

法人税法圧縮記帳の積立法の法的不備

河野 惟 隆

The Legal Flaw on the Accumulation Method of Advanced Depreciation under the Corporation Tax Law

KOHNO, Koretaka

キーワード：圧縮記帳、減価償却資産、積立法、減額法、同値

1 はじめに

本稿の課題は、減価償却資産に関する圧縮記帳の方法のうち、積立法を、減額法との対比で、明らかにすることである。それと言うのも、積立法の通説的な理解に私が疑問を覚えるからである。そして疑問が生じているのは、通説が依拠している法人税法に、不備があるからではないか、と考えるからである。

本稿では、法律の条文は、枠で囲んで掲げることにし、引用して検討するときは、カギ括弧「」で条文を表示することにする。既存文献の取り扱いも同様にする。条文あるいは既存文献を引用し検討するとき、途中を省略する場合もあるが、煩瑣を極めるので、省略したことを一々断らないことにする。

2 減額法と積立法の定義

法人税法

(国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入)

第四十二条 内国法人（清算中のものを除く。以下この条において同じ。）が、各事業年度において固定資産の取得又は改良に充てるための国又は地方公共団体の補助金又は給付金その他政令で定めるこれらに準ずるもの（第四十四条までにおいて「国庫補助金等」という。）の交付を受け、当該事業年度においてその国庫補助金等をもつてその交付の目的に適合した固定資産の取得又は改良をした場合（その国庫補助金等の返還を要しないことが当該事業年度終了の時までに確定した場合に限る。）において、その固定資産につき、その取得又は改良に充てた国庫補助金等の額に相当する金額（以下この項において「圧縮限度額」という。）の範囲内でその帳簿価額を損金経理により減額し、又はその圧縮限度額以下の金額を当該事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法（政令で定める方法を含む。）により経理したときは、その減額し又は経理した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

上の条文のうち、「圧縮限度額の範囲内でその帳簿価額を損金経理により減額したときは、その減額した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する」、方法は、減額法と名付け、他方、「圧縮限度額以下の金額を当該事業年度の確定した決算において積立金とし

て積み立てる方法により経理したときは、その経理した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する」、方法は、積立法と名付けることにする。

記号は次のように定める。

最初の取得価額：A 億円（以下の算式では億円は省略する）。

圧縮限度額：G 億円（以下の算式では億円は省略する）。

減価償却率：d。償却の方法として、本稿では、税法上の取得価額ならびに改訂取得価額に、初年度から除却等事業年度までの各事業年度において一定の割合を乗じて算出した金額を償却限度額とする謂わば理論上の定率法で行うものとし、その一定の割合つまり償却率を d とする。この償却率 d は、法人税法のものとし、本稿では、減価償却は、常に、ちょうど償却限度額だけ行うものとする。

償却資産の取得と稼働は同時に行うものとし、しかも初年度の期首に取得と稼働を行うものとする。

除却、廃棄、滅失又は譲渡などの除却等を行う事業年度は n 年度とし、しかも、その事業年度の期末に行うものとする。

第 2 事業年度から第 n 事業年度までの間の任意の事業年度を第 k 事業年度とする。

3 減額法—課税の引き延ばし（その 1）—

減額法による圧縮記帳と、その下での減価償却は、次のような計算で示される。

事業年度	期首	期中	期末
初	A	$G + (A - G) d$	$(A - G) (1 - d)^1$
2	$(A - G) (1 - d)^{2-1}$	$(A - G) (1 - d)^{2-1} d$	$(A - G) (1 - d)^2$
3	$(A - G) (1 - d)^{3-1}$	$(A - G) (1 - d)^{3-1} d$	$(A - G) (1 - d)^3$
4	$(A - G) (1 - d)^{4-1}$	$(A - G) (1 - d)^{4-1} d$	
.			
.			
k	$(A - G) (1 - d)^{k-1}$	$(A - G) (1 - d)^{k-1} d$	$(A - G) (1 - d)^k$
.			
.			
n	$(A - G) (1 - d)^{n-1}$	$(A - G) (1 - d)^{n-1} d$	$(A - G) (1 - d)^n$

定義によって、各事業年度の償却額と、第 n 事業年度の期末の残高との、合計額は、次のように A - G となる。

$$(A - G) d + (A - G) (1 - d)^1 d + (A - G) (1 - d)^2 d + (A - G) (1 - d)^3 d + \dots + (A - G) (1 - d)^{k-1} d + \dots + (A - G) (1 - d)^{n-1} d + (A - G) (1 - d)^n = A - G$$

