

資料

成長経済下における耐用年数短縮の経済的効果

昭和三六年税制改正による
耐用年数の短縮によせて――

小森 瞭

はじめに

一 成長経済下における耐用年数短縮の一模型

二 今回の改正以前における変遷

三 昭和三六年耐用年数改正の背景

おわりに

はじめに

一昨年、すなわち、昭和三六年税制調査会の答申に基づいて、税法上の耐用年数を規定していた「固定資産の耐用年数等に関する省令」(昭和二六年大蔵省令第五〇号)が改正公布せられた。今回の改訂は、機械装置の耐用年数の短縮が中心となつて、平均二二%の短縮が行われたといわれているが、その経済的効果に関しては一部産業界を除いて、複雑な今日の税法体系の中に埋もれて、

その社会的関心が見失われているように見える。

その対象が巨額な固定資本財に関するものであり、また、それら機械設備に関連をもつ減価償却の国民経済的重要性は、一昨年から以来のわが国経済の景気下降原因が設備投資の過熱にあると考えられていることを考えても、等閑に付すことはできない。今日のわが国企業の現状にあつては、会計処理におよぼす税法の制約は測り知れないほど大きい。耐用年数に関しては、税法上に規定せられたもの以外を継続適用している会社は極めて少ない。いうまでもなく、期間減価償却の算定は、取得原価、残存価額、耐用年数の三要素が定額法、定率法、産高比例法等の配分公式にしたがつて、組合わされることにより決定される。今日税制上、この三要素のうちで、政策的にもっとも有効にその効果を發揮しうるのは耐用年数であるため、それをいかに決定するかは減価償却そのものに大きな影響を与える。したがつて、わが国では耐用年数の改訂は減価償却そのものの改訂と考えてもよいほど決定的要素であるといえよう。

すでに、米国をはじめとする欧米先進諸国では減価償却は有望な補整的租税政策の一手段として利用されてきたのみならず、米大統領の年頭教書の中にも景気調整策としてその弾力的適用が強調せられてきた。

わが国においても、普通償却のほかに、国際競争の激化、技術進歩の急速化、貿易の自由化、企業合理化等の諸目的に対処するため、特別償却が政策減税の一環として税制の中にとり入れられ

てきた。しかし、今回の耐用年数の短縮は時限立法である特別償却ではなく、普通償却における耐用年数の短縮であるからその影響は一層広範にして深いといえよう。

そこで、われわれはまず成長経済下における耐用年数短縮の効果をも簡単な成長モデルを用いて数学的に展開し、次に耐用年数が税法上に導入されてから以降、それが如何に変遷してきたかを見よう。続いて、今回の耐用年数の改訂の背景として、民間産業界、調査会等の諸見解を年代順に綴って見ることとしよう。

一 成長経済下における耐用年数

短縮の一様型

従来、経済理論においては明示的に、あるいは暗黙裡に、減価償却 \parallel 取替の関係が成立することが前提とされてきた。⁽¹⁾

R. G. Hawtrey は「減価償却とは取替時まで利子付きで蓄積せられ、取替時に取替費に充当される償却積立金である」と定義している。⁽²⁾

R. F. Fowler も「大抵の資本財は、早かれ遅かれ消耗するから、もし生産を続けるなら取替えなければならぬ。したがって、これらの取替のための準備として減価償却、あるいは、減価引当金を設定することが必要となる」⁽³⁾と述べている。

近年、経済学界でさかんに論ぜられた成長論の主張者の一人である E. D. Domar は「アメリカにおける減価償却引当金は、つねに、粗投資支出の二分の一以上に達している」⁽⁴⁾事実を重視して

減価償却を成長モデルの中で再吟味している。すなわち、「減価償却費と置換支出とが相等しいと仮定される（故意にか、偶然にか）かぎり、一方では粗貯蓄から、他方では粗投資から、それらを排除してもなんらさしつかえはない。この方法は、ハロッド、フェルナシ、私自身、およびその他ののひとによってつくられた現在の成長モデルのうちで採用されている。しかし、ひとたび成長……からひきおこされた D（減価償却） \parallel R（取替）との間の乖離がみとめられるや否や、これらのモデルの修正が必要となる」⁽⁵⁾と述べ、成長経済においては減価償却取替の関係の成立を否定している。

ドーマーの前掲の論文はこの種の文獻の嚆矢と考えられているが、それは一九五二年九月に提出せられ、一九五三年三月に発表せられている。その間、一九五二年一月に R. Eisner も同様に、粗設備投資が一定率で成長する簡単な数学モデルを展開し、その結果を次のように要約している。⁽⁶⁾

(1) 価格変化のない場合 成長企業または成長経済では減価償却引当金が取替費を超過する。その超過する程度は粗投資の成長率と耐用年数とに比例し、償却期間の長さ⁽⁷⁾に反比例する。

(2) 価格変化のある場合 成長により減価償却は取替を超過するのは前述の通りであるが、他方価格騰貴の場合は、この超過を相殺する動きがある。しかしその程度は必ずしも十分に相殺しうるとは限らないので、減価償却取替関係が成立するのは偶然の一致にすぎない。

このように、従来の通説であった減価償却—取替の關係は、より現実に近いと考えられる成長モデルを展開することにより、はじめて明白に否定せられるに至った。

アイスナーは最後に、「経済学者は成長現象を無視するモデルでもって、発展するわれわれの世界を説明してはならない」と明言している。

ふり返って、わが国についてみると、戦後経済はすでに過去数回景気の起伏を経つ、「神武景氣」に象徴される如く世界的にも高水準の成長を遂げてきた事實はもはや多言を要しないであろう。この現実を前にして今回の耐用年数の短縮が行なわれたのである。したがって、われわれは今回の耐用年数短縮の効果を考察する際、粗設備投資が一定率で成長する経済又は企業（経済成長と企業の成長とは必ずしも択一的なものとは考えられないが、ドーマーもアイスナーも、共に断わりなく使用している）の中に、これを求めることはきわめて適切であると考えられる。そこでより簡単な成長モデルで巧みに展開されたと考えられるアイスナー・モデルを中心にこれをさらに発展させて、耐用年数短縮の理論的効果を立証する。この場合、税法上の耐用年数は、周知のように償却期間を示すのであって、経済理論上の耐用年数とは異っている。以下われわれは、この区別を明瞭にするため償却期間(b)として取扱う。

