

減価償却制度に関する諸問題についての考察

蟹 井 英 敬

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

企業における経営成果の把握は、一会計期間に得られた商品やサービスの販売対価として発生した収益と、収益獲得のために同期間に発生した費用を対比させ行われる。費用の対象は、商品や原材料等の消費、労働力やその他のサービスへの支払い、建物や機械設備等の固定資産の減価などがある。

商品や原材料等は、購入時に取得原価を棚卸資産として計上し、会計期間中の販売量や消費量をもとに取得原価を費消原価と未費消原価に分配し発生費用を計上する。また、労働力やその他のサービスは、給与や手数料等として利用に応じて支払われた費用を計上することとなり、いずれも発生費用の認識は容易である。

これに対して、固定資産については、企業において長期にわたって収益を生み出す源泉であるから、その取得原価は、将来の収益に対する費用の一括前払の性質をもっている。固定資産のうち建物や機械設備等については、使用または時間の経過によって、その価値が減少するため、取得時に一括して費用に計上するのではなく、その使用または時間の経過による価値の減少に応じて徐々に費用化するのが合理的であるとし減価償却の計算が生まれている。

減価償却を適正に行うためには、取得価額、償却方法、耐用年数などが合理的なものでなければならない。しかしながら、これらの決定をすべて法人の判断に委ねた場合には、税の公平上問題が生じるおそれがあることから、法人税法は恣意性を排除し、課税上の公平性を確保する観点から減価償却に関する事項について規定し一定の制限を設けている。

減価償却制度については、これまでの改正により簡素化は図られてはきたものの、複数の用途がある資産の耐用年数の適用区分や耐用年数の短縮など様々な論点について個別に対応している実態がある。

そこで、減価償却制度について、企業会計と税法との関係性を整理すると

ともに、制度の沿革や税制調査会での議論などからその考え方を明らかにしたうえで、制度に内在する諸問題を探りつつ、減価償却制度の在り方について研究を行う。

2 研究の概要

(1) 減価償却の目的

イ 会社法における減価償却

会社法においては、法 431 条において「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」と規定されているだけで減価償却に関する具体的な規定自体はなく、また、会社計算規則第 5 条 2 項においても「相当の償却をしなければならない。」と規定されているだけである。

ロ 中小企業の会計に関する指針における減価償却

中小企業の会計に関する指針では、「34.固定資産の減価償却」において「有形固定資産の減価償却の方法は、定率法、定額法その他の方法に従い、耐用年数にわたり每期継続して適用する」ことや「減価償却における耐用年数や残存価額は、その資産の性質、用途、使用状況等に応じて合理的に決定しなければならない。」ことが示されている。

ハ 企業会計原則における減価償却

企業会計原則では、「第三 貸借対照表原則 五 貸借対照表価額」において、「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用年数期間にわたり、定額法、定率法等一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し、・・・。」と規定されている。また、減価償却の目的については、「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」の「第三 有形固定資産の減価償却について 第一企業会計原則と減価償却」において、「減価償却の最も重要な目的は、適正な費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確ならしめる

ことである。」と示されている。

これらの規定からすると、企業会計における減価償却とは、資産の取得原価についてその減耗額を見積り、その資産の使用期間にわたって正しく費用配分する会計手続きであり、その目的は毎期の期間損益計算を正確なものにするためのものといえる。

ニ 税法上の減価償却

税法上の減価償却の目的は、企業会計と同様に費用配分とする考え方が一般的である。

ただし、減価償却の目的について、判例から探ると中には「投下資本の回収」と説明しているものもある。例えば、大阪地裁平成 30 年 3 月 14 日判決 (LEX/DB 文献番号 25449958) においては、「・・・減価償却資産の取得費用をその耐用年数にわたって配分することにより、各事業年度の損益計算を適正なものとし、投下資本の回収を図ることを目的とするものと解される。」と示しているものもある。

(2) 減価償却制度の沿革等

イ 昭和の減価償却をめぐる主な動き

(イ) 昭和 20 年代

昭和 22 年に申告納税制度が全面的に採用されたことに伴い、これまで内規であった減価償却に関する事項が法人税法施行細則に規定され、税法上の減価償却制度が確立された。その後、昭和 24 年のシャウブ勧告を受け、昭和 26 年度に減価償却制度の改正が行われており、その際、これ以降の耐用年数の考え方の基礎となる「固定資産の耐用年数の算定方式」が公表されている。これに示された考え方によると、耐用年数は、物理的減価及び経済的減価を考慮したうえで、固定資産が本来の用途用法により現に通常予定される効果を上げることができる期間となっている。

(ロ) 昭和 30～40 年代

昭和 30 年代になると、耐用年数が技術革新の状況を反映していな

いとして耐用年数の短縮を求められるようになり、昭和 39 年度改正において、機械装置及び無形固定資産を中心に耐用年数の平均 15%程度短縮や機械及び装置の耐用年数を 978 区分から約 1/3 の 369 区分に整理するなど抜本的な見直しが行われた。また、昭和 41 年度改正では、昭和 26 年以来改正が行われなかった建物の耐用年数を工場用建物、倉庫等に重点を置いて 15%程度短縮するとの答申を受けて、建物を中心に耐用年数の改正が行われた。

(ハ) 昭和 50～60 年代

減価償却制度については、度々改正は行われたものの、抜本的な改正は行われることはなく、特に耐用年数については、機械及び装置が昭和 39 年に、建物等については昭和 41 年に見直されて以降、全面的な改正が行われておらず耐用年数の見直しの議論が活発になった。

一方、税制調査会は「税制の抜本的見直しについての答申」(昭和 61 年 10 月)において、減価償却制度の目的は、期間損益を適正に計算するために固定資産の取得価額を使用期間に応じて費用配分することにあるとし、次のように述べている。

「平均使用年数と法定耐用年数との間にはある程度の乖離がみられるものの、現段階で法定耐用年数について必ずしも大幅な見直しを必要とする状況にはない。」、また、「資金の早期回収等の政策的観点から耐用年数の見直しを行うことは、法定耐用年数の考え方になじまない。」。

ロ 平成の減価償却をめぐる主な動き

平成になると法人税の課税ベースの拡大の議論が活発に行われるようになり、そのなかで減価償却制度の見直しも取り上げられるようになった。

(イ) 税制調査会「法人課税小委員会報告」

税制調査会は「法人課税小委員会報告」(平成 8 年 11 月)において、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という基本的方向性に

沿って、課税ベースの問題を中心に法人課税のあり方を検討するとした。

そのなかで減価償却制度については、①建物及び構築物については、定額法に限ることが適当である。②建物及び構築物の耐用年数の中には、資産の使用の実態はともかく、費用配分の期間としてみた場合あまりに長期に過ぎるものがあり、耐用年数を短縮することも考える。③耐用年数経過後も資産を使用している場合に備忘価額までの償却を認めることについては、慎重な対応が必要である。などの報告がなされている。

また、この報告では、税法と商法・企業会計原則との関係についても述べられており、その要旨は次のとおりである。

税法、商法、企業会計原則は、それぞれ固有の目的と機能を持っている。したがって、税法の適正な課税の実現という考え方から、商法・企業会計原則と異なった取扱いを行う場合があることは当然である。法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった扱いをすることが適切と考える。

(ロ) 平成 10 年度改正

平成 10 年度改正においては、上記の報告で示された考え方を基本として、建物の償却方法の定額法への統一、建物の耐用年数を概ね 10%から 20%程度短縮などの改正が行われた。

(ハ) 平成 19 年度及び 20 年度改正

平成 19 年度及び平成 20 年度改正においては、減価償却制度について抜本的な見直しが行われている。税制調査会は「平成 19 年度の税制改正に関する答申 - 経済活性化を目指して -」（平成 18 年 12 月）において、経済活性化の観点から、早急な見直しが必要な項目として減価償却制度や留保金課税制度の在り方を挙げ、減価償却制度につい

ては、①減価償却制度は、償却資産の使用期間にわたって費用と収益を対応させるものであるが、国際的な競争条件を揃え、ハンディキャップをなくすことが重要であるとして、合理的な説明が困難な償却可能限度額について廃止すべき。②設備投資の促進し、生産手段の新陳代謝を加速する観点から、残存価額を廃止するとともに、償却率についても国際的に遜色のない水準に設定すべき。③法定耐用年数・設備区分については、簡素化等の見直しをしていく必要がある。特に技術革新のスピードが早く、実態としても使用年数の短いものについては、早急に法定耐用年数を短縮すべき。と答申した。

これを踏まえ平成 19 年度においては、国際的なイコールフットイングの観点から、償却可能限度額及び残存価額の廃止、250%定率法の導入、一部資産の耐用年数の短縮などが行われた。

この改正で、250%定率法の導入とともに、一部の資産について耐用年数の見直しが行われているが、注目すべきは、これは資産の実際の使用期間が法定耐用年数と比較し短いからではなく、国際的なイコールフットイングの観点で行われている点にある。この耐用年数の見直しについて、山本守之教授は、「近年では、効用持続期間よりも、企業が投下した資本を何年で回収するかという発想で耐用年数が定められるのである。平成 19 年度の税制改正で次の資産の法定耐用年数が短縮されたのもこのような考え方によるものである。」「国際的なイコールフットイング（対等の地位、競争条件の平等化）のために日本も耐用年数を 5 年（改正前 10 年）としたもので、会計学の古い考え方（効用持続期間）では実務に対応できなかったのである。」と述べている。

また、250%定率法の導入について、日本税理士会連合会は、「企業会計と法人税制のあり方について平成 19 年度諮問に対する答申」

（平成 20 年 3 月）で「税法に新定率法が導入されたことにより、企業会計と税法の間で減価償却制度に関する理念が乖離し、税法上の償却限度額は、費用の適正な期間配分を行うという企業会計とは異なるも

のとなった。」と指摘している。

平成 20 年度改正では、機械及び装置の資産区分の整理や耐用年数などの見直しが行われ、この見直しにより大部分で耐用年数が短縮されている。しかしながら、税制調査会「第 46 回総会・第 55 回基礎問題小委員会」（平成 18 年 6 月）資料によると、機械装置の平均使用年数は平均法定耐用年数に対し約 1.6 倍と示されている。また、税制調査会「第 3 回グループ・ディスカッション」（平成 18 年 11 月 21 日）資料においては、平均使用年数 13.13 年に対して平均法定耐用年数 12.16 年となっている。いずれの資料においても平均使用年数が平均法定耐用年数に比して長いことから、この短縮は、減価償却資産の使用実態に加え、それ以外の要素も考慮されたのではないかと考えられる。

なお、この改正について、成道秀雄教授は、「今度の改正で実質的に大きくアメリカ式になった。いわゆる財政償却制度に実質的になったということです。」と述べている。

(二) 平成 23 年度改正

250%定率法の導入と耐用年数の短縮により、償却速度が主要国の中でトップクラスとなった一方で、その償却速度の速さから問題も生じている。「平成 22 年度第 7 回 税制調査会議事録」（平成 22 年 11 月）によると、償却化のスピードが世界で最も早い国の一つとなったが、企業は利益確保のため、償却限度額を使い切れていない例も多い状況にあるとして見直しの議論となっている。

結果、平成 23 年度改正においては、償却速度を主要国並みに見直すこととされ、250%定率法が 200%定率法に改正されている。

ハ 減価償却の考え方の変遷

耐用年数は、昭和 26 年に公表された「固定資産の耐用年数の算定方式」を基礎として定められており、その考え方は効用持続年数となっている。この効用持続年数にわたって減価償却資産の取得価額を配分する

ことから考えて、税法上の減価償却の考え方は、企業会計と同様に費用配分であるといえる。

また、税制調査会「税制の抜本の見直しについての答申」（昭和 61 年 10 月）は、資金の早期回収等の政策的観点から耐用年数の見直しを行うことは、法定耐用年数の考え方になじまないとい説明していることから、この時も企業会計と同様であると考えられる。

しかしながら、平成になると、国際的なイコールフットィングの確保の観点で、250%定率法の導入や一部資産の耐用年数の短縮が行われており、このことから減価償却制度は、適正な費用配分を基本としているものの、その改正には、企業における減価償却資産の使用実態のみならず、それ以外の要素も考慮されるようになったとも考えられる。

ただし、行われた改正の範囲が制度全体ではなく、耐用年数など限定的に行われていることからすると、費用配分としての減価償却制度の考え方を変えたものではないと考えている。

(3) 法人税法における減価償却制度の概要

イ 損金経理要件

法人税法上、減価償却費を損金算入するためには、法人が確定した決算において償却費の損金経理を行う必要がある（法法 31①）。

これは、税法が法人に選択の余地を認めている事項についての最終的な意思表示は、申告書によってではなく、確定した決算によって行われるべきとの考え方によるものである。また、減価償却は、内部取引のため恣意性が介入しやすいので、恣意性を最高意思決定機関である株主総会の承認を要することで可能な限り排除するためである。

減価償却については、このような目的で損金経理を前提としたものとなっているが、償却限度額の定めと相まって、企業会計に影響を与えていると逆基準性が指摘されている。

ロ 償却限度額及び償却方法

減価償却費として損金に算入できる金額は、法人が償却費として損金

経理した金額のうち、減価償却資産を取得した日及び減価償却資産の種類別の区分に応じて政令で定める償却方法の中から法人が選定した償却方法に基づき計算された償却限度額までの金額（法第 31 条①）とされており、法人税法上の減価償却費の計算は、あくまで損金の額に算入できる償却限度額を計算するものとなっている。

ハ 法定耐用年数

企業会計においては、個々の減価償却資産の状況等に応じて合理的に耐用年数を見積もることとされている。一方、法人税法上の耐用年数については、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」（以下、「耐用年数省令」という。）によって資産の種類別に法定化されており、法人が見積もった耐用年数を償却限度額の計算に使用することはできないこととされている（法第 56 条）。

耐用年数は、耐用年数省令において、別表第一から別表第六まで定められており、算定の基本的な考え方は、昭和 26 年に公表された「固定資産の耐用年数の算定方式」にあるとされている。

（4）諸外国の減価償却制度

イ 米国の減価償却制度

（イ）減価償却制度の目的及び変遷

減価償却について、米国の会計基準は Accounting Standards Codification (ASC) Topic360 において、見積り残存価額を控除した資産の原価を見積り耐用年数にわたって配分することを規定しており、その目的は費用配分にある。

一方で現行税法における減価償却制度は、投下した資本の回収を目的とするものとなっている。

ただし、米国における減価償却制度については、最初から企業会計と税法で異なっていたわけではなく、もともと米国では企業の自由裁量で減価償却を行うことを認め、税務においては企業会計に基づく減価償却を尊重する立場をとっていた。

しかしながら、1980 年代になると米国経済はインフレーションや失業率の上昇など厳しい状況に置かれ、経済的耐用年数に基づく減価償却制度ではインフレーションの進行に伴う償却不足について理論上対応できないことや減価償却計算の複雑さが問題視されるようになった。

これらに対応するためにレーガン政権は、1981 年の経済復興税法（**Economic Recovery Tax Act**）において、従来の減価償却の考え方に変えて原価回収（**cost recovery**）という概念を取入れた加速度原価回収制度（**accelerated cost recovery system : ACRS**）を導入した。その後、1986 年税制改革法において、加速度原価回収制度は償却期間が延長され、現在の修正加速度原価回収制度（**modified accelerated cost recovery system : MACRS**）となっている。

(ロ) 減価償却制度（修正加速度原価回収制度）の概要

修正加速度原価回収制度においては、減価償却資産の取得価額は、適用される償却（回収）期間、償却方法及びコンベンションにより償却されることとなり、残存価額は存在せず取得価額の全額が償却可能となっている。

修正加速度原価回収制度は、2 種類の減価償却制度から成っており、修正加速度原価回収制度において通常用いられることとなる制度が通常減価償却制度（**general depreciation system : GDS**）である。また、その補助的な位置づけとして代替的減価償却制度（**alternative depreciation system : ADS**）が設けられている。

通常減価償却制度では、有形動産を資産の種類に応じて、3 年資産、5 年資産、7 年資産、10 年資産、15 年資産、20 年資産の 6 種類に分類され、また、不動産については、居住用賃貸資産が 27.5 年資産、非居住用不動産が 39 年資産に分類される。償却方法は、それぞれの区分に応じて定められている。

代替的減価償却制度は、一定の資産または納税者が選択した場合に適用され、通常減価償却制度に比べ償却期間が長く、償却方法につい

ては定額法に限定されている。

なお、米国では、加速度原価回収制度の他に IRC179 条の選択、特別償却があり、それぞれが別個の投下資本の回収制度とされているため、併用適用が可能となっている。

ロ 英国の減価償却制度

企業会計上の減価償却費は、申告書上で加算され、「税務上の減価償却費 (Capital allowance)」が税務計算上で減算される。

償却率については、法定耐用年数表は存在せず、機械設備 18%、乗用車 8%、18%、特別償却率資産 (長期性資産および建物に一体化している資産を含む) 8% などとなっており、「税務上の減価償却費」の対象となった機械設備は、個別に減価償却計算を行なうのではなく、1 つの償却プール (General pool) に集約され、その期末残高に償却率を乗じて計算される。

ハ ドイツの減価償却制度

企業が、経済的耐用年数に応じて、每期規則的に費用計上することを前提として損金算入が認められている。経済的耐用年数は、原則として企業の合理的な見積りによることができるが、建物の償却率は税法で規定されており、その他の動産 (機械装置、器具備品、車両等) については、連邦財務省が推奨耐用年数表を公表している。

ニ フランスの減価償却制度

時の経過により価値が減少する全ての有形固定資産で事業の用に供されるものについて、損金経理を要件として損金算入されるが、税務上の限度額を超えて減価償却をすることは認められない。

償却方法は、定額法が原則であるが、一定の資産については、定率法を選択することができる。定額法償却率は、原則として、見積もられた資産の耐用年数に基づいて決定される。

ホ 韓国の減価償却制度

各事業年度に計上した固定資産の減価償却費について、大統領令の定

めるところにより計算した金額を超過する部分の金額は、各事業年度の所得金額の計算上、損金に算入しないものとされている。

償却方法は、償却資産の種類に応じて定められており、有形固定資産は、定率法又は定額法（「建築物」は定額法のみ）。無形固定資産は、定額法。鉱業権は、生産高比例法又は定額法。鉱業用固定資産は、生産高比例法、定率法又は定額法となっている。

耐用年数については、資産種類別に定められており、なかには業種別資産の区分もある。なお、業種別資産等については、基準耐用年数に 25% 加減算した範囲内（耐用年数範囲）で法人が選択できることとなっている。

へ 中国の減価償却制度

税法において固定資産の定義、取得価額（課税基礎）の確定、償却方法及び最短耐用年数等について規定している。

減価償却は原則として定額法により行うこととなる。残存価額については、企業が固定資産の性質と使用状況に基づいて、合理的に見積もることとなる。

耐用年数については、固定資産ごとに法定耐用年数が定められており、建物、構築物は 20 年、飛行機、列車、船舶、機器及びその他生産設備は 10 年、生産経営に関連する器具、工具、家具等は 5 年、飛行機、列車、船舶以外の運輸工具は 4 年、電子設備は 3 年となっている。

ト シンガポールの減価償却制度

税法上、資本的支出の費用配分という考え方はなく、減価償却制度は政策的配慮から、投資奨励策として資産の損金算入を認めた制度となっている。

そのため、税務上、減価償却が認められるものは原則として、産業用建物及び構築物、機械及び設備、ノウハウ及び特許使用権等の無形固定資産となっている。

産業用建物及び構築物、機械及び設備の減価償却は、取得時償却と年

次償却の 2 つの方法により行われることとなる。

チ 日本に減価償却制度との比較

日本の制度と各国の制度を比較すると、日本と比べ特に耐用年数が簡略化されたものとなっている。

例えば、韓国は日本の別表第二と同じように業種別資産の区分があるが、日本の 55 区分に対して 9 区分となっている。また、英国は、法定耐用年数はないものの、機械設備の償却率が 18% となっていることから実質 1 区といえる。

(5) 法定耐用年数と企業における有形固定資産の使用状況との比較分析

税法上の減価償却の目的は、企業会計における減価償却と同様に費用配分とする考え方が一般的であるといわれているが、一方で、我が国の減価償却制度については、平成 19 及び 20 年度税制改正によって、実質的に財政償却制度になったとの指摘もある。

そこで、法定耐用年数と企業における実際の有形固定資産の使用状況とを比較することで、費用配分期間としての耐用年数の妥当性の検証を試みる。

この法定耐用年数との比較には、毎年、内閣府が実施している民間企業投資・除却調査（以下、「除却調査」という。）の有形固定資産の除却に関する調査結果を使用するが、調査年度によって、平均使用期間にバラツキがある資産も見受けられることから、直近 3 年（2019（令和元年）年度から 2021（令和 3）年度）の平均使用期間に有効回答数を加味して算出した 3 年間の平均使用期間を使用する。なお、この比較は、除却調査結果の詳細なデータまで把握したうえで行ったものでないため、より正確な実態把握には、更に詳細なデータを収集したうえでの分析が必要と考えている。

イ 建物の耐用年数との比較

建物の除却調査はその用途に応じて分類されているのに対して、法定耐用年数は構造及び用途に応じて分類されているため、両者を比較して有意な評価をすることはできなかった。他方で、建物の除却調査の中で

比較すると、事務所の平均使用期間は住宅や工場などと比べ短く、逆に工場の使用期間は住宅や集合住宅などと比べ長い傾向が見受けられ、この点、建物の法定耐用年数の定め方との違いが見受けられた。

