

# 修繕費 か 資本的支出 か 固定資産を修理等 したときの 会計処理のポイント

## 修繕費の定義と その範囲

「修繕費」とは、固定資産の修理や改良などのために支出した費用のうち、その資産を維持管理す

固定資産の修理等をしたとき、修繕費であれば一時に損金算入できますが、資本的支出になると何年かにわたって減価償却しなければなりません。税務調査でも見解の相違が生じやすい修繕費と資本的支出について、判定のポイントを解説します。

税理士法人メディア・エス  
税理士

田中 康雄

これらの工事代金は比較的高額なものとなりますが、あくまでも建物を維持するための支出として修繕費に該当します。

また、機械や設備などの故障や経年劣化に伴う部品交換についても、これが単なる取替えの範囲内であれば修繕費となります。場合によっては、交換に際し、高所作業や特殊な技術が必要になることも考えられますが、こうした費用も含めて原状回復のための修繕費として取り扱うことができるでしょう。

ただし、補修や交換等の必要がないものに対する支出は修繕費にはなりません。

また、修繕費とは少し性格が異なりますが、古いものから新しいものに資産を買い換えるときに生じる撤去費用についても、その取扱いに迷うケースがあります。

撤去費用は新たな資産を取得するための付随費用との見方もあるかもしれませんが、あくまでも既存資産を除却するための費用と捉え、取替工事等の見積書や請求書等のなかでこれが明確に区分されているならば、一時にこれを損金算入することができると考えられます。

## 資本的支出の定義と その範囲

「資本的支出」とは、修繕費と同じく、固定資産の修理や改良などのための支出をいいますが、なかでもその資産の使用可能期間を延長させ、またはその資産の価額を増加させる支出をいいます。つまり、その支出によってその資産の価値を高め、または耐久性を増加させる効果を及ぼすようなものとなります。

なお、資本的支出に該当するかどうかは、支出した金額の多寡で判断されるのではなく、単にその固定資産の耐用年数が経過していることをもって決定されるわけでもありません。

資本的支出の具体的な例としては、図表1のとおり、法人税基本通達7-8-1に記されていますが、これを参考にして修繕費と資本的支出とを明確に区分することは困難です。結局、修繕費なのか資本的支出なのかは、あくまでもその実質によって判定されるべきということになります。1つの目安として、その支出によってその資産に形状的な影響を及ぼしたか

図表1 資本的支出の例示  
(法人税基本通達7-8-1)

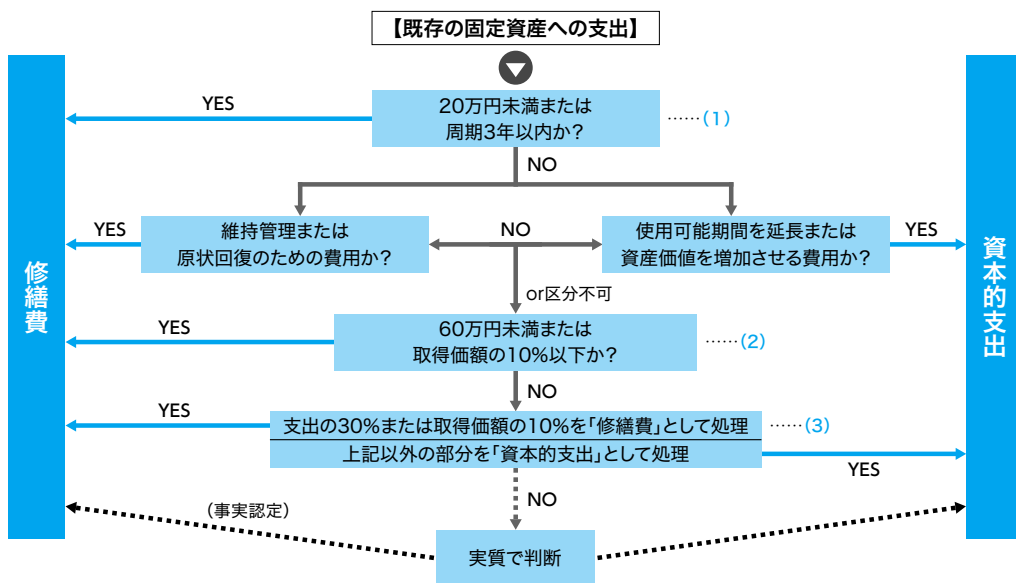
① 建物の避難階段の取付等物理的に付加した部分に係る費用の額
② 用途変更のための模様替え等改造又は改装に直接要した費用の額
③ 機械の部分品を特に品質又は性能の高いものに取り替えた場合のその取替えに要した費用の額のうち通常の取替えの場合にその取替えに要すると認められる費用の額を超える部分の金額
(注)建物の増築、構築物の拡張、延長等は建物等の取得に当たると認められる費用の額を超える部分の金額

