

論文

租税法における減価償却計算と技術革新（2）

——耐用年数に関する一考察——

酒井 克彦

序

I 耐用年数の意義

II 減価償却費計算における耐用年数

- 1 固定資産の耐用年数等に関する省令
- 2 耐用年数表一画的規定の問題点と妥当性
- 3 機能による一体性と耐用年数
- 4 総合償却資産性

III 近時の耐用年数の考え方

- 1 資本回収計算としての減価償却
- 2 技術革新と平成19年度税制改正
- 3 国際的なイコールフットィングの確保と平成20年度税制改正
- 4 減価償却計算制度における経済政策的要素の介入

小 括

序

税制の国際的なイコールフットィングの確保を促進し、グローバル化の中で厳しい国際競争に直面している我が国企業の国際競争力、日本経済の成長力の強化を実現することを目的に、昨今、減価償却制度改革が行われている。これに対しては、技術革新の劇的な変化に法定耐用年数の設定が間に合っていない、あるいは法定耐用年数表に示される分類（以下、「法定耐用年数区分」ともいう）が実態を反映したものとなっていないという批判も既に聞こえているという点は、既に指摘をしたところである。具体的には、法定耐用年数が資産の種類ごとに厳格に設定されていることに対する問題として、制

度上厳格な法定耐用年数の設定が要請されている点が問題であるとしばしば指摘されている。法定耐用年数区分における資産の種類が詳細に過ぎることから、新規に開発された種類の資産が提示されている資産分類のいずれにも類しないということになる。そのため新規に開発された種類の資産については、バスケットカテゴリーに分類されることとなり、実態を反映しない耐用年数を基礎に計算をせざるを得ないという状況が指摘されている。厳格性を求めることから出発したはずの減価償却計算であるにも拘らず、新規開発資産についてみると必ずしも実態に即していない、厳格性から乖離した減価償却計算にならざるを得ないという問題が惹起されているのである。

そこで、次に耐用年数について考察を加えることとしよう。

I 耐用年数の意義

減価償却の目的については、これまで概ね、①費用配分目的（期間損益計算目的）、②貸借対照表価額決定目的及び③投下資本回収目的の3つが挙げられ、そのうちでも、企業における期間損益計算上の手続であり、損益計算上の区切られた期間（事業年度）への費用配分とみる考え方が中心的であった。⁽⁴¹⁾例えば、新井清光教授は、「減価償却（depreciation）は、当該有形固定資産から稼得される収益と期間的に対応させるために、その取得原価から残存価額を除いた額（償却総額）をその耐用期間にわたって一定の組織的な方法により費用配分する会計手続である。」とされ、「減価償却手続は、…動態的会計思考にもとづく費用収益対応の原則や費用配分の原則などの損益計算原則によって理論的に支えられているものである。」とされる。⁽⁴³⁾また、飯野利夫教授は、減価償却の目的を「償却資産に関する費用をそれを使用する期間に適正に配分することによって、正確な損益計算を行うこと」であるとされるし、⁽⁴⁴⁾更に、武田隆二教授は、「生産への貢献度（商的企业にあっては収益実現の程度）に応じてその給付能力（収益を生み出す潜在力、すなわち

サービス・ポテンシャルズ）が減少するとみて、それに応じた取得原価（サービス・ポテンシャルズを財務的に計量化した貨幣数量）を各期間に割当てることにより、正しい期間損益計算が可能となる。」と論じられる。⁽⁴⁵⁾

企業会計原則では、「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に分配しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用年数にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に分配し、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に分配しなければならない。繰延資産についても、これに準じて、各事業年度に均等額以上を分配しなければならない。」としている（貸借対照表原則第三の五の2）。

この定義からすれば、固定資産の減価償却とは、固定資産に投下された費用についてその減価額を見積り、その使用期間にわたって正しく費用配分する会計手続⁽⁴⁷⁾を意味するということになりそうである。⁽⁴⁸⁾そして、この見地からは、減価償却資産の耐用年数は通常の維持や修理を行った場合の物理的年数を基礎として、更にこれに経済的陳腐化を勘案した効用持続期間をいうとする理解に繋がり得る。

例えば、広島地裁平成5年3月23日判決（税資194号867頁）⁽⁴⁹⁾は、「現行の固定資産の耐用年数は、…効用持続年数という考え方を基に定められているが、これは、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あげることができる期間を想定し、かつ、通常考えられる維持補修の費用を期間的損費とする、という前提に立っているものである。通常の効用とは、固定資産の素材、構造、用途、用法などから、その資産がある予定された利用条件のもとに使用される場合において、通常予定される効用をあげることができる期間を、現在の状況によって、客観的、技術的に想定してみた、その意味においての効用を指し、また、通常の維持補修とは、固定資産の通

常の効用が平常的に維持確保されるために加えられる、通常必要と考えられる修繕を指す。」と判示する。したがって、「建物の耐用年数は、社会的な最小効用の観点から画された建物に通常考えられる維持補修を加える場合において、その建物の本来の用途、用法により予定されている効用をあげることができる年数を基に算定されるものである。課税実務において策定された『固定資産の耐用年数の算定方式』は、建物について、その建築構造の差異によってこれを5種類に分け、更に、各種類別に用途及び使用状況の差異による区別を設け、その細分された種類ごとに耐用年数を算定する過程を明らかにしているが、右算定方式によれば、本件建物のような鉄筋コンクリート造の建物については、建物を構造上、『防水』、『床』、『外装』、『窓』、『構造体その他』に区分して、それぞれの耐用年数を個別に算定した上で、それを総合して耐用年数を算定し、これに一般的に陳腐化及び現況下の技術及び素材の材質による一般的調整を加えている。更に、ホテル、旅館、料理店、劇場等特殊の用途に使用されるものは、比較的に命数の短い床、窓、壁等に多額の資金を要しているのみならず、しばしば改造が行われ、客引きの競争もあってその有効使用期間は、一般建物の10%ないし15%減と見積もるのを適当と認められるので、一般の耐用年数より短縮した耐用年数を定めるものと⁽⁵⁰⁾されている。」とする。

このように耐久性や陳腐化を考慮した上で、効用持続期間を考えて耐用年数が計算されるという点は前述の企業会計の考え方と親和性を有するといえよう。

II 減価償却費計算における耐用年数

1 固定資産の耐用年数等に関する省令

建物内部に設置された電波暗室の耐用年数が争点となった東京地裁平成17年1月21日判決（判例集未登載）では、昭和26年に「固定資産の耐用年数等

に関する省令」を制定するに当たっての基本的な考え方が確認されている。そこでは、大蔵省主税局（現財務省主税局）から発表された「固定資産の耐用年数の算定方式」の考え方が、現在の法定耐用年数の算定の基礎となったといわれている。判決をベースに確認をしておきたい。

「固定資産の耐用年数の算定方式」における耐用年数の基本的な考え方は、通常考えられる維持補修を加える場合に、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果を上げることができる年数、すなわち効用持続年数によるものとされている。「固定資産の耐用年数の算定方式」は、建物をその建築構造の差異によって、「鉄骨鉄筋コンクリート造及び鉄筋コンクリート造」、「鉄骨造」、「煉瓦造及び石造」、「土蔵造」及び「木造」の5種類に分け、更に各種類別に用途及び使用状況の差異による区別を設け、その細分された種類ごとに耐用年数が算定されたことを明らかにしている。例えば、コンクリート造りについては、昇降設備、暖冷房装置等建物に附属する設備を建物から切り離し、建物自体について、防水設備、床、外装、窓、構造体その他の5つに分け、その各々について耐用年数を測定し、その各々の構成割合を測定し、これらの累積加重平均によって耐用年数が算定された。このような方法により定められた耐用年数は、コンクリート造りの建物の寿命とは全く別のものであって、コンクリート造りの建物の毎年の減価償却額を求めるために用いられるとされた。

