

# わが国における減価償却制度の沿革 —税務と会計の視点を中心として—

## A Study on The History in Depreciation — A Sight of Business Taxation and Accounting —

坂本 貴司  
Takashi Sakamoto

### 要約

減価償却制度において、企業会計では利益観の違いに基づき価値の減少と捉えるか、あるいは、収益に対応する費用配分で捉えるかという問題があるが、税法には利益観の違いはない。このように、税法と企業会計の利益概念が異なることが示されるが、所得計算において、武田隆二は会計から税法へと法的概念と異質な概念を「自己同化」してきたとする。この「自己同化」を、法人税法が会計実務の環境変化に合わせて、立法により変化することだとすると、公正処理基準等を採用する法人税法上は当然のこととなる。減価償却の議論の積み重ねは、商法の影響や会計慣行、会計基準等の調整の結果となり、それが現行の減価償却制度であると整理できる。

キーワード：減価償却制度、自己同化、コンポーネント・アカウンティング、公正処理基準

### 1. はじめに

減価償却の対象となる資産は幅広く、代表的な建物機械設備のような有形固定資産のみならず、無形資産やリース資産、法的権利、繰延資産等々、目に見えるもの、見えないもの、会計擬制的なものが混在している。しかし、減価償却の方法としては数あるものの、減価償却の目的は一定であり、それは投下資本の期間費用配分のためである。

この費用配分はフロー思考（適正な期間損益計算）に立つが、実際の税務の場面で所得税法や法人税法の基礎にそのような見地があるかどうかはまた別の問題として検討される必要がある。この点、減価償却制度において、企業会計では利益観の違いに基づき価値（ストック）の減少（資産負債中心観）と捉えるか、あるいは、収益に対応される費用配分というフロー思考（費用収益中心観）で捉えるかという問題がある。しかし、税法

にはそのような利益観の違いはない。この点、企業会計の利益観を税法がどのように受け入れるのかという問題が合わせて生じるのであり、また、「一般に公正妥当な会計処理の基準に従って」益金や損金を定めるとする公正処理基準（法人税法22条4項）を明文規定として持たない所得税法については、検討から外さざるを得なくなる。

このように、税法（特に法人税法）と企業会計の利益概念が異なるかもしれないという前提に立つと、たとえ、公正処理基準や確定決算主義という制度的担保があっても、法人税法に基づく損金の捉え方は本来的に異なることになるのではなかろうか。

例えば、法人税法22条3項は損金の額の規定であり、その2号で「償却費以外の費用で当該事業年度修了の日までに債務の確定しないものを除く」としている。これは、損金が債務確定主義をその基礎としながらも、減価償却および引当金はその債務確定主義の例外としていることを示している。

このように、減価償却と引当金は債務確定主義という法的思考の例外として、企業会計における発生主義あるいは保守主義で認めているという位置づけになる。また、法的な債務確定主義には、債務というストックを捉える思考があるようにみえるが、配分を基礎に置く発生主義会計がフロー思考であることから、所得計算の根底にはこのストック思考とフロー思考とが併存していると思われる。この点、武田隆二は会計から税法へと法的概念（法人税制）と異質な概念（会計的配分）を自己同化してきたとされる<sup>1)</sup>。

しかし、今日、企業会計において費用収益中心観をその基礎におく発生主義会計に加えて資産負債中心観が台頭してきており、この「自己同化」の過程が減価償却においてどのように受け入れられているのかについて、その沿革から考察してみたい。

なお、引用元の旧漢字や旧仮名遣いについては、必要に応じて現代のものに直している。

## 2. わが国企業会計における減価償却の沿革

わが国における財務会計理論および財務会計実務としての減価償却制度は、明治・大正年代に確立されたとされる<sup>2)</sup>。また、減価償却の意義には、大きく2つの考え方が存在する。第1に、減価償却資産の耐用年数において取得原価を損益計算上の期間（事業年度）に配分するという費用配分の考え方であり、第2に、固定資産に投下した資本を回収するという投下資本回収の考え方である。そして、適正な期間損益計算を前提とするわが国では、減価償却の意義を前者の費用配分として捉える傾向が強い<sup>3)</sup>。したがって、まずは、明治・大正年代の研究から概観し、その後、昭和（太平洋戦争前）と太平洋戦争以降、会計ビッグバン以降と分けて考察してみたい。

### (1) 明治・大正年代

当時、唯一の会計専門誌として大正6年4月に日本會計學會編集の『會計』が発行されると、その創刊号から減価償却費の総損金算入問題をめぐる論争と主張が簿記学者、実務家、税務当局者の間

で華々しく展開された<sup>4)</sup>。

当時において、上田貞次郎が、『會計』の第1巻第2号で「会社の課税に関し疑問となりたる二つの点」と題して、「此の価格の漸減を補うが為に、別に償却積立金を設けて年々一定の金額を積立て、又は其の固定資本の帳簿価格を一定の率に依りて減少せしむるは、会計上普通慣行の方法」<sup>5)</sup>と述べているように、一部の会計慣行としてはすでに減価償却計算が行われていたことが分かる。

また、当時の減価償却の方法としては、小山強次によると、「減価消却方法」には三種類あり、1つめは、借方の固定資産勘定はそのままにしておき、消却金を貸方に計上する方法、2つめは、固定資産勘定から直接減価償却費を差し引き、その残額を計上する方法、3つめは、固定資産勘定はそのままにしておき、消却金を借方の固定資産勘定の次に表示する方法であるが、現在の実務では2つめの方法が採用されているとする<sup>6)</sup>。

これに対して、五十川三竿によると、減価償却の方法には、①定時定額償却法、②随時準率償却法、③随時不定額償却法があり、①は、財産の買入価格によって有価期間を予定し、その期間内の年度数に平分して償却する方法である。②は、財産の種類と利用の方法から打算し、一定の減価率を定め、会計上余裕がある場合のみ経過年度分の減価を償却する方法である。③は減価があった年度にのみ、相当額を償却する方法で最も合理的である。しかし、これは利益の有無によって左右されるべきものでない。これらの方法は、いずれも会計上の便宜、すなわち会社の政策によって、会社に都合よく解釈され、整理されているものとされる。多くの会社は③の形式によって②の方法による償却を行っているように思われるとしている<sup>7)</sup>。

これらのような議論の背景としては、大正3年の第一次世界大戦の勃発に伴う造船業空前の好況によって、企業は多額の利益を計上するようになったことがあげられる<sup>8)</sup>。

