

〔研究ノート〕

デジタル社会が生み出す増価蓄積に係る 法人税法上の減価償却制度の諸問題

古 賀 敬 作

【目次】

- I. 問題の所在
- II. 少額減価償却資産・一括償却資産の沿革
- III. 関連裁判事案

I. 問題の所在

減価償却資産（depreciable assets）とは固定資産のうち、使用または時間の経過によって価値の減少するものであり、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（法人税法2条23号）。当該資産については、「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（取得価額）は、将来の収益に対応する費用の一括前払の性質をもっている。したがって、費用収益対応の原則からすれば、減価償却資産の取得費は、取得の年度に一括して費用に計上するのではなく、使用また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。」¹⁾とされる。ただし、使用可能期間が1年未満であるもの（短期減価償却資産）または、取得価額が10万円未満の少額資産は事業の用に供した年の属する事業年度の損金に算入することが認められている（法人税法施行令133条²⁾）。これは、課税上、減価償却による原価配分手続の対象とす

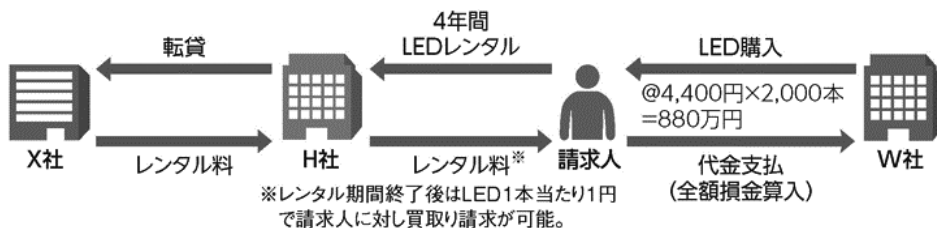
1) 金子宏『租税法〔第二十四版〕』389頁（弘文堂、2021年）。

2) 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（第四十八条第一項第六号及び第四十八条の二第一項第六号（減価償却資産の償却の方法）に掲げるものを除く。）で、取得価額（第五十四条第一項各号（減価償却資産の取得価額）の規定により計算した価額をいう。次条第一項において同じ。）が10万円未満であるもの（貸付け（主要な事業として行われるものを除く。）の用に供したものを除く。）又は前条第一号に規定する使用可能期間が一年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。2 前項に規定する主要な事業として行われる貸付けに該当するかどうかの判定その他同項の規定の適用に関し必要な事項は、財務省令で定める。」と定めている。

るほどの重要性がないと判断されたことが理由³⁾である。

しかしながら、近年、当期の利益を圧縮する目的で、少額資産（ドローンやLED照明、足場等）を大量購入して少額減価償却資産として損金算入し、その資産を貸付け（オペレーティングリース）、貸付料を当期以降の益金に算入するという節税スキーム（所謂、ドローン節税）が組まれ課税上問題となっている。若干敷衍すれば、当期の利益を圧縮する目的として、自らが行う事業で使用しない少額な資産を大量に取得し、その取得した資産を貸付けの用に供することにより、少額の減価償却資産の取得価額の損金算入制度等を適用して当期の損金に算入し、賃貸料・売却益を当期以後の複数年度の益金に算入することとする損金と益金の計上時期の相違を利用するというスキームである⁴⁾。令和5年9月19日裁判事案（関裁（所）令5第3号，裁判集未掲載，以下「令和5年9月裁判」⁵⁾）では、会社役員である請求人が、LED照明管を賃貸する各業務から生じた所得が事業所得に該当するとして所得税等の確定申告をしたところ、原処分庁が雑所得に該当するとして更正処分を行った。本件におけるLED照明管のレンタル事業では、請求人がW社からLED照明管を購入し（少額減価償却資産として一括して購入代金の全額を損金の額に算入）、それをH社にレンタルするというものである（図表1参照）。HR社はさらにX社などにLED照明管をレンタルし、管理等はH社が行っていた⁶⁾。

【図表1】 LED照明管のレンタル事業の概要（イメージ）



（出所）「ニュース特集 税制改正前のLED照明管等の節税スキームも税務調査で否認」週刊T&Aマスター電子データベース（2024年6月10日号・No.1030）<<https://www.sn-hoki.co.jp/article/tamasters/tamaster3573659>>（最終閲覧日2025年9月1日）。

10万円未満の少額資産であっても多数購入することにより、法人の適正な所得計算に影響を与えることとなる。減価償却は企業の意思決定によって決定されるという特色を有している取引（いわゆる内部取引）である⁷⁾から、その内容は厳格にすべきであり、減価償

3) 岡村忠生『法人税法講義〔第3版〕』95頁（成文堂，2007年）。

4) 「ニュース特集 税制改正前のLED照明管等の節税スキームも税務調査で否認」週刊T&Aマスター電子データベース（2024年6月10日号・No.1030）<<https://www.sn-hoki.co.jp/article/tamasters/tamaster3573659>>（最終閲覧日2025年9月1日）。

