

法人税実務事例検討

合併事業解消のため自己株式の取得に応じた場合の
法人株主の取扱い新日本アーンストアンドヤング税理士法人
エグゼクティブディレクター 税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

合併事業解消のため自己株式の取得に応じた場合であっても、自己株式として取得されることが予定されていたものでない限り、税務上、株主である内国法人は、みなし配当の額を受取配当等の益金不算入の対象とできる。

事 例

当社と同業者である B 社とが共同出資（当社は 40,000,000 円出資）により合併会社として平成 12 年に A 社を設立しましたが、当社と B 社との合併契約を解消することとなり、当社が保有する A 社株式については、A 社が自己株式として買い受けることとなりました。

A 社の発行済株式の総数は 2,000 株であり、当社は 800 株を所有していることから、その 800 株を 1 株当たり 55,000 円の合計 44,000,000 円で自己株式の取得に応じることになります。

ところで、自己株式の取得に応じた株主である内国法人においては、税務上、その発行法人から自己株式の取得の対価として交付される金銭等の額をみなし配当の額と譲渡対価の額に区分する必要がありますが、平成 22 年度税制改正により自己株式の取得が予定されていた場合には、そのみなし配当の額は受取配当等の益金不算入の適用が受けられないとのことです。

当社と B 社は、合併解消の場合には合併会社株式（A 社株式）は相手先若しくは合併会社（A 社）が優先的に購入する権利があることを確認すると合併契約書の記載に基づき、A 社及び B 社と話し合いの結果、A 社が自己株式として取得することとなったものですが、このような場合でも自己株式の取得が予定されていた場合に該当するのでしょうか。

【A社の前期末の貸借対照表】

諸資産 210,000,000 円 (含み損益は0)	諸負債	100,000,000 円
	資本金	50,000,000 円
	その他の資本剰余金	50,000,000 円
	未処分利益	10,000,000 円

(注) 源泉所得税についての処理は省略致します。

I 本事例における法令等の検討

1 自己株式の取得

法人が自己の株式を取得等した場合には、資産に計上するのではなく、取得等をした株式に対応する資本金等の額（取得資本金額）を取得等の時に資本金等の額から減算することとされています（法法2二十一、法令8①十七）。また、取得等の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（みなし配当）となります（法令9①十二）。ただし、上場株式の市場における取得など、みなし配当の額が生じ

る事由に該当しない自己の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ません（法令8①十八）。

この取得資本金額とは、自己の株式を取得した法人（取得法人）が一種類の株式を発行していた場合、その取得法人のその自己株式の取得の直前の資本金等の額をその直前の発行済株式等の総数で除し、取得法人のその自己株式の取得に係る株式の数を乗じて計算した金額とされていることから、次の計算式により計算した金額とされています（法令8①十七イ）。

【取得資本金額の計算式】

$$\text{取得資本金額} = \frac{\text{自己株式の取得の直前の資本金等の額}}{\text{自己株式の取得の直前の発行済株式（法人がその直前に有していた自己株式を除く。）の総数}} \times \text{取得株数}$$

なお、2以上の種類の株式を発行していた法人が自己の株式を取得した場合の取得資本金額は、その取得をする株式の種類ご

とに区分した資本金等の額（種類資本金額）を基礎として計算することとされています（法令8①十七ロ）。

$$\text{取得資本金額} = \frac{\text{取得の直前のその自己株式の取得に係る株式と同一の種類株式に係る種類資本金額}}{\text{取得の直前のその種類の株式（法人がその直前に有していた自己株式を除く。）の総数}} \times \text{取得株数}$$

2 法人株主のみなし配当について

法人の株主等である内国法人（法人株主）が発行法人の自己株式の取得により金銭等の交付を受けた場合、その金銭等の額がその発行法人の取得資本金額に対応する部分の金額を超えるときは、その超える部分の金額がみなし配当の額となります（法 法 24 ①四）。

このみなし配当の計算における資本金等の額は、その自己株式の取得をした法人（取得法人）のその取得の直前の資本金等の額をその取得の直前の発行済株式等の総数で除し、これに法人株主がその直前に有していた取得法人のその自己株式の取得に係る株式の数を乗じて計算した金額とされています（法令 23 ①四イ）。

【取得資本金額に対応する部分の金額の計算式】

$$\frac{\text{自己株式の取得の直前の資本金等の額}}{\text{自己株式の取得の直前の発行済株式（取得法人がその直前に有していた自己株式を除く。）の総数}} \times \text{自己株式の取得に応じた株数}$$

なお、2 以上の種類の株式を発行していた法人が自己の株式を取得した場合の取得資本金額は、その取得をする株式の種類ご

とに区分した資本金等の額（種類資本金額）を基礎として計算することとされています（法令 23 ①四ロ）。

$$\frac{\text{自己株式の取得の直前のその自己株式の取得に係る種類株式と同一の種類株式に係る種類資本金額}}{\text{自己株式の取得の直前のその自己株式の取得に係る種類株式と同一の種類株式の発行済株式（法人がその直前に有していた自己株式を除く。）の総数}} \times \text{自己株式の取得に応じた株数}$$

3 税制改正等について

(1) 完全支配関係のある内国法人による自己株式の取得

平成 22 年度税制改正により、法人株主が、完全支配関係のある他の内国法人の行う自己株式の取得により金銭等の交付を受けた場合には、みなし配当については現行どおり受取配当等の益金不算入の規定が適用されますが、譲渡した株式の譲渡原価の額を譲渡対価の額とみなすこととなり、有価証券の譲渡損益は計上されないこととなります（法 法 61 の 2 ⑯）。この譲渡損益に相当する金額については、法人株主の資本金等の額とされ

