

論文

租税法における減価償却計算と技術革新（１）

——減価償却資産単位の判断における「機能」の意義——

酒井 克彦

はじめに

I 減価償却資産の単位についての問題点の所在

- 1 NTT ドコモ事件の概要
- 2 NTT ドコモ事件の判旨と問題点

II 資産の「機能」を重視する考え方

- 1 純機能説と事業対応機能説
- 2 用途対応機能説
- 3 純機能説に対する疑問
- 4 事業対応機能説に対する疑問

III 用途対応機能説

- 1 資産の減価と用途
- 2 耐用年数省令別表 1
- 3 事業の用に供しない減価償却資産と営業権
- 4 取得価額の考え方
- 5 事例の検証

小括

はじめに

税制の国際的なイコールフットINGの確保を促進し、グローバル化の中で厳しい国際競争に直面している我が国企業の国際競争力、日本経済の成長力の強化を実現することを目的として、昨今の税制改革はこれまで我が国の法人税法が採用してきた減価償却方法について抜本的な改正を加えている。税法上の減価償却制度が企業法務に与える影響は大きい⁽¹⁾。したがって、減価

償却制度改革に寄せる企業の期待は大きいものであると思われる。

進捗する現行の減価償却制度の改正については、実務界からは様々な意見が寄せられている。例えば、⁽²⁾250%評価といったこれまでにない考え方に対しては一定程度の評価があるし、また、昭和60年以来続いてきた残存価格10%に対する抜本的見直し⁽³⁾が定率法による減価償却計算の問題点のある程度クリアしたとの評価もあろう。⁽⁴⁾しかしながら、一方で、同時にいくつかの失望も聞こえている。その一つが、減価償却制度改革が技術革新の波に乗り遅れているという点である。すなわち、技術革新の劇変に法定対応年数の設定が間に合わず、あるいは法定対応年数表に示される分類が実態を反映したものとはなっていないという批判⁽⁵⁾も既に聞こえているのである。⁽⁶⁾

そこには、法定対応年数の設定が資産の種類ごとに厳格に設定されていることに対する問題が介在するようにも思われる。具体的には、厳格な法定対応年数の設定が要請されている点が問題であるとしばしば指摘されている。⁽⁷⁾資産の種類が詳細に過ぎ、新規に開発された類型の資産が提示されている資産分類のいずれにも該当しないことから、バスケットカテゴリーに分類される。そのことによって、実態を反映しない対応年数を基礎に計算せざるを得ないという状況が指摘されている。⁽⁸⁾その結果、厳格性を求めることから出発したはずの減価償却計算であるにも拘らず、新規開発資産についてみると必ずしも実態に即した減価償却計算になっているとはいえないという問題が惹起されている。

これらの問題に対しては、法定対応年数に対して企業実態を反映させるような選択肢を用意すべきとの具体的提案も示されているが、⁽⁹⁾他方、対応年数の短い減価償却資産を活用したアグレッシブなタックス・シェルター（Tax Shelter）の開発が盛んである米国のような状況に鑑みると、⁽¹⁰⁾対応年数決定のイニシャチヴを納税者に手渡すことが容易になし得るかについては、超えるべきハードルがあるようにも思われる。

本稿においては、昨今続いている減価償却制度改革あるいは同制度下の解釈論が、果たして、時代に即したものであるかについての検証を行うこととしたい。

本稿は、いくつかの切り口から現行租税法上の減価償却制度の性質を通覧しようとする試みであり、技術改革に対応し得る減価償却制度のための改革にささやかな示唆を得ることを意識したものである。

I 減価償却資産の単位についての問題点の所在

1 NTT ドコモ事件の概要

法人税法施行令133条《少額の減価償却資産の取得価額の損金算入》は、「内国法人がその事業の用に供した減価償却資産（第48条第1項第7号に掲げるものを除く。）で、前条第1号に規定する使用可能期間が1年未満であるもの又は取得価額（第54条第1項各号の規定により計算した価額をいう。…）が10万円未満であるものを有する場合において、その内国法人が当該資産の当該取得価額に相当する金額につきその事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。」と規定する。この規定の沿革は、昭和22年の法人税法施行細則にまで遡る。その後数次の改正を経てきたが、最近でも、平成15年税制改正では、中小企業者等について、この少額減価償却制度の特例が導入されている⁽¹¹⁾し、平成18年度税制改正においては、300万円の限度額が設けられる（措法67の5①）など改正が頻繁に行われているところである。また、少額減価償却資産の損金算入制度については、次にみるとおり、とりわけ減価償却資産の取得単位を巡っての問題が噴出しており、学説上でも多くの議論が起きている⁽¹²⁾。

かかる事件はいわゆる NTT ドコモ事件⁽¹³⁾として有名であるが、そこでは、エントランス回線利用権を巡る少額減価償却資産該当性が議論されており、

上告審での判断が注目を集めている。

東京高裁平成18年4月20日判決（判例集未登載⁽¹⁴⁾）に係る事案の概要を簡単に触れておこう。NTT パーソナルグループ各社は、自己の所有する PHS⁽¹⁵⁾ 無線基地と NTT の電話網を NTT 所有のエントランス回線により相互接続することによって、PHS サービスを提供していた。そして、NTT パーソナルグループ各社は、NTT との間において、かかる相互接続のために、エントランス回線1回線につき、設置負担金7万2,800円を支払うという契約を締結し、かかる回線の設置を受けていた。NTT ドコモグループ各社は、NTT パーソナルグループ各社から、PHS 事業全部を譲り受け、NTT に対する「エントランス回線利用権」という無形資産を取得したとして、10万円未満であれば全額損金算入を可能とする少額減価償却に該当すると考え申告を行った（平成12年3月期以後分については確定申告等後の更正の請求を行った）。これに対して、所轄税務署長は、少額減価償却に該当しないとして更正処分あるいは更正の請求をすべき理由のない旨の通知を行った。

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

ここでは、同事件を素材として、減価償却資産の資産単位について、若干の考察を加えることとしたい。

2 NTT ドコモ事件の判旨と問題点

第一審東京地裁平成17年5月13日判決（判時1902号33頁⁽¹⁶⁾）は、「減価償却資産としての費用配分を行うためには、当該資産の事業への供用ができる状

態、すなわち、当該企業の事業活動において、当該資産がその用役を提供し得る状態、更に正確に言えば、その資産としての機能を発揮することができる状態にあると評価できることが必要である。」とした上で、「少額減価償却資産に該当するか否かについても、一般的・客観的に、資産としての機能を発揮することができる単位を基準にその取得価額を判断するのが最も自然な考え方であるというべきである。そして、事業活動において資産としての機能を発揮することができる状態にあると評価し得る物は、通常、その物単体で譲渡、取得等の取引が行われることがあるであろうから、このような機能の発揮を基準として資産の単位を判断することは、取引実態にもそぐいやすい上、恣意的な取扱いを排して、一般的・客観的な会計処理をすることを行いやしくするという意味でも、合理的である。」と説示する。そして、「PHS は、携帯電話と比較して、一つの基地局がカバーするエリアの半径が数百メートル程度と狭いため、活用型 PHS 事業者は、同一の範囲をカバーするためには、携帯電話よりも数多くの基地局を設置する必要がある、PHS 利用者の通話の利便性のためには、PHS 事業の営業地域内において、相当数の基地局を設置して、エントランス回線を設置することが必要である。さらに、PHS は、一つの基地局でカバーすることができる通信エリアが狭く、接続可能な回線数も少ないことから、各 PHS 事業者は、多数の基地局を広範囲に、かつ、重畳的に配置することにより、PHS サービスの利便性を高めるよう努力しているのである。」とする。しかしながら、「エントランス回線は、一定の範囲内をカバーする一基地局のみを対象としてその機能を発揮するものであり、一個のエントランス回線があれば、当該基地局のエリア内において PHS 利用者が PHS 端末から固定電話又は携帯電話に通話することに支障はないし、また、固定電話又は携帯電話から当該エリア内の PHS 端末との間で通話することにも支障はないと認めることができる。このように、前記工事費及び手数料からなる本件設置負担金を NTT に支払っ

て取得した本件エントランス回線利用権の機能は、単体のエントランス回線の利用によって発揮することができる。そうすると、本件エントランス回線利用権は、NTT パーソナル又は原告の事業活動において、一般的・客観的には、一回線で、基地局と PHS 接続装置との間の相互接続を行うという機能を発揮することができるものであるから、その取得価額は、NTT パーソナルの場合も、また、これをまとめて同社から譲り受けた原告の場合も、エントランス回線一回線の単価である 7 万 2,800 円であると認めるのが相当である。」として、エントランス回線利用権を少額減価償却資産と認めている。

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

金子宏教授もこの点について、「少額減価償却資産にあたるかについては、本来の機能を発揮しうる最小取引単位ごとに判定すべきであろう」とされ、この事件を引用される⁽¹⁷⁾。

