

固定資産の圧縮記帳

——圧縮記帳における圧縮限度額の計算及びその会計処理を中心として——

畠 中 瞳

1. はじめに
2. 圧縮限度額の計算
3. 圧縮記帳の会計処理
4. おわりに

1. はじめに

資本的支出に充てられる国庫補助金や工事負担金等にかかる受贈益，貨幣価値の変動を基因とする保険差益およびキャピタル・ゲイン (capital gain)¹⁾²⁾と呼ばれる交換・収用等に起因する固定資産の譲渡益等は，いずれも資本等取引以外の取引による収益であるため，益金の額に算入され，課税所得 (taxable income)³⁾を構成する。

しかし，これらの利益に対して一時に課税するとすれば，目的資産又は代替資産の取得が著しく困難となり，補助金の交付の目的が阻害され，これらの利益は担税力が弱いので担税面からみて酷となり，租税負担能力を配慮していないことになる。したがって，税法ではこのような問題を調整するために税法独自の経理方法である圧縮記帳が導入されたのである。

圧縮記帳 (reduction record of the acquisition cost) とは，法人が国庫補助金，保険金及び固定資産の譲渡代金等をもって新たに固定資産を取得した場合に，その取得した固定資産の取得価額から受贈益，保険差益又は

譲渡益相当額を減額（圧縮）することを認め、その額を損失（圧縮損）として損金の額に算入することにより、実質的に受贈益、保険差益又は譲渡益等（益金）と相殺し、課税所得が生じないようにする制度である。

圧縮記帳をした資産に関する減価償却費、譲渡原価及び除却価額等の計算は、圧縮記帳により減額後の金額を基礎価額として行われるため、圧縮記帳をした資産の減価償却費や譲渡原価等は、実際の取得価額を基礎価額として計算する場合に比べて圧縮損相当額に対応する分だけ減価償却費や譲渡原価等が少額となり、次年度から課税所得が大きく計上されることになる。すなわち、圧縮記帳を行うことによって、減価償却資産については圧縮記帳により減額した金額（圧縮損相当額）が償却期間を通してなし崩し的に益金の額に算入され、非減価償却資産については後日これが処分された場合には、譲渡時に譲渡損益の計算が圧縮後の金額により行われるので譲渡益の額がその分だけ多く計上され一時に益金の額に算入されて、課税対象となりいずれ取り戻されることになるのである。つまり、圧縮額は償却期間を通して又は譲渡等の時点で、顕現し課税所得を構成するのである。

したがって、圧縮記帳は免税ではなく、当初に一時に課税しないで、将来に繰延べて課税する、いわゆる課税の延期である。すなわち、減価償却終了時または譲渡等の時まで、圧縮記帳による納税猶予相当額の無利息融資を受けた場合と同様の経済的効果をもたらすのである。

さて、本稿ではこのような税法独自の圧縮記帳について、圧縮記帳の圧縮限度額および会計処理を中心に考察することとする。

2. 圧縮限度額の計算

(1) 国庫補助金等で取得した固定資産の圧縮記帳

法人が国や地方公共団体等から補助金の交付を受けた場合は、受け入れた補助金は税法上その事業年度の益金の額に算入される。しかし、法人が固定資産の取得又は改良に充てるため国または地方公共団体から補助金等の交付を受け、その事業年度においてその補助金等で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は、その取得又は改良に充てた補助金等の額の範囲内で固定資産の取得価額を減額して記帳（圧縮記帳）し、その減額相当額を損金の額に算入することができる⁴⁾。

交付を受けた国庫補助金等が課税対象になると、その交付の目的となった資産の取得や改良が困難となることも考えられ、補助金を交付する目的を妨げることにもなりかねないので、交付目的に適合した固定資産を取得又は改良をした場合に圧縮記帳することを認め、一時に課税しないこととしている。

① 国庫補助金等の範囲

圧縮記帳の対象となる国庫補助金等とは、次のように固定資産の取得または改良に充てるために交付を受けたものである⁵⁾。

- 1) 国または地方公共団体の補助金
- 2) 日本国有鉄道改革法等施行法に基づく国の補助を受けて日本国有鉄道清算事業団が交付する交付金
- 3) 障害者の雇用の促進等に関する法律に基づき日本障害者雇用促進協会が支給する身体障害者雇用調整助成金

- 4) 障害者の雇用の促進等に関する法律に基づく日本障害者雇用促進協会の給付金
- 5) 建設労働者の雇用の改善等に関する法律に基づく雇用促進事業団の助成金
- 6) 石炭鉱業構造調整臨時措置法に基づく新エネルギー・産業技術総合開発機構の補助金
- 7) 公共用飛行場周辺における航空機騒音による障害防止等に関する法律に基づく空港周辺整備機構又は新東京国際空港公団の防音工事補助金
- 8) 畜産物の価格安定に関する法律に基づく畜産振興事業団の補助金
- 9) 鉄道整備基金法に基づく鉄道整備基金の補助金
- 10) 老人保健法施行令に基づく社会保険診療報酬支払基金の助成金で老人保健施設の整備，指定老人訪問看護事業を行う事業所の整備又は療養型病床群の整備に係る補助事業に係るもの
- 11) 日本たばこ産業株式会社が交付するたばこ事業法に規定する葉たばこの生産基盤強化のための助成金

② 国庫補助金等を金銭で交付を受けた場合の圧縮記帳

国庫補助金等の交付を受け，その補助金をもって交付の目的に適合した固定資産の取得又は改良を行った場合において，期末までに国庫補助金等の返還を要しないことが確定しているときは，その取得に充てた国庫補助金等に相当する金額（圧縮限度額）の範囲内でその固定資産の帳簿価額を減額（圧縮記帳）したときは，損金の額に算入される⁶⁾。この場合の圧縮限度額は，次の(イ)と(ロ)のいずれか少ない金額である。

