

University Academic Repository

少額減価償却資産への該当性についての一考察：
いわゆるNTTドコモ事件を題材として

メタデータ	言語: ja 出版者: 公開日: 2024-06-24 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 田村, 英好 メールアドレス: 所属:
URL	https://kaetsu.repo.nii.ac.jp/records/2000041

研究論文

少額減価償却資産への該当性についての一考察

～いわゆる NTT ドコモ事件を題材として～

A Study on Applicability to Low-value Depreciable Assets :

Based on the So-called NTT DOCOMO Case

田 村 英 好*

Hideyoshi TAMURA

<要約>

少額減価償却資産への該当性について、いわゆる NTT ドコモ事件を題材として検討する。

NTT ドコモ事件は、エントランス回線の利用権が少額減価償却資産に該当するか否かが争われたものである。争いにおいては、エントランス回線の利用権の取得価額が10万円未満であるか否かを判定する単位について、エントランス回線の利用権1回線分（7万2800円）なのか、あるいはエントランス回線の利用権全体15万3178回線分（111億5135万8400円）なのかが議論となった。前者は「資産としての機能を発揮することができる単位」に着目する考え方（「純機能説」と評される。）によるものである。後者は「事業活動において収益を生み出し得る資産として機能を発揮することができる単位」に着目する考え方（「事業対応機能説」と評される。）によるものである。この事件の第一審、控訴審及び上告審において、裁判所の判断はいずれも前者であり、「資産としての機能を発揮することができる単位」に着目する考え方（純機能説）を採用した。

この裁判所の判断は、少額減価償却資産への該当性について、その基準を明確に示したと考えられるが、「資産としての機能を発揮することができる単位」のみならず、取引の単位を考慮していると思われるところがある。納税者にとっての法的安定性や予測可能性をより確保する観点からは、「資産としての機能を発揮することができる単位」のみを考慮して、取引の単位は考慮しない方が妥当であると思われる。この点については、今後の別事案における裁判所の判断の集積を注視していく必要がある。

* 嘉悦大学経営経済学部 教授

<キーワード>

減価償却、少額減価償却資産、NTTドコモ事件、エントランス回線の利用権、純機能説、事業対応機能説

1 はじめに

大学院における法人税法の授業において、いわゆるNTTドコモ事件（以下「本事件」という。）を取り上げた。本事件は、エントランス回線の利用権の少額減価償却資産への該当性について、納税者と課税庁の間で争われ、その結果次第で各事業年度の税額が大きく異なってくるものであった。本事件は10年以上も前のものであり、多くの先行研究がある。しかし、本事件について、大学院生と議論する中で、その判決内容などを今一度整理した上で、今後の別事案を見据えて何かしら指摘できる点があるのであれば示してみたいと思った。拙稿にはなるが、自分の中の小さな成果になればと思い、チャレンジしてみたところである。

本稿は、まず、少額減価償却資産に係る制度（以下「少額減価償却資産制度」という。）の趣旨等を概観する。次に、学説や評釈を紹介しつつ、本事件の第一審、控訴審及び上告審において、それぞれどのような論理に基づいて裁判所が判断を行ったのかを確認した上で、それらの妥当性について検討する。そして、結論として、納税者にとっての法的安定性や予測可能性を確保する観点から、少額減価償却資産への該当性について、その基準の考察を行う。

2 少額減価償却資産制度の趣旨等

本事件を検討するに先立って、少額減価償却資産制度の趣旨等について概観する。

(1) 減価償却の趣旨や内容

減価償却は、建物や機械等の減価償却資産の取得費について、それを取得した事業年度に一括して費用に計上するのではなく、費用収益対応の原則に基づいて、時の経過や使用による、減価償却資産の減価に合わせて、各年度に配分して費用に計上するものである。

また、本事件の第一審である東京地裁平成17年5月13日判決¹⁾は、後述のとおり、減価償却による費用配分について、「減価償却資産の取得価額を企業の事業活動の用に供した各事業年度に適正に配分することにより、毎期の損益計算を正確にするとともに、投下資本の回収を図ることを目的とするものである」としている。

関係条文としては、減価償却資産について、法人税法2条23号（現）が「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」と規定している。そのうちの「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」について、本事件に関するものでは法人税法施行令13条8号ツ（現）が無形固定資産の一つとして「電気通信施設利用権」を規定している。

(2) 少額減価償却資産制度の趣旨や内容

少額減価償却資産制度は、例えば、減価償却資産のうち取得価額が10万円未満である資産の取得価額に相当する金額について、その資産を事業の用に供した事業年度に損金経理をしたときは、その損金経理をした金額を損金の額に算入するものである²⁾。これは「納税者及び課税庁双方の簡便性のために税務執行に「重要性の原則」を援用し例外的に即時費用化を認めたもの」³⁾であるとか、「課税上、減価償却による原価配分手続の対象とするほどの重要性がないと判断された」⁴⁾ものであるとされている⁵⁾。

