

固定資産の減損に関する税務と会計の差異の調整

平 井 健 之

概要書

「固定資産の減損に関する税務と会計の差異の調整」

早稲田大学大学院会計研究科

平井健之

〔本稿の目的〕

近年の会計基準は、課税所得計算との間に大きな乖離が生じていると指摘される。固定資産の減損に関する会計基準も、その一つといえる。平成14年8月9日に企業会計審議会から固定資産の減損に係る会計基準が公表され、平成17年4月1日以後開始する事業年度から実施されている。実際には、平成16年4月1日以降開始する事業年度、又は平成16年3月31日から平成17年3月30日までに終了する事業年度について適用することが認められ、多くの上場会社が早期適用を実施した。

早期適用から約4年が経過するが、法人税法上では減損処理そのものについての規定は設けられておらず、減損損失と減価償却との関係について、法人税基本通達レベルでの対応にとどまっている。法人税法上、固定資産の減損に係る会計基準による減損損失に対応する規定としては、増加償却、陳腐化償却、耐用年数の短縮及び資産の評価損の規定がある。しかしながら、どの規定も、法人税法施行令、法人税基本通達において、対象資産、適用事由を限定しており、必ずしも固定資産の減損に係る会計基準による減損処理と対応するとは限らない。法人税法の規定と固定資産の減損に係る会計基準は、相容れないところが多く、両者の調整が図られていないのが現状である。

そこで、本稿では、まず固定資産の減損に係る会計基準における減損処理の概要及び法人税法上の減損処理に対応する規定の概要を述べ、両者の差異及び問題点を明らかにしながら、両者の調整のあり方について検討することとする。

〔本稿の内容〕

本稿の論文構成と各章における論旨は、次のとおりである。

序章

序章では、まず、固定資産の減損に係る会計基準の導入の背景について概括した。ついで、固定資産の減損に係る会計基準に代表される近年の会計基準と税法の関係について述べた。この問題は、確定決算主義のあり方を問う問題であり、賛成、反対両方の立場があることを確認した。

第1章 固定資産の減損に係る会計基準

第1章では、現行の固定資産の減損に係る会計基準について、その内容を明らかにした。企業会計上、減損損失がどのように計上されるのか、基本的な考え方及び計算の仕組みを考察した。具体的には、対象とする資産、減損の兆候、減損の認識、減損損失の測定、キャッシュ・フローの見積り方法、臨時償却の取扱い、減損処理後の会計処理についてそれぞれ節を設け、現行の規定を述べるのに加えて、その趣旨等を考察した。

第2章 法人税法上の減損関連規定

第2章では、第1章で考察した固定資産の減損に係る会計基準による減損処理に対応する法人税法上の規定について考察した。具体的には、増加償却、陳腐化償却、耐用年数の特例、資産の評価損の各規定について、趣旨、対象とする資産、要件等を考察した。さらに、企業会計上で計上された減損損失が、現行の法人税法上どのような取扱いとなるのかを考察した。

第3章 固定資産の減損に係る会計基準と法人税法の差異と問題点

第3章では、第1章及び第2章で考察した内容を受けて、企業会計と税法の差異と問題点について、対象とする資産、減損処理の要件、資産の評価方法という節を設け考察した。対象とする資産については、法人税法上に概念のない資産のグルーピングという問題について、両者の差異を明確にした。減損処理の要件については、企業会計上の減損損失が、現行の法人税法では損金として認められない場合が多いことを踏まえ、法人税法上の各規定の適用要件との突合せを行なった。特に、法人税法上の資産の評価損の規定に関しては、本章における検討により、減損損失が法人税法上、極めて限られた場合にのみ、評価損として認められることを確認した。さらに、資産の評価損に関しては、土地及びのれんの取扱いについて、別途項目を設け、企業会計と法人税法の差異について、問題点を指摘した。また、資産の評価方法については、いわゆる「時価」の問題であることを指摘し、企業会

計と法人税法の共通点、差異を明らかにした。

第4章 固定資産の減損に係る会計基準と法人税法の調整

第4章では、まず、第3章で確認した企業会計と法人税法の調整の必要性を考察した。最終的には、確定決算主義のあり方を問う問題でもあることを再確認した。そして、企業会計と法人税法で、その差異の調整を要すことを述べ、まずは、現行の法人税法の規定の解釈により企業会計上の減損損失の損金容認の余地について検討した。次いで、その解釈による調整については、限界があることを指摘し、立法上の措置が必要となることを述べ、立法上の措置による調整方法について検討した。

目次

序章	1
第1節 固定資産の減損に係る会計基準の導入の背景	1
1. 減損会計基準導入の背景	1
2. 固定資産の減損に係る会計基準の設定	2
第2節 近年の会計基準と税法の関係	2
1. 近年の会計基準の設定と税法	2
2. 減損会計基準と法人税法	4
第1章 固定資産の減損に係る会計基準	6
第1節 固定資産の減損に係る会計基準の概要	6
1. 基本的な考え方	6
2. 減損処理の仕組み	7
第2節 対象となる資産	8
1. 対象となる資産	8
2. 資産のグルーピング	10
(1) グルーピングの必要性	10
(2) 具体的なグルーピングの方法	11
第3節 減損の兆候	12
1. 減損の兆候を識別する理由	12
2. 減損の兆候の意義	12
3. 減損の兆候の具体的内容	13
第4節 減損の認識	15
1. 「減損の認識」の意義	15
2. 減損損失の認識の方法	16
第5節 減損損失の測定	16
1. 減損損失の測定方法	16
2. 回収可能価額	17
(1) 正味売却価額	17
(2) 使用価値	18
第6節 キャッシュ・フローの見積り	18

1.	キャッシュ・フローの見積りが必要となる場合	18
2.	キャッシュ・フローの見積り方法	19
第7節	臨時償却の取扱い	20
1.	臨時償却と減損処理の相違	20
2.	臨時償却と減損処理の順序	21
第8節	減損処理後の会計処理	22
1.	減損処理後の減価償却	22
2.	減損損失の戻入れ	23
3.	遡及修正の会計処理	23
第2章	法人税法上の減損関連規定	25
第1節	概要	25
第2節	増加償却	25
1.	増加償却の概要	25
2.	増加償却の要件	26
3.	対象となる資産	26
4.	償却限度額	27
第3節	陳腐化償却	28
1.	陳腐化償却の概要	28
2.	陳腐化償却の要件	29
3.	対象となる資産	29
4.	償却限度額	30
5.	著しい陳腐化の意義	30
第4節	耐用年数の短縮	32
1.	耐用年数の短縮の概要	32
2.	耐用年数の短縮の要件	33
3.	著しく短いことの意義	34
第5節	資産の評価損	34
1.	資産の評価損の概要	34
(1)	資産の評価損の損金不算入	34
(2)	損金不算入と帳簿価額	35

2.	資産の評価損の要件.....	36
3.	対象となる資産.....	37
4.	評価損が認められる場合.....	37
5.	評価損が認められない場合.....	39
6.	法人税法上の時価.....	39
	(1) 時価.....	39
	(2) 減価償却資産の時価.....	40
第6節	減損損失が計上された場合の法人税法上の対応.....	41
1.	概要.....	41
2.	評価損の取扱い.....	41
第3章	固定資産の減損に係る会計基準と法人税法の差異と問題点.....	43
第1節	対象とする資産.....	43
第2節	減損処理の要件.....	44
1.	概要.....	44
2.	増加償却.....	45
3.	陳腐化償却.....	45
4.	耐用年数の短縮.....	47
5.	資産の評価損.....	48
	(1) 土地.....	50
	(2) のれん.....	55
第3節	資産の評価方法.....	56
第4章	固定資産の減損に係る会計基準と法人税法の調整.....	60
第1節	総論.....	60
第2節	解釈による調整.....	62
1.	問題の所在.....	62
2.	調整方法.....	63
第3節	立法上の措置.....	66
1.	問題の所在.....	66
2.	立法上の措置による対応.....	68
参考文献	69

凡例

本稿で使用する法令等の略語は、次のとおりである。

法 = 法人税法

法令 = 法人税法施行令

法規 = 法人税法施行規則

法基通 = 法人税基本通達

措法 = 租税特別措置法

減損会計基準意見書 = 固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書

減損会計基準 = 固定資産の減損に係る会計基準

減損会計基準注解 = 固定資産の減損に係る会計基準注解

減損会計基準適用指針 = 固定資産の減損に係る会計基準の適用指針

企業結合会計基準 = 企業結合に係る会計基準

過年度修正の論点整理 = 過年度訴求修正に関する論点の整理

財務諸表等規則 = 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則

FAS = Statements of Financial Accounting Standards (財務会計基準)

IASC = International Accounting Standards Committee (国際会計基準委員会)

引用例

法2①一七 = 法人税法2条1項17号

序章

第 1 節 固定資産の減損に係る会計基準の導入の背景

1. 減損会計基準導入の背景

日本では、平成 9 年頃から、米国の会計基準及び欧米の国際会計基準との調和の要請を受け、新しい会計基準の導入が行なわれた。平成 9 年 6 月に公表された「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を皮切りとする、「会計ビックバン」と言われる一連の企業会計改革である。これは、バブル崩壊後の長引く不況から脱却すべく、企業のディスクロージャー制度の充実を図る目的から、実施されたものである。

他方、米国では、平成 7 年 3 月に FAS121 号「長期性資産の減損及び処分予定の長期性資産の会計処理」¹が公表された。また、IASC からは、平成 9 年 5 月に公開草案が公表された²。このような国際的な流れ、会計ビックバンの流れを受け、日本においても減損に係る会計基準のあり方が議論されるようになった。

このような減損会計導入の背景には、企業情報開示のディスクロージャーの強化及び国際的な会計基準との調和がある。減損会計基準意見書では、「我が国においては、従来、固定資産の減損に関する処理基準が明確ではなかったが、不動産をはじめ固定資産の価格や収益性が著しく低下している昨今の状況において、それらの帳簿価額が価値を過大に表示したまま将来に損失を繰り延べているのではないかという疑念が示されている。また、このような状況が財務諸表への社会的な信頼を損ねているという指摘や、減損に関する処理基準が整備されていないために、裁量的な固定資産の評価が行なわれるおそれがある。国際的にも、近年、固定資産の減損に係る会計基準の整備が進められており、会計基準の国際的調和を図るうえでも、減損処理に関する会計基準を整備すべき」（減損会計基準意見書二）と、その導入の背景を説明している。

¹ その後平成 13 年 8 月に FAS144 号となっている。

² 減損会計研究委員会報告「減損会計をめぐる論点」企業財務制度研究会、平成 10 年 8 月、50 頁

2. 固定資産の減損に係る会計基準の設定

減損会計基準が、企業会計審議会において取り上げられ導入が検討され始めたのは、平成 11 年 10 月の総会からである。まず、平成 11 年 12 月以降、固定資産の会計処理に関する検討が、第一部会において行なわれ、8 回の審議の結果、減損の処理とその基準の整備の必要性が確認された³。その後、平成 12 年 9 月以降は、固定資産部会において、固定資産の減損及び投資不動産の取扱いについての審議が行なわれた。企業会計審議会は、審議を重ね、平成 14 年 4 月に減損会計基準意見書の公開草案を公表した。企業会計審議会は、公開草案に寄せられた意見を踏まえ、さらに審議を行い、平成 14 年 8 月 9 日に減損会計基準意見書を公表した。また、同時に、減損会計基準及び減損会計基準注解を発表した。その後、平成 15 年 10 月 31 日、企業会計基準委員会より減損会計基準適用指針が公表された。

減損会計基準は、原則として平成 17 年 4 月 1 日以降開始する事業年度より実施されることとなった。実際には、平成 16 年 4 月 1 日以降開始する事業年度、又は平成 16 年 3 月 31 日から平成 17 年 3 月 30 日までに終了する事業年度について適用することが認められ（減損会計基準五 1）、上場企業全体の約 6 分の 1、約 510 社（平成 16 年 3 月期は約 150 社、平成 16 年 9 月中間決算からは約 360 社）が、早期適用を行なった⁴。

第 2 節 近年の会計基準と税法の関係

1. 近年の会計基準の設定と税法

平成 9 年頃からの「会計ビックバン」と呼ばれる一連の企業会計改革、近年の法人税法の改正により、日本における企業会計と税法が大きく乖離している。会社法会計と金融商品取引法会計が急接近し、その一方で税法会計が独自性を際立てている。戦後 50 年続いた会社法（商法）会計、金融商品取引法（証券取引法）会計、税法会計のいわゆるトライアングル体制の崩壊が指摘されている⁵。

³ 企業会計審議会は平成 12 年 6 月に「固定資産の会計処理に関する論点の整理」を公表している。

⁴ 太田達也「減損会計にかかる税務と税効果会計」租税研究、平成 17 年 6 月号 66 頁

⁵ 品川芳宣「確定決算基準」税務弘報、平成 18 年 12 月号 104 頁

トライアングル体制は、昭和 24 年に企業会計原則が制定されたあと、徐々に確立されてきた。この体制は、異なる 3 つの会計に対する、企業の財務処理コストの軽減を図ったものである。トライアングル体制の崩壊を受けて、企業会計と税法を繋げていた確定決算主義の在り方も問題とされている。確定決算主義とは、形式的には、法人が「確定した決算に」基づき申告書を提出しなければならないことを意味する（法 74①）。さらに「確定した決算に基づく申告」とは、法人が、その決算に基づく計算書類につき株主総会の承認、総社員の同意その他の手続による承認を得た後、その承認を受けた決算に係る利益に基づいて税法の規定により所得の金額の計算を行い、その所得金額及び当該利益と当該所得の金額の差異を申告書において調整することを意味する。そして、実質的には、法人が確定決算において採用した具体的な会計処理が、適正な会計基準に従ったものであり、かつ、税法上も許容するものである限り、その計算を所得計算の上でみだりに変更してはならないことを意味している⁶。売上高等の収益の計上又は給料等の外部取引に基づく費用は、客観的事実があるため、その事実に基づいて所得金額の計算が行なわれる。これに対して、減価償却費や各種引当金の繰入額、資産の評価損の計上等、内部取引については、その法人の意思に依存するものであるから、法人に意思を最終的に確認する手段として損金経理を前提にして損金算入することを認めている。

確定決算主義の根拠は、商事上の利益計算と税法上の所得計算が統合することによる便宜性、真実性、確実性に求められるものであるが、その便宜性等は確定決算主義の機能としても重視されるものである⁷。これは、納税者における納税の便宜性、課税庁側における徴収手続の便宜性と確実性である。また、確定決算主義が恣意的な所得計算を抑制し、所得計算の真実性を確保する等の利点もある。一方、確定決算主義には批判も多い。批判の中心は、主に税法の企業会計に対する基準性である。これは、いわゆる逆基準性と呼ばれ、その定義は一様ではないが、企業会計上の費用計算に税法上の基準が先行して適用されることをいう。この逆基準性により、企業会計がゆがめられるため確定決算主義を放棄すべきとの意見⁸や、企業会計の健全な発展を阻害しており、又は国際会計基準との調和化を図っていく上で重大な障害となっているという意見⁹がある。また、課税所得はあくまでも適正な租税負担としての指標を所得に求めようとするところにあるのであるから、理論的な

⁶ 品川芳宣「税法と企業会計基準」税務通信、2750 号 53 頁

⁷ 品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務広報、平成 15 年 7 月号 10 頁

⁸ 中里実「租税法と企業会計」旬刊・商事法務、1432 号 29 頁

⁹ 平松一夫「国際会計基準の導入と税法への影響」税研、平成 13 年 3 月号 31 頁

場合は別として配当政策等に関与すべきでないとして確定決算主義を批判しているものもある¹⁰。さらには、確定決算主義から離れ、税法と企業会計の分離による自由化の方向への移行が必要との意見もある¹¹。これは、税務申告による課税所得は、企業会計上の確定決算による当期純利益と無関係にし、減価償却費、引当金は、税務申告による申告額と税法限度を基本限度とする課税所得の計算方式である申告調整主義の採用をすすめる立場である。理論上は、確定決算主義であれ申告調整主義であれ、単なる課税所得計算における技術と捕らえる限り、そのいずれであっても同一の計算結果に達することが可能であり、従ってその意味ではいずれの主義を採用してもよいとする意見さえある¹²。

確定決算主義については、賛成、反対、それぞれの意見があり、いまだ決着をみていない。確定決算主義については、その内容を再度確認し、この制度がどのように機能してきたかの実態を踏まえ、さらなる議論が必要であると考え¹³。税法と企業会計、両者の目的とするところは異なるため、両者の完全な一致は望めないであろう。しかしながら、企業活動の成果所得を求めるという点では共通点がある。したがって、税法上の所得計算と企業会計上の利益計算との間で共通している事項については、できる限り会計処理を統一されるのが自然と考える¹⁴。このことは、確定決算主義の利点を一層発揮させることにもなり、今後確定決算主義の在り方を考える上でも有用と考える。

2. 減損会計基準と法人税法

減損会計基準と法人税法においても、会計基準と税法の乖離が存在する。この乖離については、第3章において検証する。

企業会計審議会の審査の過程でも、減損会計基準と法人税法の調整の必要性は指摘さて

¹⁰ 武田昌輔編著「企業課税の理論と課題」(株)税理経理協会、平成19年、97頁

¹¹ 中田信正「どうなる企業会計と税務会計」『第50回租税研究大会記録』(社)日本租税研究協会 205頁

¹² 田中将「会計制度と法人所得課税」(株)清文同、平成18年、164頁

¹³ 武田昌輔編著「企業課税の理論と課題」(株)税理経理協会、平成19年、99頁

¹⁴ 減損会計基準公表当時の(社)日本経済団体連合会も「平成16年度税制改正に関する提言」の中で、「近年、国際的整合性の観点から企業会計制度の急速な見直しが進むにつれて、企業会計と税務会計の乖離が著しくなっており、今後、減損会計、企業結合会計が導入されるならば、両者の乖離はますます広がっていく可能性がある。企業会計基準の変化を念頭に置きつつ税制においても適宜必要な改正を行なうべきであり、今後両者の在り方について早期の検討が必要である。」とその調整を望んでいた。

いた。また、日本公認会計士協会の「平成 16 年度税制改正意見・要望書」¹⁵、(社)日本租税研究協会の「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針の検討状況に整理に対する意見・要望」¹⁶等の意見・要望書においても、その調整の必要性が指摘されていた。しかし、現行の法人税法では、減損会計基準に対応する規定は存在せず、法人税基本通達による対応のみとなっている。この法人税法における部分的な対応は、固定資産に係る減損損失が、相対的に金額が大きくなる傾向がみられるため、企業会計と法人税法との乖離をさらに拡大せると考えられる¹⁷。この両者の乖離の拡大は、確定決算主義の存在意義そのものにも大きな問題を投げける。確定決算主義を今後どう考えていくべきかという視点からも、減損会計基準による減損処理の税務上の取扱い、つまり現在の部分的な、その場しのぎ的な対応を改める必要があると考えられる。

