

**【新設】(償却費として損金経理をした金額)**

**42の13-10 措置法第42条の13第6項第2号口の「償却費として損金経理をした金額」**

には、基本通達7-5-1又は7-5-2の取扱いにより償却費として損金経理をした金額に該当するものとされる金額が含まれることに留意する。

ただし、法人が継続して、これらの金額につき「償却費として損金経理をした金額」に含めないこととして計算している場合には、国内設備投資額の計算につき当該法人の有する国内資産に係るこれらの金額に相当する金額を含めないこととしているときに限り、この計算を認める。

**【解説】**

- 1 本制度のうち特定税額控除制度の不適用措置の適用除外要件の一つとして、国内設備投資額が当期償却費総額の30%相当額を超えること（以下「国内設備投資額要件」という。）とされているのであるが、この当期償却費総額とは、法令上、「法人がその有する減価償却資産につき当該対象年度においてその償却費として損金経理をした金額（……）の合計額」と定義されている（措法42の13⑥二口）。

この場合の「償却費として損金経理をした金額」とは、対象年度の確定した決算において費用又は損失として経理した減価償却資産の償却費の額をいい、これには損金経理の方法又は決算確定日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法による特別償却準備金として積み立てた金額を含み、減価償却資産に係る普通償却限度額を超えて償却費として損金経理をした金額で特別償却に関する他の規定の適用により償却費として損金算入される金額以外の金額及び法人税法第31条第4項の規定により償却費として損金経理をした金額に含むものとされる前事業年度等のいわゆる償却限度超過額や損金経理額とみなされる金額は除くこととされている。

（注）法人税法施行令第131条の2第3項の規定により「償却費として損金経理をした金額」に含まれるものとされるリース資産の賃借人が賃借料として損金経理をした金額は、法令上、除外されていないことから、本措置の適用除外要件における「償却費として損金経理をした金額」に含まれる。

- 2 ところで、この「償却費として損金経理をした金額」に関して、これに含まれるものとされる金額を定めたものとして法人税基本通達7-5-1又は7-5-2の取扱いがあるが、国内設備投資額要件の判定上、これらに定める金額が含まれるのかどうかといった点について疑義が生ずるところである。
- 3 この点、まず、法人税基本通達7-5-1は、法人が減価償却資産について償却費以外の科目名で費用化した金額であっても、その性質上償却費として損金経理をしたものとみて差し支えないものを例示し、これについては、税務上も減価償却をしたものとして取り扱うこととしているものである。

次に、法人税基本通達7-5-2は、法人が減価償却資産の全部又は一部を資産に計上しないで損金経理をした場合又は贈与により取得した減価償却資産の取得価額の全部を資産に計上しなかった場合でも、その事業年度の確定申告書又は修正申告書に添付する減価償却資産の償却額の計算に関する明細書でその金額を記載し申告調整をしているときは、確定した決算に基づく財務諸表と申告書の双方を通じて見れば償却の意思が表示されている

ので、その記載した金額は「償却費として損金経理をした金額」として取り扱うこととしているものである。

これらの通達で定めている取扱いは、形式的に見る限りにおいては法人が償却費として損金経理をした金額には該当しないものであっても、種々の実情に即して実質的に償却費として損金経理をした金額とみて差し支えないものについては、課税上の弊害にも配慮しつつ、税務上の減価償却として損金経理をしたものとみなして取り扱うこととしているものであり、このことは、国内設備投資額要件を判定する場合においても同様の取扱いとした方が運用上の同一性が保たれると考えられる。

したがって、「償却費として損金経理をした金額」には、原則として、法人税基本通達7-5-1又は7-5-2の取扱いにより償却費として損金経理をした金額に該当するものとされる金額が含まれることを、本通達の本文において留意的に明らかにしている。

- 4 一方で、本措置の適用除外要件における「償却費として損金経理をした金額」とは、法人が国内設備投資額を増加させているかどうかの判定に当たり、その比較対象として用いられる指標である。法人が適用対象年度において国内設備投資額をいくりにするのかといった投資行動の決定に当たっては、特定税額控除制度の不適用措置が適用除外となるのかどうかといった点も重要な判断材料であり、その際に用いられる指標は、法人にとって予見可能性が高く、賢固なものが望ましい。

この点、法人税基本通達7-5-1又は7-5-2に掲げる金額が、本措置の適用除外要件における「償却費として損金経理をした金額」に含まれるとした場合には、例えば、確定決算によって計上した減価償却資産に係る評価損が事後の税務調査等により否認されたために「償却費として損金経理をした金額」が増加し、結果的に本措置の適用対象となるといったケースも想定される場所である。

また、これらの法人税基本通達は、上記3のとおり償却費の損金算入に関し課税上の弊害がないものを弾力的に取り扱う趣旨のものであり、本措置の適用除外要件として国内設備投資額要件が設けられている趣旨は、「国内の設備投資喚起と事業用設備の国内回帰を促す」ことであることからすれば、必ずしも同様の取扱いが求められるものではないと考えられる。

こうしたことから、法人が継続して、法人税基本通達7-5-1又は7-5-2の取扱いにより償却費として損金経理をした金額に相当するものとされる金額につき、この「償却費として損金経理をした金額」に含めないこととして計算している場合には、この計算を認めることを、本通達のただし書において明らかにしている。

- 5 ただし、この例外的な計算方法については、原則的な取扱いに比して不当に有利な計算方法とならないように、国内設備投資額の計算につき法人の有する国内資産に係る法人税基本通達7-5-1又は7-5-2の取扱いにより償却費として損金経理をした金額に該当するものとされる金額に相当する金額を含めないこととしている場合に限ることを併せて明らかにしている。すなわち、国内設備投資額要件の分母の対象年度における償却費として損金経理をした金額の合計額に含めないこととする場合には、分子の対象年度において取得等をした国内資産で当該対象年度終了の日において有するものの取得価額の合計額についても分母に含めないこととした金額に係る国内資産の取得価額を含めないで計算しなければならないことが明らかにされている。

なお、国内設備投資額が「当該対象年度において取得等（……）をした国内資産…の取得価額の合計額」（措法 42 の 13⑥二イ）と定義されていることから、本通達のただし書の「国内設備投資額の計算につき当該法人の有する国内資産」に係る例外的な計算方法は、対象年度において取得等をした国内資産に係る取扱いを定めているものにすぎない。つまり、例えば、法人税基本通達 7-5-1 (5) に基づき、対象年度よりも前に取得した減価償却資産につき当該対象年度に計上した減損損失で損金の額に算入されない金額は、「償却費として損金経理をした金額」には含めないが、国内設備投資額の計算については、「国内設備投資額の計算につき当該法人の有する国内資産に係るこれらの金額に相当する金額」はなく、また、その減価償却資産を取得した年度に遡って国内設備投資額を修正する必要もないということに留意する必要がある。

- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 15 の 8-10）を定めている。