

法人税実務事例検討

平成 13 年度税制改正前に欠損金の補てんに使用した資本準備金（資本積立金額）がある場合の資本金等の額の計算について

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

自己株式を取得した場合、その取得の対価については、税務上、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することとなるが、平成 13 年度税制改正前に欠損金の補てんのために取り崩された資本準備金（資本積立金額）は、その時点で取り崩されていることから資本金等の額に含まれない。

事 例

当社はA社（精密機械部品の製造販売業）とB社（電子部品の製造販売業）の合弁会社として設立され、金型の製造を主たる事業としておりましたが、最近の経済状況の急激な変化に対応するため、A社は合弁事業から撤退し、B社の完全子会社となることになりました。

当社はA社とB社の 50：50 の合弁会社としてスタートしたことから、当社の発行済株式の総数 20 万株のうち、A社及びB社ともに 10 万株を保有しており、合弁解消に際して、A社の保有する当社株式について、①B社が買い取る、②当社が自己株式として取得する、③有償減資に伴い株式の消却をする、のいずれかの方法を選択することにより、当社をB社の完全子会社化することを検討しておりました。

その結果、B社の業績も良くないこと、当社の資本金を減少させたくないこと、及び当社に利益剰余金があることから、当社の利益剰余金を原資としてA社の保有する当社株式を自己株式として取得することで、当社、A社及びB社が合意に至りました。

そして、当社の現在の資本金は 50,000,000 円、利益剰余金は 70,000,000 円ですが、当社の保有する工場用地の帳簿価額 100,000,000 円に対してその時価が 80,000,000 円と見込まれることから、工場用地の含み損 20,000,000 円を考慮した時価純資産 100,000,000 円の半分である 50,000,000 円で、A社の保有する 10 万株を自己株式として取得することとなりました。

自己株式を取得した場合には、税務上、その取得の対価を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する必要がありますが、当社はどのように区分計算すればよろしいですか。

なお、当社は設立時にA社とB社とが50,000,000円(100,000株)ずつを出資して資本金50,000,000円及び資本準備金50,000,000円で設立されましたが(A社及びB社の当社株式の帳簿価額は50,000,000円です)、当社の業績が不振であった平成10年当時に、資本準備金50,000,000円を欠損金の補てんのため取り崩しております。この取り崩された資本準備金50,000,000円を資本金等の額として計算する必要がありますか。ただし、これ以外の増資又は減資は行っておりません。

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

法人が自己の株式を取得等した場合には、資産に計上するのではなく、取得等をした株式に対応する資本金等の額(以下「取得資本金額」といいます。)を取得等の時に資本金等の額から減算することとされています(法法221、法令8①二十)。また、取得等の対価の額から取得資本金額を控除した金額が減少する利益積立金額(みなし配当)となります(法令9①十)。ただし、上場株式の市場における取得など、

みなし配当の額が生じる事由に該当しない自己の株式の取得の場合には、その取得の対価等が減少する資本金等の額となるため、利益積立金額は減少しません(法令8①二十一)。

この取得資本金額とは、自己株式を取得等した法人(取得等法人)が一種類の株式を発行していた場合、その取得等法人のその自己株式の取得等の直前の資本金等の額をその直前の発行済株式等の総数で除し、取得等法人のその自己株式の取得等に係る株式の数を乗じて計算した金額とされていることから、次の計算式により計算した金額とされています(法令23①四イ)。

$$\text{取得資本金額} = \frac{\text{自己株式の取得等の直前の資本金等の額}}{\text{自己株式の取得等の直前の発行済株式(法人がその直前に有していた自己の株式を除く。)の総数}} \times \text{取得株数}$$

なお、2以上の種類の株式を発行していた法人が自己株式を取得等した場合の取得資本金額は、その取得等をする株式

の種類ごとに区分した資本金等の額(種類資本金額)を基礎として計算することとされています(法令23①四ロ)。

$$\text{取得資本金額} = \frac{\text{取得等の直前のその自己株式の取得に係る株式と同一の種類株式に係る種類資本金額}}{\text{取得等の直前のその種類の株式(法人がその直前に有していた自己の株式を除く。)の総数}} \times \text{取得株数}$$

2 平成 13 年度税制改正について

平成 13 年度税制改正前の法人税法（旧法人税法）では、法人の資本等の金額は、資本金又は出資金額と資本積立金額の合計額とされており、その資本積立金額については、旧法人税法第 2 条第 17 号において、「次に掲げる金額（払込金額）のうち法人が留保している金額の合計額をいう。」と規定されており、法人が欠損金を資本積立金額で補てんした場合には、その補てんした金額に相当する額は、資本積立金額から減額することとされていました。

また、利益積立金額についても、旧法人税法第 2 条第 18 号において、「イに掲げる金額がロに掲げる金額をこえる場合におけるそのこえる部分の金額をいう。」と規定されており、イは「各事業年度の所得の金額」であり、ロは「各事業年度の欠損金額の合計額（資本等の金額により補てんされた金額を除く。）」とされていました。このかっこ書により、欠損金額を資本積立金額で補てんした場合には、その補てんされた部分の欠損金額は利益積立金額の計算から除くこととされていました。

ところが、平成 13 年度税制改正において、資本積立金額は、プラスの資本積立金額からマイナスの資本積立金額を減算した金額と定められ、資本積立金額で欠損金額を補てんした場合であっても、資本積立金額の計算においては、補てんはなかったものとして計算されることになりました。

