

【新設】(対象配当等の額が資本の払戻しによるものである場合の譲渡原価の計算)

2-3-4の2 法人が、法第24条第1項(第4号に係る部分に限る。)《配当等の額とみなす金額》の規定により法第23条第1項第1号《受取配当等の益金不算入》に掲げる金額とみなされる金額を受ける場合において、そのみなされる金額が令第119条の3第7項《移動平均法を適用する有価証券について評価換え等があった場合の一単位当たりの帳簿価額の算出の特例》に規定する対象配当等の額(以下この節において「対象配当等の額」という。)に該当することにより同項(令第119条の4第1項後段《評価換え等があった場合の総平均法の適用の特例》においてその例による場合を含む。)の規定(以下この節において「子会社株式簿価減額特例」という。)の適用を受けるときは、そのみなされる金額の基因となった法第61条の2第18項《有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入》に規定する払戻し等に係る令第119条の9第1項《資本の払戻しの場合の株式の譲渡原価の額》に規定する払戻し等の直前の当該所有株式の帳簿価額は、令第119条の3第7項の規定によりそのみなされる金額に係る基準時(同条第9項第3号に規定する基準時をいう。以下この節において同じ。)の直前ににおける帳簿価額から同条第7項に規定する益金の額に算入されない金額(以下この節において「益金不算入相当額」という。)を減算した金額となる。

(注) 本文の取扱いは、法第61条の2第19項《有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入》、令第119条の8第1項《分割型分割の場合の譲渡対価の額及び譲渡原価の額等》及び令第119条の8の2第1項《株式分配の場合の譲渡対価の額及び譲渡原価の額等》の譲渡原価の計算の基礎となる帳簿価額についても、同様とする。

【解説】

- 1 本通達は、法人税法第24条第1項第4号《配当等の額とみなす金額》に規定する資本の払戻し又は解散による残余財産の分配(以下「払戻し等」という。)によって受ける同法第23条第1項第1号《受取配当等の益金不算入》に掲げる金額とみなされる金額(以下「みなし配当の額」という。)について子会社株式簿価減額特例(令119の3⑦)の適用を受ける場合における有価証券の譲渡原価の計算方法を明らかにするものである。
- 2 法人が有価証券の譲渡をした場合には、譲渡対価の額(みなし配当の額がある場合には、そのみなし配当の額を控除した後の金額)から譲渡原価の額を減算等して計算される譲渡損益の額を、その譲渡に係る契約をした日等の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入することとされている(法61の2①)。そして、払戻し等により金銭等の交付を受けた場合における有価証券の譲渡損益の計算上の譲渡原価の額は、その払戻し等の直前の帳簿価額に一定割合を乗じて計算した金額とされている(法61の2⑩、令119の9①)。
- 3 ところで、法人が払戻し等によって受けるみなし配当の額について本特例の適用

を受ける場合には、基準時の直前において有する他の法人の株式等の帳簿価額からそのみなし配当の額のうち益金不算入相当額を減算して基準時の一単位当たりの帳簿価額を計算することとされ（令 119 の 3 ⑦）、払戻し等に係る基準時は、資本の払戻しにあっては基準日が経過した時等とされ、残余財産の分配にあってはその事由が生じた時とされているところ（令 119 の 3 ⑨三）、譲渡原価の計算の基礎となる帳簿価額については、「払戻し等の直前の帳簿価額」と規定されているのみであり、本特例を適用する前の帳簿価額なのか、それとも適用した後の帳簿価額なのかという点について文理上明らかとまでは言えず、このことについて疑義が生ずる。

- 4 この点については、本特例が受け取った配当とその配当によって時価の下落した株式等の譲渡の組み合わせによる経済実態の伴わない税務上の損失の計上という租税回避を防止するために創設された特例であり、払戻し等に伴う株式等の価値の下落を譲渡原価の額に適切に反映させる必要があること、また、払戻し等で基準日の定めがあるものにより金銭等の交付を受けた場合における譲渡原価の額が本特例を適用した後の帳簿価額となることとの整合性を踏まえると、譲渡原価の計算の基礎となる払戻し等の直前の帳簿価額は、本特例を適用した後の帳簿価額をいうことになるものと解するのが相当である。

本通達の本文においては、このことを明らかにしている。

- 5 なお、出資の払戻し（法 61 の 2 ⑭）、非適格の分割型分割による剰余金の配当等（令 119 の 8 ①）及び非適格の株式分配（令 119 の 8 の 2 ①）といった払戻し等以外のみなし配当事由により有価証券の譲渡原価を計算する場合の「（その事由が生じた時の）直前の帳簿価額」についても、本通達の本文と同様の取扱いとなることから、本通達の注書においてそのことを明らかにしている。
- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2 - 3 - 4 の 2）を定めている。

（参考）本通達で定める取扱いについて、具体的な事例を基に計算例を示すと以下のとおりとなる。

【設例①】資本の払戻しとして金銭の交付を受けた場合における株主の処理

（前提条件）

- ・ A社（株主）はB社（外国法人）から資本の払戻し（法 24①四）として 15,000 万円（金銭）の交付を受けた。
- ・ 当該資本の払戻しは基準日の定めがある。したがって、設例①における基準時はその基準日が経過した時である（令 119 の 3 ⑨三イ）。
- ・ 交付を受けた 15,000 万円のうち 6,000 万円はみなし配当であり、法人税法施行令第 23 条第 1 項第 4 号に規定する割合は 0.3 である。
- ・ B社株式の資本の払戻しの直前の帳簿価額は 22,000 万円（100 株）（移動平均法を採用）である。
- ・ B社は法人税法第 23 条の 2 第 1 項に規定する外国子会社に該当する。
- ・ B社から受けるみなし配当について、子会社株式簿価減額特例（令 119 の 3 ⑦）