まずモデルを簡単にするために次の仮定を設定する。

(i) 残存価額零の定額法で取得年度の翌年期首から償却を始め

る。

(ii) 各資産の償却期間は同一とする。

(iii) 粗投資の成長率(r)は一定で次の關係が成立する。

$$r = \frac{I_t - I_{t-1}}{I_{t-1}}$$

次に、以下使用する記号は次の内容を示す。

I … 粗投資 (ことに設備投資)

D … 減価償却費

b … 償却期間

r … 投資の成長率

t … 時間

第t年度の減価償却費 D_t は今年よりb年以前から1年度までに取得した資産合計を、仮定(i)により償却期間(b)で割って得られる。すなわち、

$$D_t = \frac{1}{b} (I_{t-1} + I_{t-2} + I_{t-3} + \dots + I_{t-b}) \quad (1)$$

しかるに、rの定義式および仮定(iii)から

$$r = \frac{I_t - I_{t-1}}{I_{t-1}} = \frac{I_{t-1} - I_{t-2}}{I_{t-2}} = \dots = \frac{I_{t-n+1} - I_{t-n}}{I_{t-n}} \quad (2)$$

(2)式を(1)式に代入して変形する。

$$D_t = \frac{I_t}{b} \left[(1+r)^{-1} + (1+r)^{-2} + \dots + (1+r)^{-b} \right] \\ = \frac{I_t}{b} \left[\frac{1 - (1+r)^{-b}}{r} \right] = \frac{I_t}{br} \left[1 - (1+r)^{-b} \right] \quad (3)$$

ここで減価償却 (D_t) の償却期間 (b) に関する偏微分を求める。

$$\begin{aligned} \frac{\partial D_t}{\partial b} &= \frac{I_t}{r^b} \left(-\frac{\partial(1+r)^{-b}}{\partial b} \times b - [1 - (1+r)^{-b}] \right) \\ &= \frac{I_t}{r^b} [b(1+r)^{-b} \log_e(1+r) - 1 + (1+r)^{-b}] \\ &= \frac{I_t(1+r)^{-b}}{r^b} [b \log_e(1+r) - (1+r)^b + 1] \dots\dots\dots(4) \end{aligned}$$

$\frac{\partial D_t}{\partial b}$ の符号を調べるために、(4) 式の「」を吟味する。すなわち「」は b の関数として次のように表わせる。

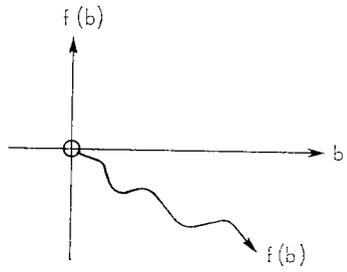
$$\begin{aligned} f(b) &= b \log_e(1+r) - (1+r)^b + 1 \\ f'(b) &= 0 \\ f(0) &= \log_e(1+r) - (1+r)^0 \log_e(1+r) \\ &= \log_e(1+r) [1 - (1+r)^0] \end{aligned}$$

償却期間 (b) は正、成長率 (r) の絶対値は常に 1 より小であるから、 $f(b)$ の性格を調べるため、 r の値に応じた $f(b)$ の符号を吟味する。

$r > 0$	$\log_e(1+r) > 0$	$1 < (1+r)^b$	$f(b) < 0$
$-1 < r < 0$	$\log_e(1+r) < 0$	$1 > (1+r)^b$	$f(b) > 0$

右表より成長経済の下では r は正で、 $f(b)$ は常に負であるから、 $f(b)$ は b の減少関数で次の図のように表わせよう。 $f(b)$ の曲線の正確な形はわからないにしても明らかに b の全ての値に対して負である。このことは $\frac{\partial D_t}{\partial b}$ における「」が常に負であることに他なる。

成長経済下における耐用年数短縮の経済的効果



らない。
次に $\frac{\partial D_t}{\partial b}$ にもどると、 I_t 、 b^b 、 $(1+r)^{-b}$ はそれぞれ定義によりすべて正であり、その結果次のことがいえる。

$$r \geq 0 \quad \frac{\partial D_t}{\partial b} < 0 \quad (\text{表5(四)})$$

要約すると、成長経済又は企業 (r が正の場合) においては償却期間 (b) が低下すると減価償却 (D_t) は増加する。この償却増加分は「総益金 - 総損金 = 所得」という法人税メカニズムを通じて、税から控除されるべき絶対額を増大させる。定常状態では、単に無利子財政投融资 (Interest-Free Loan) にしかすぎない耐用年数短縮効果も、成長経済の下では、永久に返還することのない補助金であり免税に変質するのである。

成長する粗投資の流れをもつ企業にとっては、耐用年数の短縮は補助金、免税の恩典を受けたのと同様の結果が得られるのである。

次に、今回の耐用年数短縮の諸見解を挙げる前に、わが国の耐用年数の変遷を見てみよう。

二 今回の改正以前における変遷

耐用年数の改正の変遷を見る場合、そもそも、それが税法上の

減価償却の範疇にあるかぎり、明治三二年の法人に対する所得税の課税の時点にまで遡ばらなければならない。

当時、第二所得税としての法人税においては、法文上減価償却は認められていなかった。

ただ、期末時価が取得価額よりも小さい場合にのみ、その評価損を損金に計上するという、いわゆる財産計算上の観点がとられていた。

明治三六年、船舶会社が船舶について、耐用年数二五年の定額償却を行い、税務官庁と対立した。その結果、裁判となり結局税務当局側が敗訴したため、同年船舶については減価償却控除が認められた。

しかし、減価償却を一般に企業の「損金算入」に計上するのを認めるに至ったのは大正七年であった。その償却対象資産は建物、構築物、船舶、機械器具、自動車、その他無形固定資産にまで及び、又償却方法も定額法、定率法、生産高比例法(鉱区)を認められている。償却方法の点では、米国が一九五四年 Internal Revenue Code に始めて、企業に定率法、級数通減法等、定額法に比して加速的償却効果をもたらす償却法を認めたに対して、非常に初期に認められた点が注目せられる。

