

こう変わる!!自己株式の税務Q&A 平成22年度税制改正と みなし配当

Contents

1. みなし配当とは
 - Q1. みなし配当の定義とみなし配当が生じる取引について教えてほしい。
 - Q2. 自己株式取得の場合のみなし配当の計算方法と課税関係について教えてほしい。
2. 平成22年度税制改正による実務への影響はどうか？
 - Q3. 自己株式に関連する平成22年度税制改正による主な変更点を教えてほしい。
 - Q4. Q3の④100%グループ法人間の株式の発行法人に対する譲渡損益の取扱いについて詳しく説明してほしい。
 - Q5. Q3の④の自己株式として取得されることを予定して取得した株式に係るみなし配当の取扱いについて詳しく説明してほしい。
 - Q6. Q3の④の抱合せ株式がある場合における譲渡損益の取扱いについて詳しく説明してほしい。
 - Q7. 自己株式取得時のみなし配当等について、その他の留意点があれば説明してほしい。

はじめに

平成22年度税制改正ではグループ法人税制が導入されるとともに、資本取引等に係る税制の見直しが行われた。本稿では、自己株式の取得等に係る法人株主での課税関係の概要と平成22年度税制改正が与える影響について、みなし配当の取扱いを中心としてQ&A形式で確認していきたい。

なお、本稿の意見にわたる部分は筆者の私見であることを申し添える。

Essence

平成22年度税制改正では自己株式に関連して以下の3つのポイントが改正された。改正後の資本取引についてはこの改正点を踏まえた上で検討を行う必要がある。

1. 100%グループ法人間の株式の発行法人への譲渡について株式譲渡損益が不計上となった。
2. 発行法人による自己株式の取得が予定されている株式を取得し、その発行法人へ譲渡した場合のみなし配当について益金不算入制度の適用を受けることができなくなった。
3. 非適格合併の抱合せ株式について譲渡損益が不計上となった。

1. みなし配当とは？

Q1. みなし配当の定義とみなし配当が生じる取引について教えてほしい。

A

みなし配当とは、以下①～⑥の事由により法人が株主へ金銭等の交付を行った場合において、その交付金銭等の合計額がその法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額のうち交付の基となった株式に対応する部分を超えるときにおけるその超える部分の金額をいう(法第24①)。みなし配当は会社法上の剰余金の配当には該当しないものの、経済実体としては利益の払戻しに該当することから、税務上は剰余金の配当と同様に扱われるものである。

- ① 非適格合併
- ② 非適格分割型分割
- ③ 資本の払戻し(資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当のうち、分割型分割によるもの以外のもの)又は解散による残余財産の分配
- ④ 自己の株式又は出資の取得(一定のものを除く。Q2において詳述)
- ⑤ 出資の消却(一定のものを除く)、出資の払戻し、社員その他法人の出資者の退社又は脱退による持分の払戻しその他株式又は出資をその発行した法人が取得することなく消滅させること
- ⑥ 一定の組織変更

Q2. 自己株式取得の場合のみなし配当の計算方法と課税関係について教えてほしい。

A

(1) みなし配当の計算方法

Q1の④のとおり、みなし配当の金額は、自己株式の取得の対価として交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額から、発行法人の資本金等の額のうち交付の基となった当該法人の株式に対応する部分の金額(1株当たりの資本金等の額×取得株数)を控除した残額となる(法第24①四、令第8①十七)。

