

減価償却費損金算入の要件及び減価償却資産取得の時期

名古屋地裁平成三年一〇月三〇日判決、
平成元年（行ウ）第八号法人税更正処分等取消請求事件
行政例集四二卷一〇号一七三七頁

蟻 坂 欣 一

（税務大学校
研究部教授）

I 事案の概要

原告K会社は、製飴業を営む青色申告法人で法人税法上の同族会社である。被告H税務署長は、本件係争年度である昭和五九年四月一日から昭和六〇年三月三十一日までの事業年度の法人税について、昭和六二年六月三〇日付で、所得金額を四億六三三八万六七二円、納付すべき税額を一億二三九二万八二〇〇円とする更正処分及び過少申告加算税を九〇二万二五〇〇円とする賦課決定処分をした。

そこで、K会社は、これらの処分に対し、昭和六二年八月三十一日異議申立て、六二年一月二五日審査請求をしたが、いずれも棄却されたため、その取消しを求めて本訴に及んだものである。

本件は、K会社の工場に設置された発電用ボイラー設備及び蒸気タービン発電設備は、本件事業年度内に取得されたものではないから、法人税法三一条に規定する普通償却及び租税特別措置法四五条の二に規定する中小企業者等の機械等に係る初年度特別償却を認めることはできないとして、減価償却費の損金算入を否認した事案である（否認の内訳・売上原価中の減価償却費五五四万八八六円、特別償却準備金積立額の減算額二億二八〇七万二三六四円）。
本件の争点は、二つあり、その第一は、法人が減価償却費を損金の額に算入するためには期末までに当該減価償却資産を取得していることを要件とするか否かという点であり、その第二は、法人が完成された物を引き渡すことを内容とする請負契約によって減価償却資産を取得する場合における引渡し（取得）の時期はいつかという点である。

II 事実関係

1 K会社は、昭和五八年二月三日S商事（T会社の代理人）との間で請負契約を締結し、主蒸気流量九〇トンのボイラー及び出力一万KW/Hのタービン並びにその据付試運転工事を請負金額七億二千万円で発注した。

契約条項の骨子は、次のとおりである。

a 建設場所及び引渡し

S商事は、本件設備をK会社の工場内の指定場所に、試運転完了期日を昭和六〇年一月三十一日として施行する。本件設備は、K会社の立会いのもとにS商事が検査及び性能試験を行い、K会社がこれを確認することをもって、S商事からK会社に引き渡されるものとする。

b 官公庁に対する手続

官公庁に対する本件設備の設置認可手続については、K会社が行う。

c 官庁立会試験及び検収

官庁立会試験・検査は本件設備の引渡しを受けたK会社の責任において行われるものとするが、S商事はK会社に協力するものとする。検収は官庁立会試験・検査をもって行われるものとし、その合格日を本件設備の検収日とする。ただし、本件設備の引渡し後一か月を過ぎても官庁立会試験・検査が実施されない場合これがS商事の責任にならないときは引渡期日の一か月後を検収日とする。

d 代金支払

検収日の四か月後に支払う。

e 所有権移転

代金の支払が完了したときにS商事からK会社に移転する。

2 実際の設置経過等

- ① 五九年一〇月から ボイラーの搬入・組立て
- ② 五九年一月から タービンの搬入・組立て
- ③ 五九年一月三〇日 ボイラーにつき使用前検査合格
- ④ 六〇年一月一日 タービンにつき使用前検査合格
- ⑤ 六〇年一月一六日 試験使用届出(使用期間一月一八日～三月二四日)
- ⑥ 六〇年二月から 試運転実施(タービンのトラブル発生)
- ⑦ 六〇年二月二七日 調速運転による総合負荷試験実施、ボイラーにつき主蒸気流量八九トン、タービンにつき一万KW/Hの出力を確認
- ⑧ 六〇年二月二七日 官庁立会試験を申請、その後もトラブル発生
- ⑨ 六〇年三月四日 トラブル原因調査・修理のため官庁立会試験の日程変更申請
- ⑩ 六〇年三月四日 試験使用延長届出(使用期間三月二五日～四月二〇日)
- ⑪ 六〇年三月一四日 背圧制御による総合負荷試験実施、所定出力を確認
- ⑫ 六〇年三月～四月 タービンのトラブル発生続く