従って、損金の合計は、次のように、A となる。

$$\text{損金の合計} = (A - G) + G = A$$

減額法の圧縮記帳が、課税の延期であることは明白である。

4 積立法—積立金の除却等事業年度的全額取崩しとその益金算入—

法人税基本通達

(資産につき除却等があった場合の積立金の取崩し)

10-1-2 圧縮記帳による圧縮額を積立金として経理している資産につき除却、廃棄、滅失又は譲渡（以下10-1-2において「除却等」という。）があった場合には、当該積立金の額（当該資産の一部につき除却等があった場合には、その除却等があった部分に係る金額）を取り崩してその除却等のあった日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるから留意する。（昭55年直法2-15「十七」により追加、昭57年直法2-11「十」、平14年課法2-1「二十五」、平19年課法2-3「二十六」、平22年課法2-1「二十二」により改正）

(注) 当該譲渡には、適格分社型分割、適格現物出資又は適格現物分配による資産の移転は含まれないのであるから留意する。

積立法による圧縮記帳と、その下での減価償却は、次のような計算で示される。

事業年度	期首	期中 償却額	積立金	期末
初	A	A d	+ G	A (1 - d) ¹
2	A (1 - d) ²⁻¹	A (1 - d) ²⁻¹ d		A (1 - d) ²
3	A (1 - d) ³⁻¹	A (1 - d) ³⁻¹ d		A (1 - d) ³
4	A (1 - d) ⁴⁻¹	A (1 - d) ⁴⁻¹ d		
.				
.				
k	A (1 - d) ^{k-1}	A (1 - d) ^{k-1} d		A (1 - d) ^k
.				
.				
n	A (1 - d) ⁿ⁻¹	A (1 - d) ⁿ⁻¹ d	- G	A (1 - d) ⁿ

次のように、各事業年度の期中の償却額と最終事業年度の期末残高との合計は、定義によって、取得価額 A になる。

$$A d + A (1 - d)^{2-1} d + A (1 - d)^{3-1} d + A (1 - d)^{4-1} d + \dots + A (1 - d)^{k-1} d + \dots + A (1 - d)^{n-1} d + A (1 - d)^n = A$$

従って損金の合計は次のようになる。

$$\text{損金の合計} = (A + G) - G = A$$

積立法でも、圧縮記帳が、課税の延期であることが明白である。そして、減額法と積立法とが同値

であることも明白である。

5 減額法と積立法との同値性

5-1 減額法による課税の引き延ばし（その2）

先の減額法の算式のうち、期中の算式を、AとGとについて、各事業年度で、下記のように開き、併せて、第n事業年度の期末残高も同様にし、AとGそれぞれに係る部分を、列とみなして、それぞれ、（その1）、（その2）と称することとする。

減額法の算式の変換

	期中		期末	
	(その1)	(その2)	(その1)	(その2)
初	A d	+ G - G d		
2	A (1 - d) ²⁻¹ d	- G (1 - d) ²⁻¹ d		
3	A (1 - d) ³⁻¹ d	- G (1 - d) ³⁻¹ d		
4	A (1 - d) ⁴⁻¹ d	- G (1 - d) ⁴⁻¹ d		
⋮				
⋮				
k	A (1 - d) ^{k-1} d	- G (1 - d) ^{k-1} d		
⋮				
⋮				
n	A (1 - d) ⁿ⁻¹ d	- G (1 - d) ⁿ⁻¹ d	A (1 - d) ⁿ	- G (1 - d) ⁿ

期中の（その1）の各事業年度の金額は、圧縮記帳が仮に無いとした場合の償却限度額であり、期末の（その1）のn事業年度のコ額は、圧縮記帳が仮に無いとした場合の未償却残高である。他方、期中の（その2）の各事業年度の金額は、初年度のGだけは除いて、その金額だけ、（その1）の償却限度額が小さくなっていることを意味し、期末の（その2）のn事業年度の金額は、その金額だけ、（その1）の未償却残高が小さくなっていることを意味している。これは逆に言えば、それぞれの金額だけ、所得の金額が大きくなっていることを意味する。

（その1）に関して、期中と期末の合計は、定義によって、次のようになる。

$$A d + A (1 - d)^{2-1} d + A (1 - d)^{3-1} d + A (1 - d)^{4-1} d + \dots + A (1 - d)^{k-1} d + \dots + A (1 - d)^{n-1} d + A (1 - d)^n = A$$

