

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、以下法人税法は法注と記す)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続出した。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
法注33条2項の適用は益

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、法注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、現状の事業再生手続きについて、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。

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、事業再生という対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っ

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。
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

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」は事業再生という同一の経済事象なのであり、同一の経済事象には基本的に同一の会計処理が求められるのではないだろうか。事業再生の会計基準が構築されることによって、企業再生税制もさらに整理されなければならないと考える。

i 私的整理ガイドライン(平成13年9月私的整理に関するガイドライン研究会参照)
ii 「一定の基準に基づく私的整理」とは、私的整理ガイドライン、事業再生AD Rのような、法律に基づかないが、広く公知された基準に基づく債権者権利変更手続きである。
iii 研究報告第11号1頁
iv 研究報告第11号1頁
v 「改正税法のすべて」平成21年版、209頁参照
【参考文献】
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開示について」(2002年 改正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 1998年第一版第4刷 所収