

賃貸借期間のある構築物の法定耐用年数の適否

税理士 小野内 宣行

はじめに

本事案は賃借した土地に設置した支柱付き鉄骨屋根の駐輪場施設は、土地の賃借期間満了時に解体撤去されることが確実であることを理由に、賃借期間を耐用年数とする短縮承認申請は、法人税法施行令第 57 条 1 項に掲げる事由に該当せず認められないとした事案である。しかし、使用期間の定めのある賃貸借は、現実に数多くあり、例えば劇団四季のショーハウス（劇場）など当初から数年間しか使用しないと分かっているもの、定期借地権のように法律で使用期間に制限があるものなど存在する。そこで、耐用年数とは何か、法定耐用年数とは何かということから耐用年数適用の観点から及び減価償却とは何かという損金計上の観点から耐用年数の合理性について検討してみる。

事案の概況

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、自転車駐車場整備運営事業を営む審査請求人（以下「請求人」という。）が有する自転車駐車場設備のうち、支柱付き鉄骨屋根（以下「本件鉄骨屋根」という。）に係る耐用年数の短縮承認申請に対し、原処分庁が却下した原処分適否を争点とする事案である。

(2) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、平成 15 年 12 月 26 日に、本件鉄骨屋根に係る耐用年数の短縮承認申請（以下「本件申請」といい、本件申請に係る申請書を「本件申請書」という。）を、法人税法施行令（以下「施行令」という。）第 57 条《耐用年数の短縮》第 2 項の規定に基づき、D 税務署長を経由して原処分庁に行った。

ロ 原処分庁は、これに対し、平成 16 年 2 月 27 日付けで、本件申請について却下の原処分をした。

ハ 請求人は、この処分に不服があるとして、平成 16 年 4 月 23 日に審査請求をした。

(3) 関係法令等

イ 法人税法第 31 条《減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法》第 1 項は、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償却費として第 22 条第 3 項（各事業年度の損金の額に算入する金額）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、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理した金額のうち、その内国法人が当該資産について選定した償却の方法に基づき政令で定めるところにより計算した金額（以下「償却限度額」という。）に達するまでの金額とする旨規定している。

ロ 施行令第 57 条第 1 項は、内国法人は、その有する減価償却資産が次の（イ）ないし（ハ）に掲げる事由のいずれかに該当する場合において、その該当する減価償却資産の使用可能期間を基礎としてその償却限度額を計算することについて納税地の所轄国税局長の承認を受けたときは、当該資産のその承認を受けた日の属する事業年度以後の各事業年度の償却限度額の計算については、その承認に係る使用可能期間をもって施行令第 56 条《減価償却資産の耐用年数、償却率及び残存価額》に規定する減価償却資産の耐用年数等に関する省令（以下「省令」という。）で定める耐用年数（以下「法定耐用年数」という。）

)とみなす旨規定している。

(イ) 当該資産の材質又は製作方法がこれと種類及び構造を同じくする他の減価償却資産の通常の材質又は製作方法と著しく異なることにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこと。

(ロ) 当該資産の存する地盤が隆起し又は沈下したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。

(ハ) 当該資産が陳腐化したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。

(ニ) 当該資産がその使用される場所の状況に基因して著しく腐しよくしたことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。

(ホ) 当該資産が通常の修理又は手入れをしなかったことに基因して著しく損耗したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。

(ヘ) 上記(イ)ないし(ホ)までの事由以外の事由で法人税法施行規則第16条《耐用年数の短縮が認められる事由》に定める次のAないしCの事由により、当該資産の使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこと又は短いこととなったこと。

A 省令に定める一の耐用年数を用いて償却限度額を計算すべき減価償却資産の構成が当該耐用年数を用いて償却限度額を計算すべき同一種類の他の減価償却資産の通常の構成と著しく異なること。

B 当該資産が機械及び装置である場合において、当該資産の属する設備が省令別表第二に特掲された設備以外のものであること。

C その他上記の(イ)ないし(ホ)及び上記A及びBに準ずる事由。

八 施行令第57条第2項は、前項の承認を受けようとする内国法人は、同項の規定の適用を受けようとする減価償却資産の種類及び名称、その所在する場所、その使用可能期間その他財務省令で定める事項を記載した申請書に当該資産が前項各号に掲げる事由のいずれかに該当することを証する書類を添付し、納税地の所轄税務署長を経由して、これを納税地の所轄国税局長に提出しなければならない旨規定している。

