

倒産法人に対する法人住民税均等割課税に関する意見書

2006年2月16日

日本弁護士連合会

第1 意見の趣旨

- 1 更生会社又は再生法人が、債務の株式振替（Debt Equity Swap）を行つたことにより増加した資本等の金額、欠損金填補のために行つた形式的減資により減少した資本金額については、この増加額及び減少額をいずれも法人住民税均等割の課税標準から控除する改正をすべきである。
- 2 破産法人に対する法人住民税均等割の課税は、遅くとも事務所、事業所又は寮等の保有を物理的に失つた時以降、これを廃止し、又は 資本等の金額にかかわらず、これがない又は1,000万円以下の法人とみなす改正をすべきである。

第2 意見の理由

- 1 法人住民税均等割の課税物件と課税標準

法人住民税均等割の課税物件は、道府県内又は市町村内に法人（及び代表者・管理人の定めのある法人格のない社団・財団）が有する事務所、事業所及び寮等（寮、宿泊所、クラブその他これらに類する施設）である（地税24 、294）。

法人道府県民税の課税標準は資本等の金額であり、5段階に区分したその額に応じて年額2万円ないし80万円が課税される（地税52）。法人市町村民税の課税標準は資本等の金額及び課税物件の従業者数であり、前記5段階の資本等の金額毎に課税物件の従業者数が50人超か否かに区分して、年額5万円ないし300万円が課税される（地税312）。都の特別区内においては、法人道府県民税及び法人市町村民税が法人都民税として課税される（地税734）。

資本等の金額とは、資本金額又は出資金額と資本積立金額の合計額をいう（地税23・292の各4の5号）。資本積立金（法税2）は資本準備金と概ね重なり合うが、課税上の立場から修正を加えており、似て非なるものである。

2 Debt Equity Swap による資本等の金額の増加

会社更生手続においては、更生債権者に対し、その権利の変更方法として、新たに払込又は現物出資をさせないで新株を発行する Debt Equity Swap (以下「 D E S 」) が行われてきた (旧会更 222 、新会更 175) 。会社を再建するには、会社の資産・収益力を超える更生債権を圧縮しなければならないが、その場合に、更生債権の全部又は一部の免除を受ける対価ないし補償として、将来的な配当利益の計上を前提として配当及び株式譲渡による回収期待権を与えるものである。

従って、 D E S による新株発行は、更生会社が早期に財務上の繰越欠損金を解消して純資産を回復するのに役立つものの、一時的にせよ会社の総資産が増加することなく、負債の部から資本の部への振替によって、資本等の金額が名目的に増加するに留まるから、法人住民税均等割の担税力に欠ける。

民事再生法は D E S に関する規定を持たないが、再生計画における権利の変更としてこれを行い得ることは明らかである (民再 154 、 166-2 、 162 参照) 。

法人住民税均等割の課税標準とされる資本等の金額が、それによって企業活動の恒常的な大きさを測定し、担税力及び受ける地方行政上の便益を測定する一応の基準としては機能し得るであろうことまでは否定しない。

しかし、均等割の課税標準と資本等の金額との間には論理必然的な関係はなく、全く内実を伴わない資本等の金額の増加をも均等割課税の対象とすることは、公平課税に反するだけでなく、更生会社・再生法人の再建に支障を来たす。

よって、少なくとも更生会社・再生法人に関する限り、 D E S による資本等の金額の増加額のうち、それによって債務超過の解消に至るまでの金額は、均等割課税の課税標準から除外すべきである。

3 欠損金填補のための形式的減資による資本積立金額の増加

債務超過の更生会社については、株主責任の観点から、近時の実務上は例外なく、更生計画において 100% 減資が行われ、同時にスポンサー等の引受による増資が行われる。再生法人においても減資が行われることは少なくない。

ところで、剰余金の資本組入があった場合のみなし配当課税について、かねてより一部商法学者によって廃止論が唱えられていたところ、みなし配当課税を廃止する方法として、平成13年税制改正において、組入財源が配当可能利益又は利益準備金であっても、資本積立金が組入れられたものとみなすこととし(法税2 力)これに対応して、形式的減資があった場合にも、資本積立金が減資相当額増加したものとみなされることとなった(法税2 又)。

そのため、形式的減資によって、財務会計上は欠損金が減少し又は消滅しても、税務会計上は資本金が資本積立金に振替えられただけで、資本等の金額は変動しないという会計と税務の行別れが生じ、資本等の金額を課税標準とする法人住民税均等割は、減資の前後を通じて、全く減少しないこととなった。しかも、財務上は減資額相当の資本準備金は存在しないから、その取崩や減少をすることもできない。

