

減価償却資産の損金経理に関する法人税法上の問題点 についての一考察

加藤 恵 吉^{*}

要旨：

資産特に有形固定資産は、その資産の使用とともに減価するのが通常である。法人税法は、その減価を認識し一定の規則的な方法でその減価を規定のもとに損金に算入し損金経理することを認めている。この処理のことを減価償却と言うが、減価償却を行うことによって固定資産に投下された資産の回収という財務的効果が得られる。よって多くの企業がその税法上の規定に基づき損金に算入できる限度額まで損金経理するのが通常ではあるが、その規定の運営及び解釈を巡っては課税庁との見解の相違で国税不服審判所への審査請求や租税訴訟に至る事例が判例上見受けられる。本稿では減価償却資産となり得る資産の要件や法人税法の規定に沿い損金経理（損金算入）の要件について纏めた上で、減価償却資産の解釈を巡って訴訟案件となった2つの主要な租税判例について若干の私見を交え検討していく。

キーワード：法人税法、有形固定資産、減価償却、租税訴訟

A Study on Recognition of Depreciable Assets as Loss in the Corporate Tax Law

Keikichi KATO

Abstract:

Assets, especially tangible fixed assets, usually depreciate as the assets are used. The corporate tax law recognizes this depreciation and allows companies to write off the depreciation as a deduction in a certain regular rule. This procedure is called depreciation, and it has the financial effect of recovering the assets invested in fixed assets. Therefore, it is usual for many companies to write off up to the limit of deductible expense. However, in some cases, differences of opinion over the interpretation of legal provisions have led to tax lawsuit.

So, this paper summarizes the requirements for depreciable assets and the requirements for accounting for deductible expenses according to the provisions of the Corporate Tax Law. In addition, I would like to discuss two major tax lawsuits that were fought over the interpretation of depreciable assets.

Keywords: Corporate Tax Law, Tangible fixed assets, Depreciation, Tax lawsuits

^{*} かとう けいきち 弘前大学人文社会科学部／弘前大学大学院地域社会研究科

1. はじめに 減価償却資産の要件について

固定資産特に有形固定資産においては通常、使用・時間の経過による物理的要因及び陳腐化や不適応化による機能的要因等によってその経済的効益が低下する。これを減価とよぶが、この減価を認識するために固定資産の取得原価をその耐用年数に渡って一定の規則的な方法によってその減価分を費用として認識し、計上することを「減価償却」という。ここで、減価償却をする必要のある資産を「減価償却資産」といい、当期の減価償却の額は減価償却費という勘定を用い税法の規定により償却分を損金経理する。また、土地、借地権、電話加入権や時間の経過によってもその価値の減価を適切に認識できない書画や美術品、骨とう品等は減価償却の対象資産とは通常認識せず、これらの資産を「非減価償却資産」として区別する。ここで、減価償却資産の償却の額は企業等が設定する任意の額ではなく、税法の規定にしたがって償却限度額まで損金に算入することができる。

減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法は、法人税法31条において「内国法人の各事業年度終了の時において有する減価償却資産につきその償却費として第22条第3項（各事業年度の所得の金額の計算の通則）の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上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（以下この条において「損金経理額」という。）のうち、その取得をした日及びその種類の区分に応じ、償却費が毎年同一となる償却の方法、償却費が毎年一定の割合で逓減する償却の方法その他の政令で定める償却の方法の中からその内国法人が当該資産について選定した償却の方法（償却の方法を選定しなかつた場合には、償却の方法のうち政令で定める方法）に基づき政令で定めるところにより計算した金額（次項において「償却限度額」という。）に達するまでの金額とする。」と規定されている。

ここで、減価償却費の計上は支出を伴わない費用の計上であることから内部取引ということがいえるが、減価償却費の計上に際して税法によって制限を設けず、過大に計上することを認容すると、所得金額が低く抑えられ課税できる金額が低くなることが起こりえる。そのため課税庁は損金算入が認められる減価償却費について、厳格・詳細に規定を設け、法人の減価償却に制限をしている。また、税法上減価償却を行うか否かは法人の意思に委ねられており、その計上が強制されるというものでもない。

2. 減価償却資産の損金算入額の算定について

減価償却には上述したように法人税法31条の規定で損金算入に限度額が設けられている。この制限規定の存在により、特に中小法人においては過大に減価償却費を計上する意思決定はある程度押さえられると考えられる。また、会社法の規定によって作成される財務諸表では、税法上認められる損金算入限度額まで減価償却費の計上を行う法人が多い。税法の基準に基づいて財務諸表を作成することは一般に逆基準性と呼ばれており、減価償却費の計上だけでなく法人のあらゆる会計処理に税法の影響が現れる。