これまで見てきたとおり、長期にわたり使用されてきた固定資産に対して投じられた費用が修繕費なのか、あるいは資本的支出なのか、それを区分するための決定的な判定基準はありません。そのため、これらは税務調査のなかでも納税者と税務署との間で見解の相違が生じやすく、争点になることが多い論点といえます。

## 形式的な基準による判定

どうか、あるいは機能的な向上が明らかに認められたかどうかで判断することになるでしょう。

図表2 修繕費と資本的支出の判定フローチャート



こうした背景から、修繕費と資本的支出の一定の形式的な線引きとして、次の(1)から(3)の基準によって判断することが認められています。なお、その判断に当たって

は、(1)の取扱いを優先的に、(2)↓(3)の順に判定していくこととなりますが(図表2)、いずれを採用したとしても、資本的支出ではないと判定した場合には、会計処理

として損金経理しておく必要があります。また、おおむね3年以内の周期で、修理や改良等をほぼ同程度の内容や金額で実施している場合についても、これを形式的に修繕費として一時に損金算入す

ます。 (1) 少額または周期の短い費用 修理や改良などのために要した費用が20万円未満の場合には、たとえその支出が資本的支出の性格を有していたとしても、形式的にこれを修繕費として一時に損金算入することができます。

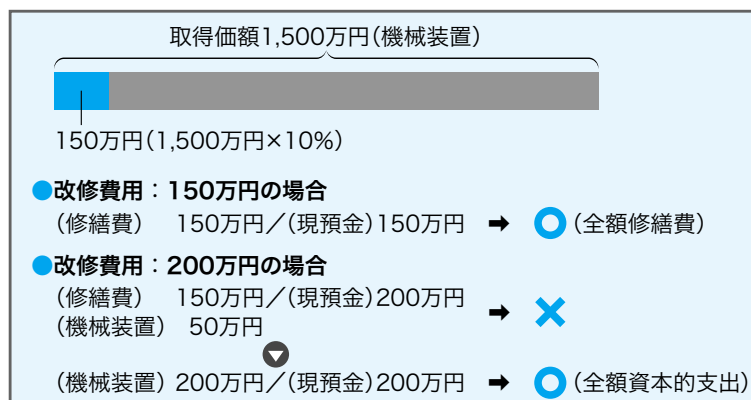
また、おおむね3年以内の周期で、修理や改良等をほぼ同程度の内容や金額で実施している場合についても、これを形式的に修繕費として一時に損金算入す

ることができます。ただし、この場合は、修理記録などその修繕や取替等の周期期間がわかる資料を整備しておきます。税務調査等のなかでこれらを提示できれば、損金算入を否認される可能性は低くなるといえるでしょう。 (2) 形式基準による判定 修理や改良などのために支出した費用が、修繕費なのか資本的支出なのかの「区分が明らかでない金額」があるとき、その支出した金額が60万円未満の場合、またはその固定資産の前期末の取得価額のおおむね10%相当額以下である場合には、これを修繕費とすることができます。

(1)では、その支出が明らかに資本的支出であっても、金額基準またはその修理実績等を根拠として、形式的にこれを修繕費とすることができましたが、(2)はその支出がそもそも修繕費か資本的支出かの区分が明らかでない場合に限り、簡便的に金額基準で判定することを認めるといえるものです。つまり、支出した金額が60万円未満あるいはその資産の前期末の取得価額の10%相当額以下であることをもって、即座にこれを修繕費として判定することはできません。

