実務特集　法人

減価償却と資本的支出 ❶

～平成19年度税制改正での変更点を再確認！～

アドバイザー／税理士　天野俊裕

残存価額と償却可能限度額がなくなるとは？

平成19年度税制改正において、固定資産の減価償却（資本的支出の改正を含む）についての大幅な改正が行われた。減価償却は、損益計算書（経営成績）、貸借対照表（資産評価）、そしてキャシュ・フロー（資金の内部留保）などにも影響を及ぼす重要な項目なので、これらの改正内容を十分に理解することは、企業経営にとって大変に重要な意味を持っている。

さて、本改正で一番大きく変わった点は「残存価額」と「償却可能限度額」が撤廃されたという点だ。

残存価額は、ある資産を耐用年数まで使った時点において、その資産に残っていると予想される価値のことで、大正7年の減価償却制度導入より本改正前までは、取得価額の10％とされていた。また、償却可能限度額は、ある資産について生涯にわたって費用化できる合計金額のことで、昭和39年より本改正前までは、取得価額の95％とされていた。

つまり、昭和39年改正以降は、毎年の減価償却費の計算のために残存価額が、そして、どこまで償却できるのかについては償却可能限度額がそれぞれ規定されていたのである。ただ、いずれにしても、本改正前までは、取得価額５％部分は最後まで償却できなかったというわけだ（①－Ａ）。

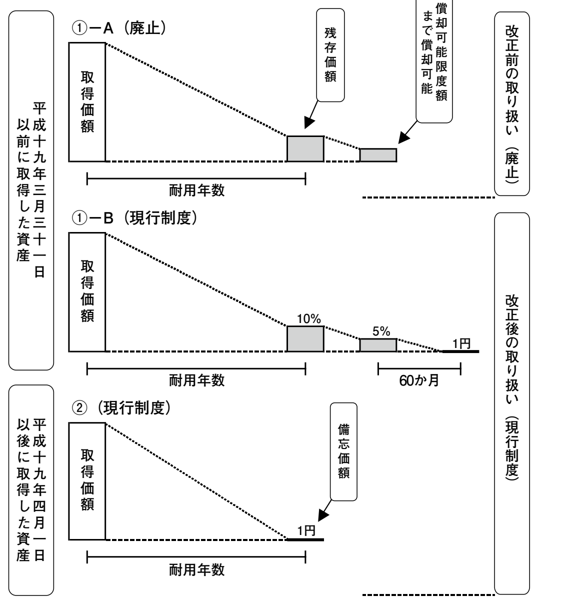
改正前取得資産も改正で取扱変更に

しかし、本改正後は、備忘価額の1円を残して、取得価額のすべてについて費用化することが可能になった。具体的には、改正後（平成19年4月1日以後）に取得した資産については、残存価額や償却可能限度額は一切なくなり、当初から耐用年数を経過した時点ですべてが費用化されるように減価償却がスタートする（②）。また、経過措置によって、改正前（同年4月1日以前）にすでに取得していた資産については、とりあえず改正前と同じ減価償却の計算を行っていき、償却可能限度額に達した時点で（正確には達した翌年から）、そこから60カ月（5年間）にわたり、残りの５％分を均等に費用化していくことになる（①－Ｂ）。

したがって、本改正による影響としては、改正前に取得していた資産については、⑴償却可能限度額に達するまでは引き続き同様の計算になるという点、⑵１円まで償却するのに少なくとも５年はかかるという点などから、金額ベースでの影響は限定的になると考えられる半面、改正後に取得した資産については初年度より「残存価額」という考え方がなくなるため、設備投資についての改正前後の影響をつぶさに分析する必要がある。

（つづく）

【図】



減価償却と資本的支出 ②

～平成19年度税制改正での変更点を再確認！～

計算上は隣に同じ種類の建物を建てたのと同じ？

アドバイザー／税理士　天野俊裕

前回は、平成19年度税制改正によって、ほぼすべての減価償却資産について1円に達するまでの償却ができるようになったことを説明したが、これと同時に「資本的支出の取り扱い」についてもかなり大幅な変更が加えられた（**図1**）。

資本的支出の問題が取りざたされるのは、現に所有し利用している資産に何らかの支出が行われた場合である。例えば、実際に利用している建物や機械装置などについて、修繕、改良、増設、補強、取り替え、原状回復、交換、整備、移設（盛り替え）、解体処分（除去）などが行われた場合である。

