

法人税法における減価償却に係る償却単位の
判定基準についての一考察

—少額減価償却資産を中心に—

田中 伸明

【修士論文要約】

（研究背景及び問題）

我が国の法人税法は、固定資産及び減価償却資産の定義については法人税法において、また、減価償却資産の内容については法人税法施行令において、それぞれ定義がなされているものの、減価償却資産に係る資産の計上単位をいかに捉えるか、すなわち、資産の償却単位の判定基準については明記が無く、課税実務においては少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）について、同法の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」及び「機能」という文言を頼りにその償却単位の判定を行い、減価償却資産との切分けを行っている。また、同通達に定める機能の捉え方については、物理的な最小限の機能という純機能説が一般的な通説となっている。

とりわけ、同通達に定める「機能」という文言について、純機能説によりあまりに狭く捉えると、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権など、本来は減価償却資産として計上されるべき性質の資産についてまで、少額減価償却資産の適用範囲が拡大され、減価償却資産制度の例外規定という、少額減価償却資産制度本来の趣旨及び意義・目的にそぐわず、結果として法人税課税ベースの侵蝕が引き起こされる。

（主要な検討項目）

現行の減価償却資産制度（少額資産制度含む）及び旧法人税法における少額多量資産・少額重要資産等の少額資産制度と法人税法の関係性を検証し、課税実務における取扱いを踏まえ、資産の償却単位の判定基準について論証する。

また、NTT ドコモ訴訟判決を中心に、少額減価償却資産の償却単位の判定に係る 4 つの判例を検証した後、現行規定の不備による、少額減価償却資産の適用範囲の拡大がもたらす上記問題を具体的に論証する。

さらに、有形・無形固定資産の両資産の性質上の相違点と共通点を検証し、資産本来の性質に根差した資産の償却単位の合理的かつ統一的な判定基準の必要性について提示した後、最終章においては結論及び提言として、減価償却に係る資産の償却単位のあるべき判定基準を提言する。

(結論及び提言)

上記の問題を解決すべく、減価償却資産の償却単位の判定について、以下4つの提言を行う。

(提言 1)

減価償却資産制度の例外規定であり、かつ、租税特別措置規定(非課税規定・減免規定)である少額減価償却資産の適用範囲を必要以上に広げさせないためには、現行法の行政解釈である法人税基本通達に定める「機能」という文言、あるいは、「機能」という概念について、純機能説によるのではなく、利便性の高い資産本来の使い方とみなされる機能(筆者にて傍点)として解釈すべきである。

(提言 2)

現行の法人税基本通達 7-1-11 の取扱いの発展的な解消として、本法である法人税法施行令等において、機能という文言(あるいは機能という概念)について、提言1のとおり再定義し、機能による資産の償却単位の判定を行う旨を規定すべきである。

さらに、資産の償却単位の判定については、潜在用役説に基づく資産の収益獲得能力という観点や、課税実務において見られる資産の物的性質にとらわれない、資産の効用・用途という観点を踏まえた、実質的な資産の償却単位の判定をなすべきである。

(提言 3)

提言1及び提言2による解決を原則としつつ、かつて存在した少額重要資産制度について再評価した上で、現行法や現通達では解決し得ない場合の法人税制改正による制度的解決策として、再度の法制度化を検討すべきである。

(提言 4)

少額資産に対する実質的規制として、かつて我が国において導入が検討された少額減価償却資産に対する総額規制等、損金算入可能額の上制限と比較すると少額重要資産制度の方が望ましい。また、少額重要資産の廃止理由への対応として、同資産について耐用年数省令に基づく耐用年数表への特掲、明記すべきであり、併せて一括償却資産制度については減価償却資産制度全体における制度的整合性という観点から、廃止を検討すべきである。

以上

目次

はじめに	1
第1章 減価償却資産制度と法人税法	6
第1節 減価償却資産制度	6
第1項 減価償却資産制度の沿革と法人税法の関係性	6
1 企業会計における減価償却に係る沿革	6
2 法人税法における減価償却に係る沿革	7
3 減価償却資産の耐用年数策定に係る沿革	7
4 法人税法における減価償却資産制度の確立	8
第2項 現行法人税法における減価償却資産の定義	9
第3項 減価償却資産における耐用年数	11
1 減価償却資産における耐用年数	11
2 耐用年数における効用持続年数の考え方	12
第2節 減価償却の意義・目的	12
第1項 適正な費用配分手続としての減価償却の意義・目的	12
第2項 投下資本の回収手段としての減価償却の意義・目的	13
第3項 小括	14
第2章 少額資産に係る各資産制度の概要と資産の償却単位の判定	16
第1節 少額減価償却資産制度	16
第1項 少額減価償却資産制度の沿革	16
第2項 現行法人税法における少額減価償却資産	18
1 少額減価償却資産の定義	18
2 少額減価償却資産の意義・目的	19
3 少額減価償却資産の範囲	20
第3項 少額減価償却資産の取得価額と資産の償却単位の判定	21
第2節 一括償却資産制度	22
第1項 一括償却資産制度の沿革	22
第2項 現行法人税法における一括償却資産	24
1 一括償却資産の定義	24

2	一括償却資産の意義・目的	24
3	一括償却資産の範囲	25
第3項	一括償却資産の取得価額と資産の償却単位の判定	25
第3節	旧法人税法における少額資産に係る各資産制度の検証	25
第1項	少額多量資産・事業開始資産及び事業拡張資産・少額重要資産の廃止の経緯	25
第2項	少額多量資産の意義・目的と範囲	26
1	少額多量資産の意義・目的	26
2	少額多量資産の範囲	27
第3項	少額重要資産の意義・目的と範囲	28
1	少額重要資産の意義・目的	28
2	少額重要資産の範囲	30
第4項	少額多量資産及び少額重要資産の廃止の理由と背景に対する考察	32
1	本項の狙い	32
2	少額多量資産の廃止の理由と背景	32
3	少額重要資産の廃止の理由と背景	33
4	少額多量資産・少額重要資産の廃止が資産の償却単位の判定に与える歪み	34
第4節	課税実務検証―少額減価償却資産を中心とした資産の償却単位の検証―	35
第1項	単体・個別に資産の償却単位の判定を行う資産群	35
1	DVD レンタル業開業に当たって大量購入した DVD 等	35
2	デジタルカメラ等	36
3	内線電話機	37
4	会議室用のテーブルと椅子の一括取得	38
5	小括	39
第2項	1セット（1組・一式等）で資産の償却単位の判定を行う資産群	39
1	倉庫用製品収納棚（スチール制簡易組立棚）	39
2	新築の貸事務所用のビルの照明器具（蛍光灯）	41
3	賃貸マンションのカーテン	42
4	応接セット	43
5	小括	45

第3項 資産の効用・用途に着目した資産の償却単位の判定を行う資産群	46
1 ユニットバス	46
2 工場における送配管	47
3 施設利用権としての専用側線利用権	47
4 小括	48
第3章 機能による減価償却資産の償却単位の判定—少額減価償却資産を中心に—	49
第1節 少額減価償却資産（一括償却資産）の償却単位の判定における機能の一般的定義	49
第2節 法人税基本通達7-1-11の射程	49
第1項 「単体では機能を発揮できないもの」を広く適用する考え方	49
第2項 「単体では機能を発揮できないもの」を限定的に適用する考え方	50
第3項 「通常取引単位」による資産の償却単位の判定に対する酒井克彦教授の見解	50
第4項 法人税基本通達7-1-11の射程に対する私見	51
第3節 NTTドコモ訴訟に見られる減価償却資産の償却単位の判定における機能	53
第1項 NTTドコモ訴訟に見られる資産の機能の捉え方に係る通説及び学説の概要	53
第2項 各説の比較・検証及び減価償却に係る資産の償却単位の判定に対する影響	55
1 通説及び学説の比較・検証	55
2 各説がもたらす減価償却に係る資産の償却単位の判定の相違に対する考察	58
第4章 減価償却資産の償却単位の判定に係る訴訟判決の検証—少額減価償却資産を中心に—	60
第1節 NTTドコモ訴訟判決検証	60
第1項 事案の概要	60
1 訴訟の経緯（最高裁判決に至るまで）	61
2 争点の整理・検討（争点①・②の検証）	62
3 本論文における争点（争点②への絞り込み）	68

第2項 争点②エントランス回線利用権の少額減価償却資産該当性に係る当事者の主張の要点	69
1 エントランス回線利用権の性質と資産の償却単位の判定における機能	69
2 法人税法施行令第133条の趣旨、意義・目的及び同施行令解釈における論理の建付け	71
3 法人税法施行令第133条の解釈・当てはめ	73
第3項 裁判所の判断—最高裁平成20年9月16日第三小法廷判決を中心に—	75
1 エントランス回線利用権の性質と資産の償却単位の判定における機能	75
2 法人税法施行令第133条の趣旨、意義・目的及び同施行令解釈に係る論理の建付け	76
3 法人税法施行令第133条の解釈・当てはめ	77
第4項 検討—裁判所の判断に対する疑問と本判決がもたらす問題に対する考察—	78
1 本件権利の資産の償却単位の判定における比較事案の妥当性に対する疑問	78
2 純機能説及び事業対応機能説に対する疑問と用途対応機能説の検証	82
3 法人税法施行令第133条改正の趣旨及び意義・目的についての裁判所の評価に対する疑問	87
4 法人税基本通達7-1-11による通達課税に対する租税法律主義からの問題	92
5 法人税法施行令第133条の解釈のあり方についての問題	94
6 法人税課税ベースの侵蝕の問題	100
第2節 防犯用機器等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟判決検証	105
第1項 事案の概要	105
第2項 争点	106
第3項 当事者の主張の要点	106
1 少額減価償却資産の損金算入	106
2 法人税基本通達7-1-11に定める「通常の取引単位」	107
3 本件防犯用ビデオカメラ等の性質と使用の実態	107
4 法人税法施行令第133条の解釈・当てはめ	108
第4項 裁判所の判断	109

1 少額減価償却資産の損金算入及び法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」	109
2 本件防犯用ビデオカメラ等の性質と使用の実態.....	109
3 法人税法施行令第 133 条の解釈・当てはめ	110
第 5 項 検討	110
1 裁判所の判断に対する考察	110
2 防犯という本件資産の設置目的を重視した資産の償却単位の判定の妥当性 ..	112
3 資産の償却単位の判定に係る NTT ドコモ訴訟判決との比較.....	116
第 3 節 セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟判決検証	118
第 1 項 事案の概要	118
第 2 項 争点	118
第 3 項 被告人の主張の要点	118
第 4 項 裁判所の判断.....	119
第 5 項 検討	119
1 裁判所の判断に対する考察－資産の償却単位を全工程において一体とする考え方	119
2 資産の償却単位の判定に係る NTT ドコモ訴訟判決との比較.....	120
第 4 節 工場内に設置した電波暗室の減価償却資産の資産区分の認定に係る訴訟判決検証	122
第 1 項 事案の概要	122
1 本件工場の設置の経緯.....	122
2 工場内の建物における電波暗室の設置の経緯	123
3 本件電波暗室の資産計上及び課税関係.....	123
第 2 項 争点	124
第 3 項 当事者の主張の要点	124
第 4 項 裁判所の判断.....	125
第 5 項 検討	126
1 本件電波暗室の減価償却資産の資産区分の妥当性	126
2 耐用年数の算定方式における資産の用途用法の考え方	127

3 本件電波暗室に係る資産としての用途用法.....	128
4 本件電波暗室の耐用年数表における資産区分と租税法律主義の関係性	129
5 資産の償却単位の判定に係る NTT ドコモ訴訟判決との比較.....	130
第 5 章 有形・無形固定資産の性質と資産の償却単位の判定における問題.....	132
第 1 節 無形固定資産の定義と性質及び資産の償却単位の判定における問題	132
第 1 項 無形固定資産の定義と性質	132
1 無形固定資産の定義	132
2 無形固定資産の性質	132
第 2 項 無形固定資産の償却単位の判定における問題	133
1 無形固定資産の償却単位の判定における判定基準の不均衡という問題	133
2 旧法人税法における少額資産に対する実質的規制の不在という問題.....	137
第 2 節 有形固定資産の定義と性質及び資産の償却単位の判定における問題	137
第 1 項 有形固定資産の定義と性質	137
1 有形固定資産の定義	137
2 有形固定資産の性質	138
第 2 項 有形固定資産の償却単位の判定における問題	138
1 有形固定資産の償却単位の判定における判定基準の不均衡という問題	138
2 旧法人税法における少額資産に対する実質的規制の不在という問題.....	140
第 3 節 有形・無形固定資産の性質における相違点と共通点及び資産の償却単位の判定 における問題	142
第 1 項 有形・無形固定資産の資産としての性質における相違点	142
第 2 項 有形・無形固定資産の資産としての性質における共通点	143
第 3 項 有形・無形固定資産の資産としての性質に対する私見	144
第 4 項 有形・無形固定資産の性質と両資産間の償却単位の判定における矛盾・不均 衡という問題	145
第 6 章 結論及び提言	151
第 1 節 法人税法施行令第 133 条（同施行令第 133 条の 2）の適用の際の法人税基本通 達 7-1-11 に定める「機能」のあるべき解釈	151
第 1 項 法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」のあるべき解釈	151

第 2 項 上記解釈の減価償却に係る資産の償却単位の判定基準全般への展開	152
第 3 項 潜在用役説に基づく収益獲得能力という観点からの資産の償却単位の判定	153
第 2 節 法人税法施行令第 133 条（同施行令第 133 条の 2）における資産の償却単位の規定の不備（不明記）に対する対応	155
第 1 項 租税法主義の観点からの資産の償却単位の判定における通達課税に対する批判	155
第 2 項 通達課税の是非の検討ー通達課税の長所と短所を踏まえてー	155
第 3 項 機能による資産の償却単位の判定基準の法人税法施行令等への明記	157
第 3 節 少額資産に対する実質的規制の不在という問題への対応	157
第 1 項 少額重要資産制度の再評価と法制度化	157
第 2 項 学校法人会計における少額資産の取扱い事案の検討	158
第 4 節 少額重要資産制度における問題の解決・少額資産に対する総額規制との比較・減価償却資産制度全体における整合性の担保	159
第 1 項 少額重要資産制度における問題の解決と再評価・法制度化時の留意点	159
第 2 項 少額減価償却資産及び少額資産に対する総額規制	160
第 3 項 少額重要資産制度と少額減価償却資産及び少額資産に対する総額規制の優劣比較・検討	162
第 4 項 現行の減価償却資産制度全体における整合性の担保	164
おわりに	166
引用・参照文献一覧	172

はじめに

(研究背景)

我が国の法人税法は、固定資産及び減価償却資産の定義については法人税法において、また、減価償却資産の内容については法人税法施行令において、それぞれ定義がなされているものの、減価償却資産に係る資産の計上単位をいかに捉えるか、すなわち、資産の償却単位の判定基準については、明記がなされていないのが現状である。

また、本論文の中心主題である少額減価償却資産についても、法人税法施行令第 133 条において規定されているのみであり、資産の償却単位の判定基準については明記がなされていない。一括償却資産について規定する法人税法施行令第 133 条の 2 においても同様である。

そのため、課税実務においては少額減価償却資産、あるいは、一括償却資産について同法の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」及び「機能」という文言を頼りに、その償却単位の判定を行い、減価償却資産との切分けを行っているのが現状であり、かつ、同通達に定める「機能」の捉え方については、「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」を減価償却に係る資産の償却単位とする、純機能説（純機能説については後に詳述する）が一般的な通説となっている。

(問題)

法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」及び「機能」による資産の償却単位の判定、とりわけ「機能」による資産の償却単位の判定が、以前より重要な役割を果たしてきた点について異論はない。しかしながら、問題は「機能」という通達上の文言について、純機能説によりあまりに狭く捉えるがゆえに、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権など、本来は減価償却資産として計上されるべき性質の資産についてまで、少額減価償却資産の適用範囲が拡大されることにある。それは、減価償却資産制度の例外規定という、少額減価償却資産制度本来の趣旨及び意義・目的にそぐわず、また、結果として法人税課税ベースの侵蝕が引き起こされるため、重大な問題である。

減価償却資産の償却単位の判定における問題は、当方が従事している固定資産管理業務や経理業務において重要な課題であることから、是非ともこの課題を研究し、あるべき減価償却資産の償却単位の判定についての提言をなし、実務に還元したいと考えている。

(本論文の構成・主要な検討項目)

本論文は、全6章を通して、少額減価償却資産の償却単位の判定を中心に、一括償却資産、また、減価償却資産制度全体との整合性を踏まえた、合理的かつ統一的な資産の償却単位の判定基準について、上記の問題を論証し、解決策を提言するものである。本論文の構成は以下のとおりである。

まず、第1章においては、会計上の減価償却資産制度に始まり、法人税法において採用された減価償却資産制度の沿革、趣旨や意義・目的、資産の範囲について詳述し、現行の減価償却に係る基本的枠組について検証する。本章は、次章以降における減価償却資産の償却単位の判定基準を論じる上での導入として位置付けられる。

第2章においては、少額減価償却資産、一括償却資産、また、旧法人税法における少額資産（少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）・少額重要資産）制度の歴史的沿革、趣旨や意義・目的について詳述する。また、少額多量資産・少額重要資産については、法人税法が数次に渡り改正され、現行法人税法においては廃止された規定であるが、その廃止理由と背景について検証する。本章を踏まえ次章以降においては、資産の償却単位の判定における資産の機能を、いかに捉えるのかという問題へと論を展開する。また、本章後段においては、いかなる基準により資産の償却単位の判定が行われているのかという点について、少額減価償却資産を中心に現行の課税実務における取扱いを検証する。

第3章以降は、第1章、第2章での総論を踏まえた上での各論に相当する。第3章全体では、減価償却資産に係る償却単位の判定において、現行の法人税基本通達7-1-11に定める「通常取引単位」、また「機能」の捉え方について検証する。本章前段においては、同通達7-1-11に定める「通常取引単位」、また「機能」による償却単位の判定、とりわけ、「機能」による償却単位の判定について、いかなる範囲まで適用させるのが妥当であるのか、すなわち、同通達の射程の問題について論じる。次に、本章後段においては、資産の償却単位の判定における資産の発揮する機能の捉え方について、NTTドコモ訴訟に見られる純機能説（納税者の主張する見解、かつ、裁判所の採用する見解）、事業対応機能説（課税庁の主張する見解）、また、上記2つの見解以外の各学説について各説の概要・要点を整理し、比較、分析をする中で各学説の相違点と共通点を検証する。その上で、各学説を採ることにより、同訴訟における資産の償却単位の判定にいかなる相違・影響がもたらされるのかという観点から議論の実益を提示する。

第 4 章においては、前章までの議論を踏まえ、NTT ドコモ訴訟判決を中心とし、同判例と比較、分析する形で、防犯用機器等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟判決、セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟判決、工場内に設置した電波暗室の減価償却資産の資産区分の認定に係る訴訟判決の合計 4 つの判例について検証する。そして、各判例から導かれる資産の償却単位の判定における資産の機能の捉え方について、より具体的に論証する。

さらに、これらの判例を論証する中で明らかとなった、法人税法施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）及び法人税基本通達 7-1-11 に係る文言解釈の現状と問題、同通達の文言解釈における限界、旧法人税法における少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）・少額重要資産制度の廃止による資産の償却単位の判定に与える歪み、少額減価償却資産が必要以上に拡大適用されることにより引き起こされる、法人税課税ベースの侵蝕といった問題を指摘し、その解決策について先行研究の分析、検証を踏まえ論証する。

第 5 章においては、法人税法における有形固定資産・無形固定資産の両資産について、改めてその資産の定義と性質を検証し、前章までの議論の内容を踏まえて、各資産に見られる資産の償却単位の判定における問題を改めて整理、提示する。さらに、両資産の相違点と共通点の比較、分析を通じて、各資産の性質に根差した合理的かつ統一的な資産の償却単位の判定基準の必要性について提示する。

NTT ドコモ訴訟において争点となった、エントランス回線利用権は資産の性質上、法人税法上の無形固定資産（電気通信施設利用権）に該当するが、他の 3 つの判例における資産は全て有形固定資産に該当する。前章における 4 つの判例を比較、分析する過程において、減価償却に係る資産の償却単位の判定を行うにあたり、無形固定資産と有形固定資産という資産の性質に鑑み、本質的な相違点はあるのか（あるいは共通点が見られるのか）。それは、減価償却資産の償却単位の判定において、いかなる影響がもたらされるのかという観点が必要であると考えられる。それらの観点を踏まえ、次章第 6 章においては、より合理的かつ統一的な資産の償却単位の判定を実現するための具体的な提言を試みたい。すなわち、本章には第 4 章における判例検証と、第 6 章における結論・提言をつなぐ役割・狙いがある。