また、(2)は、その支出が明らかに資本的支出であっても、金額基準またはその修理実績等を根拠として、形式的にこれを修繕費とすることができましたが、(2)はその支出がそもそも修繕費か資本的支出かの区分が明らかでない場合に限り、簡便的に金額基準で判定することを認めるといえるものです。つまり、支出した金額が60万円未満あるいはその資産の前期末の取得価額の10%相当額以下であることをもって、即座にこれを修繕費として判定することはできません。

図表3 形式基準による判定の場合の会計処理の可否



しかし、実務的な観点からは、その支出がここで定める金額基準の範囲内で、かつ、図表1に掲げるような明らかに資本的支出に該当するものでなければ、これを修繕費として、一時に損金算入することが認められてもよいのではないかと考えられます。

なお、注意が必要なのは、支出した金額が60万円以上あるいはその資産の前期末の取得価額の10%相当額を超える場合において、そ

の範囲内の部分については修繕費として取り扱い、これを超える部分だけを資本的支出として取り扱うといった処理は認められないこととす(図表3)。

### (3) 割合による区分の特例

(2)と同様に、修理や改良などのために支出した費用が、修繕費なのか資本的支出なのかの区分が明らかでない金額がある場合のうち、その金額の30%相当額とその資産の前期末における取得価額の10%相当額のいずれか少ない金額を修繕費とし、その残額に対しては資本的支出としてこれを継続的に経理している場合には、その処理を認めるとしています。

(2)でも前提となっている、修繕費と資本的支出の区分が明らかでない場合とは、たとえば、多くのパーツから形成されている機械等の改修に当たり、寿命の短い部品交換(修繕費)と動力の中心部分の取替更新(資本的支出)とが混在し、これを合理的に区分することができないようなケースが考えられます。しかし、その後の工事等で同じように修繕費と資本的支出とが混在するものがあつた場合に、見積書等によってこれらを修繕費と資本的支出とに明確に区

分することができるようになつているのであれば、この特例を適用する必要はなく、これによって継続性が中断されることもないといえます。

また、修繕費と資本的支出の区分が明らかでない場合で、支出した金額が60万円未満あるいはその資産の取得価額の10%以下である場合には(2)が優先されることになりませんが、この場合も継続性が中断されることはないでしょう。

## 被災した資産に対する形式基準の特例

近年、自然災害が各地で頻発し、会社の資産が被災するケースも少なくありません。災害等によつて資産が被害を受けた場合には、損傷部分の原状回復だけではなく、その資産の重要な構造部分にまで改修工事が及ぶこともあります。平時であれば、後者の工事は使用可能期間の延長、または価値の増加として資本的支出に該当することになるでしょう。

しかし、被災した資産の原状を回復するために支出される費用は、あくまでも原状への復旧を第一の目的としているため、災害の

場合には図表4のように資本的支出と修繕費の区分を例外的に取り扱い、損金部分をなるべく多くする配慮が講じられています。

特に災害時の復旧工事等のための費用は、どの部分が修繕費でどの部分が資本的支出なのかを判断とせず、また、被災した資産を修繕・補強することによつて二次災害を防止する観点から、特に図表4②では、より寛大な措置になっているといえるでしょう。

さらに、復旧工事では、回復のための工事と同時に、より強固な防災対策を施すケースも考えられるため、図表4③のように、原状回復のための費用と資本的支出が混在し、これを合理的に区分できないような場合には、前出の(3)と同様に、簡便的に割合による区分処理が認められています。

