

論 説

法人税法上の減価償却資産単位の判断における「機能」

国土館大学法学部教授

酒 井 克 彦

SUMMARY

減価償却計算の基礎となる資産単位についての考察をするに当たって資産の用途を無視して機能のみをいたずらに強調することは、「用途」に応じてその計算を行うという租税法上の減価償却制度の基本姿勢に反することになる。また、取引単位や機能を基礎に資産単位を考えることは、その細分化が容易になし得ることを考えると適正な減価償却計算を担保し得ない。

本稿は、従来一体とされていた機能がいくらかでも最小単位に分離されていく技術革新を考えた場合、法律が要請する「用途」に応じた機能というものを資産単位として理解することこそが、減価償却制度の対応として最も妥当であるということを「用途対応機能説」の立場から論じたものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに	2
減価償却資産の単位についての検討	3
1 問題点の所在	3
2 「機能」単位と「本来事業としての機能」単位	4
3 租税法における減価償却制度の意義	6
(1) 減価償却制度の捉え方	6
(2) 資産評価手法としての減価償却制度	6
(3) 費用配分としての減価償却制度	7
4 投下資本回収と減価償却制度の目的	8
資産の「機能」を重視する考え方	9
1 純機能説と事業対応機能説	9
(1) 純機能説	9
(2) 事業対応機能説	9
2 純機能説に対する疑問	10
(1) NTT ドコモ事件東京地裁判決	10
(2) 応接セットに対する考え方	11
(3) 法人税基本通達の射程範囲 - 構築物と純機能説	11
3 事業対応機能説に対する疑問	12
(1) 事業対応機能説の根拠	12
(2) 稼動休止資産に対する減価償却	13
(3) 貸与資産に対する減価償却	13
検討	14
1 用途対応機能説	14
2 資産の減価と用途	14
3 耐用年数省令別表 1	15
4 事業の用に供しない減価償却資産	16
5 取得価額の考え方	16
6 事例の検証	17
(1) 冷暖房設備の特別償却事例	17
(2) 防犯用ビデオカメラの少額減価償却資産該当性	18
(3) セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置、建物内部造作等	19
結びに代えて	20

はじめに

税制の国際的なイコールフットイングの確保を促進し、グローバル化の中で厳しい国際競争に直面している我が国企業の国際競

争力、日本経済の成長力の強化の実現を目的として、昨今の税制改革はこれまで我が国の法人税法が採用してきた減価償却方法について抜本的な改正を加えている。税法上の減

償却制度が企業法務に与える影響は大きい¹。したがって、減価償却制度改革に寄せる企業の期待は大きいものであると思われる。

しかしながら、そこには、法定耐用年数の設定が資産の種類ごとに厳格に設定されていることに対する問題が介在するようにも思われる。具体的には、厳格な法定耐用年数の設定が要請されている点が問題であるとしばしば指摘されている²。資産の種類が詳細に過ぎていることが裏目に出て新規開発資産が提示されている資産分類のいずれにも類さず、バスケットカテゴリーに分類されることによって、実態を反映しない耐用年数を基礎に減価償却費の計算をせざるを得ないという状況が指摘されている³。その結果、厳格性を求めることから出発したはずの減価償却計算であるにも拘らず、新規開発資産についてみると実態から乖離した減価償却計算にならざるを得ないという問題が惹起されている。

これらの問題に対しては、法定耐用年数に対するある程度の企業実態を反映させるような選択肢を用意すべきとの具体的提案も示されているところであるが⁴、耐用年数の短い減価償却資産を活用したアグレッシブなタックス・シェルター (Tax Shelter) の開発が盛んであるような米国の状況などに鑑みると⁵、耐用年数決定のイニシャチヴを納税者に手渡すべきとする見解を採用するには、超えるべきハードルがあるようにも思われる。

かように考えると、減価償却計算のあり方や解釈論を巡っては、いかに企業活動の実態に即した計算がなされるべきかという問題と課税計算における恣意性をいかに排除するかという両面から考察を加える必要があるといえよう。

このことは耐用年数分類を前提としたカテゴリーの問題に留まるものではなく、減価

償却計算の基礎となる資産単位の取扱いについても同様の観点からの考察が求められる。本稿では、減価償却制度が抱える問題点のうち、とりわけ近時訴訟において議論されている減価償却資産の単位について若干の検討を加えたい。

減価償却資産の単位についての検討

1 問題点の所在

法人税法施行令 133 条《少額の減価償却資産の取得価額の損金算入》は、「内国法人がその事業の用に供した減価償却資産（第 48 条第 1 項第 7 号に掲げるものを除く。）で、前条第 1 号に規定する使用可能期間が 1 年未満であるもの又は取得価額（第 54 条第 1 項各号の規定により計算した価額をいう。…）が 10 万円未満であるものを有する場合において、その内国法人が当該資産の当該取得価額に相当する金額につきその事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。」と規定する。この規定の沿革は、昭和 22 年の法人税法施行細則まで遡る。平成 15 年税制改正には、中小企業者等について、この少額減価償却制度の特例が導入されるなどしている⁶。更に、同特例については、平成 18 年度税制改正において 300 万円の限度額が設けられる（措法 67 の 5）など改正が頻繁に行われているところである。少額減価償却資産の損金算入制度については、現在、最高裁上告事例があるなど、とりわけ減価償却資産の取得単位を巡っての問題が噴出しており⁷、実務界並びに学説上も多くの議論が起きている。

かかる事件はいわゆる NTT ドコモ事件⁸として有名であるが、そこでは、エントランス回線利用権を巡る少額減価償却資産該当性が議論されており、上告審での判断が注目を集めている。

東京高裁平成 18 年 4 月 20 日判決（判例集未掲載）⁹⁾に係る事案の概要を簡単に触れておこう¹⁰⁾。NTT パーソナルグループ各社は、自己の所有する PHS 無線基地と NTT の電話網を NTT 所有のエントランス回線により相互接続することによって、PHS サービスを提供していた。そして、NTT パーソナルグループ各社は、NTT との間において、かかる相互接続のために、エントランス回線一回線につき、設置負担金 7 万 2,800 円を支払うという契約を締結し、かかる回線の設置を受けていた。NTT ドコモグループ各社は、NTT パーソナルグループ各社から、PHS 事業全部を譲り受け、NTT に対する「エントランス回線利用権」という無形資産を取得したとして、10 万円未満であれば全額損金算入を可能とする少額減価償却資産に該当すると考え申告を行った（平成 12 年 3 月期以後分については確定申告等後の更正の請求を行った。）これに対して、税務署長は、少額減価償却資産に該当しないとして更正処分あるいは更正の請求をすべき理由のない旨の通知を行った。

この事件では、主に、納税者が対価を支払って取得したのは、エントランス回線の個別的具体的な使用権であるのか、あるいは接続協定上の地位であるのかという点、更には、それが、エントランス回線利用権であるのか、それとも電気通信役務の提供を受ける権利としての電気通信施設利用権であるのかという点が問題となっているが、減価償却資産の「単位」をどのように考えるべきかという点も大きな論点として浮上している。

ここでは、減価償却資産の資産単位について、若干の考察を加えることとしたい。なお、この問題提起は、資産単位の考え方を通して、減価償却制度が技術革新にどう向き合うべきかという議論に直結すると考えている。

2 「機能」単位と「本来事業としての機能」単位

第一審東京地裁平成 17 年 5 月 13 日判決（判時 1902 号 33 頁）¹¹⁾は、「減価償却資産としての費用配分を行うためには、当該資産の事業への供用ができる状態、すなわち、当該企業の事業活動において、当該資産がその用役を提供し得る状態、更に正確に言えば、その資産としての機能を発揮することができる状態にあると評価できることが必要である。」とした上で、「少額減価償却資産に該当するか否かについても、一般的・客観的に、資産としての機能を発揮することができる単位を基準にその取得価額を判断するのが最も自然な考え方であるというべきである。そして、事業活動において資産としての機能を発揮することができる状態にあると評価し得る物は、通常、その物単体で譲渡、取得等の取引が行われることがあるであろうから、このような機能の発揮を基準として資産の単位を判断することは、取引実態にもそぐいやすい上、恣意的な取扱いを排して、一般的・客観的な会計処理を容易に行いやすくするという意味でも、合理的である。」とする。そして、「PHS は、携帯電話と比較して、一つの基地局がカバーするエリアの半径が数百メートル程度と狭いため、活用品 PHS 事業者は、同一の範囲をカバーするためには、携帯電話よりも数多くの基地局を設置する必要があり、PHS 利用者の通話の利便性のためには、PHS 事業の営業地域内において、相当数の基地局を設置して、エントランス回線を設置することが必要である。さらに、PHS は、一つの基地局でカバーすることができる通信エリアが狭く、接続可能な回線数も少ないことから、各 PHS 事業者は、多数の基地局を広範囲に、かつ、重畳的に配置することにより、PHS サービスの利便性を高めるよう努力しているのである。」とする。しかしながら、「エントランス回線は、

一定の範囲内をカバーする一基地局のみを対象としてその機能を発揮するものであり、一個のエントランス回線があれば、当該基地局のエリア内において PHS 利用者が PHS 端末から固定電話又は携帯電話に通话することに支障はないし、また、固定電話又は携帯電話から当該エリア内の PHS 端末との間で通话することにも支障はないと認めることができる。このように、前記工事費及び手数料からなる本件設置負担金を NTT に支払って取得した本件エントランス回線利用権の機能は、単体のエントランス回線の利用によって発揮することができる。そうすると、本件エントランス回線利用権は、NTT パーソナル又は原告の事業活動において、一般的・客観的には、一回線で、基地局と PHS 接続装置との間の相互接続を行うという機能を発揮することができるものであるから、その取得価額は、NTT パーソナルの場合も、また、これをまとめて同社から譲り受けた原告の場合も、エントランス回線一回線の単価である 7 万 2,800 円であると認めるのが相当である。」として、エントランス回線利用権を少額減価償却資産と認めている。

第一審においては、上記引用のとおり、資産の「機能」を一つの単位として把握するという考え方が示されているのである。

金子宏教授もこの点について、「少額減価償却資産にあたるかについては、本来の機能を発揮する最小取引単位ごとに判定すべきであろう」とされ、この事件を引用される¹²。もっとも、この事件の控訴審での国側の主張においても、「機能」が単位とされるべきと主張しているのである。その点は次の控訴人主張から窺うことができよう。すなわち、控訴人は、「当該資産が当該企業の事業活動において収益を生み出し得る状態にあるという意味において、その資産としての機能を発揮することができる状態にあると評価できることが必要であり、ある減価償却資産の

取得価額が 10 万円未満であるか否かを判断するに当たっても、当該資産が当該企業の事業活動において収益を生み出し得る資産として機能を発揮することができる単位、より具体的にいえば、当該事業活動における資産の利用目的に照らして、社会通念上機能を発揮していると認められる単位が基準とされるべきである。そして、PHS の最大の特色は、移動しながらの通话が可能であることであり、PHS 加入者（エンドユーザー）は、当然、移動しながらの通话をするために PHS 契約を締結するのであって、被控訴人もその加入者に対して移動しながらの通话を提供するために本件資産を取得しているのである。そうすると、被控訴人の事業活動に不可欠な電気通信機能を発揮し得ると社会通念上認められる単位を基準とする限り、少額減価償却資産の該当性を判断する単位は、相互接続協定に基づき NTT から電気通信役務の提供を受ける総体としての権利（地位）とみるべきものである。」とするのである。

