

## 不確かな税ポジションに関する明細書(Schedule UTP)の導入

|       |  |
|-------|--|
| メタデータ | 言語: jpn<br>出版者:<br>公開日: 2011-06-27<br>キーワード (Ja):<br>キーワード (En):<br>作成者: 永田, 守男<br>メールアドレス:<br>所属: |
| URL   | <a href="https://doi.org/10.14945/00005718">https://doi.org/10.14945/00005718</a>                  |

## 不確かな税ポジションに関する明細書(Schedule UTP)の導入

永田 守男

はじめに

内国歳入庁(Internal Revenue Service, IRS)は、2010 課税年度からの新たに、不確かな税ポジションに関する明細書 (Schedule UTP-Uncertain Tax Position, Schedule UTP) の導入を提案した。Schedule UTP<sup>1</sup>では、企業は納税申告書において採用した不確かな税ポジションについて関係する条項や事実関係、さらにポジションを採用する根拠および論点について IRS に開示しなければならない。不確かな税ポジションは、納税申告書の提出時に、その税ポジションを IRS が最終的に受け入れるか否かが定かでないものを意味する。このため、多くの場合にはそれら税ポジションについては税務紛争へと発展する可能性がある。これは、税務紛争における一方の当事者が、ポジションに関する心証を反対当事者に開示することになる。このような企業にとって著しく不利な明細書の導入が提案されたのであった。そこで本稿では Schedule UTP の公開草案を対象に、同明細書導入の背景とその内容について検討し、同明細書が企業会計と税務会計の関係を考えるうえでどのような意味を持つのかを考察する。

### I. IRS の狙いの背景

IRS が Schedule UTP を導入する狙いは、税ポジションの採用<sup>2</sup>時に企業がいかなる判断を

<sup>1</sup> Schedule UTP のフォーマットについては、本稿末尾を参照のこと。

<sup>2</sup> 「税ポジションの採用」とは、法人税申告書を作成するための税務会計上の処理あるいは税務処理をいう。つまり収益および費用・損失を税務会計上で益金および損金として認識・測定することを意味している。ここで税ポジション(tax position)という用語が用いられる理由は、税務処理(tax treatment)は法人税申告書の作成・提出にあたって採用された会計処理であり、その会計処理を行った時点では (IRS を当事者とする) 取引として確定していないからである。この取引が確定するのは、IRS が法人税申告書に関する税務調査を終えて、それを受け入れた時点である。この意味で、法人税申告書の作成・提出は未確定事項であり、すべての税ポジションは不確かな(uncertain)ものである。しかしながら、個々の税ポジションの中にはルーティンに生じ、画一的な税務会計上の処理がこれまで行われてきており、税法上の半断の余地がないものがある。これらについては法人税申告書の作成・提出の時点ですでに確定しているとみなすことができる。これらについては税ポジションと区別して税

したかを把握することにある。企業は課税所得の算定にあたって法人税法の規定への準拠性について何らかの判断をおこなっている。法人税法の規定に解釈の余地がなければその文言にしたがった税ポジションを採用し、ときに自社にとって好ましい解釈にもとづいて税ポジションを採用することもありえる。このとき後者については、企業はその税ポジションの採用にあたって法人税法への準拠性を判断し、そのポジションが税務調査で問題にされるか否か、問題にされたならば自社の主張が認められるか否か、さらには自社の主張が認められなかった場合に生じる追徴税額等の可能性について検討していると考えられる。それら税ポジションにかかわる判断がどのような単位であるいは範囲でおこなわれるかはさまざまであるが、その判断の論拠は十分に検討されているはずである。この検討結果を踏まえて、税務調査等における税ポジションの維持可能性について統一した基準を設け、その情報を開示するように求めたのが「FIN48 (FASB Interpretation No. 48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes)」であった。FIN48 は個別の税ポジションについて具体的にその維持可能性を明らかにすることもとめたものではなく、維持可能性に疑問のある税ポジションの総額の期間変動を情報開示するものであった。これに対して Schedule UTP は個々の税ポジションの維持可能性に関する判断を IRS に情報提供するものである。

