

税法上の減価償却制度の沿革

—耐用年数を中心とした一考察—

白 石 雅 也

(税務大学校
研究部主任教授)

目 次

はじめに	一〇五
一 主秘第一七七号通牒までの税務上の減価償却の取扱い	一〇七
二 主秘第一七七号通牒	一一六
1 取扱規定	一二二
(一) 償却方法について	一二二
(二) 残存価額について	一二八
(三) 評価減について	一三四
(四) 特殊な減価償却について	一三七
2 堪久年数表	一三八
3 個別資産の耐用年数	一四一
(一) 建物	一四一
(二) 船舶	一四二
(三) 機械装置	一四三
三 昭和二年における主秘第一号の改正	一四七
四 固定資産減価償却準則の公表	一五〇

五	昭和十二年における固定資産堪久年数表の改正	一五七
六	昭和十三年における時局関係産業の耐用年数短縮	
	及び昭和十四年における特別償却制度の創設	一六二
七	昭和十七年における減価償却制度の改正	一六七
1	会計経理統制令による強制償却との関連	一六七
2	減価償却制度の改正	一七一
	(一) 総合耐用年数の創設	一七二
	(二) 無形固定資産の耐用年数の特掲	一七五
	(三) 定額法の償却率の改正	一七六
	(四) その他の償却規則の改正	一七七
	(五) 耐用年数の短縮	一七八
八	戦後昭和二十三年までの耐用年数の改正	一七九
九	昭和二十六年における耐用年数の改正	一八三
1	効用持続年数	一八六
2	資本的支出と修繕費の明確化	一九一
3	設備別の耐用年数	一九四
4	耐用年数短縮承認制度等の創設	一九五

5	その他の改正	一九八
	(一) 償却方法に取替法の追加	一九八
	(二) 償却不足額の繰越制度の復活	一九九
十	昭和二十六年以後における改正	二〇〇
1	昭和三十六年における耐用年数の改正	二〇〇
2	昭和三十九年における耐用年数の改正	二〇二
3	昭和四十一年における耐用年数の改正	二〇五
	おわりに	二〇七

は　じ　め　に

減価償却について税法上明確に規定がなされたのは、太平洋戦争後の昭和二十二年に行われた法人税法の全文改正時であるが、減価償却そのものについては、税務執行上最初に認められたのは、明治三十六年における海運業者の保有する船舶についてであった。しかし、この場合は限定的であり、減価償却が固定資産一般について認められたのは、大正七年に、部内限りの内規としての通牒の形ではあったが、減価償却の対象資産及びこれらの資産についての耐用年数が、執行上の取扱規定とともに、定められてから以後のことであった。

この通牒が、大正七年七月十九日付主秘第一七七号で出された「固定資産ノ減価償却及時価評価損認否取扱方ノ件」^(註)であるが、この通牒で減価償却を認める対象とされた固定資産は、それまで行政訴訟で減価償却の認否が争われたことのある船舶、建物及び紡績機械のほか、煙突（構築物）、金庫（器具備品）及び生産設備と、かなりその対象範囲が拡大されている。また、この取扱いにおいて、定率法による減価償却が認められているのも特徴的である。

この通牒が出された後も耐用年数表（しばらくは堪久年数表と称されていた。）は、何回もの改正が行われており、特に生産設備については、個別の機械に対する年数から、業種ごとの総合的年数へと改正される。

耐用年数は、減価償却制度において重要な要素の一つであるが、その算定についての確立した理論は未だ存在していない。また、このことについての研究も多くはなされていないし、なされている耐用年数についての研究の場合も、あるいは極めて概括的であったり、その理論を応用しようとしても、その算定の基礎となる資料の収集が、現実

には望めないような理想的な状態においてのものを前提としている場合が大部分である。

もっとも、そのこと自体は、研究の目的によっては十分に有用であることは当然であるが、税法上のいわゆる法定耐用年数の場合は、現実に移動しているあらゆる減価償却資産について定める必要があり、資料が理想的でないというだけの理由で省略する訳にはいかなのである。したがって、なんらかの方法によって耐用年数を定める必要がでてくる訳である。

耐用年数は、よくいわれるように将来の予測年数であり、ある程度の誤差は止むを得ないと考えられるが、あまりに政策的であつたり、恣意的に定めた場合には、普通償却としては、期間損益の計算の目的にとって適当なものとは考えられない。

しかし、現実の問題としては、客観的、合理的な立場を維持しつつも、実際に収集できる資料によって、ある程度の妥協を余儀なくされるのが実情である。この意味で、減価償却が税務上一般的に認められた大正七年の主秘第一七七号通牒の耐用年数に重点を置きつつ、現在までの法定耐用年数の変遷にも触れ、どのようにしてこれらの耐用年数が定められたかを検討してみるのも意味があるであらう。

本稿は、この大正七年に出された主秘第一七七号通牒を中心に、専ら耐用年数の観点から考察を試みようとするものである。この通牒により定められた耐用年数は、その背景としての減価償却の考え方が、資産の評価に重点が置かれていたと考えられるが、それがどのように耐用年数に影響を及ぼしているのかを考察することにした。

その前提として、まず初めにこの通牒が出されるに至るまでの、税務上の減価償却の考え方の経緯をたどり、ついで主秘第一七七号通牒の内容に触れ、さらにその後の改正による耐用年数についても、この大正七年の通牒と比較し

て、その改正の背後にあったと考えられる減価償却制度の考えの変化をも含めて考察することにする。

なお、この通牒で定められた耐用年数についての制定当時の考え方の資料は、現在皆無であるので、推測によらざるを得ない部分が多いことを、あらかじめお断りしておきたい。

(注) 「固定資産ノ減価償却及時価評価損認否取扱方ノ件」は、内規として定められた時期が、大正七年説と大正九年説とあり、確実な史料が長く不明であったために確定していなかったのであるが、現在、税務大学校租税料室に保管されている松戸税務署保存資料中に原文があり、これによって、その発遣日付及び番号が確定された。

一 主秘第一七七号通牒までの税務上の減価償却の取扱い

固定資産の減価償却が、課税所得の計算上大きな問題として提起されるのは、明治三十二年に第一種所得税として法人課税が創設されてからのことである。^(注) 所得税が創設されたのは明治二十年であったが、創設当初は法人には課税されず個人のみが課税対象となっていた。

この明治二十年の所得税法では、規定上減価償却費の損金算入を認めていなかったが、その後、明治三十二年に至るまで、特に減価償却についての問題は提起されなかったようである。

その理由としてはいくつか考えられるが、その一つとして、個人企業については、減価償却の觀念が会計上存在しなかったという点が挙げられるであろう。すなわち、この当時にあつては「個人企業の会計はまだ収支計算の段階にとどまっております、また、それに相応した体系をもって税務会計も構成されていたので、両者の間にこれという食い違

いの生ずる余地はなかつた。^(注3)」のである。

その二つとして考えられるのは、当時の個人企業は、製造業であれ、サービス業であれ設備的な一時に多額の購入資金を必要とする固定資産を有せず、せいぜい工具程度のもので営業していたのではないかということである。この程度の資産であれば、購入時にさしたる金銭的苦労もなくあらかじめ購入資金を積立てておくという実的な必要性もなかったであろう。

いずれにしても、減価償却が企業と税務当局の間で、大きな問題として取上げられるにいたるのは、明治三十二年の第一種所得税として法人課税が創設されて以来のことであるが、この法人課税が創設された当初においては、法人の課税所得の算定にあたって、その所得概念についてより近代化された考え方が取入れられ、したがって減価償却が理念的には包含し得る素地が置かれたのであるが、税務当局はこれを認めない方針であつたので、税務当局と納税者の間に激しい論争が起つたのである。^(注4)

この減価償却費を損金に認めるか否かの議論は、明治三十二年の第一種所得税法上、総益金及び総損金の概念についてなんらの規定も置かれていなかったことがそのきっかけとなり、「会社の損益計算中に於て往々見る所の役員賞与金及び器械、建物、船舶等の償却金なるものは、これを損金として益金中より控除すべきものなるや否やに關して世間種々の論議^(注5)」が起つたのであるが、当時の税務当局者は、従来の收支確定主義的立場にたち、したがって、現実に法人の支出として損失があらわれない限り、税法上の損金として承認し難い^(注6)という主張となり、減価償却は現実の支出を伴わず、償却金は他日経営上の諸目的に使用されるので損金と認め難い^(注6)として減価償却費の損金算入を認めなかった。

その後、明治三十六年にいたって、日本郵船株式会社、大阪商船株式会社等の海運会社が、会社計算上計上していた船舶の減価引除金等の損金算入が、税務当局によって否認されたことから行政訴訟となり、裁判の結果国側が敗訴し、船舶についての規則的償却が認められることになったのである。

この場合、日本郵船株式会社が減価償却を実施していた趣旨は、明治三十三年下期の決算營業報告書において、初めて定款に船舶減価償却に関する規定を定めようとした際に、その改正理由として「現行定款の規定する所は無期償却法にして所有船舶老朽、使用に適せざるに至りたるときは其減価引除積立高を以て代船新造の資を支ふるに足らず、換言すれば現在船舶二十万噸は新旧代謝の方法不備なるが為め漸次其の数を減じ竟に資産の欠損を免れ難し、是をもつて改正の必要を感ずること久し^(注7)」としているように、その所有する老朽化船の代船建造にあたって、建造資金を準備することであつたとみられる。すなわち、投下資本の回収によって再調達資金を確保するための会計手統として、減価償却を実施していたということであるが、判決においての日本郵船株式会社、大阪商船株式会社等の海運会社が行つた減価償却の是認の理由は、「凡船舶ナルモノハ累年腐朽シ漸次価額ノ減退スルハ明白ノ事実ナリ而シテ船舶ノ時価ヲ定ムルハ至難ノモノナルヲ以テ原告力商法第百九十五条ノ主旨ニ從ヒ予メ船舶ノ堪用年限ヲ算定シ定款ニ於テ船舶ノ標準ヲ設ケ年々船舶減価償却金ノ項目ニ依リ若干ノ元資ヲ填補スルハ相当ノ方法ニ出タルモノトス^(注8)」とあるとおり、当時の商法第二十六条の規定による時価を付すことについて、実際には困難であるため、資産評価の便法として減価償却の手法を認めたものである。したがって、この判決の考え方の基底は、減価償却金を認めたというよりも、資産の評価損を認めた形となっている。

また、前述の日本郵船株式会社の行政訴訟事件^(注9)では、船舶と同時に、建物の減価償却についても争われたが、建物

については船舶について示した見解をとらず、したがって、実際には建物についての減価償却は認められなかった。

この建物の減価償却についての判決理由は、「建物ハ自ラ普通ノ相場アルモノナレハ船舶ノ例ニ倣フヘキモノニアラサルモ又価格ニ幾分ノ変動ナキヲ得ス然ルニ被告ニ於テ単ニ原告ノ算定宜シキヲ得ストノ理由ヲ以テ総テ右引除金ヲ益金ニ計算シタルハ正當ノ処分ト云フヲ得ス」であり、明快に判示していないが、原則として、減価償却は認めないことである。

このように、減価償却を船舶以外のものについて認めなかったのは、時価相場があるという理由の外に、企業経営に固定資産の占めるウェイトの大小にも、影響されたのではなからうか。

すなわち、「終局的使用不能、腐朽と時価評定の困難を理由とすれば、当時といえども船舶以外の巨大な固定資産について減価償却が認められるわけであるが、当時、産業構造の組織も一応整備され、漸く重工業の基礎産業である製鉄業を開始した時代にあつては、鉄道を除いておそらく船舶は、もっとも巨大な固定資産^(金10)であつたことも、一つの理由であつたと考えられる。

いずれにしても、そのいわゆる減価償却が認められることとなつた理由は、現行の減価償却の概念とはかなり異なつたものである。すなわち、その減価償却を認める理由が、主として船舶の評価損を算定するにあつて、当時の商法の規定による時価評価が、通常技術的に困難であることから、便宜的に減価償却の手法を用いることも止むを得ないという判断であつたことからみてそのように考えられるのである。^(注11)

減価償却についての、このような評価損的な考え方は、大正八年における日本郵船株式会社が所有する船令二十年の船舶についての行政訴訟事件で、^(注12)その残存帳簿価額が、その当時の時価に相当すると認められるとして、その後の

減価償却の実施を否定した判決にみられるように、大正年代中期に至っても、依然として残っていたようである。このような減価償却の考え方の下では、ある程度中古資産の市場流通性があり、その時価評価が可能である。たとえば機械及び装置のような資産については、減価償却が認められる可能性は存在しなかったとみられるわけである。また、船舶の減価償却にしても、このあと広く一般に行われたものではなかったとみられる。^(注13)

船舶に減価償却を認めて、機械及び装置には減価償却を認めないことについては、当時から一部の会計学者等が強く反駁しており、これより後、会計学者を中心として減価償却論争が捲き起った。この時期にはようやく会社形態も充実してきており、企業会計も整備されてきたこととあいまって、より実質的、理論的に減価償却制度の内容が掘り下げられていったのである。

当初は、商法の規定の解釈をめぐっての議論から始まった減価償却論争が、企業会計上の問題として高まるにつれて、税法上における減価償却の取扱いがこれに大きな影響を受けたのは、減価償却費の損金算入が一般の資産についても認められることになれば、実際に課税額が大きく左右されることだけに、当然の成りゆきであったとおもわれる。この時期には税務当局の内部にも減価償却費の損金性を認める意見があったようであり、このような情勢から減価償却の規定を設けた法律改正案が何度か準備されたが、財源不足という財政上の理由から議會で否決されることになり、明治年代は遂にこれらの改正法案における減価償却の規定は、日の目をみることはなかった。

もっとも、これらの法案における減価償却の規定は、たとえば、明治四十一年第二十四回帝國議會に提出された所得税法改正案におけるように、「船舶運送業者ノ船舶、倉庫業者ノ倉庫又ハ製造業者ノ機械ノ減価ハ命令ノ定ムル所ニ依リ之ヲ経費ト看做ス」と規定されており、依然として評価損的な考え方をとっていたものと考えられる。

この後、明治四十四年に商法が改正され、商法の資産評価の規定（第二六条第二項）が、時価主義から時価以下主義に改正され、この点からも減価償却が会計にとり入れやすくなり、また、税法上も一般的に減価償却費の損金算入を認める素地が育成されていた。^(注15)

このような経過の後に、大正年代に入ってから間もなくとおもわれるが、船舶以外の固定資産についても、部分的にはあるが、減価償却が税務執行上認められている。しかし、その損金算入額の認定は、各税務署によってまちまちであった。そのため、大正七年四月二十二日付「法人所得税営業税事務規程」の改正によって、その統一化が暫定的に行われた。^(注16)

この改正においては、原則として償却方法は定率法としているが、その償却率は、「減価償却額ノ当否ハ固定資産ノ種類及使用ノ程度ニ應シ一率ニ律シ難キモ其是認範圍ハ左ノ各号ニ依リ勘案スヘシ」として、弾力的に定めている。たとえば、機械については、年率五分乃至二割となっている。また、残存価額については、取得原価の二割とし、それ以上の償却を認めていない。

そのほか、「時局ノ影響其他特殊ノ關係ニヨリ一時的好況ニアル場合ニ取得セル固定資産ノ廃類価格ハ減価償却ノ範圍以外相当之ヲ認ムルコトヲ得」として、このような固定資産の評価減を認めている。

この改正規定は、この直後、再び一部修正されているようであるが、これらの事実の積み重ねによって、大正七年に減価償却の対象資産及びこれらの資産についての耐用年数が、償却方法等の取扱規定とともに、部内限りの内規としてではあったが、体系的に整えられて定められたのである。

（注1） 企業会計上における減価償却は、わが国においても、会社形態をとっている場合の企業にあっては、会社定款におい

て定めているものが明治初期に既にあつたのである（高寺貞男「明治減価償却史の研究」一九七四年による）。この場合の減価償却は利益処分によつており、経費とはみていなかったものである。この点は、減価償却の規定導入にあたつての先例となつてゐる欧米の減価償却制度もこの当時は利益処分の考え方をとつており、その目的は、利益のうち、固定資産の経年的減耗分を考慮に入れたところの、株主配当可能利益算定のための手段であつたと考えられる。したがつて、その減価償却費は、利益の多少にかかわらず毎期一定に行うものではなく、利益が多い期には多額の償却費を計上するという形態をとつており、経費として損金性を認識するところまではいつていなかったと考えられる。

(注2) 明治二十年の所得税法第二条第二項の規定は、所得の算出について「資産又ハ營業其他ヨリ生スルモノハ其種類ニ応シ收入金高若クハ收入物品代価中ヨリ国税、地方税、区町村費、備荒儲蓄金、製造品ノ原質物代価、販売品ノ原価、種代、肥料、營利事業ニ属スル場所物件ノ借入料、修繕料、雇人給料、負債ノ利子及雜費ヲ除キタルモノヲ以テ所得トス」とあり、減価償却費は、したがつて、損金とすることができなかった。

(注3) 高寺貞男 前掲書 二二六頁

(注4) 所得概念に近代化された考え方がとり入れられたが、税務上減価償却が認められなかったことについて、高橋誠氏は次のように述べている。

「謬言ノ一曰煙草増價ノ誤論」といふ従来の概念に対して謬言ノ一曰謬論とする算定的方式をとつたことである。この場合、総益金とは資本払込みによる以外の一切の資産の増加を意味し、総損金とは資本の払戻し及び利益の処分以外は一切の資産の減少を意味する。したがつて、所得はある一定期間における財産増加の総額より、その期間内における財産減少の総額を差引いた金額として把握される。このような所得把握は（謬言ノ一曰煙草増價ノ誤論）といふ従来の方式にたいして、より近代的な概念であることはいうまでもない。すなわち、近代企業は巨大な資産を中心として企業活動が営まれており、一定期間における収入金額が企業の経済力を反映することは勿論であるが、企業の所有資産そのものの変動が、より企業の経済力を左右するものと考えるにいたつたことを背景にしたものである。個人所得については、財産の増加、減少の総額を調査することは困難であるのに対して、法人については、事業年度ごとに貸借対照表を

つくり資産、負債の状況を明らかにすることを商法が義務づけているからこの所得概念の採用ができたものである。

このような所得算定方式は、明治三十二年三月ドイツ一般商法に範をとった商法が公布施行され、会社企業がその近代的法制的形態の基礎を与えられるにいたったことを前提にしているが、当時の政府当局が、その所得査定の近代的概念を十分に理解するまでには相当の期間を必要とした。このことは税法上の「損金」として当然課税の外におかるべき減価償却費を、税務当局が「損金」であることを否認していたことにもうかがわれる。」「明治後期の所得税制―日本所得税制史論その二」経済志林 二七巻一号（昭和三四年）一一六―一一七頁

〔注5〕 高寺貞男 前掲書 二二九頁

〔注6〕 木村和三郎「新版減価償却論」一九六五年 一〇八頁

〔注7〕 木村和三郎 前掲書一一〇―一一一頁

〔注8〕 明治三十六年第一二三号 明治三十六年十二月二十五日行政裁判所第一部宣告

この判決は、原告の大阪商船株式会社に対するものであるが、船舶の減価償却についての判決は、この他に、日本郵船株式会社に対するもの（明治三十六年第五十一号 明治三十六年七月十日行政裁判所第一部宣告）と、東洋汽船株式会社に対するもの（明治三十五年第二一八号 明治三十六年七月十日行政裁判所第一部宣告）がある。これらの判決要旨は、大阪商船株式会社に対するものと同趣旨である。

〔注9〕 前掲明治三十六年第五十一号事件

〔注10〕 木村和三郎 前掲書一一三頁

〔注11〕 「しかし、この認められた減価償却というものは、われわれが現時点において考えるものとはだいぶ事情を異にする点に注意せねばならない。これらの諸判決は、減価償却をした結果である未償却残高が商法に合致して、時価として認められるか否かをよりどころにしていたといつてよい。この態度は相当後にまで及ぶ。」藤森三男「減価償却会計論」『文献研究現代の会表学』昭和四十一年三〇四頁

〔注12〕 大正七年第六十二号事件（大正八年四月二十四日第三部宣告）

(注13) 木村和三郎 前掲書一一四頁

(注14) 「明治四十四年に商法が改正されて、商法の資産評価の規定は時価主義から時価以下主義に改正された。商法第二十六條第二項「財産目録ハ動産、不動産、債権其ノ他ノ財産ニ価額ヲ附シテ之ヲ記載スルコトヲ要ス 其価額ハ財産目録調整ノ時ニ於ケル価額ヲ超エルコトヲ得ス」この規定は商法上、減価償却を暗に認めたものであるという主張もあった。もちろん、そのような主張は固定資産を直接減額していく、いわゆる直接法を念頭においてのものであるが、とにかく、商法的にも未償却残高が必ずしも時価に合致する必要がなくなつて、減価償却が会計にとりいれやすくなったことは事実であつた。」藤森三男 前掲書三〇五頁

(注15) 「大正三年に大阪稅務監督局の機關紙「大阪財務」に登載された稅務職員、平沼秀三氏の所論は、當時の減価償却の稅務上の取扱ひに對する稅務職員の氣持を、ありのまま表明しているものと思われる。氏は、まず固定資産は「ある一定の年限を経過するに因り無価値となるか、然らざれば廢棄物として極僅少の價格を余すに過ぎざるに至る」ことから減価の必要性を説明し、種々の減価方法を考察して後、これらの「評價法は、何れも固定資産の原価、使用年數、廢棄物の價格を要素として案出せられたるものにして、原価の決定に於てすら、なお多少の議論あり、ことに使用年數、廢棄物価の決定は甚だ困難にして、實際の取扱ひは専門家の意見を徵するか、或いは單に取扱者の見込を以て予測するに過ぎず」と述べながら、結論として「然れども、これらの方法は、固定資産の性質に重きを置き、一々評價の煩累を避け、理論と實際とを犠牲とし、時価算出の方法として認められる故に、以上列記の方法により評價したる財産の價格は、たとえ時価と評價との間に差異がありとするも、所得決定上は適法となさざるべからず。」と論じている。これは、基本的には資産時価評價の立場に立ちながらも、實際に直面する實務上の解決のためには、減価償却を認めようという意向を示したものである。」大村巍「會計思考の發展と所得計算論争——大正年代の論争を中心として——」稅務大學校論叢一一卷 二二—二二頁

