

Vol.117

今回は法人税・地方税

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 関根 美男 (西新井)



電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157



法人の減資と、それに伴う法人住民税の均等割の税率区分

事例

資本金等を1,000万円に有償減資する方法と、その場合に法人住民税の均等割の金額はどうか。(前期末の資本金3,000万円、繰越欠損金500万円、純資産額2,500万円)

回答

資本金を2,500万円減少して、分配可能利益2,000万円を確保して、その他資本剰余金を2,000万円払い戻せば(有償減資)、資本金等は1,000万円になる。その場合、法人住民税の均等割の金額は下がる。ただし、剰余金の配当時点で分配可能額の変動事由がないことを前提としている(以下同様とする)。

検討

1. 制度の概要

資本金の減少には、会社財産の減少を伴うもの(有償減資)と、これを伴わないもの(無償減資)がある。会社法では減資とは、無償減資のみをさす。そのため、有償減資の場合は、資本金の減少(会社法447)とそれに伴って増加するその他資本剰余金を財源とする剰余金の配当という手続き(会社法453、454)を合わせて行うことで、結果的に、株主に剰余金の分配を行うことができることになる。

平成18年5月1日に施行された会社法では、配当などの剰余金の処分は決算の確定手続と切り離され、剰余金の分配可能額の範囲内で、事業年度中、何回でも行うことが可能となった。それに伴い、剰余金の分配可能額は、旧商法の配当可能利益のように期末日を基準として算定するのではなく、配当の効力発生日を基準として算定するように改められた。

剰余金の配当には、利益配当のみでなく、その他資本剰余金の配当も含まれる。その他資本剰余金の配当は、株主からの拠出資本の返却であり、有償減資となる部分である。

税法の取扱い、会社法の施行時期に合わせて、平成18年度の税制改正により、その他資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当のうち、期末の純資産に占める資本金と資本剰余金の割合相当額(プロラタ計算)を資本金等の払戻しと捉え(法24①四、法令23①四)、その額を超える額を、みなし配当(法24①三)とすることが明確化された。これは、会計上が、資本の払戻しと処理し、払戻しを受ける側は原則として有価証券の帳簿価額の減額処理をするのと異なる点である。

2. 事例の具体的計算

① 会計処理

資本金 2,500万円 / その他資本剰余金 2,500万円

(分配可能額=純資産額2,500万円-資本金500万円=2,000万円)

その他資本剰余金 2,000万円 / 現金 2,000万円

② 税務上

資本金等=資本金500万円+その他資本剰余金500万円=1,000万円

これにより、法人住民税の均等割の金額は最低額に下がる。

類似する事例①

前期末の資本金が3,000万円、繰越利益が1,000万円、純資産額が4,000万円である場合に、資本金等を1,000万円以下に有償減資するには、どのようにすべきか。

回答

資本金を2,800万円減少して、その他資本剰余金を2,800万円払い戻して(有償減資)、資本金等を900万円にすると、結果的に法人住民税の均等割の金額は最低額に下がる。

検討

期末純資産に占める資本金等の割合=3,000万円÷4,000万円=0.75(小数点3位未満切上)

(注) 2,000万円÷0.75=26,666.666円と端数が出てしまうので、近似値として2,100万円の減資とす

る。

2,100万円(資本金等の減資額)÷0.75=2,800万円(その他資本剰余金の配当額)

みなし配当額=2,800万円-2,100万円=700万円

資本金=3,000万円-2,800万円=200万円

その他資本剰余金=2,800万円-2,100万円=700万円

これにより、資本金等の額は、資本金200万円とその他資本剰余金700万円の合計900万円となり、1,000万円以下とすることができる。

(注) 非上場株式のみなし配当額700万円に対しては、20.42%(地方税なし)(所法181、182復興確法28)の源泉所得税を徴収しなければならない。

(注) 剰余金の配当を受けた法人は、資本金等の払戻部分は有価証券の譲渡対価となり、譲渡損益の計算を行う。また、みなし配当額については、受取配当等の益金不算入の適用がある。この受取配当等の益金不算入については、当初申告要件が廃止されたので、受領時の年度で適用しなかった場合は、更正の請求での適用が可能となる。

類似する事例②

前期末の資本金が3,000万円、繰越利益が7,000万円、純資産額が10,000万円の場合(注:財源規制を考慮し事例の繰越利益を変更)で、自己株式を取得・消却し資本金等を1,000万円以下にした場合、法人住民税の均等割の金額はどうか。(発行済株式数を1万株)

回答

自己株式の取得・消却では、法人住民税の均等割は下がる。

検討

全ての株主から、持株割合に応じて自己株式を買い取る(会社法156~159)とした場合で、純資産額10,000万円が時価であると仮定すると、自己株式の取得に要した金額のうち、資本金等に相当する金額は、自己株式取得直前の資本金等の額を発効済株式総数で除し、取得した自己株式数を乗じて算定する。

