

# 第 1 法人税基本通達関係

## 1 減価償却資産の範囲

### 【改正】(美術品等についての減価償却資産の判定)

7-1-1 「時の経過によりその価値の減少しない資産」は減価償却資産に該当しないこととされているが、次に掲げる美術品等は「時の経過によりその価値の減少しない資産」と取り扱う。

- (1) 古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの
- (2) (1)以外の美術品等で、取得価額が1点100万円以上であるもの(時の経過によりその価値が減少することが明らかなものを除く。)

(注) 1 時の経過によりその価値が減少することが明らかなものには、例えば、会館のロビーや葬祭場のホールのような不特定多数の者が利用する場所の装飾用や展示用(有料で公開するものを除く。)ととして法人が取得するものうち、移設することが困難で当該用途にのみ使用されることが明らかなものであり、かつ、他の用途に転用すると仮定した場合にその設置状況や使用状況から見て美術品等としての市場価値が見込まれないものが含まれる。

2 取得価額が1点100万円未満であるもの(時の経過によりその価値が減少しないことが明らかなものを除く。)は減価償却資産と取り扱う。

### 【解説】

1 税法上、時の経過により価値の減少しない資産は、減価償却資産に該当しないものとされている(令13)。

この点、絵画、彫刻等の美術品や工芸品といったもの(以下、これらを総称して「美術品等」という。)については、その性質上、所有者の主観によって時の経過によりその価値が減少するかしないかの価値判断が大きく分かれ、その価値評価は必ずしも一様ではないことから、減価償却資産であるかどうかを明確に区分することは困難である。こうした事情を踏まえ、改正前の本通達では、時の経過により価値の減少しないものかどうかに関し、以下の2つの執行上の基準を設け、これに合致するものは、原則として、書画骨とうとして減価償却資産に該当しない旨を明らかにしていた。

- (1) 古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの
- (2) 美術関係の年鑑等に登載されている作者の制作に係る書画、彫刻、工芸品等

また、書画骨とうに該当するかどうかは明らかでない美術品等でその取得価額が1点20万円(絵画にあっては、号2万円)未満であるものについては、減価償却資産として取り扱うことができる旨も合わせて定めていた。

2 ところで、上記(2)の基準や美術品等の取得価額が1点20万円(絵画にあっては、号2万円)未満であるかどうかという取得価額基準は昭和55年に定めたものであるが、制定以後30年余りを経過し、美術品等の多様化や経済状況の変化等により、これらの基準によって美術品等が減価償却資産に該当するかどうかを区分した場合には、減価償却をすることができない美術品等の範囲がその取引実態等と乖離するケースが見受けられることとなった。

具体的には、

- ・ 美術関係の年鑑等に登載されている者は一応プロの作者として通用するものとみなし、その者の制作に係る美術品等は、原則として減価償却資産に該当しないこととしていたが、①著名な作者であっても美術関係の年鑑等に登載されていない者が多く存在すること、②いわゆる愛好会の会員等についても年鑑等に登載されている実態があること等を踏まえると、必ずしも年鑑等に登載されているかどうかにより判断することが妥当とは言えないのではないか、
- ・ 近時の取引の実態に照らすと、美術品等の取得価額が1点20万円未満かどうかで判定することとしている金額基準は低すぎるのではないかと、
- ・ 絵画について、他の美術品等と異なる取得価額基準（号2万円）を採用する必要性は乏しいのではないかと、

といった指摘があり、このような点を踏まえ、意見公募手続を実施した上で平成26年12月に本通達の改正を行った。

- 3 改正後の本通達では、上記(2)の基準を廃止するとともに、取得価額基準については、美術品等の種類に関係なく共通的に1点100万円未満とすることとした。

100万円とした理由は、新鋭作家のデビュー作が1点60万円から80万円で取引される実態にあることや、市場における一定の評価を得ることができる作者かどうかは一般にその作品の価格が100万円を超えるかどうかで評価することができるといった専門家の意見等を踏まえたものである。また、絵画については、改正前の取扱いにおいて、その大きさが10号の作品が一般的であるとの理由から号当たり2万円以上かどうかで取得価額基準の判断をすることとしていたが、作品の価格は必ずしもその大きさのみに比例するとは言いつれないことから、他の美術品等と同様の基準によることとした。

- 4 なお、法令の規定上、「時の経過によりその価値の減少しないもの」かどうかによって減価償却資産に該当するかどうかを区分すべきことから、取得価額が1点100万円以上のものであっても「時の経過によりその価値が減少することが明らかなもの」については、この取得価額基準によることなく減価償却資産として取り扱うこととし、その例示を本通達の注書1に掲げている。

注書1では、①会館のロビーや葬祭場のホールのような不特定多数の者が利用する場所の装飾用や展示用（有料で公開されるものを除く。）として取得されるものであること、②移設することが困難で当該用途にのみ使用されることが明らかなものであること、③他の用途に転用すると仮定した場合にその設置状況や使用状況から見て美術品等としての市場価値が見込まれないものであることの全てを満たす美術品等について「時の経過によりその価値が減少することが明らかなもの」に該当することとしている。これは、美術品等が減価償却資産に該当するかどうかを判断するに当たっては、今後の時間的経過という事実をもってその価値が減少するかどうかを見込んで判断する必要があるが、美術品等の価値評価は必ずしも一様でないといったことを踏まえ、時間的経過による価値の減少が客観的に判断できる必要があるとの考えに基づいたものである。そして、時の経過によりその価値が減少するかどうかを判断するに当たり、美術品等の嗜好や作家の人気の動向などの要因による価値の減少を考慮すべき余地はないため、時間的経過をもって美術品等が劣化するなどしてその将来価値が減少するということが見込まれるかどうかによるべきこととな

