

欠損金の繰越控除制度の問題点

長岡大学専任講師 田邊 正

はじめに

わが国では欠損金の繰越控除制度が容認されている。しかし、申告法人のうち約七割が欠損法人といわれ、これらの欠損法人は欠損金の繰越控除制度を利用していることになる。しかし、これらの欠損法人に担税力が必ずしもないとはいえず、恣意的に欠損金を生じさせている傾向も見受けられる。シャープ勧告にもとづいて欠損金の繰越控除制度は創設されたが、それ以前にも経済的政策による配慮によって、わが国では欠損金の繰越控除制度は存在していた。しかし、この欠損金の繰越控除制度は、濫用防止のために青色申告による帳簿作成が義務付けられた。欠損金の繰越を容認する理由には、通算の原則の考え方が根底にある。そして、その背景には、わが国が確定決算主義を採用していることから、課税所得が企業利益に依存することと密接に関係している。

平成23年度の税制改正によって、欠損金の繰越控除制度において二つの大きな改正がなされことになる。まず、欠損金の控除限度額が所得金額の八割に制限される。ただし、資本金の額若しくは出資金の額が一億円以上の比較的大規模な法人が対象であって中小法人等は現行のままである。次に、欠損金の繰越期間が現行の七年から九年に延長されることとなる。この税制改正の根底には、経済的政策による配慮によって法人実効税率の引下げを実施することから、財政確保による課税ベースの拡大のために欠損金の繰越控除制度の制限が設けられたと考えられる。しかし、この制限が設けられたことによって様々な問題点も生じてくる。

そこで、本稿では、企業会計上の繰越損失と税務上の繰越欠損金の捉え方の違いについて説明し、現行の欠損金の繰越控除制度の詳細について説明する。それらを踏襲して、平成23年度の税制改正による問題点、欠損金の繰越控除制度による財政的妥当性及び欠損金の繰越控除制度による担税力について検討していくことにする。

1、企業会計上の繰越損失

(1)公正処理基準について

欠損金とは、各事業年度の課税所得の計算上、当該事業年度の損金の額が当該事業年度の益金の額を超える場合におけるその超える部分の金額のことである(法2⑨)。法人税額の計算は、課税所得に対して一定の税率を乗じて求められることになる。この課税所得は、内国法人の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している(法22①)。すなわち、この課税所得が負の金額になれば欠損金が生じることになる。しかし、わが国では、確定決算主義を採用しているため、確定した決算にもとづいて企業利益を計算し、この企業利益を基礎にして課税所得が計算されることになる。したがって、確定決算主義では課税所得が企業利益に依存することから、法人税法第22条4項において「企業利益は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがって計算される。」と規定されている。経済的政策を考慮して、企業会計とは異なる取扱いをする別段の定めがない限り、課税所得の計算は、企業会計に準拠しなければならない。この規定を公正処理基準とよぶ。

昭和42年に、この規定は設けられ、課税所得の計算が企業利益の計算の技術である企業会計に準拠することを明確化したのである。従来、法人税法の前提として健全な会計慣行の存在があり、租税立法の基本的な態度として税法独自の見地から必要最小限の規制に留めるべきという考えが根本にあった。そのため、完結的及び網羅的な規定がなされているわけではない¹。公正処理基準の創設によって、企業会計と課税所得の計算である租税会計の関係を

¹ 富岡幸雄著『新版 税務会計講義』中央経済社 2010年 63頁。

別個独立の制度とみなすことも可能であるが、法人の企業利益と課税所得は共通の観念のために、法人の課税所得は企業会計に依存させるという考えを確信的に明確化したというのが一般的にとらえ方である²³。

商法第32条2項において「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と規定されていた。すなわち、斟酌規定である。昭和49年に、この斟酌規定は設けられたが、会計慣行及び斟酌とは何を示しているのかという問題が生じていた。当時、会計慣習とは単に帳簿作成の習わしを示しているのか否か、依拠ではなく斟酌とは何なのかということに対して意見が一致しないままであった⁴。しかし、証券取引法第193条において「この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、証券取引委員会が一般に公正妥当であると認められるところに従って証券取引委員会規則で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。」と規定されていたことから、一般に公正妥当な会計慣行を要約したものが企業会計原則であり、商法会計でも計算書類を作成する必要性から商法の計算規定の解釈指針であると考えられた⁵。しかし、平成14年に、会社法が創設されたことによって、会社法第431条において「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うとする。」と規定され、そして、会社法614条において「持分会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うとする。」と規定された。この規定は斟酌規定と比較して、一層企業会計に準拠しているといえる。

公正処理基準においても一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が具体的に何を示しているのかという問題が生じてくる。そこで、この公正処理基準には、下記の四つの見解があると考えられている⁶⁷。

- ① 客観的な規範性をもつ公正かつ妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、特に明文の基準があることを予定しているわけではないとする見解。
- ② 税法の目的理念に即して基準の取捨選択を行ったうえで、その範囲を画定すべきとする見解。
- ③ 企業会計原則そのものを意味するわけではないが、これを中心として構成されるべきとする見解。
- ④ 旧商法第32条第2項の「公正ナル会計慣行」、さらに、会社法第431条の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」そのものといえないが、これを中心として事実たる慣習として現実に継続して適用され会計処理として妥当視されながら法的規制を帯びたものとする見解。

このように、具体的に一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を示したものはない。だが、前述したように、斟酌規定の解釈から解るように、証券取引法との関係を含意して企業会計原則を会計指針とすることができ、公正処理基準においても企業会計原則は、公正妥当と認められた会計処理の基準の一つであるといえることは確かであろう。ただし、企業会計原則は、企業会計における多くの重要な事項について定めているが、これらの内容は原理的及び基本的な事項に限られており、守備範囲はさほど広くないといえる。したがって、企業会計原則のみが一般に公正妥当と認められた会計処理の基準であるとは言い難い。

現在、会社法及び金融商品取引法が創設され、商法による斟酌規定自体は既にないが、公正妥当な会計基準の解釈については、より複雑化しているといえるであろう。企業会計原則について旧大蔵省の企業会計審議会が審議していた。しかし、平成13年に、財団法人財務会計基準機構(Financial Accounting Standards Foundation、FASF)が設立され、その機構内で設置された企業会計基準委員会(Accounting Standards Board of Japan、ASBJ)が、企業会計基準を規定しており、わが国の会計基準は企業会計原則から企業会計基準へと移行し、企業会計原則自体は形骸化していると考えられる。そして、平成17年から、法務省、金融庁及び中小企業庁の協力のもとで日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所及び企業会計基準委員会の四団体が、中小法人等が計算関係書類を