企業は経営上の視点から多額の減価償却費の計上を行い、結果として利益の額を抑えることになり、また、当時の税務当局はこの減価償却費に課税をしたのである<sup>9)</sup>。

当時の税務当局は、法人の所得に対する課税が行なわれるようになった当初から採用してきた資産評価<sup>10)</sup>に商法上の資産評価を援用することに固執していたようであるが、中村継男は、商法上の資産評価と減価償却とは別のものであり、所得課税上の固定資産評価は会計学上の減価償却によるとしている。そうすると、必然的に残存価額、耐用年数が問題となり、これに対する税務当局の妥当性を問題にしているのである<sup>11)</sup>。なお、これについては、3.で詳述する。

他にも、大正7年に主税局が「固定資産堪久年数表」を作成し、内部の認識として減価償却を認める方向性を打ち出していたという背景があるとも推察される<sup>12)</sup>。

このように大正8年の時点では、税務当局の認識においても職業会計人の認識においても、資産評価は減価償却が適当であり、また、減価償却の方法は様々ではあったが、基本的には取得原価から差引く直接法とされていたことがわかる。

## (2) 昭和（太平洋戦争前）年代

まず、吉田良三は昭和3年の「減価償却考察」において、減価償却によって投下された固定資産が流動化される過程を述べたうえで、取替えのための資金の留保についても説明しながら、その結果全体として資本が維持されるとしている。

そして、減価償却費の計上を規則的に損益計算に繰り込もうとせず、利益が出た時にのみ損益計算に繰り込む不合理な処理が、実務上頻繁に行なわれている状況が当時において見られることについても言及し、減価償却は固定資産を費用配分するものであるとしながらも、資本維持という財務的目的から、過剰な利益留保による減価償却を否定はしていなかったようである。

貸方の勘定科目についても、普通の正当な減価償却の場合は、「減価償却」が適当であって、当時一般に使用されていた「減価償却準備金」は不適当であるとしているが、「減価償却準備金」は、利益の留保に相当する場合には適当であるとしている<sup>13)</sup>。

また、陶山誠太郎は、昭和4年の『會計學概論講義』<sup>14)</sup>において、減価償却を、固定資産の取得

原価を費用配分であるとする思考と固定資産の再調達資金の確保にあるとする思考との関係について並列的に考えていたとされる<sup>15)</sup>。これは、陶山が減価償却を行った結果と商法上の固定資産評価との関係が不明確であるとしていることから明らかである。

さらに、太田哲三は著書の昭和6年5月刊『會計學綱要』<sup>16)</sup>において、①商法上の資産評価は減価償却とは関係がないこと、②減価償却は固定資産の取得原価を費用配分する会計技術なので、直接法の処理であっても間接法の処理であっても、その性格は同じであること、③減価償却費は費用であって、利益の処分である準備金ではないこと、④従って税務署が間接法の処理をした場合、これに課税することは間違いであること、⑤減価償却は将来、固定資産を再調達するためのものではないこと、⑥利益が出ていなくても減価償却費を計上するべきことと述べている。

太田哲三の減価償却論は、減価償却に対する視点の多面性、すなわち商法上の資産評価及び経営上の思考とは全く切りはなし、会計理論上の減価償却観としての費用配分論を確立したといい得るであろう<sup>17)</sup>。

## (3) 太平洋戦争以降

太平洋戦争以降になると、様々な会計学者が減価償却について研究しているが、まずは、前項に続いて太田哲三『固定資産会計』を見ていきたい。

太田哲三は、その著書において、減価償却は費用配分であるが、耐用年数を決定するに当り、正確性を欠くために、実際とかけはなれたものになってしまう。実際とかけはなれるとすれば、会計理論としての減価償却の費用配分論は合理性を欠くので是認するわけにはいかない。しかし、減価償却を費用配分論に基づき行う、その根拠を企業財政の見地に求めざるを得ないと述べている<sup>18)</sup>。

費用配分論をつきつめて企業の財政償却の結論に達した太田哲三の見解ではあったが、動態論による主張は費用配分論をもって会計理論上の通説へと導いたものと思われる<sup>19)</sup>。



また、馬場克三は、「最も単純化された前提の下において考えた減価償却なるものは、固定財産の生産物への価値移転として規定されうることに従って、それは損益計算的性質のものであって、財産計算にとっては、むしろ与えられたものであるということ、これである。しかし右の説明は、まだ価値移転としての減価の真相を十分に尽くしてはいない。更に次のような事実を明らかにしておかなければならない。元来、投下資本価値は如何なる財産形態に姿を変えようと価値に変化はない。なるほど固定資産の価値は価値移転のために一定率の減価を生ずる。だが、ここで減じた価値はその生産物の価値のうえに再現しているのである。価値移転による減価のために財産に減価を生じたといっても、それは特定の固定財産にのみ着目するから、そこに価値減少が見られる。しかし企業全体の総財産を見るなら、何ら財産の価値減少とはなっていないはずである。従ってまた、資本も減少はしていないのである」<sup>20)</sup>と企業財産および企業全体の資本と減価償却の關係に着目して述べている。

ここで、基本的なわが国の減価償却の考え方は、昭和35年6月に公表された「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」の「第三有形固定資産の減価償却について」と昭和57年4月に修正された「企業会計原則」に見ることができるため、確認しておきたい。

「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」における「第三有形固定資産の減価償却について」の「第一企業会計原則と減価償却」の「一企業会計原則の規定」では、減価償却について、「減価償却に関する企業会計原則の基本的立場は、貸借対照表原則五…によって明らかのように、減価償却は、費用配分の原則に基づいて有形固定資産の取得原価をその耐用期間における各事業年度に配分することである」とされ、また、「二減価償却と損益計算」では、「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。」<sup>21)</sup>と明記されている。

企業会計原則の減価償却に関する規定において、第三貸借対照表原則の五では、「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。有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、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。」<sup>22)</sup>とされている。すなわち、わが国の当時における減価償却の思考は、費用配分論であるといえる。

#### (4) 会計ビッグバン以降

平成に入って「会計ビッグバン」により、日本における会計基準の整備は大きく進展したが、平成12(2000)年以降は資本市場のグローバル化のスピードと歩調を合わせるように、海外の動向が日本の会計基準に直接影響を与えるようになり、その整備も一層急ピッチで進められることになった<sup>23)</sup>。また、その後、金融庁は、内外における環境の変化を受けて、平成20年7月31日と9月17日の2回にわたり、非公式の「我が国企業会計のあり方に関する意見交換会」を開催した。この中で提起された点は、コンバージェンスが加速化する中で、連結財務諸表と個別財務諸表に適用される会計基準をずらして、「連結先行」とすること、及び国際財務報告基準(以下、「IFRS」という)を国内企業に認めることの2点であった<sup>24)</sup>。

