

与党税制改正大綱決定

- 法人関係税制 -

制度調査部
鳥毛 拓馬

減価償却制度の見直しなど

【要約】

自民、公明両党は、2007年12月13日、「平成20(2008)年度税制改正大綱」(以下、「大綱」という)を公表した。

主な改正項目として、減価償却制度、事業承継税制、証券税制、エンジェル税制などが盛り込まれた。

一方、消費税については、「社会保障の主要財源」としながらも、増税幅・時期等は明記されなかった。また、法人税の実効税率引き下げについても具体的記述はないなど、抜本的な改革は先送りされた。

本稿では、法人に関係する改正を中心に、大綱の主要な項目についてポイントをまとめる。

1. 減価償却制度の見直し

平成19(2007)年度税制改正では、企業の設備投資活動を支える重要な制度インフラである減価償却制度の見直しが行われ、新規取得資産につき法定耐用年数経過時点で取得価額の全額(100%)を償却可能とし、既存資産につき「償却可能限度額(95%)」を撤廃する改正が行われた。

もっとも、「全般的に法定耐用年数そのものが長い」、「資産区分が細かい」、「耐用年数の短縮や、陳腐化した資産の償却限度を実質的に引き上げる特例制度があるものの、申請手続きが煩雑で大きな事務負担が発生する等、使い勝手が悪い」といった従来から指摘されていた問題点については、平成19(2007)年度では改正されなかった。

例えば、わが国の法定耐用年数区分(機械・装置)は390区分に細かく分かれており、新技術や新製品が開発される度に区分けの問題や適用する耐用年数の問題が生じ得る。諸外国を例に見ると米国では48区分、韓国では26区分など、簡素な制度となっており、抜本的に見直すよう望まれていた。

また、現行の耐用年数の短縮特例は、承認基準が限定的であり、申請にコストがかかるという問題点も指摘されていた。

大綱では、減価償却制度について、次の見直しを行うとしている

減価償却制度の見直し

- (1) 法定耐用年数について、機械及び装置を中心に、実態に即した使用年数を基に資産区分の大括り化を行う。なお、この改正は、既存の減価償却資産を含め、平成 20 年 4 月 1 日以後開始する事業年度について適用する。
- (2) 耐用年数の短縮特例について、納税者の事務負担に配慮し、本特例の適用を受けた減価償却資産について軽微な変更があった場合、本特例の適用を受けた減価償却資産と同一の他の減価償却資産の取得をした場合等には、改めて承認申請をすることなく、変更点等の届出により短縮特例の適用を受けることができることとする。

(出所)自由民主党平成 20 年度税制改正大綱

今般の見直しにより、機械及び装置は 55 区分(日本産業分類の中分類、細目を合わせると 104)に大括り化されることになる。また、使用実態等を踏まえて耐用年数も見直される(図表 1)。

法定耐用年数区分全体の改正は、1964 年から行われておらず、この改正により、平成 19(2007)年度改正と合わせて減価償却制度の全面的な見直しが完成することになる。

図表 1 主要業種における見直しの例

主要業種	現行区分 (現行耐用年数)	新区分 (新耐用年数)	主要設備(例)
輸送用機械器具製造業	15 区分 (7～13 年)	1 区分 (原則 9 年)	・自動車製造設備(現行 10 年 9 年) ・航空機製造設備(現行 10 年 9 年)
電子部品・デバイス ・電子回路製造業	6 区分 (6～12 年)	1 区分 (原則 8 年) 細目あり	・電気通信用機器製造設備(現行 10 年 8 年) ・プリント配線基板製造設備(現行 6 年 6 年) ・光ディスク(追記型又は書換え型のものに限る。)製造設備(現行 6 年 6 年) ・半導体デバイス製造設備(現行 5・7 年 5 年)
鉄鋼業	12 区分 (11～15 年)	1 区分 (原則 14 年) 細目あり	・製鉄設備(現行 14 年 14 年) ・鉄鋼圧延設備(現行 14 年 14 年) ・表面処理鋼材製造設備等(現行 7～11 年 5 年)
化学工業	93 区分 (3～13 年)	1 区分 (原則 8 年) 細目あり	・エチレン製造設備(現行 9 年 8 年) ・半導体フォトレジスト製造設備(現行 5 年 5 年) ・塩化りん製造設備(現行 5 年 4 年)
石油製品 ・石炭製品製造業	6 区分 (7～14 年)	1 区分 (原則 7 年)	・石油精製設備(現行 8 年 7 年)
生産用機械器具製造業	9 区分 (10～13 年)	1 区分 (原則 12 年) 細目あり	・金属加工機械製造設備(現行 10 年 9 年)