² 金子宏著『租税法 第十一版』弘文堂 平成18年 284頁。

³ 内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、税務署長に対し確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならないと規定されている(法74①)。このことから、わが国の法人税法には基底に企業会計があり、その上に会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計があるという会計の三重構造を前提としていると解される。

⁴ 飯野利夫、中村忠共著『新会計諸則の考え方・学び方』税務経理協会 昭和59年 11頁。

⁵ 中村忠『新版 財務諸表論セミナー』白桃書房 1992年 22頁。

⁶ 富岡幸雄著『新版 税務会計講義』中央経済社 2010年 63～64頁。

⁷ 富岡幸雄中央大学名誉教授は、公正処理基準の見解としてこれらの四つを述べられている。

作成するにあたって拠るべき指針を明確化するために「中小企業の会計に関する指針」を公表している⁸。わが国の中小法人等の割合は98.6%とされているが、「中小企業の会計に関する指針」が公表されたことによって、中小法人等における一般に公正妥当と認められた会計処理の基準として明確化されたといえよう。さらに、平成21年6月に、金融庁の企業会計審議会から「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)」が公表され、平成22年3月期から国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards, IFRS)の任意適用が開始され、IFRSの本格的な導入がなされることとなった⁹。これによって、わが国の企業会計基準は、IFRSへのコンバージェンスを進めているわけだが、法制度と密接に関係しているため、他国と比較して方向性は曖昧である。しかし、グローバルスタンダードとしてのIFRSの存在は無視できない。このように、一般に公正妥当と認められた会計処理の基準として、具体的な解釈指針が企業会計原則だけではなく、多元化して具体的に創設されてきている。

ただし、本来、確定決算主義によって、企業利益を基礎にして課税所得が計算されることになるはずだが、法人税法では課税所得の金額を計算することが最終的な法人の目的となっており、そのために、法人税法の規定が必然的に複雑になるため、実務上、企業会計に依存するのではなく、逆に法人税法に規制されるという傾向がある。これが逆基準性である。特に中小法人等にとっては節税を第一義的に考えている企業が少なくなく、そのために、中小法人等では逆基準性の傾向が顕著になっている。したがって、中小法人等において、一般に公正妥当と認められた会計処理の基準が、逆基準性によって法人税法に規制され、公正処理基準の存在意義が問われている。

(2)企業会計上の負の繰越利益剰余金

周知のとおり、企業会計原則の一般原則で資本取引・損益取引区分の原則が明文化されているように、企業会計において資本と利益を明確に区分することが重要なのである。従来、この資本と利益の区分について二つの概念があると考えられていた¹⁰。

まず、払込資本のみが資本とされ、他は利益とする考えである。すなわち、資本金と資本準備金以外は利益であるという考え方である。旧商法及び法人税法は、この概念の立場をとっている。旧商法では債権者保護を目的としているため、分配可能利益の計算を第一としている。そのため、資本準備金の積立てを計上することを強制的に規定していた(旧商288ノ2)。また、法人税法では、資本等取引を法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引ならびに法人が行う利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しと規定している(法22V)。そして、資本取引にかかる収益及び損失を益金の範囲から除外している(法22II②)。したがって、課税不能利益を資本とし、課税可能利益を利益とする考え方である¹¹。この考え方が一般的な概念であった。

次に、払込資本のみではなく、一定条件のもとでの評価替資本及び受贈資本も資本とする考え方である。この考え方は資本の概念を拡大することになる。しかし、旧商法は幾度となく改正され、資本金と資本剰余金に区分することとなり、この資本剰余金は資本準備金とその他資本剰余金に区分される。さらに、資本金及び資本準備金の取崩しによって生じた減資差益、資本準備金減少差益及び自己株式処分差益は、その他資本剰余金に計上されることとなり、これらの剰余金は分配可能とされる。このことから、従来の資本の概念を確保する立場ににあった旧商法が、一転して分配可能とする範囲を拡大する傾向に移行していったのである。現行の会社法においても、この考え方は引継がれており、債権者保護を目的としつつも会社の担保財産の減少であれば分配可能としている。すなわち、損益取引又は資本取引を源泉とするか否かでは判断されないのである¹²。

企業会計では、元本である払込資本と利益である稼得資本とに分類する考えである。払込資本は、株主による出

⁸ 中小企業の会計処理については、中小企業庁による「中小企業の会計に関する研究会報告書」(平成14年6月)、日本税理士会連合会による「中小会社会計基準」(平成14年12月)、日本公認会計士協会による「中小会社の会計のあり方に関する研究報告」(平成15年6月)の三つの公表が存在しており、これらの会計処理は利用者を混乱させる可能性があることから、これらを統合すべきであるとの指摘があり、統合することによって「中小企業の会計に関する指針」が公表された。

⁹ 平成19年8月に、企業会計基準委員会はIASBと会計基準の全面共通化を合意した。平成23年6月までに、わが国の会計基準とIFRSの違いを解消することを合意したことを正式に公表した。これを東京合意という。

¹⁰ 新井清光著『新版 財務会計論』中央経済社 平成6年 138頁。

¹¹ 新井清光著 同上書 138頁。

¹² 広瀬義州著『財務会計 第10版』中央経済社 2011年 364頁。

資額を基本とする。一方、稼得資本は損益取引によって生じた剰余金であり、内部留保した処分済利益と繰越利益剰余金から構成される。処分済利益は利益準備金と任意積立金であり、繰越利益剰余金は当期純利益を含んだ剰余金である。この繰越利益剰余金が当期純利益の累積を示している。繰越利益剰余金が負の金額であれば、欠損金が存在すると判断される。

また、資本か否かの判断が困難なものが受贈資本及び評価替資本である¹³。国及び地方公共団体からの補助金の交付及び受益者負担、債務免除等から生じた資本の増加を受贈資本という。受贈資本には、具体的なものとして国及び地方公共団体からの補助金の交付及び受益者負担である国庫補助金及び工事負担金と欠損企業を再建支援が目的で債権を放棄した債務免除益がある。一方、貨幣価値又は資産価値の変動から生じる評価差益を評価替資本という。評価替資本には、具体的なものとして保険差益及びその他有価証券評価差額金がある。

本来、受贈資本及び評価替資本は、借方に資産の増加又は負債の減少があるが、貸方には資産の減少又は負債の増加とはならないため、利益の発生として計上されるべきである。しかし、受贈資本は、特定の条件のもとで受贈されるものであり、企業を資本助成又は資本填補することを目的とした受贈資本を利益とすれば、課税されることとなり、さらに最終的には株主へ配当されることとなる。したがって、当初の受贈の目的とは異なることから社会的公平性に問題があり矛盾が生じる¹⁴。また、評価替資本も同様で、課税及び配当がなされないための配慮がなされている。このことから、利益とするものを特定の条件のもとで政策的に資本へ歪めなければならないため、資本か否かの判断が難しくなるのである。ちなみに、法人税法では、資本金等の額とは、法人が株主等から出資を受けた金額としており、受贈資本及び評価替資本は一応課税対象として取扱われる。したがって、法人税法では利益としてみなしているのである。しかし、政策的配慮によるものに課税すれば、企業の実質資本を浸食するということから、圧縮記帳を容認して、これを回避するようにしている。

