

経営者が最低限知っておきたい！

資本的支出と修繕費の税務

はじめに

税務調査で必ず問題となる項目の一つに、資本的支出と修繕費があります。修繕費は、固定資産の維持管理やメンテナンスのためのコストであるところ、事業を行う上では必ず発生するものですから法人の経費になります。しかし、一見して修繕費に当たるような費用であっても、それが固定資産の使用可能期間を延長させるものや、固定資産の価値を増加させるものであれば、資本的支出に当たると税務署から指導される可能性があります。

資本的支出に該当すると、修繕費とは異なり、支出時に一括して経費とすることは認められません。このため、税務署の調査官は修繕費について非常に細かく検討します。困ったことに、資本的支出と修繕費の区分は明確ではないこともあって、税務署から問題視された場合には反論が難しく、税務調査では調査官のいいようにやりくめられることが通例となっています。

本テキストは、資本的支出と修繕費の区分について、できる限り簡単にまとめたものです。この区分は専門家でも判断が難しいグレーゾーンですが、押さえておくべき最低限の基準が設けられています。この最低限の基準を基に調査官と粘り強く交渉する以外に、資本的支出と修繕費の税務調査対策はありませんから、税務調査に臨む経営者であれば、この基準は必ず押さえておかなければならないところです。

本テキストが、皆様のビジネスにとってわずかなりともお役に立つのであれば、これに勝る喜びはありません。

目次

- I 資本的支出と修繕費の区分
- II その他の注意点

<注意点>

本小冊子は、平成27年4月1日現在の法令等に基づいて作成されております。今後の税制改正等により、本小冊子の内容等の全部または一部につき、変更があり得ますので、ご注意ください。

I 資本的支出と修繕費の区分

【Q1】 <資本的支出と修繕費の区分>

税務調査では資本的支出と修繕費の区分が問題になるといわれていますが、資本的支出と修繕費は具体的にどう違うのでしょうか。

【A1】 <メンテナンスコストなどが修繕費、価値増加するような費用が資本的支出>

一般に、修繕費は点検・管理・清掃などの維持コストや、固定資産が故障した場合に必要なメンテナンスコストをいい、資本的支出は固定資産の使用可能年数を延長させたり、資産価値をアップさせたりする支出をいいます。

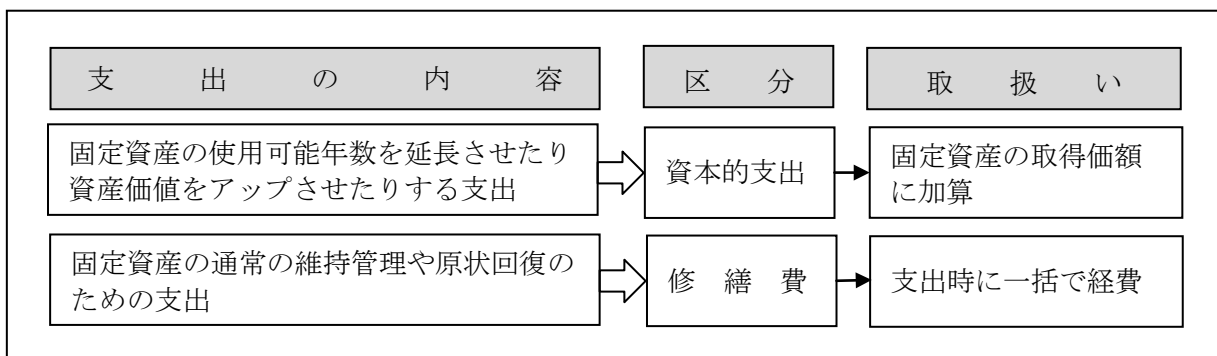
修繕費の場合、支出時点で全額が経費になりますが、資本的支出は経費にならず、固定資産の取得価額に加算されます。

【解説】

機械などの固定資産を使用する場合、点検・管理・清掃などの維持コストや、故障した場合に必要なメンテナンスコストがかかります。このような固定資産の使用に伴って必然的に発生する維持コストやメンテナンスコストを一般的には修繕費といいます。修繕費は、固定資産の使用に伴って必然的に発生する経費ですから、法人税においてもその支出時点で、当然に経費となります。