さらに、利益積立金額についても、プラスの利益積立金額からマイナスの利益積立金額を減算した金額と定められ、平成 13 年度税制改正後の法人税法第 2 条第 18 号において「各事業年度の欠損金額」とされ、旧法人税法のかっこ書「資本等の金額により補てんされた金額を除く。」との文言が削除されました。

したがって、平成 13 年度税制改正後、具体的には、平成 13 年 4 月 1 日以後に当時の商法第 289 条の規定により資本準備金（資本積立金額）で欠損金を補てんした場合、その補てんした金額に相当する金額を資本積立金額に加算し、その補てんした金額に相当する金額を利益積立金額から減算する税務調整を行う必要が生じることとなりました。

（参考：平成 13 年度税制改正前の処理）

【会計処理】

資本準備金 50,000,000 円 / 欠損金 50,000,000 円

【税務処理】

資本積立金額 50,000,000 円 / 利益積立金額 50,000,000 円

【税務修正】

なし

（参考：平成 13 年度税制改正後の処理）

【会計処理】

資本準備金 50,000,000 円 / 欠損金 50,000,000 円

【税務処理】

仕訳なし

【税務修正】

利益積立金額 50,000,000 円 / 資本積立金額 50,000,000 円

なお、その後、平成18年度税制改正により、法人の「資本等の金額」が「資本金等の額」に改められ、資本金等の額は法人が株主等から出資を受けた金額と法律で概念が明確化され、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した金額とされました（法令8）。

II 本事例における取扱いの検討

1 貴社の資本金等の額について

本件の場合、貴社が欠損金を補てんするために資本準備金50,000,000円（当時の資本積立金額）を取り崩したのは平成10年であるとのことですから、上記I2の旧法人税法の適用を受けることとなり、その平成10年の時点において資本積立金額が50,000,000円減額されたものとして計算を行うこととなります。

その結果、貴社が欠損金を資本準備金50,000,000円で補てんした後の資本等の金額は、資本金50,000,000円と資本積立金額0円の合計金額である50,000,000円となります。

その後、貴社は増資又は減資を行っていないとのことですから、貴社の資本等の金額がそのまま貴社の資本金等の額になります。

したがって、貴社における、今回の自己株式の取得の直前の資本金等の額は、資本金50,000,000円のみとなります。

2 貴社の取得資本金額

本件の場合、貴社はA社の保有する貴社株式のすべてを自己株式として取得することから、上記【取得資本金額の計算式】にしたがって計算すると、以下のようになります。

$$\frac{50,000,000 \text{ 円}}{200,000 \text{ 株}} \times 100,000 \text{ 株} \\ = 25,000,000 \text{ 円 (取得資本金額)}$$

そうすると、貴社の自己株式の取得の対価である50,000,000円のうち、資本金等の額からなる部分の金額は25,000,000円であることから、50,000,000円－25,000,000円＝25,000,000円が利益積立金額から成る部分の金額となり、貴社は資本金等の額を25,000,000円減算し、利益積立金額を25,000,000円減算することになります。

3 法人株主であるA社の計算

株主であるA社は、貴社の設立時にその当時の資本金50,000,000円と資本準備金50,000,000円の合計金額である100,000,000円の半分である50,000,000円を払い込んでおり、貴社株式の帳簿価額は50,000,000円であり、貴社株式のすべてを貴社に譲渡していることから、譲渡原価が50,000,000円となります。

また、貴社から自己株式の取得の対価として50,000,000円を受け取ることとなりますが、みなし配当の額25,000,000円を控除した25,000,000円が貴社株式の譲渡の対価となることから、株式譲渡損25,000,000円が発生することとなります。

(貴社)

【会計処理】

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

【税務処理】

利益積立金額 25,000,000 円 / 現金預金 50,000,000 円

資本金等の額 25,000,000 円 /

【税務修正】

資本金等の額 25,000,000 円 / 利益積立金 25,000,000 円

(A社)

【会計処理】

現金預金 50,000,000 円 / 子会社株式 50,000,000 円

【税務処理】

現金預金 50,000,000 円 / 子会社株式 50,000,000 円

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

【税務修正】

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

(注) 源泉所得税についての処理は省略しております。

〈貴社の申告調整〉

【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	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
利 益 剰 余 金	2	70,000,000	50,000,000	20,000,000
資 本 金 等 の 額 (自 己 株 式 の 取 得)	3		25,000,000	25,000,000

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 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 資 本 金 等 の 額 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
資 本 金 又 は 出 資 金	32	50,000,000 円	円	50,000,000 円
資 本 準 備 金	33			
利 益 積 立 金 額 (自 己 株 式 の 取 得)	34		25,000,000	△25,000,000

< A 社の申告調整 >

【別表 4】

		事業年度	〇〇・〇〇・〇 〇〇・〇・〇〇	法人名	A 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	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住民税	4				
	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	
	子会社の自己株式の取得に係るみなし配当	10	25,000,000	25,000,000		
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			※	
	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			※	
	子会社の自己株式の取得に係る株式譲渡損	18	25,000,000	25,000,000		

(注) みなし配当の額 25,000,000 円は、受取配当等の益金不算入の計算の対象となります。

【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	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 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	1	円	円	円	円	
積 立 金	2					
子会社株式譲渡損益等	3		25,000,000	25,000,000		

(了)