このようにして、まず一般的な建物の耐用年数が算定され、次に、用途、腐食性ガスの作用その他使用の状況等を考慮して、最終的に種々の建物の耐用年数が算定された。

かように、昭和26年の「固定資産の耐用年数等に関する省令」は、建物の耐用年数について、建物本体のほかに、建物附属設備に該当するものを除いた個々の内部造作を総合して算定した上、更に建物の構造及び用途の違いを勘案して、具体的な建物の耐用年数に差を設けており、店舗用なら店舗用、

旅館用なら旅館用というように用途に相応しい内部造作を想定して算定したものである。

そうすると、「固定資産の耐用年数等に関する省令」においては、建物附属設備に該当しない建物の内部造作については、その構造の如何を問わず、本体である建物に含めて償却されることが想定されていたと認めることができる。そして、このような算定方式は、現行の耐用年数省令における耐用年数の算定の基礎となっていることが認められる。

以上のような耐用年数省令における建物に係る耐用年数算定の趣旨によると、建物の内部造作であって、当該建物と物理的・機能的に一体となったものの、例えば、温湿度の調整制御、無菌又は無塵空氣の汚濁防止、防音、遮光、放射線防御等のために設置された工場用の建物の内部造作のようなものについては、当該建物の一部として当該建物の耐用年数により減価償却されるものと解される。そして、ここでいう建物の内部造作とは、建物の内部に設置されたもので、建物と物理的・機能的に一体となって、建物のそれぞれの用途における使用のために客観的な便益を与えるものであると解される。

また、上記のような耐用年数省令の沿革及び建物の耐用年数の算定方式に照らすと、建物附属設備とは、建物に固着されたもので、その建物の使用価値を増加させるもの又はその建物の維持管理上必要なもので、特に建物から分離して償却すべきとして、耐用年数省令別表1に建物附属設備として掲げられたものと解するのが相当である。

更に、減価償却資産の耐用年数等に関する省令の機械及び装置の耐用年数表（別表第2）（以下、「耐用年数省令別表2」という）の「機械及び装置」については、耐用年数省令の規定の内容及び通常の用語の意味に照らすと、機械とは、①剛性のある物体から構成され、②一定の相對運動をする機能を持ち、③それ自体が仕事をするもので、航空機及び車両等の耐用年数省令別表第1に該当する機器を除いたものであり、装置とは、剛性のある物体から

構成されており、機械と一体となって、又は機械の補助用具として、工場等の設備を形成し、総合設備の一部として用役の提供を行うもので、耐用年数省令別表1の工具等に該当するものを除いたものであると解するのが相当である。

2 耐用年数表一画的規定の問題点と妥当性

減価償却を適正に行うためには、耐用年数、取得価額、償却方法、償却率、残存価額などが合理的なものでなければならない。したがって、企業の実情に応じて減価償却の計算はさまざまであってしかるべきである。しかしながら、法人税法は減価償却計算に関する基本事項をすべて法定しそれによって算出される償却限度額の枠内⁽⁵¹⁾で減価償却費の損金算入を行うこととしている（法法31）。例えば、耐用年数についてみれば、法人税法は、償却計算に不可欠の耐用年数を資産の種類別にすべて法定し（法定耐用年数 legal useful life）、法人が任意に定めた耐用年数などは使用することができないこととされているのである（法令56、耐用年数省令）。

この法定耐用年数による減価償却は、損金の画一性をもたらし、会計上好ましくないと批判されている。例えば、昭和41年の「税法と企業会計との調整に関する意見書」は、減価償却の法定耐用年数を批判する。すなわち、「合理的と認められる耐用年数を企業が自ら定めた場合には、税法としてこれを認めることが妥当であり、そのための方途を税法に規定しておくことが望ましい。」とする。⁽⁵²⁾このような考え方からすれば、現行の制度設計には疑問の余地があるということになろう。もっとも、会計学的な見地からも、画一的な取扱いの必要性が指摘されることがある。例えば、斎藤静樹教授は、「企業会計では、利益計算の結果にたいして違った利害をもつ人々の間の、合意の上に立った共通の基準が必要である。そのためには、資本設備の廃棄や更新という個々の事実とは独立に、むしろ社会の約束ごととしての便宜⁽⁵³⁾

的な擬制によって共通の基準を外から与え、誰が計算しても同じような結果になるという意味での操作性（オペレーショナリティ）を制度上確保しなければならない」とされ、「そうした目的 のためにどこの国でも広く用いられるのは、たとえば税務当局の規制のような形で、財の種類ごとに標準的な耐用年数を定め、税務上のものでない利益の計算にもそれを準用するというやり方である。」と論じられる。⁽⁵⁴⁾

この点について、渡辺淑夫教授は、「これらをすべて法人の自主性に委せることについては、会計慣行の現状からしても、また税務行政上の見地から⁽⁵⁵⁾も少なからず問題の存するところである。」とされる。

つり堀の岸近くの池底に立てられた二本の鉄柱とロープで繋がれ、また栈橋に付着している輪を栈橋の両側の要所要所に建てられた鉄柱に通している栈橋の減価償却計算が問題となった事例において、浦和地裁平成7年4月24日判決（税資209号192頁）は、「本件浮栈橋が、省令別表第一の『構築物』に該当するかどうかを検討すると、施行令第13条第2号によれば、構築物とはドッグ、橋、岸壁、栈橋等の土地に定着する土木瀬備又は工作物であるところ、土地に定着するとは、土地に固定的に付着して容易に移動し得ず、取引觀念上継続的にその土地に付着せしめた状態で使用されると認められることと解するのが相当である。そうすると、本件渡栈橋と岸は固定して接続されているが、本件栈橋と渡栈橋は固定して接続されていないけれども、本件浮栈橋は釣堀の岸近くの池底に立てられた二本の鉄柱とロープでつながれ、また本件浮栈橋に付着している輪を本件浮栈橋の両側の要所要所に立てられた鉄柱に通しているのであるから、本件浮栈橋のこのような構造に照らすと、本件浮栈橋は水面上に固定され容易に移動し得ないものということができ、また取引觀念上も継続的にその状態で使用されるものであり、なお本件浮栈橋が渡栈橋や鉄柱と完全に固定されていないのは、水の増減による本件栈橋の上下運動を可能にするために過ぎず、それ以外の点においては通常の栈橋

と何ら異なるところはないこと、本件浮棧橋は鉄骨等を機械的に加工して製作した工作物であること等の事実によれば、本件浮棧橋は、鉄柱部分のみならず、全体として省令別表の『構築物』に該当すると解するのが相当である。」とする。

次に、本件浮棧橋が「合成樹脂造りのもの」に該当するかどうかについては、「本件浮棧橋の主要材料が発泡スチロールであることは当事者間に争いが無いところ、…発泡スチロールは合成樹脂であるポリスチレンを約70倍に発泡させたものであることが認められる。したがって、本件浮棧橋が『合成樹脂造りのもの』に該当することは明らかである。