一方で、資本的支出とは、固定資産の使用可能年数を延長させたり、資産価値をアップさせたりする支出をいいます。例えば、建物に避難階段を新しく取り付けるような場合、建物の価値がアップすることは間違いありません。このような費用は資本的支出に該当します。資本的支出は固定資産の価値をアップさせる費用であるところ、新しい固定資産を購入したことと同様である、という考え方から、支出時点では経費とならず、固定資産の取得価額に加算する、という取扱いになっています（図1参照）。

（図1）資本的支出と修繕費の違い



修繕費になると一括で経費になり、資本的支出になると一括では経費にならないという大きな違いがありますので、正しい処理がなされているか、税務調査では必ずチェックされます。困ったことに、修繕費も資本的支出も固定資産に関する修理や改良などのために必要になる支出ですから、その区分はグレーゾーンで非常に判断が難しいのです。このため、税務調査では往々にしてトラブルになっています。

【Q2】

＜修繕費の具体的範囲＞

維持コストやメンテナンスコストが修繕費となるということですが、もう少し具体的に教えてください。

【A2】

＜機械装置の移設に要した費用などが該当する＞

固定資産の通常の維持管理費用や、災害などに対する原状回復費用などが修繕費に該当するとされ、一例を挙げると機械装置の移設に要した費用などが該当します。

【解説】

維持コストやメンテナンスコストを意味する修繕費は、固定資産の通常の維持管理費用や、災害などに対する原状回復費用などをいいます。一例として、(図2)のような費用が修繕費に該当するとされています。

(図2) 修繕費の具体例

建物の移えい又は解体移築に要した費用(※1)
機械装置の移設に要した費用(※2)
地盤沈下した土地を沈下前の状態に回復するために行う地盛りに要した費用
建物、機械装置などが地盤沈下により海水などの侵害を受けることとなったために行う床上げ、地上げ又は移設に要した費用
現に使用している土地の水はけを良くするなどのために行う砂利、碎石などの敷設に要した費用及び砂利道又は砂利路面に砂利、碎石などを補充するために要した費用
災害により被害を受けた固定資産の原状を回復するために支出した費用

(※1) 一定のものを除きます。

(※2) 一定のものを除きます。

【Q3】

＜資本的支出の具体的範囲＞

固定資産の使用可能年数を延長させたり、資産価値をアップさせたりする支出が資本的支出に該当するということですが、もう少し具体的に教えてください。

【A 3】**＜用途変更のための模様替えの費用などが該当する＞**

固定資産の使用可能年数を延長させたり、資産価値をアップさせたりする支出が資本的支出に該当するとされ、一例を挙げると用途変更のための模様替えの費用などが該当します。

【解説】

固定資産の使用可能年数を延長させたり、資産価値をアップさせたりする支出が資本的支出に該当するとされていますが、具体例として（図3）のような費用が挙げられています。

（図3）資本的支出の具体例

建物の避難階段の取付けなど、物理的に付加した部分に係る費用
用途変更のための模様替えなど、改造又は改装に直接要した費用
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取替費用うち、通常取替えに要する費用の額を超える部分の金額

上記に該当する費用のように、固定資産に新しく何かを取り付ける費用や、他の用途にも使えるように用途変更した費用、そして明らかに高性能となる場合の費用は原則として資本的支出とされます。