これらを踏まえて、IFRSがわが国の企業にも任意適用されることとなり、その結果、「1.はじめに」でも述べたとおり、企業会計において費用収益中心観をその基礎におく発生主義会計に加えて資産負債中心思考が台頭してきたのである。

また、そのような大変革を受けて、斎藤静樹は、減価償却について次のように述べている。

会計上の減価償却は、事業に使われて消費された資本設備の用役を測る操作であり、通常は当該資本設備の取得に要した支出(いわゆる資本支出)の額を、一定の方法で各期の費用に配分する。資本設備から生み出された正味のキャッシュフローは、設備のコストとして各期に配分された減価償却を差し引いたあと、はじめて投資の成果となるわけである。

他方、そうした減価償却は、資本設備の使用に伴って、その価値が低下していく過程に対応した

ものとみることでもある。そう考えたときは、資本設備の価値を評価して毎期の変動を測る操作を減価償却と呼ぶことになる。事業に使い続ける資産の価値をどう測るかは難問だが、概念上は中古市場における売却価額あるいは再調達価額とか、同一資産の新品価格から過去の使用による推定減耗分を引いた額とか、将来に期待されるキャッシュフローを資本のコストで割り引いた現在価値などの、さまざまな価値の指標が想定されている。それらのいずれかの指標を選んで設備資産の価値を評価し、一定期間に価値が低下した分を減価償却の測定値と考えるのがこの観点である。価値が増えていけばマイナスの減価償却費、つまり、評価益が認識されることになる。そこでは減価でも増加でも、事業用資産の価値の変動がそのまま投資の成果に組み込まれるのである。

このように、資産評価と費用配分とが表裏の関係で結ばれた企業会計の仕組みのもとで、資本設備の価値と使用に伴うコストを図る減価償却にも、いずれか一方から他方を決める対立的な2つの観点がある。もちろん、いずれの観点に立っても、投資が現金支出である以上、使用期間の減価償却費を合計して廃棄時の残価を加えた額は、当初の資本支出額と同じになる。しかし、個々の期間ごとにみれば、費用に配分されて利益から控除される額と、資産としてバランスシートに繰り越される額は、どちらを先に決め、どちらをそれに依存させるかで違ったものになる<sup>25)</sup>。

つまり、ストック思考とフロー思考との併存を見ることができるということである。そのため、固定資産の減価償却は、資産（既支出、費用未発生）を発生に応じて費用配分するものであるとされる<sup>26)</sup>。

他にも、IFRSでの財務報告をわが国の企業が任意に適用できることになったことを受けて、IAS16号のコンポーネント・アカウンティングについても触れておく。

コンポーネント・アカウンティングとは、日本基準にはみられないIFRSの特徴的な処理方法であり、有形固定資産項目の全体の取得原価との関連で、重要となる取得原価を持つ資産項目の構成部分については別個に減価償却しなければならない

方法である<sup>27)</sup>。また、わが国の会計基準と同様に、取得原価をもとに原価配分をする方法と、信頼できる公正価値が定期的に入手可能な場合には、公正価値を用いて資産の再評価をする方法と選択適用になっている<sup>28)</sup>。

これらを見る限り、取得原価の費用配分とする減価償却の機能自体は維持されているが、その方法については目的に応じて様々なものがあるといえる。例えば、コンポーネント・アカウンティングを採用する動機としては、一つの有形固定資産を重要項目ごとに分けて、それぞれ異なる耐用年数で償却させることで、企業の活動実態をより正確に反映させようという動機が考えられる。

これを見る限り、ストック思考とフロー思考が併存している中で、どちらが上位でどちらが下位かという考え方が背景に見える。つまり、費用配分を重視し、企業の適正な期間損益計算を重視するか、それとも、資本を効率よく利用する企業価値自体を重視するかという、ステークホルダーに対する情報開示の問題になっているのである。

#### (5) 減価償却の貸方科目の考え方

情報開示の観点から、戦前から戦後にかけて現れていた減価償却を行う際の仕訳における貸方科目を考察してみたい。つまり、「減価償却積立金」、「減価償却引当金」または「減価償却累計額」等のことである。これらの勘定科目のうちどれを選択すべきかについては、減価償却の思考が定まってはじめて決定され得よう。なぜなら、減価償却の思考が定まってはじめて減価償却費が、費用または損失なのか、あるいは利益処分においてなされるのかが定まり、次に積立金、引当金、累計額いずれに該当するのかについての検討がなされると考えられるからである<sup>29)</sup>。減価償却を固定資産の再調達資金の確保と考えるならば、積立金または引当金が相当し、減価償却を、固定資産を費用配分するものとするならば、累計額または、これに相当する勘定科目が相当すると思われる<sup>30)</sup>。

昭和57年の企業会計原則の修正によって、引当金の定義が変更され、それに伴って注解の〔注17〕の見出しが「貸倒引当金又は減価償却引当金

の控除形式について」から「貸倒引当金又は減価償却累計額の控除形式について」へと変更された。すなわち、「減価償却引当金」から「減価償却累計額」へと変更がなされたのである。これは、それまで評価性引当金の1つとされていた「減価償却引当金」が、修正された引当金の定義からはずれたための措置であった<sup>31)</sup>。

引当金の定義は注解〔注18〕の改訂により、「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする」と変化した。

減価償却は過去における固定資産の取得原価を費用配分するものであるとされるため、引当金をもって「将来の特定の費用又は損失」に備えるためとの説明には該当しないために、昭和57年修正で、「減価償却累計額」とされたのである<sup>32)</sup>。ちなみに、これまで見てきたように、減価「償却」の用語としては、「消却」「銷却」など、いくつかの字が充てられてきた中で、固定資産の資本維持の意味を持つ「減価償却」が使用され続けたことは、減価償却のもつ企業財務的意義が根強く意識されているようにみえるのである<sup>33)</sup>。