（その2）の初年度のGを除いて、また、マイナスの記号を除いて、合計すると、定義によって次のようになる。尚、各項が、謂わば圧縮限度額の残高に償却率を乗じたものであることを、後の議論と関係するので、ここで確認の意味で注意しておく。

$$G d + G (1 - d)^{2-1} d + G (1 - d)^{3-1} d + G (1 - d)^{4-1} d + \dots + G (1 - d)^{k-1} d + \dots + G (1 - d)^{n-1} d + G (1 - d)^n = G$$

そうすると、(その2)の合計は、次のように、ゼロになる。

$$G - G = 0$$

プラスのGは、損金算入なのでGの大きさの非課税額を意味し、マイナスのGは益金算入なので課税額を意味し、結局、圧縮記帳の減額法は、課税の延期になっているのである。

5-2 減額法の積立法的解釈—積立金の各事業年度の取崩しとその益金算入—

直ぐ上の算式は、減額法の算式を変換したものであるが、以下のように、積立法として解釈することが可能である。

期中の(その1)の各事業年度の金額は、圧縮記帳の積立法が行なわれる場合の償却限度額であり、期末の(その1)の金額は、圧縮記帳の積立法が行なわれる場合の除却等のいわば費用の金額である。他方、期中の(その2)の初年度のGは、「圧縮限度額以下の金額を当該事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法により経理したときは、その経理した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する」、ことを表し、このGを除く、(その2)の他の各事業年度は、Gの金額のうち各事業年度において取崩し益金に算入することを表し、期末の(その2)の金額は、圧縮記帳の積立法が行なわれる場合の積立金の残額の取崩しの金額である。

結局、減額法と積立法とは、同値なのである。

6 法人税基本通達 10-1-3の検討

法人税基本通達

(積立金の任意取崩しの場合の償却超過額等の処理)

10-1-3 圧縮記帳による圧縮額を積立金として経理している法人が当該積立金の額の全部又は一部を取り崩して益金の額に算入した場合において、その取り崩した積立金の設定の基礎となった資産に係る償却超過額又は評価損の否認金(当該事業年度において生じた償却超過額又は評価損の否認金を含む。)があるときは、その償却超過額又は評価損の否認金の額のうち益金の額に算入した積立金の額に達するまでの金額は、当該事業年度の損金の額に算入する。(昭55年直法2-15「十七」、昭57年直法2-11「十」、平19年課法2-3「二十六」により改正)

上記において、「償却超過額のうち益金の額に算入した積立金の額に達するまでの金額は、当該事業年度の損金の額に算入する」、という場合の、償却超過額とは、償却額のうち、積立法ではなく、仮に減額法を考慮した場合の、取得価額から圧縮限度額を減額した後の帳簿価額に償却率を乗じて算出される金額を、償却限度額として、この償却限度額を超過する金額なのである。遡及して、この文章の直前の文章の、「取り崩した積立金の設定の基礎となった資産に係る償却超過額(当該事業年度において生じた償却超過額を含む。)があるときは」、という場合の、償却超過額も同様である。

積立法の場合は、定義によって、取得価額は減額しないので、積立法の場合は、償却限度額は、この取得価額、ならびに、その後の、取得価額から償却限度額を控除した後の、いわゆる改訂取得価額、それぞれに償却率を乗じた金額であるが、上記の償却超過額は、少なくとも、この償却限度額を、超過する金額でない、ことは確かである。

上記においては、一方においては、「取り崩した積立金の設定の基礎となった資産に係る償却超過額（当該事業年度において生じた償却超過額を含む。）があるときは」、と言って、当然のこととして償却超過額を損金不算入にして加算し、他方では、「償却超過額のうち益金の額に算入した積立金の額に達するまでの金額は、当該事業年度の損金の額に算入する」、と言って、償却超過額を損金に算入して減算することになっている。仮に、償却超過額と、積立金の取崩額とが、各事業年度において等しいとすると、損金不算入額の償却超過額と、損金算入額の償却超過額とは、相殺され、残るは、積立金の取崩額だけである。