【Q 4】**＜簡便的な処理の有無＞**

修繕費や資本的支出の具体例を見ても、その区分がよく分かりません。もっと簡単に判断する基準はありませんか。

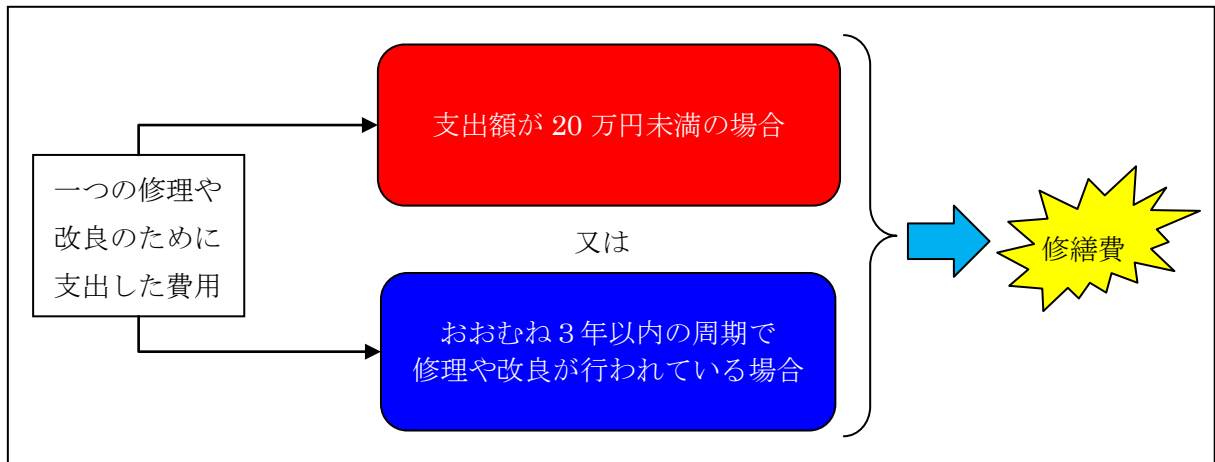
【A 4】**＜少額又は周期の短い費用の特例＞**

一つの修理や改良のために支出した費用が、①20万円未満である場合または②おおむね3年以内の周期で行われる修理や改良のために支出したものである場合には、内容を検討することなく、修繕費として一括で経費とすることができます。

【解説】

資本的支出と修繕費の区分については、上記のとおり具体例が示されていますが、実務において個別に判断すると非常に難しいです。このため、一つの修理や改良のために支出した費用が、下記（図4）のいずれかに該当する場合には、内容を検討して資本的支出と修繕費を区分することなく、修繕費として一括で経費にすることができるという特例があります。

（図4）少額又は周期の短い費用の特例



注意点として、この取扱いは、一つの修理や改良のために支出した費用について認められる特例ということを押さえておく必要があります。このため、同じ修理や改良のためにかかった費用について、それを分割払いにして二回に分けて支払ったとしても、その合計額で 20 万円未満かどうかを判断します。

【Q5】

<どうしても分からない場合>

当社は、当期に 120 万円の機械の修理を行いました。支出金額が大きく、かつ購入後初めての修理だったこともあり、資本的支出になるか修繕費になるか、社内で意見が分かれています。何か分かりやすい基準はありませんか。

【A5】

<形式基準の適用>

一つの修理や改良のために支出した費用について、資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでない場合に限り、形式基準による区分が認められています。形式基準には、①60 万円未満等の基準（Q6 参照）、②7：3 基準（Q7 参照）、③災害特例（Q8 参照）の 3 つがあります。

【解説】

資本的支出と修繕費の区分はグレーゾーンですから、経営者はもちろん、税理士や税務署の調査官でも、判断に迷うことが非常に多いです。このため、一つの修理や改良のために支出した費用について、資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでない場合に限り、一定の形式的な基準でその区分を判断できるという形式基準が設けられています。

具体的には、①60 万円未満等の基準（Q6 参照）、②7：3 基準（Q7 参照）、③災害特例（Q8 参照）の 3 つがあります。

注意点として、これらの形式基準は、一つの修理や改良のために支出した費用について、資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでない場合に限り認められるものです。このため、例えば(図3)で述べた資本的支出の具体例に該当し、明らかに資本的支出とされる費用については、形式基準で判断することはできず、資本的支出として処理する必要があります。