尤も、原告は、発泡スチロールは合成樹脂を約70倍に発泡させたものであり、したがってその耐久力や強度等は通常の合成樹脂より劣るから、その耐用年数を通常の合成樹脂のそれと同一にすることは相当でない旨主張するが、減価償却の対象となる資産の種類、構造、用途等は極めて多種多様であるから、減価償却を適用して税額を確定するに当たっては、その簡便性の要請を無視することはできず、また課税の公平を図るべきであり、したがって減価償却に関する定めはある程度画一的にする必要があるというべきである。そして省令の別表第一においては、資産をその属性に応じて大別し、次にその用途や構造等の区分により耐用年数を定め、減価償却についてはこのような分類基準を機械的画一的に適用するものとしており、ただし耐用年数を短縮すべき特別の事情がある場合は、施行令第57条において耐用年数短縮の承認を得べきものとされており、このように減価償却に関する規定が税額確定の簡便性と具体的妥当性の要請の調和を図っていることからすると、発泡スチロールの場合も、耐用年数短縮の承認がない限り、通常の合成樹脂と同一の耐用年数によるべきものと解するのが相当である。そして、原告は、本件浮棧橋につき耐用年数短縮の承認を受けた旨の主張は、何らしていない。」とした上で、「本件浮棧橋は、省令別表第一の『構築物』の『合成樹脂造りの

もの』に該当するところ、原告は本件浮栈橋について耐用年数短縮の承認を得た旨を主張しないから、本件浮栈橋の耐用年数は10年となる。」との判断を下している。

また、静岡地裁平成14年6月27日判決（税資252号順号9147⁽⁵⁷⁾）も、「法人税法（平成10年法律第24号による改正前のもの。以下同じ）31条1項は、『内国法人の各事業年度終了の時において有する減価償却資産につきその償却費として……損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額のうち、その内国法人が当該資産について選定した償却の方法に基づき政令で定めるところにより計算した金額（償却限度額）に達するまでの金額とする』と規定し、これを受け、法人税法施行令48条は、減価償却資産（建物及び附属設備等）の償却限度額の計算上選定することができる償却の方法として、耐用年数に応じた償却率を乗じて計算する定額法又は定率法等を定めている。そして、この耐用年数は、これを客観的に測定することが困難であるから、画一的処理を図るため、減価償却資産の耐用年数等に関する省令によって資産の種類ごとに一律に定められている。なお、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。」と判示している。

このようにいくつかの裁判例は、分類基準を機械的、画一的に適用することを税額確定の簡便性の要請や課税の公平の観点から説明している。もっとも、そのような要請があったとしても、実情に反する課税は許容されないから、個別的に法定耐用年数を適用することが不合理な場合には、別途、国税局長の承認の下にこれを短縮する途が拓かれているところでもある（法令57、60、60の2⁽⁵⁸⁾）。

３ 機能による一体性と耐用年数

前述のとおり、筆者は減価償却計算において資産の機能を尊重する立場に立つが（とりわけ用途対応機能説）、当然、機能が一体である資産については一体の資産としての耐用年数が適用されると解する。

例えば、前述の東京地裁平成17年1月21日判決は、既述のとおり、耐用年数省令における建物の耐用年数の算定の趣旨によると、建物の内部造作であって、当該建物と物理的・機能的に一体となったもの、例えば、温湿度の調整制御等のために設置された工場用の建物の内部造作のようなものについては、当該建物に含まれ、当該建物の耐用年数により減価償却されると解する。そして、ここでのいう建物の内部造作とは、建物の内部に設置されたもので、建物と物理的・機能的に一体となって、建物のそれぞれの用途における使用のために客観的な便益を与えるものであるとした。その上で、「耐用年数省令を適用して減価償却を行う際には、建物の内部に設置された内部造作であって、当該建物と機能的・物理的に一体となって、当該建物のそれぞれの用途における使用のために客観的な便益を与えるものについては、当該建物の耐用年数を適用すべきものである。」⁽⁵⁹⁾とし、建物内に造作された電波暗室について検討すると、「本件建物のうち、本件電波暗室の設置されている区画は、当初からアンテナ等の性能を測定するため電波暗室を設置することを目的とした工場用の建物であり、温湿度の調整制御、無菌又は無じん空气の汚濁防止、防音、遮光、放射線防壁等のために工場用の建物に特別な内部造作を設置した場合と同様に、本件建物と本件電波暗室は、アンテナ等の性能を測定するという機能の点から見ると一体不可分のものであって、本件電波暗室が設置されたことにより、アンテナ等の開発・製造のためアンテナ等の性能を測定することを用途とする工場用の建物である本件建物に同用途に即した客観的な便益が与えられたというべきである。そして、本件電波暗室は、

本件建物から独立して存在することは経済的に不可能であり、物理的にも本件建物と一体のものであって、あたかも本件建物内の部屋として本件建物の一部を構成しているものである。」と判示した。

広島地裁平成5年3月23日判決（税資194号867頁）は、有形固定資産の形状、構造が多数の単体から組み合わせてできている複合体資産については、まず、固定資産としての本来の効用を上げ得るか否かの基準で、減価償却の単位に分解し、単位資産（建物、建物附属設備、構築物等）とされるものについて、投下された支出を、資本的支出と修繕費の区分をして、効用持続年数⁽⁶⁰⁾という考え方に基づく耐用年数が具体的に算定される旨判示している。

また、東京高裁平成14年11月25日判決（税資252号順号9233）及びその原審である静岡地裁平成14年6月27日判決（税資252号順号9147）は、賃借店舗（建物）改装費の減価償却計算をする場合、耐用年数については、当該店舗の耐用年数のほか賃借期間、改装部分の用途、使用材料等を勘案し、その耐用年数を合理的に算定すべきであるが、建物に改装を加えた場合は、特段の具体的立証のない限り、当該改装部分は建物と同程度の耐久力を有するものと推定すべきであるとし、本件店舗造作設備一式は、特段の具体的立証のない限り、本件建物と同程度の耐久力を有するものと推定されることとなるとする。

このように、機能に着目してその一体性を判示する事例は多い。⁽⁶¹⁾

4 総合償却資産性

実は、上記の検討は税法が総合償却資産を償却単位と考えていることと重要な関係性を有する。高井家治『税務減価償却の研究』⁽⁶²⁾によると、資産が個別の取引単位として市場で取引されるのは、資産固有の技術的属性があるからである。個々の資産の使用目的や用途は企業によって異なっても、資産が取得されるのは、当該資産のもつ物的・技術的性能による。例えば、工作機

械は、自動車生産のためにも、また、農機具生産のためにも用いられる。主製品生産以外に機械設備の修理のためにも用いられるが、それが取得されるのは、切削、切断、研磨などの加工性能があるからである。総合資産は、個別資産の技術的性能を組み合わせで作られるが、この場合、個々の資産はこの統合用役性のうちに包摂されてしまうものと、個別用役性を保持しつつその相互作用によって合成された用役体を作るものがある。そして、総合償却資産とは統合された用役体をいう。

課税実務上、税法上の総合償却資産とは、「当該資産に属する個別の資産の全部につき、その償却の基礎となる価額を個々の資産の全部を総合して定められた耐用年数により償却することとされているものをいう。」とされている（耐用年数取扱関係通達1-5-8）。すなわち、総合して定められた耐用年数によって償却されるものを総合償却資産とするのであって、総合償却資産とはいかなる資産をいうのかという観点から資産の性格について定められているわけではない。⁽⁶³⁾