昭和二年、耐用年数の改正においては、新規機械設備の耐用年数の追加および時局産業(軍需関係産業を指す)として指定せられた業種に対しては三割短縮の耐用年数の適用を認めた。さらに、国家総動員法にはじまる戦時体制の一環として、昭和一四年

には時局産業に対しては三年間割増償却が認められた。

第二次大戦に突入した翌昭和一七年には、時局産業関係を中心に平均二割程度の耐用年数短縮が行われている。この時、機械装置に関しては種類別、個別耐用年数から、業種別総合耐用年数とその体系が変更され、無形固定資産の耐用年数が正式に内規として承認せられた。

以上、見てきたように、第二次大戦終了前にあっては、税法上の耐用年数は一般に税務当局の内規として定められていた。そのため、必ずしも今日のような強力な強制力ももっていなかった。しかも、耐用年数の変更は主として戦時体制の強化と共に政策的に行われて来たことがうかがえる。したがって、それは当然時局産業といわれた軍需産業中心であったこともうなづける。

第二次大戦後は、新憲法第八十四条租税法定主義にもとづいて、昭和二年四月の改正税制でその取扱いは一変した。今まで内規であった耐用年数表は、法人税施行細則として公表せられた。しかもそれは業種別区分によっていた。内容的には、終戦後の混乱期のため、根本的調査は殆んど不可能に近かったのであるが、戦時中短縮化せられていた耐用年数をインフレ防止措置の観点から、基幹産業は五割その他産業については二割平均の延長が行われた。勿論、大戦後のあの座墟の中にあつて、果してその対象となるべき固定資産が如何程のものかは想像される。朝鮮動乱期には米国軍需生産の受注で著しい経済回復を実現したところから考えても、その後のわが国産業の真剣な復興への努力が外国か

らの技術導入と共に、機械設備の性能や構造を高度化させたのは正に驚異に値する。

昭和二四年九月一五日、シャープ勅告にしたがって大蔵省で技術者を招いて耐用年数検討のため、「固定資産耐用年数協議会」を結成した。

戦後、もっとも正式な耐用年数の改正は昭和二六年五月に公布せられた「固定資産耐用年数等に関する省令」である。この省令に基いて施行細則が改正された結果、平均耐用年数は二割短縮せられた。この時の耐用年数は効用持続年数により製造設備別に区分せられ、また総合償却と分割償却の撰択が耐用年数表上でほじめてとり入れられたところに特徴がある。

その後、わが国経済の高度成長、競争の激化、技術進歩による陳腐化等々のため、経済社会の現実と法定耐用年数の非弾力的適用との間に種々の矛盾が生じたので、経済政策上の一環として租税特別措置法の中に特別償却制度を導入した。

すなわち、昭和二六年経済再建のため、戦時中の老朽設備の更新として「重要機械三年間五割増償却」(普法第42条)を認め、翌昭和二七年講和条約発効後、日本経済の自立基盤を強化し資本蓄積促進による企業資本充実、経営基盤の堅実化、輸出増進等の理由から企業合理化促進法に基き、「合理化機械初年度二分の一償却」(普法第43条)が導入せられた。

以上二つを代表型として次のように第52条に至るまで特別償却制度は拡充の一途をたどった。これは普通償却が長期間固定化し

ていたため十分に現実の経済要請を充し得ず、このためにその間のギャップを特別償却の形で穴埋めしたのに他ならない。それらを列挙すると次の通りである。

第四四條 試験研究用機械設備等特別償却。

第四四條 II 新技術企業化用機械設備等特別償却。

第四五條 協同事業用機械設備等三年間五割増償却。

第四六條 新築貸家住宅等の割増償却。

第四七條 満期保険に付した漁船の特別償却。

第四八條 採鉱用機械設備等の特別償却。

第四九條 鉦業用坑道等の特別償却。

第五〇條 造林費等の特別償却。

第五一條 海外支店用設備等の特別償却。

第五二條 重油ボイラー改造費の特別償却。

もともとこれらは時限立法であったにも拘わらず、経済の発展は一層弾力的に耐用年数を変更すること、ことに、経済的陳腐化を反映した耐用年数の要求が切実であるため、再三延長せられ今回の改正時にまで至っている。このことはとりもなおさず今回の一般的耐用年数の改正が如何に實際上必要でありかつ要望せられていたかを物語る事実の一つである。

三 昭和三六年耐用年数改正の背景

今回の耐用年数改正は戦後第二回目の税制調査会の答申に基いて改正せられた。もともと本調査会は、昭和三四年五月一九日を

もって総理府の附属機関として内閣総理大臣の諮問により、「税制の体系的な改善整備の爲の方策」という課題をもって税制体制の長期的本質的改善を調査する会として発足した。シャープ勧告以来、早や一二年余の歳月を経た今日、その勧告も一部改廃され、又一部加味せられて、わが国独自の税制体系確立の方向に向つている。

しかし、こと耐用年数に関しては、経済の高度成長、日進月歩の技術革新、貿易の自由化等による競争の量的質的激化の渦中にある、昭和二十六年以来の伝統を固執してきた。勿論内部的には次の事情もあった。昭和三年頃より、大蔵省は耐用年数改正の必要を感じ、その準備に乗り出し、昭和三四年には、翌年度実施目標を決める程になっていた。しかるに同年秋、伊勢湾台風のため、減税措置の棚上げの結果、流れている。大蔵省主税局の内部資料(32・7)によると「法人企業統計」(大蔵省刊)の数値によれば、当時平均20%の耐用年数短縮は四百五十億〜五百億円の歳入減を生ずる。」と述べられている。昭和三五年には大蔵省内で耐用年数の打合せ会が結成された。

他方、政府当局のこのような動きに対して民間産業界も耐用年数短縮への切実な要望と、多くの貴重な資料を発表した。以下私の手許にある資料を発表時順に整理してみる。

- (一) 日本機械工業連合会「減価償却に関する参考資料」(昭和三十三年九月八日)

本資料は(1)耐用年数短縮による減収税額の推計、(2)機械産業の

減価償却率について多くの統計資料をもって説明している。

- (1) 耐用年数の短縮による減収税額の推計

先の大蔵省当局の20%短縮の場合、四百五十億〜五百億円の減収税額の推計に対して、本連合会は三菱経済研究所刊本邦事業成績分析によって、同じく20%短縮の場合、二百億〜二百三十億の歳入減で止まるだろうと反論している。その根拠として減税額推計の一般式として次式を挙げてゐる。

$$\text{減収税額} = \left(\frac{\text{耐用年数短縮率}}{\text{耐用年数}} \right) \times \left(\frac{\text{法人企業統計}}{\text{耐用年数}} \right) \times \text{法人企業統計}$$