IRS がこのような具体的な情報を企業に求める背景について把握するために、はじめに課税所得の算定プロセスについて整理してみよう。

## 1) 財務データから法人税申告書へ

アメリカにおいて企業の課税所得が企業会計から独立して算定されることは広く知られている。しかしこれは、総益金から損金を控除し課税所得を求め、さらに法人税額を算定する税務損益計算書形式の法人税申告書が採用されており、我が国の別表四でみられるような会計利益から課税所得を導出する形式を採用していないからにすぎない。法人税申告書の作成実務においては、財務データを修正することにより課税所得が算定され、それにもとづき法人税申告書が作成される。2004年12月31日以降に始まる課税年度から総資産を1,000万ドル以上保有する法人について作成が義務付けられた法人税申告書明細書 Schedule M-3 は、まさに損益計算書上の収益・費用項目から一時差異および永久差異の額の調整を経て益金・損金項目へと

---

務処理という場合もある。この場合には、税ポジションとはその税務会計上の処理に税法上の判断の余地があり、自社の解釈に近い形で確定するものもあれば、逆に課税当局の判断に沿って確定する場合もある。FIN48 が対象としている「不確かな税ポジション」とは、税法上の判断の余地があるものを対象としている。

修正するプロセスを一覧表にして示すものであり、法人税申告書の形式とは異なり、実務においては財務データを修正することで課税所得が算定されていることを示している。これは Schedule M-3 導入が検討されたさいに、明細書の作成に伴う企業側への過重な負担が懸念されたが、「Schedule M-3 に記載される情報は他の申告書情報のいたるところに存在している情報から得られる。結果として情報が現存している場所から Schedule M-3 に移動させるためのプログラミングに相当な負担がかかるにすぎない」と指摘されたように、それは課税所得の算定においておこなわれていたことを一覧表にしたにすぎなかったのである。

企業の期中の事業活動は、会計帳簿に記録される。これらの取引記録の多くについては、企業会計目的でも税務会計目的でもそれほど差異が生じるものではない。このため、内国歳入法典の Sec. 446 で規定されるように<sup>4</sup>、これら取引について企業会計上の帳簿を維持するために採用される会計方法は税務会計上のそれと一致する。このため期中において一致しない取引は節税などを目的とした取引（法人税法の恩典を利用する目的のものを含む）に限られるが、これら取引についても、たんに租税回避を目的とした取引は税務上否認されるため、節税を達成するための条件をみたしつつ利潤獲得目的の取引を構成する必要がある。このため、これらの取引においても企業会計上の処理と税務会計上の処理はかなりの程度一致することになる。したがって、企業会計と税務会計に差異を生じさせる要因の多くは、期末の決算処理において生じることになる。そのため、期中においては企業会計目的のデータを維持し、期末においてそれらデータをもとに財務諸表の作成に向けられた作業がおこなわれるとともに、それらデータを税務会計目的に修正し法人税申告書を作成することになる。このプロセスに関して一連の財務データ修正書類(Tax Reconciliation Workpapers)が作成される。この財務データ修正書類を通じて収益・費用項目が益金・損金項目へと修正され、それらをもとに法人税申告書が作成される。これらの書類では、企業会計と税務会計で生じる具体的な差異項目について、その修正過程が明らかにされる。前述の Schedule M-3 は、この修正結果を一覧にしたものと理解することもできる。

## (2) 法人税申告書から監査済財務諸表へ

<sup>3</sup> Kenneth A. Gary, Burdens May Outweigh Benefits For Schedule M-3 Filers, Tax Notes, Vol. 105 no. 6, 2004, p. 635.

