

諸外国における減価償却制度に関する調査研究

調査報告書

平成18年3月

財団法人 企業活力研究所

委託先:税理士法人トーマツ



この調査研究は、競輪の補助金を受けて実施したものです。

目次

報告書要約.....	1
米国.....	2
英国.....	19
ドイツ.....	23
フランス.....	30
韓国.....	37
中国.....	44
台湾.....	51

報告書 要約

米国

減価償却方法として、原則、修正加速原価回収法が適用される。過去 10 年間に於いて、大きな改正は行われていない。

英国

建物については、原則として、4%の定額法により、償却される。機械装置及び設備については、原則として、25%の定率法により、キャピタル・アローワンスが計算される。過去 10 年間に於いて、大きな改正は行われなかった。

ドイツ

建物については、利用目的、建設時期により、減価償却規定が異なる。機械装置については、定額法又は定率法により、減価償却を行い、残存価額はゼロとされている。過去 10 年間に於いて、償却率等の改正が行われた。

フランス

有形固定資産について、原則として定額法が適用される。残存価額は処分価額とされている。過去 10 年間に於いて、償却期間に関する重要な改正が行われた。

韓国

建物については定額法、建物以外の有形固定資産については、定額法又は定率法が適用される。残存価額はゼロとされている。過去 10 年間に於いて、耐用年数、中古資産、優遇税制等に関する改正が行われた。

中国

固定資産の減価償却は、原則として定額法が適用される。残存価額は、原則として、中国内資企業は 5%、外商投資企業等については、10%とされている。過去 10 年間に於いて、減価償却方法及び残存価額の管理、加速度減価償却等に関する改正が行われた。

台湾

固定資産の減価償却方法は、定額法、定率法等がある。残存価額は、定額法の場合は、最後の 1 年分の減価償却相当額の未償却残高、定率法の場合は、取得価額の 10 分の 1 とされている。過去 10 年間に於いて、耐用年数、固定資産の廃棄等に関する改正が行われた。

米国

1. 概論

1.1. 減価償却の考え方

減価償却とは、期間にわたって発生する資産価値の減少及び資産への投資額の侵食を意味する。減価償却は、自然的要因を原因とする減耗や破損または劣化、使用・時の経過若しくは陳腐化等の外的要因、能力の変化、その他の物理的または外的要因に起因する事象に対応する制度である。資産に対する価値の減少や投資額の侵食は、当該資産が使用できなくなるまでわたって生じるため、連邦税法は納税者に対して資産に対する投資額の回収のメカニズムとして減価償却費の損金算入を認めている。

それらの考え方は、以下のとおりである。なお、米国連邦税法は課税所得額の算定目的の諸規定であるが、全ての納税者に対して適用される課税所得額算定のための統一的税務会計処理方法は無く、納税者自らがそのニーズに応じて選択することができる。しかし、所得額を明確に反映する会計処理方法しか認められず、その事業活動にとって一般に公正妥当と認められる会計原則に継続的に準拠している場合には、通常は所得額を明確に反映する会計処理方法として認められる(Reg.1.446-(a)(2))。即ち、特別の会計的取扱いにより逸脱が認められる、若しくは要求される場合を除き、納税者がその帳簿記録で所得額を計算する会計処理方法により課税所得が算定される(Reg.1.446-1(a)(1))。換言すれば、財務会計において遵守しなければならない会計処理基準と税法上の規定が異なる場合、または両者が二つ以上の会計処理方法を選択的に認めている場合等においては申告調整が認められることとなる。減価償却に関しては、税法と財務会計処理の相違が認められている項目であり、帳簿上の減価償却費金額に係わらず、税務上は税法に規定する方法による金額が損金として認められる。

1.1.1. 投資額の期間配分

資産価値の減少や投資額の侵食は期間にわたって生じるため、減価償却は一定期間にわたって行われる。従って、事業用資産がその事業活動に貢献する期間にわたって、当該資産の原価を合理的に配分する必要がある。この観点から、投資額の侵食は使用期間にわたって理論的根拠を持つ方法若しくは計画で配分されなければならない。

しかしながら、各種の資産の使用可能期間を算定する精密な本質的方法は存在せず、単一年度に償却費を配分することの当然の不確実性から、しばしば納税者とIRSとの間で論争が生じていた。個々の資産若しくはグループとしての資産の耐用年数の予測の正確性の問題が、1962年にRev.Proc.62-61を導入させる発端となった。このルールを導入により異なる資産の大きなグループに適用される耐用年数が確立されたが、その適正性に関して継続的な実務界からのチェックが条件とされた。耐用年数に関する論争及び不確実性を軽減する為に、1971年改正法により、旧Sec.167(m)(1971年以降取得資産に適用されるADR制度(Class Life Asset Depreciation System)及び1970年以前取得資産に適用されるCLS(Class Life System。以下“CLS”)が導入され、1971年終了事業年度以降はRev.Proc.62-61は廃止された。

1.1.2. 投資額の回収

償却対象資産が利益稼得目的で使用された場合、当該企業の所有者は、各事業年度の分配可能利益を算定し、当該資産の原価を回収する為にその原価の一部を減価償却費として各年度の収益から控除する事が認められている。減価償却費により減額された税額に相当する資金が、企

業家にとって当該資産に対する投資額回収の一部となる。更に、その資金が事業活動資金として再投資される事となる。

納税者は、減価償却方法(定額法、定率法、その他の方法)を決定するに際して、事業活動に再投資する資金を極大化させるための方法を追及する傾向がある。しかし、その努力は、減価償却費の総額は当該資産の取得原価を超える事は無く、創造される資金も一度だけである、という知識を持つ事により調整される事となる。

減価償却費は、投資原価の回収であると同時に事業活動にかかわる正確な原価の測定という機能も有する。定率法等の早期に原価を回収する償却方法は、当該資産の耐用年数終了のかなり以前にその投資原価を回収するという機能を有しているが、初期には利益額が少額で後期に多額となることにより、事業活動の原価をゆがめる事となる。

しかしながら、現行の修正加速原価回収制度(Modified Accelerated Cost Recovery System: MACRS)は、この投資原価の回収という概念を導入した制度である。

1.1.3. 取替え資金

税務会計において、減価償却費は当初投資額の回収・期間配分として考えられており、代替する資産の取替えのための規定としてデザインされていない。しかしながら、減価償却により生じた資金は事業活動に再投資可能であり、償却された資産の取替えに充当される場合もある。しかしながら、前述の如く、減価償却費はあくまでも当初投資額の回収にしか過ぎず、インフレその他の要因により、取替えに要する実際の原価は多額になる可能性がある。

1.2. 米国連邦税法における減価償却に関する条文

現行の米国連邦税法(以下、“IRC”)において有形固定資産の減価償却に関連する基本的規定は、次のとおりである。

- (1) Sec.167 減価償却(depreciation)
- (2) Sec.168 加速原価回収制度(ACRS(及び MACRS))
- (3) Sec.169 公害防止設備の減価償却(amortization)
- (4) Sec.179 償却対象資産の取得時費用処理
- (5) Sec.280F 高級乗用車及び私的利用されたりリスト資産の減価償却費の損金算入制限

1.3. 償却対象資産

1.3.1. はじめに

IRC Sec.167(a)は、減価償却費として、事業活動に使用されている資産または収益稼得目的で所有されている資産の消耗、減耗、破損及び陳腐化に対応する合理的費用の損金算入を認めている。各事業年度に計上される償却費の総額とその残存価額の合計額が当該資産の耐用年数終了時にその取得原価若しくはその他の原価と同額となる(Reg.1.167(a)-1(a))。

多くの無形固定資産は、その実際の使用可能期間に係らず、その取得時から15年の期間で償却される。Sec.197は、営業権や継続企業価値を含む外部から取得された無形固定資産(“Sec.197資産”)にこの取扱を認めており、1993年8月11日以降に取得され、事業活動若しくは利益稼得目的の活動に使用されているSec.197資産に対して適用されている。

1.3.2. 有形固定資産

減価償却は、①確定可能な使用可能期間が1年を超え、②自然的理由を原因として減耗、腐食、その他の価値の減少を生じる動産並びに不動産(土地及び借地権等の土地に対する権利を除く)に対して適用される。Sec.168 に規定する場合を除き、Sec.167(a)に規定する動産の減価償却は、適正な償却方法、回収方法及び慣習を使用して算定されなければならないと規定している(Sec.168(a))。多くの資産の減価償却費は、耐用年数に基いて算定されるが、一部の資産に関してはその他の基準で算定される(Sec.167(f)(1))。

有形固定資産は、「別段の定めがある場合を除き、新築建物または財産若しくは不動産の価値を増加させる恒久的改造・改良のための支出並びに財産の復旧若しくはその消耗の補償に要する支出は資本的支出として損金算入は認められない」と間接的に定義されている(Sec.263(a))。それら資本的支出として、次が例示されている(Reg.1.263(a)-2)。

- ① 建物、機械装置、器具備品、その他当該課税年度を越えて十分に使用可能期間がある同様の財産の取得・製造・建設に要する原価。
- ② 支払者の財産として残る著作権、名称を確保するための支出。
- ③ 財産の所有権を保護若しくは完全にする為の支出。
- ④ 設計者に対する支出。
- ⑤ 有価証券の取得に要する手数料。
- ⑥ 社債権者または株主との契約に基き、法人がその組織再編若しくは株主より任意の資本払込に際して査定され支払った額。
- ⑦ 持ち株会社によるその子会社への増資払込及び子会社株式の価値の増加を目的として、一定率の配当保証を行った場合における当該保証に基く支払いは当該子会社株式の取得原価に加算する。
- ⑧ 継続事業体を買収した場合の営業権。

以上の如く、取得時に損金処理できない項目に関しては、金額基準は無い。しかし、実務的には本来的には資産計上しなければならない支出であっても、一定額(例えば、一組\$500)以下に関しては費用処理を行っている。

1.4. 減価償却法の変遷の概要

有形固定資産の減価償却方法の変遷を総括すれば、次の通りとなる(詳細は後述の「3. 過去10年間の主な改正及び将来における改正の可能性」参照)。

資産取得時期	適用償却方法	備考
1980年12月31日以前	Sec.167 に規定する合理的な耐用年数・償却方法に基づく償却。	ADR 制度の選択適用も可能。
1981年1月1日以降 1986年12月31日まで	ACRS〔加速原価回収法〕	ACRS・MACRS の適用対象とならない有形資産は、次のとおりである。 ① 非償却資産である土地(Reg.1.167- (a)(2)) ② 無形固定資産(Sec.167(f)) ③ 納税者が Sec.168 に規定する償却法を選択せず、当該資産の償却初年度に生産高比例法、見積もり収益法、走行距離法等の期間に基づかない償却方法を選択した資産(ただし、取替え法または同様の償却方法を除く(Sec.168(f) (1)))。 ④ 納税者が減価償却(amortization)処理を選択しなかった公共施設(料金が合衆国政府または地方政府の認可制である、電力・水道・汚水処理サービス、ガス・蒸気の地域供給システム、電信電話・1962年通信衛星法に基づくその他の通信サービス、及びガス・蒸気のパイプラインによる供給システム)(同(2)) ⑤ 映画フィルム、ビデオテープ(同(3))

		⑥ 音声レコード(同(4)) ⑦ 鉄道勾配土盛等工事費用、トンネル掘削費用(同(5)) ⑧ Sec.280F が適用対象となる資産 ⑨ 下記の代替償却方法が適用される資産
1987年1月1日以降	MACRS 〔修正加速原価回収法〕 (原則的償却方法)	原則的償却方法による MACRS が適用される資産は、下記の代替償却方法が適用される資産以外の MACRS 適用対象有形資産である。
	MACRS (代替償却方法*)	代替償却方法が強制適用される資産は、次の通りである (Sec.168(g))。 ① 当該事業年度において主として米国国外で使用された動産(米国国内から打ち上げられた人工衛星・宇宙船、国際運輸用の航空機、船舶、車両等を除く) ② 政府機関、非課税組織体または外国人・外国法人にリースされた資産 ③ 非課税債資金で調達された資産(低所得者向け賃貸住宅を除く) ④ 貿易制限を加えていると大統領が認定した国から輸入された資産 ⑤ 納税者が原則的 MACRS に代えて代替償却法を採用した資産(当該選択は同一事業年度に取得した同一クラスの資産の全てに適用することが必要)

*:MACRS は、資産のクラスごと、事業年度ごとに代替償却方法を認めている (Sec.168(g))。従って、同一事業年度に取得した同一クラスの資産は、同一の償却方法を採用しなければならない (Sec.168(g))。代替償却方法を採用した場合には、償却方法は定額法のみが認められ、原価回収期間の延長がなされる(下記 II の4参照)。

2. 修正加速原価回収制度

現在、米国税務において原則的な減価償却方法とされる MACRS (原則的方法) の内容は、次のとおりである。

2.1. 基本的アプローチ

IRC は、Sec.167(a)に定める有形動産の減価償却費は、別に定める場合を除き、次の方法を使用して算定されるものとする、と規定している (Sec.168(a))。

- ① 適格な償却方法
- ② 適格な回収期間、及び
- ③ 適切なみなし (convention)

即ち、減価償却費自体は Sec.167 が規定しており、その方法の一部として MACRS が位置づけられている。しかし、前述のとおり、1987年1月1日以降に事業の用に供された動産の大部分は、上記3要素により決定される MACRS によることとなる。

なお、1981年改正による ACRS において導入された「動産への投資原価の回収」という概念は MACRS にも継承されている。即ち、従来の“使用可能期間”に基づく減価償却費ではないため、新品であるか中古品であるかにより回収期間等が異なることは無く、残存価額を考慮せずに投資原価の全額が回収対象額となる (Sec.168(b)(4))。

2.2. 償却方法、回収期間、コンベンション

MACRS による上記 3 要素の総括は、次のとおりである (Sec.168(b)、(c)、(d)、(e))。

回収期間	適用対象資産	償却方法	コンベンション
3 年	Class Life 耐用年数が 4 年以下の動産 (乗用車、軽トラックを除き、事業の用に供した時点で 2 歳以上の競走馬、12 歳以上の非競走馬を含む)	200% 定率法から定額法に変更する方法 (なお、納税者の選択により、該当する回収期間による定額法償却も可能)	<p>期中に取得若しくは処分した資産は、当該事業の中間日に取得若しくは処分したものとみなして、その事業年度の回収額を算定する (ハーフ・イヤー・コンベンション)。</p> <p>但し、ある事業年度の新規取得償却対象資産の総額の 40% 相当額超が当該事業年度の第 3 四半期に集中している場合には、当該事業年度に取得した同資産の全てが第 3 四半期の中間日に取得されたものとみなして、当該事業年度の回収額を算定する (ミッド・クォーター・コンベンション)。</p>
5 年	同 4 年超 10 年未満の動産 (乗用車・軽トラック、セミコンダクター製造設備、コンピュータ制御の電話交換設備、適格な科学技術設備①、試験研究用設備・器具、太陽熱・風力による代替エネルギー製造装置を含む)		
7 年	同 10 年以上 16 年未満の動産 (鉄道用軌道、モータースポーツ娯楽施設、アラスカのパイプライン、ADR 耐用年数の無い資産及び MACRS において回収期間が定められていない資産を含む)		
10 年	同 16 年以上 20 年未満の動産 (サイロ・家畜舎・温室等の単一用途の農業用建造物、果実・ナッツ用樹木を含む)		
15 年	同 20 年以上 25 年未満の動産 (公共污水处理施設、音声・情報の相互交換設備、ガソリンスタンド、2005 年 12 月 31 日までに事業の用に供された賃貸建物改造費・レストラン用建物改造費、ガス施設用土壌改良費を含む)	150% 定率法から定額法に変更する方法② (なお、納税者の選択により、該当する回収期間による定額法償却も可能)	<p>期中に取得若しくは処分した資産は、それら取引を行った月の中間日行ったものとみなして、当該事業年度の回収額を算定する (ミッド・マンス・コンベンション)。なお、ミッド・クォーター・コンベンションも適用対象となる。</p>
20 年	同 25 年以上の動産 (電力変電・送電施設用土壌改良費を含む)		
25 年	水道業用資産		
27.5 年	居住用賃貸住宅④	定額法③	<p>期中に取得若しくは処分した資産は、それら取引を行った月の中間日行ったものとみなして、当該事業年度の回収額を算定する (ミッド・マンス・コンベンション)。なお、ミッド・クォーター・コンベンションも適用対象となる。</p>
39 年	非居住用不動産 (ADR 耐用年数が 27.5 年未満の不動産を除く)		
50 年	鉄道事業用勾配またはトンネル掘削費用		

- ① 「適格な科学技術設備」とは、コンピュータ及びその端末装置、利用者側に設置される高度な電話交換器、高度医療設備等をいう。
- ② 当償却方法が適用されるのは、他に農業用動産及び回収期間が 10 年以下である動産であっても納税者が当方法を選択した資産 (選択は同一事業年度に取得した同一クラスの資産単位で行う)

