

耐用年数の再検討 (2)

谷川 喜美江

はじめに

前号では、我が国の固定資産の法定耐用年数の沿革を整理し、本制度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会計上要求される減価償却の目的を達成するための投下資本回収期間と理解でき、公平・公正を期すために設けられている基準と考えることが可能であることが整理された。

また、このように考えると、昭和26年当時の我が国は、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が、現在のより複雑化が進み、国際競争力の強化が求められる企業の立場から本制度をみると、投下資本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ある。

我が国では、税法上、減価償却費の損金算入には損金経理が要件とされていることから、費用の期間配分を目的とする会計においても税法に従うところが少なくない。そこで、本号では、我が国の現状を整理し、フランスの減価償却制度を整理することで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いきたいと考える。

1 我が国企業の国際化と固定資産の法定耐用年数

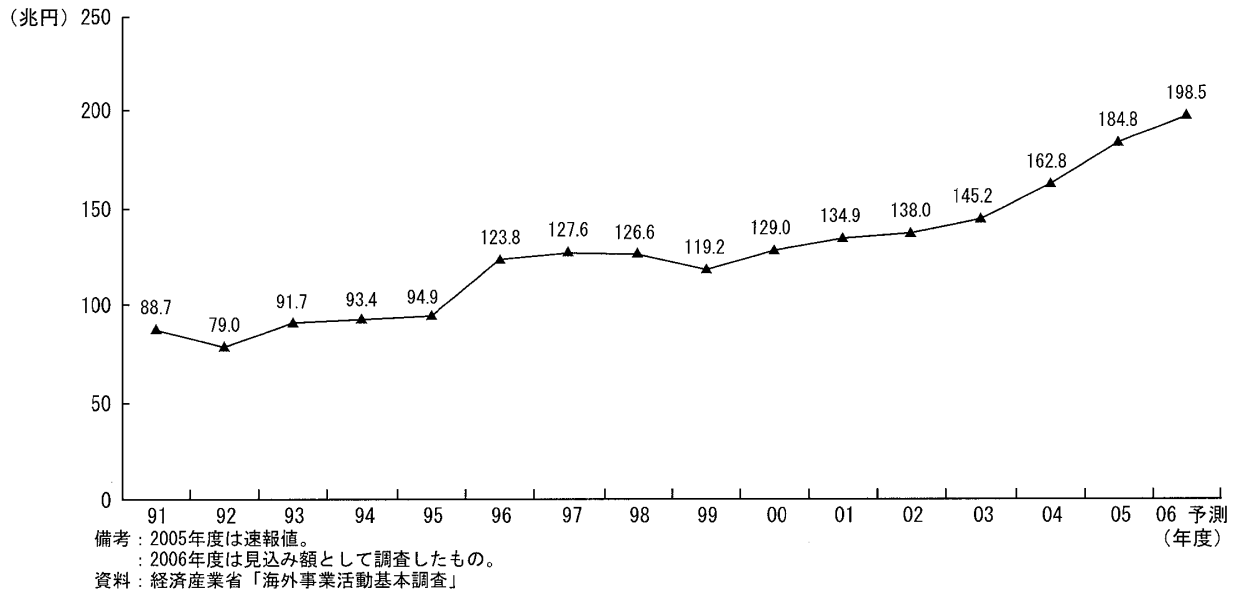
(1) 我が国企業の国際化の現状

我が国企業の国際化の現状を整理したい。平成3年(1991年)から平成18年(2006年)の我が国企業の全産業における現地法人の売上高の推移を示したものが、図表1、平成6年(1994年)から平成18年(2006年)の海外生産比率を示したものが図表2である。

図表1より、我が国企業の海外現地法人は、平成3年(1991年)以後、ほぼ毎年、売上高を伸ばし、平成17年(2005年)には、平成3年(1991年)の2.2倍の売上高となっており、平成18年(2006年)には、さらに上回ることが予測されている。

