

〔論文〕

# 英国税法における減価償却制度の特徴

## —減価償却制度の日英比較—

菊谷正人 / 酒井翔子

### I 問題

英国の所得税制 (system of income tax) は、ナポレオン戦争の戦費調達を目的として1799年1月にピット (W. Pitt) 内閣によって創設された。その後、戦争の情勢に応じて改廃が繰り返されるものの、1800年代半ばには、「分類所得税制」(schedular income system) と「源泉徴収制度」(withholding tax system) といった所得税制の基本的枠組が構築されている<sup>1)</sup>。ただし、法人への所得課税が英国で最初に行われたのは、所得税法の創設から150年以上も経過した1947年のことである。それ以前の法人所得課税 (taxation of corporate profits) は個人所得税 (personal income tax) に統合され、戦時増収対策のための特別税 (special taxes) として徴収されていた。軍備調達を主目的に開始された法人所得特別税は終戦後も定着し、法人自体への課税が正当化されるようになると、特別税率は引き上げられ、所得税から独立した法人所得課税が開始された<sup>2)</sup>。この法人所得課税は1965年の税制改正において、本格的に法人税 (corporation tax) が導入されるまで継続された<sup>3)</sup>。

所得税法 (Income Tax Act) において、課税所得を計算する際、資本的支出 (capital expenditure) の控除や固定資産に係る減価償却 (depreciation on fixed asset) は一切認められなかったが、減価償却に代わるものとして「キャピタル・アローワンス」(capital allowance) という所得控除が認められている<sup>4)</sup>。固定資産の投資に対する所得控除 (以下、英国税法における減価償却を総称して「キャピタル・アローワンス」という) は「1878年関税・内国歳入法」(Customs and Inland Revenue Act 1878: CIR1878) において初

めて設定され、事業目的のために使用される機械・設備に関して使用・摩耗 (wear and tear) による減価を合理的に証明できる場合には、取得資産の帳簿価額から当該減価分の控除が認められることとなった<sup>5)</sup>。

減価償却概念が初めて議論されてから130年以上経過した現在においても、「政策的に特別な場合」を除き、固定資産の減価償却は認められない。この「政策的に特別な場合」という観点から「キャピタル・アローワンス」が実際に条文化されたのは、第2次世界大戦後の1945年のことである。すなわち、「1945年所得税法」(Income Tax Act 1945: 以下、ITA1945と略す) において、戦後の経済復興策として「初年度償却」(first-year allowance) が導入された<sup>6)</sup>。

初年度償却制度では、工業用建物・構築物、設備・機械、鉱泉・油井、農業用土地・建物、研究開発費、浚渫、特許権に関する資本的支出に対する償却が認められ、このうち、特許権を除く資産に関する規定の修正が重ねられた結果、「1968年キャピタル・アローワンス法」(Capital Allowances Act 1968: 以下、CAA 1968と略す) として統合されている<sup>7)</sup>。なお、CAA1968は1990年に改正され、「2001年キャピタル・アローワンス法」(Capital Allowances Act 2001: 以下、CAA 2001と略す) として再改訂されている<sup>8)</sup>。

英国では、製造・運輸・鉱業・発電等を目的として使用される工業用建物は減価償却資産として償却されるが、同じ建物であっても商業用建物 (たとえば、卸売業者の所有する倉庫) は非償却資産として償却できない<sup>9)</sup>。湿気が多く、地震等の天災に悩まされている日本とは違い、数世紀にわたって使用できる堅牢なレンガ・石造りの建物が多い英国では、建物に対して減価

償却を行う妥当性は薄い<sup>10)</sup>。「減価償却」の対象範囲も、各国における会計慣行ばかりでなく、それぞれの気候・風土によっても異ならざるを得ないと言える。

さらに、わが国の法人税法では、「公正処理基準」に基づいて算定された決算利益に税務調整を施す「確定決算基準の原則」が採択されているのに対し、英国では、会計と税務の分離主義が採られ、会計上の減価償却費は一旦否認され、税法独自の手法で減価償却費が算出される。したがって、「確定決算主義」を採用する日本のように、償却超過額の加算手続きは行われぬ。CT600という確定申告書の控除項目において、課税所得から税務上の償却費が控除される<sup>11)</sup>。なお、「1952年所得税法」(ITA 1952)に収容されていた規定および1970年までの財政法に含められている規定を連結して、「1970年所得税・法人税法」(Income and Corporation Taxes Act 1970: ICTA 1970)が新設・制定されている<sup>12)</sup>。現在、法人税に関しては、ICTA 1988を明文化した「2009年法人税法」(CTA 2009)、「2010年法人税法」(CTA 2010)、「1992年課税利得税法」が適用されている<sup>13)</sup>。

このように、同じ島国・OECD加盟国でありながら、社会・文化・自然環境の相違によって、税法体系あるいは税法上の減価償却制度は非常に異なる。ただし、近代的所得税法の母国である英国における減価償却制度を管見することは、わが国における減価償却制度にとって有意義であると思われる。法人の総資産の中で相当額を占める減価償却資産の減価償却費がどのように計算されるのかによって、各事業年度における損金算入額・課税所得金額が相違する。減価償却対象資産の範囲、減価償却対象資産の取得価額、減価償却の計算方法、償却率等の決定は、課税標準・税額の算定上、きわめて重要である。

本稿では、英国税法における減価償却制度について、「設備・機械」、「建物」および「無形資産」に大別し、さらに、建物を①工業用建物、②商業用建物と③農業用建物に分け、その減価償却対象資産の範囲・種類と減価償却計算方法の特徴を検討する。それとともに、わが国の減価償却制度との比較・分析を行い、わが国における租税制度改革を提案することにする。

## II 設備・機械に関する減価償却

### 1 設備・機械に関する減価償却資産の範囲・種類

わが国の法人税法において、固定資産とは、棚卸資産、有価証券および繰延資産以外の資産であり、土地(地上権、借地権のような土地の上に存する権利を含む)、減価償却資産、電話加入権およびこれらに準ずる資産の4種類に分類されている(法2二十二、法令12)。そのうち「減価償却資産」は、当該資産の価値または効用が使用または時の経過により漸次減少する資産であり、法人税法上、有形減価償却資産(①建物およびその附属設備、②構築物、③機械および装置、④船舶、⑤航空機、⑥車両および運搬具、⑦工具、器具および備品)、無形減価償却資産(①工業所有権・鉱業権・漁業権等の法的独占権、②営業権、③建設費用を負担する施設利用権)および生物(①育成された牛馬等、②成熟させた梅樹・茶樹等)の3種類に区別される(法2二十三、法令13)。

このように、わが国の法人税法上限定される減価償却資産の要件は、(1)棚卸資産、有価証券、繰延資産でないこと、(2)土地、電話加入権(非減価償却資産)でないこと、(3)資産性(将来の経済的便益、将来の収益獲得能力)があることに絞ることができる<sup>14)</sup>。なお、重要性の原則あるいは事務処理煩雑化の防止を理由にして、使用可能期間が一年未満であるものまたは取得価額が10万円未満であるものは、減価償却資産として計上しないで、事業の用に供した年度にその金額を損金の額に算入することができる(法令133)。

英国税法では、減価償却の対象となる設備・機械は、次のような種類の適格支出(qualifying expenditure)に基づく設備・機械である<sup>15)</sup>。

- ①建物断熱材に関する支出(たとえば、工業用建物に備え付けられた火力断熱材)
- ②運動場の安全規則に基づき生じた支出(たとえば、運動競技場の指定安全装置、運動競技場の規定安全スタンド、その他の運動競技場の安全装置)
- ③防犯・安全装置のために必要な支出(たと

えば、個人用防犯装置、侵入者警報装置、銀行の金庫および公共建物の安全装置)

- ④コンピューター・ソフトウェアに対する支出額 (たとえば、コンピューター、電気通信、監視システム)
- ⑤設備・機械の設置のために要する建物修繕費および付随費用

建物の一部であっても特定の資産 (たとえば、2008年4月1日前に生じた支出で、昇降機、エレベーター、エスカレーター、動く歩道、火災報知器・スプリンクラーやその他の火災・鎮火装置) に限り、例外的に設備・機械の範疇として減価償却が認められる (CAA2001, Sec.23 (2))。

しかし、税法上、設備・機械の定義が設けられていないため、基本的には、減価償却対象の設備・機械の判定は判例法 (Case Law) に基づく。「設備」(plant) に関して最初に明示された1887年ヤーマウス対フランス事案 (Yarmouth v France) の判決文が、その後における設備の定義の礎となっている。「1880年雇用者責任法」(Employer's Liability Act 1880) の下で問題となっていた設備に関して、1887年に控訴裁判所のリンドリー判事 (Lindley J) が次のように判示している<sup>16)</sup>。

