

減価償却の計算要素

島 中 瞳

目 次

1. はじめに
2. 取得価額
3. 耐用年数
4. 残存価額および償却率
5. おわりに

1 はじめに

建物、機械及び装置、備品等の減価償却資産は、使用することにより、あるいは、時の経過により減耗し、または陳腐化して価値が減少してゆくのである。減価償却とは、この減価額を見積り、これを使用する各年度の費用として割り当てると同時に、その減価償却資産の帳簿価額を減額していく会計上の手続である。すなわち、その資産の取得価額から残存価額を控除した金額を原価配分の原則¹⁾によって、利用した期間に配分することにより、固定資産に投下された資本を回収しようとするのである。

このように、減価償却は減価償却資産の取得価額をその資産が使用される耐用期間にわたり、減価率に応じて各事業年度に費用として配分（原価配分）されるのである。したがって、減価償却を行うためには、あらかじめ取得価額、残存価額および耐用年数の三つの計算要素を固定資産の種

類・性質等に応じて合理的に決めておく必要がある。これらの重要な三つの計算要素を基礎にして減価償却が行われるのである。以下、この三つの計算要素について考察することとする。

2 取得価額

減価償却 (Depreciation) は、固定資産に投下した費用 (減価償却資産の取得価額) をその使用期間に配分する手続きである。²⁾したがって、減価償却資産の取得価額は減価償却を行う場合の基礎となる計算要素であるから、その取得価額の決定はきわめて重要である。

減価償却資産の取得に関連して支出した費用は固定資産原価の構成要素として取得価額に含められる。³⁾これについて、税法では、購入や自己の建設または製作など減価償却資産の取得の態様に応じて、その取得価額に算入すべき範囲を規定している。特殊な費用については、それを取得価額に含めるか否かを明らかにし、さらに特殊な場合の取得価額の計算上の取扱いを定めている。このように、税法は取得価額の決定については減価償却資産を中心に規定している。減価償却資産以外の固定資産の取得価額については、減価償却資産の取扱いに準じて取り扱われる。

なお、詳細については、拙稿「固定資産の原価集合—取得価額の決定を中心として—」、九州産業大学『商経論叢』、第32巻第2号を参照されたい。⁴⁾

(1) 購入した減価償却資産

購入した減価償却資産の取得価額は、(イ)その資産の購入代価に、(ロ)付随費用 (引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他その資産の購入に要した費用) がある場合には、その費用の額を加算した金額と、(ハ)供用費用 (その資産を事業の用に供するために直接要した費用、たとえ

ば、据え付け費や試運転費等)の額との合計額としている。⁵⁾

購入代価＋付随費用＋供用費用＝取得価額

(2) 自己の建設等に係る減価償却資産

自己が建設、製作または製造した減価償却資産の取得価額は、(イ)その資産の建設等のために要した原材料費、労務費および経費の額と、(ロ)その資産を事業の用に供するために直接要した費用の額との合計額としている。⁶⁾

建設原価等＋供用費用＝取得価額

なお、法人が予定原価等により算定した建設等の原価の額が、実際原価による上記の(イ)と(ロ)の合計額と異なる場合において、その予定原価等による原価の額が適正な原価計算に基づいて算定されているときは、その原価の額をもって税法上の取得価額とみなされる。⁷⁾

(3) 合併により受け入れた減価償却資産

合併により受け入れた減価償却資産については、(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、その資産の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額と、(ロ)合併法人がその資産を事業の用に供するために直接要した費用の額との合計額を取得価額としている。⁸⁾

(4) 出資により受け入れた減価償却資産

会社の設立や増資等に際して、現物出資によって受け入れた減価償却資産の取得価額は、(イ)その資産の受入価額に、(ロ)引取運賃、荷役費、運送保険料、関税その他その資産の受け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、(ハ)その資産を事業の用に供するために直接要した費用の額との合計額としている。ただし、(イ)の受入価額と(ロ)の付随費用との合計額が受け入れ時における時価（取得のために通常要する価額）を超えるときは、受け入れ時の通常の取得価額が上限とされている。⁹⁾

(5) その他の方法により取得した減価償却資産

贈与、交換および代物弁済等により取得した減価償却資産の取得価額は、(イ)取得時の時価（取得のために通常要する価額）と、(ロ)その資産を事業の用に供するために直接要した費用の額との合計額としている。¹⁰⁾

