

第 32 回企業結合専門委員会(平成 18 年 10 月 27 日)資料より抜粋(一部修正)

パーチェス法が適用される合併等ののれんに係る税効果の処理(非適格合併等の場合)

(1) 現行ののれんに関する税効果の取扱いの確認

のれん(又は負ののれん)は取得原価の配分残余であるため、のれんに対する税効果は認識しない(適用指針 72 項)。

のれんについても、一時差異を算定して税効果を認識することは計算上は可能であるが、配分残余という性格上、税効果を認識してもその分ののれんの金額が変動し、以後の事業年度における当期純利益に対する影響はないため、あえて、のれんについて税効果を認識する意義は薄いと考えられるためである。

(2) 論点 - 税務上の資産調整勘定又は差額負債調整勘定に関する税効果の取扱い

平成 18 年の税制改正では、企業結合会計等の導入に対応するため、会計上ののれん(又は負ののれん)に相当するものとして、非適格合併等の場合には、税務上、「資産調整勘定」(又は「差額負債調整勘定」)の計上が認められた。

会計上は、資産調整勘定等をのれんに対する税務上の帳簿価額とみるのではなく**別のものと整理して**(会計上ののれんに相当する税務上の帳簿価額は存在しないことになる。) **その全額**を一時差異(資産調整勘定は将来減算一時差異、差額負債調整勘定は将来加算一時差異)として取扱うこととしてはどうか。

(理由)

- ・ 資産調整勘定が発生する場合には、実務上、資産調整勘定の償却(5 年均等償却による損金算入)による節税効果を見込んで投資原価が決定されと考えられる。のれんは、取得原価と識別可能資産・負債に対する取得原価の配分額との差額である以上、会計上は、当該税効果の額を識別可能資産の 1 つとして繰延税金資産を認識したうえで、その残余をのれんとすることが合理的と考えられる。
- ・ のれん(又は負ののれん)は取得原価の配分残余であるため、のれんに対する税効果は認識しないとする現行適用指針の考え方と整合的である(会計上ののれんに対する税務上の簿価として資産調整勘定等を考えると、企業結合日後、のれんの会計上の償却期間と税務上の償却期間との間に差から新たに一時差異が生ずることになる。純利益を適切に算定するためには、当該一時差異に対して税効果を認識することが適当と思われるが、“のれんに対する税効果を認識しない”とする現行適用指針と整合的ではないと考えられる)。

(3) 設例

【前提】

- ・ X社(取得企業)(決算日は3/31)は、Y社(被取得企業)を吸収合併(合併期日は4/1)した。当該合併についてパーチェス法を適用して会計処理する。
- ・ X社は、Y社の株主に交付した株式の時価は1,000であり、X社は資本金を1,000増加させた。
- ・ 当該合併は、税務上、非適格組織再編に該当する。
- ・ X社が、Y社から受入れた諸資産の時価は500(税務上の受入価額も500)であり、他に税務上、資産調整勘定が500発生した。
- ・ X社における繰延税金資産の回収可能性は問題ないものとする。
- ・ 会計上、のれん(300)は10年で償却する(年間償却額30)
- ・ 税務上の資産調整勘定(500)は5年均等償却である(年間償却額100)
- ・ 実効税率は40%である。

【X社の合併期日(4/1)のB/S(合併による変動部分のみ抜粋)】

科目	会計	税務	科目	会計
諸資産	500	500	資本金	1,000
(資産調整勘定)	0	500		
繰延税金資産	200	←		
のれん	300	-		
	1,000	1,000		1,000

- ・ 資産調整勘定(500)に対する繰延税金資産の計上200(=500×40%)
- ・ のれんは資産調整勘定に係る繰延税金資産を認識した後の取得原価の配分残余となる。  
なお、のれんに対する税効果は調整しない(適用指針72項)