【Q6】

＜60万円未満等の基準の意義＞

形式基準である60万円未満等の基準について教えてください。

【A6】

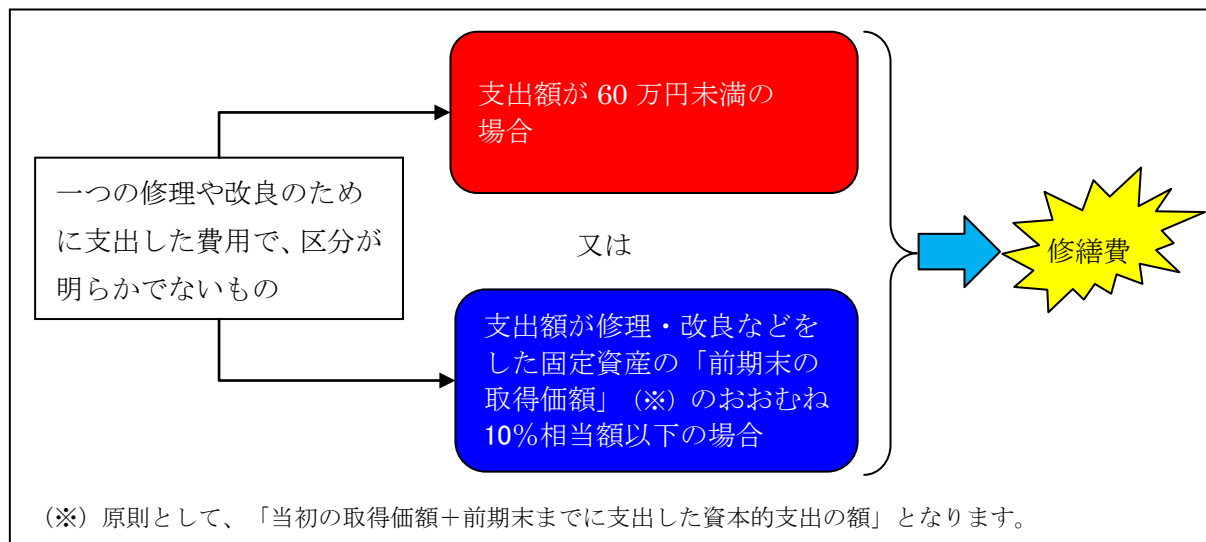
＜支出額が60万円未満である場合などは、修繕費＞

資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでない費用について、一つの修理や改良のために支出した費用の金額が、①60万円未満の場合又は②修理・改良などをした固定資産の「前期末の取得価額」のおおむね10%相当額以下の場合には、その全額を修繕費とすることができます。

【解説】

形式基準のひとつである60万円未満等の基準とは、下記(図5)の基準をいいます。

(図5) 60万円未満等の基準



原則として、修繕費か資本的支出か明らかでないものについては、支出額が60万円未満または取得価額の10%以下であれば一括で経費として問題はない、と記憶しておきましょう。

【Q7】

＜7:3基準の意義＞

形式基準である7：3基準について教えてください。

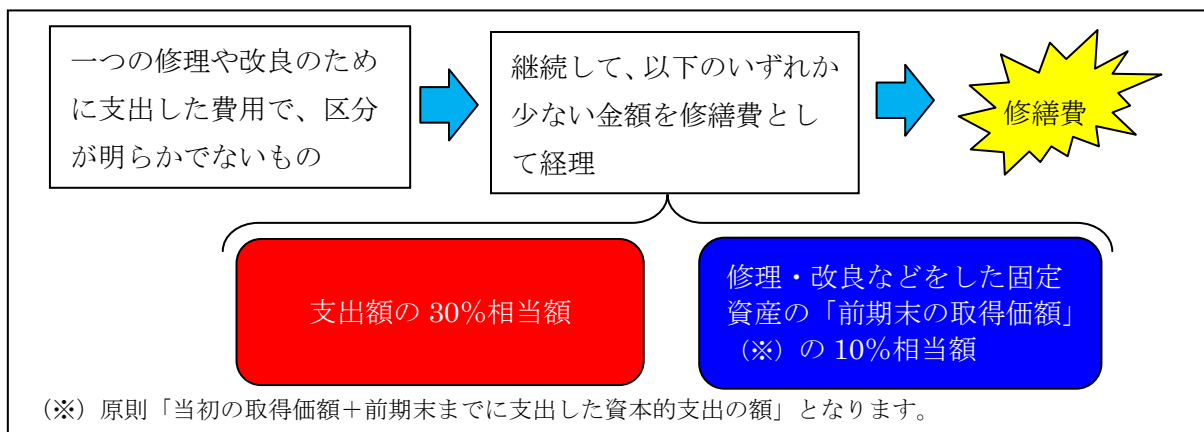
【A7】 <継続して3割部分などを修繕としている場合は認められる>

資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでない費用の処理について、①支出額の30%相当額と、②修理・改良などをした固定資産の「前期末の取得価額」のおおむね10%相当額とのいずれか少ない金額を継続して修繕費としている場合には、その処理が認められます。

