

増資・減資・自己株式等の資本取引の実務

税理士・公認会計士

太田達也氏

四国税理士会

I 資本等取引とは

資本等取引とは、損益取引以外の取引で、貸借対照表の純資産の変動をもたらす取引をいう。次のような取引が挙げられる。

- ・自己株式の取引
- ・剰余金の配当
- ・増資、減資
- ・合併などの組織再編成

自己株式、剰余金の配当（現物配当を含む）、増資・減資、合併などの資本等取引については、会計・税務および法務がクロスする実務対応が生じるが、会計と税務で取扱いが異なるケースが多く、高い専門性が求められる分野といえる。

損益に影響を与えない場合が多いため、税務面のメリットが意識されないことが多いが、税務メリットも含めて、有利な活用ができる場合が少なくない（均等割の引下げ、減資で欠損を補することによる財務内容の改善、事業承継対策、分散した株主からの株式の取得…etc.）。

II 資本等取引に係る会計処理と税務処理の比較

資本等取引については、会計と税務でルールが乖離しているケースがほとんどである。会計上の資本概念は、資本金、資本剰余金、利益剰余金という区分から成っている。その区分は、貸借対照表の純資産の部において表示される。それぞれの金額は、会計基準や会社法の取扱いによって定まる。

一方、税務上の資本概念は、資本金等の額と利益積立金額から成っている。それぞれの金額は法人税法施行令の規定によって定まり¹、それぞれの明細が法人税申告書の別表5(1)に表示される。

会計と税務のルールは乖離しているので、原則として、申告調整が必要になる。

なお、代表的な資本取引に係る会計処理と税務処理を比較した表を参考として巻末に掲載している。

¹ 資本金等の額は法人税法施行令8条1項に規定され、利益積立金額については法人税法施行令9条1項にその算定方法が規定されている。

1. 税法上の資本概念と会計との関係

税法上の資本概念および会社法・会計との関係は、次の通りである。

税法上の資本概念

税法上の資本概念は、「資本金等の額」と「利益積立金額」の2区分からなっている。

「資本金等の額」は株主からの払込資本に相当し、「利益積立金額」は(払込資本の運用により稼得)された留保利益に相当する概念である。

会社法・会計の資本概念

資本金、資本準備金およびその他資本剰余金 → 資本金・資本剰余金

利益準備金、その他利益剰余金 → 利益剰余金

ただし、**税法と会社法・会計が完全に対応しているわけではない**

資本金等の額 ↔ 資本金・資本剰余金

利益積立金額 ↔ 利益剰余金

対応していない

例

- ① 減資により欠損てん補をした場合、会社法・会計では資本金の減少+利益剰余金の増加(=マイナスの減少)として取り扱うが、税法上は何もなかったものとして取り扱う
- ② 自己株式の取引において、会計上の資本剰余金と利益剰余金のそれぞれの増減額と税務上の利益積立金額と資本金等の額のそれぞれの増減額が一致しない。
- ③ 合併や分割などの企業組織再編において、会社法・会計では資本剰余金の増加のみを認識し、利益剰余金の変動を認識しないケースにおいても、税法上は適格合併(または適格分割)に該当し、資本金等の額および利益積立金額の増加を認識するケースもある

2. 資本と利益の区分(会計と税務)

(1) 会計上の資本と利益の区分

会計上の個別貸借対照表上の純資産の部の内容は、次のようになっている。

純資産の部	
I	株主資本
1	資本金
2	新株式申込証拠金
3	資本剰余金
(1)	資本準備金
(2)	その他資本剰余金
	資本剰余金合計
4	利益剰余金
(1)	利益準備金
(2)	その他利益剰余金
	××積立金
	繰越利益剰余金
	利益剰余金合計
5	自己株式
6	自己株式申込証拠金
	株主資本合計
II	評価・換算差額等
1	その他有価証券評価差額金
2	繰延ヘッジ損益
3	土地再評価差額金
	評価・換算差額等合計
III	新株予約権
	純資産合計

資本金と資本剰余金は、株主からの払込資本であり、新株発行により払込みを受けた金銭の額または金銭以外の資産の価額(時価)相当額が計上額となる。一方、利益剰余金は、払込資本の運用により稼得された留保利益に相当するものであり、当期純損益の計上を通じて繰越利益剰余金が増減する。この繰越利益剰余金が利益剰余金に算入される。

自己株式等会計基準 19 項においては、「資本剰余金の各項目は、利益剰余金の各項目と混同してはならない。したがって、資本剰余金の利益剰余金への振替は原則として認められない。」とされている。資本性の剰余金と利益性の剰余金は、払込資本と払込資本を利用して得られた成果を区分する考えから、区別しなければいけないという考え方がベースになっている。なお、欠損てん補(その他資本剰余金による利益剰余金のマイナスへのてん補)は問題ない。

(2) 法人税法上の資本と利益の区分

法人税法上は、資本等取引の定義が規定されており、別段の定めがあるものを除いて、資本等取引以外の取引に係る当該事業年度の収益の額を当該事業年度の益金の額に算入し、当該事業年度の収益に係る原価の額、費用の額、資本等取引以外の取引に係る損失の額を損金の額に算入するものとしている(法法 22 条 2 項、3 項)。資本等取引の定義は、次のとおりである(法法 22 条 5 項)。

- ① 法人の資本金等の額の増加または減少を生ずる取引
- ② 法人の行う利益または剰余金の分配(資産の流動化に関する法律第 115 条第 1 項(中間配当)に規定する金銭の分配を含む)
- ③ 残余財産の分配または引渡し

ここで「資本金等の額」とは、法人が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額をいうものとされ(法法 2 条 16 号)、その規定を受けて政令により資本金等の額の増減事由が規定されている(法令 8 条 1 項)。

資本金等の額の増減を生じさせる取引としては、新株発行、企業組織再編(合併、分割等)、資本の払戻し等(資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当、残余財産の一分配)、自己株式の取得および処分などである。

一方、利益積立金額は、会計上の利益剰余金に相当する性格を持つが、両者は一致しないこともある。すなわち、税務上の所得金額と会計上の利益が一致しない場合に、その差異が留保されるときに、利益積立金額と利益剰余金に差異が生じることになる。例えば、貸倒損失を別表 4 で自己否認したものとする。その結果、税務上の所得金額と会計上の利益に差異が生じ、その差異が留保されるべきものであるために、別表 5(1)に利益積立金額の増加の調整が入り、期末金額にその調整が残る。それは利益積立金額と利益剰余金との差異を表すものとなる。

利益積立金額は、課税関係の終了した積立金を意味しており、資本金等の額が株主からの払込資本としてとらえられることと一線を画している。株主がみなし配当事由(法法 24 条 1 項各号に掲げる事由)により発行法人から資本の払戻しを受けた場合は、資本金等の額から払戻しを受けた額と、それを上回って払戻しを受けた額を区分して計算を行い、資本金等の額からの払戻額を上回って払戻しを受けた額が利益積立金額からの払戻しとして「みなし配当」として取り扱われる。

もちろん利益積立金額は課税関係が終了した積立金であるから、株主が受け取ったみなし配当については、受取配当等の益金不算入規定が適用される(法法 23 条 1 項)。

なお、利益積立金額の増減事由は、法人税法施行令 9 条 1 項に規定されており、留保所得金額のほかには、合併、分割等の企業組織再編による増減、剰余金の配当、みなし配当事由（資本剰余金の減少に伴う配当、残余財産の分配、自己株式の取得等）などが中心である。

資本金等の額 → 株主から出資を受けた金額

利益積立金額 → 法人の所得の金額で留保している金額（所得＝税務上の利益の留保額）

3. 資本と利益の区分が会計と税務でずれる場合とその調整手続

まずわかりやすい例から説明する。欠損てん補を行うために資本金を減少し、繰越利益剰余金のマイナスをてん補することがある。欠損てん補といい、法人の規模を問わずよくみられる取引である。このとき、会計上は、次の仕訳を切る。

（会計上の仕訳）

資本金 XXX / その他資本剰余金 XXX

その他資本剰余金 XXX / 繰越利益剰余金 XXX

会計上は、資本金の額を減少させ、その他資本剰余金を計上するが、その他資本剰余金により繰越利益剰余金のマイナスを埋める認識をする²。この欠損てん補は資本剰余金と利益剰余金の混同には当たらないと解されており³、従来から認められている。

一方、法人税法上は、純資産の部の株主資本の区分の中で振り替えているだけの取引であり、株主に対する払戻しもないため、何もなかったものとして取り扱う。したがって、資本金等の額にも変動は生じないし、利益積立金額にも変動は生じない。もちろん所得にも何も影響はない。**税務上の仕訳はなしである。**

そこで、次のように別表 5(1)において申告調整を要することになる（資本金を 3,000 減少し、全額を欠損てん補に充当した場合を例とする）。

² 資本金の減少の効力発生日とその他資本剰余金による欠損てん補（利益剰余金のマイナスに充当）の効力発生日を同日と定めて実行した場合は、資本金の減少によるその他資本剰余金の計上と、その他資本剰余金による欠損てん補は、実質的に同時に行われる。

³ 自己株式等会計基準 61 項。

別表五(一) 利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

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 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金				
資本金等の額			△3,000	△3,000
繰越損益金	△XXX	△XXX	3,000 XX	XXX

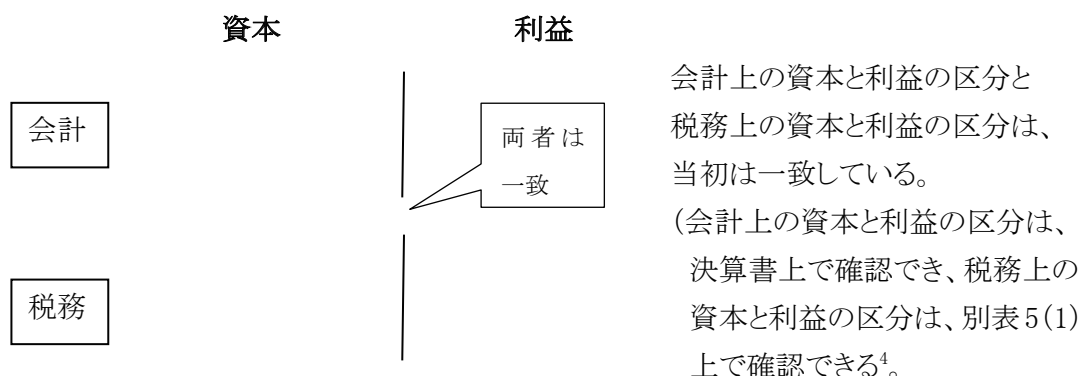
(注) 会計上は、繰越利益剰余金のマイナスが資本金の減少により生じたその他資本剰余金によりてん補され、繰越損益金の増加欄が 3,000 増加するが、税務上は利益積立金額と資本金等の額との間の振替調整(プラス・マイナス 3,000)を入れることにより、利益積立金額に変動がないことが表される。

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
		減	増	
資本金または出資金	XXX		△3,000	XXX
利益積立金額			3,000	3,000

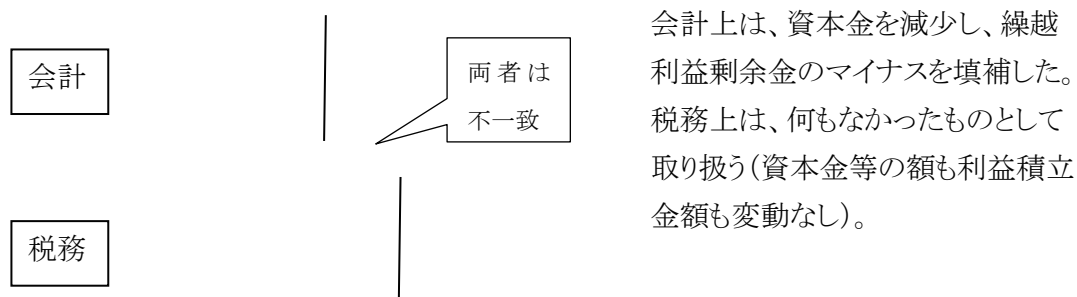
(注) 利益積立金額との間で 3,000 の振替調整が入ることによって、資本金等の額に変動が生じないことが表される。

