

米国税法における資本的支出と収益的支出の区分：
有形資産にかかわる支出の処理に関する新財務省規則の特徴

メタデータ	言語: ja 出版者: 静岡大学人文社会科学部 公開日: 2015-02-06 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 永田, 守男 メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.14945/00008083

論 説

米国税法における資本的支出と収益的支出の区分 ―有形資産にかかわる支出の処理に関する新財務省規則の特徴―

永 田 守 男

はじめに

内国歳入法典（Internal Revenue Codes, IRC）Sec.263(a)は、「(1)支出が新規の建物を取得するためか、あるいは資産の価値を高めるための永久の改良または改善を生じさせるものである場合、・・・あるいは(2)支出が資産を回復させるか、あるいは消耗状態を良好な状態にするためのものであり、それらに対して引当額が設定されている場合には、その額を控除してはならないと定めている」。つまり、資産の取得あるいは回復等にかかわる支出は、原則として資本化されなければならないとしている。その一方で、Sec.162(a)は「取引もしくは事業の遂行において支払ったか発生した通常かつ必要な費用は、その年度に控除できる」とする。その旧財務省規則（Treasury Regulations, Regs.）1.162-4は、「資産の付随的な修繕およびメンテナンスのために支出もしくは発生した金額は資本的支出ではない」として、いわゆる修繕費については、その支出を資本化することなく当期に控除できるものとしている。しかし、支出の資本化もしくは当期控除の判断について、IRCとRegs.のともに明確なガイダンスをほとんど提供してこなかった。このため、多くの税務紛争が生じ、それは訴訟に持ち込まれるものも少なくない。裁判所はその判断にあたり、「ガイダンスの不在に、訴訟の特定の事実に適応する判例で対応してきた。しかしながら、最高裁判所は、当期費用と資本的支出の決定的な区別は、程度の問題であって種類の問題ではないこと、ゆえに各事案はその特定の事実にもとづき検討しているために、判例はときに調和することが困難となることに気づいている（Seago, p.639）」とされる。支出が資本化されるか否かは、その支出対象の事実と環境にもとづいて判断がおこなわれ、判例の適用もまた一貫性があるとはいえない状況が長く続いてきた。資本化と当期控除の区別の問題は、まさに古くて新しい問題であり続けてきた。

この問題に対して、財務省は2013年9月19日に「有形資産に係わる支出の控除と資本化についてのガイダンス（Guidance Regarding Deduction and Capitalization of Expenditures Related to Tangible Property）」とする最終規則を公表した。この規則は10年ほどに及ぶ財務省の取り組みの結果であり、資本化と当期控除の区別に係わって生じる問題の多くについて解決を図ろうとした

ものである。

この規則は、IRC. Sec.162(a)と263(a)にもとづく規則を大幅に変更するものである。これまでの規則、判例あるいはそれにもとづく実務の特徴は、費用収益の対応の観点から、支出がどの時点の収益と対応すべきかについて、それぞれの事案の事実と環境にもとづいて判断されることにあった。これに対して最終規則は、「・・・ガイダンスの原則として対応を参照していない。代わりに、野獣の力で現実の世界の論争を解決する特別なルールや設例を提供する (Seago, p.639)」ことにより問題の解決が図られている。もちろん、費用収益の対応の観点は後退しているが、それは特別なルールや設例において対応できない状況において、あるいはそれに基づくことが適切でない状況においては、事実と環境に照らして「ガイダンスの基礎となる原則、たとえば対応を当然のことと考える状況に戻って検討する (Seago, p.639)」とされる。

本稿では、このような従来の規則から大きく転換を図った最終規則の特徴を明らかにし、それがこの古くて新しい問題にどのような影響を与えるのか、そして財務会計との関係をどのように構築しているのかを検討する。

I. 最終規則公表までの経緯

1. 旧財務省規則の特徴

有形資産に係わる支出が当期に控除できるのかあるいは資本化されなければならないかについては、多くの税務紛争をもたらしてきた。そしてこの区別は判例法に大きく依拠し、その案件の事実と環境にもとづいて判断が下されてきた。前述の最高裁判所の「当期費用と資本的支出の決定的な区別は、程度の問題であって種類の問題ではない」とする判決は1933年のWelch判決 (Welch, 290 U.S. 111, 114 (1933)) によるものであった。このような法人税制初期からの問題に一定のガイダンスを提供するものとして1958年に旧財務省規則 (T.D. 6313) が公表された。その旧規則では、以下の支出については資本化が要求されるとしていた。

- (1) 有形資産に永久の改良 (improvement) または改善 (betterment) をもたらす支出
- (2) 資産を回復させるまたは減価償却をおこなう前よりも「良い状態にする」支出
- (3) 資産の価値を増加させる支出
- (4) 資産の耐用年数を相当に延長する支出
- (5) 新規のまたは異なる用途のために資産を改造する (adapt) 支出

支出が上記に該当する場合には、その支出は資本化されなければならない。しかしながら、何

が「永久の改良または改善」であるか、あるいは「前よりも良い状態」とはどのような状態を指すのかは具体的には示されていない。このため、判例にもとづき、案件の事実と環境に照らしてそれらが判断されることになる。このため、図表1に掲げるような考察要因が、その判断のために検討される必要があるとされ、それらについて各事案の事実と環境に照らして資本化の可否が判断されることになる。しかしながら、これらの考察要因についても、各事案の事実と環境に照らして「改良」、「改善」、「延長」、「増加」などが判断されることになるため、さまざまな解釈が生じうる。たとえば、「耐用年数の延長」は、事実と環境にもとづき費用収益の対応原則により将来の収益との対応関係で判断される。このため、納税者は支出の効果が資産維持に過ぎないことを主張するのに対して、内国歳入庁（Internal Revenue Service, IRS）はそれが将来便益をもたらし、耐用年数の延長が生じると主張することになり、税務紛争が絶えないことになる。

図表1 判例における事実の考察要因

資本化	修繕費
資産をよりよい業務状態にする改良	資産を効率的な業務の状態に維持する改良
資産を新品のような状態に回復する	資産を過去の状態に回復させる
新規または取換の構成要素あるいは重大な二次的 (sub) 構成要素を資産に付加	ルーティンメンテナンスで対象資産 (underlying property) を保護する
資産にアップグレードまたは修正を付加	資産の付随的な修繕
資産の価値を改善 (betterment) の性質を帯びた状態で高める	
資産の耐用年数を延長する	
資産の効率性を改良する	
資産の質を改良する	
資産の強度を高める	
資産の能力を高める	
重大な状態あるいは結果を改善する (ameliorate)	
資産を新規の用途に改造する	
リハビリテーションドクトリンのプラン	
出所：Tartaglia (2012).	

財務省およびIRSはこの問題にかかわる税務紛争を減らすために、2003年半ばから取り組みを開始した。IRSは2004年1月にNotice 2004-6 (*Request for Comments the Application of Sections 162 and 263 Tangible Property*) を公表し、資本的支出に関する規則を制定する旨と、それに係わる15の論点を示し、広くコメントを求めた。財務省はそれらのコメントを検討し、2006年に提案規則 (Proposed Regulations) を公表している。2008年にこの提案規則を撤回し、あらたに提案規則を公表するが、2011年に再びそれを撤回し、代わりに暫定規則 (Temporary Regulations) を公表する。この暫定規則については、2012年1月1日以降に適用予定であったが、2012年末にそれを2014年1月1日以降に変更したうえで、2013年9月16日に最終規則として公表された。

2. 2011年暫定規則と最終規則

最終規則は、基本的に2011年暫定規則の内容を踏襲しているが、暫定規則に寄せられたコメントに対応して、いくつかの修正ならびに設例の追加をしている。図表 2 は2011年暫定規則と最終規則の比較表である。

図表 2 主要な項目に関する最終規則および提案規則と暫定規則との比較

	2011年暫定規則	2013年最終規則および提案規則
材料および消耗品		
定義	納税者が用いる以下の有形資産 <ul style="list-style-type: none"> 資産の単位 (UOP) を維持、修繕または改良するために取得した構成要素 コストが100ドル以下のUOP 	以下の点を除いて、左に同じ <ul style="list-style-type: none"> コストが200ドル以下のUOP 緊急用交換部品 (satndbay emergency spare part) の定義
控除の時期	納税者は以下のコストを控除できる <ul style="list-style-type: none"> 付随的な材料及び消耗品は購入時に 付随的でない材料及び消耗品は使用もしくは費消時に 再利用可能または一時的な交換部品 (rotable and temporary spare parts) は譲渡時に 	左に同じ
資本化&減価償却の選択	資本化&減価償却の選択はいかなる材料及び消耗品にも適用できる	資本化&減価償却の選択は再利用可能な交換部品、一時的な交換部品、緊急用交換部品についてのみおこなえる (制限される)
取得コスト		
少額資産 (de minimis) に関するセーフハーバー	納税者は以下の場合には帳簿の費用化方針にもとづくことができる <ul style="list-style-type: none"> 費用化方針は課税年度当初に文書化されている 費用化方針に従って帳簿でもその金額が費用化されている 納税者は当該財務諸表 (applicable financial statements, AFS) を備えている、かつ 	納税者は以下の場合には帳簿の費用化方針にもとづくことができる <ul style="list-style-type: none"> 納税者は文書化されたde minimis会計方針を課税年度当初に備えている 費用化方針に従って帳簿でもその金額が費用化されている 資産のために支払った金額が各インボイスまたは各項目あたり5,000ドルを超過しない (AFSを備えていない納税者については500ドル)
取引コスト	資産の取得を促進するコストは資本化しなければならない	左に同じ。取得した資産の基礎額に成功報酬を含めなければならないこと、および取得しなかった資産には配分しなくてもよいことを明確にしている
有形資産を改良するために支払った金額		
UOP	原則—機能的に相互依存している 以下についてルール特別ルールがある <ul style="list-style-type: none"> 建物 	左に同じ。リース物件の改良はそれを所有している場合と同様に処理されねばならないことを明確にしている