このように国側控訴人は、「機能」を単位とすると主張している。このように見てくると、第一審判決と国側の主張との間にはそれほど大きな差異はないようにも思える。総論については意見の一致をみるも、事実認定における見解の相違があるに留まるのであろうか。

しかしながら、ここで注意しなければならないのは、国側の主張は、「機能」を「事業活動において収益を生み出し得る状態にあるという意味において、その資産としての機能を発揮することができる状態」にあるか否かという意味で「機能」を位置付けるのである¹³。「本来の事業に合わせた機能」という捉え方である。すなわち、一回線で基地局と PHS 接続装置との間の相互接続を行うという機能を否定しないまでも、「PHS 事業は、エンドユーザーに対して、PHS により、家

庭用固定電話の子機が電波を把握し得る範囲を超えて移動しながら通信するという機能を提供することを本旨とするものである。」とした上で、1本のエントランス回線を設置しただけでは、かかる「本来の事業に合わせた機能」を有しないとの主張を展開したのである。

ところが、控訴審東京高裁平成18年4月20日判決(判例集未掲載)は、控訴人の主張する「機能」を必ずしも控訴人の主張するようには受け止めていないように思われる。すなわち、東京高裁は、「控訴人の主張は、結局のところ、PHSの仕組みから、エントランス回線一回線では機能を果たすことができず、1人のエンドユーザーに対してどこからでもまた移動しながらでも通信できるというサービスを提供することは、エリア内の全てのエントランス回線を利用する権利が一体となって初めて可能となること、NTTが提供する役務は、本件接続協定を締結することにより生じたものであることを主要な根拠とするものである。」とした上で、結果において、「常に利用しているエントランス回線は1つであって、同時に複数のエントランス回線が利用されているわけではないから、機能しているエントランス回線は1つである」などとの理由により、控訴人の主張を排斥している。かような点に鑑みれば、当事者の資産単位に対する主張が明確に汲み取られていない上での判断であるようにも思われる。

3 租税法における減価償却制度の意義

(1) 減価償却制度の捉え方

上記NTTドコモ事件では、「資産の機能」として発揮することができる資産の単位を基準にして取得価額を判断すべきか(以下、便宜的に「純機能説」と呼ぶ。)あるいは「本来の事業に合わせた機能」として発揮することができる資産の単位を基準として判断す

べきか(以下、便宜的に「事業対応機能説」と呼ぶ。)という点が一つの争点となっている事件であるともいえよう。この点では、東京高裁の判断が正確に当事者の主張を反映していたのかについては疑問が残る。

そこで、ここでは、資産単位の考え方について、改めて確認してみたい。

議論の進め方として、まずは、かかる事件では当事者に争いがなかったが、そもそも資産を「機能」単位でみることは是非について考えなければならないし、次にそれがクリアされてから、「機能」単位で判断するといった場合に、「本来事業に合わせた機能」なのか(事業対応機能説)あるいはそこまでは求めないのか(純機能説)という上記事件での争点に辿り着くはずである(更には、後述するように「用途対応機能説」も考えられる。)。したがって、「機能」単位による判断の是非についてまず考えてみたい()。

ところで、この問題()に検討を加えるに当たっては、そもそも減価償却制度がどのような性質を有する制度であるのかという点を度外視しては議論し得ないと思われる。けだし、法人税法あるいは所得税法が予定している減価償却制度を資産評価手法の一つと捉えるのか、あるいは投下資本の回収とみるのかによって、その意味するところが異なってくると思われるからである。

(2) 資産評価手法としての減価償却制度

租税法上の減価償却制度に資産評価手法としての意義を見出すことが可能であろうか。

そもそも、減価償却制度に関する初期の訴訟において、海運会社である大阪商船株式会社が行った減価償却に対する是認の理由を行政裁判所明治36年12月25日第一部宣告¹⁴は、「船舶ナルモノハ累年腐朽シ漸次価額ノ減退スルハ明白ノ事実ナリ而シテ船舶ノ時価ヲ定ムルハ至極ノモノナルヲ以テ原告力商法第百九十五条ノ主旨ニ従ヒ予メ船舶

ノ耐用年限ヲ算定シ定款ニ於テ船舶維持ノ標準ヲ設ケ年々船舶減価償却金ノ項目ニ依リ若干ノ元資ヲ填補スルハ相当ノ方法ニ出タルモノトス」としている。この判断からすれば、時価の算定の困難性から、資産評価手法の便法として減価償却の手法を認めたということになる。ここでは、所有する老朽船舶の代船建造に当たって、建造資金を準備することのために減価償却制度を採用したという企業側の考え方とは別の判断が明確に示されている¹⁵。すなわち、企業サイドとしては、投下資本の回収によって再調達資金を確保するための会計手段として減価償却制度を実施していたのであるが、行政裁判所は減価償却制度に対するかような考え方を採用しなかったのである¹⁶。

その後、減価償却制度に対するかような評価損的な考え方は裁判事例において長く続いてきたと分析されている¹⁷。

減価償却制度が執行上認められたのは、大正時代に入ってからである。大正7年4月22日付「法人所得税営業税事務規程」において、定率法による減価償却に係る損金算入認定が執行上示されたが、償却率については、「減価償却額ノ当否ハ固定資産ノ種類及使用ノ程度ニ應シ率ニ律シ難キモ其是認範圍ハ左ノ各号ニ依リ勘案スヘシ」としており、使用の程度が勘案されていることが分かる。その後大正7年7月19日付主秘第177号「固定資産ノ減価償却及時価評価損認否取扱方ノ件」が発遣された。その後の研究において、減価償却制度を資産評価手法とみる考え方が、この通牒作成に当たっての税務当局の基本的態度であったということが指摘されている¹⁸。

そして、現行租税法が採用する耐用年数の定め方と当時のそれとの間には共通点があることが指摘されている。すなわち、白石雅也氏によると、「もし一定時点の中古機械市場の売買価格を、その資産の経年の評価額の

基礎としているとすれば、当然資産の価値減少率は低く表われることになるので、その減少率に見合って減価償却を認めるとすれば、その減価償却率も低く定めることになる」とされ、「ということは、この場合、その減価償却率に対応する耐用年数も長く定める必要があることになり、固定資産の物理的耐用年数率とは無関係に、より長く定められることも考えられるわけである。このようなことは、現在も同じようなことが起るのである。現在の税法上の法定耐用年数は、経済的陳腐化を加味した期間損益の計算を目的として定められており、その物理的耐用年数よりもさらに短かく定められているので、なおさらであるが、この法定耐用年数による未償却残額割合が、税法とは関係のない固定資産の評価にあたって、準用されていることがあり、そのような場合に、資産価値からみると法定耐用年数が短かすぎるという批判ができることである。」というのである。

租税訴訟においても、減価償却残高が資産の取得価格算定額に用いられるような事例はしばしば散見される¹⁹。

(3) 費用配分としての減価償却制度

減価償却制度が資産評価手法としての意義を有するのであれば、資産の現状の資産価値を反映した残存価格算出方法としての減価償却計算がなされるべきということになるのに比較して、費用配分としての意義に留まるのであれば、残存価格は計算結果としての意味のみを有するということになる。

武田昌輔教授は、「減価償却というのは、建物・機械設備等の取得原価を、その使用年数に亘って費用配分をすることをいうのである。」とされる²⁰。また、司法判断においても、減価償却制度はこのように説明される。例えば、大阪地裁平成18年7月18日判決（判タ1227号202頁）は、「減価償却は、企業会計上、企業が設備等に投下した資本をその設備等の効用持続年数に応じて費用配

分する手法であるから、償却期間は、本来的には、当該設備等の効用が維持する期間に応じて、各企業により公正に算定されるべきものであるが、課税の公平の観点から画一的な基準を設ける必要があるため、耐用年数省令によって法定耐用年数が定められている。」とする²¹。

減価償却制度を費用配分手法としてみる見方が現在の通説であるといえよう。

4 投下資本回収と減価償却制度の目的

費用配分方法である減価償却には、期間損益計算を適正ならしめるという点を強調すると、抛出された資本が事業活動との関係で損益計算にどのように活かされているのかという観点からの観察を必要とする。その反面、投下資本の回収という点を強調すると、資産そのものが投下されたという点のみに関心を寄せればよいということになる。

前述の NTT ドコモ事件東京地裁平成 17 年 5 月 13 日判決は、「法人税法 31 条に規定する減価償却の方法による減価償却資産の費用配分は、当該減価償却資産の取得価額を企業の事業活動の用に供した各事業年度に適正に配分することにより、毎期の損益計算を正確にするとともに、投下資本の回収を図ることを目的とするものである。」と判示する。そして、このことは、少額減価償却資産に係る制度にも妥当するという。すなわち、同判決は、「法人税法施行令 133 条に規定する少額減価償却資産の損金算入の制度も、…減価償却の費用配分の方法の特則である。したがって、少額減価償却資産の損金算入についても、当該減価償却資産が、当該企業の事業活動において、資産としての機能を発揮することができる状態にあると評価できることが必要であると解すべきである。」とするのである。

これと同じ立場の判決として、例えば、京都地裁昭和 33 年 4 月 3 日判決（行裁例集 9

巻 4 号 596 頁）²²は、減価償却の目的について、「固定資産のように長期の利用期間に亘ってほぼ同一の使用価値として機能しつつ、その使用又は時の経過その他の原因によりその価値を減じて行くものにあつては、その取得原価を取得年度に直ちに費用として計上することも、また廃棄した年度にこれを費用として計上することも合理的ではなく、右の取得原価をその利用の全期間に公平に配分して費用として負担させるのが合理的であると云わなければならない。かような見地から固定資産の取得原価を費用としても全利用期間に配分して負担させる（費用配分の原則）手続を減価償却と呼び、各期に配分された費用額を減価償却費と称するのである。而して右減価償却の目的は結局最初の投下資本の回収にあるのであるから減価償却計算の基礎となる取得価格は本質的には最初の取得価格そのもの（取得原価）を意味するものと解すべきである。尤も物価の変動等に対処するため、近時右の原価は減価償却当時の時価又は再調達の際の取替価格を以て基礎とすべきであるとの説もないわけではないが、減価償却自体は固定資産の更新のための取替資金の準備には直接関係がないのであって、右のような説は会計学上も一般に容認されるところではない。」とする²³。このように、減価償却制度の目的を資本回収を求める判決が散見される²⁴。

このように減価償却制度の目的を投下資本の回収として捉えるのが一般的な理解であると思われるところ、裁判例のなかには、そのように減価償却制度を捉えることが困難であるといわざるを得ない事例もある。

例えば、納税者が他人の所有する建物を無償で使用し貸付の業務に供していた場合にも、その建物の減価償却費が不動産所得の必要経費と認められている事例もある（東京地裁平成 3 年 3 月 28 日判決・税資 182 号 813 頁）。また、消費税の税込経理をしている場

