

法人税法施行規則別表四と別表五(一)

社会科学系

河 野 惟 隆

序章 はじめに

本稿は法人税法施行規則の別表四を第Ⅰ章で、又、別表五(一)を第Ⅱ章で、それぞれ例解によって明らかにする。かような試みをなすのは通説がこれらを明らかにしていないからである。Ⅰ、Ⅱ章でも既存文献に触れるが、第Ⅲ章では既存文献の検討を行う。各章の最後で、各章の要約を行う。本稿は相互に独立しているので、全体の要約は行わないことにする。

第Ⅰ章 別表四の例解

1 はじめに

本章は先ず2において、留保金額そして留保所得に関する法人税法と、それに関連する租税特別措置法とを解釈し、他方で、法人税法施行規則別表四を解釈し、前者と後者の関連について述べる。次に3では、2で述べたことを、具体的な数値例で検証する。最後に4で本章を要約する。

2 法人税法の本則と施行規則別表四

留保金額そして留保所得に関する法人税法と、それに関連する租税特別措置法は次のようになっている。

法人税法 第67条第2項

留保金額とは、次に掲げる金額の合計額（以下「所得等の金額」という）のうち留保した金額から、当該事業年度の所得の金額につき計算した法人税の額並びに当該法人税の額に係る地方税法の規定による道府県民税及び市町村民税の額として計算した金額の合計額を控除した金額をいう。

一 当該事業年度の所得の金額

二 第23条（受取配当等の益金不算入）の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の算入されなかった金額

三 第26条（還付金等の益金不算入）の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されなかった金額

四 第57条から第59条まで（繰越欠損金の損金算入）の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額

租税特別措置法 第58条第7項

第1項の規定（技術等海外取引に係る所得の特別控除——引用者注）の適用を受けた法人の同項の規定により損金の額に算入された金額は、法人税法第67条第2項の規定の適用についてはこの規定に規定する所得等の金額に含まれるものとする。

租税特別措置法 第58条の3第4項

第1項の規定（新鉱床探鉱費又は探鉱用機械設備の償却の特別控除——引用者注）の適用を受けた法人のこの規定により損金の額に算入された金額は、法人税法第67条第2項の規定の適用についてはこの規定に規定する所得等の金額に含まれるものとする。

租税特別措置法 第65条の2 第9項

第1項の規定（収用換地等の所得の特別控除——引用者注）の適用を受けた法人のこの規定により損金の額に算入された金額は、法人税法第67条第2項の規定の適用についてはこの規定に規定する所得等の金額に含まれるものとする。

上の条文について以下、述べる。

法人税法の第67条の2の前文は次のように表される。

$$\begin{aligned} \text{留保金額} &= (\text{所得等の金額} - \text{流出額}) \\ &\quad - \text{法人税} \cdot \text{地方税} \end{aligned}$$

上式の両辺にそれぞれ法人税・地方税を加えると、次のようになる。

$$\begin{aligned} \text{留保金額} + \text{法人税} \cdot \text{地方税} \\ &= \text{所得等の金額} - \text{流出額} \end{aligned}$$

以下、上式の右辺の構成要素について、条文に則して考える。

法人税法の第67条2の一の当該事業年度の所得の金額は、いわゆる所得金額である。二と三は、それぞれ益金不算入であり、これは一応、留保額になる。四と、租税特別措置法はそれぞれ、損金算入であり、これも一応、留保額になる。そうすると、上式の右辺は次のようになる。

$$\begin{aligned} \text{所得等の金額} - \text{流出額} \\ &= \text{所得金額} - \text{流出額} \end{aligned}$$

$$+ \frac{\text{損金算入}}{\text{留保額}} + \frac{\text{益金不算入}}{\text{留保額}}$$

上式の右辺の第2項の流出額は、さしあたって所得金額に関わると考えてよい。この所得金額に関わる流出額は、次のように3つの項目から成る。

所得金額に関わる流出額

$$= \frac{\text{損金不算入}}{\text{流出額}} + \frac{\text{利益金}}{\text{流出額}} + \frac{\text{益金算入}}{\text{流出額}}$$

ここで、先の式の左辺を留保所得と定義し、その右辺に、上の流出額を代入し、整理すると次のようになる。

留保所得

$$= \text{所得等の金額} - \text{流出額}$$

$$= \text{所得金額}$$

$$- \frac{\text{利益金}}{\text{流出額}}$$

$$- \frac{\text{損金不算入}}{\text{流出額}} - \frac{\text{益金算入}}{\text{流出額}}$$

$$+ \frac{\text{損金算入}}{\text{留保額}} + \frac{\text{益金不算入}}{\text{留保額}}$$

ここで、法人税法の第67条2と、これに関連する租税特別措置法とを一括して、法人税法の本則と言うことにすると、上式は、法人税法の本則が定める留保所得である、ということになる。

以下、これまで述べてきた本則と、法人税法施行規則別表四との関係を述べることにする。別表四は次頁のようにになっている。

上式を変形すると次のようになる。

留保所得＝所得金額

$$\begin{aligned}
 & - \left\{ \begin{array}{l} \text{利益金} \\ \text{流出額} \end{array} \right. \\
 & + \left(\begin{array}{l} \text{損金不算入} \\ \text{流出額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{益金算入} \\ \text{流出額} \end{array} \right) \\
 & - \left\{ \begin{array}{l} \text{損金算入} \\ \text{留保額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{益金不算入} \\ \text{留保額} \end{array} \right\}
 \end{aligned}$$

上式の右辺は主として、法人税法の施行規則の別表四の③社外流出欄に金額が明示されるものを表している。すなわち右辺の第2項の中括弧のうち、第1項と、第2項の合計額と、第3項の合計額は、それぞれ別々に、③社外流出欄の合計に明示される。他方、右辺の第1項は、同じく別表四の①総額欄の合計を表している。そこで中括弧の直前の負の記号を考慮すれば、中括弧の中の第1項と、第2項の合計額は、留保所得を導出するために、所得金額から削減されるものを表し、同じく中括弧の中の第3項の合計額は、所得金額に付加されるものを表している。結局、上式の右辺の中括弧は、つまり、別表四の③社外

所得の金額の計算に関する明細書

| 区 分 | | 事業 年度 | ： | | 法人名 | |
|--|---|---------------|-----|---------|-------|---|
| | | | ： | ： | | |
| | | 総 額 | 処 分 | | | |
| | | | 留 保 | 社 外 流 出 | | |
| | | ① | ② | ③ | | |
| | | 円 | 円 | 配 当 | 円 | |
| 当期利益又は当期欠損の額 | | 1 | | 賞 与 | | |
| | | | | そ の 他 | | |
| 加 算 | 損金の額に算入した法人税 (附帯税を除く。) | 2 | | | | |
| | 損金の額に算入した道府県民税 (利子税を除く。)及び市町村民税 | 3 | | | | |
| | 損金の額に算入した道府県民 税利子税 | 4 | | | | |
| | 損金の額に算入した納税充当 金 | 5 | | | | |
| | 減価償却に算入した附帯税(利子税を除く。) 、償却金(経納分を除く。)及び過剰税 | 6 | | | そ の 他 | |
| | 減価償却の償却超過額 | 7 | | | | |
| | 交際費等の損金不算入額 | 8 | | | そ の 他 | |
| | | 9 | | | | |
| | | 10 | | | | |
| | 小 計 | 11 | | | | |
| | 減 算 | 減価償却超過額の当期認容額 | 12 | | | |
| 納税充当金から支出した事業 税等の金額 | | 13 | | | | |
| 受取配当等の益金不算入額 (別表八「11」又は「22」) | | 14 | | | ※ | |
| 法人税等の中間納付額及び過 徴納に係る還付金額 | | 15 | | | | |
| 所得税額等及び欠損金の繰り 戻しによる還付金額等 | | 16 | | | ※ | |
| | | 17 | | | | |
| | | 18 | | | | |
| | | 19 | | | | |
| | | 20 | | | | |
| 小 計 | | 21 | | | 外 来 | |
| 仮 計 | | 22 | | | 外 来 | △ |
| (1)+(11)-(21) | | | | | | |
| 寄附金の損金不算入額 (別表十四「20」又は「36」) | | 23 | | | そ の 他 | |
| 技術等海外取引の所得の特別控除額 (別表十二「12」) | | 24 | △ | | ※ | △ |
| 特別自由貿易地域における受取配当の所得の特別控除額 (別表十二「19」) | | 25 | △ | | ※ | △ |
| 法人税額から控除される所得税額 (別表六「1」6の③) | | 26 | | | そ の 他 | |
| 税額控除の対象とした外国法人税の額等 (別表六「二」10、別表十六の三「36」の計) | | 27 | | | そ の 他 | |
| 合 計 (22)から(27)までの計 | | 28 | | | 外 来 | |
| 新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の 特別控除額(別表十七「40」) | | 29 | △ | | ※ | △ |
| 総 計 (20)+(28) | | 30 | | | 外 来 | |
| 契約者配当の益金算入額 (別表九「13」) | | 31 | | | ※ | |
| 農業協同組合等の留保所得の特別控除額 (別表十四「45」,「52」,「62」又は「63」) | | 32 | △ | | ※ | △ |
| 農業共同組合等の社外支出による益金算入額 (別表十七「36」) | | 33 | | | ※ | |
| 特定目的会社又は証券投資法人の受取配当の損金算入額 (別表十七「9」又は「24」) | | 34 | △ | | ※ | △ |
| 差 引 計 (30)から(34)までの計 | | 35 | | | 外 来 | |
| 欠損金又は災害損失金の当期控除額 (別表七「2」の計) | | 36 | △ | | ※ | △ |
| 私財提供等があった場合等の欠損金の 当期控除額(別表七「24」) | | 37 | △ | | ※ | △ |
| 所得金額又は欠損金額 | | 38 | | | 外 来 | |

別表四

流出欄は、所得金額との関連で、留保所得を導出することを表していることになる。かくして施行規則の別表四の③社外流出欄は、法人税法の本則を具現化したもの、あるいは、本則と同値である、ということになる。

尚、誤解を避けるために繰り返しておくが、留保所得導出との関連で、③社外流出欄が組上にのせられるのは、あくまで、そこに金額が明示的に計上されるものだけである。斜線の部分は言及されない。しかし、斜線の部分が組上にのせられないからと言って、それは留保所得導出とは無関係である、ということにはならない。あくまで、所得金額からの導出においては明示的には無関係である、というだけのことである。他からの導出では明示的に大いに関係があるのである。

留保所得は、これまで述べてきた、法人税法の本則に基づく、別表四の③社外流出欄の他に、同じく別表四の②留保欄でも導出されている。両者は如何なる関係にあるのであろうか、以下、この点を明らかにすることにする。さしあたり、②留保欄を明らかにすることにする。

②留保欄は次のようになっている。

利益金
留保額

$$+ \left\{ \left(\frac{\text{損金不算入}}{\text{留保額}} + \frac{\text{益金算入}}{\text{留保額}} \right) - \left(\frac{\text{損金算入}}{\text{流出額}} + \frac{\text{益金不算入}}{\text{流出額}} \right) \right\} =$$

留保所得

上式の左辺においては、第1項の利益金留保額に対して、第2項の中括弧の

うち、第1項が付加され、第2項が削減されて、留保所得が導出されている。

結局、②留保欄では、利益金との関連で留保所得が導出されていることになる。

尚、上式の左辺における各項は、金額が明示されているものである。②留保欄には斜線が引かれているものもあるが、斜線が引かれているからと言って留保所得と関係がないということにはならない。大いに関係があるものなのである。

