

## 第4章 益金の額の計算（その2）

法人税法第22条第2項は、各事業年度の所得の金額の計算上、その事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外のものに係る収益の額とすると規定している。

この章では、法人税法上の別段の定めによる益金不算入について学習する。

法人税法上の別段の定めには、例えば次のものがある。

- ① 受取配当等の益金不算入（法23、23の2）
- ② 資産の評価益の益金不算入（法25）
- ③ 完全支配関係がある他の内国法人から受けた受贈益の益金不算入（法25の2）
- ④ 還付金等の益金不算入（法26）

### 第1節 受取配当等

法人が他の内国法人から配当等を受けた場合には、その受取配当等は、企業会計上では収益として計上されるが、法人税法上は一定の申告手続を条件に、その配当等に係る株式等の区分に応じて、その配当等の額の全額又は一定の算式により計算した金額を益金の額に算入しないこととしている（法23）。

この節では、受取配当等の益金不算入制度について学習する。

#### 学習のポイント

- 1 なぜ受取配当等を益金の額に算入しないのか
- 2 益金不算入の対象となる受取配当等にはどのようなものがあるのか
- 3 受取配当等の益金不算入額の計算はどのように行うのか
- 4 受取配当等の益金不算入制度の適用を受けるためにはどうしたらよいか

#### 1 なぜ受取配当等を益金の額に算入しないのか

##### (1) 法人の性格に関する考え方

法人税法上、受取配当等を益金の額に算入するかしないかは、法人の所得に対して法人税を課税すると同時に、法人から配当を受けた個人株主に対して所得税を課税することとの関連をどのように考えるかという点にある。

この点について、法人の性格に関する考え方として、従来から次の二つの考え方がある。

イ 法人を自然人である個人と並んで独立した納税者であるとする考え方（法人実在説）

この考え方に立つと、法人は個人株主とは別個の課税単位であって、個人株主とは無関係に独立して法人税が課税されることとなるから、法人税が課税された所得から支払われた配当金に対して所得税を課税しても、法人・個人間の調整は必要としないこととなる。

ロ 法人は単に株主の集合体であるとする考え方（法人擬制説）

この考え方に立つと、法人に独立した納税義務はなく、法人の所得に対する課税は、個人の所得税の前払となる。法人株主に対する配当等の額には、法人税が課税されるのであるから、個人の所得税の計算をする際に、課税済の法人税に相当する金額を控除することが必要になる。

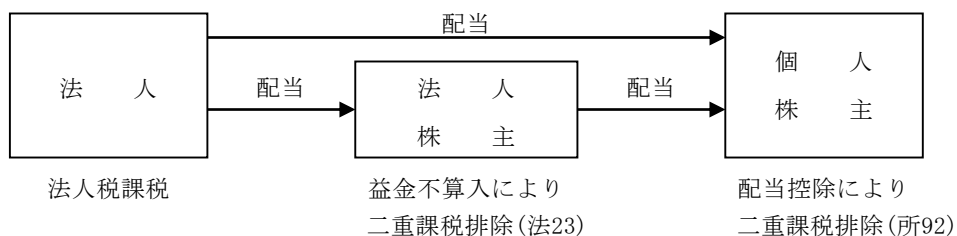
(2) 現行の税制の考え方

現行の税制では、基本的には、法人税は所得税の前払とする法人擬制説の考え方が採られている。したがって、法人の段階で納付した法人税に相当する金額を、その配当等を受けた個人が納付する所得税額から控除するという仕組みとなっている（配当控除…所92）。

このため、内国法人とその株主である個人との中間段階に、他の法人が株主として存在するときは、その中間段階にある法人が受け取る配当等の額にそのまま課税すると、最終的に個人段階で納付する所得税額から法人税相当額を控除する際に、中間段階で法人税が課税された回数に応じて、その都度、配当控除額を定めなければならない。しかし、そのような計算は技術的に不可能であることから、株主である法人が受け取った配当等の額については、益金の額に算入しないこととしてこの問題を解決している。

なお、法人企業の投資目的での株式保有の高まり等の諸情勢も考慮し、持株比率が低い株式等に係る配当等の額については、二重課税を完全には調整せず、益金の額に算入することとしている。

【二重課税排除の措置】



2 益金不算入の対象となる受取配当等にはどのようなものがあるのか

受取配当等の益金不算入の規定は、法人・個人間の二重課税を避ける趣旨のものであり、その適用を受ける剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配は、株式等又は出資に係るものに限られる。したがって、同じ配当という用語が使われていても、次のとおり益金不算入となるものとならないものがある。

(1) 益金不算入となるもの

- ① 剰余金の配当（株式等に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの及び分割型分割によるものを除く。）若しくは利益の配当又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）の額（法23①一）
- ② 投資信託及び投資法人に関する法律第137条（金銭の分配）の金銭の分配（出資総額等の減少に伴う金銭の分配を除く。）の額（法23①二、規8の4）
- ③ 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の額（法23①三）