また、本章において資産の性質を踏まえた資産の償却単位の判定について論じることは、単に本論文において検証するエントランス回線利用権の資産の償却単位の判定にとどま

らず、より広く、時代の進化と技術革新により、単純に資産の物理的機能のみでは切り分けることのできない性質の資産（無形固定資産が中心であると考えられる）に係る資産の償却単位の判定基準を考察する上でも、意義があるものと考えられる。

第6章においては、結論及び提言として前章までに論じた内容を総括し、以下の3つの観点から第5章において提示した問題に対する解決策を見出し、提言を行い結びとした。

- ① 減価償却資産制度の例外規定であり、かつ、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である少額減価償却資産の趣旨や意義・目的を踏まえ、その適用範囲を必要以上に広げないためには、現行通達に定める「機能」という文言について、一般的な通説である純機能説によらない解釈努力が必要であるが、その具体的な解釈手法について論証し、解決策を提言する。

また、減価償却資産には有形固定資産・無形固定資産と大分して2種類の資産があるが、それぞれの資産の性質に根差した、合理的かつ統一的な資産の償却単位の判定基準について論証し、提言する。

- ② ①の現行法及び現通達の解釈努力を基本としつつも、そもそも、資産の償却単位の判定を法人税基本通達に定める「機能」という文言を頼りに行うこと自体が、租税法律主義の観点から批判がなされるが、その対応策について論証、提言する。

- ③ 上記①、②の対応を踏まえつつ、旧法人税法に見られる少額重要資産制度等の少額資産に対する実質的規制の趣旨や意義・目的を再評価し、同制度の必要性について論証する。

また、その対応策は、かつて検討された少額減価償却資産に対する総額規制と比較して優れていると言えるのか。さらに、少額減価償却資産制度のみならず、一括償却資産制度との兼ね合いなど、減価償却資産制度全体における制度的整合性の担保を実現するための対応策について論証、提言を行う。

上記3つの観点は、全て法人税法における減価償却に係る償却単位の判定基準につながるものである。論理構造としては、①における現行法人税法及び法人税基本通達の解釈による問題解決を最も重要、かつ基本的な解決手法として位置付けている。その上で、①の現行法の解釈を尽くし、それでもなお解決できない問題については、②、③の観点から、

減価償却資産制度の歴史的沿革及び趣旨や意義・目的を踏まえ、立法論、制度論的な観点から提言を行い、問題の解決を試みるものである。

第1章 減価償却資産制度と法人税法

第1節 減価償却資産制度

第1項 減価償却資産制度の沿革と法人税法の関係性

1 企業会計における減価償却に係る沿革

我が国において減価償却の考え方が導入されたのは、明治以降であるとされているが、片野一郎教授により「銀行業の経理実務上減価償却は明治8年（1875年）の前半においてすでに現れている」¹との報告がなされている。同教授の著書においては、第一国立銀行の明治8年7月11日第4回半季実際考課状（株式会社第一銀行所蔵の原本）には、支店雑費の費目中、営業用戻入れとして減価償却費が建物勘定の中から控除され、直接償却法による建物（家作）勘定が計上されている旨、また、明治9年上半季新潟第四国立銀行の公告決算報告書（東京日日新聞、明治9年7月25日号掲載）においても、営業費という資産科目に対して、営業用消却という科目で減価償却費が計上されている旨が報告されている。²

さらに、新井益太郎教授の論説³においては、明治10年7月制定の「郵便汽船三菱会社簿記法」第5条において、

第5条 各船ハ毎年其減価ノ百分ノ十即每一期百分ノ五ヲ以チ其減価額ト定メ当期ノ損亡ニ帰スベシ

と規定されており、「帳簿乃規定」において減価勘定の用語が用いられているとの報告がなされている。⁴

新井教授によると同条第5条について、「損亡」に該当するのが損益計算書であり、減価勘定として毎半年5%の割合で計算した金額を計上し、期末時点の未償却残高を次期に繰り越すこととされている。⁵すなわち、現在の減価償却における定率法に相当する考え方であるものと解される。さらに、片野一郎教授の著書⁶には、明治10年1月刊の加藤まこと斌（片野教授にてルビ）訳「商家必用」⁷においても減価償却の処理が見受けられる旨の

¹ 片野一郎『日本・銀行簿記精説』（中央経済社・1962年）110頁

² 片野・前掲注1、110頁以下を参照。

³ 新井益太郎「減価償却制度 沿革」『日税研論集』5巻（日本税務研究センター・1987年）21頁以下

⁴ 新井・前掲注3、21頁を参照。

⁵ 新井・前掲注3、21頁を参照。

⁶ 片野一郎『日本・銀行会計制度史—増補版—』（同文館・1977年）

⁷ イギリスの W.Inglis :Bookkeeping1861 が原著とされている。

報告がなされている。⁸以上の歴史的な沿革を鑑みると、我が国の企業会計における減価償却の概念は明治初期、かなり早い段階で導入されていたものと考えられる。

2 法人税法における減価償却に係る沿革

我が国においては明治 20 年（1887 年）に所得税法が制定されたものの、当初は個人所得課税のみであり、法人課税が開始されるのは明治 32 年からであったとされている。

⁹新井益太郎教授によると、「減価償却費の損金算入が何時頃から全ての法人に対して認められたかは、必ずしも明確ではないが、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とした」¹⁰と解説されている。¹¹

すなわち、減価償却の税務上の取扱いがある程度明確化されたのは、大正 7 年以降であり、既述のとおり企業会計における減価償却の認識と、固定資産会計の導入が実務上、かなり早期になされていたのに対して、税務上、特に法人税法上その処理が認められるまでには、相当程度の遅れが生じていたものと考えられる。

3 減価償却資産の耐用年数策定に係る沿革

大正 7 年 7 月 19 日主秘第 177 号主税局長通牒において、減価償却資産の耐用年数について定められた点に着目したい。減価償却資産の耐用年数の策定は、本論文における減価償却資産の償却単位の判定とも密接に関係しており、特に減価償却資産の耐用年数を策定する上での資産区分、また、資産の効用持続年数という考え方は、減価償却資産の償却単位の判定基準を捉える上でも参照となる。以下、大正 7 年主税局長通牒における耐用年数策定に係る沿革を概説する。

⁸ 片野・前掲注 6、113 頁を参照。

⁹ 新井・前掲注 3、22 頁を参照。

¹⁰ 新井・前掲注 3、22 頁

¹¹ 新井益太郎教授は、大正 7 年 7 月より先に、明治 36 年 7 月の日本郵船株式会社と同 36 年 12 月の大阪商船株式会社の訴訟に対する判決を挙げ、「年 4% の減価償却が税務上承認されたことは注目してよい」（新井・前掲注 3、22 頁）と評価しつつも、当時の減価償却に対する考え方は、現在の費用配分という観点からではなく、資産評価の観点からなされたものであることを指摘している。また、新井教授は同判決において、「船舶の耐用年数は 20 年または 25 年として議論が行われ、減価償却費がこれに基づいて 100 分の 5 とか、100 分の 4 とか述べられている」（新井・前掲注 3、22 頁）と判示された点を捉え、現在の減価償却に係る定額法の考え方が採用されたとの見解を示している。

さらに、同教授は、明治 36 年 12 月の主税局長通牒において、船舶は耐用年数 25 年とし、毎船舶 100 分の 2（半年分）を減価額として承認しており、こちらも定額法であると言えるが、大正時代に入ると、定額法のみならず、定率法についても税務上認められることとなった旨を指摘している。（新井・前掲注 3、23 頁を参照。）

主税局長通牒においては、「耐用年数をたとえば、事務所住宅用建物、工場倉庫用建物、同附属物、煙突、船舶、金庫、各種の機械などに分けて定めている」¹²が、結果として耐用年数表（当時の耐久年数表）は公表されることはなかった。しかしながら、耐用年数の考え方については解説書等により示され、納税者である企業としてはそれらの解説書を基に課税実務を行っており、新井益太郎教授によると「以後さしたるトラブルもなく税務の取扱いは各企業に受け入れられていたと思われる」¹³とされている。

その後、耐用年数表について、その償却期間が長すぎるとの意見が経済界から出されたことを受け、昭和12年5月17日主税局長通牒において改正され、同年4月1日以降終了する事業年度から適用が開始された。上記の沿革からは、大正7年以降、相当な期間において具体的な耐用年数表が公表されない状態で、解説書等による税務行政及び課税実務がなされていたことが見受けられる。¹⁴

4 法人税法における減価償却資産制度の確立

上記の歴史的な沿革を経て、法人税法における減価償却資産制度が確立したのは昭和22年8月であった。これは、太平洋戦争後、シャープ勧告を受け申告納税制度が全面的に採用されたために、法人税法施行規則及び同細則において、その取扱いが明示されたことに起因するものである。当時の法人税法施行規則第13条には、

「法人の固定資産の償却額は、各事業年度の普通所得の計算上、これを損金に算入する。

前項の固定資産及び償却に関し必要な事項は、大蔵大臣がこれを定める」

と規定されており、これは減価償却費の損金算入に係る規定に相当する。

また、同施行細則の概要であるが、第1条においては固定資産の範囲が明らかにされ、第2条においては第1条において規定される固定資産の減価償却費が、別に定める耐用年数表を用いて計算される限りは損金として認められる旨が定められている。以下、第3条は償却超過額等に関する定め、第4条は償却範囲額の計算、第5条は事業年度が1年の場合と半年の場合の償却率の適用、第6条では事業途中において取得した有形固定資産の償

¹² 新井・前掲注3、24頁

¹³ 新井・前掲注3、24頁

¹⁴ その後、大正7年の通牒の後、昭和2年に主秘第1号通牒が発出されたが、内容的には大正7年のそれと大きな変化は無く、昭和15年3月に法人税法が所得税法から分離独立した際にも、減価償却については、ほぼ従前どおりの状況であった。次に減価償却について大きな改正がなされた、昭和14年においては、特別償却制度が導入された。特別償却制度については、昭和21年に一度廃止され、昭和26年において租税特別措置法の公布により再度認められることとなるが、本論文の主題とは論点を異にするため、詳細な説明については割愛する。

却範囲の額、第 7 条は無形固定資産の償却範囲の額、第 8 条は鉱業用固定資産について、坑道と鉱業権及びその他資産に区分しての償却範囲額、第 9 条は固定資産の一時償却を法人が行った場合の規定、第 10 条は耐用年数 1 年未満の固定資産、取得価額もしくは製作価額 1,000 円までの固定資産の取得年度での損金算入を認める規定について定められている。

同施行細則における規定を概観すると、かなり現在の減価償却資産制度に近いように考えられる。特に、第 10 条における耐用年数 1 年未満の固定資産、取得価額もしくは製作価額 1,000 円までの固定資産の取得年度での損金算入を認める規定は、本論文において中心的に検証する現行少額減価償却資産制度、あるいは、一括償却資産制度等の少額資産制度に通じる規定であり、現行規定の礎となるものと解される。その後、昭和 40 年の全文改正を経て、法人税法における減価償却を含めて、ほぼ現在の形が整備されるに至った。

以上、法人税法における減価償却資産制度の沿革を概観するに、大正 7 年の主税局長通達の発出、昭和 22 年 8 月の法人税法施行規則及び同施行細則の策定、昭和 40 年の全文改正が転換期であり、各法人税法改正の経緯を踏まえて、現在の減価償却資産制度が確立されたものと考えられる。

第2項 現行法人税法における減価償却資産の定義

我が国における現行の法人税法は、固定資産については法人税法第 2 条 22 号において「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で政令で定めるものをいう」とされている。また、同条 24 号においては減価償却資産について「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」と定義されている。

さらに、減価償却資産については、法人税法施行令第 13 条において以下のとおり定義されている。

- (1) 建物およびその附属設備（暖冷房設備、照明設備、通風設備、昇降機その他建物に附属する設備をいう）
- (2) 構築物（ドッグ、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑道、煙突、その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう）
- (3) 機械および装置（設備の種類別に分けられる）
- (4) 船舶（漁船、油送船などに分けられる）

- (5) 航空機（飛行機その他に分けられる）
- (6) 車両および運搬具（鉄道用・軌道用の車両、特殊自動車、自動車など）
- (7) 工具、器具および備品（観賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を含む）
- (8) 次に掲げる無形固定資産
 - イ 鉱業権（租鉱権、採石権その他土石を採掘し、又は採取する権利を含む）
 - ロ 漁業権（入漁権を含む）
 - ハ ダム使用权
 - ニ 水利権
 - ホ 特許権
 - ヘ 実用新案権
 - ト 意匠権
 - チ 商標権
 - リ 営業権
 - ヌ 専用側線利用権
 - ル 鉄道軌道連絡通行施設利用権
 - ヲ 電気ガス供給施設利用権
 - ワ 熱供給施設利用権
 - カ 水道施設利用権
 - ヨ 工業用水道施設利用権
 - タ 電気通信施設利用権
- (9) 次に示す生物((7)に該当するものを除く)
 - イ 牛、馬、豚、綿羊およびやぎ
 - ロ かんきつ樹、りんご樹、ぶどう樹、なし樹、桃樹、桜桃樹等
 - ハ 茶樹、桑樹、オリーブ樹、つばき樹、桑樹、こりやなぎ、みつまた、こうぞ等

法人税法における減価償却資産とは、限定列举資産であるものと考えられる。また、上記の資産は、原則として資産の使用人が所有権を有することを前提としたものである。

第3項 減価償却資産における耐用年数

1 減価償却資産における耐用年数

減価償却資産とは固定資産のうち、時の経過又は使用によりその価値又は効用が漸次減少する資産である。また、時の経過又は使用による価値又は効用の減少額については、客観的に測定することが困難であることから、課税負担の公平性の確保、また、税務行政上の便宜から耐用年数省令によって資産の種類ごとに画一的な基準が定められている。すなわち、耐用年数とは減価償却資産本来の効用が持続する年数であると解され、昭和26年に公表された「固定資産の耐用年数の算定方式」においては効用持続年数という文言の定義がなされている。

効用持続年数の考え方の要点・特徴については、武田昌輔教授の著書¹⁵において、以下のとおり解説されている。以下は、武田教授の著書を参照とし、筆者にて要点を箇条書きにまとめたものである。

- ① 固定資産の耐用年数は、原則として通常の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る効果を挙げる年数であり、この年数を効用持続年数という。また、効用持続年数の算定の前提として、通常の維持補修に注意が払われ、通常の修繕費の支出があることが必要である。また、その際に適用される耐用年数は物理的な使用可能期間とされている。
- ② 効用持続年数には、我が国における企業設備の後進性等に鑑みた一般的な陳腐化という観点が織り込まれている。
- ③ 将来の事情の変化により特別の陳腐化、不適合等が生じた場合は、特別償却することとし、効用持続年数には、これらの事情は考慮されない。
- ④ 次に挙げる不安定な要因が現実のものとなっている時は、以下の事情が耐用年数に織り込まれる。

ア 新規産業でその製造設備が試験期にある等のため全体として安定しておらず、その機械設備が陳腐化、不適用により早急に更新、廃棄される傾向が顕著であるものは、現在の状況において予測される短縮された効用持続年数とされる。

イ 機械および装置の全部または一部が現に陳腐化し、設備の更新が相当規模で行われているもの、ならびに新製造方法の出現による陳腐化等で、相当規模で設備更

¹⁵ 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法 §§148～§§163 5-3』（第一法規・1979年）6843頁以下を参照。

新が確実に行われると認められる場合には、設備更新の状況を考慮し、短縮された耐用年数が別建てで定められる。

- ⑤ 効用持続年数は、固定資産を製作しまたは建設する場合において、現況を基準とした技術および素材の材質等により定められる。
- ⑥ 効用持続年数は、原則として、普通の場所に設置され、普通の作業条件により使用される場合の一般的に考えられる年数による。なお、特殊な立地条件、作業条件等により、一般的年数と区分した年数が定められる必要がある場合には、その旨が明記され、特別に示される。
- ⑦ 機械設備における総合償却年数は、中庸と認められるモデルプラント（標準的設備）が選ばれ、作業区分ごとの個別機械の資産価額構成割合により平均年数が算定され、これをもとにして当該の機械産業設備全体について、その作業区分ごとに資産価額構成割合による総合耐用年数が算定される。
- ⑧ 上記①～⑦を踏まえ、資産別にそれぞれの効用持続年数が算定される。

2 耐用年数における効用持続年数の考え方

上記の効用持続年数の要点・特徴を概観するに、耐用年数が定められる時点において、資産別の材質が勘案され、かつ、通常の修繕を想定した物理的な使用可能年数や一般的に想定される陳腐化といった要素が織り込まれていること、また、将来の事情の変化により特別の陳腐化、不適應等が生じた場合には特別償却が認められていること等を勘案すると、画一的な基準とは言いつつも、内容的には相当な弾力性のある基準であるものと考えられる。

第2節 減価償却の意義・目的

第1項 適正な費用配分手続としての減価償却の意義・目的

減価償却とは、もともとは企業会計において発達した概念である点については、前節にて詳述のとおりであるが、武田昌輔教授はその意義・目的を「減価償却というのは、建物・機械設備等の取得原価を、その使用年数に亘って費用配分をすること」¹⁶と定義している。また、新井益太郎教授も「会計理論の通説は、減価償却をもって費用配分の1つの手続き

¹⁶ 武田昌輔「減価償却制度 総論」『日税研論集』5巻（日本税務研究センター・1987年）6頁

であることをまず説明する」¹⁷と見解を示していることから、減価償却の意義・目的を適正な費用配分手続と捉えることについては、一般的な通説であると考えられる。

また、法人税法における減価償却の考え方は、企業会計の減価償却と比較すると、「減価償却を適正に行うためには、耐用年数、取得価額、償却方法、償却率などが合理的なものでなければならないところ、これらをすべて法人の自主性に任せること」¹⁸については、「税務行政上の見地からも少なくとも問題の存する」¹⁹ため、「減価償却計算に関する基本的事項についてすべて法定し、それによって算出される『償却限度額』の枠内で減価償却の損金算入を行う」²⁰とされている点に相違がある。上記における税務行政上の見地とは、課税負担の公平性を意味するものと解されるが、法人税法における減価償却は、企業会計との共通点である、適正な費用配分手法という意義・目的に加えて、課税負担の公平性の観点からの法的規制が強い点に特徴がある²¹。

第2項 投下資本の回収手段としての減価償却の意義・目的

前項において論じたとおり、減価償却における主な意義・目的は費用配分の原則に基づく適正な期間損益の算定にあるが、一方で、投下資本の回収の手段としての減価償却の意義・目的についても取り上げたい。税理士の河手博氏は「減価償却資産を取得するためには、当然のことながら取得価額に相当する資金を必要とし、減価償却資産を取得することは、その取得価額に相当する金額を固定化する意味を有する」²²と見解を示している。そして、「固定化した金額、すなわち投下資本は、その対象となった減価償却資産の実態に対応して、その再取得に備える等の必要上、これを流動化していくことが求め」²³られ、「減価償却資産の実態、すなわち減価していく実態に合わせて流動化」²⁴される必要があるとしている。

¹⁷ 新井益太郎『減価償却の理論』（同文館・1980年）131頁

¹⁸ 渡辺淑夫『法人税法＜平成28年度版＞』（中央経済社・2016年）405頁

¹⁹ 渡辺・前掲注18、405頁

²⁰ 渡辺・前掲注18、405頁

²¹ こうした法人税法における減価償却の特徴について、渡辺淑夫教授は「税法の法的規制が強いことから、わが国の減価償却資産制度は『法定償却』であるといわれることもあるが、その規制の内容はもっぱら無用の混乱を避けようとするところにあり、しかも内容的には相当の弾力性が加味されていて、制度的にみて諸外国のそれに比し決して遜色のないものであるし、加えて過去及び現在において制度会計に寄与するところが極めて大である点も十分評価されてしかるべき」（渡辺・前掲注18、405頁）との見解を示している。

²² 河手博『現代税務全集6 減価償却の税務』（日本税理士会連合会・1986年）5頁

²³ 河手・前掲注22、5頁

²⁴ 河手・前掲注22、5頁

すなわち、取得資産の流動化（費用化）の目的は、新たな資産の取得等への設備投資に備えることにあり、減価償却資産の取得により固定化した投下資本について、取得資産の減価の実態に応じて流動化（費用化）する手段として、減価償却の意義が存在するものと考えられる。また、上記の投下資本の回収手段としての減価償却のもたらす効果について、税理士の成松洋一氏は資金的側面から、「各事業年度に配分された費用は、現金支出を伴わない償却費として収益から控除」²⁵されるとし、「固定資産が流動資産に転化し、運転資金が増加するという財務的効果」²⁶について、「減価償却の自己金融機能」²⁷と解説しているが、成松氏の指摘する財務的効果の基本的な趣旨とは、河手氏の見解と同義であると考えられる。