<sup>4</sup> 内国歳入法典 Sec. 446 では次のように規定している。

「課税所得は、納税者が自己の帳簿において規則的に利益を計算するその会計方法にもとづいて算定されなければならない。(Sec.446(a))」

財務データの修正にもとづいて法人税申告書が作成されたのち、その法人税申告書の作成にあたって採用された税ポジションについて法人税申告書提出後の維持可能性が企業会計において検討される。法人税申告書上の益金・損金の認識および測定について IRS が容認しないのであれば、追徴税額や重加算税等のペナルティや利子が生じる。この可能性について検討され、その発生が起ころう (more likely than not) であるならば、税金負債(tax reserve)が計上されなければならない<sup>5</sup>。益金および損金が維持されるか否か、つまり IRS が企業の益金・損金の計上時期と計上額を認めるか否かについて検討した文書類を税発生高検討書類(Tax Accrual Workpapers)という。それら書類においては、個々の税ポジションについて採用根拠あるいは去への準拠性の検討、さらに企業のその維持可能性と追加の税発生額の検討プロセスが集約されている。たとえば、ある特定の費用項目を損金として計上するには、はじめにそれが法人税上認められるものであるか否かが検討され、次にその認識の時期が適切であるか否かが検討され、さらにその金額が適切であるか否かが検討される。法人税法にこれらの点が明確に、つまり解釈の余地なく定められているならば、税ポジションの維持可能性をわざわざ検討する必要はない。しかしながら法人税法には解釈の余地が残されている。たとえば、研究開発費の税額控除であれば、それは法人税法で認められたものであるが、研究開発費の範囲は法人税法上画一的に定められているわけではなく、いかなる支出を研究開発費に含めるのか否かで解釈が分かれることになる。研究開発費の範囲が確定されたとしても、つぎにそれを即時控除できるのか一定期間に定額で控除できるのかについても解釈の余地がある。これらの判断については課税当局と企業の間で異なる場合があり、また企業間でも異なる場合がある。したがって、企業は自社の判断が法人税法と事実関係に照らして適切か否かを検討し、その検討プロセスおよびその判断の根拠を用意する必要がある。このため、これらの書類は企業が作成する場合もあれば、企業の会計士または独立の監査人が作成する場合もあり、また専門家のオピニオンも入手する場合もある。いずれの場合であっても、これら書類で検討された結果が、監査済財務諸表においては、会計期間内の不確実性の重要な変動に関する情報 (tabular reconciliation of the total amounts of unrecognized tax benefits) 等により開示される。これら法人税申告書において採用された税ポジションの維持可能性に関する処理を統一し、税金負債および未認識税便益 (unrecognized tax benefits) の開示を要求しているのが FIN 48 である。

さらにこのプロセスにおいて、税金負債の計上の適否について監査人の判断がなされるため、

---

<sup>5</sup> FASB, *FASB Interpretation 48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes*, par.6.

これらについても監査調書(Audit Workpapers)が作成される。

これらの書類または調書は、IRSにとって企業の取引の意図を把握するうえで最適の材料である。しかしそれらの入手にあたってはさまざまな問題があり、IRSは通達においてそれらの入手について一定の制約(policy of restraint)を課している。

### (3) 書類または調書の定義

企業、企業の会計士または独立の監査人が作成するそれら書類または調書は、その内容に応じてIRSの入手可能性が異なる。IRSは、*Internal Revenue Manual*<sup>6</sup>において、それら書類または調書についてそれぞれ以下のように定義している。

#### 1. 監査調書の定義(Audit Workpapers Defined)

これらは独立の監査人によってまたはそのために作成された調書である。これらの調書は独立の監査人が保管するか、あるいは納税者も同様に保管するかもしれない。これらには次のものに関する情報が含まれる、すなわち、納税者の財務諸表について独立の監査人の見解にかかわる手続き、実施したテスト、入手した情報、および到達した結論である。監査調書には次のものが含まれている場合がある、すなわち監査人が作成または入手した、作業プログラム、分析、メモ、確認および陳述書類、会社文書の概要、および明細書またはコメントリーである。これらの書類は、独立の監査人が、一般に認められた監査基準および会計原則にしたがって財務諸表の表示の公正性に関する意見を表明するうえで重要な支持を提供する。

#### 2. 税発生高検討書類(Tax Accrual Workpapers Defined)

この用語は、納税者、納税者の会計士あるいは独立の監査人のいずれが作成したかにかかわらず、当期、繰延および潜在的または偶発的な税債務に関して、それらが監査済財務諸表であるいは税引当額を監査済財務諸表の脚注にどのように分類または報告されていようとも、それらに関する監査調書を意味する。これら検討書類は会社の税債務の見積もりを反映し、税プール分析、税債務偶発発生分析、税クッション分析、あるいは偶発税金負債分析などと呼ばれているかもしれない。納税者、納税者の会計士あるいは独立の監査人がそれら書類に付ける名称

---

<sup>6</sup> Internal Revenue Service, *Internal Revenue Manual* 4.10.20.2.