5) 裁判文原文：20230919_裁判書.pdf（最終閲覧日2025年9月2日）

6) 前掲注4）「ニュース特集 税制改正前のLED照明管等の節税スキームも税務調査で否認」週刊T&Aマスター電子データベース（2024年6月10日号No.1030）<<https://www.sn-hoki.co.jp/article/tamasters/tamaster3573659>>（最終閲覧日2025年9月1日）。

7) 武田昌輔「減価償却制度 総論」日税5巻6頁（1987年）。

却費の金額は昭和50年約8兆円が昭和60年では20兆円⁸⁾となり、令和4年では36兆円（金融業保険業除く。）にものぼる⁹⁾ことから、企業利益に大きな影響を及ぼしうる。令和4年度税制改正においては、少額減価償却資産の取得価額の損金算入制度について、対象資産から取得価額が10万円未満の減価償却資産のうち貸付け（主要な事業として行われものを除く¹⁰⁾。）の用に供したものを除外するという改正がなされた（法人税法施行令133条、租税特別措置法67の5①¹¹⁾、租税特別措置法施行令39の28②③（中小企業者等の少額減価償

8) 同上。

9) 政府統計の総合窓口（e-stat.go.jp）法人企業統計調査 時系列データ参考（最終閲覧日2025年9月7日）。

- 10) 東京地判令和2年1月17日（税資（250号～）270号13368順号）は、太陽光発電システム本体は、単に発電をすることが物理的に可能であるというのみならず、本件発電システム本体により発電した電力を電気事業者に対して売電することができることが物理的に可能となることによって初めて、その用途に応じた本来の機能を発揮することができるものと認められるから、本件発電システム本体を「事業の用に供した」ということができるのは、発電システム本体により発電した電力を電気事業者に対して売電することができることが物理的に可能となったときであるというべきであるとされた事例である。当地裁は、「減価償却資産は、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ものと解されるから（最高裁平成20年9月16日第三小法廷判決・民集62巻8号2089頁）、ある資産を「事業の用に供した」か否かは、個別具体的な事実関係を前提として、当該資産をその用途に応じた本来の機能を発揮するために使用を開始したと認められるか否かにより、認定及び判断すべきものと解するのが相当である。

イ 本件において減価償却資産に該当するか否かが問題となっている資産は、本件発電システム本体であるところ、前提事実によれば、本件発電システム本体により発電した電力は、ほぼその全量が本件電気事業者に対して売電することに充てられ、原告が本件電気事業者からその対価を得るものとされており、本件の証拠関係の下においては、原告が上記の電力をその他の用途に充てることを想定していたことを認めるに足りないから、本件発電システム本体の用途は、本件電気事業者に対して売電するための電力を発電することにより、その本来の機能は、本件電気事業者に対して売電することによりその対価を得ることにあるものと認められる。

そうすると、本件発電システム本体は、単に発電をすることが物理的に可能であるというのみならず、本件発電システム本体により発電した電力を本件電気事業者に対して売電することができることが物理的に可能となることによって初めて、その用途に応じた本来の機能を発揮することができるものと認められるから、本件の証拠関係の下においては、本件発電システム本体を「事業の用に供した」ということができるのは、本件発電システム本体により発電した電力を本件電気事業者に対して売電することができることが物理的に可能となったときであるというべきである。」と判示している。

- 11) 租税特別措置法67の5（中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例）1項は、「中小企業者等（第四十二条の四第十九項第七号に規定する中小企業者（同項第八号に規定する適用除外事業者に該当するものを除く。）又は同項第九号に規定する農業協同組合等で、青色申告書を提出するもの（事務負担に配慮する必要があるものとして政令で定めるものに限るものとし、通算法人及び第四十二条の十二の四第一項に規定する特定認定を受けた同項に規定する特定事業者等に該当するもののうち当該特定認定に係る同項に規定する特定経営力向上計画に同項第二号に掲げる減価償却資産が記載されているものを除く。）をいう。以下この項において同じ。）が、平成十八年四月一日から令和八年三月三十一日までの間に取得し、又は製作し、若しくは建設し、かつ、当該中小企業者等の事業の用に供した減価償却資産で、その取得価額が三十万円未満であるもの

