

プロジェクト パーシャルスピンの会計処理

項目 株式分配実施会社の税効果会計

I. 本資料の目的

1. 本資料は、株式分配実施会社に一部の持分を残す株式分配（以下「一部留保の株式分配（按分型）」という。）を行った場合における株式分配実施会社の税効果会計についてご意見を伺うことを目的としている。

II. 株式分配実施会社の税効果会計についての分析

2. 第 103 回企業結合専門委員会（2023 年 5 月 8 日開催）及び第 501 回企業会計基準委員会（2023 年 5 月 16 日開催）では、株式分配実施会社の連結財務諸表上の会計処理について、ASBJ 事務局は次のとおり提案した。

(1) 支配を喪失する株式分配

支配を喪失する株式分配に関する連結財務諸表における取扱いについても、個別財務諸表における取扱いと同様に、非金銭資産の配当について時価で会計処理することを原則としつつ、帳簿価額で会計処理する例外的な取扱いを設けることとし、その範囲は個別財務諸表上の取扱いと同じにする。

(2) 支配を喪失しない株式分配

連結財務諸表上、支配を喪失しない一部留保の株式分配（按分型）は時価で配当したものであるとして、個別財務諸表において生じた差額を時価と配当持分との間に生じた差額に調整し資本剰余金で処理する。

3. さらに、第 104 回企業結合専門委員会（2023 年 6 月 5 日開催）及び第 503 回企業会計基準委員会（2023 年 6 月 13 日開催）では、事務局が提案している案 2 を採用した場合における連結財務諸表上の具体的な会計処理を次の 5 つの取引パターンに分けてお示しした。

会計処理 A	支配を喪失しない場合
会計処理 B	支配を喪失して関連会社になった場合（原則的な取扱い）
会計処理 C	支配を喪失して関連会社になった場合（例外的な取扱い）

会計処理 D	支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合（原則的な取扱い）
会計処理 E	支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合（例外的な取扱い）

4. 第 503 回企業会計基準委員会（2023 年 6 月 13 日開催）では、今回のプロジェクトにおいては、いわゆるパーシャルスピノフ税制が時限的なものであることから早期に基準開発を完了すべきというニーズを踏まえ、段階的なアプローチを採用して、まずは現実が発生する可能性が高いと考えられるパターンに絞り、完全子会社株式について配当を行い支配を喪失して関連会社にも該当しなくなったファクトパターン¹に限定して基準開発を行うこととなった（審議事項(2)-1 参照）。これは、本資料第 3 項のパターンのうち、会計処理 E（支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合（例外的な取扱い））を対象として基準開発することを意味している。
5. 前項の状況を踏まえ、本委員会では、会計処理 E に係る税効果会計に限定して検討を行う。

会計処理 E に係る税効果会計に関する分析

6. 会計処理 E に関して、税効果会計の観点からは、個別財務諸表上の子会社に対する投資の簿価と連結財務諸表上の子会社に対する簿価が異なることから、子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異に係る繰延税金資産の会計処理が論点となると考えられる²。
7. 連結財務諸表固有の一時差異に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の計上については、企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（以下「税効果適用指針」という。）の第 8 項(3)において「連結決算手続においては、連結財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債として、連結財務諸表固有の一時差異が生じた納税主体ごとに、当該連結財務諸表固有の一時差異に係る税金の見積額を計上する。」としている。
8. 子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異に係る繰延税金資産の計上について、税効果適用指針第 22 項は以下のとおり定めている。

¹ 当該ファクトパターン以外のファクトパターンに関する審議については、今後、基準開発に関するニーズや ASBJ におけるリソースの状況を踏まえて、審議を行う優先順位を決定することが考えられる。

² 子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異に係る繰延税金資産及び繰延税金負債に関する会計処理が論点となるが、本資料では繰延税金資産に焦点を当てて分析を行う。

