

■ Article ■

不具合により翌事業年度に検収が行われた場合の請負契約による機械装置の取得
時期—香月堂事件

東京高裁平成30年9月5日判決（平成30年（行コ）第101号）

訟務月報65巻2号208頁

税理士 矢田 公一

.....
【事実の概要】

1 納税者X（原告・控訴人）は、菓子の製造、販売等を目的とする株式会社である。Xは、その本店所在地に有する工場に機械装置を設置するため、平成24年6月18日付けで、訴外A社との間で、当該機械装置（以下「本件機械装置」という。）に関する業務請負基本契約（以下「本件請負契約」という。）を締結し、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。

本件請負契約においては、①Xは、納入された成果物（本件機械装置）に対して全ての機能が問題なく動作するかの確認・検証がとれた後に検収書に押印をして検収とし、検収時に成果物の引渡しがあったものとする、②Xは成果物の検収後、A社の請求に基づき月末締め翌々月10日に代金を支払うものとする、③成果物の所有権は、Xが契約代金の全額を支払った時にA社からXに移転するものとする、④代金は、契約時30%、着工時30%、検収時40%を現金で支払う旨がそれぞれ定められていた。

Xは、A社に対して、作成日を平成25年5月27日とする検収書と題する書面（以下「本件検収書」という。）を交付した。本件検収書には、納入日が平成25年3月3日、検収日が平成25年5月27日とそれぞれ記載されていた。

Xは、平成25年7月10日、請負代金の残り40%に相当する金員を支払った。

2 Xが、本件機械装置について、平成25年3月期（以下「本件事業年度」という。）の法人税の所得の金額の計算上、法人税法31条の規定の適用による減価償却の方法により計算した減価償却費（以下「本件減価償却費」という。）を損金の額に算入するなどして法人税の確定申告をしたところ、所轄税務署長が、Xは本件機械装置を本件事業年度終了の時に取得しておらず、本件事業年度の法人税の所得の金額の計算上、本件減価償却費を損金の額に算入することはできないなどとして、更正処分をした¹。

【判旨】

裁判所は、原審判決を引用して次のとおり判示し、Xの控訴を棄却した（最高裁第一小法廷平成31年3月28日決定・税資269号38順号13261により上告不受理、確定）。

1 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において有する」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、減価償却資産の償却の方法を規定した法人税法施行令48条の2が「取得をされた減価償却資産」を対象としていることに照らせば、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とされているものといえる。そして、減価償却の制度が、固定資産の取得に要した費用を将来の収益に対する費用の一括前払と捉えた上で、使用又は時間の経過による固定資産の価値の減少に応じて、徐々に費用として計上することを認めるものであり、その取得価額を取得後の一定の期間に配分するという制度であることからすれば、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。

上記に述べたところからすれば、a)法人税法及び同法施行令における法人による固定資産の「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。

そして、前提事実及び認定事実によれば、b)本件請負契約は、請負人が材料の主要部分を供給して工作物を完成させ、これを注文者に引き渡すことを内容とする請負契約であると認められるところ、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。

- 2 以上を前提に検討するに、前提事実によれば、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X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、X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、⑤X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X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、X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。また、前提事実及び認定事実によれば、本件機械装置については、平成25年2月20日には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、その翌日以降に不具合が生じたために不具合の調整や改善が必要となったために、A社において本件機械装置の調整等を継続した結果、同年5月に入り、本件機械

装置の不具合の発生が少なくなり、本件機械装置が安定して稼働するようになったことから、A社が改めてXに検収を依頼し、Xは、本件機械装置の検収日を同月27日とする本件検収書を作成し、A社にも本件検収書を交付したものである。これらの事実経過に照らせば、㉑) A社からXへの本件機械装置の引渡しが行われたのは、検収日である同日であると認められる。

そして、上記に述べたところに加え、Xが本件注文書において検収時に支払うこととされている本件請負契約金額の40%を支払ったのが同年7月10日であることを併せ考慮すると、㉒) 本件機械装置の所有権がXに移転したのは、本件請負契約金額の全額の支払が完了した同日であると認められる。

