

最近のわが国減価償却制度の 変更とその日米比較

小 森 瞭 一

目 次

はじめに

- 1 平成10年法人税法改正の概要
- 2 平成10年法人税法改正における減価償却制度の変更
- 3 短縮後の建物の耐用年数とその日米比較
- 4 建物以外の耐用年数の日米比較
- 5 工業製品の国際競争力と機械設備の耐用年数
- 6 耐用年数短縮効果の前提条件
- 7 60年代アメリカにおける耐用年数短縮の弾力的適用策

おわりに

は じ め に

国際的メガ・コンペティションの時代を迎えて、わが国では経済構造や金融制度の改革と同時に悪化した財政事情の下で景気対策にも取組まねばならない状況にある。平成10年当時、16兆円を越す総合経済対策では今後の検討課題として法人税や所得税の改革を挙げていたし、政府の税制調査会も基本問題小委員会で所得税の抜本改革を求め、新設された地方法人課税小委員会は最近導入が具体化した外形標準課税の導入を検討しはじめていた。このような一連の改革ブームの下で平成10年の税制改正は多岐にわたる法人税の全面的改正となった。

その内容を大別すると、1. 景気対策としての所得税減税、2. 課税ベースの適正化と法人税率の引下げを主とする法人税改正、3. 金融システム改革に伴

う金融関係税制の改正, 4. 資産デフレや土地流動化に対応するための土地・住宅税制の改革に区分できる。以下小稿では2番目の法人税の改正を中心にみていくこととする。

1 平成10年法人税法改正の概要

平成10年の税制改正で30余年振りに法人税関連も大幅に改正された。法人税に関する改正は本法の改正と租税特別措置法関連に分かれるが、後者はさておき法人税本法の改正部分についてその概要を見ると、その内容は大きく税率の引下げと課税ベースの拡大とに分けられる¹⁾。

1.1 法人税率の引下げ

法人税の税率が普通法人基本税率で37.5%から34.5%へ、中小法人等の軽減税率が28%から25%へと原則として3%引下げられ、3月決算会社の場合平成11年3月期から適用されることとなった。

1.2 課税ベースの拡大

今回は先述の通り30余年振りの法人税法の全面的改訂のため、これまでの法人税に内在する不適切な個所を課税の適正化と課税ベースの拡大・適正化の視点から所得計算規定を見直すことであった。これらを大きく分類すると次のようになる。

A 減価償却制度に関する改正 (この項目は次節に詳述する。)

- (1) 建物の耐用年数短縮と減価償却方法の定額法限定。
- (2) 少額減価償却資産の即時損金算入の制限。

B 引当金に関する改正

1) 平成10年法人税改正については次の資料を参考とした。
国税庁, (1999)『平成10年度 法人税関係法令の改正の概要』。
税経通信, (1998)『改正税法詳解特集号』税務経理協会。

- (1) 貸側引当金の法定繰入率の原則廃止。
 - (2) 退職給与引当金繰入れに関する累積限度額の削減。
 - (3) 賞与引当金の廃止。
 - (4) 特別修繕引当金の廃止と特別修繕準備金の創設。
 - (5) 製品保証等引当金の廃止。
- C 収益・費用の帰属時期の特別規定の整備
- (1) 一定の長期請負工事について工事進行基準の適用。
 - (2) 長期割賦販売に対する割賦基準の規定整備。
- D その他
- (1) 受取配当金等の益金不算入制度の整備。
 - (2) 有価証券の評価に際し、切放し低価法の廃止。
 - (3) 過大な役員報酬等の損金不算入制度の整備。
 - (4) 過大な使用人給与等の損金不算入制度の創設。
 - (5) 寄付金の損金不算入制度の整備。
 - (6) 法人税額等の損金不算入制度の整備。
 - (7) 交際費の損金不算入枠の拡大。
 - (8) 特定の現物出資により取得した有価証券圧縮額の損金算入制度の整備。
 - (9) 使用人賞与の損金算入時期に関する規定の創設。
 - (10) リース取引に係る所得の計算規定の創設。
 - (11) 株式譲渡請求権の行使があった場合の所得計算規定の創設。

以上、法人税法の抜本的改革である平成10年の改正は多岐にわたるが、小稿ではそれらの改正のうち減価償却制度に関する改正を中心に見ることとする。

2 平成10年法人税法改正における減価償却制度の変更

2.1 変更の概要

- (1) 建物の償却方法を定額法に限定。

建物の償却方法として、従来定額法と定率法との選択的適用が認められて

いたが、平成10年4月1日以降取得の建物については、定額法のみを使用しか認められなくなった。

(2) 建物の耐用年数の短縮。

平成10年の改正では、建物の耐用年数のみがおおむね10%から20%程度短縮された。これまで鉄筋コンクリート造りの事務所には65年という極めて長い耐用年数が付されていたがそれが余りにも長いため最高を50年に押さえた。

(3) 初年度2分の1簡便償却制度の廃止。

事業年度の中途に取得し事業の用に供した機械装置、車両運搬具、工具器具備品や工業所有権の償却計算に際して用いられてきた初年度2分の1簡便償却制度が廃止された結果、今後は月割基準で按分計算することに制限される。

(4) 営業権の償却方法の改正。

平成10年4月1日以降取得された営業権の償却方法はこれまで取得価額（すでに行なった償却額で各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入されたものがある場合はその金額を控除した金額）を各事業年度の償却限度額として償却する任意償却法によって償却されてきたが、これを定額法に改めた。

(5) 国外リース資産の償却方法の創設。

リース取引の目的とされる減価償却資産で外国法人に賃貸されるものの償却方法はリース期間により按分するリース期間中定額法によることとなった。

(6) 少額の減価償却資産の取得価額の損金算入制度の整備。

従来、使用可能期間が1年未満か取得価額が20万円未満の減価償却資産については、それを事業の用に供した日の属する事業年度の損金として、その取得価額相当額を損金に落とすことが認められていたが、この少額減価償却資産の取得価額基準を10万円未満に引下げると共に国外リース資産についてはこの制度の適用対象から除外されることとなった。