却資産の取得価額の損金算入の特例)、租税特別措置法施行規則措規22の18(中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例))。改正の趣旨について、「本制度は、企業の事務負担に配慮して設けられたものですが、当期の利益を圧縮する目的で、自らが行う事業では用いない少額資産を大量に取得し、その取得した資産を直ちに売却企業等に貸し付けることで、本制度を適用し即時に損金算入を行いつつ、その取得費用相当額は賃貸収入等として貸付期間で益金算入していくといった、本制度を法人税の負担軽減手段として利用する実態が見受けられ、近年増加傾向にあることから、主要な事業として行われる貸付け以外の貸付けの用に供する減価償却資産を本制度の対象から除外することとされたものです。」¹²⁾と解説される。しかしながら、貸付けの用に供した減価償却資産について、法人が減価償却資産を取得した時においては、その法人の貸付け以外の用に供していたが、その後、一時的にその減価償却資産を他の者へ貸し付けたような場合には、その法人が減価償却資産を貸付けの用に供したと解することとなるのか否か疑義が生ずる。さらに、技術の進歩により、「増価蓄積」という言葉が注目を浴びている。増価蓄積¹³⁾とは、買ったモノの価値は時間が経過しても下がるとは限らず、むしろ、扱い次第では価値が増すとい

(その取得価額が十万円未満であるもの及び第五十三条第一項各号に掲げる規定の適用を受けるものその他政令で定めるものを除く。以下この条において「少額減価償却資産」という。)を有する場合において、当該少額減価償却資産の取得価額に相当する金額につき当該中小企業者等の事業の用に供した日を含む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。この場合において、当該中小企業者等の当該事業年度における少額減価償却資産の取得価額の合計額が三百万円(当該事業年度が一年に満たない場合には、三百万円を十二で除し、これに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額。以下この項において同じ。)を超えるときは、その取得価額の合計額のうち三百万円に達するまでの少額減価償却資産の取得価額の合計額を限度とする。」旨、定める。

12) 財務省「令和4年度 税制改正の解説」341-342頁(2022年)

13) 増価蓄積について、此本臣吾監修、森健編著『デジタル増価革命』(東洋経済新報社、2022年)を書評するJcast「デジタルが生み出す「増価蓄積」経済とは何か?」(2022.10.23) <<https://www.j-cast.com/kaisha/2022/10/23448096.html?p=all> 最終閲覧日2025年9月2日>では、「元来、モノは新品の時に最も価値が高く、使用される時間とともに価値は劣化していく。そしてこの仕組みが、『減価償却』である。一方、プラットフォーム上でのデジタルサービスは新品の時の価値が最も低く、使用されるなかで、ソフトウェアが随時アップデートされていく。したがって、時間が経過するほど、価値は高まっていくというわけだ。この仕組みは、『増価蓄積』と言える。『産業資本主義からデジタル資本主義へのシフト』をひと言で言えば、「減価償却から増価蓄積社会へ」という価値のベクトルが、真逆にシフトしつつある状況だという。デジタル資本主義のもとで生き残る企業は、品質を劣化させない企業ではなく、時間とともに提供価値(機能)を向上させる企業だと、説明している。テスラのようなコネクテッドカー(つながる車)は、ネットワークを通じて頻繁にソフトウェアのアップデートが行われる。回生ブレーキやサスペンションの改善、GPSの精度向上、航続距離の向上など、自動車の性能そのものが時間とともに向上する。そして、性能向上を蓄積していく。まさに「増価革命」の象徴だという。スマートフォンも「増価蓄積」の典型例だ。ハードウェア自体は劣化するが、OSのアップデートが頻繁に行われ、ユーザーが自分にとって「価値がある」と思ったアプリをダウンロードしていくことで、どんどん機能が向上し自分好みの端末へと進化していくからだ。」とされる。

う意味で、減価償却の逆の意味を持つ用語となる。SDGs（持続可能な開発目標：Sustainable Development Goals）の観点からも注目され、デジタルを活用すればアップデートにより増価蓄積が可能となる。多くの人の生活に欠かせないスマートフォンのソフトウェアのアップデートや、AI、テスラの安全支援機能や自動運転機能を常時最新の状態に更新する手法が有名であり、HOMMA Group が売り出したスマートハウス「HOMMA HAUS」は、家中に設置されたセンサーにより自動で電気が点灯、消灯し、室温は常に快適な温度に保たれ、ソフトウェアのアップデートにより機能が改善される。すなわち、使用し時間の経過により減価すると考えられていた固定資産が近年の技術により価値が増加すると見込まれるようになったのである。このような技術の進歩により少額減価償却資産についても今まで1単位とされていた少額減価償却資産の機能はより最小単位に分離することが可能になることが予測される。また、修繕費と資本的支出の基準¹⁴⁾も従来とは変化していると考えられるため、減価償却資産の単位、耐用年数、取得の時期等、見直す時期にきているのではなかろうか。たとえば、耐用年数については、法定されている耐用年数が細かすぎることや、世の中の変化に応じて、作り方が変わってきているため、個別名称を限定しすぎると、新しいものに対応できない¹⁵⁾その結果、実態から乖離した減価償却計算にならざるを得ないという問題が惹起されている¹⁶⁾また、耐用年数には推定が働いていることや、企業の方が経済的な使用可能期間を一番知っているのも、その幅の中で適用すればよいとの意見もある¹⁷⁾。さらに、通常の使用期間を超えて使用する場合には、増加償却が認められており、「企業の実情に応ずる弾力的措置である」という。実務界においては、これを標準耐用年数とすべきであるとする要望が多い¹⁸⁾が、増価償却には、中古資産を一時に取得したときや、貸与資産の適用について問題があるとされる¹⁹⁾。

