



措置法 4 2 条の 6 / 「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義

東京地方裁判所平成 2 0 年（行ウ）第 2 2 8 号

法人税更正処分取消等請求事件（棄却）（控訴）

第 31 回 2010 年（平成 22 年）2 月 5 日

発表 岡田 和教

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

平成22年2月5日

措置法42条の6/「機械及び装置」と「器具及び備品」の意義

東京地方裁判所平成20年(行ウ)第228号法人税更正処分取消等請求事件(棄却) (控訴)

岡田和教

I 事件の概要

臨床検査等を目的とする会社である原告Xが、臨床検査で使用する減価償却資産(リース物権)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。以下「措置法」という。)42条の6第3号の規定が適用されるとして法人税の確定申告をしたところ、福山税務署長から、同規定の適用を否定する内容の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたため、これらの処分の取消しを求める事案である。

なお、本事案は、本件のような争訟事件にならなくても、実務において当該特例に選択が誤っているとして、修正申告が求められる場合も多く、会計検査院の最近の検査において適用誤りが指摘されることが多いようである、¹とされている。

1、関係法令の定め

(1) 法人税法

2条(定義)

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

23号 減価償却資産 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。

(2) 法人税法施行令

13条(減価償却資産の範囲)

法第2条第23号(減価償却資産の意義)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次に掲げるもの(事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く。)とする。

3号 機械及び装置

7号 工具、器具及び備品、(鑑賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を含む。)

(3) 減価償却資産の耐用年数等に関する省令(平成19年財務省令第21号による改

¹ 品川芳宣 著「医療用機器等に対する中小企業者特別償却等の適用可否」『T & A master』NO.305 2009.5.4 株式会社ロータス 26頁

正前のもの。以下、「耐用年数省令」という。)

1 条 (一般の減価償却資産の耐用年数)

1 項 (・・・略・・・) 法人税法 (・・・略・・・) 第 2 条第 2 3 号 (定義) に規定する減価償却資産 (以下「減価償却資産」という。) のうち鉱業権 (租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利を含む。以下同じ。) 及び坑道以外のものの耐用年数は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める表に定めるところによる。

1 号 (・・・略・・・) 法人税法施行令 (・・・略・・・) 第 1 3 条第 1 号、第 2 号及び第 4 号から第 7 号まで (減価償却資産の範囲) に掲げる資産 (坑道を除く。) 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)

2 号 (・・・略・・・) 法人税法施行令第 1 3 条第 3 号に掲げる資産 別表第二 (機械及び装置の耐用年数表)

(4) 措置法

ア 2 条 (用語の意義)

(ア) 1 項 (略)

(イ) 2 項

第 3 章において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

1 号から 2 4 号まで (略)

2 5 号 減価償却資産 法人税法第 2 条第 2 3 号に規定する減価償却資産をいう。

2 6 号から 2 9 号まで (略)

イ 4 2 条の 4 (試験研究費の額が増加した場合等の法人税額の特別控除)

(ア) 1 項から 6 項まで (略)

(イ) 7 項

政令で定める中小企業者に該当する法人又は農業協同組合等で、青色申告書を提出するもの (以下この項において「中小企業者等」という。) の各事業年度 [第 1 項から第 4 項までの規定の適用を受ける事業年度、解散 (合併による解散を除く。) の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度を除く。] において、当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額がある場合には、当該中小企業者等の当該事業年度の所得に対する法人税の額から、当該事業年度の当該試験研究費の額の 1 0 0 分の 1 2 に相当する金額 (この項及び第 1 2 項第 1 0 号において「中小企業者等税額控除限度額」という。) を控除する。ただし、当該中小企業者等税額控除限度額が、当該中小企業者等の当該事業年度の所得に対する法人税

の額の100分の20に相当する金額を超えるときは、その控除を受ける金額は、当該100分の20に相当する金額を限度とする。

(ウ) 8項から18項まで (略)

2 前提事実

本件の前提となる事実は、次のとおりである。証拠により容易に認めることができる事実等は、その旨付記した。その余の事実は、当事者間に争いが無い。

(1) 原告の業務等

ア 原告は、臨床検査、保存血液の配給、医薬品及び臨床試薬品の販売、医療機器の販売及びリース業務、医療に対するコンサルタント業務、公害検査、飲料水の水質検査、空気環境の測定、薬局の経営等を目的とする会社であり、医療機関から委託を受けて臨床検査を行うことを主たる業務としている。(乙1、弁論の全趣旨)

イ 原告は、資本金〇〇〇円の同族会社であり、その株主に大規模法人はいないから、措置法42条の6第3項、1項、42条の4第7項、措置法施行令27条の4第4項に規定する中小企業者等に該当する。(乙1、5、6、弁論の全趣旨)

また、原告の主たる業務である臨床検査事業は、措置法施行規則20条の2の2第4項10号に規定するサービス業に当たるから、措置法42条の6第3項、1項に規定する指定事業に該当する。(乙10、弁論の全趣旨)