税法上の総合償却資産は、総合耐用年数⁽⁶⁴⁾によって償却されるから、総合耐用年数の算定がいかに定められているかを知ることによって総合償却資産の性格を知ることができる。もっとも、総合償却については優れた研究がある⁽⁶⁵⁾が、総合償却を統合した用役体そのものからではなく、個別償却を基礎として積み立てる以上、所詮ある仮定に基づいた配分計算の域を出ない。さすれば、税法が、各資産の平均償却額の合計額をもって取得全資産価額が何年で償却できるかとする考え方（耐用年数取扱関係通達1-6-1）には、実務的合理性があるといえよう。⁽⁶⁶⁾

Ⅲ 近時の耐用年数の考え方

1 資本回収計算としての減価償却

他方、減価償却の意義を、設備等減価償却資産に投下した費用の回収手続

であり、次期以降の投資に備えたものとする考え方もある。⁽⁶⁷⁾ 例えば、藤田昌也教授は、「減価償却という手続きは、利益の留保という機能をになっている」とされ、「減価償却という会計手続は、むしろ固定資産の廃棄という損失の発生に対応した準備（利益留保）であるといえることができる。」とされる。⁽⁶⁸⁾

電気事業者である原告が、その保有する5基の火力発電設備について、電気事業法等に基づく廃止のための手続を執った上で、各火力発電設備ごとに一括してその設備全部につき、いわゆる有姿除却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、各火力発電設備を構成する個々の資産のすべてにつき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などとして、増額更正及び過少申告加算税の賦課決定を受けたため、これらの更正処分等は有姿除却等に関する法令の解釈を誤った違法なものであると主張して、当該更正処分等のうち上記火力発電設備の除却損の損金算入に係る部分について取消しを求めた事案として、東京地裁平成19年1月31日判決（判例集未登載）がある。同地域は、電気事業会計規則上、電気事業固定資産の除却とは、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したものをいうと解すべきであり、本件火力発電設備が廃止され、将来再稼働の可能性がないと認められる以上、本件火力発電設備を構成する個々の電気事業固定資産についても、本件火力発電設備の廃止の時点でその固有の用途が廃止されたものと認められ、同規則にいう除却の要件を満たすことになるから、被告の主張は失当であると判示している。⁽⁶⁹⁾

この事例について、山本守之氏は、「このような事案をみると減価償却を単に費用の配分と考え、除却を設備の廃止を前提とすることはできない。」とされ、「減価償却を『費用配分』と考える会計的発想は改められなければ

なるまい。」と論じられる。⁽⁷⁰⁾

減価償却の目的を投下資本の回収にありとのいわゆる資金理論は、固定資産に拘束された資金を減価償却計算を通して流動化するという考え方であるが、かようにこれには強い反論もある。例えば、「この説は１個の固定資産を対象としてみる点で事実と反しており誤っている」という沼田嘉穂教授の主張である。⁽⁷¹⁾すなわち、同教授は、「企業全体としては、それが正常の経済活動を持続するかぎり、貨幣価値や物価の変動がなく、かつ経営の拡大がないとしても、正常取替状況のもとにおいては、固定資産は毎期償却額とほぼ同一の金額のものを取得し、とり替えていかなければならない。このため減価償却を行うことによって固定資産への投下資金が流動資産に転換するがごときは、企業の新設の当初の数年間のごとく、きわめて特殊な例外を除いてはありえない。よって減価償却の資金回収理論は学者の机上論であり、今日はそのような主張はその影を絶った観がある。」とされるのである。

では、最近の税制改正を踏まえて法人税法上の減価償却制度を概観したとき、現在のにも、資本回収的機能を説明することには無理があるのだろうか。この辺りについて確認をする必要があろう。

２ 技術革新と平成19年度税制改正

平成19年度税制改正では、技術革新のスピードが速く、実態としても使用年数の短い次の減価償却資産について、法定耐用年数の見直しが行われた。⁽⁷²⁾

- ① 半導体用フォトレジスト製造設備…５年（改正前８年）
- ② フラットパネルディスプレイ製造設備…５年（改正前10年）
- ③ フラットパネル用フィルム材料製造設備…５年（改正前10年）

半導体用フォトレジスト製造設備とは、半導体基板（ウエハー）上に回路を焼き付けるための液体材料であるフォトレジストを半導体基板上に塗布し、上部光源からフォトマスクを通じて基板に回路パターンを焼き付ける設備で

ある。半導体用フォトレジスト製造設備は8年間の耐用年数であったため定率法の償却率は25.0%であった。これは、アメリカの5年（償却率40.0%）や韓国の4年（52.7%）と比較して償却に長い年数を要するものであった。また、「フラットパネルディスプレイ」とは、液晶・プラズマテレビ等で用いられている電子的に画像を表示するための装置であり、「フラットパネル用フィルム材料」とは、フラットパネルを構成するカラーフィルターと偏光板をいう。これらはそれぞれ、10年間の耐用年数であったが（定率法の償却率は20.6%）、アメリカは5年、韓国は4年で償却できる取扱いとされている。

これらの資産の耐用年数が前述のとおり5年となったことから、定率法の償却率は50.0%となり、未だ韓国には及ばないもののアメリカとの間では国際的競争力の障壁となり得なくなったといえよう。

これら改正の効果はどのような点にあるのであろうか。これら耐用年数の見直しを含め減価償却制度の抜本的な見直しにより、設備投資の費用を早期に回収することが可能となるため、①資本コストが低下するとともに、②減価償却費の増加により企業のキャッシュフローが増加することが考えられよう。その結果、企業による最先端設備の導入等の新規設備投資が促進され、イノベーションの加速、幅広い産業の生産性が向上すると見込まれているのである。

経済産業省によると、設備投資に約7,000億円、GDP 約1兆円の増加が試算されている。

ところで、かように減価償却費の早期償却は、あくまでも投下資本の早期回収を図ることで内部留保を高めようとする考え方を下地にしたものであるから、前述のような費用配分の考え方とは乖離しているといわざるを得ない。

すなわち、これらの設備の効用持続期間はこれまでは10年間であったが、イノベーションの加速した現下にあってはその効用持続期間の見直しが必要

であるとして、これらの改正を行うことも可能であったかも知れないが、改正自体は前叙のとおり、かような立場に立つものではない。すなわち、そこにあるのは、陳腐化などという要因ではなく、すなわち使用可能期間や効用持続期間が短縮しているのではなく、単に投資回収期間を短縮するという発想である。⁽⁷⁷⁾耐用年数を投資に対する回収期間と考えれば、企業は5年以下の期間の中で経営上の設計をしなければ、近隣諸国にある他企業との競争に打ち勝つことができない。このため、5年間で国際的なイコールフットィング⁽⁷⁸⁾として改正を図ったというのである。

3 国際的なイコールフットィングの確保と平成20年度税制改正

平成19年度税制改正において、①新規取得資産につき法定耐用年数経過時点で取得価額の全額（100％）を償却可能とし、②既存資産につき「償却可能限度額（95％）」を撤廃する抜本的な見直しが実現したが（後述）、更に平成20年度税制改正においては、法定耐用年数区分の見直しや短縮特例制度の手続簡素化が図られる見込みである。

現在、法定耐用年数区分は機械及び装置の部のみで390に区分されている。このように設備毎に耐用年数を区分している国は稀であるといえよう。例えば、アメリカでは業種毎区分として48区分⁽⁷⁹⁾であり、韓国は同じく業種毎区分として26区分である。⁽⁸⁰⁾イギリスや中国では、1区分のみの設定となっている。

