

**減価償却資産における「機械及び装置」と
「器具及び備品」の区分について**

西 住 憲 祐

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

減価償却資産における「機械及び装置」及び「器具及び備品」の区分については、償却限度額の計算や租税特別措置の対象資産として用いられるなど、いずれの資産区分に該当するかについては幅広い場面で活用されている。一般的には「機械及び装置」は製造業における製造ラインを構成する設備として、「器具及び備品」は事業活動に使用される小規模な資産として、納税者は日常的に資産区分を行い、関係する各規定を適用しているところと考えられる。一方で、特に租税特別措置においては優遇税制の適用対象となるかどうかの対象資産としての区分として規定されている場合が多いことから、その判断に当たって争訟となる事案が生じているなど、税務上その資産区分は重要な判断要素となっている。

具体的には、平成 29 年度税制改正により中小企業投資促進税制の上乗せ措置（生産性向上設備等に係る即時償却等）が改組されて措置された中小企業経営強化税制においては幅広い業種が対象とされており、生産性の向上に資するものであれば対象となるなど、非常に広範な範囲で制度の適用が可能となる一方で、「機械及び装置」と「器具及び備品」とで対象となる資産の範囲が異なることから、いずれの区分に該当するかが適用に当たっての重要な要素の一つとなっているほか、即時償却制度が導入されていることから、「機械及び装置」と「器具及び備品」の普通償却における償却限度額よりも、特別償却の適用の可否が納税者の判断の大きなウエイトを占めることとなっている。

このように資産区分の判断の重要性は増しているものの、「機械及び装置」及び「器具及び備品」の定義については法令上明確に定められたものではなく、いずれに該当するかの判断が困難であるものが少なくない。

そこで、「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義や、その区分の判断に当たってのメルクマールを明らかにすることを本研究の目的とする。

2 研究の概要

(1) 個別償却資産と総合償却資産

税務上、「機械及び装置」は総合償却資産とされ、「器具及び備品」は個別償却資産とされることから、「機械及び装置」と「器具及び備品」の区分を行うに当たっては、個別償却資産と区分される総合償却資産とはどのような性格のものをいうのかを明らかにしなければならない。

ここで、「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」（以下「連続意見書」という。）をみると、個別償却とは、原則として、個々の資産単位について個別的に減価償却計算および記帳を行う方法であるとされるとともに、総合償却には二種の方法があり、その一つは、耐用年数を異にする多数の異種資産につき平均耐用年数を用いて一括的に減価償却計算および記帳を行う方法であり、いま一つは、耐用年数の等しい同種資産又は、耐用年数は異なるが、物質的性質ないし用途等において共通性を有する幾種かの資産を一グループとし、各グループにつき平均耐用年数を用いて一括的に減価償却計算および記帳を行う方法であるとされている。連続意見書は償却費の計算や記帳の方法については述べているものの、個別償却資産及び総合償却資産に該当する資産とはそれぞれどのようなものをいうのかについて明らかにしているとは言い難い。また、税務上の総合償却資産についても、耐用年数の適用等に関する取扱通達（以下「耐通」という。）1-5-8カッ書において、「機械及び装置並びに構築物で、当該資産に属する個々の資産の全部につき、その償却の基礎となる価額を個々の資産の全部を総合して定められた耐用年数により償却することとされているものをいう」と定められているが、これも総合償却資産がどのような資産をいうのか、その性格について明らかにするものではない。

(2) 「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義、区分判断のメルクマール イ 社会通念上の意義

「機械及び装置」と「器具及び備品」の区分に当たっては、現行法令上、その定義規定がない。そこで、文理解釈によるとして国語辞典をみ

ると以下の通りである。

「機械」、「装置」、「器具」、「備品」の国語辞典における意義

単語	意義（広辞苑（第七版））	意義（大辞林（第三版））
機械 器械	①しかけのある器具。からくり。 ②(machine)外力に抵抗し得る物体の結合からなり、一定の相對運動をなし、外部から与えられたエネルギーを有用な仕事に変形するもの。原動機・作業機械など。 ③2のほか、情報処理など有用な動作を行う人工物。受像機・計算機など。◇「機械」は主に人力以外の動力による複雑で大規模なものをいい、「器械」は道具や人力による単純で小規模なものをいうことが多い。(1)	①動力源から動力を受けて一定の運動を繰り返し、一定の仕事をする装置。主にきつかけを与えると人力を借りずに自動的に作動するものをいう。からくり。②精密な作動をする実験・測定用の装置。[規模の大きいものを「機械」、小さいものを「器械」と書いて区別することがある] ③(器械) うつわもの。器具。道具。(2)
装置	ある目的のために機械・道具などを取り付けること。また、そのしかけ。(3)	ある目的に合わせて設備・機械・仕掛けなどを備えつけること。また、その設備・機械など。(4)
器具	道具。うつわ。しくみの簡単な器械。(5)	簡単な構造の機器や道具。(6)
備品	備えつけておく品物。(7)	備えつけてある品物。(8)

(1) 新村出編『広辞苑（第七版）』688頁（岩波書店、2018）。

(2) 松村明編『大辞林（第三版）』586頁（三省堂、2006）。

(3) 新村編・前掲注(1)1695頁。

(4) 松村編・前掲注(2)1455頁。

(5) 新村編・前掲注(1)695頁。

(6) 松村編・前掲注(2)592頁。

(7) 新村編・前掲注(1)2482頁。

(8) 松村編・前掲注(2)2148頁。

上記のとおり、「機械」、「装置」、「器具」、「備品」の各意義が明らかにされており、「機械」の意義の中には「器具」が用いられ、「器具」の意義の中には「器械」や「機器（器具・器械・機械の総称）」が用いられているなど、国語辞典におけるそれぞれの意義は「機械」と「器具」について明確に区分できるものとは言い難く、また、そもそも「機械及び装置」、「器具及び備品」というひとくくりとなった用語の意義でもないことから、国語辞典の意義により「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義について一義的に決することができるとは言い難い。しかしながら、税法における「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義は、基本的には社会通念上の意義を基礎においたものであるべきである。また、国語辞典の意義において認められる「機械」と「器具」の主な相違点としては、規模の大小、構造が単純か複雑か、機能の高低等が挙げられ、「装置」と「備品」については、備え付ける目的や用途、備え付ける対象物が機械等であるか否か等に相違があると思われる。したがって、社会通念上の「機械」及び「装置」と「器具」及び「備品」の該当性判断に当たっては、「規模」、「構造」、「機能」、「用途」等が考慮要素として挙げられ、このような考慮要素は、税法における「機械及び装置」と「器具及び備品」の該当性判断に当たっても考慮すべきであると考える。

ロ 耐用年数表の検討

(イ) 別表第一

別表第一において「器具及び備品」は「構造又は用途」に応じて 12 に区分され、さらに「細目」に区分される。ここで、「構造又は用途」の区分における「用途」（例えば事務機器及び通信機器、広告器具、医療機器、家庭用品等）は、「器具及び備品」の該当性判断における考慮要素として重要である。

(ロ) 別表第二

別表第二の沿革についてみると、昭和 17 年の税制改正において「機械及び装置」は総合償却を行うこととされたが、その理由について、

「機械設備は最初の工程より最後の工程に至るまで有機的に牽連結合して活動し、資産の内容に付て見るも細目毎の区分は必ずしも明瞭でなく、これが化学工業に至つては資産の細分はまったく不可能に等しい、依つて機械設備等の資産に付ては原則として細目に区分せず、事業全般の機械設備を総合して償却することとし、其の平均年数を耐用年数として定めることとしたのである。⁽⁹⁾」と説明されている。また、この昭和 17 年改正における総合耐用年数の具体的な算出方法は明らかではないが、昭和 26 年の改正においては、耐用年数の算定に当たつての基本的な考え方が「固定資産の耐用年数の算定方式」（昭和 26 年大蔵省主税局編）に掲げられており、「機械設備における総合償却年数は、まず、作業区分ごとに個別的機械の資産価額構成割合による平均年数を算出し、さらに当該機械産業設備全体についてその作業区分ごとに資産価額構成割合による総合平均年数を算出して、それによることとする。この場合における資産価額構成割合は、中庸と認められる標準的設備によって想定する。」と述べられている。つまり、機械設備における総合償却年数の算定に当たっては中庸と認められる標準的設備（モデル・プラント）が想定されており、これは複数の個別的機械によって構成されることが前提とされている。また、平成 20 年改正において、設備の区分が業用区分で大括り化されたが、その耐用年数の算定方法については、「1つの『設備の種類』の区分が改正前のようにモデル・プラントによって細かく分かれてそれぞれの耐用年数が定められているものではなく、業用区分で大括り化されたことにより、その中には同じ業用区分の様々な設備が含まれており、それらの設備の使用実態を踏まえた年数等を基礎として区分ごとに平均的に算定されたものが、改正後の業用設備の耐用年数となっているのである。…改正後の資産区分は 55 区分となり、表面的には従来のモデル・プ

(9) 大蔵省主税局「固定資産耐用年数表改正に就て(上)」財政第 7 卷第 8 号 48 頁(1942)。

ラントの考え方はないことになる。ただし、改正後の耐用年数も個々の設備の使用実態等を踏まえたものであることからすると、耐用年数算定のベースとしてモデル・プラントの考え方が全くなくなったものではないと考えられる。⁽¹⁰⁾と説明されている。これによれば、平成 20 年改正により、「機械及び装置」に該当する減価償却資産について、その設備の区分が大括り化され簡素なものとなるとともに、新たな区分ごとに耐用年数が決定されたが、「機械及び装置」に該当するか否かの判断基準については改正前後において変わるものではなく、「機械及び装置」については、モデル・プラントの考え方、すなわち、複数の個別的資産によって構成されるものであることが前提とされていると解される。そして、そのような複数の個別的資産は、昭和 17 年の改正時に「機械及び装置」について総合償却をすることとした趣旨を踏まえると、有機的に牽連結合して活動する性質のものであると考えられる。

ハ 裁判例

- (イ) 医療用の検査機器が「機械及び装置」ではなく「器具及び備品」に当たるとされた事例〈1〉

(第一審東京地裁平成 21 年 1 月 16 日判決 (税資 259 号順号 11116))

(控訴審東京高裁平成 21 年 7 月 1 日判決 (税資 259 号順号 11237))

A 事案の概要

主として臨床検査、公害検査、水質検査等を目的とする会社であり、医療機関でない法人が、臨床検査で使用するリース物件である全自動染色装置等の減価償却資産について、法人税の税額の特別控除を定めた租税特別措置法 (平成 18 年法律第 10 号による改正前の

(10) 平成 20 年 12 月 26 日付課法 2-14 ほか 1 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」(法令解釈通達)の趣旨説明・第三 耐用年数の適用等に関する取扱通達関係・1 耐用年数関係総論・【改正】1-4-2 (<http://www.nta.go.jp/law/zeihoa-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/081226/06.htm#a01>) (平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧)。

もの。) 42 条の 6 第 3 項の特別控除 (リース税額控除) の規定が適用される「機械及び装置」に当たるとして確定申告したところ、当該各資産は「器具及び備品」に当たり、「機械及び装置」には当たらないとして同規定の適用が否定された事案。

B 判決要旨

【東京地裁平成 21 年 1 月 16 日判決】

「耐用年数省令別表第一の『医療機器』は、医療の用に供される減価償却資産を網羅的に掲げ、個別の減価償却資産ごとに耐用年数が規定されているから、医療の用に供されることについては争いがない (原告も、本件各資産は『医療用の機械及び装置』であると主張している。) 本件各資産がここにいる医療機器に該当すると解釈することは、ごく自然なものといえることができる。

他方、耐用年数省令別表第二においては、『機械及び装置』の設備の種類として医療の用に供される減価償却資産は特掲されていないから、本件各資産については、それが同別表第二の『369』に該当するかのみが問題となるが、……、同別表第二が各区分において標準設備 (モデルプラント) を想定し、その標準設備 (モデルプラント) を構成する各資産の耐用年数の見積りに基づいて総合耐用年数を定めるものであるのに対し、……、本件各資産は、基本的には単体で個別に作動するものであり、他の機器と一体となって設備を形成し、その一部として各機能を果たすものではないと認められることをも考慮すれば、本件各資産が同別表第二の『369』に該当すると解することは、同別表第二に掲げられた減価償却資産の中に他とは性質を異にするものを含ませることになり、相当ではないといわざるを得ない。」

【東京高裁平成 21 年 7 月 1 日判決】

「『機械及び装置』といえるためには標準設備 (モデルプラント) を形成していなければならない、設置箇所が同じ場所であるかどうか

はともかく、資産の集合体が集团的に生産手段やサービスを行っていなければならないものというべきである。しかるに、本件各資産が連動あるいは連携して一体となって設備を形成していることを認めるに足る証拠はない。逆に、証拠……によれば、本件各資産は、その目的（検査項目等）は共通でなく、それぞれが独立して機能するものであることが認められる。したがって、控訴人の主張は採用できない。」

- (ロ) 医療用の検査機器が「機械及び装置」ではなく「器具及び備品」に当たるとされた事例〈2〉

（東京地裁平成 23 年 9 月 14 日判決（税資 261 号順号 11765））

A 事案の概要

生化学検査、血清検査、血液学的検査、微生物学的検査、寄生虫学的検査、特殊化学検査、病理学的検査等の臨床検査データの販売、医薬品及び医薬部外品の販売等を目的とする株式会社であり、医療機関からの委託を受けて臨床検査を行うことを主たる業とする法人が、いわゆるリース物件であり、臨床検査で使用する減価償却資産について、法人税の税額の特別控除を定めた租税特別措置法（平成 18 年法律第 10 号による改正前のもの。）42 条の 6 第 3 項の特別控除（リース税額控除）の規定が適用される「機械及び装置」に当たるとして確定申告したところ、当該各資産は「器具及び備品」に当たり、「機械及び装置」には当たらないとして同規定の適用が否定された事案。

B 判決要旨

「耐用年数省令は、『機械及び装置』以外の減価償却資産と『機械及び装置』とを区分し、前者については同省令別表第 1 において個別耐用年数を、後者については同省令別表第 2 において総合耐用年数を、それぞれ定めているものであるが、このような取扱いは、沿革的には、昭和 17 年に改正された『固定資産耐用年数表』に端を

発するものである……。そして、上記改正において『機械及び装置』につき総合耐用年数を用いることとされた根拠については、『機械及び装置』は、最初の工程より最後の工程に至るまで有機的に牽連結合して活動するものであり、資産の内容を見ても細目ごとの区分が必ずしも明瞭でなく、中には資産の細分が不可能に等しいようなものもあるためである旨の説明がされているところ……。耐用年数省令別表第 2 の特掲設備及び特掲その他設備（同別表番号 1 から 368 までの設備の種類）のほとんどが製造設備であることからすれば、同別表において『機械及び装置』につき総合耐用年数を用いることとされた根拠は、昭和 17 年に改正された『固定資産耐用年数表』におけるそれと基本的に同様であると考えられる。」

「耐用年数省令別表第 2 においては、『機械及び装置』の設備の種類として医療の用又は原告が主張するような臨床検査の用に供される減価償却資産は掲げられていないから、本件各資産については、それが同別表・番号 369 の資産に該当するか否かのみが問題となる。……ある資産が同省令別表第 2・番号 369 の資産に該当するか否かは、①最初の工程から最後の工程に至るまで有機的に牽連結合されて用いられる性質のものであるか否か、②同別表の番号 1 から 368 までに掲げられた設備の種類と異質なものでないか否か、との観点から検討すべきものと解するのが相当である……。」

二 小括

上記ハの裁判例によれば、「機械及び装置」と「器具及び備品」の区分を判断する際の判断基準は、他の資産との関係性に求められる。「機械及び装置」と「器具及び備品」について法令等に定義規定はなく、社会通念上の意義について国語辞典をみても、機械、装置、器具、備品の各意義において、他の資産との関係性は触れられていないが、その「他の資産との関係性」こそ、税務上の「機械及び装置」と「器具及び備品」の区分を判断する際のメルクマールとなる。そして、このメルクマールは、税務上の

総合償却資産としての性格を持つものか否かの判断基準であるということができ、税務上の総合償却資産の性格については、耐用年数表の沿革、すなわち、昭和 17 年改正において「機械及び装置」について総合償却をすることとした趣旨、及び、昭和 26 年に公表された「固定資産の耐用年数の算定方式」におけるモデル・プラントの考え方により導かれるものであると考えられる。

3 結論

上記のとおり、社会通念上の意義、耐用年数表及び裁判例等により検討した結果、「機械及び装置」とは、外力に抵抗し得る物体の結合からなり、一定の相対運動をなし、外部から与えられたエネルギーを有用な仕事に変形するもので、かつ、複数の資産が一体となって設備を形成し、当該設備の目的を果たすために、当該設備の一部としてそれぞれのものがその機能を果たすものをいい、「器具及び備品」とは、基本的には道具や家具、簡単な構造の機器等で、それ自体で固有の機能を持ち、固有の目的を果たすために独立して使用されるものをいうと考える。そして、「機械及び装置」に該当する減価償却資産は、「他の資産と一体となって設備を形成し、当該設備の目的を果たすために、当該設備の一部としてその機能を果たすものである」ことがその該当性判断におけるメルクマールであり、これを満たさない減価償却資産は、構造が複雑な機器等であっても、基本的には「器具及び備品」に該当することに留意すべきであると考えられる。

なお、実務的には、まず、区分判断を行うべき資産が機械、装置に当たるか、それとも器具、備品に当たるかを規模、構造、機能、用途、使用場所、取得価額等に照らして検討し、それが機械、装置に当たると思われる場合は、さらに上記メルクマールに照らし検討することにより、最終的に「機械及び装置」の該当性を判断することになると考える。

目 次

はじめに	16
第 1 章 資産区分と減価償却	18
第 1 節 企業会計原則における資産区分と減価償却	18
第 2 節 会社計算規則における資産区分と減価償却	18
第 3 節 法人税法における資産区分と減価償却	19
第 4 節 特別償却制度の対象資産としての資産区分	21
第 5 節 個別償却資産と総合償却資産	23
1 会計上の総合償却資産	24
2 税務上の総合償却資産	27
第 6 節 小括	32
第 2 章 「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義及び その区分判断におけるメルクマール	33
第 1 節 社会通念上の意義	33
第 2 節 耐用年数表の概要とその沿革	35
1 耐用年数表の概要	36
2 耐用年数表の沿革	37
第 3 節 裁判例	62
1 医療用機器が「機械及び装置」ではなく「器具及び備品」に 当たるとされた事例〈1〉	62
2 医療用機器が「機械及び装置」ではなく「器具及び備品」に 当たるとされた事例〈2〉	66
3 工場内の建物に設置した電波暗室が「機械及び装置」ではなく 「建物」に当たるとされた事例	72
4 廃棄物ピットは「機械及び装置」ではなく「建物」に、 再燃焼室ピットは「構築物」ではなく「機械及び装置」に 当たるとされた事例	75

5	工場に設置した冷房機が「機械及び装置」ではなく 「建物附属設備」に当たるとされた事例	78
6	ユニットバス等の建具が「器具及び備品」ではなく 「建物」に当たるとされた事例	80
7	小括	83
第4節	「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義及び その区分判断におけるメルクマール	87
第3章	検証	90
第1節	耐用年数表及び通達等との整合性	90
1	インターホーン及び放送用設備	90
2	ドア自動管理装置	91
3	無人駐車管理装置	91
4	旅館、ホテル業における客室冷蔵庫自動管理機器	93
5	謄写機器	94
6	自動改札装置	95
第2節	技術革新等による新たな資産について	95
1	MR I (核磁気共鳴診断装置)	96
2	ドローン	99
3	産業用ロボット	103
第3節	小括	104
	結びに代えて	106

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、平成 30 年 3 月 31 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
減価償却資産の耐用年数等に関する省令・・・・・・・・・・	耐用年数省令
減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表・・・・・・・・	別表
耐用年数の適用等に関する取扱通達・・・・・・・・・・	耐通
企業会計原則と関係諸法令との調整に関する 連続意見書・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	連続意見書

はじめに

減価償却資産における「機械及び装置」及び「器具及び備品」の区分については、償却限度額の計算や租税特別措置の対象資産として用いられるなど、いずれの資産区分に該当するかについては、幅広い場面で活用されている。一般的には「機械及び装置」は製造業における製造ラインを構成する設備として、「器具及び備品」は事業活動に使用される小規模な資産として、納税者は日常的に資産区分を行い、関係する各規定を適用しているところと考えられる。一方で、特に租税特別措置においては、優遇税制の適用対象となるかどうかの対象資産としての区分として規定されている場合が多いことから、その判断に当たって争訟となる事案が生じているなど、税務上、その資産区分は重要な判断要素となっている。

具体的には、平成 29 年度税制改正により中小企業投資促進税制の上乗せ措置（生産性向上設備等に係る即時償却等）が改組されて措置された中小企業経営強化税制においては、幅広い業種が対象とされており、生産性の向上に資するものであれば対象となるなど、非常に広範な範囲で制度の適用が可能となる一方で、「機械及び装置」と「器具及び備品」とで対象となる資産の範囲が異なることから、いずれの区分に該当するかが適用に当たっての重要な要素の一つとなっているほか、即時償却制度が導入されていることから、「機械及び装置」と「器具及び備品」の普通償却における償却限度額よりも、特別償却の適用の可否が納税者の判断の大きなウエイトを占めることとなっている。

このように資産区分の判断の重要性は増しているものの、「機械及び装置」及び「器具及び備品」の定義については、法令上明確に定められたものではなく、いずれに該当するかの判断が困難であるものが少なくない。

そこで、「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義や、その区分の判断に当たってのメルクマールを明らかにすることを本研究の目的とする。

以下において本稿では、まず第 1 章において法人税法及び関連法規等における資産区分及び減価償却に関する定めを概観し、問題の所在について明らかに

する。第 2 章では、減価償却資産における「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義及び資産区分判断のメルクマールについて、社会通念上の意義、耐用年数表、裁判例等により検討を行う。第 3 章では、第 2 章において得られた結論が、法令や通達等における取扱い等と整合するかについて検証を行うとともに、技術革新等による新しい減価償却資産についても若干の検討を加える。

なお、本稿では、所得税法については触れず、法人税法のみを念頭において検討することとする。

第 1 章 資産区分と減価償却

本章では、法人税法及び関連法規等における資産区分及び減価償却に係る規定を概観し、資産区分が関連法規等においてどのように定められ、何に利用されているか、そしてその問題の所在を明らかにする。

