

企業の経理・税務・庶務・労務担当者の執務指針

企業実務



特別記事

社員の健康と会社を守るために

いま手を打つべき

労働時間管理の "急所"はここだ!

経理・税務

改正でますます難解に

資本的支出と償却費の 経理処理Q&A

人事・労務

義務違反は過料の対象に

パート労働者への 労働条件明示に関する法律と実務

総務・法務

いよいよ始まります

裁判員制度に備えて 企業がやっておくべきこと



別冊付録 実務情報Series

本誌独自調査

会社が支給する 各種手当の相場と実態

改正でますます難解に

資本的支出と償却費の経理処理Q&A

減価償却制度の改正に伴い、減価償却資産に施す資本的支出の処理の方法にも、変更が出ています。取得日によって適用できる方法も異なりますので、一度押さえておきましょう。

(この記事は平成19年10月1日現在の税制に基づいています)

定率法の償却率が以前より大きくなり、償却限度額も取得価額の一〇〇% (備忘価額の一円を除きます) までとなるなど、減価償却制度が平成19年4月から大きく改正されています。

併せて、減価償却資産に対して行なう資本的支出についても、これまでとは異なる処理をすることになりました。

早速、その処理の方法を説明していきましょう。

◆資本的支出とは

Q そもそも資本的支出とはどのようなものですか？

A 資本的支出とは、減価償却資産の使用可能期間を延長したり、価値の増加をもたらすような支出のことをいいます。

税理士
落合孝裕

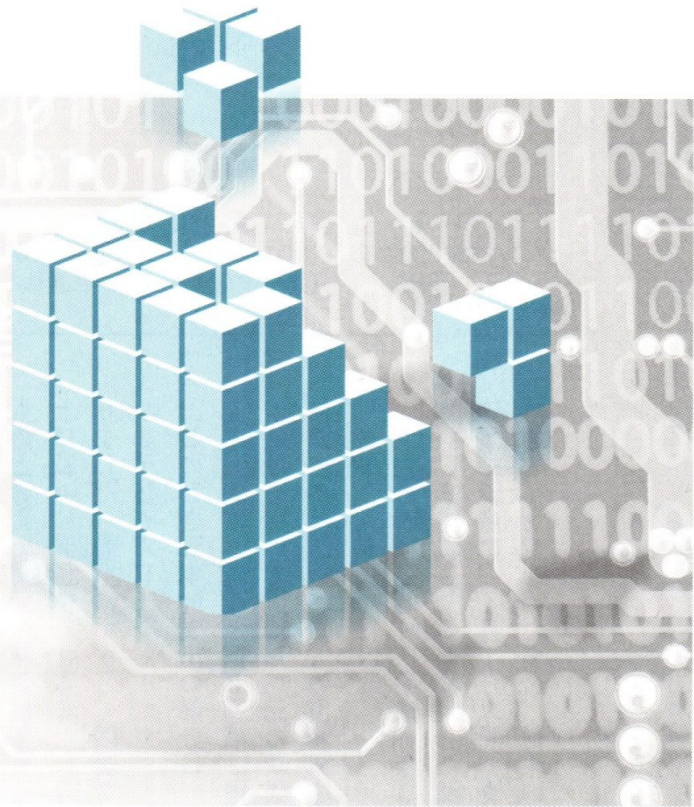
具体的に、次のようなものが該当します。

- ・建物の避難階段の取付けなど、物理的に付け加えた部分の金額
- ・用途変更のための模様替えなど改造や改装に直接要した金額
- ・機械の部分品 (構成部品) を、特に品質や性能が高いものに取替えた場合で、その取替えの金額のうち、通常の取替えに必

要な額を超える部分の金額
たとえば、大規模な店舗のリニューアルや、駐車場に屋根を付けて価値を高める、といったケースが考えられます。

この資本的支出の額は、資産として会社の固定資産台帳に計上し、その後、每期減価償却を行なうこととなります。

一方、資本的支出と似たもの



に、「修繕費」があります。これは、機械のメンテナンスのための通常の部品交換や、建物の補修費用など、通常の資産の維持管理のために要した費用が該当し、その全額が損金となります。