(7) 一括償却資産損金算入制度の創設。

これまで取得価額が20万円未満であった場合、即刻損金算入できたが、上

記(6)により全額即時損金算入ができなくなった10万円以上20万円未満の少額減価償却資産（「一括償却資産」）を事業の用に供した場合、取得した事業年度単位で集約した上、一括して3年間で均等償却できる選択が平成10年4月1日以降に開始する事業年度から適用されることとなった。

以上が平成10年の税制改正により法人税法の減価償却に関する改正部分の概要である。

2.2 建物の償却方法の定額法限定

従来わが国の法人税法は建物をはじめ有形減価償却資産の償却方法として定額法と定率法の選択的適用を認めてきた²⁾。

しかし、法人税法上、課税の公平性や計算の簡便性から償却計算の基礎となる耐用年数、取得価額、残存価額について詳しく法令で定めている。建物は用役の性質上長期間安定して使用され、機械設備のように古くなると著しくその生産能力が低下することもなく、耐用年数期間にその生産性・収益性は平均していることから価値減耗度が比較的均一していると考えられる。そのため耐用年数の初期に多額の償却費を算出する定率法よりも、每期一定の償却額を計上する定額法の方が建物のサービス提供度合と一致するため、アメリカをはじめ欧米諸国では建物の償却方法を定額法のみに限定している³⁾。定率法によるか定額法によるかで、耐用年数の初期における償却額は2倍以上もの差が生ずるため、建物の所有割合が高い業種ではいずれの償却方法を用いるかにより相当大きい課税所得の差が生じ、課税の公平性の観点からも国際比較の視点からも建物の償却方法を定額法一本に限定することは現在では妥当性があると言えよう。そのために会計処理の継続性の変更が生ずるが、法人税法の変更に伴う税法基準ということで認められるであろう。

2) 法人税法施行令 第48。

3) W. T. Hogan, (1967) "Depreciation Practices in Foreign Countries," *Depreciation Policies and Resultant Problems*, Fordham Uni.Press, Ch. IV.

しかし、問題はこの定額法一本化が所有する建物全体に一律適用されるのではなく、平成10年4月1日以降取得する建物に対してのみ定額法を適用し、それ以前に取得された建物については従来通り定率法の使用が認められている点にある。経過措置とは言え、たとえば定率法を適用してきた既存の建物に平成10年4月1日以降に増築した場合など建物は物理的に一体として機能し事業の用に供されているにもかかわらず、その減価償却計算は既存部分に対しては定率法、増築部分には定額法による場合など実務上問題が生じる⁴⁾。増築された建物は一体として用役を提供していると考えられるので、取得時の違いで提供される用役が異なる訳ではない。実務上はこのようなケースについては建物全部に定額法を適用することとして会計方針の変更とするか、定率法による償却を継続して税務上償却超過額を申告調整するかのいずれかの方法によることになるであろう⁵⁾。

2.3 建物の耐用年数の短縮

平成10年の改正では耐用年数の短縮は建物に対してだけ行われた。この短縮された耐用年数はこれから取得される建物のみならず、すでに取得している既存の建物についても平成10年4月1日以降開始する事業年度から適用される。償却資産の耐用年数は時の経過や使用摩耗といった物理的要因のみならず、陳腐化や流行遅れなど経済的要因をも加味して客観的に決められる。とくに昨今では経済的要因には製品市場の国際化に伴う国際競争による経済的陳腐化が明白に現われ大きなウェイトを占めるようになった。国際市場での競争状況からくる経済的陳腐化はコンピューターを中心とする先端技術をリードする機械設備の耐用年数に致命的影響を与えることがしばしばある。したがって、税法上の耐用年数は時期を逸することなく再検討されなければならないが、耐用年数

4) 光田周史, (1998)『法人税改革と実務対策』清文社, p. 73.

5) 森田政夫, (1998)「建物の減価償却方法の変更についての私見」『京滋CPA会報』(日本公認会計士協会京滋会) No. 289, pp. 2-3.

表の全面的改訂は多くの時間と準備が必要なため仲々実現し難いので、適時個別の見直しが行われてきた。この法定耐用年数の個別の見直しもわが国の場合、昭和61年に機械装置に対してのみ行われたにすぎず、建物については長期間にわたって個別の見直しは行われていない。このため建物の耐用年数の中には現実に使用され難い程長期の耐用年数がそのまま残っていた。今回の改正ではこのような陳腐化した建物の耐用年数表を見直すと共に建物の償却方法を定額法一本にすることによる年間償却額急減の影響を緩和するために建物のみの耐用年数の短縮が行われたと言われている⁶⁾。

3 短縮後の建物の耐用年数とその日米比較

昨今わが国経済界をはじめ政府・業界団体の間で耐用年数の短縮が機械設備のリストラによる企業のスリム化や産業構造転換の促進手段として検討されている。平成10年の税制改正は建物の耐用年数のみを短縮したにすぎないが、国際市場での競争ということを考えると建物よりも機械設備の耐用年数の方が重要である。わが国産業の国際競争力という観点から耐用年数の長短を考える場合、つねに参考とされるのはアメリカのそれであった。

運輸・通信の発達で海外の製品市場は急速に近づき、そこでは競争が機械設備を陳腐化させている。多くの工業製品分野の世界的市場で先頭を行くのがアメリカであると言われている。そこでアメリカの耐用年数について見てみよう。

現在アメリカの税務上の減価償却制度はレーガン税制により導入された「加速原価回収制度」(Accelerated Cost Recovery System—以下ACRSと略称する。)によっている⁷⁾。

これまでの減価償却制度を加速原価回収制度と名称を変更した主な理由は従

6) 光田周史, 前掲書, p. 77.

