

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消請求事件
国側当事者・国(柏税務署長)
平成23年4月20日棄却・控訴

判 決

原告	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	大石 篤史
同	三浦 亮太
同	小山 浩
同	中嶋 将良
同補佐人税理士	半谷 英治
被告	国
同代表者法務大臣	江田 五月
処分行政庁	柏税務署長
	杉山 茂
被告指定代理人	森 寿明
同	茅野 純也
同	滝澤 衆
同	古嶋 敬三
同	石黒 里花
同	荒井 豊

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

柏税務署長が、原告の平成18年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税について、平成20年6月30日付けでした更正処分のうち、所得の金額785万0637円及び納付すべき税額164万8900円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(ただし、いずれも平成20年11月7日付け異議決定により減額された後の部分)をいずれも取り消す。

第2 事案の概要等

本件は、パチンコ等の遊技場(以下「パチンコホール」という。)の経営を主な事業内容とする原告が、平成18年1月1日から同年12月31日までの事業年度(以下「本件事業年度」という。)に事業の用に供したパチンコ器(以下「本件パチンコ器」という。)及びスロットマシン(以下「本件パチスロ機」といい、「本件パチンコ器」と併せて「本件パチンコ器等」という。)について、法

人税法施行令133条（平成19年政令第83号による改正前のもの）の適用があることを前提にその取得価額の全額を本件事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入して確定申告をしたところ、柏税務署長が、本件パチンコ器等には同条の適用はなく、これを固定資産に計上して減価償却をするべきであるとして、法人税の更正処分（以下、平成20年11月7日付け異議決定（以下「本件異議決定」という。）による減額の前後を通じ「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税賦課決定処分（以下、本件異議決定による減額の前後を通じ「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。）をしたため、その取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

関係法令等の定めについては、別紙関係法令等に記載のとおりである（なお、同別紙で定めた略称は、以下においても用いることとする。）。

2 前提事実（当事者間に争いのない事実、括弧内掲記の証拠又は弁論の全趣旨により容易に認定できる事実及び当裁判所に顕著な事実）

(1) 原告

原告は、パチンコホールの経営を主な事業内容とする株式会社であり、「B」及び「C」の名称で、n、p、q、r、t、y、④及び⑤の各店舗でパチンコホールの経営を行っている（甲1、甲2）。

(2) 確定申告

原告は、平成19年2月28日、本件事業年度の法人税につき所得の金額を785万0637円、納付すべき税額を164万8900円として確定申告（以下「本件確定申告」という。）をした（甲3）。

(3) 更正処分

柏税務署長は、平成20年6月30日付けで、原告の本件事業年度の法人税につき所得の金額を1億8188万2631円、納付すべき税額を6028万3600円とする旨等の本件更正処分等をした（乙1）。

(4) 異議申立て及び異議決定

原告は、本件更正処分等を不服として、平成20年8月8日付けで、柏税務署長に対し、異議申立て（以下「本件異議申立て」という。）をした。

これに対して、柏税務署長は、同年11月7日付けで、一部の費用の金額（174万5719円）についてのみ原告の主張を認めて損金の額に算入し、所得の金額を1億8013万6912円、納付すべき税額を5968万4500円とする旨等の本件異議決定をした（甲5）。

(5) 審査請求及び裁決

原告は、本件異議決定を不服として、平成20年12月6日付けで、国税不服審判所長に対し、審査請求（以下「本件審査請求」という。）をした。

これに対して、国税不服審判所長は、平成21年11月13日付けで、本件審査請求を棄却する旨の裁決（以下「本件裁決」という。）をし、原告は、そのころ裁決書謄本の送付を受けた（甲6、弁論の全趣旨）。

(6) 訴えの提起

原告は、平成21年12月18日、本件更正処分等の取消しを求めて、本件訴えを提起した（当裁判所に顕著な事実）。

3 本件更正処分等の根拠及び適法性

本件更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記5において述べるほか、別紙本件更正処分等の根拠及び適法性に記載のとおりである。

4 争点

本件における争点は、本件パチンコ器等は施行令133条所定の「使用可能期間が1年未満である」減価償却資産に該当するとして同条を適用しその取得価額の全額を本件事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入することができるかである。

なお、原告は、本件パチスロ機については、スロットマシンもパチンコ器と同様の事実関係であり、同条が適用されるとしており、本件パチンコ器に関する主張を援用する趣旨と解される。

(1) 施行令133条の「使用可能期間」の意義(争点(1))

(2) 本件通達の要件①該当性(争点(2))

(3) 本件通達の要件②該当性(争点(3))

5 争点に対する当事者の主張

(1) 争点(1)(施行令133条の「使用可能期間」の意義)について

(原告の主張の要旨)

ア 施行令133条の「使用可能期間」とは、減価償却資産の通常の効用持続年数(通常考えられる維持補修を加える場合においてその固定資産の本来の用途用法により現に通常予定される効果をあげることができる年数)を基礎に、行政的便宜の観点から耐用年数省令により資産の種類ごとに画一的に定められている法定耐用年数とは異なり、法人において、通常の管理又は修理をするものとした場合に予測される使用を開始してから廃棄するまでの期間、すなわち当該法人が現実に当該減価償却資産を使用できると予測される期間を指す。そして、この「使用可能期間」は、恣意的な税務処理を許さないために、本件通達に定めるように、当該法人の属する業種及び当該法人における当該減価償却資産の使用実績等から客観的に判断されるというべきである。

また、被告が施行令133条の「使用可能期間」に関する解釈の根拠とする施行令57条の「使用可能期間」は、減価償却資産の取得後の経過年数と、同条各号の掲げる事由に該当することとなった後の「見積年数」との合計年数と解されており、「見積年数」とは、通常予定される効果をあげることができなくなり更新又は廃棄されると見込まれる時期までの年数によるとされている(基本通達7-3-20)。また、施行令60条の2の「使用可能期間」は、当該減価償却資産の更新又は廃棄の時期が具体的な資金計画、設備投資計画等において明らかにされており、かつ、その計画等が法人の業種、業態、規模等に照らして妥当なものであると認められるときは、その計画等に基づきその使用可能期間を算定するとされている(基本通達7-4-11)。かかる二つの「使用可能期間」の算定方法からすれば、「使用可能期間」は資産を取得し事業の用に供する法人自体が当該資産を更新又は廃棄するまでの期間を指すことは明らかであり(特に、基本通達7-4-11では、資産を取得し事業の用に供する法人の計画が考慮されているところにも現れている。)、転売先における使用実績等については、一切考慮されることはない。

イ 被告は、施行令133条の「使用可能期間が1年未満であるもの」について、あたかも原告が個別の法人が実際に使用した期間をもって「使用可能期間」と定義したかのように整理した上で反論するが、原告は、「使用可能期間」とは「当該資産を事業の用に供している法人において使用できる期間」をいうと主張しており、実際の「使用期間」をもって判断する

とは主張していない。

ここでの争点は、「使用可能期間」を個別の法人で判断するのか（原告の主張）、転売後の期間も含めて判断するのか（被告の主張）という点であるにもかかわらず、被告は、原告があたかも「使用可能期間」を「使用期間」と誤解して主張したかのように整理して反論しており、原告の主張を曲解するものである。

（被告の主張の要旨）

ア 施行令133条は、同条の「使用可能期間」について、「前条第1号に規定する使用可能期間」、すなわち「当該資産の取得の時に於いて当該資産につき通常管理又は修理をするものとした場合に予測される当該資産の使用可能期間」（施行令132条1号）と規定しているのみであり、他に「使用可能期間」そのものの意義を具体的に規定する特段の規定はないため、その意義については、施行令133条の規定の趣旨等から解釈すべきこととなる。そして、この点に関し、①施行令132条1号所定の「使用可能期間」は、法定耐用年数の基礎とされる「効用持続年数」の考え方と基本的に一致するものであること、②施行令57条及び60条の2などの規定において、当該減価償却資産に陳腐化など所定の特殊事情が生じた場合、「法定耐用年数」に代えてその事情に該当する減価償却資産の「使用可能期間」を基礎とした償却限度額の計算が特例的に認められていること、③施行令133条の規定は、減価償却資産の取得費用（価額）を当該資産の法定耐用年数に応じた所定の償却率により計算した償却費を限度として損金の額に算入する旨の法人税法31条1項の例外として定められたものであることに照らすと、施行令133条所定の「使用可能期間」は、当該資産をその事業の用に供して通常維持補修を行いながら使用し、その使用により滅失し、又はその効用が失われ廃棄されるまでの期間である「効用持続期間」をいうものと解すべきである。

