

# JNET NEWSLETTER

U.S. business update for  
Japanese companies

## Issue 3 – 2014 JAPANESE EDITION

### Contents

「移転価格調査ロードマップ」の概要について .....	1
日常業務の中に潜むもの：賄賂の構造 .....	4
会計・監査アップデート .....	6
税務アップデート .....	9





## 「移転価格調査ロードマップ」の概要について

2014年2月14日、内国歳入庁 (IRS) の移転価格税制執行室は、「移転価格調査ロードマップ」(以下、「ロードマップ」)を公表しました。これは、IRSの税務調査チームに対し、追求すべき移転価格税制上の問題点を早期に選定し、当局にとってより有利な更正を実施するための手法とガイダンスを与えるものですが、納税者としては、その内容を理解することにより、今後の移転価格調査がどのように実施されるかを知ることができます。本稿では、ロードマップの概観と移転価格調査の各フェーズで実施される手続について解説し、今後の移転価格調査への対応策について検討します。

### 基本コンセプト

ロードマップでは、次の4つの基本コンセプトが示されています。

- 初期段階におけるプランニングが肝要である。
- 移転価格調査の結果は事実関係次第。
- 移転価格調査の目的は、各事案固有の事実関係を総合的に勘案した結果の合理性を判断することにある。
- 効果的なプレゼンが事案の行方を左右する。

同時に、IRSは、ロードマップを適用することで、移転価格調査の透明性を高める事も狙っています。また、今後、調査官は、IRS内部の専門知識や経験を有する他の専門家との連携を強化することが求められています。

### 3つのフェーズ

ロードマップでは、すべての移転価格調査事案について適用を義務づけてはいないものの、原則として、次の3つのフェーズから成る24ヶ月の期間を目安に調査を実施することを推奨しています。

- ① プランニング (1ヶ月目から6ヶ月目)
- ② 調査実施 (3ヶ月目から17ヶ月目)
- ③ 終結協議 (18ヶ月目から24ヶ月目)

第1フェーズ：プランニング

- 事前分析 (1～2ヶ月目)

- 納税者との第1回ミーティングとオリエンテーション (1～6ヶ月目)

- 初期リスク分析、調査プラン及び調査マイルストーンの設定 (3～6ヶ月目)

プランニングのフェーズにおいて、調査官は、一定の仮説を立てながら初期リスク評価を行い、その結果を納税者と共有することが推奨されています。ロードマップでは、長期化する傾向がある移転価格調査に着手する前に、追及すべき事案であるか否かを見極める必要があるとして、初期リスク評価の重要性が強調されています。

実際の移転価格調査においては、事実関係の確認が最も重要となることから、ロードマップでは、財務省規則の法的な解釈よりも、国外関連者取引に係る事実関係や経済的実態の把握に注力することが推奨されています。具体的には、納税者のバリュー・チェーン、市場における競合状態、財務状況等を総合的に勘案した結果、「もし納税者の申告内容が常識や経済実体と乖離しているような場合、すなわち「都合が良すぎる」内容となっている場合には、更なる調査の対象候補として相応しいものと考えられる」と記されています。逆に、経済的実態に妥当性が認められる場合には、IRSが調査を継続する価値がないと判断される可能性もあります。IRSは、更正の可能性の高い事案に注力することにより、人的資源の効率的な活用を目指しています。

また、ロードマップでは、プランニングのフェーズに限らず、すべてのフェーズにおいて、調査官が事実関係を把握したプロセスや、仮説を設定もしくは修正したプロセスを常に文書化する様に指導しています。IRSは、文書化を強化することにより、納税者が不服審判や訴訟等の手段に訴えた場合に、更正内容をサポートし易くなるものと考えています。

第2フェーズ：調査実施

- 事実確認及び追加資料請求、機能リスク分析 (3ヶ月目から17ヶ月目)

### 連絡先

#### 仲 知威

マネージング ディレクター  
エコノミック アンド バリュエーション サービス  
tnaka@kpmg.com

#### 岩城 成紀

マネージャー  
エコノミック アンド バリュエーション サービス  
siwaki@kpmg.com

- 中間リスク評価（7ヶ月目から17ヶ月目、ただし12ヶ月目までに完了する事を目標とする）
- 問題点の整理と暫定レポートの作成（16ヶ月目から18ヶ月目）

調査実施フェーズにおいて、IRSの調査官は、引き続き事実関係の確認を行い、国外関連者取引の比較可能性の検証や機能リスク分析を進めます。同時に財務データの精査を実施し、経済的実態の観点から特に着目すべき重要な機能を特定します<sup>1</sup>。その後、調査実施フェーズで収集した事実関係や種々の分析結果に基づき、調査官は更に重点的に分析すべき国外関連者取引の絞り込みを行います。この時点で調査官は、暫定調査結果レポートを作成し、納税者のフィードバックを求めます。暫定調査結果レポートには、調査官が把握した事実関係及び種々の分析結果とともに、納税者が選択した移転価格算定方法、検証対象、比較対象会社等についての調査官の反証等が含まれます。

### 第3フェーズ：終結協議

- 更正額の事前通知（18ヶ月目～19ヶ月目）
- 移転価格調査終結に向けての交渉（19ヶ月目～22ヶ月目）
- 更正額の確定及び調査の終結（20ヶ月目～24ヶ月目）

協議終結フェーズにおいて、調査官は移転価格調査の分析を完了し、更正額を納税者に通知します。ただし、調査官は、更正額を納税者に最終的に通知する前に納税者とミーティングを行い、更正を提示した場合のリスク（納税者が不服審判、相互協議、訴訟等の手段に訴える可能性）を評価する必要があります。

### 今後の移転価格調査への対応準備

上述の通り、IRSは、プランニング・フェーズでの早期リスク評価プロセスを強化することにより、長期化した争点に仔細な更正にしか繋がらない様な事案の件数を減らそうとしています。もしこれが実現すれば、IRSと納税者双方のコスト節減に繋がります。更に、ロードマップの導入により、移転価格税制の執行における透明性の向上や、調査結果の一貫性の確保も期待されます。

