

論 説

偶発税損失負債から税金負債へ —FIN48適用後の税情報—

永 田 守 男

はじめに

2006年6月に公表された解釈指針48号「所得税の不確実性に関する会計 (*Accounting for Uncertainty in Income Taxes*)」(以下、FIN48)は、2007年1月1日以降に始まる会計年度から適用された。FIN48が公表されるまで、所得税の不確実性については財務会計基準ステートメント第5号「偶発事象の会計 (*Accounting for Contingencies*)」(以下、SFAS5)において定められていた。FIN48では、税ポジションの採用年度からその不確実性を評価するため、SFAS5に比べて早期に偶発税損失負債が計上されると考えられる。本稿はCoca Cola社の税情報についてSFAS5が適用されていた期間とFIN48が適用されていた期間とを比較することにより検討している。そして2007年度第1四半期のForm 10-QについてのNicholsらによる調査結果¹をもとに税金負債の開示状況を検討している。

I 税ポジションの採用と偶発損失

(1) 当期所得税費用の意味

損益計算書に計上される当期所得税費用は、主として当期の課税所得にもとづき負担する税額と追加の税額からなる。前者は当期の納税申告書に記載されている数値を意味するが、それは当期の課税所得にかかわる最低限の税額を意味しているにすぎない。企業は所得税法規定に含まれる明確ではない部分について自社に有利な解釈を試みることにより、あるいはリスクシールド・シールド取引に取り組むことにより税負担の最小化を図っている。納税申告書記載額はその取り組みの成果であるため、その後の課税当局による税務調査で否認される可能性を孕んでいる。

課税当局は提出された納税申告書を受理するが、そのことがその申告内容を受け入れたことを意味するわけではない。一般的には、大企業の場合には毎年税務調査がおこなわれ、納税申告書の内容がそのまま受理されるのは稀と理解してよいだろう。企業と課税当局が納税申告書の内容を争う(税務紛争)場合にはいくつかの段階があり、最終的には裁判所の判断を仰ぐことになる。

しかし税務紛争が裁判所に持ち込まれる事例は少なく、もし持ち込まれたとしても現在では最高裁判所まで争うケースは非常に限られ、その多くは租税裁判所で決着が図られる。他の多くの税務紛争は交渉で決着が図られるのが普通である。しかし交渉で決着が図られるとしても、税務紛争の期間は相当に長くなる。たとえばCoca Cola社の2007年第1四半期Form 10-Qによれば、「2002年以前の課税年度についてはもはや連邦所得税の調査対象にはなっていない。2003年と2004年の当社の連邦所得税申告書の調査は2007年度末までに完了する見込み²」であるとし、5年程度は納税申告書の内容が確定しないことを示している。またNicholsらの調査によれば、ExxonMobil社は2007年度第1四半期時点で1988年までの連邦所得税申告書までしか確定していないとされ、多くの企業はまだ1990年代の納税申告書の税務調査が継続されているかまたは裁判所の審理中であるという³。このように納税申告書で採用された税ポジションが最終的に確定するまでには相当な期間を有するのである。

課税当局との間で生じた税務紛争が企業に有利に解決すれば問題ないが、そうでない場合には追加の税費用および利子が発生し、状況によってはペナルティも生じる。これらの費用は当期所得税費用に算入されることになる。

このように当期所得税費用は、その税務上の取り扱いが不確かな税ポジションをも含んで算定された課税所得にもとづく税額と、過去の納税申告書に含まれている税ポジションの確定にともなって生じる追加の税費用等が含まれている。

追加の税費用等はその確定または支出時点まで待つことなく、これまでSFAS5にしたがってその発生がプロバブルであり、かつその金額が合理的に算定できる時点で偶発税損失負債として計上されてきた。FIN48の導入は、この追加の税費用等について偶発税損失負債を計上する実務が統一されておらず比較可能性に欠けていることを根拠としている。

(2) 税ポジションの不確かさと繰延税金負債

当期所得税費用の主たる部分が最低限の税額を意味しているという事実は、一方で税効果会計の適用にも影響をおよぼしている。税ポジションに内在する不確かさは、そのまま繰延税金にも反映される。

ここでは無形資産の償却を例に考えてみよう。企業Aは2006年度に1,000ドルの無形資産を取得したとする。他方、税務会計上では同資産については償却が認められており、5年間の定額法処理であれば課税当局から問題なく受け入れられる。しかし税法条文には曖昧な部分があり即時償却も可能である。このとき企業Aが無形資産の即時償却を選択したとしよう。この即時償却という税ポジションはFIN48が対象にしている不確かな税ポジションに該当するとする。即時償却により企業Aには300ドル（税率を30%とする）の税額減少効果（税便益）が生じる。もし5年間の

定額法償却を採用していれば、60ドルの税便益が生じたであろう。両者の差額240ドルが即時償却をしたことにより生じる税便益である。FIN48によれば差額の240ドルの税便益は不確かであり、企業会計上では認識されるべきではない。さらに企業Aが2006年度に益金が3,000ドルあり、損金項目は他にないとしよう。企業Aは即時償却を選択したので2006年度の課税所得は2,000ドル、税額は600ドルである。損益計算書には当期所得税費用600ドルが計上される。しかしFIN48によれば当期所得税費用は840ドルが計上される。これは5年間の定額法償却と即時償却との差額（800ドル）が課税当局に認められるか否かは不確かであり認識されるべきではないと考えるからである。そこで企業会計上は課税所得が2,800ドルであったとみなし、税額は840ドルであったと考えるからである。このとき注意すべきことは、FIN48を適用しても企業Aの納税額は600ドルで変化しないことである。FIN48は損益計算書の当期所得税費用の金額として600ドルは適切ではなく、不確かな税ポジションの部分を取り除いた840ドルを計上するのが適切だとするのである。