このように税務会計上においてのみ存する資本等の金額を課税標準として均等割課税をすることは、担税力なき者に対する課税と言うべきであり、少なくとも更生会社・再生法人に関する限り、形式的減資による欠損金填補額は、均等割課税の課税標準から除外すべきである。

4 破産法人の事務所等の有無及び所在

破産法人に対しても、清算結了に至るまで、法人住民税均等割が課される。その事務所等は、事業継続をする僅かな事案を除けば、破産手続開始時には既に営業が廃止され、従業員も解雇済で、人的要素を欠いており、物理的施設としての事務所等は残っていても、最早、人的物的な有機的・一体性を保った施設ではない。破産管財人はこれらを売却等又は賃貸人への返還をするから、物理的施設としての事務所等も消滅してしまう。

従って、遅くとも物理的施設としての保有状態がなくなった段階では、課税物件は存在せず、法人住民税均等割は課税し得ない筈である。ところが、実務上は、清算結了に至るまでは、少なくとも破産法人の登記簿上本店所在地が存する都道府県税事務所長及び市町村長(以下「課税庁」)から均等割課税がされる。

その根拠は、法人である以上、事務所がなければならず、物理的施設の有無にかかわらず、登記簿上本店に事務所があるとの考え方にある。管財

業務を行う弁護士の事務所は、破産法人の事務所ではないから、これを破産法人の課税物件とすることはできない。もっとも、課税庁の担当者レベルでは、破産管財人事務所を破産法人事務所と理解しているようであるが、そうであれば、課税庁が変更し、事務所の異動届也要する筈であるから、破産法人本店所在地の課税庁が破産法人宛に課税するのは理屈が通らない。

この問題につき、最高裁判所昭和 62 年 4 月 21 日判決（民集 41-3-329）は、「均等割は事務所又は事業所を有することに伴い資本等の金額及び従業者数に応じて課税されるから、破産法人が破産目的の範囲内において存続することに伴い負担すべき経費に属し、財団債権に当たる」と述べ、その原審大阪高等裁判所同 59 年 9 月 27 日判決（判時 1137 号 42 頁）は、「破産法人は、破産手続が終了して清算が完了するまでの間は、営業を継続していない場合でも、その事業は存在しており、また、その事務所又は事業所は、たとえその実質を備えていなくとも、破産宣告当時の登記簿上の本店又は営業所に存在している」と述べる。

清算が結了せず、その登記もされていない以上、抽象的には（権利義務の帰属主体としての）法人格が残っているのだから、事務所としての物理的実質があるか否かにかかわらず、均等割が発生するとの趣旨である。破産手続開始後の財団債権に当たるべき租税債権につき、新破産法 148 条 1 項 2 号は「破産財団の管理……に関する費用の請求権」（旧破産法 47 条 2 号但書では「破産財団に関して生じたものに限る」と規定しているので、実体のない登記簿上本店が管理客体である破産財団に属するといえるのか甚だ疑問であるが、この点は破産法上の問題であるので、これ以上は論じない。

判例の考え方によると、事務所等の概念は、事業継続中は物理的な実体概念であるが、事業廃止後は規範概念ないし擬制概念に転化する。人格ある者は、地方行政上の便益の提供を受けている筈であり、それに応じた担税力がある筈であるから、人格消滅に至るまで均等割課税を免れないということになる。

破産法人に対する均等割課税自体は仮に止むを得ないとしても、その課税標準が継続法人と同じであることには、合理的根拠が全くない。債務超過でも従業者を抱えて事業継続している以上、純資産を回復する余地が皆

無とまでは言えず、地方行政上の便益を実際にも受けているから、均等割を課税されるのは当然であろう。

しかし、事業を廃止し、物理的にも事務所等を失った破産会社について、名目的な資本等の金額など何の意味もない。純資産回復の抽象的余地も、それに見合う地方行政上の便益を受ける余地もないからである。破産法人独自の事業活動ではなく、管財人事務所における債権回収や配当といった弁護士業務があるだけなのに、資本等の金額（及び従業者数）に基づく均等割額を清算結了に至るまで支払続けなければならないのは、不合理と言う外ない。

この不合理を軽減するために、少なくとも破産法人に関する限り、資本等の金額にかかわらず、これがない法人及びこれが1,000万円以下の法人としての取扱に改正すべきである。この場合、現行地方税法に基づく均等割の合計標準税率は年7万円であり、少なくとも受益の程度に応じた負担としての公平性は保ち得る。

以上