資本化基準： 改善 (betterment)	<ul style="list-style-type: none"> • 建物プラント資産 • ネットワーク資産 UOPの改善； <ul style="list-style-type: none"> • 取得時または製造時の重大な状態あるいは欠陥 • 重大な追加または拡張 	左に同じ。下記の点を含めアップデートされている <ul style="list-style-type: none"> • 設例を明確にし修正している • 小売業者のリニューアル (refreshes) のために改善基準を明確にしている
資本化基準： 改造 (adaption)	<ul style="list-style-type: none"> • 以下の重大な増加 • 質 • 能力 • 生産性 • 効率性, あるいは • 強度 新規もしくは別の用途にUOPを改造	左に同じ。下記の点を含めアップデートされている <ul style="list-style-type: none"> • UOPの当初の全般的な用途に一致した部分的な変更は改造とみなされないことを明確にしている
資本化基準： 回復 (restoration)	UOPの回復； <ul style="list-style-type: none"> • 譲渡した構成要素の取替および損失の認識 • 構成要素の売却における利得/損失 災害損失の結果としての基礎額の修正 <ul style="list-style-type: none"> • もはや機能していない状態から以前の業務の状態に戻す • 耐用年数経過後に新品同様に資産を再生する (rebuild) • 主要な構成要素または相当な構造的部分 (SSP) の取替 	左に同じ。下記の点を含めアップデートされている <ul style="list-style-type: none"> • 災害損失ルールの修正している • 主要な構成要素とSSPの定義とそれらの相違を明確にしている； • 主要な構成要素はUOPの構成要素の「機能」に焦点を合わせている • SSPはUOPとのかかわりで取り換える構成要素の「規模」に焦点を合わせている
<u>ルーティン・メンテナンス・セーフハーバー</u>	以下の条件を充たすとき、ルーティン・メンテナンスの支払金額として処理することができる <ul style="list-style-type: none"> • 納税者が資産のADSクラス耐用年数期間に複数回のメンテナンス活動をおこなうと合理的に予測している 建物には適用しない	左の定義に同じ <ul style="list-style-type: none"> • ルーティン・メンテナンスの定義を明確にしている • セーフ・ハーバー・ルールを拡張して建物（活動のテスト期間を10年に設定）にも適用している
<u>修繕およびメンテナンスコストを資本化する選択</u>	利用できない	ネットワーク資産には適用しない <ul style="list-style-type: none"> • ネットワーク資産には適用しない • 納税者は以下の場合に、修繕費またはメンテナンスコストで控除できる金額を資本化する選択ができる • 納税者の取引もしくは事業で生じ、かつ納税者の利益を算定するために規則的に用いられている帳簿および記録において資本化されている

出所：Conjura (2013), pp.2-6-208を一部修正.

最終規則における大きな変更点は、材料および消耗品の定義、少額資産に関するセーフハーバー (de minimis safe harbor, 少額資産SH) などにみられ、さらに設例の追加などによって具体化が

図られている。

材料および消耗品の定義においては、そのコスト上限を100ドルから200ドルに引き上げが図られた。また、少額資産SHにおいても支出総額を基準とする方法から各インボイスまたは各項目あたり5,000ドルを上限とする基準に変更された。これは有形資産の取得のための支出は資本化されることが原則であるので、その原則から外れる資産を明確に定義する必要があるためである。材料及び消耗品は、後述するように12か月以内に費消されるものおよび一定金額以下のものが対象となる。最終規則では一定金額の上限を200ドルまで引き上げている。

少額資産は、材料及び消耗品には該当しないが、有形資産の取得のための支出を資本化する原則の例外が適用される。この少額資産の上限の設定にあたって年間の支出総額方式（支出総額が(1)総受領額の0.1%と(2)帳簿の減価償却費および償却費の総額の2%のいずれか大きいほうの額以下であること）から、支出項目あるいはインボイスごとに5,000ドルを上限とする方式に改められた。これにあたっては、後述するように財務諸表目的での資本化会計方針を文書で作成していることが条件とされている。帳簿一致要件を充たす少額資産にはセーフハーバーが適用され、支出年度に控除することができる。

これらの変更は、暫定規則に寄せられたコメントに応じて、実務上の利便性の向上を図ったものであった。これにより税務紛争が生じる余地を狭めることが意図されているといえる。

II. 有形資産取得時における資本化ルールからの除外

納税者は、有形資産の取得から、それを役供して譲渡するまでのプロセスでさまざまなコストを負担する。そして、そのコストの具体的な内訳・性質は有形資産に応じてさまざまである。そのことが有形資産にかかわる支出の資本化または当期控除の可否の問題を生じさせる。ところが、同じく有形資産の取得であっても、そのための支出が資本化されるべきものもあれば当期控除されるべきものもある。具体的には、納税者が事業の用に供する機械設備を取得し、それにかかわる消耗品を取得する場合でも、機械設備および消耗品は有形資産であることにはかわりはない。このため、有形資産の取得にかかわる支出は資本化しなければならないことを原則とし、同じく有形資産である消耗品を資本化の例外として規定し、それが通常かつ必要な事業上費用として控除できることを規定することになる。消耗品が資本化の例外と規定されるならば、次に問題とされるのは何が消耗品を構成するのか、である。そしてこのことは、機械設備を役供している間におこなわれる修繕等のために取得される交換部品等についても同様である。これらに関しても、納税者は原則として資本化される有形資産を取得することに変わりはない。これらの交換部品等が当期控除されるべきとすれば、それらを資本化の例外として規定することになる。このよ

うに、資本化の可否の問題は有形資産の取得時点で当初は生じる。さらに、この問題は、用役に供している有形資産に対する追加の支出についても生じることになる。そこでIRCおよび規則は、有形資産取得時に資本化の例外となる項目（ただし、後述するように、このことが即当期控除を意味するわけではない。資本化され減価償却の対象となる項目には該当しない（土地を除く）ことを意味するにすぎない）を定め、その定義を規定する。そして、この定義に合致しない有形資産の取得のための支出が資本化されることになる。次に、資本化された有形資産が用役に供している間に、その資産にかかわる支出の資本化の可否が問題となる。

最終規則は、これらの問題への対処としてこれまでの規則を修正している。ここでは、資本化の例外となる規定を検討することにしよう。

1. 少額資産の例外規定

最終規則1.263(a)-1(f)(1)(ii)は、適格財務諸表（applicable financial statement）を備えている納税者に対して、インボイスまたは項目あたり5,000ドルを上限⁽¹⁾として、有形資産の取得のための支出を資本化しないことができるとする少額資産SHを以下のように定めている。

- (A) 納税者は適格財務諸表⁽²⁾を備えている
- (B) 納税者は課税年度当初の時点で、非税務目的で以下の金額を費用として処理する会計方針文書（written accounting procedures）を備えていなければならない。
 - (1) コストが一定額以下の資産を取得するための金額、あるいは
 - (2) 経済的耐用年数⁽³⁾が12か月以内の資産を取得するための金額、

⁽¹⁾ たとえば、インボイスで示されている金額が25,000ドルであっても、そこで示されている1物品（項目）あたりの金額が5,000ドルであれば、この条件をみたす。

最終規則で示されている設例では、1台5,000ドルのコンピュータ1,250台を購入し、その代金が1枚のインボイスで請求されている事例があげられている。このとき、インボイスで総額6,250,000ドルと単価5,000ドルが明示されていれば、SHの要件を充たしていることになり、6,250,000ドルを支出の年度に控除できる（Regs. 1.263(a)-1(f)(7), Example3.）。このとき、単価等の詳細が示されていない場合は、要件をみたせないため資本化しなければならないだろう。

⁽²⁾ 適格財務諸表の定義は以下のとおりである。なお、降順で優先度が低下する。

- (A) 証券取引委員会に提出を要求される財務諸表（10-Kまたは株主への年次報告書）
- (B) 以下の目的のために、独立の公認会計士による監査報告書が添付されている監査済財務諸表（外国実体の場合には、同様の資格ある独立のプロフェッショナルによる報告書）
 - (1) 信用目的、
 - (2) 株主、パートナーまたは同等の者への報告、あるいは
 - (3) 他のなんらかの重要な非税務目的
- (C) 連邦または州政府あるいは連邦または州規制機関（SECまたはIRS以外）への提供が要求されている（税務申告書）以外の財務諸表（Regs. 1.263(a)-1(f)(4)）

⁽³⁾ 資産の単位の経済的耐用年数とは、必ずしも資産固有の耐用年数ではなく、資産が納税者にとって有用であると合理的に見積もられる期間であるか、あるいは納税者が取引もしくは事業にまたは利益創出活動に従事している場合には、それら活動において納税者に有用であると合理的に見積もられる期間である（Regs. 1.162-3(c)(4)(i)）。

- (C) 納税者は会計方針文書にしたがって、その資産を取得するための金額を費用として処理している、
- (D) その資産のために支払った金額は、インボイスあたり（またはインボイスで具体的に示されている項目あたり）5,000ドルを、あるいは連邦公報（Federal Register）または内国歳入庁週報（Internal Revenue Bulletin）で公表されているガイダンスにおいて指示されている金額を超過してはならない。