上記のように、「利益積立金額の計算に関する明細書」と「資本金等の額の計算に関する明細書」の間で、プラス・マイナス同額の調整を入れる方法を「振替調整」という。なぜ「振替調整」が必要になるかであるが、次のように説明することができる。

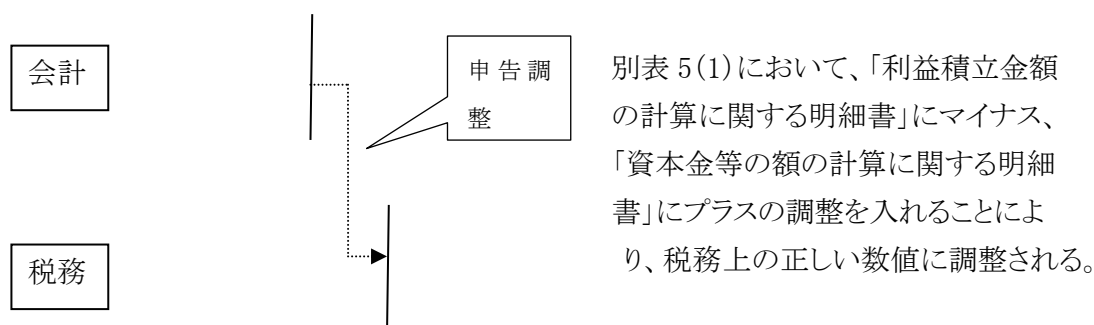
(欠損てん補前)



(欠損てん補後)



(申告調整)



なお、利益剰余金の資本金への組入れを行う場合も、会計上は利益剰余金の減少および資本金の増加を認識するが、税務上は純資産の部の中での振替に過ぎないため、資本金等の額も利益積立金額も共に変動しない。したがって、上記と同様の理由により、別表5(1)における振替調整が必要になる。

⁴ 別表5(1)に何も調整がない場合は、会計上の資本と利益の区分と税務上の資本と利益の区分が一致しているという意味になる。

II 増資の法務

1. 増資の意義

増資とは新株発行のことであり、新株の発行の対価として金銭または金銭以外の資産の払込みが行われる。

金銭の払込みによる新株発行を「金銭出資」といい、金銭以外の資産の払込みによる新株発行を「現物出資」という。株主総会の決議その他の増資に必要な手続については、会社法199条以下に規定が置かれている。

金銭等の払込金額の2分の1を超えない額は資本金として計上しないことができ、その場合は資本準備金として計上しなければならない(会社法445条2項、3項)。

→ 払込金額の2分の1以上を資本金に計上しなければならない。

なお、金銭等の払込みを行わないで、剰余金から資本金に組み入れる方法で資本金を増加させることができ、これを「無償増資」という。

2. 準備金または剰余金の資本組入れ

剰余金の資本組入れや準備金の資本組入れを併せて「無償増資」という。金銭または金銭以外の財産の払込みを伴うわけではなく、貸借対照表の純資産の部の株主資本の中での振替を行うことによって資本金を増加させる方法であるから、そのような言い方をする。

① 準備金の資本組入れ

株主総会の決議によって、準備金の全部または一部を資本金に組み入れることができる(会社法448条1項2号)。

定時株主総会に限定されず、臨時株主総会において決議して振り替えることもできる。

株主総会において、①減少する準備金の額、②減少する準備金の全部または一部を資本金とするときは、その旨および資本金とする金額、③準備金の額の減少がその効力を生ずる日(効力発生日)を決議しなければならない(会社法448条1項)。その際、準備金をマイナスにしてはならないが、ゼロにすることは問題ない(同条2項)。

平成21年3月27日付の会社計算規則改正により、利益準備金の資本組入れができることとされた。

② 剰余金の資本組入れ

株主総会の決議によって、剰余金から資本金に組み入れることができる(会社法 450 条)。
定時株主総会に限定されず、臨時株主総会においても決議して振り替えることができる。

株主総会においては、①減少する剰余金の額および②資本金の額の増加がその効力を生ずる日(効力発生日)の2つを定めて決議する(会社法 450 条1項、2項)。剰余金の額が減少し、資本金の額が増加するのは、決議において定めた効力発生日である。その際、剰余金をマイナスにしてはならないが、ゼロにすることは問題ない(同条 3 項)。

平成 21 年 3 月 27 日付の会社計算規則改正により、利益剰余金の資本組入れができることとされた。

2. 増資の税務

(1) 発行法人側の税務

① 法人税

金銭等の払込みを伴う増資の場合、金銭等の払込金額について法人税法上の資本金等の額の増加を認識する(法令 8 条 1 項 1 号)。会計上は、資本金および資本準備金の増加を認識する場合であっても、法人税法上はそれらを一括して資本金等の額の増加として認識する⁵。

税務上の仕訳

現預金 XXX / 資本金等の額 XXX

金銭出資の場合は、金銭の払込金額について資本金等の額が増加し、現物出資の場合は、現物資産の時価相当額について資本金等の額が増加する(法令 8 条 1 項 1 号)。ただし、法人税法上の適格現物出資であるときは、現物資産の帳簿価額相当額について資本金等の額が増加する(同条 1 項 8 号)。

税務上の仕訳

土地 XXX / 資本金等の額 XXX

(現物出資資産が土地の場合)

また、無償増資については、株主からの金銭等の払込みがないため、法人税法上は何もなかったものとして取り扱われる。資本金等の額も利益積立金額も変動は生じない。

② 地方税

金銭出資または現物出資により、金銭等の払込みが行われた場合、法人税法上の資本金等の額が増加するので、法人住民税均等割の税率区分の基準となる額も連動して増加する。

→均等割の負担が増える可能性がある。

一方、無償増資については、法人税法上の資本金等の額は変動しないが、平成 27 年度税制改正により、法人住民税均等割の税率区分の基準となる額の算定上、法人税法上の資本金等の額に無償増資の額を加算しなければならないとされた(地法 23 条 1 項 4 号の 5)。

(後で詳説)

→この加算規定により、均等割の負担が増加する可能性が生じる。

⁵ もっとも法人税申告書別表 5(1)の「資本金等の額の計算に関する明細書」においては、1 行目の資本金の欄と 2 行目の資本準備金の欄が分かれているので、それぞれの金額を増加欄に記載することになる。

(2) 株主側の税務

・ 株主割当増資

新株が各株主に平等に割り当てられるため、払込金額が有利な価額であっても、持分割合に変動がないことから、課税関係は生じない。ただし、失権株が生じ、すべての株主に平等に割り当てられず、結果として有利な価額で引き受けた者が経済的利益を享受するときは、課税関係が生じ得る。

・ 第三者割当増資

持分割合が変動するが、その払込金額が時価であれば問題ない。
ところが

有利な払込金額である場合(低額引受の場合)は、有利な払込金額で引き受けた者が経済的利益を享受したものとして、課税関係が生じ得る。

(法人が取得する場合)

発行された新株式の時価と払込金額との差額は、受贈益として課税対象になりうる。

(個人が取得する場合)

発行された新株式の時価と払込金額との差額は、収入金額として所得税の課税対象となる。

(原則として、一時所得。ただし、発行法人の役職員が役員または使用人としての地位または職務等に関連して取得した場合は、給与所得課税になると考えられる。)

また、有利発行による増資で、株主間の財産移転が生じる場合に、親族等の関係であるときは、みなし贈与の認定により、所得税ではなく、贈与税が課されることが考えられる。

増資の払込金額であるが、資本関係、人的関係、取引関係がない純然たる第三者間で種々の要素を考慮して定められた価額によるときは、経済的合理性がそこに働くため、通達の示した価額と異なる場合であっても、原則として、合理的な価額として認められるものと解される。

3. 同族株主の親族が取得する場合

(1) 贈与税が課税される場合

有利な払込金額で新株の引受けをすることができる権利が、同族会社の株主からその親族等に与えられたケースでは、同族会社の株主から、その株主の親族等に贈与があったとみなされ、所得税法ではなく相続税法が優先して適用され、所得税ではなく贈与税が課税されることになる(相続税法9条、相続税基本通達9-4)。

内容のまとめ

時価発行の場合は、原則として課税関係は生じない。

一方、時価よりも低い価額で払込みが行われる増資(有利発行)の場合であって、かつ、すべての株主が持株数に応じて引き受けない場合は、引受けを行った株主に発生した経済的利益についての課税(個人の場合は一時所得、法人の場合は受贈益として益金算入)の問題、さらに同族会社における親族間の贈与税課税の問題が生じうる。

したがって、この場合の株式の時価が問題になる。

原則として、法人税基本通達(法基通 9-1-13、9-1-14)、所得税法基本通達(所基通 59-6)に基づき、適正な時価であることを明確化すべきである。

(2) 贈与額の計算方法

同族会社における親族間の利益移転により、どの者からどの者に対していくらの金額の贈与があったかは、相続税法基本通達 9-5(旧国税庁長官昭和 34 年直資 10 の 61 条)に定める方法によるのが合理的であるとされている⁶。次のとおりの計算方法である。

誰からどれだけの数募集株式引受権の贈与があったものとするかは、次の算式により計算するものとする。この場合において、その者の親族等が2人以上あるときは、当該親族等の1人ごとに計算するものとする(相基通 9-5)。

$$A \times C / B = \text{その者の親族等から贈与により取得したものとする募集株式引受権数}$$

算式中のA、BおよびCは、次のとおりである。

A :
他の株主または従業員と同じ条件により与えられる募集株式引受権の数を超えて与えられた者のその超える部分の募集株式引受権の数

B :
当該法人の株主または従業員が他の株主または従業員と同じ条件により与えられる募集株式引受権のうち、その者の取得した新株の数が、当該与えられる募集株式引受権の数に満たない数の総数

C :
Bの募集株式引受権の総数のうち、Aに掲げる者の親族等(親族等が2人以上あるときは、当該親族等の1人ごと)の占めているものの数

⁶ 大阪高裁・昭和 56 年8月 27 日判決・税務訴訟資料No.120、P1424。

事例(同族会社における増資)

前提条件

甲社において増資を行った。有利発行であるにもかかわらず、割当株数が各株主に対して平等ではなく、次のように各株主の既存の持株割合と異なる割当てを行う結果となった。

甲社の資本金は1,000万円、発行済株式総数は200,000株である。増資前の株式の時価は1株当たり1,750円、払込金額は1株当たり100円とする。

また、株主はA、B、C、DおよびHとし、A、B、C、Dは親族等の関係にあるが、Hは取引先でありA、B、C、Dと親族等の関係にないものとする。

株主	増資前の持株数	引き受けた株数
A	100,000株	20,000株
B	40,000	45,000
C	20,000	25,000
D	25,000	8,500
H	15,000	1,500
合計	200,000株	100,000株

このときの贈与税の対象となる金額および一時所得の収入金額となる金額は、どのように計算されるか。

1. 贈与により取得したものとされる新株引受権の数の計算

(1) 新株引受権の過不足数

株主	増資前の持株数	割当比率に基づく株数	引き受けた株数	過不足数
A	100,000株	50,000株	20,000株	△30,000株
B	40,000	20,000	45,000	25,000
C	20,000	10,000	25,000	15,000
D	25,000	12,500	8,500	△4,000
H	15,000	7,500	1,500	△6,000
合計	200,000株	100,000株	100,000株	0

既存の持株割合に対して、株主A、D、Hは少なく引き受け、株主B、Cが多く引き受けている。その結果、株主A、D、Hから株主B、Cへの利益移転が生じている。

(2) 贈与により取得されたものとされる新株引受権の数の計算

① 株主Bが贈与により取得した新株引受権の数

(i) 株主Aからの贈与により取得した数

$$25,000 \text{ 株} \times 30,000 \text{ 株(A)} / (30,000 \text{ 株(A)} + 4,000 \text{ 株(D)} + 6,000 \text{ 株(H)}) = 18,750 \text{ 株}$$