り、このようなことが客観的に判断できる要素として上記①から③までを例示したところである。

これにより、例えば、ガラスケースに収納されている等、退色や傷付きが生じないように展示されているものについては、たとえ①や②の要素を満たしていたとしても、③の要素であるその設置状況や使用状況から見て美術品等としての市場価値が見込まれないとまでは言えないことから、取得価額が1点100万円以上の美術品等については減価償却資産には該当しないこととなる。

例示に該当しない美術品等については、注書1に掲げた事項を参考にするなどして個別に判断することとなる。

- 5 本通達の注書2では、上記のとおり取り扱うこととした結果、取得価額が1点100万円未満のもの(時の経過によりその価値が減少しないことが明らかなものを除く。)について、原則として減価償却資産に該当する旨を明らかにしている。

「時の経過によりその価値が減少しないことが明らかなもの」とは、例えば、高価な素材が大部分を占める小型の工芸品のように素材の経済的価値が取得価額の大部分を占めるようなものがこれに該当し、このようなものについては取得価額が1点100万円未満であっても減価償却資産として取り扱わないこととなる。

- 6 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通6-1-1）を行っている。

## 2 経過的取扱い

### 【新設】(経過的取扱い…改正通達の適用時期)

この法令解釈通達による改正後の取扱いは、平成27年1月1日以後に取得をする美術品等について適用し、同日前に取得をした美術品等については、なお従前の例による。ただし、法人が、平成27年1月1日前に取得をした美術品等（この法令解釈通達により減価償却資産とされるもので、かつ、同日以後最初に開始する事業年度（以下「適用初年度」という。）において事業の用に供しているものに限る。）について、適用初年度から減価償却資産に該当するものとしている場合には、これを認める。

(注) ただし書の取扱いにより減価償却資産に該当するものとしている場合における減価償却に関する規定（措置法第67条の5《中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例》の規定を含む。）の適用に当たっては、当該減価償却資産を適用初年度開始の日において取得をし、かつ、事業の用に供したものとすることができる。

### 【解説】

- 1 本通達において、改正後の法人税基本通達7-1-1《美術品等についての減価償却資産の判定》の取扱いは、平成27年1月1日以後に取得をする美術品等について適用し、同日前に取得をした美術品等については、従来どおり取り扱うことを明らかにしている。

今回の通達改正の内容には、絵画について号当たりの取得価額基準の廃止など、例えば、100号150万円の絵画のように改正前の取扱いでは減価償却資産となる余地があったものが、改正後の取扱いでは通常は非減価償却資産に該当し、減価償却費として損金算入ができなくなるなど、法人にとって必ずしも有利な取扱いといえない点も含まれている。

そのため、改正後の取扱いは、原則として、今回の通達改正を行った日（平成26年12月27日）後である平成27年1月1日以後に取得をした美術品等について適用することとし、過去に遡って資産区分の変更を行うことはしないこととしている。

- 2 また、1点当たりの取得価額基準を20万円から100万円へ引き上げたことにより、美術品等の取得をした日が平成27年1月1日の前後かにより、減価償却資産として取り扱われるかどうかの基準が異なることになるが、資産の性質が大きく異なっていないにもかかわらず取得日の違いによって美術品等の取得価額の費用化の取扱いが大きく異なることとなるのは法人税の取扱いとしてバランスを欠くことになる。

そこで、平成27年1月1日前に取得をした美術品等のうち、改正後の取扱いによれば減価償却資産とされるものについては、法人の選択により、非減価償却資産から減価償却資産への変更（資産区分の変更）が認められることを明らかにしている。

なお、法人の選択により、新たに資産区分の変更を行った美術品等の償却方法については、①実際に取得をした日の区分に応じて適用される償却方法（定額法、200%定率法、250%定率法、旧定額法、旧定率法）と②平成27年1月1日に取得をしたと仮定した場合に適用される償却方法（定額法、200%定率法）とのいずれかを選択できることとした上で、中小企業者等に該当する法人にあっては、措置法第67条の5《中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例》の適用も認められることとしている。

この資産区分の変更については、恣意的な処理を防止する観点から、平成27年1月1

日以後最初に開始する事業年度（適用初年度）においてその資産区分の変更を行った場合に限り認めることとしているが、この点は、平成 27 年 1 月 1 日以後に取得をした美術品等とのバランスを考慮しつつ、経過的取扱いの周知期間を一定程度確保する必要があることや、措置法第 67 条の 5 が一事業年度当たりの少額減価償却資産の取得価額の合計額に上限を設けた制度であることを踏まえ、法人の決算月の違いによって有利不利が生じないよう事業年度単位で経過的な取扱いを設けたものである。

以上のことから、今回の通達改正に基づいて資産区分の変更を行った美術品等の減価償却に関する規定の適用に当たっては、当該美術品等を適用初年度開始の日において取得をし、かつ、事業の用に供したものとすることができることを注書において明らかにしている。

- 3 連結納税制度においても、同様の通達（連基通（経過的取扱い…改正通達の適用時期））を定めている。