

[T.Review] 複式簿記の役割……………大武健一郎・2

[税制之理(第5回)] 韓国^{の給付}の給付付税額控除(EITC)……………森信茂樹・105

特集

会社法で変わったポイントはココだ!

法人税重要項目の税務調査対策

- 純資産の部[資本金等の額, 自己株式, 剰余金の配当]……………上西左大信・10
- 定期同額給与・事前確定届出給与……………湊 義和・16
- 特殊支配同族会社の役員給与……………鶴田泰三・25
- 組織再編……………石原 恵・31
- 取引相場のない株式の評価……………笹岡宏保・39
- 国際課税……………有安寛次・47
- 交際費等[1人当たり5,000円以下の飲食費]……………長野匡司・55

[海外税制研究]

EUの利子所得指令がタックスヘイブンに与えた影響……………矢内一好・123

[租税制度研究室]

雇用主提供医療とアメリカ租税政策(上)

——雇用主提供年金との比較の視点から……………関口 智・106

9月税務・労務の手続き……………4

税務・税制ニュース&トピックス……………6

会計WATCH!「繰延資産の償却」……………山岸 聡・8

BOOKS『アジア投資からみた日本企業の課税』……………(評者) 森信茂樹・154

『解説 改正租税条約』……………(評者) 柳 裕治・155

最新税法判例紹介……………167

税界ウォッチング

世界から取り残される日本の税制……………山本守之・97

税理士のための財務指導発想法

償却費と修繕費——財務と税制改正……………林 伸宣・98

会計事務所の「業務向上IT大作戦」

パソコンまわりのセキュリティ対策……………木村聡子・100

タックス・プランニングの基礎理論を学ぶ

租税回避とタックス・プランニング……………渡辺智之・102

税プロのお手並拝見!

のれんと消費税……………鏡 高志・104

[新連載]

税制再編ここが変った！(第1回)

会社分割の対象の改正と税務上の取扱い……………江崎一恵・61

[実務解説]

■MBOを活用した事業承継を検討しよう……………石割由紀人・69

■平成19年度税制改正における資本的支出の問題点(上)

——建物に係る減価償却費の大幅減少と対応策

……………大沢幸雄・上屋清人・天野俊裕・77

■ビジネス創出につながる最新信託動向(上)

——税務・会計を中心とする信託関連法制のポイント整理……………村井直志・131

[グローバル タックス サテライト]

中国の新企業所得税法……………築瀬正人・117

[連載]

個人所得課税上の控除を巡る諸問題(第4回)

所得税法上の医療費控除の対象となる「医薬品」の解釈試論(上)

……………酒井克彦・88

開かれた税務支援のあり方を日米比較で検証する(第4回)

アメリカの税務支援制度(3)……………石村耕治・140

判例で学ぶ消費税法(第6回)

建物の賃借権を消滅させるために支払った立退料の仕入税額控除の可否

……………福田昌子・152

租税法務学会判例研究(通算第164回)

青色申告に対する更正処分通知書の理由附記の違法性判断……………吉田素栄・156

* 「M&Aの最新税務問題」と「要点解説 ココが知りたい 金融商品取引法」は今月は休載させていただきます。

新米税理士 翼くん(第9話)

土地評価のその前に……………山口隆司・86

税を繙く

大正期における税務行政の民衆化

……………牛米 努・87

「公開業務部」レポート

会計士の上手な使い方……………阿曾友淳・130

所長と社員の「税金ニュース」フリートーク

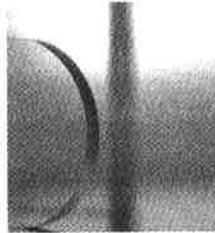
税務更正……………井上 修・139

付録

国税月報(減価償却に関する法人税基本通達等の一部改正, 信託に関する法人税基本通達等の一部改正, 平成19年1~4月分類似業種日別株価 他)

平成19年度税制改正における 資本的支出の問題点(上)

——建物に係る減価償却費の大幅減少と対応策



大沢幸雄 大成建設株式会社FM推進部長・工学博士

土屋清人 税理士法人アドヴァンス会計・税理士

天野俊裕 天野税理士事務所・税理士

平成19年度税制改正により、法人の減価償却に関する制度が見直され、経済界において悲願であった減価償却資産の残存簿価1円までの償却が可能となった。

先進諸国の減価償却制度における「残存価額ゼロ%」と比較して、日本の残存価額の10%及び償却可能額限度額の95%は、日本経済における国際競争力の大きな弊害であったに違いない。その意味で、このような制度が認められたことは喜ばしいことと言える。

しかし、今回の改正により、同時に「資本的支出の取扱い」についても制度の見直しが行われ、この変更によって、日本の経済界は計り知れないダメージを受けることは、ほとんど知られていない。

この資本的支出の改正によって直接的に影響を受ける減価償却資産は建物である。

その主な内容としては、我々の試算による限りは、①減価償却費が将来の一定時点において激減する、②取得価額の11%以上が償却できず未償却残高として残る、というショッキングなものである。

