

資本的支出と修繕費についての一考察

法学研究科法律学専攻博士前期課程修了

槇 峰 弘 子

Hiroko Makimine

I. はじめに

法人税法上、資本的支出と収益的支出¹（本稿では、以下「修繕費」という。）の区分については、長い間争いが絶えない。

法人が有する固定資産の修理、改良等に支出する費用には、改造費、増設費、取替費、補修費、維持費などがあるが、その固定資産の使用可能期間を延長させ、またはその価値を増加させる資本的支出である場合には、取得価額として資産計上され、その後減価償却を通じて損金の額に算入される。しかし、これらの費用がその固定資産の通常の維持管理のため、又は原状を回復するために支出した費用である場合には、修繕費として一時の損金の額として損金算入されることとなる。このため、資本的支出に該当するとその期の損金の額には算入されず、修繕費であれば一時に損金の額に算入されることになり、区分の判定によって課税所得に大きな差が生じてしまう。固定資産は長期的に使用されることが多く、改良、維持、管理が必然的に行われるため、納税者は、修繕費として処理し費用計上し、早期に損金として処理することを選択する。その反面、課税庁はその損金処理についての適法性を重要視するであろう。したがって、納税者と課税庁の間におけるこの問題は非常に重要な問題であるといえる。

特に実務では、法令に明確な規定がなく、修繕や改良が伴う場合に判断の困難なケースが多い。特に、形式基準によって判断するよりも実質基準に基づいて判断する際に困難を伴う場合が多く、法令に加え通達を用いたとしても判断が難しいため、事例や判例及び裁決などを参考にしながら判断していくほかない。しかし、必ずしも判例や裁決の数が多いとも言えず、事例によって示される結論も異なるものである。さらに、税務調査でも、資本的支出と修繕費の区分の問題は交際費等とその他の費用との区分の問題とともに、二大重要調査事項となっている²。

¹ 収益的支出について、鈴木豊『法人税法の3つの課税原則 判例・裁決例の検討と課税比較』（中央経済社 2005年）227頁で次のように述べている。企業会計上では、修繕費等期間費用として取り扱われるものは、通常の維持管理費又はき損の原状回復費であり、それが収益によって負担されるため収益的支出といわれる。この収益的支出は修繕費として損金の額に算入される。法人税法上、収益的支出という言葉ではなく、修繕費が使用されているため、本稿においても「修繕費」を使用する。

² 宮野清「資本的支出・修繕費の区分と問題点（特集 今しておきたい資本的支出・修繕費の再点検）」『税務弘報』第50巻第7号（中央経済社 2002年）16頁。

本稿は、資本的支出と修繕費の意義や考え方、制度の内容や沿革などを理解し、判例や現行の制度の問題点から資本的支出と修繕費との区分について検討する。

II. 資本的支出と修繕費の概要

1. 資本的支出と修繕費の考え方

法人が固定資産について支出した費用において修繕費が多額の場合には、会計処理の重要性の原則からその支出金額に、期間費用としての修繕費以外の改造や改良等の資本的支出が混入しているのではないかという疑念が出てくることが多い。ここに修繕費の会計処理上における資本的支出と修繕費の境界の問題が出てくるわけである³。資本的支出という言葉は企業会計上、複会計制度⁴における資本的資産の取得のための支出として使われてきた⁵。資本的支出とは、企業会計上における「収益的支出」に対応する言葉であり、当期の損金の額としないで資産計上を要するもの、取得価額となるべき費用の支出をすべて包含する概念として用いられている⁶。したがって企業会計においては、固定資産を対象として取得後に行われる支出のうち、取得原価に組み入れられるものを資本的支出というのである⁷。

これに対して法人税法上の考え方は、資本的支出という言葉をもっぱら修繕費との区分で使用しているため、企業会計上の資本的支出よりもやや狭く、改造等の質的な支出に限定し、増築、増階のような支出は、資本的支出というよりも、資産の取得と考えていた。そして、平成19(2007)年度に行われた改正によって、資本的支出は全て資産の取得として考えることとなった⁸。渡辺氏が「これは、修繕費との区分を明らかにするための概念として導入されたということから、このように整理されたということであろうと思いますが、いずれにしても、会計でいう資本的支出と税法でいう資本的支出の間に違いがあることは事実です。⁹」と述べているように、企業会計上の資本的支出という言葉と法人税法上の資本的支出という言葉には多少の違いがあり、考え方も少し異なるものである。

次に修繕費についての考え方では、修繕費の処理について、「会計上二つの異なった見解がある。¹⁰」と吉牟田氏は述べている。その見解とは、除却法¹¹と取替法¹²のことで、理論的には除却法が優

³ 小島多計司『資本的支出と修繕費』第5版(中央経済社1985年)54頁。

⁴ 同制度では、すべての収入及び支出を資本的収入及び資本的支出と、収益的収入及び収益的支出とに区分し、前者を資本勘定に記入し、営業活動を示す一般の貸借対照表に区分する。」というものである。

⁵ 山本守之『体系法人税』平成24年度版(税務経理協会2012年)594頁。

⁶ 渡辺淑夫、山本守之『法人税法の考え方・読み方』第4訂版(税務経理協会1997年)230頁。

⁷ 岡村忠生『法人税法講義』第3版(成文堂2007年)97頁。

⁸ 山本守之、『法人税の理論と実務』平成24年度版(中央経済社2012年)258頁。

⁹ 渡辺、山本、前掲書(註6)、231頁。

¹⁰ 吉牟田勲『新版 法人税法詳説—立法趣旨と解釈』平成10年度版(中央経済社1998年)178頁。

¹¹ 除却法とは、修繕、改良を行った場合、その固定資産の損傷部分の未償却原価を費用化し、その部分の修繕のための作業原価(取替部品の取得価額等を含む。)をその資産の価額に付加する方法である。この方法では、維持管理費を除き、支出される修繕費、改良費等は、すべてその全額を資本的支出とするもので、修繕費と資本的支出の区分問題は生じない。修繕費会計における先入先出法ともいえる。ただし、除却部分の未償却原価の計算が総合

資本的支出と修繕費についての一考察

れているが、会計処理が簡単であること及び物価変動の下では取替法が後入先出法的な意味を持つ点などから取替法が一般的には用いられ、税法の修繕費の処理方法も原則的には取替法の考え方を採用している¹³。

2. 資本的支出の定義

法人税法では、資本的支出の定義について、法令第 132 条¹⁴で内国法人が、固定資産について支出する金額で、使用可能期間を延長させる金額や、資産の価額を延長させる部分の金額については、その支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないと規定している。

税務上の課税所得の計算をする場合に、固定資産の減価償却について詳細な規定を置いていることとの関連と、取得後にその固定資産に支出された金額が、当該固定資産の取得価額に追加されるべきものであるか、それとも、当該資産の維持、補修のための費用として取り扱うべきものであるかについて明らかにする必要があることから、法令第 132 条は規定された¹⁵。

「使用可能期間」とは、原則として法定耐用年数を予定したもので、具体的に使用可能期間の延長に対応する金額の部分は、次の算式によって求めることを旧法基通において明らかにしている。

