

税務署

特別国税調査官 様

特別国税調査官個人調査（所得税等） 様

令和5年12月6日

国外中古不動産に係る減価償却費と未償却残高について

お世話になっております。

様（以下「様」といいます。）に対する税務調査において、2017年に購入したハワイに所在する「Ko Olina Fairways 12E(Ko Olina)」の不動産（以下「2017年物件」といいます。）に係る令和3年末の未償却残高、並びにそれに伴う令和4年の年初未償却残高及び令和4年の減価償却費について宿題となっておりますが、以下、税理士としての見解を述べさせていただきます。

第1 結論

租税特別措置法第41条の4の3及び租税特別措置法施行令第26条の6の3を何度も読み、書籍やデータベースなどとともに検討いたしました。令和3年に損益通算できなかった減価償却費部分について、令和4年に繰り越す未償却残高としてはいけないという解釈はできませんでした。しかしながら、未償却残高について具体的な規定はされていないことから、これらの条文をどのように解釈すべきか、になるかと存じます。

その結果、損益通算できなかった減価償却費相当額は、未償却残高に加算すべきとの結論に至りました。なお、この減価償却の計算を方法Aとします。

第2 税制改正の発端となった会計検査院の指摘内容について

別紙PDF①に記載してあります、改正の発端となった会計検査院の指摘内容（突っ込みどころが散見されるところは置いておきまして）について、各国の住宅の耐用年数の違い及び当局が昭和26年に制定した簡便法による中古耐用年数の適用により、中古建物について実際の使用期間と適合していない恐れがあり、その食い違いにより不動産所得の損失が発生し、損益通算していることを問題視しております。TOTALすれば所得は同じになるものの、期間損益計算による年分ごとで考えると、ある年分の所得税を減少させている結果となっており、国外に所在する中古の建物に係る減価償却費の在り方について検討すべきとされております。私見になりますが、この点は、ずっと改正がなされていない耐用年数通達を全体的に見直すべきだと、20年以上前から感じておりました。当時と現在の木や鉄骨の材料の質が同じわけがないですし、そもそもとして耐用年数や中古耐用年数の簡便法の単純さに問題があると思っております。それを損益通算させないという張りぼての改正で塞いだことは居住用賃貸建物の税制改正と同じ匂いを感じました。とは言え、耐用年数の見直しについては確かに難しい問題でもあり、時間をかけた抜本的な改正が必要に感じます。（話が逸れました）

なお、この会計検査院の指摘のなかで、「国外に所在する中古不動産を所有し、これに係る減価償却費を計上していた 204 人のうち、8 人は当該国外中古不動産を譲渡しており、譲渡所得の金額は増加するものの、総合課税に比べて低い税率が適用される“場合には”，全体として所得金額の負担が減少することになる」と言及しています。しかしながら、この点について、まずわずか 3.9%の話でありますし、総合課税の税率と譲渡所得の税率のどちらが有利かは人によって違うことは明らかでありますので、少なくとも会計検査院は、この限定的な状況である『譲渡した場合、かつ、税率の差異がある場合』による所得税の負担差異を重要視しているわけではなく、前述のとおり、あくまで中古建物について実際の使用期間と適合していない恐れによる不動産所得の損失を損益通算していることを最重要視していると考えます。

第3 租税特別措置法第41の4の3の解釈について

租税特別措置法第41の4の3第1項において、『個人が、令和3年以後の各年において、国外中古建物から生ずる不動産所得を有する場合においてその年分の不動産所得の金額の計算上国外不動産所得の損失の金額があるときは、当該国外不動産所得の損失の金額に相当する金額は、所得税法第26条第2項（不動産所得）及び第69条第1項（損益通算）の規定その他の所得税に関する法令の規定の適用については、生じなかつたものとみなす。』と規定されています。

結局のところ、この黄色マーカー部分をどう解釈するか、がポイントになると考えますが、租税特別措置法施行令第26条の6の3第1項に規定する国外不動産所得の損失の金額に相当する金額は、損益通算の規定やその他の所得税に関する法令の適用について【生じなかつたものとみなす】と規定されており、当然損益通算できる損失が生じなかつたこととするということは明白であります。当該国外不動産所得の損失の金額は国外中古建物の減価償却費をベースにして算定することから、この生じなかつたものとみなすという解釈には、「所得税法第49条に規定する減価償却費について、いわゆる強制償却である減価償却費の一部についても生じなかつたものとみなす」と解釈するのが自然であると考えます。それが「その他の所得税に関する法令の規定の適用については、生じなかつたものとみなす」より読み取れると考えます。