合の少額減価償却資産の判定は、消費税を含む取得価額により行うこととなとした事例として、最高裁平成9年11月28日第三小法廷判決(税資229号916頁)²⁵がある。そこでは、支払った公租公課としての消費税に係る必要経費性は認められていないにも拘らず、減価償却資産となるという判断が下されており、かような判断は、減価償却制度の目的を投下資本の回収と捉える考え方には合致しないはずである。

このように減価償却制度の目的を投下資本の回収として理解することが不可能とも思える判断が下されているのである。

資産の「機能」を重視する考え方

1 純機能説と事業対応機能説

(1) 純機能説

純機能説及び事業対応機能説について、それぞれの見解を見てみたい。

純機能説の見解の根拠に法人税基本通達7-1-11がある。法人税法施行令133条に規定する取得価額が10万円未満であるかどうかの判定に当たって、課税実務は、「通常一単位として取引されるその単位、例えば機械及び装置については一台又は一基ごとに、工具、器具及び備品については一個、一組又は一そろいごとに判定し、構築物のうち例えば枕木、電柱等単体では機能を発揮できないものについては一の工事等ごとに判定する」とする法人税基本通達7-1-11を用意している。同通達が示す「まくら木」や「電柱等」の少額減価償却資産の判定に当たっては、単体としての機能性の欠如ということから、一の工事ごとに判定することとされ、その機能性からの判定基準が示されていると捉える。換言すれば、「電柱等の単体では機能が発揮できないものについては一の工事ごとに判定する」という右通達は、電柱等としての資産の属性から、単体では電柱等の資産自体の機能が発揮できないという意味であり(したがっ

て、通常取引は単体では行われぬ)、その資産が単体で事業の用に供されたとしても、事業として成り立たないという意味での「事業としての機能を発揮できない」ということを意味するものではない。つまり、かかる資産を単体で事業の用に供したとしても、事業としての収益性確保という意味での機能性が発揮できないという意味として、同通達の「機能の発揮」を理解することは誤りであるとするのである²⁶。

例えば、内線電話機については、電話交換機と連動して初めて電話としての通話機能を発揮することから、電話交換機と一体で判定するという考え方が妥当するようにも思われるが、電話交換機と内線電話機は別の減価償却資産とする考え方を示す見解があるが²⁷、これなども純機能説を説明する一つの例として挙げることができよう。

(2) 事業対応機能説

これに対しては、建設中の建物、機械及び装置等の資産は減価償却資産に該当しないが、建設仮勘定としていても、その完成部分が事業の用に供されているときにはその部分は減価償却資産とするという課税実務上の取扱いがある。そこでメルクマールとされているのは、事業用に供しているか否かという点である(法基通7-1-4)。

事業対応機能説の考え方については、更に後述することとしよう。

なお、玉國文敏教授は、ここにいう事業対応機能説という切り口ではなく、資産価値という観点から結論的には事業対応機能説に立つ課税処分を肯定的に捉える。

すなわち、同教授は、「一般的な電話通信事業についてはとくに言及しないとしても、少なくとも事案の事実関係に照らして言えば、訴外会社から接続協定上の地位を引き継いだことにより、集散的な電信網の利用をなしうるようになったこと自体が、電気通信事

業者である X 社にとって、きわめて大きな資産的価値を生み出している事実は否定しえない。」とされ、その理由として、「この事案における PHS システムの場合、PHS 事業者である X 社が設置する基地局のすべてが、訴外会社の PHS 接続設置を経由してその公衆通信網に接続することを認められる、既存の公衆通信網に依存したタイプのシステムとなっているからである。とりわけ、X 社のような PHS 事業においては、無線基地のカバーできるエリアを 100～300メートル程度と小さくすることで各種のメリットを追求している。多数の無線局設置によるコストの引き下げもそのようなメリットの一つであろうし、また、技術的な面で、他のシステムを用いることに比べて多くのメリットを享受しうると X 社が考えた可能性も大いにありうる。X 社にとっては、包括的利用契約の下で既存の公衆通信網を利用することが、それらの多くのメリットを生み出す原動力ともなっている。PHS 方式の基盤や事業展開の前提には訴外会社が構築した通信網の利用があり、それが結果として多くのメリットを生み出したとすれば、そのような通信網の包括的利用権取得自体が X 社にとっては大きな資産的価値を生み出したと考えるべきではなかろうか。そうであるとすれば、全体としての譲渡価額は、基地局回線 1 本 1 本の価値(とくに利用価値)の単なる合計を意味するというよりは、その全体的集まり、あるいは集合体としての資産の総合的価値を客観的に表していると理解する方が、物事の事理に照らして、ごく自然であると思われる。」と論じられるのである²⁸。

このように玉國教授は事例の適用に当たっての議論を展開されるが、より少額減価償却資産についての共通的な整理としては、「少額減価償却資産取得価額の損金算入自体が、理論的な観点からの取扱いというよりは、むしろ『当事者の便宜』という、きわめ

て政策的な見地からの定めであることを考慮すると、その運用にあたっては、解釈作業によりその例外を拡大することを極力避けなければならない。」とされ、「そこでは、現在ある法律の意味内容にできるだけ沿う形で、どちらかといえば厳格に法令を適用していくこと、あるいは、そのような前提に立って、基本的な制度の運用を考えることが一層求められると言ってよい。」とされる。

そもそも少額減価償却資産制度自体が例外であるという理解からすれば、例外の拡大を行うことには慎重でなければならず、その観点からは、同教授の示されるような法令の厳格適用の立場が導かれることになるのであろう。

2 純機能説に対する疑問

(1) NTT ドコモ事件東京地裁判決

純機能説を採用する NTT ドコモ事件第一審東京地裁は、課税実務上の取扱いを純機能説の観点から説明する。すなわち、法人税基本通達 7-1-11 との関係について、NTT ドコモ事件第一審東京地裁は、「本件通達に規定されている資産について見てみると、機械及び装置は一台又は一基ごとに、工具、器具及び備品については一個、一組又は一そろいごとに、資産としての機能を果たすことから、通常それらを一単位として取引されるものである。また、枕木や電柱等については、枕木が設置されるべき場所から一本が抜かれれば、他の枕木がそのままであっても、その枕木上のレールを電車が安全に通過することができず、電線を支える電柱の一本が倒れれば、他の電柱がそのままであっても、その電線を用いた安全な送電をすることができないというように、一本単位では資産としての機能を果たすことができず、通常は一本単位で取引されることもないものである。そのため、通常、資産としての機能を果たすことができる単位であると考えられる一件の工

事等を単位として取得価額を判定されるべきものである。」とする。そして、「本件通達は、前示のとおり、一般的・客観的に、事業用資産としての機能を発揮することができるかどうかを基準として、減価償却資産の取得価額を判断すべきであるという判断方法につき、例を挙げて、これを具体的に示したものである」と述べるのである。

更に、同判決は、レンタルビデオ事業におけるレンタルビデオテープを例にして付言している。すなわち、「レンタルビデオ事業を営むためには、レンタルビデオテープの種類を多数そろえるとともに、人気のある種類については複数そろえておくことが必要である。しかし、レンタルビデオテープは、一本単位でレンタルされ、視聴されるものであるから、一本のレンタルビデオテープのみで資産として一般的・客観的に独立して機能しているということができ、一本を単位として、その取得価額が判定されるべきものである。このように、事業のために多数そろえておくことが通常必要な資産であっても、一つ一つが独立して機能しているものについては、その一つ一つを単位として法人税法施行令133条の取得価額を判定するのが相当である。」とする。

かような説示が指摘するところは、資産の機能性があるか否かの明確な線引きであり、純粹に資産の機能のみの有無によって資産の最小単位を画そうとする考え方が採用されている。

(2) 応接セットに対する考え方

純機能説は、上記法人税基本通達の考え方を基本的根拠としているように思われるが（この点は、事業対応機能説を採用する国側の主張においても同様であるように思われる）租税法律主義の観点からは、法律等の規定から見解を導出すべきではないかと思われる。

例えば、応接セットを例にとろう（応接セットについてはNTTドコモ事件を巡る議論でもしばしば取り上げられている）。減価償却資産の耐用年数等に関する省令の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1）（以下、「耐用年数省令別表1」という。）の種類「器具及び備品」欄の構造又は用途「家具、電気機器、ガス機器及び家庭用品（他の項に掲げるものを除く。）」欄に「応接セット」が示されており、「接客業用のもの」については5年、「その他のもの」については8年の耐用年数が示されている。単体の椅子（事務椅子以外の椅子）であれば、「その他の家具」とみることのできるのであるが、それが応接セットを構成しているか否かによって判断することとしているのである。

すなわち、応接セットを構成する「椅子」は単体でも一つの椅子としての機能を有するが、減価償却資産が減価償却資産としての意義を有するのは、それ自体の機能ではなく、予定している用途に供することができる必要がある。この場合には、椅子のみではなく、テーブルやソファとのセットで初めて応接セットとしての用途をなすことになる。このとき、椅子の機能単位で判断するということになると、応接セットなどという減価償却資産の耐用年数は何の意味をも有しないことになるのではなからうか。応接セットは、椅子とソファとテーブルの別個の単純な機能を有する資産の集合体に過ぎないというように理解すべきであろうか。

ところが、法はそのようなことを予定しているわけではないということは右の規定から判然とするのである。

(3) 法人税基本通達の射程範囲 - 構築物と純機能説

辻富久教授は、課税実務において、高級レストランのカーテン、役員会議室の調度品等の資産がレイアウトされた一空間ごとに減価償却資産の単位が判断されているのは、

法人税基本通達 7-1-11 にいう「構築物のうち、例えば、枕木、電柱等単体では機能を発揮できないものについては一の工事等ごとに判定する」という考え方の延長線上にあるとされる²⁹。したがって、同教授の指摘からすれば、かかる通達の取扱いが、課税実務上、必ずしも構築物に限ったものとは解されていないということになるのかも知れない。

しかしながら、右法人税基本通達が、例示として構築物を挙げているのではなく、「構築物のうち『例えば...』」として枕木などの資産を掲げていることは等閑視できない。つまり、例示として構築物を掲げているわけではないということが、その記載振りから容易に推測し得るのであって、このことを換言すれば、構築物以外にはこの純機能説を該当させようとはしていないという考え方を看取することができるのではなからうか。

なお、この点は、大淵博義教授が鑑定意見書においても指摘されるところである³⁰。すなわち、同教授は、「構築物として特掲されている資産の中には、通常は単体では構築物として機能することが予定されていない資産が含まれていることから、かかる構築物については、機能性という要素を考慮して少額性を判断することが妥当であるという解釈が示されている」とされ、したがって、「デジタルカメラとイメージメモリーカード、内線電話と電話交換機、さらにはテレビとビデオ、パソコンとプリンターのような資産は、一体として利用される資産ではあるが、それぞれ単体の資産としての機能を有しているものであって、そのような場合の『一体利用』は、上記通達の規定が予定する構築物のまくら木等は単体では『機能を発揮しない』という場合の単体としての機能性欠如とは、次元の異なるものであるということが理解されなければならない。」と論じられるのである。

このようにみると、純機能説にいう「機能」とは、構築物が機能性を発揮しないという機

能性欠如の問題と一体性を有するという点を同視してはならないと指摘されるのである。そうであるとするならば、純機能説は、構築物以外の場面では構築物とは別の根拠を求める必要があるのであるが、そこでは「取引」概念が持ち込まれている。

