

法人税実務事例検討

資本剰余金からの配当と利益剰余金からの配当を
同時に行う場合の取扱い新日本アーンストアンドヤング税理士法人
ディレクター 税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

資本剰余金からの配当と利益剰余金からの配当とを同時に行った場合、税務上、資本剰余金からの配当については、資本金等の額から成る部分の金額と利益積立金額から成る部分の金額とに区分し、利益剰余金からの配当については、その全額が利益積立金額から成る部分の金額として計算することとなる。

事

例

当社は電子部品の製造販売を主たる事業とし、関連する複数の子会社を有しておりますが、その子会社のうちA社（当社が発行済株式の100%を保有しており、A社株式の帳簿価額は1億円です。）は、一般のサービス業を主たる事業としていることから、当社の事業との関連性も薄いためA社株式を第三者へ譲渡することとなりました。

ところで、A社は製造業を行う目的で設立されたことから、設立時の資本金は1億円であり、その後サービス業に事業目的を変更したため、資本金が4千万円に減少しており、その他の資本剰余金6千万円と利益剰余金5千万円がA社に留保されています（税務上の資本金等の額は1億円、利益積立金額は5千万円です。）。

そのため、A社株式の譲渡契約を締結する前に、A社のその他の資本剰余金6千万円のうち5千万円と利益剰余金5千万円のうち4千万円の合計9千万円を配当として回収することとしました。

なお、A社はサービス業であり、設備資金等が必要でないこと及び余剰資金として多額の現預金を有していることから、その他の資本剰余金と利益剰余金の大部分を配当として支払うことについては、A社でも了承しており、A社の定時株主総会において、その他の資本剰余金5千万円と利益剰余金4千万円の合計9千万円を剰余金からの配当として支払うことを決議しました。

この場合において、資本剰余金から配当を行った場合には、税務上、資本の払戻しの金額と

配当とみなされる金額（みなし配当）とを区分することになるとのことですが、資本剰余金からの配当と利益剰余金からの配当とを同時に行った場合には、どのように計算すればよろしいですか。

【当社の会計処理】

現金預金 40,000,000 円 / 受取配当 40,000,000 円
 現金預金 50,000,000 円 / 子会社株式 50,000,000 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からの検討

1 発行法人について

平成 18 年度税制改正において、資本金等の額は法人が株主等から出資を受けた金額と、利益積立金額は法人の所得の金額で留保している金額と、法人税法でそれぞれの概念が明確化されました。そして、その細目については政令で規定されました。

資本金等の額は、資本金の額又は出資金の額と、前事業年度までの資本金の額又は出資金の額以外の資本金等の額の増減額及び当該事業年度の資本金の額又は出資金の額以外の資本金等の額の増減額の合計額とを合計した金額とされました（法法 2 十六、法令 8）。

また、利益積立金額についても、資本金等の額と同様に、「法人の所得の金額で留保している金額」としてその概念の明確化

が図られるとともに、その細目については政令で規定されました。

利益積立金額は、前事業年度までの利益積立金額の増減額及び当該事業年度の利益積立金額の増減額の合計額とされました（法法 2 十八、法令 9）。

ところで、資本剰余金を原資とする剰余金の分配を行う場合には、税務上は資本の払戻しに該当するものとして取り扱われることとなります。

すなわち、資本の払戻し（資本剰余金の減少に伴う剰余金の分配で分割型分割によるもの以外のもの）により金銭その他の資産を交付した場合には、減少する資本金等の額（減資資本金額）は次の算式により計算した金額とされ、また、減少する利益積立金額はその交付した金銭等の金額から減資資本金額を控除した金額とされました（法令 8 ①十九、9 ①七）。

【減資資本金額の計算式】

資本の払戻しの直前の
 資本金等の額 \times $\frac{\text{資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額}}{\text{前事業年度末の簿価純資産価額（前事業年度末後に資本金等の額の変動があった場合には、これらを加減算した金額）}}$

(注) 1 分数に小数点以下 3 位未満の端数があるときは、これを切り上げます。

2 分数が 1 を超える場合には、1 とします。

したがって、資本剰余金からの配当を行った法人（発行法人）においては、「交付金銭等の額」－「減資資本金額」＝「減少する利益積立金額」となります。

2 法人株主のみなし配当について

法人株主が発行法人の資本の払戻し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資本の払戻しに係る

株式又は出資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 ①三）。

このみなし配当の計算における資本金等の額は、その資本の払戻しを行った法人（払戻法人）のその払戻しの直前の払戻等対応資本金額等に保有する株式の数の割合を乗じることから、次の計算式により計算した金額とされています（法令 23 ①三）。

