はしがき

本書は、著者が長年にわたって行っている税務研究会の実務セミナーの内容をベースに受講生から寄せられた質問や最近のテーマを取り込んで書籍化したものです。

減価償却の実務では、取得価額が違ってしまうと、それを基に計算する減価償却の計算はすべて違ってしまいます。そのため、基本となるのは取得価額の決定ですが、使用時に起こる資本的支出と修繕費の区分や処分時に発生する除却損益の問題と論点は多岐にわたります。なかでも税務調査で指摘されやすいのが「資本的支出と修繕費」の区分判定です。この両者は機械的に区分することができないとても難しい要素を含んでいるため、税務調査では交際費等と並んで問題になりやすいです。そして、実務で悩ましいものが除却損の計上です。特に、有姿除却は除却の事実がないので、損失の発生時期を客観的に証明することが困難なため、判断を誤ると税務調査で問題になります。

これらの減価償却資産に係る諸問題は、昔から変わらない普遍的なテーマのようなイメージを受ける方も多いと思いますが、IT の普及、経済取引の発展にともない環境は日々変化しており、悩ましい問題も新たに生じています。最近では、ソフトウエアの重要性が増してきているように感じ、その対応策の検討も重要になります。

本書は、著者の実務において、相談を受けた事例のうちで、読者の方々にとって理解の助けとなり得るテーマを掲載し、机上の空論ではなく、実務的なイメージを抱きやすくすることを心掛けました。執筆にあたり、著者も含めた実務家が見落としがちな論点の整理に焦点を当てることを目的としたため、これまで手付かずであった電話加入権の除却の問題も取り上げることができました。

また、減価償却資産に係るテーマは、多くの部分で法人税法等の規定が優先されるため、法人税法上の取扱いを中心に構成しています。ただ

し、法人税法と会計基準等との差異が生じている箇所には、会計マークを付して、立ち位置が明らかになるような工夫をしています。

本書が、税理士、税理士事務所勤務のスタッフ、企業の固定資産担当者、その他の実務家の一助になれば幸いです。

なお、文中意見にわたるところは、著者の個人的な見解に基づくものであることを念のため申し添えます。

最後に本書の出版にあたって、企画に携わっていただいた（株）税務研究会の出版局 知花氏、税務通信編集部 木村氏、九州支局 柳原氏、中国支局 辻氏、本書の出版の契機となった研修を企画立案していただいた教育事業部 明星氏など多くの方々にご尽力をいただきました。