二 施行令第57条第3項は、国税局長は、第2項の申請書の提出があった場合には、遅滞なく、これを審査し、その申請に係る減価償却資産の使用可能期間を認め、若しくはその使用可能期間を定めて第1項の承認をし、又はその申請を却下する旨規定している。

(4) 基礎事実

以下の事実は、請求人及び原処分庁に争いがなく、当審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。

イ 本件鉄骨屋根は、省令別表第一の区分により、種類は「構築物」、構造又は用途は「金属造のもの(前掲のものを除く)」、細目は「その他のもの」に該当し、その法定耐用年数は45年である。

ロ 請求人は、「民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律(平成11年法律117号)」に基づき、E株式会社(以下、請求人と併せて「本件事業者」という。)と共に、平成14年8月7日付けで、P市との間に「自転車駐車場整備運営事業に関する事業契約」(以下「本件契約」、本件契約に係る事業を「本件事業」、本件契約に係る契約書を「本件契約書」という。)を締結し、本件契約に基づき、自転車駐車場設備の建設を行い、運営及び維持管理を行っている。

ハ 本件契約書には、要旨次のとおり記載されている。

(イ) 本件事業の概要(第2条及び44条)

本件事業者は、本件契約で定めるところに従い、P市から本件事業用地を賃借し、自己の責任と費用において既設自転車駐車場の解体撤去及び仮設自転車駐車場の整備を行った上で、自転車駐車場施設及び付帯施設(以下「本件各施設」という。)の設計及び本件事業用地上への本件各施設の建設を行い、本件各施設を自転車駐車場として運営及び維持管理を行い、本件契約第44条《期間満了時の取扱い》の規定に従い、平成14年11月20日か

ら平成 25 年 3 月 31 日までの期間（以下「本件事業期間」という。）の終了後、P 市に対し本件各施設を無償譲渡し又は解体撤去して更地にした上で本件事業用地を返還する。

（ロ）定義（第 1 条）

本件各施設運営期間とは、本件各施設を建設した後、本件各施設の運営及び維持管理を実施する、平成 15 年 3 月 1 日から平成 25 年 3 月 31 日までの予定期間をいう。

二 本件申請書には、要旨次のとおり記載されている。

（イ）「申請の事由」欄及び「使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短い事由及びその事実の概要」欄には、いずれも、本件申請書の添附書類である「嘆願書」と題した書類の名称。

（ロ）「資産の種類及び名称」欄には、減価償却資産の種類は省令別表第一に定める「構築物」であり、「金属造りのもの」のうち「その他のもの」に該当し、その名称は「本件鉄骨屋根」。

（ハ）当該資産の「所在する場所」欄には「P 市 p 町 - 」、 「承認を受けようとする使用可能期間」欄には「10 年」及び「法定耐用年数」欄には「45 年」。

ホ 上記二の（イ）の嘆願書には、耐用年数の短縮の申請事由として、本件契約書に基づく本件事業は、公共性の高い事業であること、自転車駐車場設備を建設した後の本件事業用地の賃貸借期間が 10 年 1 か月であること、当該設備を本件事業の用に供する期間も 10 年 1 か月であること、及び本件事業の本件契約期間満了時において当該設備は無償譲渡又は解体撤去することは確実であることから、使用可能期間の 10 年に耐用年数の短縮の承認を申請する旨を記載している。

2 請求人の主張

原処分は、次の理由により違法であるから、その取消しを求める。

イ 本件鉄骨屋根は、本件事業に供するものであり、本件事業は公共性が極めて高いこと、及び本件契約に更新の定めはなく、本件契約期間の満了日である平成 25 年 3 月 31 日を経過した時点で P 市に無償譲渡する又は解体撤去することが確実であり、使用できる期間は 10 年 1 か月と客観的に明らかであることから、短縮承認を受けようとする使用可能期間は 10 年が相当である。