(イ) 交付を受けた国庫補助金等の額

(ロ) 交付目的の固定資産の取得又は改良に要した額

なお、国庫補助金等の交付を受けた日の属する事業年度前の事業年度においてその交付の目的に適合する固定資産の取得又は改良をしている場合についても、その交付を受けた事業年度において、次の算式により計算した金額を限度として圧縮記帳することができる⁷⁾。

$$\frac{\text{交付を受けた日における固定資産の帳簿価額}}{\text{交付を受けた国庫補助金等の額}} \times \frac{\text{交付を受けた国庫補助金等の額}}{\text{固定資産の取得または改良に要した金額}} = \text{圧縮限度額}$$

③ 固定資産の提供を無償で受けた場合の圧縮記帳

国庫補助金等の交付に代えて、国または地方公共団体から土地、建物、機械及び装置等の固定資産を無償で提供を受けた場合は、その固定資産の価額に相当する金額の範囲内で圧縮記帳が認められる。なお、低廉提供の場合も同様である⁸⁾。

④ 返還条件付国庫補助金等の特別勘定経理と圧縮記帳

返還条件付国庫補助金とは、固定資産の取得または改良のために交付された国庫補助金等で、交付を受けた事業年度末において返還を要しないことが確定していないものをいうのである⁹⁾。

1) 特別勘定による経理

返還条件付国庫補助金等については、固定資産の取得等と同時に圧縮記帳を行うことができないので、返還の要否が確定するまでは、その交付を受けた補助金の額を特別勘定として経理することができる。すなわち、交付を受けた国庫補助金等の額に相当する金額以下の金額をその交付を受けた事業年度の確定決算において特別勘定として経理したときは、その事業年度の損金の額に算入することができる¹⁰⁾。

2) 特別勘定の取崩

特別勘定は、次に該当することとなった場合に、それぞれ次に掲げる金額を取り崩して益金の額に算入しなければならない¹¹⁾。

- (イ) 返還すべきこと又は返還を要しないことが確定した場合……その確定した国庫補助金等の額に相当する特別勘定の金額
- (ロ) 解散した場合……解散の日に有する特別勘定の金額
- (ハ) 合併により消滅した場合……合併法人に引き継がれなかった特別勘定の金額

3) 特別勘定経理後に返還を要しなくなった場合の圧縮記帳

特別勘定経理後の事業年度で、国庫補助金等の交付の目的に適合した固定資産を取得または改良後返還を要しないことが確定したときは、前述のように特別勘定を取り崩さなければならないが、次の圧縮限度額の範囲内で圧縮記帳することができる¹²⁾。

$$\frac{\text{返還を要しないことが確定した日における固定資産の帳簿価額}}{\text{返還を要しないこととなった国庫補助金等の額}} \times \frac{\text{その固定資産の取得または改良に要した金額}}{\text{その固定資産の取得または改良に要した金額}} = \text{圧縮限度額}$$

(2) 保険金等で取得した固定資産の圧縮記帳

法人の所有する固定資産が火災等によって滅失または損壊する等の被害を受けたことを基因として、保険金等を受け入れ、その保険金等をもって代替資産を取得し、または、その損壊をした固定資産もしくは代替資産となるべき資産の改良をした場合において、保険差益金の額を基礎として計算した圧縮限度額の範囲内で圧縮記帳することができる¹³⁾。

その場合に保険金等の額が被害直前の帳簿価額を超えるときは、保険差益が生じ、税法上は課税所得を構成するのである。しかし、この保険差益

は保険金等を被害資産の復旧に充てた場合にはいわば名目的な利益であり、かつ、法人にとっては貨幣価値の変動による評価益が被害を受けたことを原因として不本意に実現した利益であると考えられるので、これに直接課税すれば、被害の復旧を阻害することにもなりかねないのである。

したがって、保険金等をもって取得した代替資産については圧縮記帳を認めることにより旧資産の帳簿価額を代替資産に引き継がせ、一時に課税しないこととしているのである。

① 保険金等の範囲

圧縮記帳の対象となる保険金等は、火災等による固定資産の滅失又は損壊を基因として支払われる保険金、共済金又は損害賠償金で、その滅失等があった日から3年以内に支払いの確定したものに限られる¹⁴⁾。

しかし、保険金等は固定資産の滅失等による支払いに限られるので、棚卸資産の滅失等により受ける保険金又は休廃業等に伴って受ける減少する収益又は生ずる費用の補填に充てるための保険金はこれに該当しない¹⁵⁾。

② 保険金等の支払いを受けた事業年度において代替資産を取得した場合の圧縮記帳

法人が所有する固定資産が火災等によって滅失又は損壊したため、保険金等を取得し、これらの保険金等をもって被害資産に代替する同一種類の固定資産の取得又は改良を行った場合に、その代替資産について次の算式により計算した圧縮限度額の範囲内で圧縮記帳することができる¹⁶⁾。

$$\left(\begin{array}{l} \text{保険金} \\ \text{等の額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{支出経} \\ \text{費の額} \end{array} \right)^{17)} - \text{被害資産の被害直前における被害部分の帳簿価額} = \text{保険差益の額}$$

$$\text{保険差益の額} \times \frac{\text{その代替資産の取得又は改良にあてた保険金等の額 (分母の金額の範囲内に限る。)}}{\text{保険金等の額} - \text{支出経費の額}} = \text{圧縮限度額}$$