第3項 小括

減価償却の意義・目的は、大分して2点あり、費用収益配分の原則から導かれる適正な費用配分手続としての減価償却と、投下資本回収手段としての減価償却にある。

法人税法における減価償却は、既述のとおり企業会計における費用配分手法から発展したものであるが、金子宏教授の著書において「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」²⁸と解説されていることから、企業会計のみならず、法人税法においても、費用配分手法としての減価償却の意義・目的は妥当するものと考えられる。一方で、投下資本回収手段としての減価償却の意義・目的についても、前項での検証のとおり、一般的には企業会計のみならず、法人税法においても妥当する考え方であると解される。

最後に、特に法人税法（租税法）において減価償却を法定する理由について論証する。法人税法において減価償却を法定する理由は、画一的基準による税務行政の効率性の確保、また画一的基準を納税者である企業に遵守させることによる課税負担の公平性の確保、さらには、納税者（企業）に対する事務手数への配慮という3つの意義・目的がある点については既述のとおりである。

²⁵ 成松洋一『新減価償却の法人税務』（大蔵財務協会・2009年）3頁以下

²⁶ 成松・前掲注25、4頁

²⁷ 成松・前掲注25、4頁

²⁸ 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂・2019年）382頁

この点について、河野惟隆教授は「費用収益の対応を合理的にするために、減価償却の方法を法定しているのではない。法人は、費用収益の対応を合理的にしうる程に有能である。有能であっても、限度額は一律にしなければ、課税上、不公平が生じうるのである。逆に無能であっても、一律にする必要がある。極端に言えば、費用収益の対応への、税法による法定が非合理的であったとしても、一律にさえしておけば、課税上、公平が維持される。」²⁹との見解を示している。

河野教授の見解はやや極言である感はあるものの、法人税法（租税法）における減価償却の終局的な意義・目的は課税負担の公平性の実現にあり、その手段として、減価償却による適正な費用配分という役割が存在している、と解することができる。また、河野教授の見解は投下資本の回収手続としての減価償却についても妥当するものと解される。すなわち、投下資本の回収という目的は、法人税法及び租税法における減価償却の主たる目的ではなく、あくまでも、課税負担の公平性の実現のための一つの手続に過ぎないものと考えられるのである。

²⁹ 河野惟隆「法人税法における減価償却資産」『筑波大学経済学論集』47号（筑波大学・2001年）46頁以下

第2章 少額資産に係る各資産制度の概要と資産の償却単位の判定

第1節 少額減価償却資産制度

第1項 少額減価償却資産制度の沿革

我が国において初めて少額の減価償却資産に係る規定が導入されたのは昭和 17 年であるとされ、昭和 17 年 7 月 27 日主秘第 377 号第 9 によると、取得価額 100 円未満の備品に限り損金としての処理が認められていた。その後、昭和 20 年 9 月の終戦直後、その対象資産が備品等と拡大され、備品以外の資産についても損金処理の許容が拡大された。

戦後初めて的大幅な改正として、昭和 22 年大蔵省令第 77 号により備品等とされていた対象資産が更に拡大され、全資産が対象となるとともに、取得価額についての基準額が引き上げられる。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制作価額 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。」とされている。「前 2 条の規定はこれを適用しない」とは、すなわち、一般の減価償却によらず損金処理を行うことが可能であることを意味するものと解される。

その後、昭和 26 年大蔵省令第 49 号による法人税法施行細則第 7 条の改正により、上記規定の取得価額等の上限が 1 万円未満（農林業用資産については 5,000 円未満）に引き上げられるが、同年改正の 10 年後、すなわち、昭和 36 年大蔵省令第 31 号による改正においては、それまでの歴史的経緯に反して、少額の減価償却資産となる対象資産に制限が加えられることとなる。昭和 36 年の改正は、本論文の中心主題である、少額減価償却資産の償却単位の判定に対して大きな影響を与える改正である。

昭和 36 年大蔵省令第 31 号による改正により、①法人の業務の性質上基本的に重要な資産（一般的にいわゆる、少額重要資産として呼称される。以下、「少額重要資産」という。）、及び②法人の業務の固有の必要性に基づき大量に保有される資産（一般的にいわゆる、少額多量資産として呼称される。以下、「少額多量資産」という。）については、損金算入が許容される資産の範囲から除外されることとなった。

富岡幸雄教授は昭和 36 年改正により規定された、少額重要資産及び少額多量資産について、『当該法人の業務の性質上基本的に重要な固定資産およ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』と一括して規定し（旧法人税法施行細則第 7 条かっこ書き）、税務上は、これを、いわゆる『多量資産』と呼称し、さらに、これら資産のうち

で、取得価額の基準額（当時は1万円）未満の資産を『少額多量資産』と称していた³⁰と解説する。

その後、昭和39年改正の改正による損金算入が許容される取得価額の基準額の3万円未満（農林業用資産については1万5,000円未満）への引上げ、昭和40年政令第321号改正による土地等の非減価償却資産について損金処理の対象外とする変更を経て、昭和42年大蔵省令第106号の改正により、再び少額減価償却資産の償却単位の判定に重大な影響を及ぼす変更がなされる。

昭和42年の改正は、「税制簡素化の一環として償却制度の簡素合理化等の見地」³¹から、取得価額3万円未満（農林業用資産については1万5,000円未満）のうち、昭和36年における多量資産制度の導入以来は、減価償却資産として計上することとされていた資産のうち、①法人の業務の固有の必要性に基づき大量に保有される資産（少額多量資産に相当）、及び②法人の事業の開始又は拡張のため取得した減価償却資産（一般的に、いわゆる事業開始資産及び事業拡張資産という。以下、それぞれ「事業開始資産」、「事業拡張資産」という。）で、その取得価額が1,000円以上であるものについては、資産計上の必要はないとする改正である。

すなわち、少額重要資産については従来どおりの資産計上が必要とされるものの、少額多量資産、事業開始資産及び事業拡張資産については、1個又は1組等の取得価額が3万円未満（農林業用資産については1万5,000円未満）であれば、事業の用に供する年度の一時の損金として算入することが認められる改正であり、昭和36年以来の減価償却資産に係る資産計上基準の厳格化から一転し、緩和化となる大きな改正であった。

その後、昭和43年に損金算入が許容される農林業用資産の取得価額の基準額の3万円未満への引上げ（一般資産との取得価額の基準額の区分の解消）、昭和45年の取得価額の基準額の3万円未満から5万円未満への引上げという改正を経て、昭和49年改正によって、三度、少額減価償却資産の償却単位の判定に重大な影響を及ぼす変更がなされる。

昭和49年の改正においては、損金算入が許容される取得価額の基準額が5万円から10万円未満に引き上げられるとともに、昭和42年以降採用されていた少額重要資産に係る規定が全廃されることとなる。特に、少額重要資産の廃止は、現行の少額減価償却資産の償却単位の判定に大きな影響をもたらすものである。

³⁰ 富岡幸雄『税務会計学原理』（中央大学出版部・2003年）1117頁

³¹ 富岡・前掲注30、817頁

すなわち、従前はたとえ取得価額が 5 万円未満の資産であっても、その資産が法人の業務の性質上基本的に重要な減価償却資産である限りは資産として計上され、一時の損金算入として処理することは許されないという制限が働いていたが、昭和 49 年の改正以降³²はそのような制限は無くなり、取得価額が 10 万円未満でありさえすれば、非減価償却資産を除き、その取得価額の全額について損金算入が許容されることとなる。したがって同年の改正は、昭和 42 年改正における少額多量資産、事業開始資産及び事業拡張資産の廃止と少額重要資産への移行に引き続いての、更なる減価償却資産に係る資産計上基準の緩和化であると言えるのである。

昭和 49 年の改正を経て、昭和 63 年改正においては、損金算入が許容される取得価額の基準額を 10 万円未満から 20 万円未満に引き上げられる。その背景には、同年 12 月の消費税導入等の税制抜本改革による減価償却資産に係る資産計上基準の緩和化が存在するものと考えられる。

しかしながら、平成 10 年改正においてはそれまでの歴史的経緯に逆行し、一時の損金算入が認められる資産から、国外リース資産が除外される等の改正とともに、損金算入が許容される取得価額の基準額について、再度 10 万円未満に引き下げられる改正がなされた。その背景には「課税ベース適正化の観点」³³があったものと指摘されるが、同年の法人税法改正には当時、賛否両論が併存した。同年の改正は、少額減価償却資産の償却単位の判定に大きな影響をもたらす改正であるため、その改正趣旨や背景・理由について後章において詳述する。

第2項 現行法人税法における少額減価償却資産

1 少額減価償却資産の定義

上記の歴史的経緯を踏まえ、現在の少額減価償却資産制度は形成された。少額減価償却資産について、現在は法人税法施行令第 133 条において、「内国法人がその事業の用に供した減価償却資産…（中略）…で、前条第 1 条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…（中略）…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価額につきその事業の用に供した日の属す

³² なお、昭和 49 年改正には経過措置があり、当初の取得価額が 5 万円未満であった減価償却資産について、帳簿価額（未償却残高）の残る資産については旧少額減価償却資産とされ、昭和 49 年 4 月 1 日以降に最初に開始する事業年度開始の日から 3 年以内の任意償却が認められていた。

³³ 金子宏ほか編著『ケースブック租税法〔第 5 版〕』（弘文堂・2017 年）484 頁

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」と規定されている。

すなわち、①使用可能期間が1年未満であること、又は②取得価額が10万円未満であることが現行の少額減価償却資産の要件である。なお、減価償却資産を対象とする規定であるため、非減価償却資産が仮に要件②取得価額10万円未満であったとしても、少額減価償却資産としては認められず、また、貯蔵中や建設中の資産についても原則として減価償却資産とは認められない。

2 少額減価償却資産の意義・目的

減価償却資産の主たる意義・目的の1つに、適正な費用配分としての手続が挙げられるが、減価償却資産について、時の経過による価値の減少額を合理的に見積もり、各事業年度において費用として適正に配分するための減価償却計算は、実務上は相当な手数を要する。特に事業規模が大きく、資産を大量に保有する法人においては専任の人員が配置される場合もあり、そうした手数を要する償却額の計算を、使用可能期間が短い資産、もしくは取得価額が少額な減価償却資産について要請することは、理論上は厳格に行うべきであるものの、実務上は現実的ではない。また、使用可能期間が短い減価償却資産、取得価額が少額な減価償却資産については、各事業年度における償却計算を省略したとしても、少額であることから企業会計に与える影響、さらに、担税力が弱いことによる税務上の課税所得への影響はそれほど重大なものとはならない。

そのため、法人税法施行令第133条において、その使用可能期間が1年未満またはその取得価額が10万円未満の減価償却資産については、法定耐用年数によらず、法人の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を一時の損金とすることが認められており、この規定が、いわゆる少額減価償却資産の一時償却である。なお、少額減価償却資産の一時償却の適用を受けるためには、税務署長や国税局長の承認等を受ける必要はなく、法人が自らの判断に基づき適用することのできる制度となっている。

以上、現行の少額減価償却資産の意義・目的は、理論的にはその金額の大小に関わらず、減価償却という計算方法を通じて、収益に対応する適切な期間費用を算定するものであるが、使用可能期間が1年未満又は取得価額が10万円未満の少額な減価償却資産については、税務処理上の便宜、また企業会計上の重要性の原則から重要性が乏しいため、取得時の一時費用として処理することを例外的に認めるという点にあるものと解される。

3 少額減価償却資産の範囲

少額減価償却資産とは、①使用可能期間が1年未満である減価償却資産、又は②取得価額が10万円未満の減価償却資産であるが、各要件について具体的にどのような条件を満たせば、その対象資産として認められるのか、すなわち、少額減価償却資産の範囲について以下に詳述する。

まず、使用可能期間が1年未満の減価償却資産であるが、現在多くの法人が1年決算を採用しており、使用可能期間が1年未満の資産については、結局のところ年度内において費用化されるため、償却計算を行う実益に乏しいという現状がある。一方で、現行の法定耐用年数省令において、耐用年数が最も短いものは2年間であり、少額減価償却資産が減価償却資産に該当する以上は、最低でも2年間での償却が必要であるかのように考えられる。しかしながら、少額減価償却資産に係る現行制度の建付けは、法人の有する減価償却資産の使用可能期間が1年未満である場合においては、その法定耐用年数によらず、取得価額の全額を一時の損金とすることが認められている。

すなわち、要件①の使用可能期間が1年未満であるものについては、法定耐用年数にはよらず、実際の使用可能期間により判断されることとなる。そして、使用可能期間とは、「その資産の取得の時ににおいてその資産につき通常の維持または修理をするものとした場合に予測されるその資産の使用可能期間」（法人税法施行令第133条、同施行令第132条第1項）であり、その基準に照らして実際の使用可能期間が判断されることとなる。³⁴

使用可能期間が1年未満の減価償却資産については、具体的には法人税基本通達7-1-12における以下の定めを基に判断されることとなる。

- ① その法人の属する業種（たとえば、紡績業、鉄鋼業、建設業等の業種）において種類等を同じくする減価償却資産の使用状況、補充状況等を勘案して一般的に消耗性のものとして認識されている減価償却資産であること。
- ② その法人の平均的な使用状況、補充状況等からみて、その使用可能期間が1年未満である減価償却資産であること。

上記通達における定めは、使用可能期間が1年未満であると判断されるに当たっては、まずその減価償却資産を用いる業種において、消耗性の高い、いわば使い捨ての資産であると客観的に認識されることを前提とし、その上で、その法人の使用状況等から

³⁴ なお、この判断基準は資本的支出と修繕費の区分の判断基準においても同様である。通常の維持または修理が前提とされており、維持または修理といった手入れ、管理を行っていない場合においては、法人税法施行令第133条、同施行令第132条第1項に定める使用可能期間には該当しない。

見て実際に使用可能期間が 1 年未満であるという実質的な判断がなされることを意味する。したがって、単にその法人が取得した資産を 1 年未満で使用したという事実のみでは要件としては不十分である点に注意が必要である。

また、同通達においては以下の規定も参照となる。

- ③ 種類等と同じくする減価償却資産のうちに、材質、型式、性能等が著しく異なるものがあるときは、その材質、型式、性能等の異なるものごとに、使用可能期間が 1 年未満であるかどうか判定される。
- ④ 減価償却資産の平均的な使用状況、補充状況等は、おおむね 3 年間の平均値を基準として判定される。

上記の基準に照らし、使用可能期間が 1 年未満であると判定された減価償却資産については、その後に取得した同種の減価償却資産についても、その使用状況や補充状況等を等しくする限りにおいては、使用可能期間 1 年未満であると判断される。

次に、要件②取得価額が 10 万円未満の減価償却資産については、法人税法施行令第 133 条に規定する取得価額が論点となる。取得価額とは、同施行令第 54 条第 1 項各号（減価償却資産の取得価額）の規定により算定される価額であるが、同条には減価償却資産の取得の態様に応じて、各資産の取得価額が定められており、いずれの場合においても減価償却資産の本体価額に、その資産を取得するための付随費用が含まれるとされている。

第3項 少額減価償却資産の取得価額と資産の償却単位の判定

既述のとおり、少額減価償却資産として認められる要件の一つに、要件②取得価額が 10 万円未満の減価償却資産であることが挙げられるが、次に、取得価額 10 万円未満という要件を満たし得る資産の単位をいかに捉えるか、すなわち、資産の償却単位という問題が発生する。そして、減価償却資産の償却単位については、法人税法施行令、その他現行の法人税法においては、具体的な判定基準の明記がなされていないのが現状である。

そのため、現行の税務行政及び課税実務においては、法人税法施行令第 133 条の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 を参照として、少額減価資産の償却単位に係る判定が行われている。法人税基本通達 7-1-11 においては、「令 133 条（少額の減価償却資産の取得価額の損金算入）又は令 133 条の 2（一括償却資産の損金算入）の規定を適用する場合において、取得価額が 10 万円未満又は 20 万円未満であるかどうかは通常取引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つの工事等ごとに判定する」と定められている。

なお、同通達の後段において、枕木、電柱等の資産については、単体では機能を発揮できない資産として例示されているが、これは通常取引が単体では行われぬ資産であることを前提としている。確かに、理論的には枕木、電柱等は1本でも物理的には取引が可能であり、例えば1本の電柱に損傷があり、新しい電柱に取り替える場合においても、損傷した電柱1本のみを取り替えるという事態はあり得る。しかしながら、それは通常取引単位とは異なる取引の態様であり、電柱は、あくまでも単体ではその機能を発揮できず、複数の電柱が補完し合うことで資産本来の機能が発揮される資産である。したがって、一定の工事ごとに資産の償却単位の判定が行われることが合理的であり、かつ、工事単位をもって通常取引単位とするという、行政解釈がなされているものと解される。

なお、この枕木、電柱等に係る資産の償却単位の判定における、機能という文言の解釈については、以下の点において注意が必要である。すなわち、上記資産の償却単位の判定における機能とは、それらの資産が単体で事業の用に供されたとしても、収益性確保という点で資産本来の機能が発揮できないということを意味するものである。裏を返せば、その資産単体では事業が成り立たず、法人の事業収益として採算が取れないという意味において、機能というものを捉えてはいないことになる。この点については、次章第3章において検討する法人税基本通達7-1-11の射程の問題、また、第4章における検証判例の1事案であるNTTドコモ訴訟において争点となった、エントランス回線利用権という資産が有する機能をいかに捉えるかという問題につながるため、後章において詳述する。

第2節 一括償却資産制度

第1項 一括償却資産制度の沿革

一括償却資産制度とは、少額減価償却資産制度の歴史的経緯において、平成10年の税制改正により、「課税ベースの適正化の観点」³⁵から、少額減価償却資産の取得基準価額が、従来の20万円未満から10万円未満へと引き下げられた際に、取得基準価額20万円以上である減価償却資産との制度的整合を取るための措置として導入されたものである。同制度は、取得基準価額が10万円以上20万円未満の減価償却資産については、事業年度ごと

³⁵ 金子宏ほか編著・前掲注33、484頁

に、一括して3年間で償却する方法を選択できる制度である。(法人税法施行令第133条の2)したがって、一括償却資産制度が導入された理由を検証するに当たっては、同制度の導入の経緯を踏まえると、少額減価償却資産の取得基準価額が引き下げられた理由を併せて検証する必要があるものと考えられる。

少額減価償却資産の取得基準価額が引き下げられた理由の一因として、当時の解説書においては「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」³⁶であるが、「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、取得基準価額が20万円未満から10万円未満に引き下げ」³⁷られたとその背景が説明されている。その上で、一括償却資産の導入された理由については、「…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、取得価額が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」³⁸と解説されている。

すなわち、企業における事務処理機器の普及により資産管理や償却計算が迅速にできるようになったという平成10年当時の時代背景を踏まえ、「課税ベースの適正化」³⁹を進めたい立法者であり国である課税庁の目的・狙いを念頭に置きつつ、一方では、少額減価償却資産の取得基準価額を引き上げたい企業(納税者)に対する事務負担のバランスを配慮した結果として導入された制度が、一括償却資産制度であると考えられる。

なお、そうした導入背景から富岡幸雄教授は、一括償却資産制度について、「制度的な妥協の措置として理論的には極めて不可解な仕組み」⁴⁰と批判している。富岡教授の見解は、一括償却資産制度が3年間で償却を認めている点について、減価償却の目的の一つである期間損益の適正化という観点から、減価償却の理論になじまないのではないかとの真意が存在するものと解される。

また、大城建夫教授は、一括償却資産制度の導入について、「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

³⁶ 梶川幹夫ほか『平成10年度版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会・1998年)290頁

³⁷ 梶川幹夫ほか・前掲注36、290頁

³⁸ 梶川幹夫ほか・前掲注36、290頁

³⁹ 金子宏ほか編著・前掲注33、484頁

⁴⁰ 富岡・前掲注30、1135頁

ない」⁴¹とし、企業（納税者）の事務負担に配慮したとする課税庁の見解の真偽についても、疑問を呈している。

第2項 現行法人税法における一括償却資産

1 一括償却資産の定義

現行法人税法における一括償却資産については、法人税法施行令第133条の2において、「内国法人が各事業年度において減価償却資産で取得価額が20万円未満であるもの…（中略）…を事業の用に供した場合において、その内国法人がその全部又は特定の一部を一括したもの…（中略）…の取得価額…（中略）…の合計額を当該事業年度以後の各事業年度の費用の額又は損失の額とする方法を選択したときは、当該一括償却資産につき当該事業年度以後の各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一括償却資産の全部又は一部につき損金経理をした金額…（中略）…のうち、当該一括償却資産に係る一括償却対象額を36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…（中略）…に達するまでの金額とする。」と規定されている。すなわち、その取得価額が10万円以上20万円未満であるという要件を満たす場合において、一括償却資産としてその耐用年数によらず、3年間での均等償却を行うことが可能となる点に特徴がある。なお、同規定は減価償却資産を対象とするものであるため、非減価償却資産が対象とはならない点、また、貯蔵中や建設中の資産について原則として対象とはならない点については、少額減価償却資産の取扱いと同様である。