そうすると、これに係る課税実務上の取扱いを定めた本件通達における「使用可能期間」も、上記「効用持続期間」と同様、当該資産を事業の用に供した時から滅失又は廃棄されるまでの期間を指すものであって、当該資産を事業の用に供した「特定の」法人のみの使用による使用期間を指すものでないことは明らかである。

イ 原告は、減価償却限度額の計算の特例規定である施行令57条及び60条の2に係る基本通達7-3-20及び同7-4-11を引用した上で、「かかる二つの『使用可能期間』の算定方法からすれば、『使用可能期間』は資産を取得し事業の用に供する法人自体が当該資産を更新又は廃棄するまでの期間を指すことは明らかであり、転売先における使用実績等については、一切考慮されることはない。」と主張する。

しかしながら、基本通達7-3-20は、施行令57条1項の規定による耐用年数の短縮の承認の基礎となる使用可能期間は、当該減価償却資産の取得後の経過年数と同項各号に掲げる事由に該当することとなった後の見積年数の合計によるとした上で、この場合における見積年数は、実際の使用状況の見込みにより算定するのではなく、通常の使用条件で、通常維持補修を加えることを前提とし、通常予定される効果をあげることができなくなり更新又は廃棄されると見込まれる時期までの年数を算定すべきこととしているのであり、このことは、陳腐化した減価償却資産の償却限度額の特例を定める施行令60条の2第1項の「使用可能期間」の計算につき上記の基本通達7-3-20に準ずる旨を定める基本通達7-4-11についても同様である。

したがって、原告の上記主張は、特定の法人の実際の使用期間と「使用可能期間」とを混

同したものであり、失当である。

(2) 争点(2) (本件通達の要件①該当性) について

(原告の主張の要旨)

ア 本件通達の要件①にいう「消耗性」には、物理的な消耗だけではなく、経済的に消耗する場合も含まれる。

イ パチンコホールにおいては、新機種を設置しても、客は次々と発売される新機種に流れ、数か月前に発売・設置されたパチンコ器の需要は急激に低下する。パチンコホール向けにコンピュータシステムの開発、製造及び販売等の事業を行っているD株式会社(以下「D」という。)の寿命週(新機種が登場し、その機種の稼働時間がDのシステムであるEにより算定されたパチンコ器等の平均稼働時間を下回るまでの週)の調査によれば、パチンコ器の寿命週の平均は平成19年は8.9週、平成20年は9.8週とされており、パチンコ器は、発売から約2か月で稼働時間が平均を下回り、使用価値が著しく低下することが明らかになっている。

そして、パチンコホールは、パチンコ器の稼働時間が平均を下回ると当該パチンコ器を徐々に撤去し、新台を補充することになる。本件事業年度を含む平成15年から平成19年までのパチンコ器の回転率(パチンコホール業界全体におけるパチンコ器の設置台数をもって1年間に販売されたパチンコ器の台数を除することによって求められる数値のことをいう。以下同じ。)は、1.07ないし1.36であって、1を超えている。本件事業年度においては、全国に約290万台しかパチンコ器が設置されていないにもかかわらず、約380万台が販売されているのであって(回転率は1.3)、パチンコ器が1年以内に入れ替えられていることは明らかである。実際に、パチンコホール業界の最大手である株式会社F(以下「F」という。)の平成19年の回転率は2.06、Fの競合店の回転率は1.63であること、新機種導入後1週間も持たないパチンコ機も珍しくない状況である旨指摘する平成20年7月11日付けのd新聞の記事があることも考慮すると、パチンコ器は発売から数か月後には流行の変遷や需要の減退等の事由を生じ、1年以内に撤去されて新台が補充されていることは明らかである。

ウ このように、パチンコ器の使用価値の限界が数か月で到来することは明らかであるが、パチンコ機の処分価値も発売から数か月で著しく低下する。この点、パチンコホールの業界団体であり、弁護士や公認会計士が多数関与している一般社団法人G(以下「G」という。)は、平成18年に発表した「Gによるパチンコホール統一会計基準」(以下「G会計基準」という。)において、「中古機としての販売価格にプレミア的価値が付くことが極めて稀であり、パチンコホールに設置された遊技機の経済的処分価値は、転売価値のないスクラップ価値に過ぎない」旨指摘しており、実際、旧式化したパチンコ器の多くは産業廃棄物として処理されている。また、中古機として売買できる場合であっても、一部の例外を除き、パチンコ器の中で最も流通しているミドルスペックタイプの中古価格は、新機種の発売から約1か月で一気に下落する傾向にある。

さらに、前記の使用価値に関する事情も併せ考えると、パチンコ器は、発売から数か月で使用価値が低下するだけでなく、処分価値までもが低下し、1年未満で資産としての価値を失うのであり、経済的に消耗する資産というほかない。

エ 前記のG会計基準は、遊技機は短命化の傾向にあり、その経済的使用期間(遊技機の店内

設置・営業供用開始から撤去・営業供用終了までの期間)が1年以内である旨指摘して、遊技機の取得価額全額を費用として処理する会計を認めており、実際に、Fは、パチンコ器及びスロットマシンの購入時に売上原価で「機械入替費」として全額計上しているなど、パチンコホール業界において、パチンコ器は経済的には消耗する資産と認識されていることは、会計処理の面からも裏付けられている。

オ また、被告は、「H」というパチンコ器の中では最も人気のあるパチンコ器を例に挙げ、平成16年に同機種が全国で約70万台について検定期間延長の申請がなされたと指摘する。しかし、「I」シリーズは、「『J』とそれ以外」とまで言われるほど、パチンコ器の中で相当特殊な機種であったのであり、かかる特殊な機種が3年以上使用されたことをもって、パチンコ器一般が3年以上使用されているということはできない上、平成18年には、同シリーズにおいても、年間1回転以上していたものである。

また、被告は、パチンコ器の中古機としての価値も1年未満でほぼ失われるとの原告の主張はパチンコホール業の認識、又はパチンコ器全般に係る実態を考慮したものとは認められないと主張するが、新機種発売直後から1か月で中古パチンコ器の取引価格は下落し、中古パチンコ器はスクラップ価値しか有しないことからすると、パチンコ器の中古機としての価値も1年未満でほぼ失われるとの原告の主張こそが、パチンコホール業界の認識又はパチンコ器全般の取引実態を正確にとらえている。

カ 被告の主張は、中古市場などが存在し、同業者間で転売、流通させることが可能な減価償却資産は、一般的に使い捨てのものであると認識されていないため、一切消耗性資産に該当しないというものである。しかし、関係法令等には、使用可能期間を中古市場の有無や、転売、流通の有無で判断する旨の定めは存在しない。しかも、「使用可能期間」は、通常管理又は修理をすることを前提としており、一般的に「一度使えば捨てるように作られた物」などを意味する「使い捨て」のものであるとの認識をされていることが前提であるということとはできない。さらに、被告は「使用可能期間」は「効用持続期間」と解すべきであると主張するのであるから、その主張に係る効用持続期間が1年未満であれば中古市場の有無とは関係なく、「使用可能期間が1年未満である減価償却資産」に該当すると解するのが自然である。そして、使用可能期間が1年未満である減価償却資産は償却計算の対象とする実益に乏しいため、その取得価額に相当する金額を当該資産を取得した事業年度において損金の額に算入できるとした施行令133条の趣旨は、中古市場の有無や転売、流通の有無とは無関係であり、むしろ、同条の趣旨からすれば、中古市場が存在し、転売、流通が可能な資産であったとしても、使用可能期間が1年未満であり、複雑な償却計算の対象とする実益に乏しい減価償却資産であれば、法人税法施行令133条の適用があると解すべきである。

