

第

3

章

資本的支出の取扱い

資本的支出、修繕費とは

- ▶ 固定資産の修理・改良は、資本的支出として減価償却を通じて費用化する場合と、修繕費として扱う場合がある
- ▶ 資本的支出には、使用可能期間を延長させる性質をもつ支出と、価値を高める性質をもつ支出の2種類がある

資本的支出と修繕費の定義

所有している固定資産について、修理や改良を行なった場合には、資本的支出として資産計上と、修繕費として経費処理という2通りの処理があり、基本的には次のように定義されます。

【修繕費】

通常の維持管理か、毀損した固定資産の原状回復をするための費用

【資本的支出】

その固定資産の価値を高めたり、その耐久性を増すような支出

資本的支出として資産計上されると、減価償却を経て、損金の額に算入されることになります。資本的支出とされる金額は、次の2つの金額のうち、いずれか多い金額とされます。

① 使用可能期間を延長させる部分に対応する金額

その支出によって、通常の管理や修理をすると仮定した場合に予測される使用可能期間に比べて、資産の使用可能期間を延長させる部分に対応する金額です。この金額は次のように計算されます。

資本的支出の金額

$$= \text{支出金額} \times \frac{\left(\frac{\text{支出後の耐用年数}}{\text{支出しなかったと仮定した場合の残存耐用年数}} \right)}{\text{支出後の耐用年数}}$$

② 価値を増加させる部分に対応する金額

その支出によって、通常の管理や修理をすると仮定した場合に予測される価値に比べて、資産の

価値を増加させる部分に対応する金額です。この金額は次のように計算されます。

$$\text{資本的支出の金額} = \text{支出後のその資産の価額} - \text{通常の管理や修理をしていた場合のその資産の価額}$$

資本的支出と修繕費の例示

次の例示に該当する場合には、それぞれ資本的支出と修繕費に該当することが、法人税基本通達に定められています。

● 資本的支出の例示

- 建物の避難階段の取付けなど、物理的に付加した部分の金額
 - 用途変更のための模様替えなど、改造・改装に直接要した費用の額
 - 機械の部分品を特に品質や性能の高いものに取り替えた場合のその取替えの金額のうち、通常の取替えの金額を超える部分の金額
- なお、建物の増築、構築物の拡張は、建物等の取得に該当します。