7) 加速原価回収制度が成立するまでの経過やその概要については次の論文がある。
森川八州男, (1987)「アメリカ税制改革と減価償却問題」『企業会計』(中央経済社) 第39巻第4号, pp. 86-93. 小森瞭一, (1990)「1980年代におけるアメリカ減価償却制度」『経済学論叢』(同志社大学) 第41巻第3号, pp. 442-459.

来の物理的耐用年数ではなく、人為的に極めて短い償却年数を用いる点にあると考えられる。すなわち減価償却制度で用いられる耐用年数は償却資産の使用期間を反映したものと考えられてきたが、加速原価回収制度は資産の使用可能期間とは関係なく人為的・政策的に短く決められた年数を償却期間と呼んで用いる。したがって、この償却期間は使用可能期間に関連する耐用年数とは何の関係もなく政策的に決められたことを示すため、あえて減価償却制度と言わず加速原価回収制度と改称したものと考えられる。以下小稿で日米比較するに際してはわが国の耐用年数を現在アメリカの償却期間と比較検討する。1981年に導入されたACRSによると、すべての償却資産を次の4つの区分に分類し、その償却期間を3年、5年、10年、15年に限定し、対象となる資産をそれぞれ3年資産、5年資産、10年資産、15年資産と略称する⁸⁾。

これら4つの単純化された回収期間に属する資産分類には次のものが含まれる。

3年資産…工具器具、特殊製造機具、トラクター、自動車、軽トラック、試験研究設備など従来の標準耐用年数が4年以下の動産。

5年資産…コンピューター、航空機、バス、大型トラック、製造用資産、事務所備品など従来の標準耐用年数が5年以上の償却資産。

10年資産…建物など12.5年未満の償却資産と公益事業資産の一部。

15年資産…12.5年以上の償却資産と大部分の公益事業資産。

この1981年に導入されたACRSは余りにも急激な償却期間の短縮による結果を生じたため、産業界からの要請もあって、その影響を緩和するため1986年に一部改正された。この改正後の制度を「修正加速原価回収制度」(Modified Accelerated Cost Recovery System—以下MACRSと略称する。)と称し、主な改正点は次の通りである⁹⁾。

(1) 一部資産については、従来のクラス別耐用年数や資産償却範囲 (Asset

8) U. S. Internal Revenue Code § 168(C).

9) このMACRSについては、拙著、(2002)『加速償却の研究』有斐閣、第9章で詳述している。

第1表 修正加速原価回収制度の償却方法

償却期間	資 産 の 種 類	償却方法	期中取得
3 年	自動車、軽トラックを除く「資産償却範囲」(ADR)の中心点4年とそれ以下に属する資産	200%定率法	半年基準*
5 年	ADR中心点4年以上10年までに属する資産と自動車、軽トラック、半導体製造設備、試験研究設備	200%定率法	半年基準*
7 年	ADR中心点10年以上16年までに属する資産 ADR中心点の表で分類されていない資産	200%定率法	半年基準*
10 年	ADR中心点16年以上20年までに属する資産	200%定率法	半年基準*
15 年	ADR中心点20年以上25年までに属する資産 下水処理設備、電話回線分配設備	150%定率法	半年基準*
20 年	ADR中心点25年以上の資産およびADR中心点27.5年以上のものを除く不動産全般	150%定率法	半年基準*
27.5年	工場で建築される住宅を含む賃貸用居住建物	定 額 法	半月基準
31.5年	非居住用建物およびADR中心点27.5年以上の不動産	定 額 法	半月基準

* 課税年度前3ヶ月以内に資産の40%以上が使用に供されたすべての動産に対しては四半期基準を適用する。

(出所) Coopers & Lybrand Co., (1986) "Analysis: Tax Reform Act of 1986," p. 99.

Depreciation Range) の中心耐用年数による区分に変更する。

- (2) 新しく7年、20年、27.5年、31.5年の償却期間を新設した。
- (3) 不動産は居住用建物27.5年、その他31.5年間にわたり定額法で償却することができるよう変更する。この償却期間の延長の結果、現在の償却可能額は約1/3から半分に減少する。また低所得者向住宅は27.5年の定額法で償却できるようにする。
- (4) ACRSの各クラス別資産に対して第1表のように償却方法を特定する。この表から建物などの不動産は、償却期間20年で償却されるものは150%定率法で、工場で建築される住宅を含む賃貸用居住建物は27.5年の定額法、非居住用建物及び27.5年以上の不動産は31.5年の定額償却法によると定められてい

第 2 表 平成10年改正前後のわが国建物の耐用年数

構造・用途	細 目	改正前	改正後
木造・合成樹 脂造のもの	事務所用のもの	26年	24年
	店舗用・住宅用のもの	24	22
	飲食店用のもの	22	20
	旅館用・ホテル用・病院用のもの	18	17
	車庫用のもの	18	17
	公衆浴場用のもの	13	12
	工場用・倉庫用のもの（一般用）	16	15
木造モルタル 造のもの	事務所用のもの	24	22
	店舗用・住宅用のもの	22	20
	飲食店用のもの	20	19
	旅館用・ホテル用・病院用のもの	16	15
	車庫用のもの	16	15
	公衆浴場用のもの	11	11
	工場用・倉庫用のもの（一般用）	15	14
鉄骨鉄筋コン クリート造・ 鉄筋コンク リート造のも の	事務所用のもの	65	50
	住宅用のもの	60	47
	飲食店用のもの		
	延面積のうちに占める木造内装部分の 面積が30%を超えるもの	40	34
	その他のもの	50	41
	旅館用・ホテル用のもの		
	延面積のうちに占める木造内装部分の 面積が30%を超えるもの	36	31
	その他のもの	47	39
	店舗用のもの	47	39
	病院用のもの	47	39
	車庫用のもの	45	38
公衆浴場用のもの	35	31	
工場用・倉庫用のもの（一般用）	45	38	
れんが造・石 造・ブロック 造のもの	事務所用のもの	50	41
	店舗用・住宅用・飲食店用のもの	45	38
	旅館用・ホテル用・病院用のもの	42	36
	車庫用のもの	40	34
	公衆浴場用のもの	34	30
	工場用・倉庫用のもの（一般用）	40	34

