

# Practical guide to IFRS

## 企業結合における繰延税金 (IFRS第3号およびIAS第12号)

### 要点

繰延税金の算定は、企業結合会計における最も複雑な領域の一つです。取得企業は、IAS 第 12 号に従って繰延税金を認識および測定する必要があります。

### 目次

要点	1
プロセスの概要	2
ステップ 1	4
ステップ 2	4
ステップ 3	8
ステップ 4	9
ステップ 5	10
「投資に係る」一時差異	14

### 繰延税金－基本

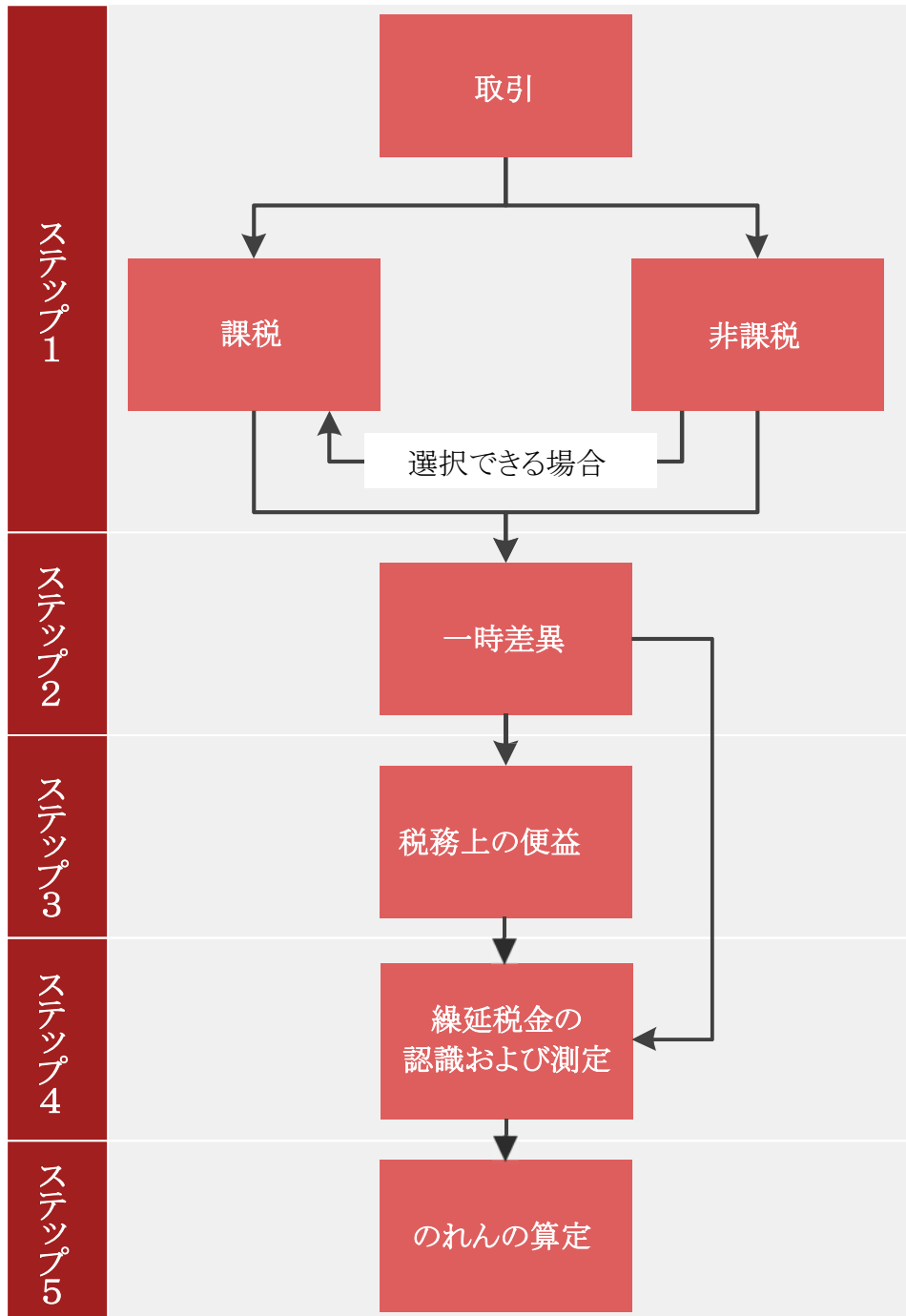
財務諸表上の税金は、当期税金および繰延税金から構成されます。当期税金は主に、納税申告書に記載される金額に基づくもので、財務諸表上の金額とは全く異なる可能性があります。多くの場合、税法および会計基準では、収入、支出、資産および負債を異なる方法で認識し測定することが求められます。例えば財務諸表上で発生した費用は、将来において決済した時にのみ、税務上の損金算入が認められる場合があります。税効果会計は、このような差異に対応するものです。