この公式から大蔵省当局案の減収計算は、当時(昭和三二年度)ベースで考え、償却見込額を過大評価していると「法人企業統計」による大蔵省の推計値を次のように批判する。

(a) 「法人企業統計」は一月から二月の間の、法人企業の決算報告の集計値であるため、わが国で最も一般的な三月、九月決算会社の例では昭和三十一年下期から同三十二年上期(昭和三十一年一月〜三十二年九月)間の実績額を反映する。しかるに、減価償却額は、昭和三十一年上期をピークとして同三十二年下期では低下しているが、法人企業統計の数値では、この低下傾向を含まないため、過大評価の結果を招いている。

(b) 大蔵省案では、全資産項目についての償却額総計を対象とするが、今回の改訂が機械設備を中心とする所から、農林、水産、販売、不動産、サービス業を除き、又、經理の状況から判断

して耐用年数の短縮が、ただちに償却額の増大と結びつかないものとして、電力および海運業を除くべきであるとしている。

(c) 特別償却費は今回の耐用年数短縮と殆んど関係がないから取り除くべきである。

以上綜合すると機械設備の耐用年数短縮の結果による減収税額の推計値は次の通りとなると述べている。

(d) 減収税額の推計

当連合会の方式によれば、次式の示す様に、一割短縮の場合、 $1000 \sim 1100$ 億円、二割短縮は $1100 \sim 1300$ 億円、三割短縮は $1300 \sim 1900$ 億円（いずれも年度間）と見込まれる。

$$3,066億円 - (612億円 + 200億円) = 2,254億円$$

大企業等の償却額 機械以外の特別償却 機械設備の償却の償却額

$$1 \text{ 割短縮の場合 } (2,254億円 \times 0.0535 = 121億円)$$

$$2 \text{ 割短縮の場合 } (2,254億円 \times 0.1013 = 228)$$

$$3 \text{ 割短縮の場合 } (2,254億円 \times 0.1530 = 300)$$

(2) 機械産業の減価償却率

減価償却率の大体の傾向は、わが国では、昭和二九年～三〇年にかけて一時停滞気味であったが、その後は漸増傾向にある。西独は一九五三、四年にかけて、かなりの上昇を示したが、その後18%台に安定している。米国の傾向は区々である。しかし、これを国際的に比較すれば、漸次その差が減少するといえ、わが国

成長経済下における耐用年数短縮の経済的効果

第一表 機械産業の減価償却率
—日本、西独、米国の比較—

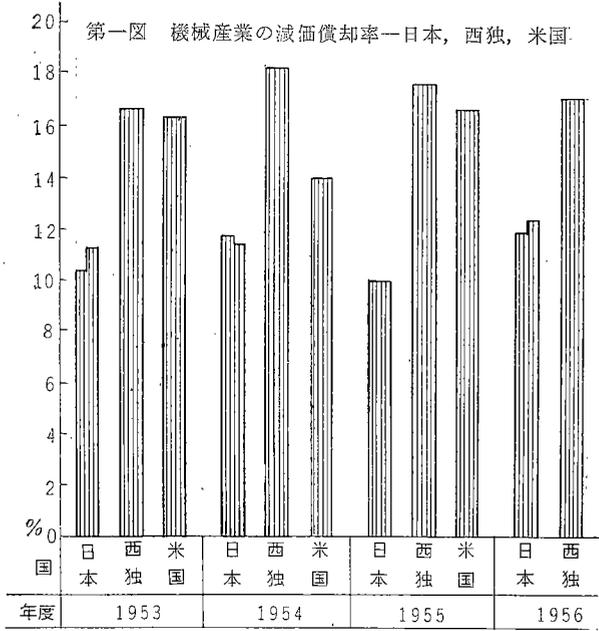
日	昭和28年上期	131	資産		償却額	償却率 %
			百万円	百万円		
	昭和28年下期	127	81,034	4,363	10.2	
	時昭29年上期	127	119,125	7,146	11.3	
	昭和29年下期	127	143,477	9,063	11.9	
	昭和30年上期	133	164,946	9,534	11.6	
	昭和30年下期	132	171,957	10,020	11.0	
	昭和31年上期	130	172,420	10,569	11.0	
	昭和31年下期	130	175,923	12,333	13.1	
	昭和32年上期	130	184,384	13,125	13.3	
	昭和32年下期	130	206,008	15,861	14.3	
		130	238,221	18,617	14.5	
西独	1953年	140	百万マルク	百万マルク	16.8	
	1954年	177	1,867	377	18.8	
	1955年	194	2,127	492	18.7	
	1956年	194	2,726	625	18.2	
米国	1953年	73	百万ドル	1,076	16.6	
	1954年	73	5,398	1,122	14.9	
	1955年	73	6,393	1,447	17.3	

(資料) 日本：三菱経済研究所「本邦事業成績分析」各年版
西独：“Wirtschaft und Statistik” Nov. 1957.
米国：Federal Reserve Bulletin June 1956.

の水準が西国に比して相当低い事が判る。第一表を图表で表わすと、次の第一図のようになる。

(二) 日本商工会議所（昭和三四年六月一七日）
「固定資産の耐用年数の改訂に関する要望」
広く中小企業を対象とする日本商工会議所も、急速な技術進歩

第一図 機械産業の減価償却率—日本、西独、米



が経済的条件の変化等につれて実状に即しない面が多く、このため企業の資本蓄積と設備近代化の促進を阻害していると、訴えている。

(1) わが国における企業資本の現状は、自己資本が極めて不十分であり、その充実が急務である。特に中小企業においては老朽

設備をかゝえ、産業の合理化、設備の更新がもっとも要請せられている実情を顧み、今回の耐用年数は相当大巾の短縮を必要とする。

(2) 最近における急速な技術進歩に伴い、機械設備は専用機械、自動連続化、高速化、高温高压化されており、その操業度は旧設備損耗速度が速いので、耐用年数改訂に当っては十分の点々が考慮されるべきである。

