

# 法人課税における減価償却論

狩野 一久

## 1. はじめに

わが国税制調査会は、法人課税について課税ベースの全般的な見直し・検討を法人課税小委員会（加藤 寛会長）に委託し、平成8年11月に本小委員会報告が行われた。

本報告では、課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げるとの方向に沿って思い切った法人課税の見直し（各項目について個別的な検討を加え、その拡大・適正化の方策を行っている）の提言を行っている。

この法人課税見直しの基本的理解は、特に「平成8年度の税制改正に関する答申」（平成7年12月）においてみられるように「租税理論のみならず、企業会計や税実務なども視野に入れて、専門的・技術的に検討を深める必要性」にもとづいている。

したがって、これらはわが国産業の国際的競争力が維持され、企業活力が十分発揮できるよう、産業間・企業間で経済活動に対する歪みをできる限り少なくする中立的な方向が志向されている。法人課税が財源、税体系に占める重要性はもちろん留意すべきであろうが、その根底にある税制の公正かつ中立、透明性にもとづくものでなければならないことはいうまでもない。

しかしながら本論がとり上げている減価償却についても、種々の不公正な面や透明性の欠けているところもクローズアップしており、改めて課税ベースの見直し論にしたがい、その本質論や対象論及び方法論について明確にしていきたいと思っている。

減価償却における法人課税の基本からの見直し・検討に当たっては、税法以外に企業会計原則、商法との関係にも及ぶ必要がある。すなわち、企業会計では、関係者に企業の財政状態と経営成績を開示するための「情報提供機能」と、財産・持分をめぐる株主、債権者等の利害関係者間の「利害調整機能」があることは周知のとおりである。

商法会計では、株主及び債権者の利益保護を目的とし、上記両機能を同じく有している。また証券取引法会計では、投資者の保護のための情報提供機能を有している。

他方税法では、前述したとおり税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保等の立法趣旨から、適正な課税の実現を目指した税法固有の考え方に立脚している。

以上の諸目的は、必ずしも同じではないが、現行法人税法では課税所得計算において、企業会計原則、商法（いわゆる「確定決算主義」）との調和が図られてきた。

しかし一方では、企業会計原則・商法における会計処理の選択性を容認している結果（もちろん税法も容認しているが）、企業間の税負担の格差や課税所得計算の相違をもたらしているとの指摘もなされている。その意味では減価償却は、他の項目より選択の幅が大きいいため、課税所得計算に違いを生ずるのは事実である。また償却方法の変更に伴い、「継続性の原則」に抵触したりして利益計算に大きなインパクトを与えている事実も多い。

本論稿では、上記のことを念頭におきながら、法人課税ベースの拡大と見直しの論義として、減価償却の意義・目的、減価償却の対象（範囲）、減価償却の方法等についての基本と各問題点を検討していきたい。減価償却の意義・目的及び減価償却の対象においては、会計学上の減価償却論と税法上の減価償却論を対比しながら、その基本的論点の同一性および相違点並びに問題点を指摘していきたい。また国際会計基準や各国制度等のあり方も取り入れ、わが国における問題点をとりあげていくつもりである。

## 2. 減価償却の意義と目的

### (1) 会計学上の減価償却の意義と目的

わが国の企業会計原則における減価償却の定義は、次のように理解できる。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、各事業年度に配分しなければならない。したがって有形固定資産も、「当該資産の耐用年数期間にわたり、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配分しなければならない」（企業会計原則、第三、5②）。

このような減価償却論は、近代会計学上、動態論の見解にもとづいている<sup>(1)</sup>。減価償却の本質については、静態論的な見解にもとづく固定資産の価値減少測定説、また固定資産の取替資金準備説、そして動態論にもとづく費用

配分説（あるいは原価配分説）などが考えられている。今日では減価償却の本質を動態論思考に立脚した費用配分説が一般的に理解されており、それは期間損益計算の立場から有形固定資産の取得原価を耐用年数に応じて各事業年度に費用配分を行う手続論として理解されている。この考え方は、アメリカ会計士協会（AIA、現在のアメリカ公認会計士協会、AICPA である）が示した減価償却の定義に代表される。

「減価償却会計は、有形固定資産の原価または他の基礎価額から残存価額を控除した額を、当該資産単位（または資産のグループであることもある）の見積耐用年数にわたって組織的かつ合理的な方法により配分することを目的とする会計方法であり、評価の過程ではない。年度減価償却額は、そのような方法のもとにおいて当該年度に割当てられる総費用の一部分である」<sup>(2)</sup>。

上記の減価償却の本質は、適正な期間損益計算を行うために、有形固定資産の原価を当該資産の見積耐用年数の各期間に組織的かつ合理的に配分する手続論（評価論ではなく）である。わが国の企業会計原則も前述のとおり同じ減価償却論であると考えられる。

わが国において、上記の減価償却論を明確にあらわしているものは、連続意見書第三（「有形固定資産の減価償却について」）である。

「減価償却の最も重要な目的は、適正な費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確ならしめることである。このためには、減価償却は所定の減価償却方法に従い、計画的、規則的に実施されねばならない。」また「利益におよぼす影響を顧慮して減価償却費を任意に増減することは、右に述べた正規の減価償却に反するとともに、損益計算をゆがめるものであり、是認し得ないところである。」

このように正規の減価償却論としてその意義（本質）と目的を明らかにしている。さらに、恣意的計算により損益計算の適正さを歪めることを容認していないのである。すなわち、いわれるところの正当な理由がない場合は、「継続性の原則」を遵守すべきである。

わが国の商法では、「固定資産ニ付テハ其ノ取得原価又ハ製作価額ヲ附シ毎年一回一定ノ時期、会社ニ在リテハ毎決算期ニ相当ノ償却ヲ為シ予測スルコト能ハザル減損ガ生ジタルトキハ相当ノ減額ヲ為スコトヲ要ス」（商法第34条、2号）と規定しており、この「相当ノ償却」は、上記企業会計原則や連続意見書第三の計画的かつ規則的な減価償却を一般に意味していると理解されている。いわゆる商法上では、正規の減価償却と呼ばれていることに連なっ

ている。

これらの減価償却の適正な計算は、償却の計算要素である、① 計算基礎価額（通常、取得原価あるいは取得原価に代わるもの）、② 残存価額、③ 耐用年数にもとづいており、そして④ 各種の減価償却方法によって償却額が計算される。したがって、これらの計算要素のあり方やその決定についてもその適正性や合理的判断が要求されることになる。