なお、法人が保険金等の額が確定する前の事業年度に代替資産を取得した場合において、保険金等の額が確定したために圧縮記帳をしようとするときは、すでに代替資産等について圧縮前の取得価額を基礎として減価償却が行われているので、その償却費を取戻す意味から、すでに行った減価償却額との調整を行う必要がある。したがって、代替資産の未償却残額に基づいて圧縮限度額を次の算式によって計算することとされている¹⁸⁾。

$$\text{上記算式により計算した圧縮限度額} \times \frac{\text{圧縮記帳をしようとする時に おける代替資産の帳簿価額}}{\text{代替資産の取得又は改良に要した金額}} = \text{改訂圧縮限度額}$$

③ 保険金等の支払いに代えて代替資産の交付を受けた場合の圧縮記帳
被害にあった事業年度において、保険金等の支払いに代えて代替資産の交付を受けた場合には、その代替資産の価額（時価）より滅失又は損壊により支出する費用及び被害資産の被害直前の帳簿価額のうち被害部分相当額を控除した額が圧縮限度額となる。すなわち、次の算式によって圧縮限度額を計算し、その範囲内で圧縮記帳をすることができる¹⁹⁾。

$$\left(\text{代替資産の取得時の価額} - \text{支出経費の額} \right) - \frac{\text{被害資産の被害直前における被害部分の帳簿価額}}{\text{被害資産の被害直前における被害部分の帳簿価額}} = \text{圧縮限度額}$$

④ 保険金等の支払を受けた事業年度で代替資産を取得しなかった場合
の特別勘定経理
保険金等の支払を受けた事業年度において代替資産を取得しなかった場

合には、保険差益を利益に計上しないで、次の算式により計算した金額を限度として、特別勘定に経理し、これを損金の額に算入することができる²⁰⁾。

$$\text{保険差益の額} \times \frac{\text{代替資産の取得又は改良にあてようとする保険金等の額 (分母の金額の範囲内に限る。)}}{\text{保険金等の額} - \text{支出経費の額}} = \text{特別勘定繰入限度額}$$

なお、特別勘定に経理できるのは、保険金等の支払いを受ける事業年度の翌事業年度開始の日から2年を経過した日の前日までの期間(指定期間)までに代替資産の取得又は改良をしようとする場合である。

ただし、災害その他やむを得ない特別の事情により指定期間内に代替資産を取得することが困難であるときは、上記2年を経過した日の2月前までに所定の申告書を税務署長に提出し、税務署長の認定した期間まで特別勘定として損金経理をすることができる²¹⁾。

⑤ 特別勘定経理後に代替資産の取得をした場合の圧縮記帳

特別勘定に経理している法人が指定期間内に代替資産の取得又は改良をしたときは、その取得等をした事業年度において、次の算式により計算した金額の範囲内(圧縮限度額)で圧縮記帳することができる²²⁾。この場合には、圧縮限度額に相当する特別勘定の金額を取り崩して益金の額に算入しなければならない。

$$\text{保険差益の額} \times \frac{\text{その代替資産の取得又は改良にあてた保険金等の額 (分母の金額の範囲内に限る。)}}{\text{保険金等の額} - \text{支出経費の額}} = \text{圧縮限度額}$$

なお、特別勘定は、次に該当することとなった場合には、それぞれに掲げる金額を取り崩して益金の額に算入しなければならない²³⁾。

- 1) 保険金等で代替資産等の取得又は改良をした場合……その圧縮限度額
- 2) 指定期間を経過した日の前日において特別勘定の残高がある場合……特別勘定の金額
- 3) 指定期間内に解散（合併を除く）した場合……特別勘定の金額
- 4) 指定期間内に合併により消滅した場合……合併法人に引き継がれなかった特別勘定の金額
- 5) 目的外に取り崩した場合……取り崩した特別勘定の金額

(3) 交換により取得した固定資産の圧縮記帳

資産の交換も資産譲渡の一態様である。すなわち、税法上は交換により取得した資産の取得価額は、取得の時ににおいて取得のために通常要する価額（時価）に附随費用を加算した金額とされている。したがって、交換は取得資産の時価を対価とする譲渡取引と考えられるから、交換により取得した資産の時価と交換により譲渡した資産の譲渡直前の帳簿価額との差額（交換差益）は、原則として課税所得を構成するのである。

しかし、その交換が同一種類、同一用途の固定資産の交換である場合には、交換差益は法人にとってみれば名目的な利益であり、実質的には交換前の資産を継続所有していたことと何ら変るところがないので、これに直接課税することは適切ではない。

そこで、一定の要件を具備した固定資産の交換については、その交換によって取得した資産について圧縮記帳を認めることにより、交換譲渡資産の帳簿価額を交換取得資産に引き継がせ、一度に課税しないで、交換によ

り譲渡した場合に生ずるいわゆるキャピタル・ゲインを課税上、猶予しようとするためである²⁴⁾。

① 交換の要件

法人が次に掲げる要件を満たす資産の交換をした場合には、交換差益の額を基として計算した圧縮限度額の範囲内でその交換取得資産について圧縮記帳することができる²⁵⁾。

- 1) 交換譲渡資産は1年以上有していた次に掲げる固定資産であること。
 - (イ) 土地（建物又は構築物の所有を目的とする地上権及び賃借権並びに農地の耕作物を含む。）
 - (ロ) 建物（これに付属する設備及び構築物を含む。）
 - (ハ) 機械及び装置
 - (ニ) 船舶
 - (ホ) 鉱業権（租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利を含む。）
- 2) 交換取得資産はそれぞれ1)に掲げる交換譲渡資産と種類を同じくする資産であること。
- 3) 交換取得資産は交換の相手方において1年以上所有していた固定資産（交換のために取得したと認められるものを除く。）であること。
- 4) 交換取得資産を交換譲渡資産の譲渡直前と同一の用途に供すること。
- 5) 交換差金等の額が交換取得資産の価額又は交換譲渡資産の価額のいずれか多い金額の2割を超えないこと。
- 6) 交換取得資産の取得価額を損金経理により圧縮記帳すること。