### 3. わが国における税務上の減価償却の沿革

2.で見たような会計実務が成立したことで、それが法人税法における所得計算の中で減価償却費の損金性を即認定することにつながったわけではない。明治末期には会計実務では認められるとされていた減価償却費の計上を税務上は否定され、激しい論争になっていた。以下では、その論争について、2.と同様に、明治・大正年代の研究から概観し、その後、昭和（太平洋戦争前）と太平洋戦争以降と切り分けて税務上の減価償却における沿革を見ていきたい。

#### (1) 明治・大正年代

わが国に減価償却の概念が誕生したのは、明治

に入ってからであり<sup>34)</sup>、しかも、明治20年所得税法は個人所得に対しての課税であった。この点、白石雅也は、減価償却が問題となったのは法人の所得に所得税が課されるようになった明治32年以降と説明しており、個人の所得のみに所得税を課していたときに減価償却が問題とならなかった理由として、個人の会計には減価償却の概念がなく、また、個人所得を得るために多額の設備投資の必要性が存在しなかったことを挙げている<sup>35)</sup>。

法人所得への課税以降、初めて減価償却に関して問題が生じたのは、明治33年11月の日本絹紡株式会社の訴訟であった<sup>36)</sup>とされる。本判決によると、減価償却費はその事業年度の費消ではなく将来のために利益から積み立てた金額であるとして、所得の計算上、損金の額に算入することは認められないと判示された<sup>37)</sup>。

これは、当時の商法第26条における資産評価の評価損の範囲内で設定する「消却積立金」を損金としていたことがあり<sup>38)</sup>、固定資産については評価損を損金としているため、減価償却費を損金とすると2重計上になるとして減価償却費が損金であるとすることを否定したとされる<sup>39)</sup>。

しかし、明治36年7月10日の東洋汽船株式会社訴訟判決<sup>40)</sup>、および同日の日本郵船株式会社事件判決<sup>41)</sup>では、当時の商法第26条の規定に従って財産目録調整時の時価を附することが要求されるが、船舶の時価を知ることは難しいため、耐用年数（船齢）で損失を算出することは不当ではないとして、減価償却費の損金性が認められた<sup>42)</sup>。

このように、損金（当時は總損金）の判断自体も明確でなく、それは、当時の主な税法学者の著書においても現れていたようである。例えば、武本宗重郎は、著書の『改正所得税法釋義』において、会社財産の増減が損益であると商法が規定しているものとし、所得税法においてもこれを援用するとしている。そして、資産価額の減損および支払義務額をもって損金としている<sup>43)</sup>。

また、中村継男は、損金とは正味資産の絶対的減少を来たす取引原因をいうとし、価値あるもの又は価値多きものを与えて、価値なきもの又は価値少なきものを受取る時に正味財産の絶対的減少を生ずる取引原因となるので損金又は損失という



としている<sup>44)</sup>。

他にも、渡邊善藏は、消滅した資産又は取得した債務の額が取得した資産又は消滅した債務の額を超過する場合、これを損金としている。そして、会計学上の理論を尊重するが具体的には総損金は義務が確定した事業年度でこれを判断するものとしている<sup>45)</sup>。

以上が当時の議論の全てではないが、基本的には、財産あるいは資産価値を基準とし、その取引結果としての支払義務の確定をもって損金性を判断しているようである。債務確定主義のような考え方が、この当時に現れているのは興味深いが、しかし、その損金性の判断が、減価償却費を是認するものか否かについては不明であった。

以上のように、減価償却費の損金性に関する税務当局の判断は、当初、商法第26条の資産評価規定を拠りどころにこれを認めなかった。税務当局は、間接法による減価償却を積立金、すなわち利益処分とみなし、その減価償却費を損金と認めないとする独自の姿勢を採っていたとされる<sup>46)</sup>。しかし、前述東洋汽船株式会社および日本郵船株式会社等、船舶に関する減価償却の訴訟から、同様に船舶の時価を知ることが困難とされる事件<sup>47)</sup>を踏まえて、資産評価が難しい資産に適応する必要が生じた。

これらを踏まえ、法人所得算定上、定額法による直接償却によって算出された固定資産の帳簿価額をもって、時価に代わるものと観念し、耐用年数を基礎とする定額償却の減価を時価評価損と同様に「総損金」に包含されるものとする考え方が確立された。すなわち、商法第26条第2項の規定によれば時価を付すべきであるが、実際にはその算定に高い困難性が伴うため、所得税法に明文もなく、その解釈からも「総損金」に包含されることのなかった、費用（原価）配分としてではなく時価による資産評価手法の便法として企業会計で慣習として行われてきた、債務の確定を伴わない内部取引である直接法による減価償却に基づく減価がはじめて判決によってその損金性が認容された<sup>48)</sup>のである。

その結果、税務当局は計画的・規則的な減価償却による減価償却費を総損金に算入する判断を採

るようになった<sup>49)</sup>。

そのためには、取得価額、耐用年数、残存価額を明確にしなければならない。しかし、これらについて実務（定款）で明確に規定されることはなく、2.でも見てきたように、簿記会計学上でも具体的に定められてはいなかった。そこで、主税局は、以下に示すような「固定資産堪久年数表」を制定した<sup>50)</sup>とされる。

そのような流れの中で、税法上の耐用年数が最初に定められたのは、大蔵省主税局長通牒「固定資産ノ減価償却及時価評価損認否取扱方ノ件」(大正7年7月19日主秘第177号)とされる（以下、「主秘第177号」という）。

この主秘第177号の「堪久年数表」は、建物、構築物、船舶、車両、器具備品、工匠具、機械装置を対象資産として、製造業種ごと個別に346の耐用年数が定められているものであった<sup>51)</sup>。

この「堪久年数表」は、それまで定めなかった固定資産の耐用年数の基準を示したばかりでなく、資産の評価減の限度となる低減歩合をも指示したものであった点は評価できる<sup>52)</sup>が、経済的減価を考慮せず、物理的減価に基づき耐用年数が定められた<sup>53)</sup>ものであり、固定資産の耐用年数そのものとしては問題を含むものであったとされる<sup>54)</sup>。

他にも、主秘第177号の要点としては次のとおりである<sup>55)</sup>。

- ・減価償却額は、固定資産堪久年数表の堪久年をもって計算した額を限度とする。

- ・原価を基礎として償却する会社に対する償却額は、歩合表の原価に対する償却歩合をもって計算した額を限度とする。

- ・原価を基礎として償却する場合においては、その積算額が原価の10分の9に達したときは、以後償却を認めない。

- ・堪久年数の全部を経過しても、その減価償却積算額が原価の10分の9に達しないときは、その差額は会社において自由に償却してもよい。

- ・堪久年数に記載したもの以外のものに対しては、各事実につき堪久年数を定めて、これに相当する償却率を適用する。

これらを見る限り、平成19年度改正前まで維持

されていた税法上の減価償却における残存価額等の取扱いもこの主秘第177号に見ることができることは興味深い。つまり、この主秘第177号は、通達としてではあるが、税務上、後世まで影響を与え続けていたということができるのであろう。

