

防災用品・非常用食品・防災設備の取得価額は一時の損金としてよいか

Q 当社は、地震等の災害に備えるため、タオル・軍手等の防災用品や非常用食品（20年程度の品質保持期限あり）を購入し常備するとともに、スプリンクラー等の消火設備を設置いたしました。

これらのうち、防災用品や非常用食品については、1点1点の単価は高いものでも数千円程度ですが、社員全員に行き渡るようにまとめて購入したため、その購入費用は総額で500万円ほどかかりました。

この場合、これらの購入費用については、少額減価償却資産と考える一時の損金として処理することが可能でしょうか。

また、消火設備については、いつの時点をもって業務の用に供したと考える減価償却を行えばよいのでしょうか。

よろしくご教示お願いいたします。

A ご質問の防災用品・非常用食品については、消耗品としてこれらを備えた日を含む事業年度の損金の額に算入することができます。

また、スプリンクラー等の消火設備は、その設置をした日をもって事業の用に供したと考える減価償却を行うこととなります。

検 討

1 防災用品・非常用食品の資産区分

減価償却資産とは、一般に、棚卸資産、有価証券および繰延資産以外の資産で、長期間その用益を提供しながら、時の経過等により機能および価値が減少していくものをいいます。

ちなみに、減価償却資産に該当する場合、使用可能期間が1年未満または取得価額が10万円未満（所定の中小企業者等については、平成28年3月31日までに限り、一事業年度に総額300万円の範囲で30万円未満）のものについては、少額減価償却資産として、これらを事業の用に供した日の属する事業年度において、損金経理を要件にその全額を損金の額に算入することができます（令133条、措法67条の5）。

そこで、ご質問のタオル等の防災用品・非常用食品ですが、これらは、もともと短期的に消費されるいわゆる消耗品として認識される性格のもので、そもそも減価償却資産には該当しません。

さらに、「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」（いわゆる「連続意見書」）でも、その第四において、販売目的の財貨や用益だけでなく、販売活動および一般管理活動において短期間に消費されるべき財貨や用益についても棚卸資産に該当するとされ、また、法人税法上も「消耗品で貯蔵中のもの」は棚卸資産に該当するとされております（令10条6号）。

つまり、短期的費用財であるタオル等の消耗品については、減価償却資産ではなく、棚卸資産に該当することから、たとえ一品当たりの取得価額が数千円程度といえども、少額減価償却資産として一時に損金算入することはできません。

よって、期末において消費されていないものがある場合には、原則的として、貯蔵品等の資産に計上する必要があります。

2 防災用品・非常用食品の消費の判断

それでは、防災用品・非常用食品は、いつの時点をもって消費されたと考えるべきでしょうか。

通常、消耗品については、その財貨が実際に使用されたときに消費されたと考えることが一般的と思われます。

しかしながら、防災用品等については、災害等の非常時に備えるために常備するものであり、その備えること自体が目的となります。

したがって、実際に防災用品が使用され、もしくは非常用食品が食事のように供されたという事実とは関係なく、災害等の非常時に備えるために所定の場所に配備した時点で、これらの消耗品が消費されたと考えるのが合理的だと考えます。

3 消火設備の事業供用日

減価償却資産については、事業の用に供した日をもって償却開始の日となります。

ご質問の消火設備は減価償却資産に該当することになりますので、事業の用に供してはじめて、償却が認められることとなります（令13条かっこ書）。

ところで、これらの設備については、いうまでもなく災害等の非常時に備えるために設置されるのがその目的となります。

したがって、やはり防災用品等と同様に、実際に災害等によりその設備を使用した日を事業供用日と考えるのではなく、その設備が設置され災害等の際にいつでも稼働できる状態をもって事業の用に供したものと判断されます。

4 結 論

ご質問の、防災用品・非常用食品については、災害等の非常時に備えるために所定の場所に配備した時点で消費されたと考え、その防災用品等を配備した日を含む事業年度において損金の額に算入することができると考えられます。