(2) 原告によるリース契約の締結及びリース物件の臨床検査事業への供用

ア 原告は、平成15年4月1日から同16年3月31日までの事業年度(以下「平成16年3月期」という。)内に、別表1記載の各資産について、それぞれに対応する各リース会社との間でリース契約を締結し、同16年16年4月1日から同17年3月31日までの事業年度(以下「平成17年3月期」といい、平成16年3月期と併せて「本件各事業年度」という。)内に、別表2記載の各資産(以下、別表1記載の各資産と併せて「本件各資産」という。)について、それぞれに対応する各リース会社との間でリース契約を締結し、本件各資産を臨床検査事業の用に供していた。(乙2の1ないし7、3の1ないし4、4の1及び2、5、6)

イ 本件各資産の機能及び設置場所は次のとおりである。

東京地方裁判所判決分参照

(3) 原告による確定申告及びこれに対する処分等の経緯

ア 原告が行った本件各事業年度の確定申告及びこれらに係る処分等の経緯については、別表3「課税処分経過表」のとおりである(以下、平成16年3月期に係る更正処分及び平成17年3月期に係る更正処分を併せて「本件各更正処分」といい、平成16年3月期に係る過少申告加算税賦課決定処分及び平成17年3月期に係る過少申告加算税賦課決定処分を併せて「本件各賦課決定処分」といい、

本件各更正処分及び本件各賦課決定処分を併せて「本件各処分」よいう。）

イ 前記アの経緯については、原告が、本件各資産が措置法42条の6第1項1号の「機械及び装置」に当たり、同上3項の特別控除の規定が適用されるとして確定申告書に同規定による控除を受ける金額の申告を記載し、かつ、当該金額の計算に関する明細書の添付をした上で、本件各事業年度の法人税の確定申告をしたところ、福山税務署長が、本件各資産は医療用の「器具及び備品」に当たり、かつ、事務処理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当たらないから上記規定は適用できないとして本件各処分を行ったため、これを不服とする原告が異議申立て及び審査請求をしたというものである。なお、本件各処分は、情報通信機器を取得した場合等の法人税額の特別控除額に関する部分をもその対象としているが、この点については原告は争っていない。

(4) 本件訴えの提起

原告は、平成20年4月19日、本件訴えを提起した。

3 争点

本件の争点は、本件各資産が措置法42条の6第1項1号に規定する「機械及び装置」ではなく「器具及び備品」に該当するか否かである。

II 国税不服審判所（当事者の主張の要旨及び判断）

1 請求人の主張

(1) 措置法及び法人税法においては、減価償却資産の種類について、「機械及び装置」及び「器具及び備品」の区分を設けているが、その定義については明文の規定はなく、文理解釈により判断するほかない。

すなわち、通常、「機械」とは、①剛性のある物体から構成されていること、②一定の相対運動をする機能をもっていること、③それ自体が仕事をするということという3つの要素を充足するものとされ、また、「装置」とは、広義には、工場等の用益設備全体をいうとされ、耐用年数省令では、上記の機械のうち、②、③が欠如したもので、機械とともに、又は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益の提供をするものの総称であるとされているところ、器具及び備品などから構成されていても、それぞれが有機的に融合し、一体となってその機能が発揮されるものについては、「機械及び装置」として取り扱うのが適切とされている（藤原泰弘著「もっとも実務的な耐用年数表の使い方」税務研究会出版局）。また、広辞苑では、「機械」とは、主に人力以外の動力による複雑で大規模なもの、「装置」とは、ある目的のために機械・道具などを取り付けること、また、その仕掛け、「器械」とは、道具や人力による単純で小規模なもの、「器具」

とは、道具、器、仕組みの簡単な器械、「備品」とは、備え付けて置く品物とされている。

以上のような文理的な解釈からすると、請求人が事業の用に供した本件各減価償却資産は、その機能、規模からして器具及び備品の範疇を超えて、措置法第42条の6第1項第1号に規定する機械及び装置に該当する。

- (2) 「医療機器」とは、病院、診療所等における診療用又は治療用の器具及び備品を指すものである（耐用年数通達2-7-13）。請求人は、病院や診療所等の医療機関ではなく、医療機関の依頼により検体（血液・髄液・尿・組織・毛髪など）の臨床検査を実施する企業体であり、本件各減価償却資産を用いて検査データを創出するもので、医療機関のように診療や治療を自ら行うものではない。このことは、日本標準産業分類においても、病院、診療所等と医療に附帯するサービスとに明確に分類され、請求人は、医療附帯サービス業に属し、病院、診療所等には該当しないことは明らかである。

したがって、請求人が有して事業の用に供している本件各減価償却資産は、「医療機器」に該当しない。

- (3) 請求人が有して事業の用に供している本件各減価償却資産は、検体に各種の試薬を用いて物理的、化学的な工程を経て加工し、検査データという知的な生産物すなわち請求人の商品である製品を創造するものであること、すなわち検査データは医家に治療の判断材料として情報提供されるものであることからすると、直接に病院や診療所などで治療に供されるものではない。

そうすると、本件各減価償却資産は、生体情報作成業、言い換えると、健康管理や治療を目的として、人体を構成する成分・物質の測定や科学的反応を明らかにするサービス業用の設備となる。