- ④ 特定株式投資信託(外国株価指数連動型特定株式投資信託を除く。)の収益の分配額（措法67の6）

## (2) 益金不算入とならないもの

- ① 外国法人、公益法人等又は人格のない社団等から受ける配当等の額（法23①）  
 ② 保険会社の契約者配当の額（法60①）  
 ③ 協同組合等の事業分量配当等の額（法60の2）  
 ④ 公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配の額（旧法23①三、旧令19）  
 ⑤ 特定目的会社及び投資法人から受ける配当等の額（措法67の14⑥、67の15⑥）

### 【参 考】

#### 1 短期保有株式等の不適用

配当等の額の元本である株式等をその配当等の額の支払に係る基準日以前1月以内に取得し、かつ、その株式等又はその株式等と銘柄を同じくする株式等を基準日後2月以内に譲渡した場合には、譲渡した株式等（短期所有株式等）の配当等の額については、益金不算入制度の適用がない（法23②）。これは、個人株主が配当の支払に係る基準日の直前に株式を配当含み価額で法人に譲渡し、配当の権利確定後に配当落価額で買い戻すことにより、法人が受けるその株式等に係る配当等の額は益金不算入となり、さらに法人における買入価額と売却価額との差額は損金の額に算入される結果となることから、配当等の額に対する課税を回避する行為を防止する方策として設けられた規定である。

#### 2 外国子会社から受ける配当等の益金不算入

内国法人が外国子会社(その内国法人の持株割合が25%以上で、かつ、その配当等の支払義務が確定する日以前6月以上引き続き保有しているもの)から受ける剰余金の配当等の額については、一定の申告手続を条件に、外国子会社から受ける配当等の額の95%相当額を、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している（法23の2、令22の4）。これは、外国子会社利益の国内還流に向けた環境整備が求められる中、税制の中立性の観点に加え、二重課税の排除及び税制の簡素化の観点から導入された制度である。

### 3 受取配当等の益金不算入額の計算はどのように行うのか

法人の保有する株式等を、①完全子法人株式等（株式等保有割合が100%のもの）のグループ、②関連法人株式等（株式等保有割合が1/3を超えるのもの）のグループ、③その他の株式等（株式等保有割合が5%超1/3以下のもの）のグループ及び④非支配目的株式等（株式等保有割合が5%以下のもの）のグループの四つに分けて、それぞれ次の①から④までに掲げる算式により計算した額の合計額が受取配当等の益金不算入額となる（法23①④⑤⑥⑦）。

#### 【計算式】

受取配当等の益金不算入額は、①から④までに掲げる算式により計算した額の合計額となる。

- ① 完全子法人株式等に係る配当等の額（全額）  
 ② 関連法人株式等に係る配当等の額 — 関連法人株式等に係る負債利子額（注）  
 ③ その他の株式等に係る配当等の額 × 50%  
 ④ 非支配目的株式等に係る配当等の額 × 20%

（注）関連法人株式等に係る負債利子額の控除（法23④）

負債利子とは、その株式等の取得に要した借入金等の利子のことをいう。負債利子を控除することとしている趣旨は、仮に受取配当等の全額を益金不算入とし、期中における支払利子を損金の額に算入することとすると、例えば、

## 第4章 益金の額の計算（その2）

借入金により株式を取得したような場合には、受取配当等は益金不算入となった上、更にその借入金の利子が損金の額に算入されることとなり、不合理な結果となることによるものである。

### 【参 考】

平成27年度税制改正において、受取配当等の益金不算入制度について、次のとおり見直しが行われた（平成27年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税法について適用される）。

【改正前】		【改正後】	
区 分	不算入割合	区 分	不算入割合
完全子法人株式等 (株式等保有割合100%)	全 額	完全子法人株式等 (株式等保有割合100%)	全 額
関係法人株式等 (株式等保有割合25%以上)	全 額 (負債利子の控除あり)	関連法人株式等 (株式等保有割合3分の1超)	全 額 (負債利子の控除あり)
		その他の株式等	100分の50
上記以外の株式等	100分の50 (負債利子の控除あり)	非支配目的株式等 (株式等保有割合5%以下)	100分の20
		証券投資信託（注）	(全額益金算入)

(注) 益金不算入の対象となる配当等の額から「公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配の額」が除外され、その全額を益金算入することとされた（旧法23①三、旧令19）。ただし、特定株式投資信託（外国株価指数連動型特定株式投資信託を除く。）の収益の分配の額については、その受益権を株式等と同様に扱い、非支配目的株式等として、その収益の分配の額の100分の20相当額を益金不算入とすることとされた（措法67の6）。

