

解説と実例

實務
評價法の解説と
日本国大蔵省国税庁法人税科編 何加坤校
能源部电力财会研究所 赵亚江译
北京科学出版社出版

北京師範大學出版社

北京師範大學出版
財政研究所
資產再評價法
論と実

序 言

伴随着战后的物价飞涨，要求采取措施消除虚假利润和维持原有资本的呼声越来越强烈。就此政府组织朝野上下有关这方面的专家学者等权威人士设立了税制审议会，在审议一般的税制诸问题的同时进行调查审议。税制审议会于昭和二十四年（1949年）初，曾决定把这不资产重估法的纲要作为其阶段报告发表，但随后确定了Sharpe代表团的来访计划，便决定暂缓发表和立案。

这次根据Sharpe博士建议而立案的资产重估法的实施，将使我国企业界多年的愿望得以实现。

我把此刻由国税厅法人税科编纂的“资产重估法的解说与实例”的发行，的确是一件很有意义的事情。作为执笔者的法人税科诸君，无论哪位都可说是资产重估法立法和实施方面的权威，只要谈一下其内容就会使人感到非常地简明扼要，而且附有详尽的说明，在难懂的地方还插入了丰富的计算实例，作为这种法案的说明书来讲，这毫无疑问是非常恰当的。

昭和二十五年四月

国税厅长官 高桥卫

前 言

一、资产重估的是与非

随着二次大战结束后物价的急剧上涨，社会各界强烈要求进行资产重估。其基本的论据是现有的固定资产折旧不足以维持企业的资本再生需求，即在通货膨胀的经济态势中，以获得的资本为基础无论提取多少折旧，由此积累的资金在使用年限届满时，也是不够重新获得与之相当的固定资产的。由于不能维持资本的再生需求，资本自然会被不断地吞噬掉，这样便造成了如下后果：①对虚假收入征税；②使法定牌价的制定不合理；③激化劳资纠纷，由此而产生种种弊端。于是就出现了进行资产重估的主张。

虽然对此持反对意见的人也有，但这些反对意见大多也并不是反对资产重估本身，而是认为这样的措施在经济或货币价值比较稳定，或者稳定确实可以预见的时期应该实行，但要在现阶段实行还“为时尚早”。其根据主要有以下几点：