関係条文としては、法人税法施行令133条1項が、「内国法人がその事業の用に供した減価償却資産」のうち「取得価額（略）が10万円未満であるもの」について、「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」と規定している。

ただし、少額減価償却資産への該当性の判断にあたって基準となる、取得価額が10万円未満であるか否かを判定する単位について、法令は規定していない。誤解を恐れずに平たく言えば、ある資産の取得価額をどのようなまとまりで捉えて、それが10万円未満であるか否かを判定するのか、法令は規定していない。そのため、本事件のような争いが生じる場合があり、その単位についてどう考えるのが問題となる。

3 本事件の内容⁶⁾

(1) 事実関係（後掲「【イメージ図】PHS端末に関する通信経路」参照）

納税者である株式会社エヌ・ティ・ティ・ドコモ（以下「X社」という。）は、携帯電話事業等を行う会社である。X社は訴外エヌ・ティ・ティ中央パーソナル通信網株式会社（以下「A社」という。）からPHS事業の営業譲渡を受けた。その際、X社は、A社からPHS回線と訴外日本電信電話株式会社（のちに東日本電信電話株式会社。以下「B社」という。）の電話網との間を接続するエントランス回線の利用権について、1回線分あたり7万2800円で、合計15万3178回線分を総額111億5135万8400円で取得した。また、X社は、A社がB社との間で締結していた電気通信設備の相互接続に関する協定（以下「接続協定」という。）におけるA社の地位（以下「接続協定上の地位」という。）を引き継いだ。その後、X社は、必要に応じてエントランス回線を増設した場合にも、その利用権について、同じく1回線分あたり7万2800円を支払うことにより取得した。

PHS端末の利用者はB社の固定電話や携帯電話の各利用者と通話等をする場合、そのPHS端末から発信された音声等の情報は、まず、無線電信によりX社が設置する基地局において受信されて、その後、B社が設置するエントランス回線、PHS接続装置及び通信網等を介して、固定電話や携帯電話に送信されるという経路をたどる。（B社の固定電話や携帯電話からPHS端末に向けて発信される情報は、上記と逆の経路をたどる。）このとき、エ

ントランス回線が1回線あれば、その回線が接続する基地局のエリア内のPHS端末とB社の固定電話又は携帯電話との間で、以上にみたような双方向の通話等が可能になる。なお、PHS端末と他の基地局のエリア内のPHS端末との間で通話等が行われる場合は、PHS端末から発信された情報は、上記と同様に基地局、B社が設置するエントランス回線及びPHS接続装置を介してB社の通信網に達した後、B社が設置する他のPHS接続装置及び他のエントランス回線を経て、X社が設置する他の基地局に到達し、同基地局から無線電信により他のPHS端末に送信されることになる。

本事件で争いの対象となった資産について簡単に言えば、エントランス回線は、X社が設置する基地局とB社が設置するPHS接続装置とを接続するB社の有線伝送路設備である。また、エントランス回線の利用権は、エントランス回線を利用して、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て、B社をしてPHS利用者に対してB社のネットワークによる電気通信役務を提供させる権利である。

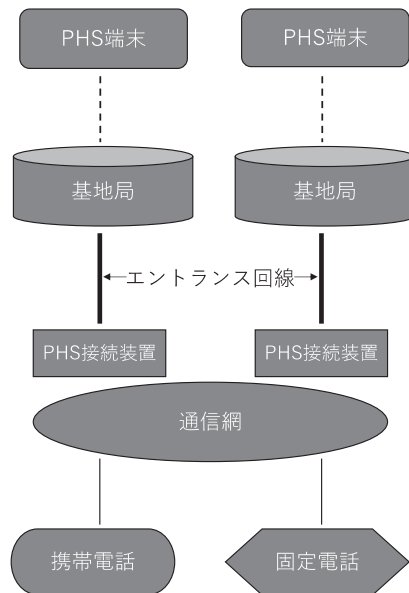
X社は、このエントランス回線の利用権について、法人税法2条23号（現）に規定される減価償却資産のうち、法人税法施行令13条8号ツ（現）に規定される電気通信施設利用権であること、かつ、その1回線分の取得価額は7万2800円であることから、法人税法施行令133条1項に規定される資産に該当するとして、少額減価償却を行って確定申告をした。

これに対して、課税庁である税務署長Yは、接続協定に着目して接続協定上の地位を一つの権利と考えて、エントランス回線の利用権全体の取得価額は111億5135万8400円であることから、少額減価償却を否定する更正処分を行った。