納税者としては、今後の移転価格調査への影響を知るために、ロードマップの内容を十分に理解しておく必要があります。調査の方向性は、プランニング・フェーズの初期段階で実質的に決まることが予測され、納税者が国外関連者取引の妥当性を十分に説明できる準備を事前にしていれば、調査はプランニングのフェーズで終了する可能性が高くなるものと思われまます。そのためには、移転価格調査が始まる前から、納税者は以下のリスク分析を実施しておくべきであると考えられます。

1. 事業に関する事実関係を正確に把握した上で、移転価格の同時文書、関連者間の契約書、財務データ、その他の関連文書・データ等において整合性が確保されていることを確認する。不備が事前に発見できれば、調査前に対策が可能となる。
2. 自社に関するどのような情報がインターネットを中心とした公開情報源から入手可能かを把握しておく。プランニングのフェーズにおいて、調査官は、会社のホームページはもとより、ソーシャル・メディア、その他の関連サイト等を通じて会社の事業内容や財務状況の確認を行うため、納税者も同様のチェックをしておく必要がある。

3. 移転価格同時文書等をはじめとする、経済的、法的、会計的な資料を整備し、移転価格調査が始まった際には遅滞なく調査官に提出できるよう準備しておく。
4. 機能、リスク、資産の分析に基づき自社の収益構造を説明できるようにし、説得性に富む納税者側のストーリーを作成しておく。そのために、グループ会社全体のバリュー・チェーンについて理解を深め、プランニング・フェーズのリスク評価の際に、調査官に対して明快な解説が出来るようにしておく。

実際に移転価格調査が始まった場合には、納税者側がロードマップの内容を引き合いに出し、対抗手段として利用することも考えられます。例えば、ロードマップは、移転価格調査の透明性の確保を謳っており、調査チームが事実関係に関する調査やリスク評価結果等、特定の文書を納税者に提供してフィードバックを得ることを推奨しています。納税者としては、これらの文書の提供を当然求めるべきでしょう。また、ロードマップは、移転価格調査のなるべく初期の段階で、IRS内部の移転価格の専門家チームに加え、調査の円滑化を図ることを推奨しています。これも納税者有利に働くことが考えられ、例えば、相互協議の申し立てが不可避となる更正の提示が予想される場合には、事前確認および相互協議(APMA)プログラムの関与を要求することが考えられます。更に、ロードマップは、IRS内部の法律専門家である首席法務官室をなるべく早期かつ頻りに調査に加えることを推奨しており、調査の争点や手続が当初想定されていたよりも複雑化してきた場合等は、納税者側から首席法務官室の関与を要求することもできます。

<sup>1</sup> ロードマップでは、調査官が必要な情報を遅滞なく入手できる様、IRSの新しい資料請求(IDR)ポリシーについて3回言及されており、同ポリシーの移転価格調査における重要性が強調されている。同ポリシーについては、以下を参照のこと：Dolan, Michael P., "IRS Changes Document Requests and Appeals Rules for Large Taxpayers," KPMG TAX DISPUTE RESOLUTION QUARTERLY, Issue No. 7 (Summer 2013).

以上の通り、IRSは、ロードマップの導入により、効率的かつ一貫性のある移転価格調査の実施を目指しています。また、調査初期段階のリスク評価を通じ、勝ち目のない事案については早期に見切りをつける方針が明確に打ち出されています。納税者としては、これらのロードマップの趣旨や目的を十分に理解することで、将来の移転価格調査に対し、よりの確に備えることが出来るものと考えられます。

### ご質問

本稿に関するご質問はKPMGの貴社担当チーム、あるいは各記事に記載されている担当者までご連絡ください。

ここに記載された本文は関係当局からの情報に基づく一般的な性質のものであり、変更される場合があります。特定の状況への適用についてご質問がある場合には、KPMG LLPの御社税務担当者にご相談下さい。尚、記事中の見解や意見は著者個人のものであり、必ずしもKPMG LLPのものではありません。



## 日常業務の中に潜むもの：賄賂の構造

### 近年の現実

- 諸外国での事業には賄賂や汚職のリスクが伴う
- 外国政府の役人と接触する機会があれば、常に賄賂授受の可能性が潜む
- 賄賂は、ほとんどの場合、合法的な支払いとして偽装される
- 賄賂には、様々な種類があり、調達と販売の両ルートに存在しうる

現在、世界中で、贈収賄・汚職防止法の適用数が空前の高さを記録しています。規制当局は、1977年連邦海外腐敗行為防止法(以下、「FCPA」といった従前からの法律を適用したり、2010年英国贈収賄防止法などの新しい法律も駆使して汚職と戦っています。

外国で事業を運営している場合、日常業務の中に贈収賄のリスクが潜んでいます。よって賄賂がどのような形で、どこで授受されているかを知るためには、まずその構造を理解する必要があります。

### 賄賂とは何か？

辞書によれば「賄賂」とは、「責任ある職務にある人物の判断または行為に影響を及ぼすことを目的として提供又は約束される金銭又は便宜」と定義されています。しかし、世界中で発生するほとんどの贈収賄・汚職防止法においては、それ以上の意味も持ちます。

例として、FCPAでは、ビジネスの獲得や維持を目的とする外国政府の役人または機関への「有価値の物品」の支払い、提供、および支払いの約束を禁じています。この際、最低金額は設定されていません。支払われたもの、または約束されたものは無形資産に値し、収賄者へ便益をもたらすこととなります。

また、賄賂には、収賄者にその公的立場を悪用させる不正な意図が存在している必要がありますが、英国贈収賄防止法では賄賂は「金銭的または他の利益」と定義されており、不正な意図は必要とされません。39ヶ国が署名しているOECD(経済協力開発機構)の外国公務員贈賄防止法では、賄賂を、意図的に供与される「不当な金銭のやり取りまたは他の利益」と定義しています(2014年7月現在、41ヶ国が

署名済み)。

### 賄賂の例外とは何か？

FCPAにおいて、通常は賄賂とみなされる支払いであっても、許認可の発行といった政府の通常業務を促進または迅速化させることを目的とする場合は、禁止対象にはなりません。また、FCPAのもとで賄賂とみなされる支払いや約束も、当該外国での制定法により合法とされる場合は禁止対象にはなりません。