(出所) 国税庁『主な減価償却資産の耐用年数表—建物』平成9年度、10年度分より抜萃。

る。以上のことから建物としては居住用建物は20年、賃貸用（営業用）建物は27.5年、非居住用建物は31.5年の3区分の耐用年数がある。

アメリカの建物の区分は居住用と非居住用（営業用）との区別で分類されているのに対して、わが国の主要減価償却資産の耐用年数表は第2表に見られるように木造か鉄筋など建物の構造でまず区分し、さらに事務所、店舗、居住用、工場用など用途目的により決められている。資産区分の基準が異なるので、必ずしも同一尺度で比較できないが、例えば近代的高層建築物に代表される鉄筋コンクリート建物の場合、わが国では平成10年の改正前は営業用（事務所用）のものは65年、居住用（住宅用）のものは60年であったが、平成10年の改正でそれぞれ50年、47年に短縮された。これに対してアメリカのMACRSでは前者は31.5年、後者は20年償却資産となることから、わが国の償却期間はアメリカのそれに比し、前者で約1.7倍、後者で2.3倍以上と圧倒的に長く決められている。しかし、木造や木骨モルタル造の建物になると、居住用はアメリカで20年、わが国の改正前で24年、改正後で22年と大体近似しているが、営業用になると日本の方がアメリカよりも短い期間に償却出来ると定めている。他方、木造や木骨モルタル造りの旅館やホテル、病院、車庫、工場、倉庫などは、今日、日米いずれの経済社会から見て極めて例外的存在であることから考え、その経済的ウェイトは微々たる額と言えよう。近代的大都市における日米の建物を対象として比較する場合、平成10年の改正により建物の耐用年数が短縮されたとは言え、今なお約1.7～2.3倍以上の差異が日米の建物の償却期間について認められると言える。

4 建物以外の耐用年数の日米比較

償却資産としての不動産である建物を除く動産の償却資産に関して、今日アメリカでは先述のMACRSにより定められた基準が用いられている。今、主要動産に関する償却期間別資産分類を現行MACRSと改正前のACRSと比較して表に示すと第3表のようになる。

第 3 表 アメリカの主要動産の償却期間別分類

償却期間	修正前加速原価回収制度 (ACRS)	修正後加速原価回収制度 (MACRS)
3 年	工具器具, 特殊製造機具, トラクター, 自動車, 軽トラック, 試験研究設備	工具器具, 特殊製造機具, トラクター
5 年	コンピューター, 航空機, バス, 大型トラック, 建築用資産, 製造用資産, 事務所什器備品	自動車, 軽トラック, 試験研究設備, コンピューター, 商業用を除く航空機, バス, 大型トラック, 建築用資産, 製造用資産の一部
7 年	該当なし	大部分の製造資産, 商業用航空機, 事務所什器備品
10 年	公益事業資産の一部	一部製造用資産
15 年	大部分の公益事業資産	電話分配設備, サービス・ステーション建物とその改良, 公益事業資産の一部
20 年	該当なし	下水配管, 大部分の公益事業資産

(出所) Coopers & Lybrand Co., *op. cit.*, p. 179.

構造・用途区分で詳細に分類するわが国と異なり, アメリカでは資産区分が単純化されているため適確な比較ができないが, 修正後のMACRS基準によると, 工具器具備品は3年, 車輛運搬具は5年, 大部分の製造資産(機械装置), 事務所什器備品は7年である。大雑把であるが, アメリカのこの基準とわが国の税法の定める耐用年数表とをそれぞれ資産区分毎に比較してみよう。

工具・器具

わが国の耐用年数表は工具と器具・備品に分けているが, アメリカでは工具・器具と事務所什器備品とに区分している。工具の場合, 切削工具, 金型はわが国の場合2年と短いが, 自製活字・活字に常用される金型は8年, 測定・検査工具は5年などアメリカの3年に比し長いものは2倍あるいはそれ以上長いものがある。とくに精密機械の製造過程や製品の市場競争に不可欠な測定検査工具が長いのは影響が大きい。

第4表 わが国の法定耐用年数——工具

工 具		工 具			
構造・用途	細 目	耐用年数	構造・用途	細 目	耐用年数
測定工具， 検査工具， （電気・電 子を利用す るものを含 む）		5年	型（型枠を 含む），鍛 圧工具，打 抜工具	プレスその他の金属 加工用金型，合成樹 脂・ゴム・ガラス成 型用金型，鋳造用型 その他のもの	2年
					3
治具，取付 工具		3	活字，活字 に常用され る金属	購入活字（活字の形 状のまま反復使用す るものに限る）	2
切削工具		2		自製活字，活字に常 用される金属	8

（出所） 国税庁『主な減価償却資産の耐用年数表——工具・器具・備品』平成10年分より抜萃。

器具・備品

わが国の器具備品の区分は家具・電気・ガス機器の家庭用品（3～15年），事務・通信機器（3～10年），時計・試験測定機器（5・10年），光学・写真製作機器（5・8年），看板・広告器具（2～10年），容器・金庫（6～10年），医療機器（4～10年），娯楽・スポーツ器具（2～8年）に細分化している。これらの器具備品はどの企業でも少なくとも1つか2つ所有しており，共通資産ではあるが，アメリカでは工具器具は3年，コンピューター5年，事務所備品7年としているのに対して，大部分のわが国の器具備品の耐用年数は5年ないしそれ以上である。とりわけ今日どの企業でも共通して使用している事務機器である電子計算機（6年），電話設備（6年）などがアメリカの5年に比して2割も長く定められていることはコンピューターの更新速度と相まって普遍的な事務システムとして大量に購入使用されているので，激しい国際競争市場ではわが国企業が極めて不利な影響を受けていると言えよう。

