



請負契約による機械装置の取得時期
～取得としての使用収益の実質が認められない～

東京地裁平成 30 年 3 月 6 日判決

東京高裁平成 30 年 9 月 5 日判決

第 85 回 2019 年 8 月 2 日（金）

発表者 藤井 茂男

※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>

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

MJS判例研究会
令和元年 8月2日

請負契約による機械装置の取得時期
～取得としての使用収益の実質が認められない～

東京地裁平成30年3月6日判決
東京高裁平成30年9月5日判決
報告者 藤井 茂男

1. はじめに

企業会計では、出資者である株主に配当を行うために、一定の期間について期間損益計算を行うことが求められていて、法人が保有する固定資産については、期間損益計算に基づいた費用収益対応の原則による適切な減価償却による損益計算が求められている。

また、法人税法では、課税公平の観点から一定の制限を設け、中でも、減価償却費の損金算入要件として、その減価償却資産を事業の用に供することが求められている。

ところが、ここで検討する上記判決では、減価償却の損金算入要件としては法律上の所有権が移転することを求めて、事業に供用をした日を主張する納税者の主張を認めなかったのである。この結論にいたる判断には、法人税法の法解釈の是非を問うとともに、消費税法における仕入れ税額控除の課税要件と法人税法における減価償却資産の認識基準を適合させる法律適用の意図を感ずることができるので、以下、検討する。

東京地裁平成30年3月6日判決

I 事案の概要

本件は、原告が、自社の工場に設置した本件機械装置について、本件事業年度の法人税の所得の金額の計算上、本件減価償却費等を損金の額に算入して確定申告を行うとともに、さらに、本件課税期間の消費税等の納税（還付）額の計算上、本件機械装置に係る支払対価の額に対する消費税額を控除対象仕入税額として、消費税等の確定申告をした。

これに対して、豊橋税務署長が、原告は本件機械装置を本件事業年度終了時は取得しておらず、本件事業年度の法人税の所得の金額の計算上、本件減価償却費等を損金の額に算入することはできない。そして、原告は本件課税期間の消費税等の納税（還付）額の計算上、本件機械装置に係る支払対価の額に対する消費税額を控除対象仕入税額として控除することはできないとして、本件法人税更正処分及び本件法人税賦課決定処分並びに本件復興特別法人税更正処分及び本件復興特別法人税賦課決定処分をするとともに、本件消費税等更正処分及び本件消費税等賦課決定処分をしたことに対して、原告が本件各更正処分等の取消しを求める事案である。

II 前提事実

- (1) 原告(決算期は毎年3月31日の年1期)は、本件工場において、菓子製造、販売等を目的とする株式会社である。
- (2) 原告は、平成24年6月18日に、A社と本件機械装置に関する本件請負契約を締結した。