この減価償却費の激減は、建物への投資資金の回収を遅らせ、ひいては、減価償却という内部留保を活用した建物機能の維持管理（大規模修繕の実行）の足かせとなる。

国土交通省の「平成15年土地基本調査」によれば、日本における建物保有法人数は約77万人、法人の建物所有率は41.4%に及んでいる。また、東京大学の野城智也教授の最近の研究によれば、日本の建物現存量は約80億㎡に達している。かかる建物に係る減価償却費の大幅な減少は、経済面における国家的問題であると同時に、循環型社会の形成促進を阻害する社会的問題としても捉えるべきものである。

建物は定期的に大規模な修繕を必要とする資産であり、公正な決算報告を行うにあたっては、大規模修繕に係る支出について、支出した期の費用に計上される部分と資本的支出となる部分とを明確に区分することが求められる。

今回の改正では、この資本的支出を行った部分についての減価償却費の算定方法が見直され、後述する試算によると、ある年度を経過した時点から、減価償却費が改正前と比較しておよそ半分以下になることがわかった。

このような視点で、今回の減価償却制度をトータリックに考察した場合、循環型社会の形成を推奨する経済界は、諸手を上げて今回の改正をそのまま迎え入れることができるのであろうか。

平成19年度改正税法が既に明文化された現在、経済界及び会計・税務に携わる者は、これに対して何らかの対処すべき手法を提示する必

要性があると我々は考えている。

本稿では、今回の「資本的支出に関する制度改正」により、改正前後の建物の減価償却費を比較して、どの程度の影響が見込まれるのかを検証し、これに対処すべき手法の一つとしての「除却法」を紹介する。

なお、今回の税制改正における減価償却制度の見直しを受けて、日本公認会計士協会は、平成19年4月25日付けで、監査・保証実務委員会報告第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」を公表した。これによると、「減価償却の方法に関しては、改正前の残存価額を考慮した定額法又は定率法、改正後の残存価額がないものとした定額法又は定率法の4通りの選択肢があることになる」として、監査実務においてはいずれの方法も容認する姿勢をとっている。

これらのことから、今回の減価償却制度の改正は、税制上の取扱いにとどまらず、公認会計士による会計監査を含めたわが国の企業会計制度全般にわたるシステムの変更であると考えられる。

建物ライフサイクル100年を取り巻く 法的潮流と大規模修繕の重要性

2000年5月、政府は循環型社会形成推進基本計画の策定その他循環型社会の形成に関する施策の基本となる事項を定めることなどを柱とした「循環型社会形成推進基本法」を制定した。この法律の基本理念は「製品にあってはなるべく長期間使用されること等により、廃棄物等となることができるだけ抑制されなければならない」としている。

また一方で、建築・設備維持保全推進協会は、1998年5月、建築物のロングライフ化の重要性を鑑み「建築物の寿命は、100年程度を目標として企画・設計・施工・維持管理・診断・改修されなければならない。」とするBELCA宣言を発している。

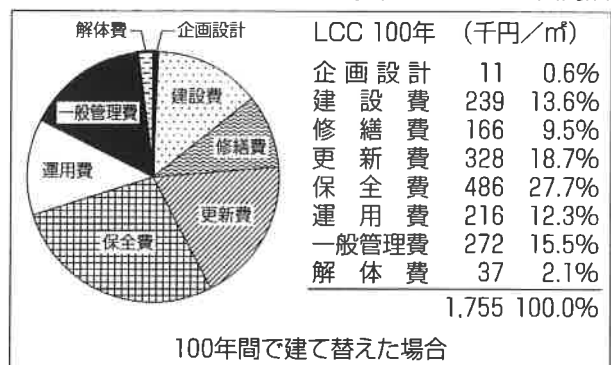
さらに、日本建築学会では、2003年5月「持続可能な社会に向けた良好な建築物による社会ストック形成のための提言」を行い、「①既存の建築物については、社会の共通財産としての持続的な利用可能性を評価し、これらの耐久性・安全性・快適性の向上を積極的に図るとともに、②新たに建設される建築物については、それが優良な社会の共通財産としてストックされるよう、立地に適した土地利用を実現し、また世代を超えて使い続けられる建築物としての質的水準を確保する」ことを提言している。

このように、建築物の実際の使用年数を100年間とすることは、法的にも社会的にも至極当然のこととして、多くの業界において受け入れられているという現状がある。

そのため、地球温暖化の防止や産業廃棄物の排出抑制、資源・エネルギーの有効活用などの点から、建物自体はおよそ100年の耐久性を保持するものとして建設されているということである。

このような視点に立つと、建物が建物としての機能を100年間にわたり保持するためには、その建物の竣工後、一定のサイクル（例えば15年から20年）ごとに、大規模な修繕・改修工事を行わなければならない。すなわち、建物は15年から20年ごとに大規模修繕を行わなければ、100年もの間、建物としての機能を果たすことが不可能であることを意味する。