(算式)

$$\text{資本的支出の金額} = \text{支出金額} \times \frac{\text{支出後の使用可能年数} - \text{支出をしなかった場合の支出の使用可能年数}}{\text{支出後の使用可能年数}}$$

さらに「価値の増加」の部分についても、旧法基通で次のような算式で求めることを規定している。

(算式)

$$\text{資本的支出の金額} = \text{支出した直後の価額} - \begin{matrix} \text{通常の維持管理をしている場合} \\ \text{に予測される支出直前の価額} \end{matrix}$$

しかし、これらの算式により資本的支出の金額を算出することは実際的には困難であり、実務上、当該算式を適用することはない実情であったことから、昭和 44 (1969) 年 5 月の法人税基本通達の制定に伴ってこれら旧法基通を含む大部分が廃止となった¹⁶。法令第 132 条は、理論的に理解す

償却資産など計算が困難である。

¹² 取替法とは、修繕、改良等を行った場合、固定資産の損傷部分の未償却原価はそのままにしておいて、その部分の修繕のための作業原価（取替部品の取得価額を含む。）を費用化するものである。この方法では、その修繕の性格に応じ、修繕改良等のための支出のうち即時に費用化すべき部分（修繕費）とその効果のおよぶ期間に配分して費用化すべき部分（資本的支出）との区分が必要になってくる。修繕費会計における後入先出法ともいえる。

¹³ 吉牟田、前掲書（註 10）、179 頁。

¹⁴ 所得税法では、所令 181 条がこれに該当する。不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務を行う居住者が、修理・改良その他いずれの名義をもってするかを問わず、その業務の用に供する固定資産について支出する金額のうち、当該支出事業年度の必要経費に算入しないものとされる部分について、法人税法の場合と同様に所得税法で規定されたものである。

¹⁵ 武田昌輔編著『DHC コメントール 法人税法』（第一法規 1979 年）3745 頁。

¹⁶ 武田昌輔、後藤喜一編著『DHC 会社税務積義』第 3 巻（第一法規 1964 年）2354 頁。

ることが可能であっても、実務的には、固定資産の修理や改良等を行った場合の支出した金額を、その支出の結果として固定資産に及ぼす影響等の実質を重視して判定しなければならないため、法令第132条その区分をすることは困難であり、また企業会計実務における恣意性の混入等様々な問題がある。

そこで、現行の通達である法基通7-8-1において、資本的支出の例示をあげている。当該取扱いについて山本氏は「いわば資本的支出となるものの典型を例示したものといえるが、むしろ（注）において資本的支出と資産の取得費との区分に対する税法の態度を明らかにしたもの¹⁷⁾」であると述べている。なかでも、特にその適用性が大きく、重要度が高いのが第3項といえる。なぜなら、資本的支出の例示を行いながら、一方で、修繕費の範囲についても例示しているからである。これは、今までの区分通達において算式で示していた部分を改正したもので、減価償却資産に対する修理又は改良等の工事について、修繕費に該当しなければ資本的支出か、資本的支出に該当しなければ修繕費かといったものではなく、一つの工事の中に、修繕費に該当する部分があれば、一方資本的支出に該当する部分もあるという、いわば修資同居型が多くみられるのが実態であることに対応した取扱いであるといえる¹⁸⁾。

このように、第1に資産の使用可能期間の延長をもたらすもの、第2に資産の価値を増加させるもの及び資産の価値を高め、その耐久性を増すこととなるものが資本的支出となる。

3. 修繕費の定義

資本的支出は法令において定められていたものがあつたが、修繕費の意義については、法人税関係法令において規定されたものはなく、法令第132条において資本的支出の意義が示されているため、この反対解釈をするほかない。

しかし、それだけでは実務上判断が難しいため、まず旧法基通235では、具体的な例示を示して規定していた。当該通達は、規定を適用して資本的支出と修繕費の区分計算をせず、その全額を修繕費として認めているところに特徴がある。ただし、これらの例示は、当然に修繕費と認められるものであり、あえてことごとく例示としてあげるほどのものでもないため、法人税基本通達の制定に伴って廃止された¹⁹⁾。

そして、現行の法基通7-8-2で、法人が有する固定資産の修理、改良等のために支出した金額のうち当該固定資産の通常の維持管理のため、又はき損した固定資産の原状を回復するために要したと認められる部分の金額が修繕費となると規定している。

¹⁷⁾ 山本、前掲書（註5）、599頁。

¹⁸⁾ 河手博『修繕費』第4訂版（税務経理協会1995年）25-26頁。

¹⁹⁾ 武田編著、前掲書（註15）、3750頁。

III. 資本的支出と修繕費の規定の沿革

昭和 24 (1949) 年 8 月「戦災その他災害により滅失又は毀損した建物機械等に対する修繕費の取扱」が国税庁から出された。これは、非常に詳細に取扱いを示したものであり、「修繕費の定義等を示した最初のものであると同時に、現行法人税基本通達のいわば原型をなすものである。²⁰⁾」と、武田氏は述べている。当時わが国はようやく戦災から立ち上り、建物等の復旧が行われる中で、税務上種々の問題が生じたために、このような取扱いが出されたとされている²¹⁾。また、戦災復旧以外の一般的な毀損部分の現状回復費用について、とくに細かい規制を設けず、「支出科目又は金額の如何にかかわらず損金として取り扱うべきである。」とされていた。

その後、昭和 25 (1950) 年の法人税法改正はシャープ税制勧告書²²⁾に基づいて行われ、この時法人税法施行規則において、資本的支出と修繕費についての区分が法令上初めて明らかにされる。このシャープ勧告を受けて、昭和 25 (1950) 年度の改正において、法人税法施行規則第 10 条の 2 として、新たな規定が制定された。当該規定は、修理等によって「使用期間を延長させ、もしくは資産価額を増加させる」部分に対応する金額を資本的支出としたことにより、従前の損金性を「現状回復費」の範囲において認めるものとしていた取扱いよりは、格段に論理的となった²³⁾。

昭和 38 (1963) 年、税制調査会に税法整備小委員会が設置され、「資本的支出と修繕費」について検討される²⁴⁾。法令化するまでには至らず、税法の取り扱いにおいても変更されることはなかった²⁵⁾。

そして昭和 40 (1965) 年、所得税法と法人税法の全文改正があり、法人税法施行令が同年 4 月 1 日より施行された。本法全文の大改正であったにもかかわらず、ここでも実質的な改正は行われず、多少の用語の変更があっただけで、資本的支出についての法人税法施行規則第 10 条の 2 が法令 132 条に引き継がれて現行法のように規定される²⁶⁾。

ところが、昭和 41 (1966) 年に企業会計審議会が「税法と企業会計との調整に関する意見書 (昭 41.10.17 大蔵省企業会計審議会中間報告)」において、「資本的支出か修繕費かの区分は、企業の適正な判断に基づく事実の認定にゆだねるべき性格のものであるので、その区分がおのずから明らかな支出は別として、その他の区分しがたい支出については、企業があらかじめ定めた合理的な基準を継続的に適用して区分を行っている場合には、税務上これを認めることとすることが望ましい。²⁷⁾」と事

²⁰⁾ 武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈』平成 10 年度版 (財経詳報社 1998 年) 162 頁。