ここに厚く御礼申し上げます。

令和元年５月

山下　雄次

目　次

Ⅰ　取得時の留意点

1. 取得価額の決定 …… 2

(1)　取得価額の決定方法 …… 2

(2)　取得価額の原則 …… 2

①　購入した減価償却資産 …… 2

②　自己の建設、製作又は製造に係る減価償却資産 …… 4

③　高価買入資産と低価買入資産 …… 4

(3)　取得価額に含めないことができる費用 …… 5

①　借入金の利息 …… 5

②　取得価額に含める必要がない付随費用 …… 6

③　事後的に支出する費用 …… 9

④　原価算入交際費 …… 10

⑤　固定資産について値引き等があった場合 …… 11

⑥　土地の防壁、石垣積み等の費用 …… 11

⑦　自己の製作に係るソフトウエアの取得価額 …… 13

⑧　ソフトウエアの取得価額に算入しないことができる費用

会計 …… 15

(4)　個別事例での検討 …… 18

①　HP 制作費用 …… 18

②　企業イベント動画の資産性 …… 20

③　建物改修工事のために行った調査費 …… 22

④　耐震診断・補強工事に係る費用の税務上の取扱い …… 23

⑤　未経過固定資産税等の取扱い …… 24

⑥　パソコンのコンピュータ本体とソフトウエアの区分 …… 26

⑦　複数の減価償却資産に係る共通経費の取扱い …… 27
(5)　**少額減価償却資産と一括償却資産の判定** …… 28
①　少額減価償却資産の定義 …… 28
②　一括償却資産の定義 …… 29
③　中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例 …… 30
④　金額判定 …… 31
⑤　個別事例 …… 33
2. 取得時期、事業供用日の判定 …… 39
(1)　**基本的な取扱い** …… 39
(2)　**請負契約で取得する場合の留意点** …… 43
3. 時の経過によって価値が減少する資産（美術品等の取扱い） …… 47
(1)　**美術品等の基本的な考え方** …… 47
(2)　**平成 27 年 1 月 1 日以後に取得した美術品等** …… 47
(3)　**平成 27 年 1 月 1 日前に取得した美術品等** …… 49
4. 減価償却資産の種類の区分（建物と建物附属設備の区分） …… 50
(1)　**関連規定の確認** …… 50
①　原則的な取扱い …… 50
②　例外的な取扱い …… 51
(2)　**裁決例からの検討** …… 51
①　納税者の主張 …… 52
②　原処分庁の主張 …… 52
③　国税不服審判所の判断 …… 53
④　実務への当てはめ …… 53
(3)　**建物と内部造作工事の関係** …… 56
①　内部造作の取扱い …… 56
②　裁判例からの検討 …… 56
③　実務的な対応 …… 57

(4)　判断に迷う内部造作の処理 …… 59
①　店用簡易装置 …… 59
②　可動間仕切り …… 60
③　ユニットバス …… 61
5.　耐用年数の決定 …… 63
(1)　企業会計における耐用年数 会計 …… 63
(2)　耐用年数省令における耐用年数 …… 63
(3)　実務上の取扱い 会計 …… 63
(4)　中古資産の耐用年数の見積り …… 64
①　原則的な取扱い …… 64
②　簡便法が使えない場合 …… 66
③　中古耐用年数の適用時期 …… 67
(5)　耐用年数の短縮制度 …… 68
(6)　特殊な耐用年数の決定 …… 71
①　2以上の用途に供されている建物の耐用年数（耐通1-1-1）…… 71
②　2以上の用途に供されている建物の耐用年数（特例）（耐通1-2-4）…… 71
③　2種類の構造がある建物の耐用年数（耐通1-2-1）…… 72
④　2種類の構造がある建物の耐用年数（特例）（耐通1-2-2）…… 73
⑤　自己所有建物への内部造作（耐通1-2-3）…… 73
⑥　他人所有建物への内部造作（耐通1-1-3）…… 74
⑦　建物附属設備の「前掲のもの以外のもの及び前掲の区分によらないもの」…… 75
6.　設備投資優遇税制 …… 78
(1)　租税特別措置法 …… 78
①　租税特別措置法の特徴 …… 78
②　中小企業投資促進税制 …… 80
③　商業・サービス業・農林水産業活性化税制 …… 82

④　中小企業経営強化税制 …… 86
(2)　**固定資産税** …… 92
①　新固定資産税特例 …… 92
②　旧固定資産税特例 …… 95

Ⅱ　使用時の留意点（資本的支出と修繕費）

1. 法令上の資本的支出の定義 …… 98
(1)　**使用可能期間の延長** …… 99
(2)　**資産価値の増加** …… 100
(3)　**実務的な対応** …… 100
2. 法人税基本通達による例示 …… 102
(1)　**資本的支出の例示** …… 102
①　物理的に付加されたもの …… 102
②　用途変更のための模様替え …… 104
③　機械の部分品を特に品質又は性能の高いものに取り替えた場合 …… 105
(2)　**修繕費の例示** …… 106
①　建物の移えい又は解体移築 …… 107
②　機械装置の移設 …… 108
3. 過去の資料からの検討 …… 111
4. 新規取得と資本的支出の差異 …… 112
(1)　**原則** …… 112
(2)　**特定の資産の買換えの場合等の課税の特例（措通 65 の 7(1)-12）** …… 112
(3)　**中小企業投資促進税制、中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入の特例** …… 113