「当該法律 (「1880年雇用者責任法」…著者注) には、設備に関する定義がない。しかし、通常の意味において、設備とは、事業者が事業を継続して行うに当たり、使用される器具全般である。それは、販売のために購入・製造する棚卸資産でないが、当該事業者が継続的利用のために保有するすべての固定資産または動産であり、使用中または使用済資産である。」

つまり、事業を継続するために必要な使用資産・器具全般等が「設備」に該当する。なお、判例法に基づいて①船舶の修理・管理用埠頭 (1969年, CIR 対パークレークル事案), ②弁護士の使用する六法 (1977年, ムンバイ対フューロング事案), ③ホテルの照明、記念品、壁掛けの絵画 (1982年, IRC 対スコティッシュ・ニューキャッスルブレウエリーズ社事案) 等が設備・機械として認定されている<sup>17)</sup>。

このように、わが国の法人税法では「減価償却対象資産」が限定列挙されているのに対し、

英国税法では「減価償却対象資産」は判例法により識別されるか、例示列挙されているに過ぎない。成文法国の日本では、租税法の中で減価償却対象資産の範囲・種類が限定列挙されているのに対し、慣習法国の英国では、例示列挙または判例によって識別されている。成文法国と慣習法国による法令規定方法の相違が、減価償却資産の範囲・種類にも影響を与えている。

英国では、設備・機械に関する減価償却の計算方法として、「普通償却」、「年次投資控除」、「初年度償却」が活用されているが、その計算方法・償却率・計算手順もわが国の法人税法とは相当に異なる。次節では、英国税法における設備・機械に関する減価償却計算方法を概観し、その特徴を浮き彫りにする。

## 2 設備・機械に関する減価償却計算方法

### (1) 普通償却

わが国の法人税法では、設備・機械の普通償却限度額の償却方法には定額法と定率法の選択適用 (法定償却法として定率法適用) が規定されているが、英国では、一般的な設備・機械に対しては、定率法による「普通償却」(writing-down allowance) が適用される。表1に示されるように、普通償却の対象資産は「一般税率区分資産」(main pool) と「特定税率区分資産」(special rate pool) に大別され、それぞれ適用償却率が異なる。

工場の機械や事務所施設等の設備・機械全般、さらには軽トラック・オートバイ・トラック等の車両は「一般税率区分資産」として分類され、20%の償却率が適用される。自動車に関しては、2009年4月1日以後に取得した自動車で1 km当たりの排ガスが160 g 以下のもの、2009年4月1日前に取得した自動車のうち12,000ポンド (≒1,428,000円。£1=¥119 (2011年9月末現在)) 以下のものに20%の償却率が適用される。ただし、2009年4月1日前に取得した自動車のうち12,000ポンドを超えるものについては、毎年3,000ポンドを限度として償却が認められる。

一方、下記の4項目に該当する「特定税率区分資産」には10%の償却率が適用される。

表1 税率区分別適用対象資産

一般税率区分資産 (償却率20%)	特定税率区分資産 (償却率10%)
車両・設備・機械全般 自動車 (2009年4月1日以後取得・排ガス160g/1km以下の自動車, 2009年4月1日前取得・12,000ポンド以下の自動車)	CAA 2001に限定列挙されている資産 (電気設備, 水道設備, 冷暖房設備, エレベーター, エスカレーター, 動く歩道, 日除け) 建物断熱材 耐用年数25年以上の資産 自動車 (2009年4月1日以後取得・排ガス 160g/1km超の自動車)

出所: Alan Melville, *Taxation Finance Act 2010 Sixteenth edition*, Prentice Hall, 2010, p.151参考。

- ①2009年4月1日以後に取得し, 1 km 当たりの排ガスが160 gを超える自動車
  - ②CAA 2001に列挙されている電気・水道設備, 冷暖房設備, エレベーター, エスカレーター, 動く歩道, 外接の日よけ
  - ③建物断熱材
  - ④耐用年数が25年以上の資産 (年額100,000ポンドを超える場合に限定)
- たとえば, 7月31日を決算日とする法人 A が2009年8月1日に事業を開始し, 表2のような取引を行ったと想定した場合, 2010年7月31日および2011年7月31日の決算日における減価償却費は次のように計算される<sup>18)</sup>。

表2 自動車の売買例

取引内容	日付	取引資産	価額
取得	2009年8月1日	自動車 a (排ガス1 km 当たり160 g)	8,600ポンド
取得	2010年5月27日	自動車 b (排ガス1 km 当たり150 g)	10,400ポンド
売却	2010年10月31日	自動車 a	6,400ポンド
取得	2010年10月31日	自動車 c (排ガス1 km 当たり175 g)	14,200ポンド

まず, 自動車 a と自動車 b は「一般税率区分資産」に該当するため, 一般税率区分資産投入額19,000 (=8,600+10,400) ポンドに20%の償却率を乗じた3,800 (=19,000×20%) ポンドが2010年7月31日における減価償却額となる。

次に, 2011年7月31日における減価償却額の計算では, 一般税率区分資産投入額の未償却残高15,200 (=19,000-3,800) ポンドのうち, 2010年10月31日に自動車 a を6,400ポンドで売却しているため, 残額の8,800 (=15,200-6,400) ポンドに20%を乗じた1,760 (=8,800×20%) ポンドが一般税率区分資産の償却額となる。自動車 c は「特定税率区分資産」に該当するため, 特定税率区分資産の減価償却額 1,420 (=14,200×10%) ポンドが計上され, 合計3,180 (=1,760+1,420) ポンドの減価償却額が算出され

る。このように, 設備・機械の「普通償却」では, 損金算入できる減価償却額は個別資産ごとではなく, 「一般税率区分資産」または「特定税率区分資産」への投入金額ごとに把握される。わが国の法人税法では, 減価償却資産の種類 (有形減価償却資産, 平成10年4月1日以後取得の建物, 鉱業用減価償却資産, 無形固定資産, 鉱業権, 営業権, ソフトウェア, 生物) に応じて適用可能な減価償却方法 (たとえば, 定額法, 250%定率法, 生産高比例法, 5年間均等償却法) が採用されるのに対し, 英国では, 設備・機械の普通償却の計算方法は20%と10%の定率法に画一化されている。

また, 自動車 b のような「期中取得資産」の償却限度額として, わが国の法人税法 (法令

59①) が「月数按分法」による算出を要求するのに対し、英国税法では、新規取得資産に対する支出額は当該資産の取得日に関係なく、その事業年度中の減価償却対象として認められる。

なお、工具等のように、継続的に取り替えられる短期性資産 (short-life assets) に関しては、普通償却の資産区分に加え、個別に減価償却を行うことが認められる<sup>19)</sup>。ここに「短期性資産」とは、取得事業年度末日から4年以内に処分される資産、すなわち、耐用年数が5年以下の資産である。「短期性資産」の取扱いを受ける場合には、当該資産に係る支出が生じた課税年度末日から2年以内に届けなければならない (CAA 2001, Sec. 83 (b))。

上記取引例における自動車 a のように、期中に区分資産を処分した場合、その処分価額は該当区分の未償却残高から控除されるが、その際の処分価額は次の金額となる<sup>20)</sup>。

- ①公開市場で売却された場合には、売却価額
- ②市場価額よりも低い価額で処分または売却さ

れた場合には、売却・処分日における市場価額  
③廃棄または破壊された場合には、廃棄価額または賠償金受取額

さらに、英国では、設備・機械を売却した場合、「残額控除」(balancing allowance) または「残額加算」(balancing charge) という特殊なテクニックが採用される。売却価額が「区分残高」(税務上の期首簿価) を下回る場合、売却価額と区分残高との差額は「残額控除」として損金計上される。一方、売却価額が当該売却価額控除前の区分残高を超える場合には、当該区分資産の減価償却額はゼロとなり、区分残高超過相当額の残額加算が行われる。この残額加算は「負の減価償却」(negative capital allowance) とも言われ、所得に加算されるため、結果として課税所得を増額させる。たとえば、法人 B (決算日：10月31日) が2008年8月1日に自動車 p を23,000ポンドで購入し、2011年8月1日に当該自動車 p を14,600ポンドで売却したと想定する場合の残額調整は、次のように行われる。な

表3 残額調整を行う場合の残額加算額の算出方法 (単位：ポンド)

