

FASB 解釈指針第48号の税務への影響

1 FASB 解釈指針第48号の概要

米国の会計基準 (USGAAP) は、米国財務会計基準審議会 (FASB) から出される FASB 会計基準と FASB 解釈指針 (FIN) から成り立っている。標題の FASB 解釈指針第48号は、「法人所得税の不確実性に関する会計処理」というタイトルの解釈指針であり、FASB Interpretation の略称から、一般に FIN48と呼ばれている。

この FIN48 の適用は、2006年 (平成18年) 12月16日以後に開始する事業年度であり、12月決算法人は2007年12月期、3月決算法人は2008年3月期ということになるが、3月末に4半期を迎えることから、米国内国歳入庁 (以下「IRS」という。) は、FIN48に関する覚書を公表している。

FIN48に係る会計基準としては、1975年に公表された SFAS 5「偶発事象の会計」があり、この会計基準では、偶発損失については、発生可能性が70%程度以上であり、かつ金額の合理的見積りが可能な場合に認識することとされた。また、1992年に公表された SFAS 109「法人所得税の会計」は、不確実性をいかに財務諸表に反映させるかという具体的な基準がなかった、といわれている。

この FIN48 が話題となる理由は、これにより、会社計算において課税上の取扱いが不確実な処理項目を、財務諸表上で認識するということである。その結果、会社が作成する財務諸表

において、課税当局に税務上不確実な処理を教えるようなものではないのかという疑念を持たれていることである。

2 具体的な会計上の処理

以下では、参考文献^(注)に示された例を用いて、FIN48に係る処理が、どのように財務諸表上に表示をされるのかをみる。

例示として、A社は、売上100、使用人給与50、役員給与30、税引前利益20、税率40%である。A社は使用人給与及び役員給与を全額損金算入したが、決算において次の仕訳を行った。
(借方) 税金費用 8 / (貸方) 未払税金 8

この処理は、次のように説明される。

- ① 使用人給与は、損金算入を否認されることのない確実な税務ポジションとする。
- ② 役員給与は、否認される可能性がある不確実な税務ポジションとする。
- ③ 使用人給与に係る税務ベネフィットは20 (50×40%)。
- ④ 役員給与に係る税務ベネフィットは12 (30×40%)。
- ⑤ 上に示した仕訳の8は、40 (100×40%) - 20 - 12 = 8 である。
- ⑥ 役員給与に係る不確実性を評価して税務ベネフィットが7とすると、12 - 7 = 5 となり、5は未認識税務ベネフィットとして追加仕訳を行う。

(借方) 税金費用 5 / (貸方) FIN に基づく
税務負債 5

Topics of International Taxation

(役員給与の測定評価)

税務ポジション	税務ベネフィット	個別確率	累積確率
30.0	12.0	40%	40%
17.5	7.0	30%	70%
10.0	4.0	10%	80%
0	0	20%	100%

この場合、累積確率50%超の可能性で実現が期待される税務ベネフィットの最大額で計上することから、財務諸表上は、税務ポジション17.5に対応する7を財務諸表に計上する。したがって、当初の税務ポジションとの差額5について追加の仕訳をする。

3 FIN48の税務への影響

FIN48の税務への影響としては、この米国新解釈指針の適用により、移転価格税制の適用により、将来、追徴税額が生じる可能性があれば、これを財務諸表上に公表しなければならないことから、米国において上場している日本企業による移転価格の事前確認について申請件数が増加している（毎日新聞平成19年10月4日朝刊）。

4 IRSの反応

IRSは、FIN48が2006年12月15日以降に開始する事業年度から適用され、4半期の財務諸表が2007年3月末に公表されることから、FIN48に対応するための覚書（memorandum）を公表した。FIN48について、IRSから出る文書における最大の関心事は、FIN48と税務調査との関連である。IRSは、以下の資料において次のような見解を示している（資料：FIN 48 Implications LMSB Field Examiners' Guide 2007.5）。なお、LMSBとは、Large and Mid-Size Business Divisionの略称である。

問題は、IRSが税務調査において、会社側がFIN48に基づいて処理した項目を優先的に

調査事項とするのかどうかということである。

結論から言うと、IRSは、監査におけるワークペーパーに対する調査に関して制約がある。IRSは、納税者の帳簿資料等を調査するために広義な召喚権限が与えられているが、通常の調査手法としてTax Accrual Workpapers (TAW), Audit Workpapersを要請する権限に長い間制約を設けてきた。2002年にIRSは、この方針を一部変更して、納税者が租税回避等の取引において税務上問題がある場合、当該納税者に関するTAWを調査対象とすることとした。FIN48は、このTAWに記載されている。

IRSの調査官は、FIN48により公開された事項について通常の調査を行うことになるが、TAWに関する制約があることから、その限界に留意することになる。

(注) 下津芳夫・堀内文子「FASB解釈指針第48号『法人所得税の不確実性に関する会計処理』の概要と適用プロセスの解説及び適用日前開示分析の紹介」トーマツ・リサーチセンター会計情報 Vol.370 (2007.6)。

中央大学商学部教授

矢内 一好