

## 利益剰余金の資本組入れを行った場合の申告調整及びその法令の根拠

日本税制研究所

### 【問】

顧問先であるA社は、この度、株主総会の決議を経て1,000万円の利益剰余金を資本に組み入れました。

会計処理は、「(借方)繰越利益剰余金 1,000万円 / (貸方)資本金 1,000万円」としています。

これにつき、税務申告では、別表五(一)において下記の調整を行ないましたが、その法令の根拠を調べたところ、資本金等の額に関する規定である法人税法施行令8条1項13号に減算する金額として利益剰余金の資本組入れの額が掲げられていましたので、下記の別表五(一)II(資本積立金額の計算に関する明細書)の減算調整については、正しい処理であることを確認することができました。

しかし、利益積立金額に関する規定である法人税法施行令9条には、利益剰余金の資本組入れに関する定めが見当たらず、次の別表五(一)I(利益積立金額の計算に関する明細書)の加算調整が正しい処理であるのか否かに不安を感じています。

利益剰余金の資本組入れに関し、法令の根拠規定と申告調整の仕方について、ご教示下さい。

#### I 利益積立金額の計算に関する明細書

区 分		期首現在利益積立金額額 ①	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①-②+③
			減 ②	増 ③	
利益準備金	1				
積立金	2				
：					
資本金等の額	25			1,000万円	
繰越損益金(損は赤)	26		1,000万円		
納税充当金	27				
：					
差引合計額	31				

#### II 資本金等の額の計算に関する明細書

区 分		期首現在資本金等の額 ①	当期の増減		差引翌期首現在資本金等の額 ①-②+③
			減 ②	増 ③	
資本金又は出資金	32			1,000万円	
：	33				
利益積立金額	34			△1,000万円	
差引合計額	35				

## 【回答（要旨）】

利益剰余金の資本組入れに関し、その法令の根拠を正しく摘示し、申告調整を誤りなく行うためには、次の三つの相違を理解しておく必要があります。

- ① 利益剰余金の資本組入れの取扱いに関する会社法と法人税法との相違
- ② 資本金等の額と利益積立金額に関する法人税法の規定の仕方と申告書の処理の仕方との相違
- ③ 法人税法における資本金等の額の規定の仕方と利益積立金額の規定の仕方との相違

上記①の相違を正しく理解するためには、会社法と法人税法においてそれぞれ利益剰余金の資本組入れがどのような内容となっているのか、ということを確認する必要があります。

上記②の相違を正しく理解するためには、法人税法における資本金等の額の規定と利益積立金額の規定の構造がどのようなものとなっているのかということと、申告書におけるそれらの処理の構造がどのようなものとなっているのかということを確認する必要があります。

また、上記③の相違を正しく理解するためには、法人税法における資本金等の額と利益積立金額の規定の構造の相違を比較する必要がありますが、この作業は、上記②の確認作業の一部として行い得るものです。

このため、以下、簡単に会社法における利益剰余金の資本組入れについて確認を行い、その後、法人税法におけるその取扱いについて解説を行い、更に、法人税法における資本金等の額の規定と利益積立金額の規定の構造、申告書におけるそれらの処理の構造について解説を行うこととします。

これらの解説を通じて、上記の三つの相違を明らかにし、ご質問に答えることとさせていただきます。

### 1 会社法における利益剰余金の資本組入れ

会社法においては、従来、利益剰余金の資本組入れは出来ないこととされていましたが、平成 21 年 4 月 1 日に施行された会社計算規則の改正により、利益剰余金の資本組入れが可能となりました。

この利益剰余金の資本組入れは、正確に言えば、「その他利益剰余金」を減少させて資本金を増加させるもので、会社法 450 条（資本金の額の増加）の規定に従って行うこととなります。