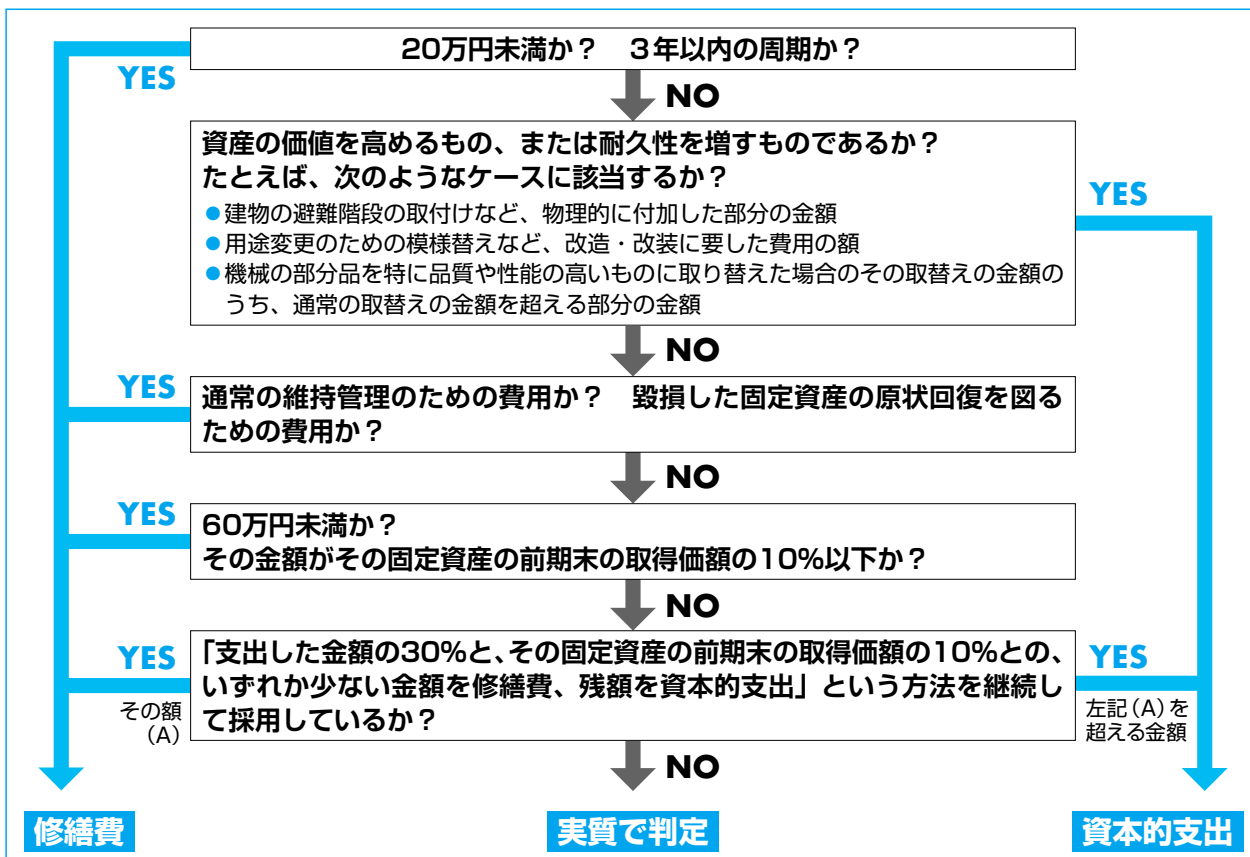
● 修繕費の例示

- 建物の移えい・解体移築をした場合の、その移えい・移築に要した費用の額
- 機械・装置の移設に要した費用の額（ただし、集中生産のための移設を除く）
- 地盤沈下した土地を沈下前の状態に回復するための地盛り費用の額
- 建物、機械・装置等が地盤沈下により海水等の被害を受けることになったために行なう床上げ、地上げ、移設費用の額
- 土地の水はけを良くするための砂利、碎石等の敷設に要した費用の額

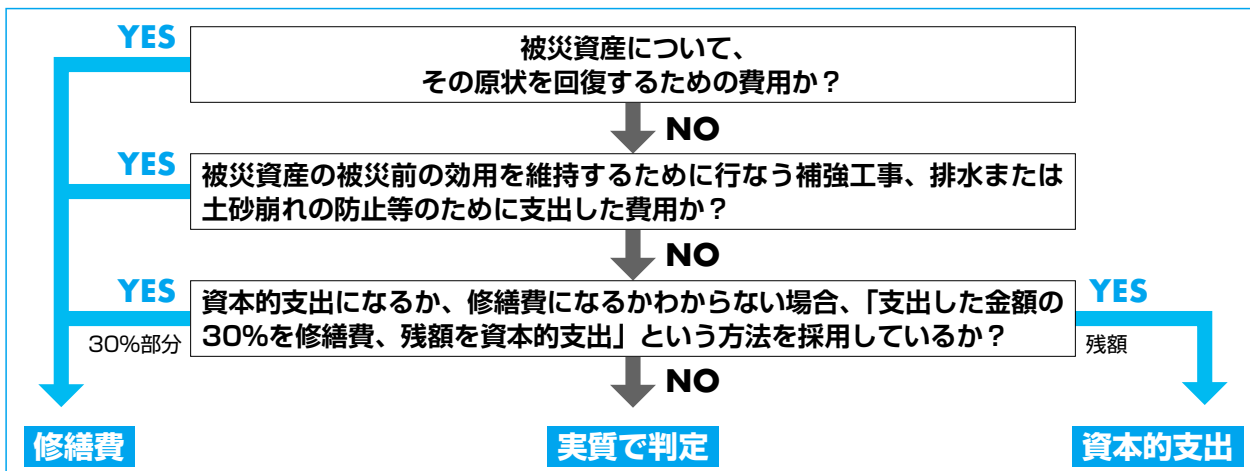
資本的支出と修繕費の判定

- ▶ 現に所有する減価償却資産に対して何らかの支出をした場合に、それが資本的支出となるか修繕費となるかの判断について、下掲のフローチャートに従って選択することが認められている
- ▶ 災害により被害を受けた場合には、特別な取扱いが用意されている

