

## 法人税実務事例検討

利益剰余金を原資とする剰余金の配当を行ったため  
利益積立金額がマイナスとなる場合の取扱い新日本アーンストアンドヤング税理士法人  
エグゼクティブディレクター 税理士 石田 昌朗

## 本事例における留意点

利益剰余金を原資とする剰余金の配当を行った結果、税務上の利益積立金額がマイナスとなる場合であっても、その剰余金の配当は、その全額が配当等の額として計算することとなる。

## 事 例

当社は、数年前に資本剰余金を取り崩して欠損金の補てんをしており、その後の事業年度で利益が計上されたことから会計上の利益剰余金は 100,000,000 円ありますが、税務上の利益積立金額は 50,000,000 円しかありません。

今回、会計上の利益剰余金 100,000,000 円のうち 60,000,000 円を剰余金の配当として株主に支払うこととなりましたが、税務上の利益積立金額が 50,000,000 円しかないことから、税務上の資本金等の額を減少させたもの（資本の払戻し）として、みなし配当の計算（いわゆるプロラタ計算）をする必要がありますか。

## I 本事例における法令等の検討

平成 18 年度税制改正前は、法人が「利益の配当」等を行った場合には、税法上、利益積立金額の有無にかかわらず、その全額を「配当等の額」とし、その全額に相当する利益積立金額を減額することとされていました。

【参考：改正前法人税法第 2 条第 18 号  
ヌ】

利益の配当（商法第 293 条の 5 第 1 項（中間配当）又は資産の流動化に関する法律（平成 10 年法律第 105 号）第 102 条第 1 項（中間配当）に規定する金銭の分配その他これに類する金銭の分配として政令で定めるものを含む。）又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）の額として株主等に交付する金銭の額及び

金銭以外の資産の価額の合計額（第 24 条第 1 項（配当等の額とみなす金額）の規定により利益の配当又は剰余金の分配の額とみなされる金額を除く。）

しかし、会社法において、従来の商法における「利益の配当」が「剰余金の配当」として整理されたことに伴い、税法上も、それが「資本剰余金の額の減少に伴うもの」でない場合にはその全額を「配当等の額」とし、「資本剰余金の額の減少に伴うもの」である場合には一部をみなし配当とし、他の部分を株式の譲渡対価の額の交付とすることに改正されています。

**【参考：法人税法第 23 条第 1 項第 1 号】**

剰余金の配当（株式又は出資に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの及び分割型分割によるものを除く。）若しくは利益の配当（分割型分割によるものを除く。）又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）の額

平成 18 年度税制改正前は、「利益の配当」とされていれば、税法上、その全額を「配当等の額」とすることとしていましたが、同改正以後は、そのような形式のみで割り切るのではなく、その原資まで見て、その原資に則した取扱いとすることに改正されています。そして、この原資が「資本剰余金の額の減少に伴うもの」に関しては、資本の払戻しとしていわゆるプロラタ計算によって「配当等の額」とするもの（みなし配当）と株式の譲渡対価の額とするものに分けることとしています。

**【参考：法人税法第 24 条第 1 項第 3 号】**

資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）のうち、分割型分割によるもの以外のものをいう。）又は解散による残余財産の分配

また、改正の趣旨として、「今後は、手続きではなく払戻し原資に着目することとし、払戻し原資が利益剰余金のみである場合には利益部分の払戻し（法法 23 ①の配当等）と、払戻し原資に資本剰余金が含まれている場合にはそれ以外の払戻し（資本部分と利益部分の払戻し）（法法 24 ①三のみなし配当）と規律することとしたものです。」との記載もあります（『平成 18 年版改正税法のすべて』262 頁：勸大蔵財務協会）。

なお、株式の発行法人においては、法人税法施行令第 9 条第 1 項第 8 号において、「配当等の額」に相当する金額を利益積立金額から減算することとされています。

**【参考：法人税法施行令第 9 条第 1 項第 8 号】**

剰余金の配当（株式又は出資に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの及び分割型分割によるものを除く。）若しくは利益の配当（分割型分割によるものを除く。）若しくは剰余金の分配（出資に係るものに限る。）又は資産の流動化に関する法律（平成 10 年法律第 105 号）第 115 条第 1 項（中間配当）に規定する金銭の分配の額として株主等に交付する金銭の額及び金銭以外の資産の価額（適格現物分配に係る資産