(1) 同物价政策的关系。对法定牌价的修订不容乐观。

(2) 同财政政策的关系。因为这将大幅度减少法人税和其他的税收收入，就会产生国家财政如何承受的问题。

(3) 同贷款政策的关系。估计会波及到公司财务，使其利润减少，同时资本的沉重负担也将影响到贷款的进行。

(4) 同国际经济的关系。由于我国的工程机械等按国际市场价来看只相当于废铁的价格水平，如果进行重估的话，将会增加资本上的沉重负担，从而在竞争中处于不利的局面。

(5) 同经济整体合理化的关系。因为在通货膨胀期间不合理的状态存在于所有方面，而现在只要求在固定资产方面实现合理化这是否合理，本身就成了一个疑问。

可以看出，这两个方面的意见几乎都没有对整个重估作

出系统地论述。于是，税制审议会在归纳这些意见的基础上，初步决定于昭和二十四年年初发表资产重估法的大纲。

二、税制审议会提出的重估方案

大纲如下：

(1) 重估的范围仅限于固定资产（包括土地），但战争赔偿设施及海外财产除外。

(2) 重估的基准是以固定资产获得额与按获得年度区分的比例相乘后的金额未作为该资产的重置价值，并将其扣除折旧额后金额的一半作为重估额的最高限额。

(3) 重估的时间是从昭和二十四年六月三十日到昭和二十五年三月三十一日为止。

(4) 虽然利用重估的收益可以达到增资，但不能强制进行重估。另外还认可增资的二分之一以内的股份应无偿交付给股东。

(5) 对重估的收益和其他的收益要采用不同的纳税标准，重估收益中用于补亏部分的金额不用纳税。

(6) 税率为重估收益的30%。

(7) 重估税的缴纳是从重估之后起，每半年按评估税额的六分之一来平均地进行，不允许增资股份用实物缴纳，前述延期缴纳的利息将不予征收。

三、Sharpe调查团建议的重估方案

关于重估，如前所述已经谈了很多议论，而Sharpe调查团以调查团客观的立场极力主张对此要圆满并彻底地解决。其观点如下：

(1) 进行重估不仅要将法人，也要将个人所拥有的一切固定资产作为重估对象。

(2) 关于重估的基准，应采用资产获得额扣除重估前已提取法定折旧额后，再与按获得年度区分的比例相乘而得出的金额未作为重估基准额。这个比例是资产获得时的物价指数与二十四年七月一日的物价指数之比。

(3) 关于重估时间，应以昭和二十四年七月一日作为基

准日，并在昭和二十五年一月到八月底期间提出申报，截至昭和二十六年九月底结束有关重估的一切事务。

(4) 重估增额应以“特殊资本金”的名义保留在公司内，并在五年内不允许转入资本金和进行分配。另外折旧要根据重估额来计算，并只限于用蓝色申报（即不得用赤字申报——译注）。

(5) 对重估增额，法人要按6%的税率缴纳税额，其中在昭和二十五年的会计年度内缴纳二分之一，在昭和二十六、二十七年的会计年度内再各缴纳四分之一；个人经营用的固定资产每年按6%的税率缴纳税额；土地及其他固定资产在出售、继承时才征收重估税额。

以上是Sharpe调查团关于重估所提出的建议大纲，现在已经根据这个建议制定了资产重估法，这是众所周知的。但就我国目前的经济状况、企业状态等各种情况来看，如果直接采用这个建议大纲的话，反而会产生不容乐观的后果，因此多少有一些差异。

目 录

前言

第一章 总则	(1)
第一节 重估的目的	(1)
第二节 术语的定义	(2)
第三节 重估的基准日	(5)
第一 基准日	(5)
第二 基准日的特例	(5)
第四节 信托财产等的特例	(8)
第一 信托财产	(8)
第二 股份公司整顿委员会拥有的财产	(9)
第五节 不适于重估的法人	(9)
第二章 重估资产的范围及重估的时间	(11)
第一节 总论	(11)
第二节 法人资产的重估	(12)
第一 能够重估的资产	(12)
第二 不能重估的资产	(13)
第三 资产的所在地	(14)
第四 重估的时间	(15)
第三节 个人资产的重估	(16)
第一 资产重估的范围	(16)
第二 经营用资产的重估时间	(18)
第三 小额财产继承等情况不适于重估	(18)
第四 被继承人死亡时重估的接替	(19)
第三章 重估额的计算	(20)
第一节 总论	(20)
第一 重估的基准	(20)
第二 重估额的性质	(21)

第三 重估额的计算	(22)
第二节 折旧资产的重估额	(23)
第一 有形折旧资产的重估额	(23)
第二 无形折旧资产的重估额	(25)
第三 矿业用折旧资产的重估额	(25)
第三节 其他经营用资产的重估额	(26)
第一 其他经营用资产的范围	(26)
第二 其他经营用资产的重估额	(26)
第四节 土地及土地上存在的权利的重估额	(27)
第一 土地及土地上存在的权利的范围	(27)
第二 土地及土地上存在的权利的重估额	(28)
第五节 股份及投资的重估额	(28)
第一 总论	(28)
第二 法人在基准日实际拥有股份的重估额	(29)
第三 法人在重估日实际拥有股份的重估额	(36)
第四 重估日以后发生增股、合并等情况时的重估额	(39)
第五 个人拥有股份的重估额	(39)
第六节 个人拥有的非经营用资产的重估额	(39)
第一 总论	(39)
第二 非经营用资产的重估额	(39)
第三 非经营用资产供经营使用时的重估额	(40)
第四 经营用资产和非经营用资产混用时的重估额	(40)
第七节 重估额计算的特例	(40)
第一 总论	(40)
第二 资产获得时间及获得额的特例(一)	(41)
第三 资产获得时间及获得额的特例(二)	(44)
第四 资产获得时间及获得额的特例(三)	(44)
第五 获得时间或获得额不明确的资产	(45)
第六 陈旧资产及市场价格明显低下的资产	(45)
第四章 重估税	(47)
第一节 义务纳税人	(47)
第一 义务纳税人	(47)