減価償却資産の償却費の計上は平成19年3月31日まで償却可能限度額を取得原価の95%までとされていたが、平成19年度の税制改正によって償却可能限度額の規定が改正されている。この改正によって平成19年4月1日以降取得した減価償却資産については耐用年数経過時点に1円（備忘価額）まで減価償却できることになった。改正の趣旨は、償却資産の処分時にはその価値は残存価額の5%を大きく割り込むのが現実でありその価値は限りなくゼロに近いということ。また、設備等の投資を推進するためにも残存価額を改正するのが望ましいとの声もあった。とはいえ、平成19年3月31日を境に取得した減価償却資産の減価償却方法が異なることには注意して算定する必要がある。

次に、減価償却費の範囲や償却方法などについて法人税法及び関連する法人税法施行令（以下、法令と略記する）等の規定に乗っ取って概説する。

(1) 減価償却資産の範囲

減価償却資産は、有形固定資産、無形固定資産、生物の3つに分類される。また、減価償却資産の取得価額に引取運賃・荷役費・運送保険料・購入手数料・関税等の付随費用が含まれるのは棚卸資産と同様である（法令54①イ）。そのほか機械には据付費や試運転費も取得価額に含めることができる（法令54①ロ）。

1) 有形固定資産

減価償却資産のうち税法上の有形固定資産には以下のようなものがある（法令13）。

①建物及びその附属設備 ②構築物 ③機械及び装置 ④船舶 ⑤航空機 ⑥車両及び車両運搬具 ⑦工具、器具及び備品

2) 無形固定資産

減価償却資産のうち税法上の無形固定資産には以下のようなものがある（法令13）。

①鉱業権 ②漁業権 ③ダム使用权 ④水利権 ⑤特許権 ⑥実用新案権 ⑦意匠権 ⑧商標権
⑨ソフトウェア ⑩育成者権 ⑪営業権 ⑫専用側線利用権 その他の利用権

3) 生物

減価償却資産のうち税法上の生物には①牛、馬、豚、綿羊及びやぎ

②かんきつ樹、りんご樹、ぶどう樹等 がある（法令13）。

(2) 減価償却資産の償却の方法と法定償却方法

税法による減価償却資産の償却方法については、定額法、定率法、生産高比例法等が認められている。平成19年3月31日までに取得した資産については、旧定額法、旧定率法、旧生産高比例法が適用される。

また、法人が使用する償却方法を所轄の税務署長に届け出を行わなかった場合には法定償却方法によることとされている。そして有形固定資産に掛かる有形減価償却資産（平成10年4月1日以降に取得された建物、鉱業用減価償却資産及び国外リース資産を除く）については定率法が法定償却方法となり、鉱業用減価償却資産（国外リース資産を除く）と鉱業権については生産高比例法が法定償却方法となる（法令53）。

(3) 耐用年数と償却率

企業会計において減価償却費を算定する場合、耐用年数6年の定額法とえば、償却資産の取得価額から残存価額を差し引いた額を6で除して1年間の償却額を算定する。しかし税法による減価償却の規定では、財務省令により、耐用年数に応じた償却率を用いることとなっている（法令56）。つまり税法上の減価償却の計算は、減価償却資産の取得価額から残存価額を差し引いて耐用年数が6年であれば0.166を乗ずることになる。なお、減価償却資産の償却率が記されているのは「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」の別表第7・8になる。

以上から、定額法と定率法による税法上の減価償却の減価償却（償却限度額）の方法は以下のようになる。

①定額法による減価償却（償却限度額）の方法

平成19年4月1日以降取得の資産・・・取得価額×定額法償却率

平成19年3月31日以前取得の資産・・・（取得価額－残存価額）×旧定額法償却率

②定率法による減価償却（償却限度額）の方法

平成19年4月1日以降取得の資産・・・（取得価額－減価償却累計額）×定率法償却率

平成19年3月31日以前取得の資産・（取得価額－減価償却累計額）×旧定率法償却率

(4) 法人税法上の減価償却の損金算入の手続き

1) 減価償却損金算入超過額（損金不算入）の処理

法人税額の算定は会社法による決算が確定した後に行われるのが通常であり、そのため私法である会社法の規定によって作成される財務諸表では、税法規定を超える減価償却費が計上されていることもありえる。税法で規定する損金算入限度額を超えて減価償却費が計上されていた場合、その超過した減価償却費を減価償却超過額といい、この超過額は公法である税法の規定により制限がかかり税務調整の対象となる。もし税務調整をしないと課税する側にとっては法人所得が低く算定され、徴税額が減少することになる。そのため、税務損益計算書とも呼ばれ、法人所得を算定する別表四（所得の金額金額の計算に関する明細書）を作成する過程で減価償却超過額について加算調整を行い税法規定に則した金額を算定する。

