



発行法人の自己株式の取得と 別表四の減算(留保)と 加算(流出)について

税理士 野原 武夫



1 はじめに

周りの人から「別表四、五(一)の申告調整がわからない人は、法人税を理解しているとはいえない。」と言われたことはないでしょうか？私は法人税法を携わるようになってから申告調整をよく勉強したものです。平成13年の組織再編税制が導入されてから純資産の部が変動し、これがまた大変複雑となりこれから大変な時代を迎えると感じたものです。今でも申告調整でよくある質問は、やはり自己株式の処理関係が多いと感じます。おそらく理解されてない方が多いのではないかと思います。そこで今回は、自己株式を取得したときの発行法人の処理、別表四の「減算(留保)、加算(流出)」の処理について解説したいと思います。この件について、書かれている市販本は見当たらず、そのため題材として取り上げました。皆様の執務の参考になれば幸いです。ここでは、次の3つの理解に注意していただければと思います。

- (1) (会社処理)、(税務処理)、(修正処理)の理解。
- (2) 別表四の留保と流出の理解。
- (3) 別表四、別表五(一)の検算の理解(期末の利益積立金額、資本金等の額の一致)。

2 会議費を①損金経理で処理した場合と②利益剰余金の減算により処理した場合の申告調整

別表四、別表五(一)の申告調整を理解するためには、会議費を①損金経理で処理した場合と②利益剰余金の減算により処理した場合、分けて考えるとわかりやすいかと思います。これが、わかると自己株式の取得も理解が容易かと思います。(設例)現状の貸借対照表と損益計算書が次のとおりであったとします。所得が100であったとして、これに会議費100の支出があると所得は

0となります。会議費を損金経理で処理した場合(ケース1)と利益剰余金により処理した場合(ケース2)の処理で比較検証してみます。

現 状

(B/S)		(P/L)	
資産900	負債700	費用300	収益400
	資本金等の額100		
	利益積立金額100	所得100	

現状では、所得は100です。

(ケース1) 会議費を損金経理で処理した場合
(会社処理)

会議費 (P/L)	100	現金 (B/S)	100
-----------	-----	----------	-----

(B/S)		(P/L)	
資産800	負債700	費用400	収益400
	資本金等の額100		

所得は0(収益400-費用400)となり、利益積立金額は0となりました。

(ケース2) 会議費を利益剰余金で処理した場合
(会社処理)

利益剰余金(B/S)	100	現金 (B/S)	100
------------	-----	----------	-----

(B/S)		(P/L)	
資産800	負債700	費用300	収益400
	資本金等の額100		
		所得100	

所得は100のままで、利益積立金額 0 となりました。(ケース 1) と比較すると所得に差が生じてしまいました。したがって、この場合は申告調整しなければなりません。

申告調整は、先ず(会社処理)、(税務処理)、(修正処理)に分け、仕訳を明らかにします。

(会社処理)			
利益剰余金 (B/S)	100	現金 (B/S)	100

(税務処理)			
会議費 (P/L)	100	現金 (B/S)	100

(修正処理)			
会議費 (P/L)	100	利益剰余金 (B/S)	100

修正処理の結果、別表四は「会議費計上もれ」として100減算(留保)します。また、別表五(一)は、「資産」又は「負債」がありませんので区分欄は記入不要となります。

次に、以下のとおり、別表四、別表五(一)の申告調整を表示します。

3. 自己株式の取得があった場合の申告調整

会議費を利益剰余金の減算により処理した場合の申告調整と同じように、自己株式の取得があった場合も利益積立金額の減算は「みなし配当」として費用認容して処理します。

(設例) 発行法人は株主から相対取引により発

会議費を利益剰余金で処理した場合の申告調整

(会社処理)			
利益剰余金 (B/S)	100	現金 (B/S)	100

(修正処理)			
会議費 (P/L)	100	利益剰余金 (B/S)	100

別表四 所得の金額の計算に関する明細書

区 分	①	総 額	処 分			
			留 保	社外流出		
				③		
当 期 利 益 又 は 当 期 欠 損 の 額	1	100	100	配当		
				その他		
減算 会 議 費 認 容		100	← 100			
所 得 金 額 又 は 欠 損 金 額	49	0	0	外 ※		

別表五(一) I 利益積立金額の計算に関する明細書

区 分	①	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 ④
			減	増	
			②	③	
利 益 準 備 金	1			△100	△100
資 本 金 等 の 額					
繰 越 損 益 金 (損 は 赤)	26			100	100
差 引 合 計 額	31	0	0	0	0

《別表四と別表五(一)との検算》

(算式) 別表四留保総計「49」② (0) + 別表五(一)期首現在利益積立金額合計「31」① (0) = 別表五(一)差引翌期首現在利益積立金額合計「31」④ (0) …検算一致

行法人の株式（自己株式）を200で取得しました。会社処理は次のとおりです。

(会社処理)

自己株式(B/S)	200	現金(B/S)	200
-----------	-----	---------	-----

税務処理について、本件では利益積立金額の減少（みなし配当）を150と仮定して処理します（法法24①五、法令8①二十、法令9④十四）。みなし配当の額は、費用として損金算入します。

(税務処理)

みなし配当(P/L)	150	現金(B/S)	200
資本金等の額(B/S)	50		

修正処理は、会社処理と税務処理の差異を表します。

(修正処理)

みなし配当(P/L)	150	自己株式(B/S)	200
資本金等の額(B/S)	50		

分解

(修正処理)

