

法人の青色申告欠損金等の繰越控除の順序について

吉 川 弘 人

法人の青色申告欠損金等の各欠損金額の繰越控除の順序をめぐって、課税当局と納税者との間で争われ、課税当局の主張が退けられた裁判例として、昭和六二年行ウ第五八ないし第六二号更正処分取消請求事件があります。この事件は平成元年三月二八日大阪地裁で判決がありました。以下、この判決に即して、法人の青色申告欠損金等の繰越控除の順序について検討したいと思います。

一、被告（税務署長）の主張

(1)基本通達一四―三一―一の六においては、法五七条一項（青

色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）と会社更生法二六九条三項（以下、単に「本条項という」との適用関係（青色申告欠損金等の控除の順序）について、「会社更生法二六九条三項（債務免除益の課税の特例）の規定は、更生会社における欠損金額の繰越控除について特例を定めたものであるから、更生会社につき同項の規定を適用する場合において、財産の評価換え又は債務の消滅による益金の生じた日の属する事業年度に繰越された既往の欠損金額のうちに、更生手続開始前から繰越されたものと更生手続開始後に生じたものと

があるときは、当該欠損金額は、同項の規定及び法五七条一項又は五八条一項（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し等）の規定を適用しないものとして計算した場合における当該事業年度の所得の金額の範囲内で、①更生手続開始前から繰越された欠損金額のうち法五七条一項又は五八条一項の規定の適用がある部分の金額、②更生手続開始後に生じた欠損金額のうちこれらの項の規定の適用がある部分の金額、③更生手続開始前から繰越された欠損金額のうち①に掲げる金額以外の金額の順序に従って損金の額に算入する」と定められ、課税実務ではこれによる取扱がなされているところ、上記取扱は、以下のように、法五七条一項と本条項との合理的な解釈に基づくものであります。

(2)本条項の趣旨は、更正会社が、法五七条、五八条による繰越控除の適用を受ければ、評価益や債務免除益が計上されても、必ずしもすべてが課税対象になるわけではないが、累積繰越欠損金の中には、前記の繰越控除の適用のないものもあることから、これらの欠損金があっても、評価益や債務免除益に課税されて税負担が重くなり、更生が妨げられるおそれもあるので、法五七条、五八条の規定による繰越控除のみによつては、累積欠損金を控除し切れない場合に、本来課税対象となる評価益や債務免除益について、特にこれを累積欠損

金の範囲内を限度として課税対象から除外するということにあります。

このような本条項の趣旨からすれば、会社更生手続中の会社（以下「更生会社」という。）の累積繰越欠損金が、①更生手続開始前に発生した青色申告欠損金（以下「開始前青色申告欠損金」という。）と、②更生手続開始後に発生した青色申告欠損金（以下「開始後青色申告欠損金」という。）と、③それ以外の欠損金（会社更生欠損金）とから構成されている場合における控除の順序は、①、②、③の順によるべきであることが明らかであります。なお、仮に、前記③の欠損金を他に先立って損金に算入するとすれば、前記①、②の損金算入により評価益及び債務免除益につき課税関係が生じない場合にまで、前記条項の適用を許容することになってしまい、これは前記条項の立法趣旨に明らかに反します。

本条項は、累積繰越欠損金の範囲内で、更生手続に伴う評価益及び債務免除益を課税対象としない趣旨の規定であるが、法五九条（資産整理に伴う私財提供等があった場合の欠損金の損金算入）も、同様に「累積欠損金の範囲内で私財提供等に伴う益金を課税対象にしない」旨を定めているところ、法施行令一一八条は、同条にいう累積欠損金には、「法五七条、五八条の規定により適用年度の所得の金額の計算上損金の額

に算入される欠損金額は含まれない」旨を定め、法五七条、五八条の規定の適用がある欠損金を優先し、残額があれば、その後之余の欠損金の繰越控除を行うべきことを明らかにしているのであって、法五九条の規定による欠損金の繰越控除の順序を本条項による欠損金の繰越控除の順序とを別異に取扱うことの合理性は見いだしがたいと思います。なお、法施行令一一七条は、法五九条の適用対象となる事実として、商法の規定による整理開始命令、破産法の規定による破産宣告、和議法の規定による和議の開始決定及びこれに準ずる事実を掲げるとともに、本条項の適用に係る事実を除外する旨規定しているが（同条四号）、このことは、法五九条と本条項が、その趣旨、目的、適用範囲が同一のものとして立法されたことの証左であります。したがって、本条項も、法五九条と同様に、まず法五七条、五八条の規定の適用がある欠損金を控除し、なお残額があれば、その後之余の欠損金の控除を行うと解すべきであり、それが租税公平負担の原則に合致したものであります。

