

会社分割と自己株式の移転 [Profession Journal No. 21(2013年5月30日)に掲載した記事を基に起稿]

税理士 竹内 陽一

1 会社分割における自己株式の承継

平成17年に創設された会社法の下における会社分割においては、事業に関して有する権利義務を承継するものとされており、旧商法の下における「営業の承継」が「事業に関して有する権利義務の承継」に変更されています。この権利義務の承継の中には、自己株式の承継も含まれます。

分割会社が有する自己株式については、吸収分割においては、吸収分割契約書に記載することで、分割会社の自己株式が承継会社に承継されて承継会社で他社株式となることとなります（会社法758三）。

この自己株式の承継は、吸収分割に限られ、新設分割では自己株式の承継に関する規定がないため、新設分割設立会社への自己株式の承継はできないと考えられます。

2 分割会社の自己株式の会社分割による承継の会計処理

上記1の会社法による改正に対応して、会社計算規則40条においては、次のとおり、吸収分割会社の自己株式の処分の場合の会計処理が規定されています。

(吸収分割会社の自己株式の処分)

第40条 吸収分割により吸収分割会社（株式会社に限る。）が自己株式を吸収分割承継会社に承継させる場合には、当該吸収分割後の吸収分割会社のその他資本剰余金の額は、第1号及び第2号に掲げる額の合計額から第3号に掲げる額を減じて得た額とする。

- 一 吸収分割の直前の吸収分割会社のその他資本剰余金の額
- 二 吸収分割会社が交付を受ける吸収型再編対価に付すべき帳簿価額のうち、次号の自己株式の対価となるべき部分に係る額
- 三 吸収分割承継会社に承継させる自己株式の帳簿価額

2 前項に規定する場合には、自己株式対価額は、同項第2号に掲げる額とする。

分割会社において、自己株式の帳簿価額が100（時価は100）、交付を受ける承継会社株式に付すべき帳簿価額のうち自己株式の対価となる部分に係る額が時価で100とすると、分割会社の自己株式の処分に係る会計仕訳は、次のとおりとなり、差額が生じた場合には、その他資本剰余金の額で調整することになります。

承継会社株式 100 / 自己株式 100

3 分割によって移転する分割法人の自己株式の税制における基本的な取扱い

法人税法においては、平成18年度改正により、自己株式の取扱いが改正され、自己株式を保有する場面においては、自己株式を資産として取り扱わないものとされています。

しかし、これは自己株式の存在自体を否定したものではありませんので、分割等によって自己株式が移転する場合には、税制上も、その移転に関する処理を行うこととなります。

自己株式が移転する場合には、基本的には、その移転を「譲渡」と捉え、「譲渡」に係る取扱いを適用することになります。

平成18年度改正により、自己株式の取得と譲渡がそれぞれ資本金等の額の減少と増加として処理することに改められていることは、周知のとおりです。

このため、分割法人においては、分割による自己株式の移転が「譲渡」ということになるのであれば、基本的には、資本金等の額の増加として処理することとなります。

分割が適格分割型分割に該当する場合には、自己株式の移転は、「譲渡」ではなく、「引継ぎ」ということとなりますが、この「引継ぎ」ということになるときは、分割法人において帳簿価額がない自己株式が分割承継法人に移転して帳簿価額がない分割法人株式（有価証券）となることとなります。この場合には、分割法人の自己株式の帳簿価額がないことから、分割法人と分割承継法人のいずれにおいても、資本金等の額が増加したり減少したりすることはありません。

ところで、分割型分割においては、分割法人が分割承継法人から交付を受けた分割承継法人株式を分割法人の株主に交付するということになるため、分割法人においては、この交付の処理も行うことが必要となります。ただし、分割法人がその株主に分割承継法人株式を交付する処理は、分割法人の自己株式に関する処理に影響を与えることはありません。

以下、分割を分割型分割と分社型分割に分けて、更に詳しく解説を行うこととしますが、解説の前提となる事実関係に関しては、分割によって移転する資産等は分割法人の自己株式のみで、この分割法人の自己株式の時価は100であり、分割承継法人から交付を受ける対価は分割承継法人株式のみであるものとします。

