

会員 相談室

Vol.3

相談事例紹介



相続により取得した業務用建物の償却費の計算

質問

国税庁の質疑応答事例（平成19年4月1日以後に相続により減価償却資産を取得した場合）における【照会要旨】及び【回答要旨】の記述では、被相続人Aの準確定申告における業務用建物（【照会要旨】では木造アパート）の償却額は41,667円（償却月数5月）であるのに対し、同建物を相続した相続人Bの確定申告における償却額は306,667円（償却月数8月）と計算している。

償却月数を考慮しても、被相続人Aの償却額に比較して相続人Bの償却額が多いが、どのような理由によるのか。

【照会要旨】(抜粋・一部加筆)

- ・Bは、平成20年5月10日にAから木造アパートを相続
- ・Aの準確定申告及びBの確定申告における平成20年分の償却額は
 - (1)取得年月：昭和58年1月
 - (2)取得価額：1,000万円
 - (3)法定耐用年数：22年（旧定額法及び定額法の償却率0.046）
 - (4)平成20年1月1日の未償却残額：50万円

【回答要旨】

- ・Aの減価償却費の計算
 $(50万円 - 1円) \div 5年 \times 5 / 12 = 41,667円$
 ※相続時の未償却残額
 458,333円 $(50万円 - 41,667円)$
- ・Bの減価償却費の計算
 $1,000万円 \times 0.046 \times 8 / 12 = 306,667円$
 ※未償却残額
 151,666円 $(458,333円 - 306,667円)$

回答

被相続人Aと相続人Bの計算方法の相違は質疑応答事例の【回答要旨】において説明されているが、平成19年度改正により減価償却額の計算において残存価額及び償却限度額が廃止されたこと及び平成10年度改正により建物の取得について、通達により相続等による取得は新たな取得とみなされたことによる（所得税法施行令では相続等による取得を新たな取得とする規定はない）。

平成19年度改正により、平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産（業務用建物も含まれる）は、残存価額が廃止され耐用年数経過時点で1円（備忘価額）まで償却できることになった（所令120の2①一）。また、平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産は、従前の償却方法によるが、償却可能限度額（取得価額の5%）まで達している場合には、翌年分以後の5年間で1円まで償却できることになった（所令134②）。

したがって、被相続人Aの準確定申告における業務用建物の償却額は、平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産であり、かつ、未償却残額が償却可能限度額まで達しているため、上記「Aの減価償却の計算」のようになる。

一方、相続人Bは、同建物を平成20年5月10日に被相続人Aから相続により取得したが、減価償却資産の取得には相続等による取得も含まれるため（所基通49-1）、同建物は平成19年4月1日以後に取得したものとみなされ、新たな定額法（取得価額から残存価額10%を控除せずに、新たな定額法の償却率を乗じる方法）により償却額の計算を行うことになる。

この場合には、同建物の取得価額及び未償却残額は、相続により取得した者が引き続き所有していたものとみなされ（所令126②）、被相続人Aの取得価額を基礎として計算するため、上記「Bの減価償却額の計算」のようになる。

検討

平成10年度改正により、平成10年4月1日以後に取得された建物の償却方法は定額法に一本化された。その際、所得税法では相続開始により相続人等が建物を取得した場合には、従前と同様に被相続人等の取得価額及び取得時期を引継ぐこととされたが（所法126②）、償却方法の判定基準となる取得について、所得税法施行令には規定がなく（所法120①、120の2①）、通達（所基通49-1）により所得税法施行令126条第2項と異なり被相続人等の取得した日を引継がないこと（新たな取得となること）が留意的に明らかにされた経緯がある。

同通達の解説では、所得税法施行令126条第2項の規定から平成10年4月1日以後に相続等により取得した建物の償却方法は定額法に限られるのか疑問が生ずることから、同通達により所得税法施行令120条第1項及び120条の2第1項に規定する取得には相続等も含まれることを明らかにしたと記述されているのみで、相続人等は被相続人等から取得した建物の取得価額及び取得時期は引継ぐが償却方法の判定基準である取得した日は引継がないことに対する趣旨説明はない。

平成10年度改正後、実務では平成10年3月31日以前に取得し定額法を選択した共有建物について、一方の共有者に相続が発生して他の共有者の単独所有になった場合には、同一建物であっても当初からの自己所有部分の建物の償却方法は定額法が継続されるが、相続した部分の建物は定額法から定額法に変更して償却を行うことになったため、同一建物に対し異なる償却方法が混在することになった。