既に序説において述べたとおり、かような法定耐用年数区分は、新技術や新製品が誕生する度に適用する耐用年数を如何なる区分に分けるかなどという問題が生じ得るため、技術革新に対応できない制度であるといえよう。そこで、平成20年度税制改正においては、現在の390区分を日本標準産業分類⁽⁸¹⁾の中分類を基礎に55区分とする大括り化が税制改正等において示されているのである。また、更に、使用実態等を踏まえて耐用年数を見直すという案も示されている。⁽⁸²⁾具体的には、次の表が参考となろう。

主要業種	現行区分 (現行耐用年数)	新区分 (新耐用年数)	主要設備 (例)
輸送用機械器具製造業	15区分 (7～13年)	1区分 (9年)	<ul style="list-style-type: none"> 自動車製造設備 (現行10年→9年) 航空機製造整備 (現行10年→9年)
電子部品・デバイス・電子回路製造業	6区分 (6～12年)	1区分 (8年) ※細目あり	<ul style="list-style-type: none"> 電気通信用機器製造設備 (現行10年→8年) 半導体デバイス製造設備 (現行5・7年→5年)
鉄鋼業	12区分 (11～15年)	1区分 (14年) ※細目あり	<ul style="list-style-type: none"> 鉄銑設備 (現行14年→14年) 鉄鋼圧延設備 (現行14年→14年) 表面処理鋼材製造設備等 (現行7～11年→5年)
化学工業	93区分 (3～13年)	1区分 (8年) ※細目あり	<ul style="list-style-type: none"> エチレン製造設備 (現行9年→8年) 半導体フォトリソ製造設備 (現行5年→5年)
石油製品・石炭製品製造業	6区分 (7～14年)	1区分 (7年)	<ul style="list-style-type: none"> 石油精製設備 (現行8年→7年)
生産用機械器具製造業	9区分 (10～13年)	1区分 (12年) ※細目あり	<ul style="list-style-type: none"> 金属加工機械製造設備 (現行10年→9年)

新耐用年数設定の際、電気業、ガス業については、現行区分及び現行耐用年数が維持される。法定耐用年数の見直し後、中分類毎に新たな耐用年数を設定するとされているが、それは、使用実態調査の結果得られた耐用年数区分毎の平均使用年数と一資産当たりの平均取得価額を使用して、加重平均の方法により算出することになる。なお、実使用年数が短い等の理由により、新たな耐用年数をそのまま適用することが適当でない設備については、当該中分類の中で細目として別建てすることとされる予定である。かかる改正に寄せる企業の期待は大きいものといえよう。なお、この改正は既存の減価償却資産を含め平成20年4月1日以後開始する事業年度について適用するとさ

⁽⁸⁴⁾
れている。

また、これら耐用年数の短縮特例については、納税者の事務負担に配慮し、本特例の適用を受けた減価償却資産について軽微な変更があった場合、本特例の適用を受けた減価償却資産と同一の他の減価償却資産の取得をした場合等には、改めて承認申請をすることなく、変更点等の届出により短縮特例の適用を受けることができるよう詳細な設計がなされるであろう。⁽⁸⁵⁾

４ 減価償却計算制度における経済政策的要素の介入

これまで見てきたように、現行法人税法における減価償却の目的は会計的な費用配分計算というよりも、むしろ投資回収計算目的にあるといってもよからう。この点について、畠村剛雄教授は、「個々の有形固定資産の取得原価が、すくなくとも原理的にはその時間量的観念における使用価値をよりどころに、その減少に応じて、期間的に費用として償却計算されていくことによって、配分される」とされながらも、「使用価値発現時間量である耐用年数が、現実の会計においては社会的に規制（現在は税法による）されるために、償却計算にそのときの経済政策的要素が介入するのを避けられない。このように、現実の減価償却計算には、むしろ経済政策上の一手段として機能せしめられるという特質がみられるのである」と論じられる。⁽⁸⁶⁾

小 括

減価償却計算においては、償却方法の重要性もさることながら、耐用年数は最も重要な決定要因の一つである。しかしながら、耐用年数の決定にはすべての減価償却の要因が関係し、理論的に定めることが不可能ではないとしても、極めて困難な作業が要求される場所である。資産の貢献する用役によって定めるとしても、多くの仮定を設けねばならないし、ことに技術革新や需要の変化など経済諸条件が変革するとき、長期の見通しは困難であると

⁽⁸⁸⁾
いえよう。

既にみたように各国では、耐用年数の正確な理論値の追求を行うことはしていない。我が国においても、現行法人税法における減価償却の目的は費用配分計算というよりも、むしろ投資回収計算目的にあるとした上で転換を図ることは意味を有すると思う。

ここにおける技術革新への減価償却制度の対応には、会計理論の追求へのある種の諦念にも似たものを看守し得るが、国際競争力の維持という意味ではこの極めて現実的な対応こそが求められているのかも知れない。かような意味では、今次の税制改正の方向性には妥当性を見出すことができるといえよう。

(41) 山本守之『法人税の理論と実務〔平成19年度版〕』192頁（中央経済社2007）。

(42) 番場嘉一郎代表編『会計学大辞典〔第3版増補版〕』（沼田嘉穂執筆）288頁（中央経済社1993）は、「減価償却の基本的な目的は費用計算である。すなわち、固定資産の投下資本を各事業年度に配分することにある。これを同時に、とくに製造工業にあっては、製品の製造原価要素として製品にその価値を転化せしめることにある。減価計算の目的からはいわゆる生産高比例法が合理的である。」とする。また、安藤英義ほか代表編『会計学大辞典〔第5版〕』403頁（中央経済社2007）は、「土地、建設仮勘定以外の有形固定資産は使用や時の経過によって物理的に減価すると同時に、新しい技術や生産方法の普及、需要の変化等によって機能的にも減価する。そこで、有形固定資産の取得価額とそれに加算された取得後の資本的支出額を、一定の方法で費用（減価償却費）として配分することが要請される。この手続のことを減価償却という。」とする。なお、木内佳市「原価・収益要素としての減価償却」同『減価償却論〔13版〕』51頁以下（同文館1973）も参照。

(43) 新井清光『新版財務会計論〔第7版〕』102頁以下（中央経済社1993）。

(44) 飯野利夫『財務会計論〔三訂版〕』7-3頁（同文館出版1998）。

(45) 武田隆二『会計学一般教程〔第7版〕』169頁以下（中央経済社1987）。同旨として、岩崎健久『現代会計・財政講義』58頁（中央経済社2001）。

(46) 「配分」という用語は減価償却記帳を説明するための用語であるにも拘らず、

何故に配分論理によって減価償却が説明されるのかという点につき、Wilowski 論文「減価償却」(Wilowski, B.v. ; Die Abschreibungen für Abnutzung von Gebäuden, Maschinen, Betriebsgerätschaften u.s.w. sowie für den Verbrauch der Substanz der Mineralmasse eines Bergwerks nach den Bestimmungen des Einkommensteuer Gesetzes vom 24. Juni 1891, Verwaltungsarchiv, Bd. 3. 1895) を手掛かりに「配分」用語の論理としての性質及び機能を考察したものとして、松本剛「税務及び商事貸借対照表上の減価償却」同『減価償却制度論』127頁以下（森山書店1980）。

(47) もっとも、費用配分とはいっても、減価償却の目的を何に捉えるかによって理論が分かれる。会計理論の重心を収支計算におく近代会计学の祖である Schmalenbach 以来の期間損益計算思考からは、減価償却は原価の費用配分であるとされるが、他方、会計理論の重心を資本価値計算におく現代会计学では、1960年代半ば以降アメリカの FASB や国際会計基準の考え方として「公正価値」を採り、時価主義的費用配分がその中心をなしている（清水哲雄「減価償却論の展開」朝日大学経営論集18巻1号1頁以下）。