4 分割型分割によって移転する分割法人の自己株式の税制における取扱い

(1) 非適格分割型分割の場合

非適格分割型分割においては、分割法人から分割承継法人への資産等の移転は、法人税法62条（合併及び分割による資産等の時価による譲渡）により、資産等の時価による「譲渡」となります。

このため、分割法人においては、譲渡原価が0の自己株式を時価で譲渡した、という処理を行うこととなります。

この処理は、通常の自己株式の譲渡と同様となり、譲渡対価として分割承継法人株式（有価証券）を時価によって取得し、法人税法施行令8条1項1号（資本金等の額）により、自己株式の時価に相当する金額だけ資本金等の額を増加させることとなります。

この処理を仕訳の形態で示すと、次のとおりとなります。

分割承継法人株式 100 / 資本金等の額 100

非適格分割型分割により、分割法人の自己株式の移転を受けた分割承継法人においては、分割法人株式（有価証券）を時価によって取得し、法人税法施行令8条1項6号により、その分割法人の自己株式の時価に相当する金額だけ資本金等の額を増加させることとなります。

この処理を仕訳の形態で示すと、次のとおりとなります。

分割法人株式 100 / 資本金等の額 100

非適格分割型分割において分割法人が自己株式を分割承継法人に移転した場合には、分割法人と分割承継法人は、いずれも有価証券を時価によって取得し、自己の資本金等の額をその時価に相当する金額だけ増加させる処理を行うこととなるわけです。

(2) 適格分割型分割の場合

適格分割型分割においては、分割法人から分割承継法人への資産等の移転は、法人税法62条の2（適格合併及び適格分割型分割による資産等の帳簿価額による引継ぎ）により、資産等の帳簿価額による「引継ぎ」となります。

このため、分割法人においては、帳簿価額がない自己株式をそのまま分割承継法人に引き継ぎ、分割承継法人株式（有価証券）を取得した、という処理を行うこととなります。

分割法人においては、この分割承継法人株式（有価証券）の取得価額は、法人税法施行令119条1項26号（有価証券の取得価額）により、「その取得の時ににおけるその有価証券の取得のために通常要する価額」（時価）ということになりますが、この金額は、法人税法

62条の2第3項及び法人税法施行令123条の3第2項（適格合併及び適格分割型分割における合併法人等の資産及び負債の引継価額等）によって、「法人税法施行令8条1項6号に規定する純資産価額に相当する金額」とされており、更に、この金額は、8条1項15号の規定により計算した金額に相当する金額とされています（注）。この法人税法施行令8条1項15号の金額は、帳簿価額に基づく移転純資産割合に応じて分割法人の資本金等の額を減少させる場合のその減少額を計算するものですが、本件の場合には、分割法人の自己株式の帳簿価額がないことから、0ということになります。

（注）分割法人の資本金等の額の減少額に関して、法人税法施行令123条の3第2項により、一旦、8条1項6号に規定する金額とした上で、更に、8条1項15号に規定する金額としています。しかし、法人税法施行令8条1項6号は分割承継法人の資本金等の額の増加額に関する定めであり、そこから分割法人の資本金等の額の減少額を定めた8条1項15号に戻るのであれば、本来は、わざわざ8条1項6号の規定へ回り道をして定めるといったことは、必要ないはずですが。

この処理を仕訳の形態で示すとすれば、次のとおりとなります。

分割承継法人株式 0 / 資本金等の額 0

適格分割型分割により、分割法人の自己株式の移転を受けた分割承継法人においては、法人税法施行令123条の3第3項（適格合併及び適格分割型分割における合併法人等の資産及び負債の引継価額等）により、分割法人株式（有価証券）の帳簿価額による引継ぎを受けたものとし、8条1項6号により、分割によって移転を受けた資産等の帳簿価額に基づく純資産価額だけ資本金等の額を増加させることとされていますが、本件の場合には、分割法人の自己株式の帳簿価額がないことから、0ということになります。

この処理を仕訳の形態で示すとすれば、次のとおりとなります。

分割法人株式 0 / 資本金等の額 0

適格分割型分割において分割法人が自己株式を分割承継法人に移転した場合には、分割法人と分割承継法人は、いずれも有価証券の帳簿価額を0とする処理のみを行うこととなるわけです。