上記の例において企業Aは無形資産の帳簿価額の差異に税効果会計を適用するはずである。無形資産の2006年度末の帳簿価額は、企業会計上は1,000ドルに対して税務会計上は0ドル（即時償却の場合）である。したがって300ドルの繰延所得税費用と繰延税金負債が生じる。しかしこの処理は即時償却による税便益をすべて認識したうえでおこなわれるものである。上述のごとくFIN48は不確かな部分の税便益を認識しないので、無形資産の税務会計上の帳簿価額は800ドルとみなされねばならない。ゆえに一時差異の金額は200ドルになるので繰延所得税費用と繰延税金負債は60ドルが計上されるにすぎない。従来のSFAS109とFIN48の適用による相違額240ドルは新たに税金負債として計上される。

II FIN48とSFAS5の相違

(1) SFAS5による不確かな税ポジションへの対応

FIN48はこれまでの不確かな税ポジションの実務を大きく変更した。これまでの会計実務ではSFAS5に定める以下の二つの条件を満たしたときに偶発損失が計上できる⁴こととされ、その時点までは不確かな税ポジションから生じる税便益は財務諸表において認識されていた。

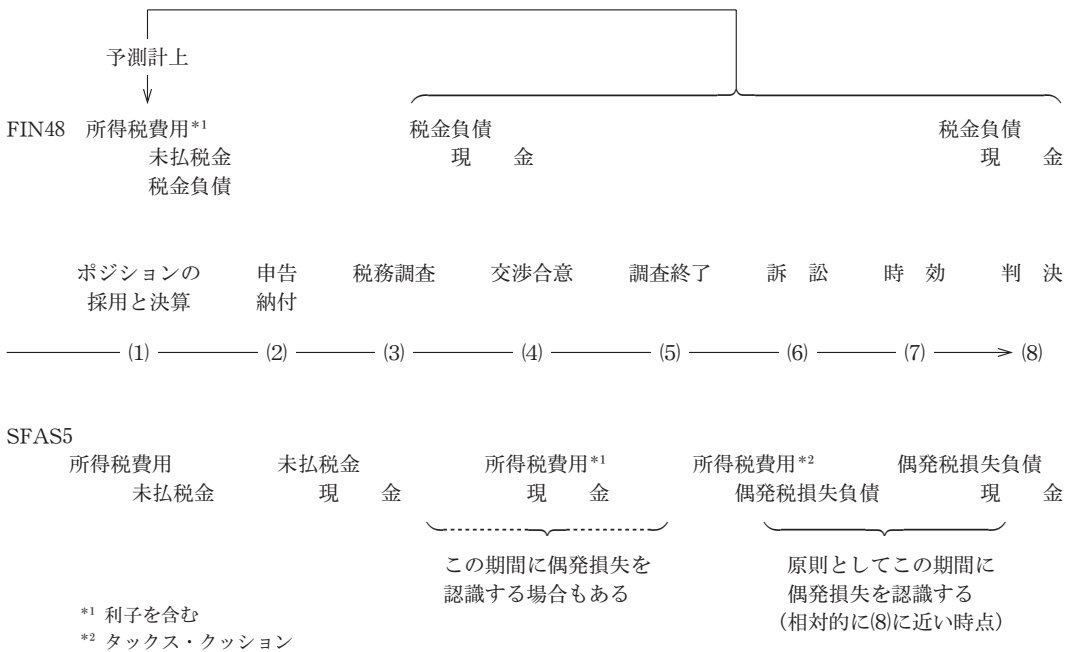
- (a) 財務諸表の公表以前に利用できる情報により、資産が減損していたかあるいは負債が財務諸表日に発生していたことがプロバブルであること。この条件には損失の事実を確認できる1つ以上の将来事象の発生がプロバブルでなければならないことが含まれる。
- (b) 損失の金額が合理的に見積ることができること。

これを納税申告書上の税ポジションにあてはめるならば、(a) 税ポジションが税務調査の対象となり、その税務上の処理が否認され、課税当局との合意あるいは裁判での決着において損失を被ることがプロバブルであること、そして (b) その金額が合理的に見積もることができること、

を意味する。しかし「プロバブルの明確な定義が存在しないために、基準の解釈ならびに適用は実体間でさまざまであった⁵⁾。偶発損失の計上の時期の不統一さにくわえて、「SFAS5では偶発損失の性質と発生高を、財務諸表のミスリードを防ぐために必要な場合には開示しなければならない。しかし多くの企業が、この要件を偶発損失が記録されたならば開示はほとんど要求されないと解釈⁶⁾」していた。このため税ポジションにかかわる偶発損失の情報は量的にも質的にも十分ではないとされていた。このようなことを背景としてFIN48が導入されたが、ここでFIN48とSFAS5の相違点を整理しよう。

FIN48はSFAS109と同様に資産・負債アプローチを採用しているので、税ポジションの有する税便益の認識問題としてその論理が組み立てられている。しかしSFAS5と比較するならば、偶発的な税損失をどの時点で認識するかの問題とも理解できる。FIN48とSFAS5の認識時点の相違は図表一1のように表すことができる。

図表一1 FIN48とSFAS5の相違



図表一1の横軸は、企業が税ポジションを採用し、そのポジションが最終的に裁判所の判決で確定するまでのプロセスを示している。とくに(5)調査終了以降は、さまざまなプロセスを経る。たとえば再調査が実施される場合、調査終了後に合意に至る場合、あるいは訴訟以降でもさまざまなプロセスや順番の入れ替わりが生じうる。ここでは非常に簡略化してそのプロセスを示している。