しかしながら、耐用年数省令別表第二には、生体情報の製造設備に該当する設備は存在せず、また、生体情報作成業（産業分類表では医療検査業）の業種分類も存在しないことから、同表末尾の「369その他のもの」に該当するとの考え方があがるが、その場合の耐用年数は「金属製のもの17年」となり、本件各減価償却資産の設備の内容を考慮することなくこれに該当すると判断することは実態に即していないといわざるを得ない。

そもそも耐用年数省令は昭和40年の所得税法及び法人税法の全文改正に伴って制定されたものであり、当時より飛躍的に科学が進歩し、産業構造が大きく変化した現在においては十分に機能しているとはいえず、器械及び装置については、上記(1)のとおり、当該資産の規模、機能に注目して措置法第42条の6の法理の解釈を行うべきである。

2 原処分庁の主張

(1) 請求人は、医療検査業を行っているところ、この事業は、日本標準産業分類上、医療業（医療に附帯するサービス業）に該当する。そして、請求人がリースにより事業の用に供している本件各減価償却については、検査に使用される資産であることからすれば、医療機器に該当するものであると認められるため、耐用年数省令別表第一の「器具及び備品」の「8 医療機器」に含まれることとなるから、いずれも措置法42条の6第1項第1号に規定する機械及び装置には該当せず、また、いずれも措置法施行規則第20条の2の2第1項に規定する器具及び備品にも該当しない。

したがって、本件各減価償却資産は、いずれも措置法第42条の6第3項の規定の対象となる機械及び装置並びに器具及び備品には該当しないこととなる。

(2) 請求人は、日本標準産業分類における「中分類一医療業」に該当するところ、当該業務は、医療機関からの依頼による医療業に附帯した検査等を行うものであることからすると、耐用年数通達2-7-13に定める「病院、診療所等」にふくまれるものと認められ、また、請求人は診療や治療を自ら行うものではないとしても、診療や治療に係る医療業に附帯する検体検査等を行っていることからすれば、本件各減価償却資産は、同通達における「診療用又は治療用の器具及び備品」に該当するものと認められる。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

(3) 耐用年数省令別表第一における「器具及び備品」と同令別表第二における「機械及び装置」との区分については、法人税法上明確に定義されているものではないが、耐用年数通達1-4-2では、「機械及び装置」が別表第二のどれに該当するのか基本的判断基準を明示しており、これには、当該機械及び装置によって生産される最終製品により判定するとされているように、製品を製造するためのものをその対象としているのであり、製品の製造を行わない機器は、機械及び装置には該当しないものと考えられる。

そして、広辞苑によれば、製造とは、品物をつくること、原料を加工して製品とすることとされているところ、上記のとおり、請求人が行う検査に関して医師等に供されるものが製品には該当しないものと認められることからすれば、請求人において製品が製造されていたものとは認められず、そうすると、請求人が行う検査に使用される機器である本件各減価償却資産は、別表第二における「機械及び装置」に該当するものとは認められないものである。

3 判断

(1) 認定事実

ア 請求人は、臨床検査技師等に関する法律第20条の3《登録》に規定する衛

生検査所として、医師の指導監督下に、血清学的検査、血液学的検査、生化学的検査等を行っている。

イ 本件各減価償却資産は、いずれも主に金属製のもので、医療用の検体について、検査、分析、判断、測定等を行うものである。また、「これは作業の効率化を図るために複数の機器を連結することにより大量の検体を迅速に処理することを目的にしたものであって、それぞれの機器はそれ自体で検査等の固有の機能を発揮していると認められる。」

ウ 本件各減価償却資産は、建物や設備等に固着しておらず、それらと一体稼動するものではなく、いずれも移設が可能である。

(2) 本件各更正処分について

ア 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・仕掛けなどを備え付けること、又はその設備・機械などをいうものと解されている。したがって、機械及び装置はこうした一般的な定義を基本としながら、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減価償却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（各資産の価額の程度によりその総和が1となるようにウエイトをつけて算出した平均耐用年数）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」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号に掲げる「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、その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号に掲げる「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すものをいうと解するのが相当である。

イ これを本件についてみると、次のとおりである。

本件各減価償却資産の使用状況をみると、大量の検体を迅速に処理するために複数の機器を連結して作業の効率化を図ったものであり、各検査機器は連結されているものの、かん詰製造設備、自動車製造設備等のように、複数のものが一体となって一つの設備を形成し、その設備の一部としてそれぞれのものがその機能を果たしているとは認められないので、これらの機器は法人税法施行令第13条第3号に掲げる「機械及び装置」に該当しない。また、一部の機器は、①検査、分析、判定、測定等を行うことにより、その工程がすべて終了するものであること、②それ自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一つの機能を発揮するものではないことなどの性質を有していることからすると、複数のものが設備を形成し、その設備の一部としてそれぞれのものがその機能を果たしているということとはできないので、法人税法施行令第13条第3号に掲げる「機械及び装置」に該当しない。

Ⅲ 東京地方裁判所

1 原告の主張

- (1) 措置法42条の6第1項1号の「機械及び装置」の意義については、法令上明確に定義されていないところ、このような場合、納税者の予測可能性及び法的安定性を確保するため、特別の事情がない限り、その言葉の通常用法に従って解釈すべきである。