3,000万円(資本金)÷1万株(発行済株式総数)=3,000円 資本金を1,000万円以下にするには、7,000株(3,000円×7,000株=2,100万円)を買い取る必要がある。

これにより、税務上の資本金等の額は900万円(資本金3,000万円-自己株式2,100万円)になり、1,000万円以下になる(法令8)。

そして、みなし配当は、7,000万円(繰越利益)÷1万株(発行済株式総数)=7,000円

7,000円×7,000株=4,900万円になる。

自己株式の買取りの財源は、みなし配当分と合わせて7,000万円となり、財源規制となる繰越利益の7,000万円の範囲に収まり、平成27年度税制改正以前は、均等割は最低額に下がった。

しかし、平成27年度税制改正で、法人住民税均等割の税率区分の基準に、「資本金+資本準備金」を最低ラインとすると改正されたため、自己株式の取得で法人住民税の均等割が下がることはなくなった(詳細は後述する)。

そして、自己株式の消却(会社法178)をしても、発行済株式数を減らすのみで、自己株式の原資であるその他の資本剰余金がない場合は、繰越利益を減算する(企業会計基準委員会:自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準12)ことになるので、資本金は3,000万円に戻ってしまう。

もちろん、資本金を減資してその他の資本剰余金に2,100万円振替えてから自己資本を買取・消却すれば、均等割は下がるが、それでは、上記類似する事例①の有償減資と同様の処理になる。

(注) 自己株式の買取りは、時価での買取りが前提(法22)である。子会社の資本金を1,000万円に減資するために買取・消却した自己株式の買取り価額を、払戻限度額(旧商法289③)に抑えたことで、時価より低額であるとして寄附金課税された日産自動車事件(最判H27.9.24)があるので注意が必要である。

(注) 平成22年度の税制改正(グループ法人税制)により、完全支配関係のある内国法人間での自己株式の取得における株式の譲渡損益は認識されないことになっている(法61の2⑦)。

類似する事例③

前期末の資本金が3,000万円、繰越欠損金が2,100万円、純資産額が900万円、欠損補填を目的とした無償減資をした場合、法人住民税の均等割の金額はどうか。

回答

平成27年度税制改正(地方税法の改正)により、欠損補填による無償減資で、法人住民税の均等割が下がることになった。

検討

資本金2,100万円をその他の資本剰余金に振り替えて、そのその他の資本剰余金で繰越欠損金2,100万円を消去する無償減資をしても、税務上の資本金等の金額は3,000万円(資本金900万円とその他の資本剰余金2,100万円)と変わらない。

平成27年度の税制改正前は、法人税法の「資本金等の額」と法人住民税均等割の税率区分の基準となる「資本金等の額」は同一であったため、この事例③では均等割は変わらず、均等割が下がるには、最初の事例や類似する事例①の有償減資か、類似する事例②の自己株式の買い取りしかなかった。

しかし、平成27年度の税制改正で、均等割の税率区分の基準となる「資本金等の額」が、以下のように改正された(地法52④~⑥、312⑥~⑧)。これにより、欠損補填による無償減資で、法人住民税の均等割が下がることになった。一方、類似する事例②の自己株式買い取りでは、法人住民税の均等割は下がらなくなった。

均等割の税率区分の基準となる「資本金等の額」(地法23①四の五イ)=法人税法の資本金等+無償増資の額-無償減資等による欠損補填に充てた額(1)均等割の税率区分の基準となる「資本金等の額」≤会社法の資本金+資本準備金の場合は、会社法の資本金+資本準備金となる。(2)均等割の税率区分の基準となる「資本金等の額」>会社法の資本金+資本準備金の場合は、均等割の税率区分の基準となる「資本金等の額」となる。

(注) つまり、会社法の資本金+資本準備金が、均等割の税率区分の基準となる「資本金等の額」の下限になるということになった。

(注) 会社法の資本金+資本準備金ということは、その他資本剰余金は含まないことである。

(注) 外形標準課税法人の法人事業税資本割の課税標準となる「資本金等の額」も、資本金及び資本準備金の合計額との比較により算定するように平成27年度税制改正で改正された(改正後の均等割の扱いと同一になった)(地法72の21②)。

(注) 資本金からその他資本剰余金に振り替えた2,100万円で繰越欠損金を消去したことにより、会計上繰越欠損金が消えたとしても、税務上の繰越欠損金は有効である。

(注) 株主へのその他の資本剰余金の配当はないため、みなし配当の問題は生じない。

なお、紙面の関係で別表5(1)の「I利益積立金額の計算に関する明細書」および「II資本金等の額の計算に関する明細書」の記載例は、割愛する。

注) 内容は、平成31年1月15日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。