(注16) 明治後期における減価償却の規定を定めた所得稅法の改正案は、數回にわたる国会での否決の後、長い間再び提案されることはなかったが、稅務執行面において大正年代初期に、既に減価償却が部分的に認められていたことは、大正七

年四月二十二日付で、東京税務監督局から各税務署長にあてた直第六七六号通牒に添付された「法人所得税營業稅事務規程改正要點」第一二号に、次のような記載がある。

「減価償却額当否ノ判定及第一種所得調査上之カ是認範圍ノ認定方ハ頗ル困難ニシテ各署ノ取扱区々ナルヲ以テ不日何等カノ形式ヲ以テ其ノ範圍確定スベキ見込ナルモ既ニ戰時利得稅法ヲモ實施セラレタルニ付テハ特ニ之ガ統一ヲ急ナラシムルノ必要上大体ノ標準ヲ定メ改正規定ヲ掲上セリ而シテ償却歩合ノ計算ハ原則トシテ原価ニ担ラス毎年度ノ「未償却殘高」ニ對シテ年割額ヲ定メタリ又償却額是否認ノ判定ハ是否認ヲ決スベキ年度ノ償却歩合ノミニ依ラス總テ各資産ノ種類毎ニ其ノ收得ノ当初ヨリ通算セル償却總額カ各經過年度末ノ未償却殘高ニ對スル右年割額ノ合計ヲ超過セサル場合ハ之ヲ是認スルコトトセリ

而シテ既往ニ是認セル償却總額カ既往各年度末ノ未償却殘高ニ對スル規定ノ年割額ノ合計ヲ超過スル場合ニ於ケル爾後各年度ノ償却是認範圍ハ規程ノ年割額ヲ超過スルコトヲ得サル趣旨ナリトス

船舶ノ原価償却ハ原価ヲ基礎トシ規程ノ年割額ヲ是認スルコトトナシタルモ由來近時船舶界ノ好況ニ基リ時価ノ増差ハ寧ロ稀有ノ狀況ニシテ時局終了ニ基ク時価ノ廢損ハ必然的事実ト認メ得ヘキノミナラズ其ノ収益力モ從ツテ減殺セラレベキヲ以テ汽船ノ年割額四歩ノ減価償却ニ止ムルカ如キハ採算上聊カ酷ニ失スト認メ得ベキ事例ナキヲ保シ難キニ付右ノ範圍外廢損額償却ノ意味ヲ以テ相當償却ヲ認ムヘキ緩和策ヲ講シタリ

二 主秘第一七七号通牒

前章において、主秘第一七七号「固定資産ノ減価償却及時価評価損認否取扱方ノ件」が、税務当局の内規として部内に出されるまでの税務上の減価償却の取扱ひの経緯を概観してきた。

このなかに認められるのは、税務上の減価償却に対する基本的な考え方は、固定資産の評価のための一手法である

とすることが主流であつたことであり、減価償却によつて評価された固定資産の減価分について、損金算入を認めるものであつた。

それでは、この主秘第一七七号通牒を作成するに当たつては、税務当局はどのような立場をとつたのであろうか。この点については、解説等の資料もなく明らかでないので、推測によらざるを得ないが、この主秘第一七七号通牒が出された大正七年当時、会計学者のうちにも、固定資産の減価償却を資産の評価の一手法とみることにについて、支持する意見の者もあり、^(注1) 会計学者の間でも減価償却をめぐる定説がなく、論争が行われていたのである。

このような背景があり、かつ、前述したように主秘第一七七号通牒制定までの減価償却取扱ひの経緯からいって、減価償却について、資産評価の手法とする考え方は、この通牒作成にあたつての税務当局の基本的態度であつたとみてよいのではないかと考えられる。

いづれにしても、この通牒が、「固定資産の耐用年数の基準を初めて示したばかりでなく、資産の評価減の限度となる低減歩合をも指示した所得計算の歴史の上では、重要なものの一つ」であることは、まぎれもない事実である。^(注2)

また、この主秘第一七七号通牒によつて、はじめて税法上の減価償却を認めたものとする見解が一般的であり、現在の減価償却制度のはしりであるとされているのであるが、少くとも耐用年数に関する限り、その内容は現在の法定耐用年数とは、かなり異なつたものではなかつたかと考えるものである。

耐用年数という数値で表示され、形式的、外観的には同じようにみえても、その算定にあたつて、そのよつてくる目的が異なれば、まったく別の観点に立つて行つたのではないかと考えられるのである。

すなわち、固定資産価値の評価という点に力点が置かれているとすれば、その算定の基礎となる資料の収集も、現

在の耐用年数算定にあつたての基礎的な資料、たとえば、企業における機械装置の経過年数別設置台数とか、あるいはその廃棄実績のようなものではなく、中古機械等の流通過程における売買価額の調査資料といったものが、中心となつたであらうと考えられる。

このような中古機械等の売買における価格は、いうまでもなく需要と供給の關係が密接に作用し、供給に比べ需要が多ければ当然価格は高値になるであらう。当時のわが国の工業力から察すれば、精密な金属加工機械等のようなものについては、その製造能力が十分なものではなかつたであらうから、専ら輸入品に頼るほかなく、当然供給量は少なかつたと考えられるし、一方で産業は全般に拡大期にあつたので需要量は多かつたであらう。

したがって、このような種類の機械装置の中古品の売買価格は、取得価額に比べてそう低くはならないと考えられる。そこで、もし一定時点の中古機械市場の売買価格を、その資産の経年の評価額の基礎としていふとすれば、当然資産の価値減少率は低く表われることになるので、その減少率に見合つて減価償却を認めるとすれば、その減価償却率も低く定めることになるわけである。

ということとは、この場合、その減価償却率に対応する耐用年数も長く定める必要があることになり、固定資産の物理的耐用年数等とは無關係に、より長く定められることも考えられるわけである。

このようなことは、現在も同じようなことが起るのである。現在の税法上の法定耐用年数は、経済的陳腐化を加味した期間損益の計算を目的として定められており、その物理的耐用年数よりもさらに短かく定められているので、なおさらであるが、この法定耐用年数による未償却残額割合が、税法とは關係のない固定資産の評価にあつたて、準用されていることがあり、そのような場合に、資産価値からみると法定耐用年数が短かすぎるといふ批判がでること

ある。なお、この点については、次の2項であらためて検討する。

ところで、この大正七年の主秘第一七七号通牒に定められている固定資産堪久年数表について、大村 巍氏は、この表は「今日の目から見れば非常に簡単なものであるが、それでも全部で三四八種類の固定資産を掲名している。これだけのものを作成するには、かなりの準備なり調査が必要であり、そのために要した日時も少なくなかったであろう。不思議なことに、この頃、これだけの作業を行った形跡が明らかでない。これはどうしたことであろうか。」^(注3)とし、明治四十三年に所得税法改正案に伴い耐用年数の作成が予定されていたことから、この時期から内々に耐用年数の検討が行われていたのではないかと推測されているが、この耐用年数表が、固定資産の物理的耐用年数から算定されたものとする、従来からの経験が無い状態で、あらためて固定資産の実際の使用状況等から判断するには、税務当局のみでは足りず、相当程度民間の有識者の助力を必要としたと考えられるが、そうであれば何らかの形で外部にも資料が残ったのではないであらうか。^(注4)

減価償却が、固定資産の評価が中心であったとすれば、これまでにかんがりの程度で全国的に減価償却費の是否認が、行われていたようであり、その固定資産の評価が適切であるかどうかについて、中古固定資産の時価の経験的資料が蓄積されていたと考えられるので、そのような資料を基として、短時日で作成されたものではないであらうか。このような事実も、この耐用年数表が、固定資産の評価に力点が置かれて構成されているという推測を支える傍証的な意味を持っているように思えるのである。^(注5)

しかし、従来の経緯からすると、そもそも固定資産の評価が困難であるものについて、減価償却の手法を借りて評価を行おうとするのであるから、耐用年数は、別途評価に関係のない物理的耐用年数によって定め、その年数に対応

する未償却残額によって評価した筈であるという反論が予期されるが、これに対しては、①当時固定資産の物理的年数については、将来の予想が立てられるほどの技術的な経験の蓄積が無かつたであらうこと、②経過する各年ごとの固定資産の評価は困難であっても、ある特定年における資産価値の評価は可能であり、ある特定年における評価が確定すれば、取得時からその特定年までの経過年数に対応する実際の未償却残価率が算定でき、これと計算上求められる理論上の未償却残価率と比較して、近似的に耐用年数を定めることが可能であることという点をあげて、この意見に対する反論とすることができよう。

また、前述の、経過する各年ごとの固定資産の評価は困難であってもある特定年における資産価値の評価は可能であることについては、例えば、資産の評価が困難であるとされた船舶についても、船舶の残存価額について争われた日本郵船株式会社の行政訴訟事件（大正七年第六二号）の国側主張の中に、「今船舶ヲ調査スルニ船令二十年以上三十年迄ノモノハ平時ニ於テ製造費ノ二割以上……ナルヲ以テ」^(注6)とあり、実際に調査が行われたことを示している。

この件は、このような調査が、他の固定資産についても行われていたのではないであらうかと、推測できる一つの事例であると考えられるものである。

なお、主秘第一七七号の固定資産の堪久年数表については、別途項を改めて、別の角度から再び検討することとして、この主秘第一七七号通牒について、まず最初に、この通牒による減価償却及び資産評価減についての取扱い規定からみていくことにする。

（注一） 商学士中村茂男氏は、雑誌「会計」大正六年六月第一巻三号に掲載の「上田東商教授提唱の疑問に就いて」の論文中で、税務上の減価償却に関する明治中期以後の判例について、次のように述べている。「当時官憲の意向は、効率減少価額（筆者注 固定資産の価値減少額）を算定し得る者が再評価を試みざる理由なしというに在って時価評定の特別困

難な物に限り概算減価償却主義を認めていたらしいのである。この見解は大いに理由の認むべきものがあって、今日も尚ほ立派な見解となし得ると思う。」（九二頁）

なお、この上田氏と中村氏の論文は、税務上の減価償却についての論争のきつかけとなったといわれる。

（注2）

大村 巍 前掲書 二五頁

（注3）

大村 巍 前掲書 二七一—二八頁

（注4）

忠 佐市氏は、その論文「税法上の固定資産耐用年数論」（會計 昭和二六年六月号）の中で、この点に触れ、大蔵省で内規として固定資産の耐久年数が定められたのは、大正七年であったようである。数次の火災によって大蔵省内の資料がほとんど失われているので、その内規が産まれるに至った調査資料も見当たらないと述べられている。しかし、若し民間技術者等の外部の人々の協力があつたとすれば、外部にも何らかの形で資料が残るのが通常であらう。

（注5）

大蔵省第一回講習講議録（大正七年）において、主秘第一七七通牒に関して、次のような記載がある。

「……個々の法人に付其の価額の何程までの償却又は評価損を是認すべきやは頗る困難なる問題に属し其の實際に吻合せしむるが如きは到底不能なりと云はざるべからず従つて大体より觀察して時価よりも幾分低位なりとの程度において之を是認するを穩当とす而して財産価額の償却及評価減損の是認範圍は大正七年七月主秘第一七七号を以て各税務監督局へ通牒ありたり。」（「会社税務釈義」第一法規二二〇一の一五頁）。

ここでも、減価償却が、時価を基準にした評価の観点からのものであり、かつ、主秘第一七七号通牒は、それを基として定められたように、その内容から読みとれるのである。

（注6）

行政裁判所判決録 第三〇輯 二五八頁—二五九頁

1 取扱規定

最初に主秘第一七七号通牒の取扱規定のうち、償却方法からみることにする。^(注1)

(一) 償却方法について

償却方法について償却方法については、いくつか注目すべき点がある。

その一は、(甲)減価償却の二項に規定されている、未償却残額を基礎として償却する会社に対する減価償却額の算出法である。これは現在でいう定率法による償却方法であるが、この当時、定率法による減価償却については、世界的にみて、「英国及び英連邦のごとく伝統的に定率法を認めていた諸国の一部を除いては、定率法の採用は、わが国がもっとも早かった」のである。^(注2)

大正年代からの企業会計における減価償却理論の確立期において、原価計算あるいは期間損益計算目的が重視されるようになってから以後、定額法は「その計算が簡明である上に、毎期の減価償却費が均等であることから原価計算や経営比較とくに期間比較の要求に適しているばかりでなく、一般に耐用期間中略々同一である設備資産の使用価値やその収益性を測る不変の尺度となることなどを考えても、一応減価償却費を計上する方法として最も基本的なものである。」^(注3)として、前述したように英国等の一部を除き、世界的に税法上の償却法として採用され、財務計算的要求が昂まつてから後に、初めて定率法を導入した国（アメリカ、フランス、西ドイツ等）が多かったのであり、わが国

は、その点で先進的であったのであるが、定率法を認めるにあつた理由は、その後の解説等でも明らかでない。前述したように、この取扱規則が成文化された時期の、税法上の減価償却についての考え方は、資産の評価に重点が置かれていたとみられるので、次のような理由でむしろ受け入れ易かつたのではないかと考えられる。

中古資産については、短期間使用したものであつても、新品価格と比較してその売買価格は急激に低下するものであり、使用期間が長くなるに従つて、むしろその売買価格の低下は相対的に減少することが、経験的に認められる。

したがつて、未償却残額によつて固定資産を評価する場合には、固定資産の経過年数の初期に償却額が多く、年数経過に従つて償却額が減少する定率法の未償却残額によることが合目的であるようにおもわれる。^(注4)

この点について、木下佳市氏は「財産計算の場合はどうかというに、既述したように定率法は、その記帳技術的特質からして帳簿残高が当該設備資産の使用期間一年の終から最終の使用期間一年前に至るまで、定額法の場合よりも低いという結果を生ずるが、このことは時々財産価値に経験的に一致するので、設備資産を評価するために^(注5)は他の減価償却法よりも適当であるといふことができるのである。」と述べている。

また、英国は、産業革命以来もつとも早く税法上減価償却が認められた国であるが、当初はやはり資産評価の觀念が強かつたようであり、その英国が伝統的に定率法による減価償却を認めているというのも、このような観点からみると象徴的である。

なお、当時、東京税務監督局事務官であつた中村繼男氏は、定率法による償却に触れ、「此方法に対する非難としては、固定資産の（効用の）減価は寧ろ取得の当初に於て少なく、後年度に多きを常態とするに拘らず、当初に於て多額の償却を為すは事實に適合せずとなすに在り。然れども固定資産の維持費、修繕費等は、後年度に至るに従い増

加するを以て此方法に依るときは、常に会社の経費を均一ならしむるの利ありと謂うべし。^(注6)」と述べ、定率法を理論的に擁護している。

この論旨で、固定資産の維持費等が後年度に増加し云々のところは、現在も定率法の利点の一つとして説明されるもので、減価償却費が期間の経費としての考えに立つならば、一つの理由となるものであるが、中村氏は、減価償却とは「固定資産の物理的効用の消費量を計算し、その減価額を消費年度の収益に負担せしむるの事実を謂う。^(注7)」と述べており、固定資産の時価に対する評価減ではないが、使用による摩滅、年月の経過に伴う自然の腐朽破滅による効用量の減価を、貨幣価値で評価するものと考えていたようである。^(注8)

このあたりは、当時の減価償却についての理論が、首尾一貫したものとして確立していなかったことの一端をうかがわせるものといえよう。

また、この二項及び三項の規定によると、定率法又は定額法による償却方法の選択については、会社の任意とされている。ただし、償却方法の選択について、何等定めていない会社については、この取扱規定には特に掲げられてはいないが、実務上は、減価償却額の是否認にあたって、定率法による償却額を限度とすることに扱われていた。^(注9) そうしてみると、現行の法人税法施行令における、法人が償却方法を届け出ていなかった場合の償却方法、いわゆる法定償却方法が定率法と定められているのは、税法上減価償却が認められた当初からであったということになるわけである。

つぎに、これらの項の規定によると、現在では認められていない償却不足額の繰越しが、堪久年数に應ずる償却歩合によって計算した積算額を限度としてではあるが、繰越し期間の制限もなく、会社が任意に実施できることとされ

ている。

これについては、何等の説明もなされていないので、正確なところは判らないが、少くとも、基本的に原価計算、あるいは、期間損益計算的な発想はなかったことだけは確かである。もし、このような考え方が多少ともあれば、償却不足額の繰越しを期間的制限もなく、会社の任意な処理にゆだねることは、相当な勇断であり、前述の償却の理論家として鳴らしたといわれる中村継男氏が、解説等で全く触れないことは無いであらうからである。

(注1) 主秘第一七七号通牒の取扱規程は次のとおりである。

(甲) 減価償却

一、減価償却額ハ固定資産堪久年数表(第一表)ノ堪久年数ニ応シ減価償却歩合(第二表)ノ歩合ニ依リ計算スルモノトス

二、未償却残額ヲ基礎トシテ償却スル会社ニ対スル減価償却額ハ歩合表ノ未償却残額ニ対スル歩合ヲ以テ計算シタル額ヲ限度トスルモノトス但シ従来ノ減価償却額ノ合計額カ每期歩合表ノ歩合ニ依リ計算セル償却額ノ積算額ニ達セサル場合ハ此ノ積算額ヲ限度トスルモノトス

三、原価ヲ基礎トシテ償却スル会社ニ対スル償却額ハ歩合表ノ原価ニ対スル償却歩合ヲ以テ計算シタル額ヲ限度トス但シ前項但書ノ場合ハ之ニ準ス

四、堪久年数ノ一部又ハ全部經過シタルモノヲ取得シスハ時価評価増減ヲ為シタル場合ニ於ケル其ノ減価償却額ハ更に適當ト認ムル堪久年数ヲ見積リ歩合表ノ歩合ニ依リ前各項ニ準シ其ノ当否ヲ判定スルモノトス

五、原価ヲ基礎トシテ償却スル場合ニ於テハ其ノ積算額カ原価ノ十分ノ九ニ達シタルトキハ以後償却ヲ認メサルモノトス

六、堪久年数ノ全部ヲ經過シタルモノ其ノ減価償却積算額カ原価ノ十分ノ九ニ達セサルトキハ其ノ差額ハ会社ニ於テ任意ニ償却スルモ妨ケサルモノトス

七、戦時物価ノ騰貴シタル際建設、製造、取得シタルモノ又ハ戦時ニ於テ時価ノ評価増ヲ為シタルモノニシテ将来価額ノ低落顯著ナルヘシト認メラルモノニ対シテハ歩合表ノ歩合ノ倍額迄ヲ是認スルモ妨ケサルモノトス

八、堪久年数表ニ記載スル以外ノモノニ対シテハ各事実ニ付堪久年数ヲ定メ之ニ相当スル歩合ヲ適用スルモノトス

九、商法第二十六条ニ依リ時価評価増減ヲ為ス場合ニ於テ減価償却ヲ相殺シテ調理シタルモノニ対シテハ重ネテ之ヲ計算セサルモ此ノ兩者ヲ各別ニ計算シタルモノハ之ニ依リ相当計算スルモノトス但シ評価増減アリトスルモ償却歩合ハ之レカ為變更セサルモノトス

一〇、税務署ニ於テ歩合表ヲ適用スルヲ不適當ナリトスル事情アルモノニ対シ特別ノ取扱ヲ為サントスルトキハ税務監督局ニ稟議セシムルモノトス

一一、機械器具ノ細目ニ区分シ減価償却ヲ為ササルモノノ堪久年数ハ左ノ区分ニ依ルモ妨ケナキモノトス

種類	構造	堪久年数
機械	鉄製 木製	二五年 一二年
器具	鉄製 木製	三五年 八年

(乙) 評価減

一、土地、建物、器具、機械及流動資産ニ対シ評価減ヲ為シタルモノニシテ時価又ハ原価ヨリモ低キ評価ヲ為シタルトキト雖、時価又ハ原価ノ内何レカ其ノ低キモノト対照シ其ノ減差額カ左表低減歩合ヲ超過セサルトキハ之ヲ是認シ超過スルモノニ付テハ之ヲ是認シ超過スルモノニ付テハ其ノ超過部分ヲ否認スルモノトス但シ時価若ハ原価ヨリモ将来著シキ低落ヲ予想シ得ヘキ特殊ノモノニ付テハ低減歩合ノ三倍額迄ヲ是認スルヲ妨ケス

低減歩合表		
種類	低減歩合	備考
土地	五分	
建物	一割	
機械	一割	
器具	一割	
有価証券	一割	
商品、原料品	一割	商品、原料品中ニハ 半製品等ヲ包含スル モノトス