- ⑬ 六〇年三月二七日 連続運転の再開・性能クリア・運転管理引渡し・官庁立会試験のいずれも未済
- ⑭ 六〇年四月八日～一〇日 官庁立会試験合格、ただし契約所定の性能を有することが未確認、営業面での効率的な出力という意味では性能の確認なし
- ⑮ 六〇年四月二四日 工事業者から性能報告、K会社からボイラー効率不足・タービン性能不足・公害数値クリアせずという問題点を指摘
- ⑯ 六〇年六月二二日～二三日 契約数値一万KW/Hを確保するためタービンの改造工事(一万五〇〇KW/H)
- ⑰ 六〇年六月二六日及び二七日 性能確認テスト実施、契約所定の性能を確認(一万四五〇KW/Hの出力)
- ⑱ 六〇年七月二二日 性能報告、本件設備の検収
- ⑲ 六〇年七月一五日 検収書作成、検収日付を昭和六〇年六月二七日と記載
- ⑳ 六〇年一〇月二六日 代金決済(六月二七日の四か月後)

Ⅲ 当事者の主張

1 原告会社の主張

- (1) 第一の争点(減価償却費を損金の額に算入するためには期末までに当該資産を取得していることを要件とするか否か)

減価償却制度は、減価償却資産の使用によって生ずる資産の減価を費用として認識していくとの考え方に立って

るため、税法上の減価償却の開始が認められ、また、措置法上の特別償却が認められるためには当該事業年度内において当該資産を事業の用に供したことが必要であるが、そのみで足り、その資産の引渡しの有無自体は「事業の用に供されている」か否かの判断資料の一つに過ぎないものである。

(2) 第二の争点(本件請負契約によって減価償却資産を取得したのはいつか)

昭和六〇年二月二七日の総合負荷試験において本件ポイラーが主蒸気流量八九トン、本件タービンが一万KW/Hの出力を記録したことが確認され、同日、T会社から本件設備一式の引渡しを受け、以後、K会社が管理権を得てこれを運転し自己の資産として本件設備を生産活動に不可欠なものとして稼働させているものであり、更に二月二七日付で官庁立会検査の申請をしているが、このことはその時まで引渡しを受けたことを示すものである。

なお、七月一二日の検収は引渡し後のトラブルに対する修繕工事をし、更にその機会に出力を一万五〇〇KW/Hとする改造工事をしたために行ったものであるから本件設備の取得時期を二月二七日とする判断に何ら影響を及ぼすものではない。

2 被告税務署長の主張

(1) 第一の争点

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、当該事業年度に資産を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、そのみでは足らず、期末までに資産を取得し、これによってその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。

(2) 第二の争点

本件設備は、試運転中に大きなトラブルが続発したためその引渡しが大幅に遅れ、K会社が本件設備の性能検査に基づいてその性能を確認し検収したのは七月一二日であったのであるから取得の日は同日である。

IV 判決要旨

1 第一の争点

減価償却資産とは、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は将来の収益に対する費用の前払い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事業年度に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、期末までに資産を取得し、これによってそ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。

なお、減価償却資産を事業の用に供することは、その資産を取得することとは別個の要件であり、仮に、資産を事業の用に供している場合であっても、その引渡しが未了で未だ取得価額を構成する費用の発生を伴っていないときは減価償却費を損金計上することはできないといふべきである。

2 第二の争点

(1) 完成された物を引き渡すことを内容とする請負契約によって減価償却資産を取得する場合には原則として注文者が請負人から完成した当該資産の引渡しを受けることによってその取得があったと解するのが相当である。

何故ならば請負契約においては民法上完成した目的物の引渡しによって目的物の所有権が注文者に移転し、かつ、請負人の報酬請求権が発生することとされているので、一般に、完成された目的物の引渡しによって注文者がこれを取出し、かつ、報酬支払義務が発生するものとみるのが相当であるし、課税実務上も請負による収益の帰属の時期について「請負による収益の額は、別に定めるものを除き、物の引渡しを要する請負契約にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日の属する事業年度の益金の額に算入する」とされているところであり、その反面、注文者においても完成した目的物の引渡しを受けることによってこれを取出したものとみるのが合理的であるといえることができるからである。

請負契約による減価償却資産の取得の時期について完成した目的物の引渡しの時を基準とする場合、機械装置等の設置及び調整を目的とする請負契約において当該装置を注文者が減価償却資産として取得したというためには、請負人において当該装置の試運転及び調整作業を完了し、当該機械装置等が所期の性能を有することが確認され、これに基づいて目的物の引渡しが行われることが必要であり、単に、目的の機械装置等が注文者の工場に設置され、注文者がこれを事実上占有するに至ったというだけでは、請負人の仕事は完成しておらず、注文者において完成した目的物の引渡しを受けたものということはできないと解するのが相当である。

