

# 実務研究

日本税務会計学会  
平成20年2月 月次研究会



戸倉 裕治 [日本橋]

## 組織再編

### —資本等取引と損益取引との接点の検討を中心として—

#### I はじめに

従来、いわゆる資本取引とされて課税とあまり関連のなかった分野について、制度改正などの影響もあり、課税対象取引に取り込み、

まれる傾向がみられる。ここでは企業結合会計とのれんの問題を取上げて、会計及び税務の観点から意見を述べてみたい。

#### II 会計処理の選択肢の存在— 持分プーリング法の選択肢

会計では、組織再編を「取得」持分の結合」とに識別し、それぞれにパーチェス法と持分プーリング法を適用する。この「取得」とは、従来の持分の継続が絶たれ新しい持分の支配が始まることである。支配関係が継続しているものは「持分の結合」に識別される。判定は基本的に「対価の種類」と「支配」の二つの要素から判断するとされる。

なお、我が国の会計でも持分プーリング法を廃止する方向へ転換することを検討している。このような根本的な問題で短期間に転換が行われる理由は、会計の制度構築に際し国際基準の影響への認識が不足したことに由来するであろう。

このように我が国の会計には、企業結合の会計処理にパーチェス法と持分プーリング法の選択肢が用意されている。国際財務報告基準（IFRS）や米国基準ではこのような選択肢はなくパーチェス法のみである。我が国の会計には選択肢があるため有利な方法を選択したくなる誘因が存在

する。また、我が国の会計でも持分プーリング法を廃止する方向へ転換することを検討している。このような根本的な問題で短期間に転換が行われる理由は、会計の制度構築に際し国際基準の影響への認識が不足したことに由来するであろう。

#### III のれんの本質と償却の要否

会計上ののれんについて、企業結合に係る会計基準「2定義8において、「のれんとは、被取得企業又は取得した事業の取得原価が、取得した資産及び引き受けた負債に配分された純額を超過する額をいい、不足する額は負ののれん」という。」と定義されている。

この定義からのれんは差額概念であるとされているが、その本質は何かということまでは記載されていない。また、負ののれんの本質も同様に差額概念である。以上のように、のれんを取上げてその内容を検討しても不明確な内容のみでその本質は明確にされていない。

この不明確な差額であるのれんの償却（損益）について、会計では損益計算に反映するとされている。その本質が不明瞭にも拘わらず損益に非常に大きな影響を与えるケースがみられるため、のれんの償却を排除した方が望ましいと考えるアナリストもいる。

また、税務においてものれんに相当するものが規定されている。非適格再編の場合、会計におけるのれんに相当する差額は資産調整勘定・負債調整勘定として規定されている。ただし負債調整勘定には、会計におけるのれんの他に、退職給与債務引受額と短期重要債務見込額の2つが含まれる。会計と同様に、税務においても差額概念として捉えられており、一種の支配の対価や営業権の反映された差額という程度の意味しか持ち得ない。

同指針55項では「当該資産に対する取得原価の配分額は負ののれんが発生しない範囲で評価した額とすることができ」という内容が規定されている。これを使得負ののれんを圧縮することができる」とされている。

このように会計では負ののれんを圧縮することを選択できるが、税務ではこれに該当する規定は無いものと思われる。税務では負債調整勘定の償却額は課税所得となるので安易に「できない」と規定をおくことは難しいことによるためと思われる。

#### IV 負ののれんにおける1つの問題

組織再編において、会計パーチェス法を採用した

場合、資産の時価評価額が高くなると負ののれんの金額も大きくなる傾向がある。負ののれんが多額に計上されると、次期以降における負ののれんの償却益も巨額になるという関係にある。

企業結合会計基準の前文三三（三）三に「時価が一義的には定まりにくい土地等が識別可能資産に含まれている場合において、負ののれんが多額に生ずるときには、その金額を当該土地等に合理的に配分した評価額も、ここでいう合理的に算定された時価である」とある。これを受ける形で企業結合適用指針55項、364項に規定がおかれている。

我が国の企業会計におけるのれんの取扱いは揺れている。現在、会計ではのれんを償却するスタンスから償却しない方向へ舵を切ろうとしている。このような根本的なところで短期間に転換が行われる理由は、①のれんの本質が不明確なこと、②個々の資産の評価に比べて企業評価の信頼性が乏しいこと、③これらの不明確な点に関して曖昧なまままで償却するスタンスを採用したこと、④会計制度構築に際し国際財務報告基準への認識が不足したこと、などによるものであろう。

これに対して、税務では（会計でいうところの）のれんについて、資産（負債）調整勘定として整理している。この資産（負債）調整勘定は償却して課税所得に反映されることとなっている。今後、会計制度が償却禁止に転換しても、税制はのれんに見合う部分に一旦課税して減算するという制度が残ってしまう。

ドイツでの租税に対する考え方の一つに、「りんごの木には課税しないが、りんごの実には課税する」という考え方がありそうである。そもそも組織再編を考えると、りんごの木を購入しただけの取引であるように考えられるのに、なぜ課税されなければならないのかという素朴な疑問が生じる。

#### VI おわりに

近年、会計制度の相次ぐ改正に対応する形で税制も改正されているが、この点に関して一言付け加えたい。特に平成13年度の組織再編税制はある程度会計の考え方を反映した上で制度化されたものであるとされている。

1形態から派生した取引と整理することもできる。しかし会社法が対価の柔軟化ということで現金でも対価とできる制度としたため、この考え方は十分に説明が出来なくなった。このために会計でも税務でも新たに「支配」という概念を設定して制度構築しており、ここに損益取引的な考え方が出てきたのであろうと考える。

にも拘わらず会計の度重なる制度改正で税制と会計は次第に整合的ではなくなっている。実際、実務家では組織再編の税務と会計は全く別のものとして認識されている。

私見では、法人課税の制度について、会計の後追いをするような制度構築をするよりも、租税自体の目的を達成できる改正を目指すことが最終的には国民全体の利益に繋がるものと考えられる。より租税自体の論理に従ったわかりやすい税制の構築を目指すことを望みたい。

我が国の会計は国際財務報告基準等の影響によりさらなる改正が予定されている。また四半期開示や内部統制など新しい制度も次々に創設されている。

そもそも国際財務報告基準は、国際間での資本移動に最も適する開示を求めるものであり、非上場の法人等にとっては有益な内容は