は、この文書の範囲の決定的要因ではない。

A. 税発生高検討書類は、典型的には、納税者がある取引について採用した税ポジションにかかわる潜在的または偶発的税債務について見積もる決定及びその関連文書を含んでいる。くわえて、取引の監査手続書類または説明書類も含まれるかもしれない。また外部の法律アドバイス、たとえば納税者のポジションの評価や維持可能性にかかわる、促進的な材料への言及についてなどのアドバイスに依拠しているか否かの情報、文書化されていない合意、秘匿契約、損害保証契約、偶発的報酬、見込み、取引に係わる他の重要な事実があるかもしれない。検討書類には、納税者の従業員や職員が税戦略を立案したり評価したりした文書も含まれるかもしれない。検討書類の範囲と質はさまざまなものとなる。

B. 特定の報告期間の会社のすべての偶発税債務について会社の元帳に設定された税金負債の総額は、会社の税発生高検討書類の一部とはみなされない。調査官がルーティーンな調査手続きの一環としてすべての偶発税債務の税金負債の存在と総額を納税者に尋ねるかもしれない。それは異常な状況であることを示すこともなく、また調査官の要請について取締役の承認をえることなく実施されるかもしれない。

C. しかしながら、既知であるか否かにかかわりなく、特定の取引について設定された税金負債の存在及び金額を開示するよう求めることは、税金発生高検討書類のある部分の記述を求めることと同じである。税金発生高検討書類の中身にかかわる記述を求めることは、その検討書類を作成する実際の文書を求めることと同様の制約方針の対象となる。

### 3. 財務データ修正書類(Tax reconciliation Workpapers Defined)

財務データ修正書類は、納税申告書上の益金・損金項目の配置の準備として、財務データを集約する際に用いられる。これらは典型的には各勘定の最終残高試算表や連結仕訳と修正仕訳の明細書を含んでいる。財務情報を納税申告書に跡づけるために用いられる情報も含まれている。帳簿または財務諸表の純利益を課税所得に一致させるいかなる納税申告書作成文書も、財務データ修正書類である。この書類が税発生高検討書類の作成のために利用されたり、あるいは税発生高検討書類に添付されたとしても、税発生高検討書類には該当しない。納税者、納税

者の会計士、または納税者の独立の監査人が、税税金負債に関する評価や判断をするときに、あるいは監査を遂行するときに参照したり依拠したりする際の既存の文書は、税発生高検討書類または監査調書とはみなされない。それは、納税者、納税者の会計士、または納税者の独立の監査人がかかる文書を、税発生高検討書類または監査調書とともに保管していたとしても同様である。

*Internal Revenue Manual*では、法人税にかかわる書類を上記のように定義しているが、作成される書類が上記のいずれに属するかによって IRS の入手可能性が異なる。これらの文書のうち、IRS が原則として入手可能な文書は 3.の財務データ修正書類にすぎない。同書類は前述のとおり、財務データから法人税申告書の個別項目にいかにか修正したかを跡付けることができるにすぎない。1.および 2.の他の書類は指定取引（換言すると、タックスシールド取引）あるいは犯罪にかかわる事案をのぞいて IRS は入手することはできない。しかしながら、1.および 2.の書類には、法人税申告書で採用する税ポジションの法人税法への準拠性あるいは妥当性を検証しているものであり、専門家の判断が含まれている。税金負債は、税ポジションの検討の結果に応じて計上されるものであるため、IRS にとっては非常に魅力的な情報といえる。このため、財務データ修正書類の定義の微妙さも原因となって、その範囲や入手可能性について税務紛争が生じ、はいくつかの判例がある。しかし、その判例は必ずしも統一されたものではなく、IRS がどこまで情報を入手可能であるかは明確ではない。

Schedule UTP に対する懸念は、そこで求められている情報内容は、実質的には税金発生高検討書類と変わらないのではないかという点である。

## II. 財務報告目的の取引と税ポジション

### (1) 税ポジションの意味

企業が行う期中取引は、資本取引を除いて利潤獲得を動機とする取引であるが、それらは法人税法の観点からは利潤獲得を動機とする取引と租税の縮減を目的とする取引に区分される<sup>7</sup>。もちろんその区分の境界は明確なものではない。しかしこれらの取引は発生するとともに財務