第 1 節 企業会計原則における資産区分と減価償却

企業会計原則は、貸借対照表に関し、資産、負債及び資本は適当な区分、配列、分類及び評価の基準に従って記載しなければならない（企業会計原則第三・一）、資産については流動資産、固定資産及び繰延資産に区分し（企業会計原則第三・二）、さらに固定資産については有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分しなければならないとし、有形固定資産に属するものとして、建物、構築物、機械装置、船舶、車輛運搬具、工具器具備品、土地、建設仮勘定等を掲げている（企業会計原則第三・四）。

また、減価償却については、資産の区分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が、有形固定資産は、その取得原価を当該固定資産の耐用期間にわたり一定の減価償却方法によって各事業年度に配分しなければならないとしている（企業会計原則第三・五）。減価償却費の計算の方法や耐用年数等について細かな規定等は定められていない。

第 2 節 会社計算規則における資産区分と減価償却

会社計算規則は、貸借対照表等（貸借対照表及び連結貸借対照表をいう。）に関し、企業会計原則とほぼ同様の規定を定めている。貸借対照表等は、資産、負債及び純資産の部に区分して表示しなければならない（会社計算規則 73 条 1 項）、資産の部については流動資産、固定資産及び繰延資産に区分し（会社計算規則 74 条 1 項）、さらに固定資産については有形固定資産、無形固定資産及び

投資その他の資産に区分しなければならないとし（会社計算規則 74 条 2 項）、有形固定資産に属するものとして、建物及び暖房、照明、通風等の付属設備、構築物、機械及び装置並びにホイスト、コンベヤー、起重機等の搬送設備その他の付属設備、船舶及び水上運搬具、鉄道車両、自動車その他の陸上運搬具、工具、器具及び備品、土地、リース資産、建設仮勘定等を掲げている（会社計算規則 74 条 3 項 2 号）。

また、減価償却については、「償却すべき資産については、事業年度の末日において、相当の償却をしなければならない。」と規定している（会社計算規則 5 条 2 項）。ここで、「償却すべき資産」については一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行によって判断されると解されることから⁽¹¹⁾、企業会計原則と概ね同様の定めと考えてよいと考えられる。すなわち、減価償却は資産の区分に応じた費用配分の原則により各事業年度に配分しなければならないが、その計算の方法や耐用年数等について細かな規定等はなく、事業者委ねられている。

第 3 節 法人税法における資産区分と減価償却

法人税法 2 条 23 号は、減価償却資産の意義について、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をすべきものとして政令で定めるものをいう旨を定めており、同号による委任に基づき定められた規定である法人税法施行令 13 条は、3 号において「機械及び装置」を、7 号において「工具、器具及び備品」を掲げている⁽¹²⁾。

(11) 「償却すべき資産とは、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行によって判断されることになるが、固定資産（のれんを含むが、土地及び建設仮勘定は対象外）及び繰延資産はこれにあたる考えられる。」とされている（高橋和之ほか編『法律学小事典（第 5 版）』323 頁（有斐閣、2016））。

(12) 昭和 40 年度税制改正において、税法の体系的整備、表現の平明化及び規定の明確化の三点に基本方針を置いて法人税法の全文改正が行われ、従来規定が明確でなかった減価償却資産について、その範囲の明確化が図られた（大蔵省主税局長 泉美之松「昭和四十年法人税改正の概要」税務弘報第 13 巻第 6 号 12-13 頁（1965））。なお、所得税法においても、所得税法 2 条 1 項 19 号において減価償却資産の意義を規定し、同号による委任に基づき定められた規定である所得税法施行令 6 条は、3 号において

また、減価償却については、費用配分手続きを全て法人の任意に委ねると課税の公平が期せられないため、これに規制を加えている。法人税法 31 条 1 項は、減価償却資産の償却限度額（普通償却限度額）につき、政令で定めるところにより計算した金額とする旨を定めており、同条による委任に基づき定められた法人税法施行令 58 条は、当該償却限度額について、減価償却資産につき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旨を定めている。法人が償却費として損金経理をした金額のうち、この償却限度額に達するまでの金額が、減価償却費として損金の額に算入されることとなる⁽¹³⁾。

そして、内国法人が法人税法 31 条 1 項の規定により選定することができる償却の方法の種類等について定めることを政令に委任する旨の同条 6 項に基づき定められた規定である法人税法施行令 48 条 1 項は、2 号において、同施行令 13 条 1 号に掲げる建物の附属設備及び 2 号から 7 号までに掲げる減価償却資産（平成 19 年 3 月 31 日以前に取得をされたもの）については選定することができる償却の方法は旧定額法又は旧定率法とする旨を定めるとともに、48 条の 2 第 1 項は、2 号において、同施行令 13 条 3 号から 7 号までに掲げる減価償却資産（平成 19 年 4 月 1 日以後に取得をされたもの）については選定することができる償却の方法は定額法又は定率法とする旨を定めている。また、一定の減価償却資産については設備の種類その他の財務省令で定める区分ごとに償却の方法を選定しなければならない。なお、財務省令で定める区分とは、耐用年数省令の別表に規定する「種類」、例えば別表第一においては、「建物」、「建物附属設備」、「構築物」、「船舶」、「航空機」、「車両及び運搬具」、「工具」、「器具及び備品」の区分をいい、別表第二においては、「食料品製造業用設備」、「飲料、たばこ又は飼料製造業用設備」等の「設備の種類」の区分をいう（法人税法施行規則 14 条）。

さらに、法人税法施行令 56 条は、法人税法施行令 48 条 1 項等に規定する耐

「機械及び装置」を、7 号において「工具、器具及び備品」を掲げている。

(13) 所得税法においては、納税者が選定した償却方法で計算した金額がそのまま償却費として必要経費に算入される（所得税法 49 条 1 項）。

耐用年数等については財務省令で定めるところによる旨を定めているところ、上記の委任に基づき定められた耐用年数省令 1 条 1 項において、鉱業権、坑道及び公共施設等運営権以外の減価償却資産の耐用年数につき、① 1 号において、法人税法施行令 13 条 1 号、2 号、4 号から 7 号までに掲げる資産は別表第 1 に定めるところによるとして、別表第 1 において、「器具及び備品」については、その構造又は用途に応じて 12 に区分した上、更に細目を設け、② 2 号において、法人税法施行令 13 条 3 号に掲げる資産は別表第 2 に定めるところによるとして、別表第 2 において、「機械及び装置」を設備の種類に応じて 55 に区分し、その一部については更に細目を設けている。

第 4 節 特別償却制度の対象資産としての資産区分

租税特別措置法は、個別に特定した範囲の資産を対象として、特別償却制度を定めている（租税特別措置法 42 条の 5～53 条）。特別償却制度は、供用初年度の特別償却制度及び一定期間の割増償却制度の二つの形態に区分することができる。特別償却制度はその種類も多く、償却の方法も各様であるが、制度の対象資産の範囲として「機械及び装置」や「器具及び備品」が掲げられているものが多い。例えば、租税特別措置法 42 条の 6（中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除⁽¹⁴⁾）においては、その対象資産として、機械及び装置並びに工具（工具については、製品の品質管理の向上等に資するものとして財務省令で定めるものに限る。）、ソフトウェア（政令で定めるものに限る。）、車両及び運搬具（貨物の運送の用に供される自動車で輸送の効率化等に資するものとして財務省令で定めるものに限る。）、政令で定める海上運送

(14) 中小企業投資促進税制とも呼ばれる（中小企業庁『中小企業税制〈平成 29 年度版〉』20-21 頁（<http://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/pamphlet/2017/170626zeisei.pdf>）（平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧）。また、租税特別措置法 42 条の 6、同 42 条の 12 の 3、同 42 条の 12 の 4 をまとめて中小企業等投資促進税制とも呼ぶ（国税庁ウェブサイトタックスアンサー（<http://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/houji313.htm>）（平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧））。

業の用に供される船舶が掲げられ、それぞれの資産についてさらに規模、用途等の要件が政令及び財務省令において定められている。また、平成 29 年度の税制改正により創設された租税特別措置法 42 条の 12 の 4 ((中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除⁽¹⁵⁾))における対象資産は、生産等設備を構成する機械及び装置、工具、器具及び備品、建物附属設備並びに政令で定めるソフトウェアで、中小企業等経営強化法 13 条 4 項に規定する経営力向上設備等に該当するものうち政令で定める規模のものとなされ、それぞれの資産についてさらに規模、用途等の要件が政令及び財務省令において定められている。

ここで、特別償却に係る租税特別措置法において、特別償却の対象資産として規定される「機械及び装置」や「工具」、「ソフトウェア」「車両及び運搬具」、「器具及び備品」「建物附属設備」等は、法人税法施行令 13 条に掲げられる「機械及び装置」や「工具」、「ソフトウェア」「車両及び運搬具」、「器具及び備品」「建物附属設備」等と同一のものをいうのかという問題がある。この点、東京地裁平成 23 年 9 月 14 日判決(税資 261 号順号 11765)は、租税特別措置法 42 条の 6 第 1 項に掲げられる「機械及び装置」及び「器具及び備品」について、「①措置法 42 条の 6 第 1 項が、法人税法 31 条が規定する減価償却の特例である特別償却につき規定するものであり、措置法 42 条の 6 第 1 項に掲げる『機械及び装置』及び『器具及び備品』について、償却限度額の特例として、法人税法 31 条 1 項等の規定による普通償却限度額と特別償却限度額との合計額とされていること、②同項の規定による償却限度額の算出に際しては、耐用年数省令が定める耐用年数が用いられること(法人税法施行令 48 条 1 項 1 号及び 2 号、56 条)、③措置法 42 条の 6 第 1 項 1 号、法人税法 31 条及び耐用年数省令 1 項にいう減価償却資産は、いずれも法人税法 2 条 23 号に規定する減価償却資産をいうものであることに加えて、④法的安定性の観点からは、ある法令上の用語は、関連法規における同一の用語と整合的に用いられるべきことが要

(15) 中小企業経営強化税制とも呼ばれる(中小企業庁・前掲注(14)10-17頁)。

請されることからすれば、措置法 42 条の 6 第 1 項 1 号、法人税法 31 条及び耐用年数省令 1 条 1 項にいう『機械及び装置』及び『器具及び備品』は、いずれも、法人税法 2 条 23 号による委任に基づき定められ、同規定と一体を成すというべき法人税法施行令 13 条が掲げる『機械及び装置』及び『器具及び備品』を意味するものというべきである。」と判示している⁽¹⁶⁾。この判示内容は、他の特別償却に係る租税特別措置法の規定にも基本的に当てはまるものとする。特別償却に係る租税特別措置法に掲げる「機械及び装置」等の資産が、法人税法施行令 13 条に掲げる「機械及び装置」等とは別の意義に解すべきことがその明文又はその趣旨から明らかでない限りは、法的安定性の観点から、両者は同じ意義に解するべきであろう。

第 5 節 個別償却資産と総合償却資産

固定資産の分類には、貸借対照表の表示区分としての有形固定資産、無形固定資産、投資その他の資産のほか、減価償却の償却単位に着目し個別償却資産と総合償却資産に区別する方法もある。税法における「機械及び装置」は総合償却資産とされ、「器具及び備品」は個別償却資産とされる。したがって、税法における「機械及び装置」と「器具及び備品」の区分を検討するに当たっては、税法における総合償却資産、個別償却資産とはそれぞれどのような性格を持つものであるのか明らかにする必要がある。

(16) 東京高裁平成 21 年 7 月 1 日判決(税資 259 号順号 11237)も概ね同旨。同判決について、『機械及び装置』並びに『器具及び備品』の意義について、現行法令上、その定義規定はなく、文理解釈によるとして、国語辞典等を参照するなどしても、両者の違いは明確ではなく、その意義を一義的に決することはできない。このような場合、どのような判断手法によって『機械及び装置』並びに『器具及び備品』の意義を決するかが問題となるが、これらは法令上の用語であるから、国語辞典等に記載された字句の一般的な意味もさることながら、法的安定性の見地から、関連法規との整合性や制度の趣旨・目的、立法趣旨を考慮すべきである(金子宏・租税法(第 14 版) 104 ページ、清永敬次・税法(第 7 版) 36 ページ参照)。この点、本判決も、当該用語が使用されその適用が問題となっている法規の立法趣旨及びその法規に関連する他の法規上の用例・意義並びにそれらとの整合性が考慮されなければならないと判示している。」と解説されている(宗野有美子「判批」訟務月報 56 巻 7 号 2001 頁(2010))。

1 会計上の総合償却資産

会計上の個別償却及び総合償却の意義についてみると、連続意見書において、個別償却は、原則として、個々の資産単位について個別的に減価償却計算および記帳を行う方法であるとされるとともに、総合償却には二種の方法があり、その一つは、耐用年数を異にする多数の異種資産につき平均耐用年数を用いて一括的に減価償却計算および記帳を行う方法であり、いま一つは、耐用年数の等しい同種資産又は、耐用年数は異なるが、物質的性質ないし用途等において共通性を有する幾種かの資産を一グループとし、各グループにつき平均耐用年数を用いて一括的に減価償却計算および記帳を行う方法であるとされる（連続意見書第三・第一・十）⁽¹⁷⁾。連続意見書は、会計上の個別償却及び総合償却について、償却費の計算や記帳の方法については述べているものの、個別償却資産及び総合償却資産に該当する資産とはそれぞれどのようなものをいうのかについて明らかにしているとは言い難い。

この点につき、沼田嘉穂名誉教授は次のように述べられる。「個別償却か総合償却かの判定は、償却対象である設備を 1 単位としてみるか、多数の部分品の集合体としてみるかにある。例えば車輛についてそれを初めから 1 台の車輛単位としてみ、それに車輛としての確率耐用年数 30 年を適用するならば、その償却計算は個別償却である。しかるに車輛を車台と車体とに分け、車台の耐用年数を 40 年、車体の耐用年数を 20 年とみ、その積数計算（後述）による平均耐用年数を 30 年とみるならば、それは総合償却である。すなわち同じ目的物について償却計算を行なうにしても、その見方によって個別償

(17) 沼田嘉穂名誉教授は、「多数の設備を一度に償却計算の対象とするときでも、それが総て同種の設備であれば総合償却ではなく、個別償却である。なんとなれば、この場合、償却計算はいつでも資産単位別に正確かつ容易に還元できるからである。よって、ただ便宜上から一括的に計算しているに止まる。」「個別償却とは設備を有機的・単独的な 1 単位として、これにその確率平均による耐用年数を適用する償却方法をいう。総合償却とは多数の異種の単位の設備を一括して、個々の単位設備についての確率耐用年数を積数計算によって平均した平均耐用年数を適用して償却する方法をいう」と述べられる（沼田嘉穂『新版固定資産会計（19 版）』258、261 頁（ダイヤモンド社、1975））。

却とも総合償却ともなりうる。換言すると、個別償却はその耐用年数について異種単位の耐用年数の平均という概念がなく、設備を1単位としての単純耐用年数によるものである。しかるに総合償却では、異種設備の平均耐用年数という概念が存在する場合を指す。このように個別償却・総合償却の概念的区分の対象は単位の決定方法と、これに伴う耐用年数の決定内容にある。この考え方は確かに両区分の基礎をなすものではあるが、同時に、あとで述べるように完全な総合償却並びにその記帳は、工場の全部の機械装置またはある作業工程の機械装置というがごとく、一部ずつが取替えられ、全体として殆ど同量の永久生命を持つ設備を対象とする場合が最も理想的であり、総合償却の特徴を十分に発揮しうる。(18)

沼田名誉教授の見解に従えば、車両は、その部分品が故障して修理することはあるにせよ、数年たてば一体としての終末が訪れるものであり、総合償却の特徴を十分に発揮しうる資産とはいえないことになるであろう。そして、車両と同様、物理的に一つのものに結合しているような資産は、通常、一体としての終末があると思われ、総合償却の特徴を十分に発揮し得ない、すな

-
- (18) 沼田・前掲注(17)261頁。なお、沼田名誉教授は、「機械・車輛のごときは多数の部分品から成立しているが、それらは物質的に結合し、一体となって使われている。このため、それらを一単位と見ることができ、またそれが一般の見方である。しかしある種の部分品はどの機械、どの車輛にも必要に応じて自由に取付けえ、また取外しうるものがある。この種のことを機械・車輛の単位に含めるか、または別単位とするかは、そのときどきの状態によるもので、普遍原則の樹立は困難である。」と述べられる(沼田・前掲注(17)259-260頁)。この点につき、山上一夫氏は、「たとえば自動車のように、その部分品を分解すればボディ、車輪、エンジンなどに区分でき、その各部分の耐用年数を個別に判定することができるものであっても、物質的に一つのものに結合しているものの耐用年数は、大方その部分品のうち最長耐用年数を有するものの命数によっていることが多く、この場合には物質的に結合した資産が1個の個別償却資産であって、総合償却資産とはいえないのである。」と述べられる(山上一夫『機械・装置一総合償却資産 勘定科目別新会計実務体系④』103頁(中央経済社、1978))。

なお、税務上は「固定資産の耐用年数の算定方式」において、運送事業用自動車(タクシー、三輪車を除く。)の耐用年数の算定について、「年間走行距離4万キロとし、シャシー5.1年とボデー4.8年の耐用年数により、その加重平均年数を求め、その耐用年数を5年とする。」とされており、税務において個別償却資産とされる「車両及び運搬具」の耐用年数の算定に当たっても加重平均の方法が採られていることには留意すべきである。

わち総合償却資産とすべきではないといえることができる。それに対し、工場内のある工程において複数の機械により構成される設備について考えると、その償却単位を各機械とした場合、それぞれの機械単位については終末があり、総合償却資産とすべきではない(各機械をさらに部分品に分解して考え、各部分品の個別耐用年数を基に加重平均することにより各機械の耐用年数を算出するのではなく、各機械を一つの単位として確率耐用年数を適用するという)。しかし、償却単位をそれぞれの機械ごととせず、複数の機械によって構成される設備を単位とした場合、それを構成する機械の一部に終末が訪れたときは、それを取替えることにより、設備全体としては終末がなく永久生命を持つこととなる。したがって、複数の機械によって構成される設備は総合償却すべき資産ということになり、償却の単位はそれぞれの機械ではなく、設備全体とすべきであるということとなるであろう。

また、この点について山上一夫氏は次のように述べられる。「個別償却資産とは、建物や構築物のように単独でも用役の提供ができる減価償却資産をいい、総合償却資産とは、機械装置のように多数の資産が一団となってはじめて用役の提供ができる減価償却資産のことをいう。……このように個別と総合との区別がある理由は、建物等の場合には、一時的にそれが消滅しても生産・販売活動が不可能ということにはならないのに比べて、機械装置の場合には、そのうちに含まれる 1 台の機械でも除去されたならば、全体としての稼働が休止してしまうことによるものである。すなわち、個々の構成資産の耐用年数はそれぞれに長短があるが、一つでも耐用年数が尽きれば新品と取替えるのであるから、事業を廃止するか業種等を転換しない限り、すべての構成資産は常時満たさなければならぬ。この点に、総合償却資産の特徴があり、その特徴からして総合償却という特別の減価償却の技法が適用されているのである。⁽¹⁹⁾」「機械装置の性格を他の資産から特徴づけるのは、それが個々の資産ごとに独立して用役の提供を行うものではなくして、設備

(19) 山上・前掲注(18)1頁。

という集合体として、集団的に生産手段として用いられることである。設備としての機械装置は、個々の機械の一つを欠いても全体としての用役の提供を不可能にするものであり、個々の機械はそれぞれに耐用年数を長短異にしているが、命数の尽きた機械はただちに交換されることによって、つねにすべての機械が打ち揃っているものでなければ用役の完全な提供ができない。このような機械装置の特殊性は、会計プロパーの面から観察すれば、機械装置にたいして用いられる耐用年数が、他の資産におけるような個々の資産の耐用年数すなわち個別耐用年数ではなくて、設備に含まれるすべての機械の加重平均による命数すなわち総合耐用年数であるという特徴をもたらしている。他の資産が個別償却資産といわれるのにたいして、機械装置が総合償却資産と称せられるのも、このような特殊性に着目してのことである。⁽²⁰⁾

2 税務上の総合償却資産

税務上の総合償却資産については、耐通 1-5-8 カッコ書において、「機械及び装置⁽²¹⁾並びに構築物で、当該資産に属する個々の資産の全部につき、その償却の基礎となる価額を個々の資産の全部を総合して定められた耐用年数により償却することとされているもの⁽²²⁾をいう」と定められているが、これも総合償却資産がどのような資産をいうのか、その資産の性格について明らかにするものではない。

ここで、昭和 17 年の税制改正において「機械及び装置」について総合償却

(20) 山上・前掲注(18)4頁。

(21) 昭和 40 年 4 月 30 日付直法 4-9 「機械装置の個別年数と使用時間表について」通達の別冊「機械装置の個別年数と使用時間表」において、昭和 39 年 4 月及び 5 月（大蔵省令第 25 号及び第 31 号）並びに昭和 40 年 3 月（大蔵省告示第 15 号）に改正された機械及び装置の法定耐用年数の算定の基礎となった機械及び装置の細目と個別年数並びに機械及び装置の通常の使用時間がそれぞれ集録されている。

(22) 耐用年数の適用等に関する取扱通達の付表 3 「鉄道業及び軌道業の構築物（総合償却資産であるものに限る。）の細目と個別耐用年数」、及び、付表 4 「電気業の構築物（総合償却資産であるものに限る。）の細目と個別耐用年数」において、鉄道業、軌道業、電気業の構築物のうち総合償却資産であるものについて、耐用年数の算定の基礎となった個々の資産の個別耐用年数が明らかにされている。

をすることとした趣旨をみると、「機械設備は最初の工程より最後の工程に至るまで有機的に牽連結合して活動し、資産の内容に付て見るも細分毎の区分は必ずしも明瞭でなく、これが化学工業に至つては資産の細分は全く不可能に等しい、依つて機械設備等の資産に付ては原則として細分に区分せず、事業全體の機械設備を綜合して償却することとし、其の平均年数を耐用年数として定めることとしたのである。⁽²³⁾」と説明されている。

また、「固定資産の耐用年数の算定方式」（昭和 26 年大蔵省主税局編）によれば、「機械設備における総合償却年数は、まず、作業区分ごとに個別的機械の資産価額構成割合による平均年数を算出し、さらに当該機械産業設備全体についてその作業区分ごとに資産価額構成割合による総合平均年数を算出して、それによることとする。この場合における資産価額構成割合は、中庸と認められる標準的設備によって想定する。」とされ、機械設備における総合償却年数の算定に当たっては中庸と認められる標準的設備（モデル・プラント）が想定されており、この標準的設備は複数の個別的機械によって構成されていることが明らかにされている。

