

18

## 8条1項17号（みなし配当事由に係る自己株式の取得等）

$$\text{資本金等の額} \times \frac{\text{取得した自己株式の数等}}{\text{発行済株式の総数等}}$$

### (1) 自己株式の取得等をした場合の発行人の処理

**白井** 自己株式の取得は、資本の払戻しと課税済利益の配当が同時に行われたものと扱うのが法人税法ですが、払戻金額のうち、資本の払戻部分を計算するのが17号です。

**法令8①十七** 法第24条第1項第4号から第6号までに掲げる事由（以下この号において「自己株式の取得等」という。）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（次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいい、当該金額が当該自己株式の取得等により交付した金銭の額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、その交付の直前の帳簿価額）の合計額を超える場合には、その超える部分の金額を減算した金額とする。）

イ 当該自己株式の取得等をした法人が1の種類の株式を発行していた法人（口数の定めがない出資を発行する法人を含む。）である場合 当該法人の当該自己株式の取得等の直前の資本金等の額を当該直前の発行済株式又は出資（自己が有する自己の株式を除く。）の総数（出資にあつては、総額）で除し、これに当該自己株式の取得等に係る株式の数（出資にあつては、金額）を乗じて計算した金額（当該直前の資本金等の額が零以下である場合には、零）

ロ 当該自己株式の取得等をした法人が2以上の種類の株式を発行していた法人である場合 当該法人の当該自己株式の取得等の直前の当該自己株式の取得等に係る株式と同一の種類の株式に係る種類資本金額を当該直前の当該種類の株式（当該法人が当該直前に有していた自己の株式を除く。）の総数で除し、これに当該自己株式の取得等に係る当該種類の株式の数を乗じて計算した金額（当該直前の当該種類資本金額が零以下である場合には、零）

**岡野** 16号では、資本の払戻しがあった場合の取扱いでしたが、17号も資本の払戻しによる金銭等の交付という点では同じなのですね。

**村木** 違うのは、16号では減少させる資本金等の額を、純資産按分で計算する、いわゆる純資産プロラタによりましたが、17号では、株数按分で計算する、株数プロラタによる点です。

**内藤** 16号が純資産プロラタになるのは、剰余金の配当などに伴い株式を取得しないので、純資産を計算で使うしかないからです。これに対し、自己株式の取得では、会社が自己の株式を取得した結果、税法では株式の消却と同視して、発行済株式数の減少と同様に考えますので、株数プロラタによる計算が可能になるわけですね（p.195コーヒーブレイク〔1〕参照）。

**濱田** 17号では、自己株式の取得だけでなく、発行人による出資の取得、出資の消却、出資の払戻し、社員の退社や組織変更などによって、金銭その他の資産を交付した場合が該当します。つまりこれらに基因して金銭等の交付をした場合には、税法上の発行済株式数又は出資が減少しますから、株数プロラタ計算によって、発行人側で減少させる資本金等の額を計算することになります。

法第24① ……

四 自己の株式又は出資の取得（……）

五 出資の消却（……）、出資の払戻し、社員その他法人の出資者の退社又は脱退による持分の払戻しその他株式又は出資をその発行した法人が取得することなく消滅させること。

六 組織変更（……）

### (2) 取得資本金額の計算

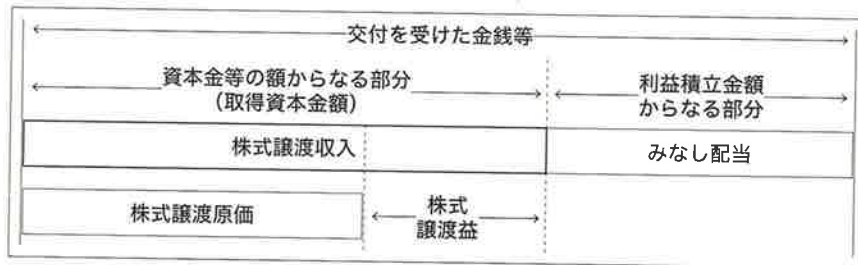
**白井** 自己株式の取得等の対価のうち、資本の払戻部分が取得資本金額として資本金等の額の減算項目となります。取得資本金額の具体的な計算は次のようになります。

