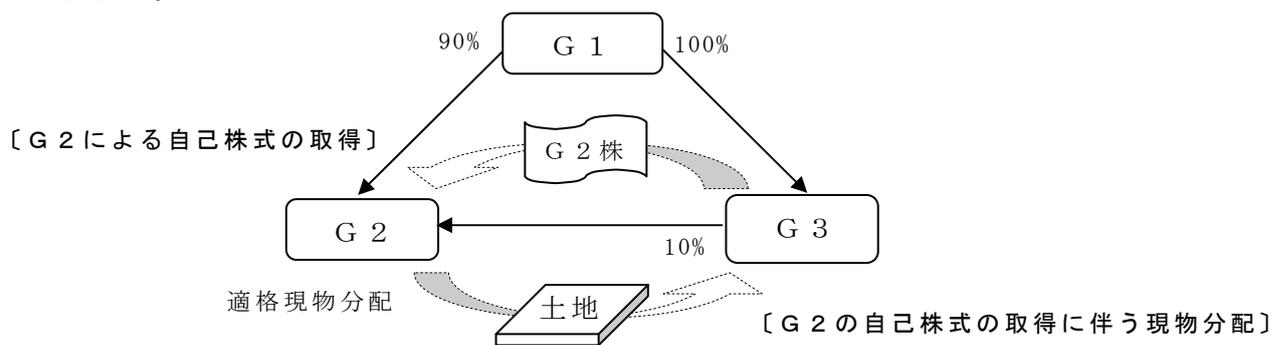


問 12 適格現物分配を行ったときのみなし配当の計算方法

問 内国法人G 2（普通法人）は、この度、株主である内国法人G 3（普通法人）から自己株式（G 2 株式）の取得を行うに当たり、G 3 に対して、その自己株式の取得の対価として、G 2 の有する資産（土地）を交付（現物分配）することとしました。

G 2 と G 3 との間には、完全支配関係（G 2 と G 3 のそれぞれが、G 1 との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係）があることから、当該現物分配は適格現物分配に該当します。

この場合の現物分配法人 G 2 と被現物分配法人 G 3 の税務上の処理はどのようになりますか。



《前提》

イ G 2 の自己株式取得直前の B / S は次のとおりです。

〔G 2 の自己株式取得直前の B / S 〕

資産 2,000	負債	500
	資本	600
	利益積立金額	900

- ロ G 2 は、発行済株式 10 株のうち、1 株を G 3 から取得する。
- ハ G 2 が G 3 に交付する土地の帳簿価額は、100 とします（時価 150）。
- ニ G 3 が保有する G 2 株式の帳簿価額は、150（1 株）とします。
- ホ G 2 は、種類株式を発行していません。

答

〔現物分配法人 G 2 の処理〕

G 2 が、自己株式の取得に伴い土地を分配し、その現物分配が適格現物分配に該当する場合の税務上の処理は、次の仕訳のとおりです。

{	資本金等の額	60	／	土地	100
	利益積立金額	40	／		
	(みなし配当)				

なお、適格現物分配により生じるみなし配当相当額については、源泉徴収は不要です。

〔被現物分配法人 G 3 の処理〕

G 3 が、グループ内法人の自己株式（G 2 株式）の譲渡に伴い、その対価として資産（土地）の分配を受け、その現物分配が適格現物分配に該当する場合の税務上の処理は、次の仕訳のとおりです。

土地	100	／	G 2 株式	150
資本金等の額	90	／	みなし配当 (利益積立金額)	40
適格現物分配に係る 受取配当の益金不算入	40	／	その他流出	40

【解説】

〔現物分配法人 G 2 の処理〕

1 適格現物分配により移転した資産の譲渡（法 62 の 5 ③）

内国法人（現物分配法人）が適格現物分配により被現物分配法人にその有する資産の移転をしたときは、その適格現物分配の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとされ、その資産の譲渡に係る譲渡損益は計上されません。

したがって、G 2 において、資産（土地）を現物分配したことによる当該土地の譲渡損益は計上されません。

2 現物分配法人の資本の部（法令 8 ①十七、9 ①十二）

現物分配法人が自己株式の取得を行った場合には、次の算式により計算した金額（注）を資本金等の額から減算することとなります。

（注） 当該金額が自己株式の取得により交付した金銭及び金銭以外の資産の価額（適格現物分配に係る資産にあつては、その交付直前の帳簿価額）の合計額を超える場合には、その超える部分を減算した金額となります。

（算 式：G 2 が一の種類の株式の発行法人である場合）

$$\frac{\text{G 2 の自己株式の取得等の直前の資本金等の額}}{\text{自己株式の取得等の直前の発行済株式の総数}} \times \text{自己株式の取得等に係る株式の数}$$

