

NTTドコモ訴訟控訴審も更正処分を取消し

中央大学教授 大淵博義

NTTドコモのグループ会社がNTTパーソナルグループ各社から譲り受けたPHS事業に係るエントランス回線の取得代金（1本72,800円）の全額（9社合計額約280億円）を少額資産として一時の損金の額に算入した申告を否認した更正処分を取り消した東京地裁平成17年5月13日判決の控訴審判決（東京高裁平18年4月20日判決・中央ドコモ関係）は、NTTドコモ側の主張を支持して一審判決を維持する判決を言い渡した。なお、現在まで、ドコモ関係各社9社のうち、6社の東京高裁判決が言い渡されており、いずれも、更正処分が取り消されている。

【事案の概要】

1. 事実の概要

NTTパーソナルグループ各社は、自己の所有するPHS無線基地局とNTTの電話網をNTT所有のエントランス回線により相互接続することによって、PHSサービスを提供していた。そして、NTTとの間で、上記相互接続のため、エントランス回線1回線につき、設置負担金7万2,800円を支払う旨契約し、最大の会社（中央ドコモ）を例に取れば、約110億円を支払って約15万回線以上の設置を受けていた。

原告らNTTドコモグループ各社は、NTTパーソナルグループ各社から、PHS事業全部を譲り受け、NTTに対する「エントランス回線利用権」なる無形固定資産を取得し、更に追加取得もした以上、これが一度に全額を損金処理することができる取得価額が10万円未満の「少額減価償却」（法人税法施行令133条）に該当するとして、平成11年3月期分については確定申告を、平12年3月期以降分については、いったん課税庁の見解に従った確定申告等をした後に更正の請求をした。

しかし、被告らは、上記無形固定資産の取得価額は、前記の約110億円等の高額なものであって、少額減価償却資産に該当しないとして、更正、過少申告加算税賦課決定、更正の請求をすべき理由がない旨の通知処分等を行った。本件は、原告らが、被告らに対し、上記更正及び賦課決定や、通知処分等の取消しを求める事案である。

2. 控訴審判決において付加された判示要旨

控訴審判決は一審判決を引用し、それを敷衍して判示しているもので、ここでは、控訴審判決が追加した判示要旨を紹介する。なお、一審判決要旨と解説については、別途[「少額減価償却資産の判定基準～NTTドコモ訴訟判決等に見る判定基準を検証する～」](#)を参照されたい。

(1)控訴人（課税庁）の主張は、PHSの仕組みから、エントランス回線1回線では機能を果たすことができず、1人のエンドユーザーに対してどこからでもまた移動しながらでも

通信できるというサービスを提供することは、エリア内の全てのエントランス回線を利用する権利が一体となって初めて可能となること、丁社が提供する役務は、本件接続協定を締結することにより生じたものであることを主要な根拠とするものである。このように丁社電話網の機能及びデータベースを活用してPHS事業を提供する活用型PHS事業において、1人のエンドユーザーに対しサービスエリア内のどこからでもまた移動しながらでも通信できるというサービスを提供するためには、基地局と丁社の設置するPHS接続装置を経由して丁社電話網に接続するための「入口」となる回線であるエントランス回線が複数存在することが前提となること（少なくとも多数の基地局及び多数のエントランス回線があればあるほど利用価値が高まること）、活用型PHS事業を営むためには、丁社との間で相互接続協定を締結することがその前提となることは、控訴人指摘のとおりである。

しかしながら、そうであるからといって、当然に、本件接続協定上の地位を一つの権利であるとみるべきことにはならない。本件接続協定の締結自体には何らの対価も必要ではなく、原則として丁社は相互接続を承諾する義務を負っていることからすると、相互接続協定の接続のみでは、いまだ具体的な財産的価値があるということとはできない。これに対して、エントランス回線を設置することにより、現実には、当該エントランス回線を通じての基地局とPHS接続装置との間の相互接続が可能となるのであり、これにより、現実の便益が生じることは明らかである。また、被控訴人（ドコモ社）の加入者が、移動しながら通話して基地局間で受け渡し（ハンドオーバー）がされる場合、エントランス回線は順次変わっていくとしても、常に利用しているエントランス回線は1つであって、同時に複数のエントランス回線が利用されるわけではないから、機能しているエントランス回線は1つであるということが出来る。そして、エントランス回線は1回線ごとに管理され、丁社に対し、1回線ごとに設置の申込みをするとともに、7万2800円の設置負担金を支払う必要がある上、エントランス回線を利用して通信を行うために、定額制の網使用料及び従量制の網使用料の支払が必要であるなど、本件接続協定を締結しただけでは生じることのない具体的な個々の支払義務を生じるのである。

以上からすると、本件接続協定を締結することにより乙社又は被控訴人が資産を取得するのでなく、1回線ごとに個々のエントランス回線を用いて丁社のネットワークと相互接続し、丁社をして、エンドユーザーに電気通信役務を提供させる権利（エントランス回線利用権）を取得したとみるのが相当である。

(2)被控訴人は、乙社から本件資産の譲渡を受けたが、被控訴人が本件資産のみでPHS事業を行うことができることは明らかであり、したがって、被控訴人が本件設置負担金を支払うことにより新たに取得する権利（エントランス回線利用権）は、本件資産とは別個の資産の取得とみるほかはないが、これは、本件接続協定上の地位を一つの資産とみる見解と矛盾するものといわなければならない。控訴人は、エントランス回線の増設により、利用可能区域の拡大又は高密度化をもたらす旨主張するが、そのことにより全体としての資

産の価値が高まっても、既存の資産部分（本件資産）は、設置負担金（1回線当たり7万2800円）に回線数を乗じた金額以上にその価値が増加するのではないことはいうまでもないから、本件設置負担金の支出が法人税法施行令132条2号の資本的支出に該当するということはできない。

(3) 控訴人は、少額減価償却の対象であることの明らかなレンタルビデオテープとの場合とは同一視できない旨主張する。レンタル・ビデオテープは、1本単位でレンタルされ、視聴され、かつ、1本ごとの個別の使用状況によって物理的に消耗し、また、その内容によって陳腐化する状況も1本ごとに異なるのに対し、本件資産は、エントランス回線そのものが貸出し対象となるわけではないし、被控訴人主張の本件権利は有体物ではなく、物理的に劣化するわけでもない。したがって、レンタルビデオ事業におけるレンタルビデオとPHS事業における本件資産とが異なる側面を有することは否定できない。しかし、レンタルビデオテープのように事業のために多数そろえておくことが通常必要な資産であっても、一つ一つが独立して機能しているものについては、その一つ一つを単位として法人税法施行令133条の取得価額を判定するのが相当であると解されるのであり、エントランス回線も1回線ごとに独立して機能し、エンドユーザーは1回線ごとに利用するとの点においてレンタルビデオテープと共通性を有するのであるから、レンタルビデオテープと本件資産を比較することに意味がないとはいえないし、レンタルビデオテープと本件資産に相違点があるからといって、本件資産の取得価額を全体として一つであると解すべきことにはならない。

(4) 控訴人は、法人税法施行令133条の少額減価償却資産に関する規定の改正経緯から、少額減価償却資産に該当するか否かを判断するに当たっては、業務の性質上基本的に重要であったり、事業の開始や拡張のため取得したものであったり、多数まとめて取得したものであるなどといったことは、当該取得資産の取得価額を判断する上で考慮されるべきでないとする原審の判断は誤りである旨も主張するが、昭和42年改正前の法人税法施行令133条によれば、資産の取得価額が少額であっても、①業務の性質上基本的に重要なもの、②業務の固有の必要性に基づき大量に保有されるもの、及び、③事業の開始又は拡張のために取得したものと等については、少額減価償却資産から除く旨定められていたところ、現行の規定においては、上記①ないし③は廃止されているのである。これからすれば、少額減価償却資産に該当するか否かを判断するに当たっては、業務の性質上基本的に重要であったり、事業の開始や拡張のため取得したものであったり、多数まとめて取得したものであるなどといったことを当該取得資産の取得価額を判断する上であえて考慮すべき事項ではないというべきである。

【一審判決要旨】

(1) 減価償却資産としての費用配分を行うためには、当該資産の事業への供用ができる状態、すなわち、当該企業の事業活動において、当該資産がその用益を提供しうる状態、更に正

確にいえば、その資産としての機能を発揮することができる状態にあると評価できることが必要である。

(2) 上記のような減価償却の費用配分の方法の特則である少額減価償却資産の損金算入についても、当該減価償却資産が、当該企業の事業活動において、資産としての機能を発揮することができる状態にあると評価できることが必要であると解すべきである。

そうすると、少額減価償却資産に該当するか否かを判断するに当たっては、当該企業の事業活動において、一般的・客観的に、資産としての機能を発揮することができる単位を基準にその取得価額を判断すべきであって、多数まとめて取得したものであるなどといったことは、取得価額を判断する上で考慮されるべき点ではない。

(3) 原告らがNTTパーソナル各社から取得した権利は、相互接続協定上の地位などといった抽象的ないし包括的なものではなく、自社の契約者に、個別の当該エントランス回線を利用して、NTTのPHS接続装置、共同線通信網等と相互接続し、NTTのネットワークを利用して電気通信役務を提供させる権利（エントランス回線利用権）と解すべきであり、この権利を得るための対価として、NTTパーソナル各社又は原告らは、エントランス回線1回線につき7万2,800円の設置負担金を支払っているのである。

(4) エントランス回線は、一定の範囲内をカバーする1基地局のみを対象としてその機能を発揮するものであり、一個のエントランス回線があれば、当該基地局のエリア内においてPHS利用者がPHS端末から固定電話又は携帯電話に通話することに支障はないし、また、固定電話又は携帯電話から当該エリア内のPHS端末との間で通話することにも支障はないと認めることができる。そうすると、本件エントランス回線利用権は、原告の事業活動において、一般的、客観的には、1回線で、基地局とPHS接続装置との間の相互接続を行うという機能を発揮することができるものである。

(5) 他方、上記相互接続協定上の地位は、それだけでは機能せず、対価の支払いもないのであって、具体的な財産的価値があるものではない。

(6) そうすると、エントランス回線利用権の取得価額は、直接NTTから取得した場合も、NTTパーソナル各社からまとめて譲り受けた場合も、エントランス回線1回線の単価である7万2,800円であると認めるのが相当である。

(7) したがって、原告らがNTTパーソナル各社から又は直接NTTから取得した権利は、少額減価償却資産に該当し、一度に全額を損金処理することができる。よって、更正、通知処分及び過少申告加算税賦課決定のうち、上記損金処理を前提として計算した所得金額に基づく税額を超える部分は違法である。

以上

鑑 定 意 見 書

中央大学教授

大 淵 博 義

(税務会計・税法専攻)