<sup>7</sup> この区分は課税当局の立場で捉えたものである。課税当局が企業の取引について租税の縮減目的であると判断するならば、企業はそれが利潤獲得目的の取引であることを立証する必要がある。

報告目的では帳簿に記録される。このとき租税の縮減のみを目的とする取引（いわゆる節税商品の購入）あるいは税務上有利な取り扱いを意図する会計処理については税アドバイザーや法律事務所にオピニオンを求める。決算を迎えると、財務報告目的のデータから財務諸表が作成される一方で、それらデータから納税申告書目的へのデータ変換がおこなわれる。この変換では、財務報告目的のデータ項目を納税申告書目的のデータ項目に変更するのみならず、特定の項目の認識・測定を法人税法の規定に照らし合わせて修正する。これら財務報告データから納税申告書目的のデータへの変換プロセスで作成される文書類が **Tax Reconciliation Workpapers** である。

たとえば、企業が期中において支出した研究開発費は、会計帳簿では財務報告目的で GAAP にしたがって記録される。これら期中の記録は決算にあたって必要があれば修正手続きがおこなわれ財務諸表へと組み込まれる。その一方で、研究開発費にかかわる財務報告データは法人税法の規定に照らして修正されるので、支出内容が再検討され、あらためて研究開発費として再集約され、さらに資本化するののか全額損金計上するののか、あるいは税額控除するのかが検討され、納税申告書上での処理が決定される。この納税申告書上で処理を税ポジションという。したがって、財務報告目的のデータをそのまま納税申告書上で用いることも、あるいは財務報告目的のデータでは収益として計上されているものを納税申告書上で計上しないという処理もともに税ポジションとなる。

納税申告書で採用された税ポジションは、納税申告書の提出をもって確定するものではない。税ポジションが確定するのは IRS が税務調査を終え納税申告書について企業と合意が成立したときである。ゆえに提出された納税申告書のすべての税ポジションは不確かな状態にあり、採用された税ポジションには IRS に否認され納税額が増加する可能性が含まれている。

企業はこれら税ポジションの否認の可能性について検討し、否認される可能性が見込まれるもの、つまり不確かな税ポジションについては税金負債(reserve)<sup>3</sup>を計上する。これらの判断にあたっては税アドバイザーや法律事務所にオピニオンを求めることがある。

FIN48 は、税ポジションが IRS の調査で維持されるか否かの判断基準つまり確かか不確かかが曖昧であり、また不確かな場合の税金負債計上にかかわる会計処理も一貫性がなかったことを背景として公表されたものである。

---

<sup>3</sup> 従来、不確かな税ポジションについては、その会計処理が明確ではなく様々な用語が用いられていた。本稿では FIN48 の導入前後にかかわらず、税ポジションにかかわって設定される reserve については、税金負債の用語を充てている。

ところで、FIN48にもとづく企業の税ポジションの維持可能性の判断は、監査人の判断にさらされる。このとき多くの場合、企業から監査人に税ポジションのリスクにかかわるデータが提供される。これらの文書やデータが監査人のもとで秘匿対象となるか否かがしばしば裁判で争点となっている。

## (2) FIN48 の特徴

FIN48 は、納税申告書で採用された税ポジションについて、申告書提出後の IRS の調査およびその後の税務紛争を通じてそのポジションが維持されるか否かを MLTN にもとづいて検討し、維持されないポジションを不確かな税ポジションとして識別することを求める。そして、不確かな税ポジションが否認された場合に発生するであろう追加の税額・利子・ペナルティを税金負債として計上するとともに、その増減(要因)を税情報として開示するように要求している。

FIN48 の要求は、不確かな税ポジションのみについて総額で情報開示を求めることにあり、維持されることが確かな税ポジションについて、さらに個々の税ポジションについて情報開示をもとめるものではない。

## III. 不確かな税ポジションに関する明細書案<sup>9</sup>の特徴

### (1)対象となる企業・税ポジション

対象企業を資産総額 1,000 万ドル以上とし、以下の税ポジションについて情報を求めている。

- ① 企業が採用する税ポジションのうち監査済財務諸表で税金負債を計上しているもの
- ② 税務紛争が生じた場合には訴訟に持ち込む意図のある税ポジション
- ③ IRS の行政実務では重要性が低いために維持される税ポジション