(48) 渡辺淑夫『法人税法—その理論と実務（第19年度版）』362頁（中央経済社2007）。

(49) 判例評釈として、平石雄一郎「判批」ジュリ1041号116頁以下参照。

(50) 広島地裁平成5年3月23日判決（税資194号883頁）も同旨判断を下している。判例評釈として、岡本博美「判批」税通59巻15号184頁以下、平石雄一郎「判批」租税22号170頁以下参照。

(51) 法人税法は確定決算基準を採用しているため、償却費の損金経理を行うことが要件とされており（法法31①）、損金経理がない限り減価償却の損金算入の途はない。また、損金経理された金額のうち、法人税法所定の計算方法に基づいて計算される「償却限度額」が頭打ちとされ（法法31①）、償却費として損金経理された金額がかかる償却限度額を超える場合には、その超える部分の金額は償却超過額として当期には損金の額に算入されない（法令62）。

確定決算基準について、大阪高裁昭和50年6月13日判決（税資81号822頁）は、「法人税法31条が減価償却費の損金算入について法人自らの決算においてこれを経費として処理していることを必要とするのは、租税法上の所得計算において、対外的に実現した事実については、企業の決算にかかわらず、その実現の結果に基づき真実に従って税務計算が行われることを要求するに反し、対外的な実現をみないが、企業の内部の計算で会計上収益又は費用として計上されて然るべき損

益については、その額を第三者たる課税権者が認定することは適当ではないし、また可能でもないから、一定の限界を定め、その範囲内において企業の行った会計処理を最終のものとし、それ以外の計算はこれを認めないという原則に基づいている。したがって、控訴人の確定した決算がなくても減価償却費を認定すべきであるとの主張は、独自の見解であって採用できない。」と判示している。判例評釈として、荒井久夫「判批」税通32卷11号156頁以下参照。なお、事件は上告されたが最高裁昭和50年12月16日第三小法廷判決（税資83号745頁）において棄却されている。

(52) 菅原計『税務会計の理論』206頁（中央経済社1997）。同教授は、財務会計においても、資産の耐用年数を個別に設定する合理的方法が確立していないこと、仮に合理的な耐用年数決定方法が確立されたとしても、それが正しいことを立証することが不可能なこと、納税者間の課税の公平性を維持するためには画一的な法定耐用年数の適用に意味があること、納税者及び課税庁双方にとって個々の資産毎に耐用年数の正否を判断し、立証する必要性がなくなることなどを挙げ、「税務運営配慮からみて合理的といえる」と主張される（同書206頁）。清水勇『税務会計の基礎理論』163頁（中央経済社1987）も参照。

(53) 同意見書各論三1。

(54) 斎藤静樹『企業会計』110頁（東京大学出版会1993）。同教授は、「こうした標準的な耐用年数では、個々の資産が使われる特殊な状況は社会的に平均化されている。このかぎりでは、それは、資本設備の物理的な減価要因だけでなく、いわゆる経済的ないし機能的な減価要因をも、社会的に平均化して組み込んでいるはずである。」とされる（同書110頁）。

(55) 渡辺・前掲注48、363頁。同教授は、「税法の法的規制が強いことから、わが国の減価償却制度は『法定償却』であるといわれることもあるが、その規制の目的はもっぱら無用の混乱を避けようとするところにあり、しかも内容的には相当の弾力性が加味されていて、制度的にみて諸外国のそれに比し決して遜色のないものであるし、加えて過去及び現在において制度会計に寄与するところ大である点も十分評価されてしかるべきものと考え。」とされる（同書363頁）。

(56) この事件は確定している。

(57) 控訴審東京高裁平成14年11月25日判決（税資252号順号9233）は控訴棄却を判断している。判例評釈として、山本清次「判批」税通59卷15号175頁以下参照。

(58) 特定の事由として、法人税法施行令57条は、次の6つを規定する。

（1）当該資産の材質又は制作方法が、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）当該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）当該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）当該資産が、その使用される場所の状況に基因して著しく腐蝕したことにより、その使用可能期間が法定耐用に比して著しく短いこととなったこと。
- （5）当該資産が、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）前各号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。

なお、「使用可能期間が法定耐用に比して著しく短いこととなったこと」については、法人税基本通達7-3-18も参照。

（59）電波暗室とは、電波の反響がない空間を実現する目的で、空間を構成するすべての壁面に、シールド（電波を遮蔽するために壁面に銅箔等を貼り付けたものをいう）を設置し、シールド上に電波吸収体を設置したものであり、アンテナ等の製品又は試作品の発射電波の測定に当たり、測定の妨害となる反射電波を電波吸収体により吸収するなどの機能によって、アンテナの電波指向特性その他の性能を正確に測定するためのものである。

（60）同日付け広島地裁判決（税資194号883頁）も同旨。

（61）異質な事例として、名古屋高裁平成4年10月29日判決（行裁例集43巻10号1385頁）がある。同事例において、控訴人は、本件ボイラーとタービンは設備としては別個の物であり、控訴人における資産計上も別々になされていて、本件タービンが修理、改造されていた間も本件ボイラーは製品の生成のため正常に運転されていたのであるから、少なくとも本件ボイラーについては、請負契約による目的物の引渡しがあったとして、本件事業年度における減価償却が認められるべきである旨主張したが、「控訴人主張のとおり本件ボイラーとタービンが設備としては別個の物であり、控訴人における資産計上も別々になされていて、本件タービンが修理、改造されていた間も本件ボイラーは製品の生成のため正常に運転

されていたとしても、…本件ボイラー及びタービンは一式として金7億2000万円
で請負契約が締結され、前記認定のとおり控訴人による性能確認及び代金の支払
も一体の設備として処理されてきたものであるから、本件ボイラーとタービンを
分離して本件ボイラーについては同年2月27日に引渡しを受けたものと認めるこ
とはできない。」とし、設備としては別個の物であっても、請負契約、性能確認
及び代金の支払が一体の設備として処理されているものは、これを分離して引渡
しを受けたとして、その減価償却費の損金算入をすることができないとされた。
なお、判例評釈として、水野忠恒「判批」租税21号256頁以下、大川内修「判批」
税通59巻15号145頁以下など参照。

(62) 高井家治『税務減価償却の研究』85頁以下（追手門学院大学経済学会1987）。

(63) 高井・前掲注62、87頁。

(64) 総合耐用年数の算定については次のように考えられてきた（高井・前掲注62、
87頁以下）。例えば、 m 個の固定資産よりなる総合資産の個別年数を n_1, n_2, \dots, n_m 、
各資産の取得価額を C_1, C_2, \dots, C_m とする。総合資産の価額は、

$$C_1 + C_2 + \dots + C_m = \sum_{i=1}^m C_i$$

$$\text{各資産の価額構成比 } W_i \text{ は、 } W_1 = \frac{C_1}{\sum_{i=1}^m C_i}, \quad W_2 = \frac{C_2}{\sum_{i=1}^m C_i}, \quad W_m = \frac{C_m}{\sum_{i=1}^m C_i}$$

$$W_1 + W_2 + W_m = 1$$

ところで、加重平均 X_w は、データ X_i ($i=1, 2, \dots, m$) に対して与えられるウ
エイト W_i ($i=1, 2, \dots, m$) を各データに乗じたものをウェイトの合計 $\sum_{i=1}^m C_i$ で除
したものであるから

$$X_w = \frac{\sum_{i=1}^m X_i W_i}{\sum_{i=1}^m W_i}$$

である。

$\sum_{i=1}^m X_i W_i = 1$ になるように決められると、

$$X_w = \sum_{i=1}^m X_i W_i \text{ であるから、総合耐用年数 } N \text{ は、}$$

$$N = n_1 W_1 + n_2 W_2 + \dots + n_m W_m = \sum_{i=1}^m n_i W_i \text{ である。}$$

(65) 例えば、佐藤信吉「定率法による総合償却における償却定率の算定」會計3
巻1号94頁以下、同「定率法による分別償却法」同73巻2号17頁以下、同「定率

法による継続的総合償却」同79巻5号39頁以下、同「継続的総合償却における償却率の算定」同81巻4号82頁、同「定率法による総合償却算定の可能性について」同119巻3号11頁以下、同119巻4号89頁以下、峯村信吉『近代会計学原理』253頁以下（白桃書房1966）など参照。