なお、災害時における支出は臨時的なものとなるため、会計処理の継続性は求められていません。

## ホームページ等のリニューアル費用の区分

自社のホームページや販売管理システムなどの改修等に係る支出についても、有形の固定資産の取



**図表4 災害の場合の区分の特例  
(法人税基本通達7-8-6)**

- ① 被災資産につきその原状を回復するために支出した費用は、修繕費に該当する。
- ② 被災資産の被災前の効用を維持するために行う補強工事、排水又は土砂崩れの防止等のために支出した費用について、法人が、修繕費とする経理をしているときは、これを認める。
- ③ 被災資産について支出した費用(上記①又は②に該当する費用を除く。)の額のうち資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでないものがある場合において、法人が、その金額の30%相当額を修繕費とし、残額を資本的支出とする経理をしているときは、これを認める。

扱いと同じように、通常の維持管理や原状回復のための費用は修繕費に該当し、利用可能期間の延長や価額を増加させる部分は資本的支出に該当することになります。

たとえば、機能修正やプログラム更新等は、現状の効用の維持管理として修繕費に該当し、消費税率の改正に対応するためのプログラムの修正費用も、特段新たな機能が追加されるわけではないため、修繕費の範囲内として取り扱うことができるとされています。

一方で、既存のホームページに

受注システムを構築するなど、新たな機能が付加される場合はもちろんのこと、バージョンアップなどの機能の向上等についても、形式的な基準の範囲を超えるものは資本的支出に該当するケースが多いといえるでしょう。

## 税務調査に備えた対応

実際には資本的支出に属する支出を修繕費と判断して経理処理をし、これが税務調査等によって覆された場合には、償却超過として修正申告書の提出が求められることになるでしょう。

しかし、これまで見てきたとおり、既存の固定資産に対して投じられた費用が修繕費なのか資本的支出なのかの判断基準は、形式的な基準に従わなければ明確に示されていないため、法人側の処理と税務署側の主張とが食い違うことは珍しいことではありません。

税務調査では、修繕費の総勘定元帳を確認しながら、特に支出の金額が大きいものについては請求書と突き合わせ、損金処理に疑義が生じた場合には、その工事内容について質問を受けることになり

ます。

たとえば、駐車場などの敷地の一部の凹みを補修するための工事は通常、修繕費となりますが、全体をアスファルトで舗装するような場合には資本的支出に該当するため、調査のなかでは、その工事が修繕費の範囲内に収まるものなのかどうかの確認作業が、インタビューを通じて進められます。

また、同じように工場内への断熱材の新たな敷き込みや全面貼り替えは資本的支出となりますが、部分的な補修は修繕費となります。このとき、見積書や請求書の工事内容が「断熱材改修工事一式」などの記載になっている場合には、そこからは修繕費なのか資本的支出なのかを判断することができます。

そのため、工事を請け負う業者には、なるべく詳細な内容の見積書等を依頼し、これを徴取しておくことが大切です。そして、何よりも工事に関するビフォー・アフターの写真は、修繕費として判断した証拠書類としては有効的なものになるといえるでしょう。

また、工作機械や走行クレーンなど特殊な資産に対する修繕工事等の工事代金は高額になりやす

く、たとえ工事内容が詳細に記載された請求書等や工事風景の写真があったとしても、調査官は自身が納得するまで追及し続ける傾向があります。実地調査を終えた後も、各業者に対して反面調査を行ない、工事内容の聞き取りを実施するケースも少なくありません。

いずれにしても、税務調査への対抗措置の足がかりとしては、請求書だけではなく、詳細な見積書や工事時の写真など、事実認定のための書類を整備しておくことが重要です。

＊ ＊ ＊

修繕費と資本的支出の区分は、税務調査において争点となることが少なくありません。しかし、調査官もこれを判断するための決定的な材料を持ち合わせているわけではないのです。

迷ったときには「資本的支出」として経理処理しておけば税務上の問題になることはないだろう、といった消極的な選択をするのではなく、事実認定のための書類を整備しておくとともに、会計処理に関する社内的な統一ルールを策定しておくことも、税務調査に対する備えの1つとして効果的だといえるでしょう。

たなか やすお 税理士法人メディア・エス社員税理士。1997年慶應義塾大学商学部卒業。法人税、消費税を専門とし、上場企業から中小企業までの税務業務を担当。資産税関連も含め税務専門誌にも多数執筆。