直ぐ上で述べた②留保欄と、その前に述べた③社外流出欄との関係を明らかにするために、次に、同じく別表四の①総額欄を見てゆくことにする。

別表四の①総額欄は次のようになっている。

利益金

+ 損金不算入額 + 益金算入額

- 損金算入額 - 益金不算入額 =

所得金額

上式の左辺の各項を留保額と流出額とに分割すると上式は次のようになる。

利益金 + 利益金
留保額 + 流出額

+ 損金不算入 + 損金不算入
流出額 + 留保額

+ 益金算入 + 益金算入
留保額 + 流出額

$$-\frac{\text{損金算入}}{\text{流出額}} - \frac{\text{損金算入}}{\text{留保額}}$$

$$-\frac{\text{益金不算入}}{\text{留保額}} - \frac{\text{益金不算入}}{\text{流出額}} =$$

所得金額

上式を変形して整理すると次のようになる。

利益金留保額

$$+\left(\frac{\text{損金不算入}}{\text{留保額}} + \frac{\text{益金算入}}{\text{留保額}}\right) - \left(\frac{\text{損金算入}}{\text{流出額}} + \frac{\text{益金不算入}}{\text{流出額}}\right) =$$

所得金額

$$-\left\{\frac{\text{利益金}}{\text{流出額}} + \left(\frac{\text{損金不算入}}{\text{流出額}} + \frac{\text{益金算入}}{\text{流出額}}\right) - \left(\frac{\text{損金算入}}{\text{留保額}} + \frac{\text{益金不算入}}{\text{留保額}}\right)\right\}$$

上式の左辺は、別表四の②留保欄を表し、右辺は、限定された意味においてはあが、同じく別表四の③社外流出欄を表している。結局、留保所得の導出という点において、②留保欄と、③社外流出欄とは同値になっているのであ

る。両欄はこのような関係にあるのである。

③社外流出欄は法人税法の本則の具現化であるが、この③社外流出欄と②留保欄は同値なので、後者の②留保欄も又、法人税法の本則の具現化である、ということになる。

金額が明示される項目について、②留保欄と③社外流出欄とは全く異なっている。一方で金額が明示される項目は、他方では斜線となっている。逆に言えば、斜線が引かれる項目について、両欄では全く異なっている。一方で斜線が引かれている項目は、他方では金額が明示されている。従って、斜線が引かれている項目が留保所得と大いに関係がある、ということは明白である。

3 別表四の具体的な数値例

本節では、次のような具体的な数値例によって、留保所得そして別表四を明らかにする。

「問題」 次の資料に基づいて、甲社（同族会社）の当期分の法人税額を計算しなさい。この事業年度は平成11.4.1～平成12.3.31である。

- (1) 期首利益積立金額1,375,000円の内訳は次のとおりである。

| | | | | |
|-----------|----------|-----------|---|----------|
| 利 益 準 備 金 | 725,000円 | 繰 越 欠 損 金 | △ | 200,000円 |
| 別 途 積 立 金 | 800,000円 | 未 納 住 民 税 | △ | 50,000円 |
| 減価償却超過額 | 100,000円 | | | |

- (2) 期首資本金額は6,000,000円である。期中に利益準備金300,000円の資本組入れを行ったので、期末資本金額は6,300,000円となった。

- (3) 当期純利益は20,000,000円である。この処分は次のとおりである。

| | | | |
|-----------|-------------|----------|----------|
| 利 益 準 備 金 | 700,000円 | 繰越欠損金補てん | 200,000円 |
| 別 途 積 立 金 | 17,275,000円 | 次期繰越利益金 | 250,000円 |
| 株 主 配 当 金 | 1,575,000円 | | |

- (4) 当期の所得計算上調整すべき事項は、次のとおりである。
- (a) 繰越欠損金のうち当期において控除できるものが150,000円ある。
 - (b) 期中に前期分県民税と市民税70,000円を納付し損金に経理した。
 - (c) 当期に損金経理した減価償却費のうち償却超過額が1,765,000円あり、前期繰越償却超過額のうち当期損金認容額が45,750円ある。
 - (d) 当期の貸倒引当金繰入額のうち繰入限度超過額が250,000円ある。
 - (e) A会社株式（特定株式等に該当しない。）について配当金（税込額25,000円）を収入し、源泉所得税（20％）差引額を雑収入に計上した。配当等から控除すべき負債の利子額は3,000円である。
 - (f) 寄附金のうち損金算入限度超過額が27,800円ある。
 - (g) 役員に支給した賞与400,000円を損金に経理した。
 - (h) 収用補償金の特別控除の損金算入額が3,000,000円ある。
 - (i) 当期分の法人税等充当金6,000,000円を当期利益金から控除した。
 - (j) 上記のほか調整を要する事項はないものとする。

解 答 （申告書記載の形式で示す。）

(1) 当期所得金額と法人税額の計算

| | 摘 要 | 総 額 | うち留保 |
|---|-------------------|-------------|-------------|
| | 当期利益金 | 20,000,000円 | 18,425,000円 |
| 申 | ⊕ 損金に計算した法人税等充当金 | 6,000,000円 | 6,000,000円 |
| 告 | ⊕ 損金に計算した県民税、市民税 | 70,000円 | 70,000円 |
| 書 | ⊕ 減価償却超過額 | 1,765,000円 | 1,765,000円 |
| 別 | ⊕ 貸倒引当金繰入超過額 | 250,000円 | 250,000円 |
| 表 | ⊕ 損金に計算した役員賞与 | 400,000円 | — |
| 四 | ⊖ 償却超過額のうち当期認容額 | 45,750円 | 45,750円 |
| | ⊖ 受取配当等の益金不算入額（注） | 17,600円 | — |

| | | | |
|--------|--------------------|--------------------|-------------|
| 申告書別表四 | ⊖ 収用補償金の特別控除の損金算入額 | 3,000,000円 | — |
| | ⊕ 寄附金の損金不算入額 | 27,800円 | — |
| | ⊕ 法人税額から控除される所得税額 | 5,000円 | — |
| | 総 計 | 25,454,450円 | 26,464,250円 |
| | ⊖ 前5年以内の繰越欠損金 | 150,000円 | |
| | 差引所得金額 | <u>25,304,450円</u> | ……………(イ) |

(注) $(25,000円 - 3,000円) \times 80\% = 17,600円$

| | | | |
|--------|--------------------|---|-----------------------|
| 申告書別表一 | 所得金額25,304,000円のうち | | |
| | 年800万円相当額 | $8,000,000円 \times \frac{12}{12} \times 22\% =$ | 1,760,000円 |
| | 年800万円超過額 | $17,304,000円 \times 30\% =$ | <u>5,191,200円</u> |
| | 税 額 計 | | 6,951,200円……………(ロ) |
| | 課税留保金額 | $3,079,000円 \times 10\% =$ | <u>307,900円</u> |
| | 法人税額計 | | 7,259,100円 |
| | 所得税の控除額 | | <u>5,000円……………(ハ)</u> |
| | 差引に対する法人税額 | | <u>7,254,100円</u> |

(2) 当期留保金額の計算

留保所得金額 (別表四留保総計) 26,464,250円－法人税額 ((ロ)－(ハ)) 6,946,200円－住民税額 $(6,951,200円 \times 20.7\%)$ 1,438,898円＝18,079,152円

(3) 留保控除額

$(25,304,450円 + 150,000円 + 17,600円 + 3,000,000円) \times 35\% = 9,965,217円$
 $15,000,000円 \times 12/12 = 15,000,000円$
 $6,300,000円 \times 25\% - (期首利益積立金額1,375,000円 - 300,000円) = 500,000円$

したがって、留保控除額は15,000,000円となる。

(4) 課税留保金額の計算

当期留保金額18,079,152円－留保控除額15,000,000円＝3,079,152円→3,079,

000円

解説

| | | | | | | |
|--------------|---------------------|----------------------------|---|-----|--|-------------------------|
| 留保所得の基礎となる金額 | 当期所得金額25,304,450円 | | ⇒ | 控除額 | 利益処分の社外流出 (株主配当金) 1,575,000円 | |
| | 加算 | 受取配当等の益金不算入額 17,600円 | | | 損金不算入項目の社外流出 (損金経理役員賞与) 400,000円 (寄附金損金不算入額) 27,800円 (控除所得税損金不算入額) 5,000円 | |
| | | 還付税額の益金不算入額 0円 | | | | |
| | | 技術等海外取引所得の損金算入額 0円 | | | | |
| | | 新鉱床探鉱費の損金算入額 0円 | | | | |
| | | 資産譲渡の特別控除の損金算入額 3,000,000円 | | | | |
| | 繰越欠損金損金算入額 150,000円 | 当期分法人税額 6,946,200円 | | | | |
| | 計 3,167,600円 | 当期分住民税額 1,438,898円 | | | | |
| | 合計 28,472,050円 | 合 計 10,392,898円 | | | | |
| | | | | | ⇒ | 当期留保所得金額 18,079,152円 |
| | | 課税留保金額 3,079,152円 | | | | |

「井上久彌他 [1999] 467-470頁。

上記において基本的に明らかにすべきは、解説の図における留保所得、つまり、当期留保所得金額18,079,152円に、当期分法人税額6,946,200円と当期分住民税額1,438,898円とを加えた合計26,464,250円が、解答における別表四の、うち留保の総計の26,464,250円と、何故に一致するのか、ということである。と言うのは、解説の図において金額が明示されている項目と、解答の別表四の、うち留保において金額が明示されている項目とは、全く異なっているからである。明示されている項目が全く異なっているにも拘わらず、合計が一致するのは何故か、ということ明らかにすることが必要不可欠である。一致する理由を説明することなく、一致する事実を単に提示するだけでは思考停止的なのである。それぞれを丸暗記せざるを得なくなる。

解説の図は、法人税法のいわば本則を図解したものであり、他方、解答の別表四はもちろん、その施行規則のそれであり、その総額は①総額欄であり、うち留保は②留保欄である。従って先の、明らかにすべきことは、明示されている項目が全く異なっているにも拘わらず、法人税法の本則による金額の合計と、その施行規則の別表四の②留保欄の合計とは、何故に一致するのか、ということになる。

上記は掲示していないのであるが、別表四には更に、③社外流出欄もある。そうすると、この③社外流出欄は、②留保欄と如何なる関係にあり、又、法人税法の本則と如何なる関係にあるのか、ということも明らかにすることが必要になる。

以下、本則と別表四との関係、ならびに別表四の②留保欄と③社外流出欄との関係を、上例における数値を代入しつつ、述べる。以下の最初の、式の展開の部分は、先の、2の式の展開の繰り返しである。本節が前節と異なるのは、この式に、上例の数値を代入し、式をいわば数値で検証することである。

さしあたり、別表四の①総額欄においては次のようにして、利益金から所得金額が算出される。

利益金

$$\begin{aligned}
 &+ (\text{損金不算入額} + \text{益金算入額}) \\
 &- (\text{損金算入額} + \text{益金不算入額}) =
 \end{aligned}$$

所得金額

上式の左辺の各項について、上例の各項目をグルーピングして金額を明示し、加算と減算を明記することにする。予め、次の点を断っておく。後で流出額と留保額とに二分割して考慮する必要から、特に、損金不算入額と損金算入額それぞれについては、理由を付すことなく、前半と後半とに二分割しておく。又、個々の項目がそれぞれにグルーピングされる理由については、本章では割愛して、次章の３－５で述べることにする。それで代替させることにする。ともあれ、グルーピングは次のようになる。

| | |
|-----|-------------|
| 利益金 | 20,000,000円 |
|-----|-------------|

損金不算入額：加算

| | |
|-------------|----------|
| 損金経理役員賞与 | 400,000円 |
| 寄附金損金不算入額 | 27,800円 |
| 控除所得税損金不算入額 | 5,000円 |

| | |
|----------------|------------|
| 損金に計算した法人税等充当金 | 6,000,000円 |
| 損金に計算した県民税、市民税 | 70,000円 |
| 減価償却超過額 | 1,765,000円 |
| 貸倒引当金繰入超過額 | 250,000円 |