図表1 延床面積5,700㎡の事務所ビルのLCC支出内訳



(出典)「LC評価用データの収集と提供」報告書、平成16年5月、(社)建築・設備維持保全推進協会(BELCA)

図表1は建築物（床面積5,700㎡の事務所ビルの1㎡あたり）の100年間にわたるライフサイクルコスト（生涯支出）を100%とした場合の内訳をそれぞれ示したものである。

この支出項目で最も重要な点は、一般的に設備投資で一番コストがかかると思われる初期投資の比率（13.6%）よりも、大規模修繕費（修繕費及び更新費）の比率の方が28.2%（9.5%+18.7%）と14.6ポイント、すなわち、2倍以上（ $28.2/13.6=2.07$ ）大きいということである。

会計学の中では、イニシャルコストの算定及びその処理については、重要課題として取り扱われているが、大規模修繕については、この処理の基準があいまいであるという現状がある。しかし、上記の比率を見れば、大規模修繕が財務に及ぼす影響は、看過することはできない。

また、この大規模修繕時にあたって、我々職業会計人は、会計処理に頭を悩ませる問題に直面する。それは「資産の取扱い」、資本的支出に関する会計処理の問題である。

資本的支出とは、「その有する固定資産について支出する金額で、当該資産の取得の時ににおいて当該資産につき通常の管理又は修理をするものとした場合に予測される当該資産の使用可能期間を延長させる部分に対応する金額、または、当該資産の取得の時ににおいて当該資産につき通常の管理又は修理をするものとした場合に予測されるその支出の時ににおける当該資産の価額を増加させる部分に対応する金額」（法令132）をいう。

この資本的支出の処理を回避できない建物のライフサイクルという視点から捉えると、今回の改正は「残存簿価1円までの償却」以上に、「資本的支出の制度見直し」に関して注視していかねばならないと考えられる。

資本的支出に係る改正

平成19年度税制改正における「資本的支出の

取扱い」について、大幅な変更が加えられた点は、法人税法施行令第55条第1項（資本的支出の取得価額の特例）において「内国法人が有する減価償却資産について支出する金額のうち第132条（資本的支出）の規定によりその支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額がある場合には、当該金額を前条第1項の規定による取得価額として、その有する減価償却資産と種類及び耐用年数を同じくする減価償却資産を新たに取得したものとす。」という部分である。

この点に関して、改正前の旧法人税法施行令第55条は、「減価償却資産について支出する金額のうち第132条（資本的支出）の規定によりその支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額がある場合には、当該金額を当該資産の前条第1項の規定による取得価額に加算する。」と規定されていた。

つまり、既存の減価償却資産に対して資本的支出を行った場合、その資本的支出に係る金額は、従来の制度では「取得価額に加算する」とされていたものが、新制度においては「新規に取得したもの」として取り扱われることになる。

この制度の変更で最も重要な点は、上記の資本的支出の取扱いの変更によって、企業が保有する減価償却資産の取得価額が直接影響を受けることになるので、取得価額をもとに計算されている事象（例えば、帳簿価額や減価償却費など）にも金額的な増減が生じるという点である。

モデル試算

例えば、あるRC造建築物（用途：事務所、取得価額7億円、法定耐用年数50年・定額法）に大規模修繕工事を実施し、その支出額2.5億円が資本的支出であったと仮定する。従来の方法と改正された方法とで、その後の償却限度額を比較する。

図表2 建物使用期間と資産の法定耐用年数期間
償却限度額の算出条件

(1)建物の構造・用途	RC造事務所ビル
(2)取得価額	700,000千円
(3)定額法償却率	50年→0.020
(4)建物の償却限度額	(700,000千円)×0.9×0.020 =12,600千円
(5)20年次大規模修繕	資本的支出(1) 250,000千円
(6)40年次大規模修繕	資本的支出(2) 250,000千円
(7)60年次大規模修繕	資本的支出(3) 250,000千円
(8)80年次大規模修繕	資本的支出(4) 250,000千円

図表3は、今回の税制改正が行われる前の制度で資本的支出を処理した場合の、各年度の償却限度額の計算方法とその結果を示したものである。

これによると、竣工1年目から19年目までは、取得価額700,000千円から残存価額（取得価額の10%）を控除した金額（図表中は『償却可能割合=0.9』としている。）に、旧定額法償却率