(4)　少額減価償却資産と資本的支出 …… 113
①　少額なプログラム改修 …… 114
②　付随設備の付加による資本的支出 …… 116
③　付随設備の耐用年数と償却資産の申告 …… 117
(5)　資本的支出と既存資産の除却損 …… 119
①　主要な構成部分の取替え …… 119
②　除却損の合理的な計算方法 …… 124
(6)　法令上の規制に基づく補修、改修 …… 125
①　既存資産の補修 …… 125
②　既存ソフトウエアの改修 …… 127
5. 資本的支出と修繕費の判定フローチャート …… 130
6. 法人税基本通達による形式基準 …… 131
(1)　少額又は周期の短い費用の損金算入 …… 131
①　「同一の固定資産」の範囲（法基通 7-8-3 ） …… 132
②　少額費用の判定基準（法基通 7-8-3(1)，7-8-4，7-8-5 ） …… 132
③　「おおむね 3 年以内」の取扱い（法基通 7-8-3(2)） …… 133
(2)　形式基準による修繕費の判定 …… 135
①　「60 万円に満たない場合」の判定 …… 136
②　前期末取得価額の単位 …… 137
(3)　資本的支出と修繕費の区分の特例 …… 139
①　対象資産の選定 …… 140
②　継続適用の要件 …… 140
(4)　災害の場合の資本的支出と修繕費の区分の特例 …… 141
(5)　ソフトウエアに係る資本的支出と修繕費 会計 …… 142
(6)　耐用年数を経過した資産についてした修理、改良等 …… 143
7. 個別論点の整理 …… 145
(1)　所有権移転外リース取引のリース資産について資本的支出を行った場合（法令 55 ③） …… 145

(2) 資本的支出による既存資産の取得価額への加算（法令 55 ②）… 146
(3) 5 年均等償却の適用を受けた資産に資本的支出を行った場合 … 147
(4) 分譲マンションの修繕積立金の取扱い …… 149
8. 資産別の事例検討 …… 151
(1) 建物 …… 151
① 屋根の構造による取扱いの差異 …… 151
② 改修工事後の賃貸料が与える影響 …… 154
(2) 建物附属設備 …… 156
① 太陽熱吸収フィルム（ガラス飛散防止フィルム）の取付費 …… 156
② 自社の事務室の蛍光灯を蛍光灯型 LED ランプに取り替えた場合の取替費用 …… 158
③ 賃貸アパートの給水管工事 …… 159
(3) 機械及び装置 …… 163
① 貸主が諸費用を負担することになっている場合 …… 165
② 借主が諸費用を負担することになっている場合 …… 165

Ⅲ 除却時の留意点

1. 損失の定義 …… 168
(1) 基本的な考え方 …… 169
(2) 除却損の考え方 …… 170
2. 寄附金と廃棄損の関係 …… 171
(1) 借主側の取扱い …… 171
(2) 貸主側の取扱い …… 172
(3) 特殊関係者間取引 …… 172
3. 除却損が認められない事例 …… 173
(1) 前賃借人から買い取った造作及び備品の買取費用 …… 173

(2)　1年以内に取り壊した建物の帳簿価額 …… 174
(3)　借地の上に存する賃借人所有の旧建物に係る取壊費用 …… 176
(4)　一括償却資産の除却 …… 178
4. 電話加入権の除却 …… 179
(1)　現状の電話加入権 …… 179
(2)　電話加入権の価値 …… 179
(3)　電話加入権の評価損の計上 …… 180
(4)　解約による除却 …… 181
(5)　利用休止の申出から10年経過後の自動解約 …… 181
5. ソフトウエアの除却 …… 183
6. 有姿除却 …… 185
(1)　有姿除却の適用要件 …… 185
(2)　有姿除却が可能な状況 …… 186
①　再使用の可能性がない固定資産 …… 186
②　専用金型等 …… 186
(3)　有姿除却による損金算入額 …… 187
(4)　部分的な有姿除却の適用の可否 …… 188
(5)　有姿除却の判断は設備本体の使用状況で判定 …… 189
(6)　税務調査に備えた立証方法の検討 …… 190
7. 稼働休止資産との関係 …… 192

I

取得時の留意点

1. 取得価額の決定

(1)　取得価額の決定方法

固定資産の取得価額の決め方は、その取得方法によって異なります。法人税法上における減価償却資産の取得価額については、以下の６つのケースに分けて規定しています。

①　購入した減価償却資産
②　自己の建設、製作又は製造に係る減価償却資産
③　自己が成育させた牛馬等
④　自己が成熟させた果樹等
⑤　適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配により移転を受けた減価償却資産
⑥　その他の方法により取得をした減価償却資産