今日，このことはコンピューターを事務機器として利用する各企業におけるシステムの更新速度を遅らせると同時にそれらコンピューターを製造販売したり，システムを導入するコンピューター・メーカー側の市場での有効需要の発

第 5 表 わが国の法定耐用年数——器具・備品

器具・備品

構造・用途	細 目	耐用年数	構造・用途	細 目	耐用年数			
家具、電気機器、ガス機器、家庭用品（他に掲げられているものを除く）	事務机、事務いす、キャビネット	年		電気冷蔵庫、電気洗濯機その他これらに類する	6年			
	主として金属製のもの	15		電気・ガス機器				
	その他のもの	8		氷冷蔵庫、冷蔵ストッカー（電気式のものを除く）		4		
	応接セット	5		カーテン、座ぶとん、寝具、丹前その他これらに類する繊維製品		3		
	接客業用のもの			8				
	その他のもの	8		じゅうたんその他の床用敷物		3		
	ベッド	5		小売業用・接客業用・放送用・レコード吹込用・劇場用のもの				
	児童用机、いす	6		その他のもの		6		
	陳列だな、陳列ケース			8				
	冷凍機付・冷蔵機付のもの	5		室内装飾品		15		
	その他のもの			8				
	その他の家具	15		主として金属製のもの		8		
	接客業用のもの							
	その他のもの	8		食事・ちゅう房用品		2		
主として金属製のもの								
その他のもの	5	陶磁器製・ガラス製のもの	5					
ラジオ、テレビジョン、テープレコーダーその他の音響機器	5	その他のもの	15					
冷房用・暖房用機器	6	主として金属製のもの						
			その他のもの	8				
事務機器、通信機器	謄写機器、タイプライター			その他のもの				
	孔版印刷・印刷業用のもの			3		金属製のもの		
	その他のもの			5		その他のもの		
	電子計算機			6		金庫		
	複写機、計算機（電子計算機を除く）、金銭登録機、タイムレコーダーその他これらに類するもの			5		手さげ金庫		
	その他の事務機器			5		その他のもの	20	
	テレタイプライター、ファクシミリ					5		
	インターホーン、放送用設備			6		理容・美容機器	5	
	電話設備その他の通信機器			6		医療機器	消毒殺菌用機器	4
	デジタル構内交換設備、デジタルボタン電話設備						6	手術機器
その他のもの	10		血液透析・血しょう交換用機器	7				
			ハバードタンクその他の作動部分を有する機能回復訓練機器	6				
			調剤機器	6				
			歯科診療用ユニット	7				
			光学検査機器	6				
			ファイバースコープ					
			その他のもの	8				
			その他のもの	4				
			レントゲンその他の電子装置を使用する機器					
			移動式のもの、救急医療用のもの、自動血液分析器	6				
			その他のもの					
			その他のもの	3				
			陶磁器製・ガラス製のもの					
			主として金属製のもの	10				
			その他のもの	5				
時計、試験機器、測定機器	時計	10						
	度量衡器	5						
	試験・測定機器	5						
							たまつき用具	8
							パチンコ器・ビンゴ器その他これらに類する球戯用具、射的用具	2
光学機器、写真製作機器	カメラ、映画撮影機、映写機、望遠鏡	5						
	引伸機、焼付機、乾燥機、顕微鏡	8						
看板、広告器具	看板、ネオサイン、気球	3						
	マネキン人形、模型	2						
	その他のもの	10						
	主として金属製のもの	5						
容器、金庫	ボンベ							
	溶接製のもの					6		
	鍛造製のもの					8		
	塩素用のもの					10		
	その他のもの					10		
ドラムかん、コンテナその他容器	7	大型コンテナ（長さが6m以上のものに限り）	7					
			娯楽・スポーツ器具	8				
				たまつき用具	8			
				パチンコ器・ビンゴ器その他これらに類する球戯用具、射的用具	2			
				ご、しょうぎ、まあじゃん、その他の遊戯具	5			
				スポーツ用具	3			

(出所) 国税庁『主な減価償却資産の耐用年数表——工具・器具・備品』平成10年分より抜萃。

生割合で2割以上の差異が出てくると考えると、今日の日米コンピューター産業の動向に大きな影響を与えていると言わざるを得ない。

車輛運搬具

工具器具や後に見る機械装置に比して、車輛運搬具の日米間の償却期間は比較的差が少ない。否むしろ日本の方が短いと考えられるのが車輛運搬具である。家庭用の乗用車は小型車（総排気量0.66以下）が通常4年で償却され、それ以上は6年で償却される。運送業や貸自動車業、自動車教習所の小型車（貨物自動車は積載量2トン以下、それ以外は総排気量2以下）3年、大型乗用車は5年であるが、それ以外の業種の貨物自動車は5年、ダンプ4年と定められている。

営業車はもとより家庭用の乗用車ですら小型車ならアメリカの5年（第3表参照）よりも短い償却期間で償却できる。唯一アメリカより長い償却期間の車は一般家庭用の中・大型車のみと言える。

このことは車の国際市場を考へて見る場合他の条件が同じとすると、日本国内の車の買換需要がアメリカより強くなる効果を生ずる。

第6表 わが国の法定耐用年数——車輛運搬具

構造・用途	細目	耐用年数	構造・用途	細目	耐用年数
一般用のもの (特殊自動車・次の運送事業用等以外のもの)	自動車(2輪・3輪自動車を除く)	年	運送事業用・貸自動車業用・自動車教習所用のもの	自動車(2輪・3輪自動車を含み、乗合自動車を除く)	年
	小型車(総排気量が0.66リットル以下のもの)	4		小型車(貨物自動車にあっては積載量が2トン以下、その他のものにあっては総排気量が2リットル以下のもの)	3
	貨物自動車			大型乗用車(総排気量が3リットル以上のもの)	5
	ダンプ式のもの	4		その他のもの	4
	その他のもの	5		乗合自動車	5
	報道通信のもの	5		自転車、リヤカー	2
	その他のもの	6		被けん引車その他のもの	4
	2輪・3輪自動車	3			
	自転車	2			
	リヤカー	4			