¹⁵ 重要要望事項 3 として、減損会計の導入に伴い計上される減損損失については、法人税法上も損金としてこれを認めることを要望している。

¹⁶ 税法との整合性の確保として、減損処理を行なった年度に、税務上の損金として認める方向で税務当局に提言すべきとしている。

¹⁷ 齋藤真哉編著「減損会計の税務論点」(株)中央経済社、平成 19 年、130 頁

第1章 固定資産の減損に係る会計基準

第1節 固定資産の減損に係る会計基準の概要

1. 基本的な考え方

減損会計基準が導入された背景については、序章において言及したように、国際的な会計基準との調和、投資者に的確な情報を提供するという事情がある。減損会計基準の導入を検討する過程で、固定資産の帳簿価額が価値を過大に表示したまま将来に損失を繰り延べているのではないかとこの疑念が示されている。また、このような状況が財務諸表への社会的な信頼を損ねているという指摘や、減損に関する処理基準が整備されていないために、裁量的な固定資産の評価が行なわれるおそれがあるという問題認識が存在した（減損会計基準意見書二）。その問題を解決する方法として、固定資産の回収可能性をその帳簿価額に反映させることが重要としている。よって、減損会計基準では、回収可能性を反映させることが投資者に的確な情報を提供することと考えているといえる。

減損会計基準では、回収可能性を反映させることについては、以下のように述べている。「事業用の固定資産については、通常、市場平均を超える成果を期待して事業に使われているため、市場の平均的な期待で決まる時価が変動しても、企業にとっての投資の価値がそれに応じて変動するわけではなく、また、投資の価値自体も、投資の成果であるキャッシュ・フローが得られるまで実現したものではない」とし、「事業用固定資産であっても、その収益性が当初の予想よりも低下し、資産の回収可能性を帳簿価額に反映させなければならない場合がある。このような場合における固定資産の減損処理は、棚卸資産の評価減、固定資産の物理的な滅失による臨時損失や耐用年数の短縮に伴う臨時償却等と同様に、事業用資産の過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために行なわれる会計処理」であり、その会計処理は「取得原価基準の下で行なわれる帳簿価額の臨時的な減額である」（減損会計基準意見書三1）として、減損会計基準は、回収可能性を反映させることと、時価評価により時価を反映させることは、異なるものとしている。時価会計では、資産が上にも下にも評価替えされるが、減損会計基準では資産は下方にのみ切り下げられる。しかも、減損会計基準は、資産価値の変動によって利益を測定することや、貸借対照表に資産価値を反映させることを目的とするのではなく、あくまでも取得原価基準のもとで行

なわれる帳簿価額の臨時的な減額ということである¹⁸。

ただし、期末時点における固定資産の帳簿価額を将来の回収可能性と比較するだけでは、収益性の低下による減損損失を正しく認識できない。本来の減損処理は、投資期間全体を通じた投資額の回収可能性を評価し、投資額の回収が見込めなくなった時点で行なうべきものであり、過年度の回収額を考慮すれば投資期間全体を通じて投資額が回収される場合や、過年度の減価償却等を修正すれば修正後の帳簿価額の回収が見込める場合もあり得るからである（減損会計基準意見書三 3）。この点を考慮し、減損会計基準では、減損の存在が相当程度確実な場合に限って、減損損失を認識することとしている（減損会計基準意見書四 2(2)①）。

2. 減損処理の仕組み

減損会計基準では、固定資産に回収可能性を反映させる減損損失の計上までの仕組みを、大きく四段階に分けて説明している。まず、概括的に減損処理の仕組みを整理する。

第一段階では、資産又は資産グループに減損の兆候があるか否かを検討する（減損会計基準二 1）。すべての資産について減損損失を測定するのは実務的にも煩雑であるため、まず資産について減損の兆候があるか否かについて検討する。減損の兆候が認められた場合に、次の段階に進むことになる。ここで、資産についてはグルーピングを行なう（減損会計基準二 6）。単独でキャッシュを生み出す資産は稀であるため、資産のグルーピングを行なう必要がある。減損の判定の出発点は、資産のグルーピングとなる¹⁹。

第二段階では、資産又は資産グループにについて減損の認識を行なうか否かの判定を行なう（減損会計基準二 2）。資産又は資産グループから生み出される割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較する。

第三段階では、減損の認識を行なうと判定された資産又は資産グループについて減損の測定を行なう（減損会計基準二 3）。資産又は資産グループについて、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損失とする。

最終段階では、減損損失が資産グループにおいて測定された場合には、減損損失を各資産に配分し、各資産の帳簿価額を減額する。この場合の配分方法には、帳簿価額に基づく

¹⁸ 辻山栄子編著「逐条解説減損会計基準」(株)中央経済社、平成 16 年、3 頁

¹⁹ 辻山栄子編著「逐条解説減損会計基準」(株)中央経済社、平成 16 年、4 頁

比例配分等の合理的な方法が考えられる（減損会計基準二 6(2)）。

第2節 対象となる資産

1. 対象となる資産

減損会計基準は、固定資産を対象に適用する（減損会計基準一）。その固定資産には、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産が含まれる。したがって、投資不動産も含まれ（減損会計基準意見書六 1）、有形固定資産に属する建設仮勘定や無形固定資産に属する営業権、長期前払費用も含まれる。有形固定資産のみならず、無形固定資産や投資の他の資産に分類される資産も対象となるのは、ある事業又はプロジェクトへの投資の成否は投資に対するリターンとして将来回収できる金額との比較によって判断されるが、長期にわたって企業内に存続する固定資産こそが投資の回収可能性を会計上帰属させる資産であるからである²⁰。なお、貸借対照表上、固定資産という科目を用いていない業種においても、その内容から、一般の企業における有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に該当するものについても、減損会計基準が対象とする固定資産に含まれるとされる。具体的には、建設仮勘定や営業権、のれん、長期前払費用、一定の要件を満たすリース資産も含まれる（減損会計基準適用指針 68）。

一方、他の基準に減損処理に関する定めがある資産、例えば、「金融商品に関する会計基準」における金融資産、「税効果会計に係る会計基準」における繰延税金資産等については、対象資産から除かれる（減損会計基準意見書四 1）。他の基準に減損処理に関する定めがあることとは、必ずしも「減損処理」という文言が用いられてはいないが、類似した会計処理が規定されているという意味と解されている（減損会計基準適用指針 69）。減損会計基準では、他の基準に減損処理に関する定めがある資産を対象資産から除くとしたうえで、金融資産、繰延税金資産、前払年金費用を例示しているが、他にも減損処理に関する基準がある。「研究開発費等に係る会計基準」において無形固定資産として計上されている市場販売目的のソフトウェアは、未償却残高が翌期以降の見込販売収益の額を上回った場合、当該超過額は一時の費用又は損失として処理することになっているため、対象とする

²⁰ 川村義則「対象資産及び資産のグルーピング・共用資産・のれんの取り扱い」企業会計 54 巻 11 号 64 頁

資産からは外れることになる（減損会計基準適用指針 69）。

現行の財務諸表等規則によれば、固定資産に分類される資産は、具体的には、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産になる（財務諸表等規則 14）。さらに、その内訳は、以下のとおりである。

① 有形固定資産（財務諸表等規則 22）

イ) 建物及び暖房、照明、通風等の付属設備

ロ) 構築物（ドック、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。）

ハ) 機械及び装置並びにコンベヤー、ホイスト、起重機等の搬送設備その他の付属設備

ニ) 船舶及び水上運搬具

ホ) 鉄道車両、自動車その他の陸上運搬具

ヘ) 工具、器具及び備品。ただし、耐用年数一年以上のものに限る。

ト) 土地

チ) リース資産（企業がファイナンス・リース取引におけるリース物件の借主である資産であって、当該リース物件が有形固定資産であるものに限る。）

リ) 建設仮勘定（イからトまでに掲げる資産で営業の用に供するものを建設した場合における支出及び当該建設の目的のために充当した材料をいう。）

ヌ) その他の有形資産で流動資産又は投資たる資産に属しないもの

② 無形固定資産（財務諸表等規則 27）

イ) のれん

ロ) 特許権

ハ) 借地権

ニ) 地上権

ホ) 商標権

ヘ) 実用新案権

ト) 意匠権

チ) 鉱業権

リ) 漁業権

ヌ) 入漁権

- ル) ソフトウェア
 - ヲ) リース資産（企業がファイナンス・リース取引におけるリース物件の借主である資産であって、当該リース物件がロからルまで及びワに掲げるものである場合に限る。）
 - ワ) その他の無形資産で流動資産又は投資たる資産に属しないもの
- ③ 投資その他の資産（財務諸表等規則 31）
- イ) 関係会社株式（売買目的有価証券に該当する株式及び親会社株式を除く。）その他流動資産に属しない有価証券
 - ロ) 出資金
 - ハ) 長期貸付金
 - ニ) 上記に掲げるもののほか、流動資産、有形固定資産、無形固定資産又は繰延資産に属するもの以外の長期資産

2. 資産のグルーピング

（1）グルーピングの必要性

減損会計基準では、対象とする資産について、減損の兆候を認識する際、資産を資産又は資産グループにグルーピングすることを要求している（減損会計基準二 1）。その理由は、企業が事業活動を行なうに際して、使用する資産が多岐にわたる場合、これらの資産は、物理的に個別資産ごとに機能する場合であっても、経済的には、企業内部で有機的な関連をもって稼動していることがあることを認識したうえで、こうした場合には、減損処理を行なうにあたり、複数の資産を一つの適切な集合体とすべきだからである²¹。また、減損会計基準では、将来キャッシュ・フローを見積ることが不可欠であり、その際、キャッシュ・フローの見積りの手続を、企業が実際に所有する個別の資産についてそれぞれ適用することが事実上不可能であるからである²²。したがって、事業用の固定資産の場合、複数の資産が一体となってキャッシュ・フローを生み出すことが一般的であることからしても、減損

²¹ 辻山栄子編著「逐条解説減損会計基準」(株)中央経済社、平成 16 年、118 頁

²² 川村義則「対象資産及び資産のグルーピング・共用資産・のれんの取り扱い」企業会計、54 巻 11 号 65 頁

損失を認識するかどうかの判定や測定を行なう際には、合理的な範囲で資産をグルーピングする必要がある。

(2) 具体的なグルーピングの方法

資産のグルーピングは、他の資産又は資産グループから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最終の単位で行なわれる（減損会計基準二 6(1)）。グルーピングの程度を小さくすれば、小さなグループごとに減損損失を把握することになるが、グルーピングの程度を大きくすると帳簿価額と回収可能価額の金額が通算され、その結果回収可能価額の不足と超過が相殺されてしまい、最終的にグルーピング全体で計上される減損損失の金額が小さくなってしまうという問題が生じる。よって、そのようなバランスをとって減損会計基準は資産のグルーピングの程度を定めている²³。

実務的には、管理会計上の区分や投資の意思決定を行なう際の単位等を考慮してグルーピングを行なうことになるとされ（減損会計基準意見書四 2(6)①）、具体的な資産のグルーピングを行なう方法は減損会計基準適用指針に、次のように例示されている。

- ① 店舗や工場等の資産と対応して継続的に収支の把握がなされている単位を識別し、グルーピングの単位を決定する基礎とする（減損会計基準適用指針 7(1)）。
- ② ①から生ずるキャッシュ・イン・フローが、製品やサービスの性質、市場等の類似性等によって、他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互補完的であり、当該単位を切り離れたときには他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローに大きな影響を及ぼすと考えられる場合には、当該他の単位とグルーピングをする（減損会計基準適用指針 7(2)）。
- ③ 取締役会等において、資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を行い、その代替的な投資も予定されていないとき等、これらに係る資産を切り離しても他の資産又は資産グループの使用にほとんど影響を与えない場合の、その資産のうち重要なもの。これには遊休資産も含む（減損会計基準適用指針 8）。

上記のグルーピングの方法は、あくまでも例示であり、実際のグルーピングにあたっては、企業の経営管理の区分等に企業の判断によらざるを得ない。そこで、そのグルーピン

²³ 川村義則「対象資産及び資産のグルーピング・共用資産・のれんの取り扱い」企業会計、54巻11号65頁

グに恣意性が入らないよう、一度行なった資産のグルーピングは、原則として、翌期以降の会計期間においても同様に行なうこととさせている（減損会計基準適用指針9）。

第3節 減損の兆候

1. 減損の兆候を識別する理由

減損会計基準では、減損の兆候を減損が生じている可能性を示す事象と定義し、資産又は資産グループに減損の兆候がある場合について、当該資産又は資産グループについて減損損失を認識するかどうかの判定を行なうとしている（減損会計基準二1）。減損の兆候を識別する理由は、対象資産すべてについて減損損失の認識の判定を行なうことが、実務上、過大な負担となるおそれがあることを考慮したためである（減損会計基準意見書四2(1)）。

したがって、企業会計上、減損処理が行なわれるのは、対象となる資産又は資産グループに減損の兆候が存在することが、まず前提となる。

2. 減損の兆候の意義

企業会計上、減損処理が行なわれる際に、その前提となる減損の兆候の意義が問題となる。減損会計基準及び減損会計基準適用指針では、次のようにその内容を定めている。

減損会計基準二1では、減損の兆候として以下の四つを例示している。

- ① 資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなる見込みであること
- ② 資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、又は、生ずる見込みであること
- ③ 資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、又は、悪化する見込みであること
- ④ 資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したこと

上記の減損の兆候は、あくまでも例示列挙である。減損会計基準では、減損の兆候を一様に示すことが難しいと考え、状況に応じて個々の企業において判断することが必要であ

るとし、画一的に減損の兆候を定めていない。ただし、減損の兆候がどのようなものか例示することが、実務上の指針として役立つとして、例示的に列挙している。したがって、上記以外の場合でも、減損の兆候と識別される場合が考えられる。例えば、株式の交換による企業結合において、被取得企業の時価総額を超えて多額のプレミアムが支払われたため、取得価額のうちのれんやのれん以外の無形資産に配分された金額が相対的に多額になるとときには、減損の兆候があると判定される場合等である（減損会計基準適用指針 76）。

3. 減損の兆候の具体的内容

減損の兆候は、減損会計基準においては例示的列挙であるため、その内容を画一的に把握することはできないが、第3章以下において、法人税法の規定と比較検討するためにも、少なくとも減損会計基準において例示列挙されている事項について、次のように整理しておく。この減損の兆候は、法人税法上の資産の評価損や臨時償却等の適用事由と対比されることになる。

- ① 資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなる見込みであること

営業活動から生ずる損益は、営業上の取引に関連して生ずる損益であり、継続してマイナスとは、おおむね過去2期がマイナスであったことを指す（減損会計基準適用指針 12(1)(2)）。事業の立ち上げ時等、当初から継続してマイナスとなることが予想されている場合には、実際にマイナスの額が計画に予定されていたマイナスの額よりも著しく下方に乖離していないときには、減損の兆候には該当しないものとしている（減損会計基準適用指針 12(4)）。

ここで、営業活動から生ずる損益を取り上げているのは、単年度の財務情報を基礎にして減損の兆候があるかどうかを判断するためには、企業が生み出す将来のキャッシュ・フロー予測において、現金主義に基づく利益よりも発生主義に基づく利益が有用と考えられていることと同様に、通常、営業活動から生ずるキャッシュ・フローではなく、営業活動から生ずる損益が適切であると考えられるからである（減損会計基準適用指針 80）。

- ② 資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、又は、生ずる見込みであること

以下のような資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、又は、生ずる見込みである場合には、減損の兆候となる（減損会計基準注解 2）。

- イ) 資産又は資産グループが使用されている事業を廃止又は再編成すること

事業の再編成には、重要な会社分割等の組織再編のほか、事業規模の大幅な縮小等が含まれる（減損会計基準適用指針 13(2)）。

- ロ) 当初の予定よりも著しく早期に資産又は資産グループを処分すること

通常は、償却資産に関し、当初の経済的使用年数の予定よりも著しく早期に資産又は資産グループを処分することが考えられるが、土地等の非償却資産についても対象とする（減損会計基準適用指針 83）。

- ハ) 資産又は資産グループを当初の予定と異なる用途に転用すること

異なる用途への転用は、これまでの使い方による収益性や成長性を大きく変えるように使い方を変えること（減損会計基準適用指針 13(3)）であるが、従来よりも明らかに回収可能価額を増加させる事象等は必ずしも減損の兆候には該当しない（減損会計基準適用指針 84）。

- ニ) 資産又は資産グループが遊休状態になったこと等（減損会計基準注解 2）

設備の操業を停止し、その後の操業開始の目処が立っていない場合等を指すが、現在の遊休状態が資産をほとんど利用しなくなってから間もない場合であって、将来の用途を定めるために必要と考えられる期間にある場合には、減損の兆候に該当しないとされる（減損会計基準適用指針 85）。

- ③ 資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、又は、悪化する見込みであること

経営環境が著しく悪化した場合とは、材料価格の高騰や商品価格やサービス料金の大幅な低下等が続いているような市場環境の著しい悪化、技術革新による著しい陳腐化等による技術的環境の著しい悪化、法律的環境の著しい悪化等（減損会計基準適用指針 14(2)）を列挙しているが、具体的な内容は、個々の企業の状況に応じ

て判断することが必要としている（減損会計基準適用指針 88）。

④ 資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したこと

市場価格が著しく下落したことは、少なくとも市場価格が帳簿価格から 50%程度下落した場合である（減損会計基準適用指針 15）。市場価格とは、一般には市場において形成されている取引価格等と考えられるが、固定資産については、市場価格の把握が困難であることが多いため、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標についても市場価格とみなすとしている（減損会計基準適用指針 15）。

第 4 節 減損の認識

1. 「減損の認識」の意義

前述のように、減損処理は、資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合に、一定の条件下で回収可能性を反映させるために帳簿価額を減額する会計処理である。そして、まず減損の兆候を識別するか否かを検討し、その減損の兆候があると識別された資産又は資産グループに対して減損の認識の判定を行なう。減損の認識の判定は、減損処理の測定を行なうか否かを判断することである。

減損の認識の判定を行なうことは、減損の兆候の識別同様、対象資産すべてについて減損損失の測定の判定を行なうことが、実務上、過大な負担となるおそれがあること²⁴、固定資産の減損損失の測定が将来キャッシュ・フローの見積りに大きく依存しなければならないことに理由がある。固定資産には、将来キャッシュ・フローが約定されている金融資産と異なり、成果が不確実という性質がある。そのため、将来のキャッシュ・フローが主観的にならざるを得ない。したがって、減損の兆候がある資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回るときに、それを減損の存在が相当程度確実であるものとして、減損の認識をするものとしている（減損会計基準意見書四 2(2)①）。これにより、減損の兆候があると識別された資産又は資産グループすべてについて、減損損失の測定を行わなくてよくなる。

²⁴ 秋葉賢一「減損損失の認識と測定」企業会計、54 卷 11 号 57 頁

2. 減損損失の認識の方法

前述のように、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較することによって行なう（減損会計基準二 2(1)）。この際、減損損失を認識するかどうかの判定するために割引前キャッシュ・フローを見積る期間は、資産又は資産グループ中の主要な資産の経済的残存使用年数と 20 年いずれか短い方とすることとされている（減損会計基準二 2(2)）。