税効果会計では、財務諸表上の計上金額（「会計上の帳簿価額」と、当該資産または負債に帰属する税務上の金額（「税務基準額」と）を比較します。この税務基準額は、各法域の税法により規定されます。しかし、取得の会計処理において繰延税金資産および繰延税金負債を認識し測定する場合には、当該取得がどこで生じたかに関係なく、同一の原則とプロセスが使用されます。本実務ガイドは、企業結合における繰延税金を算定するプロセスを、ステップごとに解説しています。

企業結合においては、さまざまな種類の企業の取得が行われる可能性があります。有限責任事業組合（リミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ）など一部の企業では、直接税金を支払わず、その利益が当該企業の投資者において課税される場合があります。このような企業は、「税務上の導管体」として知られています。本実務ガイドでは、納税主体である企業の取得に焦点を当てて解説しています。

## プロセスの概要

取得の会計処理において行うべきプロセスは、以下のとおりです。



#### **ステップ1:取引の種類を識別する**

取引が非課税対象であるか(取得者が企業の株式を購入する場合)、課税対象であるか(取得者が個別の資産および負債を購入する場合)を判断します。通常、このステップはステップ2の税務基準額に影響を与えます。

#### **ステップ1A:当初の取得原価を配分する(PPA)**

取得した資産および引き受けた負債はすべて、IFRS第3号に従って取得日時点に認識し測定する必要があります。これは、繰延税金への影響を検討するステップ2以降の前に行います。

#### **ステップ2:取得日時点の識別可能な資産および負債に係る一時差異を算定する**

取得の会計処理で認識するすべての資産および負債の税務基準額を識別し、当該税務基準額と取得日時点の当該資産および負債の会計上の帳簿価額とを比較します。その結果生じた一時差異について、将来減算一時差異もしくは将来加算一時差異のいずれであるかを判断します。

#### **ステップ3:追加の税務上の便益をすべて識別する**

取得により生じる追加の税務上の属性(例えば、被取得企業の税務上の欠損金、税額控除、または他の繰越し)をすべて識別し、繰延税金資産の認識が可能かどうかを判断します。

#### **ステップ4:すべての一時差異を測定し、繰延税金資産および繰延税金負債を認識する**

ステップ2および3で識別した一時差異および税務上の属性を測定し、「繰延税金資産」または「繰延税金負債」を認識します[IFRS第3号第24項]。繰延税金資産および繰延税金負債は、資産が実現する期、または負債が決済される期に適用されると予想される税率で測定します。

#### **ステップ5:のれんを算定し、認識する**

のれんの算定に際して、ステップ4で認識した繰延税金資産および繰延税金負債を含めて、取得日時点の識別可能な純資産の一部として算定します。のれんの当初認識により生じる繰延税金負債は、認識されません。繰延税金資産は、通常の認識要件に従って、損金算入可能な超過のれんについて認識されます。

## ステップ 1: 取引の種類

取得企業は、他の企業の株式を購入する、もしくは他の企業の識別可能な資産および負債を直接購入する場合があります。取引の構造は、これらの資産および負債の税務基準額に影響を与えることになります。

### 課税対象となる取引(資産および負債)

課税対象となる取引は、取得企業が資産および負債を直接購入する場合に生じます。売手は、通常、資産の売却に対して税金を支払います。取得企業における税務基準額は、通常、取得した資産および引き受けた負債に対して支払われた金額と同額になります。取得価額が、識別可能な取得した資産および引き受けた負債の公正価値の総額を超える場合、その超過額は、多くの場合、税務上ののれんとして扱われます。のれんは損金算入が認められる場合と、そうでない場合があります。

