

耐用年数の再検討 (1)

谷川 喜美江

はじめに

減価償却の意義には、大きく2つの考え方が存在する。1つは、減価償却資産の耐用年数において取得減価を損益計算上の期間（事業年度）に配分するという費用配分の考え方であり、もう1つは固定資産に投下した資本を回収するという投下資本回収の考え方である。そして、適正な損益計算を前提とする我が国では、減価償却の意義を前者の費用配分として捉える傾向が強い。

現在、我が国企業は国際化の進展と技術革新の進歩が著しく、企業を取り巻く環境に関して国際競争力の点で公平性が求められており、平成19年税制改正では、残存価額及び償却可能価額の撤廃、新たな定率法（250%定率法）の採用等、改正が行われたところである。

しかし、耐用年数に関して、本年の改正では、設備投資の早期回収の観点から、フラットパネルディスプレイ製造設備について法定耐用年数を10年から5年、フラットパネル用フィルム材料製造設備について法定耐用年数を10年から5年、半導体用フォトレジスト製造設備について法定耐用年数を8年から5年へと3設備の耐用年数が短縮されただけであり、大きな見直しは行われなかった。

そこで、本論文では、我が国の減価償却の基礎となる固定資産の法定耐用年数に関して、その沿革と現行制度の弊害を整理し、また、国際的な視点から耐用年数のあり方について検討したいと考える。

本号では、上記のうち、我が国固定資産の法定耐用年数の沿革と現行制度を整理し、固定資産の耐用年数が法定されている意義を探りたい。

1 我が国における減価償却の沿革

(1) 我が国における減価償却概念の誕生と損金性の判断

我が国に減価償却の概念が誕生したのは、明治に入ってからであり⁽¹⁾、初めて減価償却に関して問題が生じたのは、明治33年11月の日本絹紡株式会社の訴訟であった。本訴訟の判決では、減価償却費はその事業年度の費消ではなく将来のために利益から積み立てた金額であるとして、所得の計算上、損金の額に算入することは認められないとされたのである⁽²⁾。

しかし、明治36年7月の東洋汽船株式会社の訴訟の判決では、当時の商法第26条の規定に従って財産目録調整時の時価を附すことが要求されるが、船舶の時価を知ることは難しいため、耐用年数（船齢）で損失を算出することは不当ではないとして、減価償却費の損

(1) 新井益太郎「減価償却費-沿革-」『日税研論集』第5号、日本税務研究センター、昭和62年12月、125頁

(2) 山本守之『体系法人税法』税務経理協会、平成18年、482頁

金性が認められた⁽³⁾。

このように、我が国では、個人の所得についてのみ課税される所得税が明治20年に創設されたとき、減価償却は大きな問題にはならなかった⁽⁴⁾。しかし、明治32年に所得税が法人の所得にも課されると、同法は減価償却の損金性を認めていなかったことから問題が生じ、次第にその損金性が認められるようになったのである。

(2) 我が国における固定資産の耐用年数の法定

① 財務省（旧大蔵省）内規としての耐用年数

我が国で固定資産の耐用年数が初めて定められたのは、大正9年との説明もあるが、一般的には大正7年とされている⁽⁵⁾。これは、財務省（旧大蔵省）の内規として、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」において「堪久年数表」が定められたときであった。

この主秘第177号「固定資産ノ減価償却及時価評価損認否取扱方ノ件」の「堪久年数表」は、建物、構築物、船舶、車両、器具備品、工匠具、機械装置を対象資産として、製造業種ごと個別に346の耐用年数が定められているものであった⁽⁶⁾。この「堪久年数表」は、それまで定めなかった固定資産の耐用年数を明らかにした点については評価できるが、経済的減価を考慮せず、物理的減価に基づき耐用年数が定められたものであり⁽⁷⁾、固定資産の耐用年数そのものとしては問題を含むものであった。

昭和12年、国民の要求に基づき、堪久年数（耐用年数）の大きな改正が行われた⁽⁸⁾。この改正に関して、財務省（旧大蔵省）では、「現在適用しつつある固定資産堪久年数表を當初に内定したのは關東大震火災以前のことで、大正八、九年頃であるので、其の後相當時世も變り、最近に於ては建築様式の如きも、土地の高度なる經濟的利用によって其の構造、體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發明考案等が出現して參つたので、豫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參酌し、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學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、又は實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壽命のみに偏せず、其の經濟的壽命をも相當參酌し、總括的に幾分年限の短縮を圖る意味に於て、當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、成るべく産業界の實

