

TAX
レポート

Available Information Report for Corporate Management

自己株式の 実務

- 1 自己株式取得制度の概要
- 2 自己株式の取得手続
- 3 自己株式の保有と処分手続
- 4 自己株式の会計と税務
- 5 自己株式の取得・譲渡・消却の会計と税務事例
- 6 自己株式と適正な時価

1 自己株式取得制度の概要

1 自己株式の取得・保有制度の歴史

1 自己株式取得の経緯

自己株式の取得とは、会社が発行した自らの株式を取得することです。従来、会社は資本を充実し一度払い込まれた資本は維持しなければならないという資本充実維持の原則等により自己株式の取得を原則禁止されており、一定の場合のみその取得が認められていました。さらに、自己株式の取得は例外的に認められていたため、取得した自己株式は早期に処分することが求められていました。

しかし、平成 13 年 6 月の商法改正により、自己株式の取得および保有規制の見直しが行われました。自己株式の取得・保有に関してこの「原則禁止」規定が、一定の手続きおよび財源に関する規制を条件として、「原則容認」となりました。

さらに、平成 18 年 5 月施行の会社法では、自己株式の取得はさらに自由度が増し、取得手続きの緩和がされ、税制改正においては、自己株式の取得は、すべて資本取引と整理されました。

自己株式の所有についても早期処分の必要はなくなり、継続して保有することができるようになりました。

また、一方で、自己株式の処分については、原則として新株の発行の規定を準用することとし、手続きが明確化されました。このように自己の発行した株式を会社が保管することができることから、保有する自己株式のことを「金庫株」とも呼んでいます。

2 自己株式取得の考え

(1) 資産説

自己株式を資産とみる考え方は、会社が自己株式を取得したとしても、通常の有価証券と同様に資産を取得すると考えるものです。そのためこの考え方では、通常の有価証券を取得したのと同様の扱いとなります。つまり取得価額をもって、貸借対照表の資産の部に計上することになります。平成 13 年商法改正までは、この考え方が採用されていました。

従来個別財務諸表上では、商法との調整を行い、自己株式を資産計上として処理し、連結財務諸表では資本の控除項目として処理していました。

(2) 資本の控除説

自己株式を資本の控除としてみる考え方は、会社が自己株式を取得する行為は、会社と株主との資本取引であり、株主に対する資本の払戻し取引とみる考え方です。この考え方は、自己株式の取得を資本の払戻しと考えており、資本の控除項目として処理します。

企業会計上は、従来からこの考え方を採用しておりましたが、平成 13 年商法改正により、自己株式を資本の控除項目として取扱うことが明確化されました。

3 保有制度の歴史

(1) 昭和 56 年まで

明治 32 年の旧商法制定以来、自己株式の取得は原則禁止されてきました。

昭和 56 年の商法改正により、発行済株式総数の 20 分の 1 までの自己株式の質受け等が認められました。この期間は、自己株式の取得は、極めて限定された場合に認められていました。

(2) 平成 6 年から平成 13 年まで

平成 6 年の改正において、新たに以下の自己株式の取得事由が追加されました。

使用人に譲渡するための自己株式の取得
 定時株主総会の決議に基づく利益消却のための自己株式の取得
 株式の譲渡制限会社で株式の譲渡人又は譲受人から買受人指定の請求があった場合の自己株式の取得
 平成 9 年には、「株式の消却の手続に関する商法の特例に関する法律」が制定

4 自己株式取得の原則禁止理由 (改正前)

平成 13 年の商法改正前までの自己株式の取得の原則禁止は、下記の理由によるものでした。

会社の資本充実・維持の原則に反する
 不公正な株式取引を誘発する
 株主平等原則に反する
 自己株式は会社にとって価格下落リスクのある財産である
 完全支配関係がある子会社の場合の特例の創設
 経営陣の地位確保に利用される

5 税制改正の概要

商法において自己株式制度が創設されたことに伴い、法人税法及び所得税法が改正されております。

改正前までは法人税の取扱いも会計実務と同様に自己株式の取得・処分を財産の取得・処分と同様に扱ってきました。

改正後において法人税法は、自己株式の取得・処分の取引を株主資本の増減取引とすることに変更し、法人税法第二条第17号（資本積立金額の条文）と同18号（利益積立金額）の条文を改正しています。