二、減価償却ノ部第十項ハ評価減ノ場合ニ之ヲ準用ス

(注2) 藤森三男「減価償却理論の成立」三田商学 昭和三八年六卷三号 一一九頁

(注3) 木内佳市「減価償却論」昭和三二年 一〇二頁

(注4) この点については、現在の相続税についての「財産評価通達」においても、未償却残額によって資産を評価するにあ

たっては、定率法によることとしている(一三六)。

(注5) 木内佳市 前掲書 一一一頁—一二二頁

(注6) 中村継男「改正法人所得税法詳解」大正九年 一六七頁

(注7) 中村継男 前掲書 一六三頁

(注8) 中村継男 前掲書 一六二頁

原文を引用すると次のとおりである。

「如何なる固定資産と雖、使用に因る磨滅、年月の経過に伴う自然の腐朽破滅を免るること能はざるものなり。勿論修

繕を以て、その破滅の時期を遅延せしむることを得るも、その絶対に破滅を防止し得ざることを、医薬を以て人畜の生命を永久たらしむること能はざるに等し。果して然らば法人の損益計算に当りては、当該事業年度内に減却せる資産の原価額、換言すれば当該事業年度内に消費せる固定資産の効用量に対する原価額は之を当該年度の損金として計算せざるべからず。之れ利益の有無に拘はらず、減価償却の必要な所以なり。」

(注9) 中村継男 前掲書 二〇六頁

「一定の償却方法を定めず利益の多少に依り毎年度の償却額を高下するが如きものに対する償却は認額の計算方法は便宜未償却残高法に依るものとして計算するを相当とす。」

(二) 残存価額について

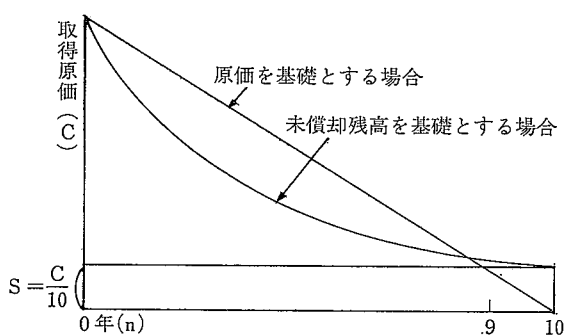
主秘第一七七号通牒の取扱規定によると、定率法による償却額の計算の場合と、定額法による償却額の計算の場合とでは、残存価額の取扱いが異なっているという問題がある。

定率法の償却率の計算は、 $r = 1 - \sqrt[n]{\frac{S}{V}}$ (r = 定率法の償却率, V = 取得価額, S = 残存価額, n = 耐用年数) という算式によって行われるが、この算式では S 、すなわち残存価額の占める割合が計算値に大きな影響を有している。このことから同通牒の残存価額の取扱いについて、藤森三男氏は次のように述べている。なお、同氏は前掲の計算式について、取得価額を C の記号で表示している。

「わが国は定率法の採用がもっとも早かった国の一つであるが、残存価額(当時は残骸価額)が取得価額の一〇パーセントであるという点にも特徴を有していた。これは現行税法まで引継がれている。このことはとくに定率法のとくに相當に重要な意味をもつ。償却率は、 $r = 1 - \sqrt[n]{\frac{S}{C}}$ によって算定するとき、 $S = \frac{C}{10}$ であれば、年々の償却額

の曲線が大きく曲り初期の二・三年中に大部分の償却が済んでしまったり、或いは直線法（定額法）と殆んど同じような曲線になってしまうことはない。もしSがCに較べて非常に小さければ初年度に大きな償却額が計上されることになる。この点、残存価額が一〇パーセントというのは、どのような経過で決められたかはさて置くとして、計算技術的には合理的である。セメント塀のような構築物は、残存価額がゼロ（ないしはマイナス）であるからといって、そのまま定率法の公式に当てはめたのではとんでもないことになる。また、この取扱方では、定率法（未償却残高ヲ基礎トスル場合）と定額法（原価ヲ基礎トスル場合）の残存価額の扱方が異なっている。先掲した耐用年数表（通牒では「堪久年数ニ対スル減価償却歩合表」後掲）をみると、定額法では残存価額ゼロとして計算し、定率法では残存価額一〇パーセントとして計算してある。そして減価償却歩合表の備考5（筆者注この論文は、東京税務監督局の山本貞作氏と中村継男氏の稿本を基として述べられている。この規定は、（注）の取扱規定の五項である。）によれば償却額累計が原価の十分の九になったときにはもはや償却ができなくなるのであるから、ここでいう「原価ヲ基礎トスル」場合には、堪久年数の終了しないうちに償却額が九割に達してしまい、残る年度は事実上は償却することができないことになる。^{（注）}」

この後に、例示として、鋼製の煙突（耐用年数一〇年）をあげ、九年目に償却が停止することを図示している。



藤森氏の指摘のうち、まず、各償却方法における残存価額が、取得価額の一〇パーセントであることに特徴を有しており、これが、定率法における償却率の決定にあたって、合理的であったという点についてであるが、この点について藤森氏の指摘のように、当時の税務当局も定率法の償却率をどの程度に定めるかを、まず念頭において、残価額率を考えたことは確かであろうと考えられる。

第二 堪久年數ニ對スル減價償却歩合表（割分厘）

堪久年數	原價ニ對スル歩合	未償却殘額ニ對スル歩合	堪久年數	原價ニ對スル歩合	未償却殘額ニ對スル歩合
三	・三三四	・五三六	三〇	・〇三四	・〇七四
四	・二五〇	・四三八	三五	・〇二九	・〇六四
五	・二〇〇	・三六九	四〇	・〇二五	・〇五六
六	・一六七	・三一九	四五	・〇二三	・〇五〇
七	・一四三	・二八〇	五〇	・〇二〇	・〇四五
八	・一二五	・二五〇	五五	・〇一九	・〇四一
一〇	・一〇〇	・二〇六	六〇	・〇一七	・〇三八
一二	・〇八四	・一七五	六五	・〇一六	・〇三五
一五	・〇六七	・一四二	七〇	・〇一五	・〇三二
二〇	・〇五〇	・一〇九	七五	・〇一四	・〇三〇
二五	・〇四〇	・〇八八	八〇	・〇一三	・〇二八
八五	・〇一二	・〇二六	九五	・〇一一	・〇二四
九〇	・〇一二	・〇二五	一〇〇	・〇一〇	・〇二三

中村継男氏が、「改正法人所得税法詳解」の中で、定額法における残価価額について、「原価を基礎として償却する場合に於てはその償却積算額が原価の十分の九に達したときは以後の償却を認むるの必要なしと信す^(注2)。」とし、その理由として、「未償却残高法に在りては原価の一割を以て残価価格と定めたるを以てその権衡上、原価を基礎とする場合に在りても原価の一割を残価価格と認めるを相当とするに因る^(注3)。」と述べ、定率法における残価価額を、理由は明示していないがともかく、まず最初に定めたとして、ことからも明らかであろう。

残存価額の割合を算定するに当たり、実際にスクラップバリュー、すなわち、鉄、銅等の構成材を、屑としての看貫価格で測定し、これによって残存価額の率を算定していたとするならば、中村継男氏の解説の趣旨とは異なる筈であるからである。つまり、この場合には、定率法あるいは定額法の償却方法によって残存価額が異なる筋合いのものではなく、対象資産そのものの属性とみるべきであるから、当然に同一となるべきものであり、権衡上云々というような理由は生じない筈であるからである。

このことからみると、当時の税務当局は、何を基に、定率法における残存価額割合を十分の一と定めたのであろうか。ここでは、定率法の償却率が単に大きすぎるとか小さすぎるということで決めたと考えるよりは、固定資産の評価の観点から、未償却残額率の経過年数に対応する変化曲線に重点をおいて、残存価額率を十分の九と定めたと考える方が、当時の償却の考え方の実情に即しているのではないかと考えられる。

つぎに、藤森氏の指摘のなかで、定率法における場合と定額法における場合とで、残存価額についての扱い方が異なっているという点について検討してみよう。

確かにこの指摘のとおり、この主秘第一七七号通牒による償却取扱方規則においては、定率法による償却額の計算

の場合には、残存価額が取り込まれているにもかかわらず、定額法によって償却額を計算する場合には、残存価額を零として計算することになるわけである。

しかも定額法の場合は、未償却残額が取得価額の一〇パーセントに達したところで償却停止となるわけであるから、耐用年数が十年と定められたものであれば、九年経過したところで償却が終了することになり、実際には耐用年数が九年であるということになるわけであり、論理的に一貫性を欠いていることは否めないところである。

すなわち、まず耐用年数を測定し、その期間内における固定資産の価值的減損分を、その期間内の各年に配付するという、中村継男氏の償却についての考え方を基礎とするならば、この点に関しては理由のある説明ができないのである。この残存価額の矛盾は、昭和十七年の改正の際に定額法の法定償却率「表」が改正されるまで制度的に続くのである。

このような理論的に矛盾をはらんだ制度が、前述のように長期間存続し得たという事実からみて、この当時の税法上の減価償却の取扱いは、固定資産の評価減的な考え方が基調であって、当時中村継男氏が会計雑誌等に掲載した論文等で述べている減価償却についての期間損益的な考え方は、税務部内で一般的に固まったものではなかったと考えられる。

もし、そうでなければ、このような理論的に大きな矛盾をかかえた制度について、内部的にも批判が高まるはずであり、そのまま制度として存続させることがなかったであろうと考えられるからである。

また、固定資産の評価減的な考え方に立てば、前述したように、むしろ定率法によることが合目的であり、定額法は補助的な償却方法であるという見方もでき、かつ、前掲の図をみればよく判るように、定額法の場合の未償却残

高は常に定率法による場合を上回り、九年目で初めてわずかに下回るが、この時点で償却を停止させれば大きな影響はないという見方もできようから、耐用年数が一年短縮されるという点については、さして理論的な矛盾を感じなかったのではないかと考えられる。

(注1) 藤森三男「減価償却理論の成立」三田商学昭和三八年六卷三号 一二二頁

(注2) 中村継男「改正法人所得税法詳解」大正九年 二〇五頁

(注3) 中村継男 前掲書 二〇五頁—二〇六頁

(注4) 中村継男氏は前掲書において、「減価償却とは固定資産の物理的効用の消費量を計算し、その減価額を消費年度の収益に負担せしむるの事実をいう。」(一六三頁)と定義し、つぎに「減価償却の概念叙上の如くなるも、その年々の減価額は果して幾何とすべきやは、甚だ困難なる問題にして、資産の種類、性質、使用の状況其他、人為的又は自然的の原因に依り左右せられるべきを以てその絶対正確を期する事能はざるものなり。唯大体上左の三基礎に依りて相対的に相当と認むべき減価額を計算することを得べし。

(一) 原価(買入又は製造に要したる代価及その他の資本的支出)

(二) 堪久年数(或る目的の為の資産としてその効用を発揮し得る年限にして寿命年限とも称す)

(三) 堪久年限後に於ける残骸価額(廃物としての払下価額)

以上の三項決定すれば原価と残骸価額との差額は堪久年限内に償却すべき減価の総額なり。(一六四頁)と、以上のように減価償却について説明している。

(三) 評価減について

この主秘第一七七号通牒は、また、減価償却の取扱規定とともに、評価減についての規定を有している。

ところで、現行の法人税制では、固定資産について評価減が認められるのは、偶発的な理由、たとえば災害により損傷したこと等による固定資産価値の減少の場合に限られるが、この通牒の取扱い規定においては、評価減の限度を、原価又は時価のいずれか低い額の一定割合（殆んどのものは一割）としているのみであり、その性格において減価償却による償却額との区分が明らかでない。

この点について、藤森三男氏は「税法は減価を費用性の減価償却にかぎっていたのではなく、固定資産についても再評価なるものを許し、もし時価が原価よりも低ければ、土地については五パーセント、その他の固定資産（建物、機械、器具）については一〇パーセントの評価減を許していた。〔税法はもともと費用とか損失とかいう概念が判然とせず、何れも損金という概念でとり扱っているから、その点では費用と損失は異なるところがない。〕このことは未だ税法において、減価償却概念が不明確であり、評価減との区別もついていなかったことを示すとともに、税法に影響を与えるべき減価償却の本質についての議論が未だ充分でなかったことも示している。^(注)」と評しているが、一方で当時の税務監督局の中村継男氏は、この評価減の規定に触れて、次のように述べている。

「固定資産の評価の標準は原価を基礎とす。固定資産の所有の目的は之を売却して収利せむとするには非ずして、其の物理的効用を利用し以て収益産出の固定機関たらしめむとするに在るを以て、之等固定資産が其の物質的効用を發揮する間は、営業上より観たる其の主観的価値は何時にても相同じく其市場相場の騰落の如きは全然之を考慮する必要なしと謂ざるべからず。^(注)」とし、しかしながら、土地以外の固定資産は、その効用を發揮する年数には限りがあるので、その間の効用消費量に相当する原価額を償却することが必要であるとしている。

さらに補足して、固定資産を購入するための支出は、一種の前払費用とみられるので、時価の騰落によって評価額

を高下するのは、適正ではないと説明した後、「固定資産の時価が原価より低きときは低き時価により評価すべしとなすものもあるも、右は「より確実なり」となす会計政策に基くものにして会計純利と一致するものには非ず。各事業年度の負担すべき固定資産に関する損金は評価損にあらずして、前払経費の分擔額即ち減価償却額のみを計算するを以て正当とす。唯低き時価による評価は、結局前払経費の償却を速かならしむるの結果となるを以て事業経営上の堅実を期する点に於て大に好果あるが、為めに税務取扱上に於ても産業政策との調和上之を黙許する所なり。」^(註3)と説明している。

この後段の部分は、何を意味するのであろうか。「前払経費の償却を速やかならしむる」とこと、「事業経営上の堅実を基する点に於て大いに好果あるが為めに税務取扱上に於ても産業政策との調和」を図ることを結びつける、直ちに念頭に浮かぶのは、設備投下資金の早期回収による内部留保の充実、次期設備投資の促進という、最近の租税特別措置による政策税制のことである。このくだりは、その政策税制的な発想が既に芽ばえていたのであるか。少くともこの当時の税務当局者に、資本の回収ということが、全然考えられていなかったわけではないように考えられる。

中村繼男氏のこの解説が、税務当局内部における一般的な見解であったとするならば、たとえ従来の慣習によって行われていたことへの、じ後における黙認であったとしても、その効果の分析からみて、減価償却つまり普通償却と、ここでの評価減つまり特別償却（加速償却）とは別のものであると認識していたように考えられるのである。

(注1) 藤森三男「減価償却理論の成立」三田商学 昭和三十八年六卷三号 一二七頁

(注2) 中村繼男「改正法人所得税法詳解」大正九年 一五四頁—一五五頁

四 特殊な減価償却について

この大正七年の主秘第一七七号通牒の取扱規定には、規定されていないが、中村繼男氏は、大正九年九月二十八日に発行の「改正法人所得税法詳解」において、鉱業用資産についての生産高比例法について解説しているので、若干これについて触れておくことにする。

この鉱業用資産に対する特殊な償却方法の適用については、何時頃から認められていたのかは明らかではないが、この解説書の発行日付からみて、主秘第一七七号通牒が出された前後であったと考えられる。

解説によると、「礦区又は油井等は一般の固定資産と稍々其の趣を異にし、經濟的に採取し得べきも埋藏礦量又は礦油を採取し盡すときは茲に營業の一段落を來し礦区又は油井は無価値となり、營業設備の大部分は營業上の主觀的価値を失うに至るべきを以て右礦区竝に油井及其の設備に対する減価償却は直ちに固定資産の堪久年数に依ること能はべるものなり。即ち礦区又は油井等は其の經濟的に採取し得べき埋藏礦量に対する当該年度の採取量の割合を礦区又は油井の原価に乗じたる全額を以て当該年度の償却額となすべきものとす。」^(注1)としており、これは現行の生産高比例法と同一のものである。

当時から、鉱業用固定資産については、特殊なケースの資産であると認識されていたようである。しかし、「唯、經濟的可能採取礦量の査定は頗る困難なるべきを以て、専門的意見を徵する等相当の方法を講じ之を査定するの外なかるべし。」^(注2)といっているように、現在でも相当變動する埋藏鉱量の測定を、当時の探鉱技術の下でどのように行っ

たのであろうか。あまりに腰だめの測定であれば、實際上殆んど適用が認められなかったのではないであらうか。

なお、鉱業附属の機械、器具、建物等については、原則としては、鉱業用資産の特殊性の理由により、生産高比例法によるべきであるが、「然れども場所の転換容易にして他の矿区又は油井等に直ちに利用し得るが如き固定資産に対する償却は、普通の固定資産に準すべきものと思せらる。」^(注3)として、實際上、鉱業用資産であっても、機械、器具等については、生産高比例法の適用を認めない方針であつたとおもわれる。

(注1) 中村継男「改正法人所得税法詳解」大正九年 二二二頁

(注2) 中村継男 前掲書 二二二頁

(注3) 中村継男 前掲書 二二二頁

2 堪久年数表

主秘第一七七号通牒の堪久年数表は、その対象資産を建物、構築物、船舶、車両、器具備品、工匠具のほか、機械装置について、製造業種ごとにその主要機械を個別に掲げ、それぞれ耐用年数を定めており、その数は三四六に及んでいる。

それまでに、固定資産について耐用年数を定めた例はなかったのであるから、対象資産の範囲の広さといい、個々の資産の耐用年数を詳細に定めていることといい、画期的な措置であつたことは間違いないことである。

これらの固定資産の耐用年数は、物理的年数を基として算定されたものといわれている。この点については、先に疑問を述べたところであるが、少くとも、いわゆる経済的陳腐化については、それを考慮に入れていなかったであら

うことは、中村繼男氏が、この當時次のように述べていることから察せられる。

「流行的資産及改良進歩の甚しき資産の如きは流行の変遷、改良品の発明等のために其の価値は甚しく減少し或は全然経済的価値を有せざるに至るべきことあり。即ち或る固定資産の物理的効用には変化なきも、他の新式改良品は其の生産費を減少するか生産能力を増加する等のために、経済上之を新式改良品と取換へざる可らざるに至ることあり。如斯経済上の原因に基き固定資産の取換により生ずる舊固定資産の価値の減却を価額の廃類と云ふ。而して如此固定資産の廃類価額は、価額廃類年度のみ損金とすべきに非ずして普通の減価償却と同じく資産取得の当初より之を各年度に分賦して償却すべしとなすものあり。然れども或固定資産に対する流行は変遷すべきや否や又新式改良品の発明あるや否やは予測すること能はざるのみならず、若し之ありとするも何年後に発生すべきやは知るに由なきを以て其廃類価額の計算竝に廃類価額に対する毎事業年度の償却額を計算すること能はざるものなり。故に如此固定資産に対する価額の廃類に付ては減価償却を認むべきものに非ずして、法人は其の予備として準備金又は積立金を設くるの要あるものなり。」

そうすると、経済的陳腐化を全く予測せず、物理的年数のみを基にしたことになるのであるが、そこで問題になるのは、ではどうやって固定資産の物理的年数を測定したのかということである。

先にこの点に関して呈した疑問は、固定資産の時価評価的な資料を基にして、耐用年数を算定したのではないかということであったが、仮りにそうではなくて、物理的年数を測定しようとしたとすると、どのような手法を用いたのであろうか。

この当時の税法の取扱い上、資本的支出と修繕費の認識がどうであったのかは明らかでないが、もし、摩耗の激し

い回転部分等の修理取替費用を、すべて修繕費として一時の損金に認めていたならば、^(注1)残りの架台等についての耐用年数は腐食滅失するに至る期間となるであろうから、木製のものあるいは化学工業等における腐食性の強い薬品を扱う装置は別として、野天にでも放置しない限り、鉄製のものであれば、その耐用年数は半永久的とみざるを得ないであろう。しかし、それでは耐用年数を定める意味が無くなるわけであり、また実際にもそのようなことにはなっていないのである。

物理的年数というものを厳密に解釈する限り、現在でもそれに基づいた耐用年数を定め難いということが実情であろう。とすると次に考えられるのは、実際に固定資産を使用している企業の専門家等の経験に基づいたその使用期間の推測によることであるが、この場合の推測年数には、経済的要素、すなわち一般的陳腐化―ゆるやかな改良の積み重ねによる陳腐化―や、機械の老化による修繕費の増加、あるいは次ぎの修繕までの期間が短くなる等による影響が、どうしても大きく加味されることになるのではないかと考えられるが、そのような形で定められた年数とは考え難い面も多いのである。

この他、この堪久年数表に定められている耐用年数については、現行の制度とは異なる次のような点がある。

現行の法定耐用年数は、機械装置については総合耐用年数を定め、その他の減価償却資産については個別耐用年数を定めているが、この堪久年数表は、機械装置についても個別耐用年数を定めている。

この理由として考えられることは、①機械装置については、この当時は現在の設備のように多種類の機械装置によって構成されていないため、個別の機械ごとに償却計算を行っても、さほど経理事務に手数を要しなかったであろう^(注2)こと②固定資産の評価的な思考が色濃く残っていたとみられるが、このような考え方であれば、当然に、それぞれの

固定資産について、個別年数を定めることとなるであらうことが挙げられよう。

(注1) 主秘第一七七号通牒の堪久年数表の中に、製紙機械のうちの碎木機とスクリーンについて、これらの機械の磨耗の激しい部分の取替え費について、一時の損とするが、償却の対象とするかによって、耐用年数を別個に定めている。なお、この耐用年数については、次項であらためて触れることにする。

(注2) 機械装置について、総合耐用年数が定められたのは昭和十七年である。当時の改正の解説(「財政」昭和十七年八月号四四頁)で、「現行耐用年数は機械設備に付ては各個々の資産に細分して年数を定めてゐるのであるが、實際上に於ては細分困難のものも多く、償却額計算の実状も現状に鑑み、これを総合したる年数を定め計算の簡易化を図ることとした。」と、総合耐用年数創設の理由を説明している。