(66) 高井・前掲注62、116頁。

(67) 木内佳市「金融要素としての減価償却」同『減価償却論（13版）』135頁以下（同文館1973）参照。

(68) 藤田昌也「減価償却論覚書」経済学研究60巻3・4合併号296頁以下。加古宜土『財務会計概論』63頁（中央経済社1995）。

(69) 電気事業者である原告が、その保有する5基の火力発電設備について、電気事業法等に基づく廃止のための手続を執った上で、各発電設備ごとに一括してその設備全部につき、いわゆる有姿除却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。その後、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などとして、増額更正及び過少申告加算税の賦課決定を受けたため、原告は、これらの更正処分等は有姿除却等に関する法令の解釈を誤った違法なものであると主張して、当該更正処分等のうち上記発電設備の除却損の損金算入に係る部分について、取消しを求めた。かかる事案において、訴訟当事者の双方とも、法人税法22条4項の公正処理基準が電気事業会計規則であるとしているが、同規則14条における「除却」の意義については、「解体、撤去（移設を含む。）、破かい、等の自己の意志による具体的な物品の除去を伴うものと売却、現場廃棄、交換、贈与のごとく設備の除去を伴わないもの、火災、盗難等の災害の場合のように自己の意志によらないものを含むが、要するに既存の施設場所におけるその物品としての固有の用途を廃止して電気事業固定資産から減額することを指すのである。」〔通商産業省公益事業局・電気事業会計規則の概要68頁〕と解説されているため、「固有の用途」が問題となった。

ここでは、被告税務署長は、「このように、電気事業会計規則は、電気事業固定資産を、同規則別表第一の各項に掲げられた資産ごとに、『物品帳簿原価』及び『工費帳簿原価』の別に区分して整理することを予定しているのであるから、その除却の有無の判断は、発電設備一式等の単位で行うのではなく、これら各項に掲げられた区分に応じ、発電設備等を構成する個々の資産ごとに行うことが同規則上予定されていることは、これらの規定からしても一層明らかである。しか

も、電気事業会計規則15条が、同規則14条の規定によって減額すべき帳簿原価は、『物品帳簿原価』及び『工費帳簿原価』の合計額とする旨を規定していることも、同規則が、その14条に規定する『除却』の有無の判断を、同別表第一の各項に掲げられた区分に応じ、個々の資産ごとに行うことを予定していることを裏付けている。さらに、電気事業会計規則11条は、『電気事業固定資産に対する減価償却の金額は、その計上のつど、個々の資産に適正に配付しなければならない。』と規定しているところ、『ここで「個々の資産」とは、厳密には資産単位物品表に掲げられている1品ごとの物品をいうのである。』とされている（通商産業省公益事業局編・電気事業会計規則の概要58頁。）。以上に加え、電気事業会計規則について述べた文献等においても、除却に関する整理は、除却された物品ごとに行うと記述されていることからすると、電気事業会計規則14条に規定する電気事業固定資産の『除却』の要件が満たされているか否かの判断は、各発電設備ごとに設備全体について一括して行うのではなく、資産単位物品のような、発電設備等を構成する個々の資産ごとに行うことを同規則は予定しているものというべきである。』と論じる。

これに対して、原告は、「電気事業会計規則4条は、土地、建物、構築物、機械装置その他の資産を『電気事業固定資産勘定』に整理することを定めており、それを受けて、同規則6条1項は、電気事業固定資産勘定に整理される資産のことを『電気事業固定資産』という旨規定している。さらに、電気事業会計規則別表第一において、同資産の勘定項目には、『科目』と『項』とが設けられており、このうち『科目』は、水力発電設備や汽力発電設備など発電設備全体を、『項』は、土地、建物、構築物、機械装置などを指す単位としてそれぞれ置かれている。これらの規定、特に同規則6条1項が『電気事業固定資産』を『電気事業固定資産勘定に整理される資産』であると定めていることから明らかなとおり、『電気事業固定資産』という用語は、電気事業会計規則別表第一における、『項』における土地、建物、構築物、機械装置その他の資産を指す場合もあれば、『科目』における各発電設備（水力発電設備、汽力発電設備）を指す場合もある用語であると理解することができる。換言すると、『電気事業固定資産』の単位は『項』レベルの資産に限るとか、『科目』レベルの資産に限るとかいうように硬直的、一義的に定まっているものではない。『電気事業固定資産』といっても、それが意味するものは、あるいは条文の文脈により、あるいは適用場面により異なるのであって、それが必ず個々の物品を指すわけではない。このことは、電気事業会計規則9条に『建設中の電気事業固定資産の試運転によって発生した電気の販

売』という規定があることから明らかである。ここにいう『電気事業固定資産』は、建設中の発電設備全体を指していることは明白である。なぜなら個々の物品単体では発電という機能を果たすことはできないからである。このように、電気事業会計規則にいう電気事業固定資産が一義的に個々の資産を指すという被告の条文解釈は誤りである。」と反論した。

これらの主張を受けて、東京地裁平成19年1月31日判決は、電気事業会計規則上、電気事業固定資産の除却とは、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したものをいうものと解すべきであり、本件火力発電設備が廃止され、将来再稼働の可能性がないと認められる以上、本件火力発電設備を構成する個々の電気事業固定資産についても、本件火力発電設備の廃止の時点でその固有の用途が廃止されたものと認められ、同規則にいう除却の要件を満たすことになるから、被告の主張は失当である旨、判示している。

(70) 山本守之氏は、更に、「例えば、航空機でも過大な燃料を要するジャンボ機のようなものは、他に売却し燃料効率のよい中型機が中心になろうとしているのである。」とも述べられる（山本・前掲注41、193頁）。同「減価償却・役員給与・最近の判例」租税研究699号45頁も参照。

(71) 沼田・前掲注42、288頁。

(72) 北村義実「改正法人税法等」税理50巻9号267頁参照。同改正について、川田剛「減価償却制度改革の残された課題」税弘55巻14号78頁以下、飯尾孟秋「改正税法の新減価償却方法を評する」大阪商業大学論集社会科学篇3巻1号155頁以下も参照。

(73) カラーフィルターは、光源として用いられている白色バックライトのカラー化を行うためのもので、偏光板は、様々な方向に振動する光のうち、一定方向に振動する光のみを透過させ、光の流れを統制するためのものをいう。

(74) 投下資本の早期回収と税務上の効果の観点から、減価償却の自己金融的機能を論じたものとして、後藤宏行「減価償却と設備投資決定」朝日大学経営論集13巻1号1頁以下、同「自己金融としての減価償却と利益留保」朝日大学経営論集13巻2号19頁以下も参照。