目次

減価償却制度における少額減価償却資産の意義とその判定基準	
1. 減価償却制度と少額減価償却資産の損金算入制度の意義	4
2. 少額減価償却資産における一時の損金算入制度の変遷	5
(1) 制度の沿革	5
(2) 改正の経緯とその特質	6
3. 少額減価償却資産の判定単位と課税実務の現状	7
(1) 少額減価償却資産の判定単位	7
(2) 少額減価償却資産の判定を巡る課税実務の検討	
～ 課税実務における事例研究をとおして～	8
レンタル業開業に当たって大量に購入したビデオテープ等の判定単位	8
貸衣装・パチンコ器・パチンコ玉の判定	9
デジタルカメラ等の判定単位	10
新築社屋への移転に伴って取得した少額備品の取扱い	10
会議室用のテーブルと椅子の一括取得の判定単位	10
倉庫用製品収納棚（スチール製簡易組立棚）300 台の 少額減価償却資産の判定	11
間仕切りの判定単位	11
じゅうたんの判定単位	12
内線電話機の判定単位	12
新築の貸事務所用ビルの照明器具(蛍光灯)の少額性の判定	12
追録式法規集の判定	13
賃貸マンションのカーテンの判定	13
道路工事用地盤補鋼板の判定	14
建設用足場材料の判定	14
料理店の厨房設備の判定	14
社員研修用のテレビとビデオを一括購入した場合の判定	14
(3) 少額減価償却資産の判断基準	16
本件電気通信施設利用権の少額減価償却資産の判定について	
1. 本件訴訟上の争点に関する論点整理	19
2. 本件電気通信施設利用権の少額減価償却資産非該当の論拠に関する考察	
～ 審査請求における被告の課税根拠の主張と裁決の論理に関連して～	20
(1) PHS 事業の機能性からのアプローチ	21
(2) 「エントランス二回線一体説」からのアプローチ	23

(3) 原告と NTT との接続協定により全エントランス回線利用権は 一体的集合的に発生している権利であるというアプローチ	24
3. 本件電気通信施設利用権の通常 1 単位として行なわれる取引の意義.....	27
(1) 通常 1 単位である取引単位の認定基準再論.....	27
(2) 本件電気通信施設利用権の機能性からの少額減価償却資産の 判断について.....	29
おわりに	31

減価償却制度における少額減価償却資産の意義とその判定基準

1. 減価償却制度と少額減価償却資産の損金算入制度の意義

企業の減価償却は、資産の使用により物理的又は経済的に価値の減少が発生するが、その価値の減少を減価償却費として認識測定して、各使用事業年度に費用配分する会計技術である。その場合、耐用年数が1年未満のものであっても、また、減価償却資産の取得価額が少額であっても、これを保有して2以上の事業年度において使用される以上、その各使用事業年度に費用配分することが収益と費用の対応関係から合理的である。しかしながら、その減価償却資産が1年未満の使用可能年数の資産である場合又は当該資産の取得価額が少額である場合には、事業の用に供した時の事業年度の一時の損金算入を認めたとしても、期間損益の計算上、弊害は少ない。

この点の取扱いに関して、現行の法人税法施行令133条(少額の減価償却資産の取得価額の損金算入)は、次のとおり規定している。

「内国法人がその事業の用に供した減価償却資産(第48条第1項第7号(減価償却資産の償却の方法)に掲げるものを除く。)で、前条第1号に規定する使用可能期間が1年未満であるもの又は取得価額(第54条第1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1項において同じ。)が10万円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。」

この規定の趣旨は、減価償却資産は、理論的にいえばその金額の大小のいかんにかかわらず、減価償却という会計技術を通じて、事業の用に供した事業年度において、その取得価額を費用化すべきであるが、使用可能期間が1年未満であるもの又は取得価額が10万円未満の少額な減価償却資産についてまでも、その取得価額を一義的に減価償却費として費用化することは、税務処理上、きわめて手数を要することから、その取得価額が10万円未満の減価償却資産については、事業の用に供した事業年度において一時の損金処理を認めるというものである。企業会計においても、いわゆる重要性の原則によって、資産であっても重要性の乏しいものについては、これを資産として取り扱わずに、取得時の一時の費用として処理することが認められている。

しかし、この取得価額が少額な減価償却資産については、重要性の原則から、以前には、税法上その一時の損金算入制度に対する例外規定も置かれていた。その1つは、取得価額が少額な減価償却資産等であっても、事業の開始又は拡張のために取得した固定資産については、一括取得により金額も多額となり、しかも、その固定資産を事業の用に供した以後に収益が発生することから、その収益と費用の対応関係を厳格に要求して所得計算を行なうことが適正な真実の客観的所得を把握するためには必要とされ、一時の損金算入制度の対象の例外とされていた。

また、当該企業の事業の遂行上、基本的に必要不可欠な減価償却資産(少額重要資産)及びその事業において多量に保有することが予定されている資産(少額多量資産)についても、単体の資産の取得価額は少額であっても、多量に保有することが必要であることから、その取得費用は多額となり、重要性の原則により資産に計上することが適正な期間損益計算から必要であり、これを資産に計上して費用配分することが要求されて、当該規定の例外とされていた。

ところが、その例外規定が、その後改正されて、少額減価償却資産であれば、すべての資産について、一時の損金算入が認められこととなり、上記の規定として現在に至っている。

そこで、かかる少額減価償却資産についての法人税法上の制度の変遷について、先ず、概観しておく。

2. 少額減価償却資産における一時の損金算入制度の変遷

(1)制度の沿革

この少額な減価償却資産の取得価額の損金算入規定の沿革を見ると、初めて法律に登場したのが、昭和22年の法人税法施行細則であるが、当時の規定は、「法人が、耐用年数1年未満の固定資産又は取得価額若しくは製作価額1,000円未満の固定資産を取得した場合において当該固定資産を固定資産として財産目録に記載しなかったときは、当該固定資産については、前2条の規定はこれを適用しない。」というものである。

その後の昭和26年の改正により、この規定の取得価額等の上限が1万円未満に改正され、合わせて、「但し、事業の開始又は拡張のために取得した固定資産で、その耐用年数が1年以上であるものについては、この限りでない。」という但し書が追加された。

さらに、昭和36年には、適用対象の固定資産を、「固定資産(その償却額が各事業年度の所得計算上損金の額に算入される固定資産以外の固定資産並びに当該法人の業務の性質上基本的に重要な固定資産及び当該業務の固有の必要性に基づき大量に保有される固定資産を除く。)」に限定する旨の改正がなされた。なお、「但し、事業の開始又は拡張のために取得した固定資産で、その耐用年数が1年以上であるものについては、この限りでない。」という規定は踏襲されている。

その結果、少額減価償却資産の取扱いは、原則として、1万円未満のものは事業の用に供した事業年度の一時の損金の額に算入することができることとされたが、次のような資産については、1万円未満のものであっても、例外として、資産計上が必要とされた¹。

業務の性質上基本的に重要なもの(例えばパチンコ屋のパチンコ器とか貸衣装屋の貸衣装等)

業務の固有の要請に基づき大量に保有されるもの(例えば、ホテル、旅館等の浴衣、スリッパ、運送業者のパレット、ロープ、シート等)

¹ 武田昌輔編著『DHCコンメンタール』第一法規 3,782頁参照。

又は のほか、事業の開始又は拡張のために取得したもの
このうち、及び は、一般的に少額多量資産といわれる場合もあるが、ここでは、を
少額重要資産、を少額多量資産という区分に従って論じることとする。

その後、昭和39年改正において取得価額等の上限は3万円（固定資産の耐用年数等に関する省令別表7に掲げる固定資産にあっては、1万5000円）未満に改正されていたところ、上記の限度額未満の資産についての例外的取扱い、昭和42年の改正において、に該当する少額重要資産については従来どおり資産に計上することが必要であるが、又は に該当する資産については、1個又は1組等の取得価額が3万円未満であれば、事業の用に供したときに一時の損金の額に算入することができることとされた。

昭和43年改正では農業又は林業の用に供される減価償却資産についての改正が行われ、次いで、昭和45年には、損金算入の上限の金額が5万円未満に改正され、昭和49年の改正では、当該上限の金額が10万円未満に引き上げられるとともに、少額重要資産の制度が廃止された。すなわち、その業務の性質上基本的に重要なものであり、大量に保有する場合であっても、事業の用に供した時の事業年度の一時の損金算入を許容するという思い切った改正が行なわれたのである。

その後の改正は、昭和63年に損金算入できる上限の金額が10万円から20万円に引き上げられたが、平成10年改正により、一時の損金算入の対象資産から国外リース資産が除かれることとなり、その損金算入の上限金額が再度10万円未満に引き下げられた。

(2)改正の経緯とその特質

このように、少額減価償却資産の一時の損金算入に関する規定は、これまで数次の改正を経て現在に至っているが、一時の損金算入が容認される上限の金額の改正を除き、少額減価償却資産に関する制度の実体的改正の特質についてみてみよう。

まず、昭和22年の制度創設当初は、取得価額が1,000円未満の固定資産については、そのすべての資産について、一時の損金算入が認められていたが、その後の昭和26年改正により、「事業の開始又は拡張のために取得した固定資産で、その耐用年数が1年以上であるもの」については、この損金算入の特例の適用から除外され、さらに、昭和36年改正では、当該法人の業務の性質上基本的に重要な固定資産及び当該業務の固有の必要性に基づき大量に保有される固定資産、つまり、少額重要資産と少額多量資産が一時の損金算入の対象から除外されたものである。

すなわち、昭和36年の改正時点では、1万円未満の少額減価償却資産に該当するものであっても、少額重要資産、少額多量資産又は事業の開始若しくは拡張のために取得した少額減価償却資産に該当する資産を取得した場合には、一時の損金算入の対象資産から除かれ、減価償却による取得価額の費用化が強制されていたのである。

ところが、昭和42年の改正において、少額多量資産及び事業の開始又は拡張のために取得した少額減価償却資産に該当する減価償却資産は、一時の損金算入の対象資産に含められ、

さらに、昭和49年改正において、少額重要資産の制度が廃止された結果、法所定の上限金額により定まる少額減価償却資産に該当すれば、損金経理を要件として、事業の用に供した事業年度において、その取得価額の全額の損金算入が容認された。この改正後は、その上限の金額の変遷はあるものの、一時の損金算入が認められる減価償却資産の質的区分については、昭和49年当時と現在とで何ら異なるところはない。

昭和42年改正の少額多量資産や事業開始・拡張のための資産取得の適用除外制度の廃止は、昭和41年10月17日付「税法と企業会計との調整に関する意見書」(大蔵省企業会計審議会中間報告)において、物品貸付業における貸付物品等の一定の少額重要資産に限定して少額減価償却資産の資産計上を要求すべきであり、それ以外の資産は、企業の自主的経理に委ねることが望ましいという意見書を受けて改正されたものである。

さらに、昭和49年の改正では、長年資産計上を強制していた少額重要資産について、「現実の税務執行において、個々の資産が少額重要資産に該当するかどうかの範囲が必ずしも明確ではなかったこともあって紛争が多いこと及び少額重要資産は耐用年数が短いものが多く、その処理が複雑であることを考慮して、税制簡素化の見地から」、少額重要資産についても一時の損金算入が認められることとされたものである²。

つまり、その区分に関する判定が困難な場合が少なくなく、そのためのトラブルの発生に鑑みて、税務実務の簡素化のために、少額重要資産の区分を廃止したものである。しかして、その法改正の趣旨に十分に配慮して、少額減価償却資産に該当するかどうかの解釈適用を行なうべきであると考えられる。