◆減価償却制度の改正について

Q 平成19年3月31日までに取得した減価償却資産は、改正前と改正後の、どちらの償却方法で減価償却を行なうのですか？

また、改正前の償却方法は、今後も利用できるのでしょうか？

A 減価償却の方法には、大きく、定額法と定率法があります。定額法は、毎期同額の減価償却費を計上できる方法。定率法は、毎期同じ償却率を帳簿価額に掛けて求めた減価償却費を計上できる方法です。

これまででは、いずれの償却方法でも、耐用年数の期間で取得価額の九〇%になるまで償却し、さらにその後九五%まで償却できるような仕組みになっていました。これについて、今回、二つの大きな改正が行なわれています。

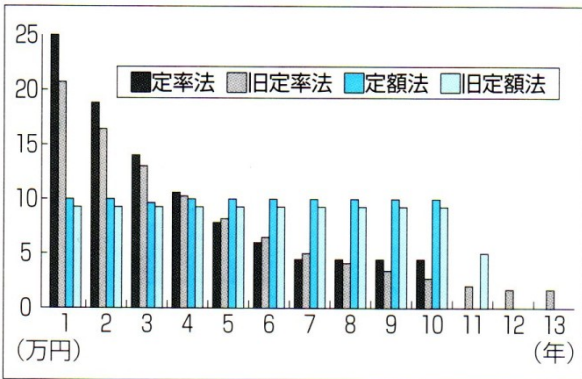
一つ目は、定率法の償却率が引き上げられ、定額法の二・五倍の償却率となりました。

二つ目は、法定耐用年数の期間で取得価額の一〇〇%まで償却できるようになった点です。正確には備忘価額として一円を残すことになり、償却でき、九五%という限度はなくなります。

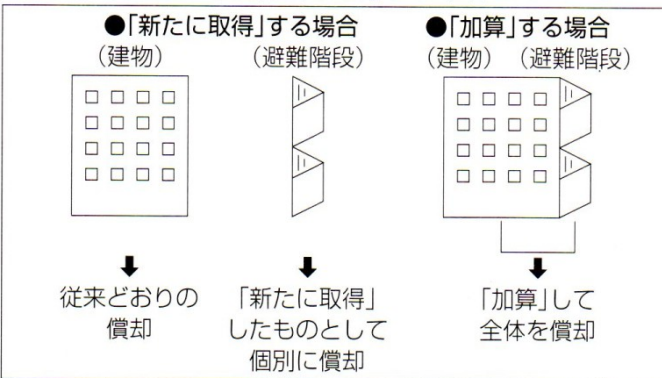
これらの改正は、平成19年4月1日以降に、実際に事業に使った（事業の用に供した）減価償却資産から適用されます。

しかし、従来の定額法（旧定額法）、定率法（旧定率法）という二つの償却方法は平成19年4月以降も残ります。つまり、改正の内容を踏まえた「定額法」、「定率法」と、従来どおりの「旧定額法」、「旧

図表1 4つの制度でのシミュレーション



図表2 「新たに取得」と「加算」する場合のイメージ



定率法」、の四つの償却方法が存在することになります。

四つの制度で減価償却をしている場合の、毎年の減価償却費のシミュレーションを、図表1に示します。見てわかるように、旧定額法より定額法、旧定率法より定率法のほうが、早い時期から多く償却することができます。

ご質問の平成19年3月31日までに取得して事業の用に供した減価償却資産については、それまでの旧定額法、旧定率法をそのまま継続して適用することになり、改正後の償却方法に変更することはで

きません。ただし、実際に事業の用に供した日が、平成19年4月1日以降であれば、新制度を適用できます。取得日と事業の用に供した日が異なる場合、事業の用に供した日が基準となります。

◆資本的支出の計上に関する変更

Q 資本的支出に関する減価償却費の計上方法について、変更内容を教えてください。

A 会社が資本的支出を行なった場合、平成19年3月31日までは、その支出額を減価償却資産の本体に加算し、全体で減価償却を行なっていました。

これが、4月1日からは、資本的支出部分を「新たに取得」したものと考えて、元の減価償却資産とは別々に減価償却することになりました。簡単に示すと、図表2のようなイメージになります。