(3) 技術革新にともなう新製品の出現又は高性能機械の出現等は旧設備を急速に陳腐化させ、その廃棄更新を必要とするため、経済的耐用年数をも、あわせて考慮することを要する。

(4) 現行の設備の種類並びに区分には、設備の構造上耐用年数の著しく異なるものが包含されており、実情に即しないものが相当あるから、設備の種類並びに区分等の細分化を図ること。

(5) 現行規定による陳腐化資産の取扱いが昭和二六年以前に取得した設備についてのみ認められているのは実情に即さないため、業種及び設備の状況に応じてその取り扱いを認めること。

(6) 寒冷地等における特殊事情に基づき、建物その他の設備の耐用年数を短縮する必要があるので、これについて、特別の考慮を払うこと。

(7) 一般的な耐用年数短縮では、なお、設備の近代化の要請を充すに不十分な業種並びに設備については、現行の合理化促進法及び租税特別措置法による特別償却制度を整備充実する。

以上が日本商工会議所の耐用年数の改訂とその際における要望

事項の要旨である。

(三) 産業計画会議第九次レコメンデーション(昭和三四年七月二十九日)

「減価償却制度は如何に改善すべきか」

産業計画会議は昭和三一年三月、松永安左衛門氏を中心に各界学識経験者を集めた民間の研究機関である。その目的は「戦後数回に亘って、政府が発表してきた経済計画はきわめて精細な数字を列挙しているが、いずれも計画が実績を下回り、ために、計画としての意義を失い、国民経済活動を刺激し、誘引する力を欠いていた。このような計画に対して、産業計画会議は民間人の自由な創意と工夫を生かし、わが国産業経済の動向とその拡大の規模について、調査研究を進め、国民経済全般の理想的形態を把握すること、及び産業の長期見透しを確立すること」(同書序文)であるとしている。

減価償却制度改正にあたっては、まず

(1) 日本経済が減価償却制度に何を求めているか。

(2) その要請を達成するためには、減価償却制度は如何にあるべきか。

という基本的問題の本質的解決を求めなければならないとして次のように展開する。

(1) 設備投資のための自己資金の充実

(a) 数年来の高度成長を保持して来たわが国経済においては、相当高水準の設備投資が行われることは避け難い。この際、その

資金調達企業が企業にとって健全な方法で調達されている否かが問題である。わが国経済の欠点であるオーバー、ボロイングの傾向を是正し、設備投資々金を自己金融として減価償却費により調達せんとする。国連統計によれば、一九五一―六年間の在庫純増と住宅を除く総資本形成にしろる減価償却費の比率は、米國 68.1%、英國 76.31%、西独 44.57%、日本 35.67%であり、わが国は先進諸國に比してもっとも低い状態である。

この内部資金源泉である減価償却費の低さが、急速な技術進歩にともなうて行われた著しい設備投資の結果としての高度経済成長過程において、多額の投資々金を賄うため、常に高い借入依存率からの脱却を不可能にしてきた。

西独の健全な経済発展がその一大要因として、減価償却により蓄積された資金によって建設された設備拡大に負うことは周知の事実である。わが国経済水準は今なお、欧米先進國に比してその立ち遅れは著しい。このためにも、高水準の設備投資を必要とするが、それには増資等による自己資本の充実の他に、どうしても減価償却を増すことにより設備投資のための自己資本比率を高めなければならない。

(b) 近代化のための設備更新の促進

日進月歩の技術進歩の現代では、高能率の近代設備ができていくにも拘わらず、非能率な旧設備が依然としてきわめて多く使用せられている。そこで減価償却による設備の更新を促進することが考えられなければならない。

第二表 各国の資本形成と減価償却

	1950	1951	1952	1953	1954	1955	1956
アメリカ 1,000 Million dollars							
1 住宅	13.7	12.4	12.6	13.3	14.6	17.6	16.3
2 その他構築物	15.6	18.8	19.4	21.2	22.8	25.1	28.0
3 機械設備	21.1	23.2	23.1	24.3	22.5	23.7	28.1
4 在庫増加	7.0	10.2	4.3	4.3	0.1	5.8	4.2
5 純資本形成	57.4	64.5	59.4	63.0	59.9	72.2	76.7
6 控除減価償却	23.0	26.9	27.5	30.0	32.6	35.5	38.3
7 純固定資本形成	34.4	37.6	31.9	32.9	27.3	36.7	38.4
イギリス Million £							
1 住宅	331	376	494	630	656	640	656
2 その他構築物	446	502	561	591	640	763	894
3 機械設備	905	1,015	1,059	1,146	1,254	1,452	1,587
4 在庫増加	-210	575	50	125	50	325	250
5 総資本形成	1,460	2,398	2,397	2,397	2,542	3,132	3,332
6 控除減価償却	998	1,153	1,357	1,357	1,420	1,551	1,652
7 純資本形成	462	1,111	1,040	1,040	1,122	1,581	1,680
西独 Million deutsche Marks							
1 総建設	9,045	10,400	11,670	13,920	15,245	18,655	20,770
2 機械設備	9,410	11,860	13,800	14,745	16,960	21,115	23,330
3 在庫増加	3,721	5,243	5,122	2,129	1,724	5,306	2,560
4 総資本形成	22,176	27,503	30,592	30,794	33,929	45,076	46,660
5 控除減価償却	10,095	12,040	13,317	13,463	13,992	15,428	17,540
6 純資本形成	12,081	15,463	17,275	17,331	19,937	29,648	29,120
日本 1,000 Million yen							
1 住宅	59.8	64.0	93.4	121.3	132.6	138.8	165.2
2 その他構築物	579.1	972.5	1,111.9	1,400.5	1,368.1	1,439.3	1,823.6
3 機械設備							
4 在庫増加	368.4	584.2	391.8	417.7	314.0	367.3	598.5
5 総資本形成	1,007.3	1,620.7	1,597.1	1,939.5	1,814.7	1,945.4	2,587.3
6 控除減価償却	207.0	255.1	347.5	442.1	539.1	620.3	691.0
7 純資本形成	800.3	1,365.6	1,249.6	1,497.4	1,275.6	1,325.1	1,896.3