(出所) 国税庁『主な減価償却資産の耐用年数表——車輛運搬具』平成10年分より抜萃。

トヨタ・ホンダをはじめ多くの自動車産業がアメリカの国土の何十分の一、人口で約半分の日本で、そこを拠点として世界的に発展させたのは、このような国内需要の大きさに支えられているからとも考えられる。この償却期間の短さは、これら自動車産業界の政治力や国策的配慮がうかがえる。

機械装置

現在、アメリカでは製造用資産（機械装置）の一部の償却期間は5年あるいは10年と定めているが、大部分の製造用資産は7年と定めている。（第3表参照）

これに対して、わが国の機械装置の耐用年数は設備の種類毎に細かく決められているが第7表に示すように大半は7年以上のものが多く、分類基準の粗細

第7表 わが国の法定耐用年数——機械・装置

設備の種類	細目	耐用年数	設備の種類	細目	耐用年数
鉄鋼鍛造業用設備		12年	その他の建設工業設備	排砂管、可搬式コンベヤ	3年
鋼铸件・鋳鉄铸件製造業用設備		10		ヤジールパイルハンマー	
プレス、打抜き、しぼり出しその他の金属加工品製造業用設備	めっき・アルマイト加工設備	7	洗車業用設備	アスファルトプラント	4
	その他の設備	12		バッチャープラント	6
自動車分解整備業用設備		13		その他の設備	7
がん具製造設備	合成樹脂成形設備	9	ガソリンスタンド設備		10
	その他の設備	11	液化石油ガススタンド設備		8
畳表製造設備	織機、い草選別機、い割機	5	機械式駐車設備		8
	その他の設備	14	クリーニング設備	かま、温水器、温かん	15
畳製造設備		5	公衆浴場設備	その他の設備	7
その他のわら工品製造設備		8		天然色写真現像焼付設備	3
砂利採取・岩石の採取・砕石設備		8	その他の写真現像焼付設備	8	
ブルドーザー、パワーショベルその他の自走式作業用機械設備		5		6	
				8	

(出所) 国税庁『主な減価償却資産の耐用年数表——機械装置』平成10年分より作成。

の差があるため日米比較は容易でないが、わが国の「ブルドーザー・パワーショベルその他自走式作業用機械設備」（5年）はMACRSを定める第3表によるとトラクター（3年）や建築用資産（5年）と比較すべきものである。わが国の「その他建設工業設備」（3～7年）はMACRSでは建築用資産（5年）に該当する。豊製造設備や公衆浴場など日米の文化的差異から共通しない設備を除くと、総じて機械装置の耐用年数は日本の方が長く決められている。とりわけ近代工業の中核である装置産業、精密工業などの機械装置はアメリカでは7年一本で単純かつ短期償却が認められているのに対し、わが国の場合鉄鋼鍛造業用設備（12年）、銅鑄用鋳鉄鑄物製造業用設備（10年）、その他金属加工品製造業用設備（12年）と極めて長い。

一般に、機械装置の日米比較では、日本の方がアメリカより2倍まではいかないが、1.5倍程度長い期間で資本回収しなければならない状況であると言える。

5 工業製品の国際競争力と機械設備の耐用年数

近代工業の中心は高度に精密な技術を内蔵した装置や複雑な工程とロボットのように自動化された設備装置に特徴がある。その結果企業の資産の多くは固定設備によって占められており、それが製品の原価構成において減価償却費を中心とする固定費のウェイトを高めている。したがって競争力のある製品は固定費としての償却費を回収できるが、競争力が失われると固定費すら回収できない採算割れの状況に陥る。製品が国際競争市場で競争力を確保するためには新鋭設備による製造工程で製造されねばならず、そのため機械設備は最新の技術を導入することが望まれる。たえず機械設備を国際的に通じる第一線の技術水準に保つためには、すでに導入した機械設備をできるだけ早く償却し、再投資資金を社内留保するため償却期間を短くすることが必須となる。このように償却期間（わが国の耐用年数）を短く設定することは国際競争に勝つためや、設備の近代化にとって不可欠であり、長期的に見ると償却期間を長く決めている国は短く決めている国に国際的市場競争の場で敗退すると言っても過言ではな

い。

第2次大戦以前は機械設備をはじめとする固定資産を焼滅させ、国土を焼土と化した大戦争が一定間隔で発生し、その戦中や戦後復興の過程でイノベーションが必然的に行われてきた。しかし核戦争時代に入って大きな戦争ができなくなった今日では、経済の発展に不可欠なイノベーションは生産力の中核である機械設備の償却期間をいかにして決めるかにより定まる。資本構成上高いウェイトを占める固定資産の更新、新規投資への意欲や活力を具体化させ資金的に設備投資を可能とする減価償却は平和経済社会でのイノベーションのための大きな要素となる。

このことから固定資産の中でも最も重要な製造工程や技術と深い関係をもつ機械装置の償却期間の長短は自由競争を立て前とする国際的市場を通してその国の将来の経済発展に大きな影響を与える。

機械装置や設備の償却期間を短く決め、そのために生ずる償却費の増加を吸収するだけの収益力がある限り、その国の経済力は競争市場を通じて益々将来発展することができよう。

耐用年数の短縮に象徴される一国の減価償却政策はその国の製品の国際競争力を左右し、それを通じてその国の将来の経済力や産業の国際競争力に重大な影響を与え得ると言える¹⁰⁾。この意味から平時においては減価償却政策は世界大戦がもたらした壊滅的破壊に次ぐ復興過程での産業発展に寄与したイノベーションと同じ役割を果たすシステムと言えよう。

6 耐用年数短縮効果の前提条件

耐用年数短縮により投下資本回収リスクを低下させると同時に再投資のため

10) 耐用年数の短縮で発生する過大な償却費は配当支払能力を低下させ、消費を減退させる反面、多額な減価償却累計額は投資を刺激する効果がある。このような減価償却がマクロ経済に与える影響の研究には次の文献がある。