SFAS5は税ポジションの認識問題を扱った基準ではない。FIN48が公表されるまでその問題を扱った基準がないため、税ポジションの採用後に生じる問題に対してはSFAS5が適用されてきた。SFAS5においては、すべての税ポジションの便益が認識されているので、税務申告後に実施される税務調査に伴う偶発損失に対処することになる。税務申告にかかわる負債が最終的に確定するのは(4)の交渉合意の段階かまたは(8)の裁判所の判決の段階である。いかなる税務紛争であってもそれを裁判所に持ち込むと考えるならば、図表—1に示すように偶発税損失負債の計上は(6)～(8)の期間に認識することになるだろう。なぜなら、企業が訴訟にいたる過程ですでに偶発税損失負債を計上しているならば、それはすでに敗訴を認めていることに等しいからである。当然、自社に不利な判決が下される状況がプロバブルになるまで偶発税損失負債は計上されないであろう。

しかし前述のごとく税務紛争が裁判に持ち込まれる事例はそれほど多いわけではなく、それ以前に合意に至る場合が多い。ゆえに(3)～(4)の間でも偶発税損失負債が計上されることも多いであろう。なぜなら、企業はこれまでの経験からどのような税ポジションが税務調査の対象になるか、そして課税当局との交渉で控除申請額がどの程度縮減されるかを想定できるからである。また否認される可能性が相当に高いことがわかっている場合でも、あえて控除請求をチャレンジする場合もある。たとえば研究開発費控除は明確に定義されていない部分が多いため、多くの企業が否認のリスクを抱えつつもその税額控除にチャレンジする⁷。このような場合には納税申告からそれほど時間を経ることなく偶発税損失負債を計上することになるろう。

FIN48では勘定の単位を設定しその単位ごとにポジションの維持可能性を検討するように求められているが、SFAS5ではそのようなことは要求されていない。実務上では、税務調査の確率にもとづき偶発税損失負債が計上されるようなこともあった。この場合には(2)以降の相当に早い段階で偶発税損失負債が計上されることになるろう。

このように、SFAS5では税ポジションの税便益を納税申告時にすべて財務諸表で認識し、保守的に会計処理する場合には、偶発税損失負債は敗訴の可能性がプロバブルになった時点で計上される。その一方で、税ポジションの性質や内容によっては否認の可能性が納税申告後比較的早期にプロバブルとなり、早期に偶発税損失負債が計上されることになる。SFAS5では税ポジションの不確かさの判断の時点がさまざまであり統一されていない。そしてその判断がいつおこなわれ、追加税費用を意味する偶発税損失負債の計上規模が判然としていなかったのである。FIN48導入以前では、「偶発税損失負債をその決済の時期が定かではないという理由で流動負債として計上する企業もあれば、繰延税金に含めている企業もみられ⁸」、その開示状況もまた統一されていなかった。

(2) FIN48による不確かな税ポジションへの対応

SFAS5が税便益をすべて認識しその後税ポジションの維持可能性に疑問が持たれた時点で偶発

損失を認識していくのに対して、FIN48は税ポジションの採用時点でその維持可能性が検討され、認識の境界を上回ったものについてのみ税便益が認識される。税ポジションの採用時点でそのポジションの維持可能性が検討されるということは、図表—1にあるように納税申告書の提出からポジションが確定するまでのすべてのプロセスを検討することを意味する。このため税ポジションの採用年度においてポジションの維持可能性がmore likely than notを下回るのであれば、税便益を認識することはできず、所得税費用を計上しなければならない。これはSFAS5に比べて、偶発税損失を早期に計上することになる。図表—2は税便益・偶発損失の認識についてSFAS5とFIN48の相違をまとめたものである。

図表—2 税便益・偶発損失の認識時点に関するSFAS5とFIN48の相違

	20×1年度末		20×2年度末	20×3年度末
		税ポジションの採用		ポジションの維持可能性がmore likely than notを下回る(注2)
SFAS5	税便益をすべて認識		会計処理は生じない	偶発税損失負債の計上
FIN48	ポジションの維持可能性がmore likely than notを上回ると判断	税便益を認識(注1)	認識の解除(税便益は未認識) 所得税費用の計上	税便益は未認識
	ポジションの維持可能性がmore likely than notを下回ると判断	税便益は未認識 所得税費用の計上	税便益は未認識	税便益は未認識

(注1) 課税当局との最終的な紛争解決にあたって実現している見込みが50%を超える税便益の最大額が計上される。(FIN48, Par. 16)
 (注2) ただし、ポジションを維持できない可能性はプロバブルではない。

FIN48では、ポジションの採用年度において追加の税費用の発生可能性が検討される。FIN48では追加の税費用という表現を用いないが、税ポジションが否認されたならば追加の税費用と利子が発生し、状況によってはペナルティも生じよう。利子および費用は未認識税便益つまり未払所得税または税金負債に計上される。したがって、税ポジションの採用年度に税便益を認識しないことは、SFAS5における偶発税損失負債を計上することと同じであり、その認識が早まることにほかならない。

図表—2にあるように、FIN48では20×2年度末あるいは20×3年度末の税ポジションの維持可能性を20×1年度末に判断する。20×1年度末に税ポジションが最終的に維持されることが起こりそうであると判断されるならば、SFAS5と同様に税便益が認識される。ただし、必ずしも全額が計上されるわけではなく、実現の見込みが50%を超える税便益の見積最大額が計上される。税ポジションの税便益総額と税便益の見積最大額の差額は、それから生じる利子⁹とともに税金負債または未払所得税として計上される。20×2年度末に税ポジションが最終的に維持されることが起こ