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の仕事に変形するもので、原動機構、伝導機構、作業機構の3機構から構成されるものと定義され、その要素として、①剛性のある物体から構成され、②一定の相對運動をする機能を持ち、③それ自体が仕事をする事が掲げられている。

本件各資産は前記定義にあてはまり、かつ、前記の各要素をすべて充足するものであるから、前記「機械及び装置」に該当する。

- (2) 措置法45条の2第1項1号は、特別償却の対象として、「医療用の機械及び装置並びに器具及び備品」を規定しており、これは、昭和54年法律第15号によって措置法45条の2第3項が新設されたことに由来するが、このとき、医療の用に供される減価償却資産の中には、「器具及び備品」である「医療機器」（耐用年数省令別表別表第一）とは別に、「機械及び装置」に該当するものも存在することが法律上認められ、両者を包含する概念として「医療用機器」が規定されたものである。そして、医療の用に供される減価償却資産のうち、高度なIT技術及び先端テクノロジーを駆使して複雑なシステム及びステップを複合させ、多数の項目を一度に処理し得るものはここという「機械及び装置」に

該当するというべきである。

本件各資産はいずれも前記要件を充足するから、措置法45条の2第1項1号が規定する「医療用の機械及び装置」に該当し、したがって、措置法42条の6第1項1号の「機械及び装置」にも該当することになる。

- (3) 被告は、本件各資産が耐用年数省令別表第一の「器具及び備品」のうち「医療機器」に当たるとするが、ここにいう医療機器は、医療法に基づいて設立された病院又は診療所が行う診療行為又は治療行為のための器具及び備品についてのみ適用されるものであり、臨床検査事業というサービス業を営む原告には適用されない。

本件各資産は、耐用年数省令別表第二においては、「369」の「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」に該当する。

- (4) したがって、本件各資産は、法人税法施行令13条3号に規定する「機械及び装置」に該当し、よって、措置法42条の6第1項1号に規定する「機械及び装置」に該当する。

2 被告の主張

- (1) 本件各資産が「器具及び備品」に該当し、「機械及び装置」には該当しないこと

ア「機械及び装置」並びに「器具及び備品」の各意義は、国語辞典の記載等に依拠することによっては一義的に決することはできないので、法安定性の見地から、関連法規との整合性を重視する必要があるところ、関連法規である耐用年数省令は、別表第二において「機械及び装置」を設備の種類ごとに369に区分した上で細目を設けて掲げ、別表第一において「器具及び備品」を構造又は用途に応じて12に区分した上で細目を設けて掲げているのであるから、本件各資産が上記各別表にそれぞれ掲げられた資産のいずれに該当するかについて判断するのが相当である。

本件各資産は、前記2(2)イの本件各資産の機能及び用途からすれば、耐用年数省令別表第一の「器具及び備品」のうち「医療機器」に該当し、同別表第二の「機械及び装置」のいずれにも該当しない。なお、ここにいう医療機器は、医療の用に使用される機器をいい、使用の場所は問わないものというべきであるから、原告が病院又は診療所でないことは、本件各資産が医療機器に該当することの妨げにはならない。

イ 本件各資産が措置法45条の2第1項に規定する医療用機器等に該当するか否かは本件の争点となるものではない。その点を措くとしても、同項が規定する医療用機器等の特別償却制度は、高度な機能を有する医療用機器の導入を促進するために創設されたものであって、総合経済対策の一環として中小企業の

設備投資促進という観点から創設された措置法42条の6とは制度趣旨が異なるし、また、「器具及び備品」に相当する医療用機器が、その機能ないし技術の進歩に照らして「機械及び装置」とみられるようになったわけでもない。

ウ 以上のとおり、本件各資産は、耐用年数省令別表第一の「器具及び備品」のうち「医療機器」に該当するのであって、措置法42条の6第1項1号に規定する「機械及び装置」には該当しない。

(2) 本件各処分根拠及び適法性

別紙「本件各処分根拠及び適法性」 記載のとおりである。

3 争点に対する東京地方裁判所の判断

(1) 「機械及び装置」並びに「器具及び備品」の意義の文理上の検討

ア 措置法42条の6第1項1号に規定する「機械及び装置」並びに「器具及び備品」については、法令上の明確な定義はない。

イ そこで、文理解釈を試みるべく、国語辞典等の文献を参照するなどしても、「機械及び装置」並びに「器具及び備品」の意義及び両者の違いについては、これを一義的に決することはできない。

すなわち、乙11によれば、広辞苑第6版には、「機械・器械」について「①しかけのある器具。からくり。②〔機〕(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。◇「機械1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、「装置」について「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。」とそれぞれ記載され、他方、「器具」について「道具。うつわ。しくみの簡単な器械。」「備品」について「備えつけておく品物。」とそれぞれ記載されていることが認められる。しかし、以上も各記載においては、機械・器械が「しかけのある器具」とされる一方で、器具が「しくみの簡単な器械」とされているように、一方の言葉の定義ないし説明の中に他方の言葉が用いられているものであるから、機械・器械と器具とを明確に区別することはできない。さらに、措置法42条の6第1項1号の「器具及び備品」には電子計算機も含まれる(措置法施行規則20条の2の2第1項1号)が、少なくともこれが「しくみの簡単な器械」であるとはいえないところである。