²¹⁾ 武田、同書、164 頁。

²²⁾ シャープ勧告とは、「国と地方を通ずるわが国の税制全体の長期的なあり方を勧告しているが、その基本方針は、①公平な租税制度の確立、②租税行政の改善、③地方財政の強化、の 3 点に要約することができる。また、資産再評価を提案するなど資本蓄積と経済復興に対しても配慮を加えている。シャープ勧告は、全体として、論理的に首尾一貫した公平な税制の確立を勧告した」ものである。

金子宏『租税法』第 17 版 (弘文堂 2012 年) 56 頁。

²³⁾ 金子秀夫『法人税実務問題シリーズ 資本的支出・修繕費』第 3 版補訂版 (中央経済社 2010 年) 11 頁。

²⁴⁾ 税制調査会『昭和 39 年 3 月 税制調査会関係資料集・税法整備小委員会資料』203-204 頁参照。

²⁵⁾ 渡辺充「減価償却制度 資本的支出と修繕費」『日税研論集』第 5 号 (日本税務研究センター 1987 年) 183 頁。

²⁶⁾ 武田編著、前掲書 (註 15)、3745 頁。

²⁷⁾ 「税法と企業会計との調整に関する意見書」『企業会計』第 18 巻第 11 号 (中央経済社 1966 年) 141-142 頁。

実の認定についても述べられていた。資本的支出と修繕費の区分の問題は、それ自体の論理的構成は、企業会計における考え方と税法の考え方とで一致しているといえるため、問題は事実認定であるといえる。これは、税務上往年から種々試みられたところであって、ここまで形式基準等が作成されなかったのは、形式基準によって解決することは適当でない点があったからであるが、これについて、適正な基準を企業が策定し、資本的支出と修繕費とを区分する方式を認めることが望ましいとするのが、当該税法意見書の考え方である²⁸。

昭和44(1969)年5月、法人税基本通達が制定され、昭和48(1973)年には、いわゆる形式基準が設けられた。資本的支出か修繕費か明らかでないものがあるときに、30万円未満又は前期末における取得価額のおおむね10%相当額以下である場合には、それを修繕費として認めるものとしたのである。「支出金額の多寡によるのではなくその実質によって判定すべきもの」とする旧通達232の規定が廃止され、事務の簡素化を図る見地から、形式的区分基準を設ける動きが起きた²⁹。昭和47(1972)年3月に、福岡国税局がその管内に限り形式的な区分を認めたことに端を発し、全国的に取扱いを統一して欲しいという要望に応えたもので、当該30万円という金額は、福岡方式によるものである³⁰。その後、それまでであった資本的支出と修繕費についての個別通達が、昭和55(1980)年5月の法人税基本通達の改正によって廃止され、これらの内容は法人税基本通達に組み入れられることとなる³¹。

そして平成元(1989)年、形式基準の30万円未満の限度額が60万円未満に引き上げられる。平成19(2007)年、法人の減価償却制度の改正に基づいて、改正前は資本的支出を得原価に組み入れる取扱いをしていたが、改正後は、平成19(2007)年4月1日以後に行った資本的支出は、原則新たな資産の取得をしたものとして取扱うこととされた。

平成24(2012)年、資本的支出の取得価額の特例の整備が行われている。

IV. 資本的支出と修繕費の区分

理論的にはともかく、実務的には、資本的支出と修繕費の区分をすることは困難であり、また企業会計実務における恣意性の混入とあいまって種々問題があるところであるため、通達では、資本的支出と修繕費についてある程度形式的な基準によって区分することとしている。以下、現行の通達を取扱いについて項目ごとにみていきたい。

なお、資本的支出の例示(7-8-1)と修繕費に含まれる費用(7-8-2)は、すでにⅡで取り上げているため、省略する。

²⁸ 武田昌輔「税法と企業会計との調整に関する意見書について」『企業会計』第18巻第11号(中央経済社1966年)123頁。

²⁹ 金子、前掲書(註23)、21頁。

³⁰ 武田、前掲書(註20)、165頁。

³¹ 武田編著、前掲書(註15)、3753頁。

1. 少額又は周期の短い費用の損金算入

法基通 7-8-3 は、支出した費用が資本的支出に該当していたとしても、少額又はその支出の周期が短期である場合には、修繕費として損金算入することを認めるといものである。

少額の費用を修繕費として認める取扱いは、取得価額 10 万円未満又は耐用年数 1 年未満の減価償却資産について、損金算入することが認められていることなどから、その重要性の原則に従って直接的ではないが、少額減価償却資産や一括償却資産の取扱いとのバランスを図ったものであると考えられる³²。

固定資産につき毎年定期的に支出される修理、改良等の費用が修繕費となることに異論はなく、さらに、短期間を周期として定期的に同程度の支出がされる事情にあるものについて、その支出額を修繕費としてもその資産の耐用年数には影響がないこと及び支出の効果の及ぶ期間も短いことから、期間損益計算にも重大な影響を及ぼさないため、一種の維持費用として考えて、損金経理をすれば損金の額に算入できるとしている。

このように、法基通 7-8-3 では、一の修理、改良等のための費用が 20 万円未満であれば、修理改良等を行う周期が 3 年を超えてもよく、逆に、修理、改良等が 3 年以内の期間を周期として行われれば、金額は 20 万円以上でもよいということを意味している。次の 2. が資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでないグレーな場合に修繕費処理を認める取扱いであるのに対して、本項の取扱いは、明らかに資本的支出であるクロの場合であっても修繕費処理を認めようとする取扱いであるといえる³³。

2. 形式基準による修繕費の判定

法基通 7-8-4 は、一の修理、改良等のために支出した費用で、資本的支出に該当するのかが又は修繕費に該当するのかが明らかでないものについては、一種の簡便法として、形式基準により修繕費とすることを認めるといものである。

法基通 7-8-3 の場合、区分の判定以前に、少額又は周期の短い費用については重要度の判定基準のもとに損金算入ができるという性格のものであったのに対し、当該通達は、その次の段階として形式基準が適用できるとされており、一種の簡便法として作られたものである³⁴。

まず前提条件が、区分の判断ができない支出に限定されていることに注意が必要である。明らかに資本的支出であると認められる金額については、適用されない。

60 万円未満という金額は、明らかに資本的支出ではないが、修繕費であるか否かについては明ら

³² 野口邦雄「資本的支出・修繕費を巡る 有利性を探る－20 万円未満の場合の処理（特集 2 減価償却資産と新耐用年数表適用上の有利性を探る）」『税経通信』第 63 巻第 13 号（税務経理協会 2008 年）189 頁。

³³ 太田達也『「固定資産の税務・会計」完全解説』第 3 版（税務研究会 2012 年）172 頁。

³⁴ 泉水一「事例による通達の解説 資本的支出・修繕費の区分については形式基準によってもできる（基通 7-8-3,4,5）」『税務事例』第 26 巻第 4 号（財経詳報社 1994 年）50 頁。

かではない場合の損金算入の許容限度であると考えられる³⁵。

第2項は、一の資産に対する相対的許容限度を示したものと見える。10%基準の判定の基礎となる金額は、前期末の取得価額である。すなわち、通常はもともと購入した価額ということであり、それについて資本的支出がされているような場合については、資本的支出もプラスした金額となり、逆に、一部除却しているような場合については、その除却をマイナスしたところでとられている前期末の取得価額ということである³⁶。ここで、再取得価額を基礎としなかった理由については、できるだけ客観的数値による処理をすることが望ましいことによるものと考えられる³⁷。

