

## IFRSにおける適用上の論点 第24回 のれんに係る税効果

有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザー室 パートナー 三上 伸也  
有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザー室 マネジャー 加藤 邦彦

### 1. はじめに

本連載では、「原則主義」であるIFRSを適用する際に判断に迷うようなケースについて解説しています。第24回となる今回は、企業結合における、のれんの税効果の取扱いについて、実務上問題となる論点を取り上げます。

なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であること、当法人の見解については随時見直しが行われる可能性があることを予めお断りします。

### 2. 企業結合の税務上の取扱いに応じた区分

企業結合は、税務上の取扱いに応じて、非課税の企業結合と課税対象となる企業結合とに区分されます。企業結合の税務上の取扱いは、企業結合の法形式や企業結合が行われた管轄地域により異なります。

#### ① 非課税の企業結合

非課税の企業結合では、一般的に、企業結合にあたって被取得企業の資産および負債の税務基準額は変動しません。取得した資産および引き受けた負債の税務基準額は、企業結合直前の被取得企業の税務基準額となり、新たな税務上ののれんは生じません。例えば、企業結合が税務上の適格要件を満たす場合等が挙げられます。

#### ② 課税対象となる企業結合

課税対象となる企業結合では、取得した資産および引き受けた負債の税務基準額は、取得日時時点の公正価値等にステップアップされます。取得対価が取得した資産および引き受けた負債の税務基準額(ステップアップ後)の合計額を上回る場合、当該差額が、税務上ののれんとして取り扱われることがあります。例えば、企業結合が税務上の適格要件を満たさない場合等が挙げられます。

### 3. のれんの税効果

企業結合会計の最終段階で、次の(a)が(b)を超過する場合は、のれんを認識します(IFRS第3号第32項)。

- (a) 次の合計額
- (i) 移転対価
  - (ii) 被取得企業に対する非支配持分の金額
  - (iii) 段階的に達成された企業結合の場合には、被取得企業に対して取得企業が以前から保有していた資本持分の取得日現在の公正価値
- (b) 取得した識別可能資産と引受負債の取得日における金額の純額

日本基準では、会計上ののれんに係る税効果を認識しません(企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針(以下「企業結合適用指針」)第72項、連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針第27項)。これは、のれんおよび負ののれんは配分残余としての性格を有しているため、税効果を認識しても同額ののれん(または負ののれん)が計上されるにすぎず、それに対してさらに税効果を認識するという循環が生じてしまうためです。

これに対して、IFRSでは、このような税務上ののれんが生じた場合の取扱いについて定めがあるため、適用にあたっての留意点と考えられます。

なお、法人税法上の非適格合併等の場合に認識される資産調整勘定<sup>1</sup>または差額負債調整勘定<sup>2</sup>については、日本基準では、これを一時差異とみて繰延税金資産または繰延税金負債を計上した上で、配分残余としてののれんを計上します(企業結合適用指針第378-3項)。この点について、「企業結合会計の見直しに関する論点の整理(以下、「論点整理」)では、取得日後に対象となる事業そのものを処分したとしても、税務上、資産調整勘定または差額負債調整勘定は一時に損金または益金算入されることなく、引き続き規則的に償却されることから、会計上ののれんとは性格が異なるものである、とされています(論点整理第128項)。

#### (1) 将来加算一時差異が生じる場合

##### (a) 税務上ののれんが損金算入できない場合

のれんを税務上損金算入できない場合、のれんの税務基準額<sup>3</sup>はゼロとなります。のれんの帳簿価額と税務基準額との差額は、将来加算一時差異となりますが、当該将来加算一時差異からは繰延税金負債を認識しません(IAS第12号第15項(a))。この当初認識の除外規定が定められているのは、のれんが残余として測定されるものであり、繰延税金負債を認識すれば、のれんの金額が増加してしまうことになるためです。