2 一括償却資産の意義・目的

一括償却資産制度の意義・目的は、前項の一括償却資産制度導入の沿革において詳述のとおり、平成10年の法人税法改正における少額減価償却資産の取得基準価額の引下げに伴う、課税実務への影響に対する配慮、すなわち、企業（納税者）に求められる少額な減価償却資産に対する資産管理や減価償却の煩雑さに対する配慮にある。また、同年の改正により少額減価償却資産の取得基準価額が従来の20万円未満から10万円未満へと引き下げられた際に、取得基準価額20万円以上である減価償却資産との制度的整合を取るための措置という意義・目的も有している。

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（沖縄国際大学産業総合研究所・1999年）20頁

3 一括償却資産の範囲

法人税法施行令第 133 条の 2 の規定のとおり、減価償却資産で取得価額 20 万円未満である資産のうち、同施行令第 48 条 1 項 6 号及び第 48 条の 2、1 項 6 号（減価償却資産の償却の方法）に掲げる資産、及び少額減価償却資産に該当するものを除いた資産が該当する。なお、取得価額 20 万円未満という要件における取得価額の捉え方については、少額減価償却資産における取扱いと同様に、減価償却資産の取得の態様に応じ、その取得価額が判断されることとなるが、減価償却資産の本体価額には、その資産を取得するための付随費用が含まれる。

第3項 一括償却資産の取得価額と資産の償却単位の判定

一括償却資産についても、取得価額 20 万円未満という要件を満たし得る資産の単位をいかに捉えるか、すなわち、資産の償却単位の問題が発生する。この問題は少額減価償却資産とも共通する問題である。すなわち、建付けとして法人税法施行令第 133 条の 2 においては、資産の償却単位についての明記がなされていないという前提があり、現行の税務行政及び課税実務においては、同法の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」及び「機能」により資産の償却単位の判定が行われているという現状がある。

第3節 旧法人税法における少額資産に係る各資産制度の検証

第1項 少額多量資産・事業開始資産及び事業拡張資産・少額重要資産の廃止の経緯

既述のとおり、少額資産に係る各資産制度は数次の法人税法改正を経て、現在の少額減価償却資産制度及び一括償却資産制度が形成されるに至るが、少額資産に係る規定の転換期の一つである、昭和 36 年法人税法改正以降、昭和 42 年法人税法改正前においては、税務処理上の便宜、及び企業会計上の重要性を勘案し、取得価額が少額であっても、①少額多量資産、②事業開始資産及び事業拡張資産、③少額重要資産については、資産取得時の一時償却が認められる、少額減価償却資産とは認められていなかった。なお、一括償却資産制度については平成 10 年の法人税法改正により新たに創設された制度であり、昭和 42 年法人税法改正時点においては存在しない制度であるため、①少額多量資産、②事業開始資産及び事業拡張資産、③少額重要資産に該当するか否かについては、もっぱら少額減価償却資産との関係性が争点となる。

昭和 36 年の法人税法改正により規定された①少額多量資産については、税制簡素化のもと、昭和 42 年の法人税法改正により業務の固有の必要性に基づく大量保有という考え方から、業務の性質上における基本的重要性を重視する考え方へシフト⁴²され、③少額重要資産へと縮小された。また、②事業開始資産及び事業拡張資産についても同様の考え方から、同年の法人税法改正において廃止された。

また、最終的には③の少額重要資産についても、昭和 49 年の法人税法改正により廃止され、昭和 49 年以降においては、少額減価償却資産に該当するか否かの要件は、使用可能年数が 1 年未満であること、又は取得価額が少額であること（平成 10 年改正政令第 105 号による施行令の改正以降は、10 万円未満であること）のみとされ、現在に至っている。すなわち、昭和 49 年の法人税法改正による少額重要資産の廃止により、減価償却資産の計上可否を判断する上での資産の償却単位の判定において、その資産本来の性質や効用、用途を考慮するという、実質的な判定基準による少額資産に対する制約は、税制簡素化のもとに、その全てが廃止されてしまったのである。

第2項 少額多量資産の意義・目的と範囲

1 少額多量資産の意義・目的

既述のとおり少額多量資産とは、昭和 36 年法人税法改正により規定された、『当該法人の業務の性質上基本的に重要な固定資産およ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』と一括して規定し（旧法人税法施行細則第 7 条かっこ書き）、税務上は、これを、いわゆる『多量資産』と呼称し、さらに、これら資産のうちで、取得価額の基準額（当時は 1 万円）未満の資産を『少額多量資産』と称していた⁴³資産である。富岡幸雄教授の論説によると、税務上の少額多量資産と呼ばれるものは、上記資産のうち①少額多量資産（狭義の少額多量資産）に、②事業開始資産及び事業拡張資産を含めた資産（広義の少額多量資産）であるとされている。すなわち、少額多量資産については、取得価額又は制作価額が 3 万円未満に限らず、耐用年数が 1 年未満の資産でない限りは固定資産として計上が求められ、原則として減価償却の方法により損金の計算が行われる必要がある。

⁴²少額多量資産制度の廃止について、富岡幸雄教授は課税所得の侵蝕化という観点から、「後退縮小（傍点原文ママ）」（富岡幸雄「課税所得の侵蝕化現象と固定資産経理—課税所得変貌論の研究—」『経理研究』26号（中央大学経理研究所・1977年）59頁）と批判している。

⁴³ 富岡・前掲注 30、1117 頁

もっとも、昭和 36 年規定創設時には具体的な少額多量資産の範囲については規定されておらず、また、行政解釈としての取扱い通達等も存在しなかった。その理由について、当時の立案担当者である国税庁審理課の駒崎清人氏は、「判定の困難性および画一的な取扱いを定めることが不適當であること等の事情」⁴⁴が存在したためであると解説する。このように、少額多量資産の具体的な範囲については、昭和 36 年の規定創設以降定められていなかった。しかしながら、その後「これまでの（原文ママ・昭和 36 年税制改正以降に相当）実施状況からみて、その解釈または取扱いが区々になつている傾向も見受けられる」⁴⁵との状況を踏まえ、基本的な解釈の方向性について昭和 39 年の法人税基本通達の一部改正（改正法人税法（昭和 39 年 3 月改正）を受けたもの）において、取扱い通達が出された。

上記の通達を概観するに、少額多量資産とは、当該法人の営む業務の遂行上、一般的に不可欠とされる固定資産及び当該法人の営む業務の種類に応じて、製造、販売等の業務に使用される固定資産で、一般的に多量に必要とされる資産であると解される。そして、上記取扱い通達が出された理由には、それら個々の資産について、その取得価額が少額であったとしても、所得の計算上固定資産として取り扱うべき、との課税上の趣旨を明確にする意義・目的があったものと考えられる。

なお、少額多量資産制度が導入されるに至る背景について、「これらがその企業にとって所得源泉の基本的資産であつて、その金額も当該企業においては比較的多額に上るものであることから、これを損金算入することを認められていない」⁴⁶という、当時の立案担当者である大蔵省主税局税制一課の村上泰治氏による説明がなされているが、そうした課税論理について、富岡幸雄教授は「損金処理を否定する論理」⁴⁷と評している。

2 少額多量資産の範囲

次に、いかなる固定資産が少額多量資産に該当するのか、すなわち、少額多量資産の具体的な範囲について検証する。少額多量資産の判定基準について、昭和 39 年当時の通達においては、「当該法人税の属する業種における固定資産の種類別の構成状況からみた重要性」及び「当該法人の業務の実態」に照らして判断すべしとされていた。（旧法人税基本

⁴⁴ 駒崎清人「特集・改正法人税法取扱通達の解説Ⅱ 少額多量資産関係」『税と財』21 卷 10 号（日本税務協会・1964 年）15 頁

⁴⁵ 駒崎・前掲注 44、15 頁

⁴⁶ 村上泰治「工具・機具等の税務処理」『税経通信』19 卷 10 号（税務経理協会・1964 年）102 頁

⁴⁷ 富岡・前掲注 30、1117 頁

通達 193 の 5 前段) しかしながら、以下に該当する資産については、業種及び業態のいかんを問わず、少額多量資産に該当しない資産として取扱うものとされていた。(旧法人税基本通達 193 の 5 後段)

- ① 事業所内において使用する事務用の器具および備品⁴⁸
- ② 従業員の福利厚生のための宿泊所用、寄宿舍用または食堂用の器具および備品⁴⁹
- ③ 従業員に貸与する衣服類⁵⁰
- ④ 製造業等を営む法人の有する附属研究所等における研究の用に供する図書
- ⑤ もっぱら自己の生産設備等の修理を担当する部門における修理用の型、治具および工具

上記①から⑤の資産を少額多量資産から除外する理由は、全資産とも概ね全ての法人において、一般的かつ普遍的に所有される資産であり、比較的多量に保有される資産ではあるものの、当該法人の業務から見て補助的部門に属する資産であることが明らかであり、かつ、少額多量資産の基本概念である、業務を行う上で基本的に重要な資産であるという要件を満たさない資産であるためと考えられる。

したがって、上記通達における少額多量資産制度の建付けは、上記①～⑤の資産以外で多量に保有する資産について、「当該法人の属する業種における固定資産の種類別の構成状況からみた重要性」及び「当該法人の業務の実態」という基準により個別的、総合的に判断されるという論理構造を採るものであると解される。なお、上記①～⑤以外の資産であっても、上記通達に定める個別的、総合的な判定基準により判断した結果、少額多量資産に該当しない資産が発生する点については改めて言及する必要はないであろう。

第3項 少額重要資産の意義・目的と範囲

1 少額重要資産の意義・目的

⁴⁸ 該当する資産は、事務所または工場等の内部で書記的業務に使用するものであり、事務部門のみならず製造部門の工場における賃金計算、製図その他の現場事務用の器具及び備品も含まれるとされる。つまり、例えば、証券業における電話、銀行業における事務机等は事業所内で使用されるため該当するが、保険業における集金従業員用の貸与自転車については事業所外で使用されるため、該当しないこととなる。(駒崎・前掲注 44、16 頁を参照。)

⁴⁹ 該当する資産は、自己の従業員の福利厚生のための器具備品に限定される。例えば、公益法人である共済組合が収益事業としての旅館業を営む場合の器具備品については福利厚生目的でないため、除外されることとなる。(駒崎・前掲注 44、16 頁を参照。)

⁵⁰ 該当する資産は、いわゆる事務服類に限定される。例えば、帽子、外務員用の鞆、靴等は身廻品であり該当するが、鉄道業における乗務員、役務員に貸与する時計については事務服類でないため、除外されることとなる。(駒崎・前掲注 44、16 頁を参照。)

旧企業会計原則注解〔注 1〕（昭和 57 年 4 月 20 日 大蔵省企業会計審議会・以下、「旧企業会計原則注解」という。）によると、消耗品、消耗工具器具備品その他の貯蔵品等のうち、重要性の乏しいものについては、その買入時又は払出時に費用として処理する方法が採用できるとされている。したがって、企業会計においては重要性の原則の適用に当たって生じた簿外資産は、正規の会計処理により生じたものであり、費用収益対応の原則の例外として、一時の償却が是認されるものと解されている。

税法における減価償却資産に対して、この重要性の原則が適用される場面としては、「使用可能期間が 1 年未満のもの、または取得価額が 5 万円（昭和 45 年当時）未満のものは、法人がこれを事業の用に供した日の属する事業年度において、その取得価額に相当する金額を損金経理をしたときは、その消耗品経理が通常是認される」（旧法人税法施行令第 133 条）旨が規定されていた。

しかしながら、資産の内容によっては、取得価額が 5 万円未満のものであっても、事業の遂行上、重要性に乏しいとは言えない資産もある。したがって、上記のような事業遂行上重要な資産の取扱いについては、「その取得価額は個々には 5 万円未満の少額のものであっても重要資産である（以下これを「少額重要資産」という）として、減価償却資産に計上し、正規の償却方法により取得原価をその効果の及ぶ各事業年度に適正に費用配分すべきもの」（同条括弧書）と規定されている。

上記の規定を鑑みるに、少額重要資産の第一義的な意義・目的は、一般的に少額資産に適用される重要性の原則について、「法人の業務の性質上基本的に重要な資産」（旧法人税法施行令第 133 条）については適用させず、減価償却資産として計上させ、正規の償却方法により取得原価を適正に費用配分させることで、減価償却の意義・目的の一つである費用配分の手続としての減価償却を実現する点にある。そして、その終局的な意義・目的は、少額重要資産を減価償却資産として適正に費用配分することにより、課税負担の公平性を実現することにあるものと考えられる。

上記の少額重要資産の意義・目的について、富岡幸雄教授は、「固定資産の供用時損金算入制度に対して現実的には相当大きな制約を加え、制限的措置として機能していた」⁵¹と評価している。また、少額多量資産制度についての富岡教授による「損金処理を否定する論理」⁵²との評価は、少額重要資産制度においても妥当するものと考えられる。

⁵¹ 富岡・前掲注 30、1128 頁

⁵² 富岡・前掲注 30、1117 頁

2 少額重要資産の範囲

いかなる資産が少額重要資産に該当するのか、すなわち、少額重要資産の範囲については、既述のとおり、旧法人税法施行令第133条において「法人の業務の性質上基本的に重要なもの」と規定されている。この規定の解釈に当たっては、「その法人の営む業務の属する業種を通じて、その減価償却資産がなければ業務の遂行ができないか、または非常な支障が生ずるものであるかどうか」⁵³及び「その法人の営む業務の属する業種を通じてその減価償却資産の数量金額が相当程度に達しているかどうか」⁵⁴といった観点から判定されるとの、当時の立案担当者である伊藤茂樹氏（東京国税局調査審理課課長補佐）による解説がなされている。

また、旧法人税基本通達7-1-12においては、以下の3要件に該当する取得価額5万円未満の資産について、少額重要資産に該当するとされていた。

- ① 製品の製造、商品の販売、役務の提供等法人の目的とする業務の遂行上直接必要とされるもの
- ② 常時相当多額に保有していることが当該業務の遂行に当たって基本的な要件となるもの
- ③ 減価償却資産として管理することが相当であると認められるもの

すなわち、要件①「業務の遂行上直接必要とされる」⁵⁵、要件②「常時相当多量に保有している」⁵⁶、要件③「減価償却資産として管理することが相当である」⁵⁷という要件が旧取扱通達の採用する少額重要資産の定義であると解される。

上記の旧法人税取扱通達の3要件について概観すると、たとえ少額の資産であっても、重要資産については減価償却資産として計上させ、減価償却資産制度本来の趣旨を踏まえ

⁵³ 伊藤茂樹「少額重要資産の範囲」『税務弘報』19巻8号（中央経済社・1971年）64頁

⁵⁴ 伊藤・前掲注53、64頁

⁵⁵ 要件①について、当時の東京国税局法人税課の安間昭雄氏は企業の本来の基本的業務の遂行に当たり直接必要とされるとの要件であるとし、その実例として「たとえば、製造業にあつては、製品の価値形成が行われる製造工程においてその製造行為に直接供される資産、すなわち、生産機械、型、検査工具、治具、取付工具、組立工具等がこれに該当する。また商品の販売等においては、たとえば、陳列ケース、販売機、ストッカー等のように販売行為を行なうもの、またはその行為を直接補助するようなものが該当し、運賃業務の役務の提供においては、たとえばコンテナのように直接に対価獲得の手段として供されるものがその対象とされる」（安間昭雄「劣化資産の経理と少額重要資産の範囲」『産業経理』31巻8号（同文館・1971年）62頁）と解説している。

⁵⁶ 要件②について、「減価償却資産として資産に計上し正規の減価償却の対象とするからには、これが相当多額に常時保有されるものでない限り、重要性の観点からも資産計上に乏しいということである」と解説されている。（安間・前掲注55、62頁以下）

⁵⁷ 要件③について、「資産に計上して償却の対象とするからには、固定資産としての管理、すなわちその受入、償却、維持、除却の一連の手續を物品管理面と財務管理面から行なうに相当なものでなければならぬ」と解説されている。（安間・前掲注55、63頁）

た正規の減価償却の対象とすることにより、少額資産の取得時の一時の損金算入に対して、一定の制約をかける狙いがあったものと考えられる。その一方で、以下のとおり少額重要資産の適用範囲には一定の制限がなされており、企業の手数、税務行政の手数の双方に対する配慮もなされた制度であることが伺える。

安間氏の解説⁵⁸によると、例えば要件①については、事務用の器具備品類、従業員用の宿舎、食堂の備品類、従業員貸与服、自社用の修理工場の工具・機械等は法人本来の業務に基本的に関与するものではないため、各業種を通じて少額重要資産からは除外されている。この点については前項において既述のとおり、少額多量資産から除外される理由と基本的には同様であると考えられる。

また、要件②については、建設業における金属性足場パイプは、同資産は要件①である業務遂行上の必要性を満たすとしながらも、小規模な職別工事業においてその保有量が僅少な場合においては、しいてこれを資産に計上する必要性が認められないとし、少額重要資産から除外するのが相当とされている。さらに、要件③についても、消耗性が著しいもの、著しく少額なもの等は資産として計上すべきとの認識を持ちえないとし、少額重要資産から除外する取扱いがなされていた。

以上、少額重要資産制度の建付けは、旧法人税法施行令第 133 条を基に「その法人の営む業務の属する業種を通じて、その減価償却資産がなければ業務の遂行ができないか、または非常な支障が生ずるものであるかどうか」⁵⁹及び「その法人の営む業務の属する業種を通じてその減価償却資産の数量金額が相当程度に達しているかどうか」⁶⁰との観点を総合的に判断しつつ、旧法人税基本通達 7-1-12 において具体的な行政解釈が補足される形で運用されていたものと考えられる。

そうした当時の少額重要資産の判定基準について、富岡幸雄教授は「ケース・バイ・ケースによりなされ、それは、いわば、一種の税務会計上における慣行として形成されている」⁶¹と指摘している。富岡教授の指摘するケース・バイ・ケースとは、すなわち、旧法人税法施行令第 133 条に基づく個別的、総合的な要件判断であり、税務会計上における慣行とは、旧法人税基本通達 7-1-12 に規定される具体的な要件、さらには「税務当局と関係業界団体との間のアグリーメント」⁶²が該当する。富岡教授の指摘する税務当局とのア

⁵⁸ 安間・前掲注 55、62 頁以下を参照。

⁵⁹ 伊藤・前掲注 53、64 頁

⁶⁰ 伊藤・前掲注 53、64 頁

⁶¹ 富岡・前掲注 30、1129 頁

⁶² 富岡・前掲注 30、1129 頁

グリーンメントとは、少額重要資産の範囲を巡って、納税者である企業等の業界団体が税務当局である国税庁に対して照会を行い、得た回答⁶³であり、同資産の範囲に係る国税庁の見解であると言える。

第4項 少額多量資産及び少額重要資産の廃止の理由と背景に対する考察

1 本項の狙い

本項においては前項までの小括として、なぜ少額多量資産及び少額重要資産の2つの少額資産制度が廃止されるに至ったのか、その廃止理由について更に焦点を当てて論考し、それらの資産制度が廃止されたことに伴い、少額減価償却資産の償却単位の判定に与える歪みについて具体的な検証を試みたい。本項における検証、論考は、後章における課税実務の検証、さらには、第4章における判例検証の前提となるため、重要なものである。

2 少額多量資産の廃止の理由と背景

まず、少額多量資産が昭和42年の法人税法改正において廃止され、少額重要資産へと移行した⁶⁴理由について、大蔵省主税局税制第一課長の中橋敬次郎氏の解説書によると、税制簡素化部会での議論を経て、企業としての管理可能な資産については資産計上を求めるという前提を踏まえつつも、「企業として管理可能ということをめぐる、いろいろ争いが生じても新しい難点になることであることから、それよりもむしろ従来から大量保有ということ、あるいは基本的というようなことについては大体ケース・バイ・ケースででき上がっておるものの考え方が税務官庁と企業の側にあるから…（中略）…大量保有というものを落としても、大体従来から基本的な重要なものということで資産計上しておるといふ部面は、大体誤りなく明らかになる…（中略）…ことから、基本的な重要原則というものだけによることにした」⁶⁵と説明されている。すなわち、基本的な重要原則による制約の