対象となる資産総額 1,000 万ドル以上の企業とは、法人税申告書に添付される Schedule M-3

---

<sup>9</sup> 特に指摘がない限り、本節は IRS, *Instructions for Schedule UTP, Uncertain Tax Positions Statement* による。

の対象企業と同じである。これは財務データ修正書類の内容が、Schedule M-3 と関連していることを背景とするのであろう。

①～③で情報が求められている税ポジションと、FIN48 にもとづき期中の総額変動の情報提供を求められる税ポジションの内容は一致していない。①の税ポジションは FIN48 で情報開示対象となるものと一致する。しかしながら、②と③については FIN48 は対象にしていない。②は企業または関連当事者が、IRS がその税ポジションについて十分な知識があればそれを問題にするために税務紛争に発展し解決(settlement)にいたらないと判断されたもののうち、企業が裁判で勝訴する見込みのものが対象となる。Introduction では例 5 として、次の例を示している。

#### 例 5 (訴訟の見込み)

法人 A は一定の所得を 2010 年申告書から除外できるポジションを採用している。2010 年 9 月 30 日に、法人は IRS がその税ポジションについて十分な知識を備えていたならば、IRS と争点で解決できる見込み(probability)が 50%を超えないと判断する。法人はまた税ポジションが訴訟に至れば、勝訴の見込みが 60%あると判断してもいる。これらの決定に基づき、法人はその税ポジションについて税金負債を計上しなかった。法人は 2010 年の税ポジションについて、IRS との争点を解決よりもむしろ訴訟に持ち込むこと、そして訴訟で法人が勝つことを当該会計基準にしたがっておこなった判断にもとづき税金負債を計上しない決定を下しているので、またその 2010 年の申告書の提出の 60 日以上前にその決定がなされているので、法人は 2010 年の申告書に付随する Schedule UTP でこの税ポジションを報告しなければならない。

この例が示すように、企業が税務紛争において最終的に勝訴するという判断を下したのであれば、FIN48 においては税金負債の計上対象とはならない。しかしながら、Schedule UTP では、勝訴の見込みのある税ポジションとして情報を提供しなければならない。これらの判断をおこなうにあたっては、企業ならびに外部の監査人は与えられた情報にもとづきその可能性を判断することになる。これら判断にかかわる情報は、監査調書および税発生高検討書類に含まれていることになる。

③は、これまでの企業の経験あるいは類似業者の経験にもとづき税務調査では問題にされないと判断されたものをいう。この場合にも FIN48 では税金負債は計上されない。しかし Schedule UTP では、税ポジションの法人税法への準拠性がグレーゾーンであるとして、これ

までの IRS の行政実務や経験にもとづき問題にされないポジションについても、その情報を開示するように求めている。これは課税当局がコスト便益の観点から税ポジションに関して修正を求めないものを主として対象としているが、一方で IRS が認識していないグレーゾーンを抽出すること、あるいは各企業の金額としては少額であるが、その事例が多いものについて情報を収集することも目的と考えられている。この場合には、その税ポジションについて税務紛争に発展させることよりもむしろ、立法措置を講じるための情報収集という意図が強いと考えられる。

このように Schedule UTP の税ポジションの対象範囲は、FIN48 よりも著しく広範であり、その情報内容は従来入手できなかった情報にまで広がることが想定される。これらの税ポジションについて、それが生じた初年度にのみ情報を求め、その後の増減（不確かさの増減に応じた税金負債の変動）つまり FIN48 が求めるような情報については要求されていない。

## (2)税ポジションの簡潔な記述

税ポジションについては、そのポジションが益金、利得、損失および損金または税額控除のいずれであるかを示し、その税ポジションについてその論拠と不確かであると決定した理由を明らかにする。前述の①の税ポジションは FIN48 にしたがって税金負債が計上されているので、その項目に関する条項、さらに税ポジションについて企業と課税当局との間で判断が分かれる可能性のある点を企業自ら申告するように求めている。②および③についても同様に判断が分かれる論点を課税当局に申告しなければならない。