取得価額の決定方法についての基本的な考え方は、企業会計と法人税法では差異はありません。本書では、実務的に頻出する①購入した減価償却資産と②自己の建設、製作又は製造に係る減価償却資産を前提とします。

(2)　取得価額の原則

①　購入した減価償却資産

購入した減価償却資産の取得価額は、購入から事業供用までに要した費用の合計額となっています。具体的には、①資産の本体価額、②資産購入の付随費用、③事業供用費用の３つの要素で構成されており、実務上留意しなければならないのは、②資産購入の付随費用と③

事業供用費用となります。

資産購入の付随費用には、法人税法施行令において引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税などの例示が挙げられています（法令54①一イ）。購入手数料は実務では馴染みのある付随費用のひとつです。引取運賃、荷役費、運送保険料については、出荷から引取場所までの運送コストであって、特定の資産を引き取る際に生じたものであれば取得価額を構成することになります。付随費用の例示の最後に関税が挙げられています。実務的には、租税は「租税公課」として発生時に費用処理することが一般的とされています。しかし、資産取得時に生じる関税は、輸入物品の価格調整としての性質を兼ねているので、期間費用として費用処理するのではなく、資産の本体価額の一部として取得価額に算入することになります。

事業供用費用は、事業の用に供するまでの費用ですが、引取時から検収完了までのコストが多く、具体的には、設置費用や試運転費などが挙げられます（法令54①一ロ）。なお、事業供用費用は、直接要する費用と規定されているので、間接的に要する費用ではなく、直接的に必要であったことが要件となります。

この事業供用費用は、特殊な資産であれば本体価額と大差ない程度の負担が想定されます。本体価額と付随費用の請求が、同一の相手から一括請求されるのであれば、付随費用を取得価額に算入することを失念することはありません。しかし、本体価額はメーカーからの請求であって、事業供用費用はメーカーの子会社から請出されるようなケースでは、請求元が異なるので実務担当者は、期間費用である外注費や委託費として処理しないように留意しなければなりません。

実務的には、事業供用費用を取得価額に算入するにあたって、どのくらいの価額又は規模までを集計の対象とするのかによって、集計の手間なども変わってきます。事業供用費用が、取得価額に算入するのは、事業の用に供するために「直接要した費用」です。したがって、

通信費や旅費交通費などの間接的な費用は取得価額に算入する必要がありません。

なお、直接的か間接的かは、金額の多寡だけでは判断できませんので、慎重な判断が求められます。

②　自己の建設、製作又は製造に係る減価償却資産

自己建設等に係る減価償却資産は、自らが建設、製作又は製造していることから、その製造原価と事業供用費用の合計額が取得価額を構成します（法令54①ニ）。製造原価とは、原則として、原価計算によって算定される原価をいいます。製造業や建設業を営む法人であれば原価計算は難なく処理できますが、原価計算に馴染みのない卸売業、小売業、サービス業を営む法人にとっては、ハードルの高い作業となります。実務的には、卸売業、小売業、サービス業を営む法人が、自己の建設、製作又は製造によって資産を取得することは少なかったので大きな問題になっていませんでした。しかし、最近では、卸売業、小売業、サービス業を営む法人であっても、ソフトウエアを自ら製作するケースが増えてきています。ソフトウエアを自己製作する際も合理的と認められる範囲での原価計算によって取得価額の集計が必要となるので留意しなければなりません（自己の製作に係るソフトウエアの取得価額については⑶⑦参照）。

③　高価買入資産と低価買入資産

法人が不当に高価で買い入れた固定資産について、その買入価額のうち実質的に贈与をしたものと認められた金額がある場合には、買入価額から当該金額を控除した金額を取得価額とします（法基通7-3-1）。この場合において、実質的に贈与したと認められる金額については、会計上は資産計上していたとしても、法人税法上は寄附金又は給与と認定されることになります。寄附金と認定されると損金算入限

度額を超える金額が損金不算入となり、役員給与と認定されるとその金額が原則として損金不算入となります。

逆に、法人が不当に低価で買い入れた固定資産について、その買入価額のうち実質的に贈与を受けたものと認められた金額がある場合には、買入価額に当該金額を加算した金額を取得価額とします。実質的に贈与を受けたものと認められた金額は、受贈益として法人税法上も原則として益金に算入することになります。

