同族会社に対する留保金課税についての意見書

２００５年1月２０日
日本弁護士連合会

第１　意見の趣旨

同族会社に対する現行の留保金課税においては、留保金額の計算上、繰越欠損金額の控除を認めない単年度主義課税が行われている。これは、理論的根拠が乏しいだけでなく、中小企業の財務基盤の充実や倒産法人の再建などにおける実際上の弊害も大きい。そこで、留保金額の計算上、損金算入した繰越欠損金額の控除を認める改正をすべきである。

第２　意見の理由

１　同族会社に対する留保金課税の概要

同族会社に対する留保金課税とは､同族会社が社内留保した所得等の金額(法人税法６７条２項）から法人税・法人住民税額を控除した後の残額が、一定基準による留保控除額を超えた場合に、その超過部分を課税留保金額として、これに対し超過累進税率による法人税を追加課税する制度をいう。

その立法趣旨は､少数の中心的株主によって支配される同族会社においては、中心的株主に対する所得税の総合課税による高い超過累進税率の適用を回避するために、法人所得を過度に社内留保することが少なくない実情から、個人事業者との間の税負担の均衡を保つために、法人税の追加課税をすることによって、間接的に配当を促し、所得税回避を防止しようとすることにある。

法人税法は、所得基準（所得等の金額の３５％)、定額基準（年１５百万円）及び積立金基準(期末資本金額の２５％－期末利益積立金額)の３基準を設け、そのうち最も多い額（留保控除額）を法人税等控除後の留保金額から控除した残額（課税留保金額）に対し、１０％（３０百万円以下部分)、１５％（３０百万円超１００百万円以下部分）及び２０％（１００百万円超部分）の３段階の超過累進税率による法人税の追加課税を行う（法人税法６７条、同施行令１４０条)。

２　損金算入した繰越欠損金額の留保金額算入

（１）単年度主義課税の不合理性

現行法では、法人所得の計算において損金算入した繰越欠損金額も、留保金額の計算においては戻入れ加算する、すなわち控除しないことになっている（法人税法６７条２項４号)。そのため、繰越欠損金額の損金算入によって当期所得がないこととなった事業年度においても、損金算入した繰越欠損金額のうちの課税留保金額に対し、法人税の追加課税がされることになる。

法人税法は、欠損金について、翌期以降の事業年度に繰越しての損金算入及び前期所得へ繰戻しての法人税還付を一定限度で認めるが（法人税法５７条、５８条、８０条、租税特別措置法６６条の１２)、これは人為的な期間損益計算に基づく単年度主義課税を徹底した場合に生ずる不合理性を認めたものに外ならない。

所得が発生すれば課税し、損失の発生は無視するだけの単年度主義課税は、税収確保には便宜である。しかし、それでは長期的存続を予定する企業は疲弊する一方で、資金不足が生じて倒産が続出してしまい、継続的・安定的な税収も確保し得なくなるからである。そして、単年度主義課税の不合理性は、留保金課税についても当てはまる。

（２）継続法人の財務基盤充実上の弊害

事業資金の調達のために簿価の低い不動産等を売却し、繰越欠損金の全部又は一部を補填し得る特別利益が計上されたような場合においてすら、それをも配当等として社外流出せよ、そうでなければ課税すると迫る現行税制の下においては、同族会社の大部分を占める中小企業は、いつまでも財務基盤を充実することができず、健全企業に立戻ることはできない。留保金額の計算上、損金算入した繰越欠損金の控除を認めない現行の留保金課税は、担税力なき者に対する課税となっている。

（３）倒産法人再建上の弊害

損金算入した繰越欠損金の控除を認めない現行の留保金課税は、倒産法人の再建上においても大きな障害となっている。

再生会社の大部分は中小企業であり、そのほとんどは同族会社である。更生手続についても、近時は中小企業の利用が増大している。倒産法人は過大な債務を背負っているのが通常であり、債権者から相当の債務免除を受ける

ことなしに再建することは、原則として不可能である。

債務免除を受ければ、倒産法人には多額の債務免除益が発生する。これに対する課税が行われると、再建にとって重大な障害となり、債権者の損失において国等が受益する結果ともなる。そのため、繰越期間切れの古い欠損金についても、更生手続においては青色欠損金（平成１６年税制改正で、繰越期間が５年から７年に伸長された）に優先して損金算入することを認め（会社更生法２３２条３項)、再生手続においては青色欠損金の損金算入後に損金算入することを認めている（法人税法５９条１項)。更生手続と再生手続とで支援の程度に差異はあるが、いずれも倒産法人の再建を税制面から支援する趣旨である。

ところが、前記のような措置まで取って債務免除益や私財提供益に対する法人所得課税を停止しながら、現行の留保金課税は繰越欠損金の控除を認めないため、繰越欠損金の損金算入によって法人所得の発生しない事業年度においても、損金算入した繰越欠損金の全額が留保金額となり、これから留保控除額を控除した残額が課税留保金額となってしまい、これに対して法人税が課税される。

その結果、繰越期間切れの古い欠損金の損金算入まで認めて、再建を支援しようとした法人税法の趣旨は貫徹されず、甚だ中途半端な状態となっている。繰越欠損金の留保金額算入は、倒産法人の再建に甚だ大きな障害となっており、企業再建に携わる弁護士の立場からも看過し得ない。

３　結論

日本税理士会連合会の平成１７年度・税制改正に関する建議書は、同族会社に対する留保金課税制度自体の廃止を求める。相当の歳入減少を導きかねない制度自体の廃止の当否は措き、前記のとおり、損金算入した繰越欠損金の控除を認めない現行の留保金課税は、理論的根拠が乏しいだけでなく、実際上の弊害も大きいので、速やかにこれを廃止すべきである。なお、前記建議書も、損金算入した繰越欠損金の控除を認めない留保金課税制度について、本意見書と同様の問題点を指摘している。

以　上