お尋ねの場合には、前提イ、ロにより、資本金等の額から減算する金額（以下「取得資本金額」といいます。）は、60 となります。

$$60 = \text{直前の資本金等の額 (600)} \div \text{発行済株式総数 (10)} \times \text{取得株式数 (1)}$$

また、自己株式の取得により交付した資産の価額の合計額（適格現物分配に係る資産にあつては、その交付直前の帳簿価額）が、取得資本金額を超える場合のその超える部分の金額は、G 2 の利益積立金額から減算することとなります（この利益積立金額から減算する金額がみなし配当の金額となります。）。

お尋ねの場合には、G 2 は適格現物分配により土地を交付していますので、下記の計算のとおり、利益積立金額から減算する金額（みなし配当の金額）は、40 となります。

$$40 = \text{交付資産 (土地) の帳簿価額 (100)} - \text{取得資本金額 (60)}$$

3 みなし配当の額に対する源泉徴収（所法 24①）

みなし配当が適格現物分配による場合には、所得税法に規定する「配当等」から除かれていますので、お尋ねの場合に上記 2 より計算されたみなし配当については、源泉徴収の必要はありません。

4 現物分配法人の処理（申告調整）

G 2 において、土地の帳簿価額に相当する金額を、自己株式（G 2 株式）の取得価額として会計処理していた場合の申告調整は次のとおりです。

(会計上)				
自己株式	100	/	土地	100
(G 2 株式)				
(税務上)				
資本金等の額	60	/	土地	100
利益積立金額	40	/		
(申告調整)				
資本金等の額	60	/	自己株式	100
利益積立金額	40	/	(G 2 株式)	

イ 別表四

記載なし

ロ 別表五(一)

< G 2 の別表五(一)の記載例(抜粋) >

I 利益積立金額の計算に関する明細書

区分	期首	減	増	期末
自己株式		40		△ 40
計		40		△ 40

II 資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首	減	増	期末
自己株式		60		△ 60
計		60		△ 60

[被現物分配法人 G 3 の処理]

1 適格現物分配により交付を受けた資産に係る損益（法 62 の 5 ④）

内国法人（被現物分配法人）が適格現物分配により資産の移転を受けたことにより生ずる収益の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととされていますので、G 3 が、G 2 から交付を受けた土地に係る収益の額については、益金の額に算入されません。

2 みなし配当の額に相当する金額の取扱い（法令9④四）

適格現物分配が、自己株式の取得など法人税法第24条第1項第3号から第6号までに掲げる事由に係るものである場合には、被現物分配法人（G3）は、現物分配法人から交付を受けた資産（土地）の当該適格現物分配の直前の帳簿価額相当額（100）から、当該現物分配法人の資本金等の額（600）のうちその交付の基因となった現物分配法人（G2）の株式に対応する部分の金額（60：取得資本金額）を除いた金額（40）を利益積立金額に加算することとされています。

つまり、適格現物分配の場合には、現物分配法人の自己株式取得に伴い生ずるみなし配当の額に相当する金額について、①その金額の計算は、交付を受けた資産の（時価ではなく）適格現物分配の直前の帳簿価額に基づき行うこと、②そのみなし配当の額は、被現物分配法人において益金の額に算入されないことから、利益積立金額の増加額として処理することとなります。

お尋ねの場合には、前提ハ及び〔現物分配法人G2の処理〕2により、利益積立金額に加算する金額は、40となります。

$$\left[40 = \text{交付資産（土地）の適格現物分配直前の帳簿価額（100）} - \text{取得資本金額（60）} \right]$$

3 現物分配法人株式（G2株式）の譲渡損益（法61の2⑯、法令8④十九、123の6④）

内国法人（G3）が、所有株式を発行した他の内国法人（完全支配関係があるものに限ります。）から、みなし配当事由（法24④各号に掲げる一定の事由をいいます。）により金銭その他の資産の交付を受けた場合には、その所有株式について帳簿価額による譲渡があったものとされ、当該内国法人（G3）において、その譲渡損益は計上されません。

また、この場合の譲渡損益に相当する金額（次の算式により計算される金額をいいます。）は、当該内国法人（G3）の資本金等の額から加減算することとなります。

（算 式）

$$\left[\begin{array}{l} \text{みなし配当事由による} \\ \text{そのみなし配当の金額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{法61の2⑯の規定} \\ \text{により、譲渡対価の} \\ \text{額とみなされる金額} \\ \text{（株式の帳簿価額）} \end{array} \right] - \begin{array}{l} \text{交付を受けた金銭又は資産} \\ \text{の価額の合計額（適格現物} \\ \text{分配に係る資産にあって} \\ \text{は、現物分配法人における} \\ \text{その資産の帳簿価額）} \end{array}$$

お尋ねの場合には、G3が完全支配関係のあるG2から、みなし配当事由（G2における自己株式の取得）により、資産（土地）の交付を受けていますので、G3がG2に対して譲渡したG2株式については、その帳簿価額による譲渡があったものとされ、譲渡損益は計上されません。