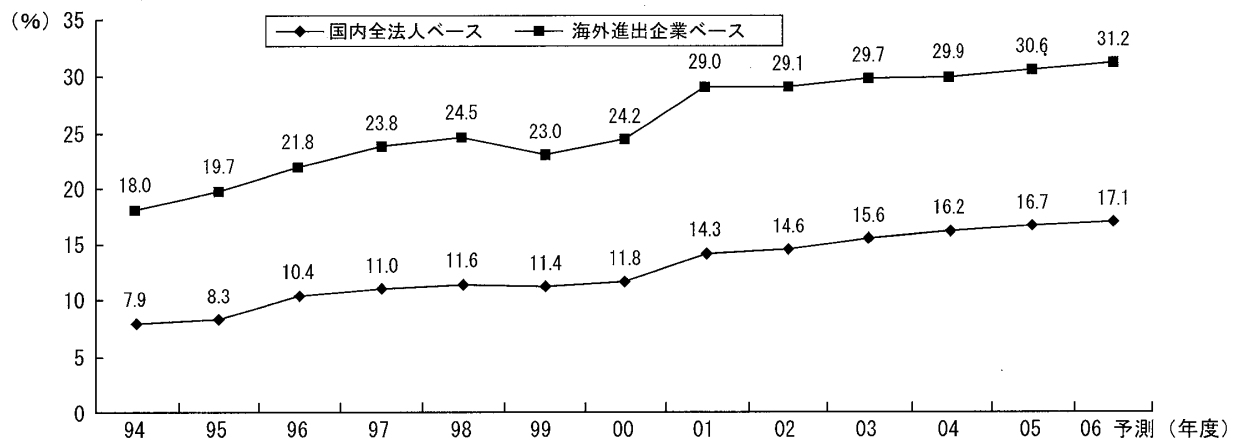
また、図表2より、海外生産比率も海外進出企業ベースでは平成6年(1994年)以後、平成11年(1999年)に一度落ち込んだが、他は毎年伸ばし、平成6年(1994年)に18.0%であったものが、平成18年(2006年)には31.2%と1.7倍にもなることが予測されている。

図表1 海外現地法人の売上高（全産業）



(注) 経済産業省, 厚生労働省, 文部科学省編『2007年版ものづくり白書』ぎょうせい, 平成19年, 24頁の図121-7海外現地法人の売上高から筆者が全産業を抜き出したものである。

図表2 海外生産比率



備考：1. 国内全法人ベースの海外生産比率＝海外現地法人（製造業）売上高／（海外現地法人（製造業）売上高＋国内法人（製造業）売上高）×100
2. 海外進出企業ベースの海外生産比率＝海外現地法人（製造業）売上高／（海外現地法人（製造業）売上高＋本社企業（製造業）売上高）×100
3. 「海外現地法人」とは、「子会社（日本側出資比率が10%以上の海外法人）」と「孫会社（日本側出資比率が50%超の海外子会社が50%超の出資を行っている海外法人）」を指す。
4. 「海外進出企業」とは、「海外現地法人」を有する我が国企業を指す。
5. 2006年度は見込み額として調査したもの。また、国内全法人ベースの見込みは経済産業省において試算したもの。
6. 2005年度は速報値。
資料：財務省「法人企業統計」経済産業省「海外事業活動基本調査」

(出所) 経済産業省, 厚生労働省, 文部科学省編『2007年版ものづくり白書』ぎょうせい, 平成19年, 24頁の図121-8海外生産比率

(2) 投下資本回収期間としての固定資産の耐用年数

固定資産の耐用年数に関して、企業の立場から鈴木英信氏は、「本来の耐用年数（経済的な投下資本の回収期間）は、経済的に考えれば、ある生産設備で物を作ると仮定したときに、その減価償却資産で一定の価格で売れる物が何年間作れるかであり、その期間で回収しなければならないということを事業の採算としては考えざるを得ないわけです。」⁽¹⁾とし、「そういう経済的な使用期間を一番知っているのが企業であるのは間違いのないわけですから、その幅の中で決めさせていただけることになれば、一番良いとは思いますが。」⁽²⁾と経営上は自由判断で決めることが求められることを説明している。

このように、国際化が進展する中、我が国企業は国際競争力確保の観点から様々な経営判断が要求されており、減価償却費の損金計上も重要なファクターとなっている。つまり、近年の「投下資本回収期間」としての固定資産の耐用年数とは、経済的な側面から経営判断上要求される投下資本回収期間を意味し、必ずしも費用の適正な期間配分のための公平・公正の達成を目的として定められる投下資本回収期間と合致するとは限らないのである。

(3) 経済的な側面の考慮

昨今、司法判断でも、経済的な側面から経営判断を考慮した判決が行われている。このような事例として、固定資産の除却に関して争われた事件がある。

本件は、電気事業者A社が、火力発電設備に関して所定の手続を経た上、各発電設備ごと一括してその設備全部につき、いわゆる有姿除却（対象となる固定資産が物理的に廃棄されていない状態で税務上除却処理をすること）に係る除却損を計上し、これを損金の額に算入して確定申告をしたところ、課税庁からその損金性を否認され、争われた事件である⁽³⁾。

本件で、課税庁は、「各発電設備を構成する個々の資産のすべてが固定資産としての使用価値を失ったことが客観的に明らかではなく、今後通常の方法により事業の用に供する可能性がないとは認められない」⁽⁴⁾と主張していた。

