

法人税法における減価償却資産

河野 惟 隆

1. はじめに

本稿は、減価償却資産を定めている法人税法を、法的現象として分析する。つまり、本稿の分析の対象は、法的現象としての、減価償却資産を定めている法人税法である。

このような断りを、わざわざ事前に行うのは、背景に次のような事情があるからである。我が国では一般に、法的現象としての税法と、法学としての税法とに、同じ名称が使われていることが疑問視されず当然視されている。そして、後者の、法学としての税法が、前者の、法的現象としての税法を、言わば独占的に、明らかにしている、と認識されている。

しかし、このような認識は誤りである。と言うのは、法学としての税法は、法的現象としての税法を、その基本的部分において明らかにしえていないし、あまつさえ誤った理解すら示しているからである。法人税法について言えば、その基本的部分である、課税前所得の留保所得と課税後所得の利益積立金額を明らかにしえていないし、日本社会では非常に重要な土地譲渡と関連した圧縮記帳も明らかにしえていない。所得税法について言えば、所得税法の根幹をなす累進性を示す法定税率表も、又、累進性の種々の緩和措置も、明らかにしえていない。このように、法学としての税法は、法的現象としての税法を、その

基本的部分において、明らかにしえていないのである。

従って、法的現象としての税法の分析は、法学としての税法だけでなく、他の形でも行わざるをえない。法学としての税法だけに頼っておれないのである。それだけに頼っていたのでは、税法の理解が視野狭窄にならざるをえないのである。このように、法的現象としての税法と、法学としての税法とは峻別されるので、その名称も分離した方が望ましく、前者はそのまま税法とし、後者は税法学とするのが望ましい。法学としての税法は、法的現象としての税法を、独占的に明らかにしている、ということ暗黙の前提にして、税法という語句で、法学としての税法も表わすとしたら、それは僭称であり、日本社会にとって不幸な出来事である。

尚、次の文献は、法的現象としての法律と、それを対象とする分析との関係について述べたものである。鋭い警句となっている。かような発想こそが、日本社会を前進させるものである、と言っても過言ではない。

「法」は社会の「現象」の一つであり、研究し得る客体にすぎない。研究には何らかの方法論 (methodology) が必要である。「法学」には (判例や立法の整理以外には) 何の方法もなく、社会科学的研究を行うには他の分野から方法論を持ち込む必要がある。経済学の方法論を通じて法的現象を研究する学問が「法と経済学」である。「法学」と「法と経済学」は補完関係にあるとしても代替関係ではない。「法と経済学」は依然として誤解、無視あるいは敵視に包囲されているが、これも社会現象として見れば特異なことではない。

「米国の伝統的な法学研究の根本的な誤りは、法を『法学』という学問として取り扱おうとしたところにあったのである。なぜなら、学問には研究の方法論 (methodology) が必要であるが、法学には (判例や立法の整理以外には) 何の方法論もなく、作ろうと思っても作れないからである。それは、『法』が

研究方法の一つではなく（また、社会科学の分野の一つでもなく）、社会の一つの『現象』にすぎないからである。いい換えれば、『法』、『社会に対する法の影響』、または『法に対する社会の影響』等は、研究の方法ではなく、研究し得る客体にすぎないのである。そして、その法という客体を研究するためには何らかの方法論が必要であり、法学にはその方法論が全くないため、社会科学的研究を行うには他の分野から方法論を持ち込まざるを得ないのである。

そこで現れた研究方法論と研究現象の一つの一致が『法と経済学』である。一言でいえば、それは経済学によって発展させられた方法論を通して、法的現象を研究する学問なのである。もちろん、葬式の慣行を研究するのに経済学だけではなく、人類学、社会学、心理学等を用いることが可能であるのと同じく、法制度の研究にも、様々な方法論を用いることができる。経済学は、多くの法的問題を解決するにあたっての重要な方法ではあるが、最終的には、多くの研究方法の一つにすぎない。したがって、経済学を用いてもよいし、社会学を用いてもよいが、何らかの方法論を社会科学から持ち込まなければ法学が学問になり得ないことだけは、明らかである』マーク・ラムザイヤ [1990, 『法と経済学：日本法の経済分析』, 弘文堂, はしがき v]』三輪芳朗 [2000] 33-34頁。

次の論稿は、法的現象としての税法と、法学としての税法との区別を、特に意識しないで、書かれたものである。

「(税理士の——引用者注) 改正法は、「税法に属する科目その他財務省令で定めるもの」、「会計学に属する科目その他財務省令で定めるもの」とする。

「その他財務省令で定める」科目名は、基本科目である「税法に属する科目」(第6条に定義がある)と密接な関係をもつものに限定される必要がある。その例として、憲法、行政法、国際法、民法、商法、経済法、社会法、刑法、民事訴訟法を挙げることができる。

なお、「その他財務省令で定める」科目名には、財政学は含めるべきではない。財政学は、上記の「税法に属する科目」と密接な関係をもつものではあるが、およそ「税法に属する科目」について要求される学識と応用能力は、税法の解釈と適用に係る能力であって、租税政策を立案し、立法する能力ではない。

税理士業務は、会計学の知識を基礎に、税法の解釈と適用を基本とするものである。当該業務の遂行を可能とする法的専門能力をもつと推認されるからこそ、一定の要件のもとに、「税法に属する科目」の試験が免除される、というべきである。したがって、財政学に関する研究によって修士の学位を授与された者は、「税法に属する科目」の免除対象者に含まれるべきではない」田中治 [2001] 52頁, 53頁。

ここには、同義反復が見られ、又、論点の無意識の擦り替えが行われている。先ず、「税法に属する科目」という場合の、税法とは、法学としての税法という意味である。それは、「『その他財務省令で定める』科目名は、基本科目である『税法に属する科目』（第6条に定義がある）と密接な関係をもつものに限定される必要がある。その例として、憲法、行政法、国際法、民法、商法、経済法、社会法、刑法、民事訴訟法を挙げることができる」、という文章から明らかである。そうすると、「『その他財務省令で定める』科目名には、財政学は含めるべきではない」、というのは、財政学は法学に含まれないから法学には含めるべきではない、ということになり、同義反復である。同様に、「財政学に関する研究によって修士の学位を授与された者は、『税法に属する科目』の免除対象者に含まれるべきではない」、というのも、財政学は法学に含まれないから法学には含まれるべきではない、ということになり、同義反復である。

次に、「税法の解釈と適用に係る能力」、という場合の、税法とは、法的現象としての税法という意味である。そうすると、「『税法に属する科目』」つまり

法学としての税法「について要求される学識と応用能力」と、法的現象としての「税法の解釈と適用に係る能力」とが同一視され、論理が擦り替えられていることになる。しかし、前者の、法学としての税法「について要求される学識と応用能力」が身についたからと言って、それだけで後者の、法的現象としての「税法の解釈と適用に係る能力」が身につくのではないのである。法的現象としての「税法の解釈と適用に係る能力」を身につけるためには、法学としての税法も含めた、それ以外の学問「について要求される学識と応用能力」が必要なのである。

又、「当該業務の遂行を可能とする法的専門能力」という場合の、法とは、法的現象としての税法の意味である。そうすると、「当該業務の遂行を可能とする法的専門能力をもつと推認される」、ということと、法学としての「『税法に属する科目』の試験が免除される」、ということとが、同一視され、論理が擦り替えられていることになる。しかし、前者の、「当該業務の遂行を可能とする法的専門能力をもつと推認される」、のは、特に、法学としての税法を修得した場合だけでなく、他の学問を修得した場合にも、十二分に見られることである。

以上のような、同義反復と、論理の擦り替えを克服するためには、結局、『税法に属する科目』ということ、法的現象としての『税法』を分析対象とする学問『に属する科目』と、解すべきである。財政学に、「租税政策を立案し、立法する能力」があるとするれば、これは「税法の解釈と適用に係る能力」があることを前提としており、そういう意味では財政学も、上のような意味で、『税法に属する科目』に含めるべきである。そうしないで、法学としての税法だけで、法的現象としての税法を分析することは不可能である。法学としての税法が、法的現象としての税法を、その基本的部分において明らかにしていないにも拘らず、法学としての税法だけを、『税法に属する科目』とすることは、日本社会にとって極めて不幸な出来事である。日本社会において、わざわざ本

を見て森を見させないようにしているようなものだからである。

本稿は、このような観点から、減価償却資産を定めている法人税法を、法的現象として分析する。以下では、各節の初めでそれぞれ、法律の条文を引用文として掲げ、その後で検討することにする。その際、煩瑣を極めるので、一々、引用する、ということは書かずに、直ちに引用文を掲げることにする。最後に既存文献を検討するが、その際にも同様にする。

2. 使用可能期間の有限性

法人税法

(各事業年度の所得の金額の計算)

第22条 内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

2 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

3 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

4 第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。

上の、第3項第2号に明記されているように、償却費は、各事業年度の所得の金額の計算上、損金に算入される。

法人税法

(減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法)

第31条 内国法人の減価償却資産につきその償却費として第22条第3項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の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（償却の方法を選定しなかつた場合には、償却の方法のうち政令で定める方法）に基づき政令で定めるところにより計算した金額に達するまでの金額とする。

- 2 前項に規定する償却費として損金経理をした金額には、同項に規定する減価償却資産につき当該事業年度前の各事業年度において償却費として損金経理をした金額のうち当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかつた金額を含むものとする。
- 3 第1項の選定をすることができる償却の方法の種類、その選定の手続その他減価償却資産の償却に関し必要な事項は、政令で定める。

直ぐ前で見たとように、償却費は、各事業年度の所得の金額の計算上、損金に算入されるのであるが、しかし、上で定められているように、その償却費としては、法人が損金経理した、すべての償却費が、認容されるのではない。

法人税法

(定義)

第2条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

二十三 固定資産 土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産、電話加入権その他の資産で政令で定めるものをいう。

二十四 減価償却資産 建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却をすべきものとして政令で定めるものをいう。

法人税法施行令

（減価償却資産の範囲）

第13条 法第2条第24号（減価償却資産の意義）に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの（事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く。）とする。

一 建物及びその附属設備（暖冷房設備、照明設備、通風設備、昇降機その他建物に附属する設備をいう。）

二 構築物（ドック、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。）

三 機械及び装置

四 船舶

五 航空機

六 車両及び運搬具

七 工具、器具及び備品（観賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を含む。）

八 次に掲げる無形固定資産

イ 鉱業権（租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利を含む。）

- ロ 漁業権（入漁権を含む。）
 - ハ ダム使用権
 - ニ 水利権
 - ホ 特許権
 - ヘ 実用新案権
 - ト 意匠権
 - チ 商標権
 - リ ソフトウェア
 - ヌ 育成者権
 - ル 営業権
 - ヲ 専用側線利用権
 - ワ 鉄道軌道連絡通行施設利用権
 - カ 電気ガス供給施設利用権
 - コ 熱供給施設利用権
 - タ 水道施設利用権
 - レ 工業用水道施設利用権
 - ソ 電気通信施設利用権
- 九 次に掲げる生物（第七号に掲げるものに街頭するものを除く。）
- イ 牛，馬，豚，綿羊及びやぎ
 - ロ かんきつ樹，りんご樹，ぶどう樹，なし樹，桃樹，桜桃樹，びわ樹，栗樹，梅樹，かき樹，あんず樹，すもも樹，いちじく樹及びパイナップル
 - ハ 茶樹，オリーブ樹，つばき樹，桑樹，こりやなぎ，みつまた，こうぞ，もう宗竹，アスパラガス，ラミー，まおらん及びホップ

このように、減価償却資産の範囲は法定されている。それは列举された資産に限定されている。言わば限定列举資産である。

この限定列举された資産から伺える、減価償却資産の、さしあたっての定義は、次のように二つから成ると言ってもよい。一つは、繰返して使用可能である、ということである。もう一つは、使用可能期間が、無限ではなく、有限である、ということである。これら、繰返すと、有限性とが、減価償却資産の、さしあたっての定義であると言ってもよい。

上記の括弧の中の、時の経過によりその価値の減少しないもの、ということの意味を明らかにして、減価償却資産の定義を明確にしてゆきたい。ここで、価値とは何か、ということをはっきりと示さなくてはならない。それは、結論から先に言えば、繰返して使用可能であるとしても、使用可能期間が有限か否か、ということであって、決してそれは金額を表してはいない。

法人税基本通達

(書画骨とう等)

7-1-1 書画骨とう（複製のようなもので、単に装飾的目的にのみ使用されるものを除く。）のように、時の経過によりその価値が減少しない資産は減価償却資産に該当しないのであるが、次に掲げるようなものは原則として書画骨とうに該当する。

- (1) 古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの
- (2) 美術関係の年鑑等に登載されている作者の制作に係る書画、彫刻、工芸品等

ここで、「時の経過によりその価値が減少しない」、という時の、価値とは、「歴史的価値又は希少価値」、という場合の、価値である。従って、「価値が減少しない」とは、繰返して使用可能であり、使用可能期間は無限である、ということであって、そのような資産は、「減価償却資産に該当しない」、のである。

それ故に、減価償却資産とは、繰返して使用可能であるが、使用可能期間は有限である、そのような資産である、ということになる。

法人税基本通達

（貴金属の素材の価額が大部分を占める固定資産）

7-1-2 ガラス繊維製造用の白金製溶解炉、光学ガラス製造用の白金製のつば、か性カリ製造用の銀製のべのように、素材となる貴金属の価額が取得価額の大部分を占め、かつ、一定期間使用後は素材に還元の上で鋳直して再使用することを常態としているものは、減価償却資産には該当しない。この場合において、これらの資産の鋳直しに要する費用（地金の補給のために要する費用を含む。）の額は、その鋳直しをした日の属する事業年度の損金の額に算入する。