このように、企業会計では資本取引と損益取引を明確に区分し、貸借対照表の純資産の部において資本か否かを源泉によって分類しようとしているわけだが、これは財政状態を示すためのものであって、前述したように、法規等によって見解が異なることになる。しかし、平成21年に、企業会計基準委員会は、国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board, IASB)との完全共通化を合意しており、わが国の企業会計基準は国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards, IFRS)へのコンバージェンスを図っている。そのため、将来的には確実にIFRSの概念を取入れることになるが、IFRSでは純資産を持分として、払込資本、留保利益、処分済積立金、評価替準備金に区分している。そして、利益を計算するにあたって資産負債アプローチ(Asset Liability Approach)によって純資産の増加というストックの概念に起因している。そのため、包括利益計算書(Statement of Comprehensive Income)では、当期純利益に併せて評価差額等の未実現利益をその他包括利益として計上し、これらを財政状態計算書(Statement of Financial Position)の持分に区分して計上する¹⁵。IFRSでは期間損益と持分の増減額が一致し、クリーン・サープラス(clean surplus)が保たれている。わが国で作成される損益計算書は包括主義損益計算書とよばれているが、IFRSのその他包括利益の概念とは異なる¹⁶。ただし、両者の利益概念が期間関係の対応表示となって分配可能利益の算定を目的にしていることは一致している。

しかし、IFRSへのコンバージェンスを図ったとしても資本維持の原則から資本か否かを区分して実質的に会社の財産を保持していかなければならない。そのため、利益の概念も当期の業績利益から資本取引を控除した利益表示であり、これを累積させたものが純資産に繰越利益剰余金として計上されることになる。前述したように、この繰越利益剰余金が負の金額になれば、繰越欠損金が生じていると判断できるはずだが、企業利益と課税所得の概念が異なるため一概にはいえない。公正処理基準によって、課税所得は企業利益にもとづいて計算されるわけだが、別段の定めを除いて益金及び損金の概念は、収益及び費用の概念に原則的に規定されたものである。したがって、別

¹³ 広瀬義州著 同上書 366頁。

¹⁴ 新井清光著 前掲書 159頁。

¹⁵ 包括利益計算書は損益計算書に類似する財務諸表であり、財政状態計算書は貸借対照表に類似する財務諸表である。

¹⁶ 昭和24年から49年までの損益計算書は、現在の経常利益までの計算で当期純利益を表示しており、当期業績主義損益計算書とよばれていた。

段定めによって企業会計上の損失と税務上の欠損金では乖離するものとなる。当然、これらの累積した負の繰越利益剰余金と繰越欠損金は金額的に異なって一致しないことになる。また、後述するが、企業会計上の繰越利益剰余金は各会計期間で生じた損失と利益が通算して累積されている。このことは税務上の繰越欠損金にも該当することであり、本来、ある事業年度で生じた欠損金は、他の事業年度で生じた利益と通算して計算されるべきということになる。このことを繰越欠損金の通算の原則とよぶ。この通算の原則にもとづいて、後述する欠損金の繰越控除制度は設けられた。

2、欠損金の繰越控除制度

(1)欠損金の繰越控除制度

欠損金とは、各事業年度の課税所得の計算上、当該事業年度の損金の額が当該事業年度の益金の額を超える場合におけるその超える部分の金額のことである(法 2⑨)。したがって、課税所得が負の金額になれば欠損金が生じることになる。そして、法人の各事業年度開始の日前七年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額は、翌事業年度以降七年にわたって繰越控除ができる。なお、二期以上の事業年度に欠損金が生じていれば、その発生日の古いものから順次に繰越控除の対象となる(法 57②)。ただし、この繰越控除制度は下記の二つの要件に該当していなければならない(法 57③)。

- ① その欠損金額の発生事業年度について青色申告書である確定申告書を提出していること。
- ② その後において連続して確定申告書を提出していること。

上記から解るように、連続して確定申告書を提出している内国法人であることが前提であり、この繰越欠損金を利用して意図的に課税所得を負の金額にすることも可能である。明治 32 年に、欠損金の繰越控除制度は創設されることになるが、当時は無制限控除であった。前述しているように、この背景には、租税と企業会計が密接な関係にあるためということが考えられる。企業会計において会計基準というものが存在するが、この会計基準とは周知のとおり、一般に会計基準及び会計処理手続きを導き出すための最も基礎的な前提である¹⁷。一般的な会計基準として、企業実体の公準、継続企業の公準、貨幣測定の公準等があげられるが、これらの会計基準のなかの一つである継続企業の公準は、企業の経済活動は半永久的に継続して営まれるという前提である。すなわち、ゴーイング・コンサーン(going concern)である。本来、企業が設立され清算されるまでを企業の存続期間と考え、清算された時点で損益計算を明らかにすればよいのである。しかし、継続企業の公準から解るように、いつ清算されるかは現時点で明確ではない。そこで、人為的に一年という期間で区切って、その期間の期間損益を計算することが必要となるのである。この期間を企業会計では会計期間とよび、法人税法では事業期間とよんでいる。このことを踏襲すれば、事業期間は、人為的に区切られた期間であるため、本来、ある事業年度で生じた欠損金は、他の事業年度で生じた利益と通算して計算されるべきである。このことを基礎にして、欠損金の繰越控除制度の存在意義はあると考えられる。

その後、幾度か欠損金の繰越控除制度は改正されることとなった¹⁸。そして、昭和 25 年度の税制改正では、シャープ勧告にもとづいて青色申告法人に限って欠損金の繰越し及び繰戻しが認められる制度が設けられた。ほぼ現行と同様の規定だが、七年ではなく五年の欠損金の繰越控除期間であった。欠損金の繰越し及び繰戻し制度についてシャープ勧告では、各事業年度の課税所得の変動がもたらす不公平を是正するという目的があった。ただし、制度の濫用と税務行政の煩雑性を防止するために、帳簿を備えている青色申告者のみに適用され、さらに基礎控除及び勤労控除の繰越しはできないという条件が設けられていた¹⁹。

その後、平成 16 年度の税制改正で欠損金の繰越控除期間は五年から七年へと延長されている。経済不況によって欠損法人が増加することとなった。その一方、欠損金の繰越しが五年で打切られることで、その後に利益が生じた

