



法人税法における別表四と 留保所得に関する一考察

水戸支部 中山 卓也

本稿では、法人税法における別表四の構造について検討し、そこで留保所得がどのように導出されるのかを考察する。

第1章 別表四の構造

法人は各事業年度の所得金額の算出を別表四において行う。法人税法では、「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする。(法人税法第21条)」また「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額とする。(法人税法第22条)」と規定している。具体的には、別表四において、確定決算による当期利益又は当期欠損の額に、益金算入額と損金不算入額を加算し、益金不算入額と損金算入額を減算することにより所得金額又は欠損金額を算出する。

以下、別表四についての記述は次のように行うこととする。

別表四の横の行の区分番号1、2、…46はそのまま使用することとする。また、別表四の縦の列の最上段の総額欄、留保欄、社外流出欄の①、②、③についてもそのまま使用することとする。

行の区分欄の番号1、2、…46と縦の列の最上段の番号①、②、③の組み合わせを例えば16・③と示し、またそれは記入欄あるいは記入欄の金額を表すこととする。

別表四は次のように要約できる。

図表1 別表四の要約

		①総額欄	②留保欄	③社外流出欄
利益金		利益金	利益金留保額	利益金流出額
加算	損金不算入	流出額		流出額
		留保額	留保額	
	益金算入	留保額	留保額	
		流出額		流出額
減算	損金算入	流出額	流出額	
		留保額		留保額
	益金不算入	留保額		留保額
		流出額	流出額	
合計		所得金額	留保所得	③流出額計 ③留保額計

ただし、別表四の27～32、35、38、42、44、45はそれぞれ加算・減算されるが、図表1ではいずれかにあてはまることになる。また以下ではそれらの項目は、加算は13・①、減算は25・①に含まれるものとする。

以下、別表四について述べるのに際し、次の点を踏まえておく。

法人に所得が実際に留保されている場合、その金額を留保額と呼び、別表四の②留保欄とは区別する。また同様に、法人から所得が実際に流出している場合、その金額を流出額と呼び、別表四の③社外流出欄とは区別する。

利益金から所得金額を導出する際に、金額を加えたり減じたりすることを「加算」「減算」と呼ぶが、これと区別するために、利益金または所得金額から留保利益を導出する際に、金額を加えたり減じたりすることを「付加」「削減」と呼ぶこととする。

別表四の縦の列は、①総額欄、②留保欄、③社外流出欄から構成される。

①総額欄では利益金に、利益金には含まれていないが所得金額には含めるべきものを加算(損金不算入・益金算入)し、利益金には含まれているが所得金額には含めるべきでないものを減算(損金算入・益金不算入)し、所得金額を導出する。これを式で表すと次のようになる。

$$\begin{aligned} \text{所得金額} &= \text{利益金} + \text{加算} - \text{減算} \\ 46 \cdot \text{①} &= 1 \cdot \text{①} + 13 \cdot \text{①} - 25 \cdot \text{①} \end{aligned}$$

②留保欄と③社外流出欄はともに留保所得を導出する。しかし、②留保欄は利益金から留保所得を導出し、③社外流出欄は所得金額から留保所得を導出する。この

点について、第2章以下で詳しく検討していくことにする。

第2章 別表四の②留保欄と③社外流出欄の同値性

ここでは、別表四の②留保欄における利益金からの留保所得の導出のプロセスと③社外流出欄における所得金額からの留保所得の導出のプロセスをみることにし、別表四における②留保欄と③社外流出欄の同値性について検証する。

第1節 利益金からの留保所得の導出

②留保欄では、利益金から配当等の利益金流出額を控除した利益金留保額に加算項目のうちの留保額を付加し、減算項目のうち流出額を削減することにより留保所得が導出される。これを式で表すと次のようになる。

$$\begin{aligned} \text{留保所得} &= \text{利益金留保額} + \text{加算留保額} - \text{減算流出額} \\ 46 \cdot \text{②} &= 1 \cdot \text{②} + 13 \cdot \text{②} - 25 \cdot \text{②} \quad [1] \end{aligned}$$

[1] 式の46・②は別表四の留保所得、1・②は利益金から配当等の社外流出額を控除した利益留保額、13・②は②留保欄の加算項目のうちの留保額の合計、25・②は②留保欄の減算項目のうち流出額の合計である。②留保欄の最上段の1・②には、利益金から配当等の社外流出額を控除した利益留保額が記入される。