キャッシュ・フローの見積り期間については、少なくとも土地については使用期間が無期限になり得ることから、その見積り期間を制限する必要があること、一般に長期間にわたる将来キャッシュ・フローの見積りには不確実性が高くなること（減損会計基準意見書四 (2)②）、という理由から、経済的残存使用年数と 20 年いずれか短い方とされている。ここでは、償却性資産や土地を区別せず、すべての資産及び資産グループについて合理的な上限期間を設定している。上限期間が 20 年になった理由は、減損会計基準には明示されていないが、多くの償却性資産の経済的残存使用年数は 20 年を超えないと考えられることや、現行規定上のれんは 20 年以内に償却とされていること等が考えられる²⁵。

第 5 節 減損損失の測定

1. 減損損失の測定方法

減損損失を認識すべきであると判定された資産又は資産グループについては、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損益とすることになる（減損会計基準二 3）。回収可能価額は、売却による回収可能価額である正味売却価額と、使用による回収額である使用価値のいずれか高い方の金額である（減損会計基準二 4, 5）。企業は、資産又は資産グループに対する投資を売却か使用かいずれかの手段によって回収すると考えられ（減損会計基準意見書四 2(3)）、合理的な企業であれば、正味売却価額又は使用価値のいずれか高い方を選択するからである。

ここで、資産グループについて認識された減損損失は、当該資産グループの各構成資産

²⁵ 秋葉賢一「減損損失の認識と測定」企業会計、54 卷 11 号 58 頁

に配分される(減損会計基準二5(2))。その方法としては、帳簿価額に基づいて各構成資産に比例配分する方法が考えられるが、各構成資産の時価を考慮した配分等他の方法が合理的であると認められる場合には、当該方法によることができる。

2. 回収可能価額

(1) 正味売却価額

固定資産の評価については、回収可能価額をどう定義するかが問題である。平成12年6月に企業会計審議会が公表した「固定資産の会計処理に関する論点の整理」においては、価値の下落した資産の評価額には、複数の類型がありうるので、さらなる検討が必要であるとしていた²⁶。その後、固定資産部会の検討において、回収可能価額は、正味売却価額と使用価値のいずれか高い方の金額とすることが決まった²⁷。

正味売却価額は、資産又は資産グループの時価から処分費用見込額を控除して算定される金額をいう(減損会計基準注解1)。また、時価とは、公正な評価額を指し、通常は観察可能な市場価格をいう。市場価格が観察できない場合には合理的に算定された評価額をいう(減損基準注解1)。したがって、正味売却価額とは、もしその固定資産をその時点において売却したならば、得られると見込まれる正味の収入額のことをいう。正味売却価額は、その定義の内容を理解することは容易であるが、実際に売却価額がいくらになるのか、算定に困難性がある。土地のように、路線価なり公示価格なり参考となる指標が存在すれば、評価額に一定の妥当性は見出せるものの、その企業特有の設計された機械等は、売却価額の算定が困難な場合が多いと考えられる。

²⁶ 企業会計審議会の「固定資産に会計処理に関する論点の整理」では、考えられる評価額として、①公正価値(時価)、②企業に固有の見積り将来キャッシュ・フローの割引現在価値、③見積り将来キャッシュ・フローの総額、④その他(例えば、①、②、③の条件付適用、混合適用)を列挙している。企業会計審議会「固定資産に会計処理に関する論点の整理」II 1.(1)①、平成12年6月

²⁷ この考え方が採用された根拠、経緯については、辻山栄子編著「逐条解説減損会計基準」(株)中央経済社、平成16年、68～72頁を参照。

(2) 使用価値

使用価値とは、資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値をいう（減損会計基準注解 1）。したがって、使用価値とは、その固定資産を使用し続けた場合に、将来にわたって獲得されると見込まれる収入の割引現在価値のことをいう。使用価値の算定にあたっては、後述する将来キャッシュ・フローの見積り及び使用後の処分価額の合理性、妥当性が問題となる。

使用価値が、収入額として測定されることはその定義からも明らかであるが、正味売却価額も、売却することから得られる収入額として測定されることになる。したがって、正味売却価額と使用価値いずれかになるとしても、回収可能価額は将来の収入額としての性格を有することになる。使用価値の算定方法は、第6節で取り上げる。

第6節 キャッシュ・フローの見積り

1. キャッシュ・フローの見積りが必要となる場合

将来キャッシュ・フローの見積りは、減損損失を認識するかどうかの判定及び使用価値の算定の際に必要となる。減損損失を認識するかどうかの判定は、資産又は資産グループが生み出す割引前の将来キャッシュ・フローの総額が、それらの帳簿価額を下回るときに、減損の存在が相当程度確実であると考えられるために、必要となる。使用価値の算定は、減損を認識すべきと判断された資産又は資産グループについて、それらの帳簿価額を回収可能価額まで減額するとき必要となる。

キャッシュ・フローの考え方は、企業価値の算定に利用される場合等その利用の場面が増え、世間一般に浸透してきている。減損会計基準においても、将来キャッシュ・フローの考え方が導入されているが、将来キャッシュ・フローの算定も、しょせん経営計画における予測の域からでないといえる²⁸。したがって、将来キャッシュ・フローの見積りが絶対的な正確性を有するのは困難である。いかに、合理性のある見積りを行なえるかが問題となる。

²⁸ 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」税経通信、平成14年11月号22頁

2. キャッシュ・フローの見積り方法

将来キャッシュ・フローは、資産又は資産グループの時価を算定するためではなく、企業にとって資産又は資産グループの帳簿価額が回収可能かどうかを判定するため、あるいは、企業にとって資産又は資産グループがどれだけの経済的な価値を有しているかを算定するために見積られることから、企業に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積ることになる（減損会計基準二 4(1)）。これは、例えば中長期的な経営計画の前提となった数値を利用する等の場合が考えられる（減損会計基準適用指針 36）。さらに、将来キャッシュ・フローは、現時点における資産又は資産グループの回収可能性を反映すべきであることから、資産又は資産グループの現在の使用状況及び合理的な使用計画等を考慮して見積られる必要がある（減損会計基準二 4(2)）。したがって、未計画の将来の設備増強や事業再編のから生ずる将来キャッシュ・フローは見積りに含まれず、又、遊休資産については現在の状況に基づき将来キャッシュ・フローを見積ることになる（減損会計基準注解 5）。一方、資産又は資産グループの現在の価値を維持するための合理的な設備投資については、それに関連する将来キャッシュ・フローを将来キャッシュ・フローの見積りに含める（減損会計基準意見書四 2(4)②）。この他、資産又は資産グループが将来キャッシュ・フローを生み出すために必要な本社費等の間接的な支出を、関連する資産又は資産グループに合理的な方法により配分し、当該資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りに含めるが、利息の支払額並びに法人税等の支払額及び還付額は含めない（減損会計基準二 4(4)(5)）。

将来キャッシュ・フローの見積りの方法には、発生する可能性の最も高い単一の金額を見積る方法と、発生し得る複数の将来キャッシュ・フローをその発生する確率で加重平均した金額を見積る方法がある（減損会計基準二 4(3)）。二つのうち、企業の計画等に基づいて単一の金額を見積る前者の方法が一般的であると考えられるが、企業が固定資産の使用や処分に関して、いくつかの選択肢を検討している場合や、生じ得る将来キャッシュ・フローの幅を考慮する必要がある場合には、期待値を用いる後者の方法も有用であると考えられるため、いずれの方法も適用できる（減損会計基準意見書四 2(4)③）。

次に、将来キャッシュ・フローを見積る期間については、減損損失の認識においては、資産の経済的耐用年数又は資産グループ中の主要な資産の経済的耐用年数と 20 年いずれか短い方となる（減損会計基準二 2(2)）。資産又は資産グループ中の主要な資産の経済的

残存使用年数が20年を超える場合には、20年経過時点の回収可能価額を算定し、20年目までの割引前将来キャッシュ・フローに加算する（減損会計基準注解4）。また、使用価値の算定においては、減損会計基準にその見積り期間は明示されていないが、使用価値が将来キャッシュ・フローの現在価値として算定されるため、その見積り期間を制限する必要はないことから、資産の経済的残存耐用年数又は資産グループ中の主要な資産の経済的耐用年数となる（減損会計基準適用指針37(3)、119）。主要な資産とは、資産グループの将来キャッシュ・フローの生成能力にとって最も重要な構成資産をいう（減損会計基準注解3）。

次に、将来キャッシュ・フローがその見積りから乖離するリスクについては、減損損失を認識する際の将来キャッシュ・フローの算定においては、将来キャッシュ・フローがその見積り値から乖離するリスクを、将来キャッシュ・フローに反映させるか否かで異なる結果が導かれることになるため、リスクを反映させない方法にしている。使用価値の算定においては、将来キャッシュ・フローがその見積り値から乖離するリスクについて、将来キャッシュ・フローの見積りに反映させる方法と割引率に反映させる方法のいずれの方法も認めている（減損会計基準注解6）。

最後に、使用価値の算定に際して用いられる割引率は、将来キャッシュ・フローが税引き前の数値であることに対応して、貨幣の時間価値を反映した税引き前の利率を用いる（減損会計基準二5）。将来キャッシュ・フローがその見積り値から乖離するリスクを反映させる方法として、割引率にそのリスクを反映させる場合、割引率は、貨幣の時間価値と将来キャッシュ・フローがその見積り値から乖離するリスクの両方を反映したである。一方、そのリスクを将来キャッシュ・フローに反映させる場合、割引率は貨幣の時間価値を反映した無リスクの割引率となる。

第7節 臨時償却の取扱い

1. 臨時償却と減損処理の相違

減損会計基準では、遡及修正が行なわれなければ、過年度修正による損失も、減損による損失も、認識された年度の損失とされた点では同じであると考え、当面、臨時償却と減損処理とを区分しなくても、現行の実務に大きな支障はないので、回収を見込めない帳簿

価額を一纏めにして、減損の会計処理を適用することになっている（減損会計基準意見書三3）。臨時償却と減損処理は、ともに固定資産の帳簿価額を臨時的に減額する会計処理の一つだからである（減損会計基準意見書第三2）。

臨時償却は、減価償却計画の設定に当たって予見することのできなかつた新技術の発明等の外的事情により、固定資産が機能的に著しく減価した場合に行われる帳簿価額の減額である²⁹。これは、正規の減価償却計算に適用している耐用年数又は残存価額が、設定に当たって予見することのできなかつた機能的な原因等により、著しく不合理となった場合等に耐用年数を変更し、又は残存価額を修正し、これに基づいて一時に行われる減価償却累計額の修正のための減価償却と考えられ、減価償却の見直し手続きといえる。一方、減損処理は、収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった資産又は資産グループの帳簿価額を回収可能価額まで減額する会計処理である。減価償却の見直しである臨時償却は、収益性の低下を原因として帳簿価額を切り下げる会計処理である減損処理とは、異なる手続きとして位置づけられる。臨時償却には、収益の獲得に貢献する資産について、その減価が予見していた以上の速さで進んだことに伴う修正の役割が期待されている³⁰。

第2章でみるように、法人税法上、陳腐化償却や耐用年数の短縮の特例は、その適用事由が明確に列挙され、所轄国税局長の承認が必要となることから、会計処理も限定される。したがって、企業会計上、計上された減損損失に、陳腐化償却や資産の評価損の原因となる事由から生じた減損損失が含まれる場合には、企業会計と法人税法との間で混乱が生じることになる。

2. 臨時償却と減損処理の順序

臨時償却と減損処理には、それぞれの役割があるため、どちらの会計処理を先に行なうかが問題となる。耐用年数を短縮する必要がある機能的な原因は通常、収益性の低下を伴い減損処理も必要となり臨時償却と減損処理は共に生じることも多いからである。

臨時償却と減損処理の適用の順序としては、以下の方法が考えられる³¹。

²⁹ 企業会計審議会「連続意見書第三 有形固定資産の減価償却について」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

³⁰ 米山正樹「減損会計―配分と評価―」(有)森山書店、平成15年、228頁

³¹ 辻山栄子編著「逐条解説減損会計基準」(株)中央経済社、平成16年、61頁

- ① まず正規の減価償却又は臨時償却を行ない、次に減損処理を行なう方法
- ② 臨時償却を行わず、正規の減価償却後、減損処理を行なう方法

①は、固定資産の原価配分を適切に行なった後、収益性の低下による回収可能性を反映させる方法であり、臨時償却も減価償却の一種であり、償却性資産については、まず減価償却を行なうという考え方である。②は、減価償却を修正して帳簿価額を回収可能な水準まで減額させる過年度修正も一纏めにして、減損処理を適用することと考えられている場合、両者を区別せず、まず減損処理を行ない、必要があれば減価償却の見直しを行なうという考え方である。減損会計基準では、前述したが②の考え方を採用している。実務上の手続の煩雑さを考慮した結果と言える³²。

第8節 減損処理後の会計処理

1. 減損処理後の減価償却

減損処理を行なった資産については、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行なう（減損会計基準三1）。減損処理を行なった資産についても、減損処理後の帳簿価額をその後の事業年度に渡って適正に原価配分するためである（減損会計基準意見書四3(1)）。ここで、減損処理後の耐用年数が問題となる。

減損処理を行なう資産又は資産グループについては、減損損失の認識と測定を行なう際に、経済耐用年数を決定し、それに基づき回収可能価額を見積ることになる（減損会計基準二2(2)、減損会計基準注解(4)）。経済耐用年数は、資産が今後、経済的に使用可能と予測される年数と考えられ、資産の材質、構造、用途等の物理的な要因のほか、使用上の環境、技術の革新、経済事情の変化による陳腐化の危険の程度、その他その資産を有する企業の特種条件も検討し、見積るものとされる（減損会計基準適用指針21）。なお、資産又は資産グループ中の主要な資産の経済耐用年数が、当該資産の減価償却計算に用いられている税法耐用年数等に基づく残存耐用年数と著しく相違がある等の不合理と認められる事情のない限り、当該残存耐用年数を経済的残存使用年数とみなすことができる（減損会計基準適用指針22）。したがって、減損処理後の耐用年数は、税法上の耐用年数と一致す

³² 適用の順序については、米山正樹「減損会計－配分と評価－」(有)森山書店、平成15年、230頁も参照。

る場合も考えられるが、減損処理が収益性の低下を反映させる会計処理であることを考えれば、従来使用していた耐用年数が使用できない場合の方が多いと考えられる。このとき、従来の耐用年数を見直す必要が生じ、法人税法上の耐用年数の短縮の特例との関係が問題となる。

2. 減損損失の戻入れ

減損損失の戻入れとは、減損処理が回収可能価額の見積りに基づいて行われるため、その見積りに変更があり、変更された見積りによれば減損損失が減額される場合に、減損損失が減額する分を取り消す手続きをいう。減損処理を行なった事由が解消し、回収可能価額が回復したと見込める場合等に、減損損失の修正を行なうことも含まれる。企業会計上では、減損損失の戻入れを行なうことで、資産の帳簿価額が増額し、減損損失が減額され、その分、利益が認識されることになる。しかし、減損会計基準では、減損損失の戻入れは行なわないことにしている（減損会計基準三 2）。減損の存在が相当程度確実な場合に限り減損損失を認識及び測定することになっていること、又、減損損失の戻入れは事務的負担を増大させるおそれがあること等の理由から、減損損失の戻入れを行なわないことにしている（減損会計基準意見書四 3(2)）。

3. 遡及修正の会計処理

前述したが、減損会計基準では、臨時償却と減損処理をその性格を別のものとしながらも、臨時償却による過年度修正による損失も、減損による損失も、認識された年度の損失される点では同じであるとし、両者を一纏めにし、減損の会計処理をすることになっている。しかし、過年度修正に対して遡及修正が行われるようになった場合には、減損損失に含まれているもののうち、減価償却の過年度修正に該当する部分については、減価償却の修正として処理される必要があると考え、その場合には減価償却の修正前に減損損失を認識することについて、再検討する必要があるとしている（減損会計基準意見書三 3）。

この点に関し、平成 19 年 7 月 9 日に企業会計基準委員会より過年度修正の論点整理が公表された。国際会計基準とのコンバージェンスを受け、過年度の財務諸表に関しては遡

及修正していく方向にある³³。

過年度修正の論点整理では、仮に過年度遡及修正の考え方を導入した場合でも、臨時償却について遡及適用の対象としなければ、過年度財務諸表が修正されることはないため、減損会計基準意見書で指摘しているような検討を行なう必然性は乏しくなると説明する（過年度修正の論点整理 145）。しかし、臨時償却については、減損処理との関係や耐用年数の変更一般に関する考え方を踏まえつつ、国際的な会計基準の取扱いも参考に、今後の取扱いを検討していく必要があるものと考えられるとし（過年度修正の論点整理 146）、今後、現行の減損会計基準の取扱いが変更される可能性も残している。臨時償却が過年度修正として遡及修正の対象とされた場合、減損処理とは会計処理が明確に区別される。この場合、臨時償却は法人税法上の耐用年数の短縮の特例と対応することになり、又、減損処理は陳腐化償却の特例もしくは資産の評価損の規定と対応することになり、企業会計と法人税法との間での混乱が、一部解消されることが期待できる。

³³ 平成 19 年 8 月 8 日に企業会計基準委員会と国際会計基準審議会は、日本基準と国際財務報告基準との差異を平成 23 年 6 月 30 日までに解消すること目指し、コンバージェンスを加速化することの合意、いわゆる東京合意を発表している。

第2章 法人税法上の減損関連規定

第1節 概要

固定資産の減損に関する法人税法上の最大の問題は、減損損失が損金として認められるか否かである。企業会計上、計上された減損損失を、法人税法上どのように捉えるかが問題となる。

現行の法人税法においては、減損処理にそのものに関する規定はない。法人税基本通達において、減損損失の金額は減価償却資産について計上した除却損又は評価損の金額に含まれ、そのうち損金の額に算入されなかった金額は「償却費として損金経理した金額」とするものとして取扱われている(法基通 7-5-1(5))。この対応は、部分的な対応でしかない。この法人税基本通達の取扱についての検討も必要であるが、固定資産の臨時的な損失である減損処理は、法人税法の資産の評価損の規定(法 33)とも深く関わり、この規定との関連も検討が必要である。また、他の諸規定とも多く関わるため、法人税法の各規定の概要、要件を整理する。

まず、機械及び装置について過度の使用があった場合に適用される増加償却(法令 60)を取り上げる。次に、有用性を失った減価償却資産の価額の一時償却である陳腐化償却(法令 60 の 2①)及び償却の繰上げを認める耐用年数の短縮(法令 57①)の制度を取り上げる。そして、原則として、資産の評価損を認めないが、例外的に評価損の計上を認めている法人税法 33 条の規定を取り上げる。最後に、減損損失が計上された場合の現行上の法人税法の対応について整理する。

第2節 増加償却

1. 増加償却の概要

増加償却とは、法令 60 条に規定する通常の使用時間を超えて使用される機械及び装置の償却限度額の特例である。内国法人は、その有する機械及び装置の使用時間がその内国法人の営む事業の通常のエconomic事情における当該機械及び装置の平均的な使用時間を超える場合において、当該機械及び装置の当該事業年度の償却限度額と当該償却限度額に当該機