## 4 受取配当等の益金不算入制度の適用を受けるためにはどうしたらよいか

受取配当等の益金不算入の規定は、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に益金の額に算入されない配当等の額及びその計算に関する明細を記載した書類の添付がある場合に限り、その記載された金額を限度として適用される（法23⑧）。

### 【設 例】

甲株式会社（資本金1,000万円）の平28.4.1～平29.3.31事業年度の雑収入勘定の中に次のものが計上されている。これにより受取配当等の益金不算入額を計算しなさい。 （摘 要） （税込収入金額）	
① A株式に係る剰余金の配当	100,000 円… A株式は完全子法人株式等に該当する。
② B株式に係る剰余金の配当	50,000 円… B株式の保有割合は3%である。
③ C株式に係る剰余金の配当	30,000 円… C社は外国法人である（外国子会社には該当しない）。
④ D協同組合出資分配金	40,000 円… 未収金に計上している。
⑤ // 事業分量配当金	20,000 円… 未収金に計上している。
⑥ F証券投資信託の収益の分配金	40,000 円
⑦ H公社債投資信託の収益の分配金	50,000 円
上記の株式等は、いずれも前期以前から所有しており、計上額は全て当期に支払が確定しているものである。なお、負債利子の額はなし。	

### 【答】

1 受取配当等の益金不算入の対象とならないもの

(1) C株式に係る剰余金の配当は外国法人（外国子会社には該当しない）から受けたものであり、

益金不算入の対象とならない。

- (2) D協同組合事業分量配当金は、出資に対するものではなく、支払法人の損金となるものであり、益金不算入の対象とならない。
- (3) F証券投資信託の収益の分配金は、平成27年度税制改正以降、益金不算入の対象とならない。
- (4) H公社債投資信託の収益の分配金は、公社債の譲渡益、利子等によって構成されており、配当に相当するものがないため、益金不算入の対象とならない。

## 2 益金不算入額の計算

### (1) 完全子法人株式等

A株式に係る剰余金の配当            100,000 円

### (2) 非支配目的株式等

B株式に係る剰余金の配当            50,000 円

D協同組合出資分配金                40,000 円

90,000 円 × 20/100 = 18,000 円

### (3) 益金不算入額

100,000 円 + 18,000 円 = 118,000 円

## 3 法人税の申告書上では「別表八(一)」と「別表四」に記入する。

第4章 益金の額の計算 (その2)

【別表八(一)】

1 受取配当等の益金不算入に関する明細書		事業年度	28・4・1 29・3・31	法人名	甲 株式会社		
御注意 「35」欄には、貸借対照表に計上されている特別償却準備金及び圧縮記帳に係る積立金の額を含めます。	当年度実績により負債利子等の額を計算する場合			基準年度実績により負債利子等の額を計算する場合			
	完全子法人株式会社等に係る受取配当等の額 (別表八(一)付表「1」の計)	1	100,000	円	完全子法人株式会社等に係る受取配当等の額 (別表八(一)付表「1」の計)	17	円
	受取配当等の額 (別表八(一)付表「4」の計)	2			受取配当等の額 (別表八(一)付表「4」の計)	18	
	当期に支払う負債利子等の額	3			当期に支払う負債利子等の額	19	
	連結法人に支払う負債利子等の額	4			特別利子の額	20	
	特別利子の額	5			国外支配株主等に係る負債の利子等の損金不算入額又は出払者等に係る支払利子等の損金不算入額 (別表十七(一)「35」と別表十七(二)「25」のうち、金額)	21	
	国外支配株主等に係る負債の利子等の損金不算入額又は出払者等に係る支払利子等の損金不算入額 (別表十七(一)「35」と別表十七(二)「25」のうち、金額)	6			超過利子額の損金算入額 (別表十七(二)の三)「10」]	22	
	超過利子額の損金算入額 (別表十七(二)の三)「10」]	7			計 (19)-(20)-(21)+(22)	23	
	計 (3)-(4)-(5)-(6)+(7)	8			平成22年4月1日から平成24年3月31日まで又は平成27年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始した各事業年度の負債利子等の額の合計額	24	
	総資産価値額 (36の計)	9			同上の各事業年度の関係法人株式会社等又は関連法人株式会社等に係る負債利子等の額の合計額	25	
	期末関係法人株式会社等又は期末関連法人株式会社等の帳簿価額 (37の計)	10			負債利子控除割合 (25) (24) (小数点以下3位未満切捨て)	26	
	受取配当等の額から控除する負債利子等の額 $(8) \times \frac{(10)}{(9)}$	11			受取配当等の額から控除する負債利子等の額 (23)×(26)	27	円
	受取配当等の額 (別表八(一)付表「8」の計)	12			受取配当等の額 (別表八(一)付表「8」の計)	28	
	期末その他株式等の帳簿価額 (38の計)+(39の計)	13			平成22年4月1日から平成24年3月31日までの間に開始した各事業年度のその他株式等に係る負債利子等の額の合計額	29	
	受取配当等の額から控除する負債利子等の額 $(8) \times \frac{(13)}{(9)}$	14			負債利子控除割合 (29) (24) (小数点以下3位未満切捨て)	30	
	非支配目的株式等に係る受取配当等の額 (別表八(一)付表「14」の計)	15	90,000		受取配当等の額から控除する負債利子等の額 (23)×(30)	31	円
受取配当等の益金不算入額 (1)+(2)-(11)+(12)-(14)×50%+(15)×(20%又は40%)	16	118,000		非支配目的株式等に係る受取配当等の額 (別表八(一)付表「14」の計)	32		
受取配当等の益金不算入額 (17)+(18)-(27)+(28)-(31)×50%+(32)×(20%又は40%)	17			受取配当等の益金不算入額	33		
当年度実績による場合の総資産価値等の計算							
区分	総資産の帳簿価額	連結法人に支払う負債利子等の元本の負債の額等	総資産価値額 (34)-(35)	期末関係法人株式会社等又は期末関連法人株式会社等の帳簿価額	期末その他株式等の帳簿価額 株式及び出資等	受益権の帳簿価額 $\times \frac{50 \text{ 又は } 25}{100}$	
	34	35	36	37	38	39	
前期末現在額	円	円	円	円	円	円	
当期末現在額							
計							