- ③ 当償却方法が適用されるのは、他に果実・ナツ用樹木、賃貸用不動産の造作費、飲食業用の造作費及び納税者が定額法を選択した資産(同上)
- ④ ある事業年度における当該不動産から生じる賃貸収入総額の 80%以上が居住用ユニットから生じる不動産(ホテル、モーテル等のその半分以上が旅客用であるものを除く)

以上の如く、大部分の機械装置、什器備品等の動産が回収期間 7 年で 200%定率法から途中で定額法に変更する償却方法でその投資原価が回収されることとなる。

2.3. 償却方法

「200%定率法から途中で定額法に変更する償却方法」とは、定額法による償却率の 200%の償却率(従って、5年資産の場合の償却率は $40\% = 100\% / 5 \text{年} \times 200\%$)による償却を行い、同方法による年間償却額が残存簿価値を残存回収期間で割った定額法による年間償却額を下回る事業年度から定額法に変更する償却方法である。

同方法に基づく償却率は、次のとおりである(ハーフ・イヤー・コンベンションが適用される資産の場合)。

年 度	回収期間及び投資原価に対する償却率(%)					
	3年資産	5年資産	7年資産	10年資産	15年資産	20年資産
1	33.33	20.00	14.29	10.00	5.00	3.750
2	44.45	32.00	24.49	18.00	9.50	7.219
3	14.81	19.20	17.49	14.40	8.55	6.677
4	7.41	11.52	12.49	11.52	7.70	6.177
5		11.52	8.93	9.22	6.93	5.713
6		5.76	8.92	7.37	6.23	5.285
7			8.93	6.55	5.90	4.888
8			4.46	6.55	5.90	4.522
9				6.56	5.91	4.462
10				6.55	5.90	4.461
11				3.28	5.91	4.462
12					5.90	4.461
13					5.91	4.462
14					5.90	4.461
15					5.91	4.462
16					2.95	4.461
17						4.462
18						4.461
19						4.462
20						4.461
21						2.231

2.4. Class Life 制度 (CLS)

ACRS 及び MACRS は CLS に基づく耐用年数を基準にその原価回収期間を定めている。CLS は、資産を事業目的別・種類別(クラス)に分類し、各々のクラスに属する資産の耐用年数を定めた制度であり、納税者はこの耐用年数を使用しておれば合理的耐用年数を採用しているとみなされていた。

なお、ADR 制度とは、この CLS による耐用年数に上下 20% の幅を持たせ、かつ修繕費であるか資本的支出であるかの区分に関して、簡便修繕費率を認めた制度であった。

CLS による資産の耐用年数と ADR 制度における簡便修繕費率は、次のとおりであった。

(A): CLS における耐用年数(年)

(B): ADR 制度における簡便修繕費率(%)

(C): ACRS (MACRS) における原則的償却法による回収期間(年)

(D): 同上における代替償却法による回収期間(年)

資産クラス		(A)	(B)	(C)	(D)
(1)	業種を問わず適用される資産:				
00.11	事務用器具備品	10	2.0	7	10
00.12	情報通信機器(コンピュータ及び端末装置を含む)	6	7.5	5	5
00.13	タイプライター、計算機、コピー機等のコンピュータ以外の情報処理機器	6	15.0	5	6
00.21	航空機(機体、エンジン)(運輸業用及びヘリコプターを除く)	6	14.0	5	6
00.22	車両、タクシー	3	16.5	5	5
00.23	バス	9	16.5	5	9
00.241	軽トラック(車体重量 13,000 ポンド未満)	4	16.5	5	5
00.242	トラック(車体重量 13,000 ポンド以上)	6	10.0	5	6
00.25	鉄道車両(鉄道事業用を除く)	15	8.0	7	15
00.26	道路運行用トラックター	4	16.5	3	4
00.27	トレーラー及びコンテナ	6	10.0	5	6
00.28	船舶、遊覧客船、タグボート、その他同様の設備(海洋土木用を除く)	18	6.0	10	18
00.3	構築物(道路、運河、橋、排水溝、テレビ・ラジオ塔、波止場、塀等を含む)	20	—	15	20
00.4	産業用の蒸気・電力の発生・配給設備	22	2.5	15	22
	農業、牧畜、林業用資産:				
01.1	機械装置、穀物貯蔵庫、塀(00.3 に該当するものを除く)	10	11.0	7	10
01.11	綿繰り装置	12	5.5	7	12
01.21	家畜(繁殖用又は運動用)	7	—	5	7
01.21	馬(繁殖用又は作業用)	10	—	7	10
01.221	非競争用馬(取得時に 12 歳以上)	10	—	3	10
01.221	2 歳以上の馬	—	—	3	12
01.23	繁殖用豚	3	—	3	3
01.24	繁殖用羊・ヤギ	5	—	5	5
01.3	農業用建物	25	5.0	20	25
10.5	鉱業	10	6.5	7	10
13.0	海上掘削業	7.5	3.0	5	7.5
13.1	石油・天然ガス掘削業	6	10.0	5	6
13.2	石油・天然ガス探査・製造業	14	4.5	7	14
13.3	石油精製業	16	7.0	10	16
15.0	建設業	6	4.0	5	6
20.1	製粉・穀物製品製造業	17	6.0	10	17

20.2	砂糖・砂糖製品製造業	18	4.5	10	18
20.3	植物油・植物油製品製造業	18	3.5	10	18
20.4	他の食品及び食品類似品製造業	12	5.5	7	12
20.5	食品・飲料等のパレット・特殊容器製造業	4	20.0	3	4
21.0	タバコ・タバコ製品製造業	15	5.0	7	15
22.1	ニット製品製造業	7.5	7.0	5	7.5
22.2	紡績・製糸・紡織業	11	16.0	7	11
22.3	カーペット製造業、繊維製品の染色・仕上げ・包装業及び医療用消耗品製造業	9	15.0	5	9
22.4	織物糸製造業	8	7.0	5	8
22.5	不織布・フェルト製造業	10	15.0	7	10
23.7	衣料品及びその他繊維製品製造業	9	7.0	5	9
24.1	森林伐採業	6	10.0	5	6
24.2	製材業				
	機械装置(恒久的建物である製材所に設置されるもの)	10	6.5	7	10
	簡易機械・器具備品	6	10.0	5	6
24.4	木製品・家具製造業	10	6.5	7	10
26.1	パルプ・紙製造業	13	10.0	7	13
26.2	加工紙・合板及びパルプ製品製造業	10	15.0	7	10
27.0	印刷・出版・製版業	11	5.5	7	11
28.0	化学品(有機及び無機)原料製造業	9.5	12.5	5	9.5
30.1	ゴム製品製造業用機械設備	14	5.0	7	14
30.11	同専用工具・治具・金型(以下、“特殊工具”という)	4	—	3	4
30.2	プラスチック製品製造業用機械設備	11	5.5	7	11
30.11	同特殊工具	3.5	5.5	3	3.5
31.0	皮革及び皮革製品製造業	11	5.5	7	11
32.1	ガラス製品製造業ラス製品製造業	14	12.0	7	14
32.11	同特殊工具	2.5	10.0	3	2.5
32.2	セメント製造業	20	3.0	15	20
32.3	その他の石・粘土製品製造業	15	4.5	7	15
33.2	非鉄金属製造業	14	4.5	7	14
33.21	同特殊工具	6.5	4.0	5	6.5
33.3	鋳造製品製造業	14	18.0	7	14
33.4	製鉄業(精錬、鍛造、鋳造を含む)	15	18.0	7	15
33.41	同特殊工具	6.5	4.0	5	6.5
34.0	金属製品製造業(製缶、スタンピングを含む)	12	6.0	7	12
34.01	同特殊工具	3	3.5	3	3
35.0	機械製造業	10	11.0	7	10
36.0	電気部品・製品・システム製造業	6	8.0	5	6
36.1	セミコンダクター製造業	5		5	5
37.11	自動車製造業	12	9.5	7	12
37.12	同特殊工具	3	12.5	3	3
37.2	航空機製造業	10	7.5	7	10
37.31	造船及び船舶修理業	12	8.5	7	12
37.32	同業用ドック及びその他の構築物	16	2.5	10	16
37.33	同特殊工具	6.5	0.5	5	6.5

37.41	機関車製造業	11.5	7.5	7	11.5
37.42	鉄道用客車製造業	12	5.5	7	12
39.0	スポーツ用品・宝石・楽器・映画・テレビ番組・おもちゃ・筆記具・文房具・ほき等の製造業	12	5.5	7	12
40.1	鉄道業用機関車・客車・通信及び信号設備	14	16.5	7	14
40.2	同構築物(駅舎、橋等を含む)	30	5.0	20	30
40.3	同操車場・ドック	20	5.5	15	20
40.4	同軌道	10		7	10
40.51	同発電設備	50	1.5	20	50
40.52	同原子力発電設備	20	3.0	15	20
40.53	同蒸気発電設備	28	2.5	20	28
40.54	同蒸気・空気用コンプレッサー及びその他の動力関連設備	28	7.5	20	28
41.0	旅客運送業(車両を除く)	8	11.5	5	8
42.0	貨物運送業(車両を除く)	8	11.0	5	8
44.0	海運業(船舶を除き、構築物を含む)	20	8.0	15	20
45.0	航空運輸業(ヘリコプターを除く)	12	15.0	7	12
46.0	パイプラインによる運送業	22	3.0	15	22
48.11	電話通信事業用中央局建物	45	1.5	20	45
48.12	同中央局用設備	18	—	15	18
48.121	同コンピュータ制御の中央局スイッチ設備	9.5	—	5	9.5
48.13	電話局設備(テレタイプ、電話機、交換機等の端末機器を含む)	10	10.0	7	10
48.14	電話通信設備	24	2.0	15	24
48.2	ラジオ・テレビ放送業(電報、海底ケーブル、人工衛星:TOCSCを除く)	6	10.0	5	6
48.31	TOCSC-電気発電・配電設備	19	—	10	19
48.32	TOCSC-短波ラジオ・マイクロウェーブ設備	13	—	7	13
48.33	TOCSC-ケーブル・送電線	26.5	—	20	26.5
48.34	TOCSC-中央局用制御設備	16.5	—	10	16.5
48.35	TOCSC-コンピュータ化されたスイッチ・チャンネル及び関連設備	10	—	7	10
48.36	TOCSC-人工衛星地上基地設備	8	—	5	8
48.37	TOCSC-人工衛星空中基地設備(人工衛星を含む)	10	—	7	10
48.38	TOCSC-消費者側に設置された機器	13.5	—	7	13.5
48.39	TOCSC-サポート及びサービス設備	11	5.0	7	11
48.41	ケーブルテレビ用の塔・アンテナ・プレアンプ・コンバーター等設備	10	5.0	7	10
48.42	同視聴者接続設備及び配信設備	9	9.0	5	9
48.43	同撮影機器・設備	8.5	2.5	5	8.5
48.44	同サービス・テスト用機器	9.5	2.0	5	9.5
48.45	マイクロ波設備	50	1.5	20	50
49.11	水力発電設備	20	3.0	15	20
49.12	原子力発電設備	5	—	5	5
49.121	原子力発電用燃料組立設備	28	5.0	20	28
49.13	蒸気発電設備	30	4.5	20	30
49.14	電力配電設備	20	4.0	15	20
49.15	火力発電設備	35	2.0	20	35
49.21	ガス配給施設	30	2.0	20	30
49.221	同ガス製造設備	14	4.5	7	14
49.222	同代替天然ガス製造設備	18	15.0	10	18
49.223	同石炭のガス化設備	14	4.5	7	14

49.23	天然ガス製造設備	22	3.0	15	22
49.24	ガス事業用パイプライン及び関連貯蔵施設	22	4.5	15	22
49.25	LNG 製造設備				
49.3	水道事業用設備	50	1.5	20	50
49.4	蒸気中央製造・供給設備	28	2.5	20	20
49.5	汚水処理設備・施設	10	15.0	7	10
50.	地方公共団体の汚水処理設備・施設	24	—	15	24
51.	地方公共団体の下水処理設備・施設	50	—	20	50
57.0	卸・小売・サービス業用設備	9	8.0	5	9
57.1	同業用の看板・サービス用店舗(ガソリン・スタンドを含む)	20	5.0	15	20
79.0	遊技施設用設備(ボート・リング場、プール、劇場を含む)	10	6.5	7	10
80.0	遊園地・アミューズメントセンター用設備	12.5	12.5	7	12.5
	CLS 耐用年数が定められていない動産			7	12
	CLS 耐用年数が定められていない Sec.1245 不動産			7	40
	適格技術機器 (Sec.168(i)(2)に定義)			5	5
	試験研究用機械設備			5	12
	代替エネルギー利用機械設備			5	12
	バイオマス設備及び代替エネルギー使用設備			5	12

2.5. 初年度増加償却 (Sec.168(k))

2.5.1. 30%追加償却 (Sec.168(k)(1)~(3))

2001年9月11日以降2004年12月31日(2003年改正法により50%追加償却制度が導入された為、実質的には2003年3月5日)までに事業の用に供された適格資産は、初年度においてその取得原価の30%相当額を追加償却として費用処理可能であり、MACAS等による償却対象額は、その取得原価から当該追加償却額を控除した額(即ち、取得原価の70%相当額)となる。

適格資産とは、次の全条件を充足する資産である。

- ① MACRS における回収期間が 20 年以下の資産、3 年償却資産であるコンピュータ・ソフト、水道業用機械・設備若しくは適格賃借建物改装費(賃借人によってのみ使用される築後 3 年超の非居住用賃借建物に対する内装費)であること、
- ② 当該納税者によって最初に使用された資産であること、
- ③ 2001 年 9 月 10 日以前に有効な文書契約が無い場合は、納税者により 2001 年 9 月 11 日以降 2004 年 12 月 31 日までに取得、若しくは同期間内に拘束力のある文書契約に基づき取得され、
- ④ 2004 年 12 月 31 日(運輸事業用航空機、不動産・CLS 耐用年数が 20 年以上の資産、見積もり製造・建設期間が 2 年以上の資産、又は見積もり製造・建設期間が 1 年を超え原価が\$1,000,000 を超える資産、並びに農業用・防火用を除く非運輸事業用航空機及び購入契約時に契約額の 10%以上若しくは\$100,000 以上の返金不可手付金を支払った見積もり製造・建設期間が4ヶ月以上で原価が\$200,000 を越える資産は 2005 年 12 月 31 日*)までに事業の用に供された資産であること

なお、MACRS で代替償却方法が強制的に適用される資産、適格ニューヨーク自由地域内の賃借物件改装費に対しては、この 30%追加償却は適用されない。

*: 2005 年改正法により、カタリナ、リタ及びウイルマ台風により被害を受けたガルフ湾地域で使用される資産に関しても、2005 年 12 月 31 日までの延期が適用されることとなった。

2.5.2. 50%追加償却(Sec.168(k)(4))

2003年3月6日以降2004年12月31日(上記(1)の④のカッコ内に記された資産に関しては2005年12月31日)までの間に最初に事業の用に供された、上記(1)に該当する資産に対する初年度追加償却の割合は、30%ではなく50%に引き上げられている。

2.5.3. MACRS 等との適用優先順位

この追加償却と MACRS による償却費等の適用順位は、次の通りである。

- ① 後述の Sec.179 に規定する取得年度の費用化処理を適用する。
- ② ①の費用化により減額された原価に対して、追加償却を行う。
- ③ ①及び②の処理によって減額された原価に対して、MACRS を適用する。

従って、\$20,000 の回収期間 5 年の資産を 2004 年 8 月に取得し、事業の用に供した場合の各規定による費用額は、次の通りとなる(ハーフイヤークンベンションが適用されるものと仮定する)。

- ①Sec.179 による費用化(\$6,000 と仮定する)
- ②Sec.168(k)による追加償却額 $= (\$20,000 - \$6,000) \times 50\% = \$7,000$
- ③MACRS による回収額 $= (\$14,000 - \$7,000) \times (1/5 \text{年} \times 200\% \times 50\%) = \$1,400$

従って、本例における初年度の費用額合計は\$14,400となる。

2.5.4. その他の優遇措置

1994 年から 2005 年の間に適格インディアン居留区内での事業の用に供される資産(インディアン規制法第 4 条に規定するクラス I,II 又は III ゲーム用資産を除く)に対しては、MACRS よりも短い回収期間が適用される(Sec.168(j))。

その回収期間とは、3 年資産は 2 年、5 年資産は 3 年、7 年資産は 4 年、10 年資産は 6 年、15 年資産は 9 年、20 年資産は 12 年、非居住用建物は 22 年である(同上)。

2.6. 取得年度における費用化

2.6.1. Sec.179

納税者は、その選択により当該事業年度に事業の用に供した償却対象事業用資産(動産、コンピュータ・ソフト、Sec.1245 資産及び事業活動に使用するために購入した資産であるが、空気調整若しくは暖房機器を含まない)を費用処理する事が認められる(Sec.179(a))。但し、この費用処理の選択規定は、大企業優遇となる事を回避するため、金額制限があり、同時に各種の制限規定が設けられている。

