

株式の種類を変更した場合の種類資本金額の取扱い

日本税制研究所

【問】

当社は、既存の普通株式の一部を別の種類の株式に変更することとしましたが、この場合、当社の税制上の種類資本金額をどのように処理することとなるのかということをご教示下さい。

種類資本金額について定めた次の法人税法施行令 8 条 1 項 17 号ロ及び 2 項の規定は、種類株式の新規発行のみに対応するものとなっており、株式の種類の変更には対応していないように思われます。

【回答（要旨）】

普通株式の一部を別の種類の株式に変更する場合にも、種類資本金額を計上することとなります。

この種類資本金額の計算方法としては、種類を変更した株式の数の割合による方法、そして、種類を変更しなかった株式の時価と種類を変更した株式の時価の割合による方法とが考えられます。

1 法令の規定の確認

最初に、ご質問の法人税法施行令 8 条 1 項 17 号ロと 2 項（資本金等の額）の規定を確認しておくこととします。

法人税法施行令 8 条 1 項 17 号ロ

十七 法第二十四条第一項第四号から第六号までに掲げる事由（以下この号において「自己株式の取得等」という。）により金銭その他の資産を交付した場合の取得資本金額（次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいい、当該金額が当該自己株式の取得等により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額（適格現物分配に係る資産にあつては、その交付の直前の帳簿価額）の合計額を超える場合には、その超える部分の金額を減算した金額とする。）

イ 省略

ロ 当該自己株式の取得等をした法人が二以上の種類の株式を発行していた法人である場合 当該法人の当該自己株式の取得等の直前の当該自己株式の取得等に係る株式と同一の種類株式に係る種類資本金額を当該直前の当該種類の株式（当該法人が当該直前に有していた自己の株式を除く。）の総数で除し、これに当該自己株式の取得等に係る当該種類の株式の数を乗じて計算した金額（当該直前の当

該種類資本金額が零以下である場合には、零)

法人税法施行令 8 条 2 項

2 前項第十七号ロに規定する種類資本金額とは、同号に規定する自己株式の取得等の直前までのその種類の株式の交付（次項に規定する場合における同項に規定する合併等による交付を除く。）に係る増加した資本金の額又は出資金の額並びに前項第一号から第十一号までに掲げる金額の合計額から当該自己株式の取得等の直前までのその種類の株式に係る同項第十五号から第十九号までに掲げる金額の合計額（第五項に規定する場合における前項第十五号に掲げる金額を除く。）を減算した金額をいう。

ご指摘のように、これらの規定を見る限り、株式の種類の変更があった場合に「種類資本金額」をどのように取り扱うのかということに関しては、言及されていません。上記の法人税法施行令 8 条 2 項の規定の前半の下線部分は、「交付」に係る金額であり、後半の下線部分は、株式の種類の変更に関する処理は含んでいません。

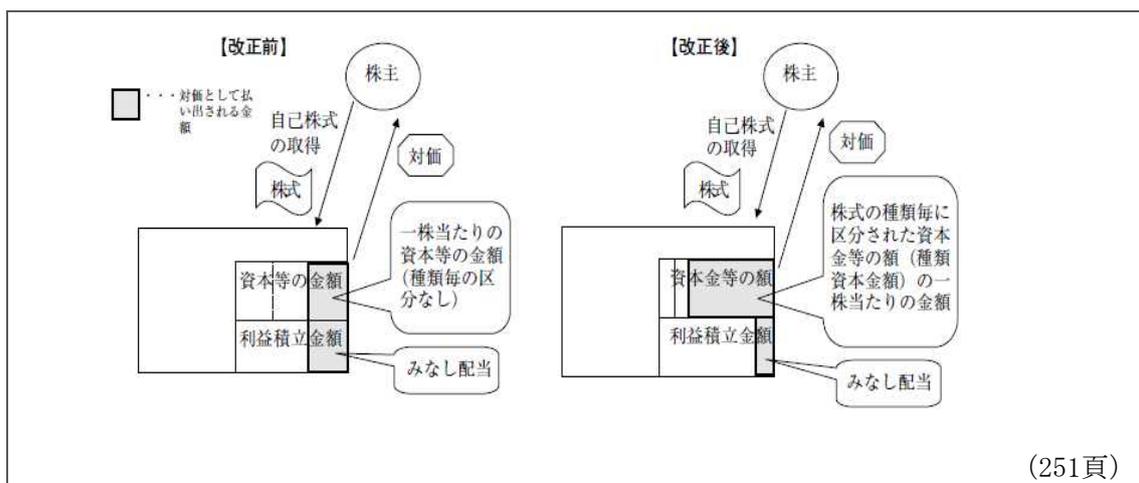
このため、法人税法施行令 8 条 2 項の規定を文言どおりに読む限りは、株式の種類を変更しても「種類資本金額」の異動はない、ということになります。

