

**法人税実務事例検討****完全支配関係のある子法人から資本剰余金の配当を受けた場合の取扱い**

新日本アーンストアンドヤング税理士法人  
エグゼクティブディレクター 税理士 石田 昌朗

**本事例における留意点**

法人株主が子法人から資本剰余金の配当を受けたときは、税務上、資本の払戻しと取り扱われ、利益積立金額から成る部分の金額はみなし配当、資本金等の額から成る部分の金額は有価証券の譲渡対価となるが、その子法人と完全支配関係がある場合には、有価証券の譲渡損益は計上されず、その譲渡損益に相当する金額は法人株主の資本金等の額が増減する。

**事 例**

当社は製造業を主たる事業とし、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%を保有しております。）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。

A社は資本金6千万円であり、その他の資本剰余金4千万円と利益剰余金5千万円が留保されていることから（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。）、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4千万円を配当として回収することとしました。

なお、A社は平成10年に資本剰余金2千万円を欠損金の補填に使用しており、当社のA社株式の帳簿価額は1億2千万円となっております。

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から配当を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4千万円を配当として支払うことを決議しました。

その他の資本剰余金の配当を行った場合には、税務上、資本の払戻しとして配当とみなされる金額（みなし配当）と資本金等の額とを区分することになるのとことですが、完全支配関係のある子法人からの資本の払戻しの場合は、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 / 子会社株式 40,000,000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」、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配当を行う場合には、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、「資本剰余金の額の減少に伴う剰余金の配当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額から減資資本金額を控除した金額とされました(法令8①十六、9①八)。

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

(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、分母のカッコ書の「資本金等の額等の変動があった場合には、これらを加減算した金額」とは、前事業年度末からその払戻し等の直前の時までの間に資本金等の

額又は利益積立金額が増加し、又は減少した場合、その増加した金額を加算し、その減少した金額を減算することとなります。

## 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（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】

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

(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、資本剰余金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。

益の計算を行うことになります。

資本剰余金の配当の場合、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（法法 61 の 2 ⑰）。

## 3 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

### 【有価証券の譲渡原価の計算式】

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

(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）。

#### 4 完全支配関係のある子法人株式の譲渡損益

平成 22 年度税制改正により、法人株主が、完全支配関係のある他の内国法人の法人税法第 24 条第 1 項各号（配当等の額とみなす金額）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は、その有価証券の譲渡対価の金額を譲渡原価に相当

する金額とされ（法法 61 の 2 ⑬）、その有価証券の譲渡損益は計上されないこととなりました。

また、みなし配当の金額とその譲渡対価とみなされる金額（譲渡原価）の合計金額から交付を受けた金銭等の額を減算した金額については、法人株主の資本金等の額から減算することになりました（法令 8 ⑪十九）。

なお、これらの改正は平成 22 年 10 月 1 日以後に生じるみなし配当の発生事由について適用されることとなります（改正法附則 21、改正法令附則 4 ②、13 ②）。

#### 5 資本剰余金の配当を受けた場合の課税関係

区 分	法人株主
完全支配関係あり	譲渡損益の計上なし (法人株主の資本金等の額で調整) 受取配当等の全額が益金不算入
完全支配関係なし	譲渡損益を計上 受取配当は益金不算入 (負債利子控除あり)

### 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 社の資本剰余金の配当 4 千万円については、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が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こととなります。

そうすると、資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額は 40,000,000 円であり、前事業年度末の簿価純資産価額は 150,000,000 円ですので、払戻し割合は 0.2666…と計算されますが、小数点以下 3 位未満を切り上げて 0.267 となります。

したがって、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 0.267 を乗じて算出された 26,700,000 円となります。

よって、その他の資本剰余金の減少に伴

って交付された40,000,000円から減資資本金額26,700,000円を控除した13,300,000円が払戻法人であるA社の資本の払戻しに係る利益積立金額の減少額となります。

## 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0.267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120,000,000円に払戻割合である0.267を乗じて算出された32,040,000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の減資資本金額26,700,000円に払戻法人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、貴社が払戻法人である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26,700,000円となります。

ところで、貴社はA社株式の100%を保有していることから、貴社とA社との間に

は完全支配関係があります。この場合、A社の資本の払戻しに係る有価証券の譲渡対価の金額は、上記I4のとおり、株主である貴社の譲渡原価の額とみなされることから、A社のその他の資本剰余金の配当に伴うA社株式の譲渡損益は生じないこととなります。

そして、みなし配当の金額13,300,000円とその譲渡対価とみなされる金額（譲渡原価）32,040,000円の合計金額である45,340,000円から交付を受けた金銭等の額40,000,000円を減算した5,340,000円（13,300,000円+32,040,000円-40,000,000円=5,340,000円）が、法人株主である貴社の資本金等の額から減算されることとなります。

なお、みなし配当の金額は、交付金銭等の額40,000,000円から減資資本金額26,700,000円を控除した13,300,000円となり、完全子法人株式等に係るものであることから、その全額が受取配当等の益金不算入となります（法法23①④）。