(2) 本件設備については、二月二七日の総合負荷試験が行われた時点はもとより、四月八日ないし一〇日に行われた官庁立会試験に合格した時点においても、契約で求められている性能を有することが確認されておらず、その後、T会社の側で改造工事を行うことよって初めて所定の性能が達成されたものであり、それが確認された後にK会社によつて検収がされたものといふことができる。なお、六月に行われた改造工事は引渡し後に生じた故障の修理ではなく、契約上の性能を確保するために行われたものであり、七月に行われた検収は本件設備全体について行われたものと解されるところである。

(3) 本件設備の試運転及び調整作業は、六月二六日及び二七日に行われた性能確認テストにおいて本件契約で定められた所期の性能を有することが確認されたことよつて完了したものであり、したがつて、完成された本件設備の引渡しは、その性能の確認に基づいてK会社によつて検収がされた七月一二日に行われたものと認めるのが相当である。したがつて、K会社が本件設備を取得したのは七月一二日であるといふべきであり、K会社は本件設備について本件事業年度において法人税法三一条一項の減価償却をすることはできない。

(4) 措置法四五条の二の規定は、その条文上、明文において、取得したことが要件とされており、その取得の意義は右の判示と異なるところはないから、結局、K会社は本件事業年度内に本件設備を取得したのではなく、本件設備につき本件事業年度において措置法四五条の二の適用はないといふべきである。

以上の理由を示して裁判所はK会社の請求を棄却した。

V 評 釈

1 第一の争点

(1) 税法上の減価償却資産

減価償却とは、減価償却資産の取得に要した費用を当該資産の耐用期間あるいは有効期間にわたり費用配分の原則に従って各事業年度に配分する会計上の手続である。また、その反面からいえば、減価償却資産とは減価償却という手続により費用化される資産であるともいえる。

法人税法には、減価償却の意義についてのストレートな定義規定はないが、法人税法二条二四号は減価償却資産について次のように定義している。

「建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却すべきものとして政令で定めるものをいう」

それを受けた施行令一三条は政令で定めるものとして「棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの（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）とする」として建物及びその附属設備以下のものを列挙している。したがって、法人税法上の減価償却資産とは、①法令で償却すべきものとして限定列挙されているもの、②事業の用に供されているもの、③時の経過により価値の減少するもの、という三要件を満たすものと定義することができよう。

減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法については法人税法三一条に規定されており、それを受けた施行令五八条は償却限度額について次のように規定している。

「内国法人の有する減価償却資産（各事業年度終了の時における確定した決算に基づく貸借対照表に計上されているもの及びその他の資産でその取得価額を償却費として損金経理をしたものに限る）の各事業年度の償却限度額は、当該資産につきその内国法人が採用している償却の方法に基づいて計算した金額とする」

商法においては、三四条二号で「固定資産ニ付テハ其ノ取得価額又ハ製作価額ヲ附シ……毎決算期ニ相当ノ償却ヲ為シ……」と定めている。

企業会計原則においては、その第三貸借対照表原則の五で「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は当該資産の耐用期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し、無形固定資産は当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない」と定めている。

税法、商法、企業会計原則いずれの規定も減価償却の対象となる資産は、少なくとも貸借対照表日までは、当該資産を取得し、その資産の取得価額を構成する費用が発生していることを当然の前提としている規定ふりと解される。ところであり、また、それらは歴史的な原価による期間損益会計のコンセプトに依拠するものと考えられる。

条理解釈としても、取得価額を構成すべき費用の発生が認識されていないところに費用配分の手続の結果である減価償却費を認識することは由無一事といふべきであらう。

本件判決はそのことを直截に、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その年度に資産を事業の用に供することが必要であるとともに期末までに資産を取得しそ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判示している点で評価できるものである。

また判決のいうように、減価償却資産を事業の用に供することと其の資産を取得することとは別個の要件であることは措置法の特別償却の規定を見れば、おのずと明らかである。すなわち、特別償却の規定は、いずれも特定の期間の取得及び事業供与に限定して期初償却あるいは加速償却の適用を認容しようとするものであるから、条文中、明文でもって取得及び事業供与の要件をそれぞれに書き込んでいるところである。これに対し、適用期間に限定のない普通償却において、殊更、取得の要件を明文において書き込まなかつたのは条理上当然のことと判断しているものと考えられる。