⁶³ 例えば、代表的なものに以下のものがある。

旅行業における、社団法人日本観光旅館連盟照会による「1968年6月29日直法4-47「旅館業における少額重要資産の具体的区分について」

建設業における、社団法人日本建設業団体連合、また、社団法人全国建設業協会照会による1969年2月29日直法4-5「土木建設業における少額重要資産に該当する仮設資材の取扱いについて」

その他、上記の旅行業及び建設業以外にも、製造業、サービス業など、各業種における業界団体が税務当局とのアグリーメントを行った事案は数多く存在する。（富岡・前掲注30、1131頁以下を参照。）

⁶⁴ 昭和42年の法人税法改正では、少額多量資産制度とともに、事業開始資産、事業拡張資産についても併せて廃止されている。

⁶⁵ 中橋敬次郎「所得税・法人税・租税特別措置法関係法令の改正点について」『租税研究』208号（日本租税研究協会・1967年）17頁

みであっても実質的には問題がないという前提に立った上での、紛争回避という税務行政及び納税者双方の手数の軽減、また、事務簡素化が少額多量資産制度の廃止と、少額重要資産制度への移行の理由であるものと考えられる。

また、昭和 41 年の企業会計審議会による、「税法と企業会計との調整に関する意見書」において、少額多量資産については、「この規定（原文ママ・少額多量資産に係る規定に相当）に伴う判断の基準は著しく複雑化し、いたずらに企業経理を煩雑化する結果となっている。したがって、税法としては資産に計上すべき少額多量資産の範囲を、企業にとって一般的に重要とみられている資産すなわち販売または主たる事業としてのサービスの提供のため直接使用する多量の単位からなる資産（たとえば、飲料業における製品販売用容器、物品貸付業における貸付品等）に限定することとし、これら以外のものについては、企業の自主的経理にゆだねることとすることが望ましい」⁶⁶との見解が示されており、翌年の昭和 42 年において、少額多量資産が廃止されたという議論の経緯を踏まえると、納税者である企業からも、事務簡素化という観点から同制度について廃止する旨の強い要望が存在していた背景が見受けられる。

3 少額重要資産の廃止の理由と背景

少額重要資産については昭和 49 年の税法改正において廃止されたが、その理由については当時の大蔵省主税局税制第一課の原田靖博氏の解説によると、「現実の税務執行においては、個々の資産が少額重要資産に該当するかの範囲が必ずしも明確で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の短いものが多く、その処理が繁雑であることを考慮して、税制簡素化の見地から、今回、少額重要資産についても一時の損金算入が認められ」⁶⁷たとされている。⁶⁸

すなわち、少額多量資産と同様に、紛争回避という税務行政及び納税者双方の手数の軽減、事務簡素化が理由として挙げられる。併せて、どの資産が少額重要資産に該当するのかという、少額重要資産の範囲が不明確であったという背景があったものと考えられる。

⁶⁶ 企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」（1966 年 11 月）70 頁

⁶⁷ 原田靖博「特集・昭和 49 年改正税法詳解 改正法人税法解説」『税理』17 卷 7 号（ぎょうせい・1974 年）89 頁

⁶⁸ 少額重要資産の廃止理由の解説として、大蔵省主税局税制第一課の伊藤弘邦氏は「企業経理等の簡素化に資するため」（伊藤弘邦「49 年度企業関係税制の重点解説」『旬刊商事法務』666 号（商事法務研究会・1974 年）29 頁）としているが、意味としては原田氏の解説とほぼ同義であると解される。

4 少額多量資産・少額重要資産の廃止が資産の償却単位の判定に与える歪み

少額多量資産及び少額重要資産が相次いで廃止されたことにより、確かに、税務行政及び納税者双方の手数の軽減、また、事務簡素化という点は充足される。しかしながら、これらの少額資産制度が廃止されたことにより、当該減価償却資産が実質的に見て業務上重要なものかどうかという実質的な判断要素は、現行の少額減価償却資産、また、一括償却資産の償却単位の判定においては考慮されないこととなる。

それは、資産の償却単位を判定するにあたり、当該資産が業務遂行上重要なものか否かという、実質的な判断要素が働かなくなることを意味する。その結果として、減価償却の意義・目的の一つである適正な費用配分手続としての減価償却本来の趣旨が歪められるとともに、減価償却資産制度の例外規定である、少額減価償却資産制度の意義・目的についても歪められる。

既述のとおり、少額減価償却資産制度の趣旨及び意義・目的は、理論的にはその金額の大小に関わらず、減価償却という計算方法を通じて、収益に対応する適切な期間費用を算定するものであるが、使用可能期間が1年未満又は取得価額が10万円未満の少額な減価償却資産については、少額であることから企業会計に与える影響、さらに、担税力が弱いことによる税務上の課税所得に与える影響が小さいため、取得時の一時費用として処理することが認められた例外規定であるという点にある。一括償却資産制度についても取得価額の基準は異なるものの、その制度本来の趣旨及び意義・目的は同様である。

そうであるにも関わらず、税務処理上の便宜、また重要性の原則から看過できないような場合においても、当該減価償却資産が実質的に見て業務上重要なものかどうか、という要素が勘案されない、現行の法人税法施行令第133条（少額減価償却資産の損金算入）、同施行令第133条の2（一括償却資産の損金算入）の規定、及びその行政解釈である法人税基本通達7-1-11の文言どおりの解釈には問題がある。すなわち、現行法及び現行通達の文言どおりの一般的な解釈では、結果としてこれらの資産について少額減価償却資産もしくは、一括償却資産として判定せざるを得ないが、その判定基準は減価償却に係る資産の償却単位の判定における歪みであると言えるのではないか。

そして、少額多量資産・少額重要資産の廃止による法人税課税ベースの侵蝕、すなわち、本来であれば資産の性質上、減価償却資産として計上されるべき資産が計上されずに、少額減価償却資産として一時の損金として処理されることによる課税所得の著しい減少という事象が発生する。法人税課税ベースの侵蝕について、富岡幸雄教授は「課税所得の計

測において『期間的損金概念の拡大化』をもたらし、その結果として『課税所得の侵蝕化』を現出せしめるにいたっているといわざるをえない⁶⁹と批判している。

特に、富岡教授は昭和 49 年法人税法改正による、少額減価償却資産の取得価額の基準額の引上げと少額重要資産の廃止について、「単に、少額の減価償却資産の基準額を引き上げたばかりでなく、少額重要資産の制度を廃止し、業務の性質上基本的に重要な資産について設けられていた制限も撤廃されたことにより、企業の営む業績によっては、極めて巨額な金額に達する固定資産の供用時損金算入額を計上せしめ得ることになる場合があり、また企業の期間的利益に対しては相対的に大きな金額に達する固定資産の取得価額を供用時に損金算入をなし得られることになる場合も生ずるにいたった⁷⁰とし、課税負担に対する影響の大きさを指摘している。

以上、法人税課税ベースの侵蝕は、課税負担の公平性に歪みを生じさせる重大な問題である。また、富岡教授が「企業の営む業績によっては極めて巨額な金額に達する固定資産の供用時損金算入額を計上せしめ得ることになる場合⁷¹と批判する典型的事案として、NTT ドコモ訴訟が該当するものと考えられる。同訴訟については、第 4 章における判例検証において詳細に検証する。

第4節 課税実務検証—少額減価償却資産を中心とした資産の償却単位の検証—

第1項 単体・個別に資産の償却単位の判定を行う資産群

1 DVD レンタル業開業に当たって大量購入した DVD 等

判例検証の前に、資産の償却単位の判定における現行の課税実務における取扱いについて検証する。

DVD レンタル業を開業するにあたり、多量のレンタル用 DVD 等（以下、「DVD 等」という。）総額 2 億円（20,000 枚、1 枚あたり 1 万円）を購入し、レンタル用として店頭陳列した事案について、現行の課税実務においては「20,000 枚全体で 1 単位としてみるのではなく、1 枚ごとに判定すべきものと考えられ、これを事業の用に供した日にその全額を損金の額に算入すること⁷²ができるとされている。また、「事業の用に供した日とは、

⁶⁹ 富岡・前掲注 42、56 頁

⁷⁰ 富岡・前掲注 42、56 頁

⁷¹ 富岡・前掲注 42、56 頁

⁷² 増井弘一編『平成 24 年 12 月改定 減価償却実務問答集』（納税協会連合会・2013 年）64 頁

レンタル用として店頭で陳列し、いつでも顧客に対してレンタルが可能な状態になった日」⁷³であるとの税理士の増井弘一氏の解説書のとおり、取り扱われている。

この事案における DVD 等は、昭和 49 年法人税法改正前の規定においては少額重要資産に該当し、また、昭和 42 年法人税法改正前の規定においては、少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）にも該当するため、当時の資産の償却単位の判定基準に照らせば、1 枚あたり 10 万円未満であったとしても、事業遂行上多量に保有し、その総量が 20 万円を超える以上は、減価償却資産としての計上が求められていた。

しかしながら、既述のとおり、現行の法人税法施行令第 133 条（少額減価償却資産の損金算入）又は同施行令第 133 条の 2（一括償却資産の損金算入）においては、そうした規定は存在しないため、法人税基本通達 7-1-11 の文言解釈により、まずは「通常の取引単位」に該当するか否かにより判定されることとなる。「通常の取引単位」の判定においては、DVD 等は 1 枚あたりで行うのが現行の課税実務における通例となっている。その理由は、DVD 等はそもそも単体で販売、利用される性質のものと考えられること、また、レンタル業者が DVD 等を多量に購入し、レンタル業という事業目的をもって保有しているとしても、少額重要資産等の制度が存在しない現行法の規定に照らせば、その事業目的は考慮されない⁷⁴ため、あくまでも DVD 1 枚が通常の取引単位であるという点のみで判定を行えばよいと解されている。

2 デジタルカメラ等

デジタルカメラと録画画像を保存する役割を果たすイメージメモリーカードを一括取得した場合における資産の償却単位の判定については、「個々の取得価額に基づいて判定して差し支えない」⁷⁵との千葉雄二氏（東京国税局課税第二部法人課税課長）の課税実務書における見解のとおり、一般的には取扱いがなされている。

なお、千葉氏の解説書においても指摘がなされているとおり、この事案においてはデジタルカメラについては、その録画を保存するイメージメモリーカードがあって、初めてカメラとしての機能を発揮するのではないかという反論もあり得る。しかしながら、現行の

⁷³ 増井編・前掲注 72、64 頁

⁷⁴ 大淵博義教授は、少額減価償却資産の償却単位の判定における機能の捉え方について、本事案の類似事案であるレンタル業におけるビデオテープ等の事案を引合いに出し、「1 本単位ではレンタル事業として成り立たないという『事業的規模として機能』という視座からの視点は、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」（大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会・2009 年）239 頁）との見解を示している。

⁷⁵ 千葉雄二編『減価償却質疑応答集』（大蔵財務協会・2003 年）53 頁

課税実務においては、カメラとイメージメモリーカードは通常は個別に取引がなされているという取引実態が重視され、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」が個別であるという論拠をもって、個々の取得価額での資産の償却単位の判定がなされているのが現状である。

また、カメラはカメラとして録画装置としての機能を単体で有しており、イメージメモリーカードについても保存装置としての機能を単体で有しているため、上記の取引実態と併せて考えると、あくまでも、デジタルカメラとイメージメモリーカードを一括取得し、一体で利用するのは利用の実態を説明しているに過ぎず、法人税基本通達 7-1-11 に定める「1組又は1そろい」といったセット単位で初めてその機能を発揮する資産である⁷⁶とまでは言えないと、課税実務においては捉えられているものと解される。

3 内線電話機

内線電話機については、それ自体が1つの減価償却資産であり、1台ごとの取得価額をもって資産の償却単位の判定がなされている。この事案についても、デジタルビデオカメラの取扱いと同様に、内線電話機は電話交換機と連動して初めてその機能が発揮されるため、電話交換機と一体で判定されるべきではないか、という反論が考えられるが、「日本標準商品分類によれば電話機(5411)と交換機(5415)とは別の商品として区分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である」⁷⁷と課税実務においては取り扱われている。

なお、日本産業商品分類をもとに資産の償却単位の判定を行う点について、酒井克彦教授は「日本産業商品分類上の分類が減価償却資産の資産単位にいかなる意味を持ち込むのであろうか。少なくとも、法律上の要請であるようには思われぬが、ここには、日本産業商品分類上の分類には1つの『機能』分類の意義があるという理解があるのであろうか。」⁷⁸と批判している。酒井教授の指摘のとおり、日本産業商品分類による商品区分をもって、直ちに資産の償却単位の判定基準とするのは、いささか安直ではないか。少額減価

⁷⁶ デジタルビデオカメラとイメージメモリーカードの関係性について、大淵博義教授は「ここで機能性を問題にするのは誤りであり、仮に、機能性を問題にするとしても、カメラは単体としてカメラとしての機能を有しているし、また、イメージメモリーカード自体もその資産としての機能を有しているということが出来る。これらの二つの資産の利用はセットで利用されるという資産の属性又は利用の実態をいうものにすぎず、資産の機能性とは別次元の問題である」(大淵・前掲注 74、241頁)と解説する。

⁷⁷ 河手博・成松洋一『改訂第六版 減価償却資産の取得費・修繕費』(税務研究会・2012年)203頁

⁷⁸ 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(2007年)8頁

償却資産の償却単位に関する明確な基準がない中、日本産業商品分類を拠り所とする課税実務の取扱いも理解できない訳ではない。しかしながら、あくまで日本産業商品分類は、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」、あるいは、「機能」を考える上での参考にとどめておくのが望ましいのではないかと。

そうした意味では、大淵博義教授が「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」⁷⁹とし、「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、まくら木や電柱等とは異なり内線電話機自体の機能を有し通常取引単位は単体として行われているから、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」⁸⁰とする見解は、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」による判定に論拠を置いた判定基準として考えることは可能である。

すなわち、大淵教授の見解は、現行の課税実務における取扱いについて、資産の機能面以上に、内線電話機と電話交換機は個別に取引がなされているという、取引実態を重視した資産の償却単位の判定基準であると言えるのである。内線電話機と交換機は一体となって利用されることで、通話機能という資産本来の目的を果たすものの、内線電話機自体にも電話機としての一応の（物理的な最低限度の）機能は認められる。そして、そもそも資産の機能云々以前の問題として、内線電話機と電話交換機は個別に取引がなされているという取引実態を重視した結果、内線電話機は法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」の基準に照らし、個別の資産としてその判定基準を結論付ける見解である。

4 会議室用のテーブルと椅子の一括取得

会議室用の折りたたみテーブル 1 台あたり椅子 3 脚を 1 セット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）、総額約 400 万円を購入した事案を検証する。

課税実務においては、テーブル又は折りたたみ椅子は、本来はセットで販売されているものではなく、取引実態としても個別になされていること、また、それぞれ別々に使用さ

⁷⁹ 大淵・前掲注 74、244 頁

⁸⁰ 大淵・前掲注 74、244 頁

れる場合もあり得るため、上記のように一括取得した事案においても、「会議用折たたみテーブル及び折りたたみ椅子は1台又は1脚を1単位として通常取引されるもの」⁸¹とし、「テーブル1台につき椅子3脚を購入したとしても、1台又は1脚の取得価額がそれぞれ35,000円、3,500円」⁸²であることから、「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したときはその事業年度の損金として認められ」⁸³るとされている。すなわち、会議用のテーブルと椅子の一括取得については、法人税基本通達7-1-11に定める「通常取引単位」を基準として、その償却単位を1セットではなく、1台、1脚とする見解が、課税実務においては一般的であると解される。上記の課税実務における取扱いは、後述する応接セットにおける資産の償却単位の判定とは対照的である。

5 小括

本項第1から第4において検証した資産群は、課税実務において単体・個別（1枚、1個、1台等）に資産の単位判定が行われている事案である。各資産に共通する点は、取引が個別に行われているという現状がある点、また、資産の果たす機能については、基本的に資産単体での機能の発揮が認められる点にある。すなわち、これらの資産群における償却単位の捉え方の根底には、たとえ一体として利用される資産であっても、その取引が個別になされる資産であり、また、資産の機能について、資産単体での機能が認められるもの⁸⁴については、一体利用されるという資産の利用実態、すなわち、資産の実質的な使われ方よりも、資産自体の取引実態を重視しようとする考え方が見受けられる。

したがって、上記の資産群における資産の償却単位の判定については、基本的には法人税基本通達7-1-11に定める「通常取引単位」に照らし、単体・個別（1個、1本、1台等）にその償却単位の判定がなされているのが、課税実務の現状である。

第2項 1セット（1組・一式等）で資産の償却単位の判定を行う資産群

1 倉庫用製品収納棚（スチール制簡易組立棚）

⁸¹ 河手・成松前掲注77、354頁

⁸² 河手・成松前掲注77、354頁

⁸³ 河手・成松前掲注77、354頁

⁸⁴ 既述のとおり、内線電話機については、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という考え方もあり、やや疑問が残るものの、資産単体としての一応の（物理的な最低限度の）機能は認められるという前提に立つものとする。

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、総額約250万円で購入した場合の事案について検証する。上記の棚は倒壊防止のために金具で連結し、並列して使用されるが、容易に取り外すことが可能である。この場合、1台単位で資産の償却単位の判定が行われる場合には、10万円未満であるが、300台を一式として、資産の償却単位の判定が行われる場合には、10万円を超えており、少額減価償却資産には該当せず、減価償却資産として資産計上されることとなる。

上記事案について、河手博氏、成松洋一氏共著の課税実務書においては、「倉庫用製品収納棚は通常1台を一つの単位として取引されるものと考えられる」⁸⁵ため、「300台を一つのセットとして事業の用に供した場合でも、1台当たりの本体単価8,000円と組立費500円を合計した金額が10万円未満となる」⁸⁶とされている。

一方で、上記の見解に対して、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は、「1段ずつでも棚としての機能を有していますが、数段をボルトで接続させることにより、一体として使用することができる場所にその特徴があり…（中略）…一体として使用する目的で設置されていますから…（中略）…単体で少額の減価償却資産かどうかを判定するのは適当でなく、40段全体を1組としてその判定をすべき」⁸⁷とする、増井弘一氏の実務解説書における見解も併存する。

増井氏の解説は、河手氏、成松氏の解説とは異なり、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1段ではなく、その使用目的に応じて複数段で取引されることが論拠であると考えられる。

また、資産の償却単位判定の前提としての資産の効用、用途を考える場合には、1段では用をなさず、あくまでも、一体として利用されることを前提に、棚を購入することが通例であることから、法人税基本通達7-1-11に定める「通常取引単位」の解釈としても、利用単位としての40段1式が妥当であるとする論理であるものと考えられる。

上記2つの相対する見解に対して、大淵博義教授は、「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

⁸⁵ 河手・成松前掲注77、354頁

⁸⁶ 河手・成松前掲注77、354頁

⁸⁷ 増井・前掲注72、71頁

判定されることはやむをえない。」⁸⁸との見解を示している。大淵教授の見解は、本件のようなスチール製組立式商品棚が、そもそも一体として利用されて初めてその資産としての効用を果たす、という資産の効用面を論拠とした資産の償却単位に係る論理ではない。しかしながら、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」の捉え方として、商品の形状や仕様を勘案し、その使用目的に応じて取引単位を捉える場合に、商品の購入単位である商品棚一式が通常取引単位である、と認めている点については大いに着目したい。

このように、本事案は課税実務における資産の償却単位の判定基準について、異なる見解が存在する現状があるが、私見としては基本的には大淵教授の見解である、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」の捉え方として、収納棚 40 段 1 式を資産とする論理が、現法人税基本通達 7-1-11 との齟齬がなく、増井弘一氏の課税実務における取扱いとも整合するため、妥当であると考えられる。

2 新築の貸事務所用のビルの照明器具（蛍光灯）

新築の貸事務所用ビルに取り付けられた蛍光灯等の照明器具の取扱いについて、検証する。現行の耐用年数表における建物附属設備としての電気設備には、照明器具が含まれることとされている。そのことから、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、建物附属設備の電気設備に該当すると解されている。したがって、増井弘一氏の解説書において「新たに設置した電気設備のうち照明設備の蛍光灯だけを取り出して個々に 1 単位として少額の減価償却資産の判定をすることはでき」⁸⁹ないとの見解は課税実務においては一般的であるものと言える。

この見解について、大淵博義教授は「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」⁹⁰と見解を示しており、蛍光灯 1 本単位であっても資産としての機能は発揮するという観点が加わっているものの、結果として増井氏の解説との祖語はない。⁹¹