ロ 船舶、航空機、車両及び運搬具の耐用年数との比較

いずれの資産も法定耐用年数に比べ平均使用期間が長い傾向にある。特に、自動車は、その傾向が顕著で、平均使用期間の最短が二輪自動車の 10.4 年、最長が旅客用自動車の 13.8 年に対して、法定耐用年数は二輪自動車が 3 年又は 4 年、旅客用自動車は 3 年から 5 年となっており、法定耐用年数の 2 倍以上の年数が使用されていることが見受けられた。

ハ 工具、器具及び備品の耐用年数との比較

工具については、除却調査において機械工具と金型の 2 種類がある。いずれも除却調査における資産の詳細まではわからないものの、機械工具の平均使用期間が 16.2 年に対して、法定耐用年数は用途に応じて 2 年から 13 年まで定められている。ただし、法定耐用年数の 13 年は白金ノズルで、これを除いた場合には 2 年から 8 年となる。除却調査の資産に白金ノズルが含まれているのかは不明であるが、たとえ含んでいたとしても多く含んでいるとは考えにくいことから、この点を考慮すると法定耐用年数より平均使用期間の方がかなり長いように見受けられる。また、金型については、平均使用期間 14.1 年に対して、法定耐用年数は 2 年又は 3 年となっている。除却調査における資産がすべて法定耐用年数 3 年の資産であったとしても平均使用期間との間に 4.7 倍もの開きがあるように見受けられた。

器具及び備品については、法定耐用年数と平均使用期間がかなり近いものもあるが、全体的に法定耐用年数より平均使用期間の方がかなり長くなっており、その乖離も 2 倍を超えるものが非常に多いような状況である。

なお、器具及び備品についてはその種類も多く、除却調査の資産の区分と耐用年数表における資産の区分とを明確に対応させることが困難

なものもあったが、バスケットクローズに区分される資産が多く把握されたため、その区分の在り方を検討するに当たっては、使用実態をより精緻に把握する必要があると考える。

二 機械及び装置の耐用年数との比較

ここでは、除却調査結果の「(表 8) 除却された有形固定資産の産業別平均使用期間(年)」を基に算出した 3 年平均使用期間と機械及び装置の法定耐用年数と比較を行うが、除却調査結果によると、各業種で除却された資産は多種多様であり、一定の前提を置かないとその傾向を把握することは困難である。そこで、各業種(産業分類)の 3 年間の除却数(有効回答数)が一番多かった資産がその業種で主に使用される機械及び装置に該当するものと仮定したうえで、除却調査の産業分類に対応する法定耐用年数との比較を試みた。

農林水産業で除却数が一番多いのは、農業用機械で平均使用期間は 15.8 年である。この業種に対応する法定耐用年数は、農業用設備(7 年)、林業用設備(5 年)、漁業用設備(5 年)、水産養殖業用設備(5 年)であるが、この場合は農業用設備の法定耐用年数との比較で足りる。そうすると、法定耐用年数よりも平均使用期間が 2 倍以上長いことがわかる。

以下同様に鉱業、建設業を確認すると、鉱業においては、建設・鉱山機械の平均使用期間 22.0 年に対して、法定耐用年数は、鉱業、採石業又は砂利採取業用設備として 3 年、6 年、12 年が定められている。最長の 12 年と比較しても 1.8 倍の乖離が認められる。また、建設業は、平均使用期間 22.2 年に対して、法定耐用年数は 6 年で 3.7 倍となっている。

製造業については、食料品製造業以下、その他製造業までであるが、業種によって乖離の程度にバラツキがあるものの、すべてにおいて平均使用期間が法定耐用年数よりも長いことがわかる。その乖離も 2 倍を超えるものが多く、なかには繊維工業のように 3 倍を超えるものもある。

また、平成 19 年度税制改正において、国際的なイコールフットイングの確保の観点で法定耐用年数が 5 年に見直された、半導体用フォトレ

ジスト製造設備、フラットパネル用フィルム材料製造設備については、いずれも化学工業用設備に該当する。化学工業用設備の法定耐用年数は、これら 2 つの設備を含む 5 年の他に 4 年と 8 年が定められている。これに対して、除却された化学機械の平均使用期間は、21.3 年とかなり長いことがわかる。同じく法定耐用年数の見直しが行われた、フラットパネルディスプレイ製造設備の法定耐用年数は、電子部品、デバイス又は電子回路製造業用設備に該当し、この設備の 5 年の他に 6 年と 8 年が定められている。これに対して、除却された半導体製造装置の平均使用期間は、16.7 年で半導体用フォトレジスト製造設備などと同様にかなり長いことがわかる。

なお、電気業以下については、業種と除却資産との関係性が明確でないものも含まれていることから、確たることは言えないものの、これまで確認してきた資産と同様に使用期間が長い傾向が見受けられた。

ホ 小括

建物はその用途によって平均使用期間に違いがあり、法定耐用年数の定め方との傾向で違いが見受けられたが、除却調査と法定耐用年数とは、分類の仕方が異なるため、有意な比較はできなかった。

車両及び運搬具、工具、器具及び備品については、平均使用期間と法定耐用年数との間で 2 倍を超えて大きく乖離している状況が認められた。

機械及び装置についても、車両及び運搬具などと同様に平均使用期間と法定耐用年数との間で 2 倍を超えて大きく乖離している資産が多くある状況が認められた。機械及び装置については、税制調査会「第 46 回総会・第 55 回基礎問題小委員会（平成 18 年 6 月）」資料において、平均使用期間は平均法定耐用年数に対し約 1.6 倍と示されている。今回行った比較とでは、前提条件が異なっているため、一概に言うことはできないものの、両者の乖離は以前より大きくなっていることも懸念される。

3 まとめ

税法における減価償却制度の意義は、法定耐用年数の算定の考え方や損金経理を前提としていることなどから、企業会計と同様に適正な費用配分にある。

しかしながら、これまで 250%定率法（現在は、200%定率法）の導入や法定耐用年数の見直しなど、国際的イコールフットィング等の観点から制度改正が行われ、現に法定耐用年数は、企業における減価償却資産の平均使用期間に比して、かなり短い状況にあるように見受けられる。

現行の法人税法における減価償却の仕組みは、適正な費用配分の考え方に基づき各規定が設けられているが、配分期間の基礎である法定耐用年数が実際の使用期間と大きく異なり、それが常態化していくと適正な費用配分との関係において大きな問題である。そのため、法定耐用年数については、適正な費用配分期間として妥当なものとなるよう随時見直しが行われていく必要があるものと考えられる。

また、昭和 40 年の耐用年数省令の制定以来、資産区分の大幅な見直しが行われてこなかった別表第一に掲げられる減価償却資産、特に器具及び備品については、必要に応じて今の時代に即した資産区分の検討をすることも考えられる。

目 次

はじめに	193
第 1 章 減価償却制度の目的と沿革	195
第 1 節 減価償却制度の目的	195
1 会社法における減価償却	195
2 中小企業の会計に関する指針における減価償却	195
3 企業会計原則における減価償却	196
4 国際会計基準における減価償却	197
5 法人税法における減価償却	199
第 2 節 減価償却制度の沿革	201
1 昭和の減価償却をめぐる主な動き	201
2 平成の減価償却をめぐる主な動き	205
3 小括	213
第 2 章 法人税法における減価償却制度の概要	215
第 1 節 減価償却資産の範囲及び取得価額	215
1 減価償却資産の概念	215
2 減価償却資産の範囲から除かれるもの	216
3 取得価額	217
第 2 節 損金算入額と償却限度額	218
1 損金経理要件	218
2 償却限度額	219
3 償却方法	219
第 3 節 耐用年数	222
1 法定耐用年数	223
2 耐用年数の短縮	232
3 中古資産の耐用年数	237
第 3 章 諸外国の減価償却制度	242

第 1 節	米国の減価償却制度	242
1	減価償却制度の目的及び変遷	242
2	減価償却制度（修正加速度原価回収制度）の概要	243
第 2 節	欧州諸国の減価償却制度	249
1	英国の減価償却制度	249
2	ドイツの減価償却制度	249
3	フランスの減価償却制度	250
第 3 節	アジア諸国の減価償却制度	251
1	韓国の減価償却制度	251
2	中国の減価償却制度	252
3	シンガポールの減価償却制度	253
第 4 節	我が国の減価償却制度と諸外国の制度との比較	253
1	損金経理要件	253
2	償却方法	254
3	耐用年数	254
4	小括	255
第 4 章	法定耐用年数と企業における有形固定資産使用状況との比較	257
第 1 節	耐用年数省令別表第一に掲げられる資産の耐用年数との比較	259
1	建物の耐用年数との比較	259
2	建物附属設備の耐用年数との比較	261
3	船舶、航空機、車両及び運搬具の耐用年数との比較	261
4	工具、器具及び備品の耐用年数との比較	262
第 2 節	耐用年数省令別表第二に掲げられる資産の耐用年数との比較	265
第 3 節	小括	273
	結びに代えて	274

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、令和 4 年 4 月 1 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
法人税法・・・・・・・・・・・・・・・・	法法
法人税法施行令・・・・・・・・・・・・・・・・	法令
法人税法施行規則・・・・・・・・・・・・・・・・	法規
法人税法基本通達・・・・・・・・・・・・・・・・	法基通
減価償却資産の耐用年数等に関する省令・・・・・・・・	耐令
耐用年数の適用等に関する取扱通達・・・・・・・・	耐通
所得税法施行令・・・・・・・・・・・・・・・・	所令
所得税法施行規則・・・・・・・・・・・・・・・・	所規

はじめに

企業における経営成果の把握は、一会計期間に得られた商品やサービスの販売対価として発生した収益と、収益獲得のために同期間に発生した費用を対比させ行われる。費用の対象は、商品や原材料等の消費、労働力やその他のサービスへの支払い、建物や機械設備等の固定資産の減価などがある。

商品や原材料等は、購入時に取得原価を棚卸資産として計上し、会計期間中の販売量や消費量をもとに取得原価を費消原価と未費消原価に分配し発生費用を計上する。また、労働力やその他のサービスは、給与や手数料等として利用に応じて支払われた費用を計上することとなり、いずれも発生費用の認識は容易である。

これに対して、固定資産については、企業において長期にわたって収益を生み出す源泉であるから、その取得原価は、将来の収益に対する費用の一括前払の性質をもっている⁽¹⁾。固定資産のうち建物や機械設備等については、使用または時間の経過によって、その価値が減少するため、取得時に一括して費用に計上するのではなく、その使用または時間の経過による価値の減少に応じて徐々に費用化するのが合理的であるとし減価償却の計算が生まれている。

減価償却を適正に行うためには、取得価額、償却方法、耐用年数などが合理的なものでなければならない。しかしながら、これらの決定をすべて法人の判断に委ねた場合には、税の公平上問題が生じるおそれがあることから、法人税法は恣意性を排除し、課税上の公平性を確保する観点から減価償却に関する事項について規定し一定の制限を設けている。

減価償却制度については、制度の簡素化や耐用年数の短縮など経済実態等に合わせる目的でこれまで多くの改正が行われ、最近では平成 19 年度及び平成 20 年度改正において抜本的な見直しが行われた。

これまでの改正で制度の簡素化は図られてはきたものの、複数の用途がある

(1) 金子宏『租税法〔第二十三版〕』381 頁（光文堂 2019）。

資産の耐用年数の適用区分や耐用年数の短縮、中古資産の耐用年数の見積など様々な論点について個別に対応している実態がある。

そこで、減価償却制度について、企業会計と税法との関係性を整理するとともに、税制調査会での議論や改正の経緯これまでに示された判例などから、制度に内在する諸問題を探りつつ、減価償却制度の在り方について研究を行う。

第 1 章 減価償却制度の目的と沿革

この章では、減価償却に関する各規定から企業会計における減価償却の目的について確認するとともに、税法における減価償却について、制度の沿革を辿ることでその目的を明らかにする。

第 1 節 減価償却制度の目的

1 会社法における減価償却

会社法においては、法 431 条において「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」と規定されているだけで減価償却に関する具体的な規定自体はないが、会社計算規則第 5 条 2 項に「償却すべき資産については、事業年度の末日（事業年度の末日以外の日において評価すべき場合には、その日。以下この条、次条第二項及び第五十五条第六項第一号において同じ。）において、相当の償却をしなければならない。」と規定されている。ただし、ここでいう「相当の償却」については詳細な記述があるわけではない。

会社法の規定には、その目的について記述はないものの、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」とされていることから、その目的は、企業会計と同様のものと考えられる。

2 中小企業の会計に関する指針における減価償却

「中小企業の会計に関する指針」（以下、「会計指針」という）では、「有形固定資産の減価償却の方法は、定率法、定額法その他の方法に従い、耐用年数にわたり每期継続して適用し、みだりに変更してはならない。なお、減価償却は、固定資産を事業の用に供したときから開始する。減価償却における耐用年数や残存価額は、その資産の性質、用途、使用状況等に応じて合理的に決定しなければならない。ただし、法人税法上の耐用年数を用いて計算し

た償却限度額を減価償却費として計上することも認める。算定された減価償却費は、その性質に応じて製品原価又は期間費用として処理する。資産の陳腐化その他一定の事由により使用可能期間が従来の耐用年数に比して著しく短くなった場合は、未経過使用期間（使用可能期間のうちいまだ経過していない期間）にわたり減価償却を行う。」（34. 固定資産の減価償却）と示している。

3 企業会計原則における減価償却

「企業会計原則」では、「第三 貸借対照表原則 五 貸借対照表価額」において、「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用年数期間にわたり、定額法、定率法等一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない。」と規定されている。また、減価償却の目的については、「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」（以下、「連続意見書」という）の「第三 有形固定資産の減価償却について 第一企業会計原則と減価償却」において、「減価償却の最も重要な目的は、適正な費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確ならしめることである。」とされている。

減価償却の目的は、一般に費用配分や投下資本の回収といわれているが、これらのことからすると、企業会計における減価償却は、資産の取得原価についてその減耗額を見積り、その資産の使用期間にわたって正しく費用配分し毎期の期間損益計算を正確なものにするためのものであり、投下資本の回収は、あくまで費用配分を行ったことによって得られる副次的な効果と考え

られる⁽²⁾。

4 国際会計基準における減価償却

ここでは、国際会計基準 (International Accounting Standard : IAS) / 国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standard : IFRS) (以下、「国際会計基準」という) における有形固定資産 (IAS16)⁽³⁾ の減価償却に関する主な規定から、その目的について明らかにする。

(1) 用語の定義⁽⁴⁾

IAS16 で用いられる主な用語の定義は以下のとおりである (IAS16.6)。

有形固定資産 : 財貨の生産又は役務の提供に使用する目的、外部への賃貸目的又は管理目的で企業が保有し、かつ、一会計期間を超えて使用されると予測される、有形の資産

取得原価 : 資産の取得又は建設時において、当該資産の取得のために支出した、現金もしくは現金同等物の金額又は引き渡した対価の公正価値又は、IFRS 第 2 号「株式報酬」等の他の IFRS の規定に従って当初認識された資産に帰属する価額

帳簿価額 : 資産の減価償却累計額及び減損損失累計額控除後の価額

減価償却 : 資産の償却可能額を規則的にその耐用年数にわたって配分する手続

償却可能額 : 資産の取得原価又は取得原価に代わる価額から残存価額

(2) 醍醐聰『会計学講義〔第 3 版〕』146 頁 (東京大学出版会 2004) 醍醐聰教授は、「今日の企業会計上の損益計算の主たる目的は毎期の経営業績を測定することにあると考えられるから、そうした目的に照らせば、減価償却の主たる機能は費用要素としての減価償却を實踐することにあると考えられる。その場合、減価償却の資金留保機能は、費用要素として減価償却の派生的効果として生じるものとみなされ、金融要素としての減価償却が費用要素としての減価償却に優越すると考えることはできない。」と述べている。

(3) 無形資産については、IAS38 を参照。

(4) 新日本有限責任監査法人『完全比較 国際会計基準と日本基準〔第 3 版〕』471-473 頁 (清文社 2016) を参考にした。

を控除した金額

残 存 価 額：耐用年数が経過した時点で予測される資産の状況において、見積もり処分費用控除後に企業が受領するであろう金額

耐 用 年 数：企業によって資産が使用されると見込まれる期間、又は当該資産から得られると予測される生産高又はこれに類似する単位数

(2) 取得原価⁽⁵⁾

有形固定資産項目としての認識要件を満たしたものについては、取得原価で測定しなければならない (IAS16.15)。また、その構成要素は、値引及び割戻控除後の購入価格 (輸入関税及び還付されない取得税を含む)、当該資産の設置費用及び経営者が意図した方法で稼働を可能にするために直接付随費用⁽⁶⁾、当該資産の解体及び除去費用など⁽⁷⁾である (IAS16.16)。

(3) 減価償却の単位⁽⁸⁾

有形固定資産の取得原価のうち重要となる取得原価を構成する部分について、個別に減価償却を実施しなければならない (IAS16.43)。

(4) 耐用年数⁽⁹⁾

企業は、取得原価から残存価額控除後の償却可能額を、規則的な方法により耐用年数にわたって配分しなければならない (IAS16.50)。

耐用年数の決定にあたっては、当該資産の予想される使用量⁽¹⁰⁾、予想される物理的自然減耗⁽¹¹⁾、技術的又は経済的陳腐化⁽¹²⁾および当該資産の使用に対する法的又は類似の制約を考慮することとなる (IAS16.56)。

(5) 新日本有限責任監査法人・前掲注(4)476 頁を参考にした。

(6) 詳細は、新日本有限責任監査法人・前掲注(4)477 頁を参照。

(7) 詳細は、新日本有限責任監査法人・前掲注(4)478 頁を参照。

(8) 新日本有限責任監査法人・前掲注(4)485 頁を参考にした。

(9) 新日本有限責任監査法人・前掲注(4)486 頁を参考にした。

(10) 使用量は、予想される生産能力又は実際生産高を参考に検討する。

(11) 資産を使用する交替制の回数、修繕及び維持計画などの運営上の要因に左右される。

(12) 生産技術の変化や向上、市場需要の変化。

(5) 減価償却方法⁽¹³⁾

使用する減価償却方法は、当該資産の将来の経済的便益が消費されると予測されるパターンを反映したものでなければならない（IAS16.60）。

そして、耐用年数にわたり規則的に配分する減価償却の方法としては、定額法、定率法、生産高比例法などがあり、経済的便益の消費されるパターンを適切に反映する方法を企業が選択することとなる（IAS16.62）。

(6) 国際会計基準における減価償却の目的

国際会計基準に定められた減価償却については、資産の重要となる取得原価を構成する部分について、個別に減価償却するなど、日本と異なるところも見受けられるものの、資産の取得原価を耐用年数にわたり規則的に配分することやその配分の方法も定額法、定率法、生産高比例法などを用いるなど共通するところも多い。

また、耐用年数の決定にあたっては、資産の物理的減耗や技術的又は経済的陳腐化などを考慮して決定することからすると、日本における企業会計と同様に、資産の取得原価についてその減耗額を見積り、その資産の使用期間にわたって正しく費用配分するためのものと考えられる。

5 法人税法における減価償却

税法における減価償却の目的については、①「費用配分」と②「投下資本の回収」と言われており⁽¹⁴⁾、この2つの目的のうち企業会計における減価償却と同様に費用配分とする考え方が一般的である⁽¹⁵⁾。このことは、後述するが法定耐用年数が通常の維持補修を行った場合における物理的耐用年数を基礎とし、それに経済的陳腐化を加味した効用持続期間によって規定されてい

(13) 新日本有限責任監査法人・前掲注(4)486頁を参考にした。

(14) 山本 守之『法人税の理論と実務〔令和2年度版〕』259頁（中央経済社2020）。

(15) 渡辺 淑夫『法人税法〔令和元年度版〕』425頁（中央経済社2019）「一方、法人税法における減価償却に対する考え方も、本質的には企業会計や会社法におけるそれと異なるものではないのであるが…。」、井上 久彌『税務会計論』221頁（中央経済社1988）「日本の税法において減価償却を規定する意味は、基本的には費用配分を目的とするところに求められる。」。

ることからも、費用配分にあるとの理解につながる。

また、減価償却の考え方が企業会計を基本としていると読み取れる判例も確認できる。例えば、東京地裁平成 23 年 4 月 20 日判決（LEX/DB 文献番号 25501885）においては、「減価償却資産は、法人において長期間にわたって収益を生み出す源泉であるから、その取得に要した金額は、将来の収益に対する費用の一括前払の性質を有しているといえ、費用収益対応の原則に照らし、それについては、使用又は時の経過に応じて徐々に費用化することとした上で、課税の公平等を図る観点から、耐用年数その他の償却方法の基準については、これを政令で定めることとしたものであると解される。」と示されている。

ただし、減価償却について争われた裁判の中には、減価償却の目的を投下資本の回収と判示しているものもある。例えば、大阪地裁平成 30 年 3 月 14 日判決（LEX/DB 文献番号 25449958）においては、「減価償却資産は、企業において長期間にわたって収益を生み出す源泉であるから、その取得に要した金額は、将来の収益に対する費用の一括払の性質を有しており、費用収益対応の原則からすれば、取得の年度に一括して費用に計上するのではなく、使用又は時間の経過による減価に応じて徐々に費用化すべきものであって、減価償却制度は、前述のような考え方にに基づき、減価償却資産の取得費用をその耐用年数にわたって配分することにより、各事業年度の損益計算を適正なものとし、投下資本の回収を図ることを目的とするものと解される。」⁽¹⁶⁾と示している。

