

3 取得の会計・税務 —みなし配当が生じる取得—

Q

自己株式の取得の際の発行法人の会計と税務について教えてください。

A

自己株式の取得における会計処理は、企業会計基準委員会「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」に従い、処理します。

また、税務については、平成18年度税制改正において、発行法人が取得する自己株式は、法人税法上、有価証券の取得ではなく、資本等取引とされることが明らかになりました。この結果、非公開会社の自己株式の取得については、原則として取得株式に応じた取得資本金額と利益積立金額を減少させることとなります。

ここでは、課税関係で整理して、税務上①みなし配当が生じる取得（原則）を取り上げます。②みなし配当が生じない取得（例外）、③組織再編の承継資産等としての取得は、Q4を参照してください。

会 計

(1) 自己株式の取得に関する会計処理

取得した自己株式の会計処理は、その取得原価をもって「純資産の部」の株主資本から控除します（自己基準7）。そして、期末に保有する自己株式は、一括して純資産の部の株主資本の末尾に控除する形式で表示します（自己基準8）。

この取扱いは、会社計算規則においても同様となっています（会計規76②五）。

なお、例えば、自己株式は次の①から⑨の方法によっても取得されます（会社155。Q1参照）が、取得の方法によって会計処理を区別する理由はないという考え方から、すべての自己株式の取得に同一の会計処理を適用します（自己基準33）。

- ① 取得条項付株式において条件の達成により取得する場合
- ② 譲渡制限株式の譲渡を承認せずに会社がい取り取る場合
- ③ 取得請求権付株式の取得請求に応じる場合
- ④ 全部取得条項付種類株式を総会決議に基づき取得する場合
- ⑤ 譲渡制限株式の相続人等に売渡請求した場合
- ⑥ 単元未満株式の買取請求に応じる場合

- ⑦ 他の会社の事業の全部を譲り受ける場合においてその他の会社が有するその会社の株式を取得する場合
- ⑧ 合併後消滅する会社からその会社の株式を承継する場合
- ⑨ 吸収分割をする会社からその会社の株式を承継する場合

(2) 株主資本等変動計算書における表記等

「純資産の部」の各項目の変動を記載する株主資本等変動計算書においては、自己株式についても前期末残高、当期変動額及び当期末残高を記載し(会計規96)、その事業年度末日における自己株式の種類、自己株式数に関する事項を注記します(会計規105二)。

税 務

(1) 自己株式の取得に関する税務の概要

従来、自己株式は、税法上、有価証券として取り扱われてきました。しかし、平成18年度税制改正で、会社法の施行に合わせて税務上の資本に関する概念が整備され、これに伴い、自己株式は、有価証券ではなく、従来、自己株式の税務上の帳簿価額としていた金額も資本金等の額の控除項目とすると明確に定義されました(法法2二十一)。

この場合に、取得の対価の額のうち、取得株式に対応した資本金等の額(取得資本金額)だけ資本金等の額を減額し、その金額を超える部分の金額については、利益積立金額を減額することとされました。

発行法人が有償により自己株式を取得した場合には、税務上、原則として、その株式を譲渡した株主に、みなし配当(法法24①四、所法25①四)と株式譲渡損益(法法61の2①一括弧書、措法37の10③本文括弧書)が生じ、発行法人においては、みなし配当の額に相当する金額が源泉徴収の対象となります。

(2) 取得資本金額

発行法人が自己株式を取得した場合には、税務上、資本金等の額を減少させますが、株主等に対する株主資本(出資)の払戻しという観点からは、次の①から③に掲げる経済行為は同様の効果を生じさせるものと言えます。そこで、法人税法では、これらの経済行為を「自己株式の取得等」と定義し、資本金等の額を減少させることとしています(法法24①四~六、法令8①二十)。

- ① 自己の株式の取得(金融商品取引所の開設する市場における購入による取得その

他の政令で定める取得等を除きます。Q 4 参照)

- ② 出資の消却（取得した出資について行うものを除きます。会社法以外の法律を根拠法として設立された法人が該当します。）、出資の払戻し、社員その他法人の出資者の退社又は脱退による持分の払戻しその他株式又は出資をその発行した法人が取得することなく消滅させること
- ③ 組織変更（組織変更に際してその組織変更をした法人の株式又は出資以外の資産を交付したものに限り、）