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

なお、出資の場合は、分子には取得する出資金額を、分母には出資総額を使用することになります。

また、すでに保有している自己株式は発行済株式の総数から除きますが、分子の取得株数には、過去に実施した自己株式の取得は当然に含まれません。

**岡野** ここで計算した取得資本金額が、株主においては、株式の譲渡収入となるわけですね。そして、交付金銭等が取得資本金額を超える場合、その金額がみなし配当として認識されることになります。



**濱田** 発行法人の資本金等の額がマイナス残高である場合は、カッコ書きで取得資本金額はゼロとされていますので、資本の払戻し部分は生じないのですね。この場合は、交付金銭等の全額が、利益積立金額を原資として交付されたことになります。

#### 法令8①十七 ……

- イ 当該自己株式の取得等をした法人が1の種類の株式を発行していた法人(……)である場合……(当該直前の資本金等の額が零以下である場合には、零)
- ロ 当該自己株式の取得等をした法人が2以上の種類の株式を発行していた法人である場合……(当該直前の当該種類資本金額が零以下である場合には、零)

**村木** また、種類株式を発行している場合には、株式の種類ごとに、種類資本金額を基礎として計算することになります(p.226参照)。

### (3) 自己株式の取得等の範囲

**白井** どのような行為を行った場合に17号の適用があるのか条文中で確認します。具体的には法人税法24条のみなし配当の基因となる行為のうち、4号から6号です。

#### 法24① ……

#### 四 自己の株式又は出資の取得(……)

五 出資の消却(……)、出資の払戻し、社員その他法人の出資者の退社又は脱退による持分の払戻しその他株式又は出資をその発行した法人が取得することなく消滅させること。

#### 六 組織変更(……)

### (4) 自己株式取得の具体的な取扱い

**内藤** まずは4号からみていきます。4号は、自己の株式又は出資の取得です。具体的事例で説明したいと思います。

発行法人(甲社)の取得直前 B/S

|    |       |       |               |
|----|-------|-------|---------------|
| 資産 | 1,000 | 負債    | 200           |
|    |       | 資本金等  | 100 (10株 @10) |
|    |       | 利益積立金 | 700           |

甲社は、発行済株式10株のうち、1株を株主(法人)から取得する。甲社が株主に交付する金銭は、1株当たり時価純資産相当額の100とする。株主が保有する甲株式の帳簿価額は、50(1株)とする。

甲社の仕訳は次のとおりです。

|       |    |   |         |              |
|-------|----|---|---------|--------------|
| 資本金等  | 10 | / | 現金      | 100          |
| 利益積立金 | 90 | / |         |              |
| 現金    | 18 | / | 預り金     | 18 (=90×20%) |
|       |    |   | (源泉所得税) |              |

資本金等の額10は、100×1株/10株で計算されます。これを規定しているのが17号ですね。

なお、利益積立金額90は、交付した金銭100が資本金等の額10を超える金額

として計算されます。これがみなし配当の金額です。

ちなみに株主側の仕訳は次のとおりです。

|                     |    |   |                   |    |
|---------------------|----|---|-------------------|----|
| 現金                  | 10 | ／ | 甲株式               | 50 |
| 株式譲渡損<br>(法第61条の2①) | 40 | ／ |                   |    |
| 現金                  | 90 | ／ | みなし配当<br>(法第24条④) | 90 |
| 法人税等<br>(源泉所得税)     | 18 | ／ | 現金                | 18 |