ところが、上記通達はその前段で「取引単位」によるとしている点は、減価償却制度の趣旨である資本回収や費用配分との関係性が必ずしも明確ではないように思われる。では、なぜ、法人税基本通達は取引単位を原則的に捉えているのであろうか。この点は必ずしも明らかではないが、考えるに、通常、資産の購入は何らかの用途を得るために行うのであるから、一取引が一用途を充足するに足る単位として取引（購入）が行われるであろうことを前提とした取扱いとして課税実務に合致しているとの考え方があると推察することもできよう。

なお、次にみる用途対応機能説は用途を強調する見解であるが、一体的に運用される資産を用途の観点から一つの資産単位でみるという考え方の根拠を上記通達に求めているわけでは決していない。

3 事業対応機能説に対する疑問

(1) 事業対応機能説の根拠

NTT ドコモ事件において、国側は、上記の応接セットのような例を出して、事業対応機能説を展開しているが、純機能説に対する疑問としては妥当な主張ではないかと思われる。そして、「事業活動において収益を生み出し得る状態にあるという意味において、その資産としての機能を発揮することができる状態」にあるか否かという点の主張の根拠を費用収益対応の原則に求めるのである。

すなわち、前叙の東京高裁平成 18 年 4 月 30 日判決での国側控訴意見は、「法人税法 31 条 1 項の規定による減価償却資産の償却が認められるためには、費用収益対応の原則に

照らし、当該資産が、事業の用に供され得る状態、すなわち、当該企業の事業活動において収益を生み出し得る状態にあるという意味において、その資産としての機能を発揮することができる状態にあると評価できることが必要である。」と主張する。その上で、「法人税法施行令 133 条に規定する少額減価償却資産の取得価額の損金算入の制度も、上記のような減価償却制度の特則であるから、同条の適用による少額減価償却資産の取得価額の損金算入においても、当該資産が当該企業の事業活動において収益を産み出し得る状態にあるという意味において、その資産としての機能を発揮することができる状態にあると評価できることが必要であり、ある減価償却資産の取得価額が 10 万円未満であるか否かを判断するに当たっても、当該資産が当該企業の事業活動において収益を産み出し得る資産として機能を発揮することができる単位、より具体的にいえば、当該事業活動における資産の利用目的に照らして、社会通念上機能を発揮していると認められる単位が基準とされるべきである。」というのである。

事業の用に供するという根拠は、判決文には示されていないが、おそらく法人税法 2 条 23 号《定義》の減価償却資産の定義を受けた法人税法施行令 13 条《減価償却資産の範囲》柱書きに括弧書きされている「事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く」という規定を基礎にしているのではなからうか。この辺りについては、機能を事業の用に供するか否かというよりも、当該資産の用途に応じて機能性を考えるべきとする用途対応機能説(後述)と根拠を同じくするのであるが、この場合、事業の用に供していない資産かどうかを費用収益対応の原則に求めている点が注目される。

課税実務上、航空機の予備エンジン、電気

自動車の予備バッテリー等のように減価償却資産を事業の用に供するため、必要不可欠なものとして常備され、繰り返して使用される専用部品(通常他に転用できないものに限る。)はその減価償却資産、すなわち航空機や電気自動車などと一体のものとして、減価償却することができるとされており(法基通 7-1-4 の 2)、かかる主張は、課税実務との調和も図られているように思われる。

(2) 稼働休止資産に対する減価償却

稼働休止資産であっても、休止期間中必要な維持補修が行われており、いつでも稼働できる状態にあれば減価償却資産とするという考え方が課税実務において採られているが(法基通 7-1-3)、この考え方は事業に供されているか否かという観点から離れているように思われる。もっとも、かような取扱いが許容されるのは、事業用としての待機資産であるという点にあるとすれば、事業用予備資産に対する減価償却が許容されていることと同じように考えるべきなのかも知れない(法基通 7-1-1 の 2)。

では、次のような貸与資産に対する減価償却についてはどのように考えるべきであろうか。

(3) 貸与資産に対する減価償却

使用者と所有者が別法人(別人)である場合に事業対応機能説で説明が付くであろうか。例えば、減価償却資産を貸与した場合を考えたい。マンションの一室を貸与した場合に、当該貸与資産についての減価償却の耐用年数はどうなるのかという問題がある。耐用年数省令別表によると、「貸付業用」の減価償却資産としては、「車両及び運搬具」の「貸与事業者業用」と「植物」の「貸与業用のもの」のみである。減価償却制度の趣旨が必ずしも明確ではなく、複合的な意味を見出すことができる現行法上においては、同制度に使い方次第で減じる価値を計算するという考え方も見出すことが出来るのであって、この

考え方からすれば、貸与を受けている者がかかる資産をどのように使用したか、すなわち貸与を受けている者の用途に応じて減価償却をすることになるはずである。そこで、課税実務上も原則として、貸与を受けている者の資産の用途に応じて判定することとされているのである。つまり、上記の例外的取扱いを除けば、賃貸用という区分がないのは、貸与を受けている者の用途に応じて減価償却をすることが含意されているというようにも推察されるのである。かくして、所有者がマンションの一室を事務所用、住宅用、店舗用として賃貸し、借主もその目的で使用すれば、その貸与資産は「建物」の構造又は用途に応じて、細目に定められている「事務所用のもの」なり、「住宅用のもの」あるいは「店舗用のもの」の耐用年数が適用されることとなるのである³¹。しかし、所有者が「事務所用」として貸した部屋を借主が「店舗用」として使用した場合には、「店舗用」として減価償却すべきであろう。このように考えると、所有者の事業目的から乖離した減価償却計算がなされるということになり得る。

この点について、事業対応機能説はどのように説明をするのであろうか。

検討

1 用途対応機能説

武田昌輔教授は、「減価償却資産の取得原価は、目的概念である」とされる。すなわち、「たとえば建物付土地を購入して、その建物を取毀したような場合には、その建物の価額及びその取毀費はともに土地の価額に算入されることになる。つまり、その目的に従って解釈すべきことになる。このことは、単に土地建物とか、あるいは機械設備等の単独の価額ではなくて事業遂行上使用する資産としての価額を把握することが必要である。」とされるのである³²。ここでは、土地がどの

ように使用される資産なのかということを中心とした上で、「事業遂行上使用する資産としての価額」が減価償却計算の基礎となるという点を指摘した見解であると思われる。

そもそも、法人税法上、減価償却制度は、資産の用途に応じた減価というものを考慮に入れて構築されており（例えば、法人税法33条3項、法人税法施行令68条1項3号八の「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」など参照³³）減価償却資産は、その耐用年数に亘って長期間繰返して使用等されることによって減価する資産である。そして、その繰返しの使用等により減価する部分を正確に測定することができないことから、推定によってその額を測定することが必要になり、使用資産である点で棚卸資産と区別されるのである。そのようなことから、溶剤（アルミ工業における苛性ソーダ）、触媒、熱媒、冷媒などの循環材料については、課税実務上、劣化資産として特殊の減価償却方法が採用されているといえよう（法基通7-9-1以下）³⁴。

このように考えると、資産の用途に応じた機能という考え方が浮上してくるようになると思われる。以下、この見解を、差し当たり用途対応機能説と呼ぶこととしよう。

2 資産の減価と用途

減価償却資産の資産単位については「用途」を尊重してこれを判断すべきではなかろうか。次にみるように、減価償却制度においては、「用途」分類による資産単位の考え方を採用していると思われる。

資産の機能が認められるだけで減価償却資産としての意義を有するのであろうか。単純に機能を有するということが、予定された用途に供しているということとは別であるから、この辺りについて、もう少し検討を加える必要があるように思われる。

筆者は、資産の機能というのは資産の用途に応じて変わり得るものなのではないかと考える。すなわち、先の例でいえば、応接セットとしての用途に応じた機能は単なる椅子に座るという機能だけではなく、応接セットの一部を構成するという機能という意味を有する。さすれば、同じ椅子でも、椅子と応接セットとしてのそれとでは、利用の仕方が異なり、そこから価値減少の程度が異なるという点を法は含意しているのではなからうか。かくして、減価償却制度の本旨からすれば、単に椅子か否かという意味での機能ではなく、用途に応じた機能を考慮すべきという考え方が基礎にあることを発見できるのである。かような意味では、NTT ドコモ事件において、課税庁が主張した見解に近いのかも知れないが、常に事業に合わせた機能である必要までは要求されないのではないかと考える。すなわち、NTT ドコモ事件でいえば、資産の活用者がどのような用途のためにこれを使うのかという点こそが問題になるように思われるのである。

例えば、名古屋地裁平成 3 年 10 月 30 日判決（行裁例集 42 巻 10 号 1737 頁）³⁵は、「減価償却資産（法人税法 2 条 1 項 24 号、同法施行令 13 条）とは、事業の経営に継続的に利用する目的をもって取得される資産で、その用途に従って利用され、時の経過によりその価値が減少していく資産であり、その取得に要した金額（取得価額）は、将来の収益に対する費用の前払の性質を有し、資産の価値の減少に応じて減価償却費として徐々に費用として計上されるものである。したがって、法人が減価償却資産について減価償却費を各事業年度の損金の額に算入するためには、当該法人が当該事業年度に当該資産をその事業の用に供したことが必要であることはもちろんであるが、そのみではならず、当該事業年度以前に当該資産を取得し、これによって右資産の取得価額を構成する

費用が発生していることが必要であると解される。」と説示している。この説示には、資産の用途（ここでは事業の用）に従った利用の減価を減価償却資産が計算の基礎とするという考え方が明確に現われているといえよう。

3 耐用年数省令別表 1

使用の状況に応じて減価する資産の価値を擬制して減価償却を計算するという考え方が妥当するのであれば、当然に使用者の使い方次第で減価償却計算が変わってくるはずである。そうであるとすれば、それは資産を利用する側の問題である。けだし、既に確認したように租税法上の減価償却制度には依然として旧来的な価値減少に伴う時価計算手法の考え方が厳然として残っており、価値の減少とは用途に応じて異なるからである。

用途が減価償却資産の耐用年数を変更させることは次の点からも明らかである。例えば、耐用年数省令別表 1 に掲げられている「建物」のうち、「鉄骨鉄筋コンクリート造又は鉄筋コンクリート造のもの」についてみれば、事務所用又は美術館用のもの等（50 年）住宅用、寄宿舎用、宿泊所用、学校用又は体育館用（47 年）、飲食店用、貸席用、劇場用、演奏場用、映画館用又は舞踏場用（34 年又は 41 年）、旅館用又はホテル用（31 年又は 39 年）、店舗用（39 年）、病院用（39 年）、変電所用、発電所用、送受信所用、停車場用、車庫用、格納庫用、荷扱所用、映画製作ステージ用、屋内スケート場用、魚市場用又はと畜場用（38 年）、公衆浴場用（31 年）が示されている。また、工場（作業場を含む。）用又は倉庫用については、塩素、塩酸、硫酸、硝酸その他の著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるもの、冷蔵倉庫用のもの（倉庫事業の倉庫用のものを除く。）及び放射性同位元素の放

射線を直接受けるものについては24年、塩、チリ硝石その他の著しい潮解性を有する固体を常時蔵置するためのもの及び著しい蒸気の影響を直接全面的に受けるものについては31年などと更に細かく用途による分類が示されているのである。