3. 少額減価償却資産の判定単位と課税実務の現状

(1) 少額減価償却資産の判定単位

少額減価償却資産に該当するか否かは、通常1単位として取引される単位、たとえば、機械及び装置については1台又は1基ごとに、工具、器具及び備品については1個、1組又は1そろいごとに判定し、構築物のうち、例えば、まくら木、電柱等単体では機能を発揮できないものについては一の工事ごとに判定する(法基通7-1-11)、というのが行政上の解釈である。そして、かかる通達の解釈は、「減価償却資産の取得価額」という法人税法施行令133条の文言の解釈に基礎を置くものであり、その判定基準に関しては、格別、異論をさしはさむ余地はない。

ただ、ここで注意を要するのは、まくら木と電柱等の場合である。その少額減価償却資産の判定に当たっては、単体としての機能性の欠如ということから、一の工事ごとに判定することとされ、その機能性からの判定基準が示されているが、このことは、通常取引は単体で行なわれていないということが前提とされているということである。もとより、一本の電柱の倒壊があれば、単体で取引されることは否定できないが、それは、通常取引単位とは異なるという前提があり、しかして、その単体での機能性を考慮すれば、一定の

² 原田靖博「改正法人税法解説」税理17巻7号(1974年)89頁。

工事ごとに判定することが合理的であるという解釈が示されていると解すべきである。

換言すれば、「電柱等の単体では機能が発揮できないものについては一の工事ごとに判定する」という上記通達は、電柱等としての資産の属性から、単体では電柱等の資産自体の機能が発揮できないという意味であり(したがって、通常取引は単体では行なわれない)、その資産が単体で事業の用に供されたとしても、事業として成り立たないという意味での「事業としての機能を発揮できない」ということを意味するものではない。つまり、当該資産を単体で事業の用に供したとしても、事業としての収益性確保という意味での機能性が発揮できないという意味として、同通達の「機能の発揮」を理解することは誤りであり、許されないということである。

しかるに、当該資産の事業としての機能性の有無により少額減価償却資産の判定単位を考慮するとすれば、例えば、印刷会社の活字や建設業における金属造の仮設材料等についても、単体として事業の用に供したとしても、事業として成り立たないといえるから、単体以外の何らかの取引単位を判定単位とすることになるであろう。しかし、現在の課税庁の課税実務は、これらの資産の少額減価償却資産の判定に当たっては、それぞれ1個当たりの取得価額で判断しているところである³。

それは、上記通達のまくら木等の機能性についての判断は、単体としてみた場合の資産自体の有する本来の機能を発揮できないということを前提としているところ、前記印刷業者の活字や建設業者の仮設材料等については、例えば、1個の活字では印刷業者の印刷業という事業は成り立たないものの、1個の活字自体の機能は発揮できるのであるから、これらは単体で少額性を判定すべきことが合理的であると解釈されているためである。このことは、その資産の属性から、通常の場合でも1個の単位又は数個の単位のいずれでも取引が行なわれる資産であるということが、その単体で判定することの根拠とされているということの意味している。

そこで、現実の課税実務の実践において、少額減価償却資産に該当するかどうかの判断事例に関しての実務家の各種解説本をとおして、現行の少額減価償却資産の判定に関する課税実務がどのように行なわれているのか、また、その課税実務が適切に行なわれているのかどうかについて検討を加え、その課税実務から少額減価償却資産の判定の規範的基準を導くことができるかどうかについても考察することとする。

(2)少額減価償却資産の判定を巡る課税実務の検討

～課税実務における事例研究をとおして～

レンタル業開業に当たって大量に購入したビデオテープ等の判定単位

ビデオテープ、CD等のレンタル業を開業するに当たり多量のビデオテープ、CD等を購入し、レンタル用として店頭陳列しているが、この場合、当該CD等が少額減価償却資産に該当するかという事例については、10万円未満であるCD等は少額減価償却

³ 谷口勝司「法人税基本通達逐条解説」税務研究会(2002年)426頁参照。

資産として損金の額に算入されるとしている⁴。

この事例のCD等は、昭和49年改正前までは少額重要資産に該当するが（また、昭和42年改正前の少額多量資産及び新規開業又は事業拡張のために取得した資産にも該当する。）、現行法では、かかる少額重要資産の概念は存在しないことから、その少額性の判定は、先ず、通常取引単位によって判定すべきことになる。したがって、ビデオテープやCD等は、そもそも単体で販売されて利用される性質のものであるから、仮に、レンタル業者が大量に購入してレンタル用として保有しているとしても、その事業目的とは無関係に、各ビデオテープ1本ごとに10万円未満かどうかで判定することになる。この場合、1本の単位ではレンタル事業として成り立たないという「事業としての機能性」という視座からの判定は、前述したとおり、少額減価償却資産かどうかの判定に当たっては無関係な要素であるといえることができる。

貸衣装・パチンコ器・パチンコ玉の判定

貸衣装が少額減価償却資産に該当するかどうかは、通常は、衣装1枚、1組又は一そろいで取引されることから、着物、帯等、個々の取得価額により判定することとされている。この貸衣装は、昭和49年改正前は、少額重要資産として資産計上が強制されていた資産であるが、同改正により少額重要資産の概念が廃止されて、現在では、個々の衣装が10万円未満であれば、少額減価償却資産として一時の損金算入が認められている。

ところで、貸衣装業を行なう業者にとっては、1組の衣装のみでは貸衣装業の業務を遂行することは困難であるから、相当数の衣装を資産として購入して備え付けている必要がある。しかしながら、すでに述べたように、少額減価償却資産の判定に当たっては、その業務の遂行に支障があるかどうかという要素は無関係である。このような事業的機能性の問題は、少額重要資産を廃止して以降、当然に派生する問題であり、税法は、かかる問題点を認識しながらも、納税者の事務処理の簡素化を優先させて、少額重要資産制度を廃止したことに留意しなければならない。

また、パチンコ業を開業するために、他から営業譲渡により店舗と100台のパチンコ器及び大量のパチンコ玉等の設備一式を譲り受けた場合を考えると、貸衣装の場合と同様に、当該パチンコ器等はパチンコ業にとっては少額重要資産であるが、これを資産に計上する必要がなくなった以上、通常行なわれる取引の単位であるパチンコ器1台等で少額減価償却資産の有無を判定することになる。この場合、パチンコ器1台では事業として成立しないという事業的機能性の問題は、少額減価償却資産の判定には無関係であることを再度強調しておく。

すでに述べたように、機能性が問題となるのは、電柱等のように、その単体では送電という当該資産の本来の機能が発揮できないという場合に、初めて、複数の単位(この

⁴ 千葉雄二編『減価償却質疑応答集』大蔵財務協会（2003年）52頁。同旨、船越憲昭『税務相談事例集（平成15年版）』大蔵財務協会（2003年）10頁。

場合には工事ごと)により、少額減価償却資産の判定を行なうことになるにすぎない。

しかして、パチンコ業におけるパチンコ器 1 台の単位は、それ自体がパチンコ器としての機能を発揮できるのであるから、電柱等の場合とは次元の異なる問題である。

デジタルカメラ等の判定単位

デジタルカメラ(1台9万円)とフィルムの役割を果たすイメージメモリーカード(1個2万円)を購入した場合の少額性の判定については、「個々の取得価額に基づいて判定しても差し支えない」とされている⁵。この場合、デジタルカメラの撮影画像を保存するイメージメモリーカードがあって初めて、カメラはその機能を発揮するということがいえるが、カメラとイメージメモリーカードは、通常はそれぞれ単体として売買の対象とされている独立した商品であり、通常は、カメラとイメージメモリーカードは別個に取引されているから、少額減価償却資産の判定は個別に行われることになる。ここでも、機能性を問題にするのは誤りであり、機能性を問題にする前に、先ず通常取引単位がどのようなものであるのかが検討されるべきである。

新築社屋への移転に伴って取得した少額備品の取扱い

社屋の新築による事務所移転に伴い一括購入した応接セット、事務机、ロッカー等、総額250万円のうち、個々の資産は10万円未満である場合の少額減価償却資産の判定は、取引単位ごとに判定することになるから、応接セットはセットの価額、事務机、ロッカー、キャビネットは1個ごとの価額により判定することになる⁶。この事例の場合には、新社屋の新築に伴う事務用備品の一括購入であり、契約ごとに判定すれば、すべて少額減価償却資産には該当しないが、通常取引単位を考えると、事務机、ロッカー、キャビネットは1個が取引単位であるから、それぞれ1個の単体で判定されることになり、応接セットは、通常はセットごとにと取引されるから1セットの取得価額で判定することになる。なお、事務机も椅子とセットで購入したものであれば、同様に1組で判定することになる。

ここで、留意すべきことは、少額減価償却資産を大量に一括して購入して利用する場合であっても、通常取引単位によって、その少額性が判断されるという点である。

会議室用のテーブルと椅子の一括取得の判定単位

会議室用の折りたたみテーブル1台当たり椅子3脚を単位として利用する目的で、テーブル100台(単価35,000円)及び折りたたみ椅子320脚(単価3,500円)総額4,620,000円を購入したが、そのテーブル又は折りたたみ椅子は、それぞれ別々に使用する場合もあるから、その少額減価償却資産の判定は、テーブル1台又は椅子1脚が通常取引単

⁵ 千葉雄二編『減価償却質疑応答集』大蔵財務協会(2003年)53頁。

⁶ 河手博・成松洋一『減価償却の取得費・修繕費』税務研究会出版局(2003年)182~183頁。

位であり、したがって、それぞれ1台、1脚ごとで判定することになる⁷。この場合の会議室用のテーブルと椅子は、通常、セットを単位として取引が行なわれる応接セットのような場合とは、その判定基準が異なることになる。

倉庫用製品収納棚（スチール製簡易組立棚）300台の少額減価償却資産の判定

倉庫用製品収納棚（スチール製簡易組立棚）300台を本体単価8,000円、組立費1台当たり500円、総額2,550,000円で購入し、棚相互間は倒壊防止のために金具で連結して並列して使用しているが、容易に取りはずしができる。この場合、1台当たりで見れば、10万円未満であるが、300台を一式とみれば10万円を超えて少額減価償却資産には該当しないことになる。

この場合の判定単位は、その収納棚の取引単位は通常1台を一つの単位として取引されるから、300台を一つのセットとして事業の用に供したとしても、1台が10万円未満であることから、少額減価償却資産に該当する⁸。

これに対して、同様のスチール製組立式商品棚について、ボルトで留めて何段でも自由に積み上げることができるものである場合に、40段を取り付けたケースにおいて、その組立式商品棚の特質から、一体として使用する目的で設置したものであるという前提に立ち、その少額性は1段の収納棚の価額で判定するのではなく、40段の組立式の取得価額で判定するという見解がある⁹。この見解は、前者とは異なり、組立式とはいっても、数段の収納棚をボルトで固定して複数使用するという商品棚であることから、通常取引単位は一段ではなく、その使用目的に応じて取引されることが、その結論の根拠になっているものと思われる。その商品の形状や仕様によって判断されるべきものであるが、数段の商品棚が数段固定されて使用する目的の商品棚というのであれば、その取引により購入して固定されて使用された商品棚が通常取引単位と判定されることはやむをえないであろう。

間仕切りの判定単位

ベニヤ板で部屋の間仕切りを設ける場合には、そのベニヤ板は1枚単位で取引されるが、その1枚の単位は、減価償却資産である間仕切りの材料として使用されているということであるから、少額減価償却資産の判定に当たっては、「間仕切り」としての資産全体が10万円未満かどうかを判定することになる¹⁰。

