



財政部による「営利事業者が計上するのれんの認定原則及び 証明書類」の説明

財政部は2018年3月30日に台財稅字第10604699410号通達を公布し、会社が合併又は買収を行う際ののれんの認識要件及び認識不可の状況、のれんの計算及び「合併買収の合理的な商業目的」、「合併買収原価」及び「識別可能資産純額の公正価値」の証明書類について説明しています。今回の通達のポイントは以下の通りです。

一、のれんの償却が計上可能となる要件

必要な要件	計上出来ない状況
<ul style="list-style-type: none"> ● 合理的な商業目的がある。 ● 企業合併買収法又は金融機構合併法に基づき、他社と合併する、又は他社の事業を買収する。 ● 合併買収原価、取得する識別可能資産及び引受ける負債の公正価値評価純額(以下、識別可能資産純額の公正価値)を超過する。 ● 規定のフォーマットに基づき、「のれん認識チェックリスト」を記入する。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 国際財務報告基準(IFRS)第3号「企業合併」及び企業会計準則(EAS)第7号「企業合併及び支配力のある投資」の会計処理規定により、計上出来ないのれんである。 ● 合理的な商業目的が無く、企業合併買収法の法律形式により虚偽ののれんを作り、納税義務を不適切に回避又は減少させる。 ● 合併買収原価の証明書類、取得する識別可能有形資産及び無形資産の評価資料の提供がない。

二、のれんの計算における合併買収原価の認定

合併買収原価が識別可能資産純額の公正価値を超過した部分がのれんとなります。そのうち、合併買収原価の認定は以下の通りです。

合併買収原価の認定

合併方式

- 1段階で合併する場合、合併時に支払った現金又は株式対価価値を合併買収原価とする。
- 段階ごとに合併する場合、各段階で買収した持分の実際取得価格に、最終段階で支払った現金又は株式対価価値を加算し算出した金額を合併買収原価とする。

株式を対価価値として認定

- 取締役会決議日に確定した株式交換比率による株式対価価値で認定する。
- 一株当たりの価値は、台湾証券取引所(TWSE)又はTaipei Exchange(TPEX)に株式上場している場合、終値を基準とする。当該日に取引価格が無い場合、当該日後の最初の取引価格成立日の終値とする。

株式がエマージング・マーケットに属する場合、加重平均取引成立価格を基準とする。当該日に取引価格が無い場合、当該日後の最初の取引価格成立日の加重平均取引成立価格とする。

株式がTWSE又はTPEXに未上場で、エマージング・マーケットにも属していない場合、一年以内の直近会計年度の会計士から監査を受けた財務報告書に記載の一株当たり純資産額で認定する。

三、添付必要書類

「のれん認識チェックリスト」に添付する必要がある証明書類は以下の通りです。

のれん認定要素	証明書類
合理的な商業目的	<ul style="list-style-type: none"> ● 合併買収の商業目的の説明。(注) ● 方針決定過程における関連議事録及び被合併買収会社又は事業の経営背景の分析。(注) ● 今回の合併買収案に関する合併買収過程(各段階における被合併買収会社の持分買収、分割及び合併等を含む)における取引フロー、グループ組織の変化図、持株比率変化、合併買収に参加する会社の主要株主名簿及び各会社が相互に関係会社であるか否かの声明。 <p>注: 合併買収取引について、目的事業主務機関の承認を受け、その承認書類を提示することが出来る場合、第1点及び第2点の書類の添付が免除される。</p>

のれん認定要素	証明書類
合併買収原価	<ul style="list-style-type: none"> ● 公正第三者である専門業者が提出した被合併買収会社の企業価値評価報告書又はデューデリジェンスレポート ● 公正第三者である専門業者が提出した合併買収価格又は株式交換比率の合理性に対する意見書。これと第1点の報告書における価値評価とに差異がある場合、差異調整の理由及び合理的な説明を提出しなければならない。 ● 合併買収契約書 ● 対価支払証明。発行した株式を合併対価とする場合、合併決議に係る取締役会議事録及び当該取締役会決議日の株式対価価値証明書類の添付が必要。 ● 合併買収取引(今回の合併買収案の各段階における被合併買収会社の持分買収、分割及び合併等を含む)に関する会計記録。
識別可能資産純額の公正価値	<ul style="list-style-type: none"> ● 各識別可能資産及び負債価値の評価報告又は買収価格配分報告には以下の項目を含む必要がある。 <ul style="list-style-type: none"> ◆ 評価目的、評価基準日、評価フロー、評価方法、使用する情報とその情報源、評価担当者及び所属する評価機構の独立性等の全体的な情報。 ◆ 有形資産の評価及び無形資産の認識と評価。 ● 評価準則公報第6号「財務報告対象の評価」により、買収価格に計上され隠されている内部報酬率等の割引率の評価資料及び差異分析。 ● 会社が他社と合併せず、他社の事業を買収し、財務会計処理規定により、パーチェス法に基づきのれんを計上している場合には、当該事業の投入経済資源、活動プロセス、及び産出経済利益の説明資料を添付する必要がある。