また、Regs. 1.263(a)-1(f)(1)(ii)において適格財務諸表を備えていない納税者については、インボイスまたは項目あたり500ドルを上限として資本化しないことができるとされている⁽⁴⁾。

適格財務諸表の有無にかかわらず、納税者は課税年度当初に、一定額以下で取得した有形資産についてそれを資本化しないとする会計方針を文書化しておくこと、およびその会計方針にしたがって財務会計目的においても費用処理されていることを条件に、その支出額を資本化の例外とすることができる。その支出額は、Regs. 1.162-1にもとづき通常かつ必要な事業上の費用として支出年度に控除することができる（Regs. 1.263(a)-1(f)(3)(iv)）。

最終規則は会計方針文書についてそのフォーマットを提示していない。このため、アメリカ公認会計士協会（AICPA）が図表3のような文書例を作成し公開している。

図表3 会計方針文書の例

<p>[当社もしくは顧客の名称]</p> <p>資本化方針</p>
<p>1. 目的</p> <p>本会計方針は【貴社の名称】の年次財務諸表（または帳簿）上で記録されるべき資本的資産であるかを判断するために利用されなければならない最低限のコスト（資本化金額）を確立している。</p>
<p>2. 資本的資産の定義</p> <p>「資本的資産」とは、次の条件を満たす資産の単位である：(1)経済的耐用年数が12ヶ月を超過し、かつ(2) \$ _____ 以上のコストで取得もしくは製造されたもの。資本的資産は財務諸表（または帳簿）目的で資本化され、減価償却されなければならない。</p>
<p>3. 資本化の境界</p> <p>【貴社の名称】は \$ _____ を資本化の下限の金額として確立している。コストがこの金額以下であるいかなる物品も【貴社の名称】の財務諸表（または帳簿）上で費用とされなければならない。</p>
<p>4. 資本化の方法と手続き</p> <p>すべての資本的資産は取得日の歴史的原価で記録される。</p>

⁽⁴⁾ 規則の文言は、Regs. 1.263(a)-1(f)(i)(D)の5,000ドルを500ドルとしていることを除いて同じである。

コストが前述の境界の金額を下回る有形資産は【貴社の名称】の年次財務諸表で費用として記録される。代替的に、経済的耐用年数が12か月以下の資産は、取得コストもしくは製造コストにかかわりなく、財務諸表目的で費用とすることが要求される。

5. 記録維持

各資産の単位の取得コストを立証するインボイスは、最低4年間維持しなければならない。

出所：American Institute of Certified Public Accountant (2013), *Sample Capitalization Policy*, (<http://www.aicpa.org/InterestAreas/Tax/Resources/Compliance/DownloadableDocuments/AICPA%20Sample%20De%20Minimis%20Safe%20Harbor%20Written%20Capitalization%20Policy.doc>, 2014/6/25)

図表3の例は、規則が求めている条件を簡潔にまとめている。この文書では、有形資産への支出の取り扱いが、財務諸表目的でどのように処理されるかを示しており、空欄の一定額を境界として資本化の可否を決定すること、または経済的耐用年数が12ヶ月を上回るものを資本的資産（資本化）とすることが明記され、かつそれら方針にもとづき財務諸表目的で費用化することが明示されている。このような簡潔な会計方針文書とは別に、物品購入等に係わる業務フロー文書の一部として作成する例なども公表されている⁽⁵⁾が、それにおいても図表3で示されているものと同様の文言が示されている。

この会計方針文書の規定は、最終規則において導入されたものである。これは少額資産の上限規定を大幅に変更したことによる2011年暫定規則においては、前述のように、少額資産として資本化されない金額の上限が支出総額方式で定められていた。具体的には、年間の支出総額が(1)総受領額の0.1%と(2)帳簿の減価償却費および償却費の総額の2%のいずれか大きいほうの額以下であることを条件とした (Temporary Regs. 1.263(a)-2T(g)(1)(iv))。この方式によれば、当期に控除できる金額が年度末まで確定しないことになり、それらの金額次第で期中の会計処理を変更するなどの作業が生じる。このため実務上負担が大きく適用困難であることが指摘され、総額によるシーリングを設けるのではなく、財務会計方針で適切に費用化されている金額を税務会計目的でも控除できるようにすべきとする多くのコメント (TD, pp.14-15) が寄せられた。そこで納税者の関心への対応と費用化の金額の客観化を図るために、インボイスあるいは項目あたりの上限を設けるとともに、帳簿一致要件を課することになった。この方式によれば、支出総額方式による場合に起きる問題、たとえば同一金額の同一物品であるにもかかわらずその取得の時期によって資本化されるものと控除されるものがあるというような問題も生じることはなくなる。またそれによる恣意性も排除することができる。一方、納税者にとっても、年度末まで税務上の処理が決められないことや、税務会計と財務会計で異なる処理をすることの負担からも解消されることになる。

⁽⁵⁾ たとえば、Zoebelein (2013)を参照されたい。

このような帳簿一致要件の設定は、本最終規則の特徴の一つであり、紛争の生じやすい領域において「独立者（independent party）に目を向け、・・・費用化が財務会計において監査人に受け入れられているならば、税目的でも受け入れる（Seago, p.639）」ことを明示することで解決が図られている。

なお、少額資産の例外規定はあくまでもSHとして定められている。このため、「調査エージェントと納税者がSHの制限を超過する一定額は重要でないか調査対象にはならないことに合意することを妨げるものではない・・・SHの要件にかかわらず合意は尊重されるべきである（TD, p.18）」として、納税者は5,000ドル（または500ドル）の境界を超過することができるとする。この場合には、「たとえば、納税者の文書による会計方針にコストが5,000ドルを超える項目の費用化が定められているならば、納税者がその方針に忠実であるかぎり、その会計方針は、実際にはコストが5,000ドル以下である項目を限度とするSHの要件に違反しない（Conjura, p.205）」ものとなる。もちろん、この会計方針はすべての少額資産に適用する必要がある、またその処理が所得を明瞭に反映するものであることを示す責任は納税者にある。

このように、少額資産SHの規定の導入は、インボイスでの表記に十分な注意を払うことによって多くの有形資産の取得にかかわる支出を資本化することなく当期控除することを可能にしている。このプロセスに帳簿一致要件を課すことにより、独立の公認会計士による監査によってその支出額の客観化を図ることで、税務紛争が生じる余地を狭めている。この要件はSHとして設定されているので、納税者の財務会計目的における資本化方針を拘束するものではなく、また5,000ドルを超過する財務会計における資本化方針にもとづき、当期控除をすることも可能としている。

2. 材料および消耗品

(1) 材料および消耗品の定義

材料および消耗品はIRC.162に定める通常かつ必要な事業上の費用として原則として控除することができる。Regs. 1.126-3(c)(1)は、納税者の業務において使用もしくは消費される棚卸資産ではない資産であり、かつ以下に該当するものと定義している。

- (i) 納税者が所有するか、リースしているかあるいは役務に供している資産の単位を維持、修繕または改良するために取得された構成要素であり、単一の資産の単位の一部として取得されたものではないこと、
- (ii) 石油、潤滑油、水、および納税者の業務で使用される時点から起算して12ヶ月以内に消費されると合理的に予測される項目からなること、
- (iii) その経済的耐用年数が、納税者の業務に使用または消費される時点から起算して12ヶ月以

内である資産の単位であること、

(iv) 取得もしくは製造コストが200ドル以下での資産の単位であること、または

(v) 連邦公報または内国歳入庁週報で公表されているガイダンスにおいて、本項での処理が認められている材料および消耗品であること。

この定義の(ii)~(v)については、解釈の余地があまりないといえる。もちろん(iv)のコストの範囲に多少の論点は生じうるが、その金額が200ドル以下であるため、実務的にはそれほど大きな問題とはならないであろう。

この金額については、2011年暫定規則では100ドルであったが、この金額では計算機やコーヒーマーカーのような一般的な消耗品ですら該当しないという理由から500~1,000ドル程度までの引き上げを求めるコメントが多く寄せられた。このコメントへの対応として、典型的な消耗品を含めることと所得の歪みを抑えることのバランスをとって200ドルに設定され、今後も改訂の余地があることが示されている (TD, p.8)。

定義の(i)には、解釈の余地のある文言が多く含まれている。すなわち、維持、修繕、改良、構成要素、資産の単位である。これらの文言の定義は最終規則において重要な役割を果たしているが、これらについてはⅢにおいて考察することとし、材料および消耗品の処理について考察することとしよう。

(2) 材料および消耗品の処理

前述の定義を充たした材料および消耗品は、さらに非付随的 (non-incident) 材料および消耗品と付随的 (incident) 材料および消耗品に区分される。それらの控除には異なる処理が適用される。

1) 非付随的材料および消耗品

非付随的材料および消耗品は、付随的材料および消耗品以外のものである。非付随的材料および消耗品については、「それらを取得もしくは製造のために支払った金額は、納税者がその業務で初めて使用または消費した課税年度に控除することができる (Regs. 1.162-3(a)(1))。材料および消耗品については、それらの取得年度ではなく使用または消費した年度に控除できるのが原則処理とされている。

2) 付随的材料および消耗品

付随的材料および消耗品とは、「納税者の手許に保管されているが、消費記録が維持されてい

いかあるいは課税年度当初または年度末に棚卸が実施されない材料および消耗品であり、これらを取得または製造するために支払った金額は、所得を明瞭に反映することを条件として、その支払年度に控除することができる（Regs. 1.162-3(a)(2)】。

