

第 部

検証 IFRS の 税務への影響⑤

企業結合と 組織再編税制

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人・税理士 矢嶋 学

はじめに

上場会社については2010年3月期の連結財務諸表からIFRS（国際財務報告基準）の任意適用が認められ、実際にこれを適用した企業が話題になるなど、日本企業のIFRS適用が現実のものとなり始めている。その一方で、個別財務諸表の取扱いは解決すべき課題も多く、関係各方面で検討されているものの、いまだ不透明である。これは税法とのかかわりで重要な位置を占める「確定決算主義」のあり方についても同様である。IFRSの強制適用の是非を判断する目途とされている2012年、そして強制適用と判断された場合に

適用開始と見込まれる2015年または2016年どのような結果が出ているか、今後注目されることである。

本稿では、まず現在の日本基準のコンバージェンスの状況と法人税法の対応を概観した上で、企業結合の分野である「IFRS 3号（企業結合）Business Combinations」（以下「IFRS 3号」という。）と我が国の「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）、そして法人税法における「組織再編税制」との係わりについて触れることとする。

IFRSへのコンバージェンスと法人税法との関わり

1 確定決算主義

IFRSと法人税法とのかかわりを考える際に常に問題となるのが「確定決算主義」である。法人税法に確定決算主義を直接定義した規定は存在しないが、一般的には、法人税法第74条第1項の「内国法人は確定した決算に基づき申告書を提出しなければならない」旨の規定と、法人税法第22条第4項の「当該事業年度の収益の額及び費用等の額は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従っ

て計算するものとする」旨の規定をもってそのように呼ばれている。前者を形式的意義、後者を実質的意義と説明する場合もある⁽¹⁾。

また、法人税法には損金経理要件、すなわち、確定した決算において費用計上した額のうち損金算入限度額以下の金額について損金算入を認める規定が存在する。その代表例は減価償却費の規定である。我が国では従来から税法上の損金算入限度額をもって会計上の減価償却費とする慣行があったため、監査上も不合理と認められる事情のない限りこれを

妥当なものと取り扱ってきた^②。そのため、いわゆる「逆基準性」と指摘される問題も生じていた。

このように会社の決算と密接なかかわりを持つ法人税法は、コンバージェンスによる会計基準の改正に大きく影響を受けることとなる。今後、確定決算主義や損金経理要件のあり方についての議論などを通じて、税法の立場から見た I F R S への対応が明らかになっていくであろう。

2 会計基準の改正と税制改正

現在、コンバージェンスは平成23年6月30日までに完了予定の中期コンバージェンスが進行中である。既に平成20年12月に終了した短期コンバージェンスに関しては、税制改正において一定の対応がなされている。すなわち、会計基準の改正を税法も容認するもの、

税法では容認できないもの、直接容認はしないが別の形での対応を示唆するもの、等に分かれる。例えば、棚卸資産の評価に関する会計基準、工事契約に関する会計基準は、税法も基本的に容認した形で税制改正を行った例と言えるであろう。資産除去債務に関する会計基準については、税法の債務確定主義の立場からこれを全く容認していない。また、減損会計については直接容認していないが、法人税基本通達において減損損失を減価償却費として損金経理した金額に含まれる定めを置くことによって、耐用年数の及ぶ期間に渡って減損損失の損金化を容認する対応がなされている。今後もコンバージェンスに伴う会計基準の改正が行われるごとに、個々に税法の理念に照らしながら必要な税制改正がなされていくものと思われる。

企業結合に関するコンバージェンスの状況

企業結合に関するコンバージェンス・プロジェクトは、2008年12月に「ステップ1」に関する改正が公表され、持分プーリング法の廃止、取得対価の測定日、負ののれんの会計処理、段階取得における会計処理等への対応が図られた。「ステップ2」は2009年7月の論点整理の公表を終え、2010年9月末までに公開草案が公表される予定である。のれんを償却しないこととするか、また、少数株主持分ののれんを計上することができるようにするか（全部のれんの可否）等の項目について、現在、企業結合専門委員会において検討中であり、2011年3月までに最終基準化が完了した場合には、2011年4月1日からの早期適用を認め、2012年4月1日からの強制適用とい

