

会社法における資本金等と 剰余金の配当

【1】会社法における剰余金の配当

(1) 利益の配当から剰余金の配当へ
 商法では、株主への配当は会社の稼得した利益からするものであり、株主の拠出資本である資本金や資本準備金は会社内部に維持するというのが基本的な考え方であった。平成13年改正前は、資本金減少差額は資本準備金として積立てることを強制されていたし、資本準備金の取崩しは欠損填補または資本組入の場合に限定されていた。

しかし、平成13年の商法改正により、資本準備金の減少手続きが設けられ、債権者保護手続きを経れば、使途に関係なく取崩しできるようになった。さらに、資本金減少差益や資本準備金減少差益は、その他資本剰余金として積立てられ、株主への配当財源に使用することが可能になった。当時の法制審議会会社法部会の議事録によれば、その他資本剰余金「が配当可能利益に含まれることになったため、配当可能利益の計算について定める商法290条について何らかの改正が必要ではないか」という議論もあったが、その他資本剰余金という新しい勘定科目からの分配も、商法上は290条の利益の配当に含まれると解することができるであろうというところで、特に手当てをしない」という結論に至ったようである。

会社法では、利益の配当は「剰余金の配当」として名称を変え、資本金等を、資本金、準備金、剰余金に大別し、剰余金を株主への配当財源とした。剰余金には資本剰余金と利益剰余金が混入しているが、会社法上は、敢えてこれらを色分けする必要はないという考え方がよくある。また、商法では利益の配当は定時株主総会での利益処分しかできなかったが、会社法は剰余金の配当はいつでもできることになる。

(2) 税務の考え方
 平成13年商法改正により、その他資本剰余

金を原資とする配当が行われた場合、配当を受けた株主側について、会計基準では株主の拠出資本の戻戻しという性質から、有価証券の帳簿価額からの減額として処理することになった。税務上どのように取扱うかが注目されたが、その性質が拠出資本の戻戻しであっても、所得税法及び法人税法では、「利益の配当」を課税対象としており、商法上の利益の配当であると解される以上、配当課税を行うこととされた(法基通3-17の5参照)。

これは、みなし配当課税ではなく本来の配当としての課税である。配当をした会社において、会計上は「その他資本剰余金/現預金」であるが、税務上は「利益剰余金/現預金」という仕訳になり、別表五(一)で利益剰余金と資本積立金の調整が必要になる(法法288又)。

会社法では、剰余金の配当に名称が変わり、剰余金には資本剰余金と利益剰余金が含まれる。さらに、資本金等の中の相互振替がいつでもできるようなものになるであろう。この判別はさらに難しいものになるであろう。「利益の配当」という用語で規定されている所得税法24条(配当所得)等の条文は、会社法施行にあたって何らかの改正が必要になると思われるが、これまでの考え方を踏襲して「剰余金の配当」についてすべて配当課税を行うのだろうか。税務の対応が注目される。(注)

(1) 資本金等の相互振替(会社法447-451)
 会社法では、資本金、準備金、剰余金の三者間の振替は自由にできる。商法では規定がなかった。資本金を減少させて準備金を増加させる、剰余金を減少させて準備金を増加させるという手続きを新たに追加した。

(2) 税務の考え方
 税務上は、平成13年度の税制改正で組織再編税制が導入され、金銭等の交付のないみなし配当課税が廃止された際に、資本金等の金額

(資本金の額+資本積立金額)と利益積立金額の区分が明確化された(法法277、十八)。株主の拠出資本の部分である「資本等の金額」と、会社が稼得した利益の部分である「利益積立金」とは厳格に峻別されることとなった。利益積立金は、法人税は課税済みであるが株主に対する配当課税が未済の部分である。利益積立金を減少させるときは必ず株主に対して配当課税が行われ、配当課税がないときは利益積立金を減少させない。

資本金等の相互振替が行われただけでは配当課税はないので、税務上は利益積立金額を変動させない。例えば、利益剰余金を資本金に振替える場合、税務上の仕訳は「資本金/資本金」となり、資本金等の金額のなかでの振替えをするだけである(法法277)。

11月末に、株式会社の計算に関する法務省令案(以下「計算省令案」という。)が公表された。計算省令案43-56条で貸借対照表の表示について定めているが、現行の「資本の部」は「純資産の部」に名称が変更される。また、純資産の部は、株主資本、評価・換算差額等、新株予約権の3つに大別され、純資産の部(現行の資本の部)は以下のような表示になり、貸借対照表の表示上は、資本剰余金と利益剰余金は明確に区分される。

これは、8月に企業会計基準委員会より公表されている「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(案)」と同じ内容である。平成14年に商法施行規則が制定されてからは、貸借対照表等の表示方法については会計基準に合わせる方向で調和が図られてきており、今回も同旨の改正と考えられる。表示方法の改正理由については、企業会計基準委員会のホームページを参照されたい。