2 創設理由の確認

次に、この種類株式に係る取扱いがどのような趣旨によって創設されたのかということを確認しておくこととします。

『平成18年度 税制改正の解説』（財務省）においては、この取扱いを設けた理由に関して、次のように、図を付して説明しています。

これまで種類株式については、株式が発行法人に取得される場合のみなし配当の額の計算において、いわゆる普通株式と種類株式とを区別せずに1株当たりの資本金等の額を計算し、それを超える部分の金額をみなし配当の額としていましたが、この点について、諸々の指摘もあったところです。そこで今回の会社法の制定によりこれまで以上に多様な種類の株式の発行が想定されることとなったことを契機として、株式の種類ごとに資本金等の額を区分管理することによりこれらの各株式の種類の違いに応じた課税の取扱いとなるように見直しを行ったものです。



この説明の「諸々の指摘」がどのような内容のものであるのかということは、必ずしも明らかではありませんが、上記の図から推測すると、普通株式とは異なる種類の株式の出資者が出資を行った後にその株式を発行法人に買い取らせた場合に、本来は、その買取価額の大部分を出資金額の戻りとするのが適当と考えられるにもかかわらず、普通株式の株主がその株式を発行法人に買い取らせた場合と同様に、みなし配当が多額に計上されることになってしまう、という問題があったことがこの取扱いを設けた理由となっている、と考えられます。

3 解釈の検討

この取扱いの法令の規定と創設理由は、上記のとおりですが、以下、これを踏まえて、ご質問の検討を行うこととします。

上記の法令の規定と創設理由を見て、まず、明確に確認できることは、既存の株式と種類の異なる株式を新たに発行した場合には、その新たに発行した株式に対応する種類資本金額を計上することとなるということです。

これには、異論はないはずです。

しかし、既に述べたとおり、上記の法令の規定には、既存の株式の一部を種類の異なる株式に変更した場合の取扱いに関する定めは全く存在せず、上記の創設理由にも、そのような取扱いに関して言及した部分はありません。

このため、上記の法令の規定に関して述べたとおり、既存の株式の一部を種類の異なる株式に変更した場合には、種類資本金額が異動することはないのではないかと疑問が湧いてくることとならざるを得ません。

しかし、上記の創設理由が、本来は株式の買取価額の大部分を出資金額の戻りとするのが適当と考えられるにもかかわらず、それによってみなし配当が多額に計上されることを防止するという点であるとしたら、株式の種類の変更の場合には種類資本金額の異動がなくてもよいということにならないことは、明らかです。

また、仮に、株式の種類の変更の場合には種類資本金額に異動がなく、株式の発行の場合には種類資本金額に異動がある、ということになれば、結果に殆ど相違のない行為について、税制上、全く異なる取扱いをする、ということになってしまいます。

このような点からすると、株式の種類の変更の場合にも、法令の規定の趣旨からして、種類資本金額の異動があると解するのが適当と考えられます。

4 種類資本金額の計算

株式の種類の変更の場合にも種類資本金額の異動があるということであれば、次に、その金額がどうなるのかということが問題となります。

これに関しては、まず、既存の株式の一部を種類の異なる株式に変更するという場合には、その変更前の株式の時価とその変更後の株式の時価とが同一でなければ、株主間において寄附金＝受贈益という問題が生ずる可能性がある、ということを確認しておくこととします。

このように株主間で寄附金＝受贈益という問題が生ずるような場合には、種類資本金額に関しても、それぞれの個別事情をよく勘案してその取扱いを個々に検討することが適当と考えます。

このため、ここでは、種類の変更の前後の株式の時価が同一であるという前提で検討を進めることとします。

既存の株式の一部の種類を変更し、その変更した株式に対応する種類資本金額を計算するという事になった場合には、その計算方法として、資本金等の額に種類を変更した株式の数の割合を乗じて種類資本金額を算出するという方法と、種類を変更しなかった株式の時価と種類を変更した株式のその変更後の時価との割合に応じて資本金等の額を按分してその種類を変更した株式に対応する種類資本金額を算出するという方法の二つがある、と考えられます。

この二つの方法に関しては、株式の種類の変更が実質的には新たな種類の株式の発行と同様の効果があることを考慮すると、前者の方法よりも後者の方法に妥当性があると考えられるところであるが、種類の変更の前後の株式の時価が同一であるということであれば、二つの方法のいずれによっても、結果は同じ、ということになります。

ご質問のケースに関しては、以上の点を参考として、種類資本金額の計算を行って頂ければ、税制上の問題は生じないこととなる、と考えられます。