ロ 本件鉄骨屋根の法定耐用年数 45 年を適用して減価償却計算を行う場合には、本件契約期間が満了する日の属する事業年度前までは少額の減価償却費しか費用計上できず、本件契約期間の満了する日の属する事業年度においては多額の未償却残高が譲渡損又は除却損として計上されることになる。このように、本件鉄骨屋根は本件契約により、使用可能期間は 10 年が相当であるが、本件鉄骨屋根に法定耐用年数である 45 年を適用した場合には、適正な期間損益計算ができないこととなり、費用収益対応の原則に反するばかりでなく、法人税等についても担税力の伴わない負担となることは明らかである。

3 原処分庁の主張

原処分は、次の理由により適法であるから、本件審査請求を棄却するとの方決を求めらる。

請求人は、本件鉄骨屋根の使用可能期間を 10 年に短縮する事由として 本件事業は公共性が高いこと、本件鉄骨屋根の短縮承認を受けようとする使用可能期間は客観的にみても 10 年であるとの事由を主張するが、施行令第 57 条第 1 項には、内国法人の有する減価償却資産の耐用年数を短縮することができる事由が規定されており、これらの事由は同項に規定する事由のいずれにも該当しない。

審判所の判断

請求棄却、平成 16 年 10 月 22 日判決、裁決事例集第 68 集 125 頁

本件は、本件契約により、法定耐用年数に比して短い使用可能期間としている本件鉄骨屋根について、その耐用年数の短縮申請が認められるか否かに争いがあるので、以下審理する。

(1)原処分について

イ 認定事実

請求人の提出資料、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、本件鉄骨屋根は、支柱付きで両屋根及び片屋根の 2 種類から成り、屋根部分は金属であり、周壁のない屋外に設置されているが、現にその設置環境及びそれ自体に構造、用途等の変化が生じ、物理的、客観的に使用可能期間が短くなったという状況にはないことが認められる。

ロ 法令解釈等

(イ) 法人税法第 31 条第 1 項は、上記 1 の (3) の (イ) とおり所得金額の計算上損金の額に計上できる減価償却費は、施行令で定めるところにより計算した償却限度額を限度とする旨規定しており、施行令では、その償却限度額については、原則として省令で定める法定耐用年数により計算する旨規定している。

そして、省令第 1 条《一般の減価償却資産の耐用年数》第 1 項は、減価償却資産の区分、種類、構造又は用途及び細目に応じて、別表第 1 ないし別表第 4 において、その法定耐用年数を掲げている。

この法定耐用年数の算定は、原則として通常考えられる維持補修を加える場合において、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ている効果を維持して使用可能と認められる年数、すなわち通常の効用持続年数により定められたものと認められる。

そして、法人税法が、減価償却資産の耐用年数について、原則として納税者が独自に見積もることを認めずその法定耐用年数によることとしているのは、その減価償却資産の一般的な使用可能期間を耐用年数とすることで、減価償却費の期間配分を適正なものとし、また納税者が耐用年数を恣意的に決定することを排除し、適正な課税所得を計算して課税の公平を図るとともに、納税者が、減価償却資産の種類等に応じて減価償却費の計算を一定の基準のもとに詳細かつ画一的処理ができるようにしたものであると解される。

(ロ) しかしながら、個別の減価償却資産の材質、製作方法、使用場所等が著しく異なる等の事由で、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短くなったような場合等でも、法定耐用年数を用いて償却限度額を計算させることは、その使用可能期間に応じた減価償却費の適正な期間配分を歪め、かえって課税の公平を欠くことになることから、上記 1 の (3) のロのとおり、施行令第 57 条は、限定列挙した事由により、その資産の使用可能期間が法定耐用年数より著しく短いこととなった場合には、その減価償却資産の使用可能期間を申請して所轄国税局長の承認を受けることで、当該使用可能期間を法定耐用年数とすることができる旨規定したと考えられる。

(ハ) 施行令第 57 条第 1 項は、耐用年数の短縮が認められる場合として、減価償却資産について、材質又は製作方法が通常のものとは異なること、地盤の隆起沈下があったこと、陳腐化したこと、腐しよくしたことなどによりその使用可能期間が著しく短いこととなったことを特別な事由として掲げている。