② 圧縮限度額の計算

交換取得資産の圧縮限度額は、交換差金の有無及び交換差金の取得又は支出等の態様によって、それぞれ次の算式によって計算される²⁶⁾。

1) 交換差金等がない場合

$$\text{交換取得資産の時価} - \left(\text{交換譲渡資産の譲渡直前の帳簿価額} + \text{譲渡経費の額} \right) = \text{圧縮限度額 (交換差益金)}$$

2) 交換差金等を受け取った場合

$$\text{交換取得資産の時価} - \frac{\text{交換取得資産の時価}}{\text{交換取得資産の時価} + \text{交換差金等の額}} \times \text{交換取得資産の時価} = \text{圧縮限度額 (交換差益金)}$$

$$\left(\text{交換譲渡資産の譲渡直前の帳簿価額} + \text{譲渡経費の額} \right) \times \frac{\text{交換取得資産の時価}}{\text{交換取得資産の時価} + \text{交換差金等の額}}$$

= 交換取得資産の時価に対応する帳簿価額

3) 交換差金等を支払った場合

$$\text{交換取得資産の時価} - \left(\text{交換譲渡資産の譲渡直前の帳簿価額} + \text{譲渡経費の額} + \text{交換差金等の額} \right) = \text{圧縮限度額 (交換差益金)}$$

(4) 収用等の場合の圧縮記帳

法人が所有する資産が土地収用法等の規定によって収用され、あるいは収用等を前提として買収または買取り等が行われ、対価たる性質を有する補償金等を取得した場合には、その収用等によって生じた譲渡益について、代替資産の圧縮記帳と5,000万円の特別控除とのいずれかの特例の選択適用が認められている²⁷⁾。

これは、たとえ強制的に資産が収用等された場合であっても、税法上は

譲渡の一形態と考えられるから、収用等によって生じた譲渡益は課税所得を構成するのである。しかし、この場合の譲渡益は、公権力を背景として強制力が働き生じたものであるので、法人にとってみればいわば不本意に実現した利益である。しかも、この譲渡益に対して直接的に課税することは、公共事業を推進する場合における用地買収の円滑化を阻害することにもなりかねない。

したがって、租税特別措置法においてはこのような事情を配慮して特例の適用が認められている。

① 特例の適用のある補償金等

特例の適用のある「補償金等」とは、固定資産が土地収用法等の規定に基づいて収用、買取り、換地処分、買収、買入れ等（収用等）又は買取り（買取りの申出を拒めば収用されることとなる場合の買取りをいう。）された場合に取得する補償金、対価又は清算金で、収用等の対価たる性格を有するものに限られる²⁸⁾。

なお、収益補償金、移転補償金、経費補償金については、原則として課税の特例は受けられない。しかし、これらの名目であっても対価たる性格を有すれば課税の特例が受けられる²⁹⁾。

② 代替資産の範囲

代替資産は、収用等された譲渡資産と種類が同一の資産であることを原則としているが、譲渡資産が同一用途に供されている一組の資産である場合には、それと同一用途の一組の資産をもって代替資産とすることができる³⁰⁾。

また、法人の事業の用に供するため、減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利を取得する場合にも、これらの資産を代替資産として認めら

れている³¹⁾。

③ 収用等に伴い代替資産を取得した場合の圧縮記帳

1) 収用等により補償金等の交付を受けた事業年度において代替資産を取得した場合の圧縮記帳

法人の有する資産が公共事業の施行に伴って収用又は買取り等されたことにより、対価たる性格を有する補償金等の交付を受けた場合において、その対価補償金等の全部又は一部をもって、その事業年度に代替資産を取得したときは、代替資産の取得に充てた補償金等の額に差益割合を乗じて計算した圧縮限度額の範囲内で圧縮記帳（損金経理による直接減額又は引当金勘定経理若しくは利益処分による積立金経理）し、損金の額に算入することができる³²⁾。この場合の圧縮限度額はつぎの算式により計算される³³⁾。

$$\begin{aligned} & \text{代替資産の取得に充てた改訂補償金額} \times \text{差益割合} = \text{圧縮限度額} \\ & \frac{\text{改訂補償金額} - \text{譲渡資産の譲渡直前の帳簿価額}}{\text{改訂補償金額}} = \text{差益割合} \end{aligned}$$

(注) 改訂補償金額 = 補償金等の額 - (譲渡に要した経費の額 - 譲渡経費の補償額)

2) 収用等により補償金等の交付を受けた事業年度において代替資産を取得しなかった場合の特別勘定経理

収用等により補償金等の交付を受けた事業年度において代替資産を取得できなかった場合には、収用等があった日から2年（特別の事由がある場合には、最高4年6か月又は税務署長の指定する日までの期間。これを指定期間という。）以内に補償金等で代替資産を取得する見込みであるときは、次の算式で計算した金額の範囲内で特別勘定として経理することができる

きる³⁴⁾。

$$\text{代替資産の取得に充てようとする改訂補償金額} \times \text{差益割合} = \text{特別勘定繰入限度額}$$

3) 特別勘定経理後に代替資産を取得した場合の圧縮記帳

特別勘定を設けている場合において、指定期間（原則として収用等の日から2年）以内に代替資産を取得したときは、その取得した事業年度において、その代替資産につき圧縮記帳をすることができる。この場合には、次の算式で計算した圧縮限度額に相当する特別勘定の金額を取らずして益金の額に算入しなければならない³⁵⁾。

$$\text{特別勘定経理額のうち代替資産の取得に充てた金額} \times \text{差益割合} = \text{代替資産の圧縮限度額 (特別勘定の取崩額)}$$