税法では、これらの支出の名目や名称に関係なく、その支出によって、(1)当初から予定されていたその資産の使用可能年数が延びたり、(2)その資産の価値が当初よりも高いものになったような場合には、それらに貢献したと認められる分の支出だけは経費（損金）としないで、資本的支出として資産計上し減価償却をしなければならない。

この資本的支出について、本改正前は、既存の資産の取得価額に加算するという処理方法がとられていたのだが、これが本改正によって、既存の資産と同じ種類・耐用年数のものを新たに取得したものとするという処理方法が原則とされた。

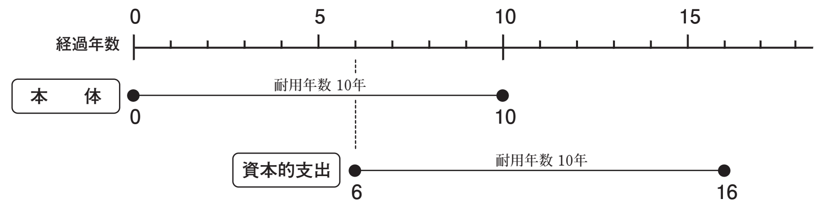
【図1】「資産的支出の取り扱い」の変更点

資本的支出の原則的な取扱い

改正前	現に利用している資産（本体）の取得価額に加算する。
改正後	現に利用している資産（本体）と種類・耐用年数を同じくする資産を新たに取得したものとする。

※改正前の方法は特例措置となる。

【図2】改正後の資本的支出の耐用年数



「付け加わる」から「新しく取得する」へ

ここで重要なポイントは、減価償却費を計算する上において、「加算する」場合は、本体と資本的支出とが何らかの関係を持つのに対して、「新たに取得したものとする」場合は、本体と資本的支出との関係が一切断ち切れてしまうという点だ。

例えば、耐用年数が10年の本体資産に対して、本体取得の6年後に資本的支出（改修など）が行われた場合、改正後の方法によると、本体と同種類の別の資産を資本的支出の額で新しく取得したかのような処理が行われることになる（**図2**）。資本的支出が別の資産の取得だということになれば、その部分についての減価償却は、資本的支出を行った年（6年目）をスタートとして本体と同じ10年の耐用年数、すなわち6～16年目の間で行われることになるのだ。

特に、建物のような使用可能年数が長く将来的に資本的支出が繰り返されるような資産については、改正後の方法によると、全体として1円までの償却を行うことが事実上不可能ということになる。これへの対処法としては、本改正によって特例措置となった取得価額に加算する制度の活用が極めて重要となってくる。

減価償却と資本的支出 ③

〜平成19年度税制改正での変更点を再確認！〜

アドバイザー／税理士　天野俊裕

加算するのは帳簿価額ではなく取得価額

改正前の「資本的支出」資産に要注意！

前回は、平成19年度税制改正によって、資本的支出の原則的な処理方法とされた「新規に取得したものとする制度」について説明したが、今回は、本改正後においては例外的な処理方法とされた「取得価額に加算する制度（改正前は原則）」の基本的事項を解説する。

そもそも取得価額とは、ある固定資産を⑴手に入れて⑵それを利用するまでにかかった代金の総額のことで、これには本体価格はもちろん、配送や据え付け（設置）などにかかった費用もこれに含められる。一方、帳簿価額とは、その取得価額からその資産にかかる減価償却累計額を控除した金額のことで、簿価や未償却残高ともいわれる。

ここでポイントとなるのは、「帳簿価額」が毎年の減価償却によって徐々にその金額（価値）が減少していく（目減りしていく）のに対して、「取得価額」は時の経過などによって減少するものではないという点である。つまり、過去の投資金額である取得価額自体は永久に変わるものではないのだ。ただ、この取得価額が、唯一、増加する場合がある。それが、資本的支出を取得価額に加算した場合（例外規定を適用した場合）である。