### 課税対象とならない取引(株式)

課税対象とならない取引は、取得企業が他の企業の株式を購入する場合に生じます。売手の株主は、通常、自らの株式の売却に係るすべての利益に対して税金を支払います。そして、取得企業における税務基準額は、通常、当該株式に係るコストとなります。被取得企業の識別可能な資産および負債の税務基準額は、通常、取得前の金額で取得企業に引き継がれ、新たな税務上ののれんは発生しません。取得前に生じた被取得企業の税務上ののれんは繰り越される場合があります、一時差異を算定する時に検討することになります。

米国などの一部の法域では、株式の取得を課税対象となる取引として扱う選択肢があります。

## ステップ 2: 一時差異

一時差異とは、財政状態計算書上の資産および負債の帳簿価額(会計上の帳簿価額)と、資産または負債に帰属する税務上の金額(税務基準額)との差異です。税法は法域により異なります。したがって、取得した資産と引き受けた負債の税務基準額を算定するためには、被取得企業や課税法域をそれぞれ個別に評価する必要があります。

通常、次の場合に企業結合における一時差異が生じます。

- IFRS第3号に従った公正価値の再測定
- 過去に未認識であった資産および負債の認識
- 特定の資産または負債の回収方法

### IFRS第3号に従った公正価値の再測定

IFRS第3号は、被取得企業の識別可能な資産および負債のほとんどすべてを、取得日時点の公正価値で認識することを要求しています。税務基準額は、ステップ1で識別した取引の種類によって異なります。

### 課税対象となる取引における税務基準額

課税対象となる取引における税務基準額は、各地域の税法に従った個別の資産および負債の公正価値となる可能性が高いといえます。これは、多くの場合、のれんにより生じる差異を除き、取得日時点では一時差異はまったく生じないことを意味しています。

### 課税対象とならない取引における税務基準額

課税対象とならない取引における個別の資産および負債の税務基準額は、被取得企業の取得前の税務基準額と同額のままとなる可能性が高いといえます。取得日時点の公正価値で再測定することにより、追加の一時差異が生じることになります。

#### 設例1

企業Xは企業Yを取得しました。企業Yは、資産を所有しており、財務諸表上に次の価額で計上しています。

- 帳簿価額 CU120
- 税務基準額 CU80
- 取得時点の公正価値 CU150

質問: 当該資産に関連した繰延税金は、課税対象となる企業結合取引と課税対象とならない企業結合取引において、どのように計上されますか

回答:

当該資産は、取得日時点の公正価値CU150で計上されます(会計上の帳簿価額)。課税対象とならない取引では、過去の税務基準額CU80が引き継がれ、課税対象となる取引では、公正価値CU150が税務基準額となる可能性が高いといえます。

この内容を表で示すと、次のようになります。

課税対象とならない取引		
会計上の帳簿価額	税務基準額	一時差異
150	80	70
課税対象となる取引		
会計上の帳簿価額	税務基準額	一時差異
150	150	0

### 過去に未認識であった資産および負債(課税対象とならない取引)

取得企業は、ブランド名、仕掛中の研究開発または顧客関係などの企業結合に係る無形資産を認識することにより、被取得企業が取得日前の財務諸表上で認識していなかった資産や負債を認識する場合もあります[IFRS第3号第13項]。同様に、偶発負債も企業結合において認識されます。

無形資産は、取得日の公正価値で認識されます(会計上の帳簿価額)。当該無形資産は被取得企業が購入した資産ではないため、通常、当該無形資産の償却や売却を通じた税務上の損金算入は認められません。したがって税務基準額はゼロとなり、その結果、取得の会計処理で認識すべき一時差異が生じます。

財務諸表上で無形資産を償却する場合、一時差異は期間にわたって減少することになります。当該無形資産の耐用年数が確定できない場合、当該無形資産を減損または売却するまで、この一時差異は残存することになります。

### 設例2

ある顧客関係の無形資産が識別され、取得日に公正価値CU1,300で認識されています。この課税法域では損金算入が認められないため、当該無形資産の税務基準額はゼロとなります。税率は40%です。

質問: 無形資産の認識により、どのような税効果の影響がありますか

回答:

