

企業の設備投資をめぐる法人税改革

～減価償却制度を中心として～

財政金融委員会調査室 いだ けんじ 伊田 賢司

はじめに

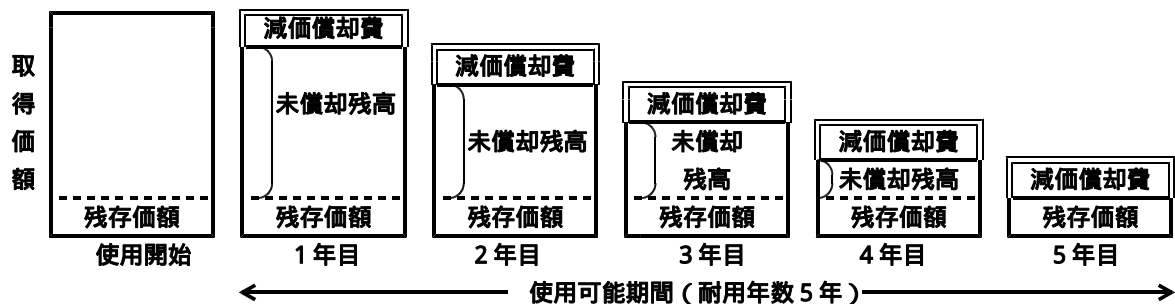
長期政権を担った小泉内閣から安倍内閣に代わり、税制改革論議においても大きな変化が見られる。昨年定率減税の廃止などを答申した政府税制調査会だが、平成 19 年度税制改正をめぐっては、経済活性化に向けた税制面の対応として、減価償却制度の見直し、法人所得課税の実効税率（以下「法人実効税率」という。）の引下げなど法人減税が大きな課題として取り上げられた。また、同じく経済活性化策を検討している経済財政諮問会議との連携も確認されるなど¹、「あるべき税制」と「新たな成長」の実現のため、今後の税制改革の議論が展開されることになるだろう。しかし、こうした点は、19 年秋以降に議論が本格化すれば負担が避けられない所得税、消費税とは対照的に、国民の視点からすると「個人増税、法人減税」という感は否めない。このため、法人減税が今なぜ必要なのかについて、政府は国際競争力の観点だけでなく、我が国財政の視点からの説明が今一層求められていると言えよう。

19 年度税制改正においては、法人実効税率の引下げという大きな制度見直しは事実上先送りされたものの、今回の減価償却制度の見直しは、今後の法人税見直しの参考となるとともに、抜本的な税制改革にも影響を及ぼすものである。本稿では、この減価償却制度の現状と課題について触れてみたい。

1. 減価償却制度とは

法人が事業に使用する建物、機械等の固定資産（減価償却資産）を取得するために支出した費用の額（取得費）は、その全額を取得した事業年度の費用とするのではなく、その固定資産が事業のために使用されることによって年々減価する部分に相当する金額を費用として計上するのが合理的とされる。

図表 1 減価償却資産の償却のイメージ



減価償却とは、固定資産が時の経過や使用によって物理的に劣化し又は経済的に減少するという点に着目して、減価償却資産の取得価額を一定の方法により使用可能期間の各事業年度ごとに、かつ、継続的に費用化するものである。

2. 減価償却制度の沿革

我が国の減価償却制度を振り返ってみると、所得税法の改正により法人所得に課税が行われることとなった当時（明治 32 年）は減価償却が認められておらず、処理に当たっては、資産の評価減の部分（資産の取得価額が期末の時価より低い場合）が損金として認められるにすぎなかった。その後、減価償却の処理をめぐり、明治 33 年に日本絹綿紡績株式会社訴訟、同 36 年東洋汽船株式会社訴訟が起こった。後者においては、船舶について時価の変動にかかわらず 25 年の年数による定額償却を行ったため税務官庁の見解と抵触したものの、判決においては、税務官庁が敗訴し、初めて減価償却的な費用配分が認められることとなった²。さらに同年の日本郵船株式会社訴訟においては船舶だけでなく建物についても減価償却を認める判決が下された。

大正 7 年、従来の評価減の方法を改め、大蔵省内規で耐用年数を定めるなど税務上企業が計算する減価償却費の損金算入を認める基準が設けられた。この頃の制度は、償却方法として定額法、定率法を基本に生産高比例法も認められており、残存価額も現行と同じ 10 %相当額とされるなど、減価償却制度の基本的枠組みが作られていたと言えよう。

