

【新設】（合併等に伴う特別勘定の表示替え）

66 の 13-4 措置法第 66 条の 13 第 1 項の規定により特別勘定を設ける方法により経理されたものと同項の規定により剰余金の処分の方法により積み立てられたものを有する法人が、その処理方式の統一を図るため、例えば、当該特別勘定を設ける方法により経理された金額の全部を取り崩して益金の額に算入するとともに同額（措置法の規定により取り崩して益金の額に算入すべき金額を除く。）を当該剰余金の処分の方法により積み立てる経理をした場合において、その経理をしたことが合併に伴う合併法人と被合併法人の処理方式の不統一を改める等合理的な理由によるものであるときは、その金額は、当初からその統一後の処理方式によって積み立てられていたものとして取り扱う。

（注） この処理方式の変更を行った場合には、その内容に応じ、申告調整による当該金額に相当する金額の加算又は減算をしなければならないことに留意する。

【解説】

- 1 本制度に規定する特別勘定については、その処理方式を損金経理又は剰余金の処分による積立てのいずれによるかは法人の選択に委ねられている。そのため、法人が合併した場合、合併法人は剰余金の処分により積み立てている一方で、被合併法人は損金経理により積み立てているといったことが生じ得る。このような場合には、合併後特別勘定について 2 種類の処理がされていることは表示上問題があることから、これを統一する必要があるが、いずれに統一するにしても一方の特別勘定を取り崩して経理をやり直す必要がある。そこで、このような処理をした場合、税務上は特別勘定の取崩しは益金の額に算入され、新たな積立ては損金の額に算入されないことになるかどうか疑義が生ずる。

この点、このような処理については、合理的な理由による表示替えであれば、これを認めることによる課税上の弊害は生じないことから、本通達においてはその統一のための処理について課税関係を生じさせないことを明らかにしている。

- 2 なお、この特別勘定の表示替えを行ったことにより、決算利益に影響を及ぼす場合もあり得るため、その変更の内容に応じ、申告調整による当該金額に相当する金額の加算又は減算をしなければならないことに留意する必要がある。

例えば、損金経理方式により特別勘定を積み立てていた場合に、剰余金処分方式に統一するときは、損金経理がされていた特別勘定を取り崩して決算利益に組み入れた上で剰余金の処分の方法により積み立てることとなるが、この場合には決算利益がその取崩額だけ過大に表示されることとなるため、これを申告調整により減算する必要があるということである。

本通達の注書において、このことを留意的に明らかにしている。

- 3 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 98-4）を定めている。