加算項目のうちの留保額は、利益金には含まれていないが、留保所得には含まれているので、②留保欄で利益金から留保所得を導出する際に、利益金に付加される。

減算項目のうち流出額は、利益金には含まれているが、所得金額には含まれないので、②留保欄で利益金から留保所得を導出する際に、利益金から削減される。

また、[1] 式を②留保欄と対応させると次のように書き換えることができる。

$$\begin{aligned} \text{留保所得} &= \text{利益金留保額} + \text{留保額} - \text{流出額} \\ 46 \cdot \text{②} &= 1 \cdot \text{②} + 13 \cdot \text{②} - 25 \cdot \text{②} \\ &= (1 \cdot \text{①} - 1 \cdot \text{③}) + 13 \cdot \text{②} - 25 \cdot \text{②} \\ &= (\text{利益金} - \text{利益金流出額}) + \text{留保額} - \text{流出額} \quad [2] \end{aligned}$$

以上より、別表四の②留保欄は、全体として利益金1・①と利益金流出額1・③との関連で、利益金から留保所得を導出するプロセスを表していることが明確となる。すなわち②留保欄は、利益金に留保額を付加し、利益金から流出額を削減することにより留保所得を導出するプロセスを示しているのである。以下では、このことを前提に、②留保欄は利益金から留保所得を導出するプロセスであると表現することにする。

また、②留保欄には、留保額のみならず、流出額も計上される。すなわち、減算項目のうち流出額は、利益金から留保所得を導出する際に利益金から削減すべく、その金額が②留保欄に計上される。

第2節 所得金額からの留保所得の導出

③社外流出欄では、配当等の利益金流出額に加算項目のうち流出額を付加したものと、減算項目のうち留保額がそれぞれ合算されず、46・③と46・③外※として算出される。これを式で表すと次のようになる。

$$\begin{aligned} \text{留保所得} &= \text{所得金額} - ((\text{利益金流出額} + \text{加算流出額}) - \text{減算留保額}) \\ 46 \cdot \text{②} &= 46 \cdot \text{①} - (46 \cdot \text{③} - 46 \cdot \text{③外※}) \quad [3] \end{aligned}$$

③社外流出欄の最上段の1・③には配当、その他の利益金流出額が記入される。

加算項目のうち流出額は、所得金額には含まれているが、留保所得には含まれていないので、③社外流出欄で所得金額から留保所得を導出する際に所得金額から削減される。

減算項目のうち留保額は、所得金額には含まれていないが、留保所得には含まれているので、③社外流出欄で所得金額から留保所得を導出する際に付加される。

また、[3] 式を③社外流出欄と対応させると次のように書き換えることができる。

$$\begin{aligned} &(\text{利益金流出額} + \text{加算流出額}) - \text{減算留保額} \\ &= 46 \cdot \text{③} - 46 \cdot \text{③外※} \\ &= (1 \cdot \text{③} + 13 \cdot \text{③}) - 25 \cdot \text{③} \\ &= (1 \cdot \text{①} - 1 \cdot \text{②}) + (13 \cdot \text{①} - 13 \cdot \text{②}) - (25 \cdot \text{①} - 25 \cdot \text{②}) \\ &= (1 \cdot \text{①} - 13 \cdot \text{①} - 25 \cdot \text{①}) - (1 \cdot \text{②} + 13 \cdot \text{②} - 25 \cdot \text{②}) \\ &= 46 \cdot \text{①} - 46 \cdot \text{②} \\ &= \text{所得金額} - \text{留保所得} \quad [4] \end{aligned}$$

以上より、別表四の③社外流出欄は、全体として所得金額46・①との関連で、所得金額から留保所得を導出するプロセスを表していることが明確となる。すなわち③社外流出欄は所得金額から流出額を削減し、所得金額に留保額を付加することにより留保所得を導出するプロセスを示しているのである。

以下では、このことを前提に、③社外流出欄は所得金額から留保所得を導出するプロセスであると表現することにする。また、③社外流出欄には、流出額のみならず留保額も計上される。すなわち、減算項目のうち留保額は、所得金額から留保所得を導出する際に所得金額に付加すべく、その金額が③社外流出欄に計上される。

第3節 ②留保欄と③社外流出欄の同値性

以上より、別表四の②留保欄と③社外流出欄が同値であることが明確となった。つまり、②留保欄は利益金から留保所得を導出しており、③社外流出欄は所得金額から留保所得を導出しており、ともに留保所得を導出しているという意味において同値であるといえる。