## (2) 昭和年代（太平洋戦争前）

太平洋戦争前の昭和年代において、減価償却に関する税制改正の主だったものとしては、まず、昭和12年に国民の要求に基づき、堪久年数（耐用年数）の大きな改正が行われた<sup>56)</sup>。この改正に関して、旧大蔵省では、「現在適用しつつある固定資産堪久年数表を当初に内定したのは關東大震災以前のことで、大正八、九年頃であるので、其の後相當時世も變り、最近に於ては建築様式の如きも、土地の高度なる經濟的利用によって其の構造、體裁等面目を改めて居るものもあり、工場設備、機械等に付ても、新興産業勃興に伴う新式機械の發明考案等が出現して參ったので、豫てより固定資産堪久年数表の改訂方に付各方面の意見を參酌し、慎重調査中であつたが、最近長足の進歩を遂げたる人絹製造装置及び工業藥品製造装置並に一般使用建物、船舶等に付ては、此の際取敢へず其の堪久年限を短縮し、又は實情に即したる新規年限を新設し、旁々固定資産其の物の物理的な壽命のみに偏せず、其の經濟的壽命をも相當參酌し、總括的に幾分年限の短縮を圖る意味に於て、當分の内現行固定資産堪久年数表中左表の通り修正を加へ、成るべく産業界の實情に即したる課税を為すことと爲った次第である。」<sup>57)</sup>と述べている。

すなわち、昭和12年改正では、物理的減価に經濟的減価を加味し、固定資産の堪久年数の算定が行われた結果、堪久年数が短縮される改正が行われたことになり、わが国で初めて經濟的減価が考慮された堪久年数が採用されることとなった<sup>58)</sup>。

その後の改正で、昭和13年に一部固定資産に関して堪久年数の短縮、割増償却の承認が認められ、昭和14年に特別償却制度が創設された<sup>59)</sup>。

他にも、耐用年数においては、昭和17年に大きな改正が行われている。この背景に関して白石雅也は、「さらに増税が行われた場合に、その負担

の緩和のため、耐用年数を短縮するという点と、それまでに行われた改正によって、三本立となつて税務計算上繁雜となつた減価償却規定を整理して簡素化すること、さらに堪久年数は、個別の資産についてそれぞれ定められているが、實際上資産の細分が困難なものが多く、税務上はこれを一括して計算している現状であるので、これらを総合した年数を定め、計算の簡易化を図ることにあつた。」<sup>60)</sup>と述べる。

また、昭和17年の改正は、上記の税務上の要求に加え、昭和15年10月に施行されていた会社経理統制令第31条の強制償却規定における耐用年数が独自に算定されず、税務上の耐用年数を経理統制と原価計算における計算基準とするという強制償却基準として採用されることも背景にあつたとの説明をしている<sup>61)</sup>。

昭和17年改正では、主に、総合償却の創設、平均2割の耐用年数の短縮、定額法償却率の改正（例えば耐用年数10年。資産の償却率を改正前は0.1であつたが改正後は0.09とする）、名称を「堪久年数」から「耐用年数」に改めるという改正が行われた<sup>62)</sup>。

## (3) 太平洋戦争以降（シャウプ勧告以降）

戦後、昭和20年9月にこれまで旧大蔵省の内規として定められていた固定資産の耐用年数が「法人税取扱」として一般に公表され、昭和22年に法定された。この昭和22年の固定資産の耐用年数法定化とともに行われた改正では、戦時中に軍事需要産業への投下資本早期回収のために政策的に極端に短く定められていた耐用年数を平時經濟における耐用年数に是正するため延長が行われた<sup>63)</sup>。

しかし、昭和22年に法定化された固定資産の耐用年数は、戦後の混乱の中での改正であつたことと、国内の新規産業の出現および發達のため、次第に當時の実状と乖離した制度となつてしまつていた<sup>64)</sup>。

その後に行われた第1次シャウプ勧告でも減価償却に関して「種々の會計帳簿を手當り次第に調べてみて、大部分の納税者は、固定資産についてなされるべき減價償却を決定するのに、一定の方法に従っていないことが非常にはつきりした」<sup>65)</sup>



として、減価償却方法を複数認めること、選択した方法の継続適用及び変更の際の条件を定めるとともに、耐用年数等の決定に関しても専門的な技術者を置くべきとの勧告がなされたことから、昭和26年に改正が行われることとなった。

昭和26年改正の最も大きな特徴は、「効用持続年数」という新たな概念を採用し、固定資産の法定耐用年数が算定されたことである。効用持続年数とは、固定資産に通常加えられる修繕を加えた場合に、その固定資産の本来の用途において効用を上げることのできる期間を耐用年数とすることである。この昭和26年の改正以後、引き続き効用持続年数を根拠に定められているが、効用持続年数は、固定資産の「作業条件、立地条件、資質の条件、手入りの状況等の中庸と認められるものを基準」<sup>66)</sup>として算定されたものであり、使用者の利用条件により個々に異なる固定資産についての効用持続年数を算定したものではないという問題を抱え続けている<sup>67)</sup>という指摘がある。

昭和26年度改正時は、高度のインフレと経済が混沌とした状態であり、適正な費用の期間配分のためには、減価償却制度の公平・公正を期すことが要求されていたことから、投下資本回収期間を定めなければならず、このため、固定資産の法定耐用年数に精緻な区分を設けることが要求されていた<sup>68)</sup>。

そして、昭和26年改正後は、法定耐用年数の一部短縮や、新たな固定資産区分の創設等小さな改正が行われ、また、昭和35年12月には、政府税制調査会答申で、「現在、わが国企業の資金調達源泉中に占める減価償却のウェートが、主要諸外国に比して小さいことを指摘する向きがあり、また、最近の技術革新の状況にかえりみ、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し。現在わが国の企業の減価償却費のウェートが小さいのは、主として今日の企業の拡張のテンポが速いことに基因していると認められるが、機械設備のうちにはその後の状況の変化により実状にあわなくなっているものがあることが認められる。」<sup>69)</sup>と示されたことから、昭和36年改正で機械設備を中心として平均20%程度の法定耐用年数短縮が行なわれた<sup>70)</sup>。

