

自社利用ソフトウェアにおける
臨時的な償却規定の適用性に関する研究

—クラウドサービスを中心として—

伏見 俊雄

自社利用ソフトウェアにおける 臨時的な償却規定の適用性に関する研究 —クラウドサービスを中心として—

令和6年3月10日
筑波大学大学院
法学学位プログラム（博士前期課程）
伏見 俊雄

〔要約〕

1. 研究の対象と目的

本研究は、法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定を対象とし、当該規定を自社利用ソフトウェアに適用するための解釈の可能性を示すことを目的とする。

2. 問題意識

現在クラウド技術は、内閣府における経済安全保障の「特定重要物資」の一つに指定されるなど、日本政府として政策的に推進する技術に位置付けられており、税法においても、クラウド技術の活発な研究開発を促進するための制度の見直しが行われているところであるが、現在の税制においては、今なお以下の不均衡の問題が生じている。

(1) 市場販売目的ソフトウェアとの不均衡（中立性等の問題）

法人税法の規定において、ソフトウェアの耐用年数は、市場販売目的ソフトウェアが3年、クラウドソフトウェアを含むその他のソフトウェアが5年となっている。

しかし、ダウンロード販売とクラウドサービスは、顧客に直接ソフトウェアの付加価値を提供して対価を得るという実質的な事業の内容に相違はなく、このような技術の実装及び販売の形態によって、無形固定資産の耐用年数に差異が生じることは、税負担の中立性、公平性、予測可能性及び課税の執行の容易性が損なわれる懸念がある。

(2) 企業会計と税法会計の不均衡（税会不一致の問題）

上記の耐用年数の不均衡について、企業会計においては、減価償却方法が弾力的な規定となっていることに加えて、減損会計基準の適用によって解決を図っている。

一方、法人税では、課税の公平性を維持するために、減価償却計算に必要な要素である固定資産の範囲、償却方法、取得価額、残存価額および耐用年数を詳細に法定しており、また減損損失の損金算入は基本的に認められていないことから、法人税法上においては、耐用年数の不均衡を、弾力的な減価償却方法や減損会計により解決することができない。

(3) 有形資産との間における臨時的な償却に関する不均衡（公平性の問題）

また、耐用年数の不均衡が、法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定（法人税法

施行令 48 条、57 条、60 条) の適用により弾力的に解消されるのであれば問題は生じないとも考えられるが、これら規定は、使用または時の経過による物理的な原因によって減価が生じる有形資産を主な対象としており、無形資産の一つである自社利用ソフトウェアに対する適用解釈が明確になっていない。

以上の問題意識により、本稿は、法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定を、自社利用ソフトウェアに適用するための解釈の研究を行った。

3. 結論

本稿の検討によって、クラウドサービスにおける中心的な存在であるクラウドソフトウェアは、法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定の中で、償却の繰上げを認める耐用年数の短縮（法令 57）及び定額法・定率法・生産高比例法以外の償却の方法が適用される特別な償却（法令 48 の 4）の適用の可能性があるものと解釈できる。

いずれの規定も、その適用にあたっては、事前に税務当局の承認が必要であるところ、その判定基準は、法法 31①の損金経理要件を除いて明確ではないが、それら規定の適用にあたって合理性を担保し、事実認定に向けた疎明ができる文書が、自社利用ソフトウェアに関しても既に企業内部に多く存在していることが明らかである。それは、企業会計基準や実務指針等を始めとする法人税法以外の法令により既に文書化が会計慣行として浸透している企業内部の営業情報や意思決定の書類、外部機関による監査報告書等が相当する。

また、アメリカ法及びドイツ法との比較法による観点からも、日本は、自社利用ソフトウェアの損金算入が遅れるという意味で、両国と比較して産業競争上不利な減価償却制度になっており、国際競争における適切な環境整備が速やかに行われることが望まれる。

以上のことから、近年の技術革新によって普及してきたクラウドソフトウェアを対象とした場合においても、耐用年数の短縮又は特別な償却の申請にあたり十分な説明文書が、常時企業の内部で作成されているような実務慣行が成立しているといえらるとともに、損金経理要件を満たしたうえで当該申請が行われた場合には、税務当局においてもその適用を合理的と判断する余地が十分にあるものとする。

以 上

凡例

本稿で使用する法令等の略語は、次のとおりである。

【日本法】

- 法法 = 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
耐令 = 減価償却資産の耐用年数等に関する省令
(昭和 40 年 3 月 31 日大蔵省令第 15 号)
会法 = 会社法
会規 = 会社法施行規則
金商法 = 金融商品取引法

引用例

- 法法 2①二十三 = 法人税法 2 条 1 項 23 号

【アメリカ法】

- CFR = Code of Federal Regulations (連邦規則集)
IRC = Internal Revenue Code (内国歳入法)

【ドイツ法】

- BilMoG = Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (貸借対照表法現代化法)
EStG = Einkommensteuergesetz (所得税法)
GoB = Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (正規の簿記の諸原則)
HGB = Handelsgesetzbuch (商法典)
KStG = Körperschaftsteuergesetz (法人税法)
KStR = Körperschaftsteuer-Richtlinien (法人税ガイドライン)

目次

序章.....	1
1. 研究の対象と目的.....	1
2. 背景と問題意識.....	1
3. 研究の方法.....	5
4. 本稿の構成.....	6
第1章 我が国における法人税法上の減価償却制度	7
第1節 減価償却制度の概要	7
1. 減価償却の意義と目的	7
2. 法人税法上の減価償却制度.....	9
3. 企業会計、会社法会計との関係（逆基準性）	11
4. 耐用年数等に関する省令の考え方.....	12
5. 無形減価償却資産におけるソフトウェア規定の追加.....	14
第2節 ソフトウェア税制.....	15
1. ソフトウェア会計の背景	15
2. 企業会計上におけるソフトウェアの扱い.....	16
3. ソフトウェア税制の概要	19
4. クラウドソフトウェアに関する令和3年度税制改正.....	22
第3節 小括	23
第2章 自社利用ソフトウェアにおける臨時的な償却規定の解釈	24
第1節 耐用年数の短縮（法令57）	24
1. 耐用年数の短縮の概要	24
2. 近年における主な改正	25
3. 耐用年数の短縮の要件	25
4. 著しい陳腐化・不適応化の意義	27
5. 著しく短いことの意義と未経過使用可能期間の算定.....	28
6. 自社利用ソフトウェアに対する適用	29
第2節 特別な償却方法（法令48の4）	30
1. 特別な償却方法の概要	30
2. 対象となる資産.....	31

3. 特別な償却方法の承認	31
4. 自社利用ソフトウェアに対する適用	32
第3節 増加償却（法令 60）	34
1. 増加償却の概要	34
2. 対象となる資産	35
3. 自社利用ソフトウェアに対する適用	35
第4節 資産の評価損（法法 33）	37
1. 資産の評価損の概要	37
2. 対象となる資産	37
3. 評価損となる要件	37
4. 自社利用ソフトウェアに対する適用	39
第5節 小括	41
第3章 臨時的な償却における事実認定の要件	42
第1節 減価償却費の損金経理要件（法法 31）	42
1. 損金経理要件の意義	42
2. 減損損失と償却費の同質性	43
第2節 耐用年数の短縮の申請における合理性の確保	45
1. 耐用年数の短縮の申請	45
2. IT 事業における固定資産の経済的耐用年数	45
3. 減損会計の証跡による合理性の確保	46
4. 会計上の見積りの開示による合理性の確保	48
5. 会計参与報告書による合理性の確保	50
6. 外部機関の監査報告書による合理性の確保	52
7. 将来におけるソフトウェアの除却計画による合理性の確保	55
第3節 特別な償却方法の申請における合理性の確保	57
1. 特別な償却方法の申請	57
2. 自社利用ソフトウェアにおける特別な償却方法	57
3. 特別な償却方法を採用しようとする合理的な理由	58
第4節 有姿除却の事実認定に関する判例分析	61
1. 中部電力事件（東京地判平成 19 年 1 月 31 日）を分析する理由	61

2. 事実の概要	62
3. 判旨	62
4. 原告が示した証拠	62
5. 自社利用ソフトウェアにおける適用	63
第5節 小括	65
第4章 外国法における減価償却制度	66
第1節 概要（アメリカとドイツを取り上げる理由）	66
第2節 アメリカ税法における減価償却制度	68
1. アメリカの企業会計制度と税法会計制度	68
2. アメリカにおける減価償却制度の沿革	69
3. MACRS 以外の減価償却方法	71
4. ソフトウェアの扱い	72
第3節 ドイツ税法における減価償却制度	73
1. ドイツの企業会計制度と税法会計制度（基準性原則）	73
2. ドイツ減価償却制度における減価償却方法	74
3. ドイツ減価償却制度における使用期間	75
4. ソフトウェアの扱い	76
第4節 小括	77
第5章 結論	78
第1節 これまでの検討経過	78
第2節 臨時的な償却規定の適用の合理性	79
第3節 今後の展望	80
参考文献	81
【書籍】	81
【雑誌論文】	84
【インターネット文献】	89

序章

1. 研究の対象と目的

本研究は、法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定を対象とし、当該規定を自社利用ソフトウェアに適用するための解釈の可能性を示すことを目的とする。

2. 背景と問題意識

2018 年 6 月に日本政府は、各府省情報化統括責任者（CIO）連絡会議において政府情報システムのシステム方式についてクラウドサービス¹の採用を最優先とする「クラウド・バイ・デフォルト原則」を打ち出し²、経済産業省は「経済施策を一体的に講ずることによる安全保障の確保の推進に関する法律（令和 4 年法律第 43 号）」第 8 条第 1 項の規定に基づき、クラウドプログラムの安定供給確保を図るための取組方針を発表した³。

現在クラウド技術は、経済安全保障の「特定重要物資」の一つに指定され⁴、日本政府として政策的に推進する技術に位置付けられている⁵。

税法においては、令和 3 年度税制改正において、経済構造の転換・好循環の実現に向けた産業競争力強化に係る措置として、デジタルトランスフォーメーション（以下 DX）投資促進税制の創設と、活発な研究開発を維持するための研究開発税制の見直しが行われた。

DX 投資促進税制は、企業が投資する情報システムにおけるレガシーシステム⁶からの脱却

¹ 共用の構成可能なコンピューティングリソース（ネットワーク、サーバ、ストレージ、アプリケーション、サービス）の集積に、どこからでも、簡便に、必要に応じて、ネットワーク経由でアクセスすることを可能とするコンピューティング・モデルが提供するサービス（総務省「クラウドサービス提供における情報セキュリティ対策ガイドライン〔第 3 版〕」（2021）31 頁）。

² 内閣官房「政府情報システムにおけるクラウドサービスの利用に係る基本方針」2018 年 6 月 7 日（<https://www.mhlw.go.jp/content/12601000/000342744.pdf>、2023 年 11 月 22 日最終閲覧）。

³ 経済産業省「クラウドプログラムの安定供給の確保」2023 年 1 月 19 日（https://www.meti.go.jp/policy/economy/economic_security/cloud/index.html、2023 年 11 月 22 日最終閲覧）。

⁴ 内閣府「特定重要物資の指定について」2022 年 12 月（https://www.cao.go.jp/keizai_anzen_hosho/supply_chain.html、2023 年 11 月 22 日最終閲覧）。

⁵ 小竹義範「令和 3 年度法人税関係（含む政省令事項）の改正について」租税研究 861 号（日本租税研究協会、2021）43 頁。

⁶ 老朽化、肥大化・複雑化、ブラックボックス化したシステム（経済産業省「DX レポート～IT システム「2025 年の崖」克服と DX の本格的な展開～」2018 年 9 月 7 日

を目的として、クラウド技術の活用を適用条件の一つとした。

また、研究開発税制の改正においては、市場販売目的ソフトウェアとクラウドソフトウェアを含む自社利用ソフトウェアとの間で異なっていた試験研究費の範囲を、市場販売目的ソフトウェアに合わせる形で見直し、自社利用ソフトウェアを作るための研究開発費を研究開発税制の対象とした⁷。

しかし、現在の税制には、今なおクラウドソフトウェアについて以下の不均衡の問題が生じている。

(1) 市場販売目的ソフトウェアとの不均衡（中立性等の問題）

法人税法上の規定において、ソフトウェアの耐用年数は、市場販売目的ソフトウェアが3年、その他のソフトウェアが5年となっている（耐令別表第三）。

クラウドソフトウェアは、原本をクラウドに保存しインターネットを通じて顧客にアクセスさせるものであり、製品マスターを複製して販売する市場販売目的ソフトウェアではないことから、その他のソフトウェア（自社利用ソフトウェア）に該当する⁸。

しかし、製品マスターをCD-ROMなどに複製してソフトウェアを販売する場合（市場販売型）と、クラウドに保存される原本にインターネットを通じて顧客にアクセスさせてサービス提供を行う場合（クラウドサービス型）について、両者は技術及び販売の手段が異なるだけで、顧客に直接ソフトウェアの付加価値を提供して対価を得るという実質的な事業の内容に相違はない。

また、CD-ROMなどに複製しない販売方法でも、ユーザーがダウンロードしたソフトウェアにライセンスを付与する方法で販売した場合には、市場販売目的として分類される⁹ことや、従来ライセンス販売していた製品にクラウドサービスを組み合わせたハイブリッドクラウドと呼ばれるサービスが拡大している¹⁰など、「所有から利用へ」というユーザーのニ

(https://www.meti.go.jp/shingikai/mono_info_service/digital_transformation/20180907_report.html、2024年1月14日最終閲覧) 6頁)。

⁷ 小竹・前掲注(5) 40-3頁。

⁸ 成松洋一「事例からみる最近の法人税の改正点と留意点—令和3年度税制改正後の研究開発税制を中心として—」租税研究 870号（日本租税研究協会、2022）188頁。

⁹ 企業会計基準委員会「実務対応報告第17号 ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」2006年3月30日

(https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/practical_solution/y2006/2006-0330.html、2023年11月22日最終閲覧) 1頁。

¹⁰ 島田優子「特集 悩むクラウドベンダー」日経コンピュータ 1099号（日経BP社、

ーズの変化に伴い市場販売目的ソフトウェアと自社利用ソフトウェアの境界が明確ではなくなっている¹¹。また、自社利用としてソフトウェアを開発した後に、当該ソフトウェアを販売するような場合において、法人税法上における自社利用ソフトウェアと販売用ソフトウェアの区分は明確ではない¹²。

このような状況において、市場販売型とクラウドサービス型という技術的実装及び販売の形態によって、無形固定資産の耐用年数に差異が生じることは、租税制度の経済取引に対する中立性が阻害されているだけでなく、税負担の公平性・予測可能性・課税の執行の容易性が損なわれる懸念がある。

(2) 企業会計と税法会計の不均衡（税会不一致の問題）

上記で示した耐用年数の不均衡について、企業会計においては、減価償却方法が弾力的な規定となっていることに加えて、減損会計基準の適用によって解決を図っている。

まず企業会計における減価償却は、「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。」（企業会計原則 第三 貸借対照表原則 五 資産の貸借対照表価額）との定めによって適正な期間損益計算を行うこととしており、減価償却に関する詳細な定めを設けていない。

また企業会計において、事業用固定資産の収益性が耐用年数の期間内で当初の予想よりも低下した場合は、減損会計基準により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。これは、金融商品に適用されている時価評価とは異なり、将来に損失を繰り延べないために行われる会計処理であり、取得原価基準の下で行われる帳簿価額の臨時的な減額である¹³。日本国内で減損会計基準は、2004 年 3 月期決算から上場企業 149 社が早期適用し、減損損失の金額は連結ベースで 8,320 億円であった¹⁴が、その後 2020 年 3 月期に日本の上場企業が計上した減損損失は過去最大の 4 兆 2768 億円にのぼったことが明らかになり

2023) 30 頁。

¹¹ 日本公認会計士協会「ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究資料」2022 年 6 月 30 日 (https://jicpa.or.jp/specialized_field/20220630ajf.html)、2023 年 11 月 22 日最終閲覧) 23-6 頁。

¹² 成道秀雄「現行ソフトウェア税制の検討課題」租税研究 636 号（日本租税研究協会、2002b) 72 頁。

¹³ 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」（2002）3 頁。

¹⁴ 減損会計・税務研究特別委員会「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－」税務会計研究 16 号（税務会計研究学会、2005）122 頁。

¹⁵、当該基準は社会に着実に定着してきている。

一方、法人税においては、減価償却計算に必要な要素である固定資産の範囲、償却方法、取得価額、残存価額及び耐用年数を詳細に法定している。そのため、法人税の減価償却は、会社法や企業会計のそれに比べれば画一的で弾力性に乏しいといわれる。これは、法人税においては、法人の恣意による介入をできるだけ回避して課税の公平性を維持しなければならないためであり、併せて大量・回帰的な税務行政や企業実務の簡素化に配慮したためである¹⁶。

また、法人税法上においては、現在においても減損処理そのものについて規定が設けられておらず、減損損失と減価償却との関係について、法人税基本通達の改正による対応にとどまっている。その内容は、損金経理された減損損失を「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」として「償却費として損金経理をした金額とみなす」（法基通 7-5-1）というものである。基本通達自体には法的な拘束力はないが、この改正は減損損失の損金性を原則として認めず、あくまでも従来の減価償却計算を継続し、その中で求められる減価償却限度額の範囲内でしか認めないことを改めて強調したものであると考えられ¹⁷、法人税法上においては、自社利用ソフトウェアだけでなく全ての固定資産について、減損損失の損金算入は基本的に認められていない。

以上のことから、現行の法人税法上においては、耐用年数の不均衡を、弾力的な減価償却方法や減損会計により解決することができないこととなっている。

（3）有形資産との間における臨時的な償却に関する不均衡（公平性の問題）

また、（1）で示した耐用年数の不均衡が、法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定（法令 48 の 4、57、60）の適用により弾力的に解消されるのであれば問題は生じないとも考えられるが、現在の法人税法上におけるこれら規定は、ソフトウェアが減価償却資産となった平成 12 年度税制改正よりもずっと以前から存在した規定であり、使用又は時の経過による物理的な原因によって減価が生じる有形資産を主な対象としていて、無形資産の一つである自社利用ソフトウェアに対する適用解釈が明確になっていない。

自社利用ソフトウェアにおけるクラウドの事業形態は、現行制度の制定時に想定されて

¹⁵ 「上場企業の減損、過去最大 4.2 兆円 20 年 3 月期」日本経済新聞 2020 年 9 月 25 日。

¹⁶ 成松洋一『新減価償却の法人税務〔第 4 版〕』（大蔵財務協会、2016）7-8 頁。

¹⁷ 齋藤真哉『減損会計の税務論点』（中央経済社、2007）62 頁。

いなかった経済取引であることから、技術革新の進歩に合わせて、また法人の担税力に応じた公平な課税のため、耐用年数の短縮・特別な減価償却方法・増加償却・評価損といった法人税法上の規定の適用の可能性を検討する必要がある。

以上の問題意識により、本稿は法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定を、自社利用ソフトウェアに適用するための解釈について考察を試みる。

3. 研究の方法

本稿は、自社利用ソフトウェアを対象として、現行の減価償却制度の適用範囲内で臨時的な償却を行うことについて、以下3つの側面から検討する。

まず第1に、法人税法における「耐用年数の短縮」（法令57条）、「特別な償却の方法」（法令48の4）、「増加償却」（法令60）及び「資産の評価損」（法法33）の立法趣旨と射程範囲を解釈し、それらの規定における自社利用ソフトウェアの適用の可否を明らかにする。

第2に、経済的陳腐化による臨時的な償却を公平かつ客観的に事実認定するための要件を明らかにする。償却資産に対する減損損失の計上と損金経理の要件¹⁸を確認した上で、見積りの合理性を確保するための文書として、企業会計基準¹⁹や適用指針²⁰による財務諸表上の開示項目及び経営判断における証跡等の妥当性のほか、外部機関の会計監査による恣意性の排除の有効性を論証する。さらに、固定資産の有姿除却における経済的実質と経営判断を重視した判例²¹の分析による示唆を試みる。

第3に、外国法としてアメリカ及びドイツの税制における自社利用ソフトウェアの税務会計上の取扱いを整理し、我が国に対する示唆を抽出する。

最後に、これらを通じて、現在における法人税法上の減価償却規定における臨時的な償却規定と自社利用ソフトウェアの関係を明確化し、結論として、一定の条件において自社利用ソフトウェアに臨時的な償却規定を適用することの合理性を論証する。

¹⁸ 法人税法基本通達7-5-1「償却費として損金経理をした金額の意義」。

¹⁹ 企業会計基準委員会「会計上の見積りの開示に関する会計基準」2020年3月31日（https://www.asb.or.jp/jp/project/project_list/completedproject/pj-20181217.html、2023年11月22日最終閲覧）。

²⁰ 企業会計基準委員会「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」2009年3月27日（https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20190704_19_20220701.pdf、2023年11月22日最終閲覧）。

²¹ 東京地判平成19年1月31日税資257号（順号10623）。

4. 本稿の構成

まず第 1 章では、我が国における減価償却制度とソフトウェア税制について、減価償却（法法 31）の立法趣旨から現在までの改正の沿革を整理する。

第 2 章では、以下に挙げる現行の税法会計における臨時的な償却と損金算入を可能とする制度について、自社利用ソフトウェアという無形資産の特性を踏まえた適用の解釈を検討する。

- (1) 耐用年数の短縮（法令 57）
- (2) 特別な償却の方法（法令 48 の 4）
- (3) 増加償却（法令 60）
- (4) 資産の評価損（法法 33）

第 3 章では、公平かつ客観的に経済的陳腐化を事実認定するための要件について、以下の項目を検討する。

- (1) 減損損失の計上と損金経理要件
- (2) 見積りの合理性を示す開示資料
- (3) 中部電力事件²²の判例分析

第 4 章では、比較法の観点から、以下に挙げる外国法を概観し、我が国における示唆を抽出する。

- (1) アメリカ税法における無形固定資産の償却制度
- (2) ドイツ税法におけるガイドライン方式

最後に第 5 章では、これまでの検討内容をまとめた上で、結論として自社利用ソフトウェアに臨時的な償却規定を適用することの合理性を論証し、今後の展望を述べる。

²² 前掲注(21)。

第1章 我が国における法人税法上の減価償却制度

第1節 減価償却制度の概要

1. 減価償却の意義と目的

固定資産は、棚卸資産や人件費とともに、企業利益の主要な源泉である²³。固定資産と流動資産の区別は、資産自体の有する実体的な属性（例えば動産であるか不動産であるかの別）を表わすものではなく、もっぱらその資産と所有者との間における機能的な関係（例えば、販売目的で所有しているか、使用目的で所有しているかの別）に着目した目的概念であるとされている²⁴。

固定資産のうち、使用又は時間の経過によって価値の減少するものを減価償却資産という。そして、各事業年度における減価償却資産の減価額を費用として見た場合に、これを各事業年度の減価償却費といい、各事業年度の減価償却資産の減価額をその帳簿価額から控除することを減価償却（depreciation）という²⁵。

しかし、固定資産の各事業年度における価値減少分を物量的・客観的に把握することは、ほとんど不可能に近い。そこで、固定資産については、その取得原価を基礎にして、一定の償却方法にもとづきその耐用期間にわたり価値の減少分を見積り費用化する²⁶。つまり、減価償却とは、固定資産に投下された費用についてその減耗額を見積り、その使用期間にわたって正しく費用配分する会計手続を意味する²⁷。

したがって、減価償却の最も重要な目的は、費用配分原則にもとづいて適正な費用配分を行うことによって、各事業年度の損益計算を正確ならしめることにある²⁸。

また、減価償却を資金的な面からみれば、各事業年度に配分された費用は、現金支出を伴わない償却費として収益から控除されることから、固定資産に投下された資金が回収されることになる。つまり、減価償却には固定資産が流動資産に転化し、運転資金が増加すると