さらに、昭和 40 年 4 月 30 日付直法 4-9「機械装置の個別年数と使用時間表について」通達の別表第 2「機械及び装置の細目と個別年数」において、「固定資産の耐用年数の算定方式」における標準的設備の具体的内容が明らかにされているが、これによると、例えば食料品製造業における「食肉又は食鳥処理加工設備」及びサービス業における「ホテル、旅館又は料理店業用設備及び給食用設備」に係る標準的設備は図表 1 のとおりである。これをみると、各設備を構成する個別的機械が一団となって、「食肉又は食鳥処理加工設備」については食肉又は食鳥処理加工、「ホテル、旅館又は料理店業用設備及び給食用設備」については飲食の提供等を行うものであり、当該個別的機械のうちの一部が欠けると、設備としての用役の完全な提供はできなくなることからすれば、税法上の総合償却資産の性格は、沼田嘉徳名誉教授、山上

(23) 大蔵省主税局・前掲注(9)47頁。

一夫氏の見解と基本的に整合するものといえるであろう（なお、「固定資産の耐用年数の算定方式」によれば、税務上、個別償却資産とされる建物や車両及び運搬具、航空機等の耐用年数の算定に当たっても、それぞれの資産を分解した部分品の個別耐用年数を加重平均することにより、それぞれの耐用年数が算定されている（例えば航空機については、機体、発動機、プロペラの個別耐用年数を加重平均することにより航空機の耐用年数を算出している）点については、両氏の見解とは異なると思われる。）。

【図表 1】昭和 40 年 4 月 30 日付直法 4-9 「機械装置の個別年数と使用時間表について」

別冊「機械装置の個別年数と使用時間表」

別表第 2 機械及び装置の細目と個別年数（一部抜粋）

番号	設備の種類	耐用年数	細目	同上算定基礎年数
1	食肉又は食鳥 処理加工設備	9	(食肉原料処理設備)	
			剥皮機	10
			肉切断機	8
			脂肪細切機	8
			脱水機	8
			ミキサー	12
			塩水注射機	10
			その他	
			(食肉加工設備)	
			チョッパー	8
			カッター	8
			コロイドミル	9
			ミキサー	12

		充てん機	8
		結さつ機	8
		水煮そう	8
		乾燥機	10
		燻煙機	13
		スライサー	8
		むし機	10
		その他	
		(食鳥処理設備)	
		懸垂コンベアー	12
		屠鳥機	8
		放血機	10
		湯漬機	8
		脱毛機	10
		毛焼機	10
		水洗機	8
		冷却機	10
		内臓抜機	8
		ロースター	10
		その他	
		(包装設備)	
		包装機	8
		巻締機	10
		殺菌機	12
		その他	
		(冷蔵設備)	
		冷凍機	12

			冷蔵装置	13
			その他	
			(その他)	
			浄化装置	10
			給排水ポンプ	10
			ボイラー	15
			変圧器	15
			配電盤	15
			その他	
358	ホテル、旅館	5	引湯管	
	又は料理店業	9	その他の設備	
	用設備及び給		料理用ストーブ	12
	食用設備		冷凍機	10
			冷蔵用ストッカー	10
			排風機	10
			皿洗機	6
			その他の水洗機	8
			皿温機	13
			皿冷機	10
			ソーダファンテン	8
			アイスクリーム機	6
			給排水ポンプ	10
			ボイラー	15
			変圧器	15
			配電盤	15
			その他	

第 6 節 小括

本章では、資産区分に関し、法人税法や関連法規等においてどのような規定が定められているか概観した。企業会計原則や会社計算規則においては貸借対照表の表示区分として資産は区分されるが、法人税法施行令 13 条における資産区分は減価償却資産の範囲として定められ、償却限度額の算出過程において重要な役割を持つ。すなわち、耐用年数を決定するにあたり適用すべき耐用年数表は当該資産区分ごとに定められ、償却方法の選定についても当該資産区分ごとに選定することができる方法等が定められている。また、減価償却に関する租税特別措置（特別償却制度）においては、その適用対象資産の設定に当たり、当該資産区分が用いられているものが多い。したがって、資産区分を誤ることは減価償却における償却限度額の算出のみならず、特別償却制度の適用可否判断にも影響を及ぼすこととなる。

第 2 章 「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義及びその区分判断におけるメルクマール

本章では、「機械及び装置」、「器具及び備品」の意義及びその資産区分のメルクマールについて、社会通念上の意義、耐用年数表、及び、「機械及び装置」又は「器具及び備品」に係る資産区分について争われた裁判例等からそれぞれ検討を行う。

第 1 節 社会通念上の意義

「機械及び装置」と「器具及び備品」の区分に当たっては、現行法令上、その定義規定がない。そこで、文理解釈によるとして国語辞典をみると、以下の通りである。

【図表 2】「機械」、「装置」、「器具」、「備品」の国語辞典における意義

単語	意義（広辞苑（第七版））	意義（大辞林（第三版））
機械 器械	①しかけのある器具。からくり。②(machine)外力に抵抗し得る物体の結合からなり、一定の相対運動をなし、外部から与えられたエネルギーを有用な仕事に変形するもの。原動機・作業機械など。③2のほかに、情報処理など有用な動作を行う人工物。受像機・計算機など。◇「機械」は主に人力以外の動力による複雑で大規模なものをいい、「器械」は道具や人力による単純で小規模なものをいうことが多い。(24)	①動力源から動力を受けて一定の運動を繰り返し、一定の仕事をする装置。主にきつかけを与えると人力を借りずに自動的に作動するものをいう。からくり。②精密な作動をする実験・測定用の装置。〔規模の大きいものを「機械」、小さいものを「器械」と書いて区別することがある〕③(器械)うつわもの。器具。道具。(25)

(24) 新村編・前掲注(1)688頁。

装置	ある目的のために機械・道具などを取り付けること。また、そのしかけ。(26)	ある目的に合わせて設備・機械・仕掛けなどを備えつけること。また、その設備・機械など。(27)
器具	道具。うつわ。しくみの簡単な器械。(28)	簡単な構造の機器や道具。(29)
備品	備えつけておく品物。(30)	備えつけてある品物。(31)

上記のとおり、「機械」、「装置」、「器具」、「備品」の意義が明らかにされており、「機械」の意義の中には「器具」が用いられ、「器具」の意義の中には「器械」や「機器（器具・器械・機械の総称）」が用いられている。したがって、国語辞典におけるそれぞれの意義は、「機械」と「器具」について明確に区分できるものとは言い難く、また、そもそも「機械及び装置」、「器具及び備品」というひとくくりとなった用語の意義でもないことから、国語辞典により「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義について一義的に決することができるとは言い難い⁽³²⁾。しかしながら、税法における「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義は、基本的には社会通念上の意義を基礎においたものであるべきである⁽³³⁾。また、国語辞典の意義において認められる「機械」と「器具」の主な相違点としては、規模の大小、構造が単純か複雑か、機能の高低等が挙げられ、

(25) 松村編・前掲注(2)586頁。

(26) 新村編・前掲注(1)1695頁。

(27) 松村編・前掲注(2)1455頁。

(28) 新村編・前掲注(1)695頁。

(29) 松村編・前掲注(2)592頁。

(30) 新村編・前掲注(1)2482頁。

(31) 松村編・前掲注(2)2148頁。

(32) 東京高裁平成 21 年 7 月 1 日判決、東京地裁平成 23 年 9 月 14 日判決同旨。

(33) 国税不服審判所平成 19 年 10 月 30 日裁決同旨。なお、耐用年数の適用等に関する取扱通達の序章において、「この耐用年数通達において、……、その取扱いを定めていない事項については、個々の具体的実情に応じ、それが……減価償却資産の属性、その区分等の技術的な事項に関するものであるときは第一次的には適正かつ合理的な社会慣行に従い、なお明確な判定等が困難なときは物品の分類等に関する文献等を参酌して合理的な判定等を行うよう留意する必要がある。いやしくも、通達に定めがないとの理由で法令の規定の趣旨や社会通念等から逸脱した運用を行つたり、解釈を行つたりすることのないように留意されたい。」とされている。

「装置」と「備品」については、備え付ける目的や用途、備え付ける対象物が機械等であるか否か等に相違があると思われる。したがって、社会通念上の「機械」及び「装置」と「器具」及び「備品」の該当性判断に当たっては、「規模」、「構造」、「機能」、「用途」等が考慮要素として挙げられ、このような考慮要素は、税法における「機械及び装置」と「器具及び備品」の該当性判断に当たっても考慮すべきであると考えられる。

第 2 節 耐用年数表の概要とその沿革

法人税法 31 条 1 項は、減価償却資産の償却限度額（普通償却限度額）につき、政令で定めるところにより計算した金額とする旨を定めており、同条による委任に基づき定められた法人税法施行令 58 条は、当該償却限度額について、減価償却資産につき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旨を定めている。そして、内国法人が法人税法 31 条 1 項の規定により選定することができる償却の方法の種類等について定めることを政令に委任する旨の同条 6 項に基づき定められた規定である法人税法施行令 48 条 1 項は、2 号において、平成 19 年 3 月 31 日以前に取得をされた減価償却資産にあっては、同施行令 13 条 1 号に掲げる建物の附属設備及び 2 号から 7 号までに掲げる減価償却資産については選定することができる償却の方法は旧定額法又は旧定率法とする旨を定め、法人税法施行令 48 条の 2 第 1 項は、2 号において、平成 19 年 4 月 1 日以後に取得をされた減価償却資産にあっては、同施行令 13 条 3 号から 7 号までに掲げる減価償却資産については選定することができる償却の方法は定額法又は定率法とする旨を定めている。さらに、法人税法施行令 56 条は、法人税法施行令 48 条 1 項等に規定する耐用年数等については財務省令で定めるところによる旨を定めているところ、上記の委任に基づき定められた耐用年数省令 1 条 1 項において、鉱業権及び坑道以外の減価償却資産の耐用年数につき、① 1 号において、法人税法施行令 13 条 1 号、2 号、4 号から 7 号までに掲げる資産は別表第一に定めるところによるとして、別表第一におい

て、「器具及び備品」についてはその構造又は用途に応じて 12 に区分した上、更に細目を設け、②2号において、法人税法施行令 13 条 3号に掲げる資産は別表第二に定めるところによるとして、別表第二において、「機械及び装置」を設備の種類に応じて 55 に区分し、その一部については更に細目を設けている。

耐用年数省令は、減価償却資産の耐用年数についての画一的処理を図るために定められた法的拘束力を有する省令であり、法解釈の基準となり得る⁽³⁴⁾。本節では、耐用年数省令の別表として定められる耐用年数表の内容及びその沿革⁽³⁵⁾から、税務上の「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義や区分判断の基準について検討を行う。

1 耐用年数表の概要

耐用年数省令は、法人税法施行令 13 条 1号、2号及び4号から7号までに掲げる減価償却資産について別表第一（機械及び装置以外の有形減価償却資産の耐用年数表）、法人税法施行令 13 条 3号に掲げる減価償却資産について別表第二（機械及び装置の耐用年数表）、法人税法施行令 13 条 8号に掲げる減価償却資産について別表第三（無形減価償却資産の耐用年数表）、法人税法施行令 13 条 9号に掲げる減価償却資産について別表第四（生物の耐用年数表）において、さらに細目に区分し法定耐用年数を定めている（耐用年数省令 1 条 1 項 1号から4号）。また、耐用年数省令 1 条 1 項の規定にかかわらず、汚水処理又はばい煙処理の用に供されている減価償却資産で別表第五⁽³⁶⁾に掲げるもの、及び、開発研究の用に供されている減価償却資産で別表第六⁽³⁷⁾に掲げるものについては、それぞれ別表第五、第六において、さらに短縮した耐用年数が定められている（耐用年数省令 2 条 1号及び2号）。すなわ

(34) 東京高裁平成 21 年 7 月 1 日判決・税資 259 号順号 11237。

(35) 耐用年数表の沿革については、武田昌輔編著『DHC コンメンタル法人税法第 5-2 巻』6801-7124 頁（第一法規）を参考にした。

(36) 「種類」について構築物、機械及び装置に区分し、耐用年数を定めている。

(37) 「種類」について建物及び建物附属設備、構築物、工具、器具及び備品、機械及び装置、ソフトウェアに区分し、さらに「細目」に区分して耐用年数を定めている。

ち、「器具及び備品」は開発研究の用に供されている試験又は測定機器、計算機器、撮影機及び顕微鏡を除いては別表第一、「機械及び装置」は汚水処理又はばい煙処理の用に供されているもの、及び、開発研究の用に供されているものを除いては別表第二によりその耐用年数を判断することとなる。別表第一は、該当する減価償却資産の種類（建物、建物附属設備等、法人税法施行令 13 条の 1 号、2 号、4 号から 7 号の各資産）ごとに、さらに「構造又は用途」、「細目」に区分されるが、「器具及び備品」については「細目」の区分において具体的な資産、用途、業種、材質等により区分され、資産別に耐用年数が定められている。また、「機械及び装置」については、「設備の種類」ごとに 55 に区分され、資産別ではなく、基本的に各業用設備ごとに一括した耐用年数が定められている。

2 耐用年数表の沿革

(1) 大正 7 年

耐用年数表は、大正 7 年にはじめて内規で定められた。大正 7 年 7 月主秘第 177 号において、減価償却額は固定資産堪久年数表堪久年数に応じ減価償却歩合表の歩合により計算するものとされ、「固定資産堪久年数表」において、資産の種類ごとに堪久年数（現在でいう耐用年数）が定められた。この「固定資産堪久年数表」は、現行の耐用年数表の別表第一、第二のように複数の表が存在していたわけではなく、一つの表の中に機械や器具、建物等の資産が列挙されていた。また、「機械」や「器具」の用語は認められるが、「機械及び装置」、「器具及び備品」の用語は認められない。

【図表 3】固定資産堪久年数表（一部抜粋）⁽³⁸⁾

種類	構造及説明	堪久年数	
細目ニ区分セサル機械	鉄製	25	
	木製	12	
細目ニ区分セサル器具	鉄製	35	
	木製	8	
製鉄機械	プローインクエンジン	25	
	乾風装置	20	
	ホットストーヴ	鉄皮	30
		煉瓦積	4
	熔鉄炉	鉄皮	40
		煉瓦積	5
	鑄銑機	20	
	レーヅル	30	
	ミキッサー	15	
	ベセマーロ	30	
	電気炉	15	
	坩堝炉	5	
	シーメンス、マルチン炉	15	
	装材機	30	
	ロタルヴソー式炉	15	
	インコット鑄造機	20	
銅塊車	20		
インゴット引抜機	20		
インゴット輸送装置	30		

(38) 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法第 2 巻』1740-1747 頁(第一法規)。

瓦斯発生炉	20
均熱炉、鋼塊加熱炉	10
引出機、分塊機、ローリング、ミル	30
水圧機	20
ハンマー類	10
マツキミュレーター	20
ホット、メー、マシン及製造冷却装置	30
キューボラ	15
鉱石運搬装置	20
クレーン	20
鉱石熔焼炉	40

(2) 昭和 17 年

昭和 17 年の改正においては、固定資産を①各事業に共通する固定資産、②事業別固定資産、③無形固定資産に区分し、それぞれについて耐用年数表が別建とされ、また、②については総合償却の方法が採用された。

まず、①の「各事業に共通する固定資産」については、「建物等資産は其の資産の性質上原則として事業の種類に如何に依り年数を異にすることなく各資産の種類に依り年数が定めらるべきものであるから、其の資産の種類に應じたる年数を定め、此の資産が如何なる事業の用に供せられるかは問わず、只『工場用又は倉庫用建物』にして『劇薬等ヲ使用スル工場ニシテ腐蝕シ易イ建物』に付ては特に短縮したる年数を定め又臨時租税措置法施行規則別表に掲ぐる事業を時局産業とし、其の用に供する建物に付ては一般年数より短縮することとしたのである。⁽³⁹⁾」と説明されている。そして、各事業に共通する固定資産の種類の一つとして「工具、器具及び備品」が定められ、さらにそれを金属性のものかその他のものかに区分

(39) 大蔵省主税局・前掲注(9)47 頁。

して耐用年数が決定されることとなった。

次に、②の「事業別固定資産」については、「事業別固定資産は第一各事業に共通する固定資産及第三無形固定資産並に土地を除いた資産即ち機械装置及其れに附随する諸設備を謂ふのである。(40)」と説明されている。

また、機械装置等について、従来の個別償却の方法を事業別総合償却の方法に改めたことについては次のように説明されている。「現行耐用年数は機械設備に付ては各個々の資産に細分して年を定めてゐるのであるが、實際上に於ては細分困難のものも多く、償却額計算の實状も税務ではこれを一括して計算せるもの多き現状に鑑み、これを綜合したる年數を定め計算の簡易化を圖ることとしたのである。(41)」「現行耐用年数は各資産の細目に区分して年數を定めてゐる。例へば製鐵業に付て見るも熱風爐は鐵皮三〇年、煉瓦積は四年、熔鑛爐は鐵皮四〇年、煉瓦積五年、鑄銑機は二〇年、平爐は三〇年等三十幾種に細分して定められてゐる。然し其の機械設備は最初の工程より最後の工程に至るまで有機的に牽連結合して活動し、資産の内容に付て見るも細分毎の区分は必ずしも明瞭でなく、これが化學工業に至つては資産の細分は全く不可能に等しい、依つて機械設備等の資産に付ては原則として細分に区分せず、事業全體の機械設備を綜合して償却することとし、其の平均年數を耐用年數として定めることとしたのである。従つて細目毎の資産に付て見るならば、例へば起重機が製鐵事業用なるときは耐用年數二〇年となり、原動機製造業用なるときは一二年となるのである。然しこれは起重機そのものの耐用年數が製鐵業の場合は二〇年、原動機製造業の場合は一二年と謂ふのではなく、製鐵業は他の機械装置を合した総合的年數が二〇年、原動（原文ママ）製造業の場合は一二年と云ふことである。尤も同一事業の用に供する機械設備に付ても耐用年數が著しく異り、比較的牽連性に乏しく細目区分の明確なるもの例へば石油鑛業に

(40) 大藏省主税局・前掲注(9)54 頁。

(41) 大藏省主税局・前掲注(9)47 頁。

於ける「タンク」等の如きは、これを区分して年数を定めたのである。(42)

なお、昭和 17 年改正において、このような根本的な改正を行った理由につき、沼田嘉穂名誉教授は次のように述べられている。「今會の根本的改正を行ふに至つた原因は如何なる處にあつたのであらうか。大體次の數ヶの根據を考へ得る。即ち(一)時局下の状態を見るに固定資産の耐用年數に數次に亘り短縮せるものゝ尚全般的に短縮する必要を認める。尚事變後毎年の如く税法の改正が行はれ、企業は相當高率の課税下に運営されてゐるため、一方償却費を十分に認め、これによつて企業の擔税を幾分か軽減し、生産活動を充分維持せしめ、活動力を涸渇せしめざる様にする、(二)會社經理統制令第三十一条によつて今後償却を會社の自由とせず、強制償却を行はしめなければならぬ。此の場合、やはり事業に統一的な耐用年數表を制定する必要があるが、是を税務上の同表と別個の表を定めることは理論的にも技術的にも不合理である。故に償却率は假令税法通りとしなくとも耐用年數は一應税法のものを使用するを要する。此のため此の機會に於て税法の年數表を現下の状態の下に妥當する様全般的に修正改革するを要したこと、(三)企畫院製造工業原價計算要綱並に同事業別準則に於て原價要素としての減價償却費の決定が必要となつた。此の場合やはり耐用年數表が必要であり、要綱では単に『別表耐用年數表ニヨル』とのみあつて未だ年數表は公表されてをらない。恐らく此の年數表は税務上のものをそのまゝ流用されることになるので、此の目的から從來の税務耐用年數表中の不合理なものは此の際正しなければならぬ。以上の如く今般主税局耐用年數表が改正された背後には更に税務関係のみならず、強制償却、原價計算の關係があり、加之、戦時下に於ける事業活動の平常時に於けると異つた急激な變化が改正の重大根據となつてゐることは勿論である。(43)。そして、資産分類については、「今般の耐用年數表の資産分類は從來の分類項目

(42) 大蔵省主税局・前掲注(9)48-49 頁。

(43) 沼田嘉穂「固定資産耐用年數表の改正と是に關する諸問題」財政第 7 卷第 9 号 21-22 頁 (1942)。

とかなり異なつてゐる。それは企畫院製造工業原價計算要綱⁽⁴⁴⁾並に同財務諸表準則⁽⁴⁵⁾に於ける固定資産の分類と一致せしめたためである。此の分類によると有形固定資産を建物、構築物、機械及装置、船舶、車輛及運搬具、工具器具及備品の六種に分つてゐる。而して今般の大蔵省耐用年數表によると第一表の各事業に共通する固定資産とは機械及装置をのぞく其他の五種類の固定資産であり、よつて第二表の事業別固定資産として適用を受けるものは結局の處、原則として機械及装置のみである。故に各事業は機械及装置を其他の固定資産から記録上分離し、これに就ては自己の業種にのみ特別に定められた第二表の耐用命數を以て總括的に償却額を算定計上し、其他の固定資産に就ては第一表の分類によつて分類し、第一表の耐用命數によつて各種資産の償却額を計算し、以上の償却額の總合計額が税務當局の認定する減價償却額となり、且つこれが原價計算上にも原價として認定せらるゝ償却額となる譯である。唯、茲で最も問題となるのは、各種資産の限定である。これは一見明白のやうで事實問題としては困難な場合が相當存立すると思ふ。特に第一表に含まるべき工具、器具と第二表に含まるべき機械との區別は容易ではない。時に工具とは動かし得るもの、機械と

(44) 「第十五 経費の分類」において、製造原価を構成する経費を区分した原価要素の一つとして「減價償却費」が掲げられ、これはさらに「建物減價償却費」、「構築物減價償却費」、「機械装置減價償却費」、「船舶減價償却費」、「車輛運搬具減價償却費」、「工具器具備品減價償却費」、「特許権、実用新案権、意匠権等減價償却費」、「試験研究費、試作費減價償却費」に区分されている。また、「第十六 減價償却費」において、「機械装置トハ機械及装置ノ外コンベヤ、ホイスト、起重機等ノ搬送設備ヲ含ム」、「工具器具備品トハ耐用年數一年以上ニシテ相當價額以上ノ工具、器具及備品ヲ謂フ」とされている（企畫院編『昭和十七年四月』原價計算規則 別冊製造工業原價計算要綱』9-14 頁（内閣印刷局、1942））。