もっとも、この事件の控訴審において、国側も、「機能」が単位とされるべきと主張しているのである。その点は次の控訴人主張から窺うことができよう。すなわち、控訴人は、「当該資産が当該企業の事業活動において収益を生み出し得る状態にあるという意味において、その資産としての機能を発揮することができる状態にあると評価できることが必要であり、ある減価償却資産の取得価額が10万円未満であるか否かを判断するに当たっても、当該資産が当該企業の事業活動において収益を生み出し得る資産として機能を発揮することができる単位、より具体的にいえば、当該事業活動における資産の利用目的に照らして、社会通念上機能を発揮していると認められる単位が基準とされるべきである。そして、PHS の最大の特色は、移動しながらの通話が可能であることであり、PHS 加入者（エンドユーザー）は、当然、移動しながらの通話をするために PHS 契約を締結するのであって、被控訴人もその加入者に対して移動しながらの通話を提供するために本件資産を取

得しているのである。そうすると、被控訴人の事業活動に不可欠な電気通信機能を発揮し得ると社会通念上認められる単位を基準とする限り、少額減価償却資産の該当性を判断する単位は、相互接続協定に基づき NTT から電気通信役務の提供を受ける総体としての権利（地位）とみるべきものである。」とするのである。

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

しかしながら、ここで注意しなければならないのは、国側の主張は、「機能」を「事業活動において収益を生み出し得る状態にあるという意味において、その資産としての機能を発揮することができる状態」にあるか否かという意味で「機能」を位置付けているのである。⁽¹⁸⁾ すなわち、「本来の事業に合わせた機能」という捉え方である。そこでは、1回線で基地局と PHS 接続装置との間の相互接続を行うという機能を否定しないまでも、「PHS 事業は、エンドユーザーに対して、PHS により、家庭用固定電話の子機が電波を把握し得る範囲を超えて移動しながら通信するという機能を提供することを本旨とするものである。」とした上で、1本のエントランス回線を設置しただけでは、かかる「本来の事業に合わせた機能」を有しないとの主張を展開しているのである。

ところが、控訴審東京高裁平成18年4月20日判決（判例集未登載）は、控訴人の主張する「機能」を必ずしも控訴人の主張するようには受け止めていないように思われる。すなわち、東京高裁は、「控訴人の主張は、結局のところ、PHS の仕組みから、エントランス回線1回線では機能を果たすことができず、1人のエンドユーザーに対してどこからでもまた移動しながらでも通信できるというサービスを提供することは、エリア内の全てのエントラ

ンス回線を利用する権利が一体となって初めて可能となること、NTT が提供する役務は、本件接続協定を締結することにより生じたものであることを主要な根拠とするものである。」とした上で、結果において、「常に利用しているエントランス回線は1つであって、同時に複数のエントランス回線が利用されているわけではないから、機能しているエントランス回線は1つである」などとの理由により、控訴人の主張を排斥している。かような点に鑑みれば、当事者の資産単位に対する主張が明確に汲み取られていない上での判断であるようにも思われる。

NTT ドコモ事件では、資産単位について、「資産の機能」として発揮することができる資産の単位を基準にして取得価額を判断すべきか（以下、便宜的に「純機能説」と呼ぶ）あるいは「本来の事業に合わせた資産の機能」として発揮することができる資産の単位を基準として判断すべきか（以下、便宜的に「事業対応機能説」と呼ぶ）という点が一つの争点となっている事件であるといえよう。この点では、東京高裁の判断は正確に当事者の主張を反映していたのかについては疑問が残る。

そこで、ここでは、資産単位の考え方について、改めて考えてみたい。

議論の進め方として、まずは、①右事件では当事者に争いがなかったが、そもそも資産を「機能」単位でみることの是非について考えなければならぬし、次にそれがクリアされてから、②「機能」単位で判断するといった場合に、「本来事業に合わせた資産の機能」なのか（事業対応機能説）あるいはそこまでは求めないのか（純機能説）という上記事件での争点に辿り着くはずである（更には、後述するように「用途対応機能説」についても議論すべきであろう）。

そこで、「機能」単位による判断の是非についてまず考えてみたい（①）。

Ⅱ 資産の「機能」を重視する考え方

１ 純機能説と事業対応機能説

（１） 純機能説

純機能説及び事業対応機能説について、それぞれの見解を見てみたい。

純機能説が見解の根拠とするのは、法人税基本通達の考え方である。法人税法施行令133条に規定する取得価額が10万円未満であるかどうかの判定に当たって、課税実務は、「通常一単位として取引されるその単位、例えば機械及び装置については一台又は一基ごとに、工具、器具及び備品については一個、一組又は一そろいごとに判定し、構築物のうち例えば枕木、電柱等単体では機能を発揮できないものについては一の工事等ごとに判定する」とする法人税法基本通達7-1-11を用意している。同通達が示す「まくら木」や「電柱等」の少額減価償却資産の判定に当たっては、単体としての機能性の欠如ということから、一の工事ごとに判定することとされ、その機能性からの判定基準が示されていると捉える。換言すれば、「電柱等の単体では機能が発揮できないものについては一の工事ごとに判定する」という右通達は、電柱等としての資産の属性から、単体では電柱等の資産自体の機能が発揮できないという意味であり（したがって、通常取引は単体では行われない）、その資産が単体で事業の用に供されたとしても、事業として成り立たないという意味での「事業としての機能を発揮できない」ということを意味するものではない。つまり、かかる資産を単体で事業の用に供したとしても、事業としての収益性確保という意味での機能性が発揮できないという意味として、同通達の「機能の発揮」を理解することは誤りであるとするのである。⁽¹⁹⁾

例えば、内線電話機については、電話交換機と連動して初めて電話としての通話機能を発揮することから、電話交換機と一体で判定するという考え方が妥当するようにも思われるが、電話交換機と内線電話機は別の減価償却資

産とする見解がある。⁽²⁰⁾ これなども純機能説を説明する一つの例として挙げる
ことができよう。

(2) 事業対応機能説

これに対して、資産が事業に供され、その機能を有することが資産の機能として初めて意義を有するのであるから、減価償却資産の単位において考慮すべき「機能」とは、事業としての機能をいうとする考え方がある。NTTドコモ事件において国側が主張した見解である。建設中の建物、機械及び装置等の資産は減価償却資産に該当しないが、建設仮勘定としていても、その完成部分が事業の用に供されているときにはその部分は減価償却資産とするというのが課税実務上の取扱いであり、そこで減価償却単位のメルクマールとされているのは、事業用に供しているか否かという点である（法基通7-1-4）。

なお、武田昌輔教授は、「減価償却資産の取得原価は、目的概念である」とされ、「たとえば建物付土地を購入して、その建物を取毀したような場合には、その建物の価額及びその取毀費はともに土地の価額に算入されることになる。つまり、その目的に従って解釈すべきことになる。このことは、単に土地建物とか、あるいは機械設備等の単独の価額ではなくて事業遂行上使用する資産としての価額を把握することが必要である。」⁽²¹⁾とされる。ここでは、土地がどのように使用される資産なのかということを前提とした上で、「事業遂行上使用する資産としての価額」が減価償却計算の基礎となるという点を指摘した見解であると思われる。⁽²²⁾

2 用途対応機能説

私見は、当該資産の用途に応じた機能を考える必要があるとする立場である。そもそも、法人税法は、資産の用途に応じた減価というものを考慮に入れて構築しており（例えば、法人税法33条3項、法人税法施行令68条1項3

号ハの「当該資産がその本来の用途に使用することができないため他の用途に使用されたこと」など参照⁽²³⁾）、減価償却資産は、その耐用年数に亘って費用配分をする必要のある資産をいうが、長期間繰返し資産が用途に供され、その供される用途に応じて磨耗（wear and tear）する資産である。そして、その繰返しの使用により磨耗する部分を正確に測定することができないことから、推定によってその額を測定することになり、使用資産である点で棚卸資産と区別されるという面をも有するのである（法基通7-9-1⁽²⁴⁾以下）。つまり、資産が予定される用途に用いられることを前提として減価償却計算の制度が構築されていることに着目する必要があると考える。

3 純機能説に対する疑問

（１） NTT ドコモ事件東京地裁判決

純機能説を採用する前述のNTTドコモ事件第一審東京地裁は、課税実務上の取扱いを純機能説の観点から説明する。すなわち、法人税基本通達7-1-11との関係について、「本件通達に規定されている資産について見てみると、機械及び装置は一台又は一基ごとに、工具、器具及び備品については一個、一組又は一そろいごとに、資産としての機能を果たすことから、通常それらを一単位として取引されるものである。また、枕木や電柱等については、枕木が設置されるべき場所から一本が抜かれれば、他の枕木がそのままであっても、その枕木上のレールを電車が安全に通過することができず、電線を支える電柱の一本が倒れれば、他の電柱がそのままであっても、その電線を用いた安全な送電をすることができないというように、一本単位では資産としての機能を果たすことができず、通常は一本単位で取引されることもないものである。そのため、通常、資産としての機能を果たすことができる単位であると考えられる一件の工事等を単位として取得価額を判定されるべきものである。」とする。そして、「本件通達は、前示のとおり、一般的・客観的