²³ 金子宏『租税法〔第24版〕』（有斐閣、2021）389頁。

²⁴ 渡辺淑夫『法人税法〔令和2年度版〕』（中央経済社、2020）427頁。

²⁵ 金子・前掲注(23)。

²⁶ 成松・前掲注(16)3-4頁。

²⁷ 渡辺・前掲注(24)428頁。

²⁸ 成松・前掲注(16)。

いう財務的効果がある。これは減価償却の自己金融機能といわれ²⁹、減価償却は、経済的には投下資本の回収及び減価償却資産の更新のための資金の準備の意味をもっている³⁰。

企業における費用のうち、減価償却費は大きなウェイトを占めており、適正な減価償却が行われているかどうかは極めて重要である³¹。それゆえ、減価償却制度は、設備投資を促し、国際競争力の基盤を日本企業に与え、日本経済の活性化を促進するために利用できる税務上のツールであるとも指摘³²される。

また、減価償却の制度論としては、自由償却制度、法定償却制度及び自主償却制度等があげられる³³。

- (1) 自由償却制度：耐用年数や償却方法を企業の全く自由に任す制度。
- (2) 法定償却制度：耐用年数や償却方法を法律の規定によって行わせる制度。
- (3) 自主償却制度：自由償却と法定償却とを折衷した制度で、耐用年数や償却方法は税務官庁の承認を条件として企業が自主的に決定する。

わが国では、償却額は企業の意思決定によって左右され、それが正規の減価償却額であることを具体的に挙証することは実際問題として難しく、税務当局との紛糾が生ずる可能性があることなどから、法定償却制度を採用している³⁴。

²⁹ 成松・前掲注(16)。

³⁰ 金子・前掲注(23)。

³¹ 税務会計研究学会「固定資産の減価償却制度に関する提言」(2003)。

³² 本庄資「欧米主要国の減価償却制度」租税研究 654号(日本租税研究協会、2004) 127頁。

³³ 武田昌輔＝後藤喜一『DHC 会社税務積義〔第4-2巻〕』(第一法規出版、1964) 2201頁。

³⁴ 武田＝後藤は「耐用年数の法定制を廃して、企業の自主決定による申告を当局が承認するという方法について、実際には、企業の設備更新計画は必ずしも明確に定められるものでもなく、また仮に定められてもその後の市場ないし企業の状況に大きく依存するものであって、企業自身、設備更新について将来にわたった計画をあらかじめ定めて、これをその通り履行することは困難と考えられる。また税務官庁としても、その承認を求められても、何らかの客観的な承認の拠り所を見出すことは甚だ困難である。企業の自主決定制度は、耐用年数の算定が主観的になることを防ぎ得ない。」とも述べている(前掲注(33)2201の3の2頁)。

2. 法人税法上の減価償却制度

現行の固定資産の減価償却制度は、企業会計理論を尊重する観点から税法に導入されたものである³⁵ ³⁶。課税所得計算上も固定資産取得支出の全額が最終的に損金の額に算入されるべきことは合意されている。しかし、その各期の費用化額を客観的に規定できないため、減価償却限度額という上限を定めることによりその範囲内で企業が自主的に費用化額を決定できるという方式を採用している³⁷。また、課税所得計算上、申告調整による減価償却費の増減は認められない。各事業年度において償却不足すなわち償却限度額以下の損金経理しか行われておらず、かつ、償却超過額の繰越がない場合には、当該不足額はその事業年度の損金に算入されず、実質的な償却期間の延長となる。この償却不足額の取扱いからも、現行法人税制の思考は、企業会計経理を尊重し、ただし所得操作性を抑制する観点から税法上許容限度として償却限度というキャップを設けているというものであると言える³⁸。

このように税法の法的規制が強いことから、わが国の減価償却制度は「法定償却」であると言われるが、その規制の目的はもっぱら無用の混乱を避けようとするところにあり、しかも内容的には相当の弾力性が加味されていて、制度的にみて諸外国のそれに比し決して遜色のないものであり、加えて過去及び現在において制度会計に寄与するところが極めて大きい点も十分評価されてしかるべきものと考え³⁹。

我が国の減価償却制度は、次に掲げるような特徴を有しており、全体からみて諸外国に比較してゆるやかな償却制度となっている⁴⁰。

³⁵ 雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿』（大蔵省主税局調査課、1955）272 頁。

³⁶ 法人所得に対する課税方式については、法人擬制説（法人と株主は同一であり二重課税は排除すべき）と法人実在説（法人と株主は別個の存在なのでそれぞれ課税は当然である）という二つの対立した見解がある。昭和 24 年 9 月 15 日のシャープ勧告以前において、わが国の法人課税制度は法人実在説の考え方によって発展してきたのであり、理論的にいずれの課税方式が妥当であるかはにわかに断定を下し得ないが、シャープ勧告によって法人税は課税制度を根本的に変革し、法人擬制説を徹底して採用した。これは資本の蓄積を助長して事業活動の促進を図り、株式投資の大衆化に資することによって経済の復興を図るという見地を重視したことによると考えられる（雪岡・前掲注(35)228 頁）。

³⁷ 武田隆二『法人税法精説〔平成 17 年版〕』（森山書店、2005）396 頁。

³⁸ 古田美保「任意償却制度の現状と課題」税研 183 号（日本税務研究センター、2015）53 頁。

³⁹ 小松芳明『法人税法概説』（有斐閣、1993）92 頁。

⁴⁰ 武田＝後藤・前掲注(33)2201 の 3 頁。

- (1) 有形減価償却資産については、建物等及び構築物を除いて定率法又は旧定率法による償却が無制限に許されていること。
- (2) 法人については、毎事業年度、償却限度額の範囲内であれば、企業の望む償却が認められていること。
- (3) 特定船舶の特別償却など各種の特別償却が認められていること。
- (4) 特に、定率法の償却カーブは、諸外国に比べても、取得後の早い段階で多くの償却費を計上できるようになっていること。

法人税法において、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法は、法法 31 条にて規定されている。また、減価償却資産の減価償却について選定することができる償却の方法の種類、その選定の手続その他減価償却資産の償却に関する必要な事項が、政令等に定められている。

減価償却に関する法人税法上の主な規定は以下の通りである。

(1) 法人税法

31 条：減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法

(2) 法人税法施行令

48 条：減価償却資産の償却の方法

51 条：減価償却資産の償却の方法の選定

54 条：減価償却資産の取得価額

56 条：減価償却資産の耐用年数、償却率等（財務省令で定めるところによる）

58 条：減価償却資産の償却限度額

(3) 法人税法施行規則

2-1-1-2 減価償却資産の償却

(4) 法人税法基本通達

第 7 章：減価償却資産の償却等

(5) 減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和 40 年大蔵省令 15 号）

3. 企業会計、会社法会計との関係（逆基準性）

企業会計原則では、「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、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、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。」としている⁴¹が、減価償却費の計算の方法や耐用年数等について細かな規定等は定められていない。

また、会社法は、会社の会計の基準となる考え方について、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」（会法 431）としており、減価償却については、法務省令で定める「会社会計規則」において、「資産については、この省令又は法以外の法令に別段の定めがある場合を除き、会計帳簿にその取得価格を付さなければならない。」（会規 5①）とし、「償却すべき資産については、事業年度末日において、相当の償却をしなければならない。」（会規 5①）としている。このように会社法においても、減価償却について「相当の償却」をすべきと規定しているものの、具体的な償却方法や耐用年数等は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」としているだけであり、企業会計における諸規則や法人税法に依存しているといえる⁴²。

一方、法人税法は、企業会計における減価償却額の算出は各企業の判断の下に行われるが、税法がこれら全ての妥当性を確認することは不可能に近いことから、これをできるだけ画一的に規制するために、損金の額に算入する減価償却費について、その計算方法及び償却方法、取得価額、耐用年数、残存価額等を法定している⁴³。このため、企業の会計実務は、税法に定める償却方法や耐用年数に準拠して行っているのが実態である⁴⁴。

つまり、法人税法における損金経理要件と企業会計との関係には、いわゆる逆基準性の問題があり、会計が税制によって歪められているという指摘がある。一定の会計処理をしなけ

⁴¹ 「企業会計原則」第三 貸借対照表原則 五項。

⁴² 坂田純一「減価償却」成道秀雄『法人税法の理論と実務』（第一法規出版、2014）345-6頁。

⁴³ 武田昌輔『DHC コメントール法人税法〔第3巻〕』（第一法規出版、1979）1724-5頁。

⁴⁴ 日本税理士会連合会税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について―平成19年度諮問に対する答申―」2008年3月17日

（<https://www.nichizeiren.or.jp/nichizeiren/organization/organization/taxcouncil/>、2023年11月22日最終閲覧）6-7頁。

れば税制上の有利な取扱いを受けられないという面からみれば、損金経理要件が適正な会計処理の障害になっているとみることができる⁴⁵。

この問題は、税法基準に関わりなく、会計基準に従って適正な処理を行えば生じないことであり、法人税法が損金経理要件を採用していることとは、論理的には関係しないと考えられる。しかしながら、企業会計のみに従って会計処理をすることは、税制上の恩典を放棄することになる場合が多く、税法基準を考慮せずに会計処理を行うことは、実際には極めて困難である。このような会計実務の実情をみると、損金経理要件の下では、企業会計と法人税制の取扱いが相違する限り、逆基準性の問題は解消しない⁴⁶。

4. 耐用年数等に関する省令の考え方

法定耐用年数は、行政的便宜の観点から、画一的処理を図るため、法令 56 条の委任に基づき「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」（以下「耐用年数省令」という。）によって、資産の種類ごとに一律に定められている⁴⁷。その委任に基づき定められた省令は、減価償却資産の耐用年数についての画一的処理を図るために定められた法的拘束力を有する省令であり、法解釈の基準となり得る⁴⁸。

耐用年数省令は、昭和 26 年（1951）の「固定資産の耐用年数等に関する省令」を改訂したものであり、耐用年数省令における統一された耐用年数の定め方の基本的な考え方は、改定前の省令に掲載されている「固定資産の耐用年数の算定方式」で明らかにされている。その主な内容は以下の通りである⁴⁹。

- (1) 固定資産の耐用年数は、原則として通常の維持補修を加える場合において、その固定資産の本来の用途用法により現に通常予定される効果を挙げることができる効用持続年数⁵⁰による。

⁴⁵ 日本税理士会連合会税制審議会・前掲注(44)。

⁴⁶ 日本税理士会連合会税制審議会・前掲注(44)。

⁴⁷ 金子・前掲注(23)392 頁。

⁴⁸ 東京高判平成 21 年 7 月 1 日 税資 259 号順号 11237。

⁴⁹ 野田秀三「耐用年数」成道秀雄『減価償却課税制度(日税研論集)』（日本税務研究センター、2016）66-7 頁。

⁵⁰ 物理的年数と経済的年数という用語を避け、効用持続年数という用語を創設した趣旨は、「経済的年数という用語が、用語の魔術によって過当にその意味を転回することの危

- (2) 効用持続年数は、わが国企業設備の後進性等から考えられる程度の一般的な陳腐化を織り込んでいる。
- (3) 将来の事情の変化により特別の陳腐化、不適応等が生じた場合は、特別償却することとし、効用持続年数には、これらの事情を考慮しない。
- (4) 次のような機械及び装置の陳腐化、不適応等が生じた場合は、それを耐用年数に織り込む。
- イ 新規産業でその製造設備が試験期にある等のため全体として安定しておらず、その機械設備が陳腐化、不適応により早急に更新、廃棄される傾向が顕著であるものは、現在の状況において予測される短縮された効用持続年数とする。
- ロ 機械及び装置の全部又は一部が現に陳腐化し、設備の更新が相当規模で行われているもの並びに新製造方法の出現による陳腐化等で、相当規模で設備更新が確実に行われると認められる場合には、設備更新の状況を考慮して短縮された耐用年数を別建てで定める。
- (5) 効用持続年数は、固定資産を製作し又は建設する場合において、現況を基準とする技術及び素材の材質等により定める。
- (6) 効用持続年数は、原則として、普通の場合に設置され、普通の作業条件により使用される場合の一般的に考えられる年数による。なお、特殊な立地条件、作業条件等により、一般的年数と区別して年数を定める必要がある場合は、その旨を明記して特別に示す。
- (7) 機械設備における総合償却年数は、中庸と認められるモデルプラント（標準的設備）を選び、作業区分ごとに個別機械の資産価額構成割合により平均年数を算出し、これをもとにして当該の機械産業設備全体についてその作業区分ごとに資産価額構成割合による総合耐用年数を算出する。

効用持続年数を基礎として算定した固定資産の法定耐用年数について、谷川教授は「その固定資産の耐用年数というよりも、企業の自由な判断で減価償却が行なわれた場合に生じるであろう、不公平・不公正を回避するために課税庁が設けた投下資本回収期間である」と

険性を包蔵していることに思をおよぼし、意識的にその用語を避けようとする」ことにあった（忠佐市「税法上の固定資産耐用年数論 2」 會計 60(1)号（森山書店、1951）47頁）。

述べている⁵¹。

現在、耐用年数省令には、次のように 6 種類の別表に分けて、資産の種類、用途、構造などの区分に応じて法定耐用年数が掲記されている。

別表第一：機械及び装置以外の有形減価償却資産の耐用年数表

別表第二：機械及び装置の耐用年数表

別表第三：無形減価償却資産の耐用年数表

別表第四：生物の耐用年数表

別表第五：公害防止用減価償却資産の耐用年数表

別表第六：開発研究用減価償却資産の耐用年数表

5. 無形減価償却資産におけるソフトウェア規定の追加

耐用年数省令の平成 12 年 3 月の改正において、減価償却資産（無形固定資産）の範囲にソフトウェアが追加された。ソフトウェアの耐用年数は、「複写して販売するための原本」は「3 年」、「その他のもの」については「5 年」、研究開発用ソフトウェアは「3 年」とされた（耐令別表第三、第八）。

昭和 26 年の「固定資産の耐用年数等に関する省令」は、法定耐用年数の基本的な考え方を設定し、それを明確にしたという点で画期的ではあるが、その考え方は機械及び装置等の有形固定資産を前提としたものとなっている。現行の法定耐用年数も、幾多の変遷を経てもののその底を流れる基本的な考え方は同一の基盤に立っており⁵²、例えばソフトウェアなど、当時においては想定されていなかった種類の減価償却資産に関する耐用年数の算定方法に関する考え方は示されていない。

⁵¹ 谷川喜美江「耐用年数の再検討(1)」千葉商大論叢 45(2)号（千葉商科大学国府台学会、2007）160 頁。

⁵² 白石雅也「税法上の減価償却制度の沿革－耐用年数を中心とした一考察－」税大論叢 15 号（国税庁、1982）200 頁。

第2節 ソフトウェア税制

1. ソフトウェア会計の背景

もともとソフトウェアは無形（invisible）であるがゆえに、ハードウェアに付随したものとして、いわゆるただ同然のものとして見なされていたが、1968年に米国IBM社がアンバンドリング方式、すなわちソフトウェアとハードウェアの価格分離政策を打ち出したことによって、ソフトウェアは有償化への道が開かれた⁵³。

その後、ソフトウェアの取得費用の処理について、統一的な会計基準がない状態が続いていたが、平成10年（1998年）11月24日改正の「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（昭和38年11月27日大蔵省令第59号）において、財務諸表上、無形固定資産の区分にソフトウェアを示す科目を付した科目をもって区分掲記することとされ（同規則27条、28条1項9号）⁵⁴、独立した資産区分となった。わが国の近代的な会計制度⁵⁵の中においては、新しい種類の資産区分であるといえる。

現在においてもソフトウェアの定義規定は、法人税法上特に定められておらず、基本的には企業会計（一般に公正妥当と認められる会計処理の基準）におけるソフトウェアの概念範囲と同様のものと考えられる⁵⁶。「研究開発費等に係る会計基準」（平成10年3月13日、企業会計審議会）では、ソフトウェアを「コンピュータを機能させるように指令を組み合わせで表現したプログラム等」と定義しており（同基準 一 2）、「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」（1999年3月31日、日本公認会計士協会）では、その範囲を次のように述べている（同指針 I 6）。

- (1) コンピュータに一定の仕事を行わせるためのプログラム
- (2) システム仕様書、フローチャート等の関連文書

⁵³ 成道秀雄「研究開発費の会計処理—ソフトウェア費を中心として—」武田昌輔『繰延資産（日税研論集）』（日本税務研究センター、1990）102頁。

⁵⁴ 武田＝後藤・前掲注(33)2205の32頁。

⁵⁵ 日本の近代的な租税制度は、1873年（明治6年）に公布された地租改正条例に始まる（税務大学校『税法入門〔令和5年度版〕』（税務大学校、2023）2頁）。

⁵⁶ 自閑博己『ソフトウェアの法人税実務〔二訂増強版〕』（税務研究会出版局、2005）19頁。

ソフトウェアという資産の特徴として、ソフトウェア産業自体の歴史が新しいものであるため、その製品開発のすべてが成功するとは限らないことが挙げられる。例えば自社利用の在庫管理システムや生産管理システムなどでも、その開発や導入のプロジェクトには常に失敗の危険性が伴い、それを資産に計上した場合には不良資産が生じる可能性がある。ソフトウェア会計の最も難しい点は、工業製品とは違って、開発プロジェクトの失敗リスクが高く、開発上の技術的な問題がすべて解決されたという事実が、必ずしも当該ソフトウェアが未来の収益獲得能力を有するとはいえないということにある。何年もかけて研究開発を行い、開発に成功しても、販売されることがや利用されることがなければ、無形で処分価値のないソフトウェアには一文の価値もない⁵⁷。

2. 企業会計上におけるソフトウェアの扱い

ソフトウェアを含む研究費開発費に関する企業会計上の処理については、平成 9 年 7 月に企業会計審議会において研究開発費部会が発足し、審議が開始された。その後、同審議会から平成 10 年 3 月に「研究開発費等に係る会計基準」（以下「会計基準」）及び「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下「意見書」）が公表され、当該意見書を受けて、日本公認会計士協会は、実務に適用する場合の具体的な指針として「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針（会計制度委員会報告第 12 号）」（以下「実務指針」）を平成 11 年 3 月に公表した⁵⁸。ここでは、ソフトウェアの会計処理及び開示についてその会計処理の指針が示されている⁵⁹。

- (1) ソフトウェアの概念・範囲
- (2) 市場販売目的のソフトウェアの取扱い
- (3) 資産計上することとなる自社利用のソフトウェアの取扱い

⁵⁷ 櫻井道晴「ソフトウェアの課税上の問題点」武田昌輔『繰延資産(日税研論集)』（日本税務研究センター、1990）140 頁。

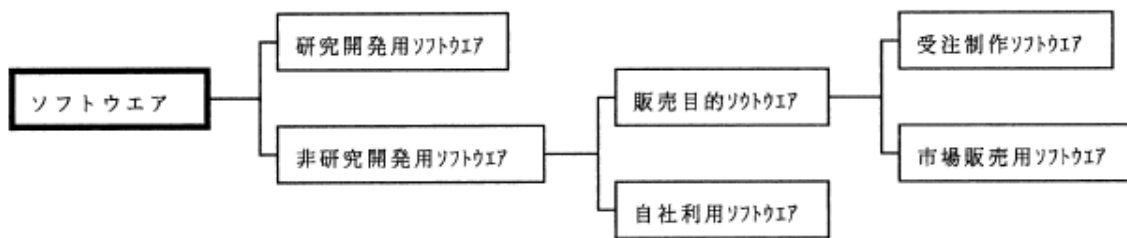
⁵⁸ 武田・前掲注(43)2076-7 頁。

⁵⁹ 日本公認会計士協会「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」1999 年 3 月 31 日 (https://jicpa.or.jp/specialized_field/post_785.html、2023 年 11 月 22 日最終閲覧)。

- (4) ソフトウェアの導入費用の取扱い
- (5) 機器組込みソフトウェアの取扱い
- (6) ソフトウェアの減価償却の方法

会計基準では、ソフトウェアのサービス・ポテンシャルから費用収益の対応を考えると、利用目的で会計処理を行った方がより合理的であるとし、まず研究開発目的と非研究開発目的に区分し、そして非研究開発目的を販売目的と自社利用目的に区分し、さらに販売目的を受注制作目的と市場販売目的に区分して取り扱っている⁶⁰（図 1）。

図 1. ソフトウェアの区分



出典：成道秀雄「改正ソフトウェア課税の検討」税務事例研究 66 号

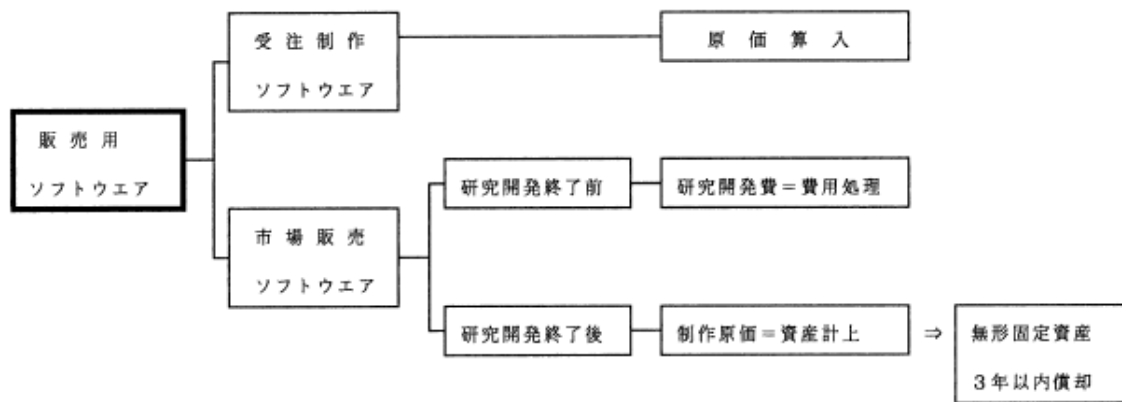
（日本税務研究センター、2002a）12 頁

研究開発目的のソフトウェア制作費は全額が研究開発費として費用処理され（会計基準三）、販売目的ソフトウェアの会計処理は、図 2 のように示される。受注制作目的ソフトウェアは、請負工事の会計処理に準じて処理される（会計基準四 1）。

また、減価償却の方法について、市場販売目的のソフトウェアは、ソフトウェアの性格に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用すべきであり、合理的な償却方法として見込販売数量に基づく方法のほか、見込販売収益に基づく償却方法も認められる（実務指針 18）。

⁶⁰ 企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」1998 年 3 月 13 日（https://www.fsa.go.jp/p_mof/singikai/kaikei/tosin/1a909e1.htm）、2023 年 11 月 22 日最終閲覧）三 3。

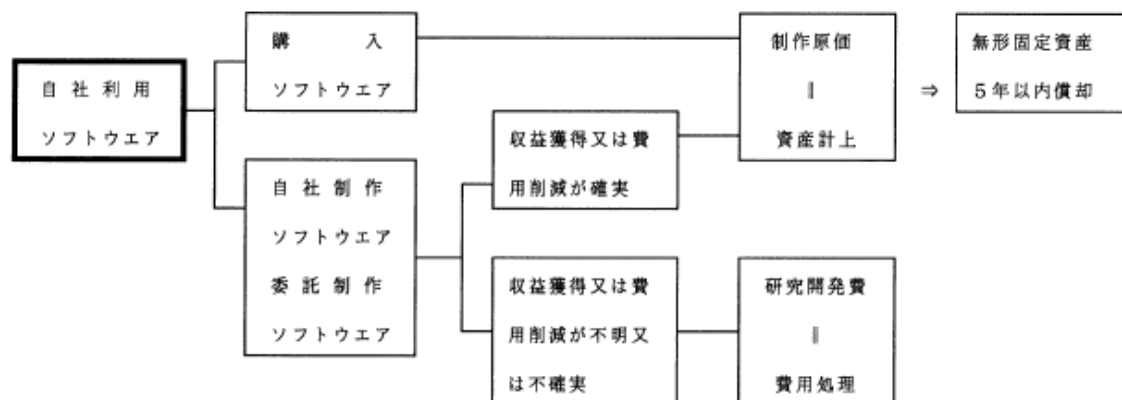
図 2. 販売目的ソフトウェアの会計処理



出典：成道（2002a、12 頁）

さらに自社利用ソフトウェアは、将来の収益獲得又は費用削減が確実であるとされ、将来の収益との対応等の観点から、その取得に要した費用を資産として計上し、その利用期間にわたり償却を行うべきとされる（意見書三 3(3)）。その会計処理は、図 3 のようになる。

