

ワンポイント会計基準

vol.295 「自己株式及び準備金の減少等に関する会計基準の適用指針」等の改正の公表について。

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、事業を分離・独立させる手段であるスピノフの取引に係る会計基準として、2024年3月22日企業会計基準委員会より改正「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、本適用指針)が公表されました。

1. 主な改正内容

現物配当実施会社の個別財務諸表の会計処理

従来より、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ます。ただし、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こととされています（適用指針第10項）。

改正後の本適用指針では、同項の但し書きに以下の取り扱いが追加されました。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）を減額する取扱いとなります。（本適用指針第10項（2-2））。

当改正の理論的背景は、以下の通りです。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ます。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、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）する場合と同様の取扱いを行うことが適切と考えられるとされています（本適用指針第 38-2 項）

2.適用時期等

2024 年改正の本適用指針は、公表日以後適用されます。なお、2024 年改正の本適用指針の適用前に行われた本適用指針第 10 項(2-2)で定められた取引について、2024 年改正の本適用指針の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ものとされております(本適用指針第 23-3 項)。

以上