

## 法人税実務事例検討

外国法人が資本の払戻しを行った場合の株主である  
内国法人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

外国法人が資本剰余金を原資とする配当を行った場合、株主である内国法人は、その外国法人が資本の払戻しを行ったものとしてみなし配当の額を計算することとなるため、受領した配当について有価証券の譲渡対価とみなし配当という複数の外貨建取引を行ったものとして円換算を行うこととなる。

## 事

## 例

当社は、当社の 100 % 子会社である A 国に所在する海外販売子会社から資本剰余金を原資とした配当を受領しました。

当社が海外販売子会社から受領した配当は、資本剰余金からの配当に該当するため、税務上は資本の払戻しとしてみなし配当となる金額と有価証券の譲渡対価となる金額に区分する必要がありますが、どのように計算すればよろしいでしょうか。

海外販売子会社は、1990 年に資本金 1,000,000 米国ドル（帳簿価額 160,000,000 円）で設立し、2008 年に適格現物出資により海外製造子会社株式額面 1,000,000 米国ドル（帳簿価額 160,000,000 円：時価 3,000,000 米国ドル）を受け入れた際に、1,000,000 米国ドルの増資と増資プレミアム（資本剰余金に相当）2,000,000 米国ドルを計上したため、現在の資本金は 2,000,000 米国ドル、資本剰余金は 2,000,000 米国ドルとなっております。

なお、適格現物出資の時点では海外販売子会社には未処分利益が 2,000,000 米国ドルありましたが、現在の未処分利益は 200,000 米国ドルのため、資本剰余金から 400,000 米国ドルの配当を行ったものです。

## 【当社の会計処理】

未収金 36,000,000 円 / 海外販売子会社株式 36,000,000 円  
(90 円/\$ で換算しております。)

## 【海外販売子会社の貸借対照表】

諸資産	9,200,000 \$	諸負債	5,000,000 \$
		資本金	2,000,000 \$
		資本剰余金	2,000,000 \$
		未処分利益	200,000 \$

## I 本事例における法令等からの検討

## 1 発行法人が外国法人の場合について

法人税法第 24 条（配当等の額とみなす金額）では、「法人の株主等である内国法人が当該法人の次に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額又は金銭以外の資産の価額の合計額が当該法人の資本金等の額のうちその交付の基因となった株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、この法律の規定の適用については、その超える部分の金額は、第 23 条第 1 項第 1 号に掲げる金額とみなす。」と規定されております。

したがって、この規定については、内国法人の株主の場合のみに適用されるのではなく、外国法人の株主の場合にも適用されることとなります。

(注) 平成 22 年 1 月に国税庁が公表した『外国子会社配当益金不算入制度に関する

Q&A』問 3「特定外国子会社等から受けるみなし配当に係る取扱い」においても、外国法人である特定外国子会社等からみなし配当の額を受領した株主である内国法人の配当免税制度の適用についての解説があります。

## 2 減資資本金額の計算について

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ています（法令 8 ①十六、9 ①十一）。

## 【減資資本金額の計算式】

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

- (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。

## 3 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（資本

金等の額）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 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】

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

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

## 4 法人株主の有価証券の譲渡損益の計算

法人株主が、発行法人の行った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になります（法 61 の 2⑯、法令 119 の 9①）。

#### 【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。

## 5 複数の外貨建取引がある場合の為替換算

内国法人が外貨建取引（外国通貨で支払が行われる資産の販売及び購入、役務の提供、金銭の貸付け及び借入れ、剰余金の配当その他の取引をいいます。）を行った場合には、その外貨建取引の金額の円換算額（外国通貨で表示された金額を本邦通貨表示の金額に換算した金額をいいます。）は、その外貨建取引を行った時における外国為替の売買相場により換算した金額とされています（法 61 の 8①）。