なお、ご質問では、非常用食品は20年ほどの品質保持期間があるとのことで

第3 棚卸資産

すが、あくまで消費した時点で損金算入となりますので、特にその品質が保たれる期間を考慮する必要はありません。

また、消火設備については減価償却資産に該当し、その設置した日をもって事業の用に供したと考え減価償却を行うこととなります。

〈参考となる法令等〉

令10条6号、13条、133条

措法67条の5

企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第四

現況が異なる土地を交換しても、交換の特例の適用は受けられるか

Q 甲社では、このほど、10数年来所有している帳簿価額300万円、時価500万円の山林を、乙社が5年ほど前に購入した山林（ゴルフ場に賃貸しているため地目は雑種地となっている。）と交換することになりました。

甲社は、交換後、取得した雑種地を山林として利用する予定であり、バブル経済崩壊後の長びく不況下において、少しでも、税制上の優遇措置を受けたいものと考え、以下のような仕訳をして、法人税法第50条の規定による圧縮記帳の適用を受けるつもりでいますが、可能でしょうか。

(土地)	500万円	/	(土地)	300万円
			(土地売却益)	200万円
(土地圧縮損)	200万円	/	(土地)	200万円

なお、乙社所有の雑種地の時価は、甲社所有の山林の時価とほぼ同額と判断されるため、交換差金の授受はありません。

また、乙社は、交換により取得した山林を、そのまま、山林として利用する予定ですが、乙社の場合は、圧縮記帳の適用はあるでしょうか。

A ご質問の場合には、甲社は、同一の用途に供されると認められますので、圧縮記帳の適用を受けられますが、乙社の場合には、同一用途に供されると認められませんので、圧縮記帳の適用がありません。

検 討

1 法人税法上の取扱い

ご存知のように、法人税法第50条では、内国法人が1年以上所有していた固定資産を、他の者が1年以上所有していた同一種類の固定資産で交換のために取得したものでないものとを交換し、その交換により取得した資産を、その交換により譲渡した資産の譲渡直前の用途と同一の用途に供した場合には、その交換によって譲渡した固定資産の譲渡利益の範囲内の金額について、交換によって取得した固定資産の帳簿価額を損金経理の方法により減額したときは、その減額した金額について圧縮記帳を認めるとしています。

ところで、この同一の用途の判定ですが、その種類に応じて、おおむね次の区分により判定する、とされています（基通10-6-7）。

- ① 土地にあっては、その現況により、宅地、田畑、鉱泉地、池沼、山林、牧場または原野、その他の区分
- ② 建物にあっては、居住の用、店舗または事務所の用、工場の用、倉庫の用、その他の用の区分
- ③ 機械および装置にあっては、その機械および装置の属する耐用年数省令別表第2に掲げる設備の種類区分
- ④ 船舶にあっては、漁船、運送船（貨物船、油そう船、薬品そう船、客船等をいう。）、作業船（しゅんせつ船および砂利採取船を含む。）、その他の区分

2 問題の検証

さて、ご質問の場合ですが、土地と土地の交換であることから、①の区分により、同一の用途に供したかどうかを判定することになります。

甲社の場合は、山林と雑種地の交換ということで、地目の異なることが、問題になってくると思われます。

甲社では、交換により取得した山林は、ゴルフ場に賃貸しているため雑種地

となっていますが、もとは山林であるものを、取得後、そのまま山林として利用するという事なので、譲渡直前の用途を同一の用途に供されるものと考えてよいと思います。

次に、乙社の場合ですが、乙社は、取得した山林をそのまま山林として利用するという事ですから、譲渡直前の用途と同一用途に供しませんので、圧縮記帳の適用がありません。

乙社の場合には、取得した山林をゴルフ場の一部として雑種地として利用するか、もしくは、雑種地に造成するなどした場合には、圧縮記帳の適用を受けることができます。

また、取得資産を譲渡資産の譲渡直前の用途と同一用途に供する時期ですが、これは、取得資産をその交換の日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までに、譲渡資産の譲渡直前の用途と同一の用途に供したときは、法人税法第50条の規定による圧縮記帳の適用を受けることができる、とされています。