第二 纳税义务的继承	(47)
第三 不征税的法人	(48)
第二节 纳税标准	(48)
第一 法人	(48)
第二 个人	(50)
第五章 重估的申报	(57)
第一节 法人的重估申报	(57)
第一 进行了重估的法人的申报	(57)
第二 没有进行重估的法人的申报	(61)
第二节 个人的重估申报	(61)
第一 折旧资产的申报	(61)
第二 折旧资产以外的资产的申报	(63)
第三节 申报的修正及申报期限的延长	(64)
第一 修正申报	(64)
第二 申报书提交期限的延长	(65)
第四节 重估额的失效	(66)
第六章 重估税的缴纳	(68)
第一节 法人重估税的缴纳	(68)
第一 折旧资产的重估税	(68)
第二 法人折旧资产以外的资产的重估税	(73)
第三 法人折旧资产重估税的延期缴纳	(74)
第四 提交修正申报书后重估税的缴纳	(77)
第五 重估累积金转入资本时重估税的缴纳	(78)
第六 清算人的义务	(78)
第二节 个人	(79)
第一 个人折旧资产重估税的缴纳	(79)
第二 个人折旧资产以外的资产的重估税	(79)
第三 个人折旧资产重估税的延期缴纳	(80)
第四 发生继承后重估税的分年缴纳	(80)
第五 重估税缴纳的催促	(80)
第七章 更正及裁决	(81)
第一节 重估额等的更正及裁决	(81)

第一	更正裁决的含义	(81)
第二	重估额等的更正	(81)
第三	重估额等的裁决	(83)
第四	重估额等的再次更正	(83)
第二节	更正及裁决的权限	(84)
第三节	更正及裁决的时间	(84)
第四节	更正及裁决的通知	(84)
第一	在本法规实施地有住所者	(84)
第二	对在本法规实施地没有住所者的通知	(85)
第五节	追加税的征收及缴纳	(85)
第八章	复审及诉讼	(87)
第一节	总论	(87)
第二节	复审的申请	(87)
第一	复审的申请	(87)
第二	复审的裁决	(89)
第三节	诉讼	(90)
第九章	重估税的利息税及免征	(92)
第一节	利息税	(92)
第二节	加算税	(94)
第一	少申报加算税	(95)
第二	少缴纳加算税	(95)
第三	不申报加算税	(96)
第四	加重税	(97)
第五	加算税额的通知	(98)
第三节	免税	(99)
第一	少申报加算税等的免征	(99)
第二	冲减重估累积金时重估税的免征	(100)
第三	在法人股份发生转让等情况下重估税的免征	(101)
第四	个人折旧资产发生转让损失等情况下重估税的免征	(102)
第五	财力丧失情况下重估税的免征	(102)
第六	按照“所得税法”规定不敷缴纳时重估税的免征	(103)
第四节	纳税地及纳税管理人	(104)

第一 纳税地	(104)
第二 纳税管理人	(104)
第十章 资产重估审议会及资产重估调查会	(105)
第十一章 有关重估的经营处理	(108)
第一节 总论	(108)
第二节 有关法令的调整	(108)
第一 对“商法”的调整	(108)
第二 “企业重建整顿法”的特例	(110)
第三 “金融机构重建整顿法”的特例	(110)
第四 公司债券发行限度的特例	(111)
第五 “公司利润分配等暂行处置法”的特例	(112)
第三节 重估累积金	(113)
第一 用重估增额冲减亏损	(113)
第二 重估累积金	(114)
第三 重估累积金的冲减	(114)
第四 股份转让等情况下对重估累积金的增并	(115)
第五 更正时重估累积金的会计处理	(115)
第六 重估累积金不可冲减的情况	(116)
第七 重估累积金转入资本的规定	(116)
第十二章 所得收入计算的特例	(117)
第一节 总论	(117)
第二节 法人所得收入计算的特例	(117)
第三节 个人所得收入计算的特例	(119)
第四节 “法人税法”及其调整	(119)
第一 重估企业的经营年度在本法规实施前结束时法人税 的申报	(119)
第二 重估企业的经营年度在本法规实施后到昭和二十五 年五月三十一日期间结束时法人税的申报	(120)
第三 清算所得的特例	(120)
第十三章 杂则	(121)
第一 报告的收缴、质询及深入查证	(121)
第二 重估法的实施地区	(122)