(出所)経済産業省資料を基に大和総研制度調査部作成

2. 研究開発促進税制の拡充

研究開発促進税制とは、青色申告書を提出する法人または連結法人が、試験研究を実施している場合、税制の特別措置を受けることができるものである。

適用期間内であれば、恒久的措置である「試験研究費の総額に係る税額控除制度」に加えて、「試験研究費の増加額に係る税額控除制度」の措置を併せて利用できる。

(1) 試験研究費の総額に係る税額控除制度

その年の試験研究費総額に税額控除割合を乗じて計算した金額を法人税額から控除できる制度である。ただし、税額控除額は法人税額の 20%相当額が限度となる。また、要件を満たせば控除限度超過額について、1年間繰越しができる。適用期間の定めはない。税額控除割合については、図表 2 の試験研究費割合に応じて図表 3 のとおりとなる。

図表 2 試験研究費割合

$$\text{試験研究費割合} = \frac{\text{当年度の試験研究費}}{\text{売上金額(当年度に前 3 年を加えた計 4 年間の平均売上金額)}}$$

(出所)中小企業庁資料を基に大和総研制度調査部作成

図表 3 試験研究費の総額に係る税額控除割合

試験研究費割合	税額控除割合
10%以上	10%
10%未満	8%+試験研究費割合×0.2

(出所)中小企業庁資料を基に大和総研制度調査部作成

(2) 試験研究費の増加額に係る税額控除制度

試験研究費の総額に係る税額控除制度に加え、当該企業の試験研究費の増加額に対して追加的に 5%に相当する額を法人税額から控除する制度である。

試験研究費の増加額は、当該年度の試験研究費から過去 3 事業年度の試験研究費の平均額(比較試験研究費)を控除した残りの額とし、また、本制度の適用を受けるには、当該年度の試験研究費の額が前 2 事業年度のうち最も多い事業年度の試験研究費の額(基準試験研究費)を超えている必要がある。適用期間は、平成 18(2006)年 4 月 1 日から平成 20(2008)年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度とされている。

(3) 大綱の内容

大綱では、上記(2)の試験研究開発費の増加分に対する税額控除率の上乗せ措置を改組し、次の措置のいずれかを選択適用できる制度を創設するとしている。

この制度における税額控除の上限は法人税額の 10%相当額なので、試験研究費の総額に係る税額控除

制度の上限と併せて、試験研究費を法人税額から控除できる割合を最大 30%まで引き上げられることになる。医薬品や情報技術関連産業の技術開発などを促進する効果があるものと思われる。

- (1)平成 20 年 4 月 1 日から平成 22 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において、試験研究費の額が比較試験研究費の額を超え、かつ、基準試験研究費の額を超える場合には、試験研究費の額が比較試験研究費の額を超える部分の金額の 5%相当額を税額控除できることとする。
- (2)平成 20 年 4 月 1 日から平成 22 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において、試験研究費の額が平均売上金額の 10%相当額を超える場合には、その超える部分の金額に税額控除率()を乗じた金額を税額控除できることとする。

(試験研究費割合 - 10%) × 0.2

(出所)自由民主党平成 20 年度税制改正大綱

3. 情報基盤強化税制の見直し

情報セキュリティ強化と国際競争力強化の観点から、高度な情報セキュリティが確保された情報システム投資を促進し、情報基盤を強化することを目的として、2006 年度税制改正で情報基盤強化税制が創設された。

この制度は、情報セキュリティ強化のための投資に対する特別償却 35%または税額控除 7%のいずれかの選択適用を認めるものである。

中小企業を始めとした戦略的な IT 投資の加速等を図り、日本経済の生産性向上・成長の底上げを牽引することが不可欠であることから、大綱では、平成 20 年 3 月 31 日までとされていた適用期限を 2 年間延長した上で、次の見直しを行うこととしている。

- (1)対象設備等に部門間・企業間で分断されている情報システムを連携するソフトウェアとして一定の要件を満たすものを追加する。
- (2)資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下の法人等について、取得価額の合計額の最低限度を 70 万円(現行 300 万円)に引き下げる。
- (3)資本金の額又は出資金の額が 10 億円超の法人の取得する対象設備等の取得価額の合計額のうち本税制の対象となる金額は 200 億円を限度とする。

(出所)自由民主党平成 20 年度税制改正大綱

4. トン数標準税制

米国や韓国、オランダなど、世界の主な海運国では、海運業への法人税にトン数標準税制を導入している。トン数標準税制とは、運航している船舶のトン数(貨物を積むスペースの容積)からみなし利益を算出して、課税する方式で、世界標準となっている。