⁸⁸ 大淵・前掲注 74、242 頁以下

⁸⁹ 増井・前掲注 72、65 頁

⁹⁰ 大淵・前掲注 74、244 頁

⁹¹ なお、蛍光灯の取扱いについて、本事案のような当初から建物と一体のものとして取り付けられている場合を除いては、「これを取り付ける照明設備または照明器具とは切り離し、これらとは別個の器

本事案は、ある構築物が建物内部造作として発揮する効用を、資産の償却単位を判定する上でいかに勘案するのかということを示唆する事案であるが、この点については、後章において検証する、工場内に設置した電波暗室の減価償却資産の資産区分の認定に係る訴訟判決においても争点となっている。

なお、蛍光灯の一部が不良となり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が、その点について疑義は無い。

3 賃貸マンションのカーテン

貸付マンションに取り付けるカーテンについての資産の償却単位の判定について検証する。この事案において、増井弘一氏は「カーテンは、1枚では機能を有するものではなく、一つの部屋（室）単位で数枚が組み合わせられてその効用を果たすものであると考えられますので、…（中略）…部屋（室）ごとにその取得価額で判定するのが合理的である」⁹²と解説し、資産としての機能、効用面に着目した少額減価償却資産の償却単位の判定を行っている。

この増井氏の解説について、大淵博義教授は、結論として1部屋単位での資産の償却単位の判定を是としながらも、資産としての効用を償却単位判定の要素として勘案する点については疑義があるとの見解を示している。

大淵教授の見解は「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」⁹³というものであり、カーテン1枚であっても資産としての効用は果たすものの、法人税基本通達7-1-11に定める「通常取引単位」が、本事案の場合には部屋単位であることから、部屋ごとに資産の償却単位の判定を行うべきという論理を採るものである。

すなわち、同教授の見解は、そもそもカーテンの通常取引単位は部屋ごとであるというものを論拠としたものであり、カーテン1枚では効用を果たさないため、1部屋ごとに

具及び備品として取り扱うことが妥当」（河手・成松前掲注77、169頁）とする見解がある。河手氏、成松氏は、蛍光灯が日本標準商品分類における「蛍光ランプ（6215）」として電気・電子機械器具の一つとして区分されていることを論拠としているが、両氏の指摘を踏まえるならば、当初から建物と一体のものとして取り付けられているか否かが、蛍光灯についての資産の償却単位の判定の要点となるものと考えられる。

⁹² 増井・前掲注72、67頁

⁹³ 大淵・前掲注74、245頁

判定するという増井氏の見解とは、結論としては同じであっても、結論に至るまでの論理が異なる点に、注意が必要であるものと考えられる。

私見としては本事案に限っては、大淵教授の論理は妥当するものとする。すなわち、カーテン 1 枚であっても光を遮断するという物理的な機能は認められるという前提に立つ。しかしながら、通常、カーテンは部屋ごとに統一されたデザインのものが選別されるのが一般的であり、カーテンという資産が本来有する目的を勘案した場合に、カーテン 1 枚が設置されるのみではならず、その部屋全体で外部からの光を遮断するために、複数枚がセットとして各部屋に設置される必要があると考えられることから、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」の基準を当てはめ、1 部屋単位が通常取引単位と捉える論理は理解の及ぶところである。

しかしながら、大淵教授の上記見解のうち、資産の償却単位の判定において、資産の効用面を考慮すべきでないという点については疑問がある。すなわち、本事案のようなカーテンという有形固定資産であれば、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」としての資産の効用の有無を判定すること、すなわち、「通常取引単位」が何であるかを判定することは容易であるが、後章において検証する NTT ドコモ訴訟において争点となった、エントランス回線利用権のような、無形固定資産の償却単位の判定を行う場合においては、資産単体としての効用の有無、換言すると、資産の効用、用途に着目した償却単位の判定は必要であると言えるのではないか。

本事案においては、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」による資産の償却単位の判定は可能であるが、エントランス回線利用権など、資産の種類によっては、通常取引単位による資産の償却単位の判定には限界が生じる可能性がある。そうした場合には、資産の果たす機能面に積極的に着目した償却単位の判定を行い、資産の効用や用途といった要素を、資産の機能の捉える上で勘案すること自体は、否定される論理ではないものと考えられる。

4 応接セット

(応接セットについての課税実務の取扱い)

応接セットについての資産の償却単位における課税実務の取扱いについて、以下に検証する。なお、応接セットについては NTT ドコモ訴訟判決、また、防犯用機器等の少額減

償却資産の認定に係る訴訟判決においても、引合いに出されており、検証意義の大きい資産であると考えられる。

応接セットは、現行の耐用年数表において、器具及び備品欄の、構造又は用途家具、電気機器、ガス機器及び家庭用品欄に、応接セットとして示されており、接客業用のものについては5年、その他のものについては8年の耐用年数が示されている。単体の椅子（事務椅子以外の椅子）であれば、その他の家具として捉えることも可能であるが、それが応接セットを構成しているか、という資産の用途に応じて判断するのが現行の課税実務である。また、法人税基本通達7-1-11に定める「通常取引単位」の基準に照らす場合には、応接セットは1セットとして購入されるのが取引の実態であり、課税実務における取扱いと通達の齟齬は生じていない。

（応接セットについての資産の償却単位の判定における学説上の相違）

しかしながら、応接セットについては大淵博義教授と、酒井克彦教授とで、1セットとして資産の償却単位を判定するという結論は同じであるものの、以下のとおり学説上、異なる見解が存在する。

大淵博義教授は、応接セットの償却単位の判定について、『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単位ということが出来る。」⁹⁴との見解を採っている。

それに対して、酒井克彦教授は「応接セットを構成する『椅子』は単体でも1つの椅子としての機能を有するが、減価償却資産が減価償却資産としての意義を有するのは、それ自体の機能ではなく、予定している用途に供することができる必要がある…（中略）…このとき椅子の機能単位で判断するということになる」と、応接セットなどという減価償却資産の耐用年数は何の意味も有しないことになるのではなかろうか。これは、椅子とソファとテーブルの別個の単純な機能を有する資産の集合体にすぎないということになる。ところが、法はそのようなことを予定しているわけではないということがかかる規定から判然とする」⁹⁵との見解を採っている。

⁹⁴ 大淵・前掲注74、274頁

⁹⁵ 酒井克彦『ブラッシュアップ租税法－判例学習の道しるべ』（財務詳報社・2011年）221頁

大淵教授のアプローチは、応接セットを法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」という第一の基準に照らし、1セットを取引単位とする論理であると解される。一方で、酒井教授のアプローチは、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」という第一の基準によらず、資産を機能の面から捉え、さらに同通達に定める「機能」という文言の定義について、用途に合わせた機能として解釈することにより、応接セットについては1セットが機能単位であり、それが法の理念とも合致するとの論理であると解される。どちらも結論としては同じであるが、アプローチの方法が異なる。

この点については、応接セットは通常取引社会においても、一般的に取引される資産であり、法人税基本通達 7-1-11 「通常取引単位」に定める1単位としての取引の実態を認識することが比較的容易な資産であること、さらに、同通達に定める「通常取引単位」と「機能」単位とが基本的には一致する資産であるため、大淵教授、酒井教授どちらのアプローチであっても説明が付くもの解される。しかしながら、後に検証する NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権については、通常取引社会で一般的には取引されない特殊な資産であり、応接セットとはいささか態様が異なるため、そうした場面においては大淵教授の見解である「通常取引単位」による資産の償却単位の判定は難しく、酒井教授の見解である、資産の機能に着目した償却単位の判定が必要になるものと考えられる。

5 小括

本項第1から第4において検証した資産群は、課税実務において1セット（1組・一式等）として、資産の償却単位の判定が行われる資産群である。各資産に共通する点は、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」として取引される単位について、その取引実態に照らして1セット単位（1組・一式等）として取り扱われる点にある。

しかしながら、本項第3における賃貸マンションのカーテンの課税実務の償却単位の判定の事案において、大淵博義教授の見解のうち、資産の償却単位の判定において効用論を先行させるべきではないという考え方、極言すれば、資産の効用という要素について、原則、資産の償却単位の判定においては考慮されるべきでないとする点に対しては、繰り返すにはなるが、疑問がある。

もちろん、現行の法人税法施行令第133条（少額減価償却資産の損金算入）又は同施行令第133条の2（一括償却資産の損金算入）の行政解釈として、法人税基本通達 7-1-11 に定

める「通常取引単位」による資産の償却単位の判定については、第一義的な通達解釈のあり方として妥当である。

しかしながら、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」のみに着目した資産の償却単位の判定には限界があり、「通常取引単位」が明らかでない場合においては、同施行令の解釈として、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言（あるいは機能という概念自体）、すなわち、資産の効用、用途という観点を積極的に資産の償却単位の判定基準に用いることが、妥当する場合があるものと考えられる。この問題は、法人税基本通達 7-1-11 の射程の問題とも密接に関連するため、同問題について、次章において論証を試みたい。

第3項 資産の効用・用途に着目した資産の償却単位の判定を行う資産群

1 ユニットバス

社員の社宅用として中古マンション（鉄筋コンクリート造の住宅用建物）を取得し、ユニットバスの入替工事を行った場合の当該工事の費用について、減価償却資産である器具・備品とするか、建物本体の耐用年数を適用する（すなわち、建物に含めて償却単位とする）かの事案について検証する。

税理士の今井和弘氏の解説によると、「『器具・備品』に該当するには、構造上建物と物理的又は機能的に独立・可分であってかつ建物本来の効用を維持する目的以外の固有の目的で設置されていることが要件」⁹⁶であるとされる。その観点に照らした場合、本件のユニットバスは、「建物に固着しており、物理的・機能的に一体不可分な内部造作であり、建物と一体となってその効用を維持増進する目的を有する」⁹⁷ため、器具・備品には該当せず、当該建物本体の耐用年数が適用される（建物に含めて償却単位とする）とするのが課税実務である。

すなわち、単体の資産としての償却単位が認められるための要点は、①構造上建物と物理的又は機能的に独立・可分であること、②建物本来の効用を維持する目的以外の固有の目的を有することの2つの要件が重要となる。

本事案におけるユニットバスは、建物内の浴室設置場所に防湿性の部材（壁、天井、床、ドア等）を用い、各部材を総合に連結、結合させて湿気、水分を漏らさぬように浴室を形

⁹⁶ 今井和弘編『平成 18 年 12 月改訂 減価償却実務問答集』（納税協会連合会・2006 年）305 頁

⁹⁷ 今井編・前掲注 96、305 頁

成するものであり、その資産の効用・用途としても上記①、②のどちらの要件も満たさないため、単体の資産としての償却単位ではなく、建物に含めての償却単位とする考え方が妥当とされている。なお、本事案のリーディングケースとして、広島地裁平成5年3月23日判決（税資194号867頁）が参照となる。同判決においてはユニットバスに対する資産の取扱いについて、本事案と同様の判断がなされており、裁判所の判断と課税実務は合致している。

2 工場における送配管

石油精製業における送配管等の資産の償却単位の判定事案について検証する。本事案について、今井和弘氏の解説によると「石油精製業の1工場のすべての送配管を1単位とすることは、合理的とはいえない」⁹⁸が、「シーバスから原油貯蔵タンクまでの送配管、精製工程中の送配管というように機能別に区分した送配管を1単位としているときは、合理的に区分した場合に該当する」⁹⁹とされている。¹⁰⁰

3 施設利用権としての専用側線利用権

施設利用権とは、「特許権等のように特定の法律上の権利ではなく、独占公益企業体との間に結ばれた契約に基づいて一定の設備を専用する権利であつて、支払額に対して受取つたものは役務ではなく、将来の役務の提供を受取るために必要な準備」¹⁰¹であるとされており、無形固定資産の一種であると解されている。そうした代表的な施設利用権のうち、専用側線利用権についての課税実務における取扱いについて、検証する。

専用側線利用権とは、企業が自己の専用に供するために、自己の負担において敷設した鉄道の側線であるが、公認会計士の近山仁郎氏の論説によると、「企業が貸借対象表に計上する専用側線利用権とはその敷設に要した費用」¹⁰²とされている。

⁹⁸ 今井編・前掲注96、108頁

⁹⁹ 今井編・前掲注96、108頁

¹⁰⁰ なお、本事案は資本的支出と修繕費の事案であり、減価償却資産の新規取得の場合の償却単位の判定とは、通達の抛り所が異なる点には注意が必要である。すなわち、法人税基本通達7-8-3から7-8-5に規定する「一の修理、改良等」でいう「同一の固定資産」の区分について、同通達7-8-3の注においては、「送配管、送配電線、伝導装置等のように一定規模でなければその機能を発揮できないものについては、その最少規模として合理的に区分した区分ごと」との定めにおける、「合理的に区分した区分ごと」の解釈に係る事案である。しかしながら、通達の抛り所は異なるものの、資産の合理的な区分を捉えた事案として、新規取得の減価償却資産の事案においても参照となるものと考えられる。

¹⁰¹ 近山仁郎「無形固定資産特に営業権及び施設利用権の本質」『産業経理』21巻10号（同文館・1947年）165頁

¹⁰² 近山・前掲注101、165頁

専用者である企業が敷設費用を負担し、その後敷設した側線自体は無償で鉄道事業者の所有となり、軌条等の有形固定資産についても鉄道会社の所有となる。その代わりに、利用者は無形の専用権を有するという形態を採る。すなわち、専用線の名義上の所有者は鉄道事業者であるが、専用側線利用権を有する専用者である企業が実質的な占有者となる。

以上、専用側線利用権とは、有形固定資産である側線の敷設に要した費用をもって、専用者の無形固定資産としての評価をなす資産、かつ、減価償却の対象となる資産であると解される。なお、近山氏は資産の償却単位及び資産の効用・用途という観点を特段強調して、本事案である専用施設権について論じている訳ではないが、専用者の敷設費用全体をもって利用権として評価していることから、専用側線全体で資産の効用・用途を発揮する資産であると捉えることは問題ないものと考えられる。

4 小括

本項第1から第3において検証した資産群は、課税実務において資産の効用、用途が勘案された上で、その使用実態をも加味されて、総合的に資産としての機能が果たされているのかが判断され、その償却単位の判定が行われている点において共通している。裏を返せば、上記の資産群は法人税基本通達7-1-11に定める「通常取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、同通達後段における資産の「機能」という文言、あるいは、資産の果たす機能という概念の解釈に着目した資産の償却単位の判定が必要な資産群であると言える。また、資産の効用・用途による償却単位の判定が、広く課税実務において採用されていることの証左であると言えよう。

特に、事案第3において検証した専用側線利用権については、物的性質の無い無形固定資産であることから、法人税基本通達7-1-11に定める「通常取引単位」による資産の償却単位の判定が特に難しい資産であり、専用側線全体で資産の効用、用途を発揮する資産である。専用側線利用権については後章において検証する、NTTドコモ訴訟における電気通信施設利用権としてのエントランス回線利用権の資産の償却単位を検証する上でも、参照となる事案である。なお、前節において法人税基本通達7-1-11の射程の問題を指摘したが、本項における資産群についても同様の問題が妥当する。

第3章 機能による減価償却資産の償却単位の判定－少額減価償却資産を中心に

第1節 少額減価償却資産（一括償却資産）の償却単位の判定における機能の一般的定義

機能とは、物の働きであり、相互に関連し合って全体を構成している各因子が有する固有な役割であると一般的には解されている。したがって、資産本来の属性から、単体としての機能を発揮することができない資産、かつ、通常は単体として取引が行われない資産については一つの工事ごとに判定するのが、法人税基本通達 7-1-11 の基本的な論理であり、同通達は枕木、電柱等¹⁰³の構築物を想定した規定となっている。

この点について、枕木や電柱については、理論的には取替用として1本単位で取引されるとの見解が採れないこともないが、一般的にはそのようには解されておらず、法人税基本通達 7-1-11 においてもそうした解釈は採られていない。

すなわち、構築物としての枕木は相当区間の線路設備を構成して初めてその機能が果たされる資産であり、電柱についても相当区間の送電設備を構成して構築物としての機能が果たされる資産であるため、当該資産本来の属性と使用目的からは、1本の単位では機能が果たされるとは認められず、一定の数量を一括として取引がなされるのが通常である。したがって、上記のような構築物については、その構築物としての資産の機能が発揮されるのは、一定規模の集合体であることが前提となるため、その通常取引単位を工事ごとと捉え、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の償却単位の判定が行われている。また、工事ごとに資産の償却単位の判定が行われる点について、大淵博義教授は「電柱等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」¹⁰⁴との見解を示している。

第2節 法人税基本通達 7-1-11 の射程

第1項 「単体では機能が発揮できないもの」を広く適用する考え方

辻富久教授は NTT ドコモ訴訟第一審東京地裁判決に係る判例評釈において、課税実務における高級レストランのカーテン、役員会議室の調度品（応接セット）等の資産がレイ

¹⁰³ 同様の資産としてテトラポットについても、一定数量の集合物として消波という機能が果たされるため、集合体としての価額の総額により、資産の償却単位が判断される。

¹⁰⁴ 大淵・前掲注 74、251 頁

アウトされた一の空間ごとに判断されているのは、法人税基本通達 7-1-11 に定める枕木、電柱等の「『単体では機能を発揮できないもの』の延長線上の問題」¹⁰⁵とする当時の同通達の逐条解説を参照し、基本的には是認する見解を採っている。¹⁰⁶したがって、辻教授の見解に従えば、同通達の取扱いは課税実務において必ずしも構築物に限ったものとは解されず、他の資産においても広く適用され、同通達の射程が及ぶことになる。

第2項 「単体では機能を発揮できないもの」を限定的に適用する考え方

一方で、第2章第4節の課税実務検証における大淵博義教授の見解である、資産の償却単位において効用論を重視する（すなわち機能による）資産の償却単位の判定は、あくまでも特殊な判定基準であり、広く適用させるべきではないとの考え方がある。

大淵教授は法人税基本通達 7-1-11 に定める「単体では機能を発揮できないもの」の解釈について、「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断することが妥当である」¹⁰⁷としている。

また、酒井克彦教授も、「法人税基本通達 7-1-11 に示されている機能単位の考え方が、法人税法施行令第133条の法令解釈として許容されるとしても、そこに示されている機能単位による考え方は例外であり、それも特定の構築物における取扱いに過ぎないと考えるべき」¹⁰⁸とし、大淵教授の見解に近い立場を採っている。すなわち、酒井教授も基本的には同通達に定める「単体では機能を発揮できないもの」の範囲については、枕木・電柱等の構築物に対して限定的に適用させる考え方を採っている。

第3項 「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定に対する酒井克彦教授の見解

酒井克彦教授は「純機能説¹⁰⁹にいう『機能』とは、構築物が機能性を発揮しないという機能性欠如の問題と一体性を有するという点を同視してはならないと指摘されるのであ

¹⁰⁵ 小山真輝編著『法人税基本通達逐条解説 [四訂版]』（税務研究会・2006年）447頁

¹⁰⁶ 辻富久「批判」ジュリスト1326号（有斐閣・2007年）211頁を参照。

¹⁰⁷ 大淵博義 MJS 税経システム研究所「租税判例研究 NTT ドコモ訴訟控訴審も更生処分を取消し」<https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/06051902.pdf>（2019年11月8日最終閲覧）

¹⁰⁸ 酒井・前掲注78、12頁

¹⁰⁹ 減価償却資産の償却単位の判定において、NTT ドコモ訴訟における第一審東京地裁以降、控訴審及び上告審において一貫して採用された考え方。詳細は次節 NTT ドコモ訴訟における資産の機能の捉え方に係る通説及び学説において検証する。

る。そうであるとするならば、純機能説は、構築物以外の場面では構築物とは別の根拠を求める必要があるのであるが、そこでは『取引』概念が持ち込まれている¹¹⁰とし、「上記通達はその前段で『取引単位』によるとしている点は、減価償却制度の趣旨である資本回収や費用配分との関係性が必ずしも明確ではないように思われる。では、なぜ法人税基本通達は取引単位を原則的に捉えているのであろうか。」¹¹¹と論じ、そもそも法人税基本通達が取引単位による償却単位の判定を行う点について、疑問を呈している。

上記の疑問について酒井教授は、明らかではないとの条件を付けた上で、「通常、資産の購入は何らかの用途を得るために行うのであるから、一取引が一用途を充足するに足る単位として取引（購入）が行われるであろうことを前提とした取扱いとして課税実務に合致しているとの考え方があると推察する」¹¹²として、課税実務との整合性の観点を踏まえ自解している。

第4項 法人税基本通達 7-1-11 の射程に対する私見

まず、原則論として同通達の射程については、大淵教授及び酒井教授の見解のとおり、法人税基本通達 7-1-11 に定める「単体では機能を発揮できないもの」の範囲及び工事単位での資産の償却単位の判定基準について、構築物以外には適用せず、基本的には枕木、電柱等の資産以外の場合には通達の射程として捉えるべきではない、との見解は妥当であるものと考えられる。