第3章 別表四の②留保欄・③社外流出欄における金額の記入と斜線「/」の意味

別表四では、①総額欄において損益計算書の当期利益または欠損の額に、表側の「区分」に応じて損金不算入額と益金算入額を加算し、損金算入額と益金不算入額を減算して所得金額を導出する。また、①総額欄に記入された金額は②留保欄か③社外流出欄のいずれかに記入される。金額の記入されない②留保欄か③社外流出欄には斜線「/」が記入される。

しかし、これは①総額欄の金額が、②留保欄か③社外流出欄のいずれかにしか含まれないということの意味しているわけではない。

以下、①総額欄の金額が、②留保欄か③社外流出欄のいずれかに記入され、いずれかには斜線「/」が記入されることの本質的な意味を検討する。例として、加算欄に記入される金額であり留保されるもの、加算欄に記入される金額であり社外流出するもの、減算欄に記入される金額であり社外流出するもの、減算欄に記入される金額で留保されるもの、以上の4つのパターンに分類して

検討する。

第1節 加算欄に記入される金額であり留保されるもの

加算欄に記入される金額であり留保されるものに、損金不算入・留保額と益金算入・留保額がある。ここでは、損金不算入・留保額である減価償却費の償却超過額(別表四7・②)を例にとり検討する。

減価償却の償却超過額は、損金不算入の留保額である。これは、利益金から所得金額を導出するプロセスを示す①総額欄において、7・①にその金額が記入され、利益金に加算される。すなわち、所得金額を構成する。

また、利益金から留保所得を導出するプロセスを示す②留保欄において、7・②にその金額が記入され、利益金に付加される。すなわち、留保所得を構成する。また、所得金額から留保所得を導出するプロセスを示す③社外流出欄において、その金額は所得金額にも留保所得にも含まれているため、所得金額に付加も削減もされず、7・③には斜線「/」が記入される。ここで③社外流出欄に減価償却の償却超過額が明示されず、斜線「/」が記入されることは、この金額が所得金額と留保所得の両方を構成しており、調整不要であるという意味においてである。言い換えれば、7・③の斜線「/」は、7・②と同額の減価償却の償却超過額が存在していることを陰伏的に示しているのである。

第2節 加算欄に記入される金額であり社外流出するもの

加算欄に記入される金額であり社外流出するものに、損金不算入・流出額と益金算入・流出額がある。ここでは、損金不算入・流出額である交際費等の損金不算入額(別表四9・③)を例にとり検討する。

交際費等の損金不算入額は、損金不算入の流出額である。これは、利益金から所得金額を導出するプロセスを示す①総額欄において、9・①にその金額が記入され、利益金に加算される。すなわち、所得金額を構成する。

また、所得金額から留保所得を導出するプロセスを示す③社外流出欄において、9・③にその金額が記入され、所得金額から削減される。すなわち、留保所得を構成しない。

また、利益金から留保所得を導出するプロセスを示す

②留保欄において、その金額は利益金にも留保所得にも含まれていないため、利益金に付加も削減もされず、9・②には斜線「/」が記入される。ここで②留保欄に交際費等の損金不算入額が明示されず、斜線「/」が記入されることは、この金額が利益金と留保所得の両方を構成しておらず、調整不要であるという意味においてである。言い換えれば、9・②の斜線「/」は、9・③と同額の交際費等の額が存在していないことを陰伏的に示しているのである。

第3節 減算欄に記入される金額であり社外流出するもの

減算欄に記入される金額であり社外流出するものに、損金算入・流出額と益金不算入・流出額がある。ここでは、損金算入・流出額である減価償却超過額の当期認容額(別表四14・②)を例にとり検討する。

減価償却超過額の当期認容額は、損金算入の流出額である。これは、利益金から所得金額を導出するプロセスを示す①総額欄において、14・①にその金額が記入され、利益金から減算される。すなわち、所得金額を構成しない。

また、利益金から留保所得を導出するプロセスを示す②留保欄において、14・②にその金額が記入され、利益金から削減される。すなわち、留保所得を構成しない。

また、所得金額から留保所得を導出するプロセスを示す③社外流出欄において、その金額は所得金額にも留保所得にも含まれていないため、所得金額に付加も削減もされず、別表四14・③には斜線「/」が記入される。ここで③社外流出欄に減価償却超過額の当期認容額が明示されず、斜線「/」が記入されることは、この金額が所得金額と留保所得の両方を構成しておらず、調整不要であるという意味においてである。言い換えれば、14・③の斜線「/」は、14・②と同額の減価償却超過額の当期認容額が存在していないことを陰伏的に示しているのである。