りそうにないと判断されれば、20×1年度末に計上されていた税便益は認識を解除され、それから生じる利子およびペナルティとともに税金負債または未払所得税として負債計上される。20×3年度末は税ポジションの維持可能性に変化がなければ、そのポジションに関する変化は利子およびペナルティに限られるだろう。

20×1年度末に税ポジションが維持されることが起こりそうにないと判断されるならば、その税ポジションから生じる税便益は認識されることができない。このため、税ポジション採用年度にその税便益はそれから生じる利子およびペナルティとともに税金負債または未払所得税として負債計上される。その後も認識の境界を上回ることがなければ、税便益は認識されることなく最終的な決着の時期を迎えることになるだろう。

このように税ポジションは、採用後その最終的な決着が図られる各年度末にその後の維持可能性が検討されるので、維持されないと判断された年度末に追加税費用と税金負債または未払所得税が計上される。SFAS5において同様の追加税費用と偶発税損失負債の認識が、税務紛争が生じた後でその進行程度に応じて認識されるのに対して、FIN48では税務紛争が生じる前にすでに税ポジションの維持可能性が検討され追加税費用と税金負債または未払所得税が計上される。20×3年度末に計上される偶発税損失負債が、20×1年度末に計上されることが可能となるのである。

Ⅲ 財務諸表における税情報の開示

(1) FIN48導入以前

税ポジションの認識および偶発税損失負債にかかわる情報は、脚注における税情報（Income Tax Note）と偶発事象情報（Contingencies Note）にて開示されていた。一般に「税情報は情報の宝庫である¹⁰⁾」と評され、以下の内容が含まれている。

- 国内源泉所得と国外源泉所得の区分
- 所得税費用（未払税金）の詳細な分析
- 繰延税金資産および負債の詳細な分析
- 実効税率の一致（ドルベースまたは比率ベース）
- 重要な税問題の検討

これらのうち税ポジションの認識にかかわる情報は、主として法定税率と実効税率の一致および重要な税問題の検討に関する情報である。実効税率の一致の目的は「企業の帳簿上の実効税率と『仮構的税率（hypothetical rate）』がいかに関連しているかを示すことであり、それは帳簿利益に35%の米国連邦税率が課税されたかのようにおこなわれる。これは（納税申告書に添付される一永田）Schedule M-1またはM-3に似ているが、税情報における実効税率の一致は永久差異が原因となる相違を報告するだけである¹¹⁾」とされる。つまり、税引前の帳簿利益に法定税率（35%）

を乗じて永久差異要因を明らかにし、他方で、一時差異の主たる部分は繰延税金資産および負債の詳細な分析において示されるので、これら二つの源泉を分析することで企業の税行動を把握することになる。とくに実効税率の一致は「企業のタックスプランニング戦略を解明する手掛かり¹²⁾」と理解されている。さらに偶発事象情報においても重要な税問題についてほぼ税情報と同様の内容が開示される。

しかしこれまでの税情報は情報の宝庫という評価にもかかわらず、「過去には、企業が利益に影響を及ぼす偶発税損失の重大な変動を開示したときもあるが、偶発税損失負債の総残高を開示したことはなかった¹³⁾」という。一般に、税務紛争について追加税費用の発生がプロバブルになった時点で偶発税損失負債を計上していることを明らかにしても、その金額の開示はみられなかった。また特定の税事案の解決による追加税費用の発生あるいは好ましい解決による偶発税損失負債の取り崩しが開示されることもあるが、それは実効税率に影響を及ぼすものにほぼ限られていた。これは前述のごとく、SFAS5が偶発損失を記録すれば開示は必要ないと解釈されていたからであろう。

(2) FIN48により要求される税情報

FIN48では新たに以下の情報を開示することが義務付けられた¹⁴⁾。

1. 企業は利子およびペナルティの表示区分に関する会計方針を開示しなければならない。
2. 企業は年度末のアンニュアル・レポートにおいて以下の項目を開示しなければならない。
 - a. 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)、これには少なくとも以下の情報が含まれていなければならない。
 - 1) 過年度に採用した税ポジションの結果をうけて増減した未認識税便益の総額
 - 2) 当期に採用した税ポジションの結果をうけて増減した未認識税便益の総額
 - 3) 課税当局と合意に達した結果減少した未認識税便益の額
 - 4) 時効により減少した未認識税便益の額
 - b. 認識されたならば実効税率に影響を及ぼす未認識税便益の総額
 - c. 業務計算書で認識される利子およびペナルティの総額と財政状態表で認識されるペナルティの総額
 - d. 未認識税便益の総額が翌12ヶ月以内に相当に増減することが合理的にポシブルなポジションについて以下の情報
 - 1) 不確実性の性質
 - 2) 変動の原因となる翌12ヶ月以内に起きる事象の性質

- 3) 合理的にポシブルな変動幅の見積あるいはその見積ができないこと
 e. 主要な税務管轄区において税務調査が終了していない課税年度の明示

FIN48では、税ポジションの税便益認識の規準を明確化し、ポジション採用時にはその維持可能性がおそらくあるものについてのみ認識し、未認識税便益については認識の境界を上回った時点で認識される。未認識税便益は未払所得税または税金負債として計上されるが、貸借対照表において個別表示されるわけではない。このため未認識税便益の総額ならびに性質、翌12ヶ月の変動予測、さらに利子とペナルティの総額を開示することで将来予測に資する情報を提供する。