また、のれんの当初認識により生じたために未認識であった繰延税金負債について、関連する将来加算一時差異が事後に減少した場合でも、のれんの当初認識により生じたものとみなされ、繰延税金負債の減少は認識されません。

1 非適格合併等に係る非適格合併等対価額が移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超えるとき、その超える部分の金額のうち法人税法施行令で定める部分の金額(法人税法第62条の8第1項)

2 非適格合併等に係る非適格合併等対価額が移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額に満たないとき、その満たない部分の金額(法人税法第62条の8第3項)

3 資産の税務基準額は、当該資産の帳簿価額を回収する時に、企業に流入する課税対象となる経済的便益に対して税務上減算される金額である(IAS第12号第7項)。なお、当該経済的便益が課税対象とならない場合には、当該資産の税務基準額は帳簿価額と同額となる。したがって、会計上ののれんが税務上損金算入できない場合は、その税務基準額はゼロとなる。

### 【設例1】当初認識に係る繰延税金負債の認識除外

#### <前提条件>

企業Aが企業結合により、会計上、のれんを100認識した。企業Aはその後、当該のれんについて減損損失20を認識した。

企業Aの属する管轄地域では、税務上のれんの損金算入は認められていない。

#### <解説>

##### ① 取得日

税務上のれんの損金算入が認められていないため、のれんの税務基準額はゼロとなる。したがって、のれんの当初認識より将来加算一時差異が生じる。ただし、前述のとおり、のれんの当初認識より生じた将来加算一時差異については繰延税金負債を認識しない。

##### ② 減損損失認識時

会計上、のれんの減損損失20を認識すると、当該のれんに係る将来加算一時差異は、100から80に減少する。しかし、会計上は当初認識後の期間において将来加算一時差異が減少したとしても、当初認識に係る除外規定が適用され、繰延税金負債の減少は認識されない。

帳簿価額	税務基準額	一時差異
減損20 ↓		↓
のれん80		将来加算 一時差異 当初認識 除外 80

### (b) 税務上ののれんが損金算入できる場合

#### (i) 全額損金算入できる場合

のれんの当初認識において、会計上の帳簿価額が税務基準額と一致し、会計上ののれんが税務上すべて損金算入できる場合を想定します。この場合、一時差異が生じないため、当初認識除外規定が適用されません。したがって、事後に将来加算一時差異が発生した場合、繰延税金負債を認識します(IAS第12号第21B項)。

### 【設例2】税務上損金算入可能なのれんの当初の認識時に、一時差異が生じない場合

#### <前提条件>

企業Bが企業結合により、のれんを100認識した。

企業Bの属する管轄地域では、税務上、会計上ののれんの全額を取得年度から5年にわたって損金算入することが認められる。税率は40%である。

#### <解説>

##### ① 取得日

のれんの全額損金算入が認められているため、のれんの税務基準額は100となる。したがって、のれんの当初認識により一時差異は生じていない。

##### ② 年度末

取得した会計上ののれんに減損が生じていないのであれば、税務上ののれんの償却によって20の将来加算一時差異が当該期末に生じる。この将来加算一時差異は、のれんの当初認識に関連するものではない。したがって、当該将来加算一時差異について、繰延税金負債を8(=20×40%)認識する。

帳簿価額	税務基準額	一時差異
のれん 100	損金算入20	将来加算 一時差異20
	のれん 80	

なお、同様の前提条件において、年度末に、取得した会計上ののれんに減損が50生じた場合には、将来減算一時差異が30生じる。したがって、当該将来減算一時差異について、繰延税金資産を12(=30×40%)認識する。ただし、将来減算一時差異を利用できる課税所得を得られる可能性が高いと判断されることを前提とする。

帳簿価額	税務基準額	一時差異
減損 50	損金算入20	将来減算 一時差異30
のれん 50	のれん 80	

## (ii) 部分的に損金算入できる場合

IFRSでは、当初認識時に、会計上ののれんに対してその一部のみの税務上損金算入可能である場合についての明示的な指針はありません。当法人の見解では、のれんの帳簿価額が税務基準額を上回る場合、当該のれんを次の2つに区分し、繰延税金負債の認識の要否を検討すると考えます。