残存割合についてみても、例えば、同別表第10《減価償却資産の残存割合表》に掲げる生物のうち「牛」は、小運搬使役用のもの(40%)、繁殖用の乳用牛及び種付用の役肉用牛(20%)、種付用の乳用牛(10%)、農業使役用及びその他用のもの(50%)とされているのである³⁶。

4 事業の用に供しない減価償却資産

減価償却資産を用途に供していない限り減価償却費の計算は行わないのである(所得税法132条あるいは同法135条参照)。要するに、事業を前提として考えた場合には、機能を発揮し得る状況にあるかどうかではなく、事業の用に供されているかどうかの問題なのであって³⁷、その際にどのような形で事業の用に供されているかが減価償却計算の基礎となるのである。なぜなら、先に見たとおり、減価償却費というのは、事業用資産の費用配分であるから、いかに事業に貢献しているかという観点から費用収益対応の原則を考慮するのであって、事業との係わり合いを無視できない費用計算なのである。したがって、事業の用にどのように供されているかを事業の収益との対応関係において見て、その関係性を基礎に費用配分あるいは費用の回収をするのである。このことは減価償却資産がその資産の用途ごとに計算されるべきという思想の重要な基礎をなす考え方であるということができよう。

かように考えた場合に、減価償却資産を用途を無視して考察し得ず、これまでの課税実務上の取扱いに不統一の感さえ抱かせるのは、均一した明解な理解がなかったからであ

るという反省はあるものの、そのことは上記のように用途を基礎に減価償却資産の費用配分を考えるとという判断枠組みを否定するものではなからう。

また、営業権とは機能による分類であろうか。機能による分類であれば、営業権というカテゴリーにはならないのではないかとも思われるのである。例えば、商品仲買人たる地位は、機能によって認識されるのであろうか。むしろ、そのような地位が仲買をする際の用に供されることによって意味をなす資産概念であるとも思われるのである。この点については、東京高裁昭和57年1月26日判決(行裁例集33巻1=2号8頁)が参考とならう。なお、各種の無形減価償却資産も要するに用途が問題となるのであって、機能による分類であるとは考え辛い。

5 取得価額の考え方

用途に供するためにかかった費用についても減価償却資産の取得価額とするのであって、ここにいう投下資本とは、減価償却資産の取得に要した費用を前提とするところから、減価償却計算は、再取得価額を基礎としてではなく、取得価額を基礎として行われる。すなわち、投下した資本を考えるに当たっては、当該資産を事業の用に供するための準備費用をもそこに含めるのである。機能を前提とすれば、そもそもその資産が事業用に供されるか否かについてまで関知する必要はなく、純粋に資産の機能のみを基礎として理解するということになるのではなからうか³⁸。

物件の取得のために要した仲介手数料(東京地裁昭和50年8月28日判決・行裁例集26巻7=8号944頁)、物件を競落するため競売屋に支払った手数料(横浜地裁昭和52年3月30日判決・行裁例集28巻3号286頁)などが取得価額に含まれるのは、資産が機能するだけでは足りず、実際に用途に供するまでに

かかった費用を取得価額とするという考え方が基礎にあるからであり、当該資産が事業の用に供されるまで、すなわち用途として活用し得るところまでを取得価額としてみるという意味を包摂しているといえよう。

すなわち、資産が事業の用に供されるまでの費用が減価償却資産価額を構成すると解するべきであって、例えば、機械の取付費などの設置に要する費用も当該資産の一部を構成するということになる。機能のみを対象とする理解では、かような設置費が取得価額を構成するというにはなりそうにない。

更にいうと、繰延資産は、効果の及ぶ期間にわたり均等に償却すべきものとされているが(所法 50、所令 137。ただし、同 3 項。法 32)。この効果の及ぶ期間にいう効果とは、用途に応じた効果であって、試験研究費として支出された費用が何ら別の効果を生じたとしてもそれはここにいう効果とはいわない。すなわち、用途に応じた効果をいうのであって、試験研究費によって用途を無視した効果の期間配分は考えられない。

6 事例の検証

(1) 冷暖房設備の特別償却事例

冷暖房設備の特別償却についての更正処分の適法性について争われた事件として、大阪高裁昭和 55 年 11 月 26 日判決(行裁例集 31 卷 11 号 2510 頁)がある。

同事件は、原告 X 株式会社が工場に設置した冷房機が租税特別措置法に規定する特別償却の対象となる旨の申告を行ったのに対して、税務署長がこれを否認したことにより、同法の解釈適用の適法性が争われた事例である。納税者は、本件冷房機を減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表 X (以下「旧大蔵省令別表 2」という)の「織物設備」に該当するとして、租税特別措置法に規定する中小企業者等の機械の特別償却の対象となるものに対して、被告税務署長は、本件

冷房機は、減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表 1 (以下「旧大蔵省令別表 1」という)の建物附属設備のうち、冷暖房設備に該当し、特別償却の対象とはならないと主張した。

第一審神戸地裁昭和 54 年 8 月 20 日判決(行裁例集 30 卷 8 号 1395 頁)は、「本件冷房機は...水冷式冷却装置であって、一般に、事務所、病院、ホテル等の室内冷房に使用されているものであること、...本件冷房機のうち同図面の『水冷機』(チラーユニット冷却装置)で冷水を造って、これを同図面の『冷水送水管』で前記冷却室...に送り、こゝで冷水をポンプで噴射させて...、飛沫となし、このようにして作られた冷風を旧設備の送風装置を利用して工場内に送るように仕組まれていること、...一般に冷房機は、その性質上、建物内部の冷房の機能を果たす目的で造られるものであり、本件冷房機...も右と類を異にするものではない。そうして右認定事実によれば原告の旧設備は建物の暖房のみの目的で設けられたものであるが、本件冷房機はこれに冷房の目的を加えるものであってその設備費は旧設備の改良のために支出されたもので、建物附属設備の取得価額を構成するものということができる。」と事実認定している。

次に、裁判所は、「建物と一体となって建物の効用価値を高めるものは、通常、機械として呼ばれるものであっても、右効用に応じた耐用年数があり、法人税法上、建物および附属設備に該当し、右と異り物の生産の目的に供される機械類は、建物の効用価値を高めるものとは異った耐用年数があり、法人税法上、機械および装置に該当することとなる。仮に冷房機の通常の使用により建物を冷房することが同時に製品の品質管理にも効用があったとしてもそれは冷房機としての耐用年数の長短に影響を及ぼすことではない。しかし、冷房設備をもって建物の冷房にとど

まらず、又は建物の冷房とは別に、専ら製造工程の一環としてのみ温度調整の機能を果たすために設けられたような場合にあってはその耐用年数の長短にも差異のあることが考えられ、かかる設備についてこれを法人税法上の機械および装置として取扱う余地がある。」とする。そして、本件にこのことを当て嵌めると、「本件冷房機を温湿度調整装置として機械及び装置と評価することは困難である。」というのである。

判決では、「建物と一体となって建物の効用価値を高めるものは、通常、機械と呼ばれるものであっても、右効用に応じた耐用年数があり、法人税法上、建物および附属設備に該当」と判示している点には注意すべきであろう。すなわち、建物と一体となっているかどうかというのは、事業内容とは別に資産の用途との関係が強調されているのである。すなわち、判決にいう「建物の効用」とは資産の用途に関する議論であって、事業内容とは別の問題となる。建物の効用の意味するところは、用途対応機能説に近接している理論である。

この事件は控訴・上告されたが、いずれにおいても専ら更正処分の理由付記の問題のみが議論された³⁹。

(2) 防犯用ビデオカメラの少額減価償却資産該当性

防犯用ビデオカメラ等が少額減価償却資産に該当するかという点が争点となった事例においてさいたま地裁平成16年2月4日判決（判例集未登載）は、「一定の資産について減価償却資産として経理することなく、その事業の用に供した年度において全額を損金処理することが認められる少額減価償却資産の制度は、それを耐用期間にわたり原価配分することにより期間損益の算定が適正化する必要があるほどの重要な金額でなく、実務上減価償却資産として扱う実質的意味がないとの企業会計上の慣行に由来して

いるものであるから、その制度の趣旨からすれば、少額減価償却資産に該当するかどうかは、テレビやビデオなどの普通の家庭用商品については、特段の事情がない限り、1品ごとの通常の取引価額により判定すれば足りるというべきである。そして、このことを前記法人税基本通達7-1-11は定めていると解される。」「そうすると、本件防犯用ビデオカメラ等は全体として監視目的のため一体的に用いられているといっても、本件防犯用ビデオカメラ等を常に一体として一つの償却資産と扱うことは必ずしも合理的とはいえず、カメラ、ビデオ、テレビは一つ一つを器具備品として取り扱っても差し支えないというべきである。」とする。

もっとも、判決は、監視カメラ、コントローラー、ケーブルについては、Xが既存店舗及び新規店舗全部について監視カメラを設置し始め、1店舗ごとにカメラ4、5台、コントローラー1台をセットとして購入、設置されたと認められ、これらの設置の経緯や本件監視カメラの使用状況等からみて監視カメラ等についてはその取得価額は設置された各店舗ごとの単位で判定するのが相当であるという。そして、一部を除いては、その合計価額は20万円以上となることが認められるから、少額減価償却資産に該当しないとしている。

裁判所が、「被告は、前記法人税通達（ママ）7-1-11に関し、用途の単一性や機能的一体性を前提とするものであることは明らかであり、『例えば「まくら木や電柱等単体では機能を発揮できないものについては一の工事毎に判定する」とあるが、まくら木（電柱）も、これを単なる材木（コンクリート柱）と見れば（単体で機能を発揮できるから、）1本ごとに把握されるが、まくら木（電柱）という用途・機能が加わることによって初めて（単体では機能を発揮できないから）一の工事毎に判定されることになるのである。』と

主張するが...、その趣旨は不明であり、採用できない。むしろ、同通達の前段によれば、20万円未満の少額資産であるかどうかは、物品については基本的に普通の一般取引において用いられる取引単位である1個、1組または1そろいごとに判定すべきとされていることは明らかで、まくら木や電柱は取引単位としては普通1本毎であるが、単体での機能が発揮できないから、(例外的に)一の工事場等のまとまりの価額により判定するとの趣旨と理解すべきことは明らかである。」とする点については、留意を要する。

(3) セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置、建物内部造作等

奈良地裁平成6年5月6日判決(税資217号808頁)⁴⁰は、「本件セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置は、後記のとおり、プレス成型したセラミック原料土を乾燥台車に乗せて予備乾燥したうえ、焼成台車に乗せて窯内を進行させ、連続的に焼き上げる工程を分担する一体の機械設備として製造、設置されたものであるから、それは全体で一個の機械装置としてとらえるのが相当であり、これを構成する資材...や個々の部品を取り上げて少額減価償却資産とすることができないことは、前記法人税基本通達の解釈上明らかである。」と判示している。

ここでいう一体とは何をいうのであろうか。事例においては、各工程をそれぞればらばらのものとみるのではなく、一体の機械設備として捉えられているのである。

この辺りの考え方について、広島地裁平成5年3月23日判決(税資194号867頁)⁴¹が明確に示している。やや長きに亘るが、確認をしておきたい。

広島地裁は、「現行の固定資産の耐用年数は、前記のように効用持続年数という考え方を基に定められているが、これは、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用をあげることができる期間を想