¹⁷ 広瀬義州著 前掲書 24 頁。

¹⁸ 大正 15 年度の改正で欠損金の繰越控除は認められないこととなった。その後、昭和 15 年度の改正で三年間の控除が認められることとなる。

¹⁹ 石弘光著『現代税制改革史 終戦からバブル崩壊まで』東洋経済新報社 2008 年 76 頁。

としても控除できなくなるため、法人税等を納付しなければならなくなる。法人税等の納付が負担になることから、事業の存続又は再構築が困難になると予測される。このことから、欠損金の繰越期間が二年間延長されたのである²⁰。ちなみに、わが国には2,623,245社の申告法人が存在するが、そのうち1,875,178社が欠損法人である²¹。このように、約七割の法人が繰越欠損金を利用しているといえる。

(2)災害損失欠損金の繰越控除制度

棚卸資産、固定資産又は他者の有する固定資産を利用するために支出された繰延資産について震災、風水害、火災等の災害によって生じた損失等は、翌事業年度以降七年にわたって繰越控除が認められている(法58①)。ここで災害とは、冷害、雪害、干害、落雷、噴火、その他の自然現象の異変による災害及び鉱害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害ならびに害虫、害獣、その他の生物による異常な災害としている(令115)。そして、これらの災害によって生じた損失を災害損失欠損金とよんでいる。災害損失欠損金は下記の損失に係るものとしている(令116)。

- ① 災害によって当該資産が滅失し若しくは損壊したこと又は災害による価値の減少に伴い当該資産の帳簿価額を減額したことにより生じた損失の額(当該滅失、損壊又は価値の減少による当該資産の取壊し又は除去の費用その他の附随費用に係る損失の額を含む)。
- ② 災害によって当該資産が損壊又はその価値が減少し、その他当該資産を事業の用に供することが困難となった場合において、その災害の止んだ日の翌日から一年を経過した日の前日までに当該資産の原状回復のために支出する修繕費、土砂、その他の障害物の除去に要する費用、その他これらに類する費用(その損壊又は価値の減少を防止するために支出する費用を含む)に係る損失の額。

ただし、上記の災害欠損金を控除するためには下記の二つの要件に該当していなければならない(法58)。

- ① その欠損金の発生年度についてその損失の額の計算に関する明細を記載した確定申告書を提出していること。
- ② その後において連続して確定申告書を提出していること。

このように、確定申告書を提出しなかった事業年度の災害損失欠損金であっても確定申告書を提出していれば繰越控除が認められる。また、青色申告法人だけでなく白色申告法人についても認められる。

昭和34年に、伊勢湾台風は紀伊半島から東海地方にかけて被害を及ぼした。当時、第二次世界大戦後、わが国において最大の自然災害であった²³。そのために、租税政策上の措置として配慮された制度が、損害損失欠損金の繰越控除制度ある。創設当初、災害損失の範囲は明確ではなかったが、昭和37年度の税制改正によって、災害損失の範囲を明確にし、さらに、復旧のための資本的支出を災害損失に含めないことが明文化された。その後、平成16年度の税制改正によって、災害欠損金の繰越控除期間も五年から七年へと延長された。ちなみに、平成7年に発生した阪神・淡路大震災の際、税制特例措置として、震災後一年以内に終了する事業年度において欠損金がある場合、そのうち震災による損失金額について最大二年まで遡って法人税額の繰戻還付を受けられる措置を設けた(震災税特法23)。これも自然災害の配慮的な制度である。

(3)会社更生等による債務免除等の場合の欠損金の繰越控除制度

会社更生法又は民事再生法等の法的整理による手続中の法人が、金融機関による債務免除、役員又は株主等からの私財提供、あるいは資産の評価換えを受けた場合、青色申告欠損金又は災害損失欠損金以外の欠損金でも債務免除益の金額、私財提供益の金額、資産評価益の金額に達するまで損金に算入される(法59)。すなわち、期限切れ欠損金を優先的に控除してよいというのである。

まず、会社更生法による更生計画認可の決定があった場合、下記の合計金額に対して優先的に期限切れ欠損金が損金として算入される。

- ① 会社更生法に規定する更生債権等について受けた債務免除額又は当該債権が出資された場合等に計上される債権消滅益の金額。

²⁰ 小池輝夫「欠損金の繰越控除及び申告—改正による実務への影響—」税経通信 2011年4月号 70頁。

²¹ 『第194回国税庁統計年報 平成20年度版』国税庁 221頁。

²² 平成20年6月30日における統計である。

²³ 死者4,697人、行方不明者401人、負傷者38,921人の被害であった。

- ② その会社の役員や株主又はかつてその会社の役員又は株主であった者からの私財提供の金額。
- ③ 会社更生等評価換えによる資産の純評価益の金額。

次に、民事再生法による再生計画認可の決定又はこれに準ずる事実があった場合、下記の合計金額に対して優先的に期限切れ欠損金が損金として算入される²⁴。

- ① 民事再生法に規定する再生債権等又は破産法に規定する破産債権等について受けた債務免除又は当該債権が出資された場合等に計上される債務消滅益の金額又は私的整理に関するガイドラインにもとづく再建計画による債務免除額等。
- ② その会社の役員や株主又はかつてその会社の役員又は株主であった者からの私財提供の金額。
- ③ 民事再生法等の評価換えによる資産の評価損益の金額。

従来、役員又は株主等が債務を免除するという事は多々あることであり、その債務免除益に課税するか否かという問題が生じてくる。そこで、昭和25年の旧法人税基本通達では、法人の資産整理にあたって重役等の私財提供等には、期限切れ欠損金で填補して課税しないとしていた。当時、資産整理の内容、繰越欠損金の範囲及び積立金との相殺等について問題があったため、この旧通達には批判的な意見が多かったといわれている²⁵。その後、繰越欠損金等の範囲等を明確にしつつ幾度の改正をし、平成17年度の税制改正によって、上記のように、期限切れ欠損金から優先して控除することとされた。この措置は、期限切れ欠損金から優先して控除していくことで、会社更生法等の法的整理を受けている法人が、健全な財政状態を図って事業再生することを支援するという理由が含意されている。

その後、平成22年度の税制改正によって、内国法人が解散した場合、その課税方法が、従来の清算所得課税方式から所得課税方式へと移行された。従来、残余財産の価額から解散時の資本金等の額と解散時の利益積立金等の額を控除した金額を清算所得金額として課税していた。この場合、残余財産確定額が解散時の資本金等の額を下回ることが通常なので、清算所得課税方式では、たとえ利益が発生したとしても課税がなされることがなかった。しかし、残余財産がないと認められなければ、帳簿上、債務超過になっていても資産に含み益があれば期限切れ欠損金を損金に算入することはできない。したがって、会社更生法等の法的整理を受ける法人は期限切れ欠損金から優先して控除していくが、解散の場合は通常通り青色欠損金から控除していき、それでも課税所得が生じていれば期限切れ欠損金の利用を検討することになる。