益金算入額：加算

損金算入額：減算

| | |
|---------------|---------|
| 償却超過額のうち当期認容額 | 45,750円 |
|---------------|---------|

収用補償金の特別控除の損金算入額 3,000,000円

前5年以内の繰越欠損金 150,000円

益金不算入額：減算

受取配当等の益金不算入額 17,600円

利益金への加算と減算によって所得金額が25,304,450円となるのである。

先の、利益金から所得金額を算出する式を、左辺の各項を留保額と流出額とに二分割して、再記すると、次のようになる。

利益金 利益金
留保額 + 流出額

+ 損金不算入 損金不算入
留保額 流出額

+ 益金算入 益金算入
留保額 流出額

- 損金算入 損金算入
流出額 留保額

- 益金不算入 益金不算入
流出額 留保額 =

所得金額

これを変形して整理すると次のようになる。

利益金
留保額

$$+ \left(\frac{\text{損金不算入}}{\text{留保額}} + \frac{\text{益金算入}}{\text{留保額}} \right) - \left(\frac{\text{損金算入}}{\text{流出額}} + \frac{\text{益金不算入}}{\text{流出額}} \right) =$$

所得金額

$$- \left\{ \frac{\text{利益金}}{\text{流出額}} + \left(\frac{\text{損金不算入}}{\text{流出額}} + \frac{\text{益金算入}}{\text{流出額}} \right) - \left(\frac{\text{損金算入}}{\text{留保額}} + \frac{\text{益金不算入}}{\text{留保額}} \right) \right\}$$

上式について結論から先に言えば、右辺は法人税法の本則が定める留保所得を表しており、限定された意味においてはああるが、別表四③社外流出欄を表しており、他方、左辺は別表四②留保欄を表しており、これが右辺と等しいということから、この左辺も留保所得を表しているということになる。具体的には次のように解される。

右辺から先に言えば、第1項の所得金額は別表四①総額欄の合計を表しており、第2項の中括弧は、別表四③社外流出欄において金額が明示されているものを表し、そういう意味において③社外流出欄を表している。後者の中括弧に

ついて更に言えば、その第1項は最上段の金額を表し、第2項の小括弧は加算項目の、金額が明示されるものを表し、そして第3項の小括弧は減算項目の、金額が明示されるものを表している。そして、この中括弧のうちの、第1項と第2項は、右辺全体の第1項の所得金額に対して、削減されるものであり、中括弧のうちの、第3項は、それに対して付加されるものである。このようにして留保所得が導出されるのである。中括弧それ自体は留保所得を表しているのではないが、つまり、③社外流出欄それ自体は留保所得を表しているのではないが、所得金額から留保所得を導出する際に必要な事柄を表しており、そのような意味で、③社外流出欄は所得金額からの留保所得の導出を表している、ということになる。

次に左辺について言えば、第1項は②留保欄の最上段の金額を表し、第2項の小括弧は②留保欄で加算項目の、金額が明示されるものを表し、そして第3項の小括弧は②留保欄で減算項目の、金額が明示されるものを表している。そして第2項の直前の正の記号と、第3項の直前の負の記号は、第1項の利益金留保額に対して、第2項が付加され、第3項が削減され、結果として、留保所得が導出されることを表している。結局、左辺は②留保欄で金額が明示されるものの関係を表している、ということになる。

かくして上式は右辺も左辺も何れも同じく金額の明示されるものによって留保所得が導出されることを表しており、別表四で言えば右辺は③社外流出欄で金額が明示されるものによって、左辺は②留保欄で金額が明示されるものによって、同じく留保所得が算出されることを表しており、ただ差異は、留保所得が導出される出発点が異なる、という点であり、右辺したがって③社外流出欄ではそれは所得金額であり、左辺したがって②留保欄ではそれは利益金留保額である、ということになる。

留保所得の大きさは右辺と左辺で同じである。この点を上例において検証す

ることとする。

先ず右辺のそれぞれに、上例をグルーピングすれば次のようになる。

| | |
|------|-------------|
| 所得金額 | 25,304,450円 |
|------|-------------|

利益金——流出額：削減

| | |
|----------------------|------------|
| 利益処分の社外流出 (株主配当金) | 1,575,000円 |
|----------------------|------------|

損金不算入——流出額：削減

| | |
|-------------|----------|
| 損金経理役員賞与 | 400,000円 |
| 寄附金損金不算入額 | 27,800円 |
| 控除所得税損金不算入額 | 5,000円 |

益金算入——流出額：削減

損金算入——留保額：付加

| | |
|------------------|----------|
| 収用補償金の特別控除の損金算入額 | 300,000円 |
| 前5年以内の繰越欠損金 | 150,000円 |

益金不算入——留保額：付加

| | |
|-------------|---------|
| 受取配当の益金不算入額 | 17,600円 |
|-------------|---------|

以上の合計たる留保所得は、26,464,250円である。

次に、左辺のそれぞれに、上例をグルーピングすると次のようになる。

| | |
|----------|-------------|
| 利益金——留保額 | 18,425,000円 |
|----------|-------------|

損金不算入——留保額：付加

| | |
|----------------|------------|
| 損金に試算した法人税等充当金 | 6,000,000円 |
| 損金に試算した県民税，市民税 | 70,000円 |
| 減価償却超過額 | 1,765,000円 |
| 貸倒引当金繰入超過額 | 250,000円 |

益金算入——留保額：付加

損金算入——流出額：削減

| | |
|---------------|---------|
| 償却超過額のうち当期認容額 | 45,750円 |
|---------------|---------|

益金不算入——流出額：削減

以上の合計たる留保所得は、26,464,250円である。

結局、上例において、留保所得の大きさは、右辺と左辺とで同じになっているのである。換言すれば、別表四②留保欄と、③社外流出欄とで、金額が明示されたものについて、留保所得は同じ大きさになっているのである。

4 おわりに

本章は次のように要約される。別表四③社外流出欄は、法人税法の本則の具現化である。この③社外流出欄と、②留保欄とは、金額が明示される項目については全く異なるが、留保取得の導出という点においては同値である。この同値性は、①総額欄において所得金額が算出される式から求められ、又、数値例によって検証されうる。

第II章 別表五(-)の例解

1 はじめに

本章では法人税法の施行規則の別表五(-)を具体的な数値例で検討する。この別表五(-)は利益積立金額を算出するものである。他方、法人税法の本則も利益積立金額を定めている。しかし、両者で合計は同一であるが、数値が明示される項目は、ただ一つの税額を除いて他は全く異なっている。数値が異なる項目から成るものが合計では何故に同一になるのか、というのが、ここでの課題である。多数の解説書では合計が一致することを単に指摘しているだけで、そうなる理由を証明していない。かような解説書では、丸暗記に頼らざるを得ない。ここでは、その理由を明確にしてゆきたい。

別表五(-)は一事業年度の、期首、当該期間そして期末とから成る。ここでは、当該期間を主として考察する。ただ、期首や期末にも触れつつ、当該期間について考察する。この当該期間は、殆どが別表四②留保欄から移記されたものである。従って別表五(-)を考察するということは、実は、別表四②留保欄を、期首や期末にも触れつつ、考察する、ということになる。別表四を解明するためには、別表五(-)にも言及せざるをえない。これが、別表五(-)をここで取り上げる所以でもある。

以下、2では、法人税法の本則と別表五(-)の解釈を行い、その後で、3で別

表五(一)を具体例で述べることとし、4で本章を要約する。

2 本則と別表五(一)の解釈

利益積立金額については、法人税法のいわば本則よりも、その施行規則の別表五(一)の方が理解し易い。そこで、ここでも先ず後者の別表五(一)の方から検討し、その後で本則について見てゆくことにする。

別表五(一)は次頁のようにになっている。

別表五(一)は次のようになっている。これはあくまで一事業年度に関するものであって、それ自体としては、複数の事業年度に関するものではない。法人の発足以後のすべての累積を表すものがあるので、その限りでは、複数の事業年度を包含しているが、しかし、それ自体としては、一事業年度に関するものである。

全部で五つの欄から成る。①欄は一事業年度の期首に関するものであり、②欄・③欄・④欄はこれら三つが一体となって一事業年度の期間に関するものであり、⑤欄は翌期首に関するものではあるが一事業年度の期末に関するものであると言ってよい。更に言えば、①欄と⑤欄は一時点における量、つまりストック量であり、②欄・③欄・④欄は一定期間における量、つまりフロー量である。そして①欄の期首における量を与件とし、②欄・③欄・④欄の一定期間において新たな量が生じ、このいわば変量が、①欄の期首における与件としての量に対して、増減され、結果的に⑤欄の期末における量が確定する。

事業年度という概念は、時点概念ではなく、期間概念である。そこで②欄・③欄・④欄の一定期間における変量を、一事業年度の利益積立金額と言うことにする。①欄と⑤欄がそれぞれ、一時点ではあるが、共に利益積立金額を表していることに対応して、そうすることにする。この一事業年度の利益積立金額

別表五
(一)

| 利益積立金額の計算に関する明細書 | | | | 事業 年度 | | 法人名 | |
|--------------------------------------|-----------------------------|-------------------|--------|----------|----------------------------|------------------------------|--|
| 区 分 | | 期 首 現 在 利益積立金額 | 当期中の増減 | | 当期利益金処分 等による増減 (減は赤) | 差引翌期首現在 利益積立金額 ①-②+③+④ | |
| | | | 減 | 増 | | | |
| | | ① | ② | ③ | ④ | ⑤ | |
| 利 益 準 備 金 | 1 | 円 | 円 | 円 | 円 | 円 | |
| 積 立 金 | 2 | | | | | | |
| | 3 | | | | | | |
| | 4 | | | | | | |
| | 5 | | | | | | |
| | 6 | | | | | | |
| | 7 | | | | | | |
| | 8 | | | | | | |
| | 9 | | | | | | |
| | 10 | | | | | | |
| | 11 | | | | | | |
| | 12 | | | | | | |
| | 13 | | | | | | |
| | 14 | | | | | | |
| | 15 | | | | | | |
| | 16 | | | | | | |
| | 17 | | | | | | |
| | 18 | | | | | | |
| | 19 | | | | | | |
| | 20 | | | | | | |
| | 21 | | | | | | |
| | 22 | | | | | | |
| | 23 | | | | | | |
| | 24 | | | | | | |
| | 25 | | | | | | |
| 繰越損益金 (損は赤) | | 26 | | | | | |
| 納 税 充 当 金 | | 27 | | | | | |
| 未納法人税等 に対するものを除く に 均等割額を含む。 | 未納法人税 (附帯税を除く。) | 28 | △ | △ | △ | △ | |
| | 未納道府県民税 (均等割額及び利子割額を含む。) | 29 | △ | △ | △ | △ | |
| | 未納市町村民税 (均等割額を含む。) | 30 | △ | △ | △ | △ | |
| 差 引 合 計 額 | | 31 | | | | | |

御注意

この表は、通常の場合には次の算式により検算できます。

期首現在利益積立金合計「31.①」 + 別表四留保総計「29」 - 中間分、確定分法人税県市民税の合計額

差引翌期首現在利益積立金合計「31.⑤」

は次のようになっている。

一事業年度の利益積立金額

＝別表四②留保欄の総計

－法人税・地方税

つまり、別表五(一)の②欄・③欄・④欄は、別表四の②留保欄から移記されたものと、新たに計上された法人税・地方税との、両者から構成されているのである。もちろん前者が殆どである。前者を具体的に表して書けば、次のようになる。

一事業年度の利益積立金額

$$\begin{aligned}
 &= \left[\begin{array}{l} \text{利益金} \\ \text{留保額} \end{array} \right. \\
 &\quad + \left\{ \left(\frac{\text{損金不算入}}{\text{留保額}} + \frac{\text{益金算入}}{\text{留保額}} \right) \right. \\
 &\quad \quad \left. \left. - \left(\frac{\text{損金算入}}{\text{流出額}} + \frac{\text{益金不算入}}{\text{流出額}} \right) \right\} \right] -
 \end{aligned}$$