国際会計基準第 16 号（「Accounting for Property, Plant and Equipment, 不動産, 機械装置, 器具備品」, International Accounting Standards, 以下, IAS と略す, IAS 16, 1993 年 6 月改訂）の減価償却について、「有形固定資産の減価償却とは、規則的な方法でその耐用年数にわたり配分されなければならない」（para. 7）と定義している。さらに「種々の減価償却方法は、当該資産の経済的効益が費消されるパターンを反映しなければならず、これを定期的に見直す必要がある」（para. 43）。また「償却可能額は、償却資産の取得原価または取得原価に代わる貸借対照表計上額から、その残存価額を控除したものである」（para. 7）。わが国では後者の部分は認められていないが、IAS では再評価を認めた規定をしている。この計算基礎価額によって当然減価償却の金額に影響することになる。この IAS と同様の規定をしている国は、イギリス（SSAP 12）、オーストラリア（AAS 10）、カナダ（CICA ハンドブック）などをあげることができる。

以上のことから各国の減価償却の計算要素において、計算基礎価額のあり方に相違はみられるが、今日の有形固定資産の減価償却の意義を次のように捉えることができるであろう。

減価償却は、有形固定資産が長期間にわたって使用され、その使用および時の経過などによって徐々に老朽化し価値が減少するところから、当該有形固定資産を耐用年数にかかる各事業年度に規則的方法にもとづき合理的に費用化する。この費用配分は各使用期間に経済的な効益を与えて獲得した収益と対応させることによって適正な期間損益計算を思考するものにほかならないと考えられる<sup>(3)</sup>。

次に無形固定資産には、営業権、特許権、地上権、商標権等が属するが、減価償却額を控除した未償却残高を計上する（企業会計原則，第三，四 B）。無形固定資産は、一般に法律上の権利と経済的事実上の権利に分けられている。法律上の権利には、特許権、借地権（地上権を含む）、商標権、実用新案権、意匠権、鉱業権、漁業権（入漁権を含む）、その他（著作権、著作権など）のものが属し、経済的事実上の権利としては、営業権（のれん）があげられ

る（財務諸表等規則第 28 条の項目区分に従い分類してみた）。この無形固定資産は、長期間にわたって継続的に営業の用に供するが、物理的に具体的形態をとるものではない。わが国ではこれらの取得原価を基礎とし、当該資産を一定期間にわたって償却計算するものであるが、後者の経済的事実上の権利である営業権は有償で取得したものに限り資産の計上が認められている。この営業権の償却期間は、商法において最大 5 年と規定されており（商法 285 条ノ 7）、每期均等額以上を償却しなければならない（注解 25）。この場合における無形固定資産の償却（amortization）は、有形固定資産の減価償却（depreciation）と本質的に異っており、償却という用語を（depreciation ではなく、amortization として理解する）区分して考える必要がある<sup>(4)</sup>。IAS では、公開草案第 50 号（1995 年）においても、減価償却とは異なる償却（amortization）の用語を用いて区別している。また、IAS 22（企業結合）（1993 年改訂）では、この営業権を 5 年以内に償却することを原則としており、状況に応じて 20 年以内の規定を例外として認めている。

無形固定資産は、具体的な物理的形態をもたない法律上の権利等であり、しかも法律または契約により一定の有効期間にわたり独占的に使用や利用が認められているため、その有効期間内に当該資産の取得原価を規則的に配分し、償却により費用化していく（ただし、借地権・電話加入権を除く）。したがって法律または契約にもとづく有効期間終了後は、その価値は一般に認められていないため残存価額は「0」として考えられている。企業会計原則では、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却（昭和 49 年改正において減価償却の呼称が用いられている）の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない。ここでは償却方法は特定されていないが、残存価額が「0」であることや恣意性を排除するために均等配分としての定額法が合理的理由として一般化している。

会計学上においては、この法的有効期間を基礎として耐用年数が考えられているが、特許権や実用新案権のように経済的効益を実際に与えてくれる期間を考慮に入れる必要もあり、法的有効期間より短かく耐用年数を決定することが妥当である。なお税法上の規定は各種法的有効期間より短縮されている。

なお営業権については、法律上の権利等と違い、事業の超過収益力という経済的事実の有償取得したものだけが認められているが、その実体が不確実なこともあり前述したように商法並びに企業会計原則も每期均等額以上の償却を行う必要がある（任意性を有する）。ただし、均等額ではなく均等額以上

の償却要請について、適正な期間損益計算上その操作性や恣意性が問題視されている。

会計学上において認められた有形固定資産の減価償却方法は、定額法、定率法、級数法、および生産高比例法の4つがあげられており(注解20)、その他に償却基金法、年金法などがある(連続意見書第三, 第一(六))。しかし償却基金法と年金法は企業会計原則では認められていない。生産高比例法は、生産高あるいは利用高を配分基準とする方法で減価が主として固定資産の生産・利用に比例して発生する特質をもっている。この適用は、鉱業用設備、航空機、自動車など特殊な限られた固定資産に用いられる。一方でこの生産高比例法を除いた他の償却方法は、減価が主として時の経過、利用量の比例、陳腐化等にもとづき均等配分や逡減償却の方法が適用され、妥当するものである。

無形固定資産の場合は、営業権を除き定額法が原則として適用される。

また減価償却方法ではないが特殊なケースとして取替法が代替法として認められている。これは、ルールや枕木のように同種の物品が多数集まって1つの全体を構成し、老朽品の部分的取替を繰り返すことにより全体が維持されるような固定資産に対しては、部分的取替に要する取替費用を収益的支出として処理する方法(取替法)を採用することが認められている(注解20, 連続意見書第三, 一(七))。なお取替法に類する方法で廃棄法もあるが、これは企業会計原則では認められていない。

次に会計学上の耐用年数については、物質的減価(①使用, ②時の経過に, ③偶発的原因による物質的減耗)と機能的減価(①陳腐化, ②不適応化による減価)の原因が耐用年数を決定する基礎になる。

耐用年数の合理的な決定には、使用・時の経過による通常減価を基本にまず耐用年数を決め、常時発生はしないが技術革新・需要の変化に伴い必要な機能的減価を計算に加味し、前記耐用年数を短縮する方法が用いられる。現実には、業種、配置場所、操業度、修繕維持の度合い等の状況によって個々に計算した耐用年数を用いることもできるが、わが国では一般に法人税法にもとづいた耐用年数の省令に従っているのが実情である。これは法定化されているため画一化された法定耐用年数に準拠しているのである。

## (2) 税法上の減価償却の意義と目的

税法上の減価償却は、減価償却額の計算について法人税法等の法令によって詳細に規定されている。法人税法第22条は、課税所得の計算上損金に算入する減価償却の計算について法人税法第31条にもとづき、施行令第12条、

第13条、第48条～第63条、および施行規則第9条の3～第21条により、減価償却の対象となる資産、減価償却の方法、償却範囲等、または各固定資産の耐用年数、償却率などについて、それぞれ細部にわたって一律に規定している。