この顧客関係の無形資産は、取得日に当該無形資産の公正価値と同額の追加的な一時差異を生じさせます。取得日に計上する仕訳は、次のとおりです。

借方	無形資産	CU1,300
貸方	繰延税金負債	CU520
貸方	のれん	CU780

無形資産の耐用年数が確定できる場合、その償却について、当該一時差異に係る繰延税金負債を翌期以降に調整する必要があります。

偶発負債の認識にも、同じ原則が適用されます。すなわち、偶発負債は、IFRS第3号に従って取得日の公正価値で認識されます。偶発負債は、通常、金額が固定かつ合理的に算定可能となるまで、または一部の法域では決済されるまで、税務上では認識されず、取得日の税務基準額はゼロとなります。したがって、取得の会計処理に際して、財務諸表上で認識した公正価値とゼロである税務基準額との差異により一時差異が生じ、繰延税金資産が発生することになります。

### 設例3

課税対象とならない企業結合取引において、偶発負債が取得日に公正価値CU1,000で計上されると仮定します。当該偶発負債の税務基準額はゼロです。企業は、当該負債の決済時に、支払った金額について税務上の損金算入を受けることになります。税率は40%です。

質問: 偶発負債の認識により、どのような税効果の影響がありますか

回答:

偶発負債の税務基準額はゼロであり、その決済時に税務上の損金算入を受けることになるため、取得日時点で一時差異が生じます。取得日に計上する仕訳は、次のとおりです。

借方	繰延税金資産	CU400
借方	のれん	CU600
貸方	偶発負債	CU1,000

偶発負債の金額の変動に応じて、翌期以降、当該一時差異に係る繰延税金資産を調整する必要があります。

#### 過去に未認識であった資産および負債(課税対象となる取引)

課税対象となる取引における偶発負債の会計処理はより複雑となります。また、当該偶発負債の決済が損金算入可能かどうか、またどのように処理されるかは、各地域の税法によって異なります。

この場合の一時差異の会計処理には、次の2つのアプローチがあります。

1. 偶発負債の決済によって損金算入可能なのれんが生じる場合、のれんの税務基準額は、当該偶発事象に関して計上される金額によって調整されます。
2. 偶発事象が決済時に別個に損金算入される場合、当該偶発事象は別個の損金算入項目として扱われます。この場合、偶発負債は(決済時に)将来の税金負担を軽減する効果があるため、取得の会計処理において、繰延税金資産が計上されます。

#### 回収方法

資産の利用方法は、税務基準額に影響を与える可能性があります。資産の帳簿価額は、使用、売却、もしくはその両方を通じて回収される場合があります。資産を使用した場合の税金への影響は、資産を売却した場合と異なることがあり、これは、将来に支払われる税金に直接影響を与える可能性があります。資産は、売却時にのみ、税務上再評価されるか、インフレ指数に連動させられる場合があります(すなわち、通常の収益ではなくキャピタル・ゲインによる収益の算定目的で、税務基準額が増加します)。将来の税金への影響、およびそれに対応する取得の会計処理における繰延税金を算定するために、予想される回収方法を考慮することになります。

#### 設例4

有形固定資産項目が、取得日に公正価値CU10百万で計上され、10年にわたって減価償却される予定です。会計上の減価償却は、税務上、損金算入が認められません。10年にわたって事業目的で使用する場合、この設備は完全に消耗し、廃棄しなければならなくなります。資産を廃棄する場合、税務上の損金算入は認められません。資産を売却する場合、当該資産の売却に係るコストCU8百万を、売却時に損金算入することが可能です。税率は40%で、回収方法による影響は受けません。

**質問:資産の回収方法は、税務基準額にどのような影響を及ぼしますか**

**回答:**

経営者は、税務基準額を算定するために、予想される当該資産の帳簿価額の回収方法を考慮する必要があります。当該資産を事業で使用する予定の場合、税務基準額はゼロになり、一時差異CU10百万が発生し、繰延税金負債CU4百万を認識します。繰延税金負債は、当該資産の減価償却に応じて減額されます。

当該資産を売却する予定の場合、税務基準額はCU8百万となり、一時差異CU2百万が発生し、繰延税金負債CU0.8百万を認識します。繰延税金負債は、当該資産の売却時に取り崩されます。

