

Vol.68

今回は 法人税

相談事例紹介

会員相談室

相談委員 北川 裕之 (麹町支部)

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
 面面相談・随時相談
03-5919-7157

相続人からの自己株式の取得に伴うみなし配当課税の不適用と法人税法上の利益積立金額等との関係

事例 非上場会社であるA社は、被相続人株主甲の相続人乙より、乙が相続により取得したA社株式を自己株式として取得することとなった。

相続人乙は相続税の納税のために、上記A社株式を譲渡するものであるが、A社株式の譲渡について、租税特別措置法に規定する「相続財産に係る非上場株式をその発行人に譲渡した場合のみなし配当課税の特例」(以下「みなし配当課税の特例」という。)を適用することとした。

これにより、相続人乙のA社に対するA社株式の譲渡について「みなし配当課税」が適用されず、譲渡対価の総額が株式等の譲渡所得の収入金額として取り扱われることとなる。この場合、A社の法人税法上の利益積立金額及び資本金等の額はどのようになるのか。

なお、A社の純資産の部、発行済株式数、自己株式の取得状況等は次のとおりである。

- (1) A社の純資産の部
- | | |
|---------|-----------|
| 資本金 | 10,000千円 |
| 繰越利益剰余金 | 200,000千円 |
| 合計 | 210,000千円 |
- (2) A社の発行済株式数 200株

- (3) 乙からの自己株式の取得状況
- 取得株数 40株
 - 1株当たりの買取金額 1,000千円
 - 買取金額の総額 40,000千円

回答 非上場会社が個人株主の相続人等から自己株式を取得する場合に、みなし配当課税の特例を適用するときは、譲渡する株主にみなし配当課税が行われない。この場合であっても、自己株式を取得した法人においては、株主に交付した金銭等の額のうち、取得資本金額を資本金等の額から減算するとともに、取得資本金額を超える部分の金額(みなし配当に相当する金額)を利益積立金額から減算することとなる。

なお、みなし配当課税が適用されないため、自己株式を取得した法人に源泉徴収義務は生じない。

I 自己株式を取得した場合の発行法人の課税関係

1 会社法上の取扱い

法人が特定の株主から自己株式を取得する場合には、株主総会の特別決議が必要とされる(会社法156①、160、162、309②二)。

また、自己株式の有償取得は、剰余金の分配とされ、株主への配当と同様の財源規制(分配可能額の範囲内)の適用を受ける(会社法461③)。

2 自己株式の取得とみなし配当課税

株式の発行人(以下「発行人」という。)が相対取引及び公開買付けによって、法人又は個人の株主から自己株式を取得し、その取得の対価としてその株主に金銭等の資産を交付した場合に、その交付した金銭等の額が発行人の資本金等の額のうちその交付の基となった株式に対応する部分の金額(取得資本金額)を超えるときは、所得税法及び法人税法の適用上、そのを超える部分の金額は、利益の配当とみなされる(所法25①、法法24①)。

この場合、配当に係る源泉徴収が必要となる(所法181①)。

3 みなし配当課税の適用除外

発行人が行う市場取引による自己株式の取得や法人組織再編税制に伴う自己株式の取得等、次の取引による自己株式の取得についてはみなし配当課税が適用されない(所法25①、所令61①、法法24①、法令23③)。

- ① 金融商品取引所の開設する市場における購入
- ② 店頭売買登録銘柄として登録された株式の店頭売買による購入
- ③ 金融商品取引法第2条第8項が規定する金融商品取引業者が行う有価証券の媒介、取次ぎ又は代理する場合のその売買
- ④ 事業の全部の譲受け
- ⑤ 合併、会社分割、現物出資による被合併法人、分割法人又は現物出資法人からの移転
- ⑥ 適格分社型分割による分割承継法人からの交付
- ⑦ 株式交換による株式交換完全親法人からの交付
- ⑧ 合併に反対するその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
- ⑨ 単元未満株式の買取請求または1に満たな

- ⑩ 全部取得条項付種類株式の取得協議に基づく取得に係る端株の取得
- ⑪ 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

4 会計上と税務上の取扱いの差異

(1) 会計上の取扱い
 会計上、取得した自己株式は、取得原価をもって純資産の部の株主資本から控除する。(自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準7)

(自己株式) × × ×	(現金預金) × × ×
	(源泉所得税) × × ×

(2) 税務上の取扱い
 法人税法上、自己株式は有価証券(法法2二十一)の範囲から除かれており、自己株式の取得、処分は資本等取引とされる(法法2十六、法令8①一・十七)。

自己株式の取得により金銭その他の資産を交付した場合には、次のとおり、交付した金銭等の額につき、資本金等の額及び利益積立金額の減算として取り扱う。

① 資本金等の額の減算
 自己株式の取得により金銭その他の資産を交付した場合の取得資本金額を資本金等の額から減算する(法法2十六、法令8①十七)。

[取得資本金額=減算する資本金等の額]

$$\text{自己株式の取得直前の資本金等の額} \times \text{自己株式の取得株数} / \text{発行済株式の総数}$$

② 利益積立金額の減算
 自己株式の取得に係る金銭等の交付金額が取得資本金額を超える場合には、そのを超える部分の金額(みなし配当とされる金額)を利益積立金額から減算する(法法2十八、法令9①十二)。