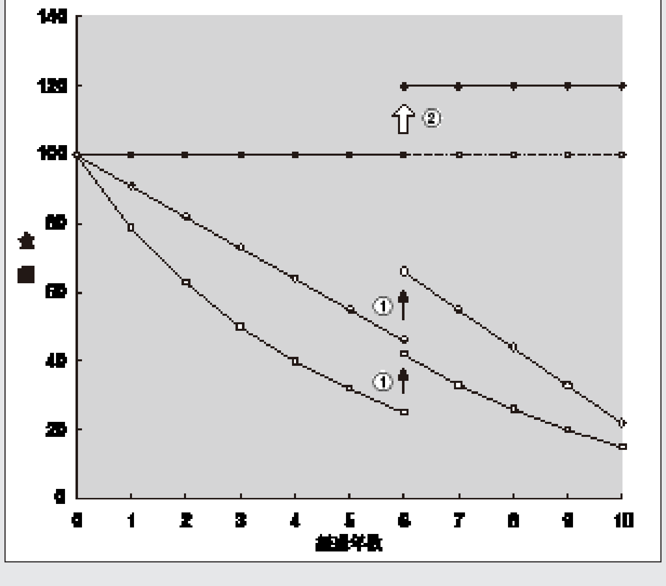
従って、この「取得価額に加算する」の意味するところは、【本体の取得価額（初期投資額）＋資本的支出（追加投資額）＝新たな取得価額】とする、ということであって、「帳簿価額を増やせ」ということを言っているのではない。例えば、取得価額１００の本体資産に対して資本的支出20を行った場合（図）、取得価額に加算するか否かは②の処理をするかどうかということであって、帳簿価額を増やす処理（①図中は定額法および定率法の場合）については、取得価額に加算しようが新規に取得したものとしようが、その結果が変わるものではない（選択の余地はない）。

この「取得価額に加算する制度」は、同年3月31日以前に取得した資産に限って、改正後においても例外的に適用することができる。

また、本改正前には、取得価額に加算する制度だけしか認められていなかったにもかかわらず、新規に取得したものとしての処理が行われている例が散見されている（固定資産台帳等の資産名称欄に「資本的支出」などと記載されている場合はその可能性が高い）。

特に、本体の耐用年数が相当程度経過している固定資産への資本的支出を「新規に取得したもの」として処理した場合は、減価償却費が当初の半分以下にまで低下する事例もあるので、確認を急ぐ必要がある。

【図】資本的支出を行った場合の取得価額と帳簿価額



減価償却と資本的支出

～平成19年度税制改正での変更点を再確認！～ ④

アドバイザー／税理士　天野俊裕

定額法は取得価額が増えれば減価償却費も増える！

前回は、資本的支出の例外的な処理方法としての「取得価額に加算する制度」の簡単な概要を説明したが、今回は、この制度と「定額法」との関係について説明する。

平成19年度税制改正によって残存価額が廃止された結果、定額法については、同年4月1日以後に取得した資産については、（新）定額法（当初から残存価額がないものとして計算を行う方法）が適用され、同年3月31日以前にすでに取得していた資産については、旧定額法（残存価額があるものとして計算を行う方法）が適用されることになった。つまり、本体資産の取得日によって2種類の方法が並存する形となったのだ。

（新）定額法は残存価額（改正前は取得価額の10％）がない分だけ旧定額法よりも当初の年当たりの償却額が多く（旧定額法の約1・1倍）、しかも、耐用年数経過時点までに1円までの償却が完全に終えられるという特徴を持っている。

この（新）定額法を採用したい場合は、「同年4月1日以後に新規に取得した資産であること」が条件となるので、例えば、本体資産が旧定額法を採用していても、本体資産に対して同年4月1日以降に行った資本的支出については、その部分を「新規に取得したもの」として処理すれば、その部分だけは新規取得資産として（新）定額法を採用することができる。

ポイントは本体資産の経過年数

しかしここで重要なポイントは、償却のスピードが速いというだけで「新規に取得したもの」という選択をすべきではないということだ。

例えば、同年3月31日以前に取得した本体資産（取得価額：1千、耐用年数10年、旧定額法）に対して、取得後12年目に資本的支出200を行った場合（図）、取得価額に加算した場合は、旧定額法の算式の「取得価額」に200を足して計算した108が減価償却費となるのに対して、新規に取得したものとした場合は、①本体資産部分は旧定額法のまま引き続きの計算が行われ（10）、②資本的支出部分は新規取得資産として耐用年数を10年とした（新）定額法で計算が行われる（18）結果、その合計額（①＋②）である28が減価償却費となる。

【図】資本的支出を行った場合の減価償却費計算方法

■ 取得価額に加算した場合

$$\frac{(1{,}000 + \mathbf{200}) - \{(1{,}000 + \mathbf{200}) \times 10\%\}}{10年} = 108$$