械及び装置の当該平均的な使用時間を超えて使用することによる減耗の程度に応ずるものとして財務省令で定めるところにより計算した増加償却割合を乗じて計算した金額との合計額をもって、当該事業年度の償却限度額とすることができる（法令 60）。

このような増加償却は、機械及び装置の使用が激しい場合に、その減耗度に応じて償却限度額を増加するものである。

減価償却資産については、法定耐用年数が細かく定められている。この耐用年数を考慮するうえで、その減価償却資産の使用時間は大きな影響を与える。通常の使用時間を超過して使用するのであれば、耐用年数の短縮という方法も考えられる。しかし、企業における操業度の長短は景気の変動などに左右されるものであり、恒久的なものではない。好況時に昼夜作業等により超過操業したとしても、この時期を過ぎれば平常に戻ることが考えられるから、耐用年数の短縮は認められない。ただ、操業度の高い事業年度には相応の償却費を配分することが妥当であることから、一定の要件のもとに増加償却を認めている³⁴。

2. 増加償却の要件

法人が増加償却を実施するには、以下の要件をすべて満たす必要がある（法令 60、法規 20）。

- ① 法人の使用する機械及び装置であること。
- ② 定額法又は定率法を適用している機械及び装置であること。
- ③ 増加償却割合が 10%以上であること。
- ④ 申告書の提出期限までに「増加償却の届出書」を納税地の所轄税務署長に提出すること。
- ⑤ 平均的な使用時間を越えて使用したこと証する書類を保存していること。

3. 対象となる資産

増加償却の対象となる資産は、償却の方法として定額法又は定率法を採用している機械及び装置である。したがって、建物及びその附属設備、構築物、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品など、機械及び装置以外の資産は、対象とならない。さらに、

³⁴ 山本守行編著「体系法人税法」(株)税務経理協会、平成 19 年、549 頁

貸与を受けている機械及び装置については、「1日あたりの超過使用時間を計算する場合において、当該資産の使用時間を除いたところにより計算する（法基通 7-4-7）」とし、貸与を受けている機械及び装置を、対象の資産から除外している。これは、貸与を受けている資産は、その法人が償却するものではないと考えられるので、その資産の使用時間を自らの機械及び装置の超過使用時間の計算に関係させないためである。

適用単位については、法人の有する機械及び装置につき耐用年数省令に定める設備の種類（細目の定めのあるものは、細目）ごとである。ただし、2以上の工場に同一の種類に属する設備を有する場合には、工場ごとに適用することができる（法基通 7-4-5）。

4. 償却限度額

増加償却の適用を受ける事業年度における償却限度額は、次の算式となる。

償却限度額＝通常の償却限度額×（1＋増加償却割合）

増加償却割合とは、平均的な使用時間を超えて使用する機械及び装置につき、1000分の35に当該事業年度における当該機械及び装置の1日当たりの超過使用時間の数を乗じて計算した割合（当該割合に小数点以下2位未満の端数があるときは、これを切り上げる。）である（法規 20①）。これは、平均的な使用時間を超えて使用することによる減耗の程度を表すものである³⁵。増加償却割合が10%未満の場合、増加償却の適用は認められない。つまり、1日当たりの超過使用時間が2.9時間以上となる場合に増加償却が適用できることになる。これは、法定耐用年数の算定にあたり、すでに2時間程度の残業時間は考慮しているということである³⁶。

次に、1日のあたりの超過使用時間の計算方法には、以下の2通りがあり、いずれかを法人が選択して適用する（法規 20②）。

- ① 当該機械及び装置に属する個々の機械及び装置ごとに(i)に掲げる時間に(ii)に掲げる割合を乗じて計算した時間の合計時間
- (i) 当該個々の機械及び装置の当該事業年度における平均超過使用時間
- (ii) 当該機械及び装置の取得価額（減価償却資産の償却限度額の計算の基礎となる取得価額をいう。）のうちに当該個々の機械及び装置の取得価額の占める割合

³⁵ 成松洋一「新減価償却の法人税務」（財）大蔵財務協会、平成19年、271頁

³⁶ 成松洋一「新減価償却の法人税務」（財）大蔵財務協会、平成19年、272頁

② 当該機械及び装置に属する個々の機械及び装置の当該事業年度における平均超過使用時間の合計時間を当該事業年度終了の日における当該個々の機械及び装置の総数で除して計算した時間

①は、各機械及び装置の取得価額のウェイトを加味して計算するものである。②は、各機械及び装置の平均超過使用時間を単純平均するものである。取得価額の大きい個々の機械及び装置の平均超過使用時間が多い場合には、①の方法が有利となる。一方、その逆、つまり個々の機械及び装置の平均超過使用時間にばらつきが少ない場合には、②の方法が有利となる。また、②の方法の方が簡便であるという利点もある。

超過使用時間算出過程における平均超過使用時間とは、当該個々の機械及び装置が当該機械及び装置の通常の経済事情における一日当たりの平均的な使用時間を超えて、当該事業年度において使用された場合におけるその超えて使用された時間の合計時間を当該個々の機械及び装置の当該事業年度において通常使用されるべき日数で除して計算した時間をいう（法規 20②一イ）。個々の機械及び装置の超過使用時間は、通常の使用時間に対する超過時間を意味する³⁷。

第3節 陳腐化償却

1. 陳腐化償却の概要

陳腐化償却とは、法令 60 条の 2 に規定する陳腐化した減価償却資産の償却限度額の特例である。法人は、その有する減価償却資産が、技術の進歩その他の理由により著しく陳腐化した場合において、当該資産の使用可能期間を基礎として既に所得の金額又は連結所得の金額の計算上損金の額に算入された償却費の額を修正することについて納税地の所轄国税局長の承認を受けたときは、その承認を受けた資産のその承認を受けた日の属する事業年度の償却限度額は、当該資産の通常の償却限度額と当該資産の当該事業年度開始の日における帳簿価額から当該資産につきその取得（建設、製作又は製造を含む。）の時から当該承認に係る使用可能期間を基礎として当該事業年度において採用している償却の方法により償却を行なったものとした場合に計算される当該事業年度開始の日における帳簿価額

³⁷ 通常の使用時間の解釈及び平均超過使用時間の計算の留置点については、「耐用年数の適用に関する取扱通達」を参照のこと。

を控除した金額（陳腐化償却限度額）との合計額とするものである（法令 60 の 2）。

この陳腐化償却は、経済的価値の低下した減価償却資産の価額の一時償却を認めるものであり、いわゆる臨時償却である。

法定耐用年数は、通常の効用持続年数を一般的に予測される程度の陳腐化を織込んでされている。しかし、技術の進歩その他の理由により、予測しがたい程度に著しい陳腐化が生じ、法定耐用年数に比し著しく早期に減価償却資産の更新又は廃棄が必要となることがある。そこで、このような場合には、その更新又は廃棄前に、あらかじめ国税局長の承認を受けて、実際の使用可能期間に基づいて償却していたと仮定した場合の法定未償却残額に達するまで一時に償却を行なうことを認めている³⁸。

2. 陳腐化償却の要件

陳腐化償却の適用を受けるためには、以下の要件をすべて満たす必要がある（法令 60 の 2）。

- ① 法人の有する減価償却資産が技術の進歩その他の理由により、著しく陳腐化したこと。
- ② 納税地の所轄国税局長の承認を受けること。その承認を受けるためには、陳腐化償却を受けようとする減価償却資産の種類及び名称、その所在する場所、その使用可能期間等を記載した申請書に当該資産が著しく陳腐化したことを証する書類を提出しなければならない。
- ③ 租税特別措置法上の割増償却の適用を受けていないこと。

3. 対象となる資産

対象となる資産は、減価償却資産である。ただし、租税特別措置法による割増償却の対象となる資産は除かれる。割増償却とは、経営基盤強化計画を実施する指定中小企業者の機械等の割増償却（措法 46）、障害者を雇用する場合の機械等の割増償却（措法 46 の 2①）及び事業所内託児施設等の割増償却等（措法 46 の 3～措法 48）である。これらの割増償却は、多くの事業内容の改善を行なうことなどが前提に適用が認められ、また、一定の期間、普通償却に加えて割増償却を行なうものであるから、陳腐化償却とは相容れないもの

³⁸ 渡辺淑夫「法人税法－その理論と実務」(株)中央経済社、平成 18 年、387 頁

と解されている³⁹。

減価償却資産とは、建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却すべきものとして他に政令で定めるものである（法2①二三）。

また、陳腐化償却の計算単位は、原則として、減価償却資産の種類ごとに、かつ、耐用年数の異なるものごとに適用することになる（法基通 7-3-19、7-4-10）。ただし、機械及び装置については、2以上の工場に同一の種類に属する設備を有するときは工場ごとに、建物、建物附属設備、構築物、船舶、航空機又は無形減価償却資産については、個々の資産ごとに、他に貸与している減価償却資産については、その貸与している個々の資産ごとに適用することもできる（法基通 7-3-19）。

4. 償却限度額

償却限度額の承認を受けた減価償却資産のその承認を受けた事業年度の償却限度額は、次の算式により計算した金額となる（法令 60 の 2①）。

償却限度額＝その減価償却資産の通常減価償却額＋（その減価償却資産の期首の帳簿価額－その減価償却資産の期首の修正帳簿価額）

つまり、その減価償却資産の期首の帳簿価額から承認にかかる使用可能期間を基礎として計算される理論上の減価償却資産の期首の修正帳簿価額を控除した金額が陳腐化償却限度額になる。従って、修正された帳簿価額は、その減価償却資産につき特別償却をしても、その特別償却はないものとされる。

5. 著しい陳腐化の意義

陳腐化償却を実施するには、対象となる減価償却資産に著しい陳腐化があることが要件となる。

まず、どのような状況が陳腐化に該当するかが問題となるが、法人税法上、陳腐化とは、法人の有する減価償却資産が現実的に旧式化し当該減価償却資産の使用によってはコスト高、生産性の低下等により経済的に採算が悪化すること、流行の変遷、経済的環境の変化等に

³⁹ 成松洋一「新減価償却の法人税務」(財)大蔵財務協会、平成 19 年、282 頁

より製品、サービス等に対する需要が減退し、当該減価償却資産の経済的価値が低下すること等のため、その更新又は廃棄が必要とされる状況になったことと定義される（法基通 7-4-8）。物理的に物として陳腐化したほか、経済的に陳腐化した場合も含まれることになる。

つぎに、陳腐化償却では、この陳腐化が、さらに著しい陳腐化であることが必要となる。著しいとは、法人の有する減価償却資産が陳腐化したことにより、その減価償却資産の使用可能期間がその減価償却資産の償却につき採用している耐用年数に比して概ね 10%以上短くなった場合としている（法基通 7-4-9）。これは、耐用年数の短縮制度における判定基準と同じになる。なお、耐用年数の短縮の承認を受けている減価償却資産は、その短縮された年数が法定耐用年数となるから（法令 57①）、法人が採用している短縮後の法定耐用年数からさらに 10%以上短くならなければ、陳腐化償却の適用はできないことになる⁴⁰。

著しい陳腐化の判定において使用する使用可能期間は、耐用年数の短縮の場合の使用可能期間の算定方法に準じ、次のように定義される（法基通 7-4-11）。

① 機械及び装置以外の減価償却資産の使用可能期間の算定（法基通 7-3-20）

当該減価償却資産の取得後の経過年数とこれらの事由に該当することとなった後の見積り年数との合計年数（1年未満の端数は切り捨てる。）とする。

この場合における見積り年数は、当該減価償却資産につき使用可能期間を算定しようとする時から通常の維持補修を加え、通常の使用条件で使用するものとした場合において、通常予定される効果をあげることができなくなり更新又は廃棄されると見込まれる時期までの年数による。

② 機械及び装置の使用可能期間の算定（法基通 7-3-21）

設備の種類を同じくする機械及び装置に属する個々の資産の取得価額を償却基礎価額として、上記①に準じて算定した使用可能期間を当該個々の資産の耐用年数として、機械及び装置の耐用年数の算定式に従いその機械及び装置の全部を総合して算定した年数（1年未満の端数は切り捨てる。）による。

算定式としては、以下のようになる。

使用可能期間＝取得後陳腐化償却しようとする時までの経過年数＋その後の見積り年数

なお、耐用年数の短縮と異なり、陳腐化償却の場合は、その資産が現実に旧式化したことを起因としているものと考えられる。この場合、その資産の更新又は廃棄について具体

⁴⁰ 小山真輝編著「法人税基本通達逐条解説」税務研究会出版局、平成 18 年、506 頁

的な計画が立てられていることも考えられる。そこで、計画が実行可能なものと認められる場合には、その計画に基づき使用可能期間を算定できるものとされている（法基通7-4-11）。

第4節 耐用年数の短縮

1. 耐用年数の短縮の概要

耐用年数の短縮とは、法令57条に規定する耐用年数の特例である。法人の有する減価償却資産がその資産の材質の特殊性、地盤沈下、陳腐化等によりその使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなった場合に、納税地の所轄国税局長の承認により、その承認を受けた日の属する事業年度以後の各事業年度の償却限度額の計算については、その承認に係る使用可能期間をもって法定耐用年数とすることができるとするものである（法令57①）。

この耐用年数の短縮は、陳腐化償却と同様、経済的価値の低下した減価償却資産の価額の一時償却を認めるものであり、いわゆる臨時償却である。

減価償却の耐用年数は、会計理論からみれば、法人の自主的な判断に基づき物理的・技術的耐用年数を基礎として、機能的・経済的減価を織込むべきである⁴¹。しかし、それでは客観的に測定することが困難である。そこで行政的便宜の観点から、画一的処理を図るため、耐用年数省令によって、耐用年数を資産の種類ごとに一律に定めている⁴²。法定耐用年数は、照準的な材質、構造又は構成内容をもつモデルプラントを想定し、これに通常の維持、補修を加えつつ、通常の場合において通常の用役に供される場合に、本来の用途方法により現に予定されている効果が期待できる平均的な時間を測定し、これに一般的な陳腐化を織込んで定められている⁴³。したがって、その資産の材質や製造方法の違い、所在場所の変異、陳腐化、使用状況の違いなどに起因して、使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短くなるような特殊な事情が発生した場合には、耐用年数を短縮する必要がある。

⁴¹ 新井益太郎「減価償却の理論」同文館出版(株)、昭和55年、137頁

⁴² 金子宏著「租税法」(株)弘文堂、平成19年、273頁

⁴³ 渡辺淑夫「法人税法—その理論と実務」(株)中央経済社、平成18年、382頁

対象となる資産は、陳腐化償却と同様に、減価償却資産である。計算の単位もまた同様である。

2. 耐用年数の短縮の要件

耐用年数の短縮の規定の適用を受けるためには、法人は納税地の所轄国税局長の承認を受ける必要がある。その承認を受けるためには、耐用年数の短縮の規定の適用を受けようとする減価償却資産の種類及び名称、その所在する場所、その使用可能期間等を記載した申請書に、当該資産が耐用年数の短縮の規定の適用を受けるための事由に該当することを証する書類を提出しなければならない（法令 57②）。適用を受けるための事由は、以下の項目である（法令 57①、法規 16）。

- ① 資産の材質又は製作方法がこれと種類及び構造を同じくする他の減価償却資産の通常
の材質又は製作方法と著しく異なることにより、その使用可能期間が法定耐用年数に
比して著しく短いこと。
- ② 資産の存する地盤が隆起し又は沈下したことにより、その使用可能期間が法定耐用年
数に比して著しく短いこととなったこと。
- ③ 資産が陳腐化したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短い
こととなったこと。
- ④ 資産がその使用される場所の状況に基因して著しく腐食したことにより、その使用可
能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- ⑤ 資産が通常の修理又は手入れをしなかったことに基因して著しく損耗したことにより、
その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- ⑥ 資産が通常の資産構成と相違していることにより、その使用可能期間が法定耐用年数
に比して著しく短いこと。
- ⑦ 資産が機械及び装置であってかつ当該資産が減価償却資産の耐用年数等に関する省令
別表第二に記載されていないものである場合に、当該資産の使用可能期間が法定耐用
年数（同表 369 番、主として金属製のものは 17 年、その他のものは 8 年）に比し著し
く短いこととなったこと。
- ⑧ 上記①から⑦に準ずる事由により、当該資産の使用可能期間が法定耐用年数に比して
著しく短いこと又は短いこととなったこと。

上記項目は、いずれも法定耐用年数の設定の前提が崩れた場合である。平成 19 年度税制改正大綱では、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手続き簡素化について検討事項とされており、今後積極的な利用が期待できる。

3. 著しく短いことの意義

使用可能期間が法定耐用年数に比し著しく短いこととは、当該減価償却資産の使用可能期間が、その法定耐用年数に比して概ね 10%以上短い年数になったことをいう（法基通 7-3-18）。10%未満の場合には、耐用年数の短縮は認められない。法定耐用年数で償却しても必ずしも不合理とは言えないということである。しかし、実際には、10%程度だけで著しく短いといえるかどうかは、判断の難しいところである。法定耐用年数の見直しの議論の中で、法定耐用年数は相当期間抜本的な見直しが行なわれていないことから、実態に合致していないという批判がでている⁴⁴。実際に減価償却資産の使用可能期間が法定耐用年数よりも短い実態があるのであれば、できるだけ実際の使用可能期間で償却する方が合理的といえる。よって、そのような意味で 10%という判断基準は実態に即しているといえる⁴⁵。

第 5 節 資産の評価損

1. 資産の評価損の概要

(1) 資産の評価損の損金不算入

法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、原則として、その減額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない（法 33①）。これは、取得原価主義に基づくものであり、資産の評価益について定めている法 25 条に対応するものである。

⁴⁴ (社)日本経済団体連合会「今後のわが国税制のあり方と平成 20 年度税制改正に関する提言」<http://www.keidanren.or.jp/japanese/policy/2007/072/index.html> 等参照のこと。

⁴⁵ 成松洋一「新減価償却の法人税務」(財)大蔵財務協会、平成 19 年、204 頁

もつとも、資産の価値が下落して帳簿価額を下回る場合においては、その資産の実質価値が減少したことになるのであるから、法人税法上も評価減を認めることが妥当と考えられる⁴⁶。したがって、帳簿価額よりも時価が下がった場合には、価値の喪失があったことになるから、企業としてはこれを損失として取り扱う必要がある。企業会計や会社法では、原則として、取得原価主義を採用し、期末の資産については、通常、時価評価による評価損を認めていないが、有価証券及び流動資産に著しい価値の下落があった場合や、固定資産に著しい価値の下落があった場合には、評価損を計上することを強制している。市場性のある有価証券や債権については、時価法を適用することができるものとしている（会社法 431、432、会社計算規則 5）⁴⁷。

一方、法人税法は、取得原価主義のもと、取得価額をもって資産の評価を行なうことを原則とし、法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、原則として、損金の額に算入しないとしている。これは、期間所得の平準化及び租税回避として行なわれ易い評価換えについて一定の制限を設けるため⁴⁸、また価格の下落による損失は、まだその資産が譲渡等されない限り損失が実現していないものであるため⁴⁹、これを損金の額に算入しないこととしているのである。