また売却した株主に対しては、売却代金のうち利益積立金額を財源とする部分に対しては「みなし配当」として課税上取り扱うこととする改正がされており、売却した株主が個人の場合の所得税法の取扱いも同じ内容の改正がなされております。

6 自己株式の取得・保有のメリット

(1) 経営基盤の強化や事業承継の円滑化が可能

上場企業だけではなく、中小企業やオーナー企業にとっても、自己株式取得の規制緩和は、組織再編成や企業防衛、相続税の納税資金対策等に幅広く使えます。例えば、相続により分散してしまった株式を、会社を買取ることで経営基盤の強化や事業承継の円滑化を図るとともに、譲渡株主に対してまとまった現金を支払うことが可能となります。

(2) 敵対的買収に対する防衛

大株主等が何らかの理由で株式を手放すこととなったときなどは、株価が下落し、買収がされやすくなります。そこで、敵対的買収を防ぐため、一時的に会社が自己株式を取得することで事前に防ぐことも可能です。

(3) 企業組織再編の実現

企業組織再編を行う際に、株式を対価とする場合、従来は原則として新株発行方式によるものでしたが、金庫株の改正により、新株発行のほかに、自己株式を割当てることが可能となります。そのため、配当の負担増や株価の下落を防止し、効率的な企業組織の再編が実現できることになりました。

2 自己株式の取得手続

1 自己株式の取得手続

1 不特定株主からの自己株式の取得手続

自己株式の取得は、定時株主総会の普通決議（特定の者より相対取引による買受の場合には特別決議）を経て行われます（会社法 156 条）

取締役会では取得すべき自己株式の種類・総数・取得価額の総額（及び特定の者より買い受ける場合にはその売主）・取得する株式の数・一株当たりの取得価額と、その算定方法・株式の譲渡の申込期日について決議します（会社法 157 条）

定時総会后、公開会社については、市場取引、公開買付または特定の者から相対取引により取得します。

未上場会社である場合には、一般的に相対取引となり、大部分が特定の者からの買受けに該当し、この場合、株主総会の特別決議が必要となります。

上記取締役会の決議事項の株主への通知（会社法 158 条）

株主による譲渡しの申込書面を会社に交付（会社法 159 条）

未上場株式の場合の扱い

不特定の株主からの取得の場合（ 2 ） 株主総会の普通決議（ 1 ）

特定の株主からの取得の場合 株主総会の特別決議（ 1 ）

- 1 株主総会は、定時総会・臨時総会を問わなくなりました。
- 2 株主からの譲り渡しの申込みの株式数が、会社が決議した取得株式の総数を超える場合には、各株主の保有株式数で按分して取得

2 特定の株主からの自己株式の取得手続

株主に対する自己株式の取得の通知
 他の株主の売主追加請求権の行使（会社法 160 条 ）
 株主総会の決議
 特定の株主からの自己株式の取得に関する株主総会の特別決議
 取締役会の決議
 取得する株式の種類、数、1 株当たりの取得価額または算定方法、取得価額の総額・
 申込期間の決定
 売主である株主の譲渡の申込

3 自己株式取得の財源規制

自己株式取得の財源は資本充実の原則から「剰余金」に一定の調整を加えた「分配可能額」となります。（会社法 4 6 1 ）

参考）特定の株主から自己株式を取得する場合の株主総会議事録の作成例

臨時株主総会議事録

議案 特定の株主から自己株式を取得する件

議長は、下記の内容により特定の株主から当社の株式を取得する必要がある旨を詳細に説明し、その賛否を議場に諮ったところ、満場一致をもって本案に賛成した。よって本件は、議長の提案のとおり可決した。

なお、本件について、株主甲山一郎氏は、会社法第 160 条第 4 項の規定により議決権の行使をしていない。

- | | |
|--------------------------------------|-----------------------|
| 1 . 取得する株式の種類及び数 | 普通株式 100 株 |
| 2 . 株式 1 株を取得するのと引き換えに交付する金銭等の内容及び総額 | 1 株につき 5 万円 総額 500 万円 |
| 3 . 株式を取得することができる期間 | 平成 年 月 日から平成 年 月 日まで |
| 4 . 会社法第 160 条第 1 項により通知を行う株主 | 甲山一郎氏 |