(2) 類似の事例

従来の減価償却費を巡る争訟において本件のような取得の事実を要件とするか否かという点を争点とした事例は、少なくとも公刊の判決集、裁決集からは見当たらない。ただし類似した争点の事件として法人税法違反被告事件に關する昭和四二年一月二二日津地裁判決（税資五八号八四二頁・昭和三八年四月一日から昭和三九年三月三十一日までの事業年度分）がある。

この事件は、被告会社が法人成りした時に個人の営業財産を引き継いだが、一部の財産について引継ぎ漏れがあった場合において、これら引継ぎ漏れ財産に対する減価償却費が課税標準額の計算上、認容されるのかどうか争点の一つとなった事案である。この点につき、裁判所は次のとおり判示し、損金算入をすべきとする弁護人の主張を排斥

している。

「前記固定資産のうち、火薬庫、木橋、水道施設については、前掲各証拠によると、これらは同被告会社の設立当時から、同被告会社の用途に供されてきたことは認められるけれども、法人税法上においては、減価償却を行うためには、その固定資産が原則として、その法人の所有に属することを要し、かつ、これが財産目録に計上されていることを要するものと解されるので、仮に、これらの固定資産が同被告会社の所有に帰しているものとしても、これらが同被告会社の財産目録に記載されていない以上は、仮に、減価償却をなした事実があったとしても、この場合においては、その償却額の損金算入は是認されないものと解するのが相当である」

なお、この事件は昭和四三年一月一二日名古屋高裁で控訴棄却、昭和四四年七月一〇日最高裁第一小法廷で上告棄却となり一審判決が維持されている。

(3) 控訴審（平成四年一〇月二九日控訴棄却判決（確定）・名古屋高裁平成三年（行コ）第一五号）の状況
K会社は控訴審において第一の争点（取得要件）に関する主張を事実上撤回し、第二の争点（取得の時期）一本に絞る戦術に変えている。すなわち、K会社の控訴審における主張は次のように整理されている。

「法人税法上の減価償却の開始が認められ、また措置法上の特別償却が認められるためには、当該事業年度内に当該資産を取得し、これを事業の用に供したことが必要であるが、本件事案に則して右要件を考察すれば、控訴人が本件設備の所有権を取得する以前であっても、控訴人がT会社側から本件設備の引渡しを受け、その管理権を取得してこれを事業の用に供すれば、右要件は満たされているものというべきである。……したがって、本件設備については、本件事業年度内に取得し事業の用に供したものととして、本件減価償却が認められるべきである」

このようなK会社の主張の変遷は第一の争点に関しては、H税務署長の主張を認容したものと判断される。控訴審判決は、この第一の争点については、原審判決をそのまま維持しているので判示事項につき新たに付け加えることはない。

2 第二の争点

(1) 取得の時期

資産の取得の時期については、法的事実としては所有権の移転とか占有権の移転とかがそのメルクマールとして考えられるが、会計慣行としては財貨の引渡しという形式的行為にかかわらしめて原価の認識を行うのが一般であると考えられる。

一般に、引渡しとは目的物を相手側に引き渡すことであるから、相手方が当該目的物を使用収益することができ状態になった時、いいかえれば、その目的物についての管理責任、使用上の責任が移転した時が引渡しがあった時となる。通常かつ一般的には、その引渡しと同時に所有権が移転するが取引条件によっては、債権担保等の趣旨から所有権の移転が留保される場面も少なからずあると考えられる（海野安美 法人の課税所得と事実認定 二〇三頁 税務研究会 改定版 昭五二 参照）。

課税実務上では法人税基本通達二一―一五において、「請負による収益の額は別に定めるものを除き、物の引渡しを要する請負契約にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日、物の引渡しを要しない請負契約にあってはその約した役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入する」としている。つまり、物の引

渡しを要する請負契約においては、契約の目的となった工事等の全部を完成して引き渡した時に収益と認識するといふ取扱いがなされているので、その反面の効果として、注文者側においても完成した目的物の引渡しを受けたことによつてこれを取得したものとみるのが合理的であるといえる。

本件判決は、完成されたものを引き渡すことを内容とする請負契約によつて減価償却資産を取得する場合においては、原則として注文者が請負人から完成した当該資産の引渡しを受けることによつて取得があったと解すべきであるとしており、正当な判断と考えられる。