(45) 製造工業貸借対照表準則草案の第四において、貸借対照表の科目の区分のうち、固定資産を「有形資産」、「無形資産」、「長期出資」に区分し、さらに「有形資産」について、「土地」、「建物」、「構築物」、「機械、装置」、「船舶」、「車輛、運搬具」、「工具、器具、備品」、「建設仮勘定」に区分している。また、第十において、「機械、装置ノ科目には機械、装置及コンベヤ、ホイスト、起重機等ノ搬送設備ノ價額ヲ記載ス」、「工具、器具、備品ノ科目ニハ耐用年數一年以上ニシテ相當價額以上ノ工具、器具及備品ノ價額ヲ記載ス」とされている（企畫院編『昭和十六年十一月』製造工業貸借対照表準則草案 製造工業財産目録準則草案 製造工業損益計算書準則草案』2-8 頁（内閣印刷局、1941））。

は据付られ動かし得ないものと謂ふ點を以て分類の基準としてゐる向もある様であるが、業種により必ずしも斯かる標準は適合しない。且つ或る種の事業では工具、器具及び機械の資産金額が割合巨額で、此の點を如何に取扱ふかによつて償却費決定上重要な相違の生じ得るものがあると思ふ。(46)と述べられている。「機械及び装置」と「器具及び備品」が耐用年数表において区分された昭和 17 年当時において既に、その区分の困難性を沼田名誉教授は指摘されている。

【図表 4】固定資産耐用年数表

第 1 各事業に共通する固定資産（「器具及び備品」に関する部分のみ抜粋）

種類	細目	備考	耐用年数
工具、器具及び備品	工具		5
	器具及び備品		
	主として金属製のもの		15
	その他		8

【図表 5】固定資産耐用年数表

第 2 事業別固定資産(第 1 及び第 3 に掲ぐる資産並に土地を除く)(一部抜粋)

事業	細目	備考	耐用年数
(5) 石油鉱業	掘鑿用機械器具又は掘鑿用及び坑井用鉄管		4
	タンク		20
	その他	鉱業権及び坑道を除く	8

(46) 沼田・前掲注(43)23 頁。

(6) 製鉄業	}	熔鉱炉、熱風炉及び	煉瓦の取替費を損金 に計上するものは 20 年とす	10
		焙焼炉		
		その他		
(11) 原動機製造業			蒸気罐を含む	12
(101) 前掲以外の事業	}	主として金属製のもの		20
		その他		10

(3) 昭和 26 年

現行の耐用年数表は、昭和 26 年に「固定資産の耐用年数等に関する省令（大蔵省令第 50 号）」として定められたものである。この省令は本則と別表とから構成されており、別表については、従来の「別表 1 各事業に共通する有形固定資産の耐用年数」、「別表 2 事業別有形固定資産の耐用年数」が、それぞれ「別表 1 機械及び装置以外の有形固定資産の耐用年数」、「別表 2 機械及び装置の耐用年数」に改められた。

「器具及び備品」については、「別表 1 機械及び装置以外の有形固定資産の耐用年数」の種類の一つとして特掲され、「工具」と分離された。そして、用途ごとに、①旅館、ホテル、料理店、貸席、飲食店、酒場、舞踏場その他接客業用のもの並びに倶楽部及び寄宿舎用のもの、②劇場及び映画館用のもの、③整容及び美容用のもの、④医療用のもの、⑤商品小売業用のもの、⑥工場、鉱山及び倉庫用のもの、⑦漁業用のもの、⑧事務用のもの、⑩前掲以外のもの及び前掲する区分によらないものの 10 区分に分け、各区分についてさらに細目ごとに区分の上、耐用年数が定められた。この改正の趣旨について、「器具及び備品については、現行では、主として金属製のものとその他のものに区分し、主として金属製のものの耐用年数を二〇年、その他のものの耐用年数を一〇年としている。しかしながら、器具及び備品についても工具と同様に、その種類が雑多で二本の耐用年数

では無理と思われるので、今回は、大體用途別に大別して耐用年数を定めた。(47)と説明されている。さらに、「固定資産の耐用年数の算定方式」(昭和 26 年大蔵省主税局編)の「第 7 その他」の「3 器具及び備品」において、「器具及び備品についても工具と同様その種類が多く、すべてを網羅することは困難であるため、器具及び備品が主要な固定資産である美容業、理容業、旅館、ホテル等接客業等のものについては、使用状況を考慮の上特に短縮した年数を定め、その他のものについても、その種類に応じ適当と認める耐用年数を定めるものとする。」と述べられている。

また、「器具及び備品」については、改正前と異なり具体的な資産が数多く特掲されることとなったが、基本的にはいわゆる家具や道具類等、社会通念上の器具や備品と整合すると思われる資産がほとんどである。しかしながら、「医療用のもの」の中に、「消毒用の器械及び器具」、「調剤及び製剤用の器械及び器具」、「物理学的器械及び器具」が細目として掲げられていることには留意すべきと思われる。器械とは広辞苑(第七版)によれば「道具や人力による単純で小規模なものをいうことが多い(48)」とされるが、税務における資産区分にあたっては、器械は機械より器具に近いものとされ「器具及び備品」に含められていたと思われるのである。そして、この上記「器械及び器具」については、後述する昭和 36 年の改正時に「消毒殺菌用機器」、「調剤及び製剤用の機器」というように「〇〇機器」と名称を変えている。現行の別表第一の「器具及び備品」の中には多数の「機器」類が掲げられているが、昭和 26 年及び 36 年改正及び国語辞典の定義を踏まえると、これらは、道具や人力によるものではないものの、基本的には「機械」と比べ単純で小規模なものが想定されていると考えられる。

次に「機械及び装置」については、「別表 2 機械及び装置の耐用年数」において、事業別の区分(101 区分)から設備ごとの区分(431 区分)に

(47) 市丸吉左エ門=稲村香一郎『改正耐用年数と減價償却』40 頁(税務経理協會、1951)。

(48) 新村編・前掲注(1)688 頁。

改められた。なお、改正前はその区分のほとんどが製造業であったが、改正後は「ホテル、旅館及び料理店業用設備」や「クリーニング設備」等のサービス業用の設備が追加されている。また、耐用年数については、設備の全部を総合して償却する場合の総合耐用年数と、設備の区分別に分別して償却する場合の分別耐用年数との二本建とされ⁽⁴⁹⁾、当該設備ごとの耐用年数の算出方法について、「固定資産の耐用年数の算定方式」において、総論として「機械設備における総合償却年数は、まず、作業区分ごとに個別的機械の資産価額構成割合による平均年数⁽⁵⁰⁾を算出し、さらに当該機械産業設備全体についてその作業区分ごとに資産価額構成割合による総合平均年数⁽⁵¹⁾を算出して、それによることとする。この場合における資産価額構成割合は、中庸と認められる標準的設備によって想定する。」とされるときともに、さらに各論として個別的機械の耐用年数の算出方法について説明されている⁽⁵²⁾。つまり、機械設備における総合償却年数の算定に当たっては中庸と認められる標準的設備（モデル・プラント）が想定されており、これは複数の個別的機械によって構成されることが前提とされている。

(49) 主税局税制課 佐藤七郎「減価償却—耐用年数の改正」財政第 16 卷第 8 号 11 頁 (1951)。

(50) 分別耐用年数のこと。なお、分別耐用年数は昭和 39 年に廃止された。

(51) 総合耐用年数のこと。

(52) 当時大蔵省主税局に所属していた忠佐氏は、「大蔵省令としての耐用年数表においては、事業種類別に総合償却年数が法定せられ、また、作業種類別に分別償却年数が法定せられていて、資産別の個別の償却または類別償却の形式はその跡かたも見受けられないが、算定方式の各論においては、機械の資産別にその考え方が述べられており、かえって、事業種類別または作業種類別の償却の方式については、詳細には述べられていない。ここにおいて、前項においてとりあげた算定方式の総論における特掲文言（筆者注：「固定資産の耐用年数の算定方式」の第 1 共通事項の 8）が、その意味を持つに至ることがわかる。」と述べられる（忠佐市「税法上の固定資産耐用年数論」(五) 会計第 60 卷 10 月号第 4 号 94 頁 (1951))。

【図表 6】別表 1 機械及び装置以外の有形固定資産の耐用年数
(器具及び備品のうち一部抜粋)

種類	構造又は用途	細目	備考	分別耐用年数	総合耐用年数又は個別耐用年数
器具及び備品	旅館、ホテル、料理店、貸席、飲食店、酒場、舞踏場その他接客業用のもの並びに倶楽部及び寄宿舎用のもの	室内装飾品			
		金属製のもの			25
		その他のもの			15
		食事用品及びちゅう房用品			5
		繊維製品及びいす			5
		その他の客室用品、応接セット及び娯楽設備			10
		電話設備			15
		ネオンサイン			3
		その他			
		主として金属製のもの			15
その他のもの			8		
医療用のもの	診察室及び病室用器具 消毒用の器械及び器具 調剤及び製剤用の器械及び器具 顕微鏡及び附属品 物理学的器械及び器具 寝台 その他	診察室及び病室用器具			10
		消毒用の器械及び器具			6
		調剤及び製剤用の器械及び器具			8
		顕微鏡及び附属品			15
		物理学的器械及び器具			12
		寝台			10
		その他			
		主として金属製のもの			10
主としてガラス製のもの			3		

		その他のもの			6
	事務用のもの	零号金庫			70
		その他の金庫			30
		電話設備			15
		計算器、タイプライター及びタイムレコーダー並びに放送設備			10
		その他			
		主として金属製のもの			20
		その他のもの			10
	前掲以外のもの及び前掲する区分によらないもの	ネオンサイン			3
		その他			
		主として金属製のもの			20
		その他のもの			10

【図表 7】別表 2 機械及び装置の耐用年数（一部抜粋）

番号	設備の種類	設備の区分	備考	分別耐用年数	総合耐用年数又は個別耐用年数
1	食肉加工設備	加工設備		19	18
		冷凍設備		15	
		冷蔵設備		20	
		その他		20	
422	ホテル、旅館及び料理店業用設備	引湯管			5
		その他の機械及び装置			
		ちゅう房用設備		12	15
		その他		20	
423	クリーニング設備				12
431	前掲する機械及び	主として鉄製のもの			25

	装置以外のもの並びに前掲する区分によらないもの	主として木製のもの			12
--	-------------------------	-----------	--	--	----

(4) 昭和 36 年

昭和 36 年の改正においては、特に別表 1 について全面的に改正された。「器具及び備品」については、別表 1 において、特定の事業用のものとして、①漁業用のもの、②旅館、ホテル、飲食店、貸席、舞踏場その他の接客業用又はクラブ用のもの、③写真製作業用のもの、④物品貸付業用のもの、⑤孔版印刷業用又は印書業用のものの 5 区分が特掲され、また、特定の用途用のものとして①工場用、作業場用、鉱山用、倉庫用又は試験研究用のもの、②販売用のもの、③運送用のもの、④理容用又は美容用のもの、⑤広告用のもの、⑥放送用、レコード吹込用、劇場用又は映画用のもの、⑦遊技場用のもの、⑧医療用又は獣医療用のもの、⑨事務用のものの 9 区分が特掲された。また、その他に「共通的使用資産」及び「前掲のもの以外のもの及び前掲の区分によらないもの」に分類され、それぞれの区分ごとに細分されたところの年数を適用することとなった。具体的な適用方法については、「五種類の特掲されている特定業用の場合は共通的使用資産を除いて、その用途につき細分されたところによりそれぞれの耐用年数を適用するのであります。ただし、特定業用のうちでも又特掲されている特定用途用のもの、例えば接客業における事務用、広告用等のものはそれぞれの該当区分を適用することとなり、さらに、度量衡器、金庫等のような共通的使用資産の区分に特掲のあるものはその区分によることとなります。この場合において、その他のものの耐用年数又は用途別等の分類に従って区分せず一括して償却する場合は、『前掲のもの以外のもの及び前掲の区分によらないもの』の耐用年数を適用することとなります。⁽⁵³⁾」と説明され、

(53) 伊藤甫編『改正固定資産の耐用年数表とその使い方』87 頁(日本法令株式販売所、1961)。なお、伊藤氏は当時大蔵省主税局に所属。

「共通的使用資産」については、「事業に共通的に使用される器具および備品を集めたもの⁽⁵⁴⁾」と説明されている。

この区分方法は適用関係が複雑であることから、後述する昭和 39 年改正において大幅に改められることとなるが、昭和 36 年改正において特徴的なこととして、この区分方法の他に、暖房用機器、謄写機器、計算機器、電子計算機器、冷蔵庫（木製のものを除く。）及び冷蔵用機器、医療用機器、消毒殺菌用機器、手術用（消毒殺菌用機器を除く。）機器、顕微鏡その他の光学的検査機器、調剤用又は製剤用の機器、通信用機器、放送用機器等、多数の「機器」類が特掲されたことが挙げられる。

また、別表 2 の「機械及び装置」については、新製品が続々と出現していることや、同種の製品であっても新しい製造方法が出現し、従来の製造設備と異なった製造設備によっているものについてさらに細分化したことにより、製造設備等の種類は改正前の 596 から 959 に増加したが⁽⁵⁵⁾、その中には、製造業、サービス業の他に販売業の設備（自動車用ガソリン小売設備）もみられる。

(54) 大蔵省主税局税制第一課課長補佐 武田昌輔「固定資産の耐用年数の改正について」国税速報昭和 36 年度改正税法総解 132 頁（1961）。

(55) 武田・前掲注(54)126-127 頁参照。

【図表 8】別表 1 機械及び装置以外の有形固定資産の耐用年数
(器具及び備品のうち一部抜粋)

種類	構造又は用途	細目	分別耐用年数	総合耐用年数又は個別耐用年数
器具及び備品	旅館、ホテル、飲食店、貸席、舞踏場その他の接客業用又はクラブ用のもの (共通的使用資産を除く。)	客室用品		
		ベッド		8
		暖房用機器、ルームクーラー及び扇風機、ラジオ受信機、テレビジョン受像機その他の電気用品		7
		カーテン、じゆうたんその他の繊維製品		3
		その他のもの		5
		室内装飾品		
		主として金属製のもの		20
		その他のもの		10
		座ぶとん、寝具、丹前その他の客用品		3
		食事用品		
陶磁器製又はガラス製のもの		2		
その他のもの		5		
その他のもの				
主として金属製のもの		15		
その他のもの		8		
医療用又は獣医療用のもの(共通的使用資産を除く。)		エックス線を用いる医療用機器		
		移動式のもの		4
		その他のもの		7
		電子管を用いる医療用機器(エックス線によるも		

		のを除く。)	7
		消毒殺菌用機器	4
		手術用（消毒殺菌用機器を除く。）機器	5
		顕微鏡その他の光学的検査機器	8
		調剤用又は製剤用の機器	6
		歯科診療用ユニット	8
		ベッド	10
		その他のもの	
		主として金属製のもの	10
		主として陶磁器製又はガラス製のもの	3
		その他のもの	6
	共通的使用資産	容器	
		ポンペ	
		溶接製のもの	8
		鍛造製のもの	
		塩素用のもの	8
		その他のもの	12
		ドラムかん	4
		魚類輸送用のもの	
		金属製のもの	5
		その他のもの	3
		その他の輸送用のもの	
		金属製のもの	6
		その他のもの	4
		その他のもの	
		陶磁器製又はガラス製のもの	3
		木製又は合成樹脂製のもの	5

	その他のもの	15
	時計及び電話設備	15
	応接セット	10
	電気又はガス冷蔵庫（販売用のものを除く。）、暖房用機器（接客業用又はクラブ用のものを除く。）及びルームクーラー（接客業用又はクラブ用のものを除く。）	8
	度量衡器	5
	テレタイプライターその他の通信用機器、タイムレコーダー、消火器、サイレン、ブザー、インターホーン、放送用機器（有線放送電話機器を含む。）、ラジオ受信機（接客業用又はクラブ用のものを除く。）及びテレビジョン受像機（接客業用又はクラブ用のものを除く。）	10
	タイプライター（孔版印刷業用又は印書業用のものを除く。）、金銭登録機、映写機、テープレコーダ、複写器、謄写機器（孔版印刷業用又は印書業用のものを除く。）及び宛名印刷器	8
	金庫	
	手さげ金庫	10
	その他のもの	30
	生物	
	植物（貸付業用のもの及び草本植物を除く。）	15
	動物	
	魚類	2
	鳥類	4
	その他のもの	8

【図表 9】別表 2 機械及び装置の耐用年数（一部抜粋）

番号	設備の種類	設備の区分	分別耐用年数	総合耐用年数 又は個別耐用 年数
1	ソーセージ、ハム又はベーコン製造設備	原料処理設備	12	13
		成製設備	12	
		冷蔵設備	13	
		その他	16	
900	自動車用ガソリン小売設備	販売設備	11	12
		附帯機械設備	12	
		その他	17	
959	前掲の機械及び装置以外のもの並びに前掲の区分によらないもの	主として金属製のもの		20
		その他のもの		10

(5) 昭和 39 年

昭和 39 年の改正において、別表 1 の「器具及び備品」については、次のように説明されている。「器具及び備品については、従来の方式が根本的に改められた。従来の方式は、『共通的使用資産』がまず基本的なものとなっており、このほか『業用のもの』又は『〇〇用のもの』として掲げられていた。しかも、原則としては特殊なものが掲げられ、それ以外のものは『業用のもの』等のうちの『その他』欄によつて処理する建前とされていた。たとえば、事務机を例にとると検索の結果特別に掲げられていないので『事務用のもの』のうち主として金属製であれば 15 年、その他のもの（例えば木製）であれば 8 年となつていたのである。そこで今回の改正においては、これを根本的に改めて、一般的なものから順次に排列している。

すなわち、(1) 家具類、(2) 事務器具類…… (12)『前掲する資産のうち、当該資産について定められている前掲の耐用年数によるもの以外のもの及び前掲の区分によらないもの』とされたのである。⁽⁵⁶⁾とされ、耐用年数については、「電気機器、事務機器等は比較的大幅に短縮されているが、その他のものについては、おおむね、従来の耐用年数がそのまま変わらないように考慮された上で編成替えされたものである。⁽⁵⁷⁾」と説明されている。

上記の通り、改正前において複雑だった適用関係を簡易なものとするため、「構造又は用途」の区分方法を簡略化し、一般的なものから順次に排列したことにより、別表 1 の「器具及び備品」については現行のものとはほぼ一致するものとなった。また、改正前において「共通の資産」、すなわち事業に共通的に使用される器具及び備品を集めたものとされていたものの大部分は、改正後において「1 家具、電気機器（ガス機器を含む。）及び家庭用品（他の項に掲げるものを除く。）」（以下「家具類等」という。）、「2 事務機器及び通信機器」（以下「事務機器等」という。）、「3 時計、試験機器等」に編成替えされている。これらのことからすると、家具類等、事務機器等、時計、試験機器等については、一般的なものや、事業に共通的に使用されるものが想定されており、例えば工場やサービス業の店舗等で用いられる業務用の特殊なものは基本的には含まれないと考えられる⁽⁵⁸⁾。

次に、別表 2 の「機械及び装置」については、できるだけ企業の設備を一本とする方向で簡素化することとし⁽⁵⁹⁾、「設備の種類」は改正前の 978 種類から 369 種類に整理統合されるとともに、分別耐用年数が廃止された。また、新たな「設備の種類」として「ブルドーザー、パワーショベルその

(56) 大蔵省主税局税制第一課課長補佐 武田昌輔編『耐用年数表とその解説』7頁（大蔵財務協会、1964）。

(57) 大蔵省税制第一課課長補佐 伊藤甫「固定資産の耐用年数の改定について」税務弘報第 12 巻第 6 号 126 頁（1964）。

(58) 例えば「2 事務機器及び通信機器」の謄写機器については、耐通 2-7-5 において「謄写機器とは、きわめて簡易なものを予定している」と解説されている。第 3 章第 1 節 5 参照。

(59) 武田編・前掲注(56)10 頁。

他の自走式作業用機械設備」が特掲された。これは、改正前においては「車両及び運搬具」の「特殊自動車」として特掲されていたが、これは車両というよりは機械とみなすべきとして「機械及び装置」に該当するとされたものである⁽⁶⁰⁾。

【図表 10】別表 1 機械及び装置以外の有形固定資産の耐用年数（器具及び備品のうち一部抜粋）

種類	構造又は用途	細目	耐用年数
器具 及び 備品	1 家具、電気機器(ガス機器を含む。)及び家庭用品(他の項に掲げるものを除く。)	事務机、事務椅子及びキャビネット	
		主として金属製のもの	15
		その他のもの	8
		応接セット	
		接客業用のもの	5
		その他のもの	8
		ベッド	8
		陳列だな及び陳列ケース	
		冷凍機付のもの	6
		その他のもの	8
		その他の家具	
		接客業用のもの	5
		その他のもの	
		主として金属製のもの	15
その他のもの	8		
	ラジオ、テレビジョン、テープレコーダーその		

(60) なお、耐通 2-5-5 において「人又は物の運搬を目的とせず、作業場において作業することを目的とするものは、『特殊自動車』に該当せず、機械及び装置に該当する。」と定められている。

		他の音響機器	5
		冷房用又は暖房用機器	6
		電気冷蔵庫、電気洗濯機その他これらに類する 電気又はガス機器	6
		氷冷蔵庫及び冷蔵ストッカー（電気式のもの を除く。）	4
		自動販売機（手動のものを含む。）	5
		カーテン、座ぶとん、寝具、丹前その他これら に類する繊維製品	3
		じゅうたんその他の床用敷物	
		接客業用、放送用、レコード吹込用又は劇場 用のもの	3
		その他のもの	6
		室内装飾品	
		主として金属製のもの	15
		その他のもの	8
		食事又はちゅう房用品	
		陶磁器製又はガラス製のもの	2
		その他のもの	5
		その他のもの	
		主として金属製のもの	15
		その他のもの	8
2	事務機器及 び通信機器	謄写機器及びタイプライター	
		孔版印刷又は印書業用のもの	3
		その他のもの	5
		電子計算機	6
		複写機、計算機（電子計算機を除く。）、金銭登	

		録機、タイムレコーダーその他これらに類するもの	5
		テレタイプライター	5
		インターホーン及び放送用設備	6
		電話設備その他の通信機器	10
	3 時計、試験機	時計	10
	器及び測定機器	度量衡機	5
		試験又は測定機器	
		陶磁器製又はガラス製のもの	3
		主として金属製のもの	10
		その他のもの	5