吉国二郎氏は、減価償却の本質的な見解を次のように述べられている。「減価償却資産は、たな卸資産と異なり、生産過程において使用に応じて漸次その機能を喪失していくものであるが、物理的にその構成部分が製品等に転化していくものではなく、その与える用役が製品等の形成に寄与していくものである」。したがって、その費用の過程は、「たな卸資産のようにその費消額を計算することによって得られるのではなく、あらかじめ定められた一定の方法によって計画的にこれを費用計算に繰り入れていくべき性質のものである」と<sup>(5)</sup>。

税法は、企業の課税所得計算において重要な要素である減価償却額については、まず減価償却の対象である資産の範囲を明確にし、減価償却の計算対象となる取得原価、その取得原価の配分を行うための減価償却方法、残存価額、耐用年数、および償却率をそれぞれ法定化しており、さらには償却限度額の計算等について必要な規定を設けている。法人税法では、特別なものを除き、固定資産を取得して事業の用に供した場合、その取得価額の全額を取得時に属する事業年度に費用計上（税法上、損金計上）することは認められていない（ただし、後述で問題点として掲げている20万円未満の損金算入を除く）。その事業の用に供している期間内に適正な配分を行い、各事業年度の費用に計上することを厳しく規定している。税法は、企業会計原則の考え方や商法の規定による相当の償却を基準にしている。会計学上の考え方が、減価償却の費用計上について毎事業年度の損益計算の適正化を図るため費用配分の原則にもとづき、支出した資産の取得原価をその利用期間内に計画的・規則的に配分することを基本としているが、税法上も前述したように同様の計算を行うことになっている。すなわち、取得価額から残存価額を控除した金額を、所定の減価償却方法にしたがった法定耐用年数にもとづき、各事業年度に減価償却額を費用（損金）として配分する。この場合、償却限度額を損金の上限として定め、その範囲内で企業が自主的に費用化額を決定することができる。しかしこの償却限度額を超える費用額を損金とすることはできない<sup>(6)</sup>。このように税法の特色として、法定償却限度の範囲内において減価償却の金額を損金経理することにより企業が任意に決定することができる（連続意見書第三、三）。法人税は、企業間の課税の公平をうたいながらも、法定

上計算された課税所得の範囲内（法人税が増加するため）ならば、計算の簡素化や企業の自主性を考慮しているものである。しかしながら課税所得の適正な計算を目的とした場合、この任意的規定（法第31条—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—）は理論的妥当性を欠くものと考えられる。

法人税法における減価償却資産の取得価額は、①購入、②自己の建設・製作等、③自己が成育させた牛馬等、④自己が成熟させた果樹等、⑤合併により受け入れたもの、⑥出資により受け入れたもの、⑦贈与・交換・代物弁済等により取得したものなどによりそれぞれ細かく規定されており、さらには取得後の増築、拡張、延長等の場合もその支出額を取得価額に含めることになっている（施行令第54条①、第55条、基本通達7-8-1注）。

この取得価額には、その購入代金、製作費等取得のために要した支出額のほかに、取得に関連して支出する、たとえば事業の用に供するために直接要した費用の額が原則的に含まれることになる。この税法規定には、幅広い範囲のものを原則上の取扱いのほかに、実務上の実態をも反映させた簡便化・簡素化の処理も可能となっている。

また減価償却方法は、定額法、定率法および生産高比例法の3種類が認められており、法人はこれらのうちのいずれかを資産の種類別を選択することになる。しかも選定した償却方法は每期継続して減価償却を行うことが原則である。しかし償却方法の変更等については、前事業年度の終了日まで届出を行い、税務署長や国税局長の承認を受けることによって当該事業年度から変更が可能となる。またその他同様の手続によって特別な償却率による方法も可能である。このことは恣意的な利益調整等の排除をある程度まで防止できることや企業の償却資産の実情を反映した処理の途も開かれている。

減価償却方法の特殊なケースとしては、取替法と減量率適用法、及び特別償却方法が税法上認められている。

取替法は、軌条、枕木、電柱など同種のものが多数集まって同一目的のために使用される減価償却資産を取替える場合、この取替資産の50%に達するまでは定額法または定率法で減価償却費の計算を行い、それ以後は新たに取替えられた資産の取替費用を損金経理として50%償却法が認められている（法令第49条①、規則10、耐通5-1-3）。これは半額償却法とも呼ばれており、採用に当たっては税務署長の承認が必要である。

また減量率等適用法は、漁網、活字用地金、映画用フィルムなどのように、



減耗部分の測定が容易な特殊な減耗資産の取得原価に特別な償却率（その資産の減量率，損耗率を考慮した）を乗じて償却限度額を計算する方法である。この場合，所轄国税局長の認定が必要であり，認定を受けた事業年度から適用することになる。

次に租税特別措置法（第43条～第52条）にもとづく特別償却・割増償却は，法人税法上の規定により計算された普通償却限度額に加えて認められる。これらは産業政策や住宅政策，公害防止等の政策目的によって規定されたもので，普通償却限度額に加えて当該資産の取得年度または一定期間内に特別償却等による早期償却を行うことで，特定設備等支出の負担に備えて租税負担の軽減や内部留保の効果によって，再投資の促進や企業の体質改善等を図ることを目的としている<sup>(7)</sup>。この特別償却等の容認は，本来の課税所得計算を歪めるため，措置法規定を法人税法の本則にすべきであるとした否定的見解もあり，今後共その論議を継続してゆかねばならない。

次に償却資産の使用可能期間である耐用年数は，企業の業種，規模，経営方針等により異なるが，一般的に大蔵省令である「減価償却資産の耐用年数等に関する省令（以下，耐用年数省令と略す）」に定めてある法定耐用年数によって減価償却資産の種類用途，構造等ごとに償却計算を行っている。すなわち税法上において上記法定耐用年数による必要があり，それ以外の耐用年数により償却限度額以上の償却額は，損金に算入することができない。したがって実際社会の現実には法定耐用年数によることが多い。また特別な事由により実際の使用可能期間が法定耐用年数よりも著しく短い場合には，あらかじめ一定の手続を所轄税務署長等の承認後短縮することができる（法令第57条，基通7-3-18）。さらに中古資産を取得した場合には，所定の計算により見積残存耐用年数をもって償却計算を行うことができる。

次いで残存価額は，耐用年数省令第5条において各資産の種類により法定化されている。この残存価額は減価償却資産がその本来の用役を終えて処分される時の見積処分可能価額であるが，あらかじめ見積することは現実において困難である。このため一律に資産の種類ごとに規定しているのである。①有形固定資産は取得価額の10%（坑道は除く），②無形固定資産は「0」，③生物は，種類により異っている，例えば牛：小運搬使役用牛は取得価額の40%と10万円との少ない金額，馬：小運搬使役用，繁殖用および競争用馬は取得価額の20%と10万円との少ない金額，④果樹その他の植物は取得価額の5%など法定化されている<sup>(8)</sup>。