成長経済下における耐用年数短縮の経済的効果

(一〇〇) 一一〇

とりわけ、汎用機械から専用機械への重点の移行が顕著になると、耐用年数は個別化、細目化の方向に進むから、現行耐用年数と産業の実情とのギャップは増々拡大している。

耐用年数が長期間固定化され、現実との齟齬が大となれば、設備近代化の利益は減少し、企業意欲は減退して経済の拡大発展が阻止せられる。又生産コストの合理化は、海外市場における国際競争に打勝つためには、不可欠であるが、なを十分な合理化は行われていない。

その一つの大きな理由に、スクラップ・アンド・ビルトが企業内で徹底していない点にある。現状は、一方では高効率の新設備の急速な増大をみながら、他方では非効率な旧式設備の多量温存のため、屢々二重投資の弊に陥ち入っている。好況期には、旧設備の使用による生産費の上昇、不況期には、広範な过剩設備の発生と言う投資の激しい変動を生ぜしめる効果が生じる。これらを合理化するためにも、減価償却で旧設備を除去して、スクラップ・アンド・ビルトを一層順調に押しすすめるなければならない。

(c) 技術革新に即応する新技術の開発と導入

国際的水準に劣らない新技術の開発と導入を可能ならしめることを減価償却制度に求める。最近の技術進歩は、単に個別設備の性能の向上として判断されるべき性質のものでなく、その技術を達成するための設備の結合による生産工程の変革をも伴うものであり、少くとも、企業単位として考えるべき性質を多分に含んで

成長経済下における耐用年数短縮の経済的効果

第三表 設備の経過年数別分布圖

A工作機械〔工作機械設備等統計調査報告〕 進産省 昭和27年 3月現在)

経過年数	5年未済	5~10年	10~15年	15~20年	20年以上	計
	%	%	%	%	%	%
第一次金属製造業	6.5	22.1	40.0	20.0	11.4	100.0
金属製品製造業	9.9	22.2	38.3	21.2	8.4	100.0
機械製造業	4.6	23.8	46.0	17.6	8.0	100.0
蒸気機関車製造業	2.3	26.0	44.3	19.0	8.4	100.0
ゼンマイ内燃機製造業	3.3	24.4	50.0	15.9	6.4	100.0
工作機械製造業	2.1	27.3	57.5	8.9	4.2	100.0
金属加工機製造業	7.2	21.5	46.8	17.3	7.2	100.0
金附具製造業	2.1	20.1	46.5	22.9	8.4	100.0
ボール・ローラーベアリング製造業	12.1	35.4	34.8	13.3	4.4	100.0
モーター製造業	2.1	17.0	69.1	9.3	2.5	100.0
電気機械器具製造業	4.7	23.4	46.1	18.4	7.4	100.0
発電機械器具製造業	3.9	25.6	44.6	18.2	7.7	100.0
輸送用機械器具製造業	4.7	24.4	44.3	15.9	10.7	100.0
自動車製造業	4.1	14.0	44.9	21.7	3.3	100.0
鋼筋製造・修理業	3.2	19.8	38.2	13.4	25.4	100.0
治療機械・理化学部品製造業	10.8	24.8	43.8	14.0	6.6	100.0
時計及化学部品製造業	14.6	23.6	41.0	13.0	7.8	100.0

いる。この状況の下で、現行のように特定生産工程の中の個々の機械や設備をとり出して、その耐用年数の算定基準とすることが果して技術進歩の実勢を反映しうるとはいい難い。

戦中戦後、わが国の技術水準は著しく立ち遅れていた。しかし近年では急速にこの立ち遅れを取り戻しつつあり、過去数年来、外国からの技術導入も盛んに行われてきた。しかし、今、将来にわたって考える時、わが国の実情から創造せられた新技術の研究開発と、その工業化に積極的な施策を行うべきである。各企業の研究投資を促進するためには、減価償却制度を中心とする税制上の措置がもっとも効果的である。

以上で、要約したところの三点が今回の改正に際して、要望されている事項であるという。そしてこれらの要請に応じるためには、次の五項目が採用せられるべきであると述べている。

(a) 経済的陳腐化を考慮に入れ、耐用年数を全面的に短縮すること

耐用年数の改訂には、今日の技術革新の速度、消費性向の変化等を十分考慮して、単に物理的命数のみならず、いわゆる経済的命数をも重視しなければならない。現行の法定耐用年数表は、それ自体かなり陳腐化しており、この際技術及び経済の進歩に即応して償却率の引き上げを行い、企業の設備近代化の意欲を助長するとともに、自己資金による設備資金の調達を容易にすべきである。

(b) 申告制による自主償却制度の採用

耐用年数は内規として当局側の承認を条件として申告により自主的、かつ機動的に決定させ、技術進歩に即して個別企業の実情によりよく適応したものとす。

しかし、これは一部でいわれているような自由償却を意味するものでなく個々の企業が自主的に決定した合理的な基準にしたがい、継続して適用されなければならない。

減価償却費の自己資金としての比重を考え、又技術進歩に即応して何時、如何に、設備更新を行うべきかを切実に一番良く知っているのはその企業自体である。耐用年数や償却率は理論的には全く企業の自主決定にまかすべきであるという主張もあるが、税制上これを全面的に認めることは公平の原則からも許し難いであろう。

(c) 企業の総合償却制度を拡大すること

急速な技術進歩の結果、個別機械の耐用年数測定はきわめて困難な場合が

第四表 法人企業における新投資に対する減価償却費の比率

年次	昭和26	27	28	29	30	31	32
	%	%	%	%	%	%	%
全産業	11.9	23.1	31.1	42.5	57.4	41.0	34.0
製造業	—	27.8	36.9	51.4	62.6	40.6	31.7

(産業計画会議 同書 p. 22. 「法人企業統計季報」)

多い。ことに経済的命数は個々の機械単位では測定が難かしい。さらに、汎用機械から専用機械への移行過程の細目化、個別化が行われる。

しかるに、機械設備は工場単位であるから企業別総合償却の方が経済の実情に合致する。現在も機械設備については、総合償却を規定しているが、個別命数を基礎とした積上方式によっているため不適切な場合が多い。