また、昭和38年12月には、政府税制調査会から、「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の更新に資するため最近における技術革新の状況等にもかえりみ、機械設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する。なお、耐用年数の短縮とあわせて、有形固定資産について、取得価額の5%に達するまで、償却を認めることとする等減価償却制度についてその改善を図る。」<sup>71)</sup>と示されたのを受け、昭和39年改正では、機械設備を中心に法定耐用年数が平均15%短縮されるとともに、償却可能限度額を5%とする制度が設けられた<sup>72)</sup>。また、機械及び装置については、分別耐用年数を適用する企業が少なくないことを根拠に、本制度が廃止され、設備の種類も3分の1の370設備とされた<sup>73)</sup>。

その後、昭和40年に所得税法および法人税法の全文改正があり、減価償却制度についても大改正が行われたが、固定資産の耐用年数に関しては大きな改正は行われず、さらに、その後も一部の固定資産に耐用年数の変更、新設備を加える等の改正は行われているものの、特に大きな改正が行われないまま現行制度に至っているとされる<sup>74)</sup>。

しかし、平成19年改正の際に、「平成20年度改正に向け、減価償却資産の使用の実態等について更に調査・分析を進め、法定耐用年数や資産区分の見直し、法定耐用年数の短縮特例制度の簡素化について検討する。」として、建物は定額法のみ、定率法も定額法の償却率を基礎として2.5倍（のちに2倍）した250%定率法の採用、残存価額および償却可能限度額の廃止、別表第2（機械及び装置の耐用年数表）の償却資産区分を大幅に集約（390区分を55区分）する改正<sup>75)</sup>が行われているところからは、平成20年度の税制改正では、固定資産の法定耐用年数が大幅に見直されることになったといつてよいと考えられる。

#### 4. 「自己同化」としてのコンポーネント・アカウントティング

以上、わが国の減価償却の沿革を企業会計と税法のそれぞれに分けて概観してきたが、ここまでに於いて「1. はじめに」で示したような、会計

から法人税法への「自己同化」を考えてみたい。

「自己同化」は、まず、明治・大正年代の税法における減価償却の取扱いとして表れていたと思われる。当初、税法は、商法に基づく時価主義を採用していたが、会計実務における減価償却の発展に伴い、直接法の減価償却について損金算入を認めた。しかし、企業の利用状況によって主観的な減価償却の損金算入を一律に認めるためには、公平性の観点からは取得価額、耐用年数、残存価額を明確にしなければならないということになったため、主秘第177号通牒により、それらを税法の側で作成し、のちに法定耐用年数とした。企業の側も、個々の見積もりによって耐用年数を求めるよりも、法定耐用年数を利用するほうが、会計実務上も税額計算上も簡便であったという理由が背景にあったと推察される。しかし、現行法人税法は、減価償却費の計上について損金算入要件を必須としている（法法②）ため、逆基準性の問題があるといわれるが、自己同化の結果と考えると、逆基準性があるとはいえないのではなかろうか。

また、IFRSの採用するコンポーネント・アカウンティングについても、わが国法人税法においては、既に工場のラインなどの複合体資産については、総合償却制度を採用しており、その耐用年数についても、前述した効用持続年数の考え方を採っている。それは、①通常の維持補修を行い、②その固定資産本来の用途に用い、③通常予定される効果を挙げることができる期間である。当該資産に大規模補修（資本的支出）を行わなければ、その固定資産本来の効用を挙げることができなくなった時点で、その命数が尽きるものとされる<sup>76)</sup>。

つまり、税法上の耐用年数（効用持続年数）は、①現況の素材等を基準とする物質的減耗要素を重視し、将来の特別な陳腐化又は不適応化といった不確定要素は排除していること、②特定企業の個別状況に捉われない普遍性を立場としていることを大きな特徴としている<sup>77)</sup>。

複合体資産の場合、効用持続年数は各構成体の平均耐用年数を算定することで導出される。また、複合体資産に適用される平均耐用年数は、効

用持続年数が短い構成体について資本的支出を行わないことを前提とした耐用年数である。よって、資本的支出が行われる現状の使用年数と比べ、税法上の耐用年数は短縮されている<sup>78)</sup>。こうした複合体資産の存在は、有形固定資産の償却単位が最小の効用単位（すなわち、資産として役に立つ最小の構成単位）になっていることから生じる。

つまり、最長の耐用年数を有する構成体を使いきるために、耐用年数が短い他の構成体に資本的支出を行いながら、毎事業年度均等な償却が行える償却額を算定する年数が平均耐用年数である。これは各構成体資産が一体となって稼働することが前提となっている。航空機が、機体、エンジン等を区別せず「航空機」として耐用年数が設定されているのは、この「最小の効用単位」の考え方による<sup>79)</sup>。

これに対しIFRSは、文末注に示した（IAS16.43）、および（IAS16.44）を見る限り、金額的重要性を基準にして償却単位としている。IAS16号とわが国の現行税法を比較した場合、効用持続年数に基づく複合体資産の「最小の効用単位」において重要視されない資産がある場合には合致しないことになるが、しかし、「最長の耐用年数」を持つ複合体資産の構成体が、金額的に重要であれば合致するということでもある。その場合、立法論となる部分もあるかもしれないが、コンポーネント・アカウンティングが「自己同化」の議論の遡上に載ることも有ると思われる。

## 5. おわりに

ここまで、会計と税法のそれぞれの減価償却における沿革の様々な議論や調整を概観してきた。結論としては、会計と税法の目的が異なるために、それぞれの目的に合わせた減価償却費の算定が肯定されるべきであると思われるが、それを許さないのが、税法における課税要件明確主義および予測可能性を前提とした公平性ということになる。

会計から税法への「自己同化」についても、法人税法が会計実務の環境変化に合わせて、立法に

よって姿を変えていくことだと考えれば、公正処理基準と確定決算主義を採用している以上、当然のことである。減価償却の議論の積み重ねについても、商法の影響や会計慣行、会計基準の様々な影響が垣間見え、これらの調整の結果が現行の減価償却制度であると整理できる。