ただし、自己株式の取得であっても以下の取引についてはみなし配当として扱われない(法第24①四カッコ書き、令第23③、法第61の2⑬一～三)。

- ▶ 金融商品取引所の開設する市場における購入
- ▶ 店頭売買登録銘柄として登録された株式のその店頭売買による購入
- ▶ 金融商品取引業のうち一定のものが有価証券の売買の媒介、取次ぎ又は代理をする場合におけるその売買(一定のものを除く)
- ▶ 事業の全部の譲受け
- ▶ 合併又は分割若しくは現物出資(一定のものに限る)による被合併法人又は分割法人若しくは現物出資法人からの移転
- ▶ 適格分社型分割(一定のものに限る)による分割承継法人からの交付
- ▶ 一定の株式交換による株式交換完全親法人からの交付
- ▶ 合併に反対する当該合併に係る被合併法人の株主等の買取請求に基づく買取り
- ▶ 会社法第192条1項(単元未満株式の買取りの請求)又は第234条第4項(一に満たない端数の処理)(第235条第2項又は他の法律において準用する場合を含む)の規定による買取り
- ▶ 全部取得条項付種類株式に係る一定の取得決議(当該取得決議に係る取得価格の決定の申立てをした者でその申立てをしないとしたならば当該取得の対価として交付されることとなる当該取得をする法人の株式の数が一に満たない端数となるものからの取得に係る部分に限る)
- ▶ 法人税法施行令119条の8の2(取得請求権付株式の取得等の対価として生ずる端数の取扱い)に規定する1株に満たない端数に相当する部分の対価としての金銭の交付
- ▶ 一定の取得請求権付株式に係る請求権の行使によりその取得の対価として当該取得をする法人の株式のみが交付される場合の当該請求権の行使による取得
- ▶ 一定の取得条項付株式に係る取得事由の発生によりその取得の対価として当該取得をされる株主等に当該取得をする法人の株式のみが交付される場合の当該取得事由の発生による取得
- ▶ 全部取得条項付種類株式に係る取得決議によりその取得の対価として当該取得をされる株主等に当該取得をする法人の株式以外の資産が交付されない場合の当該取得決議による取得

(2) 課税関係

自己株式取得時の課税関係については平成22年度税制改正で一部取扱いに変更があるが、下記では原則的な取扱いについて記載している。改正点についてはQ3以降を参照されたい。

① 株式を発行法人に譲渡した法人の処理

前述のとおり、株式の発行法人への譲渡対価として交付された金銭等の額のうち、「発行法人の1株当たりの資本金等の額 × 譲渡株数」を超える部分の金額はみなし配当として取り扱われるが、みなし配当は受取配当等の益金不算入制度により、一部

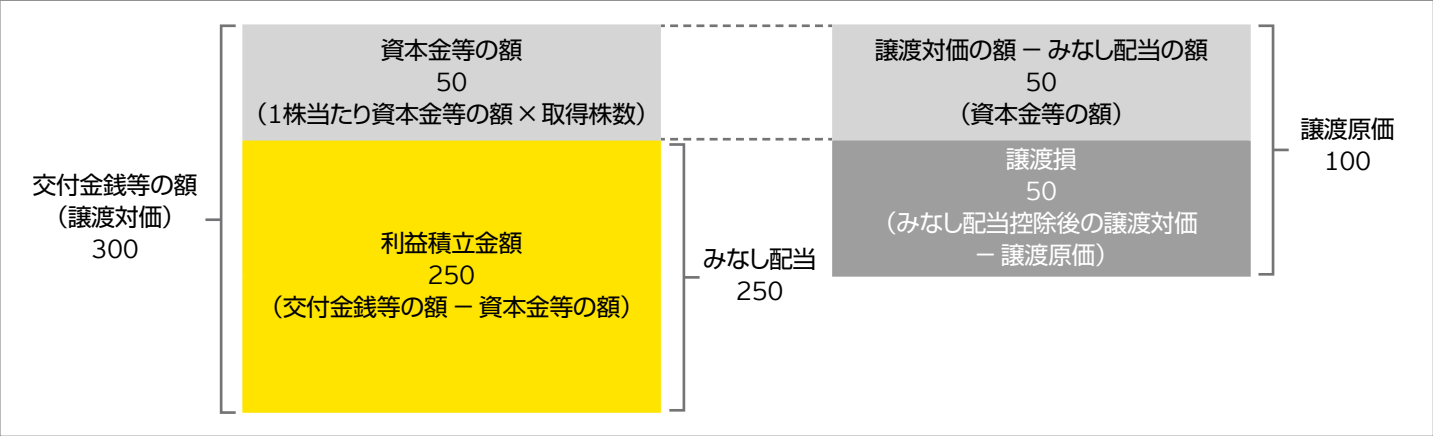
又は全部が益金不算入となる(法法23)。(益金不算入制度の改正についてはQ7参照)