ここで、「一定期間使用後は素材に還元の上で鋳直して再使用することを常態としている」とは、繰返して使用可能であり、使用可能期間は無限である、ということであり、そのような資産は、「減価償却資産には該当しない」、のである。従って、減価償却資産とは、繰返して使用可能であるが、使用可能期間は有限である、そのような資産である、ということになる。

法人税基本通達

（常備する専用部品の償却）

7-1-4の2 例えば航空機の予備エンジン、電気自動車の予備バッテリー等のように減価償却資産を事業の用に供するために必要不可欠なものとして常備され、繰返して使用される専用の部品（通常他に転用できないものに限る。）は、当該減価償却資産と一体のものとして減価償却をすることができる。

専用の部品について「減価償却をすることができる」、のは、それが「繰返して使用される」からである。減価償却資産の定義の際には、繰返して使用可能である、ということが当然視されている。

法人税基本通達

(工業所有権の実施権等)

7-1-4の3 法人が他の者の有する工業所有権（特許権、実用新案権、意匠権及び商標権をいう。）について実施権又は使用権を取得した場合におけるその取得のために要した金額については、当該工業所有権に準じて取扱う。この場合において、その実施権又は使用権のその取得後における存続期間が当該工業所有権の耐用年数に満たないときは、当該存続期間の年数（一年未満の端数は切捨てる。）をその耐用年数とすることができる。

「実施権又は使用権とその取得後における存続期間が当該工業所有権の耐用年数に満たないとき」、という文言の中に、工業所有権の耐用年数が有限として法定されていることから、言わば二次的ではあるが、「実施権又は使用権のその取得後における存続期間」、は有限である、ということのを伺うことができる。繰返して使用可能である、ということのを当然の前提として、減価償却資産は、使用可能期間が有限である、ということになる。

法人税基本通達

(無形減価償却資産の事業の用に供した時期)

7-1-6 令第13条第8号（（無形減価償却資産の範囲）に掲げる無形減価償却資産のうち、漁業権及び工業所有権については、その存続期間の経過により償却すべきものであるから、その取得の日から事業の用に供したのものとして取扱う。

「漁業権及び工業所有権については、その存続期間の経過により償却すべきものであるから、その取得の日から事業の用に供したのものとして取扱う」、ということから、これらについては、取得が、つまり同時に譲渡が、それぞれ可能であり、存続期間は有限である、ということが分る。従って、減価償却資産は、繰返して使用可能であるが、使用可能期間は有限である、そのような資産である。

法人税基本通達

(土地についてした防壁、石垣積み等の費用)

7-3-4 埋立て、地盛り、地ならし、切土、防壁工事その他土地の造成又は改良のために要した費用の額はその土地の取得価額に算入するのであるが、土地についてした防壁、石垣積み等であっても、その規模、構造等からみて土地と区分して構築物とすることが適当と認められるものの費用の額は、土地の取得価額に算入しないで、構築物の取得価額とすることができる。

上水道又は下水道の工事に要した費用の額についても、同様する。

(注) 専ら建物、構築物等の建設のために行う地質調査、地盤強化、地盛り、特殊な切土等土地の改良のためのものでない工事に要した費用の額は、当該建物、構築物等の取得価額に算入する。

「埋立て、地盛り、地ならし、切土、防壁工事その他土地の造成又は改良のために要した費用の額はその土地の取得価額に算入する」、場合とは、これらの工事による成果の使用可能期間が無限である場合である。他方、「土地についてした防壁、石垣積み等であっても、その規模、構造等からみて土地と区分して構築物とすることが適当と認められるものの費用の額は、土地の取得価額に算入しないで、構築物の取得価額とすることができる」、場合とは、これら

の工事による成果の使用可能期間が有限な場合である。結局、同じような工事であっても、その成果の使用可能期間が無限か有限かによって、非減価償却資産か減価償却資産かが定まるのである。

同じような工事の、「地質調査、地盤強化、地盛り、特殊な切土」であっても、「土地の改良のため」行われる場合もあれば、「専ら建物、構築物等の建設のため」行われる場合もある。両者の区別が必要なのは、土地と、建物、構築物等とが、その使用可能期間が無限か有限かによって区別され、その費用の回収の仕方が異なるからである。「土地の改良のため」ならば、工事費用は譲渡の際に回収され、「専ら建物、構築物等の建設のため」ならば、減価償却によって回収される。

法人税基本通達

(土地とともに取得した建物等の取壊し費等)

7-3-6 法人が建物等の存する土地（借地権を含む。）を建物等とともに取得した場合又は自己の有する土地の上に存する借地人の建物等を取得した場合において、その取得後おおむね一年以内に当該建物等の取壊しに着手する等、当初からその建物等を取壊して土地を利用する目的であることが明らかであると認められるときは、当該建物等の取壊しの時における帳簿価額及び取壊し費用に合計額（廃材等の処分によって得た金額がある場合は、当該金額を控除した金額）は、当該土地の取得価額に算入する。

「当該建物等の取壊しの時における帳簿価額及び取壊し費用の合計額は、当該土地の取得価額に算入する」、理由は、「取得後おおむね1年以内に当該建物等の取壊しに着手する等、当初からその建物等を取壊して土地を利用する目的であることが明らかであると認められる」、からである。つまり、これらの合計額の支出による成果の使用可能期間が、「取得後おおむね1年以内」という

有限ではなく、「土地を利用する目的」が実現され続ける期間、つまり、無限だからである。逆に言えば、例えば、土地の上に新たに機械装置が設置された場合、これらの合計額は、その機械装置の簿価に追加させない、ということである。仮に、「取得後おおむね1年以内に当該建物等」が火災で滅失し、新たに同種の建物を建築した場合には、「当該建物等」火災時「における帳簿価額」は、新たな建物の簿価に継承されることになる。

法人税基本通達

(取壊した建物等の帳簿価額の損金算入)

7-7-1 法人がその有する建物、構築物等でまだ使用に耐えうるものを取壊し新たにこれに代わる建物、構築物等を取得した場合(7-3-6(土地とともに取得した建物等の取壊費等))に該当する場合を除く。)には、その取壊した資産の取壊し直前の帳簿価額(取壊した時における廃材等の見積額を除く。)は、その取壊した日の属する事業年度の損金の額に算入する。

上記の、直前で見たと、言わば特殊な場合と異なり、一般の場合は、上記のように、「取壊し直前の帳簿価額は、その取壊した日の属する事業年度の損金の額に算入する」、のである。この点は、減価償却資産か非減価償却資産の差異とは独立に行われる。

3. 資本的支出と修繕費

法人税法施行令

(資本的支出があつた場合の減価償却資産の取得価額の特例)

第55条 減価償却資産について支出する金額のうち第132条(資本的支出)の規定によりその支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかつた金額がある場合には、当該金額を当該資産の取得価額に

加算する。

減価償却資産の使用可能期間は有限である、ということを経証する、観点から、以下、資本的支出、さらに修繕費に言及する。

法人税法施行令

(資本的支出)

第132条 内国法人が、修理、改良その他いずれの名義をもつてするかを問わず、その有する固定資産について支出する金額で次に掲げる金額に該当するもの（そのいずれにも該当する場合には、いずれか多い金額）は、その内国法人のその支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

- 一 当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得の時ににおいて当該資産につき通常の管理又は修理をするものとした場合に予測される当該資産の使用可能期間を延長させる部分に対応する金額
- 二 当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得の時ににおいて当該資産につき通常の管理又は修理をするものとした場合に予測されるその支出の時ににおける当該資産の価額を増加させる部分に対応する金額

「固定資産について支出する金額」のうち、「使用可能期間を延長させる」、あるいは「価額を増加させる部分に対応する金額」は、「その支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない」で、簿価に追加するのであるが、ここで、「価額を増加させる」とは如何なる意味か。

少なくとも、それは、「固定資産について支出する金額」を簿価に追加するという意味ではない。この点は、「当該支出する金額のうち……価額を増加させる部分に対応する金額」という条文のうちの、のうち、という語句と、対応

する金額，という語句とから明らかである。と言うのは，のうち，という語句から，「固定資産について支出する金額」の全部ではなく，一部に関する事柄であるということが明白であり，しかも対応する金額，という語句から，その一部も，「価額を増加させる」ための金額であり，「価額を増加させる」という場合の，価額，それ自体ではないことが明白だからである。

このように，「価額を増加させる」，ということは，「固定資産について支出する金額」を簿価に追加することではない。それは，結論的に言えば，資産の使用可能性を上昇させる，つまり，使用可能な能力を上昇させる，ということである。第一号の，「使用可能期間を延長させる」ということを考慮すると，第二号では，暗々裡に，使用可能期間は不変，ということが前提となっている。そうすると，結果的に，「価額を増加させる」，ということは，使用可能性を上昇させる，ということにならざるをえない。

この点は，特に，使用可能期間が無限であるもの，例えば，土地を考えれば明白である。この場合は，第一号の，「使用可能期間を延長させる」，ということはあるえない。そうすると，残るは，使用可能性を上昇させる，ということだけである。使用可能期間が有限で，しかも，不変の場合に，使用可能性を上昇させる，ということがありうるのは，当然である。

かくして，「固定資産について支出する金額」のうち，「使用可能期間を延長させる」，あるいは，使用可能性を上昇「させる部分に対応する金額」は，「その支出する日の属する事業年度の所得の計算上，損金の額に算入しない」で，簿価に追加するのであるが，そうすると，その支出金額の回収の仕方は，使用可能期間が無限か有限かに依存して異なる，ということになる。有限の場合でも，その支出金額を，「支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上，損金の額に算入しない」，程度には，使用可能期間の下限が長いものと，想定されている。

法人税基本通達

(資本的支出の例示)

7-8-1 法人がその有する固定資産の修理、改良等のために支出した金額のうち当該固定資産の価値を高め、又はその耐久性を増すこととなると認められる部分に対応する金額が資本的支出となるのであるから、例えば次に掲げるような金額は、原則として資本的支出に該当する。

- (1) 建物の避難階段の取付等物理的に付加した部分に係る費用の額
- (2) 用途変更のための模様替え等改造又は改装に直接要した費用の額
- (3) 機械の部分品を特に品質又は性能の高いものに取替えた場合のその取替えに要した費用の額のうち通常取替えの場合にその取替えに要すると認められる費用の額を超える部分の金額

(注) 建物の増築、構築物の拡張、延長等は建物等の取得に当たる。

ここで、「価値を高め」、という場合の、価値、とは何か。少なくとも、それは固定資産の簿価ではなく、又、高められた価値の部分は、「固定資産の修理、改良等のために支出した金額」ではない、ということは明らかである。その点は、「支出した金額のうち」という条文の中の、のうち、という語句から、そして、「価値を高め」る「こととなると認められる部分に対応する金額が資本的支出となる」という条文中の、対応する、という語句から、明らかである。

例示されている、(1)、(2)、(3)それぞれの支出によって実現されることは、物理的付加、用途変更、高品質高性能化であるが、これらは一言で言えば、使用可能性を上昇させる、ということである。「耐久性を増す」とは、使用可能期間を延長させる、ということであるが、使用可能期間を不変としても、使用可能性を上昇させる、ということでありうる。かくして、「価値を高め」、とは、使用可能性を上昇させる、ということであり、価値、とは、使用可能性のことである、ということになる。

例示されているものは何れも使用可能期間が有限なものであり、又、減価償却資産として限定列挙されているものである。従って、減価償却資産とは、使用可能期間が有限なものであると言ってよい。

法人税基本通達

(集中生産を行う等のための機械装置の移設費)

7-3-12 集中生産又はよりよい立地条件において生産を行う等のため一の事業場の機械装置を他の事業場に移設した場合又はガスタンク、鍛圧プレス等多額の据付費を要する機械装置を移設した場合（措置法第65条の2（（取用換地の場合の所得の特別控除））に規定する取用換地等に伴い移設した場合を除く。）には、運賃、据付費等その移設に要した費用（解体費を除く。以下「移設費」という。）の額は、その機械装置の取得価額に算入し、当該機械装置の移設直前の帳簿価額のうちに含まれている据付費（以下「旧据付費」という。）に相当する金額は、損金の額に算入する。この場合において、その移設費の額の合計額が当該機械装置の移設直前の帳簿価額の10%に相当する金額以下であるときは、旧据付費に相当する金額を損金の額に算入しないで、当該移設費の額をその移設をした日の属する事業年度の損金の額に算入することができる。

(注) 主として新規の生産設備の導入に伴って行う既存の生産設備の配置換えのためにする移設は、原則として集中生産又はよりよい立地条件において生産を行う等のための移設には当たらない。

ここでは移設について二つの場合が例示されている。最初の場合については、つまり、「集中生産又はよりよい立地条件において生産を行う等のため」という場合については、使用可能性を上昇させるということは明白である。しかし、第二の場合についても、つまり、「ガスタンク、鍛圧プレス等多額の据付費を

要する」場合についても、それは物理的付加であると解すれば、使用可能性を上昇させるものと解してよい。結局、両者は、使用可能性を上昇させるものとして、一括してよい。

このように使用可能性を上昇させる場合の移設費は「その機械装置の取得価額に算入し、当該機械装置の移設直前の帳簿価額のうちに含まれている据付費に相当する金額は、損金の額に算入する」、ということは、移設前の機械装置は廃棄し、移設後の機械装置は新規に取得したものと見做す、ということの意味する。と言うのは、旧据付費を損金に算入するということは、移設前の機械装置は廃棄することを意味し、移設費を取得価額に算入することは、新規に取得することを意味するからである。