少額減価償却資産の一時の損金算入の規定は、減価償却資産の取得価額が少額であれば、減価償却費による費用配分に代えて、一時の損金算入の簡便計算を容認するというものであるから、その減価償却資産ごとに少額かどうかを判断するというのが原則であ

⁷ 河手博・成松洋一『減価償却の取得費・修繕費』税務研究会出版局（2003年）185頁。

⁸ 河手博・成松洋一『減価償却の取得費・修繕費』税務研究会出版局（2003年）184～185頁。

⁹ 佐用恭治編『減価償却実務問答集』（財）納税協会連合会（2004年）73頁。

¹⁰ 河手博・成松洋一『減価償却の取得費・修繕費』税務研究会出版局（2003年）315頁。

る。減価償却資産にはベニヤ板という資産区分は存在せず、しかして、ベニヤ板は減価償却資産である「間仕切り」の一部を構成する原材料であるということであるから、少額減価償却資産の取引単位の判定に当たり、ベニヤ板を単体として判定の対象とすることは妥当ではないということになる。

じゅうたんの判定単位

じゅうたんの場合の少額性の判定は、まず、そのじゅうたんが建物を構成するか独立性を有するものであるのかという認定判断が必要となる。それが建物に固定されて建物の一部を構成するものであれば、そのじゅうたんは建物の取得価額として取り扱われ、少額減価償却資産には該当しないが、じゅうたんが備品として使用されているのであれば、じゅうたん1枚当たりの金額により判定することになる¹¹。

内線電話機の判定単位

内線電話機はそれ自体が一つの減価償却資産であるから、1台ごとに判定することになる。内線電話機は電話交換機と連動して初めて機能を発揮することから、電話交換機と一体で判定するという見解が考えられるが、日本標準商品分類によれば電話機(6711)と交換機(6712)とは別の商品として区別されていることから、やはり内線電話機は別の減価償却資産とする前者の見解が妥当であると解されている¹²。

内線電話機は、電話交換機と一体となって初めて電話としての機能を発揮するのであるが、通常取引は、電話交換機とセットとして取引されるものではなく、全く別個の商品として取引されていることから、内線電話機自体の取得価額で少額減価償却資産に該当するかどうかを判定することになる。このような内線電話機は、資産の機能という点では、電話交換機と連結されて一体となって電話通話の機能を発揮するものであるが、かかる機能性の有無を一義的に少額減価償却資産の判定単位とすることは誤りである。まくら木や電柱等とは異なり、内線電話機の通常取引単位は単体として行なわれているから、電話交換機と一体として、その少額性を判定することは誤りである。

新築の貸事務所用ビルの照明器具(蛍光灯)の少額性の判定

建物付属設備の「電気設備」には、照明器具が含まれることとされていることから、新築の貸事務所ビルに取り付けられる蛍光灯等の照明器具は、建物付属設備の「電気設備」に該当する。「電気設備」はあくまで建物付属設備であるから、同一の建物に取り付けられる一つのまとまりを持った電気設備全体として少額性の判定を行なうことに

¹¹ 河手博・成松洋一『減価償却の取得費・修繕費』税務研究会出版局(2003年)314頁。

¹² 河手博・成松洋一『減価償却の取得費・修繕費』税務研究会出版局(2003年)315頁。

なる¹³。

建物本体に付着している付属設備としての「電気設備」には蛍光灯のような照明設備が含まれるが、かかる「電気設備」の一部を構成する蛍光灯は、それ自体としても照明の機能を発揮することができる。しかしながら、減価償却資産の区分は「電気設備」であるから、その「電気設備」一式の価額により少額減価償却資産の判定を行なうことになる。

なお、蛍光灯の一部が不良となって取り替える場合の蛍光灯の費用は、「電気設備」の維持管理のための修繕費として損金の額に算入される。

追録式法規集の判定

会社の備付図書として、追録式法規集一式（全100巻）を30万円（1巻3,000円）で購入した場合の少額減価償却資産の判定は、全巻揃って初めて法規集としての効用を発揮するものと考えられるから、一式の取得価額が30万円であれば、少額減価償却資産には該当しないと解説されている¹⁴。しかしながら、法規集の効用は、100巻揃わなければ効用を果たさないというものではなく、その一部であっても、それぞれの法律の分野での法規集として機能するものであるから、かかる効用論から少額減価償却資産を判定するのは妥当ではない。この場合の解釈は、本件の追録法規集は（1巻ごとに購入することも不可能ではなくとも）通常100巻一式として販売されている書籍であるから、当該法規集の通常取引単位は、その100巻一式であると考えられるので、100巻一式の価額で少額減価償却資産を判定すると解釈すべきであり、この場合には、少額減価償却資産には該当しないことになる。

賃貸マンションのカーテンの判定

賃貸マンションのカーテンは、1枚のカーテンでそのカーテンとしての機能を果たすものではなく、通常は部屋ごとに数枚組み合わせられてその効用を果たすと考えられることから、少額性の判定は、部屋ごとに行なわれると解されている¹⁵。しかし、ここでも、効用論が先行しているのは疑問がある。つまり、カーテンは、その部屋の外部からの光等を遮断するという効用があり、デザインも通常は部屋ごとに統一されたものを選別するのが一般である。しかして、カーテンは通常取引においては部屋ごとを単位として取引されるものであるから、部屋ごとに10万円未満か否かを判定することになると解することが妥当である。

ここでの効用論が、カーテン1枚では効用を果たさないから部屋ごとに判定するというのであれば、必ずしも正確ではない。カーテン1枚では効用を果たさないというのは、

¹³ 佐用恭治編『減価償却実務問答集』（財）納税協会連合会（2004年）68頁。

¹⁴ 佐用恭治編『減価償却実務問答集』（財）納税協会連合会（2004年）69頁。

¹⁵ 佐用恭治編『減価償却実務問答集』（財）納税協会連合会（2004年）70頁参照。

カーテンの通常取引単位は部屋ごとであるということの裏づけであり、したがって、1枚では効用を果たさないから部屋ごとで判定するという論理は妥当ではない。ここでは、カーテン1枚では効用を果たさないから、カーテンの通常取引単位は、部屋ごととなっており、そのために少額減価償却資産の判定も部屋ごとで行なうと解することが妥当であるということになる。

道路工事用地盤補鋼板の判定

道路工事用地盤補鋼板は、「工具」の「金属製柱及びカッペ」に属する資産であるが、その少額性の判定に当たっては、鋼板1枚であっても、その効果が発揮できると認められるから、1枚ごとに判定して差し支えないこととされている¹⁶。

建設用足場材料の判定

建設用足場材料も同様に、1本の丸太又は1本の金属製の足場材料の取得価額によって判定することになる。ただし、この場合においては、1本ではなくある一定数量の材料があつて、初めて足場としての機能を発揮するものである。足場としての機能を発揮する一定の数量の範囲が不明確であり、かつ、足場の丸太又は鉄パイプは単体として取引の対象とされており、したがって、その取引単位は1本であるから、少額性の判定も1本単位で行われているものである。

料理店の厨房設備の判定

料理店の厨房設備の取得に当たっては、その機械及び装置を構成する電気機器、ガス機器等で独立した機能を果たしている減価償却資産については、取引も各別の単体として行なわれる資産といえるから、単体で少額性を判定することになる¹⁷。

社員研修用のテレビとビデオを一括購入した場合の判定

この点については、「テレビとビデオを一括購入した場合には、一体として利用するものですから、一括して、その全体の価額で10万円未満かどうかを判断する」との見解を示す解説書がある¹⁸。

しかしながら、この解釈には賛同できない。すなわち、テレビとビデオはそれぞれ別の機能を有しており、通常は、テレビとビデオは個々に販売されており、それぞれ単体が取引単位であると解されるから、テレビとビデオを一のセットとして通常取引単位とされているとはいえない。企業の社員研修用であるとしても、ビデオは小売価額が低廉な別の店で購入するということも一般的にはありうるし、また、一括購入するのは値

¹⁶ 佐用恭治編『減価償却実務問答集』（財）納税協会連合会（2004年）75頁。

¹⁷ 佐用恭治編『減価償却実務問答集』（財）納税協会連合会（2004年）75頁。

¹⁸ 編集代表・渡辺淑夫・山本清次『法人税基本通達の疑問点』ぎょうせい(2002年)268頁～269頁。

引きがあるからという場合もある。加えて、一括購入したビデオは、その購入したテレビ以外にも接続して利用できるというものであるから、必ずしも、一括購入したテレビと一体的に利用しないとその機能が発揮できないというものでもない。

仮に、テレビとビデオを一括購入したことから一体利用するという認定に立ち、少額性を判定するというのであれば、上記「デジタルカメラ等の判定単位」で述べたデジタルカメラとイメージメモリーカードは一体で使用して初めてカメラとして効用を發揮できるのであるから、一体で判定することになるであろうし、また、上記「会議室用のテーブルと椅子の一括取得の判定単位」で述べた事例においてもテーブル1台と椅子3脚を一体利用するということになり、それら全体の取得価額で少額性を判定することになるが、かかる解釈は、上記及びで説明した課税実務とは遊離した取扱いとなる。

一括購入により一体利用されるかどうかという、購入者の主観的要因は、少額減価償却資産かどうかの判定には直接的には関係はないと解すべきである。その資産を一体的に利用しない場合には、当該資産としての機能が発揮できないという場合に初めて、その複数の資産を一体として判断するというのが通達の趣旨である。したがって、通達で例示されているまくら木や電柱のような、その減価償却資産として分類される構築物としての本来的な用益性から、単体では構築物として効用を果たさない場合のように、分類された種類の減価償却資産として当該資産の本来的効用を果たさない場合に限定して、資産の一体判断がなされるべきであると解される。

すなわち、このことは、少額減価償却資産の判定単位の認定判断は、先ず、通常取引単位がどのようなものであるのかという取引単位を確定して行うべきであり、その取引単位が明確に認定された場合には、その資産の利用による効用の程度、つまり、機能性の程度の問題は、少額減価償却資産の判定単位には影響しないと解すべきであるということである。

また、ビデオはテレビがなければ機能しないから一体で判断するという見解が考えられるが、それは現実のビデオの利用の場面を判定要素とするものであり妥当ではない。ビデオは1台でビデオとしての機能を有するものであり、それを利用する場合にはテレビと接続することが必要であるというに過ぎない。しかも、ビデオはテレビとは別に単体で販売の対象とされていることから、それ自体の取引実態から通常取引における1単位の取引単位が明確であり、したがって、もはや、ビデオの機能性を問題にする必要はない¹⁹。加えて、テレビはそれ自体でその機能を完全に發揮するものであるから、ビデオとテレビは一体で機能するという冒頭記載の解説書の見解は誤りである。仮に、テレビとビデオが一体とならなければ、その機能が発揮できないというのであれば、通常はテレビとビデオの一組が取引単位となるであろうから、その少額性の判定も両者をセ

¹⁹ ビデオを利用する場合にテレビが必要であるということは、そもそも、ビデオ自体の機能とは無関係であり、もとより、テレビ自体の機能性はビデオがないとしても単体で發揮されるのであり、販売もされているのであるから、ビデオとセットで判定するという議論自体無意味である。