また、譲渡対価の額からみなし配当の額を控除した金額、すなわち当該購入に対応する資本金等の額と譲渡原価との差額が株式譲渡損益として課税対象となる(法法61の2①)(図表1・2参照)。

② 自己株式を購入した発行法人の処理

自己株式の取得のために株主に支払った対価は資本金等と利益積立金を払い戻したものとみなされる(法令8①十七、法令9①十二)(図表1・2参照)。

図表1 みなし配当と株式譲渡損益の計算ロジック



図表2 譲渡側及び購入側の税務仕訳

(A社:譲渡法人側)						(B社:購入法人側)					
借方	*	金額	貸方	*	金額	借方	*	金額	貸方	*	金額
現金預金	A	300	B社株式	D	100	資本金等	B	50	現金預金	A	300
株式譲渡損	E	50	みなし配当	C	250	利益積立金	C	250			
合計		350	合計		350	合計		300	合計		300

原則として、譲渡損は損金算入、譲渡益は益金算入(改正後は一定の場合には譲渡損益が計上されない)

受取配当等の益金不算入制度の適用により一部又は全部が益金不算入(改正後は一定の場合には益金算入)

(前提)

① 自己株式(発行済株数の50%相当)を時価300で購入。

② 発行法人の資本金等の額は100。

③ 譲渡側における発行法人の株式(80%保有)の簿価は160。

④ 源泉税については考慮外。

(*金額の算定根拠)

A: 購入対価300

B: 資本金等の額100 × 購入割合50% = 50

C: A(300) - B(50) = 250

D: 株式簿価160 ÷ 80% × 譲渡割合50% = 100

E: A(300) - C(250) - D(100) = -50(譲渡損)

2. 平成22年度税制改正による実務への影響はどうか？

Q3. 自己株式に関連する平成22年度税制改正による主な変更点を教えてほしい。

A

以下が主な変更点となる。

- ① 100%グループである内国法人間で、所有株式を発行法人である内国法人に対して譲渡する等の場合には、その譲渡損益を計上しないこととされた(法法61の2⑩)。
- ② 自己株式として取得されることを予定して取得した株式が自己株式として取得された際に生ずるみなし配当については、益金不算入制度(外国子会社配当益金不算入制度を含む)を適用しないこととされた(法法23③、23の2②)。
- ③ 抱合株式については、譲渡損益を計上しないこととされた(法法61の2③)。

Q4. Q3の④100%グループ法人間の株式の発行法人に対する譲渡損益の取扱いについて詳しく説明して欲しい。

A

(1) 改正前の取扱い

株式を内国法人である発行法人に対して譲渡する等の場合には、Q2の④のとおり譲渡対価のうち「1株当たりの資本金等の額 × 譲渡株数」を超える金額をみなし配当として計算する一方、資本の払戻しの額(1株当たりの資本金等の額 × 譲渡株数)と譲渡株式の簿価との差額が譲渡損益として認識されていた。

改正前の制度では、資本金等の額が小さく利益剰余金が多い会社が自己株式取得を行った場合、親会社においてみなし配当(益金不算入)と子会社株式譲渡損失が両建てで計上され、税務上の損失を計上するケースがあった。

(2) 改正後の取扱い

平成22年度税制改正により、内国法人が所有株式を、その株式を発行した完全支配関係(直接又は間接の100%支配関係で、従業員持株会の所有割合が5%未満の場合等を含む。法法二十二の七の六、法令4の2②)がある他の内国法人に対して自己株式の取得として譲渡するなど、みなし配当が生じる事由により金銭等の交付を受けた場合又は当該事由により当該他の内国法人の株式を有しないこととなった場合(残余財産の分配を受けないことが確定した場合を含む)には、その株式の譲渡に係る対価の額は原価の額に相当する金額とされることとなった(法法61の2⑯)。すなわち、譲渡損益額が計上されないこととなった(図表3参照)。