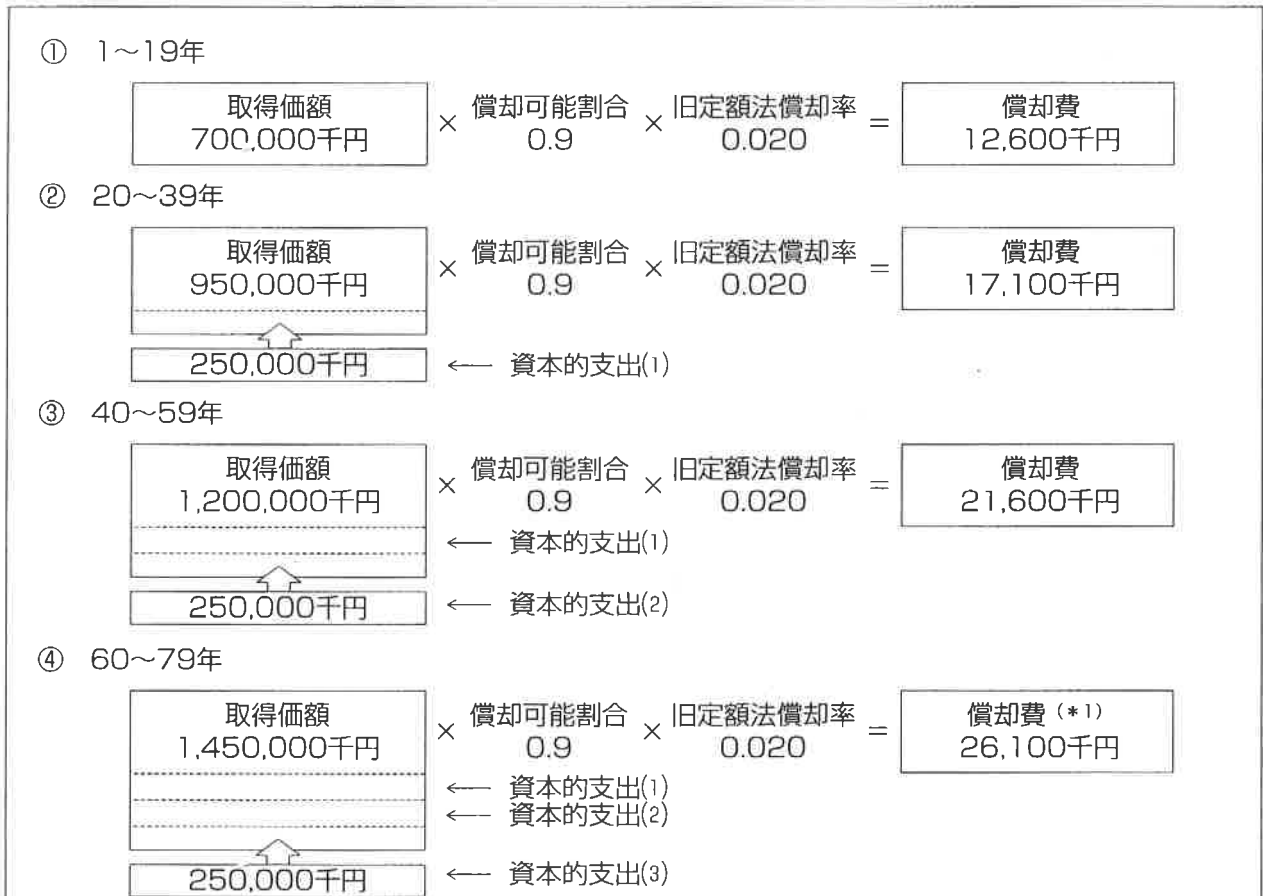
(0.020) をかけた数値（12,600千円）が、その期間の各年度の償却限度額となる。

また、20年目から39年目までは、資本的支出(1)の250,000千円が、竣工した際の取得価額(700,000千円)に加算され、全体の取得価額としては950,000千円となる。この加算後の取得価額に、従来どおりの残存価額・償却率が適用されることになる。

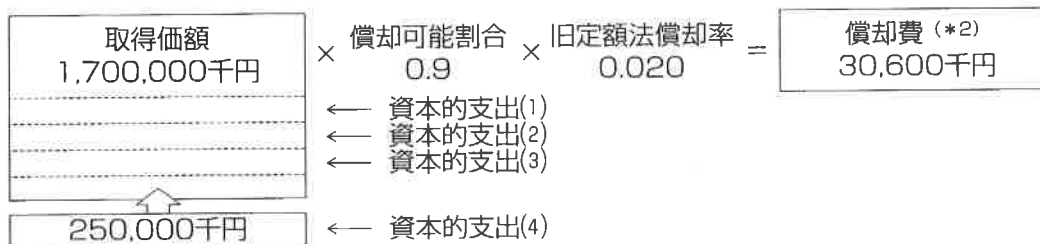
以下、資本的支出(2)~(4)も同様にして、竣工当初の取得価額700,000千円に順次加算されることになるので、償却限度額の計算の基礎とされる取得価額も、資本的支出が行われるつど、増加することになる。したがって、償却限度額も資本的支出を重ねる度に増加する結果となる。