多くの贈収賄・汚職防止法では、外国の政府役人に対する善意のもとでなし、販促活動、製品デモ、およびその他経費の支払いについては、相応かつ合理的な範囲であることを条件に容認しています。

### 賄賂の経路

ビジネスにおいて賄賂が発生しやすい状況を明確に把握するためには、定期的かつ積極的なリスク評価を実施する必要があります。このリスク・プロファイルを用いることで、内部統制の戦略的実行や、的確な検証の実施が可能となります。多くの場合、賄賂は、合法的な支払いを装い、調達チャンネルと販売チャンネルのいずれにも潜んでいる可能性があり、また第三者を通して行われることもあります。

次に、組織内における外国政府との接点を確認してみてください。まずは、事業免許、税金(VAT)、関税、輸出入、不動産、輸送・出荷、公益事業、および製品の認証・承認を規制する政府機関との交流といった、直接的な接点があります。これら他に、第三者の仲介による間接的な接点もあります。最も大きなリスクを伴う者、すなわち外国政府と交流のあるブローカー、代理人、荷送人、税関物流業者、再販売業者、および流通業者などを緊密に監視する必要があります。

さらに、信頼できる第三者とのみ取引を実施するために、ベンダー、サプライヤー、および代理人について十分な背景調査の実施が必要になります。第三者が現職の外国政府役人、もしくは政府役人と緊密な関係にある人物によって保有または支配されているか否か、についての判断が必要です。また、精緻なコーポレート・インテリジェンス・ツールを用いることで、様々なレベルのレピュテーション・デューデリジェンスを実施することができます。

一般的に賄賂のリスクが存在する取引

- 過剰な旅費および交際費の支払い返済
- 小口現金・手許現金および従業員への前渡金
- 買掛金
- 費用・出金記録
- 小切手および電信送金記録
- 棚卸資産
- 売上原価
- 販売およびマーケティング費用
- リベート・払い戻しや割引

### どこに賄賂が潜んでいるか？

これを判別するには、取引に関する不十分または架空の説明や、適切な裏付け・記録のない取引、またはまことしやかな取引根拠を洗い出して下さい。これらの要素が含まれる勘定科目については、トレンド分析やデータ分析を実施することにより異常が見つかり、そこから賄賂が潜む先を見つけられる可能性があります。調査のためのサンプリングは、特定のリスク要因(取引相手の種類、取引相手の所在地、記載された取引目的、および政府の接点の可能性等)に基づいて行なわれます。

ほとんどの賄賂は、金額的には比較的小額です。よって、支払いの合法性を評価するため、取引のサンプルを取り、裏付け書類を精査する必要がある可能性があります。

旅費や交際費については、領収書原本の取得、関わった個人名や目的、申請と承認が適切に行われているか否か、為替レートの合理性、経費レポートの正確性を確認して下さい。

そして送受信された各文書における、賄賂の痕跡調査が必要になる場合があります。賄賂は、契約書や合意書、資金調達書類、請求書、発注書、船荷証券や船積書類、銀行取引明細書、書面での通信の中に隠れている可能性があります。また、賄賂は初期的な事業取引の実行後に要求される場合が多いため、請求書や発注書が修正されたもの、もしくは一番最後に発行された請求書には特に注意が必要です。さらに売買契約書について、マージンおよび手数料費用の合理性、ならびに曖昧な取引条件、前渡手数料、多額の解約手数料、および文書を伴わない頻繁な注文変更についても、注意深く調査する必要があります。

最も一般的な偽装手段は、特別な支払いや手数料、相場を上回る手数料、事業紹介手数料、リベート・払戻しや割引、販促・マーケティング費用、調査料、政治献金や慈善寄付、および非経常的な販売費用です。より巧妙な偽装賄賂には、為替換算の操作、異なる通貨での支払い、製品の数量や重量の過大計上、過度に複雑な融資条件、不必要な保険・補償費用等を用いるケースも見受けられます。

これらの賄賂防止には、サプライチェーンや販売網の単純化が有益です。具体的には、業務運営において重要性の低い第三者の排除、複雑な購買・販売プロセスの簡略化、社外文書書式の統一化により、賄賂が潜む可能性のある場所を取り除くことができます。

### 痕跡がない賄賂の特定

サプライヤー、ベンダー、第三者の代理人を選定するための入札やRFP (Request for proposal、見積・提案依頼) プロセスにおける優遇措置や操作は、ほとんど痕跡を残さない賄賂の温床となることがあります。さらに、以下の取引についても同様の可能性があります。

- ギフト、贈答品
- 材料、機器、施設、サービスの利用
- 送迎や歓待
- 雇用の提案
- 奨学金や教育手当

また、賄賂は、現・旧外国政府の役人やその家族に関連する第三者への業務発注という形で行われる場合もあります。特に当該第三者が適格でない、サービスを提供できない、あるいは最低入札価格や見積額を提出していない場合などに該当します。こうした種類の賄賂はどこにも痕跡を残さないことが多いため、発見することは極めて困難です。ほとんどの場合、こうした賄賂を発見する唯一の方法は誰かがそれに気づき、適切な人物に報告することです。

### どう備えるか？

賄賂を探し出す最も効果的な方法は、賄賂とは何か、そしてどこを調査すればよいかを理解したうえで、贈収賄・汚職防止のための包括的コンプライアンスプログラムを実施することです。ただし、同じプログラムがすべての企業に有効という訳ではありません。法令遵守プログラムは、各企業のリスク・プロファイルや資源に合わせてカスタマイズする必要があります。

賄賂防止に向けた積極的な方法を取ることで、どんなに賄賂が頻発しやすい場においてもその発生率を劇的に減少させることができます。賄賂とは実に様々な場所に存在するがゆえに、いかなる場所に潜んでいようと網羅的にカバーする包括的コンプライアンスプログラムが、重要な機能を果たすのです。

### ご質問

本稿に関するご質問はKPMGの貴社担当チーム、あるいは各記事に記載されている担当者までご連絡ください。



**連絡先**



**前川 武俊**  
KPMG LLP  
監査部門パートナー  
E: tmaekawa@kpmg.com

**会計・監査アップデート**

「会計・監査アップデート」では、毎号、米国の会計・監査に関する基準やその他の動きで、在米日系企業の皆様に関心があるかと思われる事柄に関する最新情報を提供しています。詳細は、当社 Department of Professional Practice 発行の『Defining Issues』をご参照ください。