Ⅱ. 少額減価償却資産・一括償却資産の沿革

会計理論上減価償却についての公式の見解が明らかにされたのは、昭和24年7月の『企業会計原則』の公表以降のことである²⁰⁾。減価償却制度についてはその歴史は古く、明治

- 14) 修繕費は損金として処理できるのに対し、資本的支出は、これを資産科目として計上することとされていて、同じではない。修繕費とは、通常の維持補修又は通常の管理又は修理の費用である。一方、資本的支出とは、修理、改良その他いずれの名義をもってするかを問わず、固定資産（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の政令（法人税法施行令132条）で定めるものをいう。）について支出する金額であり、その支出によって、その資産の使用可能期間を延長させる部分に対応する金額、その価値を増加させる部分に対応する金額をいう。修繕費として計上した実態が、往々にして修理には該当せず、該当しない分に対応する金額だけ、所得金額が増加することとなる（河手博『減価償却の税務』257頁（ぎょうせい、1984年）参照）。
- 15) 鈴木英伸ほか「実務家からみた減価償却制度のあり方」税弘55巻4号14頁（2007年）。
- 16) 酒井克彦「法人税法上の減価償却資産単位の判断における『機能』」税大ジャーナル6号3頁（2007年）。
- 17) 鈴木・前掲注15）13頁。
- 18) 武田・前掲注7）8頁。
- 19) 河手・前掲注14）244頁。

36年7月と12月の日本郵船株式会社および大阪商船株式会社の訴訟事件を契機として、税法上減価償却が船舶に対して容認されるに至ったが、すべての企業の固定資産について減価償却が認められるようになったのは大正7年7月の主税局長通達以後のことであったと考えられる²¹⁾。大正7年7月には、固定資産の償却基礎価額、残存価額、耐用年数（当時は堪久年数といった。）を定め、主税局長通達において、減価償却額を損金算入することを認めることにした²²⁾。大正7年7月の主税局長通牒によれば、減価償却費の算出方法としては、定額法と定率法であり定率法が原則とされ²³⁾、その後昭和23年の法人税法施行細則による減価償却関係規定の細目の制定へと続く²⁴⁾。平成19年度税制改正では、減価償却制度の見直しが行われ、残存価額と減価償却限度額が廃止され²⁵⁾。これが企業会計にも影響を与え、いわゆる『逆基準性』の問題が顕著となった²⁶⁾²⁷⁾。平成28年度改正で、平成28年4月1日以後に取得された①建物附属設備および構築物（鉱業用のこれらの資産を除く）ならびに②鉱業用減価償却資産（建物、建物附属設備および構築物に限る）については、定率法の適用を廃止し、①については定額法の適用のみ認め（所税令120条の2第1項1号ロ、法税令48条の2第1項1号ロ）、②については定額法または生産高比例法の適用のみを認める（所税令同項3号イ、法税令同項3号イ）こととされた²⁸⁾。

わが国で最初に少額の減価償却資産の規定が導入されたのは、昭和17年のこととされている²⁹⁾。それまで対象資産は備品に限られていたのであるが、昭和20年9月、終戦直後に至って、その対象が、備品等とされ、備品以外の資産にも拡大された³⁰⁾。昭和22年大蔵省令第77号によって、少額の減価償却資産として損金処理ができる対象資産の範囲が、それまで備品等とされていたのが、全資産に拡大されると同時に、その基準額も1,000円未満と大きく引き上げられた。³¹⁾取得価額は、その後昭和26年大蔵省令第49号による法人税法

20) 武田・前掲注7) 11頁。

21) 同上、10頁。

22) 新井益太郎「減価償却制度 沿革」日税5巻22頁（1987年）。

23) 同上、23頁。

24) 吉牟田勲『新版法人税詳説—立法趣旨と解釈』136頁（中央経済社、1990年）。

25) 野田秀三「減価償却制度の見直しとリース取引」税務事例研究98号2頁（2007年）。

26) 小林裕明『課税所得計算と企業会計の接点と乖離』187頁（同文館出版、2023年）。

27) 増井は「1996年の段階で、税制調査会は『法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える』と（されている）」が、「法人税法上、減価償却費の損金の額に算入するためには、損金経理をしなければならない（31条1項）……したがって、企業会計上も費用として経理してはじめて、法人税法上減価償却費を損金の額に計上することができる。逆にいうと損金におとすためには、費用としては経理しなければならない。こうして、企業会計に準拠しているといっても、現実には、むしろ課税ルールが企業会計をしぼる現象が生ずる。これがいわゆる『逆基準現象』である。」と述べている（増井良啓「法人税の課税ベース」金子宏編『租税法の基本問題』491頁（有斐閣、2007年））。