これは、グループ法人が一体的に経営されている実態にかんがみ、発行法人に対する株式の譲渡及びこれと同様のみなし配当の発生(の基因となる事由)の発生もグループ内法人に対する資産の譲渡に変わらないことから、譲渡損益を計上しないこととされたものである。ただし、税法上、自己株式は資産ではなく資本の減算項目として取得と同時に消却したかのような処理を行っていることから、譲渡損益の繰延べではなく譲渡損益を計上しないこととされた。

また、この場合、以下の算式により計算した金額が、株主における資本金等の額の減算項目とされた(法令8①十九)。すなわち、譲渡損益相当額を株主である法人の資本金等の額にチャージすることになった。

減算すべき
資本金等の額

=

みなし配当
等の額

+

譲渡原価
相当額

-

交付を受けた
金銭等の額

(3) 適用時期

上記の改正は平成22年10月1日以後に生ずるみなし配当の発生事由について適用される(平成22年改正法附則21、3、平成22年改正法令附則4②)。なお、その発生事由が残余財産の分配である場合には、平成22年9月30日以前に解散したものを含まないことに注意が必要である(平成22年改正法令附則13②)。つまり、平成22年9月30日以前の解散に基づき平成22年10月1日以後に残余財産の分配がなされた場合は、従前どおり株式の譲渡損益が計上されることとなる。

図表3 完全支配関係にある法人間の株式の発行法人への譲渡

親会社 (子会社株式簿価:200) 100% 子会社 株式 50% 対価 300 子会社 資産 (含み益なし) 負債 資本金等 100 利益積立金 500	改正前の税務仕訳		改正後の税務仕訳	
	親会社		親会社	
	現金預金	300	現金預金	300
	株式譲渡損	50	資本金等	50
	子会社株	100	子会社株	100
	みなし配当	250	みなし配当	250
	【親会社の課税】		【親会社の課税】	
	① みなし配当		① みなし配当	
			250	
	② 株式譲渡損		② 株式譲渡損	
			-50	
	③ 受取配当等益金不算入		③ 受取配当等益金不算入	
			-250	
	合計		合計	
	-50		0	
	子会社		子会社	
	資本金等	50	資本金等	50
	利益積立金	250	利益積立金	250
	現金預金	300	現金預金	300

(注：源泉税については考慮外、配当益金不算入における控除負債利子 = 0)

(4) 留意点

① 適用除外取引

Q1の④のみなし配当発生事由のうち以下の事由については、従前より発行法人株式の譲渡損益が計上されないことから、この措置の適用対象外とされた(法法61の2⑯カッコ書き)。

- ▶ 被合併法人の株主に合併法人の株式又は合併法人の親法人の株式のいずれか一方の株式以外の資産が交付されない合併
- ▶ 分割法人の株主に分割承継法人の株式又は分割承継法人の親法人の株式のいずれか一方の株式以外の資産が交付されない分割型分割

② 適格現物分配との関係

平成22年度税制改正により、適格現物分配制度が新設された。完全支配関係がある内国法人間で現物分配(株主等に対して剰余金の配当、資本の払戻し、解散による残余財産の分配、自己株式の取得等により金銭以外の資産を交付すること。法法22の六)が行われた場合には適格現物分配となり(法法22の十五)、現物分配法人(現物分配を行った法人)から被現物分配法人(現物分配により資産の移転を受けた法人)に対して、当該移転をした資産の当該適格現物分配直前の帳簿価額(当該適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合には、その残余財産の確定の時の帳簿価額)により譲渡をしたものとし(法法62の5③)、一方、被現物出資法人においては当該資産の移転により生じる収益の額は益金の額に算入しないこととされた(法法62の5④)。