みなし配当(P/L)	150	自己株式(B/S)	200
利益積立金額(B/S)	50		
資本金等の額(B/S)	50	利益積立金額(B/S)	50

この分解は、分解前が損益取引と資本等取引が混在していますので、一旦損益取引を行ってから資本等取引（調整項目）を表します。このような分解が非常に重要で、翌期以後の処理に影響してきますので大変お勧めです。もっともこのように分解しなくても差し支えないのですが、分解して処理しなかった法人においては、後日わけが分からなくなって苦労しているのが現状かと思われます。

次に、①会計処理との差異と②法人税法等の別段の定め、について処理します。

(1) 第一ステップ（会計処理との差異）の処理

① 別表四は「みなし配当」として150減算（留保）します。

② 別表五(一)は翌期以後の貸借対照表(自己株式、利益積立金額、資本金等の額)の消去処理のため、

「自己株式」として200減算します。調整項目として、利益積立金額の計算明細は「資本金等の額」として50加算、資本金等の額の計算明細は「利益積立金額」として50減算します。そして、この調整項目は、現在の企業会計処理上、解散清算するまで消去できません。なお、分解の際に「資本金等の額」と置き換えた「利益積立金額」勘定の50は、別表五(一)では「自己株式」の減として表現されることになります。

(2) 第二ステップ（別段の定め）の処理

① 利益又は剰余金の分配は、資本等取引とされています（法法22⑤）。

② 資本等取引に係るものは、損金不算入となっています（法法22③三）。したがって、別表四は「みなし配当」として150加算（流出）します。

これらを申告調整で表すと次頁のとおりです。

(翌期) 前期取得の自己株式を第三者に300で譲渡した場合の処理。税務上は、資本金の払い込み金額として処理します（法令8①一）。

(会社処理)

現金(B/S)	300	自己株式(B/S)	200
		その他資本剰余金(B/S)	100

(税務処理)

現金(B/S)	300	資本金等の額(B/S)	300
---------	-----	-------------	-----

(修正処理)

自己株式(B/S)	200	資本金等の額(B/S)	200
-----------	-----	-------------	-----

分解

(修正処理)

自己株式(B/S)	200	利益積立金額(B/S)	200
利益積立金額(B/S)	200	資本金等の額(B/S)	200

別表五(一)は翌期以後の貸借対照表(自己株式、利益積立金額、資本金等の額)の消去処理のため、「自己株式」として200加算します。調整項目として、利益積立金額の計算明細は「資本金等の額」として200減算、資本金等の額の計算明細は「利益積立金額」として200加算します。そして、この調整項目は、現在の企業会計処理上、解散清算するまで消去できません（8頁参照）。

申告調整

(会社処理)			
自己株式 (B/S)	200	現金 (B/S)	200

(修正処理)			
みなし配当 (P/L)	150	自己株式 (B/S)	200
利益積立金額 (B/S)	50		
資本金等の額 (B/S)	50	利益積立金額 (B/S)	50

別表四 所得の金額の計算に関する明細書

区 分		総 額	処 分		
			留 保	社外流出	
		①	②	③	
当期利益又は当期欠損の額	1	0	0	配 当 そ の 他	
加算	みなし配当	150		配 当	150
減算	みなし配当	150	← 150		
所得金額又は欠損金額	49	0	△150	外 ※	150

別表五 (一) 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	④
利 益 準 備 金	1				
自 己 株 式				△200	← △200
資本金等の額 (自己株式)				50	← 50
繰越損益金 (損は赤)	26			0	0
差 引 合 計 額	31	0	0	△150	△150

II 資本金等の額の計算に関する明細書

区 分5		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	④
資 本 金 又 は 出 資 金	32				
資 本 準 備 金	33				0
利益積立金額 (自己株式)				△50	← △50
差 引 合 計 額	36	0	0	△50	△50

《別表四と別表五(一)との検算》

(算式) 別表四留保総計「49」② (△150) + 別表五(一) 期首現在利益積立金額合計「31」① (0) = 別表五(一) 差引翌期首現在利益積立金額合計「31」④ (△150) …検算一致

申告調整

(会社処理)				(修正処理)			
現金 (B/S)	300	自己株式 (B/S)	200	自己株式 (B/S)	200	利益積立金額 (B/S)	200
		その他資本剰余金 (B/S)	100	利益積立金額 (B/S)	200	資本金等の額 (B/S)	200

別表五 (一) 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	④
利 益 準 備 金	1				
自 己 株 式		△200	△200		0
資本金等の額 (自己株式)		50	200		△150
繰越損益金 (損は赤)	26			0	0
差 引 合 計 額	31	△150	0	0	△150

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	④
資 本 金 又 は 出 資 金	32				
そ の 他 資 本 剰 余 金				100	100
利益積立金額 (自己株式)		△50	△200		150
差 引 合 計 額	36	△50	△200	100	250

《別表四と別表五(一)との検算》

(算式) 別表四留保総計「49」② (0) +別表五(一) 期首現在利益積立金額合計「31」① (△150) =別表五(一) 差引翌期首現在利益積立金額合計「31」④ (△150) …検算一致

貸借対照表の自己株式は消去され、別表五(一)からも自己株式が消去されて一致します。そして「利益積立金額」と「資本金等の額」の調整部分のみが残ります。これは会計処理で受入処理しない限り解散清算時まで残ることになります。