【解説】

形式基準のひとつである7：3基準とは、資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでない費用の処理について、①支出額の30%相当額と、②修理・改良などをした固定資産の「前期末の取得価額」のおおむね10%相当額とのいずれか少ない金額を継続して修繕費として経理している場合には、その処理を認めるという基準をいいます（図6参照）。

（図6）7：3基準



なお、支出額の70%相当額など、この基準により修繕費とされなかった金額は、資本的支出とされます。

【Q8】 <災害特例の意義>

形式基準である災害特例について教えてください。

【A8】 <災害により損傷した資産は30%が修繕費>

災害などで損傷した固定資産に対して修理や改良などをした場合、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については、支出額の30%相当額を修繕費とすることができます

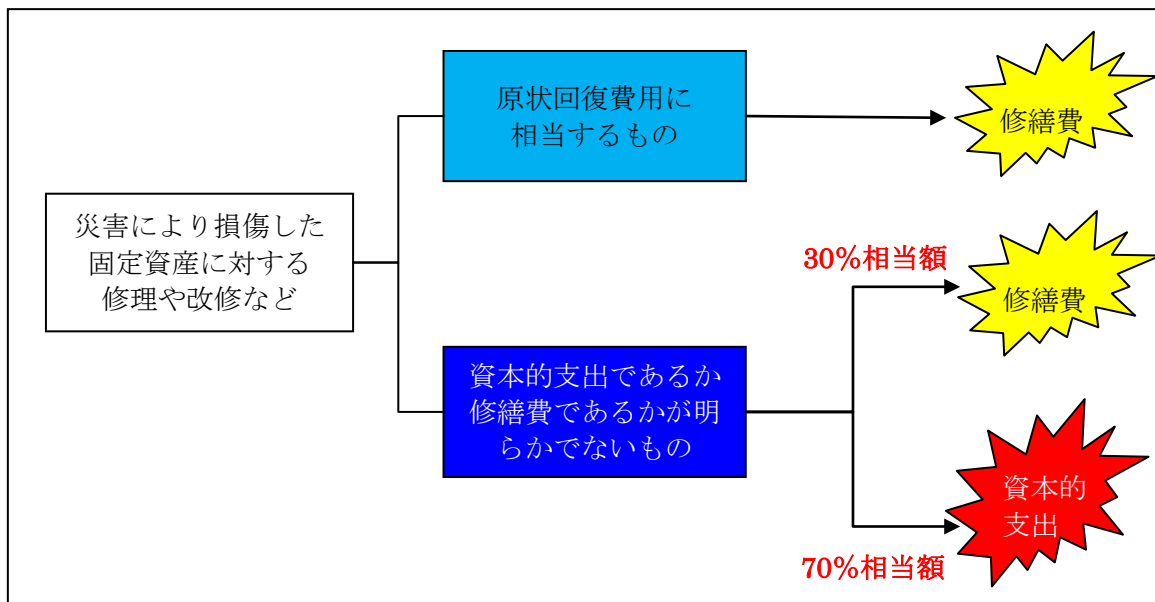
【解説】

形式基準のひとつである災害特例とは、災害などで損傷した固定資産に対して修理や改良などをした場合に認められる基準です。

このような固定資産に対する支出額で、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については、支出額の 30%相当額を修繕費とすることができます。残りの 70%相当額は、資本的支出となります。

なお、災害などによって被害を受けた固定資産に対する修理や改良などのうち、原状を回復するための費用は、原則として修繕費となりますので、あくまでも区分が明らかでない費用について、この特例が認められることとなります（図7参照）。