事 項	自動車 p の帳簿価額	減価償却費	残額加算額
2008年10月31日			
取得価額 (2008年8月1日取得)	23,000		
減価償却費	(3,000)	3,000	—
未償却残高	20,000		
2009年10月31日			
区分残高 (税務上の期首簿価)	20,000		
減価償却費	(3,000)	3,000	—
未償却残高	17,000		
2010年10月31日			
区分残高 (税務上の期首簿価)	17,000		
減価償却費	(3,000)	3,000	—
未償却残高	14,000		
2011年10月31日			
区分残高 (税務上の期首簿価)	14,000		
売却額 (2011年8月1日売却)	(14,600)		
減価償却費	0	0	—
残額加算額	(600)	(600)	600

出所：Alan Melville, *Taxation Finance Act 2010 Sixteenth edition*, Prentice Hall, 2010, p.162一部修正。

お、2009年4月1日前取得の自動車に関して、取得価額が12,000ポンドを超える場合、減価償却額は毎年3,000ポンドを限度とすることに留意しなければならない。つまり、2011年度における区分残高が14,000 (=23,000-3,000×3年)ポンドの自動車 p を14,600ポンドで売却し、売却価額が区分残高を600 (=14,600-14,000)ポンド上回っているため、2011年度の減価償却額はゼロとなり、区分残高超過額である600ポンドが「残額加算」として所得に加算される<sup>21)</sup>。

なお、自動車 p が24,000ポンドで売却された場合には、区分残高超過額となる10,000 (=24,000-14,000)ポンドが残額加算されることになるが、このうち、取得価額超過額1,000 (=24,000-23,000)ポンドが「キャピタル・ゲイン課税」の対象となるため、実質的には9,000 (=10,000-1,000)ポンドが残額加算額となる<sup>22)</sup>。

この売却価額は減価償却額の計算過程において最終段階で区分残高から控除されるので、設備・機械の売却を予定する法人は、後述される「年次投資控除」や「初年度償却」を選択しないことにより、「負の減価償却」(所得の加算要因)を回避あるいは極力少額に抑えることが可能となる。

なお、耐用年数期間内に「短期性資産」の売却を行い、その売却価額が未償却価額を超過する場合には、超過相当額が益金に加算され、売却価額が未償却価額よりも低い場合には、その下回った金額分が「残額控除」として減価償却される<sup>23)</sup>。

## (2) 年次投資控除

「年次投資控除」(annual investment allowance)とは、「一般設備・機械」(自動車を除く)に対す

る支出額のうち、100,000 (2010年4月1日前には50,000)ポンドの「即時償却」(immediate write-off)のことであり、小規模事業者 (smaller businesses) に対する簡便措置として2008年に導入された<sup>24)</sup>。ただし、年次投資控除の利用は法人の任意選択であり、しかも、権利付与される年次投資控除の全額を請求する必要はない。したがって、法人の自由裁量により支出項目 (区分資産) 間に年次投資控除額を配分することができ、大多数の法人は特定税率区分資産へ優先的に年次投資控除額を配分するに思われる<sup>25)</sup>。

たとえば、ある課税年度 (12ヵ月間) に、一般設備・機械に対して120,000ポンドを支出し、そのうち80,000ポンドが「一般税率区分資産」に対する支出額、40,000ポンドが「特定税率区分資産」に対する支出額であると想定した場合、表4に示されるように、一般税率区分資産には20%の償却率、特定税率区分資産には10%の償却率が適用され、償却率が異なるので、当該課税年度の年次投資控除を最大限に利用するためには、一般税率区分資産の区分残高が大きくなるように60,000ポンドの年次投資控除額を一般税率区分資産へ配分し、残りの40,000ポンドを特定税率区分資産へ配分すればよい。総額120,000ポンドの支出のうち、100,000 (=60,000+40,000)ポンドが年次投資控除として即時償却され、償却不足額に相当する20,000 (=80,000-60,000)ポンドに対しては一般税率区分資産の償却率20%が適用されるため、結果として当該事業年度の減価償却総額は104,000 (=60,000+40,000+4,000)ポンドと最大となる。

表4 年次投資控除の最適配分と普通償却の最適適用

(単位：ポンド)

金額・償却率	一般税率区分資産	特定税率区分資産	合計金額
当期投入金額	80,000	40,000	120,000
年次投資控除利用額	60,000	40,000	100,000
区分残高	20,000	0	20,000
普通償却率	20%	10%	—
普通減価償却額	4,000	0	4,000
未償却残高	16,000	0	16,000

前述したように、わが国では、事務手続煩雑さ解消のために、少額資産の損金算入制度が設けられており、取得価額100,000円未満の資産は取得年度に損金算入が認められる。また、中小企業者等に対しては取得価額300,000円未満の事業用資産には、年間3,000,000円までの損金算入を容認する特例が設けられている。英国における「年次投資控除」では、一般設備・機械の支出額に対し、毎年100,000ポンド(約11,900,000円)を上限にして即時償却が可能であり、投資促進措置としてきわめて有効性を備えている。

周知のように、わが国の税法規定では、取得価額が10万円未満であるかどうかの判定は、通常1単位として取引される単位(たとえば、機械装置については1台または1基、工具・器具・備品については1個、1組または1揃い、枕木・電柱等単体では機能を発揮できない構築物については1工事)ごとに行われている(法基通7-1-11)。ただし、1単位が10万円未満であっても、多量に取得した場合には、総額では相当額になり、少額資産に該当しない資産の方が少額でありながら、その全額を損金経理することができない矛盾に陥っている。たとえば、1台9万円の事務用機器を社員100人のために購入した場合、9,000,000円の損金を計上することができるが、5,000,000円の機械装置を1台購入した場合には、減価償却資産として減価償却を行う必要がある。少額資産の損金算入は、重要性の原則に照らして導入されたのであるが、総額の側面からは逆転現象が起こっている<sup>26)</sup>。少額資産の損金算入の特例は、英国の「年次投資控除」のように、総額で制限を加える必要があるかもしれない。その場合、わが国税法の3,000,000円よりも、英国の税法が容認する11,900,000円の損金算入が中小企業対策のためには効果的であろう。

### (3) 初年度償却

英国では、ITA1945の公布に伴い、1946年4月に初めて施行された「キャピタル・アローワンス」(capital allowances)と呼ばれる所得控除(deduction from income)が減価償却費に代わるものとして認められた<sup>27)</sup>。キャピタル・アローワンスの一種である「初年度償却」(first-year

allowance)は、わが国における「特別償却」に相当する。設備、機械装置、船舶、航空機等の投資全額が、直ちに(immediately)減価償却され、取得年度に損金算入された。初年度償却は、取得された年度に減価償却償却額を増加させることによって、償却対象設備・機械への投資促進を図る目的で導入された制度である<sup>28)</sup>。

特定資産の「即時償却」または「加速償却」(accelerated depreciation)を可能にする初年度償却は、法人の設備投資を喚起する機能を有し、英国の景気対策上、投資促進手段として重要な役割を果たしてきたが、経済情勢に応じて償却率・償却対象の改廃が弾力的に行われている。とりわけ、「1971年財政法」(Finance Act 1971)および「1984年財政法」(Finance Act 1984)は設備・機械の償却制度に関する重要な改正であった。1973年のEC加盟により、付加価値税(value added tax)が導入されると、それを契機として財政安定化が進み、サッチャー政権において法人税率が52%から35%へと大幅に引き下げられた。それに伴い、課税ベースの拡大を図るため、「100%初年度償却」の通減が講じられた結果、設備・機械に対する初年度償却は100%の償却率から1984年には75%となり、1985年には50%まで低減され、1986年に廃止されている<sup>29)</sup>。

1997年に発足したブレア政権下では、再び「初年度償却」が導入され、中小事業者(small or medium sized business)に限り、50%初年度償却が容認されたものの、翌年には40%の償却率へと引き下げられ、2008年まで継続適用されている。小規模事業者に対しては、2004年度から2005年度、2006年度から2008年度の課税年度において生じた支出額に限り、50%初年度償却が認められた<sup>30)</sup>。

「初年度償却」は、2008年4月に「年次投資控除」が導入されるに伴い、廃止されたが、「2009年財政法」(Finance Act 2009)において再び導入されている。初年度償却はITA1945により時限立法として制定され、改廃を重ねた後、現在、年次投資控除超過額および環境保全資産に対して、それぞれ40%および100%の償却が認められる。法人の場合には、「100%初年度償却」と「初年度税額控除」(first year credit)との選択適

用が可能であり、初年度税額控除を採用する場合には、省エネおよび環境保全設備・機械に関する適格支出の19%相当額の現金還付が受けられる。控除可能な「初年度税額控除」とは、当該課税年度の源泉徴収税 (pay as you earn) と国民保険負担金 (national insurance contributions) との合計額または250,000ポンド (約29,750,000円) のうち、大きい額を限度とする<sup>31)</sup>。