ここで、適格現物分配が自己株式の取得である場合、すなわち、100%グループ法人間で自己株式取得の対価として金銭以外の資産を交付した場合には、通常のみなし配当と同様に、現物分配法人株式の部分譲渡とされるものの、Q4の④で記載したとおり、譲渡損益は計上されず(法法61の2⑯)、譲渡損益相当額を資本金等の額にチャージすることとされた(法令8①十九)。また、被現物分配法人は、その交付を受けた資産のその交付直前簿価に相当する金額から現物分配法人の資本金等の額(1株当たり資本金等の額×自己株式の取得に係る株数)を除いた金額を利益積立金額に加算することとなる(法令9①四)(図表4参照)。

図表4 適格現物分配の処理例(自己株式取得)

(被現物分配法人側)						(現物分配法人側)					
借方	*	金額	貸方	*	金額	借方	*	金額	貸方	*	金額
資産(簿価)	A	300	子会社株式	D	100	資本金等	B	50	資産(簿価)	A	300
資本金等	E	50	利益積立金	C	250	利益積立金	C	250			
合計		350	合計		350	合計		300	合計		300

(前提)

① 自己株式(発行済株数の50%相当)を金銭以外の資産(簿価300)で購入。

② 発行法人の資本金等の額は100。

③ 譲渡側における発行法人の株式(100%保有)の簿価は200。

④ 100%グループ法人間での自己株式取得。

(*金額の算定根拠)

A: 自己株式の取得対価(金銭以外の資産の簿価)

B: 資本金等の額100×購入割合50% = 50

C: A(300) - B(50) = 250

D: 株式簿価200×譲渡割合50% = 100

E: Aのみなし配当(250) +のみなし対価(100) - 交付資産等(300) = 50

Q5. Q3の④の自己株式として取得されることを予定して取得した株式に係るみなし配当の取扱いについて詳しく説明してほしい。

A

(1) 改正前の取扱い

株式を内国法人である発行法人に対して譲渡する等の場合には、前述のとおり譲渡対価のうち「1株当たりの資本金等の額×譲渡株数」を超える金額をみなし配当として計算する一方、譲渡対価からみなし配当を控除した残額、つまり譲渡株式に対応する資本金等の額と譲渡株式の簿価(譲渡原価)との差額が譲渡損益として認識されることになるが、当該みなし配当については受取配当等益金不算入制度の適用により、その一部又は全部が益金不算入となり、かつ、当該株式の譲渡損も損金算入されることから、この制度を利用して、実質的に損益が生じない取引を行うことによって税制上のみの損失を作り出す事例が存在していたようである。

(2) 改正後の取扱い

上記の租税回避的行為を防止するための措置として、公開買付けなど発行法人が自己株式として取得することを予定している株式を取得し、当該株式が予定どおり発行法人により取得された場合には、発行法人により自己株式として取得された際に生ずるみなし配当については、受取配当等益金不算入制度及び外国子会社配当益金不算入制度の適用対象外とされた(法23③、23の2②、81の4③)(図表5参照)。

(3) 適用時期

上記の改正は、法人が平成22年10月1日以後に取得(適格合併又は適格分割型分割による引継ぎを含む)する株式に係る配当等の額について適用される(平成22年改正法附則14、24②)。

図表5 自己株式取得に係るみなし配当の益金不算入の制限

A社

公開買付
実施

Step 2

公開買付に応募
(1株・200、
1株当たり資本金等の額:70)

B社

Step 1

株式市場から
A社株式を取得
(1株・200)

株式市場

改正前の税務仕訳

(Step 1)

B社			
A社株	200	現金預金	200

(Step 2)

B社			
現金預金	200	A社株	200
株式譲渡損	130	みなし配当	130

【親会社の課税】

① みなし配当	130
② 株式譲渡損	-130
③ 受取配当等益金不算入	-65
合計	-65

改正後の税務仕訳

(Step 1)

B社			
A社株	200	現金預金	200

(Step 2)

B社			
現金預金	200	A社株	200
株式譲渡損	130	みなし配当	130

【親会社の課税】

① みなし配当	130
② 株式譲渡損	-130
③ 受取配当等益金不算入	0
合計	0

(注：源泉税については考慮外、配当益金不算入における控除負債利子 = 0.50%益金不算入)