（図7）災害特例



【Q9】

<実務上の判断>

資本的支出と修繕費の区分には、形式基準など、いろいろな判断があるようですが、実務上はどのように判断すればよろしいでしょうか。

【A9】

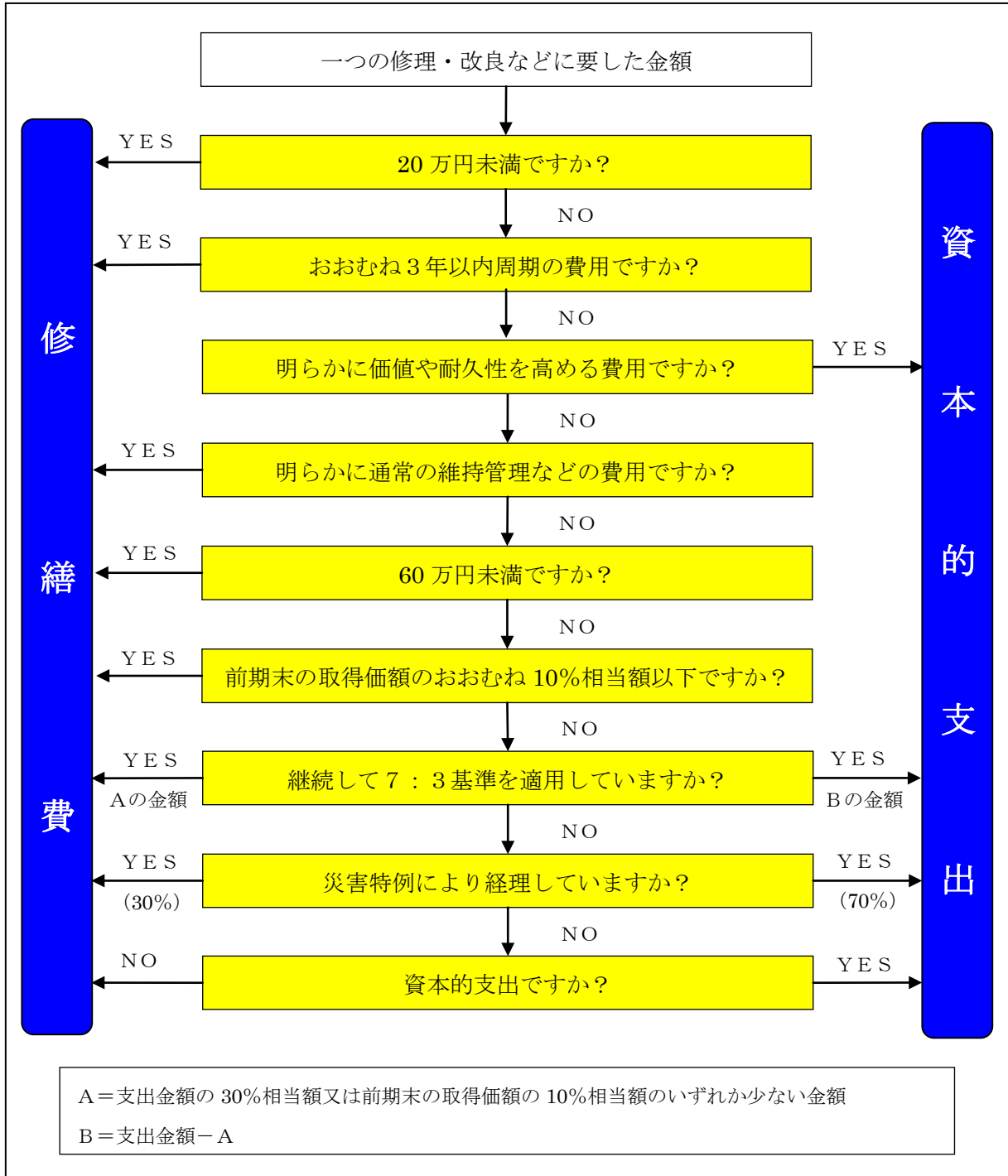
<フローチャートを活用する>

資本的支出と修繕費の区分は、原則として（図8）のフローチャートに従って判断することが通例です。

【解説】

実務上、資本的支出と修繕費の区分は、下記（図8）のようなフローチャートで判断することが通例ですので、参考にして下さい。

（図8）資本的支出と修繕費の区分のフローチャート



Ⅱ その他の注意点

【Q10】 <資本的支出の処理>

修理などの費用が資本的支出に該当する場合、固定資産の取得価額に加算されるということですが、経費となる余地はないのでしょうか？

【A10】 <同等の資産を購入したとして、減価償却を行う>

資本的支出に該当する修理や改良などを行った場合には、資本的支出の対象となった固定資産と同等の固定資産を新しく取得したものとして、減価償却費を計上することが認められています。