## ステップ 3: 税金上の便益

企業結合により、取得前に被取得企業では認識できなかった追加の税務上の属性が認識される場合があります。被取得企業は、より大きな企業集団における将来の課税所得に対して利用できる税務上の欠損金、税額控除、その他の繰越しを有する可能性があります。

利用可能な将来減算一時差異または他の繰越しに対して、十分な課税所得が得られる可能性が高い場合にのみ、繰延税金資産を計上します。被取得企業に税務上の欠損金が生じている場合、将来に課税所得を得られる可能性が高くなく、繰延税金資産を認識していない場合があります。しかし、当該欠損金は、取得によって認識要件が満たされ、取得後は、企業集団内の他の企業が利用できるようになる場合があります。

### 課税所得の源泉

取得日時点で繰延税金資産を認識するかどうかを判断するために、すべての入手可能な証拠を検討する必要があります。

企業結合により発生する可能性のある将来の課税所得の源泉には次のようなさまざまなものがあります。

- 取得企業が、課税所得を生じさせるのに十分な将来加算一時差異を有している。
- 被取得企業が、課税所得を生じさせるのに十分な、資産の公正価値測定により生じる将来加算一時差異を有している。
- 取得企業が、十分な他の収入を見込んでいる(関連する税法に従って被取得企業の欠損金で相殺可能な場合は、企業集団内の他の所得も含める)。
- タックス・プランニングにより、将来の費用が軽減され、追加の課税所得を生じさせる可能性がある。

繰延税金資産の回収可能性は、毎期末に見直されます。繰延税金資産のその後の変動は、取得の会計処理の中では認識されません。

### 取得企業における税務上の便益は

取得企業も、未使用の税務上の欠損金を有し、企業結合により繰延税金資産が認識される場合があります。これは取得企業における取引であるため、取得の会計処理とは別に認識することになります。



## ステップ 4: 測定および認識

ステップ2および3で、一時差異を識別します。ステップ4で、それらを測定し、繰延税金資産および繰延税金負債を認識します。一時差異には「将来加算一時差異」と「将来減算一時差異」の2種類があります。前者は、将来の課税所得を生じさせる差異で「繰延税金負債」となります。後者は、将来の税金負担の軽減を生じさせる差異で「繰延税金資産」となります。

繰延税金資産および繰延税金負債は、通常の認識要件に従って、一時差異のほとんどすべてと、取得した税務上の欠損金および繰越税額控除に対して認識されますが、次の2つの例外があります[IAS第12号第19項および第39項、IFRS第3号第24項および第25項]。

例外として以下があります。

1. 税務上損金算入できないのれんの一時差異
2. 連結財務諸表上の子会社の純資産の帳簿価額と、親会社の子会社株式に対する税務基準額との差異(後述の「投資に係る一時差異」のセクションを参照)

### *どの税率を使用すべきか*

識別した一時差異はすべて、資産が実現する期、または負債が決済される期に適用されると予想される税率を用いて測定します。

取得企業は、法域ごと(場合によっては、個別の一時差異ごと)に、適用される税率を判断するため、企業結合の影響を検討する必要があります。

当事者同士の交渉で税率の変更が明らかであるか、または予想されるとしても、適用税率は、制定された、もしくは実質的に制定された税率に基づき算定されます。繰延税金の測定に使用される適用税率は、取得した資産が回収され引き受けた負債が決済される法域における関連する税率に基づき算定する必要があります。これは、通常、被取得企業における税率となります。

資産の回収方法(詳細はステップ2を参照)も、税率に影響を与える可能性があります(例えば、一部の法域では、キャピタル・ゲインには単一の税率を、法人所得税には異なる税率を用います)。適用税率を算定する前に、各資産および各負債の回収方法または決済方法を識別します。

## ステップ 5: のれんの算定

ステップ4で認識した繰延税金資産および繰延税金負債は、のれんの算定に使用する被取得企業の識別可能な純資産の一部を構成します。

### 設例5

20X5年1月1日、企業Hは、CU1,500で企業Sのすべての株式を取得しました。取得日時点の企業Sの識別可能な資産および負債の公正価値と、企業Sの課税法域における税務基準額は、次のとおりです。取得により生じるのれんはすべて、税務上の損金算入が認められないものとなっています。