この場合に、株主と発行人に完全支配関係があり、グループ法人税制が適用されるケースについては、19号を参照してください (p.214参照)。

**岡野** ただし、不特定多数の株主からの市場での購入等による取得は、売手が買手から見えないので、実務的に、みなし配当課税が不可能です。

**白井** 市場に売るというだけで、誰が相手かわかりませんからね。

**岡野** ということで、カッコ書きでみなし配当の対象から除かれています。

法第24条④ ……

四 自己の株式又は出資の取得（金融商品取引法第2条第16項（定義）に規定する金融商品取引所の開設する市場における購入による取得その他の政令で定める取得及び第61条の2第13項第1号から第3号まで（有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入）に掲げる株式又は出資の同項に規定する場合に該当する場合における取得を除く。）

他にも法人税法施行令第23条3項で、みなし配当課税が行われないケースが列挙されています。これらの場合は、発行人側では、17号による取得資本金額ではなく、取得価額をそのまま資本金等の額から減算すればよいことになります。その場合の資本金等の額の取扱い、18号を参照してください (p.199参照)。

みなし配当課税されるケース（法第24条）

|                          |   |       |
|--------------------------|---|-------|
| 資本金等<br>(取得資本金額 法第8条⑪十七) | ／ | 交付金銭等 |
| 利益積立金<br>(法第9条⑪十二)       | ／ |       |

みなし配当課税されないケース

資本金等  
(法第8条⑪十八)      ／      交付金銭等

法第23条③ 法第24条第1項第4号に規定する政令で定める取得は、次に掲げる事由による取得とする。

- 一 金融商品取引法第2条第16項（定義）に規定する金融商品取引所（……）の開設する市場における購入
- 二 店頭売買登録銘柄（……）として登録された株式のその店頭売買による購入
- 三 金融商品取引法第2条第8項に規定する金融商品取引業のうち同項第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、取次ぎ又は代理をする場合におけるその売買（……）
- 四 事業の全部の譲受け
- 五 合併又は分割若しくは現物出資（……）による被合併法人又は分割法人若しくは現物出資法人からの移転
- 六 適格分社型分割（……）による分割承継法人からの交付
- 七 法第61条の2第8項に規定する株式交換（……）による株式交換完全親法人からの交付
- 八 合併に反対する当該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
- 九 会社法第192条第1項又は第234条第4項（……）の規定による買取
- 十 法第61条の2第13項第3号に規定する全部取得条項付種類株式に係る同号に定める取得決議（……）
- 十一 第119条の8の2に規定する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

## (5) 自己株式の取得以外で対象となるもの

**白井** 次に、自己株式又は出資の取得以外で17号の射程となっているみなし配当事由については、法人税法第24条1項5号と6号があります。

法第24条④ ……

- 五 出資の消却（取得した出資について行うものを除く。）、出資の払戻し、社員その他法人の出資者の退社又は脱退による持分の払戻しその他株式又は出資をその発行した法人が取得することなく消滅させること。

六 組織変更（当該組織変更の際に当該組織変更をした法人の株式又は出資以外の資産を交付したものに限る。）

村木 5号は、株式会社以外の法人が、出資の消却や払戻しによって、金銭等の交付をした場合ですね。

濱田 カッコ書きの「取得した出資について行うものを除く」というのは、先に見たとおり取得時に処理済みであるため、ここでは取り扱わないということです。

岡野 「株式又は出資をその発行した法人が取得することなく消滅させること」というのはどんなケースでしょうか。商法時代と違って、会社法にはこのような規定はありませんね。商法に基づく強制消却であれば、単なる経過措置なので、附則で対応すべきだったと思うのですが。

村木 この規定は、外国では強制消却制度が存しているケースもあるので、これに備えた包括的規定だと思います。法人税法24条では「法人（……）の」となっていて、内国法人に限定していませんよね。マレーシアや台湾などでは、強制消却制度がありますし。あと、医療法人の退社払戻しもありますね。

白井 さらに、たとえば会社更生法では、更生計画で、株主の権利の全部又は一部の消滅と引換えに株式や新株予約権、社債を割り当てることが可能です。このようなケースをも想定していると思われます（会社更生法177の2）。