また、機械については、「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。」という前記説明の外、甲4によれば、広辞苑第2版補訂版には「原動機構・伝導機構・作業機構の三機構から構成され」との記載があること、並びに、甲6

及び7によれば、税法上の機械の概念について、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もち、③それ自体が仕事をするという要素を有するものであるとの記載があることが認められ、これらは前記1(1)の原告の主張に沿うものである。しかし、措置法42条の6第1項1号の「器具及び備品」に該当するものとして措置法施行規則で定められているものの中にも、デジタル複写機(措置法施行規則20条の2の2第1項2号)など、上記定義に当てはまり、かつ、上記各要素をすべて充足すると考えられるもの含まれていることに照らすと、上記の定義ないし各要素によっても、「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」の意義は明らかにはならないのである。

(2) 関連法規との整合性の観点からの「機械及び装置」並びに「器具及び備品」の意義の検討

ア 前記(1)のとおり、国語辞典等の文献を参照するなどしても、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」の意義を一義的に決することはできないところ、これらはいずれも法令上の用語であるから、ある減価償却資産が「機械及び装置」又は「器具及び備品」のいずれに該当するか判断び当たっては、法的安定性の観点から、関連法規との整合性が図られるような解釈をする必要があるというべきである。

イ そこで検討するに、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」は、いずれも、同項柱書きの減価償却資産に該当するところ、措置法2条2項25号は、措置法の42条の6を含む第3章における減価償却資産の意義について、法人税法2条23号に規定する減価償却資産をいう旨規定している。

そして、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規定し、同条を受けた法人税法施行令13条は、3号において「機械及び装置」を、7号において「器具及び備品」を掲げている。

また、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ものであり、法人税法と密接な関係を有するところ、ここでも「機械及び装置」並びに「器具及び備品」が用いられている。すなわち、耐用年数省令1条1項は、鉱業権及び坑道以外のものの耐用年数について、①1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、「器具及び備品」を構造又は用途に応じて12に区分し、さらに細目を設けて同別表第一に掲げ、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、「機械及び装置」を設備の種類ごとに369に区分し、その一部についてはさらに細目を設け、同別表第二に掲げている。

ウ 前記イのとおり、「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のかを検討するのが相当というべきである。

(3) 本件各資産と、耐用年数省令別表第一及び別表第二に掲げられている各減価償却資産の検討

ア 耐用年数省令別表第一には、種類を「器具及び備品」とする区分の中に構造又は用途を「医療機器」とする区分があり、そこには、細目として、消毒殺菌用機器、手術機器、血液透析又は血しょう交換用機器、ハバードタンクその他の作動部分を有する機能回復訓練機器、調剤機器、歯科診療用ユニット及び光学検査機器が掲げられているほか、「その他のもの」という細目があり、同細目は更に①レントゲンその他の電子装置を使用する機器及び②その他のものに分けられ、上記①は更に i 移動式のもの、救急医療用のもの及び自動血液分析器並びに ii その他のものに、上記②は更に i 陶磁器製又はガラス製のもの、ii 主として金属製のもの及び iii その他のものに、それぞれ分けられている。このように、耐用年数省令別表第一の中で、種類を「器具及び備品」とし構造又は用途を「医療機器」とする区分においては、医療の用に供される減価償却資産が網羅されているといえることができる。そして、このように網羅的に掲げられた減価償却資産について、個別の資産ごとに耐用年数が規定されているのである。

イ 他方、耐用年数省令別表第二は、「機械及び装置」を設備の種類ごとに36

9に区分しているが、各区分においては、個々の「機械及び装置」を掲げるのではなく、おおむね次に掲げる分野ごとに、標準設備（モデルプラント）を想定した上で（なお、そのほとんどが製造設備である。）、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を見積もり、これを各資産の価額により加重平均して算出した、総合耐用年数によることとしている（甲7参照）。

・・・・（略）・・・・

ウ 前記アのとおり、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、前記イのとおり、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、前記I2（2）イの本件各資産の機能及び設置場所、そして、甲22ないし33及び弁論の全趣旨によれば、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。

以上によれば、本件各資産は、耐用年数省令別表第一の「器具及び備品」のうち「医療機器」に該当すると解するのが相当であり、本件各資産が、同別表第二の「369」の「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」に該当するといえることはできないといえるべきである。

エ なお、原告は、耐用年数省令別表第一の「医療機器」は、医療法に基づいて設立された病院又は診療所が行う診療行為又は治療行為のための器具及び備品についてのみ適用される旨主張するが、上記「医療機器」は、構造又は用途によって区分されたものであり、それをを用いる主体やそれが用いられる場所を限定するものではないから、原告の上記主張は採用することができない。

(4) 措置法45条の2との関係について

ア 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、そもそも、本件においては、措置法45条の2第1項1号の適用の有無が問題になるものではない。

その点を措くとしても、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の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。