しかし、裁判所は、再稼動には多額の費用と時間がかかること及び仮に再稼働した場合でも、「低効率で経済性が劣る経年火力発電設備が再稼働されるにすぎないから、原告（A社）がこのような選択をするはずがないことは、社会通念上明らかとすることができる。」⁽⁵⁾と経済的な側面を考慮したうえで、「本件火力発電設備がその廃止により発電という機能を二度と果たすことがなくなった以上、本件火力発電設備を構成する電気事業固定資産の『既存の施設場所』における『固有の用途』も完全に失われたことになる。したがって、本件火力発電設備を構成する電気事業固定資産については、『既存の施設場所におけるその電気事業固定資産としての固有の用途を廃止』することという除却の要件が充足されているので、その有姿除却が認められるというべきである。」⁽⁶⁾として、課税庁の主張を

(1) 鈴木英信・小畑良晴・山本守之「実務家からみた減価償却制度のあり方」『税務弘報』Vol.55 No.4, 平成17年, 13頁

(2) 同上, 13頁

(3) 東京地裁平成19年1月31判決, TAINS Z888-1215

(4) 同上

(5) 同上

(6) 同上

斥け、本件に係る除却損の損金性を認めたのである⁽⁷⁾。

(4) 固定資産の法定耐用年数に対する要求

昭和26年改正時は、高度のインフレと経済が混沌とした状態にあり、適正な費用の期間配分のためには、減価償却制度の公平・公正を期すことが要求されていたことから、投下資本回収期間を定めなければならず、このため、固定資産の法定耐用年数に精緻な区分を設けることが要求されていた。

しかし、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い状況にあり、国際的な視点からの対等性・平等性を確保し、国際競争力を確保しなければならない状況にあるが、国際競争力確保のために企業独自で経営判断上の要求に基づく投下資本回収期間である固定資産の耐用年数を決定することは認められていない。

したがって、現行の固定資産の法定耐用年数の基礎が定められた昭和26年と現在では、企業を取り巻く環境は大きく変化していることから、経済的な側面から経営判断上の要求に基づく固定資産の耐用年数を企業が自由に決定することが許される制度が必要であり、このためには固定資産の法定耐用年数の抜本的な見直しが要求されるのである。

2 固定資産の法定耐用年数に変わる方法

(1) 固定資産の法定耐用年数に変わる方法の検討に向けて

既に述べたとおり、我が国では固定資産の法定耐用年数の見直しが要求されている。しかし、なんら規制することなく企業の自由な裁量に任せると、公平・公正を阻害し、税務行政上の混乱を生ずることが懸念される。

そこで、現行の固定資産の法定耐用年数ではなく、投下資本回収期間として、企業が経済的側面から経営判断上の要求に従い客観的な基準を用いることで、減価償却費の計算において公平・公正を担保した固定資産の耐用年数を決定する方策をここで検討してみたい。

(2) 経営指標による検討—TKC 経営指標の検討—

国や市町村をはじめ、様々な民間団体が企業の動向調査を行い、経営指標を公表している。本論文ではこのうち、平成18年版は226,090社を調査法人企業として調査法人件数の広さから普遍性・信頼性を有するとされ⁽⁸⁾、経営・経済に携わる者に中小企業の経営指標を提供している TKC 経営指標を検討してみたい。

この TKC 経営指標の収益性分析項目である有形固定資産回転期間（日数）は、次頁の算式で求められ、「有形固定資産回転期間が長いということは、物的生産設備の利用度が低いか、生産性が低いということで設備投資額について見直しが必要となる。」⁽⁹⁾と説明されており、固定資産に投下した資本と純売上高から導き出されている指標である。

(7) 同上

(8) TKC 全国会システム委員会編『TKC 経営指標平成17年1月期～12月期決算 ご利用の手引き』TKC 全国会、平成18年、7頁・8頁

(9) TKC 全国会システム委員会編『TKC 経営指標平成17年1月期～12月期決算』TKC 全国会、平成18年、CD ロム

$$\text{有形固定資産回転期間（日数）} = \frac{\text{有形固定資産}}{\text{純売上高}} \times 365$$

(注) TKC 全国会システム委員会編『TKC 経営指標平成17年1月期～12月期決算』TKC 全国会，平成18年，CD ロム

そして，全産業及び各産業別に，平成13年から平成17年までの5年間の有形固定資産回転期間を示したものが，図表3である。

図表3 全産業及び各産業別の5年間の有形固定資産回転期間

(単位：日)

産業	年度	平成13年度	平成14年度	平成15年度	平成16年度	平成17年度
全 産 業		102.6	108.7	108.7	105.9	104.6
農 業		138.0	143.9	140.5	144.1	137.8
林 業		166.9	148.9	147.3	130.6	123.4
漁 業		220.1	168.6	124.3	191.6	136.6
鉱 業		172.1	193.4	205.5	206.7	198.4
建 設 業		68.8	71.5	73.7	72.1	70.6
製 造 業		121.3	128.7	127.2	122.2	121.1
電気・ガス・熱供給・水道業		133.8	96.2	115.9	136.6	134.8
情 報 通 信 業		49.7	64.4	59.0	56.7	53.8
運 輸 業		130.7	140.4	134.8	130.2	132.7
卸 売 業		48.7	50.4	50.6	48.5	48.1
小 売 業		68.4	71.0	69.6	69.6	68.7
金 融 ・ 保 険 業		163.4	170.4	220.0	163.4	167.0
不 動 産 業		542.3	639.3	637.0	628.7	623.0
飲 食 店，宿 泊 業		238.5	256.0	272.2	251.9	256.1
医 療，福 祉		176.6	181.1	192.8	187.8	178.2
教 育，学 習 支 援 業		219.1	232.7	202.9	232.1	236.2
複 合 サ ー ビ ス 業		122.5	148.9	169.0	176.9	151.5
サ ー ビ ス 業 (他に分類されないもの)		118.2	121.3	124.0	119.0	117.6