内藤 次に6号ですが、これは組織変更の際に、自己の株式や出資以外の金銭その他資産を交付した場合です。

会744① 株式会社が組織変更をする場合には、当該株式会社は、組織変更計画において、次に掲げる事項を定めなければならない。……

五 組織変更後持分会社が組織変更の際に組織変更をする株式会社の株主に代わってその株式に代わる金銭等（組織変更後持分会社の持分を除く。以下この号及び次号において同じ。）を交付するときは、当該金銭等についての次に掲げる

事項

村木 この場合は、すべての株主等が旧株式等の払戻しを受けたものとして投資関係を一旦清算します。

なお、株式又は出資のみを交付した場合には、実質的に出資が継続していることからみなし配当課税は行われません。また、譲渡損益も認識せず、株主は簿価の付替えを行うのみで足ります（法61の2⑫）。

この点については、法令8条1項1号トの説明を参照してください（p.39参照）。

## (6) 交付金銭等の額が、取得資本金額より少ない場合

濱田 次に、交付金銭等が、取得資本金額よりも少ない場合はどうなるのかですが、それはカッコ書きで示されています。

法令8⑪十七 ……取得資本金額（次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいい、当該金額が当該自己株式の取得等により交付した金銭の額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、その交付の直前の帳簿価額）の合計額を超える場合には、その超える部分の金額を減算した金額とする。）……

内藤 事例で検討します。

発行法人（甲社）の取得直前 B/S

|    |     |        |              |
|----|-----|--------|--------------|
| 資産 | 250 | 負債     | 200          |
|    |     | 資本金等の額 | 100（@10×10株） |
|    |     | 利益積立金額 | ▲50          |

甲社は、発行済株式10株のうち、1株を株主（法人）から取得する。

甲社が株主に交付する金銭は、1株当たり時価純資産相当額の5とする。

株主が保有する甲株式の帳簿価額は、50（1株）とする。

甲社の仕訳は次のとおりです。

資本金等 5 / 現金 5

資本金等の額は、 $100 \times 1 \text{株} / 10 \text{株} = 10$ と計算されますが、交付金銭等が5

ー5) となります。

です。

甲株式 50

分配を組み合わせた場合には、交付  
 するため、次のようなケースも考えら  
 れています。

前 B/S

|   |               |
|---|---------------|
|   | 200           |
|   | 100 (@10×10株) |
| 金 | 700           |

を株主(法人)から取得する。

(=時価、簿価5)とする。

0(1株)とする。

関係がある。

|      |   |
|------|---|
| 土地   | 5 |
| (簿価) |   |

0と計算されますが、直前の帳簿価額  
 の額も5(=10-5)となります。

あくまで簿価譲渡と処理することか

。株主側の処理は、19号で詳しく解

甲株式 50

## Coffee Break [1]

### みなし配当におけるプロラタ計算の違い



**濱田** みなし配当の計算方法について、自己株式取得の場合と、資本剰余金の配当の場合とで、考え方に違いがありますね。どうしてこのような違いが生じるのでしょうか。

**白井** まず、自己株式取得の場合の計算について、確認しましょう。対価の額から差し引く資本金等の額については、法人税法施行令23条1項4号で規定があります。種類株式の場合を除けば、イです。

**法令23①四イ** 当該自己株式の取得等をした法人(……)が1の種類の株式を発行していた法人(……)である場合 当該取得等法人の当該自己株式の取得等の直前の資本金等の額又は連結個別資本金等の額を当該直前の発行済株式等の総数で除し、これに法第24条第1項に規定する内国法人が当該直前に有していた当該取得等法人の当該自己株式の取得等に係る株式の数を乗じて計算した金額(……)

$$\text{資本金等の額} \times \frac{\text{自己株式の取得に係る株式の数}}{\text{発行済株式等の総数}}$$

要するに発行済株式総数に占める自己株式取得対応株式数の割合に、資本金等の額を乗じる計算で、いわゆる株数プロラタ計算です。

**内藤** これに対して、資本剰余金の配当については、同3号で規定しています。

**法令23①三** ……当該資本の払戻し又は当該解散による残余財産の分配(……)を行った法人(……)の当該払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等(当該直前の資本金等の額又は連結個別資本金等の額(以下この号において「直前資本金額等」という。)にイに掲げる金額のうちにロに掲げる金額の占める割合(……)を乗じて計算した金額をいう。)を当該払戻法人の当該払戻し等に係る株式の総数で除し、これに同項に規定する内国法人が当該直前に有していた当該払戻法人の当該払戻し等に係る株式の数を乗じて計算した金額