ットとして（１組として）判定するのは当然のことである。しかしながら、テレビは単体で機能を発揮するものであるから、かかる見解は取りえないことはいうまでもないことである。

仮に、他の資産と一体として利用することが予定されている資産は、それを一体としたものが１単位の取引単位として、少額減価償却資産の判断基準とするというのであれば、パソコンとプリンターは、通常は別々の資産として別売りされているにもかかわらず、プリンターはパソコンと接続して初めてその利用に供するものであり、プリンター自体で利用することはできないから、セットで購入すれば一体として判断するということになる。かかる見解は、法基通 7-1-11 において、「通常 1 単位として取引されるその単位」により少額減価償却資産を判定するという行政解釈にも違背し、従前の少額減価償却資産の判定に関する課税実務と抵触することになり許されない解釈であると考えられる。

したがって、会社が社員研修用のテレビとビデオを一括して購入したとしても、その会社の用途とは関係なく、テレビとビデオの通常取引単位はそれぞれ個々であるから、テレビとビデオは別々に少額減価償却資産の判定を行なうことになり、テレビとビデオがそれぞれ 10 万円未満であれば、それらは少額減価償却資産に該当すると解すべきである。

(3)少額減価償却資産の判断基準

以上、各種の解説本に取り上げられている事例を中心に、その少額減価償却資産の判定の課税実務について検討、分析を加えてきたが、その解説本の中には、必ずしも適法な解釈によるものではないものも含まれている。特に、誤った資産の機能性からのアプローチが見られる。

そもそも、資産の機能性による判断は、法基通 7-1-11 において、まくら木や電柱等の単体としての機能性の欠如から、その資産の機能性が発揮される「工事ごとに判定する」という通達が示されていることに起因しているものと思われる。しかしながら、当該通達における機能性に関する記述は、「構築物のうち例えばまくら木、電柱等単体では機能が発揮できないもの」とされているように、構築物として特掲されている資産の中には、通常は単体では構築物として機能することが予定されていない資産が含まれていることから、かかる構築物については、機能性という要素を考慮して少額性を判定することが妥当であるという解釈が示されているものである。したがって、上記のデジタルカメラとイメージメモリーカード、内線電話機と電話交換機、さらにはテレビとビデオ、パソコンとプリンターのような資産は、一体として利用される資産ではあるが、それぞれ単体の資産としての機能を有しているものであって、そのような場合の「一体利用」は、上記通達の規定が予定する構築物のまくら木等は単体では「機能を発揮しない」という場合の単体としての機能性欠如とは、次元の異なるものであるということが理解されなければならない。

つまり、上記のように他の資産と一体と（接続）して利用される資産であっても、各資産が単体として機能を有している場合には、当該資産の通常取引は単体で行われているということであって、したがって、かかる資産については、少額減価償却資産の判定は単体で行なわれるべきものである。このことは、現実の課税実務がかかる取扱いによっているところからも明らかである。

したがって、当該資産は通常単体でも取引されるものであり、その単体が当該資産として一応機能するという場合には、その単体にさらに他の種類の資産を組み合わせたり、同種の資産で別の単体を組み合わせることによりその機能性が増進されるということの問題にすることは、法人税法施行令 133 条の「減価償却資産の取得価額が 10 万円未満であるもの」という条文の解釈としては許されないものと解すべきである。

ところで、以上の課税事例等の検討・分析の結果、少額減価償却資産に該当するかどうかの判断は、一般的には、次のような客観的な要素をもって、その基準とすることができらるであろう。

その資産の通常取引単位が 1 台、1 個又は一基であれば、その単体の取引単位で判断するが、当該資産の持つ本来の属性やデザイン等から、客観的に判断して通常取引として一体を単位としてなされると認められる場合には、その資産を単体としではなく、その一定数量の資産を全体として一つ取引単位として判断すべきである。例えば、部屋ごとに判定するカーテン、応接セット等は、単体として使用できないものではないが、その資産の通常の利用目的は、その資産の一般的、客観的な機能性からも、また、外観上のデザイン等からみても、カーテンは部屋ごとに、また、応接セットは一揃いのセットごとに利用されるのが一般的であるから、その通常取引では、カーテンは部屋ごとに、応接セットは 1 セットを単位として取引されている。したがって、カーテンは部屋単位の取得価額より、また、応接セットはセットの取得価額により、少額減価償却資産かどうかを判定することになる。

すなわち、例えば、カーテンの場合には、その機能性から直接に部屋ごとに判定することになるのではなく、そのカーテンの取付けの目的、つまり、カーテンという資産の属性と機能性からすると、部屋ごとにカーテンを取り付けるという取引が通常であるから、その通常取引の 1 単位は部屋ごとのカーテンであることの結果、少額性の判定単位も部屋ごとのカーテンとなるという点に留意する必要がある。

少額減価償却資産の判定は、一定の減価償却資産に属する資産の一時の損金算入を容認するという税務会計処理上の簡便性からの制度であるから、まずは、その取得した減価償却資産がいかなる種類の減価償却資産に属するかで判断される。すなわち、その取得した減価償却資産が建物や建物付属設備を構成する場合には、建物全体を一括して、あるいは、同一の建物に付属する一つのまとまりを持った設備を建物付属設備の種類ごとに一括

して判断されるし、その取得した減価償却資産が一体として設置された「機械及び装置」を構成する資産であれば、その一体として設置された各「機械及び装置」の種類ごとに一体として少額性を判定することが原則である。しかしながら、「機械及び装置」のように複数の減価償却資産が一体となっている総合減価償却資産にあつては、それを構成する一部の減価償却資産が一体として設置されていても独立して機能を発揮する資産であれば、通常取引単位としても当該資産が単体として取引の対象とされることから、その各減価償却資産は単体として、その少額性を判断する。

例えば、じゅうたんが建物に固定されて建物と一体となって減価償却資産の建物を構成している場合は、建物一体のものとして少額性を判断するし、新築した建物の蛍光灯等の照明設備は建物付属設備の「電気設備」を構成するから、当該建物の電気設備一体のものとして少額性を判定することになる。一方、「機械及び装置」に属する資産のうちには、例えば、前述したように、厨房設備の電気機器等のように、一般には単体として取引の対象とされている資産については、通常取引単位の単体を一つの減価償却資産として、その少額性が判定されることになる。

当該減価償却資産の本来の属性から、単体として機能を発揮することができず、通常単体での取引も行われていない資産であれば、一つの工事ごとに判定する。その典型的なものが、前述したように通達で明示されているまくら木や電柱という減価償却資産である。この場合、まくら木や電柱は、取替用として1本単位で取引されることが皆無であるとはいえないが、構築物としてのまくら木は相当区間の線路設備を構成してその用がなされるものであり、また、電柱も相当距離の送電設備を構成して、構築物として機能するものであるから、当該資産の本来の属性と使用目的からは、1本の単位では機能を果たさず、一定の数量を一括して取引が行なわれるのが通常である。

したがって、かかる構築物については、その構築物としての資産が機能を発揮するのは、一定の規模を構成する資産であることが前提とされていることから、その通常取引単位を工事ごとであるとして、少額減価償却資産の判定をすることとしたのが行政解釈である。ちなみに、電柱等の場合の少額減価償却資産の判定を、機能性が発揮される「一定の数量」という量的基準により行なうことは、その客観的数量が不確定であることから、その判定単位については、実施される工事ごとという客観的に判断できる基準としたものと解される。

その意味では、まくら木の鉄道軌道の安定、電柱の送電という使用目的から、単体ではその資産自体の機能が発揮できないということに基づく、特殊な判定基準ということができるが、それはあくまで、資産として単体では全く機能を果たせず、通常取引単位は単体ではないということが前提とされているということに留意すべきである。

換言すれば、当該減価償却資産を単体又は取引単位としての一定数量で使用しても事業として成り立たず、事業のためそれよりも大きな単位の当該減価償却資産を保有する必要

があることを理由として、その事業的機能性という視点から、そのような大きな単位をその資産の少額性の判断基準とすることは誤りである。例えば、事業を開始し、又は営業譲渡を受ける際において、ある減価償却資産を単体として取得しても事業としては成立しないことから、その事業的機能性の欠如を根拠として、その事業開始に際し又は営業譲渡契約により取得した減価償却資産を全体として、少額減価償却資産の判定単位とすることは法の趣旨に反することになる。なぜならば、前述したように、法人税法施行令 133 条は、少額減価償却資産の判定について、「減価償却資産の取得価額が 10 万円未満であるもの」と定義しているのであり、そこには、事業的機能性の要素を解釈として取り入れる余地は全くないからである。

仮に、事業的機能性という要素を、少額減価償却資産の判断要素とすれば、すでに検討したように、通常は単体で取引される事務用備品等が、開業や新築社屋の建設に伴う事業拡張の際に大量に一括して購入される場合や、パチンコ店の開設又は営業の譲受けの際にパチンコ器が大量に一括して購入される場合には、事業の開始又は拡張のためにそれら大量の減価償却資産を取得することは当然の前提とされていることから、通常は単体で取引されるこれらの減価償却資産が、そのような場合にのみ単体では少額性を判断されないことになる。このことは、少額多量資産や事業の開業又は拡張のための少額減価償却資産の取得を一時の損金算入の対象とした昭和 42 年改正及び少額重要資産の取得を一時の損金算入の対象とした昭和 49 年改正の趣旨を没却することになり、しかも、被告等の課税当局における現行の課税実務の実際とも矛盾を来すことになる。

かくして、通達で規定する「まくら木、電柱等単体では機能を発揮でないもの」という意味は、事業としての収益性確保という意味での事業的機能性を欠く場合ではなく、当該まくら木や電柱という構築物の資産自体が単体では、その資産の元来の使用目的に応じた機能を発揮できず、しかも通常は単体では取引されないという場合を前提にしているということである。

したがって、かかる特殊な用途に供される構築物のような減価償却資産についての判断基準を、単体で取引され、また、単体として資産自体の機能が発揮できる一般の少額減価償却資産の判断基準に持ち込むことは、法の解釈として許されないと考える。

本件電気通信施設利用権の少額減価償却資産の判定について

1. 本件訴訟上の争点に関する論点整理

本件訴訟は、原告が NTT の設置するエントランス回線の設備工事費用等として NTT に負担金(1 回線当たりの負担金は 72,800 円。以下「本件設置負担金」という。)を支出して取得した電気通信施設利用権について、10 万円未満の少額減価償却資産に該当するものとして損金経理により損金の額に算入したことが適法か否かが争われているもので

ある。すなわち、本件エントランス回線の1回線当たり72,800円の本件設置負担金をNTTに拠出して取得した電気通信施設利用権が、法人税法施行令133条の少額減価償却資産に該当するかどうかについて、エントランス回線1回線当たりの取得価額で判断することの適法性が争点である。

もっとも、ここでの電気通信施設利用権の取得の形態は、平成10年12月1日付で、原告がNTTパーソナル社から営業譲渡によってエントランス回線を利用する権利である電気通信施設利用権（ここでは、この権利について「エントランス回線利用権」という用語を使用することもある。）を譲り受けて取得した場合と、PHS事業者としての原告がNTTとの契約により、新たな本件設置負担金を支出して電気通信施設利用権を取得した場合の二つの態様があり、それぞれについて少額減価償却資産の該当性が争われる余地がある²⁰。