- ① 本件請負契約の適用範囲は、原告がA社に発注し、A社が本件機械装置を納入する。
 - ② 原告は、動作の確認・検証がとれ次第に検収書に押印をし、検収とする。
 - ③ 原告は、成果物の検収後、翌々月10日に現金振込みにて、代金を支払うこととする。
- (3) 原告は、平成24年6月18日に、本件請負契約書を一部修正する覚書を取り交わした。
- ① 「検収とする。」を「検収とする。検収時に成果物の引渡しがあったものとする。」と読替える。
 - ② 「成果物の所有権は、甲が個別契約の契約代金全額支払ったときに移転する。」。
- (4) 原告は、注文日を2012年(平成24年)8月21日とする注文書の発行により、本件機械装置の製造及び設置を発注した。本件注文書には、要旨次のとおり記載されている。
- | | |
|---------------|---------------------------|
| ア 注文日 | 2012年(平成24年)8月21日 |
| イ 商品又は役務 | 製品格納自動倉庫システム(本件機械装置) |
| ウ 納入場所 | (本件工場) |
| エ 発注金額(消費税除く) | 1億7,650万円 |
| オ 支払期日及び支払方法 | 契約時30%・着工時30%・検収時40%現金支払い |
- (5) A社は、平成24年11月5日、本件機械装置の組立て、設置工事に着工した。
- (6) 原告は、作成日を平成25年5月27日「本件検収書」を発行し、A社は受領した。本件検収書には、要旨次のとおり記載されている。
- ① 機械の名称 搬送・格納自動化システム(本件機械装置)
 - ② 納入年月日 平成25年3月3日
 - ③ 検収日 平成25年5月27日
 - ④ 金額(税抜き) 1億7650万円
 - ⑤ 摘要 □□□□ マテハン機器一式(本件機械装置)
- (7) 原告は、平成24年12月10日及び翌年1月10日に代金の30%相当額5,559万7,500円をそれぞれ支払い、平成25年7月10日に代金の残り40%相当額7,413万円を支払った。(税込)
- (8) 本件における法人税、復興特別法人税及び消費税等の課税の経緯は、次のとおりである。
- ① 原告は、豊橋税務署長に対して、確定申告書をいずれも法定申告期限までに提出した。
 - ② 原告は、平成25年6月28日、豊橋税務署長に対し、消費税等の更正の請求書を提出したところ、同年8月28日に請求内容を認める更正処分をした。
 - ③ 原告は、平成27年4月7日、豊橋税務署長に対し、本件工場に設置した機械装置のうち、「事業の用に供した年月」が「平成25年3月」と確認された機械装置について、本件事業年度の法人税及び復興特別法人税の修正申告書を提出した。
 - ④ 豊橋税務署長は、平成27年6月26日付けで本件法人税修正申告書に記載された納付すべき法人税の額に対する過少申告加算税の賦課決定処分をした。
 - ⑤ 豊橋税務署長は、平成27年6月26日付けで原告が本件機械装置を本件事業年度終了の時において取得していないとして、本件各更正処分等をした。
 - ⑥ 原告は、平成27年8月20日、豊橋税務署長に対し、その取消しを求めて異議申立てをしたところ、同年11月16日付けで原告の異議申立てを棄却する旨の異議決定をした。
 - ⑦ 原告は、平成27年12月17日付けで国税不服審判所長に対し、その取消しを求めて審査請求をしたところ、平成28年7月4日付けで原告の審査請求を棄却する旨の裁決をした。
 - ⑧ 原告は、平成28年12月28日、本件訴えを提起した。(当裁判所に顕著な事実)

Ⅲ 争点及び当事者の主張

1. 争点

本件減価償却費等を本件事業年度の損金の額に算入できるか否か。

2. 被告の主張

(1) 法令の解釈等

(1) 法人税法

法人税法上、内国法人が減価償却資産について普通償却に係る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終了の時ににおいて減価償却資産を「取得」していることが要件である。

(2) 租税特別措置法

また、特別償却に関する規定の適用を受けるためにも、同様である。

(3) 「取得」の意義

「取得」の意義は、私法からの借用概念と解され、その法分野における同じ意義に解釈するのが、租税法律主義ないし法的安定性の要請に合致する。したがって、減価償却資産の取得とは、私法上の法律関係に即してこれを解すべきであるから、所有権移転の原因となる私法上の法律行為がこれに当たるものと解される。

(4) 取得時期は引渡しを要件

請負契約による取得した減価償却資産の取得時期は、完成物引渡しの請負契約は、注文者が請負人から完成した当該資産の引渡しを受けたときとなる。

(2) 事実の認定

(1) 本件機械装置の取得時期

本件機械装置に係る私法上の法律関係は、次の要件により成立する。

①A社が本件機械装置を製造・納入し、②原告がA社と共に全ての機能の動作確認を行い、③その確認後、本件検収書に押印し、④同時に成果物の引渡し完了し、⑤原告がA社に契約代金の全額支払時に、本件機械装置の所有権が移転する。

そして、原告は、検収日を平成25年5月27日として、A社に本件検収書を交付、さらに、本件請負契約金額の40%を同年7月10日に支払っている。

以上から、本件機械装置の引渡しは、検収日である平成25年5月27日であり、本件機械装置の所有権が移転は、本件請負契約金額の全額の支払った同年7月10日である。そうすると、本件事業年度終了時である同年3月31日において、本件機械装置を「取得」していないことは明らかである。

(2) 結論

① 本件機械装置は、「その償却費として第22条第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」ことはできない。

② 措法42条の6及び同法52条の3の規定の適用を受けることができない。

3. 原告の主張

(1) 本件減価償却費は損金の額に算入することができる。

(1) 費用収益対応原則による費用配分

減価償却は、取得原価を各期の減価償却費として配分するという原価配分ないし費用配分の手続であって、費用収益対応の原則に基づくものである。

減価償却制度の趣旨を踏まえると、減価償却資産の本質は、法人の事業に供され、その用途に応じた本来の機能を発揮することによって収益の獲得に寄与するという点にあるものと解される。

(2) 保有、取得は私法上の法律関係が前提ではない

償却費については、同法31条1項の「有する」又は「取得」の意義について、私法上の法律関係に即して、所有権取得の原因となる私法上の法律関係を前提に判断することは、減価償却制度の基本的性格と矛盾する。