法人税・地方税

以上が、別表五(一)の大まかな内容である。次に、法人税法のいわば本則について述べる。

利益積立金額に関して、法人税法と、それに関連する租税特別措置法とは、

次のように定められている。以下では、施行規則と対応させて、両者を併せて法人税法の本則ということにする。

法人税法 第2条第18号（利益積立金額）

イに掲げる金額がロに掲げる金額をこえる場合におけるそのこえる部分の金額をいう。この場合において、法人税として納付すべき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として納付すべき金額は、イに規定する金額には、含まれない。

イ 次に掲げる金額のうち法人が留保している金額の合計額

(1) 各事業年度の所得の金額

(2) 第23条（受取配当等の益金不算入）、第26条（還付金等の益金不算入）

又は第27条（合併差益金のうち被合併法人の利益積立金額から成る部分の益金不算入）の規定により各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されなかった金額

(3) 第57条から第59条まで（繰越欠損金の損金算入）の規定により各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額

ロ 各事業年度の欠損金額の合計額（資本等の金額により補てんされた金額を除く）

租税特別措置法 第58条第7項

第1項の規定（技術等海外取引に係る所得の特別控除——引用者注）の適用を受けた法人の同項の規定により損金の額に算入された金額は、法人税法第2条第18号の規定の適用については同号イ(1)に規定する所得の金額に含まれるものとする。

租税特別措置法 第58条の3第4項

第1項又は第2項の規定（新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除——引用者注）の適用を受けた法人のこれらの規定により損金の額に算入された金額は、法人税法第2条第18号の規定の適用については同号イ(1)に規定する所得の金額に含まれるものとする。

租税特別措置法 第61条第6項

第1項の規定（農業協同組合等の留保所得の特別控除——引用者注）の適用を受けた法人の同項の規定により損金の額に算入された金額は、法人税法第2条第18号の規定の適用については同号イ(1)に規定する所得の金額に含まれるものとする。

租税特別措置法 第65条の2第9項

第1項、第2項又は第7項の規定（収用換地等の場合の所得の特別控除——引用者注）の適用を受けた法人のこれらの規定により損金の額に算入された金額は、法人税法第2条第18号の規定の適用については同号イ(1)に規定する所得の金額に含まれるものとする。

以下、これらの解釈を述べることにする。

法人税法の第2条第18号においては、イの各項も、ロも、何れも、単年度ではなく、各事業年度について、その合計額として定められている。租税特別措置法も、何れも、イの(1)に包含されるので、同様である。

そこで、ある一つの事業年度を固定して考えれば、その当該事業年度の期首には、法人の発足以後のすべての過年度の金額の合計額がいわば累積残高として計上され、この累積残高を出発点として当該年度の一定期間に新たな金額が発生し、この金額が期首の累積残高に増減され、期末に、その当該事業を含む

過年度のすべての金額の合計額が、累積残高として計上されていることになる。以下では、期首と期末は除き、一定期間としての一事業年度について考えることにする。

イの(1)の所得の金額は、いわゆる所得金額と、租税特別措置法に規定されている金額とから成る。前者の所得金額は、所得金額が非負ならばそのまま所得金額であるが、それが負ならば、一事業年度について考える場合は、ロの欠損金額となる。一事業年度の場合は、イに掲げる金額がロに掲げる金額をこえる場合、ということとはありえないのであり、所得金額が非負か負かの何れか一方だけである。

後者の租税特別措置に規定されている金額は、何れも損金算入額であり、留保額か否かを考えれば留保額である。

イの(2)は何れも益金不算入額であり、留保額か否かを考えれば留保額である。

イの(3)は、租税特別措置法と同様に、損金算入額、そして留保額である。

かくして、法人税法の本則の定める、留保している金額は次のようなものである。

留保している金額

$$= \left\{ \begin{array}{l} \text{所得金額} \\ + \text{損金算入留保額} + \text{益金不算入留保額} \\ - \text{流出額} \end{array} \right\}$$

－法人税・地方税

ここで、右辺の中括弧の中の第二項の流出額は所得金額に関わるものと考えれば次のようなものから成ることになる。

$$\text{流出額} = \frac{\text{損金不算入}}{\text{流出額}} + \frac{\text{利益金}}{\text{流出額}} + \frac{\text{益金算入}}{\text{流出額}}$$

これを、先の式の右辺の該当の項目に代入して、整理することにするが、それと同時に左辺を次のようにすることにする。左辺の、留保している金額とは、利益積立金額のことであるが、ここでは期間としての一事業年度について考察しているので、それは結局、一事業年度の利益積立金額である、ということになる。そこで左辺をこのように変更して、右辺を整理すると、先の式は次のようになる。

一事業年度の利益積立金額

$$\begin{aligned} &= \left[\text{所得金額} \right. \\ &\quad - \left\{ \left(\frac{\text{利益金}}{\text{流出額}} + \right. \right. \\ &\quad \quad \left. \frac{\text{損金不算入}}{\text{流出額}} + \frac{\text{益金算入}}{\text{流出額}} \right) \\ &\quad \left. - \left(\frac{\text{損金算入}}{\text{留保額}} + \frac{\text{益金不算入}}{\text{留保額}} \right) \right\} \left. \right] \end{aligned}$$

－法人税・地方税

結局、先の別表五(-)も、直ぐ上の本則も、何れも同じく、一事業年度の利益積立金額を定めている。しかし、それぞれの最後の一項の法人税・地方税を除けば、それぞれに計上されている項目は全く異なっている。にも拘らず、理由は後述するが、結論から先に言えば、両者は同値となっている。従って、別表五(-)は、本則の具現化となっている、ということになる。

3 別表五(-)の具体例

3－1 本則と別表五(-)との明示的な相異

別表五(-)の具体例として、本節では、次のものを検討してゆくことにする。

「**問題**」 次の資料によって、翌期首現在の利益積立金額を計算しなさい。

- (1) 期首現在利益積立金額の内訳は次のとおりである。

利益準備金300,000円＋新築積立金250,000円＋別途積立金700,000円＋減価償却超過額19,000円＋貸倒引当金超過額10,000円－繰越欠損金300,000円－未納住民税（均等割額）50,000円＝929,000円

- (2) 当期利益金は732,200円であり、次のように処分した。

| | | | |
|----------|----------|--------------|----------|
| 繰越欠損金補てん | 300,000円 | 土地圧縮記帳積立金の積立 | |
| 利益準備金の積立 | 30,000 | | 50,000円 |
| 新築積立金の積立 | 20,000 | 株主配当金 | 210,000 |
| 別途積立金の積立 | 50,000 | 次期繰越利益余剰金 | 72,200 |
| | | | 計732,200 |

- (3) 当期所得金額は832,073円であり、その計算の明細は次のとおりである。

(⊕は当期利益金に加算、⊖は当期利益金から減算)

| | |
|------------------------------|----------|
| 当期利益金 | 732,200円 |
| ⊕ 得意先引渡済商品のうち売上未計上高（現金主義による） | 270,000円 |
| ⊖ 同上の原価認容額 | 220,000円 |
| ⊕ 減価償却の償却超過額 | 25,000円 |
| ⊕ 損金に計算した役員賞与 | 200,000円 |
| ⊕ 損金に計算した住民税額 | 50,000円 |
| ⊕ 損金に計算した当期分納税充当金 | 230,000円 |
| ⊕ 貸倒引当金の繰入超過額 | 16,515円 |
| ⊕ 退職給与引当金の繰入超過額 | 4,000円 |
| ⊖ 減価償却超過額の当期認容額 | 10,000円 |
| ⊖ 受取配当の益金不算入額 | 20,000円 |
| ⊕ 土地圧縮限度超過額 | 7,000円 |
| ⊖ 土地圧縮記帳積立金の認容額 | 50,000円 |
| ⊖ 繰越貸倒引当金の利益戻入額のうち限度超過額 | 10,000円 |
| ⊕ 寄附金の損金不算入額 | 24,658円 |
| ⊕ 法人税額から控除される所得税額 | 2,700円 |
| ⊖ 技術等海外取引の損金算入額 | 140,000円 |
| ⊖ 前5年以内の繰越欠損金 | 280,000円 |
| (4) 当期分の納付すべき法人税額 | 230,200円 |
| (5) 当期分の納付すべき住民税額 | 90,300円 |

解答

申告書別表五の利益積立金額の計算明細書による計算の過程を示す。

| 科目 | 期首現在 利益積立 金額 A | 当期中の増減 | | 当期利益 処分等 による増減 D | 差引翌期 首現在利 益積立金 額 E |
|----------------|----------------------|----------|---------|---------------------------|-----------------------------|
| | | 減 B | 増 C | | |
| 利 益 準 備 金 | 300,000 | | | 30,000 | 330,000 |
| 新 築 積 立 金 | 250,000 | | | 20,000 | 270,000 |
| 別 途 積 立 金 | 700,000 | | | 50,000 | 750,000 |
| 減 価 償 却 超 過 額 | 19,000 | 10,000 | 25,000 | | 34,000 |
| 土地圧縮記帳積立金 | | 50,000 | | 50,000 | 0 |
| 土 地 | | | 7,000 | | 7,000 |
| 売掛金(売上繰延分) | | | 270,000 | | 270,000 |
| 製 品 () | | 220,000 | | | △220,000 |
| 貸 倒 引 当 金 | 10,000 | 10,000 | 16,515 | | 16,515 |
| 退 職 給 与 引 当 金 | | | 4,000 | | 4,000 |
| 納 税 充 当 金 | | | 230,000 | | 230,000 |
| 繰越損益金(損は赤) | △300,000 | △300,000 | | 72,200 | 72,200 |
| 未納法人税(附帯税を除く) | △ | △ | △ | △230,200 | △230,200 |
| 未 納 住 民 税 | △ 50,000 | △ 50,000 | △ | △ 90,300 | △ 90,300 |
| 差引合計額 | 929,000 | △ 60,000 | 552,515 | △ 98,300 | 1,443,215 |

- (注) 1. $A - B + C + D = E$ となる。
2. D欄の「未納法人税」, 「未納住民税」は当期分の税額である。
3. D欄のうち上記2以外の項目とB欄の「繰越損益金」は利益処分表から移記する。
4. C欄, B欄の3以外の項目は, 申告書別表四「留保」欄から移記する。

解 説

当期の留保金額の基礎となる金額は1,272,073円(次図参照)であり, そのうち当期に留保した金額は514,215円である。これは, 解答 $C + D - B$ の金額に合致する。これをA期首現在利益積立金額929,000円に加算すれば, E 翌期首現在利益積立金額1,443,215円となる。

当期の留保金額514,215円は, 次の資産・負債の増減として示される。

繰越欠損金の補てん額300,000円＋利益準備金積立額30,000円＋新築積立金20,000円＋別途積立金50,000円＋繰越利益金72,200円＋売上未計上高（売掛金）270,000円－売上原価認容額（製品）220,000円＋償却超過額25,000円＋損金計上住民税50,000円＋当期分の納税充当金230,000円＋貸倒引当金超過額16,515円＋退職給与引当金超過額4,000円－償却超過額当期認容額10,000円＋土地圧縮限度超過額7,000円－貸倒引当金繰越超過額の認容額10,000円－当期分法人税230,200円－当期分住民税90,300円＝514,215円

| | | | |
|---------------|-------------------------|-------------------------|---|
| 期首現在利益積立金額 | | 929,000円 | |
| 留保所得の基礎金額 | 当期所得金額 832,073円 | | 当期に留保した金額 ⇒ 翌期首現在利益積立金額 1,443,215円 |
| | 受取配当等の益金不算入額 20,000円 | | |
| | 技術等海外取引所得の損金算入額140,000円 | 社外流出 | 利益処分の社外流出 210,000円 ⇒ 株主配当金210,000円 |
| | 繰越欠損金損金算入額 280,000円 | | ⇒ 損金経理役員賞与 200,000円 寄附金損金不算入 24,658円 控除所得税損金不算入2,700円 |
| | | | 税務否認の社外流出 227,358円 ⇒ 法人税 230,200円 住民税 90,300円 |
| | | 未納法人税等控除額 320,500円 ⇒ | |
| 合計 1,272,073円 | | 計 757,858円 | |