参考) 特定の株主から自己株式を取得する場合の取締役会議事録の作成例

取締役会議事録

議案 特定の株主から自己株式を取得する件

議長は、平成 年 月 日に開催された臨時株主総会において決議された自己株式の取得について、下記の要領で実行したい旨を説明し、賛否を諮った。

本件について、出席取締役の全員が賛成し、次のとおりの内容で可決決定した。

- | | |
|-----------------------------|-------------|
| 1. 取得する株式の種類及び数 | 普通株式 100 株 |
| 2. 株式 1 株を取得するのと引き換えに交付する金銭 | 1 株につき 5 万円 |
| 3. 株式を取得するのと引き換えに交付する金銭の総額 | 500 万円 |
| 4. 株式の譲渡しの申込みの期日 | 平成 年 月 日 |
| 5. 当社の株式を取得する株主 | 甲山 一郎氏 |

3 自己株式の保有と処分手続

1 自己株式の保有

会社は、取得した自己株式の保有については、期間の制限はありません。会社は、その保有する自己株式に、議決権を有しないし、剰余金の配当を受領することもできません。この他、新株・新株予約権等の株主割当てについては、否定されますが、株式併合・株式分割を受ける権利については、権利を有します。

主な保有自己株式の権利

商法上の扱い

議決権・配当請求権・残余財産分配請求権・新株引受権
株式分割・併合

無
有

2 自己株式の処分の手続

1 自己株式の消却の手続き

会社は、取締役会の決議により、消却する株式の種類と数を定めて、保有する自己株式を消却することができます。

その際、消去する自己株式の数（種類株式発行会社は自己株式の種類及び種類ごとの数）を決議しなければなりません。

取締役会の決議
株式登記の変更

消却する株式の数を定める。（会社法 178）
発行済株式総数の変更登記をする。

参考）自己株式を消却する場合の取締役会議事録の作成例

取締役会議事録

議案 自己株式の消却に関する件

議長は、当社の保有する自己株式 500 株のうち 100 株を消却することとし、その財源としてその他資本剰余金 500 万円を充てたい旨を理由を付して詳細に説明した。

本件について、議長が議場に賛否を問うたところ、出席取締役の全員が賛成し、可決決定した。

2 自己株式の譲渡による処分手続

- (1) 会社が保有する自己株式を処分（売却）する場合には、新株発行の手続きが必要とされます。
- (2) 株主割当の場合は取締役会決議、それ以外（第三者割当）の方法による場合は株主総会特別決議が必要です。

第三者割当

第三者割当増資のときの決定事項 株主総会特別決議に基づき行います。

処分する株式の数

処分する株式の1株当たりの払込金額またはその算定

払込日又は払込期間

株主割当

株主割当は、総株主（自己株式を除く）に対して株式数に応じて株式を割り当てる方法。

株主割当の場合、第三者割当増資の決定事項に次の事項を決めて行います。

株主に対して申込により募集株式を割り当てる権利を付与する旨

募集株式の引受の申込期日

4 自己株式の会計と税務

1 自己株式の取得の会計処理と税務処理

1 自己株式を取得した場合の会計処理

取得した自己株式は、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。また、期末に保有する自己株式は、純資産の部の株主資本の末尾に自己株式として一括して控除する形式で表示します。

これは自己株式を取得しただけでは、発行株式数が減少しないことや、取得後の自己株式の処分もありうることから、自己株式の保有は処分又は消去までの暫定的な状態と考え、純資産の部の末尾に記載し取得原価で一括して純資産の部から間接控除する方法が適切と考えたためです。

2 個別財務諸表における純資産の部の表示例

純資産の部	
株主資本	
1 資本金	X X X
2 新株式申込証拠金	X X X
3 資本剰余金	
(1) 資本準備金	X X X
(2) その他の資本剰余金	<u>X X X</u>
資本剰余金合計	X X X
4 利益剰余金	
(1) 利益剰余金	X X X
(2) その他の利益剰余金	X X X
積立金	X X X
繰越利益剰余金	<u>X X X</u>
利益剰余金合計	X X X
5 自己株式	X X X
6 自己株式申込証拠金	<u>X X X</u>
株主資本合計	X X X
評価・換算差額等	
1 その他有価証券評価差額金	X X X
2 繰延ヘッジ損益	X X X
3 土地評価差額金	<u>X X X</u>
評価・換算差額等合計	X X X
新株予約権	<u>X X X</u>
純資産合計	X X X

3 自己株式を取得した場合の税務処理

(1) 自己株式を取得した法人の税務

自己株式制度創設に伴い、法人税法は、自己株式の取得、処分の取引を「資本の増減取引」とすることに変更し、法人税法第2条第17号(資本積立金額)の条文と同18号(利益積立金額)の条文を改正しました。