ここでのエントランス回線とは、NTTの交換機と簡易型携帯電話（以下「PHS」という。）事業を営む電気通信事業者（以下「PHS事業者」という。）の無線基地局（PHS端末機との間で電波の送受信を行なう無線接続装置のことであって、以下「基地局」という。）との間を接続する端末回線で、NTTが所有するものである。

ところで、原告は、NTTパーソナル社との間で、PHS事業の平成10年7月1日付営業譲渡契約を締結し、同年12月1日付で、NTTに対してNTTパーソナル社が有していたエントランス回線利用権（電気通信施設利用権）を、同社から一括して譲り受けたものである。このエントランス回線利用権は、PHS事業者の原告にとって、事業遂行上、必要不可欠の重要な資産であり、かつ、事業上のPHS利用者の通話の利便性を考慮すれば、全国の中で原告それぞれの守備範囲とするエリア内に相当数の基地局を創設してエントランス回線を設置することが必要となる。

さらには、原告は、PHS利用者の利便性から、通話可能区域を拡充するために、また、既存地域においても、電波の障害のある区域の改善を図るために、新たな基地局の設置とエントランス回線の補充が必要となる場合も多い。

本件は、エントランス回線利用権たる電気通信施設利用権が少額減価償却資産に該当するかどうかの判断基準の取引単位をどのように考えるのかということが争点である。

そこで、以下では、かかる視点から、本件訴訟におけるエントランス回線利用権の少額減価償却資産の該当性の判断基準について考察することとする。

2. 本件電気通信施設利用権の少額減価償却資産非該当の論拠に関する考察

～ 審査請求における被告の課税根拠の主張と判決の論理に関連して～

原告が取得したエントランス回線を利用する電気通信施設利用権の取得が、少額減価償

²⁰ なお、本件訴訟において、被告は、本件電気通信施設利用権が少額減価償却資産に該当するか否かについて、営業譲渡により大量に一括取得した電気通信施設利用権と、その後の原告の事業遂行上の必要性から新たに取得した電気通信施設利用権を区別して論じているわけではないようであるから、が、審査請求では、これを分けて個別に少額減価償却資産に該当しないことを主張している。

却資産に該当しないという解釈は、次のようないくつかのアプローチからの論拠が考えられる。

(1)PHS 事業の機能性からのアプローチ

これは、本件更正処分及び審査請求において、被告が主張したエントランス回線の一体的利用によるPHS事業の機能性からの判断基準である(以下、ここでは便宜「PHS事業機能説」という。)。この考え方は、エントランス回線の機能は、すべてのエントランス回線利用権を一体として活用して初めて発揮されるものであり、単体では、そのエントランス回線の機能を発揮できないから、エントランス回線全体を一体として少額減価償却資産に該当するか否かを判断すべきであるというものである²¹。

この見解は、さらに、営業譲渡により原告が一定数量のエントランス回線利用権を譲り受けたのは、PHS事業に参入することを目的とした特殊な状況下での取得形態であり、このことは、本件営業譲渡の時に存在する当該エントランス回線利用権の集合体を一の資産として取得したものと見るべきであり、したがって、少額減価償却資産には該当しないという解釈に立つことになる²²。

また、原告が本件営業譲渡後に取得した本件エントランス回線利用権の取得単位の判定は、原告の事業形態、当該事業における当該施設利用権の設置の目的、用法、機能、種類等及びその特殊性に鑑み、総合的に判断すれば、事業計画に基づく本件エントランス回線利用権の取得を一の単位として判断することが相当であるとする²³。

ここでの PHS 事業者の行なう当該事業における機能性の視座からの「PHS 事業機能説」は、少額減価償却資産の判断基準として、資産の通常取引単位により判定するという法人税法施行令 133 条の文理に違背するものであり、このことは、その文理の行政解釈を示した法基通 7 - 1 - 11 に照らしても明らかである。また、法人税法施行令第 133 条の上記改正の経緯からも、許されないものである。

すでに見たとおり、同条は、「減価償却資産の取得価額が 10 万円未満であるもの」とされ、同通達では、通常の 1 単位として取引されるその単位、例えば、機械及び装置については 1 台又は 1 基ごとに、工具、器具及び備品については 1 個、1 組又は一そろいにより判定することとされている。そして、構築物であるまくら木や電柱等単体では機能を発揮できないものについては一の工事ごとに判定することとされている。

そこで、まず、「PHS 事業機能説」が根拠とする「エントランス回線の機能は、すべてのエントランス回線を一体として活用して初めて発揮されるものであり、エントランス回線を単体で利用しても、その機能が発揮されることはない」ということが真実であり、かつ、通常はエントランス回線は単体を取引単位としないということであれば、当該通達の「まくら木、電柱等単体では機能を発揮できないもの」についての規定から、

²¹ 本件審査請求に係る裁決書 8 頁参照。

²² 同裁決書 9 頁参照。

²³ 同裁決書 10 頁参照。

エントランス回線全体を一体のものとして、その少額性を判断するという解釈は、合理性を有しないともいえないであろう。

しかしながら、本件設置負担金 72,800 円を NTT に支出して取得した本件エントランス回線一回線の利用権の機能性を検討すると、そのエントランス回線利用権は、単体で当該利用権の権利としての機能を発揮することができるのである。すなわち、当該エントランス回線は、NTT の交換機と PHS 事業者の基地局との間を接続するという機能を有する端末回線であり、その一回線は、一定の範囲内(半径 500 メートル程度の範囲内)をカバーする一基地局のみを対象として、その機能を発揮するものではあるが、そのエントランス回線一回線の利用権としての本件電気通信施設利用権が存在しさえすれば、当該基地局のエリア内において PHS 利用者が PHS 端末機から固定電話又は携帯電話に架電して通話することに何らの支障はないし、また、固定電話又は携帯電話から当該エリア内の PHS 端末機に架電して通話することにも支障はない。また、原告との契約者たる当該エリア内の PHS 利用者との PHS 事業者との契約者たる PHS 利用者との間での通話も可能であり、もとより、当該エリア内での PHS 利用者間の通話にも支障はない。

このように、本件設置負担金を NTT に支出することにより取得したエントランス回線利用権は、その権利自体の持つ機能・効用は単体のエントランス回線の利用によって十分に発揮できるのであるから、前記通達に摘示されている 1 本のまくら木又は電柱等の資産自体の機能性が欠如している場合とは本質的に相違している。

確かに、一回線のエントランス回線利用権を保有するだけでは、PHS 利用者の利便性に鑑みて、原告の PHS 事業の事業としての収益性は欠如するとはいえよう。しかしながら、すでに指摘したように、「当該減価償却資産の取得価額が 10 万円未満かどうか」の判断に当たっては、単体で資産としての機能は発揮され、通常は単体が取引単位となっている場合に、事業的機能性という視点から、単体を判定単位として否定することは誤りである。原告は、本件エントランス回線一回線につき 72,800 円を NTT に支払ってエントランス回線利用権を取得するものであるから、その通常取引単位は、一回線である。しかも、本件エントランス回線利用権が、単体で利用されることにより、NTT の交換機と接続して通話が可能となるのである。したがって、それら資産としての機能性及び取引単位以上に、事業収益性やユーザーの利便性という視座からの要素を少額減価償却資産の判断要素に組み入れることは、「当該減価償却資産の取得価額が 10 万円未満かどうか」という法人税法施行令 133 条の文理に違背し、しかも同条の上記の改正経緯に照らし許されない解釈といわざるを得ない。

殊に、原告が NTT パーソナルからの営業譲渡により一括取得した本件エントランス回線利用権につき、PHS 事業に参入することを目的として、本件営業譲渡の時に存在する当該エントランス回線利用権の集合体を一の資産として取得したものと認定して、少額減価償却資産の判断要素とすることは、開業や事業拡張の場合の資産取得や少額多

量資産及び少額重要資産についての例外的取扱いを廃止した改正の趣旨を没却する解釈であるというべきである。仮に、かかる取扱いを容認するのであれば、少額重要資産の制度の廃止等の法改正後の少額重要資産の一時の損金算入の取扱いが根底から否定されて損金性が否認されることになる。これが、現行法の解釈として許されないことはもとより、現行の課税実務にも抵触することになるということが銘記されるべきである。

また、ここでのエントランス回線利用権の一体利用というのは、取引の単位が不明確であり、客観的な判断基準とはいえないし、また、増設のための一定の工事計画というのも、具体的な計画として明確に示しうるものでもないようであるから、この点でも、少額減価償却資産の判定単位としての客観的基準とはなりえない。

さらに付言すれば、仮に一定の具体的な工事計画というものが示せたとしても、それに基づいて特定の地域に例えば 50 回線のエントランス回線を新設又は増設する場合に、その 50 回線すべてが完成しなければエントランス回線利用権を取得し利用できないというのではなく、その設置したエントランス回線ごとに本件設置負担金を支出してエントランス回線利用権を取得して、その都度事業の用に供することができるのであるから、かかる事実をもってしても、かかる工事計画ごとに一体としてのエントランス回線利用権を取得したという論理が成立しないことは明白である。

加えて、原告が本件営業譲渡後に取得した本件エントランス回線利用権の取得単位の判定に当たり、原告の事業形態、当該事業における当該施設利用権の設置の目的、用法、機能、種類等及びその特殊性に鑑みて総合的に判断するという解釈は、現行の施行令 133 条の「減価償却資産の取得価額」という文理に違背する解釈であり、許される解釈態度ではない。

ちなみに、納税者の行なうパチンコ業という事業形態、当該事業におけるパチンコ器の用法、機能等から、パチンコ器 1 台ではその事業的機能は発揮できず、また、利用者の利便性も欠如するため、店舗全体で利用される多数のパチンコ器を購入して事業の展開を図ることは当然のことであるが、そのパチンコ器の事業性的機能性の視座から、パチンコ器の少額減価償却資産の判定をすれば、店舗全体で使用されるパチンコ器の取得価額の総額により判定されることになり、上記 3.(2) で説明した課税実務に明確に反することになる。

以上のように、エントランス回線利用権の少額減価償却資産の判定に当たり、ここでの「PHS 事業機能説」により判断することは、法律の解釈として許されないばかりか、行政通達にも違背した違法不当な解釈であり、もとより、かかる解釈は、前記「 」において考察したところから明らかなように、従前の定着した少額減価償却資産の判定に関する課税実務に抵触する違法な解釈というべきである。

(2) 「エントランス二回線一体説」からのアプローチ

これは、本件における審査裁決の認定根拠とする考え方である。本裁決は、本件エン

トランス回線利用権は、二つのエントランス回線を利用することにより初めて機能を発揮するという事実認定に立って、「エントランス二回線一体説」によって少額減価償却資産に該当するか否かを判定すべきであるとし、エントランス二回線では、その取得価額は10万円を超えるから少額減価償却資産に該当しないとするものである。

