

Schedule UTP導入が会計に及ぼす影響

メタデータ	言語: ja 出版者: 静岡大学人文学部 公開日: 2012-05-18 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 永田, 守男 メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.14945/00006662

論 説

Schedule UTP導入が会計に及ぼす影響

永 田 守 男

はじめに

法人税申告書の提出は、法人税額の確定を意味するものではない。レベニュー・プロセジャール（*Revenue Procedure*）2005-32は、税額の確定するタイミングについて言及している。それによれば、税務調査等をうけて課税当局との合意に至ったケースについては、法人税の追徴がある旨あるいは法人税申告書の修正がない旨の文書（Notice）が届いた時点で、また合意に至らなかったケースについては租税裁判所への訴追期限が経過した時点であるとされる¹。もちろん、訴訟に発展すればその確定のタイミングはより遅くなる。さらに、いったん終了した税務調査が、新たな事実の発見により再開される場合もある。このため、これらの不確実性に備えて、企業は偶発税損失負債を計上する必要がある。これらの偶発税損失負債の実務の一貫性を求めて定められたのがFASB Interpretation No. 48（以下、FIN48²）であった。FIN48の導入は、内国歳入庁（*Internal Revenue Service*、以下IRS）へのロードマップになるとの懸念が草案段階からすでに示されていた。しかしIRSは、FIN48情報に留意しつつも、2010年度からあらたに「不確かな税ポジションに関する明細書（*Schedule for Uncertain Tax Positions*、以下Schedule UTP）」の提出を企業に求め、それら税ポジションの把握を強化しようとしている。

本稿では、FIN48で要求される開示情報を検討し、IRSがSchedule UTPを導入するにいたった理由について明らかにする。次いで、Schedule UTPがどのような情報をIRSに提供するのか、そしてその鍵となる概念を析出し、それが会計に及ぼす影響について考察するものである。

I FIN48で公開を要求される税情報

FIN48は、不確かな税ポジションの認識および測定規準を定め、さらにそれらポジションに関

¹ Internal Revenue Service, 2005-32 IRB 1206.

² FASBのプロナウンスメント等は法典化され、FIN48はASC 740-10になっているが、本稿では引き続きFIN48の表記を用いることとする。

する税情報の開示を企業に要求している。その要求にもとづき、企業は Form 10-K で以下のような開示をおこなわなければならない³。

「未認識税便益の期首から期末の変動は以下のとおりである。

(単位：百万ドル)

2007 年 1 月 1 日残高	2,414
当期にかかわる税ポジションにもとづく増加額	745
過年度の税ポジションにもとづく増加額	195
過年度の税ポジションにかかわる減少額（時効の成立による影響を含む）	(144)
課税当局との合意額	(116)
2007 年 12 月 31 日残高	3,094

2007 年 12 月 31 日時点の負債 3,094 百万ドルは、移転価格による調整、州所得税および認識時期の調整による便益との相殺で 496 百万ドルだけ減少する可能性がある。それらが認識されれば、2,598 百万ドルとなり、会社の実効税率に好ましい影響を及ぼすだろう。

所得税債務にかかわる利子とペナルティは所得税費用に含まれている。当期に当社は 85 百万ドルの利子とペナルティを認識した。2007 年 12 月 31 日時点で発生している利子とペナルティの支払いは 195 百万ドルであり、FIN48 採用時の 2007 年 1 月 1 日に発生した額は 126 百万ドルであった。

2007 年度第 1 四半期に、IRS が 2004 年と 2005 年の法人税申告書の税務調査を開始した。当社は 2008 年末までに税務調査が終了すると予想している。

翌 12 ヶ月以内に、当社は一定のポジションにかかわる未認識税便益の総額が相当に減少することが合理的に起こりうると判断している。未認識税便益の減少の可能性は、主として 2004 年と 2005 年の IRS の税務調査の完了にかかわるものである。解決されるかもしれない、ゆえに未認識税便益を相当減らすかもしれない特定のポジションには、外国税額控除や税インセンティブの請求、他の外国の税問題などが含まれる。当社は 2007 年 12 月 31 日現在の未認識税便益は、800 百万ドルほど減少すると予想している。

2006 年 12 月に、当社と IRS は 2001 年から 2003 年までの税務調査について合意に至った。この合意の結果、過去に計上した税金負債の取り崩しにより、2006 年の実効税率が 3 ポイント低下した。

³ Christopher H. Hanna, Mark R. Martin, Michael J. Donohue, E. Daniel Leightman & Cym H. Lowell, *Corporate Income Tax Accounting 2011 Edition*, Thomson Reuters, 2010, pp.3-70 - 3-71.

2006年度第4四半期に、グローバル戦略の継続として、会社間移転を通じて、一定の在外知的財産権を在外製造子会社の一つが所有する既存の在外の財産権と結合（align）させた。この移転により1回の効果しかないが2006年の実効税率を4ポイント増加させた。

一定の例外はあるが、2001年までの期間については連邦、州および地方さらに外国の課税当局による税務調査の対象にはもはやなっていない。2001年以降については、当該税法や規則の解釈について異なる見解をとっている事項が含まれている。それらは益金、損金および税額控除の金額、すなわち税額控除の時期に関するものである。税務調査の結果は必ずしも確かではないが、当社はこれらの期間中に起きると予想される調整について十分な税額と利子の額を備えている。」

上記の税開示の特徴は、未認識税便益の総額の変動を、当期の税ポジションにかかわるものと、過年度の税ポジションにかかわるものとに区分して明らかにし、後者についてはその増減をいずれも総額で明らかにすることである。このため、個別の税ポジションについてどのような取引が行われたか、あるいは課税当局との間の争点等を具体的に開示するものではない。

しかしながら、FIN48の税開示について企業は課税当局へのロードマップとなることを恐れている。上記の開示はFIN48のpara.21(d)で要求されるものであるが、企業は課税当局に対して非常にセンシティブな情報を提供していると理解している。