28) 金子・前掲注1) 391頁。

29) 河手・前掲注14) 21頁。

30) 同上。

施行細則第7条で、1万円未満まで引上げられた³²⁾。昭和36年、重要な少額固定資産、大量に保有される少額固定資産が少額減価償却資産から除外された³³⁾。昭和39年度の改正で、少額でも事業にとって重要な資産（パチンコ屋のパチンコ等）、少額でも多量に所有する資産（旅館のふとん等）は、資産に計上して償却すべきこととされ³⁴⁾、翌昭和40年度改正においては、土地等の非減価償却資産は、少額の減価償却資産として損金処理することができなくなった³⁵⁾。昭和42年度の税制改正で税制簡素化の見地から少額多量資産を少額損金算入の対象から除外する規定が廃止され³⁶⁾、昭和45年の改正により減価償却制度の簡素合理化を目標として、それまで3万円未満であった取得価額基準が5万円未満に引上げられた³⁷⁾。なお、昭和49年改正で少額重要資産の除外規定も廃止され、平成元年度の税制改正で20万円に引上げられ、同年4月1日以後取得のものから適用されている³⁸⁾。平成10年の税制改正において、少額減価償却資産については、取得価額基準の引下げ、一括償却資産については、一括して3年で償却できる方法を選択適用できることが創設された。少額減価償却資産の即時損金算入は、企業の事務負担に配慮して設けられたものですが、量的な制限がないため課税ベースが著しく狭められる場合があり得ること、法人税の負担軽減手段として利用される場合があること、主要先進国に例をみないような取扱いとなっていること、事務処理機器の普及により資産の管理等や償却計算がかなり迅速に行われるようになってきていること等から、取得価額基準が20万円未満から10万円未満に引き下げられ³⁹⁾、一括償却資産については、「個別に管理することの事務負担に対する配慮も必要であることから、取得価額の20万円未満の減価償却資産については、事業年度ごとに、一括して3年間で償却できる方法が選択できることと」⁴⁰⁾された。この大幅な改正は、課税所得計算への影響も大きく、抜本的改革ともいわれている⁴¹⁾。しかし、一括償却資産の損金算入制度は、企業の事務負担を多くするような改正であり、特に中小企業にとって厳しい改正であることを指摘しなければならない⁴²⁾。また、一括償却資産は、減価償却の規定ではなく、単なる損金算入の規定である⁴³⁾との指摘が見受けられる。

31) 同上。

32) 同上。

33) 同上、21-22頁。

34) 吉牟田・前掲注24) 175頁。

35) 河手・前掲注14) 22頁。

36) 吉牟田・前掲注24) 175頁。

37) 河手・前掲注14) 23頁。

38) 吉牟田・前掲注24) 175頁。

39) 梶川幹夫ほか『改正税法のすべて平成10年版』290頁（大蔵財務協会、1998）。

40) 同上。

41) 大城建夫「法人税改正における減価償却制度の問題点と課題」産業総合研究7巻15頁（1999年）。

42) 同上、20頁。

43) 鈴木ほか・前掲注15) 28頁。

Ⅲ. 関連裁判事案

(1) 東京地判令和5年3月9日(訟月70巻11号1255頁)⁴⁴⁾-減価資産-

減価償却資産の減価要因としては、物理的減価と機能的減価とが存する⁴⁵⁾。ここでは、減価の意味内容に係る裁判事案を取りあげてみる。本件は、被告Y税務署長が、原告Xの平成27年分及び平成28年分の所得税等について、Xの所有していた車両(イタリア法人FerrariN.V.製造)⁴⁶⁾が「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するとして、その譲渡所得の金額の算定上、取得価額から保有期間に係る減価の額を控除して取得費を計算し、告漏れがあるなどとして、それぞれ増額更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったことに対し、Xが、売却した上記車両中には「使用又は期間の経過により減価する資産」(所得税法38条2項柱書き⁴⁷⁾)に該当しないものがあることなどを理由に、上記増額更正処分等及び通知処分の一部の取消しを求める事案である。当地裁は、本件車両の減価償却資産該当性について、以下の通り、判示した。曰く、「(所得税)法38条1項に規定される譲渡所得の計算の原則及び業務用資産の場合に当該控除がされるべき金額は法49条1項に定める減価償却資産の償却費の合計額である旨を定める法38条2項1号から、同項柱書きにいう『家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産』とは、法49条1項⁴⁸⁾(引用者補注)の対象とされる減価償却資産の意義及び範囲(その意義については、