資本的支出と修繕費の判定フローチャート



災害の場合の取扱いフローチャート



資本的支出をした場合の減価償却

- ▶ 資本的支出をした場合、原則的な取扱いとしては、新たに減価償却資産を取得したものとされる
- ▶ その場合、資産の種類と耐用年数は、既存の減価償却資産と同じものとなる
- ▶ 既存の減価償却資産は、資本的支出の後も現に採用している償却方法で償却する

資本的支出と修繕費の判定において、資本的支出と判定された場合に、その資本的支出部分をどのように減価償却していくのか説明します。

原則的な取扱いとしては、その資本的支出は減価償却資産を新たに取得したものとされます。そして、資産の種類と耐用年数は、既存の減価償却資産と同じものとなります。

また、既存の減価償却資産本体については、この資本的支出の後でも、現に採用している償却方法によって償却をしていきます。

資本的支出の処理の具体例

ここでは、3月決算法人が、X0年4月に取得した機械（取得価額500万円、耐用年数7年、定率法、償却率0.286）に対して、X1年5月に、200万円の資本的支出を行なったケースを考えてみましょう。

このとき、まずX0年度の償却限度額は、

$$5,000,000円 \times 0.286 = 1,430,000円$$

となります。X1年3月末現在の帳簿価額は、

$$5,000,000円 - 1,430,000円 = 3,570,000円$$

と求められます。

この機械に対して、X1年5月に資本的支出を行ないました。

この場合、既存の減価償却資産と同じ種類・耐用年数の資産を取得したものとされます。つまり、この資本的支出部分は、耐用年数7年の機械を新たに取得したことになります。

したがって、X1年度の資本的支出部分の償却限度額は、次のように求められます。

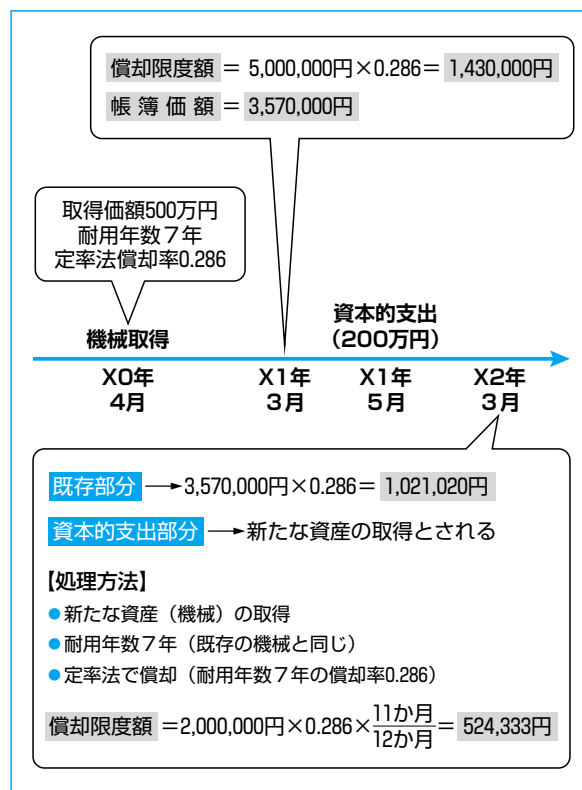
$$2,000,000円 \times 0.286 \times \frac{11か月}{12か月} = 524,333円$$

もちろん、この償却限度額が「調整前償却額 ≥ 償却保証額」であることを確認しますが、ここでは資本的支出部分の説明に焦点を当てるため、その確認は割愛します。

なお、既存部分の償却限度額は、今までどおりの方法で計算されるので、次のようになります。

$$3,570,000円 (X1年3月末時点の帳簿価額) \times 0.286 \\ (\text{定率法償却率}) = 1,021,020円$$

具体例のまとめ

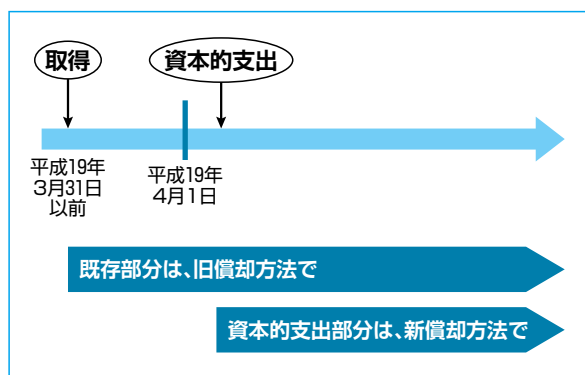


平成19年3月以前取得の資産の特例

- ▶平成19年3月31日以前取得の資産に資本的支出を行なった場合、原則的には新たに資産を取得したものとされる
- ▶平成19年4月1日以後に資本的支出とされる修理や改良を行なった場合、既存部分に合算して減価償却ができる特例がある