FIN48のpara.21(d)4.は「未認識税便益の総額が報告期日から12ヶ月以内に相当に増減することが合理的に起こりうるならば、そのポジションについて、(a)不確実性の性質(b)未認識税便益を変動させる12ヶ月以内に生じるであろう事象の性質(c)合理的に起こりうる金額の変動の程度（range）の見積もりか、あるいは見積もりができないことを表明しなければならない」とする。未認識税便益の変動については、その減少要因は当初申告した法人税額が税務調査でそのまま維持された（またはその可能性が高まった）ため便益を認識できる状態になったか、あるいは維持できずに税の追加支払いを求められる場合である。これに対して増加要因は、同様の事例に関する税務訴訟で企業に不利な判決が下されたなどの新たな情報にもとづき税ポジションの維持可能性が減少したときなどが該当する。

これらFIN48が提供する情報は、個別の情報を提供するものではないが、たとえば、前述例の「様々な移転価格問題、税インセンティブの請求、他の外国の税問題」という記述は、課税当局にまだ調査していない問題の兆候を与えることにつながり、また未認識税便益の減少あるいは実効税率の低下は、不確かな税ポジションが企業に有利に確定することを意味するが、その影響の大きさを課税当局に知らせることになる。このためこれらの情報が不確かな税ポジションへのロードマップとなる可能性は否定しきれないことになる。

これらの企業側の不安を裏付けるように、IRSの税務調査マニュアルQ&A⁴では次のことが指示されている。

「Q1. FIN48開示はIRSにとってロードマップとなるか？」

A1. FIN48で要求される開示はIRSに納税者の不確かな税ポジションについて今よりも幾分よく明らかにするはずである。しかしながら、その開示は危険にさらされている問題や金額について完全に明らかにするような特定化した事実（specificity）を提供するものとはまだいいがたい。たとえば、大規模な多国籍企業の税情報にはいわゆる「税額控除」にかかわる記述が偶発税金負債のところで示されている。しかしながら税額控除には、連邦税、外国の税あるいは州税によるものが含まれている可能性があろう。ゆえにこの例の「税額控除」は、この場合に連邦税に影響があるかもしれないし、ないかもしれないといえる。

特定化した事実がないとはいえ、FIN48開示を含む財務諸表の税情報は、税務調査のプランを立てる段階で注意深く検討し分析されなければならない。たとえば、Subpart F所得の税務調査の対象になっている年度に偶発税金負債を計上している納税者が法人税申告書でSubpart Fの情報を反映させていないならば、法人税申告書にSubpart Fの所得が申告されていないが、税情報では偶発税金負債を計上した言及している理由について問うことができる。・・・」

IRSは、FIN48で提供される情報の有用性を認めつつも、直接的な事実すなわち特定化した事実に関する情報は入手できないと位置付けている。にもかかわらず、税務調査の手掛かりを提供する性質のものであるとの認識にもとづき、エージェントに分析対象とするように指示をだしている。

IRSによる上記のような認識にくわえ、FIN48がいくつかのことを定めていないがためにIRSにとっては情報価値が見いだせない可能性がある。たとえば、「相当に」変化することが「おこりうる」時点はいつか、税ポジションに関する開示において「不確実性の性質」あるいは「事象の性質」の内容についてガイダンスが提供されていない。さらに合理的に起こりうる変動の金額の程度の開示についても、その見積もりができない場合には開示しなくてもよいため、多くの企業が「見積もりができない」との結論をだすことが起こりうるとされる⁵。

このように、企業の懸念にもかかわらず、IRSはFIN48により提供される情報の有用性をそれほど高く評価しているとは言い難いのである。FIN48で得られる情報は、IRSが税務調査で気づいていなかったかもしれない不確かな税ポジションがあり、またその額が巨額であるかもしれない、

⁴ IRS, *FIN 48 Implications ? LMSB Field Examiners' Guide*, LMSB-04-0507-045, 2007.

⁵ Christopher H. Hanna, Mark R. Martin, Michael J. Donohue, E. Daniel Leightman & Cym H. Lowell, *op. cit.*, pp.3-52 - 3-53.

ということを示しているに過ぎないのである。

II FIN48導入年度の開示状況

企業が懸念していたFIN48の影響について、初年度のデータを見てみることにしよう。Nichols, Briggs & Brailは、Fortune 200社のうち変数を取り除いた130社について、2007年度第1四半期のForm10-Qを分析し、各社の留保利益、未認識税便益、および利子とペナルティへのFIN48導入の影響を明らかにしている⁶。この調査によれば、FIN48の適用は下記のようにいずれにもそれほど影響を与えなかったようである。

第1に、留保利益への影響はほとんどみられないか、あったとしてもわずかであった。FIN48の導入は、SFAS5 (*Statement of Financial Accounting Standards No. 5, Accounting for Contingences*) にもとづく偶発税損失計上の実務からの変更であるため、これまでの偶発税損失および税ポジションについて再検討することになる。つまり、MLTNをみたせないポジションについては税金負債が全額計上される必要があり、またMLTNをみたした争点についてもFIN48にしたがって税便益の認識部分と未認識部分に区分することになる。このため、留保利益に及ぼす影響は大きいものと推測されていた。留保利益に大きな影響が出たのは、Ford Motor、Wyeth、およびDow Chemicalである。Ford Motorは1,300百万ドルの増加を示し、WyethとDow Chemicalはともに300百万ドルの減少を示している。対象企業の88%が1%未満の増減を示しており、3%以上の変動を示したのは3社に過ぎなかった。

第2に、未認識税便益についても同様の傾向がみられた。FIN48の導入により130社中125社が未認識税便益を計上したが、うち92社は100万ドル未満であった。未認識税便益が300万ドルを上回ったのは8社に過ぎなかった。これに対して、FIN48導入前に行われた企業の財務・税務担当者に対する調査では、「10%以上増の変化を予想したものが30%を、10%未満増の変化を予想したものが35%を、0～10%増の変化を予想したものが29%、0～10%減の変化を予想したものが6%を占めた⁷」。未認識税便益の増減についても当初の予想とは異なる結果が生じている。

第3に、利子やペナルティについてもMerck社が240億ドルを報告するような例外がみられるが、ほとんどの企業はそれらを計上しないか、計上したとしてもわずかな金額しか計上しておらず、130社中81社が100百万ドル未満である。

⁶ Nichols, Briggs & Brail, And the Impact Is...First-Quarter Results From Adopting FIN48, 116 *Tax Notes* 377, 2007.