(3) 同上，482頁・483頁

(4) 白石雅也氏は、減価償却が問題となったのは法人の所得に所得税が課されるようになってからとの説明しており、個人の所得のみに所得税を課していたときに減価償却が問題とならなかった理由として、個人の会計には減価償却の概念がなく、また、個人所得を得るために多額の設備投資の必要性が存在しなかったことを挙げている。（白石雅也「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 -」『税務大専論叢』15，昭和57年，107頁・108頁）

(5) 忠佐市教授は、火災による資料消失のため財務省（旧大蔵省）で内規に関する調査資料が存在せず、大正9年とする説があるとしながらも、大正7年を我が国で耐用年数が定められた初めであるとの説明をしている。（忠佐市「税法上の固定資産耐用年数論(1)」『会計』59巻6号，森山書店，昭和26年6月，83頁）

(6) 白石雅也，前掲，138頁

(7) 同上，138頁・139頁

(8) 忠佐市，前掲（昭和26年6月），83頁

情に即したる課税を爲すことと爲つた次第である。』⁽⁹⁾と説明している。

昭和12年改正では、物理的減価に経済的減価を加味し、固定資産の堪久年数（耐用年数）の算定が行われた結果、堪久年数（耐用年数）が短縮される改正が行われたが、このときに我が国で初めて経済的減価が考慮された堪久年数（耐用年数）が採用されることとなった⁽¹⁰⁾。

その後の改正では、昭和13年に一部固定資産に関して堪久年数（耐用年数）の短縮、割増償却の承認が認められ、昭和14年に特別償却制度が創設された⁽¹¹⁾。

昭和17年に大きな改正が行われたが、この背景に関して白石雅也氏は、「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。』⁽¹²⁾と説明している。

また、白石雅也氏は、昭和17年の改正は上記の税務上の要求に加え、昭和15年10月に施行されていた会社経理統制令第31条の強制償却規定における耐用年数が独自に算定されず、税務上の耐用年数を経理統制と原価計算における計算基準とするという強制償却基準として採用されることも背景にあったとの説明をしている⁽¹³⁾。

このような背景により行われた昭和17年改正は、主に、総合償却の創設、平均2割の耐用年数の短縮、定額法償却率の改正（例えば耐用年数10年の資産の償却率を改正前は0.1であったが改正後は0.09とする）、名称を「堪久年数」から「耐用年数」に改めるという改正が行われた⁽¹⁴⁾。

② 耐用年数公表後の沿革

戦後、昭和20年9月にこれまで財務省（旧大蔵省）の内規として定められていた固定資産の耐用年数が「法人格税取扱」として一般に公表され、昭和22年に法定された⁽¹⁵⁾。この昭和22年の固定資産の耐用年数法定化とともに行われた改正では、戦時中に軍事需要産業への投下資本早期回収のために政策的に極端に短く定められていた耐用年数を平時経済における耐用年数に是正するため⁽¹⁶⁾、時局産業について5割、その他産業については2割の延長が行われた⁽¹⁷⁾。

しかし、昭和22年に法定化された固定資産の耐用年数は、戦後の混乱の中での改正であったことと、国内の新規産業の出現及び発達のため、次第に当時の実状と乖離した制度となってしまう⁽¹⁸⁾。また、シャープ勧告でも減価償却に関し、「種々の會計帳簿を手當り

(9) 大蔵省主税局「固定資産堪久年数の改正」『財政』第2巻第7号、大蔵財務協会、昭和12年6月号、335頁・336頁

(10) 野田秀三、「減価償却費-耐用年数-」『日税研論集』第5号、日本税務研究センター、昭和62年12月、84頁

(11) 同上、84頁・85頁

(12) 白石雅也、前掲、168頁

(13) 同上、168頁

(14) 同上、175頁～179頁

(15) 同上、179頁・180頁

(16) 市丸吉左エ門・稲村香一郎「改正耐用年数と減価償却」税務経理協会、昭和26年、1頁

(17) 忠佐市、前掲（昭和26年6月）、85頁

次第に調べてみて、大部分の納税者は、固定資産についてなされるべき減価償却を決定するのに、一定の方法に従っていないことが非常にはっきりした。」⁽¹⁹⁾として、減価償却方法を複数認めること、選択した方法の継続適用及び変更の際の条件を定めるとともに、耐用年数等の決定に関しても専門的な技術者を置くべきとの勧告がなされたことから⁽²⁰⁾、昭和26年に改正が行われることとなった。

昭和26年改正の最も大きな特徴は、「効用持続年数」という新たな概念を採用し、固定資産の法定耐用年数が算定されたことである。また、その他、昭和26年に以下のような改正が行われた。