3 耐用年数

(1) 法定耐用年数

減価償却資産の耐用年数は会計学的にはその企業においてその資産を本来の用途に使用できる期間として、物質的減価と機能的減価の双方を考慮して決定しなければならないと考えられている。¹¹⁾

減価償却は、減価償却資産に投下した費用をその使用可能期間に応じて期間配分することであるが、この使用可能期間のことを税法では耐用年数という。この耐用年数は、通常考えられる維持、補修を加える場合において、その減価償却資産の本来の用途、用法により通常予定される効果をあげることができるところの効用持続年数に、ある程度の経済的陳腐化を織り込んだ年数である。

『なお、この効用持続年数については、一般的な陳腐化を織り込んだものによること、減価償却資産を製作しまたは建設する場合において、現況を基準とする技術または素材の材質等によって定めること、原則として、その維持補修について通常の注意を払い、また一般的に行われる修繕を行うことを前提とするほか、普通の場所に設置され、普通の作業条件により使用される場合等において一般的に考えられる年数によることとされている。』¹²⁾

『税法上、法定耐用年数の決定に当たっては、できるだけ種類、構造、材質、用途等により細分して個々の資産に適合するように配慮されている

が、結局は法定耐用年数は一般的な平均値を予測して決定された年数であることから、取得の態様、構成、材質、製作方法等の通常の場合と著しく異なるときは、耐用年数の短縮を認める制度を設けて個別的事情に対処している。』¹³⁾

耐用年数は、次のように「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」の別表第1から第8までに掲げられており、減価償却資産の種類、構造、用途等の区分ごとに法定されている。別表第1から別表第4までにおいて一般的な減価償却資産の耐用年数が定められており、別表第5から別表第8までにおいて特殊な減価償却資産たとえば汚水処理用又はばい煙処理用の減価償却資産等の耐用年数が定められてる。さらに、鉱業権や坑道については、耐用年数表とは別個に、特別に耐用年数省令の第1条において詳細に定められている。¹⁴⁾

耐用年数には、建物、車両、運搬具、工具、器具および備品等のように一の種類の資産に定められている個別耐用年数と機械装置のように設備の種類ごとに定められている総合耐用年数がある。

固定資産のうち、建物、車両運搬具および工具器具備品等のように、それぞれ1棟の建物、1台の車両運搬具および1個の備品などとして、独立して使用することができる固定資産を個別償却資産という。個別償却資産に対する耐用年数は、個々の固定資産について個別に、その種類、構造、用途などによって区分して定められている。

機械装置のように、1台ごとに用役の提供を行うのでなしに、数台、何十台、何百台という個々の機械が組み合わさって一つの設備を形成し、設備ごとに生産に参加する仕組になっている固定資産を総合償却資産という。総合償却資産に対する耐用年数は、一つの設備を構成する個々の異なった資産を一括したグループについて定められている。

この総合耐用年数の算出方法について、浦野晴夫教授は次のように述べている。『総合耐用年数とは、異種資産を一括して償却する場合の耐用年数をいい、そこでは、そのような総合償却の償却単位となる標準的な構成の設備（モデル・プラント）を想定しそこでの個々の構成資産の取得価額（ $c_1, c_2, c_3, \dots, c_n$ ）をそれぞれの個別耐用年数で除して各資産の1年当たりの償却額（ $d_1, d_2, d_3, \dots, d_n$ ）を算出し、その合計額（ $\sum_{i=1}^n d_i$ ）によって各資産の取得価額の合計額（ $\sum_{i=1}^n c_i$ ）を除したものが総合耐用年数となる。』¹⁵⁾

(2) 中古資産の耐用年数

① 残存耐用年数の見積もり

個人が使用しまたは他の企業が事業の用に供していた減価償却資産すなわち中古資産を取得して事業の用に供した場合には、法定耐用年数によらないで、事業の用に供した日以後の使用可能期間の年数を見積り、その見積もり残存耐用年数に基づいて償却限度額を計算することができる。¹⁶⁾

法定耐用年数は新品を前提として定められているから、中古の資産を事業の用に供したときは、新品に対して不均衡となり、また、法定耐用年数によって減価償却を行うと法人にとって過酷となる面があるので、その残存使用可能期間を見積ることが認められている。