図表 2 減価償却制度の主な沿革

明治 32 年（1899）	所得税法改正により法人に対する所得税課税開始（減価償却認められず）
33 年（1900）	日本絹綿紡績株式会社訴訟（「減価償却」について係争）
36 年（1903）	東洋汽船株式会社訴訟（耐用年数による定額償却を認める判決）
大正 7 年（1918）	大蔵省内規で減価償却についての税務上の取扱いを明確化
昭和 22 年（1947）	< 法人税法全文改正 > 従来の取扱いを法令化
24 年（1949）	< シャウブ勧告 >
25 年（1950）	シャウブ勧告に基づく見直し、法人税法に減価償却の規定を整備
26 年（1951）	耐用年数の全面改正、耐用年数の短縮（20 %程度） 「固定資産の耐用年数の算定方式」により耐用年数の基本的考え方を明示
36 年（1961）	耐用年数の短縮（約 20 %）
39 年（1964）	償却可能限度額（取得価額の 95 %へ） 耐用年数の短縮（15 %程度） 機械設備の分類の集約化
40 年（1965）	< 法人税法全文改正 > 償却費の損金経理の要件化
平成 10 年（1998）	建物の償却法を定額法へ、建物の耐用年数の短縮（10 %～20 %程度）

（出所）「当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）及びその審議の内容と経過の説明」（昭和 35 年 12 月 税制調査会） 武田昌輔『DHC コメントール法人税法』（第一法規）等を基に作成

戦後の昭和 24 年、シャープ使節団は、納税者による償却方法の選択を可能にすること、償却方法の変更には承認を必要とすること、耐用年数決定等のために大蔵省に技術者を増やし特殊問題を取り扱わせること等を勧告した。昭和 25 年には、この勧告に基づいて見直しが行われるとともに、減価償却の規定が初めて法人税法に設けられた。

復興から発展へと軌道に乗り始めた日本経済の変化を背景に、企業の実情に即した耐用年数にするための大規模調査の後、昭和 26 年、業種別耐用年数を製造設備別耐用年数に改めるとともに、耐用年数の短縮（平均 20 %程度）が行われた。さらに昭和 36 年、技術革新の状況に応じて機械設備を重点に耐用年数の短縮（約 20 %）等が行われた。

昭和 39 年、耐用年数について、約 1,000 に細分化されていた機械設備の種類を 369 に簡素化するとともに、機械設備を中心に耐用年数を平均 15 %程度短縮した³。また減価償却制度の合理化策として、有形固定資産の償却可能限度額を取得価額の 90 %から 95 %まで引き上げたが、残存価額は従来どおり 10 %として計算することとした。

昭和 40 年、法人税の全文改正に伴う減価償却制度の整備が行われた。その後も数度の見直しが行われ、平成 10 年には、建物の償却を定額法に限るとともに、建物の耐用年数をおおむね 10 ~ 20 %程度短縮した。このような経過を経て現在に至っている。

3 . 減価償却制度の概要

(1) 減価償却の意義等

減価償却の目的については、(ア)企業の期間損益計算上の手続、(イ)設備等に投下した費用の回収手続、とする考え方があるが、費用収益対応の原則や取得原価主義をとる近代会計においては(ア)の考え方をとるとされている⁴。税法においても、この近代会計の基本的な考えに倣った減価償却制度が規定されており、企業会計で一般的に認められている減価償却費を損金の額に算入することを認めている。しかし、減価償却費は他の費用と異なり、実際の金銭の支出を伴わないのに固定資産の価値減少分を法人内部の意思決定によって費用化されるものであるので、減価償却費の計算のすべてを法人の自主的な判断に任せただけの場合には、法人間の税負担の公平が確保できないとされている。このため、法人税法では、減価償却費の計算要素である、取得価額、残存価額、耐用年数、償却方法等の基本的事項のすべてを規定し、法定の範囲内で減価償却費の損金算入を行うものとなっている。