う方向で審議が行われている。

一方、I F R S 3号は2008年1月に改訂が行われた。これは国際会計基準審議会（I A S B）と米国の財務会計基準審議会（F A S B）とが共同プロジェクトとして、I F R S 3号と米国の財務会計基準書（F S A S）141号との改善を目的とする改訂を行ったものであった。主な改訂内容は、非支配持分（少数株主持分）に帰属するのれんについて公正価値アプローチの採用、条件付対価の認識と事後的な変動分を原則として損益に計上、株式の段階取得における既存の保有持分に関する損益認識などである。この改訂により I F R S 3号と F S A S 141号はほぼ同じものとなっている。

組織再編税制と企業結合会計基準

会計基準とは異なる規定を定めている組織再編税制の基本的な考え方は、「原則として、組織再編成により移転する資産等についてその譲渡損益の計上を求めつつ、特例として、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる」^③というものである。このような支配の継続に着目した考え方は、企業結合会計基準の「取得」にはパーチェス法を用い、「共同支配企業の形成」や「共通支配下の取引」には移転元の適正な帳簿価額で計上するという考え方と大きく異なるものではないと思われるが、税法で会計基準と同様の規定を設けられない理由のひとつに、課税要件明確主義との関係があるのではない

かと考える。すなわち、税法は、課税庁の自由裁量を認める結果とならないように、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないという原則があるため、企業結合会計基準の「共同支配企業の形成の判定基準」や「共通支配下の取引等の範囲」に掲げられている規定では、税法の見地からは判断の余地があり過ぎ、客観性に欠けるということではなからうか。

いずれにしても、組織再編税制は、適格組織再編の判定をはじめとする相当の部分で会計基準とは別個の概念で規定されており、今後もしばらくはこの状態が継続するものと思われる。

のれんに関する差異

以上のとおり、企業結合会計基準と税法はそれぞれ別に規定を設けているため、比較自体に難しい面があるが、組織再編税制が企業結合会計基準との整合という観点で改正した代表的なものに「資産調整勘定」と「負債調整勘定」がある。これらの調整勘定は会計上ののれんと比較的調和の取れた取扱いができることを期待して制度化したものであり、必ずしもものれんと同額にはならないが、両調整勘定が存在しなかったときに生じていた問題^④に一定の解決を与えた。ここではIFRS 3号と企業結合会計基準におけるのれんと、税法上の資産調整勘定について、具体的な例を交えて比較してみる。

なお、会計上ののれんは、株式を取得して連結の範囲に含めた時点から連結財務諸表で認識するため、必ずしも合併が行われた時点で初めて計上されるものではないが、被支配企業を合併した場合には、連結財務諸表で計

上されていたのれんを個別財務諸表に引き継ぐ処理が行われるため^⑤、ここでは株式取得後にすぐ合併を行い、取得時ののれんが合併法人に引き継がれると考えて、組織再編税制の「資産調整勘定」及び「負債調整勘定」と比較することとしている。

1 IFRS 3号の取扱い

(1) のれんとは

のれんに関するIFRS 3号の定義は「企業結合で取得されたその他の資産から生ずる将来の経済的便益を表象する資産で、個別に識別可能ではなく、分離して認識されないもの」^⑥とされている。IFRSではのれんを「将来の経済的便益」という性質の観点から定義している。

(2) のれんの認識と測定

企業結合会計基準との差異が生じる部分として、非支配持分（少数株主持分）に対する

のれんの認識と測定がある。IFRS 3号では、以下の2法のうちいずれか1法を選択することとなっているため、第1法を採用すると非支配持分に対してのれんが計上される結果となり、企業結合会計基準との差異が生じる。なお、第2法を採用した場合には、差異は生じない。