また、図表4は、今回の税制改正によって変更となった後の制度で資本的支出を処理した場合の、各年度の償却限度額の計算方法とその結果を示したものである。

図表3 従来の償却方法による償却限度額の計算（旧法令55）



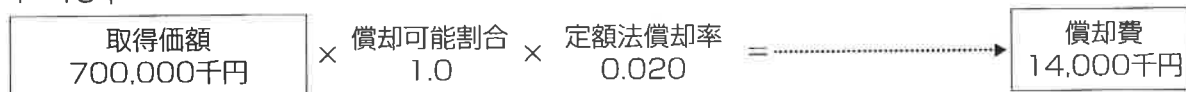
⑤ 80～99年



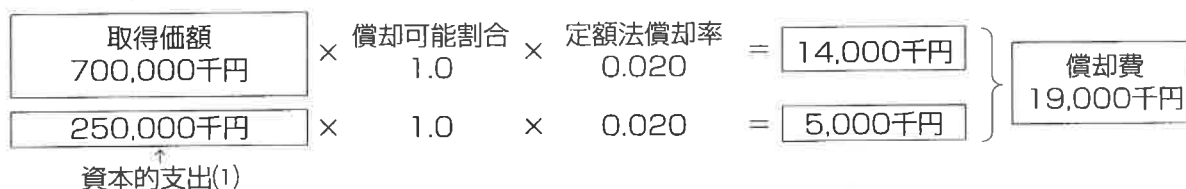
*1：実際には73年目に償却累計額が取得価額の95%を超えることになるため、73年は24,800千円、74年～79年は0千円となる。
 *2：実際には87年目に償却累計額が取得価額の95%を超えることになるため、87年は23,300千円、89年～99年は0千円となる。

図表4 改正された方法による償却限度額の計算（法令55①）

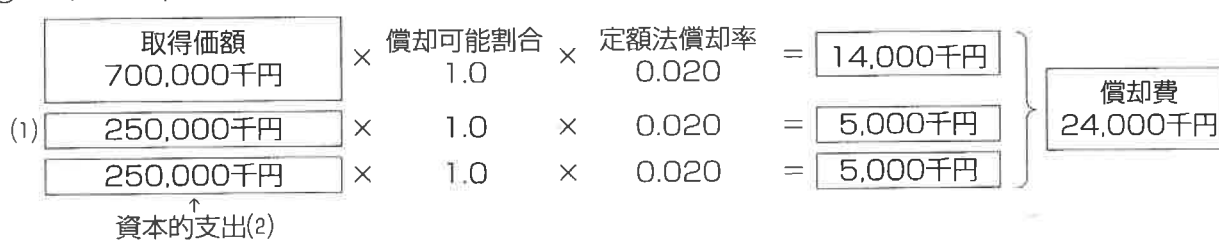
① 1～19年



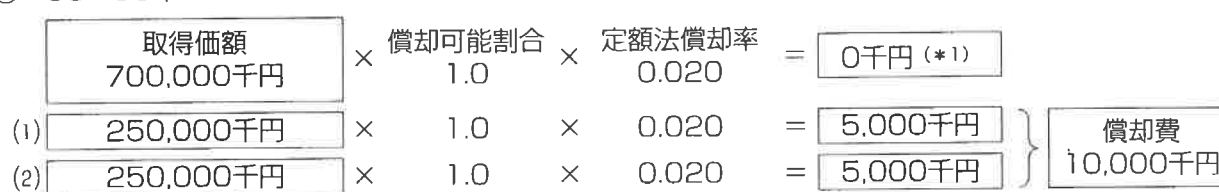
② 20～39年



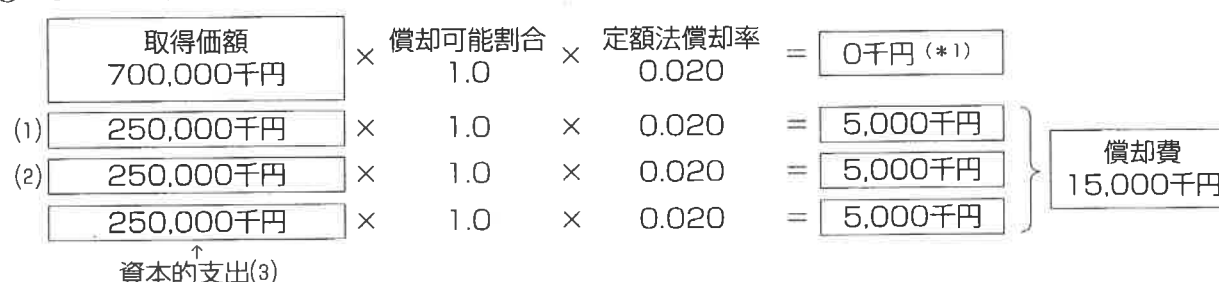
③ 40～49年



④ 50～59年



⑤ 60～69年



⑥ 70～79年

取得価額 700,000千円	×	償却可能割合 1.0	×	定額法償却率 0.020	=	0千円 (*1)	
(1) 250,000千円	×	1.0	×	0.020	=	0千円 (*2)	} 償却費 10,000千円
(2) 250,000千円	×	1.0	×	0.020	=	5,000千円	
(3) 250,000千円	×	1.0	×	0.020	=	5,000千円	