(4) 留意点

- ① 上記制度は完全支配関係がある発行法人による自己株式の取得の場合には、適用除外とされている(法23③、81の4③)。これは完全支配関係のある法人間での自己株式の取得については前述のとおり譲渡損益が不計上とされており、租税回避のおそれがないためである。
- ② 益金不算入制度の適用対象外となるみなし配当の元本である株式は、「発行法人による自己株式の取得が予定されているもの」に限られているが、この自己株式の取得には金融商品取引所の開設する市場における取得等、みなし配当の生じない事由(法23③)による取得は含まれない(Q2の④参照)。また、自己株式の取得が、その株式の取得時において(図表5のB社におけるA社株の取得時において)具体的に予定されていることを必要とし、例えば公開買付けに関する公告がされている場合や組織再編(反対株主の買取請求)が公表されている場合には「予定されていること」に該当するが、単に取得条項や取得請求権が付されていることのみをもっては「予定されていること」には該当しないものと考えられる(財務省「平成22年度税制改正の解説」)。この点については新設された法人税基本通達3-1-8(自己株式等の取得が予定されている株式等)でも触れられており、例えば上場会社等が自己の株式の公開買付けを行う場合における公開買付け期間中に法人が当該株式を取得した場合が該当するものとされている。さらに、その取得した株式が適格合併、適格分割又は適格現物出資により被合併法人、分割法人又は現物出資法人から移転を受けた株式である場合には、益金不算入制度の適用対象外となるみなし配当の額は、その「予定されていた事由」がその合併法人等のその株式の取得の時においても生ずることが予定されていた場合における、その予定されていた事由に基因する配当等の額となる(法20の2、22の4③、155の7の2)。
- ③ 益金不算入制度の適用対象外となるみなし配当の額は、その予定されていた事由に基因するものに限定されていることから、自己株式としての取得が予定されている株式を取得した場合でも、例えば公開買付けが予定されていたにもかかわらず公開買付けが実施されなかったときには、その後みなし配当発生事由が生じたことにより配当を受け取った場合でも、その配当の額については、受取配当等益金不算入制度が適用される(法基通3-1-8注書き)。

Q6. Q3の④の抱合せ株式がある場合における譲渡損益の取扱いについて詳しく説明してほしい。

A

(1) 改正前の取扱い

非適格合併の場合において、抱合せ株式(合併法人が有する被合併法人株式)に合併法人の新株を割り当てないときでも、他の被合併法人株主と同様に新株の交付を時価で受けたものとみなして、みなし配当(合併交付金等が交付されない場合)又はみなし配当及び株式譲渡損益(合併交付金等が交付される場合)を認識していた。

改正前の制度では、金銭を交付する非適格合併を行った場合に、合併法人においてみなし配当(益金不算入)と子会社株式譲渡損失が両建てで計上され、税務上の損失を計上するケースが存在していたようである。

(2) 改正後の取扱い

抱合せ株式については株式の譲渡損益を計上しないこととされ、この譲渡損益相当額を資本等の額に加減算することとなった(法61の2③、法令8①五)(図表6参照)。

合併法人は合併により被合併法人の資産及び負債の包括承継を受けるところ、合併法人が合併直前に被合併法人の株式を有していた場合には、被合併法人の資産負債について合併により被合併法人株式を通じた間接保有から直接保有へと変わるものであり、合併対価の種類にかかわらず、被合併法人の資産負債への投資が継続しているといえるため、譲渡損益を計上しないこととされたものである。

(3) 適用時期

この改正は、平成22年10月1日以後に合併が行われる場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税について適用される(平成22年改正法附則10②)。

(4) 留意点

上場会社についてMBOや完全子会社化が行われる際に少数株主の排除(スクイーズ・アウト)の手法の一つとして現金交付合併が利用されることがあるが、この改正により譲渡損の計上ができなくなるため、改正後のスキーム検討に注意が必要と思われる。