費用処理選択が可能な金額の限度額は、原則として、年間\$25,000 であるが、2003 年 1 月 1 日以降 2007 年 12 月 31 日までの間に開始した事業年度は年間\$100,000(インフレ調整がなされ、2006 年度は\$108,000)であり、この限度額に達するまでの資産取得原価の全額若しくは一部を費用処理する事ができる(Sec.179(b)(1),(5))。

この選択に対する制限規定は、次の通りである。

- ① 年間投資総額による制限・・・年間における償却対象資産の取得総額が\$200,000(上記と同様に 2003 年 1 月 1 日以降 2007 年 12 月 31 日の間に開始した事業年度にあっては\$400,000)であり、これもインフレ調整の対象となり、2006 年度は\$430,000)を超える納税者は、超過額相当額が費用処理限度額から控除される(Sec.179(b)(2))。
- ② 課税所得額による制限・・・費用処理可能額は、当該事業年度の課税所得額を超えることはできない。この制限により費用処理できなかった金額(上記①による制限後の金額)は、翌期以

降に無制限に繰越し可能であり、繰越し年度においてこの課税所得額による制限の適用対象となる(Sec.179(b)(3))。

- ③ スポーツタイプ乗用車の制限・・・重量 14,000 ポンド以下の Sec.280F の制限に該当しない乗用車(10 名以上乗りを除く)の年間費用処理限度額は\$25,000 とする(Sec.179(b) (6))。

どの資産の費用化を選択するかは納税者の自由意志であるため、通常は回収期間が長い資産の費用化が選択される。なお、その取得原価の一部が費用化された資産は、前述のとおり、その残額が原価回収(減価償却)の対象となる。

2.6.2. 適格クリーンエネルギー車(Sec.179A)

適格クリーンエネルギー車両(即ち、電気自動車)の取得原価若しくは同車両への改造費は、1台当たり以下の金額を限度として事業の用に供した年度の費用処理することの納税者による選択が可能である。

- ⑤ 重量 10,000 ポンド超 26,000 ポンド以下のトラック、バンは\$5,000(Sec.179A(b)(1)(A)(ii))、
- ⑥ 重量 26,000 ポンド超のトラック、バン及び大人 20 名以上乗りのバスは\$50,000(同(iii))、
- ⑦ その他は\$2,000(同(i))

但し、2006 年 1 月 1 日以降に事業の用に供された適格車両は、上記限度額の 75%相当額のみ費用処理が可能である(Sec.179A(b)(1)(B))。

2.6.3. 小規模石油精製業者用設備(Sec.179B)

当該事業年度の全期間における従業員数 1,500 名以下で米国国内での 2002 年度における 1 日あたりの平均精製量が 205,000 バレル以下の石油精製業者は、その選択により環境保護庁規則に適用する為に要した設備投資額(改造費を含む)の 75%相当額を投資事業年度において費用化する事が可能である(Sec.179B(1))。

但し、2002 年度における 1 日あたりの平均精製量が 155,000 バレルを超える精製業者は、 $(75\% \times (1 - \text{1 日あたり平均超過生産量}/50,000 \text{ バレル}))$ が費用処理可能限度額となる(Sec. 179A(b))。なお、精製設備が共有財産である場合には、共有権者の持分割合でこの費用化限度額を按分する(Sec.179B(e))。

2.6.4. 適格精製設備(Sec.179C)

2007 年 12 月 31 日までに契約され(納税者自らが建設する場合は、2005 年 6 月 15 日以降 2007 年 12 月 31 日までに建設が開始されていること)、2011 年 12 月 31 日までに米国国内で事業の用に供された環境保護法の諸規定を充足する新設石油精製装置の取得原価の 50%相当額が、事業の用に供した年度の費用処理が可能である。

2.6.5. 商業用ビルの省エネ化費用(Sec.179D)

年間エネルギー消費量を 50%以上削減する目的で、米国国内の 90.1-2001 基準(米国暖房・冷房・空調技術協会及び北米照明技術協会が制定)に該当する償却対象建物の室内照明設備、空調・温水供給設備又は外装の改修工事に要した費用に関して、建物面積1立方フィート当たり\$1.80 を限度として費用処理が、納税者の選択により可能である。

2.6.6. 特定地域の優遇策

通常の Sec.179 初年度費用化の限度額が\$25,000(原則)であるのに対して、下記資産に対しては\$35,000 の初年度費用化が認められている。

- ① 適格産業振興指定地域内の資産(Sec.1397A (1))
- ② 2002 年から 2009 年の間に改修地域内において事業の用に供された適格改修資産 (Sec.1400J)
- ③ 適格ニューヨーク指定地域内資産
この費用化に関しては、年間設備投資額による制限は適用されず、次の条件を充足する動産のみに認められる。
 - ① 産業振興地域若しくは改修地域に指定された後に納税者によって購入された資産であること
 - ② 当該納税者によってそれら地域内で最初に使用される資産であること
 - ③ 同地域内での事業活動に 85%以上使用される資産であること

2.6.7. 費用化額の修正

取得年度に費用化した資産が、その回収期間内に事業の用に使用する割合が 50%以下になった場合には、費用化した額の一部を益金として認識する必要がある。この修正額は、当該資産に関して費用化した額と費用化しないで減価償却した場合の差額である(Sec.179 (d)(10))。

2.7. 公害防止設備の償却(Sec.169)

1969 年税制改正により、公害防止設備の 60 ヶ月による減価償却(amortization)の選択が認められることとなった(Sec.169(a))。2005 年改正法は、公害防止設備に大気汚染防止設備が加えられ、84 ヶ月による減価償却の選択が可能となった(Sec.169(d)(5))。

適用対象となる設備は、公害発生物質の除去、変換、廃棄、貯蔵又は発生防止により、水質若しくは大気の汚染の削減又は制御のための設備・機器であるが、州又は連邦政府による公害防止設備としての認定が必要である。

ACRS 導入に伴い、1981 年以降に事業の用に供された回収期間が 5 年以下の動産に関しては、加速度的に費用処理が認められることとなったため、この 60 ヶ月の減価償却は、回収期間が 7 年以上の公害防止設備以外には税のメリットが無くなった。

2.8. 特定資産の償却に関する制限(Sec.280F)

MACRS (及び ACRS)において、高級乗用車及び他のリスト資産に対する償却に関して、金額若しくは償却方法の制限が加えられている。

2.8.1. 高級乗用車

1984 年 6 月 19 日以降 1988 年 12 月 31 日までの間に事業の用に供された高級乗用車(luxury automobiles)の年間償却費(及び Sec.179 に規定する取得年度における費用化の合計額)は、初年度\$2,560、2 年目\$4,100、3 年目\$2,450、4 年目以降は各年\$1,475 に制限されている(Sec.280F(a)(1)(A)、(d)(1))。1989 年以降に事業の用に供された高級乗用車には、乗用車の販売価格の上昇率に応じて各年度の償却額が調整され、2005 年度は次のとおりである。

年度	乗用車	トラック・バン
初年度	\$2,960	\$3,260
2 年目	4,700	5,200
3 年目	2,850	3,150
4 年目以降	1,675	1,875
6 年間計	\$15,535	\$17,235

前述の初年度 30% 増加償却の対象となる高級乗用車に関しては、初年度に \$4,600 が追加償却額として認められ、50% 増加償却対象の場合は、同じく \$7,650 が追加償却額として認められる。

この制限対象となる高級乗用車とは、高速道路を含む公道走行用の車体重量(トラック、バンの場合は総重量) 6,000 ポンド以下の四輪乗用車であるが、救急車、霊柩車、旅客又は貨物運搬用の車両を除く (Sec.280F (d)(5))。なお、非グリーン・エネルギー車両のグリーン・エネルギー化費用は、この制限の対象とはならない (Sec.280F(a)(1)(C))。

2.8.2. リスト資産

リスト資産は、事業目的使用が 50% 以上でない年度及びそれ以降の年度は、MACRS の代替償却方法しか認められない (Sec.280F(b))。

リスト資産とは、次の資産をいう (Sec.280F(d)(4))。

- ① 全ての乗用車
- ② その他の運送用資産(旅客・貨物運搬事業用以外の航空機、トラック、ボート、船舶等)
- ③ 主として接待・リクリエーション・娯楽のために使用される資産
- ④ コンピュータ又はその端末装置(自宅を含む通常の職場でのみ使用されているものを除く)
- ⑤ 携帯電話、その他の同様の通信機器(自動車用を含む)
- ⑥ 規則で定めるその他の資産

なお、代替償却方法で計算された償却費のうち、事業活動への使用割合部分しか費用にはならない。

3. 過去 10 年間の主な改正及び将来における改正の可能性

3.1. 変遷

連邦税法において現在採用されている修正加速原価回収制度 (Modified Accelerated Cost Recovery System: MACRS) に至る減価償却制度の変遷は以下のとおりであるが、米国においては過去 10 年間に抜本的な減価償却制度の変更はなされておらず、1981 年に導入された ACRS 及びその修正版である 1986 年に導入された MACRS の手直しの改正及び Sec.167 の不要部分の削除や整理が行われたに過ぎない。

1981 年に議会は Economic Recovery Act of 1981(ERTA)により、従来の取得原価に基づき各種の償却方法(定額法、定率法、級数法等)のいずれかを選択して当該資産の耐用年数期間にわたって残存価額にいたるまでの額を償却する方法 (Sec.167 に規定)から加速原価回収制度 (ACRS) に変更し (Sec.168 を新設)、1981 年以降に事業の用に供された償却対象資産の大部分に適用することとした。

1982 年に Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1982(TEFRA)により、ACRS に次の 4 項目の変更を行った。

- ① 1985 年から 1986 年にかけて有効となる予定であった更なる早期原価回収率(即ち、償却率)の採用を中止した。
- ② 非課税債である産業振興債による資金で調達された資産に対する償却方法を定額法に限定した。
- ③ セーフハーバー・リースに該当する資産の償却費を減少させる措置を講じた。
- ④ 投資税額控除(当制度は 1986 年改正により廃止された)の対象となった資産の取得原価から

当該税額控除額を減額する措置を導入した。

即ち、前年に導入された ACRS について過度の産業界への便益供与と思われる部分に対する調整措置である。

1984 年改正においても次のごとき修正が加えられた。

- ① 多くの不動産の原価回収期間(即ち、償却期間)を 15 年から 18 年に延長した。
- ② 映画フィルム及びビデオテープを ACRS 対象資産から除外した。
- ③ 音声レコードは特定の物のみを ACRS 対象資産とし、その原価を制作費のみに限定した。
- ④ 1984 年から 1986 年に適用を予定していた取得時費用処理(Sec.179)の適用を 1988 年から 1990 年に延長した。
- ⑤ セーフハーバー・リース及びファイナンス・リース資産並びに非課税組織体に対するリース資産の償却費の損金算入制限措置を導入した。
- ⑥ 乗用車、コンピュータ及びその他の特定資産の減価償却費の損金算入制限措置を導入した。
- ⑦ 上記 TEFRA により導入された非課税債資金により調達した資産の償却方法の制限に関して、対象資産に関する条件を 4 から 1 に軽減した。

以上のごとく、⑦を除き ACRS の恩典を軽減させる改正である。

1985 年に財政収支の均衡を計るために、不動産の原価回収期間が 18 年から 19 年に延長され、その議会報告書において IRS は回収率テーブルをより詳細にすることが要求された。

1986 年に Tax Reform Act of 1986(1986 TRA)により、ACRS を修正した MACRS が導入され、原則として 1987 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度から提供されることとなった。更に、従来の ACRS に関しても若干の技術的修正(その多くが不動産に関する 3 本の原価回収期間の調整に関する事項である)が加えられた。

1988 年に The Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988(TAMRA)は、MACRS に多数の修正を加えたが、その主な内容は次のとおりである。

- ① 更に限定された 150% 定率法(定額法による償却率の 150%の償却率で定率償却を行う方法)の適用範囲の拡大
- ② 鉄道勾配費用、トンネル掘削費用のカテゴリーを新設し、定額法償却、ミッドマンス・コンベンションの適用対象とした
- ③ 同一事業年度に取得し、処分された資産に対するミッド・クォーターコンベンションの適用を廃止した
- ④ 果実・ナッツ用樹木、ワイン用ブドウ木を 10 年資産に加えた
- ⑤ 農業用及び園芸用の単一用途建造物を 10 年資産と定めた
- ⑥ 音声レコードの定義の改正を行った
- ⑦ クラスライフ定義の改正を行った
- ⑧ 特定の非課税取引により取得した資産の乱用防止のための MACRS 適用制限の廃止
- ⑨ その他の技術的修正

1989 年に Omnibus Budget Reconciliation Act of 1989(1989RRA)により、1986 年法及び 1988 年法に修正を加えるとともに、MACRS に関しても修正が加えられた。

1990RRA により、Sec.48(エネルギー税額控除)及び Sec.167(ACRS・MACRS 以外の減価償却)の不要部分の大幅削除がなされ、それらの条項にあった各種定義の一部が Sec.168 に移管された。

1993 年に Revenue Reconciliation Act of 1993(1993RRA)により、以下のごとき重要な改正が MACRS に対してなされた。

- ① 非住宅用不動産の回収期間を 31.5 年から 39 年に延長(1993 年 5 月 13 日以降に事業の用に供された資産から適用)
- ② 取得年度費用処理の限度額を年間\$10,000 から\$17,500(適格産業振興地域に関しては \$20,000)に増額
- ③ インディアン居留区において事業の用に供された資産の回収期間の短縮化
- ④ 代替ミニマム税の課税標準である調整後当期利益算定に際しての代替償却法による償却費の加算の廃止

1996 年に Small Business Job Protection Act of 1996 により、取得時費用処理の限度額が 1997 年度は\$18,000 となり、2003 年に\$25,000 まで段階的の増額する措置がとられた。

1997 年に Taxpayer Relief Act of 1997 により、インディアン居留区の定義に関する技術的改正がなされ、3 年資産の賃借(リース)から自己所有に変更時のルールが導入された。

1998 年に Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 により、150% 定率法が選択された資産の代替償却制度による耐用年数の適用規定が廃止された。

2002 年改正法は MACRS に初年度 30% 追加償却制度を導入し、更に 2003 年改正法は 50% 追加償却制度を導入した。

3.2. Sec.167 改正の経緯

1981 年に加速原価回収制度(ACRS)が導入される以前は、IRC Sec.167 が減価償却制度を規定しており、ACRS が導入された日(1981 年 1 月 1 日)前に事業の用に供された資産及び Sec.168 に規定する ACRS(及びその改正版である MACRS)が適用対象にならない資産の減価償却に対して適用される。

Sec.168 が適用されない資産は Sec.168(f)に規定されているが、1981 年以降に事業の用に供された多くの有形固定資産に対しては、Sec.168 に規定する ACRS(又は MACRS)が適用される。そのため、議会は Sec.167 の規定の不要部分を 1990 年税制改正(Revenue Reconciliation Act of 1990)で削除し、1990 年 11 月 6 日以降に事業の用に供された非 ACRS 適用資産から適用することとした。この改定で削除された主な項目は、次のとおりである。

- ① Sec.167(b)(削除)・・・適正な減価償却費は定額法、定率法(定額償却率の 200%の償却率を限度とする)、級数法、継続適用を条件としたその他の方法(ただし、耐用年数の初期の 3 分の 2 の期間で 200% 定率法の償却額を超過してはならない)により算定する旨の規定。1990 年改正法により、本規定は単に「Sec.168 の ACRS が適用対象となる資産の減価償却費は、Sec.168 を参照」というリファレンスのみの条項となった。
- ② Sec.167(c)(削除)・・・耐用年数が 3 年以上の資産にしか 200% 定率法(定額法償却率の 200%の償却率で定率法償却を行う方法)は適用できない、また映画フィルム、ビデオテープ及び音声レコードの原版にも適用できない旨の規定。
- ③ Sec.167(d)(削除)・・・耐用年数と償却率を IRS と合意することにより決定できる納税者に関する規定。
- ④ Sec.167(e)(削除)・・・承認された納税者は、任意の時期に定率法から定額法への償却方法の変更、及び Sec.1245 資産(その処分益が通常所得となる償却対象動産)又は Sec.1250 資産(不動産)の定率法または級数法から定額法への変更の選択ができる旨の規定。
- ⑤ Sec.167(f)(削除)・・・償却対象動産の取得原価の 10%を限度として残存価額として認める旨の規定。