そこで、積立法の場合、償却限度額を償却額とした場合、つまり、取得価額、ならびに、その後の、取得価額から償却限度額を控除した後の、いわゆる改訂取得価額、それぞれに償却率を乗じた金額の償却限度額を、償却額とした場合、その償却額のうち、「益金の額に算入した積立金の額に達するまでの金額」は相殺され、従って、「益金の額に算入した積立金の額に達するまでの金額」だけ所得が増加する。この所得の合計が、つまり、初年度から、除却等の事業年度までの、全事業年度における、所得の金額の合計が、初年度の損金に算入して、つまり、所得の金額を減額して、計上した積立金に等しいのである。圧縮記帳制度とは、まさに、課税の延期なのである。

翻って、「圧縮記帳による圧縮額を積立金として経理している法人が当該積立金の額の全部又は一部を取り崩して益金の額に算入した場合において」、わざわざ、減額法の下での償却超過額を考慮することは、全く不要なのである。一方で償却限度額の損金不算入を考え、他方で償却限度額相当額の損金算入を考え、両者の相殺を導出することなど、全く不要なのである。法人税基本通達10-1-3には、不備があるので、削除されるのが、望ましい。

7 既存文献の検討（その1）

圧縮記帳を利益処分による目的積立金に積み立てたときには、法人税申告書別表四においてその積立金に相当する金額を減算認容して損金の額に算入することになる。

例えば1億円の取得金額の資産（耐用年数45年、定率法償却率0.050）について、4,000万円の圧縮をしたとすれば、利益処分計算書および法人税申告書別表五（一）は、次のように処理されよう。

区 分	期首現在 利益積立金額 ①	当 期 中 の 増 減		当期利益金処分 等による増減 (減は赤) ④	差引翌期首現在 利益積立金額 ①-②+③+④ ⑤
		減 ②	増 ③		
利 益 準 備 金	1	円	円	円	円
積 立 金	2				
圧 縮 積 立 金	3			40,000,000	40,000,000
同 認 容 額	4		△40,000,000		△40,000,000
	5				
	6				

法人税申告書別表四より

ところで、その後の事業年度において圧縮記帳の対象となった資産の減価償却を行う場合に、商法決算では圧縮の概念がないから、圧縮前の金額を基礎として償却費を計上すれば、圧縮後の金額を基礎とする税法上の償却限度額を超えるから、償却超過額が生ずるであろう。

先に述べた設例によって計算すると次のようになる。

- ① 会社計上の減価償却費
1億円×0.05=500万円
- ② 税法上の償却限度額
(1億円-4,000万円)×0.05=300万円
- ③ 償却超過額
500万円-300万円=200万円

法人は、この償却超過額を法人税申告書別表四で加算するとともに、同額の圧縮積立金を利益処分（計算書）の「任意積立金取崩額」において取崩すことになるであろうから、その取崩額を申告調整で加算する。

ところで、圧縮積立金を取崩して益金の額に算入した場合に、その取崩した圧縮積立金の基礎となった資産に係る償却超過額又は評価損否認金（当期で生じた償却超過額または評価損否認金を含む）があるときは、これらの金額のうち益金の額に算入した圧縮積立金の金額に達するまでの金額を当期の損金の額に算入することができる（基10-1-3）から、申告調整によって減算する。

これらの一連の処理を示してみると、次のようになる。

利益処分計算書	
II 任意積立金取崩額	
圧縮積立金取崩額	2,000,000

区 分		総 額		地 分		
		①	②	留 保	社 外 提 出	
		円	円	配 当	円	
				賞 与		
				其 他		
当期利益又は当期欠損の額	1					
加	損金の額に算入した法人税（附帯税を除く。）	2				
	損金の額に算入した道府県民税（郡市税を除く。）及び市町村民税	3				
	損金の額に算入した道府県民税の調整	4				
	損金の額に算入した納税控当金	5			その他	
	繰上償却の償却超過額	6				
	償却超過額	7	2,000,000	2,000,000		
	圧縮積立金取崩額	8	2,000,000	2,000,000		
小 計	10					
減価償却超過額の当期認容額	11	2,000,000	2,000,000			
納税控当金から支出した事業税等の金額	12					
受取配当等の益金不算入額	13					

（基10-1-3）により減算認容

利益積立金額の計算に関する明細書

区 分		期首現在 利益積立金額 ①	当 期 中 の 増 減		当期利益処分 等による増減 (減は-) ④	差引翌期首現在 利益積立金額 ①-②+③+④ ⑤
			減	増		
		円	円	円	円	円
利 益 準 備 金	1					
積 立 金	2		---別表四より			
圧 縮 積 立 金	3	40,000,000			△2,000,000	38,000,000
同 認 容 額	4	△40,000,000	△2,000,000			△38,000,000
減 価 償 却 超 過 額	5		2,000,000	2,000,000		
	6					