もちろん、中古資産の残存年数を見積もるか否かは法人の自由であるから残存耐用年数を見積もることを省略して、法定耐用年数を適用しても差し支えない。

なお、事業の用に供した日の属する事業年度で法定耐用年数を適用し、その後の事業年度で残存耐用年数を見積ることはできない。すなわち、いったん決めた耐用年数はその後の事業年度において変更することはできないのである。¹⁷⁾

② 残存耐用年数の見積もりの簡便法

中古資産の残存耐用年数の見積りが困難であるときは、¹⁸⁾次の簡便法によって計算した年数を残存耐用年数とすることができる。¹⁹⁾

(イ) 法定耐用年数の全部を経過した資産

$$\text{法定耐用年数} \times 20\% = \text{見積残存年数}$$

(ロ) 法定耐用年数の一部を経過した資産

$$(\text{法定耐用年数} - \text{経過年数}) + (\text{経過年数} \times 20\%) = \text{見積残存年数}$$

なお、上記(イ)、(ロ)の見積残存年数に1年未満の端数があるときは、その端数を切り捨て、その年数が2年に満たない場合には、2年とする。

③ 多額の改良費等を支出した場合

取得した中古資産を事業の用に供するにあたり、その改良等のために支出した金額が中古資産の取得価額の50%を超える場合には、②の簡便法を適用することはできない。改良等の状況により実際に見積った残存耐用年数によるのが原則であるが、法人が次の算式により計算した年数(1年未満の端数は切捨て)を見積残存耐用年数とすることができる。²⁰⁾

その中古資産の取得価額 (改良費を含む)		
その中古資産の取得価額 (改良費を含まない)	その中古資産 の改良費の額	= 見積残存耐用年数
その中古資産につき簡便法により算定した見積残存耐用年数	その中古資産の法定耐用年数	

このように中古資産の残存耐用年数は中古資産の取得価額については簡便法を適用し、改良費は法定耐用年数を適用したと仮定した場合の平均耐用年数によることを示している。

また、取得した中古資産を事業の用に供するにあたって支出した改良費

の額がその資産の再取得価額（新品としての価額）の50%を超えるときは、見積耐用年数によることは認められないので、法定耐用年数によることとされている。なお、見積耐用年数により減価償却を行っている中古資産につき改良等を行った場合において、改良費の額がその資産の再取得価額の50%を超えるときは、その改良等をした後は法定耐用年数によらなければならない。²¹⁾

④ 中古の総合償却資産を取得した場合の総合残存耐用年数の見積

法人が工場を一括して取得する場合のように、機械、装置および構築物等からなる総合償却資産については、取得した中古資産がその設備を構成する減価償却資産の相当部分（中古資産の再取得価額がその設備全体の再取得価額のおおむね30%以上）である場合に限って総合残存耐用年数を見積り、他の資産と区分して償却することができる。なお、その法人が2以上の工場を有するときは、工場別に判定を行うものとされている。この場合の見積りは、次の算式によって計算した年数による。²²⁾

その中古資産の取得価額の合計額

その中古資産を構成する個々の資産の全部につき、それぞれ
 個々の資産の取得価額をその個々の資産について使用可
 能と見積もられる残存耐用年数で除して得た金額の合計額 \div 総合残存
 耐用年数

法人が工場を一括して取得する場合のように中古資産である一の設備の種類に属する総合償却資産の全部を一時に取得したとき（すなわち、一つの設備に属する資産の全部を中古資産で取得したとき）は、その総合償却資産について定められている法定耐用年数から経過年数（その資産の譲渡者が譲渡した日において付していたその資産の帳簿価額をその資産のその譲渡

者に係る取得価額をもって除して得た割合に応ずるその法定耐用年数に係る未償却残額割合に対応する経過年数による。)を控除した年数に、経過年数の100分の20に相当する年数を加算した年数(その年数に1年未満の端数があるときは、その端数を切り捨て、その年数が2年に満たない場合は、2年とする。)を中古資産の残存耐用年数とすることができる。^{23) 24) 25)}

(3) 耐用年数の短縮

法定耐用年数は通常の維持・補修を加えた場合に予定される効用持続年数に、ある程度の一般的陳腐化を織込んだ年数である。したがって、法定耐用年数の規定要因と異なる特殊な事情が生じたため、減価償却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が明らかになった場合には、国税局長の承認を受けて、その耐用年数を短縮することができる。