そこで、次節においては、制度の沿革から減価償却の考え方について明らかにしたい。

(16) 東京地裁平成 17 年 5 月 13 日（LEX/DB 文献番号 28112052）同旨。

第 2 節 減価償却制度の沿革

ここでは、減価償却制度の主な改正や税制調査会における議論から制度に対する考え方を確認する。

なお、税務上、減価償却が一般的に認められたのは、大正 7 年 7 月 19 日付主秘第 177 号「固定資産ノ減価償却及時価評価損認否取扱方ノ件」が定められた以降であるが⁽¹⁷⁾、ここでは、法人税法において減価償却が明確に規定された昭和 22 年の法人税法の全文改正以降について概観する。

1 昭和の減価償却をめぐる主な動き

(1) 昭和 20 年代

昭和 22 年に申告納税制度が全面的に採用されたことに伴い、これまで内規であった減価償却に関する事項が法人税法施行細則に規定され、税法上の減価償却制度が確立されている。

昭和 24 年のシャープ勧告により、減価償却制度についても見直しを行う必要が生じたため、その改定作業に着手し、昭和 26 年度税制改正において、減価償却資産の範囲の明確化や総合償却と分別償却の選択適用などの改正が行われた。

また、耐用年数については、これ以降の耐用年数の考え方の基礎⁽¹⁸⁾となる「固定資産の耐用年数の算定方式」が公表されており、その内容は次のとおりである⁽¹⁹⁾。

① 耐用年数は、通常の維持補修を加えた場合において、本来の用途用法により現に通常予定される効果を上げることができる効用持続年数によ

(17) 白石 雅也「税法上の減価償却制度の沿革」税務大学校論叢 15 号 105 頁 (1982)。

(18) 東京地裁平成 17 年 1 月 21 日判決 (LEX/DB 文献番号 25420084)「昭和 26 年に『固定資産の耐用年数等に関する省令』を制定するに当たっての基本的な考え方は、大蔵省主税局から発表された『固定資産の耐用年数の算定方式』に掲げられており、この考え方が、現在の法定耐用年数の算定の基礎となった。」。

(19) 野田 秀三「耐用年数」日税論集 69 号『減価償却制度』66 頁 (日本税務研究センター、2016)。

- る。
- ② 効用持続年数は、設備の後進性などから考えられる程度の一般的な陳腐化を織り込む。
 - ③ 将来の事情変化による特別な陳腐化、不適応等が生じた場合は特別償却を行い、効用持続年数にこれらの事情は織り込まない。
 - ④ 機械及び装置について設備更新を伴う経済的陳腐化や新製造法の出現などが現に認められる場合には、耐用年数に織り込む。
 - ⑤ 効用持続年数は、現況を基準とする技術及び素材の材質等により定める。
 - ⑥ 効用持続年数は、普通の場合、普通の作業条件で使用される場合に考えられる年数である。
 - ⑦ 機械設備における総合償却年数は、中庸と認められるモデルプラントを選び、作業区分ごとに個別機械の平均年数を算出し、これをもとに機械設備全体の資産価額構成割合から総合耐用年数を算出する。

この考え方によると、耐用年数は、物理的減価及び経済的減価を考慮したうえで、固定資産が本来の用途用法により現に通常予定される効果を上げることができる期間であると考えられる。

(2) 昭和 30 年代

昭和 30 年代になると、耐用年数が技術革新の状況を反映していないとして耐用年数の短縮を求められるようになった。税制調査会は、「当面実施すべき税制改正に関する答申(税制調査会第一次答申)」(昭和 35 年 12 月)において、最近の技術革新の状況等にかえりみ、耐用年数の平均 20%程度の短縮を答申した。

また、税制調査会は、「昭和 39 年度の税制改正に関する臨時答申」(昭和 38 年 12 月)で、開放経済への移行に備えて、企業の内部留保の充実と設備の更新に資するため、機械設備を中心に、固定資産の耐用年数を平均 15%程度短縮することや有形固定資産について取得価額の 5%に達するまで、償却を認めることなどを答申し、「所得税法及び法人税法の整備に関

する答申」(昭和 38 年 12 月)においては、①政令等において固定資産の範囲及び減価償却資産と非減価償却資産の区分や固定資産の取得価額の付随費用について明らかにすること、②償却不足額の繰越制度は、主要諸外国にも例を見ないし、利益調整の手段として乱用されるおそれがあり、是正する方向で検討すること、③減価償却資産の種類等に応じてこれに適する償却方法を選択することを認めること、④法定耐用年数が細分化されているため、償却手続きが煩雑であると考えられるので、業種を一本化するような簡易な耐用年数とする方向で検討することなどを答申した。

これをうけ、昭和 39 年度には、機械装置及び無形固定資産を中心に耐用年数を平均 15%程度短縮、機械及び装置の耐用年数を 978 区分から約 1/3 の 369 区分に整理し、分別耐用年数を廃止などの改正が行われた⁽²⁰⁾。また、この改正で残存価額とは別に償却可能限度という概念が初めて取り入れられている。

(3) 昭和 40 年代

昭和 40 年度は法人税法の全文改正が行われているが、減価償却については昭和 39 年度に大幅な改正が行われたため、この改正では、主に政省令の整備が図られ、減価償却資産の耐用年数等に関する省令が制定されている。

昭和 41 年度改正では、企業の内部留保の充実に資するため、昭和 26 年以来改正が行われなかった建物の耐用年数を工場用建物、倉庫等に重点を置いて 15%程度短縮するとの答申⁽²¹⁾を受けて、建物を中心に耐用年数の改正が行われている。

その後も減価償却については改正が行われたものの、小幅な改正にとどまっている。

(4) 昭和 50～60 年代

減価償却制度については、度々改正が行われるものの、抜本的な改正は

(20) 国税庁『改正税法のすべて〔昭和 39 年〕』45、46 頁、76-79 頁(大蔵財務協会 1964)。

(21) 税制調査会「昭和 41 年度の税制改正に関する答申」(昭和 40 年 12 月) 10 頁。

行われず、特に耐用年数については、機械及び装置が昭和 39 年に、建物等が昭和 41 年に見直されて以降、全面的な改正が行われていなかったため、耐用年数の見直しの議論が活発になった⁽²²⁾。

一方、税制調査会は「税制の抜本の見直しについての答申」（昭和 61 年 10 月）において、減価償却制度の目的は、期間損益を適正に計算するために固定資産の取得価額を使用期間に応じて費用配分することにあるとし、耐用年数については、「平均使用年数と法定耐用年数との間にはある程度の乖離がみられるものの、現段階で法定耐用年数について必ずしも大幅な見直しを必要とする状況にはないと考えられ、今後とも、この実態調査結果等を踏まえつつ、適宜、個別に見直しを進めていくのが適当である。なお、資金の早期回収等の政策的観点から耐用年数の見直しを行うことは、法定耐用年数の考え方になじまないと考えられる。」と説明している。

また、残存価額については、「スクラップ価額という観点からのみ決められているものではなく、償却率の算定に重要な関連を有しており、特に定率法の場合には、この残存価格と償却率とがあいまって費用の適正な期間配分を確保するものとなっている。現行の定率法償却率の算定方式の下では、これを引き下げると、定率法による償却が著しく前倒しされることとなり、取得価額の適正な期間配分という減価償却制度の趣旨に照らし問題が大きい。」と説明している。この考え方は、「税制改革についての中間答申」（昭和 63 年 4 月）にも引継がれており、「減価償却資産の法定耐用年数は、抜本答申で指摘したように、資産の物理的寿命に経済的陳腐化を加味して客観的に定められるべきものであり、実態調査の結果等を踏まえつつ、適宜、資産の使用実態に応じた個別的な見直しを進めていくべきである。」として、結果、減価償却制度の抜本の見直しは行われなかった。

この答申の内容からわかるように、あくまで税法上の減価償却制度は、企業会計と同様に適正な費用配分という考え方に立っていると言える。

(22) 山本 純子『減価償却制度 その歴史と新制度の提案』19、20 頁（晃洋書房 2014）。

2 平成の減価償却をめぐる主な動き

平成になると法人税の課税ベースの拡大の議論が活発に行われるようになり、そのなかで減価償却制度の見直しも取り上げられるようになった。

(1) 税制調査会「法人課税小委員会報告」(平成 8 年 11 月)

税制調査会は「法人課税小委員会報告」(平成 8 年 11 月)(以下、「法人小委報告」という)において、我が国の法人税法が、昭和 40 年に全般的に整備がなされて以来、大幅な見直しが行われていないことから、今回の見直しに当たっては、近年の社会経済情勢等も踏まえ、課税ベースの適正化の観点から全般的な点検を行う必要があるとして、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という基本的方向性に沿って、課税ベースの問題を中心に法人課税のあり方を検討するとした。そのなかで減価償却制度については、次のような報告がなされている。

- ① 減価償却の方法については、納税者に選択が認められているが、同じ有形減価償却資産の償却であっても、定額法と定率法のいずれを選択するかによって、毎期の償却額に大きな違いが生じることから、課税上の取扱いとしては、資産の種類に応じて最も適切と考えられる方法に一本化することが望ましい。建物および構築物については、長期安定的に使用され、その使用形態は生産性や収益性に大きく左右されないこと、主要諸外国においても定額法とされていることを考慮すれば、その償却方法を時の経過に応じて均等に償却する定額法に限ることが適当である。また、構築物についても同様の観点で検討すべきである。ただし、機械及び装置、器具及び備品等の償却方法については、初期段階での生産性が高い資産や技術の進展等に伴い比較的短期間に更新されるものも少なくないこと等から、従来どおり定率法による償却方法を認めることが適当である。
- ② 耐用年数については、機械及び装置について昭和 61 年に平均使用年数の実態調査が行われ、これに基づき所要の見直しが行われたが、建物及び構築物については、長年にわたって本格的な耐用年数の見直しが行

われていない。建物や構築物の耐用年数について実態調査を行い適正な耐用年数を見積もるには、相当の時間を必要とするが、建物及び構築物の耐用年数の中には、資産の使用の実態はともかく、費用配分の期間としてみた場合あまりに長期に過ぎるものも見受けられる。償却方法を定額法に改める機会に、耐用年数があまりに長期に過ぎるものについては、年数を短縮することも考えられる。

なお、その他の資産については、今後も、使用実態等を踏まえた適正化を図っていくことが適当である。

- ③ 償却可能限度額について、耐用年数経過後も実際に資産を使用している場合には備忘価額に達するまでの償却を認めるべきとの指摘があるが、そのような資産の中には、現行の耐用年数が短すぎるものが含まれているとも考えられるので、慎重な対応が必要である。
- ④ 少額減価償却資産の即時償却については、企業の事務負担に配慮したものであるが、この取扱いによって多額の償却費が一時に計上される結果、法人税の課税ベースがかなり狭められている場合があると考えられる。そのほか、事務処理機器の普及により資産の管理や償却計算がかなり迅速に行われるようになってきていること等の諸点を考慮すれば、現行の取扱いについては、総額制限を設けるなどの見直しを行う必要がある。その場合には、事業供用年度における簡便償却についても所要の見直しが必要である。
- ⑤ 売買取引として取り扱われないファイナンス・リースは、なお賃貸借として取り扱われ、賃貸人においてリース資産の減価償却が行われることとなっているが、その取引が金融取引としての性格を有していることから、これに一般の減価償却のルールを適用するのは合理的であるとは言い難い。リース資産の減価償却の在り方については、ファイナンス・リースの実態を踏まえ、所要の見直しを行うことが適当である。

また、この報告では、税法と商法・企業会計原則との関係についても述べられており、その要旨は次のとおりである。

法人の課税所得計算は、これまで、商法・企業会計原則との調和が図られてきた。これは、課税所得はその期に企業が稼得した利益の額を基本とするという基本的な考え方に加えて、企業の内部取引に経理基準を課すことによって恣意性を排除し、さらに財務諸表を統一することで、会計処理の煩雑さを解消するという考え方によるものである。

しかしながら、税法、商法、企業会計原則は、それぞれ固有の目的と機能を持っており、税法は、税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律している。したがって、税法の適正な課税の実現という考え方から、商法・企業会計原則と異なった取扱いを行う場合があることは当然である。

また、法人税法が商法・企業会計原則における会計処理の保守主義や選択制を容認している結果、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みももたらされている面があることも否定できないが、法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった扱いをすることが適切と考える。

(2) 平成 10 年度改正

平成 10 年度においては、「課税ベースの拡大・適正化しつつ税率を引き下げる」といった方向に従い改正が行われ⁽²³⁾、減価償却制度については、法人小委報告で示された考え方を基本として、建物の償却方法の定額法への統一や建物の耐用年数の短縮など⁽²⁴⁾が行われた。

(23) 国税庁『改正税法のすべて [平成 10 年]』260 頁 (大蔵財務協会 1998)。

(24) 国税庁・前掲注(23)289-294 頁 (大蔵財務協会 1998) 主な改正内容としては、①平成 10 年 4 月 1 日以降に取得された建物の償却方法は、定額法のみ統一された。②建物の耐用年数を、おおむね 10%から 20%程度短縮し、最長のもので 50 年に短縮した。③少額減価償却資産の取得価額基準が 20 万円未満から 10 万円未満に引き下げられた。また、資産を個別に管理する事務負担を考慮し、20 万円未満の減価償却資産は、事業年度ごとに一括して 3 年間で償却する方法を選択することができることとした。④償却計算の適正化の観点から、事業年度の途中で事業の用に供した減価償

(3) 平成 19 年度改正

平成 19 年度及び平成 20 年度改正においては、減価償却制度について抜本的な見直しが行われている。

まず、平成 19 年度改正であるが、税制調査会は、「平成 19 年度の税制改正に関する答申 - 経済活性化を目指して -」（平成 18 年 12 月）において、経済活性化の観点から、早急な見直しが必要な項目として減価償却制度や留保金課税制度の在り方を挙げており、減価償却制度について次のように述べている。

- ① 減価償却制度は、償却資産の使用期間にわたって費用と収益を対応させるものであるが、国際的な競争条件を揃え、競争上のハンディキャップをなくすることが重要である。このため、主要国では設けられておらず、合理的な説明が困難な償却可能限度額（取得価額の 95%）については、これを廃止すべきである。
- ② 設備投資を促進し、生産手段の新陳代謝を加速する観点から、新規取得資産について法定耐用年数内に取得価額全額を償却できるよう制度を見直し、残存価額（10%）を廃止するとともに、償却率についても国際的に遜色のない水準に設定すべきである。
- ③ 法定耐用年数・設備区分については、使用実態を十分把握した上で、簡素化等の見直しをしていく必要がある。特に技術革新のスピードが早く、実態としても使用年数の短いものについては、早急に法定耐用年数を短縮すべきである。

この答申を踏まえて平成 19 年度改正においては、国際的なイコールフットィングを確保し、我が国経済の成長基盤を整備する観点から減価償却制

却資産の初年度 1/2 簡便償却制度が廃止された。⑤平成 10 年 4 月 1 日以降に取得された営業権の償却方法を任意償却から 5 年間均等償却にした。⑥非居住者又は外国法人に対するファイナンス・リースに該当する資産については、償却方法がリース期間定額法とされた。

度の抜本的見直しが行われており、主な改正内容は次のとおりである⁽²⁵⁾ ⁽²⁶⁾。

① 減価償却資産の償却方法

平成 19 年 4 月 1 日以降に取得をされた減価償却資産については、償却可能限度額及び残存価額を廃止し、耐用年数経過時点で 1 円（備忘価額）まで償却できることとした。定率法を採用している場合の償却率は、定額法の償却率（1 / 耐用年数）の 2.5 倍とし、特定事業年度以降⁽²⁷⁾は残存年数による均等償却とすることで 1 円まで償却可能とした⁽²⁸⁾。

② 資本的支出

平成 19 年 4 月 1 日以降に資本的支出を行った場合には、その資本的支出は、その資本的支出とされた金額を取得価額として、その資本的支出の対象となった減価償却資産と種類及び耐用年数を同じくする減価償却資産を新たに取得したものとされる⁽²⁹⁾。

(25) 「平成 19 年度税制改正の要綱」（閣議決定 平成 19 年 1 月 19 日）。

(26) 国税庁『改正税法のすべて〔平成 19 年〕』249-269 頁（大蔵財務協会 2007）。

(27) 特定事業年度とは、「調整前償却額 < 改定取得価額 × 改定償却率」となる事業年度をいう。

(28) 計算方法は次のとおりである。

【調整前償却額 ≥ 償却保証額の場合】償却限度額 = 未償却残高（= 期首帳簿価額）× 定率法の償却率

【調整前償却額 < 償却保証額の場合】償却限度額 = 改定取得価額 × 改定償却率

(29) 資本的支出を行った場合の特例

①平成 19 年 3 月 31 日以前に取得された減価償却資産に対する資本的支出の特例

従来どおり、資本的支出を行った事業年度において、資本的支出の対象となった減価償却資産の取得価額に資本的支出の金額を加算することができる。

②定率法を採用している減価償却資産に対する資本的支出の特例

資本的支出を行った翌事業年度開始時に、資本的支出の対象となった減価償却資産の帳簿価額と資本的支出により新たに取得したものとされた減価償却資産（以下、「追加償却資産」という）の帳簿価額を合算し、一つの減価償却資産を、新たに取得したものとすることができる。

③同一事業年度内に行われた複数の資本的支出の特例

資本的支出により取得した追加償却資産（上記（②）の特例を適用しているものを除く。）について定率法を採用している場合には、資本的支出を行った翌事業年度開始時に、種類及び耐用年数を同じくするものの事業年度開始時の帳簿価額の合算し一つの減価償却資産を、新たに取得したものとすることができる。

③ 耐用年数の短縮

技術革新スピードが早く、実態としても使用年数が短いものとして、半導体用フォトレジスト製造設備（改正前 8 年）、フラットパネルディスプレイ製造設備又はフラットパネル用フィルム材料製造設備（改正前 10 年）の法定耐用年数が 5 年とされた。

このように平成 19 年度改正で減価償却制度については、抜本的な見直しが行われている。

この改正で残存価額が廃止されたが、減価償却資産は、耐用年数経過時点で実質的に残存価値がないことが多く、減価償却資産の処分には環境への配慮から残存価値を上回る処分費を要していたため、より経済の実態に近づいた制度となったと言える。

また、この改正では、250%定率法の導入とともに、一部の資産について耐用年数の見直しが行われている。注目すべきは、この見直しは、資産の実際の使用期間が法定耐用年数と比較し短いからではなく、国際的なイコールフットィングの確保の観点で見直しが行われている点である。

この耐用年数の見直しについて、山本守之教授は、「近年では、効用持続期間よりも、企業が投下した資本を何年で回収するかという発想で耐用年数が定められるのである。平成 19 年度の税制改正で次の資産の法定耐用年数が短縮されたのもこのような考え方によるものである。」⁽³⁰⁾、「この分野は日本、米国、韓国が競合しており、耐用年数が米国 5 年、韓国 4 年に比べて日本は 10 年となっていたため、国際的なイコールフットィング（対等の地位、競争条件の平等化）のために日本も耐用年数を 5 年（改正前 10 年）としたもので、会計学の古い考え方（効用持続期間）では実務に対応できなかったのである。」⁽³¹⁾と述べている。

また、250%定率法の導入について、日本税理士会連合会は、「企業会計と法人税制のあり方について-平成 19 年度諮問に対する答申-」（平成 20

(30) 山本・前掲注(14)259 頁。

(31) 山本・前掲注(14)259 頁。

年 3 月) で「税法に新定率法が導入されたことにより、企業会計と税法の間で減価償却制度に関する理念が乖離し、税法上の償却限度額は、費用の適正な期間配分を行うという企業会計とは異なるものとなった。」⁽³²⁾と指摘している。

(4) 平成 20 年度改正⁽³³⁾

「平成 19 年度税制改正大綱」(自由民主党 平成 18 年 12 月) は、平成 20 年度税制改正に向けて、減価償却資産の使用実態等について更に調査・分析を進め、法定耐用年数や資産区分を見直し、法定耐用年数の短縮特例制度の手續簡素化について検討するとした。これを受け、平成 20 年度においては、資産区分が多い機械及び装置について、日本標準産業分類の中分類を基本に資産区分の整理が行われ、390 区分から 55 区分に大括り化され、また、耐用年数の短縮特例制度については、本特例の適用を受けた減価償却資産について軽微な変更があった場合や本特例の適用を受けた減価償却資産と同一の他の減価償却資産を取得した場合には、一定の事項を記載した届出書を提出することで承認を受けたこととするなどの改正が行われた。

この改正により、機械及び装置の「設備の種類」が「〇〇業用設備」と見直されている。これによって、改正前は、一つの減価償却資産に対して一つの耐用年数という考え方であったが、改正後においては、減価償却資産がどの業種用の設備に該当するかで判断することとなり、同一の機械装置であっても、企業の使用状況によって別表上、同一の区分と判定されず、異なる耐用年数が適用されることとなった。

また、耐用年数についても大幅な見直しが行われ、大部分で短縮されているが、税制調査会「第 46 回総会・第 55 回基礎問題小委員会」(平成 18 年 6 月 2 日) 資料によると、機械・装置の平均使用年数は平均法定耐用年

(32) 日本税理士会連合会税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について-平成 19 年度諮問に対する答申-」(平成 20 年 3 月) 7 頁。

(33) 国税庁『改正税法のすべて [平成 20 年]』246-280 頁 (大蔵財務協会 2008)。

数に対し約 1.6 倍⁽³⁴⁾となっている。また、税制調査会「第 3 回グループ・ディスカッション」(平成 18 年 11 月 21 日)資料においては、平均使用年数 13.13 年に対して平均法定耐用年数 12.16 年⁽³⁵⁾となっている。いずれの資料においても平均使用年数が平均法定耐用年数に比して長いことから、この短縮は、減価償却資産の使用実態に加え、それ以外の要素も考慮されたのではないかと考えられる。