そして、耐用年数省令別表第一及び同別表第二の前記構造はその後も維持されており、耐用年数省令別表第一の「器具及び備品」の「医療機器」として具体的に掲げられた医療の用に供される減価償却資産の中には、例えば手術機器など、技術の進歩により、「高度なIT技術及び先端テクノロジーを駆使して複雑なシステム及びステップを複合させ、多数の項目を一度に処理し得る」〔前記Ⅲ1(2)〕ようになったものが当然に存在すると考えられることからすれば、前記I2(2)イのような機能を有するにすぎない本件各資産が措置法45条の2第1項1号に規定する「医療用の機械及び装置」に該当するということもできないというべきである。

イ なお、国税庁直税部長は、昭和55年3月24日、措置法45条の2第3項(当時)に規定する医療用機器の特別償却の範囲につき、社団法人日本医療法人協会からの照会に対し、救急車、解剖台、死体冷蔵庫、給食用設備等については特別償却の対象とはならず、他方、患者(生体)検査用機器、検体検査機器、放射線関連装置及び付属品、核医学測定装置、患者監視装置、治療用機器、リハビリテーション用機器等、医療の用に供される広範囲の減価償却資産について、特別償却の対象となる旨回答している(昭和55年3月24日付直法2-5、直所3-6「租税特別措置法第12条の3第2項及び第45条の2第3項の規定による特別償却の対象となる医療用機械等の範囲について」。甲43、乙17)が、これは、上記各減価償却資産が「医療用の機械及び装置並びに器具及び備品」に該当すると回答するのみであって、

特にその中の「医療用の機械及び装置」に該当することを示したものではないから、同回答は、本件各資産が「機械及び装置」に当たるとする原告の主張を基礎付けるものということとはできない。

(5) まとめ

ア 以上のとおり、本件各資産は、耐用年数省令別表第一の「器具及び備品」のうち「医療機器」に該当する。

そうすると、本件各資産は、法人税法2条23号及び法人税法施行令13条7号にいう「器具及び備品」に当たり、法人税法2条23号及び法人税法施行令13条3号にいう「機械及び装置」には当たらないということになるから、措置法42条の6第1項1号の「器具及び備品」に当たり、同号の「機械及び装置」には当たらないということになる。争点に関する被告の主張には理由がある。

イ そして、弁論の全趣旨によれば、前記争点に関する部分以外のところを含め、本件各処分は適法にされたものと認めることができるとし、棄却された。

4 原告、被告、東京地方裁判所の論点整理

(1) 「機械及び装置」の意義

ア 原告は、

措置法42条の6第1項1号の「機械及び装置」の意義については、法令上明確に定義されていないところ、このような場合、納税者の予測可能性及び法的安定性を確保するため、特別の事情がない限り、その言葉の通常用法に従って解釈すべきである

イ 被告は、

国語辞典の記載等に依拠することによつては一義的に決することはできないので、法安定性の見地から、関連法規との整合性を重視する必要があるところ、関連法規である耐用年数省令は、別表第二において「機械及び装置」を設備の種類ごとに369に区分した上で細目を設けて掲げ、別表第一において「器具及び備品」を構造又は用途に応じて12に区分した上で細目を設けて掲げているのであるから、本件各資産が上記各別表にそれぞれ掲げられた資産のいずれに該当するかについて判断するのが相当である。

本件各資産は、前記I2(2)イの本件各資産の機能及び用途からすれば、耐用年数省令別表第一の「器具及び備品」のうち「医療機器」に該当し、同別表第二の「機械及び装置」のいずれにも該当しない。

ウ 東京地方裁判所は

(ア) 「機械及び装置」並びに「器具及び備品」の意義の文理上の検討

- A 措置法42条の6第1項1号に規定する「機械及び装置」並びに「器具及び備品」については、法令上の明確な定義はない。
- B そこで、文理解釈を試みるべく、国語辞典等の文献を参照するなどしても、「機械及び装置」並びに「器具及び備品」の意義及び両者の違いについては、これを一義的に決することはできない
- (イ) 関連法規との整合性の観点からの「機械及び装置」並びに「器具及び備品」の意義の検討
- A 国語辞典等の文献を参照するなどしても、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」の意義を一義的に決することはできないところ、これらはいずれも法令上の用語であるから、ある減価償却資産が「機械及び装置」又は「器具及び備品」のいずれに該当するか判断に当たっては、法的安定性の観点から、関連法規との整合性が図られるような解釈をする必要があるというべきである。
- B 「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。
- (ウ) 本件各資産と、耐用年数省令別表第一及び別表第二に掲げられている各減価償却資産の検討
- A このように、耐用年数省令別表第一の中で、種類を「器具及び備品」とし構造又は用途を「医療機器」とする区分においては、医療の用に供される減価償却資産が網羅されているということが出来る。そして、そのよう

に網羅的に掲げられた減価償却資産について、個別の資産ごとに耐用年数が規定されているのである

B 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本件各資産がここにいう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、前記イのとおり、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、前記I2（2）イの本件各資産の機能及び設置場所、そして、甲22ないし33及び弁論の全趣旨によれば、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。

