

FASB が法人所得税の 会計処理を簡素化

No. US2019-19

December 18, 2019

目次:

| | |
|-------------------------|---|
| FASB の税務会計の簡素化に関する主要な規定 | 1 |
| 特定の ASC740 の例外規定の廃止 | 2 |
| その他の簡素化された領域 | 3 |
| 税務会計の簡素化の適用日および早期適用 | 5 |

要点

米国財務会計審議会(FASB)は、2019年12月18日、会計基準の複雑性を軽減する全体的な取組みの一環として、法人所得税の会計処理を簡素化するガイダンスを公表しました。本修正には、会計基準コード化体系(ASC)740「法人所得税」の一般原則に対する特定の例外規定の廃止、および所得に基づく部分があるフランチャイズ税(または、それに類する税金)の会計処理などのその他のいくつかの領域における簡素化が含まれます。

適用は、ほとんどの12月決算の公開事業会社(public business entities)については2021年(その他の企業については2022年)まで要求されていませんが、まだ財務諸表を公表していない企業には簡素化の利点を活用するために早期適用が認められます。

FASBは、2019年12月18日、[会計基準アップデート2019-12「法人所得税\(Topic740\):法人所得税の会計処理の簡素化」](#)(ASU)を公表しました。これは、財務諸表の利用者に提供される情報の有用性を維持および改善しつつ会計基準を適用するコストと複雑性を低減する全体的な簡素化のための取組の一環です。FASBの修正は主にASC740「法人所得税」に影響を与えるものであり、期中報告期間および年次報告期間の両方に影響を与える可能性があります。

FASBの法人所得税の会計処理の簡素化に関する主要な規定

特定のASC740の例外規定の廃止

本ASUは、適用にかかるコストと複雑性を低減するために、ASC740の一般原則に対する特定の例外規定を削除しています。

期間内税配分

期間内税配分とは、損益計算書の構成要素(継続事業や非継続事業など)、株主資本およびその他の包括利益に税金費用またはベネフィット(税金費用のマイナス)の合計を配分するプロセスです。ASC740の一般原則では、税金費用またはベネフィットの合計額の配分は、「with-and-without」アプローチに従います。すなわち、企業はまず、継続事業に配分する税金費用またはベネフィットの金額を決定し、次に、その他の項目に対して残りの税金費用またはベネフィットを比例配分します。本ASU以前においては、継続事業から損失が生じており、非継続事業もしくはその他の包括利益など他の項目からは利益が生じている場合、「with-and-without」アプローチに例外規定がありました。本ASUは、その例外規定を削除しています。

本ASUは、継続事業からの税務ベネフィットが実現可能な場合の更新されたガイダンスを反映するために、ASC740-20における既存の設例を修正しています。また、継続事業からの税務ベネフィットが実現できない場合のガイダンスの適用を説明する新しい設例を追加しています。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

本ASUは、期間内税配分を簡素化し、例外規定の適用方法に関して現在存在している解釈や適用の差異を低減するものです。さらに、本修正は、例外規定の適用によってしばしば生じる直観に反する結果を軽減します。

本修正は、将来に向かって適用します。

子会社等の投資に係る一時差異に関連する繰延税金負債

本ASUは、持分法投資と在外子会社の投資に係る一時差異の会計処理に関するASC740の一般原則に関する2つの例外規定を削除しています。要約すれば、本ASU以前は、繰延税金負債および/または子会社等投資に係る一時差異は2つの例外規定を適用する結果として、以下のシナリオにあるように、実質的に「凍結」されていました。

- 未送金の未分配利益に係る繰延税金負債を(利益を無期限に再投資する、または非課税で送金するという主張により)計上していなかった在外子会社が、持分法適用会社になった場合、親会社は、当該未分配利益が本国に送金されるまで、持分法へ変更前に存在していた未分配利益に係る繰延税金負債を認識しない。
- 持分法適用会社が在外子会社となった場合、子会社になった日以降の配当受取額が在外子会社からの利益を上回るまでは(たとえ親会社が、利益を無期限に再投資する、または非課税で送金するという主張を行うことができた場合であっても)、子会社になるまでの期間において認識された投資に係る一時差異に係る繰延税金負債の認識を中止することはできない。

本ASUの適用以前、企業は、「凍結」された投資に係る一時差異および在外子会社から持分法投資への(またはその逆への)移行後に生じたすべての投資に係る一時差異を別々に追跡することが要求されていました。本ASUの適用の結果として、投資が在外子会社への投資から持分法投資(またはその逆)に変更された場合、企業は、ASC740の投資に係る一時差異に関する一般的なガイダンスに従うことになります。その結果、本ASUによって複雑性が軽減され、類似する投資に関する比較可能性は高まります。