【株式又は出資に対応する部分の金額の計算式】

$$\text{資本の払戻しの直前の資本金等の額} \times \frac{\text{資本の払戻しにより減少した資本金の額}}{\text{前事業年度末の簿価純資産価額（前事業年度末後に資本金等の額の変動があった場合には、これらを加減算した金額）}} \times \frac{\text{資本の払戻しの直前に有していた払戻法人の払戻しに係る株式の数}}{\text{資本の払戻しの直前の発行済株式（自己の株式を除く）の総数}}$$

(注) 資本剰余金からの配当を行った法人（払戻法人）の減資資本金額と払戻等対応資本金額は一致することになります。

資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金の配当を行った場合には、全体が資本の払戻しになるものの、上記計算式の分子が「交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額」ではなく「減少した資本剰余金の額」とされているため、資本剰余金の減少額の範囲内でまず資本金等の額が減少し、交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額のうちその減少資本金等の額を超える部分の金額が利益積立金の減少額（株主にとってはみなし配当の額）となります。つまり、資本剰余金原資部分は資本金等の額と利益積立金額との比例的減少と、利益剰余金部分は利益積立金の減少となるということです。（平成 18 年版改正税法のすべて（256 頁）：（財）大蔵財務協会）

3 法人株主の有価証券の譲渡損益の計算

法人株主が、資本の払戻しにより金銭等の交付を受けた場合には、その交付を受けた金銭等のうちみなし配当以外の部分は株式の譲渡対価として譲渡損益の計算を行うこととなります。

資本剰余金からの配当の場合、株主の保有している株式数についての変動はありませんが、払戻法人における簿価純資産に占める資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額の割合（払戻割合）に対応する部分の金額を譲渡原価として、有価証券の譲渡損益を計上することとなります（法法 61 の 2 ⑰）。

【有価証券の譲渡原価の計算式】

$$\text{払戻しの直前の有価証券の帳簿価額} \times \frac{\text{資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額}}{\text{払戻法人における前事業年度末の簿価純資産価額 (前事業年度末後に資本金等の額の変動があった場合には、これらを加減算した金額)}}$$

- (注) 1 分数に小数点以下 3 位未満の端数があるときは、これを切り上げます。
2 分数が 1 を超える場合には、1 とします。

なお、払戻法人は、資本の払戻しを行った場合には、法人株主に対してその払戻しに係る払戻割合を通知しなければならないこととされています（法令 119 の 9 ②）。

における分子は 5 千万円となり、利益剰余金からの配当 4 千万円は、その全額を利益積立金額から減算することになります。

減資資本金額は、資本の払戻しの直前の資本金等の額 100,000,000 円に払戻割合である 0.334 を乗じて算出された 33,400,000 円となります。

よって、資本剰余金の減少により交付された 50,000,000 円から減資資本金額 33,400,000 円を控除した 16,600,000 円が払戻法人である A 社における資本の払戻しに係る利益積立金額の減少額となり、利益剰余金からの配当 40,000,000 円との合計金額 56,600,000 円を利益積立金額から減算することになります。

II 本事例における取扱いの検討

1 払戻法人である A 社の計算

本件の場合、A 社は利益剰余金からの配当 4 千万円と資本剰余金からの配当 5 千万円の合計 9 千万円を定時株主総会での決議に従って株主である貴社に対して剰余金の配当として支払うことから、税務上、減資資本金額と利益積立金額をどのように計算するのかということになりますが、上記 I 1 の発行法人の減資資本金額の計算式に従って A 社の減資資本金額を計算すると、資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額は 50,000,000 円であり、前事業年度末の簿価純資産価額は 150,000,000 円であることから、払戻割合は 0.3333…と計算されますが、小数点以下 3 位未満を切り上げて 0.334 となります。

この計算においては、払戻法人である A 社から剰余金の配当として 9 千万円が支払われたとしても、資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額は 5 千万円であることから、上記 I 2 のとおり、払戻割合の計算