この場合の使用可能期間とは、その減価償却資産の現状において、今後、通常の使用方法により使用した場合に、通常の効果을維持して使用可能と認められる効用持続を意味しているものであり、施行令第 57 条 1 項に掲げる事由は、いずれもその減価償却資産の使用可能期間が法定耐用年数よりも物理的ないしは客観的に短いこととなった事由が現に発生しているような場合に限られているものと認められる。

したがって、使用者において、使用可能な期間が法定耐用年数より短いとしても、当該

事由はその減価償却資産自体の本質に影響を与えるものではなく、耐用年数の短縮事由には該当しないと解するのが相当である。

ハ 原処分について

(イ) 施行令第 57 条第 2 項及び法人税法施行規則第 17 条《耐用年数短縮の承認申請書の記載事項》は、耐用年数短縮の承認申請書には、耐用年数を短縮する事由がどの条項に該当するか、その短縮事由及びその事実を記載すべき旨規定しており、所轄国税局長は、当該申請書の記載内容を審理して、当該申請の承認又は却下を行うべき旨規定している。

(ロ) これを本件についてみると、本件申請書には耐用年数の短縮を求める事由として、上記 1 の (4) の二及びホのとおり、公共性が極めて高い本件事業に供する資産であり、また 本件契約は更新の定めがなく、契約期間満了時に、無償譲渡又は解体撤去することは確実であることが記載されている。

しかし、本件申請書に記載された事由は、請求人自身の事情により、請求人において本件鉄骨屋根の使用できる期間に制限があることを示すに留まり、本件鉄骨屋根は現にその設置環境及びそれ自体に構造、用途等の変化が生じ、物理的、客観的に使用可能期間が短くなったという状況を意味していないから、当該事由が上記 1 の (3) のロに掲げる耐用年数を短縮すべき事由のいずれにも該当しない。

そして、本件鉄骨屋根については、上記イのとおり、その材質及び製作方法が著しく異なったり、その地盤に隆起又は沈下が発生したり、また、陳腐化、腐しよく等本件鉄骨屋根自体に発生した事由により使用可能期間が著しく短くなったという状況はなく、本件申請書の提出時点において、施行令第 57 条第 1 項に規定する事由のいずれにも該当しないことは明らかである。

(ハ) なお、請求人は、耐用年数の短縮の承認を受けようとする使用可能期間の 10 年によらず 45 年を適用して減価償却費の計算を行うと、適正な期間計算が行えず、本件事業期間終了後に多額の譲渡損又は除却損を計上することになり、費用収益対応の原則に反する旨主張する。

しかしながら、上記 1 の (3) のイ及び上記ロの (イ) のとおり、減価償却資産はその一般的な使用可能期間に応じて、物理的に減価していくものであり、その減価に対応して減価償却費を計算することが期間計算に資すると解されるところ、本件鉄骨屋根には、その一般的な使用可能期間が短くなる状況にはないと認められる。そして、本件鉄骨屋根に係る譲渡損又は除却損は、実際に譲渡又は除却が発生した時点で、その資産の未償却残高に基づき計上すべきものと認められ、将来の減価償却資産の損失をあらかじめ配分することは許されないと解するのが相当である。

したがって、この点に関して、請求人の主張は採用できない。

(ニ) 以上のとおり、本件申請は、本件鉄骨屋根について、施行令第 57 条第 1 項に規定する耐用年数が短縮できる事由のいずれにも該当しないと認められるから、これを却下した原処分は適法である。

(2) その他

原処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

研究 … 結論に賛成、理由に不備

本事案の争点は構築物の減価償却費を計算するにつき、その使用可能期間を法定耐用年数で行うか、賃貸借期間で行うかである。この点につき、使用可能期間をどうとらえるか、減価償却費の期間帰属の観点から使用可能期間をどうとらえるかということにつき検証する。