企業Hおよび企業Sの課税法域における税率は、それぞれ30%および40%です。

取得した純資産	帳簿価額 (公正価値)	税務基準額	一時差異
土地および建物	700	500	200
有形固定資産	270	200	70
棚卸資産	80	100	(20)
売掛金	150	150	0
現金	130	130	0
<b>資産合計</b>	<b>1,330</b>	<b>1,080</b>	<b>250</b>
買掛金	(160)	(160)	0
退職給付債務	(100)	0	(100)
<b>純資産(繰延税金負債差引前)</b>	<b>1,070</b>	<b>920</b>	<b>150</b>

質問: 取得時に、繰延税金およびのれんはいくら計上されますか

回答:

将来加算一時差異はCU150であり、これは取得した資産および負債の公正価値CU1,070と、それらの税務基準額CU920との差異です。企業Sの取得により純額の繰延税金負債CU60(CU150×40%)を認識することになります。

これにより、取得日時点の識別可能な資産および負債の公正価値はCU1,010(CU1,070-CU60)となり、のれんはCU490となります。

<b>購入対価</b>	<b>1,500</b>
企業Sの識別可能な資産および負債の公正価値(1,070-60)	(1,010)
<b>取得により生じたのれん</b>	<b>490</b>

企業Sの課税法域では、一時差異を解消する時に税金が支払い可能もしくは回収可能となるため、取得により生じた他の一時差異の繰延税金には、(30%ではなく)40%が適用されます。のれんについては損金算入が認められないため、これに係る繰延税金は認識されません。

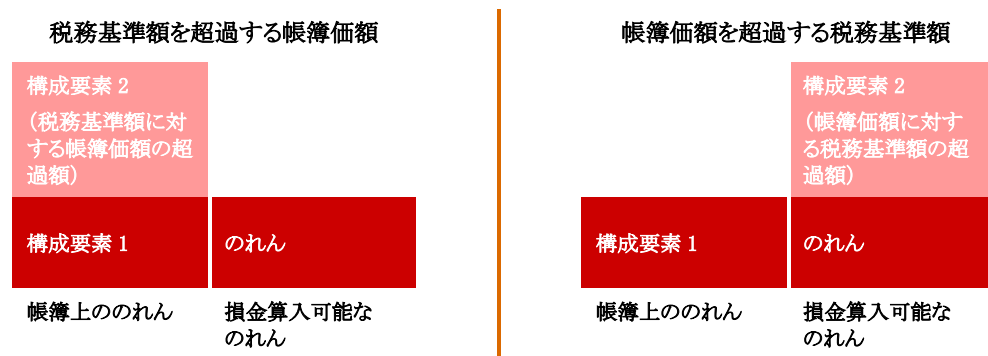
のれんが損金算入可能な場合もあります。これは通常、年間償却か、(それに相当する)損金算入、または関連する事業を事後に売却した際に課税対象となる売却益を減額する損金算入を通じて行われます。

損金算入可能なのれんに関して、一時差異が生じることもあります。これは通常、次の要因によります。

- 対価の金額に関する税務上と会計上の規定の相違
- 資産および負債に対する異なる評価
- 異なる方法(減損対償却)により配分される金額

#### のれんの損金算入の可能性

一時差異は、当初(つまり、取得時)もしくは事後に発生します。IAS第12号は、のれんにより生じる一時差異を認識できる状況を規定しています。米国会計基準(US GAAP)では、これを補足するものとして、のれんを2つの構成要素(構成要素1および2)に分けています。IFRSには具体的なガイダンスはないものの、同一の原則が適用されます。構成要素1および構成要素2の概念は、繰延税金によるのれんへの影響を算定する時に、有用となる可能性があります。構成要素1は、帳簿価額の要素であり、それと同額の税務基準額の要素です。一時差異となる超過額を、構成要素2と言います。構成要素2は、帳簿価額もしくは税務基準額のどちらか大きい方により生じます。これを図で示すと次のようになります。