- (第1法) 非支配持分を取得日の公正価値で測定する。
- (第2法) 非支配持分を被取得企業の識別可能な純資産の取得日の公正価値に対する非支配持分割合で測定する。

支配持分も含めたのれん全体の測定について設例で示すと以下のとおりとなる。

【設例1】

(前提)

- ・ A社はB社の70%の持分を140で取得した。
- ・ 取得日時点のB社の識別可能純資産の公正価値は120であった。
- ・ B社の非支配持分の公正価値は50と査定された。

(第1法によるのれんの計算)

- (A) 取得対価140
+ 非支配持分の公正価値50 = 190
- (B) 識別可能純資産の公正価値120
- (C) (A)190 - (B)120 = のれん70^{*1}
- *1 70のうち非支配持分に相当するのれんは14である。
非支配持分の公正価値50
- (B)の非支配持分(120×30%)36
= 14

(第2法によるのれんの計算)

- (A) 取得対価140
+ 非支配持分の識別可能純資産の公正価値(120×30%)36 = 176
- (B) 識別可能純資産の公正価値120
- (C) (A)176 - (B)120 = のれん56^{*2}
- *2 のれんに非支配持分に相当する部分は計上されない。

(3) のれんの償却

IFRS 3号では、企業結合で取得したのれんの償却をしてはならないとされている。その代わりに取得企業は、国際会計基準(IAS)36号「資産の減損(Impairment of Assets)」に基づいて減損テストを行うこととされている。なお、減損テストは、最低でも毎期行い、減損の兆候となる事象または状況の変化がある場合には、さらに頻繁に行うなければならない。

2 企業結合会計基準の取扱い

(1) のれんとは

我が国における会計基準では、のれんを「親会社の子会社に対する投資とこれに対応する子会社の資本との相殺消去にあたり、差額が生じる場合には、当該差額をのれん(又は負ののれん)とする。」と規定している⁽⁷⁾。

(2) のれんの認識と測定

現在の企業結合会計基準では、少数株主持分に対するのれんを認識しない。これは、上記(1)の規定振りからも明らかとなり、我が国においては、のれんをあくまでも親会社の子会社に対する投資とこれに対応する子会社の資本との差額として捉えており、少数株主持分を時価評価するという考え方を採らないためである。

これを【設例1】と同様の数値で示すと以下のとおりとなる。

【設例2】

(前提)

- ・ A社はB社の70%の持分を140で取得した。
- ・ 取得日時点のB社の識別可能純資産の公正価値は120であった。
- ・ B社の少数株主持分の公正価値は50と査定された。

(のれんの計算)

- (A) 取得対価140
 + 非支配持分の識別可能純資産の公正価値(120×30%) \times 86 = 176
- (B) 識別可能純資産の公正価値120
- (C) (A)176 - (B)120 = のれん56*¹

* 1 のれんに少数株主持分に相当する部分は計上されない。

(3) のれんの償却

企業結合会計基準では、20年以内のその効果が及ぶ期間にわたって定額法その他の合理的な方法により規則的にのれんを償却する。また、減損テストに関しては、固定資産の減損に係る会計基準に従い、減損の兆候がある場合に減損損失の認識と測定が行われる。したがって、現在の基準では必ずしも每期減損テストが行われるわけではない。

3 組織再編税制における取扱い

(1) 資産調整勘定とは

会計上ののれんに近いものとして、法人税法における資産調整勘定及び差額負債調整勘定がある。これらは、適格組織再編に該当しない、いわゆる非適格の合併等を行った場合に限り計上され、適格組織再編の場合には計上されない⁽⁸⁾。