- ① 事業を同じくする法人であっても固定資産設備を異にすることを根拠として、機械及び装置の耐用年数が、事業別耐用年数から各製造設備別耐用年数に改められた⁽²¹⁾。
- ② 当時の実状に合わせ、機械及び装置の耐用年数に関して設備の種類が細分化された。また、建物等の耐用年数についても従来よりもやや細分化された⁽²²⁾。
- ③ 昭和26年改正は、モデル工場の機械設備の比重を基礎として耐用年数を定めているが、実際にはこれと比重を異にする工場も多数あることに配慮し、機械及び装置については総合耐用年数と分別耐用年数の2本建てとすることとされた⁽²³⁾。
- ④ 減価償却費の計算では、税務上、定められた耐用年数で算定することが要求され、実際の耐用年数と異なっている場合でも実際の耐用年数で計算することは許されず、その結果、所得計算の不合理的を招き、負担を重課していることに配慮し、定められた耐用年数が実際の耐用年数と著しく異なる場合には、税務署長の承認を受けることで耐用年数の短縮が認められる制度が設けられた⁽²⁴⁾。

そして、昭和26年改正後は、法定耐用年数の一部短縮や、新たな固定資産区分の創設等小さな改正が行われ⁽²⁵⁾、また、昭和35年12月には、政府税制調査会答申で、「現在、わが国企業の資金調達源泉中に占める減価償却のウェイトが、主要諸外国に比して小さいことを指摘する向きがあり、また、最近の技術革新の状況にかえりみ、一般的に固定資産の耐用年数を短縮すべしとする声が強い。現在わが国の企業の減価償却費のウェイトが小さいのは、主として今日の企業の拡張のテンポが速いことに基因していると認められるが、機械設備のうちにはその後の状況の変化により実状にあわなくなっているものがあることが認められる。」⁽²⁶⁾と示されたことから、昭和36年改正で機械設備を中心として平均20%程度の法定耐用年数短縮が行なわれた⁽²⁷⁾。

(18) 市丸吉左エ門・稲村香一郎，前掲，1頁

(19) Ministry of Finance “Report on Japanese Taxation by Shoup Mission” 1949 (『シャープ使節団日本税制報告書(復刻版)』日本税理士会連合会出版局，昭和54年，98頁)

(20) *ibid.*, (同上，99頁)

(21) 市丸吉左エ門・稲村香一郎，前掲，4頁・5頁

(22) 同上，5頁～7頁

(23) 同上，7頁・8頁

(24) 同上，9頁

(25) 野田秀三，前掲，87頁

(26) 政府税制調査会『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)及びその審議の内容と経過の説明』昭和35年12月

(27) 財政研究所編『項目別税制調査会答申集』財経詳報社，昭和58年，335頁

昭和38年12月には、政府税制調査会から、「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15%程度短縮することとする。なお、耐用年数の短縮とあわせて、有形固定資産について、取得価額の5%（現行10%）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。」⁽²⁸⁾と示されたのを受け、昭和39年改正では、機械設備を中心に法定耐用年数が平均15%短縮されるとともに、償却可能限度額を5%とする制度が設けられた⁽²⁹⁾。また、機械及び装置については、分別耐用年数を適用する企業が少ないことを根拠に、本制度が廃止され、設備の種類も3分の1の370設備とされた⁽³⁰⁾。

昭和40年、減価償却制度の大改正が行われたが、固定資産の耐用年数に関しては大きな改正は行われず⁽³¹⁾、さらに、その後も一部の固定資産に耐用年数の変更、新設備を加える等の改正は行われているが、40年以上大きな改正が行われないまま現行制度に至るのである。

3 現行の固定資産の法定耐用年数

(1) 耐用年数表

現行の我が国税法では、『減価償却資産の耐用年数等に関する省令』の別表で固定資産の耐用年数が詳細に法定されている。この耐用年数には、建物、器具及び備品等の耐用年数表のように個別的耐用年数（一の種類の資産ごとに耐用年数が定められている）と機械及び装置の耐用年数表のように総合耐用年数（設備の種類ごとに耐用年数が定められている）とがあり、その数は390区分（設備の種類ごと）にもなる。

そして、固定資産の法定耐用年数は、建物のみの耐用年数だけでも表1のとおり多数存在するのである。

⁽²⁸⁾ 政府税制調査会『昭和38年度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』昭和37年12月