また、この場合、資本金等の額から減算することとなるG2株式の譲渡損益に相当する金額（90）は、①〔現物分配法人G2の処理〕2により計算されたみなし配当の金額（40）に、②前提ニにより、G3においてG2株式の譲渡対価の額とみなされるG2株式の帳簿価額（150）を加算し、③G2から交付を受けた資産（土地）の帳簿価額（100）を減算して計算することとなります。

$$\left[90 = \text{みなし配当の金額（40）} + \text{みなし譲渡対価（150）} \right. \\ \left. - \text{交付を受けた資産の帳簿価額（100）} \right]$$

4 被現物分配法人の処理（申告調整）

G 3において、土地の取得価額をG 2における当該土地の帳簿価額に相当する金額100として会計処理していた場合の申告調整は次のとおりです。

なお、会計上、みなし配当の額を収益の額として計上していない場合には、法人税申告書別表四において、みなし配当の額を収益の額として計上（加算留保）し、その同額を適格現物分配に係る受取配当の益金不算入（減算流出）として、申告調整を行います。

(会計上)					
土地	100	/	G 2 株式	150	
譲渡損	50	/			
(税務上)					
土地	100	/	G 2 株式	150	
資本金等の額	90	/	みなし配当	40	
			(利益積立金額)		
適格現物分配に係る受取配当の益金不算入	40	/	その他流出	40	
(申告調整)					
資本金等の額	90	/	譲渡損	50	
		/	みなし配当	40	
			(利益積立金額)		
適格現物分配に係る受取配当の益金不算入	40	/	その他流出	40	

イ 別表四

< G 3の別表四の記載例（抜粋） >

区分			総額	処分	
				留保	社外流出
			①	②	③
加算	G 2 株式譲渡損		50	50	
	受取配当		40	40	
	小計	13	90	90	0
減算	適格現物分配に係る益金不算入額	19	40		※ 40
	小計	25	40	0	※ 40
所得金額又は欠損金額		44	50	90	△ 40

ロ 別表五(一)

< G 3の別表五(一)の記載例（抜粋） >

I 利益積立金額の計算に関する明細書

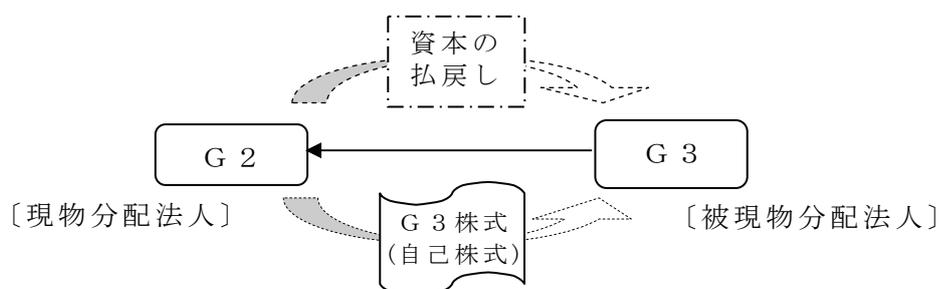
区分	期首	減	増	期末
G 2 株式(株式譲渡損)			50	50
G 2 株式(みなし配当)			40	40
計			90	90

II 資本金等の額の計算に関する明細書

区分	期首	減	増	期末
G 2 株式(株式譲渡損)		90		△ 90
計		90		△ 90

<参考>

適格現物分配により交付する資産が被現物分配法人の自己株式である場合の処理



1 現物分配法人におけるみなし配当の額の計算

適格現物分配を行う場合のみなし配当の額の計算については、〔現物分配法人 G 2 の処理〕 2 のとおり、現物分配法人が適格現物分配により交付する資産の当該適格現物分配の直前の帳簿価額に基づいて計算することとなりますが、この点は、適格現物分配により交付する資産が被現物分配法人の自己株式である場合であっても同様ですので、この場合のみなし配当の額の計算は、G 2 における G 3 株式の当該適格現物分配の直前の帳簿価額に基づいて行うこととなります。

2 被現物分配法人の資本金等の額（法令 8 ①十八口）

適格現物分配により、被現物分配法人が移転を受ける資産が自己株式（G 3 株式）である場合には、現物分配法人における当該適格現物分配の直前の帳簿価額に相当する金額を、被現物分配法人の資本金等の額から減額することとなります。

【適用関係】

この措置は、平成 22 年 10 月 1 日以後に行われる現物分配（残余財産の分配にあつては、同日以後の解散によるものに限ります。）に適用されることとなります。

【関係法令】

法 2 十二の六、十二の六の二、十二の十五、24①、61 の 2 ⑩、62 の 5 ③④

法令 8 ①十七、十八口、十九、9 ①四、十二、123 の 6 ①

所法 24①

改正法附則 10②

改正令附則 2 ②