⁷ Helen Shaw, Uncertainty Reigns Over Taxes: Controller's Are Wary About Accounting Guidance For Uncertain Tax Positions that was Supposed to Lesson Confusion and Varied Practices, *CFO.com*, (<http://www.cfo.com/article.cfm/8131920?f=search>, 2011年9月28日).

財務諸表の税情報をみるかぎり、いずれについてもFIN48採用の影響はそれほど大きくないといえる。この理由は2点あると考えられている。第1に、おそらく実務家やコメンテーター（さらに税務担当役員）がFIN48への対応で煙幕をはったことにあるという。新しいルールが適用されるときには、事前に影響の大きさが誇張される傾向があるからである。第2に、監査人が初度適用にあたってFIN48の厳格な適用にためらいをみせたからであるという⁸。

このようにFIN48の開示が未認識便益の額に大きな影響を与えたかは定かではない。未認識税便益の変動は、従来SFAS5にもとづき計上されていた偶発税損失が税情報で明示されたことに意味があったのである。つまり未認識税便益の存在は企業内で従来から認識され、それに対応してその偶発税損失について引当金が計上されていたのであるが、それが税情報で開示されることになったのである。この意味で、未認識税便益の額等に大きな増減が生じなかったことは不思議ではない。したがって重要な点は、FIN48による開示情報がIRSへのロードマップとなりえたのかである。この点に関する一般的な見解は「FIN48導入後の税情報はIRSのエージェントに重要な助けとはなっていない⁹」というものである。導入以前においては、企業が個別の事案についてどの程度自信があるかを示していることになるので、ロードマップ化への強い懸念が広がりをもせていたが、現実にはそうならなかった。その理由は「企業（およびその監査人）が事案をグルーピングし・・・一般に、個別案件ごとに報告しているわけではなく総額を開示しているに過ぎない¹⁰」からである。このため未認識税便益の額に大幅な変化があったとしても、それは不確かな税ポジションに関する兆候を示すにすぎず、具体的な事案を明らかにしているものではない。このため、「改訂された税情報はIRSにロードマップを提供しているのではなくコンパスを提供している¹¹」にすぎないと評されるのである。IRSにとって重要な税ポジションの存在およびエリアをガイドしてはいるが、その定点を明確にするものとはなっていないとされるのである。したがって、IRSの立場からはFIN48で公表される情報は期待外れであったと言えるかもしれない。

III Schedule UTPの導入

前述のごとく、FIN48はIRSにそれほど効果のあるものではなかったといえる。そこでIRSは

⁸ Brian R. Lynn & Stafford Smiley, The Practical Impact of Fin48-Is It Moving Abroad?, *Corporate Taxation*, November/December 2007, pp35-36.

その後の実証研究でも、FIN48の導入が未認識税便益の増減に大きな影響を与えたかは明確ではない。

この理由としては、エンロン事件後の内部統制制度の導入により、不確かな税ポジションの把握・管理が進んでいたという指摘もある(Bret Wells, Adopting the More Likely Than Not Standard for Tax Returns, *Tax Notes*, April 26, 2010, p.453.)

⁹ Brian R. Lynn & Stafford Smiley, *op. cit.*, p.36.

¹⁰ *Ibid.*, p.36.

¹¹ *Ibid.*, p.37.

税務調査の効率性を目的に個別案件ごとに不確かな税ポジションの情報開示を求める Schedule UTP の提出を要求することになった。

(1) Schedule UTP 導入の背景

FIN48の導入時に、同様の情報を求めない意向を表明していたにもかかわらず、3年程度でその方針を覆して Schedule UTP を導入することになったのは、法人税にかかわるいくつかの状況変化に求められる。

IRSは過少申告の動きに対して課税ベースを守る必要性が生じ、政府の調査によりその要因がアグレッシブなタックス・プランニングの横行により膨大な税ギャップの存在が明らかになってきこと、その一方で連邦政府は求められる膨大な財政需要の原資を確保する必要性に迫られていることなどがあげられる¹²。

(2) Schedule UTP の概要

IRSは2010年4月19日に Schedule UTP の草案¹³を公表し、同年9月24日に最終案を公表した。ここでは草案からの変更点を中心に最終案の内容に簡単に触れることにしよう。

① 対象企業

草案段階では、2010年度から適用対象となる企業を資産総額1,000万ドル以上としていたが、小規模企業への影響を考慮し、2010年度からの適用対象企業は総資産額が1億ドル以上の企業のみとし、それ未満の企業へは段階的に適用されることとなった。具体的には、総資産額が1億ドル未満で5,000万ドル以上の企業は2012年度から、5,000万ドル未満で1,000万ドル以上の企業は2014年度からの適用となる。

② 開示対象となる税ポジション

草案段階では以下の3種類の税ポジションの開示が求められていた。

- a) 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
- b) 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
- c) IRSの行政慣行では重要性が低いために維持される税ポジション

¹² Christopher H. Hanna, Mark R. Martin, Michael J. Donohue, E. Daniel Leightman & Cym H. Lowell, *op. cit.*, p.3-81.