このとき資本的支出の部分は、元の減価償却資産と同じ種類・耐用年数を用いて償却し、元の減価償却資産は、それまでの償却方法で継続して償却します。

ただし特例として、平成19年3月31日までに事業の用に供した減価償却資産に、4月1日以降、資本的支出を行なった場合、従来の

図表3 「新たに取得」と、従来どおり「加算」する場合の償却方法

●3月決算法人 建物(鉄筋コンクリート、事務所用)の場合

※償却方法は、建物であるため、旧定額法もしくは新しい定額法を適用

	事業の用に供した日	取得価額	耐用年数	償却率
建物	平成13年4月	5,000万円	50年	0.02
避難階段 (資本的支出)	平成19年12月	300万円	50年	0.02

◎「新たに取得」したもものとして計算

- ・建物部分は、旧定額法(取得価額×0.9×0.02)
- ・資本的支出部分は、新定額法(取得価額×0.02)を適用
(当期の償却限度額)

建物 5,000万円×0.9×0.02=90万円

避難階段 300万円×0.02×4/12=2万円

※4/12は、事業の用に供した日から当該事業年度終了までの月数
合計=92万円

◎「加算」して、全体で計算

- ・建物部分および資本的支出部分に、旧定額法(取得価額×0.9×0.02)を適用

(当期の償却限度額)

$(5,000万円 + 300万円 \times 4/12) \times 0.9 \times 0.02 = 91.8万円$
(建物) (避難階段)

合計=91.8万円

★「新たに取得」のほうが、多く減価償却できる

◆償却方法の選択について



平成19年3月31日以前に事業の用に供した減価償却資産に対し、平成19年4月1日以降に資本的支出をした場合、資本的支出に対する減価償却の方法として、二つの方法があると聞きました。

ように、資本的支出部分を加算して全体で償却する方法も適用できます。つまり、「新たに取得」したものとする方法と、「加算」する方法の、いずれかを選ぶことができるわけです。具体的な計算例を図表3に示します。



た。どちらを選択したほうが、節税になりますか？

平成19年4月1日以降に資本的支出を行なった場合は、「新たに取得」したものとする方法と、元の減価償却資産に「加算」して全体で償却する方法と、いずれかの方法を選択できることになりました。

減価償却という制度は、取得価額全額を耐用年数の期間で少しずつ費用にするものですから、償却方法、耐用年数にかかわらず、トータルで費用にできる金額に差はありません。

図表4 減価償却方法の選択パターン

	事業の用に供した日	減価償却の方法	平成19年4月1日以降の資本的支出に適用できる減価償却のパターン	有利な選択
建物	平成10年3月31日以前	旧定率法	①旧定率法(加算の特例) ②定額法(新たに取得)	○
		旧定額法	①旧定額法(加算の特例) ②定額法(新たに取得)	○
	平成19年4月1日以降	定額法	定額法(新たに取得)	
建物以外	平成19年3月31日以前	旧定率法	①旧定率法(加算の特例) ②定率法(新たに取得)	○
		旧定額法	①旧定額法(加算の特例) ②定額法(新たに取得)	○
	平成19年4月1日以降	定率法	定率法(新たに取得)	
		定額法	定額法(新たに取得)	

※平成10年4月1日以降取得の建物については旧定率法が適用できない

といっても、当初から多くの償却ができる方法のほうが、基本的には節税になります。今回の改正の「新たに取得」する方法は、当初から多くの償却ができ、従来どおりの「加算」する方法よりも、一般的には有利になっています。参考までに、減価償却資産の種類と取得日に応じて適用できる減価償却方法のパターンと、一般的に有利と考えられる方法を図表4に示します。

ただし、建物については、取得時期によって、判断が異なります。建物の減価償却の方法は、現在は定額法を適用することになっていますが、平成10年3月31日までは、定率法を適用することができました(改正前の制度です)。正確には旧定率法となります。この旧定率法は、平成19年4月以降の新制度と比べて、当初の償却費を多く計上できます。ここで思い出してほしいのは、「加算」を選んだ場合は、資本的支出部分も、元の減価償却資産と同様の方法で償却することです。つまり、平成10年3月31日以前に事業の用に供した建物に対し、