減価償却資産を取得しているといえるか否かは、法人税法の規定の趣旨や減価償却制度の本質等に立ち返って検討すべきであって、所有権の移転、契約書上の引渡し時期、請負の報酬支払義務の発生時期といった私法上の基準のみに依拠した形式的解釈論を採るべきでない。

(3) 減価償却の要件は完全所有権を要しない

「取得」の意義は、租税法的観点から、所有権等取得要件の「所有権」は、実質的に少なくとも使用収益権限を含んでいればよいと解される。

(4) 平成25年2月、3月に使用収益

原告は、本件事業年度内である平成25年2月及び同年3月に本件機械装置を用いて製品の出荷、販売実績を上げて収益獲得に寄与している。

本件機械装置につき所有権等取得要件の充足が推認されるというべきであり、本件減価償却費等を本件事業年度の損金の額に算入することができるというべきである。

(5) 被告の主張は公正処理基準に反する

被告の主張するとおり、平成25年5月27日が本件機械装置の「取得」時期であるとする、収益の獲得に寄与し、益金の額に算入され法人税の課税の対象になるにもかかわらず、損金の額に算入されない。

これは、公正処理基準（法人税法22条4項）に明確に反する。

(6) 所得課税の基本理念に反する

上記帰結は、所得課税の基本理念にも反する。本件事業年度の損金の額に算入されず法人税の課税の対象から控除されないことは、投下資本の回収部分に課税を及ぼし、純所得課税の原則という所得課税の基本理念に反する。

(7) 憲法29条違反の疑い

憲法29条は資本主義経済の基礎となる私有財産制を保障し、投下資本の回収部分ないし原資に対する「所得課税」は私有財産制の保障に反する疑いを免れない。

(2) 本件機械装置は仕入れ課税仕入の要件に適合する。

(1) 消費税の規定（消費税法2条1項12号）

消費税法における課税仕入れは、次の二つの要件を充足しなければならない。

- ① 「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受ける」こと。
- ② 「当該他の者が事業として当該資産を譲り渡した場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもの」（輸出免税等の免税取引以外のもの）
そして、同一性を保持した資産の移転の有無によって判断され、その時期は、同一性を保持した資産の移転の時である。

(2) 課税資産の移転のとき

本件機械装置は、本件課税期間内において既に原告の事業の用に供され、実際に原告の収益の獲得に寄与している。それは、原告の獲得した収益の直接の発生源である資産に含まれる付加価値の生産がされたことを示している。

したがって、生産開始前である本件機械装置の性能確認及び試運転の完了時である平成25年2月20日（又は少なくとも実際に生産を開始した同月27日より前の時点）には、原告が本件機械装置の付加価値をA社から譲り受け、もって、同一性を保持した資産の移転を受けていた。

よって、本件機械装置に係る課税仕入れの時期は、本件課税期間内である。

(3) 本件機械装置の移転を受けていた

そして、本件機械装置は、原告の獲得した収益の直接の発生源である資産（菓子類）に含まれる付加価値の生産がされたことを示している。

本件機械装置を稼働し、付加価値を生産する以上、使用収益に係る付加価値が本件請負契約の相手方当事者であるA社から原告に移転していなければならない。

したがって、性能確認及び試運転の完了時である平成25年2月20日には、原告が本件機械装置の付加価値をA社から資産の移転を受けて、本件機械装置に係る課税仕入れの時期は、本件課税期間内である。

IV 当裁判所の判断

1. 争点に関する判断

(1) 法人税法について

(1) 法人税法における減価償却の要件

法人税法31条1項は、同法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、「内国法人の各事業年度終了の時に於いて有する」減価償却資産につき「その取得をした日及びその種類の区分に応じ」て計算する旨規定しており、また、法人税法施行令48条の2は、「取得をされた減価償却資産」について、償却の方法を規定する。

そうであるならば、普通償却に係る減価償却費を各事業年度の損金の額に算入するためには、当該事業年度終了の時に於いて減価償却資産を「取得」していることが要件とされている。

(2) 租税特別措置法における特別償却の要件

また、租税特別措置法の特別償却に関する規定においても、特別償却の適用を受けるためには、減価償却資産を「取得」していることが要件とされている。

(3) 減価償却制度の前提としての取得

減価償却の制度が、その前提として、減価償却費を費用として計上しようとする法人が当該固定資産の所有権等を法律上取得するか、又はこれと同視できる事情が認められることが当然の前提とされているというべきである。