耐用年数の短縮が認められる場合は次の理由によって使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短い場合である。^{26) 27)}

- ① その資産の材質または製作方法がこれと種類および構造を同じくする他の減価償却資産の通常の材質または製作方法と著しく異なることにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこと。
- ② その資産の存する地盤が隆起し又は沈下したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- ③ その資産が陳腐化したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- ④ その資産がその使用される場所の状況に基因して著しく腐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ったこと。
- ⑤ その資産が通常の修理又は手入れをしなかったことに基因して著しく損耗したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著

しく短いこととなったこと。

⑥ そのほか、次に掲げる事由により、その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となったこと。

(イ) 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、その耐用年数を用いて償却限度額を計算すべき同一種類の他の減価償却資産の通常の構成と著しく異なること。

(ロ) その資産が機械及び装置である場合において、その資産の属する設備が、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。

(ハ) その他①～⑤および上記⑥の(イ)、(ロ)に準ずる事由があること。

耐用年数の短縮は、原則として減価償却資産の種類（建物及びその附属設備、構築物、機械及び装置、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具器具及び備品）ごとに、かつ、耐用年数の異なるものごとに適用される。しかし、その減価償却資産の種類について構造若しくは用途、細目又は設備の区分が定められているものについては、その構造若しくは用途、細目又は設備の種類区分ごとに、かつ、耐用年数の異なるものごとに適用される。²⁸⁾ただし、次に掲げる減価償却資産については、次によることができることになっている。

- ① 機械及び装置・・・2以上の工場に同一の種類に属する設備を有するときは、工場ごと
- ② 建物、建物附属設備、構築物、船舶、航空機または無形減価償却資産・・・個々の資産ごと
- ③ 他に貸与している減価償却資産・・・その貸与している個々の資産（その個々の資産が借主における一の設備を構成する機械及び装置の中に2以上含まれているときは、その2以上の資産）ごと

4 残存価額および償却率

(1) 残存価額と償却可能限度額

残存価額とは減価償却資産が耐用年数を経過し、本来の用役を果たしえなくなった場合、これを売却処分して得られるべき見積価額（処分価額）または他の用途に利用する場合の利用価額である。²⁹⁾残存価額をあらかじめ適正に見積ることはきわめて困難であることと、課税の公平性を維持するために、税法では、次のように資産の種類別に画一的に法定している。³⁰⁾

31) 32)

- ① 有形減価償却資産（坑道及び生物を除く。）・・・取得価額の10%
- ② 鉱業権および坑道・・・・・・・・・・0
- ③ 無形減価償却資産・・・・・・・・・・0
- ④ 生 物・・・・・・・・・・その細目に応じ取得価額の5%～50%

有形減価償却資産（坑道および生物を除く。）については、残存価額に達した後も取得価額の5%相当額を残してその95%相当額まで償却することができる。³³⁾これを償却可能限度額という。

吉牟田勲教授は、残存価額を取得価額の10%相当額から5%相当額に改められない理由を次のように述べている。

『本来ならば、残存価額を取得価額の10%相当額から5%相当額に改めてしまえば、簡単であるが、それが行われなかったのは、次のような事情によるものである。』

すなわち、諸外国の税法で認めている企業が合理的に見積った残存価額に比べると、わが国の有形固定資産の一律10%の残存価額は、概算としても高過ぎる。

しかし、残存価額を5%にすると、定額法の限度は耐用年数10年で

$\frac{90}{10} = 9$ から $\frac{95}{10} = 9.5$ と 5% 強の増加に過ぎないが、定率法の償却率は $1 - \sqrt[10]{\frac{10}{100}}$ から $1 - \sqrt[10]{\frac{5}{100}}$ に変わり、償却限度額は約30%の増加となる。

すなわち、この定率法の償却率の改正で、当時で4,000億円程度、税率3%引下げと同じ減収が生ずることが試算された。そこで、残存価額が高過ぎるといふ批判に応え、しかも減収額を小さいものにするため、残存価額(10%)と償却可能限度額(95%)の二重の制度が設けられたものである。