- ⑥ Sec.167(j)(削除)・・・Sec.1250 資産及び居住用住宅の減価償却に関する特別規定(定額法、150%定率法、又はその他の継続的方法しか認められない旨)。
- ⑦ Sec.167(k)(削除)・・・低所得者向け住宅の改修費用(1969年6月25日から1986年12月31日の間に発生したものに限る)の60ヶ月定額法償却の選択。
- ⑧ Sec.167(l)(削除)・・・1970年以前に事業の用に供された公共施設の合理的償却方法に関する規定。
- ⑨ Sec.167(m)(削除)・・・1971年から1980年の間に取得した資産に対して適用された産業別標準耐用年数方式(Class Life Assets Depreciation Range System:ADR 制度)採用の選択に関する規定。
- ⑩ Sec.167(p)(削除)・・・石油又はガスを燃料とするボイラーの定額法による償却の強制に関する規定。
- ⑪ Sec.167(q)(削除)・・・石油又はガスを燃料とするボイラーの撤去若しくは取替を計画している納税者に対する当該ボイラーの撤去若しくは取替予定期間までの定額法による償却の認容に関する規定。
- ⑫ Sec.167(g)(条文番号の変更)・・・減価償却後の帳簿価額(adjusted basis)が Sec.1011 に規定する資産処分損益の算定基礎のとなる旨の規定であり、Sec.167(c)に条文番号を変更した。なお、1993年改正(Revenue Reconciliation Act of 1993)により、1993年10月11日以降に取得されたリースされている資産に関しては、その購入価額の全額を当該リース物件の取得原価とし、リース権という別個の資産に区分しない旨が Sec.167(c)(2)として追加された。
- ⑬ Sec.167(h)(条文番号の変更)・・・信託財産及び遺産財団の減価償却費は、その受益権者に帰属する旨の規定が Sec.167(d)に条文番号を変更した。
- ⑭ Sec.167(r)(条文番号の変更)・・・関連者が残余持分を有する資産に対する期間持分権者に減価償却費の計上が認められない旨の規定は、Sec.167(e)に条文番号が変更された。
- ⑮ Sec.167(s)(条文番号の変更)・・・鉱山、石油田、ガス田及び立木の減価償却費に関する規定は Sec.167(f)に条文番号が変更された。なお、1993年改正により、Sec.167(f)は Sec.167(g)に条文番号が変更され、Sec.167(f)は営業権に含まれない1993年8月11日以降に取得されたコンピュータソフト等の償却費に関する規定が追加された。更に、1996年改正法(Small Business Job Protection Act of 1996)により、Sec.167(g)は Sec.167(h)となり、Sec.167(g)は1995年9月14日以降に事業の用に供された資産(映画フィルム及びビデオテープ、著作権、書籍、パテント、その他規則で定める資産)の予想収益法による償却に関する規定となった。

3.3. 将来における改正の可能性

Tax and Trade Relief Extension Act of 1998 は、財務省に対して原価回収期間及び償却法に関する包括的な調査を行い、2000年3月31日までに財務委員会(Ways and Means and Finance Committees)にその調査結果と「より合理的な回収期間と償却方法を決定するため」の提案書を提出することを要求した。2000年7月28日に財務省は「減価償却期間及び方法に関する議会への報告書」を提出したが、その結論は「現行の減価償却の構造を経済的減価償却により密接に関連した制度に変更するには、重大な(serious)実務上の問題が生じ、また投資意思決定の改善に必要ではない。インフレ率に応じた減価償却費のインデックス化は利も害もある。現行の資産分類方法を包括的に改変することは、利益の算定及び管理上の問題を生じさせるであろうが将来の重要な研究課題であり、不動産の回収期間、建物躯体の取り壊し費用の取扱い、MACRS における回収期間の調整等の包括的でない改正は現行制度上でも可能である。」としている。

以上のごとく、米国財務省は、現時点では抜本的な減価償却制度の改正を計画しておらず、MACRS の手直し、即ち、特定資産の回収期間の短縮化等の改正にとどめる意向である、と判断される。

英国

1. 減価償却制度の概要

法人による新規の支出について、キャピタル・アローワンス(税務上の減価償却)が適用される資産としては、現在、以下のものがある。

- 機械装置及び設備 (Capital Allowance Act 2001 (「CAA」) S11～270)
- 産業用建物 (適格ホテル及びスポーツパビリオンを含む) (CAA 2001、S271～360)
- 農業用建物 (CAA 361～393)
- 適格集合住宅 (CAA 2001、S393A～393W)
- 採鉱 (CAA 2001、S394～436)
- 研究開発 (CAA 2001、S437～451)
- 適格賃借 (CAA 2001、S490～531)

英国法人税法上、2002年4月1日以降の特許権及び産業上のノウハウに係る新規の支出については、現在、一般的に無形固定資産に関する個別の規定が適用される。しかし、2002年3月31日以前の支出及び英国法人税の課税対象とされない納税者には、特許権及び産業上のノウハウについてキャピタル・アローワンスが引き続き認められる。また、2002年4月1日以降のコンピューター・ソフトウェア(コンピューター・ハードウェアとは異なるもの)に係る支出については、無形固定資産に関する規定又はソフトウェアを機械装置及び設備としてキャピタル・アローワンスを適用することができるが、その選択は納税者に委ねられている(Schedule 29、Finance Act 2002)。

1.1. 機械装置及び設備

1.1.1. キャピタル・アローワンスの計算

機械装置及び設備は、原則として償却率 25%の定率法により、キャピタル・アローワンスが計算される。機械装置及び設備のキャピタル・アローワンスは個別計算ではなく、すべての機械装置及び設備のプール計算による。したがって、個々の資産の残存価額は、キャピタル・アローワンスの計算に関係がなく、機械装置及び設備の譲渡があった場合は、譲渡対価がプール計算の未償却残高から控除され、将来のキャピタル・アローワンスは当該控除後の未償却残高を基に計算される。譲渡対価がプール計算の未償却残高を上回る場合、その差額は「balancing charge」として、益金に算入され課税所得を構成することになる。

納税者が、未償却残高を有する資産に係る事業を停止した場合、未償却残高はbalancing charge・アローワンスを生じさせる。当該balancing charge・アローワンスは、最終事業年度における追加のキャピタル・アローワンスとして取り扱われる。

なお、プール計算されていない資産(例:短期性資産(「1.1.3.短期性資産」参照)のうち個別計算を選択した資産)に関しては、譲渡時において譲渡対価が未償却残高より控除される。譲渡対価が未償却残高を上回る場合、その差額はbalancing chargeとして扱われ、課税所得を構成することになる。一方、譲渡対価が未償却残高を下回る場合には、譲渡対価控除後の未償却残高は「balancing allowance」(その期間における追加のキャピタル・アローワンス)として取り扱われ、損金の額に算入されることになる。

1.1.2. 長期性資産

1996年11月26日以降に取得した耐用年数25年以上の特定の資産は長期性資産として、償却率6%の定率法によりキャピタル・アローワンスが計算される。しかしながら、長期性資産の取得に要した支出が年間でGBP100,000以下の場合、6%の償却率は適用されず、上記25%の償却率が適用される (CAA 2001、S90 から 104)。

1.1.3. 短期性資産

短期性資産については、プール計算に含めず、個別計算により、キャピタル・アローワンスを計算することが認められている。短期性資産の耐用年数は特に定義されていないが、キャピタル・アローワンスは固定の償却率(25%)に基づき計算されるため、資産の耐用年数はキャピタル・アローワンスの計算上関係がない。

1.2. 建物

1.2.1. 産業用建物

産業用建物のアローワンスは下記の分類に該当する建物に適用することができる。

- (1) 適格事業のために使用する建物
- (2) 適格スポーツパビリオン
- (3) 適格ホテル
- (4) 適格事業地域における商業用建物または建造物

上記の適格事業とは、下記のことを指す

- (1) 製造
- (2) メンテナンスおよび修理を含む処理手続
- (3) 特定の商品の保管
- (4) 農業の請負
- (5) 外国の農園の経営
- (6) 漁業
- (7) 採鉱

キャピタル・アローワンスの率は通常、事業地域における適格な建物の場合においては支出額100%であり、その他の建物の場合は定額法で4%である。

1.2.2. 農業用建物

農業のために使用する建物の資本的支出のアローワンスは、償却率4%の定額法により計算される。農業に係るコストの3分の1のみが、農業施設のアローワンスの対象となる支出に相当する。

1.2.3. 集合住宅

集合住宅を貸すための、店またはその他の商業用建物の上にある未使用のスペースの修理または改造に係る資本的支出については、支出があった年において100%のアローワンスが認められる。

1.3. その他有形固定資産

1.3.1. 採鉱

適格支出

採鉱のキャピタル・アローワンスは、採鉱のいずれの種類取引を行っている納税者が利用できる。なお、この採鉱取引は英国国外で行われる場合でも適用がある。

当該キャピタル・アローワンスは、下記の支出に関連する場合に適用することができる。

- 鉱床および採掘権の取得
- 探査および開発に係る支出
- 復旧費用
- 特定の取引前の支出
- 建築許可を得るためのコスト

償却率

英国および周辺海域における英国の指定地域内の石油産出活動に関連する支出に対しては、初年度 100%のキャピタル・アローワンスを適用することができる。その他の場合については、鉱物資産の取得につき 10%の定率法によるキャピタル・アローワンスが認められ、その他の適格支出については 25%の定率法によるキャピタル・アローワンスが認められる。

1.3.2. 研究開発

研究開発または研究開発のための施設の提供に係る支出については、その支出があった年において 100%のアローワンスが認められる。しかし、これには研究開発に係る権利または研究開発により発生した権利の取得に際し発生した支出は含まれない。

当該規定の適用がある研究開発は、一般会計原則の下で研究開発されるものが該当する。

2. 過去 10 年間の主な改正及び将来における改正の可能性

2.1. 過去 10 年間の主な改正

過去 10 年間で税務上、キャピタル・アローワンスの制度に大きな改正は生じていないが、この間に生じた主な変更は下記の通りである。

- 1996 年 11 月 6 日以降(after November 5th)発生する長期性資産に係る機械装置及び設備の支出に対しては、償却率 25%の定率法ではなく償却率 6%の逓減残高法により、のキャピタル・アローワンスを計算することとなった。
- 英国における石油産出活動に関連する 2002 年 4 月 17 日以降の支出については、初年度において 100%のアローワンスを認めることとなった。

2.2. 将来における改正の可能性

英国における税制改正の一環として、キャピタル・アローワンス制度の改正をめぐる討論も行われた。多くの事業により懸案事項として提起された主な点は、産業用建物のアローワンスの対象とならない商業用建物(店、事務所等)の支出について、キャピタル・アローワンスが適用されず、償却できない点である。

提案の中には、キャピタル・アローワンスの制度を一般会計原則に基づく会計上の減価償却費に置き換えるというものがあった。しかし、特定の事業においては、機械装置及び設備に係る支出のキャピタル・アローワンス制度のインセンティブとしての性質が排除されることになるとして、この提案は一部の企業から好意的に受け止められなかった。これは、定率法による 25% の償却アローワンスは、支出後の初期における会計上の減価償却額を上回る場合が多いためである。

議論されているもう 1 つの代替案は、産業用建物に適用されるアローワンスを、商業用建物に適用できるよう、その適用範囲を広げるというものである。しかし、政府はこの案が実現した場合、産業用建物のアローワンス(現在 4%)は建物内の全ての支出に適用されることになるが、現状では建物内にある機械装置及び設備(エレベーター、エアコンおよび暖房装置、衛生システム等)にはより好条件な機械装置及び設備のアローワンスが適用されている点を指摘した。しかし、政府はこの分野における法改正についてまだ確固たる提言を行っていない。

ドイツ

1. 減価償却制度の概要

ドイツにおける減価償却は商法¹及び所得税法²に準拠しており、減価償却は資産が取得された月から開始される。

ドイツ税法は、法的所有権と経済的所有権とを区別している。税務及び会計上、資産の帰属先は、法的な所有権を有している者ではなく、経済的所有者とされている³。資産の経済的所有者（一般的には、資産に係る経済的リスクを負い、かつ経済的メリットを享受する者）が、減価償却を行う権利を有する。

1.1. 償却資産の区分

資産の使用目的が所得を得ることであり、かつ使用期間が1年超である場合に、資産の減価償却が認められる (EstG Sec.7(1) sent.1)。流動資産は減価償却の対象とならないため、以下では、「資産」とは事業に用いられる固定資産のみを指すものとする。

製造原価または取得価額は、年間の減価償却額により減額されなければならない (EstG Sec. 7(1) sent. 1)。資産が固定資産の一部であり、かつ課税所得を得る目的で使用されている場合、減価償却費は税務上の計算上、損金算入される。償却資産は、有形資産及び無形資産に分類することができる。

1.1.1. 有形固定資産

有形固定資産は経済的または技術上の減耗により、減価償却の対象となり得る。商法第266条は、有形固定資産を下記の通り定義している。

II. 有形固定資産

1. 不動産、不動産と同等の権利、および第三者の不動産の上にある建物を含めた建物
2. 技術的施設および機械
3. その他の施設、工場施設、および事務機器
4. 前払金および建設中の資産

有形固定資産の減価償却の要因は経済的または技術上の減耗である。これらの定義は以下の通りである。

(1) 経済的減耗

過去の経験により、有形固定資産から経済的効用が得られる期間が制限されている場合には、経済的減耗が生じる。企業が有する土地または保有株式は減価償却の対象とならない (EstG Sec. 6(1) sent.1.nr.2)。これらの資産は、その資産価値に永久的な減少が生じた場合にのみ、税務上の減価償却が可能となる。

¹ Handelsgesetzbuch (Commercial Code) Secs. 253 及び 254

² Einkommensteuergesetz (Income Tax Law) Sec.7et seq.

³ Abgabenordnung (General Tax Code 主に手続の規定) Sec. 39(2)

(2) 技術上の減耗

有形固定資産の慣習的な使用により物理的な磨耗が生じる場合には、技術上の減耗が生ずる。経済的減耗がなく資産の価値が上昇した場合でも、技術上の減耗により減価償却は発生する場合がある。技術上の減耗による減価償却は、耐用年数が確定できる場合または確定されている場合のみ可能となる。資産が損傷した場合は、臨時の償却が可能となる。

減価償却には通常の(規則的)減価償却と特別償却の二種類がある。

基本的に全ての有形固定資産は通常の減価償却の対象となる。通常の減価償却は、通常の経済的減耗および技術上の減耗に対応するものであり、上記の年間減価償却により行われる (EstG Sec.7(1))。年間減価償却の計算は、資産の通常の使用期間を考慮して行わなくてはならない (EstG Sec.7(1)sent.2)。

さらに、特別な経済的減耗または技術上の減耗が発生した場合は、特別償却をすることができる (EstG Sec.7(1)sent.7)。

1.1.2. 無形固定資産

取得した無形固定資産については、経済的減耗により価値が減少する場合に、減価償却が可能となる。なお、その前提条件としてその無形固定資産は償却可能でなくてはならない。無形固定資産については、その資産価値に永久的な減少が生じた場合にのみ、税務上の減価償却が可能となる。

権利及び将来の経済的効果は、契約または法的ないし経済的制約により特定の期間に制限されている場合に、減価償却をすることができる。

税法上、営業権は通常 15 年 (EstG Sec.7(1)sent.3) を推定期間とする使用期間にわたり減価償却を行うことができる。一方、商法上は、営業権の耐用年数を例えば 4 年と見積もり減価償却を行うことも可能である。他にも、例えば顧客基盤の価値のような無形資産についても、税務上は減価償却を行うことができる。しかし、その無形固定資産が減耗することについて、税務当局に証明しなくてはならない。

1.1.3. 例外(非償却資産)

有形固定資産及び無形固定資産のうち、土地、保有株式等については償却が認められない非償却資産がある。これらについて所得税法第 6 条は、次のように規定している。

2.第 1 号に記載される資産(不動産、保有株式、流動資産)以外の事業資産は、その取得価額、製造原価、またはその他の価額から第 6b 条の規定する価額及び同様の価額を控除した後の価額に基づき計算を行わなくてはならない。時価(第 1 号第 3 文)が永久的な下落と判断される場合は、いずれか低い方の価額を用いて計算を行うことができる。

1.2. 償却方法及び償却率

機械装置及び器具備品の通常の減価償却については、通常の方法として定額法及び定率法の両方が認められている。定率法から定額法への変更は認められるが、その逆は認められない。有形固定資産については、動産(movable assets)と建物(buildings)を区別する必要がある。

動産の償却率は、財務省発行の公式の推奨償却率表に示されている。2000年に、2001年1月1日以降取得または製造される固定資産の償却率が、全面的に改定された(2000年12月15日にBStBl⁴ I 2000 ;1532 が発行され、BStBlI 2001 ;838 及び 860 が改定された)。全般的に、新償却率は、従来の償却率よりも低くなっており、2001年1月1日以降に取得された動産のほとんどについて、従来の減価償却期間を適用できない。

2001年1月1日以後より、定額法については次の償却率が適用される(一部抜粋)。

項目	耐用年数	償却率 (%)
鉄道車両	25	4
自動車及びワゴン	6	16.7
機械装置	10	10
その他の加工機械及び変換機械	12	8.3
工場、実験設備及び倉庫設備	14	7.1
店舗設備	8	12.5
ワークステーション、パソコン、ノートパソコン及び周辺装置(プリンター、スキャナー、モニター等)	3	33.3
事務用備品	5	20
事務用家具	10-13	8-10

機械装置については、この他に異なる種類があり、耐用年数及び償却率がそれぞれ異なる。平均耐用年数は、事務用備品5年、ファックス等の事務用機器は6年と推定されている。その他の有形固定資産の一般的使用における耐用年数は、添付資料の AfA table に記載されている。この他に特別な資産を含む約100種類の AfA tables がある。