この定義および処理にみられるように、材料および消耗品はその保管にあたって消費記録が維持され、棚卸が実施されていることが前提とされており、非付随的材料および消耗品の処理がその原則的な処理とされ、付随的材料および消耗品はその例外とみなすことができる。

3) 非付随的材料および消耗品の例外的処理

前述のように、材料および消耗品は、消費記録が維持され適切に棚卸が実施されるので、それらの使用または消費の時点でその支払額を控除することが原則である。しかし、これら原則処理の対象となる非付随的材料および消耗品についても、いくつかの例外的処理がある。

① 再利用可能部品および一時的代替部品の処理

再利用可能部品（rotatable spare parts）とは、「資産の単位にインストールし、その後取り外され、一般には修繕もしくは改良されたのちに同一または別の資産にインストールされるかあるいはそれに備えて保管される材料および消耗品（Regs. 1.162-3(c)(2)）」である。つまり、特定の資産の単位に対して繰り返し利用される部品をいう。

一時的代替部品（temporary spare parts）とは、「資産の単位に新規部品または修繕済部品がインストールされるまで一時的に代用され、取り除かれたのち次のインストールに備えて保管される材料および消耗品（Regs. 1.162-3(c)(2)）」である。この部品も繰り返し利用されることが想定されているが、再利用可能部品とは異なり、一時的な利用が想定されている部品である。一方、再利用可能部品は定期的にインストールおよび利用と補修および保管が繰り返される部品である。

これら部品は、インストールされ取り外されるまでにそのすべてが費消されるわけではない。このため、その部品を取得または製造するための支払額を初めて使用した年度に控除するのは適切ではない。その控除の方法として、i) 処分時に控除する方法（disposal method）と ii) 消費時に控除する方法（optional method）とが定められている。

i) 処分時に控除する方法

これらの部品については、その使用を終了して「それらが処分された課税年度に納税者がその業務で初めて使用または消費した（Regs. 1.162-3(a)(3)）」とみなす。

設例1：Bは事業用として数台の特殊車両を使用している。各車両は資産の単位である。Bは新

車の購入にあたって、同時に相当数の再利用可能部品を取得し、車両の同じ部品が故障あるいは摩耗した時に交換するために保管する。これらの部品は車両から取り除かれ、修理されて同一車両または同様の車両にインストールされる。Bは、1年目に数台の車両とその交換部品である再利用可能部品を取得した。2年目に再利用可能部品を摩耗または損傷した部品と交換した。3年目に、前年に交換された部品を車両から取り外し、その部品を修理し、同一の車両あるいは同様の車両にインストールした。5年目に、1年目に取得した部品は使用できなくなりスクラップとした。・・・Bが1年目に再利用可能部品のために支払った金額は、それらが処分される5年目に控除できる (Regs. 1.162-3(h) Example 2)。

この方法では、設例が示しているように、部品取得額はそれを処分するまで控除することはできない。このため、部品の再利用の期間が長くなればなるほど、その支払額の控除は遅くなる。このような納税者にとって不利な状況を回避するための方法として消費時に控除される方法が定められている。

ii) 消費時に控除する方法

この方法を用いる納税者は「同一の取引もしくは事業において利用されており、かつ帳簿および記録目的でこの方法を利用している再利用可能部品および一時的代替部品のすべてのプールに適用しなければならない (Regs. 1.162-3(e)(1))」とする。この規定の意味するところは、消費時に控除する方法を利用するために財務諸表目的でもそれを利用することを求めているのではなく、財務諸表目的でこの方法を利用している部品が含まれているプールには、この方法を選択するときにはすべて適用しなければならないことである。この方法の採用にあたりすべてのこれらプールへの適用を条件とした2011年暫定規則に対する批判的なコメントに対応して、「納税者には財務諸表目的では異なる処理をするプールがあることは承知しているので、・・・最終規則では、連邦所得税目的でこの方法を利用する納税者は、帳簿及び記録目的でもこの方法を利用している同一の取引もしくは事業において利用されるすべてのプールに適用しなければならないと定めている。ゆえに、帳簿および記録目的で利用していない部品プールにこの方法の適用は要求されない (TD, pp.11-12)」としている。したがって、納税者がこの方法を選択するときには、財務諸表目的で利用している部品プールにはすべて適用しなければならないことになり、税務会計と財務会計は一致する。しかしながら、「帳簿および記録目的で利用されていない部品プールにこの方法を利用したい場合には、すべての部品プールに適用しなければならない (TD, p.12)」とされており、この場合には両会計に不一致が生じる。

このような財務会計との一致を求める背景には、この方法の適用にあたって、取り除かれる部

品の公正価値評価が必要とされるからであろう。評価の問題を税務紛争から排除しようとする意図がうかがえる。この方法による処理では、部品のインストール時に支払額および公正価値を控除し、取り外しおよび修理時に公正市場価値に修理コスト等を加算した額を益金に計上するとともに部品を計上する。これを部品の処分まで繰り返すことになり、最終規則ではその手順を次のように定めている (Regs. 1.162-3(e)(2))。

(i) 当初インストール

納税者は部品の取得または製造のために支払った金額を、その部品が納税者の事業で利用される資産の単位にはじめてインストールされた課税年度に控除しなければならない。

(ii) 資産の単位からの取り外し

部品がインストールされていた資産の単位から取り外される課税年度において、納税者は次のことをしなければならない。

(A) 部品の公正市場価値を益金に算入する、かつ

(B) 益金に算入した部品の公正価値と資産の単位から取り外すために支払った金額を部品の税基礎額に算入する。

(iii) 部品の修繕、維持、または改良

納税者は、部品の修繕、維持、または改良のために支払った金額を当期に控除するのではなく、その支払いの課税年度において部品の税基礎額に算入しなければならない。

(iv) 部品の再インストール

納税者は、部品が資産の単位に再インストールされた課税年度に、その作業のために支払った金額および部品の税基礎額を控除しなければならない、ただし、これまでに控除されていない金額を対象とする。

(v) 部品の処分

納税者は、部品を処分した課税年度に、その税基礎額を控除しなければならない、ただし、これまでに控除されていない金額を対象とする。

この方法では、部品のインストールがおこなわれるごとに、部品の税基礎額がインストールの年度に控除される。その一方で、その部品が取り除かれるときに、部品が公正価値で評価され、その額があらためて税基礎額に算入される。設例 (Maydew, p.25) をもとに、i) 処分時に控除する方法と ii) 消費時に控除する方法の相違を確認しよう。

設例 2 : Cheap Cars, Inc. はレンタカー事業者である。2012年に、同社はこの事業のためにレン

タカー編成を取得し、その車に適合する交換用タイヤを購入した。タイヤは各70ドルであった。同社は消費時に控除する方法を採用しなかった。2013年に、同社はいくつかの車のタイヤを取り換えたが、そのタイヤは2012年に購入したものだ。2014年に、タイヤはいくぶん摩耗しており、取り外された。その時点のタイヤの公正市場価値は各25ドルであり、取り外しのコストは各3ドルであった。2015年に、タイヤは各2ドルのコストで車に再インストールされた。2016年までに、タイヤは摩損し、スクラップとして売却された。タイヤのコストは処分の年度である2016年に控除される。

この設例では、Cheap Cars, Inc.は処分時に控除する方法を採用しているため、2012年のタイヤ購入額70ドルは2016年まで控除されない。一方、同社が消費時に控除する方法を採用している場合には、2012年のタイヤ購入額70ドルは最初のインストールの年度である2013年に控除される。この年には、控除と相殺される益金は生じない。翌2014年には、タイヤが取り外されるので、その時点でタイヤの公正市場価値25ドルが益金に算入される。そして同額がタイヤの税基礎額に算入されるとともに取り外しのコスト3ドルが算入されるので、タイヤの税基礎額は28ドルになる。2015年には、タイヤが再インストールされるので、このときに税基礎額28ドルと再インストールコスト2ドルが控除される。タイヤがスクラップとなる2016年には、タイヤの税基礎額は0ドルなので、控除は生じない。

消費時に控除する方法を採用すれば、タイヤのインストール段階で税基礎額を控除することができるので、処分時に控除する方法よりも納税者にとって便益がある。しかし、この方法でもインストールが起きるまでは控除が生じない。部品の交換が生じるまで時間がかかれば、それだけ控除が後年度にずれていくことになる。そこで、この問題を解決する方法として、部品のために支払った金額を資本化し減価償却する方法が定められている。

② 資本化処理の選択

最終規則は、一定の材料および消耗品について、その取得または製造のために課税年度内に支払った金額を資本的支出とし、減価償却対象資産として処理する選択を定めている(Regs. 1.162-3(d)(1))。この対象となる材料および消耗品は、再利用可能部品、一時的代替部品、および緊急用交換部品(standby emergency spare part)である⁽⁶⁾。これら部品について資本化処理の選択をおこなった場合には、材料および消耗品の原則処理は適用できない。

前述の設例2にこの選択を適用してみよう。Cheap Cars, Inc.は2012年に、購入したタイヤ70ド

⁽⁶⁾ ただし、それら部品であっても選択できない場合がある(Regs. 1.162-3(d)(2))。

ルを資本化し、同年末に耐用年数にもとづき減価償却費を計上する。たとえば、タイヤの耐用年数が4年であるとすれば、2012年に15ドルを減価償却費として控除できる。同社は2015年末には資本回収を達成しているので2016年の部品の処分時には控除は生じない。また、再インストール費用は実施年度に通常かつ必要な事業上の費用として控除できる。ゆえに納税者は、購入する部品の使用が近い将来に予想されないならば、あるいは耐用年数を超過すると予想されるならば、この選択をして控除の早期化を図ることができる。