平成19年3月31日以前に取得した既存の減価償却資産に対して資本的支出を行なった場合には、前ページで説明したように、新たな資産を取得したものとされるのが原則です。

原則的な処理



たとえば、旧定額法を採用している建物に資本的支出を行なった場合、資本的支出部分は新たな資産を取得したものとされるので、定額法で償却します。

特例処理

上記の原則的な処理に対して、特例が設けられています。

この特例は、平成19年3月31日以前に取得した既存の減価償却資産に対して資本的支出を行なった場合に、資本的支出部分を既存部分に合算する方法を採用できるというものです。

まず、前提として、平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産について適用している償却方法は、旧定額法、旧定率法等になります。

この特例を採用すると、既存の減価償却資産の種類、耐用年数、償却方法に基づいて、既存部分と資本的支出部分を合わせた全体に対して、既存

部分と資本的支出部分の合計額の5%になるまで償却を続けていきます。

5%に達したら、その翌事業年度以降、5年間で均等償却を行なうことになります。

合算処理する場合の注意点

特例を採用して、既存部分と資本的支出部分を合算して減価償却を行なう場合に、注意しなければならないことを挙げておきましょう。

【注意点1】

資本的支出部分を合算する場合には、資本的支出をした事業年度において、合算して減価償却をしなければなりません。

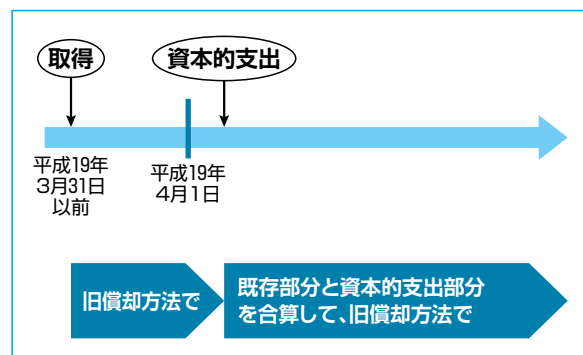
資本的支出をした事業年度に原則どおりの減価償却をすると、その後は合算できなくなります。

【注意点2】

いったん資本的支出部分を既存部分に合算して償却を行なった場合、その後の事業年度において、その資本的支出部分を新たな資産の取得に変更することはできません。

つまり、資本的支出部分を分離して、新しい償却方法（定率法、定額法等）を使って処理することはできないということです。

特例処理



既存の減価償却資産(定率法)の特例

- ▶平成24年4月1日以後に取得した減価償却資産(定率法を採用)に対して資本的支出を行なった場合、原則的な取扱いは、既存資産とは別に償却していく
- ▶特例は、資本的支出をした翌事業年度の開始の時に、合算して、新たに1つの減価償却資産を取得したものとして、定率法により減価償却ができる

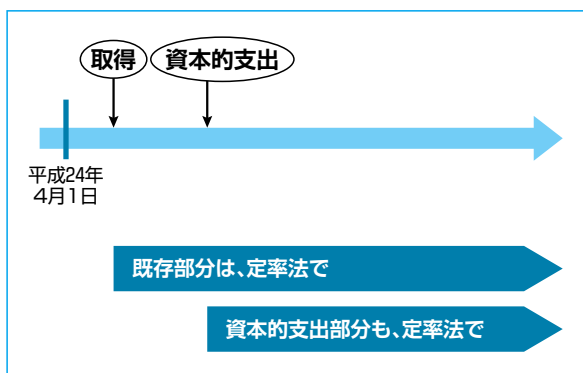
ここでは、平成24年4月1日以後に取得した、定率法を採用している減価償却資産(旧減価償却資産)に対して、翌事業年度以降に資本的支出を行なった場合を想定して説明します。

この資本的支出で取得した資産を「追加償却資産」といいます。

原則的な処理

平成24年4月1日以後に取得した減価償却資産(定率法を採用)に対して資本的支出を行なった場合、原則的な取扱いは、資本的支出部分は新たな資産を取得したものとして、旧減価償却資産とは別に償却していく方法です。