第4節 減算欄に記入される金額であり留保されるもの

減算欄に記入される金額であり留保されるものに、損金算入・留保額と益金不算入・留保額がある。ここでは、益金不算入・留保額である受取配当等の益金不算入額(別

表四16・③)を例にとり検討する。

受取配当等の益金不算入額は、益金不算入の留保額である。これは、利益金から所得金額を導出するプロセスを示す①総額欄において、16・①にその金額が記入され、利益金から減算される。すなわち、所得金額を構成しない。

また、所得金額から留保所得を導出するプロセスを示す③社外流出欄において、16・③にその金額が記入され、所得金額に付加される。すなわち、留保所得を構成する。

また、利益金から留保所得を導出するプロセスを示す②留保欄において、その金額は利益金にも留保所得にも含まれているため、所得金額に付加も削減もされず、16・②には斜線「/」が記入される。ここで②留保欄に受取配当等の益金不算入額が明示されず、斜線「/」が記入されることは、この金額が利益金と留保所得の両方を構成しており、調整不要であるという意味においてである。言い換えれば、16・②の斜線「/」は、16・③と同額の受取配当等の額が存在していることを陰伏的に示しているのである。

第5節 受取利息の源泉所得税と利子割額

上記の分類に従い受取利息の源泉所得税と利子割について考察する。

受取利息の源泉所得税は、法人税額からの控除または還付を受ける場合には、その金額は損金の額に算入しないと規定されている(法人税法第40条)。逆にこれらの規定の適用を受けない場合、当該所得税額は損金算入されることになる。またその金額は社外流出している。よって、受取利息の源泉所得税額は、「加算欄に記入される金額であり社外流出するもの」であり、「法人税額から控除される所得税額」として①総額欄において31・①、③社外流出欄において31・③にその金額が記入される損金不算入・流出額である。

また、31・②には斜線「/」が記入される。これはこの金額が利益金と留保所得の両方を構成しておらず、調整不要という意味においてである。言い換えれば31・②の斜線「/」は31・③と同額の源泉所得税額が存在していないことを陰伏的に示しているのである。

一方、受取利息の利子割は、道府県民税(地方税法第23条第3の2項)であり、損金不算入(法人税法第38条第2項第2号)である。また、留保金額(法人税法第67

条第3項)は「(「所得等の金額」・・・)のうち留保した金額から、法人税・・・道府県民税及び市町村民税の額を控除した金額」と定義されており、道府県民税である利子割は法人税等を控除する前の留保所得金額には当然に含まれていることになる。よって、受取利息の利子割額は、「加算欄に記入されるものであり留保されるもの」であり、「損金の額に算入した道府県民税利子割額」として①総額欄において4・①、②留保欄において4・②にその金額が記入される損金不算入・留保額である。

また、4・③には斜線「/」が記入される。これはこの金額が利益金と留保所得の両方を構成しており、調整不要という意味においてである。言い換えれば4・③の斜線「/」は4・②と同額の利子割額が存在していることを陰伏的伏的に示しているのである。

おわりに

本稿では、別表四の構造と留保所得の導出について考察してきたが、その要約を箇条書きにして以下に示す。

- 一、別表四②留保欄は利益金から留保所得を導出するプロセスを示している。また②留保欄には留保額だけでなく流出額も記載される。

一、別表四③社外流出欄は所得金額から留保所得を導出するプロセスを示している。また、③社外流出欄は流出額だけでなく留保額も記載される。

一、②留保欄と③社外流出欄はともに留保所得を導出するという点において同値である。

一、②留保欄あるいは③社外流出欄に記載される斜線「/」は、利益金から留保所得、所得金額から留保所得を導出するプロセスにおいて調整不要という意味においてであり、他方の欄に明示的に記載される金額と同額の存在あるいは不存在を陰伏的に示すものである。

一、既存文献では、②留保欄と留保額、③社外流出欄と流出額というまったく異なる概念をそれぞれ「留保」「社外流出」という同一の用語で表しているものが多くみられる。混同を避けるためにも、②留保欄と留保額、③社外流出欄と流出額の概念を明確にし、用語を使い分けるべきである。

【参考文献】

河野惟隆『法人税・所得税の研究』税務経理協会、1995年。

河野惟隆『法人税法別表四の新解釈』税務経理協会、2001年。