*Instructions* では、簡潔な記述の例として、3つ(例 14~16)をあげている。

### 例 14

法人は課税年度中に事業取得の可能性をいくつか調査し交渉した。取引の1つは課税年度中に完了したが、他のすべての交渉は失敗し取引は課税年度中に廃止した。法人は完了しなかった事象取得の調査と一部の交渉コストを控除した。争点は失敗した事業取得と完了した事業取得間のコストの配分である。

### 例 15

法人はローン取引を結んだ。取引では貸手に当社資産の一般抵当権が設定されている。法人の資産には F Sub 社、同社は外国完全子会社、の株式が含まれている。F Sub 社は連邦所得税目的では利益(earnings and profits)をなんら申告していないが、それは認識を後年度に

繰り延べている所得項目の処理に基づいている。法人は F Sub 社の株式の抵当権は Sec.956 にもとづく US 資産への投資にはならないというポジションを採用している。争点は認識を繰り延べている F Sub 社の所得項目の処理の結果として、F Sub 社の利益を法人へみなし配当することになる US 財産への投資があったか否かである。

#### 例 16

法人は Venture LLC から現金配当を受領した (Venture LLC は税目的では US パートナーシップとして扱われる)。法人は配当が非課税であると主張する、なぜなら Venture LLC の持分に関する法人の基礎額を配当は超過しなかったからである。争点は、(1) Venture LLC 持分の基礎額の算定と、(2) 取引を配当以外のものとして特徴づける、Subchapter K のみなし販売およびパートナーシップ反濫用ルールと同規則の適用である。

これらの例によれば、いずれも取引の基本的な内容と論拠を提供し、かつ企業自ら課税当局との論点を明らかにするものである。税務紛争の当事者が相手側に情報を提供することを求められるのである。この論点の提供は同時に、その点に関する証拠の提供をいずれ求められることになる。Schedule UTP が導入されていない状況では、IRS が税務調査の対象となるべき取引を選定し、その論点を把握することに膨大なコストを要していた。Schedule UTP の導入はそれらのコストの縮減を図り、税務行政の効率化を目指すものともいえる。

#### (3) 税ポジションの最大税調整額(Maximum Tax Adjustment)

税ポジションに関する情報として、そのポジションが採用された課税年度の US 連邦所得税債務の最大見積額に関する情報を提供しなければならない。最大調整額の算定は、益金、利得、損失および損金にかかわる税ポジションは、金額総額を見積もり税率を乗じる。税額控除については税額控除の総額を見積もる。たとえば、納税申告書で 100 ドルの損金を申告しているならば (100 ドルの税ポジションを採用しているならば)、 $100 \text{ ドル} \times 35\%$  の 35 ドルが MTA となる。100 ドルの税額控除であれば、MTA は 100 ドルとなる。

この最大見積額にもとづき各税ポジションがランキングされる。このため課税当局は、この金額が大きいものから税務調査を実施することになり、これも税務行政の効率化に資することになる。

おわりに

Schedule UTP の導入は、2000 年以降の企業会計および税情報（財務諸表上の税情報と法人税申告書の情報内容の両方を含む）の透明化の延長線上にあるといえる。この約 10 年間の間に、税務会計の領域ではタックスシェルター取引に関する情報開示および Schedule M-3 の導入が進められ、企業会計の領域では FIN48 が導入され、財務諸表における税情報の統一と充実が図られてきた。これらの新制度・書類の導入は、企業会計と税務会計のそれぞれで進められてきたことであるが、それらは相互依存の関係にもある。今回の Schedule UTP の導入は、FIN48 が定める会計手続きを前提にしたものであり、まさにこの 10 年間の両会計間の距離の縮小を物語るものといえる。

本稿で検討した Schedule UTP は公開草案の段階のものであり、その後多くのコメントに基づき最終案が公開され確定した。その確定版では、公開草案でのコメントに対応して多くの修正がなされる一方で、結果として、企業会計上の処理つまり FIN48 を適用する段階において Schedule UTP を念頭に置かざるを得ない状況が生まれつつある。これらの点については別稿に譲ることにしたい。

付記：本稿は平成 22 年度静岡大学人文学部経済学科競争的配分経費による研究成果の一部である。