E. S. Hendriksen, (1951) "Influences of Depreciation Accounting on National Income," *Accounting Review*.

G. P. Maynard, (1952) "Business Income and National Income," *Accounting Review*.

の社内留保資金を豊富にし、資金面から設備投資を刺激する経済的效果が認められるが¹¹⁾、そのためには耐用年数の短縮から生ずる減価償却費（固定費）の急増を十分吸収することができるだけの収益力がなければならない。

今日の会計システムでは、減価償却費は製造間接費として製品原価に配賦するか、期間費用として販売費及び一般管理費の中に含める。それらは製品を対象とする個別対応か、期間を対象とする期間対応かの区別はあるが、いずれも製品を売却して得られる売上収益から回収されなければならない。耐用年数の短縮は必然的にこれら製品原価や期間費用を増加せしめる。収益からのマイナス項目であり、耐用年数の短縮で増加した減価償却を吸収するだけの収益がなければ、損失が生じたり、繰越欠損金を増加させるのみで、償却費増加による耐用年数の短縮効果は実現できない。このことは機械設備の有用性は何ら変化していないのに税法上の耐用年数短縮により今までよりも多くの償却費を回収するだけの企業収益を耐用年数短縮時点で各企業が有さなければならないことを意味する。

耐用年数の短縮効果が十分発揮されるにはこのことが前提条件となる。もし不況で企業収益力が低下した時に耐用年数が短縮された場合、非上場の多くの企業は営業成績を悪化させ、時には赤字転落必至となればその短縮をせずに見送ることになろう。しかし税法基準を継続して適用してきた上場会社の場合そうはいかない。昭和39年のわが国の税制改正に際して、機械装置の耐用年数を平均15%短縮した時のことがその例として挙げられる。当時わが国は経済の高度成長、日進月歩の技術革新、貿易の自由化による競争激化を前にして、昭和36年の税制改正で10年振りに平均20%の耐用年数の短縮が行われていた。

それから3年後に今度は「開放経済への移行に備えて企業の内部留保の充実と設備更新に資するため、最近における技術革新の状況等をかえりみ、機械設

11) 耐用年数短縮による民間設備投資への刺激効果を R. Goode は(1)時差、(2)投資リスクと不確実性、(3)資金の利用の3点を挙げ分析している。

R. Goode, (1955) "Accelerated Depreciation as a Stimulus to Investment," *Quarterly Journal of Economics*, pp. 191-210.

備を中心に固定資産の耐用年数を平均15%程度短縮すること」とした¹²⁾。

しかし、初めの耐用年数短縮が適用される昭和36年後半から設備投資の過熱により国際収支が悪化し、すでに金融引締めが始まっていたので、企業としては昭和34～35年の高度成長期の高収益はもはや維持することが困難となっていた。

そのような時期に昭和39年の税制改正で2回目の耐用年数短縮が行われた結果、税法基準と称して税法の定める法定耐用年数を償却期間として厳守してきたわが国の上場会社とくに機械設備を多く有する製造工業では多額の償却額を低下した収益に課さざるを得なかった。そのため低収益の上場会社は赤字転落になると株価が急落し株主債権者に大きな影響を与えるため、従来使用してきた償却方法を定率法から定額法へと償却方法の変更を行なって対応した。その結果昭和39年7～12月度決算で東証一部・二部市場とも前期比で6倍という多数の償却方法の変更会社が現れた¹³⁾。

このような上場会社の定額法への償却方法変更の急増現象は不況期にもかかわらず不適切に行われた耐用年数の短縮がその原因と考えられる。わが国におけるこの歴史的事実から立証されるように産業の国際競争力をつけるため不可欠な機械設備の近代化には耐用年数の短縮が最も重要な政策ではあるが、その実施時期を誤ると不当に企業収益を悪化させ、別の好ましからぬ影響が生ずる。

要するに耐用年数の短縮が所期の経済効果を発揮するには短縮効果もたらす償却費急増の期間に企業の収益力がそれを回収するのに十分あることが前提条件となる。

わが国では、課税公平の原則から税法上用いられる耐用年数表は細分化された資産区分毎に画一的に決められ、すべての企業がそれを償却期間として減価償却計算上で一律に用いるいわゆる税法基準を実務上採用している。

12) 税制調査会、(1963)『昭和39年度税制改正に関する臨時答申』pp. 2-3.

13) 拙著、(1974)「第3章 不況期における減価償却方法の変更」『現代減価償却論』第6版、中央経済社、参照。

実務上税法基準を継続して適用する限り、不況期の収益低下期に不適切に耐用年数が短縮されると収益力の低い企業は赤字を出さざるを得ない。昭和39年の短縮の場合、上場会社の赤字転落は即株価下落となって、企業自身のみならず利害関係者に多大の影響を与えることになるため、上述のように償却方法変更で耐用年数短縮による影響を回避する企業行動が多発した。このような会計処理の継続性変更の多発現象の原因は短縮された耐用年数を税法基準という名の下で企業の収益状況にかかわらず一律に適用したわが国の実務にあった¹⁴⁾。

このような画一的適用をせずに、それぞれの企業の収益力に応じて短縮された耐用年数を個別的に適用させようと試みた施策がアメリカに見られる。

7 60年代アメリカにおける耐用年数短縮の弾力的適用策

1961年議会への税制に関するメッセージで、当時のケネディ大統領は深刻なアメリカの国際収支悪化の改善策として国際競争に負けない製品を作る近代的機械装置の導入を図るため、機械設備を中心とする償却資産の耐用年数の大幅な短縮を行うよう勧告した¹⁵⁾。当時、アメリカの耐用年数は、第8表に見られるように伝統を重んじるイギリスを除くと先進工業国の中で最も長い耐用年数を用いていた。そのため機械設備の陳腐化は否めず国際市場で敗戦から復興した国の製品に敗れ、その結果国際収支の悪化を招いていた。とりわけわが国やドイツなど第2次大戦で敗れた国が戦後の荒廃から復興する過程で新しい製法や技術を吸収した新鋭設備を導入したのに対して、戦勝国である米英が戦災をまぬがれた戦前の設備を温存したため、それらの製品が国際市場で敗れることが多く、さらに為替相場の変動や保守的で厳しい国内の規制に耐えられずアジアやヨーロッパなどへ生産拠点を移すなど産業の空洞化と相まってアメリカの