別表四より

利益処分(計算書)より

山本 守之 [2006] 『体系法人税法』 税務経理協会、989頁-991頁。

上記は、「圧縮記帳を利益処分による目的積立金に積み立てたときには」、「その後の事業年度において圧縮記帳の対象となった資産の減価償却を行う場合に、商法決算では圧縮の概念がないから、圧縮前の金額を基礎として償却費を計上すれば、圧縮後の金額を基礎とする税法上の償却限度額を超えるから、償却超過額が生ずるであろう」、というが、仮にこの記述が正しいとしても、「法人は、この償却超過額を法人税申告書別表四で加算する」必要はなく、むしろかような加算を行うことは許容されず、誤解を恐れず敢えて上記に従って続ければ、「同額の圧縮積立金を利益処分（計算書）の『任意積立金取崩額』において取崩すことになるであろうから、その取崩額を申告調整で加算する」、だけでよい。この文章に続けて上記は、「圧縮積立金を取崩して益金の額に算入した場合に、その取崩した圧縮積立金の基礎となった資産に係る償却超過額又は評価損否認金（当期で生じた償却超過額または評価損否認金を含む）があるときは、これらの金額のうち益金の額に算入した圧縮積立金の金額に達するまでの金額を当期の損金の額に算入することができる（基10-1-3）から、申告調整によって減算する」、というが、直ぐ上で述べたように、「法人は、この償却超過額を法人税申告書別表四で加算する」必要はなく、むしろかような加算を行うことは許容されないのであるから、「償却超過額又は評価損否認金（当期で生じた償却超過額または評価損否認金を含む）があるときは、これらの金額のうち益金の額に算入した圧縮積立金の金額に達するまでの金額を当期の損金の額に算入することができる（基10-1-3）から、申告調整によって減算する」、必要もなく、むしろかような減算を行うことは許容されないのである。

「圧縮前の金額を基礎として償却費を計上」、し、「同額の圧縮積立金を利益処分（計算書）の『任意積立金取崩額』において取崩」、し、「その取崩額を申告調整で加算する」、と、これは、「償却超過額を法人税申告書別表四で加算する」ことを意味する。従って、「償却超過額を法人税申告書別表四で加算する」、ことを、「同額の圧縮積立金を利益処分（計算書）の『任意積立金取崩額』において取崩」、し、「その取崩額を申告調整で加算する」、こととは独立に行うと、償却超過額の加算が、ダブルカウントで行われることになる。このダブルカウントを解消するために、具体的には、ダブルカウントの一方の、ここではダブルカウントのうちの前者の、「償却超過額を法人税申告書別表四で加算する」、ことを解消するために、「償却超過額又は評価損否認金（当期で生じた償却超過額または評価損否認金を含む）があるときは、これらの金額のうち益金の額に算入した圧縮積立金の金額に達するまでの金額を当期の損金の額に算入することができる（基10-1-3）から、申告調整によって減算する」、ということを行っているのである。無意味なダブルカウントを解消するために、無意味な善

後策が行われているのである。

上では、仮に、この記述が正しいとしても、として論を進めてきた。実は、この記述なるものは、厳密に言えば、誤りなのである。差し当たり、次の点を明確にしておく。

積立法による圧縮記帳とは、「圧縮限度額以下の金額を当該事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法（政令で定める方法を含む。）により経理したときは、その経理した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する」（法人税法第四十二条第1項）、とともに、「圧縮記帳による圧縮額を積立金として経理している資産につき除却、廃棄、滅失又は譲渡（以下10-1-2において「除却等」という。）があった場合には、当該積立金の額（当該資産の一部につき除却等があった場合には、その除却等があった部分に係る金額）を取り崩してその除却等のあった日の属する事業年度の益金の額に算入する」（法人税基本通達10-1-2）、ことである。つまり、積立法による圧縮記帳とは、「積立金として積み立てる方法により経理した金額に相当する金額は、損金の額に算入する」、とともに、「当該積立金の額を取り崩してその除却等のあった日の属する事業年度の益金の額に算入する」、ことであって、資産の取得価額・帳簿価額には、全く触れないのである。「当該積立金の額」、の、「当該」、という語句から明らかなように、「取り崩してその除却等のあった日の属する事業年度の益金の額に算入する」、積立金は、積立金の全額である。積立法における減価償却限度額は、初年度の取得価額、その後の所謂改訂取得価額に償却率を乗じて算出するのであって、初年度の取得価額を圧縮限度だけ減じた金額に償却率を乗じて算出するのではなく、又、この減額した金額に基づく改訂取得価額に償却率を乗じて算出するのではないのである。