<http://search.kpmginstitutes.com/?bigi=1&q=Defining+Issues&x=0&y=0>

**SEC – 紛争鉱物規制及び裁判所判決を審議**

SECの企業財務部 (Division of Corporation Finance) は、紛争鉱物規制に準拠すべき企業に対するSECスタッフの見解 (expectation) についてのガイダンスを公表しました。2014年4月の合衆国控訴裁判所の紛争鉱物規制の一部が合衆国憲法修正第1条 (the First Amendment) に違反しているという判決があるものの、企業は依然として紛争鉱物規制の開示規定に準拠する必要があります。ただし、外部監査 (Independent Private Sector Audit, IPSA) が必要とされるのは、企業が紛争鉱物報告書において、自発的に、その製品を「紛争鉱物の原産国がコンゴ民主共和国(DRC)及びその周辺国ではない」(DRC conflict free)と記載することを選択した場合のみになります。

**Defining Issues 14-22**

<http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/financialreportingnetwork/pdf/2014/di-14-22-conflict-minerals.pdf>

**FASB – 金融商品の分類及び測定の審議を継続**

FASBは、2014年5月14日の会議で、金融商品の分類及び測定の改訂案の再審議を継続しました。FASBは、持分証券、売却

可能資産に分類される負債証券に関連する繰延税金資産の評価性引当額、及びその他の事項についての審議を行いました。

**Defining Issues 14-23**

<http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/financialreportingnetwork/pdf/2014/defining-issues-14-23-financial-instruments.pdf>

**FASB / IASB – 顧客との契約から生じる収益**

FASB及びIASBは、2014年5月28日に、合同の収益認識の会計基準書を公表しました。この基準書の大原則は、「企業は約束した財またはサービスの顧客への移転を描写するように、それらの財またはサービスと交換に企業が権利を得るとされる対価を反映した金額」で収益を認識するというものです。この基準書は、いつどのように収益を認識するかを決定するための5段階のステップ及び適用ガイダンスを規定しています。

- ステップ1 – 顧客との契約を識別する
- ステップ2 – 契約における別個の履行義務を識別する
- ステップ3 – 取引価格を算定する
- ステップ4 – 取引価格を履行義務に配分する
- ステップ5 – 別個の履行義務の充足時にまたは充足するにつれて収益を認識する

この基準書は、現存しているほとんどのU.S. GAAP及びIFRSの収益認識に関するガイダンスを置き換えるものとなります。

**Defining Issues 14-25**

<http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/financialreportingnetwork/pdf/2014/defining-issues-14-25-revenue-contracts-customers.pdf>

## FASB – 「金融商品の表示及び開示」に関する決定

FASBは、2014年6月4日の会議において、FASB会計基準更新書(Accounting Standards Update, ASU)案「金融資産及び金融負債の認識及び測定」について再審議を継続しました。FASBは、金融商品に関する表示及び開示規定について討議しました。

### Defining Issues 14-26

<http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/financialreportingnetwork/pdf/2014/defining-issues-14-26-presentation-disclosure.pdf>

## EITF – 2つのコンセンサスを承認

FASBの発生問題専門委員会(Emerging Issues Task Force, EITF)は、2014年6月12日の会議において、3つの論点について討議しました。EITFは、以下のコンセンサスを承認しました。

- 連邦住宅局 (Federal Housing Administration) の保証による影響の会計処理 (EITF論点13-F)
- 連結された債務担保金融事業体 (collateralized financing entity) の金融資産及び金融負債の測定 (EITF論点12-G)

EITFはまた、以下の論点について討議しました。

- 株式の形式で発行されたハイブリッド金融商品に含まれる主契約が負債と資本のいずれにより類似しているかの判断 (EITF論点13-G)

### Defining Issues 14-27

<http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/financialreportingnetwork/pdf/2014/di-14-27-eitf-two-consensuses.pdf>

## FASB – 金融商品：金融資産の減損、分類及び測定に関する暫定決定

FASBは、2014年6月11日の会議において、売却目的保有の分類に振り替えられた貸付金の原価基準、売却目的と識別された特定の負債証券、及び証券化金融資産の特定の受益権について暫定合意に至りました。FASBはまた、この会議において開示について討議し、償却原価で測定された金融資産及び公正価値を容易に算定できない持分投資に関する公正価値測

定の開示規定について暫定決定をしました。

### Defining Issues 14-28

<http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/financialreportingnetwork/pdf/2014/di-14-28-financial-instruments-redeliberations.pdf>

## FASB/IASB – リース会計に関する審議を継続

FASBとIASB(以下、両ボード)は、2014年第2四半期に、リース会計に関する2013年の公開草案について再審議を継続しました。両ボードは、リースの定義、初期直接原価、割引率、変動リース料、リースの要素とリース以外の要素を含む契約、契約の結合、リースの変更、サブリース、及び借手の貸借対照表とキャッシュフローの表示について審議しました。両ボードは、リース会計の多くの領域について合意する一方、リースの借手が変動リース料を再評価するタイミング及びサブリースの貸手がサブリースの分類を決定する方法については合意に至りませんでした。

### Defining Issues 14-29

<http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/financialreportingnetwork/pdf/2014/di-14-29-fasb-iasb-lease.pdf>

## FASB – ASU第2014-10号「新興企業：特定の財務報告規定の削除(変動持分事業体のガイダンスの改訂を含む)」を公表

FASBは、2014年6月に、FASB会計基準更新書 (Accounting Standards Update, ASU) 第2014-10号「特定の財務報告規定の削除(Topic 810「連結」における変動持分事業体 (Variable Interest Entities, VIE) のガイダンスの改訂を含む)」を公表しました。このASUは、公開及び非公開の新興企業 (development stage entities, DSE) について累計額の財務報告規定を削除しています。このASUはまた、FASB Accounting Standards Codification (ASC)の用語集からDSEの定義を削除し、それによってDSEに関するすべての記述と、財務諸表における収益、キャッシュフロー及び株主資本の累計額に関する開示規定を削除しています。