「40%初年度償却」は、2009年4月1日から2010年3月31日までに生じた支出 (自動車、特定区分資産の設備・機械、リース資産に係る支出を除く) に適用され、主として「年次投資控除」と併用される。対象資産に対する支出が年次投資償却限度額を超える場合には、その超過額に対して普通償却または初年度償却が適用される。一方、「100%初年度償却」に対しては対象資産が限定列挙され、次のような環境保全目的の設備・機械が適用可能である<sup>32)</sup>。

- ①2013年3月31日以前に取得し、1 km 当たりの排ガスが110 gを超えない自動車の排ガスが110 gを超えない自動車
- ②2013年3月31日以前に取得し、天然ガス、

バイオガス、水素燃料を燃料とする設備・機械

- ③一定種類の省エネ・水利用効率の高い設備・機械

さらに、新規取得の非排ガス貨物用車両に係る支出に対しても初年度償却の導入が予定されている。初年度償却は、2010年から2015年までの課税年度において生じた支出に対して有効となる。

初年度償却においても、年次投資控除と同様に、支出額全額に対する初年度償却を行う必要はない。初年度償却を適用しない場合には、普通償却の対象となる。わが国の税法 (措法52の2②) のように、償却不足額について一年間の繰越償却はない。初年度償却の償却不足額は、普通償却分に投入されている。

たとえば、2009年12月31日における「一般税率区分資産」の設備・機械の未償却残高116,250ポンドを有する法人 C (決算日: 12月31日) が、2010年1月1日に開始する課税年度において、表5のような取引を行った場合、減価償却限度額は次のように計算される<sup>33)</sup>。

表5 資産の取得・売却例

取引内容	日付	取引資産	価額
取得	1月3日	a 設備	25,800ポンド
取得	5月5日	x 自動車 (排ガス1 km 当たり105 g)	8,400ポンド
取得	7月17日	b 設備	109,500ポンド
売却	8月25日	c 設備 (2009年度に1,000ポンドで購入)	1,100ポンド
取得	10月31日	y 自動車 (排ガス1 km 当たり163 g)	13,500ポンド

まず最初に、「年次投資控除額」が算定される。前述のとおり、2010年4月1日前後で限度額が異なる (2010年4月1日前は50,000ポンド、2010年4月1日以後は100,000ポンドである) ことに留意して、月数按分による年次投資控除限度額87,500 ( $= 50,000 \times 3 / 12 + 100,000 \times 9 / 12$ ) ポンドを算定する。この87,500ポンドは、a 設備およびb 設備のうち、b 設備に対して優先的に配分される。年次投資控除後の未控除残高に適用される40%初年度償却は2009年4月1日から2010年3月31日までの支出額に限られるため、a 設備のみが40%初年度償却の特例を享受するか

らである。したがって、b 設備の年次投資控除後の未控除残高22,000 ( $= 109,500 - 87,500$ ) ポンドが前年の一般税率区分資産の未償却残高116,250ポンドに加算され、売却処分されたc 設備の取得価額1,000ポンドを控除した137,250ポンドが一般税率区分普通償却の対象となる。

次に、「初年度償却額」が算出される。a 設備には40%初年度償却が適用され、1 km 当たりの排ガスが110 g 以下である x 自動車は100%初年度償却が認められるため、18,720 ( $= 25,800 \times 40\% + 8,400 \times 100\%$ ) ポンドの初年度償却額が算出される。

最後に、「普通償却額」が算定される。一般税率区分資産償却額27,450 (=137,250×20%) および特定税率区分資産に該当する y 自動車償却額1,350 (=13,500 - 13,500×10%) を合算し

た28,800ポンドが普通償却額となり、最終的な減価償却総額は135,020 (=87,500 + 18,720 + 28,800) ポンドとなる。表6は、上記一連の取引の計算手順をまとめたものである。

表6 年次投資償却・初年度償却を適用する場合の各種償却額の算出方法 (単位:ポンド)

減価償却の種類・償却順位	事項	年次投資控除・初年度償却	普通償却		減価償却額
			一般税率区分資産	特定税率区分資産	
① 年次投資控除 (b 設備)	年次投資控除対象資産	109,500			
	年次投資控除限度額	87,500			
	年次投資控除額	87,500			87,500
	年次投資未控除残高	22,000 <sup>*1</sup>			
② 初年度償却 (a 設備・x 自動車)	40%初年度償却対象金額	25,800			
	40%初年度償却額	10,320			10,320
	40%初年度償却未償却残高	15,480 <sup>*2</sup>			
	100%初年度償却対象金額	8,400			
	100%初年度償却額	8,400			8,400
③ 普通償却 (a 設備・b 設備・y 自動車)	期首未償却残高		116,250		
	年次投資未控除残高・一般税率区分資産投入金額		22,000 <sup>*1</sup>	13,500	
	売却額		△ 1,000		
	当期区分残高		137,250	13,500	
	減価償却額 (取得価額×20%)		27,450		27,450
	減価償却額 (取得価額×10%)			1,350	1,350
	40%初年度償却後残高・一般税率区分資産投入金額		15,480 <sup>*2</sup>		
	未償却残高		125,280	12,150	
	減価償却費の合計額				135,020

出所: Alan Melville, *Taxation Finance Act 2010 Sixteenth edition*, Prentice Hall, 2010, p.159一部修正。

### III 建物に関する減価償却

#### 1 建物に関する減価償却対象資産の範囲・種類

前述したとおり、英国では建物全般がレンガ・石造りであり、建物は半永久的に使用可能であるという概念が根強く残っている。建物は、「減価」(depreciation)ではなく「増価」(appreciation)を伴い、骨董価値化するものであるとみなされて

いる。そのため、産業活性化・労働者雇用創出等の政策的観点から特定の建物に限り、減価償却が認められることになっている。

英国税法上、減価償却対象の建物には、「工業用建物」(industrial buildings) および例外的に工業用建物として取り扱われる特定のホテル(以下、適格ホテル (qualifying hotel) という)、産業促進指定地域 (enterprise zone) の建物が該

当し、「定額法」により償却される<sup>34)</sup>。本稿では、適格ホテル・産業促進指定地域の建物を「商業用建物」(commercial buildings)と呼ぶ。なお、一定の農業用建物 (agricultural buildings) も減価償却対象資産に該当する。建物の減価償却の計算手順としては、工業用建物・商業用建物・農業用建物の区別なく、同様の手法が採られる。

工業用建物には、①工場および原料・製品貯蔵用倉庫等の工場付随建物、②従業員食堂などの福利厚生を目的とした建物、③工場以外の事業に携わる従業員の福利厚生のために設けられたスポーツ観覧席などがある。建物の一部が工業用以外の目的で使用される場合には、工業用以外に用いられる部分が25%を超えないことを条件に、当該建物全体に対する工業用建物償却が認められる。

工業用建物の減価償却は、償却対象建物（工場関連施設）に関する適格支出を基礎価額として行われる。この適格支出は、償却対象建物の最初の使用者が支出する下記費用をいう<sup>35)</sup>。

- (イ) 使用者が建物を自家建設した場合、当該建設費用
- (ロ) 建設業者から未使用の建物を購入した場合、当該支出額
- (ハ) 建設業者以外の第三者から未使用の建物を購入した場合、当該支出額と建物建設費のうち、いずれか低い金額

上記のいずれの場合においても土地の価額は除外されるが、整地に係る費用や設計者に支払う報酬は建物の取得価額に含めることができる。

たとえば、建設業ではない法人 D が建物 p を建設するための敷地を120,000ポンドで購入し、建物 p を建設した後、当該建物は土地代120,000ポンドを含め、1,000,000ポンドで法人 E へ売却されたとする。なお、建物 p を建設する際の土地整備費、設計者報酬金額、建設費用がそれぞれ95,000ポンド、50,000ポンド、650,000ポンド生じていると仮定する。

この場合、法人 D の建物適格支出は、上記(イ)(ロ)(ハ)のうち(イ)に該当するため、土地代120,000ポンドを除く795,000 (=95,000 +

50,000+650,000)ポンドとなる。一方、法人 E の建物適格支出は上記(ハ)のケースに該当するため、建物 p を取得した際の支出額である1,000,000ポンドまたは建物建設費795,000ポンドのうち、低い価額である795,000ポンドとなる。ただし、法人 E が、法人 D ではなく建設業者から建物 p を購入した場合(ロ)では、建設業者に支払った金額全額が償却対象となるため、1,000,000ポンドが適格支出となる<sup>36)</sup>。

前述したように、商業用建物は原則として減価償却対象資産ではない。ただし、例外的に適格ホテル・産業促進指定地域の建物（本稿では「商業用建物」という）の減価償却は、「1978年財政法」(Finance Act 1978)により導入され、工業用建物と同様に、「初年度償却」と「普通償却」が併用される。