なお、平成 19・20 年度改正について、成道秀雄教授は、「今度の改正で実質的に大きくアメリカ式になった。いわゆる財政償却制度に実質的になったということです。」⁽³⁶⁾と述べている。

(5) 平成 23 年度改正

我が国の減価償却制度は、250%定率法の導入と耐用年数の短縮により、償却速度が主要国の中でトップクラスとなった一方で、その償却速度の速さから問題も生じた。「平成 22 年度第 7 回 税制調査会議事録」(平成 22 年 11 月)によると、償却化のスピードが世界で最も早い国の一つとなったが、企業は利益確保のため、償却限度額を使い切れていない例も多い状況⁽³⁷⁾にあるとして、見直しの議論となっている。

平成 23 年度改正⁽³⁸⁾は、国内企業の国際競争力強化と外資系企業の立地を促進し、雇用と国内投資を拡大する観点から、法人実効税率の 5%引き下げを行うこととされた。その財源確保のために、減価償却制度の償却速度は主要国並みに見直すこととされ、平成 24 年 4 月 1 日以降に取得され

(34) 税制調査会「第 46 回総会・第 55 回基礎問題小委員会」(平成 18 年 6 月)資料(法人税関係 22 頁、146 設備区分に関する調査結果(製造業を中心とする 530 社を対象))。

(35) 税制調査会「第 3 回グループ・ディスカッション(平成 18 年 11 月 21 日)」資料(減価償却制度)7 頁、調査対象は(社)日本経済団体連合、日本商工会議所、その他団体の会員企業から選定された 3,163 社・217 団体、回答企業数 1,211 社。

(36) 成道秀雄「減価償却と減損損失の課税上の論点」租税研究 720 号 26 頁(2009)。

(37) 税制調査会「資料(法人税課税等)」(平成 22 年 11 月)24 頁によると「平成 20 年度会社標本調査では、償却限度額約 49.0 兆円に対し、実際の償却額は、44.3 兆円」。

(38) 平成 23 年度税制改正は、平成 23 年 3 月 31 日までに成立せず、修正等が行われ平成 23 年 11 月 30 日に成立し、同年 12 月 2 日に公布されている。

た減価償却資産の定率法の償却率が、従来の定額法の償却率の 250%相当から 200%相当となる率となっている。

(6) 平成 28 年度改正

税制調査会は、「法人税の改革について」(平成 26 年 6 月)において、①立地競争力を高めるとともに、わが国企業の競争力を強化するために税率を引き下げること、②法人税の負担構造を改革することを法人税改革の目的に掲げ、具体的な改革事項の一つとして減価償却方法の選択適用を挙げ、次のような改革の方向性を示した⁽³⁹⁾。

減価償却方法の選択の柔軟性は、資産の使用実態に合わせた適切な減価償却費の計上が目的だが、実際は節税効果の観点から選択が行われているおそれがある。特に初期の償却限度額が大きくなる定率法は、所得操作の可能性を大きくする。また、同様の資産について同様の使用実態があるにもかかわらず、法人によって減価償却方法が異なるという不均衡を生じさせるおそれがある。近年 IFRS (国際会計基準) の導入などを背景に、減価償却方法を定率法から定額法に見直す動きが見られ、また、課税ベース拡大の一環として減価償却制度の見直しを行うことが国際的な動きとなっている。このような観点から、定率法を廃止し、定額法に一本化すべきである。

この方向性を踏まえ、平成 28 年度改正においては、減価償却資産の償却方法の見直しが行われ、建物付属設備(鉱業用のものを除く。)及び構築物(鉱業用のものを除く。)は定額法、鉱業用減価償却資産(建物、建物付属設備及び構築物に限る。)は定額法又は生産高比例法とされた。

3 小括

ここでは、税法上の減価償却の目的について制度の沿革から探ってみた。税法における耐用年数は、昭和 26 年の「固定資産の耐用年数の算定方式」

(39) 税制調査会「法人税の改革について」(平成 26 年 6 月) 6 頁。

の考え方を基に定められており、物理的減価及び経済的減価を考慮したうえで、固定資産が本来の用途用法により現に通常予定される効果を上げることができる効用持続年数となっている。この効用持続年数にわたって減価償却資産の取得価額を配分することから考えて、税法上の減価償却の目的は企業会計と同様であるといえる。

そして、税制調査会は「税制の抜本的見直しについての答申」（昭和 61 年 10 月）において、資金の早期回収等の政策的観点から耐用年数の見直しを行うことは、法定耐用年数の考え方になじまないと述べており、この考え方は、「税制改革についての中間答申」（昭和 63 年 4 月）にも引継がれ、減価償却資産の法定耐用年数は、資産の物理的寿命に経済的陳腐化を加味して客観的に定められるべきものであると説明していることから、企業会計と同様であるといえる。また、このように説明していることから、適正な費用配分の考え方を厳格に捉えていたものと考えられる。

しかしながら、平成になると、国際的なイコールフットィングの確保の観点で、250%定率法の導入や一部資産の耐用年数の短縮が行われており、このことから、減価償却制度は、適正な費用配分を基本としているものの、その改正には、企業における減価償却資産の使用実態のみならず、それ以外の要素も考慮されるようになったとも考えられる。ただし、改正の範囲が制度全体ではなく、耐用年数など限定的に行われていることからすると、費用配分としての減価償却制度の考え方を変えたものではないと考える。

第 2 章 法人税法における減価償却制度の概要

減価償却は、資産の取得原価についてその減耗額を見積り、その資産の使用期間にわたって正しく費用配分する会計手続きであり、その手続きにより配分された減価償却費は企業会計上の費用として、課税所得の計算上は、償却限度額まで損金の額に算入される。

減価償却費の計算を適正に行うためには、取得価額、償却方法、耐用年数などが合理的なものでなければならない。しかしながら、これらの決定をすべて法人に任せただけの場合には税の公平上問題が生じることとなるため、法人税法は恣意性を排除し、課税上の公平性を確保する観点から減価償却に関する事項について規定し一定の制限を設けている。

そこで、この章では減価償却に関する基本的な事項について概観する。

第 1 節 減価償却資産の範囲及び取得価額

1 減価償却資産の概念

減価償却は、資産の効用価値の減少を前提とした会計手続きであることから、その対象となる資産は、時の経過によって効用価値が漸次減耗する資産ということになる⁽⁴⁰⁾。この考え方を前提として法人税法は、減価償却資産について「建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却すべきものとして政令で定めるもの」（法 2 二十三）と定義している。これを受け法人税法施行令 13 条において減価償却資産の範囲を「棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの」として、有形減価償却資産、無形減価償却資産及び生物を列挙しており、この規定は限定列挙と理解されている⁽⁴¹⁾。

(40) 山本・前掲注(14)255 頁。

(41) 井上・前掲注(15)223 頁。

2 減価償却資産の範囲から除かれるもの

減価償却資産であっても事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少がないものは減価償却資産から除かれる（法令 13）。また、少額減価償却資産については、減価償却手続によることなく取得価額の全額を損金の額に算入することができる（法令 133）。

(1) 事業の用に供していない資産

遊休資産や建設中の資産など事業の用に供していない資産については減価償却資産から除かれている。これは、生産活動に参加していない資産は、収益を生まないために費用配分をする理由に欠けるからである⁽⁴²⁾。なお、「事業の用に供する」とは、現実を使用しているということに限定されるものではなく、稼働を休止していたとしても、必要な維持補修がなされ、いつでも稼働できる状態にあれば減価償却資産に該当することとなる（法基通 7-1-3）。

(2) 時の経過により価値の減少がない資産

減価償却は効用価値の減少という事象を捉えて行われる手続きであることから、減価償却資産として列挙された資産であったとしても時の経過により価値が減少しない資産については、減価償却資産から除かれている。具体的には、古美術品や白金製溶解炉などがこれに該当することとなる（法基通 7-1-1、7-1-2）。

(3) 少額減価償却資産

企業会計における重要性の原則の法的導入⁽⁴³⁾⁽⁴⁴⁾により、減価償却資産であっても、取得価額が 10 万円未満のもの又は実際の使用期間が 1 年未満のものについては、事業の用に供した事業年度に取得価額の全額を損金の

(42) 井上・前掲注(15)223 頁。

(43) 井上・前掲注(15)224 頁。

(44) さいたま地裁平成 16 年 2 月 4 日（LEX/DB 文献番号 28100787）は、「少額減価償却資産の制度は、耐用期間にわたり原価配分することにより期間損益の算定が適正化する必要があるほどの重要な金額でなく、実務上減価償却資産として扱う実質的意味がないとの企業会計上の慣行に由来しているものである」と述べている。

額に算入することができる（法令 133）。

3 取得価額

減価償却資産の取得価額は、費用配分を行う基礎となるもので、各会計期間に配分する金額を決定するうえで重要な意味を有している。

会社法では、会社計算規則第 5 条第 1 項で「資産については、この省令又は法以外に別段の定めがある場合を除き、会計帳簿にその取得価額を付さなければならない。」と規定されている。また、会計指針では、「(1) 原則 固定資産の取得価額は、購入代価等に、買入手数料、運送費、引取運賃、据付費、試運転費等の附随費用を加えた金額とする。」(33.固定資産の取得価額)と規定されている。

企業会計原則においては、「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。」(第三 貸借対照表原則 五 資産の貸借対照表価額)として、取得原価を費用配分の原則に基づき、各事業年度に配分することを規定している。

法人税法における減価償却資産の取得価額は、資産の取得の態様に応じて定められた金額⁽⁴⁵⁾を基礎とし、これに当該資産を事業の用に供するために直

(45) 【購入した場合】資産の購入代価（引取運賃、荷役費、運送保険料、買入手数料、関税（付帯税を除く。）その他その資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用を加算した金額）。【自己の建設等の場合】資産の建設等のために要した原材料費、労務費及び経費の額。【自己が育成させた牛馬等の場合】育成させるために取得（適格合併又は適格分割による被合併法人又は分割法人からの引継ぎを含む。）した牛馬等の購入代価、被合併法人又は現物分配法人がその適格合併の日の前日又は残余財産の確定の日の属する事業年度においてその牛馬等の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人がその適格分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合にその事業年度においてその牛馬等の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額、その取得時における牛馬等の取得のために通常要する価額又は種付費及び出産費並びに牛馬等の育成のために要した飼料費、労務費及び経費の額。【自己が熟成させた果樹等の場合】熟成させるために取得した果樹等の購入代価、被合併法人又は現物分配法人がその適格合併の日の前日又は残余財産の確定の日の属する事業年度においてその果樹等の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人がその適格分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合にその事業年度においてその果樹等の償却限度額の計

摘要した費用を加算した金額としている（法令 54①）。

なお、法人税法においては、企業会計の考え方を尊重し、主として償却限度額計算の基礎となる取得価額を定めているが、これは同時に、減価償却費として配分する総額を示しているものと考えられている⁽⁴⁶⁾。

第 2 節 損金算入額と償却限度額

1 損金経理要件

法人税法上、減価償却費を損金算入するためには、法人が確定した決算において償却費の損金経理を行う必要がある（法法 31①）。

これは、税法が法人に選択の余地を認めている事項についての最終的な意思表示は、申告書によってではなく、確定した決算によって行われるべきとの考え方⁽⁴⁷⁾によるものである。また、減価償却は、内部取引のため恣意性が介入しやすいので、恣意性を最高意思決定機関である株主総会の承認を要することで可能な限り排除するためである⁽⁴⁸⁾。

減価償却については、このような目的で損金経理を前提としたものとなっているが、償却限度額の定めと相まって、税法が企業会計に影響を与えていると逆基準性が指摘されている。

算の基礎とすべき取得価額、その取得時における果樹等の取得のために通常要する価額又は種苗費並びに果樹等の熟成のために要した肥料費、労務費及び経費の額。【適格合併等により移転を受けた場合】被合併法人又は現物分配法人がその適格合併の日の前日又は残余財産の確定の日の属する事業年度においてその資産の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額。【適格分割等により移転を受けた場合】分割法人、現物出資法人又は現物分配法人がその適格分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合にその事業年度においてその資産の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額。【その他の場合（贈与、交換、代物弁済等）】その資産の取得のために通常用する価額（時価）。なお、上記以外に特例の規定が設けられている。

(46) 山本・前掲注(14)279頁。

(47) 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(昭和 38 年 12 月)71頁。

(48) 成道・前掲注(36)26頁。

2 償却限度額

減価償却費として損金に算入できる金額は、法人が償却費として損金経理した金額のうち、減価償却資産を取得した日及び減価償却資産の種類に応じて政令で定める償却方法の中から法人が選定した償却方法に基づき計算された償却限度額までの金額（法法 31①）とされており、法人税法上の減価償却費の計算は、あくまで損金の額に算入できる償却限度額を計算するものとなっている。

なお、償却費として損金経理した金額が償却限度額を超える場合には、超える部分の金額は償却超過額として当期の損金の額に算入されず、また、帳簿価額は減額されなかったものとみなされる（法令 62）。

3 償却方法

償却方法について、会社法は、会社計算規則 101 条で償却方法の注記を求めているのみで具体的な方法について規定は設けられていない。また、会計指針においては、「34.固定資産の減価償却」において、「定率法、定額法その他の方法」と例示にとどまっている。企業会計原則においても、会計指針と同様に「第三 貸借対照表原則 五 資産の貸借対照表価額」及び「注解 20」で償却方法について例示⁽⁴⁹⁾するのみで、いずれも償却方法については、会計慣行に委ねられている。

一方、法人税法は、減価償却資産の種類別に定額法、定率法、生産高比例法などの方法が定められており、法人はこれらの中から償却方法を選定することとなる（法令 48 の 2、49～53）。

ただし、平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した減価償却資産については、平成 19 年度改正以前の規定による旧定額法、旧定率法などが適用されることとなっている（法令 48）。

また、税務署長に承認を受けた場合には、規定の償却方法以外の償却方法

(49) 注解 20 においては、定額法、定率法、級数法、生産高比例法、取替法が例示されている。

を用いることもできる（法令 48 の 4）。

なお、償却方法の適用関係を整理すると次のとおりである。

<平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した減価償却資産>

資産の区分		選択できる償却方法	法定償却方法
建 物	平成 10 年 3 月 31 日以前に取得	①旧定額法 ②旧定率法	旧定率法
	平成 10 年 4 月 1 日以降に取得	旧定額法	-
有形減価償却資産		①旧定額法 ②旧定率法	旧定率法
無形減価償却資産		旧定額法	-
鉱業用減価償却資産		①旧定額法 ②旧定率法 ③旧生産高比例法	旧生産高比例法
鉱業権		①旧定額法 ②旧生産高比例法	旧生産高比例法
生物		旧定額法	-
国外リース資産（注）		旧外国リース期間定額法	-

（注）平成 10 年 10 月 1 日から平成 20 年 3 月 31 日までの間に締結するリース契約を目的とされているものに限る。

（出所）『令和 3 年度版 法人税決算と申告の実務』316 頁（大蔵財務協会 2021）を参考に作成

<平成 19 年 4 月 1 日以降に取得した減価償却資産>

資産の区分		選択できる償却方法	法定償却方法
建物		定額法	-
建物 付属 設備 及び 構築 物	平成 28 年 3 月 31 日以前に取得	①定額法 ②定率法	定率法
	平成 28 年 4 月 1 日以降に取得	定額法	-
有形減価償却資産		①定額法 ②定率法	定率法
無形減価償却資産		定額法	-
鉱 業 用 減 価 償 却 資 産	次欄に掲げる資産 以外の資産	①定額法 ②定率法 ③生産高比例法	生産高比例法
	平成 28 年 4 月 1 日以降に取得され た建物、 建物付属設備 及び構築物	①定額法 ②生産高比例法	
鉱業権		①定額法 ②定率法	生産高比例法

	③生産高比例法	
生 物	定額法	-
国外リース資産（注）	外国リース期間定額法	-

（注）所有権移転外リース取引に係る契約が平成 20 年 4 月 1 日以降に締結されたものに限る。

（出所）『令和 3 年度版 法人税決算と申告の実務』317 頁（大蔵財務協会 2021）を参考に作成

第 3 節 耐用年数

企業会計においては、個々の減価償却資産の状況等に応じて合理的に耐用年数を見積ることとされている。

一方、法人税法上の耐用年数については、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」（以下、「耐用年数省令」という。）によって資産の種類別に法定化されており、法人が見積もった耐用年数を償却限度額の計算に使用することはできないこととされている（法令 56）。

しかしながら、耐用年数省令は、耐用年数を詳細に区分し、一律に規定していることから、その適用にあたって多くの疑義が生じることがある。そこで、耐用年数の適用等にあたっては、次の点に主眼をおいて、「耐用年数の適用等に関する取扱通達」（以下、「耐用年数通達」という。）が定められている。

- ① 耐用年数の適用区分についての基本的判断基準として定めることが相当な事項。
- ② 現行耐用年数省令等の規定のもとにおいて、個々の実情に即し弾力的な取扱いをする場合として明らかにすることが必要と認められる事項。
- ③ 減価償却資産の属性、その区分等につき誤解を生ずることがないように明

らかにすることが相当と認められる事項。

- ④ 税法上の特別な制度についての具体的な適用に関してその取扱いを明らかにする必要があると認められる事項。

また、技術革新など社会の変化が著しい現代においては、耐用年数の適用等をすべて規定することは困難であることから、耐用年数通達において取扱いを定めていない事項については、個別の具体的実情に応じ、それが会計処理のあり方に関するものであるときは基本通達及びその制定の趣旨に則って処理することとし、減価償却資産の属性、区分等の技術的な事項に関するものであるときは一次的には適正かつ合理的な社会慣行に従い、なお明確な判定等が困難なときは物品の分類等に関する文献等を参酌して合理的な判定等を行うよう留意することとされている。

1 法定耐用年数

法定耐用年数を採用していることが、日本の減価償却制度の特徴の一つと言われ⁽⁵⁰⁾、法定耐用年数を採用していることについて、静岡地裁平成 14 年 6 月 27 日判決 (LEX/DB 文献番号 28110617) では、大量回帰的に行われる課税処分について、個々の減価償却資産の効用持続期間を測定することは困難であり、また、恣意による減価償却の弊害を防止し、租税負担の公平を担保する意味からも、省令に定める耐用年数を一律に適用することは合理的であると判示している。また、法定耐用年数の算定の基本的な考え方は、昭和 26 年に公表された「固定資産の耐用年数の算定方式」にあるとされている⁽⁵¹⁾。

(1) 一般の耐用年数

減価償却資産のうち鉱業権、坑道、公共施設等運営権及び樹木採取権以外の耐用年数は、次の区分に応じて、別表に定められている(耐省令 1 ①)。

別表第一 機械及び装置以外の有形減価償却資産の耐用年数表

・建物の耐用年数表

(50) 井上・前掲注(15)231 頁。

(51) 東京地裁平成 17 年 1 月 21 日判決 (LEX/DB 文献番号 25420084)。

- ・建物附属設備の耐用年数表
- ・構築物の耐用年数表
- ・船舶の耐用年数表
- ・航空機の耐用年数表
- ・車両及び運搬具の耐用年数表
- ・工具の耐用年数表
- ・器具及び備品の耐用年数表

別表第二 機械及び装置の耐用年数表

別表第三 無形減価償却資産の耐用年数表

別表第四 生物の耐用年数表

(2) 特殊の耐用年数

次の減価償却資産については、上述(1)にかかわらず、次の別表によることとなる(耐省令2)。

別表第五 公害防止用減価償却資産の耐用年数表

別表第六 開発研究用減価償却資産の耐用年数表

(3) 個別耐用年数と総合耐用年数

耐用年数には、建物や工具などのように一つの種類の資産について定めた個別耐用年数と機械及び装置のように設備の種類ごとに定めた総合耐用年数がある。

個別耐用年数は、個々の減価償却資産について個別に耐用年数が定められており、個々に定められた耐用年数によって減価償却が行われることとなる。

これに対して、総合耐用年数は、1つの設備を構成する個々の資産を一括したグループとして定められた耐用年数である。

(4) 耐用年数省令別表に掲げる資産の範囲

一般の減価償却資産の耐用年数については、上述(1)で述べたとおり、別表第一から別表第四に分類され、別表第一については、資産の種類に応じて、さらに「建物」から「器具及び備品」に分類されている。

減価償却資産に適用する耐用年数を決定するためには、その減価償却資産が耐用年数別表のどの資産に該当するのかを確定することが重要となるが、耐用年数省令別表の適用にあたっては、納税者と課税庁の間で見解に相違が生じる場合もある。そこで、裁判例などから、耐用年数省令に掲げる資産のうち、納税者との間で見解の相違がみられた主な資産について、その範囲を整理する。

イ 建物

建物については、特に明確な規定はないが、「通常、建物とは、四囲を柱をもって構成され、隔壁、屋根により雨露をしのぎ外界を隔絶した構造物で、物の蔵置、製造、作業の用に供するためのもの、又は人を収容して当該用役に供するためのもの」⁽⁵²⁾とされている。

ただ、建物については、基礎、柱、外壁、建具などが組み合わさって形成されており、どこまでを建物として認識するかについては判然としないところがある。

この点について、いくつかの裁判においては、建物の耐用年数の算定方法などから、その考え方が示されている。

例えば、鋼製建具工事、木製建具工事、硝子工事、畳敷物及びユニットバス（以下、「建具等」という。）を建物とは別個に、耐用年数省令別表第一の「器具及び備品」の耐用年数を適用したことについて争われた広島地裁平成 5 年 3 月 23 日判決判例（LEX/DB 文献番号 22005729）では、次のように述べている。

「建物の耐用年数は、社会的な最小効用の観点から画された建物に通常考えられる維持補修を加える場合において、その建物の本来の用途、用法により予定されている効用をあげることができる年数を基に算定されたものである。」として、具体的算定根拠について、「課税実務において策定された『固定資産の耐用年数の算定方式』は、建物について、