⑦ 80～89年

取得価額 700,000千円	×	償却可能割合 1.0	×	定額法償却率 0.020	=	0千円 (*1)	
(1) 250,000千円	×	1.0	×	0.020	=	0千円 (*2)	} 償却費 15,000千円
(2) 250,000千円	×	1.0	×	0.020	=	5,000千円	
(3) 250,000千円	×	1.0	×	0.020	=	5,000千円	
↑ 資本的支出(4) 250,000千円	×	1.0	×	0.020	=	5,000千円	

⑧ 90～99年

取得価額 700,000千円	×	償却可能割合 1.0	×	定額法償却率 0.020	=	0千円 (*1)	
(1) 250,000千円	×	1.0	×	0.020	=	0千円 (*2)	} 償却費 10,000千円
(2) 250,000千円	×	1.0	×	0.020	=	0千円 (*3)	
(3) 250,000千円	×	1.0	×	0.020	=	5,000千円	
(4) 250,000千円	×	1.0	×	0.020	=	5,000千円	

*1：建物本体の償却限度額は、50年経過後も若干年数、若干額存在するが、大勢に影響がないためゼロとしている。

*2：資本的支出(1)は、71年目に期末簿価が1円となり、償却限度額がゼロになる。

*3：資本的支出(2)は、91年目に期末簿価が1円となり、償却限度額がゼロになる。

これによると、竣工1年目から19年目までは、取得価額700,000千円に対して、定額法償却率(0.020)をかけた数値(14,000千円)がそのまま各年度の償却限度額となる。旧法による同期間の償却限度額(12,600千円)との差が生じるのは、新法においては残存価額が廃止(計算上は0と)されたことによるものである。

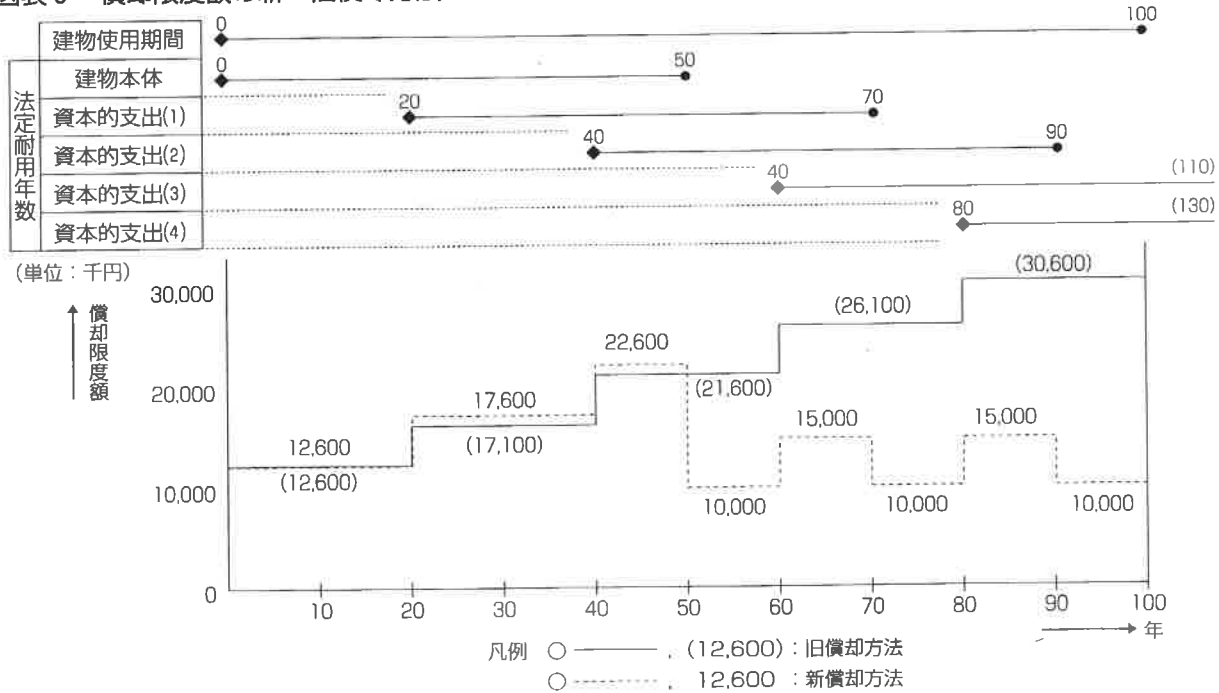
注目すべき点は、20年目から39年目である。新法においては、資本的支出(1)の250,000千円は、竣工した際の取得価額(700,000千円)とは別個の、新規に取得した資産とみなされるため、全体の償却限度額の計算の際も、一つひとつについて個別に償却限度額の計算が行われ

る。すなわち、取得価額700,000千円についての償却限度額14,000千円と、資本的支出250,000千円についての償却限度額5,000千円の、計19,000千円が各年度の償却限度額の合計となる。