定額法の償却率は、次により求められる。

$$\text{償却率} = 100 / \text{耐用年数}$$

また、定率法による償却は、次の償却率の規定が適用される。

項目	償却率 (%)
2000年12月31日以前に取得 または製造された資産	3 × 定額率 (上限:30%)

⁴ Bundessteuerblatt ((Federal Tax Gazette; 法規、法令、公式文書等の公式な収集(第一部)及びBStBl出版物にて規定されているBFHによる決定(第二部))

2001年1月1日以降取得または製造された資産	2 × 定額率 (上限:20%)
-------------------------	---------------------

上記の規定は基本的に全ての動産に適用される。定率法を用いて減価償却費を計算する場合は、経済的な減耗または技術上の減耗を理由とする臨時の減価償却を行うことはできない。

建物の償却率は法律により規定されている。建物の減価償却に関する直近の法律の改定は 2005年9月に行われた。建物の減価償却に関する基本的な内容は次の通りである。

第一に、建物の利用目的により適用される減価償却規定が異なる。特に、建物の利用が、事業目的か居住目的かに分類される。

第二に、建物の建設時期により、適用される減価償却規定が異なるため、建設時期を識別する必要がある。

事業用建物については、sec. 7(4) no. 1 が次のように規定している。

1 事業資産に分類され、居住用として使用されていない建物で、その建築申請 (*building application*) が1985年4月1日以降行われたもの 年3%

建物について定額法の代わりに、定率法による減価償却を行うことも可能である。事業用建物に関して、1993年9月13日および2003年12月29日に改定された EStG Sec. 7(5) sent.1 no.1 が下記のように規定している。

5)国内において、納税義務者により建築された建物または建築された年において納税義務者により取得された建物については、paragraph 4 に関わらず、次の金額を損金算入できる。

- 1.1994年1月1日までに建築申請が行われ、納税義務者により建築された paragraph 4 sentence 1 No. 1 の規定する建物、または1994年1月1日までに効力が生じた契約に基づき、納税義務者が取得した paragraph 4 sentence 1 No. 1 の規定する建物 (*in sense of paragraph 4 sentence 1 No. 1*) については、
- 建築された年およびその後3年間は、年10%
 - その後の3年間は、年5%
 - その後の18年間は、年2.5%

1.3. 残存価額

動産の残存価額はゼロである。しかし会計上、備忘価格として1ユーロを計上することが多い。

1.4 特別償却

特別目的の加速度償却に関する規定がいくつか設けられている。次は、特別減価償却の規定の一覧である。

- EStG Sec.7b: 一戸建、二家族用アパートおよび所有アパートの加速度償却
- EStG Sec.7c: アパート建築用設備の加速度償却
- EStG Sec.7d: 環境保全用資産の加速度償却

- EStG Sec.7f: 病院/診療所の長期資産の加速度償却
- EStG Sec.7h: 復興地域における建物の加速度償却
- EStG Sec.7i: 歴史的建物の加速度償却
- EStG Sec.7k: 社会的制約を受けるアパートの加速度償却

上記の加速度償却に関する規定は、政府の方針に従ったものが対象資産となっている。

さらに、通常定額法による償却に加え、特別償却を行うことも可能である (EStG Sec.7(1) sent.7)。特別償却を行うための要件は、経済的または技術上の特別な減耗の存在である。特別償却の規定は、全ての減価償却資産に適用される。

なお、特別償却に係る規定 (EStG Sec.7(1) sent.7) は、資産価値の公正価値への修正に係る規定 (EStG Sec.6(1) sent.1 no.1 sent.2) とは別の規定である。

特別償却は特別な減耗が生じた場合にのみ行うことができる。特別償却は、将来の予測に基づいては行うことは出来ない。特別償却が可能な状況の例として、技術上の減耗においては自然災害、経済的な減耗においては、新バージョンの資産の利用可能となった場合が挙げられる。

2. 加速度償却

一定の事業及び地域においては、通常定額法に加え、加速度償却の恩典を受けることができる。加速度償却は、定額法または生産高比例法のいずれかと組み合わせる場合に限り、また公正価値までの評価減が行われる。

2.1. 中小企業の投資に関する特別償却

資産の取得価額及び製造原価に関して、中小企業に適用される特別規定が設けられている (EStG Sec. 7g)。新規動産の取得価額及び製造原価に対して、通常定額法に加え、取得年度及びその後の4年間にわたり20%の特別償却が認められている。この特別償却は、前年度末における純資産額がEURO204,517以下の企業または自営業者のみに適用される。この新規固定資産は最低でも1年間所有され、かつ、その使用の90%以上が事業目的でなければならない。

更に、納税者は、将来(2年以内)に新規に固定資産を取得することを計画している場合、引当金を計上し、当該事業年度の利益を減額することができる。この引当金は、固定資産の取得価額及び製造原価の40%まで認められるが、引当金の合計額は期末においてEURO154,000を超えてはならない。計画により資産が取得された場合には、当該引当金を取崩し、課税所得に加算しなければならない。固定資産が2年以内に取得されない場合には、引当金は取崩されなくてはならない。引当金を使用されなかった年ごとに引当金の6%を取崩し、当該事業年度の課税所得に加算しなければならない。新規事業の場合、特別な救済措置が適用される場合がある。例えば、上限額をEURO307,000として、引当金を5年間取り崩さないことが可能な場合がある。

2.2. その他

Development Area Law (Foerdergebietgesetz)により、5つの新しい州(旧東ドイツ地域)への投資に加速度償却を適用することが認められた。このインセンティブは新たな投資には適用されないが、既存の投資については適用減価償却期間が終了するまでそのインセンティブを享受できる。

3. 過去10年間の主な改正及び将来における改正の可能性

3.1. 過去 10 年間の主な改正

1996年に居住用建物の定率法の償却率が引き下げられ、減価償却期間が延長された(1995年10月11日施行 BGBI I 95、1250、BStBl I 95、438)。

2000年に、2000年12月31日後に建築または取得した資産については、減価償却の定率法が2倍又は20%まで引き下げられた。さらに、定額法による減価償却については、Sec.7 Para 4により4%から3%に引き下げられた(2000年10月23日施行の BGBI I 00、1433)。

2003年に Sec. 7g Para. 2 No. 3の文言が次のように変更された(2003年7月31日施行の BGBI I 03、1550)。Para.3から7に関し、取得または建設に係る引当金が設けられた。本規定は Para. 7が規定する新事業者の新規事業年度には適用されない。

2003年に Sec.7g Para.8 Sent.2が改正された(2003年12月15日施行の BGBI 03、2645)。これは、重点産業に関する EC 規定の改正をうけて、国内法の改正が要請されたものである。重点産業は、①鉄鋼業、②造船業、③自動車業、④光ファイバー業、⑤農業、⑥漁業・養殖業、⑦交通事業、⑧石炭業である。

技術革新が与える耐用年数の影響により耐用年数の改正が行われた。一般的な資産の減価償却に関する改正は2001年1月1日以降に取得した資産について実施された。税務当局の内部では、新償却率表の最終償却率を確定するまで長期間にわたり議論が行われた。

2004年に Section 7 paragraph 1 EstG に次の sentence 3 が新たに追加された(2004年12月29日施行の BGBI I 03、3076、BStBl I 04、120)。資産を取得または建設した年には、sentence 1 に基づき減価償却の額は、取得または建設が行われた月より月割で減価償却が計算される。この新たな規定により、税務当局による解釈が変更された。以前の税務当局の解釈では、資産の取得または建設が、年の前半6ヶ月に行われた場合、1年分の減価償却、また年の後半6ヶ月に行われた場合は、年間の半額の減価償却が可能であった。

2005年、税務当局は、一定のソフトウェアの耐用年数を10年から5年へ引き下げた(Ref. No. S 2172 – 14/8 – St21、DStR 1005、1409)。

居住用建物の減価償却に関する規定は、2005年12月22日法律により改定された。これにより、規定の適用範囲が2006年1月1日より前の期間に限定され、2006年1月1日以降に建築許可の申請が行われ、または2006年1月1日以降に締結された契約書により取得された居住用建物については、定率法を適用することができなくなった。

政府は、経済開発を促進するための法案を議会に提出する予定であるが、この中には減価償却に関するものが含まれている。対象となるのは2006年1月1日から2007年12月31日までに取得される有形固定資産であり、定率法の償却率を、20%から30%への引き上げることとされている。

3.2. 将来における改正の可能性

減価償却に関する規定の今後の改正については、現在のところ特別な変更は予定されていない。

フランス

1. 減価償却制度の概要

フランスの税法上、減価償却が認められている資産は、当該資産が(1)固定資産に該当し、(2)使用もしくは時の経過にともない価値が減少し、(3)減価償却費を計上する企業によって所有されることが必要である。また減価償却を行うに当たっては、帳簿上減価償却資産として計上するとともに、当該企業の事業の用に供されていなければならない。

減価償却は企業による持続的使用が予定されている固定資産に対して行うことが認められている。「持続的使用」について法的な定義はないが、少なくとも1年の使用を想定しているものと考えられている。

フランス税法上、減価償却方法および償却率が税務上と会計上で異なる場合がある。適用される減価償却方法は、原則的には定額法であるが定率法も認められている。

1.1. 減価償却方法および償却率

1.1.1. 定額法

原則的な減価償却方法は定額法である。他の方法を適用することによるメリットを享受できないすべての資産に対して法令上適用しなければならず、それ以外の資産については任意で選択することができる。

(1) 2004年12月31日まで適用されていた規定

定額法償却率は、支出額を商慣行によって定められた見積耐用年数に基づいて計算される。

税務当局によって公表されているリストおよび多数の業種に関する一般会計基準(一般に認められた償却率、以下GAR)(別表参照)に様々な見積耐用年数が記載されている。

別表に記載されているとおり、資産は同様の耐用年数を有するカテゴリーごとに分類されている。資産に適用される実際の耐用年数についての言及はないが、一般的に適用される償却率とは異なる償却率の適用がフランス企業に認められている。この例外は、企業が資産の使用期間に関する特殊性または早期償却(例えば、集中的な使用)を証明できる場合においてのみ適用される。このような場合においても減価償却期間は、慣行的な減価償却期間との乖離がおおよそ20%以内でなければならない。

但し、実際には、GARは各資産の平均的な見積耐用年数と比べて短い期間とされている。フランス税務当局はこのような状況を十分に認識し、GARの税務上の適用を認めている。

見積耐用年数及びそれに基づき算定された償却率は、取得日に決定されなければならない。しかし、取得後の事象によってこれらの変更が必要であることを証明できる場合には、取得後であっても償却率の変更を行うことが可能である。

定額法において、一般に認められた償却率の例は以下のとおりである。

項目	償却率(%)
商業用建物	2～5
事務用機器	5～20
工具および什器備品	10～20
車両運搬具	20～25
一般附属設備その他の設備	5～10
家具	10
事務機器	10～20
コンピューター	33.33
製紙設備	10
貯蔵タンク	10
自動車	20

上記と同様に、工業用機械の多くも10%超の償却率によって減価償却が行われる。企業が機械の集中的な使用(例えば、機械の稼働時間が1日 24 時間)を行っているか否かによって、適用される償却率は15%から20%となる。

資産のカテゴリごとに決まった償却率はなく、フランス企業は判例法および行政によるガイドラインに基づいて、一般的に用いられる償却率を適用しなければならない。

(2) 2005 年 1 月 1 日以降に適用される新しい規定

- a) 構成要素に分解できる資産は、その「構成要素」に分けなければならない。資産の取得日に、その資産の一部が交換されることが事前に計画されている場合、当該資産の価額はその構成要素や構造に分けて認識し、計上しなければならない。

資産の構成要素のうち使用期間が異なるものがある場合、各構成要素を個別に資産計上するとともに、各構成要素の償却期間にわたり償却しなければならない。

行政ガイドライン 4 A-13-05 によると、以下の条件が満たされる場合において、資産はその構成要素に分解されなければならない。

- 関連する資産の使用期間と構成要素の使用期間が異なる場合
- 関連する資産の使用期間中に構成要素を交換する必要がある場合
- 構成要素が資産の重要な要素である場合(すなわち、資産の合計金額と比較してその構成要素の価額が多額である場合)

例えば、フランス国立会計委員会(French National Accounting Council)のガイドラインによると、建物の価値の主たる構成要素(50%から80%)は一般的にその構造にあり、残りの10%から50%は外建具、暖房器具、天井、およびラフ・キャスト仕上げの内部造作に分類される。その他、挙げられる構成要素としては、電気設備、水道設備およびエレベーターであろう。

税務上の観点からは、同様の原則が適用される。

この方法はごく最近導入されたものであるため、税務当局は、企業がこの方法を適切に適用するまでに少なくとも2、3年は必要であると考えている。

b) 償却可能限度額

償却可能限度額は、資産の取得価額とその残存価額の差額であると定義されている。

ここでいう残存価額は、企業が将来その資産を売却した際に取得するであろう対価と一致する。当該新規定によって償却可能限度額は「機械的に」減額することとなる。

フランスの税務当局は、この新しい会計上の取り扱いによる税務上のマイナスの効果を相殺するために、関連する税務申告書において特別償却 (*amortissement derogatoire*) を計上することで税務上の影響を無くすことを認めている。ただし、企業がその使用可能期間より前に売却する予定に限り、適用される。

c) 償却期間

現在は、会計および税務上用いられる償却期間は各構成要素の実際の使用期間である。

しかし税務上は、資産構成(すなわち、構成要素に分解できない資産)については、耐用年数として実際の使用期間ではなく引き続き通常の使用期間(GAR)を用いることが認められている。こうした耐用年数の差異については、関連する税務申告書において特別償却 (*amortissement derogatoire*) を計上することにより、税務上考慮に入れる必要がある。

しかしながら、不動産に関しては、当該規定の適用は、原則として、非関連者に貸与され、企業の事業活動に使用されない資産である「投資資産」以外の不動産に限定される。

d) 新規定の施行

新規定の施行前に取得した資産についても、企業は当該新規規則の遡及的適用を義務付けられている。すなわち、構成要素に関する限りにおいて、企業はその原価を再計算し、新しい構成要素方式が当該資産の取得日より適用されていた場合に計上されていたであろう減価償却額を再計算しなければならない。ただし、当該方式を施行日以降取得した資産についてのみ適用することができる場合がある。すなわちこの新規規則の影響を受けるのは、2005年1月1日以降取得した資産のみとなる。

1.1.2. 定率法

定率法は選択可能な方法であり、定率法の償却率は定額法償却率に一定の係数を乗ずることにより求められる。この係数は、以下のとおり、見積耐用年数に応じて定められている。

見積耐用年数	償却率(%)
3～4年	1.25 x 定額法償却率
5～6年	1.75 x 定額法償却率
6年以上	2.25 x 定額法償却率

¹既に計算済みの累計償却額と新規定の適用による累計額の差異が純資産にもたらす影響額が€150,000を超える場合、当該影響額は税務上5年に亘って分割計上される。€150,000を超えない場合、企業は当該新規定の適用初年度かつ一回に限って、税務上の影響を無くす選択肢が与えられる。

項目	償却率(%)
2001年1月1日以前に取得した資産	1.5 x 定額法償却率
2001年1月1日以前に取得した省エネ設備および再生可能エネルギー製造装置	2 x 定額法償却率
2004年1月1日以降に取得もしくは製造された技術研究設備	2.5 x 定額法償却率

定率法は、(1)新品または修繕済みの資産のうち(但し、修繕済み資産の場合はその価格が新品資産と比べ実質的に異なる場合のみ認められる)、(2)見積耐用年数が3年以上であり、かつ(3)定率法の適用対象外と明示されていない資産に対してのみ適用できる。製造業に使用される機械装置および設備は、定率法の適用対象である

2005年1月1日より適用となる新しい規定の下でも、定率法は引き続き適用可能である。

1.1.3. 例外的に認められる減価償却方法(加速度償却)

様々な状況を条件として、特定の資産については加速度償却を選択することができる。以下の資産の場合、12ヶ月間で100%償却を行うことができる。

- ・ ソフトウェア
- ・ 2006年12月31日以前に購入された省エネ設備および再生可能エネルギー製造装置
- ・ 2005年12月31日以前に購入された騒音削減装置
- ・ 2004年12月31日以前に取得され特定の感染症治療の研究を行うために使用される医療機器および実験棟
- ・ 2005年12月31日以前に購入された工業用水の浄水および大気汚染防止のための固定的設備ならびに建物
- ・ 2005年12月31日以前に購入された環境保護に関する法律76-663によって義務付けられている農業生産設備

例:2003年1月から2006年12月の間に購入されたブロードバンドインターネット接続を行うための衛星放送受信アンテナと付属機器は、12ヶ月償却の適用対象である。