#### 当初の認識

一時差異の当初認識は、のれんの構成要素2が帳簿価額または税務基準額のどちらから生じるかにより異なります。

将来加算一時差異は、のれんの帳簿価額が税務基準額よりも大きい場合に発生します。繰延税金負債は、識別可能な資産の公正価値を減額し、のれんの帳簿価額を増額することになります。そのため、IAS第12号は、のれんの当初認識時に、繰延税金負債を認識することを認めていません。のれんをグロス・アップすることが全体に影響を与え、有用な情報の提供を妨げることになるためです。

将来減算一時差異は、のれんの税務基準額が帳簿価額よりも大きい場合に発生します。認識要件を満たせば、繰延税金資産を認識します(つまり、繰延税金資産の実現は利用可能な将来の課税所得により異なります)。

繰延税金資産により、のれんの算定は複雑になります。追加の資産が取得した純資産を増加させ、これにより財務諸表上ののれんの帳簿価額が減額されることで、より大きい一時差異が生じます。この問題を解決するために、のれんおよび繰延税金資産の算定には、反復計算の公式を使用します。

$$(\text{税率} / (1 - \text{税率})) \times \text{当初の一時差異 (PTD)} = \text{繰延税金資産}$$

この公式は調整が必要となる場合があり、より複雑な企業結合では必ず使用できるとはかぎりません(例えば、税率が単一ではない、または割安購入益がある場合)。その場合は、専門家への相談をおすすめします。

### 設例6

課税対象となる取得により、当初に帳簿価額CU450ののれんが生じています。一方、税務上の判断により、損金算入可能なのれんはCU600と算定されました。のれんの帳簿価額と税務基準額との差異は、CU150です。税率は40%と仮定します。

質問:この場合、繰延税金資産をどのように算定しますか

回答:

繰延税金資産を反復計算の公式を使用せずに算定すると、次のようになります。

$$(CU600 - CU450) \times 40\% = CU60$$

追加の資産CU60の認識は、のれんの帳簿価額をCU390まで減額することになります。これにより一時差異は増加し、CU210 (CU600 - CU390) となります。このプロセスが続くことから、計算を簡略化するため、次の公式を使用します。

$$(\text{税率} / (1 - \text{税率})) \times \text{当初の一時差異 (PTD)} = \text{繰延税金資産}$$

$$(40\% / (1 - 40\%)) \times CU150 = CU100$$

取得企業は繰延税金資産CU100を計上し、それに対応してのれんの帳簿価額を減額します。財務諸表上ののれんはCU350となり、繰延税金資産CU100を計上します。その結果、次のように繰延税金資産はのれんに関連する一時差異を反映するものとなります。

$$(\text{税務上ののれん} - \text{帳簿上ののれん}) \times 40\% = \text{繰延税金資産}$$

$$(CU600 - CU350) \times 40\% = CU100$$

### 事後の会計処理

繰延税金負債は、のれんの帳簿価額が税務基準額を超過する場合に、当初計上されます。のれんの構成要素1が変動する場合、繰延税金負債を事後に認識します。のれんの構成要素2(超過額)の変動については、繰延税金負債は認識しません。

### 設例7

のれんの当初の帳簿価額はCU100で、税務基準額はゼロです。1年目の期末時点で、当該のれんの減損CU10が生じます。

質問:のれんの当初および事後の測定は、繰延税金にどのような影響を及ぼしますか

回答:

当初の将来加算一時差異はCU100ですが、これについて繰延税金負債を認識することはできません。

のれんの帳簿価額は、1年目の期末までにCU90まで減額されています。一方、税務基準額は変わりません。CU10の減額は、構成要素2ののれんに関連し、繰延税金負債は認識されません。

### 設例8

のれんの当初の帳簿価額はCU100で、税務基準額はCU80です。税務上の損金算入は、年間20%認められます。1年目に減損は発生しませんでした。

質問: のれんの当初および事後の測定は、繰延税金にどのような影響を及ぼしますか

回答:

当初の将来加算一時差異はCU20ですが、これを認識することはできません。

のれんの税務基準額は、1年目の期末時点までにCU64(CU80×80%)まで減額されます。一方、帳簿価額は変わりません。構成要素1ののれんに対する減額CU16は、繰延税金負債として測定され、認識されます。