「移設費の額の合計額が当該機械装置の移設直前の帳簿価額の10%に相当する金額以下であるときは、旧据付費に相当する金額を損金の額に算入しないで、当該移設費の額をその移設をした日の属する事業年度の損金の額に算入することができる」、というのは次のように解される。最後の、できる、というのは、ここでの取扱いは任意選択の対象であり、先の取扱いが原則であることを意味する。任意選択になっているのは、移設費が移設前の簿価の10%以下の時は、移設後も移設前の機械装置を継続して使用しているとし、従って簿価についても移設後も移設前のそれを継承しており、旧据付費も移設前の簿価の一部として継承し、移設費は、機械装置の通常の推進・管理のための費用として損金に算入する、というものである。既存の継承であって、新規の取得ではないのである。ただ、この場合は任意選択なので、先の原則に従ってもよいし、あるいは、ここでの取扱いに従ってもよい。逆に、移設費が移設前の簿価の10%超の時は、必ず、先の原則に従うことになる。原則ではない取扱いを、以下では、特例と称することにする。

記号を次のように定める。

ΔZ_{-k} : 旧据付費。k 年前に据付けたと仮定する。

ΔZ : 移設費。

i : 移設時の利率。

n : n 年後に費用を回収すると仮定する。

t : 法定税率。一定と仮定する。

そうすると、原則と特例それぞれの減税額は次のように表せる。

原則の減税額

$$t \cdot \Delta Z_{-k} + \frac{t \cdot \Delta Z}{(1+i)^n}$$

特例の減税額

$$t \cdot \Delta Z + \frac{t \cdot \Delta Z_{-k}}{(1+i)^n}$$

従って次のようになる。

原則の減税額－特例の減税額

$$= (\Delta Z_{-k} - \Delta Z) \left[t \left\{ 1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right\} \right]$$

上式の右辺において、第2因子の大括弧は必ず正なので、原則と特例との減税額の大小は、旧据付費と移設費との大小に依存する。移設費が移設前の簿価の10%以下の時は任意選択なので、旧据付費が移設費よりも大きい場合は減税額の大きい原則を法人は選択し、逆は逆を選択すればよい。つまり、損金の大小

きな方を早期に算入し、逆は逆、にすれば、減税額の大きな方を選択することになる。特例があるにも拘わらず、特例を選択しないで、原則を選択する場合もありうる。

しかし、10%超の時は、選択ではなく、強制として原則に従わざるをえない。従って、仮に移設費が旧据付費よりも大きい場合であっても、減税額の大きい特例ではなく、減税額の小さい原則の方に従わざるをえない。移設費は必ず取得価額に算入せざるをえない。これは、10%超の時、使用可能性を上昇させるような移設は、旧据付費と移設費との大小とは独立に、結果的にはあるが減税額の大小とは独立に、新規の機械装置の取得と見做す、ということの意味する。

機械装置は減価償却資産として限定列挙されている。これについて、旧据付費が損金に算入されることがありうる、ということは、廃棄されうるということであり、この限りで、使用可能期間は有限である、ということになる。使用可能性を上昇させられるとしても、減価償却資産とは、使用可能期間が有限であるような資産である、ということになる。

法人税基本通達

(修繕費に含まれる費用)

7-8-2 法人がその有する固定資産の修理、改良等のために支出した金額のうち当該固定資産の通常の維持管理のため、又はき損した固定資産につきその原状を回復するために要したと認められる部分の金額が修繕費となるのであるが、次に掲げるような金額は、修繕費に該当する。

- (1) 建物の移えいは又は解体移築をした場合（移えい又は解体移築を予定して取得した建物についてした場合を除く。）におけるその移えい又は移築に要した費用の額。ただし、解体移築にあつては、旧資財の70%以上がその性質上再使用できる場合であつて、当該旧資財をそのまま利用して従前

の建物と同一の規模及び構造の建物を再構築するものに限る。

- (2) 機械装置の移設（7-3-12（（集中生産を行う等のための機械装置の移設費）の本文の適用のある移設を除く。）に要した費用（解体費を含む。）の額
- (3) 地盤沈下した土地を沈下前の状態に回復するために行う地盛りに要した費用の額。ただし、次に掲げる場合のその地盛りに要した費用の額を除く。
- イ 土地の取得後直ちに地盛りを行った場合
 - ロ 土地の利用目的の変更その他土地の効用を著しく増加するための地盛りを行った場合
 - ハ 地盤沈下により評価損を計上した土地について地盛りを行った場合
- (4) 建物、機械装置等が地盤沈下により海水等の侵害を受けることとなったために行う床上げ、地上げ又は移設に要した費用の額。ただし、その床土工事等が従来からの床面の構造、材質等を改良するものである等明らかに改良工事であると認められる場合のその改良部分に対応する金額を除く。
- (5) 現に使用している土地の水はけを良く等のために行う砂利、碎石等の敷設に要した費用の額及び砂利道又は砂利路面に砂利、碎石等を補充するために要した費用の額

「固定資産の修理、改良等のために支出した金額のうち当該固定資産の価値を高め、又はその耐久性を増すこととなる部分に対応する金額が資本的支出となる」、のであるが、この資本的支出は、「その支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない」、ので、「当該固定資産の通常の維持管理のため、又はき損した固定資産につきその原状を回復するために要したと認められる部分の金額が修繕費となる」、ということは、この金額は、「その支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入」する、ということである。

以下、(1)から(5)まで簡単に検討する。

(1)

たとえば、「旧資材をそのまま利用して従前の建物と同一の規模及び構造の建物を再建築する」としても、「旧資材の70%以上がその性質上再使用できる場合」は移築費は修繕費とするが、70%未満の場合は資本的支出とする、ということである。つまり、70%以上の場合は移築費は通常の維持管理あるいは原状回復のための支出であるが、70%未満の場合は使用可能性の上昇のための支出である、ということになる。

(2)

使用可能性の上昇を随伴しない、機械装置の場合、移設費は、通常の維持管理または原状回復のための支出である、ということである。

(3)

同じく地盛りであっても、それに要した費用は、「沈下前の状態に回復するために行う」場合は修繕費であり、「イ 取得後直ちに行った場合 ロ 利用目的の変更とその他効用を著しく増加するため行った場合 ハ 評価損を計上した土地について行った場合」、は資本的支出とする、ということである。後者は使用可能性を上昇させるものと考えられる。しかも上昇させられた使用可能性の、言わば使用可能期間は、無限であると考えてよいので、このような土地は非減価償却資産となる。

(4)

同じく床上工事等であっても、それに要した費用は、「浸害を受けることとなったために行う」場合は原状回復なので修繕費とし、他方、「改良工事であ

ると認められる場合」は資本的支出とする、ということになる。

(5)

「水はけを良くする等のため」及び「補充するため」の砂利、碎石等に要する費用は修繕費とする、ということになる。

法人税基本通達

(地盤沈下による防潮堤、防波堤等の積上費)

7-8-8 法人が地盤沈下に起因して防潮堤、防波堤、防水堤等の積上工事を行った場合において、数年内に再び積上工事を行わなければならないものであると認められるときは、その積上工事に要した費用を一の減価償却資産として償却することができる。

「積上工事に要した費用を一の減価償却資産としての償却することができる」のは、「数年内に再び」という語句から明らかなように、積上工事による成果の使用可能期間が有限だからである。

4. 定率法と定額法

法人税法

(減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法)

第31条 内国法人の減価償却資産につきその償却費として第22条第3項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の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（償却の方法を選定しなかつた場合には、償却の方法のうち政令で定める方法）に基づき政令で定めるところによ

- り計算した金額に達するまでの金額とする。
- 2 前項に規定する償却費として損金経理をした金額には、同項に規定する減価償却資産につき当該事業年度前の各事業年度において償却費として損金経理をした金額のうち当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかつた金額を含むものとする。
 - 3 第一項の選定をすることができる償却の方法の種類、その選定の手続その他減価償却資産の償却に関し必要な事項は、政令で定める。

上記は先にも引用したが、要するに、「償却費として損金の額に算入する金額は、法人が償却費として損金経理をした金額のうち、政令で定めるところにより計算した金額に達するまでの金額とする」、ということであり、「償却費として損金経理をした金額には、当該事業年度前の償却費として損金経理をした金額のうち損金の額に算入されなかつた金額を含むものとする」、ということである。尚、後で見るように、「償却費として損金経理をした金額」には、さらに、「法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか、損金経理をした金額も含まれるものとする」、となっている。

法人税法施行令

（減価償却資産の償却の方法）

第48条 減価償却資産の償却限度額（法第31条第1項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）の規定による減価償却資産の償却費として損金の額に算入する金額の限度額をいう。）の計算上選定をすることができる償却の方法は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める方法とする。

一 建物 次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める方法

イ 平成十年三月三十一日以前に取得（同日後の合併による取得その他の

財務省令で定める取得を含む。) をされた建物 次に掲げる方法

- (1) 定額法 (当該減価償却資産の取得価額からその残存価額を控除した金額にその償却費が毎年同一となるように当該資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。)
- (2) 定率法 (当該減価償却資産の取得価額 (第二回目以後の償却の場合にあつては、当該取得価額から既にした償却の額で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものを控除した金額) にその償却費が毎年一定の割合で逓減するように当該資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。)

ロ イに掲げる建物以外の建物 定額法

二 第13条第一号 (減価償却資産の範囲) に掲げる建物の附属設備及び同条第二号から第七号までに掲げる減価償却資産 次に掲げる方法

イ 定額法

ロ 定率法

四 第十三条第八号に掲げる無形固定資産及び同条第九号に掲げる生物 定額法

記号を次のように定める。

D_k : k 事業年度の償却限度額。

A : 取得価額。

B_k : k 事業年度の期末の未償却残高。

d : 償却率。

N : 法定耐用年数。

r : 残存割合。 $r = B_N / A$ 。

定率法

各事業年度の償却限度額と未償却残高は次のようになる。

$$D_1 = A \cdot d$$

$$B_1 = A - A \cdot d = A(1 - d)$$

$$D_2 = \{A(1 - d)\}d$$

$$B_2 = A(1 - d) - \{A(1 - d)\}d = A(1 - d)^2$$

$$D_k = \{A(1 - d)^{k-1}\}d$$

$$B_k = A(1 - d)^{k-1} - \{A(1 - d)^{k-1}\}d = A(1 - d)^k$$

$$D_N = \{A(1 - d)^{N-1}\}d$$

$$B_N = A(1 - d)^{N-1} - \{A(1 - d)^{N-1}\}d = A(1 - d)^N$$

最後の式を展開すると次のようになる。

$$B_N = A(1 - d)^N$$

$$\sqrt[N]{B_N / A} = 1 - d$$

$$\therefore d = 1 - \sqrt[N]{B_N / A}$$

$$= 1 - \sqrt[N]{r}$$

このように、定率法の償却率は、法定耐用年数と残存割合とが決定されれば、結果的に決定される。後二者は独立変数であり、償却率は従属変数なのである。

ここで、仮に残存割合をゼロとすると、償却率は常に1となる。つまり、法定耐用年数の相異とは独立に、常に同じ値となる。従って、法定耐用年数の相異を反映させるために、残存割合が、ゼロでないものとして、法定されている。

残存割合が必要不可欠なのは、定率法の償却率を、法定耐用年数の相異を反映させるものとして、法定するためなのである。ここに残存割合の存在理由がある。

残存割合はゼロでなければ何でもよい。後述するように、現行では、一般の減価償却資産の残存割合は10%であるが、これ自体に合理的根拠はない。それは30%でも60%でもよい。極端に90%でもよい。ゼロでなければよいのである。

定額法

償却率と、各事業年度の償却限度額とは次のように表せる。

$$d = 1 / N$$

$$D_k = (A - A \cdot r) \cdot (1 / N) = \{A(1 - r)\} \cdot d$$

このように、定額法の償却率は、定率法と異なり、法定耐用年数にのみ依存し、残存割合には依存しない。残存割合がゼロであっても、償却率は決定される。その償却率は、法定耐用年数の相異を反映するものとして、決定される。この点からも、残存割合が必要不可欠なのは、定額法ではなく、定率法の償却率を定めるためである、ということになる。

5. 取得価額

法人税法施行令

(減価償却資産の取得価額)

第54条 減価償却資産の第48条から第50条まで(減価償却資産の償却の方法)

に規定する取得価額は、次の各号に掲げる資産の区分に同じ当該各号に掲げる金額とする。

一 購入した減価償却資産 次に掲げる金額の合計額

イ 当該資産の購入の代価(引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、

関税、その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額)

- ロ 当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額
- 二 自己の建設、製作又は製造に係る減価償却資産 次に掲げる金額の合計額
 - イ 当該資産の建設等のために要した原材料費、労務費及び経費の額
 - ロ 当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額
- 三 自己が成育させた第十三条第九号イ（生物）に掲げる生物 次に掲げる金額の合計額
 - イ 成育させるために取得した牛馬等に係る第一号イ、第五号イ、第六号イ若しくは第七号イに掲げる金額又は種付費及び出産費の額並びに当該取得した牛馬等の成育のために要した飼料費、労務費及び経費の額
 - ロ 成育させた牛馬等を事業の用に供するために直接要した費用の額
- 四 自己が成熟させた第十三条第九号ロ及びハに掲げる生物 次に掲げる金額の合計額
 - イ 成熟させるために取得した果樹等に係る第一号イ、次号イ、第六号イ若しくは第七号イに掲げる金額又は種苗費の額並びに当該取得した果樹等の成熟のために要した肥料費、労務費及び経費の額
 - ロ 成熟させた果樹等を事業の用に供するために直接要した費用の額
- 五 合併により受け入れた減価償却資産 次に掲げる金額の合計額
 - イ 被合併法人がその合併の日の属する事業年度において当該資産の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額
 - ロ 合併法人が当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額
- 六 出資により受け入れた減価償却資産 次に掲げる金額の合計額
 - イ 当該資産の受入価額（引取運賃、荷役費、運送保険料、関税その他当該資産の受入れのために要した費用がある場合には、その費用の額を加