なお，有形固定資産については，帳簿価額が残存価額になった後，さらに

取得価額の5%に達するまでの償却することができる(法施行令第61条①)。すなわち有形固定資産の償却可能限度額は、取得価額の95%である。また撤去費用がかかる鉄骨鉄筋コンクリート造り等については、税務署長の認定を受けて1円の備忘価額に達するまで定額法償却が可能である(施行令第61条②)。

実際問題として鉄骨鉄筋コンクリート造りの建物の撤去には、5%の残額から1円の備忘価額に達する金額以上に多額にのぼることは周知のことであり、現実的対応にはならないが、少なくとも税法規定は、現行制度内においてそれぞれの実際的適応処理を施しているとみられる。しかしながら外国の場合には、有形固定資産の残存価額をも「0」としているケースが多くみられる。

### 3. 減価償却の対象資産（範囲）

#### (1) 会計学上の減価償却対象資産

わが国の有形固定資産の範囲については、財務諸表等規則第22条に次のように掲記されている。

- (1) 建物および暖房、照明、通風等の附属設備
- (2) 構築物
- (3) 機械および装置並びにコンベヤー、ホイスト、起重機等の搬送設備その他の附属設備
- (4) 船舶および水上運搬具
- (5) 鉄道車両、自動車その他の陸上運搬具
- (6) 工具、器具および備品。ただし、耐用年数1年以上のものに限る。
- (7) 土地
- (8) 建設仮勘定（前掲資産で営業の用に供するものを建設した場合における支出および当該建設のために充当した材料をいう）。
- (9) その他の有形資産で流動資産または投資たる資産に属しないもの。

上記(1)～(7)までの資産には、営業の用に供するものに限られており、また将来営業の用に供する目的で所有する資産、たとえば遊休施設や未稼働設備等も含まれている（財務諸表等規則取扱要領一以下、財規要領と略す一第75）。(6)の工具・器具および備品については、耐用年数が1年以上で相当額以上のものに限られている(財規要領第79)。以上の有形固定資産は、企業活動のために1年を超えて継続して使用あるいは利用する目的で所有する物的資産であり、通常の営業過程において販売目的で所有することのない形態的

に分類された資産であるといえる。

これに対し機能的な分類として、減価償却の対象として費用化する減価償却資産とその対象外の非減価償却資産に分けることができる。この区分は、前節で述べたように生産過程において固定資産の時の経過あるいは使用または利用に伴って当該資産の価値が減少するか、あるいは減価が生じないかの経営過程上の機能のあり方による分類である。すなわち、期間損益計算を行うにあたって固定資産のその有効利用期間内の各事業年度に減価償却の費用配分を行う対象となるものである。武田隆二教授は、有形減価償却資産の特徴3点を次のようにあげられている<sup>(9)</sup>。

- ① 営業循環期間または1年を超えて流動化する資産であること。ことに、有形減価償却資産は資金の長期拘束を表わす耐久性資産であること。
- ② 販売を目的とした資産ではなく、使用を目的とした資産（使用資産）であること。
- ③ 原価配分法としては、減価償却計算が適用される資産であること。

上記①は固定資産に共通の特質を有するものであり、②は有形・無形固定資産に共通する属性を有しており、③は減価償却資産に特有の特徴を有するものと指摘されている。

償却有形固定資産には、上記財務諸表等規則が、土地と建設仮勘定の非減価償却資産を除いた建物等の減価償却対象資産が該当することになる。

次に会計学上の無形固定資産の範囲については、財務諸表等規則第27・28条に次のように掲記されている。

- (1) 営業権
- (2) 特許権
- (3) 借地権（地上権を含む）
- (4) 商標権
- (5) 実用新案権
- (6) 意匠権
- (7) 鉱業権
- (8) 漁業権（入漁権を含む）
- (9) その他これに準ずる資産（水利権、版權、著作権、映画会社の原画権等をいう——財規要領第90）

上記無形固定資産のうち、借地権（地上権を含む）とその他これに準ずる資産の電話加入権は減価の対象から除き、他の無形固定資産は費用性資産の性質をもっており、その有効期間にわたって償却を行い、費用配分手続が行

われる。会計学上、償却無形固定資産は、営業権を除き、償却年数の規定がなく公正な会計慣行に任されている。実務上は税法上の耐用年数によっている法人が多いといわれている。営業権については、前述したとおり自己創設による場合を認めず、有償で譲り受けたり、合併によって取得した場合に限り、償却対象資産として計上することが認められている（注解 25，商法 285 条ノ 7）。

したがって借地権など非償却無形固定資産は取得原価で貸借対照表に計上され、特許権などの償却無形固定資産は取得原価から償却した累計額を直接控除した未償却部分が貸借対照表価額となる（企業会計原則第三，5 E，財務諸表等規則第 30 条，商法計算書類規則第 17 条）。

## （2）税法上の減価償却対象資産

法人税法においては、固定資産の意義を次のように規定している（法人税法第 2 条，23 号）。

たな卸資産、有価証券および繰延資産以外の資産で、政令により以下の 4 つの種類に分類されている（法人税法施行令第 12 条）。

- （1） 土地（土地の上に存する権利を含む。）
- （2） 減価償却資産（同法施行令第 13 条のもの）
- （3） 電話加入権
- （4） 前 3 号に掲げる資産に準ずるもの

上記の中で、（2）の減価償却資産に該当するものが、税法上の減価償却の対象資産として捉えることができる。法人税法第 2 条 24 号および同施行令第 13 条に掲記している減価償却資産は、次に示すように有形減価償却資産、無形減価償却資産、および生物の 3 つの種類に区分されており、会計学上の減価償却の対象資産より、はるかに広範囲に及んでいる<sup>(10)</sup>。

### ① 有形減価償却資産

- （イ） 建物およびその付属設備（冷暖房設備，照明設備，通風設備，昇降機その他建物に付属する設備をいう）
- （ロ） 構築物（ドック，橋，岸壁，栈橋，軌道，貯水池，坑道，煙突その他土地に定着する土木設備または工作物をいう）
- （ハ） 機械および装置
- （ニ） 船舶
- （ホ） 航空機
- （ヘ） 車両および運搬具
- （ト） 工具，器具および備品（観賞用，興行用その他これに準ずる用に

供する生物を含む)

② 無形減価償却資産

(イ) 法的独占権

(a) 鉱業権(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を含む), (b) 漁業権(入漁権を含む), (c) ダム使用权, (d) 水利権, (e) 特許権, (f) 実用新案権, (g) 意匠権, (h) 商標権