仮に、被告が主張するとおり、消耗性について、その業界において使い捨てのものであると認識されていることが前提であるとしても、パチンコ器の回転率は1を超えており、パチンコ器は事業供用時から転売後に使用される期間までを含めてもその使用期間は1年未満であり、使い捨てに相当するものと認識されているし、また、「消耗性」を判断するためには転売後の使用状況をも含めて判定する必要があると考えたとしても、客観的にみてパチンコ器は1年未満で使用されなくなるのであるから、同業団体等において「消耗性」のもものと認識されていることに変わりはない。

(被告の主張の要旨)

ア 施行令133条の「使用可能期間が1年未満である」減価償却資産は、まずその業界において一般的に使い捨てのもの（当該減価償却資産の性質あるいは効能上、通常の管理又は修理をしても、比較的短期間の使用で消耗等により使用できなくなるもの）であると認識されていることが前提である。これは、いわば消耗性資産として客観的に認められているという要件である。したがって、中古市場などを介して同業者間で転売、流通させることが可能な減価償却資産は、そもそも、消耗性資産、すなわちその業界において消耗性を有するものと認識されているものとはいえず、「使用可能期間が1年未満である」減価償却資産に当たらないというべきであり、仮に、同資産の中に同業者間で転売、流通させることが可能な減価償却資産が含まれるとしても、当該法人の平均的な使用状況や使用実績は、単に、同法人における当該減価償却資産の使用実績期間を算定するにすぎず、その使用実績期間のみをもってして当該減価償却資産の使用可能期間が1年未満であるか否かの判定ができないことは明らかである。

イ 本件通達は、使用可能期間が1年未満である減価償却資産の判定について、その前段において、「法人の属する業種において種類等を同じくする減価償却資産の使用状況、補充状況等を勘案して一般的に消耗性のものと認識されている」ものとした上で、その後段において、「その法人の平均的な使用状況、補充状況等からみてその使用可能期間が1年未満であるもの」かどうかを判定するとしているのである。したがって、ある減価償却資産の「消耗性」の認識は、業種ごとに業種単位により使用状況等から判定するのであり、法人単位に判定するものではなく、仮に、法人の属する業界において、当該減価償却資産が、中古市場などを介して同業者間で転売されることが通例である場合、当該減価償却資産の消耗性の認識を判定するに際しては、転売後の使用状況等をも勘案して判定する必要があるといえる。

ウ パチンコ器については中古市場が確立されており、しかも、パチンコホールの経営上中古パチンコ器の活用は重要な要素となっていることに加え、パチンコ器の使用期間は、その機種等及びパチンコホールによって相当程度の差異が認められることからすると、パチンコホール業界において、パチンコ器が一般に消耗性のものと認識されていないことは明らかである。

パチンコ器の使用可能期間について、原告は、パチンコ器の中で相当特殊な機種であった「H」を例に挙げ、これが3年以上使用されたことをもってパチンコ器一般が3年以上使用されているとする旨の被告の主張は相当ではない旨主張する。しかしながら、そもそも、被告は、「H」を例に挙げ、原告が指摘するような「パチンコ器一般が3年以上使用されている」などとの主張は一切していないのであるから、原告の主張は被告の主張をすり替えたもので不当であるし、「H」も、「パチンコ器」としてパチンコホールに設置されるものであり、他のパチンコ器と材質や技術等に大きく異なる点は何ら認められないから、これを他のパチンコ器と区別して、特殊な機種と位置づける合理的な理由はない。そして、そのように長期間にわたって使用される機種も存在するのがパチンコホール業の実態であるから、かかる実態を無視し、パチンコ器の使用可能期間は1年未満であり、一般的に消耗性のものであると認識されているとする原告の主張こそ、失当である。

そして、原告の主張する「回転率」が1.0を超えているということは、数学的に平均すればパチンコ器が1年未満で交換されていることを意味するものにすぎないのであるから、これをもって、パチンコホール業において、パチンコ器が「消耗性」の減価償却資産である

と認識されているとする根拠とはなり得ない。平成6年度ないし平成20年度における回転率をみると、平成15年ないし平成19年以前はそのほとんどの年度において1.0を下回り、また、平成19年度及び平成20年度においても1.0をわずかに上回る程度にすぎないことに照らせば、パチンコホール業界において、パチンコ器の回転率が1.0を超えることが一般的であるとはいえないというべきである。

また、原告は、パチンコ器の中古機としての価値も1年未満でほぼ失われる旨の主張をするが、その根拠とするG会計基準は一部の機種のみを対象にするもので全機種を対象としたものとは認め難いこと、中古のパチンコ器が販売から1か月で価格が低下するというのは、中古のパチンコ器が取引の対象となり、市場価値を有することを前提にしたものであることからすると、原告の主張は失当である。そして、平成18年において、少なくとも64万台の中古パチンコ器の取引が行われていると推認されることからすると、原告の主張は、パチンコホール業の認識又はパチンコ器全般に係る実態を考慮したものとは認められず、パチンコホール業界においてパチンコ器が消耗性のものと一般的に認識されている根拠にはならない。

さらに、原告は、パチンコホール業界においては、パチンコ器の経済的使用期間は1年以内であるとされ、取得価額の全額を取得した事業年度の費用として会計処理を行っている旨の主張をするが、その根拠とするG会計基準は、そもそもパチンコホール業界の会計処理や表示が会社間で不統一である現状を前提に定められたものであること、同会計基準は本件事業年度の後である平成19年4月1日以降開始事業年度より発効するものとされたものであること、中古資産を取得した場合は、検定期間満了時までの残存使用可能期間が考慮され、当該資産としての効用持続期間が考慮されていないなど、必ずしも効用持続期間の観点から当該機器の取得価額全額の費用処理を原則としたものとは認められないことからして、同会計基準の内容又はその存在をもって、パチンコホール業においてパチンコ器が一般に消耗性のものと認識されているということとはできない。

(3) 争点(3) (本件通達の要件②該当性) について

(原告の主張の要旨)

ア 原告がパチンコ器を設置するn、p、r、t、y、④及び⑤の各店舗において、平成15年から平成17年までに導入した各店舗のパチンコ器の総台数は6979台であり、当該パチンコ器の延べ使用日数(パチンコ器1台ずつの使用日数の合計)は170万0781日であるから、パチンコ器1台当たりの平均使用日数は約244日となる。

また、平成15年から平成17年までに原告が導入した各店舗のパチンコ器6979台のうち、約81%を占める5,657台は1年未満しか使用されていない。このことから、原告は、平均的に1年未満しかパチンコ器を使用せず、新機種を補充していることは明らかである。

したがって、原告の平均的な使用状況、補充状況等からみて、パチンコ器の使用可能期間は1年未満である。

イ 被告は、「原告が中古パチンコ器を購入する以前の当該パチンコ器の使用期間が明らかにされていない」ことや「原告が売却したパチンコ器の売却後の使用も明らかにされていない」ことを一つの理由として、原告が本件訴訟において作成した「新算定表(甲30の1)」に基づくパチンコ器の使用期間の平均値によっても、使用可能期間が1年未満か否かを判定する

ことはできない」と主張するが、これは、本件通達の文言に反することに加え、原告の管理下でない段階についても資産の使用状況を遡及して確認し、また、中古品として売却した資産が転々流通し廃棄されるまで継続して追跡して使用期間が1年未満であることが明らかとならなければ施行令133条は適用されないという解釈であり、納税者に不可能を強いるもので、相当ではない。

(被告の主張の要旨)

ア パチンコ器のように、同種の減価償却資産であっても、実際の使用期間に大きな幅が認められる資産の使用期間の算出は、単に平均使用日数によるのではなく、使用状況、補充状況等を総合的に考慮し、使用可能期間が1年未満であるか否かを判断すべきである。