3 結 論

それでは、ここで、ご質問についてまとめてみます。

甲社の場合は、先にも述べましたが、山林と雑種地の交換ではありますが、その雑種地は、もとは山林であり、取得後、そのまま山林として利用することなので、ご質問にあったような仕訳をして、圧縮記帳の適用を受けることができます。

乙社の場合は、ご質問にあったとおりであれば、同一の用途に供されると認められませんので、圧縮記帳の適用を受けようとする場合には、取得した山林を、譲渡資産である雑種地と同様に、ゴルフ場の一部の雑種地として利用するか、取得した山林を雑種地に造成するなど、しなければならないでしょう。

<参考となる法令等>

法50条

耐令別表2

基通10-6-7

複数の事業を営む会社の貸倒引当金繰入率の判断 上、何をもって主たる事業と考えるべきか

Q 当社は、機械部品メーカーの中小企業ですが、経済環境の変化により、ここ数年製造部門をしだいに縮小し、国内外のメーカーからの購入に切り替えてきました。

そのため、当社は、従来国内各工場で生産したものを販売していましたが、最近では、他社で生産されたものを購入し販売するようになり、商社的な性格が強くなってきました。

現在、売上高で見ると、他社から購入したものの割合が高くなっています。

一方、従業員数は、製造部門の割合がやや高くなっています。

貸倒引当金の法定繰入率は、従来製造業の割合を用いていましたが、会社の業務内容が変化したので、卸売業の割合を用いたいのですが、法定繰入率の変更にあたってどのように考えたらよろしいでしょうか。

A 貴社の場合、主たる事業が何かについては、売上高、従業員数、売掛金の残高等を総合的に判断し、また、今後の会社の事業の方針等も勘案して、変更するかどうか決定することとなるでしょう。

一度変更したら、その判定の基礎となった事実に著しい変動がない限り、今後継続してその繰入率を適用する必要があります。

検 討

1 法人税法上の取扱い

(1) 法人税法上、貸倒引当金の繰入限度額の計算については、金銭債権を個別に評価する金銭債権と一括して評価する金銭債権とに区分して計算することになります。

① 個別に評価する金銭債権…… 事業年度終了の時ににおいて有する金銭債権につき、旧債権償却特別勘定の繰入基準に相当する基準で回収不能見込額を計算した金額

② 一括して評価する金銭債権… 事業年度終了の時ににおいて有する売掛金、貸付金その他これらに準ずる金銭債権（①の計算の基礎となった金銭債権を除く。以下「一括評価金銭債権」という。）につき、その帳簿価額の合計額に過去3年間の貸倒実績率を乗じて計算した金額

ただし、中小企業者等の貸倒引当金の繰入限度額については、上記②の計算について、次の法定繰入率による繰入を行うことができます（措法57条の9第1項、措令33条の7第4項）。

- 卸売および小売業（飲食店業および料理店業を含む。） …… 1,000分の10
- 製造業（電機業、ガス業、熱供給業、水道業および修理業を含む。） …… 1,000分の8
- 金融および保険業 …… 1,000分の3
- 割賦販売小売業ならびに包括信用購入あっせん業および個別信用購入あっせん業 …… 1,000分の13
- その他の事業 …… 1,000分の6

中小企業者等とは、

普通法人のうち期末資本金1億円以下のもの（資本金が5億円以上の法人に完全支配されている法人を除く）

協同組合等

公益法人等

をいいます。

- (2) 法人の営む事業が上記のいずれの事業に当たるかは、おおむね日本標準産業分類（総務省）を基準にして判定します（措通57の9-3）。

ただし、いわゆる製造間屋（自己の計算において原材料等を購入し、これをあらかじめ指示した条件に従って下請加工させて完成品とする事業）は、日本標準産業分類では、卸売・小売業に分類されていますが、上記(1)の判定に当たっては、製造業とします（措通57の9-5）。