【図表 11】別表 2 機械及び装置の耐用年数（一部抜粋）

番号	設備の種類	細目	耐用年数
1	食肉、食鳥又は鶏卵処理加工設備		11
334	ブルドーザー、パワーショベルその他の自走式作業用機械設備		5
369	前掲の機械及び装置以外のもの並びに前掲の区分によらないもの	主として金属製のもの	17
		その他のもの	8

(6) 平成 20 年

平成 20 年改正においては、別表第二について日本標準産業分類の中分類を基本とした資産区分の整理が行われ、改正前の 390 区分から 55 区分に大括り化された。そして、当該区分ごとの法定耐用年数についても見直されたが、その算出方法については次のように説明されている。「改正前は、機械及び装置のような総合減価償却資産については、それぞれの設備ごとにそのモデル・プラント（標準設備）を想定し、それを構成する個々の資

産の個別耐用年数を総合した年数により耐用年数が算定されていたが、改正後の資産区分は、日本標準産業分類の中分類に従って業用区分（事業区分）で分けられており、ある区分における一の業用設備についてそこに当てはまる新たなモデル・プラントが設定されているわけではない。一の業用設備の中には、その業種ごとの様々な設備が含まれているということであり、……要するに、1つの「設備の種類」の区分が改正前のようにモデル・プラントによって細かく分かれてそれぞれの耐用年数が定められているものではなく、業用区分で大括り化されたことにより、その中には同じ業用区分の様々な設備が含まれており、それらの設備の使用実態等を踏まえた年数等を基礎として区分ごとに平均的に算定されたものが、改正後の業用設備の耐用年数となっているのである。……改正後の資産区分は 55 区分となり、表面的には従来のモデル・プラントの考え方はないことになる。ただし、改正後の耐用年数も個々の設備の使用実態等を踏まえたものであることからすると、耐用年数算定のベースとしてモデル・プラントの考え方が全くなくなったものではないと考えられる。例えば、現に耐用年数の短縮が認められる事由の一つとして、旧耐用年数省令を用いて償却限度額を計算することとした場合に、旧耐用年数省令に定める一の耐用年数を用いて償却限度額を計算すべきこととなる減価償却資産の構成が、その耐用年数を用いて償却限度額を計算すべきこととなる同一種類の他の減価償却資産の通常の構成と著しく異なることと定めているところである（法令 57 ①六、法規 16 一）。つまり、耐用年数の短縮申請を行う場面においては、改正前のモデル・プラントに基づく旧耐用年数省令における資産区分（以下「旧資産区分」という。）を見なければ、その設備の構成が通常の構成と同じかどうかということが比較検討できないということになるため、この旧資産区分やその基となるモデル・プラントの考え方をを用いることとなる。このような点を考慮し、平成 20 年度の税制改正により耐用年数省令上は

旧別表第二上の 390 区分はなくなったが、耐用年数通達において旧別表第二を付表 10 として掲げている。⁽⁶¹⁾」。

これによれば、平成 20 年改正により、「機械及び装置」に該当する減価償却資産について、その設備の区分が大括り化され簡素なものとなるとともに、新たな区分ごとに耐用年数が決定されたが、「機械及び装置」に該当するか否かの判断については改正前後において変わるものではなく、「機械及び装置」については、モデル・プラントの考え方、すなわち、複数の個別的資産によって構成されるものであることが前提とされていると解される。そして、そのような複数の個別的資産は、昭和 17 年の改正時に「機械及び装置」について総合償却をすることとした趣旨を踏まえると、有機的に牽連結合して活動する性質のものであると考えられる。

(7) 小括

上記 (1) から (6) において、耐用年数表の沿革につき、資産区分に係る部分を中心に、特に大きな改正があった年度について概観した。

耐用年数表上の「器具及び備品」については、昭和 17 年の改正において「固定資産耐用年数表」の「第 1 各事業に共通する固定資産」の「種類」の区分において、「工具、器具及び備品」として特掲されたが、これは、その資産の性質上原則として事業の種類の如何により年数を異にすることなく各資産の種類により年数が定められるべきものであることを理由としていた。これが、昭和 26 年の改正により、「別表 1 機械及び装置以外の有形固定資産の耐用年数」の「種類」のうちの一つとして「器具及び備品」が特掲されることとなり、さらに「構造又は用途」により 9 つに区分され、さらに「細目」においては、具体的な物品名等が特掲されることとなった。そして、昭和 36 年の改正において、社会通念上、器具及び備品といえるか疑義があり得ると思われる「機器」類が多数特掲されることとなる。こ

(61) 平成 20 年 12 月 26 日付課法 2-14 ほか 1 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」(法令解釈通達)の趣旨説明・第三 耐用年数の適用等に関する取扱通達関係・1 耐用年数関係総論・【改正】1-4-2・前掲注(10)。

これらの機器類について、昭和 26 年改正時において「〇〇の器械及び器具」として特掲されていたものが昭和 36 年改正において「〇〇機器」と名称が変わっていることからすると、「器具及び備品」として特掲される機器類は、基本的には「機械」と比べ単純で小規模なものが想定されていると考えられる。そして昭和 39 年の改正において、「構造又は用途」の排列方法が、一般的なものから順次排列する方法に改められるとともに、改正前において「共通資産」、すなわち事業に共通的に使用される器具及び備品を集めたものとされていたものの大部分が、改正後において家具類等、事務機器等、時計、試験機器等に再編成されていることからすると、家具類等、事務機器等、時計、試験機器等については、一般的なものや、事業に共通的に使用されるものが想定されており、例えば工場等で用いられるような業務用の特殊なものは基本的には含まれないと考える。

耐用年数表上の「機械及び装置」については、昭和 17 年の改正において「固定資産耐用年数表」の「第 2 事業別固定資産」に端を発しており、機械及び装置について事業の種類別に、その事業に属する機械及び装置の全てのものについて一本化した平均耐用年数、すなわち、総合耐用年数が定められた。この総合耐用年数創設については、「機械設備は最初の工程より最後の工程に至るまで有機的に牽連結合して活動し……。(62)」と説明されている。これは、「機械及び装置」について総合償却することとした趣旨を示すものであるとともに、税務における総合償却資産とは基本的にどのような性質のものであるかを示したものであるといえるであろう。また、この昭和 17 年改正における総合耐用年数の具体的な算出方法は明らかではないが、昭和 26 年の改正においては、耐用年数の算定に当たったの基本的な考え方が「固定資産の耐用年数の算定方式」（昭和 26 年大蔵省主税局編）に掲げられており、これによれば、機械設備における総合償却年数の算定に当たっては中庸と認められる標準的設備（モデル・プラント）が

(62) 大蔵省主税局・前掲注(9)48 頁。

想定されており、これは複数の個別的機械によって構成されることが前提とされている。そして、平成 20 年改正により、「機械及び装置」に該当する減価償却資産について、その設備の区分が大括り化され簡易なものとなるとともに、新たな区分ごとに耐用年数が決定されたが、「機械及び装置」に該当するか否かの判断については改正前後において変わるものではなく、「機械及び装置」については、モデル・プラントの考え方、すなわち、複数の個別的資産によって構成されるものであることが前提とされていると解される。そして、そのような複数の個別的資産は、昭和 17 年の改正時に「機械及び装置」について総合償却をすることとした趣旨を踏まえ、有機的に牽連結合して活動する性質のものであると考えられる。

第 3 節 裁判例

本節では、資産区分について争われた裁判例により、税務上の「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義や区分判断の基準について検討を行う。事例 1 及び 2 は、「機械及び装置」と「器具及び備品」のいずれに該当するかが争われた事例であり、いずれも医療用の検査機器について、その資産区分が争われたものである。また、事例 3 は「機械及び装置」と「建物」、4 は「機械及び装置」と「建物」又は「構築物」、5 は「機械及び装置」と「建物附属設備」、6 は「器具及び備品」と「建物」の区分が争われた事例である。

1 医療用機器が「機械及び装置」ではなく「器具及び備品」に当たるとされた事例〈1〉

(第一審東京地裁平成 21 年 1 月 16 日判決 (税資 259 号順号 11116))⁽⁶³⁾

(控訴審東京高裁平成 21 年 7 月 1 日判決 (税資 259 号順号 11237))⁽⁶⁴⁾

(63) 判例評釈として、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 18 巻 3 号 51 頁(2009)、古矢文子「判批」税理 53 巻 10 号 98 頁(2010)。

(64) 判例評釈として、津田明人「判批」税務事例 45 巻 5 号 37 頁(2013)、藤曲武美「判

(1) 事案の概要

本件は、中小企業者等が機械等を取得した場合等の特別償却又は法人税の税額の特別控除を定めた租税特別措置法（平成 18 年法律第 10 号による改正前のもの。以下「措置法」という。）42 条の 6 の適用の有無が問題となった事案である。すなわち、主として臨床検査、公害検査、水質検査等を目的とし、医療機関でない法人が、臨床検査で使用するリース物件である全自動染色装置、プリムエイド、自動電気泳道装置等の資産について、措置法 42 条の 6 第 1 項 1 号の減価償却資産に該当し、同条 3 項の規定が適用される「機械及び装置」に当たるとして確定申告したところ、当該各資産は「器具及び備品」に当たり、「機械及び装置」には当たらないとして同規定の適用が否定された。

(2) 判決要旨

イ 東京地裁平成 21 年 1 月 16 日判決

「『機械及び装置』並びに『器具及び備品』という用語は、法人税法、措置法及びその他の関連法規において、『機械』、『装置』、『器具』及び『備品』としてそれぞれが別個に規定されるのではなく、『機械及び装置』並びに『器具及び備品』という 2 組のまとまりとして規定されている。そうすると、措置法 42 条の 6 第 1 項 1 号の『機械及び装置』並びに『器具及び備品』の意義の検討に当たっては、『機械』、『装置』、『器具』及び『備品』のそれぞれの個別の意味内容を探求するのではな

批）税務弘報 62 巻 1 号 106 頁(2014)。なお、関西学院大学の一高龍司教授は、「本判決が大部分引用する第一審判決に関する先行の評釈では、『機械及び装置』と『器具及び備品』とは、『その機器の能力・構造・機能、大きさ、用途、他機器との関連等によって判定することになり、これらに一律の基準を見出すことは難しい』とする見解（筆者注：古矢・前掲注(63)103 頁）がある一方で、本判決（控訴審）に関し、平成 20 年度改正を踏まえてなお、『個々の装置や器具の種類によって決定されるわけではなく、製造工程等において有機的に牽連結合されて用いられる性質のものであるか否か、すなわち設備の一部であるか否かによって決定される』とする見方（筆者注：藤曲・注(64)112 頁）もある。本判決及び本稿が扱う他の裁判例を考慮する限り、後者の見方が支持されるように解される。」と述べられる（一高龍司「法人税法上の減価償却に関する主要な裁判例—昭和 63 年以降—」日税研論集第 69 号『減価償却課税制度』232 頁（日本税務研究センター、2016））。

く、『機械及び装置』を一体のものとし、『器具及び備品』を一体のものとして扱うのが相当である。

そして、法的安定性の観点からは、ある法令上の用語は、関連法規における同一の用語と整合的に用いられるべきであるから、ある減価償却資産が措置法 42 条の 6 第 1 項 1 号の『機械及び装置』又は『器具及び備品』のいずれに該当するかを判断するに当たっては、それが、耐用年数省令の別表第二において設備の種類ごとに 369 に区分され、その一部についてはさらに細目が設けられ、個別具体的に掲げられた『機械及び装置』と、別表第一において構造又は用途に応じて 12 に区分され、さらに細目が設けられ、個別具体的に掲げられた『器具及び備品』のいずれに該当するかを検討するのが相当というべきである。……耐用年数省令別表第一の『医療機器』は、医療の用に供される減価償却資産を網羅的に掲げ、個別の減価償却資産ごとに耐用年数が規定されているから、医療の用に供されることについては争いが無い（原告も、本件各資産は『医療用の機械及び装置』であると主張している。）本件各資産がここにいる医療機器に該当すると解釈することは、ごく自然なものといえることができる。他方、耐用年数省令別表第二においては、『機械及び装置』の設備の種類として医療の用に供される減価償却資産は特掲されていないから、本件各資産については、それが同別表第二の『369』に該当するかのみが問題となるが、……、同別表第二が各区分において標準設備（モデルプラント）を想定し、その標準設備（モデルプラント）を構成する各資産の耐用年数の見積りに基づいて総合耐用年数を定めるものに対し、……、本件各資産は、基本的には単体で個別に作動するものであり、他の機器と一体となって設備を形成し、その一部として各機能を果たすものではないと認められることをも考慮すれば、本件各資産が同別表第二の『369』に該当すると解することは、同別表第二に掲げられた減価償却資産の中に他とは性質を異にするものを含ませることになり、相当ではないといわざるを得ない。」

ロ 東京高裁平成 21 年 7 月 1 日判決

『機械及び装置』といえるためには標準設備（モデルプラント）を形成していなければならない、設置箇所が同じ場所であるかどうかはともかく、資産の集合体が集团的に生産手段やサービスを行っていないと認められないものというべきである。しかるに、本件各資産が連動あるいは連携して一体となって設備を形成していることを認めるに足る証拠はない。逆に、証拠……によれば、本件各資産は、その目的（検査項目等）は共通でなく、それぞれが独立して機能するものであることが認められる。したがって、控訴人の主張は採用できない。」

(3) 考察

本事例においては、医療用の検査機器が「機械及び装置」と「器具及び備品」のいずれに該当するかについて争われた。法令上「機械及び装置」と「器具及び備品」の一般的な定義規定は存在せず、国語辞典等によっても「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義や違いを一義的に決することはできない。そこで、措置法 42 条の 6 第 1 項 1 号の「機械及び装置」並びに「器具及び備品」の意義の検討に当たっては、「機械」、「装置」、「器具」及び「備品」のそれぞれの個別の意味内容を探求するのではなく、「機械及び装置」を一体のものとし、「器具及び備品」を一体のものとして扱うのが相当であること、また、法的安定性の観点からは、ある法令上の用語は、関連法規における同一の用語と整合的に用いられるべきであるから、ある減価償却資産が措置法 42 条の 6 第 1 項 1 号の「機械及び装置」又は「器具及び備品」のいずれに該当するかを判断するに当たっては、それが、耐用年数省令の別表第二の「機械及び装置」と、別表第一の「器具及び備品」のいずれに該当するかを検討するのが相当というべきとされた。（なお、「機械及び装置」と、「器具及び備品」の定義付けは行われていない。）その上で、本件医療機器が「機械及び装置」に該当するか否かは、別表第二に医療用設備が特掲されていないことから、同別表第二の「369」に該当するか否かを判断すべきこととなり、その該当性の判断を上記の通り判

示したものである。第一審及び控訴審における判示内容を総合すると、ある資産が「機械及び装置」といえるためには、他の機器と一体となって設備を形成し、当該設備の目的を果たすために、その一部として各機能を果たすものであることが必要であると考えられる。

2 医療用機器が「機械及び装置」ではなく「器具及び備品」に当たるとされた事例〈2〉

(東京地裁平成 23 年 9 月 14 日判決 (税資 261 号順号 11765))

(1) 事案の概要

生化学検査、血清検査、血液学的検査、微生物学的検査、寄生虫学的検査、特殊化学検査、病理学的検査等の臨床検査データの販売、医薬品及び医薬部外品の販売等を目的とする株式会社であり、医療機関からの委託を受けて臨床検査を行うことを主たる業とする法人が、いわゆるリース物件であり、臨床検査を行う際に使用する自動分析装置、逆浸透純水製造装置等の各減価償却資産について、法人税の税額の特別控除を定めた租税特別措置法（平成 18 年法律第 10 号による改正前のもの。）42 条の 6 第 3 項の規定が適用される「機械及び装置」に当たるとして確定申告したところ、当該各資産は「器具及び備品」に当たり、「機械及び装置」には当たらないとして同規定の適用が否定された事案。

(2) 判決要旨

「耐用年数省令は、『機械及び装置』以外の減価償却資産と『機械及び装置』とを区分し、前者については同省令別表第 1 において個別耐用年数を、後者については同省令別表第 2 において総合耐用年数を、それぞれ定めているものであるが、このような取扱いは、沿革的には、昭和 17 年に改正された『固定資産耐用年数表』に端を発するものである……。そして、上記改正において『機械及び装置』につき総合耐用年数を用いることとされた根拠については、『機械及び装置』は、最初の工程より最後の工程に至るまで有機的に牽連結合して活動するものであり、資産の内容を見ても細目

ごとの区分が必ずしも明瞭でなく、中には資産の細分が不可能に等しいようなものもあるためである旨の説明がされているところ……、耐用年数省令別表第 2 の特掲設備及び特掲その他設備（同別表番号 1 から 368 までの設備の種類）のほとんどが製造設備であることからすれば、同別表において『機械及び装置』につき総合耐用年数を用いることとされた根拠は、昭和 17 年に改正された『固定資産耐用年数表』におけるそれと基本的に同様であると考えられる。」

「耐用年数省令別表第 2 においては、『機械及び装置』の設備の種類として医療の用又は原告が主張するような臨床検査の用に供される減価償却資産は掲げられていないから、本件各資産については、それが同別表・番号 369 の資産に該当するか否かのみが問題となる。……ある資産が同省令別表第 2・番号 369 の資産に該当するか否かは、①最初の工程から最後の工程に至るまで有機的に牽連結合されて用いられる性質のものであるか否か、②同別表の番号 1 から 368 までに掲げられた設備の種類と異質なものでないか否か、との観点から検討すべきものと解するのが相当である（なお、平成 21 年東京高裁判決も、……、基本的にはこれと同様の見解を採っているものと解される。）。……本件各資産の機能及び用途並びに設置場所……に照らせば、本件各資産は、個々の資産が基本的には単体で個別に作動し、その結果生ずる直接の成果（検査データ等）も個々の資産ごとに異なるものであるというべきであって、①その全体が、最初の工程から最後の工程に至るまで有機的に牽連結合されて用いられる性質を有するものであるとは認め難いというべきであり、②また、耐用年数省令別表第 2 の番号 1 から 368 までに掲げられた特掲設備及び特掲その他装備の内容に照らせば、本件各資産をもって、耐用年数省令別表第 2・番号 369 の資産に該当するものと解することは、同別表に掲げられた減価償却資産の中に、これらの特掲設備及び特掲その他装備とは異質なものを含ませる結果となるものといわざるを得ないというべきである。したがって、本件各資産は、同別表・番号 369 の資産には該当しないものというべきである。」

(3) 考察

本件は上記 1 の類似事案であり、判決内容も概ね同旨といえる。まず、措置法 42 条の 6 第 1 項 1 号、法人税法 31 条及び耐用年数省令 1 条 1 項にいう「機械及び装置」及び「器具及び備品」は、いずれも、法人税法 2 条 23 号による委任に基づき定められ、同規定と一体を成すというべき法人税法施行令 13 条が掲げる「機械及び装置」及び「器具及び備品」を意味するものというべきであるとした上で、措置法 42 条の 6 第 1 項 1 号の「機械及び装置」又は「器具及び備品」のいずれに該当するかを判断するに当たっては、それが、耐用年数省令別表第 2 に掲げる「機械及び装置」と、同省令別表第 1 に掲げる「器具及び備品」のいずれに該当するかを検討するのが相当というべきであるとしている。そして、ある資産が同省令別表第 2・番号 369 の資産に該当するか否かは、①最初の工程から最後の工程に至るまで有機的に牽連結合されて用いられる性質のものであるか否か、②同別表の番号 1 から 368 までに掲げられた設備の種類と異質なものでないか否か、との観点から検討すべきものと解するのが相当であると結論付けている。

本裁判例では、次の点に対する判示内容にも留意すべきと思われる。一点目は、それぞれの資産ごとに単体で個別に作動するものは「機械及び装置」に該当しないのか、二点目は、中間製品を単体で製造、生産等できるものは「機械及び装置」に該当しないのか、という問題である。

イ 「それぞれの資産ごとに単体で個別に作動する」ものは「機械及び装置」に該当しないのか

原告は、「耐用年数省令別表第 2 の番号 334『ブルドーザー、パワーショベルその他の自走式作業用機械設備』は、被告において本件各資産が同別表に該当しない理由とする『それぞれの資産ごとに単体で個別に作動する』という性質を完全に具備するものであり、同別表番号 75『印刷設備』における印刷機、同別表番号 364『天然色写真現像焼付設備』及び番号 365『その他の写真現像焼付設備』における現像機も、通常は『そ

それぞれの資産ごとに単体で個別に作動する』ものであって、同別表の文言上、機械装置単体も『機械』及び『装置』に当たることが規定されている。」と主張したが、これに対し裁判所は「耐用年数省令別表第 2 の番号 334『ブルドーザー、パワーショベルその他自走式作業用機械設備』は、固定資産の耐用年数等に関する省令（昭和 26 年大蔵省令第 50 号）別表 1（機械及び装置以外の有形固定資産の耐用年数について定めたもの）において、種類を『車両及び運搬具』とする区分の中に『特殊自動車』として掲げられていたものの一部が、昭和 39 年に行われた同省令の改正により、同省令別表 2（機械及び装置の耐用年数について定めたもの）の中に特掲されることになったものであり、特掲資産の中では特殊な位置付けのものというべきであって、……『機械及び装置』につき総合耐用年数を用いることとされた根拠に影響を及ぼすものとはいい難く、また、耐用年数省令別表第 2 の番号 75『印刷設備』における印刷機や、同別表番号 364『天然色写真現像焼付設備』及び番号 365『その他の写真現像焼付設備』における現像機は、特掲されている設備を構成する他の資産と一体となって当該設備としての目的を達するために用いられる資産というべきものであるから、前記……の主張は、前記……において述べたところ〔筆者注：ある資産が同省令別表第 2・番号 369 の資産に該当するか否かは、①最初の工程から最後の工程に至るまで有機的に牽連結合されて用いられる性質のものであるか否か、②同別表の番号 1 から 368 までに掲げられた設備の種類と異質なものでないか否か、との観点から検討すべきものと解するのが相当であること〕を左右するものとはいえない。」と判示している。「ブルドーザー、パワーショベルその他自走式作業用機械設備」については特掲資産の中では特殊な位置付けのものとされるとともに、印刷機や現像機の例からは、ある資産が単独で作動するとしても、それが他の資産と一体となって当該設備としての目的を達するために用いられる資産であれば、その資産は「機械及び装置」に該当するということができる。