3. 資本的支出と修繕費の区分の特例

法基通 7-8-5 は、一の修理、改良等のために要した費用の中に、どのように考えても区分が明らかでない費用がある場合に、継続適用を条件に一種の簡便法として、その支出金額の30%相当額と対象固定資産の取得価額の10%相当額とのいずれか少ない金額を修繕費とし、残額を資本的支出とすることを認めるといものである。

固定資産について、修理、改良等のために支出した費用を明らかに資本的支出か修繕費かどうかの判定と前述までの判定基準によって区分してもなお、区分がつかない支出が残る場合がある。この支出については、もう一度原則に戻ってその支出の効果の実質に基づいて判定していこうということであるが、区分が明らかでない場合に特例として、簡便法の選択を認めているものである³⁸。

当該 7・3 の区分の取扱いについては、継続適用が条件であるが、継続してというのは、一の修理、改良等の費用の金額について、当該 7・3 の区分の方式を採用した場合には、引き続き同じ方式で区分しなければならないということであって、ある年度は実質判定、ある年度は当該 7・3 割合で区分するというような恣意的な適用は、認めないという趣旨である³⁹。

4. 災害の場合の資本的支出と修繕費の区分の特例

法基通 7-8-6 は、災害により被害を受けた固定資産につき支出した費用については、一般に資本的支出か修繕費であるか、その判定が困難なことが少なくないため、簡便法を認める趣旨で設けられたものである。

災害によって建物や機械等が毀損した場合に、その毀損部分を原状に回復したときは、それがその資産の重要な構造物であれば、資本的支出であり、軽微な部分であれば、修繕費と認めるべきである。ただし、実際問題としては、重要な構造物となっている部分と部品等の軽微なものとの区分

³⁵ 山本、前掲書（註5）603頁。

³⁶ 小池敏範「資本的支出と修繕費」『租税研究』第555号（日本租税研究協会1996年）53頁。

³⁷ 武田、後藤編著、前掲書（註16）2363頁。

³⁸ 泉水、前掲書（註34）、51頁。

³⁹ 武田、後藤編著、前掲書（註16）、2364頁。

資本的支出と修繕費についての一考察

が明確でない場合もあるため、税務上の取扱いとしては、これを形式的基準によって取扱いを定めている。災害等によって復旧するのであるため、損失部分をできるだけ多くする配慮が加えられているものと考えられる。

5. ソフトウェアに係る資本的支出と修繕費

法基通 7-8-6 の 2 は、ソフトウェアについて支出した費用についても、他の固定資産などと同様の基準、考え方で資本的支出か修繕費かを判断することになるということである。

法令第 13 条においてソフトウェアは減価償却資産のうちの「無形固定資産」に属するものであると規定されている。元々は、ソフトウェアは「繰延資産」であったが、平成 12（2000）年度税制改正において資産区分が「減価償却資産」へと変更された。税務上、ソフトウェアの定義について特段の規定はないが、企業会計上の概念・範囲と同一のものを指すものと解されている。しかし、他の有形資産とは異なって「物理的な減耗や棄損」や「物理的な意味での使用可能期間の延長」といった概念が当てはまらないなどの特徴があることから、資産の区分に伴って本通達のような解釈通達が設けられている⁴⁰。

6. 機能復旧補償金による固定資産の取得又は改良

法基通 7-8-7 は、電波障害や日照妨害、風害、騒音等による機能低下により、その原因者から補償金を受けた場合については、当該補償金のうちその固定資産の機能復旧のために支出した部分の金額につき、たとえ外形上は資本的支出に当たるものであっても、税務上は修繕費等として損金算入することを認めるものとして、結果的に課税関係が生じないように設けられたものである。

7. 地盤沈下による防潮堤、防波堤の積上げ費

法基通 7-8-8 は、長期的に地盤沈下を防止する費用の集積とも考えることができるため、これを別個の資産としてその耐用年数に応じて償却することを認めるということである。防潮堤、防波堤等の積上げ費の取扱いについては、地盤沈下に伴ってその本来の役割を果たせない可能性があるため、原状に回復するための支出であるという根拠のもと、修繕費であるとする見解があるが、防潮堤等の積上げは、改良等のような質的増加を必ずしも伴うものではなく、その効果の及ぶ期間は長期にわたるものと考えられ、単なる原状回復という意味を超える量的増加であるといえることから、資本的支出に該当するものである⁴¹。

⁴⁰ 小畑孝雄「税務相談 Q&A ソフトウェアの修正のための支出（修繕費と資本的支出の区分）」『税経通信』第 66 巻第 1 号（税務経理協会 2011 年）146-147 頁。