二、原告（納税者）の主張

以下に述べるとおり、更生会社の税務処理に当たっては、まず本条項が適用され、次いで法五七条一項が適用されると解すべきであります。

(1) 本条項は、財産評価換又は債務免除による益金は、法による所得金額の計算上、益金に算入しないと規定しており、その文言を素直に解釈すれば、上記益金を、税務上非課税とする趣旨と解されるのに対し、法五七条、五八条及び五九条は、損益通算の対象となる繰越欠損金について、「……当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。」と規定し、あくまで欠損金の繰越について定めたものであって、文理上明らかな相違があります。所得計算上、まず益金の額が確定され、次いで損金の額が定められて所得が決定されることはいうまでもないから、論理上、まず益金を非課税とする本条項が優先的に適用され次いで、欠損金の繰越を認める法五七条一項の規定が適用されるべきことはいうまでもありません。

(2) 本条項は、括弧書きで、非課税となる益金を定める限度となる欠損金額のうちから、法五七条等により繰越される欠損金額を控除しているが、この括弧書き自体は、法五七条等の適用されるものについては、本条項が適用されないことを意味するに過ぎず、どちらの規定を優先的に適用するかについてはなんら定めていないと解するのが文理上自然であり、論理的には、(1)で述べたように会社更生法の規定が優先適用されることとなります。このように解すれば、本条項は、欠損

金額までの益金不算入を定めたものであり、法は繰越欠損金

の損金算入を定めたものであって、所得控除方式に違いがあることとなります。なお、この場合、本条項括弧書きの規定がなければ、評価益及び債務免除益が青色申告欠損金を含む欠損金額まで非課税とされたうえ、さらに法による青色申告欠損金の繰越も認められ、青色申告欠損金に対応する益金部分につき、更生会社が二重に税金を免れるという解釈の成り立つ可能性があるものであって、それを防ぐため前記括弧書きが設けられたと考えられるのであり、このように、同条項の規定を益金不算入の規定と解釈してこそ括弧書きが必要となるというべきであります。なお、仮に本条項が、繰越欠損金の損金算入を認める趣旨の規定とすれば、法と同じく繰越欠損金を控除することになるので、別途、青色申告欠損金と会社更生法との適用順序についての規定を要するものというべきであります。

(3)本条項の立法趣旨は、法とは別に、更生会社に対し、税法上の特典を与えることにより、更生会社の再建を容易にして債権者らの犠牲を緩和することにあるのであって、このことは同条項全体が法に対する特例を定めていることから明らかであるから、特別法が一般法に優先するという一般原則からしても、本条項が法五七条一項よりも優先して適用される

こととなります。

(4)また、本条項が、資産評価益及び債務免除益を非課税とした趣旨について、税法上及び会社更生法上の観点から検討すると、まず税法上は、「……益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」(法二二条二項)とされているところ、資産評価益は、前規定からしてもそもそも取引に係るものでないから益金の対象とならない(法二五条一項)ことが明らかであるし、債務免除益についても、一般的な債務免除についてはともかく、更生会社に対する一般債権者、担保権者、株主等利害関係人の権利が更生計画により一度に調整を受けるような場合、果たして税法が予定している取引によるものと言いうるか否か、疑問があり、むしろ会社更生手続による債務免除益は、取引によらない一種の帳簿上の利益と解されます。次に、会社更正法の観点からみると、会社更生法に基づく会社更生手続は、会社の再建を目的として、会社の維持存続を前提として利害関係人の権利の調整を行う観念的清算手続であり、更生会社は、更生手続開始の時点で管財人による資産の評価換えを強制されているが(会社更生法一七七条一項)、これは会社の事業継続を前提として、更生

手続に参加する利害関係人の権利範囲を明確にし、権利分配を定める意義があり、これによって生じる資産評価益は必ずしも更生会社の利益とばかりはいえないし、会社更生手続により生じる債務免除益は、具体的取引により生じるものではなく、会社更生法二四一条により更生計画の認可によって当然生じるものであって、まさに観念的清算手続による利害関係人の権利の一律的調整の結果として生ずるものというべく、更生会社に個別的利益を対価として発生させるものではない。このような会社更生手続における評価益及び債務免除益の本質と、その立法趣旨が更生会社の再建を容易にして債権者らの犠牲を緩和するという点にあることを考えると、本条項は、法の特例として評価益及び債務免除益について、他の一般会社とのバランスをも考慮し、過年度の欠損金額の限度内でのみ非課税とすることを認められたものであり、法二二条二項にいう「別段の定め」に当たると解されます。

