

企業会計基準委員会公開草案第1号へのパブリックコメント

## 自己株式の取得価額（第19項）、自己株式の消却（第25項、26項）への意見

平成14年1月18日

税理士 竹内陽一

公認会計士 税理士 長谷川 敏也

### ・自己株式の取得価額（19項）への意見

#### 【意見】

取得した自己株式は取得価額をもって資本の部から控除すること（アメリカの会計基準でいう原価法）になっていますが、以下の二つの理由で税務処理方式（アメリカの会計基準でいう減資法と実質的に同じ方法）も認めるべきです。

#### 【理由】

##### 1. 税務処理との乖離

###### （1）税務処理の概要

平成13年改正後の商法は、自社株の取得目的を特定することなく取得財源の範囲内で自由に取得および保有を認めました。

そこでこれを受けて税務は、次のように原則的な取扱いと特例的な取り扱いを設けるに至りました。

###### 原則はすべてみなし課税

自社株を取得した場合、原則として、すべて売却側の株主に対しみなし配当課税の規定を適用することに変更されました（法法24五、所法25五）。

法人が自己株式を取得した場合、税務上は、原則として株主に交付した金銭等の額が当該株式に対応する取得時の資本等の金額（取得資本等金額＝この金額が税務上の自己株式の帳簿価額となります）を超える時には、その超える金額を利益積立金から控除することとしています（取得法人における会計上の自己株式の帳簿価額から税務上の自己株式の帳簿価額に修正 法法28八ヲ）。

###### 特例は譲渡益課税

上場会社等が市場から自社株を購入した場合には、当該株式を売却した株主自らは発行法人が自己株式を購入したかどうかはわからないので、こうした場合にはみなし配当課税は適用せず、通常の譲渡益課税を行うものとしています（法法24五カッコ書、法法61の2、所法25五カッコ書、措法37の10）。

上場会社等が市場買付の方法により自己株式を取得した場合には、特例として、株主に交付した金銭等の額が当該自己株式の取得資本等の金額を超えても、その超える金額を利益積立金から控除しません（会計上の自己株式の帳簿価額と税務上の自己株式の帳簿価額とは同額となります）。

(2) 税務実務における原則処理と公開草案とのギャップの具体例

会計処理における別表4と別表5(1)の関係及び留保金課税について以下の煩雑な処理が発生します。

【説例】自己株式取得直前の資本の部が以下の会社が自己株式を1株取得し、消却する場合の会計処理と申告調整を考えます。

(資本の部)

資本金	200 (発行済み株式数10株)
剰余金	<u>800</u>
合計	<u>1,000</u>

【公開草案】

自己株式	100 / 現金	84
		/ 預り金 16

【税法】

自己株式	20 / 現金	84
利益積立金	80 / 預り金	16
(自己株式20 = 資本等200 × 1株 / 10株 法法2条十七ツ)		
(利益積立金80 = 交付金銭100 - 取得資本等金額20 法法2条十八ヲ)		

なお、定時総会特別決議を経て自己株式を取得後、同一事業年度内に消却した場合、会計上自己株式勘定は相殺され、当期末処分利益により自己株式を消却する場合には損益計算書が以下のようなになるため、結果的に会計と税法の仕訳は以下のような違いになります。

【損益計算書】

当期利益	***
前期繰越利益	***
自己株式消却額	<u>100</u>
当期末処分利益	<u>***</u>

【会計】

自己株式消却額	100 / 現金	84
		/ 預り金 16

【税法】

利益積立金	80 / 現金	84
資本積立金	20 / 預り金	16

自己株式取得の会計処理は、会計上は資本取引になるため、損益計算には一切影響せず、税務上も、その所得計算の過程には全く影響しません。ただし、法人税法2条18号ヲによれば、自己株式取得時の原則処理として、取得資本等金額を超える金額は利益積立金額を控除する、とあります。したがって、別表5(1)には、法人税法2条18号ヲによって控除する利益積立金額を記載することになります。

さらには税務上、交付金銭等の取得資本等金額を超える部分の金額は、取得時において当期利益の金額から支出しており、留保金額から減算することが認められると考えられます。当期所得金額に影響させないために、「加算」項目と「減算」項目とに同金額を両建てで記載し、さらに、加算については「社外流出 80」減算項目については、「留保 80」という処理を行い、当期留保所得金額が減少する申告調整をすることになります。