資本的支出を行なった場合は、資本的支出部分にも、元の建物と同様に旧定率法が適用できる「加算」を選択したほうが有利です。

なお、「新たに取得」か「加算」かを選べるのは、元の減価償却資産が平成19年3月31日までに事業の用に供したものである場合です。平成19年4月1日以降は、基本的に「新たに取得」する新制度を適用します。

Q 当社では、これまでも資本的支出がひんぱんにありまして。4月以降の資本的支出について、「新たに取得」したとするのが、原則的な取扱いと聞きましたが、管理が煩雑になるデメリットがあるように思います。選択に当たって、どのように考えるべきでしょうか？

A ご指摘のとおり、「新たに取得」したとする取扱いは、節税になる反面、固定資産台帳で元の減価償却資産と資本的支出部分を個別に管理するため、手間がかかります。

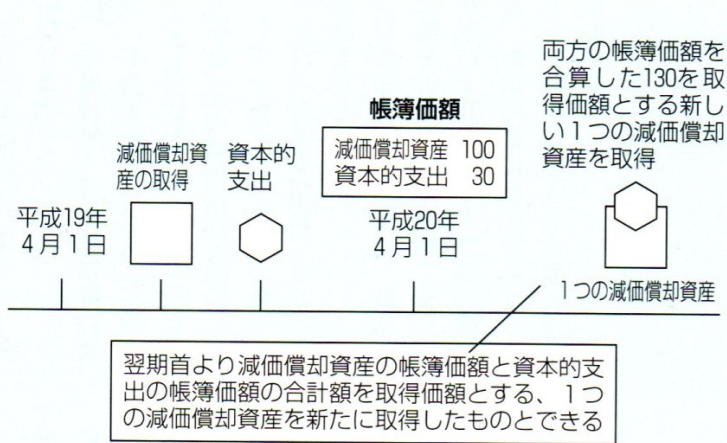
そこで、御社のようにひんぱんに資本的支出がある会社では、事務のわずらわしさを考えると、従来どおりの、資産に「加算」する

特例のほうが管理の手間がかからず合理的と考えられます。

平成19年3月31日以前に事業の用に供した減価償却資産であれば、資産ごとに原則か特例かを任意に選べることになっていきますので、その後の事務の手間と節税のメリットを比較しながら、個別に選択するとよいでしょう。

ただし、平成19年4月1日以降に取得した減価償却資産については、「新たに取得」が原則になりますので、ご注意ください。

図表5 定率法の特例



◆定率法についての特例

Q 定率法を使った場合、特例があると聞きました。が、

A 平成19年4月以降に取得した減価償却資産と資本的支出で、改正後の定率法を採用して

いる場合は、資本的支出を行なった翌事業年度開始の時に、減価償却資産と資本的支出の帳簿価額の合計額を取得価額とする一つの減価償却資産を、新たに取得したものとすることができます。

「取得価額」ではなく、すでにそれまでに減価償却した後「帳簿価額」の合計額である点にご注意ください(図表5)。また、当期については、原則どおり、個別に処理を行ないます。

平成19年4月以降に取得した減価償却資産については、定額法の場合、資本的支出と減価償却資産本体を別々に償却しなければなりません。が、定率法については合算して処理できるといえます。その分、管理しやすくなるメリットもありそうです。

さらに、同じ期に複数回資本的支出を行ない、定率

法を適用した場合、種類と耐用年数を同じくする資本的支出、および減価償却資産本体については、翌期首において、いくつかの資本的支出と減価償却資産を選択して帳簿価額を合計し、新たに一つの減価償却資産を取得したものとすることができます(図表6)。

この場合、資本的支出と減価償却資産の組み合わせは、会社が自由に選択することができます。一部のみを合計することも可能です。ただし、一度選択した組み合わせは、後に変更することはできませんし、個別に償却することも認められません。

なお、これらはあくまでも定率法が対象ですので、建物以外の減価償却資産、つまり機械や車両などが対象になります。

◆資本的支出と少額減価償却資産
Q 4月1日以降の資本的支出は新たな資産の取得とする

とのことですが、少額減価償却資産の特例が適用できる資本金一億円以下の企業が三〇万円未満の資本的支出をした場合、一括して経費としてもよいでしょうか？

A 資本金一億円以下の青色申告法人が、平成20年3月末

図表6 同じ期に複数回資本的支出を行なった場合(定率法)