⁽²⁹⁾ 財政研究所編，前掲336頁

⁽³⁰⁾ 白石雅也，前掲204頁

⁽³¹⁾ 野田秀三，前掲，88頁

表1

種類	構造又は用途	細目	耐用年数(年)		
建物	鉄骨鉄筋コンクリート造又は鉄筋コンクリート造のもの	事務所用又は美術館用のもの及び左記以外のもの	50		
		住宅用, 寄宿舎用, 宿泊所用, 学校用又は体育館用のもの	47		
		飲食店用, 貸席用, 劇場用, 演奏場用, 映画館用又は舞踏場用のもの			
			飲食店用又は貸席用のもので, 延べ面積のうちに占める木造内装部分の面積が三割を超えるもの	34	
			その他のもの	41	
			旅館用又はホテル用のもの		
			延べ面積のうちに占める木造内装部分の面積が三割を超えるもの	31	
			その他のもの	39	
			店舗用のもの	39	
			病院用のもの	39	
			変電所用, 発電所用, 送受信所用, 停車場用, 車庫用, 格納庫用, 荷扱所用, 映画製作ステージ用, 屋内スケート場用, 魚市場用又はと畜場用のもの	38	
			公衆浴場用のもの	31	
			工場(作業場を含む。)用又は倉庫用のもの		
				塩素, 塩酸, 硫酸, 硝酸その他の著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるもの, 冷蔵倉庫用のもの(倉庫事業の倉庫用のものを除く。)及び放射性同位元素の放射線を直接受けるもの	24
				塩, チリ硝石その他の著しい潮解性を有する固体を常時蔵置するためのもの及び著しい蒸気の影響を直接全面的に受けるもの	31
				その他のもの	
				倉庫事業の倉庫用のもの	
				冷蔵倉庫用のもの	21
				その他のもの	31
				その他のもの	38
		れんが造, 石造又はブロック造のもの		事務所用又は美術館用のもの及び左記以外のもの	41
				店舗用, 住宅用, 寄宿舎用, 宿泊所用, 学校用又は体育館用のもの	38
				飲食店用, 貸席用, 劇場用, 演奏場用, 映画館用又は舞踏場用のもの	38
旅館用, ホテル用又は病院用のもの	36				
変電所用, 発電所用, 送受信所用, 停車場用, 車庫用, 格納庫用, 荷扱所用, 映画製作ステージ用, 屋内スケート場用, 魚市場用又はと畜場用のもの	34				
公衆浴場用のもの	30				
工場(作業場を含む。)用又は倉庫用のもの					
	塩素, 塩酸, 硫酸, 硝酸その他の著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるもの及び冷蔵倉庫用のもの(倉庫事業の倉庫用のものを除く。)			22	
	塩, チリ硝石その他の著しい潮解性を有する固体を常時蔵置するためのもの及び著しい蒸気の影響を直接全面的に受けるもの			28	
	その他のもの				
	倉庫事業の倉庫用のもの				

		冷蔵倉庫用のもの	20
		その他のもの	30
		その他のもの	34
金属造のもの (骨格材の肉厚が四ミリメートルを超えるものに限る。)	事務所用又は美術館用のもの及び左記以外のもの		38
	店舗用、住宅用、寄宿舎用、宿泊所用、学校用又は体育館用のもの		34
	飲食店用、貸席用、劇場用、演奏場用、映画館用又は舞踏場用のもの		31
	変電所用、発電所用、送受信所用、停車場用、車庫用、格納庫用、荷扱所用、映画製作ステージ用、屋内スケート場用、魚市場用又はと畜場用のもの		31
	旅館用、ホテル用又は病院用のもの		29
	公衆浴場用のもの		27
		塩素、塩酸、硫酸、硝酸その他の著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるもの、冷蔵倉庫用のもの(倉庫事業の倉庫用のものを除く。)及び放射性同位元素の放射線を直接受けるもの	20
		塩、チリ硝石その他の著しい潮解性を有する固体を常時蔵置するためのもの及び著しい蒸気の影響を直接全面的に受けるもの	25
		その他のもの	
		倉庫事業の倉庫用のもの	
		冷蔵倉庫用のもの	19
		その他のもの	26
	その他のもの	31	
金属造のもの (骨格材の肉厚が三ミリメートルを超え四ミリメートル以下のものに限る。)	事務所用又は美術館用のもの及び左記以外のもの		30
	店舗用、住宅用、寄宿舎用、宿泊所用、学校用又は体育館用のもの		27
	飲食店用、貸席用、劇場用、演奏場用、映画館用又は舞踏場用のもの		25
	変電所用、発電所用、送受信所用、停車場用、車庫用、格納庫用、荷扱所用、映画製作ステージ用、屋内スケート場用、魚市場用又はと畜場用のもの		24
	旅館用、ホテル用又は病院用のもの		19
	公衆浴場用のもの		
	工場(作業場を含む。)用又は倉庫用のもの		
		塩素、塩酸、硫酸、硝酸その他の著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるもの及び冷蔵倉庫用のもの	15
	塩、チリ硝石その他の著しい潮解性を有する固体を常時蔵置するためのもの及び著しい蒸気の影響を直接全面的に受けるもの	19	
	その他のもの	24	
金属造のもの (骨格材の肉厚が三ミリメートル以下のものに限る。)	事務所用又は美術館用のもの及び左記以外のもの		22
	店舗用、住宅用、寄宿舎用、宿泊所用、学校用又は体育館用のもの		19
	飲食店用、貸席用、劇場用、演奏場用、映画館用又は舞踏場用のもの		19
	変電所用、発電所用、送受信所用、停車場用、車庫用、格納庫用、荷扱所用、映画製作ステージ用、屋内スケート場用、魚市場用又はと畜場用のもの		19
	旅館用、ホテル用又は病院用のもの		17
	公衆浴場用のもの		15
	工場(作業場を含む。)用又は倉庫用のもの		
		塩素、塩酸、硫酸、硝酸その他の著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるもの及び冷蔵	12