第十四章 处罚条例	(123)
第十五章 申报书的格式和书写方法	(127)
附录一 资产重估法	
第一章 总 则 (第一条~第五条)	(134)
第二章 资产重估的范围及重估的时间 (第六条~第十六条)	(139)
第三章 重估的基准 (第十七条~第三十五条)	(145)
第四章 重估税 (第三十六条~第四十四条)	(156)
第五章 重估的申报 (第四十五条~第五十条)	(163)
第六章 重估税的缴纳 (第五十一条~第六十四条)	(168)
第七章 更正及裁决 (第六十五条~第七十一条)	(178)
第八章 复审及诉讼 (第七十二条~第七十六条)	(181)
第九章 重估税的利息税及免征 (第七十七条~第九十一条)	(184)
第十章 资产重估审议会及资产重估调查会 (第九十二条~第九十六条)	(194)
第十一章 有关重估的经营处理 (第九十七条~第一百一十四条)	(196)
第十二章 已进行重估者所得收入的计算 (第一百一十五条~第一百二十一条)	(204)
第十三章 杂 则 (第一百二十二条~第一百二十三条)	(206)
第十四章 处罚条例 (第一百二十四条~第一百三十五条)	(207)
附则	
附录二 资产重估法实施令	

第一章 总 则

第一节 重 估 的 目 的

资产重估的目的大致有两个方面，第一是使企业能够提取适当的折旧。长期以来尽管通货膨胀使得货币一直处于贬值，但是我国企业的资产帐面价值却仍停留在以前很低的水平上没有变化，因而无法提取适当的折旧，企业资本便始终处在不断被吞噬的状态。因此，按货币的实际购买力重估过去的帐面价值，并根据调整后的资产价值合理地提取折旧，将会使企业经营管理合理化，并使企业的资本得以健全地维持。与此同时，法人税的征收也应按照上述提取适当折旧后的实际所得来进行。

第二是使对企业转让资产收入的征税合理化。即对资产转让收益中，因通货膨胀因素而获虚利的部分不征收所得税和法人税，而只需对其征收6%的重估税，以谋求征税的合理化。

是否进行重估需由企业自行决定，但如果企业是为了谋求资本的保值、增值而进行资产重估，则一律要求在适当的限度内进行。不过，由于目前日本企业的盈利能力和开工率还很低，超出目前的水平提取折旧，反而会给不少企业带来亏损。对这样的企业一刀切地进行资产重估，并课以6%重估税将对企业构成巨大的压力。因此决定设置资产重估的最高限度，在此最高限度内，由各种类型的企业根据自身的实际情况，决定进行适当程度的资产重估。

其次，资产重估时要对重估增额征收6%的税，而今后参与折旧的资产将按照重估值重新计算折旧；至于像土地、股份等不提折旧的资产，只需在发生转让等情况时，对其超过重估值的所得部分征收重估税，这将使资产所有者的重估税负显著减轻。

但是，如果不征收他们的重估税，那么首先对仍以通货膨胀前较低的帐面值为基础计算折旧的企业和仍以低资产获得额为基础征收转让所得税的企业来说，他们在税收的负担上就会显得很不公平。另外，对拥有公司债券、银行存款等有固定利息的债权的资产所有者来说，也必须在重估税法中，对因通货膨胀而造成的实际损失给予考虑。

