



M&A 会計 企業結合の実務 第4回

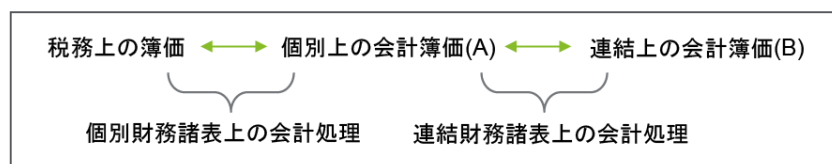
持分変動と税効果会計

1. 支配獲得後に子会社に対する持分が変動した場合の連結財務諸表上の税金費用の会計処理

Q: 本日は、支配獲得後の子会社に対する持分変動に係る連結財務諸表上の税効果を取り上げたいと思います。平成25年改正の連結会計基準では、支配獲得後に親会社が子会社株式を追加取得したり、一部売却したときに生じた持分変動による差額は資本剰余金の増減として処理することとされました。本日はこの取引に関する税効果の会計処理を簡単な仕訳イメージでみてみたいと思います。

A(会計士): その前に、まず連結財務諸表に税効果会計を適用するときの基本的な手続きを確認したいと思います。税効果会計は、資産・負債に係る一時差異、すなわち税務上の簿価と会計上の簿価との差額に対して、繰延税金資産または繰延税金負債を計上しますが、連結財務諸表上は、以下のように、個別財務諸表で税効果会計が適用されていることを前提として、個別上の会計簿価(A)を税務上の簿価、連結上の会計簿価(B)を会計上の簿価とみなして一時差異を算定し、適切な額の繰延税金資産または負債を計上することになります。

図表1 連結財務諸表における一時差異の考え方



出所: デロイトトーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社

2. 追加取得の税効果

一 持分変動による「差額」は一時差異に該当する

Q: それでは、最初に子会社株式を追加取得したときの税効果を考えてみます。まず、連結会計基準の改正前と現行連結会計基準に基づく追加取得の連結修正仕訳のイメージを比較してみましょう。前提として、子会社の純資産が200あり、その持分の40%を100で追加取得したものとします。

図表2 連結会計基準の改正前後の仕訳イメージ(数字は仮定)

改正前連結会計基準 (差額(20)はのれん)		現行連結会計基準 (差額(20)は資本剰余金の増減)	
非支配持分	80	非支配持分	80
子会社株式	100	子会社株式	100
のれん	20	資本剰余金	20

出所: デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー 合同会社

注: 非支配持分80 = 200(子会社純資産) × 40%(追加取得割合)

A(会計士): 改正前は個別上の会計簿価である追加投資額(100)とこれに対応した連結上の会計簿価は、差額で算定されるのれん(資産)を含めると100となり、一致していました。すなわち、追加取得時に一時差異は発生しなかったわけですが、他方、改正後は、差額20は資産でも負債でもない資本剰余金となるため、将来減算一時差異が20発生します(個別上の会計簿価(税務上の簿価)100 > 連結上の会計簿価(会計上の簿価)80となるので、将来減算一時差異が20発生する)。このため、この一時差異に対して税効果会計を適用することになるわけです。

Q: この将来減算一時差異に対して繰延税金資産を計上するのでしょうか。

A(会計士): 子会社への投資に係る将来減算一時差異について繰延税金資産を計上するための要件を踏まえると、当該将来減算一時差異について繰延税金資産を計上する場合とは、例えば、当該子会社株式の売却の意思決定をしたときになると考えられますので、通常、繰延税金資産は計上されないものと思われます。なお、もし繰延税金資産を計上するときの相手勘定は、発生原因が資本取引によるものですから、通常の「法人税等調整額」ではなく「資本剰余金」として処理することになります。

3. 一部売却に係る税金の処理

一 売却価額と連結会計簿価との「差額」に係る税金は資本剰余金から控除

Q: 次に投資の一部が売却され、売却後も支配が継続している場合の会計処理を考えてみましょう。

A(会計士): 投資の売却の意思決定をしたときは、それまで投資先で積み上げてきた留保利益(将来加算一時差異)のうち、売却持分に対応した額について税効果の処理をする必要があります。例えば、P社は200を出資して100%子会社S社を設立し、売却直前にはS社の留保利益が100(純資産300)であったとします。そして、P社はS社株式の40%を売却すると決定したときは、その年度末に次の会計処理を行う必要があります。