確かに、辻富久教授の指摘する、法人税基本通達 7-1-11 に定める枕木、電柱等の「単体では機能を発揮できないもの」の延長線上という見解も、着想としては理解できるが、辻教授の論説においても、それ以上具体的には「単体では機能を発揮できないもの」の解釈については言及されていない。したがって、資産の償却単位の判定基準について、現行の法令、通達上の明記がなされておらず、「機能を発揮できないもの」を広く適用させる考え方の論拠が無い状況においては、文言どおり法人税基本通達 7-1-11 に定める「単体では機能を発揮できないもの」については、枕木・電柱等の構築物等に限った特殊な判定基準であると言わざるを得ないのではないか。また、「機能」による資産の償却単位の判定を行う前に、同通達に定める「通常取引単位」による資産の償却単位の判定を優先させる点についても妥当なものと考えられる。

¹¹⁰ 酒井・前掲注 78、12 頁

¹¹¹ 酒井・前掲注 78、12 頁

¹¹² 酒井・前掲注 78、12 頁

しかしながら、上記の原則論を踏まえた上で、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、かつ、資産単体での機能が明らかに認められるとは判断し難い資産、いわば、特殊な資産に係る減価償却の償却単位の判定基準として、資産の機能面について、より着目した償却単位の判定を行うこと自体は、必ずしも否定される論理ではないものと考えられる。むしろ、第 2 章第 4 節に詳述した課税実務における資産の償却単位の判定や、後述する NTT ドコモ訴訟における判例や学説を概観するに、同通達に定める「通常の取引単位」での資産の償却単位の判定が難しい場合において、資産を機能により切り分け、論じようとする見解が数多く見受けられる。

酒井克彦教授は前掲の論説において、「法人税基本通達 7-1-11 に示されている機能単位の考え方が、法人税法施行令第 133 条の法令解釈として許容されるとしても」¹¹³としている。したがって、資産の機能面に着目した資産の償却単位の判定を行う場面があることについて想定し、かつ肯定しているものと考えられる。

また、大淵教授の論説においても、「通常の取引単位」による認定が難しい資産群に対する、償却単位の判定の場合については、「資産の特性又は属性から、通常の取引単位の認定が困難な場合に、いかに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『単体としての資産の機能性の有無』ということによる以外はない」¹¹⁴としている。同教授の見解は、資産の機能面に着目した資産の償却単位の判定を行う場面を想定したものであると考えられる。

さらに、玉國文敏教授は「現在の通達は、これまでの技術や産業形態を前提にした『一応の基準』であるにとどまり、本件（原文ママ・NTT ドコモ訴訟に相当）のような通信網利用権についてはもちろん、将来的に生じてくる技術の変化すべてに対応しうる基準とまではなっていない」¹¹⁵との見解を示している。玉國教授の見解は、法人税基本通達 7-1-11 に定める取引単位、機能単位ともに、今後の技術革新や産業形態の発展、変化の度合いを考慮した万能の基準ではないとするものである。裏を返せば、玉國教授は「一応の基準」¹¹⁶として、資産の機能面に着目した資産の償却単位の判定を行うこと自体は否定しておらず、NTT ドコモ訴訟を題材とする自身の論説において、機能による資産の償却単位の判定を行うことを前提に、その是非を論じている。

¹¹³ 酒井・前掲注 78、12 頁

¹¹⁴ 大淵・前掲注 74、274 頁

¹¹⁵ 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」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』（信山社・2007 年）117 頁

¹¹⁶ 玉國・前掲注 115、117 頁

したがって、減価償却に係る資産の償却単位の判定における現行法令・通達の状況、課税実務の取扱い、さらに、大淵教授、酒井教授及び玉國教授の各学説を鑑みるならば、資産の機能面に着目した資産の償却単位の判定は、万能の基準ではないものの、一定の合理性のある資産の償却単位の判定基準であると言えるのではないか。そして、原則である「通常の取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、かつ明らかに資産単体で機能を発揮するとは判断し難い場合においては、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言の有する概念に着目した、資産の償却単位の判定を行うことは、現状の課税実務に最も合致する法令の解釈手法であるとするのが私見である。

また、酒井克彦教授は、資産の償却単位の判定における自身の学説である、用途対応機能説¹¹⁷の論理展開において、「観念的には用途を基礎に機能性を考えるという姿勢によることによって、解釈適用上のブレが小さくなるように思われる」¹¹⁸との見解を示している。酒井教授の見解は資産の機能による償却単位の判定を行うという現行法令及び通達の建付けを前提に、同通達に定める「機能」を用途として解釈するという新たな見解を提唱するものである。同教授は、用途対応機能説の論拠を、法人税基本通達 7-1-11 に定める枕木・電柱等の構築物に対して適用される「単体では機能を発揮できないもの」に求めている訳ではないものの、機能という概念による資産の切分け自体を是とした上での解釈論であると考えられる。

第3節 NTT ドコモ訴訟に見られる減価償却資産の償却単位の判定における機能

第1項 NTT ドコモ訴訟に見られる資産の機能の捉え方に係る通説及び学説の概要

NTT ドコモ訴訟においては、資産の償却単位の判定について、資産の果たす機能をはかりに捉えるかが要点となるが、具体的な資産の機能の捉え方については、同訴訟の判決から導かれる純機能説、事業対応機能説以外にも、以下のとおり複数の考え方、学説が見られる。次章第 4 章における判例検証の際の議論の拠り所となるため、以下に詳述する。

武田美和子裁判官による最高裁判所判例解説¹¹⁹を参照に、NTT ドコモ訴訟における資産の償却単位としての機能の捉え方を整理すると、大分して 3 つの考え方に分かれる。さらに、各説より派生する説を含めると、以下の 6 つの説になるものと考えられる。以下は、武田裁判官の判例解説を踏まえ、学説については各説の論者の論説を参照に、筆者にて分

¹¹⁷ 資産の償却単位の判定における酒井克彦教授の学説。次節において具体的に検証する。

¹¹⁸ 酒井・前掲注 95、227 頁

¹¹⁹ 武田美和子「判解」法曹時報 63 卷 10 号（法曹会・2011 年）176 頁

類・整理したものである。各説について一般的通称の無いものについては（仮称）を付記している。

A. 「資産がその機能を発揮できる単位」を基準とする考え方

a-1 説（純機能説）

「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」を資産の減価償却に係る償却単位とするもの。NTT ドコモ訴訟における第一審東京地裁以降、控訴審及び上告審において一貫して採用された考え方であり、一般的な通説であると言える。

a-2 説（事業対応機能説）

「当該資産が事業において収益を生み出す源泉としての機能を発揮することができる単位」を資産の減価償却に係る償却単位とするもの。NTT ドコモ訴訟における課税庁が採用した考え方であり、通説に対する反対説であると言える。

a-3 説（用途対応機能説）

「当該資産が事業においてその用途に応じた機能を発揮することができる単位」¹²⁰を資産の減価償却に係る償却単位とするもの。NTT ドコモ訴訟判決を受けての酒井克彦教授の学説に相当する。

B. 「通常取引単位」と「資産がその機能を発揮できる単位」の双方を基準とする考え方

b-1 説（以下、「最小単位機能説（仮称）」という）

少額減価償却資産の該当性において、「本来の機能を発揮しうる最小取引単位」¹²¹を資産の減価償却に係る償却単位とするもの。金子宏教授の学説に相当する。

b-2 説（以下、「単位判定三段階説（仮称）」という）

少額減価償却資産該当性の判断について、

- ①通常取引単位が明らかである場合にはその単位を資産単位とする（第一段階の単位判定基準）
- ②①の通常取引単位の認定が難しい場合には資産単体の機能により資産の単位判定を行う（第二段階の単位判定基準）
- ③①、②によりがたい場合には当該資産本来の機能（用益）を發揮できる一体の資産について、単位判定を行う（第三段階の単位判定基準）

¹²⁰ 酒井・前掲注 78、14 頁以下を参照。

¹²¹ 金子・前掲注 28、387 頁

ただし、②における資産 1 単位としてその機能が発揮されるものは、そもそも 1 単位での通常の取引が認められるため、①の基準による。また、資産の機能とは、事業としての利用や採算という視点からの事業的機能ではなく、資産自体の本来の属性からの機能を意味するとする学説¹²²。NTT ドコモ訴訟判決を受けての大淵博義教授の学説に相当する。

C. 「社会通念上一つと評価し得る資産の単位」を基準とする考え方

(以下、「社会通念上の資産評価単位説 (仮称)」¹²³という。)

法及び施行令が減価償却資産の個数、判定単位について何らの規定も置いていないことに照らせば、法が資産の単位として想定しているのは、社会通念上一つとして評価し得る資産単位、すなわち社会的に見て、その存在が合理性をもって一つとして評価され得る資産の単位と解するべきである。そして、A、B 説のように資産としての機能を発揮できるかどうかを基準とすることについては、納税者に、資産の細分化による恣意的な税務処理を許すおそれがあるとし (とりわけ、内容が抽象的な無体財産権等)、機能によらない資産の償却単位の判定を提唱する学説¹²⁴。NTT ドコモ訴訟判決を受けての玉國文敏教授の学説に相当する。

第2項 各説の比較・検証及び減価償却に係る資産の償却単位の判定に対する影響

1 通説及び学説の比較・検証

前項においては、資産の単位判定上の機能を巡るその他学説等として、武田美和子裁判官の分類を参照に通説を含む 6 つの説を概説したが、その分類を踏まえた上で、更に各説の考え方における共通点と差異を再検証すると、資産の機能の捉え方については以下の 4 つの大枠があるものと考えられる。

① 減価償却資産の単位判定において資産が単体で機能を発揮すれば足りるとする考え方

A. 「資産がその機能を発揮できる単位」を基準とする考え方

a-1 説 (純機能説)

B. 「通常取引単位」と「資産がその機能を発揮できる単位」の双方を基準とする考え方

¹²² 大淵博義「判例 法人税法講座(第7回)法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開—少額減価償却資産の判定基準(2)」『税経通信』61巻11号(税務経理協会・2006年)52頁以下を参照。

¹²³ なお、玉國文敏教授の同学説について、大淵博義教授は自身の論説において論じる際、「接続協定資産単位説」(大淵・前掲注74、263頁)と定義している。

¹²⁴ 玉國・前掲注115、125頁以下を参照。

b-1 説（最小単位機能説（仮称））

b-2 説（単位判定三段階説（仮称））うち、第一段階の単位判定基準及び第二段階の単位判定基準）

B 説の派生説である b-1 説（最小単位機能説（仮称））及び b-2 説（単位判定三段階説（仮称））については、A 説とは異なり、「資産がその機能を発揮できる単位」という基準に加え、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」についても資産の単位判定の基準として用いるが、b-1 説（最小単位機能説（仮称））、また b-2 説（単位判定三段階説（仮称））における第一段階の単位判定基準ともに、「通常取引単位」と「資産がその機能を発揮できる単位」については、基本的には一致するという前提に立つため、実質的には A 説における a-1 説（純機能説）に通じる考え方である¹²⁵。

また、b-2 説（単位判定三段階説（仮称））の第二段階の単位判定基準においては、「通常取引単位」と「資産がその機能を発揮できる単位」が一致しない場合を想定しているが、その場合にあっては、当該資産が単体としてその本来の機能（用益可能性）を發揮できるかどうかを考え、単体で機能を發揮することができるときには、単体で取得価額の少額性を判断する見解であるため、結論としては a-1 説（純機能説）及び b-1 説（最小単位機能説（仮称））に近い考え方であると言える。

② 減価償却資産の単位判定において、資産が単体で機能を發揮するのみでは足りず、それ以外の要素を必要とする考え方

A 「資産がその機能を発揮できる単位」を基準とする考え方

a-2 説（事業対応機能説）

a-3 説（用途対応機能説）

A 説のうち、a-2 説（事業対応機能説）と a-3 説（用途対応機能説）の相違は機能の捉え方にあり、前者は「事業において収益を生み出す源泉としての機能」、後者は「事業においてその用途に応じた機能」として、機能をそれぞれ捉えている。a-3 説（用途対応機能説）は、a-2 説（事業対応機能説）の内容を踏まえた上で、資産の發揮する機能は資産の用途に応じて変わり得るのではないか、という点により踏み込んだ見解であるが、減価

¹²⁵ この点については、武田美和子裁判官の最高裁判所判例解説においても、「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、A 説と B 説は、結果的にはほとんど差異が生じないものと思われる」（武田・前掲注 119、178 頁）との見解を示している。

償却資産の償却単位の判定基準への影響という点のみを捉えるならば、両説は近い考え方である¹²⁶。

③ もたらされる結果は②に近いが、事業的機能については勘案すべきでないとする考え方

B. 「通常の取引単位」と「資産がその機能を発揮できる単位」の双方を基準とする考え方

b-2 説（単位判定三段階説（仮称））うち、第三段階の単位判定基準

B 説の派生説である b-2 説（単位判定三段階説（仮称））うち、第三段階の単位判定基準については、「資産がその機能を発揮できる単位」という基準に加え、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」についても資産の単位判定の基準として用いている。その上で、「通常の取引単位」と「資産がその機能を発揮できる単位」を一致しない場合を想定しているが、その場合には当該資産の機能（用益可能性）を發揮できる一体の資産について、取得価額の少額性を判断すべきとする考え方であり、結果、全資産一体としての資産計上がなされるため、減価償却資産の単位判定基準への影響という観点からは②の考え方によってもたらされる結果に近い。

しかしながら、当該資産の機能（用益可能性）を捉える上で、事業としての利用や採算という視点からの事業的機能については勘案すべきでないとする点において、②の a-2 説（事業対応機能説）とは相違がある。

④ ①～③における通常の取引単位や機能による資産の切分けとは別のアプローチを試みる考え方

C. 「社会通念上一つと評価し得る資産の単位」を基準とする考え方

C 説（社会通念上の資産評価単位説（仮称））

また、C 説（社会通念上の資産評価単位説（仮称））については「通常の取引単位」と「資産がその機能を発揮できる単位」どちらも用いない独自のアプローチである。玉國文敏教授の論説全体¹²⁷の論旨を鑑みるに、実益としての減価償却資産の単位判定基準への影響という観点からは、②の考え方によってもたらされる結果に近いものと考えられる。

¹²⁶ 事業対応機能説との共通点について、酒井克彦教授は NTT ドコモ訴訟判決を踏まえ、「かような意味では NTT ドコモ事件において、課税庁が主張した見解に近い」（酒井・前掲注 78、15 頁）との見解を示している。

¹²⁷ 玉國・前掲注 115

玉國教授は、『機能』で分ける考え方は、有体財産権の切り分け（あるいは個別評価）や手法としては有効であったとしても、権利そのものであって機能によって切り分けることを本来予想されていない無体財産権の切り分け手法としては、實際上十分な役割を果せない¹²⁸とし、「これまでの機能的手法や基準によっては、この種の新たに生じてきた権利（原文ママ・エントランス回線利用権に相当）に対して十分に対応できないにもかかわらず、…（中略）…、これまでの『機能』的手法や基準にこだわるあまり、物事の本質が見えなくなっている」¹²⁹として、機能による資産の切分けに代わる手法として、同説を主張している。

玉國教授の指摘する物事の本質とは、減価償却資産制度の趣旨や意義・目的であると考ええると、結果として減価償却資産の償却単位の判定は、資産全体を一体のものとして判定することとなり、②のもたらす結果に近くなるものと考えられる。

2 各説がもたらす減価償却に係る資産の償却単位の判定の相違に対する考察

各説の考え方について比較、分析、論証を行ったが、その結果としての議論の実益、すなわち、それぞれの考え方を採ることで、NTT ドコモ訴訟における減価償却に係る資産の償却単位にいかなる相違がもたらされるのかという点について、以下に詳述する。

まず、上記①減価償却資産の単位判定において資産が単体で機能を発揮すれば足りるとする考え方に立つならば、各説の結論に至るまでのアプローチは異なるものの、結果としてNTT ドコモ訴訟においては、裁判所の判決結果に沿う形となるものと考えられる。したがって、同訴訟において争点となったエントランス回線利用権については、1回線であっても資産の機能は発揮され、少額減価償却資産に該当する（結果、原告である納税者の行った全額損金処理は認められる）という判断がなされるものと考えられる。

それに対して、②減価償却資産の単位判定において、資産が単体で機能を発揮するのみでは足りず、それ以外の要素を必要とする考え方、あるいは、③もたらされる結果は②に近いが、事業的機能については勘案すべきでないとする考え方に立つのであれば、NTT ドコモ訴訟の判決結果は変わり得る。

すなわち、同訴訟において争点となったエントランス回線利用権については、1回線では資産の機能は発揮されない、もしくは1回線であっても資産の機能は発揮されるが、そ

¹²⁸ 玉國・前掲注 115、134 頁

¹²⁹ 玉國・前掲注 115、134 頁

の事実のみでは少額減価償却資産とは認められない（結果、原告である納税者の行った全額損金処理は認められない）との判断につながるものと考えられる。

④①～③における通常取引単位や機能による資産の切分けとは別のアプローチを試みる考え方については、①～③における資産の切分けとは異なり、社会通念上一つと評価し得る資産の単位を償却単位とする考え方である。具体的にはエントランス回線利用権ではなく、その前提となる NTT との接続協定を資産の償却単位とするものである。したがって、同見解に立つ場合であっても、NTT ドコモ訴訟の判決結果は変わるものと考えられ、エントランス回線利用権 1 回線での少額減価償却資産の該当性は否定される結果（原告である納税者の行った全額損金処理は認められない結果）となる。

既述のとおり、玉國教授の社会通念上の資産評価単位説（仮称）は、そもそもの減価償却資産の償却単位をエントランス回線利用権ではなく、接続協定に見出す見解であるため、①～③とは異なり、資産の通常取引単位や資産がその機能を発揮できる単位による判定を行わない。その点において、NTT ドコモ訴訟における純機能説、事業対応機能説、その他の学説とは一線を画する新しい考え方である。同教授の見解である、NTT との相互接続協定を資産の償却単位の判定対象とすることの是非については、次章第 4 章の NTT ドコモ訴訟判決の検証の際に論考する。

第4章 減価償却資産の償却単位の判定に係る訴訟判決の検証—少額減価償却資産を中心に—

第1節 NTT ドコモ訴訟判決検証

第一審 東京地裁平成 17 年 5 月 13 日判決（平成 15 年（行ウ）第 312 号）

（民集 62 卷 8 号 2133 頁）納税者勝訴

控訴審 東京高裁平成 18 年 4 月 20 日判決（平成 17 年（行コ）第 160 号）

（民集 62 卷 8 号 2338 頁）納税者勝訴

上告審 最高裁平成 20 年 9 月 16 日第三小法廷判決（平成 18 年（行ヒ）第 234 号）

（民集 62 卷 8 号 2089 頁）納税者勝訴

第1項 事案の概要

原告 X である株式会社エヌ・ティ・ティ・ドコモ中央（原告・被控訴人=附帯控訴人・被上告人・以下、「原告 X」又は「NTT ドコモ」という。）は、首都圏で携帯電話事業を営む法人であったが、NTT グループが決定した方針に従い、平成 10 年 12 月 1 日、同グループに所属する疎外 A（NTT 中央パーソナル通信網株式会社・以下、「NTT パーソナル」という。）から、簡易型携帯電話（PHS）事業（以下、「PHS 事業」という。）全部の営業譲渡を受け、同事業を開始した。

PHS（Personal Handy-phone System）とは、簡易型携帯電話とも呼ばれ、携帯電話よりも電波出力の小さい（端末は 10 分の 1、基地局は 50 分の 1 以下）無線通信による音声又はデータの移動体通信である。携帯電話より電波出力が小さいため、カバーエリアが狭く（200m～500m 程度）、PHS 事業者においては、その事業を遂行するに当たっては、基地局を多数設置することが必要である。

また、NTT パーソナルの営む PHS 事業は、同グループに属する疎外 B（日本電信電話株式会社・以下、「NTT」という。）の通信網に依存して基地局間や他社との通信を行う方式（いわゆる NTT 社網依存型方式）を採用している。したがって、NTT との間で自己（NTT パーソナル）の所有する PHS 無線基地局と、NTT の電話網とを相互接続する旨の相互接続協定を締結し、その相互接続のために、NTT が設置するエントランス回線（PHS 事業者の設置する基地局と NTT の設置する PHS 接続装置との間を接続する装置）1 回線につき、設置負担金 7 万 2,800 円を支払い、合計約 15 万回線以上のエントランス回線を利用する権利（以下、「エントランス回線利用権」又は「本件権利」という。）を取