1 耐用年数の法的性質

(1) 耐用年数とは

耐用年数とは、課税所得の計算上、減価償却資産の取得価額をその使用可能期間に応じ、各期に費用配分する場合のその費用配分の基準となる年数をいう。つまり、各期の減価償却費の計算の基礎となる期間が耐用年数である。この耐用年数は、原則として、通常考えられる維持補修を加える場合において、その減価償却資産の本来の用途、用法により通常予定される効用をあげることができる年数（いわゆる効用持続年数）であり、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」（財務省令）の別表第一から別表第九までにおいて具体的に法定されている。この法定耐用年数は、原則として、資産の種類（機械及び装置については設備の種類）、構造又は用途、細目ごとに定められているが、例外的に採掘権、租鉱権、採石権等及び坑道については、法人の申請に基づき所轄税務署長がその耐用年数を認定することとしている。

(2) 減価償却資産の耐用年数

減価償却資産の耐用年数は、本来、企業の自主的判断による合理的な基準に基づき、資産の実態に即して設定されるべきものであるが、企業の自主的算定が困難であること及び仮に企業の自主的算定にまつこととした場合には、企業の業態、規模、経営方針等により千差万別となり、課税の公平を阻害することとなること等々から、税法はこれを個々の資産の置かれた特殊的条件にかかわらず全国的に画一的に定めるいわゆる法定耐用年数制度を採用するとともに、特定の事由により減価償却資産の使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなった場合には耐用年数の短縮の制度、超過操業の場合には機械及び装置の増加償却の特例、陳腐化した場合には陳腐化償却の特例を設け、法定償却制度の弾力化を図っている。

(3) 法定耐用年数の合理性

減価償却資産の耐用年数については、耐用年数省令により資産の種類、構造、属性、使用方法その他を考慮して定められているが、このように耐用年数を財務省令で定めているのは、納税者が耐用年数を恣意的に決定することを排除し、課税の公平を図る上から、画一的処理ができるようにしたものであると解されている。そして、耐用年数省令別表に基づき耐用年数を適用する場合には、新たな技術又は素材により製造とされたものであっても、個々の減価償却資産を同表に掲げる「種類」「構造又は用途」及び「細目」の順に従って同表のいずれに該当するかを判断し、その該当する耐用年数を適用することとしている。

この点につき判例では「減価償却資産の対象となる資産の種類、構造、用途等は極めて多種多様であるから、減価償却を適用して課税を確定するに当たっては、その簡便性の要請を無視することはできず、また課税の公平を図るべきであり、したがって減価償却に関する定めはある程度画一的にする必要がある」とし、さらに「省令の別表第一においては、資産をその属性に応じて大別し、次にその用途や構造等の区分により耐用年数を定め、減価償却については、このような分類基準を機械的画一的に適用するものとしており、ただし耐用年数を短縮すべき特別な事情がある場合は、施行令第 57 条において耐用年数短縮の承認を得べきものとされており、このように減価償却に関する規定が税額確定の簡便性と具体的妥当性の要請の調和を図っている」（浦和地裁、平成 7 年 4 月 24 日、税資 209 号 192 頁）と判示して、法定耐用年数につき合理性があるとしている。

(4) 耐用年数の短縮

耐用年数について、税法は個々の資産の特殊的条件にかかわらず一般的な効用持続年数によりこれを画一的に定める、いわゆる法定耐用年数制度を採用している。この一般的な効用持続年数の算定の前提となった条件と異なる特殊な事由が存し又は生じたため減価償却資産の使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなった場合には、国税

局長の承認を受けた使用可能期間をもって法定耐用年数とみなすこととされている。(法令第 57 条)すなわち、耐用年数というのは、物理的観察を基礎として精緻を極めた資料や統計などから計算を尽くしたもので画一的に定められたものといえる。その結果、実情に合わないことが生ずることは当然にあり得るので、耐用年数の短縮や増加償却の規定を設けていると思われる。

耐用年数の短縮が認められる事由

当該資産の材質又は製作方法がこれと種類及び構造を同じくする他の減価償却資産の通常の材質又は製作方法と著しく異なること。

当該資産の存する地盤が隆起し又は沈下したこと。

当該資産が陳腐化したこと。

当該資産がその使用される場所の状況に基因して著しく腐しよくしたこと。

当該資産が通常の修理又は手入れをしなかったことに基因して著しく損耗したこと。

前各号に掲げる事由以外の事由で財務省令で定めるものにより、当該資産の使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこと、又は短いこととなったこと。