この①から③に該当する「自己株式の取得等」の場合には、「取得資本金額」を資本金等の額から減少させます。取得資本金額とは、自己株式の取得等に際して株主に交付した金銭等の額のうち、その自己株式等に対応する資本金等の額です。具体的には次の算式で計算します（法令23①四イ）。

【種類株式を発行していない会社の場合】

$$\begin{aligned} \text{減少する} &= \text{取得資本金額} \\ \text{資本金等の額} &= \text{取得法人のその自己株式の取得直前の資本金等の額} \times \frac{\text{その自己株式の取得に係る株式の数}}{\text{取得直前の発行済株式の総数 (既に自己が有する自己の株式を除く)}} \end{aligned}$$

【持分会社の場合】

$$\begin{aligned} \text{減少する} &= \text{取得資本金額} \\ \text{資本金等の額} &= \text{持分の払戻し直前の資本金等の額} \times \frac{\text{出資金額}}{\text{持分の払戻し直前の出資総額}} \end{aligned}$$

（いずれの場合も、「直前の資本金等の額」が零以下である場合には、零とします。）

このように取得資本金額の計算は、その直前の資本金等の額を発行済株式数等で除して取得株数等を乗じて計算します。また、自己株式の取得等についてその取得等の時に資本金等の額を減少させることから、取得資本金額の計算上は、発行済株式の数から、既に有している自己株式の数を除いて計算します。

なお、自己株式の取得に際し、株主に交付した金銭等の額が、上記算式により算出した取得資本金額に満たない場合は、実際に交付した金銭等の額を取得資本金額とみなして資本金等の額を減少させます。

さらに、2以上の種類株式を発行している法人の自己株式の取得については、Q 5を参照してください。

持分会社（合名会社、合資会社又は合同会社を総称します（会社575①））については、退社又は出資の払戻しについての規定となっています。持分会社においては、出資の口数はなく、社員ごとに出資金額が管理されており（会計規30）、その出資額により取得資本金額を計算します。また、持分会社では、自己持分の取得は禁止されており、持分会社が自己持分の移転を受けた場合は、取得とともに消滅します（会社587）。

(3) 減少する利益積立金額

自己株式の取得等の際し、株主に交付した金銭等の額が取得資本金額を超える場合には、その超える部分の金額だけ発行人の利益積立金額を減少させます（法令9⑩）。

この減少させる利益積立金額は、株主等においてみなし配当として課税されます。

$$\text{減少する利益積立金額} = \text{交付金銭等の合計額} - \text{取得資本金額}$$

(4) みなし配当に係る源泉徴収

みなし配当が生ずる自己株式の取得が行われた場合には、自己株式を取得した法人は、自己株式を譲渡した株主に対して、①自己株式の取得の対価である旨、②自己株式を取得した日、③みなし配当金額に相当する金額の1株当たりの金額を通知しなければなりません（法令23④）。

さらに、この場合に発行人は、みなし配当の金額に対して、原則として、税率20%で所得税の源泉徴収をしなければなりません（所法181・182二）。

(5) 消費税法上の取扱い

株主からその発行人への、自己株式としての株式の引渡しは、その株主が個人・法人にかかわらず、証券市場での買入れによる取得を除いて、消費税法上の資産の譲渡等に該当しません。そして、発行人における自己株式の取得に対する消費税法上の取扱いは、株主における取扱いと対をなし、消費税法上の資産の譲渡等に該当しません（消基通5-2-9）。いずれの場合も消費税法上の非課税取引とはならず、いわゆる不課税取引となります。

(6) 申告調整

自己株式の取得の際、会計上は、取得原価をもって純資産の部の株主資本から控除します。一方、税務上は、取得資本金額を資本金等の額から減算し、交付金銭等の合計額が取得資本金額を超える場合には、その超える部分の金額について、利益積立金

額を減算します。

したがって、会計上と税務上の仕訳は、次の事例のように差異が生じますので、発行法人においては、法人税の申告書別表上で申告調整が必要となります。

事 例			
〔前 提〕			
<u>自己株式取得直前の取得法人の純資産の部</u>			
(会計上)		(税務上)	
資本金	100	資本金等	200
その他資本剰余金	100		
利益剰余金	1,000	利益積立金	1,000
合計	1,200	合計	1,200
① 発行済株式総数は10株			
② 株主より1株100で自己株式を取得			

