

2023 年 10 月 6 日
企業会計基準委員会

企業会計基準適用指針公開草案第 80 号（企業会計基準適用指針第 2 号の改正案）

「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針（案）」等の公表

コメントの募集

令和 5 年度税制改正において、完全子会社株式について一部の持分を残す株式分配のうち、当該一部の持分が当該完全子会社の株式の発行済株式総数の 20%未満となる株式分配について、他の一定の要件を満たす場合には、完全子会社株式のすべてを分配する場合と同様に、課税の対象外とされる特例措置、いわゆるパーシャルスピノフ税制が新たに設けられました。これを受けて、2023 年 3 月に開催された第 497 回企業会計基準委員会において、事業を分離・独立させる手段であるスピノフの会計処理を検討することが企業会計基準諮問会議より当委員会に提言され、当該取引に係る会計基準の開発に着手することとし、検討を重ねてまいりました。

今般、2023 年 10 月 5 日開催の第 511 回企業会計基準委員会において、以下の企業会計基準適用指針の公開草案（以下合わせて「本公開草案」という。）の公表を承認しましたので、本日公表いたします。

- 企業会計基準適用指針公開草案第 80 号（企業会計基準適用指針第 2 号の改正案）
「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「自己株式等会計適用指針案」という。）
- 企業会計基準適用指針公開草案第 81 号（企業会計基準適用指針第 28 号の改正案）
「税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）」（以下「税効果適用指針案」という。）

本公開草案の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものです。本公開草案に対するコメントがございましたら、2023 年 12 月 6 日（水）までに、原則として電子メールにより下記へ文書でお寄せください。

なお、個々のコメントについては、直接回答しないこと、氏名又は名称が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わないこと、寄せられたコメントについては、氏名又は名称を含め当委員会のホームページに原則として公開することを、あらかじめご了承ください。

記

電子メール：ketsugou2023pso@asb-j.jp

ファクシミリ：03-5510-2717

なお、本公開草案は、日本公認会計士協会の実務指針にも影響するため、当委員会で検討の上、同協会に改正を依頼しており、当該依頼を踏まえ、本日、同協会より、以下の実務指針の改正案が公表されております。

- 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第7号
「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」（以下「資本連結実務指針」という。）

本改正案は、以下リンク先の同協会のホームページをご参照ください。また、本改正案に対するコメントは同協会までご提出ください。

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20231006ruy.html

なお、資本連結実務指針の改正案の概要については、参考資料としております。

本公開草案の概要及び質問項目

以下の概要は、コメントをお寄せ頂くにあたっての便宜に資するため、本公開草案の内容を要約したものです。コメントをお寄せ頂く際には、より正確な検討のために本公開草案をお読み頂きますようお願いいたします。

また、コメントをお寄せ頂く方の便宜のため、個別の質問項目を以下の概要に含めていますが、コメントの対象はこれらに限られるものではありません。さらに、すべての質問項目についてご回答頂く必要はありません。

■ 基準開発の範囲

当委員会は、基準開発の範囲について、いわゆるパーシャルスピノフ税制において税制適格となるかどうかにかかわらずとした上で、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）することにより当該株式が子会社株式に該当しなくなる場合について審議を行った。また、保有する完全子会社以外の子会社株式の一部を配当する場合についても基準開発の範囲に含めるべきか審議を行った。

審議の結果、いわゆるパーシャルスピノフ税制が時限的なものであり早期に基準開発を完了すべきことから、まずは発生する可能性が高いと考えられる、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合に基準開発の範囲を限定して会計処理を提案している。

なお、本公開草案において基準開発の範囲外としたケースについては、今後の子会社株式の配当に関する取引の進展や会計実務の状況により、他のテーマとの優先順位等を考慮して、基準開発の範囲を拡大するかどうか当委員会において判断することを提案している。

質問 1（基準開発の範囲に関する質問）

（質問 1-1）基準開発の範囲に関する考え方についての質問

本公開草案で提案する基準開発の範囲に関する考え方に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

（質問 1-2）基準開発の範囲外としたケースについての質問

本公開草案の基準開発の範囲外（例：完全子会社以外の子会社株式の一部の配当、現物配当実施会社の株主の会計処理など）としたケースについて、基準開発に関するニーズはありますか。ある場合には具体的な取引の概要と必要とされる理由をご記載ください。

■ 個別財務諸表の会計処理

- **現物配当実施会社の会計処理（自己株式等会計適用指針案第 10 項(2-2) 及び第 38-2 項）**
（提案内容）

現物配当実施会社の個別財務諸表上、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合、配当の効力発生日における配当財産の適正な帳簿価額をもってその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額する取扱いを提案している。