これを根本的に切り換えて、最初から企業単位に適當な総合償却率を決める方式にすることが望ましい。

(d) 特別償却制度に弾力性をもたせ、新しい方法の積極的導入をはかること。

現行の特別償却制度は、租税特別措置法により、特に指定せられた場合にのみ限定せられてきた。この制度は過去において相当有効であったが、それがあまりに細目化しすぎ、又運用の固定性が目立つ。今後は、その範囲について全面的に再検討するとともに、加除の指定、適用の一時ストップあるいは再開等を一層弾力的に行うことが必要であると考えられる。設備更新のため、帖簿価額を超えて旧設備を処分した場合には新設備の圧縮帖帖のような方法で特別償却を認めるべきであろう。

(e) 研究投資の償却を一層寛大にすること

研究投資について、或る程度の特別措置は認められているが、その範囲及び年限についてこの制度を一層拡充するべきである。

以上が、産業計画会議第九次勧告「減価償却制度はいかに改善

成長経済下における耐用年数短縮の経済的効果

すべきか——経済成長と減価償却制度——」の要旨である。

以上の民間産業界の熱心な耐用年数短縮の要望とは別に、税制調査会は次の三答申を具申した。

(四) 税制調査会

第一次答申（昭和三五年一月九日）

「当面実施すべき税制改正に関する答申」

第二次答申（昭和三六年七月一八日）

「国税遺則法の制定に関する答申」

第三次答申（昭和三六年一月二七日）

「最終答申」

「最近企業の設備投資がますます大きくなり、それをまかなう資金源泉として減価償却の問題が企業の大きな関心をひいている。現在わが国の企業資金調達源泉中にしめる減価償却費のウェイトが主要諸外国に比して小さいことを指摘するむきがあり、又、最近の技術革新の状況をかえりみ、一般的に固定資産の耐用年数を短縮すべしとする声が強い。現在、わが国の企業の減価償却費のウェイトが小さいのは主として今日の企業の拡張のテンポが早いことに起因していると認められるが、現在の税法上の耐用年数は昭和二十六年に定められたものであり、機械設備のうちには、その後の状況の変化により実情に合わなくなっているものがあることが認められる。この点については、政府はつとにその調査を進め、耐用年数の一般的な改訂の必要性を認めて、その改訂作業にとりかかっている。

第五表 研究投資の業種別内訳

(単位：100万円)

	昭和32・33年度共通						昭和33・34年度共通					
	会社数	32年度実績値	構成比%	33年度計画値	構成比%	33/32%	会社数	33年度計画値	構成比%	34年度計画値	構成比%	34/33%
製造業	397	22,715	87	25,860	86	114	364	20,287	85	21,404	87	108
機械工業	174	10,777	41 (100)	13,120	43 (100)	122	162	8,767	37 (100)	9,127	37 (100)	104
一般機械	73	999	(9)	1,349	(10)	135	70	1,183	(14)	1,270	(14)	107
電気機械	89	6,644	(62)	7,960	(61)	120	33	3,790	(43)	4,161	(46)	110
自動車	24	1,297	(12)	1,597	(12)	123	23	1,590	(18)	1,463	(16)	92
造船	7	1,216	(11)	1,490	(11)	123	7	1,490	(17)	1,492	(16)	100
その他	31	621	(6)	724	(6)	117	29	714	(8)	741	(8)	104
化学工業	93	5,275	20 (100)	5,682	19 (100)	108	81	4,835	20 (100)	4,942	20 (100)	102
肥料	15	1,270	(24)	1,377	(24)	108	15	1,377	(28)	1,492	(30)	108
石油化学	8	157	(3)	219	(4)	139	8	219	(5)	282	(6)	129
医薬品	10	802	(15)	833	(15)	104	8	700	(14)	649	(13)	93
その他	60	3,046	(58)	3,253	(57)	107	50	2,539	(53)	2,519	(51)	99
繊維品製造業	37	2,889	11 (100)	2,994	10 (100)	104	36	2,814	12 (100)	2,918	12 (100)	104
合成繊維	9	2,231	(77)	2,295	(76)	103	9	2,295	(82)	2,375	(81)	103
染色加工	13	98	(4)	111	(4)	113	13	111	(4)	114	(4)	103
その他	15	560	(19)	588	(20)	105	14	408	(14)	429	(15)	105
鉄鋼	27	2,004	8	2,354	8	117	25	2,297	10	3,029	12	132
その他製造業	66	1,770	7	1,710	6	97	60	1,574	6	1,388	6	88
鋳業	37	2,516	10 (100)	2,691	9 (100)	107	35	2,024	8 (100)	1,904	8 (100)	94
石炭	20	1,546	(61)	1,881	(70)	122	19	1,281	(63)	1,190	(63)	93
その他	17	970	(39)	810	(30)	84	16	743	(37)	714	(37)	96
運輸公益業	30	744	3	1,572	5	230	30	1,572	7	1,293	5	82
計	464	25,975	100	30,123	100	116	429	23,883	100	24,601	100	103

成長経済下における耐用年数短縮の経済的効果

当調査会は改訂作業を担当している大蔵当局から、改訂作業の経過、改訂に当たっての基本的な考え方、改訂の具体的な重点等について、説明を聴取し、調査会として検討を行った結果、政府がその作業をすすめ、技術革新の状況との関連を重視し、機械設備を中心に耐用年数の短縮を早急に実施すべきものと認めた。(第一次答申、第一章 当面実施すべき改正の方針、第二節 企業課税の改正、(六)減価償却の問題)

この基本方針に基づいて機械設備を中心として、昭和三六年四月大蔵省令の改正により機械設備の耐用年数は旧来のものと比較して約22%の短縮を實現しようとするのである。

今、第三次「最終答申」によって、今回の改正点を列挙してみる。

(イ) 耐用年数の短縮

短縮に当たっては次の点が重視された。

(1) 資産構成の変化等に伴うモデル・プラントの選定の合理化

法定耐用年数が一律に適用される点から、モデル・プラントの水準を如何なる程度に設定するかは問題であるが、今回は製造方法の相違による設備の細分化によって、この問題を解決する一方、他方では現在の技術水準の下で相当高度の設備を選定し、かつ、これを現在予想される将来の技術水準で補整する方式が採用された。