3 個別資産の耐用年数

この項では、前記堪久年数表に定められている個別資産の耐用年数のうち、そのいくつかについて考察を加えてみることにする。

(一) 建物

建物については、事務所住宅用、工場倉庫用のものと附属建物の三種類の用途に分け、さらに構造材によって、それぞれ耐用年数を定めている。

これで見ると、木造のものは物理的年数とみてもまず妥当とおもわれる年数であるが、事務所住宅用建物について、鉄骨鉄筋コンクリート造及び石造のものを例にとってみると、前者は一〇〇年、後者は五〇年と定められている。

前項で述べたように、厳密な意味での物理的耐用年数であれば、構成する材質の如何によつては、殆んど半永久的といえるものも存在する筈である。例えば、前記の鉄骨鉄筋コンクリート造、石造の建物などはその典型的な例であろう。

このような観点に徹すれば、英国におけるように、経済的陳腐化が発生する可能性が強い工場等の産業用建物についてのみ減価償却を認め、その他の建物については減価償却を認めない考え方がでてくる筈であるが、この堪久年数表では、前述のように一〇〇年と五〇年と長期ではあるが、それぞれ耐用年数を定め、減価償却を認めている。

中村継男氏などは、あれほど明確に、経済的陳腐化を、耐用年数算定上導入することについて、反対の意見を述べているのであるから、このような耐用年数を定めた理由としては、別の観点が考えられねばならないが、この点をあえて推測すれば、鉄骨鉄筋コンクリート造、石造の建物であつて、物理的には半永久的に耐久性があつても、資産としての評価は、次第に減少するという實際的な要求に妥協したのではなからうか。

(二) 船舶

船舶の耐用年数は、鉄船が二五年、木船が一五年と定められている。この鉄船の耐用年数二五年は、第一章で述べた明治三十六年における海運会社の、船舶の減価償却をめぐる行政訴訟において国側が敗訴した後、大蔵省主税局が、明治三十六年十二月二十七日付で出した通牒で、船舶の耐用年数を二五年と見做すことを相当として以来、變つていないわけである。

この船舶についての耐用年数は、前記の行政訴訟の原告の一人である日本郵船株式会社が、自社船の減価償却の実施に当たつて採用していた耐用年数であるが、この二五年の耐用年数を採用した理由として、当の行政訴訟におい

て、海運先進国である英国の实例によつたものであると陳述している。^(註1)

大正七年当時における、英国の税務上認められる減価償却率については、法定されたものではなく、主要な納税者と内国才入局の協定によつて定められることになっており、この協定された減価償却率は、別途公表されていた。^(註2)

英国において、税法に減価償却の規定が明記されたのは、一九一八年（大正七年）であるので、この公表された減価償却率も、この前後の時期からではないかと考えられるが、これによると、船舶については定額法に限定され、その償却率は四パーセントとされているので、耐用年数に換算すると二五年となる。

また、米国においては、公式ではないが償用的に使用されていたとみられる船舶の減価償却率——当時の米国ではすべて定額法であるが——は四％とされており、英国と同じ償却率となっている。^(註4)

そうしてみると、船舶の耐用年数については、各国ともに英国の初期の慣習による償却期間を採用したものである。しかし、この慣習による耐用期間が、どのような要素、すなわち、物理的年数を基にしていたのか、あるいは資産評価的発想によつていたのかは明らかでない。

(三) 機械装置

機械装置については、その堪久年数を一覧すると、木製のものは、二、三の例外はあるが、おおむね五年又は一〇年である。このあたりは常識的な年数である。

金属製のものは最長は四〇年、最短は一〇年であり、工作機械等の主要な機械は三〇年とされている。ここで興味をひかれるのは、金属工作機械についてである。金属工作機械は、この当時にあつても、精度が生命である機械であることについては、かわらないと考えられる。精度を要求される機械は、精度を要求されない機械に比べて、物理的

年数が短くなることは常識的であるが、この堪久年数表においては三〇年と定められており、植物油等の搾油機のような精度を要しない堅ろうな機械と同年数となっている。

この堪久年数については、当時の資本的支出と修繕費の扱いが判然としないので、断定することは難しいのであるが、物理的年数としても、いささか長すぎるのではないかと考えられるのである。

ここで、先にも触れた英国及び米国の減価償却率表から、金属工作機械の耐用年数を換算してみよう。英国では、自動車製造業の高速精密機械を例にとると、定率法の償却率一二・五%であるので約一七年となり、米国では旋盤を例にとると、定額法の償却率六・二五%から七%であるので約一五年である。

前述のように、これらの米国及び英国の耐用年数は、資本的支出と修繕費の取扱いが明らかでないこと等のため、一概に比較できない面があるのであるが、殆んど二倍に近い差があるわけである。

先に船舶の項で述べたように、工業先進国であつた英国等の前例を、重視していたとおもわれるわが国の現状からいって、この旋盤の耐用年数も当然調査し、かつ参考にしたであろうと考えられる。それにもかかわらず、明らかに異なる長い年数をあえて定めたものとすれば、独自の理由がなければならないところであるが、これについて明確にした資料が、全然見当らない。

仮に、この堪久年数を、実績を基にして定めたとするには、わが国の企業としての機械工業が、金属工作機械を設備したのは、早くても明治三十年ごろからとみられること(注⑥)から無理ではなかったかと考えられる。そこで、主として機械装置の堪久年数については、先にも述べたように、その堪久年数の算定にあたっては、固定資産の評価的立場から行ったものではないかという推論を試みたわけである。

この金属工作機械をはじめとする主要な機械の堪久年数が、三〇年といささか長すぎるのではないかと感じたことが、このような推論の端緒となったのであるが、このほかに、これらの長い年数となっている機械は、いずれも化学装置のように、構造的、専用のものではなく、簡単に移設可能であり汎用的であって、中古資産として取引可能なものであるということが、またこの推論に至った基因となっているわけである。しかし、これはあくまでも一つの推論であって、こうと断定できるだけの資料がないことは、先にお断わりしたとおりである。

つぎに、機械装置について興味のある点は次のような堪久年数の定め方をしている例があることである。

そのような例は二例ある。その一は製紙機械のうちの碎木機（グラインダー）について定められている堪久年数であるが、その堪久年数が(イ)と(ロ)とに分れており、(イ)は二五年、(ロ)は六年と定め、その適用については「碎木機内ノ磨碎機ハ磨滅極メテ速カニシテ頻繁ニ補足スルコトヲ要ス之ヲ幹機械以外トシテ消耗費ヲ以テ購入スル場合ハ(イ)トナリ幹機械中ニ加工シテ通減ヲ行フトキハ(ロ)トナル」とあり、現行法的に言えば、磨碎機の取替えを修繕費として扱えば二五年、資本的支出として扱えば六年とすることになるわけである。

その二の例は、同じ製紙機械の「スクリーン」の耐用年数であるが、前例と同じように(イ)三〇年、(ロ)五年と定め、これについては「スクリーン機ノ目板ハ損傷速カナルヲ以テ頻次取替ヲ要ス之ヲ消耗品トシテ取扱エハ(イ)トナリ幹機械中ノ一部ト見做ストキハ(ロ)トナル何ヲ選フヤハ工場ニヨリテ一定セサルヘシ」としている。

これらの例で、(イ)の方法をとるか、(ロ)の方法をとるか、いずれの方法を採用するかは、企業の任意とされているのである。この規定からみると、この通牒当時の資本的支出と修繕費の区分は、損金に算入される金額の総額が均衡するかどうかの計算上の問題のみであり、したがって、償却の対象とすべき資本的支出と、一時の損金とすべき修繕費

との基本的概念が確立していなかったと考えられるのである。

(注1) 本裁判の原告である日本郵船株式会社の本陳述の要旨の中で、次のように述べられている。

「今海運先進国タル英国の実例ニ徴スルニ船舶減価引除金ハ損金ト為スヲ原則トシテ曾テ益金ト見做シタルコトナシ只一兩年前廢船ニ至ル年齢ノ長短即チ毎年船舶ノ減耗スル歩合如何ニ付収税官ト船主トノ間ニ所見ヲ異ニセシコトアリテ裁判ノ結果船舶ノ実用期間ハ二十年ニ過キサレハ平均毎年製造原価ノ百分ノ五箇ヲ控除セサルヘカラスト云フ船主ノ主張ニ対シ船舶ハ製造後平均二十五年間使用ニ耐ヘキヲ以テ毎年製造原価ノ百分ノ四箇ヲ減価引除金トシテ控除スルヲ適當ト判定セラレタルコトアレトモ減価引除金其性質上当然ノ損金タルヘキコトハ英国官民ノ齊シク一致スル所トス原告カ定款ニ於テノ一事業年度ニ於テ製造船舶百分ノ二箇即チ毎一年百分ノ四箇ニ当ル金額ヲ損金ト為シ船舶ノ減耗トシテ引除クヘシトシタルハ此実例ニ憑拠セルモノナリ」『明治減価償却史の研究』一九七四年高寺貞男 二九二頁—二九三頁の記載より引用

(注2) 「英米独に於ける減価償却」主税局企画課昭和十五年十月 二頁—三頁

(注3) 前掲書 一頁

(注4) 前掲書 一一四頁

この米国の船舶の償却率は、当時は内国才入局発表の償却率表には含まれておらず、之を別個に研究していたようであるが、これを日本郵船会社ニューヨーク支店が調査(昭和十四年二月調べ)したものである。

(注5) 英国の減価償却率表は、本文中に述べたように、大正七年前後に実施されていたとみられる。また、米国の税務上の減価償却率表は、船舶を除き、他の資産の償却率について、内国才入局が一九二八年に検討を開始し、一九三一年に公表したものである(前掲書四三—四五頁)。

(注6) 「日本産業百年史」日経新書 昭和四十二年 一九五頁

三 昭和二年における主秘第一号の改正

大正七年に発せられた主秘第一七七号固定資産の減価償却及時価評価損認否取扱方の件については、その主要な部分である固定資産の堪久年数表は、長く改正が行われず、昭和十二年において最初の改正が行われることになるのであるが、取扱規定については、昭和二年一月の改正において主秘第一号が発せられ、これによって一部の改正が行われている。内容的には殆んど変らないものであるが、この改正について簡単に触れておくことにする。

主秘第一号通牒では、減価償却についての規定が四九項に定められている。この四九項では、法人の減価償却について、「法人力資産ノ減価償却ヲ総損金中ニ計算シタル場合ニ於テハ其ノ目的力計算ノ基礎ヲ鞏固ナラシムルニアリ特ニ脱税ノ結果ヲ来サスト認メラルル程度ノモノハ之ヲ是認スルモノトス」と前文を置き、その「程度」の認定については次によるとして、主秘第一七七号とほぼ同じ取扱規定を定めている。

この前文の内容からみると、減価償却が、確立した期間損益計算のための手段として、税法上認められているようには思えないのであるが、いづれにしても、減価償却について「其ノ目的力計算ノ基礎ヲ鞏固ナラシムルニアル」と、その目的についてある程度明記したのは、この通牒が始めてではないであらうか。

この後に続く規定は、大正七年の主秘第一七七号通牒の取扱規定の一部について、改正が行われているもので、同通牒における取扱規定の九号の規定、すなわち「商法第二十六条ニ依リ時価評価増減ヲ為ス場合ニ於テ減価償却ヲ相殺シテ調理シタルモノニ対シテハ重ネテ之ヲ計算セサルモ此ノ両者ヲ各別ニ計算シタルモノハ之ニ依リ相当計算スル

モノトス但シ評価増減アリトスルモ償却歩合ハ之レカ為変更セサルモノトス」が削除されており、これに代つて、次の三号が新たに追加されている。

十一 建物、機械、器具、船舶等固定資産ノ各種類ニ付償却スルモノハ其ノ種類各別ニ是否認額ヲ定メルモノトス

十二 同一種類ノ固定資産内ノ償却ニ付テハ資産各個ニ償却額ヲ計算セル場合ト雖其ノ種類全額ニ付是否認額ヲ計算スルモノトス

十三 既往事業年度ニ於テ会社償却金額ヲ否認シタルモノアルトキハ爾後ノ事業年度ニ於テ会社力償却金額ヲ計上セサルトキ又ハ新ニ計算シタル会社ノ償却金額カ既往年度分ヲ通算シタル是認限度以内ナルトキハ其ノ事業年度ニ於ケル償却金額ハ勿論既往否認額ヲモ進ンテ償却金額ニ計算スヘキモノトス

これらの追加規定は、減価償却の基本に触れる改正ではなく、専ら実務上の観点からのものである。十一号については、適用上当然のことの確認規定であり、十二号については、税当局側の事務上の簡素化を図つたものである。か。また、十三号は、否認した償却超過額の翌期における認容を、積極的にを行うことを指示した規定である。

なお、減価償却についての直接の規定ではないが、次のような取扱い規定が、五〇項及び五一項に定められている。五〇 法人カ土地、建物、機械等固定資産ノ買入代金ヲ損金ニ計算シタルトキハ之ヲ否認シテ其ノ買入価格ヲ基礎トシ当該事業年度以後評価減及減価償却ノ例ニ倣ヒ之ヲ処理スルモノトス

現行では、この場合自主的に申告調整していないときには、償却費として損金経理したものと認められないので、その意味では緩かな規定となっている。

五一 南洋ニ於ケル護謨栽培事業ノ所得計算上護謨園ノ減価償却ニ付テハ法人ノ計算シタル償却額カ特ニ不当ナラサ

ル限り之ヲ是認スルモノトス

この規定は、南洋諸島のゴム栽培事業を行っている法人については、特に不当と認められない限り、償却計算を法人の任意にゆだねるというものである。

この不当な償却額の計算の範囲が、どの程度であったかは不明であるが、この規定を定めた理由を推測してみると、次の二つの場合が考えられる。一つは南洋諸島における環境の固定資産の耐用年数に及ぼす影響が、本土と異なり一律ではなく、税務上決定しにくいため、ある程度法人の任意にまかせたものではないかということであり、もう一方は、当時ゴムは重要な戦略資源であったので、この栽培業を保護育成するために、課税所得の軽減の目的で政策的に行ったものではないかということである。

この規定が、南洋諸島の、しかもゴム栽培業についてのみ限定していることから考えると、後者の推測が当たっているのではないかと考えられる。もしこの推測が当たっているものとするならば、特別償却制度のはしりということにもなる。

なお、主秘第一号通牒は、それまでに出版されていた各通牒をすべて廃止し、これを一本にまとめたものである。したがって、堪久年数表も、あらためて主秘第一号に掲載されているが、単に表の形式が変わったのみで、耐用年数自体は改正されていない。

四 固定資産減価償却準則の公表

大正七年の主秘第一七七号通牒が出されてから以後、減価償却制度に対する認識が、会計学者等による論議を通じて深まるにつれて、会計学的にも、企業の実際的な面においても、減価償却についての觀念が、次第に、現在におけるそれと近づいていったと考えられる。

このことが、もっともはっきりした形で現われたのは、昭和七年における商工省臨時産業合理局財務委員会による「固定資産減価償却準則^(註)」の公表であった。

この減価償却準則の公表が、直ちに税法上の減価償却の改正に結びついたわけではないのであるが、ここに至るまでの減価償却についての認識の推移は、有形、無形に税法上の減価償却についても、強い影響を及ぼしていったのではないかと考えられる。

そこで、この時期の減価償却の認識の流れについて、触れておくことにしたい。

主秘第一七七号通牒の埶久年数表については、当初は前述したように、企業側が行った償却額の是否認の基準として、税務当局内部に限られたいわゆる内規にとどまっていたのであるが、大正九年頃から、税務当局者の減価償却についての講演、あるいは解説書等において、その内容が次第に事実上公表されるようになり、結果として法定耐用年数の性格を有するようになっていったのである。

この結果、企業側も自己の有する固定資産について、その耐用年数が税務上どのように定められているかを知り得

るようになったわけであり、その定められた耐用年数について、企業の有する設備の実態からみて、適切であるかどうかの検討が、次第に行われるようになったようである。この裏には、発達してきた設備産業としての、企業経営における財務上の問題、主として設備更新資金の調達の問題があったようである。

また、減価償却の理論的背景をなす会計学においても、この時期、減価償却の概念の明確化に向っての流れがあった。この点について、藤森三男氏は次のように述べている。

「減価償却を固定資産の減耗にかぎり、この減耗を耐用年数なるもので代替し、これを以て費用としての減価償却であると主張する傾向が強まっていたのが昭和初頭までのわが国会計学会の流れである。しかしながら、これが全てではなく、理論的には必ずしも減価償却の対象を物理的減耗にかぎるべきであるとはしていなかった。^(註2)」

減価償却は物理的減耗のみでなく、経済的陳腐化の要素をも含むとする会計学者の主張や、「当時アメリカ合衆国において税務上、obsolescence（経済的陳腐化）を認めていたという事情などが紹介されるにつれ減価償却なるものを明確化し、耐用年数をはっきりさせようという動きが学界・財界にあらわれてきた。この動きの結晶したものが、昭和七年七月、商工省臨時産業合理局財務委員会の「固定資産減価償却準則」や日本経済連盟会の「固定資産原価銷却年数改正案」である。^(註3)」

このうち、固定資産減価償却準則は、藤森氏も、画期的な意味をもつものであると考えると述べているが、減価償却について、経済的陳腐化の観念を導入し、その目的について投下資金の回収であると明言しているのは、公的機関の公表したものとしては、まさに画期的なものといえるであろう。

この準則については、その冒頭の制定の趣旨で、準則の制定に至る経緯が述べられているほか、当時の企業の減価

償却についての認識に対して警告しており、この制定に当たってどのような問題意識を持ったかがよく判るのである。

また、藤森氏は、「投下資本を耐用年数に応じて回収するという考え方によって減価償却が明確に打出されたのは、この減価償却準則がはじめてであった。物質的、経済的減価によって耐用命数を測定して、每期継続的な計算をしていくことを明らかにした点、また、それがその期の損費ないしは原価となるとした点を整理して明らかにしたところの手続は、現代の一般的会計手続と変るところがない。明治以来の混乱した議論に一応、終止符を打ち、費用として投下資本を回収するという考え方にまで議論が進歩したといえるのである。この考え方が基礎になって、次の議論への展開がみられるのであり、減価償却準則によって、わが国の減価償却概念が一応成立したと解したのである。」^(注4)と、この準則の占める歴史的意義を高く評価している。

減価償却理論の発展は、企業会計論に及ぼした影響は大きく、資産の評価を中心とした静態論的企業会計論から、企業の収益能力の表示を中心とする動態論的企業会計論に移行する契機をなしたといわれている。

このような企業会計上の減価償却論は、企業の収益能力の算出という目的からいっても、期間損益計算の観点からのものであることは当然であるが、この減価償却準則は、その制定の趣旨からみて、次期設備投資資金の確保の必要に迫られた企業経営上の現実的な要求から、準則の制定への動きが起ったのではないかと考えられる。

この準則では、減価償却の意義について「減価償却とは経常的減価償却を意味し、固定資産の物質的及び経済的原因による価額の減少と其の耐用年数とを測定し、当該固定資産の原価を每期継続的に減額し、以て投下資金の回収を為すことを云ふ。」としており、投下資金の回収がその目的であることを明らかにしている。

また、投下資金の回収に当たって、経済的陳腐化の要素を減価償却にとり入れることを、「世間往々此の償却の本義を軽視し、之を利益処分の一項目と解して損費と認めざるものあり。殊に経済的減価に関しては全然否認せざる迄も、之を評価損と混同し、又は天災其他不測の事故による臨時減価と同一視するものあるは洵に遺憾に耐えざるところなり。」と強調している。

投下資金の回収のみを考えるのであれば、ある程度償却が進んだ後には、経済的陳腐化による設備遊休の事態となつても、評価損、あるいは設備廃棄に伴う除却損の計上によつて、投下資金の回収は可能であろう。

しかし、設備の維持を考えるのであれば、あらかじめ経済的陳腐化を予測して、その陳腐化の発生以前に、投下資金を回収しておくことが、どうしても必要となるからである。準則の制定の趣旨で、「固定資産への投資と其の償却とに慎重の注意を欠きたる事業の多くが今日其経営に苦しみ居るが如き実情に鑑れば、償却問題が如何に重大の意義あるかを痛感せざるを得ず。是れ本委員会がここに本準則を制定して広く一般の注意を喚起する所以なり。」といつてゐるのは、この点を強調しているものと考えられる。

古くは明治三十六年当時における海運業者が、船舶について減価償却の必要性に着目したのも、そのきっかけとなつたのが、老朽化した船舶の代替船建造資金の準備であつた。わが国で、減価償却が企業会計上問題となり、発展してきたのは、会計理論の発展によるといふよりは、専ら税務上の課税所得の計算についての争いであつたといわれてゐるのであるが、一方では、設備更新資金の蓄積という、企業にとつての実務的、具体的な問題が底流にあつたのではないであらうか。

次期設備投下資金の回収という問題が、船舶以外の一般の機械装置等の設備にも認識されてきたといふことは、機

械工業、化学工業等の設備産業の発展に伴い、投下資金の需要量が船舶なみに巨大化してきたことと、密接な関係があると考えられる。

また、この準則においては、「減価償却は営業政策の如何に拘らず、予め定むる所の計算方式に據り必ず之を實行し、其の金額は之を当該期の損費に計上すべし」とし、減価償却の計算は「其の耐用年数に応じ、毎營業期に一定額を償却する定額法により算定するを可とす」^(注5)としている。準則が定額法を原則としていることは、当時の税法上の減価償却が、定率法を原則とする考え方とは、かなり相異しているのである。

投下資金を早期に回収するという観点からすれば、定率法の方がより適するとおもわれるが、この準則では、減価償却費について、「工業の如きにありては其の期の製品又は作業の原価に算入することを得」とあり、製品等への原価算入を認めている。

一般に、工業設備の生産量は、使用期間中の各事業年度でそう変動することはないのが通常であり、原価計算の観点からは、定額法による均等額の償却が適する^(注6)という考え方があるので、このような考えが底流にあったのではないであらうか。