■ 原則的な処理



特例処理

上記の原則的な処理に対して、特例が設けられています。

この特例は、資本的支出をした翌事業年度の開始の時に、既存部分と資本的支出部分を合算し、新たに1つの減価償却資産を取得したものとして、定率法により償却ができるというものです。

この場合の取得価額は、それぞれの帳簿価額の

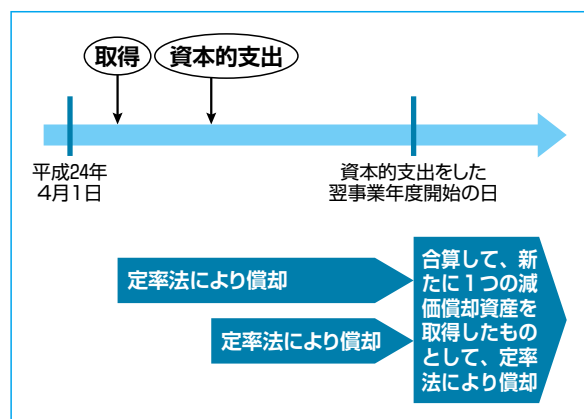
合計額となります。

この特例をより厳密に定義・説明すると、次のようになります。

- 旧減価償却資産と追加償却資産について、共に定率法を採用している場合に、
- 資本的支出を行なった事業年度の翌事業年度の開始の時に、
- 旧減価償却資産と追加償却資産の、それぞれの帳簿価額の合計額を取得価額として、
- 新たに1つの減価償却資産を取得したものとして、

この特例を適用する場合には、資本的支出を行なった事業年度の翌事業年度開始の日を取得日として、旧減価償却資産の種類・耐用年数に基づいて償却をしていくことになります。

■ 特例処理



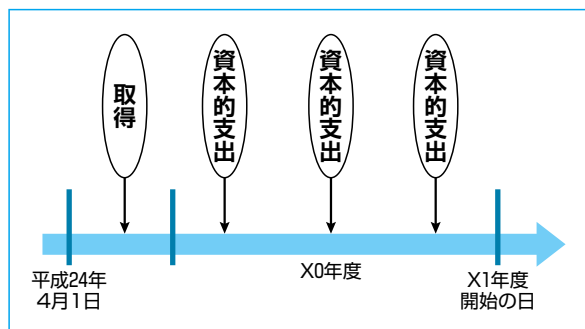
なお、旧減価償却資産と追加償却資産を合算し、1つの減価償却資産として償却を行なった場合には、その翌事業年度以降において、再度、別個に償却することはできません。

複数回の資本的支出の特例

- ▶ 既存資産の帳簿価額と、複数の資本的支出の帳簿価額の合計額を取得価額として、新たに1つの資産を取得したものとして行うことができる
- ▶ 資産の組合せは自由だが、いったん採用した組合せで償却費の計上を行なった場合には、翌事業年度以降において組合せを変更することはできない

ここでは、平成24年4月1日以後に取得した既存の減価償却資産に対して、資産を取得した翌事業年度以降の同一事業年度内に、複数回の資本的支出を行なった場合を想定して説明します。

■ 複数回の資本的支出の例



原則的な処理

平成24年4月1日以後に取得した減価償却資産に対して複数回の資本的支出を行なった場合、原則的な取扱いとは、それぞれの資本的支出部分を新たな資産の取得として、既存資産とは別に償却していく方法です。

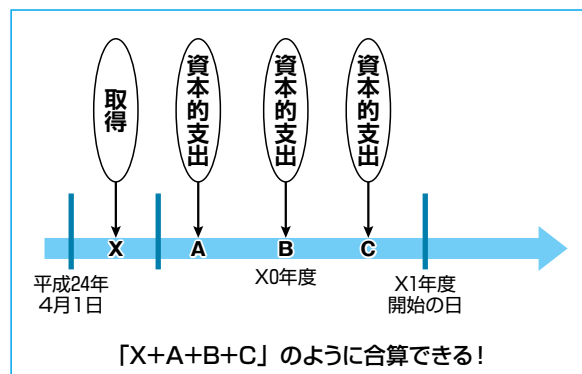
特例処理

この特例では、資本的支出を行なった事業年度の翌事業年度開始の時に、既存資産の帳簿価額と、種類・耐用年数の同じ資本的支出の帳簿価額の合計額を取得価額として、新たに1つの減価償却資産を取得したものとして行うことができます。既存資産と複数の資本的支出は、自由に組み合わせることができます。