第二节 术语的定义

关于重估、重估额、基准日等资产重估术语，在有解释权的前提下，现加以说明并统一其含义，定义如下。

一、评估额

评估额这个名词，在会计学的评估论、资产负债表、价值论中经常被使用。然而不管会计学上是如何解释的，在本资产重估法中，评估额是指两类资产值：一类是可供企业经营使用的资产值，是指在财产目录上和资产负债表中标明的资产价值；另一类是不供企业经营使用的资产值，是指所得税法规定作为计算山林所得和转让所得基础的价值。

（1）可供企业经营使用的资产的评估额

根据“商法”的规定，商人及其公司必须整備有总的财产目录和资产负债表，对宗教法人等尽管没有要求设置财产目录和资产负债表，但也应当制定出相应的帐簿文件。本法规中的评估额就是指按照这些财产目录、资产负债表以及有关的帐簿文件所提供的价值。实行间接折旧的资产由于标明有折旧前的价值，这时其评估额就是扣除折旧累计额，即扣除贷方作为偿还累积金而预留金额之后的资产价值。

（2）不供企业经营使用的资产的评估额

不供企业经营使用的资产的评估额，是指拥有山林资产时其植林费和购置费，再加上管理费等必要费用的价额；拥有山林以外的不供经营使用的财产时其购置费加上改造费、修缮费等设备

费用的合计价额。

二、帐面价值

法人的帐面价值，应是指法人所占用资产的评估额。即法人的财产目录、资产负债表以及据此得出的帐簿文件，例如原始帐簿、固定资产台帐等帐面上所记载的价值。

三、重估

重估，是按本法规的规定使法人或个人所占有资产的评估额增值，并通过更改帐簿来增加帐簿上提供的帐面价值的一种方法。

四、重估额

重估额，是指通过上述的重估而使法人或个人所占有资产的评估额得到增值之后的评估额。

五、重估时间

重估时间是根据本法规规定完成了重估的日期，或是看作重估结果被执行的日期。对于法人来说，原则上是在昭和二十五年一月一日（基准日），或是在此日期后开始的企业经营年度的期首进行重估，因此重估时间是指实际上实施了重估的那一天。据此，如在昭和二十五年一月一日完成了重估，那么这一天就既是基准日又是重估日。

六、经营业

经营业是指商业、工业、金融业、农业、水产业、不动产抵押借款业、医药业、畜产业、林业、牙医业、理发美容师业、律师业、税务代理师业、注册会计师业、设计监督师业，以及其他有类似业务的行业。这些经营业都要把“所得税法”中被认为要折旧的资产作为重估的中心内容考虑进去。

七、折旧资产

折旧资产，是在建筑物、机械、营业权、矿业权以及其他固定资产中，根据“法人税法”和“所得税法”的规定计算资产折旧额时能计入成本支出或必要费用的资产。在本法规中，折旧资产被划分为“有形折旧资产”和“无形折旧资产”。

有形折旧资产包括建筑物、机械、器具等有形的资产；无形折旧资产则有矿业权、渔业权、水利权、专利权、实用新技术发明权、图案设计权、商标权、专利实施权以及营业权和试验研究费等。而且在矿业权中又包含有矿砂权、使用权、土石挖掘或开采权；渔业权中也包含了开捕权；关于营业权，本法规规定仅限于从别处有偿取得的、或是成为继承税、财产税征收对象的营业权；另外，试验研究费是指在资产负债表的资产部分列入的为试验研究而支出的费用。

八、资产获得额

资产获得额，是指法人或个人为获得资产所耗费的金额（没有资产的增值或贬值评估的条件下也可称之为资产原值——译注）。其中包含了制作费及改造费、树木植林费及管理费、家畜类的饲养费等在按照“法人税法”和“所得税法”计算收支时不能算在成本支出和必要费用中的费用。另外，入股或投资，以及以实物投资为目的的折算财产价值，也都应包含在股份或投资的资产获得额中。

此外，同族公司在设立或增资时，常以超过市场价的价格额投资，或从与同族有关系的公司那里以超过市场价的价格额购进。此时在税务计算中，虽然否认其超过市场价额的部分，但在计算该项资产的获得额时，则需要将这部分超额纳入。另外，法人在获得资产时支付的不动产获得税、注册税等都要包括在其资产的价格额中，一起构成资产获得额。