上記税情報のうち、FIN48採用時のForm 10-Qでは2.a.1)～4)を除いてすべて開示され、2.a)については採用時の未認識税便益の総額のみが開示される。¹⁵⁾

IV Coca Cola社の開示状況

FIN48ではSFAS5に比べて、税便益の認識条件の大幅な変更とともに、税情報の開示内容に大幅な変更をもたらした。ここではFIN48導入による税情報の変化を偶発税損失負債あるいは未認識税便益にかかわる部分についてCoca Cola社を例に検討しよう。

1. 2005年12月期 Form 10-K

2005年度はSFAS5が適用されており、以下の記述がみられる。

「…年間の税費用の測定や税ポジションの評価にあたっては相当な判断が要求される。当社は一定の問題について追加の納税義務を負うことがプロバブルであると判断した時点で偶発税損失負債 (reserve) を計上している。当社はこれら偶発税損失負債を、事実と環境の変化たとえば税務調査の進行度合いに応じて、利子やペナルティに及ぼす影響も含めて修正している。…かかる負債は当社の貸借対照表では未払所得税で計上され…偶発損失計上対象の税問題について当社に好ましい解決にいたったときには、その金額が判明した時点で所得税費用の減少として計上される。…当社は好ましくない結果が生じることが合理的にポシブルと判断したさまざまな税問題にかかわっている。当期に継続中の税問題の結果生じる負債は、全体としては当社の財政状況に大きくネガティブな影響を与えるものではない。¹⁶⁾

Coca Cola社は追加税費用の発生がプロバブルと判断した時点で偶発税損失負債を計上していること、それには利子・ペナルティが含まれていることを明らかにするが、2005年度に偶発税損失負債をいくら計上したか、そしてその累積額がいくらかは示されていない。同社の偶発税損失負債に関する情報は、実効税率の一致に関する情報として「…さまざまな税問題の好ましい解決によりリバースされた所得税便益が約1億100万ドル¹⁷⁾」あることが示されているにすぎない。この情報は税務紛争が自社に有利に解決し、その紛争による追加税費用に備えていた偶発税損失負

債の取り崩しにより所得税便益が認識されたことを示している。前年度比較情報でも2004年度に同様の所得税便益が1億2,800万ドルあったことが示されており、追加税費用の発生がプロバブルとなった時点で偶発税損失負債が計上されているにもかかわらず、その偶発事象が発生せずに所得税便益が生じている。このような現象はCoca Cola社に限られたことではなく多くの企業で見られるため、偶発税損失負債が利益調整に使われている¹⁸と指摘される要因となっている。さらに、SFAS109が同負債の計上による税費用が当期所得税費用か繰延所得税費用かについてガイダンスを提供していないこと、および企業は課税当局への支払義務を流動負債として事実上計上しなければならないこと¹⁹を反映して、Coca Cola社の記述もまた、同負債が未払所得税に計上されていることは明らかにされているがその内訳は示されていない。

「コミットメントと偶発事象」にかかわる情報についても、偶発税損失負債に関しては同様の情報となっている。これらSFAS5による情報開示においては、偶発税損失負債が計上されていることは示されているが、その累積額や増減、今後の影響に関する情報は示されておらず、さまざま批判をうける状況となっていた。

2. 2006年第1四半期 Form 10-Q

2006年度もまたSFAS5の適用年度であり、2005年度と大きな相違点はない。2005年度 Form 10-Kと同様に追加税費用の発生がプロバブルとなった時点で偶発税損失負債が計上されること、偶発税損失負債が1,000万ドル増加したこと²⁰が示されている。

3. 2006年第2四半期 Form 10-Q

第2四半期では、FIN48の公表にともなう情報が適用予定の会計基準（Recent Accounting Standards Pending Adoption）として下記のように開示されている。

「2006年7月にFASBはFIN48を公表した。FIN48はSFAS109にしたがって企業の財務諸表で認識される所得税の不確実性の会計を明瞭にしている。FIN48は納税申告書で採用またはその見込みのある税ポジションの財務諸表での認識と測定について認識の境界と測定属性を定めている。またFIN48は認識の解除、分類、利子およびペナルティ、期間間会計、開示と移転のガイダンスも定めている。当社は現在、本解釈指針の財務諸表におよぼす影響を評価中である。当社はFIN48を2007年1月1日より採用する。²¹」

上記のFIN48に関する記述を除いて、第1四半期と開示情報には相違がなく、新たに偶発税損失負債2,200万ドルが計上されたことが示されている。

4. 2006年第3四半期 Form 10-Q

第3四半期においても、第2四半期と大きく相違する情報は開示されておらず、適用予定の会計基準に関する情報にも変化はなく、FIN48の影響は評価中であるとされる。偶発税損失負債に関する情報では、前年度比較において2005年第3四半期に税問題の好ましい解決によりリバースされた所得税便益が約1,800万ドルあった²²ことが示されているが、2006年度第3四半期の偶発税損失負債計上額は示されていない。代わりに、9月30日までの9ヶ月間比較において2006年度第3四半期までに「一定の税問題について予想される将来の解決に備えて約6,100万ドルの税費用を計上した²³」と開示されている。2006年度第1～2四半期の情報から、第3四半期では2,900万ドルの偶発税負債損失が新たに計上されたと推察される。