KPMGの見解

のれんの償却費の認定について、税務調査の実務において、提示された関連評価資料が不十分又は不備を理由に承認しない、又は評価資料の事後補足を受け、評価資料の調査結果に基づき一定比率ののれんを承認するといった認定過程があります。財政部は以前、持分を買い取った後の合併及び合併に属さない「事業」の買収によるのれんの計上可否についての解釈通達を公布していました。今回の当該解釈通達は、納税義務者権利保護法に規定する国民の権利保障を徹底し、争議を回避するよう租税の公平性及び合理性を確保するためにのれんの認定に関する規定及び添付すべき書類資料と説明等の事項をまとめたものです。

当該解釈通達においては、のれんの認定要件を明確にするとともに、認定されない状況を示しています。そのうち、合併買収取引に合理的な商業目的があることが最も重要な条件です。つまり、企業合併買収法の法律形式により虚偽ののれんを作り、納税義務を不適切に回避又は減少させる行為を行ってははいけません。また、企業は適用する会計準則によりのれんの計上ができない場合、税務申告においてものれんの償却費が発生しません。よって、企業の合併買収取引について、会計処理上、共同支配する組織の組替に該当し、帳簿価額法を採用する場合、公正価値を取引対価にしても、合併により買収した方では、超過した分が資本の調整(株主の投資原価の回収)に帰属するため、のれんの償却・計上はできませんのでご留意ください。

企業はのれんの償却費を申告する際に、合併買収の合理的な商業目的、合併買収原価及び識別可能資産純額の公正価値を証明する書類及び説明を提示し、規定の様式により「のれん認識チェックリスト」を添付する必要があります。合併に属さない「事業」の買収に該当する場合には、「経営管理可能な活動及び資産構成」の構成業務への投下、処理過程及び産出の三つの証拠資料を提示する必要があります。

当該解釈通達の発行によりのれんに関する規定はほぼ完備されました。税務機関がのれんの認識において、資料の補完が必要であると考えられる場合、具体的且つ明確な理由の説明及び補足資料と書類の提示を要請します。よって、のれんに関する争議案件の処理については、資料が欠如している場合、全額を損金不算入とする、又は協議をもって一部の金額を認定すると従来の事後争議解決の処理方法から、事前予防及び審査過程における対応を重視することへ変わると考えられます。企業は当該改正の動向を把握し、会社の権益を確保する必要があると考えられます。

文責

パートナー 陳志愷

副総経理 施淑惠

KPMG Taiwan Network

台北事務所

台北市信義路5段7号68F
Tel : 02 8101 6666
Fax : 02 8101 6667

新竹事務所

新竹市科学工業園区展業一路11号
Tel : 03 579 9955
Fax : 03 563 2277

台中事務所

台中市西屯区40758文心路二段
201号7F
Tel : 04 2415 9168
Fax : 04 2259 0196

台南事務所

台南市中区700民生路2段279号16F
Tel : 06 211 9988
Fax : 06 229 3326

高雄事務所

高雄市前金区中正四路211号12Fの6
Tel : 07 213 0888
Fax : 07 271 3721

日本業務組主要担当者紹介

日本業務組連絡先 (日本語対応可能)

台北事務所

Tel : 02 8101 6666 (代表)
Fax : 02 8101 6667

パートナー

李 宗霖

パートナー

T +886 (2) 8758 9946 内線番号 : 02337
E johnnylee@kpmg.com.tw

林 琇宜

パートナー

T +886 (2) 8758 9688 内線番号 : 02587
E slin1@kpmg.com.tw

陳 彦富

パートナー

T +886 (2) 8758 9995 内線番号 : 02909
E byronchen@kpmg.com.tw

友野 浩司

パートナー

T +886 (2) 8758 9794 内線番号 : 06195
E kojitomono@kpmg.com.tw

記帳部門 (記帳代行、個人所得税、給与計算等)

蔡 文惠

パートナー

T +886 (2) 8758 9992 内線番号 : 00584
E eileentsai@kpmg.com.tw

登記部門 (会社設立、ビザ取得等)

李 美儀

シニアマネジャー

T +886 (2) 8758 9780 内線番号 : 02340
E migilee@kpmg.com.tw

日本人顧問

石井 顕一

T +886 (2) 8758 9926 内線番号 : 15359
E kishii1@kpmg.com.tw

横塚 正樹

T +886 (28758 9751 内線番号 : 16991
E masakiyokozuka@kpmg.com.tw

発行責任者

KPMG 台湾

日本業務組 統括 李 宗霖

kpmg.com/tw

© 2018 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.