(ii) 株主Dからの贈与により取得した数

$$25,000 \text{ 株} \times 4,000 \text{ 株(D)} / (30,000 \text{ 株(A)} + 4,000 \text{ 株(D)} + 6,000 \text{ 株(H)}) = 2,500 \text{ 株}$$

(iii) 株主Bが贈与により取得した新株引受権の合計数

$$18,750 \text{ 株} + 2,500 \text{ 株} = 21,250 \text{ 株}$$

② 株主Cが贈与により取得した株数

(i) 株主Aからの贈与により取得した数

$$15,000 \text{ 株} \times 30,000 \text{ 株(A)} / (30,000 \text{ 株(A)} + 4,000 \text{ 株(D)} + 6,000 \text{ 株(H)}) = 11,250 \text{ 株}$$

(ii) 株主Dからの贈与により取得した数

$15,000 \text{ 株} \times 4,000 \text{ 株(D)} / (30,000 \text{ 株(A)} + 4,000 \text{ 株(D)} + 6,000 \text{ 株(H)}) = 1,500 \text{ 株}$

(iii) 株主Cが贈与により取得した新株引受権の合計額

$11,250 \text{ 株} + 1,500 \text{ 株} = 12,750 \text{ 株}$

2. 贈与により取得されたとみなされる利益の額(みなし贈与の額)

(1) 1株当たりの新株引受権の価額

$(1,750 \text{ 円(増資前の1株当たり時価)} + 100 \text{ 円(1株当たり払込金額)} \times 0.5(\text{割当比率})) / 1 \text{ 株} + 0.5 \text{ 株}$
 $= 1,200 \text{ 円(増資後の1株当たり株式の時価)}$

$1,200 \text{ 円(増資後の1株当たり株式の時価)} - 100 \text{ 円(払込金額)} = 1,100 \text{ 円(1株当たりの新株引受権の価額)}$

(2) 贈与により取得されたとみなされる利益の額

① 株主Bが贈与を受けたとみなされる額

$1,100 \text{ 円} \times 21,250 \text{ 株} = 23,375,000 \text{ 円}$

② 株主Cが贈与を受けたとみなされる額

$1,100 \text{ 円} \times 12,750 \text{ 株} = 14,025,000 \text{ 円}$

3. 一時所得の収入金額とされる額

(1) 株主Bの収入金額とされる額

$25,000 \text{ 株} \times 6,000 \text{ 株(H)} / (30,000 \text{ 株(A)} + 4,000 \text{ 株(D)} + 6,000 \text{ 株(H)}) = 3,750 \text{ 株}$

$1,100 \text{ 円(新株引受権の価額)} \times 3,750 \text{ 株} = 4,125,000 \text{ 円}$

(2) 株主Cの収入金額とされる額

$15,000 \text{ 株} \times 6,000 \text{ 株(H)} / (30,000 \text{ 株(A)} + 4,000 \text{ 株(D)} + 6,000 \text{ 株(H)}) = 2,250 \text{ 株}$

$1,100 \text{ 円(新株引受権の価額)} \times 2,250 \text{ 株} = 2,475,000 \text{ 円}$

【参考裁判例】

○ 会社の増資に当たり増資前の持株割合を超えて新株を引受けた場合、その新株引受権による利益相当額は相続税法9条所定のみなし贈与に該当するとされた事例

一般に、含み資産を有する会社が増資をすれば、旧株式の価額は増資額との割合に応じて稀釈され、新株式の価額が逆に増加することとなるため⁷増資に当たり増資前の株式の割合に応じて新株の引受がなされなかったときは、右新株の全部または一部を引受けなかった者の財産が、旧株式の価額の稀釈に伴いそれだけ減少する反面、右割合を超えて新株を引受けた者の財産は、それだけ増加するから、後者は前者からその差額分の利益を取得したと評価しうる。したがって、右利益を無償で取得すれば、相続税法9条所定の「みなし贈与」に該当すると解すべきである。(大阪高裁 昭 56.8.27 判決、税務訴訟資料 120 号 386 頁)

(注) 本件の第一審(神戸地裁 昭 55.5.2 判決、税務訴訟資料 113 号 258 頁、訟務月報 26 巻8 号 1424 頁)も同旨。

○ 複数の親族から新株引受権の贈与があったとみなされる場合、そのいずれからどれだけの贈与があったかは、国税庁長官通達昭和 34 年直資 10 の 61 条(現行:相続税法基本通達9-5)に定める方法によるのが合理的であるとされた事例

複数の親族から新株引受権の贈与があったとみなされる場合、そのいずれからどれだけの贈与があったかは、国税庁長官通達昭和 34 年直資 10 の 61 条(現行:相続税法基本通達9-5)に定める方法(先の $A \times C / B$)によるのが合理的である(同上裁判例)。

⁷ 額面株式制度があったときの事例であるため、含み資産を有する会社において時価よりも低い額面金額で新株発行した場合には、旧株式の価額は稀釈されるという意味である。

4. 有利な払込金額とは

「有利な払込金額」とは、その新株の払込金額を決定する日の現況における発行法人の株式の価額に比べて、社会通念上相当と認められる価額を下回る価額のことである(法基通 2-3-7、所基通 23～35 共-7)。

社会通念上相当と認められる価額を下回るかどうかの判定は、時価と払込金額の差額が、おおむね 10%相当額以上であるかどうかにより行われる。

$$\boxed{\text{時価}} - \boxed{\text{払込金額}} \geq \boxed{\text{時価の 10\%}} \longrightarrow \text{有利発行}$$

法基通 2-3-7(通常要する価額に比して有利な金額)

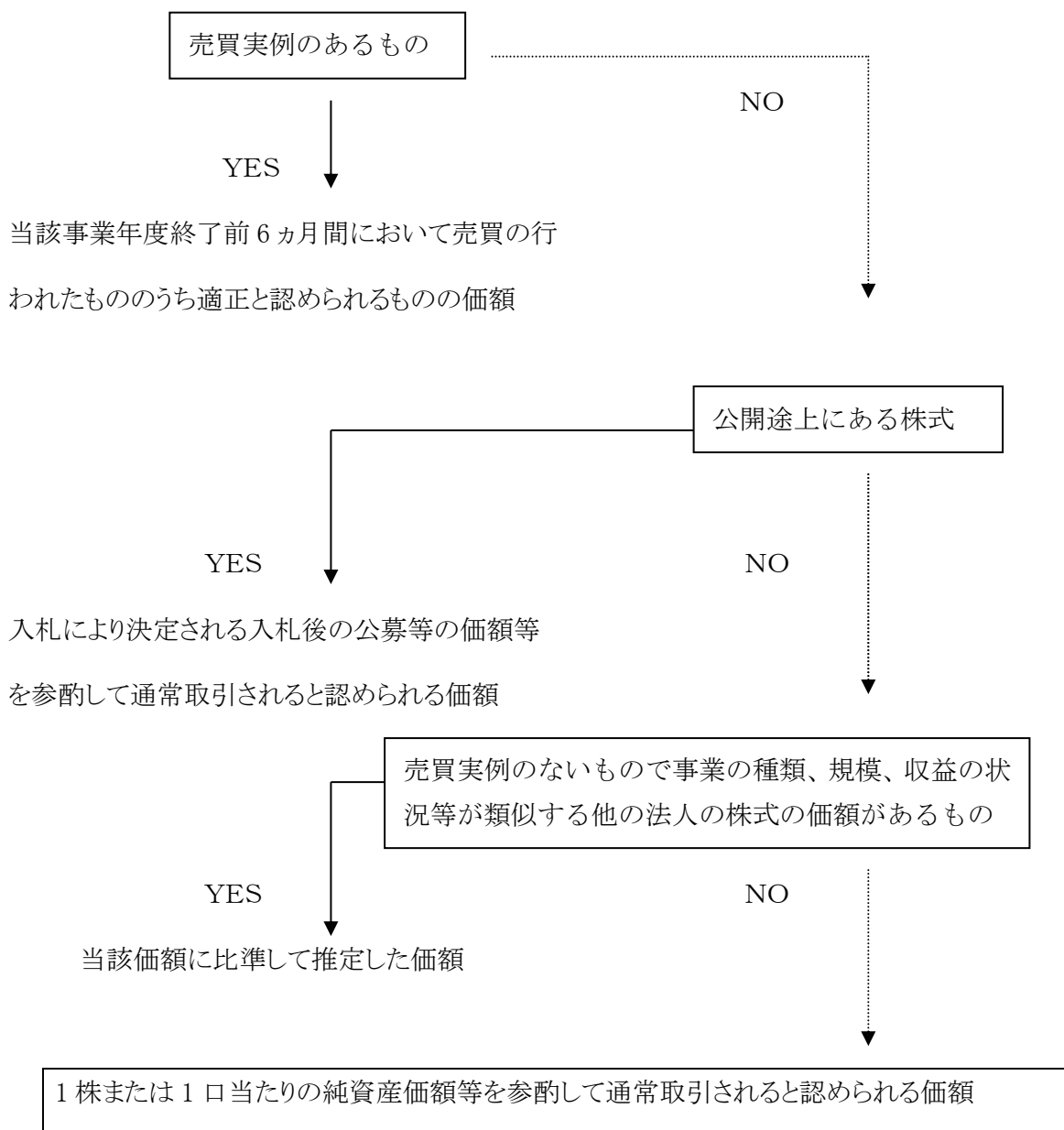
法人税法施行令 119 条 1 項 4 号《有利発行により取得した有価証券の取得価額》に規定する「払い込むべき金銭の額又は給付すべき金銭以外の資産の価額を定める時におけるその有価証券の取得のために通常要する価額に比して有利な金額」とは、当該株式の払込み又は給付の金額(以下 2-3-7 において「払込金額等」という)を決定する日の現況における当該発行法人の株式の価額に比して社会通念上相当と認められる価額を下回る価額をいうものとする。

(注)1 社会通念上相当と認められる価額を下回るかどうかは、当該株式の価額と払込金額等の差額が当該株式の価額のおおむね 10%相当額以上であるかどうかにより判定する。

2 払込金額等を決定する日の現況における当該株式の価額とは、決定日の価額のみをいうのではなく、決定日前 1 月間の平均株価等、払込金額等を決定するための基礎として相当と認められる価額をいう。

5. 非上場会社株式の時価について

非上場会社株式の時価(法人税基本通達 9-1-13)



ただし、売買実例のあるものおよび公開途上にある株式を除き、

一定の条件付（純資産価額の算定にあたり、発行会社の土地および上場有価証券を時価評価として算定するなど）で、課税上弊害がない限り、財産評価基本通達を適用して算定することが認められる（法基通 9-1-14）。

一定の条件とは(法基通 9-1-14)

- ① 発行会社が土地または上場有価証券を所有しているときは、「1 株あたり純資産価額」の計算にあたり、これらの資産については時価による。
- ② 評価差額に対する法人税額等相当額を控除しない。
- ③ 財産評価基本通達 179 の例により算定する場合において、株式を譲渡または贈与(もしくは交付)した法人(または個人)が発行会社にとって「中心的な同族株主」に該当する場合、発行会社が「小会社」に該当するものとして取り扱う。

事例1 無償増資

前提条件

当社は、特定建設業の許可の関係で⁸、資本金の額を 2,000 万円以上にするための増資を行った。ただし、払い込む金銭等が用意できなかったため、利益剰余金から資本金に 1,000 万円を組み入れることによる増資、いわゆる「無償増資」により行った。

会計処理、法人税法の処理および地方税法の処理を示しなさい。

会計上の貸借対照表(無償増資の前) (単位:万円)

資産	6,000	負債	1,500
		資本金	1,000
		利益剰余金	3,500

会計上の貸借対照表(無償増資の後) (単位:万円)

資産	6,000	負債	1,500
		資本金	2,000
		利益剰余金	2,500

⁸ 特定建設業の許可基準のうちの財産的基礎要件として、資本金 2,000 万円以上かつ自己資本 4,000 万円以上という要件が置かれている。なお、特定建設業とは発注者から直接請け負った1件の工事について、下請け代金の額(下請け契約が 2 つ以上あるときはその総額)が 3,000 万円以上(建築一式工事の場合は 4,500 万円以上)となる建設工事を施工するときに必要となる許可をいう。