算した金額とし、当該受入価額又は加算した金額がその受入れの時ににおける当該資産の取得のために通常要する価額をこえる場合には、当該価額に相当する金額とする。）

ロ 当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

七 前各号に規定する方法以外の方法により取得した減価償却資産 次に掲げる金額の合計額

イ その取得の時ににおける当該資産の取得のために通常要する価額

ロ 当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

上記において、第一号から第四号まではその取得価額は時価を意味する。この点は、第六号の「受入れの時ににおける当該資産の取得のために通常要する価額」という文章や、「第七号の「取得の時ににおける当該資産の取得のために通常要する価額」という文章からも確認できる。

6. 耐用年数・残存価額 vs. 償却率

法人税法施行令

(減価償却資産の耐用年数、償却率及び残存価額)

第56条 減価償却資産の第48条第1項第一号及び第三号(減価償却資産の償却の方法)に規定する耐用年数、当該耐用年数に応じた償却率及び残存価額については、大蔵省令で定めるところによる。

耐用年数、償却率そして残存価額の三つについては、「大蔵省令で定める」、と言っても、その定め方は一様ではない。先にも見たように、定率法の場合では、耐用年数と残存価額については相互に独立に決定されるが、償却率はこれら二者に依存して決定される。従って、償却率を「大蔵省令で定める」と言っても、それは、耐用年数と残存価額について先ず「大蔵省令で定める」ことと

し、それに基づいて償却率を計算し、その計算結果を掲載しておく、といった意味でしかない。

定額法の場合では、先にも述べたように、償却率は、残存価額とは全く独立であり、ただ耐用年数にのみ依存する。従って「大蔵省令で定める」と言っても、先ず、耐用年数を定め、次いで、それに基づいて償却率を計算し、その計算結果を掲載しておく、といった意味でしかなく、他方、残存価額を、耐用年数とは独立に、定めておくということではかない。

減価償却資産の耐用年数等に関する省令

(一般の減価償却資産の耐用年数)

第1条 法人税法第2条第二十四号(定義)に規定する減価償却資産の耐用年数は、次の各号に掲げる資産の区分に掲げる資産の区分に応じ当該各号に掲げる表に定めるところによる。

- 一 法人税法施行令第13条第一号、第二号及び第四号から第七号まで(減価償却資産の範囲)に掲げる資産 別表第一(機械及び装置以外の有形減価償却資産の耐用年数表)
- 二 法人税法施行令第13条第三号に掲げる資産 別表第二(機械及び装置の耐用年数表)
- 三 法人税法施行令第13条第八号に掲げる資産(鉱業権及び営業権を除く。) 別表(無形償却資産の耐用年数表)
- 四 法人税法施行令第13条第九号に掲げる資産 別表第四(生物の耐用年数表)

別表は省略するが、そこに掲げてある耐用年数のうち、最短は2年、最長は80年である。何れにしても、減価償却資産について耐用年数は有限となっているのである。

減価償却資産の耐用年数等に関する省令**(償却率)**

第4条 減価償却資産の耐用年数に応じた償却率は、法人税法施行令第48条第1項第一号イ(1)（減価償却資産の償却の方法）に規定する定額法及び法人税法施行令第48条第1項第一号イ(2)に規定する定率法の区分に応じそれぞれ別表第九（減価償却資産の償却率表）に定めるところによる。

別表は省略する。ここで注意を喚起すべきは、この第4条の償却率の前の、第1条で耐用年数が定められ、他方、この第4条の後の、第5条で残存価額が定められていることである。先に述べたように、定率法も定額法も何れも償却率は、耐用年数に依存して定められるので、第4条の前の、第1条で耐用年数が、償却率に先立って定められるのは自然である。しかし、定率法の場合は、定額法と異なり、その償却率は、耐用年数だけでなく、残存価額にも依存して決定されるので、償却率が定められ第4条の後に、第5条で残存価額が定められるのは不自然である。

減価償却資産の耐用年数等に関する省令**(残存価額)**

第5条 減価償却資産の残存価額は、別表第十（減価償却資産の残存割合表）の「種類」及び「細目」欄の区分に応じ、同表に定める残存割合を当該減価償却資産の取得価額に乗じて計算した金額とする。

別表第十 減価償却資産の残存割合表

種 類	細 目	残存割合
別表第一，別表第二及び別表第五から別表第九までに掲げる減価償却資産		百分の十
別表第三に掲げる無形償却資産並びに鉱業権及び坑道		零
別表第四に掲げる生物	牛 小運搬使役用のもの 繁殖用の乳用牛及び種付用の役肉用牛 種付用の乳用牛 農業使役用及びその他用のもの 馬 小運搬使役用，繁殖用及び競走用のもの 種付用のもの 農業使役用及びその他用のもの 豚 綿羊及びやぎ 果樹その他の植物	百分の四〇 百分の二〇 百分の十 百分の五〇 百分の二〇 百分の十 百分の三〇 百分の三〇 百分の五 百分の五

ここでは、定率法の採用も可能な資産については残存割合は必ずゼロ超となっており、他方、残存割合がゼロである資産は、定額法しか採用できない資産に限定されている。先にも述べたように、定率法の場合は、耐用年数の相異を反映する償却率を定めるためには、残存割合は必ずゼロ超でなければならない。しかし、定額法の場合はゼロでもよいのである。

7. 残存価額と償却不可能残額

法人税法施行令

(減価償却資産の償却可能限度額)

第61条 内国法人がその有する減価償却資産（そのよるべき償却の方法として定額法、定率法、生産高比例法、リース期間定額法又は第48条の2第1項（減価償却資産の特別な償却の方法）に規定する償却の方法を採用しているものに限る。）につき当該事業年度の前事業年度までの各事業年度においてした償却の額（当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものに限る。）の累積額と当該資産につきこれらの償却の方法により計算した当該事業年度の償却限度額に相当する金額との合計額が次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める金額を超える場合には、当該資産については、第58条（減価償却資産の償却限度額）及び前二条の規定にかかわらず、当該償却限度額に相当する金額からその超える部分の金額を控除した金額をもつて当該事業年度の償却限度額とする。

- 一 第13条第一号から第七号まで（減価償却資産の範囲）に掲げる減価償却資産（坑道及び第四号に掲げる減価償却資産を除く。）その取得価額（減価償却資産の償却限度額の計算の基礎となる取得価額をいう。）の100分の95に相当する金額
- 三 第13条第九号に掲げる生物 その取得価額から当該生物に係る第56条（減価償却資産の残存価額等）に規定する財務省令で定める残存価額を控除した金額に相当する金額
- 四 第48条第1項第七号（減価償却資産の償却の方法）に掲げる減価償却資産 その取得価額から当該減価償却資産に係る同号に規定する見積残存価額を控除した金額に相当する金額

各号の金額が償却可能限度額であるが、これに対して残額を償却不可能残額と言うことにする。この償却不可能残額が、残存価額と同じである資産もあれば、異なる資産もある。異なるからと言って何ら不都合は生じない。

定率法の場合は、残存価額はゼロ超のものとして、償却率を定めるためのみ必要不可欠であり、それは償却不可能残額と独立に定められるのである。償却率による償却限度額とは独立に償却不可能残額を定めることになる。

他方、定額法の場合は、償却率は残存価額とは独立に定められる。残存価額は償却限度額に影響を及ぼすが、しかし、残存価額をゼロに定めてそれに全く影響を及ぼさないようにしても何ら不都合は生じない。しかも、残存価額をゼロ超に定めて償却限度額に影響を及ぼさせたとしても、これとは独立に償却不可能残額を定めることができる。

敢えて言えば、定率法の場合でも、定額法の場合でも、残存価額は、償却限度額を定めるために便宜的に必要なだけであって、これとは独立に償却不可能残額は定められているのである。

8. みなし償却費

法人税法施行令

(減価償却資産の償却限度額)

第50条 内国法人の有する減価償却資産（各事業年度終了の時における確定した決算に基づく貸借対照表に計上されているもの及びその他の資産でその取得価額を償却費として損金経理をしたものに限る。）の各事業年度の償却限度額は、当該資産につきその内国法人が採用している償却の方法に基づいて計算した金額とする。

注意しておくべきは、「償却費として損金経理をしたもの」という文章であ

る。と言うのは、後で見るように、これには、「法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか、損金経理をした金額も含まれるものとする」、となっているからである。

法人税法施行令

(償却超過額の処理)

第62条 内国法人がその有する減価償却資産についてした償却の額のうち各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかつた金額がある場合には、当該資産については、その償却をした日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上、当該資産の帳簿価額は、当該損金の額に算入されなかつた金額に相当する金額の減額がされなかつたものとみなす。

「償却の額のうち損金の額に算入されなかつた金額がある」からといって、又、「帳簿価額は、当該損金の額に算入されなかつた金額に相当する金額の減額がされなかつたものとみなす」からといって、簿価として記帳されている金額が変更させられるのではない。あくまで、みなす、のである。つまり、次年度以降の償却限度額を算出する場合、特に定率法にあつては、償却率が乗ぜられる未償却残高としては、簿価と損金不算入額との合計額である、ということなのである。定額法では、みなす、ことの意味は、特殊な場合の初年度以外、特にない。

法人税基本通達

(償却費として損金経理をした金額の意義)

7-5-1 法第31条第1項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）に規定する「償却費として損金経理した金額」には、法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか、損金経理をした次に掲げるような金額

も含まれるものとする。

- (1) 令第54条第1項（減価償却資産の取得価額）の規定により減価償却資産の取得価額に算入すべき付随費用の額のうち原価外処理した金額
- (2) 減価償却資産について法又は措置法の規定による圧縮限度額を超えてその帳簿価額を減額した場合のその超える部分の金額
- (3) 減価償却資産について支出した金額で修繕費として経理した金額のうち令第132条（資本的支出）の規定により損金の額に算入されなかった金額
- (4) 無償又は低い価額で取得した減価償却資産につきその取得価額として法人の経理した金額が令第54条第1項の規定による取得価額に満たない場合のその満たない金額
- (5) 減価償却資産について計上した除却損又は評価損の金額のうち損金の額に算入されなかった金額
- (6) 少額な減価償却資産（おおむね60万円以下）又は耐用年数が3年以下の減価償却資産の取得価額を消耗品費等として損金経理した場合のその損金経理をした金額

以下、(1)から(6)まで、それぞれ個別に簡単に検討する。

(1)

一方で、「原価外処理をした金額」を、「償却費として損金経理をした金額」と、みなす。他方で、「原価外処理をした金額」を含めた付随費用と、元々の取得価額との合計額を、本来の取得価額とみなし、これから償却限度額を算出する。前者から後者を差し引くと、その残額が、償却限度超過額となり、損金不算入額となる。

(2)

一方で、「超える部分の金額」を、「償却費として損金経理をした金額」とみなす。他方で、「超える部分の金額」と、減額された帳簿価額とを、本来の簿価とみなして、償却限度額を算出する。前者から後者を差し引くと、その残額が、償却限度超過額となり、損金不算入額となる。

(3)

一方で、「損金の額に算入されなかった金額」を、「償却費として損金経理をした金額」とみなす。他方では、この「損金の額に算入されなかった金額」は資本的支出として取得価額に算入さるべきであったものなので、これと、元々の取得価額との合計額を、本来の取得価額とみなし、償却限度額を算出する。前者から後者を差し引くと、その残額が、償却限度超過額となり、損金不算入額となる。

(4)

一方で、「満たない金額」は贈与を受けたものとして益金算入したものとみなし、それを「償却費として損金算入をした金額」とみなす。他方で、「令第54条第1項の規定による取得価額」つまり時価に基づいて償却限度額を算出する。前者から後者を差し引くと、その残額が、償却限度超過額となり、損金不算入額となる。

(5)

一方で、「損金の額に算入されなかった金額」を「償却費として損金経理した金額」とみなす。他方では、この金額と、簿価との合計額とを、本来の簿価とみなして、償却限度額を算出する。前者から後者を差し引くと、その残額が

償却限度超過額となり、損金不算入額となる。

(6)

一方で、「損金経理をした金額」を「償却費として損金経理した金額」とみなす。他方では取得価額に基づいて償却限度超過額を算出する。前者から後者を差し引くと、その残額が償却限度超過額となり、損金不算入額となる。

9. 増加償却

法人税法施行令

(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)

第80条 内国法人が、その有する機械及び装置（そのよるべき償却の方法として定額法又は定率法を採用しているものに限る。）の使用時間がその内国法人の営む事業の通常の経済事情における当該機械及び装置の平均的な使用時間を超える場合において、当該機械及び装置の当該事業年度の償却限度額と当該償却限度額に当該機械及び装置の当該平均的な使用時間を超えて使用することによる損耗の程度に應ずるものとして財務省令で定めるところにより計算した増加償却割合を乗じて計算した金額との合計額をもつて当該機械及び装置の当該事業年度の償却限度額としようとする旨その他財務省令で定める事項を記載した書類を、当該事業年度に係る法第74条第1項（確定申告）の規定による申告書の提出期限までに納税地の所轄税務署長に提出し、かつ、当該平均的な使用時間を超えて使用したことを証する書類を保存しているときは、当該機械及び装置の当該事業年度の償却限度額は、前二条（第五十八条（減価償却資産の償却限度額）——引用者）の規定にかかわらず、当該合計額とする。ただし、当該増加償却割合が100分の10に満たない場合は、この限りでない。