外国法人から資本剰余金を原資とする配当を受領した場合、税務上は有価証券の譲渡対価とみなし配当の 2 つの外貨建取引を行ったものとして円換算をすることになります。

法人であり株主である貴社のみなし配当の額を計算するためには、海外販売子会社の資本金等の額を計算する必要があります。

本件の場合、海外販売子会社は資本金 1,000,000 \$ で設立され、その後、海外製造子会社株式を現物出資資産として、貴社が現物出資法人、海外販売子会社が被現物出資法人となる適格現物出資により、資本金 1,000,000 \$ 及び資本剰余金 2,000,000 \$ を増加させています。

ところで、適格現物出資により移転を受けた資産及び当該資産と併せて移転を受けた負債の純資産価額（現物出資法人の当該適格現物出資の直前の当該資産の帳簿価額から当該現物出資法人の当該適格現物出資直前の当該負債の帳簿価額を減算した金額をいいます。）から当該適格現物出資により増加した資本金の額又は出資金の額を減算した金額を資本金等の額に加算することとされています（法令 8①八）。

そうすると、適格現物出資の直前における海外製造子会社株式の帳簿価額は 1,000,000 \$ であり、海外販売子会社は適格現物出資により資本金 1,000,000 \$ 及び

## II 本事例における取扱いの検討

### 1 外国法人である海外販売子会社の資本金等の額

海外販売子会社は外国法人ですが、内国

資本剰余金2,000,000\$を増加していることから、 $1,000,000\$ - 1,000,000\$ = 0\$$ が適格現物出資により増加した資本金等の額になり、資本剰余金2,000,000\$は、税務上ないものとして計算されます。

したがって、海外販売子会社の資本金等の額は、資本金2,000,000\$のみとなります。

そのため、上記I2の発行法人の減資資本金額の計算式に従って、海外販売子会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400,000\$であり、前事業年度末の簿価純資産価額は2,200,000\$(資本金等の額2,000,000\$+利益積立金の額200,000\$)であることから、払戻割合は0.1818…と計算されますが、小数点以下3位未満を切り上げて0.182となります。

また、減資資本金額は、資本の払戻しの直前の資本金等の額2,000,000\$に払戻割合である0.182を乗じて算出された364,000\$となり、交付した金銭の額400,000\$が減資資本金額364,000\$を超えることから、その超える部分の金額36,000\$が減少する利益積立金額となります。

## 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0.182であることから、法人株主である貴社は、海外販売子会社株式の帳簿価額320,000,000円(設立時の帳簿価額160,000,000円プラス現物出資をした海外製造子会社株式の帳簿価額である160,000,000円の合計金額)にその払戻割合である0.182を乗じて算出された

58,240,000円が海外販売子会社株式(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海外販売子会社の減資資本金額364,000\$に海外販売子会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、貴社が海外販売子会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364,000\$となります。

したがって、みなし配当の金額は、交付金銭等の額400,000\$から減資資本金額364,000\$を控除した36,000\$となり、海外販売子会社の資本の払戻し(資本剰余金の配当)により400,000\$を受領しましたが、税務上は有価証券の譲渡対価364,000\$とみなし配当36,000\$に区別されることになり、2つの外貨建取引を行ったものとして円換算することになります。

なお、取引日の為替レートである90円/\$で円換算すると、資本の払戻しに係る海外販売子会社株式の譲渡対価の額は32,760,000円( $364,000\$ \times @90\text{円}/\$$ )であり、譲渡原価の額は58,240,000円であることから、貴社において有価証券の譲渡損25,480,000円が発生し、みなし配当として3,240,000円( $36,000\$ \times @90\text{円}/\$$ )が発生します。

現地法令貸借対照表

法人税法

資本金	2,000,000 \$
資本剰余金	2,000,000 \$
利益剰余金	200,000 \$

資本金	2,000,000 \$
資本金以外の資本金等の額	0 \$
利益積立金	200,000 \$

(貴社)