緊急用交換部品とは、以下の条件をみたす非付随的材料および消耗品である。

- (i) 特定の機械または設備が取得されたときに取得される（あるいはその後取得され、使用に備えている）、
- (ii) 特定の機械または設備の不具合による緊急事態を原因とした相当な時間の浪費を防ぐために取替を想定して保管されている、
- (iii) 必要な時にすぐに利用できるように対象となる機械または設備のサイトに、またはその近くに配置されている、
- (iv) 部品がインストールされる特定の機械または設備と直接に関連がある、
- (v) 通常は高価である、
- (vi) 特注でのみ利用可能であり、供給業者または製造業者から容易に利用できるものではない、
- (vii) 通常の定期的な取替の対象ではない、
- (viii) 他の機械または設備との間で相互利用できない、
- (ix) 大量に取得されることはない（一般に、各機械または設備につき在庫が1個である）、かつ
- (x) 修理されることも再利用されることもない。

緊急用交換部品は、再利用可能部品および一時的代替部品とは異なり、この選択をしない場合にはそのコストは使用もしくは消費した年度に控除できる。しかし、この定義が示すように、緊急用交換部品は、その使用または消費が生じる時期を合理的に予測することは困難であると考えられるので、控除の早期化を図るために、この資本化処理を選択することになるであろう。

4) 材料および消耗品と少額資産SHとの関係

材料および消耗品には少額資産SHの適用を選択することができる。選択をする場合には、すべての材料および消耗品に対して適用しなければならない。ただし、資本化処理の選択をした材料および消耗品（再利用可能部品、一時的代替部品、および緊急用交換部品が選択可能）および消費時に控除する方法を選択した材料および消耗品（再利用可能部品および一時的代替部品が選択

可能)については、適用できない(Regs. 1.162-3(f)).

少額資産SHの選択ができるものに関しては、その選択により控除を早期化することができる。再利用可能部品等の一部の非付随的材料および消耗品を除いて、材料および消耗品の控除は少額資産SHに比べて遅くなる。このため、控除の早期化を図るには、材料および消耗品について少額SHを選択することが考えられる。

有形資産に対する支出の資本化を原則とし、その支出の効果または便益が支出年度内に生じるのであれば、資本化の例外として支出年度に控除される。建物のように取得後一定期間保有し、事業の用に供することが想定されるものと異なり、取得後の保有期間および使用または消費の時期が取得時に必ずしも判然としない支出は、税務紛争の中心的なテーマであった。最終規則は、これら支出についてその境界を明確にするものである。少額資産SHと材料および消耗品の取り扱いにおいて、その明確化の条件として帳簿一致要件が組み込まれている。少額資産SHにおいては、資本化方針文書の存在とそれにもとづく帳簿および財務諸表処理が条件とされている。くわえて、その条件が充たされている限り、規則に明記される上限額の5,000ドルの超過も可能とされている。一方、非付随的材料および消耗品に対する消費時に控除する方法の選択にあたり、帳簿目的で適用している部品に対しては一致を求める規定もまたセーフハーバーと同様の効果をもたらしている。その選択にあたり帳簿一致を要件としているのではなく、すでに帳簿目的で採用しているものについては同様に適用することを、さらに帳簿目的では採用していないものについても選択できる規定となっている。これは部品の公正価値評価を必要とする方法において、帳簿目的での評価をそのまま利用することを可能とし⁽⁷⁾、税務紛争が生じる余地を狭めている。また、材料および消耗品についても、少額資産SHを選択できることとされており、材料および消耗品の処理に伴う不確実さのある程度排除できるようになっている。最終規則は、少額資産SHの導入により、従来よりも財務会計に依拠する仕組みで税務紛争の余地を狭めたものとなっている。

Ⅲ. 資産の単位

1. 建物以外の資産の単位

納税者が所有している資産のために支出した金額⁽⁸⁾について、最終規則は次のように定めている(Regs. 1.263(a)-3(d)).

⁽⁷⁾ 最終規則では、帳簿目的での評価を適切なものとは明記していないので、その評価を巡って税務紛争が生じる可能性は否定できない。しかし、税務紛争が生じることを前提にするならば、わざわざ帳簿一致を求める必要はないであろう。

・・・納税者は原則として、所有する資産の単位を改良 (improve) するために支払った金額を資本化しなければならない。・・・本項の目的では、資産の単位は、納税者がその資産を用役に供した後で実施した活動のために支払った金額が以下に該当する場合には、改良されている；

- (1) 資産の単位の改善 (betterment) のためである、
- (2) 資産の単位を回復させる (restore)、あるいは
- (3) 資産の単位を新規または別の用途のために改造する (adapt)。

最終規則は、支出の資本化の判断基準を、資産の単位に改善、回復、あるいは改造がみられたか否かに求めている。たとえば、ある建物のエアコンを取り換えた場合を考えてみよう。このとき、エアコンを資産の単位と考えるか、あるいは建物を資産の単位とみなしエアコンはその一部にすぎないかと考えるかによって、資本化の判断は異なるものとなりうる。すなわち「資産の単位の分類がブロードであればあるほど、支出は相当な改良よりもむしろ費用として防衛的に分類されることが増えてくる。この理由は、変化の重大性 (materiality) が (たとえば、アウトプットの量や質が) 相当なものであるときには、相対的な数値 (arithmetic of proportions) が機能するようになるからである。物理的に生じた変化は、それが生じた実際のアイテムよりも大きなアイテムの変化と比べることにより、小規模なアイテムの絶対的な変化が示されたときに比べて、相対的な変化の値はより小さくなる (Seago, p.641)」。資産の単位の設定次第で、支出が資産の改良をもたらしたか否かの判断に差異が生じる。このため、資産の単位の概念を明確にすることが重要となる。

資産の単位は、以下の機能的相互依存基準 (functional independence standard) にもとづいて決定される。

機能的に相互に依存しているすべての構成要素は資産の単一の単位を構成する。資産の構成要素は、納税者が用役に供している一つの構成要素が、同じく納税者が用役に供している別の構成要素に依存しているならば、機能的に相互に依存している (Regs. 1.263(a)-3(e)(3)(i))。

ただし、この基準は、建物以外の資産に適用されるが、プラント資産、ネットワーク資産、建

⁸⁾ リース資産についても、賃借人および賃貸人それぞれが資産の単位のために支出した金額は、原則として資本化されなければならない、とされる (Regs. 1.1263(a)-3(f))。

物以外のリース資産および資産の改良については特例⁹⁾が定められている。

最終規則は、機能的に相互依存している状態を次の例 (Regs. 1.263(a)-3(6) Example 8&9.) で示している。

設例3：Hは鉄道事業で利用する機関車を所有している。機関車はさまざまな構成要素からなり、たとえば、エンジン、ジェネレーター、バッテリー、トラックなどである。Hはこれらすべての構成要素が備わった機関車を取得した。Hの機関車は建物以外の資産なので、資産の原始単位は機能的相互依存基準にしたがって決定され、ゆえに機能的に相互に依存している構成要素からなる。この基準にもとづけば、機関車は資産の単一の単位である。なぜなら、機関車は完全に機能的に相互に依存している構成要素から成り立っているからである。

設例4：Jは顧客にリーガルサービスを提供している。Jはラップトップコンピュータとプリンターを購入し、顧客サービスのために使用している。それらは建物以外の資産であるので・・・、コンピュータとプリンターは単独の資産の単位である、なぜならそれらは機能的に相互に依存している構成要素ではないからである（すなわち、コンピュータを用役に供することは、プリンターを用役に供することに依存しない）。

これらの設例は、資産が構成要素に分解することができ、その構成要素の結びつきが資産の単位を構成することを、また逆に一般に単独の資産であると考えられるものが複数結びついて単一の資産の単位を構成することも示している。機関車の例では、それはエンジン等の構成要素あるいは資産に分解することができる。しかしそれら構成要素は単独では機能しない。それらが相互に結びつけられることで機関車として機能することになるので、それらは相互依存の状態にある。一方コンピュータとプリンターの例では、コンピュータはプリンターに接続することなくその機能を利用することができるが、プリンターの機能は多くの場合コンピュータに接続することで機能するであろう。ゆえに、プリンターはコンピュータに依存しているが、その逆は成立しない。

⁹⁾ プラント資産 (plant property) とは、ネットワーク資産以外の機能的に相互に依存している機械または設備である (Regs. 1.263(a)-3(e)(3)(ii)(A))。この資産は、機能的相互依存基準で識別された資産の単位を、さらに個別かつ主要な (discrete and maor) 機能または業務を遂行する各構成要素からなるより小規模な単位に分割される (Regs. 1.263(a)-3(e)(3)(ii)(B))。

ネットワーク資産 (network assets) とは、鉄道事業や石油事業等における線路やパイプライン等の施設であり、これには建物は含まれない (Regs. 1.263(a)-3(e)(3)(iii)(A))。この資産の単位は、納税者の特定の事実と環境にもとづいて決定され、機能的相互依存基準は決定的な要素とはならない (Regs. 1.263(a)-3(e)(3)(iii)(B))。