また、政策的には特別償却や割増償却等が租税特別措置で規定されており、投下資本の早期回収、内部留保の充実等に資するよう配慮されている。

(2) 償却方法

償却方法は、定額法、定率法、生産高比例法、リース期間定額法等が規定されており、原則として、企業が選択することになる。この中で、有形減価償却資産に対して一般的に使用される定額法は償却費が耐用年数に応じて毎年同一額となるように計算する方法であり、定率法は償却費が毎年一定の割合で逓減するように計算する方法である。

また、定額法と定率法の特徴として、前者は、費用の期間配分の方法として簡明であること、概ね均等に使用されている資産に適合すること、未償却残高の計算が容易であること

とが、後者は、初期段階での生産性が高い資産に適合すること、修繕費と減価償却費の合計額が平均化されることなどが挙げられる。

主要国における償却方法も概ね定額法又は定率法が採用されているが、米国では、修正加速減価償却法（MACRS）により定額法の2倍の償却率が認められるなど、償却の早期化を重視した制度が採られている。

図表3 減価償却資産の範囲、償却方法、償却限度額の計算

主な減価償却資産	主な減価償却方法	毎期の償却限度額の計算
(有形減価償却資産) 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	建物 H10.3.31以前取得 定額法 or 定率法 H10.4.1以後取得 定額法	定額法 $(\text{取得価額} - \text{残存価額}^{\text{注}}) \times \text{償却率}$ 注：有形減価償却資産の残存価額は取得価額の10%相当額
	建物以外の 有形減価償却資産 定額法 or 定率法	定率法 $(\text{取得価額} - \text{償却累計額}) \times \text{償却率}$
(無形固定資産) 鉱業権、漁業権、ダム使用権、水利権、特許権、実用新案権、意匠権、商標権、ソフトウェア、育成者権、営業権、施設利用権（電気ガス供給、熱供給、水道、工業用水道、電気通信）	、を除く 無形固定資産 定額法	生産高比例法 $(\text{取得価額} - \text{残存価額}) / (\text{耐用年数と採掘予定年数のうち短い方の期間内の採掘予定数量}) \times \text{採掘数量}$
	鉱業権 定額法 or 生産高比例法 営業権 均等償却	リース期間定額法 $(\text{リース資産の取得価額} - \text{見積残存価額}) \times \text{当該事業年度のリース期間月数} / \text{リース期間月数}$
(生物) 動物...牛、馬 果樹...りんご樹、なし樹 果樹以外...茶樹	生物 定額法	鉱業用減価償却資産については、定額法、定率法、生産高比例法の選択が認められる
	国外リース資産 リース期間定額法	(出所) 政府税制調査会資料等を基に作成

(3) 残存価額

残存価額は耐用年数経過時の処分予想価額とされているが、税法では実際の見積もり価額によらず、有形減価償却資産については一律、取得価額の10%と規定されている。これは耐用年数と同様、客観的に測定することが困難なため、行政的便宜の観点から、画一的処理を図ったものである⁵。この残存価額は、減価償却が大蔵省内規で明記された大正7年当時も現在と同様に10%とされていた。

主要国を見てみると、米、英、独、仏では残存価額は設けられておらず、定率法を選択した場合のみ5%とする韓国の例はあるものの、耐用年数経過の翌年に全額償却できることから、実質的に残存価額が設けられているのは我が国だけとされている。政府税制調査会の「平成19年度の税制改正に関する答申 - 経済活性化を目指して -」(平成18年12月1日)(以下「税調答申」という。)においても設備投資促進や生産手段の新陳代謝加速の観点から残存価額を廃止すべきとしている。

(4) 償却可能限度額

現行では、残存価額とは別に償却可能限度額を設け、耐用年数経過後に取得価額の95%までの償却を認めている。つまり、残存価額は定額法等の償却率を算定する場合に必要な残存価額であり、償却可能限度額は当該資産について文字どおり償却できる総額と言えよう⁶。このような二重の措置が設けられた理由としては、昭和39年当時、経済界を中心に実情に即さない残存価額10%の是正要求に対し、その引下げが、定率法の償却率を大きくしてしまい⁷、巨額の税収減を発生させてしまうため、残存価額10%を維持しつつ、耐用年数経過後の償却可能限度額までの償却を認めたとの指摘がある。つまり、「残存価額が実態にそぐわないという指摘に応えながら税収入を減少させない」方法として、償却可能限度額が設けられたと言うものである⁸。