図 3. 自社利用ソフトウェアの会計処理



出典：成道（2002a、16 頁）

自社利用ソフトウェアの減価償却方法について、会社が利用している在庫管理システムや生産管理システムなどのソフトウェアが、どれだけ収益に貢献しているかは間接的な関係であり、市場販売ソフトウェアのように直接的な関係としての見込販売数量や見込販売

収益を元に減価償却をすることは難しいと考えられる⁶¹。よって、その利用の実態に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用すべきであるが、一般的には、定額法による償却が合理的であり、償却の基礎となる耐用年数も、当該ソフトウェアの利用可能期間によるべきであるが、原則として5年以内の年数とし、5年を超える年数とするときには合理的な根拠に基づくことが必要であるとされる（実務指針21）。

3. ソフトウェア税制の概要

研究開発費会計基準が公表される前においては、ソフトウェアの会計実務は税務主導で行われてきたといっても過言ではない⁶²。ソフトウェアという文言を明記した規定はなかったが、平成12年度税制改正前において、ソフトウェアは旧法令14条1項9号ハ「役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用」の繰延資産に該当するものと解釈されていた。そして、その取得のために要した費用の額の取扱いについては、これを取得形態別に区分して、購入又は外注制作の場合には繰延資産に計上し、自社制作の場合はその制作に要した費用の額を即時損金処理することとされていた。そして繰延資産に計上した場合は、これを一律5年間で均等償却するものとしていた（旧法基通8-1-7、8-2-3）。

しかし、日々開発が進む近年のソフトウェアについてはその性質上、陳腐化が著しく、特にゲーム・ソフトに代表される販売用のパッケージソフトウェア（商品）については発売当初の売上げが著しく高いのが一般的で、これが時の経過とともに急激に減少する傾向にあり、また、既存の販売用ソフトウェアは常にバージョンアップされていく状況の中で、資産に計上したソフトウェアを一律5年で償却することは、その経済的な効用期間に比して償却期間が長すぎるとの指摘がなされていた⁶³。

また、外部委託の場合はすべて繰延資産として取り扱われていたことから、たとえ子会社に開発委託した場合でも同様に繰延資産として処理することとされていた。しかしながら、企業にとっては、子会社に委託開発した場合であっても自社開発と何ら異ならないという認識があり、自社開発と委託開発との取扱いを異にする理由に乏しく、客観的観点からも同

⁶¹ 成道・前掲注(12)73頁。

⁶² 成道秀雄「研究開発費・ソフトウェアの会計と税務」税務会計研究17号（第一法規出版、2006）155頁。

⁶³ 武田＝後藤・前掲注(33)2205の31頁。

一に取り扱うべきとの意見や、また、ソフトウェアは自己が所有し利用できるものであり、譲渡・賃貸が可能であること、物理的減耗はないものの経済的陳腐化による価値の低下が認められることから減価償却資産と同様であるとの認識があった。そして、企業会計において、従来、ソフトウェアの取得のために要する費用について明確な会計基準が存在していなかったところ、平成 10 年 3 月企業会計審議会の意見書により、平成 11 年 4 月 1 日以後開始する事業年度からこれを無形固定資産として処理することとされた⁶⁴。

このような経緯を踏まえ、平成 12 年度税制改正において、減価償却資産（無形固定資産）の範囲にソフトウェアが新たに追加された。この結果、ソフトウェアの税務上の資産区分が従来の繰延資産から無形固定資産としてのソフトウェア（法令 13 条 8 号リ）に変更されることとなった⁶⁵。

また償却期間について、ソフトウェアの取得形態の別（自社制作か、外部購入か）ではなく、他の減価償却資産と同様、その利用目的別に区分することとし、「複写して販売するための原本」については、通常のものよりもその効用期間が短い実情を考慮し「3 年」と定め、「その他のもの」については「5 年」と定めた。また、開発研究用のものは基本的には自社利用のソフトウェアと考えられるが、他の減価償却資産の開発研究用のものと同様、研究あるいは開発という目的の特殊性に鑑みて、通常の資産よりも耐用年数を短縮して「3 年」とされた（耐令別表第三、第八）。

なお、「複写して販売するための原本」とは、販売用のソフトウェアを商品化する場合に、多数複写（複製）してパッケージ化する原本となるソフトウェアを意味するものであり、企業会計における「市場販売目的のソフトウェア」と同様と考えられる⁶⁶。

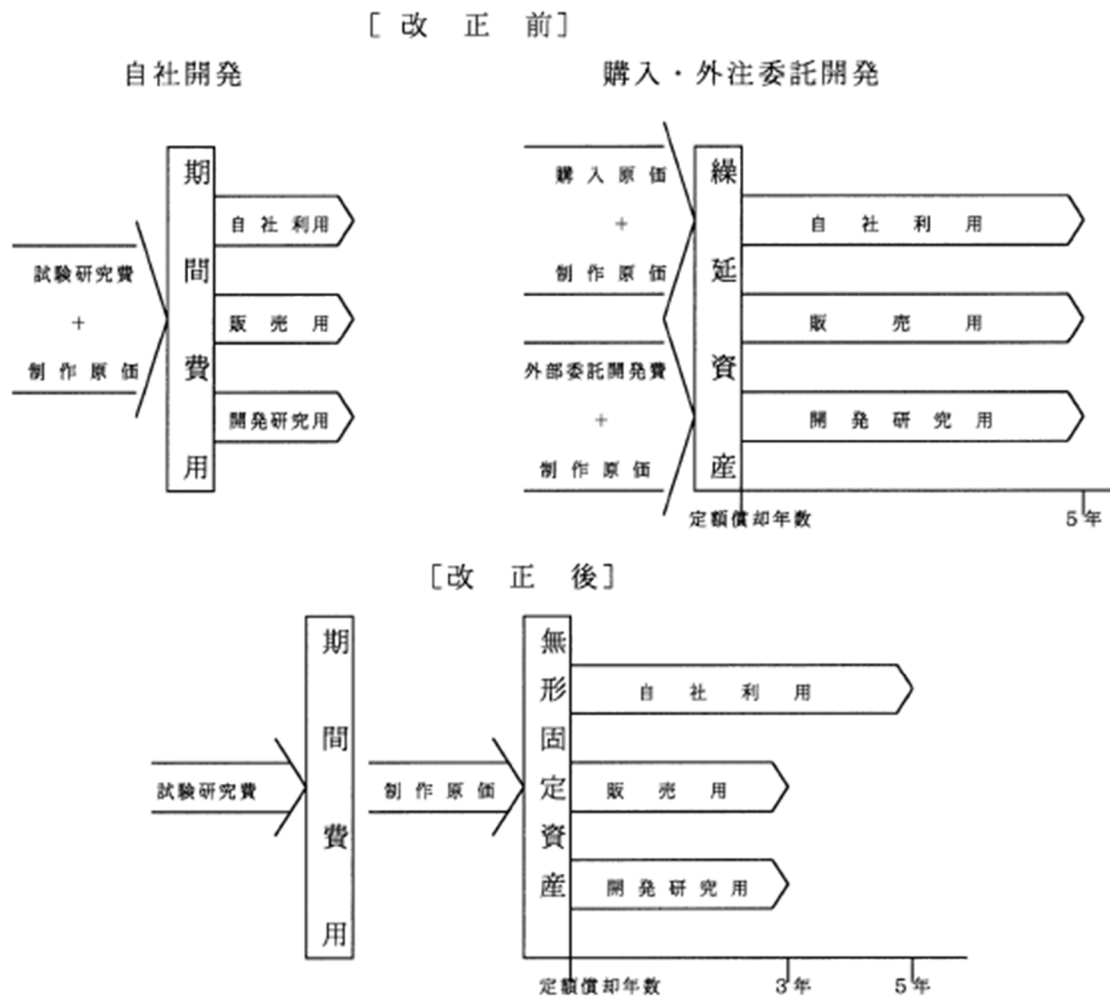
平成 12 年改正前と改正後におけるソフトウェアの開発と制作の税務処理を図示すると、図 4 のようになる。

⁶⁴ 自閑・前掲注(56)8 頁。

⁶⁵ 武田・前掲注(43)2078 頁。

⁶⁶ 武田＝後藤・前掲注(33)2205 の 31-2 頁。

図 4. 平成 12 年度法人税法改正の前後におけるソフトウェアの取扱い



出典：成道（2002b、76 頁）

改正前と改正後を比較すると、改正前においては取得形態別に税務処理が異なり、自社開発であれば、その試験研究費は繰延資産として即時償却がされていたので、研究開発段階と制作段階との区分が曖昧で、おおよそ期間費用とされてきた。しかし、改正後においては、使用目的別に税務処理が異なり、自社開発であっても、研究開発段階と制作段階が厳密に区分され、研究開発段階が終わってから利用に供するまでの製作費は無形固定資産として計上することとなった⁶⁷。

⁶⁷ 成道・前掲注(62)157 頁。

4. クラウドソフトウェアに関する令和3年度税制改正

近年の令和3年度税制改正では、自社利用ソフトウェアに分類されるクラウドソフトウェアに関する重要な改正が3つ行われた。

まず第1には、研究開発税制上の試験研究費の額の範囲が見直され、従来クラウドソフトウェアを含む自社利用ソフトウェアを取得するための研究開発費は、税額控除の対象にならなかった問題について、研究開発費としての損金経理を要件に、試験研究費に含まれることとなった。

これは、税額控除の対象になる試験研究費は全て当該事業年度において損金算入される試験研究費に限られており、自社利用ソフトウェアを取得するための研究開発費は取得価額に含まれ、損金の額に算入されないことにより発生していた問題⁶⁸であり、「クラウドソフトウェアに関する研究開発費」は、実態上は「市場販売目的のソフトウェアの研究開発費」と同様であることから、その解消を目的として改正が行われた。

第2には、デジタルトランスフォーメーション（DX）投資促進税制が創設され、その適用にクラウド技術の活用が要件の一つになった。これまでIT関係の投資促進税制が累次にわたって講じられてきたが、ともすれば個別企業ごとのIT投資支援でレガシーシステムの増長を促しかねない性格があったため、DX投資促進税制では、税額控除要件の一つとしてクラウド技術の活用を必須とした⁶⁹。

さらに第3には、電子帳簿保存法において、クラウド会計ソフト等の比較的安価に提供されているソフトは、訂正削除履歴の保存機能を備えていないという理由により保存の対象になっていなかったが、近年、普及しつつあるクラウド会計ソフトの発達によって、手間と費用をかけず容易な記帳環境が整ってきていることから、経理の電子化による生産性の向

⁶⁸ 市場販売目的ソフトウェアを取得するための研究開発費は、企業会計と税法会計においてその範囲は一致している。一方、自社利用ソフトウェアの研究開発費は、会計上はその利用により将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合は無形固定資産に計上し、確実であると認められない場合又は確実であるかどうか不明な場合は費用処理をすることになっており、自社利用ソフトウェアの研究開発費を資産計上することに消極的であるが、税務上はその自社利用ソフトウェアの利用により将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明らかな場合におけるその研究開発費の額に限って損金算入が可能であることになっており、積極的に資産計上をする規定になっている（成松洋一「事例からみる最近の法人税の改正点と留意点—令和3年度税制改正後の研究開発税制を中心として—」租税研究 870号（日本租税研究協会、2022）188頁）。

⁶⁹ 住澤整「令和3年度税制改正案」租税研究 857号（日本租税研究協会、2021）47頁。

上、テレワークの推進及び記帳水準の向上に資するため、クラウド会計ソフトを電子帳簿保存の対象とするよう見直し、クラウド会計ソフトの利用拡大を図ることとした⁷⁰。

第3節 小括

減価償却は、固定資産に投下された費用についてその減耗額を見積り、その使用期間にわたって正しく費用配分する会計手続であり、その目的は、適正な費用配分により各事業年度の損益計算を正確ならしめることと、自己金融効果により投下資本の回収及び減価償却資産の更新のための資金を準備することである。

法人税法では、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法が詳細に規定されており、減価償却費として損金の額に算入できる金額は、選定した償却の方法及び政令で定める金額を限度とした損金経理がされた金額でなければならない。また、法定耐用年数は耐用年数省令によって、資産の種類ごとに一律に定められている。

平成12年度税制改正において、従来繰延資産として扱われていたソフトウェアは、新たな減価償却資産（無形固定資産）として追加された。ソフトウェアの減価償却期間は、「複写して販売するための原本」及び「開発研究用」は「3年」、「その他のもの」は「5年」とされ、減価償却方法は定額法で残存価額は零とされた。

さらに近年の令和3年度税制改正では、クラウドソフトウェアを含む自社利用ソフトウェアの研究開発費を税額控除の対象にしたこと、DX投資促進税制の適用要件にクラウド技術の活用を必須としたこと、さらに電子帳簿保存法における保存対象にクラウド会計ソフトを加えたことにより、日本政府としてクラウドサービス普及に向けた強力な推進を開始している。

⁷⁰ 住澤・前掲注(69)61-2頁。

第2章 自社利用ソフトウェアにおける臨時的な償却規定の解釈

第1節 耐用年数の短縮（法令 57）

1. 耐用年数の短縮の概要

税法上の固定資産の耐用年数は、使用又は時の経過による物理的な減価原因及び陳腐化又は機能的な原因による価値の減価をもとにして、固定資産の本来の用途用法により現に通常予定される効果を挙げることができる効用持続年数となっている⁷¹。

つまり法定耐用年数とは一般的状況を想定しての平均的な耐用期間であり、法人の所有する減価償却資産の材質、製造方法が一般のものと異なれば、その実際の耐用年数が法定耐用年数よりも著しく短いこともあり得る⁷²。

減価償却資産において耐用年数を著しく短縮させることとなるような陳腐化が生じた場合、それによる減価分がその発生の期に損金として認識されるのではなく、その発生した事業年度以降の残余期間において、通常の減価償却方法により、いわば済し崩しに繰延償却されることは、適正な期間損益計算の見地からはもとより、適正な課税所得計算の見地からいっても不合理なものであることは、容易に理解され得る⁷³。

また、事業の存続期間が法定耐用年数よりも極端に短いために、当該事業の終了時点において巨額の未償却残高が一時に処分損等として計上されてしまうことは、適正な期間損益計算あるいは費用収益対応の原則の観点からも適当ではない⁷⁴。

そこで、法人の有する減価償却資産の実際の使用可能期間が通常材質又は製作方法の違い、地盤の隆起や沈下、陳腐化、腐食、修理又は手入れの不十分を基因として、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が明らかになった場合には、あらかじめ所轄国税局長の承認を受けて、その法定耐用年数を短くすることができる。この耐用年数の短縮制度は、減価償却資産の減価の態様を反映しての減価償却費の計上を可能としており、

⁷¹ 野田・前掲注(49) 67 頁。

⁷² 成道秀雄『税務会計－法人税の理論と応用－』（第一法規出版、2015）177 頁。

⁷³ 上村久雄「陳腐化資産一時償却制度と部分的陳腐化」會計 93 号（1968）69 頁。

⁷⁴ 上松公雄「耐用年数の短縮承認申請は、法人税法施行令 57 条 1 項に掲げる事由に該当しないとされた事例」月刊税務事例 39 号（財経詳報社、2007）27 頁。

企業会計との調整によって導入された課税制度といえる⁷⁵。

2. 近年における主な改正

平成 20 年度税制改正において、本制度の簡素化に向けた改正として、内国法人が短縮特例の適用を受けた減価償却資産の一部について更新資産と取り替えた場合に、新規取得資産の申請をした場合は新たに耐用年数の短縮特例の承認申請は必要ないとされ、また内国法人が短縮特例を受けた減価償却資産と材質等が同じ資産を新たに取得した場合は、届け出により、新たに取得した資産として、短縮特例の申請は必要ないとされた⁷⁶。

さらに平成 23 年度の税制改正において、陳腐化償却制度が廃止されるとともに、耐用年数の短縮特例が改組された。具体的には、会計方針の変更、表示方法の変更及び誤謬の訂正が行われた場合の過去の財務諸表の遡及処理に関する取扱いや、会計上の見積りの変更に伴う取扱いに係る会計処理について、企業会計基準委員会において、会計基準の国際的なコンバージェンスを図る観点から検討が行われ、平成 21 年 12 月 4 日、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」が公表された。これにより、会計上、減価償却方法の変更は将来にわたって会計処理を行うこととされるとともに臨時償却制度が廃止された。税制においてもこれと同様に、陳腐化償却制度（キャッチアップ方式）が廃止され、未経過使用可能期間で償却（プロスペクティブ方式）できるように耐用年数の短縮特例が改組された⁷⁷。

3. 耐用年数の短縮の要件

耐用年数の短縮の適用を受けるためには、次の(1)から(5)までの要件のすべてを満たしていなければならない（法令 57①）。

(1) 法人の所有している減価償却資産であること。

⁷⁵ 成道・前掲注(72)。

⁷⁶ 野田・前掲注(49)70 頁。

⁷⁷ 武田昌輔＝後藤喜一『DHC 会社税務積義〔第 3-2 巻〕』（第一法規出版、1964）2291 の 2 頁。

- (2) 使用している減価償却資産について「特別の事由」が生じていること。
- (3) 見積もられる使用可能期間が、法定耐用年数よりも 10%以上短いこと。
- (4) 納税地の税務署長を経由して「耐用年数の短縮の承認申請書」を所轄の国税局長に提出すること。
- (5) 国税局長の承認を受けていること。

このような要件を満たしていれば、国税局長の承認を受けた事業年度から、承認を受けた短い耐用年数によって減価償却費を計算することができる⁷⁸ことから、自社利用ソフトウェアは、法人の所有している減価償却資産として本規定の対象となると解される。

また上記(2)に掲げる「特別の事由」とは、次の 8 つに要約することができる^{79 80}。

(1) 資産の材質・製作方法の相違

例えば、強度より軽量化を目的に材質を変えて、強度の弱い軽量の材質で製作された資産や、簡易的な製作方法を採用した資産など。

(2) 地盤の隆起又は沈下の可能性（立地条件の特異性）

例えば港湾地域に、大規模な重量施設を設置したため地盤が沈下し、重量施設の使用可能期間が著しく短くなった場合など。

(3) 著しい陳腐化・不適応化

例えば、技術革新等により資産が旧式化し、その資産の使用では経済的に採算が悪くなり、数年後に資産の更新又は廃棄が必要とされる状況のものなど。

(4) 著しい腐食

例えば、海水等の影響がある場所に、金属製の減価償却資産を設置し、著しく腐食した場合など。

(5) 著しい損耗

例えば、レンタル用機械など、所有者自ら維持管理のコントロールができず、使用者が維持修繕等を行わない場合など。

⁷⁸ 武田・前掲注(43)1925 頁。

⁷⁹ 武田・前掲注(43)1925 の 2-3 頁。

⁸⁰ 鹿志村裕「法定耐用年数の短縮が認められるケースとその立証策」税理 49 号（ぎょうせい、2006）155-6 頁。

(6) 資産構成の相違

例えば、製造設備の機械の構成が、一般的な製造設備の機械構成と著しく異なる場合など。

(7) 「別表」に特掲されていない資産

原則として機械及び装置で、「機械及び装置の耐用年数表」に特掲されておらず、使用可能期間が法定耐用年数より1割以上短くなる場合。

(8) その他上記に準ずる事由があること

以上に示す「特別な理由」において、無形資産である自社利用ソフトウェアは、「(3) 著しい陳腐化・不適応化」を該当する事由として挙げることができる。

4. 著しい陳腐化・不適応化の意義

次に、「(3) 著しい陳腐化・不適応化」において、どのような状況が該当するかを検討する。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には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（旧法基通7-4-8）。

つまり、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り、陳腐化の対象となる資産の範囲について、特に制限や区別を設けることは適切ではない。無形固定資産についても、単に無形固定資産であるという理由のみをもって陳腐化償却を否定することは適当ではないのみならず、その耐用年数が経済状態の変化等によって短縮される点においては、有形固定資産と何ら変わらない⁸¹。無形資産の場合、物理的陳腐化はあまり発生せず、当初見込まれた機能が働かなくなる機能的陳腐化、より多くの生産量を生産可能とする技術進歩の進展がある場合に生じる技術的陳腐化及びコントロール不能な外的要因により発生する経済的陳腐化が主な減価要素となる⁸²。

⁸¹ 湊良之助「税法における陳腐化償却の意義」會計62(7)号（森山書店、1952）1017頁。

⁸² 日本公認会計士協会「無形資産の評価実務—M&A会計における評価とPPA業務—」2016年6月21日（https://jicpa.or.jp/specialized_field/20160621c80.html）、2023年11月22日最終閲覧）32頁。

また、不適応化とは、陳腐化以外に主として企業外の外的要因により、現有資産がその本来の用途に使用されることが不可能となり、又はその効用の制限を受けることにより現有資産の経済的効用価値が喪失され、又は低下するため、その更新又は廃棄が必要とされる状況になった場合をいう。不適応化とは、新旧対比による効用価値の低下喪失ではなく、例えば次のような要因による資産独自の効用価値の減退喪失である⁸³。

- (1) 流行の変遷により製品の需要が減退し、当該製造設備の効用価値の低下が認められること。
- (2) 商品街センターの移行など場所的事項の変遷、その他社会経済の推移に伴いサービス等に対する需要が減退し、その用に供する資産の収益力が低下する等経済的劣化が生ずること。
- (3) 生産原料の枯渇による生産設備の用役喪失、企業の発展又は生産品種の転換によるレイアウト変更、その他当初予測しえなかった状況変化により減価償却資産の経済的価値が低下すること。

すなわち、自社利用ソフトウェアについても、その需要の減退によって収益力が低下し、経済的劣化が生じた状態を不適応と解することは可能であり、有形固定資産との差異はないと解釈することができる。

5. 著しく短いことの意義と未経過使用可能期間の算定

法人の有する減価償却資産が耐用年数の短縮の事由に該当するかどうかを判定する場合において、当該各号の「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おおむね 10%以上短い年数となったことをいうものとする（法基通 7-3-18）。

10%未満の場合には、法定耐用年数で償却しても必ずしも不合理とは言えず、法定耐用年数の許容範囲内にあるということである。10%程度短いだけで「著しく短い」といえるかどうかは議論があろうが、現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

⁸³ 安間昭雄「陳腐化資産の一時償却」産業経理 31(4)号（産業経理協会、1971）71 頁。

があるとするれば、できるだけ実際の使用可能期間で償却の方が合理的といえる。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考えられる⁸⁴。

また、機械及び装置以外の減価償却資産に係る法令 57①に規定する「未経過使用可能期間」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見積年数（1年未満の端数は切り捨て）による（法基通 7-3-20 の 2）。

6. 自社利用ソフトウェアに対する適用

上記の検討により、減価償却資産におけるソフトウェアの一つである自社利用ソフトウェアは、耐用年数の短縮の規定を適用することができると言える。

自社利用ソフトウェアによるクラウドサービスは、技術革新が非常に激しい事業であり、特にゲーム・ソフトや業務用ソフトウェアのクラウドサービスを自社開発して提供する事業者は、購入や外注受託と異なり事業リスクが非常に高い。

ゲーム・ソフト等では、大変寿命が短く1年も経過せずに急速に陳腐化が進み、価格の低下が著しいものが数多くある他、業務用ソフトウェアではサービス開始当初は高い価額で提供できても、競合他社の参入に伴ってディスカウントを余儀なくされることや、自社の既存サービスに代えて自らバージョンアップした新サービスを開発することもある。その場合には、現行のサービスをいかに実態に合わせて早期に減価償却費として費用に計上できるかが、事業戦略において非常に重要である⁸⁵。