本修正は、適用期間の期首時点の利益剰余金に対する累積的影響額の調整を通じて、修正遡及法に基づいて適用しなければなりません。

期中報告期間における累計損失

ASC740-270における期中報告期間の法人所得税モデルでは、企業は、年次実効税率を計算し、その税率を各四半期末の年度累計の経常的な利益(または経常的な損失)に適用することが要求されています。本ASU以前には、期中における累計損失が当該年度の予想損失を上回った場合、例外規定により、期中報告期間における税金ベネフィットの認識は制限されていました。本ASUはこの例外規定を削除し、企業はASC740-270の一般モデルに基づいて計算した税金ベネフィットの全額を計上することになります。また、本ASUは、修正されたアプローチの適用を説明するために、損失の制限に関する既存の設例を修正しました。

FASBは、この修正により、期中報告期間における法人所得税の会計処理の複雑性が低減され、財務諸表作成者のコスト負担が軽減されるとしています。また、FASBは、これまでこの例外規定は、解釈の対象となっており、作成者にとって適用が難しかったことが判明していると指摘しました。本ASUにより、会計基準の適用の首尾一貫性が改善されることとなります。

本修正は、将来に向かって適用します。

その他の簡素化された領域

本ASUIは、既存のガイダンスを明確化および修正することにより、ASC740の他のいくつかの領域における会計基準の適用の首尾一貫性を改善および簡素化することを意図しています。

所得に基づく部分があるフランチャイズ税およびその他の税金

本ASUIは、所得に基づく部分があるフランチャイズ税(または、類似の税金)に関連するASC740の適用範囲を修正しています。本ASUIは、企業に対して所得に基づく税額をASC740に従って認識し、所得に基づく税額を上回る増分額については、所得に基づかない税金(すなわち、税引前利益より上の項目)として発生した期間に全額認識することを要求しています。これは、例えば、企業が所得に基づく税金と資本に基づく税金のうち、大きい方の金額を支払わなければならない場合に適用されます。

本修正は、また、繰延税金資産および繰延税金負債を適用される法定税率を用いて測定しなければならず、企業は評価性引当金の必要性を評価する際に、税金が所得以外の金額に基づいて算出される年度に一時差異が解消するかどうかを考慮する必要はない、と明示しています。例えば、将来減算一時差異は、企業の未払法人所得税を減少させるかもしれませんが、企業は依然として所得に基づかない税金の課税対象であるため、将来減算一時差異を取り崩しても、実際には当期に支払う税金は減少しない可能性があります。このような状況においては、将来減算一時差異の実現可能性の評価は、将来期間に依然として所得に基づかない税金負債が存在する可能性があるという事実を無視しなければなりません。

本修正は、一時差異にどの税率を適用するかを決定する際に、現行基準では複雑性が生じるという利害関係者のコメントに基づいています。FASBIは、本修正により、他の増分税(例えば、税源浸食・租税回避防止税)とこれらの種類の税金の会計処理は一致するようになるとしています。

本修正は、表示されるすべての期間に遡及適用することも、適用期間の期首時点の利益剰余金に対する累積的影響額の調整を通じて修正遡及的に適用することもできます。

のれんの税務上の簿価の引き上げ

企業がのれんの税務上の簿価の引き上げを受けるような特定の状況では、税務上損金算入可能なのれんの簿価が過去の企業結合によるのれんの残存簿価を上回る場合を除き、のれんの税務上の簿価の引き上げについて繰延税金資産を認識することは禁止されていました。本ASUIは、どのような場合にのれんの税務上の簿価の引き上げを、のれんの帳簿価額が当初に認識された企業結合の一部とみなすべきか、また、どのような場合に別個の取引とみなすべきかを明確にするために、ガイダンスを修正しています。

- のれんの税務上の簿価の引き上げが当初の企業結合に関連している状況では、繰延税金資産について、新しい税務上の簿価がのれんの会計上の帳簿価額を上回る範囲でのみ計上しなければならない。
- 税務上の簿価の引き上げが別個の取引に関連すると判断される場合には、税務上の簿価に対応するのれんの会計上の簿価がないため、繰延税金資産を計上しなければならない。

FASBIは、この決定を下すためには判断が必要であることを認めています。本ASUIに従い、税務上の簿価の引き上げが別個の取引に関連することを示す指標には、以下が含まれますが、これらに限定されません。

- 取引と取引との間にかかなり時間が経過している。

当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。

- 新たに創出されたのれんの税務上の簿価は、取得に関連して計上された負債の決済による直接の結果ではない。
- 税務上の簿価の引き上げは、企業結合後の日付時点に実施されたのれんまたは事業の評価に基づいている。
- 税務上の簿価の引き上げをもたらす取引には、単純な税務申告の選択以上のものが要求される。
- 企業は、税務上の簿価の引き上げを達成するために、現金による税金費用を負担するか、または、既存の税務上の繰越欠損金や繰越税額控除を犠牲にする。
- 税務上の簿価の引き上げをもたらす取引は、企業結合の時点で予期されていなかった。