(注) TKC 全国会システム委員会編『TKC 経営指標平成17年1月期～12月期決算』TKC 全国会，平成18年，CD ロムの資料に基づき筆者作成

図表3より、産業が異なるごとに有形固定資産回転期間は異なることが理解できる。有形固定資産割合が各産業で異なることは当然であり、したがって有形固定資産回転期間も異なることから、現行の固定資産の法定耐用年数もその用途により異なる年数を定めているところである。

そして、本指標は、産業別の有形固定資産全体の回転期間であり、個々の固定資産に対する回転期間とは異なるため、個々において客観性を有しているか否は疑問であることから現行の固定資産の法定耐用年数と比較検討を行うことは困難である。

しかし、煩雑さを要するが、本調査により個々の固定資産に関する回転期間を算出することも可能であり、TKC経営指標を客観的な証拠として用いて固定資産の耐用年数を決定することは、公平・公正も担保され、現行の固定資産の法定耐用年数よりも企業の経済的側面から経営判断上の要求に合致する固定資産の耐用年数を導き出すことが可能であるという側面もある。

このように、信頼性・普遍性が担保されているとされ、公平・公正な経営判断上の要求を満たすことが予想されるTKC経営指標であるが、我が国の司法判断では、納税者が原価率や経費率を「TKC経営指標」の数値を参考とすべきと主張した事件で、この指標は全国の平均値で地域性や業態を把握していないことを根拠に排斥としている⁽¹⁰⁾。

さらに、有形固定資産と純売上高の関係を示した有形固定資産回転期間は、両者の関係を客観的な数値に基づき示したものであるが、不動産業の有形固定資産回転期間が他の産業と比すと極端に長い期間となっているように、産業により有形固定資産割合も異なることから、有形固定資産と純売上高の関係は必ずしも連動するとは限らず、この両者の関係から固定資産の耐用年数を決定することは認められない。

つまり、我が国では、TKC経営指標の信頼性・普遍性は司法判断では認められておらず、TKC経営指標を固定資産の耐用年数決定に用いることは認められない。また、TKC経営指標の信頼性・普遍性の問題は他の団体から公表されている経営指標でも抱える問題であるため、経営指標を基礎に固定資産の耐用年数を決定することで公平・公正を担保するのは困難である。

したがって、経済的な側面から経営判断上の要求に基づく固定資産の耐用年数を企業の自由判断に基づき決定することが許される制度の確立のためには、企業判断に従った固定資産の耐用年数と課税庁側から公平・公正担保する固定資産の耐用年数の間でお互い認めうる点を導き出さねばなるまい。

3 フランスの減価償却制度

(1) フランス減価償却制度の沿革

企業が固定資産の耐用年数を決定している事例として、フランスがある。そこでフランスの減価償却制度について整理してみたい。ここでは、現行の我が国減価償却制度が、戦後、シャウプ勧告に基づき行なわれた昭和26年の改正を基礎として構築されていることから、フランスでも第二次世界大戦後の減価償却制度を整理してみたい。

(10) 津地裁平成2年9月6日判決，TAINS Z180-6567

戦前のフランスの減価償却制度は、実際に減価する固定資産に関し、取得原価を基礎として、商慣行に基づく償却率で減価償却費を計算し、企業に減価償却を行う義務を負わせることを基本としていた⁽¹¹⁾。

しかし、戦後、フランスでは企業の資本蓄積を促し、経済復興を成すことが求められ、減価償却制度が改められることとなった⁽¹²⁾。そこで、戦中、戦後のインフレで課税されていた評価益を課税対象外とするために、それまで固定資産の取得原価を基礎として計算していた減価償却費を、1945年の「貸借対照表再評価法」で固定資産の再評価を行い、この再評価後の簿価を基礎として計算することを認めた⁽¹³⁾。

そして、戦前の水準まで工業生産指数が復興した1950年代になると、設備投資の拡大、国際競争力確保のための償却制度が求められるようになったが、「貸借対照表再評価法」に基づく減価償却制度は十分なものではなく、新たな償却制度が必要となった⁽¹⁴⁾。そこで、1950年代に、一定の固定資産に関してではあるが初年度2倍償却の容認、取得原価の50%即時償却容認等の特別償却が次々に設けられた⁽¹⁵⁾。