### ① 帳簿価額が税務基準額を超過する部分

この部分については、3.(1)(a)に記載のとおり、当初認識時には繰延税金負債を認識しません。また、当初認識後に将来加算一時差異が変動したとしても、繰延税金負債は認識しません。

### ② 帳簿価額が税務基準額と一致する部分

この部分については、3.(1)(b)(i)に記載のとおり、当初認識時には一時差異は生じません。また、当初認識後の期間において一時差異が生じた場合、税効果の当初認識除外規定が適用されないため、繰延税金資産(例:会計上ののれんの減損による将来減算一時差異)または繰延税金負債(例:税務上ののれんの償却による将来加算一時差異)を認識します。ただし、繰延税金資産の認識は、将来減算一時差異を利用できる課税所得を得られる可能性が高いと判断されることが要件となります。

### 【設例3】帳簿価額の一部を損金算入できる場合

#### <前提条件>

企業Cが企業結合により、会計上ののれんを100認識した。一方、税務上ののれんは、50であった。企業Cの属する管轄地域では、税務上ののれんを取得年度から5年にわたって損金算入することが認められる。税率は40%とする。

#### <解説>

のれんの帳簿価額が税務基準額を上回っているため、帳簿価額が税務基準額を超過する部分(①)と帳簿価額が税務基準額と一致する部分(②)に会計上ののれんを区分して税効果を検討する。

	帳簿価額	税務基準額	一時差異
①	のれん 50		当初認識 除外 50
②	のれん 50	のれん 50	

#### ① 帳簿価額が税務基準額を超過する部分

当初認識時は、税効果の当初認識除外規定が適用されるため、将来加算一時差異について繰延税金負債を認識しない。

また、当初認識後に会計上ののれんの減損により将来加算一時差異が減少したとしても、繰延税金負債の減少を認識しない(設例1参照)。

#### ② 帳簿価額が税務基準額と一致する部分

当初認識時は、一時差異が生じていないため、税効果を認識しない。

また、のれんの帳簿価額が変動しないままであれば、税務上ののれんの償却によって10の将来加算一時差異が年度末に生じる。この将来加算一時差異は、のれんの当初認識に関連するものではないため、繰延税金負債を4(=10×40%)認識する(設例2参照)。

当初認識時にのれんが部分的に税務上損金算入可能な場合においては、当初認識後に会計上ののれんが減損した場合に、当該減損損失をのれんの帳簿価額が税務基準額を超過する部分(①)から優先的に配分するのか、のれんの帳簿価額が税務基準額を超過する部分(①)と帳簿価額が税務基準額と一致する部分(②)に比例的に配分するのかについて議論があります。採用する方法の相違により繰延税金資産または繰延税金負債の計上額に影響する可能性があります。

#### (2) 将来減算一時差異が生じる場合

当初認識時にのれんの税務基準額が帳簿価額を上回る場合は、企業結合の会計処理の一環として、将来減算一時差異を利用できる課税所得を得られる可能性が高い範囲で繰延税金資産を認識します(IAS第12号第32A項)。

のれんの税効果を考慮する前の暫定的一時差異に基づき繰延税金資産を認識すると、会計上ののれんが同額、減額されます。これにより、のれんに係る将来減算一時差異の金額が変動し、それに対してさらに繰延税金資産の認識する、という循環が生じてしまいます。

当法人の見解では、このような状況においては、繰延税金資産およびのれんの両方について調整を行うことにより、のれんに係る繰延税金資産が、関連する一時差異に適切な税率を

乗じたものと等しくなるような、下記の計算方法が適切であると考えます。

のれんに係る繰延税金資産  
 = 当初計算された暫定的一時差異の純額 × (税率 / (1 - 税率))