結局、増加償却は増加償却割合が10%以上の場合に認められる。

法人税法施行規則

(増加償却の割合の計算)

第20条 令第60条（通常の使用時間をこえて使用される機械及び装置の償却限度額の特例）に規定する大蔵省令で定めるところにより計算した増加償却割合は、同条に規定にする平均的な使用時間をこえて使用する機械及び装置につき、1000分の35に当該事業年度における当該機械及び装置の一日当たりの超過使用時間の数を乗じて計算した割合（当該割合に小数点以下二位未満の端数があるときは、これを切り上げる。）とする。

2 前項の機械及び装置の一日当たりの超過使用時間とは、次の各号に掲げる時間のうちその法人の選択したいずれかの時間をいう。

一 当該機械及び装置に属する個々の機械及び装置ごとにイに掲げる時間にロに掲げる割合を乗じて計算した時間の合計時間

イ 当該個々の機械及び装置の当該事業年度における平均超過使用時間（当該個々の機械及び装置が当該機械及び装置の通常の経済事情における一日当たりの平均的な使用時間をこえて当該事業年度において使用された場合におけるそのこえて使用された時間の合計時間を当該個々の機械及び装置の当該事業年度において通常使用されるべき日数で除して計算した時間をいう。次号に同じ。）

ロ 当該機械及び装置の取得価額のうちに当該個々の機械及び装置の取得価額の占める割合

二 当該機械及び装置に属する個々の機械及び装置の当該事業年度における平均超過使用時間の合計時間を当該事業年度終了の日における当該個々の機械及び装置の総数で除して計算した時間

次のように記号を定める。

i：当該個々の機械及び装置に付した番号。n番までとする。総数はN個とする。

A：当該機械及び装置の取得価額

A_i ：i番目の当該個々の機械及び装置の取得価額。

ΔT_i ：i番目の当該個々の機械及び装置の当該事業年度における平均超過使用時間。

そうすると、上記の第2項の第1号および第2号それぞれの、当該機械及び装置の1日当たりの超過使用時間は次のように表せる。

$$\text{第1号} : \sum_{i=1}^n \left(\Delta T_i \times \frac{A_i}{A} \right)$$

$$\text{第2号} : \frac{\sum_{i=1}^n \Delta T_i}{N} = \sum_{i=1}^n \left(\Delta T_i \times \frac{1}{N} \right)$$

結局、第1号と第2号との違いは、 ΔT_i に対する (A_i/A) か $(1/N)$ かの違いであって、総じて言えば、ウェイト付けが異なるだけでしかない。

10. 耐用年数短縮と陳腐化償却

法人税法施行令

(耐用年数の短縮)

第57条 内国法人は、その有する減価償却資産が次に掲げる事由のいずれかに該当する場合において、その該当する減価償却資産の使用可能期間を基礎としてその償却限度額を計算することについて納税地の所轄国税局長の承認を受けたときは、当該資産のその承認を受けた日の属する事業年度以後の各事

業年度の償却限度額の計算については、その承認に係る使用可能期間をもつて前条に規定する大蔵省令で定める耐用年数（以下この項において「法定耐用年数」という。）とみなす。

- 一 当該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。
- 二 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つたこと。
- 三 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つたこと。
- 四 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しよくしたことにより、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つたこと。
- 五 当該資産が通常の修理又は手入れをしなかつ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つたこと。
- 六 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つたこと。

法人税法施行規則

（耐用年数の短縮が認められる事由）

第16条 令第57条第1項第六号（耐用年数の短縮）に規定する大蔵省令で定める事由は、次に掲げる事由とする。

- 一 耐用年数省令に定める一の耐用年数を用いて償却限度額を計算すべき減価償却資産の構成が当該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。

- 二 当該資産が機械及び装置である場合において、当該資産の属する設備が耐用年数省令別表第二（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。

耐用年数の短縮が承認されるのは、使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短くなったと予測される場合である。しかし、同じく、著しく短くなった場合でも、後で見る陳腐化償却の対象となるのは、上記の第1項において、第3号のみである。他の場合は対象にならない。それは、第3号だけは、同じ種類の資産の相対的に多数に見られる現象であるが、他の場合は、相対的に多数に見られる現象ではなく、相対的に少数の個別の事情に基づく現象だからである。この個別の事情ということを、次に簡単に確認しておく。

第1号：「当該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材質又は製作方法と著しく異なる」。第2号：他の同種資産の地盤と異なり「当該資産の存する地盤が隆起し又は沈下した」。第4号：他の同種資産と異なり「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しよくした」。第5号：他の同種資産と異なり「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」。第6号：当該「減価償却資産の通常の構成が同一種類の他の減価償却資産の通常の構成と著しく異なる」。

このように相対的に少数の、個別の事情に基づく場合は、たとえ使用可能期間が法定耐用年数と比して著しく短くなったとしても、耐用年数の短縮は承認されるが、後で見る、陳腐化償却は承認されないのである。

法人税法施行令

（陳腐化した減価償却資産の償却限度額の特例）

第60条の2 内国法人が、その有する減価償却資産が技術の進歩その他の理由により著しく陳腐化した場合において、当該資産の使用可能期間を基礎として既に所得の金額の計算上損金の額に算入された償却費の額を修正することについて納税地の所轄国税局長の承認を受けたときは、その承認を受けた資産のその承認を受けた日の属する事業年度の償却限度額は、前三条（第58条（減価償却資産の償却限度額）——引用者注）の規定にかかわらず、これらの規定により計算した当該資産の償却限度額と第一号に掲げる金額から第二号に掲げる金額を控除した金額（第5項において「陳腐化償却限度額」という。）との合計額とする。

一 当該資産の当該事業年度開始の日における帳簿価額

二 当該資産につきその取得（建設、製作又は製造を含む。）の時から当該承認に係る使用可能期間を基礎として当該事業年度において採用している償却の方法により償却を行ったものとした場合に計算される当該事業年度開始の日における帳簿価額

5 第1項の内国法人が、同項の規定の適用を受ける場合において、その適用を受ける減価償却資産の償却の方法とした定率法を採用しているときは、前三条の規定により計算した当該資産の償却限度額は、当該資産の取得価額（第1項の規定の適用を受ける事業年度の直前の事業年度までにした償却の額で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたものがある場合には、当該金額を控除した金額）から当該資産の陳腐化償却限度額を控除した金額を基礎として計算するものとする。

6 内国法人が、その有する減価償却資産につき第57条第1項第三号（耐用年数の短縮）の規定により納税地の所轄国税局長の承認を受けたときは、その承認を受けた時において第1項の承認があつたものとみなし、かつ、同号の承認に係る使用可能期間をもつて、同項の承認を受けた使用可能期間とみなし、同項の規定を適用する。

「減価償却資産が技術の進歩その他の理由により著しく陳腐化した場合」は、同種の製品を生産する資産の、相対的に多数の資産に生ずることである。しかも、自己の原因というより、外部の原因により生ずる、他律的な場合である。このような場合に陳腐化償却が承認されるのは合理的である。

そして、陳腐化償却の承認は同時に耐用年数の承認も可能にする。従って、上記の第6号のように陳腐化償却の承認は行われるが、法定耐用年数の承認は行われず、というケースを想定するのは、殆ど無意味である。

尚、上記の第5号において、特に定率法の場合について定めてあるのは、定率法では各事業年度の償却限度額が期首の未償却残高つまり簿価と係わるからである。定額法ではそれと係わらないので特記してないのである。

11. 減価償却法定化の理由

減価償却について法定するのは何故か。具体的に言えば、同種の資産について、償却限度額を一律にするのは、何故か。結論から先に言えば、課税上、法人を公平に取扱うためである。一律にすることによって、同じ資産に対しては、同額の税を課すためである。

仮に、償却額を法人の自由裁量にした場合、たとえ同種の資産であっても、早期に多額の償却をし、逆は逆、にした法人の方が、そうはしない法人に比して、減税額が大きく、従って税額は少なくなる、という不公平が生ずる。かような課税上の不公平を排除するために、償却限度額を一律にしているのである。

費用収益の対応を合理的にするために、減税償却の方法を法定しているのではない。法定しなければいけない程に、法人は無能ではない。法人が無能だから法定しているのではない。法人は、費用収益の対応を合理的にしうる程に、有能である。有能であっても、限度額は一律にしなければ、課税上、不公平が生じうるのである。逆に無能であっても、一律にする必要がある。極端に言え

ば、費用収益の対応への、税法による法定が非合理的であったとしても、一律にさえしておけば、課税上、公平が維持される。

定率法あるいは定額法が法定されている主たる理由は、費用収益の対応のさせ方として合理的だから、というのではない。時系列的に見て定率あるいは定額である、というところに、法定の主たる理由はない。その主たる理由は、横断的に、つまり、同種の資産を運用している相異なる法人間に、一律の償却方法を採用させ、課税の公平を実現させる所にある。

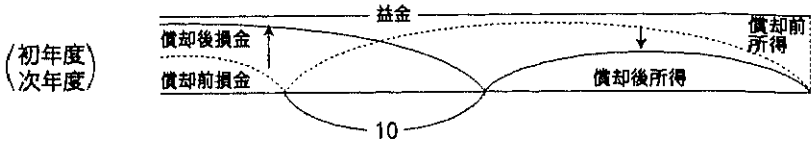
このように減価償却について法定する、主たる理由、つまり、課税上の公平について具体的に以下で述べる。減価償却について法定しないで、法人の自由裁量に委ねた場合の、不公平について述べる。次のように単純化する。定率法あるいは定額法さらにその他の方法の差異は無視する。法人は初年度と次年度との二年間で合計20億円の減価償却を行う。法人Aと法人Bとの二つの法人があり、法人Aは均等に初年度10億円、次年度10億円の減価償却を行い、これに対して法人Bは早期に多額を償却し、初年度に17億円、次年度に3億円だけ償却する。法定税率は2年間を通して不変で0.30、初年度の利子率は0.06である。そうすると法人Aと法人Bそれぞれの減税額は、**図表11.1**を参照しつつ言えば、次のようになる。

法人Aについては次のようになる。初年度においても次年度においても同じで、償却額10億円の損金算入によって、損金は償却後は償却前と比べて10億円だけ増加し、これに対応して、所得は償却後は償却前と比べて10億円だけ減少する。従って減税額は次のようになる。

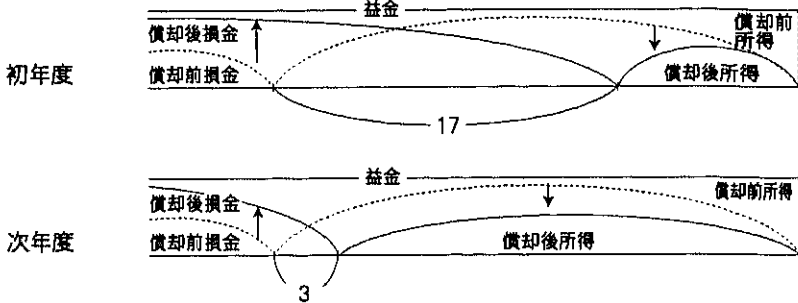
$$\text{法人Aの減税額} = 0.30 \times 10 + \frac{0.30 \times 10}{(1 + 0.06)}$$

図表11.1 償却前と償却後

法人A



法人B



法人Bについては次のようになる。初年度においては、償却額（10＋7）億円の損金算入によって、損金は償却後は償却前と比べて（10＋7）億円だけ増加し、これに対応して所得は償却後は償却前と比べて（10＋7）億円だけ減少する。次年度は、償却額（10－7）億円の損金算入によって、損金は償却後は償却前と比べて（10－7）億円だけ増加し、これに対応して所得は償却後は償却前と比べて（10－7）億円だけ減少する。（法人Aとの対比で言えば、法人Bの償却後所得は法人Aのそれよりも、初年度においては7億円だけ少なく、次年度においては7億円だけ多くなっている）。

$$\text{法人Bの減税額} = 0.30 \times (10 + 7) + \frac{0.30 \times (10 - 7)}{(1 + 0.06)}$$

後式から前式を差し引くと次のようになる。

法人Bの減税額－法人Aの減税額

$$\begin{aligned}
 &= 0.30 \times 7 - \frac{0.30 \times 7}{(1 + 0.06)} \\
 &= 0.30 \times 7 \left\{ 1 - \frac{1}{(1 + 0.06)} \right\} \\
 &> 0
 \end{aligned}$$

上式の最後の式から明らかなように、法人Bの減税額は法人Aの減税額よりも必ず大きい。つまり、早期に多額を償却する法人の方が、逆の法人よりも、減税額は必ず大きい。損金は早期に多額を算入する方が減税額は大きくなる、という意味で損金の早期算入、である。

仮に、償却限度額を一律にしないで法人の自由裁量にした場合、同種の資産であっても、このような減税額の相異が生ずる可能性がある。同種の資産ならば、これは課税上の不公平ということになる。このような不公平を回避し、公平を実現するために、償却限度額を一律にしているのである。

尚、上式の第2辺は次のように解せられる。第1項は、初年度において、法人Bの償却額は法人Aのそれを7億円だけ超過するので、その7億円に対する分だけ法人Bに対しては減税額が大きくなる、ということの意味する。第2項は、次年度において、法人Bの償却額は法人Aのそれを7億円だけ下回るので、その7億円に対する分だけ法人Bに対しては、減税額が小さくなり、増税になる、ということの意味する。従って、減税額を差し引いて得られる残額を純減税額と定義すれば、上の最後の式から明らかなように、純減税額は正である。相対的に多額の償却費の損金算入においては、純減税額は必ず正になるのであ