<会計上の仕訳>

自己株式	100	/	現金預金	84
			預り金	16

<税務上の仕訳>

資本金等	(※1) 20	/	現金預金	84
利益積立金	(※2) 80		預り金	16

※1 減少する資本金等

$$\text{資本金等 } 200 \times \frac{1 \text{ 株}}{10 \text{ 株}} = 20 \text{ (取得資本金額)}$$

※2 減少する利益積立金

$$\text{交付金銭 } 100 - \text{取得資本金額 } 20 = 80$$

<税務調整仕訳>

資本金等	20	/	自己株式	100
利益積立金	80			

この場合の自己株式の取得は、会計上、発行会社の資本取引になるため、会計上の損益計算には一切影響しません。また、税務上も、その所得計算の過程にはまったく

影響しません。しかし、法人税の処理ではみなし配当が生じ、その配当は社外に流出してしまっているので留保金額から減算する必要があります。

すなわち、取得直前の資本金等の額のうち取得株式に対応する部分の金額（取得資本金額）につき、「資本金等の額」を減少させ、その金額を超える部分の金額について、「利益積立金額」を減少させなければなりません。

具体的には、法人税法施行規則の別表五(-)の「Ⅰ 利益積立金額の計算に関する明細書」において、利益積立金額80を減少させ、「Ⅱ 資本金等の額の計算に関する明細書」において、資本金等の額20を減少（会計上の「株主資本等変動計算書『自己株式』」の金額をいったんマイナス記載して、その上で別表四で減少させた利益積立金額の反対記載をさせます。）させることになります。

また、別表四において、自己株式の認容額80について、減算留保の記載を行い、同額について、加算社外流出（配当）の記載を行います。具体的な別表の記載は、次のとおりです。

【別表四】

区 分			総 額	処 分	
				留 保	社外流出
			①	②	③
当期利益又は当期欠損の額		1	1,000	1,000	
加算	みなし配当金額	10	80		配当 80
減算	自己株式	18	80	80	
所得金額又は欠損金額		39	1,000	920	80

【別表五(-)】

「Ⅰ 利益積立金額の計算に関する明細書」

区 分		期 首 現 在 利益積立金額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額 ①-②+③
			減	増	
		①	②	③	④
利 益 準 備 金	1				
資 本 金 等 の 額	3			△80	△80
繰 越 損 益 金	26	1,000	1,000	2,000	2,000
差 引 合 計 額	31	1,000	1,000	1,920	1,920

「Ⅱ 資本金等の額の計算に関する明細書」

区 分		期首現在 資本金等の額	当期の増減		差引翌期首現在 資本金等の額 ①-②+③
			減	増	
		①	②	③	④
資本金又は出資金	32	100			100
その他資本剰余金	33	100			100
自 己 株 式	34			△100	△100
利 益 積 立 金 額	35			80	80
差 引 合 計 額	36	200		△20	180

なお、法人税法施行規則の申告書別表四の記載要領3号によれば、「当期利益又は当期欠損の額」の「社外流出」の「配当」の欄に、自己株式の取得等により生じたみなし配当（法令9⑩十）の金額を記載することとなっています。この方法でも別表四において当期の留保金額は適切に計算されます。しかし、別表五(-)において利益積立金額を減少させる連動記載がないため、いわゆる別表四と五(-)の検算式での不一致が生じてしまいますので、本事例の方が適切であると考えます。

【株主資本等変動計算書】

(単位：百万円)

	株主資本							純資産 合計
	資本金	資本剰余金		利益剰余金		自己株式	株主資本 合計	
		その他 資本 剰余金	資本 剰余金 合計	その他利 益剰余金 繰越利益 剰余金	利益 剰余金 合計			
前期末残高	100	100	100	1,000	1,000	0	1,200	1,200
当期変動額								
当期純利益				1,000	1,000		1,000	1,000
自己株式の取得						△ 100	△ 100	△ 100
当期変動額合計	0	0	0	1,000	1,000	△ 100	900	900
当期末残高	100	100	100	2,000	2,000	△ 100	2,100	2,100