つまり、取得価額が10万円未満であるか否かを判定する単位は、エントランス回線の利用権1回線分（7万2800円）なのか、あるいは接続協定上の地位を踏まえたエントランス回線の利用権全体15万3178回線分（111億5135万8400円）なのかが争いとなった。そして、前者であれば少額減価償却により1年で111億5135万8400円が損金に算入される一方、後者であれば通常の減価償却により所定の耐用年数で同額について按分して損金に算入されるため、どちらになるかが各事業年度の税額に大きな影響を及ぼすことになり、前者は早期の投下資本の回収が可能となる。

第一審、控訴審及び上告審の裁判所は、後述「(2) 判旨」の内容を判示した上で、いずれもX社の主張を認めて、取得価額が10万円未満であるか否かを判定する単位はエントランス回線の利用権1回線分であるとして、少額減価償却を認めた。

【イメージ図】PHS 端末に関する通信経路



(注) 本文にもあるとおり、PHS 端末の利用者は B 社の固定電話や携帯電話の各利用者と通話等をする場合、その PHS 端末から発信された音声等の情報は、まず、無線電信により X 社が設置する基地局において受信されて、その後、B 社が設置するエントランス回線、PHS 接続装置及び通信網等を介して、固定電話や携帯電話に送信されるという経路をたどる。(B 社の固定電話や携帯電話から PHS 端末に向けて発信される情報は、上記と逆の経路をたどる。) このとき、エントランス回線が 1 回線あれば、その回線が接続する基地局のエリア内の PHS 端末と B 社の固定電話又は携帯電話との間で、以上にみたような双方向の通話等が可能になる。なお、PHS 端末と他の基地局のエリア内の PHS 端末との間で通話等が行われる場合は、PHS 端末から発信された情報は、上記と同様に基地局、B 社が設置するエントランス回線及び PHS 接続装置を介して B 社の通信網に達した後、B 社が設置する他の PHS 接続装置及び他のエントランス回線を経て、X 社が設置する他の基地局に到達し、同基地局から無線電信により他の PHS 端末に送信されることになる。

[出典] 上告審の判決や上告受理申立て理由の別紙に基づいて筆者が作成したもの

(2) 判旨

①【第一審】東京地裁平成17年5月13日判決

まず、減価償却による減価償却資産の費用配分については、「減価償却資産の取得価額を企業の事業活動の用に供した各事業年度に適正に配分することにより、毎期の損益計算を正確にするとともに、投下資本の回収を図ることを目的とするもの」とされた上で、減価償却資産として費用配分が行われるためには、その減価償却資産が「資産としての機能を発揮することができる状態にある」ことが必要とされた。

少額減価償却資産制度については、「減価償却の費用配分の方法の特則である」とされた。そのため、当然ながら、少額減価償却資産についても、「資産としての機能を発揮するこ

とができる状態にある」ことが必要とされた上で、少額減価償却資産への該当性については、「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るのが最も自然な考え方であるというべきである。そして、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し得る物は、通常、その物単体で譲渡、取得等の取引が行われることがあるであろうから、このような機能の発揮を基準として資産の単位を判断することは、取引実態にもそぐいやすい上、恣意的な取扱いを排して、一般的・客観的な会計処理をすることを行いやすくするという意味でも、合理的である」とされた。

少額減価償却資産制度の改正経緯としては、「業務の性質上基本的に重要な固定資産や、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、事業の開始や拡張のために取得した固定資産については、少額減価償却資産に当たらないとされていた時期もあったが、現在では、そのような除外規定は存在していない」と触れられた上で、「実質的に考えてみても、事業活動において、大量に取得したり、あるいは、多数のものを合わせて活用することが多いものであったとしても、事業上の資産としての機能を発揮し得る単位としての一個一個の単価が低廉なものは、通常は、時の経過による陳腐化や、買い換え、一部更新等の早いものが多いであろうから、減価償却資産の適正な費用配分を考える上で、いたずらにこのようなものを一まとめにして高額なものと評価して取り扱う必要はないというべきである」とされた。そして、その改正経緯を踏まえて、少額減価償却資産への該当性の判断にあたっては、「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に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」は考慮されるべきではないとされた⁷⁾。

さらに、法人税基本通達7-1-11（以下「通達」という。）が、少額減価償却資産への該当性について、「取得価額が10万円未満であるかどうかは、「通常一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一台又は一基ごとに、工具、器具及び備品については一個、一組又は一そろいごとに判定し、構築物のうち例えば枕木、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等ごとに判定する」としている」ことが紹介された⁸⁾。

その上で、通達がそのように規定している資産について、「機械及び装置は一台又は一基ごとに、工具、器具及び備品については一個、一組又は一そろいごとに、資産としての機能を果たすことから、通常それらを一単位として取引されるものである。また、枕木や電柱等については、枕木が設置されるべき場所から一本が抜かれれば、他の枕木がそのままであっても、その枕木上のレールを電車が安全に通過することができず、電線を支える電柱の一本が倒れれば、他の電柱がそのままであっても、その電線を用いた安全な送電をすることができないというように、一本単位では資産としての機能を果たすことができず、通常は一本単位で取引されることもないものである。そのため、通常、資産としての機能

