

資本的支出の減価償却について

～定額法を適用している資産の落とし穴とは～



税務・会計の 集中セミナー



●今回の先生/
税理士の天野俊裕氏

資本的支出とは、現に使用している建物や機械装置などに対して、修繕、改良、補強、交換などといった何らかの追加の支出を行った場合に、その金額のうち、一時の経費(損金)とされずに資産とされる(その時の経費にならない)部分をいいます。実務においては、この追加の支出が、修繕費として経費に落とせるのか、または資産として減価償却の対象になるのかについての線引きの問題に、最も大きな注目が集まりますが、本稿では、この資本的支出とされた部分が、その後、どのように減価償却されていくのかについて、実際に筆者のクライアントで起こった事例を交えながら解説したいと思います。なお、本稿では論点を明確にするため、残存価額の取り扱いについてはすべて割愛しています。

何が違うの？

—定額法と定率法

まず、減価償却の計算方法について簡単におさらいしておきましょう。減価償却の計算方法には大きく分けて、定額法と定率法の2つがあります(図表1)。

定額法は、「取得価額」を耐用年数で割った金額を毎年均等に減価償却していく方法です。実務上は、例えば耐用年数20年

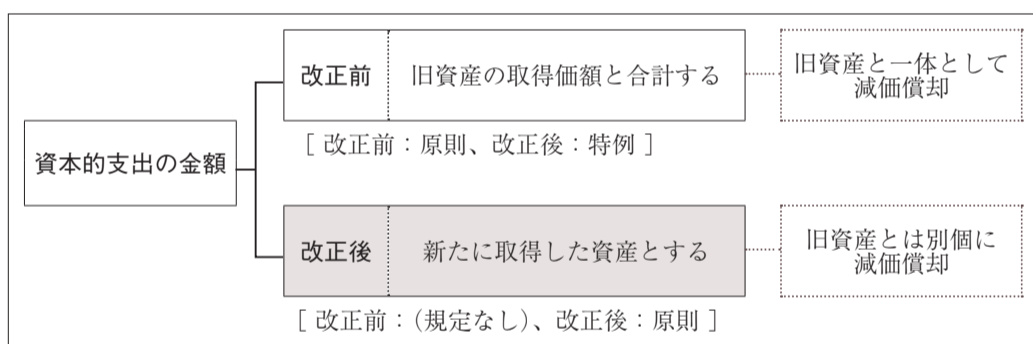
の場合は定額法償却率0.05(=1/20)を取得価額に掛けて計算していきます。

これに対して定率法は、毎年の「帳簿価額(未償却残高)」に一定率(定率法償却率)を乗じた金額で減価償却していく方法です。取得から年数が経過していくにつれて徐々に毎年の帳簿価額は減少していきますので、それに比例して毎年の減価償却も減少していきます。両者の決定的な違いは、定額

【図表1】減価償却の計算方法(定額法と定率法)

【定額法】	取得価額	×	一定率(定額法償却率)
【定率法】	帳簿価額(未償却残高)	×	一定率(定率法償却率)

【図表2】資本的支出の減価償却(改正前後)



これは、「取得価額」という毎期変わらないものに一定率を乗じていくのに対して、定率法は「帳簿価額」という毎年減少していくものに一定率を乗じて減価償却を行うという点です。つまり、定額法の減価償却にあたっては、取得価額の影響を受けることはあっても、帳簿価額の影響を受けることはありません。また、定率法の場合は、その逆になります。

【図表4】減価償却の具体的な計算過程

■ 新規取得法(原則)	1億円 × 0.05(定額法償却率) = 500万円	} 600万円
	2,000万円 × 0.05(定額法償却率) = 100万円	
■ 取得価額加算法(特例)	(1億円 + 2,000万円) × 0.05(定額法償却率) = 600万円	

【図表5】年あたりの減価償却の推移

	新規取得法		取得価額加算法
	本体(旧資産)	資本的支出	
取得価額	1億円	2,000	1億2,000
19年目	500	100	600
20年目	500	100	600
21年目	0*	100	600
22年目	0	100	600
23年目	0	100	600
24年目	0	100	0*
25年目	0	100	0
26年目	0	100	0
実際の償却期間	1~20年	19年~39年	1年~23年

*未償却残高が0円になり減価償却がストップする。

19年改正で何が変わったのか

先ほど、「取得価額は変わらないもの」と解説しましたが、1つだけその取得価額が変わることがあります。それは、資本的支出が行われた場合です。資本的支出が行われた場合の減価償却の取り扱いについては、平成19年の税制改正において、図表2のようになりました。改正前は、資本的支出の金額につ

いては、旧資産(本体資産)の取得価額と合計する方法(以下、取得価額加算法)がとられていたため、取得価額は資本的支出によって増えるということがありました。しかし改正後は、資本的支出の金額については、(旧資産と同じ条件のものを)その金額で新たに取得したものとする方法(以下、新規取得法)が原則とされましたので、この方法の場合は、取得価額が増える(変動する)ことはありません。

ただ、取得価額加算法については、平成19年以前に取得した資産に対して行われる資本的支出に限定して適用することできる「特例」の扱いとして存続することになりました。

【図表3】実際にあった事例の概要

固定資産台帳	資産の種類	建物
	取得価額(本体)	1億円
	取得(使用開始)年	平成10年
	償却方法	定額法
	法定耐用年数	20年
	定額法償却率	0.05
	減価償却累計額	9,000万円
	経過年数	18年
資本的支出(19年目)		2,000万円

新規取得と取得価額加算はどちらが有利か

ここでは、この改正による影響を大きく受ける可能性があった事例を紹介しましょう。図表3は、ある会社が使用している建物について、2,000万円の資本的支出が行われた事例の概要です。

修繕費がムリなら減価償却で巻き返す

図表5でもっとも注目すべきポイントは、最下段の「実際の償却期間(=回収期間)」です。

建物へ投下した資金(1億2,000万円)をすべて回収し終えるためには、新規取得法を選択すると、取得から39年間かかることを、取得価額加算法を選択すると、23年目で早期に満期を迎えることができます。このように、取得価額加算法がその後の減価償却の計算にあたって結果として有利に働くのは、①資本的支出の対象となる本体資産が平成19年以前に取得されていること、②本体資産が定額法を適用して減価償却を行っていること(定率法の場合は取得価額が増加しても減価償却の計算には直接影響しないため)、③本体資産が耐用年数を超えて使用されていることもしくは耐用年数間近であること、④本体資産に対する追加の支出が収益力・生産性アップや用途変更などを目的(戦略的な投資)とするために資本的支出の金額が多額にのぼること——などの条件が重なっている場合が想定されます。