(75) 減価償却の産業生産性向上への寄与については古くから指摘されている。
See, Robert Eisner, Depreciation Under The New Tax Law, Harvard Business Review, Jan-Feb. 1955, pp.71, Robert Eisner, Accelerated Amortization, Growth and Profit, The Quarterly of Economics, Nov. 1952, Robert Eisner, Depreciation Allowance, Replacement Requirements and Growth, The Ame-

rican Economic Review, Dec. 1952, E.D. Domar, Essays in the Theory of Economic Growth, N.Y: Oxford Uni. Press, 1957 (宇野健吾訳『経済成長の理論』東洋経済新報社1960)。

(76) 経済産業省 HP より (<http://www.meti.go.jp/press/20061214004/zeisei-kaisei-set.pdf>, 平成19年12月28日訪問)。同 HP には、「税制の国際的なイコールフットINGの確保を促進することで、グローバル化の中で厳しい国際競争に直面している中小企業を含めた我が国企業の国際競争力、日本経済の成長力の強化を実現」することで、「その果実は企業だけでなく家計にも波及」と示されている。

(77) 税制調査会第16回企画会合 (平成19年10月2日開催) において吉田税制第三課長は、「減価償却制度の見直しということで、平成19年度改正で行ってきたものでございまして、私どもは抜本的な改正と考えておりますけれども、考え方は実効税率の引き下げの話とか、政策減税、特に個別に焦点を当てた政策減税ということではなくて、活性化の観点から通常であれば期間損益に企業が計上する際に、その費用化を前倒してキャッシュ・フローを前の方に厚くすることによって設備投資を促すということでございます。」と説明される。

(78) 山本・前掲注41、192頁も参照。

(79) Internal Revenue Code § 168 (3) …Classification of certain property

(A) 3-year property …The term “3-year property” includes— (i) any race horse which is more than 2 years old at the time it is placed in service, (ii) any horse other than a race horse which is more than 12 years old at the time it is placed in service, and (iii) any qualified rent-to-own property.

(B) 5-year property …The term “5-year property” includes— (i) any automobile or light general purpose truck, (ii) any semi-conductor manufacturing equipment, (iii) any computer-based telephone central office switching equipment, (iv) any qualified technological equipment, (v) any section 1245 property used in connection with research and experimentation, and (vi) any property which— (I) is described in subparagraph (A) of section 48 (a) (3) (or would be so described if “solar or wind energy” were substituted for “solar energy” in clause (i) thereof and the last sentence of such section did not apply to such subparagraph) , (II) is described in paragraph (15) of section 48 (1) (as in effect on the day before the date of the en-

actment of the Revenue Reconciliation Act of 1990) and is a qualifying small power production facility within the meaning of section 3 (17) (C) of the Federal Power Act (16 U.S.C. 796 (17) (C)) , as in effect on September 1, 1986, or (III) is described in section 48 (1) (3) (A) (ix) (as in effect on the day before the date of the enactment of the Revenue Reconciliation Act of 1990). Nothing in any provision of law shall be construed to treat property as not being described in clause (vi) (I) (or the corresponding provisions of prior law) by reason of being public utility property (within the meaning of section 48 (a) (3)).

(C) 7-year property …The term “7-year property” includes— (i) any railroad track, and (ii) any motorsports entertainment complex, (iii) any Alaska natural gas pipeline, (iv) any natural gas gathering line the original use of which commences with the taxpayer after April 11, 2005, and (v) any property which— (I) does not have a class life, and (II) is not otherwise classified under paragraph (2) or this paragraph.

(D) 10-year property …The term “10-year property” includes— (i) any single purpose agricultural or horticultural structure (within the meaning of subsection (i) (13)) , and (ii) any tree or vine bearing fruit or nuts.

(E) 15-year property …The term “15-year property” includes— (i) any municipal wastewater treatment plant, (ii) any telephone distribution plant and comparable equipment used for 2-way exchange of voice and data communications, (iii) any section 1250 property which is a retail motor fuels outlet (whether or not food or other convenience items are sold at the outlet) , (iv) any qualified leasehold improvement property placed in service before January 1, 2006, (v) any qualified restaurant property placed in service before January 1, 2006, (vi) initial clearing and grading land improvements with respect to gas utility property, (vii) any section 1245 property (as defined in section 1245 (a) (3)) used in the transmission at 69 or more kilovolts of electricity for sale and the original use of which commences with the taxpayer after April 11, 2005, and (viii) any natural gas distribution line the original use of which commences with the taxpayer after April 11, 2005, and which is placed in service before January 1, 2011.

(F) 20-year property …The term “20-year property” means initial clear-

ing and grading land improvements with respect to any electric utility transmission and distribution plant.

なお、その他、簡易耐用年数としては、IRC § 168 (e) (1) において、耐用年数 4 年以内のもの…耐用年数 3 年の減価償却資産、4 年以上～10年未満…同 5 年の資産、10年以上～16年未満…同 7 年の資産、16年以上～20年未満…同10年の資産、20年以上～25年未満…同15年の資産、25年以上…同20年の資産と規定されている。アメリカの減価償却制度は加速償却制度導入以後その展望を大きく変えた。この点については、差し当たり、Robert Eisner, Depreciation Under The New Tax Law, *ibid*, pp.66, William J. Edmonds The Effect on Business Decisions of Changes in Tax Depreciation Policy, *National Tax Journal*, Mar. 1955, pp.99, Robert N. Anthony, Re-depreciation in Investment Decisions, *Harvard Business Review*, Jan-Feb. 1955, pp.75, E.L. Grant & P.T. Norton, Depreciation, 1955. pp.395, E. Cary Brown, The New Depreciation Policy Under The Income Tax; An Economic Analysis, *National Tax Journal*, Mar. 1955, pp.81, Paul A. Beck, Depreciation Policy Under the 1954 Revenue Code, *The Controller*, Jan. pp.18, 48. なお、レーガン政権下における加速減価償却政策等については、小森瞭一「1980年代におけるアメリカ減価償却制度」同志社大学経済学論集41巻 3 号442頁以下など参照。

(80) イギリスは償却率25%のみ、中国は耐用年数毎区分である。

(81) 平成19年12月19日財務省「平成20年度税制改正の大綱」別紙1「減価償却資産の耐用年数表」、平成20年1月11日閣議決定「平成20年度税制改正の要綱」別紙1「減価償却資産の耐用年数表」参照。なお、自由民主党＝公明党「平成20年度税制改正大綱」(平成19年12月13日)18頁も参照。

(82) 経済産業省 HP (http://www.meti.go.jp/press/20071213009/03_PR.pdf. 平成19年12月28日訪問) 参照。

(83) かかる平均使用年数の算出に当たって、資本的支出を行っている耐用年数区分については、取得価額に対する資本的支出の割合に対応する年数分だけ平均使用数を短縮する。

(84) 平成20年度税制改正案(所得税法等の一部を改正する法律案)は、平成20年1月23日に国会に上程されている。

(85) 自由民主党＝公明党・前掲注81、63頁。なお、財務省・前掲注81、1頁以下も同旨。

(86) 畠村剛雄『体系会計諸則精説〔第5版〕』286頁(中央経済社1993)。

- (87) 山口忠吾「減価償却の基本問題—資産の最適寿命に関する検討—」京都学園大学論集15巻1号79頁以下参照。
- (88) 高井・前掲注62、238頁参照。
- (89) 例えば、イギリスなどにおいても、会計上の減価償却（Depreciation）と税法上の減価償却（Capital Allowance）は完全に区別されている。