建物以外のリース資産については、それぞれの資産 (動産、プラント資産等) と同様にその単位を決定する (Regs. 1.263(a)-3(e)(3)(iv))。

資産の単位の改良は、改良される建物から独立した資産の単位を構成するわけではない (Regs. 1.263(a)-3(e)(4))。

それらは相互には依存していないので、それらをまとめて資産の単位とすることはできない。

既存の資産に対する支出が資本化されるか否かの判断は、前述のように、その支出が資産にどのような結果をもたらしたかではなく、資産の単位にどのような結果をもたらしたかで判断される。機関車の場合であれば、エンジンの修繕のための支出はそれによってエンジンにどのような結果が生じたかで判断するのではなく、エンジンが相互依存しているラジエーター等からなる機関車にどのような変化が生じたかで判断される。このため、「納税者の観点からは、資産の単位の拡大は支出が相当な改良とみなされることを少なくしそう (Seago,p.648)」と考えられる。つまり、構成要素 (エンジン) に対する支出は、資産の単位 (機関車) への相当な改良の有無で判断されるので、資産の単位が拡大されれば、構成要素への支出の改良の程度は低下するからである。これにより、支出の資本化の可否に関する争点が生じにくくなる。

その一方で、資本化の可否の判断が、支出の資産に対する相対性で判断することに繋がるので、支出の将来便益の有無を問題にする費用収益の対応の観点は後退することになる。このため「機能的相互依存はたしかに、収益と費用の対応の目的にはあまりよく機能しない (Seago, p.648)」ものとして位置付けられる。

2. 建物の資産の単位

資産の単位を具体的に規定することは実際には困難である。それは「現実の世界では、無数の構成要素と配置が存在するからである。しかし、建物については構成要素の十分な共有性があり、ゆえに資産の単位の具体的な規定を定めている (Seago,p.648)」。多くの資産は、その利用の状況に応じて単一の資産の単位とみなされる場合もあれば、資産の単位の構成要素とみなされる場合もある。このため、資産属性に応じて資産の単位を具体的に規定することは困難である。この場合には、納税者の事実と環境にもとづいて資産の単位が決定されることになる。一方、建物の場合には、「別個にかつ主要な機能または業務を遂行する多様な構成要素からなりつつ複合的な資産であり・・・その機能や業務が建物ごとに異なるわけではない (TD, p.31)」。そこで最終規則は、建物の場合には、「建物構造物は、建物とその構成要素が資産の単一の単位である (Regs. 1. 263(a)-3(e)(2)」と定めている。ここで建物とは「スペースを壁で囲まれている構造物 (structure or edifice) であり、屋根で覆われているのが普通である。構造物の目的はシェルターや家を提供すること、作業場、事務所、駐車場、展示または販売スペースを提供することである (Regs. 1. 48-1(e))」と定義される。また、構造的構成要素とは「壁、パーティション、床、天井、パネルやタイルなどのそれらを覆う耐久性の高いもの、窓や床、セントラル・コンディショニング・ヒーティング・システムの全構成要素、これにはモーター、コンプレッサー、配管およびダクトが含まれる・・・などの建物の一部である」とされる。

建物への支出が資本化されるか否かの判断は、次の順序で考える。すなわち、i) 建物を資産の単位とする、ii) その建物を各ピースに、たとえば構造的要素と建物システムに分割する、iii) 支出をその対象となる各ピースをもとに資本化の可否を検討する、iv) 資本化の必要が生じた場合には建物の基礎額を修正する (Witner, p.39)。

この判断プロセスは、建物を資産の単位とするが、その資産の単位に対する支出の資本化の可否については、建物をさらに構造的構成要素に分割して判断することを示している。したがって、「原則として資産の単位が巨額になるほど多くの支出がメンテナンス・修繕となる、なぜなら資産の単位の巨額さに比べて支出は相対的に少額となるからである。資産の単位が小規模になるにつれて、多くの支出が小規模な資産の単位への改良となることが多くなる (Witner, p.39)」といえる。ゆえに、資産の単位を分割して判断する、つまり小規模にして判断することになるので、支出が資本化される状況が生じやすくなっている。

最終規則は、この判断プロセスにおいて、構造的構成要素から建物システムを取り出して規定している⁰⁰。このシステムには、ヒーティング、換気およびエアコンシステム、給排水システム、配電システム、エスカレーター、エレベーター、防火・防災システム、セキュリティシステム、ガスシステムの8システムおよび他の規定にもとづくシステムがある (Regs. 1.263(a)-3(e)(2)(ii)(B))。これらのシステムにかかわる支出は、他の構造的構成要素と区分して、そのシステムを資産の単位として資本化の可否が判断されることになる。

旧規則では、資産の単位を決定する必要性が示されていなかった。このため、資本化の可否にあたり、支出の前後の効果を判断するさいにその対象たる資産の範囲が明確ではなかった。ある資産の特定の部分に対する支出は、その部分のみで資本化の可否を判断するのか、あるいはそれを含む資産全体で判断するのかによりその判断は大きくわかれることになる。最終規則ではこの問題を解決するために、資産の単位を規定し、資本化の可否の判断をする対象を明確にした。これにより判断の対象は明確になったが、その対象の単位が小規模になることによって、支出額の金額の重要性は相対的に高まることになり、多くの支出が資本化されることになる。

⁰⁰ 2011暫定規則に対するコメントでは、建物システムの定義に対して批判が寄せられたが、その定義は評価、原価計算および財務報告目的で長年画一的に適用されてきたよく理解されている原価計算の基準にもとづいているとして、暫定規則の規定を維持した (TD9363, p.31)。

IV. 資産の単位の改良

前述のように、支出が資産の単位の改良となる場合には、その額は資本化されなければならない。そしてその改良の判断は、改善、回復、新規または別の用途のための改造のいずれかが生じているか否かによる。

1. 改善基準

最終規則は、以下の場合にのみ資産の単位の改善であるとしている（Regs. 1.263(a)-3(j)(1)）。

- (i) 納税者が資産の単位を取得する前に、あるいは資産の単位の製造中に生じた相当な (material) 状態または欠陥を回復する (ameliorate) 場合、ただし納税者が資産の単位の取得時または製造時に、その状況または欠陥に気づいていたか否かは問題とされない、
- (ii) 資産の単位への相当な (material) 追加が目的とされる場合、これには物理的に増強 (enlargement)、拡張 (expansion)、拡大 (extension)、あるいは主要な構成物の追加 (規則 1.263(a)-3(k)(6)で定義されている) が含まれる、あるいは資産の単位の能力の相当な (material) 上昇が目的とされる場合、これには立体的または面的スペースの追加が含まれる、
- (iii) 資産の単位の生産性、効率性、強度、質またはアウトプットを相当に (materially) 高めると合理的に期待される場合。

これら3基準のうち(i)は相当な状態または欠陥の有無と支出がその回復を目的としたか否かが問題とされ¹⁰⁾、それに該当しない場合には、つぎに支出が(ii)または(iii)に該当するか否かの問題となる。

改善の有無の判断では、支出の前後の状況を比較することになる。このとき、資産の使用による通常の摩耗および摩損を回復させる支出と、上記(ii)および(iii)の目的の支出との区別をする必要がある。その区別は「支出を必要とする事態となる直前の資産の状況と支出により摩損および摩耗の影響を解消した直後の資産の状況を比較 (Regs. 1.236(a)-3(j)(2)(iv)(A))」しておこなわれ、その直前の資産の状況とは「納税者が最後に摩損および摩耗の影響を解消した直後の資産の状況 (Regs. 1.236(a)-3(j)(2)(iv)(A))」である。支出後の状況が上回らなければ、それは修繕であり支出年度に控除され、上回るならばそれが相当なものであるか否かが検討されることになる。

3基準は「いずれも、支出による資産の価値の変化を測定することを要求しておらず、資産の

¹⁰⁾ 最終規則で示されている5つの例 (Regs. 1.263(a)-3(j)(3) Example 1-5) は、納税者が資産を取得する以前に存在する状況とは何かを説明しており、(i)についてはこの点が重要であることを示している。

物理的な変化を要求している (Seago, p.644)」。その物理的な変化の程度が改善の有無を判断するのに重要であり、その変化の程度をmaterial(ly)とする。しかし、最終規則は何がmaterial(ly)であるかについて、量的な数値基準 (bright line) を提供していない。この点は2011年暫定規則でも同様であり、そのコメントでは能力、生産性、効率性、強度、質またはアウトプットの増加のmaterialityを測定するための説明と数値基準を求めるものが多かったが、「数値基準 (quantitative bright line) は客観的であるが、改善基準が適用される状況において一貫性のない結果をもたらす (TD, p.44)」として、数値基準の導入を退けている。

最終規則では数値基準を提供していないが、その設例ではその目安となるものをいくつも提供している。

設例5：Oは港湾設備を所有しており、その設備は舳の昇降のためのスリップとそこから川までの航路からなっていた。購入時にその航路の幅、長さおよび水深はそれぞれ150、1,000、および10フィートであった。購入後数年がたち、Oは大型の舳に対応するために、水深を20フィートにまで浚渫するために業者に代金を支払った。航路は資産の単位とする。Oは、航路の改良としてその金額を資本化しなければならない。なぜなら支出が資産の単位の能力を相当に増加させるからである (Regs. 1.263(a)-3(j)(3) Example15)。

設例6：設例5につづいて、航路は土砂が堆積しやすく水深がその後18フィートになったとしよう。Oは再度20フィートに浚渫するために業者に代金を支払った。この支出は水路の土砂の堆積のために必要になった。堆積の前と再浚渫の後の水深はいずれも20フィートである。再浚渫のために支払った金額はRegs. 1.263(a)-3(j)(1)(ii)による改善ではない。なぜなら2時点の状況を比較して資産の単位への相当な追加もまた能力の相当な増加もみられないからである。また同様に、それはRegs. 1.263(a)-3(j)(1)(iii)による改善でもない。なぜなら2時点の状況を比較して資産の単位の生産性、効率性、強度、質またはアウトプットを相当に (materially) 増大させると合理的に期待されないからである (Regs. 1.263(a)-3(j)(3) Example16)。