つまり税務においては、平成18年度の税制改正で株式の発行会社において自己株式の取得・処分の取引を純然たる「資本取引」として考えることになりました。

資本金等の額の減算

自己株式の取得対価の額のうち、その株式に対応する「資本金等の額」に相当する金額(取得資本金額) 「資本金等の額」を減算(法令8 二十)

利益積立金額の減算

「資本金等の額」を超える場合の、その超える部分の金額
「利益積立金額」を減算(法令9 八)

取得資本金額の算式

自己株式取得の直前の資本金等の金額 × $\frac{\text{自己株式の取得に係る株式数}}{\text{自己株式の取得の直前の発行済株式数}}$

減算する利益積立金額

自己株式の取得対価の額 - 減算する資本金等の額

税務上の帳簿価額

自己株式を取得した時点で取得価額のうち「1株当たりの資本等の金額」×「取得株数」を上回る金額について利益積立金額を減少し、自己株式の取得価額と相殺します。

すなわち、自己株式の税務上の帳簿価額は「1株当たりの資本等の金額」×「取得株数」となります。

申告調整

このように市場買付以外の取引により取得した会計上の自己株式取得価額と税務上の自己株式の帳簿価額とが相違する場合、税務申告書の別表5(一)にて会計上の自己株式取得価額のうち「1株当たりの資本等の金額」×「取得株数」を上回る金額について自己株式の帳簿価額および利益積立金額を減算する申告調整を行います。

(2) 譲渡した株主の税務

みなし配当としての扱い

自己株式の取得に応じた株主は、基本的にみなし配当と譲渡損益が発生することになります。これは、自己株式の取得における金銭等の額を資本等の払い戻しと利益の分配に分け、利益の分配に関しては原則、みなし配当があったものとして取り扱うというものです。

みなし配当として課税

自己株式の譲渡対価の額がその株式に対応する「資本金等の額」を超える場合、その超える部分の金額

みなし配当として課税する（所法 25 四 法法 24 四）。

みなし配当の考え方

株主の方からみると株式の発行会社に自社株式を売却し代金を受け取る、ということは、資本金等として払い込んだ資金の回収と利益の分配を受けた状態と捉えることができます。

つまり、発行会社の1株当たりの資本等の金額を上回る部分の金額は利益積立金を取り崩して支払ったものとみなそう、そして実質的には配当と同じ処理を行うことにしようと決めたわけです。

発行法人側（取得した法人）の利益積立金額を取り崩した金額と、譲渡した元株主側における「みなし配当」金額は表と裏の関係となります。

結果として「みなし配当」金額がきまれば次に有価証券譲渡益（損）が計上されることとなります。

(3) みなし配当・譲渡損益計上のポイント

自己株式の取得に対応する資本金等の額は、直前の資本金等の額を発行済株式等の総数で除したもの（取得資本金額）で計算されます。

自己株式の取得時のみなし配当は、株主の帳簿価額に関係なく、交付金銭等の金額と取得資本金額の差額で計算されます。

自己株式の取得による株主の譲渡損益は、株主の帳簿価額と取得資本金額の差額で計算されます。

有価証券譲渡損が計上された場合、みなし配当との相殺は行いません。これは「みなし配当」と「譲渡損」では課税の取扱いが異なるためです。

注) 譲渡損の扱い

法人税法：有価証券譲渡損は全額損金。

所得税法：有価証券譲渡損は同一年に発生した有価証券譲渡益との相殺は認めているが、他の所得との相殺はみとめていない。

注) みなし配当

法人税法：受取配当金は原則、益金不算入。

所得税法：受取配当金の課税と受取配当金に対する配当控除の制度。

- (4) 自己株式の取得が市場での購入など一定の場合は、みなし配当はありません(所令 61、法令 23)。

2 自己株式を売却した場合の会計処理と税務処理

1 自己株式を売却した場合の会計処理

- (1) 自己株式の処分方法には、自己株式の消去、新株発行手続きを準用した処分、代用株式として使用した場合等の処分がありますが、いずれの場合も会計処理に違いはありません。
- (2) 自己株式の処分は株主との資本取引と考え、その処分差額は損益計算書上に計上せず、貸借対照表の純資産の部の項目を直接増減します。