なお、「ブルドーザー、パワーショベルその他自走式作業用機械設備」と同様の例として、「農業用設備」が挙げられると考える。農業用設備は昭和 26 年の税制改正において、「農業用固定資産の耐用年数」についての耐用年数表が別表 4 として定められ、特殊な減価償却資産として一般の減価償却資産よりも短縮した耐用年数が定められた（例えば「耕うん用具」の「動力耕うん機」は耐用年数 7 年というように、個別の資産が特掲されていた。）。これが、数次の改正を経て、平成 20 年の税制改正において別表第一又は別表第二に統合され、その法定耐用年数が実態に即して見直されることとなったが、「きのこ栽培用ほだ木」が別表第一の「器具及び備品」に特掲されているのを除き、トラクターや耕うん整地用機具等、そのほとんどものは別表第二の「25 農業用設備」に該当することとされたことが耐用年数の適用等に関する取扱通達の付表 9 「機械及び装置の耐用年数表（別表第二）における新旧資産区分の対照表」（以下「付表 9」という。）をみると確認できる。本裁判例を踏まえれば、農業用設備は「ブルドーザー、パワーショベルその他自走式作業用機械設備」と同様、特掲資産の中では特殊な位置付けのものというべきであると考える。

また、印刷機等と同様の例として、飲食業用設備を構成する料理用ストーブや冷凍機等のちゅう房機器が挙げられると思われる。これらは単体で個別に作動するものであるものの、飲食業用設備を構成する他の資産と一体となって当該設備としての目的、すなわち飲食の提供という目的を達するために用いられる資産というべきものであるから、「機械及び装置」に該当するということができると考えられる。

ロ 中間製品を単体で製造、生産等できるものは「機械及び装置」に該当しないのか

原告は、①本件各資産は、臨床検査業者が行う一般的な臨床検査を実施するための設備であり、臨床検査業における標準設備を構成する、②

原告が顧客に提供するサービスは、顧客から依頼のあった検査項目全てを総合検査報告書の形で提供することによって結実するものであり、本件各資産を含む原告の臨床検査設備（原告の検査ライン）は、原告の各拠点に設置された複数の検査機械等が連携連動し、全体として一体となって、上記のような原告の臨床検査サービスを提供するものであり、耐用年数省令別表第 2・番号 369 の資産に該当する旨主張したが、これに対し裁判所は、「耐用年数省令別表第 2・番号 369 の資産については標準設備（モデルブランド）を具体的に想定することはできないのであって、上記①の原告の主張は、その前提を欠くものというべきである。また、上記②の原告の主張は、本件各資産を構成する個々の資産のそれぞれから生じた直接の成果をいわば中間製品とし、これらを寄せ集めた結果である総合検査報告書をいわば最終製品と見た上で、本件各資産をそのような最終製品を生み出すための設備であると評価しようとするものであると解されるところ、そのような考え方は、同別表においては、中間製品についての製造設備や組立設備も特掲設備として定められていること（同別表の番号 276『自動車車体製造又は架装設備』、番号 278『車両用エンジン、同部分品又は車両用電装品製造設備（ミッション又はクラッチ製造設備を含む。）』、番号 279『車両用ブレーキ製造設備』、番号 280『その他の車両部分品又は附属品製造設備』等）と整合しないものといわざるを得ないものであって、採用することができない。」と判示している。したがって、中間製品の製造工程が存在する場合、その工程が「機械及び装置」の該当性判断を行う際の単位となるということが出来る。「機械及び装置」といえるためには他の資産と一体となって設備を構成している必要があるところ、中間製品を製造等することができる工程において、ある機器が単体で個別に作動しそれを製造することができるのであれば、その資産は「機械及び装置」には該当しない、ということになると考えられる。本事例においては、医療用の各検査機器が、中間製品たる各種検査を、それぞれの検査機器が単体で個別に行うことがで

きるため、他の資産と一体となって設備を構成しているとはいえ、「機械及び装置」には該当しないこととなる。中間製品たる各種検査を寄せ集めた最終製品たる総合検査表を作成するためには複数の検査機器が必要であるといっても、そこまで範囲を広げて設備の該当性判断は行わないということであろう。

なお、同判示は平成 20 年改正前の別表第二において、中間製品についての製造設備や組立設備も特掲設備として定められていることを理由として挙げているが、平成 20 年改正により別表第二は改正されていることから、その判断に影響はないのかといった疑義もあり得る。この点、平成 20 年改正は「機械及び装置」及び「設備」の概念を変更するものではなく、設備を構成し「機械及び装置」に該当するものについて、その設備の区分を大括りにすることにより事務の簡素化を図ったものであり、また、現行の耐通 1-4-3、1-4-4 においても、中間製品に係る設備に適用する耐用年数についての取扱いが定められていることから、中間製品についての製造設備や組立設備も別表第 2 に定める設備に該当するということができ、中間製品の製造工程が存在する場合、その工程が「機械及び装置」の該当性判断を行う際の単位となることに変わりはないと考えられる。

3 工場内の建物に設置した電波暗室が「機械及び装置」ではなく「建物」に当たるとされた事例

(第一審東京地裁平成 17 年 1 月 21 日判決 (税資 255 号順号 9904))

(控訴審東京高裁平成 17 年 10 月 27 日判決 (税資 255 号順号 10178))

(上告審最高裁平成 19 年 7 月 3 日第三小法廷判決 (税資 257 号順号 10745))⁽⁶⁵⁾

(65) 判例評釈として、野中孝男「判批」税経通信 67 巻 13 号 130 頁(2012)。

(1) 事案の概要

電気通信機器及び電気用品の製造販売等を主たる業とする法人が工場内の建物に設置した電波暗室（電波の反響がない空間を実現する目的で、空間を構成するすべての壁面にシールドを設置し、シールド上に電波吸収体を設置したもの）の減価償却額の算定に関し、「機械及び装置」と「建物」のいずれに分類して耐用年数を適用すべきかが争われた事案。本件電波暗室は、減価償却の点においては、建物に含め建物の耐用年数を適用すべきものとされた。

(2) 判決要旨

【東京地裁平成 17 年 1 月 21 日判決】

「耐用年数省令における建物の耐用年数の算定の趣旨によると、建物附属設備として独立の償却単位とされているものではない建物の内部造作であって、当該建物と物理的・機能的に一体となったもの、例えば、温湿度の調整制御、無菌又は無じん空気の汚濁防止、防音、遮光、放射線防御等のために設置された工場用の建物の内部造作のようなものについては、当該建物に含まれ、当該建物の耐用年数により減価償却されるものと解される。そして、ここでいう建物の内部造作とは、建物の内部に設置されたもので、建物と物理的・機能的に一体となって、建物のそれぞれの用途における使用のために客観的な便益を与えるものであると解される。……耐用年数省令の沿革及び建物の耐用年数の算定方式に照らすと、建物附属設備とは、建物に固着されたもので、その建物の使用価値を増加させるもの又はその建物の維持管理上必要なもので、特に建物から分離して償却すべきものとして、耐用年数省令別表第一に建物附属設備として掲げられたものであると解するのが相当である。さらに、耐用年数省令別表第二の『機械及び装置』については、耐用年数省令の規定の内容及び通常の意味に照らすと、機械とは、①剛性のある物体から構成され、②一定の相対運動をする機能を持ち、③それ自体が仕事をするもので、航空機及び車両等の耐用年数省令別表第一に該当する機器を除いたものであり、装置とは、

剛性のある物体から構成されており、機械と一体となって、又は機械の補助用具として、工場等の設備を形成し、総合設備の一部として用役の提供を行うもので、耐用年数省令別表第一の工具等に該当するものを除いたものであると解するのが相当である。……本件電波暗室は、建物附属設備に該当せず、本件建物の内部造作又はその一部であって、本件建物と機能的・物理的に一体となって、本件建物にその目的・用途に即した客観的な便益を与えるものと認めることができるから、本件電波暗室については、減価償却の点においては、本件建物に含めて考えて、本件建物の耐用年数を適用すべきものである。」

(3) 考察

本事例は、第一審において、「建物の内部造作」、「建物附属設備」、「機械」、「装置」の定義が示され、建物附属設備として独立の償却単位とされているものではない建物の内部造作については建物に含めて、当該建物の耐用年数により減価償却されるものとされた。また、第一審において示された「機械」の定義については、上記 1、2 の裁判例において踏襲されていない。この定義については、「機械及び装置」の一般的な性質とはいえるが、他の資産との関係については述べられていないことから、「機械及び装置」の定義としては不十分であると考えられる。また、上記 1、2 の裁判例においても判示されているとおり、「機械及び装置」の意義の検討に当たっては、「機械」、「装置」のそれぞれの個別の意味内容を探求するのではなく、「機械及び装置」を一体のものとし、「器具及び備品」を一体のものとして扱うのが相当であるとされることに対し、本定義は「機械」、「装置」に分け、個別に定義付けていることから、適切であるとは言い難く、あくまでも「機械及び装置」の一般的な要素といえるにとどまるものと思われる。

4 廃棄物ピットは「機械及び装置」ではなく「建物」に、再燃焼室ピットは「構築物」ではなく「機械及び装置」に当たるとされた事例

(第一審大阪地裁平成 18 年 7 月 18 日判決 (税資 256 号順号 10454))

(控訴審大阪高裁平成 20 年 8 月 29 日判決 (税資 258 号順号 11015))⁽⁶⁶⁾

(上告審最高裁平成 21 年 3 月 5 日第一小法廷判決 (税資 259 号順号 11152))

(1) 事案の概要

産業廃棄物処理業を営む法人が、79 種の設備等により構成される産業廃棄物処理用施設について、その大半を一体として、耐用年数省令 (平成 10 年大蔵省令第 50 号による改正前のもの、及び、同改正後、平成 13 年財務省令第 34 号による改正前のもの) 2 条 2 号 (当時) 所定のばい煙処理用機械装置に該当し、併せて租税特別措置法 (平成 10 年法律第 23 号による改正前のもの) 43 条 1 項の表 1 号の公害防止用設備として特別償却を受けられるとして確定申告を行ったところ、税務署長が、①当該設備のうち廃棄物ピット (工場等の地下部分に設けられた鉄筋コンクリート造の工作物で、外部から搬入された産業廃棄物のうち可燃物として選別されたものを貯留するもの) については建物の一部、再燃焼室ピット (後燃焼ストーカの真下に位置し、灰出コンベヤ等が設置されている鉄筋コンクリート製の工作物) については構築物に該当するとし、②他の複数の設備について、別表第六「ばい煙処理用機械装置」ではなく、別表第二や別表第五の「機械及び装置」に該当するとともに、③廃棄物ピット、再燃焼室ピット、蒸気タービン等について特別償却の適用を否認する更正処分を行ったことに対する抗告訴訟において、①のうち再燃焼室ピットを構築物と評価したこと、及び、③のうち再燃焼室ピットにつき特別償却の適用を否認したことは誤りであるとして、請求を一部認容した事案。

(66) 判例評釈として、安藤淳二「判批」税務事例 42 巻 10 号 78 頁(2010)。

(2) 判決要旨

【大阪高裁平成 20 年 8 月 29 日判決】

「本件施設は、その全体の構造に照らしても、社会通念上も明らかに建物である工場棟上屋が存在するほかに、廃棄物ピット……を含む地下部分の設備、廃棄物の受入供給設備、運搬設備、給排水設備、電気設備等のそれぞれ異なる機能を有する諸設備が存在することが明らかであり、これらの建物や各設備毎に実際の耐用年数も異なり、各設備毎に新しい設備に取り替えをすることも原則的には可能であると考えられ……、本来的な基本的機能である焼却処理の機能を果たす設備と、公害防止のための排ガス処理の機能を果たす設備などにより構成され、それぞれ独立の機能、効用を営み得る建物、構築物及び機械・装置等により構成されていると認められる。……本件施設は、工場棟上屋があるほか、それぞれ独立の機能、効用を有する機械及び装置等により構成されており、これを全体で 1 つの機械及び装置とみることは無理であり、建物や各設備ごとに区分してそれぞれの効用の耐用年数を考えることができ、法及びその委任を受けた令や耐用年数省令に照らしても、それぞれの規定による設備毎に減価償却をすべきものと解するのが相当である。のみならず、前記認定のとおり、本件施設は、破碎選別処理施設から排出された建設混合廃棄物の可燃物と廃プラスチックを焼却処理により減容することを目的とした施設であって、本件施設全体をばい煙処理の用に供された施設とみることは困難であるといわざるを得ない。」として、償却限度額は各施設や工事ごとに計算すべき旨判示した。

その上で、廃棄物ピットについて本件施設中の工場等と一体を成す建物であって、機械及び装置というべきではないと判示し、その理由として次の原判決を引用した。「廃棄物ピットは、①工場棟の地下部分に設けられた鉄筋コンクリート造の工作物で、外部から搬入された廃棄物を貯留する設備であること、②廃棄物ピットそれ自体では廃棄物に対して特段の作用を加えるものではないこと、③廃棄物ピットの上部空間は、屋根まで吹き抜

けとなっており、廃棄物クレーン及び投入ホップと合わせ、4階建て相当の工場棟に覆われていること、④上部は工場棟の天井付近まで空間になっていて、工場棟と共に、廃棄物を外界から遮断する機能を有していること、⑤工場棟の壁面が廃棄物ピットの壁面と重なる部分においては、工場棟は、廃棄物ピットを基礎として建設されていることが認められる。以上の事実、仕様書……上、廃棄物ピットが土木建築の項目に記載されており、……各見積書……においても廃棄物ピットが工場棟の基礎工事の価額に含めて計上されていることを併せ考えれば、廃棄物ピットは、それ自体で単一の資産と評価するのではなく、工場棟の上屋と一体をなす建物として評価するのが相当である。……そもそも機械及び装置とは、外力に抵抗し得る物体の結合からなり、一定の相對運動をなし、外部から与えられたエネルギーを仕事に変換する機構をいうものと解すべきところ、廃棄物ピットにはそのような性質は認められない。確かに、廃棄物ピット内では廃棄物クレーンによる破碎・攪拌・混合の作業が行われているが、この作業は、あくまでも廃棄物クレーンの仕事によるもので、廃棄物ピットの側が何らかの作用を加えているとみることはできない。また、……、廃棄物ピットを機械及び装置と一体評価すべき事情も認めることができないから、結局、原告の主張は採用できない。」

また、再燃焼室ピットについては、「焼却設備としての機械及び装置の基礎部分であって、その上部の機械及び装置と一体となってその効用を発揮するものと考えられ、上部の機械及び装置の一部として減価償却資産とすべきものと解される。……、上部の機械及び装置の基礎となること以外に再燃焼室ピットの独自の効用が特にあるとまでは考えられず……、上部の機械及び装置と分離可能であることは、前記の認定判断の妨げとなるものではない。」と判示し、原告の訴えを一部認容した。

(3) 考察

本事例においては、償却資産の単位について、それぞれ独立の機能・効用を営み得るかどうかにより判断すべきであり、本件施設は、工場棟上屋

があるほか、それぞれ独立の機能、効用を有する機械及び装置等により構成されていることから、建物や各設備ごとに区分して減価償却をすべきとした。

その上で、廃棄物ピットについては、廃棄物を貯留する設備であり、廃棄物ピットそれ自体では廃棄物に対して特段の作用を加えるものではなく、廃棄物ピットを基礎として工場等が建設されていること、及び、廃棄物ピットを機械及び装置と一体評価すべき事情も認めることができないこと等から、工場棟の上屋と一体をなす建物として評価するのが相当であるとした。それに対し、再燃焼室ピットについては、その上部の機械及び装置の基礎部分であって、その上部の機械及び装置と一体となってその効用を発揮するものと考えられ、上部の機械及び装置の基礎となること以外に再燃焼室ピットの独自の効用が特にあるとまでは考えられないことから、上部の機械及び装置の一部として減価償却資産とすべきものと判示された。

なお、「機械及び装置」について、「機械及び装置とは、外力に抵抗し得る物体の結合からなり、一定の相対運動をなし、外部から与えられたエネルギーを仕事に変換する機構をいうものと解すべき」としているが、これは広辞苑（第七版）における「機械」の定義とほぼ一致するものであり（第 2 章第 1 節参照）、社会通念上の機械の一般的意義ということではできると思われるものの、「器具及び備品」から区別される概念としての「機械及び装置」の意義とは言い難い。本事例における廃棄物ピットは、社会通念上の意義に照らした機械の属性すら満たしていないことから、廃棄物ピット自体は「機械及び装置」には該当しないことを示し、そのうえで、再燃焼室ピットのように他の機械及び装置と一体評価すべき事情も認めることができない、ということであろう。

5 工場に設置した冷房機が「機械及び装置」ではなく「建物附属設備」に当たるとされた事例

（第一審神戸地裁昭和 54 年 8 月 20 日判決（民集 39 卷 3 号 875 頁））

(控訴審大阪高裁昭和 55 年 11 月 26 日判決 (民集 39 卷 3 号 889 頁)) (67)

(上告審最高裁昭和 60 年 4 月 23 日第三小法廷判決 (民集 39 卷 3 号 850 頁)) (68)

(差戻控訴審大阪高裁昭和 61 年 3 月 14 日判決 (行裁例集 37 卷 3 号 285 頁)) (69)

(差戻上告審最高裁昭和 63 年 3 月 3 日第一小法廷判決 (税資 163 号 650 頁))

(1) 事案の概要

織物の製造販売を業とし青色申告法人である原告が、工場に設置した冷房機について、租税特別措置法 (昭和 49 年法律第 17 号による改正前のもの) 45 条の 2 第 1 項所定の「機械」に当たり、特別償却規定が適用されるとして損金計上して確定申告したところ、本件冷房機は「機械」に当たらず「建物附属設備」と認められるとされた事案。(なお、控訴審以降における争点は青色申告承認取り消しの理由附記の程度が中心的争点となっている。)

(2) 判決要旨

【神戸地裁昭和 54 年 8 月 20 日判決】

「建物と一体となつ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つても、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

(67) 判例評釈として、石倉文雄「判批」税理 25 卷 9 号 131 頁(1982)。

(68) 判例評釈として、濱野惺「判批」ジュリスト 847 号 48 頁(1985)、木村弘之亮「判批」ジュリスト 870 号 109 頁(1986)、芝池義一「判批」別冊ジュリスト 120 号 158 頁(1992)、大淵博義「判批」税経通信 40 卷 13 号 255 頁(1985)、矢野敬一「判批」税務弘報 34 卷 6 号 143 頁(1986)、横山茂晴「判批」税務事例 17 卷 11 号 24 頁(1985)、玉國文敏「判批」税務事例 18 卷 5 号 26 頁(1986)、碓井光明「判批」判例評論 331 号 173 頁(1986)、濱野惺「判解」法曹時報 38 卷 4 号 177 頁(1986)、堺澤良「判批」TKC 税研時報 2 卷 4 号 57 頁(1987)、芝池義一「判批」別冊ジュリスト 178 号 202 頁(2005)、林仲宣「判批」税 64 卷 10 号 98 頁(2009)、深澤龍一郎「判批」別冊ジュリスト 207 号 195 頁(2011)、茂垣志乙里「判批」税 70 卷 7 号 118 頁(2015)、深澤龍一郎「判批」別冊ジュリスト 228 号 208 頁(2016)。

(69) 判例評釈として、多田光宏「判批」税務事例 18 卷 6 号 29 頁(1986)。

は、建物の効用価値を高めるものとは異つた耐用年数があり、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つ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。これを本件についてみるに、……、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。」

(3) 考察

本事例においては、冷房機が「機械及び装置」と「建物附属設備」のいずれに該当するかの判断について、それが物の生産の目的に供される場合、例えば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は、「機械及び装置」として取扱う余地があるとしている。耐通 1-3-2（構築物と機械及び装置の区分）において、生産工程の一部としての機能を有しているものは構築物に該当せず機械及び装置に該当すると定められているが、これは上記判示内容と整合するものといえる。資産区分に当たっては、その「用途」が重要な考慮要素であり、同一の資産であってもその用途により資産区分が異なる場合があることが示されているといえるであろう。

6 ユニットバス等の建具が「器具及び備品」ではなく「建物」に当たるとされた事例

（広島地裁平成 5 年 3 月 23 日判決（税資 194 号 867 頁））

(1) 事案の概要

マンションの賃貸等を目的とする有限会社である原告が取得した建物（以下「本件建物」という。）の減価償却費を算出するに当たり、本件建物

に係る建築工事のうち、鋼製建具工事、木製建具工事、硝子工事、内装工事のうち畳敷物及び雑工事のうちユニットバス（以下「本件建具等」という。）について「器具及び備品」に該当するとして償却限度額を計算し確定申告したところ、本件建具等は「器具及び備品」ではなく「建物」の耐用年数が適用されるとされた事案。

（２）判決要旨

「耐用年数省令別表第一によれば、『器具及び備品』とは、機械及び装置以外の有形減価償却資産であって、建物、建物附属設備、構築物、船舶、航空機、車両及び運搬具並びに工具以外のものをいうことが明らかである。……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に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、その意味における効用を指し、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でできた（原文ママ）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。……耐用年数省令別表第一所定の『建物附属設備』に該当しない建物の内部造作のうち、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。すると、本件建具等は、本件建物と物理的又は機能的に一体不可能（原文ママ）な内部造作であり、かつ、本件建物と一体となって、その効用を維持増進する目的を有するものであるから、いずれも耐用年数省令別表第一に掲げる『器具及び備品』には該当せず、本件建物の耐用年数が適用されるものと認められる。」

(3) 考察

本事例において、「器具及び備品」は、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と判示されている。上記 1、2 の裁判例においても、「機械及び装置」と区分される「器具及び備品」は、単体で個別に作動し、その目的（検査項目等）は他の資産と共通ではなく、それぞれが独立して機能するものであることが示されており、本事例と整合するといえることができる。

また、「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、……」とされていることには留意すべきである。第 1 章第 2 節において取り上げた車両の例でいえば、車両は複合体資産であるが、それ以下（車体や車台、エンジン等の部分品）に分解してしまえば車両本来の効用をあげることはできないから、各部分品は減価償却の単位とはならないと考えられる⁽⁷⁰⁾。

(70) なお、忠佐市氏は、「固定資産の単位性の確定は、その固定資産としての本来の効用をあげうるか否かを単位効用まで分解したうえで、それを基準として行われるべきである」と述べられており（忠佐市「税法上の固定資産耐用年数論」（四）会計第 60 巻 9 月号第 3 号 60 頁（1951））、さらに、「資産別に法定せらるることとなった、機械および装置を除く、その他の固定資産の耐用年数の計測の方式」として、「まず、(a) 社会的な最小効用の観点から償却単位資産を特定する。そこには、単体としての固定資産も考えられれば、また、複合体としての固定資産も考えられる。社会的な最小効