を果たすことができる単位であると考えられる一件の工事等を単位として取得価額を判定されるべきものである」と捉えられた上で、「一般的・客観的に、事業用資産としての機能を発揮することができるかどうかを基準として、減価償却資産の取得価額を判断すべきであるという判断方法につき、例を挙げて、これを具体的に示したものとして、その内容は正当である」と評された。

また、通達が規定していない資産についても取り上げられて、「例えば、レンタルビデオ事業におけるレンタルビデオテープについて考えてみると、レンタルビデオ事業を営むためには、レンタルビデオテープの種類を多数そろえるとともに、人気のある種類については複数そろえておくことが必要である。しかし、レンタルビデオテープは、一本単位でレンタルされ、視聴されるものであるから、一本のレンタルビデオテープのみで資産として一般的・客観的に独立して機能しているということができ、一本を単位として、その取得価額が判定されるべきものである。このように、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」少額減価償却資産への該当性を判断するとされた。

②【控訴審】東京高裁平成18年4月20日判決

前述「(1) 事実関係」のとおり、税務署長Yは接続協定に着目して接続協定上の地位を一つの権利と考えて、エントランス回線の利用権全体が、取得価額が10万円未満であるか否かを判定する単位であると考えた。しかし、接続協定については、その「締結自体には何らの対価も必要ではなく、(略)相互接続協定の接続(原文ママ)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」とされた。

その上で、「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」とされた。そして、X社の「加入者が、移動しながら通話して基地局間で受渡し(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、B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」ことを踏まえて、接続協定上の地位について、「一つの権利であるとみるべきことにはならない」とされた。

また、第一審でも触れられていた少額減価償却資産制度の改正経緯として、「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あたっては、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」と触れられた。

同じく第一審で示されたレンタルビデオテープとの比較についても、「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」とされた。

③【上告審】最高裁判平成20年9月16日第三小法廷判決

そもそも減価償却資産については、「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」とされた。

エントランス回線の利用権については、「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」とされた。そして、エントランス回線の利用権の「その用途に応じた本来の機能」とは、「特定のエントランス回線を用いて当該事業者（筆者注：X社のこと）の設置する特定の基地局とB社の特定の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、B社をしてX社の顧客であるPHS利用者に対しB社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」とされた。

その上で、「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B社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社のPHS事業において、上記の機能（筆者注：「その用途に応じた本来の機能」のこと）を発揮することができ、収益の獲得に寄与するものといえることができる」とされた。

したがって、「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」、「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」として、「X社は、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（略）少額減価償却資産に当たる」と結論づけられた。

4 本事件の各判決の検討

ここでは、本事件の各判決について検討してみたいと思う。

第一審の判決は、少額減価償却資産への該当性については、「資産としての機能を発揮することができる単位」を基準として、その取得価額が10万円未満か否かを判定すべきであ

ると判示した。このような考え方について、酒井克彦教授は「「資産としての機能」を発揮することができる資産の単位を基準にして取得価額を判断するという考え方」(純機能説)⁹⁾と評する。

その一方で、税務署長Yは、接続協定に着目して接続協定上の地位を一つの権利と考えて、「事業活動において収益を生み出し得る資産として機能を発揮することができる単位」を基準として、その取得価額が10万円未満であるか否かを判定すべきであるとした。このような考え方について、同教授は「「事業としての機能」を発揮することができる資産の単位を基準にして取得価額を判断するという考え方」(事業対応機能説)¹⁰⁾と評する。

本事件の各判決の評釈はこれまで多くのものが存在するが、以下のとおり、基本的には、各判決を支持する見解(純機能説と同様と思われる考え方)と各判決を批判する見解(事業対応機能説と同様と思われる考え方)に概ね分かれていると思われる。

(1) 各見解の内容

①各判決を支持する見解(純機能説と同様と思われる考え方)

金子宏教授は、「少額減価償却資産にあたるかについては、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」¹¹⁾と述べられている。

谷口勢津夫教授は、「少額減価償却資産への該当性については、その用途に応じた本来の機能を発揮する単位(これは通常「取引の単位」に一致するであろう)ごとに、判定するのが相当である」¹²⁾と述べられている。

②各判決を批判する見解(事業対応機能説と同様と思われる考え方)