しかしながら、いかなる場合も評価損が認められないのではなく、法 33 条 2 項では、資産について特別の事実が生じた場合には、時価までの評価減を認めることとしている。これについては、特別の事実が生じた場合に限らず、資産の価値が下落したことによって、その所有資産の価値の減少をきたしことは明らかであるから一定の規定の下でこれを認めるべきであるとの意見もある⁵⁰。

（２）損金不算入と帳簿価額

（１）で見たように、法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、その法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損

⁴⁶ 武田昌輔「総説（費用と損失）」日税研論集 42 号、(財)税務研究センター、平成 11 年、9 頁

⁴⁷ 水野忠恒「租税法」(株)有斐閣、平成 19 年、364 頁

⁴⁸ 武田昌輔編著「DHC コメントール法人税法」第一法規、2,099 頁

⁴⁹ 武田昌輔「立法趣旨 法人税法の解釈」(株)財経詳報社、平成 10 年、185 頁

⁵⁰ 武田昌輔「総説（費用と損失）」日税研論集 42 号、(財)日本税務研究センター、平成 11 年、10 頁

金の額に算入しない（法 33①）。これにより、評価換えにより減額された金額を損金の額に算入されなかった資産については、その評価換えをした日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上、当該資産の帳簿価額は、その減額がされなかったものとみなされる（法 33④）。

したがって、減額されなかったとみなされた部分は、減価償却資産であれば、その後の減価償却の計算に組み込まれる。また、当該資産を譲渡した場合には、譲渡減価に含まれることになる。

さらに、法人税基本通達において、減価償却資産について計上した評価損の金額のうち損金の額に算入されなかった金額は、償却費として損金経理された金額と含まれると規定している（法基通 7-5-1(5)）。これにより、減価償却資産の場合、通常の評価損否認金額から償却限度額を控除した金額が損金不算入となる。

2. 資産の評価損の要件

資産の評価損は、原則として、損金の額に算入されないが、以下の要件を満たした場合には、例外として、評価損の計上が認められる（法 33②）。

- ① 法人の有する資産につき災害による著しい損傷等の事実が生じたことによりその資産の時価が帳簿価額を下回ることになった場合、又は、会社更生法若しくは金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定による更生計画認可の決定があつたことによりこれらの法律の規定に従ってその評価換えをする必要が生じたこと、その他の政令で定める事実が生じた場合
- ② その法人が当該資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したとき（その減額した部分の金額のうち、その評価換えの直前の当該資産の帳簿価額とその評価換えをした日の属する事業年度終了の時における当該資産の価額との差額に達するまでの金額）

減損処理に関連する規定は、災害による著しい損傷等の事実が生じたことによりその資産の時価が帳簿価額を下回ることとなった場合である。会社更生法等の法律の規定による場合や他に民事再生法の規定による再生計画認可の決定があつた場合も認められる（法 33③）。

資産の評価損が認められるためには、災害等による著しい損傷等の事実が発生している

こと及び損金経理をしていることが要件となる。法人税法では、さらに政令において、評価損が認められる事由について、後述「4」のように対象となる資産ごとに規定している。

3. 対象となる資産

評価損の対象となる資産は、法人の有する資産であるが、預金、貯金、貸付金、売掛金その他の債権は除かれている。これらの資産は一般的に評価が自明であり、又債権についての評価は貸倒引当金によって行なうため（法 52）、これらの資産を除外している⁵¹。これにより、特別な事実が生じた場合に評価損の対象となる資産は、棚卸資産、固定資産、有価証券及び繰延資産となる。

ここで、法人税法上、固定資産とは、土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産、電話加入権その他の資産で政令で定めるものをいう（法 2 二二）。法令 12 条では、政令で定める資産を、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち、土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産（政令 13 条各号に掲げる資産）、電話加入権その他これらに準ずる資産と規定する。

さらに評価損を計上する単位については、土地（土地の上に存する権利を含む。）については一筆ごと、建物については一棟ごと、電話加入権については電話局の異なるものごとに、その他の資産についてはこれらに準ずる合理的な基準によって行なうこととしている（法基通 9-1-1）。

ここで、土地、建物及び電話加入権については、評価損を計上する単位が定められているが、その他の固定資産については単位が定められていない。機械及び装置のようなその他の固定資産は、必ずしも画一的な判定単位によることが適当でない場合が多いので、その評価損の計上ができる特別な事実の内容等に応じ、この取扱いにおいて定められている判定単位に準ずる合理的な基準によってその評価損の是非認を行なうと解されている⁵²。

4. 評価損が認められる場合

評価損が認められるための要件は、法 33 条 2 項及び 3 項に規定されるが、法令では、

⁵¹ 武田昌輔「立法趣旨 法人税法の解釈」(株)財経詳報社、平成 10 年、185 頁

⁵² 小山真輝編著「法人税基本通達逐条解説」税務研究会出版局、平成 18 年、610 頁

評価損が認められる事由について、その詳細を対象となる資産ごとに規定している。すなわち、法令 68 条において、評価損の対象となる資産である棚卸資産、固定資産、有価証券及び繰延資産ごとに規定している。減損処理に関連する固定資産については、以下のよう
に規定している（法令 68③）。

- ① 資産が災害により著しく損傷したこと。
- ② 資産が一年以上にわたり遊休状態にあること。
- ③ 資産がその本来の用途に使用することができないため他の用途に使用されたこと。
- ④ 資産の所在する場所の状況が著しく変化したこと。
- ⑤ 内国法人について会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定による更生計画認可の決定があったことによりこれらの法律の規定に従って資産につき評価換えをする必要が生じたこと。
- ⑥ ①から⑤までに準ずる特別の事実

以上から、評価損が認められる事由とは、固定資産について上記の特別の事由が生じている場合についてであり、一般的な値下がりにはこれに含まれないことになる。土地の値下がり
は一般的事象であり、上記の事由に該当しないのであるから、いくら土地等の価格が暴落していても評価損はできないことと解されている⁵³。

⑥の準ずる特別の事実としては、例えば、その資産が事故により著しく損傷したこと⁵⁴、電話加入権にかか
る電話加入区域に電話取扱局が増設されたため従前に比し加入電話の加入が容易になったこと⁵⁵等が考
えられる。

他に、法人税基本通達においても、固定資産について評価損の計上ができるとする特別の事
実として、以下の項目を例示している（法基通 9-1-16）。

- ① 法人の有する固定資産がやむを得ない事情によりその取得の時から 1 年以上事業の用に
供されないため、当該固定資産の価額が低下したと認められること。
- ② 民事再生法の規定による再生手続開始の決定があったことにより、固定資産につき評
価換えをする必要が生じたこと。

①は、事業の用に供されないまま放置されている固定資産であっても、現に物理的又は
経済的減耗が進行して、その価額が低下して、その価額が低下したと認められる事実があ

⁵³ 武田昌輔編著「DHC コメントール法人税法」第一法規、2,127 頁

⁵⁴ 成道秀雄「固定資産の減損失の税務」日税研論集 42 号、(財)日本税務研究センター平成 11 年、94 頁

⁵⁵ 武田昌輔編著「DHC コメントール法人税法」第一法規、2,128 頁

る場合には、評価損の計上を認められることを明らかにしたものと解されている⁵⁶。これに該当した例としては、成田国際空港の開港が遅れたために、長期にわたって放置された空港施設の例等が挙げられる⁵⁷。

5. 評価損が認められない場合

法人税法は、固定資産の評価損が認められる特別な事実を限定しているが、法人税基本通達において、別途評価損が認められない場合を例示している（法基通 9-1-17）。

- ① 過度の使用又は修理の不十分等により当該固定資産が著しく損耗していること。
- ② 当該固定資産について償却を行なわなかったため償却不足額が生じていること。
- ③ 当該固定資産の取得価額がその取得の時ににおける事情等により同種の資産の価額に比して高いこと。
- ④ 機械及び装置が製造方法の急速な進歩等により旧式化していること。

上記、事由に該当する場合は、その固定資産の帳簿価額がその資産の価額を上回っているときであっても、評価損は認められない。このような事実がある場合には、評価損による対応ではなく、事情により耐用年数の短縮、増加償却、陳腐化による一時償却の制度を利用すべきである。

6. 法人税法上の時価

(1) 時価

資産の評価損として認められる金額は、その資産の評価換えの直前の当該資産の帳簿価額とその評価換えをした日の属する事業年度終了の時ににおける当該資産の価額との差額に達するまでの金額である。ここで、当該資産の価額、すなわち時価の意義が問題となる。

法人税法上、時価を明確に定義した規定はないが、法人税基本通達において、時価は、当該資産が使用収益されるものとしてその時ににおいて譲渡される場合に通常付される価額としている（法基通 9-1-3）。つまり、その資産がそのままの状態、例えばその資産が災害

⁵⁶ 小山真輝編著「法人税基本通達逐条解説」税務研究会出版局、平成 18 年、652 頁

⁵⁷ 山本守行編著「体系法人税法」(株)税務経理協会、平成 19 年、898 頁

により著しく損傷したものである場合にはその損傷後の状態において使用収益されるものと仮定した場合の通常の譲渡価額である⁵⁸。したがって、評価損を計上する場合の時価は、その評価損の起因となった事実が生じた後の状態において事業の用に供するものと仮定した場合の通常の販売価額をいうのであるから、スクラップ等の処分価格、再調達価額ではない⁵⁹。土地のように、広く公正な取引価格を見出せる場合は、売却価格の入手が比較的容易であるが、確立した市場が存在しないような減価償却資産では時価の見積りが困難である。したがって、別途通達において時価を規定している。

(2) 減価償却資産の時価

減価償却資産の時価については、当該資産の価額につき当該資産の再取得価額を基礎としてその取得の時から当該事業年度終了のときまで旧定率法により償却を行なったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額によっているときは、これを認めるとしている。さらに、定率法による未償却残額の方が旧定率法による未償却残額よりも適切に時価を反映するものである場合には、定率法によることもできる（法基通 9-1-19）。このような方法は、一般に複成価格法と呼ばれる一種で、古くから実務界における財産評価方法の一つとして用いられている⁶⁰。

ここで、再取得価額は、期末において新品として取得する場合の時価を意味しており、再取得価額の未償却残額と再調達価額とは異なる⁶¹。しかし、仮に、当該資産を取得してから年数が経過しておらず、しかも、その間、当該資産の市場価額にさほど著しい変動がないというような場合には、当該資産の法定未償却残額をそのまま時価として用いられるということに解して差し支えないことになる⁶²。

⁵⁸ 小山真輝編著「法人税基本通達逐条解説」税務研究会出版局、平成 18 年、612 頁

⁵⁹ 成道秀雄「固定資産の減損失の税務」日税研論集 42 号、(財)日本税務研究センター、平成 11 年、96 頁

⁶⁰ 小山真輝編著「法人税基本通達逐条解説」税務研究会出版局、平成 18 年、656 頁

⁶¹ 斎藤真哉「減損会計の税務論点」(株)中央経済社、平成 19 年、93 頁

⁶² 小山真輝編著「法人税基本通達逐条解説」税務研究会出版局、平成 18 年、656 頁

第6節 減損損失が計上された場合の法人税法上の対応

1. 概要

法人税法上、減損損失そのものに対応した規定はない。よって、企業会計上減損損失が計上された場合の税務上の対応が問題となる。第3章で検討するが、企業会計上と法人税法上では、損失額の判定単位及び測定方法に差異が存在する。そのため、法人税法上、減損損失に損金性が認められる場合であっても、金額に差異が生じる可能性が高く、申告調整が必要となってくる。

増加償却については、通常の減価償却の延長線上にあるもの考えられるため、減損損失が計上された場合には、減損損失の会計処理とは直接的な関連を持たない。ただし、増加償却の原因があるにも関わらず、それを放置しておく、減損の原因が生じる可能性はある⁶³。

陳腐化償却、耐用年数の短縮については、法人税法上国税局長の承認を受ける必要があるため、その条件に沿った会計処理が要求されることになり、減損損失の会計処理とは直接的な関連を持たない。ただし、現行の法人税法の規定による減損損失への対応としては、陳腐化償却や耐用年数の短縮の制度の適用の検討の余地はある。

問題となるのは、資産の評価損の規定（法33）との対応である。

2. 評価損の取扱い

法人税基本通達は、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法（法33①）に規定する「償却費として損金経理をした金額」には、法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか、損金経理をした次に掲げるような金額も含まれるとして、減価償却資産について計上した除却損又は評価損の金額のうち損金の額に算入されなかった金額を挙げていた（法基通7-5-1(5)）。平成15年12月の法人税基本通達一部改正において、この項目に、「評価損の金額には、法人が計上した減損損失の金額も含まれることに留意する。」という注記が加えられた。この法人税基本通達は、たとえ法人が償却費以外の科目名で費用化した金額であっても、その性質上償却費として損金経理したものとみて差し支えないものを例示

⁶³ 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」税経通信、平成14年11月号19頁

し、これについては、法人税法上減価償却したものとみなして取り扱うことを定めている。さらに、平成 15 年 12 月の改正で、法人税法上は、減損損失の計上を減価償却資産についての費用化の一形態であって、減価償却費の計上とは二者択一的なものと考え、減損損失と償却費とを同時に計上することはできない性質のものであるから、その減損損失の金額は、償却費として計上したものと認め、当期の償却限度額の範囲内で償却費として容認差し支えないとした⁶⁴。

⁶⁴ 小山真輝「平成 15 年度の法人税法改正に係る取扱通達について」(社)日本租税研究協会、平成 16 年、6 頁

第3章 固定資産の減損に係る会計基準と法人税法の差異と問題点

第1節 対象とする資産

減損会計基準において、対象とする資産は固定資産であり、具体的には、財務諸表等規則に列挙される固定資産が対象となる。さらに減損会計基準では、個別資産だけでなく、複数の資産をグルーピングした一つの集合体も対象となる。一般に、単一の固定資産がキャッシュ・フローを生み出すことは稀であるので、減損会計基準は、減損処理に際して、複数の資産によって構成される資産グループを念頭に置いている⁶⁵。

一方、法人税法においては、対象とする資産を個別の規定により詳細に規定している。

増加償却の場合、対象とする資産は、機械及び装置であり、適用単位は、原則として、法人の有する機械及び装置につき耐用年数省令に定める設備の種類（細目の定めのあるものは、細目）ごとになる。例外的に、2以上の工場に同一の種類に属する設備を有する場合には、工場ごとに適用することができる（法基通7-4-5）。

陳腐化償却、耐用年数の短縮の場合、対象とする資産は減価償却資産であり、適用単位は、原則として、減価償却資産の種類ごとに、かつ、耐用年数の異なるものごとである。

資産の評価損の場合、対象となる資産は固定資産であり、適用単位は土地については一筆ごと、建物については一棟ごと、電話加入権については電話局の異なるものごとに、その他の資産についてはこれらに準ずる合理的な基準によることになる（法基通9-1-1）。

対象となる資産において、この両方で差異があるのは、減損処理におけるグルーピングと法人税法上の償却限度額の計算単位及び資産の評価損の適用単位との差である。

まず、償却限度額の計算単位について、法人税法は、種類ごとかつ耐用年数の異なるものごとに減価償却資産のグルーピングを認めているが、これは企業における償却計算の経済性を配慮したためである⁶⁶。よって、減損会計基準におけるキャッシュ・フローを生成する最小の単位としてのグルーピングとは異質なものである。増加償却や陳腐化償却は、原則として、対象となっている資産ごとに償却費の計算が行なわれるため、減損損失が増加償却や陳腐化償却の原因によって行なわれた場合で、資産グループの一つの資産として減損損失が計上されたときには、当該減損損失が増加償却又は陳腐化償却に該当するかの

⁶⁵ 齋藤真哉編著「減損会計の税務論点」(株)中央経済社、平成19年、79頁

⁶⁶ 山本守之「法人税法の考え方・読み方」税務経理協会、昭和58年、222頁

判断は難しい。ただし、この場合、第2章でみたように、減価償却資産について計上された減損損失は、償却費として損金経理した金額として処理されることになる。

ここで、減価償却資産には該当しない減損処理の対象資産が減損処理に含まれている場合に問題となる。土地は、減損会計基準において、資産グループの減損損失を認識するかどうかを判定するために割引前将来キャッシュ・フローを見積る期間を決定する主要な資産となる固定資産であるが、法人が土地を含む資産グループに対する減損処理を行ない、減損損失を計上した場合、その減損損失に対する増加償却や陳腐化償却の適用は認められない。法人税法上、土地は、時の経過により減価しない非減価償却資産であり、陳腐化償却の規定を適用することができないからである。

次に、資産の評価損については、減損処理が一つの対象資産について行なわれた場合には、法人税法上の資産の評価損の対象とする資産と一致する可能性は高い。一方、減損処理が資産グループを対象に行なわれ、その資産グループの中に、法人税法上の資産の評価損の対象とする資産が含まれる場合、対象とする資産が一致しない可能性が高くなる。ただし、法人税法では、資産の評価損のうち、土地、建物、電話加入権以外の固定資産については、合理的な基準によることができるため（法基通9-1-1）、例えば、減損処理が、キャッシュ・フローを生成する最小の単位として複数の機械をグルーピングして行なわれた場合に、資産の評価損の適用単位も当該機械グループで行なえるときは、対象資産は一致することになる。

以上、減損会計基準と法人税法とでは、資産の適用単位に差異が存在する。仮に、法人税法上、個別資産ごとに減価償却計算できる資産又は評価損が認められる資産を含む資産グループにおいて減損損失が計上され、その減損損失の額を合理的な方法により、各資産に配分され帳簿価額が減額されたとき、このようにして配分された減損損失が法人税法上の陳腐化償却限度額又は評価損の額として容認され得るのか、検討する余地があると考えられる。

第2節 減損処理の要件

1. 概要

減損会計基準では、減損処理の要件を、減損の兆候があり、資産又は資産グループから

得られる割引前キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回ることをしている（減損会計基準二1,2(1),6）。そして、減損の兆候は、画一的に定めるのではなく、例示列挙しているにすぎない。これは、減損の兆候を一様に示すことが難しいため、状況に応じて個々の企業において判断することが必要であるからである。

一方、法人税法においては、増加償却、陳腐化償却、耐用年数の短縮及び資産の評価損の各規定において、それぞれの処理が適用できる場合を限定している。

法人が、減損損失を計上した場合、その減損損失の原因が、法人税法上の各規定の要件に該当するか否かが問題となる。

2. 増加償却

増加償却の原因は、定額法又は定率法を適用している機械及び装置であって、増加償却割合が10%以上であることである。機械及び装置の使用が、通常の使用平均時間を越え、利用が激しい場合に、その減耗度に応じて償却限度額を増額するものであるが、この原因自体は減損損失の兆候には該当しない。しかし、機械及び装置を過度に使用し増加償却を適用せず、その収益性が低下すれば、減損損失の兆候にはなり得る。例えば、増加償却の原因となる過度の使用を放置し、当初の予定よりも著しく早期に機械及び装置を処分することになった場合等、減損の兆候に該当する。ただし、この場合であっても、法人税法上の処理は増加償却ではないため、増加償却と減損損失が直接対応する余地はなく、増加償却と減損損失の間での調整は難しい。