¹³ 草案の内容とその意義については拙稿「不確かな税ポジションに関する明細書(Schedule UTP)の導入」『静岡大学経済研究センター 研究叢書』第9号、2011年、を参照のこと。

a) と b) および c) の間には明確な相違がある。a) は不確かな税ポジションについて FIN48 にもとづき税金負債 (reserve) を計上した場合には Schedule UTP の開示対象になるのに対して、b) および c) は FIN48 にもとづくならば税金負債は計上されない。つまり IRS は FIN48 以上に開示対象となる不確かな税ポジションの範囲を広く設定していたことになる。

b) のポジションについては、企業が訴訟に持ち込んだ場合に有利に解決する見込みが 50% を超えるならば、FIN48 では税金負債が計上されない。また、c) のポジションは、税ポジションには不確かさがあり、税法への準拠性を厳格に問うならば税務調査の対象になりうるが、その金額がわずかであるなどの理由で税務調査の対象になっていないものを意味する。これもまた FIN48 では税金負債が計上されない。草案で c) のような税ポジションについても開示を求めたのは、税務調査の対象とするか否かの判断がエージェントのレベルで行われるため、その実態を必ずしも IRS が把握できていないことによる。しかしながら、最終案では c) については開示対象から除外された。このため、企業が開示を求められる税ポジションは a) と b) の税ポジションに限定された。

これら税ポジションは、1) そのポジションに関する税金負債が計上され、かつ 2) 納税申告書で採用された時点で、Schedule UTP での開示を求められる。それら事象の生じる順番は重要ではない。

③ 税ポジションの開示内容¹⁴

前述の② a) および b) で開示対象とされた税ポジションのうち、a) のポジションについては監査済財務諸表において当該ポジションにかかわる税金負債を計上した年度で、また b) の訴訟を念頭においた税ポジションについてはその判断をした年度で、図表-1~3 に示す Schedule UTP に要求される情報を開示しなければならない。Schedule UTP は、一度開示された税ポジションについて、その後の変動あるいは経緯について追加の情報を求めている。このため、税ポジションに関する情報は一度だけ開示されるに過ぎない。

Schedule UTP の Part I (図表-1) では、当該課税年度に採用された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たポジションに関する情報を、あるいは税金負債を計上していないが IRS が税務調査をおこなったならば最終的に訴訟において企業に有利に解決する見込みが 50% を超えているポジションについて情報開示を求められる。これに対して Part II では、過年度に採用された税ポジションであるが、採用年度にはその維持可能性について問題がなく、また税務紛争が生じるとも予測されていない (ゆえに訴訟も想定されていない) ポジションについて、当該課税年度において維持可能性について疑義が生じ監査済財務諸表で税金負債を計上したポジ

¹⁴ とくに指示がないかぎり、IRS Announcement 2010-75 および 2010-76 にもとづいている。

ションに関する情報を、あるいは税金負債を計上していないがIRSが税務調査をおこなったならば最終的に訴訟において企業に有利に解決する見込みが50%を超えているポジションに関する情報を開示するように求められる。したがってPart IとPart IIの相違点は、対象となる税ポジションの採用年度の相違にすぎない。このため、Part IIでは、「(g) 税ポジションの年度」の項目が追加されている。

対象となる税ポジションについては、任意に順番に番号が割り付けられ ((a) UTP No.)、そのポジションにかかわる内国歳入法典の条文番号が示される ((b) IRCの主たる条項)。さらに、それらポジションが一時差異を生じさせるのか、永久差異を生じさせるのかを明らかにする ((c) 認識コード)。採用されている税ポジションがパートナーシップ等を経由したものである場合にはその情報を記入することになる ((d) 導管実体 EIN)。導管実体とは、パートナーシップやS法人などのことをいう。これら実体には法人税申告書の提出義務はあるが、それらの益金および損金は出資者のもとに分配され、それら出資者の益金および損金に算入されるため、かかる実体は税務上では導管 (conduit) の役割を果たしているにすぎない。

草案からの大きな変更点は、開示対象の税ポジションの程度をどのような方法でIRSに提供するかである。草案で求められていた情報は、不確かな税ポジションについてIRSに有利に解決したときの最大税調整額 (Maximum Tax Adjustment, MTA) であった。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、それに税率を乗じる。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 (すなわち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。しかし、最大税調整額については、「不当に負担が重く、IRSにポジションのリスクや規模 (magnitude) について誤解を与える可能性があり、調査対象となる争点や納税申告書の決定に意味ある基盤を提供しない¹⁵」とする批判が多く寄せられた。最大税調整額は損金あるいは税額控除の全額否認を前提にしている。これは法人税法に照らして、損金あるいは税額控除の控除可能性に関するリスクがある場合に生じる調整額である。しかし企業が採用する税ポジションは、法人税法に一定程度準拠しており、控除可能性に関するリスクを抱えている場合は非常に限られる。不確かな税ポジションの多くは、認識時期や金額の適切性に関するリスクを抱えたものであるため、最大税調整額の開示は通常は起こり得ない金額をIRSに伝達することになる。それら金額にもとづき調査対象の争点や納税申告書を決定したならば、税務調査の結果えられる成果は限られたものとなることが想定される。このため、最終案では最大税調整額の開示にかえて、監査済財務諸表の税金負債の

¹⁵ Alistair M. Nevius, IRS Amends Plan for Uncertain Tax Positions, *Journal of Accountancy*, November 2010. (<http://www.journalofaccountancy.com/Issues/Nov/20103383.htm>, 2011年8月20日)

計上額（利子およびペナルティを含む）にもとづくランキング方式に変更した。税ポジションについて計上されている税金負債の規模に応じて最大額から順位づけられ、そのランキングがポジションごとに開示される（(f) 税ポジションのランキング）。さらに、Schedule UTPで開示されている税ポジションについて、その税金負債の総額を求め、その10%を超えるポジションについては、主要な税ポジションとして示さなければならない（(e) 主要な税ポジション）。これにあたって、監査済財務諸表とは、GAAP（Generally Accepted Accounting Principles）あるいはIFRS（International Financial Reporting Standards）にもとづき作成され¹⁶、それについて独立の監査人が意見表明をしているものを意味する。そしてこれら財務諸表にはコンパイルまたはレビューされたものを含まないこととされた。この税金負債のランキングおよび主要な税ポジションの決定は、Schedule UTPのPart IとIIの両方をつうじておこなわれる。この方法は、企業が監査済財務諸表のために実施している手続きに全面的に依拠したものであるため、企業に追加の負担が生じるわけではない。また税ポジションについて実際の税金負債の金額を開示するものでもない。