また、1959年の改正では、さらなる巨額の設備投資を促すために、フランスで「逡減償却」、つまり、「定率法」による減価償却が認められることになったのである⁽¹⁶⁾。

(2) 現行のフランス減価償却制度

フランスでは、土地を除き、価値が減少する有形固定資産について減価償却を一般的に認めている⁽¹⁷⁾。減価償却は、原則として定額法だが定率法による償却も認められている⁽¹⁸⁾。定額法償却率は、商慣行の通例に従い見積もられた固定資産の耐用年数で区分され、決定されている⁽¹⁹⁾。この減価償却費算定の重要な要素となる償却率が商慣行に基づき決定されていることについて、森川八洲男教授は、「実務においては、最高裁判所（Conseil d'Etat）の判決によって規制されながら、種々の構築物および設備財に適用される～中略～かなり画一的な償却率が、漸次、念入りに作り上げられて来たのである。」⁽²⁰⁾と説明している。

また、高山朋子教授は、「フランスの一般税法では、当初、企業の一般慣行率による定額法の減価償却を認めていたが、この慣行率は要するに大多数の企業によって行われ、税務当局が妥協できるものとして認めた率である」⁽²¹⁾と説明している。

つまり、フランスの商慣行に基づく償却率は、企業の経営判断上の決定に従う固定資産

(11) 森川八洲男「第二次大戦後フランスにおける減価償却政策の展開」『明大商学論叢』第48巻第2号、昭和39年12月、93頁

(12) 同上、91頁

(13) 同上、93頁

(14) 同上、110頁・111頁

(15) 高山朋子、『現代減価償却論』白桃書房、昭和58年、210頁・211頁

(16) 同上、211頁

(17) Juhani Kesti, LLM [ed] "European Tax Handbook 2006" International Bureau of Fiscal Documentation, 2006, pp216

(18) 監査法人トーマツ編『欧州主要国の税法』中央経済社、平成14年、150頁

(19) *op.cit.*, Juhani Kesti, LLM [ed], pp216

(20) 森川八洲男、前掲、111頁

(21) 高山朋子、前掲、214頁

の償却率を課税庁が認めること、両者に争いが生じた場合には司法の場で争いを経ながら決定されてきたのである。

そして、この償却率は、商慣行に従い計算された定額法償却率の20%の間では、納税者が異なる率を選択し、適用することが認められている⁽²²⁾。つまり、例えば商業用建物については、商慣行の通例に従い決定されている償却率は2%から5%とされているが⁽²³⁾、この償却率の20%の間では納税者が自由に償却率を決定することが認められているのである。

また、耐用年数が3年以上で中古資産、自動車、電話、手動式または簡単なタイプライターを除く多くの減価償却資産、ホテル、耐用年数が15年を超えない工業用建物に関して、定率法の選択適用を認めている⁽²⁴⁾。そして、定率法の償却率は、図表4のように定額法償却率に次の耐用年数に応じた係数を乗じて決定されている⁽²⁵⁾。

従って、耐用年数に基づく定率法償却率は表5のようになる。

図表4 係数表

耐用年数	係数
3年又は4年	1.25
5年又は6年	1.75
6年超	2.25

(注) Juhani Kesti, LLM [ed] “*European Tax Handbook 2006*” International Bureau of Fiscal Documentation, 2006, pp216より筆者作成

図表5 定率法償却率

耐用年数	定額法償却率	定率法償却率
3年	33.333%	41.666%
4年	25%	31.25%
5年	20%	35%
6年	16.666%	29.166%
8年	12.5%	28.125%
10年	10%	22.5%

(注) 定額法償却率に係数を乗じ、筆者が算出した定率法償却率である。なお、小数点3位未満は切捨てている。

(3) フランスの減価償却制度

フランスの減価償却制度は、戦後の経済復興を背景に企業成長を促す制度として「貸借対照表再評価法」が設けられ、このことにより減価償却費計算の際、取得原価を基礎とす

⁽²²⁾ *op.cit.*, Juhani Kesti, LLM [ed], pp216

⁽²³⁾ 監査法人トーマツ編, 前掲, 151頁

⁽²⁴⁾ *op.cit.*, Juhani Kesti, LLM [ed], pp216

⁽²⁵⁾ *ibid.*, pp216

る算定から再評価後の固定資産の簿価を基礎として算定することが認められ、減価償却費計上の拡大が容認された。

そして、経済復興を遂げた後も、企業の国際競争力確保を背景に、1950年代には相次ぐ特別償却の容認、定率法を用いた減価償却費計上が認められたことにより、固定資産取得後、早い段階での償却費の損金の額への計上が認められることになったのである。