ASU第2014-10号はまた、FASB ASC Topic 275「リスク及び不確実性」の、計画された事業を開始していない企業の

活動に関する開示規定を拡大し、企業が変動持分事業体であるか否かの評価においてDSEに特有の規定を削除しています。ASU第2014-10号をまだ公表されていない財務諸表に早期適用することは可能です。

### Defining Issues 14-30

<http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/financialreportingnetwork/pdf/2014/defining-issues-14-30-dse.pdf>

## FASB ASU第2014-10号

[http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document\\_C&pageName=FASB%2FDocument\\_C%2FDocumentPage&cid=1176164115018](http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pageName=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176164115018)

## FASB – ASU第2014-11号「譲渡金融資産の満期日を期限とするレポ取引、買戻契約による資金調達、及び開示」を公表

FASBは、2014年6月に、ASU第2014-11号「譲渡金融資産の満期日を期限とするレポ取引、買戻契約による資金調達、及び開示」を公表しました。このASUは、満期日を期限とするレポ取引 (repos-to-maturity) の会計処理を変更し、買戻契約及びその他の類似する取引(「レポ取引(repo)」)に関する開示規定を強化するものです。譲渡金融資産の満期日を期限とするレポ取引及び買戻契約による資金調達は、担保付借入として会計処理されることとなります。さらに、この基準によりレポ取引に関する新しい開示が必要となります。

### Defining Issues 14-31

<http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/financialreportingnetwork/pdf/2014/defining-issues-14-31-repos-to-maturity.pdf>

## FASB – 2つの公開草案「棚卸資産の測定の簡素化」及び「特別損益項目の概念の削除による損益計算書の表示の簡素化」を公表

FASBは、2014年7月15日に、U.S. GAAPにおける不必要な複雑性を軽減するためのイニシアチブの一環として、2つの公開草案を公表しました。棚卸資産の測定に関するFASB会計基準更新書 (Accounting Standards Update, ASU) 案は、棚卸資産測定の原則を現行の低価法から原価と正味実現可能価額のいずれか低い額で測定する低価法に変更します。



損益計算書の表示についてのASU案は、特別損益項目の概念をU.S. GAAPから削除します。

#### Defining Issues 14-32

<http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/financialreportingnetwork/pdf/2014/defining-issues-14-32-simplification-eds.pdf>

#### FASBとIASB – 収益認識に関する合同の移行リソース・グループが最初の会議を開催

FASBとIASB(以下、両ボード)の収益認識に関する合同の移行リソース・グループ(Transition Resource Group, TRG)が2014年7月18日に最初の会議を開催しました。この会議では、新しい収益認識基準に関連する以下の4つの論点について討議が行われました。

- 仮想環境における財・サービスの売上に関する収益の総額表示と純額表示
- 顧客への請求金額に関する収益の総額表示と純額表示
- 知的財産及び他の財・サービスのライセンスを含む契約に関する売上ベースのロイヤルティ及び使用ベースのロイヤルティの例外規定の適用
- 資産計上された契約コストの減損テスト

TRGのメンバーは、上記論点について各自の考え方の説明しましたが、特定の見解または事例に関して投票したり、結論に至ることは要求されていません。

今後の会議において両ボードは、討議された論点が基準の設定または追加的な討議を必要とするか否かを検討することになります。両ボードは、新しい基準の設定は限定的な範囲に留めるべきとしています。

#### Defining Issues 14-33

<http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/financialreportingnetwork/pdf/2014/defining-issues-14-33-revenue-transition-group.pdf>

#### FASB – 新しい連結ガイダンスの公表に合意

FASBは、2014年7月16日の会議において、新しい連結基準の公表を決定しました。この新しい連結基準は、報告企業が以下の事項を判定する方法を変更しています。

- (a) 報告企業によるリミテッド・パートナーシップ及び類似の事業体の連結の要否
- (b) 意思決定者またはサービス提供者に支払う報酬は連結持分事業体(variable interest entity, VIE)の変動持分であるか否か
- (c) 報告企業の関連当事者がVIEの変動持分を保有する場合の報告企業によるVIEの連結の要否

FASBは、U.S. GAAPから、1940年投資会社法Rule 2a-7の遵守を義務付けられるかまたはRule 2a-7と同様の規定に基づいて運営されるマネー・マーケット・ファンド(MMF)について、連結規定を削除することを決定しました。

Defining Issues 14-34は、FASBの暫定決定に関するKPMGの最新の理解を要約していますが、最終基準書による *FASB Accounting Standards Codification (ASC)* の改訂次第で、変更の可能性があります。

#### Defining Issues 14-34

<http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/financialreportingnetwork/pdf/2014/defining-issues-14-34-consolidation.pdf>

#### ご質問

本稿に関するご質問はKPMGの貴社担当チーム、あるいは各記事に記載されている担当者までご連絡ください。



## 税務アップデート

「税務アップデート」では、米国の税務に関する立法、司法、行政動向のうち、在米日系企業に影響が大きいと思われるものについて最新情報を提供しています。

### 2014年7月

#### 旧様式W-8の使用を2014年12月31日まで容認

7月7日、IRSは、源泉税および外国口座租税コンプライアンス法(FATCA)関連の報告に関する様式W-8IMY、W-8EXP、W-8ECI、W-8BEN-Eの改訂版を発表し、源泉徴収義務者は2014年末まで旧様式(2006年版)を受け付けることができることを確認しました。

財務省規則によれば、これらの様式は、原則として改訂日から6ヶ月経過後(様式W-BEN-EおよびW-8ECIは2014年9月1日、他の様式は2014年11月1日)に使用開始が義務づけられていますが、IRSは、源泉徴収義務者と外国金融機関(FFI)に時間的猶予を与えるために、改訂版の様式の使用開始時期を遅らせる方針を非公式に表明しており、今回はその方針を正式に発表したものとなります。

今回の改訂により各様式の1ページ目に追加された文言によれば、今後2014年末までに提出された2006年版の様式は、源泉税目的では通常の有効期間、FATCA関連の目的では移行期間終了(「プライマ・フェーシーFFI(名称等から金融機関であることが明らかである事業体)」の場合は2014年12月31日、それ以外の事業体の場合は2016年6月30日)まで、効力を有することが確認されています。