にあつては、その交付の直前の帳簿価額)の合計額(法第 24 条第 1 項の規定により法第 23 条第 1 項第 1 号に掲げる金額とみなされる金額を除く。)

**II 本事例における取扱いの検討**

法人税法第 23 条第 1 項第 1 号では「剰余金の配当」のうち「資本剰余金の額の減少に伴うもの」を「配当等の額」から除き、法人税法第 24 条第 1 項第 3 号では「剰余金の配当」のうち「資本剰余金の減少に伴うもの」を資本の払戻しとして、いわゆるプロラタ計算により「配当等の額」とみなされる金額

(みなし配当)を計算することとなります。

今回の剰余金の配当において、貴社の資本剰余金の額の減少は生じていないことから、剰余金の配当の額である 60 百万円は、「剰余金の配当」のうち「資本剰余金の額の減少に伴うもの」に該当しないため、その全額が「配当等の額」に該当することとなります。

また、今回の剰余金の配当 60 百万円はその全額が「配当等の額」に該当するため、貴社の利益積立金額の残額が不足するか否かにかかわらず、法人税法施行令第 9 条第 1 項第 8 号の規定に従い利益積立金額を同額だけ減算することになります。

その結果、貴社の利益積立金額は 10 百万円のマイナスとなります。

[剰余金の配当：全額が配当等の額]

会社法貸借対照表

資本金	100 百万円
その他の資本剰余金	50 百万円
その他の利益剰余金	100 百万円

税 務

資本金	100 百万円
資本金以外の 資本金等の額	100 百万円
利益積立金額	50 百万円

剰余金の配当 ↓ 60 百万円

資本金	100 百万円
その他の資本剰余金	50 百万円
その他の利益剰余金	40 百万円

資本金	100 百万円
資本金以外の資本金等の額	100 百万円
利益積立金額	△ 10 百万円

( 貴社 )

【会計処理】

その他の利益剰余金 60,000,000 円 / 現金 60,000,000 円

【税務処理】

利益積立金額 60,000,000 円 / 現金 60,000,000 円

【税務修正】

なし

(注) 源泉税の処理は省略しております。

〈貴社の申告調整〉

【別表 5 (1)】

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度	〇〇・〇・〇	法人名	〇〇社
	〇〇・〇・〇〇		

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	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額 ①-②+③	
			減	増		
			①	②		③
利 益 準 備 金	1	円	円	円	円	
積 立 金	2					
資 本 金 等 の 額 (欠損金処理)	3	△50,000,000			△50,000,000	
	4					
	25					
繰越損益金(損は赤)	26	100,000,000	100,000,000	40,000,000	40,000,000	
納 税 充 当 金	27					
未納法人税等 <small>(繰越利益積立金に付するものを除く)</small>	未納法人税 (附帯税を除く。)	28	△	△	中間	△
					確定	△
	未納道府県民税 (均等割額及び利子割額を含む。)	29	△	△	中間	△
					確定	△
	未納市町村民税 (均等割額を含む。)	30	△	△	中間	△
					確定	△
差 引 合 計 額	31	50,000,000	100,000,000	40,000,000	△10,000,000	

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	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 資 本 金 等 の 額 ①-②+③
			減	増	
			①	②	
資 本 金 又 は 出 資 金	32	100,000,000 円	円	円	100,000,000 円
資 本 準 備 金	33				
そ の 他 の 資 本 剰 余 金	34	50,000,000			50,000,000
利 益 積 立 金 額 (欠損金処理)	35	50,000,000			50,000,000
差 引 合 計 額	36	200,000,000			200,000,000