税ポジションについては、さらにその内容について説明が求められる。草案においては、不確かさの論拠と性質の開示が求められていた。しかしこれについては、「FIN48においても開示が要求されておらず、またポジションの強みと弱みの評価を開示することを企業に求めないとするIRSの方針に反する¹⁷」との批判があり、これを取り下げた。これに代えて、ポジションの税務処理に影響を及ぼす適合的な事実、税ポジションの識別や争点の性質をIRSに知らせると合理的に期待できる情報について記述しなければならない（Part III）。これは、タックスシェルター取引をおこなった場合に「Form 8275で要求される情報に依拠し、かつ一致した¹⁸」ものとなっている。ここでもまた、企業の追加の負担を軽減する内容となっている。

このように、Schedule UTPの最終版は、草案に比べて企業の負担を軽減し、かつ監査済財務諸表で税金負債が計上されていることを開示の判断基準とすることを明確にした。ゆえに、「監査済財務諸表でおこなった税金負債にかかわる判断を、Schedule UTP作成時に再評価することは期待されない¹⁹」こととなる。このため、Schedule UTP作成にかかわる追加の企業負担は限定的である一方で、財務諸表作成時の税金負債の計上判断に、Schedule UTPの存在が一定程度影響を及ぼすことは否定できない。

¹⁶ IRCでは、IFRSを課税所得の算定において認められる会計基準として全面的に位置付けているわけではない。

¹⁷ Alistair M. Nevius, *op.cit.*

¹⁸ Christopher H. Hanna, Mark R. Martin, Michael J. Donohue, E. Daniel Leightman & Cym H. Lowell, *op.cit.*, p.3-85.

¹⁹ Alistair M. Nevius, *op.cit.*

(3) Schedule UTPの評価

Schedule UTPに対する評価は大きく分かれている。企業が取引内容についてIRSへの開示を求められるという内容は非常に刺激的ではあるが、実はIRSが税ポジションの開示を求めたのはこれが初めてではない。会計利益と課税所得の乖離が著しくなり、法人タックスシェルター取引の蔓延がその原因の一つであるという認識が広まったことにより、前述のようなIRSへの情報開示がそれら取引に求められてきた。このため、IRSにとっては、税ポジションの開示はそれほど特別なことではなく、これまでの情報開示の延長線上にあると認識しているといえる。

しかし、IRSがSchedule UTPの導入を検討する引き金となったのはやはりFIN48である。FIN48はIRSへのロードマップ化への懸念が当初はみられたが、前述のごとく、IRSにとっては不確かな税ポジションの存在を知ることではできても、その存在を把握するうえで有用な道具とはならなかった。それは「FIN48の開示は、国外、連邦、州および地方の税ポジションを区別することなく不確かな税ポジションの総額を提供するにすぎない²⁰⁾」からである。FIN48は、財務諸表での税情報の開示を求めるものであるため、そこで対象とされる税は米国の連邦税に限定されるものではない。このため巨額の未認識税便益の存在が税情報で明らかにされたとしても、そのことがIRSにとって有用な情報となるわけではない。たとえ税情報の開示内容が連邦税のみであったとしても、その未認識税便益がいずれの取引から生じたものであるかは判明せず、さらにいつの取引から生じたものかさえ判明しない。FIN48にしたがって提供される情報は、特定の年度の未認識税便益の変動を総額で明らかにしているにすぎず、特定年度に採用した税ポジションについて未認識税便益の計上を明らかにしているわけではない。開示されている総額には、特定の年度に採用した税ポジションの未認識税便益と過去の年度に採用した税ポジションの未認識税便益の変動が混在している。すなわち「FIN48は年度によるタグが付いているわけではなく、各税ポジションの最初と最後の日を示しているわけでもない²¹⁾」ので、税ポジションの特定化には有用ではない。したがって、IRSにとってはFIN48により開示される税情報は参考程度のものにすぎなかったといえる。これに対して、Schedule UTPで開示される情報は取引の特定化につながるため、IRSの有する資源を税問題の特定化ではなく調査に向けることができるという意味で非常に有用なものとなる可能性がある。そして、このIRS内の効率性の向上は、税務紛争の解決を加速させることになるため、税務紛争にかかわる企業の負担を軽減させることにつながり、企業にも便益をもたらすことが期待される。

²⁰⁾ Llya A. Lipin, Uncertain tax positions and the new tax policy of disclosure through the Schedule UTP, *Virginia Tax Review*, Vol. 30, 2011, p.694.

²¹⁾ *Ibid.*, p.694.

図表-1 Schedule UTPの1頁

[illegible]

Schedule UTP (Form 1120) 2010

図表－2 Schedule UTP の2頁

Schedule UTP (Form 1120) 2010								2頁	
納税申告書1頁にある実体の名称								実体の EIN	
Schedule UTP (Form 1120) の本 Part II は、Part II 総頁 ____ のうちの ____ 頁.									
Part II 過去の課税年度の不確かな税ポジション. 2010年については記入する必要はない。 Part III に不確かな税ポジションごとに説明を記入すること. 法人が税ポジションが不確かな税ポジションであるか否かを決定するのに十分な情報を関連当事者から入手できない場合にはこのボックスにチェックを入れること. ☐									
(a) UTP No.	(b) IRC の主たる条項 (たとえば, "61", "108" など)			(c) 認識コード (永久、一時、または両方をチェック)		(d) 導管実体 EIN	(e) 主要な 税ポジション	(f) 税ポジション のランキング	(g) 税ポジショ ンの年度
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		
				P	T	—	☐		

Schedule UTP (Form 1120) 2010

図表－3 Schedule UTPの3頁

[illegible]

これに対して、Schedule UTPの導入に反対してきた企業側の見解では、必ずしもその負担は軽減されないと考えられている。2006年のFortune 500社への調査によると、法人税を含む税法への準拠コストは平均で500万ドルであったとされ、また大規模企業の上位1,700社についてみると、その平均コストは400万ドルであったとされる²²。これらの金額は、税法規定にたんに準拠することのみならず、多様な節税戦略の構築等も含まれるものであり、大規模企業であれば一定規模の税部門を抱えていることも考慮に入れなければならない。

