

実務研究

日本税務会計学会
平成26年12月 月次研究会



宮森俊樹 [芝]

自己株式を取得した場合における法律・会計・税務の取扱い

はじめに

金庫株の解禁に対応した平成13年商法改正に伴う税制改正(平成13年10月1日施行)では、自己株式(出資を含む。以下同じ)を取得及び処分の場合には資本等取引に準じて取り扱い、保有の面では資産として取り扱うという二面性を有したものとされていた。

平成18年5月1日から施行された会社法では、新株の発行と金庫株の処分の手続きが募集株式の発行等と一体化されるなど「新株」

I 会社法上の取扱い

1 会社が自己株式を取得できる場合
自己株式には、株式会社等の議決権がない(会法308②)が、処分あるいは発行が可能であることから、会社法では予備券としての性格があるが、税法では自己株式の資産性をなくしたことから、発行済み株式数から除外したものと解することができる。

会社法では、株式会社が自己株式を取得することができるケースを「取得条項

銭等(当該株式会社の株式を除く)の帳簿価額の総額を、その行為が効力を生ずる日における分配可能額を超えることができないという、いわゆる剰余金の分配に対する財源規制が設けられた(会法461、会計規156~158)。

旧商法における「配当可能利益」の算定は、貸借対照表における純資産額から控除方式で計算(旧商法290)されていたが、会社

II 会計上の取扱い

1 会計処理基準等の考え方
取得した自己株式は、取得価額をもって純資産の部の株主資本から控除する(基準7)。

会社法では、自己株式の取得が可能なケースについて網羅的に規定されている(会法155~165)が、会計基準では、自己株式の取得を「資本の払戻」と位置づけたうえで取得の方法により会計処理は区別せず、全ての自己株式の取得に同様の会計処理が適用される。

自己株式の会計処理としては、原価法、額面法及び減資法がある。我が国では、額面法は採用されない。また、資本金の減少には所定の手続を必要とするため、減資法を採用することも現実的ではない。そこで、原価法により処理され

法における「分配可能額」は、随時計算される剰余金の額を基礎として、株式会社の株主と債権者との間の利害調整のために必要な金額を加減算して算定されることとなった。また、その計算基準についても、旧商法における決算期基準から、会社法では分配時基準とされ、臨時計算書類に基づく期間損益を分配可能額に反映することも可能となった。

III 税務上の取扱い

1 取得した会社側の取扱い

法人が自己株式の取得等をした場合には、資産に計上せず、取得等をした株式に対応する資本金等の額(以下「取得資本金額」という)を、取得等の時に資本金等の額から減算することとされた(法26、法8①十七)。また、対価の額から取得資本金額を控除した金額が減少する利益積立金額となる(法9①十二)。この利益積立金の減少額は、「みなし配当」とされる(法24①四)。

ただし、上場株式の市場における取得など、みなし配当課税が行われないケースにおける自己株式の取得の場合には、その取得の対価等が減少する資本金等の額となるため、利益積立金額は減少しないこととなる(法8①十八)。

また、自己株式を取得した場合の付随費用は、損金の額に算入されることとなる。

2 株主側の取扱い
(1) 相対取引により購入した場合
上場会社又は非上場会社が相対取引の方法により自己株式を購入する場合には、個人株主又は法人株主に対して「みなし配当」課税及び譲渡所得等の課税が適用される(所法25①四、措法37の10①、法24①四、法61の2①)。

自己株式を取得した法人においては、「取得資本金額」を取得等の時に資本金等の額から減算(法24①六、法8①十七)し、取得対価の額から取得資本金額を控除した金額が減少する利益積立金額となる(法9①十二)。この利益積立金額の減少額は、「みなし配当」とされる(法24①四)。

合(みなし配当課税が行われない場合)
上場会社が金融商品取引所を通じて自己株式を市場から購入した場合には、その株式を売却した個人株主又は法人株主に対しては「みなし配当課税」が行われない(所令61①、法23③)。この規定は、市場売却した株主において、その売却した株式の購入先まで知ることが不可能であり、これをみなし配当課税の対象とする課税の現場で混乱が生じることを考慮したものと思われる。

上場株式の市場における取得など、みなし配当課税が行われないケースにおける自己株式の取得の場合には、消却していない時点で投資家等から批判の声が上がっているようにだ。

おわりに

自己株式の取得の場合には、その取得の対価等が減少する資本金等の額となるため、利益積立金額は減少しないこととなる(法8①十八)。

そこで、個人株主及び法人株主が不特定多数を相手とする市場等取引により株式等を売買した場合には、帳簿価額を控除した金額が株式等の売却損益として課税される(措法37の10、法61の2①)。個人株主の場合においては、譲渡損失の金額について損益通算及び3年間の繰越控除ができる(措法37の12の2)。

上場会社における自己株式取得及び保有の実施状況が急増し、自社が筆頭株主となっている上場会社は、過去最高となっている。上場会社における自己株式の取得・保有が進む理由としては、近年の敵対的な買収者の登場に加え、自己株式の取得を手段とした買収防御策を導入する企業が増えていること及び自己株式の取得が、上場会社においては相場急落時には株価のテコ入れ策となっていることなどが挙げられる。また、非上場株式においては相続人からの買い取りによる納税対策として注目を集めている。これら会社において長期間に渡って自己株式を

【仕訳】
(借) 自己株式 〇〇〇〇
(貸) 現金預金等 〇〇〇〇
純資産の部の株主資本から控除(マイナス表示)
2 自己株式の取得・処分及び消却に関する付随費用の処理
自己株式の取得・処分および消却に関する付随費用は、損益計算書の営業外費用として処理する(基準14)。

従来、新株発行費用は株主資本から減額しておらず、その整合性を図る観点

から、企業会計基準第1号は付随費用を損益取引と取り扱っている。

し、営業外費用に計上する取扱いとしている。

また、自己株式を取得した場合の付随費用は、損金の額に算入されることとなる。

自己株式の取得の場合には、消却していない時点で投資家等から批判の声が上がっているようにだ。