また、準則では、残存価額について一率に定めず、「残存価額の有無及び其の金額は事業の性質及び物件の種類等を考慮して之を定むるものとす」としており、したがって、定率法による場合は、物件の残存価額が異なることに、その償却率が異なることになり、計算がはんさとなることも、定額法を原則とする理由の一つと考えられる。

これらのほか、のれん、特許権等の無形固定資産について、減価償却を認める^(注7)としていることも、公的機関の文書としては、初めてのものであるとおもわれる。

(注1) 固定資産減価償却準則の全文は次のとおりである。

固定資産減価償却準則制定の趣旨

固定資産が時の経過と其の使用と共に伴ひ物質的に減耗することは自明の理なるが、科学の発達、技術の進歩につれ其の陳腐化等による経済的価値の減耗も亦絶えず発生しつゝありと認めざる可からず。随てそれ等減耗に対しては事業利益の有無に拘らず每期継続的に償却するを当然とす。故に事業主たるものは能く此の償却の根本義を理解し、一方固定資産への資金投下を慎重にすると共に各事業に適應する減価償却の方法を確立し、以て資金の回収を期せざる可からず。然るに、世間往々此の償却の本義を經視し、之を利益処分の一項目と解して損費と認めざるものあり、殊に経済的価値に關しては全然否認せざる迄も、之を評價損と混同し、又は天災其他不測の事故による臨時減価と同一視するものあるは洵に遺憾に耐へざるところなり。現に固定資産への投資と其の償却とに慎重の注意を欠きたる事業の多くが今日其の経営に苦しみ居るが如き実狀に鑑れば、償却問題が如何に重大の意義あるかを痛感せざるを得ず。是れ本委員会が茲に本準則を制定して広く一般の注意を喚起する所以なり。

固定資産減価償却準則

一、減価償却の意義

本準則に於ける減価償却とは經常の減価償却を意味し、固定資産の物質的及び経済的原因による価値の減少と其の耐用命数とを測定し、当該固定資産の原価を每期継続的に減額し、以て投下資金の回収を為すことを云ふ。

減価償却は營業成績の如何に拘らず、予め定むる所の計算方式に拠り必ず之を實行し、其の金額は之を当該期の損費に計上すべし。但工業の如きにありては其の期の製品又は作業の原価に算入することを得。

二、固定資産の原価

固定資産の原価は必ずしも其の取得又は製作原価のみに限定せず、組立費、基礎工事費、諸税等の附帶費をも包含せしむることを得。

修繕又は改造等に因り其の価値を著しく増加せるときは、其の費用を固定資産の原価に算入するを妨げず。

建設助成金又は建設寄附金を受入れたる場合は、其の金額だけ建設原価より控除すべきものとす。

三、耐用命数

耐用命数は左の事項を考慮して定むべきものとす。

(イ) 使用又は時の経過に因る物質的減耗

(ロ) 技術の進歩に伴ふ陳腐化

(ハ) 経営法又は経済事情等の変化に因る利用価値減耗

償却の中途に於て当初定めたる耐用命数が不適当なることを発見したるときは之を更改すべきものとす。

修繕又は改造等により耐用命数の延長を適當と認めたるときは之を延長するを妨げず。

四、残存価額

残存価額の有無及び其の金額は事業の性質及び物件の種類等を考慮して之を定むるものとす。

五、計算方法

償却額は其の耐用命数に應じ、毎營業期に一定額を償却する定額法により算定するを可とするも、事業の性質、物件の種類等によりては遞減法、比例法等によることを得。

固定資産は各物件別に償却額を計算するを原則となすも、事業の性質によりては一括して総合的計算を行ふも可なり。

六、臨時償却

不慮の災害又は予期し能はざる事情の変化により不測の減価を生じたるときは臨時之を償却すべきものとす。

七、評価損失

物価の変動に因り固定資産の評価額が激減したる時は、之を評価損失として（減価償却と區別し）、其の価額の引下げを行ふを可とす。

八、附記

本準則は暖簾、特許権等の無形資産に対しても之を準用す。

(注2) 藤森三男 「減価償却理論の成立」三田商學 昭三八年六卷三号 一二七頁

(注3) 前掲書 一二八頁

(注4) 前掲書 一三〇頁

(注5) なお、準則では、事業の性質、物件の種類等によつては、定率法等の償却方法を採用することを認めている。

(注6) 木村和二郎氏は、「原価計算上の減価償却は、生産的労働 $\parallel$ 機械の稼働時間に比例するものであると考えなければならぬ。機械の回転速度 $\parallel$ 労働の質がこれに加わると考えられるが、各工場においては、最高の能率の回転速度はそれぞれ調整済みと考へるし、市場 $\parallel$ 販売状況を考慮して、最適の能率 $\parallel$ 回転速度に生産工程の速度が調整せられていゝと考へるから、厳密にいへば、生産の速度に対応した各一時間あたりの、あるいは、生産單位あたりの減価償却費は算出せられてゐるはずである。……この意味において、定率法による減価償却は、少くとも原価計算上の減価償却費の計算としては適合しないものであるといわねばならない。」と述べてゐる。(木村和二郎「新版減価償却論」森山書店 一四一頁)

五 昭和十二年における固定資産堪久年数表の改正

前述したように、内部通牒ではあったが、固定資産の堪久年数表が大正七年に定められ、わが国の税法上の減価償却制度における、画期的な第一歩が印されたのであるが、この主秘第一七七号通牒の堪久年数表は、その後長く改正されることがなかった。

この堪久年数表が、初めて改正されることになったのは、約二十年後の昭和十二年である。

この堪久年数表が、初めて改正されるまでの約二十年の間に、減価償却についての認識が變つていった経緯につい

ては、前章において述べたところであるが、この昭和十二年の堪久年数表の一部改正に当たっては、かなりその事実が影響しているようにおもわれる。

そこで、この改正の当事者である大蔵省主税局が、この改正に当たって、その趣旨を述べているので、まず、これをみてみることにしよう。

「現在適用しつつある固定資産堪久年数表を当初に内定したのは関東大震災火災以前のことで、大正八、九年頃であるので、其の後相当時世も変り、最近に於ては建築様式の如きも、土地の高度なる経済的利用によって其の構造、体裁等面目を改めて居るものもあり、工場設備、機械等に付ても、新興産業勃興に伴う新式機械の発明考案等が出現して参ったので、予てより固定資産堪久年数表の改訂方に付各方面の意見を参酌し、慎重調査中であつたが、最近長足の進歩を遂げたる人絹製造装置及化学工業藥品製造装置並に一般使用建物、船舶等に付ては、此の際取敢へず其の堪久年限を短縮し、又は実情に即したる新規年限を新設し、旁々固定資産其の物の物理的なる寿命のみに偏せず、其の経済的寿命をも相当参酌し、總括的に幾分年限の短縮を図る意味に於て、当分の内現行固定資産堪久年数表中左表の通り修正を加へ、成るべく産業界の実情に即したる課税を為すことと為つた次第である。

尚此の改正規定は臨時租税増徴法の適用を受ける事業年度、即ち、昭和十二年四月一日以後終了する事業年度から実施せられるのであつて、租税の増徴せらるる機会に於て、従来批難のあつた取扱方に付其の合理化を図り、出来得る限り税務行政の適実円満を期せんとしたものである。^(註1)」

この改正の趣旨については、こ大蔵省の主税局名で発表されたものほかに、大蔵省主税局事務官の志達定太郎氏の解説があり、これによると、さらに具体的に改正の理由を述べており、興味深いものがあるので、これも長文であ

るがここに引用しておくことにする。

「(堪久年数表の制定以来)その後時代も相当変遷したし、殊に東京市の市街建築の如きも或は土地の高度なる經濟の利用に依る建築物の構造様式の変遷、モダーニズムの採り入れに依る目覚ましい室内設備の完備、例えば室内裝飾、エレベーター、暖房、冷房、換気、照明装置等の發達を来し、機械に付ても、或は新興産業の勃興に伴ひ新式機械が發明せられ、進歩したる製造裝置が考案せられ、殊にオートマチックなる一貫作業裝置の採り入れに依り面目を一新する工場などの實現するに及び、大藏省内規所定の固定資産の種目、分類を十年一日の如く使用するには聊か現時の産業界の實情に合致せざるものあるに至つたのである。この事情は大藏当局も以前から認めてゐない訳ではなかつた。そののみならず予てより日本經濟連盟、日本商工会議所其の他各種の商工団体は此等現實の事情を訴へ、此の堪久年数を相当短縮せられ度いとか又は新なる種目を編入せられ度いとか或は又、固定資産の堪久年数の測定方法の基本觀念に付て、抑も物の物理的寿命のみに偏しないで、時代の進歩、新様式の出現による經濟的寿命をも參酌して或る程度の緩和を為し、全般的に相当程度固定資産寿命年限の短縮を図られ度いとか、等々に付て、屢々陳情しつつあつた。そこで大藏省竝に稅務監督局に於ても、此の問題を採り上げ昭和五、六年の交以來各種固定資産の利用の現況等實地に付調査を為し、且現行固定資産堪久年数表の改訂方に関する会社側、學者、技術家竝に稅務執行当局等各方面の意見を求め、慎重調査研究を重ね來りたる趣であつたが、何しろ之を根本的に改訂するに付ては、調査の範圍甚しく広汎にして、夫々の種目に付徹底的な技術上の調査を必要とするのみならず、全般に亘りても亦各種目間の釣り合を採ることを考慮しなければならないので仲々結論に達しない模様である。尚此の問題は其の性質上独り稅務の取扱上の便宜の爲、認否の限界を明確ならしむると云ふ必要ばかりでなく、産業經營を指導して行く上より見ても重

要なる事項であると云ふので、曩に商工省に設置せられて居った臨時産業合理局あたりに於ても此の問題を審議の題目として採り上げ、産業合理局財務委員会案と云ふものを拵え上げ、折角審議しつつあった模様のやうに聞いてゐるが、未だ成案を得たと云ふ話を聞かない。要するに此の問題は事広範圍に亘り短時日の間には到底之が調査を完成することが困難である。然れども現実の問題として、茲數年来長足の發達を遂げ來つて居る、人造絹糸製造裝置の如きは、機械の操作に劇薬を使用する為非常に短命であり、又化学工業藥品製造裝置等に付ても同様の事が云へるので、其の使用建物等に付ても明かに現行堪久年數表の定むる所は不備と認められ、実行上種々の困難を來すことが尠なく、かうしたトラブルを解決するために、税務当局の實際取扱振りに付て、先般各税務監督局の意見等を徴した結果、現行取扱の明らかに実情に即して居らないと認めらるる点に付ては此際切り離した問題として、全般的なる調査の完了を俟つ迄もなく差当りその応急的措施として部分的に現行の内規の年限を改訂するなり又は追加することにして、当分の内現行固定資産堪久年數表の一部の修正を見たやうな次第である。之によつて、成るべく産業界の実情に即した賦課を行ふこととし、今回実施せられた臨時租税増徴法の執行をも円滑にしやうとする次第である。^(注2)」

この解説によると、技術的陳腐化、經濟的陳腐化による業界からの耐用年數短縮の強い要望があり、税務当局側も、昭和五、六年頃から耐用年數の検討を始めていたようである。しかし、遂に全面的改正に至らず、増税法の執行に当たつての緩和措置的な意味で、一部の改正を行ったということであるが、實際は、主秘第一七七号通牒の堪久年數表については、当時の税務当局も、その年數が實態に適合しないということを、かなり認識していたとおもわれる。

この場合、減価償却について、資産評価的な考え方からは完全に脱却していたことは間違いないところとおもわれ

るが、これに代るべき経済的陳腐化を考慮した投下資本回収を主目的とする減価償却の考え方、すなわち、前述の減価償却準則に理解を示したとしても、この観点に立って、耐用年数をどのように算定するかの一般的、基本的な問題の要点は、遂につかみ得なかつたのであろう。というのは、約七年間に及ぶ検討期間を置いたにしては、昭和十二年の改正は、対象資産の項目の新設に重点が置かれており、既指定資産の耐用年数短縮は全体からみると少数にとどまり、わずかに、事務所住宅用建物について、鉄骨鉄筋コンクリート造、鉄筋コンクリート造等のものが、改正前の一〇〇年から八〇年と二割の短縮が行われていること、船舶のうち、外国航路優秀旅客船について、改正前の二五年から二〇年と、これも二割の短縮が行われているのが、前述の改正の趣旨にいう、経済的陳腐化を考慮したものかと思われる程度であるからである。

化学薬製造装置についても、約五割の耐用年数短縮が行われているが、これは、むしろ薬品の腐食性の影響による実態年数に基づいて、改正が行われたものであろう。したがって、耐用年数の算定に当たつての発想の転換といふほどのものが、感じられないのである。

ただし、この点は、あるいは時局切迫のありのことでもあり、歳入の減収を避ける意味で、全般的な改正を見送つたものであるとも考えられるところである。

(注1) 「財政」第二巻第七号 昭和十二年七月号 大蔵財務協会 三三五—三三六頁

(注2) 「税」一五巻 昭和十二年六月号 一三一—一四頁

(注3) この改正で新設されたものは、船舶のうち、小蒸気船及び舢舨船、自動車及び自動自転車の車両、機械装置のうち、人造絹糸製造装置、土木建築用機械、医薬品・分析薬品・写真用薬品製造装置、塩酸製造装置、電球製造装置である。

六 昭和十三年における時局関係産業の耐用年数短縮 及び昭和十四年における特別償却制度の創設

昭和十二年における堪久年数表の一部改正の場合も、大蔵省主税局の解説にあるように、臨時租税増徴法の施行に伴う増税を契機として行われたのであったが、昭和十三年における時局関係産業の耐用年数短縮も、支那事変の拡大によって、戦費調達のための増税が実施されたことに伴って行われた。

この時局関係産業の堪久年数短縮は、その対象となる固定資産が、鉱業、金属工業、機械製造業、造船業、航空機製造業等の二十九業種^(注1)に属するものに限定されていることや、その年数短縮割合が、五割に及ぶものも少くないこと及び適用対象資産が、昭和十二年七月一日以後の新設、拡張に伴うものに限定されていることからみて、課税減免を目的とした政策的特例年数であり、特別償却の一種である。

この政策目的として、軍需資材の供給を迅速かつ豊富ならしめるため、増加した収益は課税を減免することとなるべく社内に留保し、生産設備の拡張に振り向け、生産増加に資すること等と説明している。^(注2)この点は、米国が第二次大戦参戦後の昭和十七年に、歳入確保のために固定資産の耐用年数を、約二倍に、逆に延長したことに对象的である。この改正は、主目的は時局関係産業の特例年数の制定にあったのであるが、時局関係産業以外の一般産業の固定資産及び昭和十二年七月一日前に設置された時局関係産業に属する固定資産について、超過使用の場合の増加償却が認められることになった。

この制度は、時局のため深夜作業、昼夜二部交替作業をなす等、特に使用激甚と認められるものであることについて、税務官庁が認定した場合には、一般の場合に付き定められている堪久年数表により算出した償却額の、二割以内の増加償却を認めるというものであった。

この制度を定めた理由として考えられるのは、先の時局関係産業の特例年数を定めた理由について、会社の内部留保充実の理由の他に、「目下時局関係の産業は、昼夜兼行能力の限りを尽して生産の増加に努めつつあり、機械器具等の使用時間が長くなるのは勿論のこと、その取扱いも勢い乱暴になることが多いであらう。従って物理的に見ても固定資産の減損の程度は、これ等の産業に在っては、平時に比し幾分激しいであらうと考へられる。」^(注3)と説明しており、この理由は、政策的意途とは関係なく、普通償却の面での使用期間の短縮の合理的な理由であるので、一般産業に属する固定資産についても、同様の状況にあるものは、同一の取扱いを為すべきであるということになったものであらう。

この超過使用による増加償却は、現行の法人税法施行令第六十条（通常の使用時間を超えて使用される機械及び装置の償却限度額の特例）に規定する増加償却制度と、その考え方は同一であり、固定資産の減価償却についての捉え方が、資産評価的でもなく、単純な物理的年数によるものでもなく、多面的、合理的となってきたように考えられる。

しかし、この超過使用の程度を判定する基準となる一般的な使用程度を、どのようにみていたかについては、何らかの内規もなく明らかではない。この点は、もともと堪久年数表が、一般的には物理的年数を基にしているといわれているものの、明確な基準をもって定められているものとは考えられず、前述したように資産評価的な発想ではなかったかと考えられることからみて、比較すべき使用状況の基準とはならなかったであらう。したがって、実務上どの

ような使用激甚の認定が行われたかは、興味のあるところである。

なお、この時局関係産業用資産の耐用年数短縮については、前述の課税を減免することで資産の内部留保を充実し、生産設備の増設により生産を増加させるという政策目的の説明のほかに、軍事的特殊需要の増加により値上がりした設備価額が、将来平和が到来したときの需要減に伴う資産価値の減少を、予想したとおもわれる別の面からの説明が行われている。

すなわち、「最近に於て新設又は拡張される固定資産は相当高価に取得されざるを得ないものが多いであらうが、将来著しくその価値を減ずるが如きことなきを保し難い。かくの如き事態に対処する為めには収益状態の良好なる際に、充分資産内容の改善に努めて置くことが、個々の事業に取っては勿論のこと経済界全般から見ても望ましいことは疑ひの余地がない」と説明されている。^(註4)

まだ戦局がそのような悲劇的結末になるとは予想されなかった時期であり、軍需産業にとって平和到来時の需要激減は、設備の無価値となるものが続出することは、当然考えられたであろう。

この説明の趣旨は、資産評価的な発想のようにもとれるが、むしろ戦時という特殊な場合ではあるが、将来予測される経済的陳腐化を強調したものであらう。そうとすれば、特殊な場合ではあっても、税務当局者が経済的陳腐化の考えを具体的に述べた最初のものである。

この改正に続いて、昭和十四年に時局産業の固定資産について、臨時租税措置法（昭和十三年法律第五十二号）に基づき、特別償却制度が創設された。

この特別償却制度は、「この際なるべく固定資産の減価償却を多額ならしめ、以て企業の基礎を強固にしつつ生産

力の拡充に努めしめる^(注5)ため、時局に緊要なる事業の用に供する家屋（工場用以外の建物を除く。）、機械設備及び一定の船舶のうち、昭和十四年四月一日以後、新設、増設又は製造したものについて、次の各号の金額の合計額まで減価償却を認めるというものであった。

- 一 取得価額の三分の一に相当する金額に付き、堪久年数を三年として均等償却の方法に依り算出した償却金額
- 二 取得価額の三分の二に相当する金額に付き堪久年数に依り算出した償却金額

この特別償却の対象となる「時局に緊要なる事業」は、前述の短縮耐用年数適用の対象となる「時局関係産業」と、その事業の範囲が殆んど同一のものである。^(注6)

この特別償却制度の創設によって、税法上の固定資産の減価償却制度は、一般産業の堪久年数による償却と、時局関係産業の短縮堪久年数による償却及び特別償却^(注7)の三本立となった。

いづれにしても、この昭和十三年及び十四年の改正は、北支事変という局地的紛争が、日中の全面的軍事衝突に拡大したことに伴った、政策的要素がきわめて色濃く先行しているもので、一般的な減価償却制度の考え方の変化といえるものではなかったと考えられるのである。

これら二年にわたる改正は、現行の特別償却制度と、その政策目的は異にしているが、その基本的な手法は同一のものであり、税法上、始めて、いわゆる加速償却の考え方を、導入したものである。

なお、個人の有する固定資産については、堪久年数による減価償却、すなわち、普通償却は、前述の特別償却が創設された昭和十四年には、未だ認められていなかった。^(注8)にもかかわらず、この特別償却の適用についてのみ、個人の場合も認めるという変則的な取扱いとなっていた。^(注9)

(注1) この時局関係産業は、次の二十九業種である。

①金属鉱業②石炭鉱業③石油鉱業④製鉄業⑤非鉄金属製錬業⑥軽金属製造業⑦鋼船製造業⑧蒸気缶製造業⑨原動機製造業⑩電気機械器具製造業⑪探鉱、選鉱及製錬機械器具製造業⑫金属工機械製造業⑬工具及刀具類製造業⑭化学工業用機械装置製造業⑮自動車及自動車部分品製造業(小型自動車関係ヲ除ク)⑯鉄道用及軌道用車両製造業⑰航空機及航空機部分品製造業⑱軸受及鋼球製造業⑲兵器及兵器部分品製造業⑳硫酸製造業㉑石炭酸製造業㉒コールド分溜物製造業㉓代用液体燃料製造業㉔硝酸製造業㉕染料中間物其ノ他コールド分溜物誘導体製造業㉖石油精製業㉗人造石油製造業㉘石油輸入業㉙海運業

(注2) 平田敬一郎「時局関係産業等に対する減価償却年限の短縮」『財政』昭和十三年七月号 一〇六頁 大蔵財務協会

(注3) 前掲書 一〇七頁

(注4) 前掲書 一〇六—一〇七頁

なお、この昭和十七年の耐用年数改正について「商工省意見」は、「特ニ重要ナル産業ハ平和来ノトキヲ顧慮シ此ノ非常時局ノ為設備シタル分ニ付テハ努メテ速カニ償却セシメ置クノ要アリ」と、耐用年数短縮要望の理由の一として掲げている。

(注5) 片岡政一「財政」大蔵財務協会 昭和十四年五月号 一〇七頁

(注6) 時局関係産業と臨時租税措置法の時局産業は、次の業種のみが異なっている。すなわち、「電気機械器具製造業」については、このうち、家庭電気器具製造業が除かれ、「硫酸製造業」については、乾式製錬所から排棄される鉱煙中の亜硫酸ガスを回収して製造するものに限られた。