#### 最終財務省規則：支払調書等における納税者番号の省略を容認

7月14日、財務省およびIRSは、完全な納税者番号が支払調書等(パートナー、Sコーポレーション株主、トラスト受益者等に

発行されるスケジュールK-1を含む)に記載された場合の個人情報盗難リスクを軽減するため、納税者番号の最後の4桁以外をアストリスク(\*)もしくはエックス(X)で代用することを認める最終財務省規則(T.D. 9675)を発表しました。

この最終規則は、2013年に発表された規則草案を一部変更して最終化したもので、内国歳入法、財務省規則、通達等により特に禁じられていない限り、支払調書および特定の様式・書類上、原則として次の番号を省略することが認められます。

- 納税者の社会保障番号
- IRS個人納税者ID番号
- IRS養子納税者ID番号
- 雇用者ID番号

2013年に発表された規則草案では、特にIRSが認めた場合にのみ納税者番号の省略が可能とされていましたが、今回発表された最終規則の前文によれば、情報開示報告手続に関するすべての規則の改定を避けるため、特に禁じられていない限りは支払調書等における納税者番号の省略を原則的に認める修正的アプローチが採用されています。

ただし、納税者番号の省略がすべての様式上認められる訳ではなく、例えば申告書等のIRSに提出する様式については、税法へのコンプライアンスや申告内容の確認のために完全な納税者番号が必要となります。

この最終規則は、7月15日の官報に記載され、原則として2015年1月1日以降に発行される支払調書について適用されます。

### 連絡先



野本 誠

KPMG LLP  
税務部門パートナー  
E: mnomoto@kpmg.com

### デラウェア州：未請求資産の自主開示プログラムを延長

2012年に開始されたデラウェア州の未請求資産に関する自主開示プログラムの延長が決定されました。当該プログラムへの参加申請期限は、当初2014年6月30日となっていたが、今回成立した上院法案第228号によれば、プログラムが次の通り延長されます。

- 参加申請期限を2014年9月30日まで延長
- プログラムの終了期日を2015年7月1日から2016年7月1日まで延長

ただし、州未請求資産局から調査通知を受領済みの会社については、プログラムへの参加資格はありません。

また、この法案により、未請求資産の供出を怠った場合のペナルティーと利子の賦課に関する規定が緩和されています。従来、月5%、最高50%のペナルティーが徴収され、これに加え最高50%の利子が賦課される可能性がありましたが、今回の法案により、次の通り緩和されます。

- 未請求資産報告書の未提出に対するペナルティーは、月5%もしくは1日100ドルのいずれか低い方とする。
- 未請求資産の供出漏れに対するペナルティーは、最高50%とする。ただし、5,000ドルを超えないものとする。

- 未請求資産の供出漏れに対する利子の賦課は撤廃する。

なお、この法案では、ペナルティーおよび利子に関する改正規定の適用開始日が明記されていません。

### ニュージャージー州：クリック・スルー・ネクスス法成立

ニュージャージー州において、2014年7月1日以降の売上についてクリック・スルー・ネクスス規定を適用する州下院法案第3486号が成立しました。このニュージャージー州法は、ニューヨーク州で2008年に導入され、昨年ニューヨーク州最高裁で合憲とされた法律とほぼ同内容となっており、州外の事業者がニュージャージー州内に物理的拠点を持つ独立代理人から直接もしくは間接的にインターネットのウェブサイト等を通じて対価と引き換えに顧客の紹介を受けた場合、当該事業者は原則として州内で販売活動を行っているものと見なされます。この規定は、当該事業者の前4四半期のニュージャージー州内の顧客への売上が10,000ドルを超える場合にのみ適用され、また、ニュージャージー州内の独立代理人が当該事業者のために合衆国憲法上の事業活動認定基準を満たす販売促進活動を実際に行っていないことを証明できれば適用が回避されます。

### ミシガン州：事業税の計算における多州間協定の選択を認める

7月14日、ミシガン州最高裁判所は、2008年度のミシガン州事業税の計算上、売上、人件費、有形資産の3要素に基づく所得の州間配賦方法を定めた多州間協定の適用の選択を求めた納税者の主張を認める判決を下しました (*International Business Machines Corp. v. Department of Treasury*, No.146440 (Mich. July 14, 2014))。

2012年11月、ミシガン州高等裁判所は、ミシガン州事業税法独自の所得配賦方法の使用を義務づけた法律が立法化された時点で、多州間協定に基づく配賦方法の使用を認める制度は撤廃されたとの見解を示し、納税者による多州間協定の選択を認めない非公開判決を下していました。

今回の判決において、州最高裁判所は、州高裁の判断を覆し、調整後総所得を課税標準とするミシガン州事業税は、多州間協定上の「所得に基づく税」に該当することから、2008年当時のミシガン州事業税額の計算上、多州間協定に基づく州間配賦方法の選択は認められるべきであると結論づけています。

2014年6月

**修正申告により試験研究費税額控除の代替簡便法選択を認める暫定規則および規則草案を発表**

6月2日、財務省およびIRSは、試験研究費税額控除を申請していない課税年度について、修正申告により代替簡便法(ASC)の選択を行うことを認める暫定規則(T.D.9666)と同内容の規則草案(REG-133495-13)を発表しました。

代替簡便法は、選択制の試験研究費税額控除の計算方法で、課税年度中の適格研究費が過去3年間の適格研究費の平均額の50%を上回る額の14%について税額控除が認められます。また、この方法を選択した納税者の過去3年間のいずれかの年度の適格研究費がゼロとなっている場合には、当期中の適格研究費の6%について税額控除が認められます。ただし、一旦代替簡便法を選択すると、変更にはIRSの承認が必要となります。

今回発表された暫定規則の前文によれば、通常の方法による基礎期間の試験研究費の適格性の証明には多大な時間とコストがかかり、通常の方法と代替簡便法のいずれを選択すべきかを決定するには長期間を要することが多いことから、2011年6月に最終化された現行の規則を改正し、修正申告による代替簡便法の選択を認めるべきであるとの意見が財務省とIRSに多数寄せられていました。今回発表された暫定規則および規則草案では、これらの要望に応じて修正申告により代替簡便法を選択することを禁止する規定が撤廃されています。