5. 2006年12月期 Form 10-K

Form10-Kでは、「最新の会計基準とプロナウンスメント」情報および税情報の部分でFIN48について言及している。いずれも同一表現であり、2006年第2四半期以降の「適用予定の会計基準」と基本的に変わらず、唯一の変更点は「当社の場合、FIN48は2007年1月1日より適用であった。ゆえに累積的効果の調整は2007年第1四半期に計上される。当社はFIN48の採用が連結財務諸表に大きな影響を与えないと考えている。²⁴」との文言が加筆されたことである。

また偶発税損失負債の計上についても、一定の税問題の解決にかかわる税費用が約2,400万ドル計上された²⁵とされている。このことから2006年第4四半期には、第3四半期までの情報から2,700万ドルの偶発税損失負債が取り崩されたと考えられる。

6. 2007年第1四半期 Form 10-Q

FIN48の適用にあたり、新会計基準採用の影響として「最新の会計基準とプロナウンスメント」において、連結財務諸表において未認識税便益に関する未払所得税の増加が6,600万ドル²⁶であったとしている。これはCoca Cola社が、過去の税ポジションについてFIN48による認識の境界と測定属性の条件を満たすことができないことで予想される将来の追加税費用が6,600万ドル生じたことを意味する。FIN48の適用により実質的には偶発税損失負債が同額増加したことを意味する。ただし技術的には偶発税損失負債は計上されず、それらは未払所得税または税金負債に移行することになる。しかしCoca Cola社の場合には、2005年12月期Form 10-Kにあるように偶発税損失負債は未払所得税で計上されていた。ゆえにFIN48の適用により、他の偶発負債項目から未払所得税に偶発税損失負債が移行することはおきない。

FIN48適用による未払所得税の増加は、会計基準の変更によるものなので、所得税費用ではなく利益剰余金残高（reinvested earnings）の修正となる。

さらに「コミットメントと偶発事象」の開示では、FIN48の適用によりこれまでの開示内容から大きく変化し、以下のように記載されている。

「当社はさまざまな税問題にかかわっている。その多くは結果が不確かである。当社は税ポジションから生じる税便益の一部またはすべてを、次のいずれかにもとづき不確かになったと判断した時点で取り除くために偶発損失負債を計上している。すなわち(1)税ポジションが維持されることが起こりそうにない、(2)税ポジションが維持されることが起こりそうであるが、その金額が計上されている便益よりも少ない、(3)税ポジションが維持されることが起こりそうであるが、税ポジションが当初に採用された会計期間ではない場合である。税ポジションが確かか否かを評価する目的で、(1)当社は税ポジションがすべての適合的な情報について完全に知りうる当該課税当局から調査を受けることを前提とし、(2)税ポジションのテクニカルメリットが、たとえば立法および法規、立法の意図、規則、ルーリングおよび判例法などの権威とそのポジションの事実と環境へのそれらの適用可能性にもとづき、(3)各税ポジションが、他のポジションと相殺されたり合算されたりすることを想定することなく評価される。特定の不確かな税ポジションへの調査が終了し最終的に解決するまでに、あるいは税務調査が解かれる（raise）までに多くの年数が経過する。税務調査の年数は税務管轄区に応じてさまざまである。「起こりうる」の境界を満たせないために過去に負債計上されていた税便益は、以下の条件のいずれかにもとづき不確かさがみられなくなった最初の期間に所得税費用（勘定）で認識されるだろう。すなわち(1)税ポジションが維持されることが起こりそうである(2)税ポジション、金額あるいは認識時期について交渉や訴訟を通じて最終的に解決している(3)税ポジションの時効が成立している、である。²⁷⁾

上記は、納税申告書で採用された税ポジションについて、FIN48で定める規定にしたがって認識および認識の解除、ならびに測定をおこなっていることを明らかにしている。

「税情報」ではⅢ(2)で示された情報が開示されている。税務調査の対象年度について（Ⅲ(2)2.e）は「2002年以前の課税年度連邦所得税申告書は税務調査の対象ではなく…2003年と2004年の同申告書の税務調査は2007年度末までに完了する見込み…州および地方および国外については、一部には例外があるが2000年以前の課税年度については税務調査の対象にはなっていない²⁸⁾」とされる。

また2007年1月1日時点でFIN48採用による未認識税便益の増加が約6,600ドル（Ⅲ(2)2.a）、同時点で未認識税便益の総額は約5億1,100万ドル（Ⅲ(2)2.a）、そのうち認識されたならば実効税率に影響を及ぼす額は約1億1,400万ドル（Ⅲ(2)2.b）、未認識税便益に関する未払利子とペナルティは同時点で約1億9,000万ドル（Ⅲ(2)2.c）とされる。未払利子とペナルティは所得税費用として計上されている（Ⅲ(2)1.）。²⁹⁾

翌12ヶ月以内の未認識税ポジションにかかわる税便益の額の大幅な増減に関する情報（Ⅲ(2)2.

d) についても「これらの変動は、継続中の調査の決着、移転価格について競合する権威、訴訟状態にある移転価格問題の最終判決の結果によるかもしれない。この時点で、結果について合理的にポシブルな範囲の見積をすることはできない³⁰⁾」とする。

Coca Cola社の税情報の開示状況の変化をみると、たしかにFIN48の適用によりその税情報は豊富になっている。少なくとも未認識税便益として表示される従来の偶発税損失負債の総額が明らかとなり、それに占める利子とペナルティの額も明らかになっている。FIN48の導入は税便益の認識に関する実務の相違を統一し、比較可能な情報を提供することにあつた。ゆえにこの意味ではFIN48はその目的を達成しているといえる。