原告は、本件事業年度前3年間に導入した全パチンコ器の使用期間の延べ日数を上記パチンコ器等の台数で除すことにより、本件事業年度前3年間に導入したパチンコ器1台当たりの平均使用期間を算出し、これをもって使用可能期間が1年未満であるとしている。しかしながら、一定期間内において、長期間使用されるパチンコ器の台数よりも、短期間で交換されるパチンコ器の台数が多くなるのは当然であり、原告の算定方法によれば、パチンコ器の平均使用期間が短くなるのは当然であり、このような算定の結果は、必ずしも、使用期間の実態を反映したものとはいえない。

イ また、原告が主張の根拠とする新算定表(甲30の1)においても、原告が中古パチンコ器を購入する以前の当該中古パチンコ器の使用期間が明らかにされていないのみならず、最終的に撤去されたパチンコ器が廃棄されたのか売却されたのかが不明である上、原告が売却したパチンコ器の売却後の使用期間も明らかにされていないのであるから、新算定表に基づくパチンコ器の使用期間の平均値によっても、使用可能期間が1年未満か否かを判定することはできない。

さらに、新算定表の記載内容によったとしても、本件事業年度前3年間に導入された全パチンコ器の延べ使用日数に占める使用期間1年以上のパチンコ器の延べ使用日数の割合は、53.8パーセントであり、やはり本件パチンコ器の使用可能期間が1年未満であるとする根拠とはならない。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)(施行令133条の「使用可能期間」の意義)について

(1)ア 法人税法31条1項は、減価償却資産の償却費に相当する金額の各事業年度の所得の金額の計算における損金の額への算入について定めるが、その趣旨は、減価償却資産は、法人において長期間にわたって収益を生み出す源泉であるから、その取得に要した金額は、将来の収益に対する費用の一括前払の性質を有しているといえ、費用収益対応の原則に照らし、それについては、使用又は時間の経過に応じて徐々に費用化するものとした上で、課税の公平等を図る観点から、耐用年数その他の償却の方法の基準については、これを政令で定めることとしたものであると解される。そして、同項に基づき減価償却資産の償却費等として損金の額に算入される金額の計算の方法等については、施行令48条以下に定められ、当該計算に係る耐用年数や償却率等については、施行令56条により耐用年数省令の定めるところに委任されている。

ところで、法人税法65条は、各事業年度の所得の金額の計算の細目にわたる事項について、これを政令の定めるところに委ねるものとしているところ、施行令133条は、このよ

うな細目に係る事項の一つとして定められたものであり、減価償却資産のうち取得に要した金額が少額であるものや短期間で収益し尽くすものについて、企業会計において重要性の乏しい資産につき資産として取り扱わずにこれに係る金額を費用化することを認めるいわゆる重要性の原則の考え方を踏まえ、減価償却についての原則どおりの手続によって納税者がその費用に係る処理をしなければならないとする場合の煩雑さも考慮して、同条所定の使用可能期間が1年未満であるもの又は取得価額が10万円未満であるものについては、その取得価額に相当する金額をもってそれを事業の用に供した事業年度の所得の金額の計算に当たり損金の額に算入することを認めることとしたものと解される。

イ 既に述べたように、租税法における減価償却は、課税標準である所得の金額を決するため、減価償却資産に投下された金額を適正に費用として期間配分する手続であるところ、この際に基準とされるいわゆる法定耐用年数については、通常考えられる維持補修を加えることとして、その減価償却資産が本来の用途・用法により予定される効果をいつまであげられるかということ想定して決定されるものであり、その際には、単なる物理的減価だけに着目するのではなく、経済的にどれだけの効果があるかということが考慮されるのであって、いわゆる効用持続年数の考え方によるものであると解すべきことについては、本件において当事者間に争いが無い。その上で、原告は、耐用年数省令において、パチンコ器についてその耐用年数が2年と、スロットマシンを含むと解されているスポーツ具（乙2）についてその耐用年数が3年と定められていることについて、これらの定めが無効であり本件において適用されないことを理由として本件更正処分等の違法をいうものではなく、専ら、原告が有していた本件パチンコ器等について以上の原則に対する例外につき定める施行令133条の規定の適用が肯定されるべきであるとするものである。

そして、施行令133条の「使用可能期間」についても、物理的な減価だけに着目するのではなく、経済的にどれだけの効果があるかということが考慮された効用持続期間を定める趣旨のものとして解する限りにおいては、やはり当事者間に争いが無いところである。

(2) もっとも、原告は、施行令133条の「使用可能期間」について、問題とされる減価償却資産を有する個別の法人を基準に判断すべきものと主張するところ、減価償却資産に係る耐用年数については、法人税法及び施行令の規定による委任に基づき、耐用年数省令において、当該減価償却資産の種類、構造及び用途に応じ各資産ごとに定めるものとされており、定められた耐用年数の間におけるそれを使用する主体の変動等は格別考慮に入れられていない。そして、施行令133条は、同条の「使用可能期間」について、施行令132条1号の「使用可能期間」、すなわち「当該資産の取得の時において当該資産につき通常の管理又は修理をするものとした場合に予測される当該資産の使用可能期間」をいうものと定めており、その文理に照らし、また、それが耐用年数省令等の定めによる原則に対する例外を定めるもので、既に述べたとおりその基本の考え方は共通のものであることを考慮すると、それにつき上記と異なって解すべき根拠等は見当たらない。このことは、原告の指摘する施行令57条及び60条の2に係る基本通達7-3-20及び7-4-11（乙13）を考慮しても、それらの定めに係る上記各施行令の規定と施行令133条の規定の対象とする事項等の相違を考慮すれば、直ちに左右されるものではない。

上記の原告の主張は、採用することができない。

2 争点(2) (本件通達の要件①該当性) について

(1) ア 施行令133条の規定の適用について定める本件通達は、その文言によれば、同条の「使用可能期間が1年未満である」減価償却資産に該当するかの判断に係る要件①について、「法人の属する業種において」「一般的に消耗性のものとして認識されている」か否かを判断すべき旨定めている。そして、本件通達が要件②については「その法人の平均的な使用状況、補充状況等から見て」と定めていることに照らすと、要件①については、当該法人が属する業種を基準に判断すべきものと解するのが相当である。

イ そして、争点(1)において既に検討したとおり、施行令133条の「使用可能期間」とは効用持続期間をいうと解するのが相当であるから、本件通達所定の「消耗性」の判断をするに当たっても、これを前提に判断する必要がある。

なお、本件において、原告は、パチンコ器一般につき物理的に1年未満で使用することができなくなる旨の主張をするものではなく、専ら経済的にみて効用持続期間が1年未満と評価すべきものと主張する趣旨と解され、以下においてもこのような理解に立って検討することとする。

(2) 前記第2・2記載の前提事実、括弧内掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実を認めることができる。

ア 本件更正処分等及びこれに対する不服申立手続

(ア) 原告は、本件事業年度において、別表1記載の本件パチンコ器等をいずれも1台10万円以上で取得し、それらを原告が経営する各店舗に設置して、事業の用に供した(甲1、甲2、甲36、弁論の全趣旨)。

(イ) 原告は、平成19年2月28日、本件事業年度の法人税につき所得の金額を785万0637円、納付すべき税額を164万8900円として本件確定申告をした。

本件確定申告は、本件パチンコ器等の取得価額に相当する金額を販売費及び一般管理費の中の「遊技機械代」として経理した本件事業年度の決算に基づくものであった(甲3、弁論の全趣旨)。

(ウ) 柏税務署長は、平成20年6月30日付けで、本件事業年度の法人税につき所得の金額を1億8188万2631円、納付すべき税額を6028万3600円とする旨等の本件更正処分等をした。本件更正処分等の理由は、本件パチンコ器等は、使用可能期間が1年未満であるものにも取得価額が10万円未満であるものにも該当せず、施行令133条の規定の適用はないため、固定資産として計上し減価償却すると、原告が遊技機械代として損金経理した金額につき1億7403万1944円の減価償却超過額が生じるため、これを本件事業年度の所得の金額に加算する取扱いをする等というものであった(甲4)。