	倉庫用のもの	
	塩、チリ硝石その他の著しい潮解性を有する固体を常時蔵置するためのもの及び著しい蒸気の影響を直接全面的に受けるもの	14
	その他のもの	17
木造又は合成樹脂造のもの	事務所用又は美術館用のもの及び左記以外のもの	24
	店舗用、住宅用、寄宿舎用、宿泊所用、学校用又は体育館用のもの	22
	飲食店用、貸席用、劇場用、演奏場用、映画館用又は舞踏場用のもの	20
	変電所用、発電所用、送受信所用、停車場用、車庫用、格納庫用、荷扱所用、映画製作ステージ用、屋内スケート場用、魚市場用又はと畜場のもの	17
	旅館用、ホテル用又は病院用のもの	17
	公衆浴場用のもの	12
	工場（作業場を含む。）用又は倉庫用のもの	
	塩素、塩酸、硫酸、硝酸その他の著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるもの及び冷蔵倉庫用のもの	9
	塩、チリ硝石その他の著しい潮解性を有する固体を常時蔵置するためのもの及び著しい蒸気の影響を直接全面的に受けるもの	11
その他のもの	25	
木造モルタル造のもの	事務所用又は美術館用のもの及び左記以外のもの	22
	店舗用、住宅用、寄宿舎用、宿泊所用、学校用又は体育館用のもの	20
	飲食店用、貸席用、劇場用、演奏場用、映画館用又は舞踏場用のもの	19
	変電所用、発電所用、送受信所用、停車場用、車庫用、格納庫用、荷扱所用、映画製作ステージ用、屋内スケート場用、魚市場用又はと畜場のもの	15
	旅館用、ホテル用又は病院用のもの	15
	公衆浴場用のもの	11
	工場（作業場を含む。）用又は倉庫用のもの	
	塩素、塩酸、硫酸、硝酸その他の著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるもの及び冷蔵倉庫用のもの	7
	塩、チリ硝石その他の著しい潮解性を有する固体を常時蔵置するためのもの及び著しい蒸気の影響を直接全面的に受けるもの	10
その他のもの	14	
簡易建物	木製主要柱が十センチメートル角以下のもので、土居ぶき、杉皮ぶき、ルーフィングぶき又はトタンぶきのもの	10
	掘立造のもの及び仮設のもの	7

(注)『減価償却資産の耐用年数等に関する省令』平成19年の別表1より種類が建物に区分されているものを筆者が抜き出し表にしたものである。

(2) 法定耐用年数の短縮

現行では、固定資産の法定耐用年数の短縮は法人税法施行令第57条で定められている次頁の①から⑧までの場合で、納税地の所轄税務署長の承認を受けたときだけであり、限られた場合のみ認められている。

表2 法定耐用年数の短縮が認められる事由

- ① その資産の材質又は製作方法がこれと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により、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこと。
- ② その資産の存する地盤が隆起し又は沈下したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- ③ その資産が陳腐化したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- 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により、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- 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により、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- ⑥ 一の耐用年数を用いて償却限度額を計算すべき総合償却資産の構成がその耐用年数を用いて償却限度額を計算すべき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。
- ⑦ その資産が機械及び装置である場合において、その資産の属する設備が機械及び装置の耐用年数表に特掲された設備以外のものであること。
- ⑧ ①から⑤に掲げる事由以外の事由で財務省令で定めるものにより、当該資産の使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこと又は短いこととなったこと。

(注) 法人税法施行令第57条第1項及び法人税施行規則第16条より筆者作成

(3) 固定資産の耐用年数を法定することに関する司法判断

我が国では、固定資産の耐用年数が詳細に法定されており、また、その短縮が認められるケースは限られている。

このように、固定資産の耐用年数が法定されることに関して、司法判断は、「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、特段の事情がない限り、前記省令に定める耐用年数を一律に適用し、その期間に応じて費用負担を行うことは合理的である。」⁽³²⁾とし、その合理性が認められているところである。