この結果、実は理論的に重要な結果が生じている。それは、耐用年数が償却年数でなくなってしまったということである。すなわち、耐用年数10年の減価償却資産は、定額法の場合でも95%の償却を行うためには11年間の償却が最低必要となり、定率法の場合には13年間の償却が最低必要となるのである。そうなるに耐用年数とは償却率のインデックス(索引)に過ぎないものとなり、実質上、耐用年数の延長が生じたと同様の結果になっているのである³⁴⁾。

なお、鉄骨鉄筋コンクリート造、鉄筋コンクリート造、れんが造、石造等のような建物、構築物または装置については、帳簿価額が取得価額の5%に達した後においても、税務署長の認定を受けて、帳簿価額が備忘価額(1円)に達するまで定額法による償却を行うことができる。³⁵⁾

(2) 償 却 率

減価償却限度額は、定率法では減価償却資産の期末の帳簿価額にその資産について定められている法定耐用年数に応じた定率法による償却率を乗じて計算することになっている。定額法によっている場合には、減価償却資産の取得価額から残存価額を控除した金額にその資産について定められている法定耐用年数に応じた定額法による償却率を乗じて計算することになっている。減価償却資産の耐用年数に応じた償却率は定額法および定率法の区分に応じてそれぞれ法定されている。³⁶⁾

具体的には、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」の「別表第9」に定められている。³⁷⁾ その内容は、次の算式によって計算されたものが耐用年数2年から100年までの各年につき、定額法と定率法とに区分してそれぞれ定められている。

① 定額法の償却率 = $1 \div \text{耐用年数}$

② 定率法の償却率 = $1 - \sqrt[n]{\frac{\text{残存価額}}{\text{取得価額}}}$

(注) $n = \text{耐用年数}$

なお、別表第9に定めている償却率は、事業年度の期間が1年の場合のものであるから、事業年度の期間が1年未満の場合には、次の算式により改定した償却率または改定した耐用年数に応ずる償却率によることになっている。³⁸⁾

① 定額法の場合

耐用年数に応ずる償却率 $\times \frac{\text{事業年度の月数}}{12} = \text{改定後の償却率}$

② 定率法の場合

法定耐用年数 $\times \frac{12}{\text{事業年度の月数}} = \text{改定後の耐用年数}$

『例えば、耐用年数10年の資産の償却率は、定額法による場合は0.100、定率法による場合は0.206であるが、事業年度の月数が6か月の場合は、定額法のときは0.050 ($0.100 \times 6/12 = 0.050$) となり、定率法のときは耐用年数20年 ($10年 \times 12/6 = 20年$) の償却率0.109となる。』³⁹⁾

上記②により計算した改定耐用年数が100年を超えるときは、耐用年数省令別表第9減価償却資産の償却率表に償却率が定められていないので、法定耐用年数に応ずる償却率により計算した償却限度額に事業年度の月数を乗じ、これを12分して計算した金額を当期の償却限度額とすることによって調整することになっている。⁴⁰⁾

5 おわりに

残存価額、耐用年数および償却率は、固定資産の種類、性質、使用状況、経済事情、社会事情などに基づいて個別的、客観的に決まるべきものである。しかし、減価償却資産は将来にわたって使用され、全体的に減価してゆく性質のものであるから、これらの残存価額、耐用年数及び償却率の決定は、確率または経験率によるべきであるが、実際には企業自体の主観的な判断に委ねざるを得ない。償却率については、その性質上、事実に基づいた一定の算定が困難なため、会計慣行としての減価償却の方法が選択適用されることが認められている。

このような状況から考えると、残存価額や耐用年数の算定および減価償却方法の選定は、企業の自主的判断に委ねられるべきものである。しかし、税法の立場からすれば、これらの決定を企業の主観的な判断に委ねると、各事業年度に計上すべき減価償却費が操作され、課税所得が恣意的になり、課税の公平がそこなわれかねないのである。そこで税法は課税の公平性を保つために減価償却できる限度額（規制）が定められている。

以上、減価償却の三つの計算要素について検討してきたのであるが、最後にいくつかの問題点を提起しておこう。

まず第一は、わが国の税法では耐用年数が法定されているのに対して、諸外国では、ガイドラインとしての耐用年数が公表されている国が多いのであるが、耐用年数が法定されている国は少ない。⁴¹⁾ ⁴²⁾ わが国の場合は、この法定耐用年数に基づいて計算される償却額を償却限度とするという制度である。