また、利益準備金を減少させて資本金を増加させることもできますが、この場合には、会社法 448 条（準備金の額の減少）の規定に従って行うこととなります。

いずれに関しても、法人税法及び申告書における取扱いは同様となります。

### 2 法人税法における利益剰余金の資本組入れ

法人税法において、会社法における純資産の部（旧資本の部）の金額に対応するものは、「資本金等の額」（平成 18 年度改正前は、資本の金額又は出資金額と「資本積立金額」）と

「利益積立金額」となります。

この「資本金等の額」とは、「法人（省略）が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額」（法法二十六）とされており、「利益積立金額」とは、「法人（省略）の所得の金額（省略）で留保している金額として政令で定める金額」（法法二十八）とされています。

これらの金額は、いずれもその詳細を政令で定めることとされていますが、法人税法が独自に定める固有の金額とされており、会社法等において「資本金」、「準備金」、「剰余金」などが変動したとしても、それによって増加したり減少したりすることはないものとされています。

このため、法人が会社法の規定に則り、利益剰余金の資本組入れを行って、会社法上、利益剰余金を減少させて資本金の額を増加させたとしても、法人税法上の「利益積立金額」と「資本金等の額」は、変動しないこととなります。

### 3 法人税法における「資本金等の額」の規定の構造

法人税法においては、上記2で述べたとおり、「資本金等の額」は、従来、資本の金額又は出資金額と「資本積立金額」とされてきましたが（注）、平成18年度税制改正において、この二つが統合されて現在に至っています。

（注）平成18年度改正前は、「資本等の金額」の定義（旧法法二十六）が「資本の金額又は出資金額と資本積立金額との合計額」とされており、「資本の金額又は出資金額」がこの「資本等の金額」の定義中に示されていました。この平成18年度税制改正前の「資本等の金額」が同改正後の「資本金等の額」に対応するものとなっています。

しかし、この「資本金等の額」は、その詳細に関して定めた法人税法施行令8条1項の規定を見ると、「資本金の額又は出資金の額」と同項各号に掲げられた金額を加減算した金額との合計額とされており、実質的には、平成18年度改正前の構造をそのまま引き継いでいることが分かります。

この「資本の金額又は出資金額」に関しては、特に法人税法において独自の定義は設けられておらず、文字どおり、法人の「資本の金額又は出資金額」とすることとなります。このため、法人の「資本の金額又は出資金額」が変動すれば、それに従って、法人税法上の「資本の金額又は出資金額」も変動することとなります。

これに対して、平成18年度税制改正前の「資本積立金額」に対応する部分は、法人税法の独自の観点から立って法人税法施行令8条1項各号にその増加項目と減少項目が定められているため、既述のとおり、会社法等における「資本金」、「準備金」、「剰余金」などが変動したとしても、それによって増加したり減少したりすることはありません。

このように、法人税法における「資本金等の額」に関する規定は、その全体の金額を独自の観点から定めることとしつつ、会社法等に拠る部分と独自に規定する部分とから成る構造となっているわけです。

上記のとおり、「利益剰余金の資本組入れ」が行われた場合には、法人税法上は、「資本の金額又は出資金額」が増加することとなります。しかし、法人税法においては、「資本金等の額」を「株主等から出資を受けた金額」として独自の観点から定めることとしており、

法人税法において「株主等から出資を受けた金額」があるということであれば「資本金等の額」を変動させるわけには行きません。

このジレンマを解決する唯一の選択肢は、従来の「資本積立金額」の部分に、「資本の金額又は出資金額」の増加額に相当する金額を減少させる項目を設けることとなります。

この減少項目として設けられたのが、ご質問にある法人税法施行令 8 条 1 項 13 号の規定となります。

この法人税法施行令 8 条 1 項 13 号の規定を設けることによって、法人税法における「資本金等の額」の総額が変動しないこととなるわけです。

このように、法人税法において、「資本金等の額」を独自の観点から定めることとしていくことと、「資本金等の額」の一部を会社法等に拠ることとし、他の一部を独自に定めることとしていることにより、剰余金の資本組入れに関する規定が法人税法施行令 8 条 1 項 13 号に設けられることとなっているわけです。