こうした償却可能限度額ではあるが、現在、資産の未償却分については、ほとんど価値はなく、処分等費用が企業の大きな負担になっていると言われている⁹。このため税調答申では、償却可能限度額が主要国に設けられていない現状、そして、「合理的な説明が困難」であることから、撤廃すべきと結論付けている。

図表4 減価償却制度の主要国比較^{注1}

		日本	米国	英国	韓国
償却方法	建物	定額法	定額法	定額法	定額法
	機械装置	定額法 } 選 定率法 } 択	原則 150%又は 200%定率法	定率法	定額法 } 選 定率法 } 択
償却期間	建物	21～50年 (鉄筋コンクリート造の場合)	27.5年又は39年	定額法 4% (償却期間は定められていない)	40年(標準耐用年数の上下25%の範囲で選択可)
	機械装置	2～25年	3～20年	定率法 25% (同上)	5年～20年 (同上)
例) 法定耐用年数 ^{注2}					
自動車製造用プレス機械		10年	7年	8年	8-12年
液晶パネル製造設備		10年	5年	8年	4-6年
鋳造圧延機		12年	7年	8年	8-12年
償却可能限度額		95%	100%	100%	100%
残存価額		10%	なし	なし	定率法選択の場合5% (定額法はなし)
耐用年数表の区分数 ^{注2}		設備の種類毎に388区分	耐用年数毎に3区分 (3-5-7年)	償却率で規定	耐用年数毎に4区分 (5-8-10-12年)

注1) 注2以外は2006年1月現在のもの(政府税制調査会資料による)

注2) 法定耐用年数の例示及び耐用年数表の区分数は経済産業省資料によるもの。なお、英国の耐用年数は、残存価額10%時点のもの。

(5) 耐用年数

耐用年数は減価償却資産の本来の効用の持続する年数であり¹⁰、税法では「減価償却資

産の耐用年数等に関する省令」で法定化（法定耐用年数）されている。しかし、法定耐用年数については、区分が細かくなりすぎていることや主要国と比べ長いことなど様々な問題が指摘されている¹¹。この背景の一つとしては、昭和 39 年以来約 40 年近く耐用年数の大きな改定が行われていないことや近年法定耐用年数の十分な実態調査が行われていないなど、行政の対応の遅さを批判する声もある。税調答申においても「使用実態を十分把握」することが示されているように、現実の固定資産の状況が耐用年数に合致しているのか実情を確認することが求められている¹²。

4．平成 19 年度税制改正の概要（予定）

平成 19 年度税制改正に向けては、平成 19 年度を目途に消費税を含む税体系の抜本的改革を実現するという 18 年度の与党大綱に対する安倍総理の判断に注目が集まった。しかし、総理は、歳出・歳入一体化の取組に関して、「成長なくして財政再建なし」の理念の下、成長重視の政策と歳出削減を推し進め、極力国民負担を減らしつつ財政再建目標を達成するとし、税制改正については「本格的、具体的な議論を行うのは来年秋以降になる」と 19 年度での改革を事実上先送りした¹³。こうして、19 年度改正については、政府税制調査会、与党税制調査会、さらには経済財政諮問会議においても経済活性化の観点から、法人実効税率の引下げや減価償却制度の見直しなど法人減税が議論の俎上に上った。

図表 5 減価償却制度の見直しに関する答申等の内容

項目	税制調査会 税制改正答申（18.12.1）	与党税制調査会 税制改正大綱（18.12.14）
償却可能限度額	撤廃	廃止 新規（19 年 4 月 1 日以後に取得） 耐用年数経過時点で備忘価額まで償却 既存（19 年 3 月 31 日以前に取得） （償却可能限度額まで償却した事業年度の翌 事業年度以後 5 年間で均等償却）
残存価額	廃止	新規設備について廃止
償却率	国際的に遜色のない水準に設定	定率法は定額法の 2.5 倍
法定耐用年数 ・設備区分等	使用実態を十分把握した上で簡素化等 （技術革新のスピードが速く実態として も使用年数の短いものについては、早急 に法定耐用年数を短縮）	耐用年数を短縮 （10 年 5 年） フラットパネルディスプレイ製造設備 フラットパネル用フィルム材料製造設備 （8 年 5 年） 半導体用フォトレジスト製造設備 平成 20 年度税制改正の検討課題 法定耐用年数、資産区分の見直し 法定耐用年数の短縮特例制度の手続簡素化