なお、本事例において「耐用年数省令別表第一によれば、『器具及び備品』とは、機械及び装置以外の有形減価償却資産であって、建物、建物附属設備、構築物、船舶、航空機、車両及び運搬具並びに工具以外のものをいうことが明らかである。」とされているが、これは「器具及び備品」の性格等について触れられていない。「器具及び備品」という用語を用いた資産区分である以上、「器具及び備品」の定義としては、器具、備品の一般的定義を踏まえ、その性格等に触れたものとすべきと考える。

7 小括

上記 1 から 6 において、「機械及び装置」又は「器具及び備品」の該当性が争われた裁判例を概観した。「機械及び装置」については、東京高裁平成 17 年 10 月 27 日判決（上記 3）が示した「機械」及び「装置」についての意義、及び、大阪地裁平成 18 年 7 月 18 日判決（上記 4）が示した「機械及び装置」の意義が存在するが、これらの意義は「他の資産との関係」について触れられておらず、いわゆる社会通念上の一般的意義にとどまるものと思われ、東京地裁平成 21 年 1 月 16 日判決及び東京高裁平成 21 年 7 月 1 日判決（上記 1）、東京地裁平成 23 年 9 月 14 日判決（上記 2）においても踏襲されていない。また、「器具及び備品」については、広島地裁平成 5 年 3 月 23 日判決（上記 6）において定義付けされていると考えられなくもないが、これについては器具、備品の一般的意義を踏まえたものとは言い難く、「器具及び備品」の意義としては不足すると考える。

なお、「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義について、国税不服審判所平成 19 年 10 月 30 日裁決（裁決事例集 74 集 214 頁）は次のとおり定義している。「法人税法第 2 条第 23 号及び法人税法施行令第 13 条は、減価償却資産を形態別に分類しそれを掲げているにすぎず、減価償却資産そのもの

用の観点からは、建物とか船舶とかの複雑構成物もまた単位資産となる。……」と述べられる（忠・前掲注(52)92 頁）。したがって、耐用年数が資産別でなく事業種類別または作業種類別に法定される「機械及び装置」については、設備を構成する個別的資産の単位の確定について、上記基準によることとなる。

を個別具体的に明らかにしたものではないので、機械及び装置を定義付ける必要があるところ、一般的に、『機械』とは、外力に抵抗し得る物体の結合からなり、一定の相對運動をなし、外部から与えられたエネルギーを有用な仕事に変形するものをいい、『装置』とは、ある目的に合わせて設備・機械・仕掛けなどを備付けること、又は、その設備・機械などをいうものと解されているので、かかる一般的定義を基本としつつ、耐用年数省令の別表第二に規定する『機械及び装置』の耐用年数が、同表に掲げるかん詰製造設備、自動車製造設備等のように、設備の種類ごとに標準設備を想定し、その標準設備を構成する各資産の耐用年数を見積り、これを各資産の価額により加重平均して算出していることを考慮して定義付けるのが相当である。また、法人税法施行令第 13 条第 3 号が、『機械』と『装置』とを区分することなく取り扱っていることからすると、両者を併せて定義付けるのが相当である。以上の観点からすると、法人税法施行令第 13 条第 3 号に規定する『機械及び装置』とは、外力に抵抗し得る物体の結合からなり、一定の相對運動をなし、外部から与えられたエネルギーを有用な仕事に変形するもので、かつ、複数のものが設備を形成して、設備の一部としてそれぞれのものがその機能を果たすものをいうと解するのが相当である。さらに、法人税法施行令第 13 条第 7 号に規定する『器具及び備品』とは、耐用年数省令の別表第一が個別資産ごとに耐用年数を定めていることから判断すると、それ自体で固有の機能を果たし独立して使用されるものをいうと解するのが相当である。」。

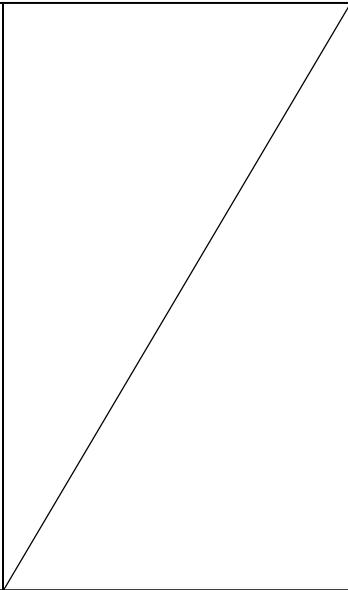
本判決における「機械及び装置」の意義は、いわゆる社会通念上の一般的意義に加え、「複数のものが設備を形成して、設備の一部としてそれぞれのものがその機能を果たすもの」という、上記 3 及び 4 の裁判例における「機械及び装置」の意義に不足していた「他の資産との関係」についても触れられており、これは上記 1、2 の裁判例において示された「機械及び装置」に該当するための判断基準と同旨のものである。ただし、その資産が「設備の目的を果たすために」その資産の機能を果たすものであることを明示すべきと考える。これは、「器具及び備品」との区分における重要な判断要素の一つだ

からである。また、「器具及び備品」の意義については、「器具及び備品」の「他の資産との関係性」について述べたものといえ、上記 6 の裁判例において判示された内容と整合するものといってよいと思われるが、「器具及び備品」の社会通念上の一般的意義について触れられていない。「器具及び備品」の意義は、「器具」及び「備品」の一般的意義を基本としたものとすべきであり、その点を補足すべきと考える。

【図表 12】裁判例における「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義等

	機械及び装置	器具及び備品
<p>【事例 1】 東京地判 平 21.1.16</p> <p>東京高判 平 21.7.1</p>	<p>他の機器と一体となって設備を形成し、その一部として各機能を果たすもの。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・資産の集合体が集団的に生産手段やサービスを行っていないなければならない。 ・各資産が連動あるいは連携して一体となって設備を形成している。 ・各資産は、その目的は共通である。 	<p>単体で個別に作動するもの。</p> <p>独立して機能するもの。</p>
<p>【事例 2】 東京地判 平 23.9.14</p>	<p>最初の工程から最後の工程に至るまで有機的に牽連結合されて用いられる性質のもの。</p>	<p>個々の資産が基本的には単体で個別に作動し、その結果生ずる直接の成果も個々の資産ごとに異なるもの。</p>
<p>【事例 3】 東京地判 平 17.1.21</p>	<p>機械とは、①剛性のある物体から構成され、②一定の相対運動をする機能を持ち、③それ自体が仕事をするもので、航空機及び車両等の耐用年</p>	

	<p>数省令別表第一に該当する機器を除いたものであり、装置とは、剛性のある物体から構成されており、機械と一体となって、又は機械の補助用具として、工場等の設備を形成し、総合設備の一部として用役の提供を行うもので、耐用年数省令別表第一の工具等に該当するものを除いたものであると解するのが相当である。</p>	
<p>【事例 4】 大阪地判 平 18.7.18 大阪高判 平 20.8.29</p>	<p>機械及び装置とは、外力に抵抗し得る物体の結合からなり、一定の相対運動をなし、外部から与えられたエネルギーを仕事に変換する機構をいう。 他の機械及び装置と一体となってその効用を発揮するもの。</p>	
<p>【事例 5】 神戸地判 昭 54.8.20</p>	<p>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機械および装置として取り扱う余地がある。</p>	
<p>【事例 6】</p>		<p>「器具及び備品」とは、機械及び装</p>

<p>広島地判 平 5. 3. 23</p>		<p>置以外の有形減価償却資産で、耐用年数省令別表第一に掲げられた他の種類の資産である建物、建物附属設備、構築物、船舶、航空機、車両及び運搬具並びに工具以外のものをいい、とりわけ、建物内に設置されたものについていえば、建物とは構造上独立・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のみが「器具及び備品」に該当する。</p>
----------------------------	---	---

第 4 節 「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義及びその区分判断におけるメルクマール

本章において社会通念上の意義、耐用年数表、及び、裁判例等により検討した結果、「機械及び装置」とは、外力に抵抗し得る物体の結合からなり、一定の相対運動をなし、外部から与えられたエネルギーを有用な仕事に変形するもので、かつ、複数の資産が一体となって設備を形成し、当該設備の目的を果たすために、当該設備の一部としてそれぞれのものがその機能を果たすものをいい⁽⁷¹⁾、「器具及び備品」とは、基本的には道具や簡単な構造の機器等で、それ

(71) なお、山内克巳氏は、「機械及び装置」の意義について、「一定の相対運動をして外部から与えられたエネルギーを有用な仕事に変形するもの（原動機構、伝導機構、作業機構等から構成されるもの）で、かつ、資産の集合体が集团的に生産手段やサービスを行うものであって、設備を形成する複数の資産のそれぞれがその設備の一部としての働きをなしているもの」とされている（山内克巳「中小企業投資促進税制にお

自体で固有の機能を持ち、固有の目的を果たすために独立して使用されるものをいうと考える。そして、「機械及び装置」に該当する減価償却資産は、「他の資産と一体となって設備を形成し、当該設備の目的を果たすために、当該設備の一部としてその機能を果たすものである」ことがその該当性判断におけるメルクマールであり、これを満たさない減価償却資産は、構造が複雑な機器等であっても、基本的には「器具及び備品」に該当することに留意すべきであると考える。

なお、実務的には、まず、区分判断を行うべき資産が機械、装置に当たるか、それとも器具、備品に当たるかを規模、構造、機能、用途、使用場所、取得価額等に照らして検討し、それが機械、装置に当たると思われる場合は、さらに上記メルクマールに照らし検討することにより、最終的に「機械及び装置」の該当性を判断することになると考える。

【図表 13】「機械及び装置」と「器具及び備品」の区分判断における
考慮要素及びメルクマール

考慮要素	「機械及び装置」	「器具及び備品」
1. 規模	大規模	小規模
2. 構造	複雑	簡易
3. 機能	高機能	単純
4. 用途	主に製造用	事務用、広告用、医療用等
5. 使用場所	工場、作業場等	事務室、試験室等
6. 取得価額	高額	低額
7. 他の資産との関係	他の資産と一体となって設備を形成し、当該設備の目的を果たすために、それぞれの機能を果たす	個別に作動し、その機能、目的も独立している

※ 上記 1 から 6 の考慮要素は絶対的なものではなく各要素を総合的に判断することとなるが、1 から 6 の中では特に 1 から 4 の要素が重要であり、5 や 6 は補助的なものとする。また、「機械及び装置」については基本的に 7 を満たすことが必要であると考える。

第 3 章 検証

本章では、第 2 章における検討結果が法令や通達、国税庁ウェブサイトにおける質疑応答事例等と整合するものであるか検証を行うとともに、それらの具体的な取扱いの中から資産区分に係る判断基準を導くことができないか検討を行う。

第 1 節 耐用年数表及び通達等との整合性

1 インターホーン及び放送用設備

（「器具及び備品」の「2 事務機器及び通信機器」）

インターホーン設備は、一般に電気通信事業者の電気通信回線に接続しない、家庭内、企業内専用の連絡装置をいい、相手方の声をスピーカを通して聞ける高声形と送受器によって通話する電話形がある。親機と子機はそれぞれ複数である場合もあり、また、テレビカメラと連動するテレビドアホン、ガス、煙、窓等の各種センサ（感知器）と結び付いたセキュリティ機能付きドアホン等もある⁽⁷²⁾。したがって、それら複数の資産によって構成される設備であるということができ、「機械及び装置」に該当するのではないかという疑義もあり得る。この点について、インターホーン設備はその用途が通信用であり、その規模や構造についても民生用（家庭用）と同等の簡易なものと認められることから、「機械及び装置」には該当せず「器具及び備品」に該当するとしているものとする。複数の資産によって構成されることのみをもって「機械及び装置」に該当するわけではないということである。また、放送用設備についても、館内放送を行う用途等の簡易なものが想定されていると思われ、放送業用の特殊な設備はこれには該当しないと考えられる⁽⁷³⁾。

(72) 向坊隆ほか編『現代商品大辞典 新商品版』786 頁（東洋経済新報社、1986）。

(73) 放送業用の特殊な設備については、別表第二の「36 放送業用設備」に該当するであろう。

2 ドア自動管理装置

(国税庁ウェブサイトの質疑応答事例)

国税庁ウェブサイトに掲載されている質疑応答事例において、入室の遠隔監視、扉の施解錠等を行うためのドア自動管理装置(取得価額約 100 万円)が、監視用カメラ、モニター TV、インターホーン、制御器、プリンター及び操作表示器から構成され、これらが一体となって機能するものであり、同装置一式で販売されている場合、減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表第 1「器具及び備品」の「2 事務機器及び通信機器」の「インターホーン及び放送用設備」の 6 年を適用するとされている⁽⁷⁴⁾。

当該質疑応答事例において、上記結論に至る理由は明らかにされていないが、上記 1 のとおり、インターホーン設備にはセキュリティ機能を有するものもあり、ドア自動管理装置は、構成要素としてはインターホーンのウエイトが高く、インターホーン設備に類するものであると考えられる。したがって、インターホーン設備が「器具及び備品」に該当すると同様の理由によりドア自動管理装置も「器具及び備品」に該当することとして、インターホーン設備と同じ耐用年数を適用することとしたものと考えられる。

なお、本事例においては取得価額 100 万円のもの前提とされているが、これは、100 万円程度のドア自動管理装置であれば、規模や構造、機能等についても比較的簡易なものであることが想定され、そのような意味において、取得価額も資産区分に当たっての補助的な考慮要素の一つといえると考えられる。

3 無人駐車管理装置

(「器具及び備品」の「11 前掲のもの以外のもの」、耐通 2-7-19⁽⁷⁵⁾)

(74) 「ドア自動管理装置の耐用年数」(<http://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/05/09.htm>) (平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(75) 耐通 2-7-19 は、「別表第一の『器具及び備品』の『11 前掲のもの以外のもの』に掲げる『無人駐車管理装置』には、バイク又は自転車用の駐輪装置は含まれないことに留意する。(注) バイク又は自転車用の駐輪装置は、『11 前掲のもの以外のもの』の『主として金属製のもの』に該当する。」と定めており、その趣旨について、『無人駐車管理装置』とは、自動車用の無人駐車管理装置をいい、オートロック式パーキ

無人駐車管理装置は、「器具及び備品」の「11 前掲のもの以外のもの」に耐用年数 5 年として特掲されている。これは平成 20 年度の税制改正によるものであり、改正前は特掲されておらず、「器具及び備品」の「11 前掲のもの以外のもの」の「その他のもの」の「主として金属製のもの」に該当し耐用年数は 10 年とされていた。そして、耐用年数の短縮申請の承認事例（耐用年数 5 年）として、国税庁ウェブサイトに掲載されている⁽⁷⁶⁾。これによると、オートロック式パーキング装置（無人駐車管理装置）は、料金精算機（電子計算機）、油圧式ロック装置、電源ユニットにより構成されているが、その構造及び機能の主要部分が電子計算機（法定耐用年数 5 年）を使用した料金精算機であること、屋外に設置されることによる著しい温度変化や風雨等にさらされること、自動車の排気ガス等の影響を受けやすいことから、そ

ング装置やゲート式パーキング装置がこれに該当することになる。このオートロック式パーキング装置とは、駐車時に自動車を所定の位置に止めると車輪が車止めに固定され、また、発車時に自動料金装置に駐車料金を入金すると自動的に車止めが解除される仕組みのもので、大別して、油圧シリンダー機構と料金計算機構から構成されるものをいう。また、ゲート式パーキング装置とは、自動車の入出庫時に機械的に遮断できるゲートを備えているもので、駐車券発行機、入口専用ゲート機、料金自動精算機、出口専用ゲート機からなる一体のものをいう。従来から、自動車用の無人駐車管理装置については、排気ガスなどの影響を直接受けやすく、腐食しやすいなどの理由から耐用年数の短縮制度の適用を受ける例が相当多かつたものであり、平成 20 年度の税制改正により、別表第一の『器具及び備品』の『11 前掲のもの以外のもの』に新たに特掲資産（耐用年数 5 年）として追加されたものである。バイク又は自転車用の駐輪装置には、通常、このような耐用年数の短縮制度の適用対象となるような事情がないことから、『無人駐車管理装置』には含まれないのである。」と説明されている（平成 20 年 12 月 26 日付課法 2-14 ほか 1 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）の趣旨説明（<http://www.nta.go.jp/law/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/081226/07.htm#a01>）（平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧））。また、坂元左=廣川昭廣『（改訂新版）耐用年数通達逐条解説』131 頁（税務研究会出版局、2016）によれば、「無人駐車管理装置はオートロック式パーキング装置あるいはゲート式パーキング装置といわれるもので通常自動駐車券販売機、入出庫用遮断機及びその制御装置等からなり構成要素としては自動駐車券販売機のウエイトが高く、飲食料品等の自動販売機に類するものであると考えられる。」と説明されている。上記短縮承認事例とは異なり、自動駐車券販売機について電子計算機ではなく自動販売機（耐用年数 5 年）に類するものであるとしてはいるものの、考え方は同様のものといえるであろう。

(76) 国税庁「耐用年数の短縮制度について（平成 19 年 4 月）」7 頁（<http://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/h19/durability.pdf>）（平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧）。

の使用期間が法定耐用年数に比して著しく短くなると認められるとして、耐用年数の短縮を認めている。

ここで、無人駐車管理装置は、料金精算機や油圧式ロック装置等の複数の資産によって構成されていることから、「機械及び装置」に該当するのではないかという疑義もあり得る。しかしながら、無人駐車管理装置全体について、その規模や構造等が簡易なものと認められることから、複数の資産によって構成されているとはいえ、「機械及び装置」には該当せず「器具及び備品」に該当するとしているものと考えられる。その上で、短縮した耐用年数の設定に当たっては、無人駐車管理装置を構成する各資産のうち、その「構造」や「機能」の面で主要なものと認められる料金精算機に注目し、それと類似する資産と認められる電子計算機と同じ耐用年数とすることとしたものであろう。

4 旅館、ホテル業における客室冷蔵庫自動管理機器

(耐通 2-7-6 の 2)

耐通 2-7-6 の 2 において、「旅館業又はホテル業における客室冷蔵庫自動管理機器(客室の冷蔵庫における物品の出し入れを自動的に記録するため、フロント等に設置された機器並びにこれと冷蔵庫を連結する配線及び附属の機器をいう。)は、別表第一の『器具及び備品』の耐用年数を適用する。(注)冷蔵庫については、『電気冷蔵庫、……ガス機器』の耐用年数を適用する。」と定められている。

これは、上記 3 と同様の考え方によると思われる。すなわち、客室冷蔵庫自動管理機器は、フロント等に設置された機器並びにこれと冷蔵庫を連結する配線及び附属の機器という複数の資産によって構成されているものではあるが、客室冷蔵庫自動管理機器全体について、その規模や構造等が簡易なものと認められることから、複数の資産によって構成されていても「機械及び装置」には該当せず「器具及び備品」に該当するとしているものと考えられ

る⁽⁷⁷⁾。

5 謄写機器

（「器具及び備品」の「2 事務機器及び通信機器」、耐通 2-7-5）

謄写機器については別表第一の「器具及び備品」に特掲されているが、耐通 2-7-5 において、謄写機器とはいわゆる謄写印刷又はタイプ印刷の用に供する手刷機、輪転謄写機等をいい、フォトオフセット、タイプオフセット、フォトタイプオフセット等の印刷機器は、別表第二の「7 印刷業又は印刷関連業用設備」に該当すると定められている。そして、その通達の解説によると、「謄写機器とは、きわめて簡易なものを予定しているから、法人が自社で広告宣伝用のパンフレット等を製作するために有しているフォトタイプオフセット等の印刷機器は、機械装置に該当するのである。なお、卓上型のオフセット印刷機は、器具備品の『その他の事務機器』に該当する。⁽⁷⁸⁾」と説明されている。この解説によれば、「器具及び備品」に特掲される謄写機器に該当するか否かについては、「簡易なものであるか否か」、すなわち「規模」や「構造」が簡易なものかによって判断しているように思える。しかし、謄写機器は別表第一の「器具及び備品」の「構造又は用途」の区分において、「2 事務機器及び通信機器」に区分されていることから、そもそもその用途が「事務用」であることが想定されていると解され、広告宣伝用のパンフレット等を製作するために有しているフォトタイプオフセット等の印刷機器は、その用途は事務用ではなく、広告物の製作（製造）用であり用途が異なることにも留意すべきである。そして、卓上型のオフセット印刷機についても規模や構造が簡易であり、用途も事務用と想定されることから、「その他の事務機器」として判断していると思われる。

また、フォトタイプオフセット等の印刷機器が「機械及び装置」に該当することについて、別表第一に特掲される謄写機器に該当しないことのみを理

(77) 坂元＝廣川・前掲注(75)122 頁。

(78) 坂元＝廣川・前掲注(75)118 頁。

由とするものではないことにも留意すべきと考える（別表第一に特掲される
謄写機器に該当しないとしても、別表第一の「11 前掲のもの以外のもの」
に該当することはあり得る）。フォトタイプオフセット等の印刷機器は、その
用途が事務用ではなく広告物の製作（製造）用に用いられるとともに、通常
は他の印刷機器等と一体となった印刷設備として事業の用に供されることが
想定され、それを前提とした判断を行った場合「機械及び装置」に該当する
と考えるべきである。

6 自動改札装置

（「機械及び装置」の「38 鉄道業用設備」、耐通 2-8-3）

自動改札装置は、自動改札機、統合監視盤、操作卓、データ集計機等から
構成される⁽⁷⁹⁾。事業者によってその構成資産に多少の差異はあるであろうが、
自動改札装置は、鉄道業においては、自動改札機、統合監視板等の複数の資
産によって構成され、それらの各資産が一体となって自動改札装置としての
目的を果たすために各資産がその機能を果たすものであるということができ、
それは鉄道業以外の事業、例えば遊園地や博物館等において用いられる場合
も基本的に同様であろう。自動改札機本体のみをもって、その規模や構造等
から「機械及び装置」と判断すべきではないと考える。

第 2 節 技術革新等による新たな資産について

前節において、耐用年数表に特掲されている資産、「耐用年数の適用等に関す
る取扱通達」において取り上げられている資産、及び、国税庁ウェブサイト
に掲載されている質疑応答事例の中から、第 2 章において得た結論の検証を行っ
た。そこで取り上げられている資産はいわゆる従来の資産であった。そこで
本節では、今後成長が見込まれる分野における比較的新しい資産を各種解説本