なお、第三者から購入した資産については、購入者と販売者で利害関係が対立しているので、不当に高価で買い入れたり、不当に低価で買い入れたりすることは少ないと考えられます。一方で、同族関係者又はグループ企業との取引では、取引価額が適正か否かが問題となりやすいです。

〈取得価額の原則（法令 54 ①）〉

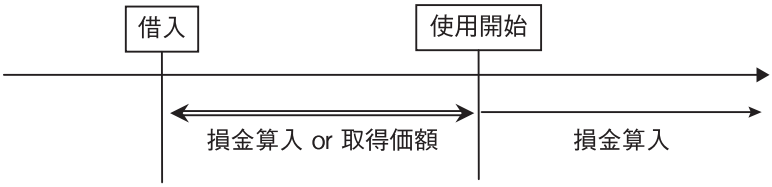
区　分	内　容
購入した場合	資産を購入した場合は、次に掲げる①から③の金額の合計額が取得価額となります。 ①　資産の本体価額 ②　資産購入の付随費用（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税、その他当該資産の購入のために要した費用。） ③　資産を事業の用に供するために直接要した費用の額
自己の建設、製作又は製造の場合	資産を自己により建設、製作又は製造した場合、次の金額の合計額となります。 ①　資産の建設等のために要した原材料費、労務費及び経費の額 ②　資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

(3)　取得価額に含めないことができる費用

①　借入金の利息

固定資産を取得するために借り入れた借入金の利子の額は、原則と

しては当該固定資産の取得価額に算入すべき付随費用とも考えられます。しかし、たとえ当該固定資産の使用開始前の期間に係るものであっても、これを当該固定資産の取得価額に算入しないことが認められています。つまり、資産計上するか、費用処理するかを法人が選択することができるのです。なお、借入金の利子の額を建設中の固定資産に係る建設仮勘定に含めて決算を確定させた場合には、その利子の額を固定資産の取得価額に算入する方法を選んだことになるので、翌期になって費用処理することは認められません（法基通 6-3-2）。



②　取得価額に含める必要がない付随費用

下記に掲げるような費用の額は、たとえ固定資産の取得に関連して支出するものであっても、これを固定資産の取得価額に算入しないことができます（法基通 7-3-3 の 2）。なお、取得価額に含める必要がないのであって、資産計上を否定するものではありません。

【法人税基本通達 7-3-3 の 2】（固定資産の取得価額に算入しないことができる費用の例示）

(1)　次に掲げるような租税公課等の額
　イ　不動産取得税又は自動車取得税
　ロ　特別土地保有税のうち土地の取得に対して課されるもの
　ハ　新増設に係る事業所税
　ニ　登録免許税その他登記又は登録のために要する費用
(2)　建物の建設等のために行った調査、測量、設計、基礎工事等でその

建設計画を変更したことにより不要となったものに係る費用の額
(3)　いったん締結した固定資産の取得に関する契約を解除して他の固定資産を取得することとした場合に支出する違約金の額

イ　租税公課等の額

上記通達(1)の租税公課等は、いずれも固定資産の取得に関連して納付するものなので、その取得価額に算入すべき費用と捉えることができます。しかし、これらの租税公課等は一種の事後費用であって、その性格も流通税的なものないしは第三者対抗要件を具備するための費用なので、必ずしも固定資産の取得価額そのものとはいいきれません。そこで、これらの租税公課等を取得価額に算入するかどうかは法人の判断に任せられています。

ロ　不要となったものに係る費用の額

同一建物の建設に係る設計を行い、それに修正を加えながら最終的な設計が確定したような場合には、その全体の設計費用がその建物の取得に要した費用として、建物の取得価額を構成します。しかし、建設計画を変更したことにより不要となった部分に係る費用については、これを計画変更後の建物の取得価額に含めることは強制されません。したがって、不要となった部分に係る費用は、取得価額に含めない処理を行うケースが多いと思います。

実務的には、特定の付随費用の全部が不要となったのであればわかりやすいのですが、一部は不要となったが、残りは流用しているようなケースでは、資産計上すべき部分と経費として費用処理する部分の区分が容易ではありません。特定の付随費用を区分する必要が生じた場合には、どのような根拠で区分したのかがわかる資料を残すようにすべきでしょう。