(4)欠損金の繰戻し還付制度

内国法人の青色申告書である確定申告書を提出する事業年度において生じた欠損金額がある場合、その内国法人は、当該申告書の提出と同時に、納税地の所轄税務署長に対し、当該欠損金額に係る事業年度開始の日前一年以内に開始したいずれかの事業年度の所得に対する法人税の額に、当該いずれかの事業年度の所得の金額のうちに占める欠損事業年度の欠損金額に相当する金額の割合を乗じて計算した金額に相当する法人税の還付を請求することができる(法80)。

昭和24年のシャープ勧告によって、課税の公平性から無制限の欠損金の繰越控除制度を容認すべきだとしたうえで、納税者に与えられる恩典は将来にしか現われまいということから、欠損金の二年繰戻しを納税者に認めるように勧告された。この制度は民主的な思想によるもので、財政難に陥ると停止措置がとられることになる。当初、繰戻し期間は二年であったが、実際の繰戻し期間は一年と規定された。その後、昭和59年度の税制改正によって、財政難という理由から、法人税率の引上げとともに、一旦、欠損金の繰戻し還付制度も停止された²⁶。そして、その後も特例を除いて、租税特別措置法では、欠損金の繰戻し還付を原則不適用と規定している(措法66の13)。

しかし、平成21年度の税制改正によって、欠損金の繰戻し還付制度の不適用措置の対象から中小企業者等が除外された。ここで、中小企業者等の範囲とは下記の法人のことである(措法66の13、措令39の24)。

²⁴ これに準ずる事実とは、金融機関等の特例に関する法律の規定による更生手続開始の決定、会社法の規定による特別清算開始の命令、破産法による破産手続開始の決定等が該当する。

²⁵ 成道秀雄「会社更生法等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入制度」『日税研論集』 vol.59 92頁。

²⁶ 昭和63年度の税制改正で一旦解除され、その後、平成4年度の税制改正で再度適用停止とされた。

- ① 普通法人のうち、その事業年度終了の時ににおいて資本金の額若しくは出資金の額が一億以下であるもの又は資本若しくは出資を有しないもの。
- ② 公益法人等又は協同組合等。
- ③ 認可地縁団体、管理組合法人、団地管理組合法人、法人である政党、防災街区整備事業組合、特定非営利法人及びマンション建替組合。
- ④ 人格のない社団。

上記の範囲のうち保険業法に規定される相互会社等は除かれる。また、資本金の額又は出資金の額が五億円以上の法人、受託法人、相互法人と完全支配関係にある上記の法人も除かれる。

したがって、青色申告書である確定申告書を提出している中小企業者等は欠損金の繰戻し還付制度が認められるわけだが、その欠損金の繰戻しによる還付金額の計算方法は、欠損事業年度開始の日前一年以内に開始したいずれかの事業年度の所得の金額のうち占める欠損事業年度の欠損金額に相当する金額の割合を乗じて還付請求金額を計算する。したがって、還付請求金額の計算を算式に示せば下記ようになる。

[還付請求金額の算式]

$$\text{還付請求金額} = \text{還付所得事業年度の法人税額} \times \frac{\text{欠損事業年度の欠損金額}}{\text{還付所得事業年度の所得金額}}$$

上述したことから解るように、その事業年度に欠損金が発生した場合、直前事業年度に法人税を納付していれば還付請求が可能となる。その際、上記の算式を利用すれば、還付請求金額を計算できる。ただし、欠損金の繰戻し控除制度の還付請求を受けるには、いくつかの条件がある。第一に、還付所得事業年度から欠損事業年度の前事業年度まで連続して青色申告による確定申告書を提出しなければならない(法 80③)。第二に、欠損事業年度の確定申告書において提出期限内に提出していなければならない(法 80①)。第三に、欠損事業年度の確定申告書の提出と同時に欠損金の繰戻しによる還付請求書を提出していなければならない(法 80⑤)。このように、青色申告による欠損金が対象である。

欠損金の繰戻し還付制度の考え方の根底には、繰越欠損金の通算の原則があると考えられる。前述したように、通算の原則から欠損金の繰越控除制度が容認されているわけだが、繰越控除が容認されるならば、当然、これに相対する繰戻し還付も容認されなければならない。ただし、戦後、欠損金の繰越控除は現在まで認められてきたが、一方、繰戻し還付は、経済的政策として幾度となく停止措置がなされている。そして、現行では、範囲を限定して中小企業者等のみを対象とし、さらに一年のみの繰戻し還付としている。この措置は長びく経済不況による経済的政策によるものであり、本来、通算の原則からすれば、繰戻し還付は認められなければならない。このことについて、基本的に全ての法人に認めるべきだという意見もある^{27,28}。ただ、欠損金の繰越控除制度も含め繰戻し還付制度には、このような不況のなか経済的政策による配慮としても個人的には批判的な意見である。

3、組織再編税制における欠損金の繰越控除制度

(1)組織再編税制における欠損金の繰越控除制度

平成 13 年度の税制改正によって、組織再編税制が導入されることとなった。これは合併及び分割等に伴う資産又は負債の移転について、原則的に時価による譲渡があったものとして資産等を移転した法人の各事業年度の課税所得を計算する取扱いを規定したものである(法 62)。そのうえで、合併、分割、現物出資及び事後設立の組織再編成、企業グループ内の組織再編成及び共同事業を行うための組織再編成において一定の要件を満たせば、適格組織再編

²⁷ 武田昌輔「欠損金額の繰越し制度等の理論と実務(総論)」『日税研論集』 vol. 59 45頁。

²⁸ 武田昌輔成蹊大学名誉教授は、財源の問題は別として、基本的には全ての法人について認めるべきであると述べられている。

成として判断され、帳簿価額の引継ぎによる課税が容認されることとなった(法62)。

このことは、一定の要件を満たす適格組織再編成による合併等では、被合併法人等の当該適格合併等の日前の七年以内事業年度において生じた未処理欠損金があれば、それは合併法人等の合併等事業年度前に生じた欠損金とみなされ繰越控除できるというのである(法57②)。そこで、適格合併等とされる要件は、合併に際して合併法人から被合併法人の株主に株式以外の資産の交付がないものであり、以下のいずれかに該当するものである(法2十二)²⁹。

- ① 株式等の出資による100%の持分関係がある完全支配関係の法人間の合併であること。
- ② 株式等の出資による50%超100%未満の持分関係がある支配関係の法人間の合併であること。
- ③ 共同事業を行うための合併であること。

ここで、①の完全支配関係の合併だが、これには概ね80%の被合併法人の従業員を合併法人の業務に従事させるということと被合併法人の主要事業を引続き営むという要件を満たさなければならない。そして、③の共同事業についても下記のような適格合併等の要件がある。

