

実務研究

日本税務会計学会
平成29年12月 月次研究会



野村 智夫(京橋)

企業再生税制における 資産評価損益制度の課題と会計基準

1. 企業再生関連税制の創設、平成17年法人税法改正

「産業・金融の一体再生」への取り組みの中、平成17年税制改正によって企業再生関連税制の整備がなされ、法人税法25条3項、33条3項(当時、21年改正で33条4項、なお、以下法人税法は法法と記す)により、民事再生手続きへの適用が条文化され、そして、「一定の基準に基づく私的整理」ⁱⁱへの対応がなされた。その内容は、企業再生における財務リストラの基礎である、①資産時価評価に基づく債務超過額の算定、②その債務超過額に基づく債権放棄要請、に対応するものである。すなわち、そのポイントとしては、①時価評価による評価損益の税務計算への認容、②いわゆる期限切れ欠損金を債務免除益に対しての損金算入の認容である。

17年改正はそれまで民事再生手続き、会社更生手続きといった法的整理のみ認められていた資産評価損算入を、「一定の基準に基づく私的整理」への対応を

手続きにも適用されるが、その条文から対象資産から金銭債権が対象外とされており、多額の不良債権を抱え込んだ再生に不都合が生じることが継続した。3項も同様であった。すなわち、事業再生の実務におけるいわゆる実態貸借対照表を税務上容認しうることに対応が完全ではなかった。(3)益金・損金経理要件の有無
法法33条2項の適用は益

金・損金経理が求められるが、3項の適用には求められないという複雑怪奇なものとなった。
平成17年改正は上記のとおり画期的なものであったが、私的整理への適用という実務界からの要望への迅速な対応が優先され、いまだ事業再生の手続きの内容が周知されていなかったことによる未整備を残したものであった。

権免除の要請とは、再生の基礎としての貸借対照表の再構築であり、それは当然に会計処理に求められるはずである。しかし、税制は「産業・金融の一体再生」という当時の国家課題に積極的に対応したのであり、対応しえなかったのは、会計界であった。
唯一、事業再生の会計を取り扱ったものとして、日本公認会計士協会会計制度委員会研究報告第11号(以下研究報告第11号)がある。研究報告第11号は、「継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事実又は状況が存在しているような会社においては、経営者は、継続企業の前提に関してどのような事項を注記すべきか」といったことを検討するだけでなく、資産や負債の帳簿価額の適否についてより慎重な判断が求められるものと考えられるⁱⁱⁱという問題意識から、「継続企業の前提の成立していない会社等を対象として、継続企業を前提とする会計基準の適用に関する問題点や資産及び負債の評価に関する基本的な考え方を整理し、今後の実務の参考に資することとした」^{iv}としている。すなわち、事業再生という事象の会計としての位置づけ、会計処理のあり方を模索したものではない。研究対象は法的整理にとどま

2. 企業再生関連税制の整備 平成21年法人税法改正

平成21年改正は、法法33条2項を評価損益算入の例外を認める規定として継続しつつ、新たに3項として会社更生手続き、旧3項を4項と改編し、民事再生手続き、「一定の基準に基づく私的整理」に対応するものとして、資産評価損の損金算入を認めることとした。この整理により、2項、3項の改正後の条文により、対象資産に金銭債権も含まれることとなった。いわば、2項は通常の会社法の会計処理としての減損損失等に対応するものとして、3項、4項で対応し、事業再生が円滑に行われることを図ったのである。

2項の適用による評価損結果である。

ており、私的整理に及んでいないが、実際には事業再生手続きに至った会社の会計処理、税務上の扱いに影響を与えていくことになった。^v
しかし、民事再生手続きについては、更生会社のように継続企業の前提の成立していない会社と位置づけることはできず、資産の全面的時価評価はしえないものと結論づけられており、いわば資産の評価減はあくまでも会社法会計の適用の範囲内とされた(評価損計上はあり得ず、評価減も減損会計の適用による)。しかし、それでは事業再生税制として実務に対応しきれないため、税務当局は、益金・損金経理を求めない評価損益認容制度を創設したのである。

「一定の基準に基づく私的整理」ⁱⁱへの対応がなされた。その内容は、企業再生における財務リストラの基礎である、①資産時価評価に基づく債務超過額の算定、②その債務超過額に基づく債権放棄要請、に対応するものである。すなわち、そのポイントとしては、①時価評価による評価損益の税務計算への認容、②いわゆる期限切れ欠損金を債務免除益に対しての損金算入の認容である。

更生会社は継続企業の前提が成立していない会社、民事再生会社は継続企業の前提が成立している会社という認識は果たして適切であるか。いずれにしても、民事再生手続き、及び一定の基準に基づく私的整理手続きにおける資産評価損益につき益金経理、損金経理を求めないという制度は、およそ法人税法22条がいう公正処理基準への準拠という大原則と齟齬が生じている。民事再生手続き、会社更生手続き、「一定の基準に基づく私的整理」は事業再生の手段として事業によ

って選択可能なものとなっているのが現状である。研究報告第11号は会社更生手続きは譲渡が擬制されるため企業結合会計におけるパーチェス法が適用しうると捉え、民事再生手続きはどのように捉えられないかとしていると思われる。しかし、既にいくつもの適用例があるDIP型会社更生手続きは、経営者の継続を認めている。一方で民事再生手続きが適用された場合にも、いわゆる100%減資が行われ、会社分割等によ

り旧株主から新株主に事業が譲渡される事案が多く見られる。
民事再生手続き、会社更生手続き、「一定の基準に基づく私的整理」は事業再生の手段として事業によ

り旧株主から新株主に事業が譲渡される事案が多く見られる。
民事再生手続き、会社更生手続き、「一定の基準に基づく私的整理」は事業再生の手段として事業によ

り旧株主から新株主に事業が譲渡される事案が多く見られる。
民事再生手続き、会社更生手続き、「一定の基準に基づく私的整理」は事業再生の手段として事業によ

3. 事業再生会計の未構築

企業の実態貸借対照表の債務超過相当額に基づく債

債務超過相当額に基づく債

債務超過相当額に基づく債

1. 「参考文獻」
1. 「改正税法のすべて 平成17年版、21年版」一般社団法人大蔵財務協会
2. 日本公認会計士協会「会計制度委員会研究報告第11号 継続企業の前提が成立していない会社等における資産及び負債の評価について」2005年
3. 日本公認会計士協会「監査・保証実務委員会報告第74号 継続企業の前提に関するガイドライン」研究会 平成2009年
4. 兼子一監修 三ヶ月章他『条解会社更生法(上)』弘文堂 1973年初版1刷
5. 兼子一監修 三ヶ月章他『条解会社更生法(下)』弘文堂 1974年初版1刷
6. 事業再生研究機構財産評定委員会編「新しい会社更生手続の「時価」マニュアル」商事法務 2003年初版1刷
7. 伊藤眞「会社更生法」有斐閣 2012年初版第1刷
8. 野崎幸雄「更生計画における権利の取扱いをめぐる諸問題」新・実務民事訴訟講座13日本評論社 1988年第一版第4刷 所収