る。

12. 特別償却——特別償却（狭義）と割増償却——

特別償却は、租税特別措置法が定める償却である。この特別償却との関連で、法人税法の定める償却は、償却という語句に普通という形容句を付けて、普通償却という。特別償却とは、供用後初年度を含む複数の連続した事業年度において、つまり適用年度において、一定額の償却が認められるものであり、限度額が定められている。特別償却限度額は、普通償却限度額に付加される関係にある。従って適用年度の償却限度額は、普通償却限度額と特別償却限度額との合計額である。

特別償却限度額の定め方には二通りある。一つは、取得価額に一定比率を乗じて得られる額を限度とするものである。これも、特別償却と命名されているが、先の、普通償却との対比での償却も特別償却と命名されている。そこで、以下では、後者はそのまま特別償却と表し、前者は、（狭義）という形容句を語尾に付けて、特別償却（狭義）と表すことにする。そうするのは、後者の特別償却は、前者の特別償却と、次に述べる割増償却との二つから大体成り、後者は広義であり、前者は狭義だからである。広義の場合には、特に（広義）という形容句は付けないことにする。

特別償却（狭義）と割増償却は、それぞれ多くの場合について定められている。ここでは、それぞれ一つずつ、例として取上げることにする。

租税特別措置法

（特定設備等の特別償却）

第43条 法人で青色申告書を提出するもののうち次の表（省略—引用者注）の各号の上欄に掲げるものが、当該各号の中欄に掲げる減価償却資産（以下この項において「特定設備等」という。）につき政令で定める期間内に、特定

設備等でその製作若しくは建設の後事業の用に供されたことのないものを取得し、又は特定設備等を製作し、若しくは建設して、これを当該法人の当該各号の上欄に規定する事業の用に供した場合には、その用に供した日を含む事業年度の当該特定設備等の償却限度額は、法人税法第31条第1項の規定にかかわらず、当該特定設備等の普通償却限度額と特別償却限度額（当該特定設備等の取得価額（第42条の4第2項に規定する中小企業者等以外の法人が取得し、又は製作し、若しくは建設した同表の第一号の中欄に掲げる減価償却資産については、当該取得価額に政令で定める割合を乗じて計算した金額。）に当該各号の下欄に掲げる割合を乗じて計算した金額をいう。）との合計額とする。

要するに、「特定設備等を事業の用に供した場合には、その用に供した日を含む事業年度の償却限度額は、普通償却限度額と特別償却限度額との合計額とする」、ということであり、特別償却限度額は、「取得価額に政令で定める割合を乗じて計算した金額」である。この特別償却は、先に述べたように、特別償却（狭義）ということになる。

租税特別措置法

（経営基盤強化計画を実施する特定組合等の構成員の機械等の割増償却）

第46条 青色申告書を提出する法人が次の各号に掲げる場合に該当する場合には、適用事業年度終了の日において当該法人の有する当該各号に定める減価償却資産に係る当該適用事業年度の償却限度額は、法人税法第31条第1項の規定にかかわらず、当該資産の普通償却限度額と特別償却限度額（当該普通償却限度額の100分の27に相当する金額をいう。）との合計額とする。

- 2 前項に規定する適用事業年度とは、同項に規定する認定又は同項に規定する承認のあつた日を含む事業年度からその事業年度開始の日以後五年を経過

した日の前日を含む事業年度までの各事業年度という。

要するに、「適用事業年度の償却限度額は、普通償却限度額との合計額とする」ということであり、特別償却限度額は、「普通償却限度額の100分の27に相当する金額」である。この特別償却は割増償却と命名されている。

租税特別措置法

(特別償却不足額がある場合の償却限度額の計算の特例)

- 第52条の2** 法人の有する減価償却資産で第42条の5第1項、第42条の6第1項、第42条の7第1項、第42条の8第1項、第42条の12第1項又は第43条から第48条までの規定の適用を受けたものにつき当該事業年度において特別償却不足額がある場合には、当該資産に係る当該事業年度の償却限度額は、法人税法第31条第1項の規定にかかわらず、当該資産の普通償却限度額として政令で定める金額に当該資産に係る特別償却不足額を加算した金額とする。
- 2 前項に規定する特別償却不足額とは、当該事業年度開始の日前一年以内に開始した各事業年度において生じた第42条の5第1項、第42条の6第1項、第42条の7第1項、第42条の8第1項、第42条の12第1項又は第43条から第48条までに規定する減価償却資産の特別償却限度額に係る不足額（当該法人の各事業年度における当該資産の償却費として損金の額に算入された金額が当該資産のこれらの規定により計算される償却限度額（第45条の2第3項、第46条、第46条の2第1項又は第46条の3から第49条までの規定の適用を受ける場合には、これらの規定に規定する普通償却限度額と特別償却限度額との合計額）に満たない場合のその差額のうち、当該特別償却限度額に達するまでの金額をいう。）のうち、当該事業年度前の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額以外の金額をいう。

要するに、「当該事業年度の償却限度額は、普通償却限度額に」、「特別償却限度額に係る不足額のうち、当該事業年度前の各事業年度の損金の額に算入された金額以外の」、「特別償却不足額を加算した金額とする」、ということである。

13. 特別償却の機能

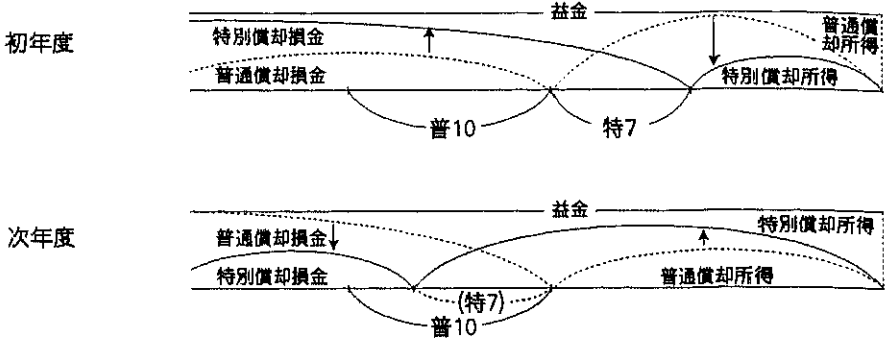
特別償却は如何なる意味で優遇措置か。結論から先に言えば、それは純減税措置である、という意味で優遇措置である。もちろん、これは、特別償却が行われる事業年度だけに着目して、言っているのではない。その事業年度だけに着目して、そのような結論を導出するのは一面的である。その事業年度において特別償却が行われるので、減税措置が行われている、というだけで、特別償却は優遇措置である、という結論を導出するのは、一面的である。

そもそも、ある事業年度において特別償却が行われると、その後の事業年度においては、結果的に増税となる。従って、特別償却の意味を考慮するためには、それが言わば明示的に行われる事業年度だけでなく、それが明示的に行われるのではないが、その結果が現れる、後の事業年度も視野に入れる必要がある。そのうえで、最初の減税額と、後の増税額とを比較考量する必要がある。

次のように単純化して、このような点を以下で明らかにする。定率法と定額法の差異は無視する。事業年度は初年度と次年度との二年間だけとする。法人は二年間で20億円の減価償却を行う。普通償却だけの場合は、均等に、初年度10億円、次年度10億円の減価償却を行う。特別償却は初年度だけ行われ、7億円とする。法定税率は二年間を通して不変で0.30で、初年度の利子率は0.06である。そうすると、各年度について次のようになる。図表13.1も参照。

初年度。特別償却が行われると、普通償却だけの場合と比べて、損金が7億円だけ増加し、これに対応して所得は7億円だけ減少し、従って、 0.30×7 億円の減税となる。

図表13.1 特別償却



次年度。全体としての償却額は不変なので、特別償却が行われた結果、普通償却だけの場合と比べて、損金が7億円だけ減少し、これに対応して所得は7億円だけ増加し、従って0.30×7億円の増税となる。この現在価値は $0.30 \times 7 / (1 + 0.06)$ 億円である。結局、次のようになる。

二年間を通しての特別償却による純減税額

$$\begin{aligned}
 &= 0.30 \times 7 - \frac{0.30 \times 7}{(1 + 0.06)} \\
 &= 0.30 \times 7 \left\{ 1 - \frac{1}{(1 + 0.06)} \right\} \\
 &> 0
 \end{aligned}$$

このように、特別償却が行われると、それが行われる事業年度だけでなく、その年度の後の年度も含めて、全体として、純減税となるのである。ここにこそ、特別償却の意味があるのである。

14. 特別償却準備金

租税特別措置法

(準備金方式による特別償却)

第52条の3 法人で(特別償却——引用者注)の規定の適用を受けることができるものが、その適用を受けようとする事業年度において、これらの規定の適用を受けることに代えて、それぞれこれらの規定に規定する特別償却限度額以下の金額を損金経理の方法(確定した決算において利益又は剰余金の処分により積立金として積み立てる方法を含む。)により特別償却準備金として積み立てたときは、当該積み立てた金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

- 2 法人が前項の規定により損金の額に算入した金額が同項の特別償却限度額に満たない場合には、同項の規定の適用を受けた事業年度終了の日の翌日以後一年以内に終了する各事業年度(当該事業年度まで連続して青色申告書を提出している場合に限る。)において、その満たない金額(その金額のうちこの項の規定により既に損金の額に算入した金額があるときは、当該金額を控除した金額)以下の金額を損金経理の方法により特別償却準備金として積み立てたときは、当該積み立てた金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。
- 4 第1項又は第2項の規定の適用を受けた法人の各事業年度終了の日において、前事業年度から繰り越された特別償却準備金の金額(その日までに次項(省略——引用者注)の規定による益金の額に算入された、若しくは算入されるべきこととなつた金額又は前事業年度終了の日までにこの項の規定により益金の額に算入された金額がある場合には、これらの金額を控除した金額)がある場合には、当該特別償却準備金の金額については、その積立てをした事業年度別に区分した各金額ごとに、当該区分した金額の積立てをし

た事業年度の所得の金額の計算上第1項又は第2項の規定により損金の額に算入された金額に当該事業年度の月数を乗じてこれを84で除して計算した金額（当該計算した金額が当該区分した金額を超える場合には、当該区分した金額）に相当する金額を、それぞれ、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

準備金方式による特別償却に対応して、簿価の償却による、これまで述べてきた特別償却を、改めて、償却方式と命名することにする。準備金方式は償却方式の代替方式なので、両者は基本的には同値でなければならない。同値である筈である。以下、この同値性について述べる。先ず、償却方式の場合で述べた、2年間の例で述べ、次に、条文に沿って7年間で述べることにする。積立額は、償却方式の場合の7億円と同額とする。

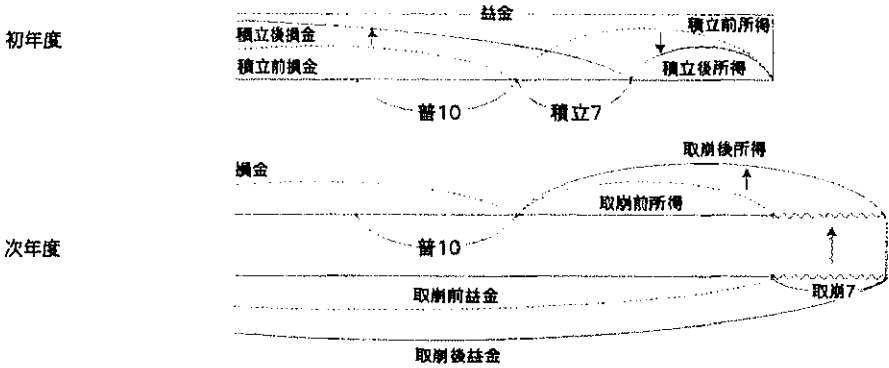
2年間の場合。

以下、**図表14.1**も参照しつつ述べる。初年度。7億円の準備金の積立によって、積立後は積立前と比べて、損金が7億円だけ増加し、これに対応して所得は7億円だけ減少し、従って 0.30×7 億円の減税となる。この点では、償却方式の場合と同様である。次年度。7億円の準備金の取崩しによって、取崩後は取崩前と比べ、益金が7億円だけ増加し、これに対応して所得は7億円だけ増加し、従って 0.30×7 億円の増税となり、この現在価値は $0.30 \times 7 / (1 + 0.06)$ である。償却方式では損金が減少したのに対して、この準備金方式では益金が増加している。この点が相異なるが、所得が増加している点は同様である。準備金方式による純減税額は次のようになる。

2年間を通しての準備金方式による純減税額

$$= 0.30 \times 7 - \frac{0.30 \times 7}{(1 + 0.06)}$$

図表14.1 特別償却準備金



このように、準備金方式と償却方式とは同値なのである。償却しなくても、準備金の積立てと取崩しによって、同じ効果が得られるのである。初年度は何れ的方式でも明示的である。ただ、次年度においては、準備金方式では明示的だが、償却方式では言わば結果的である。しかし、結局は同値である。

8年間の場合。

条文では初年度に積立て、その後の7年間で均等に取崩す、と定められている。この場合の純減税額は次のようになる。

$$\begin{aligned}
 & 0.30 \times 7 - \sum_{k=1}^7 \frac{0.30 \times (7/7)}{(1+0.06)^k} \\
 &= 7 \times \{0.30 \times (7/7)\} - \sum_{k=1}^7 \frac{0.30 \times (7/7)}{(1+0.06)^k} \\
 &= 0.30 \times (7/7) \left[\sum_{k=1}^7 \left\{ 1 - \frac{1}{(1+0.06)^k} \right\} \right] \\
 &> 0
 \end{aligned}$$

