

【新設】(償却費として損金経理をした金額の意義)

59 の 3(2)－5 措置法規則第 21 条の 17 の 2 第 8 項第 1 号に規定する「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。

(注) 基本通達 7－5－3 の取扱いにおけるその確定した決算において法第 64 条の 2 第 1 項に規定するリース資産に係る同通達に定める使用権資産の減価償却費として経理した金額についても、同様とする。

【解説】

- 1 本制度における研究開発費の額は、次の金額の合計額（その金額に係る費用に充てるため他の者から支払を受ける金額がある場合には、その金額を控除した金額）をいうとされている（措法 59 の 3 ②四、措令 35 の 3 ⑧⑨、措規 21 の 17 の 2 ⑧）。
 - (1) 研究開発に要した費用の額（次に掲げる金額を除く。）のうち各事業年度において研究開発費として損金経理をした金額
 - イ 資産の償却費、除却による損失及び譲渡による損失の額
 - ロ 負債の利子の額、手形の割引料、法人税法施行令第 136 条の 2 第 1 項に規定する満たない部分の金額その他経済的な性質が利子に準ずるものの額
 - (2) 各事業年度において事業の用に供した資産につきその取得をするため及びその事業の用に供するために支出した金額（上記(1)の金額を除く。）のうち、研究開発の用に供する資産の法人税法施行令第 54 条第 1 項各号の規定により計算した取得価額（その取得価額のうちに上記(1)ロに掲げる金額が含まれている場合には、その金額を控除した金額。以下「取得価額」という。）に相当する金額（研究開発の用に供しない部分がある資産にあつては、適用対象法人がその事業の用に供した資産のうち研究開発の用に供するもの（研究開発の用に供しない部分がある資産に限る。イにおいて「併用資産」という。）の取得価額に、イに掲げる金額のうちにロに掲げる金額の占める割合を乗じて計算した金額）
 - イ 適用対象法人のその併用資産を事業の用に供した日を含む事業年度におけるその併用資産の償却費として損金経理をした金額
 - ロ イに掲げる金額のうち研究開発費として損金経理をした金額
- 2 「償却費として損金経理をした金額」については、法人税基本通達 7－5－1 又は 7－5－2 において、これに含まれるものとされる金額を定めているが、上記 1 (2)イの「償却費として損金経理をした金額」にも、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問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、本制度における研究開発費の額を計算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 また、法人税基本通達 7-5-3 は、リース資産に係る「その償却費として損金経理をした金額」には、内国法人が当該リース資産についてその確定した決算において当該リース資産に係る使用権資産の減価償却費として経理した金額が含まれることを明らかにしているところ、同通達により明らかにしている取扱いは、本通達においても同様となることを、本通達の注書において明らかにしている。