(79) 椎橋章夫『ICカードと自動改札』52 頁（交通研究協会、2015）。

等から取り上げ、若干の検討を行う。

1 MR I (核磁気共鳴診断装置)

MR I については、耐通 2-7-13 の解説において次のように説明されている。「脳血管の状況を診察するのに使用される MR I (核磁気共鳴診断装置) や、がん検診に使用される PET (陽電子放射断層撮影装置) をみると、ほとんどの人が機械に該当すると思うであろう。ところが法人税法では、これらの装置は『器具備品』に該当するものとして取扱っている。そこで、『機械』と『器具』との定義はいかにということになるのであるが、両者の区分は辞書をひいても明らかでない。法令として定められた耐用年数表をみると、器具備品として電子計算機(事務用のものはすべて含まれるので、大型のサーバー用電子計算機もこれに該当する。)、複写機、自動販売機等が特掲されており、医療用機器としてレントゲンその他の電子装置が特掲されている。耐用年数表上の『種類』の区分は令第 13 条(減価償却資産の範囲)の規定を受けて定められているものであるから、耐用年数表において『器具備品』として特掲されているものは、その特掲された耐用年数を適用することとなる。つまり、医療機器は耐用年数表上は器具備品に該当するものとして特掲されているので、その区分により耐用年数を判定することとなる。⁽⁸⁰⁾

同解説において、MR I 診断装置は別表第一の「器具及び備品」の「8 医療機器」の「細目」に特掲されていないにもかかわらず「8 医療機器」に該当するという判断がなされているということは、「構造又は用途」の区分において「8 医療機器」が特掲されていること、すなわち「用途」が医療用の機器類は全て「器具及び備品」に該当し、同様に、例えば「構造または用途」の区分において「2 事務機器及び通信機器」が特掲されていることから、事務用、通信用に用いられる機器類も全て「器具及び備品」に該当することになるであろう(例えば大型のサーバー用電子計算機等)。「器具

(80) 有安正雄ほか監修『逐条詳解 法人税関係通達総覧—法人税基本通達編—』7463 の 2 頁(第一法規)。坂元=廣川・前掲(75)126 頁も同旨。

及び備品」の該当性判断に当たっては、「用途」がメルクマールの一つであるということである。しかしながら、「医療機器は耐用年数表上は器具備品に該当するものとして特掲されているので、その区分により耐用年数を判定することとなる」とする見解には疑義があり得る。第 2 章の 1 及び 2 の裁判例においてもそのようなことは判示されているとはいい難く、「機械及び装置」の「369 前掲のもの以外のもの」(当時)に該当するものか否かについて検討した上で、「器具及び備品」の「8 医療機器」に該当すると判断している。あくまでも、医療機器については別表第一の「器具及び備品」の「8 医療機器」において医療用の種々の資産が網羅的に特掲されており、かつ、別表第二に医療業用設備が特掲されていないことから、全て別表第一の「器具及び備品」に該当すると考えるのが自然な法解釈であり、課税実務においても現状においてはそのように取り扱われているが、別表第二の「55 前掲以外のもの」に該当する医療機器が今後技術革新等によって現れる可能性も否定することはできないものと考えられる⁽⁸¹⁾。また、MRI はマグネット、傾斜磁場電源、RF 送受信機、シーケンスコントローラ、コンピュータ及びコンソール等により構成され⁽⁸²⁾、これらの資産が一体となって人体の各部位を画像化するものであることから、「機械及び装置」に該当するのではないかという疑義もあり得る。

(81) 東京地裁平成 21 年 1 月 16 日 判決 (税資 259 号順号 11116) は、「原告は、昭和 54 年法律第 15 号によって医療用機器の特別償却の制度が新設され、その対象として『医療用の機械及び装置並びに器具及び備品』が規定されたことを強調するが、……、耐用年数省令別表第一において『器具及び備品』として『医療機器』が掲げられる一方で、同別表第二においては医療の用に供される減価償却資産が特掲されていないことは、医療用機器の特別償却制度が新設された先後で変化がなく、このことからすれば、『器具及び備品』に加えて『機械及び装置』が医療用機器の特別償却の対象として掲げられたのは、それまで『器具及び備品』として取り扱われていた医療の用に供される減価償却資産について取扱いを変更するものではなく、ただ、医療用機器の機能や構造の進歩発展等を背景に、従来の減価償却資産とは性格を異にし、観念的には機械及び装置に該当するものが出現してきた場合に、新制度の適用からそれを排除すべき理由はないので、その旨を明らかにするためであったと解するのが相当である。」と判示している。

(82) 向坊隆ほか編・前掲注(72)310 頁。

医療機器の意義については、税法や通達において定められてない。そこで「医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律」（以下「医薬品医療機器等法」という。）をみると、医療機器とは、人若しくは動物の疾病の診断、治療若しくは予防に使用されること、又は人若しくは動物の身体の構造若しくは機能に影響を及ぼすことが目的とされている機械器具等（再生医療等製品を除く。）であつて、政令で定めるものをいうとされ（医薬品医療機器等法第 2 条 4 項）、医薬品医療機器等法施行令別表第一において医療機器の範囲が具体的に定められている⁽⁸³⁾。そして、この中にはいわゆるカテーテルや聴診器等の医療用具から、MRI をはじめとする高度な医療機器まで含まれる。医薬品医療機器等法は、薬事法（昭和 35 年法律第 145 号）の題名が平成 25 年の改正により改められたものであるが、改正前の薬事法においては、医療機器は医薬品に準じた規制が行われていた（なお、昭和 35 年の制定当初は、「医療機器」ではなく「医療用具」とされていた）。これが、平成 25 年の改正により、「医療機器は、パソコン等の他の機械製品と同様に短いサイクルで改善・改良が行われた製品が市場に供給される場合が多いことなど、医薬品と異なる特性を有している」ことなどを背景として、「医薬品と別個の章を新設・法律の名称にも明示」されたものである⁽⁸⁴⁾。これは医学や技術の発展に伴う時代の要請に対応したものと

(83) 医薬品医療機器等法施行令別表第一において、医薬品医療機器等法 2 条 4 項の医療機器として機械器具 84 種類、医療用品 6 種類、歯科材料 9 種類、衛生用品 4 種類、プログラム 3 種類、プログラムを記録した記録媒体 3 種類、動物専用医療機器 14 種類が掲げられている。また、医療機器は「高度管理医療機器」（医薬品医療機器等法 2 条 5 項）、「管理医療機器」（医薬品医療機器等法 2 条 6 項）、「一般医療機器」（医薬品医療機器等法 2 条 7 項）に分類されるとともに、医療機器のうち、保守点検、修理その他の管理に専門的な知識及び技能を必要とすることからその適正な管理が行われなければ疾病の診断、治療又は予防に重大な影響を与えるおそれがあるものとして、厚生労働大臣が薬事・食品衛生審議会の意見を聴いて指定するものが「特定保守管理医療機器」（医薬品医療機器等法 2 条 8 項）と定められている。

(84) 「薬事法等の一部を改正する法律の概要（平成 25 年法律第 84 号）」 3 頁
(<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-11120000-Iyakushokuhinkyoku/0000066816.pdf>)（平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧）。

なお、昭和 35 年の制定当初、薬事法の目的は「この法律は、医薬品、医薬部外品、化粧品及び医療用具に関する事項を規制し、その適正をはかることを目的とする。」

え、このことは税法における「医療機器」にも当てはまると思われる。医薬品医療機器等法を関連法規としてとらえ、法的安定性の観点から、医薬品医療機器等法における医療機器の意義と同一に税法における「器具及び備品」の医療機器を解すべきとする考え方もあろう。

2 ドローン

各種解説本において、航空法上、ドローン（重量 200 グラム未満のものを除く。）は平成 27 年の航空法の改正により規定された「無人航空機」に該当し航空法の適用対象とされたことから、税務上の取扱いについても、別表第一に規定する「航空機」に該当するとされているものが多くみられる⁽⁸⁵⁾。（なお、平成 27 年の航空法改正前においては、各種解説本において、「無人ヘリコプター」は航空法の適用がないため別表第一の「航空機」には該当せず、例えば航空写真撮影用に使用される簡易なものは「器具及び備品」、農業用（薬剤散布又は播種用等）に使用されるものは「機械及び装置」の農業用設備に該当するとされていた⁽⁸⁶⁾。）

航空機の意義については、税法や通達において定められていない⁽⁸⁷⁾。航空機の社会通念上の意義について広辞苑（第七版）をみると、航空機とは「大

（薬事法 1 条）とされていたが、数次の改正を経て、平成 25 年の改正により、「この法律は、医薬品、医薬部外品、化粧品、医療機器及び再生医療等製品（以下「医薬品等」という。）の品質、有効性及び安全性の確保並びにこれらの使用による保健衛生上の危害の発生及び拡大の防止のために必要な規制を行うとともに、指定薬物の規制に関する措置を講ずるほか、医療上特にその必要性が高い医薬品、医療機器及び再生医療等製品の研究開発の促進のために必要な措置を講ずることにより、保健衛生の向上を図ることを目的とする。」（医薬品医療機器等法 1 条）とされた。

(85) 坂元＝廣川・前掲注(75)104 頁、安間昭雄ほか『[実例] 耐用年数総覧（改訂第 9 版）』167 頁（税務研究会出版局、2017）、前原真一『具体例でわかりやすい耐用年数表の仕組みと見方』52 頁（税務研究会出版局、2017）。

(86) 前原真一『平成 26 年版 減価償却質疑応答集』408-409 頁（大蔵財務協会、2014）、増井弘一編『平成 24 年 12 月改定 減価償却実務問答集』403 頁（納税協会連合会、2013）。

(87) 旧耐通 106 において、『航空機』とは人または物をとう載して航空の用に供する機器をいう。」と定められていたが、実状に即して社会通念等により合理的に判定することが相当と認められることを理由として、同通達は削除されている。

空中を飛行する機械の総称。気球・飛行船などの軽航空機とグライダー・飛行機などの重航空機とに分ける。法令上は、気球・ホバークラフト・宇宙船・ミサイル等を含めない。⁽⁸⁸⁾とされ、人が乗ることができるか否かについては特に触れられていないが、大辞林（第三版）をみると「人が乗って空中を飛行できる乗り物。飛行機・グライダー・気球・飛行船など。⁽⁸⁹⁾」とされており、航空機は無人のものを含むか否かについて社会通念からは判断し難いといわざるを得ない。

そこで、他の法分野における「航空機」の定義規定をみると、航空法 2 条 1 項において「航空機」とは、人が乗って航空の用に供することができる飛行機、回転翼航空機、滑空機、飛行船その他政令で定める機器をいうと定められるとともに（なお、「政令で定める機器」については規定がない。）、同法 2 条 22 号において「無人航空機」とは、航空の用に供することができる飛行機、回転翼航空機、滑空機、飛行船その他政令で定める機器であつて構造上人が乗ることができないもののうち、遠隔操作又は自動操縦（プログラムにより自動的に操縦を行うことをいう。）により飛行させることができるもの（その重量その他の事由を勘案してその飛行により航空機の航行の安全並びに地上及び水上の人及び物件の安全が損なわれるおそれがないものとして国土交通省令で定めるものを除く。）をいうと定められ、航空法施行規則第 5 条の 2 において、航空法第 2 条第 22 項の国土交通省令で定める機器、すなわち無人航空機から除かれるものは、重量が二百グラム未満のものとされている。これらの無人航空機についての規定は平成 27 年の航空法改正により追加されたものであり、平成 27 年の航空法改正後においては、ドローンは重量が 200 グラム以上であれば航空法上の無人航空機に該当し、航空法の適用対象となる。

ここで、税務上の「航空機」の意義を検討するに当たって、航空法上

(88) 新村編・前掲注(1)974 頁。

(89) 松村編・前掲注(2)842 頁。

の「航空機」と同一に解すべきとした場合、航空法上の「無人航空機」を「航空機」に含めて考えるか否かという問題があろう。航空法上の「航空機」又は「無人航空機」に当たるものが税務上の「航空機」に当たるとするのであれば、ドローンは税務上の「航空機」に該当することとなるであろうし、このことは言い換えれば、航空法の適用対象となるものは税務上の「航空機」にあたるということになるであろう。これに対し、あくまでも航空法上の「航空機」に該当するものが税務上の「航空機」に当たるとするのであれば、ドローンは税務上の「航空機」には当たらないこととなるであろう。この点、航空法上の「航空機」とは、「人が乗って航空の用に供することができる飛行機、……」と定義されていることから、構造上、人が乗ることができない「無人航空機」を含む概念でないことは明らかである。また、「航空機」と、「無人航空機」のうちいわゆるドローンのような小型のものでは、規模や構造等の面において大きな差異があり、これらを税務上同じ資産区分と考えることは社会通念から逸脱した解釈であるとの疑義があり得ると考えられる。したがって、航空法上の「無人航空機」のうちドローンのような模型飛行機程度の小型のものは、税務上の「航空機」には当たらないと考える⁽⁹⁰⁾。

次に、ドローンは「機械及び装置」と「器具及び備品」のいずれに該

(90) なお、平成 27 年の航空法改正以前に国税庁ウェブサイトに掲載されていた「無人ヘリコプターの耐用年数について」と題する質疑応答事例に、「無人ヘリコプターは、航空法の適用はなく、『減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和 40 年 3 月 31 日大蔵省令第 15 号）』（以下『耐用年数省令』といいます。）の別表第一の『航空機』の『ヘリコプター』には該当しませんので、……」と記載されていたが、当該質疑応答事例は、「航空法の適用の有無」を税務上の「航空機」の該当性判断のメルクマールとすることを述べたものではなく、税法において「航空機」の定義規定がないところ、航空法における「航空機」の定義と整合する解釈をするべきであるということを書いたものであると考える。当時は、航空法の適用があるものは、航空法上の「航空機」に該当するものであるといえたことから、「航空法の適用はなく」を「航空法上の航空機に該当せず」と同じ意味として用いることができたと思われるが、平成 27 年の航空法改正後においては、航空法の適用があっても航空法上の「航空機」に該当しないもの（「無人航空機」のこと）が存在することから、「航空法の適用の有無」を税務上の「航空機」の該当性判断のメルクマールとするべきではないと考える。

当するかという問題がある。この点については、基本的に「規模」、「構造」、「用途」等の考慮要素によって判断することとなるであろう。

例えば、航空撮影用のドローンであれば、別表第一の「器具及び備品」の「構造又は用途」をみると、「4 光学機器及び写真製作機器」があり、その「用途」、及び「規模」、「構造」等から判断すれば、「器具及び備品」に該当することと考えられる。

また、農業用（薬剤散布用や播種用等）のドローンであれば、その用途から、「機械及び装置」の「25 農業用設備」に該当すると考えられる。ここで、第 2 章において結論付けた「機械及び装置」に該当するためのメルクマール（他の資産と一体となって設備を形成し、当該設備の目的を果たすために、当該設備の一部としてその機能を果たすもの）を満たしていないのではないかという疑義があり得る。この点については、第 2 章第 3 節 2（3）イで検討したとおり、東京地判平成 23 年 9 月 14 日（税資 261 号順号 11765）において、「ブルドーザー、パワーショベルその他自走式作業用機械設備」が特掲資産の中では特殊な位置付けのものというべきであると判示されたのと同様に、農業用設備も特殊な位置付けのものというべきであると考え。耐通付表 9 によれば、「栽培用管理機具」（播種機はこれに該当する）や「防除用機具」（薬剤散布用の機具はこれに該当する）は平成 20 年税制改正により、新たに別表第二の「25 農業用設備」に該当することとされたことが確認できることから、農業用（薬剤散布用や播種用）のドローンは「機械及び装置」に該当することとなるであろう。

なお、上記 1 における医療機器と同様に、他の法分野において定義規定が存在している用語については、その用語と同じ意義に解するべきか否かについても法令又は通達において明らかにすることにより、資産区分はより容易なものになると考える。

3 産業用ロボット

各種解説本において産業用ロボットは、その「用途」に応じて、①製造工程の中で使用する場合、「機械及び装置」として、そのロボットを使用している製造業用設備とする、②ロボット製造業者がロボットの性能等を宣伝するために使用する場合、「機械及び装置」の「18 生産用機械器具製造業用設備」の「その他の設備」とする、③スーパーマーケット等の店内で使用する場合、単に宣伝用として使用するものであれば、「器具及び備品」の「5 看板及び広告器具」の「その他のもの」の「主として金属製のもの」、商品の運搬等に使用するものであれば、「器具及び備品」の「11 前掲のもの以外のもの」の「その他のもの」の「主として金属製のもの」に該当するとされている⁽⁹¹⁾。

産業用ロボットは、社会通念から判断すると、器具ではなく機械であるという見解が多いのではないかと思われる。上記の各例においては、その前提となる使用状況が明らかでないが、ロボットの資産区分について、「用途」を重視し資産区分を行っているものと考えられる。すなわち、製造用（製造用のものを展示する場合も含む）のものであれば「機械及び装置」、広告用、運搬用ののであれば「器具及び備品」とする考え方である。

上記の各例における資産の使用状況について、①については、製造工程の中で他の資産と一体となって製造設備を構成し、設備の一部としてその機能を果たしている使用状況が想定される。また、②及び③の前半部分についてはいずれも宣伝の用途に用いられるものであるが、②については、①と同様のものをショールーム等で展示しているもの、③の前半部分については、ロボットが単体で宣伝を行っているようなものを想定しているのではないかと思われる。そして、③のスーパーマーケット等の店内における商品の運搬用途のロボットについても、単体で運搬用途に利用されるものを想定していると思われる。そして、そのような使用状況を前提とした場合、第2章におけ

(91) 前原・前掲注(86)496頁、上願敏来編『平成29年11月改定 減価償却実務問答集』446頁（納税協会連合会、2017）。

るメルクマールと整合する結論であるといえる。

ロボットについては、AI を利用した各種の次世代ロボット等が今後数多く現れることが想定され、その用途は非常に広範囲となることが予想される。基本的には、上記産業用ロボットの例と同様に、用途を中心とした総合勘案により資産区分を行うこととなると考える。

第 3 節 小括

第 2 章において「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義及びその区分判断におけるメルクマールを検討したが、それらが法令や通達、課税実務上の取扱いにおいても整合するものであるか本章において検討を行った。耐用年数通達や課税実務においては、その多くが資産区分の判断を「規模」、「構造」、「用途」を中心とした考慮要素により行っていると思われ、「他の資産との関係」を考慮して結論付けているものは少ないと思われる。製造設備や業務用の電気機器等は、それを事業の用に供する場合、通常は他の資産と一体となって用いられることが想定されることから、他の資産との関係について考慮しなくても、結果的には資産区分の判断を誤らずに済むことが多いと思われるが、資産区分について争われた裁判例を踏まえると、他の資産との関係についての検討は必要であると考ええる。

また、第 2 節で取り上げた各資産は、平成 29 年 6 月に閣議決定された「未来投資戦略 2017—Society 5.0 の実現に向けた改革—(平成 29 年 6 月 9 日)」⁽⁹²⁾ において、「ロボット・センサー等の技術を活用した介護の質・生産性の向上」、「日本発の優れた医薬品・医療機器等の開発・事業化」、「小型無人機（ドローン）等の産業利用の拡大に向けた環境整備」等が新たに講ずべき具体的施策として掲げられていることから、今後大きな成長が見込まれると思われる。中

(92) 「未来投資戦略 2017—Society 5.0 の実現に向けた改革—(平成 29 年 6 月 9 日)」(http://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/pdf/miraitousi2017_t.pdf) (平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧)。なお、Society 5.0 とは、「①狩猟社会、②農耕社会、③工業社会、④情報社会に続く、人類史上 5 番目の新しい社会」とされている。

でもロボットについては、「生産年齢人口の減少による人手不足という社会課題を、世界一のロボット活用社会の実現のための大きな機会とする。その戦略と道筋を示した『ロボット新戦略』を 2015 年 2 月に日本経済再生本部決定して以降、戦略に掲げた各分野（ものづくり、サービス、介護・医療、インフラ・災害対応・建設、農林水産業・食品産業）での技術開発・実証の取組を加速してきた。これからは、開発・実証の段階から、実際に社会に取り込む段階へのシフトを本格化させる。」とされており、非常に広範な分野での次世代ロボット導入が予想される。これらの資産区分の判断に当たっては、「用途」が重要な考慮要素であると考えているが、第 2 節の 1 において述べたように、「器具及び備品」の「構造又は用途」の区分に特掲されている資産は全て「器具及び備品」に該当するという見解については、現行法令から明らかであるとまではいえないと考えられ、その取扱いについて具体例とともに明確化していく必要があると考える。

結びに代えて

本稿では、減価償却資産の区分について「機械及び装置」と「器具及び備品」の区分に限定し、それぞれの意義や区分判断のメルクマールを検討した。「機械及び装置」又は「器具及び備品」に該当する資産は多種多様であり、これを区分する明確な基準を建てることは極めて困難である。また、耐用年数表に特掲されている用語ひとつをとっても、例えばそれが民生用のものと業務用のものを両方含む概念であるのかなど、具体的にどこまでの範囲の減価償却資産を含む概念であるのか明らかでないものも少なくない。

現行の税法においては、有形減価償却資産のうち、建物、建物附属設備、構築物、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具のいずれにも該当しないものは「機械及び装置」か「器具及び備品」のいずれかに区分しなければならない。「機械及び装置」と「器具及び備品」という区分は、昭和 17 年の税制改正に端を発するものであり、すでに 70 年以上経過している。「機械及び装置」という概念は製造業についてはなじみやすいといえるが、現代は産業構造の高度化が進んでいること、また、情報通信分野やロボット産業等が著しく発展していること等により、「機械及び装置」や「器具及び備品」の概念になじみにくい減価償却資産は今後さらに増加していくことが予想される。現行の税法における資産区分を前提とし、今後さらに技術革新等が進んでも資産区分を容易に行うことができるようにするためには、通達や国税庁ウェブサイト等において具体的な事例の取扱いについて数多く示していく必要がある。

また、現行の税法における資産区分自体の再検討も必要であるかもしれない。その場合、考えられる方向性は、①「機械及び装置」と「器具及び備品」以外の新たな資産区分を設ける（例えば「情報通信機器」等）、②「機械及び装置」や「器具及び備品」という用語を別の用語に置き換え、その用語の持つ一般的意義と税法における意義の乖離をなくす（例えば「器具及び備品」を「有形減価償却資産のうち前掲のもの以外のもの」とした上で、「機械及び装置」の意義を明確にする等）、③「機械及び装置」と「器具及び備品」の区分自体をなくす

(例えば「機械及び装置」と「器具及び備品」を合わせて「有形減価償却資産のうち前掲のもの以外のもの」とする)、などが考えられると思われる。しかしながら、税制改正の方向性等について研究することが本研究の目的ではないことから、そのような検討を深く行うことはしなかった。この点については今後の課題としたい。