大規模企業のような洗練された税部門を抱えておらず、GAAPにもとづいた財務諸表を開示していないことが多い小規模な非公開企業については、「Schedule UTPは財務諸表の作成プロセスに不当に影響を及ぼし、情報開示を通じてコンプライアンスコストを増加させる²³」ものと考えられる。不確かな税ポジションが生じうる背景には、法人税法の規定そのものに曖昧さが内在していることがある。そのような法人税法の規定に準拠して会計処理をおこない、それにもとづき財務諸表を作成している企業にとっては、Schedule UTPの導入は負担の増加しかもたらさないものといえる。なぜなら、GAAPにもとづいていないので、SFAS5が要求していた偶発税負債等も計上されていなかった可能性もあるためである。

さらにSchedule UTPはコストのかかる税務調査や不確かな税ポジションにかかわる訴訟を増大させる懸念もある。IRSにとってSchedule UTP導入の目的は税務行政の効率化にあり、それによって企業の負担を軽減させる便益があるとするものである。しかし、それによって今まで隠されていた問題が明らかになり税務紛争が増大する可能性も否定できない。それは、Shulman IRS長官がいみじくも述べているように、Schedule UTPは「ゲームのルールを変更した (a game changer) ²⁴」からである。これまでIRSは相手（企業）の手の内を知る術もほとんどなくゲームに参加してきた。IRSが手に入れる可能性があったのは、税発生高調整表 (Tax Accrual Workpapers) のみであった。しかしこれもまた入手可能な状況は限定的であり、またその条件も厳しく、入手に時間がかかるものであった。それが、Schedule UTPの導入により敵の手の内を、つまりウィークポイントを把握したうえでゲームに参加できるようになった。これはSchedule UTPが「法人税申告書を負担すべき税額 (what tax is owed) を明らかにするものから、なぜ税を負担するのか (why the tax is owed) を明らかにするものへ²⁵」とその意味を変えたからであり、法人税申

²² Joel Slemrod & John Bakija, *Taxing Ourselves* 260, 2008, p.162.

²³ Paul Bonner, AICPA, Others Ask IRS to Withdraw UTP Reporting Plan, *Journal of Accountancy*, Aug. 2010, p. 66.

²⁴ Douglas H. Shulman, IRS Commissioner, *Prepared Remarks of Commissioner of Internal Revenue, Douglas H. Shulman before Tax Executives Institute's 60th Midyear Meeting*, April 12, 2010. (<http://www.irs.gov/newsroom>, 2011年9月28日)

²⁵ Michael J. Desmond & Ronald L. Buch, Jr., Practical Considerations in Preparing for the impending Schedule UTP Filing Requirement, *Tax Executive*, Vol. 62 No. 2, 2010, p.186.

告書は、「租税債務を算定し申告するための文書から、税務調査のための問題点や対象となる法人税申告書を識別するための道具へ²⁶」と変わったからである。これにより IRS の税務調査の効率性は高まり、税務紛争の増大が予想されることになる。その結果として、企業の負担は逆に増大することも懸念されることになる。このことから、企業は課税当局との衝突を避けるために不確かな問題について保守的な税ポジションの採用を求められることになる。ひいては、「不確かな税ポジションを開示することの影響を恐れて採用された保守的な税ポジションは、企業の競争力を低下させ、最終利益に影響を及ぼすかもしれない。そして、最終利益の改善を求める取締役会の圧力が、正しい答えのない不確かな税問題についてリスクを避ける保守的な税務担当者にと取締役会との緊張関係を生じさせる²⁷」可能性がある。

(4) FIN48 開示と Schedule UTP の相違

前述のごとく、Schedule UTP による開示は、監査済財務諸表で税金負債を計上するか否かにかかっている。税ポジションについていったん税金負債が計上されたならば、その課税年度において Schedule UTP の開示が求められる。これらの関係をここで整理してみよう。図表－4 は 4 種類のポジションの便益認識の可否を時系列で示したものである。なお、Schedule UTP では税金負債の金額は開示されないので、図表－4 には金額を設定していない。

図表－4 税ポジションの認識の推移

	2010 年度		2011 年度		2012 年度		2013 年度	
ポジション 1	採用	認識		認識の解除		未認識		認識
				税金負債②			企業に有利に解決	
ポジション 2			採用	未認識		未認識		認識不可
				税金負債③			課税庁有利に解決	
ポジション 3			採用	認識				
ポジション 4	採用	未認識		未認識		認識		
		税金負債①			企業に有利に解決			

税ポジション 1 は、2010 年度に採用され、その年度には便益の認識に疑義を生じさせる要因が無かったため当該年度の財務諸表で認識された。2011 年度になって、たとえば類似の税ポジションについて争われていた裁判で納税者に不利な判決が下された事実が判明した。このとき FIN48 にしたがって税ポジション 1 は認識の解除がおこなわれ、それに合わせて税金負債②が計上された。同ポジションは 2012 年度には税務調査の結果が確定せず、2013 年度に企業に有利な結果で解決が

²⁶ *Ibid.*, p.185.

²⁷ Llya A. Lipin, *op.cit.*, p.701.