【解説】

資本的支出の金額は固定資産の取得価額に加算されます。機械などの固定資産は、土地などを除き、その耐用年数に応じて取得価額を経費とする減価償却が認められます。このため、固定資産の取得価額に加算される資本的支出についても、減価償却を通じて少しずつ経費とすることになります。

具体的には、資本的支出があった場合には、その対象となった固定資産と同じ固定資産を、別に取得したとして減価償却の計算を行います。例えば、耐用年数が50年の建物について資本的支出を行った場合には、資本的支出の金額を、支出した日から50年にわたり経費とする、という処理を行います。

なお、詳細は割愛しますが、一部の固定資産については、このような計算を行わず、特例的な計算を行う場合があります。

【Q11】 <資本的支出と修繕費の税務調査対策>

資本的支出と修繕費の区分は税務調査でトラブルになるということですが、税務調査にあたり、どのようなポイントに注意すればよろしいでしょうか。

【A11】 <書類の見直しや内容的確な把握を行う>

調査官からチェックされる見積書などの文言を見直すとともに、高額な改良工事などを行った場合には、調査官に説明できるよう、その内容をあらかじめ的確に把握しておく必要があります。

【解説】

資本的支出と修繕費の区分は、税務調査においては必ずチェックされる項目であるところ、下記のようなポイントに注意しておく必要があります。

① 見積書や請求書、領収書などの文言に注意する

税務調査でよく問題になるのは、修理や改良工事の見積書や請求書、そして領収書などに、「改良」、「補強」、「強化」などの文言が入っているケースです。調査官はこれらの書類は必ずチェックしますので、このような文言が入っているというだけで、固定資産の価値や耐久性を高める修理や改良に当たるとして資本的支出に当たるとはならないか、という指導がなされるリスクがあります。

このため、このような文言は極力ない方がいいですし、ある場合には、修繕費に当たる旨を説明できるように、修理や改良工事などの内容を把握しておく必要があります。

② 修理や改良工事の内容について検討する

100万円を超えるような高額な修理や改良工事を実施する場合、税務署の目につきやすいこともありますから、担当者からこれらの具体的な内容について十分な説明を受けることとしましょう。場合によっては、修理や改良工事について現地確認をし、税務調査の証拠となるよう写真を撮っておくことも重要になります。

③ 粘り強く交渉する

資本的支出と修繕費の区分はグレーな部分が大きいですから、税務署の見解と異なる裁判例も多くあります。このため、税務調査において指摘を受けた場合には、税務署の指導をそのまま信用することなく、顧問税理士に依頼するなどして裁判例などを検討して見る必要があります。

【Q12】

<資本的支出と金額の大きさ>

当社は前期、貸しビルに雨漏りが発生したため、数百万円程度の費用をかけて屋上の防水工事を実施しました。工事を実施しなければ使えないため、当然に必要な修理と考えて修繕費として経費としています。

この度、税務調査が入りこの防水工事は金額も大きいため修繕費にはならないのではないか、と調査官に指導されています。

金額が大きければ修繕費に該当しないのでしょうか。

【A12】

＜あくまでも実態で判断する＞

資本的支出になるか修繕費になるかはあくまでも実態で見る話ですから、大きな金額を支出しただけで資本的支出になる、ということはありません。維持管理とされる工事か、価値を増加させたり耐久性を高めたりする工事か、その実態を判断する必要があります。

【解説】

資本的支出と修繕費の区分は、あくまでもその実態で判断することになります。このため、金額が大きいから、というだけで資本的支出になることはなく、ご説明いただいた工事が維持管理とされる工事か、価値を増加させたり耐久性を高めたりする工事か、その実態を判断する必要があります。