(ロ) 超過収益力の存在を示す経済事実

(a) 営業権

(ハ) 建設費用を負担する施設利用権

(a) 専用側線利用権(鉄道または軌道を専用する権利), (b) 鉄道軌道連絡通行施設利用権(鉄道または軌道との連絡に必要な橋, 地下道等を利用する権利), (c) 電気ガス供給施設利用権, (d) 熱供給施設利用権, (e) 水道施設利用権(公共下水道施設の使用のための負担金を含む), (f) 工業用水道施設利用権, (g) 電気通信施設利用権(電話役務・データ通信役務・デジタルデータ伝送役務・無線呼出し役務等の提供を受ける権利。電話加入権およびこれに準ずる権利を除く)

③ 生物(上記①の(ト)に該当するものを除く)

(イ) 成育させた生物

(a) 牛, 馬, 豚, 綿羊およびやぎ

(ロ) 成熟させた生物

(a) 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, いちじく樹およびパイナップル

(b) 茶樹, オリーブ樹, 椿樹, 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, まおらんおよびホップ

上記に列挙した減価償却資産の中には無形固定資産も入っているが, 前述したように無形固定資産の本質から考えても減価償却の対象ではなく償却(amortization)の対象として捉える必要がある。しかし企業会計原則および税法においても制度的に減価償却資産として取り扱われている。税法上の所得計算を行う場合, 償却の対象となる費用性資産の損金算入計算は同じ結果をもたらすため, 問題点を指摘するにとどめてこの範ちゅうに従うことにする。

減価償却資産は, 資産としての概念をもつことは当然であるが, たな卸資

産、有価証券および繰延資産以外のもので、非減価償却資産（土地、電話加入権）でないことが要件としてあげられている（法施行令第13条）。そこで次にその範ちゅうに入る要件について考察してみたい<sup>(11)</sup>。

#### 1) 資産性の問題

会計学上の資産概念については、現金説、費用説あるいは用役可能性説等が理論的に考えられているが、今日では、AAA 1957年改訂版以来用役可能性説をとりあげる人は多い。アメリカのSFAC第6号(28項)によれば、資産性の特質は、用役可能性（service potential）あるいは将来の経済的効益（future economic benefit）である、としている。その費消に伴い資産の費用化計算が行われることにある。

法人税法上の資産概念の定義について特別な説明や規定はないが、会計学上の資産概念と同じものと考えられる。それは、法人税法は、企業の所得計算の目的（課税所得）を達成するためにその主要項目の諸要素を拘束する基準を定めることによって、企業税務の計算を統一し、負担の公平を期することを目的としているからである<sup>(12)</sup>。したがって減価償却を行って費用計算を行うべき資産とはどのような資産をいうかという問題は、減価償却資産の範囲として列挙した各種資産に限定しているわけである（法第2条24号、法令第13条）。すなわち上記に限定列挙された各種資産は、会計学上に掲記されているものと同類であることから理解されうる。

税法における減価償却資産として認められるには、減価することはもちろんであるが事業の用に供されていることがその資産性ととともに重要である。たとえば、法人税基本通達にみられるように稼動休止資産であってもその休止期間中に必要な維持補修が行われ、いつでも稼動し得る状態にあるものは減価償却資産に該当する。また他の場所で使用するために移設中の資産は、その期間が通常であると認められれば減価償却も継続できる（基通7-1-3）。

建設仮勘定に処理してある建設中の建物、機械・装置等は、その一部完成したものを事業の用に供されているときは、減価償却資産に該当する（基通7-1-4）。その他、航空機や電気自動車の予備エンジンや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で、繰り返し使用される部品として常備しているものは、当該減価償却資産と一体のものとして減価償却ができる（基通7-4の2）。また、冷媒、触媒等のように生産設備の本体の一部を構成しない劣化資産は、たな卸資産として経理しないで有形減価償却資産として経理した場合、所定の方法で減価償却ができる（基通7-9-3、7-9-4）。

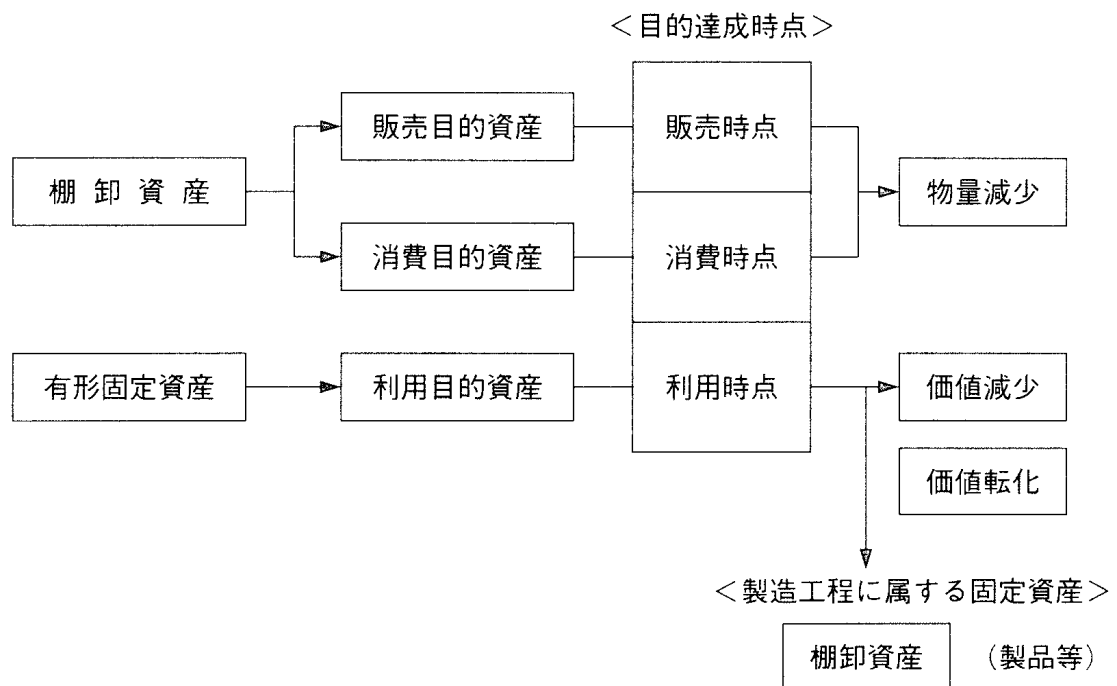
さらに、法律上所有権が移転されていない割賦購入資産（たとえば車両）やリース資産についても、自己の事業の用に供している資産であれば減価償却資産に含めることができる。