に、事業用資産としての機能を発揮することができるかどうかを基準として、減価償却資産の取得価額を判断すべきであるという判断方法につき、例を挙げて、これを具体的に示したものとして、その内容は正当であるというべきである。」と述べるのである。

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

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

（２） 応接セットに対する考え方

純機能説は、法人税基本通達の考え方を基本的根拠としているように思われるが、租税法律主義の観点からは、法律又は法律の授權を受けた命令等の規定から見解を導出すべきではないと思われる。

例えば、応接セットを例にとろう（応接セットについてはNTT ドコモ事件を巡る議論でもしばしば取り上げられている）。減価償却資産の耐用年数等に関する省令の機械及び装置以外の有形減価償却資産の耐用年数表（別表第1）（以下、「耐用年数省令別表1」という）の種類「器具及び備品」欄の構造又は用途「家具、電気機器、ガス機器及び家庭用品（他の項に掲げるも

のを除く。）」欄に「応接セット」が示されており、「接客業用のもの」については5年、「その他のもの」については8年の耐用年数が示されている。単体の椅子（事務椅子以外の椅子）であれば、「その他の家具」とみることのできるのであるが、それが応接セットを構成しているか否かによって判断することとしているのである。

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

ところが、法はそのようなことを予定しているわけではないということは上記の規定から明確である。

（３） 法人税基本通達の射程範囲—構築物と純機能説

辻富久教授は、課税実務において、高級レストランのカーテン、役員会議室の調度品等の資産がレイアウトされた一の空間ごとに判断されているのは、法人税基本通達7-1-11にいう「構築物のうち、例えば、枕木、電柱等単体では機能を発揮できないものについては一の工事等ごとに判定する」という考え方の延長線上にあるとされる⁽²⁵⁾。したがって、同教授の指摘からすれば、かかる通達の取扱いが、課税実務上、必ずしも構築物に限ったものとは解されていないということになるのかも知れない。

しかしながら、同通達が、例示として構築物を挙げているのではなく、「構築物のうち『例えば…』」として枕木などの資産を掲げていることは等閑

視できない。つまり、例示として構築物を掲げているわけではないということが、その記載振りから判断できるのであって、このことを換言すれば、構築物以外にはこの純粋機能説を該当させようとしていないという意思を看取することができるのではなかろうか。

なお、大淵博義教授は鑑定意見書において、⁽²⁶⁾「構築物として特掲されている資産の中には、通常は単体では構築物として機能することが予定されていない資産が含まれていることから、かかる構築物については、機能性という要素を考慮して少額性を判断することが妥当であるという解釈が示されている」とされ、したがって、「デジタルカメラとイメージメモリーカード、内線電話と電話交換機、さらにはテレビとビデオ、パソコンとプリンターのような資産は、一体として利用される資産ではあるが、それぞれ単体の資産としての機能を有しているものであって、そのような場合の『一体利用』は、上記通達の規定が予定する構築物のまくら木等は単体では『機能を発揮しない』という場合の単体としての機能性欠如とは、次元の異なるものであるということが理解されなければならない。」と論じられる。このようにみると、純粋機能説にいう「機能」とは、特掲された構築物が機能性を発揮しないという機能性欠如の問題と一体性を有するという点を同視してはならないと指摘されるのである。

後に述べる用途対応機能説は用途を強調する見解であり、一体的に運用される資産を用途の観点から一つの資産単位でみるという考え方に繋がり得るが、その根拠を同通達に求めているわけでは決していない。

4 事業対応機能説に対する疑問

(1) 事業対応機能説の根拠

NTT ドコモ事件において、被告国側は、応接セットのような例を出して、事業対応機能説を展開しているが、純粋機能説に対する疑問としては妥当な主

張ではないかと思われる。そして、「事業活動において収益を生み出し得る状態にあるという意味において、その資産としての機能を発揮することができる状態」にあるか否かという点の主張の根拠を費用収益対応の原則に求めるのである。

すなわち、前叙の東京高裁平成18年4月20日判決での国側控訴意見は、「法人税法31条1項の規定による減価償却資産の償却が認められるためには、費用収益対応の原則に照らし、当該資産が、事業の用に供され得る状態、すなわち、当該企業の事業活動において収益を生み出し得る状態にあるという意味において、その資産としての機能を発揮することができる状態にあると評価できることが必要である。」と主張する。その上で、「法人税法施行令133条に規定する少額減価償却資産の取得価額の損金算入の制度も、上記のような減価償却制度の特則であるから、同条の適用による少額減価償却資産の取得価額の損金算入においても、当該資産が当該企業の事業活動において収益を産み出し得る状態にあるという意味において、その資産としての機能を発揮することができる状態にあると評価できることが必要であり、ある減価償却資産の取得価額が10万円未満であるか否かを判断するに当たっても、当該資産が当該企業の事業活動において収益を産み出し得る資産として機能を発揮することができる単位、より具体的にいえば、当該事業活動における資産の利用目的に照らして、社会通念上機能を発揮していると認められる単位が基準とされるべきである。」というのである。

事業の用に供するという根拠は、判決文には示されていないが、おそらく法人税法2条23号の減価償却資産の定義を受けた法人税法施行令13条柱書きに括弧書きされている「事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く」という規定を基礎にしているのではなかろうか。この辺りについては、当該資産の用途に応じて機能性を考えるべきとする用途対応機能説と根拠を同じくするのであるが、この場合、事業の用に

供していない資産かどうかを費用対応の原則に求めている点が特徴であるといえよう。

課税実務上、航空機の予備エンジン、電気自動車の予備バッテリー等のように減価償却資産を事業の用に供するため、必要不可欠なものとして常備され、繰返して使用される専用部品（通常他に転用できないものに限る）はその減価償却資産、すなわち航空機や電気自動車など一体のものとして、減価償却することができるとされており（法基通7-1-4の2）、課税実務との調和も図られているように思われる。

（2）貸与資産に対する減価償却

事業対応機能説と用途対応機能説とでは、使用者と所有者が別法人（別人）である場合に理解に差が生じる。例えば、減価償却資産を貸与した場合を考えたい。マンションの一室を貸与した場合に、当該貸与資産についての減価償却の耐用年数はどうなるのかという問題がある。耐用年数省令別表1によると、「貸付業用」の減価償却資産としては、①「車両及び運搬具」の「貸自動車業用」と②「器具及び備品」の「生物」に掲げる「植物」の「貸与業用のもの」のみである。資産の用途次第で減じる価値が変わるので、それに応じて減価償却を計算するという考え方（用途対応機能説）からすれば、貸与を受けている者がかかる資産をどのように使用したか、すなわち貸与を受けている者の用途に応じて減価償却をすることになるはずである。そこで、課税実務上も原則として、貸与を受けている者の資産の用途に応じて判定することとされているのである。つまり、上記の例外的取扱いである①②を除けば、耐用年数省令別表1に賃貸用という区分がほとんどないのは、貸与を受けている者の用途に応じて減価償却をするということが含意されているというようにも推察されるのである。かくして、所有者がマンションの一室を事務所用、住宅用、店舗用として賃貸し、借主もその目的で使用すれば、その貸与資産は「建物」の構造又は用途に応じて、細目に定められている「事

務所用のもの」なり、「住宅用のもの」あるいは「店舗用のもの」の耐用年数が適用されることとなるのである。⁽²⁷⁾

（３） 稼動休止資産に対する減価償却

稼動休止資産であっても、休止期間中必要な維持補修が行われており、いつでも稼動できる状態にあれば減価償却資産とするという考え方が課税実務において採られているが（法基通 7-1-3）、この考え方は事業に供されているか否かという観点から離れているようにも思われる。もっとも、かような取扱いが許容されるのは、資産が予定されている用途に供されるのを待つ「待機資産」であるという点に着目すれば、事業用予備資産に対する減価償却が許容されていることと同じように考えることができよう（法基通 7-1-1 の 2）。

Ⅲ 用途対応機能説

1 資産の減価と用途

減価償却資産の資産単位については「用途」を尊重してこれを判断すべきという考え方が妥当であると考ええる。次にみるように、減価償却制度においては、「用途」分類による資産単位の考え方が肯定されるのではないかと思えるのである。

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

筆者は、資産の機能というのは資産の用途に応じて変わり得るものなのではないかと考える。すなわち、先の例でいえば、応接セットとしての用途に応じた機能は単なる椅子に座るという機能だけではなく、応接セットの一部を構成するという機能という意味を有する。租税法における減価償却制度は、