44) 本件控訴審は控訴棄却(東京高判令和5年11月30日(訟月70巻11号1223頁))。最高裁は上告棄却不受理(判例集未登載)。

45) 武田・前掲注7)14頁。

46) Xは、平成27年4月30日当時、イタリア法人FerrariN.V.が製造した4台の車両を保有し、その後、同日から平成28年5月16日までの間に、本件各車両をそれぞれ売却し、うち一部について売却益を得た。本件各車両のうち1台(車両A)は、全世界で349台のみ製造された限定車両であり、その売却価格は1億3500万円と、取得価格の倍以上であった。また、別の1台(車両B)は、全世界で2280台のみ製造された限定車両であり、その売却価格は2300万円であって、やはり取得価格を超えていた。

47) 所得税法38条1項、2項は、「第三十六条 その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額(金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額)とする。

2 前項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする。」と定める。

48) 所得税法49条(減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法)「居住者のその年十二月三十一日において有する減価償却資産につきその償却費として第三十七条(必要経費)の規定によりその者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額は、その取得をした日及びその種類の区分に応じ、償却費が毎年同一となる償却の方法、償却費が毎年一定の割合で逡減する償却の方法その他の政令で定める償却の方法の中からその者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つた場合には、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とする。

2 前項の選定をすることができる償却の方法の特例、償却の方法の選定の手続、償却費の計算の

法2条1項19号⁴⁹⁾(引用者補注)。具体的範囲については、所得税法施行令〔以下「令」という。〕6条各号)と一致する。減価償却及び取得費控除の各規定の趣旨に照らし、その減価の程度を計算するに当たっては、個々の資産に係る事象を捨象して各資産の類型ごとに行うことが前提とされており、これは、法の趣旨(所得の算定方法を簡便かつ合理的な方法に統一し、課税の公平を図ること)に照らしても合理的である。かかる趣旨に照らせば、ある資産が『使用又は期間の経過により減価する資産』に該当するかについても、原則として、当該資産が、その属する類型において、社会通念上想定される本来の目的・効用を前提に、当該目的・効用が期間の経過により減少していくか否かという点から判断すべきであり、これと異なる判断がされるのは、その価値が、当該類型の資産に求められる本来の目的・効用とは異なる面に置かれていることが社会通念上確立しているといえるような例外的な場合に限られる。本件では、本件車両A及びBがいずれも『車両及び運搬具』(令6条6号)に該当する自動車であり、その本来の効用(人や物を乗せ、原動機の動力によって車輪を回転させて路上を走る)に照らせば、その機能は一般的・典型的に逡減していくものであり、逆にこれが向上することはおよそ生じ得ないことが社会通念上明らかである。よって、本件車両A及びB⁵⁰⁾はいずれも『使用又は期間の経過により減価する資産』に該当する。」

「他方、美術品等につき、『時の経過によりその価値の減少しない』資産該当性についての実務上の判定基準を定めた所得税基本通達(以下「基本通達」という。)2-14の(1)が、減価償却資産に該当しないものの例として『古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの』を掲げていること、また、改正前の基本通達2-14が、基本通達2-14の(1)と同様の範囲のものを『書画、骨とう』の例として列挙し、かつ、改正前の基本通達が、『書画、骨とう』の解釈につき、日本標準商品分類上『骨とう』とはその制作後100年以上を経過したものを指すとしていることなどを踏まえて判断するものとしていたことなどからすれば、……例外的な場合(ある個別の資産の価値が、当該類型の資産に求められる本来の目的・効用とは異なる面に置かれていることが社会通念上確立しているといえるような場合)とは、当該資産が、基本通達2-14の(1)(ないし改正前の基本通達2-14)にいう、『骨とう』すなわち『古美術品、古文書、出土品、遺物等』に類するといえる程度の長期間を経てもなお確立した高い価値を維持しているような場合等に限られる。……本件車両A及びBは、いずれもフェラーリ社の製造したものであるところ、フェラーリ社のブランド戦略等により、その製造車両

基礎となる減価償却資産の取得価額、減価償却資産について支出する金額のうち使用可能期間を延長させる部分等に対応する金額を減価償却資産の取得価額とする特例その他減価償却資産の償却に関し必要な事項は、政令で定める。」と定める。

49) 所得税法2条1項19号(減価償却資産)「減価償却資産 不動産所得若しくは雑所得の基因となり、又は不動産所得、事業所得、山林所得若しくは雑所得を生ずべき業務の用に供される建物、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。」と定める。

50) 本件車両A及びBについては、脚注45を参照されたい。

の一部にはその希少価値等からカーオークション等で時には数億円を超える高額で落札されたものもある一方、そのように高額で落札される車両については、機能面（エンジンの性能により高速度での走行ができる事や快適な走行性があること、メンテナンスがされていることなど）も価格形成の大きな要素とされている。また、本件車両A及びBは、いずれも原告の購入時は新車あるいはほとんど経年していない中古車であり、原告の売却時においても購入から18年ないし24年程度しか経過していない。そうすると、本件車両A及びBはいずれも、……ある個別の資産の価値が、当該類型の資産に求められる本来的な目的・効用とは異なる面に置かれていることが社会通念上確立しているといえるような場合、換言すれば、当該資産が『骨とう』すなわち『古美術品、古文書、出土品、遺物等』に類するといえる程度の長期間を経てもなお確立した高い価値を維持しているような場合には該当しない。これと同様の理解を前提にしてされた処分行政庁の税額計算にも誤りは認められない。」