」井上久彌他 [1999] 41-44頁。

上記において基本的に必要不可欠なことは、「当期の留保金額の基礎となる金額は1,272,073円（次図参照）であり、そのうち当期に留保した金額は514,215円である。これは、解答C＋D－Bの金額に合致する」のは何故か、その理由を明確にすることである。単に、合致する、と述べただけでは意味がない。その理由を明確にすることが必要不可欠なのである。

特に、上記の解答の別表五と解説の図との両者に共通して明示されているのは唯一つの項目だけで、他の項目は一方に明示され、他方では明示されていないだけに、一層その明確化が必要不可欠である。すなわち、法人税230,200円と住民税90,300円との税額だけは、両者に明示されているが、他の項目はそうではない。それぞれ一例を挙げれば、償却超過額25,000円は別表五には明示されているが、図には明示されておらず、他方、受取配当等の益金不算入額20,000円は図には明示されているが、別表五には明示されていない。かような関係にあるだけに、合致する、その理由を明確にする必要がある。合致する、ということだけを単に指摘しただけでは、思考停止的であり、両者それぞれの計上は丸暗記的にならざるをえないことになる。

別表五の「 $C + D - B$ の金額」も、又、図の「当期に留保した金額514,215円」も、何れも、当期つまり一つの事業年度における金額である。「期首現在利益積立金額929,000円」も、「翌期首現在利益積立金額1,443,215円」も、何れも、別表五にも図にも、共通して明示されている。従って、税額を除いて、一方には明示され他方には明示されない、というのも、あくまで当期つまり一事業年度に関する事柄なのである。

上記について若干のコメントを述べ、その後で改めて、上で述べたことについて言及することにする。

上記は最初の、解答、の箇所において別表五としか述べていないが、別表五には(-)と(=)とがあり、上記はそのうちの(-)なので、以下では別表五(-)と述べてゆくことにする。もちろん、別表五(-)は、法人税法施行規則別表五(-)なので、かような表記を行う場合もあることを、予め、断っておく。

上記の解説の図は、法人税法のいわば本則の説明図である。そうすると、「当期の留保金額の基礎となる金額は1,272,073円であり、そのうち当期に留

保した金額は514,215円である。これは、解答C + D - Bの金額に合致する」
 のは何故か、という問題は、法人税法の本則による金額が、法人税法施行規則
 別表五(-)による金額と、同値であるのは何故か、という問題と同じことになる。
 具体的には、一事業年度において、税額を除いて、それぞれに明示される項目
 が全く異なるにも拘わらず、法人税法の本則が定める金額が、その施行規則の
 別表五(-)による金額と同値であるのは何故か、という問題と同じことになる。

この点を明らかにするために、さしあたり、利益金と所得金額との関係を見
 ておく。

3 - 2 所得金額の利益金からの算出

——各項目のグルーピング——

所得金額は利益金に加算と減算とを行い、次のようにして算出される。

利益金

+ 損金不算入 - 損金算入

- 益金不算入 + 益金算入

= 所得金額

左辺の各項に、上例をグルーピングすることにする。グルーピングされる各
 項目についてはそれぞれ後の3 - 5において、何故にグルーピングされるか、
 という理由を述べることにする。と言うのは、それぞれは、利益金と所得金額
 との関係において述べるよりは、利益金と留保所得との関係、あるいは、所得
 金額と留保所得との関係において述べる方が、より良いと思われるからである。
 ここでは、グルーピングされることを前提として、更にその先に展開される事
 柄について述べる。

予め次の点を断っておく。最後の引渡済商品売上については、未計上高を益

金に算入し、その原価認容額を損金に算入するのであるが、便宜上、その差額の所得を益金に算入することにする。又、利益金、損金不算入額そして損金算入額それぞれにおいて前半と後半とに二分割されているのは、具体的に言えば留保額と流出額とに順序は同じではないが二分割されているのは、ここでは関係ないが後述することと大いに関係があるので、そのようにしてある。尚、益金不算入額と益金算入額でも二分割が可能であるが、上例ではそれぞれ単一の例しか挙げられていないので、二分割の必要がないというだけのことである。

上例は次のようにグルーピングされる。

利益金

| | |
|-----------|----------|
| 利益準備金積立額 | 30,000円 |
| 新築積立金 | 20,000円 |
| 別途積立金 | 50,000円 |
| 土地圧縮記帳積立金 | 50,000円 |
| 繰越利益金 | 72,200円 |
| 繰越欠損金補てん額 | 300,000円 |
| 株主配当金 | 210,000円 |

損金不算入額：加算

| | |
|------------|----------|
| 損金経理役員賞与 | 200,000円 |
| 寄付金損金不算入 | 24,658円 |
| 控除所得税損金不算入 | 2,700円 |

| | |
|--------------|----------|
| 減価償却超過額 | 25,000円 |
| 土地圧縮限度超過額 | 7,000円 |
| 貸倒引当金繰入超過額 | 16,515円 |
| 退職給与引当金繰入超過額 | 4,000円 |
| 損金経理当期分納税充当金 | 230,000円 |
| 損金経理住民税 | 50,000円 |

損金算入額：減算

| | |
|-----------------|----------|
| 償却超過額当期認容額 | 10,000円 |
| 土地圧縮記帳積立金認容額 | 50,000円 |
| 貸倒引当金利益戻入額限度超過額 | 10,000円 |
| 技術等海外取引所得損金算入額 | 140,000円 |
| 前5年以内繰越欠損金損金算入額 | 280,000円 |

益金不算入額：減算

| | |
|------|---------|
| 受取配当 | 20,000円 |
|------|---------|

益金算入額：加算

| | |
|------------|-----------|
| 引渡済商品未計上所得 | 50,000円 |
| （売上未計上高 | 270,000円） |
| （原価認容額 | 220,000円） |

このように、それぞれグルーピングされたものが、先の式の左辺の各項に代入され、右辺の所得金額が、いわば利益金から算出されるのである。

3-3 別表五(-)の本則との同値性

先の、利益金から所得金額を算出する式の、左辺の各項が、留保額と流出額との両者から成るものとすれば、先の式は次のようになる。

$$\begin{array}{rcl}
 \text{利益金} & \text{利益金} & \\
 \text{留保額} & + & \text{流出額} \\
 \\
 & + & \text{損金不算入} & + & \text{損金不算入} \\
 & & \text{留保額} & & \text{流出額} \\
 \\
 & - & \text{損金算入} & - & \text{損金算入} \\
 & & \text{留保額} & & \text{流出額} \\
 \\
 & - & \text{益金不算入} & - & \text{益金不算入} \\
 & & \text{留保額} & & \text{流出額} \\
 \\
 & + & \text{益金算入} & + & \text{益金算入} \\
 & & \text{留保額} & & \text{流出額} \\
 \\
 & = & \text{所得金額} & &
 \end{array}$$

これを変形すれば、次のようになる。

$$\begin{array}{rcl}
 \text{利益金} & + & \\
 \text{留保額} & & \\
 \\
 & + & \text{損金不算入} & - & \text{損金算入} \\
 & & \text{留保額} & & \text{流出額}
 \end{array}$$

$$- \frac{\text{益金不算入}}{\text{流出額}} + \frac{\text{益金算入}}{\text{留保額}}$$

=所得金額

$$- \frac{\text{損金不算入}}{\text{流出額}} + \frac{\text{損金算入}}{\text{留保額}}$$

$$- \frac{\text{利益金}}{\text{流出額}}$$

$$+ \frac{\text{益金不算入}}{\text{留保額}} - \frac{\text{益金算入}}{\text{流出額}}$$

ここで、留保金額+税額=留保所得と定義すれば、上式の右辺は、法人税法の本則が定める留保所得であり、左辺は、法人税法施行規則別表五(一)の②減欄・③増欄・④当期利益金処分等による増減欄とが定める留保所得である。両者は同値になっているのである。

あるいは、上式の両辺から、それぞれ、法人税・地方税を差引くと、差引かれた後の式の、左辺は別表五(一)の、又、右辺は本則の、何れも同じく、一事業年度の利益積立金額である。つまり、両者の同値性は、利益金と所得金額との関係から、いわば自動的に導かれるのである。結局、別表五(一)は本則の具現化されたものなのである。それぞれに明示されているものは全く異なっているが、合計は同一になっているのである。

以上で別表五(一)と本則との同値性が明らかになった。更に、この点を、上例における数値で検証しておくことにする。数値での同値性ならば、上記において、その理由は全く開示されていなかったが、既に触れられていた。従って、同値性の理由を明らかにしたことを前提として、次では、数値での同値性を改

めて述べる，ということになる。同値性の理由を明らかにしている限りにおいて，思考停止的ではないのである。

尚，それぞれが何故に，各項にグルーピングされるか，という理由は，後の 3－5 で述べることにする。数値での同値性を明らかにすることがさしあたっての主眼なので，それぞれの理由は後述することにする。

3－4 別表五(一)と本則の明示的な各項目のグルーピング

先の式の両辺の各々を，上例について求めることにする。先ず，右辺の，本則が定める留保所得を構成する各項は次のようになる。

| | |
|------|----------|
| 所得金額 | 832,073円 |
|------|----------|

損金不算入——流出額：削減

| | |
|------------|----------|
| 損金経理役員賞与 | 200,000円 |
| 寄付金損金不算入 | 24,658円 |
| 控除所得税損金不算入 | 2,700円 |

損金算入——留保額：付加

| | |
|-----------------|----------|
| 技術等海外取引所得損金算入額 | 140,000円 |
| 前5年以内繰越欠損金損金算入額 | 280,000円 |

利益金——流出額：削減

| | |
|-------|----------|
| 株主配当金 | 210,000円 |
|-------|----------|

益金不算入——留保額：付加

| | |
|------|---------|
| 受取配当 | 20,000円 |
|------|---------|

益金算入——流出額：削減

これらを、先の式の右辺に代入すると、右辺は834,715円となる。

次に、左辺の、別表五(-)の②欄・③欄・④欄が定める留保所得を構成する各項は次のようになる。

利益金——留保額

| | |
|-----------|----------|
| 利益準備金積立額 | 30,000円 |
| 新築積立金 | 20,000円 |
| 別途積立金 | 50,000円 |
| 土地圧縮記帳積立金 | 50,000円 |
| 繰越利益金 | 72,200円 |
| 繰越欠損金補てん額 | 300,000円 |

損金不算入——留保額：付加

| | |
|------------|---------|
| 減価償却超過額 | 25,000円 |
| 土地圧縮限度超過額 | 7,000円 |
| 貸倒引当金繰入超過額 | 16,515円 |

| | |
|--------------|----------|
| 退職給与引当金繰入超過額 | 4,000円 |
| 損金経理当期分納税充当金 | 230,000円 |
| 損金経理住民税 | 50,000円 |

損金算入——流出額：削減

| | |
|---------------|---------|
| 減価償却超過額当期認容額 | 10,000円 |
| 土地圧縮記帳積立金認容額 | 50,000円 |
| 貸倒引当金繰越超過額認容額 | 10,000円 |

益金不算入——流出額：削減

益金算入——留保額：付加

| | |
|--|---------|
| 引渡済商品未計上所得 | 50,000円 |
| $\left(\begin{array}{ll} \text{売上未計上高} & 270,000\text{円} \\ \text{原価認容額} & 220,000\text{円} \end{array} \right)$ | |