⁸⁴ 成松・前掲注(16)260 頁。

⁸⁵ 成道・前掲注(12)71-2 頁。

第2節 特別な償却方法（法令48の4）

1. 特別な償却方法の概要

企業会計上、自社利用ソフトウェアについて、多くの企業では定額法を採用しているが、償却方法は必ずしも定額法に限定されている訳ではない。ルール上は「その利用の実態に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用すべき」⁸⁶とあり、定率法が合理的であれば定率法を採用することも可能である。しかし「一般的には、定額法による償却が合理的」⁸⁷とあり、税務上の原則的な償却方法である定額法と異なると税務調整が必要になる可能性が高いことから、定額法を採用する企業が多い⁸⁸。

法人税の減価償却にあたって、法人が選定することができる償却方法は、減価償却資産の取得時期や種類に応じ、原則として定額法、定率法又は生産高比例法のうち、いずれかの方法であり（法令48、48の2）、ソフトウェアを含む無形減価償却資産については定額法しか選定できない。

しかし、法人の有する減価償却資産には様々なものがあることから、その中にはその使用や減価発生状況などからみて、これらの償却方法以外の方法を選定したほうがより合理的な償却ができるものもあると考えられることから、企業会計の側からは、償却方法はこれらの方法に限定することなく、一般に認められているその他の償却方法をも選定できるようにすべきである、といった指摘がある⁸⁹。

そこで法人が、その有する減価償却資産の償却費をこれらの償却方法以外の償却方法により計算することにつき税務当局の承認を受けた場合には、その承認を受けた償却方法を選定することができる。その承認を受けた償却方法が特別な償却方法である⁹⁰。

制度の沿革としては、昭和42年12月に税制調査会が、「税制簡素化についての第二次答申」において、無形減価償却資産について特別な償却方法の選定を答申し⁹¹、昭和43年度

⁸⁶ 日本公認会計士協会・前掲注(59)6頁。

⁸⁷ 日本公認会計士協会・前掲注(59)。

⁸⁸ 神門剛＝藤山浩泰「Q&A 無形固定資産をめぐる税務のポイント ソフトウェア」税理55(10)号（ぎょうせい、2012）31頁。

⁸⁹ 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 第三」（1960）。

⁹⁰ 成松・前掲注(16)83頁。

⁹¹ 税制調査会「税制簡素化についての第二次答申」（1967）16頁。

の改正が行われた。無形減価償却資産は、特許権など陳腐化の著しいものもあることから、国税局長の承認を受けて、法定償却方法(定額法)以外の特別な償却方法を選択できるようになった。その後の改正によって、承認は所轄の国税局長から税務署長に緩和された。

2. 対象となる資産

本規定は、取替法又は特別な償却率による償却の方法を適用する資産等を除く減価償却資産が適用対象であり、旧定額法・旧定率法・旧生産高比例法・定額法・定率法・生産高比例法に代えて、「特別な償却の方法」にすることができる⁹²。

具体的には、次に掲げる減価償却資産が対象になる⁹³。

(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) 車両及び運搬具 (7) 工具、器具及び備品

(8) 次の無形減価償却資産

A 鉱業権 B 漁業権 C ダム使用権 D 水利権 E 特許権 F 実用新案権

G 意匠権 H 商標権 I ソフトウェア J 育成者権 K 公共施設等運営権

L 営業権 M 専用側線利用権 N 鉄道軌道連絡通行施設利用権

O 電気ガス供給施設利用権 P 熱供給施設利用権 Q 水道施設利用権

R 工業用水道施設利用権 S 電気通信施設利用権

3. 特別な償却方法の承認

法人から特別な償却の方法について申請書の提出を受けた所轄税務署長は、その申請に係る償却の方法が、申請に係る減価償却資産の種類、構造、属性、使用状況等からみてその減価償却資産の償却につき適合するものであるかどうか、償却限度額の計算の基礎となる償却率、生産高、残存価額等が合理的に算定されているかどうか等を勘案して承認の適否を判定する。この場合において、その方法が次に掲げる条件に該当するものであるときは、こ

⁹² 武田・前掲注(43)1817-8頁。

⁹³ 成松・前掲注(16)84頁。

れを承認する。(法基通 7-2-3)

- (1) その方法が算術級数法⁹⁴のように旧定額法、旧定率法、定額法又は定率法に類するものであるときは、その償却年数が法定耐用年数より短くないこと。
- (2) その方法が生産高、使用時間、使用量等を基礎とするものであるときは、その方法がその減価償却資産の償却につき旧定額法、旧定率法、定額法又は定率法より合理的なものであり、かつ、その減価償却資産に係る総生産高、総使用時間、総使用量等が合理的に計算されるものであること。

4. 自社利用ソフトウェアに対する適用

前述の通り、本規定の対象資産にはソフトウェアが含まれていることから、クラウドサービスにおける自社利用ソフトウェアも当然に適用対象に含まれるものと考えられる。

また、企業会計においては、市場販売目的のソフトウェアの償却方法として、見込販売数量や見込販売収益に基づく償却方法も合理的なものとされており⁹⁵、これらの見込販売数量等に基づく償却方法が特別な償却方法として認められるかどうかについては、税務上、その償却方法の採用が全く排除されているわけではないと考えられる。見込販売数量等に基づく償却方法が法定の償却方法とされていないのは、見込販売数量等の見積りが企業の恣意に流れるおそれがあり、一般的に適用を認めるのは適当でないことによるものであろう。したがって、見込販売数量（又は見込販売収益）の見積りなどが客観的かつ合理的になされる場合には、見込販売数量等に基づく償却方法は生産高比例法に類似するものとして、税務署長の承認を受けられる余地があると考えられる⁹⁶。減価償却制度は企業会計主導で構築されてきていることから、税法においても企業会計を尊重した減価償却を認めていくべきであり、市販目的のソフトウェアの製品マスター等は、見込販売収益に基づき費用配分する方法も合理的な方法として認められるべきとの指摘もある⁹⁷。

⁹⁴ 算術級数法とは、企業会計において認められている償却方法で、固定資産の耐用期間中、每期一定の額を算術級数的に通減した減価償却費を計上するものをいう(企業会計原則 注解 20)。

⁹⁵ 日本公認会計士協会・前掲注(59)5 頁。

⁹⁶ 成松・前掲注(16)91 頁。

⁹⁷ 成道秀雄「減価償却制度における会計・税務の現状と問題点」税務弘報 52(9)号(中央

また最近の会計分野では、財務諸表の比較可能性の重視により、会計方法を適正なものとして認められるものに統一、限定する傾向がある。しかし、税法上は担税力に応じた課税所得の算定が課題であることからすれば、経済的実態にあった償却方法にすべきであり、減価償却は仮定計算による取得原価の費用配分であって、仮定が唯一絶対的なものしかないということ自体が誤りであり、定額法のみではなく、本来、複数の償却方法から選択が可能であって然るべきとも考えられる⁹⁸。また、税法上、無形固定資産の償却方法は定額法に限定されているが、自社利用ソフトウェアのような無形資産は、有形固定資産に比較して無形の権利であることに伴う資産的価値の不確実性があることから、早期償却の進む償却方法を採用することが適当であり、会計分野での会計処理統一の方向は、税法上は採用しがたいとの指摘もある⁹⁹。

税法上、この見込に関する客観性を税務当局がどのように認め得るかについては検討の必要があるが、特に自社利用ソフトウェアとしてクラウドソフトウェアを開発してサービスを提供するという事業は、非常に技術革新が激しいことから、担税力に応じた公正な課税のために、実態に即した適正な期間損益計算が実現されることは極めて重要である。

例えば、一般消費者向けのゲーム・ソフトを販売しているような会社や、法人向けの様々な業務ソフトウェアを開発して顧客に提供している会社などにおける原価の態様を考えると、定額法よりも定率法¹⁰⁰、さらには見込販売数量や見込販売収益に基づく償却方法の方が実態に即していると考えられる。それは、販売当初は競争会社がないことから高い販売価額を維持できるが、徐々に競合サービスの参入によって提供価額を低減する必要性が生じ、さらに自社の既存サービスに代えて、自らバージョンアップして新サービスを開発した場合には、旧バージョンとなって相当の陳腐化が発生し、収益性が低下するためである¹⁰¹。

経済社、2004) 106-11 頁。

⁹⁸ 藤曲武美「償却資産の範囲と償却方法」税研 19 号（日本税務研究センター、2003）23 頁。

⁹⁹ 藤曲・前掲注(98)24 頁。

¹⁰⁰ 成道秀雄「減価償却課税制度 総説」『減価償却課税制度(日税研論集)』（日本税務研究センター、2016）4 頁。

¹⁰¹ 成道・前掲注(12)71-2 頁。

第3節 増加償却（法令 60）

1. 増加償却の概要

法人の使用する機械及び装置の使用時間が、次の要件のすべてを満たす場合には、増加償却をすることができる¹⁰²。

- (1) 法人の使用する機械及び装置であること。
- (2) 旧定額法、旧定率法、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) 確定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超えて使用したことを証する書類を保存していること。

現行の機械及び装置の法定耐用年数は、その業界におけるモデルプラントの 1 日の平均的な使用時間を基礎に算定されている。そのため、法人が超過操業を行い、その有する機械及び装置の使用時間が業界における平均的な使用時間を超えているような場合には、その機械及び装置の損耗が早く、しかも収益の獲得に大きく寄与していると考えられることから、通常の償却費よりも多めに償却することが、期間損益を適正に計算する上から実情に合う。そこで、法人の有する機械及び装置の使用時間が、平均的な使用時間を超える場合には、それによる損耗の程度に応じて、通常の償却費を増額して償却することし、これを増加償却という¹⁰³。

このように操業時間が平均的な予定された使用時間を超える期間は、一般に恒久的なものではなく、景気の変動等に左右され、一時的である。従って、その期間が過ぎれば平常の状態に戻られることから、耐用年数の短縮よりも、超過操業の期間に多額の償却額を割り当てる方法が適当であり、増加償却制度が設けられている¹⁰⁴。

¹⁰² 武田・前掲注(43)1947 頁。

¹⁰³ 成松・前掲注(16)340 頁。

¹⁰⁴ 武田＝後藤・前掲注(77)2285 頁。

2. 対象となる資産

増加償却の適用対象になる資産は、機械及び装置でその償却方法として旧定額法、定額法、旧定率法又は定率法を採用しているものである。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、その対象にならない。これは、機械及び装置以外の資産は、その性質上、「1日に何時間稼働するか」といった概念はないからであり、機械装置以外の資産は、24時間稼働を前提に法定耐用年数が定められている¹⁰⁵。

3. 自社利用ソフトウェアに対する適用

本規定は、条文において対象資産の範囲を機械及び装置に限定していることから、文理解釈において本規定を自社利用ソフトウェアに適用する余地はない。

本規定は、時の経過を基にした減価償却方法である定額法又は定率法を採用している機械及び装置に対して、使用時間を基にした減価償却方法によって物理的な損耗による減価を補い、適正な期間損益計算を精緻化するためのものと考えられる。例えば、生産高比例法や取替法を採用している機械及び装置は、これらの償却方法自体が、ある程度すでに超過操業などの実情が反映されるようになっていることから、増加償却は適用できない。

しかし、減価償却において費用配分される期間は、使用又は時の経過による物理的な原因による減価と、陳腐化あるいは不適応といった機能的な原因による減価を織り混ぜて算定するのが一般的である¹⁰⁶。

つまり、このような考え方は、機械及び装置だけでなく、自社利用ソフトウェアのような無形資産においても、生産高・使用時間・使用量又は処理量の超過やより多くの収益を稼得することで経済的陳腐化が早く進むような場合には、定額法又は定率法のような時の経過を基にした減価償却方法のみでは、実情に適合させることに限界があることを示している。

物理的な損耗が必ずしも時の経過に応じて発生するのではないことと同様に、技術的・経済的陳腐化も必ずしも時の経過に応じて発生するのではないことから、「機械及び装置」の

¹⁰⁵ 成松・前掲注(16)341頁。

¹⁰⁶ 野田・前掲注(49)65頁。

みでなく、自社利用ソフトウェアのように現在の法人税法上の規定では定額法しか採用できない無形資産においても、その経済的陳腐化について時の経過を基にした定額法以外の減価償却方法を適用することの合理性を示しているものとする。

第4節 資産の評価損（法法33）

1. 資産の評価損の概要

本規定は、資産の評価損についての法人税法の取扱いを定めたものであり、資産の評価益についての定めである法法25に対応している。企業会計では、固定資産の評価減について、保守主義の立場から原則として積極的に行うこととしており、また会社法においても、企業会計と同様の基準により評価減が行われる。これに対し法人税法上においては、期間所得の平準化及び租税回避として行われ易い評価換えについては一定の制限を設け、原則として評価損の金額は損金の額に算入しないこととしている¹⁰⁷。

しかし、この例外として、第1に、内国法人の有する資産について災害等の事由により異常な資産の価値の減少が生じた場合に、その内国法人が評価換えをして損金経理を行い、その資産の帳簿価額を減額することにより、損金の額に算入できることとしている。

第2に、内国法人の有する資産について会社更生法等の更生計画認可の決定があったことにより、会社更生法等の規定に従ってその内国法人が評価換えをしてその資産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損金の額に算入できることとしている。

第3に、内国法人について再生計画認可の決定等の事実が生じた場合に、公正な価額による一定の評定を行っているときは、その資産の評価損の額は損金の額に算入できることとしている¹⁰⁸。

2. 対象となる資産

評価損の計上ができる資産の種類は、棚卸資産、有価証券、固定資産及び繰延資産であり、固定資産についても条文の規定において特定種類についての制限はない（法令68①）。

3. 評価損となる要件

¹⁰⁷ 武田・前掲注(43)2101頁。

¹⁰⁸ 武田・前掲注(43)2093頁。

固定資産について評価損を計上できる物損等の事実とは、次に掲げる事実である（法令68①三）。

- (1) 当該資産が災害により著しく損傷したことにより、その価額がその帳簿価額を下回ることとなったこと。
- (2) 当該資産が1年以上にわたり遊休状態にあることにより、その価額がその帳簿価額を下回ることとなったこと。
- (3) 当該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により、その価額がその帳簿価額を下回ることとなったこと。
- (4) 当該資産の所在する場所の状況が著しく変化したことにより、その価額がその帳簿価額を下回ることとなったこと。
- (5) (1)から(4)までに準ずる特別の事実

固定資産について評価損を計上できる事由は以上の通りであり、当該固定資産について特別の事由が生じた場合の経済状況の変動による値下りは、これに含まれない¹⁰⁹。

また、次のような事実に基づく場合には、資産の評価損の規定の適用はない（法基通 9-1-7）。

- (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点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

法人税法上の損失「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」（法法22③三）とは、例えば資産の焼失による損失あるいは貸倒損失が該当し、資産の売買による損失は含まれない。前者の損失は、支出自体が費用とはならず損失となつたのであり、その支出が収益の獲得のための犠牲とはならなかったものである。後者の損失は、収益と費用

¹⁰⁹ 武田・前掲注(43)2128頁。

との差額概念としての損失の結果を示しているものに過ぎず、これは当期の営業の成績の結果示された欠損金であって、法法 22③三における損失の額ではないとの指摘がある¹¹⁰。

また、固定資産の減損損失を評価損として捉えた場合に、現行法人税法上は、基本的に固定資産の評価損は損金不算入とされており、例えば景気の変動や取り扱う商品・製品・用役などの需要と供給の変化等による場合には、税務上、評価損として損金算入されることはなく¹¹¹、現行の規定では経済的な事由による資産価値の下落があっても、原則として損金算入を認めていない¹¹²。

法人税法上、評価損の損金算入は、特定の事実があった場合に限定しており、過去あるいは現在すでに顕在化している原因事実を要件として客観性が厳しく求められる。一方、減損会計における減損損失の認識要件は収益性の低下であり、測定は回収可能性の評価という将来の予測を行うこととなるため、当然に経営者の判断が重要な要素を占めることとなる¹¹³。

つまり、固定資産の機能的・経済的陳腐化は、資産の評価損を計上できる事由には該当せず、そのような事実がある場合には、耐用年数の短縮又は増加償却の制度を適用すべきものであると考えられている¹¹⁴。

4. 自社利用ソフトウェアに対する適用

前述の通り、本規定は条文において評価損の要件を限定していることから、文理解釈において本規定を自社利用ソフトウェアに適用する余地はない。

例えば自社利用ソフトウェアが 1 年以上の長期にわたり休止状態であれば、固定資産の評価損の計上事由に該当することになるが、その著しい価値の低下の原因は 1 年以上休止

¹¹⁰ 武田昌輔「総説（費用と損失）」武田昌輔『法人税の損金の研究（日税研論集）』（日本税務研究センター、1999）7 頁。

¹¹¹ 齋藤真哉「減価償却と減損」成道秀雄『減価償却課税制度（日税研論集）』（日本税務研究センター、2016）177 頁。

¹¹² 日本税理士会連合会「法人税における課税ベースのあり方について」2012 年 12 月 13 日

（<https://www.nichizeiren.or.jp/nichizeiren/organization/organization/taxcouncil/>、2023 年 11 月 22 日最終閲覧）8 頁。

¹¹³ 森村照私＝渡部靖彦＝山添清昭『ケーススタディでわかる減損会計の完全適用』（中央経済社、2005）174 頁。

¹¹⁴ 武田・前掲注(43)2129 の 2 頁。

状態であったことではなく、自社利用ソフトウェアそのものの機能的・経済的陳腐化が原因であると考えられるため、そのような評価損を損金に算入することはできないと解される¹¹⁵。

なお、資産の評価損ではなく除却に関しては、ソフトウェアについて物理的な除却、廃棄、消滅等がない場合であっても、今後事業の用に供しないことが明らかな事実があるときは、当該ソフトウェアの帳簿価額を当該事実が生じた日の属する事業年度の損金の額に算入することができる（法基通 7-7-2 の 2）。つまり、ソフトウェアの場合においては、評価損の問題ではなく除却損としての適用性を有しており、例えその資産につき解撤、破碎、廃棄等をしていないときでも、その資産の帳簿価額からその処分見込価額を控除した金額を除却損とするいわゆる有姿除却が認められる¹¹⁶。

¹¹⁵ 伊川正樹「税務・会計上の無形固定資産の定義と特徴」税理 55(10)号（ぎょうせい、2012）12-3 頁。

¹¹⁶ 武田＝後藤・前掲注(33)2967 頁。

第5節 小括

本章第1節から第4節に挙げた規定は、法人税法上の減価償却における臨時的な償却に関連するものとして、その概要と要件を整理した上で、自社利用ソフトウェアに対する適用性を検討した。

その結果、償却の繰上げを認める耐用年数の短縮（法令57）及び定額法・定率法・生産高比例法以外の償却の方法が適用される特別な償却方法（法令48の4）については、一定の条件において自社利用ソフトウェアにも適用が可能であるものと解釈する。

一方、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）及び資産の評価損（法法33）の規定については、その対象資産の範囲又は損金算入の要件に関する条文上の文理解釈から、適用はできないものと解釈する。

しかし、耐用年数の短縮の適用に当たっては、事前に所轄国税局長の承認が必要であり、クラウドサービス等での利用を念頭にした自社利用ソフトウェアにおいてどのように事実認定及び金額の算定の挙証を行うべきかについては、国税庁から公表されているホームページなどによる詳しい資料¹¹⁷が主に有形資産を対象としたものとなっていることから、納税者側における適用の判断には限界があり、現状では判定基準が明確ではない。

これは、法基通7-2-3において所轄税務署長の承認の適否の判断が示されている特別な償却方法についても同様である。

この問題は、法基通7-5-1（償却費として損金経理をした金額の意義）の射程の問題とも密接に関連するため、次章において論証を試みたい。

¹¹⁷ 国税庁「耐用年数の短縮制度について」2007年4月1日
(<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/h19/durability.pdf>、2023年11月22日最終閲覧)。

第3章 臨時的な償却における事実認定の要件

第1節 減価償却費の損金経理要件（法法31①）

1. 損金経理要件の意義

損金経理とは、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう（法法2①二十五）。減価償却資産の償却費のような内部取引は、客観的な証拠が存在するわけではなく、一定の経理処理を行うことの必然性もあるわけではない。内部取引に損金経理が必要とされるのは、内部取引に客観性を付与することにあると考えられ、それにより取引が確定し、検証が可能となる。損金経理は、その方法の一つであり、会社の意思を確認するためのものであるとされている¹¹⁸。

法人の費用又は損失について損金算入を認めるに際し、法人税法は多くの項目に損金経理要件を設けている。その意義は、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理しなければ、所得金額の計算において損金算入を認めないとするものであり、償却費、評価損、引当金の計上など、法人の内部取引について、その計上や繰入れに係る法人の意思を表明し、課税当局がそれを確認するためのものである。仮に損金経理要件を廃止し、費用又は損失について広く申告調整方式を導入した場合には、「決算利益はより多額に、課税所得はより少額に」という企業行動を誘引することとなり、損金経理要件を採用していないアメリカなどでは現にそのような事象が生じている¹¹⁹。

損金経理要件の趣旨及び根拠については、以下のように考えられている¹²⁰。

(1) 課税の安定性・公平性を図ること

法人税法上、法人に選択の余地が認められている客観的事実以外の企業の評価、判断ないし決算態度に属する事項については、法人の最終的な意思表示を申告書によってではなく、

¹¹⁸ 品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務弘報51号（中央経済社、2003）8頁。

¹¹⁹ 日本税理士会連合会税制審議会・前掲注(44)5-6頁。

¹²⁰ 日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」2010年6月15日（https://jicpa.or.jp/specialized_field/publication/files/2-2-20-2-20101021.pdf）、2023年11月22日最終閲覧）10頁。

確定した決算に明示することにより、法人の恣意的な計算を抑制して所得計算の真実性を保証し、できるだけ所得計算を画一的に扱って課税上の安定性・公平性を図ること。

(2) 企業の内部留保を確実にすること

損金経理を条件として損金の額に算入することを認めることにより、配当金が抑制され、当該金額の内部留保を確実にし、その資金が企業目的のために活用されることを意図すること。

(3) 税収の安定性を図ること

恣意的な計算を抑制して所得計算の真実性を保証することにより、税収の安定性を図ること。また、確定決算主義によらず申告調整主義によれば、申告調整は会社の決算利益より課税所得が減少する方向で行われることが考えられ、損金経理要件を課すことが税収の安定性に適い、かつ、法人の粉飾決算に対する防止に寄与するとも考えられていること。

(4) 税制執行上の便宜性を図ること

法人に選択の余地が認められている事項については、課税庁による税制の執行の立場から、法人の計算内容の妥当性を逐一確認することは不可能に近く、税務行政上の困難を避けるため、これをできるだけ画一的に規制することが必要であること。

以上に基づき、法 31①では、減価償却資産の償却費として各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、その法人がその事業年度終了の時ににおいて有する減価償却資産について「償却費として損金経理をした金額（損金経理額）」のうち、その法人が選定した償却の方法に基づいて計算した償却限度額に達するまでの金額と規定している。

つまり、償却費の損金経理がなかった場合、償却費の損金算入は認められない。このことが最も端的に表われるのが、いわゆる簿外資産であり、これについては確定決算における償却費の計上ということがないため、法人がこれを会社帳簿に受入処理しない限り、永久に償却が認められないことになる¹²¹。

2. 減損損失と償却費の同質性

法人の確定した決算において償却額として経理しなければ損金の額に算入されないこと

¹²¹ 渡辺・前掲注(24)472 頁。

について、償却費として損金経理をした金額には、償却費の科目をもって経理をした金額のほか、一定の条件を満たす金額も含まれることに取り扱われている（法基通 7-5-1）。当該規定(5)の注記「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。」は、平成 15 年 12 月の法人税基本通達一部改正において加えられた。その理由として、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という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¹²²。