- ① 被合併法人等の被合併事業と合併法人等の合併等事業とが相互に関連するものであること。
- ② 適格合併等に係る被合併等法人等の被合併等事業と合併法人等の合併等事業等の売上金額、従業者数、資本金の額若しくは出資金の額又はこれに準じる規模の割合が概ね五倍を超えないこと。
- ③ 適格合併等に係る被合併法人等の被合併等事業が、合併法人等との間に特定資本関係が生じた時期から適格合併等の直前の時期まで継続して営まれており、その時期までにおける被合併等事業の規模の割合が概ね二倍を超えないこと。
- ④ 適格合併等に係る合併法人等の合併等事業等が、被合併法人等の間に特定資本関係が生じた時期から適格合併等の直前の時期まで継続して営まれており、その時期までにおける合併等事業の規模の割合が概ね二倍を超えないこと。
- ⑤ 適格合併等に係る合併法人等の適格合併等の以前における特定役員である者のいずれかの者と当該合併法人等の適格合併等の以前における特定役員である者のいずれかの者とが適格合併等の後に合併法人等の特定役員となることが見込まれていること。

上記の①の要件を事業関連性要件、②の要件を事業規模類似要件、③及び④を同等規模継続要件とよび、すべての要件を満たさなければ共同事業として判断されない。また、⑤を特定役員参画要件とよび、事業関連性要件と特定役員参画要件を満たした場合でも共同事業と判断される。

従来、実務的に法人間における欠損金を如何に利用するかという術を模索していた経緯がある。例えば、合併法人である欠損法人が被合併法人である利益計上法人を吸収することによって、欠損法人の欠損金を利用しようとすることがある。すなわち、逆さ合併である。このような逆さ合併は、被合併会社が優良法人であり、合併会社が欠損法人であるため、本来、清算中となりうる法人が合併するということは経済的合理性がない。これに対して何らかの規制をしなければならないが、以前は同族会社の行為計算否認規定を用いて規制していた。したがって、欠損法人の欠損金のみを利用することが目的であって、他に何らかの合理的な理由がなければ、その行為計算は否認されることになる。そこで、前述したように、平成13年度の税制改正によって、組織再編税制を導入し、適格合併がなされた場合、被合併法人の未処理欠損金は合併法人の欠損金として引継がれることとなった。これによって、適格合併か否かの判断によって欠損金の利用制限が是正されることになる。さらに、合併法人が赤字法人である被合併法人を積極的に吸収することについても適格合併でなければ未処理欠損金を引継ぐことができない。

(2) 特定支配関係を有する場合の欠損金の取扱い

平成18年度の税制改正によって、特定支配関係を有する欠損等法人の繰越欠損金を不当に利用しようとするような事由がある場合にのみ欠損金の繰越不適用として規制される(法57の2)。法人で他の者と特定支配関係を有する場合、支配日の属する事業年度において、その欠損等法人が、その支配日以降五年を経過した日の前日までに下記の事由が該当すれば、適用事業年度前の欠損金の繰越控除は認められない。

²⁹ 株主等に株式又は出資に対する剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配として交付される金銭その他の資産は除かれる。

- ① その欠損等法人が特定支配日の直前において事業を営んでいない場合に特定支配日以降に事業を開始すること。
 ② その欠損等法人が特定支配日の直前において営む事業のすべてを廃止又は廃止が見込まれる場合に旧事業の特定支配日直前の事業規模の概ね五倍を超える資金の借入れ又は出資による資産等の受入れを行うこと。

ここで特筆すべきことは、平成16年度の税制改正によって、欠損金の繰越期間が五年から七年に延長されたが、特定資本関係の欠損金の繰越不適用は五年のままで変更はなされていない。特定支配関係とは、他の者がその内国法人の発行済株式又は出資の総額等の100分の50を超える数等の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係である。ただし、自己株式又は出資は含まれない(法57の2①)。そして、他の者とその法人との間に、同一の者による支配関係がある場合における他の者と法人との間の支配関係は除かれる(令113の2①)。したがって、親会社である法人と子会社である法人との間では特定支配関係は成立するが、一方、孫会社である法人間では特定支配関係は成立しない。また、下記の事由によって生じたものも特定支配関係から除かれる。

- ① 適格合併、適格分割若しくは適格現物出資又は適格株式交換若しくは適格株式移転によって特定支配関係が生じた場合。
 ② 債務処理計画にもとづいて行われるその法人の株式の発行又は譲渡によって特定支配関係が生じた場合。

上記の事由がある場合、前述したように、特定支配関係が生じていたとしても欠損金の繰越控除について規制されない。特定支配関係を有する対象となる欠損等法人は、特定支配事業年度前の各事業年度に生じた青色欠損金を有する法人及び支配日において評価損資産を有する法人である。まず、青色欠損法人において青色欠損金の繰越控除規定のある欠損金に限られ、適格合併における被合併法人の未処理欠損金も含まれる。次に、評価損資産とは、含み損を有する資産であり、支配日における価額が帳簿価額に満たないものである。これらの資産には、固定資産、土地、有価証券、金銭債権、繰延資産等があげられ、さらに、完全支配関係がある法人間の取引の損益に規定する調整勘定に係る資産及び非適格合併等によって移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入等に規定する資産調整勘定の金額に係る資産もあげられる。そして、それぞれの資産を単位ごとに区分して評価して評価損資産であるか否かを判断する。また、支配日における価額が帳簿価額に満たない場合、その金額が資本金等の金額の二分の一に相当する金額と一千万円とのいずれか少ない金額に満たなければ、その資産は評価損資産として取扱われない。

この制度が創設された経緯には、租税回避行為を前提に欠損法人又は資産の含み損を利用した買収が多く見受けられていたことにある³⁰。例えば、休眠会社を欠損金目当てで買収し、利益が見込まれる事業をその法人に移転して課税所得を圧縮するという租税回避行為もある。これらの行為を規制するために、事前に特定支配関係を有する欠損法人の欠損金の利用制限が設けられたのである。

4、繰越欠損金の問題点

(1)平成23年度の税制改正による問題点

平成23年度の税制改正によって、欠損金の繰越制度は大幅に改正されることになる。まず、欠損金の控除限度額を所得金額の八割に制限される。青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越控除制度及び青色申告書を提出しなかった事業年度の災害による損失金の繰越控除制度における控除限度額については、その事業年度の繰越控除前の所得の金額の100分の80相当額に制限される。そして、連結欠損金の繰越控除制度における控除限度額については、その連結事業年度の繰越控除前の連結所得の金額の100分の80相当額に制限される。ただし、中小法人等は現行のままである³¹。