V FIN48採用後の税金負債の変化

先に述べたように、FIN48の目的は実務を統一し比較可能な情報を提供することにある。NicholsらはFIN48採用の影響をフォーチュン上位200社のうち2007年5月31日時点でForm 10-Qを提出していない会社や非公開企業を除いた130社について調査し、その比較可能性を検討している。それによれば、FIN48採用による利益剰余金残高への影響では、「0～5,000万ドルの減少幅」に属する企業が46社と最大であり、ついで「0～5,000万ドルの増加幅」に属する企業が25社となっている。それに次ぐのが「影響は重要でない」とする17社である。減少幅の最大企業はWyeth社でありその額は2億9,500万ドルである。増加幅の最大企業はFord社でありその額は13億ドルである。³¹⁾利益剰余金残高の変動は会計方法の変更による影響であるので、FIN48導入による残高の減少は未認識税便益つまり税金負債（偶発税損失負債）の増加を意味する。この調査によれば、増加企業が減少企業を若干上回る程度であり、増減幅5,000ドルでは100社³²⁾であった。個別企業でみれば、増減幅の大きい企業もみられるが、全体としては税金負債の増減は大きくないといえる。SFAS 5に比べFIN48は税金負債の計上が早まると考えられたが、実際にはそのような現象はそれほどみられない。逆にFord社は多額の取り崩しをおこなっている。

2007年第1四半期のForm10-Qの作成にあたって企業がFIN48を適用した税ポジションは2006年課税年度までのはずである。たとえばCoca Cola社であれば主として連邦税であれば2003年から、その他の所得税が2001年からのものである。また、FIN48の適用により税便益の認識ができない税ポジションの多くはタックス・シェルター取引等のアグレッシブな税ポジションであろう。なぜならこれらの税ポジションはFIN48で定める認識の境界をクリアできるか否かが問題とされるポジションだからである。これらを除けば、税ポジションの多くは認識の境界をクリアし測定の問題となる。ゆえにその多くは一時差異をもたらす税ポジションであるといえる。税ポジションが否認され実際に巨額の追加税費用が発生するのは、課税当局と損金控除の時期を争う税ポジションではなく損金控除の可能性を争う税ポジションである。なぜなら前者は控除が否認された

場合でも税費用の総額に影響を与えない、つまり税支出が早まるにすぎないからである。一方、後者は控除が否認されたならば、その否認された控除額だけではなくペナルティが課せられ、税費用の総額に影響を与えるからである。FIN48が「認識されたならば実効税率に影響を及ぼす未認識税便益の総額」の開示を求める理由はここにある。Nicholsらの調査において、税金負債計上額のうち「実効税率に影響を及ぼす未認識税便益の総額」の割合は60%以上が75社あり、80%以上では26社、そして100%は14社となっている。³³このことから税金負債計上額の大半は損金控除の可能性を争う税ポジションについて設定されたと判断できよう。FIN48の導入によりそれほど税金負債に増減がみられないなかで、この比率の高さは、これらの税ポジションについてはすでにSFAS5にもとづいて偶発税損失負債が計上されていたことを意味しよう。

さらに、FIN48では損金控除の時期を争う税ポジションについてはその税効果は繰延税金負債ではなく税金負債で計上される。このため従来同ポジションについてそれが税務調査で維持されることを前提に計上されていた繰延税金負債は、税金負債として計上される。³⁴ゆえにFIN48採用によって繰延税金負債から税金負債への区分変更が生じるので、これもまた税金負債の増加要因となるはずであった。しかし前述のごとく税金負債にそれほど増減がみられないという事実は、この増加要因を吸収するほどに偶発税損失負債が保守的に計上されていたことを示唆しよう。

おわりに

FIN48は税便益の認識および偶発税損失負債の計上実務の多様性を排除し、比較可能性を向上させる目的で導入された。FIN48は税便益の認識および認識の解除、測定属性について明確に定め、かつ未認識税便益（税金負債）に関する税情報を充実させることにより、その目的を達成しようとしている。FIN48の認識の境界ならびに測定属性は、SFAS5との比較で明らかにしたように、従来に比して早期に偶発税損失負債（税金負債）の計上をもたらすことになる。本稿ではCoca Cola社のForm 10-Kおよび10-Qに開示されている情報をもとにSFAS5による税情報とFIN48による税情報を比較することで偶発税損失負債に関する情報にいかなる変化が生じたかを検討した。Coca Cola社の例では、税情報は従来よりも豊富になったことは明らかであり、情報内容の改善という目的は達成されたようである。他方で、Nicholsらの調査では、FIN48の導入の結果必ずしも税金負債の増加はみられていない。これはSFAS5のもとで偶発税損失負債が十分に、あるいは過大に計上されていたものと考えられる。SFAS5のもとでおこなわれていた偶発税損失負債の実務は、その計上基準があいまいで統一されていないがために、負債の情報が開示されていないこと、ならびに利益調整に使われているという批判をうけてきた。FIN48は、このような批判への対応という形式をとりながら、SFAS5のもとでおこなわれていた実務を、認識および測定属性に

関する統一ルールを提供することによって、偶発税損失負債計上の枠組みで論理化したといえよう。偶発税損失負債の存在が大きくなり、SFAS5のもとでは論理化できなくなったがゆえにFIN48が必要とされたといえる。FIN48による税金負債がSFAS5による偶発税損失負債に比べて金額的に大きな増減がみられないということは、逆にFIN48が必要とされるほど偶発税損失負債の実務の広がりがみられたことを意味している。

¹ Nancy B. Nichols, John W. Briggs & Charles P. Baril, And the Impact Is...First-Quarter Results From Adopting FIN48, *Tax Notes*, Vol.116 No.5, 2007, pp. 377-388.