玉國文敏教授は、X社のすべての基地局が、B社のPHS接続装置を経由してその通信網に接続している点を踏まえて、「訴外会社(筆者注：A社のこと)から接続協定上の地位を引き継いだことにより、集合的な電信網の利用をなしうようになったこと自体が、電気通信事業者であるX社にとって、きわめて大きな資産的価値を生み出している事実は否定しえない」¹³⁾として、取得価額については、「基地局回線(筆者注：エントランス回線のこと)1本1本の価値(とくに利用価値)の単なる合計を意味するというよりは、その全体的集まり、あるいは集合体としての資産の総合的価値を客観的に表していると理解する方が、物事の事理に照らして、ごく自然であると思われる」¹⁴⁾と述べられている。

小林裕明教授は、「PHS事業は、広範な地域に相当密度で基地局の設置が必要となり、ネットワーク全体で移動通信サービスを提供しているので、資産の単位も同様に拡大して捉える必要があるであろう」¹⁵⁾として、「より広く事業活動への貢献という観点から、機能の概念を捉えた」¹⁶⁾課税庁の主張に理解を示しておられる。

(2) 筆者の見解

それでは、X社及び裁判所の考え方(純機能説)あるいは税務署長Yの考え方(事業対応機能説)ではどちらが妥当なのであろうか。

結論として、筆者は、下記①及び②で示す理由により、X社及び裁判所の考え方（純機能説）が妥当であろうと考える。

①他の減価償却資産との比較

例えば、製造業を営む会社が、機械A及び機械Bを1台ずつ（計2台）使用して、仕入れた材料や部品から製品を製造しているとする。また、製品完成までの工程が2段階あって、第1工程を機械Aが、第2工程を機械Bが担っていたとする。この場合、税務署長Yの考え方（事業対応機能説）による、「事業活動において収益を生み出し得る資産として機能を発揮することができる単位」は、機械A及び機械Bによって製品を完成させることができるという点から、機械A及び機械Bのまとまり（計2台）になると思われる。しかし、通常の実務においては、機械Aと機械Bの1台ずつを単位として減価償却が行われていると思われる。つまり、各工程の役割を機械Aまたは機械Bが果たすことがそれぞれの資産としての機能であるとして、X社及び裁判所の考え方（純機能説）による、「資産としての機能を発揮することができる単位」での減価償却が行われていると考えられる。

本事件のエントランス回線1回線については、事業活動において収益を生み出し得るレベルではないかもしれないが、通信はできるものとされている。そのため、少額減価償却資産への該当性の判断にあたっては、前述の機械と同様に考えて、エントランス回線の利用権1回線分を単位とした方が通常の実務とも整合的であると思われる。

②税務署長Yの考え方（事業機能説）における曖昧さ

少額減価償却資産への該当性を判断するにあたっての単位について、税務署長Yの考え方（事業対応機能説）はどうしても曖昧にならざるを得ない一方で、X社及び裁判所の考え方（純機能説）は比較的明確である。

税務署長Yの考え方（事業対応機能説）の「事業活動において収益を生み出し得る資産として」の機能という概念を捉えようとしても、X社及び裁判所の考え方（純機能説）の純粋な単なる「資産としての機能」よりも抽象的になってしまう。どのようなまとまりであれば、「事業活動において収益を生み出し得る資産として機能を発揮することができる単位」となるのか、曖昧にならざるを得ないと思われる。

実際、本事件において、税務署長Yが、「より広く事業活動への貢献という観点から、機能の概念を捉え」¹⁷⁾て、資産の単位を広めに考えた点について、「課税庁は、営業譲渡の契約を基に「接続協定上の地位」という概念を用いた。しかし、これが十分な通信サービスを提供できるネットワークの範囲に対応した機能的単位を表しているとは限らない。結局のところ、本件において事業活動への貢献を、移動通信サービスという一般的、抽象的なレベルで捉え、それに対応する機能を考えた場合、償却資産の単位もまた一般的、抽象的とならざるを得ないという欠点が残る」¹⁸⁾との指摘がなされているところである。

その反面、X社及び裁判所の考え方（純機能説）の純粋な単なる「資産としての機能」という概念は比較的捉えやすいように思われる。その資産の機能を機械的に考えればよく、

税務署長Yの考え方（事業対応機能説）の「事業活動において収益を生み出し得る資産として」の機能よりも具体的に把握しやすいためである。この点から、X社及び裁判所の考え方（純機能説）は、「資産の機能性があるか否かの明確な線引きであり、純粋に資産の機能のみの有無によって資産の最小単位を画そうとする考え方」¹⁹⁾であるとされる。

たしかに、X社及び裁判所の考え方（純機能説）に対しては、「移動しながら利用するPHSは、エントランス回線を複数利用して機能するので、全体を一単位と主張した課税庁の主張も理解できる」²⁰⁾とか、前述したとおり「訴外会社（筆者注：A社のこと）から接続協定上の地位を引き継いだことにより、集合的な電信網の利用をなしうるようになったこと自体が、電気通信事業者であるX社にとって、きわめて大きな資産的価値を生み出している事実は否定しえない」²¹⁾といった指摘がなされているところではある。