(エ) 原告が本件更正処分等について平成20年8月8日付けでした本件異議申立てに対し、柏税務署長は、同年11月7日付けで、一部の費用の金額(174万5719円)についてのみ原告の主張を認めて損金の額に算入し、所得の金額を1億8013万6912円、納付すべき税額を5968万4500円とする本件異議決定をした。本件異議決定においても、本件パチンコ器等について、使用可能期間が1年未満であるものには該当せず、施行令133条の規定の適用はないものとされていた。

(オ) 原告が本件異議決定について平成20年12月6日付けでした本件審査請求に対し、国税不服審判所長は、平成21年11月13日付けで、本件審査請求を棄却する旨の本件裁決をした。本件裁決においても、本件パチンコ器等について、使用可能期間が1年未満

であるものには該当せず、施行令133条の規定の適用はないものとされていた。

イ 平成15年から平成19年までのパチンコ器の設置台数等（甲13、甲14、乙5）

我が国における平成15年のパチンコ器の設置台数（警察庁の調査によるもの。以下イにおいて同じ。）は322万7239台、販売台数（株式会社jの調査によるもの。以下イにおいて同じ。）は368万6677台であり、販売台数を設置台数で除した回転率は1.14である。

平成16年については、パチンコ器の設置台数は307万7537台、販売台数は401万3153台であり、回転率は1.30である。

平成17年については、パチンコ器の設置台数は296万0939台、販売台数は404万7999台であり、回転率は1.37である。

平成18年については、パチンコ器の設置台数は293万2952台、販売台数は383万7960台であり、回転率は1.31である。

平成19年については、パチンコ機の設置台数は295万4386台、販売台数は317万3725台であり、回転率は1.07である。

ウ 中古パチンコ器の取引状況等

（ア） 発給された中古機確認証紙の枚数

K連合会（以下「K連合会」という。）の調査によれば、平成15年から平成19年までの各年度に発給された中古機確認証紙枚数は、平成15年度は133万2041枚、平成16年度は135万0192枚、平成17年度は128万0686枚、平成18年度は146万3412枚、平成19年度は186万3848枚である（乙5）。

平成18年度の枚数については、販売された中古パチンコ器64万2041台分のほか、同一事業主体の店舗間で移動された中古パチンコ器として80万0847台分、中古パチンコ器の取扱いがキャンセルされたものとして2万0524台分を加えたものである（甲26）。

（イ） L協議会について

a L協議会は、bに述べるM要綱（以下「本件要綱」という。）の運用に関し、必要な事項を協議するために設置されたものであり、社団法人N協会、O連合会、P組合、K連合会、Q組合及びR組合により構成されるものである（乙18）。

b 本件要綱は、平成12年3月13日に制定され、同年6月1日から施行されたものであり、中古遊技機の流通の安全及び取扱いの円滑化を図り、もって中古遊技機の流通の健全化に寄与すること等をその目的としている（乙18）。

c L協議会の構成団体であるK連合会は、その活動として、中古機の適正流通（機歴情報の管理等）、流通セキュリティの確保及びリサイクルの推進を行っている（乙19）。

（ウ） 平成18年1月に発行された「S」（株式会社T）には、中古機の活用は近年活発化された機種導入の手法であり、機械代の高騰に伴い重要性を増しているが、単純に機械代の節約イコール中古機の活用とするのではなく、企業全体の戦略として行う必要が出てきている旨記載されている（乙21）。

また、平成19年8月に作成された「U」（株式会社V）には、一般的なパチンコ台の中古価格は、約1か月で一気に下落する傾向にある旨記載され、3機種の中古価格について、当初は19万円強であったものが、1か月後には7万円ないし9万円程度に、3か月

後には6万円ないし4万円程度になったとする表が掲載されている（甲21）。

さらに、平成22年3月に発行された「W」（X株式会社）には、遊技機代の圧縮方法として流通量が増え続けてきた中古遊技機は、ここ二、三年は170万台から180万台規模の安定市場になっており、その取引価格は、値が下がるものも新台価格並みの高値で取引されるものもあり、各種情報を基に発達した相場観でのやりとりがなされており、中古遊技機の取扱いはパチンコホールの大小を問わず運営の大きな要素になってきている旨や、メーカー側には、中古機市場の拡大は新台市場の圧迫要因であるという印象を与えており、パチンコホールが新台として購入した遊技機を一定期間使用後にメーカーが回収し、部材を再利用したリユース機を低価格で再納品する等とのプランを打ち出すなどの対応をとる企業もある旨が記載されている（乙20）。

(エ) なお、弁護士法23条の2の規定に基づく照会に対する警察庁の回答によれば、風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律（以下「風営法」という。）20条2項に定める公安委員会の認定に係る遊技機の台数（ただし、各年毎の集計）は、平成15年が1976台、平成16年が69万6803台、平成17年が2万5174台、平成18年が0台、平成19年が5804台であった（甲27の1ないし3）。

エ 会計基準ないし会計処理について

(ア) G会計基準について（甲18ないし甲20、乙8）

a Gは、パチンコホール経営企業が、業務の適正化・健全化を図ることによって、広く社会から信頼を得ることを目的として、社員相互間に協力する会であり、弁護士、公認会計士、大学教授等の遊技業界関係者以外の有識者、専門家によるパチンコホールの経営に係る監視等の事業を行うものとされ、株式会社Y（以下「Y」という。）やFなど7社を社員とする。

b Gは、平成18年にG会計基準（平成19年4月1日以降開始事業年度より発効）を策定している。

このG会計基準では、遊技機の取得時の会計処理については、営業供用時に取得価額をもって費用処理するが、遊技機を資産計上する合理的な理由等が認められる場合には、資産計上することを容認する旨定められている。

c G会計基準には、「Gによるパチンコホール統一会計基準（案）の設定について」と題する部分があり、その冒頭には、パチンコホール企業が社会に信頼と安心を提供するための重要な要素として経営の透明性を確保するため、適切な会計情報の作成・開示が不可欠であるが、会計処理及び表示において、G社員会社間においても現状は不統一であることから、Gは、パチンコホール企業の会計処理及び表示の基準を設定した旨記載されている。

また、上記の部分中の「IV 会計基準の要点と考え方」の「四 遊技機の取得支出」には、①パチンコ遊技機の販売価格は、税法規定により取得時損金経理が認められる少額減価償却資産の取得価額の基準が引き上げられる都度、遊技機の販売価格がこの取得価額基準の範囲内で上昇している傾向にあったこと、②平成10年度税制改正により少額減価償却資産の取得価額基準の引下げと一括償却資産の導入により、遊技機メーカー側は販売価格を少額減価償却資産の取得価額基準に合わせることをせず、液晶の大型化や画像ソフトウェアの高度化などにより販売価格を引き上げるようになったこと、③こ

れにより、税法規定に従った会計処理をすれば、遊技機は、取得価額により、耐用年数（パチンコ器は2年、スロットマシンは3年）により償却されるもの（20万円以上のもの）、3年均等償却される一括償却資産（10万円以上20万円未満のもの）、即時費用化される少額減価償却資産（10万円未満のもの）に分類されることとなり、会計実務が多様化されたことが記載されている。そして、このような多様化を前提として、①遊技機に関する会計処理の現状追認ではなく、あるべき原則的会計処理を定め、容認可能な会計処理とこれを採用した場合の財務諸表の比較可能性を保持する手段を規定することとしたこと、②遊技機の経済的使用期間（遊技機の店内設置・営業供用開始から撤去・営業供用終了までの期間）が1年内であり、この事実から経済的使用可能予測期間もその期間とするのが論理的帰結であって、その期間内に費用化されることが保守主義の観点から判断すると妥当であること、③検定切れ等撤去が予定される遊技機が存在すると経済的使用可能期間の算定も会計処理も煩雑になること、④経済社会において資産性の判断基準としての清算価値の観点からは、中古機としての販売価格にプレミア的価値が付くことが極めてまれであり、パチンコホールに設置された遊技器の経済的処分価値は転売価値のないスクラップ価値にすぎず、このため金融機関に代表される経済社会の視点からは、遊技機の資産としての財産的価値を認識しない風潮にあること等を考慮して、パチンコホール企業の継続性を保持した上で、潜在的投資家を含む一般投資家保護に資するため、遊技機の会計処理として、営業供用時に取得価額全額を費用処理することを原則的処理とした旨記載されている。