このほか、「石油輸入業」が除かれ、これに代つて「バルブ製造業」及び「硫酸アンモニア製造業」が新たに加えられた。この結果、臨時措置法の時局業種は三十業種となった。

(注7) この昭和十四年に創設された特別償却制度と併行して、昭和十七年には「兵器等製造事業特別助成法(昭和十七年法律第八号)」により、特定の兵器製造業については、別途特別償却制度が創設されている。

この兵器製造業についての特別償却は、前述の臨時租税措置法に規定する特別償却に代えて、次の金額の合計額まで損金算入を認めるというものである。

① 取得価額の十分の五に相当する金額に付堪久年数を五年として均等償却の方法により算出したる償却金額
② 取得価額の十分の五に相当する金額に付別に指示する堪久年数に依り算出したる償却金額

したがって、特別償却が二本立となった時期があったのである。なお、臨時租税措置法の規定による特別償却も、昭和十九年には、耐用年数により算出した償却金額の二割の割増償却制度に改められている。

(注8) 税法上の堪久年数による減価償却は、長らく法人についてのみに認められており、個人については認められていなかった。であるが、「個人の事業といえども事業所得の適正な計算のためには、減価償却を認めることが正しいことである」(平田敬一郎「企業会計」 昭和二十六年新年号三〇頁)として、昭和十五年の税制改正の際に、始めて個人についても減価償却が認められることになった。

(注9) 片岡政一 前掲書 一〇八頁

七 昭和十七年における減価償却制度の改正

1 会計経理統制令による強制償却との関連

大正七年に創設された堪久年数表は、前述のとおり、昭和十二年及び昭和十三年に二回にわたって改正されたが、昭和十七年において再び改正が行われることになった。

この昭和十七年の改正は、昭和十五年から改正作業にとりかかったようである。改正の目的としては、先の二回にわたる改正がそうであったように、さらに増税が行われた場合に、その負担の緩和のため、耐用年数を短縮するとい

う点と、それまでに行われた改正によって、三本立となって税務計算上繁雑となった減価償却規定を、整理して簡素化すること、さらに堪久年数は、個別の資産についてそれぞれ定められているが、實際上資産の細分が困難なものが多く、税務上はこれを一括して計算している現状であるので、これらを総合した年数を定め、計算の簡易化を図ることにあった。^(注1)

これらの点は、主として税務上の問題として検討されたのであるが、今回の改正は、その他に、もう一つ別な立場からの問題の検討が必要となったのである。

この問題というのは、当時制定されていた会社経理統制令における償却に関する規定との関連であった。この会社経理統制令は、昭和十五年十月に施行されていたが、償却についての第三十一条の規定は、これに基づく規則が定まっておらず、未施行のままとなっていた。

この第三十一条の規定は、会社計算における強制償却の規定であるが、昭和十七年九月一日から施行されることとなった。^(注2)この強制償却の基準となる耐用年数は、この会社経理統制令の別表で定められることとなっていた。

この統制令別表の耐用年数は、当初は統制令で独自に算定する予定であったようであるが、昭和十七年六月二十三日企画院を中心とする第四回財務諸準則統一協議会において、経理統制、原価計算及び税務計算上の統一的基準として定めることが決定された。^(注3)

この決定は、実際には、当時改正を検討していた税務上の耐用年数の、その改正後における年数を、同時に経理統制と原価計算における計算基準とするというものであった。このように、強制償却の基準にもすることとなった関係で、税務上の耐用年数改正案は、その面も配慮して若干手直しが行われたようである。

この会社経理統制令に基づいて、強制償却を実施することを必要とした理由は、当時の大蔵省理財局の資料によると、次のようなことであつた。

- (イ) 企業ヲシテ其ノ投下資本ヲ回収セシメ企業ノ基礎ヲ堅実ナムシメ且必要ナル再投資ヲ確保セシムルノ要アルコト
- (ロ) 自己資金ノ蓄積ヲ図ラシメ企業ノ金融ヲ容易ナラシムルノ要アルコト
- (ハ) 公定価格決定ノ基礎タルベキ原価計算上適正ナル限度ニ於テ減価償却ヲ原価ニ算入セシムルノ要アルコト
- (ニ) 企業ノ經濟性計算ヲ明確ナラシムルノ要アルコト
- (ホ) 会社経理統制令ノ規定中、配当規制ノ基礎タル自己資本ノ計算、役員賞与ノ基礎タル純益金ノ計算等適正ナル減価償却ノ強制ヲ為サザル限り完全ナルモノト謂ヒ得ザル規定アルコト

このうち、(イ)及び(ロ)の理由は、ここ数次にわたる税法上の耐用年数改正時にも、その短縮の理由として挙げられており、税法上の考え方と一致するが会社経理統制令自体の主たる狙いは、(ハ)及び(ホ)の点にあつたようである。

この点からみると、次に述べるような問題が生ずる等のあるので、この統制令独自の耐用年数算定もあり得たのであろうが、理論的には、税法上の耐用年数と統制令の耐用年数が異なるということは、不合理なことであるので、税法上の耐用年数に統一することになつたのである。

(ハ)及び(ホ)についての問題というのは、短縮された改正耐用年数を、そのまま適用してかなり高度な償却を強制した場合には、軍需産業等の収益状況がよい企業を除き、一般的には償却不足を出している企業が多数存在する状態であり、そのため、配当率の引下げを余儀なくされる会社を生じ、現実には株価の下落等の経済界に及ぼす恐れがあること、あるいは原価計算上其の強制償却を、原価に算入して公定価格を決定することになると、物価が現在以上に騰貴

する恐れのあること等であった。

耐用年数は、ともかく税法上のものに統一されたのであるが、このような懸念があったため、会社経理統制令による強制償却の適用は、「従来ノ会社ノ償却状況ヨリ見テ余リ無理ヲ生ゼザル額廃ノ割合」として、一般の資産については、税法上の耐用年数による標準償却額の七割（鉄道、軌道、電気、ガスの諸事業は五割）を限度とすることに、暫定的に定められていた。

この昭和十七年における税務上の耐用年数の改正は、おおむね二割の耐用年数短縮が行われたのであるが、非鉄金属製錬業用の資産については、約七年から十二年、人絹又はスフ製造業用の資産については、約十年から十二年、鉄道業の資産については、十五年から二十五年を一括して三十年と、逆に耐用年数が延長されたものがある。

これらの耐用年数の延長については、その理由として、企業の実情からみて耐用年数が短かきに失すること、又は改正前の年数による償却を十分になし得ない状況であること、を挙げていることから、強制償却の規定との関係で、修正を行ったものと考えられる。

ところで、会社経理統制令は、前述のように、公定価格算定の基礎となる原価計算のため、強制償却を行うことを目的の一としているが、機械装置については、事業別の総合耐用年数が定められたため、これに基づく償却額を、原価計算上個々の機械装置に配付する必要がある。

経理事務手続の簡素化を目的として、総合耐用年数が定められたのであったが、結果として、事務手続の複雑化を招くことになり、問題があつたようである。^(注4)

なお、この個々の機械装置への償却額の配付の問題は、税法上の機械装置を除却した場合の除却損益の計算上も、

当然必要となる問題であるが、その配付方法は、企業の任意に任されていたようであり、その償却額の総額が、総合耐用年数による償却額と一致すれば、それで認められていたようである。

(注1) 「固定資産耐用年数表の改正に就て」 財政 昭和一七年八月号 四六―四七頁

(注2) 強制償却の規定の適用は、原則では、金融事業のみを営む会社及び物品財売業のみを営む会社を除くすべての会社に適用されるが、実際の適用は、資本金五百万円以上の会社に限定された。なお、資本金五百万円以上の会社は、当時社数にして一割、資本構成においては、七割五分を占めていたとされている。「会社固定資産償却規則に就て」田中豊 財政昭和十七年一〇月号 一一八頁

(注3) 前掲書 一二〇頁

(注4) 沼田嘉穂氏は、昭和十七年の改正についての問題指摘の中で、原価計算の場合の償却額配付の問題に触れて、「単なる税務上の償却計算か又は期間的損益計算たる会計計算としての償却計算を観察の対象とするならば、個々の対象物に関する償却計算は之を無視し、総合償却を耐用年数表の命ずるがままに行つて置けばよいかも知れぬ。併し吾人は今日会計上の最重要問題の一つとして原価計算を省ることを忘れ得まい。此の場合個別原価計算に就ても部門計算に就ても償却原価の算定は単に総合償却のみを以て終ることが出来ないのである。従来経験から見れば税法上は勿論、尚また経理統制令による事業への強制償却の如き就ても、事業に行はしむべき償却は成るべく大づかみに決定した方が便利である。故に今般の年数表の如き最も要を得たものと思うが、上述の如く原価計算との間に将来研究すべき課題が残されていると思ふ。」と当時批判している。「固定資産耐用年数表の改正と是に関する諸問題」 財政昭和十七年九月号 二四頁

2 減価償却制度の改正

昭和十七年の改正で、従来使われてきた堪久年数という名称は適切でないという理由で、新たに耐用年数と改めら

れた。このほか、総合耐用年数の創設等次のような改正が行われている。

(一) 総合耐用年数の創設

この改正において、特徴となるものは、機械装置について総合耐用年数を定めたことである。

このため、耐用年数表を二表に区分し、一表は各事業に共通する固定資産表として、有形固定資産のうち、建物、構築物、船舶、車両運搬具並びに工具、器具及び備品^(注1)について特掲し、これらの資産については、ほぼ従来どおり個別資産ごとに耐用年数を定めているが、もう一方の表には、機械及び装置を対象とし、この機械及び装置については、事業の種類別に、その事業に属する機械及び装置のすべてのものについて、一本化した平均耐用年数、すなわち、総合耐用年数を定めたのである。

この総合耐用年数創設について、前述したように、従来の個別資産ごとの耐用年数による場合、実務上資産の細分化が困難で、実際はこれを一括して償却計算を行っていることが、理由の一つとして挙げられているが、この他に、当時は軍隊への召集等による人手不足が深刻化しており、事業ごとの平均耐用年数を用い、一括して設備全体の償却計算を行うことによって、税務事務を簡素化するという実務上の要望が、大きな意味をもっていたようである。したがって、理論的により適切な方法を選択したということではなく、償却計算における簡便な方法として、採用されたようにおもわれる。

仮に、簡便な償却方法として考えたとしても、総合償却方法は、企業の有する設備全体の投下資金の回収という観点からは、十分に合理的な償却方法といえるのである。これに反して、資産評価的な観点からは、個々の機械装置の価値減少額を直接に把握できないという意味で、この事業別の総合償却の仕組みが合理的でないことは明らかであ

り、この観点に立てば、総合償却方法は到底採用し得えなかったと考えられる。

このように考えると、税務上の減価償却の考え方は、資産評価的な考え方を既に脱却し、投下資本の回収を主とする考え方となっていたのであろう。何故なら、このような考え方が大勢を占めて、始めて総合償却という制度をとり得たと考えられるからである。

この総合耐用年数の採用に当たっては、当初は事業別に、有形固定資産をすべて一括償却する構想であったようであり、固定資産の種類別に、その占めるウェイトの調査が行われている。最終的には、総合耐用年数の採用は、機械及び装置に限定されたのであるが、これは、恐らく、有形固定資産をすべて一括償却することは、事業別に定める場合でも、会社によってそのウェイトに相当ならばらつきがあり、平均耐用年数の算出が、困難であったのではなからうか。

機械及び装置の総合耐用年数の算出は、単に平均耐用年数を求めたとされているが、算術平均ではなく、構成する個別機械及び装置の、取得価額のウェイトによる加重平均によったものとおもわれる。しかし、どの程度のサンプル調査が行われたかは明らかでない。

ところで、このように機械及び装置について総合耐用年数を定め、その他の資産については個別耐用年数を定めたため、それぞれの資産の区分を、どのような基準に求めるかという問題が生ずる。この問題は、機械及び装置と、器具及び備品、あるいは工具の区分の場合に、顕著である。

この点について、当時横浜高商教授であった沼田嘉穂氏が、「茲で最も問題となるのは各種資産の限定である。これは一見明白のやうで事実問題としては困難な場合が相当存立すると思ふ。特に第一表に含まるべき工具、器具と第

二表に含まるべき機械との区別は容易ではない。時に工具とは動かし得るもの、機械とは据付られ動かし得ないものと謂ふ点を以て分類の基準としてゐる向もある様であるが、業種により必ずしも斯かる標準は適合しない。且つ或る種の事業では工具、器具及び機械の資産金額が割合巨額で、此の点を如何に取扱ふかによつて償却費決定上重要な相違の生じ得るものがあると思ふ。^(注2)」と述べている。

この論説で、機械装置と、工具、あるいは器具備品との区分について、動かし得るものであるかどうかで判定することが、一般的に確定できるものではなく、その判定は容易ではないと指摘されている点は、現在でも同じ問題が生ずるのである。

昭和十七年の改正後の耐用年数表も含めて、工具、器具備品の耐用年数は、機械装置に比べ、一般に短かく定められている。これは経済的陳腐化ではなく、構造的に工具、器具及び備品は、機械及び装置よりも強度が劣るという事実を基にしていると考えられるので、動かし得るかどうかということは、構造的に軽く、あるいは簡易に構成されていると考えれば、一応筋がとおるのである。

しかし、この耐用年数の長短の問題を除いて、総合耐用年数を適用すべき機械及び装置か否かということになると、これを区分すべき適切な物差しは仲々見当らないのである。しかも最近のように、電子装置が採り入れられ、多くの機能が付与された装置となると、ますますその識別が困難となってくるのである。

昭和十七年当時は、それほど複雑な機構を有するものは少なかったであらうから、一応の区分は可能であり、実務的にはそう問題が生じなかったと考えられるが、今後の問題としては、工具、器具及び備品の対象となる資産の範囲を、明確に限定することを検討することも必要であらう。

(注1) 従来の堪久年数表における資産は、工場用建物、自動車、製紙用機械等と具体的名称で分類されていたが、昭和十七年の改正で、これらの資産の分類は、有形固定資産と無形固定資産に大別し、さらに有形固定資産について、建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具・器具及び備品の六種類に分類された。この分類は、企画院製造工業原価計算要綱並びに同財務諸表準則における固定資産の分類と一致せしめたものとされている。(「固定資産耐用年数表の改正と是に関する諸問題」沼田嘉穂)「財政」昭和十七年九月号 二三頁

(注2) 前掲書 二三頁

(二) 無形固定資産の耐用年数の特掲

改正前の堪久年数表は、有形固定資産の堪久年数のみを定めており、無形固定資産の年数については定められていなかったが、昭和十七年の改正において、特許権、商標権、意匠権、実用新案権、水利権、漁業権、営業権のほか、試験研究費及び開発費について、初めてその耐用年数が定められた。

もっとも、無形固定資産については、耐用年数が定められていなかったただで、減価償却は、昭和初頭から認められていたようである。^(注1)

償却期間は、税務各局によって、多少その取扱いが異なっていたようである。例えば特許権についてみると、東京局は十五年に対し、名古屋局は十五年以内において適当と認める年数、実用新案権については、東京局は十年、名古屋局は十年以内において適当と認める年数という扱いになっていた。

このように、各局によってまちまちであった取扱いを一本化して、新たに無形固定資産の耐用年数が定められたのであるが、その算定に当たっては、その権利期間が法定されているものは、その法定期間のおおむね七割の期間を、

経済状態の変遷等を考慮したという理由で、耐用年数に定めている。この耐用年数の定め方は、現行の法定耐用年数におけるとはば同様である。

また、試作研究費及び開発費については、現行は無形固定資産でなく、繰延資産として扱われているが、これらの資産の耐用年数は、一般会社経理の状態等より勘案したとして、それぞれ五年と定めている。

なお、無形固定資産については、残存価額を零と定め、それぞれの耐用年数に基づく均等償却による扱いとなっている。^(注2)

(注1) 営業権及び特許権の減価償却についての行政訴訟(昭和六年第二九五号、昭和八年二月三〇日宣告。「法人税務要覧

(その一)「昭和十五年八月一八〇頁記載)があり、その内容は、会社側が過大に計上したこれら資産の償却額を、十年の期間による均分償却額を限度に否認したことを、裁判所が認めたものであるが、これをみると、この時期には無形固定資産の償却を、既に認めていたわけである。

(注2) 後に述べるように、昭和十七年には、定額法の原価に対する償却率は、残存割合一割によって修正した償却率に改められており、そのまま無形固定資産には適用できないので、原価を耐用年数で除す均等償却法を別途規定している。

(三) 定額法の償却率の改正

昭和十七年の改正前の定額法の原価に対する償却率は、前述したように、一を耐用年数で除した率となっていた。かつ、償却は、残存価額の割合が一割に達したところで停止されるので、例えば十年の耐用年数であれば、原価に対する償却率は $0 \cdot 1$ であり、九年経過したところで、償却停止となることになる。したがって、耐用年数との関連でいえば、きわめて不合理であった。

そこで、今回の改正では、定額法の原価に対する償却率を、残存価額割合を減少したところに改められている。例えば、十年の耐用年数であれば、残存行額割合一割を減じ、 $0 \cdot 1 \times 0 \cdot 9 \parallel 0 \cdot 0$ 九が、定められているのである。

この結果、先に述べた矛盾は一応解決されたが、無形固定資産のように、残存価額割合が零の資産については、この定額法の償却率表は適用できないことになり、別途耐用年数で除す償却方法を規定する必要があるので、適切な方法とはいえないものである。^(注)

(注) この定額法の償却率は、昭和二十五年の改正で、再びこの改正前の償却率に戻し、取得価額に直接乗するのではなく、取得価額からその一割相当額を控除した価額に乗することに改められた。

四 その他の償却規則の改正

減価償却費を利益処分によって計上した場合については、税務上相当以前から、翌期に資産価額を減額することを条件に、損金算入が認められていたようであるが、規定上は明らかにされていなかった。今回の改正で以上の取扱いが、初めて明確に規定されることになった。

なお、資産価額を減額せず、減価償却引当金に経理する間接償却法を採用している場合には、一部の局から損金算入を認めることを可とする意見がでていたのであるが、今回もこれは利益留保とし、損金算入を認めないとする従来の方針が変更されることはなかった。

また、通牒の取扱規定に、新たに、耐用年数が一年以上のものであっても、備品等で取得価額が百円未満であるい

わゆる少額資産については、強いて固定資産として取り扱わず、一時の損金に認めることが明らかにされている。なお、耐用年数が一年未満の固定資産についても、一時の損金とすることが認められていたようである。^(注)

(注) 「固定資産耐用年数表の改正に就て(上)」 「財政」昭和十七年八月号 五八頁

(四) 耐用年数の短縮

前述したように、この昭和十七年の改正においては、固定資産の耐用年数について、平均して約二割の短縮が行われており、その主たる改正理由として、度重なる増税の緩和策として、また生産力拡充に資するための内部留保の充実に挙げられている。

特に、時局産業用の資産に改正の重点が置かれており、昭和十三年における時局関係産業用の耐用年数表は、昭和十二年七月以後の新設等に係るものに、対象資産が限られていたのであるが、今回の改正においては、この制限が外され、時局関係産業については、すべての資産に短縮年数が適用されることになった。

このように、時局関係産業を中心として、かなりの耐用年数短縮が行われたのであるが、その目的の一つである投下資産の早期回収による設備拡張は、実際にはどうであったのであろうか。昭和三十九年頃からの高度成長期におけるそれと、決定的に異なる点は、資金があっても、購入すべき機械設備自体が、絶体量で不足しているか、あるいは数は充足し得たとしても、質の点で使いものにならないものが増加する傾向にあったという点であろう。^(注)特に金属工作機械では、高度な加工を要するものには主として輸入機に依存する割合が高かったのであるが、これらは、既に米国等の技術先進国が、対日輸出禁止を、昭和十五年から行っていたのであり、その充足は当初からまったく望めなかつ

たのである。

戦局が悪化の一途をたどり、工業用資材の絶対的不足が顕著となつては、もはや通常の経済法則が通用する事態ではなくなっており、前述の政策目的も実際は空文化していたのである。この意味では、木村和三郎氏が、この昭和十七年の耐用年数短縮について、その必要性がなかったと批判していることも、うなずけることである。^(注2)

なお、戦時中における耐用年数表の改正は、この後、昭和十九年に、船舶について、戦時標準型船の耐用年数及び臭素製造業の機械設備の追加が行われたのみで、終戦を迎えたのである。

(注1) 「日本産業百年史(上)」日経新書三六五頁—三六八頁

(注2) 「新版減価償却論」木村和三郎森山書店一三四頁—一三五頁

八 戦後昭和二十三年までの耐用年数の改正

従来は、内規として「秘」扱であつた法人税の取扱いが、昭和二十年九月、終戦とともに、「法人各税の取扱」として公表された。この公表は、資本金五百万円以上の法人について、申告納税を行うこととしたことに伴つて、行われたものといわれているが、その内容のうち、減価償却に関するものは、昭和十七年主秘第三七七号「固定資産減価償却取扱方の件」通牒の規定のほかに、同第三七七号通牒に規定されていないが、実務的には認められていた鉱業用資産についての生産高比例法による償却及び耐用年数一年未満の固定資産の損金算入が、新たに規定されている程度で、実質的にはほとんど変更はないものである。

次いで、昭和二十二年八月には、申告納税制度の全面的採用に伴って、一応公表はされていたが取扱内規であった固定資産の減価償却規定が、租税の民主化の見地から、法制化されることになり、初めて法人税法施行細則（大蔵省令）に規定されたのである。