自己株式処分の対価が自己株式の取得価額を上回る場合(処分差益が生じる場合)自己株式処分差益は純資産の部に資本剰余金の区分中「その他資本剰余金」の区分に自己株式処分差益の名称を付して計上します。

自己株式処分の対価が自己株式の取得価額を下回る場合(処分差損が生じる場合)自己株式処分差損は、原則としてその他資本剰余金から減額する会計処理を行います。

2 自己株式を売却した場合の税務処理

自己株式の売却価額と当該自己株式の税務上の帳簿価額との差額は、税務上、資本積立金額の増加または減少として取り扱われます。

つまり、売却の場合、基本的な考えとして、資本取引から取得価額と売却価額との差額は損益（譲渡益や譲渡損）として処理されません。

自己株式の譲渡の対価の額	「資本金等の額」に計上（法令8 ー）
--------------	--------------------

3 自己株式を消却した場合の会計処理と税務処理

1 自己株式を消却した場合の会計処理

消却の場合、自己株式の買受や売却と同様に、基本的な考えとして、資本取引的な処理となります。したがって、消却により損益が発生することはありません。

自己株式を消却した場合には、消却手続が完了したときに、消却の対象となった自己株式の帳簿価額をその他資本剰余金から減額します。

2 自己株式を消却した場合の税務処理

税務においては、自己株式の税務上の帳簿価額ゼロとなっています。したがって、保有していた自己株式を消却した場合、特に処理する必要はありません。

5

自己株式の取得・譲渡・消却の会計と税務事例

設例

甲社のB / S			
資産	150,000,000 円	負債	80,000,000 円
		資本金	20,000,000 円
		その他の資本金等	10,000,000 円
		利益積立金額	40,000,000 円

甲社の発行済株式数は 40,000 株

自己株式の取得

甲社は、自己株式 10,000 株を相対取引で、株主乙から 2,000 万円(1 株当たり 2,000 円) で取得した。

自己株式の譲渡

甲社は、 で取得した自己株式のうち、5,000 株を 1,250 万円(1 株当たり 2,500 円) で譲渡した。

自己株式の消却

甲社は、 で取得した自己株式のうち、5,000 を取締役会決議より消却した。

1 自己株式の取得事例

1 取得会社の会計・税務処理

(1) 会計処理上の仕訳

自己株式を取得したときは、取得価額で買い受けることになります。

取得した法人の仕訳

自己株式	20,000,000	普通預金	17,500,000
		源泉税預かり金	2,500,000

2000 円 × 10,000 株 = 20,000 千円

(2) 税務処理上の仕訳

自己株式を相対取引(1対1の取引、未上場の株式は相対取引となる。)で取得した場合、税務上の処理は、会計と異なります。

取得した法人の仕訳

資本金等の額	7,500,000	普通預金	17,500,000
--------	-----------	------	------------

利益積立金	12,500,000	源泉税預かり金	2,500,000
-------	------------	---------	-----------

減算する資本金等の額

[資本金等の額 20,000 (資本金) + 10,000 千円 (その他の資本金等の額)] ÷ 発行済株式数 40,000 株) × 取得株式数 10,000 株 = 7,500,000 円

減算する利益積立金額 (みなし配当金額)

取得価額 20,000 千円 - 減算する資本金等の額 7,500 千円 = 12,500 千円

源泉税預り金

のみなし配当金額 × 20% = 2,500 千円

別表調整のための修正仕訳

上記の結果、会計処理上と税務処理上の異なる部分を別表で調整。

資本金等の額	7,500,000	自己株式	17,500,000
--------	-----------	------	------------

利益積立金	12,500,000	源泉税預かり金	2,500,000
-------	------------	---------	-----------

別表四

みなし配当 (自己株式の取得) で 12,500 千円を加算・流出 (配当)、
自己株式で 12,500 千円を減算・留保。

別表五 (一)

利益積立金の明細表において、利益積立金を減額する調整が必要。

株主資本等変動計算書

	株主資本									
	資本金	資本剰余金			利益剰余金				自己株式	株主資本合計
		資本準備金	その他資本剰余金	資本剰余金合計	利益準備金	その他利益剰余金		利益剰余金合計		
						積立金	繰越利益剰余金合計			
前期末残高	×××				××	×××	×××	×××		×××
当期変動額										
自己株式の取得									20,000	20,000
当期純利益							×××	×××		×××
当期変動額合計							×××	×××	20,000	×××
当期末合計	×××				××	×××	×××	×××	20,000	×××