このように、8年間の場合でも、準備金方式は純減税措置となっている。そして、償却方式において、初年度の償却額を7等分した金額ずつ、次年度以降の7年間にわたって毎事業年度、損金が減少し、これに対応して所得が増加すると考えれば、償却方式と準備金方式とは同値である、ということになる。損金の減少か、益金の増加か、という違いはあるが、所得の増加という点においては同じである。

15. 特別償却と税額控除

租税特別措置法

(エネルギー需給構造改革推進設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除)

- 第42条の5 青色申告書を提出する法人が、平成4年4月1日から平成14年3月31日までの期間内にその製作若しくは建設の後事業の用に供されたことのない次に掲げる減価償却資産を取得し、又はエネルギー需給構造改革推進設備等を製作し、若しくは建設して、これをその取得し、又は製作し、若しくは建設した日から一年以内に国内にある当該法人の事業の用に供した場合には、その事業の用に供した日を含む事業年度の当該エネルギー需給構造改革推進設備等に係る償却費として損金の額に算入する金額の限度額は、法人税法第31条第1項の規定にかかわらず、当該エネルギー需給構造改革推進設備等の普通償却限度額と特別償却限度額（当該エネルギー需給構造改革推進設備等の取得価額の100分の30に相当する金額をいう。）との合計額とする。
- 2 前条第2項に規定する中小企業者に該当する法人又は農業協同組合等で、青色申告書を提出するもの（以下この項において「中小企業者等」という。）が、指定期間内にエネルギー需給構造改革推進設備等を取得し、又はエネル

ギー需給構造改革推進設備等を製作し、若しくは建設して、これをその取得し、又は製作し、若しくは建設した日から一年以内に国内にある当該中小企業者等の事業の用に供した場合において、当該エネルギー需給構造改革推進設備等につき前項又は同項に係る第52条の3（準備金方式による特別償却―引用者注）第1項の規定の適用を受けないときは、供用年度の所得に対する法人税の額からその事業の用に供したエネルギー需給構造改革推進設備等の基準取得価額の合計額の100分の7に相当する金額（以下この項及び第4項において「税額控除限度額」という。）を控除する。この場合において、当該中小企業者等の供用年度における税額控除限度額が、当該中小企業者等の当該供用年度の所得に対する法人税の額の100分の20に相当する金額を超えるときは、その控除を受ける金額は、当該100分の20に相当する金額を限度とする。

- 3 青色申告書を提出する法人が、各事業年度において繰越税額控除限度超過額を有する場合には、当該事業年度の所得に対する法人税の額から、当該繰越税額控除限度超過額に相当する金額を控除する。この場合において、当該法人の当該事業年度における繰越税額控除限度超過額が相当する金額を控除する。この場合において、当該法人の当該事業年度における繰越税額控除限度超過額が当該法人の当該事業年度の所得に対する法人税の額の100分の20に相当する金額（当該事業年度においてその事業の用に供したエネルギー需給構造改革推進設備等につき前項の規定により当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除される金額がある場合には、当該金額を控除した残額）を超えるときは、その控除を受ける金額は、当該100分の20に相当する金額を限度とする。
- 4 前項に規定する繰越税額控除限度超過額とは、当該法人の当該事業年度開始の日前一年以内に開始した各事業年度（当該事業年度まで連続して青色申告書を提出している場合の各事業年度に限る。）における税額控除限度額の

うち、第2項の規定による控除をしてもなお控除しきれない金額（既に前項の規定による当該事業年度において法人税の額から控除された金額がある場合には、当該金額を控除した残額）の合計額をいう。

上記の、第2項から明らかなように、第1項の特別償却と、第2項の税額控除とは、任意選択になっている。しかし、単純に、任意選択ではない。と言うのは、特別償却は純減税という形で税額で表せるので、特別償却と税額控除とは比較可能な形で表せるからである。そして条件によって両者の選択は、何れか一意的に決定されることになる。以下、この点について述べる。

記号を次のように定める。

A 億円：減価償却資産の取得価額。

T_1 億円：初年度の法人の税額。当該資産以外の活動も含む所得に対する税額。次も同様。

T_2 億円：次年度の法人の税額。

t ：法定税率。時系列的に不変と仮定。

i ：初年度の利子率。

ΔX_k 億円：初年度の特別償却0.30A億円に対応する、次年度以降の k 年度の損金減少額＝所得増加額。 $0.30A = \sum_{k=1}^n \Delta X_k$ と仮定する。

特別償却と税額控除とは、次のような一意的な選択の形に表せる。

$0.07A \leq 0.20T_1$ の時

$$t(0.30A) - \sum_{k=1}^n \frac{t \cdot \Delta X_k}{(1+i)^k} \cong 0.07A$$

$0.07A > 0.20T_1$ の時

$$t(0,30A) - \sum_{k=1}^n \frac{t \cdot \Delta X_k}{(1+i)^k} \approx 0,20T_1 + \frac{(0,07A - 0,20T_1) \text{のうち } 0,20T_2 \text{ 以下の額}}{1+i}$$

16. 既存文献の検討

16-1 「価値の減少」

「固定資産 (fixed assets) は、棚卸資産や人件費とともに、企業利益の主要な源泉である。固定資産のうち、使用または時間の経過によって価値の減少するものを減価償却資産 (depreciable assets) という。その中には、建物や機械・装置のような有形の減価償却資産と鉱業権・水利権・無体財産権・営業権 (のれん) 等のような無形の減価償却資産とがある。それは、企業において長期間にわたって収益を生み出す源泉であるから、その取得に要した金額 (取得価額) は、将来の収益に対する費用の一括前払の性質をもっている。したがって、費用収益対応の原則からすれば、減価償却資産の取得費は、取得の年度に一括して費用を計上するのではなく、使用または時間の経過によってそれが減価するのに応じて徐々に費用化すべきである。各事業年度における減価償却資産の減価額をその帳簿価額から控除することを減価償却 (depreciation) という」金子 宏 [2001] 275頁。

「減価償却資産の取得費は」「使用または時間の経過によってそれが減価するのに応じて徐々に費用化すべきである」、というのは減価償却資産の定義にはなっていない。と言うのは、この叙述は、同義反復だからである。つまり、「減価償却資産の取得費は」減価償却資産「が減価するのに応じて」、つまり「徐々に費用化すべきである」、と述べているに過ぎないからである。

ここでは、「使用または時間の経過によってそれが減価する」ということが、あたかも自動的に生ずることのように認識されている。そうではなく、人為的

に生じさせられているのである。つまり、「徐々に費用化すべきである」ということが最初にあつて、そのことを別に表現して、「使用または時間の経過によってそれが減価する」と言っているに過ぎないのである。「減価」が因となり、「費用化」が果となるのではないのである。

「各事業年度における減価償却資産の減価額を費用として見た場合に、これを各事業年度の減価償却費といい」という叙述においても、「減価」が最初にあり、次に「費用」が後続する、というように認識している。そうではなく、「費用」が最初にあり、その別表現として、「減価」があるのである。従つて、この叙述も、減価償却費を減価償却費という、というように、同義反復になっている。

翻つて「使用または時間の経過によって価値の減少するものを減価償却資産という」のも、減価償却資産の定義になっていない。と言うのは、それは、同義反復だからである。つまり、この叙述は、減価償却資産を減価償却資産という、というようになっているからである。

ここでは、「使用または時間の経過によって価値の減少する」ということが、あたかも自動的に生ずるようなこととして、自然的物理的現象として認識されている。しかし、自動的に生ずることではない。人為的な、みなし規定である。「使用または時間の経過によって価値の減少する」のは、あくまで、人為的に、みなしによって、生じさせられるのである。つまり、減価償却させられるのである。従つて、上記は、減価償却させられる資産を、減価償却資産という、というようになっており、同義反復なのである。改めて、減価償却資産とは如何のように定義すべきか、ということが問題になる。

16-2 耐用年数と残存価額

「耐用年数 (useful life) というのは、減価償却資産の本来の効用の持続す

る年数であり、残存価額 (scrap value) というのは、減価償却資産がもはや本来の目的に使用できなくなった場合になお残る価値のことである。この二つは、取得価額および償却率とともに減価償却の重要な要素であるが、取得価額および償却率と異なり、客観的に測定することが困難である。そこで、行政的便宜の観点から、画一的処理を図るため、耐用年数省令によって、耐用年数は資産の種類ごとに一律に定められており、また残存価額は、資産の種類ごとに一律に取得価額の一定割合とされている」金子 宏〔2001〕277頁。

「耐用年数というのは、減価償却資産の本来の効用の持続する年数」である、という指摘は無意味な指摘である。と言うのは、基本的には、「本来」という概念が曖昧だからである。

先ず、「本来」というのが、法定された、という意味ならば、上の指摘は、同義反復である。そもそも、上述の、「耐用年数」というのは、前後の文脈から推察して暗々裡に、法定耐用年数を意味している。そうすると、上の指摘は、法定耐用年数は、法定された「効用の持続する年数」である、つまり、法定耐用年数である、ということになり、同義反復で、無意味な指摘である。

次に、「本来」というのが、物理的な、という意味ならば、誤りである。と言うのは、法定耐用年数は、物理的な使用可能期間は超えず、しかも、その上限は、物理的な使用可能期間よりも短かく、一般には設定されているからである。正しくは、法定耐用年数は、本来の耐用の持続する年数よりも、かなり短かく設定されている、と認識すべきである。

最後に、「本来」というのが、経済的に採算のとれる、という意味でも、厳密に言えば誤りである。と言うのは、法定耐用年数という概念には、法定耐用年数の終盤に、殆どすべての企業が経済的に採算をとれる、つまり、低いレベルでも経済的に採算をとれる、という意味が込められているからである。こういう意味が込められているからこそ、多数の同意を得て、法定が可能となるの

である。法定ということには、単に、経済的に採算がとれる、ということを超えるものが含まれている、と解すべきである。

「残存価額というのは、減価償却資産がもはや本来の目的に使用できなくなった場合になお残る価値のことである」、というのは誤りである。ここで残存価額とは、暗々裡に、法定のそれを指しており、通常の減価償却資産の場合は取得価額の10%である。

この、法定の10%の残存価額は、「減価償却資産がもはや本来の目的に使用できなくなった場合」を、想定していない。逆に、継続して使用可能な場合を想定していると言ってよい。その何よりの証拠は、取得価額の95%まで減価償却が許容される、と法定されていること、つまり、残る価値が取得価額5%まで許容される、と法定されていることである。この、許容される、5%の、残る価値は、償却不可能残額ということになるが、この5%の償却不可能残額の法定は、10%の残存価額の時でも、「減価償却資産がもはや本来の目的に使用できなくなった場合」ではなく、逆に、使用可能な場合を想定していることを意味している。

しかも、この5%の償却不可能残額の時でも、使用可能であっても、それ以上の減価償却は許容されない、ということから、継続して使用可能な場合を想定していると言ってよい。いわんや10%の場合においてをや、である。

10%の残存価額と、5%の償却不可能残額との、併存は矛盾しない。併存可能である。相互に独立して併存可能である。前者の、10%の残存価額は、各事業年度の償却限度額を法定するために、最終的に許容されない償却限度額をどの程度にするか、ということとは独立に、言わば便宜的に、最終的に償却されない額として、法定されている。他方、後者の、5%の不可能残額は、最終的に許容されない額として、前者の、便宜上の残存価額とは独立に、法定されている。このように両者は、相互に独立に、法定されているのである。併存に矛

盾はない。

10%の残存価額は、各事業年度の償却限度額を法定するために、最終的に償却されない額として、言わば便宜的に法定されている、としても、そのもつ意義は、定率法と定額法とで決定的に異なる。

定率法においては、その償却率は、取得価額に対する残存価額の割合という意味での残存価額と、法定耐用年数と、の兩者によって決定される。その際、残存価額が、ゼロでは償却率が決定されない。償却率が決定されるためには、残存価額はゼロ超でなければならない。ゼロ超でさえあれば、償却不可能残額を5%とすれば、5%を遥かに上回る40%であってもよいし、逆に、5%を下回る1%であってもよい。このように、残存価額は、ゼロ超でさえあれば償却不可能残額を、遥かに上回っても、逆に下回ってもよいので、先に、残存価額の大きさの法定は便宜的である、と述べたのである。ゼロ超でさえあれば、各事業年度の償却限度額が結果的に定まるのである。

他方、定額法においては、その償却率は、法定耐用年数によって、そして、それのみによって決定される。単に、残存価額の大小に、各事業年度の償却限度額が依存する、というだけのことである。残存価額はゼロであってもよい。定額法の残存価額としてゼロが法定されているのがあるのは、このことを物語る。

極めて奇妙なことだが、定額法において、残存価額をゼロとし、償却不可能残額を5%とすることも、可能である。各事業年度の償却限度額を定めることと、最終的に許容されない額を定めることとは、相互に独立的であって、矛盾なく併存しうるからである。

耐用年数と残存価額の「二つは、取得価額および償却率とともに減価償却の重要な要素であるが、取得価額および償却率と異なり、客観的に測定することが困難である」、というのは誤りである。ここでは、耐用年数と残存価額は「償却率とともに」、という表現から明らかなように、前二者と、償却率が、

相互に独立の関係にあるものとして認識されており、又、ここには、耐用年数と残存価額は「償却率と異なり、客観的に測定することが困難である」、という表現から明らかなように、前二者と異なり、償却率の客観的な測定は容易である、という含意がある。そのような認識や含意は誤りである。