3. 陳腐化償却

陳腐化償却は、資産の陳腐化を根拠に、経済的価値の低下した減価償却資産の価額の一時償却を認めるものである。陳腐化が根拠となるが、さらに著しい陳腐化であることが要求される（法令60の2）。著しい陳腐化の定義は、法人税基本通達において細かく定めている（法基通7-4-8）。法人税法では、陳腐化には、資産の旧式化による物理的陳腐化のみならず、流行の変遷や経済的環境の変化等による経済的陳腐化も含んでいるが、陳腐化償却を行なえる要件を限定的にしている。一方、減損会計基準では、減損の兆候を、大雑把に例示列挙しており、両者に差異が存在する。

まず、法人税法側の要件となる、法人の有する減価償却資産が現実に旧式化し当該減価償却資産の使用によってはコスト高、生産性の低下等により経済的に採算が悪化すること（法基通 7-4-8）であるが、これは減損会計基準の減損の兆候である、資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなる見込みであることに関係する。コスト高、生産性の低下による採算悪化により、営業活動の損益がマイナスとなる可能性がある。ただし、陳腐化償却の対象となる減価償却資産のみで、営業活動の損益がマイナスとなるか否か判定するのは困難と考えられる。資産グループで減損の兆候があり、その一部に陳腐化償却の対象となる減価償却資産が含まれるような場合に、この要件と減損の兆候が対応する余地がある。また、この要件は、減損の兆候である、資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、又は、悪化する見込みであることにも関係する。この減損の兆候には、技術革新による著しい陳腐化などによる技術的環境の著しい悪化が含まれ、これは資産の旧式化による物理的陳腐化と対応する。

次に、法人税法側の要件となる、流行の変遷、経済的環境の変化等により製品、サービス等に対する需要が減退し、当該減価償却資産の経済的価値が低下すること（法基通 7-4-8）であるが、これは減損会計基準の減損の兆候である、資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したことに関係する。ここで、減価償却資産の経済的価値の定義が問題となるが、減価償却資産の時価と考えるのが妥当である。減損会計基準では、市場価格が著しく下落したことは、少なくとも市場価格が帳簿価格から 50%程度下落した場合とし、固定資産については、市場価格の把握が困難であることが多いため、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標についても市場価格とみなすとしている（減損会計基準適用指針 15）。減価償却資産の時価は、通達において特例が認められており（法基通 9-1-19）、時下が著しく低下した場合には、この減損の兆候に対応することになる。

以上、減損処理の要件と陳腐化償却の関係を検討したが、陳腐化償却による臨時的な償却額と減損会計基準による減損損失は類似している点が多く、その調整の可能性が期待できる。しかし、両者の本質は異なるものである。陳腐化償却は、基本的に過去の償却費の臨時的な修正であり、投資の回収可能性とは必ずしも対応せずに行なわれる手続きである。一方、減損処理は、回収可能性が見込めなくなった時点で、損失を将来に繰り延べないために行なわれる帳簿価額を減額する手続である。また、減損会計基準では、陳腐化償却も評価損も一纏めにして会計処理することになっている。一方、法人税法では、陳腐化償却

は、償却費として損金経理することを要求しており、会計処理が減損会計基準とは異なる。さらには、対象とする資産の範囲の相違等から、現行法上、陳腐化償却の活用による減損損失の容認は困難となる。

評価損の金額のうち、損金に算入されなかった金額も、減価償却費として損金経理した金額に含まれる（法基通 7-5-1(5)注）ため、結果的に減価償却として認められると解釈でき、また、計算技術的には減損損失として計上された損失の額について、税務計算上、個別の資産ごとに陳腐化償却等の規定に適合するように再計算を行ない、法人税法上損金算入金額と損金不算入金額を計算することは可能である。しかし、現行の法人税法が確定決算主義を採用していることを前提にすれば、企業の確定した決算に基づく利益計算を重視していることから、申告時点における企業に負担を生じさせる確定した決算の大幅な再計算は回避されるべきである⁶⁷。

4. 耐用年数の短縮

耐用年数の短縮は、陳腐化償却と同様、経済的価値の低下した減価償却資産の価額の一時償却を認めるものであり、いわゆる臨時償却である。減価償却資産の材質や製造方法の違い、所在場所の変異、陳腐化、使用状況の違いなどに起因して、使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短くなるような特殊な事情が発生した場合には、耐用年数を短縮する。この特例を適用できる事由は、いずれも法定耐用年数の設定の前提が崩れた場合である（法令 57①、法規 16）。これは、減損会計基準の減損の兆候である、資産もしくは資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、もしくは、悪化する見込みであること、又は、資産もしくは資産グループが使用されている範囲もしくは方法について、当該資産もしくは資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、もしくは、生ずる見込みであることに関係する。しかし、耐用年数の短縮の特例は、あくまでも、法定耐用年数の前提が崩れたこと、具体的には使用可能期間が著しく短くなったこと（法令 57①、法基通 7-3-18）が必要であり、減損の兆候における回収可能価額の低下を考える必要性はないため、両者の完全な対応は図れない。

ただし、減損損失の計上された事由が、耐用年数の短縮の事由となりうる可能性もある。この場合、陳腐化償却と同様の対応となる。

⁶⁷ 齋藤真哉編著「減損会計の税務論点」(株)中央経済社、平成 19 年、82 頁

5. 資産の評価損

法人税法では、計上された資産の評価損の損金算入を認める場合を、非常に厳格に規定している（法 33②、法令 68①三）。さらに、法人税基本通達でもって、さらに要件を縛っている（法基通 9-1-6）。一方、減損会計基準では、減損処理の要件となる減損の兆候を例示列挙していた。法人税法が極めて厳格に評価損の計上要件を限定しているのとは対照的である。以下、減損会計基準に例示列挙されている減損の兆候を、法人税法の資産の評価損が認められる事由と対比させる。

最初に、資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなる見込みであるという兆候である。法人税法上、営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローを考慮し、資産の評価損の計上を検討する規定は存在しない。よって、この減損の兆候を原因として計上された減損損失は、法人税法上評価損として認められない。

二つ目に、資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、又は、生ずる見込みであるという兆候である。この減損の兆候は、資産の評価損の規定と関係する。この減損の兆候には、資産又は資産グループを当初の予定と異なる用途に転用することが含まれ、これは法令 68 条 1 項 3 号ハに掲げる資産がその本来の用途に使用することができないため他の用途に使用されたという事由に対応する。この減損の兆候を原因として計上された減損損失は、法人税法上評価損として認められる余地がある。また、この減損の兆候には、資産又は資産グループが遊休状態になったことが含まれる。これは、法令 68 条 1 項 3 号ロに掲げる資産が一年以上にわたり遊休状態にあるという事由に関係する。しかしながら、法 33 条 2 項は、内国法人の有する資産につき災害による著しい損失その他の政令で定める事実が生じたことにより、当該資産の価額がその帳簿価額を下ることとなった場合において規定しているため、単に一年以上にわたり遊休状態であるものについては、その遊休状態であることによって資産の価額が帳簿価額を下ることとなった事実が認められない限り、資産の評価損が損金に算入されることは認められない。また、法令第 68 条 1 項 3 号ロは、今後再使用される可能性が全く見込めないのであれば、評価損が計上されるという

よりも、除却損を計上するものと解されるため、除却処理を検討するべきとの解釈になる⁶⁸。単純に、1年以上遊休状態にあるのだから、法人税法上、評価損を計上できると解釈することもできるが、法令 68 条 1 項 3 号ロは時価が帳簿価額を下回っていることが前提となっているため、遊休状態にあり、すでに使用価値もなくなり、時価が下がっていることが必要となる。したがって、減損会計基準の当該減損の兆候により計上された減損損失が、法人税法上評価損として損金算入されることは難しいことになる。

次に、資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、あるいは、悪化する見込みであるという兆候である。この減損の兆候は、具合的には、材料価格の高騰や商品価格やサービス料金の大幅な低下などが続いているような市場環境の著しい悪化、技術革新による著しい陳腐化などによる技術的環境の著しい悪化、法律的環境の著しい悪化などであるが（減損会計基準適用指針 14(2)）、具体的な内容は、個々の企業の状況に応じて判断することになっている。したがって、個々の企業にとって特有の事由が、法令 68 条 1 項 3 号イに掲げる資産が、災害により著しく損傷した場合や、二に掲げる資産の所在する場所の状況が、著しく変化した場合に該当するかが問題となる。このうち、イに掲げる災害による著しい損傷については、そのことが経営環境の著しい悪化とは考えられない。したがって、減損損失に対してこの規定が適用されることはない。二に掲げる資産の所在する場所の状況の著しい変化は、例えば地盤沈下又は地盤隆起が生じ、それにより使用価値が大きく下がった場合等であるが、このような事由により減損損失が計上された場合には、法人税法上評価損が認められる可能性がある。

最後に、資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したという兆候である。著しく下落したとは、少なくとも市場価格が帳簿価格から 50%程度下落したことをいう（減損会計基準適用指針 15）。この減損の兆候は、法 33 条 2 項に関係する。ただし、法 33 条 2 項は、特別な事由が生じた場合に評価損の計上を認めるものであって、一般的な値下がりとは、この特別な事由に含めていない（法令 68①三、法基通 9-1-16）。つまり、単に資産又は資産グループの市場価格が下がったといっても、それは一般的な事象であるから、評価損の計上の余地はない。さらに、法人税法では、法人税基本通達で評価損を計上できない場合を例示している（法基通 9-1-17）。したがって、過度の使用又は修理の不十分等により固定資産が著しく損耗していること、固定資産について償却を行なわなかったため償却不足額が生じていること、固定資産の取得価額がその取得の時点における事情等により同種の資

⁶⁸ 太田達也「減損会計にかかる税務と税効果会計」租税研究、平成 17 年 6 月号 69 頁

産の価額に比して高いこと、機械及び装置が製造方法の急速な進歩等により旧式化していること、を理由に市場価格が下落していても評価損の計上は認められないことになる。したがって、市場価格が著しく下落したという事実を原因として減損損失を計上したとしても、法令 68 条 1 項 3 号に掲げる特別の事実を伴わない限り、法人税法上評価損は認められない。

以上、減損会計基準に例示される減損の兆候と法人税法に規定する資産の評価損が例外的に認められる事由を比較検討したが、実務の面において、また会計処理の相違の面において大きな問題となるであろう、土地及びのれんの減損処理と評価損の取扱いについて、別途検討したい。

(1) 土地

土地は、減損会計基準において、資産グループの減損損失を認識するか否かを判定するために割引前将来キャッシュ・フローを見積る期間を決定する主要な資産となる重要な固定資産である。減損会計基準では、土地については、時価の著しい下落によっても減損の兆候となり、減損損失が計上されることがある。一方、法人税法においては、時価の単なる下落は、評価損を認める事由にはならないと考えられている。つまり、前述したが、法 33 条 2 項は、特別な事由が生じた場合に評価損の計上を認めるものであって、その特別な事由を定める法令 68 条 1 項 3 号には、時価の下落が事由として定められていないからである。時価の下落は、それは一般的な事象であるから、評価損の計上の余地はないのである。ここで、遊休資産となっている土地について、減損損失が評価損として認められるかが問題となる。法令 68 条 1 項 3 号ロには、資産の評価損が認められる場合として、資産が一年以上にわたり遊休状態にあることを掲げている。減損会計基準では、減損の兆候として、資産又は資産グループが遊休状態になったこと等が挙げられている（減損会計基準注解 2）。ここだけを見た場合、この減損の兆候に基づく減損損失は、法人税上評価損として認められると考えることができる。しかし、減損会計基準と法人税法では、遊休資産の考え方が異なっている。減損会計基準では、遊休資産とは、遊休状態にある資産を指し、遊休状態とは、企業活動にほとんど使用されていない状態であって、過去の利用実態や将来の用途の定めには関係が状態とされ、設備の操業を停止し、その後の操業開始の目処が立っていない場合等を指す（減損会計基準適用指針 85）。これによれば、土地も遊休資産

となる。一方、法人税法では、遊休資産を、休止を停止している資産と考えている（法基通 7-1-3）。この法人税基本通達 7-1-3 では、稼働を休止している資産であっても、その休止期間中必要な維持補修が行なわれており、いつでも稼働し得る状態にあるものについては、減価償却資産に該当するものとし、いったん事業の用に供された減価償却資産が、何らかの事情により遊休状態になった場合でも、補修を行ないいつでも稼働できる状態にすれば、減価償却の対象とすることができる旨を定めている。減価償却の対象とならない土地について、この法人税基本通達の取扱いを適用することはできないと考える。さらに、この法人税基本通達の取扱いから考えると、法令 68 条 1 項 3 号ロに掲げる 1 年以上にわたり遊休状態にあることという事由は、遊休資産であるために減価償却が認められない減価償却資産について、遊休期間中の物理的・経済的減損を評価損として認めるための事由であると解釈できる。よって、遊休状態となった土地についての減損損失について、法人税法上評価損は認められないことになる。

遊休状態となっていた土地については、法令 68 条 1 項 3 号ロに掲げる 1 年以上にわたり遊休状態にあることを条件に、資産の評価損を損金に算入したが、1 年以上遊休状態にあることにより資産の価額が低下した事実は認められないとして、評価損の損金算入を否認した事例がある（平成 15 年 1 月 28 日裁決・裁決事例集 No.65、401 頁）。この裁決により、遊休状態にある土地について、法令 68 条 1 項 3 項ロの適用は、困難であることが確認された。以下、裁決の内容を紹介する。

この事例の概要は、以下の通りである。建築材料の販売を営む同族会社である請求人は、材木販売の営業のため大工等の顧客に対して材木刻み場を提供する目的で土地を賃貸していたが、この土地を立ち退く必要が生じたために、平成元年 8 月 3 日、その代用地として、335 m²の土地（以下、「本件土地」という。）を 1 億 2 千万円で買い入れて、これを所有した。本件土地の取得価額は、取得時の付随費用を含め、120,932,843 円であり、本件評価損減額前の本件土地の帳簿価額も同額である。その後、平成 10 年頃から、材木の仕入先メーカーが顧客の注文に応じて材木を加工し、納入するようになったために、材木販売業者が材木刻み場を顧客に提供する必要がなくなった。そのため、本来の用途である材木刻み場として使用することができなくなり、請求人の事業の用に供されておらず遊休状態となっていた。さらに、本件土地は、土地相場の下落に伴い、取得時の 3 分の 1 程度の価額となっていた。そこで、請求人は、法令 68 条 1 項 3 号ロに規定する 1 年以上にわたり遊休状態にあることを条件に該当するとして、本件土地の時価について、不動産業者からの

意見聴取や相続税評価額を基にした公示価格水準を算定した結果、取得原価の 45%である 54,419,779 円と評価し、66,513,064 円の評価損を計上して、損金算入した。これに対し、課税庁側は、資産の評価損は、法 33 条において、原則として、損金の額に算入することが認められておらず、例外として、災害による著しい損傷その他の法令 68 条 1 項 3 号で定める事実が生じたことにより、当該資産の価額が帳簿価額を下ることとなった場合に限り損金の額に算入しており、固定資産に係る評価損の額を損金の額に算入するためには、当該事実が生じたことのみでは足りず、当該事実が生じたことにより当該資産の価額が帳簿価額を下ることとなることが必要となるとして、本件土地については、1 年以上にわたり遊休状態にある事実は認められるが、非減価償却資産である土地については、遊休状態となったことによりその価額が下落するものではないから、たとえ土地の時価が低下していたとしても、法 33 条 2 項に規定する事実が生じたことにより資産の価額が帳簿価額を下ることとなった場合には、該当しないとして、評価損の損金算入を否定し、更正処分を行なった。これに対し、請求人が不服申し立てを行なった事例である。

請求人は、法 33 条 2 項は、取得時において全く予想し得ない事由により資産が遊休状態等に陥り事業上の利用価値を失った場合には、資産の評価損の額を損金の額に算入することを認める趣旨で設けられた規定であり、法令 68 条は、その趣旨に基づき資産の評価損の額を損金の額に算入することが認められる事実を列挙した規定であるから、法 33 条に規定する事実が生じ、資産の価額がその帳簿価額を下ることとなっている場合には、資産の価額が低下した理由を問わず、当該資産の評価損の額を損金の額に算入することを認めるべきであると主張した。そして、本件土地は、法令 68 条 1 項 3 号ロに規定する 1 年以上にわたり遊休状態にあることに該当し、本件土地の価額は帳簿価額を下ることとなっているので、法 33 条 2 項の規定により、評価損の額は損金の額に算入すべきであるとし、原処分庁は、本件土地の取得の経緯、当時の経済実態をよく理解しないで、評価損の額を損金の額に算入することを認めなかったのであり、このような事実誤認に基づく更正処分は違法であると主張した。一方の課税庁側は、固定資産に関する法 33 条 2 項のその他政令で定める事実の一つとして、法令 68 条 1 項 3 号ロが 1 年以上にわたり遊休状態にあることを規定した趣旨は、いったん事業の用に供された減価償却資産が、その後何らかの事情により長期にわたる遊休状態に陥った場合、減価償却は認められないにせよ、物理的又は経済的な減耗が生ずることは避けられないから、このような場合は、評価損の額を損金の額に計上することによりその損耗部分の費用化を認めるというものと解されるとして、

本件土地については、1年以上にわたり遊休状態にある事実は認められるが、非減価償却資産である本件土地については、遊休状態となったことによりその価額が下落するものではないから、たとえ本件土地の時価が低下していたとしても、法33条2項に規定する事実が生じたことにより資産の価額が帳簿価額を下ることとなった場合には該当しないのであるから、法令68条1項3号口の規定の適用は認められないと主張、更正処分は適法であるとした。

これを受けての審判所の判断は、本件土地が1年以上にわたり遊休状態にあることの実事は認めたが、この事実が生じ、かつ、本件土地の価額が下落している場合には、本件土地の価額の低下した理由とは関係なく評価損を算入できるという請求人の主張を斥けた。その結果、本件土地と周辺土地に大きな差が認められない以上、時価の下落の要因は、一般的な土地相場の下落によるものであり、遊休状態にあったこととの関係は認められないので、本件土地の評価損は否認されることとなった。

このことは、評価損の損金算入要件と資産価額の下落との因果関係が認められなければ、評価損として認められないということである。したがって、周辺の土地の相場は下落していないが、所有する遊休の土地そのものについて何か特別の事情により価額が下落している場合には評価損が認められる余地はあるものの、土壤汚染による価額が下落した等特別な場合以外、評価損は認められないことになる。

このように、固定資産の評価損、特に土地についての評価損は、時価が著しく下落したとしても損金として認められることが困難になっている。しかし、法人税法では、他の資産については、時価の著しい下落による評価損を認めているものがある。法令68条1項2号に掲げる有価証券の資産の評価損が認められる事由である。法令68条1項2号に掲げられる事由のうち、イ及びロは、以下のとおりである。

イ 取引所売買有価証券、店頭売買有価証券及び取扱有価証券並びにその他価格公表有価証券（企業支配株式等に該当するものを除く。）の時価が著しく低下したこと

ロ イ以外の有価証券について、その有価証券を発行する法人の資産状態が著しく悪化したため、その時価が著しく低下したこと

まず、イであるが、ここに掲げる有価証券は、いずれも金融商品取引所の公表価格等の公表価格がある有価証券であり、それが売買有価証券に該当すれば、時価法により期末の公表価格による期末評価が行なわれるので、一般的にはあらためて評価損の問題は生じない（法61の3①一、法令119の13①一～三）。これに対し、公表価格のある有価証券であ

