

非適格合併における譲渡損益

——別表四における——

河野 惟隆

The Transfer Profit and Loss in the Unqualified Merger :
In the Schedule Form 4

KOHNO, Koretaka

キーワード: 非適格合併、譲渡利益、譲渡損失、益金算入留保額、損金算入流出額

目次

- 1 はじめに
- 2 既存文献
- 3 法人税法・法人税法施行令の利益積立金額と非適格合併における譲渡損益
- 4 法人税法の留保金額と非適格合併における譲渡損益
- 5 別表四の ② 欄・③ 欄と非適格合併における譲渡損益
- 6 おわりに

1 はじめに

本稿の問題意識は、非適格合併における譲渡利益額ならびに譲渡損失額とを、法人税法施行規則別表四において、② 欄は斜線とし、③ 欄に明記させるのは、法人税法・法人税法施行令と矛盾するのではないか、法令と整合的にするのならば、別表四では、③ 欄を斜線とし、② 欄に明記させるべきではないか、というものである。

この背後には、別表四に対する筆者の次のような理解がある。別表四の ② 欄の最上行の留保は、利益金留保額の略称であり、② 欄全体は、この利益金留保額に対して、付加・削減して、最下行の合計で、留保所得金額を算出する欄である。③ 欄の社外流出は、利益金社外流出の略称であり、③ 欄全体は、この利益金社外流出に付加・削減して、所得金額から、留保所得金額を算出するため、最下行で二行連記で付加額合計と削減額合計を算出する欄である。② 欄は、決して留保額を算出する欄ではなく、③ 欄は社外流出額を算出する欄ではない。

2 既存文献

非適格合併を行った場合

非適格合併を行った場合において、合併に係る譲渡損益が発生するのは合併の日であり、それを法人税法第 62 条第 2 項において、合併の日の前日の属する事業年度の益金の額または損金の額とみなす旨の規定がなされているに過ぎない。

すなわち、最後事業年度における留保利益に合併に係る譲渡損益を含めるのは実態にそぐわないと考えられることから、法人税法第 67 条第 3 項において、合併に係る譲渡損益を考慮する前の金額により同族会社の留保金課税の計算を行うことが明らかにされている。

そのため、法人税確定申告書別表四においても、「非適格合併又は非適格分割型分割による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額」については、社外流出額として取り扱われている。

佐藤 信祐 [2008] 85-86 頁。

しかし、「最後事業年度における留保利益に合併に係る譲渡損益を含めるのは実態にそぐわないと考えられることから、法人税法第 67 条第 3 項において、合併に係る譲渡損益を考慮する前の金額により同族会社の留保金課税の計算を行うことが明らかにされている」、としても、「そのため」、とはならないように思われる。つまり、「合併に係る譲渡損益を考慮する前の金額により同族会社の留保金課税の計算を行う」、としても、「法人税確定申告書別表四においても、『非適格合併又は非適格分割型分割による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額』については、社外流出額として取り扱われている」、ということ、を、招来しないように思われる。

別表四においては、その ① 欄においては、「区分」、で言えば、「合計」、の金額に、「非適格合併又は非適格分割型分割による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額」、を加えて、「差引計」、としており、その際に、「非適格合併又は非適格分割型分割による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額」、については、② 欄については、斜線になっており、③ 欄に金額を記入するようになっている。結論から先に言えば、この逆が、つまり、③ 欄を斜線とし、② 欄に金額を記入するのが、正しいように思われるのである。

そもそも、「非適格合併又は非適格分割型分割による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額」、のうち、前者の「譲渡利益額」は益金算入額であるが、詳細は後述することにして、結論的に言えば、仮に、これを ③ 欄に記入すると、流出額ということになり、矛盾することになり、他方、後者の「譲渡損失額」は、損金算入額であるが、仮に、これを ③ 欄に記入すると、留保額ということになり、矛盾することになる。これに対して、前者の「譲渡利益額」を ② 欄に記入すると、留保額ということになり、正当であり、他方、後者の「譲渡損失額」を ② 欄に記入すると、流出額ということになり、正当である。