(2) 資産調整勘定の計算

資産調整勘定等の算定が組織再編行為の対価の額から税務上の純資産の額(負債には「退職給与負債調整勘定⁽⁹⁾」及び「短期重要負債調整勘定⁽¹⁰⁾」が含まれる。)を控除した額という差額概念である点において、会計上ののれんに近いが、必ずしも算定結果が一致するとは限らない。

(算定式)

資産調整勘定の金額 = イ - (ロ - ハ) - ニ
 イ：合併法人、分割承継法人、被現物出資法人及び事業を譲り受けた法人が

交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額

ロ：被合併法人、分割法人、現物出資法人及び事業譲渡法人(以下「被合併法人等」という。)から移転を受けた資産の時価(営業権にあっては独立して取引される慣習のあるものに限る。)

ハ：被合併法人等から移転を受けた負債の時価(負債については「退職給与負債調整勘定」と「短期重要負債調整勘定」を含む。)

ニ：「資産等調整差額⁽¹¹⁾」に相当する金額

【設例1】と同じ条件で、資産調整勘定の計算を例示すると以下のとおりである。

【設例3】

(前提)

- ・ A社は70%の持分を有するB社と、B社を消滅会社とする合併を行い、適格合併の要件を満たさなかった(非適格合併)。
- ・ 当該合併によりA社はB社の旧株主(A社を除く30%の少数株主持分)に対してA社株式を発行し、その時価は60であった。
- ・ 合併時のB社の純資産の時価は120であった。
- ・ 「資産等調整差額」に相当する金額はない。

(資産調整勘定の計算)

- (A) 合併法人が交付した株式の時価 200*¹
- (B) 被合併法人の合併時の純資産の時価 120
- (C) (A)200 - (B)120 = 資産調整勘定80

* 1 A社が有するB社株式(抱合株式)に対しても株式の交付が行われたとみなして計算する。

A社以外の少数株主に対する交付
60 + 抱合株式に対するみなし交付
($60 \times 70 \div 30$)140 = 200

(3) 資産調整勘定の償却

資産調整勘定は、計上後5年間に渡って損金の額に算入される（法法62の8）。減価償却費の損金算入と違い、会計上の経理処理に係わらず損金の額に算入される、いわゆる強制償却である。

4 比較の結果

以上の結果を表にまとめると次のとおりである。IFRS 3号と企業結合会計基準では、IFRS 3号の第2法を採用する限りのれん

の額は一致し、違いはその償却の有無となる。今後コンバージェンス・プロジェクトのステップ2において、第1法との整合性も含めて検討した結果の公開草案が公表される予定である。

また、税法上は、少数株主持分に対しても、交付された組織再編の対価で資産調整勘定の測定が行われる算式となっている点と、期間5年による強制償却の点が特徴的である。なお、資産調整勘定80とIFRS 3号（第1法）ののれん70との差額は、資産調整勘定を計算する際のA社株式の交付価額60と、IFRS 3号（第1法）のB社非支配持分を計算する際の公正価値評価額50との差額に起因するものである。

【図表】 設例によるのれん（資産調整勘定）の比較一覧

	IFRS 3号 (第1法)	IFRS 3号 (第2法)	企業結合会計基準	法人税法
のれん（資産調整勘定）の額	70	56	56	80
償却期間	償却しない		20年以内のその効果が及ぶ期間	5年間
減損テストの実施時期	最低でも每期行わなければならない		減損の兆候がある場合	-

その他の留意事例

前項では、のれんの計上額に関する比較を行ったが、その他の留意事例として、自己株式を有する法人が株式交換・株式移転によって子会社化された場合を取り上げる。平成18年度の税制改正によって税務上の自己株式の取扱いが変わり、株式交換・株式移転の場合に会計と税務の取扱いの違いが顕著に表れるため、この会計と税務の差異には注意しておく必要がある。

