

法人税実務事例検討

譲渡損益調整資産に該当する株式に係る 資本の払戻しは戻入事由に該当するか

新日本アーンストアンドヤング税理士法人 顧問
税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

譲渡損益調整資産である株式を他のグループ法人に譲渡し、その後にその株式に係る資本の払戻しが行われた場合でも、譲受法人ではその譲渡損益調整資産である株式の移転が行われていないため、譲渡法人で繰延処理された譲渡損益の戻入処理は不要である。

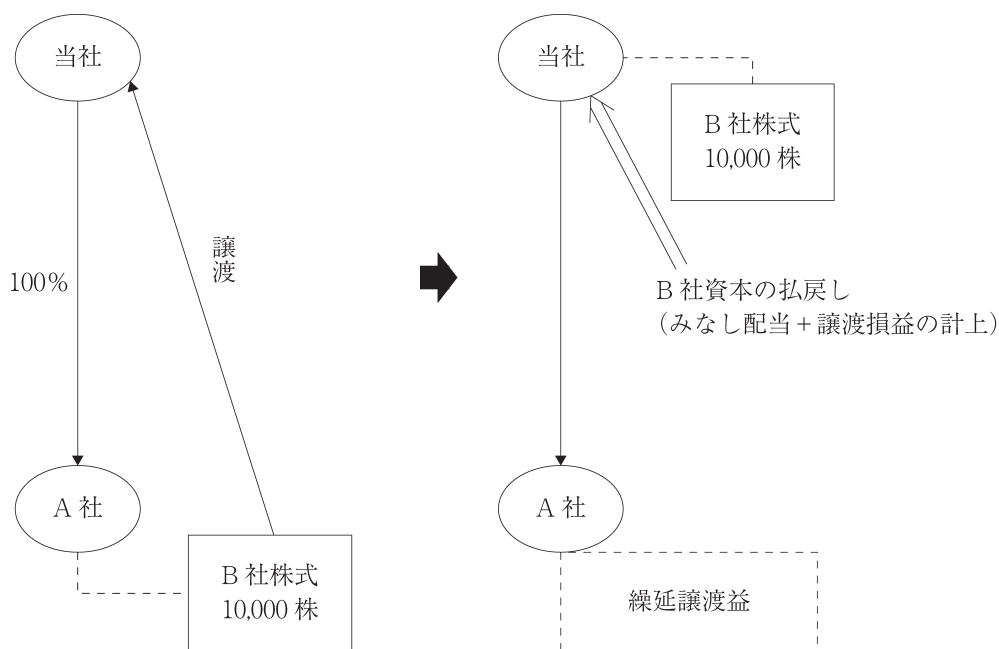
事 例

当社の 100 % 子会社である A 社は、譲渡損益調整資産に該当する B 社の株式 10,000 株を当社に譲渡し、法人税法第 61 条の 13 第 1 項の規定により、この譲渡に係る譲渡益を繰り延べました。

その後、B 社は資本剰余金を原資とする剰余金の配当を行いましたので、B 社株式を保有する当社は、B 社からの剰余金の配当をみなし配当と B 社株式の譲渡損益に区分して税務上の資本の払戻しとして処理しました。

このような場合において、当社が B 社から受け取った資本剰余金を原資とする剰余金の配当は、当社においてはみなし配当と B 社株式の譲渡に該当することから、A 社が繰延処理を行った譲渡益について戻入処理が必要となるのでしょうか。

[取引概要図]



※ 当社の保有する B 社株式は 10,000 株であり、資本剰余金を原資とする剰余金の配当（資本の払戻し）に係る B 社株式の数に変動なし

I 本事例における法令等の検討

1 100%グループ内の法人間で譲渡取引を行った場合の取扱い

平成 22 年度税制改正により、内国法人が譲渡損益調整資産をその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に譲渡した場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額（譲渡損益額）について、その譲渡した事業年度の所得の金額の計算上、それぞれ損金の額又は益金の額に算入することにより、その譲渡損益を繰り延べることとされ

ました（法法 61 の 13 ①）。

また、当該譲渡損益調整資産を譲り受けた当該他の内国法人（以下「譲受法人」といいます。）において当該譲渡損益調整資産の譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却その他の政令で定める事由（以下「戻入事由」といいます。）が生じた場合には、当該譲渡損益調整資産を譲渡した法人（以下「譲渡法人」といいます。）は、戻入事由が生じた日の属する譲受法人の事業年度終了の日の属する譲渡法人の事業年度において繰り延べた譲渡損益を戻し入れることとされました（法法 61 の 13 ②、法令 122 の 14 ④⑩）。

2 通知義務

譲渡損益調整資産について戻入事由が生じた場合、譲受法人は、その旨及びその生じた日を当該事由が生じた事業年度終了後遅滞なく、譲渡法人に通知しなければならないこととされています（法令 122 の 14 ⑯）。

3 資本剰余金を原資とした剰余金の配当を受けた場合の法人税法上の取扱い

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になります（法法 24 ①三）。

また、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かかる株式又は出資に対応する部分の金額（資本金額等の額）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】