しかしながら、この「エントランス二回線一体説」は、「減価償却資産の取得価額が10万円未満」のものという法人税法施行令133条の文言との関係では、本件エントランス回線利用権は二回線をもって初めて一の減価償却資産となることが前提となるが、通常は、エントランス回線は通話エリア拡大のため又は電波障害の改善のために一回線ごとに増設されているものであり、このことはエントランス回線一回線の単体で機能を発揮しているということの証左であり、このことは、前述したとおり、エントランス回線一回線であっても、原告の行なうPHS事業におけるPHS利用者が、当該エントランス回線の設置された基地局のカバーするエリアから、その端末機を使用してNTTの固定電話等に架電して通話することには何らの支障はないことから裏付けられている。また、原告は本件エントランス回線一回線につき72,800円をNTTに支払ってエントランス回線利用権を取得するものであるから、その通常取引単位は、一回線であることも前述の通りである。

このように、エントランス回線利用権たる電気通信施設利用権の通常取引単位は、エントランス回線一回線であり、しかもエントランス回線利用権は一回線で機能するのであるから、エントランス回線二回線をもって初めてエントランス回線利用権が資産として機能を発揮するという判決の「エントランス二回線一体説」の論理が成立するはずもない。もはや、この見解が誤りであることは論ずるまでもないことであるが²⁴、かかる審査判決の請求棄却の理由は、客観的事実と齟齬を来たす内容を前提とするものであり、もはや、当該判決の少額減価償却資産に該当しないという理由は、課税処分維持のためにのみ考案された場当たりの論拠という以外にはない。

(3)原告とNTTとの接続協定により全エントランス回線利用権は一体的集合的に発生している権利であるというアプローチ

本訴における被告の訴訟上の主張である。この見解は、無形固定資産である電気通信施設利用権については、その取得原因となる契約の締結をもって通常単位として取引される単位と認定することが相当であるという前提に立ち、本件の場合、営業譲渡をしたNTTパーソナルは、NTTとの本件接続協定によりエントランス回線利用権たる電気通信施設利用権を包括的に取得したものであるから、一つの減価償却資産であるというべきであり、しかして、原告は、同社から営業譲渡によりその契約上の地位を承継して電

²⁴ 少なくとも、判決では、一回線の通話可能範囲でのPHS端末機間及び携帯電話間との通話、さらには、全国の固定電話との通話が可能であることを摘示して、それでもエントランス回線の当該資産としての本来の機能を果たすことができないという具体的な理由を明示して判決することこそが、権利救済機関としての責務である。

気通信役務の提供を受けているというのである。

つまり、本件電気通信施設利用権は、エントランス回線一回線ごとに発生する権利ではなく、原告と NTT との一の接続協定によって取得された一つの権利であるというものであり、そして、その後のエントランス回線の増設のために、原告が支出した本件設置負担金は、本件エントランス回線利用権の価値を増加させる資本的支出であるという立論である。無形固定資産であるエントランス回線利用権たる電気通信施設利用権について、新たなエントランス回線を設置して、新たな地域においてエントランス回線利用権を取得した場合を、無形固定資産に係る資本的支出と構成することは、極めて異例のことである。長年、国税の職場で訴訟事務や審理事務に従事し、数多くの課税事例を検討する機会を得た筆者は、このような無形固定資産の権利の新たな取得に係る支出を資本的支出と構成した過去の課税実例については、寡聞にして全く聞いたことがない。

ところで、この見解は、本件における営業譲渡による電気通信施設利用権の譲受けを念頭においているようであるが、このような営業譲渡による取得でない場合には、どの時点でエントランス回線利用権を取得し、どの時点から資本的支出として区分するといふのであろうか、この点が不明確であることを指摘しておく。

ところで、原告が NTT との間で、相互接続に関する基本的合意事項である接続協定を締結することにより、具体的なエントランス回線を利用する権利である電気通信施設利用権を取得できるというのが、被告の主張のようでもあるが、かかる基本的合意事項が接続協定において明示されたとしても、そのことによって、原告がエントランス回線を利用する権利を取得できるはずもないことは明白である。

原告がエントランス回線利用権を取得するのは、原告が PHS 利用者のニーズに応じて、原告が NTT に対してエントランス回線の設置申込みを行い、これを NTT が審査し、それを承諾して当該設置工事が実施され、その工事に対し設置工事費と手続費である本件設置負担金を原告が NTT に支出して初めて、原告は NTT が所有するエントランス回線を利用することができ、具体的なエントランス回線利用権を取得することとなるのである。

したがって、原告と NTT との間で、相互接続等に関する基本的合意事項を明示した接続協定を締結したとしても、その接続協定の効果として、原告が無形の財産権である電気通信施設利用権、具体的にはエントランス回線を利用する権利を取得することができるものではない。すなわち、接続協定を締結したとしても、原告がエントランス回線の設置の申込みもしていない段階ではエントランス回線は存在しないし、また、原告の申込みによりエントランス回線の設置工事が完了したとしても、原告が本件設置負担金を支出していない段階では、もとより、原告が当該回線を利用することができる権利を取得できるはずもない。

原告が、エントランス回線を現実に利用することにより便益を受けることができると

き、すなわち電気通信施設利用権を取得するときは、原告が、具体的なエントランス回線の工事に関する本件設置負担金を NTT に拠出したときであるから、相互接続等に関する基本的な合意事項の確認の法的意味を有するにすぎない接続協定が締結されたことと、エントランス回線利用権という電気通信施設利用権の取得とは、具体的な法的根拠を異にしているということが理解されなければならない。

以上のように、原告と NTT との間で締結された接続協定に基づくエントランス回線の設置についての原告の申込みと NTT の承諾という法律行為によって、エントランス回線の設置が具体化し、具体化したエントランス回線の工事完了と、原告の NTT に対する本件設置負担金の支払いによって、初めて、原告はエントランス回線を利用する権利である本件電気通信施設利用権を取得することになるのであって、「原告と NTT との一の接続協定によって取得された一つの権利である」という本件接続協定における電気通信施設利用権の発生と取得に関する被告主張の解釈は、基本的な認識に誤謬があるといわざるを得ない。

このことは、原告の本件電気通信施設利用権の取得時期と NTT の受領する本件設置負担金の収益計上時期に関する認識基準に照らしても明白である。すなわち、本件の接続協定によって、原告がエントランス回線利用権たる電気通信施設利用権という財産権を取得したというのであれば、その見返りとして、その接続協定締結時において、原告において、本件設置負担金の支払義務が発生していることになるし、また、そうであれば、NTT 側においては、当該利用権を付与した対価として本件設置負担金を取得する権利が発生していることになる。そうとすれば、NTT においては、接続協定締結時に、その本件設置負担金に係る収益計上時期が到来しているということにならざるを得ない。

つまり、「原告と NTT との一の接続協定によって取得された一つの権利である」という論理は、以上のような結論を導くことになるということであるが、もとより、接続協定締結時にエントランス回線の設置申込みもしていない原告に、その工事費用等の負担金である本件設置負担金を支払う義務が発生するはずもなく、また、NTT においても、工事も行っていないエントランス回線に関する利用権を原告に付与できるはずもない。したがって、本件設置負担金を受領する権利は未発生であるから、その本件設置負担金につき、接続協定時の収益に計上することなどできるはずもない。

したがって、一の接続協定によって本件エントランス回線利用権を取得したという契約の解釈は成立する余地がない。原告が営業譲渡により取得したのは、エントランス回線利用権という原告の PHS 事業にとって、基本的に重要な資産で大量に保有する少額重要資産及び少額多量資産に該当する資産の取得であり、また、PHS 事業の開業に伴い取得した資産にも該当する資産の取得でもある。加えて、当該営業譲渡後において、原告がエントランス回線工事に係る本件設置負担金を NTT に支払って取得したエント

ランス回線利用権は、事業の拡張に伴う資産の取得に該当する。ところが、かかる資産については、すでに述べたように、少額減価償却資産であるとしても資産に計上するという取扱いが、昭和 42 年度及び同 49 年度の税法改正により、それぞれ廃止されているところである。本件更正処分が行なわれた背景には、かかる減価償却資産としての事業経営における重要な用益可能性としての機能性が観念されたようにも思われるが、前記少額重要資産等の概念が廃止された現在では、本件電気通信施設利用権が少額減価償却資産に該当するか否かの判断は、減価償却資産の取得価額が 10 万円未満かどうかという一点の解釈に帰着するのである。つまり、エントランス回線の利用という便益を受ける権利である電気通信施設利用権が減価償却資産として、通常 1 単位として取引される単位は何なのかという認定判断のみにかかっているということである。

その意味では、原告が NTT から PHS 事業に係る本件営業譲渡を受けて、大量のエントランス回線に係る利用権たる電気通信施設利用権を取得したという事実と少額減価償却資産の判定単位は無関係であるということが理解されなければならない。

ちなみに、被告が、本件権利は一の接続協定により取得した権利であると表現しているのは、営業譲渡により接続協定上の地位を承継し、一括してエントランス回線を利用する電気通信施設利用権を取得したものであり、又、その一つの接続協定という契約により包括的に取得したものであるから、それが通常 1 単位としての電気通信施設利用権であるということであると思われるが、そのような被告の思考過程には、この点の理解に混乱があるように思われる。

つまり、一の接続協定により電気通信施設利用権を取得したものであるから、一の減価償却資産であるというのは、具体的な根拠が示されていないということであり、かかる解釈は、法基通 7-1-11 に示された行政解釈とも異なるものである。加えて、前述の「 」において述べたように、かかる解釈は、一括して大量の減価償却資産を取得した場合の少額減価償却資産の判定に関する課税実務とも抵触する。

そこで、以下では、本件エントランス回線利用権の電気通信施設利用権の通常 1 単位として取引されている単位をどのように理解すべきであるかについて考察を加えることとする。

3 . 本件電気通信施設利用権の「通常 1 単位として行なわれる取引」の意義

(1) 「通常 1 単位である取引単位」の認定基準再論

少額減価償却資産に該当するかどうかの判定の基準は、法基通 7-1-11 において明示されているところ、この解釈基準は、本件のような無形固定資産であるか有形固定資産であるかによる解釈の相違は原則的には生じないと考えるべきである。したがって、「減価償却資産の取得価額が 10 万円未満であるかどうか」は、当該資産が「通常 1 単位として取引されるその単位」をどのように解釈するかという解釈問題に帰着する。

この点については、まず、「通常の取引単位」ということを考える場合にはその「通

常」という言葉の概念から、税法的要素を加味した取引単位として理解することが誤りであることは多言を要しないであろう。しかして、ここでの単位は、純粹に、取引社会において、その資産が通常どのような単位を1単位として取引が行なわれているのかということにのみ着目すればよい。

しかしながら通常取引社会で一般に取引されている有形資産のようなものであれば、通常取引における1単位の取引を認識することは容易であるから、例えば、通達にあるような機械及び装置は1台、器具及び備品については1個、1組により判定することについては異論がない。

ところが、有形資産であっても、通常取引社会において、一般人が購入することがあまりない資産については、通常1単位としての取引単位を確定することは、それほど容易ではない。例えば、パチンコ器の場合には、一般的には店舗内全体での総入れ替えのために相当台数の取引が行なわれるのが通常であるともいえる。かかる場合に、入れ替えたパチンコ器の総台数をもって、「通常1単位として取引されるその単位」ということができるのであろうか。しかし、このようなパチンコ器の入れ替えの場合の総台数をもって、「通常1単位としての取引単位」と解することは妥当ではない²⁵。その単位は、その店舗における営業方針に左右される取引単位であり、必ずしも、客観的な「通常1単位」としての取引と解することはできないし、特に、その場合の客観的な台数基準というものも存在しない。加えて、一般消費者がゲーム機として1台単位で取得することもできるし、また、パチンコ業者が不良なパチンコ器を1台単位で取り替えるということもありえないことではない。