そうすると、㉓) Xが本件機械装置を「取得」したのは、早くとも本件機械装置の引渡しが行われた平成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日において、本件機械装置を「取得」していないといわざるを得ないから、本件機械装置は、法人税法31条1項に規定する「各事業年度終了の時に於いて有する減価償却資産」に該当せず、同項に基づいて本件機械装置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。(下線及び下線に付した英小文字は筆者による)

【解説】

- 1 本件の争点は、Xが本件減価償却費を本件事業年度の損金の額に算入することができるか否かであり、具体的には、Xが本件事業年度終了の時に於いて、本件機械装置を「取得」していたか否かである（なお、本件事業年度において本件機械装置が原告の事業の用に供されていたことは当事者間に争いが無い）。
第一審は、Xは本件事業年度において本件機械装置を取得しておらず本件減価償却費を損金の額に算入することはできないとしてXの請求を棄却した（東京地裁平成30年3月6日判決・訟務月報65巻2号171頁）ところ、Xがこれを不服として控訴した。
- 2 減価償却資産とは、一般に、固定資産のうち、事業の用に供されているものであって、使用又は時間の経過によりその価値が減少するものをいう（法人税法2条23号、同法施行令13条）。そして、通説は、それは企業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持っており、費用収益対応の原則から、その取得価額は、取得の年度に一括して費用に計上するのではなく、使用又は時間の経過によってそれが減価するのに応じて徐々に費用化すべきであるとされ、この各事業年度における減価償却資産の減価額を費用として見た場合に、これを各事業年度の減価償却費というとしている²。
- 3 本件は、上記1のとおり、納税者が減価償却資産を取得していたか否かが争点であるところ、まず、固定資産ないし減価償却資産の取得を巡って争われたこれまでの下級審裁判例を見ておきたい。

- (1) 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）は、甲会社（原告・控訴人）が、訴外乙社に、自社工場に設置する設備（ボイラー、タービン）及びその据付試運転工事を発注したところ、当該工事は、昭和60年1月31日を試運転完了日としていたがトラブルの発生が続いたことから、同年6月の性能確認を経て、同年7月12日に検収がなされて、代金は請負契約の約定どおり性能確認日の4ヶ月後である同年10月26日に支払われたという事実関係の下、甲会社が、当該設備は同年2月中に甲会社が管理権を取得し稼働させていたとして昭和60年3月期の法人税の申告に当たって当該設備の減価償却費を計上したのに対し、所轄税務署長が、甲会社は昭和60年3月期には当該設備を取得していないとして法人税の更正処分をした事案である。

裁判所は、「完成された物を引き渡すことを内容とする請負契約によって減価償却資産を取得する場合には、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、右の『取得』があったと解するのが相当である。」とし、さらに、「右のように、請負契約による減価償却資産の取得の時期について完成した目的物の引渡しの時を基準とする場合、機械装置等の設置及び調整を目的とする請負契約において、当該装置を注文者が減価償却資産として取得したというためには、請負人において当該装置の試運転及び調整作業を完了し、当該機械装置等が所期の性能を有することが確認され、これに基づいて目的物の引渡しが行われることが必要であると解すべき」である旨判示し、甲の請求を棄却した。

- (2) 東京高裁平成29年4月12日判決（訟務月報63巻10号2287頁）は、液晶ディスプレイ用ガラス基板の製造販売を業とする丙会社（原告・控訴人）が、その製造に用いるプラチナを外国法を準拠法とする契約に基づき調達し、当該プラチナの引渡し後に当該契約に基づく買取選択権を行使した際に支払った金員の一部を特別損失として計上したのに対し、所轄税務署長が、当該特別損失として計上した金額はプラチナの取得価額の一部であり損金の額に算入されないとして法人税の更正処分をした事案である。

裁判所は、上記プラチナの取得の意義及び時期について、「法人税法及び同法施行令における法人による固定資産の『取得』の意義については、法人がその事業活動を行うに当たって準拠される私法法規及びこれに基づく私法上の法律関係を前提とした上で、租税法規における固定資産の取得の根拠となる経済事象としての実体を備えた行為として、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される。」と判示し、丙の請求を棄却した³。