## 貸借対照表 (A 社)

資本金	60,000,000 円
その他の資本剰余金	40,000,000 円
利益剰余金	50,000,000 円
合計	150,000,000 円

## 法人税法 (A 社)

資本金等の額	100,000,000 円
利益積立金額	50,000,000 円
合計	150,000,000 円

## (A 社)

## 【会計処理】

その他の資本剰余金 40,000,000 円 / 現金預金 40,000,000 円

## 【税務処理】

資本金等の額 26,700,000 円 / 現金預金 40,000,000 円

利益積立金額 13,300,000 円 /

## 【税務修正】

利益積立金額 13,300,000 円 / 資本金等の額 13,300,000 円

## (貴社)

## 【会計処理】

現金預金 40,000,000 円 / A 社株式 40,000,000 円

## 【税務処理】

現金預金 40,000,000 円 / みなし配当 13,300,000 円

/ (A 社株式 26,700,000 円)

資本金等の額 5,340,000 円 / (A 社株式 5,340,000 円)

(譲渡損に相当する金額) / A 社株式 32,040,000 円

(注) 内容理解のため A 社株式をカッコ書で分けて仕訳表示しています

## 【税務修正】

(A 社株式 13,300,000 円) / みなし配当 13,300,000 円

資本金等の額 5,340,000 円 / (A 社株式 5,340,000 円)

A 社株式 7,960,000 円

(注) 内容理解のため A 社株式をカッコ書で分けて仕訳表示しています

< 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	法人名	A 社
	〇〇・〇・〇〇		

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				
利 益 剰 余 金	3	50,000,000			50,000,000
資本金等の額 (資本剰余金の配当に係るもの)	4		13,300,000		△13,300,000
	30			確定 △	
差 引 合 計 額	31	50,000,000	13,300,000		36,700,000

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	60,000,000 円	円	円	60,000,000 円
資 本 準 備 金	33				
そ の 他 の 資 本 剰 余 金	34	40,000,000	40,000,000		0
利益積立金額 (資本剰余金の配当に係るもの)	35			13,300,000	13,300,000
差 引 合 計 額	36	100,000,000	40,000,000	13,300,000	73,300,000

〈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	法人名	〇〇社	
区 分	①	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道府県民税利子割額	4				
算	損金の額に算入した納税充当金	5				
	損金の額に算入した加算	6		そ の 他		
	減価償却等の損金不算入額	9		そ		
	資本剰余金の配当に係るみなし配当	10	13,300,000	13,300,000		
	A社株式譲渡損の損金不算入	11	5,340,000			5,340,000
減	減価償却超過額の当期認容額	14				
	納税充当金から支出した事業税等の金額	15				
算	受取配当等の益金不算入額(別表八(一)「14」又は「29」)	16	13,300,000		※	13,300,000
	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」)	17			※	
	A社株式譲渡損	22	5,340,000	5,340,000		

- (注) 1 完全子法人株式等に係るみなし配当の金額13,300,000円はその金額が益金不算入となります。
- 2 A社株式譲渡損に相当する5,340,000円を減算しますが、同額を損金不算入として加算します。

【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	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	1	円	円	円		
	積 立 金	2				
A 社 株 式	3		5,340,000	13,300,000	7,960,000	

- (注) A社株式の会計上の帳簿価額80,000,000円に7,960,000円を加算した87,960,000円が税務上の帳簿価額となります。

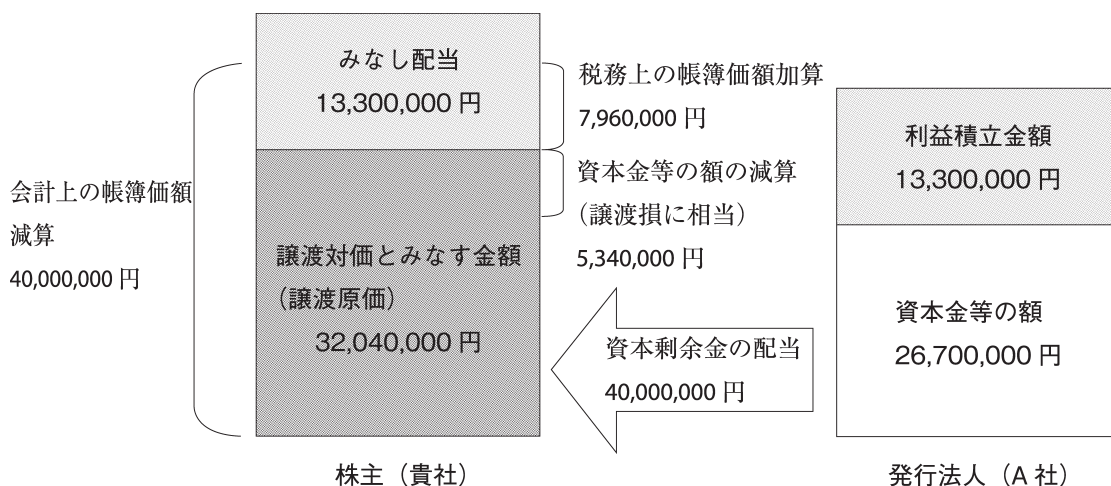


Ⅱ 資本金等の額の計算に関する明細書

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
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 (子会社株式譲渡 損益相当額)	34		5,340,000		△5,340,000

(注) A社株式譲渡損に相当する 5,340,000 円が株主である貴社の資本金等の額から減算されることとなります。

【完全支配関係のある子法人からの資本剰余金の配当の概要図】



※ 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 3 月 29 日付本紙第 6111 号『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』も併せて参照してください。

(了)