2) 減価償却不足額

減価償却超過額と反対に、損金算入限度額を下回る減価償却費を計上した場合には、減価償却不足額が発生することもありえる。これは会社法規定の減価償却額と税法規定の損金算入限度額が一致しないことによる。減価償却不足額が生じた場合の税務調整については、税法規定では税務調整を行わない。前述のように、税法では減価償却を強制しておらず、法人企業の任意としており、過大な減価償却の計上による課税逃れを防止するために、減価償却費の損金算入額に限度額を設けているにすぎない。減価償却不足額が発生するということは、税法が認める上限額に満たない減価償却費を損金とするわけですから、減価償却不足額分の法人所得が増加することとなり、課税側には税収が増える結果となります。課税側に見れば減価償却不足額があるからといって、法人に税務調整を促し、限度額まで減価償却を計上するよう指導したとしても、その結果として税収減となるわけなので、意味のあることではない。そのため減価償却不足額が生じたときには、税務調整も行わないが、前期以前に償却不足額がある場合には、不足額に関わりなく償却限度額を計算することになる。

3) 減価償却超過額認容

前期以前に繰越超過償却額があるときで、かつ当期に損金経理した減価償却の額に償却不足額が発生した場合には、金額の計算上、損金の額に算入することができこれを減価償却超過額認容という。減算処理が可能となる要件は、前事業年度において減価償却超過額が発生しており、かつ当事業年度において損金経理した減価償却費が償却限度額を下回る場合（減価償却不足額が発生している場合）になる。認容される前事業年度の減価償却超過額は、当事業年度において損金経理をした減価償却費から同じ事業年度の償却限度に達する金額までとなる。

小括

以上のように、法人税法による規定によって課税所得の算定は行われる。しかしながら、法人税の規定のみでは個々の事例の解釈などを巡って円滑に法人税額の算定を行うことは難しい。そのため、法人税法施行令、法人税法施行規則、法人税基本通達などを設け状況に合わせて対応しているのが現状である。

また、法の解釈の相違、年月や時代の移り変わりなどにより多くの実務において規定にそぐわなくなる場合も発生してくるのも通常である。そのため、国税不服審判所での審判やそれでも合意が得られない場合、租税争訟へと発展することもある。以下次章では減価償却資産を巡って提起された最近の租税争訟についてとりあげ考察する。

3 減価償却をめぐる租税訴訟

前章まで減価償却資産の要件、償却法、損金算入額の算定及び法人税法を補足する法人税法施行令、法人税法施行規則、法人税基本通達が存在することについて概説してきた。それでは、減価償却資産の減価償却に関わる租税訴訟としては最近においてはどのようなケースが生じているのかについて主要な判例を紹介しながら概説していく。

(1) 「法人税更正処分等取消請求事件 [(少額の減価償却資産の取得価額の損金算入に関する租税訴訟) NTTドコモ事件]

本件は、PHS事業主が事業用に大量に保有するいわゆるエントランス回線利用権につき、1回線に係る権利が、それぞれ1つの減価償却資産であり法人税施行令133条¹（平成16年政令第101号による改正前のもの）所定の少額減価償却資産に当たるとされた争訟である。以下事実及び補足。

現在では、スマートフォンが広く普及していますが、20年ほど前は現在と比べ通話エリアや送信速度も遅いものだった、PHS（personal handy-phone system）という現在の携帯電話に代わる通話システムが携帯電話事業のシェアを占めていました。当時PHS事業の拡大には通話エリアの拡大と、それに伴う設備の拡充が必要で、事業の拡大のためにはエントランス回線を増設せねばならず、その価額は1回線10万円未満でした。そこでこのエントランス回線を1回線(@7万2千800円)ごとに(10万円未満で取得したため)少額減価償却資産として損金経理した²。

エントランス回線は1回線のみでは役に立たないもので、ドコモは1回線ごとに回線使用权とする資産として損金経理したのに対し、課税庁はエントランス回線全体を1つの資産と見なして追徴課税を行った。ここでの争点は、エントランス回線全体を資産とすれば100億を超える資産が比較的長期の耐用年数内で償却されることになりませんが、それぞれエントランス回線1回線に係る権利は少額であったため少額減価償却資産として考えることもできる。しかし、PHS事業主が保有する権利全体として考えると総額は100億円を超えるものであり、この点、取得価額全額を一括して損金経理できるかは大きな問題となり税額の支払いにも大きな差が出てくる。