次に、欠損金の繰越期間が現行の七年から九年に延長されることとなる。青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越期間、青色申告書を提出しなかった事業年度の災害による損失金の繰越期間及び連結欠損金の繰越期間が九年に延長される。これによって、欠損金発生年度の帳簿書類の保存を要件とし、なお、欠損金の更正の期間制限

³⁰ 『ファイナンス別冊 平成18年度税制改正の解説』財務省広報 352頁。

³¹ 中小企業法人とは、普通法人のうち各事業年度終了の時において資本金の額若しくは出資金の額が一億円以下であるもの又は資本若しくは出資を有しないもの(相互会社等、相互会社等の100%子法人及び資本金の額又は出資金の額が五億円以上の法人の100%子法人を除く)、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等のことである。

及び請求期間も九年とする。欠損金の繰越期間の延長、欠損金発生年度の帳簿書類の保存要件及び欠損金の更正の期間制限及び請求期間の延長については、平成20年4月1日以後に終了した事業年度において生じた欠損金額について適用される。

平成22年12月12日に、税制調査会から「平成23年度税制改正大綱」が報告されたが、平成23年度の法人課税における税制改正の背景には、国内法人の国際競争を強化し、外資系企業の立地を促進することから、雇用及び国内投資を拡大して不況から脱却するという目的が経済的政策としてある。そのためには、法人実効税率の引下げによる減税が課題となる。平成23年度の税制改正では、普通法人の場合、現行の法人税率30%から25.5%に引下げられ、これにともなって、法人実効税率も現行の40.7%から35.6%に引下げられることになる³²。ちなみに、海外の実効税率の平均は、EU約27%、OECD約27%、アジア約25%(2009年)である。このように、海外の法人実効税率は引下げの傾向にある³³。

法人実効税率を引下げることで、わが国の国際競争を強化させることを図っているわけだが、一方、このような減税による税収減分に相当する財源確保という齎寄せも生じてくる。この齎寄せが、課税ベースの拡大である。その一つとして、欠損金の控除限度額の制限であるといえよう。この制限によって、繰越欠損金があったとしても繰越控除前の所得の金額において利益が生じていれば、その利益の二割には法人税等が課税されることになる。現行では欠損法人は繰越欠損金を利用して法人税が課税されなかったわけだが、今後は確実に課税がなされることになる。ただし、中小法人等は現行のままである。中小法人等は、法人実効税率の引下げ及び欠損金の繰越期間延長によって緩和されたことになる。しかし、中小法人等に該当しない比較的大規模な法人にとっては規制が厳しくなったといえる。

欠損金の控除限度額の制限が設けられたことによって、いくつかの問題が生じてくる。財政的側面については後述するが、まず、会社更生法及び民事再生法の手続きを受ける法人の場合、法的整理中の債務免除益に課税される可能性がある。前述したように、期限切れ欠損金を優先的に控除することができるが、この債務免除益等にも二割の課税がなされれば、法人の事業再生支援という目的が意味をなさないことになる。そのため、このような法的整理手続きを受けている法人については何らかの措置が必要であろう。次に、第三者による資本導入によって事業の建直しを図り、ようやく利益体質へ転換した法人に、欠損金の控除限度額の制限によって、法人税等が課税されれば、負担が大きくなって逆戻りする可能性もありうる。したがって、再建時の欠損法人にとっては厳しい規定であると考えられる。そのため、このような欠損金の控除限度額の制限を回避するために、意図的に資本金の金額を資本剰余金等に振替えて減資する法人も出てくると懸念される。

(2)欠損金の繰越控除制度による財政的妥当性

わが国には2,623,245社の申告法人が存在するが、そのうち1,875,178社が欠損法人である。このように、約七割の法人が繰越欠損金を利用しているといえる³⁴。また、資本金一億円以上の法人は37,309社で僅か1.4%であり、中小法人等の割合は98.6%となる。そして、利益計上法人767,973社の所得金額は33,626,123百万円であり、これらの利益法人が法人税を納付して歳入の一部を構成していることになる。法人税額が8,914,106百万円ということから、平成23年度の税制改正による4.5%の法人税率の引下げによって、約一兆五千億円の法人税額の減税による税収減が予測される。一方、その財源を確保するために、課税ベースの拡大の一つとして、欠損金の控除限度額の制限が設けられたわけである。ただし、欠損金の控除限度額の制限は、資本金一億円以上等の比較的大規模な法人が対象であり、中小法人等は現行のままである。前述したように、中小法人等は、法人実効税率の引下げ及び欠損金の繰越期間延長によって緩和されたことになる。しかし、比較的大規模な法人にとっては厳しい規定であるが、申告法人のうち僅か1.4%である37,309社しか対象とならないため、税収減による財源確保としてはさほど期待できない。したがって、法人税率の引下げによって減税された税収減の齎寄せを他で埋合せしなければならない。

³² 中小法人も同じく原則25.5%であり課税所得800万円以下に対しては19%(軽減税率15%)、単体の公益法人及び協同組合等は原則19%であり課税所得800万円以下に対しての軽減税率は15%、連結の法人及び協同組合等は原則20%であり課税所得800万円以下に対しての軽減税率は16%、特定の協同組合等の特例税率は22%である。

³³ 2010年にはシンガポール及び台湾は法人実効税率17%に引下げられている。

³⁴ 現在、国税庁から報告されている最新の統計は平成20年度の課税状況であり、それにもとづいた件数等である。

欠損法人も利益計上法人と同様に、何らかの公共サービスを享受していることは確かであるため、従来から応益的負担を求めてもよいのではないかという意見は存在していた³⁵。しかし、平成23年度の税制改正によって、欠損金の控除限度額が制限されるまで、欠損法人に対する特別な取扱いは規定されていなかった。これは経済的政策を考慮したうえで採られていたわけである。経済的不況による財政難で財政確保を図らなければならない時期に法人実効税率の引下げは定期的実施されていたように見受けられる。このインセンティブによって経済的効果がみられたかという疑問である。後述するが、恣意的に欠損金を生じさせて利用している欠損法人もかなり存在していると考えられ、繰越控除前の所得の金額において利益が生じているような欠損法人には潜在的に担税力が存在していることから、消費税率の引上げ等を検討するよりも、ここに何らかの課税をすべきであると常々個人的に考えていた。過去の税制改正によって、財政難にから法人税率を上げた経緯もある。このように、現況における不況において財政難ということは確かであることから、表面上の減税によるインセンティブで経済効果を図ろうとするものではない。したがって、租税公平主義にもとづけば、担税力に即した課税と租税の公平性ないし中立性を要請しなければならないのだから、潜在的に担税力の存在する欠損法人にも課税することは当然のことである。よって、欠損金の控除限度額の制限は、中小法人等にも潜在的に担税力の存在する欠損法人も存在するのだから、比較的大規模な法人だけでなく同様に制限すべきではなかろうか。