定し、かつ、通常考えられる維持補修の費用を期間的損費とする、という前提に立っているものである。通常の効用とは、固定資産の素材、構造、用途、用法などから、その資産がある予定された利用条件のもとで使用される場合において、通常予定される効用をあげることができる期間を、現在の状況によって、客観的、技術的に想定してみた、その意味においての効用を指し、また、通常の維持補修とは、固定資産の通常の効用が平常的に維持確保されるために加えられる、通常必要と考えられる修繕を指す。ところで、有形固定資産の形状、構造などは、種々雑多であり、固定資産の大多数のものは、数種、数十種、場合によってはより多数の単体を組み合わせてできあがっている複合体であるが、右耐用年数についての効用持続年数という考え方によれば、複合体資産については、まず、固定資産としての本来の効用をあげうるか否かの基準で、減価償却の単位に分解し、単位資産とされるものについて、投下された支出を、資本的支出と修繕費の区分をして、右効用持続年数という考え方に基づく耐用年数が、具体的に算定されるのである。(下線筆者)」とする。その上で、耐用年数省令別表1については、「建物、建物附属設備、構築物、船舶、車両及び運搬具、工具並びに器具及び備品が資産別に掲げられているが、これらは、右のような社会的な最小効用の観点から特定された償却単位資産であり、このような社会的な最小効用の観点から、建物は、単位資産とされているのである。したがって、建物の耐用年数は、社会的な最小効用の観点から画された建物に通常考えられる維持補修を加える場合において、その建物の本来の用途、用法により予定されている効用をあげることができる年数を基に算定されるものである。」と説示する⁴²。また、「耐用年数省令別表第一において、各資産の耐用年数は、『構造』によって区分され、更に、用途、使

用の状況等の『細目』の区分別に定められており、右『細目』においては、例えば、旅館、ホテル用の建物について、延べ面積のうちに占める木造内装部分の面積が3割を超えるものについては、一般のものより短い耐用年数が定められている。」とし、「以上の事実を総合すると、建物の耐用年数は、建物本体の他に、個々の内部造作（建物附属設備に該当するものは除く）を総合して算定した上、更に、建物の構造及び用途の違いを勘案して、具体的な建物の耐用年数に差を設けており、住宅用なら住宅用というように用途にふさわしい内部造作を想定して算定されているものと認められる。このような建物の耐用年数算定の趣旨からすると、耐用年数省令別表第一所定の『建物附属設備』に該当しない建物内部造作のうち、当該建物と物理的・機能的に一体となったものについては、建物の耐用年数が適用され、他方、構造上建物と独立・可分であって、かつ、機能上建物の用途及び使用の状況に即した建物本来の効用を維持する目的以外の固有の目的により設置されたものについては、同所定の『器具及び備品』に関する耐用年数が適用されるものと解される。」とする。

更に、京都地裁昭和61年2月27日判決（税資204号2797頁）⁴³は、「問題とされている機具が減価償却資産にあたるか否かは、一般の社会通念に従いその用途自体から客観的に判断すべきところ、右事実によれば、別紙機具目録記載の機具は前記機械に装着し使用されるものであって、その用途自体に照らせば、減価償却資産のうちの工具に該当するものと認めるのが相当であり、消耗品にはあたらないものと言うべきである。（下線筆者）」と判示している。

このように単なる機能という点のみではなく、資産ごとの用途とのリンケージを強調した司法判断が示されていることは⁴⁴、用途対応機能説の正当性を裏付けるものといえ

よう。

結びに代えて

純機能説と事業対応機能説との相克について、NTTドコモ訴訟を素材として確認したが、私見は前述のとおり用途対応機能説に立つ。資産の用途を無視して機能のみを強調することは、租税法上の減価償却制度が資産の「用途」に応じてその計算を行うという基本姿勢から反することにもなるからである。また、取引単位や機能を基礎に資産単位を考えることは、その細分化が容易になし得ることを考えると適正な減価償却計算を担保し得ない。

機能とは、物のはたらきをいうのであって、相互に関連し合って全体を構成している各因子が有する固有な役割をいうのであるから、建物のドアもキッチンもそれぞれが固有に役割を有する因子である。これに対して、用途とは、使いみちを意味するところから、細分化するということは用途を変えるという意味においてのみ可能となるはずである。用途が変わるのであれば、変更された用途に応じた減価償却計算がなされるべきであり、何の問題もない。このように考えると、観念的には、用途を基礎に機能性を考えるという姿勢を採ることによって、解釈適用上のブレが小さくなるように思われる。

もっとも、事業活動のみを前提とした場合、この用途対応機能説にいう「用途」とは、事業内容あるいは事業活動という意味とオーバーラップする部分大きい。このような点からすれば、本稿において取り上げたNTTドコモ訴訟を前提に考えると、国側が主張した事業対応機能説が妥当性を有すると考える。

減価償却資産単位の問題は技術革新を考えると更に問題は深刻となる。これまで一体とされていた機能はいくらにでもその最小

単位に分離することができよう。パソコンの機能を一つとっても、CD あるいは FD、マイクロフォン、液晶画面、キーボード等々は外付け可能であり、それぞれが独立した機能を有するようになる。さまざまなパーツを分離独立させることでコンパクト化を図ることが可能となり、また多様なニーズに応じることが可能となるからである。このことは、機能の最小単位を資産単位として考えるという判断の危険性を意味する。なによりも、そもそも、資産の最小機能を基準として減価償却上の資産単位を考察することは、通常の資産がいくつかの機能単位の集積によって構築されていることを見落としているように思えてならない。また、法人税基本通達 7-1-11 に示されている機能単位の考え方が、法人税法施行令 133 条の法令解釈として許容されるとしても、そこに示されている機能単位による考え方は例外であり、それも特定の構築物における取扱いに過ぎないと考えるべきであろう。

筆者は、法律が要請する「用途」に応じた機能というものを資産単位として理解することが今後の技術革新への減価償却制度の対応として最も妥当ではないかとの所見に辿り着いている。ただし、この問題は次に「用途」といった場合に何を指すのかという問題が待ち構えているのは間違いない⁴⁵。このことは「機能」といった場合にその問題があることと同じという見方もできるが、少なくとも最小機能単位という考え方に立つものではなく、軸足は集積的機能の一体性を勘案して判断すべきというところに置くべきであると考える。

減価償却計算を巡っては多くの実務参考書が出回っているが、それらを通覧してみると、必ずしも取扱いに一貫した理論的道筋が通っているようには思えない⁴⁶。したがって、訴訟当事者のそれぞれ主張する見解が、一部

においては実務に合致しあるいはその一方で実務と整合的ではないという現象が見え隠れするように思われる⁴⁷。訴訟上の問題もあるが、必ずしも理論的根拠の明確ではない課税実務上の取扱いを基礎に議論を展開することの限界をも感じざるを得ない。

このような明確な理論的整備が遅れている理由について考える必要がある。既に述べたように、そもそも減価償却制度に対する租税法上の理論的整備が遅れていることが最大の原因ではなかろうか。さすれば、この辺りで、明確に租税法上の減価償却制度に対する理論を構築する時期に来ているのではないかと思う。それをせずに、単に技術的な改正のみに走るのでは、名ばかりの改革になってしまう。ここで議論を放置することは、ここに取り上げたような紛争を回避し得ないことを意味するように思われるのである。

¹ 日本公認会計士協会監査第一委員会報告第 3 号「減価償却に関する会計処理及び監査上の取扱い」においては、企業が法人税法に規定する普通償却限度額を正規の減価償却費として処理する場合、これを監査上妥当なものとして取り扱うことが示されている。平成 10 年度税制改正において建物の減価償却方法が定額法に一本化されたことを受けて、同協会監査委員会報告第 57 号「平成 10 年度の税制改正と監査上の取扱いについて」では、「減価償却の方法については、法人税法は企業会計に係る法令等と同様の性格を有しているものと考えられる」とし、新規取得の建物についてのみ、定額法、償却中の建物も含め定額法、全部の建物について定率法のいずれの方法も認めている（この点については、鈴木英伸=小畑良晴=山本守之「〔鼎談〕実務家からみた減価償却制度のあり方」税弘 55 巻 4 号 27 頁において、山本氏が指摘されている。）

² 減価償却資産の耐用年数を定める省令による一律適用の合理性については、静岡地裁平成 14 年 6 月 27 日判決（税資 252 号順号 9147）及びその控訴審東京高裁平成 14 年 11 月 25 日判決（税資 252 号順号 9233）など参照。

³ 鈴木=小畑=山本・前掲注 1、15 頁〔鈴木発言〕。

⁴ 実務界からは、ドイツのガイドライン方式などが提案されている（鈴木=小畑=山本・前掲注 1、

15頁)。なお、昭和61年の税制調査会では、ガイドライン方式について検討されており、次のように答申されている。すなわち、「法人税法においては、課税所得の計算上損金に算入できる償却可能限度額を画する年数を法定耐用年数として定めているのであり、平均的な耐用年数をガイドライン的なものとして定めるとしても、長い方の年数は、強制償却制度を採用しない限りは税法上あえて規定する意味がない。また、短い方の年数を現行の法定耐用年数よりも短く設定する場合には、この制度の導入は実質的に耐用年数の一律的な短縮効果を持つこととなる。こうした点を考慮すると、企業会計上は、ガイドラインを設ける意味はあるとしても、税法上の耐用年数としては、償却限度額の計算のための年数を一般的、平均的なものとして画一的に定め、例外的な事情がある場合には個別承認によりその短縮を認める方法が、公平かつ合理的であり、現行制度を維持すべきである」とされている。

⁵ Internal Revenue Code 167は、所得を稼得するために用いる資本資産の費用を期間配分により回収することを減価償却（depreciation system）と位置付けている。米国では、制度上、一般的減価償却法（General Methods of Depreciation）のほか、クラス耐用年数制度（Class Life System）、資産減価償却レンジ制度（Asset Depreciation Range System: ADR）、クラス耐用年数資産減価償却レンジ制度（Class Life Asset Depreciation Range System）、加速度コスト回収制度（Accelerated Cost Recovery System: ACRS）、修正加速度コスト回収制度（Modified Accelerated Cost Recovery System: MACRS）などの減価償却制度が認められている。なお、米国には耐用年数期間の短いものを利用した様々なタックス・シェルターがある（*See, Michal J. Graetz, The U.S. Income Tax - What It Is, How It Got That Way, and Where We Go from Here -*, Chasing Chinchilla Coats and Other Tax Shelter Aerobics, W. W. Norton & Company, 1996）。

⁶ 中小企業者等が、平成15年4月1日以降に取得価額が30万円未満の減価償却資産を取得した場合、その取得価額全額について損金算入が認められている。この制度は、中小企業者及び農業共同組合等のみが適用を受けられる。なお、ここにいる中小企業者とは、(1)資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人のうち、「発行済株式又は出資の総数又は総額の1/2以上が同一の大規模法人の所有に属している法人、に掲げるもののほか、発行済株式又は出資の総数又は総額の2/3以上が大規模法人の所有に属している法人」以外の法人、(2)資本又は出資を有しない法人のう