(52) 安間昭雄ほか『実例耐用年数総覧〔改定第 9 版〕』103 頁（税務研究会出版局、2017）。

その建築構造の差異によってこれを 5 種類に分け、更に、各種類別に用途及び使用状況の差異による区分を設け、その細分された種類ごとに耐用年数を算定する過程を明らかにしているが、右算定方式によれば、本来建物のような鉄筋コンクリート造の建物については、建物を構造上、『防水』、『床』、『外装』、『窓』、『構造体その他』に区分して、それぞれの耐用年数を個別に算定したうえで、それを総合して耐用年数を算定し、これに一般的に陳腐化及び現況下の技術及び素材の材質による一般的調整を加えている。」と述べている。

また、建物の用途による耐用年数の区分について、「ホテル、旅館、料理店、劇場等特殊の用途に使用されるものは、比較的に命数の短い床、窓、壁等に多額の資金を要しているのみならず、しばしば改造が行われ、客引きの競争もあってその有効使用期間は、一般建物の 10%ないし 15%減と見積もるのを適当と認められるので、一般の耐用年数より短縮した耐用年数を定めるものとされている。」と耐用年数の算定根拠を示している。

そのうえで、「建物の耐用年数は、建物本体の他に、個々の内部造作（建物附属設備に該当するものを除く）を総合して算定した上、更に、建物の構造及び用途の違いを勘案して、具体的な建物の耐用年数に差を設けており、住宅用なら住宅用というように用途にふさわしい内部造作を想定して算定されているものと認められる。」と評価し、「このような建物の耐用年数算定の趣旨からすると、耐用年数省令別表第一所定の『建物附属設備』に該当しない建物内部造作のうち、当該建物と物理的・機能的に一体となったものについては、建物の耐用年数が適用され、他方、構造上建物と独立・可分であって、かつ、機能上建物の用途及び使用の状況に即した建物本来の効用を維持する目的以外の固有の目的により設置されたものについては、同所定の『器具及び備品』に関する耐用年

数が適用されるものと解される。」との考え方を示している⁽⁵³⁾。

つまり、どこまでを建物として認識するかについては、建物と物理的又は機能的にみて一体不可分であるかと、建物と一体になって建物の効用を維持増進する目的を有しているかで判断することとなる。

ロ 建物附属設備

建物附属設備については、法人税法施行令第 13 条 1 号かっこ書において、「冷暖房設備、照明設備、通風設備、昇降機その他建物に付属する設備をいう。」と例示され、さらに詳細に耐用年数省令別表第一の「種類」建物附属設備で、「電気設備（照明設備を含む。）」以下「前掲のもの以外のもの及び前掲の区分によらないもの」まで規定されている。

また、建物附属設備について、東京地裁平成 17 年 1 月 21 日判決（LEX/DB 文献番号 25420084）は、「建物附属設備とは、建物に固着されたもので、その建物の使用価値を増加させるもの又はその建物の維持管理上必要なもので、特に建物から分離して償却すべきものとして、耐用年数省令別表第一に建物附属設備として掲げられたもの」と建物附属設備の考え方を示している。

これらのことから、建物附属設備とは、建物そのものではなく建物に取りつけられたもので、建物の機能を高めるものと考えられる⁽⁵⁴⁾。

ハ 構築物

構築物については、建物附属設備と同様に法人税法施行令第 13 条 2 号かっこ書において、「ドック、橋、岸壁、栈橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。」と例示されており、その詳細は、耐用年数省令別表第一の「種類」構築物に用途または構造に応じて規定されている。

これらの規定から構築物の要件としては、土地に定着していることが

(53) 東京地裁平成 17 年 1 月 21 日判決（LEX/DB 文献番号 22005729）同旨。

(54) 河手博＝成松洋一『減価償却資産の取得費・修繕費〔改定第 7 版〕』161 頁（税務研究会出版局、2016）。

あげられる。この定着をどのように捉えるかについて、浦和地裁平成 7 年 4 月 24 日判決（LEX/DB 文献番号 28010440）は、「土地に定着するとは、土地に固定的に付着して容易に移動し得ず、取引概念上継続的にその土地に付着せしめた状態で使用されると認められること」とその考え方を示している。

また、構築物の特性としては、多少の例外はあるものの、耐用年数別表第一に特掲された資産の共通点と耐用年数通達における税務上の取扱いから、原則、屋外にある建造物であることと、生産設備でないことがあげられる⁽⁵⁵⁾。

ニ 工具

工具については、耐用年数省令別表第一において「測定工具及び検査工具（電気又は電子を利用するものを含む。）」以下「前掲の区分によらないもの」まで掲げられている。この別表に特掲された資産の特性から、おおむね次のようなものが工具とされている⁽⁵⁶⁾。

- ① 測定工具、検査工具のような、そのもの自体で固有の機能を果たすことができる機器類で、可搬式のもの。
- ② 治具、ロール、型などのような、機械に取り付けられてはじめてその機能を果たすが、取り付けられた機械を機構上構成しないもの。
- ③ 作業工具などのような、主として手動によりその効果を果たす用具類。

ホ 器具及び備品

器具及び備品については、「建物」や「機械及び装置」との区分において納税者との間で見解に相違が生じる場合があり、裁判となっている。ただし、いずれの裁判においてもその定義を明確に示したものがなく、ここではいくつかの裁判で示された考え方をもとに器具及び備

(55) 河手・前掲注(54)168 頁。

(56) 坂本左『耐用年数通達逐条解説』114 頁（税務研究会出版局、2009）、安間・前掲注(527)179 頁。

品の範囲を整理する。

「建物」と「器具及び備品」のいずれに該当するかを争われた広島地裁平成 5 年 3 月 23 日判決 (LEX/DB 文献番号 22005729) は、耐用年数省令別表第一によれば、「器具及び備品」は、機械及び装置以外の有形減価償却資産であって、建物、建物附属設備、構築物、船舶、航空機、車両及び運搬具並びに工具以外のものをいうことが明らかであると示している。この考え方によると、有形減価償却資産から特定の種類の資産を除いたものが器具及び備品に該当することとなり、一応その範囲は特定されるが、これでは、どのようなものが器具及び備品なのか、あまりにも不明確で判然としない。

次に、「機械及び装置」と「器具及び備品」のいずれに該当するかを争われた東京地裁平成 21 年 1 月 16 日判決 (LEX/DB 文献番号 26008600) においては、「器具及び備品」の用語の考え方について、「機械及び装置」並びに「器具及び備品」という用語は、法人税法、措置法及びその他の関連法規において、「機械」、「装置」、「器具」及び「備品」としてそれぞれが個別に規定されるものではなく、「機械及び装置」並びに「器具及び備品」という 2 組のまとまりとして規定されていることから、その意義の検討にあたっては、「機械」、「装置」、「器具」及び「備品」のそれぞれの個別の意味内容を探求するのではなく、「機械及び装置」を一体のものとして、「器具及び備品」を一体のものとして扱うのが相当であるとしている。また、器具及び備品に該当するための判断材料に、その資産が、基本的に単体で個別に作動するものであり、他の機械と一体となって設備を形成し、その一部として各機能を果たすものでないことをあげている。

上記事案と同様の考え方を示した裁判として東京地裁平成 23 年 9 月 14 日判決 (LEX/DB 文献番号 25501961) がある。この裁判においては、器具及び備品に該当するための判断材料に、個々の資産が基本的に単体で個別に作動することに加え、その結果生ずる直接の成果も個々の資産

ごとに異なるものであることとしている。

これらの考え方によると、器具及び備品とは、他の種類の有形減価償却資産に分類されないもので、それ自体が固有の機能と目的を有しており、基本的に単体で作動して成果をあげることがでるものと考えられる。

へ 機械及び装置

一般的に機械とは、①剛性のある物体から構成されていること、②限定運動をすること、③仕事をするものの三つの要素を充足するものであるといわれている⁽⁵⁷⁾。また、装置は、上記機械から②又は③が欠如したもので、機械とともに、もしくは補助用具として工場等の設備を形成し総合設備の一部として用役の提供を行うものと考えられている⁽⁵⁸⁾。これは、東京地裁平成 17 年 1 月 21 日判決（LEX/DB 文献番号 25420084）で示されたもの⁽⁵⁹⁾と同様の考え方である。

しかしながら、上記ホの東京地裁平成 21 年 1 月 16 日判決においては、意義の検討にあたっては、「機械」と「装置」を個別にみるのではなく、「機械及び装置」として一体で扱うのが相当との考え方が示されている。そこで、他の裁判で示された機械及び装置の考え方から整理を行うこととする。

最初に「機械及び装置」として一体で扱うことが相当と示された東京地裁判決では、直接的に機械及び装置の意義に言及はしていないものの、機械及び装置に該当するためには、他の機械と一体となって設備を構成し、その一部として各機能を果たすものであることが読み取れる。

(57) 安間・前掲注(52)178 頁。

(58) 安間・前掲注(52)179 頁。

(59) この裁判においては、機械及び装置について次のように述べている。「耐用年数省令別表第二の『機械及び装置』については、耐用年数省令の規定の内容及び通常の用語の意味に照らすと、機械とは、〔1〕剛性のある物体から構成され、〔2〕一定の相對運動をする機能を持ち、〔3〕それ自体が仕事をするもので、航空機及び車両等の耐用年数省令別表第一に該当する機器を除いたものであり、装置とは、剛性のある物体から構成されており、機械と一体となって、又は機械の補助用具として、工場等の設備を形成し、総合設備の一部として用役を行うもので、耐用年数省令別表第一の工具等に該当するものを除いたものであると解するのが相当である。」。

また、この裁判の控訴審判決⁽⁶⁰⁾においては、より具体的に次のように示されている。「『機械及び装置』といえるためには標準設備（モデルプラント）を形成していなければならない、設置箇所が同じ場所であるかどうかはともかく、資産の集合体が集団的に生産手段やサービスを行っていないかというべきである。しかるに、本件各資産が連動あるいは連携して一体となって設備を形成していることを認めるに足りる証拠はない。逆に証拠（甲 9 ないし 21、乙 9）によれば、本件各資産は、その目的（検査項目等）は共通でなく、それぞれが独立して機能するものであることが認められる。」として機械及び装置に該当しないとしている。

つまり、機械及び装置に該当するためには、①各資産が連動又は連携して標準設備（モデルプラント）を形成していること、②資産の集合体が集団的に生産手段やサービスを行っていること、③各資産の目的は、共通のものであることを考慮して判断する必要があることが伺える。

この考え方に類似した考え方を示したのが、上記ホの東京地裁平成 23 年 9 月 14 日判決である。この裁判においては、耐用年数省令別表第二に掲げられる機械及び装置が総合耐用年数を用いられている根拠から、機械及び装置は、最初の工程より最後の工程に至るまで有機的に牽連結合して活動するものと示している。

裁判においては、主にこのような考え方が示されているが、より具体的に機械及び装置の考え方を示したものとして国税不服審判所平成 19 年 10 月 30 日裁決（LEX/DB 文献番号 26012156）がある。

この裁決において、国税不服審判所は、機械及び装置について次のように示している。「一般的に、『機械』とは、外力に抵抗し得る物体の結合からなり、一定の相対運動をなし、外部から与えられたエネルギーを有用な仕事に変換するものをいい、『装置』とは、ある目的に合わせて設

(60) 東京高裁平成 21 年 7 月 1 日判決（LEX/DB 文献番号 25500707）。

備・機械・仕掛けなどを備え付けること、又は、その設備・機械などというものと解されるので、かかる一般的定義を基本としつつ、耐用年数省令の別表第二に規定する『機械及び装置』の耐用年数が、同表に掲げるかん詰製造設備、自動車製造設備等のように、設備の種類ごとに標準設備を想定し、その標準設備を構成する各資産の耐用年数を見積り、これを各資産の価額により加重平均して算出していることを考慮して定義付けることが相当である。また、法人税法施行令第 13 条第 3 号が、『機械』と『装置』とを区分することなく取り扱っていることからすると、両者を併せて定義付けるのが相当である。以上の観点からすると、法人税法施行令第 13 条第 3 号に規定する『機械及び装置』とは、外力に抵抗し得る結合から成り、一定の相對運動をなし、外部から与えられたエネルギーを有用な仕事に変形するもので、かつ、複数のもので設備を形成して、設備の一部としてそれぞれのものがその機能を果たすものという解するのが相当である。」としている。

この裁決で示された考え方は、これまで確認してきた裁判で示された考え方を概ね反映しており、一番妥当なものと考えられるが、東京高裁平成 21 年 7 月 1 日判決の「③各資産の目的は、共通のものであること」が欠落している。

そこで、この裁決をもとに欠落部分を取り込み整理すると、機械及び装置とは、外力に抵抗し得る結合から成り、一定の相對運動をなし、外部から与えられたエネルギーを有用な仕事に変形するもので、かつ、これらが連動あるいは連携して一体となって設備を形成して、その設備の目的を達成するために、設備の一部としてそれぞれのものがその機能を果たすものと考えられる。

2 耐用年数の短縮

法定耐用年数は、その減価償却資産が通常の技術及び素材を材質として作られ、通常の場合及び作業条件で使用され、通常の維持補修が行われること

を前提に定められている。

しかしながら、法人が所有する減価償却資産は、必ずしも通常予定される条件に合致するとは限らない。そこで、実際の耐用年数が法定耐用年数と比べ著しく短いことが明らかで、法定耐用年数を適用することが不合理な場合には、所轄国税局長の承認を前提として耐用年数の短縮が認められている(法令 57)。

(1) 耐用年数短縮の承認事由

耐用年数の短縮の承認申請は、次の事由(法令 57①各号、法規 16)により使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短い⁽⁶¹⁾ことを要する。

イ その減価償却資産の材質又は製作方法が種類及び構造を同じくする他の減価償却資産の通常の材質又は製作方法と著しく異なること。

ロ その減価償却資産の存する地盤が隆起し、又は沈下したこと。

ハ その減価償却資産が陳腐化したこと。

ニ その減価償却資産が使用される場所の状況に基因して著しく腐食したこと。

ホ その減価償却資産が通常の修理又は手入れをしなかったことに基因して著しく損耗したこと。

ヘ 旧耐用年数省令を用いて償却限度額を計算することとした場合に、減価償却資産の構成が同一種類の他の減価償却資産の通常の構成と著しく異なること。

ト 機械及び装置で、その機械及び装置の属する設備の耐用年数が旧耐用年数省令別表第二に特掲された設備以外のものであること。

チ その他上記イからトに準ずる事由があること。

これらの事由により、その減価償却資産の使用可能期間のうち、いまだ経過していない期間(未経過使用可能期間)を基礎として償却限度額の計算を行うことについて承認を受けたときは、その未経過使用可能期間を

(61) 法基通 7-3-18 「当該減価償却資産の使用可能期間がその法定耐用年数に比しておおむね 10%以上短い年数となったことをいうものとする」。

もって法定耐用年数とみなされる。

なお、短縮事由に該当する事例としては次のようなものがある。

	申請の対象となる短縮事由	適用法令	短縮事由に該当する事例
①	種類及び構造を同じくする他の減価償却資産の通常の材質又は製作方法と著しく異なること。	法令 57①一 所令 130①一	例えば、事務所等として定着的に使用する建物を、通常の建物とは異なる簡易な材質と製作方法により建設した場合など
②	その資産の存する地盤が隆起し、又は沈下したこと。	法令 57①二 所令 130①二	例えば、地下水を大量摂取したことにより地盤沈下したため、建物、構築物等に特別な減損を生じた場合など
③	その資産が陳腐化したこと。	法令 57①三 所令 130①三	例えば、従来の製造設備が旧式化し、その設備ではコスト高、生産性の低下等により経済的に採算が悪化した場合など
④	その資産がその使用される場所の状況に基因して著しく腐食したこと。	法令 57①四 所令 130①四	例えば、汚濁された水域を常時運行する専用の船舶について、船体の腐食が著しい場合など
⑤	その資産が通常の修理又は手入れをしなかったことに基因して著しく損耗したこと。	法令 57①五 所令 130①五	例えば、レンタル用建設軽機等で、多数の建設業者の需要に応じることから、著しく損耗した場合など

<p>⑥</p>	<p>同一種類の他の減価償却資産の通常の構成と著しく異なること。</p>	<p>法令 57①六 法規 16 一 所令 130①六 所規 30 一</p>	<p>例えば、〇〇製造設備で、〇〇製造設備のモデルプラントにはない資産が組み込まれており、その全体の構成が通常の構成に比して著しく異なる場合など</p>
<p>⑦</p>	<p>その資産が機械及び装置で、耐用年数省令別表第二に特掲された設備以外のものであること。</p>	<p>法令 57①六 法規 16 二 所令 130①六 所規 30 二</p>	<p>例えば、ドライビングシミュレータ（模擬運転装置）のように耐用年数省令別表第二に特掲されていない設備で、その使用可能期間が、同省令別表第二の「55 前掲の機械及び装置以外のもの」の法定耐用年数に比して著しく短くなる場合など</p>
<p>⑧</p>	<p>その他上記①～⑦に準ずる事由</p>	<p>法令 57①六 法規 16 三 所令 130①六 所規 30 三</p>	<p>例えば、オートロック式パーキング装置（無人駐車管理装置）のように構造及び機能の主要部分が電子計算機であり、屋外等の温度差のある場所において使用されるため、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短くなる場合など</p>

※ 上記の「短縮事由」に該当する事例は、あくまで例示であり、仮に、同様の資産につき同様の事由で申請を行っても、その申請に係る資産の状況によっては承認されない場合がある。

(出所) 国税庁「耐用年数の短縮制度について」 3 頁

(<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/h19/durability.pdf>) 一部修正

(2) 短縮の対象となる資産の単位

耐用年数の短縮の規定は、減価償却資産の種類ごとに、かつ、耐用年数の異なるごとに適用する。この場合において、機械及び装置以外の減価償却資産の種類は、耐用年数省令に規定する減価償却資産の種類⁽⁶²⁾とし、機械及び装置の種類⁽⁶³⁾は、旧耐用年数省令に定める設備の種類とする。

ただし、機械及び装置で、2以上の工場に同一の設備の種類に属する設備を有するときは、工場ごとに、建物、建物付属設備、構築物、船舶、航空機又は無形固定資産については、個々の資産ごとに適用することができる(法基通7-3-19)。

(3) 使用可能期間と未経過使用可能期間の算定

イ 機械及び装置以外の場合

短縮事由に該当するか否かの判定に用いられる「使用可能期間」は、その減価償却資産の取得後の経過年数とこれらの事由に該当することとなった後の見積年数⁽⁶⁴⁾との合計年数によることとされている(法基通7-3-20)。

また、承認後に法定耐用年数とみなされる「未経過使用可能期間」は、その減価償却資産の使用可能期間を算定しようとする時から通常の維

(62) その種類につき、構造若しくは用途又は細目の区分が定められているものについては、その構造若しくは用途又は細目の区分による。

(63) その設備の種類につき、細目の区分が定められているものについては、その細目の区分による。

(64) 見積年数は、その減価償却資産の使用可能期間を算定しようとする時から通常の維持補修を加え、通常の使用条件で使用するものとした場合において、通常予定される効果をあげることができなくなり更新又は廃棄されると見込まれる時期までの年数である。

持補修を加え、通常の使用条件で使用するものとした場合において、通常予定される効果をあげることができなくなり更新又は廃棄されると見込まれる時期までの見積年数によることとされている（法基通 7-3-20 の 2）。

ロ 機械及び装置の場合

機械及び装置の「使用可能期間」は、旧耐用年数省令の設備の種類を同じくする機械及び装置に属する個々の資産の取得価額を償却基礎価額とし、上記イに準じて算定した年数を使用可能期間として、耐用年数通達 1-6-1⁽⁶⁵⁾に従いその機械及び装置の全部を総合して算定した年数によることとされている（法基通 7-3-21）。

また、「未経過使用可能期間」は、その機械及び装置に属する個々の資産の取得価額を償却基礎額とし、上記イに準じて算定した年数を使用可能期間として、耐用年数通達 1-6-1 の 2⁽⁶⁶⁾に従って算定した年数によることとされている（法基通 7-3-21 の 2）。

3 中古資産の耐用年数

法定耐用年数は、新品の減価償却資産を前提として定められた年数となっているが、法人が取得する減価償却資産が必ずしも新品とは限らない。

もし、中古の減価償却資産を取得した場合に、その減価償却資産に対して法定耐用年数を適用することは合理性に欠けることとなる。そこで、中古の減価償却資産を取得して事業の用に供した場合には、法定耐用年数によらな

(65) 耐用年数通達 1-6-1 「総合償却資産の使用可能期間は、総合償却資産に属する個々の資産の償却基礎価額の合計額を個々の資産の年要償却額（償却基礎価額を個々の資産の使用可能期間で除した額をいう。）の合計額で除して得た年数（1年未満の端数がある場合には、その端数は切り捨て、その年数が2年に満たない場合には、2年とする。）とする。」

(66) 耐用年数通達 1-6-1 の 2 「総合償却資産の未経過使用可能期間は、総合償却資産の未経過期間対応償却基礎価額を個々の資産の年要償却額の合計額で除して得た年数（その年数に1年未満の端数がある場合には、その端数は切り捨て、その年数が2年に満たない場合には、2年とする。）による。」

いで、その減価償却資産の取得後の耐用年数を算定することができることとなっている（耐令 3①）。

なお、中古資産の耐用年数の算定は、中古資産を取得し事業の用に供した事業年度で行わなければならないこととされており、その事業年度で算定しなかった場合には、法定耐用年数によることとなる（耐通 1-5-1）。