(イ) Fは、平成19年4月1日から平成20年3月31日までの連結会計年度及び同年4月1日から平成21年3月31日までの連結会計年度の決算において、費用の計上の基準として、パチンコ器及びスロットマシンについては、入替サイクル実態が短期間であるため、購入時に売上原価で「機械入替費」として全額費用計上している（甲22、乙9）。

また、Yを連結子会社とする株式会社Z（以下「Z」という。）は、平成19年4月1日から平成20年3月31日までの連結会計年度においては、遊技台については、定率法による減価償却をしていたところ、同年4月1日から平成21年3月31日までの連結会計年度においては、取得時に費用処理する方法を採用している（乙11）

オ パチンコ器の使用期間ないし使用価値に関する文献等について

(ア) 平成17年2月に発行された「©」（X株式会社）には、遊技機の規格等に係る風営法上の規制が変更されたことを受けて、平成14年に発売された「H」シリーズは、旧規制下における3年間の検定有効期間を超えても設置を可能にするため、全国で約70万台について新規制における認定申請がされた旨や、みなし機（新規制施行時に既に旧規制下における検定・認定の有効期間が切れていた遊技機）の多くは当然3年以上使われてきた実績があり、人気遊技機の台数の多寡を争う過当競争が展開される中であって、中小規模のホールでは大型店や新規店との差別化ツールの役割も果たし、また、入替コスト節約のアイテムでもある旨が記載されている（乙5、乙6）。

(イ) 平成19年6月に発行された雑誌「m」7月号には、遊技機の射幸性の抑制に係る規制の強化とそれによるパチンコホール業界の売上げの低下の中で、同業界で一時期言われていた「価格そのものよりも遊技機寿命の問題」といった論理は最近では薄れつつあるが、現実には更に遊技機の短命化が進んでおり、設置台数が減少しているのに、新台出荷量は

過去最高を記録し、中古市場でも活発に動いている旨や、パチンコ機が「Jとそれ以外」といった大雑把なカテゴリーをされていたときは、まだIや人気パチスロ機の寿命の長さが救いになっていたが、Iは新シリーズ機の登場スパンが短くなるなどし、遊技機寿命の短命化の兆しが出ている旨、新台出荷量が430万台を記録した平成16年は、特に大量設置してあるIの新機種が年間で1回転以上したことが新台供給量増加の下支えをしたが、平成18年度はその時の数値を上回った旨が記載されている（甲26）。

(ウ) Dは、平成元年10月から、パチンコホールの店舗経営を支援するシステムであるEを開始した。このシステムは、会員の有するD製コンピュータからDサーバへ送信された営業データの集計・分析を行い、それらのデータをインターネットで閲覧してもらうことで会員にフィードバックするという会員制情報サービスである。

そして、Dが行った新機種についての寿命週の調査によれば、平成19年の平均は8.9週、平成20年の平均は9.8週であった。なお、平成21年3月末の時点において、上記のシステムによって把握されている遊技機台数は約86万台とされており、また、上記のシステムによって把握されている新規発表の機種数は、平成19年度が304機種、平成20年が223機種であった。

(以上につき甲11、甲12)

(エ) 平成20年6月に発行された雑誌「⑩」7月号には、スロットマシンからパチンコ器に設置の変更を進めた平成19年度におけるFの機械台の回転率は、2.06であって、前年度より0.14増えており、競合店より0.43多い旨記載されている（甲16）。

(オ) 平成20年7月11日付けのd新聞の記事には、「パチンコ新台、導入ラッシュ」、「自粛期間明け一気に加速」、「e、f、gなど注目」との各見出しの下に、「旧型機の多くは産業廃棄物となるのが現状のパチンコ業界」「新台の導入ペースが一層加速するパチンコ業界において、導入後1週間ももたない“短命台”なども珍しくない状況」と記載されている（甲17）。

カ パチンコ器以外の物品について

(ア) 国税庁のホームページに記載されたタックスアンサー中には、少額の減価償却資産になるかどうかの判定の例示が挙げられており、使用可能期間が1年未満のもの説明として、この場合の「使用可能期間が1年未満のもの」とは、法定耐用年数でみるのではなく、その法人の営む業種において一般的に消耗性のものと認識され、かつ、その法人の平均的な使用状況、補充状況などからみて、その使用可能期間が1年未満であるものをいい、例えば、テレビ放映用コマーシャルフィルムは、通常、減価償却資産として資産計上し、法定耐用年数2年で減価償却するが、テレビ放映期間は1年未満であることが一般的であるから、テレビ放映の期間が1年未満のものは、「使用可能期間が1年未満のもの」に該当する旨記載されている（甲8）。

(イ) 平成元年9月に発行された「h」（i編集）には、非常に摩耗の激しく新品に取り替えてから1年もたない工具について、原則として減価償却の対象になるが、その使用可能期間が1年未満の工具については、その工具を事業の用に供した事業年度において、その取得価額相当額を一時の損金として経理できる旨記載されている（甲33）。

(ウ) インターネット上には、売買の対象として中古の機械や蛍光灯管を取り扱っているとみられる記載のあるホームページが存在する（甲34の1及び2、甲35の1及び2）。

(3) 以上の事実を基に検討する。

ア 前記(2)に認定したように、パチンコホールの業種においては、本件事業年度の前後において、おおむね295万台程度のパチンコ器が設置されて事業の用に供されていたものであるが、年間に多数発売される新機種を含めてパチンコ器によりその売上げに相当の差があり、また、一般に時間の経過に伴いそのいわゆる集客力が低減する傾向にあること等の事情を受けて、主として集客上の考慮から、特定の店舗に設置するパチンコ器について新機種の導入を優先に比較的短期間でその内容を変更する対応を採ることが広く見られているところ、この際には、当該事業主体の他の店舗にパチンコ器を移動させて設置することや、いわゆる人気機種を中心に中古市場において取引がされることも定着しており、例えば、本件事業年度に相当する平成18年度においては、前者が約80万台、後者が約64万台であり、そのような中古市場の流通の安全等の確保に当たる業界団体も存在しているほか、中古市場における取引の価格も事情に応じいわゆる新台並みとなることもあるとされることである。また、人気機種の中には最初に事業の用に供されてから3年以上にわたり使用されているものも少なからずあり、例えば、平成16年ないし17年においては、設置台数が300万台前後であったのに対し、約70万台が風営法所定の手続を経て3年以上にわたり使用されていたことがうかがわれ、このような事情が本件事業年度において急激に変更したことをうかがわせる証拠は見当たらない。そして、特定のパチンコ器を特定の店舗に設置してからいかにどの期間事業の用に供するか等は、個々の事業主体のその事業規模等に応じてのいわゆる経営判断によって左右される事柄であって、中小規模の事業主体にあつては中古のパチンコ器を活用するものも相当数存在するとされていること等も考慮すると、本件において、パチンコホールの業種を通じてのパチンコ器一般に係る資産としての共通の性質についての認識として、その取得の時にあってそれにつき通常の管理又は修理をするものとした場合に事業の用に供されてから1年未満の期間内に経済的にみて使用することができなくなりその使用を廃することとなるものと予測されていたとの事実までを認めるには足りないというべきである。

なお、原告は、上記に挙げた人気機種である「I」シリーズについては特殊なものであったと主張するが、中古市場における取引等がされる機種が当該シリーズに係るものに限定されているとまで認めるに足りる証拠はなく、また、それが他のパチンコ器と比較して材質その他の点で著しく異なりその使用状況等も著しく異なるとまで認めるに足りる証拠もないことに照らすと、上記の原告の主張は、上記の認定判断を直ちに左右するものとはいえない。