当該加速度償却は税制上の優遇措置であり、非常に特殊かつ限定された種類の支出に適用される。

2005年1月1日より適用となる新しい規定においても、加速度償却の適用は引き続き適用可能である。

1.1.4. 最少減価償却額

定額法による減価償却費は、純損失を計上した年度においても計上しなければならない。各資産について、会計年度末に計上される減価償却累計額は、取得日以降、定額法により算出した場合の減価償却費の合計額を下回することはできない(CGI39条B)。最少減価償却額の計上漏れがあった場合には、それ以降の年度における定額法による未計上の減価償却費の損金不算入という形でペナルティが課される。なお、計上漏れ減価償却費は当該資産を将来売却する際にキャピタル・ゲインとして計上される。

2. 過去 10 年間の主な改正及び将来における改正の可能性

2.1. 過去 10 年間の主な改正

過去 10 年間に於いて(1)会計上および(2)税務上の観点から減価償却に関する重要な税制改正が行われた。

(1) 会計上の観点

フランス一般会計原則(以下「PCG」)は企業に対して一律に適用される定義および会計原則を規定している。

資産に関する主要な規定は 1982 年 PCG によって定められている。これは 1999 年に改定されたが、減価償却に関しては重大な影響をもたらすものではなかった。

次に行われた改定が直近のものとなっているが、これは会計規則を制定する権限を有するフランス会計規制委員会(“*Comité de Réglementation Comptable*”)によって定められたものである。CRC は会計上の減価償却の制度を大幅に変更する新しい規定を公布した(2002 年 12 月 12 日付けの CRC 2002-10)。この新たな規定は 2005 年 1 月 1 日に開始する事業年度以降、全ての企業に対して適用されている。

下記 2.1.1 に述べるとおり、これらの新しい規定においては基本的に(i)資産の構成要素への分解、および(ii)資産の通常の耐用年数ではなく実際の使用年数に基づく減価償却期間が定められている。

(2) 税務上の観点

資産の減価償却は、PCG によって決定されており、具体的には 1984 年 12 月 17 日付け行政ガイドライン (Administrative guidelines) 4 G-6-84 において公示されている。

2004 年改正財政法の下、2005 年 12 月に採択されたフランス租税法第 237 条は、CRC によって定められた減価償却資産の減価償却に関する新会計基準に関する税務上の取扱いを示すことを目的としている。

フランス税務当局はフランスの新会計基準に関する税務上の影響についての公式のガイドラインを 2005 年 12 月 30 日に公布した(4 A-13-05)。

2.2. 将来における改正の可能性

最近、改正が行われたばかりであることを考えると、近い将来に更に新しい規定が設けられたり、さらに改正が行われることはないものと考えられる。

別表

税務当局および下記の判例によって承認されている償却率

一般に認められた原則に準拠していると考えられ、かつ通常の状態において事業を営む企業に対して適用される償却率である。

固定資産の償却率表

建物

商業用建物 2～5% 1996年11月26日付けD. adm. 4 D-142

- パン屋 4% *Conseil d'Etat* 26-5-1976 n° 98898
- レストランのあるホテル 2.5～2.8% (判例)
- 海の見える高級ホテル 5% *CAA Bordeaux* 30-12-1992 n° 90467
- 大型スーパーマーケット 5% *CAA Bordeaux* 7-11-2000 n° 97-1532

工業用建物 (倉庫、格納庫、作業場) 5% 1996年11月26日付けD. adm. 4 D-142 (判例)

- 木造の軽量建物 10% *Conseil d'Etat* 22-12-1958 n° 40337
- 中古建物 10% *CAA Nancy* 22-4-1993 n° 91-364
- 製造業で用いられる器具を保管するための可動式建造物 8% *Conseil d'Etat* 4-6-1969 n° 75989

事務所用建物 4% (判例)

破産管財人事務所 3% *Conseil d'Etat* 17-4-1989 n° 56360

手術を行う医療機関用建物 3.5% *Conseil d'Etat* 7-5-1958 n° 39882

病院 3.5% (判例)

居住施設 1～2% 1996年11月26日付けD. adm. 4 D-142

(最高行政裁判所により2.5%及び3%が認められている) (判例)

古い石造建築物 5% *Conseil d'Etat* 5-6-1985 n° 34792

作業用施設 3～4% 1996年11月26日付けD. adm. 4 D-142

キャンプ場オーナーの移動住宅 20% *TA Toulouse* 12-5-1998 n° 94-2221

備品 - 器具

備品 10%～15% 1996年11月26日付けD. adm. 4 D-142

- 小型備品 (2002年1月1日現在の単価が€500未満のもの) 即時償却

- トラックに架装されたクレーン装置 15% *Conseil d'Etat* 13-6-1980 n° 14026

- ブルドーザー 20% *CAA Bordeaux* 27-5-1992 n° 91-54

- 木材パルプの加工材料 10% *Conseil d'Etat* 10-1-1992 n° 62229

- セルフサービスの店の小型備品 33% *Conseil d'Etat* 20-1-1986 n° 42495 および 45732

- 大型スーパーマーケットのカートおよびかご 15% *Conseil d'Etat* 21-12-1983 n° 41614

- 大型スーパーマーケットの陳列什器 25% *Conseil d'Etat* 21-12-1983 n° 41644

- オフィス機器 (重要な電子計算機、オフィス用電子機器) 10～20% 1996年11月26日付けD. adm. 4 D-142; *Rép. Bonnet: AN* 3-3-1962

- 超小型コンピューター 33.33% *Rép. Hamel: Sén.* 20-8-1998

- キャッシュレジスター 25% *Conseil d'Etat* 21-12-1983 n° 41614

- 保存装置 25% *Conseil d'Etat* 4-10-1984 n° 61676

- タンク、ビール樽およびワイン樽 15～20% (判例)

- 炭化水素貯蔵タンク 10 % *Conseil d'Etat* 11-3-1988 n° 46415、50774、および 80363
- ガス容器(精製用) 10 % *Conseil d'Etat* 24-2-1988 n° 81761 および 81762
- 印刷機 12.5 % *CAA Lyon* 27-9-1995 n° 94-213
- 20 % (24 時間の使用する場合)
- トラクター、ヘッジカッター、およびチェーンソー 20 % *Conseil d'Etat* 21-3-1980 n° 13896
- 穀物貨車 10 % *Conseil d'Etat* 22-1-1982 n° 21597

工具、器具 10～20 % 1996 年 11 月 26 日付け *D. adm. 4 D-14*

- 小型器具 (2002 年 1 月 1 日現在の単価 が €500 未満のもの) 即時償却

商業用包装設備

- 包装用パレット 20～50 % *CAA Lyon* 19-3-1992 n° 297.

ゲーム機器

- ビデオゲームおよびピンボールマシン 20 % 1996 年 11 月 26 日付け *D. adm. 4 D-2661, n° 49; CAA Nancy* 6-7-1993 n° 92-582
- ジュークボックス、テーブルサッカー、ビリヤード台 10 % 1996 年 11 月 26 日付け *D. adm. 4 D-2661, n° 49; CAA Nancy* 6-7-1993 n° 92-582
- スロットマシン 20 % *TA Rennes* 31-10-2002 n° 98-4042

輸送設備

車両運搬具 20～25 % 1996 年 11 月 26 日付け *D. adm. 4 D-142 (施行令および判例)*

- 教習所車両 20～25 % *Rép. Liot*, 7-2-1969
- 会計監査官の車両 25 % *Conseil d'Etat* 21-6-1978 n° 7826
- 石油パイプライン 5～6.66 % *Conseil d'Etat* 11-3-1988 n° 80365

家具 10 % 1996 年 11 月 26 日付け *D. adm. 4 D-142; Conseil d'Etat* 18-5-1954 n° 65071 および 65832

- 古い家具 5 % *CAA Bordeaux* 6-11-2001 n° 98-399
- 小型家具 (2002 年 1 月 1 日現在の単価 が €500 未満のもの) 即時償却

建物付属設備 5～ 10 % 1996 年 11 月 26 日付け *D. adm. 4 D-142*

- オフィス用建物の付属設備 10 % *Conseil d'Etat* 25-1-1984 n° 34642 および 34643
- 自動車修理工場の固定式または可動式設備 10 % *Rép. Nessler: AN* 23-4-1964
- セルフサービス店の付属設備 20 % *Conseil d'Etat* 20-1-1986 n° 42495 および 45732
- 冷却装置 10 % *CAA Paris* 25-1-2001 n° 96-24449 および 96-3442
- 冷却装置の付属設備 10 % *Conseil d'Etat* 15-4-1964 n° 58204
- 金属製棚 5 % *Conseil d'Etat* 18-7-1941 n° 63862
- 電子部品および電気音響システム製造会社の付属設備 15 % *Conseil d'Etat* 4-4-1990 n° 58269
- レンタル電話 15 % *CAA Nancy* 9-7-1992 n° 91156
- 美容院の設備 15 % *Conseil d'Etat* 25-11-1981 n° 11383
- 金庫室の建具 5 % *CAA Nancy* 4-2-1993 n° 92-59;

韓国

1. 減価償却制度の概要

1.1. 定義

1.1.1. 普通償却

CTL¹及びITL²の規定上、土地、無形資産、及び鉱業権を除くすべての資産に対し「普通償却」の適用が認められている。所定の耐用年数にわたり、事業上もしくは収益を得るために使用された資産は、各事業年度において普通償却を適用することができる。

1.1.2. 特別償却

普通償却に加え、所定の投資に使用された資産に対しては「特別償却」の適用が認められている。特別償却は普通償却に一定の割合を乗じることにより計算される。

1.2. 償却方法

選択された償却方法は継続して適用しなければならない。しかし、以下の状況においては、所轄税務署長の承認があれば、償却方法を変更することができる(CTL ED³27 条)。

- 異なる償却方法を採用する企業の合併あるいは統合
- 外国投資家によるFIPL⁴の規定に準拠した会社の株式の20%以上の引受けまたは保有
- 海外市場または経済状況の変化を考慮して、償却方法の変更が必要とみなされる場合

有形固定資産に関し、適用可能な償却方法は以下のとおりである(CTL ED26 条)。

- 建物: 定額法
- 建物以外の有形固定資産(機械、自動車、および器具備品を含む): 定額法または定率法
- 鉱業用有形固定資産: 生産高比例法、定率法または定額法

納税者の事業の特徴により大量保有される資産又は事業を開始もしくは拡大するために保有される資産を除き、取引ごとの取得価額が100万ウォン未満の資産は、取得年度に一括損金算入することができる(CTL ED31 条4項)。

1.3. 資産の耐用年数及び償却率

1.3.1. 耐用年数

納税者は新規に取得した資産について、標準耐用年数(「1.3.3. 新規取得資産の標準耐用年数」参照)の±25%の範囲においてその耐用年数を選択することができる。

また、2000年12月29日を含む事業年度から、合併や分割によって資産を取得した場合、または

¹ Corporation Tax Law

² Income Tax Law

³ Enforcement Decree of a relevant law, as promulgated by a presidential decree

⁴ Foreign Investment Promotion Law

標準耐用年数の半分以上を経過した中古資産を購入した場合には、耐用年数の 50%から 100% の範囲内でその耐用年数を決定することができる(CTL ED 29 条 2 項)。なお、本規定は、個人事業者が標準耐用年数の半分以上を経過した中古資産を購入する場合にも適用される(ITL ED 63 条 3 項)。従前は、当該資産の耐用年数は新規取得資産と同様に取扱われていた(旧 CTL ED 28 条)。

資産の耐用年数を延長するため、もしくは資産価値を増大させるために企業が支出した修繕費は資本的支出とされる。自社の資産を当初の状態へ復元するため、もしくはその効率性を維持するために支出された修繕費は収益的支出として取扱われ、支出年度において損金算入できる。

1.3.2. 適用可能償却率

適用可能償却率は、韓国財政経済部によって規定されている。

定額法の実質的な償却率は、特定の資産に適用される耐用年数分の 1 となる(CTL ER³ 15 条及びITL ER 32 条)。

定率法の償却率は以下のとおりである。

耐用年数(年)	年率(%)
3	0.632
5	0.451
10	0.259
15	0.182
20	0.140
30	0.096
40	0.073
50	0.059
60	0.049

1.3.3. 新規取得資産の標準耐用年数

建物、船舶、航空機、および車両運搬具等の有形固定資産の標準耐用年数は、表 5 (別表「表 5 (建物およびその他の構築物の標準耐用年数)」参照)に規定されている。

また、表 6 (別表「表 6 (産業別の事業用資産の標準耐用年数)」参照)では韓国標準産業分類に基づき異なる事業において使用されている有形固定資産の標準耐用年数を規定している。

1.3.4. 報告義務

耐用年数は納税者の選択により決定されるが、これにつき毎年以下の方法により所轄税務署に報告しなくてはならない(CTL ED28 条 3 項、29-2 条)。

- ・ 法人を設立した場合または非営利団体が収益事業を開始する場合、最初の法人所得税の申告により行う。
- ・ 納税者が従来適用したことのない標準耐用年数を適用すべき資産を取得した場合または新たな事業活動を開始する場合、当該事業活動に帰属する資産の詳細または標準耐用年数が異

³関連法の Enforcement Regulation

なる資産の詳細を示した法人所得税の申告により行う。

- ・ 納税者が標準耐用年数の 50%以上が経過した資産を取得し、当該資産の耐用年数として同種の新規取得資産に適用される標準耐用年数よりも短い耐用年数を選択する場合、当該資産を取得した年分の法人所得税の申告により行う。

なお、期限内に報告が行われない場合には、標準耐用年数が適用される。

1.4. 残存価額

固定資産の残存価額はゼロであるが、定率法による償却の場合は取得価額の 5%とされ、償却最終年度に損金算入される。(CTL ED 26 条 6 項)。ここでいう償却最終年とは、帳簿価額(すなわち、取得価額から前事業年度の減価償却累計額を控除した金額)が取得価額の 5%以下になった年である。

2. 特別な減価償却の方法

以下のような特別な場合には、税務当局による事前許可があれば耐用年数を 50%の範囲内で増減することができる(CTL ED 29 条 1 項)。

- ・ 資産の設置場所もしくはその環境によって、激しい消耗、腐食もしくは毀損が生じる可能性がある場合
- ・ 納税者が 3 年以上その事業を継続して行っており、製造用機械(建物を除く)の当期操業率が最近 3 年間の平均値を著しく上回っている場合(操業率とは、実際の製造量を年間の製造可能量で除したもの、もしくは実際の製造日数を年間の製造可能日数で除したものである)
- ・ 生産技術及び新しい生産方式の開発・普及により、既存設備について加速度償却が必要な場合
- ・ 生産が停止した場合、もしくは経済環境の変化によって操業率が下落した場合

この 50%ルールを適用するためには、事業開始の日から 3 ヶ月以内に所轄税務署長に申請書を提出しなければならない。また、耐用年数の変更を申請する場合には、減価償却計算に使用される変更後の耐用年数で減価償却計算を行う事業年度末の 3 ヶ月前までに所轄税務署長に申請書を提出する必要がある。

例えば、機械の減価償却について、耐用年数 10 年に基づいた定額法を採用している企業は、5 年から 15 年の範囲内で耐用年数を選択することができる。

3. 過去 10 年間の主な改正及び将来における改正の可能性

3.1. 1995 年 1 月 1 日以降の減価償却の新規定

1995 年 1 月 1 日から適用された改正減価償却制度により、韓国における減価償却方法は大きく変更され、資産ごとに様々な耐用年数を適用する従前の制度は大幅に簡素化された。1995 年 1 月 1 日からは、新規取得した製造用機械装置に適用される減価償却方法(CTL ED26 条 1 項)は定額法または定率法となっている。減価償却費は、CTL ED26 条 1 項に規定される資産グループごとに計算しなくてはならない。

但し、1994 年 12 月 31 日以前に取得された資産については、従前の減価償却方法に基づいた減価償却計算が継続された。

3.2. 1999年1月1日以降の減価償却の新規定

1999年1月1日以降に適用されている新たな制度では、減価償却費は資産ごとに算出しなくてはならない。また、すべての資産はその取得時期にかかわらず(1995年1月1日以前であるか以後であるかを問わず)、1995年に導入された新しい減価償却制度に基づき減価償却を行うこととなった。

また、納税者は標準耐用年数のプラスマイナス 25%の範囲において、耐用年数を決定することができるようになった。

さらに1998年12月31日以前は、耐用年数の一部分が経過した中古資産を企業が取得した場合、その耐用年数は残存耐用年数(標準耐用年数から経過年数を差し引いたもの)のプラスマイナス 25%の範囲において決定されていた。1999年1月1日以降は、中古資産の耐用年数は標準耐用年数と同一となり、経過年数を控除せず新規取得資産と同様になった。

3.3. 2000年12月29日以降の減価償却の新規定

2000年12月29日より、耐用年数の50%以上が経過した中古資産の耐用年数が再度改正された。その結果、国内法人が標準耐用年数の50%以上が経過した中古資産を取得した場合、当該取得者は標準耐用年数の50%から標準耐用年数の範囲内において、その耐用年数を決定することが可能となった。

3.4. 2003年7月から2004年6月の間に取得した資産の暫定的な優遇税制

韓国の税務当局は設備投資を促進するために、2003年7月から2004年6月の間に取得または投下した資産の耐用年数を、標準耐用年数のプラスマイナス 50%の範囲において決定することを暫定的に認めた(TILL 30 条⁶⁾)。当該課税年度における課税所得の算出にあたり、資産の減価償却費が損益計算書に計上されているか否かに関わらず、TILL ED 30 条に基づき決定した耐用年数を用いて算出した減価償却費は、税務上、損金算入とされた。