(4) 「取得」の意義

当該固定資産に係る所有権移転の原因となる私法上の法律行為又はこれと同視することのできる行為をいうものと解するのが相当であり、上記「取得」の時期はその原因行為による所有権移転の時期がこれに当たるものと解するべきである。

(5) 請負契約における取得の要件

請負契約において所有権移転の時期について特に合意がされていればこれにより所有権移転の時期が定まる一方で、特にこの点について合意がない場合には、注文者が請負人から完成した当該工作物の引渡しを受けることによって、当該工作物の所有権が移転するものと解される。

本件のような請負契約は、当該機械装置等を設置すべき場所に物理的に設置するのみならず当該機械装置をその使用目的に沿って使用することが可能な状態にすることが当然に予定されているといえる。

そうすると、注文者が請負人から引渡しを受けたというためには、請負人において当該機械装置等の物理的な設置及び所要の調整作業等を完了した上で、注文者による当該機械装置等が所期の性能を有することの確認等が必要であると解すべきであり、単に、機械装置等が注文者の工場に設置され、注文者が事実上占有するに至っただけでは、注文者において完成した目的物の引渡しを受けたものということとはできないというべきである。

(6) 取得の時期は所有権の移転

固定資産の「取得」とは、その原因行為による所有権移転の時期がこれに当たるものと解すべきである。

(2) 課税仕入の意義

消費税法2条1項12号は、課税仕入れの意義につき、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいうと規定する。

消費税法2条1項8号は、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう旨を定めている。

すると、資産の譲渡とは、資産の同一性を保持しつつ、その所有権を他人に移転する行為又はこれに同視することのできる行為をいうものと解するのが相当である。

本件は、請負契約による資産の譲渡（譲受け）が問題とされているところ、請負契約における所有権移転の時期及び引渡しの意味については、注文者において完成した目的物の引渡しを受けたことをいうべきである。

(3) 事実認定

(1) 本請負契約の内容

本件請負契約の内容は、①A社が本件機械装置を製造・納入し、②納入された本件機械装置について原告がA社と共に全ての機能が問題なく動作するかを確認し、③その確認後、原告が本件検収書に押印することにより、本件機械装置の検収が完了（成立）し、④当該検収と同時に成果物の引渡しがあったものとされ、さらに、⑤原告がA社に契約代金の全額を支払った時に、本件機械装置の所有権がA社から原告に移転するとされており、本件機械装置は、原告が本件検収書に押印した時に引渡しがされ、原告が契約代金の全額を支払った時に所有権が移転するとされている。

(2) 引渡しの事実認定

また、機械装置等を特定の場所に設置し、これを稼働させることを目的とする請負契約は、請負人において、当該機械装置等を設置すべき場所に物理的に設置するのみならず、当該機械装置をその使用目的に沿って使用することが可能な状態にすることが予定されているといえる。

そうすると、請負契約に基づいて設置される機械装置等につき、注文者が請負人から引渡しを受けたというためには、請負人において当該機械装置等の物理的な設置及び所要の調整作業等を完了した上で、注文者による当該機械装置等が所期の性能を有することの確認等が必要であると解すべきであり、機械装置等が注文者の工場に設置され、注文者がこれを事実上占有するに至ったというだけでは、請負人の仕事は完成しておらず、注文者において完成した目的物の引渡しを受けたものということとはできない。

(3) 検収の日

前提事実及び認定事実によれば、平成25年2月20日に本件機械装置の設置及び関係者によ

る立会いが完了していたものの、その不具合により調整や改善が必要となったために、A社が調整等を継続した結果、同年5月に入り、不具合の発生が少なくなり、検収日を同月27日とする本件検収書を作成したものである。

これらの事実経過に照らせば、検収日である5月27日であると認められる。

(4) 支払完了の日

本件請負契約金額の40%を支払ったのが同年7月10日であることを考慮すると、本件機械装置の所有権が原告に移転したのは、全額の支払が完了した日と認められる。

(4) 結 論

そうすると、本件機械装置を「取得」したのは、早くとも平成25年5月27日であり、本件事業年度終了時である同年3月31日には、本件機械装置を「取得」していないから、法人税法31条1項には該当せず、同項に係る減価償却費を損金の額に算入することはできない。同様の理由により、租税特別措置法42条の6及び同法52条の3の規定の適用を受けることもできない。