イ パチンコ器の寿命週や回転率等に関する原告の主張について

原告がその主張において指摘するDが行った寿命週の調査については、平成21年3月末において約86万台とされるEで把握されている遊技機に係るデータを基礎としたものであって、これを直ちにパチンコ器についての一般的なものとして取り扱うことができるのかどうかにはなお検討すべき余地が残る上、この調査はE上の新機種についての「平均」稼働時間に係るものであって、中古のパチンコ器について触れるものではない。さらに、「平均」という性質上、「平均」寿命週より長い寿命週を有するパチンコ器が存することは明らかであり、また、「平均」稼働時間を下回る状態で稼働しているパチンコ器が相当数あることを前提とするものであることも明らかであるから、これをもって、直ちに、前記の認定判断を左右するものということとはできない。

また、パチンコ器の回転率が1を超えているとの原告の指摘については、回転率が1を超えているということは、上記と同様に平均に係る数値である上、設置の変更の対象となったパチンコ器がその後おしなべて使用されなくなったということまでを当然に意味するものと認めるべき証拠等は見当たらない。むしろ、前記(2)で認定したとおり、売買されたり同一事業主体の店舗間で移動されたりする中古のパチンコ器の量の多さや、パチンコホールの経営上中古のパチンコ器の活用の重要性が指摘されていることからすると、回転率が1を超えていることをもって、直ちに、パチンコホールの業種を通じ、パチンコ器一般の使用可能期間が1年未満であると認識されていると認めることはできないというべきである。

なお、Fの平成19年の回転率については、同社が同年において事業の方針を転換したとの事情にもよることがうかがわれ、その競合店の回転率については、同年の全国的な回転率の水準に照らし、限定された対象についてのものであると推認されることから、既に述べた認定判断を直ちに左右するものということとはできない。

また、原告がその主張において指摘するd新聞の記事については、その見出しから明らかなように、投資の対象としてパチンコメーカーに注目すべきである旨の内容であって、パチンコホール業界について直接述べるものではない上、その述べるところの客観的根拠等が明らかにされておらず、筆者の主観的判断が相当程度含まれているものと推認され、やはり、既に述べた認定判断を直ちに左右するものということとはできない。

ウ パチンコホールを経営する法人の会計処理等に関する原告の主張について

(ア) パチンコホールの会計処理については、本件事業年度に相当する平成18年にG会計基準が策定され、これは平成19年4月1日以降に開始する事業年度において発効するものとされている。そして、G会計基準においては、遊技機の取得時の会計処理については、営業供用時に取得価額をもって費用処理することを原則とするものとされている。

しかしながら、G会計基準は、平成18年の時点において、Gの社員である会社間においても、会計処理及び表示において不統一である状態にあることを前提に、税制の改正による少額減価償却資産の取得価額限度額の引下げ、その一方で遊技機の販売価格の上昇等の事情を踏まえ、パチンコホールを経営する法人の会計処理及び表示の基準を設定することとし、これらの法人の継続性の保持の観点も交えて、あるべき原則的会計処理を定めたものというのである。

そして、前記ア及びイに述べたところも併せて考慮すると、G会計基準の存在をもって、これが策定された平成18年の時点において、直ちに、パチンコホールを経営する法人が一般的にこの会計基準又はその基礎として述べられたところのとおり認識を有していたとまで認めることは困難というべきである。

(イ) また、原告は、Fが遊技機を取得した事業年度にその取得価額を全額費用として処理する会計処理をしていることを指摘し、既に述べたようにこのような会計処理はZにおいても見られるところである。

しかしながら、本件で証拠として提出された両社の決算関係の書類(甲22、乙9、乙11)は、いずれもG会計基準が発効した後の事業年度に係るものであるうえ、両社ともGの社員であることからすると、前記証拠により認定することができるのは、Gの社員である両社が、G会計基準が発効した平成19年4月1日以降の事業年度(Zについては平成20年4月1日以降のもの)において、G会計基準に従った会計上の処理をしたという

事実にとどまり、これを超えて、G会計基準が発効する前である本件事業年度において、パチンコホールを経営する法人においては、一般的に、遊技機の取得時の会計処理の在り方等について、G会計基準に述べられているように認識されていたとまでは直ちに認めることはできない。このことは、Zの平成19年4月1日から平成20年3月31日までの連結会計年度においては、遊技台について、定率法による減価償却の会計上の処理がされていたことから裏付けられるというべきである。

エ 以上に述べたところのほか、テレビ放映用コマーシャルフィルム等の他の資産に係る取扱いについては、パチンコ器とは基礎とする事情が相違し、直ちに同列に論ずることはできないものというべきであり、他に、以上に述べたところとは異なり、原告の主張するところに沿って認定判断をするに足る証拠ないし事情は見当たらない。

よって、パチンコ器については、本件通達の要件①を満たすものとは認め難いというべきである。

3 本件パチスロ機について

原告は、本件パチスロ機についても、本件パチンコ器と同様に施行令133条が適用される旨主張する。

しかしながら、既に述べたように、本件パチスロ機がそれに当たるスロットマシンは、耐用年数省令が定める「細目」上「スポーツ具」として扱われ、その耐用年数は3年とされているのであり、減価償却につきパチンコ器とは別異の取扱いがされているから、パチンコ器に係る事情をもって当然に同様に考えることができるということには問題がある上、本件パチンコ器について既に認定判断したところに照らすと、本件パチスロ機についても、施行令133条の規定の適用があるとは認め難いものというべきである。

4 本件更正処分等の適法性

以上によれば、本件パチンコ器等については、施行令133条所定の「使用可能期間が1年未満である」減価償却資産に該当するということとはできない。

そして、これまでの検討並びに当事者間に争いのない事実及び弁論の全趣旨により認める事実を基にして、本件パチンコ器等を固定資産として計上した上で法人税法所定の減価償却の計算をすると、別紙本件更正処分等の根拠及び適法性記載のとおりとなるから、本件更正処分等は、いずれも適法であるということができる。

第4 よって、その余の点について判断するまでもなく、原告の請求には理由がないからこれを棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 八木 一洋

裁判官 藤井 秀樹

裁判官中島朋宏は、転補のため署名押印することができない。

裁判長裁判官 八木 一洋

(別紙)

関係法令等

第1 法人税法の定め

1 2条22号

同号は、固定資産とは、土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産、電話加入権その他の資産で政令で定めるものをいう旨定める。

2 2条23号

同号は、減価償却資産とは、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定める。

3 31条1項（平成19年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。）

同項は、内国法人の各事業年度終了の時において有する減価償却資産につきその償却費として法人税法22条3項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額のうち、その内国法人が当該資産について選定した償却の方法（償却の方法を選定しなかった場合には、償却の方法のうち政令で定める方法）に基づき政令で定めるところにより計算した金額に達するまでの金額とする旨定める。

4 65条

同条は、法人税法第2編第1章第1節第2款から第10款まで（所得の金額の計算）に定めるもののほか、各事業年度の所得の金額の計算に関し必要な事項は、政令で定める旨定める。

第2 法人税法施行令（以下「施行令」という。）の定め

1 13条

同条のいわゆる柱書きは、法人税法2条23号に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち施行令13条各号に掲げるもの（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。）とする旨定め、その7号は、「工具、器具及び備品（観賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を含む。）」を定める。

2 56条（平成19年政令第83号による改正前のもの。以下同じ。）

同条は、減価償却資産の施行令48条1項1号及び3号並びに4項に規定する耐用年数、当該耐用年数に応じた償却率及び残存価額については、財務省令で定めるところによる旨定める。

3 133条（平成19年政令第83号による改正前のもの。以下同じ。）

同条は、内国法人がその事業の用に供した減価償却資産で、施行令132条1号に規定する使用可能期間が1年未満であるもの又は取得価額が10万円未満であるものを有する場合において、その内国法人が当該資産の当該取得価額に相当する金額につきその事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する旨定める。