² Coca Cola, *Annual Report 2007 First Quarter Form 10-Q*, p.10. (<http://www.sec.gov/edgar.shtml>)

³ Nancy B. Nichols, John W. Briggs & Charles P. Baril, *op.cit.*, p. 378.

⁴ Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standard No.5, *Accounting for Contingencies*, 1975, par.8

⁵ Nancy B. Nichols, John W. Briggs, & Charles P. Baril, *op.cit.*, p. 387.

⁶ Jennifer Blouin, Cristi Gleason, Lillian Mills & Stephanie Sikes, What can we learn about uncertain tax benefits from FIN48?, *McCombs Research Paper Series*, No. ACC-02-07, The University of Texas at Austin, 2007 p. 8.

⁷ 企業は税ポジションを採用するにあたって外部の専門家に意見をもとめるのが一般的である。外部専門家が作成するオピニオンには、そのポジションの確証度を示す5段階の評価がある。①Will ②Should ③More likely than not ④Substantial authority or Realistic possibility ⑤Reasonable basisの評価である。①はほぼ100%控除が認められることを意味する。企業が④レベル以上のオピニオンを取得している控除については、それが否認された場合でもペナルティは課されない。④は30~40%程度を意味すると理解されており否認される可能性のほうが高いが、それでもチャレンジする企業は多い。(James R. Browne, "Financial Reporting for Uncertain Tax Positions", *Tax Notes*, Vol.109 No.1, 2005, pp.78-79.)

ただし、*Small Business and Work Opportunity Tax Act of 2007*により、外部専門家は③のレベルのオピニオンを求められ、④以下はペナルティの対象となることが定められた。これは、タックスシェルター取引で求められる確証度と同レベルとなっている。同取引では、かかるレベルに達していないポジションについて企業の主張が退けられたならばペナルティが課せられる。さらに*U.S. Troop Readiness, Veterans' Care, Katrina Recovery, and Iraq Accountability Appropriations Act of 2007*により、納税申告書作成者は④以下のポジションについてペナルティの対象になることとなった。したがって従来よりもペナルティが課せられる可能性が高まっている。

⁸ Nancy B. Nichols, John W. Briggs, and Charles P. Baril, *op. cit.*, p. 384.

⁹ 認識の境界を上回るポジションについては、ポジションの控除可能性は否定されるわけではないので、課税当局による否認は損金申請額の減額を意味する。この場合にはペナルティは課されないのが普通である。

¹⁰ James E. Smith, William A. Raabe & David M. Maloney, *Taxation of Business Entities*, Thomson South-Western, 2007, p. 3-23.

¹¹ *Ibid.*, p. 3-25.

¹² *Ibid.*, p. 3-25.

¹³ Blouin., *op.cit.*, p. 8.

¹⁴ Financial Accounting Standards Board, Financial Accounting Interpretations No.48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes, 2006, para. 20-21.

¹⁵ AICPA, AICPA SEC Regulations Committee discussion document, Disclosure Under FIN48 in Form 10-Q in the Period of Adoption. (http://www.aicpa.org/cpcf/download/AppendixA_FIN48_092606.pdf.)

¹⁶ Coca Cola, *Annual Report 2005 Form 10-K*, p. 96. (<http://www.sec.gov/edgar.shtml>)

¹⁷ *Ibid.*, pp. 52-53.

¹⁸ たとえばDhaliwalらは、企業がしばしばアナリストの予測を税費用の減少で達成していることを示している。(Dan Dhaliwal, Cristi Gleason & Lillian Mills, Last-chance earnings management: Using the tax expense to meet analysts' forecasts, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 21 No. 2, 2004, pp. 41-459.)偶発税損失負債が利益調整のクッションとなっていることから、同負債あるいはその借方項目である税費用をタックス・クッションと呼ぶ場合がある。

-
- ¹⁹ Cristi A. Gleason & Lillian F. Mills, Materiality and Contingent Tax Liability Reporting, *The Accounting Review*, Vol. 77 No. 2, p. 323.
- ²⁰ Coca Cola, *Annual Report 2006 First Quarter Form 10-Q*, pp. 9-10. (<http://www.sec.gov/edgar.shtml>)
- ²¹ Coca Cola, *Annual Report 2006 Second Quarter Form 10-Q*, p. 7. (<http://www.sec.gov/edgar.shtml>)
- ²² Coca Cola, *Annual Report 2006 Third Quarter Form 10-Q*, p. 13. (<http://www.sec.gov/edgar.shtml>)
- ²³ *Ibid.*, p. 31.
- ²⁴ Coca Cola, *Annual Report 2006 Form 10-K*, p. 78. (<http://www.sec.gov/edgar.shtml>)
- ²⁵ *Ibid.*, p. 56.
- ²⁶ Coca Cola, *Annual Report 2007 First Quarter Form 10-Q*, p. 7. (<http://www.sec.gov/edgar.shtml>)
- ²⁷ *Ibid.*, pp. 8-9.
- ²⁸ *Ibid.*, p. 10.
- ²⁹ *Ibid.*, p. 10.
- ³⁰ *Ibid.*, p. 10.
- ³¹ Nancy B. Nichols, John W. Briggs, & Charles P. Baril, *op.cit.*, pp. 379-384.
- ³² *Ibid.*, p. 379.
- ³³ *Ibid.*, p. 385.
- ³⁴ 一時差異項目にFIN48を適用した場合の仕訳については下記を参照されたい。
拙稿「FIN48公表の意義」『同志社商学』第58巻第6号、2007年。