(3)欠損金の繰越控除制度における担税力

シャープ勧告にもとづいて欠損金の繰越控除制度も創設されたが、それ以前にも経済的政策による配慮によって、わが国には欠損金の繰越控除制度は存在していた。シャープ勧告では、個人については一時所得及び一時損失を翌事業年度に繰越すことによって、所得額の変動による不合理は緩和されるとし、法人か否かを問わず青色申告による適正な帳簿作成を前提として、損失が生じた場合、翌事業年度以降に損失額が所得で相殺されるまで、この繰越しを継続させると述べている³⁶。ここで、青色申告による帳簿作成が義務付けられているのは濫用防止のためである。また、課税の公平性ということに配慮して、二年間の繰戻しも容認すべきであると述べている。これらは、繰越欠損金額の通算の原則にもとづいたもので、継続企業の公準によって企業会計では会計年度を人為的に区切って企業利益を計算しているのと同様に、事業年度も人為的に区切って課税所得を計算している。そのため、課税所得も通算すべきであって、欠損金を繰越控除すべきであるということに繋がるのである。さらに、当時、シャープ勧告では、欠損法人が生じることも稀であると予測していた。

しかし、前述したように、わが国では、シャープ勧告での予測に反して欠損法人は約七割になる。これは恣意的に欠損法人にしている可能性が高い。青色申告の最大の恩典は、欠損金の繰越控除制度といわれているように、この制度を利用しているように見受けられる。これは合法的な利益隠しであり、法人税法上、容認される取扱いは企業会計上の処理として適用され、節税ということで意図的に逆粉飾を行うという傾向も見受けられる³⁷。したがって、欠損金は恣意的に生じさせたものであり、繰越控除前の所得の金額において利益が生じている欠損法人もかなり存在していると考えられる。このような欠損法人は、現時点で利益が生じているわけだから、当然潜在的な担税力が存在するとみなされるべきではなかろうか。一方、数年間損失が生じている欠損法人ならば担税力はないと当然解される。

そこで、通算の原則から欠損金の繰越控除制度があるわけだが、通算の原則にもとづけば、シャープ勧告で述べられたとおり繰越期間を制限すべきではない。平成23年度の税制改正によって、欠損金の繰越期間が現行の七年から九年に延長されたが、通算の原則からは繰越期間の延長は当然の計らいである。本来、繰越期間を制限すべきではないと考えるが、欠損金発生年度の帳簿書類の保存要件及び欠損金の更正の期間制限及び請求期間の延長については無制限とはいかない。そのため、必然的に繰越期間を制限する必要性が生じてくる。また、平成23年度の税制改正によって、資本金の額若しくは出資金の額が一億円以上等の比較的大規模な法人は、欠損金の控除限度額を所得金額の八割に制限される。この改正については、ようやく利益体質に転換した欠損法人に課税がなされるという

³⁵ 山本守之著『体系法人税法』税務経理協会 平成21年 1269頁。

³⁶ 野田秀三「欠損金の繰越制度」『日税研論集』vol.26 108～109頁。

³⁷ 井端和男著『最近の逆粉飾—その実態と含み益経営—』税務経理協会 平成21年 18～19頁。

問題もある。しかし、欠損金の繰越期間を延長させてことから、繰越欠損金の金額にはさほど変わりはなく、いつ課税がなされるかの問題であり、通算の原則には何ら反していない。利益が生じている法人には担税力が存在していることは確かであることから、控除限度額を制限することで、当事業年度に利益が生じている法人には必ず課税されることになる。したがって、租税公平主義にもとづけば、担税力に即して課税の中立性及び公平性を考慮して、比較的大規模な法人だけではなく中小法人等にも同様の課税がなされるべきであると考えられる。

おわりに

通算の原則にもとづいて欠損金の繰越控除制度が成り立っているわけだが、企業会計上の負の繰越利益剰余金と税務上の欠損金とは性質が異なると考えられる。負の繰越利益剰余金は通算の原則にもとづいた金額であるが、欠損金は繰越控除期間に制限があることから期限切れ欠損金が生じる可能性がある。そのため、欠損金の繰越控除制度は、どうしても不完全な通算の原則となる。シャープ報告では、欠損法人が生じることは稀だということ予測して、欠損金の繰越控除制度を容認すべきであると述べたのだが、予測に反して、現在、2,623,245社の申告法人のうち約七割の1,875,178社が欠損法人である。これは景気も左右するが、それよりも恣意的に欠損金を生じさせ、それを利用していると考えられる。その傾向は会計情報の開示義務のない中小法人等のほうが多いように見受けられる。しかし、欠損法人のなかでも繰越控除前の所得に利益が生じている法人がかなり存在している。利益転換した法人だとしても、このような法人にまで担税力がないということには疑問である。

前述したように、平成23年度の税制改正によって、欠損金の控除限度額を所得金額の八割に制限され、欠損金の繰越期間が現行の七年から九年に延長されることとなった。これは経済的政策による法人実効税率の引下げによる減収による財源確保であるが、この制限によって繰越控除前の所得に利益が生じていれば、欠損法人でも少額であるが法人税を納付する必要性が生じてくる。一方、欠損金の繰越期間が二年間延長され緩和された。しかし、今回の税制改正に肯定的な意見はあまり見受けられない。以前から個人的には欠損金の繰越控除制度には何らかの対処をすべきだと唱えてきた。上述したように、恣意的な欠損金の利用をしている欠損法人は存在すると考えられ、すべての欠損法人に担税力がないとは考えられない。繰越控除前の所得に利益が生じていれば、欠損法人でも担税力は存在するというのが自論であり、このような法人には租税公平主義にもとづいて担税力に即して公平性及び中立性を考慮して課税すべきである。その際、通算の原則を考慮すれば、欠損金の繰越期間を制限する必要性はないと考えられるが、欠損金発生年度の帳簿書類の保存要件及び欠損金の更正の期間制限及び請求期間の延長については無制限とはいかないため、合理的な繰越期間を設定する必要性が生じてくる。

海外の法人実効税率が引下げの傾向にあるため、経済的政策を考慮して、わが国でも幾度かの引下げを試みたが、さほど効果は見られなかったように見受けられる。これとは逆に減収によって財源を逼迫させ、幾度と消費税率の引上げ等を検討することになる。しかし、欠損金の繰越控除制度については政策的なものであり課税がなされるということはなかったが、今回の税制改正によって繰越控除限度額が制限されることとなり、ようやく比較的大規模な法人には繰越控除前の所得の一部分が課税対象となる。ただし、中小等法人は現行のままであるが、何れか中小法人等も制限の対象となるであろう。財政難を唱えるならば、小手先の国民騙しの減税を止めてもらい、国民の公平性及び中立性を考慮して本来課税すべきところに課税してもらいたい。