ました（法令 8 ①十九）。

なお、この改正は法人株主が平成 22 年 10 月 1 日以後に完全支配関係のある他の内国法人の行う自己株式の取得により金銭等の交付を受けた場合に適用することとされています（改正法附則 21）。

(2) 自己株式取得予定株式を自己株式として取得

法人の株主等である内国法人が、自己株式の買取りが予定されている株式の取得をした場合には、当該法人の自己株式の買取りにより金銭等の交付を受けた場合に計算されるみなし配当については、

受取配当等の益金不算入の適用はないものとされました（法法 23 ③、法令 20 の 2）が、当該法人と法人株主との間に完全支配関係がない場合には、自己株式の譲渡損益は計上されます。

なお、この改正は法人株主が平成 22 年 10 月 1 日以後に取得する株式に係る配当の額について適用することとされています（改正法附則 14）。

(3) 自己株式等の取得が予定されている株式等について

平成 22 年 6 月 30 日付「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）が公表され、法人税基本通達 3-1-8（自己株式等の取得が予定されている株式等）が新設され、『例えば、上場会社等が自己の株式の公開買付けを行う場合における公開買付け期間中に、法人が当該取得したときの当該株式がこれに該当する。』として、自己株式等の取得が予定されている株式等に該当する事例を定めています。

(4) 自己株式の取得に応じた場合の課税関係

区 分	自己株式として取得されることを予定していた場合	自己株式として取得されることを予定していない場合
完全支配関係あり	譲渡損益の計上なし (法人株主の資本金等の額) 受取配当等の益金不算入の対象 (負債利子控除なし)	同左
完全支配関係なし	譲渡損益を計上 受取配当は益金算入	譲渡損益を計上 受取配当等の益金不算入の対象 (負債利子控除あり)

II 本事例における取扱いの検討

1 発行法人の計算

本件の場合、A社は貴社の保有するA社株式のすべてを自己株式として取得することから、上記【取得資本金額の計算式】に従って計算すると、以下のようになります。

$$\frac{100,000,000 \text{ 円}}{2,000 \text{ 株}} \times 800 \text{ 株} = 40,000,000 \text{ 円 (取得資本金額)}$$

A社の自己株式の取得の対価である44,000,000円のうち、資本金等の額から成る部分の金額は40,000,000円であることから、44,000,000円－40,000,000円＝4,000,000円が利益積立金額から成る部分の金額となり、A社は資本金等の額を40,000,000円減算し、利益積立金額を4,000,000円減算することになります。

2 法人株主である貴社の計算

A社が株主である貴社から自己株式を取得する時点において、貴社とA社の間には完全支配関係がなく、上記I 3(1)の完全支配関係のある内国法人による自己株式の取得に該当しないことから、有価証券の譲渡損益が計上されることとなります。

また、貴社がA社株式を取得したのはA社の設立時である平成12年であり、平成22年10月1日以後でないことから、上記I 3(2)の自己株式取得予定株式を自己株式として取得したものに該当しませんので、みなし配当に相当する金額については、受取配当等の益金不算入の対象となります。

したがって、貴社は保有するA社株式を

A社の自己株式の取得に応じた場合、A社株式の譲渡損益の計上及びみなし配当の額を受取配当等の益金不算入の対象として法人税の所得金額の計算を行うこととなります。

ところで、株主である貴社は、A社の設立時に40,000,000円を払い込んでおり、A社株式の帳簿価額は40,000,000円であり、A社株式のすべてをA社の自己株式の取得に応じて譲渡することから、譲渡原価は40,000,000円となります。

また、A社から自己株式の取得の対価として44,000,000円を受け取ることとなりますが、みなし配当の額4,000,000円を控除した40,000,000円がA社株式の譲渡の対価となることから譲渡損益は発生しません。

[参 考]

参考として、A社及び貴社の一般的な申告調整関係を記載しておきます。

(A社)

【会計処理】

その他の資本剰余金 44,000,000円 / 現金預金 44,000,000円

【税務処理】

資本金等の額 40,000,000円 / 現金預金 44,000,000円

利益積立金額 4,000,000円 /

【税務修正】

利益積立金額 4,000,000円 / 資本金等の額 4,000,000円

(貴社)

【会計処理】

現金預金 44,000,000円 / A社株式 40,000,000円

/ A社株式譲渡益 4,000,000円

【税務処理】

現金預金 44,000,000円 / A社株式 40,000,000円

/ みなし配当 4,000,000円

【税務修正】

株式譲渡益 4,000,000円 / みなし配当 4,000,000円

< A 社の申告調整 >

【別表 5(1)】

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度	〇〇・〇・〇	法人名	A 社
	〇〇・〇・〇〇		

I 利益積立金額の計算に関する明細書					
区 分		期 首 現 在	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額 ①-②+③
		利 益 積 立 金 額	減	増	
		①	②	③	
利 益 準 備 金	1	円	円	円	円
積 立 金	2				
資 本 金 等 の 額 (自 己 株 式 の 取 得)	3		4,000,000		△4,000,000

II 資本金等の額の計算に関する明細書

区 分		期 首 現 在	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 資 本 金 等 の 額 ①-②+③
		資 本 金 等 の 額	減	増	
		①	②	③	
資 本 金 又 は 出 資 金	32	50,000,000 円	円	円	50,000,000 円
資 本 準 備 金	33				
そ の 他 の 資 本 剰 余 金	34	50,000,000	44,000,000		6,000,000
利 益 積 立 金 額 (自 己 株 式 の 取 得)	35			4,000,000	4,000,000
差 引 合 計 額	36	100,000,000	44,000,000	4,000,000	60,000,000