こうした対応は、税務上は、減損損失を一義的には償却費として捉えることを意味している。このように減損損失を捉えることは、減損会計基準が減損損失を減価償却と同様に、当初の取得原価の費用配分手続きの一環として減損処理を捉えているということである¹²³。

税務上での減損損失の性格付けについては、1 つには減価償却と同様に費用配分手続きであると捉える考え方と、もう 1 つには一定時点における資産評価であると捉える考え方がある。前者の考え方に基づくならば、減損損失は臨時的な減価償却費としての性格を有することとなり、後者の考え方に基づくならば、減損損失は評価損としての性格を有することになる。日本の減損会計基準では、当初支出額の各会計期間への費用配分である点において、減価償却との同質性を認めており、減損処理は、取得原価主義会計の枠内で行われる支出の費用配分手続きに他ならず¹²⁴、また取得原価主義会計の枠内における原価配分の理論的精緻化である¹²⁵とされている。

¹²² 小山真輝『平成 15 年度の法人税改正に係る取扱通達について』（日本租税研究協会、2004）5-6 頁。

¹²³ 齋藤・前掲注(111)176 頁。

¹²⁴ 齋藤・前掲注(111)163 頁。

¹²⁵ 米山正樹「臨時償却の変質－減損処理とその周辺－」會計 164 号（森山書店、2003）35 頁。

第2節 耐用年数の短縮の申請における合理性の確保

1. 耐用年数の短縮の申請

耐用年数の短縮申請は、申請書類に添付書類を漏れなく添付し、申請者の納税地の所轄税務署長を経由して、所轄国税局長あてに提出することになっている。なお、所轄国税局又は税務署から、追加資料の提出が求められる場合がある。申請者には、耐用年数短縮申請の内容により、税務当局の承認を得るだけの挙証責任があるといえる¹²⁶。

この場合の添付書類としては、次のようなものが該当する¹²⁷。

- (1) 承認を受けようとする使用可能期間の算定の明細書
- (2) 申請資産の取得価額が確認できる資料（例えば、請求書等）
- (3) 個々の資産の内容及び使用可能期間が確認できる資料（例えば、見積書、仕様書、メーカー作成資料等）
- (4) 申請資産の状況が明らかとなる資料（例えば、写真、カタログ、設計図）

2. IT 事業における固定資産の経済的耐用年数

ソフトウェアを含む IT 関連業界は、経営環境の変化が激しい業界である。例えば、Web 関連のビジネスモデルは常に変化しており、プラットフォームとなる無線の高速通信網は 4G から 5G 等の高速回線に変化してきている。したがって、将来の収益予測や利益予測を行うことは難しい点がある。また、技術の進歩や新規事業の出現等、経営環境の変化が激しいということは、減損の兆候の 1 つである「経営環境の著しい悪化の場合」¹²⁸に該当する可能性が高いと考えられる。例えば、ソフトウェア自体は陳腐化していなくても、オペレーションシステムが新バージョンに移行するなど動作環境が変化し、関連する固定資産の使用用途がなくなるようなケースもある。また、コンピュータのハードウェア価格は常に下落しており、2～3 年経過したハードウェアは、それ自体市場価格の著しい下落が発生しており、

¹²⁶ 野田・前掲注(49)79 頁。

¹²⁷ 国税庁・前掲注(117)5 頁。

¹²⁸ 企業会計基準委員会・前掲注(20)9 頁。

減損の兆候の 1 つである「市場価格の著しい下落」¹²⁹に該当する可能性が高いと考えられる。

よって IT 事業は、既存の事業に関して、新しいビジネスモデルや代替技術がどれだけ発生していて、それが既存の設備、権利で対応可能であるかについて常に検討を行う必要があり、一般の他業種に比べて経済的残存使用年数は短いと考えられる¹³⁰。

著しい陳腐化を事由に税務当局によって耐用年数の短縮が認められた具体例として、オンラインシステムの端末機器の事例もあり、このケースでは下記の理由から「陳腐化」に該当し、かつ、合理的な計画等に基づく使用可能期間を算定しているとされた¹³¹。

- (1) 今後の情報システムは、漢字表示が主流を占め、カナ表示は旧式化して顧客の減少を招くことが予想されること。
- (2) 主要情報源の経済研究所の新コンピュータ導入に伴い、新システムに切替えを余儀なくされ、その結果、端末機器は一挙にその経済的効用を失うことになること。
- (3) 端末機器の撤去及び新システムへの更新スケジュール、新システムの投資計画等が明瞭であり、これらに基づき使用可能期間を 3 年と算定していること。

3. 減損会計の証跡による合理性の確保

償却を開始している自社利用ソフトウェアについて、著しい陳腐化・不適応化を事由に耐用年数の短縮の申請をする場合には、既に企業会計上では、臨時的な減価償却である減損損失が損金経理されているものと考えられる。第 1 節で示した通り、法人税法上において、減損損失は、一義的に償却費と同質であり、減価償却と同様に当初の取得原価の費用配分手続きの一環として捉えられている。

よって、法人が計上した減損損失による費用配分手続きの合理性を示す文書は、実際の耐用年数が著しく短いことの具体的な事由及びその概要を示し、当該固定資産の耐用年数の短縮の合理性の説明に資する。

企業会計基準委員会が示す「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」によると、合理

¹²⁹ 企業会計基準委員会・前掲注(20)。

¹³⁰ 森村＝渡部＝山添・前掲注(113)115-7 頁。

¹³¹ 吉村博一「耐用年数の短縮制度の活用」税務弘報 55 号（中央経済社、2007）46 頁。

的で説明可能な将来キャッシュ・フローの見積りにあたり、企業は以下の点を考慮すべきとしている¹³²。

- (1) 取締役会等の承認を得た中長期計画の前提となった数値
- (2) 経営環境など外部要因情報や企業内部情報（予算、業績評価の基礎データ、売上見込、等）に関する最新の情報
- (3) 各資産又は資産グループの現在の使用状況や合理的な使用計画等の情報
- (4) 内部管理目的の経営資料や使用計画等、企業内部の情報に基づき算定した、当該資産又は資産グループに係る収益率とその算定方法

また、重要な減損損失を認識した場合には、損益計算書（特別損失）に係る注記事項として以下の項目を注記するべきとしている¹³³。

- (1) 減損損失を認識した資産又は資産グループの用途、種類、場所などの概要
- (2) 減損損失の認識に至った経緯
- (3) 特別損失に計上した金額と主な固定資産の種類ごとの内訳
- (4) 当該資産グループの概要と資産をグルーピングした方法（実務的には管理会計上の区分や投資の意思決定単位等）
- (5) 回収可能価額の算定方法
- (6) 回収可能価額が使用価値の場合には割引率

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・フローの見積りと同様に、企業に固有の事情を反映して見積られるものと考えられる。したがって、企業は、内部管理目的の経営資料や使用計画等、企業が用いている内部の情報や、当該企業に要求される資本コスト等を利用して、当該割引率を算定することになると考えられる。前者に関しては、例えば、類似した設備投資の意思決定について継続的にハードル・レートを用いて行っている場合や、事業部別資本コストを活用している場合には、これらを基礎として、経営環境など

¹³² 企業会計基準委員会・前掲注(20)16頁。

¹³³ 企業会計基準委員会・前掲注(20)24頁。

の企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の情報に照らし修正を加え、当該収益率を計算することが考えられる¹³⁴。使用価値算定における割引率の算定方法は、対外競争上の企業秘密を開示することにつながるおそれがあるとの指摘もあることから、少なくとも割引率のみ開示すれば足り、その算定方法の開示までは求められないとされている¹³⁵が、耐用年数の短縮の合理性の判断においては重要性が高い。

以上の内容による固定資産の減損損失に関する企業内部の文書や、減損損失に関する注記を含めた財務諸表は、耐用年数の短縮における合理性の確保に有用性があるものと考えられる。

4. 会計上の見積りの開示による合理性の確保

会計上の見積りとは、資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出することをいう¹³⁶。代表的な会計上の見積りとしては、固定資産の減損（のれん含む）、有価証券の評価、繰延税金資産の回収可能性、棚卸資産の評価、各種引当金などがあげられる。こうした会計上の見積りは、会計処理にあたって将来見込みを考慮するなど不確実性を伴うことから、財務諸表に大きな影響を及ぼす可能性がある¹³⁷。

2018年11月に開催された第397回企業会計基準委員会において、公益財団法人財務会計基準機構内に設けられている基準諮問会議より、「見積りの不確実性の発生要因」に係る注記情報の充実について検討することが提言された。この提言を受けて、企業会計基準委員会は、2018年12月より、「見積りの不確実性の発生要因」に係る注記情報の充実について審議を行い、2020年3月27日開催の第428回企業会計基準委員会において、企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」の公表を承認した¹³⁸。

¹³⁴ 企業会計基準委員会・前掲注(20)49頁。

¹³⁵ 企業会計基準委員会・前掲注(20)54頁。

¹³⁶ 企業会計基準委員会「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」2020年3月31日

(https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2020/2020-0331-03.html、2023年11月22日最終閲覧)4頁。

¹³⁷ 清宮悠太＝兵藤信考「適用初年度の好事例から見る会計上の見積りの注記のポイントと適用2年目への備え」週刊経営財務3549号(税務研究会、2022)16頁。

¹³⁸ 企業会計基準委員会「会計上の見積りの開示に関する会計基準の公表」2020年3月31日 (https://www.asb.or.jp/jp/project/project_list/completedproject/pj-

会計上の見積りは、財務諸表に計上した金額のみでは、財務諸表利用者が翌年度の財務諸表に影響を及ぼす可能性を理解することは困難である。このため、本会計基準は、財務諸表における会計上の見積りのうち、リスクがある項目の会計上の見積りの内容について、財務諸表利用者の理解に資する情報を開示することを目的としている。本会計基準により、会計上の見積りについては、財務諸表にどのような影響があるかを理解するための情報を開示する観点から、以下の注記が求められることとなった¹³⁹。

- (1) 識別した会計上の見積りの内容を表す項目名
- (2) 当年度の財務諸表に計上した金額
- (3) 会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報

また、上記の「会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報」として、以下の項目が例示されている^{140 141}。

- (1) 当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法
- (2) 当年度の財務諸表に計上した金額の算出に用いた主要な仮定
- (3) 翌年度の財務諸表に与える影響

本会計基準による注記の例としては、固定資産全体を一括りにした説明ではなく、保有する固定資産の種類ごとの特徴を踏まえて、それぞれの見積りを行う際の「主要な仮定」を個別に記載することや、会社の主要な事業における固定資産の減損を「重要な会計上の見積り項目」として識別し、将来キャッシュ・フローの見積りに係る主要な仮定として、各事業で今後想定している売上高や顧客単価を、具体的な水準（例えば、A 事業は 2019 年 3 月期と比べ 93%から 96%で推移するとの仮定を置いている等）で示しているものなどが挙げられる

[20181217.html](https://www.ifa.go.jp/japanese/ir/info/20181217.html)、2023 年 11 月 22 日最終閲覧）1 頁。

¹³⁹ 企業会計基準委員会・前掲注(19)2-3 頁。

¹⁴⁰ 企業会計基準委員会・前掲注(19)3 頁。

¹⁴¹ なお、これらはチェックリストとして用いられるものではなく、企業の置かれている状況が理解できるように、注記の内容は企業が開示目的に照らして判断すべきこととされている（企業会計基準委員会・前掲注(19)9 頁）。

¹⁴²。

以上の内容による会計上の見積りに関する注記を含めた財務諸表は、耐用年数の短縮の規定を適用するための合理性の確保に有用性があるものとする。

5. 会計参与報告書による合理性の確保

会社法では、法務省令で定めるところより、各事業年度にかかる計算書類、事業報告及び附属明細書を作成しなければならない（会法 435②）。この規定は、非公開の中小会社にも適用される¹⁴³。

平成 17 年（2005 年）会社法制定に伴い、会計参与制度が導入された。会社法における会計参与制度は、外部の会計専門家が、株式会社の任意機関として、株式会社の取締役と共同して計算書類の作成をするという世界に類を見ない「日本独自の制度」である¹⁴⁴。

会社法制定当時、中小会社の資金調達の改善は、金融機関の貸し渋りなどによって喫緊の課題とされ、それには中小会社の決算書の適正性を担保することが必要であった。背景として、中小会社において、監査役に就任する者は親族や知人であることから、ほとんどが会計の専門家ではなく、健全なガバナンスへの牽制が働き難いということがある。中小会社の計算の適正を図る措置として、大会社にのみ強制されていた会計監査人を中小会社にも設置することは、経済面から現実的ではないことから、会計の識見を有する専門家（公認会計士、税理士）を計算書類等の作成に関与させる新しい機関として会計参与を任意に機関設計できる制度が創設された¹⁴⁵。会計参与は、中小会社の計算書類の正確性を高める効果が期待できるとされており、中小会社としては主に、金融機関からの信用力を高め、融資に利用したいとの動機により設置している¹⁴⁶。

株式会社は、定款の定めにおいて、任意に¹⁴⁷会計参与を置くことができる（会法 326②）。

¹⁴² 清宮＝兵藤・前掲注(137)19 頁。

¹⁴³ 浦崎直浩『中小企業の会計監査制度の探究－特別目的の財務諸表に対する保証業務－』（同文館出版、2017）10 頁。

¹⁴⁴ 国会図書館「第 162 回国会 衆議院 法務委員会 第 13 号 議事録」2005 年 4 月 19 日（<https://kokkai.ndl.go.jp/simple/text/116205206X01320050419/50>、2023 年 11 月 30 日最終閲覧）。

¹⁴⁵ 高田順三「会計参与制度に関する一考察」尚美学園大学総合政策論集 21 号（尚美学園大学、2015）60 頁。

¹⁴⁶ 高田・前掲注(145)65 頁。

¹⁴⁷ ただし、会社の機関設計において、取締役会を設置し、監査役等を設置しない場合にお

会計参与はいずれの機関設計においても設置でき、公開会社でない場合、会計参与を設置すれば監査役を置かなくてよいとされている（会法 327②但書）。また、会計参与は、公認会計士若しくは監査法人又は税理士若しくは税理士法人でなければならないとされ（会法 333①）、会計の専門家が会社の計算に関与し、その品質を確保することが明確にされている。

会計参与はその立法趣旨に則った職務遂行が求められ、会計参与受任者として善管注意義務を負う。会計参与は、取締役等と共同で、計算書類の作成を行うのであり、その遂行にあたって、計算書類の正確性を図る責任を担っている¹⁴⁸。また、会社に対する責任として、会計参与としての任務を怠ったときは、これによって生じた損害を賠償する責任を負う（会法 423①）。さらに、会計参与は、会社に対する責任のみならず、株主代表訴訟の対象にもなり（会法 847）、計算書類及びその附属明細書並びに会計参与報告に記載し、又は記録すべき重要な事項についての虚偽の記載又は記録した場合に、第三者に対する責任を問われる（会法 429②）。

会計参与は、その職務として取締役等と計算書類を作成するとともに、法務省令で定めるところにより、会計参与報告の作成を義務づけられており（会法 374①）、その作成事項は法務省令に規定されている（会規 102）。その内容は、表示方法その他計算関係書類の作成のための基本となる事項など、重要な会計方針に係る事項に関する注記（会社計算規則 101 条）に相当するものである¹⁴⁹。また、計算書類の作成に当たり、どのような資料を用いたのかについても明らかにする必要がある（会規 102①四）。

この会計参与報告は会計参与自らが単独で作成することになり、会計参与報告の相手先は株主及び債権者である。このため、計算書類の作成にあたって、会社と合意した事項、会計処理の原則及び手続き並びに表示方法、さらに取締役との意見の相違点などを記録する。いわば、会計参与報告は会計参与の業務行為を明記しておくべきものであり、その前提に立つ合意事項、記載した書類及作成方法等、計算書類の作成に関与した事柄を記載することになる¹⁵⁰。

会計参与報告は、会計監査人の作成する「監査報告書」と同様の機能を有しており、計算

いては、会計参与の設置が義務付けられる（伊藤=大杉=田中=松井『会社法〔第5版〕』（有斐閣、2022）136頁）。

¹⁴⁸ 高田・前掲注(145)77頁。

¹⁴⁹ 齋藤孝一「会計参与制度の法的研究」NUCB Journal of Economics and Information Science 57(1)号（名古屋商科大学、2012）84頁。

¹⁵⁰ 高田・前掲注(145)74頁。

書類の適法性を判断する上で極めて重要な情報が記載されている。会計参与報告は「監査報告書」と同様に、会計参与が善管注意義務を果たした会計参与責任を証明する重要な証拠になると解される¹⁵¹ことから、会計参与報告書は、耐用年数の短縮の合理性の確保に有用性があるものとする。

6. 外部機関の監査報告書による合理性の確保

会社法において、大会社及び指名委員会等設置会社・監査等委員会設置会社は、会計監査人を置かなければならない（会法 328、327⑤）¹⁵²。また、会計監査人は、公認会計士又は監査法人でなければならず（会法 337①）、会社の計算書類（会法 435②）及びその附属明細書などを監査し、会計監査報告を作成しなければならない（会法 396①）。

金商法においても、上場会社等は、その財務諸表について、特別の利害関係のない公認会計士又は監査法人の監査証明を受けなければならないことが法定されており（金商法 193 条の 2）、また上場準備中の会社も上場までに 2 年分の財務諸表について監査意見が必要とされている¹⁵³。上場会社等が、会社法上の会計監査人と金商法により義務づけられる監査人とを別に定めることは可能であるが、通常は同一の者が選任される¹⁵⁴。

金商法監査は、投資家保護を目的に実施されるものであり、会社が作成した財務諸表に対する会計基準の準拠性及び会計処理の妥当性と適正性について公認会計士が保証を与える「財務諸表監査」と、会社が作成した内部統制報告書の適正性について公認会計士が保証を与える「内部統制監査」の 2 種類があり¹⁵⁵、この外部機関による監査報告書についても、耐用年数の短縮における合理性を確保する上で有用性があるものとする。

監査によって将来予測としての経営計画自体の合理性を確認することは実務的に困難であるが、見積りを要する会計処理が不確実性を伴うとしても、固定資産の減損等、将来の見積りを伴う会計については会計基準、監査の取扱いが明確に設定されており、詳細な取扱い

¹⁵¹ 齋藤・前掲注(149)86、100 頁。

¹⁵² 大会社及び指名委員会等設置会社・監査等委員会設置会社以外の会社では任意である。

¹⁵³ 日本公認会計士協会「金融商品取引法監査」

(<https://jicpa.or.jp/cpainfo/introduction/keyword/post-23.html>、2023 年 11 月 22 日最終閲覧)。

¹⁵⁴ 伊藤=大杉=田中=松井・前掲注(147)206 頁。

¹⁵⁵ 日本公認会計士協会・前掲注(153)。

が定められている。また「会計上の見積りの監査」¹⁵⁶では、会社の承認手続を検討し、監査差異要約表の作成、経営者確認書の入手の上、会計上の見積りの合理性に関する評価結果等を監査報告書に記載することが定められている。また、決算・財務報告プロセスにおいて、固定資産の減損損失など、財務報告に及ぼす影響が大きくなる可能性があるものについては、見積りの種類別に、財務諸表の虚偽表示リスク及びコントロールを文章化（業務記述書やフローチャート、リスク・コントロール・マトリックス等の作成）し、その整備・運用状況を経営者が評価する必要がある。監査人は経営者の行った内部統制の評価を監査し、会社のコントロールに依拠できるかどうかを判断し易くする¹⁵⁷。

監査人は、会計上の見積りが合理的であるか否かを次の手続により検討する¹⁵⁸。

- (1) 仮定の適切性、情報の適切性及び計算の正確性を検討する。
- (2) 実施可能な場合、過年度の見積りと実績とを比較する。
- (3) 会社の承認手続を検討する。

会計上の見積りが財務諸表に重要な影響を与えている場合には、監査人は、当該会計上の見積りに関する経営者の見解を「経営者による確認書」により確かめることを考慮すべきとされている¹⁵⁹。経営者の陳述は常に非常に弱い証拠であるが、経営者の過去の実績や、経営者の意図の実行可能性について吟味することによって、監査人はその証拠を確認しなければならない。監査人は説得性のある証拠の入手に努め、監査報告書に実質的判断の評価結果を明確に記録する必要がある。会計上の見積りの監査は、将来予測情報の実現可能性についての評価が重要であるため、監査対象会社に関する十分な情報の入手やリスクの評価を行うにあたって、経営者とのディスカッション等による監査手法を行うことも有効であり、監査人は実施した監査手続を含めこれら見積りの妥当性に関する検討過程及びその結果の文書化を徹底する必要がある¹⁶⁰。

¹⁵⁶ 日本公認会計士協会「会計上の見積りの監査」1997年7月23日
(https://jicpa.or.jp/specialized_field/post_470.html、2023年11月22日最終閲覧)。

¹⁵⁷ 北山久恵「将来予測（見積り）の監査実務上の諸問題」現代監査18号（日本監査研究学会、2008）53-6頁。

¹⁵⁸ 日本公認会計士協会・前掲注(156)3頁。

¹⁵⁹ 日本公認会計士協会・前掲注(156)6頁。

¹⁶⁰ 山添清昭「将来予測情報をベースにした会計処理への監査面からの対応や問題点」現代

また、2018 年 7 月に公表された「監査基準の改訂に関する意見書」¹⁶¹により、「監査上の主要な検討事項」(Key Audit Matters、以下 KAM) が日本の監査実務に導入された。これにより 2021 年 3 月期から、一部を除く金商法監査が適用される会社に対して本適用され、監査報告書への記載が求められている。監査報告書における KAM の記載は、監査人が実施した監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高めることにその意義がある¹⁶²。

KAM は、当年度の財務諸表の監査において、監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項と定義され¹⁶³、監査人が監査役等とコミュニケーションを行った事項から選択されることになっており、監査報告書の「監査上の主要な検討事項」区分において、以下の記載が要求される¹⁶⁴。

- (1) 関連する財務諸表における注記事項がある場合は、当該注記事項への参照
- (2) 個々の監査上の主要な検討事項の内容
- (3) 財務諸表監査において特に重要であるため、当該事項を監査上の主要な検討事項に決定した理由
- (4) 当該事項に対する監査上の対応

また、KAM に記載する財務諸表における注記への参照は、会計上の見積りの開示に関する会計基準の記載を参照することが多い。その中でも財務諸表に計上した金額の算出に用いた「主要な仮定」は、財務諸表利用者の関心が高く、企業が置かれている状況を理解する上で有用な情報であるとも考えられ、具体的には以下の点が主要な仮定として考察すべきポイントとなる¹⁶⁵。

監査 15 号 (日本監査研究学会、2005) 19-20 頁。

¹⁶¹ 金融庁「監査基準の改訂に関する意見書の公表について」2018 年 7 月 6 日 (<https://www.fsa.go.jp/news/30/sonota/20180706.html>、2023 年 11 月 22 日最終閲覧)。

¹⁶² 金融庁「監査上の主要な検討事項 (KAM) の特徴的な事例と記載のポイント 2022」2023 年 2 月 17 日 (<https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230217/20230217.html>、2023 年 11 月 22 日最終閲覧) 2 頁。

¹⁶³ 日本公認会計士協会「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」2019 年 2 月 27 日 (https://jicpa.or.jp/specialized_field/20190227aei.html、2023 年 11 月 22 日最終閲覧) 2 頁。

¹⁶⁴ 山岸聡「会計上の見積りの注記から KAM の記載までの実務」週刊経営財務 3564 号 (税務研究会、2022) 20-1 頁。

¹⁶⁵ 山岸・前掲注(164)22 頁。

- (1) 中期経営戦略以降の成長率は市場の長期成長率等を勘案して作成されていること
- (2) 販売数量の増加や、販売価格の予測に関する仮定に基づいていること
- (3) 将来キャッシュ・フローを見積る期間は何年か