14) 近年、わが国でも耐用年数や見積残存価額を税法の定める基準と異なる会社独自の基準を採用している会社が増えてきている。毎年わが国上場企業の決算実務を調査している統計によると対象会社300社の約20%が耐用年数や見積残存価額について独自の基準によっている。朝日監査法人編、(1997)『会社の決算と開示』1997年版、中央経済社、p. 143。

15) *Economic Report of the President*, 1961, pp. 25-26.

第8表 主要工業国の機械設備の代表的耐用年数 (1961年)

アメリカ	15年	イタリア	10年
イギリス	27	カナダ	10
フランス	10	日本	16
西ドイツ	10	スウェーデン	5

(出所) W. T. Hogan, (1967) *Depreciation Policies and Resultant Problems*, Fordham Uni.Press, New York. 第11表から作成。

国際収支は1960年代当初から悪化してきた。この現状を打開し、機械設備の近代化を図る目的で、当時のケネディ大統領は1962年歳入法手続 (Revenue Procedure) 62-21を出し、耐用年数の短縮を実施した。しかし、この歳入手続62-21は単に耐用年数の短縮だけを導入したのではなかった¹⁶⁾。これまで耐用年数を定めてきた Bulletin F の5,000余の資産区分を簡略化して、4つの大きな業種別分類に区分すると同時に、企業の収益状況が短縮された耐用年数による償却費の増加を十分吸収できるか否かを判定する尺度として「準備金比率テスト」を新設したことが大きな特徴であった¹⁷⁾。この「準備金比率テスト」はガイドライン・クラス別の資産区分毎に各資産の減価償却累計額を取得原価合計額で割る。その比率を実際に納税者が行なった廃棄更新速度を反映するものと考え、その比率が標準的な「準備金比率」の範囲内であるか否かを見る。

各々の資産区分毎の準備金比率がその標準的範囲内にあれば準備金比率テストに合格したとして短縮された耐用年数を用いることができる。この標準的準備金比率表は減価償却方法、耐用年数、償却資産の増加割合を変数として決定できるよう作成されている。

耐用年数を短縮する前にどのような割合で実際にその企業が収益でもって減価償却費を回収してきたかをこの準備金比率で判定することはとりもおさず過去の償却実績に示される各企業の収益率・成長性を判定することである。こ

16) この歳入法手続62-21については次の文献に詳しい。拙著、(2002)『加速償却の研究』有斐閣、第6章第1・2節参照。

17) 準備金比率テストの計算方法や経済的影響は次の文献に譲る。拙著、前掲書、第6章第4・5・6節参照。

の準備金比率テストはその収益力が標準値からの一定範囲内にあれば短縮された耐用年数を用いた結果，増加した減価償却費を十分回収できるか否かを判定することができるので，画一的に短縮された耐用年数を用いる弊害が阻止される。すなわち収益力のない低成長企業は，準備金比率が標準値の一定範囲外となるため，従来通りの長い耐用年数しか適用できない結果，低下した収益力を過大な減価償却費負担で一層悪化させることが避けられることになる。

このように準備金比率テストは短縮された耐用年数の画一的適用による悪影響を阻止するために考え出された客観的基準による工夫であった。要するに，耐用年数の短縮は減価償却費の増加をもたらすと共に内部留保資金増加による設備投資を刺激することで機械設備の近代化を促進するが，そのためには増加した償却費を十分吸収できるだけの収益力がその企業になければならない。わが国の企業が行なっている税法基準による減価償却は短縮された耐用年数を画一的にかつ強制的に適用することになるため，不況期など企業収益低下時に行われた耐用年数の短縮は予想外の影響を生じ，企業財務のディスクロージャーを歪める結果を招くことになった。1960年代アメリカが導入した準備金比率テストは低収益企業に過大な償却費負担増で収益力不足の企業に一層の収益力低下の圧力をかけないための合理的工夫であったと考えられる。

お わ り に

平成10年税制改革は経済構造の改革を推進する目的で久し振りに法人税制の大幅な改革が行なわれた。すなわち，法人税率を引下げて企業活力向上や国際競争力維持増進を図り，金融システム改革のため有価証券取引税の軽減，金融証券市場の改革として取引活動の活性化や市場への参加機会の拡大など市場の再生を目指した改正が行われた。その中で，減価償却制度の改正も行われたが，折からの長期不況で企業収益力が低下している時期に耐用年数の短縮が行われたので，昭和30年代の不況期の耐用年数短縮がもたらす悪影響が危惧された。しかし，今回は幸いにして建物だけを対象としていたため，今の所その影響は

小さく心配される程ではなかったが、税法基準の画一的適用により企業行動に与える悪影響を避けるための有効な工夫としてアメリカの準備金比率テストの適用が考えられよう。

長期不況からのデフレ停滞脱却のため今日ふたたび税制改革が小泉内閣の言う経済の構造改革の最後の切り札として論じ始められている。しかし税制改革を提案してきた政府税調や自民税調のほか、首相直属の「経済財政諮問会議」の意見が対立し税制改革の基本方針が二転三転している。まずその辺りの構造改革を先決すべきであろう。一日も早く税制改革の基本方針を閣議決定し所得税や法人税など個別税目の見直しの方向性と中長期的ビジョンを明確にしてもらいたいものである。

* なお本稿には平成14年度大学院高度化推進特別経費の助成を受けました。