解答

1. 会計処理

会計上は、その他利益剰余金の減少と資本金の増加を認識する。無償増資の効力発生日以後に到来する決算期における貸借対照表は、資本金は増加後の金額で、利益剰余金は減少後の金額で表示される。

その他利益剰余金(繰越利益剰余金) 1,000 / 資本金 1,000

2. 法人税の処理

利益剰余金の資本金への組入れを行った場合でも、株主からの払込みは何もないため、法人税法上は何もなかったものとして取り扱われる。資本金等の額も利益積立金額も変動しない。

仕訳なし

法人税申告書の別表の記載は、次のようになる。

別表五(一) 利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

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 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金				
資本金等の額			1,000	1,000
繰越損益金	3,500	3,500	△1,000 XXX	XXX

(注)会計上は、繰越利益剰余金が1,000減少するので、繰越損益金の増加欄に1,000の減少を反映するが、税務上は利益積立金額と資本金等の額との間の振替調整(プラス・マイナス1,000)を入れることにより、利益積立金額に変動がないことを表す。なお、当期純損益による変動は捨象している。

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
		減	増	
資本金または出資金	1,000		1,000	2,000
資本準備金				
利益積立金額			△1,000	△1,000

(注)利益積立金額との間でプラス・マイナス1,000の振替調整が入ることによって、資本金等の額に変動が生じないことが表される。法人税法上の資本金等の額は、1,000のままである。

3. 地方税の処理

平成 27 年度税制改正により、平成 22 年 4 月 1 日以後に行われた無償増資の額について、法人住民税均等割の税率区分の基準となる額の算定上、加算しなければならないとされた。

この結果、法人税法上の資本金等の額は変わらないが、法人住民税均等割の税率区分の基準となる額の算定上は無償増資の額を法人税法上の資本金等の額に加算する必要がある。

無償増資前の資本金等の額は会計上の資本金と同じ 1,000 万円であったが、法人住民税均等割の税率区分の基準となる額は法人税法上の資本金等の額 1,000 万円に、無償増資の額 1,000 万円を加算した額である 2,000 万円となる。

→ 均等割の負担が上がることになる。

IV 減資の法務

減資とは、資本金の減少であり、会社法上は単に資本金という計数を減少する取引であると整理されている。会社法 447 条の規定が根拠となる。原則として株主総会の特別決議が必要になるが、別途会社法 449 条が定める債権者保護手続(官報公告および催告)を行う必要がある。

資本金を減少した結果、その他資本剰余金が計上される。

会社法上、有償減資という類型はない。減資に際して株主に払戻しを行う場合は、その他資本剰余金を原資として剰余金の配当を行うという整理になる。別途会社法 454 条による剰余金の配当の決議を採って行うことになる。

また、欠損てん補を行う場合は、その他資本剰余金を利益剰余金のマイナスに充当することになり、会社法 452 条に基づく剰余金の処分⁹の決議を採って行うことになる。その他資本剰余金として計上したままでも問題ない。

資本金の減少のみを行う場合

資本金の減少 → その他資本剰余金が計上

資本金の減少によって発生したその他資本剰余金を原資として剰余金の配当を行う場合

資本金の減少 + 剰余金の配当

資本金の減少によって発生したその他資本剰余金による欠損てん補を行う場合

資本金の減少 + 剰余金の処分

⁹ 剰余金の処分とは、剰余金間の振替を想定した手続であり、別途積立金の積立て・取崩しもこの手続による。また、その他資本剰余金による欠損てん補も、剰余金間の振替に当たるため、この手続が根拠になる。

V 減資の会計・税務

1. 減資の会計処理

会計上は、資本金の減少を認識し、その他資本剰余金を計上する。

資本金 XXX / その他資本剰余金 XXX

資本金の減少のみを行うのであれば、減資の効力発生日以後に到来する決算期における貸借対照表の純資産の部にその他資本剰余金の残高が表示される。

仮にその他資本剰余金を原資として剰余金の配当を行うのであれば、剰余金の配当の手続により、その他資本剰余金の減少を認識することになる。

その他資本剰余金 XXX / 現預金 XXX

また、その他資本剰余金による欠損てん補を行う場合は、剰余金の処分の手続により、その他資本剰余金の減少とその他利益剰余金の増加¹⁰を認識する。

その他資本剰余金 XXX / 繰越利益剰余金 XXX
(その他利益剰余金)

減資の効力発生日と剰余金の処分の効力発生日が同じ日である場合は、次の 2 つの仕訳が同時に起きる。

資本金 XXX / その他資本剰余金 XXX
その他資本剰余金 XXX / 繰越利益剰余金 XXX
(その他利益剰余金)

¹⁰ その他利益剰余金の増加といっても、その他利益剰余金がマイナス残高であるときのマイナスの減少という意味である。

2. 減資の税務処理

(1) 法人税

① 払戻しを伴わない減資

資本金の減少を行った場合、法人税法上は何もなかったものとして取り扱われる。資本金等の額も利益積立金額も変わらない。それは、株主に対する金銭等の払戻しがないからである。

また、資本金の減少によって発生したその他資本剰余金による欠損てん補を行った場合、株主に対する金銭等の払戻しがないため（純資産の部の中で振り替えているだけであるため）、法人税法上は何もなかったものとして取り扱われる。資本金等の額も利益積立金額も変わらない。ただし、欠損てん補の場合は、次の申告調整が必要である。

以下、3,000 の欠損てん補をしたものとする。

別表五(一) 利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

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 ①－②＋③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金				
資本金等の額			△3,000	△3,000
繰越損益金	△XXX	△XXX	3,000 XXX	XXX

(注) 会計上は、繰越利益剰余金のマイナスが資本金の減少により生じたその他資本剰余金によりてん補され、繰越損益金の増加欄が 3,000 増加するが、税務上は利益積立金額と資本金等の額との間の振替調整(プラス・マイナス 3,000)を入れることにより、利益積立金額に変動がないことが表される。

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
		減	増	
資本金または出資金	XXX		△3,000	XXX
資本準備金				
利益積立金額			3,000	3,000

(注) 利益積立金額との間で 3,000 の振替調整が入ることによって、資本金等の額に変動が生じないことが表される。

なお、法人住民税均等割の税率区分の基準となる額の算定上、欠損てん補額を減算する。

② 払戻しを伴う減資

資本金の減少によって発生したその他資本剰余金を原資として剰余金の配当を行った場合は、法人税法上は「資本の払戻し」として取扱い(法法 24 条 1 項 4 号)、まず資本金等の額の減少を計算し、その額を超えて払戻しをしたときはその超過額を利益積立金額の減少として処理する。この利益積立金額の減少が、いわゆる「みなし配当」になる。

法人税法 24 条 1 項では、「資本の払戻し(剰余金の配当(資本剰余金の額の減少に伴うものに限る))」と規定されている(法法 24 条 1 項 4 号)。いわゆるみなし配当事由である。

資本金等の額の減少額と利益積立金額の減少額を、次のように区分計算する(法令 8 条 1 項 18 号、9 条 1 項 12 号)。

$$\begin{array}{l} \text{資本金等の額の減少額(A)} \\ \text{(減資資本金額)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{資本金等の額} \\ \text{(払戻し直前の)} \end{array} \times \frac{\text{払戻しにより減少した資本剰余金の額}}{\text{前期末の簿価純資産額}} \\ \text{(小数点 3 位未満切上げ)}$$

$$\text{払戻額(交付金銭等の額)} - \text{(A)} = \text{利益積立金額の減少額(みなし配当)}$$

※ 分数に小数点以下 3 位未満の端数があるときは、切上げ

※ 資本金等の額の減少額(A)の計算結果が減少した資本剰余金の額¹¹を上回る場合は、資本金等の額の減少額はその超過額を減算した額とする。減少した資本剰余金の額を上限とするという意味である。

※ 払戻し直前の資本金等の額がゼロ以下である場合には算式中の分数の割合をゼロとし、払戻し直前の資本金等の額がゼロを超え、かつ、分母の簿価純資産額がゼロ以下である場合は、算式の分数の割合を 1 とする。

株主が複数である場合は、株式数に基づいて株主ごとの額を按分計算する。

その他資本剰余金からの配当による払戻しのうち、資本金等の額の減少額を超えて払戻しをした額があるときは、その額が利益積立金額からの払戻しとして「みなし配当」となる。

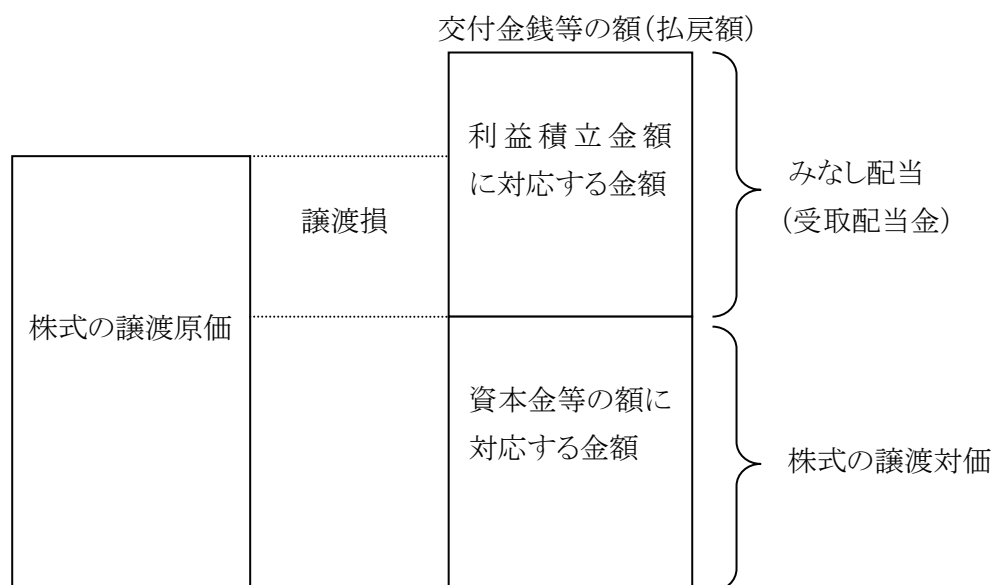
また、払戻額からみなし配当の額を控除した額(=資本金等の減少額)は、株主にとって株式の譲渡対価の額となる。

¹¹ 令和 4 年度税制改正前は交付金銭の額(払戻額)と規定されていたが、改正により減少した資本剰余金の額と改められた。

株主の処理

みなし配当	→ 支払通知書から把握
株式の譲渡対価	→ 払戻額から源泉徴収の対象である受取配当金(みなし配当)の額を差し引いて把握
株式の譲渡原価	→ 株式の帳簿価額に対して(通知を受けた)払戻割合を乗じて計算

① 譲渡損が発生するケース

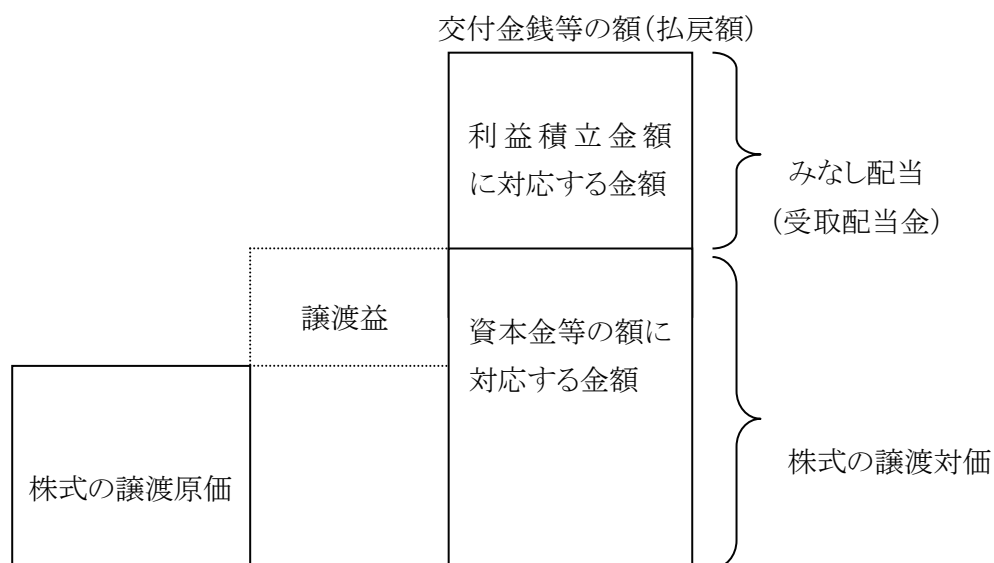


(税務上の仕訳)