ゆえに耐用年数を法定するのではなく、耐用年数の決定は企業の自主性

にまかせガイドライン的なものにすべきであるという主張がある。この考え方によると、実質的に耐用年数を一律に短縮してしまうという結果になりかねないのである。

したがって、原則的には耐用年数を法定し、例外的な事情がある場合には、個別的に耐用年数の短縮を承認するというやりの方が、公平性が維持でき、合理的である。

第二は、固定資産によっては法定耐用年数と実際使用可能期間との間に乖離が存在し、この乖離を利用して租税回避行為が行われる傾向が見られる点である。

例えば、レバレッジド・リース (Leveraged Lease)⁴³⁾ のように、航空機、ヘリコプター、グライダーなどの所有者は短い法定耐用年数で償却することによって、先に損金を計上し、それよりも長いリース期間で投資した固定資産の価額を回収することによって、利益の繰延べを行うというのである。

これらの租税回避行為に対応するため、平成2年度に航空機等の耐用年数が改められた。したがって、固定資産の実際の使用可能期間が法定耐用年数に反映していないと、税負担に歪みが生じ、課税の公平性が保たれなくなるのである。ゆえに全般的に法定耐用年数の洗いなおしを行い、見直しを必要とする部分はないであろうか。

第三は、わが国の税法では、有形減価償却資産については残存価額を取得価額の10%という一定率で定めている。これに対して諸外国では各国とも、合理的に見積られた割合によることになっている。^{44) 45)}

ゆえに残存価額は、個々の資産によって異なる場合があるから、このように一律に定めず、個々の資産の特殊性を考慮して個々の事情に応じた規定に改めるべきであるという主張がある。

この意見は、多数の納税者にとっても又課税当局にとっても迅速に処理することができることに重点を置いて一律のものにするといったことを無視して、納税者の個々の実情に適応した別々のより適合したものを選択・決定するという制度に力点をおきすぎている。私見としては耐用年数の短縮や特別な償却方法を認めるなど、企業の自主性を尊重する方向で両方の考え方を調整し、減価償却制度全体としてバランスのとれた制度にすべきである。

注

- 1) 武田隆二教授は、この原価配分の原則と減価償却との関係を次のように述べている。『原価配分は、期間収益に適正に対応する費用量を発生原則に基づいて決定する際に適用される1つの方法である。すなわち、支出額がいったん資産形成を通じ順次費用化する項目(支出・未費用項目)に対し、発生的に正しい費用額を各期に割当てべきことを要請する原則が原価配分原則であり、これが固定資産領域に適用されるとき、減価償却法となる。』
武田隆二「法人税法精説」中央経済社(平成5年) p.268
- 2) Paul Danos and Eugene A.Imhoff, Jr. ; Financial Accounting, Second Edition, Richard D.Irwin, Inc., 1994,p.392
- 3) Belverd E.Needles, Jr. ; Financial Accounting, Fourth Edition, Houghton Mifflin Company, 1992,p.443
- 4) 拙稿「固定資産の原価集合一取得価額の決定を中心として一」,九州産業大学『商経論叢』,第32巻第2号,P.58~67
- 5) 法人税法施行令54①一
- 6) 法人税法施行令54①二
- 7) 法人税法施行令54②
- 8) 法人税法施行令54①五
- 9) 法人税法施行令54①六
- 10) 法人税法施行令54①七
- 11) 企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書 連続意見書第三 第一の八耐用年数の決定
- 12) 小松芳明「5 固定資産」『体系制度会計Ⅶ 課税所得』中央経済社(昭和52年) P.71