1 問題の所在

自己株式の取得があった場合、税務上はあたかも取得直後に消却したかのように自己株

式に対応する資本金等の額と利益積立金額が減少される。つまり、これは税務上の帳簿価額に自己株式を計上しないことを意味している。一方、会計上は自己株式を資本の控除項目として表示するものの帳簿価額自体がなくならないわけではない。そうすると、会計と税務の間で、会計上の帳簿価額に相当する額の差異が生じている状態となる。ケースによってはかなりの金額になることもある。その後、自己株式の消却や処分が行われる限りにおいては、資本等取引として特段の問題は生じないのであるが、自己株式を保有したまま当該会社を完全子会社とする株式交換や株式移転が

行われると、この帳簿価額の差異が損益取引に影響する結果となり、思わぬ課税が生じることとなる。具体的には次のとおりである。

株式交換や株式移転によって完全子会社となる会社の株主に、完全親会社となる会社の株式が交付される場合、完全子会社となる会社が自己株式を保有していると、その自己株式に完全親会社株式が割り当てられることになる。この場合、完全子会社における個別財務諸表の会計処理上、企業結合会計基準に従って時価を基準とした親会社株式の取得価額が付され、自己株式の帳簿価額との差額については、自己株式処分差損益として処理される。その後、親会社株式を処分したとしても譲渡損益は株式交換・株式移転の時点からの価額の変動分のみが計上される。

その一方で、税務上は、株式以外の資産の交付がない株式交換・株式移転の場合、新たに交付を受けた親会社株式の取得価額は、完全子会社株式の帳簿価額を引き継ぐため、自己株式の帳簿価額であるゼロが引き継がれることになる。そうすると、株式交換・株式移転の時点で既に会計上の親会社株式の取得価額相当額を含み益を有することとなり、その後、処分した場合には、譲渡価額の全額が譲渡益となってしまうのである。

2 設例による解説

例えば、C社が自己株式を取得した後に株式交換を行った場合を考えると、以下のよう

【設例4 - 1】

(前提)

- ・ C社の発行済株式は100,000株であり、そのうち70,000株をD社が保有している。
- ・ C社の自己株式取得時の時価は1株当たり15であり、C社の貸借対照表は、資産140,000、負債20,000、株主

資本120,000(資本金100,000 利益剰余金20,000)であった。なお、純資産の部に株主資本以外の額はなかった。

- ・ C社の自己株式取得直前期末の法人税申告書別表五(一)に記載されている資本金等の額は100,000、利益積立金額の合計額は40,000である。
- ・ 株式交換比率は1:1とし、株式交換時のD社の時価は1株当たり2であった。
- ・ みなし配当に係る源泉所得税の取扱いについては省略する。

C社は少数株主から相対売買によって自己株式2,000株を取得した。なお、取得価額は3,000であった。

(C社の会計上の仕訳)

(借) 自己株式 3,000
(貸) 現預金 3,000

(C社の税務上の仕訳)

(借) 資本金等の額 2,000*¹
利益積立金額 1,000*²
(貸) 現預金 3,000

* 1 減少する資本金等の額2,000 = C社の自己株式取得直前の資本金等の額100,000 ÷ C社の発行済株式総数100,000株 × 取得する自己株式数2,000株

* 2 減少する利益積立金1,000 = 自己株式の取得対価3,000 - 減少する資本金等の額2,000

その後、C社はD社を完全親会社とする株式交換を行い、D社の100%子会社となった。

(C社の会計上の仕訳)

(借) 親会社株式 4,000*³
(貸) 自己株式 3,000
自己株式処分差益 1,000

* 3 親会社株式の取得価額4,000 = 株式交換時の親会社(D社)株式の時価2 × 交付を受けた株式数2,000株(交換比率1:1)

(C社の税務上の仕訳)
 (借)親会社株式 0
 (貸)自己株式 0*4

*4 概念上、上記の仕訳となるが実際の仕訳は生じない。

次に親会社株式を処分した場合の仕訳は以下のとおりとなる。

【設例4-2】

(前提)