現預金	XXX	/	有価証券 ¹²	XXX
株式譲渡損	XXX		受取配当金	XXX

¹² 「有価証券」勘定の貸方は、株式の譲渡原価相当額を株式の帳簿価額から減額するという意味である(以下同様)。

② 譲渡益が発生するケース



(税務上の仕訳)

現預金	XXX	/	有価証券	XXX
			受取配当金	XXX
			株式譲渡益	XXX

(2) 地方税

法人住民税均等割の税率区分の基準となる額については、平成 27 年度税制改正により、法人税法上の資本金等の額に、①無償減資による欠損てん補額(旧商法適用期間)、または②資本金または資本準備金の減少によって発生したその他資本剰余金による欠損てん補額(会社法適用期間)を減算するとされた(地法 23 条 1 項 4 号の 5)。

平成 27 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度について適用されている。

次ページ以降の「VI 地方税法の取扱い(無償増資、減資による欠損てん補との関係)」で詳説する。

VI 地方税法の取扱い(無償増資、減資による欠損てん補との関係)

1. 無償増減資等に係る加減算規定

(1) 加減算すべきもの

平成 27 年度税制改正前は、法人住民税の均等割の税率区分の基準となる額は、法人税法上の資本金等の額とされ、法人税法上の資本金等の額をそのまま基準としていた(旧地法 23 条 1 項 4 号の 5)。

改正後は、法人住民税の均等割の税率区分の基準となる額は、法人税法上の資本金等の額に対して、次ページの①を加算し、②および③を減算した額とされた(地法 23 条 1 項 4 号の 2)。平成 27 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用されている。

加減算が生じる場合は、法人住民税の均等割の税率区分の基準となる額と法人税法上の資本金等の額が一致しなくなる。

規定振りは、平成22年度税制改正後の外形標準課税の資本割についての規定(地法72条の21第1項)と同じである。

なお、この加減算規定は、会社法 446 条から 452 条を引用して規定されているように、株式会社にのみ適用され、(合同会社等の)持分会社や協同組合等には適用されない。

その点は、次項の『2.法人住民税均等割の税率区分の基準である資本金等の額』が資本金と資本準備金の合算額を下回る場合の取扱い』(地法 52 条 4 項)が(保険業法に規定する相互会社を除く)すべての法人に適用されるのと適用対象範囲が異なっている点に留意する必要がある。

資本金等の額に加減算すべき金額とその内容

加算または減算すべき金額	内 容
<p>① 平成22年4月1日以後に、会社法446条に規定する剰余金(同法447条または448条の規定により資本金の額または資本準備金の額を減少し、剰余金として計上したものを除き、総務省令で定めるものに限る)を同法450条の規定により資本金とし、または同法448条1項2号の規定により利益準備金の額の全部もしくは一部を資本金とした金額 (加算)</p>	<p>平成22年4月1日以後に行われた無償増資の額 (会計上の仕訳) その他利益剰余金／資本金 または 利益準備金／資本金</p>
<p>② 平成13年4月1日から平成18年4月30日までの間に、資本または出資の減少(金銭その他の資産を交付したものを除く)による資本の欠損のてん補に充てた金額 (減算)</p>	<p>平成13年4月1日から平成18年4月30日までの間(旧商法適用期間)に行われた無償減資による欠損てん補額 (会計上の仕訳) 資本金／繰越損失</p>
<p>③ 平成18年5月1日以後に、会社法446条に規定する剰余金(同法447条または448条の規定により資本金の額または資本準備金の額を減少し、剰余金として計上したもので総務省令で定めるものに限る¹³)を同法452条の規定により総務省令で定める損失のてん補に充てた金額 (減算)</p>	<p>平成18年5月1日以後(会社法適用期間)に行われた資本金または資本準備金の減少によって発生したその他資本剰余金による欠損てん補額 (会計上の仕訳) 資本金(または資本準備金)／その他資本剰余金 その他資本剰余金／その他利益剰余金 (繰越利益剰余金)</p>

¹³ その他資本剰余金として計上してから1年以内に欠損てん補に充てた額に限り、減算が認められる(地規1条の9の6第3項)。

(2) 証拠書類の添付(無償増資または無償減資による欠損てん補を証する書類の添付)

「地方税法の施行に関する取扱いについて(市町村税関係)」(以下、「取扱通知」)によれば、先の②または③により減算が行われる場合には、その内容を証する書類を地方税申告書(第6号様式)に添付することが必要である(取扱通知 第2章市町村民税 第4節賦課徴収 第8法人の市町村民税の申告納付 48の3)。

添付書類の例示が、「地方税申告書記載の手引」(総務省)に次のとおり示されている。

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">・株主総会議事録・債権者に対する異議申立の公告(官報の抜粋)・株主資本等変動計算書 |
|---|

なお、「地方税申告書記載の手引」(総務省)によれば、先の①により加算が行われる場合にも、地方税申告書(第6号様式)にその無償増資を行ったことを証する書類の添付が必要であるとされている。こちらについては、適用要件ではないが、法人住民税均等割の税率区分の基準となる額が増加した理由を把握するために、各自治体から株主総会議事録等の提出を求められることがある。

2. 「法人住民税均等割の税率区分の基準である資本金等の額」が資本金と資本準備金の合算額を下回る場合

平成27年度税制改正により、法人住民税均等割の税率区分の基準である資本金等の額が、資本金と資本準備金の合算額(または出資金の額)を下回る場合、法人住民税均等割の税率区分の基準となる額は資本金と資本準備金の合算額(または出資金の額)とされた(地法52条4項)。

なお、外形標準課税の資本割の課税標準となる資本金等の額についても、同様の改正が行われた(地法72条の21第2項)。

平成27年4月1日以後に開始する事業年度について適用されている。

この規定は、(保険業法に規定する相互会社を除く)すべての法人に適用される。

$$\boxed{\text{法人住民税均等割の税率区分の基準である資本金等の額}} < \boxed{\text{資本金の額}} + \boxed{\text{資本準備金の額}} \\ \text{(または出資金の額)}$$

→ 法人住民税均等割の税率区分の基準となる額を、資本金の額+資本準備金の額とする。

まず法人住民税均等割の税率区分の基準である資本金等の額が、資本金の額と資本準備金の額の合計額を下回る場合とは、どのようなケースで生じ得るのかを整理してみる必要がある。

このような状況が生じるのは、法人税法上の資本金等の額が減少する場合で、かつ、資本金および資本準備金がまったく減少しないか、または資本金等の額の減少額ほどは減少しないケースである。

例えば、自己株式を取得した場合、資本金等の額の減算と利益積立金額の減算が生じる(法法24条1項5号、法令8条1項20号、9条1項14号)。一方、会社法上の資本金の額と資本準備金の額は変わらない。典型的にこの状況が生じるケースといえる。

自己株式の取得により、法人税法上の資本金等の額の減算が行われている法人は、要注意といえる。逆にいえば、改正前は、自己株式の取得により資本金等の額が減少した場合に、法人住民税の均等割の税率区分の基準となる額が減少することにより、税負担が減少することもあり得たわけであるが、改正後はそのような負担軽減は直ちには生じないということになる。

事例2 資本金の額の減少(欠損てん補に充てない場合)

前提条件

下記の(税務上の)貸借対照表であったものとして、資本金の額を 800 万円減少し、全額を
その他資本剰余金に計上した。会計処理、法人税の処理および地方税の処理を示しなさい。

税務上の貸借対照表 (単位:万円)

資産	4,000	負債	1,200
		資本金等の額	1,300
		利益積立金額	1,500

解答

1. 会計処理

資本金の額の減少を認識し、その他資本剰余金に計上する。

資本金 800 / その他資本剰余金 800

2. 法人税の処理

資本金の額を減少し、その他資本剰余金を計上しただけでは、株主に対する払戻しが何も
ないので、法人税法上は何もなかったものとして取り扱われる。資本金等の額も利益積立金額
も変動はない。

仕訳なし

法人税申告書の別表の記載は、次のようになる。

別表五(一) 利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

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 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金				
繰越損益金	1,500	1,500	XXX	XXX

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
		減	増	
資本金又は出資金	1,300		△800	500
資本準備金				
その他資本剰余金			800	800

3. 地方税の処理

資本金の額を減少したが、その減少によって発生したその他資本剰余金を欠損てん補に充てていないので、法人住民税均等割の税率区分の基準となる額の算定上、減算はない。法人住民税均等割(または外形標準課税の資本割)への影響はない。

ただし、本設例のケースと異なり、減資の前において、法人住民税均等割の税率区分の基準である資本金等の額が資本金の額および資本準備金の額の合算額を下回っていた場合(左辺が右辺を下回っていた場合)は、資本金の額が減少することにより、右辺が減少し、法人住民税均等割の税率区分の基準となる額が減少することになる。これによって、法人住民税均等割が下がる可能性はある。

別表五(一) 利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

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 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金				
資本金等の額			△700	△700
繰越損益金	△700	△700	700 XXX	XXX

(注)会計上は、繰越利益剰余金のマイナスが資本金等の額の減少により生じたその他資本剰余金によりてん補され、繰越損益金の増加欄が 700 増加するが、税務上は利益積立金額と資本金等の額との間の振替調整(プラス・マイナス 700)を入れることにより、利益積立金額に変動がないことが表される。

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
		減	増	
資本金又は出資金	1,200		△700	500
資本準備金				
利益積立金額			700	700

(注)利益積立金額との間で 700 の振替調整が入ることによって、資本金等の額に変動が生じないことが表される。

3. 地方税の処理

資本金等の額の減少によって発生したその他資本剰余金による欠損てん補を行った場合、法人住民税均等割の税率区分の基準となる額(または外形標準課税の資本割に係る課税標準額)の算定上、法人税法上の資本金等の額から当該欠損てん補額を減算する。

法人住民税均等割の税率区分の基準となる額 = $1,200 - 700 = 500$ 万円

法人住民税均等割の税率区分の基準となる額は、1,000 万円超から 1,000 万円以下になり¹⁴、法人住民税均等割の負担は下がることになる。

¹⁴ 先の説明でいえば、左辺も右辺もともに 700 万円減少する。

Ⅶ 令和 6 年度税制改正による外形標準課税の対象法人の拡充

(減資との関係を含めて)

対象法人は、現行では、資本金の額が 1 億円を超える普通法人とされているが、次の 2 つの措置を講じ、対象法人を追加する。

1. 減資への対応

(1) 改正の内容

外形標準課税の対象法人は、現行の取扱いでは、資本金の額が1億円超の普通法人とされている。資本金が 1 億円超かどうかは、各事業年度終了の日の現況による。

外形標準課税の対象法人について、現行の取扱いを維持しつつも、新たに**当該事業年度の前事業年度に外形標準課税の対象であった法人であって、当該事業年度に資本金 1 億円以下で、資本金と資本剰余金の合計額が 10 億円を超える法人を、外形標準課税の対象に追加するとされる。**

令和 7 年 4 月 1 日に施行され、同日以後に開始する事業年度から適用される。

(2) 改正の趣旨

外形標準課税は、所得割のほかに、付加価値割および資本割を課税標準とするため、赤字でも一定の税額が発生する。従来から、外形標準課税の適用にならないように、減資するケースがみられ、資本金の減少額を資本剰余金(資本準備金、その他資本剰余金)に振り替える事例もみられた。その場合、会社の規模は実質変わらないのに、課税を免れることになるという問題が指摘されていた。