#### 4 法人税法における「利益積立金額」の規定の構造

法人税法においては、既に述べたとおり、「利益積立金額」について、法人税法 2 条 18 号と法人税法施行令 9 条 1 項においてその内容を定めています。

この「利益積立金額」に関しては、上記の「資本金等の額」とは異なり、従来からその定義の仕方は変わっていません。

法人税法においては、この「利益積立金額」に関しても、「資本金等の額」と同様に、「法人（省略）の所得の金額（省略）で留保している金額」（法法 2 十八）として、独自の観点から定めることとしています。

このため、会社法等において、「準備金」、「剰余金」等が変動したとしても、法人税法における「利益積立金額」は、変動させないこととなります。

利益剰余金の資本組入れが行われた場合について考えてみると、会社法上は利益剰余金が減少するわけですが、法人税法上は「利益積立金額」が変動することはありません。

ただし、「資本金等の額」とは異なり、「利益積立金額」に関しては、会社法等に拠る部分はありませんので、上記 3 において述べた総額を変動させないための調整も必要ありません。

要するに、利益剰余金の資本組入れが行われたとしても、法人税法上、「利益積立金額」に関しては、何も処理をする必要がなく、当然、法人税法施行令 9 条 1 項には、利益剰余金の資本組入れに関する規定は設けられないこととなります。

#### 5 申告書における「資本金等の額」と「利益積立金額」の処理

申告書別表五（一）Ⅰ利益積立金額の計算に関する明細書は、別表四が企業会計上の利益又は損失の額に税務調整が必要な金額を加減算して所得の金額を計算する構造となっていることに対応して、企業会計上の純資産の部の金額のうちの留保利益に関する項目の金額に税務上で利益積立金額の増減を生じさせる調整が必要な金額を加減算する構造となっています。

申告書別表五（一）Ⅱの資本金等の額の計算に関する明細書が、法令の規定と同様に、単純に「資本金又は出資金」と旧資本積立金額とを合計する構造となっているのに対して、同Ⅰの利益積立金額の計算に関する明細書は、別表四と連動して、企業会計上の処理を利用して利益積立金額を計算するものとなっているわけです。

このため、ご質問の例においては申告書別表四の処理は要しないものの、別表五（一）Ⅰにおいて、会社が行った繰越利益剰余金の減額を26欄の「繰越損益金」の欄に記載することとなります。

しかし、法人税法上の利益積立金額は変動しないことから、この26欄で減額した金額に相当する金額を増額することが必要となります。

このように、利益積立金額に関しては、法人税法上、独自に増減額を定めているため、その金額の変動がない利益剰余金の資本組入れについて増減項目として規定されることはありませんが、申告書上は、企業会計上の純資産の部の金額のうちの留保利益に関する項目の金額を用いて計算をすることとされているため、会社が行った利益剰余金の減額という処理とそれを打ち消す処理の双方を行うことが必要となります。

これに対して、申告書別表五（一）Ⅱの資本金等の額の計算に関する明細書は、既述のとおり、法令の規定と同様に、単純に「資本金又は出資金」と旧資本積立金額とを合計する構造となっています。

利益積立金額と同様に、資本金等の額も、利益剰余金の資本組入れによってその総額が変動することはないわけですが、資本金等の額に関しては、その総額を変動させない処理は、法令の規定の段階で行われる構造となっているわけです。そして、申告書においては、その法令の規定に従って処理をするだけで済む状態となっているわけです。

このため、ご質問の例の場合には、32欄の③当期の増の欄に、プラスの金額の1,000万円を記載し、以下の欄で、このプラスの金額を相殺して「資本金等の額」の総額を増加させないようにするために、マイナスの金額の1,000万円を記載することとなります。

以上のとおり、申告書上は、別表五（一）ⅠとⅡの金額は、いずれも総額では変動しない処理を行うこととなるわけですが、申告書における具体的な記載に当たっては、利益剰余金の資本組入れに関する処理の全体がどのようなものとなるのかということを確認することが必要となります。