この改正においては、償却規則の法制化と同時に、固定資産の耐用年数表の全面的改正が行われた。この改正の趣旨は、前述のように、戦時の政策目的のため、当時の時局関係産業を中心に、極端に短縮されていた耐用年数を、戦後の平常状態に戻すということに主眼が置かれており、機械及び装置について、戦時中とられていた事業別総合償却の方法は、そのまま踏襲されている。なお、戦後の米軍の占領政策の影響によって、この事業別の耐用年数表は、土石採取業、電気製塩業等の事業の追加があった反面、航空機製造業、兵器製造業、軽金属製造業等の事業が削除される等の若干の改正が行われている。

耐用年数の改正は、前述の改正の趣旨に従い、従来の時局関係産業の固定資産についてはおおむね五割の耐用年数延長、その他の産業用の固定資産についてはおおむね二割の耐用年数延長が行われている。

ところで、この昭和二十二年の改正では、固定資産の償却方法について、特異な改正が行われている。無形固定資産については、定額法のみを認める点で従来の扱いと変らないが、有形固定資産については、定率法のみによることとされたのである。もっとも、法人税法施行細則の規定では、これが明記されているわけではない。しかし、償却額の計算についてそのよるべき償却率が、別表に定められているのであるが、この別表には、有形固定資産について、定率法の償却率のみが定められているのである。

このような改正が行われた理由としては、償却不足額の繰越しを認めないこととしたことと、償却範囲額の算出を

容易ならしめるためとされ、いずれか一つの方法を採用するとすれば、定率法が法人に有利であるからと説明されている。^(注1)

償却不足額の繰越し制度を廃止したことについては、その廃止の理由として、「償却不足額も厳密に言えば繰越欠損金の一種であり、繰越欠損金については、一年間の繰越控除しか認めていないこととの権衡及びできるだけ簡単な方法で申告納税ができることとするためである」としている。^(注2)したがって、理論的な面よりも、実務的な面からの要請によったものとみられる。

償却不足額の繰越しを打ち切るという場合、アメリカで行っているように、一度発生した償却不足額は永久に償却を認めないという方法もあるが、この改正では、その生じた償却不足額は、翌期の帳簿価額に加算することとし、翌期以降に償却することを認めている。

このように、その生じた償却不足額を、翌期の帳簿価額に加算することにした場合、定率法によって償却額を計算するときは、翌期の償却限度額は、償却不足額の無い場合に比して当然増加することになって、その増加分だけ償却不足額を取戻す効果があり、法人に有利となるので、定率法を強制することになったものであろう。なお、定率法の強制といっても、法人が定額法を採用することを認めないわけではなく、償却限度額の計算については定率法によるということである。

次いで、この後の昭和二十三年四月における法人税法施行細則の改正により、間接法による減価償却が初めて認められることになったのである。間接法による減価償却費の損金算入を認めることは、会計学者等で支持する意見も多かったのであるが、税法上ではこれまで一貫して利益の留保として、課税の対象としてきたのである。

この間接法による減価償却を税法上認めることになった理由は、「諸般の事情により」という程度の説明で、判然とはしていない。

一般にこれまでいわれていた間接法による減価償却に対する反対理由は、間接法による償却は、①固定資産の原価を直接減額せず、減価償却積立金を貸方に計上するが、この減価償却積立金のうちで、減価償却費としての損金性の部分と、利益留保とみられる部分との区別が判然としない、また、②貸借対照表上の表示価額が、原価のまま減額しないので、商法における、財産目録における価額は時価以下であることを要すとの規定に違反する、ということが主たるものであったようである。

この前者の反対理由は、減価償却規定の整備が進むにつれて、その損金性の部分と収益性の部分との区分の明確化が可能となり、後者の場合も、企業会計上の間接法による償却について、商法の規定にこだわる必要がないとする意見が、大勢を占めるようになっていた状況であった。これらいずれの理由によっても、間接法表示に反対の理由が薄くなっていたのであり、このような事情を反映して、間接法による減価償却が認められたものであろう。

なお、間接法による償却を税法上認めるについては、固定資産の種類ごとの区分、耐用年数の異なるごとの区分をせず、一括して単に償却準備金として積みたてた場合は、減価償却をしたものと認められないこと、その積立てが元帳、補助簿で確認できること、減価償却準備金を取崩し、利益の配当にあてる等の処分をしたときは、その全額を処分した日の属する事業年度の益金として課税する等の条件が附されていた。

(注1) 「税務の減価償却実務」 市丸吉左衛門 双珠社昭和二十四年版 二二頁

(注2) 前掲書 二九頁

九 昭和二十六年における耐用年数の改正

昭和二十六年は、法定耐用年数について重要な改正が行われた。この改正は、前年にシャウプ勧告によって、税法が近代的企業会計に対応するように改正、整備されることになったことに伴い、減価償却の基礎である耐用年数についても、合理的な基準による洗い直しの必要が生じたため、行われることになったものである。

この改正に当たっては、従来の改正作業とは異なり、改正前年の昭和二十五年から、各業種の所管省庁を通じて、各産業団体、工業会等の民間機関から、耐用年数改正のための資料の収集が広く行われた。

また、これらの資料を基にしたの耐用年数の検討を、大蔵省内に設けられた固定資産耐用年数改訂協議会において、会計学者、経理実務者、専門技術者等の民間に委嘱した委員によって行うこととし、これと併行して関係各省庁担当部局と協議することとしたことも、初めての試みであったのである。

この改正における基本的な方針については、当時大蔵省主税局にあってこの改正に関与された忠佐氏が次のように述べている。

「固定資産の減価償却の問題が、単に税法上のみの観点から取りあげらるべき問題でないことは、いまさういうまでもないことである。すなわち、(1)固定資産に対して投下された費用を、期間的費用として配分して、企業の一一定時における財政状態および一定期間における経営成績をあきらかにし、かつ、現在および将来の出資者ならびに債権者等の利害を公正に調整して企業経理の適正化を図ろうとする見地、(2)固定資産について投下された資本を期間的に回

収して、その維持、蓄積を図ろうとする国民経済的な見地、(3)そして租税負担の公正化を実現しようとする税法上の見地から、総合的にそれが論ぜられなければならない。したがって今回の耐用年数の改訂における調査方針としては、税法上の要請の面からそれを取りあげるといよりも、まず、企業経理上の要請の面からそれを取りあげておいで、必要に応じて税法上の要請をそれに加味する、という基本的な線が考えられていた。^(注1)

耐用年数の算定は、本質的には将来予測であり、その意味では恣意性が入ることは避けられないのであるが、将来の経済的条件等を加味し、適確な年数を算出できる手法が確立していない現状では、その算定に当たっては、まず出発点としての現在の経済的環境の下における実際の状況を、十分に把握したうえで将来予測を組み立てる必要があることは、当然のことである。そうでなければ、租税負担の公平化ということも、説得力を失ってしまうことになる。ところで、このような産業界の実情となると、実際にそれを経験している民間の有識者の意見は、欠くことができないものであり、このようにして、非公式ではあるが、固定資産耐用年数改訂協議会が設けられ、民間有識者による検討の場が設けられることになった。

このようにして、耐用年数改正の基本となる資料が収集され、次に具体的に耐用年数の算定が行われることになるのであるが、ある意味では利害対立する立場にある税務当局と企業側が、単に耐用年数の数値の妥当性について、議論していたのでは、最終的には妥協の産物として決定されるということになるのが落ちである。

そこで、この改正において、耐用年数改訂の方法論としての「算定方式」を公表し、論議の方向づけが行われたのである。この算定方式を考えたことについて、忠佐市氏は次のように述べている。

「雑多な、技術的な、隆替常なき千差万別の固定資産の命数の予測というような耐用年数の数的把握について、も

つとも現実的な税法上の要請をみたすものとしては、想起しうるかぎりにおいて、客観的妥当性が一定の統一された方式につながって確立されることが必要である。と考えられる点である。この一定の統一された方式につながる客観的妥当性の把握について、私は、従来は、税務職員の側と企業実務家の側とにおいて、論議の対象と方向とのとりあげが、必ずしも十分ではなかったと考える。それは、税法が近代的租税制度として確立していなかった過去の影響ばかりでなく、企業会計が、近代的会計として発達していなかった過去の影響としてそれを考える。

今回の耐用年数の改訂に当っては、少なくとも、このような傾向に対して、税法と企業会計とを近代的に前進せしめる素地だけは、是非とも残しておきたいと思う。それがためには、まず減価償却問題の基底に横たわる耐用年数の概念の本質的把握についての方法論を、論議の軌道に乗るように整理してみたいと考えたのである。同時に、固定資産に投下された費用を期間的費用として配分するうえにおいて、いかなる方式が合理的であるかの目的論的解決の過程をあきらかにするために、耐用年数の算定方式を概定してみたいと考えたのである。^(注2)

このような意図のもとに、昭和二十六年の改正の基本となる算定方式が、公表されたのであるが、この算定方式によつて明かにされた耐用年数に関する考え方は、次項で述べるいくつかの特徴的な点を挙げることができる。もっとも、これらの点については、従来は全くそのような考え方が存在しなかったというのではなく、そのような考え方を検討し、整理したうえで、明確に改正作業の前提として打ちだしたことが、税法上の減価償却の取扱ひにおいて、最初であったことであろう。なお、昭和二十六年の耐用年数の改正は、このように「算定方式」を基準として行われたが、結果として、耐用年数は改正前に比して約二割の短縮が行われている。

(注1) 「税法上の固定資産耐用年数論」 忠佐市 「会計」森山書店 昭和二十六年六月号 八六頁―八七頁

1 効用持続年数

この「算定方式」には、耐用年数の基本的考え方として、始めて「効用持続年数」という用語が創設されている。

忠佐氏は、耐用年数については、「償却元価と毎期間の償却率とのかけ橋」に過ぎず、「耐用年数そのものには、減価償却方式における最終的な意味は見受けられない。それは、減価償却計算が、客観的観察によって適正妥当であるかないかを判断する場合において、その客観的観察の基礎として、現に考えられている基準としては、最も確実であり、また、判断し易いという目安を与えてくれるものに過ぎない」^(注1)が、税法において課税負担公平の立場に立ち、普遍的に妥当するような客観性の把握が要請されるので、「耐用年数方式が、物的基礎に立って各企業を通じての比較衡量の手段を備え、かつ、過去の経験および技術的な将来の予測が社会通念上是認されうる、と考えられるところに、客観的基準として恰当するものとせられる理由がある」^(注2)と述べている。

しかし、耐用年数については、物理的耐用年数観と経済的耐用年数観が併列しており、しかも物理的耐用年数については、「廃残の情況に立ち到って終局的に使用不可能となった場合の使用継続年数が考えられているのか、それとも、それ以前において、特定の事態が現出するまでの使用継続年数が考えられているのかは、必ずしもあきらか」^(注3)ではなかったものであり、このような耐用年数のとらえ方を、実質的に統一して論議をする必要があると考えられたようである。

そこで、統一した耐用年数概念を表わす用語として、混乱を避けるため、従来使われていた物理的年数、経済的年

数の用語を避け、効用持続年数という新しい用語が、用いられることになったのであるが、忠佐氏は、この効用持続年数の基本的考え方について、次のように説明している。

減価償却の方式は、会計処理の目的に奉仕する目的活動の手段であるので、その投下した費用を、使用期間の収益に応じて賦課することが好ましいのかも知れない。しかし、減価償却は原価計算の重要な項目として、収益の考慮に先だって予定することが必要であり、製造の総数量等によって、償却費を賦課する等の外形的な考え方によらないと、計算できないという事情が現われてくる。

しかし、製造の総数量等は、その予測が困難な場合が多いので、結局落ちつくところは、年数という大雑把な目安になる。その年数といっても、「形だけはそれらしいが全く使いものにならない、というところまで考えた使用年数だとすると、償却計算の合理的算式が、せいぜい、定率法とか定額法とかきり考えつかれていない現在においては、会計処理の奉仕目的には合致しない。そこで、年数といっても、費用を投下した当初において、通常予定される効用をあげる期間の年数として考えてみて、それまでに回収すべき投下費用の回収を計画することとし、これによって効用が通常予定される程度に達しなくなつてからも、その投下費用の回収を計画するというような考えかたをすてよう、というのが、用語は簡単であるが、効用持続年数説の基本的な考えかたなのである。これによって、通常の効用をあげうる年数によって、投下された費用を回収するという、会計処理の目的に奉仕することが確実視され、合理づけられることになるのである。^(注4)」

この考え方に基づいて、「算定方式」では、効用持続年数について、原則として、通常考えられる維持補修を加える場合において、その固定資産の本来の用途、用法により、現に通常予定される効用を挙げることができる期間をい

うものと定義している。

この一般的な効用持続年数は、「同種の固定資産の過去の経験により、または、固定資産の素材、構造の内蔵する自然的条件により、さらに、その企業設備の操業条件などにより、一応の予定として概数的に、かつ平均的に求めらるるもの」^(注5)である。

このように考えるならば、耐用年数算定に当たつての条件のうち、「操業条件の変更とか、自然現象にもとづく変化とかは、その固定資産の物理的性状の変化に伴うもので、一般的な効用持続年数それ自体も伸縮されると考えることができるから、その情況の変化に即応して、通常予定された効用持続年数が延長され、または短縮されるように合理化されておれば、一般的な効用持続年数という考え方がそのままではまる」^(注6)し、陳腐化、不適応化が生じた場合は、固定資産の物理的性状には変化はないが、「経済的条件の機能的な変化によって、当初に予定せられていた効用持続年数にもとづくときは、その投下された費用を計画どおり回収することが困難となつて、より短縮された期間内に投下費用の回収が繰りあげられなければならないことである。このような意味において、その短縮された年数も、調整はされているものの、効用持続期間と考える立場には変りはない」^(注7)ことになる。

したがつて、耐用年数の本質的な考え方を効用持続期間として把握するときは、「通常予定される効用持続期間であるか、それとも、物理的性状に変化はなくとも経済的条件の変化によつて短縮された効用持続期間であるか、の差異が生ずるにとどまり、いずれの場合においても統一的な觀念によつて耐用年数の本質的なものを考えることができることとなる。しかも、一般性と特殊性との関連において、その両者のありかたが、物理的年数と経済的年数というような異質的な響きをもたないで、同質的に響くものによつて貫ぬくことができることとなる」^(注8)のである。

このように、物理的な観点と経済的影響の観点からの、すなわち従来の考え方からみれば対立している二つの観点からの、耐用年数算定の要素を包含した効用持続年数という用語を創設したことの趣旨は、「経済的年数という用語が、用語の魔術によって過当にその意味を転回することの危険性を包蔵していることに思をおよぼし、意識的にその用語を避けようとする」^(註9)ことにあつたようである。

忠佐市氏は、効用持続年数概念の、通常の効用を挙げうる期間について、「固定資産の本来の用途、用法から考えて通常の効用をあげうる性能を物理的に把握して行く過程においては、その通常の効用をあげうる性能という觀念のなかには、すでに、取替または大修繕によって更新すべきであるが、それとも更新を要しないかの経済性の觀察が入り込んでいることはいうまでもない。こうして通常の効用という基本的觀念を支柱の一とする効用持続年数観は、固定資産の物理性に立脚して、これを経済性によって限定したものとして、その本質を捕捉することができると考える」^(註10)と述べている。

物理的年数という場合でも、その算定にあたって、純粹に物理的な耐久試験をすべての機械について行うことは、實際上不可能に近いことであり、實際問題としては、企業等で設備の管理に当たっている技術者などの意見を基とすることになるが、これらの人の意見は、厳密な意味での固定資産の物質的寿命ではなく、その設備の置かれている経済的環境が加味されたものとなろう。

そうであれば、実質的には、この算定方式でいう一般的な効用持続年数の内容と、そう異なったものとは考えられず、単なる用語の変更に近いが、経済的年数という用語を用いた場合には、その用語から受ける言感からいって、企業経営上の利益を求める欲求を包含した、経営政策的な面での耐用年数という感じを免れず、このように解釈された

ときは、個々の企業の、それぞれの事情からの千差万別の要求が前面に出て、公正な立場での耐用年数の検討からはほど遠くなるとともに、統一的な耐用年数の算定が不可能になると考えられるので、これらの対立する一般的に定着した用語の使用を、意識的に避けたものと考えられる。

なお、効用持続年数は、わが国企業設備の後進性から考えられる程度の一般的な陳腐化を織り込んだものによるとされているが、新規産業で、その製造設備が試験期にある等のため全体として安定していないもの、又は顕著な陳腐化が現に生じている設備、あるいは将来確実に生ずるような設備については、別表を設け、別建の耐用年数が定められていた。

(注1) 「税法上の固定資産耐用年数論(2)」 忠 佐市 会計 昭和二十六年七月号 四一頁

(注2) 前掲書 四二頁

(注3) 前掲書 四四頁

(注4) 前掲書 四五―四六頁

(注5) 前掲書 四六頁

(注6) 前掲書 四六頁―四七頁

(注7) 前掲書 四七頁

(注8) 前掲書 四七頁

(注9) 前掲書 四七頁

(注10) 「税法上の固定資産耐用年数論(3)」 忠 佐市 会計 昭和二十六年八月号 一八四頁

2 資本的支出と修繕費の明確化

昭和二十六年の算定方式では、資本的支出と修繕費の概念の明確化が考えられていた。^(注) 修繕費として当期の損に認めるということは、税法上、それまでも認められていたのであるが、資本的支出との概念的区分が明かにされないままであり、また、耐用年数算定上どのように考えるかについても、明かにされないままにこれまで経過してきたのであったが、この算定方式において、始めて耐用年数算定の前提となる問題として、その明確化が図られることになった。

この問題は、ある資産の一部分の取替えを資本的支出として認識した場合、その資本的支出部分の償却をどうみるかということの問題から始まったものと考えられる。すなわち、その一部分の資本的支出の償却は、その資本的支出部分の取替期間（使用期間）で配分することが、その部分に関しては期間損益の立場からは合理的であると考えたものであろう。

したがって、いくつかの資本的支出部分を、それぞれの取替期間で償却し、その償却額の合計額を、資産全体の償却額とする考え方に立てば、資産全体の償却額を算出するための耐用年数を、どのように算出するかということになるわけである。

算定方式によれば、一個の資産について、その資産の効用を維持するために、重要な幾つかの部分に分け、これらの部分の取替え費用を資本的支出と定め、つぎにこれらの取替期間の最長の部分を基幹として、他の部分は、その基幹部分が存続する限り、繰り返し同じ期間で取替えが行われるという前提の下で、それぞれの部分の支出額を、それ

それぞれの取替期間で除した、すなわち、定額法の償却額を算出し、その合計額で、その一個の固定資産全体の取得価額を除すことによって、その固定資産全体の、いわば総合耐用年数を算出する形をとっている。

このような考え方の下では、耐用年数の算定にあたって、固定資産に対する支出について、修繕費として一時の損に認めて減価償却の対象外とするか、資本的支出として資産性を認めて減価償却の対象とするか、いずれに定めるかによって、その固定資産の耐用年数は大きく左右されることになるのである。このため、この昭和二十六年の改正においては、資本的支出と修繕費の区分の明示が、不可欠のものであったのである。

算定方式では、効用持続年数について、原則として、その維持補修について通常の注意を払い、また一般的に行われる修繕を行うことを前提としており、それぞれの固定資産の耐用年数の算定に当たって、修繕費と資本的支出の具体的例示を行っている。

資本的支出とは、固定資産の使用期間を延長するもの、あるいはその価値を増加することとなる支出で資産性を有するものをいうとされている。

この原則は、単一機能の単純な資産については解釈上問題はないが、複合機能を有する固定資産については、一見最長取替期間の部分の取替えのみが、資産の延命のようにみられる。しかし、重要な一部分の損耗は、資産の効用の保持という点からみれば致命的であり、したがって、この部分の取替え費用は、資産の使用期間を延長するものとみれば、原則と一致することになる。このように考えれば、理論的には不合理は生じないであろう。

ところで、算定方式の資本的支出についての具体的例示は、一部のモデルとなった固定資産に対する例示にとどまり、十分な例示とはいえないものであった。そのため、資本的支出の判定は、実務上常に問題となった。

現在、一応は通達による形式基準の判定によって、一息ついている形であるのが実情であり、理論と密接に結びついた区分は、未だできていない。しかし、新たに固定資産について耐用年数を算定する場合に、「算定方式」に準拠して行うこととすれば、前述のように資本的支出の区分を、明示する必要に迫られることになると考えられるが、実際的には次のような問題がある。

耐用年数の算定に当たって、この方法を適用するのは、もちろん、複合的機能によって構成されている減価償却資産の場合のみであるが、実際に算定する場合には、これらの部分の取替えの明細は、記録に残らぬことも多く、また、その部分の取替えが、必ずしも定期的に行われると限らない場合が多い。また、いわゆる経済的陳腐化の影響が、より大きく減価償却資産に作用する状況の下では、すなわち、その一個の資産全体が、経済的陳腐化の影響を受けける状況の下では、この方法によると耐用年数は、それを土台として、さらに不当に短かく算出されることが予想されるので、このような場合には、必ずしも適切な方法といえないことがでてくるのである。このあたりは、今後さらに検討を必要とする点であるように考えられる。

(注) 資本的支出の税法上の概念については、昭和二十五年三月の法人税法施行規則（政七〇号）の一部改正によって、法的に始めて、同規則第十条の二に規定された。その内容は、現行の法人税法施行令第三百三十二条の規定と同文であり、固定資産の価値の増加又はその耐用年数を延長せしめる支出を資本的支出としている。なお、その具体的区分について触れたのは、昭和二十六年の改正が始めてのものである。