についての財務省令で定める事由 (施行規則第 16 条)

耐用年数省令に定める一の耐用年数を用いて償却限度額を計算すべき減価償却資産の構成が当該耐用年数を用いて償却限度額を計算すべき同一種類の他の減価償却資産の通常の構成と著しく異なること。

当該資産が機械及び装置である場合において、当該資産の属する設備が耐用年数省令別表第二に特掲された設備以外のものであること。

その他第 57 条第 1 項第 1 号から 5 号まで及び前二号に準ずる事由

承認申請書の記載事項 (施行規則第 17 条)

法人の名称、納税地、代表者名

適用を受けようとする減価償却資産に係る耐用年数省令に定める耐用年数

承認を受けようとする減価償却限度額の計算の基礎となる使用可能期間の算定の基礎

令第 57 条 1 項 1 号から 5 号まで及び前条各号に掲げる事由のいずれかに該当するかの別

該当減価償却資産の使用可能期間が第 2 号に規定する耐用年数に比して著しく短い事由及びその事実

その他参考となるべき事項

(5) 耐用年数の趣旨及び効用とは

現行の固定資産の耐用年数は、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、その意味における効用を指し、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している。(広島地裁判決平成 5 年 3 月 23 日、税資 194 号 883 頁)

(6) 使用可能期間の意義

耐用年数は、通常の維持補修を前提とした固定資産の本来の用途、用法により通常予定される効用をあげることができる期間(年数)であるということが出来る。しかし、実際にその用に耐え得る使用可能期間(年数)を意味するものではない。なぜならその正しい測定は不可能だからである。そこで法は課税の公平、行政的便宜の観点から画一的な処理を図るため法定耐用年数(使用可能年数)を定め、使用可能期間が実情に合わない状況にいたったときは、耐用年数の短縮制度によって法の運用適用をしていると考えられる。この場合、法は使用可能期間(経過年数とその後の見積年数の合計年数)を基礎として構築

されており（令 57 条、令 60 条の 2、令 133 条）この使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこと又は短いこととなったときに耐用年数の短縮が認められる。（令 57 条 1 項 6 号）

(7) 陳腐化償却の場合の使用可能期間

減価償却資産の更新又は廃棄の時期が具体的な資金計画、設備投資計画等において明らかにされており、かつ、その計画等が法人の業種、業態、規模等に照らして妥当なものであると認められるときは、その計画等に基づきその使用可能期間を算定する。（法基通 7 - 4 - 11）

(8) 造作の耐用年数

自己所有の建物等にした造作は、その建物等に含めて耐用年数を適用するが、他人の建物等に造作した場合はどう考えるかにつき、東京高裁昭和 57 年 1 月 26 日判決は「賃借店舗に要した改造費の減価償却については、当該店舗自体の耐用年数（省令）のほか、賃借期間、改造部分の用途、使用材質等を勘案して、その耐用年数を合理的に算定すべきである」（行集 33 巻、1・2 号 8 頁）と判示し、耐用年数は合理的に見積もった年数によることができるとしている。

また、賃借期間を耐用年数とすることができる要件としては

賃借期間の定めがあり

契約で更新ができなく

買取請求ができないもの

の 3 要件が示されている（耐通 1 - 1 - 3）。

2 減価償却費の法的性質

(1) 費用収益対応の原則

法人税法第 22 条 3 項は、当該事業年度の損金に算入すべきものとして減価、費用、損失の三つを挙げている。

「当該事業年度の収益にかかる売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」これは個別的な費用収益対応の原則による原価の額である。

「前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用。ただし、償却費以外の費用で当該事業年度終了の日まで債務の確定していないものを除く」ここにいう費用とは、収益と個別に対応して計算することの困難な費用、すなわち期間対応の費用の額である。