4. 2005年6月以降の新たな改正

上記の改正以降、有形資産の減価償却方法の改正に関する提案や発表は行われていない。

⁶Tax Incentive Limitation Law

別表

表 5(建物およびその他の構築物の標準耐用年数)

分類 1(自動車および非製造用の器具備品):5年(4年-6年)

分類 2(船舶および航空機):12年(9年-15年)

分類 3(木骨造、ブロック造、コンクリート造、泥造、土壁造、木造、モルタル造等の建物(付属設備を含む):20年(15年-25年)

分類 4(鉄骨造、鉄筋コンクリート造、石造、れんが造の建物(付属設備を含む):40年(30年-50年)

表 6(産業別の事業用資産の標準耐用年数)

分類 1 5年(4年-6年):

農業、酪農業および林業:

01. 農業、酪農業および林業に付随する業務

02. 林業および運材に関連する業務

鉱業および採石業:

10. 石炭および亜炭の採掘および集積、泥炭の抽出

11. 石油およびガスの抽出に付随する業務(ただし、測量は除く)

製造業

22. 記憶媒体からの情報の出版、印刷及び増刷

26. その他非金属鉱物製品の製造

32. ラジオ、テレビ、通信設備および装置の製造

建設業:

45. 建設

卸売業および小売業:

50. 自動車の販売および修理ならびに自動車用燃料の小売り

51. 卸売りおよび委託売買(ただし、自動車およびオートバイを除く)

52. 小売りおよび修理(ただし、自動車およびオートバイを除く)

運送業:

60. 陸上輸送:パイプラインによる輸送

金融機関および保険業

65. 金融機関(ただし、保険および年金基金を除く)

66. 保険および年金基金(ただし、強制社会保障を除く)

67. 金融仲介業務の付随業務

不動産、レンタル、およびリース業

70. 不動産業

71. オペレーターなしの機械装置のレンタル、および個人ならびに家庭用品のレンタル

72. コンピュータおよび関連業務

73. 研究開発

74. その他事業に関連する業務

行政および防衛:強制社会保障:

75. 行政および防衛:強制社会保障

教育業:

80. 教育

健康および社会事業:

85. 人の健康および獣医業

その他地域社会、補償、および人的役務に係る活動

90. 公衆衛生および同様の活動

91. 別項に規定されない会員組織

92. レクリエーション、文化、およびスポーツ活動

93. その他のサービス

就労者のいる一般世帯

95. 就労者のいる一般世帯

域外組織および団体

99. 域外組織および団体

分類 2 8年(6年-10年)

製造業:

18. 衣服および毛皮製品の製造

23. コークス、石油精製品および核燃料の製造

24. 化学物質および化学製品の製造(ただし、農薬とその他農業用化学製品(2421)の製造、および医薬品、医薬化学製品と植物用製品(2423)の製造については分類 1 が適用される)

ホテルおよび飲食業

55. ホテルおよび飲食業

63. 運輸業に付随する業務:旅行業者の業務

郵便および電気通信業

64. 郵便および電気通信

分類 3 10年(8年-12年)

漁業:

05. 魚卵の孵化場および養魚場の運営、漁業に付随する業務

鉱業:

12. ウランおよびトリウム鉱石の採掘

製造業:

13. 金属鉱石の採掘

14. その他の採掘および採石作業

15. 食料品および飲料の製造

17. 繊維製品の製造(ただし、漂白加工、染色加工、および最終加工が施されている繊維(1712)に関しては分類 2 が適用される)

19. 革製品のなめし、旅行かばん、ハンドバッグ、馬の引き具および履物の製造(ただし、革製品のなめし(1911)には分類 2 が適用される)

20. 木材および木製の製品、コルク製品(ただし、家具を除く)の製造

21. パルプ、紙、および紙製品の製造
25. ゴムおよびプラスチック製品の製造
26. その他の非金属鉱物生産品の製造
27. 卑金属の製造
28. 組立金属製品の製造(ただし、機械装置を除く)
29. 機械装置の製造
30. 事務機器、会計関連機器、およびコンピュータ関連機器の製造(ただし、コンピュータおよび周辺装置(3001)の製造には分類1が適用される)
31. 別項に分類されていない電気機器および器具の製造
33. 医療機器、精密機器、光学機器、腕時計、および壁時計の製造
34. 自動車、トレーラー、およびセミトレーラーの製造
35. その他の輸送用設備の製造
36. 家具の製造、別項で分類されていないものの製造
37. リサイクルリング

分類4 12年(9年－15年)

製造業:

16. タバコ製品の製造

運輸、倉庫保管、および電気通信業:

61. 水上運送
62. 航空運送

電力、ガス、スチームおよび給湯業:

40. 電気、ガス、スチームおよび給湯
41. 貯水、浄水、および配水

注意1: Corporate Income Tax Law (CITL)が特別に耐用年数を規定していない場合においては、耐用年数に係る本表が全ての減価償却資産に適用される。

注意2: 種類の異なる機械装置が混合している場合、主要な機械装置の耐用年数が適用される。なお、その判定は使用期間および使用頻度に基づき行う。

中国

1. 減価償却制度の概要

1.1. 固定資産の意義

外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則第 30 条によると、企業の固定資産とは、使用年限が 1 年以上の、建物、構築物、機器、機械、運搬具と、その他生産・経営に関連する設備、機器、工具等を指す。ただし、生産・経営の主要設備に属さない物品で、単価が 2,000 人民元以下又は使用年限が 2 年を超えないものは実際に使用に供した金額を費用とすることができる。

なお、外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則第 42 条によると、固定資産の使用の過程で、拡充、取り替え、修復、技術改良等により価値を増加させるために発生した支出は、その固定資産の取得原価を増加させなければならない。そのうち使用年限を延長することのできるものは、その減価償却年限を相当の期間延長し、並びにこれに対応する調整をして減価償却計算を行わなければならない。

1.2. 固定資産の区分の細目

外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則第 35 条によると、固定資産を(1)建物、構築物、(2)汽車、船舶、機器、機械とその他の生産設備、(3)電子設備と汽車・船舶以外の運搬具及び生産・経營業務に関連する機器、工具、家具に分類して減価償却の最短年限を定めている。

1.2.1. 建物、構築物

外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則第 37 条によると、建物・構築物とは、生産・経営に使用し、又は職員労働者の生活・福利に供する建物・構築物及びその付属設備を指す。建物とは、工場建物、営業用建物、事務用建物、倉庫、宿舍、食堂その他建物等を含む。構築物とは、塔、池、槽、井戸、架台、小屋(臨時の飯場作業小屋、車置き場等の簡易施設を除く)、グラウンド、道路、橋、プラットホーム、埠頭、ドック、下水管、ガソリンスタンド、建物から独立しているもの及び機械設備以外の配管、煙出し窓、塀等を含む。建物・構築物の付属設備とは、建物・構築物とは不可分の、単独で価格の計算のできない作り付けの設備を指し、建物・構築物内部の通気、通水、送油管、通信線、電気配線、エレベーター、衛星設備等を含む。

1.2.2. 汽車、船舶、機器、機械とその他の生産設備

外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則第 38 条によると、汽車とは、各種の機関車、客車、貨車と単独で価格の計算ができないその付属設備を含む。船舶とは、各種動力船と単独では価格の計算ができないその付属設備を含む。機器・機械とその他の生産設備とは、各種の機器、機械、機械装置、生産ラインとその付属設備、各種の動力、輸送、伝導設備を含む。

1.2.3. 電子設備と汽車・船舶以外の運搬具及び生産・経營業務に関連する機器、工具、家具

外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則第 39 条によると、電子設備とは、集積回路、トランジスタ、真空管等の電子部品で構成され、電子技術(ソフトウェアを含む)を応用して機能を発揮するものをさし、電子計算機及び電子計算機で制御されるロボット、数値制御又はプロセスコントロールシステム等を含む。汽車・船舶以外の運搬具とは、航空機、自動車、電車、トラクター、オートバイ、モーターボート、機帆船、帆船及びその他の運搬具を含む。

1.3. 償却方法

外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則第 34 条によると、固定資産の減価償却は、原則として定額法を採用するものとされている。

なお、国発 2004 年 16 号及び国税発 2004 年 80 号の規定により、定額法以外の償却方法を採用する必要がある場合にも、その採用にあたり、これまで必要とされていた税務当局への事前申請と承認の取得は不要となり、企業が独自に償却方法を決定することが可能となった。ただし、この場合においても、固定資産を使用に供したか、あるいは償却方法を変更した納税年度の年度確定申告書を提出する際に、当該固定資産に適用した償却方法、具体的な使用年限と原因等の説明資料の添付が必要とされている。所轄税務当局は、当該資料を検証し、必要に応じて実地調査を行い、原因が不十分で実情と合っていない場合には、定額法へ更正をする権限を有している。

1.4. 法定耐用年数

外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則第 35 条によると、固定資産の減価償却の最短年限は次の通りである。

- (1) 建物、構築物:20 年
- (2) 汽車、船舶、機器、機械とその他の生産設備:10 年
- (3) 電子設備と汽車、船舶以外の運搬具及び生産・経営業務に関連する器具、工具、家具等:5 年

ただし、外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則第 40 条によると、次の場合には、特殊な原因があるとして、減価償却年限を短縮することができる。

- (1) 酸・アルカリ等により激しい腐食を受ける機械設備や、常時振動状態にある工場建物、構築物
- (2) 操業率を高めるため、使用強度を高め、あるいは常時日夜稼働状態にある機械設備
- (3) 中国資本と外国資本の合作経営企業の合作期間が、外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則第 35 条に定める減価償却年限より短く、かつ合作期間終了後中国側合作者の所有に帰する固定資産

なお、国発 2004 年 16 号及び国税発 2004 年 80 号の規定により、特殊な原因によって減価償却年限を短縮する必要がある場合(中古資産)にも、その採用にあたり、これまで必要とされていた税務当局への事前申請と承認の取得は不要となり、企業が独自に実際の残存使用年限に応じて減価償却を行うことが可能となった。ただし、この場合においても、年度確定申告書を提出する際に、当該固定資産の取得価格、すでに使用に供した年数、残存使用年限等の状況について、所轄税務当局に対して説明資料を提出しなければならない。

1.5. 残存価額

外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則第 33 条によると、残存価格は取得原価の 10%を下回ってはならない。

なお、国発 2003 年 5 号及び国税発 2003 年 127 号の規定により、残存価格を 10%より低く設定する場合にこれまで必要とされていた所轄税務当局の事前承認は不要とされており、企業は、新たに購入した固定資産を使用に供する際には一律に 10%の残存価格を設定するが、使用年限終了後に売却することができないか、もしくは売却価格のないと予想することができる固定資産については、残存価格を設定しなくてもよいこととされている。

2. 特別な減価償却の方法

国税発 2003 年 113 号の規定により、次に掲げる企業又は固定資産については、加速度償却が認められている。

- (1) 国民経済において重要な地位にあり、技術進歩の早い電子生産企業、船舶工業企業、“大型工作機械”を生産する機械企業、航空機製造企業、化学工業生産企業、医薬品生産企業の機器設備
- (2) 科学技術の進歩、環境保護と国家の奨励する投資プロジェクトを促進する重要設備及び常時振動状態にあるか過度に使用する、もしくは酸・アルカリなどによる激しい腐食を受ける機器設備
- (3) 証券会社の電子類設備
- (4) 集積回路を生産する企業の生産性設備
- (5) 固定資産の基準に当てはまるか、無形資産を構成する外部から購入したソフトウェア

なお、固定資産の加速度償却方法としては、償却期間の短縮をするのではなく、上記の加速度償却の条件を満たす固定資産に対して、定率法(倍額定率法:定額法の償却率を2倍にして当初償却額を計算し、償却期間の最後の2年間については定額法に変える方法と考えられるが、規定上明記されていない)か、あるいは級数法を採用することになる。

さらに、当該規定により、次に掲げる資産については、償却期間が短縮される。

- (1) 最短償却年限を2年とする資産
 - ①証券会社の電子類設備
 - ②固定資産の基準に該当するか、無形資産を構成する外部から購入したソフトウェア
- (2) 最短償却年限を3年とする資産
集積回路を生産する企業の生産性設備

上述の加速度償却の採用等に係わる手続きは、上述 1.3.と同様である。

3. 耐用年数表

日本の耐用年数表に該当するものはなく、上述 1.4.の法定耐用年数の区分に従い、耐用年数を決定する。

4. 中国内資企業に適用される減価償却規定

固定資産の減価償却にかかる税務処理については、外商投資企業に「中華人民共和国外商投資企業及び外国企業所得税法」(1991年7月1日施行)及びその実施細則が適用されるのに対して、中国内資企業には「中華人民共和國企業所得税暫定条例」(1994年1月1日施行)及びその実施細則と「企業所得税税前扣除弁法」(国税発[2000]84号)が適用される。

外商投資企業と中国内資企業に対する税法上の固定資産の減価償却制度を比較すると、固定資産の定義、固定資産の分類、最短減価償却年数は同じであるが、両者の間には以下の点で相違がある。

残存価額

中国の税法上、中国内資企業、外商投資企業の固定資産の残存価額率に関する規定が異なっている。即ち、中国内資企業の固定資産の残存価額率は一律に取得原価の 5%とされているが、外商投資企業の固定資産の残存価額率は取得原価の 10%を下回ってはならないと規定されている。具体的な規定は以下の通りである。

「国家税務総局:企業の固定資産の残存価額率調整の実施時期の明確化に関する通達」(国税函【2005】883 号)によれば、「国家税務総局:取消済みの企業所得税審査認可項目の後継管理作業についての通達」(国税発【2003】70 号)の発布日から、企業が新たに購入した固定資産に対しては、控除できる固定資産の減価償却額を計算するとき、固定資産の残存価額率は一律に取得原価の 5%とされる。上述の通達の発布前に購入した固定資産については、企業が取得原価の 5%を超えない範囲で自ら決めた残存価額率に対する調整は行わない。

外商投資企業に適用される「中華人民共和国外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則」第 33 条によると、企業の各種固定資産は、減価償却を計算する前に残存価額を見積もり、固定資産の原価から差引く。残存価額は原価の 10%を下回ってはならず、残存価額を減額またはゼロとする必要がある場合には、所轄税務機関から認可を得なければならない。「国务院:第二回行政審査認可項目の取消及び一部の行政審査認可項目の管理方法の変更に関する決定」(国発【2003】5 号)により、上述の審査認可は取り消された。更に、「国家税務総局:外商投資企業及び外国企業所得税の若干の審査認可項目の取消後の管理に関する問題についての通達」(国税発【2003】127 号)によれば、上述の審査認可を取り消した後、企業が新たに購入して使用する固定資産は、減価償却を計上する前に、その残存価額を暫定的に一律に 10%とする。使用年限終了後に売却できないか、あるいは売却価値がないと予測される固定資産は、残存価額をゼロとすることができる。

5. 過去 10 年間の主な改正及び将来における改正の可能性

5.1. 過去 10 年間の主な改正

5.1.1. 徴収管理上の変更

近年、行政管理体制の改革を推進し、政府機能の転換を促進し、社会主義市場経済体制を完全なものとするために、国家の関連部門は行政審査認可制度の改革を積極的に推進している。そして、税務項目を含む「国务院:第一回行政審査項目の取消についての決定」(国発【2002】24 号)、「国务院:第二回行政審査認可項目の取消及び一部の行政審査認可項目の管理方法の変更に関する決定」(国発【2003】5 号)及び「国务院:第三回行政審査項目の取消と調整についての決定」(国発【2004】16 号)を続けて発布した。それらの中の固定資産の減価償却に関わる改正内容を以下の通りまとめた。

(1) 減価償却方法の管理に関する変更

「中華人民共和国外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則」第 34 条の規定によると、企業は固定資産の減価償却方法として定額法を採用しなければならない、その他の減価償却方法を採用する必要がある場合には、企業が申請書を提出し、所轄の税務機関が審査した後、国家税務総局の認可まで得なければならない。「国务院：第三回行政審査項目の取消と調整についての決定」(国発【2004】16 号)の規定に基づき、上述の審査認可は取り消された。

更に、「国家税務総局：外商投資企業、外国企業及び外国籍個人に関わる若干の税務行政審査項目の取消、権限委譲後の管理問題に関する通達」(国税発【2004】80 号)の二によると、上述の審査認可を取り消した後、企業は既に使用している固定資産については、原則として現行の減価償却方法を保持しなければならない。新たに購入した固定資産及び既に使用し、税法が規定する減価償却方法を採用する固定資産について、税法に規定する以外の減価償却方法を採用し、或はそのような方法に変更し、減価償却を計上する必要がある場合には、企業が自ら決定することができ、当該固定資産の使用を開始し、或は減価償却方法を変更した後の最初の納税年度において、企業の年度所得税申告書を提出するときに、当該固定資産に採用した或は変更して採用した減価償却方法、具体的年数及び理由等の説明資料を合わせて提出する。所轄の税務機関は企業が提出した上述の資料を論証し、必要に応じて実地調査を行う。理由が不十分な場合や状況が事実と合わない場合には、所轄の税務機関は調整する権限を有し、引き続き税法が規定する減価償却方法によって減価償却を計上するものとする。