【会計処理】

未収金 36,000,000 円 / 海外販売子会社株式 36,000,000 円

【税務処理】

未収金 36,000,000 円 / 海外販売子会社株式 58,240,000 円

株式譲渡損 25,480,000 円 / みなし配当 3,240,000 円

【税務修正】

株式譲渡損 25,480,000 円 / 海外販売子会社株式 22,240,000 円

/ みなし配当 3,240,000 円

【海外販売子会社の資本の払戻しの概要図】

みなし配当の額 36,000 米国ドル	受取配当 3,240,000 円	
減資資本金額 364,000 米国ドル	海外販売子会社株式の 譲渡対価の額 32,760,000 円	株式譲渡損※ 25,480,000 円
	取引時レート 90 円/\$	発生時レート 160 円/\$

※ 株式譲渡損 25,480,000 円は、出資時の為替レート@160 円/\$と取引時の為替レート@90 円/\$との差により生じたものであり、実質的には為替差損と考えられます。

〈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	法人名	〇〇社	
区 分	総 額	処 分			
		留 保	社 外 流 出		
	①	②	③		
当期利益又は当期欠損の額	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。)				
	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				
	損金の額に算入した道府県民税利子割額				
	損金の額に算入した納税充当金				
算	損金の額に算入した加算		そ の 他		
	交際費等の損金不算入額		そ		
	資本剰余金からの配当によるみなし配当	3,240,000	3,240,000		
減	減価償却超過額の当期認容額				
	納税充当金から支出した事業税等の金額				
	受取配当等の益金不算入額(別表八(一)「14」又は「29」)		※		
	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」)	3,078,000	※	3,078,000	
	受贈益の益金不算入額		※		
算	適格現物分配に係る益金不算入額		※		
	法人税等の中間納付額及び過誤納に係る還付金額				
	所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等		※		
	株 式 譲 渡 損	25,480,000	25,480,000		

※ 100%子会社である海外販売子会社からのみなし配当は、外国子会社配当益金不算入の適用により、その95%相当額が益金不算入となります。

【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	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	
		減	増	①-②+③	
	①	②	③	④	
利 益 準 備 金	円	円	円	円	
積 立 金					
海外販売子会社株式		25,480,000	3,240,000	▲22,240,000	

## 〈海外販売子会社の申告調整〉

## 【別表 5 (1)】

## 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	当期中の増減		差引翌期首現在利益積立金額
		減	増	
海外製造子会社株式	△ 2,000,000 \$			△ 2,000,000 \$
資本金等の額 (適格現物出資)	2,000,000 \$			2,000,000 \$
未処分利益	200,000 \$			200,000 \$
資本の払戻し		36,000 \$		△ 36,000 \$
合計	200,000 \$	36,000 \$		164,000 \$

## II 資本金等の額の計算に関する明細書

区 分	期首現在 資本金等の額	当期中の増減		差引翌期首現在 資本金等の額
		減	増	
資本金	2,000,000 \$			2,000,000 \$
資本剰余金	2,000,000 \$	400,000 \$		1,600,000 \$
利益積立金額 (適格現物出資)	△ 2,000,000 \$			△ 2,000,000 \$
資本の払戻し			36,000 \$	36,000 \$
合計	2,000,000 \$	400,000 \$	36,000 \$	1,636,000 \$

(注) 海外販売子会社は内国法人でないことから、我が国の法人税の申告書に係る別表を作成することはありませんが、内容の理解のために現地通貨で記載しています。

※ 平成 21 年 7 月 20 日付本紙第 6077 号『海外子会社株式の適格現物出資に係る為替差損の取扱い』、平成 21 年 11 月 23 日付本紙第 6094 号『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』、平成 22 年 5 月 31 日付本紙第 6119 号『外貨建有価証券に係る償還元本と配当を一緒に受け取った場合の取扱い』に掲載の法人税実務事例検討も参照してください。

(了)