また、特別勘定に経理している法人は、次に該当することとなった場合には、それぞれ次に掲げる特別勘定の金額を取りくずして益金の額に算入しなければならない³⁶⁾。

- (イ) 指定期間内に特別勘定として経理した金額を任意（目的外）に取り崩した場合……その取り崩した金額
- (ロ) 指定期間を経過する日に特別勘定残額を有する場合……その特別勘定残額
- (ハ) 指定期間内に解散（合併解散を除く。）した場合……解散時の特別勘定残額
- (ニ) 指定期間内に合併により消滅した場合……合併法人に引き継がれなかった特別勘定残高

なお、阪神・淡路大震災により2年以内に代替資産の取得をすることが

困難になった場合にも指定期間の延長が認められる³⁷⁾。

④ 換地処分等に伴い代替資産を取得した場合の圧縮記帳

法人の有する資産が、公共事業のために土地収用法等の規定に基づき、換地処分等（収用、買取、換地処分、権利変換、交換）が行われ、その換地処分等により同種の資産又はこれに代わるべき資産（交換取得資産）を取得した場合には、その交換取得資産について、次の算式により計算した圧縮限度額の範囲内で圧縮記帳することが認められる³⁸⁾。

1) 換地処分等に伴い交換取得資産のみ取得した場合の圧縮限度額

$$\text{交換取得資産の時価} - \left(\frac{\text{譲渡資産の譲渡}}{\text{直前の帳簿価額}} + \frac{\text{交換取得資産に係る譲渡経費}}{\text{交換取得資産に}} \right) = \text{圧縮限度額}$$

2) 換地処分等に伴い交換差金を支払い、交換取得資産を取得した場合の圧縮限度額

$$\text{交換取得資産の時価} - \left\{ \left(\frac{\text{譲渡資産の帳簿価額}}{\text{帳簿価額}} + \frac{\text{交換差金の額}}{\text{交換取得資産に}} \right) + \frac{\text{交換取得資産に係る譲渡経費}}{\text{交換取得資産に}} \right\} = \text{圧縮限度額}$$

3) 換地処分等に伴い交換取得資産とともに補償金等を取得した場合の圧縮限度額

$$\text{交換取得資産の時価} - \left\{ \frac{\text{譲渡資産の帳簿価額}}{\text{帳簿価額}} \times \left(1 - \frac{\text{補償金等の額}}{\text{交換取得資産の時価} + \text{補償金等の額}} \right) + \frac{\text{交換取得資産に係る譲渡経費}}{\text{交換取得資産に}} \right\} = \text{圧縮限度額}$$

換地処分等に伴い交換取得資産とともに補償金等を取得した場合において、その補償金等の全部又は一部をもって指定期間（原則として、換地処分等の日から2年）内に代替資産を取得する見込みであるときは、次の算式で計算した金額の範囲内で特別勘定として経理することができる³⁹⁾。なお、指定期間内に代替資産を取得した場合の圧縮記帳の処理及び特別勘定の取崩しについては前述③の3)と同じである。

$$\frac{\text{補償金等の額のうち代替資産を取得する見込額}}{\text{}} \times \text{差益割合} = \text{特別勘定繰入限度額}$$

⑤ 収用換地等の場合の所得の特別控除

法人が所有する固定資産を収用等又は換地処分等により譲渡した場合において、その譲渡益について代替資産の圧縮記帳又は特別勘定経理を適用していないときは、その譲渡益のうち次の算式により計算した金額を損金の額に算入することができる⁴⁰⁾。これを所得の5,000万円特別控除という。

$$\left. \begin{array}{l} 5,000\text{万円} - \text{譲渡をした年中において} \\ \text{すでに特別控除した額} \\ \text{その譲渡益} \end{array} \right\} \text{いずれか少ない額} = \text{特別控除限度額}$$

しかし、収用換地等により譲渡する資産のうち、次のいずれかに該当するものについては、公共事業の用地買収の促進を図ったり、特別控除の適用を何回も受けることを目的として譲渡資産を区分する弊害を排除したり、特別控除を2以上の者に分割して適用を受け、又は買取り申出後に他の第三者に譲渡して補償金等のつり上げを図ることを防止するため、特別控除の適用はない⁴¹⁾。

- 1) 公共事業の施行者から最初に買取り申出のあった日から6か月を経過した日までに収用換地等による譲渡が行われなかった場合……その資産
- 2) 一つの収用換地等にかかる事業による資産の譲渡が、2年以上にわたって分割された場合……最初の年に譲渡された資産以外の資産
- 3) 収用換地等による譲渡が、最初に買取りの申出を受けた者以外の法人からされた場合……その資産

(5) 特定資産の買換えの場合の圧縮記帳

法人が昭和45年4月1日から平成13年3月31日までの間に、特定の資産を譲渡し、その事業年度においてその対価によって特定の資産(買換資産)を取得し、取得の日から1年以内に買換資産の所在する地域内において事業の用に供し、または供する見込みであるときは、買換資産について譲渡益(キャピタル・ゲイン)の80%(原則)相当額の圧縮記帳を認めている⁴²⁾。

この特例は、首都圏の既成市街地等における過密地域からの産業の分散配置、新産業都市等及び工業団地等の企業誘致地域外から新産業都市等及び企業誘致区域内への工場等の移転及び誘致を促進する等産業の合理的配置、土地の有効利用を図る等の土地政策(経済政策, 社会政策)を推進するために設けられたのである。