図られた。

税ポジション2は、2011年度に採用されたが、その便益の認識にあたりFIN48で定める認識基準を充たせなかったため、財務諸表では税便益が認識されず、税金負債③が計上された。その後、2012年度には税務調査の結果は判明せず、2013年度にIRSに有利な結果で解決が図られた。

税ポジション3も同じく2011年度に採用された。このポジションについては、採用年度もまたその後の年度においても便益の認識に疑義を生じさせる要因はみられなかったため、2011年度にその便益が財務諸表で認識され、その後も認識の解除は生じていない。

税ポジション4は、2010年度に採用されたが、税ポジション2と同様にFIN48で定める認識基準を充たせなかったため、財務諸表では税便益が認識されず、税金負債①が計上された。その後、2012年度に企業に有利な結果で解決が図られた。

これらの税ポジションの推移にもとづいてFIN48とSchedule UTPの情報開示の相違についてみてみよう。2010年度の監査済財務諸表では、税ポジション1について税便益が認識されているが、税ポジション4についてその便益を認識できずに税金負債①が計上される。FIN48の開示では、この税金負債①が「当期にかかわる税ポジションにもとづく増加額」として示される。また2011年度に解決が期待される状況でもないのに、これ以外の情報は開示されない。これに対して、Schedule UTPでは、監査済財務諸表で税金負債①が計上されたので、その対象となる税ポジション4についてPart IおよびⅢで情報開示しなければならない。

2011年度には2つの税ポジションが新たに採用されている。それらのうち税ポジション2については税金負債③が財務諸表で計上されたので、FIN48の開示では税金負債③が「当期にかかわる税ポジションにもとづく増加額」として示される。さらに同年度では、2010年度には認識されていた税ポジション1について認識が解除され税金負債②が計上されたので、この額が「過年度の税ポジションにもとづく増加額」として開示される。税金負債①については期中において変動は生じていないので、2011年度末には税金負債①～③の合計額が未認識税便益として開示されていることになる。さらに、2010年度に採用され税金負債①が計上されている税ポジション4について、2012年度の解決が予測されているならば、つまり未認識税便益の相当な減少が起ころうと判断されたならば、その旨の開示がおこなわれる。これに対して、Schedule UTPでは、監査済財務諸表で計上されている税金負債のうち、2011年度に新たに生じた税金負債にかかわる税ポジションのみが開示対象となる。したがって、税金負債②の対象である税ポジション1がPart IIおよびⅢで、税金負債③の対象である税ポジション2がPart IおよびⅢで開示される。税ポジション4についてはすでに2010年度のSchedule UTPで開示されているので、2011年度には開示されない。

2012年度には、税ポジション4について企業に有利に解決したので税便益が認識され、同時に税金負債が減少する。この額が、「課税当局との合意額」として開示される。また、税ポジション1

と2について、2013年度に未認識税便益の相当な減少が起これると判断されたならば、その旨の開示がおこなわれる。2013年度においても、税ポジション1と2について解決が図られたので、これにともない税便益が減少し、それらが「課税当局との合意額」として開示される。なお、税ポジション1については、企業に有利に解決したため税便益が認識されるが、税ポジション2については、IRSに有利に解決したため企業に追加の税支出が生じることになる。Schedule UTPについては、2012年度と2013年度については何も開示されない。なぜなら、両年度に新たに税金負債の計上はなかったからである。

これらが示すように、IRSがSchedule UTPによって求めている情報は、税金負債を計上した時点での税ポジションの識別のみである。それら税ポジションのその後の推移には関心がない。これらに関心を示すのは投資家であるため、その情報はFIN48の定めにより財務諸表の税情報で開示されることになる。

IV Schedule UTPの会計への影響

Schedule UTP (Schedule UTP) の導入は、IRS側の事情により要求されるものである。そこでその導入に深く関与したJ. Richard “Dick” Harvey, Jr.²⁸の論述に即して、その特徴と会計への影響についてみてみよう。

Harveyによれば、Schedule UTPの必要性は、透明性を高めることによりすべての大規模企業の税務調査の効率性と有効性を高めることから生じたという。これは、税務法律家、会計士および投資銀行による取り組みが大規模企業の税務調査を困難なものとしてきたからである。具体的には、「(i)利用できる税法のグレーな領域の識別、(ii)いったん利用できるようになったら、IRSの関心を引くような赤旗を申告書の中で最小化する芸術的な形式を作り出す²⁹」ことがおこなわれてきたからである。この対策としておこなわれていたのが、報告取引にかかわるForm 8886やForm 8275などの導入であった。しかし、非常に洗練された大規模企業の税務対策では、これらのFormでも抜け落ちている不確かな税ポジションが存在しており、それらの把握がIRSの目的であり、Schedule UTPはこれらのIRSへの開示要請の流れの一つでもある。

さらに、税務調査において税発生高調整表 (Tax Accrual Workpapers) の要請にかかわる企業とIRSの緊張会計を緩和することも目的にしている。しかしその最大のきっかけはFIN48の登場であり、FIN48の導入は企業が監査済財務諸表を作成する過程でおこなう作業をそのままIRSが

²⁸ Harveyは、2010年7月31日まで、IRS長官の上級アドバイザーを務めていた。

²⁹ Richard “Dick” Harvey, Jr., Schedule UTP: An Insider’s Summary of the Background, Key Concepts, and Major Issues, *Villanova Public Law and Legal Theory Working Paper Series No. 2011-04*, 2011, pp.7-8

活用することを念頭においたものとされる³⁰。

前述のごとく、Schedule UTPの最大の特徴は、監査済財務諸表で税金負債が計上されているか否かに開示が左右されることである。このため、税金負債を計上していないケースでIRSにとって重要な情報が抜け落ちる可能性がある。そのようなケースが訴訟の見込みである。

FIN48の適用においては、「税ポジションが争点となった時には、通常は課税当局と妥協すると期待する。しかし状況によっては訴訟に持ち込まれると見込むかもしれない。たとえば、訴訟で勝つ見込みが60%あり、訴訟を期待しているとしよう。このケースについて、FIN48では直接焦点を当てられていないが、企業が勝つ見込みが50%を超えると判断したならば税便益が100%計上される（つまり税金負債は計上されない）³¹」という。このケースでは監査済財務諸表に税金負債は計上されないの、Schedule UTPの開示対象に含まれないことになる。しかし、このケースでは企業は税ポジションが不確かなものであり、それについてIRSと合理的な妥協にいたらないと評価しているので、それは「相当な不確実性があることを意味する。ゆえにIRSは企業が訴訟の見込みがあるとするときに税ポジションの開示を要求することは合理的であると判断した³²」のである。