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

(注) 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。

そして、法人株主が払戻法人から資本剰余金を原資とした配当を受けた場合、次の算式で計算された金額を原価の額として有

価証券の譲渡損益を計算することとされています（法法 61 の 2 ⑯、法令 119 の 9 ①）。

【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、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 譲渡損益調整資産に係る譲渡損益額の戻入事由

譲渡法人が譲渡した譲渡損益調整資産につき譲受法人において次に掲げる場合に該当することとなった場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡損益額の全部又は一部（戻入額）は、各事業年度の所得金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法第 61 の 13 ②、法令 122 の 14 ④）。

参考のため法人税法施行令第 122 条の 14 第 4 項の該当箇所を記載します。

4 法第 61 条の 13 第 2 項に規定する政令で定める事由は、次の各号に掲げる事由（同条第 6 項の規定の適用があるものを除く。）とし、内国法人が譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額（同条第 1 項に規定する譲渡損失額をいう。以下この条において同じ。）につき法第 61 条の 13 第 1 項の規定の適用を受けた場合において、当該譲渡損益調整資産に係る譲受法人（同条第 2 項に規定する譲受法人をいう。以下この条において同じ。）において当該事由が生じたときは、当該各号に掲げる事由の区分に応じ当該各号に定める金額（当該各号に定める金額と当該譲渡利益額又は譲渡損失額に係る調整済額とを合計した金額が当該譲

渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を超える場合には、その超える部分の金額を控除した金額）は、当該事由が生じた日の属する当該譲受法人の事業年度又は連結事業年度終了の日の属する当該内国法人の事業年度（当該譲渡損益調整資産につき法第 61 条の 13 第 3 項又は第 4 項の規定の適用を受ける事業年度以後の事業年度を除く。）の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

一 次に掲げる事由 当該譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額
イ 当該譲渡損益調整資産の譲渡、貸倒れ、除却その他これらに類する事由（次号から第 8 号までに掲げる事由を除く。）

ロ 当該譲渡損益調整資産の適格分割型分割による分割承継法人への移転

ハ 普通法人又は協同組合等である当該譲受法人が公益法人等に該当することとなったこと。

二～五 省略

六 有価証券である当該譲渡損益調整資産と銘柄を同じくする有価証券（売買目的有価証券を除く。）の譲渡（当該譲受法人が取得した当該銘柄を同じくする有価証券である譲渡損益調整資産の数に達するまでの譲渡に限る。） 当該譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額のうちその譲渡をした数に対応する部分の金額

七、八 省略

II 本事例における取扱いの検討

1 資本剰余金を原資とする剰余金の配当は譲渡損益調整資産の戻入事由に該当するか

資本剰余金を原資とする剰余金の配当が行われた場合、上記 I 3 のとおり、税務上は資本の払戻しとしてみなし配当と有価証券の譲渡損益が発生することとなります。

しかしながら、譲渡損益調整資産に該当する株式に係る繰り延べられた譲渡損益の戻入事由は、上記 I 4 のとおり、その譲渡損益調整資産に該当する株式の譲渡（当該譲渡法人が取得した当該銘柄を同じくする有価証券である譲渡損益調整資産の数に達するまでの譲渡に限ります。）が行われた場合となります。

そうすると、譲渡法人が資本剰余金を原資とする剰余金の配当（資本の払戻し）を受けたとしても、譲渡法人では譲渡損益調整資産に該当する株式の譲渡の数は 0 であ

ることから、譲渡法人で繰り延べられた譲渡損益の戻入事由には該当しません。

2 法人税法施行令第 122 条の 14 第 4 項第 1 号イに該当するか

法人税法施行令第 122 条の 14 第 4 項第 1 号イでは、『当該譲渡損益調整資産の譲渡、貸倒れ、除却その他これらに類する事由（次号から第 8 号までに掲げる事由を除く。）』に該当する場合を規定しており、有価証券である株式は同第 6 号に戻入事由が規定されていることから、同第 1 号イの適用ではなく、同第 6 号が適用されることとなります。

したがって、A 社から貴社へ譲渡された譲渡損益調整資産に該当する B 社株式につき、B 社が資本剰余金を原資とする剰余金の配当を行い、貴社において B 社株式に係る譲渡損益及びみなし配当が計上されたとしても、貴社において戻入事由に該当しないことから、A 社においては繰り延べられた譲渡損益の戻入処理は不要となります。

(了)

● ホームページから申し込めます!

<http://www.zaikyo.or.jp/>

改正税法のすべて データベース

「改正税法のすべてデータベース」は、年 1 回発行している税制改正解説のバイブル「改正税法のすべて」の過去 5 年分の「全税目」が閲覧できるデータベースサービスです。使いやすい検索システムにより、税理士等職業会計人、企業の税務経理担当者など日頃税務に携わる方々の事務効率改善を実現します。

DataBase

ご利用料金：お申込み日の翌月 1 日から 1 年間 10,000 円 (税込)