⁴¹ 渡辺、前掲書（註 25）、194-195 頁。

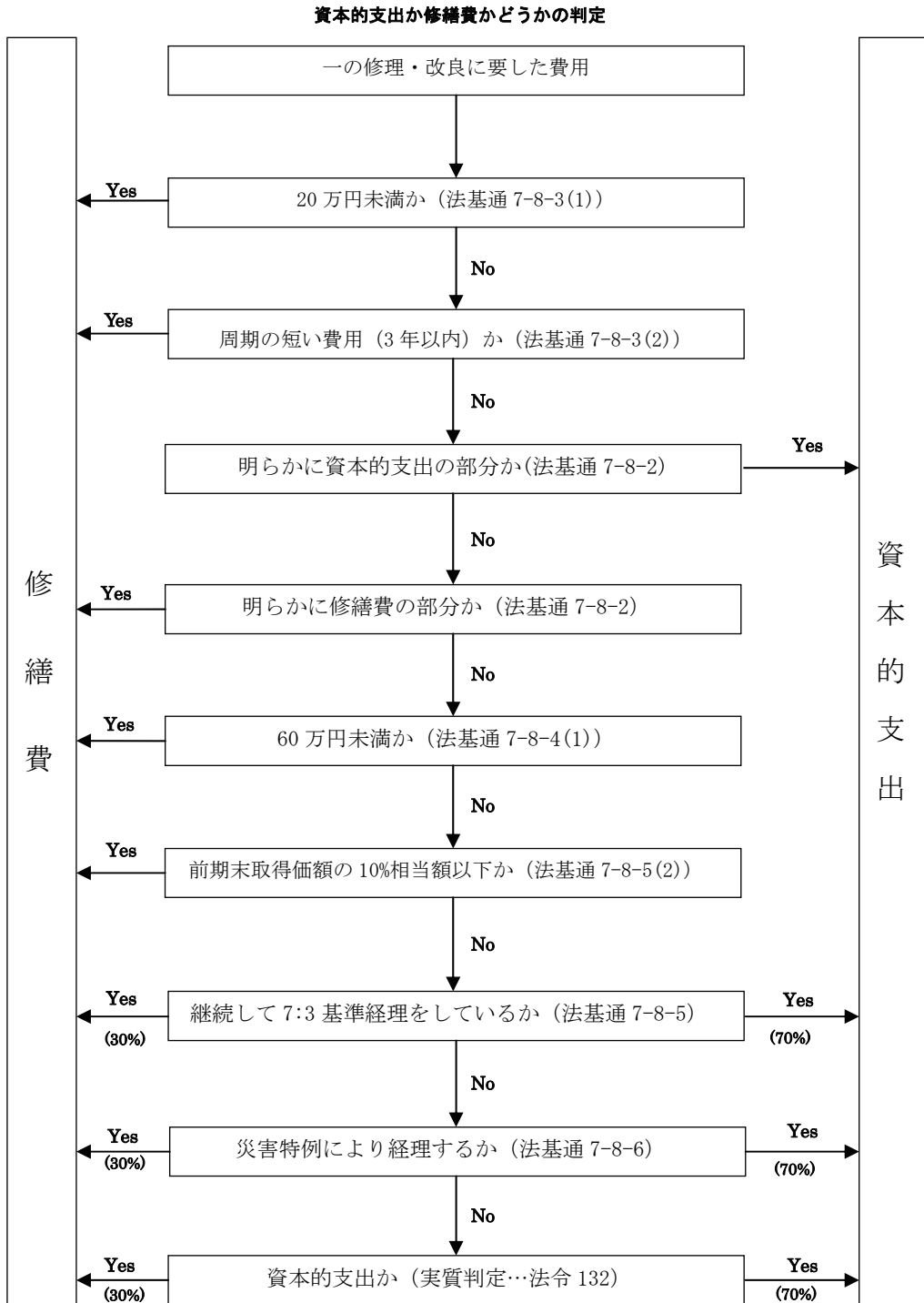
8. 耐用年数を経過した資産についてした修理、改良等

法基通 7-8-9 は、確認的通達である。既に、耐用年数の全部を経過した資産について修理、改良等のための費用を支出した場合には、耐用年数を経過し備忘価額しか残っていない資産について支出する費用であるため、資本的支出に該当するのではないか、という疑義があるが、耐用年数を経過していることと、帳簿価額がいくら残っているのかということが、その支出する費用の実質的な効果がどのようなものであるのかということとは全く別個の問題である⁴²。したがって、当該通達は、耐用年数を経過した減価償却資産について修理、改良等をした場合であっても、その修理、改良等のために支出した費用の資本的支出と修繕費の区分については、一般の例によって判定を行うということを確認的に定めたものだといえる。

⁴² 河手博・成松洋一『減価償却資産の取得費・修繕費』改訂第6版（税務研究会 2012年）422頁。

9. 通達における資本的支出と修繕費の取扱い

当該取扱いをフローチャートで示すと次のとおりである⁴³。



⁴³ 鈴木基史『平成24年版 重点解説 法人税申告の実務』(清文社 2012年) 239頁参照。

V. 判例・裁決からみる資本的支出と修繕費

税務署長が行う更正または決定に不服がある者は、税通第75条（国税に関する処分についての不服申立て）の規定に従い不服審査を受ける権利がある。この場合、国税不服審判所長に対する審査請求事案の裁決について「裁決事例集」が出されているが、ここに掲載されるものは全体のわずか2%程度であり、多くが非公開主義をとる国税不服審判所の審理原則によって公表されていない。また、不服審査を経てもなお取消しを求める場合には訴訟を行うことができるが、わが国において国税に関する抗告訴訟の件数がきわめて少ない状況である⁴⁴。

法令第132条の規定でも取り上げられているように期間延長と価値増加の観点から資本的支出か修繕費かが検討されているものを中心に、どういう論点で争われたものなのか、いかに、資本的支出と修繕費の判断がケースバイケースで行われているものであるかをみていきたい。

1. 京都地裁昭和31（1956）年10月19日判例⁴⁵について

本件は所得税の事例である。争点は、建物の屋根の葺替え費用が法人税法の法令132条にあたる耐用年数の延長と価値増加に該当するか否かということであった。結局その時に、はじめて取得当時と同様瓦葺にしたのであって、土瓦とセメント瓦との違いはそれほど影響はないと判断されているため、これによって建物の使用可能期間が延長したりあるいは当該建物の価額が増加したというわけではない⁴⁶。したがって、当該費用は資本的支出には該当せず、修繕費であると認められた。

当該法令132条が資本的支出と修繕費を区分する重要な条文となっていることは間違いない。しかしこれのみで複雑な現実に対応することは困難であり、資本的支出と修繕費の発生形態は極めて多様で、この税法規定だけで分類することは不可能ではないだろうか⁴⁷。

昭和44（1969）年4月10日判決⁴⁸では、屋根修理費として支出した金額が、本来修理費とは資産の使用可能期間を延長せしめず、かつ、その資産の価額を増加せしめない限度における修理費というものと解すべきところ、原告主張の修理費は、当該限度内のものであることを認めるに足りる証拠がないという理由から、原告の主張は退けられている。

さらに、自己の固定資産でない場合であっても、その固定資産の耐用年数あるいは価値を増加させる支出があった場合には、当該固定資産の資本的支出となるとされた昭和36（1961）年6月3日判決⁴⁹や無断転借物についての改修費でも資本的支出であるとされた昭和38（1963）年7月18

⁴⁴ 金子、前掲書（註23）、173頁。

⁴⁵ 京都地判昭31年10月19日行集7巻10号2399頁。LEX/DB 文献番号《21008010》

⁴⁶ 小池和彰「資本的支出と修繕費」『経済経営論叢』第35巻第3・4号（京都産業大学2000年）263頁。

⁴⁷ 小池和彰「Accounting&Legal Mind 資本的支出と修繕費の判例解釈」『税経通信』第56巻第8号（税務経理協会2001年）171頁。

⁴⁸ 神戸地判昭44年4月10日税資56号500頁。

⁴⁹ 京都地判昭36年6月3日税資35号532頁。

資本的支出と修繕費についての一考察

日判決⁵⁰など、使用可能期間を延長させたかあるいは資産の価値が増加した場合には、自己が所有するしないに関わらず、資本的支出となるという判例もある。

2. 平成 13 (2001) 年 9 月 20 日裁決⁵¹について

本件は法令第 132 条に基づいて原則的に考えて資本的支出に該当するか修繕費に該当するかが争点となったものである。本裁決によれば、本社倉庫に対して支出した工事費用については、資本的支出に該当するとされたのに対して、流通センター及びビルに対して支出した工事費用については、修繕費に該当するとされた。

本社倉庫に係る工事費用は、個別に雨漏りの箇所を修繕すれば足りたものを、その屋根全体に屋根カバー工法を行って覆い被せたことによって、結果的に屋根の耐用年数を延長し、その価額を増加させることになったため、本体工事費用は、資本的支出であると認定され、流通センター及びビルに係る工事費用は、本社倉庫とは異なり、雨漏り箇所の特定をすることができないこと、本件工事は応急的に行われたものであること、工事により新たに生じた屋根裏についても利用価値は全くないことから、本件工事について当初予定の建物使用可能期間を維持するための費用であると認定して修繕費であるという請求人の主張を認めたものである。

仮に、本社倉庫について、雨漏りのする箇所のみを修繕を行っていたとするならば、その工事費用については修繕費として認められていた可能性が高く、流通センター及びビルについても、全面的な屋根の補修を行ったという点が重視された場合には、本社倉庫と同様に本件工事費用は資本的支出であると認定されていたのではないだろうか⁵²。