さらに、公認会計士により適正性が保証された内部統制報告書についても、耐用年数の短縮の規定の適用における合理性の確保に有用性があるものとする。会計上の見積りに関する内部統制が次のような手続を含む場合には、通常、内部統制上の危険の程度は相対的に低くなるとされている¹⁶⁶。

- (1) 会計上の見積りに必要となる正確な情報を信頼し得る状況下において収集する。
- (2) 経験豊富な役職者又は専門家が会計上の見積りに関与する。
- (3) 上位の役職者が、会計上の見積りに影響を与える要因の把握及び仮定の設定に対して査閲と承認を行う。
- (4) 過年度の会計上の見積りと実績とを比較する。
- (5) 上位の役職者が、会計上の見積りの方法とその結果が経営計画と矛盾していないかを検討する。

7. 将来におけるソフトウェアの除却計画による合理性の確保

ハードウェアの更新、新たなソフトウェアの導入等に伴い、従来有していたソフトウェアの記録媒体や、システム仕様書、フローチャート等の関連文書等について、物理的な除却等を行った場合には除却処理が認められる（法基通 7-7-1）。なお、ソフトウェアは無形固定資産であり、有形固定資産と比べて、利用廃止の事実や、ソフトウェアとしての命数又は本来の利用価値を失ったという事実が外形から分かりにくいという実情にあることから、実務上これらの事実が客観的に明らかになるような説明資料を保存しておくことが適当である¹⁶⁷。具体的な税務証拠資料としては、除却の経緯を説明できる資料や、旧マニュアルの廃

¹⁶⁶ 日本公認会計士協会・前掲注(156)2頁。

¹⁶⁷ 武田昌輔＝後藤喜一『DHC 会社税務積義 第4-2巻』（第一法規出版、1964）2299頁。

棄証明写真、除却稟議書、社内文書、管理規定、新ソフトウェアの仕様書などが該当する¹⁶⁸。

また、ソフトウェアにつき物理的な除却、廃棄、消滅等がない場合であっても、当該ソフトウェアを今後事業の用に供しないことが明らかな事実があるときは、当該ソフトウェアの帳簿価額を当該事実が生じた日の属する事業年度の損金の額に算入することができる（法基通 7-7-2 の 2）。つまり、経済状態の変化の結果、固定資産が将来の明確な日において廃棄されることを明瞭かつ合理的に示すことができれば、その内容は、公平性を維持しながら耐用年数の短縮の規定を適用することの合理性の確保に十分な有用性をもつと考える。

その場合において具体的に想定される文書としては、以下のようなものが考えられる。

- (1) 資産の処分や事業の廃止の計画に関する意思決定が取締役会等において行われた場合における、取締役会資料や利用者に対するサービス終了の告知
- (2) ハードウェアやオペレーティングシステムのサポートが終了して商用利用ができなくなる場合における、その内容が明らかであることを示す公開情報
- (3) 類似機能を有している減価償却資産の耐用年数の実績
- (4) 新バージョンのソフトウェアの投資計画や更改スケジュールの意思決定に関する取締役会資料、販売流通業者への通知文書及び利用者に対する新サービスの告知

¹⁶⁸ 神門＝藤山・前掲注(88)41 頁。

第3節 特別な償却方法の申請における合理性の確保

1. 特別な償却方法の申請

法人が特別な償却方法を選定するためには、所轄税務署長の承認を受ける必要がある。その承認を受けようとする法人は、特別な償却方法の承認申請書を所轄税務署長に提出しなければならない。特別な償却方法の承認を受けようとする申請者は、「特別な償却方法の承認申請書」に下記の事項を記載し、必要な書類を添付して申請する。

- (1) その方法により償却限度額の計算をしようとする資産の種類
- (2) その採用しようとする償却の方法の内容（算式等により明細に記載する）
- (3) その方法を採用しようとする理由
- (4) 期中取得資産の償却方法

2. 自社利用ソフトウェアにおける特別な償却方法

自社利用ソフトウェアが特別な償却方法を申請する場合において、申請書の資産の種類は「ソフトウェア」、細目は「その他のもの」となる。

また、その採用しようとする償却の方法については、序章及び第2章で論じた以下の理由から「見込販売数量（収益）に基づく償却方法」を申請することが考えられる。

- (1) 市場販売目的ソフトウェアとクラウドサービスにおける自社利用ソフトウェアは、採用する技術以外の実質的な事業の内容に違いはなく、技術的にもその境界が明確ではなくなっている。
- (2) 企業会計において、市場販売目的のソフトウェアに関しては、ソフトウェアの性格に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用すべきであり、合理的な償却方法としては、見込販売数量に基づく方法のほか、見込販売収益に基づく償却方法も認められるとされている¹⁶⁹。

¹⁶⁹ 日本公認会計士協会・前掲注(59)5頁。

(3) 同様に企業会計において、自社利用のソフトウェアに関しても、その利用の実態に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用すべきであり、一般的には定額法による償却が合理的とされている¹⁷⁰が、自社利用ソフトウェアの中でクラウドサービスを提供しているソフトウェアの合理的な償却方法が必ずしも定額法であるとされているわけではない。

3. 特別な償却方法を採用しようとする合理的な理由

自社利用ソフトウェアが特別な償却方法を申請する場合において、その方法を採用しようとする理由及び証跡については、主に以下の内容が該当するものと考えられる。

(1) 公正妥当基準の範疇であること

企業の経営方針や将来の収益予測に関する重要な情報と位置付けられている研究開発費及びソフトウェアの制作費に係る会計処理を明確にすることを目的として、企業会計審議会が平成 10 年 3 月 13 日に「研究開発費等に係る会計基準」を設定し、その具体的な取扱いを明らかにして実務上の指針を提供することを目的として、日本公認会計士協会が平成 11 年 3 月 31 日に「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」を公表¹⁷¹してから、20 年以上が経過した。

その間、市場販売目的ソフトウェアにおける見込販売数量（収益）に基づく減価償却方法を始めとする、当該会計基準により定められた会計処理は、日本国内における一般的な会計慣行として定着及び浸透してきているといえる。

法人税法における所得金額の計算規定は、法法 22②及び③の益金及び損金に関する規定を同条④の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が補完する構造となっており、これは、絶えず流動する社会経済事象を適切に反映することが要請される課税所得の算定方法について、法人税法が自己完結的な計算規定を設けることは実際問題として不可能であり、適切に運用されている企業会計の慣行に委ねることが適当な場合が多いためであるとされている。一方、企業会計においては、多くの会計基準が制定されつつあるが、それら

¹⁷⁰ 日本公認会計士協会・前掲注(59)6 頁。

¹⁷¹ 日本公認会計士協会・前掲注(59)1 頁。

の内容は必ずしも網羅的であるとはいえず、確立した会計慣行が存在しないか、会計処理の方法が明らかでないものが少なくない。この点で法人税法は、減価償却に関する規定や収益計上時期の取扱いなど、企業会計にはない詳細な定めを有する事項があり、企業の実務も法人税法の規定や取扱いに準拠して処理している例が多い。こうした面からみれば、法人税法の所得計算規定と企業会計とは、相互に補完しているとみることができる¹⁷²。

したがって、法人税法が租税公平主義の要請に応じて、法人の担税力に応じた課税を実現するために、企業会計で認められた減価償却方法を特別な償却方法として承認することは、十分に検討する余地があるものと考えられる。

(2) 類似システムにおける過去の販売情報

類似システムにおける過去の販売実績や収益情報が、時の経過と関連性が低い場合には、担税力に応じた課税の公平性のために特別な償却方法を採用する合理性が高いものと考えられる。

クラウド技術による「電気通信利用役務の提供」サービスの提供単価は、市場販売目的ソフトウェアと同様に、サービス開始当初は競合会社が少ないことから高い価格で提供されることが多く、その後徐々に価格競争によってディスカウントされていくケースが想定される。また、自社の既存サービスに代えて、自ら新サービスを開発した場合においても、旧サービスの価格は低廉化せざるを得ないことが多い。

また、販売数量についても同様の理由から、必ずしも時の経過との相関があるわけではない。販売管理システムなどによる客観的データのほか、類似システムにおけるデータ処理量の実績データ等、その傾向を示す代替特性の情報があれば、その証跡についても特別な償却方法の規定の適用の合理性の説明に資するものとする。

例えば増加償却においては、個々の機械装置の日々の超過使用時間を具体的に測定することは非常に困難であり、現実の問題としては、工場において常時実施されている何らかのデータを基にして把握するのが合理的であるとされる¹⁷³。従って、個々の機械装置の超過使用時間は、個々の機械装置の従事員について労務管理のため記録された勤務時間を基として算定するなどの適当と認められる方法により求めた稼働時間を基礎として算定し、個々

¹⁷² 日本税理士会連合会税制審議会・前掲注(44)5頁。

¹⁷³ 武田＝後藤・前掲注(77)2285の3頁。

の機械装置の稼働時間が不明のときは、これらの方法に準じて推計した時間により、超過使用したことを証する書類として申請することが認められている¹⁷⁴。

(3) 企業会計上の内部文書

前節の「耐用年数の短縮」で示した企業会計上の内部文書についても、同様に「特別な償却方法」の規定の適用に関する合理性の説明に資すると考えられる。

類似システムにおいて、その収益計上が時の経過と相関しないことによって、過去に繰り返し減損が発生している場合に、自社利用ソフトウェアは他の固定資産とともに減損会計の適用対象であるが、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に、当該超過額を一時の費用又は損失として処理するという減損処理に類似した会計処理がなされることになるため、固定資産の減損会計の対象範囲に含まれない¹⁷⁵ことから、当該減損発生時における企業内部文書は、見込販売収益による償却方法を採用すべきことの合理性の説明に資するであろう。

また、ソフトウェアの減価償却方法の変更は、会計方針の変更に該当し、見込有効期間及び見込利用可能期間の変更は、会計事実の変化に対応する処理であるから、会計方針の変更には該当しないが、その影響が重要である場合には、変更が行われた旨、その内容及び当該変更が財務諸表に及ぼす影響を注記するものとされている¹⁷⁶。よって、その内容による注記を含めた財務諸表や、当該財務諸表を対象とした監査報告書についても、特別な償却方法の規定の適用における合理性を確保する上で有用性があると考えられる。

さらに、類似システムにおいて、その収益計上が時の経過と相関しないことによって、耐用年数経過前のソフトウェアの除却が繰り返し発生している場合においても、同様に当該除却発生時における企業内部文書は、見込販売収益による償却方法を採用すべきことの合理性の説明に資するものと考えられる。

¹⁷⁴ 耐用年数の適用等に関する取扱通達 3-1-7（日々の超過使用時間の算定方法）。

¹⁷⁵ 日本公認会計士協会・前掲注(11)48 頁。

¹⁷⁶ 日本公認会計士協会・前掲注(59)6 頁。

第4節 有姿除却の事実認定に関する判例分析

1. 中部電力事件（東京地判平成19年1月31日）を分析する理由

有姿除却は法基通 7-7-2 にその取扱いが明らかにされているが、現状有姿のまま除却損を損金計上するということは、客観的に見て明らかに今後通常の方法により使用される見込みがないかどうかという点で、税務上問題になることが多いと考えられる¹⁷⁷。

納税者において固定資産を有姿除却する場合には、当該固定資産を今後使用することがないことを十分説明できるものを明らかにしておくことが重要である¹⁷⁸。

中部電力事件は、固定資産の有姿除却に関する事実認定を争った数少ない判例であり、納税者が勝訴した判例としても注目される。この判例は固定資産の償却に関する事実認定を行うための合理的な判断材料を検討する上でも非常に示唆に富むものであると考える。

本件の経緯としては、中部電力が法基通 7-7-2（有姿除却）を適用して火力発電所設備を廃止し、固定資産除却損を損金の額に算入して法人税の申告を行ったところ、税務当局がその一部を否認した。中部電力はまず、国税不服審判所に原処分の一部を取り消すことを求めたが、国税不服審判所は、設備の再稼働の可能性がないことの立証が十分でないとして、有姿除却による設備の除却損を損金の額に算入することはできないと裁決した¹⁷⁹。そのため中部電力は、東京地方裁判所に審査の再審を申請し、裁判で主張を詳細に弁論したことにより、裁判所は中部電力が主張した火力発電設備の有姿除却の損金算入を認め、中部電力の勝訴により裁判は確定した。裁決では、火力発電設備が廃止されることとなった経緯、再稼働させることの費用対効果及び再稼働が選択される可能性、廃止後に再稼働された事例の有無など、廃止日の時点で将来再稼働される可能性がなかったことについて詳細な事実認定を行っている¹⁸⁰。

¹⁷⁷ 加藤晴美「有姿除却／火力発電設備の再使用可能性の有無」税務弘報 56(10)号（中央経済社、2008）137頁。

¹⁷⁸ 野田秀三「資産除去費用の処理をめぐる諸問題」税務事例研究 110号（日本税務研究センター、2009）24頁。

¹⁷⁹ 国税不服審判所名裁平成17年6月14日。

¹⁸⁰ 小島俊朗「租税訴訟における国敗訴事件の検討（第二部）」明治学院大学法科大学院ローレビュー第12号（2010）59頁。

2. 事実の概要

原告である中部電力は、その保有する 5 基の火力発電設備について、電気事業法等に基づく廃止のための手続を執った上で、発電設備ごとに一括してその設備全部につき、いわゆる有姿除却に係る除却損を計上し、これを損金の額に算入して確定申告を行った。当該申告について、被告である税務当局は、各発電設備を構成する個々の資産のすべてが固定資産としての使用価値を失ったことが客観的に明らかではなく、今後通常の方法により事業の用に供する可能性がないとは認められないなどとして、上記損金算入を否定し、増額更正及び過少申告加算税の賦課決定を行った。原告は、これらの更正処分等是有姿除却等に関する法令の解釈を誤った違法なものであると主張して、当該更正処分等のうち上記発電設備の除却損の損金算入に係る増額更正について、取消しを求めた¹⁸¹。

3. 判旨

本件における除却の要件は、「電気事業会計規則」等により「既存の施設場所におけるその電気事業固定資産としての固有の用途を廃止する」ことであると解するのが相当であり、原告が示した証拠から本件設備が将来再稼働される可能性はないとの事実認定を行い、原告の主張を認めた。

4. 原告が示した証拠

法人税法には除却損の損金算入についての別段の定めはなく、したがって、法法 22④の公正妥当な会計処理の基準をもって検討される。有姿除却の法令解釈通達は 1980 年に定められたものであり、その内容は必ずしも現状にあったものとはいえず、本裁判では法令解釈通達の有姿除却から離れて、経済的実質と中部電力の経営判断を重視して判決が下されたと評価できる¹⁸²。この判決において、原告は以下に示す証拠を提示している¹⁸³。

¹⁸¹ 前掲注(21)。

¹⁸² 成道・前掲注(72)192 頁。

¹⁸³ 前掲注(21)。

- (1) 設備余剰の状態が顕著であったこと。
- (2) 本件設備は経済性が劣っていたこと。
- (3) 本件設備は、法定耐用年数 15 年を大幅に超えて運用されていたこと。
- (4) 本件設備は、長期計画停止を行っていたこと。
- (5) 稼働率低下に伴い、発電メリットが保守費用を下回る状況が続くと見込まれていたこと。
- (6) 経済合理性の面から再稼働をするはずがないことは、社会通念上明らかであり、電力会社 10 社 41 年間 169 基の同種設備の廃止において、廃止後に再稼働されたものは 1 基もないこと。

5. 自社利用ソフトウェアにおける適用

上記の火力発電設備における判例を、クラウドビジネスに置き換えた場合、クラウドベンダーが、既に赤字となっているクラウドサービスを提供するための自社利用ソフトウェアの耐用年数の短縮や、新たなクラウドサービスを提供するための自社利用ソフトウェアに特別な償却方法の適用にあたって、以下の内容を示すような社内文書が、その合理性の説明に資することが示唆されていると考える。

(1) 供給過剰であること

競合企業の相次ぐ新規参入によって、同種同類のサービスが増加し、市場の需要に対して供給力が過大となったこと。また、市場動向や環境の変化により、需要が減少したこと。

(2) 技術的又は経済的に陳腐化したこと

従前の開発言語・手法・環境やフレームワーク、又はオペレーティングシステム等の動作環境に技術革新が生じたことによって、現行の自社利用ソフトウェアの機能や性能が著しく陳腐化したこと。または、技術革新によって保守運用や維持管理費用の著しいコストダウンが実現し、経済性が著しく陳腐化したこと。

(3) 投資回収可能期間を経過していること

過去の類似サービスにおける投資回収の実績から、自社利用ソフトウェアの運用期

間が投資回収可能期間を経過していること。

(4) 現行サービスの終了計画が承認されたこと

競争力の大幅な改善を目的に、次期バージョンのソフトウェアの開発に着手し、現行サービスをリプレースする計画が、取締役会等の機関で承認されたこと。また、市場や利用者に対して、現行サービス終了や次期サービス提供の計画を公示したこと。

(5) 収益性の改善が困難であること

現行の自社利用ソフトウェアを維持したまま、プログラムの改修や機能追加によって競争力を強化して収益性を回復することは、上流工程からの設計変更が必要であることによって、費用対効果の面で合理的ではないこと。

また、旧式のソフトウェア言語や開発手法などのフレームワークで開発されていた場合には、旧環境の理解に時間と費用が必要となることや、旧式のオペレーティングシステムやプラットフォームで動作させる場合には、改善後のソフトウェアは低効率で経済性が劣るものにすぎないこと。

(6) 収益性が回復した例は一つもないこと

過去の類似サービスにおける投資回収の実績から、収益性が著しく低下した後に、その収益性が回復した事例は一つもないこと。

第5節 小括

本章では、第1節において法人税法上の損金経理要件の意義を確認し、減損損失と償却費の同質性を明らかにした。減損損失の性格付けについては、減価償却と同様に費用配分手続きであると捉える考え方と、一定時点における資産評価であると捉える2つの考え方があるが、法人税法上では前者の考え方にに基づき、減損損失を評価損でなく臨時的な減価償却費として捉えている。

第2節では、耐用年数の短縮の申請において、その合理性を確保するために開示又は社内で文書化すべき内容を検討した。日本国内においては、企業会計における「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」と「会計上の見積りの開示に関する会計基準」が会計慣行として浸透していることや、会計参与又は外部機関による監査及び法人税法上のソフトウェアの除却に関する規定によって、企業内部には、臨時的な償却規定を適用するための合理性を確保するために有用性が高い文書が既に多く存在しているものと考えられ、それらの具体的な内容を抽出した。

また、第3節では、特別な償却方法の申請において、その合理性を確保するために開示又は社内で文書化すべき内容を検討した。申請する償却方法が公正妥当基準の範疇であることを示し、その妥当性を明らかにする証拠として、企業内部に存在する類似システムにおける過去の販売情報や、財務諸表及び外部機関による監査報告書等が、その合理性の確保に有用性をもつとした。

さらに第4節における中部電力事件の判例分析では、裁判所が有姿除却の事実を認定するに至った納税者側が示した数々の証拠から、法人税法上の臨時的な償却規定の適用において合理性の担保に向けた説明に有効な要素を抽出した。

以上の論証により、わが国の法人税法上の臨時的な償却規定について、自社利用ソフトウェアは、その適用性が十分にあるものとする。

第4章 外国法における減価償却制度

第1節 概要（アメリカとドイツを取り上げる理由）

期間損益を算定する上で長期性の資産の各期費用の額を確定する会計処理すなわち減価償却は、設備投資を促し、国際競争力の基盤を企業に与え、経済の活性化を促進するために利用できる税務上のツールである¹⁸⁴が、その制度は国によって、また時代によって必ずしも定まっていない¹⁸⁵。

中里は「日本の減価償却では、資産が徐々に古くなっていくと考えるが、国際的には今やこのような考え方自体も珍しい」と指摘する。減価償却は資産と関係なく、例えば100億円払ったら、その100億円を何年で回収するかという費用の配分の話であり、それで取得した現物が何年もつかということとは関係がないという考え方の方が、今日の国際的には主流であるという¹⁸⁶。

ミューラーらは、会計の類型として「英米モデル」、「大陸モデル」、「南米モデル」、「混合経済モデル」、「国際基準モデル」を挙げている¹⁸⁷。「英米モデル」のアメリカにおいて、減価償却費は、会計理論的な控除のあり方あるいは政策的な設備投資促進刺激としてのあり方など、種々の議論を経て、「減価償却の自由」を掲げて企業会計理論から独立し、現行の加速償却制度に至っており、他の多くの国と同様、減価償却の実務は会計と税務が相互に作用しながら定着、発達してきた。

アメリカの連邦所得税制における減価償却関連規定は1986年以降大きな改正は行われておらず、おおよそ安定的な運用がされてきており、アメリカの税務計算は企業会計から独立

¹⁸⁴ 本庄・前掲注(32)127頁。

¹⁸⁵ 古田美保「アメリカの減価償却制度」成道秀雄『減価償却課税制度(日税研論集)』（日本税務研究センター、2016）257頁。

¹⁸⁶ 中里実「アメリカ租税法の研究動向と日本における最近の課税問題」租税研究 673号（日本租税研究協会、2005）153頁。

¹⁸⁷ 「英米モデル」は、投資者及び債権者の意思決定ニーズを指向し、国内に企業が巨額の資金を調達できる大規模でかつ発達した証券市場が存在するという特徴があり、資本市場にリンクした会計であると述べている。また、ヨーロッパ大陸のほとんどの国と日本が含まれる「大陸モデル」については、会計の主要目的が資金提供者の意思決定ニーズには向けられておらず、課税所得の計算や国のマクロ経済計画への準拠性を示すことのような政府からの要求を満足させるよう設定された会計であると述べている（ミューラー＝ガーノン＝ミーク（野村健太郎＝平松一夫訳）『国際会計入門〔第4版〕』（中央経済社、1999）16頁）。

したいいわゆる申告調整主義によっているが、会計との関連も含めて、アメリカにおける減価償却制度が参考になると考えられる¹⁸⁸。

またドイツは、日本と同じ「大陸モデル」に位置づけられ、日本の会計制度における確定決算主義は、ドイツ法における基準性の原則（商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性の原則）を継受したものである¹⁸⁹。そのドイツでは、減価償却資産の取得価額を、その使用又は利用の全期間にわたって均等に配分して償却し、その減価償却費は事業の通常の耐用年数で自主的に見積もることが可能である¹⁹⁰。また、購入したものでない無形資産、自己創造の無形資産を資本化し、その後減価償却することは、企業会計上も税務上も認められていない¹⁹¹など、税法の体系は日本と同じく確定決算主義を採用していながらも、その態様は大きく異なることから、わが国の減価償却制度を検討する上で参考になると考える。

¹⁸⁸ 古田・前掲注(185)。

¹⁸⁹ 武田隆二「確定決算主義と会計基準」企業会計 48(1)号（中央経済社、1996）28頁。

¹⁹⁰ 成道秀雄「耐用年数、残存価額と償却可能限度額」税研 19号（日本税務研究センター、2003）29頁。

¹⁹¹ 本庄・前掲注(32)112頁。

第2節 アメリカ税法における減価償却制度

1. アメリカの企業会計制度と税法会計制度

アメリカの企業会計における減価償却制度としては、1929 年の大恐慌を契機として公的な会計原則制定の運動が高まり、投資家のための会計規制が構築される中で発生主義会計処理としての減価償却制度が確立され、減価償却が評価ではなく原価配分の手続きであることが明示された¹⁹²。これが現在のアメリカにおける企業会計の減価償却の基礎を形成しており、減価償却計算の自己金融効果については、あくまでも副次的な効果とされている¹⁹³。

その後のアメリカにおける現行の会計基準は、会計基準制定当初とほぼ同様である¹⁹⁴。耐用年数や残存価額は各自において適切に見積もられることとされ、償却費の計算方法については、定額法、級数法、定率法のほか、生産高比例法なども例示される。採用した計算方法を開示する必要があるが、企業会計上いずれの方法の優劣も示されていない。また、償却の単位についても個別又はグループ等の指摘は特にされず、適宜選択が可能となっている¹⁹⁵。

一方、アメリカの連邦所得税法は、その課税所得を算定するにあたり、特に逸脱が認められるあるいは要求される場合を除いて、基本的には納税者が採用する公正妥当な会計処理方法により課税所得を算定することを要求している¹⁹⁶が、固定資産に関する費用である減価償却は逸脱が認められている項目であり、現行法上、企業会計上の減価償却費の額にかかわらず、税法上の償却費の額を損金とすることができる¹⁹⁷。

減価償却費について企業会計経理からの逸脱が認められたのは 1954 年の改正からであり、それまでは企業会計での経理との一致が確認されていた。1954 年改正は「減価償却の自由」のために定率法や級数法といった償却費の前倒し計上が可能となる加速償却を選択可能な

¹⁹² American Institute of Certified Public Accountants, *Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins; Accounting Research Bulletin, No. 43*, AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS, Chap. 9 sec. (c) para. 5 (1953).