実は、納税者であるNTTドコモ中央及び地域グループ8社のNTTドコモグループ9社がNTTパーソナルからPHS事業を獲得した際、グループ9社はそれぞれに買い上げたエントランス回線を一時の損金として計上していました。しかし課税庁はこの処理を認めず争いとなったのですが、平成17年5月13日、東京地裁ではエントランス回線は少額減価償却資産と判示された。課税庁はこれを不服とし控訴しましたが、平成18年4月20日東京高裁控訴審判決でも、地裁の判断を支持する判決となりました。このようなエントランス回線を少額減価償却資産とする税務処理についての争いは、全国のNTTドコモが被控訴人として8件で争われましたが、いずれも原審を支持する判決言い渡しが行なわれました。課税庁は最高裁に上告しましたが、平成20年9月16日最高裁第三小法廷において上告は棄却されNTTドコモに対するおよそ46億円（9社合計では108億円）の追徴課税の取り消しが確定した³。

課税庁の主張は概略すると、①エントランス回線を多数まとめて取得しており、エントランス回線が会計上重要な資産であること、②エントランス回線の取得価額の判定単位を細分化することは少額減価償却資産の規定を定めた法人税法施行令第133条に反するとの主張に集約される。しかし結果的には、エントランス回線1つ1つが独立して機能していることに注目し、同法令133条の適用が妥当であると判断された。

このように少額減価償却資産の適用については、原則として、1台・1組・1セット等のように、通常の1単位として取引されるその単位で判定するとし、構築物のうち、例えば、まくら木、電柱等単体では機能を発揮できないものは、その一つの工事ごとに判定すると解釈指針があります（法人税基本通達7-1-11）。このことから例えばそれぞれに10万円以下であれば、少額減価償却資産の要件を満たし多くを一括で購入したとしても、それぞれに独立した資産であると考えられるため、これら

は少額減価償却資産と言えとの判断となった。

(2)「減価償却資産の取得の時期を巡る租税訴訟〔法人税並びに消費税及び地方消費税更正処分等取消請求控訴事件〕」

本件は法人税法31条及び租税特別措置法52条の³⁴に係る法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分に関する訴訟ですが、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法については、上述したように法人税法31条に規定規定されている。しかしながら、本件で争点となる減価償却資産の「取得」の時期に関しては詳しく定義が定められていない。そのため、減価償却資産の「取得」の時期については公正妥当な会計処理基準によることになるのですが、本件「法人税並びに消費税及び地方消費税更正処分等取消請求事件」⁵については、文字通り該当する減価償却資産の「取得」の時期をめぐる訴訟となった。

事実は以下の通りで、原告が自社の工場に設置した機械装置について、法人税法31条の規定にある減価償却の方法により計算した減価償却費の金額を損金の額に算入し法人税の申告をしたところ、所管税務署から、当該機械装置は当該事業年度終了時に取得しておらず、当該年度の損金に算入し損金経理できないとして、法人税ならびに該当する税額の過少申告加算税の更正処分を受けることになった。

地裁（平成30年3月6日 東京地裁）判決及び高裁（平成30年9月5日 東京高裁）判決は、原告控訴人の事業年度（平成24年4月1日から平成25年3月31日まで）の法人税の更正処分のうち所得金額1千1万5千765円、納付すべき税額87万9千300円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消し。当該税務署長が平成27年6月26日付けで控訴人に対してした控訴人の平成24年4月1日から平成25年3月31日までの事業年度の復興特別法人税額等の更正処分のうち納付すべき税額11万8千3百円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消し。当該税務署長が控訴人に対してした控訴人の平成24年度の課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分のうち消費税の還付すべき税額並びに過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。というものだった。

原告は、本件について各更正処分の取消しを求め争いましたが、原告は本件の当該事業年度終了時に対象となる機械装置を取得していないと判断認定し、地裁及び高裁判決でも本件の各更正処分等を適法と判断し、請求を棄却した。

本件では、原告は当該事業年度末である3月31日迄に当該機械装置の引渡しを受けたと考え減価償却費を損金経理したのですが、当該税務署長は引き渡しを受けていないと判断しこの損金算入を否認したことに端を発します。