別表八(一)



## 第2節 資産の評価益

法人の有する資産の時価が帳簿価額を上回った場合に、評価換えをしてその帳簿価額を増額したときには、評価益が発生する。

この節では、資産の評価益の取扱いについて学習する。

### 学習のポイント

- 1 資産の評価益は益金の額に算入されるのか
- 2 資産の評価益は益金の額に算入される場合があるのか

#### 1 資産の評価益は益金の額に算入されるのか

会社法や企業会計では資産の帳簿価額は、原則としてこれを取得するために要した金額を基礎とする、いわゆる「取得原価主義」が採られている（会431、会規5①）。法人税法上も評価換えに基づく課税所得の恣意的調整等が行われる点を考え、法人が資産の評価換えを行い評価益を計上しても、法人税法上は原則として評価換えがなかったものとし、その評価益は益金不算入としている（法25）。

【参考法令・通達番号】

基通4-1-1、4-1-2

#### 2 資産の評価益は益金の額に算入される場合があるのか

資産の評価換えは原則的には認められないのであるが、次のような場合の評価益については、その資産の時価を限度として益金の額に算入することとしている。

- ① 内国法人が会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定に従って評価換えをする場合（法25②）
- ② 内国法人について再生計画認可の決定があったこと等により評価換えをする場合（法25③）
- ③ 保険会社が保険業法第112条（株式の評価の特例）に規定に基づいて保有株式の評価換えをする場合（令24）

## 第3節 受贈益

法人が、他の者から資産を無償又は低額で取得した場合及び他の者から債務の免除を受けた場合には、原則として、その資産の譲受価額と時価との差額及び債務免除された額が、その支出（債権放棄）側の損金算入の有無にかかわらず、収益として益金の額に算入される（法22②）。

この節では、完全支配関係にある法人間において寄附を受けた側の受贈益の取扱いについて学習する。

### 学習のポイント

完全支配関係がある法人間の受贈益は、益金の額に算入されるのか



### ○ 完全支配関係がある法人間の受贈益は、益金の額に算入されるのか

内国法人が各事業年度においてその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から受けた受贈益の額は、その受贈益の額を受けた内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入されない（法25の2）。この場合の受贈益の額については、法人税法上の寄附金の額の定義と完全に裏表の関係になっている（法25の2②、③、法37⑦、⑧）。

なお、完全支配関係については、第1章第8節（2（3）欠損金の繰戻しによる還付（注2））参照のこと。

【参考法令・通達番号】

法37②、81の6②

## 第4節 還付金等

法人税や住民税等の納め過ぎた税金は、還付される。

この節では、還付金の取扱いについて学習する。

### 学習のポイント

法人税等の還付金は、益金の額に算入されるのか

### ○ 法人税等の還付金は、益金の額に算入されるのか

法人税や地方税である住民税（都道府県民税、市町村民税）等は、法人の所得等を課税標準として課税され、その所得の中から支払われるべきものであり、課税所得金額の計算上損金の額に算入されない（法38）。このように、納付しても損金の額に算入されない法人税等が過誤納等により還付された場合には、その還付金の受入れによる収益は益金の額に算入されない。また、還付を受ける金額が他の未納の税額に充当される場合も同様である（法26）。つまり、納付したとき損金とならなかった法人税等の還付金を益金として所得の計算を行えば、二重課税となるからである。