同じ椅子でも、単独の椅子と応接セットとしてのそれとでは、利用の仕方や陳腐の程度が異なるという点を前提としているのではなかろうか。かような意味では、NTT ドコモ事件において、課税庁が主張した見解に近いのかも知れないが、事業に合わせた機能である必要までは要求されないのではないと思われる。すなわち、NTT ドコモ事件でいえば、資産の使用者がどのような機能としてこれを使うのかという点こそが問題になるように思われるのである。

例えば、名古屋地裁平成3年10月30日判決（行裁例集42巻10号1737頁）⁽²⁸⁾は、「減価償却資産（法人税法2条1項24号、同法施行令13条）とは、事業の経営に継続的に利用する目的をもって取得される資産で、その用途に従って利用され、時の経過によりその価値が減少していく資産であり、その取得に要した金額（取得価額）は、将来の収益に対する費用の前払の性質を有し、資産の価値の減少に応じて減価償却費として徐々に費用として計上されるものである。したがって、法人が減価償却資産について減価償却費を各事業年度の損金の額に算入するためには、当該法人が当該事業年度に当該資産をその事業の用に供したことが必要であることはもちろんであるが、そのみでは不足、当該事業年度以前に当該資産を取得し、これによって右資産の取得価額を構成する費用が発生していることが必要であると解される。」と説示している。この説示には、資産の用途に従った使用の減価を減価償却資産が計算の基礎とするという考え方が明確に現われているといえよう。

2 耐用年数省令別表1

使用の状況に応じて減価する資産の価値を擬制して減価償却を計算するという考え方が妥当するのであれば、当然に使用者の使い方次第で減価償却計算が変わってくるはずである。そうであるとすれば、資産を使用する側の問題である。

用途が減価償却資産の耐用年数を変更させることは次の点からも明らかである。例えば、「建物」のうち、「鉄骨鉄筋コンクリート造又は鉄筋コンクリート造のもの」についてみれば、事務所用又は美術館用のもの以下以外（50年）、住宅用、寄宿舎用、宿泊所用、学校用又は体育館用（47年）、飲食店用、貸席用、劇場用、演奏場用、映画館用又は舞踏場用（34年又は41年）、旅館用又はホテル用（31年又は39年）、店舗用（39年）、病院用（39年）、変電所用、発電所用、送受信所用、停車場用、車庫用、格納庫用、荷扱所用、映画製作ステージ用、屋内スケート場用、魚市場用又はと畜場用（38年）、公衆浴場用（31年）が示されている。また、工場（作業場を含む。）用又は倉庫用については、塩素、塩酸、硫酸、硝酸その他の著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるもの、冷蔵倉庫用のもの（倉庫事業の倉庫用のものを除く。）及び放射性同位元素の放射線を直接受けるものについては24年、塩、チリ硝石その他の著しい潮解性を有する固体を常時蔵置のためのもの及び著しい蒸気の影響を直接全面的に受けるものについては31年などと更に細かく用途による分類が示されているのである。

これは明らかに使用する側の状況に応じた耐用年数を前提とした規定であるといえよう。すなわち、同じ貸与資産としての冷蔵倉庫に対する減価償却計算についても、使用者（借主）が放射性同位元素の放射線を直接受けるような用途で使用しているのか、あるいは潮解性を有する固体を常時蔵置する用途で使用しているのかによって、上記省令が、減価償却計算を異にしていることをみれば明確である。

また、残存割合についてみても、例えば、同別表第10《減価償却資産の残存割合表》に掲げる生物のうち「牛」は、小運搬使役用のもの（40%）、繁殖用の乳用牛及び種付用の役肉用牛（20%）、種付用の乳用牛（10%）、農業使役用及びその他用のもの（50%）とされているのである。⁽²⁹⁾

3 事業の用に供しない減価償却資産と営業権

減価償却費計算は、減価償却資産を用途に供していない限り行わないのであって、用途に供されて初めて減価償却費計算がなされるのである（所法132、135条、法31、法令13）。要するに機能として用意されているかどうかではなく、事業の用に供されているか否かが問題なのであって、⁽³⁰⁾その際にどのような形で事業の用に供されているかが減価償却計算の基礎となるのである。なぜなら、減価償却費というのは、事業用資産の費用配分であるから、いかに事業に貢献しているかという観点から費用収益対応の原則を考慮するのであって、事業との係わり合いを無視し得ない費用計算なのである。したがって、減価償却費の計上は、事業の用にどのように供されているかを事業の収益との対応関係において見て、その関係性を基礎に費用配分を図るためのものとみることができる。このことは減価償却資産がその資産の用途ごとに計算されるべきという思想の重要な基礎をなす考え方であるということができよう。

また、営業権という資産は純機能による単位概念に合致するであろうか。資産の純粋な「機能」のみを前提的理解とした考え方による分類であれば、営業権というカテゴリーにはならないのではないかとも思われるのである。例えば、商品仲買人たる地位は、資産の純粋な「機能」によって認識されるのであろうか。むしろ、そのような地位が仲買をする際の用に供されることによって意味をなす資産概念であるとも思われるのである。⁽³¹⁾各種の無形減価償却資産も要するに用途が問題となるのであって、資産の純粋な「機能」による分類であるとは思えない。

更にいうと、繰延資産は、効果の及ぶ期間にわたり均等に償却すべきものとされているが（所法50、所令137、法32①）。ここでいう効果とは、用途に応じた効果であって、試験研究費として支出された費用が何ら別の効果を生じたとしてもそれはここにいう効果とはいわない。すなわち、用途に応じ

た効果をいうのであって、試験研究費によって用途を無視した効果の期間配分は考えられない。

4 取得価額の考え方

仮に租税法における減価償却制度を投下資本の回収と捉えたとしても、ここにいう投下資本とは、減価償却の取得に要した費用を前提とするところから、再取得価額を基礎としてではなく、取得価額を基礎として行われるのである。すなわち、投下した資本とは、当該資産を事業の用に供するための準備費用をもそこに含めるのであって、機能を前提とすれば、そもそもの資産が事業用に供されるか否かについてまで関知をしないということになり、純粋に資産の機能のみを基礎として理解するということには、限界があるのではなからう⁽³²⁾か。

物件の取得のために要した仲介手数料（東京地裁昭和50年8月28日判決・行裁例集26巻7＝8号944頁）、物件を競落するため競売屋に支払った手数料（横浜地裁昭和52年3月30日判決・行裁例集28巻3号286頁）などは取得価額に含まれると解されている。これは資産を実際に取得し、当該資産が事業の用に供されるまで、すなわち予定された用途として活用し得るところまでにかかった費用を取得価額としてみるという意味であると解される。

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

5 事例の検証

(1) 冷暖房設備

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

同事件は、原告 X 株式会社が工場に設置した冷房機が租税特別措置法に規定する特別償却の対象となる旨の申告を行ったのに対して、税務署長がこれを否認したことにより、同法解釈適用の適法性が争われた事例である。納税者は、本件冷房機を減価償却資産の耐用年数等に関する旧大蔵省省令別表2の「織物設備」に該当するとして、租税特別措置法に規定する中小企業者等の機械の特別償却の対象となると主張するのに対して、被告税務署長は、本件冷房機は、減価償却資産の耐用年数等に関する旧大蔵省省令別表1の建物附属設備のうち、冷暖房設備に該当し、特別償却の対象とはならないと主張した。

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

次に、裁判所は、「建物と一体となって建物の効用価値を高めるものは、通常、機械として呼ばれるものであっても、右効用に応じた耐用年数があり、法人税法上、建物および附属設備に該当し、右と異り物の生産の目的に供される機械類は、建物の効用価値を高めるものとは異った耐用年数があり、法人税法上、機械および装置に該当することとなる。仮に冷房機の通常の使用により建物を冷房することが同時に製品の品質管理にも効用があったとしてもそれは冷房機としての耐用年数の長短に影響を及ぼすことではない。しかし、冷房設備をもって建物の冷房にとどまらず、又は建物の冷房とは別に、専ら製造工程の一環としてのみ温度調整の機能を果たすために設けられたような場合にあってはその耐用年数の長短にも差異のあることが考えられ、かかる設備についてこれを法人税法上の機械および装置として取扱う余地がある。」とする。そして、本件にこのことを当て嵌めると、「本件冷房機を温湿度調整装置として機械及び装置と評価することは困難である。」というのである。

判決が、「建物と一体となって建物の効用価値を高めるものは、通常、機械として呼ばれるものであっても、右効用に応じた耐用年数があり、法人税法上、建物および附属設備に該当」すると判示している点には注意すべきであろう。すなわち、建物と一体となっているかどうかというのは、事業内容とは別に資産の用途との関係が強調されているのである。すなわち、判決にいう「建物の効用」とは資産の用途の議論であって、事業内容とは別の問題となる。建物の効用の意味するところは、用途対応機能説に立つ理論である。⁽³³⁾

