

会員 相談室

Vol.29

相談事例紹介



今回は 法人税・所得税



相談委員

苅米 裕 (芝支部)

短期前払費用通達の運用上の留意点

質問

同族会社であるA社は、代表取締役B氏の所有する不動産を借用して、事業を営んでいる（3月決算法人）。A社は資金的な余裕があり、かつ、B氏からの要望もあったため、家賃等の支払方法を1年分のまとめ支払いに変更することを考えている。

法人税の短期前払費用の取扱いは、実務上浸透しているようであるが、運用上注意しなければならない点をご教示いただきたい。

回答

短期前払費用の取扱いは、①契約に基づくものであること、②継続的に役務の提供を受けるものであること、③1年以内に提供を受ける役務に係るものを支払ったこと、④継続して支払った日の属する事業年度の損金の額に算入していること、⑤収益と対応させるべき費用でないこと、という要件が付されている（法基通2-2-14）。そのため、通達の運用上は、これらの要件を逸脱しないよう配慮する必要がある。

検討

(1) 通達運用上の留意点

- ① 「契約に基づくもの」としているため、A社とB氏との間で締結されている現在の契約に係る契約期間、契約内容の変更に伴う手続きその他の条項を確認し、約定に則した手続きの下で契約を変更又は締結する必要がある。
- ② 「継続的に役務の提供を受けるもの」については、等質等量のサービスが契約期間中に継続的に提供される必要があるとされている。本件は、不動産の提供に基づく家賃等であるため、その解釈の範疇にあると考えられる。なお、税理士の顧問契約等については、役務の提供度合が等質等量とは言えないケースが多いため、通達の適用に当たって否定的な考えが支配的である。
- ③ 「1年以内に提供を受ける役務に係るものを支払っていること」は、実務上盲点になっていることがある。たとえば、当年4月から翌年3月分の家賃等であるならば、当年3月末に支払ったものであれば許容範囲であると思うが、当年2月に支払ったものについては、短期前払費用の取扱いは適用されない。つまり、役務の受入れの開始前に対価の支払が行われ、その支払時から1年を超える期間を支払対象期間とするようなものは、通達の適用から除外されていることを読み取らなければならない。
- なお、家賃等が未払の場合には、本通達の対象とならないことは言うまでもない。
- ④ 「継続して損金の額に算入していること」は、通達を利用した年度ごとの利益調整を排除している要件である。本件のような同族関係者間取引であれば、一旦変更された契約内容については、むやみに変更すべきではない。
- ⑤ 「収益と対応させるべき費用でない」とは、原価たる性格を持つ費用は収益との直接的な期間対応計上を要求することから、要件として掲げられているものである。この場合において、原価は一般的な会計概念と相違することがあるため、留意しなければならない。たとえば、本件取引とは相

違するが、支払利息は一般的には短期前払費用の取扱いの範疇になるが、金融業、リース業等であれば原価として認識されることになるため、短期前払費用の取扱いは適用できない。

(2) 想定しておかなければいけない留意事項

短期前払費用の取扱いの適用により、支払者側は損金の一時計上を行うことになるが、反射的に受取側は収益として認識されるため、変更年度の課税所得の増幅効果が生じることを考慮しておかなければならない。

また、月払いの約定を年払いに変えるということは、経済取引の観点からは支払者側のデメリットが目立つように感じる。そこで、月額から年額への変更は、単に12倍した金額の家賃等の取り決めではなく金利調整分のディスカウントを配慮する、又は事実上の値上げの意味合いを整備する等の必要性について、併せて検討するべきである。

最後に、所有権移転外ファイナンスリース等の要件を満たすような賃貸借契約であった場合（定期借家契約等）には、短期前払費用の取扱いが適用できなくなるので、この点も注意して頂きたい。

相続等により取得した減価償却資産の償却方法と耐用年数見積りの可否

質問

平成23年中に他界した被相続人が生前営んでいた個人事業について、相続人が承継することになった。被相続人が平成10年3月31日以前から旧定率法を採用していた事業用の建物については、平成23年において、相続を基因として相続人が取得したことになるため、新定額法による減価償却を行うことになると指導を受けた。償却方法は旧定率法を採用することができないのか。また、平成23年中に取得した中古資産という整理のため、新定額法を採用するという取扱いであるならば、中古資産の取得として耐用年数を見積もることができるのではないかと。

回答

相続によって取得した減価償却資産については、償却方法を引き継ぐ規定が存在しないため、新たな業務の開始として、償却方法の選定の届出書を提出する必要がある（所令123①、②）。本件の場合、相続によって承継した減価償却資産は建物であるため、新定率法等の選択の余地がなく、新定額法を採用することになる（所令123④、所基通49-1）。

また、相続によって取得した減価償却資産は、被相続人の取得価額、帳簿価額及び耐用年数を引き継ぐことになっている（所法60①、所令126②）。この場合における耐用年数は被相続人が適用していた耐用年数となり、中古資産を取得したときにおける見積耐用年数を採用することができない。

検討

(1) 相続等によって取得した減価償却資産の承継項目

居住者が相続等により取得した減価償却資産の取得価額は、その減価償却資産を取得した者が引き継ぎ所有していたものとみなした場合における、その減価償却資産の取得価額に相当する金額であるとしている（所令126②）。言い換えれば、被相続人等が取得した減価償却資産について、その後相続等を基因として相続人等が取得した場合には、被相続人等

の取得時期から、相続人等が継続して所有していたものとみなした場合における取得価額であるとしている。つまり、被相続人等の取得価額は、相続人等が引き継ぐという取扱いになっている。

取得価額を引き継ぐ直接的な規定は存在しているが、帳簿価額及び耐用年数の引継ぎについて直接的な表現は見当たらない。それでは、なぜ相続等により取得した減価償却の運用上は、当然に帳簿価額等を引き継ぐものとして取り扱われているのだろうか。償却計算の実態効果から考察するならば、被相続人の取得価額を引き継ぎ、かつ帳簿価額を引き継がないとした場合、相続人に対して被相続人の既往の償却済み部分まで償却費の計上を許容することになる矛盾が生じる。また、法解釈の側面から帳簿価額を引き継ぐことについて考察すると、相続等により取得した減価償却資産を譲渡した際、譲渡所得の金額に係る取得費等の計算規定が「その者が引き続きこれを所有していたものとみなす」としていることから、帳簿価額を引き継ぐとする解釈に誘導されるものと考えられる（所法60①）。

これにより、帳簿価額の引継ぎが法解釈の範囲内であるとすれば、中古資産の新規取得とは認められず、反射的に耐用年数の引継ぎも要求されるということになるであろう。

(2) 相続等により取得したと認識しながら中古資産の取得と認識しない理由

減価償却資産の取得には、購入や自己の建設によるもののほか、相続等によるものも含まれることになっている（所基通49-1）。この取扱いを根拠として、本件の場合には、平成23年中の建物の取得だから、定率法の選択の余地を与えていないことが理解できる。しかし、この取扱いは、上記(1)における中古資産の新規取得による見積耐用年数の採用を否定している理屈と、相反しているように感じられる。

これは矛盾点ではなく、相続等による減価償却資産の「取得」の取扱いが、「償却方法の選定」についての通達の位置付けになっていることで、理論的整合性を確認することができる。つまり、償却方法は、「相続等により取得」という取扱いの範疇にあり、取得価額等の引継ぎ規定である「その者が引き続きこれを所有していたものとみなす」から除外されているのである。これにより相続等の場合は、中古の新規取得資産ではないが、償却方法は新規に取得したものとして選定することを要求していることになる。(了)

注) 内容は、平成23年4月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見（参考意見）ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。