（提案理由）

現行の企業会計基準適用指針第 2 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」（以下「自己株式等会計適用指針」という。）では、現物配当を行う場合、原則として配当財産の時価と適正な帳簿価額との差額は、配当の効力発生日の属する期の損益として計上し、配当財産の時価をもってその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額することとされているが、分割型の会社分割（按分型）や保有する子会社株式のすべてを株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）する場合、適正な帳簿価額をもって会計処理する取扱いが設けられている（自己株式等会計適用指針第 10 項）。本公開草案においても、対象とした保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合については以下を踏まえると、自己株式等会計適用指針第 10 項(1)及び(2)と同様の取扱いを行うことが適切と考えられるため、配当財産の適正な帳簿価額をもって会計処理することを提案している。

- (1) 一部の持分を残す按分型の完全子会社株式の配当が株式数に応じて比例的に行われ、スピノフとして当該完全子会社の事業を分離・独立させる目的で行われる場合には、既存の株主以外の第三者が取引に参加していないことから、取引の趣旨を踏まえ総体としての株主の観点から取引全体を俯瞰すると、株式配当の実施会社を通じて保有していた完全子会社を自ら直接保有することとなる組織再編であると考えられる。この場合、総体としての株主にとっては当該完全子会社に対する投資が継続していると考えられ、共通支配下の取引である組織再編に類似した状況と考えられる。
- (2) 基準の開発の範囲としたケースについては、スピノフとして子会社の事業を分離・独立させる目的で行われたものに該当することについて異論は出なかった。

質問 2（現物配当実施会社の会計処理に関する質問）

本公開草案における現物配当実施会社の個別財務諸表の会計処理に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ **現物配当実施会社の税効果会計**

➤ **連結財務諸表固有の一時差異の定義（税効果適用指針案第 4 項及び第 124-2 項）**

（提案内容）

現物配当実施会社の税効果会計については、現行の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。）の定めを変更しない

ことを提案している。

一方、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社に該当しなくなった場合において、連結決算手続の結果として生じる一時差異については、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に準ずるものとして定義を追加することを提案している。

（提案理由）

本公開草案は日本公認会計士協会から公表されている公開草案と合わせて、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社に該当しなくなった場合の配当の処理について、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を計上しないことを提案している。このため、当該取引について税効果適用指針第 4 項の定義に従って検討した場合、連結財務諸表固有の一時差異は生じているものの、当該一時差異が解消する時に連結財務諸表における利益が減額又は増額されないことから、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異の定義に直接的には該当しないと考えられる。しかしながら、当該一時差異についても税効果適用指針が定める連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に係る定めを適用するのが適切と考えられることから、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異の定義に準ずるものとして同様の取扱いをすることを提案している。

質問 3（現物配当実施会社の税効果会計に関する質問）

本公開草案における現物配当実施会社の税効果会計に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ **適用時期等**

➤ **適用時期等（自己株式等会計適用指針案第 23-3 項及び税効果適用指針案第 65-3 項）**

（提案内容）

本公開草案では、公表日以後ただちに適用することを提案している。また、適用日の前に行われた自己株式等会計適用指針案第 10 項(2-2)で定められた取引については、適用日における会計処理の見直し及び遡及的な処理は行わないことを提案している。

（提案理由）

本公開草案では、いわゆるパーシャルスピノフ税制が時限措置であることを踏まえて早期に基準開発を完了させることが開発ニーズとして聞かれており、できるだけ早く適用可能な状態となるよう提案している。

また、本公開草案の基準開発の範囲は、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合であり、通常、これに

該当する取引を行う企業は会計上の取扱いを十分に検討した上でスキームを構築していると考えられるため、スキーム実行時に想定していなかった会計処理を過去に遡って求めることはしないことを提案している。

一方、いわゆるパーシャルスピノフ税制が時限措置である中で最終基準の公表時期が正確には見通せないことを踏まえ、2023年4月1日から基準公表日の間に実行された自己株式等会計適用指針案第10項(2-2)で定められた取引について遡及適用を認めることを検討したが、この期間に取引が発生する可能性が低いことから当該経過措置を設けていない。

質問4（適用時期等に関する質問）

本公開草案の適用時期等に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ その他

➤ 完全子会社株式を対象とすることの明確化（自己株式等会計適用指針案第10項(2)）

（提案内容）

本公開草案では、今回の基準開発の範囲としたケースについて自己株式等会計適用指針案第10項(2-2)に追記し、一方、当該会計処理の前提となる自己株式等会計適用指針第10項(2)については従前の記載を変更していない。