利益積立金の計算に関する明細書

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	当期中の増減		差引翌期首現在利益積立金額
		減	増	
利益準備金				
・・・積立金				
自己株式			12,500,000	12,500,000

資本金等の額の計算に関する明細書

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	当期中の増減		差引翌期首現在資本金等の額
		減	増	
資本金又は出資金				
資本準備金				
自己株式		7,500,000		7,500,000

2 株主側の会計処理・税務処理

甲社株式 10,000 株の帳簿価額（取得価額）・・・5,000,000 円
（1株当たり 500 円）

売却した株主の会計処理

現預金	17,500,000	甲社株式	5,000,000
仮払源泉税	2,500,000	株式譲渡益	15,000,000

売却した株主の税務処理

現預金	17,500,000	甲社株式	5,000,000
仮払源泉税	2,500,000	受取配当金	12,500,000
		株式譲渡益	2,500,000

交付金銭 20,000 千円 - 取得資本金等の額（資本金等の額 30,000 千円 ÷ 40,000 株 × 10,000 株） = 20,000 千円

交付金銭 20,000 千円 - みなし配当 12,500 千円 - 取得価額 5,000 千円 = 2,500 千円

別表調整

上記の結果、会計処理上と税務処理上の異なる部分を別表で調整が必要となります。

株式売却益	12,500,000	受取配当金	12,500,000
-------	------------	-------	------------

株主が法人の場合、受取配当等の益金不算入の規定の適用を受ける場合は、明細書（別表八）を添付し、申告調整（別表四減算）を行う。

2 取得した自己株式の譲渡事例

法人の会計処理

現金預金	12,500,000	自己株式	10,000,000
		自己株式処分差益 （その他資本剰余金）	2,500,000

1株当たりの譲渡価額 2,500 円 × 譲渡株式数 5,000 株 = 10,000,000 円

1株当たりの会計上の帳簿価額 2,000 円 × 譲渡株式数 5,000 株 = 10,000,000 円

法人の税務処理

取得時において、自己株式は認識しないため、税務処理上の帳簿価額はゼロとなっています。そして、売却時は自己株式の売却から損益が発生しないという観点から、差額についても、資本金等の額の増加として処理されます。

現金預金 12,500,000 資本金等の額 12,500,000

別表調整

上記の結果、会計処理上と税務処理上の異なる部分を別表で調整が必要。

別表調整のための修正仕訳

自己株式 10,000,000 利益積立金 10,000,000
利益積立金 10,000,000 資本金等の額 10,000,000

別表四

別表調整は不要。

株主資本等変動計算書

	株主資本									
	資本金	資本剰余金			利益剰余金				自己株式	株主資本合計
		資本準備金	その他資本剰余金	資本剰余金合計	利益準備金	その他利益剰余金		利益剰余金合計		
						積立金	繰越利益剰余金合計			
前期末残高	xxx				xx	xxx	xxx	xxx	20,000	xxx
当期変動額										
自己株式の処分			2,500	2,500					10,000	12,500
当期純利益							xxx	xxx		xxx
当期変動額合計			2,500	2,500			xxx	xxx	10,000	xxx
当期末合計	xxx		xxx	xxx	xx	xxx	xxx	xxx	10,000	xxx

別表五（一）

利益積立金の計算に関する明細書

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	当期中の増減		差引翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
利益準備金				
・・・積立金				
自己株式	12,500,000		0	12,500,000

資本金等の額の計算に明細書

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	当期中の増減		差引翌期首現在 資本金等の額
		減	増	
資本金又は出資金				
資本準備金				
自己株式	7,500,000		10,000,000	2,500,000
自己株式処分差益			2,500,000	2,500,000
差引合計額				

3 自己株式の消却事例

法人の会計処理

自己株式消却額 10,000,000 自己株式 10,000,000
 （その他資本剰余金）

2,000 円（1 株当たりの会計上の帳簿価額）× 5,000 株（消却株式数）= 10,000,000 円

法人の税務処理

処理なし

（注）税務上は、自己株式の取得時に「自己株式」を認識しないため、（その取得時に消却したものと同様になる）自己株式を消却した場合には、その処理は要しない。（資本金の額も利益積立金額も変動は生じない。）