2) 棚卸資産および繰延資産以外のもの

(a) 棚卸資産との問題

減価償却資産は、前述のように固定資産の一分類であり、たな卸資産とは明確に区分されている。この区分は資産としての属性にもとづくものではなく、その保有目的によって区分されるものである。たな卸資産は、通常の営業過程において販売するために保有する財貨または用役（商品、製品のほか、不動産売買業が販売目的で保有する土地・建物等の固定資産もはいる）等である（連続意見書第四，一の七）。つまり利用目的でなく、他に販売する目的で保有する資産は、法人税法（第2条24号）で規定された減価償却資産であつてもたな卸資産として取り扱う必要がある。

有形固定資産と棚卸資産の特質の相違



(出所 菊谷正人著『ゼミナール財務諸表論』，(中央経済社)，119頁，一部加筆している)

次に事業の用に供した減価償却資産の工具、器具及び備品等であっても、その使用可能期間が1年未満であるもの（財規要領第54，財規第22条六）は、貯蔵品（たな卸資産）として処理することができる。またこれを事業の用に

供した事業年度に全額損金経理した場合、損金の額に算入することもできる。

さらに資本的支出された少額減価償却資産の取得価額が20万円未満であるものは、その支出する日の属する事業年度で損金経理をした時、当該事業年数の損金の額に同じく算入できる(法令第133条)。これは、税務上の重要性の考え方に従った処理方法といえる。

#### (b) 繰延資産との問題

税法上、繰延資産とは、法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもので(法第2条二十五)、創業費、建設利息、開業費、試験研究費、開発費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金の限定列挙されたもの、及び自己の便益のための公共的施設または共同的施設等に支出する費用、資産を賃借するための権利金等、立退料、役務の提供を受けるための権利金等、広告宣伝用資産を贈与した費用などがあげられている(法令第14条)。法人が支出する費用には、資産の取得に要した金額の費用と前払費用は除かれる。

会計学上の繰延資産は、将来の期間に影響する特定の費用としてとらえ、次期以降の期間に配分して処理するため、経過的に貸借対照表の資産の部に記載することができる(企業会計原則第三、一D)。すなわち、すでに対価の支払が完了し、または、支出義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用をいう。したがって将来の収益に対応することになり、動態理論における期間損益計算の対応性を思考したもので、この繰延経理によって資産に計上するが換金性や法律上の権利でもなく実体を伴わない資産といえる。この点において商法では上記8つの限定列挙した繰延資産にとどめ、それ以外のものを認めていない。

この費用としての繰延資産に対して、償却無形固定資産はまさしく資産としての価値を有する。しかしながら法人税基本通達の中でみられるように償却無形固定資産が繰延資産かの判断の難しいものも存する。たとえば、宅地開発等に際して支出する開発負担金等の中で、上下水道、工業用水道、污水処置場、団地近辺の道路等のように土地または建物等の効用を超えて独立した効用を形成すると認められる施設で、当該法人の便益に直接寄与すると認められる負担金等の額は、施設の性質に応じて無形減価償却資産または繰延資産とする。また団地の周辺や後背地に設置されている緩衝緑地、文教福祉施設、環境衛生施設等は、団地外の住民の便益に寄与すると認められる負担金等の額は、繰延資産として扱われ、その償却期間は8年である(基通7-3-



11の2(2), (3))。つまり, 上下水道, 工業用水等に係る負担金は, 水道施設利用権, 工業用水道施設利用権として規定されるため無形固定資産の取得価額に含められるが, その他の周辺道路等に係る負担金等は, 繰延資産として扱われる。

### 3) 非減価償却資産との問題

税法上において減価償却の対象とされない固定資産を非減価償却資産という。これには(a)時の経過または使用によりその価値が減少しない資産と(b)事業の用に供していない資産, そして(c)その他特別な事情による場合の3つの基準により決定される(法令第13条)。

#### (a) 時の経過または使用によって減価しない資産

これには土地および土地の上に存する権利, 電話加入権, その他これに準じる資産(著作権, 書画骨とう, 果樹を除く立木等)(法令第12条)が該当する。

しかし, 土地について行った埋立て, 地盛りなどの造成・改良の諸費用は土地の取得価額に算入するが, 防壁, 石垣積み等であってもその規模・構造からみて土地と区分して減価償却資産の構築物とすることができる。また上下水道の工事に要した費用額も構築物か土地に含めるかは法人の選択となる(基通7-3-4)。

なお, 山林については, 林地は土地であるが, 立木は伐採されてたな卸資産になるまでは成長資産として非減価償却資産に属する。

電話加入権は, 経営目的のために加入電話の施設を利用する権利(加入料・設置料の支払金額)であるが契約期間が原則として無期限であり, 譲渡性も有しているため価値の減価が認められないので非減価償却資産とされる。したがって減価償却資産でないため, 20万円未満であっても資産としなければならない。これは借地権も同様である。なお, 携帯電話や自動車電話の利用する権利は電話加入権に含まれていたが, 新規加入料が平成8年12月1日以降の無料化に伴って契約事務手数料のみの負担によって得る権利の対価であるため, 減価償却資産の電気通信施設利用権となる。

次に書画骨とう(複製は除く)は非減価償却資産であるが, (たとえば, (ア)古美術品, 古文書, 出土品, 遺物等のように歴史的価値または希少価値を有し代替性のないもの, (イ)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), 書画骨とうに該当するかどうか明らかでない美術品等で取得価額が1点20万円未満(絵画は1号2万円未満)のものは, 減価償却資産として取り扱うことができる(基通7-1-1, 注)。

その他貴金属（白金などの）素材の価額が大部分占めている固定資産（たとえば、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るつぼ等）で，一定期間使用後すでに貴金属素材に還元のうち鑄直して再使用できるものは，減価償却資産にすることはできない。しかし，白金ノズルやこれに類する貴金属を主体とする工具は，減価償却の対象とすることができる（基通 7-1-2）。この貴金属を主体とする白金ノズル等のように鑄直し頻度が高いものについて，工具としての減価償却と鑄直しの修繕費用の損金処理も認めているのは，資産の価値消耗の実情に即した規定であると同時に費用配分の方法により損金（費用）と益金（収益）の対応化を図っていると思われる。

以上のように固定資産としての価値が減少しないものは，非減価償却資産として減価の対象にはなりえない。しかし，それに付属あるいは関連するもので明確に断定できないものの部分については減価償却の対象とする取扱いも許容している。

#### (b) 事業の用に供されていない資産

税法上，事業の用に供されていない固定資産は，減価償却資産から除外されるため，減価償却の計上が認められていない（法令第 13 条かっこ書）。事業の用に供されているかどうかは，一律に決めるのではなく，その取得目的や資産の実情あるいは規模などから総合的判断を行う必要がある。