（２） 防犯用ビデオカメラ等

防犯用ビデオカメラ等が少額減価償却資産に該当するかという点が争点となった事例において、さいたま地裁平成16年2月4日判決（判例集未登載⁽³⁴⁾）は、「一定の資産について減価償却資産として経理することなく、その事業の用に供した年度において全額を損金処理することが認められる少額減価償

却資産の制度は、それを耐用期間にわたり原価配分することにより期間損益の算定が適正化する必要があるほどの重要な金額でなく、実務上減価償却資産として扱う実質的意味がないとの企業会計上の慣行に由来しているものであるから、その制度の趣旨からすれば、少額減価償却資産に該当するかどうかは、テレビやビデオなどの普通の家庭用商品については、特段の事情がない限り、1品ごとの通常取引価額により判定すれば足りるというべきである。そして、このことを前記法人税基本通達7-1-11は定めていると解される。」「そうすると、本件防犯用ビデオカメラ等は全体として監視目的のため一体的に用いられているといっても、本件防犯用ビデオカメラ等を常に一体として一つの償却資産と扱うことは必ずしも合理的とはいえず、カメラ、ビデオ、テレビは一つ一つを器具備品として取り扱っても差し支えないというべきである。」とする。

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

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

を發揮できないから）一の工事毎に判定されることになるのである。』と主張するが…、その趣旨は不明であり、採用できない。むしろ、同通達の前段によれば、20万円未満の少額資産であるかどうかは、物品については基本的に普通の一般取引において用いられる取引単位である1個、1組または1そろいごとに判定すべきとされていることは明らかで、まくら木や電柱は取引単位としては普通1本毎であるが、単体での機能が發揮できないから、（例外的に）一の工事場等のまとまりの価額により判定するとの趣旨と理解すべきことは明らかである。」としている。被告は用途対応機能説的主張を展開しようとしたのかも知れないが、その主張の趣旨が届いておらず、不明とされている。

（３） その他—セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置、建物内部造作等

奈良地裁平成6年5月6日判決（税資217号⁽³⁵⁾808頁）は、「本件セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置は、…プレス成型したセラミック原料土を乾燥台車に乗せて予備乾燥したうえ、焼成台車に乗せて窯内を進行させ、連続的に焼き上げる工程を分担する一体の機械設備として製造、設置されたものであるから、それは全体で一個の機械装置としてとらえるのが相当であり、これを構成する資材…や個々の部品を取り上げて少額減価償却資産とすることができないことは、前記法人税基本通達の解釈上明らかである。」と判示している。

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

この辺りの考え方について、広島地裁平成5年3月23日判決（税資194号⁽³⁶⁾867頁）が明確に示している。やや長きに亘るが、確認をしておきたい。

広島地裁は、「現行の固定資産の耐用年数は、前記のように効用持続年数

という考え方を基に定められているが、これは、その固定資産の本来の用途、用法により現に通常予定される効用をあげることができる期間を想定し、かつ、通常考えられる維持補修の費用を期間的損費とする、という前提に立っているものである。通常の効用とは、固定資産の素材、構造、用途、用法などから、その資産がある予定された利用条件のもと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、その意味においての効用を指し、また、通常の維持補修とは、固定資産の通常の効用が平常的に維持確保されるために加えられる、通常必要と考えられる修繕を指す。ところで、有形固定資産の形状、構造などは、種々雑多であり、固定資産の大多数のものは、数種、数十種、場合によってはより多数の単体を組み合わせてできあがっている複合体であるが、右耐用年数についての効用持続年数という考え方によれば、複合体資産については、まず、固定資産としての本来の効用をあげうるか否かの基準で、減価償却の単位に分解し、単位資産とされるものについて、投下された支出を、資本的支出と修繕費の区分をして、右効用持続年数という考え方に基づく耐用年数が、具体的に算定されるのである。」とする。その上で、耐用年数省令別表1については、「建物、建物附属設備、構築物、船舶、車両及び運搬具、工具並びに器具及び備品が資産別に掲げられているが、これらは、右のような社会的な最小効用の観点から特定された償却単位資産であり、このような社会的な最小効用の観点から、建物は、単位資産とされているのである。したがって、建物の耐用年数は、社会的な最小効用の観点から画された建物に通常考えられる維持補修を加える場合において、その建物の本来の用途、用法により予定されている効用をあげることができる年数を基に算定されるものである。(傍点筆者)」と説示する⁽³⁷⁾。また、「耐用年数省令別表第一において、各資産の耐用年数は、『構造』によって区分され、更に、用途、使用の状況等の『細目』の区分別に定められており、右『細目』

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

この説示は、筆者が主張する用途対応機能説にほかならず、減価償却制度における資産単位の判断において「用途」が重要性を有するという考え方を明確に示したものだといえよう。

更に、京都地裁昭和61年2月27日判決（税資204号2797頁⁽³⁸⁾）は、「問題とされている機具が減価償却資産にあたるか否かは、一般の社会通念に従いその用途自体から客観的に判断すべきところ、右事実によれば、別紙機具目録記載の機具は前記機械に装着し使用されるものであって、その用途自体に照らせば、減価償却資産のうちの工具に該当するものと認めるのが相当であり、消耗品にはあたらないものと言うべきである。（傍点筆者）」と判示している。

このように単なる機能という点のみではなく、資産ごとの機能判断において用途とのリンケージを強調した司法判断が示されていることは、用途対応機能説の正当性を裏付けるものだといえよう。⁽³⁹⁾

小括

減価償却資産単位の判断における「機能」の意義について、NTTドコモ事件を素材として確認したが、私見は前述のとおり用途対応機能説に立つ。資産の用途を無視して機能のみを強調することは、租税法上の減価償却制度が資産の「用途」に応じてその計算を行うという基本姿勢を採用していることに反することになると考えるからである。また、取引単位や機能のみを基礎に資産単位を考えることは、その細分化が容易になし得ることを考えると適正な減価償却計算を担保し得ない。

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

このことは技術革新を考えると更に問題は深刻となる。これまで一体とされていた機能はいくらでも分離できる。パソコンの機能一つとっても、FDやマイクロフォン、液晶画面、キーボード等々は外付け可能であり、それぞれが独立した機能を有するようになる。さまざまなパーツを分離独立させることで多様なニーズに応じることが可能となるからである。このことは、機能の最小単位を資産単位として考えるという判断の危険性を意味する。なによりも、そもそも、資産の最小機能を基準として減価償却上の資産単位を考察することは、通常の資産がいくつかの機能単位の集積によって構築されて

いることを見落としているように思えてならない。

筆者は、法律が要請する資産の「用途」に応じた機能というものを資産単位として理解することが今後の技術革新への減価償却制度の対応として最も妥当ではないかとの所見に辿り着いている。ただし、この問題は次に「用途」といった場合にそれが何を指すのかという問題が待ち構えているのは間違いない。このことは「機能」といった場合にその問題があることと同じという見方もできるが、少なくとも最小機能単位という考え方に立つものではない。軸足を集合的機能の一体性を勘案して判断すべきという位置に置くことは、「用途」に応じた減価償却資産の取扱いを可能とし、必ずしも技術革新に対応できていない租税法上の減価償却制度に一定の事業の実情に応じた対応を許容することになると考えている。したがって、「用途」に応じた減価償却資産の取扱いは、租税法上の減価償却計算制度に事業の実情を反映させるためにも重要なメルクマールとなり得ると考えるのである。

減価償却計算を巡っては多くの実務参考書が出回っているが、それらを通覧してみると、必ずしも取扱いに一貫した理論的道筋が通っているようには思えない⁽⁴⁰⁾。また、このことは、課税実務においても同様であるといえよう。したがって、訴訟当事者がそれぞれ主張する見解が一部においては課税実務に合致しあるいはその一方で課税実務と整合的ではないという現象が双方において見られる。このことは、課税実務が拠るべき理論的プラットフォームが整備されていないからに他ならない。訴訟上の問題もあるが、必ずしも理論的根拠の明確ではない課税実務上の取扱いを基礎に議論を展開することの限界をも感じざるを得ない。

このような明確な理論的整備が遅れている理由の一つには、そもそも減価償却制度に対する租税法上の理論的整備が遅れていることが掲げられよう。さすれば、租税法がこの辺りで、明確に租税法上の減価償却制度に対する理論を構築する時期に来ていると思う。それをせずに、単に技術的な改正のみ

に走るのでは、「改革」が名ばかりのものになってしまう。ここで議論を放置することは、ここに取り上げたような紛争が繰り返されることを回避しないことを意味するように思われるのである。

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

(2) 定率法を採用する場合の償却率は、定額法の償却率に対して250%とされた。実際の償却率は次表（表1）のとおりである。また、現行定率法と250%定率法の比較は次のとおりである（表2）。