そこで、IRSは、監査済財務諸表において引当金が計上されていなくても、企業が税ポジションの訴訟の見込みが50%を超えることを前提にその決定がなされたならば、IRSは開示が妥当と判断した。このようなケースでは、争点が(i)不確かであり、(ii)企業はIRSが税ポジションにチャレンジすると期待し、(iii)企業はIRSと合理的な妥協ができると考えていないことを暗示している³³。

このようなケースをSchedule UTPの開示対象とすることには、監査済財務諸表の結果と異なるべきではないとか、あるいは情報の秘匿特典に抵触するなどの批判がある。これらの批判について、Harveyは、「Schedule UTPの焦点は税金負債が計上されているか否かではなく、その判断の前提にあること、さらにこのようなケースを開示対象にしなかったならば、多くの税ポジションがそれを理由に開示されなくなる・・・さらに税金負債が計上されているポジションとそうでないポジションのいずれについても不確実性が存在していることに変わりはない³⁴」と反論する。この一方で、IRSは草案で示していた「IRSの行政慣行では重要性が低いために維持される税ポジション」については最終案でその開示を求めないこととした。この税ポジションが当初要求されていたのは、IRSが見落としていた税法準拠違反を把握することと同時に「企業が税金負債を回避

³⁰ *Ibid.*, pp.22-23.

³¹ PwC, *PwC's 2009 Guide to Accounting for Income Taxes*, Sec. 16.4.1.5, in *ibid.*, p.26.

³² Richard "Dick" Harvey, Jr., *op.cit.*, p.27.

³³ *Ibid.*, pp.29-30.

³⁴ *Ibid.*, pp.30-31.

するインセンティブのいくつかを排除したかもしれない³⁵」からであった。しかし最終的にこのような税ポジションについては開示を要求せずに訴訟の見込みのみについて開示を求めた理由は、「IRS は (i) 税金負債計上の回避の努力は事実上大きくないと予測しているか、(ii) 外部監査人が企業に対して (税金負債計上をしない判断について - 永田) いくつかの規律を課している³⁶」からである。このため、重要となるのは、企業が Schedule UTP の開示を回避するために、税金負債の計上を避けるか否かである。

税金負債の計上回避の方法としては、重要性の原則を適用することで可能となる。「多くの企業が重要でない引当金を排除しようとし、おそらく外部監査人はこのアプローチに同意するだろう³⁷」と考えられている。また比較的重要な税金負債も、「外部監査人が調整表 (net effects schedule) で修正するだけで全体として財務諸表の修正を要求しないという見込みで排除するかもしれない。外部監査人はかかる調整表でさまざまな修正を累積させ、総額が財務諸表全体で重要であるならば財務諸表に修正を要求する³⁸」からである。このため、この場合でも監査済財務諸表には税金負債が計上されない。また前述の行政慣行で重要性が低いため維持されるポジションに該当する場合にも税金負債は計上されない。このためいくつかのポジションについて税金負債が計上されないケースが想定されうる。しかし、すでにこれらの税金負債については監査済財務諸表への計上の可否が検討されており、またその重要性の程度は低いものである。このため「法人の監査済財務諸表上の税金負債が Schedule UTP を回避するために相当に減少するということは、その総額では起こらないだろう。しかしながら、一定の期間が経過すれば企業は特定の税ポジションに関する税金負債を可能なかぎり排除しようとするであろう。その一方で、税金負債の過小計上を避けるために、企業は税金負債を回避できない場合にはその額を増額するだろう。ゆえに、財務諸表の全般的な誠実性 (integrity) は重大な影響を受けることはない³⁹」と想定される。もちろん、Schedule UTP は税金負債の計上を回避するインセンティブとなるため、個別の項目の判断においては重要な影響を与えるだろう。

おわりに

Schedule UTP は、FIN48 の適用を契機として、報告取引にかかわる一連の開示要件の一環として導入されたものである。これは FIN48 で要求される開示情報には、IRS が当初期待したほど

³⁵ *Ibid.*, p.41.

³⁶ *Ibid.*, p.42.

³⁷ *Ibid.*, p.44.

³⁸ *Ibid.*, p.45.

³⁹ *Ibid.*, p.42.

のものは含まれていなかったからであり、それはコンパス程度の役割しか果たさないものであったからである。このため、IRSは個別の税ポジションの把握に焦点をあてたSchedule UTPの導入を図ったのである。

この明細書のカギを握る概念は、監査済財務諸表でFIN48にもとづき設定される税金負債である。税金負債の計上の可否が税ポジションのIRSへの開示へと直接結びつくものである。このため、IRSへの情報開示を回避するために税金負債の計上を回避することが想定され、会計への影響も懸念されている。しかし、財務会計と税務会計を形式的に独立させている米国のシステムにおいて、税金負債の計上とIRSの情報開示のリンクの影響はそれほど大きいものとはいえないであろう。このリンクが、他の財務会計の会計処理に影響を与える領域は非常に限られよう。これは損金経理要件等が非常に限定的に適用されるため、財務会計の処理から独立して税務会計処理（税ポジション）がおこなわれるからである。税金負債は、これら財務会計から独立しておこなわれる税ポジションにかかわるリスクを財務会計上で計上しているにすぎないのである。

しかしながら、税金負債の計上は、借方に当期法人税費用を計上することになるので、最終利益に影響を及ぼすことになる。不確かな税ポジションを積極的に採用するならば、税金負債の計上を招き最終利益は縮小する。その一方で、保守的な税ポジションを採用するならば当期の法人税額が増加することになりこれもまた最終利益を縮小させることになる。このため、企業が取りうる選択肢は、不確かな税ポジションを採用しつつ、税金負債を計上しないか、あるいは計上しつつも重要性の原則を適用して監査済財務諸表に計上しない方法などに限られてくる。したがって、企業は個々の税ポジションの不確かさの把握と税金負債の計上に関する管理を強化しつつも、全体としては財務会計処理には影響を及ぼさないことになると考えられる。もちろん、このことはSchedule UTP導入後の数年間にわたる税金負債の推移で把握することができるであろう。