っても、売買目的有価証券に該当しないものは、原価法による期末評価を行なうので、著しい時価の下落があった場合には、評価損の計上が必要となる（法 61 の 3①二、法令 68 ①二イ）。したがって、イによる評価損は、売買目的有価証券であろうが売買目的外有価証券であろうが、適用があることになる。そして、この場合の、時価が著しく下落した場合は、期末の時価が期末の帳簿価額の概ね 50%相当額を下回ることとなり、しかも近い将来その時価が回復しないと見込まれる場合である（法基通 9-1-7）。なお、企業支配株式等とは、法人の特殊関係株主等（その法人の株主等及びその株主等と同族関係の他これに準ずる関係のある者をいう。）がその法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の 20%以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有する場合におけるその特殊関係株主等の有するその法人の株式又は出資いう（法令 119 の 2②二）。この企業支配株式等は、その保有目的からみて固定資産又はこれに近い性質のものと考えられるので、相場の著しい低下だけでは単純に評価損を認めていない。

次に、ロであるが、イ以外の有価証券とは、企業支配株式等で公表価格のあるもの及びそれ以外の有価証券で公表価格のないものを指す。売買目的有価証券か売買目的外有価証券かは問わない。一般的に、この規定は、非上場株式の評価損に関する規定といえる。これらの有価証券について、資産の評価損が認められるためには、発行法人の資産状態が著しく悪化したという事実と、これに起因する価額の著しく低下したことという 2 つの事実が必要となる。ここで、資産の状態が著しく悪化したこととは、会社法の特別清算開始の命令等法的措置がとられた場合、又は、当該有価証券の発行法人の 1 株又は 1 口あたりの純資産価額が取得時の 1 株又は 1 口あたりの純資産価額に比して概ね 50%以上下落したこととなったことである（法基通 9-1-9）。さらに、価額が著しく低下したこととは、期末の時価が期末の帳簿価額の概ね 50%相当額を下回ることとなり、しかも近い将来その時価が回復しないと見込まれる場合である（法基通 9-1-7、法基通 9-1-11）。

以上、法令 68 条 1 項 2 号ロ掲げる有価証券について、評価損が認められる場合を検討したが、公表価格のない非上場株式については、1 株あたりの純資産価額が 50%以上下落し、その回復が見込まれない場合、資産の評価損が認められることが、法令 68 条 1 項 2 号ロの規定からは解釈できる。遊休状態になっている本件土地については、本来の用途に使用できない状態となったことと、時価が 50%以上下落していたこととの関連が、客観的に結びつけることが難しいとはいえ、土地の価額が著しく下落しているのは事実である。非上場株式については、その価額が著しく低下したことを事由に評価損が認められる規定

があるにも関わらず、本件裁決では、土地については資産の評価損の計上事由を極めて限定的に解釈し、土地の価額の著しい下落のみでは、資産の評価損を認めていない。法人税法上の他の規定とのバランスも考慮すれば、土地の価額の著しい下落について、法令 68 条 1 項 3 号ホの特別の事実として、解釈すべきであると考ええる。

(2) のれん

減損会計基準では、無形固定資産であるのれんについても、減損処理の対象としている。しかし、のれんについては、他の資産と異なる点がある。通常の固定資産については、原則として、個々の資産について独立して直接の評価を行なうことが可能であるが、のれんについては共用資産として扱われる。

従来、企業会計原則においては、のれんを意味する用語として営業権が用いられ、有償取得によるのれんが資産計上され、每期均等額以上の償却が行なわれていた（企業会計原則注解 25）。商法がのれんの償却を 5 年以内と規定していたため、実務上は 5 年で償却することで特段の混乱はなかった。平成 15 年に企業会計基準委員会より企業結合会計基準が公表され、のれんは、合併等により引き継いだ各資産及び各負債の取得価額が取得した資産及び引き受けた負債に配分された純額を上回る場合には、その超過額として資産に計上され、20 年以内のその効果が及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却することとなった（企業結合会計基準三 2(3)、(4)）。そして、減損会計基準では、のれんを含む資産グループの回収可能価額が帳簿価額の合計額に満たない場合には、減損損失が生じることになり、この減損損失はのれんに優先的に配分され、のれんの帳簿価額以上の減損損失が生じている場合には、その他の資産の帳簿価額に応じて比例配分されることとなっている（減損会計基準二 8）。また、会社法では、負ののれんも認識されるようになり、20 年以内の適切な期間にわたって均等償却することが要求されている（会社計算規則 11、企業結合会計基準三 2(5)）。

一方、法人税法では、企業会計上ののれんに類似した概念が、平成 18 年度の税制改正において導入された。すなわち、法人税法上、時価取引となる税制非適格の合併、分割、現物出資、又は事業の譲受があった場合において、それらの再編等の対象となる事業に関する資産、負債の概ねすべてが移転する場合においてのみ、承継された時価評価による純資産が、その支払いの対価を下回れば資産調整勘定が、その逆で上回れば負債調整勘定が

計上され、5年にわたる月割均等計算で減算し、損金の額又は益金の額に算入することになる（法62の8④、⑦）。企業会計上の正ののれん及び負ののれんは、法人税法上の資産調整勘定及び負債意調整勘定に相当することになる。ただし、法人税法上の負債調整勘定には、法人税法上均等償却の対象となる負ののれんに相当するものと、合併等に伴い承継される退職給付債務や、近い将来、おおむね3年以内に発生が見込まれる損失引当金としての性格を有する2つの異なる要素から構成されている（法62の8②）。そして、退職給付債務については、その支払いに伴う損金経理に対応して、損失引当金としての性格を有するものについては、将来の実際の損失実現に対応して、当該負債調整勘定を取崩すことになる（法62の8⑥、法令123の10⑩⑬）。また、法人税法では、のれんと類似する概念で営業権についても、その取扱いを規定している。すなわち、営業権は減価償却資産に含まれ（法令13八ル）、5年間の均等償却を強制されている（法令48①）。

企業会計と法人税法では、のれんの償却方法に大きな差異がある。そして、さらにのれんについて減損損失が計上された場合、法人税法上、資産の評価損として損金算入が認められるかが、問題となる。資産の評価損の要件である、法令68条1項3号の特定の事実と照らし合わせると、災害により著しく損傷したことや一年以上にわたり遊休状態にあること、本来の用途に使用することができないため他の用途に使用されたこと、資産の所在する場所の状況が著しく変化したことという事由は、のれんについては、発生し得ないものと考えられる。つまり、法令68条3項に掲げられた事由は、のれんの評価損の事由としての解釈ができないのであるから、のれんに関する減損損失は法人税法上損金として認めることができないことになる。

第3節 資産の評価方法

減損会計基準では、資産又は資産グループの帳簿価額を回収可能価額まで減額する。したがって、資産の評価額は回収可能価額をベースとする。回収可能価額は、正味売却価額と使用価値のうちいずれか高い方の金額であった。正味売却価額は、資産又は資産グループの時価から処分費用見込額を控除して算定される金額で、もしその固定資産をその時点において売却したならば、得られると見込まれる正味の収入金額である。正味売却価額は、その定義の内容を理解することは容易であるが、実際に売却価額がいくらになるのか、算定に困難性がある。土地のように、路線価なり公示価格なり参考となる指標が存在すれば、

評価額に一定の妥当性は見出せるものの、その企業特有の設計された機械等は、売却価額の算定が困難な場合が多いと考える。使用価値は、資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値の合計額である。使用価値は、キャッシュ・フローによる見積り計算であり、企業の経営計画における予測をベースにせざるを得ない。

一方、法人税法上、資産の評価額は時価とされ、時価とは、当該資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡される場合に通常付される価額であるとされている（法基通 9-1-3）。ただし、これは処分価格や再調達価額とは異なるものである。減価償却資産については、確立した市場が存在しないことが多いため、時価の見積りが困難になることを考慮し、資産の再取得価額を基礎として、取得時から評価損を計上する事業年度末まで旧定率法を用いて償却を行なったと仮定して計算される未償却残額に相当する金額をもって時価に代用できる（法基通 9-1-19）。再取得価額は、新品の資産を取得する場合の時価を意味している。よって、この再取得価額から償却費の累計額を控除することから、資産の再調達価額とは異なる。

減損会計基準の正味売却価額と法人税法上の時価には、ある時点での売却額を意味する点では共通点がある。減損会計上、正味売却価額に基づき計上された減損損失と、法人税法上の資産の評価損の金額とを一致させる余地はある。しかし、使用価値については、法人税法上同じ考え方をとる規定はない。法人税法には、キャッシュ・フローの計算という概念がなく、また将来計算という考えもないことから、減損会計基準と法人税法には大きな差異が存在する。したがって、使用価値に基づく減損損失が計上された場合、法人税法上、その減損損失額に対応する金額として資産の評価損の金額を計上することは困難である。また、臨時償却として認められる償却限度額と減損損失の額を調整することも困難となる。使用価値の算定は、最長の期間で考えれば、20年にわたるキャッシュ・フローを計算して、リスク調整した適正な割引率で割引いて行なわれる。この算定は、説明可能な合理的な根拠に基づき行なわれるが、将来の経営計画等その企業の主観がどうしても介入せざるを得ない。法人税法における時価の算定についても、譲渡価額を想定するとき等、主観が介入する余地があることは認められるが、課税の公平性を図るためには、客観的な事実に基づき法人税は課税されるべきであり、課税の公平性という考え方とどう調整を図るかも問題となる。

以上、減損会計基準と法人税法の主要な差異をまとめると下表のようになる。

減損会計基準と法人税法の差異

	減損会計基準の取扱い	法人税法の取扱い
対象とする資産	固定資産（他の会計基準により減損処理の規定があるものを除く）。具体的には、財務諸表等規則に掲げられる固定資産である。のれんも含む（財務諸表等規則 22、27、31）。	法人税法 2 条 22 号に規定する固定資産である。のれんについては、資産の評価損の規定では対象資産と解釈できない。
資産のグルーピング	資産単体を対象とする他に、グルーピングした資産を対象とすることもある（減損会計基準二 7）。	各規定の適用単位は、減価償却費計算の場合、種類ごとかつ耐用年数の異なるものごとであり、単体が原則である（法基通 7-3-19、7-4-10。また資産の評価損の場合、原則として、土地は 1 筆ごと、建物は 1 棟ごとであり単体が原則である（法基通 9-1-1）。
減損の兆候 評価損等の計上事由	減損会計基準では、例示列挙。極めて広範囲の事由によって、減損損失が計上され得る可能性がある（減損会計基準二 1）。	法人税法上の各規定は、法及び法令並びに法人税基本通達において、計上事由を極めて限定的に列挙（法令 57 ①、60、60 の 2①⑥、68①三）。

	減損会計基準の取扱い	法人税法の取扱い
資産の評価方法	回収可能価額として、正味売却価額と利用価値の概念を利用。利用価値は、キャッシュ・フローの見積り計算あり（減損会計基準二4、5）。	時価を、原則として当該資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡される場合に通常付される価額としている。キャッシュ・フローの見積り概念はない（法基通9-1-3、9-1-19）。
会計処理	臨時償却と減損損失を一纏めにして会計処理する（減損会計基準意見書三3）。	償却費、資産の評価損ともに損金経理を要求。ただし、資産の評価損のうち、損金に算入されなかった部分は、償却費として損金経理した金額としている（法基通7-5-1(5)注）

第4章 固定資産の減損に係る会計基準と法人税法の調整

第1節 総論

第3章までを通じ、減損会計基準と法人税法の規定との差異及び問題点を検討し、企業会計において計上された減損損失を、法人税法上損金として認められていないことを確認した。その理由を、概括すると、まず、減損会計基準が資産グループというものに対してグルーピングによる減損損失の兆候の識別、認識、測定をしているのに対し、法人税法では、減価償却計算においては、資産の種類、用途、細目ごとに細分化していること、資産の評価損においても、資産の種類ごとに原則として、1つの資産を対象にしている点である。特に、非減価償却資産、例えば、土地のような資産について、法人税法上資産の評価損が認められる特定の事実が単体で発生しているのか、資産グループで発生しているのかについて、その判定と区分が困難だといえる⁶⁹。

次に、減損会計基準における減損損失の計上事由と、法人税法上の各規定の適用要件が異なることである。特に、土地については、法人税法では評価損が認められづらい傾向にある。一方の減損会計基準では、時価の下落が減損損失となることもあり、大きく差異が存在する。また、法人税法において、資産の評価損が認められる特定の事実の解釈ができないのれんについても、減損会計基準では減損損失を計上することになり、大きな差異となっている。

そして、資産の評価方法の問題である。減損損失の金額と償却限度額の金額及び資産の評価損の金額に差異が存在した。

最後に、会計処理の相違も問題をいっそう複雑化している。すなわち、減損会計基準では、臨時償却と減損損失を一纏めに会計処理することとしている。資産の評価をするという観点からは、回収可能価額まで帳簿価額が切り下げられるため、臨時償却と減損損失、そして減価償却の順序はそう問題とならない。臨時償却をし、減価償却、減損損失という順序が理論的であると考えるが、減価償却、減損損失という順序の会計処理は、簡便性という点で望ましいといえる。しかし、このことが前述した法人税法との差異を生み出していることも指摘できる。減損会計基準では、厳密に減損損失と臨時償却を区別していない。これが、臨時償却、資産の評価損の規定の要件をきめ細かく定めている法人税法と相容れ

⁶⁹ 平川忠雄「減損会計にあたって税務の対応」租税研究、2004年7月号68頁

ない原因ともなっている。企業会計上、計上された減損損失は、臨時償却とは厳密に区別された減損損失ではないため、企業会計上の減損損失を1つの費用項目として、法人税法上、損金算入が認められづらくなっているのである。企業会計上の減損損失について、従来から存在している法人税法の規定では対応できず、法人税法として新たな対応が必要となっているのである。その1つの方法が、平成15年12月に改正された法人税基本通達での対応であった。

このような減損会計基準と法人税法の差異と、それに対する法人税法の対応は、序章においても触れたが、固定資産に係る減損損失が、相対的に金額が大きくなる傾向がみられるため、企業会計と法人税法の乖離をさらに拡大させるものと考えられる。この乖離の拡大は、確定決算主義の存在意義の問題にもつながる。法人税法と企業会計、両者の目的とするところは異なるため、両者の完全な一致は望めないであろうが、企業活動の成果所得を求めるという点では共通点があると指摘した。この立場にたって考えれば、法人税法上の所得計算と企業会計上の利益計算との間で共通している事項については、できる限り会計処理を統一するのが自然と考える。以上より、減損会計基準と法人税法の差異の解消の方法を検討する。まず、現行の法人税法の規定の解釈を弾力的にすることで、企業会計上、計上された減損損失を、法人税法上、損金として認める方法を検討したい。つぎに、立法上の措置による解決策を探りたい。

ただし、この問題、つまりは企業会計と法人税法の調整がそもそも必要なかどうかという問題については、企業会計と法人税法の独自性を強調するかどうかということに依拠している。企業会計は企業会計、法人税法は法人税法で、両者はまったく別のものでもよいと割り切るのであれば、減損会計基準は、企業会計におけるものとして、法人税法とは関係ないと結論付け、両者を調整しなくてもよいといえる。計算技術上は、企業会計で計上された減損損失の損失額を、法人税法上、個別の資産ごとに評価損を計上したり陳腐化償却したりする再計算を行ない、損金算入金額と損金不算入金額に計算することは可能である⁷⁰。しかし、現行の法人税法が確定決算主義を採用し、企業の確定した決算に基づく所得計算を重視していることから、申告時点における企業に多大なコストを生じさせる確定した決算の大幅な再計算は回避すべきである。また、法人税法上の臨時償却や資産の評価損という概念は、もともと企業会計からきているものであり⁷¹、企業会計の考え方に変

⁷⁰ 齋藤真哉編著「減損会計の税務論点」(株)中央経済社、平成19年、81頁

⁷¹ 品川芳宣、辻山栄子「減損会計をめぐる：会計と税務」名古屋経済大学大学院、平成15

化があれば法人税法もそれなりの対応をする必要があると考える。

第2節 解釈による調整

1. 問題の所在

まず、会計処理についての問題である。企業会計上、計上した減損損失が、その損金算入の限度額はともかくとして、陳腐化償却等の償却費として認められるか、固定資産の評価損として認められるか、又は、法22条3項にいう損失として認められるかが問題となる。特に、減損会計基準では、過年度の減価償却累計額の修正処理である臨時償却も、減損損失と一纏めに処理することとしているため、問題となる。

二つ目として、対象とする資産についての問題がある。対象とする資産については、減損会計基準における資産のグルーピングが問題である。企業会計上、減損損失の計上は、資産のグループの中における損失として計上されることがあるのに対し、法人税法では減損処理に対応する各規定の判定の単位が単体のものという差異がある。

三つ目として、損失の計上事由の問題がある。減損会計基準では、減損の兆候については例示列举であり、それが制限されることはない。これに対し、法人税法上の陳腐化償却や資産の評価損等については、その適用事由が制限されている。したがって、減損会計基準に従って計上された減損損失が、法人税法上の陳腐化償却や資産の評価損等の適用事由に合致する場合は、法人税法上損失として認められることになるが、一致しない場合は損失として認められないことになる。これが、解釈上もっとも大きな問題となる。

最後に、資産の評価方法をめぐる問題である。減損会計基準では、正味売却価額又は使用価値が資産の評価額として利用される。一方、法人税法では、資産の評価額は時価とされ、時価とは、原則として、当該資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡される場合に通常付される価額である（法基通9-1-3）。正味売却価額と法人税法上の時価には歩み寄りの余地はあったものの、使用価値は、法人税法上の時価とは相容れない考え方である。ある資産について減損損失が計上され、企業会計上の当該資産の評価額と、法人税法上の当該資産の時価と間に差額がある場合、減損損失が資産の評価損として認められる性質を有するものであっても、両者の評価額の差額部分は損失として認められない可能

性がでてくる。この差額は、非減価償却資産であれば、当該資産の減価償却費の計算の中で、段階的に調整されていく差異であるが、非減価償却資産であれば当該資産を除却又は譲渡するまで調整されない差異となる。

2. 調整方法

まず、会計処理における問題点である。法人税法では、減価償却資産の償却費として損金算入できる金額は、その償却費として損金経理した金額のうち、所定の償却限度額に達するまでの金額とする（法 33①）。減損会計基準では、臨時償却も減損損失に含め一纏めの会計処理をすることになっている。本来陳腐化償却すべき費用があった場合に、減損会計基準による減損損失が計上されたとき、その会計処理が償却費として損金経理したものとなるかが問題となる。この点に関しては、法人税基本通達 7-5-1(5)の改正により、損金経理した金額にすると解釈が変更されている。つまり、減価償却と減損損失は同時計上できない性質のものであるから、その減損損失の金額は償却限度額の範囲内で償却したものと認め、当期の減価償却限度額の範囲内で償却費として容認している。法人税法上、減価償却資産について、評価損の適用事由には該当しない減損損失を計上し、かつ減価償却を行なった場合、当該減価償却資産の帳簿価額は減損損失控除前の金額とされ、この帳簿価額をもとに減価償却限度額の計算を行なうことになる。この減価償却限度額は、企業会計上、減損損失を控除した後の帳簿価額に基づく減価償却費の額よりも大きくなり、この差額の部分に損失として否認された減損損失が容認される部分が生まれる。減価償却の計算が継続する限り、課税期間の対応の相違は生じるものの、減損損失の額は段階的に損金の額に吸収されていくことになる。資産の評価損については、その要件として法人が資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額することになっているため（法 33②）、企業会計上の減損損失として計上されれば、法人税法上も損金経理したものと解して問題ないことになる。以上、会計処理上の問題については、調整が図られている。