#### 注

- 1) 武田隆二『法人税法精説（平成17年）』森山書店、2001年、103頁。
- 2) 木村和三郎『新版減価償却論』森山書店、1965年、107-108頁。
- 3) 谷川喜美江「耐用年数の再検討（1）」『千葉商大論叢』第45巻第2号、2007年、149頁。
- 4) 濱沖典之「減価償却費の総損金算入をめぐる論争（1）」『企業経営研究』第4号、2000年、65頁。
- 5) 上田貞次郎「会社の課税に関し疑問となりたる二つの点」『會計』第1巻第2号、1917年、16-31頁参照。
- 6) 小山強次「評価差益及び評価償却金は所得なりや」『會計』第3巻第1号、1918年、21-30頁参照。
- 7) 五十川三竿「評価差益及び減価消却に就きて」『會計』第3巻2号、1918年、20-30頁参照。
- 8) 濱沖、前掲論文4、72頁参照。
- 9) 同上、72頁参照。なお、この点についての事例として、大正5～6年において日本郵船株式会社は、依然として残存価額を定めることなく、取得原価を耐用年数で割振った額を、残価額がゼロになるまで償却しつづけていた。
- 10) 高寺貞男『明治減価償却史の研究』未来社、1974年、236～245頁参照。
- 11) 中村継男「第一種所得金額の算定に關しては資産の評価は時價に依るべしとなす行政裁判所に對する批判」『會計』第6巻1号、1919年、102-109頁参照。
- 12) 高寺貞男、前掲書10、324-331頁、および濱沖典之「減価償却費の総損金算入をめぐる論争（2）」『企業経営研究』第5号、2002年、26頁参照。
- 13) 吉田良三「減価償却考察」『會計』第22巻第2号、1928年、117-129頁参照。
- 14) 陶山誠太郎『會計學概論講義』第一分冊、1929年、49-62頁参照。
- 15) 濱沖典之「會計學上の減価消却論の展開」、社会情報研究、2002年、107頁参照。
- 16) 太田哲三『會計學概論（修正8版）』高陽書院、1933年、97頁-133頁参照。
- 17) 濱沖典之、前掲論文15、111頁参照。
- 18) 太田哲三『新會計學全書固定資産會計（18版）』中央經濟社、1962年、169-186頁。
- 19) 濱沖典之、前掲論文15、112頁参照。
- 20) 馬場克三『減価償却論 馬場克三著作集Ⅳ』千倉書房、1987年、3-5頁参照。
- 21) 大蔵省企業会計審議会「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」（昭和35年6月）。
- 22) 企業会計原則昭和57年版。
- 23) JICPAホームページ「第3章国際財務報告基準（IFRS）への収斂のわが国の対応01」[https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/ifrs/education/chapter03/index01.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/ifrs/education/chapter03/index01.html)。
- 24) 同上、「第3章国際財務報告基準（IFRS）への収斂のわが国の対応03」[https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/ifrs/education/chapter03/index03.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/ifrs/education/chapter03/index03.html)。
- 25) 斎藤静樹『会計基準の研究増補改訂版』中央經濟社、2013年、251-252頁参照。
- 26) 米山正樹・秋葉賢一・浅見裕子『投資のリスクからの解放』中央經濟社、2024年、351頁。
- 27) 関連するIAS16号の項目は以下である。  
ある有形固定資産項目の取得原価の総額に対して重要性のある各構成部分については、個別に減価償却しなければならない（IAS16.43）、当初認識された金額を重要な構成部分に配分し、そうした部分ごとに個別に減価償却を行う。例えば、自己が所有しているか又はファイナンス・リースの対象かを問わず、航空機の機体部分とエンジン部分を個別に減価償却することが適切となることがある（IAS16.44）、有形固定資産項目の重要な構成部分には、同じ項目のその他の重要な構成部分にかかる耐用年数および減価償却方法



と同じ耐用年数と減価償却方法を有しているものがある。当該部分については減価償却費を算定する際にグループ化することができる(IAS16.45)、企業が有形固定資産項目のいくつかの構成部分について個別に減価償却を行う範囲においては、当該資産項目の残存部分についても個別に減価償却する。残存部分は個々には重要性に欠ける構成部分で構成される。企業がこれらの部分について異なる予測を行っている場合には、当該構成部分の消費パターンまたは耐用年数若しくはその両方を忠実に表現する方法で残存部分の減価償却を行うために、近似値法が必要となる場合がある(IAS16.46)、企業は、当該資産項目の取得原価合計との関連で、重要となる取得原価を有していない当該資産項目の構成部分について、個別に減価償却を行うことを選択することもできる(IAS16.47)。

- 28) なお、実際には原価配分をする企業が多数を占めている(西関悠真「日本の減価償却制度に対するIFRSの影響の分析」近畿大学商学論究第15巻第1号、2016年、78頁参照)。
- 29) 濱沖典之、前掲論文15、117頁参照。
- 30) 同上、117頁参照。
- 31) 同上、118頁参照。
- 32) 同上、118頁参照。
- 33) 同上、119頁参照。
- 34) 星田幸太郎は、この点について高寺貞男を引用しながら、会計実践の面では、「当時としては、時代の先端を切っていた銀行業のような場合を除けば、減価償却会計の実践にはほとんどみるべきものがなく」、「僅かに、…『郵便汽船三菱会社簿記法』に、その先駆的な実況をみるくらいであり」、「明治初年のこれらの実例は、まったく例外であった」(高寺貞男「減価償却会計の導入と定着」『経済論叢』第117巻第4号、1976年、4頁)。その理由としては、「営業収益があまりあがらない企業化の初期(開発段階)には、企業化のために必要な資本を醸出した株主を満足させる配当を支払おうとすると、(収益の一部を現金支出をとまなわない費用として確保し、そ

れを再投資または借入金返済に当てるために)減価償却を実施する余地はないか、あっても、わずかしかならないのが普通であった。つまり、減価償却を正規におこなうのに必要な財務的条件がととのっていない企業が多かったからだと解される(同上、3頁)。

わが国における減価償却会計の導入(移植)・定着(普及)過程について、高寺貞男氏は、「(a) 商業銀行を先頭とする各種金融機関では、明治8年(1875)から明治18年(1885)頃までに、(b) 政府から補助金を交付された海運会社では、明治10年(1877)から明治21年(1888)頃までに、(c) 紡績会社を中心とする(製造)工業会社では、明治23年(1890)前後から明治36年(1903)までにわたって、一般的にいうと、工業化のための補助的分野から本来的分野へという順序で、展開した。」(同上、4頁)と考えられていると述べている(星田幸太郎「法人所得課税と減価償却(1)ー日本郵船会社を中心としてー」末永英男編著『税務会計と租税判例』中央経済社、2019年、220頁)。