図表3 一部売却に係る税金の処理

法人税等調整額	12	繰延税金負債	12
---------	----	--------	----

将来加算一時差異100(留保利益) × 40%(売却割合) × 30%(法定実効税率) = 12

出所: デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー 合同会社

Q: P社が翌年度にS社株式の40%を150で売却した場合にはどのようになりますか。

A(会計士): P社の個別財務諸表上、売却持分に対応するS社株式の簿価80(=200×40%)と売却額150との差額である売却益70に対して、税金が21(=70×30%)発生することになります。これを前提に、連結仕訳を示すと、次のようになります。

図表4 一部売却に係る連結仕訳のイメージ

S社株式	80	非支配持分 ※1	120
S社株式売却益 ※2	40		
繰延税金負債	12	法人税等調整額 ※3、4	12
子会社株式売却益 ※2	30	資本剰余金 ※5	30
資本剰余金	9	法人税等 ※3	9

出所:デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー合同会社

※1: 非支配持分 120=300(S社純資産)×40%(売却割合)

※2: P社の個別上、S社株式売却益は70発生しているが、連結上はすべて消去される。

※3: P社の個別上、S社株式売却益に係る税金が21発生するが、連結上は資本取引として処理された30に対応する税金9は資本剰余金から控除する(損益計算書には反映されない)。なお、当該9は一時差異に該当しない(売却価額と連結上の会計簿価との差額である)ため、税効果の処理ではない。

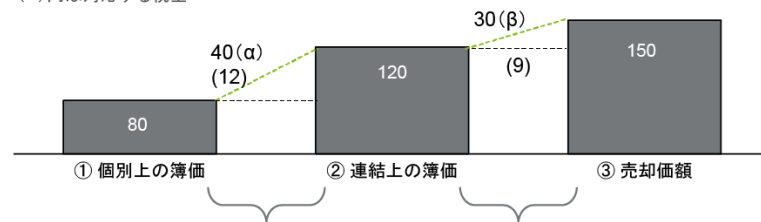
※4: 株式売却の意思決定をした年度に処理した税効果は、売却により一時差異が解消された年度に取り崩すことになる。なお、これは留保利益に対応する税効果(損益取引)であるため、繰延税金資産・負債の相手勘定は「法人税等調整額」となる。

※5: 資本剰余金 30=150(売却価額)−120(=300(純資産)×40%(売却割合))。なお、改正前連結会計基準では、当該金額は子会社株式売却益として損益計算書に計上されていた。

仕訳イメージだけだと難しいので、これを図解すると、次のようになります。

図表5 子会社株式売却に係る税効果の処理のイメージ

()内は対応する税金



個別上の子会社株式売却益70のうち、連結上も損益取引として処理される部分(子会社で計上した利益70のうち、40は連結上も利益として認識済み)

個別上の子会社株式売却益70のうち、30は連結上、資本剰余金の増減として処理される。なお、当該差額は個別上の簿価と連結上の簿価との差額ではなく、一時差異ではない。

出所:デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー合同会社

Q: 上記の会計処理を行うと、P社の個別P/Lと連結P/Lは次のようになります。P社は個別上、売却益に対応する税金を21支払うことになり、「法人税、住民税及び事業税」が21記載されますが、連結上は「法人税、住民税及び事業税」に記載される額は12となり、支払うべき税金の額とは異なっています。これはなぜなのでしょう。

図表 6 P 社個別 P/L 抜粋(S 社株式売却年度)

子会社株式売却益	70
税引前当期純利益	70
法人税、住民税及び事業税	21
当期純利益	49

出所: デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー合同会社

図表 7 P 社連結 P/L 抜粋(S 社株式売却年度)

税金等調整前当期純利益	0
法人税、住民税及び事業税	12
法人税等調整額	△12
当期純利益	0

出所: デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー合同会社

A(会計士): とても難しい問題ですが、先ほどコメントしましたとおり、資本剰余金から控除した税金部分 9 は、一時異に対する税効果ではなく、支払った法人税(法人税等相当額)を控除しているだけです。このため、税効果会計が適用されたときに使用される「法人税等調整額」に計上することは適当ではなく、結果として「法人税、住民税及び事業税」にも計上しないことにしたのではないかと思います。

Q: 本日はありがとうございました。

執筆者

デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー合同会社

M&A 会計実務研究会 萩谷和暁 森山太郎

デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュートーマツリミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームであるデロイトトーマツ合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレートソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](https://www.facebook.com/deloitte)、[LinkedIn](https://www.linkedin.com/company/deloitte)、[Twitter](https://twitter.com/deloitte) もご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュートーマツリミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料は皆様の情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2019. For information, contact Deloitte Tohmatsu Financial Advisory LLC.



IS 669126 / ISO 27001