純資産の部
 株主資本



中川祐一〔神田〕

会社法では、まず「剰余金の額」について定義し、剰余金の額から自己株式の帳簿価額等を控除した金額を分配可能額として規定している。

(1) 剰余金の額
 剰余金の額については、会社法446条及び計算省令案107-108条において規定されている。算定方法は図1のとおりであるが、特殊な場合を除き、最終事業年度末のその他資本剰余金及び「その他利益剰余金」の合計額が剰余金の額となる。

(2) 分配可能額(会社法461、計算省令案110-112)
 剰余金の配当及び自己株式の有償取得に対して統一した財源規制「分配可能額」が設けられた。剰余金の分配という場合には、剰余金の配当プラス自己株式の有償取得という概念である。

分配可能額は、(1)の「剰余金の額」から「自己株式の帳簿価額」を控除して算定する。これは、すべて最終事業年度末の金額である。なお、臨時計算書類の承認を受けて当期の損益を分配可能額に反映させることができる。

自己株式の帳簿価額
 「のれんの額+繰延資産の額」が資本金の額及び準備金の額を超えるときはその超過額の2分の1相当額(その他資本剰余金の額を限度とする)。

その他有価証券評価差額金がマイナスのときはその金額
 土地再評価差額金がマイナスのときはその金額

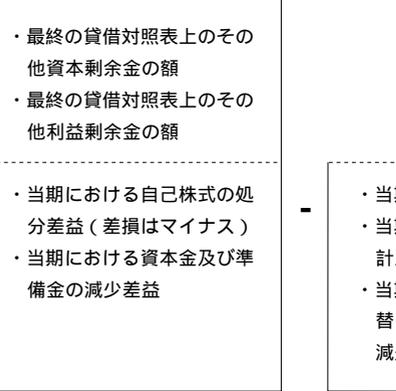
【4】配当可能利益から分配可能額へ

配当可能利益は「分配可能額」に変わる。

剰余金の額
 ・最終の貸借対照表上のその他資本剰余金の額
 ・最終の貸借対照表上のその他利益剰余金の額

分配可能額
 ・当期における自己株式の処分差益(差損はマイナス)
 ・当期における資本金及び準備金の減少差益

・当期に配当した金銭等の額
 ・当期の配当に伴い準備金に計上した額
 ・当期に剰余金を資本金に振替えた場合等の剰余金の減少額



したいときは、資本金を資本金減少差益(その他資本剰余金)に振替え、資本金/その他資本剰余金/その他資本剰余金を原資として剰余金の配当をすることになる。「その他資本剰余金/現預金」したがって、現行は配当可能利益がなくても減資をして株主に払い戻すことができるが、会社法では剰余金の配当手続きになるので、分配可能額があり、かつ、純資産額が300万円をなければ株主に払い戻すことはできない。

なお、株式の消却(強制消却)の手続きは廃止され、欠損填補は減資プラス剰余金の処分の手続きによることになる(会社法452)。

(2) 税務の考え方
 商法上の有償減資をした場合(株式消却をしない場合)には、資本金等の金額及び利益積立金額を比例的に減少させ(法法277、十八)、「利益積立金の減少部分が株主へのみなし配当となる。」

会社法では、前記のとおり、減資プラス剰余金の配当という二段階の手続きになる。税務上は、減資の段階では「資本金/資本積立金」という仕訳になり、資本金等の金額のなかで振替えをするだけである。そして、剰余金の配当時には、仮に剰余金の配当に対して配当課税ということであれば「利益積立金/現預金」という仕訳になる。(注)

近年商法改正が毎年のように行われ、税制はそれに合わせて改正を重ねてきている。商法改正及び会社法制定にあたっては、税制のことはほとんど意識していない。一方、税制は商法(会社法)の制度を利用した租税回避を防止したいという意識が強く働き、結果として税制本来の理論とは異なる方向での改正になってしまつてもあるように思う。企業にとって使い易い制度が会社法にできたとしても、税務の取扱いが決まらない限り実務は動かない。会社法ができて、それを税務が追いかけるということではなく、税務の取扱いを同時に検討しながら会社法に改正が加えられていくような仕組みが図られることを望みたい。

(1) 有償減資、株式消却は廃止
 商法375条(資本減少の決議と方法)では、株主に払戻しをする場合、株式の消却をする場合、欠損の填補に充てる場合についてそれぞれ決議方法を定めている。これに対し、会社法の減資とは文字どおり資本金の額を減少させることだけを意味する(会社法447)。減資をして株主に払戻しを

(注) 税制改正大綱で「剰余金の配当については、その原資の区分に応じ、現行制度と同様に、配当と資本金の戻戻しとして取り扱ふものとする。」ことが明らかにされた。
 (日本税務会計学会10月学術研究会より)

図1