「圧縮記帳による圧縮額を積立金として経理している法人が当該積立金の額の全部又は一部を取り崩して益金の額に算入した場合において」（法人税基本通達10-1-3）、も同様である。特に、「一部を取り崩して益金の額に算入した場合において」、も同様である。

そうすると、「圧縮前の金額を基礎として償却費を計上すれば、圧縮後の金額を基礎とする税法上の償却限度額を超えるから、償却超過額が生ずるであろう」、というのは、厳密に言えば、正しくない。積立法においては、「圧縮後の金額を基礎とする税法上の償却限度額」、は存在しないからである。積立法において、「税法上の償却限度額」、は、「圧縮後の金額を基礎とする」、ことは無いからである。誤解を恐れず敢えて言えば、積立法では、「圧縮前の金額を基礎として償却費を計上」、するからである。減額法の場合では、「圧縮前の金額を基礎として償却費を計上すれば、圧縮後の金額を基礎とする税法上の償却限度額を超えるから、償却超過額が生ずるであろう」、が、この償却超過額の相当額が、積立法では、「同額の圧縮積立金を利益処分（計算書）の『任意積立金取崩額』において取崩す」、金額のことであり、「その取崩額を申告調整で加算する」金額の、ことなのである。

従って、「この償却超過額を法人税申告書別表四で加算する」、必要はないし、仮に加算すると、ダブルカウントになるので、このような加算は強制されないのである。ダブルカウントという余計なことをしたばかりに、そのうちの一つを解消するために、「償却超過額又は評価損否認金（当期で生じた償却超過額または評価損否認金を含む）があるときは、これらの金額のうち益金の額に算入した圧縮積立金の金額に達するまでの金額を当期の損金の額に算入」、し、「申告調整によって減算する」、という、もう一つの余計なことが必要になってくるのである。

加算と減算との相殺の後に残るのは、「同額の圧縮積立金を利益処分（計算書）の『任意積立金取崩額』において取崩すこと」、であり、「その取崩額を申告調整で加算する」、ことである。この同額とは、「償却超過額」と同額ということであるが、これは、初年度については、圧縮限度額の積立金に償却率を乗じて算出されたものである。2年度以降は、謂わば積立残高に償却率を乗じて算出され

たものである

上記の別表四では、総額①欄において、加算に減価償却の償却超過額2,000,000が計上され、減算に減価償却超過額の当期認容額2,000,000が計上され、両者は相殺されることになる。しかし、この二つの計上は行われるべきではないのである。加算の圧縮積立金取崩額2,000,000だけが残ることになるが、これだけで必要十分なのである。

上記の別表五（一）では、減価償却超過額が、減②で2,000,000計上され、増②で2,000,000計上され、両者は相殺される。これらは、計上さるべきではない。圧縮積立金認容額が、期首現在利益積立金額①に△40,000,000計上され、減②に△2,000,000計上されているが、これだけで必要十分なのである。

8 既存文献の検討（その2）

（問） 当社は、当期に取得した建物につき特定資産の買換えの圧縮記帳の適用を受け、会社法等との関係から、次のような経理処理をしたい、と考えているが認められるか。

すなわち、買換資産である建物の圧縮額を剰余金の処分により目的積立金として積立て、圧縮前の取得価額に基づく減価償却費を損金算入する場合、圧縮額から償却超過額相当額を控除した残額を積立金として表示し、圧縮額とすべき金額を申告減算する。この場合には、圧縮額から控除する償却超過額相当額を積立金取崩額として益金算入し、償却超過額を損金算入することとなる。

例えば、圧縮積立額1,000、償却超過額100のときは、会計処理は次のように行い、決算書上は積立金の繰入額は、900と表示する。

（借） 繰越利益剰余金	1,000	（貸） 圧縮積立金	1,000
圧縮積立金	100	繰越利益剰余金	100
		（圧縮積立金取崩額）	

（答） 質問のような問題は、専ら決算書における表示の問題であるから税務上予定されている会計処理が行われ、かつ、相殺表示等をした旨が決算書の脚注又は申告書別表等において明らかにされているため、法人が圧縮損の損金経理等を行う意思が確認できる場合には、このような処理をしても課税上の弊害はない。