(2) 引渡し時期

本件設備の設置経過等については前記のⅡ事実関係の2のとおりであるが、裁判所はこれらの事実関係に基づき引渡しの時期に関し、本件設備の試運転及び調整作業は六月二六日及び二七日に行われた性能確認テストにおいて本件設備が契約で定められた所期の性能を有することが確認されたことによつて完了したものであり、したがつて、本件設備の引渡し及び取得は性能の確認に基づいてK会社によつて検収がされた七月一二日であるとしている。

(3) 控訴審の状況

イ 引渡し時期

控訴審判決は、引渡し（取得）の時期について一審判決とは若干異なった認定をし次のように判示している。

「本件設備の試運転及び調整作業は六月二六日及び二七日に行われた性能確認テストにおいて本件設備が契約で定められた所期の性能を有することが確認されたことによつて完了したものであり、したがつて完成された本件設備の引渡し及び取得はK会社によつて性能の確認がなされた六月二七日に行われたものと認めるのが相当である」

控訴審判決は引渡しの実認定のポイントを六月二十七日の最終的な性能確認においてのに対し、第一審判決は七月一二日の検収にポイントをおいたということで判断が分かれたものである。

いずれの判断であっても本件の場合には課税処分に影響はないが、控訴審と第一審のどちらの判断がベターなのかという点については、①契約条項aにおいて本件設備はK会社の立会いのもとにS商事が検査及び性能検査を行いK会社がこれを確認することをもってS商事からK会社に引き渡されるものとするとか意されていること、②契約条項cにおいて検収は官庁立会試験検査をもって行われるものとしてその合格日を本件設備の検収日とするところ官庁立会試験は実際の事実経過としては四月一〇日に既に済んでいること、③後日作成された検収書に検収日が六月二十七日と記載されていること等からすれば、本件契約における引渡し（取得）は六月二十七日とするのが、より事実在即した判断のように考えられる。

第一審判決がポイントをおいた七月一二日の検収という形式的行為については、控訴審判決の立場からすれば、引渡しを受けた後の事後処理という位置付けになるものと考えられる。

ロ 主張の追加

K会社は、控訴審において新たな主張を追加している。すなわち予備的主張として次のようなボイラーとタービンの分離論を持ち出している。

「本件ボイラーとタービンは設備としては別個の物であり本件契約における見積りもK会社における資産計上も別々になされている。そしてボイラーは昭和六〇年二月二十七日以降タービンが修理改造されていた間も何の問題もなく稼働していたのであるから、少なくともボイラーについては減価償却が認められるべきである」

これに対して控訴審判決は、次のように判示しK会社の主張を排斥している。

「本件ポイラー及びタービンは、一式として金七億二千万円で請負契約が締結され、その性能確認及び代金の支払も一体の設備として処理されたものであるから、ポイラーとタービンを分離してポイラーについては二月二十七日に引渡しを受けたものと認めることはできない」

事実経過及び本件設備の機能からみても正当な判断と考えられる。

Ⅵ 追記

1 筆者が租税判例研究会において本件判例を報告した際、租税特別措置法四五条の二の特別償却の否認に関し出席者から次のような意見が出された。

① 本件申告が係争年度である六〇年三月期のものとしては違法であり否認相当であるとしても、翌期である六一年三月期には、償却資産の取得及び事業供与という要件を満たしていることは明らかであるから、「無効行為の転換」の法理を適用し、翌期において償却を認容して職権により減額更正することはできないか。

② 本件判決が確定した段階で、国税通則法二三条二項（後発的事由の場合）の規定に基づき、翌期である六一年三月期について更正の請求を認めることはできないか。

2 右の意見については次のように考えたい。

① 措置法四五条の二の特別償却の規定は、特定の期間に、特定の事実があった場合において、当該事業年度の確定申告書に償却限度額の計算に関する明細書を添付することを条件に償却限度額の特例計算を認めているものである

ので、一旦、本件事業年度において不適法とされたものを翌事業年度分として有効と認定することは法規裁量の域を越えるものであり不可能である。

② 国税通則法二三条二項一号は「計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決によりその事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」と定めているが、本件は、単に原告が租税特別措置法上の要件事実を誤認したに過ぎず、判決によって改めて別な事実が確定したものではないので、同条でいう後発的事由に基づく更正の請求ができる場合に該当しない。また、翌期の六一年三月期においては、確定決算における特別償却相当額の損金経理及び申告段階における明細書の添付という二つの要件が欠如しているから特に有恕規定のない措置法四五条の二の規定の適用を認める余地はないといわざるを得ない。