- (3) 平成24年4月1日以後開始する事業年度から、貸倒引当金制度の対象法人が、(1)の中小企業者等・銀行、保険会社等に限定されました。

<貸倒引当金の計上ができない法人の経過措置による損金算入限度額>

- ・平成24年4月1日から平成25年3月31日までの間に開始する事業年度…改正前の計算方法による繰入限度額×3/4
- ・平成25年4月1日から平成26年3月31日までの間に開始する事業年度…改正前の計算方法による繰入限度額×2/4
- ・平成26年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度…改正前の計算方法による繰入限度額×1/4
- ・平成27年4月1日以後に開始する事業年度…0

2 2以上の事業を兼業している場合

- (1) 法人が2以上の事業を兼業している場合には、そのうちの主たる事業について定められている繰入率を、金銭債権の額全体に乗じて計算します。

それぞれの事業ごとに貸金を区分して計算することはしません。

この場合に、いずれの事業が主たる事業であるかは、それぞれの事業の①

収入金額または所得金額の状況、②使用人の数等事業の規模を表わす事実、③経常的な貸金の多寡等を総合的に勘案して判定します。

- (2) また、一度判定したら、その判定の基礎となった事実に著しい変動がない限り、継続してその繰入率を適用することができるとされています（措通57の9-4）。

3 繰入率の考え方

- (1) 法定繰入率が定められているのはなぜでしょうか。

法人税法における貸倒引当金は、貸倒れによる損失の見込額を損金に算入することを認め、課税所得を合理的に計算するためのものです。

引当金の繰入率については、簡素化の見地から個別の経験値に代えて、概算的な繰入率が定められており、また、その概算繰入率については、常に実績をしん酌しつつ適正なものとする必要があります（税制調査会昭和46年8月長期税制のあり方についての答申）。

本来、貸倒引当金の繰入率は、各会社が貸倒れの実績値などにに基づきそれぞれ決定すべきものです。

しかし、中小企業者については、簡素化の見地から、貸倒損失の発生率が類似する業種ごとに一定の繰入率（法定繰入率）が規定されているものです。

- (2) 一方、企業会計上は、期末における債権について、その回収可能性を検討し、合理的かつ客観的基準に基づいて貸倒見積高を算出し、貸倒引当金繰入額を計上することが基本的な考え方です。

すなわち、個々の債権ごとに見積もる方法（個別引当法）か債権をまとめて過去の貸倒実績率により見積もる方法（総括引当法）の、いずれかの方法によらなければなりません（日本公認会計士協会会計制度委員会報告第14号）。

貸倒引当金は、一種の見積額ですから、一定の基準を定め、これを継続的に適用することが会計上の基本的な考え方です。

前記2(2)の考え方も、基本的にこれと同じであると思います。

- (3) したがって、税務上も、例えば一時的に他社で生産されたものの購入販売

が増えたからといって、卸売業の繰入率を用いたり、また、同様に一時的に金融業による貸付金が増えたからといって、金融業の繰入率を用いたりすることはしないと考えます。

4 結 論

主たる事業が何かについては、売上高、従業員数、売掛金の残高等を総合的に判断し、また、今後の会社の事業の方針等も勘案して、変更するかどうか決定することとなるでしょう。

一度変更したら、その判定の基礎となった事実に著しい変動がない限り、今後継続してその繰入率を適用する必要があります。

<参考となる法令等>

措法57条の9

措令33条の7

措通57の9-3、57の9-4、57の9-5

日本公認会計士協会会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」

税制調査会 長期税制のあり方についての答申（昭和46年8月）