(2) 自動機、専用機等の耐用年数の短縮

成長経済下における耐用年数短縮の経済的効果

自動機、専用機については、その自動化、専用化の範囲の拡大及び、その高度化、高温高圧化、コンパクト化等の事情から、技術革新に伴う経済的陳腐化を具体的に耐用年数に如何に反映させるかが検討せられた。例えば、自動化の範囲の拡大に伴う稼働率の上昇がただちに、物理的に耐用年数に影響するか否かを正確に測定することが困難であるにもかかわらず、技術革新により更新が行われた場合、その一連の設備が取り替えられることも少なくないことが解かった。このことは、化学機械、工作機械の他、産業機械についても多かれ少なかれ見られた。これらの事情に基づいて自動機、専用機については比較的短い耐用年数が定められ、総合耐用年数に織り込まれた。

(ロ) 稼働率の上昇に対する配慮

わが国の著しい経済成長に伴い、製造設備の稼働率が上昇しているが、その稼働率も業種によって異なるのみならず、一企業の有する製造設備についても稼働率の異なる事実が認められた。耐用年数の短縮に当たっては、各業種毎に調査された稼働率が各製造設備の耐用年数に織り込まれた。

(ハ) 陳腐化に対する考慮

技術革新により更新された新鋭設備は、次より高度の新鋭設備によって常に挑戦されているという意味で、如何なる設備でも潜在的に陳腐化の要素をもっている。又嗜好や流行の変遷により、急激にその製品の需要が消滅して陳腐化する場合もある。そこで耐用年数の算定に当たって、特に陳腐化の激しいと思われるも

のについては、陳腐化の要素が十分考慮せられた。このような一般的な陳腐化要素とは別に、近い将来において、製造設備全体が新製造方法、新製品の出現等により廃棄縮小され陳腐化されるものもこれを特記して、可及的にその耐用年数がその実情に即する年数となるよう配慮せられた。

(5) 中小企業の設備についての特殊事情の考慮

近年中小企業において、業種によっては特に労働力の不足を補うため、或いは企業系列化等のため、機械設備の増設更新の事実が顕著なることが認められた。設備更新の激しい業種を中心としてこれの耐用年数におよぼす特殊事情が考慮せられた。

(6) 製造設備の区分の細分

耐用年数表に掲記される製造設備の種類は、改正前の五九六種から九五九種に増加した。又、機械及び装置以外の固定資産、例えば、建物、車輛についても、その区分が細分化され、これらに即応する新耐用年数が設定された。

(7) 耐用年数表の増加

耐用年数表は資産の種類に応じて七表に区分して定められていたが、改正後は十表に増加した。今これを列挙すると次の通りである。

別表1 機械及び装置以外の有形固定資産の耐用年数

(旧別表1)

別表2 機械及び装置の耐用年数

(旧別表2)

別表3 新規産業用機械及び装置の耐用年数

(新規追加)

別表4 陳腐化した機械及び装置の耐用年数

(旧別表5)

別表5 開発研究用固定資産の耐用年数

(新規追加)

別表6 汚水処理用固定資産の耐用年数

(新規追加)

別表7 農林業用固定資産の耐用年数

(旧別表4)

別表8 牛馬果樹等の使用又は収穫可能な年数

(旧別表6)

別表9 無形固定資産の耐用年数

(旧別表3)

別表10 固定資産及び牛馬果樹等の償却率

(旧別表7)

おわりに

昭和三六年税制改正による耐用年数短縮を中心に、その数学的展開により短縮効果を理論的に実証し、続いて、わが国の耐用年数の変遷を見てきた。そして最後に今回の耐用年数改正の背景として民間産業界の諸要望と税制調査会の答申を整理した。

今回の改正は昭和二六年以来十年來のものであり、その間の経済の激変の波は単に耐用年数表を陳腐化させたに止まらず、多くの要望と勧告となつて、政府当局を動かしてきた。

自由化を前にして、今後わが国企業は世界市場の中に、その有効需要を求めていかなければならないが、そのためには、まずわが国経済構造の中にある多くの不合理な点を改善するように努力しなければならないであらう。それにしても今回の改正はわが国耐用年数の変遷における一つの大きなメルクマールになったことは否めない。現在、昭和三八年にあつては、最早や陳腐化された業種もあるが、特別措置法による特別償却の弾力的適用等により

それらが解消されることが望まれる。

急速な技術進歩にわが国経済が立ち遅れないためには、わが国税法も漸えず自己反省しつつ発展前進しなければならぬ。

今回の改正もその意味で大きい足跡を残すことであろう。

最後に、今回の改正でも幾分考慮せられたのであるが、特別償却の弾力的適用と指定業種、繰越の選定ことによって、特定の大企業のみが有利となることなく、租税公平の原則からも納得しうる運用が望まれよう。

(1) G. T. Webb, "Depreciation of Fixed Assets in Accountancy and Economics", Chap. XI.

(2) R. G. Hawtrey, "Capital and Employment", pp. 41

~3.

(3) R. F. Fowler, "The Depreciation of capital—Analytically considered", p. 10.

(4) E. D. Domar, "Essays in the Theory of Economic Growth" 1957. New York 宇野健吾訳一八三頁。

(5) E. D. Domar 前掲訳書一九九頁。

(6) R. Eisner, "Depreciation Allowances, Replacement Requirements and Growth." American Economic Review, Dec. 1952, p. 830.

(7) R. Eisner, *ibid.*, p. 831

(8) 拙稿「加速償却制度論—成長モデル導入による本質の変化したいて」同志社大学大学院「経済学論集」第三号掲載

成長経済下における耐用年数短縮の経済的效果

(9) この間の事情については、次の文献が詳しい。

高寺貞男「日本海運業に於ける減価償却の生成過程」(京大経済論叢第八九巻四・五号)

(10) 税制調査会「当面の税制改正に関する答申」一七二—二二頁

(11) 日本租税研究会著松隈秀雄監修「戦後日本の税制」二二頁

(12) 日本租税研究会 前掲書 九一頁

(13) 日本租税研究会 前掲書 九九頁

(14) 各条の解説は次の文献に詳述されている。雪岡重喜「新租税特別措置法における法人税関係の課税の特例の概要」(「会計」第七一巻五号)

(15) この間の事情は次の文献が詳しい。

北野弘久「法人個人一体課税説を中心とするシャープ税制の崩壊過程」(税法学第一四二号)

三八・八・九