定率法で計算した減価償却費が一定の金額を下回る場合、定率法から定額法へ切り替えて償却費を計算

そして、18 年 12 月 1 日、政府税制調査会から、「平成 19 年度の税制改正に関する答申

- 経済活性化を目指して -」が、そして、12月14日、自由民主党・公明党からは、「平成19年度税制改正大綱」が示された。与党大綱では、法人実効税率の引下げは見送られたが、減価償却制度については、残存価額及び償却可能限度額の廃止、技術革新の早い分野の法定耐用年数の短縮など主要国と比べ競争上問題が指摘されている事項の見直しが示された。今後は、この大綱の内容を踏まえた法改正が実質的に行われることになる。

5. 今後の課題

(1) 制度面の見直し

ハイテク分野以外の法定耐用年数・設備区分については、簡素化・短縮化に向けた抜本的な見直しが平成20年度税制改正の検討課題とされた。まずは、実態調査を行い、見直しに向けた対応が求められよう。また、経済界からは耐用年数の短縮手続の柔軟化が求められている¹⁴。これは、耐用年数の短縮には所轄国税局長の承認を得なければならず、手続が煩雑でコストもかかるなど実質有効利用されていないためとされている¹⁵。この短縮制度は、画一的・平均的に定められている法定耐用年数を企業の実態を踏まえたものとするためには重要な制度であり、平成20年度税制改正に向けて、運用面を含めた見直しが早急に必要となろう。

また、中長期的な課題として紹介したいのは、「耐用年数のガイドライン化」である。これは、法定耐用年数をより実情に合った償却期間を目指すため、耐用年数を一定の範囲内で企業が自主的に決定できるようにするものである¹⁶。この点について税制調査会では、昭和46年、当時のアメリカでの適用例を挙げ検討すべきとしていたこともあったが¹⁷、近年では、「例外的な事情がある場合には個別承認によりその短縮を認める方が、公平かつ合理的」とし、導入には否定的である¹⁸。しかし、法定耐用年数、耐用年数の短縮制度など行政対応の限界が見られる中、企業の自主性をある程度認めることも検討すべきではないか。

(2) 財政面での配慮

今回の減価償却制度の見直しを含め、今後の法人税制で課題となるのは、制度の国際的整合性と財政面での配慮とのバランスであろう。国際競争力等の観点から、諸外国と比べ我が国の税制が足かせにならないよう制度を見直すべきという主張は尊重されるべきであるが、厳しい財政状況の下、特に個人の税負担を将来的に引き上げざるを得ない状況においては、財政面への配慮がこれまで以上に求められている。このため、法人減税に当たっては、減収額の大きさ、減税の効果、見直しの緊急性等を総合的に勘案して優先度が決められるべきであろう。

この観点から、今回の減価償却の見直しについて検証してみると、主要国に例を見ない償却可能限度額の撤廃、残存価額の廃止、ハイテク分野に限定した耐用年数の短縮化は、各方面の意見等を踏まえると概ね緊急性があると認められよう。しかし、今後の耐用年数の在り方等については若干検討が必要な点もある。減価償却制度見直しの理由の一つとして、老朽化の進んでいる設備から技術革新を反映した設備への更新を後押しすること等が

挙げられている。確かに、全産業の設備ビンテージ（平均年齢）は、1990年に9.1年だったものが2004年には11.8年になるなど急激に上昇している¹⁹。しかし、老朽化の要因は、バブル崩壊後のマクロ経済停滞による新規設備投資の低迷が影響しているのであり、いずれ改善するとの指摘もある。つまり、税制とは無関係に上昇している可能性もある。このため、設備ビンテージが先進国並みに解消したときに税制が企業の設備投資促進を制約するののかといった視点も重要であると言えよう²⁰。

次に、減税効果については、経済産業省によれば、仮に法定耐用年数で取得価額の全額を償却するよう見直した場合（既存設備等の取扱いなど前提条件は不明）設備投資増加効果は初年度約7,000億円、需要創出効果は次年度約1兆1,000億円と試算しており、需要及び供給の両面で効果が及ぶとしている²¹。しかし、約7割の法人が税務上欠損となる中で、減税効果がどのように及ぶのか、また税収面にどのような影響を与えるのか疑問の余地がある。結局、一定の大企業に減税が集中するとの批判も拭えない。