の資産の帳簿価額から負債（……）の帳  
資本剰余金の額又は当該解散による残余財  
び金銭以外の資産の価額（……）の合計額

払戻しによる減少す  
る資本剰余金の額  
純資産の額

金等の額の割合を資本金等の額に乘じる  
す。

、このような計算方法以外、合理的な  
前は、配当行為であれば、源泉を問わ  
剰余金を利益剰余金と区別せず、全額課

、利益積立金がプラスの会社では、資  
当課税が生じます。しかし、全財産を  
ます。原資が資本剰余金だからという  
いというわけにはいきません。

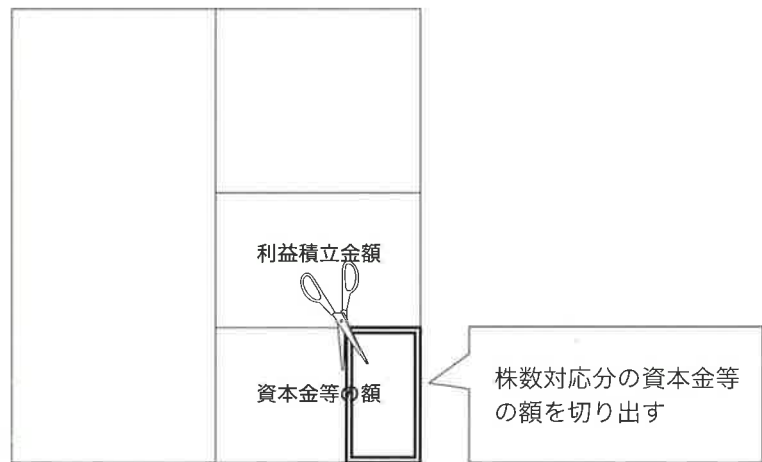
っても、純資産プロラタ計算しないと、  
く。

の払戻しについて、自己株式取得との  
当と自己株式の取得は、ともに資本の  
分か、純資産による按分かの違いはあ  
経済的効果が同じなのに、異なる方法  
はありませんから。

自己株式取得と資本剰余金の配当とで、利益積立金額の計算方法に、考え方  
の違いがあります。まず、1株の自己株式の買取りに対応する純資産部分の計  
算は次の具合です。

