

# 税務上も、自己株式は 資本控除に

制度調査部  
齋藤 純

## 「会社法」の制定と税制

### 【要約】

2006年度税制改正では、会社法への対応を目的とする改正が数多く行われた。本稿では、会社法対応の改正の中から、自己株式の取得等に関するものを取り上げる。

これまで法人税法では、取得した自己株式は資産として認識することとされていたが、改正後の法人税法では、自己株式の取得を行った場合には「資本金等の額」を減額することとされている。

会社法では、自己株式の取得財源を配当財源等とともに統一的に規制し、また、株式の消却に関する規定を「自己株式の取得 + 取得した自己株式の消却」と整理<sup>1</sup>するなどの改正が行われた。

こうした改正を受け 2006年度税制改正では、自己株式を取得した際には「資本金等の額<sup>2</sup>」を減額するなどの改正が行われている。以下では、会社法の制定に伴う自己株式の取得及び譲渡に係る改正についてまとめる。

### 自己株式の取得と課税

自己株式の保有が原則可能となった 2001年の商法改正後、企業会計や商法では、自己株式は資本から控除することとされたが、法人税法に関してはそれまでの取扱いを維持することとされた。つまり、旧法人税法では、自己株式を取得した場合には資産として取り扱うこととされていた(自己株式の取得のために交付した金銭及び金銭以外の資産の合計額が、取得した自己株式に対応する資本等の金額を超える場合には、その超過額は「みなし配当」<sup>3</sup>となる)。

会社法では、自己株式取得の財源を配当などと統一し「剰余金の分配」として整理するなど、自己株式の取得を資本の払戻しとする色彩を強めている。

こうした改正を受けて、新法人税法では、自己株式を取得した場合(みなし配当が生じない自己株式の取得等を除く)には取得資本金額<sup>4</sup>を「資本金等の額」から減額することとされている<sup>5</sup>。自己株式の取得のために交付した金銭及び金銭以外の資産の合計額が取得資本金額を超える場合には、その超過額は「みなし配当」とされる(同額を「利益積立金額」から控除する)。

- <sup>1</sup> 旧商法では、株式の消却に関しては、「株主が有する株式の消却」と「自己株式の消却」の2種類の規定が設けられていた。
- <sup>2</sup> 旧法人税法における「資本等の金額」に相当。
- <sup>3</sup> みなし配当に関しては、齋藤 純、制度調査部情報「みなし配当とは？ みなし配当の発生パターンと課税方法」(2004年11月25日)を参照。
- <sup>4</sup> 自己株式の取得直前の資本金等の額を発行済株式総数で除し、これに取得した自己株式数を乗じた金額。
- <sup>5</sup> みなし配当が生じない自己株式の取得等の場合には、自己株式の取得の対価に相当する金額を「資本金等の額」から控除する。



## 自己株式の処分と課税

自己株式の処分としての譲渡は、旧法人税法では資本取引として取り扱われていたため、法人税の課税所得とはならず、自己株式の譲渡価額と帳簿価額との差額(自己株式譲渡損益)について「資本積立金額」を増額又は減額することとされていた。

新法人税法では、そもそも自己株式を資産として認識していないことから、自己株式の譲渡<sup>6</sup>は新株の発行と同様に取り扱われている。つまり、自己株式の譲渡により払い込まれた金銭及び給付を受けた金銭以外の資産等の価額のうち、資本金として計上しなかった金額について「資本金等の額」を増額することとなる。

図表 自己株式に係る課税(株式発行法人の場合)

	改正前(旧商法に対応)	改正後(会社法に対応)
自己株式の取得	自己株式は「資産」として認識 みなし配当に該当する金額については利益積立金額を減額 [旧法人税法2条 十八・カ]	取得資本金額を「資本金等の額」から控除 [新法人税法施行令8条 二十、二十一]  みなし配当に該当する金額については利益積立金額を減額 [新法人税法施行令9条 八]
取得した自己株式の取得価額	通常の有価証券の購入と同様に計算(みなし配当がある場合には、その金額を取得価額から減額) [旧法人税法施行令119条 一]	
自己株式の処分(譲渡)	自己株式の譲渡損益は法人税の課税所得とはならない [旧法人税法61条の2]  自己株式譲渡損益が生じた場合は、資本積立金額を増額又は減額 [旧法人税法2条十七・ロ]	新株発行に準じ、払い込まれた金銭等のうち資本金として計上しなかった金額について資本金等の額を増額 [新法人税法施行令8条 一]

(出所)大和総研制度調査部作成

## 適用時期

自己株式の取得又は処分による「資本金等の額」又は「利益積立金額」の変動は、2006年4月1日に行われた自己株式の取得又は処分から適用される。

なお、2006年3月31日時点で自己株式を保有していた場合には、旧法人税法に規定する「資本積立金額」から、同日の自己株式の帳簿価額を減額することとされている。

<sup>6</sup> 新株予約権の行使に応じて自己株式を交付した場合などを除く。