「……資産の「価値」は、原則として、個別具体的な事情や納税者の主観的意義付けを離れて、その類型ごとに社会通念上想定される本来的な目的や機能という観点から判断すべきことに照らせば、Xが本件車両A及びBを購入した目的や、本件車両A及びBの実際の売却価格などといった事情が、直ちに本件車両A及びBが『使用又は期間の経過により減価』しない資産といえるか否かに影響するわけではない（……）。また、……、ストラディヴァリウスは、時の経過とともに歴代の演奏者の個性を加え、その実用的な機能（楽器としての演奏効果）にも深みが増すものと一般に評価されているという稀有な性質がある点で、原動機の性能の経年劣化を避けられない自動車とは異なる上、仮にこの点をおくとしても、ストラディヴァリウスは、現に200年以上にわたり一流のヴァイオリンとしてその価値が社会通念上も確立しているのであって、『骨とう』と称するのに十分な長期間を経てもなお高い価値を維持しているといえるから、これを『時の経過によりその価値の減少しない』資産に該当すると判断することは社会通念にも合致する。これに対し、……フェラーリ社の他の自動車の値動き等からみても、本件車両A及びBが、そのような長期間にわたって高い価値を維持し、今後も維持し得る資産であるとは断じ難い。」

本判決の意義については、「本件は事例判断ではあるが、希少価値の高い自動車の譲渡時の税額計算に当たり、当該自動車を減価償却資産と解すべきかという点についての先例は見当たらない。『骨とう』でありながら機能面も重視されるものとして、例えばストラディヴァリウスのヴァイオリンがあり、これについては税務実務において一般に減価償却資産とは位置付けられていないようであるが、優れた音色を奏でる楽器であるという面もさることながら、多くの名演奏者と共に歩んできたそのストラディヴァリウスでなければ有し得ないであろう美術的・歴史的価値が、その取得時に既に確立したものとしてあるという点で、本件各車両のような事例とは区別されるものと思われる。」⁵¹⁾と評される。

51) 「判解」判タ1528号161頁（2025年）。本件の評釈として、武田涼子「判批」ジュリ1593号10頁（2024年）がる。

(2) 最三小判平成20年9月16日（NTT ドコモ事件：民集62巻8号2089頁）-単位-

冒頭に述べた通り、技術の進歩により少額減価償却資産についても今まで1単位とされていた少額減価償却資産の機能はより最小単位に分離することが可能になることが予測される。ここでは、償却資産の取得価額を認定するに当たり、対象となる資産をどのような単位によって一つの減価償却資産にとらえるべきかが問題となった事案を取りあげる。本件は、簡易型携帯電話（以下「PHS」という。）事業を営む法人であるX（原告、被控訴人兼付帯控訴人、被上告人）が、所轄税務署長であるY（被告、控訴人兼付帯被控訴人、上告人）から受けた法人税の更正及び過少申告加算税賦課決定等の取消しを求めた事案⁵²⁾である。本件においては、減価償却資産であるエントランス回線利用権が法人税法施行令（平成16年政令第101号による改正前のもの）133条所定の少額減価償却資産に当たるかどうか争われ、Xのエントランス回線利用権が「取得価額が10万円未満であるもの」という少額減価償却資産の要件を満たすかどうかを判断する前提として、どのような単位のもので一つの減価償却資産にとらえて取得価額を認定すべきかという減価償却資産の判定単位が問題となった事案である。第1審（東京地判平成17年5月13日（民集62巻8号2133頁））、原審（東京高判平成18年4月20日（民集62巻8号2338頁））ともに。本件権利は少額減価償却資産に当たるから、その取得価額全額が損金の額に算入されるとして、平成11年3月期の更正及び過少申告加算税賦課決定、平成12年3月期の更正をすべき理由がない旨の通知処分、平成13年3月期の更正をすべき理由がない旨の通知処分を一部取り消すべきものとした。当最高裁は、以下のとおり判示して、上告を棄却した。

「前記事実関係によれば、エントランス回線利用権は、エントランス回線1回線に係る権利一つを1単位として取引されているといえることができる。」

「減価償却資産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ものと解されるところ、前記事実関係によれば、一般に、XのようなNTT網依存型PHS事業者が本件権利のようなエントランス回線利用権をそのPHS事業の用に供する場合、当該事業におけるエントランス回線利用権の用途に応じた本来の機能は、特定のエントランス回線を用いて当該事業者の設置する特定の基地局と