「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」

これは期間対応の原則による損失の額をいう（松澤智「租税実体法 148 頁～150 頁」）

以上、いずれも費用と収益を対応させるという考え方の現れである。

この点につき、東京高裁昭和 48 年 8 月 31 日判決は「法人税法上、損金に計上される額は、別段の定めがあるものを除き、当該事業年度の前原価、費用及び損失の額とすると定められているが（同法二二条三項）ある原価、費用および損失の額をどの事業年度に計上すべきかについては、益金と同様に、法人税法は、特例について定めているほかは（同法六二ないし六四条）原則的な基準について同法自体の中に明文の規定をおかず、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算するとしているにとどまる（同法二二条四項）。そして、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準としては、原価については、それが収益と個別に対応するものであるので、原則として、収益との個別対応の原則（いわゆる費用収益対応の原則）が採られており、費用および損失については、販売直接費のように収益と個別に対応するものを除いて、原則として、総体対応の原則（いわゆる期間対応の原則）が採られているといえる。」（行集 24 巻 8・9 号 846 頁）と判示している。

(2) 減価償却費の損金計上

法人税法第 31 条 1 項に「減価償却資産につきその償却費として第 22 条第 3 項の規定に

より、損金の額に算入する金額は、当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額のうち、当該資産について選定した償却の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」として政令で定めるとしており、施行令第 56 条に「耐用年数、当該耐用年数に応じた償却率及び残存価額については、財務省令で定めるところによる」としている。

以上のことから、減価償却費として損金に計上するためには、財務省令で定める法定耐用年数により計算された償却額を損金経理することが要件となる。この法定耐用年数は耐用年数の短縮が認められた場合にはその認められた耐用年数による。

(3) 減価償却とは

減価償却資産（法人税法二条一項二四号、同法施行令一三条）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、将来の収益に対応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、それのみではならず、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。」（名古屋高裁平成 4 年 10 月 29 日判決、行集 43 卷 10 号 1385 頁）と判示している。

また、「減価償却は、減価償却資産が長期間にわたって収益を生み出す源泉であり、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いの性質を持っているので、費用収益対応の原則から、右取得費は、所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徐々に費用化するのが妥当である（広島地裁平成 8 年 12 月 19 日判決、税資 221 号 961 頁）と判示している。

このことから、減価償却資産の取得価額は、将来の収益に対する費用の一括前払いの性質を持っていて、費用収益対応の原則に従って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費用化されることになる。

金子宏教授によれば「費用収益対応の原則を厳格に貫こうとすれば、減価償却費の算定にあたっては、各年度における減価償却額を実地に確認しなければならないが、しかし実際問題としてそれは困難である。そのため、減価償却額を大まかに測定するためのなんらかの合理的で体系的な方法が考案される必要があり、企業会計においては、この点につき種々の方法が考案され用いられてきた。

租税法は、減価償却資産の償却費の計算と償却の方法について、企業会計の考え方を参考としつつ、法律関係の画一的処理を図るため、必要な定めをなしている」（「租税法」第 9 版増補版 292 頁）と述べられていて、減価償却費の算定にあたって、費用収益対応の原則の考え方がその根底にあると言える。

3 定期借地権と法定耐用年数

(1) 定期借地権とは

定期借地権とは、期間の満了により借地契約が終了し、地主に無償で土地が返還されるもので、すなわち借地契約において契約の更新がなく、途中で建物を再築しても借地期間の延長が無く、借地期間の満了による建物買取請求権がない旨の特約を公正証書で締結することになっていて、存続期間は一般定期借地権は 50 年以上（借地法第 22 条）、建物譲渡特約付借地権は 30 年以上（借地法第 23 条）、事業用借地権は 10 年以上 20 年以下（借地法 24 条）となっている。

借地借家法第 22 条に「存続期間を 50 年以上として借地権を設定する場合においては、契約の更新及び建物の構造による存続期間の延長がなく、並びに第 13 条の規定による買取

りの請求をしないこととする旨を定めることができる。」としている。

この場合、契約で期間 50 年、買取り請求をしないこととした場合は、例えば建物の法定耐用年数が 65 年となっていたとき、50 年後には建物の取り壊しが条件になる。50 年を超える法定償却期間は費用収益対応の原則から明らかに不合理といわざるを得ない。