つぎに、二つ目の対象とする資産の問題についてである。法人税法では、課税の公平性の観点から、客観的事実に基づく事由による陳腐化償却や資産の評価損等の規定の適用を行なうよう配慮している。対象とする資産を、原則として、単体のものとして扱い、陳腐化償却の適用事由の判定や資産の評価損の適用事由の判定をより客観的にさせようとしていると考えられる。したがって、企業会計上の減損処理に対応する現行の法人税法の各規

定では、対象とする資産について、グルーピングという解釈を持ち込むことはできないと考える。しかしながら、前述したように、減価償却資産については、法人税法上損失として認められない減損損失の額を、償却費として損金経理した金額とすることから、企業会計と法人税法で対象とする資産に完全な一致が図られなくとも、問題とならないとも考えられる。さらには、非減価償却資産についても、損失の計上事由において、減損損失を、例えば、陳腐化償却の適用事由や、資産の評価損の適用事由として、解釈することができれば、又、損失の計上事由として新たに規定に盛り込むことができれば、資産のグルーピングの問題も解消できると考える。

三つ目の問題は、損失の計上事由についてである。増加償却、陳腐化償却や耐用年数の短縮については、減価償却資産に関する規定であり、減価償却資産については、現行の法人税基本通達の取扱いによって、一応の調整が図られていた。しかし、一方、資産の評価損に関する規定については、非減価償却資産も含まれるため、非減価償却資産については調整が図られていない。この点については、企業会計上の減損損失の計上事由が法令 68 条 1 項 3 号に掲げる事由に該当しない場合に、当該減損損失を損失として認めるために、その計上事由が法令 68 条 1 項 3 号ホに掲げる特別の事実に基づき得る場合として解釈できるかという問題になると考える。特別の事実に基づき得るものとして、減損会計基準による減損損失を含むと解釈できれば、減損会計基準と法人税法の資産の評価損の調整は図られることになる。そのためには、特別の事実に基づき得る具体例を定めている法人税基本通達 9-1-16 の解釈を弾力化する必要がある。現在 2 項目ある特別の事実を 1 項目追加すれば、調整できるのである。企業会計と法人税法では、企業活動の成果所得を求めるという点では共通点があり、収益性の低下した資産の帳簿価額を切り下げるという考え方も共有できるものとすれば、特別の事実で減損会計基準による減損損失を含めることはできると考える。この解釈のためには、減損会計基準の定着により、法 22 条 4 項に掲げる一般に公正妥当と認められる会計処理基準に、減損会計基準が反映されることも必要となろう。減損会計基準が、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に反映されれば、通達の解釈の変更も予測される。ここで、一般に公正妥当と認められた会計処理の基準として減損会計基準が認められた場合、減損損失は資本等取引以外から生じた損失の額とし損金の額に算入することができるか否かの検討が必要となる（法 22③）。減損会計基準では、減損処理を一定の条件のもとで回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理であるとして（減損会計基準意見書三 3）、固定資産に関する再評価又は評価換えであるという表現は用

いていない。あくまでも取得原価主義の下で行なわれる帳簿価額の臨時的な減額であるとしている（減損会計基準意見書三1）。つまり、減損会計基準では、減損損失に対して評価損という表現は使用していないのであるから、現行の法人税法の規定の中で減損損失を考える場合には、原価配分の修正という意味において資産の評価損の範囲内で検討をせざるを得ないと考える。さすれば、減損会計基準が一般に公正妥当と認められた会計処理の基準に反映されたとしても、企業会計上の減損損失が、法人税法上帳簿価額の修正損として認められるためには、法人税法上の資産の評価損の適用事由を満たすことが必要となると考える。したがって、一般に公正妥当と認められた会計処理の基準として減損会計基準が認められた場合だとしても、減損損失は資本等取引以外から生じた損失の額とし損金の額に算入することができないことになり、資産の評価損の計上事由に減損損失を含めるように解釈を拡大するか、改めて別段の定めを設け減損損失を損金とする旨の立法上の措置が必要となると考える。第3章で別途検討を行なった土地については、時価が著しく下落した場合を、法令68条1項3号ホに掲げる特別の事実として解釈できるか否かということになる。非上場株式会社については、その価額が著しく下落したことが評価損を計上できる事由として掲げている（法令68①二ロ）。ある資産については、評価損の計上を認め、ある資産についてはその計上を厳格に制限している。このようなアンバランスな法人税法の規定の取扱いについては、改められる必要があると考える。したがって、土地についても、時価の著しい下落を法令68条1項3号ホの特別な事実として解釈すべきと考える。この解釈により、時価の著しい下落による減損損失について、法人税法上損金を認めることができるようになる。また、のれんについては、企業会計上ののれんについての減損損失が、法令68条1項3号ホの特別な事実として解釈できるか否かの問題となり、特別な事実の柔軟な解釈若しくは法人税基本通達9-1-16の改定、又は、改めて別段の定めを設ける措置によって、企業会計と法人税法との差異が調整できると考える。

最後に、資産の評価方法、すなわち「時価」の決定の問題である。この評価額の問題は、減損会計基準にかかわらず、時価主義が台頭してきている企業会計上の会計処理と法人税法上の処理の全般に関わる問題でもある⁷²。そして、両者の分野においても、資産の評価額についての絶対的正確性を確保することは困難であるため、今後の一層の検討が必要である。ただし、減損会計基準における正味売却価額に関しては、法人税法上の時価とある時点での売却額を基準とすることから共通性が見出せる。法人税基本通達の時価の解釈に、

⁷² 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」税務通信、平成14年11月号22頁

減損会計基準の正味売却価額を含めることが可能であるとする。この点は、損失の計上事由同様、減損会計基準が法人税法上の一般に公正妥当と認められた会計処理の基準に反映されるかという問題になる。そのため、改めて別段の定めを設ける立法上の措置の検討が必要となるであろう。

第3節 立法上の措置

1. 問題の所在

本章第2節で両者の差異について、現行の法人税法の規定について、解釈を変更、弾力化することによる調整を検討したが、解釈にはそれ自体に限界がある。

つまり、現行の法人税法の規定は、規定の解釈を限定的に解釈せざるを得ない規定となっていることが挙げられる。例えば、固定資産の評価損の計上事由を定める法令 68 条 1 項 3 号においては、イからニに事由を列挙し、ホでイからニに掲げる特別な事実に準ずる場合という表現を用いているが、「特別な」という表現で、イからニに掲げる事由以外の場合を厳しく制限する規定振りとなっている。このような規定であっても解釈により、適用事由を弾力的に解釈する余地はあるものと考えられる。その点は、本章第2節で検討したが、解釈には法人税法を利用するさまざまな利害関係人によって、それぞれの解釈が生まれる余地があり得るわけであり、弾力的に解釈するにしても反対の意見も当然あり得る。また、課税庁側は、どうしても厳しい解釈を行なって、納税者の解釈を拘束することになる。したがって、解釈それ自体に限界が存在することになるのである。このような解釈の限界を解きほぐす観点から、立法上の措置が必要とされる。

また、現行の法人税法の規定が不十分な点にも問題が存在し、立法上の措置が必要される。法人税の課税標準である所得の概念は、一般的に包括所得概念であると指摘される⁷³。この包括所得概念は、純資産増加説とも呼ばれ、担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになり、反復的、継続的な利得のみでなく、一時的、偶発的、恩恵的利得も所得に含まれることになる⁷⁴。一時的、偶発的、恩恵的な利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが租税の公平性の要請に合

⁷³ 金子宏「租税法」(徂弘文堂、平成 18 年、190 頁)

⁷⁴ 品川芳宣「税法と企業会計基準」税務通信、2,944 号 31 頁

致すること、すべての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、租税の再分配機能を高めること、そして、所得の範囲を広く構成することが租税の景気調整機能を増大させること等の理由から、日本のみならず、広く世界の諸国において、採用されている⁷⁵。この包括所得概念においては、純資産増加説にも通じるため、経済的価値の増加を所得として捕らえる反面、経済的価値の減少も所得の減算項目として捕らえることが必要となる。減損会計基準による減損損失は、収益性の低下を受けて行なわれる会計処理であり、損失として純資産を減額させることになる。さすれば、損失として所得を減額させるよう、減損損失に対応する取扱いが法人税法上規定されるべきともいえる。したがって、ここにも立法上の措置を必要とする理由がある。

ただし、立法上の措置は、政策的判断の影響を受けることも考慮しておくことが必要である。立法上の措置は、財政上の問題とも絡み、政策的な判断の影響を受ける。立法上の措置が、最終的に、政策として認められるものか否かという問題である。

現在の法人税課税政策の考え方は、経済のグローバル化等の経済、社会の構造変化に適切に対応するため、グローバルでの企業活動の税負担を均一化すべきとの観点から、法人実効税率のさらなる引下げが必要であるという流れにあり、今後、厳しい財政事情の下、課税ベースの拡大を含めて対応する必要があるとの考え方に至っている⁷⁶。つまり、減損会計基準による減損損失を、法人税法上損金として認めることは、課税ベースの拡大という流れに反するため、立法上の措置も制限を受けざるを得ない状況にあるといえる。しかしながら、減損損失を法人税上損失として損金算入を認めることは、法人税の負担を軽減させることになり、企業の新たな設備投資への意欲を掻き立てる政策にもなり得ないだろうか。中小企業も含め企業部門全般を通じた生産性の向上や事業の効率化等に真に有効な投資を促進する観点から、研究開発税制をはじめとする政策税制の効果的な活用に重点を置く必要性が強調されているのと同様に、減損損失の損金計上を認める規定の創設も検討の余地があると考えられる。以下、法人税法の企業会計との関係を一層深めるべきという立場から、立法上の措置について検討を行なう。もっとも、これらの措置自体については、その政策的判断の可否も含め、さらなる議論が生じることも考えられる。

⁷⁵ 金子宏「租税法」(株)弘文堂、平成18年、190頁

⁷⁶ 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」平成19年11月、第2、2.(1)(2)

2. 立法上の措置による対応

最初に、現行の法人税法に規定される陳腐化償却や資産の評価損の計上事由に減損損失を明示する方法、又は、適用事由を現在の限定的列挙から例示列挙へ変更する方法がある。具体的には、陳腐化償却であれば、法令 60 の 2 条 1 項を、企業会計上の減損損失についても陳腐化償却を可能とする規定にする。また、陳腐化償却の適用事由は、耐用年数の短縮の適用事由とも連動していることから（法令 57①三、法令 60 の 2⑥）、耐用年数の短縮の適用事由を限定して列挙している法令 57 条 1 項に、7 号として「1 号から 6 号に準ずる事由」という項目を追加することが考えられる。この場合、耐用年数の短縮や陳腐償却の適用事由が、現行の限定列挙から例示列挙に変わることになり、新たに設ける規定によって適用事由の解釈が柔軟に行なえるようになる。このことは、本章第 2 節で検討した解釈による調整の限界を解消することにもつながる。企業会計上、減損損失はさまざまな減損の兆候に基づいて計上されるが、陳腐化償却や耐用年数の短縮が適用される事由も柔軟な解釈が可能となれば、当該減損損失が法人税法上損金の額に算入される可能性が大きくなる。

次に、資産の評価損に関する立法上の措置である。まず、固定資産の評価損が認められている場合を列挙している法令 68 条 1 項 3 号に「減損損失による損失」を適用事由として規定する方法である。これは、包括所得概念の考え方に基づけば、当然認められるべき規定と言える。また、土地の評価損の取扱いにおいて問題となった時価の下落については、有価証券についての規定である法令 68 条 1 項 2 号ロの規定にならい、法令 68 条 1 項 3 号に「時価の著しい下落」という適用事由を規定する方法も考えられる。さらには、法令 68 条 1 項 3 号へに掲げるイからホに準ずる特別の事実という規定を改める方法が考えられる。つまり、この「イからホに準ずる特別な事実」という規定を「イからホに準ずる場合」と改め、イからホを現行の限定列挙という形式から例示列挙に変更する立法上の措置である。これにより、固定資産の評価損が認められる場合が、解釈により格段に広がることになる。これは、また、解釈上の限界を解消することにもなるのである。

更には、法人税法上の陳腐化償却や資産の評価損等として損金計上を認めるのではなく、陳腐化償却や資産の評価損等と区分せずに一纏めにして、減損会計基準による減損損失を損金として認める規定の創設も検討できる。ただし、恣意的な損失の計上が排除されるよう、減損会計基準に沿った減損損失のみ損金として認めるような配慮が必要である。

参考文献

1. 秋葉賢一「減損損失の認識と測定」企業会計、54 卷 11 号
2. 新井益太郎「減価償却の理論」同文館出版(株)、昭和 55 年
3. 伊藤邦雄、田中謙二、弥永真生、米山正樹「時価会計と減損」(株)中央経済社、平成 18 年
4. 上西左大信「棚卸資産・固定資産・繰延資産の評価」税理、平成 15 年 9 月号
5. 太田達也編著「平成 16 年 3 月決算上場会社の全事例を対象とした減損会計早期適用会社の徹底分析」税務研究会出版局、平成 16 年
6. 太田達也「減損会計にかかる税務と税効果会計」租税研究、平成 17 年 6 月号
7. 太田達也「減損会計実務のすべて」税務経理協会、平成 17 年
8. 岡村忠生「法人税法講義」(株)成文堂、平成 18 年
9. 金子宏著「租税法」(株)弘文堂、平成 19 年
10. 川村義則「減損会計における現在価値と公正価値」企業会計、52 卷 2 号
11. 川村義則「対象資産及び資産のグルーピング・共用資産・のれんの取り扱い」企業会計、54 卷 11 号
12. 企業会計基準委員会「過年度遡及修正に関する論点の整理」平成 19 年
13. 企業会計審議会「連続意見書第三 有形固定資産の減価償却について」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
14. 企業会計審議会「固定資産の会計処理に関する論点の整理」平成 12 年
15. 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」平成 14 年
16. 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」平成 14 年
17. 企業会計審議会「企業結合に係る会計基準」平成 15 年
18. 減損会計研究委員会報告「減損会計をめぐる論点」(財)企業財務制度研究会、平成 10 年
19. 減損会計・税務研究特別委員会中間報告「固定資産の減損に係る研究～会計と税務の観点からの検討～」
20. 五反田屋信明「過年度遡及修正に関する論点整理について」会計・監査ジャーナル、626 号
21. 小山真輝「資産の評価損に関する税務上の取扱い」租税研究、平成 15 年 6 月号

22. 小山真輝「平成 15 年度の法人税法改正に係る取扱通達について」(社)日本租税研究協会、平成 16 年
23. 小山真輝編著「法人税基本通達逐条解説」税務研究会出版局、平成 18 年
24. 斎藤真哉編著「減損会計の税務論点」(株)中央経済社、平成 19 年
25. 品川芳宣「税法と企業会計基準」税務通信、2,750 号
26. 品川芳宣「税法と企業会計基準」税務通信、2,944 号
27. 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」税経通信、平成 14 年 11 月号
28. 品川芳宣、辻山栄子「減損会計をめぐって：会計と税務」名古屋経済大学大学院、平成 15 年
29. 品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務広報、平成 15 年 7 月号
30. 品川芳宣「減価償却費」税務弘報、平成 18 年 4 月号
31. 品川芳宣「確定決算基準」税務弘報、平成 18 年 12 月号
32. 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」平成 19 年
33. 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース「事業再編税務ハンドブック」(株)中央経済社、平成 19 年
34. 租税法学会「会社法の改正と法人税法」(株)有斐閣、平成 15 年
35. 武田昌輔「立法趣旨 法人税法の解釈」(株)財経詳報社、平成 10 年
36. 武田昌輔「総説 (費用と損失)」日税研論集 42 号、(財)税務研究センター、平成 11 年
37. 武田昌輔編著「企業課税の理論と課題」(株)税理経理協会、平成 19 年
38. 武田昌輔編著「DHC コメントール法人税法」第一法規
39. 田中将「会計制度と法人所得課税」(株)清文同、平成 18 年
40. 辻正雄「減損会計早々期・早期適用企業の財務分析」企業会計、57 巻 4 号
41. 辻山栄子「固定資産の評価」企業会計、53 巻 1 号
42. 辻山栄子「減損会計の基本的な考え方」企業会計、54 巻 11 号
43. 辻山栄子編著「逐条解説減損会計基準」(株)中央経済社、平成 16 年
44. 中里実「租税法と企業会計」旬刊・商事法務、1432 号
45. 東京北斗監査法人「減損会計の会計実務・税務実務・監査実務」TAC 出版、平成 14 年
46. 中田信正「どうなる企業会計と税務会計」第 50 回租税研究大会記録、(社)日本租税研究協会

47. 中西基「租税法と現代会計」(有)森山書店、平成 17 年
48. 成松洋一「新減価償却の法人税務」(財)大蔵財務協会、平成 19 年
49. 成道秀雄「固定資産の減損失の税務」日税研論集 42 号、(財)日本税務研究センター、平成 11 年
50. 成道秀雄「減損会計が法人税法に与える影響」税務弘報、平成 14 年 11 月号
51. (社)日本経済団体連合会「平成 16 年度税制改正に関する提言」
52. (社)日本教団団体連合会「今後のわが国税制のあり方と平成 20 年度税制改正に関する提言」
53. 日本公認会計士協会「平成 16 年度税制改正意見・要望書」
54. (社)日本租税研究協会「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針の検討状況に整理に対する意見・要望」
55. 野田秀三「評価損と譲渡損」日税研論集 42 号、(財)日本税務研究センター、平成 11 年
56. 平川忠雄「減損会計にあたっての税務の対応」租税研究、平成 16 年 7 月号
57. 平松一夫「国際会計基準の導入と税法への影響」税研、平成 13 年 3 月号
58. 広瀬義州「財務会計」(株)中央経済社、平成 18 年
59. 福島基「固定資産の減損処理と各種償却」税務弘報、平成 19 年 2 月号
60. 細川健「M&A と営業権 (のれん) の税務」税務研究会出版局、平成 12 年
61. 右山昌一郎「減損会計基準に対処すべき税務の問題点」税理、平成 17 年 3 月号
62. 水野忠恒「租税法」(株)有斐閣、平成 19 年
63. 山本守行編著「体系法人税法」(株)税務経理協会、平成 19 年
64. 米山正樹「減損会計－配分と評価－」(有)森山書店、平成 15 年
65. 渡辺淑夫「法人税法－その理論と実務」(株)中央経済社、平成 18 年