¹⁹³ Paton, W.A. and A.C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, p. 89 (1940).

¹⁹⁴ American Institute of Certified Public Accountants, *Accounting Terminology Bulletins, No. 1*, AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS, p. 25 (1953).

¹⁹⁵ 古田・前掲注(185)261-2 頁。

¹⁹⁶ CFR § 1.446-1(a).

¹⁹⁷ IRC § 167-168.

償却方法として定め、その経理が企業会計と異なることを容認した。しかし、その一方で企業会計の経理から全く乖離したわけではなく、耐用年数や残存価額の見積り等減価償却計算要素については企業会計との同質性も求められていた。その意味において、アメリカの減価償却における企業会計と税務の分離は 1981 年の原価回収概念の導入以降に顕在化したといえる¹⁹⁸。

このように、アメリカやイギリスなどは、税務貸借対照表と会計貸借対照表は全く別な基準で作成するという申告調整主義を採用していることから、わが国のような確定決算主義の国における IFRS 導入のような問題は、基本的に発生しない。その一方で、税務貸借対照表と会計貸借対照表の二重計算が必要になり、コスト負担が増加するという問題がある¹⁹⁹。

2. アメリカにおける減価償却制度の沿革

前述の通り、アメリカの税務における減価償却は公正妥当な会計処理方法からの逸脱が認められており、税務では、投資意思決定を抑制しないという意味での中立性と減価償却による自己金融効果が重視されてきた²⁰⁰。

償却方法によっては設備投資の刺激策として活用できるという理由により、減価償却費は損金の重要項目と位置付けられ、アメリカでは税制上だけでなく、経済対策の有力な手段の一つとされた²⁰¹。現行法上、企業会計上の減価償却費の額にかかわらず、税法上の償却費の額を損金とすることができており、現在に至る沿革としては以下の通りである。

(1) 1980 年以前：種類別資産減価償却範囲制度 (ADR: class life asset depreciation range system)

ADR は、課税庁が各種資産の種類ごとに設けた基準耐用年数 (guideline life) の前後 20% の範囲で、納税者が償却期間を決定する制度であり、いわば課税庁が税法上の減価償却計算のための耐用年数表を用意したものである。例えば、事務用機器の基準耐用年数は 10 年と定められ、納税者はその前後 20% の範囲、すなわち 8 年（下限）から 12 年（上限）の範囲

¹⁹⁸ 古田・前掲注(185)276-7 頁。

¹⁹⁹ 島田眞一「会計基準の国際的統一化と会社法・税法との関係」日本公認会計士協会『会計基準のコンバージェンスと確定決算主義』（日本公認会計士協会、2010）67 頁。

²⁰⁰ 古田・前掲注(185)279 頁。

²⁰¹ 東条正美「最近米国税制事情(21)」税務経理 9931 号（時事通信社、2021）2 頁。

で、適切な償却期間を決めることができる²⁰²。

(2) 1981 年以後：加速度原価回収制度 (ACRS: accelerated cost recovery system)

1981 年にレーガン政権は、レーガノミクスと呼ばれるアメリカ経済の再建に向けた経済改革を断行し、その改革の一つとして加速度原価回収制度 (ACRS) の導入を行った。投資回収に時間がかかる従来の ADR に代わり、ACRS は企業会計上の減価償却制度の思考から大きく離れ、文字通り企業により「投資された原価を回収するための制度」として位置づけられる。経済的減価を超過する控除の利用は、実質的にその部分について企業が政府から無利子の融資を受けるのと同じ効果があり²⁰³、租税の社会政策（政策目標）を達成する手段としての機能がより重視されるようになったことを意味する。

(3) 1987 年以後：修正加速度原価回収制度 (MACRS: modified accelerated cost recovery system)

1986 年税制改革法は、所得税率の引下げと引換えに、投資による過度の税制上の恩恵を修正することとし、1987 年以後は ACRS より償却期間を延長した MACRS を適用することとした²⁰⁴。現在もアメリカの税制上の減価償却の柱は MACRS であり、企業は MACRS に沿って申告する必要がある。

MACRS による減価償却費は、会計上の定額法、級数法を用いて計算する減価償却費と比較して、設備投資の初期に高い償却率を適用することができ、固定資産の原価の回収を加速的に行うことが可能となる。アメリカでは税務上の償却費が会計上の償却費を上回り、繰延税金負債を計上することが一般的である²⁰⁵。

以上の通り、現在のアメリカの本則としての税務減価償却制度は、企業会計上の減価償却と比較して前倒し償却を行っており、企業会計上の原価配分手続きからは「自由」になっている²⁰⁶。

1981 年以降の現行の税法上の減価償却制度は、伝統的な企業会計でいうところの減価償

²⁰² 伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第 8 版〕』（中央経済社、2021）224 頁。

²⁰³ 伊藤・前掲注(202)225-6 頁。

²⁰⁴ 伊藤・前掲注(202)228-9 頁。

²⁰⁵ 東条・前掲注(201)5-7 頁。

²⁰⁶ 古田・前掲注(185)275-6 頁。

却（適正な期間損益計算を目的とした費用収益対応の原則を充たすもの）ではなく、正確には「投資原価を回収するための仕組み」を便宜上、減価償却と呼んでいるにすぎない²⁰⁷。

そのような「減価償却制度＝コスト回収制度」の考え方は、アメリカの政権政策の最も典型的なものである。アメリカの政権は、重要な政策選択としてどういう設備投資をさせたかを原点として租税政策を築いて ACRS を認め、それが例外でなく税法上の本流のルールになっている。彼らは政権が替わるごとに、資産を分類し直し、コスト回収制度を作り上げ、1986 年税制改革で若干柔らかに修正をした MACRS ルールが、現在も引き続きアメリカのベースとなっている²⁰⁸。

3. MACRS 以外の減価償却方法

アメリカ税法における減価償却制度は 2 本の柱からなっている。一つは 1987 年に改訂され現在に至る MACRS であり、もう一方は、MACRS が適用できない、又は適用しないところの減価償却方法であり、この方法は従来の減価償却方法である²⁰⁹。

1986 年後に事業に供された大部分の資産は修正加速度コスト回収制度（MACRS）により減価償却しなければならないが、次の種類の資産は MACRS から除外される²¹⁰。

- (1) 生産単位法などの年数で表示されない減価償却方法を用いる選択を行った資産
- (2) 公共事業資産
- (3) 映画フィルム、ビデオ・テープ、録音（ディスク、テープその他のフォノレコードなど）
- (4) 無形資産

この従来の減価償却方法は、合理的である限り、どのような償却方法も認められ²¹¹、また耐用年数は合理的である限り任意に耐用年数を決定でき、さらに耐用年数の変更も、合理的な理由が存する限り認められる。つまり、その合理性の立証を納税者に課すことで、耐用年

²⁰⁷ 伊藤・前掲注(202)223 頁。

²⁰⁸ 本庄資『アメリカ法人税制』（日本租税研究協会、2010）93 頁。

²⁰⁹ 成道秀雄「固定資産の減損失の税務」武田昌輔『法人税の損金の研究（日税研論集）』（日本税務研究センター、1999）120 頁。

²¹⁰ 本庄・前掲注(32)111 頁。

²¹¹ IRC § 167(a)。

数や残存価額を含めた減価償却方法の決定を全く納税者に任せている²¹²。

このようにアメリカ税法における従来の減価償却方法は、公正なる会計処理の基準に強く準拠したものといえる。一方で、評価損についてはほとんど認めていないに等しく、この点は FASB の減損会計と異なっている²¹³。

4. ソフトウェアの扱い

無形資産については 15 年間の定額償却のみが適用される。無形資産について、従前は償却規定がなかったものが 15 年の定額償却の規定が整備されたという点で明確化したというのが現状であるが、その経済効果や所得計算上の妥当性についての議論が尽くされたとは言い難いと考えられる²¹⁴。

またソフトウェアの税制は、利用目的ではなく取得形態別に取り扱いを異にしており²¹⁵、外部購入のソフトウェア代、自己開発の開発費用及びソフトウェアの賃借料（リース代）の 3 つのルールが設けられている。

外部との取引で取得したソフトウェアの減価償却は IRC 無形固定資産と言われ、15 年の均等償却を行う。ただし、一般大衆が購入できる市販ソフトウェアは IRC 無形資産とされず、3 年間の定額法で償却を行う²¹⁶。外部との取引で取得したものではない自社開発ソフトウェアは、IRC174 に基づき研究開発費と同様に取り扱われ、当期の経費として控除するか、又は資本化した上で 3 年間の定額法で償却を行うことのどちらかを選択できる²¹⁷。ただし、どちらかの方法を継続的に用いなければならない。またソフトウェアの使用目的が、自己の事業用か、又は他者への販売用・レンタル用であるかを問わない。ソフトウェアを賃借（リース）した場合の賃借料は、期間に対応して経費として損金控除する²¹⁸。

²¹² 成道・前掲注(97)109 頁。

²¹³ 成道・前掲注(209)。

²¹⁴ 古田・前掲注(185)281 頁。

²¹⁵ 成道・前掲注(12)78 頁。

²¹⁶ 本庄資『アメリカ法人税法講義』（税務経理協会、2006）250 頁。

²¹⁷ 本庄・前掲注(216)。

²¹⁸ U.S. タックス研究会「試験研究費およびコンピュータ・ソフトウェアの開発費は税務上どのように取り扱われているか」国際商事法務 19(3)号（国際商事法研究所、1991）368 頁。

第3節 ドイツ税法における減価償却制度

1. ドイツの企業会計制度と税法会計制度（基準性原則）

ドイツの法人税は直接的には法人税法（KStG）に規定されているが、所得の決定について同法は所得税法（EStG）および法人税法の定めるところによるものとした上で²¹⁹、その所得は、所得税法の一般的な所得概念規定において、資本の増減を除き、事業年度末における事業財産と前事業年度末における事業財産との差額であると規定され²²⁰、商法上の貸借対照表の利益を起点として、税法規定による所要の修正を施して計算される²²¹。

ドイツ所得税法は、「法律の規定に基づいて帳簿記入を行い、定期的な決算を行う義務を課される事業者、あるいはこの義務のない事業者は、税務上の選択権の行使あるいは他の方法が選択されない範囲において、事業年度末に商法の正規の簿記の諸原則（GoB）により表示されるべき事業財産を計上しなければならない。」と規定している²²²。すなわち、税務貸借対照表は商事貸借対照表に基づいて作成されることを規定しており、これを「商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性原則」という。基準性原則は、単に課税所得の計算を商事貸借対照表における利益を起点とすることを意味するに留まらず、商事貸借対照表の評価が税務貸借対照表の評価の前提となることを意味し、税務貸借対照表は商事貸借対照表から誘導的に作成されることをいう²²³。

その後 2009 年に、貸借対照表法現代化法（BilMoG）が成立し、2010 年 1 月 1 日開始事業年度より適用されている。BilMoG は従前と同様に基準性の原則は堅持されているため、現在もドイツ商法（HGB）により作成される個別財務諸表は、従前通り配当可能利益算定及び課税所得の計算の起点となるが、問題が指摘され続けていた逆基準性原則は廃止され、税法上の選択権は商事貸借対照表から独立して実行されることとなり、商事貸借対照表に影響を及ぼすことはなくなった。これにより、商事貸借対照表と税務貸借対照表の乖離が進むこ

²¹⁹ KStG § 8 Abs. 1 Satz 1.

²²⁰ EStG § 4 Abs. 1 Satz 1.

²²¹ KStR § 7 R29.

²²² EStG § 5 Abs. 1 Satz 1.

²²³ 武田隆二「ドイツ税法における所得計算原理」国民経済雑誌 106(3)号（神戸大学経済経営学会、1962）64 頁。

ととなっている²²⁴。

BilMoG 前の基準性原則は、商事貸借対照表と税務貸借対照表では同じ減価償却方法が選択されなければならないという一貫性の原則が存在したが、一連の改正は、商法上の選択権から税務上の選択権が離脱することを税法が容認したことを意味し、逆基準性の廃止は基準性原則の拘束性を弱めるという結果をもたらした²²⁵。

2. ドイツ減価償却制度における減価償却方法

1998 年に成立したシュレーダー政権は、経済成長を促す観点から大規模減税「税制改正 2000」を策定したが、期待された効果をもたらすことはできなかった。景気の低迷、失業問題の深刻化を背景として、2005 年連邦議会選挙にて、メルケル党首を首相とする大連立政権が樹立された。このメルケル政権の下、2007 年には財政健全化などのために付加価値税の標準税率の引上げ・所得税の最高税率の引上げが実施され、同年、財政収支の黒字化を達成した。また 2008 年には、ドイツの企業立地上の競争力強化や租税回避抑制の観点から、法人実効税率の引下げ・課税ベースの拡大を含む法人税改革が実施された²²⁶。その主たる内容は、実効税率をおよそ 30%とする減税と、減価償却制度における給付比例法および逓減法の廃止による増税である。こうして、2008 年以降取得の資産については定額法のみが適用されることとされたが、翌 2009 年にはリーマンショックに端を発する金融危機に対応する目的での景気刺激策として、2009 年 1 月 1 日から 2010 年 12 月 31 日に取得した資産に対して逓減法の再導入が実施された²²⁷。また、近年においても COVID-19 対策として同様の措置が実施され、2019 年 12 月 31 日以降 2023 年 1 月 1 日より前に取得した資産に逓減法の適用が認められた。減価償却は帳簿価額に一定率を乗ずることにより計算されるが、定額法の減価償却費の 2.5 倍を超えてはならず、かつ、償却率は 25%を超えてはならないとされている²²⁸。

²²⁴ Benedikt Zinn, *Tax accounting in Germany*, EUL VERLAG, p. 12 (2012).

²²⁵ 藤井誠「ドイツの減価償却制度」成道秀雄『減価償却課税制度(日税研論集)』(日本税務研究センター、2016) 301-2 頁。

²²⁶ 藤井大輔=木原大策『図説日本の税制〔令和 2-3 年度版〕』(財経詳報社、2022) 294 頁。

²²⁷ 藤井・前掲注(225) 291 頁。

²²⁸ EStG § 7 Abs. 2.

ドイツ商法（HGB）において、減価償却方法に関する明文規定は設けられていないことから、正規の簿記の諸原則（GoB）に従うことになる。GoB はいわゆる公正な会計慣行に相当するものであり、GoB における広範囲に及ぶ様々な減価償却方法の存在がある中で、商人は選択権を有する²²⁹。

一方、税法では、所得税法第 7 条が、資産の使用または枯渇のための減価償却について規定している。その内容は、所得獲得のために使用され、使用可能期間が 1 年を超える資産は、その使用期間にわたり每期均等額の原価配分、すなわち定額法による減価償却がなされなければならないというものである²³⁰。ただし、商法が減価償却方法を規定していないために GoB に従うのに対し、所得税法は原則として定額法による償却を規定している点が異なる。また、減価償却資産の残存価額に関する規定はなく、通常は零とされる²³¹。

さらにドイツ所得税法では、厳格ではあるが減損処理が可能であり²³²、未償却残高から部分価値まで評価減することが認められることは注目に値する²³³。

3. ドイツ減価償却制度における使用期間

ドイツ商法（HGB）は、固定資産の減価償却について、取得原価の使用期間にわたる配分を求めているが、原則として期間の見積りは企業側に任されている。例外的に見積りが困難である無形資産については、10 年間で償却しなければならない、この規定はのれんについても準用される²³⁴。

一方、所得税法の規定する資産の償却は、事業上通常の使用期間に基づいて測定される。商法が単に使用期間としているのに対し、税法は「事業上通常」という表現が付される。そして、建物については、原則として年 3%の定額法償却（使用期間 33.3 年に相当）が規定されている。また、のれんの償却期間は原則として 15 年と定められているが、その他の資産については、使用期間を直接規定している文言は所得税法上に存在しない²³⁵。

²²⁹ 藤井・前掲注(225)289 頁。

²³⁰ EStG § 7 Abs. 1.

²³¹ 藤井・前掲注(225)290 頁。

²³² EStG § 6 Abs. 1 Satz 1.

²³³ 成道・前掲注(97)110 頁。

²³⁴ 藤井・前掲注(225)292 頁。

²³⁵ 藤井・前掲注(225)292 頁。

このように、商法は使用期間に関する具体的な規定を持たず、所得税法も原則として同様の姿勢をとる。そこで、恣意的な減価償却を制限する目的で 2001 年 1 月 1 日から、ドイツ連邦財務省は、「汎用固定資産の普通償却率表」と「各種経済部門の普通償却率表」を公表し、実務上広く利用されている²³⁶。連邦財務省の「汎用固定資産の普通償却率表」前文における説明によれば、これは強制力のある法規範ではなく、経験的知識に基づいた固定資産の使用期間を推定するための補助手段である²³⁷。しかし、納税者が見積もった使用期間がこれと異なる場合には、納税者はその見積りに合理性があることを示す必要があるため、「汎用固定資産の普通償却率表」は実質的な法定使用期間表として機能している²³⁸。

4. ソフトウェアの扱い

ドイツでは、ソフトウェアを含む無形資産について、購入したものでない自己創造の無形資産を資本化し、その後減価償却することは、商法上も税務上も認められていなかった²³⁹。

その後商法においては、2008 年改正により、自己創出の無形資産について、資産計上を選択することが認められることとなった²⁴⁰。また、ソフトウェアを含む開発費の資産計上についても選択権が認められる²⁴¹。なお、ブランドや印刷権、出版権、顧客リストおよびこれらに類する無形資産、研究費の資産計上は禁止される²⁴²。なお、見積りが困難である無形資産については、10 年間で償却しなければならない²⁴³。

一方、ドイツ所得税法は、ソフトウェアを含む無形資産について、「有償で取得された場合にのみ借方項目として記載されなければならない。」と定めており、無形資産の貸借対照表計上義務は有償取得の場合に限定され、自己創出の無形資産は計上が禁止されている²⁴⁴。

²³⁶ ドイツ連邦財務省「減価償却表」

(https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerverwaltung/-Steuerrecht/Betriebspruefung/AfA_Tabellen/afa_tabellen.html、2023 年 11 月 22 日最終閲覧)。

²³⁷ ドイツ連邦財務省・前掲注(236)。

²³⁸ 藤井・前掲注(225) 293-4 頁。

²³⁹ 本庄・前掲注(32)112 頁。

²⁴⁰ HGB § 248 Abs. 2.

²⁴¹ HGB § 255 Abs. 2.

²⁴² HGB § 248 Abs. 2, § 255 Abs. 2.

²⁴³ HGB § 253 Abs. 3.

²⁴⁴ EStG § 5 Abs. 2.

第4節 小括

「英米モデル」の類型における代表的な存在であるアメリカの税法において、減価償却制度は、投資の早期回収を目的とした政策税制であって、わが国の確定決算主義を基にした減価償却課税制度とは基本的に異なり、わが国の租税特別措置法である特別償却制度が本法に置かれているようなものである²⁴⁵。その中において、外部との取引で取得したものではない自社開発ソフトウェアは、当期の経費として控除するか、または資本化した上で3年間の定額法で償却を行うことのどちらかを選択できる。

また、「大陸モデル」に位置づけられる主要な国の一つであるドイツの税法上では、減価償却方法は原則として定額法に規定されており、その耐用年数については、政府が公表しているガイドラインが、強制力のある法規範ではなく、使用期間を推定するための補助ツールという位置づけであるものの、実質的な法定使用期間表として機能している。ソフトウェアを含む無形資産については、「有償で取得された場合にのみ借方項目として記載されなければならない。」と定めてられており、無形資産の貸借対照表計上義務は有償取得の場合に限定され、自己創出の無形資産は計上が禁止されている。

以上のとおり、アメリカ・ドイツ両国とも、その減価償却の在り方は日本と比較して大きく態様が異なっているものの、自社で開発した自社利用ソフトウェアの開発費について、両国は積極的な資産化をする制度になっていない。

その理由として、無形資産の償却は、その取得原価の測定さえも難しいうえに、これを償却することはさらに難しく、経済理論や租税理論でこの問題を議論する必要があるにせよ、課税の現場にこの問題を持ち込むことは、課税の不確実性を増幅することになるとの指摘もある²⁴⁶。

日本は両国と比較して、自社利用ソフトウェアの損金算入が遅れるという意味で産業競争上不利な制度になっており、今後の減価償却制度の検討の余地は大きいと考える。

²⁴⁵ 成道・前掲注(190)28頁。

²⁴⁶ 本庄・前掲注(208)95頁。

第5章 結論

第1節 これまでの検討経過

本稿の検討によって、クラウドサービスにおける中心的な存在であるクラウドソフトウェアは、法人税法上の減価償却における臨時的な償却規定の中で、償却の繰上げを認める耐用年数の短縮（法令 57）及び定額法・定率法・生産高比例法以外の償却の方法が適用される特別な償却方法（法令 48 の 4）の適用の可能性があるものと解釈できる。

いずれの規定も、その適用にあたっては、事前に税務当局の承認が必要であるところ、その判定基準は、法法 31①の損金経理要件を除いて明確ではないが、それら規定の適用にあたって合理性を担保し、事実認定に向けた疎明ができる文書が、自社利用ソフトウェアに関しても既に企業内部に多く存在していることを明らかにした。

それは、企業会計基準や実務指針等を始めとする法人税法以外の法令により既に文書化が会計慣行として浸透している企業内部の営業情報や意思決定の書類、外部機関による監査報告書等であり、適用の申請において提出し、さらに税務当局からの求めに応じて速やかに開示する準備が企業側に求められる。

また、外国法に視点を移すと、英米モデルの会計制度であるアメリカと大陸モデルのドイツのいずれにおいても、取得価額の厳密な測定が困難である自社開発の自社利用ソフトウェアを固定資産化することは、消極的又は否定的であった。アメリカでは発生期間の費用として処理することが選択できるうえ、資産化した場合でも見積販売数量・見積販売収益等に基づく合理的な減価償却方法が認められており、ドイツでは自己創出の無形資産はそもそも計上が禁止されている。つまり、自社利用ソフトウェアの損金算入が遅れるという意味で、日本は両国と比較して産業競争上不利な減価償却制度になっているのである。

第2節 臨時的な償却規定の適用の合理性

自社利用ソフトウェアにおけるクラウドの事業形態は、ソフトウェアが減価償却資産となった平成12年度税制改正時に想定されていなかった経済取引であり、現在の法人税法上における臨時的な償却規定の適用解釈は明確ではなかったが、本稿による検討を踏まえ、近年の技術革新によって普及してきたクラウドソフトウェアを対象とした場合においても、耐用年数の短縮（法令57）又は特別な償却方法（法令48の4）の申請にあたり十分な説明文書が、常時企業の内部で作成されているような実務慣行が成立しているといえるとともに、損金経理要件を満たした上で当該申請が行われた場合には、結論として、税務当局においてもその適用を合理的と判断する余地が十分にあるものと考ええる。