なお、減価償却対象資産となる農業用建築物には、農主の家や農場建物、柵、排水機械等が含まれる。農業用建物償却は、農業用の建築物に関する支出額を対象に行われる。ただし、農主の家に対しては支出額の3分1のみの償却に留まり、土地の価額は除外される。

わが国の法人税法では、建物は用途・構造等による「耐用年数」の相違に区分されるだけであり、工場用建物・商業用建物・農業用建物の三種類には分類されていない。また、平成10年4月1日以降に取得した建物に定額法が適用されるが、それ以前に取得される建物には定額法または定率法（法定償却法として定率法）が適用されるといった区分が存在するだけである。

## 2 建物に関する減価償却計算方法

### (1) 工業用建物の減価償却計算方法

工業用建物の減価償却としては、ITA 1945により「初年度償却」が1945年に初めて導入された。導入当初の初年度償却率は10%とされ、2%の普通償却と併用されていた。表7に示されるように、初年度償却の償却率は経済情勢に応じて最小5%から最大75%までの間で弾力的に改変され、1986年には原則として廃止されている。近年では普通償却のみ適用されてきたが、この普通償却も2011年4月1日をもって廃止された。

表7 英国税法における工業用建物償却率の変遷

支出発生年度	初年度償却率	普通償却率
1944年4月6日以後	10%	0%
1946年4月6日以後	10%	2%
1952年4月6日以後	0%	2%
1953年4月15日以後	10%	2%
1954年4月7日以後	0%	2%
1956年2月18日以後	10%	2%
1958年4月15日以後	15%	2%
1959年4月8日以後	5%	2%
1962年11月6日以後	5%	4%
1966年1月17日以後	15%	4%
1970年4月6日以後	30%	4%
1972年3月22日以後	40%	4%
1974年11月13日以後	50%	4%
1981年5月11日以後	75%	4%
1984年3月14日以後	50%	4%
1985年4月1日以後	25%	4%
1986年4月1日以後	0%	4%
1992年11月1日以後	20%	4%
1993年11月1日以後	0%	4%
2008年4月1日以後	0%	3%
2009年4月1日以後	0%	2%
2010年4月1日以後	0%	1%
2011年4月1日以後	0%	0%

出所：Gina Antczak and Kevin Walton, *Tolley's Corporation Tax 2006-2007*, Lexis Nexis Butterworths, 2006, pp.136-137 参考・一部加筆修正。

工業用建物についても、減価償却を請求する課税年度末に使用する建物が減価償却対象となり、減価償却額は建物適格支出に「定額法」による償却率を乗じることによって算定される。

工業用建物の減価償却を請求できるのは、当該建物から実質的利益 (relevant interest) を享受する実質的所有者である。したがって、建物の売却によって所有権が移転する場合には、減価償却請求権も新規取得者へ移転することになる。

これに対し、建物の賃貸である場合には、実質的・法的所有権は移転しないので、不動産業

者ではなく地主に対して工業用建物の減価償却請求権が付与される。ただし、「売買処理」として取り扱われる50年超の長期賃貸を選択した場合には、工業用建物の減価償却請求権は不動産業者に付与される。前述したように、工業用建物の減価償却費は「定額法」により算出されるが、課税期間が複数の課税年度に跨がる場合、当該減価償却費は各課税年度ごとに日数按分される<sup>37)</sup>。

たとえば、2009年4月1日に事業を開始し、毎年12月31日を決算日とする法人Fが2009年5月12日に工場を250,000ポンドで新規取得した場合、2009年・2010年決算日の工業用建物減価償却費は次のように算出される。

まず、建物取得年度である2009年では事業開始日から決算日までが9ヵ月であるため、取得価額の250,000ポンドに償却率2%を乗じ、さらに、月数按分のために9/12を乗じて3,750ポンドが算出される。次に、2010年度末における減価償却費については、2010年12月31日に決算日を迎える課税期間は2つの課税年度に跨っているため、(a)償却率が2%である2009年4月1日から2010年3月31日までの課税年度、(b)償却率が1%である2010年4月1日から2011年3月31日までの課税年度のうち、課税期間と合致する日数で按分する必要がある。したがって、(a)取得価額250,000ポンドに2%を乗じ、さらに日数按分のために90 (2010年1月1日から2010年3月31日までの日数)/365を乗じた金額、(b)取得価額250,000ポンドに1%を乗じ、さらに日数按分のために275 (2010年4月1日から12月31日までの日数)/365を乗じた金額の合計額3,116ポンドが減価償却費として算出される。

「耐用年数」に関しては、使用目的の如何にかかわらず、使用開始日から25年とされている。使用開始当初は非工業用建物として利用されていたが、後に工業用建物として用いられる場合には、残存耐用年数に基づいて償却される。工業用・非工業用の両目的で使用される建物に対する減価償却として、「想定の償却」(notional allowance)という特殊な手法が利用される。つまり、非工業用建物として使用されていた建物が工業用建物として使用開始されるまでの間に

は工業用建物償却は認められないが、その代替処理として「想定的償却」が適用可能である<sup>38)</sup>。

たとえば、3月31日を決算日とする法人Gは2006年4月1日に200,000ポンドで取得した建物を直ちに工業用建物として事業の用に供したが、2008年4月1日からは工業用建物としての使用を一端停止し、2010年4月1日に再び工業用建物として使用を開始した場合、2008年決算日までの減価償却率は4%であるので、8,000(=200,000×4%)ポンドが減価償却費となる。ただし、当該建物は2008年4月1日から2010年3月31日まで非工業用建物として利用されているため、この間には工業用建物の減価償却が認められない。その場合、「想定的償却」として、工業用建物の減価償却費と同額分が未償却残高

から減額される。2009年度の減価償却率は3%であるので、2008年決算日の未償却残高184,000(=200,000-8,000×2年)ポンドから6,000(=200,000×3%)ポンドを減額した178,000ポンドが2009年決算日時点の未償却残高となる。2010年・2011年の課税年度では再び工業用建物として使用されているため、各課税年度における減価償却率が適用され、2010年には4,000(=200,000×2%)ポンド、2011年には2,000(=200,000×1%)ポンドが減価償却費として計上される。なお、工業用建物の減価償却は2011年4月1日以降は廃止されるため、当該建物の償却不能額として172,000ポンドが残ることになる。表8は、上記一連の取引の計算手順をまとめたものである。

表8 工業用建物の減価償却費と想定的償却の計算方法

	建物帳簿価額	減価償却費
2008年3月31日		
取得価額(2006年4月1日取得)	200,000	
減価償却費(取得価額×4%×2年)	(16,000)	16,000
未償却残高	184,000	
2009年3月31日		
想定的償却(取得価額×3%)	(6,000)	なし
未償却残高	178,000	
2010年3月31日		
減価償却費(取得価額×2%)	(4,000)	4,000
未償却残高	174,000	
2011年3月31日		
減価償却費(取得価額×1%)	(2,000)	2,000
償却不能残高	172,000	

出所：Alan Melville, *Taxation Finance Act 2010 Sixteenth edition*, Prentice Hall, 2010, p.168 一部修正。

工業用建物を25年の耐用年数期間内に売却処分する際には、建物の売手側では売却年度における減価償却は認められない。買手側では、当該建物の残存支出額(residue of expenditure)を残存耐用年数で除した金額に一定の比率を乗じて算出された金額を減価償却費とする<sup>39)</sup>。一定の比率は表9に示されるとおりであり、2008年度以前の償却率100%から毎年25%ずつ低減され、2011年度後には0%となる。

表9 中古建物購入者に対する償却率

課税年度	中古建物償却率
2008年度前	100%
2008年-2009年	75%
2009年-2010年	50%
2010年-2011年	25%
2011年度後	0%

出所：Alan Melville, *Taxation Finance Act 2010 Sixteenth edition*, Prentice Hall, 2010, p.168参考。

また、課税期間が複数の課税年度に跨る場合には、工業用建物の減価償却率と同様に、日数按分して計算される。たとえば、12月31日を決算日とする法人 H が2005年2月21日に建物150,000ポンドを購入し、ただちに事業の用に供していたが、2008年8月21日に当該建物を法人 I へ売却した場合、2007年12月31日までは毎年6,000 (=150,000×4%) ポンドの減価償却費が法人 H によって計上され、売却時点の帳簿価額は132,000 (=150,000-6,000×3年) ポンドとなっている。建物の売却年度における売手側の法人 H の減価償却は一切認められず、2008年1月1日以降は買手側の法人 I によって減価償却費が計上されることになる。買手側の建物減価償却の基礎価額は、当該建物の購入時の帳簿価額を残存耐用年数で除した6,140 (=132,000/21.5年) ポンドとなる。2008年4月1日前後の中古建物償却率はそれぞれ100%と75%が適用されるため、2008年の減価償却費は4,987 (=6,140×100%×91/366+6,140×75%×275/366) ポンドとなる。同様に、2009年減価償却費は3,448 (=6,140×75%×90/365+6,140×50%×275/365) ポンド、2010年減価償却費は1,913 (=6,140×50%×90/365+6,140×25%×275/365) ポンドとなる。