定期借地権は、単に土地の使用権、利用権を取得するだけであり、その場所的利益に着目して契約が行われると考えられるから、その場所的利益に着目して建築された建物はその場所的利益が存する期間中に償却することが必然であり、繰延資産の償却に準じた取扱いをすべきではないだろうか。

(2) 存続期間を償却期間とできないか

現行規定によれば、法定耐用年数で償却することになる。しかし耐用年数の短縮規定の施行令第 57 条 1 項六号「前各号に掲げる事由以外の事由で財務省令で定めるものにより、当該資産の使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこと又は短いこととなったこと」さらに施行規則第 16 条 1 号の「同一種類の他の減価償却資産の通常の構成と著しく異なること」、同 3 号の「前 2 号に準ずる事由」、施行規則第 17 条 6 号の「その他参考となるべき事項」を考慮し、適用できないのだろうか。「他人の建物に造作した場合、その改造費の耐用年数は賃借期間などにより合理的に算定すべきである」(東京高裁昭和 57 年 1 月 26 日判決、行集 33 巻 1・2 号 8 頁)という判決から 賃借期間の定めがあり 契約で更新ができなく 買取請求ができないものは、賃借期間を耐用年数とすることができ(耐通 1 - 1 - 3) また、陳腐化資産について廃棄の時期が具体的に計画等で明らかにされており、かつ、妥当なものであるときは、その計画等に基づきその使用可能期間を算定することができる(法基通 7 - 4 - 11)。従って、「通常の構成」、「準ずる事由」、「その他参考となるべき事項」の範ちゅうに定期借地権契約のような存続期間の定めがあり、契約の更新及び築造による延長がなく、買取り請求ができないものは、耐用年数の短縮事由に該当すると考える。

4 本事実の検討

本事実の基礎事実によれば、平成 14 年 11 月 20 日から平成 25 年 3 月 31 日までの期間の終了後、P 市に対し本件各施設を無償譲渡し又は解体撤去して更地にした上で本件事業用地を返還する。その施設の運営期間は、平成 15 年 3 月 1 日から平成 25 年 3 月 31 日までの予定期間をいうとなっている。

そして、本件申請書には、「申請の事由」欄等に「嘆願書」と題した書類の名称、その「嘆願書」には、短縮申請事由として(1)公共性の高い事業であること、(2)賃貸借期間が 10 年 1 か月であること、(3)事業の用に供する期間も 10 年 1 か月であること、(4)契約期間満了時において無償譲渡又は、解体撤去することは確実であること。が記載されている。

審判所の判断は、「使用可能期間が法定耐用年数よりも物理的ないしは客観的に短いこととなった事由が現に発生しているような場合に限られているものと認められる。従って当該事由はその減価償却資産自体の本質に影響を与えるものではなく、耐用年数の短縮事由には該当しない」と判断している。

また、「本件契約は更新の定めがなく、契約期間満了時に無償譲渡又は解体撤去することは確実であることが記載されているが、それは請求人自身の事情により、請求人において本件鉄骨屋根の使用できる期間に制限があることを示すに留まり、物理的・客観的に使用可能期間が短くなったという状況を意味していないから、短縮事由に該当しない」と判断している。

しかしながら、使用可能期間については、契約期間が定まっており、更新ができなく、買取請求ができないものは、短縮事由に該当すると考えられるので審判所として、確実に契約期間満了時に無償譲渡するのか、解体撤去するのか(再利用を含めて)審理は

容易にできたはずである。その上で判断を示すべきであった。また、請求人も契約期間の絶対性を疎明すべきであったと思われる。本件事案の事実関係において、契約期間の絶対性等については不明であるが、契約当事者双方からの疎明により、絶対性が明らかであり、無償譲渡又は解体撤去後廃棄処分が明らかであるなら耐用年数の短縮事由に該当すると考えられる。

審判所が契約期間の絶対性等について審理を怠ったことに対して理由に不備があると考ええる。

減価償却費の損金性（費用収益対応の原則）からは、法人税法上「別段の定め」が優先するので法人税法上認められた耐用年数により減価償却費を計算することになる。たとえ期間満了時に、未償却残高が残っていたとしてもその時点にて、譲渡損又は除却損を計上することになる。この点は、審判所の結論に賛成である。