また、40年目から49年目においても同様に、資本的支出(2)が、竣工当初の取得価額や資本的支出(1)とは別個のものとして取り扱われるため、償却限度額の計算に際しても「ひとつの資産」として行われることになる。

さらに、50年目から59年目には、竣工当初の取得価額700,000千円についての減価償却が終了することになるため、残りの資本的支出(1)及

図表5 償却限度額の新・旧償却方法による比較



び(2)の償却限度額の合計 (5,000千円+5,000千円=10,000千円) が、全体の償却限度額となる。上記の2つの制度 (旧税法と新税法) による償却限度額の違いを、建物の使用期間である100年をスパンとしてグラフ化したものが、図表5である。

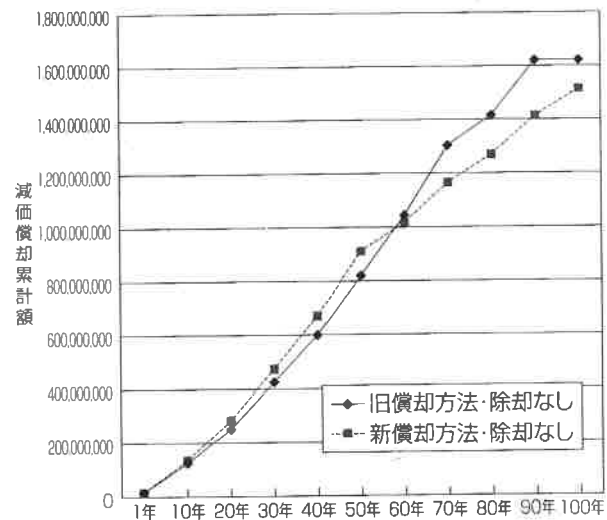
新法の場合は、資本的支出も一つひとつの資産として認識される。したがって一つひとつの資本的支出が、それぞれ50年の耐用年数を持つことになる。しかも、それぞれの資本的支出が行われたときから、それぞれ50年の耐用年数が始まるため、例えば資本的支出(1)は20年から70年、資本的支出(2)は40年から90年のスパンで、50年の耐用年数をとる。

ここで注目すべき点は、建物本体の償却が終了する50年目である。新償却方法の場合、償却限度額が22,600千円から10,000千円に激減している。この理由としては、個別の資産として処理されている建物本体の償却が終了するからである。

しかし、旧償却方法においては、資本的支出の金額が建物本体の取得価額に加算されるた

め、全体の取得価額が増加する限り、償却限度額も増加することになる。

図表6 減価償却累計額の推移



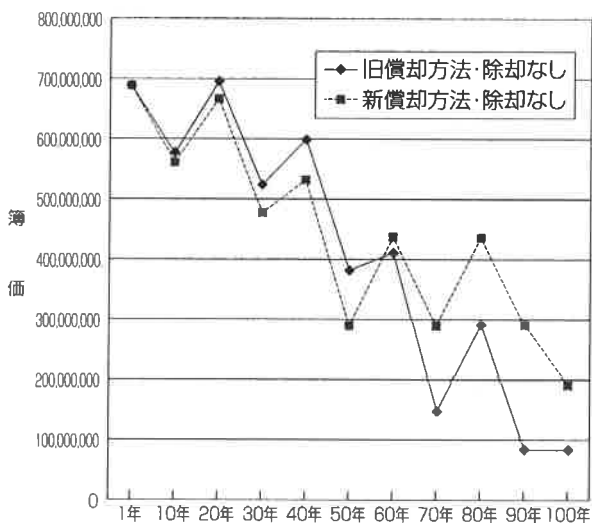
この点を減価償却累計額で見たものが、図表6になる。取得価額の7億円が償却されるまでは、改正後の方法が従来の方法より減価償却累計額が多く計上されているが、50年目以降からは、減価償却累計額が逆転する。

改正後の減価償却累計額の推移と、従来の減

償却累計額の推移とが、50年目以降にX交差していることがわかる。改正後の方法の場合、資本的支出の部分を既存の減価償却資産（建物本体）とは別個に取得した資産として償却していくため、取得価額7億円の償却が完了すると、減価償却費が激減する。そのため、X交差が生じることになる。

それでは、簿価はどのような金額になるのでしょうか。今回の減価償却制度改正の話題は、残存簿価1円まで償却できるということであった。

図表7 旧償却方法及び新償却方法における帳簿価額の推移



図表7の100年目の簿価を見ると、新償却方法で償却した場合、1.9億円もの簿価（未償却残高）が残っているが、一方、旧償却方法で償却した場合は、8,500万円（償却可能限度額）まで償却できていることがわかる。