その事実認定にあたっての具体的な疎明資料には、本稿第3章に挙げたとおり、企業会計基準の「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」及び「会計上の見積りの開示に関する会計基準」、法人税法上の有姿除却（法基通7-7-2）及びソフトウェアの除却に関する規定（法基通7-7-2の2）に準拠した社内文書、過去の類似システムにおける会計実績、財務諸表及び外部機関による監査報告書等が相当する。

臨時的な償却規定を適用することによって、市場販売型とクラウドサービス型という技術的実装及び販売の形態による耐用年数の差異による租税の中立性や適正な期間損益計算の阻害を回避することができる。特に国際化が進み、開発・技術立国としての競争を考えると、その適用の拡大に向けた納税者に対する周知や環境整備も、速やかに行われることが望まれる。

第3節 今後の展望

本稿では、クラウドソフトウェアを含む自社利用ソフトウェアにおける法人税法上の臨時的な償却規定の適用性についての解釈を検討したが、租税制度は公平・簡素で中立的・安定的な税体系という基本原則を維持しながらも、高齢化社会や国際化の動き、経済のサービス化など経済構造の変化や技術革新の進展などの社会の変化に柔軟に対応し、納税者の利便性を向上させ、たえず進化をし続ける必要がある。

本研究の過程において、現在の社会と現行制度の不適合ともいえる解釈の限界を認識した。それらは再度見直しをすべき時期に来ているものと思われ、今後の主な検討課題として以下の2つを指摘したい。

第一は、ソフトウェア区分の見直しである。クラウドという技術革新によって、原本の複写を伴わずに、利用者の使用過程を通じて直接的に用役を提供する形で対価の獲得が可能になっていることから、現状の「複写して販売するための原本」と「その他のもの」ではなく、例えば「収益との関連性が直接的である（原価性のある）もの」は「3年」、「収益との関連性が間接的である（期間費用である）もの」は「5年」とするなどの見直しをすることが望ましいと考える。

第二に、減損損失の損金算入を改めて検討する必要がある。固定資産の減損損失の見積りについて、外国では、わが国と比べてCFの現在価値額への割引の見積りが、それほど困難を伴うものと受け入れられていないようである。投資家にとって有用な財務諸表を作成する際に会計上の見積りが介入するのは当然であり、より妥当な結果に到達するために資産・負債の評価及び収益・費用の認識を見積りで行うことは、その認識を行わなかったり、遅らせたりするよりも望ましいことであるという実務上の共通認識が存在する²⁴⁷。ドイツ税法においては、陳腐化償却以外に減損処理の適用も厳しいながらも認めており、わが国においても現行制度との整合性を図りながら、償却資産に対する導入の検討を進めるべきである²⁴⁸。

大変微力ながら、本稿が今後のソフトウェア資産における減価償却制度のあるべき方向性の検討に貢献を果たし得ること期待し、結びの言葉としたい。

²⁴⁷ 企業財務制度研究会『減損会計をめぐる論点』（減損会計研究委員会、1998）218－20頁。

²⁴⁸ 成道・前掲注(190)34頁。

参考文献

【書籍】

- 伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第8版〕』（中央経済社、2021）
- 伊藤靖史=大杉謙一=田中亘=松井秀征『会社法〔第5版〕』（有斐閣、2022）
- 上松公雄「取得価額」成道秀雄『減価償却課税制度（日税研論集）』（日本税務研究センター、2016）
- 浦崎直浩『中小企業の会計監査制度の探究－特別目的の財務諸表に対する保証業務－』（同文館出版、2017）
- 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021）
- 企業財務制度研究会『減損会計をめぐる論点 減損会計研究委員会報告』（減損会計研究委員会、1998）
- 久保田秀樹『ドイツ商法現代化と税務会計』（森山書店、2014）
- 小松芳明『法人税法概説』（有斐閣、1993）
- 小山真輝『平成15年度の法人税改正に係る取扱通達について』（日本租税研究協会、2004）
- 齋藤真哉『減損会計の税務論点』（中央経済社、2007）
- 齋藤真哉「減価償却と減損」成道秀雄『減価償却課税制度（日税研論集）』（日本税務研究センター、2016）
- 坂田純一「減価償却」成道秀雄他『法人税法の理論と実務』（第一法規出版、2014）
- 櫻井道晴「ソフトウェアの課税上の問題点」武田昌輔『繰延資産（日税研論集）』（日本税務研究センター、1990）
- 自閑博巳『ソフトウェアの法人税実務〔二訂増強版〕』（税務研究会出版局、2005）
- 白須信弘『新版アメリカ法人税法詳解』（中央経済社、2002）
- 須田徹『アメリカの税法：連邦税・州税のすべて〔改訂6版〕』（中央経済社、1998）
- 税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』（大蔵省印刷局、1986）
- 税務大学校『税法入門〔令和5年度版〕』（税務大学校、2023）
- 税務大学校『法人税法（基礎編）〔令和5年度版〕』（税務大学校、2023）
- 武田昌輔=後藤喜一『DHC 会社税務釈義』（第一法規出版、1964）
- 武田昌輔『DHC コメントール法人税法』（第一法規出版、1979）
- 武田昌輔「総説（費用と損失）」『法人税の損金の研究（日税研論集）』（日本税務研究センタ

一、1999)

武田隆二『法人税法精説〔平成 17 年版〕』（森山書店、2005）

成松洋一『新減価償却の法人税務〔第 4 版〕』（大蔵財務協会、2016）

成道秀雄「研究開発費の会計処理－ソフトウェア費を中心として－」武田昌輔『繰延資産（日税研論集）』（日本税務研究センター、1990）

成道秀雄「固定資産の減損失の税務」武田昌輔『法人税の損金の研究（日税研論集）』（日本税務研究センター、1999）

成道秀雄『税務会計－法人税の理論と応用－』（第一法規出版、2015）

成道秀雄「減価償却課税制度 総説」成道秀雄『減価償却課税制度（日税研論集）』（日本税務研究センター、2016）

野田秀三「減価償却制度の沿革－昭和 63 年以降－」成道秀雄『減価償却課税制度（日税研論集）』（日本税務研究センター、2016）

野田秀三「耐用年数」成道秀雄『減価償却課税制度（日税研論集）』（日本税務研究センター、2016）

藤井大輔＝木原大策『図説日本の税制〔令和 2-3 年度版〕』（財経詳報社、2022）

藤井誠「ドイツの減価償却制度」成道秀雄『減価償却課税制度（日税研論集）』（日本税務研究センター、2016）

古田美保「アメリカの減価償却制度」成道秀雄『減価償却課税制度（日税研論集）』（日本税務研究センター、2016）

本庄資『アメリカ法人税法講義』（税務経理協会、2006）

本庄資『アメリカ法人税制』（日本租税研究協会、2010）

ミューラー＝ガーノン＝ミーク（野村健太郎＝平松一夫監訳）『国際会計入門〔第 4 版〕』（中央経済社、1999）

森村照私＝渡部靖彦＝山添清昭『ケーススタディでわかる減損会計の完全適用』（中央経済社、2005）

山本守之『税務形式基準と事実認定』（中央経済社、2000）

山本守之『事例から考える租税法解釈のあり方』（中央経済社、2018）

雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿』（大蔵省印刷局、1955）

吉村政穂「判批」『租税判例百選〔第 7 版〕』（有斐閣、2021）

渡辺淑夫『法人税法〔令和 2 年度版〕』（中央経済社、2020）

- American Institute of Certified Public Accountants, *Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins; Accounting Research Bulletin, No. 43*, AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS, (1953).
- American Institute of Certified Public Accountants, *Accounting Terminology Bulletins, No. 1*, AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS, (1953).
- Paton, W. A. And A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, (1940).
- Zinn, Benedikt, *Tax Accounting in Germany*, EUL VERLAG, (2012).

【雑誌論文】

- 伊川正樹「税務・会計上の無形固定資産の定義と特徴」税理 55(10)号(ぎょうせい、2012)
- 石野研司「会計実務 固定資産の陳腐化等について」企業会計 65号(中央経済社、2013)
- 泉水一「減価償却資産の償却費と損金経理について(基通 7-5-1 他)」月刊税務事例 36(7)号(財経詳報社、2004)
- 上松公雄「耐用年数の短縮承認申請は、法人税法施行令 57 条 1 項に掲げる事由に該当しないとされた事例」月刊税務事例 39 号(財経詳報社、2007)
- 上村久雄「陳腐化資産一時償却制度と部分的陳腐化」會計 93(1)号(森山書店、1968)
- 太田達也「会計と税務の乖離問題」租税研究 839 号(日本租税研究協会、2019)
- 大貫繁樹「令和 3 年度経済産業省税制改正要望について」租税研究 855 号(日本租税研究協会、2021)
- 尾上選哉「無形固定資産に係る減価償却の現状と問題点」税研 183 号(日本税務研究センター、2015)
- 鹿志村裕「法定耐用年数の短縮が認められるケースとその立証策」税理 49 号(ぎょうせい、2006)
- 加藤晴美「有姿除却／火力発電設備の再使用可能性の有無」税務弘報 56(10)号(中央経済社、2008)
- 蒲池茂＝荒井由美子「試験研究費の定義の見直しとソフトウェア開発」税務弘報 69-9 号(中央経済社、2021)
- 神森智「中小企業の会計と監査」中小企業会計研究 4 号(中小企業会計学会、2018)
- 川田剛「実使用年数に比して新法定耐用年数が長い場合の対応」税務弘報 56(9)号(中央経済社、2008)
- 神門剛＝藤山浩泰「Q&A 無形固定資産をめぐる税務のポイント ソフトウェア」税理 55(10)号(ぎょうせい、2012)
- 菊谷正人「特別償却と税額控除の現状と課題」税研 183 号(日本税務研究センター、2015)
- 北山久恵「「将来予測(見積り)」の監査実務上の諸問題」現代監査 18 号(日本監査研究学会、2008)
- 清宮悠太＝兵藤信考「適用初年度の好事例から見る会計上の見積りの注記のポイントと適用 2 年目への備え」週刊経営財務 3549 号(税務研究会、2022)
- 小竹義範「令和 3 年度法人税関係(含む政省令事項)の改正について」租税研究 861 号(日

- 本租税研究協会、2021)
- 小島俊朗「租税訴訟における国敗訴事件の検討（第二部）」明治学院大学法科大学院ローレビュー12号（明治学院大学法科大学院、2010）
- 齋藤孝一「会計参与制度の法的研究」NUCB Journal of Economics and Information Science 57(1)号（名古屋商科大学、2012）
- 齊藤真哉他「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－」税務会計研究 16号（税務会計研究学会、2005）
- 裁判所「法人税更正処分等取消請求事件（中部電力事件）」税務訴訟資料 257号（順号 10623）（新日本法規、2007）
- 酒井克彦「法人税法上の減価償却資産単位の判断における「機能」」税大ジャーナル 6号（国税庁、2007）
- 佐藤信彦「研究開発費及びソフトウェアの会計と税務」税研 196号（日本税務研究センター、2017）
- 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」税経通信 57号（税務経理協会、2002）
- 島田優子「特集 悩むクラウドベンダー」日経コンピュータ 1099号（日経BP社、2023）
- 白石雅也「税法上の減価償却制度の沿革－耐用年数を中心とした一考察－」税大論叢 15号（国税庁、1982）
- 鈴木直幸他「ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究資料公表を踏まえた実務上の考察－第1回ソフトウェア制作費の会計処理－」週刊経営財務 3563号（税務研究会、2022）
- 住澤整「令和3年度税制改正案」租税研究 857号（日本租税研究協会、2021）
- 高尾和利「アメリカ税法における減価償却制度の概要」国際税務 11(10)号（税務研究会、1991）
- 高田順三「会計参与制度に関する一考察」尚美学園大学総合政策論集 21号（尚美学園大学、2015）
- 高橋秀法「特集 ソフトウェア税制関連通達 Q&A 繰延資産から固定資産へ区分変更」旬刊経理情報 947号（中央経済社、2001）
- 武田昌輔「税法上の減価償却制度の規制緩和について」税研 19号（日本税務研究センター、2003）
- 武田隆二「ドイツ税法における所得計算原理」国民経済雑誌 106(3)号（神戸大学経済経営

学会、1962)

武田隆二「確定決算主義と会計基準」企業会計 48(1)号(中央経済社、1996)

多田雄司「金融商品の時価法通達とソフトウェアについて」租税研究 616号(日本租税研究協会、2001)

谷川喜美江「耐用年数の再検討」千葉商大論叢 45(3)号(千葉商科大学、2007)

忠佐市「税法上の固定資産耐用年数論(2)」會計 60(1)号(森山書店、1951)

都井清史「ソフトウェアの取扱い」税務弘報 57(13)号(中央経済社、2009)

東条正美「最近米国税制事情(21)連邦法人税の課税(3)減価償却」税務経理 9931号(時事通信社、2021)

東条正美「最近米国税制事情(28)連邦法人税制の課税(9)のれん(下)」税務経理 10026号(時事通信社、2022)

轟木洋二「資産の範囲の判定・取得価額の把握ー特許権・ソフトウェア等の取扱いー」税務弘報 52(9)号(中央経済社、2004)

中里実「アメリカ租税法の研究動向と日本における最近の課税問題」租税研究 673号(日本租税研究協会、2005)

成松洋一「事例からみる最近の法人税の改正点と留意点ー令和3年度税制改正後の研究開発税制を中心としてー」租税研究 870号(日本租税研究協会、2022)

成道秀雄「改正ソフトウェア課税の検討」税務事例研究 66号(日本税務研究センター、2002a)

成道秀雄「現行ソフトウェア税制の検討課題」租税研究 636号(日本租税研究協会、2002b)

成道秀雄「耐用年数、残存価額と償却可能限度額」税研 19号(日本税務研究センター、2003)

成道秀雄「減価償却制度における会計・税務の現状と問題点」税務弘報 52(9)号(中央経済社、2004)

成道秀雄「減価償却課税制度の見直しの論点」税研 22号(日本税務研究センター、2006)

成道秀雄「研究開発費・ソフトウェアの会計と税務」税務会計研究 17号(第一法規出版、2006)

成道秀雄「法人税法第22条第4項『公正処理基準』の検証」租税研究 800号(日本租税研究協会、2016)

成宮哲也「損金経理についての若干の検討ー減価償却資産の償却費を中心としてー」税研 156号(日本税務研究センター、2011)

- 日本租税研究協会「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応」租税研究 744 号
(日本租税研究協会、2011)
- 野田秀三「資産除去費用の処理をめぐる諸問題」税務事例研究 110 号 (日本税務研究センター、2009)
- 野中孝男「耐用年数の短縮制度の活用」税務弘報 55 号 (中央経済社、2007)
- 波多野直子「ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究資料ーDX 環境下におけるソフトウェア関連取引への対応ー」の解説」旬刊経理情報 1653 号 (中央経済社、2022)
- 原省三「公正処理基準と通達との関係についてー東京地裁平成 19 年 1 月 31 日判決を契機としてー」税大ジャーナル 6 号 (国税庁、2007)
- 平石雄一郎「固定資産の有姿除却 (東京地判平成 19 年 1 月 31 日)」ジュリスト 1358 号 (有斐閣、2008)
- 藤井保憲「有姿除却に係る一括除却損計上と公正処理基準」税研 148 号 (日本税務研究センター、2009)
- 藤曲武美「償却資産の範囲と償却方法」税研 19 号 (日本税務研究センター、2023)
- 古田美保「任意償却制度の現状と課題」税研 183 号 (日本税務研究センター、2015)
- 本庄資「欧米主要国の減価償却制度」租税研究 654 号 (日本租税研究協会、2004)
- 増谷裕久「陳腐化償却の一考察」會計 78(1) 号 (森山書店、1960)
- 松尾公二「令和 3 年度法人税基本通達等の一部改正について」租税研究 866 号 (日本租税研究協会、2021)
- 湊良之助「税法における陳腐化償却の意義」會計 62(7) 号 (森山書店、1952)
- 宮崎仟治「耐用年数の見直しと残存価額の疑問点」税務弘報 52(9) 号 (中央経済社、2004)
- 宮地宏樹「アジャイル型のソフトウェアを取得した場合の納税義務判定の留意点」税理 64(14) 号 (ぎょうせい、2021)
- 宮森俊樹「所得金額の計算と税務申告書の記載 増加償却等の特例」税経通信 62(15) 号 (税務経理協会、2007)
- 望月爾「火力発電施設の有姿除却に係る除却損の損金算入を否認した課税処分を取り消した事例」Lexis 判例速報 21 号 (レクシスネクシス・ジャパン株式会社、2007)
- 安間昭雄「陳腐化資産の一時償却」産業経理 31(4) 号 (産業経理協会、1971)
- 山岸聡「将来の見積りに関わる財務報告と内部統制」旬刊経理情報 1156 号 (中央経済社、

2007)

山岸聡「会計上の見積りの注記から KAM の記載までの実務」週刊経営財務 3564 号（税務研究会、2022）

山添清昭「将来予測情報をベースにした会計処理への監査面からの対応や問題点」現代監査 15 号（日本監査研究学会、2005）

山本清次「償却方法の変更、特別な償却方法・償却率、耐用年数の短縮」税経通信 58 号（税務経理協会、2003）

山本守之「法人税事例の検討 償却費として損金経理した金額」月刊税務事例 32(5) 号（財経詳報社、2000）

山本守之「有姿除却における損金性」税理 50(7) 号（ぎょうせい、2007）

山本守之「耐用年数の短縮」月刊税務事例 45 号（財経詳報社、2013）

吉牟田勲「商事税務アドバイス(7) 減価償却の税務」旬刊商事法務 789 号（商事法務研究会、1977）

吉村博一「耐用年数の短縮制度の活用」税務弘報 55 号（中央経済社、2007）

米山正樹「臨時償却の変質－減損処理とその周辺－」會計 164 号（森山書店、2003）

TKC 税務研究所「《税務 Q&A》特別な償却方法」（LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース、2007）

U. S. タックス研究会「試験研究費およびコンピュータ・ソフトウェアの開発費は税務上どのように取り扱われているか」国際商事法務 19(3) 号（国際商事法研究所、1991）

【インターネット文献】

天木雪絵「研究開発税制と自社利用ソフトウェアの製作費」(税理士法人山田&パートナーズ、2023)

<https://www.yamada-partners.jp/research-report/20230501?hsLang=ja-jp>

大西淳也＝梅田宙「耐用年数についての論点の整理」(財務総合政策研究所、2019)

https://www.mof.go.jp/pri/research/discussion_paper/ron2019.htm

企業会計基準委員会「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」(2003)

https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20190704_19_20220701.pdf

企業会計基準委員会「中小企業の会計に関する指針」(2005)

https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/misc/misc_others/2023-0517.html

企業会計基準委員会「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」(2006)

https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/practical_solution/y2006/2006-0330.html

企業会計基準委員会「会計上の見積りの開示に関する会計基準」(2020)

https://www.asb.or.jp/jp/project/project_list/completedproject/pj-20181217.html

企業会計基準委員会「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(2020)

https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2020/2020-0331-03.html

企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準」(1998)

https://www.fsa.go.jp/p_mof/singikai/kaikei/tosin/1a909e1.htm

企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」(2002)

<https://www.fsa.go.jp/news/newsj/14/singi/f-20020809-1/f-20020809c.pdf>

企業会計審議会「監査基準」(2020)

https://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyoku/top.html

金融庁「監査上の主要な検討事項(KAM)の特徴的な事例と記載のポイント2022」(2023)

<https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230217/20230217.html>

経済産業省「DXレポートーITシステム「2025年の崖」克服とDXの本格的な展開ー」(2018)

[https://www.meti.go.jp/shingikai/mono_info_service/digital_transformati
on/20180907_report.html](https://www.meti.go.jp/shingikai/mono_info_service/digital_transformati
on/20180907_report.html)

経済産業省「税制改正に関する経済産業省要望」（2022）

<https://www.meti.go.jp/main/31.html>

経済産業省「研究開発税制の概要と令和3年度税制改正について」（2022）

https://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/about_tax.html

経済産業省「クラウドプログラムに係る安定供給確保を図るための取組方針」（2023）

[https://www.meti.go.jp/policy/economy/economic_security/cloud/index.htm
1](https://www.meti.go.jp/policy/economy/economic_security/cloud/index.htm
1)

国税庁「「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）の趣旨説明について」（2003）

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/031216/01.htm>

国税庁「耐用年数の短縮制度について」（2007）

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/h19/durability.pdf>

国税庁「耐用年数等の見直し（平成20年度税制改正）に関するQ&A」（2008）

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/7142/index.htm>

国会図書館「第162回国会 衆議院 法務委員会 第13号 議事録」（2005）

<https://kokkai.ndl.go.jp/simple/txt/116205206X01320050419/50>

小林祐「ソフトウェアに関する会計ルールとソフトウェアの分類」（EY 新日本有限責任監査法人、2023）

[https://www.ey.com/ja_jp/corporate-
accounting/industries/technology/industries-technology-software-2023-
03-01-02](https://www.ey.com/ja_jp/corporate-
accounting/industries/technology/industries-technology-software-2023-
03-01-02)

税制調査会「昭和43年度の税制改正に関する答申」（大蔵省印刷局、1967）

<https://www.soken.or.jp/toushinshu/>

税制調査会「税制簡素化についての第二次答申」（大蔵省印刷局、1967）

<https://www.soken.or.jp/toushinshu/>

総務省「クラウドサービス提供における情報セキュリティ対策ガイドライン〔第3版〕」（2021）

https://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/01cyber01_02000001_00121.html

中小企業庁「中小企業の会計の質の向上に向けた具体的取り組みに関する報告書」（2003）

<https://www.chusho.meti.go.jp/koukai/shingikai/kigyoo/2003/031107kigyoo-houkoku.htm>

デジタル庁「政府情報システムにおけるクラウドサービスの適切な利用に係る基本方針」
(2022)

<https://www.digital.go.jp/councils/social-promotion-executive/31ad38ab-1eb0-44b8-ac88-b34f78d151cc>

電子情報技術産業協会「2023 年度 税制改正要望書」(2022)

<https://www.jeita.or.jp/japanese/stat/taxation.html>

日本公認会計士協会「会計上の見積りの監査」(1997)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/post_470.html

日本公認会計士協会「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」(1999)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/post_785.html

日本公認会計士協会「情報サービス産業における監査上の諸問題について」(2005)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/post_246.html

日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」(2010)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20_14.html

日本公認会計士協会「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」(2012)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/81_3.html

日本公認会計士協会「無形資産の評価実務－M&A 会計における評価と PPA 業務－」(2016)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20160621c80.html

日本公認会計士協会「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」
(2019)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20190227aei.html

日本公認会計士協会「ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究資料－
DX 環境下におけるソフトウェア関連取引への対応－」(2022)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20220630ajf.html

日本税理士会連合会「企業会計と法人税制のあり方について－平成 19 年度諮問に対する答
申－」(2008)

<https://www.nichizeiren.or.jp/nichizeiren/organization/organization/tax-council/>

日本租税研究協会「企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応」(2010)

<https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/zeimu.pdf>

細川努「政府情報システムにおけるクラウドサービスの利用」(内閣官房、2018)

<https://www.mhlw.go.jp/content/12601000/000342739.pdf>

(アメリカ法)

Code of Federal Regulations (CFR、連邦規則集)

<https://www.ecfr.gov/>

Internal Revenue Code (IRC、内国歳入法)

<https://uscode.house.gov/>

(ドイツ法)

AfA-Tabellen (ドイツ連邦財務省 減価償却表)

https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerverwaltungu-Steuerecht/Betriebspruefung/AfA_Tabellen/afa_tabellen.html

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG、貸借対照表法現代化法)

https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBl&jumpTo=bgbl109s1102.pdf

Einkommensteuergesetz (EStG、所得税法)

<https://www.gesetze-im-internet.de/estg/>

Handelsgesetzbuch (HGB、商法典)

<https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/>

Körperschaftsteuergesetz (KStG、法人税法)

https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/index.html

Körperschaftsteuer-Richtlinien (KStR、法人税ガイドライン)

<http://www.einkommensteuerrichtlinien.de/Koerperschaftsteuerrichtlinien.pdf>