4 固定資産の耐用年数

(1) 効用持続年数の採用

固定資産の耐用年数の考え方には物理的耐用年数と経済的耐用年数の2つの考え方が存在する。物理的耐用年数とは、固定資産は使用や時の経過により使用不可能となることから物理的な要因で固定資産が使用不可能となるまでの期間と説明されている⁽³³⁾。一方、経

⁽³²⁾ 静岡地裁平成14年6月27日判決 TAINS コード Z252-9147, 東京高裁平成14年11月25日判決 TAINS コード Z252-9233同旨

⁽³³⁾ 市丸吉左エ門・稲村香一郎, 前掲, 11頁

済的耐用年数とは、その固定資産が物理的には使用可能であっても、新機械の開発等により使用に耐えなくなる場合もあることから、このような経済的要因を考慮して決定される期間であると説明されている⁽³⁴⁾。

このうち、物理的耐用年数は、固定資産がどのような状態になった場合に使用不可能と判断するか、また、固定資産の一部が使用不可能となり修復を行なったときに全体としては使用可能である場合について等、その判断が難しいという問題を含んでいる⁽³⁵⁾。他方、経済的耐用年数は、固定資産は長年の使用により機能が低下している場合が多いため、物理的要因による陳腐化なのか経済的要因による陳腐化なのかの判断が難しいという問題を含むものである⁽³⁶⁾。

上記のように、物理的耐用年数及び経済的耐用年数は、それぞれ問題を含む概念であるため、昭和26年改正では、固定資産に通常加えられる修繕を加えた場合に、その固定資産の本来の用途において効用を上げることのできる期間を耐用年数として法定することとする効用持続年数の概念を新たに採用したのである⁽³⁷⁾。

(2) 効用持続年数に内包する問題

既に我が国の沿革で整理したとおり、固定資産の耐用年数が定められた初期の段階では、物理的耐用年数の考え方が採用されていたが、次第に経済的耐用年数が加味されるようになり、昭和26年改正で効用持続年数という概念が採用され、固定資産の耐用年数が法定されることとなった。

効用持続年数は、固定資産の「作業条件、立地条件、資質の条件、手入れの状況等の中庸と認められるものを基準」⁽³⁸⁾として算定されたものであり、使用者の利用条件により個々に異なる固定資産についての効用持続年数を算定したものではない。この点に配慮し、昭和26年改正で、特殊な事情にある場合には、一般的な固定資産の法定耐用年数と区分した耐用年数を設ける、特別償却で対応する等の措置が講じられた⁽³⁹⁾。

しかし、効用持続年数を根拠に昭和26年に定められた固定資産の法定耐用年数は、個々の固定資産においては実際の耐用年数として適正なものであるとは言い難いという問題を含んでいる。そして、この昭和26年の改正以後、引き続き効用持続年数を根拠に定められている現行の固定資産の法定耐用年数もまた、同様の問題を含むものである。

小 括

我が国で、初めて固定資産の耐用年数が定められた大正7年には、物理的減価のみを考慮し、財務省（旧大蔵省）の内規として堪久年数（耐用年数）が定められたが、昭和12年改正で初めて物理的減価に経済的減価が加味されて算定が行なわれ、この結果、堪久年数（耐用年数）の短縮が行われた。

⁽³⁴⁾ 同上，11頁・12頁

⁽³⁵⁾ 同上，11頁

⁽³⁶⁾ 同上，11頁

⁽³⁷⁾ 同上，12頁

⁽³⁸⁾ 同上，15頁

⁽³⁹⁾ 同上，15頁・16頁

その後も、堪久年数（耐用年数）の短縮等が整備されながら、昭和17年改正で名称が堪久年数から耐用年数に改められた。

そして、戦後、平時適応の固定資産の耐用年数に改められ、昭和20年9月に、これまで財務省（旧大蔵省）の内規として定められていた固定資産の耐用年数が「法人格税取扱」として公表され、昭和22年に法定されたのである。

しかしながら、昭和22年改正は終戦直後の混乱期での改正であったことから、その後の新規産業の出現・発達のために、次第に定められた固定資産の法定耐用年数が当時の実状と乖離し、シャープ勧告も行なわれたことから、昭和26年、現行制度の基礎となる法定耐用年数が法定されることとなったのである。

この昭和26年改正では、固定資産の法定耐用年数に、その困難さ故、物理的耐用年数や経済的耐用年数という概念を採用せず、固定資産に通常加えられる修繕を加えた場合に、その固定資産の本来の用途において効用を上げることのできる期間を固定資産の法定耐用年数とする効用持続年数の概念を新たに採用した。