このような場合の判断の基準は、当該パチンコ器の機能性に着目した要素を斟酌して解釈することが合理的であろう。すなわち、パチンコ器自体は、1台であっても、そのパチンコ器自体の機能は十分に発揮できるのであるから、かかる減価償却資産の取引の通常1単位の取引単位はパチンコ器1台で行なわれると解すべきものである。さらに、付言すれば、パチンコ器は、減価償却資産の耐用年数等に関する省令中の「別表第1・機械及び装置以外の有形減価償却資産の耐用年数表」において、その細目は、「パチンコ器」(減価償却資産の種類は「器具及び備品」、構造又は用途は「9.娯楽又はスポーツ器具及び興行又は演劇用具」、細目は「パチンコ器」という個別の資産として特掲されているということも一つの減価償却資産の判断要素になるであろう。つまり、ここでの減価償却資産としてのパチンコ器とは、入れ替えた総台数を一つの減価償却資産というのではなく、パチンコ器1台を予定している資産区分ということである。

ちなみに、「応接セット」は、「器具及び備品」の「1.家具、…」の細目「応接セット」として特掲されているところであり、また、本来の取引単位は、応接セットという資産の特質から、通常は1セットが1単位の取引単位ということができるのであり、このパチンコ器の場合とは異なる判定が行なわれることは、むしろ、当然のことであるといえ

²⁵ 前掲(注1)掲記の文献参照。

る。

問題は、その資産の特性または属性から、通常取引単位の認定が困難な場合に、いかにかかる取引単位を認定判断するかであるが、この場合には、上記通達に摘示しているまくら木や電柱等の判断基準である「単体での機能性の発揮の有無」ということによる以外はない。

したがって、少額減価償却資産の判定に当たっては、第一に、「通常 1 単位としての取引単位」が取引社会の取引の実際として客観的に明確に認定できる場合にはその取引単位によるべきであり、また、その資産の属性から、通常取引単位が必ずしも客観的に明確に認定できない場合には、第二の基準として、その資産自体の機能性の問題として、単体としてその減価償却資産が機能を発揮できるかどうかによって、1 単位として取引される単位を認定することが妥当である。

そして、その資産自体の機能性の問題としても、単体としては、その資産自体の本来の機能が発揮できず、したがって、資産自体の持つ用益可能性が単体の資産からは認識できず、したがって、その用益を享受できないという場合には、第三の基準として、当該資産の用益を發揮できる一体の資産について、その少額減価償却資産の判定を行なうということが、法の合理的な解釈と思料する。同通達に摘示するまくら木や電柱等の例示は、これらの構築物としての当該資産の本来の特性からの機能性を判断要素としているのであり、合理的な解釈であると考えられる。

なお、再度、強調しておくが、同通達にいう「機能を発揮できないもの」というのは、事業としての収益性確保という意味での事業的機能性ではなく、資産自体の本来の属性からの機能性の発揮の有無を問題にしているということが銘記されなければならない。

(2)本件電気通信施設利用権の機能性からの少額減価償却資産の判断について

以上の検討結果による判断基準を踏まえて、原告が NTT パーソナルから営業譲渡により取得したエントランス回線を利用する電気通信施設利用権及びその後原告が本件設置負担金を NTT に対して支払って取得した電気通信施設利用権について、「通常 1 単位として取引されるその単位」を考えてみると、それはエントランス回線利用権という特殊な無形固定資産であることから、いわゆる通常取引社会で一般に取引される資産とは異なり、「通常 1 単位として取引されるその単位」を認定することは困難であるともいえなくはない。しかしながら、NTT によるエントランス回線の建設、設置は、原告の基地局の建設に対応したエントランス回線の原告からの設置申込みを受けて、NTT がこれを検討して承諾を与えて、NTT が行うというものであるから、エントランス回線は、本来は 1 回線ごとに建設され設置されることが予定されているものである。それが、本来のエントランス回線の設置、建設という取引単位であり、したがって、かかる電気通信施設であるエントランス回線の利用権の取得は、1 回線単体のエントラン

ス回線ごとに行なわれているものであるから、当該エントランス回線利用権の電気通信施設利用権を取得する場合の「通常 1 単位として取引されるその単位」は、エントランス回線 1 回線ごとであると解するのが合理的な認定判断である。

しかるに、仮に、通常の取引社会において一般に行われる取引として、当該エントランス回線が 1 回線の単体として取引されることを認識することが困難であるとしても、上記第二の基準に照らすと、NTT が設置したエントランス回線を利用する権利としての本件電気通信施設利用権から原告が受ける便益又は用益は、エントランス回線 1 回線ごとの利用権から生じているものであり、その一定数量のエントランス回線を集合しなければ、そのエントランス回線自体の資産として本来の機能が発揮できないというものとは異なることは明らかである。

すでに、論じたところであるが、一つのエントランス回線の機能により、そのエントランス回線の設置された基地局のカバーするエリア内での PHS 利用者間の通話は自由にできるし、また、同エリア内の PHS 利用者と NTT の固定電話利用者との通話は全国的にも可能である。加えて、同地域内での原告との契約者たる PHS 利用者と、携帯電話事業者（原告を含む。）又は原告以外の他の PHS 事業者との契約者たる通話利用者に対しても、原告の基地局とそのエントランス回線から NTT ネットワークを介して、他の事業者の回線に接続する相互接続により通話は可能である。

このように、エントランス回線を利用する権利である本件電気通信施設利用権は、エントランス回線を介して初めて機能するものであり、しかして、そのエントランス回線は単体で、上記のような機能を発揮しているのであるから、これが、「単体では機能が発揮できないもの」という同通達の予定するまくら木等の減価償却資産とは全く異質の実体を有しているものである。

同通達に例示するまくら木又は電柱等は、それらが単体では、鉄道の軌道又は送電としての機能を発揮することができないという、当該資産の本来の用益を提供することが不可能であるという場合であり、一方、本件エントランス回線の用益は、その資産の単体の機能によって完全に提供されているのであるから、両者は全く異なるものであるということが認識されなければならない。

このような本件エントランス回線の機能性について、利用者の利便性又は事業性という点を問題にして、エントランス回線の単体としての機能性が欠如してといると認定する思考は、もはや、少額減価償却資産における判定単位における機能性とは異質のものであるということである。そのような思考に基づく解釈は、法人税法施行令 133 条の「減価償却資産の取得価額が 10 万円未満」とするその「減価償却資産」という単位とも相容れない解釈であるとともに、前記法基通 7-1-11 の通達の解釈にも違背する不適法な解釈であると考えられる。

以上、検討したとおり、本件訴訟で争点とされている電気通信施設利用権は、エントランス回線に係る利用権であるから、そのエントランス回線の「通常 1 単位として取引

されるその単位」の判定はエントランス回線1回線ごとであり、また、その機能性の観点からも、エントランス回線は単体で利用されるし、また、単体としての資産の用益を提供することも可能な資産であるから、当該エントランス回線の利用にかかる電気通信施設利用権が少額減価償却資産に該当するか否かは、エントランス回線ごとに単体で判定すべきものと解する。

そうであれば、本件エントランス回線の設置に係る本件設置負担金を支出して取得した電気通信施設利用権の取得価額は10万円未満であり、一時の損金の額に算入することができる少額減価償却資産に該当する。

おわりに

原告所有の基地局とNTTネットワークを接続する機能を有するエントランス回線は、相互接続によりPHS利用者がNTTネットワークを通して、原告のPHS利用者間や固定電話及び他の事業者の行なう携帯電話等と接続して通話することを可能にするが、その意味では、PHS利用者の便宜のために多数の基地局とエントランス回線を設置することが有効であることは否定しない。しかしながら、このことは利用者の利便性を高めるためという視座からの問題であって、事業として成立するには多数の基地局とエントランス回線が必要であるというのは事業性の問題であり、エントランス回線が2回線以上でなければ、PHSの本来の通話機能を果たすことが不可能であるという認識は、明らかに誤りである。

基地局とNTTの交換機との間に於ける通信の実現というエントランス回線の本来的機能は、一回線ごとに有効に発揮されているということであるが、このことは、網使用料の固定部分は、1つのエントランス回線ごとに単価が決定され、「エントランス回線総数×単価」によって算定された金額が、原告からNTTに対して網使用料として支払われているところ、その事実は、形式的にも、実質的にもエントランス回線一回線ごとの利用料を支払っているということであって、エントランス回線の総数を一体の資産として使用してその対価を支払うという関係にはないことの証左といえる。

被告の本件更正処分の附記理由では、本件電気通信施設利用権が少額減価償却資産に該当するか否かの判定は、エントランス回線に関連した事業計画ごとで判定すべきであるとして、NTT パーソナルからの営業譲渡後にNTT から直接取得した電気通信施設利用権は、当該事業年度の年度事業計画による取得であるから、かかる事業計画に基づき取得したエントランス回線に係る電気通信施設利用権の取得代金の全額により少額性を判定すべきであるとしていた。しかし、かかる事業計画ごとに判定するという計画の範囲については、これまでに、被告から必ずしも明確に摘示されているわけではないし、また、現実にもかかる計画は、個々の状況判断によって区々となるのが状態であるから、かかる事業計画をもって、通常の取引単位と認定判断することは困難である。

さらに、被告が、NTTパーソナルからの営業譲受が一つの事業開始のためであるから、

その営業譲受による本件電気通信施設利用権の取得は、これを一体として評価すべきであり、当該電気通信施設利用権は少額減価償却資産には該当しないと解釈するのであれば、昭和42年改正により廃止された「事業の開始又は拡張のために取得した固定資産で、その耐用年数が1年以上であるもの」についての少額減価償却資産の一時の損金算入規制が、法改正によることなく、被告の解釈によって復活したというほかはない。かかる解釈が、わが国の憲法84条で保障されている租税法律主義を逸脱した違法、無効な解釈であることは多言を要しないところである。

また、本件判決の「エントランス2回線一体説」は論外としても、本訴による被告主張の接続協定という一の契約によって、エントランス回線を全体として取得したという趣旨の解釈は、前述したとおり、本件のエントランス回線利用権の取得に至る事実関係に遊離した認定であり、これも許されないとはいえない。

上記の考察の結果、本件電気通信施設利用権は、原告がエントランス回線を利用して用益を享受することのできる権利であり、個々のエントランス回線とは不可分の関係にあるから、これを別にして電気通信施設利用権の取引単位を判定することはできない。

したがって、本件電気通信施設利用権は、エントランス回線の建設ごとに、原告が本件設置負担金をNTTに支払って取得するものである以上、その取引単位は単体というほかはなく、本件営業譲渡による取得か又は一つの事業計画ごとに取得したものであるのかどうかは、少額減価償却資産の判定に当たっては関係のない事実である。

以上のとおり、原告が取得した本件電気通信施設利用権の「減価償却資産の取得価額」は、個々のエントランス回線の工事ごとに支払った本件設置負担金72,800円であるから10万円未満の少額減価償却資産に該当し、原告がその取得価額について損金経理を行った以上は、当該取得価額を一時の損金の額に算入して行なう所得計算が、法人税法上の正しい所得計算であると解すべきである。

以上