今後減収見込額²²が示されるが、これを踏まえた評価も重要となる。

おわりに

景気が回復すると、とかく歳出や減税を求める声が大きくなる。特に法人税が中心となって最近の増収を牽引していることなどを踏まえれば、法人減税により経済活性化を図ること自体を否定することはできない。しかし、それは経済面、制度面にわたる精緻な分析の下、国民への十分な説明が前提となる。政府は、2011年度のプライマリーバランスの黒字化など今後10年の財政健全化目標を掲げているが（いわゆる骨太の方針2006 平成18年7月7日閣議決定）国民負担の最小化が不可欠であるとはいえ、自然増収を当てにしすぎた法人減税の議論は慎重に行われるべきであろう。今後、法人実効税率の引下げが大きな課題となるが、表面的な税率格差だけに目を向けるのではなく、税率引下げの効果、課税ベースの在り方、租税特別措置の整理等を含め様々な議論が交わされることを期待したい。その意味からも今後、政府税制調査会と経済財政諮問会議がどのように機能するのか注目すべきであるが、最終的には国会の場で国民の視点に立った議論が求められよう。

1 『読売新聞』（平18.11.22）

2 「結果として損金性を認めた判決であるが、現在の取得原価主義に基づく減価償却の考え方からすれば、減価償却の本質的な損金性を是認しているものではない」との指摘もある。山本守之『体系法人税法』（税務経理協会 平5.9.10）408～409頁

3 昭和36年度改正後、米、英などの主要国において相次いで耐用年数の短縮が行われたことなどが背景にあるとしている。「『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方』についての答申及びその審議の内容と経過の説明」（昭39.12 税制調査会）

4 山本守之『体系法人税法』（税務経理協会 平5.9.10）407頁

5 金子宏『租税法』（弘文堂、平14.4.15）277頁

6 武田昌輔「税法上の減価償却制度の規制緩和について」『税研』（2003.11）18頁

7 仮に残存価額を取得価額の10%から5%に引き下げた場合、耐用年数10年の償却率は約26%増加

(0.206 から 0.259 へ) する。

- 8 山本守之「株譲渡、減価償却…税制はこう動く」『納税通信』(平 18.11.13)
- 9 日本経済団体連合会・関係省庁の合同実態調査(2005年8月)において、製造業を中心に除却時に実際に売却できたのは除却台数全体の5.3%、スクラップ価格は取得価額の合計額の0.34%。一方、除却時の処分費用は取得価額の合計額の3.3%となっている。「平成19年度税制改正に関する経済産業省意見 概要」(平 18.8)
- 10 金子宏『租税法』(弘文堂、平 14.4.15) 277 頁
- 11 主要製造業種の約8割の設備で我が国が主要国中最も長い耐用年数となっている。「平成19年度税制改正に関する経済産業省意見 概要」(平 18.8)
- 12 武田昌輔「税法上の減価償却制度の規制緩和について」『税研』(2003.11) 17 頁
- 13 第165回国会衆議院本会議録第4号 12 頁(平 18.10.2)
- 14 「平成19年度税制改正に関する提言」(平 18.9.19 (社)日本経済団体連合会)
- 15 経済産業省アンケート調査(2005年9月)によれば、短縮特例の適用を受けている企業は18%。特に短縮特例を利用しない理由の51%が「手続が煩雑」と回答。
- 16 成道秀雄「耐用年数、残存価額と償却可能限度額」『税研』(2003.11) 30 ~ 31 頁
- 17 「長期税制のあり方についての答申」(昭 46.8 税制調査会)
- 18 「税制の抜本的見直しについての答申」(昭 61.10 税制調査会)
- 19 「平成19年度税制改正に関する経済産業省意見 概要」(平 18.8)
- 20 井堀利宏、森信茂樹、山本守之「税制の今後を語る」『税務弘報』(2007.1) 15 ~ 16 頁
- 21 「平成19年度税制改正に関する経済産業省意見 概要」(平 18.8)
- 22 国税・地方税合計の減税額は平年度ベースで7,000億円程度との報道(『日本経済新聞』(平 18.12.15))