これらの表分析については、大石敬「減価償却制度改正のポイント」税弘55巻4号36頁以下に大幅に拠った。

(3) 平成19年4月1日以後に取得する減価償却資産については、耐用年数経過時点に1円（備忘価額）まで償却でき、特定事業年度以降は残存年数による均等償却に切り替えて1円まで償却できることとされた。なお、特定事業年度とは、償却中のある事業年度における残存簿価について、耐用年数経過時点に1円まで均等償却した場合の減価償却費が定率法により計算した減価償却費を上回ることとなった場合の当該事業年度をいう。

特定事業年度の判定については、次表（表3）に示すように、均等償却額が定率法により計算した減価償却費を上回る年（表中では、8年目）が特定事業年度となる。

残存価格を1円とした場合の新定額法による償却額の計算は次表（表4）のようになる。

これらの表分析については、大石・前掲注2、36頁。

〔表1〕 250%定率法による償却額（法定耐用年数10年）

| x | a | b | c = a × b | d = a - c | e = 前年の e + c | c / a |
|----------|-----------------|-------|-----------|-----------|---------------|--------------------------|
| 経過 年数 | 取得価額又は 前期末簿価 | | 定率法償却額 | 期末簿価 | 減価償却 累計額 | 償却額／ 取得価額 |
| 1 | 10,000,000 | 0.250 | 2,500,000 | 7,500,000 | 2,500,000 | 0.250 |
| 2 | 7,500,000 | 0.250 | 1,875,000 | 5,625,000 | 4,375,000 | 0.188 |
| 3 | 5,625,000 | 0.250 | 1,406,250 | 4,218,750 | 5,781,250 | 0.141 |
| 4 | 4,218,750 | 0.250 | 1,054,687 | 3,164,063 | 6,835,937 | 0.106 |
| 5 | 3,164,063 | 0.250 | 791,015 | 2,373,048 | 7,626,952 | 0.080 |
| 6 | 2,373,048 | 0.250 | 593,262 | 1,779,786 | 8,220,214 | 0.059 |
| 7 | 1,779,786 | 0.250 | 444,946 | 1,334,840 | 8,665,160 | 0.044 |
| 8 | 1,334,840 | | 444,946 | 889,894 | 9,110,106 | 特定事業年度 （均等償却に切替）0.044 |
| 9 | 889,894 | | 444,946 | 444,948 | 9,555,052 | 0.044 |
| 10 | 444,948 | | 444,947 | 1 | 9,999,999 | 0.044 |
| 合計 | | | 9,999,999 | | | 1.000 |

〔表2〕 現行定率法と250%定率法の比較

| 法定耐用年数10年 | | 取得価額10,000,000円 | | | | | |
|-----------|-----------------|-----------------|--------------|-----------|---------------|-------------|-----------|
| x | a | b | c = a × b | d = a - c | e = c + 前年の e | f | g = f - c |
| 経過 年数 | 取得価額又は 前期末簿価 | 定率法 償却率 | 現行定率 法償却額 | 期末簿価 | 減価償却 累計額 | 新定率法 償却額 | 新—現行 |
| 1 | 10,000,000 | 0.206 | 2,060,000 | 7,940,000 | 2,060,000 | 2,500,000 | 440,000 |
| 2 | 7,940,000 | 0.206 | 1,635,640 | 6,304,360 | 3,695,640 | 1,875,000 | 239,360 |
| 3 | 6,304,360 | 0.206 | 1,298,698 | 5,005,662 | 4,994,338 | 1,406,250 | 107,552 |
| 4 | 5,005,662 | 0.206 | 1,031,166 | 3,974,496 | 6,025,504 | 1,054,687 | 23,521 |
| 5 | 3,974,496 | 0.206 | 818,746 | 3,155,750 | 6,844,250 | 791,015 | -27,731 |
| 6 | 3,155,750 | 0.206 | 650,084 | 2,505,666 | 7,494,334 | 593,262 | -56,822 |
| 7 | 2,505,666 | 0.206 | 516,167 | 1,989,499 | 8,010,501 | 444,946 | -71221 |
| 8 | 1,989,499 | 0.206 | 409,836 | 1,579,663 | 8,420,337 | 444,946 | 35,110 |
| 9 | 1,579,663 | 0.206 | 325,410 | 1,254,253 | 8,745,747 | 444,946 | 119,536 |
| 10 | 1,254,253 | 0.206 | 258,376 | 995,877 | 9,004,123 | 444,947 | 186,571 |
| 11 | 995,877 | 0.206 | 205,150 | 790,727 | 9,209,273 | | -205,150 |
| 12 | 790,727 | 0.206 | 162,889 | 627,838 | 9,372,162 | | -162,889 |
| 13 | 627,838 | 0.206 | 127,838 | 500,000 | 9,500,000 | | -127,838 |
| 合計 | | | 9,500,000 | | | 9,999,999 | 499,999 |

〔表 3〕 特定事業年度の判定

| 法定耐用年数10年 | | 取得価額10,000,000円 | | | | | |
|-----------|-----------------|-----------------|------------|-----------|------------------|--------------------------------|-------------------|
| X | A | B | C = A × B | D = A − C | Y = 10 − X | E | |
| 経過 年数 | 取得価額又は 前期末簿価 | 定率法 償却率 | 定率法 償却額 | 期末簿価 | 法定耐用年数 − 経過年数 | 均等償却額(前期末簿価／ (耐用年数 − 経過年数)) | 特定事業 年度の判定 |
| 1 | 10,000,000 | 0.250 | 2,500,000 | 7,500,000 | 9 | | |
| 2 | 7,500,000 | 0.250 | 1,875,000 | 5,625,000 | 8 | 7,500,000 ÷ 9 = 833,333 | C2 > E2 |
| 3 | 5,625,000 | 0.250 | 1,406,250 | 4,218,750 | 7 | 5,625,000 ÷ 8 = 703,125 | C3 > E3 |
| 4 | 4,218,750 | 0.250 | 1,054,687 | 3,164,063 | 6 | 4,218,750 ÷ 7 = 602,678 | C4 > E4 |
| 5 | 3,164,063 | 0.250 | 791,015 | 2,373,048 | 5 | 3,164,063 ÷ 6 = 527,343 | C5 > E5 |
| 6 | 2,373,048 | 0.250 | 593,262 | 1,779,786 | 4 | 2,373,048 ÷ 5 = 474,609 | C6 > E6 |
| 7 | 1,779,786 | 0.250 | 444,946 | 1,334,840 | 3 | 1,779,786 ÷ 4 = 444,946 | C7 = E7 |
| 8 | 1,334,840 | 0.250 | 333,710 | 1,001,130 | 2 | 1,334,840 ÷ 3 = 444,946 | C8 < E7 特定事業年度 |
| 9 | 1,001,130 | 0.250 | 250,282 | 750,848 | 1 | 1,001,130 ÷ 2 = 500,565 | |
| 10 | 750,848 | 0.250 | 187,712 | 563,136 | 0 | | |

〔表 4〕 新定額法による償却額（法定耐用年数10年）

| x | a | b | c | d = a − c | e = 前年の e + c |
|------|-----------------|--------|-----------|-----------|---------------|
| 経過年数 | 取得価額又は 前期末簿価 | 定額法償却率 | 償却額 | 期末簿価 | 減価償却累計額 |
| 1 | 10,000,000 | 0.100 | 1,000,000 | 9,000,000 | 1,000,000 |
| 2 | 9,000,000 | 0.100 | 1,000,000 | 8,000,000 | 2,000,000 |
| 3 | 8,000,000 | 0.100 | 1,000,000 | 7,000,000 | 3,000,000 |
| 4 | 7,000,000 | 0.100 | 1,000,000 | 6,000,000 | 4,000,000 |
| 5 | 6,000,000 | 0.100 | 1,000,000 | 5,000,000 | 5,000,000 |
| 6 | 5,000,000 | 0.100 | 1,000,000 | 4,000,000 | 6,000,000 |
| 7 | 4,000,000 | 0.100 | 1,000,000 | 3,000,000 | 7,000,000 |
| 8 | 3,000,000 | 0.100 | 1,000,000 | 2,000,000 | 8,000,000 |
| 9 | 2,000,000 | 0.100 | 1,000,000 | 1,000,000 | 9,000,000 |
| 10 | 1,000,000 | 0.100 | 999,999 | 1 | 9,999,999 |
| 合計 | | | 9,999,999 | | |

- (4) 定率法の償却率 $= 1 - n \sqrt[n]{\frac{\text{残存価額}}{\text{取得価額}}}$ である。したがって、定率法の場合は、

取得価額から残存価額をどの程度にするかによって、償却率そのものが異なってしまうことになる（山本守之「2007年度税制改正にスポットを当て税の『公平』を質す」国税解説平成18年11月18日号13頁）。吉牟田勲氏は、「残存価額を5%にすると、定額法の限度は耐用年数10年で $90/10 = 9$ から $95/10 = 9.5$ と5%強の償却に過ぎないが、定率法の償却率は $1 - 10 \sqrt[10]{10/100}$ から $1 - 10 \sqrt[10]{5/100}$ に変わり、償却限度額は約30%の増加となる」と説明されている（吉牟田『新版法人税法詳説立法趣旨と解釈〔平成10年度版〕』148頁（中央経済社1998））。