**(2) 商業用建物の減価償却計算方法**

適格ホテルに対しては、表10に示されるように、導入当初には20%の「初年度償却」に加え、4%の「普通償却」が認められていたが、基本的に「初年度償却制度」は廃止されているため、現在、適格ホテルに対しては「普通償却」のみが適用される<sup>40)</sup>。ただし、2011年4月1日以後に支出した適格ホテルに対しては、普通償却も廃止されることになっている。

適格ホテルの償却対象は、産業促進指定地域における建物償却に比べ、より詳細に規定され、次の3つの要件を満たすことを条件とされている。すなわち、①一般大衆の利用可能な賃貸部屋を10部屋以上有し、一定の客に1ヵ月以上占有されないこと、②朝食や夕食などの食事や清掃等のサービス提供があること、③4月から10月の間に最低4ヵ月間は利用可能であることを条件に償却が適用可能となる<sup>41)</sup>。このように、適格ホテルの事業性が認められるためには、あ

**表10 商業用建物償却率の変遷**

支出発生年度	初年度償却率	普通償却率
1978年4月11日以後	20%	4%
1986年4月1日以後	0%	4%
1992年11月1日以後	20%	4%
1993年11月1日以後	0%	4%
2008年4月1日以後	0%	3%
2009年4月1日以後	0%	2%
2010年4月1日以後	0%	1%
2011年4月1日以後	0%	0%

出所：Gina Antczak and Kevin Walton, *Tolley's Corporation Tax 2006-2007*, Lexis Nexis Butterworths, 2006, pp.136 and 144 参考・一部加筆修正。

る程度の人的役務が提供され、一定の客に長期占有を許す不動産所得との区別が明示されなければならない。

産業促進指定地域における建物償却 (enterprise zone allowance : 以下、産業促進地域建物償却という) は、その名称どおり産業促進指定地域における商業用建物に対して100%の初年度償却または25%の普通償却を認める制度であり、サッチャー政権下における1980年の「地方行政・計画・土地法」(Local Government, Planning and Land Act) の制定に伴って導入された<sup>42)</sup>。同法は産業促進指定地域内の活性化・公共投資の集中による英国の都市再生を目的として制定され、1981年から1993年までの13年間で約31の地域が産業促進指定地域に認定されていた。なお、現段階では、リーズ、シェフィールド、リバプール、グレーターマンチェスター、イングランド西部、北東地域、ティーズバレー、ノッティンガムシャー、ブラックカントリーおよびダービーシアの11地域が産業促進指定地域として公表されている<sup>43)</sup>。

産業促進指定地域内で建物を取得した場合には、当該建物の取得価額は取得した課税年度に全額損金算入される。全額を損金算入しない場合には、帳簿価額を普通償却の対象として25%の普通償却が認められる。産業促進地域建物償却は、当該建物の使用を開始した日の価額に基づいて計算される。なお、この産業促進地域建

物償却も2011年の4月に廃止されているが、工業用建物償却のように償却率の段階的低減措置は採られていない<sup>44)</sup>。

### (3) 農業用建物の減価償却計算方法

農業用建物の減価償却の計算構造・償却率としては、工業用建物の減価償却と同様の計算手法・償却割合が採られているが、耐用年数の求め方に若干の相違がある。工業用建物の減価償却の場合には「事業の用に供した日」から25年のカウントが開始されるが、農業用建物の減価償却の場合には農業用建物の減価償却の付与された「課税年度の最初の日」から耐用年数のカウントが開始される<sup>45)</sup>。

農業用建物が売却された場合には、建物の買手側が建物取得課税年度において、取得日以降にかかる減価償却費の計上を認められ、買手側が支払った中古価額 (second-hand price paid by the buyer) ではなく、売手側が当該建物を取得した際の取得価額 (original cost) に基づいて行われる。したがって、たとえば、売手 J により 50,000ポンドで取得された農業用建物を買手 K が47,000ポンドで購入した場合においても、買手 K は50,000ポンドを基礎として農業用建物の減価償却を行う。

## IV 無形資産に関する減価償却

英国では、従来、無形資産に関して特許権とノウハウに限り、25%の定率法による償却 (amortisation) が行われ、その他の無形資産には償却の適用が認められていなかった。たとえば、営業権は税務上償却できなかつた<sup>46)</sup>。

わが国の法人税法では、営業権の償却には法人の任意にまかせる「随意償却法」が採られていたが、平成10年度税制改正により「5年間均等償却法」に変更された。従来の「随意償却法」では、即時償却も可能であり、償却対象資産に該当しないこともあり得る。ただし、巨額な営業権を「随意償却法」で処理すれば、利益操作の用具として利用される可能性が高い。任意償却には操作可能であるという点が問題であり、課税公平上、償却不可とするか償却期限を設ける必要がある<sup>47)</sup>。わが国では、最終的に

「5年間均等償却法」が採択されることとなった。

英国では、「2002年財政法」が制定した新制度 (new regime) の導入に伴い、2002年4月1日以後に創出または取得された特許権、商標権、著作権、営業権等の無形資産に対して償却費の計上認められるようになった<sup>48)</sup>。税法上の無形資産は会計上の無形資産と同義であり、英国の会計基準設定機関である会計基準審議会 (Accounting Standard Board: ASB) が1997年12月に公表した財務報告基準第10号「営業権および無形資産」 (Financial Reporting Standard 10 “Goodwill and intangible assets” : 以下、FRS10と略す) に定義する営業権等の無形資産が含まれる。「2006年会社法」 (Corporation Act 2006) および「2008年大・中規模企業と企業集団 (財務諸表・報告書) 規則」 (Large and Medium-sized Companies and Groups (Accounts and Reports) Regulations 2008) は、無形資産として、次のような権利・支出額等を例示列挙している<sup>49)</sup>。

- ①特許権、商標権、その他の製品に関する権利
- ②ブランド名
- ③営業権
- ④著作権
- ⑤新聞名
- ⑥プログラム、映画、音楽
- ⑦データ・ベース
- ⑧ノウハウ ((a) 製品・物品の製造または加工、(b) 鉱業採掘、(c) 農業・漁業・林業に関する情報技術)
- ⑨開発費
- ⑩小売代理店の取引価額 (trade value of retail outlets)
- ⑪展示権 (exhibition rights) その他これに類する無形資産

これらの無形資産に対しては、会計上、償却が行われていることを前提として、財務諸表上の会計処理に従い、税務上の償却が認められる。ただし、会計上の償却費が計上されていない場合、あるいは、償却期間が長期にわたる場合には、4%の定額法による税務上の減価償却が選択できる<sup>50)</sup>。

会計上、無形資産の簿価が切り下げられる場

合には、無形資産の耐用年数にわたる償却費の計上または減損調査 (impairment review) の結果生じる減損損失の計上がある。FRS10によれば、知的財産 (intellectual property) を含む無形資産は、耐用年数に応じて定額法により償却される。無形資産の耐用年数は20年を超えることが稀であるため、通常、毎年5%で償却される。なお、耐用年数は、一般的に当該資産の特許またはライセンス期間あるいは取得から取替えまでの期間と等しくなる<sup>51)</sup>。

わが国の法人税法でも、無形固定資産 (鉱業権・営業権・ソフトウェアを除く) の「償却法」は定額法であるが、「耐用年数」は、技術進歩・需要変化等を考慮して、特別法による有効年数よりも短縮されている。たとえば、特許権法による特許権の有効年数は15年であるが、税法上の耐用年数は8年である。

このように、わが国では、従前から無形資産には償却が行われてきたのに対し、英国では、無形資産 (特許権・ノウハウを除く) に対しては2002年以降になって初めて、税務上、定額法による定期的な償却額 (または臨時的な減損損失) の計上が認められるようになった。