- 35) 白石雅也「税法上の減価償却制度の沿革ー耐用年数を中心とした一考察ー」『税務大学校論叢』15、1982年、107-108頁参照。
- 36) 濱沖典之「減価償却費の損金性に関する税法の規定及び税務当局の判断の史的変遷」『社会情報学研究』Vol.9、2003年、46頁。
- 37) 山本守之『体系法人税法』税務経理協会、2006年、482頁。
- 38) 明治32年商法第26条第2項にいう「価格」とは、財産目録調整当時の時価、すなわち交換価格(客観的価格)であって、転換を目的としない財産であると否とを問わず必ず時価に見積もらなければならないという時価主義がとられていた(大審院明治35年5月14日判決(明治35年(ク)第72号))。
- 39) 上林敬次郎『所得税法講義』松江税務監理局内松江税務調査會、1901年、57-58頁参照。
- 40) 行政裁判所明治36(1903)年7月10日判決(明治35年第218号)『LEX/DB文献番号』20000882。なお、本件は、明治35年4月11日

付をもって原告東洋汽船株式会社がなした明治34年下半期損益計算書に基づく所得金額の届出に対して、被告東京税務監督局長浜口雄幸が、原告会社の益金に損金として処理していた船価償却費、船舶大修繕費および手当金部分の金額を増額する決定の通知をなし、原告会社は再審査を求めたが、なおも同額の決定の通知がなされ、原告会社がその取り消しを求めた事案である。

- 41) 行政裁判所明治36(1906)年7月10日判決（明治36年第51号）『LEX/DB文献番号』20000881。なお、本件は、被告東京税務監督局長浜口雄幸が、原告日本郵船株式会社の第17期前半年度（明治34年10月より同35年3月）および第17期後半年度（明治35年4月より同年9月）における所得金額について、増額された所得決定通知額に対する日本郵船株式会社の異議申立てに応じて、行われた再審査の結果、「原告カ定款ノ規定ニ基キ従来損金トシテ所得総金額ヨリ控除シ来リタル船舶減価引除金船舶保険積立金、船舶大修繕積立金、建物減価引除金ノ合計金額ト恰当スル」金額をそれぞれの所得金額に増加決定し、原告がその取り消しを求めた事案である。
- 42) 山本守之、前掲書37、482-483頁。
- 43) 武本宗重郎『改正所得税法釋義』同文館、1913年、93頁参照。
- 44) 中村継男『改正法人所得税法詳解（初版）』東京税務監督局内税務二課會、1918年、61-62頁参照。
- 45) 渡邊善藏『所得税法講義（四版）』大蔵省主税局國税課内東京財務協會、1922年、57-58頁参照。
- 46) 濱沖典之、前掲論文36、50頁。
- 47) 前掲日本郵船株式会社事件は、「行政裁判所は、第一種所得は大陸系の会計体系に依拠する商法第26条第2項の規定に従い船舶および建物も時価を付して計算することは望ましいことであるのだが、船舶の時価を定めることは至極困難であり、また、船舶に比して、建物の時価算定は容易であるが、その時価自体も変動する。他方、船舶および建物の価格が使用の年序を経るに従って減損することはまた疑い無き事実である。したがって、固定資産の評価は極力時価によるべきであるが、上記の事実に鑑み、帳簿価額は現実の価格を表明するものではないものの、取得原価を基礎として耐用年数に割当てて算出した帳簿価額をもって固定資産の評価額とし、その減価を損金として計上することは必ずしも不当であるということとはできない」と判示している。
- 48) 星田幸太郎「法人所得課税と減価償却（2）—日本郵船会社を中心として—」末永英男編著『税務会計と租税判例』中央経済社、2019年、262頁参照。
- 49) 濱沖典之、前掲論文36、50頁。
- 50) 同上、50頁。
- 51) 白石雅也、前掲論文35、138頁。
- 52) 濱沖典之、前掲論文36、50頁。
- 53) 物理的耐用年数とは、固定資産は使用や時の経過により使用不可能となることから物理的な要因で固定資産が使用不可能となるまでの期間とされる。
- 54) 谷川喜美江、前掲論文3、150頁参照。
- 55) 濱沖典之、前掲論文36、50頁。
- 56) 忠佐市「税法上の固定資産耐用年数論（1）」『会計』第59巻第6号、森山書店、1951年、83頁。
- 57) 大蔵省主税局「固定資産堪久年数の改正」『財政』第2巻第7号、大蔵財務協會、1937年、335-336頁。
- 58) 野田秀三、「減価償却費—耐用年数—」『日税研論集』第5号、日本税務研究センター、1987年、84頁参照。
- 59) 同上、84-85頁。
- 60) 白石雅也、前掲論文35、169頁。
- 61) 同上、169頁。
- 62) 同上、167-174頁参照。
- 63) 忠佐市、前掲論文56、85頁。
- 64) 市丸吉左エ門・稲村香一郎『改正耐用年数と減価償却』税務経理協會、1951年、1頁。
- 65) 日本税理士会連合会『シャープ使節団日本税制報告書（復刻版）』日本税理士会連合会出版局、1979年、98頁。

- 66) 市丸吉左エ門・稲村香一郎、前掲書64、15頁。
- 67) 谷川喜美江、前掲論文3、158頁参照。
- 68) 谷川喜美江「耐用年数の再検討(2)」『千葉商大論叢』第45巻第3号、2007年、76頁。
- 69) 政府税制調査会「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」、1960年12月。
- 70) 財政研究所編『項目別税制調査会答申集』財経詳報社、1983年、335頁。
- 71) 政府税制調査会「昭和38年度税制改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」、1963年12月。
- 72) 武田昌輔監修『コンメンタール法人税法』第一法規、加除式、7037頁。
- 73) 同上、7037頁。
- 74) 谷川喜美江、前掲論文3、153頁参照。
- 75) 平成20年度税制改正において、減価償却資産の耐用年数等に関する省令が改正され、機械及び装置を中心に実態に即した使用年数を基に資産区分が整理されるとともに、法定耐用年数の見直しが行われた。(https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei2008/pdf/03.pdf) 参照。
- 76) 高田正昭「税法上の有形固定資産の耐用年数の考え方について～IFRSとの比較を交えて第2部税法上の耐用年数の決定過程」『税務QA』通巻117号、2011年、23-24頁。
- 77) 同上、24頁。
- 78) 同上、24頁。
- 79) 同上、25頁。