しかし、「事業活動において収益を生み出し得る資産として」の機能という概念が曖昧であることから、エントランス回線の利用権全体を一つの資産として捉えたとしても、それだけで「事業活動において収益を生み出し得る資産」になり得るとは言い切れないと思われる。エントランス回線の利用権全体があったとしても、基地局など他の資産も含めたところで初めて「事業活動において収益を生み出し得る資産」になると考えることもできてしまわないだろうか。

このように税務署長Yの考え方（事業対応機能説）による曖昧さが存在してしまうと、納税者にとっての法的安定性や予測可能性の確保が困難となる可能性がある。そのため、それらの確保がより期待できるX社及び裁判所の考え方（純機能説）を採用する方が妥当であると思われる。

なお、X社及び裁判所の考え方（純機能説）を採用した場合、「一単位あたりの金額を可能な限り少額にすることにより、少額減価償却資産の損金算入制度を悪用する可能性も否定できない」²²⁾という懸念が指摘されているところである。また、酒井克彦教授も「減価償却資産単位の問題は技術革新を考えると更に問題は深刻となる。これまで一体とされていた機能はいくらにでもその最小単位に分離することができよう。パソコンの機能の一つとっても、CDあるいはFD、マイクロフォン、液晶画面、キーボード等々は外付け可能であり、それぞれが独立した機能を有するようになる。さまざまなパーツを分離独立させることでコンパクト化を図ることが可能となり、また多様なニーズに応じることが可能となるからである。このことは、機能の最小単位を資産単位として考えるという判断の危険性を意味する」²³⁾と述べられている。

しかし、純粋な単なる「資産としての機能」が失われるまでに単位が細分化されて、その取得価額が10万円未満となる資産については、X社及び裁判所の考え方（純機能説）に基づいたとしても、少額減価償却資産には該当しないと思われる。例えば、応接セット1組として、バラ売りでテーブル1台及び椅子4脚を購入して、その取得価額が合計10万円以上の場合を考える。当該テーブル1台について、その取得価額が10万円未満であっても、当該

テーブル1台は、応接セットの一部であることから、X社及び裁判所の考え方（純機能説）に基づいても、少額減価償却資産に該当しないと考えられる。なぜならば、応接セット1組が、X社及び裁判所の考え方（純機能説）の「資産としての機能を発揮することができる単位」であると考えられるためである。したがって、一定の歯止めが自然とかかる（限度がある）ことから、前述のような懸念は問題にはならないように思われる。

(3) 取引の単位を考慮する点についての若干の疑問

第一審の判決は、少額減価償却資産への該当性を判断するにあたって、「資産としての機能を発揮することができる単位」のみならず、資産としての機能を発揮することができるものは「通常、その物単体で譲渡、取得等の取引が行われることがあるであろうから、このような機能の発揮を基準として資産の単位を判断することは、取引実態にもそぐいやすい上、恣意的な取扱いを排して、一般的・客観的な会計処理をすることを行いやすくするという意味でも、合理的である」（注：下線は筆者が引いたもの）として、下線部のように取引の単位についても考慮しているように読める。

また、上告審の判決も、エントランス回線の利用権について、「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うことが出来る」として、言い回しは異なるが、第一審の判決と同様に、取引の単位についても考慮しているように思われる²⁴⁾。

ここで、第一審や上告審の各判決が「資産としての機能を発揮することができる単位」に着目する純機能説に純粹に基づいているのかという若干の疑問が生じる。なぜならば、取引の単位も考慮することにより、エントランス回線の利用権が1回線分ごとに取引されているのか、2回線分以上のまとまりで取引されているのかによって、少額減価償却資産への該当性の結論が変わる可能性があるとも捉えられるためである。（例えば、エントランス回線が2回線分のまとまりで取引されている場合に取引の単位も考慮すれば、その取得価額は14万5600円（7万2800円×2回線分）となり、少額減価償却資産に該当しないと判断される可能性も考えられる。）したがって、取引の単位を考慮せずに、純粹に純機能説に基づいて、「資産としての機能を発揮することができる単位」のみを考慮する判決の方が、納税者にとつての法的安定性や予測可能性がより確保されるのではなかろうか²⁵⁾。

(4) 本事件の各判決の意義

前述のように取引の単位も考慮されているところがある点について、若干の疑問はあるが、とはいえ、本事件の各判決は、それまで曖昧さが残っていた少額減価償却資産への該当性について、一定の基準を示したものである。

本事件より前は、さいたま地裁平成16年2月4日判決²⁶⁾が、「本件防犯用ビデオカメラ等は全体として監視目的のため一体的に用いられているといっても、本件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ない」とした