2. 取得に関する原告の主張について

(1) 減価償却資産は取得か事業供用か

(1) 原告の主張

原告は、減価償却資産を「取得」か否かは、事業の用に供され、その用途に応じた本来の機能を発揮することにより収益の獲得に寄与する程度に自己の支配下に移されているか否かによって判定すべきである旨主張する。

(2) 裁判所の判断

しかし、原告の主張は、当該固定資産が納税義務者の支配下に移転した事実により、「取得」したか否かを判断すべきであり、その実質は、当該固定資産を法人の事業の用に供しているか否かのみによって減価償却の可否を判断すべきというものである。

そして、納税義務者が固定資産の減価を費用とするためには、納税義務者が当該固定資産の所有権等を法律上取得し、又はこれと同視することができる事情が認められるべきことは当然の前提であることは既に説示したとおりであり、原告の主張を採用することはできない。

(2) 取得の時期は所得課税の基本理念に反するとの原告の主張について

(1) 原告の主張

原告は、平成25年5月27日が本件機械装置の「取得」時期であるとする、原告の収益の獲得に寄与し、その収益の額は本件事業年度の益金の額に算入され法人税の課税の対象になるにもかかわらず、本件事業年度の損金の額に算入されず法人税の課税の対象から控除されないことになり、このような帰結が公正処理基準（法人税法22条4項）、所得課税の基本理念（純所得課税の原則）及び所得課税に関する憲法の理念に反するとも主張する。

(2) 裁判所の判断

しかし、これら原告の主張は、納税義務者が固定資産の使用収益権限を実質的に取得していれば減価償却費の損金算入を認めるべきであるとの主張を前提とするものであり、これを採用することができない。

減価償却の制度は、固定資産の取得に要した費用（投下資本）を徐々に費用として計上することを認めるという制度であり、使用収益権限を有しているにすぎない時点の収益をもって投下資本の回収が図られなければ所得課税の基本理念等に反するというものでもない。

3. 法基達7-1-4の取扱との相違

(1) 原告の主張

原告は、法人税基本通達7-1-4において、建設中の資産で建設仮勘定として表示されているものであっても、実務上使用し得る程度にまで製造・工事等が進み、注文者が実際に事業の用に供している資産は減価償却資産に該当し、かつ、「取得」があったものと解釈することが合理的であると主張する。

(2) 裁判所の判断

しかし、上記通達は、建物の建築工事や機械の設置工事等の一部分を完成させ、これを注文者に引き渡すことができるものにつき、当該引渡しがされた部分を減価償却資産とする取扱いを定めたものと解するのが相当であるところ、本件において、本件機械装置の一部分が完成し、これが原告に引き渡されたことをうかがわせる事情は見当たらず、かえって、認定事実によれば、本件事業年度終了当時、原告及びA社の関係者間においては本件機械装置に係る請負契約が未完成であると認識されていたことが認められる。よって、上記通達の趣旨は本件に妥当するものではなく、原告の上記主張を採用することはできない。

東京高裁平成30年9月5日判決

1. 結論

原審と同様に控訴人の請求をいずれも棄却すべきものと判断する。

そして、その理由を次のように判示する。

2. 原判決の「取得」の意義の判断手法について

控訴人は、次の内容を主張又は批判したものの、判決は、そのすべてについて容認又は同意していない。

(1) 原判決の判断は減価償却制度の本質の理解が不足しているとの主張について

(高裁判決)

控訴人は、費用収益対応の原則を強調するが、費用収益対応の原則は、企業会計において、期間損益を正確に把握するため、収益とそれを生み出すのに要した費用は同一会計年度に計上されなければならないという原則であって、そこから直ちに使用収益権限を取得すれば、減価償却資産の取得となるという結論が導き出されるわけではない。その上、減価償

却制度が、投下資本の回収という経済的機能を果たすものであることからすれば、控訴人のこの点に関する主張は採用できない。

(2) 原判決は、形式的に所有権を有しなくとも減価償却が認められるとの主張について
(高裁判決)

しかし、原判決は、固定資産の取得とは、当該固定資産に係る所有権移転の原因となる私法上の法律行為又はこれと同視することのできる行為をいうものと解するのが相当であると判示しているのであって、所有権を取得した場合に限定しているわけではない。

なお、譲渡担保やリース契約は、法的な所有権の帰属と実質的な所有権の帰属が一致しない例であり、例えば、固定資産を譲渡担保に供したものの、目的物は引き続き債務者が占有するような場合などは、経済的実質において通常の担保権と変わらないとして、税務上はその譲渡はなかったものとして取り扱われているが（法基通2-1-18）、所有権等の移転それ自体が問題となっている本件とは事案が異なる。