この全体の処理は、会社が行った次の上段の仕訳の形態で示した処理とそれに対して税制上で行わなければならない次の下段の仕訳の形態で示した処理とを合わせたものということになります。

(借方) 繰越利益剰余金 1,000 万円 / (貸方) 資 本 金 1,000 万円
(借方) 資本金等の額 1,000 万円 / (貸方) 利益積立金額 1,000 万円

この上段の仕訳で示した処理は、法人が企業会計上で行った処理を示しており、申告書においては、繰越利益剰余金と資本金の増減を管理する別表五（一）Ⅰの26欄とⅡの32欄に記載されることとなります。

そして、この下段の仕訳で示した処理は、借方の「資本金等の額 1,000 万円」が法人税

法施行令 8 条 1 項 13 号に規定された資本金等の額の減額の処理であり、貸方の「利益積立金額 1,000 万円」が申告書別表の企業会計上の処理を利用することとしていることに伴って必要となる利益積立金額の増額の処理ということになります。

この下段の仕訳で示した処理を申告書において行うということになると、Ⅰの 25 欄の金額とⅡの 34 欄の金額の区分欄にどのような項目名を記載するのかという疑問が生じてくるものと思われます。

この点に関しては、他の処理の場合と同様に、それぞれの処理の相手勘定となる項目を以って行う、ということになるわけです。

このため、申告書別表五（一）Ⅰの 25 欄とⅡの 34 欄の区分欄の表示は、それぞれ「資本金等の額」と「利益積立金額」となることとなります。

また、申告書別表五（一）Ⅱの 34 欄においては、マイナスの金額を③増の欄に記載すべきであるのか、あるいは、プラスの金額を②減の欄に記載すべきであるのかという疑問も生じてくるものと思われます。

この点に関しては、②欄と③欄はいずれも「当期の増減」欄の金額とされており、どちらの記載でも問題はない、ということになります。

#### <関係法令>

##### **法人税法 2 条 16 号（資本金等の額）**

十六 資本金等の額 法人（各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される連結事業年度の連結法人（以下この条において「連結申告法人」という。）を除く。）が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額をいう。

##### **法人税法 2 条 18 号（利益積立金額）**

十八 利益積立金額 法人（連結申告法人を除く。）の所得の金額（第八十一条の十八第一項（連結法人税の個別帰属額の計算）に規定する個別所得金額を含む。）で留保している金額として政令で定める金額をいう。

##### **法人税法施行令 8 条 1 項 1 号・13 号（資本金等の額）**

法第二条第十六号（定義）に規定する政令で定める金額は、同号に規定する法人の資本金の額又は出資金の額と、当該事業年度前の各事業年度（当該法人の当該事業年度前の各事業年度のうちに連結事業年度に該当する事業年度がある場合には、各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される最終の連結事業年度（以下この項において「最終連結事業年度」という。）後の各事業年度に限る。以下この項において「過去事業年度」という。）の第一号から第十二号までに掲げる金額の合計額から当該法人の過去事業年度の第十三号から第十九号までに掲げる金額の合計額を減算した金額（当該法人の当該事業年度前の各事業年度のうちに連結事業年度に該当する事業年度がある場合には、最終連結事業年度終了の時における連結個別資本金等の額（当該終了の時における資本金の額又は出資金の額を除く。）を加算した金額）に、当該法人の当該事業年度開始の日以後の第一号から第十二号までに掲げる金額を加算し、これから当該法人の同日以後の第十三号から第十

九号までに掲げる金額を減算した金額との合計額とする。

十三 準備金（会社法第四百四十五条第四項（資本金の額及び準備金の額）に規定する準備金その他これに類するものをいう。）の額若しくは剰余金の額を減少して資本金の額若しくは出資金の額を増加した場合のその増加した金額又は再評価積立金を資本（株式会社以外の法人の再評価積立金の資本組入に関する法律（昭和二十九年法律第百十号）第二条（資本組入の決議）に規定する資本をいう。）に組み入れた場合のその組み入れた金額に相当する金額