つまり、自己株式を「借方100」(原価法)と処理したことから、実務上複雑な申告調整が発生することになります。

### (3) 公開草案にたいする提案

上記のギャップを解消する為に以下の会計処理も認めることにすべきです。

【会計】

自己株式 20 / 現金 84

自己株式買受損 80 / 預り金 16

【損益計算書】

当期利益	***
前期繰越利益	**
自己株式買受損	<u>80</u>
当期末処分利益	<u>****</u>

すなわち、会計と税務を一致させる会計処理を行った場合、自己株式買受損は当期利益のうち留保した金額ではないので、留保所得の計算を行う場合において、当該利益積立金の減算はそのまま所得等の金額から減算すれば良い事になります。従って実務上の混乱がありません。

## 2. 原価法以外の方法の理論的背景

公開草案では取得価額で自己株式を借記することしか述べていませんが、アメリカにおける会計処理でも原価法以外に減資法、額面法があります。

我が国では額面制度が廃止されたため額面法そのものを利用することはできませんが、その延長線上にある会計処理は検討すべきです。

すなわち、自己株式を取得した時点で、一株あたりの払込資本の金額に基づいて自己株式勘定に借記し、それと取得価額との差額が借方なら留保利益に、貸方なら払込資本に記入します。この

方法であれば自己株式勘定を用いながら、減資法を用いた場合と実質的に結果を一致させることができます。すなわち、税務の処理と同じ結果となります。

・自己株式の消却(第25項、26項)への意見

【意見】

取得した自己株式消却方法には、以下の理由で税務処理方式(マイナスの資本積立金、会計上はマイナスの資本剰余金)も認めるべきです。

【理由】

税務処理との乖離

(1) 保有自己株式の消却の会計と税務のギャップ

公開草案では「消却の際の取締役会決議で減額する資本項目(その他資本剰余金、当期末処分利益)及びその他資本剰余金を減額する場合は内訳を定めることとし、消却手続が完了したときにその決議に従い会計処理する」

「その他資本剰余金のマイナス表示は適切でないため、その他資本剰余金を財源とする自己株式の消却はその他資本剰余金残高を限度とする」

「当期末処分利益により自己株式を消却する場合は損益計算書において当期純利益等の次に未処分利益による自己株式消却額等の科目をもって表示し未処分利益の減額項目とする」とされています。

一方、保有自己株式の消却の税務は次のとおりであり、この公開草案のうち、利益剰余金から減額する会計処理を行うと、申告調整が必要になります。

法人が取得・保有している自己株式を消却した場合には、取得時の処理方法(原則または特例)にかかわらず、消却する自己株式の帳簿価額から減少する資本の金額を減算した残額を資本積立金の額から控除します(法法2十七ツ)。つまり、保有自己株式を消却するときは、税務上の簿価を資本積立金から減算させることとなります。

(2) 具体例

法人が取得した翌事業年度以降において自己株式を消却する場合の会計上の処理と税務上の処理を比較してみます。ここでは当期末処分利益により自己株式を消却する場合を想定します。

【公開草案】

自己株式消却額 100 自己株式 100

【損益計算書】

当期利益	× × ×
前期繰越利益	× × ×
自己株式消却額	<u>100</u>
当期末処分利益	<u>× × × ×</u>

【税務】

<原則>

資本積立金 20 自己株式 20

\* 申告調整

別表5(1):『利益積立金額の明細』

自己株式 80

資本積立金額 20

『資本積立金額の明細』

自己株式 20

<特例>

資本積立金 100 自己株式 100

\* 申告調整

別表5(1):『利益積立金額の明細』

資本積立金額 100

『資本積立金額の明細』

自己株式 100

(3) 公開草案に対する提案

税務においては、いずれの会計処理にもかかわらず、自己株式消却時には、税務上の自己株式の金額(取得資本等金額=いわゆる税務上の自己株式の帳簿価額)を「資本積立金」から控除する事になります(法人税法2条17号ツ)。

この時、別表5(1)「利益積立金額の明細」に記載する繰越損益金は、会計上で自己株式を消却した後の金額を記載しますが、税務上は、自己株式取得時において、すでに、利益積立金額の計算過程において減少させるべき利益積立金額「80」を控除しています。したがって、申告調整によって取得時に減少させた利益積立金額を戻し入れる処理が必要になり、実務が混乱することになります。

税務での処理、すなわちマイナスの資本積立金(会計上はその他資本剰余金のマイナス)も認容すべきです。