たとえば稼働休止資産は減価償却資産に該当しないが，その休止期間中に必要な維持補修が行われ，いつでも稼働できる状態にある場合は減価償却の対象となることができる。また移設中の資産でその移設期間が通常要する期間であるものも同様である（基通 7-1-3，注）。

さらには建設仮勘定の処理をしている建設中の建物や機械装置等について，一部完成した部分を事業の用に供されているときは，その部分は減価償却資産に該当する（基通 7-1-4）。

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，減価償却資産をその事業の用に供するために必ず常備され，繰り返し使用される専用部品が事業の用に供されずに格納庫等に保管されていてもこれらを一体のものとして減価償却を行うことができる（基通 7-1-4 の 2）。

#### (c) その他特別な事情による場合

これに該当するものとして，育成中の生物が減価償却資産に該当しない。通常農耕用，運搬用，種付用等の牛馬は，販売目的としてではなく相当期間その用途に供されると漸次衰退するが，同様に果樹の場合も一定期間採取す

れば衰えてその効用を失う性質をもっているため減価償却資産とされている（法令第13条第9号）。（販売用の牛馬・果樹の苗木等は、棚卸資産である）。しかしながら、この牛馬、果樹等は、機械などと違い取得後、直ちに使用または収穫できないので育成する必要がある。したがって育成中のものは成長資産であり、または事業の用に供されていないため減価償却資産にはならない。その後成長し、農耕用等牛馬に使用できるようになった時、あるいはある程度果実が収穫されるようになった果樹等は、減価償却の対象となる。実際問題として地域や環境などの影響もありその判定が難かしいため、法人税基本通達で平均的な成熟年齢または樹齢が定められている（基通7-6-12）。

以上のように稼動していない減価償却資産、いずれは完成するもの、あるいは成長する減価償却資産であるが、未だ事業の用に供していない場合には非減価償却資産に該当することになる。

#### 4. 税法上の減価償却資産の問題点（結びとして）

##### (1) 少額減価償却資産の問題点

取得価額が20万円未満の少額の減価償却資産を購入した場合、事業の用に供した日の属する事業年度において全額損金算入することができる（法令第133条）。昭和63年以前（昭和49年より）は10万円未満を少額資産として取り扱っていた。この少額資産を減価償却の方法による費用配分しなくても、適正な期間損益の算定が損われることがないとする考え方にもとづいている。

この規定は、全額損金算入の処理と減価償却資産として通常の減価償却を行う方法のいずれかを自由に選択できるが、実際上は前者の処理が行われている。

この場合、取得価額が20万円未満であるかどうかの判定は、基本通達に記載されており、通常1単位として取引されるその単位（たとえば機械装置については1台または1基ごと、工具、器具及び備品については1個、1組または1揃い、構築物の枕木、電柱等单位のように機能を発揮できないものについては一工事ごと）によって判定することになっている（基通7-1-11）。

しかし、ここにおいて上記1単位が20万円未満であっても、多量に取得した場合（たとえば、一台19万円のワープロ・セットを、社内で各人ごとに100台購入したとき、合計1,900万円の備品の金額となる。）高額になってしまうことになる。上記（ ）の例にみられるように1,900万円を全額損金算入することも可能となる。これが1,900万円のオフィスコンピュータ1台を購入

したときは、減価償却資産として所定の耐用年数（例えば7年）により定額法の減価償却をすると毎事業年度毎に約240万円余りの損金算入を行なうことができる。所得計算上、全額損金算入を行う場合に比べ初年度は大変な差違が生じることになる。このように両者は1,900万円の同額でありながらいわゆる期間損益の算定の適正化が損われることや不公平な結果を招くとともに、本来重要性の原則の考え方に立脚したこの少額資産の全額損金算入制度の趣旨と大きく離反してしまうことになる。したがってこの総額の立場で計算した場合の大きな差異現象を解消する必要があると思われる。アメリカの場合、総額制限を17,000ドル（約200万円見当となる）に設定し、これを超えるものは少額資産として扱うことはできない。

これらの問題を解決するには、わが国においてもアメリカの制度に習って総額制限を行うか、イギリスのように少額資産に対する特例をなくし、原則通りの方法に立ち戻るか、あるいは、取得時における1組等の1単位のあり方を変えて、数組を1単位として考えることによってこのような差異現象を解消するか等の方法をとる必要がある。

重要性の原則の背景には、資産管理や減価償却計算等の事務処理の煩雑さを防止するためにあると考えられるが、今日において償却資産等の管理・計算等は、ほとんどコンピュータで行っており、事務処理煩雑化について余り問題がない現況である。

したがって少額減価償却資産の特例を廃止することが妥当する一面も存在する。現在の規定の中で、当該問題点を解消する早道は前述したように1単位の取引の範囲を1個、1組または一揃いを取得時における数組等に改めるか、これを免れるために徐々に取得する場合も累積等の方法で処置すれば対応が容易であると思われる。

この問題については、現在法制化されていないが、少額減価償却資産の取得価額基準を20万円未満から10万円未満に引き下げる方向に向っている。そして、ただし書きとして10万円以上20万円未満の資産については、事業年度ごとに一括して、5年間で償却できる方法の選択制を設けることも検討されている。これが成案すれば、昭和63年以前に戻ることもなり、また実務上になじまない措置の選択制も問題があるといわざるをえない。

## **(2) 劣化資産の問題点**

劣化資産については、前節でその現況を述べたが、劣化資産の性質上、生産設備と一体となって継続的利用される有形減価償却資産と、その減耗の数量的把握を伴うことからたな卸資産との両側面を有している。溶剤、電解液

等のたな卸資産を除き、有形減価償却資産として経理されたものは、定額法、生産高比例法および取替法に準じた方法で償却することができる（基通 7-9-3, 4）。一方でその取得価額がおおむね 60 万円未満の少額なこれらの劣化資産は、事業の用に供した事業年度に全額損金算入することができる（基通 7-9-5）。ここにおいて前述の少額有形減価償却資産の 20 万円未満の特例と相違が生じていることの問題である。同じ有形減価償却資産でありながら、劣化資産の 60 万円未満の規定と整合性がないと思われる。劣化資産を用いる工場では、取り扱う規模・数量の問題や劣化資産の価格の面で、前述の 20 万円未満の特例が実態に合わないことから 60 万円未満の金額が示されたのかもしれない。しかしその場合においても並列的単発処理でなく一体的な取り扱い処理規定が望まれるであろう。

### (3) 取替資産の問題点

第 2 節の税法上の減価償却の意義と目的の項において、減価償却方法以外の特異なケースとしての取替法について述べた。鉄道設備または軌道設備の構築物のうち、軌条、枕木、電柱など同種のもものが多数集まって同一の目的のために使用される減価償却資産の取得原価の 50% に達するまで、定額法または定率法のいずれかの方法で計算した金額と、以後の各事業年度に同種同品質資産で新たに取替えた場合、その新たな資産の取得価額を損金経理する取替の選択が認められている（この方法の採用には採用の前事業年度の末日までに申請し税務署長の承認が必要である）。