- (5) 半導体集積回路について、鈴木＝小畑＝山本・前掲注1、14頁〔鈴木発言〕。なお、半導体基板（ウェハー）上に回路を焼き付けるための液体材料フォトレジストをウェハー上に塗布し、上部光源からフォトマスクを通じてウェハーに回路パターンを焼き付ける半導体用フォトレジスト製造設備については、平成19年改正によって法定耐用年数8年（定率法償却率0.250）が5年（定率法償却率0.500）に短縮されている。
- (6) 平成19年改正により、フラットパネルディスプレイ製造設備（①液晶プラズマディスプレイ製造装置、②プラズマパネルディスプレイ製造設備）及びフラットパネル用フィルム材料製造装置の法定耐用年数が、10年（定率法償却率0.206）から5年（定率法償却率0.500）となった。このうち、「フラットパネル用フィルム材料」が「フラットパネルを構成するカラーフィルターと偏光板をいう」とされているとしても、かかるカラーフィルターと偏光板がフラットパネルの材料というに留まり、あまりにも幅が広すぎるという指摘がなされている（鈴木＝小畑＝山本・前掲注1、14頁〔鈴木発言〕）。なお、上記「フラットパネル用フィルム材料」の定義に加え、「カラーフィルター」については、光源として用いられている白色バックライトのカラー化を行うためのものであり、偏光板は様々な方向に振動する光のうち、一定方向に振動する光のみを透過させ、光の流れを統制するためのものであると説明されている（大石・前掲注2、38頁）。
- (7) 減価償却資産の耐用年数を定める省令による一律適用の合理性については、静岡地裁平成14年6月27日判決（税資252号順号9147）及びその控訴審東京高裁平成14年11月25日判決（税資252号順号9233）など参照。
- (8) 鈴木＝小畑＝山本・前掲注1、15頁〔鈴木発言〕。
- (9) 実務界からは、ドイツのガイドライン方式などが提案されている（鈴木＝小畑＝山本・前掲注1、15頁）。なお、昭和61年税制調査会では、ガイドライン方式

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

(10) Internal Revenue Code167は、所得を稼得するために用いる資本資産の費用を期間配分により回収することを減価償却 (depreciation system) と位置付けている。米国では、制度上、一般的減価償却法 (General Methods of Depreciation) のほか、クラス対応年数制度 (Class Life System)、資産減価償却レンジ制度 (Asset Depreciation Range System: ADR)、クラス耐用年数資産減価償却レンジ制度 (Class Life Asset Depreciation Range System)、加速度コスト回収制度 (Accelerated Cost Recovery System: ACRS)、修正加速度コスト回収制度 (Modified Accelerated Cost Recovery System: MACRS) などの減価償却制度が認められている。耐用年数期間の短いものを利用して様々なタックス・シェルターが利用されている (See, Michal J. Graetz, *The U.S. Income Tax, What It Is, How It Got That Way, and Where We Go from Here*—, Chasing Chinchilla Coats and Other Tax Shelter Aerobics, W. W. Norton & Company, 1996)。

(11) 中小企業者等が、平成15年4月1日以降に取得価額が30万円未満の減価償却資産を取得した場合、その取得価額全額について損金算入が認められている。この制度は、中小企業者及び農業共同組合等のみが適用を受けられる。なお、ここにいる中小企業者とは、(1) 資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人のうち、①発行済株式又は出資の総数又は総額の1/2以上が同一の大規模法人の所有に属している法人、②①に掲げるもののほか、発行済株式又は出資の総数又は総額の2/3以上が大規模法人の所有に属している法人、(2) 資本又は出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人をいう (措法42の4⑪5、措令27の4⑫)。

- (12) 本稿において取り上げる事件のほか、例えば、昭和45年分所得税について適用される所得税法施行令138条は業務の性質上、基本的に重要な資産については適用されないとして、パチンコ業におけるパチンコ機械の少額減価償却資産性が否定された事件として、東京地裁平成2年3月26日判決（税資176号149頁）、東京高裁平成4年4月27日判決（税資189号360頁）、最高裁平成4年11月26日第一小法廷判決（税資193号537頁）など参照。
- (13) 本稿において取り上げる東京高裁（平成17年（行コ）第160号）平成18年4月20日判決（NTTドコモ中央事件）及びその原審東京地裁（平成15年（行コ）第312号、平成16年（行ウ）第147号）平成17年5月13日判決のほか、東京地裁（平成15年（行ウ）第492号、平成16年（行ウ）第148号）平成17年5月13日判決（判例集未登載。NTTドコモ東北事件）及びその控訴審東京高裁（平成17年（行コ）第162号、第229号）平成18年5月17日判決（判例集未登載）、東京地裁（平成15年（行ウ）第497号、平成16年（行ウ）第151号）平成17年5月13日判決（判例集未登載。NTTドコモ四国事件）及びその控訴審東京高裁（平成17年（行コ）第167号、第227号）平成18年5月17日判決（判例集未登載）、東京地裁（平成15年（行ウ）第491号）平成17年5月13日判決（判例集未登載。NTTドコモ北海道事件）及びその控訴審東京高裁（平成17年（行コ）第161号）平成18年5月18日判決（判例集未登載）、東京地裁（平成15年（行ウ）第493号）平成17年5月13日判決（判例集未登載。NTTドコモ東海事件）及びその控訴審東京高裁（平成17年（行コ）第163号）平成18年5月25日判決（判例集未登載）、東京地裁（平成15年（行ウ）第494号）平成17年5月13日判決（判例集未登載。NTTドコモ北陸事件）及びその控訴審東京高裁（平成17年（行コ）第164号、第231号）平成18年6月13日判決（判例集未登載）、東京地裁（平成15年（行ウ）第495号、平成16年（行ウ）第149号）平成17年5月13日判決（判例集未登載。NTTドコモ関西事件）及びその控訴審東京高裁（平成17年（行コ）第165号、第235号）平成18年6月6日判決（判例集未登載）、東京地裁（平成15年（行ウ）第496号、平成16年（行ウ）第150号）平成17年5月13日判決（判例集未登載。NTTドコモ中国事件）及びその控訴審東京高裁（平成17年（行コ）第166号、第226号）平成18年5月17日判決（判例集未登載）、東京地裁（平成15年（行ウ）第498号、平成16年（行ウ）第152号）平成17年5月13日判決（判例集未登載。NTTドコモ九州事件）及びその控訴審東京高裁（平成17年（行コ）第168号、第228号）平成18年7月20日判決（判例集未登載）などがある。また、裁決事例として、国税不服審判所平成15年3月18日裁決（裁決事例集未登載）がある。
- (14) 判例評釈として、山田祐司「判批」税研21巻6号104頁以下、横山和夫「判

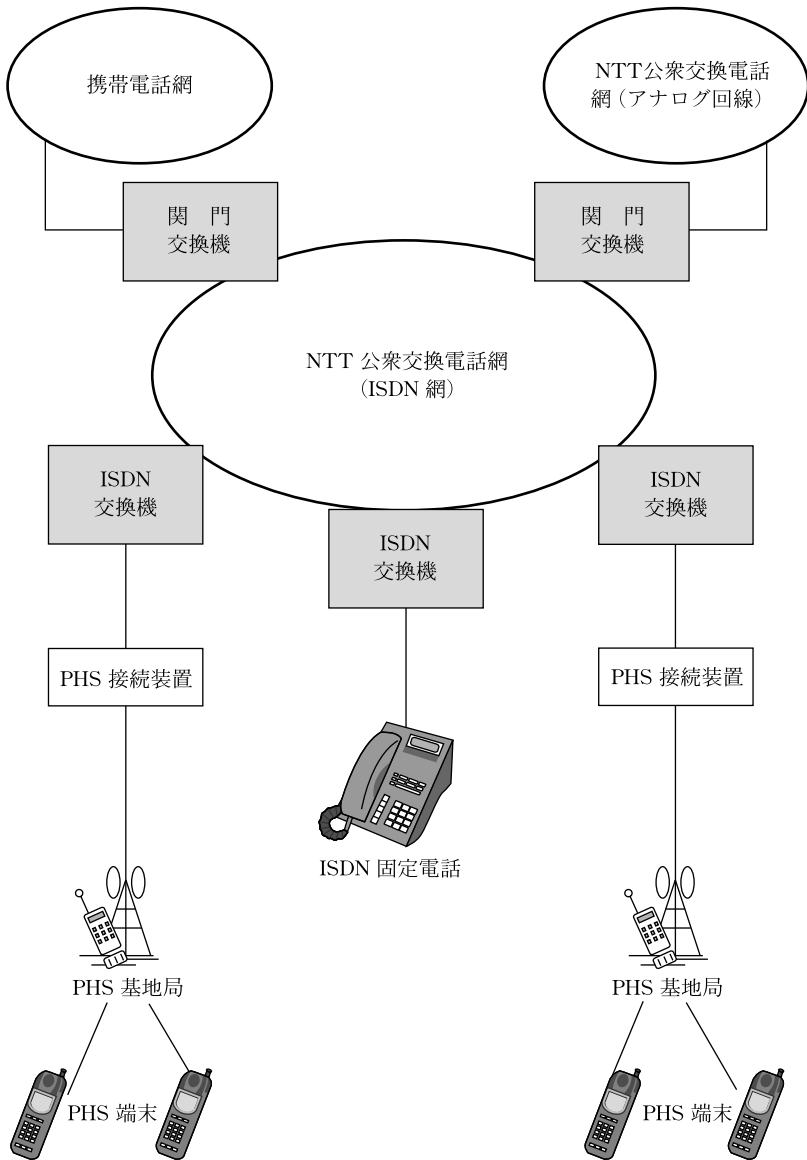
批」税務事例39巻5号35頁以下、横山＝山本守之「減価償却制度の問題点を探る－経済産業省の中間報告及びNTTドコモ訴訟を素材として－」租税訴訟学会15回研究会資料など参照。また、同事件を取り扱った論稿として、大淵博義「少額減価償却資産の判例基準（１）・（２）」税通61巻10号43頁以下、同11号41頁以下も参照。