52) 額減価償却資産該当性に関する事例判断を示した下級審裁判例として、さいたま地判平成16年2月4日（税資254号順号9549）がある。本件は、衣料品販売のチェーンストアを経営する原告が各営業店舗内に設置した防犯用ビデオカメラ等（ビデオカメラ4～5台、コントローラー、ビデオデッキ及びテレビ各1台、特注接続ケーブルを1セットとして、1店舗当たり1セットを購入し、設置したもの）について、少額減価償却資産該当性が争われた事案に関するものである。同判決は、前記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、ビデオデッキ、テレビは一つ一つの器具備品として取り扱っても差し支えないとして、単体で取得価額の少額性を判断すべきであるとする一方、ビデオカメラ、コントローラー、ケーブルについては1店舗ごとに1セットとして購入、設置した経緯や、これらの使用状況等からみて、各店舗ごとの単位で取得価額の少額性を判定するのが相当であるとしている（『判解』『最高裁判所判例解説 民事篇（平成20年度）』467頁（法曹会、2011年）。D1-Law.com（判例体系）データベース<<https://han-dh.d1-law.com/d1han/detail/disp> 最終閲覧日2025年9月7日>）。

NTTの特定のPHS接続装置との間を相互接続することによって、当該基地局のエリア内でPHS端末を用いて行われる通話等に関し、NTTをして当該事業者の顧客であるPHS利用者に対しNTTのネットワークによる電気通信役務を提供させることにあるということが出来る。そして、前記事実関係によれば、エントランス回線が1回線あれば、当該基地局のエリア内のPHS端末からNTTの固定電話又は携帯電話への通話等、固定電話又は携帯電話から当該エリア内のPHS端末への通話等が可能であるというのであるから、本件権利は、エントランス回線1回線に係る権利一つでもって、XのPHS事業において、上記の機能を発揮することができ、収益の獲得に寄与するものということが出来る。」

「そうすると、本件権利については、エントランス回線1回線に係る権利一つをもって、一つの減価償却資産とみるのが相当であるから、……法人税法施行令133条の適用に当たっては、上記の権利一つごとに取得価額が10万円未満のものであるかどうかを判断すべきである。前記事実関係によれば、本件権利をエントランス回線1回線に係る権利一つにつき7万2800円の価格で取得したというのであるから、本件権利は、その一つ一つが同条所定の少額減価償却資産に当たるといふべきである。」

本判決については、「本件においては、Xが取得したエントランス回線利用権は、その『取引の単位』、『資産が機能を発揮することができる単位』のいずれの基準によっても、1回線に係る権利が1単位であると認められることから、これを一つの減価償却資産とみるのが相当である旨判示したものである。本判決は、少額減価償却資産該当性についての事例判断を示したものではあるが、減価償却資産の単位という減価償却一般に妥当する理論的な問題を考える上で参考になる判示を含むものであり、重要な意義を有する。」⁵³⁾と解される。少額減価償却資産該当性を判断するに当たって、どのようなものを一つの資産とみて取得価額を認定すべきかという問題については種々の見解が存する。この点、金子宏先生は「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る」⁵⁴⁾とする。資産の取引単位が明らかな場合には、その単位の資産について取得価額を認定し、これを基礎として減価償却費の計算を行うことが企業会計、法及び施行令の予定しているところであると考えられるから、資産の「通常取引単位」は、減価償却資産の取得価額を認定するための基準として妥当なものとされ⁵⁵⁾、また、減価償却資産は、本来、事業の用に供されてその用途に応じた本来の機能を発揮することによって、収益の獲得に寄与し、「事業において収益を生み出す源泉」⁵⁶⁾としての役割を果たすと考えられるから、「資産が機能

53) 同上。「判解」『最高裁判所判例解説 民事篇(平成20年度)』467頁(法曹会, 2011年)。D1-Law.com(判例体系)データベース<<https://han-dh.d1-law.com/d1han/detail/disp>>

54) 金子・前掲注1) 395頁。

55) 「判解」・前掲注52)。

56) 最三小判平成18年1月24日(民集60巻1号252頁)がある。当最高裁は、民法上の組合が購入した映画が当該組合の減価償却資産に当たるとかが争われた事案に関し、上記映画は、当該組合の事業において収益を生む源泉であるとみることができず、当該組合の事業の用に供しているものということではできないから、上記映画は当該組合の減価償却資産に当たるとは認められない旨を判示している(「判解」・前掲注52) 脚注16参照)。

を發揮することのできる単位」を減価償却資産の取得価額の認定基準とするという考え方も減価償却資産の本質を正しくとらえた適切なものとされる⁵⁷⁾。資産の取引単位は、資産が機能を發揮することができる単位と一致するのが通常と考えられるから、「資産がその機能を發揮できる単位」を基準とする考え方）と（「通常の取引単位」と「資産がその機能を發揮できる単位」の双方を基準とする考え方）は、結果的には、ほとんど差異が生じないものと評される。

57) 同上。