上記の税法上の取替法は、純粹の取替法ではなく、当該資産の半額までは減価償却方法による費用配分を行ない、その後取替に要した新規資産の支出額（取得価額）を当年度の費用とする複合的計算法であるといつてよい。したがって減価償却による損金算入を継続した場合と取替法を実行した場合と、その事業年数の損金経理（費用額）する金額が異なってしまう。特に物価上昇時に差異が大きくなる。けだし取替法は、損金算入額が時価を反映するところから後入先出法的思考にもとづいているからである。

この処理方法は、往々にして政策的になり易い側面をもっているといわざるをえない。

### (4) その他の問題点

減価償却資産の関連で問題となるものには、借地権の問題がある。借地権そのものは非減価償却資産の範ちゅうとして取り扱ってきたが、最近よくみられる定期借地権は、借地契約期間が終了すれば借地権の更新をしない限り消滅してしまうことになる。この場合、当然時の経過により資産価値として

の借地権が減少することになり、減価償却の対象として取り扱う必要があると考えられる。契約更新の場合においても新たに借地権料を支払うことになるため、当該定期借地権の減価償却の措置が必要となっている。

次に減価償却の対象資産であっても、その購入後に生じる資本的支出と修繕費の問題である。この両者の基本的考え方には、支出金額の多い少ないで判定することは当然誤っており、その支出目的と効果の実質によって、両者の区分を判定する必要がある。税法上は、すでに保有する固定資産に対する追加支出がその資産の使用可能期間の延長をもたらしたり、その資産の価額を増加させる場合には、これを資本的支出として捉えている（法令第132条）。修繕費の方は、支出金額がその固定資産の通常の維持管理費用および災害等により棄損したところの原状回復費用として捉えている（基通7-8-2）。また、通達において資本的支出になるものと修繕費になるものとを例示して、その取扱いを明らかにしようとしている（基通7-8-1, 2）。しかしながらこの両者の判定区分が明確でない場合、税法上は形式基準により決めることになる。いわゆる前述したとおり、その支出の目的や効果の実質で判定すべきであるが、支出金額の一定額以上か以下によって形式的に処理することになる。たとえば、①その支出金額が60万円未満である場合、または②支出金額が当該資産の前期末取得価額のおおむね10%相当額以下である場合には、修繕費として損金経理することができる（基通7-8-4）。また特例として明らかでない支出金額を、（イ）その支出額の30%相当額と（ロ）当該固定資産の前期末取得価額の10%相当額とのいずれか少ない金額を修繕費とし、残額を資本的支出とする方法を継続的に採用することができる（基通7-8-5）。

以上のように事実認定の判定がかなり困難な場合、税務執行面でそれぞれの判定で生じる問題を簡素化する目的として通達上の運用規定が作られているが、課税所得計算上、納税者側において有利・不利の判断がぎりぎりに行われている実情である。したがって金額の重要性から照らした場合の課税所得計算において、適正な期間計算が損われることが多分に考えられる。

最後に特別償却（割増償却含む）の問題であるが、租税特別措置法の見直しを行う必要性を主張する意見が多くみられるところである。今日的な問題としては、環境保全のために支出した減価償却資産の特別償却の検討を図る必要があると思われる。

なお、平成10年度からの改正案として、新規に取得する建物および構築物（耐用年数25年以下の構築物および取替資産に該当するレール・電柱等の構築物を除く）の償却方法は、定額法によることとされている。そして同時に

建物および構築物の耐用年数をおおむね10%から20%程度短縮（最長のものでも50年を限度とする）を考えている。また、2分の1簡便償却の適用対象資産を100万円未満の資産に限られることも改正案に入っている（簡便償却は理論的に大いに問題があると思われる）。さらには、営業権の償却方法を任意償却から5年間の均等償却に改められることになっている。

これらの諸問題については次回に考察することにした。

〔注〕

- (1) 今日の動態論的減価償却に関して大きな影響を与えているものはシュマーレンバッハである。シュマーレンバッハは、減価償却論の中で、給付能力の減少に応じた取得原価の費用配分を説いているといえる。(E. Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 12 Aufl, 1955, S 103, 土岐政蔵訳, 『12版動的貸借対照表論』1959年, 108頁。)
- (2) 武田隆二編『財務会計の論点』, 森川八洲男稿「原価配分論」, 124-125頁。  
AIA ; Accounting Research Bulletin, No. 22, 1944年。  
AICPA ; Accounting Terminology Bulletin, No. 1, 1953年。
- (3) 狩野一久稿「有形固定資産の会計基準国際比較」, 『飯山論叢』, 第14巻第2号, 14頁。
- (4) 菊谷正人編著『精説会計学』, (同文館) 132頁。
- (5) 吉国二郎著『法人税法』, (財経詳報社), 350頁-351頁。
- (6) 武田隆二著『税務会計』, (放送大学教育振興会), 95頁。
- (7) 前川邦夫・菊谷正人著『税法入門』, (同文館) 151頁-154頁。
- (8) 耐用年数省令第5条は下記のとおり規定している。
  - ① 有形減価償却資産（坑道を除く）……取得価額の10%
  - ② 無形減価償却資産および坑道……零
  - ③ 生物（器具および備品に該当するものを除く）
    - (イ) 牛……
      - i) 小運搬使役用牛……取得価額の40%と10万円との少ない金額
      - ii) 繁殖用乳用牛および種付用役肉用牛……取得価額の20%と10万円との少ない金額
      - iii) 種付用の乳用牛……取得価額の10%と10万円との低い金額
      - iv) 農業使役用およびその他用の牛……取得価額の50%と10万円との低い金額
    - (ロ) 馬……
      - i) 小運搬使役用, 繁殖用および競走用馬……取得価額の20%と10万円との少ない金額
      - ii) 種付用馬……取得価額の10%と10万円との少ない金額

額

iii) 農業使役用および

その他の馬……取得価額の 30% と 10 万円との低い  
金額

(ハ) 豚……取得価額の 30%

(ニ) 綿羊および山羊……取得価額の 5%

④ 果樹その他の植物……取得価額の 5%

- (9) 武田隆二著『最新財務諸表論』〈第 5 版〉, (中央経済社), 287 頁。
- (10) 菊谷正人著『精説法人税法』, (テイハン), 79 頁~81 頁。
- (11) 平石雄一郎稿「減価償却資産の範囲と判定」, 『税経通信』, 1981 年, Vol. 36. No. 1, 68 頁-74 頁。
- (12) 吉国二郎著『前掲書』, 278 頁-281 頁。