九、财产税调查截止时间及财产税评估额

财产税调查截止时间规定在昭和二十一年三月三日零时。在财产税评估额中有关个人占有资产的价格额，是按照“财产税法”第三章的规定进行评估后的价格额；有关法人占有的土地、房屋及股份的价格额，是根据昭和二十一年三月三日零时该资产的现状，采用“财产税法”第三章规定的评估方法计算出的价格额。在财产税调查截止时间到重估日期间，倘若资产有一部分发生减少，无疑必须扣除损失的那部分资产价值。

十、经营年度

除有特殊规定外，经营年度是指“法人税法”中所规定的经营年度，即在法令、条款、向财团法人捐赠的行为、规则或协议中各自确定的经营年度。

第三节 重估的基准日

第一 基准日

重估的基准日，原则上是指昭和二十五年一月一日。所谓基准日是指按照“重估法”的规定确定可以进行重估的资产范围的日期。也就是说，只有在基准日所拥有的资产才能进行重估。重估的基准日不同于重估日，重估日是指进行了重估的那天，例如对法人来说，重估原则上可以在基准日（即昭和二十五年一月一日）进行，或是在基准日到昭和二十五年八月三十一日期间开始的企业经营年度的期首进行。如果法人是在经营年度期首进行的重估，那么也只能是以基准日的资产为基础对重估日拥有的财产进行重估。

以昭和二十五年一月一日作为基准日，对于个人来说是由于每个所得税的纳税年度都是从一月一日到当年十二月三十一日，因此无论是计算折旧还是计算转让收入都是十分方便。对法人来说则不像个人那样按公历年纳税，而是根据企业的经营年度纳税，所以把基准日选在昭和二十五年一月一日以后开始的经营年度期首当然也可以。但为了同个人保持机会的均等，尽可能早地抓住资产重估的机会，也就把一月一日定为基准日。

第二 基准日的特例

重估的基准日，根据上述原则一般是指昭和二十五年一月一日。但有关法人拥有的重建整顿尚未终了的资产，以及在基准日后才扩展的新公司所拥有的资产，是不能按照上述原则的，而应

作为例外情况按以下方法来确定。

一、特殊经营公司拥有的资产

特殊经营公司的资产根据“企业重建整顿法”第二十六条的规定要把旧帐目和新帐目合并起来。若新旧帐目的合并是在昭和二十五年一月一日以后进行的，那么就以新旧帐目合并日的翌日作为重估的基准日；如果是在此之前进行合并的，则当然应以一月一日作为基准日。

在特殊经营公司中，如果某些法人没有属于新帐目的资产、或者正在办理破产手续，那么根据“公司经营应急措施法”第七条第五项的规定，可以只设旧帐目。对于这种只设置了旧帐目的公司来说，随着旧帐目的废止，就是重建整顿的终了。于是，若旧帐目的废止是在昭和二十五年一月一日之后进行的，就应把旧帐目废止日的翌日选作重估的基准日。

二、新扩展的公司从原公司收授的资产

在根据“企业重建整顿法”规定的整顿计划或按“排除经济力过度集中法”确定的企业改组计划扩展新公司的时候，对于接受的原公司投资或转让的资产，如果接受日期是在昭和二十五年一月一日以后时，就把资产接受日定为基准日。在原公司尚未进行重估，就已向新公司投资或转让的资产，由于其价额仍是帐面价值，因此如果不将这类资产的基准日作为特例，就会造成这些资产无论在原公司还是在新公司都不能参与评估的结果。

下面还将谈到从海外公司收授资产的基准日，这些特例资产大体上都采用重估前的帐面价值。对于在昭和二十五年一月一日以后进行交易的资产的基准日，如不被作为特例许可，就将使其失去重估的机会。

三、从海外公司收授的资产

在日本以前的占领地拥有总公司或设有主要事务所的法人，按照联合国驻军最高司令官的要求，应将其作为在国内的财产进行清理，并由主管大臣发布公告指定其法人代表，这类公司称为海外公司。