- 4 減価償却資産については、上記2のとおり、その取得価額は、費用収益対応の原則から、各事業年度の減価償却費として費用化されるものであるから、法人が減価償却資産を、たとえ「取得」する前に事業の用に供していたとしても、

未だ取得していないものである以上は取得価額を認識、測定することはできないことからすれば、減価償却費を計上することはできないと解されるから、この点に関する本判決の判示に疑問を呈する向きは多くはないであろう⁴。

問題は、どのような基準で「取得」しているか否かを判断するかであるが、本判決は、

① 法人税法上の固定資産の「取得」とは、当該固定資産に係る所有権移転の原因となる民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い、その「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（判旨1下線a部分）、とした上で、

② 本件のような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り、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所有権が移転する（同下線b）の部分）、

とし、所有権移転の時を「取得」とする旨の規範を定立した。

また、事実として、

③ A社からXへの本件機械装置の引渡しが行われたのは、検収日である平成25年5月27日であると認められること（判旨2下線c部分）、

④ 本件機械装置の所有権が原告に移転したのは、本件請負契約金額の全額の支払が完了した平成25年7月10日であると認められること（同下線d部分）、をそれぞれ認定した。

そして、これらの事実の上記の規範への当てはめにより、「Xが本件機械装置を『取得』したのは、早くとも本件機械装置の引渡しが行われた平成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日において、本件機械装置を『取得』していないといわざるを得ない」と結論付けている（同下線e部分）。

5 上記の本判決の当てはめの部分への理解はやや難解である。

本判決は、上記4②のとおり、本件のような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との規範を明示しているところ、本件請負契約では、事実の概要1③のとおり、本件機械装置の所有権は、Xが契約代金の全額を支払った時にA社からXに移転するものとする旨定められているから、これに従えば、Xが本件機械装置を取得したのは、平成25年7月10日であるとされとも考えられる。しかし、本判決は、上記4②の後段の規範を適用して、本件機械装置がA社からXに引渡しが行われた日を基準に判断しているとも解され、この点については、本件の事実についての当てはめに齟齬があるといわざるを得ないなどとする識者の批判も存する⁵。

Xも、この点について、規範の定立と当てはめが連動していない旨控訴審において主張した。これに対し、控訴審判決は、「原判決は、……X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」おり、「要するに、原判決は、所有権移転時期より早い引渡時期を基準としても、X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、規範の定立と当てはめが連動していないという批判は妥当しない。」とXの主張を排斥した。

- 6 本判決は、上記5のとおり、取得の時期を巡って、定立した規範とそれへの当てはめの点で批判はあるものの、減価償却費の計上に当たっては減価償却資産の取得が必要であるとの通説の立場を採った上で、請負契約の性質及び本件請負契約の内容並びに据付工事から検収、代金の支払までの経過を踏まえて、本件機械装置は本件事業年度終了の時までに取得していないとの判断を下したものである。

以上

-
- 1 本件では、本件機械装置について租税特別措置法の規定の適用による特別償却準備金として積み立てた金額の損金算入の可否について及び本件機械装置に係る支払対価の額に対する消費税の仕入税額控除の可否についても争われているが、紙幅の都合上割愛する。
 - 2 金子宏『租税法〔第24版〕』389頁（弘文堂、令和3年）
 - 3 解説3(2)の東京高裁判決は固定資産の取得の意義について判示したものであるが、減価償却資産の取得の意義について、大阪高裁平成15年3月6日判決（税務訴訟資料253号順号9300）は、「減価償却資産の取得とは、減価償却資産の所有権を取得することをいうものと解するのが相当である。そして、租税法規において、『所有権』のような私法上の概念を借用している場合には、その法分野におけると同じ意義に解釈するのが相当であるから、日本民法における所有権（同法206条）と同一の意義に解すべきである」と判示している。
 - 4 もちろん、減価償却資産については事業の用に供していることが減価償却費を計上する前提となるから、議論すべき点は多々あろうが、紙幅の都合上、ここでは割愛する。
 - 5 佐藤英明「判批」TKC税研情報29巻1号12頁（令和2年）、佐藤孝一「判批」税務事例52巻12号11頁（令和2年）。なお、これらのほか、第一審判決への評釈として、水野忠恒「判批」税研208号257頁（令和元年）がある。