非適格分割型分割を行った場合

非適格分割型分割を行った場合において、分割に係る譲渡損益が発生するのは分割の日であり、それを法人税法第 62 条第 2 項において、分割の日の前日の属する事業年度の益金の額または損金の額とみなす旨の規定がなされているに過ぎない。さらに、分割型分割の場合には、分割法人の株主に対して分割承継法人株式等を現物配当により分配することから、分割に係る譲渡損益を同族会社の留保金

課税の計算に含めることは適當ではない。

そのため、法人税法第 67 条第 3 項において、分割に係る譲渡損益を考慮する前の金額により同族会社の留保金課税の計算を行うことが明らかにされており、

法人税確定申告書別表四においても、「非適格合併又は非適格分割型分割による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額」については、社外流出額として取り扱われている。

佐藤 信祐 [2008] 142 頁。

ここでも、上で、非適格合併について行った指摘と、同様の指摘ができるので、このことを述べるにとどめ、具体的な指摘は割愛することにする。

3 利益積立金額

法人税法 第二条 (定義)

十八 利益積立金額 法人の所得の金額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

(利益積立金額)

第九条 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 (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 から第十三号 までに掲げる金額の合計額を減算した金額に、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十三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、)

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、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

リ 欠損金額

ヌ 法人税及び地方法人税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として納付することとなる金額

ハ 剰余金の配当若しくは利益の配当、投資信託及び投資法人に関する法律第三十七条（金銭の分配）の金銭の分配又は資産の流動化に関する法律（平成十年法律第百五号）第百十五条第一項（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の合計額

「非適格合併による譲渡利益額」 は、益金算入留保額であり、これは、上の条文において、第一号のロからトのように、特記されていない。言うまでもなく、これは、イの、所得の金額に既に含まれており、特記する必要がないのである。

他方、「非適格合併による譲渡損失額」 は、損金算入流出額であるが、これも、リ 以下のように、特記されていない。それと言うのも、これは、イの、所得の金額を算出する際に、所得の金額から既に削減されているから、特記する必要がないのである。

4 留保金額

法人税法

（特定同族会社の特別税率）

第六十七条 内国法人である特定同族会社の各事業年度の留保金額が留保控除額を超える場合には、その特定同族会社に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額は、前条第一項又は第二項の規定にかかわらず、これらの規定により計算した法人税の額に、その超える部分の留保金額を次の各号に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に当該各号に定める割合を乗じて計算した金額の合計額を加算した金額とする。

3 第一項に規定する留保金額とは、次に掲げる金額の合計額（第五項において「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前条第一項又は第二項の規定により計算した法人税の額及び当該事業年度の地方法人税法第九条第二項（課税標準）に規定する課税標準法人税額につき同法第三章（税額の計算）の規定により計算した地方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政令で定めるところによ

り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（第六十二条第二項（合併及び分割による資産等の時価による譲渡）に規定する最後事業年度にあつては、同項に規定する資産及び負債の同項に規定する譲渡がないものとして計算した場合における所得の金額）

二 第二十三条（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額に算入されなかつた金額

三 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つた金額

四 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つた金額

五 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、その受け取る附帯税の負担額及び附帯税の負担額の減少額並びに同条第六項に規定する還付を受ける金額

六 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

9 第三項に規定する留保した金額から除く金額その他第一項から第五項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

ここにおいても、先に3で行った指摘と同様の指摘が可能である。ここではこの点を述べるにとどめ、具体的な指摘は割愛することにする。

5 別表四の ② 欄と ③ 欄

法人税法

（各事業年度の所得の金額の計算）

第二十二条 内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

2 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による

資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

3 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

- 一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
- 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

上に条文を定式化すると次のようになる。

$$\begin{aligned} \text{所得金額} &= \text{益金} - \text{損金} \\ &= (\text{収益} + \text{益金算入額} - \text{益金不算入額}) \\ &\quad - (\text{原価} \cdot \text{費用} \cdot \text{損失} + \text{損金算入額} - \text{損金不算入額}) \end{aligned}$$