別表調整のための修正仕訳

自己株式	10,000,000	利益積立金	10,000,000
利益積立金	10,000,000	資本積立金	10,000,000

株主資本等変動計算書

	株主資本									
	資本金	資本剰余金			利益剰余金				自己株式	株主資本合計
		資本準備金	その他資本剰余金	資本剰余金合計	利益準備金	その他利益剰余金		利益剰余金合計		
						積立金	繰越利益剰余金合計			
前期末残高	×××				××	×××	×××	×××	10,000	×××
当期変動額										
自己株式の消却			10,000	10,000					10,000	0
当期純利益							×××	×××		×××
当期変動額合計			×××	×××			×××	×××	10,000	×××
当期末残高	×××		×××	×××	××	×××	×××	×××	0	×××

利益積立金の計算に関する明細書

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	当期中の増減		差引翌期首現在利益積立金額
		減	増	
利益準備金	0			0
・・・積立金				0
自己株式	12,500,000		10,000,000	2,500,000
				0

資本金等の額の計算に関する明細書

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	当期中の増減		差引翌期首現在 資本金等の額
		減	増	
資本金又は出資金				
資本準備金				
自己株式	2,500,000		10,000,000	12,500,000
自己株式処分差益	2,500,000			2,500,000
自己株式消却額		10,000,000		10,000,000

6 自己株式と適正な時価

1 自己株式と適正な時価

1 適正な時価とは

自己株式の取引は適正な時価で行わなければなりません。特に同族会社において、オーナー株主から自己株式を取得する場合には、その取引された株価については、オーナー株主である経営者が処分価額を恣意的に操作して配当所得や譲渡所得を逃れようとするとも考えられることから、適正な時価を計算することがきわめて重要です。

2 未公開会社の株価の評価

取得及び処分する自己株式の評価は、適正な時価であることが求められますが、その評価にあたっては、株主の属性、評価企業の資産や収益の状況といった要素を考慮した上で、企業の評価方法を算定し、さまざまな価格形成要素を加味し合理的な価格を算定することになります。

2 自己株式の高値買取・安値買取の場合の税務問題

1 一般の資産の場合の考え方

法人が一般の資産を取得する場合には、時価よりも高く購入すると、その高すぎた部分の金額は譲渡者に対する寄付金（役員の場合は役員賞与）とされます。

逆に法人が一般の資産を時価よりも安く購入すると、支払うべき金額の一部を免除してもらったと考え受贈益認定（雑収入認定）されます。

2 自己株式の場合の考え方

自己株式の取得法人にとっては、自己株式の取得・消去・処分は資本等取引であるため、税務否認は原則起こらない、とするのが法人税の原則的な考え方です。

しかし、非上場株式の取引については、売買価額を意図的に高額（又は低額）に決めて行う租税回避行為が頻発する可能性があることから、適正価額での資本等取引とその差額

からなる損益取引により構成された取引であると認定する税務否認が行われることとなります。

譲渡株主側にとっては損益取引となるため、高値取引・安値取引の内容に沿って税務否認が行われます。

3 自己株式の取得時の扱い

1 自己株式を高額取得した場合

時価を超える高額譲渡の場合には以下のような取扱いとなります。

買主側（発行会社）側の税務上の取扱い

個人株主より買入	時価を超える部分につき寄付金
役員株主より買入	時価を超える部分につき役員賞与
法人株主より買入	時価を超える部分につき寄付金

売主側（株主）の税務上の取扱い

個人株主	時価を超える部分につき一時所得（雑）若しくはみなし配当課税
役員（社員）株主	時価を超える部分につき給与所得、若しくはみなし配当課税
法人株主	受贈益課税