【企業結合日の属する事業年度末(翌年3/31)以後ののれん及びその税効果の処理】

ア 会計上ののれんの償却

(借) のれん償却額 30	(貸) のれん 30
---------------	------------

イ 税務上の資産調整勘定の償却及び税効果の調整

<前半5年>

(借) 法人税等調整額 40	(貸) 繰延税金資産 40
----------------	---------------

繰延税金資産の取崩額 40 = (500 / 5) × 40% = 40

<後半5年>

仕訳なし

【図表】のれん償却前利益を毎年100とした場合の税効果調整後のP/Lインパクト

これまでの適用指針に基づく解釈

	会計上のれん	税務上のれん	当初一致額	税効果対象額	繰延税金資産・負債	P/Lインパクト(利益方向を正数とする)				
						償却前利益	償却費	法人税	税調整額	合計
0 当初	500	500	(500)	0	0					
1 年度末	450	400	(450)	50	-20	100	-50	0	-20	30
2 年度末	400	300	(400)	100	-40	100	-50	0	-20	30
3 年度末	350	200	(350)	150	-60	100	-50	0	-20	30
4 年度末	300	100	(300)	200	-80	100	-50	0	-20	30
5 年度末	250	0	(250)	250	-100	100	-50	0	-20	30
6 年度末	200	0	(200)	200	-80	100	-50	-40	20	30
7 年度末	150	0	(150)	150	-60	100	-50	-40	20	30
8 年度末	100	0	(100)	100	-40	100	-50	-40	20	30
9 年度末	50	0	(50)	50	-20	100	-50	-40	20	30
10 年度末	0	0	(0)	0	0	100	-50	-40	20	30

今回の提案

	会計上のれん	税務上のれん	当初一致額	税効果対象額	繰延税金資産・負債	P/Lインパクト(利益方向を正数とする)				
						償却前利益	償却費	法人税	税調整額	合計
0 当初	300	500		-500	200					
1 年度末	270	400		-400	160	100	-30	0	-40	30
2 年度末	240	300		-300	120	100	-30	0	-40	30
3 年度末	210	200		-200	80	100	-30	0	-40	30
4 年度末	180	100		-100	40	100	-30	0	-40	30
5 年度末	150	0		0	0	100	-30	0	-40	30
6 年度末	120	0		0	0	100	-30	-40	0	30
7 年度末	90	0		0	0	100	-30	-40	0	30
8 年度末	60	0		0	0	100	-30	-40	0	30
9 年度末	30	0		0	0	100	-30	-40	0	30
10 年度末	0	0		0	0	100	-30	-40	0	30

参考1:これまでの適用指針に基づく解釈(当初の税務上ののれんが600の場合)

	会計上のれん	税務上のれん	当初一致額	税効果対象額	繰延税金資産・負債	P/Lインパクト(利益方向を正数とする)				
						償却前利益	償却費	法人税	税調整額	合計
0 当初	500	600	(600)	0	0					
1 年度末	450	480	(540)	60	-24	100	-50	8	-24	34
2 年度末	400	360	(480)	120	-48	100	-50	8	-24	34
3 年度末	350	240	(420)	180	-72	100	-50	8	-24	34
4 年度末	300	120	(360)	240	-96	100	-50	8	-24	34
5 年度末	250	0	(300)	300	-120	100	-50	8	-24	34
6 年度末	200	0	(240)	240	-96	100	-50	-40	24	34
7 年度末	150	0	(180)	180	-72	100	-50	-40	24	34
8 年度末	100	0	(120)	120	-48	100	-50	-40	24	34
9 年度末	50	0	(60)	60	-24	100	-50	-40	24	34
10 年度末	0	0	(0)	0	0	100	-50	-40	24	34

参考2:今回の提案(当初の税務上ののれんが600の場合)

	会計上のれん	税務上のれん	当初一致額	税効果対象額	繰延税金資産・負債	P/Lインパクト(利益方向を正数とする)				
						償却前利益	償却費	法人税	税調整額	合計
0 当初	260	600		-600	240					
1 年度末	234	480		-480	192	100	-26	8	-48	34
2 年度末	208	360		-360	144	100	-26	8	-48	34
3 年度末	182	240		-240	96	100	-26	8	-48	34
4 年度末	156	120		-120	48	100	-26	8	-48	34
5 年度末	130	0		0	0	100	-26	8	-48	34
6 年度末	104	0		0	0	100	-26	-40	0	34
7 年度末	78	0		0	0	100	-26	-40	0	34
8 年度末	52	0		0	0	100	-26	-40	0	34
9 年度末	26	0		0	0	100	-26	-40	0	34
10 年度末	0	0		0	0	100	-26	-40	0	34

< 参考 >

- ・これまでの適用指針に基づく解釈

のれんの税効果	会計上の当初計上額と税務上の当初認識額との差額については税効果を認識しないとしていることから、反対解釈として、当初一致していた部分に係る以後の償却期間のずれから生じる一時差異については税効果を認識することが考えられる。
---------	---

\* 適用指針第 72 項では、「会計上ののれんの当初計上額と税務上の営業権の当初認識額との差額に対しては税効果を認識しない」としている。

- ・今回の提案

	会計上	税務上	一時差異
税務上ののれん (資産調整勘定又は差額負債調整勘定)	常にゼロと考える(税効果あり)。	税務上の定めによる	
会計上ののれん(税務上ののれんに係る繰延税金資産・負債認識後に算定)	配分残余(税効果なし)	-	×

\* 税務上ののれんは、会計上の特定の資産がないが、一時差異のあるものと整理される。