- 13) 小松芳明 前掲書 P.71
- 14) 法定耐用年数の構成および鉱業権等の耐用年数の概要を示すと次の通りである。
(減価償却資産の耐用年数等に関する省令、同別表第1～8)
- (1) 一般的な減価償却資産の耐用年数
- ① 別表第1 機械および装置以外の有形減価償却資産の耐用年数表
建物、建物附属設備、構築物、船舶、航空機、車両、運搬具、工具、器具および備品について、それぞれ種類、構造または用途、細目の異なるごとに耐用年数が定められている。
- ② 別表第2 機械および装置の耐用年数表
機械および装置について設備の種類ごと(細目の定められているものについては細目ごと)にそれぞれ耐用年数が定められている。
- ③ 別表第3 無形減価償却資産の耐用年数表
営業権および鉱業権以外の無形減価償却資産について適用すべき耐用年数が定められている。
- ④ 別表第4 生物の耐用年数表
牛、馬、果樹等の耐用年数が定められている。
- (2) 特殊な減価償却資産の耐用年数
- ① 別表第5 汚水処理用減価償却資産の耐用年数表
槽、塔、貯水池、機械装置等で汚水処理用の減価償却資産について適用すべき耐用年数が定められている。
- ② 別表第6 ばい煙処理用減価償却資産の耐用年数表
槽、塔、貯水池、機械装置等(金属性のもので、機械装置と一体と認められる排気管および放出筒が含まれる。)で、ばい煙、特定有害物質又は鉱害防止上必要な粉じんの処理に用いられている減価償却資産について、その耐用年数が定められている。
- ③ 別表第7 農林業用減価償却資産の耐用年数表
農業、畜産業または林業の用に供されている減価償却資産の耐用年数が定められている。
- ④ 別表第8 開発研究用減価償却資産の耐用年数表
法人が新たな製品の製造もしくは新たな技術の発明または現に工業化されている技術の著しい改善を目的として特別に行なう試験研究の用に供されている減価償却資産で、この表に掲げられているものにつき採用することのできる耐用年数が定められている。
- ⑤ 鉱業権および坑道
鉱業権および坑道の耐用年数については次に掲げる資産の区分に応じて定められている。(減価償却資産の耐用年数等に関する省令第1条第2項)
- (イ) 採掘権

採掘権の耐用年数は、その採掘権にかかる鉱区の採掘予定数量を、その鉱区の最近における年間採掘数量その他その鉱区に属する設備の採掘能力その鉱区において採掘に従事する人員の数等に照らし適正に推計される年間採掘数量で除して計算した数を基礎として所轄税務署長の認定した年数による。

(ロ) 試掘権

試掘権の耐用年数は、①石油、アスファルトまたは可燃性天然ガスにかかる試掘権にあっては8年、②それ以外の試掘権にあっては5年の年数による。

(ハ) 租鉱権および採石権その他土石を採掘しまたは採取する権利

これらの権利の耐用年数は、(イ)の採掘権の耐用年数の計算方法に準じて計算した数を基礎として所轄税務署長が認定した年数による。

(ニ) 坑道

坑道の耐用年数は、(イ)の採掘権の耐用年数の計算方法に準じて計算した数を基礎として所轄税務署長が認定した年数による。

15) 浦野晴夫「第5固定資産(1)」『税務会計体系4』ぎょうせい(昭和59年)P.171

16) 減価償却資産の耐用年数等に関する省令3

17) 耐用年数の適用等に関する取扱通達1-5-1

18) 「耐用年数の見積が困難な場合」とは、その見積のために必要な資料がないため技術者等が積極的に特別の調査をしなければならぬ場合または耐用年数の見積りに多額の費用を要すると認められる場合をいう。(耐用年数の適用等に関する取扱通達1-5-2(注)1)

(イ)または(ロ)に定める経過年数が不明なときは、その構造、形式、表示されている製作の時期等を勘案してその経過年数を適正に見積もるものとする。(耐用年数の適用等に関する取扱通達1-5-2(注)2)

19) 耐用年数の適用等に関する取扱通達1-5-2

20) 耐用年数の適用等に関する取扱通達1-5-3

21) 耐用年数の適用等に関する取扱通達1-5-4, 1-5-5

22) 耐用年数の適用等に関する取扱通達1-5-6, 1-5-7

23) 耐用年数の適用等に関する取扱通達1-5-8

24) 償却の方法を定率法によっている場合にあっては、未償却残額割合に対応する経過年数は、耐用年数の適用等に関する取扱通達の付表7定率法未償却残額表によることができる。(耐用年数の適用等に関する取扱通達1-5-8(注)1)

25) 租税特別措置法に規定する特別償却をした資産(その特別償却を準備金方式によったものを除く。)については、未償却残額割合を計算する場合のその譲渡者が付していた帳簿価額は、合理的な方法により調整した金額によるものとされている。(耐用年数の適用等に関する取扱通達1-5-8(注)2)