2 法人株主である貴社の計算

本件の場合、資本の払戻しに係る払戻割合は 0.334 であることから、法人株主である貴社の A 社株式の帳簿価額 100,000,000 円にその払戻割合である 0.334 を乗じて算出された 33,400,000 円が A 社株式（有価証券）の譲渡原価となります。

また、譲渡対価は払戻法人である A 社の減資資本金額 33,400,000 円に払戻法人である A 社の発行済株式の総数の保有割合を乗じて計算されますが、貴社が A 社の発行済株式のすべてを保有していることから、保有割合は 1 となり、譲渡対価は

33,400,000 円となります。

したがって、資本の払戻しに係る A 社株式の譲渡対価の額は 33,400,000 円であり、譲渡原価の額も 33,400,000 円であることから、貴社において有価証券の譲渡損益は発生しません。

なお、みなし配当の金額は、資本の払戻

しに係る交付金銭等の額 50,000,000 円から譲渡対価の額 33,400,000 円を控除した 16,600,000 円となりますが、利益剰余金からの配当 40,000,000 円との合計金額である 56,600,000 円が受取配当等の益金不算入の対象となります (法 23 ①②)。

貸借対照表	会社法	法人税法
資本剰余金 5 千万円	剰余金の配当 9 千万円	減資資本金額 3.34 千万円
利益剰余金 4 千万円		みなし配当部分 1.66 千万円
		配当 4 千万円

(貴社)

【会計処理】

現金預金 40,000,000 円 / 受取配当 40,000,000 円
 現金預金 50,000,000 円 / A 社株式 50,000,000 円

【税務処理】

現金預金 40,000,000 円 / 受取配当 40,000,000 円
 現金預金 50,000,000 円 / A 社株式 33,400,000 円
 / みなし配当 16,600,000 円

【税務修正】

A 社株式 16,600,000 円 / みなし配当 16,600,000 円

(A 社)

【会計処理】

利益剰余金 40,000,000 円 / 現金預金 40,000,000 円
 資本剰余金 50,000,000 円 / 現金預金 50,000,000 円

【税務処理】

利益積立金額 40,000,000 円 / 現金預金 40,000,000 円
 資本金等の額 33,400,000 円 / 現金預金 50,000,000 円
 利益積立金額 16,600,000 円 /

【税務修正】

利益積立金額 16,600,000 円 / 資本金等の額 16,600,000 円

〈貴社の申告調整〉

【別表4】

所得の金額の計算に関する明細書		事業年度	〇〇・〇〇・〇 〇〇・〇・〇〇	法人名	〇〇社	
区 分	①	総 額		処 分		
		留 保	社 外 流 出	配 当	そ の 他	
		②	③			
当期利益又は当期欠損の額	1	円	円	配 当	円	
				そ の 他		
加	損金の額に算入した法人税(附帯税を除く。)	2				
	損金の額に算入した道府県民税(利子割額を除く。)及び市町村民税	3				
	損金の額に算入した国民	4				
	税等(給与の損金不算入額)				他	
算	交際費等の損金不算入額	9			そ の 他	
	資本剰余金からの配当によるみなし配当	10	16,600,000	16,600,000		
減 算	減価償却超過額の当期認容額	12				
	納税充当金から支出した事業税等の金額	13				
	受取配当等の益金不算入額(別表八(一)「12」又は「24」)	14	56,600,000		※	56,600,000
	外国子会社から受ける剰余金の配当等の益金不算入額(別表八(二)「13」)	15			※	
	法人税等の中間納付額及び過誤納に係る還付金額	16				
所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等	17			※		

(注) 受取配当等の益金不算入額の計算において負債利子等の額を0円として計算しています。

【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・〇 〇〇・〇・〇〇	法人名	〇〇社	
I 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 の 増 減			差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額 ①-②+③	
		減	増			
		①	②	③	④	
利 益 準 備 金	1	円	円	円	円	
積 立 金	2					
A 社 株 式	3			16,600,000	16,600,000	

< 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・〇 〇〇・〇・〇〇	法人名	A 社
----------	--------------------	-----	-----

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 (資本剰余金からの配当)	3		16,600,000		△16,600,000

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	円	円	円	円
資 本 準 備 金	33				
利 益 積 立 金 額 (資本剰余金からの配当)	34			16,600,000	16,600,000

(了)