これらを、先の式の左辺に代入すると、左辺は834,715円となる。結局、右辺の留保所得と、左辺の留保所得とは、同一になっている。かくして、数値例でも、別表五(一)と本則との同値性が検証されたことになる。

3-5 別表五(一)と本則の明示的な各項目の構成理由

各項目の数値が、別表五(一)あるいは本則において、それぞれ明示される理由について以下、述べる。いわば各項目が、別表五(一)あるいは本則を、それぞれ明示的に構成する理由について、以下、述べる。最初に本則における各項目に

ついて、次に、別表五(一)における各項目について、述べる。この両者の順序は便宜的なものでしかない。

3－5－1 本則の明示的な各項目の構成理由

所得金額

これは与件である。

損金不算入——流出額：削減

損金経理役員賞与

税法上では、役員賞与は所得金額から支払うものとする。従って法人がそれを損金に経理した場合には、それを損金不算入として所得金額に算入する。これは法人から流出している。それ故、所得金額から留保所得を導出する場合には、所得金額から削減されるものとする。

寄付金損金不算入

寄付金については一定の限度額が設けられており、その超過額は損金不算入として、所得金額に算入される。そうするのは、次のような租税回避行為を防止するためである。法人が、非課税の団体、例えば非営利団体を設立し、そこへ法人から過度に多額の寄付をさせ、同時に、その寄付を行う法人の人々がその非課税団体に勤務して高所得を得る、という租税回避行為を防止するためである。

この超過額は、所得金額に含められるが、法人からは流出している。従って所得金額から留保所得を導出する際には、所得金額から削減されることになる。

控除所得税損金不算入

所得税は基本的には個人に課せられる税である。しかし、利子・配当に課せ

られる所得税については法人も支払う。個人と法人との区別が困難なので便宜上、所得税が課せられているに過ぎないからである。ただ、所得税も法人が稼得した所得なので、法人がそれを損金経理している場合には、それを損金不算入として所得金額に算入する。所得税を含む所得金額について法人税を算出し、二重課税を防止するために、算出された法人税から所得税を控除する、いわゆる税額控除を行う。

この所得税は、所得金額には含められるが、法人からは流出している。従って、所得金額から留保所得を導出する際には、所得金額から削減されることになる。

損金算入——留保額：付加

技術等海外取引所得損金算入額

日本国内で生み出された新しい技術を海外に輸出して得た所得は、技術立国を目指す観点から、一定の限度額内で損金算入し優遇する。法人が利益金に算入している場合には、それを損金算入し、従って所得金額には算入されないことになる。所得金額には算入されないが、法人には留保されているので、所得金額から留保所得を導出する際には、所得金額に付加されることになる。

前5年以内繰越欠損金損金算入額

前5年以内に発生した欠損金額は損金算入する。法人税を単年度で課するのはあくまで便宜上でしかない。法人は一般には長期に存続するので、欠損金額も繰越しを認め損金算入とする。結果として公平を図る。法人が利益金に算入している場合には、これを損金算入とし、従って、所得金額には含められないことになる。所得金額には含められないが、法人には留保されているので、所得金額から留保所得を導出する際には、所得金額に付加されることになる。

益金不算入——留保額：付加

受取配当

ある法人（以下、株主法人とすることにする）が、他の法人（発行法人ということになる）の株式を所有し、それについて受取った配当は（正確にはその80％は）益金に算入しない（その際に、その株式を購入するために借入れを行っていたら、その利子は差引く）。仮に、その受取配当に課税すると、その配当を受取った株主法人の株式の個人株主の（その株主法人の生み出す）配当にも課税するので、二重課税になる。それを回避するため、株主法人が受取配当を益金に算入している場合には、益金不算入とする。益金不算入とするので利益金に、従って、所得金額には含まれないことになる。しかし、法人には留保されているので、所得金額から留保所得を導出する場合には、所得金額に、この受取配当は付加されることになる。

受取配当を益金不算入とする考えの背景には、次のような法人擬制説がある。すなわち、株式の所有者と、法人の経営者とは基本的には同じ人達である、という説がある。大体、中小企業には妥当する。

これに対して、次のような法人実在説がある。株式の所有者と、法人の経営者とは相対的に分離しており、法人が株主とは分離して相対的に独自に存在する、という説である。大体、大企業には妥当する。この説の場合には、受取配当に課税しても二重課税にはならず、従って益金不算入は不要である、ということになる。

3-5-2 別表五(一)の明示的な各項目の構成理由

利益金——留保額

これは与件である。

損金不算入——留保額：付加

減価償却超過額

機械設備は使用しているうちに、能力は不変だが、その価値は、つまり取得価額は、徐々に減少するものと税法は見做すことにしている。その減少分を、各事業年度において、費用として売上高から回収してもよいとする。費用として回収することを減価償却と言う。減価償却には、つまり、回収してもよい金額には、限度額が設けられており、それを超過する金額は損金不算入とする。つまり、所得金額に入れ課税の対象とする。そうするのは、法人は早期に償却した方が長期的には税額は少なくなるので、早期に多額を償却した法人を優遇しないためである。同じ条件で法人を競争させるためである。

限度超過額は法人に留保されている。それは、所得金額には含まれているが、利益金には含まれていないので、利益金から留保所得を導出する際には、利益金に付加されることになる。

土地圧縮限度超過額

特定の条件を充足する土地を販売する。その時、販売価額から過去の取得価額を差し引いた残額としての譲渡所得が発生する。次に、その販売収入で、特定の条件を充足する土地を購入する。その際、譲渡所得を損金算入して非課税とする。それには二つの方法がある。一つは、新たに購入した土地の取得価額つまり帳簿価額を、譲渡所得だけ減額つまり圧縮し、同時に、損金算入する、という方法である。もう一つは、その譲渡所得だけ、損金経理により引当金勘定に繰り入れる、又は、利益処分により積立金として積立てる、という方法である。何れの方法でも、譲渡所得の大きさが限度額となる。限度超過額は、損金不算入として課税の対象となる。これは法人に留保されている。これは、所

得金額には含まれているが、利益金には含まれていないので、利益金から留保所得を導出する際には、利益金に付加されることになる。

貸倒引当金繰入超過額

貸付金については、その将来の貸倒れに備えて、貸付金の一定金額を損金としてよい。つまり、一定の限度額内で貸倒引当金は損金に算入される。その限度額の超過額は損金不算入とされ所得金額に算入される。これは法人に留保されている。それは、利益金には含まれていないので、利益金から留保所得を導出する際には、利益金に付加されることになる。

将来時点で貸倒れが発生した場合、その貸倒れは損金算入されるが、それ自体が減税とされるために損金算入されるのではなく、他方で貸倒引当金が益金に算入されており、この益金算入と相殺されるものとして損金算入されるのである。その将来時点の貸倒れに伴う損金算入は、引当金が設定される、いわば現在時点で既に実行されているのである。

法人は、限度超過額を意図的に引当てる、つまり、有税覚悟で引当てても、法律違反ではない。

退職給与引当金繰入超過額

一定の限度額以内で将来の退職に備えて、現在、退職は生じていないが、退職給与を引当ててよい、つまり、損金算入してよい。しかし、その限度額の超過額は損金不算入として所得金額に算入される。これは法人に留保されている。利益金には含まれていないので、利益金から留保所得を導出する際には、それに付加されることになる。

損金経理当期分納税充当金・住民税

これは正規の手続き方法によって計上された税額ではなく、法人が例えば前年度の税額を参考にして見込みとして算出して損金に経理したものである。税

額は正規には所得金額から算出されるが、納税充当金の名目で所得金額から控除されたのでは、肝腎の税額の算出が不可能である。そこで、この納税充当金は損金不算入として所得金額に入れる。これは法人に留保されているが、利益金には含まれていないので、利益金から留保所得を導出する際には、利益金に付加されることになる。

損金算入——流出額：削減

減価償却超過額当期認容額

各事業年度において減価償却の限度額が法定されている。その限度額を超過した金額は損金不算入として所得金額に含められ課税される。しかし、法人はその超過額を取り消してはおらず、簿価は減額されてしまっている。つまり減価償却している。超過額についてそれが発生した事業年度に納税しつつ減価償却している。つまり有税償却している。その超過額は、翌事業年度の、法定されている限度内で、税法上、減価償却として認容され損金算入される。つまり無税償却される。

この超過額は、簿価が既に当期以前に減額されている、という意味で、流出額である。社外に流出しているのではないが、既に簿価が減額されている、という意味で、流出額である。

これは利益金に含められており、利益金から留保所得を導出する際には、それから削減されねばならない。

土地圧縮記帳積立金認容額

土地の圧縮記帳の方法には、譲渡所得の大きさだけ、取得資産の簿価を直接的に減額し、損金算入する方法と、損金経理により引当金に繰り入れる、又は、利益処分により積立金として積立てる、方法とがある。この認容額とは、後者のうちの、利益処分による積立てである。

この認容額は流出額である。社外に流出するのではないが、当期の利益金も所得も構成しないという意味で流出額である。

これは利益金に含められており、利益金から留保所得を導出する際には、利益金から削減されることになる。

細かなことであるが、別表五(一)での表示は次のようにするのが望ましい。一方、利益処分を表示する意味で、これを④利益処分欄に表示し、同額を⑤差引翌期首欄に表示する。他方で、損金算入を表示する意味で③増欄に△印を付して表示し、同額を⑤欄に表示する。結局、これは⑤欄で二行表示される。同じ行で④欄と②減欄で表示したのでは、相殺されて⑤欄ではゼロとなってしまう、積立ての表示がなくなってしまうのである。

貸倒引当金繰越超過額認容額

各事業年度に法人は貸付金の一定比率を引当金として損金算入してよい。しかし、その限度額を超過した分について損金不算入として課税対象にする。ただし、法人としては、その超過額を引当金から取り消していない。超過額についてそれが発生した事業年度に納税して有税で引当金を計上している。翌事業年度に、引当金は全額を益金に算入して洗替えるように法定されている。その際に、前事業年度の超過額も益金に算入されると、二重課税となり、不公平になる。と言うのは、それは前事業年度で既に課税されているからである。そこでこの分については損金算入を認容することになる。

この認容額は流出額である。社外に流出しているのではないが、当期の利益金を構成せず、従って所得金額も構成しない、という意味で流出額である。

これを利益金に含められていることにすれば、利益金から留保所得を導出する際には、それから削減されることになる。

益金算入——留保額：付加

引渡済商品未計上所得

$$\left(\begin{array}{l} \text{売上未計上高} \\ \text{原価認容額} \end{array} \right)$$

引渡済商品については、売上未計上高は益金に算入され、その原価認容額は損金に算入されるが、ここでは便宜上、両者の差額の所得を考えることにし、それは益金に算入されるものとする。法人間の公平を期すために、商品の販売の時期を、引渡した時、あるいは、代金を受取った時、その他、如何にするか、ということが問題になる。と言うのは、売り手にとっては益金は出来るだけ後期に算入した方が、現在価値を考慮すると、税額は小さくなり、他方、買い手にとっては損金は出来るだけ早期に算入した方が税額は小さくなり、利害が相対立するからである。税法は引渡時を原則としている。商品が引渡済みであるにも拘わらず、その所得を法人が計上していない場合には、それは益金に算入されることになる。

これは利益金には含まれていないが、法人に留保されているので、利益金から留保所得を導出する際には、これに付加されることになる。

4 おわりに

本章は次のように要約される。利益積立金額は法人の税法の本則によって定められている。他方、それは法人税法の施行規則別表五(-)において算出される。前者の本則と後者の別表五(-)において、数値が明示される項目は、ただ税額を除いて他は、全く異なっている。しかし、合計の数値は同一である。この同値性は、利益金から所得金額を算出する式を変形して得られる。かような式の変形による同値性の証明をせず、単に、利益積立金額が一方で本則に定められ、他方で別表五(-)で算出され、両者の合計は等しい、ということを指摘しただけでは、全く無意味である。