ただし、今回発表された暫定規則上も、過去に提出した申告書上で既に試験研究費税額控除を申請している場合には、修正申告により代替簡便法を選択することはできません。また、関連者グループに属している納税者の場合、同じ関連者グループに属する他の納税者が代替簡便法以外の方法で試験研究費税額控除を申請している年度については、修正申告により代替簡便法を選択することができません。

この暫定規則は、2014年6月3日以降に終了する課税年度に適用され、2017年6月2日に失効します。ただし、2014年6月2日以前に終了する課税年度についても、時効が成立していない場合は、この暫定規則に基づき代替簡便法を選択することが認められます。2014年6月3日から90日間、コメントおよび公聴会の開催希望が受け付けられます。

**通牒230号を改定する最終規則を発表**

6月9日、財務省およびIRSは、文書による税務アドバイスの基準や税務アドバイザーの行動規範を定めた通牒230号を改正する最終財務省規則(T.D.9668)を発表しました。これは、2012年9月17日に発表された規則改正案(REG-138367-06)に若干の修正を加えて最終化したものとなっています。

この最終規則による主な改正点は、次の通りとなっています。

- 「指定意見書(covered opinion)」に関する規定を撤廃する。
- 指定意見書に関する規定に代えて、文書による税務アドバイスに関する規定を拡大し、すべての税務アドバイザーが文書による税務アドバイスを発行する際に遵守すべき基準とする。
- 通牒230号の規定遵守を担保するための社内手続導入義務の適用対象を通牒230号のサブパートA、B、Cすべてに拡大する。
- 税務アドバイザーの資質に関する一般的基準を改定し、すべてのアドバイザーは、アドバイスの対象となる事項に関し、適切なレベルの知識、スキル、注意度、準備を欠いてはならないこととする。
- 的基準を改定し、すべてのアドバイザーは、アドバイスの対象となる事項に関し、適切なレベルの知識、スキル、注意度、準備を欠いてはならないこととする。
- 税務アドバイザーは、顧客に発行された連邦税の還付金小切手について、電

子的手段か否かに拘わらず、アドバイザーもしくは関連者が保有する銀行口座への入金指示や受け取りをはじめとする一切の裏書や換金等を行ってはならない。

- 特定の非違行為を行った税務アドバイザーに対して即時資格停止を発動できるように緊急懲戒手続制度を導入する。

改正版の通牒230号は、2014年6月12日以降に文書で発行された税務アドバイスに適用されます。

**様式W-8BEN-Eの記入要綱を発表**

6月25日、IRSは、様式W-8BEN-E(源泉税と情報開示の目的での所得の受益者の居住ステータス証明書(事業体用))の最終版記入要綱をホームページ上で公開しました。

最終版の様式自体はすでに発表されており、米国外の事業体が、源泉税の対象となる所得の受益者として米国非居住者であることを証明する場合や、外国金融機関(FFI)の支払先もしくは口座保有者としての外国口座税務コンプライアンス法(FATCA)上のステータスを通知する場合に使用するものです。

今回発表された記入要綱によれば、同様式は、W-8BEN、W-8IMY、W-8ECI、W-8EXP等とともに、次の通り、源泉税ならびにFATCA上の文書化義務の履行に必要となります。

- FATCA上、参加FFIおよび特定の見なし遵守FFIは、口座への支払いが源泉税の対象となるか否かに拘わらず、原則として米国口座保持者を特定する必要があります。
- 米国源泉税の源泉徴収義務者ならびにFFIは、2014年7月1日以降、FATCAに基づき特定の支払いについて源泉税の徴収を開始する必要があります。
- 様式W-8BEN-Eは、FATCA上の支払先もしくは源泉税目的での受益者としてのステータス(租税条約に基づく源泉税の減免を含む)を通知する目的で事業体のみが使用することができます。

- 個人がステータス(租税条約に基づく源泉税の減免を含む)の通知を行う場合には、W-8BEN-Eではなく、W-8BENを使用する必要があります。
- FFIに口座を保有している事業者がFATCA上のステータスの通知を怠ると、非協力的顧客もしくは不参加FFIと見なされ、FFIからの支払いに対して30%の源泉税が課税されます。

2014年5月

2013年度相互協議事案統計を公表

5月29日、IRSは、2013年度の相互協議事案に関する統計レポートを発表しました。米国の相互協議室は、事前確認および相互協議(APMA)プログラムと租税条約関連補助・解釈チーム(TAIT)の両方を管轄しており、当該レポートには、APMAとTAITが手がけた相互協議事案の統計が記載さ

れていますが、別のレポートにまとめられている事前確認(APA)の情報は含まれていません。なお、従来の年度は10月1日から9月30日の12ヶ月となっていたが、2013年の統計は、2012年10月1日から2013年12月31日までの15ヶ月をカバーしています。

APMA

発生件数

	調整発生国		合計
	米国	外国	
2009	24	134	158
2010	23	77	100
2011	25	141	166
2012	51	130	181
2013	48	218	266

処理件数

	調整発生国		合計
	米国	外国	
2009	30	55	85
2010	31	115	146
2011	18	119	137
2012	16	74	90
2013	40	119	159

2013年中の処理事案内訳

	調整発生国		合計
	米国	外国	
• 納税者による取り下げ	5	9	14
• 調整発生国による更正の全面的取り下げ	18	18	36
• 補償調整による全面的救済	11	19	30
• 部分的補償調整と部分的取り下げ(全面的救済)	5	59	64
• 部分的補償調整もしくは部分的取り下げ(部分的救済)	1	7	8
• 救済なし	0	7	7
合計件数	40	119	159

繰越件数

	調整発生国		合計
	米国	外国	
2013	91	433	524

## TAIT

### 発生件数

	事案発生国		合計
	米国	外国	
2009	45	41	86
2010	31	48	79
2011	23	48	71
2012	18	37	55
2013	77	60	137

### 処理件数

	事案発生国		合計
	米国	外国	
2009	22	20	42
2010	23	41	64
2011	46	58	104
2012	16	34	50
2013	53	49	102