- (15) PHS及び携帯電話網の概要については、次の図を参照されたい（以下の説明及び図の作成に当たっては、横山・前掲注14、36頁に大幅に拠った）。

ここに、基地局とは、PHS端末や携帯電話と直接交信する装置（ビルの屋上、電波塔、最近では地下街に小型基地局を設置される装置）である。一つの基地局の電波が届く範囲はセルと呼ばれ、電波が途切れないように基地局はいくつも設置されているため、セルは重なり合っている。交換機は、基地局と基地局を繋ぐ中経地で、更に関門交換機に繋がっており、自分の交換機と通話相手の交換機が違う場合は、関門交換機を通して相手と繋がることになる。基地局、交換機、関門交換機はピラミッド構造で繋がっている。PHS端末を利用して固定電話と通信する場合の通信経路は、次の図のように、①PHS端末、②PHS事業者の設置する基地局、③NTTの設置するエントランス回線、④NTTの設置するPHS接続装置、⑤NTT公衆交換電話網、⑥固定電話となる。PHS加入者同士が通信する場合でも、⑤のNTT公衆交換電話網を通じて行うためエントランス回線を経由することになる。

- (16) 判例評釈として、辻富久「判批」ジュリ1326号209頁以下参照。
- (17) 金子宏『租税法〔第12版〕』275頁（弘文堂2007）。
- (18) これが、金子宏教授が論じられる「本来の機能」と同じ意味であるかについては判然としない。
- (19) 大淵博義「NTTドコモ訴訟控訴審も更正処分を取消し」「鑑定意見書」7頁以下（MJS税経システム研究所HP（<http://www.mjs.co.jp/kenkyukai/pdf/06051902.pdf>、平成19年5月27日訪問））。
- (20) 河手博＝成松洋一『減価償却資産の取得費・修繕費－基本通達ケース・スタディと質疑応答150〔改定第3版〕』315頁（税務研究会出版局2003）。同書は、日本標準商品分類によれば別の商品として区別されていることから、電話交換機と内線電話機は別の減価償却資産とする見解を示している。このような日本産業商品分類上の分類が減価償却資産の資産単位に如何なる意味を持ち込むのであろうか。少なくとも、法律上の要請であるようには思われないが、ここには、日本産業商品分類上の分類には一つの「機能」分類の意義があるという理解があるのかも知

PHS 及び携帯電話網概要図



れない。

- (21) 武田昌輔「総論」日税研究論集5号『減価償却制度』7頁。
- (22) もっとも武田教授の見解は原告側主張の立場に立っていると思われる。
- (23) 法人税法施行令68条1項3号ハにいう「本来の用途に使用することができないため他の用途に使用されたこと」の意義については、例えば、大阪高裁平成8年3月5日判決（税資217号466頁）（判例評釈として、林仲宣ほか「判批」税通60巻11号205頁以下）など参照。
- (24) 武田・前掲注21、11頁。
- (25) 辻・前掲注16、211頁。後述するさいたま地裁平成16年2月4日判決も同じ考え方を示している。
- (26) 大淵・前掲注19、16頁以下。
- (27) 宮下裕行「貸与資産の耐用年数」国税速報5883号23頁参照。もっとも、所有者が貸与資産に影響を与えるような内部造作をせず、用途区分に関する内部造作を借主が行いそれが償却の対象となるような建物については、所有者からすれば用途区分のない建物となるので「左記以外のもの」に該当せざるを得ないこととなるとされている点については、議論の余地があるかも知れない（同項23頁）。
- (28) 判例評釈として、三木義一「判批」判時1449号168頁以下など参照。なお、控訴審は、名古屋高裁平成4年10月29日判決（行裁例集43巻10号1385頁）。
- (29) 「馬」についてみれば、競争用のものという分類もある（20%）。
- (30) いわゆる映画フィルムリース事件上告審最高裁平成18年1月24日（民集60巻1号252頁）は、映画フィルムの取得は認めつつ、事業用固定資産に当たらないため、減価償却は認められないと判示している。なお、東京高裁平成17年2月8日判決（判例集未登載）、東京地裁平成16年8月31日判決（訟月51巻8号2211頁）、千葉地裁平成12年2月23日判決（税資246号791頁）も参照。
那覇地裁平成16年9月21日判決（判例集未登載）は、事業の用に供されていないかたとして、建物の減価償却費の計上を一部否定した更正処分を適法と判断している。
- (31) この点については、東京高裁昭和57年1月26日判決（行裁例集33巻1＝2号8頁）参照。
- (32) なお、非減価償却資産についても、所得税法施行令126条の適用があったとした事例として、最高裁平成6年3月25日第二小法廷判決（税資200号1139頁）、仙台高裁秋田支部平成5年9月27日判決（税資198号1165頁）、秋田地裁平成3年2月1日判決（訟月37巻11号2122頁）、東京高裁昭和53年2月28日判決（税資97号433

- 頁)、横浜地裁昭和52年3月30日判決(行裁例集28巻3号286頁)など参照。
- (33) この事件は控訴・上告されたが、いずれにおいても専ら更正処分理由付記の問題のみが議論された。大阪高裁昭和55年11月26日判決(行裁例集31巻11号2510頁)、最高裁昭和60年4月23日第三小法廷判決(判時1165号93頁)。
- (34) 判例評釈として、大淵博義＝高橋勇「判批」TKC 税研情報14巻5号29頁以下、林仲宣ほか「判批」税通60巻9号209頁以下参照。
- (35) 控訴審は、大阪高裁平成8年3月5日判決(前掲注23)。
- (36) この事件を素材とした論稿として、吉川保弘「建物と一体不可分な内部造作(ユニットバス等)の適用耐用年数」税務事例27巻11号10頁以下参照。
- (37) そして、「課税実務において策定された『固定資産の耐用年数の算定方式』は、建物について、その建築構造の差異によってこれを5種類に分け、更に、各種類別に用途及び使用状況の差異による区別を設け、その細分された種類ごとに耐用年数を算定する過程を明らかにしているが、右算定方式によれば、本件建物のような鉄筋コンクリート造の建物については、建物を構造上、『防水』、『床』、『外装』、『窓』、『構造体その他』に区分して、それぞれの耐用年数を個別に算定した上で、それを総合して耐用年数を算定し、これに一般的に陳腐化及び現況下の技術及び素材の材質による一般的調整を加えている。更に、ホテル、旅館、料理店、劇場等特殊の用途に使用されるものは、比較的に命数の短い床、窓、壁等に多額の資金を要しているのみならず、しばしば改造が行われ、客引きの競争もあってその有効使用期間は、一般建物の10%ないし15%減と見積もるのを適当と認められるので、一般の耐用年数より短縮した耐用年数を定めるものとされている。」とする。
- (38) 第一審の判断は、控訴審大阪高裁平成2年1月30日判決(税資204号2723頁)及び上告審最高裁平成6年10月3日第一小法廷判決(税資204号2641頁)においても維持されている。
- (39) ボイラーとタービンを一体のものとして製造を発注し、代金支払も一体として処理されている場合に、タービンが修理、改造等のため引渡し未了のときは、ボイラーだけを引渡済みとすることはできないとされた事例として、名古屋高裁平成4年10月29日判決(行裁例集43巻10号1385頁)がある。なお、同事件の判例評釈として、水野忠恒「判批」租税21号256頁以下、大川内修「判批」税通59巻15号145頁以下など参照。
- (40) 辻・前掲注16、211頁も「実務の上でもその判断基準は、必ずしも統一されているとは言い難い。」とされる。