① 譲渡資産と買換資産の範囲

買換えが認められるのは、次に該当する場合で、これを1年以内に事業の用に供した場合である⁴³⁾。

- 1) 既成市街地等内から外への買換え
- 2) 大気汚染規制区或内から外へのばい煙発生施設の設置, 移転等に
伴う買換え

- 3) 騒音規制区域内から外への騒音発生施設の設置，移転等に伴う買換え
- 4) 水質汚濁規制関連区域又は指定湖沼水域内から外への汚水排出施設の設置，移転に伴う買換え
- 5) 市街化区域内から外への農林業用資産の買換え
- 6) 航空機騒音障害区域内から外への買換え
- 7) 誘致区域外から内への買換え
- 8) 農林地域及び誘致区域外から工業導入地域内への買換え
- 9) 新産業都市等及び誘致区域外から新産業都市等内への買換え
- 10) 工場移転促進地域内から誘導地域内への買換え
- 11) 過度集積地域から拠点地或に産業業務施設等の買換え
- 12) 既成市街地等内の土地の計画的かつ効率的利用に資する施策の実施に伴う買換え
- 13) 市街化区域における建物の高層化に伴う同一地区又は同一敷地内の買換え
- 14) 既成市街地等における建物の高層化に伴う同一地区又は同一敷地内の買換え
- 15) 特定整備区域内の木造貸家住宅を地方公共団体等に譲渡した場合の中高層賃貸住宅への買換え
- 16) 農用地域等内の農地の有効利用を目的とするもの……市町村長の勧告に係る協議，農業委員会のあるせんによる農用地等の買換え
- 17) 所有権移転促進計画による農林業資産の買換え
- 18) 特別中小企業者の新分野進出法の承認を受けた特別中小企業者及び事業革新法認定事業者の長期保有資産から既成市街地等外の建物、機械等の買換え

- 19) 構造改善事業等を営む法人の構造改善又は事業転換のための買換え
- 20) 長期保有資産を利用したリストラ等に資する設備投資の促進
- 21) 船舶から減価償却資産への買換え
- 22) 日本船舶から日本船舶への買換え

② 圧縮限度額

1) 譲渡した年度で買換資産を取得した場合の圧縮記帳

特定資産の譲渡をした事業年度において買換資産を取得した場合には、その買換資産について、次の算式により計算した金額を限度として圧縮記帳することができる⁴⁴⁾。

$$\text{買換資産の圧縮基礎取得価額} \times \text{差益割合} \times \frac{80^{45)}}{100} = \text{圧縮限度額}$$

$$\left. \begin{array}{l} \text{買換資産の取得価額} \\ \text{譲渡資産の譲渡対価の額} \end{array} \right\} \text{いずれか少ない金額} = \text{圧縮基礎取得価額}$$

$$\frac{\text{譲渡資産の譲渡対価の額} - \left(\text{譲渡資産の譲渡直前の帳簿価額} + \text{譲渡経費の額} \right)}{\text{譲渡資産の譲渡対価の額}} = \text{差益割合}$$

2) 譲渡した事業年度開始の日前1年以内に取得した資産を買換資産とする場合の圧縮記帳

譲渡をした事業年度において、その事業年度開始の日前1年（特別の場合には最長3年）以内に取得した資産（先行取得資産）が土地等である場合は、②の1)の譲渡した年度で買換資産を取得した場合の圧縮記帳限度額計算と同じであるが、減価償却資産である場合には、前期の減価償却額が

圧縮記帳前の取得価額を基礎として計算しているので、圧縮額に対応する減価償却費を取り戻すため、圧縮限度額は次の算式によって計算される⁴⁶⁾。

$$\text{買換資産の圧縮基礎取得価額} \times \frac{\text{譲渡年度の直前年度末の買換資産の帳簿価額}}{\text{譲渡年度の直前年度末の買換資産の取得価額}} \times \text{差益割合} \times \frac{80^{47)}}{100} = \text{圧縮限度額}$$

3) 譲渡した年度で買換資産を取得しない場合の特別勘定経理

譲渡をした事業年度において買換資産を取得しなかった場合において、取得指定期間内（昭和45年4月1日から平成13年3月31日）に買換資産を取得する見込みであり、かつ、取得の日から1年以内にこれを事業の用に供する見込みであるときは、次の算式により計算した金額を限度として特別勘定として経理することができる⁴⁸⁾。

$$\text{譲渡資産の譲渡対価のうち買換資産の取得に充てようとする金額} \times \text{差益割合} \times \frac{80^{49)}}{100} = \text{特別勘定繰入限度額}$$

4) 特別勘定経理後に買換資産を取得した場合の圧縮記帳

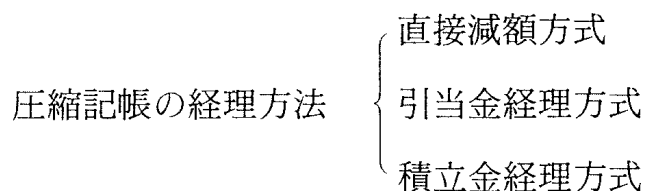
特別勘定に経理している法人が、取得指定期間内に買換資産を取得したときは、その取得の日から1年以内に買換資産をその買換資産に係る地域内において事業の用に供したとき、又は供する見込みであるときには、その買換資産につき圧縮記帳による損金算入が認められる⁵⁰⁾。この場合には②の1)の算式で計算した圧縮限度額に相当する特別勘定の金額を取りくずして益金の額に算入しなければならない⁵¹⁾。

なお、特別勘定を設けている法人が、次の場合に該当することとなったときは、それぞれ次に掲げる特別勘定の金額を取崩して、その該当することとなった事業年度の益金の額に算入しなければならない⁵²⁾。

- (イ) 取得指定期間内に特別勘定を任意に取りくずした場合……その取り崩した金額
- (ロ) 取得指定期間を経過する日において特別勘定残額を有している場合……その特別勘定の残額
- (ハ) 取得指定期間内に解散した場合において特別勘定残額を有しているとき……その特別勘定残額
- (ニ) 取得指定期間内に合併により消滅した場合……合併法人に引き継がれなかった特別勘定の金額