償却率は、定率法の場合は耐用年数と残存価額によって決定される。つまり、償却率は、定率法の場合は耐用年数と残存価額の、定額法の場合は耐用年数の、それぞれ被決定要素なのであって、償却率は二者あるいは一者と「ともに」というような、相互に独立の関係にはないのである。

従って、耐用年数と残存価額を「客観的に測定することが困難である」とすれば、結果的に、償却率の客観的な測定も困難である、ということになる。

「行政的便宜の観点から、画一的処理を図るため、耐用年数省令によって、耐用年数は資産の種類ごとに一律に定められており、また残存価額は、資産の種類ごとに一律に取得価額の一定割合とされている」、というのは誤りである。

「耐用年数は資産の種類ごとに一律に定められており、また残存価額は、資産の種類ごとに一律に取得価額の一定割合とされている」のは、「行政的便宜の観点から」ではないからである。「一律に」定められているのは、法人を課税上、公平に取扱うためである。法人の課税を公平に行うためである。同じ種類の資産を有する法人において、償却期間や残存価額を自由にさせておくと、早期に多額を償却した方が純減税額が大きくなり、逆は逆、なので、そのような不公平を回避するために、「一律に」定められているのである。決して「行政的便宜の観点から」ではないのである。

16-3 減価償却法定化の意味

「減価償却は、償却資産の取得に要した費用をその耐用年数にわたって配分し、投下資本を回収するための会計技術であるから、それは、資産の再取得価

額 (replacement cost) を基礎としてではなく、取得価額 (original cost) を基礎として行われるのが原則である。しかし、減価償却は、機能の面から見ると、減価償却費として所得計算上控除した金額を積み立てて、資産を更新するための資金を準備するという意味をもっている。ところが、物価の上昇期には、以前に取得した資産の現在の価額がどんなに大きくても、その取得価額が低額であるために、減価償却額が少なく、資産の再取得のための資金の準備という機能が果されなくなる。さらに、物価の上昇による名目的な利益に課税が及ぶことになる。そこで考え出されたのが、資産の再評価 (revaluation)、すなわち、資産を時価に評価しなおし、再評価額を基礎として減価償却を行う方法である。それによって、名目的利益に対する課税が排除され、また資産の更新に必要な資金の準備が可能となる。資産の再評価は緩慢な物価上昇の場合は必要性が少ないが、はげしいインフレの場合には必要性が高まる」金子 宏〔2001〕278-279頁。

「減価償却は、償却資産の取得に要した費用をその耐用年数にわたって配分し、投下資本を回収するための会計技術である」、ということと、「減価償却は、機能の面から見ると、減価償却費として所得計算上控除した金額を積み立てて、資産を更新するための資金を準備するという意味をもっている」、ということとは両立しない。前者を正とすれば、後者は誤り、ということになる。実際、前者が正しく、後者は誤りである。

この点は、法人が、資金を借入れ、その借入金によって設備投資を行っているケースを考えてみれば明白である。このケースでも、借入金の返済のため、「資本を回収する」ことは必要である。しかし、このケースでは、「控除した金額を積み立てて、資産を更新するための資金を準備するという意味」を、減価償却は、全く持っていない。減価償却では、「資本を回収」さえすればよいのであって、このことは、「資産を更新するための資金を準備する」こととは、

全く独立の別の事柄である。

「物価の上昇期には、以前に取得した資産の現在の価額がどんなに大きくても、その取得価額が低額であるために、減価償却額が少なく、資産の再取得のための資金の準備という機能が果されなくなる。さらに、物価の上昇による名目的な利益に課税が及ぶことになる」、という叙述においても、相互に独立な事柄が、あたかも、因果関係があるかの如く述べられている。すなわち、「取得価額が低額であるために、減価償却額が少なく」、ということが原因となって、「名目的な利益に課税が及ぶことになる」、という結果が生じるのは、確かである。しかし、「取得価額が低額であるために、減価償却額が少なく」、ということと、「資産の再取得のための資金の準備という機能が果されなくなる」、ということとは、前者が原因となり、後者が結果として生ずる、という因果関係にはなく、両者は相互に独立な事柄である。減価償却制度には、「資産の再取得のための資金の準備という機能」は、ないのである。

「考え出されたのが、資産の再評価、すなわち、資産を時価に評価しなおし、再評価額を基礎として減価償却を行う方法である。それによって、名目的利益に対する課税が排除され、また資産の更新に必要な資金の準備が可能となる」、という叙述にも、相互に独立な事柄が、あたかも、因果関係にあるかの如く、述べられている。すなわち、資産の再評価によって、「名目的利益に対する課税が排除され」るのは、確かであるが、しかし、資産の再評価と、「資産の更新に必要な資金の準備が可能となる」、ということとは、相互に独立な、別の事柄である。

16-4 特別償却

「たとえば、ある機械・装置に関する特別償却として、その減価償却額ない

し減価償却限度額は、通常のそれに取得価額の2分の1を加算した金額であるとされていると仮定しよう。その結果、仮に、ある資産の取得価額が1,111で、耐用年数が10年であるとする、この規定が適用される場合とされない場合の減価償却は、次表（ただし少数点以下四捨五入）のようになる。この表からもわかるように、これは一種の課税の繰延措置であり、非課税措置ではない。しかし、初年度の償却額が激増し、所得額と税額がその分だけ減少する。そして、この税額の減少分は実質的には無利子の融資と同じであり、企業は、それを自己資金として事業の拡大発展のために利用することができる。また、減価償却を耐用年数よりもはるかに短期間で完了することができるため、その更新も普通よりも早目に行うことができる。この例からも明らかなように、減価償却の特例は、これらの利益を与えることによって、特定の種類の機械・装置への投資を促進することを目的とする。」金子 宏〔2001〕280-281頁。

年度 償却法		年度										残存価額
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
普通償却	定額法	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	111
	定率法	229	182	144	115	91	72	57	46	36	29	111
特別償却	定額法	655	100	100	100	45	0	0	0	0	0	111
	定率法	784	67	54	42	34	19	0	0	0	0	111

上で、特別償却は「課税の繰延措置であり、非課税措置ではない」、と述べられているが、しかし、直ぐ後で詳述するように、この文章に直ちに続く文章から判断して、上記は、特別償却は「課税の繰延措置であり」、ということを正確に理解していない。敢えて言えば、この文章に直ちに続く文章においては、特別償却を「課税の繰延措置」とはしていないのであり、その限りで、誤りであると思われるのである。特別償却を「非課税措置ではない」、と解するのは、完全に誤りである。と言うのは、それは、純減税措置だからである。このよう

な誤りを招来せしめたのも、特別償却を「課税の繰延措置」として明確に解していなかった所為と思われる。

上では、「課税の繰延措置であり、非課税措置ではない」、という文章に直ちに続けて、「しかし、初年度の償却額が激増し、所得額と税額がその分だけ減少する。そして、この税額の減少分は実質的には無利子の融資と同じであり、企業は、それを自己資金として事業の拡大発展のために利用することができる」と、述べられている。ここでは、初年度については明確に、「初年度の償却額が激増し、所得額と税額がその分だけ減少する」、と述べられている。しかし、次年度以降については全く述べられていない。課税の繰延措置については何ら言及されていない。次年度以降については正確には次のように解すべきである。「初年度の償却額が激増し、所得額と税額がその分だけ減少する」、ということに対応して、法定耐用年数の全期間を通して償却額は不変と法定されているので、次年度以降においては、「初年度の償却額」と同額だけ、償却額が減少し、「所得額と税額がその分だけ」増加する、ということになる。これが、課税の繰延措置の正確な理解である。

このように、課税の繰延措置を解すると、「税額の減少分は実質的には無利子の融資と同じであり、企業は、それを自己資金として事業の拡大発展のために利用することができる」、ということに対応して、次年度以降、税額の増加「分は実質的には無利子の」借入金返済「と同じであり、企業は」借入金返済のため事業の縮小衰退を行う、ということになる。初年度の税額の減少分と、次年度以降の税額の増加分とは、相殺され、事業の拡大発展と縮小衰退も相殺され、特別償却は企業に対して何ら誘因を示さない、という奇妙な帰結が導かれる。

このような奇妙な帰結を招来せしめた最大の原因つまり難点は、減価償却の意義を、回収金を企業は「自己資金として事業の拡大発展のために利用することができる」、という点に求めた所にある。「利用することができる」、という

ことを金科玉条としたために、課税の繰延措置である、次年度以降の税額の増加分を暗々裡に視野の外に置くことになっている。それを視野の中に入れると、上のような奇妙な帰結を余儀なくさせられるからである。都合の悪いものには蓋をするかの如く、次年度以降の税額の増加分については、全く言及されていないのである。課税の繰延措置と言いつつも、この点について触れられていないのであり、その限りで、先にも述べたように、実は課税の繰延措置については何ら言及されていないのである。

しかし、特別償却における、初年度の減税、そして次年度以降の増税ということ、敢然たる事実である。こういう意味での、課税の繰延措置は敢然たる事実である。そうであるとすると、これと両立しえないものとして、回収金を「利用することができる」という所に減価償却の意義を求める立論は、棄却せざるをえない。もともと、そこに、減価償却の意義はなかったのであるが、それを措いて問わないとしても、そのような立論は、繰延措置に遭遇すると、破産せざるをえないのである。

尚、特別償却に関して、初年度と次年度以降との双方ではなく、初年度の一方しか視界に入れられない見方では、特別償却準備金の理解は覚束なくなるように思われる。そもそも特別償却には、これまで取り扱ってきた償却方式と、準備金方式とがある。両者は、基本的には同値である。すなわち、後者の準備金方式とは、償却方式における初年度の償却額と同額を、簿価の償却はしないで、損金算入して準備金として積み立て、次年度以降、7年間に涉って準備金を均等に取崩して益金に算入する、というものである。仮に、準備金方式における7年間の均等益金算入額と、償却方式における次年度以降の所得増が7年間に涉って行われるとした場合の、その所得増とが、等しいとすると、両者は同値であることになる。このような、償却方式と同値である準備金方式においても、特別償却の意義を明確にする必要があるが、この場合には、回収金を

「利用することができる」ということは、考える余地がないように思われるのである。

上記では、先の引用文に続けて、次のように述べている。つまり、「初年度の償却額が激増し、所得額と税額がその分だけ減少する。そして、この税額の減少分は実質的には無利子の融資と同じであり、企業は、それを自己資金として事業の拡大発展のために利用することができる」、という文章に続けて、「また、減価償却を耐用年数よりもはるかに短期間で完了することができるため、その更新も普通より早目に行うことができる」、と述べている。しかし、「減価償却を耐用年数よりもはるかに短期間で完了することができる」ということは、上記が暗々裡に一方的に想定している、「初年度の償却額が激増し、所得額と税額がその分だけ減少する」、という事態だけでなく、上記が視界の外に置いている、次「年度」以降「の償却額が激減し、所得税と税額がその分だけ増加すると」、という事態も、内包している。そうすると、後者の事態は、前者の事態だけで考察された、「更新も普通より早目に行うことができる」、という効果を、完全に相殺する。かくして特別償却は法人に何ら誘因をもたらさない、という奇妙な帰結が導かれることになる。

そもそも、「減価償却を耐用年数よりもはるかに短期間で完了することができる」、というのは敢然たる事実である。これは、「更新も普通より早目に行うことができる」か否か、ということとは、相互に独立な関係にある。ならば、後者は棄却し、前者だけで、言わば自己完結的に、特別償却の意義を明確にすべきである。

上記は最後に、「この例からも明らかなように、減価償却の特例は、これらの利益を与えることによって、特定の種類・装置への投資を促進することを目的とする」、と述べている。「減価償却の特例は」「特定の種類の機械・装置への

投資を促進することを目的とする」というのは厳然たる事実であるが、しかし、それは、上記のような、「初年度の償却額が激増し、所得税と税額はその分だけ減少する」という一方のみを考慮した、「これらの利益を与えることによって」、ではない。したがって、「この例からも明らかなように」と言うが、この例は明らかにしていない。何よりも必要なことは、「初年度の償却額が激増し、所得額と税額がその分だけ減少する」という一方のみを考慮するのではなく、次「年度」以降「の償却額が激」減「し、所得額と税額がその分だけ」増加「する」という、他方も考慮し、そのうえで、「減価償却の特例は」「特定の種類の機械・装置への投資を促進することを目的とする」、理由を明らかにすることである。「企業は、それを自己資金として事業の拡大発展のために利用することができる」か否か、又、「更新も普通よりも早目に行うことができる」か否か、ということとは独立に、特別償却の意義を、初年度の減税と、次年度以降の増税だけで、言わば自己完結的に明らかにすべきである。

17. おわりに

本稿の結論は次の通りである。

1. 残存価額は定率法の償却率を決定するために必要であり、定額法のためには特に必要ではない。
2. 残存価額と償却可能限度額とは矛盾なく併存可能である。
3. 減価償却について税法で定めるのは、法人間において課税上の公平を図るためである。
4. 特別償却の機能は純減税を実現するためである。
5. 特別償却において、準備金方式は償却方式と基本的には同値である。
6. 特別償却と税額控除とは、税法では任意選択になっているが、実質的には一意的選択になっている。

以上。

〈参考文献〉

金子 宏〔2001〕『租税法』弘文堂。

河野惟隆〔1995〕『法人税・所得税の研究』税務経理協会。

河野惟隆〔2001〕『法人税法別表四の新解釈』税務経理協会。

田中 治〔2001〕「受験資格・試験科目の免除制度の改正と国税審議会の役割」
『税理』2001年7月号。

三輪芳朗〔2000〕「『法と経済学』への誘い」東京大学『社会科学研究』第51巻
第3号。

以上。