26) 法人税法施行令57

27) 法人税法施行規則16

- 28) 法人税基本通達7-3-19
 29) Belverd E.Needles, JR, op. cit.,p.443
 30) 法人税法施行令56
 31) 減価償却資産の耐用年数等に関する省令5
 32) 減価償却資産の耐用年数等に関する省令 別表10
 33) 法人税法施行令61
 34) 吉牟田勲「新版法人税法詳説」中央経済社(平成5年)P.148
 35) 法人税法施行令61②
 36) 減価償却資産の耐用年数等に関する省令4
 37) 減価償却資産の耐用年数等に関する省令 別表9

減価償却資産の償却率表

耐用年数	定額法による償却率	定率法による償却率	耐用年数	定額法による償却率	定率法による償却率	耐用年数	定額法による償却率	定率法による償却率
年			年			年		
2	0.500	0.684	35	.029	.064	68	.015	.033
3	.333	.536	36	.028	.062	69	.015	.033
4	.250	.438	37	.027	.060	70	.015	.032
5	.200	.369	38	.027	.059	71	.014	.032
6	.166	.319	39	.026	.057	72	.014	.032
7	.142	.280	40	.025	.056	73	.014	.031
8	.125	.250	41	.025	.055	74	.014	.031
9	.111	.226	42	.024	.053	75	.014	.030
10	.100	.206	43	.024	.052	76	.014	.030
11	.090	.189	44	.023	.051	77	.013	.030
12	.083	.175	45	.023	.050	78	.013	.029
13	.076	.162	46	.022	.049	79	.013	.029
14	.071	.152	47	.022	.048	80	.013	.028
15	.066	.142	48	.021	.047	81	.013	.028
16	.062	.134	49	.021	.046	82	.013	.028
17	.058	.127	50	.020	.045	83	.012	.027
18	.055	.120	51	.020	.044	84	.012	.027
19	.052	.114	52	.020	.043	85	.012	.026
20	.050	.109	53	.019	.043	86	.012	.026
21	.048	.104	54	.019	.042	87	.012	.026
22	.046	.099	55	.019	.041	88	.012	.026
23	.044	.095	56	.018	.040	89	.012	.026
24	.042	.092	57	.018	.040	90	.012	.025
25	.040	.088	58	.018	.039	91	.011	.025
26	.039	.085	59	.017	.038	92	.011	.025
27	.037	.082	60	.017	.038	93	.011	.025
28	.036	.079	61	.017	.037	94	.011	.024
29	.035	.076	62	.017	.036	95	.011	.024
30	.034	.074	63	.016	.036	96	.011	.024
31	.033	.072	64	.016	.035	97	.011	.023
32	.032	.069	65	.016	.035	98	.011	.023
33	.031	.067	66	.016	.034	99	.011	.023
34	.030	.066	67	.015	.034	100	.010	.023

- 38) 減価償却資産の耐用年数等に関する省令4②
- 39) 中村利雄「法人税法要論」税務研究会出版局(平成5年)P.236
- 40) 法人税基本通達7-4-1
- 41) 小松芳明「各国の租税制度」財経詳報社(昭和51年)p.130~131,271~272,305,361~363
- 42) 日本公認会計士協会東京会編「各国の租税制度の解説—主要10か国の税制の実態—」中央経済社(昭和58年)p.17~18,76~78,107~109,132~134
- 43) 山本守之氏は、レバレッジド・リースについて次のように述べている。『最近問題となっているレバレッジド・リースは、リース期間をリース物件の法定耐用年数よりも長く設定したり、新品資産をリースバックしたりなどして、巧みに昭和53年通達の取扱いを免がれる節税商品として喧伝されるようになった。
これは、リース会社等が一般投資家(法人・個人)や資金提供者から受けた資金をてこ(レバー)にリース物件を取得し、これをユーザーに貸し付けるというものであるが、リース期間をリース物件の法定耐用年数よりも長く設定しているため、リース物件の持分を有する投資家は、減価償却費を先行計上することによって赤字を創出し、利益を後半に繰り延べるという効果が生ずる。』
山本守之「体系法人税法」税務経理協会(平成6年)p.527
- 44) 小松芳明「各国の租税制度」財経詳報社(昭和51年)p.133~134,361~362
- 45) 日本公認会計士協会東京会編, 前掲書, p.17~18,76~78,107~109,132~134