屋根の雨漏りを修理する工事については、すでに雨漏りが発生し、かつ建物が建築されてから相当の年数が経過していたこともあって、建物の維持管理上やむを得ない支出であったとして修繕費に該当する、と判断された事例があります。

反面、亀裂が生じたため雨漏りが発生し、その亀裂を個別に修理できたにもかかわらず、屋根全体に雨漏り工事を実施するような場合には、亀裂が生じた箇所以外の箇所も含めて工事を行っているため、屋根全体の耐久性が高まっているとして、その工事費用は資本的支出になるとされた事例もあります。

このように、同じ屋根の雨漏りの修理工事であっても、その実態に応じて修繕費にも資本的支出にもなりうるわけで、工事の実態を確認しない限り、確たることは言えません。しかし、ただ単に金額が大きいという理由だけで資本的支出になることはありませんので、この点について調査官の指導は正しくありません。

【Q13】

＜ソフトウェアに関する費用の取扱い＞

ソフトウェアのバージョンアップ費用は資本的支出に該当するのでしょうか？

【A13】

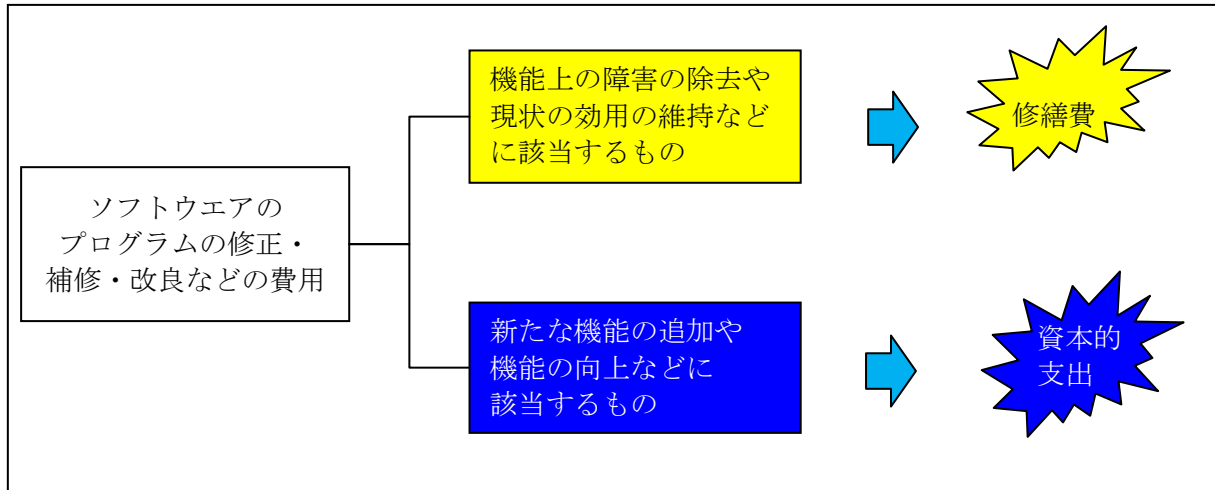
＜あくまでも実態で判断する＞

ソフトウェアのバージョンアップ費用など、ソフトウェアについてプログラムの修正、補修、改良などを行った場合の費用の判断についても、実態に応じて資本的支出と修繕費を区分することになります。

【解説】

資本的支出と修繕費の区分に関し、非常に多く寄せられる質問の一つに、ソフトウェアに関連する費用の取扱いがあります。ソフトウェアについてプログラムの修正、補修、改良などを行った場合の費用は、下記（図9）のような基準で区分されます。

（図9）ソフトウェア関連費用の取扱い



具体的には、バグ取り費用、ウイルス防止費用などは、「機能上の障害の除去や現状の効用の維持などに該当するもの」にあたり、修繕費に該当します。一方で、バージョンアップ費用は、原則として「新たな機能の追加や機能の向上などに該当するもの」にあたり、資本的支出とされます。

もちろん、資本的支出と修繕費の区分は、実態で判断されることになるため、ソフトウェアに関連する費用については、ソフトウェアの価値が増加するようなコストか、通常の維持管理に要するコストか、専門家の意見も聞きながら慎重に判断する必要があります。