(2) 措置法45条の2第3項が新設されたことの由来

ア 原告は、

措置法45条の2第3項が新設されたことに由来し、このとき、医療の用に供される減価償却資産の中には、「器具及び備品」である「医療機器」（耐用年数省令別表別表第一）とは別に、「機械及び装置」に該当するものも存在することが法律上認められ、両者を包含する概念として「医療用機器」が規定されたものである。

イ 被告は、

同項が規定する医療用機器等の特別償却制度は、高度な機能を有する医療用機器の導入を促進するために創設されたものであって、総合経済対策の一環として中小企業の設備投資促進という観点から創設された措置法42条の6とは制度趣旨が異なるし、また、「器具及び備品」に相当する医療用機器が、その機能ないし技術の進歩に照らして「機械及び装置」とみられるようになったわけでもない。

ウ 東京地方裁判所は

(ア) 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の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。

そして、耐用年数省令別表第一及び同別表第二の前記構造はその後とも維持されており、耐用年数省令別表第一の「器具及び備品」の「医療機器」として具体的に掲げられた医療の用に供される減価償却資産の中には、例えば手術機器など、技術の進歩により、「高度なIT技術及び先端テクノロジーを駆使して複雑なシステム及びステップを複合させ、多数の項目を一度に処理し得る」ようになったものが当然に存在すると考えられることからすれば、前記I2(2)イのような機能を有するにすぎない本件各資産が措置法45条の2第1項1号に規定する「医療用の機械及び装置」に該当するというのもできないというべきである。

(イ) 国税庁直税部長は、昭和55年3月24日、措置法45条の2第3項(当時)に規定する医療用機器の特別償却の範囲につき、社団法人日本医療法人協会からの照会に対し、救急車、解剖台、死体冷蔵庫、給食用設備等については特別償却の対象とはならず、他方、患者(生体)検査用機器、検体検査機器、放射線関連装置及び付属品、核医学測定装置、患者監視装置、治療用機器、リハビリテーション用機器等、医療の用に供される広範囲の減価償却資産について、特別償却の対象となる旨回答している(昭和55年3月24日付直法2-5、直所3-6「租税特別措置法第12条の3第2項及び第45条の2第3項の規定による特別償却の対象となる医療用機械等の範囲について」。甲43、乙17)が、これは、上記各減価償却資産が「医療用の機械及び装置並びに器具及び備品」に該当すると回答するのみであって、特にその中の「医療用の機械及び装置」に該当することを示したものではないから、同回答は、本件各資産が「機械及び装置」に当たるとする原告の主張を基礎付けるものということとはできない

(3) 医療機器

ア 原告は、

被告は、本件各資産が耐用年数省令別表第一の「器具及び備品」のうち「医療機器」に当たるとするが、ここにいう医療機器は、医療法に基づいて設立された病院又は診療所が行う診療行為又は治療行為のための器具及び備品についてのみ適用されるものであり、臨床検査事業というサービス業を営む原告には適用されない。

イ 被告は、

医療機器は、医療の用に使用される機器をいい、使用の場所は問わないものというべきであるから、原告が病院又は診療所でないことは、本件各資産が医療機器に該当することの妨げにはならない。

ウ 東京地方裁判所は

原告は、耐用年数省令別表第一の「医療機器」は、医療法に基づいて設立された病院又は診療所が行う診療行為又は治療行為のための器具及び備品についてのみ適用される旨主張するが、上記「医療機器」は、構造又は用途によって区分されたものであり、それを用いる主体やそれが用いられる場所を限定するものではないから、原告の上記主張は採用することができない。

5 品川芳宣先生の論評

- (1) この考え方については、国語的理解からは明確な定義（区分）が期待し難いものと推測されるので、一応妥当なものであると考えられる²。すなわち、本判決が判示するように、関連法規との整合性が図られるような解釈をすることも一つの方法である。³
- (2) 法人税法では、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。」（法2・二十三）と定め、法人税法施行令13条では、本件で問題となる「機械及び装置」、「工具、器具及び備品」等の9項目を掲げ、その9項目の中で、多くの細目を設けているが、いずれも例示ではなく限定的に定められている。⁴
- (3) 法31条、法人税法施行令48条、同13条、同56条、耐用年数省令別表第一、