今回の改正により、前事業年度に外形標準課税の対象であった法人であって、当該事業年度に減資して、資本金が 1 億円以下になった場合であっても、資本金と資本剰余金の合計額が 10 億円を超える場合は、外形標準課税の対象になる。

なお、資本金の減少額を資本剰余金に振り替えず、欠損てん補(利益剰余金がマイナスのときに、資本金の減少額をそのマイナスにてん補することをいう)に充てるための減資であった場合は、結果的に資本金と資本剰余金の合計額が 10 億円以下にとどまる限り、対象にならないと考えられる。

(3) 経過措置の取扱い

本改正の施行日(令和7年4月1日)以後最初に開始する事業年度については、上記にかかわらず、公布日(令和6年3月下旬が予想される)を含む事業年度の前事業年度(公布日の前日に資本金が1億円以下となっていた場合には、公布日以後最初に終了する事業年度)に外形標準課税の対象であった法人であって、当該施行日以後最初に開始する事業年度に資本金1億円以下で、資本金と資本剰余金の合計額が10億円を超えるものは、外形標準課税の対象とされる。

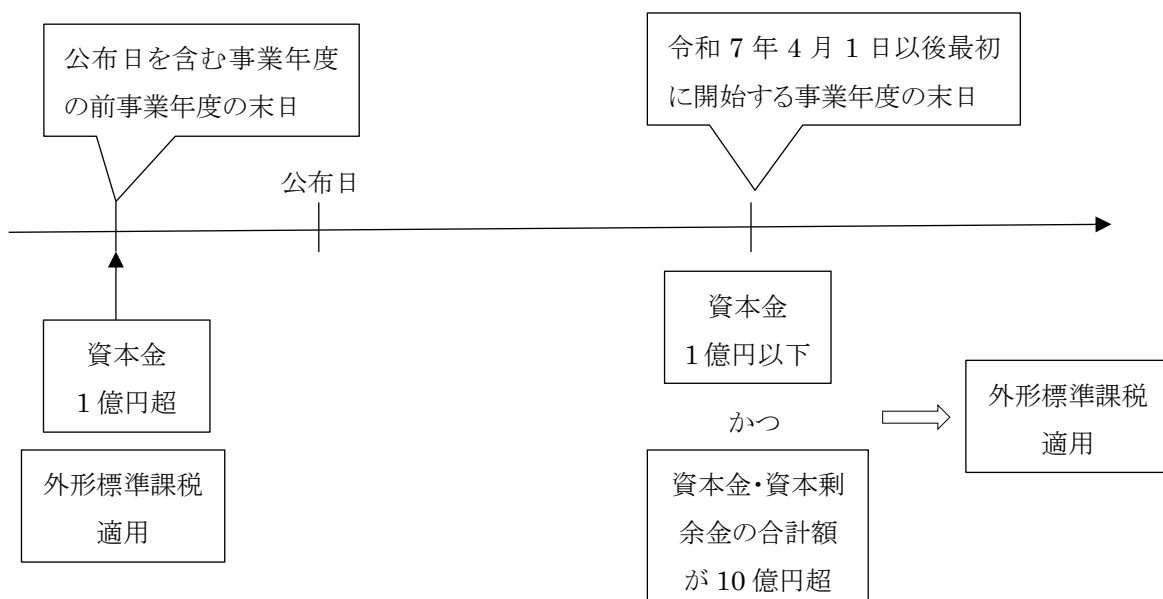
例えば、公布日が令和6年3月下旬であったと仮定し、3月決算法人を想定すると、令和5年3月期に外形標準課税の対象であった法人であって、適用初年度である令和8年3月期に資本金1億円以下で、資本金と資本剰余金の合計額が10億円を超えるものは、外形標準課税の対象とされることになる。

このように経過措置が置かれることにより、公布日前に外形標準課税の適用法人であったものが、改正法の施行前に駆け込み的に減資を行い対象に追加されることを免れる動きを牽制しているとみることができる。

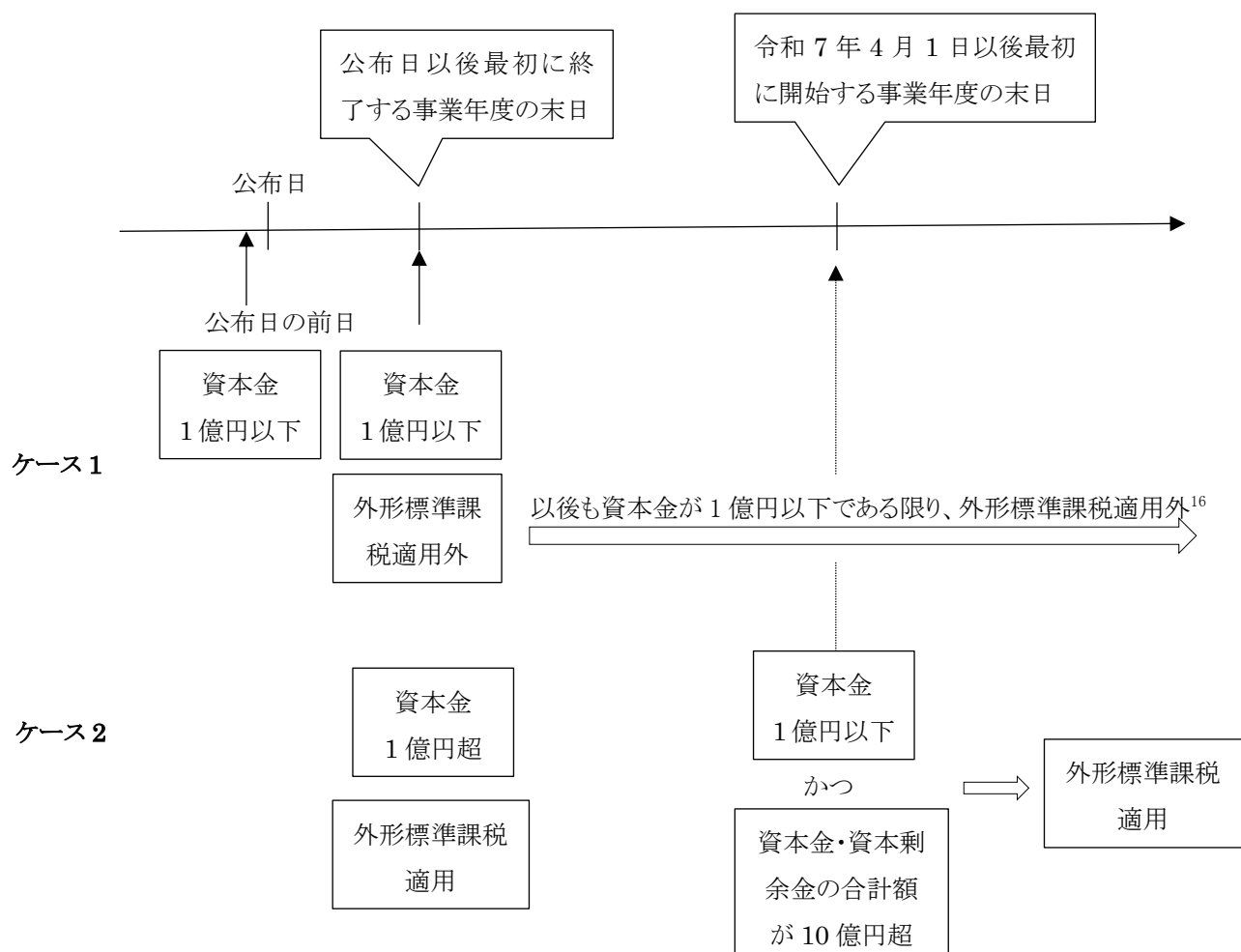
なお、公布日の前日に資本金が1億円以下となっていた場合には、公布日以後最初に終了する事業年度に外形標準課税の対象になっていない限り、対象にならない。要するに、**公布日の前日において資本金の額が1億円以下である法人は、その後の増資により資本金の額が1億円超にならない限り、たとえ資本金と資本剰余金の合計額が10億円を超える場合であっても、規制の対象ではなくなることになる¹⁵。**

¹⁵ 公布日以後最初に終了する事業年度の末日までに増資を行い、公布日以後最初に終了する事業年度に外形標準課税の対象にならない限り、規制の対象外という意味になる。

公布日を含む事業年度の前事業年度に外形標準課税適用であったケース



公布日の前日に資本金が1億円以下となっていたケース



¹⁶ 令和8年4月1日以後に開始する事業年度についても、当該事業年度の前事業年度に外形標準課税の対象であった法人ではないため、資本金の額が1億円超にならない限り、外形標準課税の適用はない。

2. 100%子法人等への対応

(1) 改正の内容

資本金と資本剰余金の合計額が 50 億円を超える法人(当該法人が非課税または所得割のみで課税される法人等である場合を除く)または相互会社・外国相互会社(以下、それらをまとめて「特定法人」という)の 100%子法人等のうち、当該事業年度末日の資本金が 1 億円以下で、資本金と資本剰余金の合計額¹⁷が 2 億円を超えるものは、外形標準課税の対象とされる。

令和 8 年 4 月 1 日に施行され、同日以後に開始する事業年度から適用される。

なお、100%子法人等とは、特定法人との間に当該特定法人による完全支配関係がある法人および 100%グループ内の複数の特定法人に発行済株式等の全部を保有されている法人をいう。

(2) 改正の趣旨

外形標準課税の対象法人であるかどうかは、単体ベースで判定する取扱いになっている。しかし、一定の規模の法人との間に完全支配関係がある 100%子法人等は、その規模の大きい法人と一体であると考えられることから、必ずしも単体ベースのみで判定する取扱いは実態に合っていないとも考えられる。

そこで、一定の規模の法人(先の特定法人)と一体と考えられる 100%子法人の資本金が 1 億円以下であっても、資本金と資本剰余金の合計額が 2 億円を超えるものは、外形標準課税の対象とするものとされる。

なお、中小企業の M&A に配慮する観点から、中小企業事業再編投資損失準備金制度のうち新設される特別事業再編計画に基づいて行われた M&A により 100%子法人等となった法人については、5 年間、外形標準課税の対象外とする特例措置が設けられる。

¹⁷ 公布日以後に、当該 100%子法人等がその 100%親法人等に対して資本剰余金から配当を行った場合においては、当該配当に相当する額を加算した金額とされる。

(3) 経過措置の取扱い(激変緩和措置)

100%子法人等への対応に係る改正により、外形標準課税の対象に新たになったことにより、法人事業税額が従来の課税方式で計算した税額を超える場合(改正により増税となる場合)には、超えることとなる額のうち、次に定める額を、当該事業年度に係る法人事業税額から控除する措置が講じられる。

事業年度	法人事業税額から控除する金額
令和8年4月1日から令和9年3月31日までの間に開始する事業年度	超える金額に3分の2の割合を乗じた額
令和9年4月1日から令和10年3月31日までの間に開始する事業年度	超える金額に3分の1の割合を乗じた額

Ⅷ 自己株式の法務・会計・税務

1. 自己株式の法務

平成 13 年商法改正までは、自己株式の取得は原則として禁止されていた。

それは、①出資の払戻しと同様の結果を生じさせ、会社財産の不当な流出により債権者を害するおそれがある、②取得の条件いかんによっては、株主間の不平等を生じさせるおそれがある、③反対派株主から自己株式の取得を行うことにより、経営者が保身を図るおそれがあるなどの理由に基づいていた。

平成 13 年商法改正により、自己株式の取得および保有が認められるものとされた(自己株式の取得・保有の解禁)。

ただし、上記の弊害防止の観点から、剰余金の分配可能額の範囲内での取得および一定の手続規制(株主総会の承認決議)に従うものとされている。

ポイント

- ・ 株主総会の決議(相対で特定の株主から取得する場合は、特別決議)が必要
また、相対取引で特定の株主から自己株式を取得する場合は、他の株主に売主追加請求権が与えられている(株主平等原則)。
- ・ 剰余金の分配可能額の範囲内で取得することが必要(債権者保護)
- ・ 配当と同様に、自己株式の取得をした結果、純資産額が 300 万円を下回ってはいけない。
(債権者保護)