4 132条

同条は、内国法人が、修理、改良その他いずれの名義をもってするかを問わず、その有する固定資産について支出する金額で次に掲げる金額に該当するもの（そのいずれにも該当する場合には、いずれか多い金額）は、その内国法人のその支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨定める。

一 当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得の時において当該資産につき通常

の管理又は修理をするものとした場合に予測される当該資産の使用可能期間を延長させる部分に対応する金額

二 当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得の時に於いて当該資産につき通常の管理又は修理をするものとした場合に予測されるその支出の時に於ける当該資産の価額を増加させる部分に対応する金額

第3 減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和40年大蔵省令第15号。以下「耐用年数省令」という。）の定め

耐用年数省令1条1項1号は、法人税法2条23号に規定する減価償却資産のうち施行令13条7号に掲げる資産の耐用年数は、耐用年数省令別表第一に定めるところによる旨定める。そして、同別表は、その（種類）「器具及び備品」中の（構造又は用途）「9 娯楽又はスポーツ器具及び興行又は演劇用具」の項の「細目」欄に「パチンコ器、ビンゴ器その他これらに類する球戯用具及び射的用具」を掲げ、その耐用年数を2年と定め、同項の「細目」欄に他に掲げる「スポーツ具」については、その耐用年数を3年と定める。

第4 法人税基本通達7-1-12（乙3。以下、法人税基本通達を「基本通達」といい、基本通達7-1-12を「本件通達」という。）

本件通達は、施行令133条の使用可能期間が1年未満である減価償却資産とは、①法人の属する業種において種類等を同じくする減価償却資産の使用状況、補充状況等を勘案して一般的に消耗性のものとして認識されている減価償却資産で、②その法人の平均的な使用状況、補充状況等から見てその使用可能期間が1年未満であるもの（以下、それぞれ「要件①」及び「要件②」という。）をいう旨定めるとともに、この場合において、種類等を同じくする減価償却資産のうちに材質、型式、性能等が著しく異なるため、その使用状況、補充状況等も著しく異なるものがあるときは、当該材質、型式、性能等の異なるものごとに判定することができる旨定める。また、注として、平均的な使用状況、補充状況等は、おおむね過去3年間の平均値を基準として判定するものとしている。

(別紙)

本件更正処分等の根拠及び適法性

第1 本件更正処分の根拠及び適法性

1 本件更正処分の根拠

原告の本件事業年度の所得の金額及び納付すべき法人税額は、次のとおりである(別表2参照)。

(1) 所得の金額(別表2④) 1億8013万6912円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加えた金額から、ウの金額を差し引いた金額である。

ア 申告所得金額(別表2①) 785万0637円

上記金額は、原告が柏税務署長に対して平成19年2月28日に提出した本件事業年度の法人税の確定申告書(以下「本件確定申告書」という。)に記載された所得の金額である。

イ 減価償却超過額(別表2②) 1億7403万1994円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)の金額を差し引いた金額であり、本件パチンコ器等の取得価額に相当する金額のうち、法人税法31条1項の規定に基づき計算した本件パチンコ器等に係る減価償却費の償却限度額を超える部分の金額である。

原告は、本件パチンコ器等の使用可能期間が1年未満であるとして、施行令133条の規定に基づき、その取得価額の全額を損金の額に算入しているが、本件パチンコ器等の使用可能期間が1年未満であるとは認められず、本件事業年度において、その全額を損金の額に算入することはできない。

(ア) 本件パチンコ器等の取得価額(原告が損金の額に算入した金額・別表3①合計欄参照) 2億4403万6950円

(イ) 本件パチンコ器等の減価償却費の償却限度額(別表3②合計欄参照) 7000万4956円

ウ 損金の額に算入すべき費用の金額(別表2③) 174万5719円

上記金額は、次の(ア)ないし(ケ)の各費用の金額の合計額であり、原告が本件事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入していなかった金額であるところ、当該金額は、本件事業年度末までにその債務が確定していることから、法人税法22条3項の規定に基づき、本件事業年度の損金の額に算入すべき金額である。

(ア) 交通費 2万0070円

(イ) 支払手数料 44万6250円

(ウ) 広告費 44万1350円

(エ) 通信費 29万1684円

(オ) 印刷費 4494円

(カ) 事務用品費 7605円

(キ) 諸会費 39万2400円

(ク) 保全費 8万8311円

(ケ) 光熱費 5万3555円

(2) 所得の金額に対する法人税額(別表2⑤) 5340万0800円

上記金額は、上記アの所得の金額(ただし、国税通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの)に法人税法66条(平成18年法律第10号による改正前のもの)に規定する税率(ただし、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び

法人税の負担軽減措置に関する法律16条1項（平成14年法律第79号による改正後のもの）による置き換え後のもの）を乗じて計算した金額である。

(3) 課税留保金額（別表2⑥） 5241万2000円

上記金額は、次のアの金額からイの金額を控除した金額（ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

ア 留保金額（別表2⑦） 1億1546万0292円

上記金額は、上記(1)による所得の金額の変動に伴って算出された留保金額であり、本件確定申告書別表4に記載された留保所得金額755万0688円に、上記(1)イの金額を加算し、上記(1)ウの金額を控除した金額（1億7983万6963円）から、次の(ア)及び(イ)の各金額の合計額6437万6671円を控除した金額である（法人税法67条（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）3項）。

(ア) 上記(2)の金額から下記(5)の金額を控除した金額 5332万2706円

(イ) 上記(2)の金額に20.7パーセントの割合を乗じた金額 1105万3965円

イ 留保控除額（別表2⑧） 6304万7919円

上記金額は、法人税法67条3項に規定する留保控除額である。

(4) 課税留保金額に対する税額（別表2⑨） 636万1800円

上記金額は、上記(3)の課税留保金額に、法人税法67条1項に規定する税率を乗じて計算した金額である。

(5) 法人税額から控除される所得税額等（別表2⑩） 7万8094円

上記金額は、本件確定申告書に記載された法人税額から控除する所得税額等の金額である。

(6) 納付すべき法人税額（別表2⑪） 5968万4500円

上記金額は、上記(2)及び(4)の各金額の合計額から、上記(5)の金額を控除した金額（ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

(7) 既に納付の確定した法人税額（別表2⑫） 164万8900円

上記金額は、本件確定申告書に記載された納付すべき法人税額である。

(8) 差引納付すべき法人税額（別表2⑬） 5803万5600円

上記金額は、上記(6)の金額から上記(7)の金額を差し引いた金額であり、本件更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額である。

2 本件更正処分の適法性

被告が本件訴えにおいて主張する原告の本件事業年度の所得の金額は、上記1(1)のとおり1億8013万6912円（別表2④）であり、納付すべき法人税額は、上記1(6)のとおり5968万4500円（別表2⑪）であるところ、これらの各金額は、本件更正処分における原告の所得の金額及び納付すべき法人税額（いずれも本件異議決定後のもの）と同額であるから、本件更正処分は適法である。

第2 本件賦課決定処分の根拠及び適法性

1 本件賦課決定処分の根拠

上記第1・2のとおり、本件更正処分は適法であるところ、同処分により原告が新たに納付すべき法人税額については、その基礎となった事実について、原告がこれを計算の基礎としなかったことに、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」があるとは認められない。

したがって、本件更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額を基礎として、被告

が本件訴えにおいて主張する本件更正処分に係る過少申告加算税の額は、①国税通則法65条1項の規定に基づき、本件更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額5803万円（ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に100分の10の割合を乗じて算出した金額580万3000円と、②国税通則法65条2項の規定に基づき、本件更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額5803万5600円のうち、同条3項に規定する期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額である172万7000円を超える部分に相当する税額5630万円（ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）に100分の5の割合を乗じて算出した金額281万5000円との合計額861万8000円である。

2 本件賦課決定処分の適法性

被告が本件訴えにおいて主張する本件更正処分に係る過少申告加算税の額は、上記1のとおり861万8000円であるところ、同金額は、本件賦課決定処分における過少申告加算税の額（本件異議決定後のもの）と同額であるから、本件賦課決定処分は適法である。

別表 1 ~ 3 省略