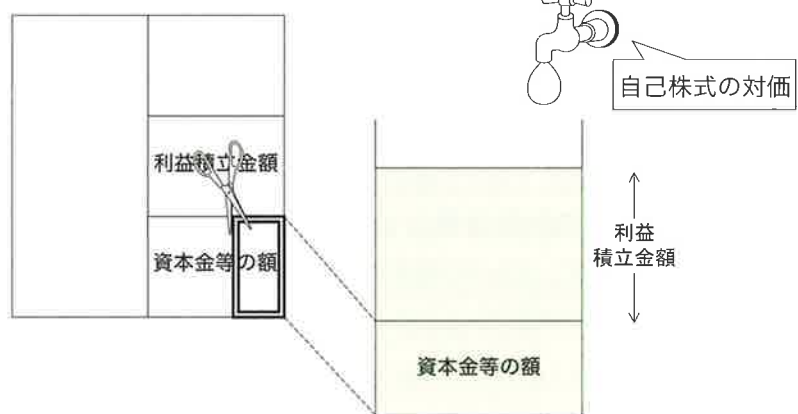
最初に、株数で按分計算して、1株当たりの資本金等の額を出します。

#### 【税務上のB/S】



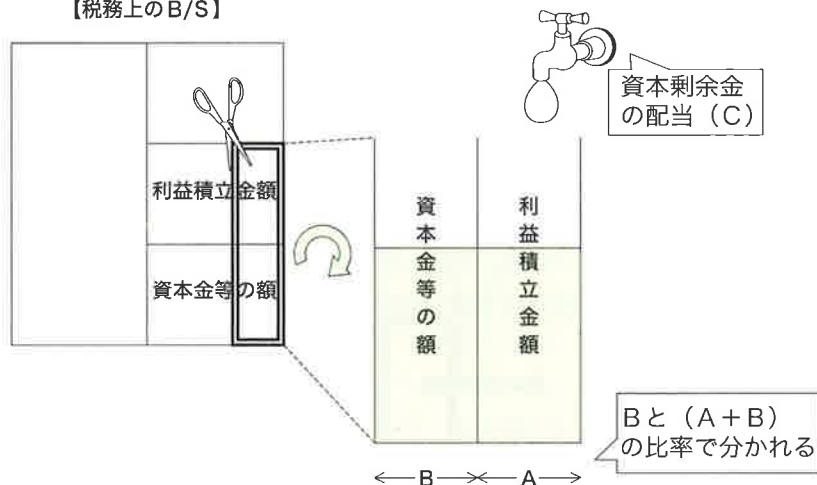
その上で、自己株式の対価という水を、資本金等の額の見盛りがつけてある  
バケツに注ぎます。すると、その見盛りを超えた部分が利益積立金額になりま  
す。つまり、バケツの下の方から充当するわけです。

#### 【税務上のB/S】



**内藤** 次に、資本剰余金の配当に対応する部分の計算は次の具合です。やはり、純資産のバケツに、資本剰余金の配当額を入れて測定します。その際、バケツの中には利益積立金額と資本金等の額で縦に目盛りがついています。この中に、資本剰余金の配当額という水を注ぐと、利益積立金額部分と資本金等の額部分とに分かれるというわけです。

【税務上のB/S】



**岡野** この目盛りの付け方がポイントです。つまり、純資産の中に含まれる資本金等の額の割合（上図で  $B/(A+B)$ ）で配当額Cを分けることになります。ただし、条文では、 $C \times (B/(A+B))$  ではなく、 $B \times (C/(A+B))$  となっていますが、同じことです。

**村木** 本来は自己株式の計算が理想的なのでしょうね。1株当たりの資本金等の額を出して、それを超える部分は課税済利益の分配でみなし配当だと。

しかし、資本剰余金の配当の場合は、株主としての地位は残りますので、株数を減らす計算ができず、代わりに純資産の額に含まれる資本金等の額の割合を使っているということなのでしょうね。

## 19 8条1項18号（みなし配当が生じない自己株式の取得）

- ①-1 三角合併により合併法人の親法人が被合併法人の株主の立場で合併対価として交付を受けた自己の株式
- 2 三角分割型分割により分割承継法人の親法人が分割法人の株主の立場で分割対価として交付を受けた自己の株式
- 3 適格三角分社型分割により分割承継親法人が分割法人の立場で分割対価として交付を受けた自己の株式
- 4 三角株式交換により株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の株主の立場で株式交換の対価として交付を受けた自己の株式
- 5 法人税法61条の13第1項の適用があるものにより移転を受けた自己の株式で譲渡損益調整資産に該当するもの
- 6 法人税法施行令119条1項1号から25号以外により取得した自己の株式

自己の株式を有価証券とみなした場合の取得価額相当額（付随費用を除く）

- ② 適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配により移転を受けた自己の株式

移転元法人の帳簿価額

- ③ ①及び②以外の自己の株式の取得

取得の対価の額

### (1) みなし配当課税が行われない自己株式の取得

**濱田** 17号では、みなし配当課税が行われる自己株式の取得等があった場合の発行法人側での資本金等の額についての規定でした。この18号では、みなし配当が生じない自己株式の取得があった場合の発行法人側の資本金等の額の取扱