のれんの算定は、取得の会計処理のプロセスにおける最後のステップです。これにより、取得原価の配分を完了させることができます。

繰延税金は、グループにおける他の領域の会計処理に影響を与えます。主な影響については後述します。

## 「投資に係る」一時差異

本実務ガイドは、企業内部の会計処理に焦点を当て、個別の資産および負債に係る帳簿価額と税務基準額とを比較をしました（「投資先内部に係る」一時差異:the ‘inside basis’ differences）。しかし、親会社による子会社への投資により、非課税対象となる取引において、一時差異が生じ、税効果会計が必要となる可能性もあります。これは「投資に係る」一時差異（‘outside basis’ differences）と呼ばれ、連結財務諸表上の子会社の帳簿価額が税務基準額と異なる場合に発生します。多くの場合、これは取得日時点の投資コストに関連しています。

### 設例9

企業Xは、企業Yの持分100%をCU1,000で取得しました。この投資の税務基準額はCU1,000です。企業Yの識別可能な資産および負債の取得日時点の公正価値がCU800であることから、のれんはCU200となりました。

質問:取得日の「投資に係る」一時差異はいくらでしょうか

回答:

企業Yへの投資の帳簿価額は、のれんCU200および純資産の公正価値CU800を合計し、CU1,000となります。

税務基準額は、投資の対価CU1,000となります。

取得日の「投資に係る」一時差異はありません。

多くの場合、取得日時点では投資に係る一時差異は生じません。しかし、一部の複雑な取引（条件付対価や取得コストを含む）では、帳簿価額が税務基準額と異なる場合が生じます。そのような項目が生じた場合は、専門家への相談をおすすめします。

### 事後の会計処理

例えば次のような場合に、投資の帳簿価額は取得日後に変動します。

- 取得後の投資先による利益の稼得
- 外国子会社における為替レートの変動
- 投資の帳簿価額に対する減損

これらの変動によって投資の帳簿価額は変わりますが、税務基準額は変わらないため、一時差異が発生する可能性があります。IAS第12号は、「投資に係る」一時差異により生じる繰延税金の認識に関して、例外措置を規定しています。この例外措置は、親会社が一時差異を解消する時期をコントロールでき、かつ予測可能な期間内に一時差異が解消されない可能性が高い場合に適用が求められます。

当該例外措置は、要件を満たせば、IFRSに基づくすべての子会社、支店および関連会社に対する投資並びに共同支配の取決めに対する持分に適用されます。

### 子会社

子会社への投資の場合、親会社と子会社は支配の関係にあるため、常に一時差異の解消をコントロールする能力が想定されます。このため、経営者は、子会社の利益を分配するか、もしくは予測可能な期間内に子会社を売却するかを、判断する必要があります。これは、配当の発表もしくは子会社の売却のいずれかを行う意志があるかどうかにより異なる可能性が高いです。多くの場合、経営者は、子会社に利益を分配させるよりも、再投資し続けるという結論を下しますが、常にそうであるとは限りません。

### 関連会社

取得企業は、関連会社に対して重要な影響力を持ちますが支配はしていないため、一時差異を解消する時期をコントロールすることを想定することはできません。関連会社の利益を予想可能な期間内に分配しないとする強制力のある合意がある場合を除き、取得企業は「投資に係る」一時差異について繰延税金負債を認識します。

### 共同支配の取決め

利益の分配に対する共同支配投資者間の契約上の取決めの条件に従って、共同支配の取決めに関連して生じる一時差異について、繰延税金を認識すべきかどうかを判断します。

### 繰延税金資産

投資に係る投資先の税務基準額は、その帳簿価額を超過する可能性があります。IAS第12号は、予測可能な期間内に一時差異が解消される場合、かつ利用可能な一時差異に対する課税所得を稼得している場合を除き、子会社、支店および関連会社に対する投資並びに共同支配の取決めに対する持分への投資に対して繰延税金資産を認識することを認めていません。

#### 詳細な情報はどこで入手することができますか

企業結合における繰延税金に関する詳細な情報は、以下も合わせてご参照ください。

- 「IFRS Manual of Accounting (PwC IFRSマニュアル)」第13章
- 「Global Guide to Business Combinations (企業結合に関するPwCグローバルガイド)」第5章
- 「US Guide to Accounting for Income Taxes (法人所得税の会計処理に関するUSガイド)」

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers LLP, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2015 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.