また、計算の基礎となるフランス税法で定める固定資産の耐用年数（償却率）は、フランスの商慣行に基づき、司法の場での争いを経ながら定められた償却率が適用されている。

このようにフランスの減価償却制度において、固定資産の耐用年数（償却率）は商慣行を基礎として決定されており、課税庁との争いが生じた場合は司法判断を経ながら決定されてきた。そして、フランスでは、第二次世界大戦後の経済復興、その後の企業の国際競争力確保のための政策が減価償却制度に取り入れられてきたのである。

このようなフランスの減価償却制度に関して、高山朋子教授は、国際競争力の観点からの資本促進政策であることを認めた上で⁽²⁶⁾、「減価償却に関する税制は、費用の拡大化を通じた今日表利益の縮小化、減税を大幅に認めるものであり、それは個別企業の意識を反映した会計理論によって正当化されている。」⁽²⁷⁾と説明している。

フランスの固定資産の償却率は、我が国の固定資産の法定耐用年数から求められる償却率よりも大きな減価償却費の計上を容認するもので、かつ、商慣行に基づく償却率の20%の間で企業が自由に決定することを認めており、経営判断上の自由が確保されている。このように、フランスでは、我が国の固定資産の法定耐用年数とは対照的な制度となっているのである。

以上のように、我が国とは対照的に定められているフランスの固定資産の耐用年数は、経済的側面から要求される経営上の判断に基づく投下資本回収期間を企業の自由判断で決定することが可能であり、かつ、商慣行に基づく耐用年数は企業と課税庁との間で司法の場での争いを経ながら決定されたもので、公平・公正も確保されている。

したがって、我が国でも、フランスに倣い、投下資本回収期間である固定資産の耐用年数の決定は、企業の経済的側面からの経営判断上要求される自由判断に基づく決定に委ね、これを課税庁が容認すること、容認しがたい場合には司法判断に頼りながら決定してゆかなければならないのである⁽²⁸⁾。

(26) 高山朋子、前掲、214頁

(27) 同上、214頁






(28) この点について、会計上の説明ではあるが、新井益太郎教授は、我が国の固定資産の耐用年数が法定されていることに関して、「企業会計上は、固定資産の耐用年数は企業が自主的に定めるのが理想的である。わが税法のごとき耐用年数を法定してこれを強制せしめることは本来排斥しなければならない。にもかかわらず、法定耐用年数が存在し、単にこれの改訂が行なわれているにすぎない理由は、一面において耐用年数を企業の自主的な決定に委ねるときに生ずる危険性を税務当局が認めているからである。」（新井益太郎『減価償却の理論』同文館、昭和55年、138頁）と説明しており、その上で、会計理論の理想である耐用年数の決定方法は、「その業種の過去の経験率や、将来の見込みなど可能な限りの資料を用い、耐用年数の算出の基礎を税務当局に説明し、両者の調整をうることによって決定さるべきである。」（同上、139頁）と説明している。

4 今後の改正方向

固定資産の法定耐用年数に関し、与党税制調査会では平成19年改正の際に、「平成20年度改正に向け、減価償却資産の使用の実態等について更に調査・分析を進め、法定耐用年数や資産区分の見直し、法定耐用年数の短縮特例制度の手續簡素化について検討する。」⁽²⁹⁾として、平成20年の税制改正で固定資産の法定耐用年数の見直しの方向が示された。

また、経済産業省でも、図表6のような諸外国の法定耐用年数の区分表を示し、諸外国の固定資産の法定耐用年数区分は我が国のように細かく定められているものではないことを根拠として、「①法定耐用年数区分の大括化②耐用年数短縮特例制度の承認基準の合理化・手続きの簡素化等」⁽³⁰⁾を平成20年改正に向けての意見として公表している。

図表6 諸外国の固定資産の法定耐用年数区分

国名	日本	アメリカ	イギリス	韓国	中国
					
機械装置の区分数	390区分 (設備の種類毎)	48区分 (業種毎)	1区分 (償却率25%のみ)	26区分 (業種毎)	1区分 (耐用年数毎)

(出所) 経済産業省『平成20年度税制改正に関する経済産業省意見【概要】』平成19年8月，34頁

このように、平成20年改正で固定資産の法定耐用年数の見直しが行われるという方向性が示されているが、いずれも現行制度の修正の範疇であり、抜本的な改正が行われることは期待できないのである。

結びにかえて

我が国では、税法上、減価償却費の損金算入には損金経理が要件とされていることから、費用の期間配分を目的としている会計上も税法に従うところが少なくなく、逆基準性ともいわれるほど会計においても税法の影響を強く受けているところである。

したがって、我が国の会計上の目的である費用の期間配分という減価償却制度には、税法が強く影響しており、この制度の基礎となる固定資産の法定耐用年数もまた、会計に強い影響を与えるものであることから、本制度を検討した。