(3) 法法22条3項2号において、償却費の損金算入は債務確定を待たずに認められ、原判決が、「当該固定資産に係る所有権移転の原因となる私法上の法律行為又はこれと同視することのできる行為」として、減価償却資産の取得というのは誤りであるとの主張について
(高裁判決)

償却費について債務確定主義がとられていないとしても、それは償却費が過去の支出額を期間配分するものであって、債務確定という問題が生じないためであるから、そのことから、原判決の判断は正当性を失うものではなく、この点に関する控訴人の原判決に対する批判は当を得ていない。

(4) 所有の実態を認めながら平成25年5月27日を取得日とすることは、原判決はこの点において一貫性を欠くとの主張について
(高裁判決)

本件機械装置が引き渡されたというためには、機械装置等を特定の場所に設置し、これを稼働させることを目的とする請負契約においては、請負人において、当該機械装置等を設置すべき場所に物理的に設置するのみならず、当該機械装置をその使用目的に沿って使用することが可能な状態にすることが当然予定されていると判示しているのである。

そして、原判決は、本件機械装置の設置や関係者の立会いが完了した平成25年2月20日の時点での本件機械装置の引渡しを認めず、検収日を同年5月27日とする本件検収書が作成されたことなどを踏まえて、本件機械装置の引渡日を同日と認めたものであり、原判決の理由に一貫性を欠く点はない。

(5) 原判決は従前の裁判例に明確に反するとの主張について
(名古屋地裁・平成3年10月30日判決、名古屋高裁・平成4年10月29日判決)を証拠に
(高裁判決)

前記裁判例は、発電用ボイラー設備等を業者に発注し、一定の事業年度内に、工場への設置が完了したことからこれを事業の用に供していたが、注文者による性能確認や検収が行

われたのは翌事業年度であったという事案について、完成されたものを引き渡すことを内容とする請負契約は、原則として、注文者が請負人から完成した当該資産の引渡しを受けることによって、前記取得があったと解するのが相当であるとした上で、注文者により性能の確認が行われた日をもって引渡日と認めたものであるこの裁判例も、原判決と同様に、引渡しには注文者による性能確認が必要であるとした上で、問題となっている事業年度においては、性能確認がなされなかったとして、引渡しを認めなかったものであって、原判決の取得時期についての判断が前記の裁判例に反するとはいえない。

- (6) 取得時期を支払又は引渡しとして、規範の定立とあてはめが連動しないとの主張について

(高裁判決)

原判決は、減価償却資産の取得を、当該資産に係る所有権移転の原因となる私法上の法律行為又はこれと同視することのできる行為をいうものと解するのが相当であり、本件機械装置の引渡しが行われたのは平成25年5月27日と、本件機械装置の所有権が控訴人に移転したのは同年7月10日であると認定し、控訴人が本件機械装置を取得したのは、早くとも引渡しが行われた同年5月27日であって、本件事業年度終了時である同年3月31日に本件機械装置を取得していないと判断している。控訴人は本件事業年度終了時まで減価償却資産を取得していないと判断しているのであって、規範の定立とあてはめが連動していないという批判は妥当しない。

- (7) 原判決が公正処理基準、所得課税の基本理念及び所得課税に関する憲法の理念に係る控訴人の主張を正解していないと批判していることについて

(高裁判決)

所有権等を取得していない控訴人が減価償却費を計上できないことが、公正処理基準、所得課税の基本理念及び所得課税に関する憲法の理念に反するとはいえない。したがって、これと同義に解する原判決に対する控訴人の批判は妥当しない。

- (8) 原判決が法人税基本通達7-1-4の理解を誤っているとの主張について

(高裁判決)

本件機械装置の引渡日は原判決が認定するとおり平成25年5月27日であると解すべきであり、それ以前に本件機械装置の一部が完成し、これが控訴人に引き渡されたことをうかがわせる事情が見当たらないことは、原判決が判示するとおりであるから、法人税基本通達7-1-4を考慮しても、原判決の判断に誤りは認め難く、控訴人のこの主張は採用できない。

3. 原判決の「取得」の意義によるも、本件機械装置を取得しているとの主張について

本件請負契約において、本件機械装置の機能が問題なく動作するかを確認した後に検収がなされ、検収と同時に引渡しがあったものとされており、控訴人が残代金を全額支払ったときに所有権がA社から控訴人に移転するとされていたこと、5月27日を検収日とする本件検収書が作成されたことから同日の引渡しが、同年7月10日に