ち常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人をいう（措法42の4¹¹五、措令27の4¹⁶）。

⁷ 本稿において取り上げる事件のほか、例えば、昭和45年分所得税について適用される所得税法施行令138条は業務の性質上、基本的に重要な資産については適用されないとして、パチンコ業におけるパチンコ機械の少額減価償却資産性が否定された事件として、東京地裁平成2年3月26日判決（税資176号149頁）、東京高裁平成4年4月27日判決（税資189号360頁）、最高裁平成4年11月26日第一小法廷判決（税資193号537頁）など参照。

⁸ 本稿において取り上げる東京高裁（平成17年（行コ）第160号）平成18年4月20日判決（NTTドコモ中央事件）及びその原審東京地裁（平成15年（行コ）第312号、平成16年（行ウ）第147号）平成17年5月13日判決のほか、東京地裁（平成15年（行ウ）第492号、平成16年（行ウ）第148号）平成17年5月13日判決（判例集未登載。NTTドコモ東北事件）及びその控訴審東京高裁（平成17年（行コ）第162号、第229号）平成18年5月17日判決（判例集未登載）、東京地裁（平成15年（行ウ）第497号、平成16年（行ウ）第151号）平成17年5月13日判決（判例集未登載。NTTドコモ四国事件）及びその控訴審東京高裁（平成17年（行コ）第167号、第227号）平成18年5月17日判決（判例集未登載）、東京地裁（平成15年（行ウ）第491号）平成17年5月13日判決（判例集未登載。NTTドコモ北海道事件）及びその控訴審東京高裁（平成17年（行コ）第161号）平成18年5月18日判決（判例集未登載）、東京地裁（平成15年（行ウ）第493号）平成17年5月13日判決（判例集未登載。NTTドコモ東海事件）及びその控訴審東京高裁（平成17年（行コ）第163号）平成18年5月25日判決（判例集未登載）、東京地裁（平成15年（行ウ）第494号）平成17年5月13日判決（判例集未登載。NTTドコモ北陸事件）及びその控訴審東京高裁（平成17年（行コ）第164号、第231号）平成18年6月13日判決（判例集未登載）、東京地裁（平成15年（行ウ）第495号、平成16年（行ウ）第149号）平成17年5月13日判決（判例集未登載。NTTドコモ関西事件）及びその控訴審東京高裁（平成17年（行コ）第165号、第235号）平成18年6月6日判決（判例集未登載）、東京地裁（平成15年（行ウ）第496号、平成16年（行ウ）第150号）平成17年5月13日判決（判例集未登載。NTTドコモ中国事件）及びその控訴審東京高裁（平成17年（行コ）第166号、第226号）平成18年5月17日判決（判例集未登載）、東京地裁（平成15年（行

ウ)第498号、平成16年(行ウ)第152号)平成17年5月13日判決(判例集未登載。NTTドコモ九州事件)及びその控訴審東京高裁(平成17年(行コ)第168号、第228号)平成18年7月20日判決(判例集未登載)などがある。また、裁決事例として、国税不服審判所平成15年3月18日裁決(裁決事例集未登載)がある。本稿において「NTTドコモ事件」と示しているのは、上記東京高裁平成17年(行コ)第160号事件及び東京地裁平成15年(行コ)第312号、平成16年(行ウ)第147号のことをいう。

9 判例評釈として、山田祐司「判批」税研21巻6号104頁以下、横山和夫「判批」税務事例39巻5号35頁以下、横山=山本守之「減価償却制度の問題点を探る 経済産業省の中間報告及びNTTドコモ訴訟を素材として」租税訴訟学会15回研究会資料など参照。また、同事件を取り扱った論稿として、大淵博義「判例法人税講義6回少額減価償却資産の判例基準(1)・(2)」税通61巻10号43頁以下、同61巻11号41頁以下参照。

10 PHS及び携帯電話網の概要については、横山・前掲注9、36頁を参照。なお、基地局とは、PHS端末や携帯電話と直接交信する装置(ビルの屋上、電波塔、最近では地下街に小型基地局を設置する装置)である。一つの基地局の電波が届く範囲はセルと呼ばれ、電波が途切れないように基地局はいくつも設置されているため、セルは重なり合っている。交換機は、基地局と基地局を繋ぐ中継地で、更に閉門交換機に繋がっており、自分の交換機と通話相手の交換機が違う場合は、閉門交換機を通して相手と繋がることになる。基地局、交換機、閉門交換機とピラミッド構造で繋がっている。PHS端末を利用して固定電話と通信する場合の通信経路は、PHS端末、PHS事業者の設置する基地局、NTTの設置するエントランス回線、NTTの設置するPHS接続装置、NTT公衆交換電話網、固定電話となる。PHS加入者同士が通信する場合でも、のNTT公衆交換電話網を通じて行うためエントランス回線を経由することになる。

11 判例評釈として、辻富久「判批」ジュリ1326号209頁以下参照。

12 金子宏『租税法〔第12版〕』275頁(弘文堂2007)。

13 これが、金子宏教授が論じられる「本来の機能」と同じ意味であるかについては判然としない。

14 その他、日本郵船株式会社に対する行政裁判所明治36年7月10日第一部宣告(後掲)、東洋汽船株式会社に対する行政裁判所明治36年7月10日第一部宣告があるが、大阪商船株式会社に対するものと同旨である。

15 企業側の減価償却制度に対する日本郵船株式会社が明治33年下期の決算営業報告書において、船舶減価償却に関する規定を定めようとした際の改正理由については、木村和太郎『減価償却論〔新版〕』110頁以下(森山書店1965)。なお、この辺りの研究については、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109頁参照。

16 更には、行政裁判所明治36年7月10日第一部宣告では、船舶に対する減価償却に加えて建物についてのその是非についても争われたが、「建物ハ自ら相場アルモノナレハ船舶ノ例ニ倣フヘキモノニアラサルモ又価格ニ幾分ノ変動ナキヲ然ルニ被告ニ於テ単ニ原告ノ算定宜シキヲ得ストノ理由ヲ以テ総テ右引除金ヲ益金ニ計算シタルハ正当ノ処分ト云フヲ得ス」として、これを認めていない。

17 白石・前掲注15、110頁以下参照。日本郵船株式会社事件(行政裁判所大正8年4月24日判決)なども参照。藤森三男「減価償却会計論」山榘忠恕編『文献研究現代の会計学』304頁(国元書房1966)は、「これらの諸判決は、減価償却をした結果である未償却残高が商法に合致して、時価として認められるか否かをよりどころにしていたといつてよい。この態度は相当後にまで及ぶ。」と指摘される。

18 白石・前掲注15、117頁参照。

19 例えば、名古屋地裁平成2年4月27日判決(判タ737号100頁)は、父親が、牧場を営する長男から競走馬としての能力が低下している馬4頭を買い受け、その年のうちに順次売却して代金合計103万円を得た事案につき、取得価額として控除される金額について、長男が買い入れた価額に基づく減価償却残高であるとされた事例である。

20 武田昌輔「総論」日税研論集5号『減価償却制度』6頁。同教授は、「基本的には、いかに堅牢を誇る建物・機械・設備等であっても、最終的には廃棄せざるをえないことになるのであって、その意味では、会計的にはその資産の取得原価は、取得の時から廃棄時までの期間の費用としてその使用期間にわたって費用配分をすべきことになる。」と述べられる(同稿6頁以下)。

21 そして、「法定耐用年数は、通常の維持補修を行うとした場合の通常の効用持続年数を想定し、これに一般的な陳腐化を折り込んで算定する建前となっているところ、機械及び装置については、個々の資産を単位とするのではなく、標準設備(モデルプラント)を想定し、その構成に基づき、その設備を構成する資産を一括して総合的な持続年数を算定するものとなっており、具体的には、

モデルとなる工場設備のまとまりを選定し、これを構成する機械及び装置をその用途又は製造設備ごとに区分し、これを一つのグループとした上で、これを構成する個別の資産の耐用年数を見積もり、各資産の価額を加重平均して算定している。このように算定されたものが、別表第二に掲記されている機械及び装置の耐用年数である。このように、機械及び装置については、一つの設備の種類に該当する工場設備を一体となって構成する機械及び装置の全部について、当該設備の種類別の耐用年数を適用することを前提に、当該設備の種類別の通常耐用年数を算定したものが、耐用年数として特掲されている（耐用年数通達 1・4・2 参照）」と判示する。

²² 控訴審は大阪高裁昭和 36 年 10 月 27 日判決（行裁例集 12 巻 10 号 2016 頁）である。判例評釈として、須貝脩一「判批」シュート 8 号 9 頁以下参照。

²³ 更に判決は、「これを現行法にたずねてみれば、資産再評価法は戦後の物価の高騰に対処して適正な減価償却を可能にして企業の合理化を図り、併せて名目所得に対する課税を排して負担の適正を期するために資産の再評価を実施する手続を定めているが、同法は最初の取得価格をその後の物価指数等を基準にして修正する立場をとっているのであって、減価償却についてその基本規定となる所得税法施行規則第 12 条の 11 所定の取得価格が最初に取得した価格を意味することは右資産再評価法のとる立場からしても明らかであると云わねばならない。」と説示している。

²⁴ 東京高裁平成 14 年 11 月 25 日判決（前掲注 2）は、適正賃料額について、法人税法も取引行為の当事者が、純経済人として、自由経済市場における合理的経済的に行動して当該資産の賃貸借取引をする場合に形成されると認められる賃料額、すなわち、通常の取引相場において成立する賃料額というべきであるとする。事案における適正賃料額の算定方式については、投下資本の回収という見地からアプローチすることが適切であり、本件の場合の適正賃料額は、購入価格を耐用年数で除して算出された金額をもとに計算されるべきであるとする。かくして、投下資本の回収という観点から減価償却費相当額を基礎にして適正賃料額を算定するのを相当と判示している。

²⁵ 最高裁は、第一審静岡地裁平成 7 年 10 月 13 日判決（行裁例集 46 巻 10=11 号 903 頁）及び控訴審東京高裁平成 8 年 10 月 30 日判決（行裁例集 47 巻 10 号 1030 頁）の判断を維持した。判例評釈として、差し当たり、堺澤良「判批」ジュリ 1111 号 245 頁以下、林仲宣「判批」ひろば 51 巻 11

号 62 頁以下、宮野清「判批」税 59 巻 15 号 263 頁以下など参照。なお、裁決事例として、国税不服審判所平成 4 年 3 月 31 日裁決（裁決事例集 43 号 232 頁）も参照。

²⁶ NTT ドコモ事件における「大淵博義教授鑑定意見書」7 頁以下（MJS 税経システム研究所 HP <http://www.mjs.co.jp/kenkyukai/pdf/06051902.pdf>（平成 19 年 11 月 24 日訪問））。

²⁷ 河手博=成松洋一『減価償却資産の取得費・修繕費・基本通達ケース・スタディと質疑応答 150（改定第 3 版）』315 頁（税務研究会出版局 2003）。同書は、日本標準商品分類によれば別の商品として区別されていることから、電話交換機と内線電話機は別の減価償却資産とする見解を示しているが、このような日本産業商品分類上の分類が減価償却資産の資産単位に如何なる意味を持ち込むのであろうか。少なくとも、法律上の要請であるようには思われぬが、ここには、日本産業商品分類上の分類には一つの「機能」分類の意義があるという理解があるのであろうか。