平成19年 4月1日	減価償却資産 本体の取得	資本的支出 (A)	資本的支出 (B)	平成20年 4月1日
<p>翌事業年度より、</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 減価償却資産本体 + A (資本的支出) ・ 減価償却資産本体 + B (資本的支出) ・ A (資本的支出) + B (資本的支出) ・ 減価償却資産本体 + A (資本的支出) + B (資本的支出) <p>など、選択して合算し、新たに1つの減価償却資産を取得したものとできる</p>				

までに一点三〇万円未満の減価償却資産(≡少額減価償却資産)を取得し、事業の用に供した場合、その全額を一括して損金算入できず(一事業年度三〇〇万円が上限)。

さて、そもそも資本的支出は、すでに所有する資産の改良・改造のための支出であるため、原則として、少額減価償却資産を取得したという取扱いにはなりません。

たとえば、会社所有の建物について二五万円の改良工事を行なった場合、少額減価償却資産として

一括して損金算入することはできず、減価償却を行ないます。

ただし、国税庁から公表された通達によると、「例えば、規模の拡張である場合や単独資産としての機能の付加である場合など、実質的に新たな資産を取得したと認められる場合には、」少額減価償却資産の取扱いができることになりました。

具体的には、建物に避難階段を取り付けたり、駐車場に屋根を取り付けたりすることなどが該当するものと思われまます。自社に当てはまると考えられる場合は、税務署や国税局等で確認するとよいでしょう。

A 平成19年3月31日までに事業の用に供した減価償却の方法を教えてください。

Q 平成19年3月31日以前に事業の用に供し、その後取得価額の九五%まで償却している減価償却資産について、平成19年4月1日以降に資本的支出をした場合の減価償却の方法を教えてください。

◆九五%まで償却した減価償却資産についての資本的支出

図表7 残存価額5%に達した固定資産への資本的支出

●平成19年3月31日までに事業の用に供した場合(旧法を利用して償却)

平成19年4月1日以降は、5%に到達した翌事業年度から5年間で1円まで償却

〈計算式〉

$$\text{償却限度額} = \{ \text{取得価額} - (\text{取得価額の}95\% \text{相当額}) - 1 \text{円} \} \times \frac{\text{償却を行なう事業年度の月数}}{60}$$

●5%部分に資本的支出をした場合

- 「新たに取得」= 減価償却資産と資本的支出を別々に処理
- ・ 減価償却資産 5%に到達した翌事業年度から5年間で1円まで償却
 - ・ 資本的支出部分 資産本体とは別に、元の減価償却資産の耐用年数・種類に準じて償却
- 「加算」= 償却資産全体(減価償却資産の取得価額+資本的支出)の5%超となる
- ・ 通常どおりの償却方法で償却

この場合は、5%に到達した翌事業年度から5年間で1円まで償却するのではなく、元の減価償却資産の償却方法によって、通常どおりに償却していくことになります。

一方、「加算」の特例を使う場合、加算した合計額が、減価償却資産全体(減価償却資産本体の取得価額+資本的支出部分)の5%を超えるケースが出てきます。

償却資産について、残存価額(取得価額の5%)まで償却した資産については、その5%部分は、5%に到達した翌事業年度(平成19年4月1日以降に開始する事業年度)から5年間で1円まで償却できます(算式は図表7)。

では、その償却期間に資本的支出を行なった場合は、どのように扱うのでしょうか。

まず、平成19年3月31日以前に事業の用に供した減価償却資産に資本的支出を行なった場合は、「新たに取得」か「加算」の扱いの二つの方法から選択することができます。

「新たに取得」を選んだ場合、減価償却資産本体については、原則どおり5%に到達した翌事業年度から5年間で1円まで償却し、資本的支出部分は、減価償却資産本体とは別に償却します。

落合孝裕(おちあい たかひろ) 91年税理士登録。96年独立し、落合会計事務所を開設。著書に「面白いほどよくわかる経理のしくみ」(日本実業社)など多数。