設例7：設例6につづいて、再浚渫後にふたたび水深が18フィートになったとしよう。Oはさらに大型の舳に対応するために、水深を25フィートにまで再浚渫することにし業者に代金を支払った。Oはこのために支払った金額を航路の改良として資本化しなければならない。なぜならその金額はRegs. 1.263(a)-3(j)(1)(ii)にもとづき2時点の状況を比較して資産の単位の能

力の相当な増大となるからである (Regs. 1. 263(a)-3(j)(3) Example17)¹⁰²。

これらの一連の設例は、能力の100%増（設例5）および25%増（設例7）がmaterialとなる可能性を、また再浚渫による効果の比較時点が、最初の浚渫後の状況との再浚渫後の状況で比較される（設例6）ことを示している。また、これらの分析が港湾設備ではなく、支出がおこなわれる航路を資産の単位としておこなわれることにも注意が必要である。この結論は、航路が他の港湾設備との間で機能的に相互依存していれば、materialの評価も異なるものとなる。

設例8：Rは顧客にサービスを提供するために、空調システム（Heating, Ventilation, and Air Conditioning System）を備えたオフィスビルを所有している。そのシステムはビルの異なる部分に空調を提供するための10基の屋上ユニット、制御機およびダクトから成る。使用して数年後に、空調に不具合が生じ、Rはユニット2基を交換し業者に代金を支払った。新ユニットは不具合を解消し、旧ユニットの状態よりも効率性を10%改善する。空調システムの他の部分には何ら手を加えていない。この支出は資産の単位である建物に対するものであり、その単位は構造的構成要素と建物システムに分割される。空調システムは建物システムである。2基のユニットの交換は、不具合が生じる前の状況に比べて、空調システムへの相当な追加でもなければ、能力の相当な向上でもない。くわえて、空調システムのうちの2基の能力が10%向上したとしても、取替は不具合が生じる前の空調システムの生産性、効率性、強度、質またはアウトプットを相当に（materially）増大させると合理的に期待されない (Regs. 1. 263(a)-3(j)(3) Example20)。

この設例は、建物について資産の単位がその構造的構成要素と建物システムに区分され、それらを資産の単位として分析することを示している。そして、不具合によるユニットの交換の支出の分析において、その対象は資産の単位である空調システム全体に対しておこなわれる。このため、2基の10%の効率性の改善は空調システム全体で考えれば（この場合には10基のユニット全体で考えるのに等しい）2%程度の改善なので、相当なものとはみなされないことである。ここでも、支出による資産の物理的な変化の数値とともに、その分析の対象となる資産の単位が重要となることが示されている。最終規則の設例は、このような数値情報が含まれており、たとえば倉庫の保管能力の50%の向上 (Regs. 1. 263(a)-3(j)(3) Example14) やエネルギーコストの50%削減

¹⁰² 能力の相当な増大によって資本化される部分は、5フィート相当の額であるが、堆積で失った深度（2フィート相当）の回復にあたる額も資本化することを要求される。これは、2フィート相当額は資産の単位の改良が原因となって納税者に便益が生じるものであり、それによって負担するものだからである (Regs. 1. 263(a)-3(g)(1)(i))。

(Regs. 1.263(a)-3(j)(3) Example 21)などは相当なものとなみなされている。これらの設例から、「改善の程度が20%以下ならば、相当なものとはみなされないようである (Seago, p.647)」という評価もある。

2. 回復基準

最終規則は、以下の場合にのみ資産の単位の回復であるとしている (Regs. 1.263(a)-3(k)(1))。

- (i) 資産の単位の構成要素の取替であり、納税者はその構成要素にかかわる損失を、Regs. 1.165-7に定める災害損失を除いて、適切に控除している、
- (ii) 資産の単位の構成要素の取替であり、納税者はその構成要素の販売または交換により利得または損失を計上する際に、構成要素の修正基礎額を適切に計上している、
- (iii) 納税者がIRC Sec.165にしたがって災害損失あるいは災害事象による修正基礎額を計上するように要求された資産の単位の損傷の回復である、
- (iv) 資産が破損状態にまで悪化してしまいもはや意図されていた用途で機能しない状況になった場合に、資産の単位を通常の効率的な業務の状況に戻す、
- (v) 資産の単位を、耐用年数クラスの期間終了後に、新品同様な状態に再構築する (rebuilding)
- (vi) 資産の単位の主要な構成要素、あるいは資産の単位の重要な (substantial) 構造的部分を構成する部分あるいはその組み合わせの取替えである。

これら回復の定義は、災害等の特別な事由およびそれ以外の理由による困難な状況から資産の単位を通常の状態に戻すことである。このため、基本的には取替は回復となる。災害等の特別な事由による困難な状況からの回復は、資産の単位の修正基礎額が修正されたのちに、それらを通常の状態に戻すための支出であり、その判断の余地はあまりない。一方、それ以外の理由による困難な状況からの回復においてはいくつかの判断要素が含まれている。この定義において主要な構成要素とは「資産の単位の業務における独立の (discrete) かつ重要な (critical) 機能を遂行する部分あるいはその組み合わせ (Regs. 1.263(a)-3(k)(6)(i)(A))」であり、重要な構造的部分とは「資産の単位の物理的な構造の大きな部分を構成する部品またはその組み合わせ (Regs. 1.263(a)-3(k)(6)(i)(B))」とされる¹³⁾。「換言すれば、主要な構成要素は資産の単位の構成要素の機能に、そして相当な構造部分は、資産の単位との関連で構成要素の規模に焦点を当てている (Witner, p.41)」

¹³⁾ 建物の場合には、「建物構造または建物システムの主要な構成要素、あるいはその重要な部品からなる部分またはその組み合わせ (Regs. 1.263(a)-3(k)(6)(ii)(A))」であり、「建物構造または建物システムの物理的な構造の大きな部分からなる部品またはその組み合わせ (Regs. 1.263(a)-3(k)(6)(ii)(B))」である。

ことになり、それらはすべての事実と環境に照らして判断される。これら主要な構成要素と重要な構造的部分の支出は資本化され、マイナーな付随的な部分の支出は修繕費となる。回復基準においても規則は、「主要な」、「重要な」あるいは「独立の」という用語の定義または数値基準を示していない。

設例9：Uは大規模なオフィスビルを所有し、事業の用に供している。ビルには300枚の窓があり、ビルの表面積の25%を占めている。Uは損傷がみられる100枚の窓を取り換える。窓は建物構造の一部である。300枚の窓は建物構造の独立かつ重要な機能を果たしているため、建物構造の主要な構成要素である。しかし100枚の窓は主要な構成要素の重要な(substantial)部分もしくは構造的部分ではない。ゆえに100枚の窓の取替は建物の回復ではないので、支出は資本化される必要はない(Regs. 1.263(a)-3(k)(7) Example25)。

300枚の窓は建物構造の主要な構成要素であるが、そのうちの100枚はその構成要素(窓)の重要な部分もしくは構造的な部分ではないとする。規則は、設例9につづいて200枚の窓を取り換えた場合には、重要な部分を構成するとしてその取替は回復であるとする(Regs. 1.263(a)-3(k)(7) Example26)。さらに、100枚の取替であっても、300枚の窓が建物の表面積の90%を占めている場合を検討する。300枚の窓は前述のように建物構造の主要な構成要素であるが、そのうちの100枚は窓の重要な部分もしくは構造的な部分ではない。しかし、100枚の窓は建物構造の主要な構成要素であるとして、100枚の取替は回復であり、その支出は資本化されなければならないとする(Regs. 1.263(a)-3(k)(7) Example27)。

設例9では、300枚の窓は建物表面積の25%を占めているので建物構造の主要な構成要素であった。取替が窓全体の1/3のときには、それは窓の重要な部分もしくは構造的な部分ではないとするが、2/3のときには重要な部分を構成するとする。一方、同じく100枚の取替であっても、窓が建物の表面積の90%を占めている場合には、「重要な」あるいは「主要な」の比較対象は、窓全体ではなく建物を対象としている。つまり100枚の取替は、建物の表面積の30% ($90\% \times 100/300$) であるため、それは主要な構成要素の取替とされている。規則では31の設例が用意されているが、このように資産の属性(窓)により「重要な」あるいは「主要な」ものであるか否かの判断がされるわけではなく納税者の事実と環境にもとづいて判断されることを示すとともに、その判断の基準となる数値を示唆している。

3. 改造基準

改造基準に関する規定は、簡潔であり、「納税者が資産の単位を当初に用役に供した時点での通

常の用途と一致しない用途のために改造をする場合には、新規または別の用途への改造であると、・・・そのための支払額を資本化しなければならない (Regs. 1.263(a)-3(l)(1))」⁴⁴と定めているにすぎない⁴⁴。

設例10：Aは年度1から工場建物を所有し運営していたが、年度30に、工場建物をショールームに変換するためのコストを負担する。設備の変換のために、ショールームとそのオフィスにとって快適なレイアウトを提供するためにさまざまな構造的構成要素を除去し取り換える。納税者は建物のインテリアもペイントし直す。コストは建物を新規または別の用途に変換している。なぜならその変換は、建物が用役に供した時点での意図された通常の用途に一致していない。工場建物が新規または別の用途に変換されているので、改良である。ゆえにそれらの転換コストは資本化されるべきである (Regs. 1.263(a)-3(l)(3) Example1)。

設例11：納税者は20区画の小売りスペースからなる建物を所有している。スペースは形状を変更できるように設計されていた。そのため隣接するスペースを統合し1つにすることもできる。あるテナントは店舗を隣接する2つのスペースにまで拡張したい。このテナントに応えるために、納税者は3つの小売りスペース間の壁を取り除くためのコストを負担する。