図表6 非適格合併における抱合せ株式の譲渡損失

A社(合併法人) (B社株式簿価:200) 20% 80% その他株主		改正前のA社の税務仕訳				改正後のA社の税務仕訳			
		時価受入時				時価受入時			
		資産	900	負債	300	資産	900	負債	300
				資本金等	500			資本金等	500
				合併交付金*	100			合併交付金*	100
B社(被合併法人)		抱合せ株式への割当て				抱合せ株式への割当て			
		合併交付金**	20	みなし配当***	100	合併交付金**	20	みなし配当***	100
		自己株式**	100	B社株	200	自己株式**	100	B社株	200
		譲渡損****	180			資本金等	180		
		自己株式を資本金等の額から減算				自己株式を資本金等の額から減算			
		資本金等	100	自己株式	100	資本金等	100	自己株式	100
資産900 (含み益なし) 負債300 資本金等100 利益積立金500									
▶ 合併にあたり合併交付金80、合併法人株式(時価)400を交付(合併法人以外の株主のみ)		* 合併交付金をA社にも交付したものととして、 $80 \div 80\% = 100$ の交付金を計上する。 ** 合併交付金： $80 \div 80\% \times 20\% = 20$ 、自己株式： $400 \div 80\% \times 20\% = 100$ *** みなし配当：対価 $(100 + 20) - 100 \times 20\% = 100$ **** 譲渡損：合併対価 $(100 + 20) -$ みなし配当 $(100) -$ 譲渡原価 $(200) = -180$ (源泉税については考慮外)							

Q7. 自己株式取得時のみなし配当等について、
その他の留意点があれば説明してほしい。

A

(1) 受取配当等益金不算入制度の改正

平成22年度税制改正により、完全支配関係のある子法人からの受取配当金の益金不算入については負債利子控除が不適用となった(法法23④⑤、平成22年4月1日以後開始事業年度から適用)。

具体的には、配当を行う内国法人と配当を受ける内国法人との間に配当等の計算期間(原則として、前回の配当支払いに係る基準日の翌日から今回の配当支払いに係る基準日までの期間)の開始の日から末日まで継続して完全支配関係があった場合には、これらの内国法人間での配当については、負債利子の額を控除することなく、当該子法人からの受取配当等の額の全額が益金不算入となる(法令22の2)。

ただし、みなし配当については、そのみなし配当の支払い効力発生日の前日において完全支配関係があった場合には、この規定の適用を受けることとなり、負債利子の額を控除することなく、みなし配当の額の全額が益金不算入となる(法令22の2①カッコ書き)(図表7参照)。

図表7 改正前後の受取配当等の益金不算入額の算式

配当等の区分	益金不算入額	
	改正前	改正後
完全子法人株式等 (配当等の計算期間中、完全支配関係が継続する関係等)	— (関係法人株式等に係る配当等に区分)	配当等の額 × 100%
関係法人株式等 (配当等の支払効力発生日以前6か月以上、 保有割合が25%以上等)	(配当等の額 - 控除負債利子) × 100%	
上記以外の株式等	(配当等の額 - 控除負債利子) × 50%	

(2) 資本金等の減少による地方税等への影響

これは平成22年度税制改正には直接関係がないが、自己株式を取得する発行法人側については当該取得に伴い、資本金等と利益積立金が減少することとなるが、これに伴い、(資本金等の額に応じて税額を計算する)住民税均等割額や外形標準課税の資本割額に影響が生じる可能性がある。また、資本金等の額が税務調整額の計算基礎となる寄附金等の損金不算入制度等についても影響が生じる可能性がある。