したがって、損金経理等の会計処理が税務上正しく行われ、相殺表示等した旨が決算書の脚注表示又は申告書別表等において明らかにされている場合には、質問の方法も認められると考えられる。

この場合の申告書別表四と五（一）の処理は、次のようになる。

（注） 圧縮積立金の全部又は一部を取り崩して益金の額に算入した場合において、その対象となった減価償却資産に償却超過額があるときは、当該超過額は損金の額に算入するものとされている（基通10-1-3、措通64~65の14（共）-1）。

この取扱いは、圧縮積立金の設定年度後の年度における取崩しを想定しているものと考えられるが、その設定年度において取崩しがあった場合も同様に扱うことが相当である。

〈別表四の処理〉

所得の金額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	別表四	
区 分	税 額	処 分		①	②
		留 保	社 外 流 出		
		①	②	③	④
算	積金の額に算入した附帯税(利子税を除く。)、 加算金、返還金(返納分を除く。)、及び過徴税				その他
	減価償却の償却超過額	100	100		
	役員給与の損金不算入額				その他
	交際費等の損金不算入額				その他
	圧縮積立金取崩益	100	100		
	小 計				
減	減価償却超過額の当期認可額				
	納税充当金から支出した事業税等の金額				
	受取配当等の益金不算入額 (別表八[12]又は[24])				*
	法人税等の中間納付額及び過徴納に係る還付金額				
	所得税額等及び欠損金の繰戻しによる還付金額等				*
	圧縮積立金認容	1,000	1,000		
	減価償却超過額認容	100	100		
算					

〈別表五(-)の処理〉

利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書		事業年度	法人名	別表五(-)	
I 利益積立金額の計算に関する明細書					
区 分	期 首 現 在 利 益 積 立 金 額	当 期 の 増 減		差 引 翌 期 首 現 在 利 益 積 立 金 額 ①-②+③	④
		減	増		
		①	②	③	④
利 益 準 備 金	1	円	円	円	円
積 立 金	2				
圧縮積立金	3			900	900
圧縮積立金認容	4		△100	△1,000	△900
減価償却超過額	5		100	100	-

成松 洋一 [2006] 『圧縮記帳の法人税務』大蔵財務協会、36-39頁。

(問)の部分については、次のように指摘できる。

「圧縮前の取得価額」という認識は誤りである。積立法における圧縮とは、圧縮限度額以下の金額を損金算入して、積立金として積み立てるということであり、取得価額は、圧縮前も圧縮後も、不変だからである。「圧縮前の取得価額」、という認識は、取得価額が、圧縮によって変化することを包含するからである。

「圧縮額から償却超過額相当額を控除した」というときの、「償却超過額」という認識は誤りである。積立法の下では、厳密な意味での、かような、「償却超過額」は存在しないからである。これは、積

立法の下で、減額法を想定した場合のものだが、厳密には、減額法の下での「償却超過額」に相当するものは、圧縮額たる積立金に償却率を乗じて算出した金額であり、「償却超過額」それ自体ではない。

従って、「圧縮額から償却超過額相当額を控除した残額を積立金として表示し」、というのは、厳密に言えば、誤りであり、「圧縮額から」、圧縮額たる積立金に償却率を乗じて算出した金額、「を控除した残額を積立金として表示し」、とするのが正しい。同様に、「この場合には、圧縮額から控除する償却超過額相当額を積立金取崩額として益金算入し」、というのは、誤りであり、「この場合には、圧縮額から控除する」、圧縮額たる積立金に償却率を乗じて算出した金額、「を積立金取崩額として益金算入し」、とするのが正しい。

「償却超過額を損金算入することとなる」、というのも誤りである。この「償却超過額」は、積立法の下において、仮に減額法におけるものを、計算として考慮してみる、というのなら、思考実験として意味があるが、「損金算入することとなる」、と、いって、思考実験を超えて、現実のものとするなら、誤りである。このような意味での「償却超過額」は、積立法の下では、現存しないからである。現存しないから、「損金算入することとなる」、ということもあり得ない。