上で、少額減価償却資産への該当性について、一方で「カメラ、ビデオ、テレビは一つ一つを器具備品として取り扱っても差し支えない」として1台ずつという単位で判定するとしたが、他方で「監視カメラ、コントローラー、ケーブルについては、(筆者略)設置された各店舗ごとの単位で判定するのが相当である」としたように整合性の観点からやや曖昧な点が存在していたと思われる。

しかし、本事件の各判決は、少額減価償却資産への該当性の判断にあたって、その基準を明確に示したと言えるであろう。この点に関して、「少額減価償却資産の該当性判断については、租税実務や従来の裁判例からその判定の難しさが指摘でき、今回、最高裁が、資産の単体での機能を判定基準とするという立場を積極的に支持したことは、大きな意義をもつ」²⁷⁾と評されており、本事件の各判決は、「判断の集積が少ない分野についての事例判断として、実務上重要な意義を有する」²⁸⁾であろう。また、比較的最近の別事案の判決²⁹⁾も、前述した取引の単位について考慮するのか否かについては触れられていないものの、本事件の各判決の考えが根底にあるように思われる。

5 おわりに

少額減価償却は「即時償却と同じ効果が認められている」³⁰⁾ことから、早期の投下資本の回収が可能となるため、納税者にとって、ある資産の少額減価償却資産への該当性については重要な問題となり得る。特に本判決で言えば、エントランス回線の利用権1回線分の取得価額は10万円未満であるものの、エントランス回線の利用権全体の取得価額は極めて多額となるといった事案については、少額減価償却資産への該当性の判断が各事業年度の税額に大きな影響を及ぼすことになる。

そのため、納税者にとっての法的安定性や予測可能性の確保の観点から、少額減価償却資産への該当性の基準を明確にすることが求められる。そのような中、「資産としての機能を発揮することができる単位」に着目して判断した本判決の意義は大きい。今後の課題としては、「資産としての機能を発揮することができる単位」と取引の単位が異なるケースもあり得るところ、取引の単位について考慮されるのか否かについては、今後の別事案における裁判所の判断の集積を注視していく必要がある。そして、それらの判断が、取引の単位は考慮されずに「資産としての機能を発揮することができる単位」のみに着目して、純機能説に純粹に立脚するものであれば、納税者にとっての法的安定性や予測可能性がより確保されることにつながるであろう。

注

- 1) 最高裁判所民事判例集(以下「民集」という。)62巻8号2196頁
- 2) この他に、減価償却資産のうち使用可能期間が1年未満の資産等も少額減価償却資産制度の対象となるが、ここでは割愛している。
- 3) 小林裕明『課税所得計算と企業会計の接点と乖離』(同文館出版)[2023]191頁
- 4) 岡村忠生『法人税法講義(第3版)』(成文堂)[2007]95頁
- 5) 「企業会計原則注解」の「[注1]重要性の原則の適用について」は、「重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも正規の簿記の原則に従った処理として認められる」と規定する。
- 6) 【第一審】東京地裁平成17年5月13日判決(民集62巻8号2133-2338頁)、【控訴審】東京高裁平成18年4月20日判決(民集62巻8号2338-2360頁)、【上告審】最高裁平成20年9月16日第三小法廷判決(民集62巻8号2089-2132頁)
- 7) 大量に保有する固定資産及び事業の開始や拡張のために取得した固定資産については昭和42年に、また、業務上重要な固定資産については昭和49年に、少額減価償却資産から除外される規定が削除された。前掲・小林192頁においては、「業務上重要な資産や大量に保有する資産を除外する規定があったが、実務上その該当性を巡る混乱が生じたため、現在は削除されている」とされており、その理由にも触れられている。また、酒井貴子「エントランス回線利用権が少額減価償却資産に該当すると判断された事例」『法学セミナー増刊／速報判例解説』5号(日本評論社)[2009]321頁においては、改正経緯から本事件の「裁判所の判断は否定しがたい」とされている。
- 8) 国税庁ホームページ「タックスアンサー(よくある税の質問)」の「No.5403少額の減価償却資産になるかどうかの判定の例示」も、少額減価償却資産の該当性について、「取得価額は、通常1単位として取引されるその単位ごとに判定します。例えば、応接セットの場合は、通常、テーブルと椅子が1組で取引されるものですから、1組で10万円未満になるかどうかを判定します。なお、カーテンの場合は、1枚で機能するものではなく、一つの部屋で数枚が組み合わされて機能するものですから、部屋ごとにその合計額が10万円未満になるかどうかを判定します」とする。<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5403.htm>(令和5年9月5日最終閲覧)
- 9) 酒井克彦『裁判例から見る法人税法(三訂版)』(大蔵財務協会)[2019]392頁
- 10) 前掲・酒井克彦[2019]392頁
- 11) 金子宏『租税法(第24版)』(弘文堂)[2021]395頁
- 12) 谷口勢津夫『税法基本講義(第7版)』(弘文堂)[2021]438頁
- 13) 玉國文敏「少額減価償却資産の判定単位についての一考察」石島弘ほか編『山田二郎先生喜寿記念納税者保護と法の支配』(信山社)[2007]122頁
- 14) 前掲・玉國123頁
- 15) 前掲・小林194頁
- 16) 前掲・小林194頁
- 17) 前掲・小林194頁
- 18) 前掲・小林194-195頁
- 19) 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(税務大学校)[2007]11頁
- 20) 水口貴代「回線使用権の判定単位と少額減価償却資産」『税務弘報』56巻6号(中央経済社)[2008]125頁
- 21) 前掲・玉國122頁
- 22) 辻富久「PHSのエントランス回線は少額減価償却資産に該当するか」『ジュリスト』1326号(有斐閣)[2007]211頁
- 23) 前掲・酒井克彦[2007]20-21頁
- 24) 安井栄二「減価償却資産の判定単位－NTTドコモ事件」中里実ほか編『租税判例百選(第7版)』(有斐閣)[2021]113頁において、安井栄二教授は、少額減価償却資産への該当性について、下級審の判決は「あくまで「資産としての機能」を果たすか否かにより判断した」、また、上告審の判決は「1単位として取引されている」とことと「資産としての機能を発揮することができる状態にある」とこと