そして毎年生じなかつたものとみなす減価償却費が発生しますが、当該国外中古不動産を譲渡したときの取得費の計算については、租税特別措置法第41の4の3第3項に規定されているとおりであります。

このように解釈しないとある疑問が生じます。それは仮に国外中古不動産を譲渡しない場合、この切り捨てられた減価償却費は一生必要経費になることはなく、そうすると課税の公平が保たれなくなってしまう、という疑問です。前述の会計検査院の指摘内容どおり、譲渡した場合、かつ、税率に差異がある場合に TOTAL で所得金額の負担が減少することがあると言及していますが、割合としては至極わずかであり、また譲渡をする前提での税制改正ではないことは明らかでありますので、譲渡するまで切り捨てられた減価償却費が復活しないというのはより公平性を欠く結果となります。

前述しましたとおり、会計検査院の指摘内容における最重要ポイントは、中古建物について実際の使用期間と適合していない恐れによる不動産所得の損失を損益通算していることを防ぐことです。方法Aによる減価償却費の計算でも当然その目的は達成され、また租税特別措置法第41の4の3第3項に規定する譲渡した場合の取得費の計算においても問題は生じません。

2017年物件の金額を当てはめてみますと次のようになります。

① 令和3年における累積額

1円+8,152,943円（生じなかったものとみなされた金額）=8,152,944円

② 令和4年における累積額

1円+6,926,021円（生じなかったものとみなされた金額）=6,926,022円

このように累積額は当然年々減少していき、もし譲渡した場合にはこの生じなかったものとみなされた金額も含めて取得費にする、というのが租税特別措置法第41の4の3第3項の内容だと考えます。

以上より、租税特別措置法第41の4の3第1項は方法Aでの計算方法であると解釈でき、また矛盾や疑問も生じず、さらには会計検査院の指摘内容も十分に解決できていると考えます。

第4 貴署のご見解について

もし方法B（生じなかったものとみなされた減価償却費を未償却残高に加算しない方法）が正しいと解釈できる条文がありましたら、ご教示いただけたらと思います。と言いますのも、もう1件のハワイ物件はまだ償却中であり、今後の計算に影響してくるためであります。また方法Bだとした場合、上記3の青の波線箇所の疑問にも納得できるご回答を頂戴できればと思います。

第5 仮に方法Bに依った場合の不動産所得金額

なお、仮に方法Bに依った場合の■■■■様の令和4年の不動産所得を試算してみましたが、別紙②のとおり、結局不動産所得は0円になり、影響はないかなと思いますので、申し添えさせていただきます。

以上

税理士 柿木 輝明

税務署

特別国税調査官 様

特別国税調査官個人調査（所得税等） 様

令和6年1月10日

国外中古不動産に係る減価償却費と未償却残高について ～その2～

お世話になっております。本年もどうぞよろしくお願いたします。

さて、様（以下「様」といいます。）に対する税務調査において、先日、特別国税調査官よりお電話を頂戴し、国外中古不動産に係る減価償却費について少し討論をさせていただき、その中で『改正税法のすべて』のP303の内容をご教示いただきました。弊所には令和2年の改正税法のすべてがなかったので、すぐに購入し、内容を精読いたしました。別紙に見解をコメントいたしましたが、やはりズバリ解釈できるものはなく、基本に立ち返って条文をどう解釈するか、次第になると考えます。そして、これも税法の大前提であります、『課税の公平』を踏まえますと、やはり譲渡することを前提としてのみ考えることはこの課税の公平に反すると考え、『その他の所得税に関する法令の規定の適用については、生じなかつたものとみなす。』という規定ぶりからしても、強制償却の条文である所得税法49条もこの「生じなかつたものとみなす」に含まれると解釈するのが自然であり、かつ、課税の公平も保たれると考えます。

そしてこの「生じなかつたものとみなす」の規定だけでは、譲渡した際の取得費とのバランスが取れないことから、譲渡に関してのみ、別途規定していると考えます。

なお、様と連絡を取っておりますが、R6.1.10（水）～R6.1.12（金）のあいだには納付出来る予定とのことで、納付の連絡をいただいたら、修正申告を電子申告にて行いたいと思います。

また、修正申告する両年とも国外財産調書に記載して提出しておりますので、過少申告加算税の減免があると認識しております。

どうぞよろしくお願いたします。

以上

税理士 柿木 輝明