3. 圧縮記帳の会計処理

圧縮記帳の経理方法には、次の3つの方法がある。



(1) 直接減額方式

直接減額方式は取得価額を圧縮限度額の範囲内で損金経理により直接減額する方法である。

(借) 固定資産圧縮損 ××× (貸) 固定資産 ×××

(2) 引当金経理方式

引当金経理方式は圧縮限度額以下の金額を損金経理により引当金勘定に繰入れる方法である。

(借) 圧縮記帳引当金繰入損 ××× (貸) 圧縮記帳引当金 ×××

(3) 積立金経理方式

積立金経理方式は圧縮限度額以下の金額を確定した決算において利益ま

たは剰余金の処分により積立金として積立てる方法である。この場合には、申告書において積立金相当額を決算利益から控除（申告調整）することが認められる。また、引当金経理または積立金経理をした資産に係る税法上の取得価額すなわち減価償却又は譲渡益の計算の基礎となる取得価額は、圧縮記帳後の金額つまり実際の取得価額から引当金または積立金の額を控除した金額とされている。

（借） 未処分利益 ××× （貸） 圧縮記帳積立金 ×××

税法では直接減額方式を原則的な圧縮記帳方法としている。しかし、従来から商法や企業会計原則における取得原価主義との適合性に関する問題が議論されてきた。

この点に関して、武田隆二教授は次のように述べている。

『企業が資産として認識・計上すべき価額は、

- (イ) 企業が現実に支出した負担額によって測定されるべきであるとする説と、
- (ロ) 企業が取得した資産の公正評価額によって測定されるべきであるとする説

との2説が、従来対立していた。前説(イ)は企業から「出て行くあるもの」によって資産の価額は決定されるべきであると考えの対し、後説(ロ)は企業に「入り来るあるもの」によって評価すべきであるとする考え方である。換言すれば、前説は企業取引の貨幣的側面に着目した立場であり、後説はその物的側面に着目した立場であるといつてよい。前説によれば、圧縮記帳は是認され、後説によれば圧縮記帳は否認される。

圧縮記帳とは、既述のように、その対象資産の公正評価額（取得価額）を直接に減額し、その金額を確定した決算において費用または損失として経理する方法をいうのである。しかし、昭和37年の商法改正において取得

原価主義が評価の一般原則として採用されたため、「取得原価とは何か」をめぐる議論が生じ、現在でも上記(イ)と(ロ)の説が存在する。

したがって、(ロ)説に立つと圧縮記帳が否定されるが、圧縮記帳に代えて引当金(商287条ノ2)による経理を行うことにより、一方で資産を公正評価額によって記載し、他方で圧縮限度相当額を引当金として処理する措置が確立するようになった。⁵³⁾

このような事情を考慮して、税法では、直接減額方式のほかに引当金経理方式を認めるとともに、土地等の非減価償却資産については、積立金経理方式が是認された⁵⁴⁾。

ところが、昭和56年6月の商法改正で特定引当金規定(商法287ノ2)が改められ、引当金は原則として負債性の引当金に限るとされ、利益留保性のものを含んではならないこととされた。したがって、この圧縮記帳引当金は、減価償却累計額のような控除的評価勘定すなわち利益留保性の引当金と考えられるので、商法第287条ノ2にいう引当金に該当しないこととなった。これに伴い、昭和57年3月に税法が改正され、非減価償却資産と同様に減価償却資産についても、積立金経理方式が認められることとなった。そこで、実務上は、直接減額方式に代わる積立金経理方式が適用され、引当金経理方式は税法上認められているものの経理実務上はあまり行われなくなった。

4. おわりに

企業会計原則においては、国庫補助金等の受贈益は、商法との調整のため、制度上から利益とみる立場をとってはいるが、本来の精神は維持している。すなわち、企業は株主その他の利害関係者より分離した独立の存在

であると観念する立場（法人実在説又は企業主体理論）をとっている。したがって、株主や出資者の払込資本のみならず、株主以外の第三者が資本拠出の目的をもって提供した資本も企業資本と考える。以上により、固定資産の取得又は改良に充てるために交付を受けた国庫補助金等は国または地方公共団体等が資本助成の目的から企業に行った資本拠出である。ゆえに、国庫補助金等の受贈益は企業資本として維持されなければならないので、利益ではなく資本剰余金と考えられるのである。

これに対し、税法においては、企業は株主および出資者の集合体であり、企業の利益は究極的には、株主・出資者に帰属すると観念する立場（法人擬制説又は資本主理論）をとっている。したがって、株主からの払込資本のみが企業資本であり、それ以外の第三者から提供された拠出額は法人の正味財産を増加させるので、究極的には株主の利益を増加させることになる。ゆえに、株主以外の第三者からの贈与はすべて企業利益を構成し、企業資本とはならないのである。また、これを課税対象としなければ他の納税者との負担の公平を失いかねないので、税法は課税の公平を重視して国庫補助金等の受贈益を益金としているのである。

しかし、資本的支出に充てる目的で交付を受けた国庫補助金等に課税すると、その分だけ資金が不足し、目的とする資産取得が困難となり、交付目的を阻害することになりかねないのである。これらの所得は担税力が弱いので、担税力の面においても酷となる。そこで税法は、これら取得資産について、国庫補助金等の受贈益相当額の圧縮記帳を認めて、その額を圧縮損として損金経理（または利益処分等による積立）することを認めることにより、受贈益等に係る益金と相殺し、課税所得が実質的に生じないよう措置して、課税の繰延べをはかっている。

次に保険差益は理論的には長期耐用の減価償却資産について発生するも

のであり、その発生原因が複雑であり、長期間にわたりさまざまな原因が累積された結果として生ずるものであるから、そのすべてが資本剰余金とはいえないという問題があるが、企業会計原則の立場からは、貨幣価値の変動に基づき生じた保険差益は資本剰余金であり、課税上の配慮が必要であると主張されてきた。その理由は、実体資本維持の見地から保険金等で資産を再取得する場合は、火災等による保険事故に起因する不本意な財産取得であり、固定資産に投下された資本価値の修正という性格を持っているので、保険差益は資本剰余金としなければならない。