の2つの基準をもって判断した」と述べられている。つまり、下級審は取引の単位については考慮していないという見解は筆者と異なるが、少なくとも上告審の判決については筆者と同様の見解であると思われる。

- 25) 文末脚注8、11及び12で引用している内容も取引の単位を考慮している点で同様に若干の疑問がなくはない。なお、「資産としての機能を発揮することができる単位」と取引の単位が通常は一致することを踏まえて、そもそもそれらを区別して議論する実益について疑問視する考えもある。(前掲・安井113頁)
- 26) TKC 法律情報データベース LEX/DB インターネット 文献番号28100787
- 27) 前掲・酒井貴子322頁
- 28) 菊田雅裕『さっと読める！実務必須の重要税務判例70』(清文社) [2021] 159頁
- 29) 大阪地裁平成30年3月14日判決(税務訴訟資料268号順号13135)、東京地裁令和2年1月17日判決(税務訴訟資料270号順号13368)
- 30) 渡辺徹也『スタンダード法人税法(第3版)』(弘文堂) [2023] 105頁。なお、前掲・谷口438頁においても、少額減価償却は即時償却とされている。

参考文献

- [1] 岡村忠生「減価償却資産の判定単位－NTT ドコモ事件」水野忠恒ほか編『租税判例百選(第5版)』(有斐閣) [2011]
- [2] 岡村忠生『法人税法講義(第3版)』(成文堂) [2007]
- [3] 金子宏『租税法(第24版)』(弘文堂) [2021]
- [4] 菊田雅裕『さっと読める！実務必須の重要税務判例70』(清文社) [2021]
- [5] 小林裕明『課税所得計算と企業会計の接点と乖離』(同文館出版) [2023]
- [6] 酒井克彦『裁判例から見る法人税法(三訂版)』(大蔵財務協会) [2019]
- [7] 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅱ－収益・費用と益金・損金－(第2版)』(中央経済社) [2018]
- [8] 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(税務大学校) [2007]
- [9] 酒井貴子「エントランス回線利用権が少額減価償却資産に該当すると判断された事例」『法学セミナー増刊／速報判例解説』5号(日本評論社) [2009]
- [10] 佐藤英明『スタンダード所得税法(第3版)』(弘文堂) [2022]
- [11] 『税務大学校講本 法人税法(基礎編) 令和5年度版』(税務大学校) [2023]
- [12] 谷口勢津夫『税法基本講義(第7版)』(弘文堂) [2021]
- [13] 玉國文敏「少額減価償却資産の判定単位についての一考察」石島弘ほか編『山田二郎先生喜寿記念 納税者保護と法の支配』(信山社) [2007]
- [14] 辻富久「PHSのエントランス回線は少額減価償却資産に該当するか」『ジュリスト』1326号(有斐閣) [2007]
- [15] 中里実ほか編『租税法判例六法(第6版)』(有斐閣) [2023]
- [16] 三木義一編著／藤本純也ほか著『よくわかる法人税法入門(第2版)』(有斐閣) [2015]
- [17] 水口貴代「回線使用権の判定単位と少額減価償却資産」『税務弘報』56巻6号(中央経済社) [2008]
- [18] 安井栄二「減価償却資産の判定単位－NTT ドコモ事件」中里実ほか編『租税判例百選(第7版)』(有斐閣) [2021]
- [19] 渡辺徹也『スタンダード法人税法(第3版)』(弘文堂) [2023]

(2023年9月22日受付、2023年11月3日再受付)