(2) 残存価額の管理に関する変更(外商投資企業)

外商投資企業が適用される「中華人民共和国外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則」第 33 条によると、企業の各種固定資産は減価償却を計算する前に残存価額を見積もり、固定資産の原価から差引く。残存価額は原価の 10%を下回ってはならず、残存価額を減額またはゼロとする必要がある場合には、所轄税務機関から認可を得なければならない。「国务院：第二回行政審査認可項目の取消及び一部の行政審査認可項目の管理方法の変更に関する決定」(国発【2003】5 号)により、上述の審査認可は取り消された。

更に、「外商投資企業及び外国企業所得税の若干の審査認可項目の取消後の管理に関する問題についての通達」(国税発【2003】127 号)によれば、上述の審査認可を取り消した後、企業が新たに購入して使用する固定資産は、減価償却を計上する前に、その残存価額を暫定的に一律に 10%とする。使用年限終了後に売却できないか、あるいは売却価値がないと予測される固定資産は、残存価額をゼロとすることができる。

(3) 使用可能年数の管理に関する変更

「中華人民共和国外商投資企業及び外国企業所得税法実施細則」第 42 条の規定によれば、企業が中古固定資産を取得し、その残余使用可能年数が税法実施細則で規定する減価償却年数より短い場合には、証明証憑を提出して、所轄の税務機関の審査による同意を得た後に、残余使用可能年数に基づいて減価償却をすることができる。「国务院：第三回行政審査項目の取消と調整についての決定」(国発【2004】16 号)の規定に基づき、上述の審査認可は取り消された。

更に、「国家税務総局:外商投資企業、外国企業及び外国籍個人に関わる若干の税務行政審査項目の取消、権限委譲後の管理問題に関する通達」(国税発【2004】80号)の八によると、上述の審査認可を取り消した後、企業が中古固定資産を取得し、その残余使用可能年数が税法実施細則の規定より短い場合には、実際の使用可能年数に基づいて減価償却をすることができる。企業は年度所得税申告書を提出するときに、上述の規定に従って減価償却をする固定資産の譲渡価格、既に使用した年数、残余使用可能年数等の状況に関する説明資料を所轄の税務機関に提出しなければならない。

(4) 残存価額の管理に関する変更(内資企業)

上述の三つの変更はすべて、外商投資企業の減価償却方法についてのものであり、中国内資企業の減価償却方法についての変更は多くない。変更内容は以下の通りである。

中国内資企業に適用される「中華人民共和国企業所得税暫定条例実施細則」第31条によると、固定資産の減価償却を計算する前に、残存価額を見積もり、固定資産の原価から差引く。残存価額は原価の5%を超えない範囲で、企業が自ら決定することができる。特別な状況があり、残存価額率を調整する必要がある場合には、所轄税務機関へ届出をしなければならない。「国务院:第一回行政審査項目の取消についての決定」(国発【2002】24号)に基づいて、上述の届出は取り消された。

更に、「国家税務総局:企業の固定資産の残存価額率調整の実施時期の明確化についての通達」(国税函【2005】883号)により、「国家税務総局:取消済みの企業所得税審査認可項目の後継管理作業についての通達」(国税発【2003】70号)の発布日から、企業が新たに購入した固定資産に対しては、控除できる固定資産の減価償却額を計算するとき、固定資産の残存価額率は一律に取得原価の5%とされる。上述の通達の発布前に購入した固定資産については、企業が取得原価の5%を超えない範囲で自ら決めた残存価額率に対する調整は行わない。

5.1.2. その他の変更

上述の徴収管理に関する変更のほか、2003年に国家税務総局が発布した「国家税務総局:権限委譲後の固定資産の加速度減価償却審査認可項目の後継管理作業についての通達」(国税発【2003】113号)では、加速度減価償却方法を適用できる企業及び固定資産の範囲について、更に明確に定めている。当該通達は外商投資企業にも適用される。具体的な規定は以下の通りである。

一、加速度減価償却が認められている企業または固定資産

- (一) 国民経済において重要な地位にあり、技術進歩の速い電子生産企業、船舶工業企業、“大型工作機械”を生産する機械企業、航空機製造企業、化学工業生産企業、医薬品生産企業の機器設備
- (二) 科学技術の進歩、環境保護と国家の奨励する投資プロジェクトを促進する重要設備及び常時振動状態にあるか過度に使用する、もしくは酸・アルカリなどにより激しい腐食を

受ける機器設備

- (三) 証券会社の電子類設備
- (四) 集積回路を生産する企業の生産性設備
- (五) 固定資産の基準を満たすか、無形資産を構成する外部から購入したソフトウェア

二、固定資産の加速度減価償却方法

- (一) 固定資産の加速度減価償却方法として、減価償却年数を短縮する方法を採用することはできず、上記の加速度減価償却の条件を満たす固定資産に対しては、定率法或は級数法を採用する。
- (二) 以下の資産の最短減価償却または償却年数は2年とする。
 - 1. 証券会社の電子類設備
 - 2. 固定資産の基準を満たすか、無形資産を構成する外部から購入したソフトウェア
- (三) 集積回路を生産する企業の生産性設備の最短減価償却年数は3年とする。

三、固定資産の加速度減価償却に対する審査管理

- (一) 省一級税務機関は社会経済発展及び科学技術の進歩等の状況により、本通達第一条第(一)、(二)について、更に基準を細分化し、適時に調整を行う。
- (二) 企業は上記の条件を満たす固定資産に対して、申告納税する際に自主的に加速度減価償却方法を選択することができる。同時に、管轄税務機関へ届出をする。
- (三) 管轄税務機関は調査を強化し、固定資産の加速度減価償却の条件を満たさない状況を発見した場合、納税調整をしなければならない。

5.2. 将来における改正の可能性

現在、中国では、内資企業と外資企業に対して異なる企業所得税制度が適用されている。その主な目的は外商投資企業に対して一連の優遇政策(ただし、固定資産の減価償却について特別な優遇規定はない)を実施することにより、外国資本を引きつけることにある。このような税収制度は一定の期間において、中国の対外開放、外国資本の吸収、規模の拡大に対して、極めて重要かつ積極的な役割を果たしてきた。しかし、内、外資企業所得税法の並存は特定の歴史的な産物であり、中国市場経済の整備と発展に伴って、このような制度の弊害も明らかになってきた。

最近の報道によれば、第十回全国人民代表大会常務委員会第四十次委員長会議で、全国人民代表大会常務委員会の2006年立法計画が採択され、企業所得税法は2006年に初回審議を行う法律草案に組み入れられた。このことは、長年にわたって各界の関心を集めた内、外資企業所得税法の統一、即ち企業所得税法の制定が全国人民代表大会の立法手続に入ったことを意味している。内、外資企業所得税法の統一後、現在は若干異なる内、外資企業の固定資産の減価償却方法も統一されることになる。

台湾

1. 減価償却の概要

1.1. 固定資産の意義

商業会計処理準則第 17 条の規定に基づき、下記の資産で営業上の使用に供し、売却目的はなく、かつ、使用年数が原則として 1 年以上である以下の資産を、固定資産とする。科目の分類、評価およびその他の注記事項は以下のとおりである。

- (1) 土地: 営業上において使用される土地および永久性を有する土地改良部分をいい、その評価は取得原価、永久性を有する改良費用および再評価益等に基づく。なお、土地の再評価益においては、土地増値税部分につき土地増値税引当金を計上し、長期負債に計上する。
- (2) 建物: 営業上において使用される建物およびその他の付属設備をいい、その評価は建物の取得原価および取得後の資産の耐用年数を延長させる資本的支出、再評価益等に基づく。
- (3) 機械設備: 直接または間接に生産に使用する機械、車両運搬具、事務用設備およびその他各種設備部品をいい、その評価は機械設備の取得原価および取得後の耐用年数を延長させる資本的支出、再評価益等に基づく。
- (4) リース資産: キャピタルリース契約に基づき賃貸する資産をいい、帳簿価額により評価する。
- (5) 内装造作(賃借物件対象): 賃借した対象物上の改良部分をいい、原価により評価し、固定資産または無形資産に計上する。内装造作の見積耐用年数または賃借期間のいずれか短い方に基づき、合理的な方法により減価償却等を行う。
- (6) その他の固定資産: 前 5 項の資産以外の固定資産であり、その評価は取得原価または取得後の耐用年数を延長させる資本的支出、再評価益等に基づく。
- (7) 建設仮勘定および設備購入前払金: 現在建設中または設置中の未完成の工事および営業上の使用に供するために購入した固定資産等をいい、その評価は建設または設置過程において発生した原価に基づく。

なお、営利事業所得税審査準則第 77 条の 1 の規定に基づき、税務上は、使用年数が 2 年未満、または、取得原価が NT\$60,000 未満のものは、固定資産に計上しなくてもよい。

1.2. 償却方法

商業会計法第 47 条の規定に基づき、固定資産の減価償却方法は、定額法、定率法、級数法、作業時間法、およびその他の所轄政府機関が認定した減価償却法を基準とする。

また、所得税法第 51 条の規定に基づき、固定資産の減価償却方法は、減価償却方法を申請しない場合には、定額法を採用することになる。

なお、営利事業所得税審査準則第 95 条の規定に基づき、定額法および定率法の計算方法は以下のとおりである。

定額法:

$$\text{減価償却費} = \text{取得原価} \div (\text{耐用年数} + 1)$$

定率法:

$$\text{減価償却費} = \text{未償却残高} \times \text{償却率}$$

1.3. 法定耐用年数

所得税法第 51 条第 2 項および第 121 条の規定に基づき、原則として所轄政府機関が公布している固定資産耐用年数表(添付)により耐用年数を決定することになる。主な固定資産の項目およびその耐用年数は以下のとおりである。

- (1)建物・建築物： 耐用年数 3－50 年
事務用、店舗用、住宅用、公共場所用、駐車場用、倉庫用、発電所用、工場用の各建物など。
- (2)建物付属設備： 耐用年数 3－15 年
光遮断設備、防火および災害警報設備など。
- (3)その他の建物および設備： 耐用年数 3－50 年
防壁、煙突、煙道、駐車場、道路路面、道路標識、交通保安設備、水力・発電・給水設備、鉄橋、ゴルフ練習場など。
- (4)船舶： 耐用年数 5－18 年
客船、貨物船、漁船、遊覧船など。
- (5)航空機： 耐用年数 3－10 年
飛行機、ヘリコプターなど。
- (6)車両運搬具： 耐用年数 3－15 年
列車車両、軌道、観覧車、貨物車、コンテナ、トレーラーなど。
- (7)食品および飼料製造設備： 耐用年数 4－10 年
精米設備、製粉設備、砂糖製造設備、煙草加工設備、動植物油脂製造設備、食料・飲料製造加工設備、冷凍食品製造設備など。
- (8)紡績工業設備： 耐用年数 5－8 年
縫製、針織、編織、平織、染整設備など。
- (9)木材加工設備： 耐用年数 4－7 年
移動式造林、切木および運搬設備、木片、合板、木材、木材防腐および人工板の製造・加工設備など。
- (10)紙製品製造設備： 耐用年数 7－9 年
琉璃紙、紙容器、紙製品製造設備など。
- (11)化学工業設備： 耐用年数 5－7 年
気化製造設備、医薬品製造設備、塗料、染料、油墨製造設備、化学薬品、農薬、火薬製造設備など。
- (12)陶磁器製造設備： 耐用年数 2－10 年
陶磁器製造設備、溶解炉、乾燥炉、セメント製造設備、発泡・凝固土製造設備、石灰および気化製造設備など。
- (13)ゴム工業設備： 耐用年数 6－8 年
タイヤ製造設備など。
- (14)皮工業設備： 耐用年数 5－8 年
製靴機械設備、その他皮製品製造設備など。
- (15)金属製造設備： 耐用年数 5－8 年
高炉および熱風炉など。
- (16)金属製品製造設備： 耐用年数 7－8 年
金属粉および金箔製造設備など。
- (17)機械製造設備： 耐用年数 5－8 年
試験機、計測機、計量機、光学機器製造設備、コンピュータ工具機、その他の機械製造設備など。
- (18)電工器材製造設備： 耐用年数 3－6 年

半導体および IC 製造設備、その他の電工器材製造設備など。

- (19) 運輸工具製造設備：耐用年数 5-10 年
コンピュータテスト設備、バイク・自動車製造設備、船舶・航空機製造設備、自動車維持・修繕設備など。
- (20) その他の製造設備：耐用年数 4-8 年
玩具製造設備、CD・LD 製造設備、水産物養殖設備、工業用ロボット、核原材料・核燃料物質加工・製造設備、合成樹脂製品など。
- (21) 電気・通信機械設備：耐用年数 5-15 年
通信設備、メディア設備、水力発電設備、風力発電設備など。
- (22) 建築機械設備：耐用年数 3-6 年
土凝固機械設備、その他建築用機械および設備など。
- (23) 鉱業機械設備：耐用年数 6-7 年
探鉱機械設備、土砂採取機械設備など。
- (24) 農業機械設備：耐用年数 5-6 年
汲水機など
- (25) その他の機械設備：耐用年数 2-20 年
モジュール、電子計算機、測量・測定器機設備、自動販売機、コピー機、撮影機設備、石油気製造設備、下水道設備、気体・液体貯蔵槽、放映設備、旅館・ホテル設備、洗車機械設備、娯楽設備など。

1.4. 残存価額

所得税法第 54 条の規定に基づき、固定資産を定額法により減価償却する場合には、最後の 1 年分の減価償却相当額の未償却残高を残存価額とする。定率法により減価償却する場合には、取得原価の 10 分の 1 を残存価額とする。

また、営利事業所得税審査準則第 95 条の規定に基づき、法定耐用年数経過後においても、会社自らが今後の耐用年数を新たに見積もることにより、再び減価償却を行うことができる。定額法の場合、継続減価償却の計算方法は以下のとおりである。

$$\text{残存価額} \div (\text{見積使用可能年数} + 1) = \text{再評価後の残存価額}$$
$$(\text{残存価額} - \text{再評価後の残存価額}) \div \text{見積使用可能年数} = \text{減価償却費}$$

2. 特別償却

以下の資産については、産業高度化促進条例第 5 条の規定に基づき、事前に所轄政府機関への申請を行い、許可を得た場合において、2 年の加速度償却（償却期間を 2 年に短縮）を行うことができる。

- (1) 研究開発のための機械設備
- (2) 実験のための機械設備
- (3) 品質検査用の器具設備
- (4) 省エネのための機械設備
- (5) 資源のリサイクルのための機械設備

当該規定の導入の目的は以下のとおりである。

- ・研究開発、実験または品質検査機器設備は技術の更新のスピードが速く、研究開発および品質検査の能力を向上させるために常に新しいものに更新する必要がある企業の競争力を高めること
- ・台湾のエネルギー源は主に輸入に頼っていることから、エネルギーの節約およびエネルギー源の代替となる設備の使用を奨励すること
- ・賃金の上昇、労働力の不足などの状況に対応するため、自動化生産設備への更新を奨励すること

3. 耐用年数表

固定資産耐用年数表は添付のとおりである。

4. 過去 10 年間の主な改正及び将来における改正の可能性

4.1. 過去 10 年間の主な改正

4.1.1. 1998 年の改正

1998 年 1 月 1 日より施行された耐用年数の短縮があるが、これは急速な経済発展に伴い固定資産の陳腐化が早まったことに対応するための実態に則した措置であると思われる。添付した耐用年数表に二つの耐用年数が表示されているが、これは、現在のものと改正前のものを表示している。

4.1.2. 2004年1月2日の改正

- ①改正前は固定資産を耐用年数到来前に廃棄する場合には事前に所轄税務機関へ申請して許可を得る必要があったが、改正により、上場・店頭登録会社については、固定資産の耐用年数到来前に廃棄する場合、会計師による廃棄報告書で対応することもできる旨の規定が追加された。
- ②改正前は乗用車について減価償却費を計上する原価の上限は新台幣100万元とされていたが、改正により、経済発展のため新しく購入した乗用車について、減価償却費を計上する原価の上限は新台幣250万元に引き上げられた。
- ③改正により、乗用車リース業を営んでいる営利事業については、上記②の減価償却を計上する原価の上限が新台幣350万元である旨の規定が追加された。

4.1.3. 2005年12月30日の改正

- ①上記の2004年1月2日の改正①の規定が、上場・店頭登録会社以外の公開会社にも適用されることになりました。なお、台湾では上場・店頭登録を行わず、財務諸表の公開等のみを行う会社も公開会社とされている。
- ②上記の2004年1月2日の改正③の規定が、新台幣350万元から新台幣500万元へ引き上げられた。

4.2. 将来における改正の可能性

現在、議論されている減価償却の改正項目は特にない。