本件と類似の平成 11 (1999) 年 10 月 15 日裁決⁵³も存する。所得税の事例であるが、本件と同様に、法令第 132 条に基づいて、請求人が賃貸しているビルの屋上に施工された防水工事に要した費用が、資本的支出に該当するか修繕費に該当するかが争点となったもので、支出した金額等が形式基準のいずれも満たさなかったことから、ビル陸屋根全体の防水工事が修繕費に該当せず、資本的支出とされた処分について、原則的に考えて修繕費であるとした裁決例である⁵⁴。

3. 平成 14 (2002) 年 8 月 21 日裁決⁵⁵について

本裁決は、本件漏えい対策工事で行われたガス抜き配管の設置が物理的な付加といえるものであり、これは資本的支出に該当するの、あるいは修繕費として認められるのかが争点とされるもの

⁵⁰ 大阪高判昭 38 年 7 月 18 日税資 37 号 795 頁。

⁵¹ LEX/DB 文献番号《26100133》

⁵² 岸田光正「資本的支出と修繕費をどう区分するか（特集 1 最新の裁決例・判決例をもとに徹底分析!法人税重要項目の事実認定と実務対応）」『税務弘報』第 52 巻第 6 号（中央経済社 2004 年）27 頁。

⁵³ LEX/DB 文献番号《26100124》

⁵⁴ 藤曲武美「裁判例にみる 法人税の基礎 損金の額の別段の定め—固定資産、減価償却資産②」『税務弘報』第 59 巻第 2 号（中央経済社 2011 年）144 頁。

⁵⁵ 平成 14 年 8 月 21 日 TAINS コード：F0-2-110

であった。本件工事の中でガス抜き配管の設置という物理的な付加がなされる工事が含まれているものの、その工事の目的は、あくまでもポンプのガス漏れを止めて、出荷ポンプとしての本来機能を回復するための原状回復工事であるとして、請求人の主張どおり修繕費処理が認められた事例である⁵⁶。法人が有する固定資産の修理、改良等のために支出した金額のうち、その固定資産の通常の維持管理のため、又は、き損した固定資産につきその原状を回復するために要したと認められる部分の金額は修繕費に該当するとされているが、一方で「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」は資本的支出に該当するものの例示としてあげられている。

本件工事の新たなガス抜き配管の設置は、形式上は「物理的に付加した部分」に該当するものであるといえるが、過去2回の修繕工事でも改善されなかった経緯や修繕工事の内容を考慮し、本件工事については、資本的支出に該当するとはいえず、その実態は原状を回復するために行われた工事であるから、物理的に付加した部分があったとしても、修繕費に該当するものと判断されたものである⁵⁷。

本判決から、必ずしも物理的な付加があれば資本的支出に該当するとはいえない、ということがいえるだろう⁵⁸。

VI. 資本的支出と修繕費に関する問題点

最終的に事実認定の問題であるといえる。また、武田氏は「資本的支出と修繕費の区分の問題は、理論的解釈をいかに実務に反映させるかということ⁵⁹」であるとも述べている。

1. 資本的支出と修繕費の概念の整備

まず、資本的支出と修繕費の概念をより明らかにする必要があるのではないだろうか。すでに現行法令第132条で資本的支出の概念について規定されている。しかし小山氏が「修繕費と資本的支出の区分につき、税法上もっとも重要な指針をなすものとみられる。しかし、これらの規定は、その内容があまりにも理論的に抽象化されているため、税務行政の実際における具体的な区分の基準としては余り役に立たないのではないかと思われる。⁶⁰」と述べているように、明らかに資本的支出、修繕費に該当するものは容易に判断できても、グレー部分なものの判断は非常に厳しく、当該規定のみでは十分なものであるとはいいがたい。

また、通達においても、具体的に例示を示されているが、現行通達における修繕費の概念をより

⁵⁶ 岸田、前掲書（註52）、28頁。

⁵⁷ 伊藤幸範「物理的に付加した部分がある修繕工事（平成14.8.21国税不服審判所裁決）固定資産の価額（資本的支出と修繕費）」『争点と結論からはじめる法人税重要判例・裁決例【税経通信臨時増刊67-13】所収』（税務経理協会2012年）173頁。

⁵⁸ 守田啓一「資本的支出・修繕費を巡る紛らわしい事例と税務調査への対応（特集 否認を受けないための税務実務と税務証拠資料の活用）」『税経通信』第63巻第10号（税務経理協会2008年）119頁。

⁵⁹ 武田昌輔「総論」『日税研論集』第5号（日本税務研究センター1987年）17頁。

⁶⁰ 小山威倫「税務上の資本的支出と収益的支出の区分についての考察(1)」『広島経済大学経済研究論集』第12巻第1号（広島経済大学経済学会1989年）60頁。

整備していかなければならないのではないだろうか。

法基通 7-8-2 では、修繕費に建物の移えい費、移築費が含まれるものとされており、また、機能復旧補償金により固定資産を取得又は改良した費用についても修繕費として処理することが認められている。しかし、渡辺氏は「これらの費用は果たして本来の修繕費に該当するかどうかは疑問である。⁶¹」と述べている。固定資産の取得価額に算入される金額ではないということであり、その本質が修繕費であるとはいえないからである。

さらに、法基通 7-8-7 でこの点が最も強調されているといえる。武田氏は「もつとも、これは果たして税法上の修繕費と認めるべきかどうかについては若干の問題が存する。すなわち、この場合の修繕費というのは、いわば圧縮記帳を認めようとする趣旨であつて、これが直ちに修繕費とすべきかどうかは問題であろう。⁶²」と述べている。つまり当該通達は、保険金、損害賠償金等によって固定資産を取得した場合の圧縮記帳を認めることであり、その補償金を取得したことと、その固定資産の原状回復ために支出したことは、異なるものであり、本来、法第 47 条（保険金等取得した固定資産の圧縮額の損金算入）の規定の適用を受けるべきものである。例えば、補償金の交付を受けずに、単純に修理・改良等が行われていたら、もしくは、補償金の範囲を超えて固定資産を取得していたら、明らかに修繕費には該当せず、資本的支出として取り扱われることとなるだろう。

このように、これらの費用に対しても修繕費を「原状回復」のための費用と概念付けていることは、通達自身が混乱を起こしている証拠であるといえる⁶³。修繕費の概念が混乱している状況では、区分につき判断することが難しくなってしまうも仕方がない。したがって、資本的支出と修繕費の概念について整理していくことに検討を要するものであると考える。

2. 形式基準における金額の妥当性

二つめに、法人税の取扱いにおける形式基準見直しの問題がある。法基通 7-8-4 は、支出した費用の区分が明らかでない場合に、一種の簡便法として形式基準により修繕費とすることを認めるもので、区分の判定に外形的基準を与えている。この規定が設けられた当初は 30 万円という金額であった。当時の数々の修繕の事例から 30 万円という金額に妥当性を認めた。平成元年に損金算入限度額が現行の 60 万円に引き上げられ、金額的基準として支出した金額が 60 万円未満の金額までは損金の額に算入されることとなったが、当該 60 万円という金額は果たして妥当なのであろうか。武田氏及び後藤氏も「この 60 万円という金額が相当であるかどうかかなり問題のあるところ⁶⁴」で