また、平成19年度改正後は、上記の相続開始が平成19年4月1日以後であれば、同一建物に対し旧償却方法と新償却方法が混在することになり、実務上の煩雑さが増している。

なお、法人税法では所得税法と同様に平成10年4月1日以後に取得された建物の償却方法は定額法に一本化されたが（旧法令48①一、法令48①一・48の2二）、建物の取得した日に関し分割法人等から移転を受けたものである場合には、承継を受けた法人が分割法人等の取得した日を引継ぐことが法人税法施行令に規定されている（旧法令48②、法令48の3）。

本件は現行の法令・通達から（平成10年4月1日以後に相続等により業務用の建物を取得した場合には、定額法の選択は認められず定額法に限定されることになり、平成19年度改正においても相続等による取得は新たな取得とする平成10年度改正が踏襲されている）、相続が発生しなければ、平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産であるため旧定額法により5年間で1円まで償却すべきであったが、相続が開始し（相続開始は平成20年5月10日）、相続人は同建物を平成19年4月1日以後に取得したものとみなされ新たな定額法により減価償却費の計算を行うことになるため、2年間（平成20・21年分）で1円まで償却できることになるケースである。

旧定率法から旧定額法に変更する際の残存価額

質問

C法人は平成21年4月期から、平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産を旧定率法から旧定額法に変更する予定であるが、法人税基本通達7-4-4(1)イでは、変更する際の残存価額は、実際の取得価額の10%とすることとされている。

対象となる減価償却資産の取得価額等は以下のとおりであるが、旧定率法から旧定額法への変更は認められないのか。

- ・取得価額 1,000万円
- ・残存価額 100万円（取得価額の10%）

今回は

所得税・法人税



相談委員

中島孝一（神田）

- ・償却可能限度額 50万円（取得価額の5%）
- ・期首帳簿価額 80万円

回答

減価償却資産の償却方法を相当期間経過後に変更する場合には、新たな償却方法を採用しようとする事業年度開始の日の前日までに、一定事項を記載した申請書を所轄税務署長に提出しなければならない（法令52②）。

その手続を前提として、法人税基本通達7-4-4(1)イ・ロでは、減価償却資産の償却方法を定率法から定額法（旧定率法から旧定額法を含む）へ変更する場合の取得価額等について、減価償却資産の取得時期により区分して、次のように定めている。

イ 平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産

その変更した事業年度開始の日における帳簿価額を取得価額とみなし、実際の取得価額の10%相当額を残存価額とする。

ロ 平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産

その変更した事業年度開始の日における帳簿価額を取得価額とみなす。

本件は上記イに該当するが、取得価額とみなされる期首帳簿価額（80万円）が残存価額（100万円）に満たないため償却額の計算が行えないことから、償却方法の変更が認められないのではないかと疑問が生じる。

平成19年度改正前の同通達の解説（2）では、残存価額は実際の取得価額の5%によることができるが、このような事例はまれであり、通達とするには細部にわたりすぎるため旧通達（204の3：残存価額に達している資産につき定率法を定額法に変更した場合の償却範囲額の計算の特例）が削除されたが、考え方を変更したものではないとの記述があったことから、同通達の解説（2）を根拠として本件は償却方法の変更が可能であった（期首帳簿価額が実際の取得価額の5%を超えているため）。

しかし、平成19年度改正後の同通達の解説では（2）の文言が削除され、残存価額を実際の取得価額の5%とする根拠が失われたため、法人税基本通達7-4-4(1)イのみにより判断すれば、本件は償却方法の変更ができないものと判断される（期首帳簿価額が実際の取得価額の10%に満たないため）。

平成19年度改正後、平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産は、年を経るごとに売却・除却等により減少し「まれ」の状況が更にその度合いを増すことから、改正前の同通達の解説（2）は役割りを終えつつあり削除されたものと推測し、本件は償却方法の変更ができないものとした。

検討

平成19年度改正後、平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産は、年を経るごとに売却・除却等により減少し「まれ」の状況が更にその度合いを増すことから、改正前の同通達の解説（2）は役割りを終えつつあり削除されたものと推測し、本件は償却方法の変更ができないものとした。

「会員相談室」紹介

面接相談（事前予約制）

お申し込み電話番号が変わりました。

お問い合わせ▶制度調査課
03-5919-7157