自己株式の取得に係る株主総会議事録の記載例

株主総会議事録

令和〇年〇月〇日午前10時より、当会社本社において、臨時株主総会を開催した。

株主総数 〇〇名
発行済株式総数 〇〇〇株
総株主の議決権数 〇〇〇個
出席株主数 〇〇名(うち委任状〇名)
出席株主の議決権の数 〇〇〇個

以上のとおり総株主の議決権の過半数を有する株主が出席したので、臨時株主総会は適法に成立した。

代表取締役社長甲野太郎は議長となり、開会を宣し、議事を進行した。

第〇号議案 特定の株主から自己株式を取得する件

議長は、以下のとおり特定の株主から当社の株式を取得する必要がある旨を詳細に説明し、その賛否を議場に諮ったところ、満場一致の賛成を得てこれを承認可決し、午前10時30分閉会を宣した。

なお、本件について、株主甲山一郎氏は、会社法第160条第4項の規定により議決権の行使をしていない。

1. 取得する株式の種類および数
普通株式 100 株
2. 株式1株を取得するのと引き換えに交付する金銭等の内容および総額
1株につき金銭5万円、総額500 万円
3. 株式を取得することができる期間
令和〇年〇月〇日から令和〇年〇月〇日まで
4. 会社法第160 条第1項により通知を行う株主 甲山一郎氏

上記決議を明確にするため、この議事録を作り、議長および出席取締役において記名押印する。

令和〇年〇月〇日

〇〇〇株式会社

議長 代表取締役	甲野太郎	印
取締役	甲野一郎	印
取締役	甲野花子	印
監査役	乙田健一	印

自己株式の取得に係る取締役会議事録の記載例

取締役会議事録

令和〇年〇月〇日午前〇〇時〇〇分、当会社本社において、取締役3名の出席のもと(総取締役3名)、取締役会を開催した。

代表取締役社長甲野太郎は議長となり、令和〇年〇月〇日に開催された臨時株主総会において決議された自己株式の取得について、下記の要領で実行したい旨を説明し、賛否を諮った。

本件について、出席取締役の全員が賛成し、次のとおりの内容で可決決定し、午前〇〇時〇〇分閉会を宣した。

記

1. 取得する株式の種類および数
普通株式 100 株
2. 株式1株を取得するのと引き換えに交付する金銭
1 株につき5 万円
3. 株式を取得するのと引き換えに交付する金銭の総額
500 万円
4. 株式の譲渡しの申込みの期日
令和〇年〇月〇日
5. 当社の株式を取得する株主
甲山 一郎氏

以上の決議を明確にするため、この議事録を作成し、出席取締役の全員がこれに記名押印する。

令和〇年〇〇月〇〇日

株式会社 *** 取締役会

出席取締役	甲野太郎 印
同	甲野一郎 印
同	甲野花子 印
出席監査役	乙田健一 印

3. 自己株式の税務処理と申告調整

(1) 自己株式の税務処理

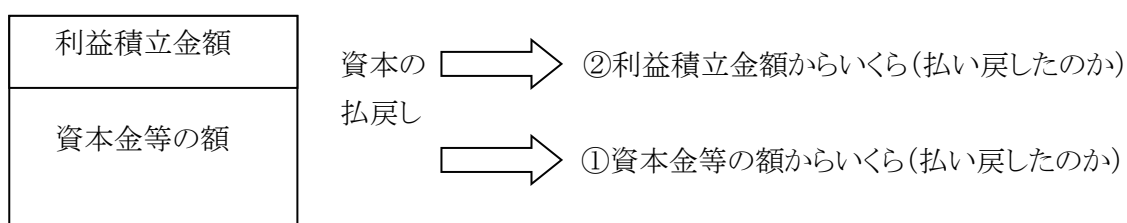
自己株式の取得は、有価証券の取得ではなく、税務上、資本の払戻しとして取り扱われる。それに伴い、自己株式の処分または消却の税務処理も変更されている。

自己株式の取得の処理(法人税法 24 条 1 項 5 号)

自己株式の取得代金は、資本金等の額からの払戻しおよび利益積立金額からの払戻しから成っていると考え、**資本金等の額の減少額と利益積立金額の減少額を区分計算する。**

税法上の資本概念(2 区分)

(払い戻したお金は)



具体的には、取得直前の資本金等の額を取得直前の発行済株式総数で除し、取得する自己株式数を乗じた額(取得資本金額という)について資本金等の額を減少し、払戻額が取得資本金額を超える場合に、その超える額について利益積立金額を減少する(みなし配当)。(法令 8 条 1 項 20 号、9 条 1 項 14 号)。

$$\text{資本金等の額の減少額(A)} = \frac{\text{取得直前の資本金等の額}}{\text{直前の発行済株式総数(自己株式数を除く)}} \times \text{取得する自己株式数(取得資本金額)}$$

$$\text{交付金銭等(払戻額)} - \text{(A)} = \text{利益積立金額の減少額(みなし配当)}$$

※ 資本金等の額の減少額(A)の計算結果が払戻額を上回る場合は、資本金等の額の減少額はその超過額を減算した額とする。

※ 取得直前の資本金等の額がゼロ以下であるときは、資本金等の額の減少額をゼロとする。

みなし配当が多額に発生するケースでは、課税負担を軽減するために、自己株式の取得を断念することも検討の余地が生じる(例えば、オーナーが個人で買い取ることに変更する等)。

(2) 税務上の仕訳

前提条件

取得の対価の額	500
資本金等の額の減算額	380
みなし配当(利益積立金額の減算額)	120

① 取得の場合の税務上の仕訳

資本金等の額	380	/	現預金	500
利益積立金額	120			

(注) みなし配当に係る所得税等の源泉徴収は捨象している。

② 処分の場合の税務上の仕訳

上記の自己株式を 600 で処分

現預金	600	/	資本金等の額	600
-----	-----	---	--------	-----

③ 消却の場合の税務上の仕訳

仕訳なし

資本金等の額も利益積立金額も変動なしである。

(3) 自己株式の取引に係る申告調整

① 自己株式の取得と申告調整

前提条件

取得価額 500

税務上は、資本金等の額の減算額 380、利益積立金額の減算額(みなし配当) 120 とする

(会計上の仕訳)

自己株式 500 / 現預金 500

(税務上の仕訳)

資本金等の額 380 / 現預金 500

利益積立金額 120

別表四 所得の金額の計算に関する明細書

区 分	総 額	処 分		
		留 保	社外流出	
	①	②	③	
当期利益または当期欠損の額			配当	120
			その他	

みなし配当の額は社外に流出しているため、留保所得金額から減算する必要がある。

この点、上記の記載方法によらないで、加算・社外流出(みなし配当)、減算・留保(自己株式認容)の調整を入れてもよい。

別表 5(1) 利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

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 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金				
積立金				
資本金等の額			△120	△120

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
		減	増	
資本金または出資金				
資本準備金				
自己株式			△500	△500
利益積立金額			120	120

(注)利益積立金額と資本金等の額との間で、プラス・マイナス 120 の振替調整。

② 自己株式の処分と申告調整

先の取得後の状態を前提とする。

前提条件

会計上の帳簿価額 500

この自己株式をすべて処分したときの別表調整はどのようになるのか。

(処分価額 800 とする。)

(会計上の仕訳)

現預金 800 / 自己株式 500
その他資本剰余金 300

(税務上の仕訳)

現預金 800 / 資本金等の額 800

別表 5(1) 利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

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 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金				
積立金				
資本金等の額	△120			△120

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
		減	増	
資本金または出資金				
資本準備金				
その他資本剰余金			300	300
自己株式	△500		500	0
利益積立金額	120			120

③ 自己株式の消却と申告調整

先の取得後の状態を前提とする。

前提条件

会計上の帳簿価額 500

このケースで、保有している自己株式をすべて消却したときの別表調整はどのようになるか。

(会計上の仕訳)

その他資本剰余金 500 / 自己株式 500

(税務上の仕訳)

仕訳なし

別表 5(1) 利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

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 ①-②+③
		減	増	
	①	②	③	④
利益準備金				
積立金				
資本金等の額	△120			△120

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
		減	増	
資本金または出資金				
資本準備金				
その他資本剰余金	XXX		△500	XXX
自己株式	△500		500	0
利益積立金額	120			120

事例4 自己株式の取得

前提条件

自己株式の取得価額(交付金銭の額)が3,000,000円であったものとする。自己株式を取得した法人の取得直前の資本金等の額は12,000,000円であり、発行済株式総数240株のうち取得した自己株式の数が50株であったものとする。また、会計上の資本金は10,000,000円、資本準備金は2,000,000円であったとする。

なお、みなし配当に係る源泉所得税の徴収については捨象する。

解答

1. 会計処理

会計処理は、自己株式等会計基準に基づいて、取得原価をもって株主資本から控除する。

自己株式 3,000,000 / 現預金 3,000,000

2. 税務処理(法人税)

法人税法上は、資本金等の額の減算額をまず計算し、払戻額がその額を上回るときはその超過額を利益積立金額の減算額として処理する。

① 資本金等の額の減算額

まず資本金等の額の減算額を計算する。

資本金等の額の減算額(A)

$$\begin{aligned} &= \frac{\text{取得直前の資本金等の額}}{\text{直前の発行済株式総数(自己株式数を除く)}} \times \text{取得する自己株式数} \\ &= 12,000,000 \text{円} / 240 \text{株} \times 50 \text{株} \\ &= 2,500,000 \text{円} \end{aligned}$$

② 利益積立金額の減算額

次に、利益積立金額の減算額を計算する。

交付金銭の額(払戻額) - 資本金等の額の減算額(①で計算)

$$= 3,000,000 \text{円} - 2,500,000 \text{円}$$

$$= 500,000 \text{円}$$

③ 税務上の仕訳

資本金等の額	2,500,000	/	現預金	3,000,000
利益積立金額	500,000			

3. 地方税の取扱い

法人住民税均等割の税率区分の基準である資本金等の額が、資本金と資本準備金の合算額を下回る場合、法人住民税均等割の税率区分の基準となる額は資本金と資本準備金の合算額とされる(地法52条4項)。

本件の場合、法人住民税均等割の税率区分の基準である資本金等の額は、自己株式の取得の結果 9,500,000 円(12,000,000 円－2,500,000 円)となるが、資本金と資本準備金の合計額は 12,000,000 円で変わらない。

$$9,500,000 \text{ 円} < 12,000,000 \text{ 円}$$

このように左辺が右辺を下回るので、法人住民税均等割の税率区分の基準となる額は、12,000,000 円となる。

平成 27 年度地方税法の改正前は、9,500,000 円となり、均等割が下がったところが、改正後の取扱いでは均等割は変わらないということになる。

(4) 支払調書の作成

① 住所・氏名の告知

自己株式の取得を株主側からみると、その有する株式を発行法人に譲渡する形になる。株主は、譲渡の対価の支払を受ける時まで、氏名(法人の場合は名称)および住所ならびに個人番号または法人番号を発行法人に告知しなければならない。併せて、住民票の写し(法人の場合は登記事項証明書)等を発行法人に提示しなければならない。

発行法人は、告知された内容と住民票等の内容が同一であることを確認し、確認に係る帳簿を作成する必要がある(所法 224 条の 3、所令 342 条から 345 条)。

支払調書については、みなし配当課税がなしの場合とありの場合とで、提出する書類や提出時期が異なる点に留意する必要がある。

② 支払調書の作成(みなし配当課税なしの場合)

居住者または恒久的施設を有する非居住者に対し自己株式の取得に係る対価の支払を行う発行法人は、自己株式の取得に係る対価の支払が確定した日の属する年の翌年 1 月 31 日までに、「**交付金銭等の支払調書**」およびその合計表を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない(所法 225 条 1 項 10 号、所規 90 条の 3 第 1 項)。

③ 支払調書の作成(みなし配当課税ありの場合)