²⁸ 玉國文敏「少額減価償却資産の判定単位についての一考察」石島弘ほか編『山田二郎先生喜寿記念 納税者保護と法の支配』122 頁以下（有斐閣 2007）。

²⁹ 辻・前掲注 11、211 頁。

³⁰ 大淵・前掲注 26、16 頁以下。

³¹ 宮下裕行「貸与資産の耐用年数」国税速報 5883 号 23 頁参照。もっとも、所有者が貸与資産に影響を与えるような内部造作をせず、用途区分に関係する内部造作を借主が行いそれが償却の対象となるような建物については、所有者からすれば用途区分のない建物となるので「左記以外のもの」に該当せざるを得ないこととなるとされている点については、議論の余地があるかも知れない（同稿 23 頁）。

³² 武田・前掲注 20、7 頁。

³³ 法人税法施行令 68 条 1 項 3 号八にいう「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」の意義については、例えば、大阪高裁平成 8 年 3 月 5 日判決（税資 217 号 466 頁）（判例評釈として、林仲宣ほか「判批」税通 60 巻 11 号 205 頁以下）を参照。

³⁴ 武田・前掲注 20、11 頁。

³⁵ 判例評釈として、三木義一「判批」判時 1449 号 168 頁以下など参照。なお、控訴審は、名古屋高裁平成 4 年 10 月 29 日判決（後掲注 44）。

³⁶ 「馬」についてみれば、競争用のものという分類もある（20%）。

³⁷ いわゆる映画フィルムリース事件大阪高裁平成 12 年 1 月 18 日判決（訟月 47 巻 12 号 3767 頁）及びその上告審最高裁平成 18 年 1 月 24 日第三小

法廷判決(民集60巻1号252頁)は、映画フィルムの取得は認めつつも、事業用固定資産に当たらないため、減価償却は認められないと判示している。なお、東京高裁平成17年2月8日判決(判例集未登載)、東京地裁平成16年8月31日判決(訟月51巻8号2211頁)、千葉地裁平成12年2月23日判決(税資246号791頁)も参照。

那覇地裁平成16年9月21日判決(判例集未登載)は、事業の用に供されていないかつとして、建物の減価償却費の計上を一部否定した更正処分を適法と判断している。

³⁸ なお、非減価償却資産についても、所得税法施行令126条の適用があるとした事例として、最高裁平成6年3月25日第二小法廷判決(税資200号1139頁)、仙台高裁秋田支部平成5年9月27日判決(税資198号1165頁)、秋田地裁平成3年2月1日判決(訟月37巻11号2122頁)、東京高裁昭和53年2月28日判決(税資97号433頁)、横浜地裁昭和52年3月30日判決(行裁例集28巻3号286頁)など参照。

³⁹ 大阪高裁昭和55年11月26日判決(行裁例集31巻11号2510頁)、最高裁昭和60年4月23日第三小法廷判決(判時1165号93頁)。

⁴⁰ 控訴審は、大阪高裁平成8年3月5日判決(前掲注33)。

⁴¹ この事件を素材とした論稿として、吉川保弘「建物と一体不可分な内部造作(ユニットバス等)の適用耐用年数」税務事例27巻11号10頁以下参照。同日付け広島地裁判決(税資194号883頁)も同旨。

⁴² そして、「課税実務において策定された『固定資産の耐用年数の算定方式』は、建物について、その建築構造の差異によってこれを5種類に分け、更に、各種類別に用途及び使用状況の差異による区別を設け、その細分された種類ごとに耐用年数を算定する過程を明らかにしているが、右算定方式によれば、本件建物のような鉄筋コンクリート造の建物については、建物を構造上、『防水』、『床』、『外装』、『窓』、『構造体その他』に区分して、それぞれの耐用年数を個別に算定した上で、それを総合して耐用年数を算定し、これに一般的に陳腐化及び現況下の技術及び素材の材質による一般的調整を加えている。更に、ホテル、旅館、料理店、劇場等特殊の用途に使用されるものは、比較的命数の短い床、窓、壁等に多額の資金を要しているのみならず、しばしば改造が行われ、客引きの競争もあってその有効使用期間は、一般建物の10%ないし15%減と見積もるのを適当と認められるので、一般の耐用年数より短縮した耐用年数を定めるものとされている。」とする。

⁴³ 第一審の判断は、控訴審大阪高裁平成2年1

月30日判決(税資204号2723頁)及び上告審最高裁平成6年10月3日第一小法廷判決(税資204号2641頁)においても維持されている。

⁴⁴ ボイラーとタービンを一体のものとして製造を発注し、代金支払も一体として処理されている場合に、タービンが修理、改造等のため引渡し未了のときは、ボイラーだけを引渡済みとすることはできないとされた事例として、名古屋高裁平成4年10月29日判決(行裁例集43巻10号1385頁)がある。なお、判例評釈として、水野忠恒「判批」租税21巻256頁以下、大川内修「判批」税通59巻15号145頁以下など参照。

また、東京高裁平成14年11月25日判決(前掲注2)及びその原審である静岡地裁平成14年6月27日判決(前掲注2)は、賃借店舗(建物)改装費の減価償却計算をする場合、耐用年数については、当該店舗の耐用年数のほか賃借期間、改装部分の用途、使用材料等を勘案し、その耐用年数を合理的に算定すべきであるが、建物に改装を加えた場合は、特段の具体的立証のない限り、当該改装部分は建物と同程度の耐久力を有するものと推定すべきである。そこで、本件店舗造作設備一式は、特段の具体的立証のない限り、本件建物と同程度の耐久力を有するものと推定されることとなるとする。

⁴⁵ 電気事業者である原告が、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、各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したところ、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、増額更正及び過少申告加算税の賦課決定を受けたため、これらの更正処分等は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部分について、取消しを求めた事案がある。訴訟当事者の双方とも、法人税法22条4項の公正処理基準が電気事業会計規則であるとしているが、同規則14条における「除却」の意義については、「解体、撤去(移設を含む)、破かい、等の自己の意志による具体的な物品の除去を伴うものと売却、現場廃棄、交換、贈与のごとく設備の除去を伴わないもの、火災、盗難等の災害の場合のように自己の意志によらないものを含むが、要するに既存の施設場所におけるその物品としての固有の用途を廃止して電気事業固定資産から減額することを指すのである。」(通商産業省

公益事業局・電気事業会計規則の概要(68頁)と解説されているため、「固有の用途」が問題となった。

ここでは、被告税務署長は、「このように、電気事業会計規則は、電気事業固定資産を、同規則別表第一の各項に掲げられた資産ごとに、『物品帳簿原価』及び『工費帳簿原価』の別に区分して整理することを予定しているのであるから、その除却の有無の判断は、発電設備一式等の単位で行うのではなく、これら各項に掲げられた区分に応じ、発電設備等を構成する個々の資産ごとに行うことが同規則上予定されていることは、これらの規定からしても一層明らかである。しかも、電気事業会計規則15条が、同規則14条の規定によって減額すべき帳簿原価は、『物品帳簿原価』及び『工費帳簿原価』の合計額とする旨を規定していることも、同規則が、その14条に規定する『除却』の有無の判断を、同別表第一の各項に掲げられた区分に応じ、個々の資産ごとに行うことを予定していることを裏付けている。さらに、電気事業会計規則11条は、『電気事業固定資産に対する減価償却の金額は、その計上のつど、個々の資産に適正に配付しなければならない。』と規定しているところ、『ここで「個々の資産」とは、厳密には資産単位物品表に掲げられている1品ごとの物品をいうのである。』とされている(通商産業省公益事業局編・電気事業会計規則の概要58頁。)。以上に加え、電気事業会計規則について述べた文献等においても、除却に関する整理は、除却された物品ごとに行うと記述されていることからすると、電気事業会計規則14条に規定する電気事業固定資産の『除却』の要件が満たされているか否かの判断は、各発電設備ごとに設備全体について一括して行うのではなく、資産単位物品のような、発電設備等を構成する個々の資産ごとに行うことを同規則は予定しているものというべきである。」と論じる。

これに対して、原告は、「電気事業会計規則4条は、土地、建物、構築物、機械装置その他の資産を『電気事業固定資産勘定』に整理することを定めており、それを受けて、同規則6条1項は、電気事業固定資産勘定に整理される資産のことを『電気事業固定資産』という旨規定している。さらに、電気事業会計規則別表第一において、同資産の勘定項目には、『科目』と『項』とが設けられており、このうち『科目』は、水力発電設備や汽力発電設備など発電設備全体を、『項』は、土地、建物、構築物、機械装置などを指す単位としてそれぞれ置かれている。これらの規定、特に同規則6条1項が『電気事業固定資産』を『電気事業固定資産勘定に整理される資産』であると定

めていることから明らかとなり、『電気事業固定資産』という用語は、電気事業会計規則別表第一における、『項』における土地、建物、構築物、機械装置その他の資産を指す場合もあれば、『科目』における各発電設備(水力発電設備、汽力発電設備)を指す場合もある用語であると理解することができる。換言すると、『電気事業固定資産』の単位は『項』レベルの資産に限るとか、『科目』レベルの資産に限るとかというように硬直的、一義的に定まっているものではない。『電気事業固定資産』といっても、それが意味するものは、あるいは条文の文脈により、あるいは適用場面により異なるのであって、それが必ず個々の物品を指すわけではない。このことは、電気事業会計規則9条に『建設中の電気事業固定資産の試運転によって発生した電気の販売』という規定があることから明らかである。ここにいう『電気事業固定資産』は、建設中の発電設備全体を指していることは明白である。なぜなら個々の物品単体では発電という機能を果たすことはできないからである。このように、電気事業会計規則にいう電気事業固定資産が一義的に個々の資産を指すという被告の条文解釈は誤りである。」と反論した。

これらの主張を受けて、東京地裁平成19年1月31日判決(判例集未登載)は、電気事業会計規則上、電気事業固定資産の除却とは、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したものをいうものと解すべきであり、本件火力発電設備が廃止され、将来再稼働の可能性がないと認められる以上、本件火力発電設備を構成する個々の電気事業固定資産についても、本件火力発電設備の廃止の時点でその固有の用途が廃止されたものと認められ、同規則にいう除却の要件を満たすことになるから、被告の主張は失当である旨、判示している。

⁴⁶ 辻・前掲注9、211頁も「実務の上でもその判断基準は、必ずしも統一されているとは言い難い。」とされる。

⁴⁷ 課税実務においても、厳然たる技術革新を目の当たりにして、混乱をしているようにも思われる。例えば、LAN設備について、一括償却資産の考え方を変更しているとも取れる法人税基本通達が近時発遣されているからである。そこでは、「技術革新等によって、現在は、大半のLAN設備については必ずしも同時に一括して取得及び更新は行われず、既存の設備の拡張や機能向上に伴う一部設備の更新なども頻繁に行われる状況にある。」との理由で、LAN設備全体を一つの減価償却資産として償却計算をする理由が極めて乏しくなったとして、LAN設備を一括して償却するという考え方を捨て、個別機器ごとの耐用年

数に従って取り扱うべきとの見解を示している
のである。もっとも、これは一定の射程範囲内の
整理であろうし、この取扱いの存在が減価償却資
産単位の考え方を根底から覆すという意味合い
を包摂するものとは思われない。