

論壇

会社法の資本概念と税法



太田達也 (玉川)

① はじめに

会社法においては、最低資本規制が撤廃され、また、決算の確定手続と旧利益処分案(または損失処理案)において行われていた配当や資本の部の計数の変動が切り離されたことにより、手続面において大きな変化が生じるし、計算書類の内容も大幅に見直された。

一方、法人税法は、平成13年度税制改正によって創設されたプロラ理論に基づく規定の基本は維持され

② 利益処分案の廃止と法人税法の所得計算との関係

会社法においては、決算の確定手続と利益の処分が切り離され、剰余金の配当や資本の部の計数の変動は、期中であっても株主総会の決議によって行うことができるものとして整理された。決算の確定手続により、当期の未処分利益を確定させ、同じ定時株主総会において利益の処分(または損失の処理)の手続を行うという従来からの制度が大きく見直されたことは、きわめて重要な改正である。ただし、確定決算に基づく配当と確定決算に基づかない(期中の)配当は、事後的な財源規制である取

締役の期末の欠損填補責任の取扱いで明確に区別されており、剰余金の配当がすべて均一化されたわけではなく、なお決算の確定と同時に配当が基本型としての位置づけが残るのである。

利益処分案という制度は、決算の確定と密接に結びついた制度であるため、法人税法上も、利益処分案による配当は当期の所得から配当が行われたものとして整理して記載された承認を受けて行われる任意積立金の積立て・取崩、利益準備金の積立

③ 資本の部の計数の変動と 税法との関係

会社法においては、資本の減少額の全部または一部を準備金に計上できることになり(会社法447条1項2号)、また、剰余金の減少により準備金に組入れることができるようになった(会社法451条1項)、資本金、準備金および剰余金の3つの区分の間の振替がすべて可能になった。また、資本金および準備金については、下限規制がなく、いずれもゼロ円まで減少することができる(会社法447条2項、448条2項)。

認識時期を効力発生日基準に反映されてきた。ところが、決算の確定と利益の処分が完全に切り離され、結果として利益処分案という制度も廃止されたため、当期の所得と決算日後に行われる(たとえそれが決算の確定時に行われるものであったとしても)剰余金の配当や資本の部の計数の変動とを結びつける合理性はない。配当の法人税法上の

認識時期を効力発生日基準、すなわち実際の支払日に認識するとした改正は、きわめて合理的であると考えられる。ただし、特定同族会社の留保金課税や所得税額控除の配当計算期間の取扱いなど、従来の制度を維持したものは、政策的な判断としてとらえることができ、個別・例外的な位置づけとみるべきであろう。

行った場合、法人税法上は、株主に対する金銭等の交付がない限り、資本金等の額および利益積立金額のいずれにも変動をもたらさないため、申告書別表五(一)上の利益積立金額と資本金等の額の間での振替調整が必要となっていたからである。その点、会社計算規則の規定により、そのような会計処理がなくなるため、申告調整の必要はなくなる。ただし、資本金、資本準備金またはその他資本剰余金を欠損填補に充当する場合は、会計上は資本金の財源から利益剰余金のマイナースに充当する処理となるため、従来どおり申告書別表五(一)上の利益積立金額と資本金等の額の間での振替調整が必要となる。

④ 剰余金の配当に係る税制改正

剰余金の配当は、その他資本剰余金から行うか、またはその他利益剰余金のうち繰越利益剰余金から行うか、どちらの剰余金を配当財源に充てるかについては、特に優先順位はなく、会社法上は、剰余金は株主に分配できる財源としてとらえているのであり、資本性の財源であるか利益性の財源であるかは、本質的な問題ではない。一方、会計上は、資本と利益を区別する

ことが原則であり、それは両者を混同することによって適正な期間損益計算ができなくなると考えられるからである。会計処理上も、取締役会等の意思決定機関で決定された剰余金の原資に依拠して処理することになるし、また、株主資本等変動計算書においても、配当の原資が示される。

法人税法上は、その他資本剰余金からの配当について、通達により、未処分利

⑤ 最後に

旧商法は、株主に対して払戻ができる財源であるかどうかを最大限重視しており、資本性の財源であるか利益性の財源であるかをあまり重視していなかった。会社法においても、その考え方は基本的に変わっていないし、むしろ会社法上は一層強くなったように思われる(例えば、準備金の区別はほとんどしていない)。しかし、法務省令である会社計算規則は、会計原則に対応した規定を整備しており、会社計算規則を通じて会社法と会計が調和

を図ったものと思われる。一方、法人税法は、剰余金の配当や自己株式の取得に係る取扱いなど、会社法および会計に歩み寄ったものとされる改正がなされたが、根底には平成13年度税制改正以降のプロラ理論の考え方が一貫していると考えられる。会社法の資本概念と税法の資本の規定は、それぞれの理念に基づいたものであり、異なるものであるが、一連の改正を通じて一定の着地がされたように思われる。

$$\begin{aligned} & \text{資本金等の額} \times \frac{\text{資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額}}{\text{前期末の簿価純資産額}} = \text{減資資本金等} \\ & \text{交付金銭等(払戻額)} - \text{減資資本金等} = \text{減少すべき利益積立金額(みなし配当)} \end{aligned}$$

号)、一般に公正妥当な企業会計の基準に委ねている。それを受けて「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」は、欠損填補に充てるための資本性の財源からの振替は、混同の禁止に当たらないとしており、利益剰余金のマイナスの範囲内で資本金、資本準備金またはその他資本剰余金の減少を充てること

は、特に禁じられないと解するべきである。

会社計算規則が資本と利益の混同を禁止する取扱いを明確化したことにより、

税務との調整の問題は、税務との調整の問題は、税務との調整の問題は、