これは、耐用年数の決定は企業の内部取引であり、財務諸表に明示することで外部的には確認されるものであるから、事業に用に供した事業年度において法定耐用年数で償却したときは、企業の意思はその資産の償却について法定耐用年数によるものと認められることによるものである⁽⁶⁷⁾。

(1) 見積法による耐用年数の算定

中古資産を取得して事業の用に供した場合には、その事業の用に供した時以降の使用可能期間の年数によることができる（耐令 3①一）。

(2) 簡便法による耐用年数の算定

中古の減価償却資産（無形減価償却資産及び生物を除く。）を取得した場合において、上記（1）の見積法により使用可能期間を見積もることが困難なときは、次の①又は②の算式によって算定された年数によることができる（耐令 3①二）。

なお、「耐用年数の見積りが困難な場合」とは、その見積りに必要な資料がないため技術者等が積極的に特別の調査をしなければならない場合又は耐用年数の見積りに多額の費用を要すると認められる場合をいう（耐通 1-5-4）。

① 法定耐用年数の全部を経過した減価償却資産の場合

$$\text{耐用年数} = \text{法定耐用年数} \times 20/100$$

② 法定耐用年数の一部を経過した減価償却資産の場合

$$\text{耐用年数} = (\text{法定耐用年数} - \text{経過年数}) + \text{経過年数} \times 20/100$$

また、中古資産のため、経過年数は不明な場合も考えられる。その場合

(67) 坂本・前掲注(56)32頁。

には、その減価償却資産の構造、形式、表示されている製作の時期等を勘案して経過年数を見積もることになる（耐通 1-5-5）。

この簡便法の算式によれば、いずれの場合も経過年数の 20%加算が行われているが、これは中古資産を取得した場合、その資産に対しオーバーホールなどが行われていることが考えられるため、その実態に着目して延長したものと解されている⁽⁶⁸⁾。

ただし、この加算は、何らかの手を加えられることを想定としたものであることから、そのようなことが一切行われていなかったときは、既存の法定耐用年数の残存年数で償却を認めるべきとの指摘がある⁽⁶⁹⁾。

確かに、経済的耐用年数の考え方の中では、何ら延長されるような行為が一切行われていない場合は、この加算に合理性を見いだすことはできないとも考えられる。

(3) 簡便法によることができない場合

中古の減価償却資産を事業の用に供するために支出した資本的支出の金額が、その減価償却資産の取得価額の 50%に相当する金額を超える場合には、その減価償却資産については簡便法を適用することができない（耐令 3①ただし書）。

ただし、中古の減価償却資産を事業の用に供するために支出した資本的支出に金額が、その減価償却資産の再取得価額の 50%に相当する金額を超えるときを除き、次の算式により計算した年数（1 年未満の端数は、切り捨てる。）を耐用年数とすることができる（耐通 1-5-6）。

(68) 成道秀雄「減価償却課税制度の見直しの論点」税研 128 号 37 頁（日本税務研究センター、2006）「機械装置であればオーバーホールされていたり、建物であればリフォームされているようから、20%の率が妥当かどうかは問題として、加算方式に妥当性は見いだされるが、…」。

(69) 成道・前掲注(68)37 頁。

$$\left[\begin{array}{l} \text{中古資産の取得} \\ \text{価額（資本的支} \\ \text{出の額を含む）} \end{array} \div \frac{\begin{array}{l} \text{中古資産の取得価額（資} \\ \text{本的支出の額を含まない）} \\ \text{中古資産につき（2）の} \\ \text{簡便法で算定した耐用年数} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{中古資産の資} \\ \text{本的支出の額} \\ \text{中古資産に係} \\ \text{る法定耐用年数} \end{array}} \right]$$

(4) 中古の総合償却資産を取得した場合の耐用年数の算定

法人が工場を一括して取得する場合等、耐用年数省令別表に掲げる一の「設備の種類」又は「種類」に属する資産の相当部分につき中古資産を一時に取得したときは、次の算式により総合耐用年数を算定してその中古資産以外の資産と区分して償却することができる（耐通 1-5-8）。

$$\begin{array}{l} \text{中古資産の} \\ \text{取得価額の} \\ \text{合計額} \end{array} \div \begin{array}{l} \text{中古資産を構成する個々の資産の全部につき} \\ \text{それぞれ個々の資産の取得価額をその個々の} \\ \text{資産について使用可能と見積もられる耐用年} \\ \text{数で除して得た金額の合計額} \end{array}$$

この算式によると、個々の資産の耐用年数を見積もる必要があるが、(2)の場合と同様に、見積りが困難な場合も考えられる。その場合、個々の資産の見積りについては、その資産の種類又は設備の種類に定められた旧耐用年数省令別表第二の法定耐用年数の算定の基礎となったその個々の資産の個別耐用年数⁽⁷⁰⁾を基礎として(2)及び(3)ただし書の取扱いを準用することができる。

なお、「相当な部分につき中古資産」であるかの判定は、取得した中古資産の再取得価額の合計額が、その中古資産を含めたその資産の属する設備

(70) 個々の資産の個別耐用年数とは、昭和 40 年に国税庁が公表した「機械装置の個別耐用年数と使用時間」の「機械及び装置の細目と個別年数」の「同上算定基礎年数」をいい、構築物については、耐通付表 3 又は付表 4 に定める算定基礎年数をいう。

全体の再取得価額の合計額のおおむね 30%以上であるかどうかで判定する。この場合において、2以上の工場を有するときは、工場別に判定することとなる（耐通 1-5-9）。

(5) 総合償却資産を取得した場合の特例

複数の中古の総合償却資産を一時に取得するような場合も考えられる。中古資産である一の設備の種類に属する減価償却資産の全部を一時に取得したときは、(4)にかかわらず、その総合償却資産について定められている法定耐用年数から経過年数（その資産の譲渡者が譲渡した日において付していたその資産の帳簿価額をその資産のその譲渡者に係る取得価額をもって除して得た割合に応ずるその法定耐用年数に係る未償却残額割合に対応する経過年数による。）を控除した年数に、経過年数の 20%に相当する年数を加算した年数（その年数に 1 年未満の端数があるときは、その端数を切捨て、その年数が 2 年に満たない場合には、2 年とする。）をその中古資産の耐用年数とすることができる（耐通 1-5-10）。

第 3 章 諸外国の減価償却制度

本章では、減価償却の目的を企業会計理論に基づく費用配分としてではなく、設備の取得のために投下した資本の回収と捉えている米国の減価償却制度をはじめ、欧州諸国及びアジア諸国の制度について概観し、日本の減価償却制度との比較検討を行う。

第 1 節 米国の減価償却制度

1 減価償却制度の目的及び変遷

減価償却について、米国の会計基準は Accounting Standards Codification (ASC) Topic360 において、見積り残存価額を控除した資産の原価を見積り耐用年数にわたって配分することを規定しており、その目的は固定資産の取得原価を使用期間にわたって費用配分することにある。

一方で現行税法における減価償却制度は、費用配分を目的としたものではなく、投下した資本の回収を目的とするものとなっている。

ただし、米国における減価償却の目的については、最初から企業会計と税法で異なっていたわけではない。

もともと、米国では企業の自由裁量で減価償却を行うことを認め、税務においては企業会計理論に基づく減価償却を尊重する立場をとっていた。しかし、耐用年数については、その予測という困難な作業から納税者と課税庁の間で争いが絶えなかったことから、1962 年に減価償却ガイドライン規則⁽⁷¹⁾が定められ、1971 年には種類別資産減価償却制度 (class life asset

(71) 古田 美保「アメリカの減価償却制度」 日税論集 69号『減価償却課税制度』268 頁 (日本税務研究センター2016) によると、ガイドライン規則の目的について、「第 1 には、プレッティン F を改定して実際の経済的耐用年数に合うように基準耐用年数 guideline lives を設定することであった。」「第 2 に、個々の企業の状況に応じた減価償却を行い得るよう、減価償却引当比率テストを導入した。」と述べている。

depreciation range system: ADR system) が導入されている⁽⁷²⁾。

種類別資産減価償却制度は、ガイドラインの資産区分ごとに分類したうえで、各資産区分に設定された基準耐用年数を参考にその前後 20% の範囲内で償却期間を決定することを認めるものであるが、その考え方は企業会計理論に基づく減価償却による制度であった。

しかしながら、1980 年代になると米国経済はインフレーションや失業率の上昇など厳しい状況に置かれ、経済的耐用年数に基づく減価償却制度ではインフレーションの進行に伴う償却不足について理論上対応できないことや減価償却計算の複雑さが問題視されるようになった。

これらに対応するためにレーガン政権は、1981 年の経済復興税法 (Economic Recovery Tax Act) において、従来の減価償却の考え方に変えて原価回収 (cost recovery) という概念を取入れた加速度原価回収制度 (accelerated cost recovery system : ACRS) を導入した⁽⁷³⁾ ⁽⁷⁴⁾。

その後、1980 年代半ばに米国は大幅な歳入不足に陥り、1986 年税制改革法において、加速度原価回収制度よりも償却期間を延長した修正加速度原価回収制度 (modified accelerated cost recovery system : MACRS) が導入され、原価回収を目的とした制度のもと現在に至っている。

2 減価償却制度（修正加速度原価回収制度）の概要

修正加速度原価回収制度においては、減価償却資産の取得価額は、適用される償却（回収）期間、償却方法及びコンベンションにより償却されることとなり、残存価額は存在せず取得価額の全額が償却可能となっている。

(72) 水野忠常『アメリカ法人税法の法的構造』311 頁（有斐閣 1988）。

(73) 古田・前掲注(710)270 頁。

(74) 中里実『デフレ下の法人税改革』21 頁（有斐閣 2003）加速度原価回収制度の導入目的には、「資産の償却の方法を抜本的に改革することによって、資本形成を促進し、生産性を向上させ、国際競争力を強化しようという意図から、連邦議会は、ACRS を導入したのである。」と述べられている。

(1) 修正加速度原価回収制度の対象資産⁽⁷⁵⁾

この制度は、1987 年 1 月 1 日以降に事業のように供した適格減価償却資産が対象となる。適格減価償却資産とは、事業又は所得を生むために用いられる一定の償却性の有形資産⁽⁷⁶⁾が該当する。

(2) 修正加速度原価回収制度の種類

修正加速度原価回収制度には、2 種類の減価償却制度から成っており、修正加速度原価回収制度において通常用いられることとなる制度が通常減価償却制度 (general depreciation system : GDS) である。また、その補助的な位置づけとして代替的減価償却制度 (alternative depreciation system : ADS) が設けられている⁽⁷⁷⁾。

イ 通常減価償却制度⁽⁷⁸⁾

通常減価償却制度では、有形動産を資産の種類に応じて、3 年資産、5 年資産、7 年資産、10 年資産、15 年資産、20 年資産の 6 種類に分類され、また、不動産については、居住用賃貸資産を 27.5 年資産、非居住用不動産を 39 年資産に分類される。

償却方法は、それぞれの区分に応じて定められているが、納税者は、選択により修正加速度減価償却制度の償却 (回収) 期間のもとで動産について定額法・直線法を償却方法とすることができる。

(i) 3 年資産

償却 (回収) 期間が 3 年とされる資産で、種類別資産減価償却制度の耐用年数が 4 年以下の資産のうち、車輛及び軽トラック以外の資産が含まれる。償却方法は原則 200% 定率法による。

(75) 伊藤公哉『アメリカ連邦税法 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで〔第 8 版〕』229 頁 (中央経済社 2021) を参考にした。

(76) 伊藤・前掲注(75)229 頁、「償却性の有形資産とは、使用に伴い価値が減価する有形資産をいいます。そこで、土地や株式」。

(77) 伊藤・前掲注(75)229 頁を参考にした。

(78) 伊藤・前掲注(75)230-232 頁を参考にした。

(ロ) 5年資産

償却（回収）期間が5年とされる資産で、種類別資産減価償却制度の耐用年数が4年超10年未満の資産と、車輛、軽トラック、電子複写機、電子計算機（コンピュータ及び周辺機器）などがこれに含まれる。償却方法は原則200%定率法による。

(ハ) 7年資産

償却（回収）期間が7年とされる資産で、種類別資産減価償却制度の耐用年数が10年以上16年未満の資産と、種類別資産減価償却制度で規定されていない動産がこれに含まれる。また、オフィス用家具、備品のほか温室など単一用途の建造物なども含まれる。償却方法は原則200%定率法による。

(ニ) 10年資産

償却（回収）期間が10年とされる資産で、種類別資産減価償却制度の耐用年数が16年以上20年未満の資産がこれに含まれる。償却方法は原則200%定率法による。

(ホ) 15年資産

償却（回収）期間が15年とされる資産で、種類別資産減価償却範囲制度で20年以上25年未満の資産がこれに含まれる。償却方法は原則150%定率法によるが、この区分に含まれる適格改良資産⁽⁷⁹⁾は、定額法によることとなる。

(ヘ) 20年資産

償却（回収）期間が20年とされる資産で、種類別資産減価償却制度の耐用年数が25年以上の資産がこれに含まれる。償却方法は原則150%定率法による。

(79) 伊藤・前掲注(75)246頁、適格改良資産（qualified improvement property：QIP）とは、「一般に、非居住用不動産である建物内部の改良で、最初に建物の使用を開始した日より後に当該改良の使用を開始している場合をいいます。ただし、建物の増築、エレベータ、エスカレータ、建物の内部構造骨組は、適格改良資産に含まれません。」。

(ト) 27.5 年資産

居住用賃貸資産がこの区分に該当する。居住用賃貸資産とは、賃貸総収入の 80%以上が居住部分から生じるものをいう。償却方法は定額法・直線法による。

(チ) 39 年資産

非居住用不動産がこの区分に該当する。償却方法は定額法・直線法による。

(参考) 通常減価償却制度による減価償却資産の分類

償却期間 (回収期間)	対象資産	償却方法	代表的な資産
3 年	主に動産	200% 定率法	トラクター・ユニット
5 年			車輛、電子複写機、電子計算機（コンピュータ及び周辺機器）
7 年			事務用家具
10 年			船舶
15 年		150% 定率法	適格改良資産
20 年			一定の農業施設
27.5 年	不動産	定額法	居住用賃貸資産（アパート）
39 年			非居住用不動産（商業ビル、倉庫）

(出所) 伊藤公哉『アメリカ連邦所得税法 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで〔第 8 版〕』230 頁（中央経済社 2021）から抜粋

ロ 代替的減価償却制度⁽⁸⁰⁾

修正加速度原価回収制度においては、一般に通常減価償却（GDS）が適用されることとなるが、一定の資産⁽⁸¹⁾または納税者が選択⁽⁸²⁾した場合

(80) 伊藤・前掲注(75)237、238 頁を参考にした。

(81) 伊藤・前掲注(75)238 頁参照。

(82) 伊藤・前掲注(75)238 頁、代替的減価償却制度を選択した納税者については、「純損

には代替的減価償却制度が適用される。

通常減価償却制度との差異は、代替的減価償却制度の償却期間のほうが比較的長く、償却方法については定額法に限定されている。

(3) コンベンション⁽⁸³⁾

修正加速度原価回収制度による償却費の計算には、コンベンションが適用されることとなり、半年コンベンション (half-year convention)、四半期央コンベンション (mid-quarter convention)、月央コンベンション (mid-month convention) の 3 種類のコンベンションがある。

イ 半年コンベンション

居住用賃貸資産および非居住用不動産を除く全ての資産については、原則として半年コンベンションが適用される。

減価償却資産を事業の用に供した年度または処分した年度においては、その時期にかかわらず年度の中央で事業の用に供され、または処分されたとみなし、償却費の半分が控除される。

ロ 四半期央コンベンション

課税年度の第 4 四半期に事業の用に供された減価償却資産の合計額が、その課税年度に事業の用に供された減価償却資産の総額の 40% を超える場合には、すべての減価償却資産について四半期央コンベンションが適用される。

四半期央コンベンションにおいては、実際に事業の用に供した、または処分した時期にかかわらず、事業の用に供した、または処分した各四半期の中央で事業のように供した、または処分したとみなし計算することとなる。

ハ 月央コンベンション

居住用賃貸資産等の不動産については、月央コンベンションが適応さ

失・欠損金 (NOL) が継続して生じている場合や、代替ミニマム税を納めている場合等で多く見受けられます。」と述べている。

(83) 伊藤・前掲注(75)232-236 頁を参考にした。

れる。

月央コンベンションにおいては、実際に事業の用に供した日、または処分した日にかかわらず、事業の用に供した月、または処分した月の半ばに事業の用に供した、または処分したとみなし計算することとなる。

(4) IRC179 条の選択⁽⁸⁴⁾

納税者は、修正加速度原価回収制度等の手続により適格減価償却資産の取得価額を規則的に控除することとなるが、内国歳入法典 179 条の規定により、一定の資産⁽⁸⁵⁾の取得価額については、事業の用に供された課税年度に取得価額の全部または一部を控除することができる。

この控除には各年に限度額が設けられている。また、控除金額は課税年度の営業または事業から稼得された課税所得を超えることはできないとされている。

(5) 特別償却

2017 年 9 月 28 日以降に取得し、事業の用に供された適格資産⁽⁸⁶⁾については、特別償却を行うことにより、事業の用に供した課税年度に取得価額全額⁽⁸⁷⁾を控除することができる。

なお、特別償却には IRC179 条の選択のような限度額は設けられていない。

(6) 各制度の併用適用⁽⁸⁸⁾

IRC179 条の選択、特別償却、加速度原価回収制度については、それぞれが別個の投下資本の回収制度とされているため、併用適用が可能となっている。つまり、IRC179 条の選択を優先的に適用し、その控除後の取得

(84) 伊藤・前掲注(75)239 頁を参考にした。

(85) 伊藤・前掲注(75)281 頁参照。

(86) 伊藤・前掲注(75)241 頁参照。

(87) 伊藤・前掲注(75)241 頁 控除割合は、2017 年 9 月 28 日以降 2022 年 12 月 31 日以前に事業の用に供された資産は 100%、2023 年に事業の用に供された資産は 80%、2024 年に事業のように供された資産は 60%と年々遞減し、2027 年以降に事業のように供された資産については、特別償却は適用されないこととなる。

(88) 伊藤・前掲注(75)242、243 頁を参考にした。

価額に特別控除を適用することができる。さらに、IRC179 条の選択及び特別償却適用後の取得原価に対し、修正加速度原価回収制度による控除を行うことが可能となっている。

第 2 節 欧州諸国の減価償却制度

1 英国の減価償却制度⁽⁸⁹⁾

固定資産に係る会計上の減価償却費は税務上、損金算入が認められておらず、会計上の減価償却費は、申告書で加算されることとなる。

そのうえで、「税務上の減価償却費 (Capital allowance)」が認められ、税務計算上で減算される。

償却率については、税務上、法定耐用年数表は存在せず、機械設備 18%、乗用車 8%、18%、特別償却率資産（長期性資産および建物に一体化している資産を含む）8%などとなっており、「税務上の減価償却費」の対象となった機械設備は、個別に減価償却計算を行なうのではなく、1つの償却プール (General pool) に集約され、その期末残高に償却率を乗じて計算される。

なお、英国においては、別途、特別即時償却制度 (Annual Investment Allowance) が設けられている。

2 ドイツの減価償却制度⁽⁹⁰⁾

企業が、経済的耐用年数に応じて、每期規則的に費用計上することを前提として損金算入が認められている。経済的耐用年数は、原則として企業の合理的な見積りによることができるが、建物の償却率は税法で規定されており、その他の動産（機械装置、器具備品、車両等）については、連邦財務省が推奨耐用年数表を公表している。

(89) デロイトトーマツ税理士法人『欧州主要国の税法〔第3版〕』30-32頁（中央経済社2017）を参考にした。

(90) デロイトトーマツ税理士法人・前掲注(89)103、104頁を参考にした。

減価償却方法は、原則として定額法となっているが、一部について定率法等が認められており、一般的な有形固定資産の定額法による償却率は、機械装置 6～10%、事業用設備 12.5%、事業用備品 8～10%、コンピュータ 33.3%、車両等 11～16%となっている。

2008 年 1 月 1 日以降、取得価額が 150 ユーロ以下の資産について一時償却が認められ、取得価額が 150 ユーロ超 1,000 ユーロ以下の資産については、年間取得金額の合計額を 5 年間で年 20%ずつ均等償却するか、これに代えて、取得価額が 410 ユーロ以下の資産については、取得または製造年度に全額費用処理することもできる。

3 フランスの減価償却制度⁽⁹¹⁾

時の経過により価値が減少する全ての有形固定資産で事業の用に供されるものについて、損金経理を要件として損金算入されるが、税務上の限度額を超えて減価償却をすることは認められない。

償却方法は、定額法が原則であるが、耐用年数が 3 年以上の工業用メンテナンス機器に組み込まれた機械・装置、水・空気清浄機器、保安設備、医療機器、事務機器、研究機器、ホテルの建物および設備、大量輸送用の道路運送車両、そして耐用年数が 15 年を超えない軽工業用建物については、定率法を選択できる。

定額法償却率は、原則として、見積もられた資産の耐用年数に基づいて決定される。定率法償却率は、定額法償却率に一定の係数を乗じることにより求められ、この係数は、耐用年数 3～4 年の場合 1.25、同 5～6 年の場合 1.75、6 年超の場合 2.25 となっている。

(91) デロイトトーマツ税理士法人・前掲注(89)130-132 頁を参考にした。

第 3 節 アジア諸国の減価償却制度

1 韓国の減価償却制度⁽⁹²⁾

法人が各事業年度に計上した固定資産の減価償却費について、大統領令の定めるところにより計算した金額を超過する部分の金額は、各事業年度の所得金額の計算上、損金に算入しないものとされている。