[減算する利益積立金額]

$$\text{自己株式の取得に係る交付金額} - \text{取得資本金等の額}$$

【設例の場合に源泉所得税が課せられるときの税務上の仕訳】

(資本金等) 2,000,000	(現金預金) 32,240,400
(利益積立金) 38,000,000	(源泉所得税) 7,759,600

- 資本金等の額 10,000千円 × 40株 / 200株 = 2,000千円
- 利益積立金額 40,000千円 - 2,000千円 = 38,000千円
- 源泉所得税 38,000千円 × 20.42% = 7,759,600円

(3) 税務調整
 税務上、みなし配当が生じる場合には、利益積立金額の減算処理となるため、税務調整が必要となる。

【会計上の仕訳】
 (自己株式) 40,000,000 (現金預金) 32,240,400
 (源泉所得税) 7,759,600

【税務修正仕訳】
 (資本金等) 2,000,000 (自己株式) 40,000,000
 (利益積立金) 38,000,000

II 個人株主の課税関係

1 原則的な取扱い

発行人の相対取引による自己株式の取得においてみなし配当が生ずる場合で、その株主が個人のときは、その個人株主では、みなし配当金額は配当所得とされる(所法25①)。

また、その個人株主においては、株式等の譲渡所得の収入金額は、その対価の額からみなし配当金額を控除した金額とされる(措法37の10③)。

【税務上の仕訳】

(現金預金) 32,240,400	(有価証券) 2,000,000
(源泉所得税) 7,759,600	(配当所得) 38,000,000

*設例の取得費は2,000千円とする。この場合、売却株主の株式の取得費と発行人の取得資本金額が同額となるため、譲渡所得の金額はゼロとなる。

2 相続財産に係る非上場株式をその発行人に譲渡した場合のみなし配当課税の特例

(1) みなし配当課税の特例の取扱い
 上記I2のとおり、相対取引による自己株式の取得において「みなし配当」が生じる場合があり、みなし配当課税が行われる。しかし、相続財産に係る非上場株式をその発行人に譲渡した場合にはみなし配当課税の特例(措法9の7)があり、みなし配当課税が不適用とされる。すなわち、相続又は遺贈による財産を取得した個人でその相続又は遺贈につき相続税があるものが、その相続の開始のあった日の翌日からその相続税申告書の提出期限の翌日以後3年以内に、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株式をその発行人に譲渡した場合には、所定の手続きを行うことにより(措令5の2②)、次の特例を適用すること

ができる。

- ① 所得税法第25条の規定によりみなし配当とされる金額については、みなし配当とはしない。
 - ② みなし配当とされない金額は、株式等に係る譲渡所得等の収入金額とみなす(措法37の10③)。
- また、配当に係る源泉徴収は不要である。

【設例に即した仕訳】

(現金預金) 40,000,000	(有価証券) 2,000,000
	(株式譲渡所得) 38,000,000

(2) みなし配当課税の特例適用の効果
 みなし配当課税の特例を適用することにより、次に掲げる効果が生じ、税負担の軽減が図られている。

- ① みなし配当に相当する金額に対しては、株式等に係る譲渡所得の収入金額となるため、分離課税による比例税率が適用される。
- ② 株式等に係る譲渡所得の計算上、相続税額の取得費加算の特例(措法39)を適用することができる。

III みなし配当と利益積立金額との対応関係

自己株式の取得についてみなし配当が生じる場合には、みなし配当と利益積立金額の減算との関係では、原則として、次の表の対応関係がある。

みなし配当	利益積立金の減算
有	有
無	無

つまり、みなし配当が生じる場合には、みなし配当に相当する金額の利益積立金額が減少する。

しかし、上記II2のみなし配当課税の特例を適用した場合には、自己株式の取得の対価につき、本来のみなし配当が存するときであっても、「みなし配当」とはしないというのであるから、利益積立金の額は減少しないのではないかとこの疑問が生じる。

この点、法人税法の建付けは、次のとおりである。

すなわち、法人税法施行令第9条第1項第12号(利益積立金額)は、同第8条第1項第17号(資本金等の額)の規定を受けて、法人税法第24条第1項第4号(みなし配当金額)が規定するみなし配当金額を利益積立金額から減算することとされている。

他方、市場取引における自己株式の取得について、そもそもみなし配当は生じないことから、利益積立金額から減算しない。

これに対して、上記II2のみなし配当課税の特例に関連して、法人税法のみなし配当に関する規定(法法24)においては、みなし配当課税の特例に対応する別段の定めをしていない。

したがって、法人税法上は、みなし配当課税が適用されない場合であっても、みなし配当に相当する金額を「みなし配当」としてとらえている。このため、みなし配当に相当する金額は利益積立金額から減算することとなる。

なお、自己株式の取得に伴い、取得資本金額は資本金等の額から減算することとなる。

IV 法人税申告書の記載

上記I4のとおり、非上場株式を自己株式として取得する場合には、会計処理と税務処理とが異なるため、その差異について申告調整を行うこととなる。

別表四

区分	総額	留保	社外流出
加算	みなし配当 38,000,000		配当 38,000,000
減算	自己株式認容 38,000,000	38,000,000	

別表五(一)

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		期末現在利益積立金額
		減	増	
自己株式			-38,000,000	-38,000,000

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		期末現在資本金等の額
		減	増	
資本金又は出資金	10,000,000			10,000,000
自己株式			-2,000,000	-2,000,000
差引合計額	10,000,000		-2,000,000	8,000,000

注) 内容は、平成26年4月1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。