第Ⅲ章 既存文献の検討

1 はじめに

本章では、留保所得したがって法人税法の施行規則別表四に関する通説を検討する。通説としては、山本守之〔1998a〕を取り上げる。同書の第20章第6節3 留保と流出の区分、の全文を取り上げ、検討する。その際に、便宜上、3つに分割して、最初から順に検討する。それぞれ最初に引用文を示し、その後で逐一検討する。

2 留保額 VS. ②留保欄並びに流出額 VS. ③社外流出欄

2-1 引用文

「決算利益金額のうち、配当、賞与などは社外に払い出されるものであるから、これを控除した金額が決算利益金額のうち留保した金額といえる。

この場合、利益処分自体が事業年度終了後の翌期に行われる定時株主総会等で確定されるが、その確定の効果は当期末にさかのぼるので、配当、賞与等として処分された額は原則として当期の社外流出を構成するものとして取扱われる。

次に、申告調整額のうち、次のものが社外流出であるから、これを除いて調整した金額が留保と考えてよいであろう。

- ① 役員賞与、役員退職金、過大役員報酬の損金不算入額
- ② 寄付金及び交際費等の損金不算入額
- ③ 法人税（附帯税を除く。）又は道府県民及び市町村民税以外の租税公課の損金不算入額（控除所得税、控除外国税額を含む。）
- ④ 同族会社の行為計算否認規定により否認された金額のうち社外流出額
- ⑤ 受取配当等益金不算入額、還付金（法人税及び道府県民税、市町村民税の中間納付分、過誤納金を除く。）の益金不算入額——減算分

- ⑥ 措置法による特別控除等，欠損金の控除額」山本守之〔1998a〕415-416頁。

2-2 留保額と②留保欄

上の引用文中にあっても，又，後の引用文中においても，別表四の②留保欄と文字通りの留保額とが明確に区別されておらず，又，③社外流出欄と，文字通りの流出額とが明確に区別されていない。このことが両欄したがって留保所得の誤解それ自体ともなっている。さしあたり，区別されていないことを，以下，確認しておく。

尚，別表四の②留保欄と③社外流出欄という場合の，②と③は，上の引用文中の①から⑥とは全く関係がない。両者を混同する可能性は考えられないので，以下では特に断ることなく，前者の②と③を繰り返し使用してゆく。

上の引用文のうち「決算利益金額のうち，配当，賞与などは社外に払い出されるものであろうから，これを控除した金額が決算利益金額のうち留保した金額といえる」，という文章中の，「留保」は文字通りの留保額を意味している。しかし，同じく上の引用文のうち「申告調整額のうち，次のものが社外流出であるから，これを除いて調整した金額が留保と考えてよいであろう」，という文章中の，「留保」は②留保欄と留保額との両者を意味している。

後の引用文中のものについても次のように解せられる。

「留保と流出は，単に社外に払い出されたか否かで区分することができない」，という文章中の，「留保」は，別表四の②留保欄を意味している。

「未納の法人税（附帯税を除く。）は利益積立金額のマイナス要素となっているから，これを納付すればマイナス要素が減るので留保とされる」，という文章中の，「留保」も，②留保欄を意味している。

「留保所得金額は所得等の金額のうちの留保分であるから，減算留保はでき

ない」，という文章中の，最初の２つの「留保」は留保額を意味し，最後の「留保」は②留保欄を意味している。

「いずれにしても，留保，流出は，利益積立金額のプラス，マイナスとなる要素が留保であると考えてよい」，という文章中の，最初の「留保」は②留保欄を，後の「留保」は留保額を，それぞれ意味している。

「是否認のうち，留保，流出の代表的区分をまとめてみると次のようになる」，という文章中の，「留保」は，表の中の「留保」も含めて，②留保欄を意味している。

以上から明らかなように，上記にあつては，留保額と②留保欄とが明確に区別されていない。しかし，②留保欄にも③社外流出欄にも何れにも明記される留保額があるので，両者の区別は必要不可欠である。

2－3 流出額と③社外流出欄

「配当，賞与等として処分された額は原則として当期の社外流出を構成するものとして取扱われる」，という文章中の「社外流出」は，文章通り流出額を意味している。しかし，この文章に直ちに続く「次に，申告調整額のうち，次のものが社外流出であるから，これを除いて調整した金額が留保と考えてよいだろう」，という文章中の，「社外流出」は，別表四の③社外流出欄と流出額との両者を意味している。

後の引用文中のものについては次のように解せられる。

「留保と流出は，単に社外に払い出されたか否かで区分することができない」，という文章中の，「流出」は，③社外流出欄を意味している。

「留保所得金額は所得等の金額のうちの留保分であるから，減算留保はできない。そこで，減算流出とするのである」，という文章中の，「流出」も，又，「租税特別措置法上の特別控除額を減算流出とするのも同じ理由である」，という文章中の，「流出」も，何れも，③社外流出欄を意味している。

「いずれにしても、留保、流出は、利益積立金額のプラス、マイナスとなる要素が留保であると考えてよい」、という文章中の、「流出」も、③社外流出欄を意味している。

「社外流出の減算分（法人税申告書別表四※印）は、社外流出の加算分とは別次元の金額であるので、通算はしない」、という文章中の、2つの「社外流出」は、何れも③社外流出欄を意味している。

「是否認のうち留保、流出の代表的区分をまとめてみると次のようになる」、という文章中の、「流出」も、③社外流出欄を意味している。

以上から明らかなように、上記にあっては、流出額と③社外流出欄とが明確に区別されていない。しかし、②留保欄にも③社外流出欄にもいずれにも明記される流出額があるので、両者の区別は必要不可欠である。

ここで留保額、流出額と、留保所得の関係について述べておく。前二者は各項目に関するものであり、後者の留保所得は合計に関するものである。②留保欄と③社外流出欄に金額が明示される留保額、流出額と、留保所得との関係は次のようになる。①は総額欄の合計を表す。

②留保欄において

$$\text{留保所得} = \text{②留保額計} - \text{②流出額計}$$

③社外流出欄において

$$\text{①所得金額} - (\text{③流出額計} - \text{③留保額計}) = \text{留保所得}$$

ここでは左辺の第2項の小括弧が、③社外流出欄を表す。ただし、以下では便宜上、③社外流出欄は所得金額から留保所得を導出するものである、ということにする。尚、留保所得は②留保欄と③社外流出欄においてそれぞれ自己完結的に導出される、というのが正しい理解であり、両欄からそれぞれ一部を取

り上げ、それらを合算して留保所得と解するのは誤りである、ということを含め断っておく。

2-4 ③社外流出欄の留保額

「申告調整額のうち、次のものが社外流出であるから、これを除いて調整した金額が留保と考えてよいであろう」という文章中の、「社外流出」と「留保」とは両義的であり、一方では、この文章が例示する①～⑥の後に続く、次の3で引用する文章との関連では、それぞれ③社外流出欄と②留保欄とを意味し、他方では、この文章の前の文章との関連ではそれぞれ流出額と留保額とを意味している。従って「これを除いて」というのも両義的である。前者から述べる。

例示されている①～⑥は、その金額が③社外流出欄に明示され、「これを除いて」つまり、これらの項目については②留保欄では斜線／が引かれ、他の項目については②留保欄では金額が明示される、という解釈から前者の意味を導ける。次に後者について述べる。

例示されている①～⑥のうち、①～④は流出額であり、⑤と⑥は留保額であり、従って「これを除いて」というのは、①～④は留保額から削除することと、⑤と⑥は留保額に付加する、ということを含んでいる。「これを除いて」ということが、後者のような、正反対のことを含むことに対しては、相当の弁明が必要となる。そこで上記は、後で見るように、上の引用文に続く引用文の中で、この点について叙述している。

この叙述を先取りして言えば、上の文章中の、最後尾の「留保と考えてよいであろう」とは、③社外流出欄に金額が明示される、減算項目の、⑤と⑥と、別表四の②留保欄の、利益金のうちの内部留保と、加算項目のうち金額が明示されるものだが、留保所得を構成する、ということである。しかし、直ぐ後で述べるように、このような理解は誤りである。従って全体として、「申告調整額のうち、次のものが社外流出であるから、これを除いて調整した金額が留保

と考えてよいであろう」というのは、結局、誤りである、ということになる。

そもそも、「⑤受取配当等益金不算入額、還付金の益金不算入額、⑥措置法による特別控除等、欠損金の控除額」は、③社外流出欄に金額が明示され、それに対応する②留保欄では斜線／が引かれる。この斜線は、空事象を意味するのではなくて、空事象ではないこと、非空事象を意味する。つまり、これら「⑤……、⑥……」は、②留保欄では、最初の行に記入される、利益金のうちの内部留保に含まれていることを、斜線は意味しているのである。このような形で、「⑤……、⑥……」は、②留保欄にも③社外流出欄にも計上されているのである。

それ故に、②留保欄の、利益金のうちの内部留保と、③社外流出欄に金額が明示されている、「⑤……、⑥……」とを、②留保欄の明示されている加算項目と共に、合算して留保所得とすることは、二重計算つまりダブルカウントになり、誤りなのである。

3 ②留保欄と③社外流出欄

3-1 引用文

「留保と流出は、単に社外に払い出されたか否かで区分することができない。

例えば、未納の法人税（附帯税を除く。）は利益積立金額のマイナス要素となっているから、これを納付すればマイナス要素が減るので留保とされる——未払金が減少したと考えてほしい。

また、受取配当等益金不算入額は、所得金額の計算上は減算するが、所得等の金額には含まれている。留保所得金額は所得等の金額のうち留保分であるから、減算留保はできない。そこで、減算流出とするのである。

（注）租税特別措置法上の特別控除額を減算流出とするのも同じ理由である。

いずれにしても、留保、流出は、利益積立金額のプラス、マイナスとなる要素が留保であると考えてよい。

社外流出の減算分（法人税申告書別表四※印）は、社外流出の加算分とは別次元の金額であるので、通算はしない」山本守之〔1998a〕416頁。

3-2 ②留保欄・③社外流出欄と社外払い出し

「留保と流出は、単に社外に払い出されたか否かで区分することができない」というのは、これに続く文章の中で例示されている項目を取り上げつつ、補足して敷衍すれば、次のようになる。さしあたり、ここでいう「留保と流出」とは別表四の②留保欄と③社外流出欄のことを意味している。まず、未納の法人税は、「社外に払い出され」るにも拘らず、②留保欄に明示的に計上され、他方、受取配当等益金不算入額は、「社外に払い出され」ないにも拘らず、③社外流出欄に明示的に計上され、従って、②留保欄と③社外流出欄は「単に社外に払い出されたか否かで区分することができない」、ということになる。

それならば、両欄は如何なる基準によって区分されるのであろうか。上記は、後の方において、「いずれにしても、留保、流出は、利益積立金額のプラス、マイナスとなる要素が留保であると考えてよい」、とその基準を答えている。しかし、後で検討するように、この基準は誤りである。それ故に、翻って、「留保と流出は、単に社外に払い出されたか否かで区分することができない」というのも無意味な内容であるということになる。

3-3 受取配当等益金不算入額と減算流出

「受取配当等益金不算入額は、所得金額の計算上は減算するが、所得等の金額には含まれている。留保所得金額は所得等の金額のうちの留保分であるから、減算留保はできない。そこで、減算流出とするのである」というのは、誤りである。同様に、「租税特別措置法上の特別控除を減算流出とするのも同じ理由である」というのも誤りである。

さしあたり、言葉の意味を明確にしておくと、「減算留保」とは、減算項目

の金額を②留保欄に計上する、という意味であり、「減算流出」とは、減算項目の金額を③社外流出欄に計上する、という意味である。

上記は、「受取配当等益金不算入額は……減算留保はできない」というが、これは誤りであって、この正反対が正しい。つまり、受取配当等益金不算入額は②留保欄に計上デキル・シテイル・スベキデアル、というのが正しい。実際、それは②留保欄の最初の行に記入されている、利益金のうちの内部留保に計上されているのである。