#### 【設例4】当初認識に係る繰延税金資産

##### ＜前提条件＞

企業Dは企業Xを取得した。のれんから生じる繰延税金資産を調整する前の、会計上ののれんの残高は600である。当該企業結合により、税務上損金算入可能なのれんが900生じている。関連する税率は40%である。また、将来減算一時差異を利用できる課税所得を得られる可能性は高いと判断される。

##### ＜解説＞

前述の算式に基づき、認識すべき繰延税金資産（すなわち、のれんの調整額）は200（ $= (900 - 600) \times 40\% / (1 - 40\%)$ ）となる。したがって、会計上認識されるのれんは400（ $=$ 当初に決定されたのれん600 - のれんに対する調整200）である。繰延税金資産200は、のれんに係る将来減算一時差異500（ $= 900 - 400$ ）に適用税率40%を乗じた結果と一致している。

##### のれん調整前

帳簿価額	税務基準額	一時差異
のれん 600	のれん 900	将来減算 一時差異 300

暫定的一時差異 × 税率  
 $300 \times 40\% = 120$

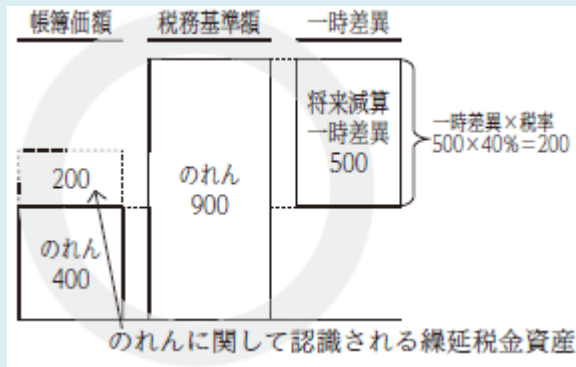
##### のれん単純調整

帳簿価額	税務基準額	一時差異
のれん 480	のれん 900	将来減算 一時差異 420

一時差異 × 税率  
 $420 \times 40\% = 168$

のれんに関して認識される繰延税金資産

## のれん算式調整



のれんに関して認識される繰延税金資産(200)が、関連する一時差異に適用税率を乗じたもの(200)と等しくなる。

## 4. まとめ

以上ののれんに係る税効果の取り扱いについて、日本基準とIFRSののれんに係る税効果の規定を整理すると次表のとおりとなります。

表: 日本基準とIFRSの比較<sup>4</sup>

	IFRS	日本基準
将来加算一時差異	<p>当初認識: 繰延税金負債を認識しない。</p> <p>当初認識後: 新たに発生する将来加算一時差異については、繰延税金負債を認識する。</p>	<p>のれんについては、繰延税金資産及び負債を認識しない。</p> <p>資産調整勘定または差額負債調整勘定については、その全額を一時差異とみて、繰延税金資産または繰延税金負債を認識する。</p>
将来減算一時差異	繰延税金資産を認識する。	繰延税金資産または繰延税金負債を認識する。

なお、会計上ののれんやその税務基準額が複数の管轄地域から生じている場合には、納税主体ごとに税効果の影響を考慮する必要があります。

## 5. おわりに

今回は、企業結合において税効果を検討する際に実務上問題となりうるのれんの税効果についての論点を取り上げました。本稿が実務の参考になりましたら幸いです。

<sup>4</sup> 繰延税金資産は、将来減算一時差異を利用できる課税所得を得られる可能性が高い(すなわち、回収可能性がある)と判断される範囲で認識する。

---

## 編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室

azsa-ifrs@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

[www.kpmg.com/jp/ifrs](http://www.kpmg.com/jp/ifrs)

この「IFRSにおける適用上の論点第24回 のれんに係る税効果」は、『週刊経営財務』3164号（2014年5月26日）に掲載したものです。発行所である税務研究会の許可を得て、あずさ監査法人がウェブサイトに掲載しているものですので、他への転載・転用はご遠慮ください。