（提案理由）

自己株式等会計適用指針第10項(2)の定めについて、現行の自己株式等会計適用指針においては配当される子会社株式が完全子会社株式かどうか明記されていなかったが、適正な帳簿価額で会計処理する理由として事業分離日に生じた分割承継会社株式のすべてを株式数に応じて比例的に配当する場合（分割型の会社分割（按分型））と同様の見方が可能であることを挙げている。当該定めは完全子会社株式を配当することが前提とされていると考えられるため、本公開草案の開発においてその旨を明確化してはどうかとの意見が聞かれたが、自己株式等会計適用指針第10項(2)に該当する取引の取扱いを変更しているように誤解を与える等の意見も聞かれたことから、本公開草案では自己株式等会計適用指針第10項(2)については記載を変更していない。

質問5（完全子会社株式を対象とすることの明確化）

自己株式等会計適用指針第10項(2)に「完全」を追記しないことに同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

➤ その他

質問6（その他）

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

以 上

【参考】「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針（案）」の概要

日本公認会計士協会が公表している会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針（案）」（以下「資本連結実務指針案」という。）の概要は次のとおり。

■ 連結財務諸表の会計処理

➤ 子会社株式を配当した場合の会計処理（資本連結実務指針案第46-3項、第46-4項、第66-8項及び第66-9項）

（提案内容）

保有する完全子会社株式のすべて又は一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社に該当しなくなった場合の連結財務諸表上の会計処理について以下の提案を行っている。

- (1) 配当前の投資の修正額（付随費用及び子会社株式の追加取得等によって生じた資本剰余金を除く。）とこのうち配当後の株式に対応する部分との差額

連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金とその他の包括利益累計額の区分に、子会社株式の配当に伴う増減等その内容を示す適当な名称をもって計上する。

- (2) 個別財務諸表上の取得価額に含まれている付随費用及び子会社株式の追加取得等によって生じた資本剰余金のうち配当した部分に対応する額

連結財務諸表上、配当により個別財務諸表で計上したその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）の減額を修正する。個別財務諸表で計上したその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）の減額については、付随費用のうち配当した部分に対応する額を修正する。また、子会社株式の追加取得等によって生じた資本剰余金のうち配当した部分に対応する額を修正する。

- (3) 残存する当該被投資会社に対する投資（支配を喪失して関連会社になった場合）

当該会社の個別貸借対照表はもはや連結されないため、連結貸借対照表上、親会社の個別貸借対照表に計上している当該関連会社株式の帳簿価額は、投資の修正額のうち配当後持分額が加減されることで、持分法による投資評価額に修正される。この場合、当該持分法による投資評価額には支配喪失以前に費用処理した支配獲得時の取得関連費用を含めない（資本連結実務指針第46-2項）。同様にのれんの未償却額の取扱い、子会社株式を売却し当該会社に対する支配を喪失して関連会社になった場合ののれんの未償却額の取扱い（資本連結実務指針第45-2項）に準じて行う。

- (4) 残存する当該被投資会社に対する投資（支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合）

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ため、完全子会社株式の一部を配当し当該被投資会社に対する投資が残る場合

には、配当後の投資の修正額は取り崩し、当該取崩額を連結株主資本等変動計算書の利益剰余金とその他の包括利益累計額の区分に、連結除外に伴う増減等その内容を示す適当な名称をもって計上する。

(提案理由)

自己株式等会計適用指針案では、個別財務諸表上、基準の開発範囲のケースについて配当財産の時価ではなく配当財産の適正な帳簿価額をもって、その他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額するとしている。この点、個別財務諸表における取扱いを設けたのと同じ理由（自己株式等会計適用指針案第 38-2 項）から配当財産の時価で配当したとはせず、個別財務諸表における配当の処理に加えて、連結財務諸表上、配当前の投資の修正額とこのうち配当後の株式に対応する部分との差額を連結株主資本等変動計算書において処理することを提案している。

また、のれんの未償却額の取扱いなど、当該会社が関連会社になった場合におけるその他の連結財務諸表上の処理については、子会社株式の一部売却の会計処理に準じて処理することを提案している。

加えて、子会社にも関連会社にも該当しなくなった場合には、連結貸借対照表上、残存する当該被投資会社に対する投資を個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する（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）こととなるため、残存する投資の取扱いについては、子会社株式の一部売却により支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合の会計処理（資本連結実務指針第 46 項）と同じ処理を定めることを提案している。

なお、資本連結実務指針案については、当委員会で検討の上、日本公認会計士協会に改正を依頼しております。資本連結実務指針案に対するコメントは同協会までご提出ください。資本連結実務指針案について当委員会にお寄せいただいたご意見につきましては、同協会と共有致しますことを予めご承知おきください。

また、資本連結実務指針案は、以下リンク先の同協会のホームページをご参照ください。

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20231006ruy.html

以 上