## V むすび — 法人税法における減価償却制度の日英比較・分析および提案 —

英国税法における減価償却制度の主要な特徴の一つとしては、設備・機械の「普通償却」は定率法により行われるが、減価償却の基礎価額は資産ごとではなく、「一般税率区分資産」または「特定税率区分資産」に判別された後、適正な資産区分に合算され、その合算金額に償却率を乗じた金額が普通償却における減価償却額となる点である。この方法は、同一区分の資産をグルーピングして計算する日本の「総合償却」と類似するが、「総合償却」は、複数資産の用途、細目または設備種類、耐用年数、償却方法が同一である場合に限り、グルーピングして総合的に減価償却が認められる簡便措置であるに過ぎない。英国の普通償却は、定率法を前提にして予め設けられている一般税率区分資産・特定税率区分資産という2つの資産区分に

振り分け、投入・累積した各区分合計金額に対してそれぞれに対応する償却率 (20%と10%) を用いるため、グルーピングの検討・判別プロセスは非常に異なる。

小規模事業者に対する優遇措置として認められる「年次投資控除」は、毎年100,000ポンド (約11,900,000円) を限度として即時償却可能である。日本の中小企業者等に対する特例措置のように、取得価額30万円未満の事業用資産に対し、年間3,000,000円を限度として損金算入が認められる優遇措置と比較した場合、金額的規模から設備・機械の投資促進策として効果は高いと考えられる。

わが国の特別償却に相当する「初年度償却」も、経済・社会状況や政権交代による政府方針の変更等に応じて断続的に改変されてきたが、現在、100%と40%の即時償却が認められている。「100%初年度償却」を利用する場合、「初年度税額控除」との選択適用が可能であり、さらに、省エネ・環境保全設備・機械の投資額の19%の還付が受けられるので、初年度償却により相殺する所得を有さない赤字法人が主として「初年度税額控除」を採用する傾向にある。一般的に、税額控除は算出税額から差し引かれる免税措置であるため、税額控除を行う際には、所得の稼得が前提にある。課税所得が存在しない赤字法人に対して、実際に現金還付措置が採られる「初年度税額控除」は、日本の税額控除制度と根本的に異なる制度であった。

設備・機械を売却処分した場合、英国税法上、「残額調整」が問題となる。つまり、区分資産の全部を売却処分した場合、売却価額が未償却残高を上回る超過相当額は加算され、売却価額が未償却残高を下回る金額は減価償却費に計上される。「残額調整」は区分資産の全部を売却処分する場合には限られ、区分資産の一部を売却処分する際には検討されることはない。このような処理を施す理由としては、個別資産における未償却残高の把握が困難であるからである。わが国では、総合償却資産の一部を除却した場合、当該資産の帳簿価額は未償却残高控除方式あるいは配賦簿価控除方式を用いて算定される (法基通 7-7-3・7-7-3の3)。英国では、このよ

うな煩雑な方式による帳簿価額の把握は行われ  
ない。

さらに、英国税法における減価償却制度の主要な特徴として、建物用減価償却では、建物に対する減価概念がないという発想に基づき、政策的な税務措置が講じられてきたことである。したがって、償却基礎となる取得価額や償却額の算定方法には、前述の設備・機械に比べ、厳格な規定が設けられている。建物は、工業用建物、商業用建物、農業用建物に分類され、減価償却対象となる適格支出は限定列举され、課税資産が複数年度に跨がる場合には減価償却費の算定に「日数按分法」が要求されていた。また、建物を償却期間内に売却した場合、売却処分が期中であったとしても当該課税年度において減価償却額を売手は一切計上することはできない。一方の買手に対しても、通常の減価償却額のうち、一定額を限度とする償却額しか損金算入が認められない。ただし、建物用減価償却の償却方法には画一的に「定額法」が採用されているが、「定額法」の利用は、建物の陳腐化が設備・機械に比して激しいものではないという前提を顕著に示している。

建物用減価償却は、最終的に2011年3月31日をもって廃止に至っている。ブラウン政権における2008年の税制改正により、法人税の税率が30%から28%に引き下げられたことに伴い、現行のキャピタル・アローワンス制度も縮減の傾向にある。建物用減価償却・初年度償却の廃止とともに、年次投資控除限度額の引下げも予定されている<sup>52)</sup>。ただし、過去の経緯から推察できるように、英国のキャピタル・アローワンス制度はその時々々の経済状況に対処する形で改廃され続けており、将来的には建物の普通償却・初年度償却も再び導入されるかもしれない。

こうした状況下でも、産業促進指定地域における即時償却は新規事業投資促進策として再び推奨されている。2011年予算案 (Budget 2011) では、新たに21地域を特定産業促進地域に指定し、当該地域における減税措置、規制緩和、超高速ブロードバンドの導入が提案されている。具体的には、①産業促進指定地域での設備・機械に対する減価償却を25年間にわたって展開す

ること、②所得税の税額控除 (tax relief) を20%から30%へ引き上げること、③当該地域に事業移転を行う法人に対し、5年間で275,000ポンド (約32,725,000円) の補助金を提供することが検討されている<sup>53)</sup>。このように、英国税法における減価償却制度は、国家政策・政権交替等により猫の目のように変更される政策的措置の強い租税制度である。

年次投資控除や初年度償却のキャピタル・アローワンスを有効に活用すれば、償却対象資産の取得年度に取得価額の全額または大半を損金算入することができる。その結果として、法人税の軽減が可能となるが、初年度償却等は、あくまでも投下資本額の範囲内で次年度以降の減価償却費が前倒しで過大計上される費用先取法である。

現在、わが国においても、租税特別措置法が一定の省エネ・公害防止資産等に対して「特別償却」を認めており、償却限度額は、法人税法の規定により計算された「普通償却限度額」のほかに、租税特別措置法 (第43条から第52条) で認められる「特別償却限度額」を合計した額である。「特別償却」は、普通償却限度額のほかに特別償却限度額 (取得価額または普通償却限度額の一定割合の金額) を加算することによって、当該資産の取得年度あるいは一定期間における租税負担を軽減する租税優遇措置である。特別償却の趣旨は、特定の減価償却資産について初年度または一定期間に特別に一定額だけ減価償却を拡大して、その時点における租税負担を軽減し、企業の投資を誘因するとともに、企業の内部留保を促進する効果を付与することである。たとえば、エネルギー需給構造改革推進設備等を取得した場合、取得価額の30%が特別償却限度額として損金算入できる (措法42の5①)。このような特別償却を行った事業年度では、これに見合う税額は減少するが、当該資産の帳簿価額はそれだけ減額されているので、特別償却を実施しなかった場合に比べて、その後の事業年度における償却限度額が小さくなるか、残存価額に達して償却できなくなる時期が早くなるので、これによって将来の税額は増加する。特別償却は、減価償却制度を利用した課税繰延

措置 (Steuerverchiebung) であり、圧縮記帳制度と同じ効果をもつ<sup>54)</sup>。

つまり、過去の過大償却 (überhöhte Abschreibung) による利益の過小計上が将来に利益過大計上となって顕現する「評価の両刃性効果」(Zwischneidigkeitseffekt der Bewertung) の働きによって、将来の利益を過大に計上することになり、最終的に将来の税額を増加させる。費用先取的減価償却法である「初年度償却」あるいは「特別償却」は、初年度償却時において投下資本額を早期に回収できるが、減価償却制度を利用した課税繰延措置に過ぎない<sup>55)</sup>。

しかしながら、「初年度償却」(あるいは「特別償却」)は、早期計上償却分(初年度償却限度額)に見合う税額が将来に猶予されたことになり、その課税猶予額を資金として運用することができるため、国家からの「無利息融資」を受けたのと同様の効果を楽しむことになる。国家から無利息融資を受けた効果をもつ「初年度償却」により、一時的にも租税負担が軽減するので、その分だけ無利子の資金が間接的に調達されたことになり、投下資本額の一定額を早期に回収できる「初年度償却」は、投資の誘因手段として有効である。それであるとするならば、取得年度に全額償却できる「100%初年度償却」がより効果的な方法であろう<sup>56)</sup>。

なお、わが国の租税特別措置法では、エネルギー需給構造改革推進設備等を取得した場合、法人税額の20%に相当する金額を限度として、当該資産の取得価額の7%に相当する金額を直接に税額から控除できる(措法42の5②、③)。これは、「投資税額控除」(investment tax credit)と呼ばれ、わが国では不況対策の一環として昭和53年(1978年)の税制改正により導入された。取得価額の30%の特別償却制度を選択したときには、認められない。この投資税額控除制度は、投資奨励と景気刺激を目的として米国の「1962年内国歳入法」(Internal Revenue Code 1962)によって初めて実施された制度である。この制度も、特別償却制度の場合と同じく、投資奨励策として活用されるべきである。その場合、税額控除限度額が当期の所得に対する法人税額の20%相当額に限定されているので、この規定を

排除するとともに、取得価額の7%の比率を引き上げる方が投資の刺激要因となり易い<sup>57)</sup>。

未曾有の東日本大震災の影響により低迷の一途を辿る日本経済であるが、わが国においても経済復興政策として特別償却制度のさらなる充実化を図るとともに、東北地方を経済特区とする産業促進地域指定型の即時償却制度を導入する等の迅速な制度改革が講じられるべきである。新聞報道によれば、東日本大震災の震災減税として、被災自治体のほぼすべてを対象とする復興特別区に本社または事業所を置く法人に対して、設備投資の「即時償却」または「15%税額控除」を復興期間(5年~10年)において認める関連法案が10月の臨時国会で提案される予定である(日本経済新聞、2011年9月26日)。英国税法における減価償却制度で容認されてきた「100%初年度償却」あるいは「初年度税額控除」が、わが国において導入されることになったが、中小企業対策のために高額な「年次投資控除」も講じられるべきであろう。

#### 〔注〕

1) Bill Pritchard, *Income Tax includes Finance Acts 1987 16th Edition*, Longman Group UK Ltd., 1987, pp.1-2.