これに対し、税法は名目資本維持説の立場をとっているので、保険差益は益金の額に算入しなければならないのである。すなわち火災等に伴う保険金等の授受は資本取引ではなく、損益取引として扱われる。したがって、保険金をもって被害資産の復旧を行う場合は、その保険差益はいわゆる名目的利益に過ぎないのである。保険差益に課税すれば、納税資金が不足し、代替資産や目的資産の取得そのものを阻害することにもなり、被害の復旧が著しく困難となる。

そこで税法は、取得資産について、保険差益相当額の圧縮記帳を認めている。その額を圧縮損として損金経理（または利益処分等による積立）することにより、保険差益に係る益金と相殺し、課税所得が実質的に生じないようにしている。

(注)

- 1) GENERAL EDITORS William H. Hoffman, William A. Raabe, James E. Smith and David M. Maloney ; West's Federal Taxation : Corporations, Partnership, Estates, and Trusts, 1997 Edition, West Publishing Company, 1996, pp.2-14~2-15

- 2) Ray M. Sommerfeld, Silvia A. Madeo, Kenneth E. Anderson and Betty R. Jackson ; Concepts of Taxation, 1994 Edition, The Dryden Press, 1993, pp.516~519
- 3) EDITORS John L. Kramer, Thomas R. Pope ; Prentice Hall's Federal Taxation: Corporation, Partnerships, Estates, and Trusts, 1998 Edition, Prentice-Hall, Inc., 1997, pp. 5-30~5-33
- 4) 富岡幸雄「税務会計論講義」中央経済社（平成8年）p.258
- 5) 法人税法施行令第79条第1項
- 6) 法人税法第42条第1項, 第2項
- 7) 法人税基本通達10-2-2
- 8) 法人税法第42条第2項
- 9) 法人税法第43条第1項
- 10) 法人税法第43条第1項
- 11) 法人税法第43条第2項, 第3項, 法人税法施行令第81条
- 12) 法人税法第44条第1項, 法人税法施行令第82条
- 13) 武田隆二「法人税法精説」森山書店（平成8年）p.401
- 14) 法人税法第47条第1項, 法人税法施行令第84条
- 15) 法人税基本通達10-5-1
- 16) 法人税法第47条第1項, 法人税法施行令第85条
- 17) 支出経費の額とは資産の取壊し費, 焼跡の整理費および消防費等をいう。(法人税法施行令85①②)
- 18) 法人税基本通達10-5-8
- 19) 法人税法第47条第2項, 法人税法施行令第87条
- 20) 法人税法第48条第1項, 法人税法施行令第89条
- 21) 法人税法第48条第1項, 法人税法施行令第88条
- 22) 法人税法第49条第1項, 法人税法施行令第91条
- 23) 法人税法第48条第2項, 第3項, 法人税法施行令第90条
- 24) 山本守之「体系法人税法」税務経理協会（平成8年）p.840
- 25) 法人税法第50条第1項
- 26) 法人税法施行令第92条
- 27) 中村利雄「法人税法要論」税務研究会出版局（平成8年）p.462
- 28) 租税特別措置法第64条第1項, 第3項, 阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律第19条第1項
- 29) 租税特別措置法関係通達（法人税編）第64条(2)-2
- 30) 租税特別措置法施行令第39条第2項, 第3項
- 31) 租税特別措置法施行令第39条第2項, 第3項, 第4項
- 32) 租税特別措置法第64条第1項

- 33) 租税特別措置法第64条第1項, 租税特別措置法施行令第39条第1項, 租税特別措置法施行規則第22条の3第1項
- 34) 租税特別措置法第64条の2第1項, 租税特別措置法施行令第39条第11項
- 35) 租税特別措置法第64条の2第2項, 第3項
- 36) 租税特別措置法第64条の2第4項
- 37) 阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律第25条第2項
- 38) 租税特別措置法第65条第1項
- 39) 租税特別措置法第65条第3項
- 40) 租税特別措置法第65条の2第1項
- 41) 租税特別措置法第65条の2第3項
- 42) 渡辺淑夫「法人税法—その理論と実務—」中央経済社(平成8年) p.477
- 43) 租税特別措置法第65条の7第1項第1号~第22号
- 44) 租税特別措置法第65条の7第1項, 第10項第3号~第4号
- 45) ①の1)の買換資産のうち近郊整備地帯等内にあるものの取得及び①の19), 20)の取得に係るものについては $\frac{60}{100}$, ①の10), 11)の買換資産の取得に係るものについては $\frac{90}{100}$ として計算する。
- 46) 租税特別措置法第65条の7第1項, 第10項第3号, 租税特別措置法施行令第39条の7第36項
- 47) ①の1)の買換資産のうち近郊整備地帯等内にあるものの取得及び①の19), 20)の取得に係るものについては $\frac{60}{100}$, ①の10), 11)の買換資産の取得に係るものについては $\frac{90}{100}$ として計算する。
- 48) 租税特別措置法第65条の8第1項
- 49) ①の1)の買換資産のうち近郊整備地帯等内にあるものの取得及び①の19), 20)の取得に係るものについては $\frac{60}{100}$, ①の10), 11)の買換資産の取得に係るものについては $\frac{90}{100}$ として計算する。
- 50) 租税特別措置法第65条の8第2項
- 51) 租税特別措置法第65条の8第2項, 第3項
- 52) 租税特別措置法第65条の8第4項
- 53) 武田隆二 前掲書 pp.419~420
- 54) 法人税法第42条第1項, 法人税法施行令第80条