- ・ C社は親会社株式の全てを1株当たり3で第三者に譲渡した。

(C社の会計上の仕訳)
 (借)現金 6,000
 (貸)親会社株式 4,000
 親会社株式売却益 2,000

(C社の税務上の仕訳)
 (借)現金 6,000
 (貸)親会社株式売却益 6,000
 譲渡益の差額4,000

3 実務上の対応

上記のようなケースでは、会計上の売却益以上に課税所得が生じてしまう結果となる。これは、会計上では、株式交換・株式移転によって資本控除されている自己株式が親会社株式に置き換わった時点を資本取引の対象から損益取引の対象への転換として、連続性が断たれていることに着目して、親会社株式の取得価額に自己株式の帳簿価額を付すことをせず、新たに受け入れる親会社株式の時価を基礎として処理することとしている一方で、税務上はこのような観点からの取扱いをせずに、組織再編により交付される対価が株式かそれ以外かによる区分を行うのみであることから生じるものである。税務上も会計基準のように親会社株式の交付を受けた時点で時価取引とする規定を設ければ解消する問題であるが、今のところそのような規定にはなっていない。

いない。

実務上の対応策としては、株式交換・株式移転が行われる前に自己株式を消却ないし処分しておくか、あるいは、株式交換・株式移転が行われた後であれば、課税が生じないように完全子会社から完全親会社へ移転するスキーム（適格現物分配など）を検討することであろう。

(注)

- (1) 租税調査会研究報告第20号「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」3頁 日本公認会計士協会
- (2) 監査・保証実務委員会報告第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」日本公認会計士協会
- (3) 「平成13年版 改正税法のすべて」財団法人大蔵財務協会
- (4) 資産調整勘定及び負債調整勘定が創設される前は、非適格組織再編を行ったときの対価の額と移転純資産の価額との差額につき、これをどのように取り扱うか必ずしも明確ではなく、特に退職給付引当金の取扱いや会計上負ののれんが生じる場合について不都合が生じていた。
- (5) IFRS3号では共通支配下の取引は適用対象から除外されているが、ここでは説明の便宜上、IFRSでも日本基準と同様の処理が適用されると仮定する。
- (6) IFRS3号 付録A
- (7) 「連結財務諸表に関する会計基準」24項
- (8) 法人税法62条の8
- (9) 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って算定され、かつ、被合併法人等から引継ぎを受けた従業員につき退職給与債務の引受をすること等の一定の要件を満たす退職給付引当金の額をいう（法人税法62の8 一）。
- (10) すでに履行が確定した債務ではなく、かつ、合併により移転を受けた事業に係る将来の債務であり、その事業の利益に重大な影響を与えるものであること等の一定の要件を満たすものをいう（法人税法62の8 二）。
- (11) 合併等の時に交付された合併法人の株式等の価額が合併契約等の時の価額と著しい差異を生じている場合のその差異の額として一定の金額をいう（法人税法施行令123の10、法人税法施行規則27の16）。

【参考文献】

- ・ 「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」平成22年6月15日 日本公認会計士協会
- ・ 「国際会計基準の実務（上巻）International GAAP 2007 / 8」Ernst & Young LLP 著 新日本有限責任監査法人 日本語版監修（レクシスネクシス・ジャパン株式会社）
- ・ 「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」平成21年6月30日 金融庁企業会計審議会・企画調整部会

（了）

【執筆者紹介】

矢 嶋 学（やじま まなぶ）

国税専門官を経て、現在、新日本アーンストアンドヤング税理士法人 TARAS (Tax Accounting and Risk Advisory Services) 部に所属。

主に上場会社に対する税務リスク・アドバイザー業務を担当している。

専門は組織再編コンサルティング。

税理士、公認会計士試験合格者。

【主要著書】

- ・ 『組織再編の税務ガイダンス』（共著，中央経済社）
- ・ 『株式・新株予約権・組織再編』（共著，中央経済社）