償却方法は、償却資産の種類に応じて定められており、有形固定資産は、定率法又は定額法（「建築物」は定額法のみ）。無形固定資産は、定額法。鉱業権は、生産高比例法又は定額法。鉱業用固定資産は、生産高比例法、定率法又は定額法となっている。

耐用年数については、資産種類別に定められており、次のとおりである。

区 分	適用資産	耐用年数
試験研究用資産	試験研究用資産	3年、5年
無形固定資産	営業権、特許権等	5年10年、20年、50年
車両運搬具および建築物等	車両運搬具、工器具備品	5年（4～6年）
	建築物ーコンクリート造等	20年（15～25年）
	鉄筋コンクリート造等	40年（30～50年）
業種別資産	営業用資産	4年（3～5年）
		5年（4～6年）
		6年（5～7年）
		8年（6～10年）
		10年（8～12年）
		12年（9～15年）
		14年（11～17年）

(92) 税理士法人トーマツ『アジア諸国の税法〔第8版〕』23-25頁（中央経済社 2014）を参考にした。

		16 年（12～20 年）
		20 年（15～25 年）

（注）上記（ ）内は資産種類別基準耐用年数へ基準耐用年数の 25%を加減算した年数（耐用年数範囲）であり、これは会社が選択可能である。

（出所）税理士法人トーマツ『アジア諸国の税法〔第 8 版〕』24 頁（中央経済社 2014）

2 中国の減価償却制度⁽⁹³⁾

税法において固定資産の定義、取得価額（課税基礎）の確定、減価償却の方法及び最短耐用年数等について規定しており、固定資産は、使用に供した月の翌月から減価償却を開始し、使用を中止した固定資産は、使用を中止した月の翌月から減価償却を停止しなければならない。

減価償却は原則として定額法により行うこととなる。残存価額については、企業自らが固定資産の性質と使用状況に基づいて、合理的に見積り、一度確定したら、むやみに変更することができない。

耐用年数については、固定資産ごとに法定耐用年数があり、建物、構築物は 20 年、飛行機、列車、船舶、機器及びその他生産設備は 10 年、生産経営に関連する器具、工具、家具等は 5 年、飛行機、列車、船舶以外の運輸工具は 4 年、電子設備は 3 年となっている。

なお、技術の進歩により、製品のモデルチェンジが早い固定資産等について償却年数の短縮、あるいは加速減価償却の方法を採用することが認められている。

ただし、償却年数を短縮する場合には、法定耐用年数の 60%を下回らないこととされており、加速減価償却の方法としては 200%定率法又は級数法を採用することができる。

(93) 税理士法人トーマツ・前掲注(92)104-106 頁及びデロイトトーマツ中国サービスグループ『中国の投資 会計 税務 Q&A〔第 6 版〕』628-630 頁（中央経済社 2015）を参考とした。

3 シンガポールの減価償却制度⁽⁹⁴⁾

税法上、資本的支出の費用配分という考え方はなく、減価償却制度(Capital Allowance)は政策的配慮から、投資奨励策として資産の損金算入(write-off)を認めた制度となっている⁽⁹⁵⁾。

税務上、減価償却が認められるものは原則として、産業用建物及び構築物⁽⁹⁶⁾、機械及び設備、ノウハウ及び特許使用権等の無形固定資産で、これ以外の資産については、会計上の減価償却計算を行ったとしても、税務上で別の規定がない限り認められない。

産業用建物及び構築物の減価償却は、取得時償却と年次償却の2つの方法により行われ、取得時償却は、支出が行われた(または債務が確定した)年度において、支出額(債務確定額)の25%の償却が認められる。年次償却は取得価額の3%相当額の償却を定額法で行う⁽⁹⁷⁾。

機械及び設備の減価償却についても、取得時償却と年次償却により行われるが、取得時償却は支出が行われた年度において、支出額の20%の償却が認められる(債務確定をもって支出が行われたものとみなされる)。年次償却は、償却年数表(資産の種類ごとに5~16年の償却年数を規定)に従い、定額法による償却が認められる。

無形固定資産の減価償却は、年次償却のみで支出額の20%相当額を5年にわたり償却することとなる。

第4節 我が国の減価償却制度と諸外国の制度との比較

1 損金経理要件

日本において減価償却費を損金の額に算入するためには、企業が減価償却

(94) 税理士法人トーマツ・前掲注(92) 552-568頁を参考とした。

(95) マレーシアの減価償却制度も同様の考え方となっている。

(96) 特定の場合を除き、2010年2月22日以降に発生した産業用建物および構築物の建設や購入に対する資本的支出には、減価償却は認められなくなった。

(97) 償却期間は、実質25年 $((100-25) \div 3)$ となる。

費として損金経理する必要がある。この点について、日本と同様に損金経理を要件としている国としては、ドイツやフランスなどがあり、どちらかという損金経理を前提とした制度となっている国が多いようである。また、そのような国は、日本と同様に税務上、償却限度額が設けられている。

2 償却方法

日本は、資産の種類に応じて、法定償却方法と選択可能な償却方法が定められており、その償却方法として定額法、定率法、生産高比例法、外国リース期間定額法がある⁽⁹⁸⁾。

これに対して米国は、主に動産は定率法、不動産は定額法となっている。英国は、償却プールの期末残高に償却率を乗じて算出することから定率法によるものといえる。ドイツ、フランス、中国、シンガポールは、原則として定額法となっており、いずれの国も日本ほど償却方法の選択肢は多くないようである。

ただし、韓国については、有形固定資産は、定率法又は定額法（「建築物」は定額法のみ）、無形固定資産は、定額法、鉱業権は、生産高比例法又は定額法、鉱業用固定資産は、生産高比例法、定率法又は定額法によることとされており、日本とかなり似たものとなっている。

3 耐用年数

日本の耐用年数は、減価償却資産の種類に応じて耐用年数省令別表を第一から第六まで定めて、そのうえで個々の別表において構造や設備の種類などに応じて区分し、更には細目で分類し個々の資産の耐用年数を定めている。

諸外国においては、ドイツやフランスのように耐用年数を企業が見積もることを認めている国がある一方で、日本と同様に耐用年数を定めている国もある。ただし、そのような国であっても日本の耐用年数と比較するとかなり

(98) 詳細は、第 2 章第 2 節 3 償却方法を参照。

簡素化されたものとなっている。

例えば、日本の建物の耐用年数は、構造に応じて 8 つに区分されたうえで、さらに細目で用途に応じて分類され、最短 7 年から最長 50 年まで 75 の耐用年数が定められている。これに対し、米国は、27.5 年または 39 年、韓国は、20 年または 40 年、中国は、10 年となっている。

また、日本の機械及び装置の耐用年数は、設備の種類に応じて 55 区分に分類されている。これに対して、日本と同様に業種別資産の耐用年数を設けている韓国は、9 区分と日本と比べるとかなり少ない分類となっている。中国は、機械及びその他生産設備が 10 年、電子設備が 3 年とされていることから 2 区分といえる。英国は、耐用年数はないものの、機械設備の償却率が 18%とされていることからすると実質 1 区分といえる。

日本の機械及び装置の資産区分等は、平成 20 年度税制改正で大幅な見直しが行われ簡素化が図られたものの、それでも諸外国と比較すると細かく分類されていることがわかる。

4 小括

本章では、米国、欧州諸国及びアジア諸国の減価償却制度について概観し日本の減価償却制度との比較を行った。

米国の減価償却制度は、もともとは、企業会計と同じ費用配分としての制度であったが、現在は、その目的を減価償却資産に投下した資本の回収と捉え企業会計と切り離された制度として確立されたものとなっている。また、シンガポールなど⁽⁹⁹⁾は、税法上の費用配分という考え方はなく、政策的観点から税務上の損金算入を認めている。どちらも企業会計における費用配分とは異なる目的の制度となっているが、その手段として減価償却の仕組みを利用しており、他の国の減価償却と仕組み自体大きく異なるものではなかった。

また、日本の減価償却制度と比較すると、特に資産区分については、諸外

(99) 前掲注(95)を参照。

国の方が簡素化されたものとなっている。我が国の資産区分については、これまでの改正により簡素化が図られてきたところであるが、引き続き、諸外国の動向にも目を向けながら、使用実態を踏まえた制度としていく必要があると考える。

第 4 章 法定耐用年数と企業における 有形固定資産使用状況との比較

税法上の減価償却の目的は、企業会計における減価償却と同様に費用配分とする考え方が一般的であるといわれている⁽¹⁰⁰⁾が、一方で、我が国の減価償却制度については、平成 19 年度改正及び平成 20 年度税制改正によって、実質的に財政償却制度になったとの指摘もある⁽¹⁰¹⁾。

そこで、この章では、効用持続年数の考え方で定められた法定耐用年数と企業における実際の有形固定資産の使用状況とを比較することで、費用配分期間としての耐用年数の妥当性の検証を試みる。

この比較には、毎年、内閣府が実施している民間企業投資・除却調査（以下、「除却調査」という。）の有形固定資産の除却に関する調査結果を使用することとし、当該調査の概要は次のとおりである⁽¹⁰²⁾⁽¹⁰³⁾。

① 調査の目的及び沿革

この調査は、民間企業における新規資産・中古資産の取得としての投資支出及び除却に関する状況等を資産別に調査し、国民経済計算における資本ストック統計作成のための基礎資料とすることを目的として、2006（平成 18）年度から開始したものである。

② 調査対象

資本金が 3,000 万円以上の全国の民間企業 30,000 社を対象としている。

③ 調査対象時点

調査対象年度の決算（原則として、4 月から 3 月までとし、これによる

(100) 渡辺ほか・前掲注(15)を参照。

(101) 成道・前掲注(36)を参照。

(102) 内閣府ホームページ「2021（令和 3）年度 民間企業投資・除却調査 調査の概要」（https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data_list/jyokyaku/files/2021/2021tyousa_gaiyou.html）。

(103) 内閣府ホームページ「2021（令和 3）年度 民間企業投資・除却調査（2020（令和 2）年度計数）結果の概要」（<https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data/2021/2021/pdf/r03gaiyou.pdf>）。

ことができない場合は、最近 1 年間の決算期間)。

④ 有効回答企業数 (回答率)

2021 (令和 3) 年度 14,160 社 (47.2%)

2020 (令和 2) 年度 12,135 社 (40.5%)

2019 (令和元) 年度 14,130 社 (47.1%)

⑤ 除却調査の対象資産

除却に関する調査は、過去に新設取得されたのちに同一企業のみで使用され廃棄された有形固定資産のみを対象としている。

この調査結果によると、調査年度によって除却資産の平均使用年数にバラツキがある資産も見受けられることから、耐用年数との比較にあたっては、直近 3 年 (2019 (令和元年) 年度から 2021 (令和 3) 年度) の平均使用期間⁽¹⁰⁴⁾に有効回答数を加味して算出した 3 年間の平均使用期間を使用する。なお、この比較は、除却調査結果の詳細なデータまで把握したうえで行ったものでないため、より正確に実態を把握するためには、更に詳細なデータを収集したうえでの分析が必要と考えている。

(104) 内閣府ホームページ「2021 (令和 3) 年度 民間企業投資・除却調査 (2020 (令和 2) 年度計数) 結果の概要」(https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data_list/jyokyaku/files/2021/pdf/r03gaiyou.pdf)、内閣府ホームページ「令和 2 年度 民間企業投資・除却調査 (令和元年度計数) 結果の概要」(https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data_list/jyokyaku/files/2020/pdf/r02gaiyou.pdf)、内閣府ホームページ「令和元年度 民間企業投資・除却調査 (平成 30 年度計数) 結果の概要」(https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data_list/jyokyaku/files/2019/pdf/r01gaiyou.pdf)。

第 1 節 耐用年数省令別表第一に掲げられる資産の 耐用年数との比較

1 建物の耐用年数との比較

除却調査をもとに算出した建物の 3 年平均使用期間と法定耐用年数を対比したものが、参考資料 1 である。

建物の除却調査は、その用途に応じて分類されているのに対して、法定耐用年数は構造及び用途に応じて分類されている。そのため、両者を比較して有意な評価をすることはできなかった。他方で、除却調査の中で比較すると、事務所の平均使用期間は住宅や工場などと比べ短い傾向にあり、逆に工場の平均使用期間は住宅や集合住宅などと比べ長い傾向にある。この点においては、法定耐用年数もその用途に応じ年数に差を設けている⁽¹⁰⁵⁾ものの、法定耐用年数の定め方とは違いが見受けられた。

いずれにしても、除却調査のデータだけでは法定耐用年数が費用配分期間として妥当なものかまでは検証できないため、除却資産の構造別のデータを収集したうえで、更なる分析が必要と考える。

(105) 坂本・前掲注(56)61 頁、建物が用途に応じて耐用年数に差が設けられている理由について「建物については、その用途に相応し、内部造作等を想定し、その内部造作等の模様替え等の期間の長短のほか、損耗度を考慮して、その用途別に耐用年数が定められている。」と述べている。

【参考資料 1】

除却調査結果			耐用年数告示			
資産項目分類	3年平均 使用期間 (年)	法定耐用 年数(年)	構造	細目		
建物	住宅 (1-2世帯)	35.0	47 鉄骨鉄筋コンクリート又は鉄筋コンクリート造			
			38 れんが造、石造又はブロック造			
			19、27、34 金属造			
			22 木造又は合成樹脂造			
			20 木骨モルタル造			
	集合住宅 (3世帯以上)	33.9	35.0	47 鉄骨鉄筋コンクリート又は鉄筋コンクリート造		
				38 れんが造、石造又はブロック造		
				19、27、34 金属造(4mm超)		
				22 木造又は合成樹脂造		
				20 木骨モルタル造		
	工場	29.1	24	鉄骨鉄筋コンクリート又は鉄筋コンクリート造	著しい腐食性を液体又は期待の影響を受けるもの等	
				31	著しい潮解性を有す個体を常時設置するためのもの等	
				38	その他のもの(その他のもの)	
				22 れんが造、石造又はブロック造	著しい腐食性を液体又は期待の影響を受けるもの等	
				28	著しい潮解性を有す個体を常時設置するためのもの等	
				34	その他のもの(その他のもの)	
				12、15、20	金属造	著しい腐食性を液体又は期待の影響を受けるもの等
				14、19、25		著しい潮解性を有す個体を常時設置するためのもの等
				17、24、31		その他のもの(その他のもの)
				9	木造又は合成樹脂造	著しい腐食性を液体又は期待の影響を受けるもの等
				11		著しい潮解性を有す個体を常時設置するためのもの等
				15		その他のもの(その他のもの)
				7	木骨モルタル造	著しい腐食性を液体又は期待の影響を受けるもの等
				10		著しい潮解性を有す個体を常時設置するためのもの等
	14		その他のもの(その他のもの)			
	倉庫	28.0	24	鉄骨鉄筋コンクリート又は鉄筋コンクリート造	著しい腐食性を液体又は期待の影響を受けるもの等	
				31	著しい潮解性を有す個体を常時設置するためのもの等	
21、31				その他のもの(倉庫事業のもの)		
38				その他のもの(その他のもの)		
22 れんが造、石造又はブロック造				著しい腐食性を液体又は期待の影響を受けるもの等		
28				著しい潮解性を有す個体を常時設置するためのもの等		
20、30					その他のもの(倉庫事業のもの)	
34					その他のもの(その他のもの)	
12、15、20				金属造	著しい腐食性を液体又は期待の影響を受けるもの等	
14、19、25					著しい潮解性を有す個体を常時設置するためのもの等	
19、26					その他のもの(倉庫事業のもの)	
17、24、31					その他のもの(その他のもの)	
9				木造又は合成樹脂造	著しい腐食性を液体又は期待の影響を受けるもの等	
11					著しい潮解性を有す個体を常時設置するためのもの等	
15		その他のもの				
7	木骨モルタル造	著しい腐食性を液体又は期待の影響を受けるもの等				
10		著しい潮解性を有す個体を常時設置するためのもの等				
14		その他のもの				
事務所	26.3	50	鉄骨鉄筋コンクリート又は鉄筋コンクリート造			
			41 れんが造、石造又はブロック造			
			22、30、38 金属造			
			24 木造又は合成樹脂造			
			22 木骨モルタル造			
旅館・ホテル	22.4	31	鉄骨鉄筋コンクリート又は鉄筋コンクリート造	延べ面積のうちに占める木造内装部分の面積が3割を超えるもの		
			39	その他のもの		
			36 れんが造、石造又はブロック造			
			17、24、29 金属造			
			17 木造又は合成樹脂造			
15 木骨モルタル造						
飲食店・レストラン	15.2	34	鉄骨鉄筋コンクリート又は鉄筋コンクリート造	延べ面積のうちに占める木造内装部分の面積が9割を超えるもの		
			41	その他のもの		
			38 れんが造、石造又はブロック造			
			19、25、31 金属造			
			20 木造又は合成樹脂造			
19 木骨モルタル造						
店舗	18.3	39	鉄骨鉄筋コンクリート又は鉄筋コンクリート造			
			38 れんが造、石造又はブロック造			
			19、27、34 金属造			
			22 木造又は合成樹脂造			
20 木骨モルタル造						

2 建物附属設備の耐用年数との比較

除却調査をもとに算出した建物附属設備の3年平均使用期間と法定耐用年数を対比したものが、参考資料2である。

建物附属設備については、除却資産の詳細はわからないものの、いずれの資産も法定耐用年数に比べ平均使用年数が長い傾向にある。

【参考資料2】

除却調査結果		耐用年数省令			
資産項目分類	3年平均使用期間(年)	法定耐用年数(年)	構造又は用途	細目	
建物附属設備	電気設備	15.7	6	電気設備(照明設備を含む)	蓄電池電源設備
			15		その他のもの
	給排水・衛生・ガス設備	20.4	15	給排水又は衛生設備及びガス設備	
	冷暖房・通風・ボイラー設備	18.0	13	冷房、暖房、通風又はボイラー設備	冷暖房設備(冷凍機の出力が22kw以下のもの)
			15		その他のもの
	昇降機設備	25.2	17	昇降機設備	エレベーター
		15		エスカレーター	

3 船舶、航空機、車両及び運搬具の耐用年数との比較

除却調査をもとに算出した船舶等の3年平均使用期間と法定耐用年数を対比したものが、参考資料3である。

いずれの資産も法定耐用年数に比べ平均使用期間が長い傾向にある。特に、自動車は、その傾向が顕著で、例えば、平均使用期間の最長が二輪自動車の10.4年、最長が旅客用自動車の13.8年であるのに対して、法定耐用年数は二輪自動車が3年または4年、旅客用自動車は3年から5年となっており、法定耐用年数の2倍以上の年数が使用されていることが見受けられる。

【参考資料 3】

除却調査結果		耐用年数省令		
資産項目分類	3年平均使用期間(年)	法定耐用年数(年)	構造又は用途	細目
船 舶	鋼船	17.2	9～15	船舶法4条から19条までの適用を受ける鋼船
			7～12	その他のもの(鋼船)
	その他の船舶	16.3	6～10	船舶法4条から19条までの適用を受ける木船
			9	船舶法4条から19条までの適用を受ける軽合金船
			7	船舶法4条から19条までの適用を受ける強化プラスチック船
			8	船舶法4条から19条までの適用を受ける水中翼船及びホバークラフト
	4～8	その他のもの(木船)		
	4又は5	その他のもの(その他のもの)		
航 空 機	8.8	5, 8, 10	飛行機	主として金属製のもの
		5		その他のもの
		5	その他のもの	ヘリコプター及びグライダー
		5		その他のもの
車 両 及 び 運 搬 具	22.2	18	鉄道用又は軌道用車両	電気又は蒸気機関車
				電車
		11		内燃動車(制御車及び附随車を含む)
		10～20		貨車
		10		線路建設保守用工作車
		15		鋼索鉄道用車両
		5又は10		架空索道用搬器
		8		無軌条電車
		20		その他のもの
		自家用自動車	11.0	4
		4, 5, 6		自動車(その他のもの)
旅客用自動車	13.8	3	運送事業用、貸自動車業用又は自動車教習所用の車両及び運搬具	自動車(小型車)
		4又は5		自動車(その他のもの)
		5		乗合自動車
貨物用自動車	11.9	4又は5	運送事業用、貸自動車業用又は自動車教習所用の車両及び運搬具以外	自動車(貨物自動車)
		3	運送事業用、貸自動車業用又は自動車教習所用の車両及び運搬具	自動車(小型車)
		4又は5		自動車(その他のもの)
二輪自動車	10.4	3	運送事業用、貸自動車業用又は自動車教習所用の車両及び運搬具以外	二輪又は三輪自動車
		3	運送事業用、貸自動車業用又は自動車教習所用の車両及び運搬具	自動車(小型車)※二輪及び三輪自動車を含む
		4		自動車(その他のもの)※二輪及び三輪自動車を含む

4 工具、器具及び備品の耐用年数との比較

除却調査をもとに算出した工具、器具及び備品の3年平均使用期間と法定耐用年数を対比したものが、参考資料4である。

工具、器具及び備品についても、やはり法定耐用年数に比べ実際の使用期間の方が長い傾向にあるが、これまで確認した資産よりも法定耐用年数と使用期間との乖離が大きいように見受けられる。

最初に工具を見てみると、除却調査においては、機械工具と金型の 2 種類がある。いずれも除却資産の詳細まではわからないものの、機械工具の平均使用期間が 16.2 年に対して、法定耐用年数は用途に応じて 2 年から 13 年まで定められている。ただし、法定耐用年数の 13 年は白金ノズルで、これを除いた場合には 2 年から 8 年となる。除却資産に白金ノズルが含まれているのかは不明であるが、たとえ含んでいたとしても多く含んでいるとは考えにくいことから、この点を考慮すると法定耐用年数より使用期間の方がかなり長いように見受けられる。また、金型については、平均使用期間 14.1 年に対して、法定耐用年数は 2 年又は 3 年となっている。除却資産がすべて法定耐用年数 3 年の資産であったとしても平均使用期間との間に 4.7 倍もの開きがあるように見受けられる。