争点は原告の工場に機械装置は当該年度内に「設置」され稼働したものの不具合が多く、同機械装置の機能が問題なく動作したのを確認し「検収」を完了した時期には3月の決算日を超えた翌期になっていました。判決では、原告が「取得」した機械装置は原告が主張した事業年度に「設置」はされているものの、問題なく稼働し「検収」がされたのは翌期であるとし、この検収が終了するまでは引き渡しを受けていない、すなわち原告が主張する事業年度では「取得」されたとは認めず請求を棄却している⁶。

まとめとして

以上述べてきたように、本稿では有形固定資産に分類される減価償却資産の損金経理を巡る論点について実際に争訟となった案件に触れながら述べてきた。税法の中でも企業課税に関する規定である法人税法と関連する法人税法施行令、法人税法施行規則、法人税基本通達などを駆使して税額の算定に努める一方、企業（納税者）と課税庁との解釈の相違や時代の移り変わりによって円滑に規定を適

用し法人税額の算定を行うことが困難になるような状況が図らずも存在することが1つの損金算入項目である減価償却資産においても確認できる。

精緻な税額の確定については、税務に関わる税理等の会計専門職の大きな使命でもあり、規定の適用を通して円滑な税額の確定が行われるよう努めることが求められるが、実務上損金経理においても他の課題が存在する。この点については他稿でも論じていく。

¹ 施行：平成20年4月1日、改正：平成19年3月30日政令第83号（最終改正）

「内国法人がその事業の用に供した減価償却資産（第48条1-6号及び2-1-6（減価償却資産の償却の方法）に掲げるものを除く。）に規定する使用可能期間が1年未満であるもの又は減価償却資産の取得価額が10万円未満であるものを有する場合において、その内国法人が当該資産の当該取得価額に相当する金額につきその事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。」

² 争点が細かい規定に言及しているため以下、少額の減価償却資産と一括償却資産について説明する。これまで、本稿では減価償却資産について、耐用年数が中長期間にわたる資産を前提として説明してきた。もともと減価償却費の計上は、償却資産の減価部分を対応期間内に配分することで期間損益計算を適正に行うことを目的としている。このことからすると取得価額が金額的に重要である償却資産、さらに耐用年数が比較的長期にわたる償却資産に対して適用されることになる。したがって実際には取得価額が20万円未満とか、使用可能期間が1年未満である償却資産について、どのように減価償却を行うべきか問題となります。そこで税法では使用可能期間（耐用年数）が1年未満であるもの、または取得価額が10万円未満である減価償却資産については少額減価償却資産とし（法令133）、20万円未満の減価償却資産を一括償却資産としている（法令133の2）。少額減価償却資産の償却費については、事業の用に供した日の属する事業年度において、取得価額を損金経理した場合に、その額を損金の額に算入するとしています（法令133）。なお、中小企業者等については平成15年4月1日から平成24年3月31日までの間に取得して事業の用に供した減価償却資産のうち30万円未満のものが損金算入可能することができる（措置法67の5）。

³ なお、ドコモ東北等、地域会社8社については上告自体を不受理としています。

⁴ 平成25年改正前の規定。

⁵ 本件は、原告は減価償却資産として機械装置を購入されているので、取得時に当然消費税法にも関係するため「法人税並びに消費税及び地方消費税更正処分等取消請求事件」として減価償却資産に係る消費税分の更正処分についても争われましたが、本論では法人税法上の争点についてのみ分けて論じているのでご了解いただきたい。また、本件地裁判決については、渡辺亮「減価償却資産の取得の時期－香月堂事件－」『税理』2019年 206-209頁等を参照のこと。

⁶ 原告は最高裁に上告申立てを行った。

[参考文献]

- 金子宏（編）（2007）『租税法の基本問題』有斐閣、2007年
 金子宏（編）（2013）『ケースブック租税法 第4版』弘文堂、2013年
 金子宏（2016）『租税法 第21版』弘文堂、2016年
 中島茂幸・櫻田譲（編）（2008）『ベーシック税務会計Ⅰ—法人税法—』創成社
 中島茂幸・櫻田譲（編）（2020）『NEWベーシック税務会計〈企業課税編〉』五紘舎
 成道秀雄（2016）「公正処理基準と税会計処理基準」『企業会計』68巻1号
 水野忠恒（2011）『租税法 第5版』有斐閣、2011年
 水野忠恒（2015）『大系租税法』中央経済社、2015年
 安井栄二（2016）「減価償却資産の判定単位—NTTドコモ事件」『別冊ジュリスト』228号（租税判例百選第6版）
 渡辺亮「減価償却資産の取得の時期—香月堂事件—」『税理』2019年 206-209頁

WEBサイト

Westlaw JAPAN <https://go.westlawjapan.com>
 国税庁 <https://www.nta.go.jp>