Stephen W. Mayson and Susan Blake, *Revenue Law - Tenth Edition*, Blackstone Press Limited, 1989, p.40.

D.W. Williams, *Taxation: A Guide to Theory and Practice in the UK*, Hodder and Stoughton, 1992, p.36.

David Collison and John Tiley, *Tiley & Collison UK Tax Guide 2006-07 24th edition*, Lexis Nexis Butterworths, 2006, p.221.

菊谷正人『税制革命』税務経理協会、平成20年、21頁。

ピット内閣により1799年1月に世界で初めて新設・施行された所得課税は、ナポレオン戦争の停戦により1802年にアディントン(H. Addington)内閣により廃止され、戦争再開により、1803年に再導入された。その際、「分類所得税制」と「源泉徴収税制」は確立されている。ナポレオン戦争後の1816年には所得課税は廃止されたが、1842年にピール内閣により「ピール経済改革」(Peel's economic reforms)の一環として再び導入され、以後、「分類所得税制」と「源泉徴収税制」はほとんど変更されることなく200年以上続いた。

- 2) J.A. Kay and M.A. King, *The British Tax System Fifth Edition*, Oxford University Press, 1990, p.164.
- 3) Neil D. Stein, *Business Taxation Fourth Edition*, Butterworths-Heinemann Ltd., 1991, p.145.  
英国の主要な税制改正としては、1958年、1965年、1973年、1984年の改正が挙げられる。とりわけ、1984年の改正は、同年に公表された米国の「1984年財政法」に多大な影響を及ぼす抜本的な改正であった。すなわち、包括的所得課税 (comprehensive income tax) を基礎とする課税ベースの拡大が図られた結果、減価償却や特別償却等の損金項目の縮小・廃止が加速し、その一方で法人税率が52%から32%へと大幅に低減された (J.A. Kay and M.A. King, *op. cit.*, p.164).
- 4) G.T. Webb, *Depreciation of Fixed Asset in Accountancy and Economics*, Australasia Pty Ltd. 1954, pp.77 and 93.
- 5) Butterworths, *Simon's Taxes: Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax Third Edition*, Butterworths & Co. (Publishers) Ltd., 1994, p.205.
- 6) G.T. Webb, *op. cit.*, p.93.
- 7) Butterworths, *op. cit.*, p.205.
- 8) Keith M Gordon and Ximena Montes-Manzano, *Tiley and Collison's UK Tax Guide 2009-10 27th edition*, Lexis Nexis, 2009, p.661.
- 9) 税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法 (第2版)』中央経済社、2008年、123頁。
- 10) 菊谷正人『英国会計基準の研究』同文館、昭和63年、49頁。
- 11) Juliana Watterston, *Corporation Tax 2009/10*, Bloomsbury Professional, 2009, pp.135 and 600.
- 12) David Bertram and Stephen Edwards, *Comprehensive Aspects of Taxation 35th Edition Part I*, Holt, Rinehart and Winston, 1983, p.1.
- 13) Alan Melville, *Taxation Finance Act 2010 Sixteenth edition*, Prentice Hall, 2010, p.339.
- 14) 菊谷正人『「減価償却」の対象資産』『税務会計研究』第9号、平成10年、32-33頁。
- 15) Juliana Watterston, *op. cit.*, pp.140-143.
- 16) Ray Chidell, *Capital Allowances 2006/2007*, Wolters Kluwer (UK) Limited, 2006, p.273.
- 17) Alan Melville, *op. cit.*, p.150.
- 18) *Ibid.*, pp.151-153.
- 19) *Ibid.*, p.162.  
Juliana Watterston, *op. cit.*, p.157.
- 20) Alan Melville, *op. cit.*, p.152.
- 21) *Ibid.*, pp.160-161.
- 22) *Ibid.*, pp.161-162.
- 23) *Ibid.*, p.160.
- 24) Keith M Gordon and Ximena Montes-Manzano, *op. cit.*, p.662.  
中小事業者の区別に関して、英国では売上高、資産総額、従業員数により判断され、小法人 (Small company) と中規模法人 (Medium-sized company) とに分けられる。小法人には、売上高560万ポンド以下、資産総額280万ポンド以下、従業員数50人以下の三要件うち、二つ以上の要件を満たす法人が該当する。中規模法人には、売上高2,280万ポンド以下、資産総額1,140万ポンド以下、従業員数250人以下の三要件うち、二つ以上の要件を満たす法人が該当する (Ray Chidell, *op. cit.*, p.54).
- 25) Alan Melville, *op. cit.*, p.155.
- 26) 菊谷正人, 前掲稿, 38頁。
- 27) Mervyn K. Lewis, *British tax law: income tax, corporation tax, capital gains tax*, MacDonald and Evans, 1977, p.208.
- 28) Alan Melville, *op. cit.*, p.156.
- 29) Butterworths, *op. cit.*, p.751.
- 30) Keith M Gordon and Ximena Montes-Manzano, *op. cit.*, p.662.  
David Smalls, *Tolley's Income Tax 2009-10 94th edition*, Lexis Nexis, 2009, p.218.
- 31) Alan Melville, *op. cit.*, p.343.
- 32) *Ibid.*, *op. cit.*, p.156.
- 33) *Ibid.*, *op. cit.*, p.158.
- 34) Juliana Watterston, *op. cit.*, pp.176 and 181.
- 35) Alan Melville, *op. cit.*, p.165.
- 36) *Ibid.*, pp.166-167.
- 37) *Ibid.*, pp.166-167.
- 38) *Ibid.*, pp.167-168.
- 39) *Ibid.*, pp.168-169.
- 40) Butterworths, *op. cit.*, pp.441-442.
- 41) Alan Melville, *op. cit.*, p.165.
- 42) Butterworths, *op. cit.*, p.521.
- 43) 英国ガーディアン新聞電子版 2011年3月23日 (<http://www.guardian.co.uk/uk/2011/mar/23/budget-2011-enterprise-zones-designed-to-encourage-new-investment> 2011年7月14日訪問)。
- 44) Alan Melville, *op. cit.*, p.169.
- 45) *Ibid.*, p.170.
- 46) 税理士法人トーマツ編, 前掲書, 124頁。
- 47) 菊谷正人, 前掲書, 41頁。
- 48) Alan Melville, *op. cit.*, p.345.
- 49) Juliana Watterston, *op. cit.*, p.208.
- 50) Alan Melville, *op. cit.*, p.345.
- 51) Anne Fairpo, *Taxation of Intellectual Property*, Lexis Nexis, 2002, p.103.
- 52) James Mirrlees (ed.), *Dimensions of Tax Design*, Oxford University Press, 2010, p24.  
2011年予算案では、2014年度を目途に法人税率

- を23%まで引き下げることが公表されている (James Mirrlees (ed.), *Tax by Design*, Oxford University Press, 2011, p.407)。
- 53) 英国ガーディアン新聞電子版 2011年3月23日 (<http://www.guardian.co.uk/uk/2011/mar/23/budget-2011-enterprise-zones-designed-to-encourage-new-investment> 2011年7月14日訪問)。
- 54) 菊谷正人『企業実体維持会計論—ドイツ実体維持会計学説およびその影響—』同文館, 平成3年, 353頁。
- 55) 菊谷正人『税制革命』, 65-72頁。  
 菊谷正人「会計基準の国際的コンバージェンスと法人税の将来像」日本租税理論学会編『税制の新しい潮流』法律文化社, 2009年, 98頁。
- 56) 菊谷正人「環境保護規制と環境保護税制」山上達人・菊谷正人編著『環境会計の現状と課題』同文館, 平成7年, 152頁。
- 57) 菊谷正人『企業実体維持会計論—ドイツ実体維持会計学説およびその影響—』, 354頁。