企業結合の測定期間が未だ終了していないかどうかにかかわらず、上記の指標は考慮されなければなりません。例えば、企業は、最近の企業結合の測定期間中に行われた取引であっても、別個の取引であると結論付ける可能性があります。

本修正は、将来に向かって適用します。

企業の個別財務諸表

連結納税申告グループのメンバー企業が個別財務諸表を発行する場合、ASC740は、当期税金費用および繰延税金費用の連結金額を個別財務諸表に配分することを要求しています。本ASUは、このガイダンスを修正し、企業は、課税対象ではなく税務当局による課税対象としない選択をしている事業体に法人所得税費用を配分することは要求されていないが、企業はそのような配分を行うことを選択できる、と明記しています。FASBは、所有者が課税対象としない選択をしている単一メンバーの有限責任会社(LLC)は、通常、課税対象となる所有者の税金について連帯責任を負わないとしています。しかし、FASBは、特定の料金規制企業など、課税対象でなく税務当局による課税対象としない選択をしている企業の中には、連結上の親会社が負担する税金費用の配分を望む企業もあることを認めました。このため、FASBは、ASC740を更新し、このような状況において企業ごとに適用可能な会計方針の選択ができるようにしました。

現在、多くの単一メンバーLLCは、その個別財務諸表に繰延税金を計上しています。このガイダンスは、そのような実務は今後要求されないことを明確にしています。本修正に影響を受けるすべての会社は、連結上の税金費用を配分し、その個別財務諸表に税金を計上するかどうかを再評価しなければなりません。本ASUの適用後の事後的な会計方針の変更は、ASC250「会計上の変更及び誤謬の訂正」に基づき代替的な方針の選択がより好ましいか(preferable)どうかを評価することが要求されます。

繰延税金を計上する選択は、通常、税務当局による課税対象としない選択をしているという要件を満たさないため、パートナーシップには適用できません。

本修正は、表示されたすべての期間について遡及的に適用しなければなりません。

税法または税率の変更の制定の期中報告期間における認識

ASC740は、税法改正に伴う繰延税金資産または繰延税金負債の税金影響を、税法改正の制定日に認識することを企業に要求しています。しかし、本ASU以前、当期の未払税金または未収還付税金への影響は、税法が制定された期間に会計処理しなければならないと考える人がいる一方、ASC740は発効日を含む期間までこのような当期税金への影響を会計処理することを待つよう企業に要求していると考えられる人もおり、実務においてばらつきがありました。例えば、後者について、企業の事業年度の初日に法人所得税率を引き下げる法律の変更が制定されたものの、企業の第2四半期まで適用さ

れなかった場合、第1四半期の見積年間実効税率(AETR)は、税法の変更を考慮しない高い方の法人所得税率を反映していました。法人所得税率の引き下げは、同法が適用された第2四半期にAETRに組み込まれていました。引き下げられた税率に対する繰延税金資産および繰延税金負債の再測定は、第1四半期に計上されることとなります。本ASUは、ASC740-270の期中報告期間に関するガイダンスを修正し、繰延税金および当期税金のすべての法人所得税への影響は、制定日を含む期中報告期間に会計処理しなければならないことを明確にしています。

本修正は、将来に向かって適用します。

会計基準コード化体系の改善

本ASUは、従業員持株制度(ASC718-740、報酬-株式に基づく報酬)および持分法を用いて会計処理されている適格な低価格住宅プロジェクトに対する投資(ASC323-740、投資-持分法及びジョイント・ベンチャー)に関する会計基準コード化体系に軽微な改善を行っています。

これらの修正は、将来に向かって適用しなければなりません。

法人所得税の会計処理の簡素化の適用日および早期適用

ASU2019-12は、2020年12月15日より後に開始する事業年度、およびその期中報告期間について、公開事業会社に適用されます。その他の企業については、2021年12月15日より後に開始する事業年度および2022年12月15日より後に開始する事業年度に含まれる期中報告期間に適用されます。

早期適用は、期中報告期間または事業年度について認められ、修正は適用年度の期首時点で反映されます(例えば、年次報告書における四半期データや翌事業年度のForm 10-Qにおける期中比較情報は、事業年度の期首現在の適用を反映するように修正の必要がある可能性があります)。企業が早期適用を選択する場合、本ASUの影響としてすべての変更を適用しなければなりません(すなわち、期間内税配分に関連する修正の早期適用を選択しながら、他の修正を早期適用しない選択をすることはできません)。

適用日後の最初の事業年度、および適用初年度に含まれる期中報告期間において、企業は、会計方針の変更の内容および理由、経過措置の方法、ならびに変更に影響を受ける財務諸表の勘定科目の定性的説明を開示しなければなりません。

© 2019 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.