

所得税関係

清算分配金に対する課税

1 はじめに

資本金1,000万円（資本金等の額も同額）のA社が、清算により株主へ1,200万円の分配をした。A社は資本金300万円で設立した株式会社であるが、最低資本金を満たすため、平成7年に利益の資本金組入れにより700万円の増資をしている。

この場合の株主への課税関係は、資本金を超えて分配される200万円はみなし配当となる。さらに、増資の際に最低資本金制度の特例を受けている場合には、700万円が株式譲渡所得として課税対象になる。

2 利益の資本金組入れ（現行）

現行規定では、利益の資本金組入れをしても、株主・法人ともに課税関係は生じない。資本金組入れはなかったという扱いになる（法令8⑬）。

資本金は1,000万円に増加しても資本金等の額は300万円のままであり、株主への分配1,200万円との差額900万円がみなし配当となる（所法25①四）。

3 利益の資本金組入れ（平成13年改正前）

2の扱いは平成13年改正で定められたもので、それ以前は利益の資本金組入700万円に対して株主にみなし配当課税が行われていた。法人側では、資本金組入れをした時点で、税務上の資本金等の額も700万円増加し1,000万円となるため、清算分配時のみなし配当は1,200万円－1,000万円＝200万円となる。

4 最低資本金を満たすための利益の資本金組入れ

平成3年に商法は最低資本金制度を導入した。既存の株式会社は、平成3年4月から5年以内に1,000万円の資本金を達成しなければならない。

利益の資本金組入れをすれば、資金を用意することなく増資できるが、前述のとおり、株主に対してみなし配当課税が行われてしまう。そこで、この5年間に利益の資本金組入れをしても、最低資本金に達するまでの金額は、みなし配当課税をしないという特例が設けられた。

当時は資本金等の額を管理するという概念はなく、みなし配当が非課税になった場合でも、資本金等の額は1,000万円に増加するという扱いになっていた。

したがって、清算分配時のみなし配当は1,200万円－1,000万円＝200万円となる。

5 株式譲渡益課税

最低資本金制度の特例により非課税となった700万円の取扱いについて、税制改正のすべて（平成3年度）では次のように解説している。

「本制度により配当所得課税の対象とされないこととされているみなし配当に係る金額については、その者の有する株式の取得価額に加算されないこととされました。＜中略＞資本金組入れ時に有する株式を譲渡した場合には、利益積立金額の資本への組入れに際し配当所得について非課税とされた部分の金額は株式の譲渡益課税の対象として取り込むこととしたものです。」

清算分配金のうち、資本金等の額相当の1,000万円は株式譲

渡収入であり、上記の取扱いにより取得価額は300万円に据え置かれるため、差額の700万円は株式譲渡所得として課税対象になってしまう（措法37の10③三、所令109）。

6 おわりに

最低資本金制度の特例を受けているかどうかは、法人税の申告書や決算書をもっても判断できない。別表5(1)には資本金額1,000万円と記載されているだけである。定款や履歴事項証明書を確認し、次のすべてに該当するときは、過去の申告書等を精査する必要がある。

- ① 平成3年4月前の設立
- ② 設立時の資本金が1,000万円（有限会社は300万円）未満である
- ③ 平成3年4月から平成8年3月の間に増資している
- ④ 増資の際に株式数が増加していない
- ⑤ 発行済株式数×5万円（昭和57年前の設立は500円）が資本金額と一致しない

しかし、設立当初から関与している顧客でもない限り、20年以上前の申告書を確認し、最低資本金制度の特例を受けているか否かの判断をすることは困難である。申告漏れになってしまうケースも多いのではないだろうか。株式の取得価額の付替えを認め、譲渡益課税が起らないようにするなどの措置が望まれる。

〔 右山研究グループ
税理士 中川 祐一 〕