ただし、いずれの資産も定率法を採用していて、かつ、前ページの特例の適用を受けないことが前提となります。

下の図でいうと、平成24年4月1日以後に取得した減価償却資産Xに対して、その翌事業年度以降の同一事業年度内（X0年度）において、資本的支出をA、B、Cと行なった場合には、X1年度開始の時に、「 $X + A + B + C$ 」の帳簿価額の合計額を取得価額とする、1つの資産を新たに取得したものとして行うことができます。

■ 特例処理



資産の組合せは自由

既存資産Xに合算する資本的支出の組合せは、「 $X + A + B + C$ 」に限られません。

上図でいえば、「 $X + A$ 」「 $X + A + B$ 」といった組合せも選択することが可能です。

さらに、Xはそのまま、資本的支出同士の組合せである「 $A + B$ 」「 $B + C$ 」といった組合せも選択することができます。

ただし、組合せを選択することができるのは、翌事業年度の開始の時だけです。

いったん合算した組合せでその事業年度の償却費の計上を行なった場合には、その翌事業年度以降において、他の合算の組合せに変更することはできません。

平成19年4月～24年3月取得の資産

- ▶平成24年3月31日以前に取得した250%定率法が適用される資産に、平成24年4月1日以後に資本的支出を行なった場合は、既存部分は250%定率法、資本的支出部分は200%定率法となる
- ▶償却率が異なる場合は、1つの減価償却資産とする特例は適用できない

平成19年4月1日～24年3月31日の間に取得した減価償却資産について適用される償却方法は、旧定額法・旧定率法等ではなく、定額法・定率法等です。

そのうちの定率法は、250%定率法となります（平成24年4月1日以後は200%定率法）。

250%定率法、200%定率法で償却

250%定率法の適用を受けている平成24年3月31日以前に取得した減価償却資産に対して、平成24年4月1日以後に資本的支出を行なった場合を取り上げてみます。

既存の減価償却資産に対して資本的支出を行なった場合には、種類・耐用年数の同じ減価償却資産を新たに取得したものとするというのが原則的な取扱いです。

平成24年4月1日以後に減価償却資産を取得した場合には、定率法は200%定率法となります。したがって、資本的支出を行なって、新たに取得したものとされる場合にも、200%定率法の適用となります。

つまり、既存部分については250%定率法、資

本的支出部分は200%定率法によって償却をすることになります。

特例が適用できる場合

平成24年4月1日以後に取得した減価償却資産に対して、平成24年4月1日以後に資本的支出を行なった場合は、共に200%定率法の適用となります。この場合には、償却率が同じになるため、前ページで説明したような特例を使うことができます。

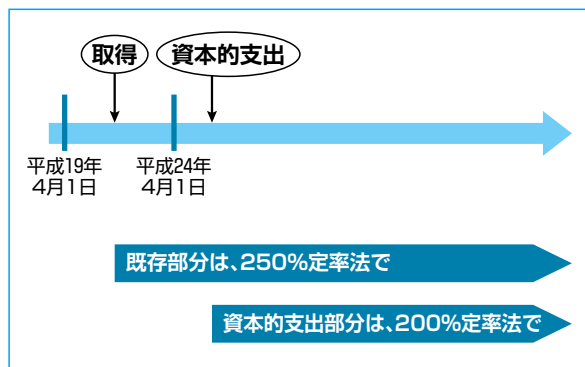
すなわち、資本的支出を行なった事業年度の翌事業年度開始の時ににおいて、旧減価償却資産と追加償却資産部分の帳簿価額の合計額を取得価額とする、1つの減価償却資産を新たに取得したものとすることができます。

特例が適用できない場合

平成19年4月1日～24年3月31日に取得した資産に、平成24年4月1日以後に資本的支出を行なった場合には、既存部分は250%定率法、資本的支出部分は200%定率法により償却をすることになります。つまり、異なる償却率を使わなければなりません。

このような場合には、既存部分と資本的支出部分を合算して1つの減価償却資産とする特例は適用することができません。

平成19年4月～24年3月取得の資産に対し、平成24年4月以降に資本的支出をした場合



償却率が異なる場合は特例が適用できない