これを変換すると次のようになる。

$$\begin{aligned} \text{所得金額} &= (\text{収益} - \text{原価} \cdot \text{費用} \cdot \text{損失}) \\ &\quad + (\text{益金算入額} + \text{損金不算入額}) - (\text{益金不算入額} + \text{損金算入額}) \\ &= \text{利益金} \\ &\quad + (\text{益金算入額} + \text{損金不算入額}) - (\text{益金不算入額} + \text{損金算入額}) \end{aligned}$$

さらに右辺の各項を次のように留保額と流出額とに分割する。

$$\begin{aligned} \text{所得金額} &= \text{利益金留保額} + \text{利益金流出額} \\ &\quad + (\text{益金算入留保額} + \text{益金算入流出額} + \text{損金不算入留保額} \\ &\quad \quad \quad + \text{損金不算入流出額}) \\ &\quad - (\text{益金不算入留保額} + \text{益金不算入流出額} + \text{損金算入留保額} \\ &\quad \quad \quad + \text{損金算入流出額}) \end{aligned}$$

両辺の各項を移項し整理すると、次のようになる。

$$\begin{aligned} &\text{利益金留保額} + (\text{損金不算入留保額} + \text{益金算入留保額}) - (\text{損金算入流出額} + \text{益金不算入流出額}) \\ &= \\ &\text{所得金額} - [\{ \text{利益金流出額} + (\text{損金不算入流出額} + \text{益金算入流出額}) \} - (\text{損金算入留保額} + \text{益金不算入留保額})] \end{aligned}$$

上式において、右辺は、一事業年度で考えれば、法人税法第六十七条第三項が規定する留保金額に税額を加えた（別表三で規定されている）留保所得金額を表し、法人の設立以後、当該事業年度まで考えれば、法人税法第二条第十八号・法人税法施行令第九条第一項が規定する、税引き前の、利益積立金額を表している。

上式の右辺は、第1項は、別表四の①欄の最下行の合計を表し、第2項の大括弧は、その大括弧の直前のマイナスの符号を含めて、③欄の全体を表している。他方、左辺は、②欄の全体を表している。両辺が等しいので、①欄の合計を含めた、③欄の全体が法人税法・法人税法施行令を表している限りで、②欄も法人税法・法人税法施行令を表している、ということになる。

先に条文について確認したように、「非適格合併による譲渡利益額」は、益金算入留保額であるが、これは、所得金額に既に付加されているから、特記されていないし、他方、「非適格合併による譲渡損失額」は、損金算入流出額であるが、これも、所得金額を算出する際に、所得金額から既に削減されているから、特記されていない。この限りで、非適格合併における譲渡損益に関する、法人税法・法人税法施行令の規定は、正しい。しかし、法人税法施行規則別表四のように、非適格合併における譲渡損益を、③欄に明記させることは、誤りのように思われる。

上式の左辺には、益金算入留保額と損金算入流出額とが明記されている。左辺は、別表四の②欄を表しているので、非適格合併における譲渡損益は、②欄に明記するのが正しく、これに関して、②欄を斜線にするのは誤りのように思われる。

6 おわりに

別表四において、②欄は、利益金留保額から留保所得を算出する、欄である。他方、③欄は、所得金額から、留保所得を算出するために、所得金額に付加・削減するものを算出する、欄であるが、これを所得金額から留保所得を算出すると見做すことにする。そうすれば、両欄は、留保所得を算出する欄として、同値である、ということになる。そうすると、非適格合併における譲渡損益は、現行の法人税法施行規則とは逆に、②欄に金額が明記され、③欄は斜線にするのが正しいように思われる。

〔参考文献〕

- 河野 惟隆 [2001] 『法人税法別表四の新解釈』 税務経理協会。
佐藤 信祐 [2008] 『組織再編におけるのれんの税務』 中央経済社。

(受理日：2016年3月23日)