このような分割法人と分割承継法人の有価証券の帳簿価額を0とする処理は、これらの法人の処理の継続性という点では首肯できるものですが、自己株式が分割によって他社株式に置き換わることにより、これらの双方の法人において、爾後に、譲渡原価を0として有価証券の譲渡利益が計算されることとなって、実態のない所得に対して多額の課税が行

われる、という問題が生ずることとなります。

自己株式が他社株式に置き換わるといったことがない場面では、自己株式の取引を資本金等の額の増加・減少とすることで問題は生じないわけですが、本件のように、自己株式が他社株式に置き換わることとなる場面では、取得価額を復活させて、正しい有価証券の譲渡利益額・譲渡損失額が計上されるようにする必要がある、と考えられます。

5 分社型分割によって移転する分割法人の自己株式の税制における取扱い

(1) 非適格分社型分割の場合

非適格分社型分割においては、非適格分割型分割と同様に、分割法人から分割承継法人への資産等の移転は、法人税法62条により、資産等の時価による「譲渡」となります。

このため、分割法人においては、譲渡原価が0の自己株式を時価で譲渡した、という処理を行うこととなります。

この処理は、通常の自己株式の譲渡と同様となり、譲渡対価として分割承継法人株式（有価証券）を時価によって取得し、法人税法施行令8条1項1号により、自己株式の時価に相当する金額だけ資本金等の額を増加させることとなります。

この処理を仕訳の形態で示すと、次のとおりとなります。

分割承継法人株式 100 / 資本金等の額 100

非適格分社型分割により、分割法人の自己株式の移転を受けた分割承継法人においては、分割法人株式（有価証券）を時価によって取得し、法人税法施行令8条1項7号により、その分割法人の自己株式の時価に相当する金額だけ資本金等の額を増加させることとなります。

この処理を仕訳の形態で示すと、次のとおりとなります。

分割法人株式 100 / 資本金等の額 100

非適格分社型分割において分割法人が自己株式を分割承継法人に移転した場合には、分割法人と分割承継法人は、非適格分割型分割の場合と同様に、いずれも有価証券を時価によって取得し、自己の資本金等の額をその時価に相当する金額だけ増加させる処理を行うこととなるわけです。

(2) 適格分社型分割の場合

適格分社型分割においては、分割法人から分割承継法人への資産等の移転は、法人税法62条の3（適格分社型分割による資産等の帳簿価額による譲渡）により、資産等の帳簿価額による「譲渡」となります。

このため、分割法人においては、帳簿価額がない自己株式をそのまま分割承継法人に譲渡し、分割承継法人株式（有価証券）を取得した、という処理を行うこととなります。

分割法人においては、この分割承継法人株式（有価証券）の取得価額は、法人税法施行令119条1項7号により、資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額とされていますが、本件の場合には、分割によって移転するものは分割法人の自己株式のみであり、その帳簿価額がないことから、0ということになります。

この処理を仕訳の形態で示すとすれば、次のとおりとなります。

分割承継法人株式 0 / 資本金等の額 0

適格分社型分割により、分割法人の自己株式の移転を受けた分割承継法人においては、法人税法施行令123条の4（適格分社型分割における分割承継法人の資産及び負債の取得価額等）により、分割法人株式（有価証券）の取得価額は、分割法人における帳簿価額とされていますが、本件の場合には、分割法人の自己株式の帳簿価額がないことから、0ということになります。

この処理を仕訳の形態で示すとすれば、次のとおりとなります。

分割法人株式 0 / 資本金等の額 0

適格分社型分割において分割法人が自己株式を分割承継法人に移転した場合には、分割法人と分割承継法人は、適格分割型分割の場合と同様に、いずれも有価証券の帳簿価額を0とする処理のみを行うこととなるわけです。

なお、本件のように、自己株式が他社株式に置き換わることとなる場面では、取得価額を復活させて、正しい有価証券の譲渡利益額・譲渡損失額が計上されるようにする必要があります、という点に関しては、上記4においても述べたとおりです。