残代金が全額支払われたことから同日の所有権移転が、それぞれ認められるから、同年2月20日（又は同年3月末日まで）に控訴人が本件機械装置を取得したとは認められない。

4. 本件機械装置のうち少なくとも自動倉庫を取得している主張について

本件機械装置は、製品の搬送、保管等を自動化し効率的に管理することに特徴がある上（訴状12頁）、本件注文書）、本件確認書1、本件請求書及び本件確認書2などでも自動倉庫について別に記載されていることもなく、税務処理や会計処理でも自動倉庫は他の部分と区別されていないから、控訴人が、本件機械装置のうち自動倉庫のみを他と区別して扱っていたとは認められない。

V 検討

筆者は、減価償却費の損金算入時期に関する、本件判決の結論には同意できない。その理由は、次のとおりである。

1. 減価償却費の損金算入に関する法律の解釈

減価償却費を損金の額に算入するためには、次の法律に基づく要件が必要と解される。

(1) 減価償却費に関する会計慣行

期間損益計算の要請から、法人が取得した減価償却資産について、その支出額を適切な期間に費用配分することが求められている。その費用配分する方法を減価償却制度といい、その減価償却制度によって、費用配分された金額を減価償却費という。その減価償却費は、企業会計の費用収益対応の原則に基づく、期間損益計算の慣行によって、その取得価額を各会計期間への費用配分とされる費用と解されている。

(2) 法人税法の規定

法人税法第22条第3項第3号には、「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」として、減価償却費には債務確定要件を除外して、確認的又は制限的な規定については、「別段の定め」に委ねている。

そして、法人税法第31条第1項には、①その減価償却資産を期末に有すること、②減価償却費を損金経理すること、③一定の償却方法に基づくこと、④政令に定める償却限度額に達するまでの金額を減価償却費として損金の額に算入できる旨を規定する。

(3) 減価償却を開始する日

減価償却資産については、すでに取得することを前提にその費用配分を規定する。

しかし、事業年度の中途に減価償却資産を取得した場合には、原則的な減価償却方法にかかわらず「その事業の用に供した日」により、月数按分の方法により、減価償却費を計算する旨を規定する（法令59①一）。

このことからすれば、年の途中に取得する減価償却資産については、減価償却資産の取得の日とは異なる「その事業の用に供した日」から減価償却費を計算することができることになる。

2. 原審における事実認定について

控訴審では、原審の判断を全面的に援用していることから、原審における事実認定を検討する。

(1) 機械装置の取得の日について

被告(被控訴人)は、完成物引渡しの請負契約は、完成したその資産の引渡しを受けた時に減価償却を行うことができるものと主張し、実際の検収日である平成25年5月27日が、その減価償却資産の所有権が移転した日であるとし、平成25年3月31日の決算期日までには、その減価償却資産の所有権が移転していないと主張する。

そして、原告(控訴人)は、平成25年2月20日に検収を行ったものの不具合による調整の必要性から、検収日を延期した事実が認められる。

しかし、平成25年2月20日頃から、収益獲得に寄与しており、事業の用に供されている。

ところが、判決は、被告(被控訴人)と同様に、請負契約による所有権の引渡しが完了した日を減価償却の開始の日としているのである。

3. 事業供用の日

(1) 実態との整合性

前述したように、事業年度の中途に取得した減価償却資産にかかる減価償却費は、事業に供した日から損金の額に算入できる特例をもうけ(法令59①)、所有権の引渡しは要件とされていない。

これは、建物や機械装置のように、請負契約による目的物のすべてが完成する前に、その一部を事業の用に供することが少なくないことから、その実態との整合性を図ったものである。

(2) 法基通7—1—4における「完成した部分」

法基通7—1—4では、「完成した部分が事業の用に供されているとき」は減価償却資産とする旨を規定するが、事業に供するための要件として部分的に完成するというとはどのようなことをいうのであろうか。

もとより、部分的に完成するということは、請負契約におけるすべてが完成して引渡を行った状態とは異なることは明らかであるが、例えば、建設中の資産を事業に供しているのであれば、その事業の用に供した部分は収益獲得に寄与しているのであるから、その部分をもって、部分的に完成したものとすることができるものと解される。

(3) 法形式による所有権の取得は課税要件なのか

「有する」とは、完全所有権のみをいうのではなく、完全な所有権は移転していないものの、事業の用に供された部分については、費用収益対応の原則から実質的にその資産を有しているものとして、その資産の減価償却を認める取引慣行がある。