次に、器具及び備品について比較を行うが、除却調査上、器具及び備品については、かなり細かく資産を分類したうえで調査が行われている。そこで、法定耐用年数との比較にあたっては、除却調査の器具及び備品に掲げられた各資産の名称の一般的な意味をもとに法定耐用年数を突合している。

器具及び備品については、法定耐用年数と使用期間がかなり近いものもあるが、全体的に法定耐用年数より使用期間の方がかなり長くなっており、その乖離も 2 倍を超えるものが非常に多いように見受けられる。

なお、器具及び備品については、その種類も多く、除却調査の資産の区分と法定耐用年数表における資産の区分とを明確に対応させるが困難なものもあった。参考資料 4 によれば、バスケットクローズに区分される資産が多く把握されたため、耐用年数だけでなく、その区分の在り方を検討するに当たって、使用実態をより精緻に把握する必要があると考える。

【参考資料 4】

除却調査結果		耐用年数等令				
資産項目分類	3年平均 使用期間 (年)	法定耐用 年数(年)	構造又は用途	細目		
工具	機械工具 16.2	16.2	1 測定工具及び検査工具			
			3 弁具及び取付工具			
			4 ロール	金属圧延用のもの		
			3	なつ染ロール、粉砕ロール、混練ロールその他のもの		
			2 切削工具			
			3 金属製柱及びカッペ			
			2 活字及び活字に常用される金属	購入活字		
			8	自製活字及び活字に常用される金属		
			18 前掲のもの以外のもの	白金ノズル		
			3	その他のもの		
			18 前掲の区分によらないもの	白金ノズル		
			8	その他の主として金属製のもの		
			4	その他のもの		
			金型	14.1	2 型、鍛圧工具及び打抜工具	プレスその他の金属加工用金型、合成樹脂、ゴム又はガラス成型用金型及び鋳造用型
					3 その他のもの	
器具 及び 備品	複写機 9.3	9.3	5 事務用機器及び通信機器	複写機、計算機、金銭登録機、タイムレコーダーその他これに類するもの		
			3又は5 事務用機器及び通信機器	複写機及びライブライター		
			5	複写機、計算機、金銭登録機、タイムレコーダーその他これに類するもの		
			5	その他の事務機器		
			8又は15 家具、電気機器、ガス機器及び家庭用品	電気冷蔵庫、電気洗濯機その他これらに類する電気又はガス機器		
				その他のもの		
			6 家具、電気機器、ガス機器及び家庭用品	ラジオ、テレビジョン、テープレコーダーその他の音響機器		
			6 家具、電気機器、ガス機器及び家庭用品	ラジオ、テレビジョン、テープレコーダーその他の音響機器		
			8又は15 家具、電気機器、ガス機器及び家庭用品	その他のもの		
			6 家具、電気機器、ガス機器及び家庭用品	冷房用又は暖房用機器		
				5 理容又は美容機器		
			電子計算機・附付装置	9.7	4又は5 事務用機器及び通信機器	電子計算機
			有線電気通信機器	11.3	6 事務用機器及び通信機器	デジタル構内交換設備及びデジタルボタン電話設備 その他のもの
			無線電気通信機器	13.9	6 事務用機器及び通信機器	デジタル構内交換設備及びデジタルボタン電話設備 その他のもの
			その他の電気通信機器	14.6	6 事務用機器及び通信機器	デジタル構内交換設備及びデジタルボタン電話設備 その他のもの
電子応用装置	15.3	5又は10 前掲のもの以外のもの	その他のもの			
電気計測器	19.4	5 時計、試験機器及び測定機器	試験又は測定機器			
回転電気機械	16.2	10 前掲のもの以外のもの	その他のもの(主として金属製のもの)			
開閉制御装置及び配電盤	14.8	10 前掲のもの以外のもの	その他のもの(主として金属製のもの)			
変圧器・変成器	24.4	10 前掲のもの以外のもの	その他のもの(主として金属製のもの)			
その他の産業用重電機器	18.6	10 前掲のもの以外のもの	その他のもの(主として金属製のもの)			
電気照明器具	14.2	15 家具、電気機器、ガス機器及び家庭用品	その他のもの(主として金属製のもの)			
光学機械	17.7	2 光学機器及び写真製作機器	オペラグラス			
		5	カメラ、映画撮影機、映写機及び望遠鏡			
		8	引伸機、焼付機、乾燥機、顕微鏡その他の機器			
時計	23.0	10 時計、試験機器及び測定機器	時計			
理化学機械器具	19.6	10 前掲のもの以外のもの	その他のもの(主として金属製のもの)			
		5	その他のもの(その他のもの)			
分析器・試験機・計量器・測定器	19.6	5 時計、試験機器及び測定機器	試験又は測定機器			
医療用機械器具	10.0	4 医療機器	消毒殺菌用機器			
		5	手術機器			
		7	血液透析又は血しょう交換用機器			
		6	ハードタンクその他の作動部分を有する機能回復訓練器			
		6	調節機器			
		7	歯科診療用ユニット			
		6又は8	光学検査機器			
		3~10	その他のもの			
繊維製品	13.8	5 前掲のもの以外のもの	その他のもの(その他のもの)			
木製品・金属製品	17.5	10 前掲のもの以外のもの	その他のもの(主として金属製のもの)			
		5	その他のもの(その他のもの)			
窯業・土石製品	17.5	5 前掲のもの以外のもの	その他のもの(その他のもの)			
薬器	21.6	5 前掲のもの以外のもの	薬器			
情報記録物	14.0	2 前掲のもの以外のもの	映画フィルム、磁気テープ及びレコード			
武器	21.4	10 前掲のもの以外のもの	その他のもの(主として金属製のもの)			
		5	その他のもの(その他のもの)			

第 2 節 耐用年数省令別表第二に掲げられる 資産の耐用年数との比較

ここでは、除却調査結果の「(表 8) 除却された有形固定資産の産業別平均使用期間(年)」を基に算出した 3 年平均使用期間と耐用年数省令別表第二に掲げられた機械及び装置の法定耐用年数と比較を行う。しかしながら、除却調査結果によると、各業種で除却された資産は多種多様であり、一定の前提を置かないとその傾向を把握することは困難である。そこで、各業種(産業分類)の 3 年間の除却数(有効回答数)が一番多かった資産がその業種で主に使用される機械及び装置に該当するものと仮定したうえで、除却調査の産業分類に対応する法定耐用年数との比較を試みた。

例えば、農林水産業の場合、3 年間の除却資産は、農業用機械や食品加工機械など 9 種類でその数は 105 件⁽¹⁰⁶⁾である。この中で除却数が一番多かったのは農業用機械の 58 件⁽¹⁰⁷⁾(55%)である。そこで、この業種で主に用いられる機械及び装置は農業用機械であると仮定して、農林水産業に対応する法定耐用年数との比較を行う。

以上の前提のもとで、除却調査のすべての業種と法定耐用年数を対比した結果が参考資料 5 である。なお、この結果は、あくまで上記の前提を基に機械的に対比したものである。

最初に、先ほど例に挙げた農林水産業を見てみると、除却数が一番多いのは、農業用機械で平均使用期間は 15.8 年である。この業種に対応する法定耐用年数は、農業用設備(7年)、林業用設備(5年)、漁業用設備(5年)、水産養殖業用設備(5年)であるが、一般的に農業用機械を使用する業種は農業と考えられるので、この場合は農業用設備の法定耐用年数との比較で足りる。そうす

(106) 2021(令和 3 年)年度 23 件、2020(令和 2)年度 25 件、2019(令和元)年度 57 件。

(107) 2021(令和 3 年)年度 19 件、2020(令和 2)年度 9 件、2019(令和元)年度 30 件。

ると、農業用設備の法定耐用年数 7 年に対して平均使用期間は 15.8 年で、2 倍以上、平均使用期間の方が長いことがわかる。

以下同様に、鉱業、建設業を見ていくと、鉱業においては、建設・鉱山機械の平均使用期間 22.0 年に対して、法定耐用年数は、鉱業、採石業又は砂利採取業用設備として 3 年、6 年、12 年が定められており、最長の 12 年と比較しても 1.8 倍の開きがある。建設業においては、より顕著で平均使用期間 22.2 年に対して、法定耐用年数は 6 年で 3.7 倍となっている。

次に、製造業について見てみる。製造業については、食料品製造業以下、その他製造業までであるが、業種によって平均使用期間と法定耐用年数との乖離にバラツキがあるものの、すべてにおいて平均使用期間が法定耐用年数よりも長いことがわかる。また、その乖離も 2 倍を超えるものが多く、なかには繊維工業のように 3 倍を超えるものもある。

ところで、製造業には、平成 19 年度税制改正において、国際的なイコールフットイングの確保の観点で法定耐用年数が 5 年に見直された半導体用フォトレジスト製造設備（改正前 8 年）、フラットパネルディスプレイ製造設備及びフラットパネル用フィルム材料製造設備（改正前 10 年）が含まれている。これについて確認すると、半導体用フォトレジスト製造設備、フラットパネル用フィルム材料製造設備の法定耐用年数は、いずれも化学工業用設備に該当する。化学工業用設備の法定耐用年数には、これら 2 つの設備を含む 5 年の他に 4 年と 8 年が定められている。これに対して、除却された化学機械の平均使用期間は、21.3 年とかなり長いことがわかる。次にフラットパネルディスプレイ製造設備の法定耐用年数は、電子部品、デバイス又は電子回路製造業用設備に該当し、この設備の 5 年の他に、6 年と 8 年が定められている。これに対して、除却された半導体製造装置の平均使用期間は、16.7 年で半導体用フォトレジスト製造設備などと同様にかなり長いことがわかる。また、この平均使用期間が改正以前も同様の状況であったならば、改正以前から法定耐用年数と使用期間との間にかかなりの乖離があった可能性も懸念される。

なお、電気業以下については、業種と除却資産との関係性が明確でないもの

も含まれていることから、確たることは言えないものの、これまで確認してきた資産と同様に平均使用期間が長い傾向が見受けられた。

【参考資料 5】

農林水産業		耐用年数省令		
除却調査結果				
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
農業用機械	15.8	7	農業用設備	
		5	林業用設備	
		5	漁業用設備	
		5	水産養殖業用設備	
鉱業		法定耐用年数		
除却調査結果				
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
建設・鉱山機械	22.0	3	鉱業、採石業又は砂利採取業用設備	石油又は天然ガス鉱業用設備(坑井設備)
		6		石油又は天然ガス鉱業用設備(掘さく設備)
		12		石油又は天然ガス鉱業用設備(その他の設備)
		6		その他の設備
建設業		法定耐用年数		
除却調査結果				
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
建設・鉱山機械	22.2	6	総合工事用設備	
食料品製造業		法定耐用年数		
除却調査結果				
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
食料品加工機械	19.6	10	食料品製造業用設備	
繊維工業		法定耐用年数		
除却調査結果				
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
繊維機械	24.2	3	繊維工業用設備	炭素繊維製造設備(黒鉛化炉)
		7		炭素繊維製造設備(その他の設備)
		7		その他の設備
パルプ・紙・紙加工品製造業		法定耐用年数		
除却調査結果				
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
パルプ装置・製紙機械	21.8	12	パルプ、紙又は紙加工品製造業用設備	

印刷・同関連業				
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
印刷・製本・紙加工機械	18.3	4	印刷業又は印刷関連業用設備	デジタル印刷システム設備
		7		製本用設備
		3		新聞業用設備(モノタイプ、写真又は通信設備)
		10		新聞業用設備(その他の設備)
		10		その他の設備

化学工業				
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
化学機械	21.3	5	化学工業用設備	臭素、よう素又は塩素、臭素若しくはよう素化合物製造設備
		4		塩化りん製造設備
		5		活性炭製造設備
		5		ゼラチン又はにかわ製造設備
		5		半導体用フォトレジスト製造設備
		5		フラットパネル用カラーフィルター、偏光板又は偏光板用フィルム製造設備
		8		その他の設備

石油製品・石炭製品製造業				
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
その他の特殊産業用機械	24.6	7	石油製品又は石炭製品製造業用設備	

窯業・土石製品製造業				
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
その他の特殊産業用機械	19.6	9	窯業又は土石製品製造業用設備	

鉄鋼業				
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
金属加工機械	21.7	5	鉄鋼業用設備	表面処理鋼材若しくは鉄粉製造業又は鉄スクラップ加工処理業設備
		9		純鉄、原鉄、ベースメタル、フェロアロイ、鉄素形材又は鋳鉄管製造業用設備
		14		その他の設備

非鉄金属製造業				
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
金属加工機械	22.0	11	非鉄金属製造業用設備	核燃料物質加工設備
		7		その他の設備

金属製品製造業				
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
金属加工機械	24.4	6	金属製品製造業用設備	金属被覆及び彫刻業又は打はく及び金属製ネームプレート製造業用設備
		10		その他の設備
はん用機械器具製造業				
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
金属工作機械	26.9	12	はん用機械器具製造業用設備	
生産用機械器具製造業				
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
金属工作機械	26.5	9	生産用機械器具製造業	金属加工機械製造設備
		12		その他の設備
業務用機械器具製造業				
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
その他の特殊産業用機械	19.5	7	業務用機械器具製造業用設備	
電子部品・デバイス・電子回路製造業				
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
半導体製造装置	16.7	6	電子部品、デバイス又は電子回路製造業用設備	光ディスク製造設備
		6		プリント配線基板製造設備
		5		フラットパネルディスプレイ、半導体集積回路又は半導体素粒子製造設備
		8		その他の設備
電気機械器具製造業				
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
金属加工機械	22.1	7	電気機械器具製造業用設備	
情報通信機械器具製造業				
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
半導体製造装置	18.4	8	情報通信機械器具製造業設備	
輸送用機械器具製造業				
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
金属加工機械	21.1	9	輸送用機械器具設備製造業用設備	

その他の製造業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
プラスチック加工機械	17.6	9	その他の製造業用設備	
電気業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
その他の特殊産業用機械	19.5	22	電気業用設備	電気業用水力発電設備
		20		その他の水力発電設備
		15		汽力発電設備
		15		内燃力又はガスタービン発電設備
		15		送電又は電気業用変電若しくは配電設備 (需要者用計器)
		18		送電又は電気業用変電若しくは配電設備 (柱上変圧器)
		22		送電又は電気業用変電若しくは配電設備 (その他の設備)
		15		鉄道又は軌道業用変電設備
		17		その他の設備(主として金属製のもの)
		8		その他の設備(その他のもの)
ガス・熱供給・水道業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
その他の特殊産業用機械	21.8	10	ガス業用設備	製造用設備
		22		供給用設備(鑄鉄製導管)
		13		供給用設備(鑄鉄製導管以外の導管)
		13		供給用設備(需要者用計量器)
		15		供給用設備(その他の設備)
		17		その他の設備(主として金属製のもの)
		8		その他の設備(その他のもの)
		17	熱供給業用設備	
		18	水道業用設備	
情報通信業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
その他の特殊産業用機械	13.8	9	通信業用設備	

運輸業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
運搬機械	23.1	5	鉄道業用設備	自動改札装置
		12		その他の設備
		12	道路貨物運送業用設備	
		12	倉庫業用設備	
		10	運輸に附帯するサービス業用 設備	
卸売業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
食料品加工機械	15.5	10	飲食料品卸売業用設備	
小売業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
食料品加工機械	14.6	9	飲食料品小売業用設備	
金融・保険業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
冷凍機・温湿調整装置	17.1	12	その他のサービス業用設備	
不動産業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
冷凍機・温湿調整装置	22.5	12	その他のサービス業用設備	
物品賃貸業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
建設・鉱山機械	13.0	12	その他のサービス業用設備	
学術研究・専門・技術サービス業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
化学機械	13.8	8	技術サービス業用設備	計量証明業用設備
		14		その他の設備

飲食店、宿泊業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
食料品加工機械	16.0	8	飲食店業用設備	
		10	宿泊業用設備	
生活関連サービス業、娯楽業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
ポンプ及び圧縮機	11.9	6	その他の生活関連サービス業 用設備	
		11	娯楽業用設備	映画館又は劇場用設備
		7		遊園地用設備
		13		ボウリング場用設備
		17		その他の設備(主に金属製のもの)
		8		その他の設備(その他のもの)
教育、学習支援業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
その他の一般産業機械及び装置	16.3	5	教育業又は学習支援業用設備	教習用運転シミュレータ設備
印刷・製本・紙加工機械	15.4	17		その他の設備(主として金属製のもの)
		8		その他の設備(その他のもの)
医療、福祉業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
運搬機械	19.3	12	その他のサービス業用設備	
事業所サービス業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
その他の特殊産業用機械	15.0	12	その他のサービス業用設備	
複合・その他のサービス業		法定耐用年数		
除却調査結果		法定耐用年数		
資産項目分類	3年平均 使用期間(年)	法定耐用 年数(年)	設備の種類	細目
食料品加工機械	19.3	12	その他のサービス業用設備	

第 3 節 小 括

この章では、費用配分期間としての妥当性を検証するために耐用年数省令別表第一及び第二に掲げられる資産の法定耐用年数について、内閣府が実施している除却調査の結果を基に算出した平均使用期間との比較を試みた。

耐用年数省令別表第一に掲げられる資産のうち建物については、その用途によって平均使用期間に違いがあり、法定耐用年数の定め方との傾向で違いが見受けられた。しかしながら、費用配分期間としての妥当性の検証では、除却調査と法定耐用年数で分類の仕方が異なり、有意な比較はできなかった。この点について、除却資産に関するより詳細なデータの収集・分析が必要と考える。

また、耐用年数省令別表第一に掲げられる資産のうち車両及び運搬具、工具、器具及び備品については、平均使用期間と法定耐用年数との間で 2 倍を超えて大きく乖離している状況が認められた。

耐用年数省令別表第二に掲げられる資産の法定耐用年数と平均使用期間との比較においては、一定の前提のもとで行っているものの、結果は、別表第一に掲げられた資産と同様に平均使用期間の方が法定耐用年数と比べ長く、その乖離も 2 倍を超える資産が多くある状況が認められた。

機械及び装置については、第 1 章第 2 節 2 (4) で述べたとおり、平成 18 年当時に税制調査会の資料において、平均使用年数は平均法定耐用年数に対し約 1.6 倍や平均使用年数 13.13 年に対して平均法定耐用年数 12.16 年と示されている。この資料に示された状況と今回行った比較とでは、前提条件が異なっており、一概に言うことはできないものの、両者は以前より乖離していることが懸念される。

法定耐用年数の考え方は、本来の用途用法により現に通常予定される効果を上げることができる効用持続年数とされている。しかしながら、ここで確認したように法定耐用年数と実際の使用期間とは、多くの資産で大きく乖離している状況が見受けられた。

結びに代えて

企業会計における減価償却制度は、減価償却資産の取得原価を費用配分の原則に基づき適正に費用配分を行い、それによって毎期の期間損益計算を正確なものとするにある。

税法における減価償却制度の意義も「固定資産の耐用年数の算定方式」に示された耐用年数の算定の考え方や企業における損金経理を前提としていることなどから、企業会計と同様に適正な費用配分にあると言える。このことは、税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」（昭和 61 年 10 月）において、「減価償却制度の目的は、期間損益を適正に計算するために固定資産の取得価額を使用期間に応じて費用配分することにある」としたうえで「資金の早期回収等の政策的観点から耐用年数の見直しを行うことは、法定耐用年数の考え方になじまないと考えられる。」と述べていることから明らかで、従来は企業会計の考え方を厳格に捉えていたものと考えられる。また、筆者の個人的見解ではあるが、適正な費用配分期間としての正確性を追求した結果が、耐用年数別表の区分の細分化につながったものと考えている。

しかしながら、250%定率法（現在は、200%定率法）の導入や法定耐用年数の見直しなど、国際的イコールフットィング等の観点から制度改正が行われるようになり、現に法定耐用年数は、企業における減価償却資産の平均使用期間に比して、かなり短い状況にあるように見受けられる。

現行の法人税法における減価償却の仕組みは、適正な費用配分の考え方に基づき各規定が設けられているが、配分期間の基礎である法定耐用年数が実際の使用期間と大きく異なり、それが常態化していくと適正な費用配分との関係において大きな問題である。また、このような状況は、現行の仕組みとの関係においても問題があると考えられる。例えば、耐用年数の短縮制度は、実際の耐用年数が法定耐用年数と比べ著しく短いことが明らかで、法定耐用年数を適用することが不合理な場合には、耐用年数の短縮が認められるが、この承認申請には、一定の事由により使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いことが要件

となる。使用可能期間と法定耐用年数が大きく乖離している状況下にあつては、両者を比較することに合理性はなく、ましてや実際の使用期間が法定耐用年数に比して著しく長い状況にあつては、この仕組み自体が形骸化してしまうことも懸念される。そのため、法定耐用年数については、適正な費用配分期間として妥当なものとなるよう随時見直しが行われていく必要があるものとする。

また、昭和 40 年の耐用年数省令の制定以来、資産区分の大幅な見直しが行われてこなかった別表第一に掲げられる減価償却資産、特に器具及び備品については、必要に応じて今の時代に即した資産区分の検討をすることも考えられる。

いずれにしても、今回試みた企業における減価償却資産の使用期間と法定耐用年数の比較では、十分な検証ができたとは言えないことから、より正確な使用実態の把握が進められることを期待したい。