#### 法人税法施行令9条1項（利益積立金額）

法第二条第十八号（定義）に規定する政令で定める金額は、同号に規定する法人の当該事業年度前の各事業年度（当該法人の当該事業年度前の各事業年度のうちに連結事業年度に該当する事業年度がある場合には、各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される最終の連結事業年度（以下この項において「最終連結事業年度」という。）後の各事業年度に限る。以下この項において「過去事業年度」という。）の第一号から第七号までに掲げる金額の合計額から当該法人の過去事業年度の第八号から第十二号までに掲げる金額の合計額を減算した金額（当該法人の当該事業年度前の各事業年度のうちに連結事業年度に該当する事業年度がある場合には、最終連結事業年度終了の時における連結個別利益積立金額を加算した金額）に、当該法人の当該事業年度開始の日以後の第一号から第七号までに掲げる金額を加算し、これから当該法人の同日以後の第八号から第十二号までに掲げる金額を減算した金額とする。

一 イからチまでに掲げる金額の合計額からリからルまでに掲げる金額の合計額を減算した金額（当該金額のうちに当該法人が留保していない金額がある場合には当該留保していない金額を減算した金額とし、公益法人等又は人格のない社団等にあつては収益事業から生じたものに限る。）

イ 所得の金額

ロ 法第二十三条（受取配当等の益金不算入）の規定により所得の金額の計算上益金の額に算入されない金額

ハ 法第二十三条の二（外国子会社から受ける配当等の益金不算入）の規定により所得の金額の計算上益金の額に算入されない金額

ニ 法第二十五条の二第一項（受贈益の益金不算入）の規定により所得の金額の計算上益金の額に算入されない金額

ホ 法第二十六条第一項（還付金等の益金不算入）に規定する還付を受け又は充当される金額（同項第一号に掲げる金額にあつては、法第三十八条第一項（法人税額等の損金不算入）の規定により所得の金額の計算上損金の額に算入されない法人税の額並びに当該法人税の額に係る地方税法（昭和二十五年法律第二百二十六号）の規定による道府県民税及び市町村民税（都民税及びこれらの税に係る均等割を含む。）の額に係る部分の金額を除く。）、法第二十六条第二項に規定する減額された金額、同条第三項に規定する減額された部分として政令で定める金額、同条第四項に規定する附帯税の負担額又は同条第五項に規定する附帯税の負担額の減少額を受け取る場合のその受け取る金額及び同条第六項に規定する還付を受ける金額

へ 法第五十七条（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）、第五十八条（青

色申告書を提出しなかつた事業年度の災害による損失金の繰越し)又は第五十九条(会社更生等による債務免除等があつた場合の欠損金の損金算入)の規定により所得の金額の計算上損金の額に算入される金額

ト 法第六十四条の三第三項 (法人課税信託に係る所得の金額の計算)に規定する資産の同項に規定する帳簿価額から同項に規定する負債の同項に規定する帳簿価額を減算した金額

チ 第百三十六条の四第一項 (医療法人の設立に係る資産の受贈益等)に規定する金銭の額又は金銭以外の資産の価額及び同条第二項に規定する利益の額

リ 欠損金額

ヌ 法人税 (法第三十八条第一項第一号 及び第二号 に掲げる法人税並びに附帯税を除く。以下この号及び次条第一項第一号において同じ。)として納付することとなる金額並びに地方税法の規定により当該法人税に係る道府県民税及び市町村民税(都民税及びこれらの税に係る均等割を含む。)として納付することとなる金額

ル 法第六十一条の十三第七項 (完全支配関係がある法人の間の取引の損益)の規定により譲渡損益調整資産 (同条第一項 に規定する譲渡損益調整資産をいう。ルにおいて同じ。)の取得価額に算入しない金額から同条第七項の規定により譲渡損益調整資産の取得価額に算入する金額を減算した金額

二 (以下、略)