■ 新規に取得したものとした場合

① 本体資産部分（旧定額法を採用）
（1,000 × 5％）÷ 5年（60カ月）＝ 10 ……
※ 11年目に償却可能限度額に達し、
12年目以降は5%部分を5年かけて1円まで償却する。

② 資本的支出部分（【新】定額法を採用）
200 ÷ 10年 ＝ 18 ……
※ 12年目～22年目の10年（耐用年数）をかけて償却する。

（①＋②）28

つまり、資本的支出を行おうとする時点において、本体資産の使用（経過）年数が耐用年数のうちの比較的後期にさしかかっている場合や、すでに本体資産が耐用年数を超えて使用されているような場合には、残存価額がなくなることのメリット（償却のスピードが速い）よりも取得価額に加算できるメリット（本体資産の取得価額が引き継げる）の方が大きくなることがあるため、両制度の選択に当たっては特に注意する必要がある。

（つづく）

減価償却と資本的支出

～平成19年度税制改正での変更点を再確認！～

最終回

新定率法だけに許された資本的支出の例外処理とは？

アドバイザー／税理士　天野俊裕

　前回は、定額法における資本的支出の処理方法（原則と例外との有利選択）について説明したが、今回は定率法における資本的支出について説明する。

　平成19年度の税制改正によって残存価額が廃止された結果、前回の定額法と同様に、定率法についても、同年4月1日以後に取得した資産については(新)定率法が、そして、同年4月1日以前にすでに取得していた資産については旧定率法がそれぞれ適用されることになった。(新)定率法は、耐用年数到来時点までに取得価額のすべてについての償却を終了させる方法であるため、旧定率法にくらべて当初の償却のスピードが速いという特徴を持っている。

　一方で、資本的支出の処理方法については、定額法・定率法などの償却方法に関係なく、基本的には、①新規に取得したものとして処理する方法（原則）と、②取得価額に加算する方法（例外：本体資産を同年4月1日以前に取得していることが条件）が認められている。

定率法は新規取得資産としての処理が有利！

　ただ、定率法の場合は、期首未償却残高（帳簿価額）に一定率を乗じることによって減価償却費を計算するため、前回説明した定額法のように「取得価額に加算することによって減価償却費が増加する」ことは期待できない。つまり、定率法にとっての取得価額は、減価償却費の計算要素には含まれないため、取得価額に加算しても計算結果が変わらないというわけだ。

　したがって、本体資産が同年4月1日以前に取得している場合であっても、資本的支出の処理方法としては、取得価額に加算する方法を選択するよりも、新規に取得したものとして処理した上で資本的支出部分には(新)定率法を適用させる方が有利な選択となる。

　また、本体資産が(新)定率法を採用している場合に限っては、もう一つの例外的な処理方法として、③本体資産と資本的支出とのそれぞれの帳簿価額を合算した金額をもって、新しい資産を取得したものとする方法（図）を採用することができる。

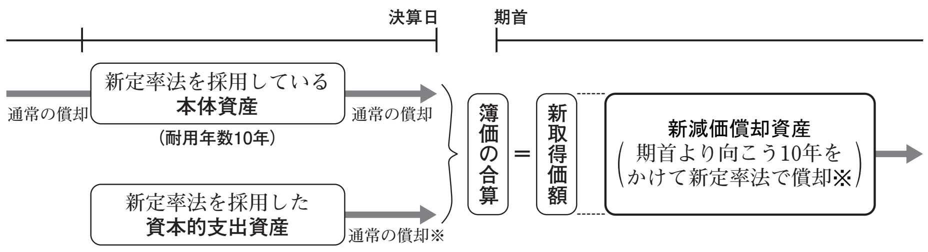
　この方法は、資本的支出が行われた年度中は①の処理を行っておき、翌期首に本体と資本的支出との帳簿価額を合算して新しい一つの資産とする方法である。

　ただ、この方法の場合は、新資産の取得日が合算時点とされることや、合算後に旧資産と同じ耐用年数（図中は10年）が改めてスタートすることなどから、この方法のメリットは極めて限定的となる（資産項目の簡略化は期待できる？）。

　結局のところ、定率法（及び旧定率法）についての資本的支出の処理方法としては、①の原則的な処理方法を選択することが最も有利であると考えられる。

（おわり）

【図】新定率法における資本的支出の例外的な処理方法



※当期中は新規取得資産として償却する。

※新資産の取得日は「期首」となる。