本事例のように建設中の機械装置であっても、その完成した部分が事業の用に供されている場合には、減価償却資産として取り扱うことができるものとされている(法基通7—1—4)。前提事実からすれば、本件機械装置を事業年度の末日までに事業の用に供していたことに争いがなく、判決でも、法的に所有権が移転したかどうかの検討に終始し、事業供用の事実認定を行っていないのである。

4. 減価償却資産の取得と消費税の課税仕入れとの整合性

(1) 減価償却における事業供用と所有権の移転

以上のとおり、部分的に完成した減価償却資産における課税要件を検討した結果、本事例の減価償却資産は当該事業年度において、法人税法31条1項他に定める課税要件に適合するので、損金の額に算入することができるものと判断する。

ところが、原処分庁及び判決は減価償却資産たる課税要件をその資産の取得とし、その取得は所有権が移転した資産に限られるものと判断している。

この納税者の行為を認めない根拠は何だろうか。

(2) 消費税における課税仕入の要件

消費税における課税仕入の要件は、事業として対価を得て行われる資産の譲渡に該当するもの(消法2①八)の内、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受けたもの(消法2①十二)とされ、請負による資産の譲渡等の時期は、その目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日とされている(消基通9-1-5)。

そうであるならば、消費税における課税仕入の課税要件は、その全部が完成し相手側に引き渡したときとされ、原処分庁及び判決と同じ判断となる。

(3) 法人税法及び消費税法における法制度の相違

法人税法における税額は、企業会計に基づく損益計算制度により、「別段の定め」を調整して算定した所得金額に税率を乗じて算出するのに対して、消費税法は、課税資産の譲渡等に対応する消費税額から課税仕入に対応する消費税額を控除する方式により算出されている。

(4) 本事例の法解釈と適用

原処分庁及び裁判所は、法人税における減価償却資産の取得の時期について、請負契約で物の引渡しを要する場合には、部分的に事業に供した場合には減価償却資産として認めていたものを、完全に引渡し完了しない限りは認めないとして、消費税における課税仕入れの時期と減価償却資産の取得時期を同様に判断したと思われる。

これは、単に、法人税と消費税の平仄を合わせただけと思われる。

しかし、これまでの傾向から法人税が消費税の取り扱いから受けた影響は少なくない。

(5) 法人税の法解釈における消費税の影響

① 年の途中で譲渡した建物の固定資産税

例えば、民間の所有者が、年の途中で民間に建物を譲渡したときは、その所有期間に応じた固定資産税の負担配分を調整する慣行が長い間民間の知恵として、又は、慣行として行われてきた。ところが、高額な建物に伴う高額な固定資産税額の負担配分について、建物の購入者が負担する固定資産税は、納税義務がないものが負担するのは、固定資産税の負担ではなく、資産の対価であるとする原則論を主張するようになった。

もともと、民間の固定資産税の負担配分は、譲渡の都度に市町村が納税通知書を書き換える手間を省略したことなのであり、応分負担の慣行を公も認めてきたのである。

そうであるならば、実態に即して、譲渡の都度に納税通知書を発行すればよいことである。それを、形式的に法律の納税義務が1月1日であることを根拠に固定資産税を資産の価額に変質させることは、消費税における法人税への不当な介入といえることができる。

② 請負契約を雇用契約とみなす行為

また、消費税における課税仕入れは、他の者から資産を譲り受ける場合等が該当するものとされ、その課税仕入れから給与が除外されている(消法2①十二)。

課税庁は、この規定を奇貨として、請負契約について、その細部を指摘して、雇用契約又は雇用類似契約として課税仕入れに該当しないものとして、仕入れ税額控除を認めない事例が多数報告された。これは、請負契約による外注費を雇用類似行為の支出として、給与に認定することで、消費税の増収を図った例である。

これも、法人が選択した会計処理に対して消費税が影響したものと思われる。

5. おわりに

本件判決からしても、減価償却における事業の用に供する日の法解釈及び事実認定から判断しても、明らかに、原告(控訴人)の主張が正当であると思われる。

それなのに、どうして、所有権の移転と引渡しに固執するのであろうか。

単なる視点の違いだけで済ませることはできない思いがしてならない。

その本意は、減価償却資産の費用配分である減価償却の開始日を消費税法における課税仕入れに合わせることにより、税務の簡便化を図ろうとする意図を感じるのである。

その結果、納税者が租税法律主義に基づいた課税要件を遵守しているにもかかわらず、その権利が侵害されることになる。

そのような社会にならないことを希求する。