(3) 自己株式買取り時のみなし配当に係る源泉税

本稿の各図表では仕訳単純化のために考慮対象外としているが、みなし配当の金額に20%を乗じた金額については原則として源泉徴収が必要となる(所法182二)。

ただし、上場会社等が自己株式を公開買付けにより取得する場合にはみなし配当に係る源泉税の取扱いに特例が存在する。

具体的には、上場会社等が平成22年3月31日までの期間内に、金融商品取引法に規定する公開買付けにより自己株式の取得を行った場合には、この買付けに応じた個人株主についてはみなし配当課税を行わず、株式の譲渡による所得として課税することとされていた(所法25①四、旧措法9の6、旧措令5)が、平成22年度税制改正によりこの取扱いが廃止され、改正後はみなし配当に係る源泉徴収を行うとともに配当等の支払の取扱者への源泉徴収に係る一定の通知を行うこととなった。また、上場会社等の自己株式の公開買付けの場合のみなし配当に係る大口株主(5%以上)の判定基準日について、その公開買付け終了日とする改正が行われた。ただし、平成22年12月31日まではみなし配当の支払の取扱者のシステム対応に要する期間等を考慮して、従前の取扱いを適用する経過措置が講じられている(措令4の2①、4の6①、4の6の2⑬、平成22年改正措法附則51②、平成22年改正措令附則9)。

なお、上記改正後の上場株式等のみなし配当に係る源泉税率は原則として所得税15%+住民税5%だが、平成21年1月1日から平成23年12月31日までの間に支払いを受けるべき上場株式等の配当等については所得税7%+住民税3%とすることとされている(措法8の4①、平成20年改正措法附則32①、33、平成20年地法附則3⑤)(図表8参照)。

(4) 税制改正の個人所得税課税への影響

自己株式に関連する平成22年度税制改正の内容は基本的には法人株主に関するものであり、個人株主の税務取扱いについては上記3の上場株式等に係る自己株式の取得の場合を除き、従前からの変更はない。すなわち、法人の株主である個人が当該法人による自己株式の取得により金銭等の交付を受けた場合において、その金銭等の額のうち当該法人の資本金等の額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はみなし配当として取り扱われることとなる(所法25①四)。みなし配当は配当所得に分類されるため、総合課税の対象として他の所得と合算され、配当控除の適用を受けることとなる(所法92)。また、みなし配当に係る源泉税は確定申告において税額控除の対象となる(所法120①五、六)。さらに、株式の譲渡所得についても分離課税がなされることとなる(措法37の10、地法附則35の2)。

なお、相続税の確定申告書の提出期限の翌日以後3年を経過する日までの間にその相続税額に係る課税価格の計算の基礎に算入された非上場会社株式を自己株式として発行法人に譲渡した場合には、みなし配当を株式の譲渡損益として取り扱う旨の規定がある(措法9の7)ので留意する必要がある。

(5) 旧制度の駆込み適用と包括否認規定

上述のとおり、自己株式に係る平成22年度税制改正の内容は基本的に平成22年10月1日以後の取引に適用されることとなっているため、原則として平成22年9月末までに取引を行えば改正前の制度が利用でき、損失計上が認容されることになるものと考えられるが、あくまでも事業上の目的や経済合理性のある取引についてのみ当該損失の計上が容認され、租税負担の軽減のみを目的とした場合には、形式的には違法行為でなくとも包括的租税回避行為防止規定(法法132等)の適用を受ける可能性も否定できないものと考えられる。

図表8 源泉税率の整理

配当区分	株主区分	源泉徴収税率	
		～平成23年12月31日	平成24年1月1日～
上場株式等の配当等	個人 (大口株主等以外)	所得税7% + 住民税3%	所得税15% + 住民税5%
	個人 (大口株主等(5%以上保有))	所得税20%	
	法人	所得税7%	所得税15%
非上場株式等の配当等	個人	所得税20%	
	法人		

Contact

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

インターナショナル アンド トランザクション タックス サービス部

前川 宗大 マネージャー +81 3 3506 2469 munehiro.maekawa@jp.ey.com

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部 Tax.Marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーサービスの分野における世界的なリーダーです。全世界の14万1千人の構成員は、共通のバリュー（価値観）に基づいて、品質において徹底した責任を果たします。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

©2010 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.

EY TAX SCORE CC20101022-1

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。