² 品川・前掲（注1） 21頁

³ 品川・前掲（注1） 24頁

⁴ 品川・前掲（注1） 22頁

同第二、のような各規定に照らすと、医療用の器具、機械、装置については、文理的には、いずれも一括して、別表第一の「器具及び備品」の中の「医療機器」に該当するものとかいするのが妥当であるように考えられるが、別表第二の「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」等に該当すると解する余地がないわけではない。したがって、本件各資産が措置法42条の6の規定の適用を受けられるか否かは、法人税法上の前記各規定を参考にして、措置法上の関係条項の解釈委ねられることになる。⁵また、大型化する医療用機器の一切を「器具及び備品」に含めることにも疑義がある、⁶さらにまた、「措置法45条の2第1項1号及びその関連通達によれば、耐用年数省令に定める「器具及び備品」である「医療用機器」以外に、医療用の「機械及び装置」の存在が認められることになるので、当該「機械及び装置」については、耐用年数省令別表第二の「機械及び装置」の欄における「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」等に該当する余地が生ずることになる」こと、⁷「本判決は、別表第二の「機会及び装置」には、標準的設備を有し総合償却の対象になるものに限定される旨判示しているが、中小企業機械特例の対象となる「機械及び装置」が1台当たり160万円以上であること等を考えれば、総合償却の対象となるもののみが当該「機械及び装置」に当たるものと解すべきものとも考えられない。そうすると、措置法42条の6の規定が医療機器特例の対象となる資産を明文をもって除外していない（中小企業機械特例と医療機器特例の競合適用が認め得る。）ので、本件各資産について、中小企業機械特例を適用する余地が生じることになる。以上のように、本件各資産について中小企業機械特例の適用が可能であるか否かについて判断する場合に、本判決が判示するように、「法的安定性の観点から、関連法規との整合性が図られるような解釈をする」にしても、当該適用を否定することが自然な解釈であるようにも考えられるが、当該適用を肯定することも文理上可能性があるようにも考えられる。」⁸ということや、「このような両制度⁹の有利性の格差は、最近の医療問題の重要性に鑑みると、いささか理解に苦しむところであるが、いずれにしても、そのような政策判断の合理性が論証される必要がある。また、その政策判断の合理性の論証いかんによっては、前述のような関連条項の曖昧な解釈にも影響を及ぼすこと（本体各資産のような大型な医療用機械装置を中小企業機械特例の対象とするように弾力的に解すること）も考えられる。」¹⁰ということ、また、「医療保険業を営む企業にとっては、別途、医療機器特例が設けられているので、医療機器については、中小企業機械特

⁵ 品川・前掲（注1）22頁

⁶ 品川・前掲（注1）24頁

⁷ 品川・前掲（注1）25頁

⁸ 品川・前掲（注1）25頁

⁹ 品川・前掲（注1）25頁に記載されている中小企業機械特例と医療機器特例を言う。

¹⁰ 品川・前掲（注1）25～26頁

例の適用が認められないものとも考えられる。」と述べられている。

IV 私的見解

本判決は妥当なものと考えるが、品川教授が指摘されるような解釈の余地が残ることは確かなので、控訴審の判決に期待するものであるが、以下のように考える。

1 租税法の解釈

租税法の解釈は、「具体的な事実に法を適用するためには、法の意味内容を明らかにする必要がある。この作用を法の解釈という。租税法が侵害規範(Eingriffsnorm)であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことはゆるされない。文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことはいうまでもない。」¹¹との指摘がされているように、まず文理解釈によるべきである。「もちろん、このことは、租税法律の解釈にあたって、その経済的意義が解釈の基準として重視されるべきことを、否定するものではない。」¹²

以上のことから、「法的安定性の観点から、関連法規との整合性が図られるような解釈をする必要があるというべきである。」が、本件各資産を「機械及び装置」に該当するものとしても良いと考える。しかし、疑義があることも確かなので、法律ないし政令等をさらに簡明でかつ平易なものにし、疑義の生じないない条文にしてほしいと思うのである。

2 平成20年4月30日改正の「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」

「減価償却制度については、平成19年度税制改正において、我が国経済の成長基盤を整備する観点から、償却可能限度額や残存価額の廃止などの抜本的見直しが行われました。

その際、法定耐用年数の資産区分については、使用実態を踏まえた見直しを行うとともに、法定耐用年数の短縮特例の手續簡素化について検討することとされたところです。これを受けて、今年度の税制改正においては、機械装置について資産区分の整理を行うとともに、法定耐用年数の短縮特例について手續の簡素化を行うなどの見直しがおこなわれました。」¹³

そして、減価償却資産の耐用年数等に関する省令、別表第二の機械及び装置の耐用年数表を見るに、「製造設備」というものだけでなく、「飲食店業用設備」、「洗濯業、

¹¹ 金子宏著 『租税法〔第13版〕』(弘文堂 2009年) 102頁

¹² 金子宏・前掲注(11) 103頁

¹³ 平成20年 改正税法のすべて 246頁

理容業、美容業又は浴場業用設備」、「その他の生活関連サービス業用設備」、「娯楽業用設備」、「教育業（学校教育業を除く。）又は学習支援業用設備」、「その他のサービス業用設備」も特掲された。

そうすると、平成16年ごろにおいても、一般納税者の主観的な「機械及び装置」という意義の中に、本件の医療の検査機器も含まれていたものと、考えられる。

したがって、本判決が妥当と思われるが、納得しがたい点が残る。

3 措置法45条の2との関係について

「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の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。」と判示しているが、租税特別措置法45条の2第1項に掲げる表の一号の中欄に「医療用の機械及び装置並びに器具及び備品で政令で定めるもの」という規定がなされていることからすると、当時において、「医療用の機械及び装置」というものが存在していたとすることが可能であると思われる。このことは、品川芳宣先生も指摘されている。¹⁴

また、さらに本件事案を「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として、機械及び装置の範疇に含めるものもあるとしても、よかったのではという余地が残ると考える。

¹⁴ 品川・前掲（注1） 25頁