(5) 被告主張のように、先に法による欠損金の繰越控除を行い、次に会社更生法による繰越控除を行うこととすれば、実際上会社更生法の適用される余地がほとんどなくなることが明らかであり、これは本条項及び法五七条の立法趣旨に照らし不合理的であります。すなわち、本条項が更生会社に対して特典を与える趣旨ではなく、これは更生会社についても事業を継

続していく以上当然に適用されるものであります。

(6) 被告は、法五九条との対比からも、まず法五七条の規定の適用がある欠損金を控除すべきであるとしますが、そもそも本条項は、倒産手続の中で最も完備した会社更生手続にのみ適用される場合があつて、適用対象が異なるものであります。また、本条項で問題となる評価益及び債務免除益は、裁判所の関与するものであり、かつ一般的債権者等の犠牲に基づくものであつて、これを非課税とする目的は、債権者の犠牲によって会社の再建を容易にすることにあるのに対し、法五九条による私財提供益や債務免除益は、当該会社の役員又は株主の関わるものに限られることから、むしろ会社経営に密接な関係を有するものが債権者らのために容易にその会社破綻の責任を取り得るようになるための政策的規定であると解され、その立法目的に違いがあります。しかも文言上も、本条項は、益金不算入を定めているのに対し、法五九条は欠損金の繰越を定めているに過ぎず、明らかに会社更生法の方がより徹底した会社の保護を図っています。これらの両法条の適用対象、立法目的等から考えれば、本条項の方が法五九条の場合に比べて会社の再建過程における負担軽減を重視すべき場合であり、かつ裁判所の関与する適正なもので弊害は少ない場合であるから、法五九条に基づき、本条項を類推

解釈することはできません。しかも、本条項に法五九条のよ
うな定めがない以上、文言から離れて実質上納税者の不利益
になる解釈を行うべきでないことは明らかであります。

三 判示事項

被告は、本条項が適用される評価益等の発生事業年度の所得
の計算について、更正会社の累積繰越欠損金が、①更生手続開
始前に発生した青色申告欠損金と、②更生手続開始後に発生し
た青色申告欠損金と、③それ以外の欠損金（会社更生欠損金）
とから構成されている場合における控除の順序は、①、②、③
の順であり、まず青色申告欠損金が控除されるべきであるとし
るのに対し、原告は、まず本条項により会社更生欠損金が益金
不算入とされ、次いで青色申告欠損金の控除が行われるべきで
あるとし、実質的にみて、③、①、②の順の控除を主張するの
で、以下、この点につき検討します。

(1)本条項は、「更生手続による会社の財産の評価換及び債務の
消滅による益金で、更生手続開始前から繰越されている法二
条二〇号に規定する欠損金額（法五七条一項又は五八条一項
の規定の適用を受けるものを除く。）に達するまでの金額は、
当該財産の評価換又は債務の消滅のあった各事業年度の法に
よる所得の金額の計算上益金の額に算入しない。」と定めてい
るところ、その趣旨は、更生手続が開始されると、公正な更

生計画を作成するため、管財人により会社の財産の価額の評
定が行われる（会社更生法一七七条）ほか、更生計画におい
ては、更生債権や更正担保権の減免が行われることが多く、
更生計画認可決定により、その内容どおりの債権の免除を受
けたり（同法二四二条）、届出がなされなかったために失権す
る債権を生じ（同法二四一条）、これらは更生会社の益金とし
て計上されることになるが、このような評価益や債務免除益
を、税法上、所得の計算において実質的に益金に算入するこ
とは、更生会社に対し、酷であるうえ、債権者の犠牲におい
て課税がなされることになり、ひいては更生計画の遂行にも
支障が生ずることから、その部分を課税の対象から除外する
こととしたものであること、しかし、その全額を課税の対象
から除外することは一般の場合と著しい不均衡を生ずること
等から、更生手続開始前から繰越されている欠損を填補する
限度内で、これを認めることとしたものと解されます。

(2)前記のような本条項の立法趣旨と、本条項は、更生手続開
始前から繰越されている欠損金につき、所得の金額の計算上
「益金の額に算入しない」と規定しており、その文言を素直
に解釈すれば、本条項は、更生会社の評価益等のうち、累積
繰越欠損金に達するまでの金額を、法に基づく所得金額の計
算上、益金に算入しない旨を定めたものと解されること、ま