### 繰越件数

	事案発生国		合計
	米国	外国	
2013	91	118	209

### コーポレート・インバージョン対策税制法案を連邦議会上下両院に提出

5月20日、カール・レビン上院議員は、コーポレート・インバージョン（法人納税者が外国で法人として再設立することにより米国での租税を回避する行為）への対策を強化する法案（「2014年コーポレート・インバージョン防止法」）を提出しました。この法案の骨子は、次の通りです。

- 2年間の時限立法により、外国法人の買収等の方法で法人の居住地を外国に移転し、米国での納税を回避することを禁止する。
- 米国人が外国法人と合併し、低税率国で法人として再設立することにより、外国での所得に対する米国での課税を回避する抜け道をふさぐ。

現行法では、存続会社の株式の20%超が合併前の米国人株主以外の株主によ

って所有されている場合、あるいは存続会社の従業員、売上、資産の25%以上が米国外の法人登記国に所在している場合には、存続会社は外国法人として米国税法上取り扱われます。

今回提出された法案は、合併前の米国人株主以外の株主による持分比率基準を20%から50%に引き上げるとともに、経営と管理の拠点が米国に残り、従業員、売上、資産の25%以上が米国内に所在している場合には、存続法人を米国人として取り扱うとしています。

この法案は、2年間の時限立法となっており、当該法案による強化対策の対象とならないコーポレート・インバージョンについては、大枠の税制改革の一環として議会で長期的な対策を図るとしています。

また、5月23日には、連邦議会下院政策

委員会において、サンディー・レビン委員が上院の法案とほぼ同内容の法案を提出しています。

### 財務省規則草案：内国歳入法第381条における「合併法人」の定義を変更

5月6日、財務省およびIRSは、内国歳入法第381条における「合併法人」の定義を変更する財務省規則草案（REG-131239-13）を発表しました。

内国歳入法第381条では、非課税の法人組織再編取引における「合併法人」は、被合併法人の欠損金等を引き継ぐことが規定されていますが、現行の財務省規則では、合併法人は被合併法人のすべての資産を直接譲受する法人もしくは再編計画に基づき被合併法人のすべての資産を最終的に譲受するその他の法人と定義されています。

これによれば、例えば、非課税の法人組織再編取引により被合併法人が法人Xに吸収合併され、Xが再編計画に基づき被合併法人の資産の一部を除き子会社に譲渡した場合、Xが合併法人となり、被買収法人の欠損金等をすべて引き継ぐこととなります。一方、仮にXが再編計画に基づき被合併法人の資産すべてを子会社に譲渡した場合には、子会社が合併法人となり、被合併法人の欠損金等をすべて引き継ぐこととなります。

今回の規則草案では、最初に被合併法人の資産を譲受する法人が、再編計画に基づき被合併法人の資産の一部もしくは全部を他の法人に譲渡するか否かに拘わらず、被合併法人の欠損金等をすべて引き継ぐとしています。

## ご質問

本稿に関するご質問はKPMGの貴社担当チーム、あるいは各記事に記載されている担当者までご連絡ください。

本文中の税務アドバイスは、弊社クライアントもしくはその他の個人や事業体が、①納税者に対して賦課される可能性があるペナルティーの回避を目的として使用することや、②調査対象事項について宣伝、マーケティング、推奨等を行うことを意図したのではなく、従ってこれらの目的には使用できません。

記事中の見解や意見は著者個人のものであり、必ずしもKPMG LLPのものではありません。また、記事中の情報は全て一般的なものであり、特定の個人もしくは事業体の状況への適用を意図したものではありません。

© 2014 KPMG LLP, a Delaware limited liability partnership and the U.S. member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in the U.S.A. The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

# KPMG 米国ジャパニーズ・プラクティス

## 代表パートナー 一覧

### 米国総括パートナー

森 和孝

T: +1 212-872-5876

E: [kazutakamori@kpmg.com](mailto:kazutakamori@kpmg.com)

### ロサンゼルス

前川 武俊

T: +1 213-955-8331

E: [tmaekawa@kpmg.com](mailto:tmaekawa@kpmg.com)

### アトランタ

五十嵐 美恵

T: +1 404-222-3212

E: [mieigarashi@kpmg.com](mailto:mieigarashi@kpmg.com)

### ニューヨーク

野本 誠

T: +1 212-872-2190

E: [mnomoto@kpmg.com](mailto:mnomoto@kpmg.com)

### シカゴ

メットキャフ 康子

T: +1 312-665-3409

E: [ymetcalf@kpmg.com](mailto:ymetcalf@kpmg.com)

### 武田 格生

T: +1 212-872-3094

E: [ntakeda@kpmg.com](mailto:ntakeda@kpmg.com)

### ダラス

モーゼズ・マーク

T: +1 214-840-2434

E: [mlmoses@kpmg.com](mailto:mlmoses@kpmg.com)

### シリコン・バレー

北野 幸正

T: +1 650-404-4854

E: [ykitano@kpmg.com](mailto:ykitano@kpmg.com)

## 定期受信

Jnetは在米日系企業の皆様のためにKPMGの米国グローバル・ジャパニーズ・プラクティスの専門家が会計、監査、税務、アドバイザリー、等に関する内容を執筆したニュースレター(日本語・英語)で、年1回Eメールにてお届けしています。本誌は各号の日本語版をまとめたものです。

このニュースレターのEメール定期受信及び記載された事項に関するお問い合わせは、各事務所のジャパニーズ・プラクティス担当者、あるいは [us-kpmg-jp.com](mailto:us-kpmg-jp.com) までご連絡ください。

## KPMG グローバル・ジャパニーズ・プラクティス

KPMGのグローバル・ジャパニーズ・プラクティスは、世界各国のKPMGメンバーファームに所属するプロフェッショナルのネットワークにより構成されており、共に日本企業の皆様にサービスを提供しております。KPMG LLPのジャパニーズ・プラクティスでは、全米で約300名に及ぶバイリンガル・プロフェッショナルを擁し、米国でご活躍される日本企業の皆様に、監査、税務、アドバイザリーに関する各種サービスをご提供しております。また、日本をはじめとする他国のメンバーファームとも緊密な協働体制を築いています。KPMGのスペシャリストは、企業組織全体を通じた事業価値向上に貢献する客観的なアドバイスを提供致します。