認定課税差額につき、自己株式から寄付金へ振替られます。

認定課税差額につき、株式売却益から受贈益へ振替られるが課税所得には影響しません。

例

時価 1000 円の A 社の株式 1 株（取得価額 500 円）の自己株式を 1,600 円で購入した場合。

なお、A 社における 1 株当たりの資本金等の金額は 700 円でした。

売主が法人株主の場合と個人株主（A 社役員の場合）に分けて答えなさい。

(1) 法人株主より買入

買主側の仕訳

自己株式	1,000 円	現金	1,600 円
寄付金	600 円		

Tax Report

売主側の仕訳
法人株主の場合

現金	1,600 円	自己株式	500 円
		みなし配当	300 円
		A社株式譲渡益	200 円
		雑収入(受贈益)	600 円

個人株主の場合

現金	1,600 円	自己株式	500 円
		みなし配当	300 円
		A社株式譲渡益	200 円
		雑収入(一時所得)	600 円

(2)個人株主(A社役員)より買入

買主側の仕訳

自己株式	1,000 円	現金	1,600 円
役員賞与	600 円		

2 自己株式の低額取得した場合

時価を下回る低額譲渡の場合には以下のような取扱いとなります。

買主(発行会社)側の税務上の取扱い

個人株主より買入	受贈益課税
法人株主より買入	受贈益課税

売主側の税務上の取扱い

個人(役員も含む)株主	時価の1/2を下回れば、時価で譲渡したものとされます(みなし譲渡課税)
法人株主	時価を下回る部分につき寄付金課税

税務上の時価を交付金銭等の額とみなし、みなし配当金額および株式売買損益を計算し、認定課税差額については、寄付金として処理します。

例

時価 1,000 円の A 社株式 1 株（取得価額 500 円）の自己株式を B 社より 450 円で購入した場合。

しかし、所得税法第 59 条（みなし譲渡）により、1,000 円で譲渡したものとする税務否認が行われた。

なお、A 社における 1 株当たりの資本金等の金額は 400 円でした。

買主側（A 社）の仕訳

自己株式	1,000 円	現預金	450 円
		受贈益	550 円

売主側（B 社）の仕訳

現金	450 円	A 社株式	500 円
A 社株式売却損	100 円	みなし配当	50 円

税務否認の仕訳

現金	450 円	A 社株式	500 円
寄付金	550 円	みなし配当	50 円
		A 社株式売却益	450 円

4 自己株式を売却した時の扱い

1 保有株式を高額譲渡した場合

時価を超える高額譲渡の場合には以下のような取扱いとなります。

売主側（発行法人）の税務上の取扱い

法人への譲渡	時価を超える部分につき受贈益課税
個人への譲渡	時価を超える部分につき受贈益課税

買主側（株主）の税務上の取扱い

法人への譲渡	時価を超える部分につき寄付金
個人への譲渡	高額相当分、取得価額減額

例

A社が保有していた時価 2,000 円(取得価額 1,600 円)の自己株式を B 社に対して 3,000 円で売却し申告していたら、税務調査により、2,000 円で譲渡したものとする税務否認されました。

なお、甲社における 1 株当たりの資本金等の金額は 700 円でした。

売主側 (A 社) の仕訳

当初仕訳

現金	3,000 円	自己株式	1,600 円
		自己株式処分差益 (その他資本剰余金)	1,400 円

正当仕訳

現金	3,000 円	自己株式	1,600 円
		自己株式処分差益 (その他資本剰余金)	400 円
		雑収入 (受贈益)	1,000 円

買主側 (B 社) の仕訳

当初仕訳

投資有価証券	3,000 円	現預金	3,000 円
--------	---------	-----	---------

正当仕訳

投資有価証券	2,000 円	現預金	3,000 円
寄付金	1,000 円		

2 保有株式を低額譲渡した場合

時価を下回る低額譲渡の場合には以下のような取扱いとなります。

売主側 (発行法人) の税務上の取扱い

法人への譲渡	時価を下回る部分につき寄付金課税
個人への譲渡	時価を下回る部分につき寄付金又は認定賞与課税

買主側（株主）の税務上の取扱い

法人への譲渡	受贈益課税
個人への譲渡	時価を下回る部分につき給与所得（雑）所得

例

A社が保有していた時価 2,000 円（取得価額 1,600 円）の自己株式を B 社に対して 800 円で売却し申告していたら、税務調査により、2,000 円で譲渡したものとする税務否認されました。

売主側（A社）の仕訳

現金	800 円	甲社株式(自己株式)	1,600 円
自己株式処分差損 (その他資本剰余金)	800 円		

税務否認の仕訳

現金	800 円	甲社株式(自己株式)	1,600 円
寄付金	1,200 円	自己株式処分差益 (その他資本剰余金)	400 円

買主側（B社）の仕訳

投資有価証券	2,000 円	現預金	800 円
		受贈益	1,200 円

TaxReport

自己株式の実務

【著者】日本ビズアップ株式会社

【発行】森田 務 公認会計士事務所

〒630-8247 奈良市油阪町456番地 第二森田ビル 4F

TEL 0742-22-3578 FAX 0742-27-1681

本書に掲載されている内容の一部あるいは全部を無断で複製することは、法律で認められた場合を除き、著者および発行者の権利の侵害となります。