た、前記評価益等は、本質的には更生会社の利益であることは否定できないにしても、評価益は、管財人や債権者等利害関係人が手続開始の時点における正確な会社の財産状態を把握するとともに、更生担保権の範囲を画するために会社更生法によって評価換が義務付けられ、その結果として生ずるものであり、必ずしも更生会社に利益を生じさせることを目的とするものではないこと、また、債務免除益も、具体的取引により生ずるものではなく、会社更生法二四二条、二四一条により、更生計画の認可によって当然生ずるものであって、観念的清算手続による利害関係人の権利の一律的調整の結果として生じるものであり、その時点で直ちに更生会社に個別的利益を対価として発生させるものではないこと等からすれば、本条項は、会社更生手続において発生する評価益及び債務免除益を、法による所得計算上、益金に算入しないことによつて、それを非課税とする趣旨の規定と解するのが相当であります。

(3) 本条項の趣旨を前記のように解するとすれば、更生会社の累積繰越欠損金が、①更生手続開始前に発生した青色申告欠損金と、②更生手続開始後に発生した青色申告欠損金と、③それ以外の欠損金(会社更生欠損金)とから構成されている場合に、一定額の評価益等が生じた場合には、まず、前記評

価益の中から③の会社更生欠損金の額に達するまでの金額を除外(益金不算入)して、所得金額を算出し、次いでそこから、①、②の青色申告欠損金を控除すべきであると考えられます。

(4) もつとも、本条項は、その適用の実際上の結果としては、法に基づく所得金額の計算上、会社更生欠損金の繰越控除を認めることに帰するものであるところ、法は、同趣旨の制度として、青色申告欠損金の繰越控除(法五七条)や、破産、和議等の場合の債務免除益についての欠損金控除(法五九条)等の規定を設けており、本条項の解釈に当たっては、本条項自体の趣旨、文言のみならず、これら法の定める諸規定との均衡、整合性をも考慮に入れる必要があると考えられるので、以下、この点につきさらに検討します。

(5) 法五七条一項は、法人の各事業年度開始の日前五年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額がある場合には、その欠損金額に相当する金額は、その各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入される旨を定めているところ、この規定の趣旨は、継続を予定する企業においては、必ずしも人為的に決められた事業年度にとらわれることなく、その収益を長期かつ継続的に把握することとし、ある事業年度に欠損金が生じたとしても、それを前後の事業年度の利益と通

算した方が、企業収益の正確な測定となり、税負担の不合理を避けられるという点にあると解されます。このような同条の趣旨と、それが更正会社のみならず、青色申告書を提出している法人に等しく適用されるものであることからすれば、会社更生欠損金と青色申告欠損金とがある場合に、まず青色申告欠損金を優先して控除すべきであるとする合理的根拠はないのみならず、そのように解した場合、更生会社につき本条項の適用される余地が相当程度狭められ、本条項の持つ実質的意義が少なくなることは否定できません。

(6)また、法五九条一項、法施行令一一七条によれば、法五九条は、商法の規定による整理開始命令、破産法の規定による破産宣告、和議法の規定による和議開始決定があつたこと及びこれらに準ずる事実（但し本条項の適用にかかる事実を除く。）があつた場合で、役員等からの私財提供による贈与益及び債権者からの債務免除益が生じた場合について、累積欠損金額に達するまでの金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する旨を定めているところ、法施行令一一八条によれば、法五九条一項にいう累積欠損金額（以下「私財提供等欠損金」という。）とは、「法五七条又は五八条の規定により適用年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される欠損金額」を控除した金額であるとされ、私財提供等

欠損金と青色申告欠損金とは、青色申告欠損金の控除が優先する旨を定めていることが明らかであり、会社更生手続も広い意味では会社整理、和義等と同じく会社の再建、整理を図る手続であることからすれば、本条項も実質的には、法五九条と同一の趣旨、目的の規定として、青色申告欠損金の控除が優先するとみうる余地もあるように思われます。

しかしながら、本条項と法五九条とを対比すると、本条項は、評価益等を「益金の額に算入しない。」と定めるのに対し、法五九条は、贈与益等を「損金の額に算入する。」と定め、規定の文言上明確な相違があり、この明文の規定を無視して両者を全く同趣旨に解することにはやはり無理があることは否定できません。

また、その対象となる事実をみても、法五九条の場合には、商法の規定による整理開始命令、破産法の規定による破産宣告、和議法の規定による和議開始決定及びこれに準ずる事実であり、いずれも広い意味では会社あるいは個人の資産状態の悪化に伴い、その再建ないし整理を図る規定であるとはいえ、破産は、主として債権・債務の清算、資産の公平な分配を目的とする手続であり、再建型の手続である会社更生手続とは大きく異なるし、会社整理、和議は、会社更生と同じ再建型の手続ではあるものの、それらの手続と会社更生手続と