⁶¹ 渡辺、前掲書（註 25）、196 頁。

⁶² 武田昌輔「資本的支出と修繕費の基本的考え方（特集 資本的支出と修繕費の実務検討）」『税務弘報』第 32 巻第 1 号（中央経済社 1984 年）35 頁。

⁶³ 武田昌輔「総論」『日税研論集』第 5 号（日本税務研究センター 1987 年）17 頁。

⁶⁴ 武田、後藤編著、前掲書（註 16）、2362 頁。

あると述べている。この点につき武田氏は、「金額的に今日的な意義が失われているとも解され、今や修繕に対する形式基準は100万円程度の金額が適当である⁶⁵」と述べている。

政府は平成25(2013)年10月に、臨時閣議において、平成26(2014)年4月の消費税率8%への引上げの確認とともに、民間投資の活性化等のための税制改正大綱を決定した。民間投資の活性化を促すために、税制だけでの支援では限界があり、予算面や金融面での支援や既存設備の単なる更新投資の域を超えた新たな投資を後押しするような制度・規制面での環境整備などを行う必要があることから、中小企業の生産性向上に向けた設備投資を即時償却や税額控除で支援をすることとした⁶⁶。経済成長を促し経済を活性化させるために、一つの手段として即時償却も認めていくとするならば、資本的支出に該当するか修繕費に該当するか明らかでない金額についての損金算入額も引き上げるべきなのではないだろうか。経済を活性化させていくこと、及び、資本的支出と修繕費の区分について実務上判断することが困難であることなどを考慮すると、武田氏が述べた100万円という金額は、妥当ではないだろうか。修繕費としての損金算入限度額が大幅に引き上げられることで、区分の判定を個々の費用の実質に応じて行っていくことは大原則だとしても、事務処理の簡素化がはかれることになると思うものである。したがって、成松氏が「金額基準などは、その時々物価水準に応じて適切に見直していく必要がある⁶⁷」と述べているように、金額基準については検討することが必要であると考えられる。

3. 形式基準の見直し

三つめに、理論的に資本的支出と修繕費の区分の問題を解決することは、最も重要なことであるが、企業が定めた一定の処理基準を認めるとする方法を採用することも考えられるのではないだろうか。

「税法と企業会計との調整に関する意見書」で、「資本的支出か修繕費かの区分は、企業の適正な判断に基づく事実の認定にゆだねるべき性格のものであるので、その区分がおのずから明らかな支出は別として、その他の区分しがたい支出については、企業があらかじめ定めた合理的な基準を継続的に適用して区分を行っている場合には、税務上これを認めることとすることが望ましい。」と述べられていた。これは、企業の自主的経理に密接に結びつく事実認定の問題に関して、課税庁と納税者との間における見解の相違がたえず生じており、これらの事実認定を適正に行うことは極めて困難であるため、企業側の妥当な判断によって認定を行う余地を与えることが望ましいということである⁶⁸。

⁶⁵ 武田、前掲書(註63)、18頁。

⁶⁶ 「民間投資活性化等のための税制改正大綱」(自由民主党)参照。

https://www.jimin.jp/policy/policy_topics/pdf/pdf116_1.pdf (アクセス日:2013.12.05)

⁶⁷ 成松洋一『法人税セミナー—法人税の理論と実務の論点—』第4訂版(税務経理協会2010年)180頁。

⁶⁸ 番場嘉一郎「税法における企業の自主的経理の容認(税法と企業会計との調整に関する新意見書の解説)」『企業会計』第18巻第11号(中央経済社1966年)115頁。

昭和 41 (1966) 年に当該意見書が提唱され、結果的に当時当該意見書は採用されなかったが、現在区分のつかない様々なケースがある状況であり、木島氏も「利益操作に陥らない限り、企業が定めた内部基準によることを認めてもよいのではないか。69」と述べている。実行性の伴う事業計画に基づいて組織経営が行われている法人においては、健全な会計慣行に基づいて妥当な処理方法がされていれば、法人が自主的に判定した費用配分による処理も法人税の所得計算上認容されるべきである70。ただし、このような企業が定めた内部基準によることを認めることで、もちろん恣意性が介入してしまう場合もある。したがって、恣意性の介入しやすい会社等について、その会社の処理が認容されるために客観性を伴う合理的な根拠が必要となってくるため、この基準をどのように明確にしていくかが課題となる。

4. 法整備の見直し

現行制度は、法令第 132 条の資本的支出に関する規定のみであり、あとは通達によって資本的支出と修繕費の区分を補足しているような状況である。通達はあくまで通達であり、役所の内部判断基準といえるものである。しかし、実務上法令第 132 条だけでは、区分について判断することはできず、通達を使って税務判断しているのが現状である。判例や裁決においても、必ずといっていいほど通達が用いられている。

ただし、現行制度である法令と通達では、十分な制度であるとはいえない。通達において形式基準を採用したことは、思い切った取扱いであり、その意味では適当であるともいえるが、武田氏は「形式基準のみで判断することは適当でないので、さらに実情に即応する弾力的な取扱いが必要であろう。71」と述べている。

まず、資本的支出と修繕費の 2 つの定義をしっかりと法令で定めるべきではないかと考える。現行の法令では、資本的支出について定義されているのみであり、修繕費は、その反対解釈をするほかないからである。通達において、資本的支出と修繕費について規定されているが、その通達の重要な規定については、法令化すべきではないだろうか。

また、小山氏は法令第 132 条について「規定からだけでは、資本的支出と修繕費の区分も十分具体化されないということになる。72」と述べたうえで、「この規定がその解釈上の基本になることはいうまでもないが、さらに多くの現実的指標を用意しなければその内容も具体化されないものと

69 木島裕子「資本的支出と修繕費-耐用年数から考える-」『守之会論文集・創刊号 法人税法を中心として』(日本税務研究センター 1992 年) 105-106 頁。

70 松本重明「改正税法の重要課題と実務対策 資本的支出と償却」『税研』第 23 巻第 5 号 (日本税務研究センター 2008 年) 63 頁。

71 武田昌輔「資本的支出と修繕費の基本的考え方 (特集 資本的支出と修繕費の実務検討)」『税務弘報』第 32 巻第 1 号 (中央経済社 1984 年) 38 頁。

72 小山威倫「税務上の資本的支出と収益的支出の区分についての考察(1)」『広島経済大学経済研究論集』第 12 巻第 1 号 (広島経済大学経済学会 1989 年) 60 頁。60 頁。

いえよう。⁷³⁾と述べている。法令でしっかりと定義をした上で、詳細的かつ具体的な基準を設けることが必要なのではないだろうか。

できる限り、法整備を整えたいうえで、実務において資本的支出と修繕費の区分の判断をより簡易に行えるように、そして、少しでも課税庁と納税者との間での争いを減らしていきたいものである。