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）が定められていたが、昭和12年改正で初めて物理的減価に経済的減価を加味し算定され、この結果、堪久年数（耐用年数）の短縮が行われた。その後、堪久年数（耐用年数）の短縮が整備されつつ、昭和17年改正では堪久年数から耐用年数に名称が改められた。

そして、戦後、平時適応の固定資産の耐用年数に改められた昭和20年9月、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年には法定化されたが、終戦直後の混乱期での改正であったこと、その後、

⁽²⁹⁾ 自由民主党『平成19年度税制改正大綱』平成18年12月14日

⁽³⁰⁾ 経済産業省『平成20年度税制改正に関する経済産業省意見【概要】』平成19年8月，34頁

新規産業の出現・発達があったことから、当時の実状に対応したものではなく、減価償却に関するシャープ勧告に従い、昭和26年、現行制度の基礎となる固定資産の耐用年数が法定された。

この昭和26年改正では、固定資産の法定耐用年数に、効用持続年数の概念を新たに採用したが、これ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ことから、異なる環境にある個々の固定資産の耐用年数としては問題を含むものであった。

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の大改正が行われたが、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が行われているが、40年以上にわたり、大きく見直されることなく、昭和26年改正を基礎にした、精緻な区分を設けた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ことを根拠に、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。しかし、効用持続年数に基づく固定資産の法定耐用年数は、個々の固定資産の耐用年数を考えた場合には適正なものとは言い難く、問題を含むものである。

昭和26年改正時は、高度のインフレと混沌とした経済背景を根拠に、費用の期間配分という減価償却の目的達成のために投下資本回収期間を法定することで、公平・公正を担保しなければならない状況にあり、このために固定資産の法定耐用年数は問題を抱えていても、精緻な区分を設けることが要求されていた。つまり、固定資産の法定耐用年数は、固定資産の耐用年数の正確な測定というより、公平・公正を担保するために設けられたものである。

しかし、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、国際競争力を確保しなければならない状況にあり、このためには企業の経済的側面から経営断上の要求に基づく投下資本回収期間として、固定資産の耐用年数を決定することが求められる。

本稿では、「投下資本回収期間」と同じ用語を用いているが、昭和26年改正時の「投下資本回収期間」は、減価償却の公平・公正を確保し、適正な費用配分計算達成のための「投下資本回収期間」であったのに対し、近年の「投下資本回収期間」は、国際競争力確保との関係から経済的な側面から経営判断上要求される「投下資本回収期間」であり、「投下資本回収期間」の捉え方が異なってきているのである。

つまり、減価償却制度の前提には公平・公正を担保する制度であることが求められるところであるが、その上で、経済的な側面から経営判断上要求される「投下資本回収期間」とは、効用持続年数等の概念から求められる固定資産が使用に耐えうる期間を意味するのではなく、必ずしも固定資産の価値下落と連動しなくとも、経営上の自由な判断で決定する期間を意味するのである。

そして、企業が経営判断上の要求に基づき、客観的な証拠に基づく投下資本回収期間としての公平・公正を確保した固定資産の耐用年数を決定することが可能であるか否かTKC指標を検討したが、公平・公正が担保されているとは言えず、他の団体から公表されている経営指標でも同様の問題を抱えていることから、経営指標に基づく固定資産の耐用年数の決定は困難であることが示された。

したがって、経済的な側面から経営判断上の要求に基づく固定資産の耐用年数を企業が自由に決定することが許される制度確立のため、何らかの方策を検討しなければならない。そこで、フランスの制度を整理した。フランスでは固定資産の耐用年数の逆数で求められる固定資産の償却率は、フランスでの商慣行に基づき、司法の場での争いを経ながら定められた償却率が適用されており、かつ、第二次世界大戦後の経済復興、その後の企業の国際競争力確保のための政策が減価償却制度に取り入れられてきた。

そして、フランスの固定資産の償却率は、我が国の固定資産の法定耐用年数から求められる償却率よりも、大きな減価償却費の損金計上を容認するもので、さらに、償却率の20%の間において企業が自由に決定することも認められており、減価償却費計上に関して企業裁量の余地が与えられている。これは、我が国の詳細に規定されている固定資産の法定耐用年数から求められる償却率とは対照的な制度である。

このように、フランスの固定資産の償却率は、企業の国際競争力確保と経済的な側面から経営判断上の要求に基づき決定されており、また、商慣行に基づく償却率は企業と課税庁との間で争いが生じた場合には、その判断を司法に委ね、決定されてきたものである。この経緯は、国際化が進む我が国で固定資産の法定耐用年数を抜本的に改革する際には参考となる。

現行の我が国固定資産の法定耐用年数が、戦後の混沌とした中で必要に迫られ規定された詳細な区分を設けたまま適用され続けているという事実は、企業、すなわち納税者に経済的側面から経営判断上の要求に基づく投下資本回収期間を決定するという裁量の余地を奪ったばかりではなく、納税者が課税庁と争うことさえ許されないという非常に硬直的な制度となっている。また、我が国税法では減価償却費の損金の額への算入のためには、損金経理要件が要求されていることから、会計上の減価償却費の計上も税法に従うところがある。