を比べると、会社更生手続においては、担保権の目的物を会社の事業を継続するものとして評価し、その評価額をもって更生担保権の額としていること（会社更生法一二四条の二）、担保権の実行が禁止され、担保権者も会社更生手続に服すること（同法一二三条、六七条）、更生計画案は、小多数者の反対があっても、多数決で可決することができること（同法二〇五条）などの面で、企業再建のため、より徹底した会社の保護を図っていることが明らかであり、このような手続上の相違に照らせば、同じ債務免除益であつても、前記会社整理、破産、和議等の場合と会社更生の場合とで、税務上の扱いを異にしても必ずしも不合理とはいえないと考えられます。

なお、このように本条項が法五九条と税務上の扱いを異にするると解すると、一般的にみて、会社更生手続の場合、会社整理、破産、和議等の手続に比べて、欠損金の繰越が多く認められる結果となり、債務免除等の時点では、課税される機会が少なくなることにはたしかであるが、しかし他方、会社更生手続は、将来、会社が再建され、再び収益力を回復することを予定する手続であり、会社整理、和議等に比べ、法律上も会社再建のための規定が整備されているうえ、実際的にも会社再建の可能性がより高い手続なのであるから、長期的にみた場合、租税収入の確保という観点からすれば、必ずしも、

他の手続との均衡を失するとはいえないと考えられます。

さらに、本条項と法五九条との立法の経緯をみても、まず会社更生法の制定に伴い本条項（但し、本条項は、昭和四〇年の法改正に伴い、字句の一部修正がなされているが、その基本条文には変わりがない。）が設けられ、次いで法五九条が制定された（但し、それ以前においても通達において、それと同様の運用がなされていた。）というものであり、このような立法の経緯からしても、先に制定されていた本条項を、のちに制定された法五九条の趣旨に沿って解釈すべき必然性はなく、むしろ本条項は、会社更生法独自の趣旨、目的、手続上の特性等に従って解釈して然るべきと思われる。

このようにみると、文言の点を除いてもやはり本条項を法五九条と並列的に解すべき合理的な理由はないといわなければならず、結局、法五九条の存在も前述したような本条項の適用についての解釈を覆すに足るものではありません。

(7)もつとも、このような解釈を採るとすれば、①法五七条による青色申告欠損金の繰越控除によって、評価益等につき課税関係が生じない場合（評価益等が青色申告欠損金を下回る場合）にも本条項が適されることになるところ、前述したような本条項の立法趣旨、ことにそれが更生会社の評価益等についての課税を防ぎ、更生計画の円滑な遂行を図るという

点にあることからすれば、このような場合にはあえて本条項を適用するまでもないように思われること、②また、このような場合を含め、本条項を法五七条等に先だつて適用するとすれば、更生会社が、相当多額の繰越欠損金を持ったまま、更生計画を遂行していくことになり、場合によってはその再建に支障を来たすことも全く予測されないではないこと等の事情も認められます。

(8)結局、更生会社が、本条項及び法五七条の適用後もなお累積繰越欠損金を残すことを本条項が予定しているか、また、更生計再遂行上、それが適当か否かという点にあると考えられるところ、会社更生法の趣旨、目的に照らせば、更生計画認可時に、欠損金が残存しているからといって直ちに上記計画の円滑な遂行に支障を来たすといえないことはもちろん、更生計画認可時に残された欠損金を損金として繰越せる期間内に更生会社があげうる利益と同額の損金が残っている場合には、その利益で繰越欠損金を填補していくことにより、その利益には全く課税されないことになり、その分だけ余分に債権者への弁済に回すことが可能となり、更生会社にとって利益であることは明らかであります。

(9)このようにみると、本条項の趣旨、文言のみならず、本条項と法五七条、五九条との関係、均衡、会社更生計画の

円滑な遂行という面を総合的に考慮しても、更生会社の累積欠損金に会社更生欠損金と青色申告欠損金がある場合、まず、青色申告欠損金を控除すべきであるとする合理的理由はなく、まず更生会社の評価益、債務免除益につき、会社更生欠損金を益金に算入しないこととして益金額を算出し、それから青色申告欠損金の繰越控除を行うのが、本条項の最も適切かつ合理的な解釈であるというべきであります。

四 まとめ

この判決は、課税当局の主張を退けた点で注目されます。課税当局も立法当局もこの判決を機会に、課税要件明確主義の見地から、早急に所要の措置を講ずべきであると思えます。