の適用はあるが、株式等の帳簿価額から減算する金額に関する特例計算（令 119 の 3 ⑧）の適用はない。

（譲渡対価）

資本の払戻しにより金銭その他の資産の交付を受けた場合には、その交付を受けた金銭その他の資産の額からみなし配当の額を控除した金額が譲渡対価の額となる（法 61 の 2 ①、⑱）。

設例①においては、交付を受けた 15,000 万円のうち 6,000 万円がみなし配当の額であり、残額の 9,000 万円が譲渡対価の額となる。

（子会社株式簿価減額特例）

基準時における B 社株式の一単位当たりの帳簿価額は、基準時の直前における帳簿価額から益金不算入相当額を減算した金額を保有株式数で除して計算した金額となる（令 119 の 3 ⑦）。

設例①においては、次の算式で計算することとなる。

$$\text{（基準時の直前における帳簿価額 22,000 万円 - 益金不算入相当額 5,700 万円）} \div \text{保有株式数（100 株）} = 163 \text{ 万円}$$

また、この基準時の直前における帳簿価額から減算される金額（5,700 万円）は、利益積立金額から減算することとなる（令 9 ①一ワ）。

（譲渡原価）

資本の払戻しとして金銭その他の資産の交付を受けた場合における譲渡原価の額は、資本の払戻しの直前の帳簿価額に法人税法施行令第 23 条第 1 項第 4 号に規定する割合を乗じて計算した金額となる（令 119 の 9 ①）。

設例①においては、資本の払戻しの直前の帳簿価額（注：子会社株式簿価減額特例を適用した後の帳簿価額）16,300 万円に上記の割合（0.3）を乗じて計算した 4,890 万円が譲渡原価の額となる。

（仕訳）

（単位：万円）

[借方]	利益積立金額	5,700	[貸方]	B 社株式	5,700
	現金	15,000		B 社株式	4,890
				みなし配当	6,000
				譲渡益	4,110

【設例②】株式分配により完全子法人の株式の交付を受けた株主の処理

（前提条件）

- ・ A 社（株主）は B 社（外国法人）から法人税法第 2 条第 12 号の 15 の 2 に規定する株式分配（同条第 12 号の 15 の 3 に規定する適格株式分配に該当せず、同法第 61 条の 2 第 8 項に規定する金銭等不交付株式分配に該当）により C 社株式の

交付を受けた。

- ・ 当該株式分配は基準日及び効力発生日の定めがない。したがって、設例②における基準時は、当該株式分配がされる時である（令 119 の 3 ⑨三ハ）。
- ・ 交付を受けた C 社株式の時価は 15,000 万円である。
- ・ 交付を受けた 15,000 万円のうち 6,000 万円はみなし配当であり、法人税法施行令第 23 条第 1 項第 3 号に規定する割合は 0.3 である。
- ・ B 社株式の株式分配の直前の帳簿価額は 22,000 万円（100 株）（移動平均法を採用）である。
- ・ B 社は法人税法第 23 条の 2 第 1 項に規定する外国子会社に該当する。
- ・ B 社から受けるみなし配当について、子会社株式簿価減額特例（令 119 の 3 ⑦）の適用はあるが、株式等の帳簿価額から減算する金額に関する特例計算（令 119 の 3 ⑧）の適用はない。

（子会社株式簿価減額特例）

基準時における B 社株式の一単位当たりの帳簿価額は、基準時の直前における帳簿価額から益金不算入相当額を減算した金額を保有株式数で除して計算した金額となる（令 119 の 3 ⑦）。

設例②においては、次の算式で計算することとなる。

$$\text{（基準時の直前の帳簿価額 22,000 万円 - 益金不算入相当額 5,700 万円）} \div \text{保有株式数（100 株）} = 163 \text{ 万円}$$

また、この基準時の直前における帳簿価額から減算される金額（5,700 万円）は、利益積立金額から減算することとなる（令 9 ①一ワ）。

（譲渡損益）

金銭等不交付株式分配により完全子法人の株式の交付を受けた場合には、譲渡対価の額及び譲渡原価の額は、いずれも株式分配の直前の完全子法人株式対応帳簿価額とされ、譲渡損益は生じない（法 61 の 2 ⑧）。

この完全子法人株式対応帳簿価額については、株式分配の直前の帳簿価額に法人税法施行令第 23 条第 1 項第 3 号に規定する割合を乗じて計算した金額となる（令 119 の 8 の 2 ①）。

設例②においては、株式分配の直前の帳簿価額（注：子会社株式簿価減額特例を適用した後の帳簿価額）16,300 万円に上記の割合（0.3）を乗じて計算した 4,890 万円を B 社株式の帳簿価額から減算し、その減算した金額にみなし配当の額を加算した金額を C 社株式の取得価額とすることとなる（令 119 ①八）。

（仕訳）

（単位：万円）

[借方]	利益積立金額	5,700	[貸方]	B 社株式	5,700
	C 社株式	10,890		B 社株式	4,890
				みなし配当	6,000