3つのスペースを1つの大きなスペースに変更するコストは、新規または別の用途に建物を改造することではない。なぜなら小売りスペースの組み合わせは、建物が用役に供した時点での意図された通常の利用に一致するからである。変更コストは新規または別途の用途に建物を改造しない。ゆえに改良はない。結果として、変更コストは資本化される必要はない (Regs. 1.263(a)-3(l)(3) Example3)。

設例10は建物の使用目的が当初の目的から変更される場合を示しており、それは改造にあたり資本化することを、設例11はスペースの変更であり目的の変更ではないこと、ゆえに改造ではなく資本化する必要はないことを示している。この2例が示しているように、資産の単位の改造については解釈の余地が非常に狭められている。

4. 定期的なメンテナンス活動に関するセーフハーバー

納税者が定期的におこなうメンテナンス活動について、その支出を資産の単位を改良しているとはみなさないとするセーフハーバーが定められている (Regs. 1.263(a)-3(i)(1))。定期的なメン

⁴⁴ 建物の場合には建物構造あるいは建物システムのいずれかを資産の単位とする (Regs. 1.263(a)-3(l)(1))。

テナンスとは「資産の単位の点検、クリーニング、テスト、および損傷した部品を類似の商業的に利用できる部品と交換すること（Regs. 1.263(a)-3(i)(1)(ii)）」をいい、建物の場合には10年間に複数回（Regs. 1.263(a)-3(i)(1)(i)）、建物以外の場合にはその資産の耐用年数内に複数回（Regs. 1.263(a)-3(i)(1)(ii)）実施することが、それら資産を用役に供した時点で予測できることを条件としている。

設例12：Dは鉄道会社であり、鉄道車両編成を保有している。鉄道車両にはすべての構成要素が含まれ、それを資産の単位とし、耐用年数は14年であるとする。鉄道会社は車両を通常の効率的な業務状況を維持するために定期的に修繕をする。修繕時には、鉄道会社は車両を解体し、調査し修繕するか構成要素を類似の商業的利用可能な取替部品と交換する。Dは鉄道車両を用役に供した時点で8～10年ごとに修繕をすると予測しているとしよう。鉄道会社は貨車を用役に供した10年後に、修繕を実施する。鉄道会社は貨車の回収期間14年のうち1度だけ修繕を実施すると予測するので、修繕の支出はルーティンメンテナンスSHの資格を有していない。このため、10年目の支出は改良のためのものとなり、資本化が要求される（Regs. 1.263(a)-3(i)(6)）。

定期的なメンテナンス活動のセーフハーバーは、資本化を原則とするコストを、それは資産の単位を通常の状態に維持するためのものとし、つまり状態を回復させるものではないとして資本化の例外として定めている。このため、かかる活動の支出は、支出年度に控除することができる。

この規定はセーフハーバーなので、上述の条件を充たさない場合でも控除を請求することはできるが、その請求が所得を明瞭に反映することを事実と環境にもとづいて証明しなければならない（Witner, p.37）。

納税者は、このセーフハーバーを適用することなく、資本化し減価償却をおこなう選択をすることができる。この場合には、セーフハーバーの条件を充たしている支出であり、かつその支出を利益を計算するさいに規則的に用いられている帳簿及び記録において資本的支出として処理している場合に選択することができる。この選択は帳簿及び記録において資本的支出として処理しているすべての支出に適用しなければならない（Regs. 1.263(a)-3(n)(1)）。

資産の単位に対する支出が資本化の対象となる改良であるか否かの判断基準として示される改善、回復および改造の3基準には、費用収益の対応の要素は見られない。それら基準は、支出による資産の評価問題を生じさせないように物理的な事象を対象として資本化の可否を判断するように組み立てられている。このため、資本化の可否について税務紛争が生じる余地は相当に狭め

られている。もちろん、改善規準や回復基準における抽象的な用語の使用と、設例における数値基準の示唆という手法は解釈の余地を残しているが、従来に比べれば費用収益の対応が機能する余地は狭められているといえよう。

おわりに

有形資産の取得およびそれが用役に供している期間におこなわれる支出は原則として資本化されねばならない。しかし、それら支出が資産の状態を維持するための支出である場合には、修繕費として支出の年度に控除できる。この資本化と修繕費の区分は曖昧であり、これまで多くの税務紛争を生じさせてきた。最終規則は、この紛争解決における費用収益の対応概念の利用を大きく後退させ、対象資産の評価問題を取り除き、物理的な変化に焦点をあてて判断する基準（改良：改善、回復、改造）を導入した。これら基準とともに、基準の適用対象である資産の単位を明確にすることで、資本化の判断の可否を容易にしている。この結果、資産の単位が細分化されることにより3基準の適用が明確となることで判断の余地が狭められ、多くの支出が資本化されることになるであろう。税法の予見可能性や画一性を高めることで税務紛争への対処とされた。その一方で、最終規則では財務会計への依存度を高める規定も導入された。具体的には、帳簿一致を条件として納税者にとって有利な処理を認める諸規定の導入である。これらの規定は、資本化処理を原則とする規定からの離脱を認めるものであり、それにかかわるさまざまな判断領域を独立の会計士による監査を含む財務会計制度に依存する仕組みとなっている。これは税法の観点からのみで税務紛争を排除することにより生じるさまざまな問題、たとえば納税者の負担問題等の解決を図るためであった。このように最終規則は、資本化の判断基準を簡素化し判断の余地を狭め客観化することと、財務会計処理・数値を客観化の手段として取り込むことを両輪として資本化にかかわる多くの問題を排除しようとしているといえる。これは財務会計と税務会計が目的を異にしつつも、両者を完全に切り離すことができないことを示している。

参考文献

American Institute of Certified Public Accountant (2013), *Sample Capitalization Policy*, (<http://www.aicpa.org/InterestAreas/Tax/Resources/Compliance/DownloadableDocuments/AICPA%20Sample%20De%20Minimis%20Safe%20Harbor%20Written%20Capitalization%20Policy.doc>, 2014/6/25)
Arora, Jamie (2014), Flexibility Under the Repair Regs Won't Last Long, *Tax Notes*, Mar.3, 2014, pp.906-907.

Conjura, Carol, Cathrine A.Fitzpatrick, Keith Jordan, and Karen Messner (2013), Repairs vs. Capital Improvements: Do the Final Regulations at Last Clarify the Distinction?, *Journal of Taxation*, November 2013, pp.204-217.

Dennis-Escoffier, Shirley (2014), IRS Issues Final Regulations on Repair and Capitalization Rules, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Jan/Feb, 2014, pp.85-88.

Grais, Susan M. and Michael J. Reno (2014), Final and Reproposed Tangible Property Regs. Broadly Affect Taxpayers in Oil and Gas Industry, *The Tax Adviser*, Jan. 2014,

(<http://www.aicpa.org/Publications/TaxAdviser/2014/January/Pages/clinic-story-10.aspx> , 2014/4/21).

Maydew, Gary L. (2012), The New Tax Accounting Rules on Deducting or Capitalizing Tangible Property, *Taxes-The Tax Magazine*, Oct. 2012, pp.23-30, 47.

Schreiber, Sally P. & Alistair Nevius, (2013), Repair regulations are finally issued, *Journal of Accountancy*, Sep.13, 2013,

(<http://www.journalofaccountancy.com/News/20138725.htm>, 2014/3/25).

Schreiber, Sally P. (2012), American Institute of CPAs recommends change to tangible property guidance, *Journal of Accountancy*, July 17, 2012,

(<http://www.journalofaccountancy.com/News/20126060>, 2013/10/15).

Seago, W. Eugene (2014), “Improvements” Under the Repair Regulations, *Tax Notes*, Feb. 10, 2014, pp.639-652.

Tartagelia, Thomas R. (2012), IRS clarifies capital improvement vs repair expense?, *Dermody, Burke & Brown Newsletters*, Mar. 2012,

(<http://www.dbllc.com/newsletters/focus/mar2012/irs-clarifies-capital-improvement-vs-repair-expense>, 2014/5/10)

Tax Executives Institute (2012), *Comments of Tax Executive Institute, Inc. on the Proposed Regulations on Capitalization of Expenditures Related To Tangible Property*, April 24, 2012,

(http://www.tei.org/news/Documents/Tangibles_Regulations_2012_final.pdf, 2013/5/23).

Tax Executives Institute (2012), Proposed Regulations on Capitalization of Expenditures Related to Tangible Property, *The Tax Executive*, March-April, 2012, pp.157-167.

Treasury Department (TD) (2013), *TD9636 - Guidance Regarding Deduction and Capitalization of Expenditures Related to Tangible Property*, pp.1-222.

Witner, Larry (2014), New Guidance for Old Dilemma (Capitalize or Deduct), *Taxes-Tax Magazine*, July 2014, pp.33-46.

Wood, Christian (2014), Implementing the new tangible property regulations, The revised “repair

regs.” require through assessment, *Journal of Accountancy*, Feb, 2014,

(<http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2014/Feb/20137725.htm>, 2014/4/19).

Zoebelein, Tom (2013), *The IRS Has Changed How Business Assets, Repairs, and Supplies Will Be Handled Beginning New Year's Day. There Are Important Steps To Talk Before Year End That Will Soften The Blow*, Pearce, Bevill, Leesburg, Moore, P.C.,

(<http://www.pearcebevill.com/Tangible%20Property%20Client%20Letter%202%20December%202013.pdf>, 2014/6/12)