みなし配当課税が行われる場合は、発行人は、自己株式の取得に係る対価の支払が確定した日から 1 ヶ月以内に、「**配当等とみなす金額に関する支払調書(支払通知書)**」と**その合計表を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない**(所法 225 条 1 項 2 号、所規 83 条)。併せて、取得の相手先である株主に対しても、「配当等とみなす金額に関する支払調書(支払通知書)」を交付しなければならない(所法 225 条 2 項 2 号、所規 92 条 1 項)。

なお、株主に対する自己株式の取得に係る対価の額が 15,000 円以下である場合には、所轄税務署長への提出は不要である(所規 83 条 2 項 3 号)。

④ 上場会社等が市場取引等により取得する場合の特例

上場会社等が市場取引により取得する場合は、みなし配当を認識しない特例が置かれておる(法 24 条 1 項 5 号かつ書き)。この場合、自己株式を取得した法人において、利益積立金額は変動せず、交付金銭等の額(払戻額)の全額について資本金等の額を減少するものと規定されている(法令 8 条 1 項 21 号)。

ここでいう市場取引等は、市場取引による取得だけではなく、次のものを指す。

みなし配当が発生しない市場取引等

金融商品取引所における取引	金融商品取引所の開設する市場における取得であり、自己株式立会外買付取引(ToSTNET-3)による取得も含まれる。
店頭売買登録銘柄取引	店頭売買登録銘柄(株式で、認可金融商品取引業協会が、その定める規則に従い、その店頭売買につき、その売買価格を公表し、かつ、当該株式の発行人に関する資料を公開するものとして登録したものをいう)として登録された株式のその店頭売買による取得
私設取引システム取引(PTS)	金融商品取引法 2 条 8 項に規定する金融商品取引業のうち同項 10 号に掲げる行為を行う者が同号の有価証券の売買の媒介、取次ぎまたは代理をする場合におけるその売買(同号ニに掲げる方法により売買価格が決定されるものを除く)

なお、相続人からの自己株式の取得の場合で、みなし配当について課税しない特例(措法 9 条の 7)が適用される場合、株式を譲渡した相続人の側はみなし配当について非課税となる(=株式の譲渡所得のみとなる)が、自己株式を取得した発行人側においては取得資本金額を超えて払い戻した額については利益積立金額の減少を原則どおり認識する点に留意する必要がある。

(5) 相続等により株式を取得した者からの自己株式の取得

① 全額を株式の譲渡収入とする特例

相続または遺贈により財産を取得して相続税を課税された者が、相続の開始があった日の翌日から相続税の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、相続税の課税の対象となった非上場株式をその発行会社に譲渡した場合においては、その者が株式の譲渡の対価として発行人から交付を受けた金銭の額が、その発行会社の資本金等の額のうちその譲渡株式に対応する部分の金額を超えるときであっても、その超える部分の金額は配当所得とはみなされず、発行会社から交付を受ける金銭の全額が株式の譲渡所得に係る収入金額とされる(措法 9 条の 7)。

したがって、この場合、発行人から交付を受ける金銭の全額が非上場株式の譲渡所得に係る収入金額となり、その収入金額から譲渡した非上場株式の取得費および譲渡に要した費用を控除して計算した譲渡所得金額の 15.315%に相当する金額の所得税が課税される。

なお、相続人が発行人に譲渡する株式と同一銘柄の株式をすでに保有していた場合は、相続等により取得した株式から優先的に譲渡したものとして取り扱われる。

② 全額を譲渡収入とする特例の適用に係る要件

譲渡対価の全額を譲渡所得の収入金額とする特例(措法 9 条の 7)の適用を受けるために必要な要件は、次のとおりである。

適用にあたっての要件

- ・ 相続税が生じていること
- ・ 相続または遺贈により財産を取得した者であり、その相続財産中に発行人に譲渡する非上場株式が含まれていること
- ・ 相続の開始があった日の翌日から相続税の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行われた譲渡であること
- ・ その非上場株式を発行人に譲渡する時まで「相続財産に係る非上場株式をその発行会社に譲渡した場合のみなし配当課税の特例に関する届出書」を発行会社を経由して、発行人の本店または主たる事務所の所在地の所轄税務署長に提出する

③ 取得費加算特例の併用

上記の特例の適用を受け、非上場株式の譲渡による譲渡所得金額を計算するに当たり、その非上場株式を相続または遺贈により取得したときに課された相続税額のうち、その株式の相続税評価額に対応する部分の金額を取得費に加算して収入金額から控除することができる。

ただし、加算される金額は、この加算をする前の譲渡所得金額が限度となる。

(参考)

各資本取引に係る会計と税務のルール

資本取引の種類		会計のルール	税務のルール
自己株式の取引		取引ごとにそれぞれ次のようになる。 <ul style="list-style-type: none"> ・取得 取得の対価について、株主資本のマイナスとして処理する。 ・処分 処分差益はその他資本剰余金の増加、処分差損はその他資本剰余金減少として処理する¹⁸。 ・消却 消却した自己株式の帳簿価額について、その他資本剰余金を減少する。 	取引ごとにそれぞれ次のようになる。 <ul style="list-style-type: none"> ・取得 資本金等の額の減少と利益積立金額の減少に区分計算する。 ・処分 処分価額全額について資本金等の額を増加する。 ・消却 何もなかったものとして処理する。 (資本金等の額も利益積立金額も変動しない。)
剰余金の配当	利益剰余金からの配当	利益剰余金の減少を認識する。	利益積立金額の減少を認識する。
	資本剰余金からの配当	資本剰余金の減少を認識する。	資本金等の額の減少と利益積立金額の減少に区分計算する。
現物配当		現物配当を利益剰余金から行う場合と資本剰余金から行う場合と両方あり、それぞれ上記の剰余金の配当の処理が基本になる。 また、親子会社間で行う配当(共通支配下の取引)その他の一定のケースについては、損益を認識しないで現物資産の帳簿価額相当額について剰余金の減少を行うが、それ以外のケースでは現物資産の時価相当額について剰余金の減少を行うので、時価相当額と帳簿価額との差額が損益として認識される。	税務上は、現物分配として取り扱われる。適格現物分配であるときは帳簿価額のまま被現物分配法人に現物資産を移転するので、所得に影響が生じないが、それ以外の場合には時価相当額により譲渡したものとして取り扱うので、所得に影響が生じる。 なお、適格現物分配の適格要件は、①現物分配の直前において完全支配関係がある内国法人間の関係であること、かつ、②現物分配を受ける株主が、完全支配関係がある内国法人のみであること、以上の2つの要件を満たしていることである。

¹⁸ ただし、決算期末において、その他資本剰余金がマイナスであるときは、その他利益剰余金を減額し、その他資本剰余金をゼロとする(以下同様)。

増資	新株発行の対価として払い込まれる金額について資本金の額を増加する。 ただし、2分の1を超えない範囲で資本準備金に計上することができる。	新株発行の対価として払い込まれる金額について資本金等の額を増加する。
減資 (資本金の減少)	資本金を減少し、その他資本剰余金に計上する。 欠損てん補に充てる場合は、剰余金の処分の決議(会社法 452 条)により行うが、その場合はその他資本剰余金が減少し、その他利益剰余金が増加する ¹⁹ 。	何もなかったものとして処理する。 (資本金等の額も利益積立金額も変動しない。) 欠損てん補に充てる場合であっても、何もなかったものとして処理する ²⁰ 。
合併	その合併が「取得」と「共通支配下の取引」のいずれに該当するかによって、処理が異なる。 ・取得 取得の対価について、払込資本(資本金、資本準備金、その他資本剰余金)の増加として処理する。 ・共通支配下の取引 被合併法人の株主資本の額について、払込資本として処理する。 ただし、被合併法人の資本金、資本準備金、その他資本剰余金、利益準備金およびその他利益剰余金の内訳科目を、そのまま引き継ぐことが例外的に認められる。	適格合併か非適格合併かによって、処理が異なる。 ・適格合併 被合併法人の資本金等の額と同額を合併法人において増加させる。受け入れる諸資産の帳簿価額から諸負債の帳簿価額と資本金等の額の増加額の合計額を減算した額について利益積立金額を増加(または減少)させる ²¹ 。 → 基本的には、被合併法人の資本金等の額と利益積立金額がそのまま合併法人に引き継がれる実態になる。

¹⁹ その他利益剰余金が増加するという意味は、マイナスが縮小するという意味である。

²⁰ 法人税法上は、株主に対する払戻しがなく、株主資本の中で振り替えているに過ぎないことから、何もなかったものとして取り扱われる。

²¹ 減算する額の方が大きい場合は、合併法人においてその差額を減少させることになる。すなわち、被合併法人の利益積立金額がマイナスであるときは、マイナスの利益積立金額がそのまま合併法人に引き継がれる。

ホーム	税の情報・手続・用紙▼	刊行物等▼	法令等▼	お知らせ▼	国税庁等について▼
-----	-------------	-------	------	-------	-----------

ホーム / 法令等 / [その他法令解釈に関する情報](#) / [法人税](#)

/ 平成22年6月30日付課法2-1(ほか1課共同「法人税基本通達等の一部改正について」(法令解釈通達)の趣旨説明

平成22年6月30日付課法2-1(ほか1課共同「法人税基本通達等の一部改正について」(法令解釈通達)の趣旨説明

第1 法人税基本通達関係

5 受贈益

【新設】(寄附金の額に対応する受贈益)

4-2-4 内国法人が当該内国法人との間に完全支配関係(法人による完全支配関係に限る。以下4-2-6までにおいて同じ。)
がある他の内国法人から受けた受贈益の額が、当該他の内国法人において法第37条第7項《寄附金の損金不算入》に規定する寄
附金の額に該当する場合であっても、例えば、当該他の内国法人が公益法人等であり、その寄附金の額が当該他の内国法人にお
いて法人税が課されない収益事業以外の事業に属する資産のうちから支出されたものときには、当該寄附金の額を当該他

の内国法人において損金の額に算入することができないのであるから、当該受贈益の額は法第25条の第1項《完全支配関係のある法人間の受贈益の益金不算入》に規定する「寄附金の額に対応するもの」に該当しないことに留意する。

【解説】

- 1 平成22年度税制改正において、内国法人が当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額がある場合には、その全額を損金不算入とともに（法37㉔）、当該他の内国法人が受けた受贈益の額についてその全額を益金不算入とする制度が設けられた（法25の2㉑）。そして、寄附を受けた法人において益金不算入とされる受贈益の額は、法人税法第37条《寄附金の損金不算入》の規定を適用しないとした場合に寄附した内国法人の各事業年度の**所得の金額の計算上損金の額に算入される寄附金の額**に対応するものに限ることとされている（法25の2㉑かっこ書）。
- 2 この制度の適用に当たり、例えば、公益法人等（親法人）による完全支配関係のある普通法人（子法人）に対して、親法人から非収益事業に係る寄附が行われた場合、子法人側では受贈益の額を認識することとなるが、この受贈益の額が全額益金不算入とされるのかどうかという疑義が生ずる。
この点、寄附金・受贈益の損金不算入・益金不算入制度は、グループ内部の寄附・受贈について課税関係を生じさせないという観点から設けられたものであることから、公益法人等が支出した法人税の課税対象でない非収益事業における寄附のように、公益法人等の課税対象となる所得金額の計算上損金の額に算入することができない寄附金の額に対応する受贈益の額については、その全額を益金不算入とする本制度の適用はないのである。本通達では、このことを明らかにしている。
- 3 このほかにも、完全支配関係のある内国法人間において、例えば、一方の法人が増資を行うに当たり、他方の法人に特に有利な払込金額で募集株式の発行を行う場合（いわゆる有利発行を行う場合）、有利発行を受けた法人側ではその募集株式の時価とその払込金額との差額について受贈益の額を認識することとなるが、有利発行を行った法人側では資本等取引として払込金額による資本金の増加の処理を行うことになり、その募集株式の時価とその払込金額の差額については何らの処理も行わない（寄附金の額に該当しない）ことから、このような受贈益の額も上記例と同様に、全額益金不算入の対象とはならない。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連基通4-2-4）を定めている。