投下した資本の回収という視点で述べると、100年間の建物に対する総投資金額は、資本的支出を含めて17億円であるので、旧償却方法では、簿価が85,000千円になり、回収率は $(17億円 - 85,000千円) \div 17億円 \times 100 = 95\%$ となるが、新償却方法の場合は、簿価が190,000千円になり、回収率は $(17億円 - 190,000千円) \div 17億円 \times 100 = 88.8\%$ 、つまり未回収率は11.2%となる。

今回の税制改正で、1円まで償却できると謳われていたが、建物のように定期的に資本的支出が発生する資産は、旧税法の償却限度額5%はおろか、残存価額10%も償却できない可能性が非常に大きいことが判明した。

今回の改正にあたり、法人税法施行令では、「取得価額の特例」として従来の方法による処理（経過措置）を認めている。すなわち、「平成19年3月31日以前に取得した資産に対する資本的支出に関しては、従来どおり、資本的支出の対象資産である既存の減価償却資産の取得価額に、この資本的支出を加算することができる」（法令55②）というものである。すでに明らかのように、平成19年3月31日以前に取得した資産に対する資本的支出に関しては、「取得価額の特例」を採用する方が、圧倒的に有利であることは言うまでもない。

スクラップ・アンド・ビルドの視点で除却損を活用する

建物において資本的支出が発生するときは、大規模修繕などを行うときである。大規模修繕を行う際には、スクラップ・アンド・ビルドの視点、つまり旧物質を取り除いてから新しい物質（価値）を取り付けるという、会計とは離れた物理的な形態が生じる。

こういった視点で資本的支出を捉えると、資本的支出はビルドの視点である。新しい物質（価値）を取り付けた「資本的支出部分であるビルド」の部分で、その資産が利用できる期間にわたって順次経費算入する方法が、減価償却という手続きである。

この減価償却の手続きが、課税庁の見直しにより制限されるようになったのであれば、スクラップ・アンド・ビルドの「スクラップ(除却)」の視点で費用等を計上する余地が残されていないか。これを検討することは、大いに意義のあることである。

具体的に言えば、大規模修繕の際には、建物

の一部を取り除き廃棄しなければならない。会計学的に言えば、除却ということになる。

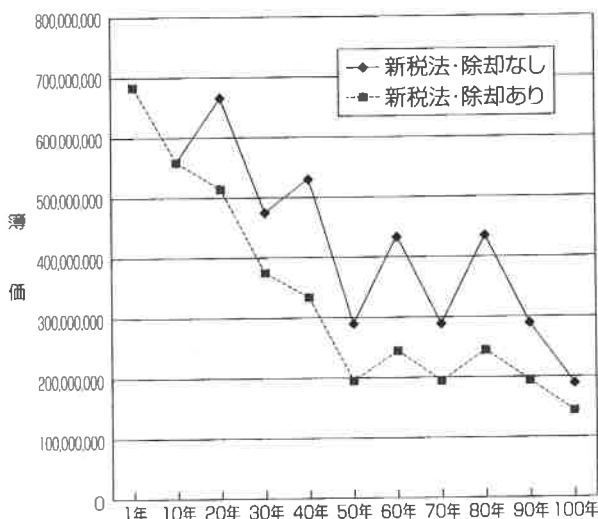
しかし、多くの企業において、建物等の大規模修繕にともなう「除却損」が正確に計上されていないという現状がある。減価償却費も除却損も、「帳簿価額に影響を及ぼす項目」であることと、「金銭的支出のない費用項目」という点では、その性質は非常に共通する部分が多い。

実は、大規模修繕時においてこの除却損を的確に費用として計上できるシステムを導入していると、今回の資本的支出の見直しに関する影響を、緩和することが可能となる。

それでは、除却した場合の簿価はどのような金額になるのだろうか。

以下、除却損を活用したモデルにおける簿価の推移が図表8である。

図表8 新税法における除却がなかった場合とあった場合の帳簿価額の推移



図表8の100年目の簿価を見ると、除却なしの新償却方法で償却した場合、1.9億円の簿価（未償却残高）が残っていたが、除却損を活用した場合の簿価は、145,000千円となる。回収率では、 $(17億円 - 145,000千円) \div 17億円 \times 100 = 91.5\%$ となり、除却損を活用しない場合より、2.7ポイント上回ることになる。

実質効果はそれだけではない。図表8を見ると、第1回目の資本的支出以降から、除却なしのモデルと比較して、除却ありのモデルの方が、簿価が下回って推移する。これは、投下した資金を早期に回収していることを意味する。

この除却損の活用が、本稿の2つの主題であった「減価償却費の激減」と「取得価額の11%以上が償却できず未償却残高として残る」という命題を解決する。すなわち、減価償却の激減を除却損で補填することによって、残存簿価を圧縮する効果がある。

この除却損を活用する方法論については、後編に譲ることとする。

【参考文献】

- ・国土交通省（土地・水資源局）：平成15年土地基本調査
- ・野城智也：建設年度別建築ストック量の推計，BELCA NEWS 105号（2006.11），建築・設備維持保全推進協会
- ・山本守之：税制改正の動き・焦点，税務経理協会（2007.4）