「償却超過額を損金算入することとなる」、という認識には、当然のこととして、「償却超過額」、は損金不算入としている、という前提がある。しかし、積立法の下では、かような意味での、「償却超過額」、が存在しない以上、「償却超過額」、は損金不算入としている、という前提もないのである。「償却超過額を損金算入する」、ことは、空中楼阁であり、遡及して、「償却超過額」、は損金不算入としている、という前提も空中楼阁であり、積立法とは関係が無いのである。損金算入と損金不算入とが相殺され、現実のようなことも空中楼阁のようになり、これらは、積立法とは無関係となり、誤った認識が、現実の積立法に、害を及ぼさなくなっているのである。不幸中の幸いとなっているのである。

上記の（問）を、若干の無理を承知のうえで、語句を補って正しくするならば、次のようになる。

「買換資産である建物の圧縮額を剰余金の処分により目的積立金として積立て」、減額法ならば、「圧縮前の」、ということになるが、積立法なので、文字どおりの、「取得価額に基づく減価償却費を損金算入する場合、圧縮額から」、減額法の場合の、「償却超過額相当額」、である、圧縮額に償却率を乗じて算出した金額、「を控除した残額を積立金として表示し、圧縮額とすべき金額を申告減算する。この場合には」、『残額を積立金として表示』（引用者註——2回引用したので、2回目を表す為に2重括弧』』にした）、して良いのは、「圧縮額から控除する」、減額法の場合の、「償却超過額相当額」、である、圧縮額に償却率を乗じて算出した金額、「を積立金取崩額として益金算入し」、ているからであり、「償却超過額を損金算入すること」、は不必要であり、むしろ行ってはならず、このことの当然視されている前提の、償却超過額の損金不算入も、そもそも、かような意味での償却超過額が積立法の下では存在しないので、行ってはならない。

（答）の部分については、次のように指摘できる。

上記の別表四では、総額①に、加算に減価償却の償却超過額100が計上され、減算に減価償却超過額認容100が計上され、両者は相殺されるが、これらの計上は無意味なものなので、計上さるべきではないし、むしろ、行ってはならない。減算の圧縮積立金認容1,000と、加算の圧縮積立金取崩益100の計上だけで、必要十分なのである。

上記の別表五（一）では、減価償却超過額が、減②に100計上され、増③に100計上され、両者は相

殺されるが、これらの計上自体は誤りなので、計上さるべきではないし、むしろ行ってはならない。圧縮積立金認容は、減②に△100が計上され、増③に△1,000計上され、④に△900が計上され、圧縮積立金は、増③に900計上され、④に900計上されているが、これだけで必要十分なのである。

9 おわりに

法人税法の減価償却資産に関する圧縮記帳の積立法を明確にするには、法人税基本通達「10-1-2 圧縮記帳による圧縮額を積立金として経理している資産につき除却、廃棄、滅失又は譲渡があった場合には、当該積立金の額を取り崩してその除却等のあった日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるから留意する」、という条文を、拳拳服膺すべきである。

そして、減額法を、積立法的に解釈し、両者の同値性を明確にすべきである。

かような理解のもとで、法人税基本通達「10-1-3 圧縮記帳による圧縮額を積立金として経理している法人が当該積立金の額の全部又は一部を取り崩して益金の額に算入した場合において、その取り崩した積立金の設定の基礎となった資産に係る償却超過額又は評価損の否認金（当該事業年度において生じた償却超過額又は評価損の否認金を含む。）があるときは、その償却超過額又は評価損の否認金の額のうち益金の額に算入した積立金の額に達するまでの金額は、当該事業年度の損金の額に算入する」、は、不備があるので、削除さるべきである。

【参考文献】

- 河野 惟隆 [1995] 『法人税・所得税の研究』税務経理協会。
- 河野 惟隆 [2001] 『法人税法別表四の新解釈』税務経理協会。
- 河野 惟隆 [2002] 『法人税法減価償却の新解釈』税務経理協会。
- 河野 惟隆 [2004] 『法人税法・所得税法の経済学』税務経理協会。
- 河野 惟隆 [2009] 「法人税法の新減価償却制度の定率法」税務会計研究学会『税務会計研究』第20号、第一法規。
- 河野 惟隆 [2009] 『法人税法の研究』税務経理協会。
- 成松 洋一 [2006] 『圧縮記帳の法人税務（八訂版）』大蔵財務協会。
- 山本 守之 [2006] 『体系法人税法』税務経理協会。

（受理日：2012年3月16日）