終わりに

資本的支出と修繕費の区分の問題は、法人税法上、貸倒れの認定や時価の算定の問題などと同様に、実務では大変問題となる事柄であり、最終的に事実認定によるところが大きい。資本的支出か修繕費かによって課税所得に大きく差が出てしまうため、納税者は修繕費経理をして損金計上することとし、逆に課税庁はその損金性について法的に正当性を検証する。ここで、各々の解釈において不一致が生ずることとなる。最終的にはケースバイケースで判定するため、その支出する金額の内容を十分検討し、修理、改良等を行った場合の資産について確認するなどして、適切な区分判定が必要になってくるだろう⁷⁴⁾。

しかしながら、現行の法制度を見直して、資本的支出と修繕費についての定義を規定し、形式基準の金額基準を増額し、詳細的な具体的な基準を設けることによって、納税者はより容易に資本的支出か修繕費かの区分について判定することが可能となり、規定や基準によって判定しているため、合理的な根拠もあることから課税庁も納税者の処理を認めることとなる。したがって、納税者と課税庁の間に解釈の一致をみるのが可能となるのではないだろうか。

資本的支出と修繕費の区分は、極めて多様なケースがあることから、全てのケースについて網羅した詳細的かつ具体的な基準を設けることは困難なことであろう。しかしながら、納税者が資本的支出と修繕費の区分について容易に判定できる制度が望ましい。故に、明解な規定を法令化し、争いを防ぐことも一つの考え方であると思われる。その点、今後の制度について注視していきたい。

本稿では、触れられなかった海外における取扱いや判例などについては今後の課題としたい。

以上

⁷³⁾ 小山、同書、60頁。

⁷⁴⁾ 内川澄男「資本的支出と修繕費の区分判定（特集 Q&A 税務調査重点項目の徹底的研究）」『税経通信』第49巻第5号（税務経理協会 1994年）

参考文献一覧

伊藤幸範「物理的に付加した部分がある修繕工事（平成 14.8.21 国税不服審判所裁決）固定資産の価額（資本的支出と修繕費）」『争点と結論からはじめる法人税重要判例・裁決例[税経通信臨時増刊 67-13]所収』（税務経理協会 2012 年）

内川澄男「資本的支出と修繕費の区分判定（特集 Q&A 税務調査重点項目の徹底的研究）」『税経通信』第 49 巻第 5 号（税務経理協会 1994 年）

太田達也『「固定資産の税務・会計」完全解説』第 3 版（税務研究会 2012 年）

岡村忠生『法人税法講義』第 3 版（成文堂 2007 年）

金子秀夫『法人税実務問題シリーズ 資本的支出・修繕費』第 3 版補訂版（中央経済社 2010 年）

金子宏『租税法』第 17 版（弘文堂 2012 年）

河手博『修繕費』第 4 訂版（税務経理協会 1995 年）

河手博,成松洋一『減価償却資産の取得費・修繕費』改訂第 6 版（税務研究会 2012 年）

岸田貞夫『判例法人税』（税務経理協会 2009 年）

岸田光正「資本的支出と修繕費をどう区分するか（特集 1 最新の裁決例・判決例をもとに徹底分析！法人税重要項目の事実認定と実務対応）」『税務弘報』第 52 巻第 6 号（中央経済社 2004 年）

小池和彰「資本的支出と修繕費」『経済経営論叢』第 35 巻第 3・4 号（京都産業大学 2000 年）

—「Accounting&Legal Mind 資本的支出と修繕費の判例解釈」『税経通信』第 56 巻第 8 号（税務経理協会 2001 年）

小池敏範「資本的支出と修繕費」『租税研究』第 555 号（日本租税研究協会 1996 年）

小島多計司『資本的支出と修繕費』第 5 版（中央経済社 1985 年）

小畑孝雄「税務相談 Q&A 法人税ソフトウェアの修正のための支出（修繕費と資本的支出の区分）」『税経通信』第 66 巻第 1 号（税務経理協会 2011 年）

小武山智安『コンメンタール法人税基本通達』（税務研究会 1997 年）

小山威倫「税務上の資本的支出と収益的支出の区分についての考察(1)」『広島経済大学経済研究論集』第 12 巻第 1 号（広島経済大学経済学会 1989 年）

鈴木基史『平成 24 年度版 重点解説 法人税申告の実務』（清文社 2012 年）

鈴木豊『法人税法の 3 つの課税原則 判例・裁決例の検討と課税比較』（中央経済社 2005 年）

税制調査会『昭和 39 年 3 月 税制調査会関係資料集・税法整備小委員会資料』

泉水一「事例による通達の解説 資本的支出・修繕費の区分については形式基準によってもできる（基通 7-8-3,4,5）」『税務事例』第 26 巻第 4 号（財経詳報社 1994 年）

武田昌輔「税法と企業会計との調整に関する意見書について」『企業会計』第 18 巻第 11 号（中央経済社 1966 年）

—「資本的支出と修繕費の基本的考え方（特集 資本的支出と修繕費の実務検討）」『税務弘報』第 32

巻第1号（中央経済社 1984年）

一「総論」『日税研論集』第5号（日本税務研究センター 1987年）

一『立法趣旨法人税法の解釈』平成10年度版（財経詳報社 1998年）

武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』（第一法規 1979年）

武田昌輔,後藤喜一編著『DHC 会社税務積義』（第一法規 1964年）

中村利雄,岡田至康『法人税法要論』平成24年度版（税務研究会 2012年）

成松洋一『法人税セミナー—法人税の理論と実務の論点—』第4訂版（税務経理協会 2010年）

野口邦雄「資本的支出・修繕費を巡る 有利性を探る—20万円未満の場合の処理（特集2 減価償却

資産と新耐用年数表適用上の有利性を探る）」『税経通信』第63巻第13号（税務経理協会 2008年）

番場嘉一郎「税法における企業の自主的経理の容認〈税法と企業会計との調整に関する新意見書の解説〉」『企業会計』第18巻第11号（中央経済社 1966年）

藤曲武美「裁判例にみる 法人税の基礎 損金の額の別段の定め—固定資産、減価償却資産②」『税務弘報』第59巻第2号（中央経済社 2011年）

宮野清「資本的支出・修繕費の区分と問題点（特集 今しておきたい資本的支出・修繕費の再点検）」『税務弘報』第50巻第7号（中央経済社 2002年）

守田啓一「資本的支出・修繕費を巡る紛らわしい事例と税務調査への対応（特集 否認を受けないための 税務実務と税務証拠資料の活用）」『税経通信』第63巻第10号（税務経理協会 2008年）

山本守之『体系法人税法』平成24年度版（税務経理協会 2012年）

一『法人税の理論と実務』平成24年度版（中央経済社 2012年）

吉川元康編集『法人税基本通達逐条解説』新版第1（税務研究会 1999年）

吉傘田勲『新版 法人税法詳説—立法趣旨と解釈』平成10年度版（中央経済社 1998年）

渡辺淑夫,山本守之『法人税法の考え方・読み方』第4訂版（税務経理協会 1997年）

渡辺充「減価償却制度 資本的支出と修繕費」『日税研論集』第5号（日本税務研究センター 1987年）

「税法と企業会計との調整に関する意見書」『企業会計』第18巻11号（中央経済社 1966年）

参考 HP 一覧

自由民主党「民間投資活性化等のための税制改正大綱」

https://www.jimin.jp/policy/policy_topics/pdf/pdf116_1.pdf（アクセス日：2013.12.05）