そこで、経済復興、国際競争力の観点から減価償却制度が定められているフランスを参考として、我が国の固定資産の耐用年数を、経済的側面からの経営判断上の要求に基づく投下資本回収期間と合致させるためには、投下資本回収期間を最もよく知り得る企業にこれを決定する自由を与えなければならず、このためには、現行の精緻な固定資産の法定耐用年数を廃止することが行われなければならない。

しかしながら、企業の自由裁量に任せると、減価償却制度の公平・公正を阻害し、租税回避行為と課税実務の煩雑さが懸念されることから、大きな区分を設けて固定資産の法定耐用年数を定めるとともに、フランスの減価償却制度のごとくその範囲に弾力性を持たせることが必要となる。その上で、フランスに比すと相当遅れた制度であることを感じるが、固定資産の耐用年数決定に関する納税者と課税庁のそれぞれの主張に基づく争いは、司法判断に委ねることで解決して行くことがなされなければならないのである。

〔抄 録〕

我が国の現行固定資産の法定耐用年数は、昭和26年改正を基礎として規定されている。しかし、昭和26年改正時は高度のインフレと混沌とした経済背景を根拠に、費用の期間配分という会計における減価償却の目的達成のために投下資本回収期間を法定することで、公平・公正を担保しなければならず、固定資産の法定耐用年数は問題を抱えていても、精緻な区分を設けることが要求されていた。

つまり、固定資産の法定耐用年数は、固定資産の耐用年数の正確な測定というより、公平・公正を担保するために設けられたものである。しかし、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、国際競争力を確保しなければならない状況にあり、このためには企業の経済的側面から経営判断上の要求に基づく投下資本回収期間として、固定資産の耐用年数を決定することが求められる。そこで、公平・公正を確保した固定資産の耐用年数を決定することが可能であるか否かTKC指標を検討したが、公平・公正が担保されているとは言えず、他の団体から公表されている経営指標でも同様の問題を抱えていることから、経営指標に基づく固定資産の耐用年数の決定は困難であることが示された。

したがって、経済的な側面から経営判断上の要求に基づく固定資産の耐用年数を企業が自由に決定することが許される制度確立のため何らかの方策を検討しなければならないことからフランスの制度を整理したところ、フランスでは固定資産の償却率は、フランスでの商慣行に基づき、司法の場での争いを経ながら定められた償却率が適用されており、かつ、第二次世界大戦後の経済復興、その後の企業の国際競争力確保のための政策が減価償却制度に取り入れられてきたもので、さらに、償却率の20%の間において企業が自由に決定することも容認され、減価償却費計上に関して企業裁量の余地が与えられている。これは、我が国の詳細に規定されている固定資産の法定耐用年数から求められる償却率とは対照的な制度である。

このように、フランスの固定資産の償却率は、企業の国際競争力確保と経済的な側面から経営判断上の要求に基づき決定されており、また、商慣行に基づく償却率は企業と課税庁との間で争いが生じた場合には、その判断を司法に委ね、決定されてきたものである。この経緯は、国際化が進む我が国で固定資産の法定耐用年数を抜本的に改革する際には参考となる。

現行の我が国固定資産の法定耐用年数が、戦後の混沌とした中で必要に迫られ規定された詳細な区分を設けたまま適用され続けているという事実は、企業、すなわち納税者に経済的側面から経営判断上の要求に基づく投下資本回収期間を決定するという裁量の余地を奪ったばかりではなく、納税者が課税庁と争うことさえ許されないという非常に硬直的な制度となっている。また、我が国税法では減価償却費の損金の額への算入のためには、損金経理要件が要求されていることから、会計上の減価償却費の計上も税法に従うところがある。

そこで、経済復興、国際競争力の観点から減価償却制度が定められているフランスを参考として、我が国の固定資産の耐用年数を、経済的側面からの経営判断上の要求に基づく投下資本回収期間と合致させるためには、投下資本回収期間を最もよく知り得る企業にこれを決定する自由を与えなければならず、このためには、現行の詳細な固定資産の法定耐

用年数を廃止することが行われなければならない。

しかしながら、企業の自由裁量に任せると、減価償却制度の公平・公正を阻害し、租税回避行為と課税実務の煩雑さが懸念されることから、大きな区分を設けて固定資産の法定耐用年数を定めるとともに、フランスの減価償却制度のごとくその範囲に弾力性を持たせることが必要となる。その上で、フランスに比すと相当遅れた制度であることを感じるが、固定資産の耐用年数決定に関する納税者と課税庁のそれぞれの主張に基づく争いは、司法判断に委ねることで解決して行くことがなされなければならないのである。