22. 子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異については、原則として、連結決算手続上、繰延税金資産を計上しない。ただし、次のいずれも満たす場合、繰延税金資産を計上する。

(1) 当該将来減算一時差異が、次のいずれかの場合により解消される可能性が高い。

① 予測可能な将来の期間に、子会社に対する投資の売却等（他の子会社への売却の場合を含む。ただし、税務上の要件を満たし課税所得計算において売却損益を繰り延べる場合（法人税法第 61 条の 11）を除く。）を行う意思決定又は実施計画が存在する場合

② 個別財務諸表において計上した子会社株式の評価損について、予測可能な将来の期間に、税務上の損金に算入される場合

(2) 第 8 項(3)に従って当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産に回収可能性があるかと判断される。

9. ASBJ 事務局は、会計処理 E に関して、個別財務諸表及び連結財務諸表のいずれにおいても適正な帳簿価額で配当したとして会計処理し、現物配当に係る損益を計上しない処理を提案している。
10. この場合、株式分配によって、株式分配した持分に相当する個別財務諸表上の子会社に対する投資の簿価と連結財務諸表上の子会社に対する簿価がいずれもゼロとなることから、株式分配した持分に相当する子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異は解消されるが、個別財務諸表及び連結財務諸表のいずれにおいても現物配当に係る損益が計上されない。このため、子会社株式を配当する意思決定又は実施計画が存在するとして子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異に係る繰延税金資産を計上した場合としても、連結財務諸表上、子会社株式を配当した時点で対応すべき現物配当に係る損益が計上されない状況になる。
11. ここでパーシャルスピノフの要件を満たし税制適格である場合と当該要件を満たさず税制非適格である場合があり得る。パーシャルスピノフの要件を満たし税制適格である場合、会計上の損益が計上されず、また税務上も益金が生じないことから、個別財務諸表において法人税等が計上されない。一方、パーシャルスピノフの要件を満たさず税制非適格である場合、会計上の損益が計上されないにもかかわらず、税務上は益金が発生することとなり、個別財務諸表において法人税等が計上される。
12. このように考えた場合、パーシャルスピノフの要件を満たさず税制非適格となる子会社株式を配当する意思決定又は実施計画が存在する場合には繰延税金資産を計上し、子

会社株式を配当した時点で相手勘定を法人税等調整額³として取り崩すことにより、配当した持分に対応する連結財務諸表固有の一時差異相当について、株式分配時において計上される法人税等と取り崩される繰延税金資産が整合的になると考えられる。

13. 一方、パーシャルスピノフの要件を満たし税制適格である場合については、(1)子会社株式を配当する意思決定又は実施計画が存在したとしても繰延税金資産を計上しない、(2)子会社株式を配当する意思決定又は実施計画が存在する際に繰延税金資産を計上し、取崩しの際の相手勘定を利益剰余金とするという2つの考え方があり得る。ASBJ 事務局としては、(2)の方法の場合には繰延税金資産の計上時には損益計算書に計上し、取崩し時には連結株主資本等変動計算書に計上するのは不整合とも考えられるため、(1)の方が望ましいと考えている。
14. さらに、子会社に対する支配を喪失し、当該株式がその他有価証券に該当する場合、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価するとされている（企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」第29項なお書き）。残存する持分に係る連結財務諸表固有の一時差異について法人税等調整額を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されている場合には、残存する持分に対応する当該子会社に対する支配を喪失する日まで連結財務諸表に計上した取得後利益剰余金及びのれん償却累計額等について連結株主資本等変動計算書において連結除外の処理を行うことから、当該繰延税金資産又は繰延税金負債を連結株主資本等変動計算書において利益剰余金を相手勘定として取り崩すことになると考えられる。

ディスカッション・ポイント

本資料第6項から第14項に記載している ASBJ 事務局の分析についてご意見を伺いたい。

以上

³ その他の包括利益項目については、その他の包括利益を相手勘定とする。