しかし、この固定資産の法定耐用年数は平均的な使用状況にある固定資産を基準に算定されたものであるため、それぞれ異なる事情にある固定資産の耐用年数としては適正なものであるとは言い難く、固定資産の耐用年数の短縮が認められる場合も限られている。そして、昭和26年改正後、昭和36年、昭和39年に固定資産の法定耐用年数に大きな改正が行われたが、昭和40年の減価償却制度の大改正時には大きな改正は行われなかった。

その後、産業構造の変化に対応すべく個々の固定資産の法定耐用年数や種類に見直しを加えられているが、現行制度に至るまでの40年以上にわたり、大きく見直されることなく、昭和26年の改正を基礎に効用持続年数を採用することの問題を抱えたまま、非常に細かい区分により固定資産の耐用年数が法定されているのである。

以上のように、我が国では、固定資産の耐用年数の法定に際して、物理的耐用年数や経済的耐用年数を合理的に算出することが困難であるため、昭和26年に採用された効用持続年数に基づく固定資産の耐用年数が法定されているが、この法定耐用年数も異なる事情にある個々の固定資産を考えた場合には問題を含むものであり、この効用持続年数を根拠に定められている現行の固定資産の法定耐用年数も問題である。

この点に関し、太田哲三教授は、固定資産の耐用年数決定の困難さを認めた上で我が国の財務省が定める法定耐用年数を、「その年数内に資本の回収を公に認めたというだけのことであつて、その年限で設備資産の廃棄が生ずるということを保証したものでもなく又廃棄を命じたものでもない。ただその期間に資本を回収することを認め、回収額を損金として認めるというだけのことである。」⁽⁴⁰⁾と説明し、さらに、「減損を正しく理解するというよりも、寧ろ企業財政の立場から、資本回収の年限を定めたものであると解することが適当ではないかと考えられる。」⁽⁴¹⁾との説明を加えている。

したがって、公平・公正な減価償却の観点から、固定資産の法定耐用年数は詳細に定められるべきであり、「これを基礎にして償却計算を行うことは単に税務関係だけではなくて、事業の財政計画を樹立する場合の資料になるのではないかと考えております。」⁽⁴²⁾とし

(40) 太田哲三「固定資産の耐用年数」『産業経理』第10巻第12号、昭和25年12月、6頁旨

(41) 同上、6頁

(42) 太田哲三「減価償却の合理性批判」『会計』第60巻第2号、昭和27年2月、9頁

て、会計上も有用であるとの説明をしている。

つまり、効用持続年数を基礎として算定した結果である我が国の固定資産の法定耐用年数は、その固定資産の耐用年数というよりも、企業の自由な判断で減価償却が行なわれた場合に生じるであろう不公平・不公正を回避するために課税庁が設けた投下資本回収期間であると理解できる。

また、忠佐市教授も、固定資産の法定耐用年数の役割について、「耐用年数は、長命数の固定資産について、期間的な費用を配分するについての合理的な計算の基礎を提供し、それによつて固定資産の再取得に備えて投下資本の回収を計画的にする、という会計処理の方式について考えられた一つのメカニズムである。」⁽⁴³⁾と説明しており、法定耐用年数そのものが個々の固定資産の耐用年数として適正であるか否かというよりも、費用の期間配分という会計における減価償却の目的を達成するための計算の基礎となる基準であることを認識していたのである。

さらに、個々の固定資産の耐用年数としては問題を抱える我が国の現行の固定資産の法定耐用年数であるが、司法判断でも、課税処理の大量性ゆえに個々に耐用年数を決定することは困難であることを根拠に、恣意性の排除と公平の確保の見地から、容認されているのである。

このように、我が国の固定資産の法定耐用年数は、シャウブ勧告を受けて行われた昭和26年改正を基礎として存在しているが、これは固定資産の耐用年数の正確な測定というよりも、費用の期間配分という減価償却の目的を達成するため、投下資本回収期間を定めているもので、公正・公平を期すために設けられている基準と考えられる。

昭和26年の戦後間もない我が国は、高度のインフレと経済が混沌とした時代にあり、耐用年数を細かく法定することで減価償却制度の統一を図り、公平・公正を確保しなければならなかった状況にあった。

しかし、現在の我が国は、終戦間もない昭和26年改正当時とは異なる状況にあり、税秩序が保たれているが、固定資産の法定耐用年数に大きな改正は行われていない。さらに、太田哲三教授のごとく固定資産の法定耐用年数を捉えた場合、より複雑化が進む我が国企業や国際競争力の強化の観点から、投下資本の回収期間である固定資産の耐用年数を詳細に法定することが重要であるか否かは疑問でもある。

