

実務研究

日本税務会計学会
平成19年7月 月次研究会



鹿志村 裕（神田）

増資・減資に係る会社法・法人税法の留意点

はじめに

平成18年5月より会社法が施行され、商法時代の片仮名の文語体から、平仮名の口語体に改められた他、会社法全体の整合性が図られた。

また、会社法の制定に伴い旧商法施行規則が会社計算規則等に整備され、会社計算規則において、旧商法時代の資本の部が、純資産の部のうちの「株主資本」に改められた。

会社法においては、純資産の部（株主資本部分）を、「資本金」「準備金」「剰余金」の3つに区分しているだけである。しかし、会社計算規則において「資本金」以外に、「資本剰余金」及び「利益剰余金」の区分を設け、さらに「資本準備金」として「資本準備金」と「その他資本剰余金」とに、「利益剰余金」の内訳として

一方法人税法においては、平成18年の税制改正において、会社法の制定、会計基準の変更を契機に、資本金等の金額や利益積立金額についても見直しが行われている。そこで、資本金の増減取引や剰余金の配当について、会社法や会計基準と法人税法の規定を整理し、さらに留意点を述べていく。

Ⅱ 法人税法における資本金等の額、利益積立金額

法人税法における資本の概念は、株主からの払込資本を指す「資本金等の額」と、会社の留保利益を指す「利益積立金額」の2つに区分される。これは平成18年の税制改正において、資本金等の額は「株主等から出資を受け

た金額」、利益積立金額は「所得の金額で留保している金額」と法律で明確化されたが、改正前からの考え方である。この規定からもわかるように、会社法同様払込資本と留保利益の明確な区分を示している。

Ⅲ 純資産の部の変動項目及び処理

1 資本金の増加（準備金・剰余金の資本組入れ）
会社法においては、株主総会の普通決議によって準備金を減少させて、資本金を増加させることができ、また剰余金を減少させて、資本金を増加させることができる。（会社法第448条①二、第450条）

上記の規定では、「準備金」「剰余金」と規定しているだけで、資本準備金や利益準備金又はその他資本剰余金やその他利益剰余金の区分はされていないが、会社計算規則において、減少させる準備金及び剰余金については、資本準備金及びその他資本剰余金に限定している。（会計規第48条）

このことからわかるとおりで、利益の資本組入れは出来なくなっている。法人税法においては、資

その減少した資本金額は原則「その他資本剰余金」に振替えることになる（会社法第446条①三）が、その全部又は一部を「資本準備金」とすることができ（会社法第447条①二）しかし払込資本と留保利益の混同を禁止する考え方から、減少した資本金を「利益準備金」や「その他利益剰余金」に振替えることは、原則できない。

法人税法においては、資本金以外の資本金等の額の増加項目として、「資本金の額又は出資金の額を減少した場合にはその減少額」がある。（法令第8条①十三）

しかし、資本金が減少しているため、資本金等の額の総額では変動はない。なお、別表五（一）の「資本金等の額の明細書」において、資本準備金やその他資本剰余金の名称で計上している金額が増加し、資本金が減少する調整が必要となる。

（2）欠損てん補
欠損てん補とは、払込資本を減少させてマイナスの利益剰余金に充てることを意味するが、会社法においては、前述のとおり払込資本と留保利益の混同を禁止している。しかし、「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」において、「資

は、払込資本と留保利益の混同にあたらぬ」旨の判断をしている。会社計算規則は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならぬ」（会社計算規則第3条）ことを前提に規定が定められており、上記の「会計基準」の判断を、「その他利益剰余金の額」の増加に関する規定（会社計算規則第52条①三）において、「その他利益剰余金の額を増加する額として適切な額」と考えている。

法人税法においては、払込資本と留保利益をさらに厳密に考えており、資本の減少による欠損てん補は、利益積立金額の増加項目ではない。

「資本金の額又は出資金の額を減少した場合」にはその減少額は、資本金以外の「資本金等の額」の増加項目であると規定している。（法令第8条①十三）

よって、会計上増加したその他利益剰余金（繰越利益剰余金）については、税務調整が必要となる。具体的には別表五（一）の「利益積立金額の計算に関する明細書」において、会計上増加した繰越利益剰余金をその増加分だけ間接的に減少させ、資本金等の額の明細書」において増加させる処理になる。

戻し）
会社法における「剰余金の配当」とは、株主に対して会社の財産（現金や現物）を配当として交付することをいい、利益の配当だけでなく、払込資本の払い戻しも「剰余金の配当」という。減資して払い戻しを行うにあたっては、会社法の規定では資本減少の手続き（会社法第447条）で直接払い戻すことはできず、剰余金の配当手続き（会社法第453条）により払い戻す二段階の手続きとなる。具体的には、減資手続きで資本金から一度その他資本剰余金に振替えて、その後配当の手続きで、その他資本剰余金を取崩す処理となる。法人税法においては、「資本金の額又は出資金の額を減少した場合にはその減少額は、資本金以外の「資本金等の額」の増加項目である」と規定している。（法令第8条①十三）

りである。しかし「資本の払戻し（資本剰余金の額の減少に伴う剰余金の配当）に係る減資資本金額」は、資本金以外の「資本金等の額」の減少項目である。（法令第8条①十九）
また、払戻し金額が「減資資本金額」を超える場合には、その超える部分の金額は、利益積立金額の減少項目となる。（法令第9条①七）
具体的には、会計上減少している資本金等の額の調整が必要となり、減資資本金額を超える払戻し金額が、利益積立金額の減少となる。
なお減資資本金額とは、「払戻し直前の資本金等の額」に、「前事業年度末の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を控除した金額」のうち「資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額」の占める割合を乗じて計算した金額をいう。
われわれ税理士は、法人税法の規定の中で、直接税額に関係する所得金額の調整（別表四）の項目に注目をしており、意外と別表五の項目（利益積立金額・資本金等の額）については軽視しがちである。さらに資本金等の額については、会社法の規定も影

おわりに

響するため、苦手意識を持つ方もいるのではないかとと思われる。しかし、別表五の項目は翌期以降に繰越されるものであり、将来（例えば清算時）への影響が大きいものでもあるため、所得金額の調整項目同様の注意を払いたいものである。