3 設備別の耐用年数

改正前の機械及び装置の耐用年数は、事業別の耐用年数が定められていたのであるが、この改正で、製造設備別の耐用年数に改められた。この製造設備別の耐用年数は、現在まで引継がれているが、このように改められた理由は、同じ事業を営む法人であっても、原料から一貫作業を行うものと、精製工程のみを行うものとあって、必ずしも固定資産の設備状況は同一でないので、この区別を明かにするために行われたと説明されている。^(参一)

この理由を厳密に適用すると、次第に設備が複雑になり、また多様化してきた現在の製造設備にあっては、設備ごとの耐用年数の数が増加する一途となり、今度は耐用年数を適用するに当たって、適用すべき設備の判断に迷うとか、経理上の手数を要し複雑化するという弊害を生ずることになるのである。このような弊害を除くためには、再び設備の種類の統合を行うことになるが、これが、昭和三十六年の改正でさらに設備の種類が一千近くとなったものを、昭和三十九年の改正で約三分の一に圧縮簡素化を行った理由である。

適正な費用の期間配分計算のためには、それぞれの資産について、適正な年数を定めることが理論的ではあるが、現実問題として以上のようなことが生ずるので、どのあたりで理論と實際を妥協させるかは、今後とも大きな問題である。なお、この点については、会社側に任意の耐用年数の選択を認めるという、いわゆる自由償却制度によって解決するという主張もあろうが、現実には会社の利益調節が優先するという現状では、課税公平の立場からは、簡単に容認できるという問題とは考えられないものである。

なお、この項では、単に設備の耐用年数といってきたが、この耐用年数は総合耐用年数の意味で使用している。昭

昭和二十六年の改正における設備の種類ごとの総合耐用年数は、設備の種類ごとに、平均的な設備をモデルプラントに採用し、この設備を構成する個々の機械及び装置の取得価額の構成割合と、各個々の機械及び装置の年数（算定基礎年数）によって加重平均し、設備全体の平均耐用年数を算出し、これを総合耐用年数としている。この点は、昭和十七年の改正時と異なり、このように個々の機械及び装置の取得額ウェイトによる加重平均であることを、明確にしているとともに、その算定要素の一である個々の機械及び装置の算定基礎年数を公表している。

また、昭和二十六年の改正では、各設備について、総合耐用年数の他に、分別耐用年数を設けている。この分別耐用年数は、設備を細分化して、おおむね製造工程別に定められている。分別耐用年数は、性格は総合耐用年数であるが、その対象の範囲をせばめたものである。この分別年数を設けた理由は、設備全体の総合耐用年数は、平均的モデル設備の機械設備の構成割合を基としているが、現実には、このモデル設備と構成割合を異にする工場も相当あると認められるので、これができるだけ救済するために定められたものである。^(注2)

しかし、実際には、分別耐用年数の適用に当たって、工程別の機械及び装置の区分に難点があることや、実際に適用している例が少ないことなどの問題があり、昭和三十九年の改正において廃止されている。

（注1） 「改正耐用年数と減価償却」 市丸吉左衛門・稲村香一郎共著 昭和二十六年六月 税務経理協会 六頁―七頁

（注2） 前掲書 八頁

4 耐用年数短縮承認制度等の創設

昭和二十六年の改正においては、設備を構成する機械及び装置の構成割合が、一般の設備の構成割合と著しく異なる

ること、減価償却資産の材質又は製作方法が、他の同種の資産と著しく異なること等の事由がある場合は、適用すべき法定耐用年数の短縮を承認する制度及び使用時間が、一般の使用時間を超えて使用した場合に、割増償却を認める制度が創設されている。

これらの制度は、現在も存続しているが、この創設の理由として次のように説明されている。

耐用年数短縮承認制度については、「税務計算における減価償却額の計算は、法定耐用年数によることとなつてゐる。而してその定められた耐用年数が実情と異なつていても、現在では別に異なつたその実際の耐用年数によることを法制的には許していない。もっともこれは、法人が自己の適当と認める耐用年数によって償却することを禁止しているわけではなく、ただ法人の所得を計算する場合の減価償却額は、施行細則に定められた耐用年数によって計算するというだけに過ぎないのであるが、このことは結局所得の計算を不合理にし、場合によっては苛酷な負担を強いられる結果となるので、適当な救済措置を講じて欲しいという要望が強かつた。

そこで今回の耐用年数の改正に当つては、この点を考慮し、一応耐用年数は法人税法施行細則で定めるが、その定められた耐用年数が実際の耐用年数と著しく異なるときは、一定の手続を経て、国税庁長官の承認を受けその承認を得た年数によることができる途を拓いた。^(注1)」

一般の使用時間を超えて使用した場合の割増償却制度については、「固定資産の耐用年数としては適當であつたが、經濟狀態の激変等によつて著しく使用度が増加したため損耗が著しいという場合を生ずることがある。この場合の処理方法として残存耐用年数を見積るという方法もあるが、何時までそういう狀態が続くかという問題もあつて、仲々の確に残存耐用年数を見積ることが困難と考えられる。そこでこの場合の措置として割増償却の制度を認めるこ

とした。^(注2)」

ところで、この当時の超過使用の場合の割増償却制度は、法定耐用年数算定時のモデルプラントに想定した使用時間（例えば一交替八時間等）を越えて使用した場合の耐用年数短縮率を用いて、一度設備の総合耐用年数を算定し直し、その耐用年数の短縮に見合う償却率の増加率を算出する方法をとっていた。したがって、耐用年数の短縮制度によることも可能であるが、超過操業が何時終了しても、法定耐用年数による償却計算に、直ちに戻せるという観点から割増償却制度としたものと考えられる。なお、現在は、超過使用時間に、一定割合を乗じて、直接割増償却率を算出する方法に改められている。^(注3)

〔注1〕 「改正耐用年数と減価償却」 市丸吉左衛門・稲村香一郎共著 昭和二十六年六月 税務経理協会 九頁

〔注2〕 前掲書 五八頁

〔注3〕 現在は法人税法施行令第六十条に、「通常の使用時間を超えて使用される機械及び装置の償却限度額の特例」として規定されている。割増償却率の算出方法が、超過使用時間に千分の三十五（当初は千分の二十五）の一定率を掛ける方式に改められかつ、国税庁長官の承認を要する条件が廃止され、法人の届出制に改められたのは、昭和四十二年の改正の際である。これは、主として、超過使用（超過操業）は、比較的頻繁に生ずる場合が多いが、その際に、従来方式による割増償却率の計算が、非常に手数がかかるため、その簡便化が要望されたこと及び承認のための手続の簡素化が要望されたことから、このように改められたものである。

5 その他の改正

(一) 償却方法に取替法の追加

昭和二十六年における改正までは、減価償却の方法は、定額法及び定率法のほか、鉱業用資産について生産高比例法が認められていたのみであるが、昭和二十六年の改正において取替法による償却が認められることになった。

取替法の適用が認められる資産としては、「軌条、枕木その他当該資産と種類及び品質を同じくする資産が多量に同一の目的のために使用される固定資産で、毎事業年度使用に耐えなくなったこれらの資産のうちの一部がほぼ同量ずつ取替えられるものをいう。」と規定し、これらの資産のうち、大蔵大臣が定めるものを対象とするとされている。

具体的には、軌道及び同附属品、枕木、転てつ器、てつき、ボンド、電信電話線、電灯電力線、信号機、送配電線、き電線、電車線、木柱、木塔及び電柱以外の電線支持物で、いずれも鉄道設備又は軌道設備に属するものに限られている。

先の対象資産の規定は、現行法と変りはないのであるが、具体的例としては、電気事業に属する資産である送配電設備等、ガス事業のガス導管等は対象となっていなかった。電気事業、ガス事業については、十分な調査が行われていないため、これらの事業の取替法の採用については、差し当たり見送ることとしたと説明されている。^(註)

取替法の追加については、特に説明されていないが、この改正が、公正妥当な企業会計にそうようにすることが眼目であったので、そのような面から新たに採用することになったものであらう。

(注) 「改正耐用年数と減価償却」 市丸吉左衛門・稲村香一郎共著 昭和二十六年六月 税務経理協会 六五頁

(二) 償却不足額の繰越制度の復活

普通償却の場合の償却不足額の繰越しについては、前述のように昭和二十二年の改正で廃止された。この廃止の主な理由は、償却不足額の実体が繰越欠損であり、繰越欠損については一年しか繰越しを認めていないので、これを無制限に認めることは、普通所得税の負担の公平を害し、適当でないと認められたためと説明されている。^(注2)

昭和二十六年の改正に当たっては、前年の税制改正において、欠損金の繰越しが一年から五年の期間に延長されたこと、また一方で超過所得に対する課税が廃止されて、普通所得に対する課税に一本化された関係もあって、繰越欠損金と同じ扱いとすることになり、償却不足額の繰越制度が復活することになった。^(注3)

しかし、普通償却の償却不足額の繰越制度については、商法の「相当な償却をなすことを要す」の規定や、課税の公平の立場からの批判が、常に行われたところであって、この後、繰越期間が、三年に短縮されたあとに、昭和四十二年の改正において最終的に廃止され、現在に至っているものである。

(注1) 昭和二十二年前は、税法上の償却不足額の繰越しは、期間に制限なく認められていた。

(注2) 「改正耐用年数と減価償却」 市丸吉左衛門・稲村香一郎共著 昭和二十六年六月 税務経理協会 八〇頁

(注3) 前掲書 八〇頁

十 昭和二十六年以後における改正

昭和二十六年における減価償却資産の耐用年数等の改正は、法定耐用年数の基本的な考え方を設定し、それを明確に示したという点で画期的なものであり、現行の法定耐用年数も、幾多の変遷を経ているもののその底を流れる基本的な考え方は、同一の基盤に立っているといえるのである。

昭和二十六年以降に行われた改正についてみると、一部の設備についての耐用年数の新設、修正のための改正は、殆んど毎年のように行われているが、そのうちで、大規模な改正としては、昭和三十六年、昭和三十九年及び昭和四十一年の改正が挙げられる。

これらの三回にわたる大規模な改正は、昭和三十六年及び昭和三十九年は、主として生産設備を中心とした機械及び装置について行われ、昭和四十一年は、主として建物を中心として行われたが、いずれも耐用年数の短縮を主眼に行われたものである。

このように、これらの三回の改正は、基本的な耐用年数観を変更したというようなものではないので、以下簡単に、これらの改正に触れておくことにする。

1 昭和三十六年における耐用年数の改正

昭和三十六年の耐用年数改正は、当時の技術革新の状況から、耐用年数の短縮を要望する声が強くなり、このた

め、大蔵省当局も、その検討の必要を認めて作業が行われたものである。

この検討の結果、採り上げられることになった耐用年数改正の基本方針は、

- ① 機械及び装置、とくに生産設備については、技術進歩に伴う新しい製造方法に適合する製造設備区分の細分化
- ② 一般的に技術水準が向上していることに伴う、平均的設備（モデルプラント）の水準を高く設定すること
- ③ 最近における技術革新に伴う自動機、専用機が普及してきており、また、これらの機械は稼動率が高く、かつ技術的陳腐化の影響を受けるので、その耐用年数の短縮を検討すること

④ 中小企業については、労働力を補うため、あるいは系列化等のため機械設備の増設又はその更新の事実が顕著に認められる事情等を考慮して、設備更新の激しい業種を中心として、耐用年数を見直すこと

⑤ 一般に設備の稼動率が上昇していることから、実情を十分に調査し、適正な稼動率を織り込むこと等のものであった。^(註)

昭和三十六年は、いわゆる高度成長時代に突入する直前の、いわば幕あけの時代であり、経済競争の激化が次第に顕著になってきていた。したがって、昭和三十九年の改正時ほどは明確にされてはいないが、その改正要望の根底には、企業の資本充実及び資金調達に関する税制上の重要問題としての認識があったのである。

したがって、この改正基本方針にみられるように、モデルプラントの水準を高く設定すること、自動機、専用機の構成割合を高くみることに、中小企業の設備についての特殊事情の考慮等が、主として配慮されることになったのである。この結果として、機械及び装置を中心とした耐用年数が、平均して約二割程度短縮されたものである。

なお、設備の種類の細分化については、新製造方法等の技術促進が、同一製品の生産工程であっても、多様化して

いるという認識から、実情に即するよう細分化したのであるが、前にも触れたように、細分化した設備間の技術的陳腐化程度の比較が、その後の過程での技術的進歩の下で微妙となり、バランス上問題となることが多くなったことや、それぞれの設備が日進月歩であり、実務上、その区分の適用が簡単にはいかず、問題となることが多かった等のことが生じた。

また、同一製品の製造設備で、製造技術上の相違によって設備を細分化することは、結果として同一年数となった場合は、強いて区分する意味が失われるし、異なっていた場合には、より短かい年数の適用を、単なるバランス論で主張する傾向が生じてきた。この結果、前述の実務上の問題もあり、昭和三十六年の改正の結果、約九百六十に細分化された設備が、昭和三十九年の改正では、逆に縮少されることになった。

この昭和三十六年の改正に際しては、設備の状況調査等の耐用年数改正のための作業は、昭和三十四年から行われ、業種所管省庁及び業界から、多くの資料が収集された。

これらの資料を基礎に、自動機械等の構成割合、及びその算定基礎年数の検討等の作業が行われ、総合耐用年数の算定方法は、従来の算定方式を踏襲して行われている。なお、本来は昭和三十五年に改正の予定であったが、伊勢湾台風による災害のため、一年間実施が延期されたものである。

(注) 「税制調査会第一次答申及びその審議の内容と経過の説明」昭和三十五年十二月 税制調査会 一八二頁―一八三頁

2 昭和三十九年における耐用年数の改正

昭和三十九年の改正は、法定耐用年数の短縮について、税制調査会の答申にあるとおり、次のようにその方針を明

らかにしている。

「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、最近における技術革新の状況等にもかえりみ、機械設備を中心に、固定資産の耐用年数を平均一五％程度短縮することとする。

なお、耐用年数の短縮と併せて、有形固定資産について、取得価額の五％（改正前一〇％）に達するまで、償却を認めることとする等減価償却制度についてその改善を図る。^{（注¹）}」

この方針にあるように、貿易の自由化が行われた時期において、わが国の国際競争力の強化を図るため、設備の更新、増設に要する内部資金の調達、内部留保の促進を図る目的が、明確に打ち出されている。

したがって、税制調査会の耐用年数改訂の具体的方針についても、これを受けて「現行の機械装置の耐用年数は、一定の標準的設備（いわゆるモデルプラント）を基礎として、その資産の構成によって総合耐用年数を定めている。しかし、實際上、この方式についてもおのずから限界があることを考慮し、耐用年数の短縮改訂に当たっては、この方式により算出される耐用年数を基本としながらも、これに、国際競争力強化を重点的に行うための要請その他の政策的要請を加味して算出することが必要である。^{（注²）}」と述べられている。

実際問題として、法定耐用年数の大改正が、既に昭和三十六年に行われており、それから三年を経過しているに過ぎず、したがって、モデルプラント等の資料は、大きく修正するような実態の変化もなく、そのまま使用してもさほど問題を生じないこともあり、またこれらの資料を収集するための時間的余裕がなかったこともあって、結局昭和三十九年の改正では、特に資料の大規模な収集は行われなかった。

その意味では、政策的な改正といわれるゆえんであり、昭和三十六年改正当時のモデルプラントを基として、平均

十五%の短縮割合で、耐用年数を修正した形となっている。

総合耐用年数を算定するに当たっての、算定基礎となる個別の機械及び装置の年数については、自動機、専用機の使用期間を中心に、検討し修正が行われ、これによって総合耐用年数が算出されたのであるが、改正後、企業の機械設備の実際の更新状況をみると、業種によって差異はあるが、その更新期間は、改正後の算定年数と近似しており、事実の方が追隨した形となっている。

昭和三十九年の改正では、前項で述べた理由によって、「設備の種類」の区分が、できるだけ縮小され約三百七十設備となり、従来の設備数の約三分の一となっている。この結果、かなり耐用年数省令の別表第二の表が、簡素化されたのであるが、その後の改正で、個別設備の新設、分離別掲などがあり、現行の設備数は若干増加している。また、前にも触れたように分別耐用年数が、これを實際に適用する企業も少ないこと等の理由で廃止され、総合耐用年数一本となった。

昭和三十九年の改正では、このほかに、償却可能限度額が取得価額の九十五%に改められ、その意味での残存価額割合が五%となった。この理由としては、自動機等の高度な機械装置については、機能的な面での附加価値が増加し、スクラップ価格となる構成材料の価額が、相対的に減少しており、しかもこれらの自動機等が、機械装置の大部分を占めるようになったというものである。

この償却可能限度額に対する残存価額は、五%に改正されたのであるが、定率法の償却率算定上大きな意味を持つ、償却限度額を計算する場合の残存価額は、従来どおり十%のまま改正が行われず、この改正で、税法上は二つの「残存価額」が併存することになった。

このため、これらの残存価額を一致させることが理論的であるとする主張がある。残存価額の意味する内容からすれば、そのとおりであるが、一面で、この残存価額割合は、定率法の率に大きな影響があり、仮に五%とすると、現行の償却率を平均約二十五%引き上げる結果となるものである。この結果、償却額は初期に異常に増加することとなり、適正な償却額といえるかどうか疑問であると思われるのである。

また、鉱業権及び坑道については、従来は生産比例法のみが認められていたが、この改正で、そのほか鉱業権については定額法、坑道については定率法及び定額法の適用が、それぞれ認められることになった。以上が、この昭和三十九年改正の主なものである。なお、この後昭和四十年の改正において、法人税法の全面改正の際に、固定資産のうち、価値が減耗し償却の対象となる資産の範囲を、特に「減価償却資産」として、規定上に明確にされたことに伴い、「固定資産の耐用年数等に関する省令」が、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」と、形式上全面改正の形をとっているが、耐用年数表に関する内容は、ごく一部の修正部分を除き、改正されていないので、これについては省略することにする。

(注1) 「昭和三十九年度の税制改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」 税制調査会 昭和三十八年十二月 二頁―三頁

(注2) 前掲書 四六頁―四七頁

3 昭和四十一年における耐用年数の改正

昭和四十一年の改正は、税制調査会の答申にあるとおり、「当面の経済状態に即応し、産業上、経済上の諸要請に

こたえ、企業の内部留保の充実に資するため、昭和二十六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十五％程度短縮する。^(注1)という方針に基づいて、行われたものである。

この前提となる要望は、①機械及び装置等については、昭和二十六年以来二度にわたる改正が行われたが、建物についてはその間十五年にわたって改正が行われていない②機械及び装置については、技術革新等に基づく陳腐化の要素も十分にその耐用年数に織り込まれてきたが、建物についてはそのような観点で短縮が行われることはなかった。しかし、最近の建物の高層化、近代化に伴い、工場、倉庫を中心に事務所、旅館等に至るまで陳腐化の現象が生じている③建物の耐用年数を短縮することは、広い業種に及んで内部留保を促進することとなり、現在の経済環境における経営基盤強化のための一般的減税の方法としても適切である。^(注2)というものであった。

税制調査会は、このような要望について検討を加え、「耐用年数のひずみを是正するとともに企業の内部留保の充実に資するため、技術革新や生産体制の変化、流通機構の改編等により、その更新の程度が著しい工場用建物、倉庫等に重点を置いて、建物の耐用年数を短縮する^(注3)という結論に達し、前記の改正方針となったものである。

経済競争下における経済的陳腐化は、主として機械及び装置の生産設備について、もっとも端的に現われるものであり、建物については、特殊な場合を除いては考えられないということが、長らく建物の耐用年数の改正が行われなかった理由と考えられるが、この時期には、例えば倉庫についてみると、土地の高度利用のため、平屋から高層階倉庫への移行が行われてきた。また、事務所等についても、室内の環境改善、土地の高度利用等のため、近代的建築法による高層ビルへの移行という現象が、顕著に現われるようになっており、このような経済状況における一般的陳腐化が認められ、このような事実からも、建物の耐用年数の全面的改正が行われたのである。

(注1) 「昭和四十一年度の税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明」税制調査会 昭和四十年十二月 一〇頁

(注2) 前掲書 一〇四頁—一〇五頁

(注3) 前掲書 一〇七頁—一〇八頁

おわりに

税法上の減価償却制度の変遷を概観してみると、その変遷の過程は、会社形態の発展と、企業会計の進歩充実に対応していることが明らかである。減価償却費が、収益に対応する経費であるという認識が、広く世に行きわたるようになって、はじめて税法上も損金として認められるようになったのである。

しかし、この過程で、減価償却が定着してくると、企業課税を選択的に軽減し、そのメリットによって政策的目的を達成する手段としても、便宜的な方法であるということが、同時に注目されることになったと考えられる。

このことは、耐用年数を中心とした制度の変遷の過程の中で、その時代、時代における政策的要請が、極めて顕著に反映されているという事実によって、確かめることができる。また、その政策的要請は、ときには、税收確保のため、耐用年数の据置き、あるいはその延長ということもあったが、何らかの目的を促進するための選択的減税の目的で、耐用年数の短縮を行ったとみられる事例が多い。

本来、税法上の減価償却は、課税負担公平の見地から、期間損益の適正な計算を目的とする立場に立つとされている。この見地に立つて、その時々々の経済状態を反映した設備更新の状況を、適切に把握し、適宜耐用年数を修正する

ことは必要なことである。

特別償却は、元来政策的な意図を持つものであるから、問題は別であるが、普通償却について、政策的目的を加味することは、その耐用年数の算定に当たって、その算定根拠があいまいにならざるを得ないことになり、その後の耐用年数の検討に当たって、悪影響を及ぼすことになると考えられる。

耐用年数は、本来将来予測であるから、その算定に当たって、ある程度主観的になることも止むを得ないことであるが、できうる限り、客観的、合理的な方法により行うことが、望ましいと考えるものである。