〔参 考〕

仮に、剰余金の配当 60 百万円について、利益剰余金 50 百万円及び資本剰余金 10 百万円を減少させて行った場合の取扱いを記載します。

【減資資本金額の計算式】

$$\text{資本の払戻しの直前の} \times \frac{\text{資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額}}{\text{資本金等の額}} \times \frac{\text{前事業年度末の簿価純資産価額 (前事業年度末後に資本金等の額の変動があった場合には、これらを加減算した金額)}}{\text{前事業年度末の簿価純資産価額 (前事業年度末後に資本金等の額の変動があった場合には、これらを加減算した金額)}}$$

- (注) 1 分数に小数点以下 3 位未満の端数があるときは、これを切り上げます。
- 2 分数が 1 を超える場合には、1 とします。

利益剰余金 50 百万円と資本剰余金 10 百万円を減少させ剰余金の配当をした場合、その全額である 60 百万円が剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うもの）に該当することから、60 百万円すべてが資本の払戻しとなりますが、上記減資資本金額の計算式の分子は減少した資本剰余金 10 百万円で計算することになります。

したがって、減資資本金額は、上記の計算式に従い、  
 $200,000,000 \times 10,000,000 / 250,000,000 = 8,000,000$  円となり、その結果、みなし配当の金額は、 $60,000,000 \text{ 円} - 8,000,000 \text{ 円} = 52,000,000$  円となります。

〔剰余金の配当：全額が資本の払戻し〕

会社法貸借対照表

資本金	100 百万円
その他の資本剰余金	50 百万円
その他の利益剰余金	100 百万円

税 務

資本金	100 百万円
資本金以外の 資本金等の額	100 百万円
利益積立金額	50 百万円

剰余金の配当 ↓ 60 百万円

資本金	100 百万円
その他の資本剰余金	40 百万円
その他の利益剰余金	50 百万円

資本金	100 百万円
資本金以外の資本剰余金の額	92 百万円
利益積立金額	△ 2 百万円

**(貴社)****【会計処理】**

その他の資本剰余金 10,000,000 円 / 現金 60,000,000 円

その他の利益剰余金 50,000,000 円

**【税務処理】**

資本金等の額 8,000,000 円 / 現金 60,000,000 円

利益積立金額 52,000,000 円

**【税務修正】**

利益積立金額 2,000,000 円 / 資本金等の額 2,000,000 円

(注) 源泉税の処理は省略しております。

〈貴社の申告調整〉

【別表 5(1)】

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書

事業年度	〇〇・〇・〇	法人名	〇〇社
	〇〇・〇・〇〇		

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	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額 ①-②+③	
		減	増		
		①	②		③
利 益 準 備 金	1	円	円	円	円
積 立 金	2				
資 本 金 等 の 額 (欠損金処理)	3	△50,000,000			△50,000,000
資 本 金 等 の 額 (資本剰余金の減少を伴う配当)	4		2,000,000		△2,000,000
	25				
繰越損益金(損は赤)	26	100,000,000	100,000,000	50,000,000	50,000,000
納 税 充 当 金	27				
未納法人税等 <small>(繰越利益剰余金に充当するものを除く)</small>	未納法人税 (附帯税を除く。)	△	△	中間	△
				確定	△
	未納道府県民税 (均等割額及び利子割額を含む。)	△	△	中間	△
確定				△	
未納市町村民税 (均等割額を含む。)	△	△	中間	△	
			確定	△	
差 引 合 計 額	31	50,000,000	102,000,000	50,000,000	△2,000,000

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	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 資 本 金 等 の 額 ①-②+③	
		減	増		
		①	②		③
資 本 金 又 は 出 資 金	32	100,000,000 円	円	円	100,000,000 円
資 本 準 備 金	33				
そ の 他 の 資 本 剰 余 金	34	50,000,000	10,000,000		40,000,000
利 益 積 立 金 額 (欠損金処理)	35	50,000,000			50,000,000
利 益 積 立 金 額 (資本剰余金の減少に伴う配当)			2,000,000		2,000,000
差 引 合 計 額	36	200,000,000	10,000,000	2,000,000	192,000,000

※ 平成 21 年 11 月 23 日付本紙第 6094 号『資本剰余金からの配当と利益剰余金からの配当を同時に行う場合の取扱い』も参照してください。

(了)