もちろん、受取配当等益金不算入額も、租税特別措置法上の特別控除も、何れも、③社外流出欄にも計上されている。その計上の仕方は明示的である。それと同時に、これらは、②留保欄にも計上されているということである。内部留保に含まれる形で計上されているので、その計上の仕方はいわば陰伏的である。明示的と陰伏的との差はあれ、両欄に計上されているのである。

上記は、「留保所得金額は所得等の金額のうちの留保分である」ということを、「減算留保はできない」ということの根拠としているが、これは誤りである。むしろ「留保所得金額は所得等の金額のうちの留保分である」ということと、②留保欄に計上する、ということとは同じことなのである。ただ、先にも述べたように、計上の仕方について②留保欄は③社外流出欄とは異なっているのである。

上記は、「留保所得金額は所得等の金額のうちの留保分である」ということを原因として結果として「受取配当等益金不算入額は……減算流出とする」と述べているが、これは誤りである。両者は、前者を原因として後者を結果とするような因果関係にはない。両者は同じことなのである。誤解を恐れず敢えて言えば、③社外流出欄に受取配当等益金不算入額を計上することによって、初めて「留保所得金額は所得等の金額のうちの留保分である」ということになるのである。

従って、又、「留保所得金額は所得等の金額のうち留保分である」というの

は、③社外流出欄についても言及されたものである、ということになる。上記は、これは専ら②留保欄について言及されたもの、と考えているが、それは誤りである。むしろ、明示的には、②留保欄よりは③社外流出欄について言及されたもの、と考えたほうがよい。と言うのは、「留保所得金額は所得等の金額のうち留保分である」という文章中の、「所得等の金額」とは、所得金額に、減算項目のうちの留保額を付加したものであり、この留保額に、所得金額から、加算項目のうちの流出額を差し引いた残額を付加すれば、「留保所得金額は……留保分である」ということになり、このことは③社外流出欄における留保所得の導出を意味しているからである。②留保欄と③社外流出欄とは同値なので、後者について言及されたことは前者についても言及されたことにもなるが、しかし、上の文章は、明示的には③社外流出欄について言及されているのである。先に、②留保欄について言及されたものとして検討したのは、単に両欄が同値である、ということに基づいていたのである。

以上で述べたことから明らかなように、「留保所得金額は所得等の金額のうち留保分である」という結論は、②留保欄だけでは不十分で、③社外流出欄も考慮することによって初めて十全になる、という指摘は誤りである。そのような結論は相互補完的に両欄に跨っている、という指摘は誤りである。そのような結論は、両欄それぞれにおいて独立に成り立っている、というのが正しいのである。ただ、明示的には、②留保欄よりも、むしろ③社外流出欄について言及されたものと解したほうがよいということである。

3-4 ②留保欄と③社外流出欄の合算

「留保、流出は、利益積立金額のプラス、マイナスとなる要素が留保である」というのは、原表現を変えずに補足して敷衍すれば次のようになる。別表四の②「留保」欄と③社外「流出」欄において「は」受取配当等益金不算入額のように「利益積立金額のプラス」となる要素と、それだけではなく、それと

共に、未納の法人税のように「マイナスとなる要素が留保」所得「である」、というようになる。対応させて言うために、順序を変えて言えば、次のようになる。別表四の②「留保」欄においては、未納の法人税のように「マイナスとなる要素が留保」所得「である」し、③社外「流出」欄において「は」受取配当等益金不算入額のように「利益積立金額のプラス」となる要素が留保所得である、ということになる。

しかし、このような理解は誤りである。と言うのは、上記は、②留保欄における「マイナスとなる要素」と、③社外流出欄における「プラス」となる要素とが、合算されて、留保所得を構成する、かの如く解しているが、両欄はこのように合算される関係にはないからである。②留保欄と③社外流出欄においてそれぞれ例示されている項目が合算されて留保所得の一部を構成するのは確かであるが、しかし、両欄は合算される関係にはないのである。②留保欄でも留保所得が自己完結的に導出され、又、③社外流出欄でも留保所得が自己完結的に導出される。両欄からそれぞれ一部が取り出され、それらが合算され、留保所得を構成するのではないのである。それぞれの欄において独自に導出されるのである。

3-5 ③社外流出欄の通算

「社外流出の減算分（法人税申告書別表四※印）は、社外流出の加算分とは別次元の金額であるので、通算はしない」というのは、誤りである。と言うのは、両者は同じ次元の金額であり、従って通算でき、又、実際に通算するからである。③社外流出欄の合計において、一つの欄に減算分と加算分とを並記するのは、別次元だからではなく、又、通算できないからではなく、同じ次元であり通算できるが、他の理由から並記するにすぎないのである。

①総額欄の合計を所得金額とし、②留保欄の合計を留保所得とすれば、次のような検算式が成り立っている。

$$\begin{aligned}
 \text{留保所得} &= \text{所得金額} - \text{③社外流出欄の加} \\
 &\quad \text{算項目の合計} \\
 &\quad + \text{③社外流出欄の減} \\
 &\quad \text{算項目の合計}
 \end{aligned}$$

この検算式から明らかなように、社外流出欄の、加算項目の合計と減算項目の合計とは、実際に通算されているのである。

このように通算されるのは、両者は何れも、留保所得を導出する際に、方向は逆だが、同じものとの関係にあるからである。つまり、同じ所得金額との関係にあるからである。

通算でき、又、実際に通算するにも拘わらず、減算分と加算分とを並記するのは、特に減算分が、別の計算の際に参考として必要となるからである。例えば、別表三(一)において所得等の金額を算出する時、所得金額に、減算分とほぼ同一のものを加えるが、その際に、加算分は不要であるが、減算分は参考として必要となるからである。

上記において、「社外流出の減算分（法人税申告書別表四※印）は、社外流出の加算分とは別次元の金額である」という時、同次元の金額として想定されているものは何か。それは、②留保欄の、利益金のうちの内部留保額と、加算項目で明示されている金額との二者である。つまり、上記は、この二者と、「社外流出の減算分」とを合計したものが、留保所得をなす、と解しているのである。つまり、前二者と、後者とは「通算」できる、と解しているのである。

しかし、このような理解は誤りである。と言うのは、「社外流出の減算分」は、二者のうちの前者つまり利益金のうちの内部留保の一部をなすからである。結局、「社外流出の減算分（法人税申告書別表四※印）は、社外流出の加算分とは別次元の金額である」という誤りは、先の二者と、「社外流算の減算分」

との合計が留保所得を成す、という誤りと軌を一にしているのである。

4 金額明示と非空事象

4-1 引用文

「是否認のうち、留保、流出の代表的区分をまとめてみると次のようになる。

| | 留 保 | そ の 他 |
|-----|---|---|
| 加 算 | 減価償却超過額 (圧縮限度超過額) 各資産格下げ否認額 引当金(準備金)繰入(積立)超過額 未払寄附金否認 前期仮払寄附金当期消却否認 当期未払事業税損金否認 損金計上法人税等未払金 損金計上法人税(本税),道府県民税 損金計上道府県民税利子割 | 交際費等, 寄附金損金不算入額 損金計上役員賞与 損金計上附帯税(除く利子税) 損金計上地方税延滞金, 加算金等 高額役員報酬否認 法人税額から控除される所得税額 受取配当等の益金算入額 |
| 減 算 | 減価償却超過額当期認容額 納税充当金から支出した事業税等 利益処分による各準備金 利益処分による圧縮積立金 仮払寄附金認容 前期未払寄附金当期支出 法人税等中間納付額還付金 | 受取配当等の益金不算入額 収用等の特別控除額 所得税額および欠損繰戻しによる還 付金等 欠損金の当期控除額 |

」山本守之〔1998a〕416頁。

4-2 金額明示と非空事象

上の表中の、「留保」と「その他」は、明示されている項目から判断して、それぞれ、別表四の②留保欄と③社外流出欄とを意味している。翻って、「是否認のうち、留保、流出の代表的区分をまとめてみると次のようになる」、という文章中の、「留保、流出」もそれぞれ、②留保欄と③社外流出欄を意味していることになる。

上記は、この別表四を、先の引用文から明らかなように、次のように解して

いる。上の表では省略されているが、②留保欄には、加算項目の記入個所の直ぐ上に、利益金のうち内部留保が記入されている。そこで、②留保欄の、この内部留保と、加算項目のうち金額が明示されているものと、③社外流出欄の減算項目のうち金額が明示されているものとを合計したものが、留保所得である、と上記は解している。しかし、先にも述べたように、このような理解は誤りである。

このような誤りは次のような理解に端を発している。②留保欄に金額が明示される各項目に対応して、③社外流出欄には斜線／が引かれるが、この斜線／の意味を空事象と理解し、同様に、③社外流出欄に金額が明示される各項目に対応して、②留保欄には斜線／が引かれるが、この斜線／の意味を空事象と理解している。しかし、このような理解は誤りである。と言うのは、空ではなく、有だからである。

かような誤りは、②留保欄と③社外流出欄のそれぞれの機能、そして両者の異同を、上記が明らかにしえなかったことと、軌を一にしている。つまり、②留保欄と③社外流出欄とはそれぞれ自己完結的に留保所得を導出するものであるという点において同一であり、ただ、何から導出するかという点において両者は異なり、前者では利益金から、後者では所得金額から、それぞれ導出されるという点で異なり、結果として導出される留保所得の大きさは同一である、ということを明確にしえなかったことと、先の誤りは軌を一にしているのである。

空事象でないことを、つまり非空事象であることを、上の表の中の、それぞれ最初の例を取り上げて述べておく。

②留保欄の、加算項目のうちの、減価償却超過額について、③社外流出欄では斜線が引かれるが、これは、所得金額に含まれていることを意味する。

②留保欄の、減算項目のうちの、減価償却超過額当期認容額について、③社外流出欄では斜線が引かれているが、これは、所得金額を導出する際に、削除

されていることを意味する。

③社外流出欄の、加算項目のうちの交際費等、寄附金損金不算入額について、②留保欄では斜線が引かれているが、これは、利益金を導出する際に、削除されていることを意味する。

③社外流出欄の、減算項目のうちの、受取配当等の益金不算入額について、②留保欄では斜線が引かれているが、これは、利益金に含まれていることを意味する。

以上のように、斜線は空事象ではないことを意味しているのである。従って又、②留保欄と③社外流出欄はそれぞれ自己完結的に留保所得を導出するものとなっているのである。

5 おわりに

以上の検討から明らかなように、留保所得したがって法人税法施行規則別表四に関する通説は、溷濁しており、正鵠を射ていない。最大のアキレス腱は、減算項目の留保額を、二重計算つまりダブルカウントしていることである。何よりも理解すべきは、別表四の②留保欄と③社外流出欄それぞれが同じく留保所得を自己完結的に導出するものである、ということであり、従って、各項目は一方の欄に金額が明示され他方の欄には斜線／が引かれるが、この斜線は空事象ではないことを意味している、ということである。

〈参考文献〉

井上久彌・柳 裕治・矢内一好〔1999〕『法人税の計算と理論』税務研究会。

河野惟隆〔1995〕『法人税・所得税の研究』税務経理協会。

河野惟隆〔1999〕「別表四は極めて簡単である!!」『速報税理』1999年4月1日号。ぎょうせい。

河野惟隆〔1999〕「法人税法の別表四の構造と解釈」『税理』1999年7月号。ぎ

ようせい。

河野惟隆〔1999〕「法人税法施行規則別表四の構造」税務会計研究学会『税務会計研究』第十号。第一法規出版。

山本守之〔1998a〕『法人税法通論』税務経理協会。

山本守之〔1998b〕『体系法人税法』税務経理協会。