一方、わが国の海運会社では法人税は実際の利益に対して課税されているため、利益を上げるだけ税金が増え、好況期には海外との利益格差が拡大し、国際競争のなかでハンディキャップを負っていた。そこで、わが国と外国との間の国際的な競争条件の均衡化を図ることに加え、日本籍船・日本人船員の計画的増加を図るため、大綱では、トン数標準税制の導入を盛り込んだ。

具体的には、日本籍船による収入金額に係る所得金額が日本籍船の運航トン数に応じた利益の金額を超えるときは、その超える部分の金額を損金の額に算入し、日本籍船による収入金額に係る所得金額が日本籍船の運航トン数に応じた利益の金額に満たないときは、その満たない部分の金額を益金の額に算入する制度を創設するとしている。

なお、運航トン数に応じた利益の金額は、100純トン・1日当たりのみなし利益の金額(図表4)に運航トン数及び運航日数に乗じた金額とするとしている。

(図表4) 100純トン・1日当たりのみなし利益の金額

1,000純トン以下	120円
1,000純トン超 10,000純トン以下	90円
10,000純トン超 25,000純トン以下	60円
25,000純トン超	30円

(出所)自由民主党平成20年度税制改正大綱

5. 工事収益の計上方法等

(1) 税務上の現行規定

税務上、請負による収益の額は、原則として、物の引渡しを要する請負契約にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日、物の引渡しを要しない請負契約にあってはその約した役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入するとしている(法人税基本通2-1-5)。いわゆる完成基準を採用している。

ただし、法人税法では、請負契約の内容が建設工事等の場合、工事期間が2年以上で、請負対価50億円以上等の長期大規模工事(損失が生ずると見込まれる場合も含む)に対しては、いわゆる進行基準を強制適用することとされている(法人税法64条1項)。

また、長期大規模工事以外の工事については、進行基準(損失が生ずると見込まれる場合等は適用不可)と完成基準のいずれかを法人が選択できることとされている(64条2項)。

(2) 工事契約に関する会計基準

一方、会計上は、企業会計基準委員会(ASBJ)が、企業会計の国際的コンバージェンスの項目として、工

事契約の会計処理に関する基準の策定を行っており、平成 19(2007)年 8 月 30 日付で、「工事契約に関する会計基準(案)」及び「工事契約に関する会計基準の適用指針(案)」を公表¹している。

この中では、工事契約の収益認識基準として工事進行基準を原則適用すること及び工事原価総額が工事収益を超過する可能性が高い場合には、当該超過見込額(工事損失)のうち既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失引当金として工事損失が見込まれた期に直ちに計上すること等が盛り込まれている。

会計基準案では、一定の要件を満たしたものであれば、工事の請負額にかかわらず、進行基準が強制適用されることになる。

また、いったん進行基準を適用した後、損失が生じると見込まれる場合でも、原則として継続適用されるとしている。

さらに、会計基準案では、受託製作のソフトウェアについても「工事契約」に準じて扱うものとしている。

現行税制と工事契約に関する会計基準案の比較

	現行税制	会計基準(公開草案)
長期大規模工事 (工事期間2年以上、請負額50億円以上など)	工事進行基準の強制適用	・工事進行基準の要件を満たしている 工事進行基準 ・工事進行基準の要件を満たしていない 工事完成基準
長期大規模工事以外の工事	・工事進行基準 or 工事完成基準の選択適用 ・損失が生じると見込まれる場合は工事完成基準	・工事損失引当金の計上

(出所)各種資料を基に大和総研制度調査部作成

新会計基準が適用されると、例えば、請負金額が50億円未満等の工事に損失が生じると見込まれる場合、会計上は進行基準を適用しつつ、工事損失引当金を計上する。これに対して、現行税法上は完成基準のみが適用されるため、申告調整等の問題が生じ得る。このため、会計基準の策定に合わせた税制改正が望まれていた。

¹ 工事契約に関する会計基準の見直しに関しては、鈴木利光、制度調査部情報「工事契約の公開草案 工事契約の収益認識基準 工事進行基準の原則適用へ 」(2007年9月26日)、及び「工事契約の検討状況 工事契約における収益認識基準について 」(2007年8月24日)を参照。

(3)大綱の内容

大綱では、以下の見直しを行うとしている。

- (1)工事進行基準によるべき長期大規模工事の範囲について、工事期間要件を2年以上から1年以上に、請負金額要件を50億円以上から10億円以上に、それぞれ見直す。
- (2)工事進行基準を適用できる長期大規模工事の以外の工事の範囲に、損失が生ずると見込まれる工事を追加する。
- (3)工事進行基準の対象にソフトウェアの受注制作を追加する。
- (4)工事進行基準の適用により計上した未収金は、その発注者を債務者とする金銭債権として、貸倒引当金制度等を適用することとする。
- (5)その他所要の措置を講ずる。