したがって、次号では、我が国の現状を鑑み、固定資産の法定耐用年数のあり方について研究を進めて行きたいと考える。

(43) 忠佐市「有形固定資産耐用年数論」『税経通信』第6巻第5号、昭和26年5月、13頁

[抄 録]

我が国企業は国際化の進展と技術革新の進歩が著しく、企業を取り巻く環境に関して国際競争力の点で公平性が求められており、平成19年税制改正では、残存価額及び償却可能価額の撤廃、新たな定率法（250%定率法）の採用等、大きな改正が行われたが、耐用年数は、僅か3設備について短縮されただけで、大きな見直しは行われなかった。

そこで、本論文では、我が国の減価償却の基礎となる固定資産の法定耐用年数に関して、その沿革と現行制度における弊害を整理し、また、国際的な視点から減価償却の耐用年数のあり方について検討したものである。本号では、上記のうち、我が国固定資産の法定耐用年数の沿革と現行制度を整理し、固定資産の耐用年数が法定されている意義を探った。

我が国で、初めて固定資産の耐用年数が定められた大正7年は、物理的減価のみを考慮して財務省（旧大蔵省）の内規として堪久年数（耐用年数）が定められたが、昭和12年の改正で初めて物理的減価に経済的減価が加味されて算定が行われ、堪久年数（耐用年数）が短縮された。その後、堪久年数（耐用年数）の短縮等の整備が行われながら、昭和17年の改正で名称が堪久年数から耐用年数に改められた。

そして、戦後、昭和20年9月に、財務省（旧大蔵省）の内規として定められていた固定資産の耐用年数が「法人格税取扱」として公表され、昭和22年に法定されたが、昭和22年改正は終戦直後の混乱期での改正であり、その後の新規産業の出現・発達のために、次第に固定資産の法定耐用年数が当時の実状と乖離し、シャープ勧告に従い、昭和26年、現行制度の基礎となる法定耐用年数が定められることとなったのである。

この昭和26年改正では、固定資産の法定耐用年数算定の際に、その算定の困難さ故、物理的耐用年数や経済的耐用年数ではなく、固定資産に通常加えられる修繕を加えた場合にその固定資産の本来の用途において効用を上げることのできる期間を固定資産の法定耐用年数とする効用持続年数の概念を新たに採用した。

しかし、この固定資産の法定耐用年数は平均的な使用状況にある固定資産を基準に算定されたものであるため、それぞれ異なる事情にある固定資産の耐用年数としては適正なものであるとは言い難い。そして、昭和26年改正以後、昭和36年、昭和39年に固定資産の法定耐用年数に大きな改正が行われたが、昭和40年の減価償却制度の大改正時には大きな改正は行われなかった。

その後、産業構造の変化に対応すべく個々の固定資産の法定耐用年数や種類に見直しを加えられているが、40年以上にわたり、大きく見直されることなく、昭和26年の改正を基礎に効用持続年数を採用することの問題を抱えたまま、精緻な区分を持つ固定資産の法定耐用年数が設けられているのである。

以上のように、我が国では、固定資産の耐用年数の法定に際して、物理的耐用年数や経済的耐用年数を合理的に算出することが困難であるため、昭和26年に採用された効用持続年数に基づく固定資産の耐用年数が法定されているが、この法定耐用年数も異なる事情にある個々の固定資産を考えた場合には問題を含むものである。

そして、このような問題を含む効用持続年数を基礎として算定した結果である我が国の固定資産の法定耐用年数は、その固定資産の耐用年数というよりも、企業の自由な判断で減価償却が行なわれた結果生ずる不公平・不公正を回避するために課税庁が設けた投下資

本回収期間であると理解でき、司法判断でも、課税処理の大量性ゆえに個々に耐用年数を決定することは困難であることを根拠に、恣意性の排除と公平の確保の見地から、容認されているのである。

昭和26年の戦後間もない我が国は、高度のインフレと経済が混沌とした時代であり、固定資産の耐用年数を細かく法定することで減価償却制度の統一を図り、公平・公正を確保しなければならなかった状況にあった。

しかし、現在の我が国は、終戦間もない昭和26年改正当時とは異なる状況にあり、税秩序が保たれているが、固定資産の法定耐用年数に大きな改正は行われていない。さらに、固定資産の法定耐用年数を投下資本回収期間と捉えた場合、より複雑化が進む我が国企業や国際競争力の強化の観点から、投下資本の回収期間である固定資産の耐用年数を詳細に法定することが重要であるか否かは疑問でもある。したがって、次号では、我が国の現状を鑑み、固定資産の法定耐用年数のあり方についてさらに研究を進めて行きたいと考える。