得した。¹³⁰この方式により PHS 端末と固定電話等は、PHS 事業者の設置する基地局、NTT の設置するエントランス回線、PHS 接続装置及び電話網等を介して、双方向の通話が可能となる。

NTT ドコモの行う PHS 事業についても、NTT パーソナル同様に NTT 社網依存型方式が採用され、原告 X (NTT ドコモ) は、NTT パーソナルからエントランス回線利用権を 1 回線に係る権利につき 7 万 2,800 円の価額で合計 15 万 3,178 回線分(総額 111 億 5,135 万 8,400 円)を譲り受け、また、必要に応じて、1 回線単位で NTT に対してエントランス回線の設置の申込みを行い、諸費用として 1 回線あたり 7 万 2,800 円を支払い、新設された回線に係るエントランス回線利用権を NTT から直接取得し、PHS 事業の用に供した。

その上で、原告 X (NTT ドコモ) は 1 回線あたりの取得価額が 10 万円未満であることから、エントランス回線利用権は法人税法施行令 (平成 16 年政令 101 号による改正前のもの) 第 133 条に規定する少額減価償却資産に該当するとして、その取得価額の全額を、当該権利を取得した事業年分の損金の額に算入した。

これに対して、被告である所轄税務署長 Y (被告・控訴人=附帯被控訴人・上告人、以下、「被告 Y」又は「課税庁」という。) は、本件エントランス回線利用権は少額減価償却資産には該当しないものとして、法人税の更正処分等を行ったところ、原告 X (NTT ドコモ) がその更正処分を不服として、当該処分等の取消しを求めた事案である。

1 訴訟の経緯 (最高裁判決に至るまで)

第一審である東京地裁平成 17 年 5 月 13 日判決は、原告である NTT ドコモの主張を容認し、更正処分を取り消す判決を言い渡した。また、その控訴審である東京高裁平成 18 年 4 月 20 日判決においても、原判決を支持する判決が言い渡された。その後、東京高裁平成 18 年 7 月 20 日判決 (第 14 民事部) における NTT ドコモの勝訴判決¹³¹に至るまで、NTT ドコモグループ 9 社全ての東京高裁判決 (それぞれ異なる部の高裁判決) が言い渡

¹³⁰ NTT ドコモ各社が NTT パーソナルから取得した価額及び NTT から直接取得した価額の総額は約 280 億円である。

¹³¹ 東京高裁平成 18 年 7 月 20 日判決 (第 14 民事部) 判決の詳細は LEX/DB 文献番号 25451085 を参照。

されたものの、いずれの判決においても課税庁による更正処分を違法とする原判決が支持される結果となった。¹³²

最高裁平成 20 年 9 月 16 日第三小法廷判決においては、第一審の東京地裁判決及び控訴審である東京高裁判決とほぼ同様の判断がなされる。すなわち、エントランス回線 1 回線に係る権利一つをもって、法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産と認定され、原告 X (NTT ドコモ) の勝訴判決が言い渡された。

2 争点の整理・検討 (争点①・②の検証)

本事案における争点は多岐に渡るため、前提となる争点を絞る必要があるものと考えられる。第一審東京地裁判決においては、本論文の主題である少額減価償却資産の償却単位の判定に係る争点として、以下の 2 点が挙げられる。

(争点の整理)

争点①

原告 X (NTT ドコモ) が NTT パーソナル及び NTT から取得した資産について、減価償却資産の償却単位の判定を、NTT から電気通信役務の提供を受ける権利 (地位) である、NTT との接続協定上の地位を対象として行うのか、あるいは、接続協定に基づき原告 X (NTT ドコモ) が取得したエントランス回線利用権そのものを対象として行うのか。

争点②

争点①について、減価償却資産の償却単位の判定を、原告 X (NTT ドコモ) が NTT から取得した接続協定上の地位ではなく、エントランス回線利用権そのものを対象として行う場合に、エントランス回線 1 回線に係る権利一つをもって、法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産に該当すると判断すべきか否か。

(争点①の検討—裁判所の判断—)

争点①は、第一審東京地裁判決における、被告 Y (課税庁) の主張である「NTT パーソナルが NTT に支払った本件設置負担金は、基地局回線 (エントランス回線) 設置のための工事費等の実費を負担するものではなく、他事業者が NTT のネットワークを利用できるという本件接続協定上の地位を取得し、NTT のネットワークへの出入口となる相互接

¹³² NTT ドコモ各社は 9 社のグループ会社で構成されているが、その全ての会社が NTT パーソナルから取得したエントランス回線利用権について、少額減価償却資産として損金の額に算入していた。

続点を設けるごとにエントランス回線 1 回線に対して 7 万 2,800 円を NTT に対し負担するものであって、本件接続協定上の地位の取得費用すなわち権利金的な性格を有するといふべきものである」との見解に論拠を置くものである。そして、この見解は原告 X (NTT ドコモ) が、エントランス回線 1 回線につき負担した本件設置負担金は、NTT と本件事業譲渡前の NTT パーソナルとの間の相互接続協定上の地位を譲り受けたものであるため、少額減価償却資産の償却単位の判定は、その接続協定の地位全体をもって判断すべきであるという考え方へと展開される。

この被告 Y (課税庁) の主張について、第一審東京地裁判決は「原告らが NTT パーソナル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、共同回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) と解すべきである」として否認している。

その上で、裁判所は権利を得るための対価として、NTT パーソナル (本件事業譲渡後は原告 X (NTT ドコモ) に相当) は、「エントランス 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。そして、エントランス回線は、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」とし、「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から、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 回線の単位である 7 万 2,800 円であると認めるのが相当」とであると判示している。

さらに、控訴審である東京高裁平成 18 年 4 月 20 日判決においても、第一審東京地裁判決における上記の判示は引用、付加¹³³され、結論として、「本件接続協定を締結するこ

¹³³ 控訴審である東京高裁は、第一審東京地裁判決に加えて「控訴人 (課税庁に相当) 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、エリア内のすべ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、NTT が提供する役務は、本件接続協定を接続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、NTT 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 事業を営むためには、NTT 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が、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ことににはならない。本件接続協定の締結自体は何らの対価も必要ではなく、原則として NTT 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、相互接続協定の締結のみでは、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、控訴人 (課税庁) の主張を否認した後、「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

とにより被控訴人（NTT ドコモ）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 NTT のネットワークと相互接続し、エンドユーザーに電気通信役務を提供させる権利を取得したとみるのが相当」と判示し、第一審判決に引き続き、被告 Y（課税庁）の主張を否認した。

この控訴審判決により争点①については、NTT ドコモが NTT パーソナル及び NTT から取得した資産は、接続協定上の地位ではなく、協定に基づくエントランス回線を利用する具体的な権利であるとの見解は確定し、上告審である最高裁平成 20 年 9 月 16 日第三小法廷判決においては、主たる争点とはされなかった。

（争点①の検討—学説の検討—）

争点①に係る学説を概観するに、以下のとおり被告 Y（課税庁）の主張については、ア）肯定する学説、イ）否定する学説、ウ）基本的な考え方は肯定しつつも、結果として否定する学説（一部肯定説）とが併存している。各学説の概要は以下のとおりである。

ア）肯定する学説

前章において検討した玉國文敏教授が提唱する、社会通念上の資産評価単位説（仮称）が相当する。玉國教授は、第一審東京地裁判決の判示について、「中央事件・東京地裁判決によって斥けられてはいるものの、電気通信利用権が不可分一体の『無体財産権』に該当すると考える国側の主張は、結論的には、同意しうる」¹³⁴との見解を採っている。

その論拠は「疎外会社（原文ママ・NTT パーソナルに相当）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（原文ママ・NTT ドコモに相当）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」¹³⁵という点に置かれている。その上で、NTT との接続協定自体が、NTT ドコモにとって大きな資産的価値を生み出しているという前提から、「全体としての譲渡価値は、基地局回線 1 本 1 本の価値（とくに利用価値）の単

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（NTT ドコモ）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）がなされる場合、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一つであって、同時に複数のエントランス回線が利用できるわけではないから、機能しているエントランス回線は一つであるということができる。そして、エントランス回線は 1 回線ごとに管理され、NTT に対し、1 回線ごとに設置の申込みをするとともに、7 万 2,800 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いが必要であるなど、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い義務が生じるのである」と判示している。

¹³⁴ 玉國・前掲注 115、122 頁

¹³⁵ 玉國・前掲注 115、122 頁

なる合計を意味するというよりは、その全体の集まり、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」¹³⁶との見解を示している。

さらに、玉國教授は「この事案の X 社（原文ママ・NTT ドコモに相当）のように、あくまでも『業者』としての立場から、公衆通信網の包括的利用契約を締結するようなケースでは、一般の個人の利用契約と比べて、甚だ異なる状況があると感じられる。業者がこのような包括契約を締結することによって得られる地位は、業者サイドからいえば、営業権にも類似する一種の法的地位であり、この種の営業権にも相当する法的地位を一種の無体財産として扱うべきことは、むしろ当然であろう」¹³⁷と指摘し、NTT との接続協定を一種の優越的な法的地位として捉え、著作権等との営業権と比較する考え方について提唱している。玉國教授の見解は、企業間の公平、すなわち課税負担の公平性という観点から、本事案におけるエントランス回線利用権の資産評価について、全体をまとめて一つと判断することの合理性を示す見解である。

イ) 否定する学説

大淵博義教授は、被告 Y（課税庁）の争点①に係る主張を「接続協定資産単位説」¹³⁸と定義し、被告 Y（課税庁）の主張に対して「活用型 PHS 事業におけるエントランス回線の重要性、エントランス回線の機能と性質及び所有・管理の状況、本件接続約款及び本件接続協定の内容、相互接続及びエントランス回線の申込みと承諾、相互接続に関する接続料等の有無と内容等に照らすと、NTT パーソナルが活用型 PHS 事業を行うためには、NTT と相互接続することが不可欠であり、NTT パーソナルが NTT と相互接続するためには、一つの相互接続協定を締結し、相互接続協定に基づいてエントランス回線を設置してもらう必要があり、相互接続協定の締結がエントランス回線設置の前提となっている」¹³⁹と、まず指摘している。

その上で、上記の前提を踏まえつつも、「相互接続協定が締結されたとしても、エントランス回線が設置されなければ、NTT パーソナルの基地局等と NTT のネットワークの間を相互接続することは不可能であって、また、エントランス回線は 1 回線ごとに管理されており、エントランス回線を設置してもらうためには、エントランス回線 1 回線ごとに設

¹³⁶ 玉國・前掲注 115、123 頁

¹³⁷ 玉國・前掲注 115、124 頁

¹³⁸ 大淵・前掲注 74、263 頁

¹³⁹ 大淵・前掲注 74、264 頁

置の申込みをするとともに、7万2,800円の本件設置負担金を支出してエントランス回線を設置してもらうことにより、初めて当該エントランス回線を利用した相互接続が可能となり、財産的価値が生ずるといえることができる」¹⁴⁰と結論付け、接続協定を資産の償却単位として捉える考え方については、否定的な見解を採っている。

もっとも、大淵教授は「相互接続協定上の地位は、エントランス回線利用権を取得して初めてその接続協定により接続が可能であるという意味で、当該協定の存在は、エントランス回線利用権の取得の前提ではある」¹⁴¹との見解を示しており、接続協定上の地位についての法的価値そのものについては認めている。しかしながら、相互接続協定を資産の償却単位の判定対象とする点については、「事業法の法的義務に基づいた相互接続に関する基本的合意事項の確認の意味を有する相互接続協定の締結と、具体的にエントランス回線を利用して通信役務の提供を享受する電気通信施設利用権の取得の対価であるエントランス回線設置負担金の支払いに関するNTTとNTTドコモの間の『相互接続約款』とは、別個の法律関係にあるといえることができる。しかして、本件接続協定とエントランス回線利用権の取得本数との間には直接的、間接的な関係はない」¹⁴²との観点から、結論としては否定している。

大淵教授の見解は、本件設置負担金を支払うことで、初めてエントランス回線利用権の具体的な権利として便益を受けることが可能となるという点を重視する考え方であると言えよう。

ウ) 一部肯定する学説

辻富久教授は、第一審東京地裁判決に係る評釈¹⁴³において、エントランス回線利用権の資産としての性質について、「NTTのネットワークを利用することができるという権利金の性格」¹⁴⁴と「基地局回線（エントランス回線）設置のための工事費等の実費の負担という性格」¹⁴⁵を併せ持つと、定義している。

その上で、そうした権利金的性格を併せ持つエントランス回線利用権について、「基地局とエントランス回線は一体と考えられるから、基地局そのものの設置費とエントランス回線負担設置金を合計したところで取得価額を考えるべきではないかとの考えもあり得

¹⁴⁰ 大淵・前掲注74、264頁

¹⁴¹ 大淵・前掲注74、264頁

¹⁴² 大淵・前掲注74、265頁

¹⁴³ 辻・前掲注106

¹⁴⁴ 辻・前掲注106、211頁

¹⁴⁵ 辻・前掲注106、211頁

る」¹⁴⁶とし、エントランス回線利用権に係る資産の償却単位を工事単位で認識する見解¹⁴⁷を提唱している。辻教授の上記見解の論拠は「基地局の設備のみでは機能を果たさないこと及び設置負担金がエントランス回線設置のための工事費等の実費の負担という性格を持つ」¹⁴⁸という点に置かれている。

その上で、辻教授は「少額減価償却資産の損金算入制度の意義にかんがみるとき、総額約111億5000万円もの金額が一時の損金に算入されることは減価償却制度の趣旨をゆがめることになるものであり、このようなものについては、企業会計原則における重要性の原則からも例外とすべきではないかと考えられる」¹⁴⁹と見解を示している。この見解は、減価償却資産制度の例外規定であるという少額減価償却資産制度の趣旨に照らして、多額の損金を一時に算入することに対する疑問であると考えられ、一見すると争点①に対する被告Y（課税庁）の主張について、肯定しているかのように捉えられる。

しかしながら、一方で辻教授は、個々のエントランス回線の設置がなされなければ、相互接続は不可能である点については考慮している。すなわち、辻教授の見解は、あくまでも「基地局の設備のみでは機能を果たさないこと及び設置負担金がエントランス回線設置のための工事費等の実費の負担という性格をも持つ」¹⁵⁰という点を重視するがゆえの工事単位での償却単位の判定を提言するものであり、争点①に係る被告Y（課税庁）の主張である、接続協定上の地位を資産の償却単位の判定対象とする考え方とは、結論に至るまでの論理が大きく異なる。

以上、辻教授の争点①に係る見解は、減価償却資産制度（あるいは少額減価償却資産制度）の趣旨や意義・目的を踏まえた、資産の償却単位の判定を行うべきという総論においては賛同しつつも、各論としての接続協定単位での資産計上については、否定するという意味において、一部肯定説であると解することができる。

¹⁴⁶ 辻・前掲注106、211頁

¹⁴⁷ もっとも、辻教授はエントランス回線利用権を工事単位で認識することの妥当性について、「本件権利のように権利金的性格を併せ有するものが、無数の工事単位に分割されるときに果たしてその工事単位を一単位として判断基準とすることが妥当かどうか疑問無しとしない。この場合一単位あたりの権利金相当額は、工事単位数が多ければ多いほど少額となる。このことから一括払い等を避け、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。」（辻・前掲注106、211頁）とし、条件付きの考え方としている点には注意が必要である。すなわち、工事単位数を増やし一単位あたりの金額を可能な限り少額にするという、少額減価償却資産制度の悪用による少額減価償却資産制度の趣旨や意義・目的が歪められる問題が新たに発生することについては、念頭に置く必要がある。

¹⁴⁸ 辻・前掲注106、211頁

¹⁴⁹ 辻・前掲注106、211頁

¹⁵⁰ 辻・前掲注106、211頁

3 本論文における争点（争点②への絞り込み）

争点①における電気通信利用権が不可分一体の無体財産権に該当するという被告 Y（課税庁）の主張について、肯定する説（玉國教授学説）、否定する説（大淵教授学説）、また一部肯定しながらも結論としては否定する説（辻教授学説）と大分される。どの説も論考に値する学説であり、特に玉國教授の見解である、接続協定上の地位を、資産全体の価値を高めるものとして無体財産権として捉える見解は、資産の概念として本事案に係る純機能説、事業対応機能説、その他学説にはない新たな観点を提唱する点において意義深い。

しかしながら、第一審東京地裁判決における「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」という判示、また、同判示を踏まえた上での大淵教授の指摘する「本件設置負担金を支払うことで、初めてエントランス回線利用権の具体的な権利として便益を受けることが可能となる」¹⁵¹という点は無視できない点である。したがって、私見としては争点①については、第一審東京地裁判決以降、控訴審、上告審で採用された考え方を採るのが妥当であり、玉國教授の社会通念上の資産評価単位説（仮称）を直ちに採用することはできないものとする。

大淵教授の指摘する、本件設置負担金を支払ってこそ、「初めてエントランス回線利用権の具体的な財産としての価値が生じ、その時点で、企業会計上も用益可能性（具体的機能性）を有する資産概念として貸借対象能力を有する」¹⁵²という観点は本事案に限らず、資産の評価や、資産の償却単位の判定を行う上では重要な要件であると考えられる。

もっとも、玉國教授の主張の根幹をその論説全体¹⁵³から鑑みるに、少額減価償却資産の取得価額の損金算入制度自体が、理論的な観点から定められたものと言うよりも、税務処理上の便宜という、政策的な見地から定められたものであること、また、少額減価償却資産制度が企業会計上の重要性の乏しい資産については損金算入を認める、という減価償却資産制度の例外規定であるという趣旨を考慮した上で、その運用に当たっては法令の厳格な解釈作業により、その例外が拡大されることを極力避けるべき、という考え方が第一にあるのではないかと考える。

そうであるからこそ、本事案において、企業会計及び税務上の重要性の原則から看過できない巨額の損金を認めてしまった点について、解釈作業により少額減価償却資産の必要以上の拡大適用を防ぐ努力をしなかった、第一審東京地裁判決以降の判決に大きな疑問を

¹⁵¹ 大淵・前掲注 74、265 頁

¹⁵² 大淵・前掲注 74、265 頁

¹⁵³ 玉國・前掲注 115、109 頁以下を参照。

呈している。そして、そうした疑問がある以上、巨額の損金を認めるという結果を取らないためにも、課税庁が第一審東京地裁判決において主張した、接続協定上の地位を無体財産権として捉える考え方を、更なる論理的補強を加えた上で、結果として支持したのではないかと考えられる。

すなわち、玉國教授の社会通念上の資産評価単位説（仮称）とは、減価償却資産制度の趣旨や意義・目的から、少額減価償却資産の償却単位の判定における法令の厳格適用の必要性を重視すべしとする論理がその本質であると言えるのではないか。そうした意味において、争点①について、第一審東京地裁判決以降の最高裁判決に至るまでの各判決、大淵教授、また辻教授の採った見解とは異なるものの、資産の償却単位の判定において、現行法令の解釈のあり方を論考する上において、参照となる部分は多い。したがって、本論文においても適宜、玉國教授の学説の論理的背景について参照したい。

以上の論考を踏まえると、争点①について接続協定上の地位は、あくまでもエントランス回線利用権の取得の前提条件であり、接続協定の締結を契機に、具体的な NTT ドコモからの回線利用の申込みと、NTT の承諾を得て原告 X（NTT ドコモ）が獲得した、エントランス回線利用権そのものを資産の償却単位の判定対象とするのが、最も妥当な結論であると考えられる。

したがって、以降の本論文においては、争点②のエントランス回線 1 回線に係る権利一つをもって、法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産に該当すると判断すべきか否かという争点に絞り、論考を進めるものとする。また、その際には第一審東京地裁判決を前提としつつ、更に進んで、控訴審である東京高裁判決、控訴審判決を不服とした控訴人（被告 Y）の上告受理申立て理由書¹⁵⁴、及び上告審である最高裁判決における両当事者の主張を適宜採り上げ、その主張に対する裁判所の判断について論考の中心としたい。

第2項 争点②エントランス回線利用権の少額減価償却資産該当性に係る当事者の主張の要点

1 エントランス回線利用権の性質と資産の償却単位の判定における機能

（原告 X の主張）

¹⁵⁴ 上告受理申立て理由書については、大淵博義 MJS 第 23 回租税判例研究会「エントランス回線使用権の少額減価償却資産の認定単位～NTT ドコモ事件・納税者勝訴の最高裁判決～」
<https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/08091901.pdf>
(2019 年 11 月 8 日最終閲覧)を参照。

基本的に純機能説に基づき、以下のとおり主張している。

エントランス回線利用権は、法人税法施行令第 13 条 8 号ソ（平成 10 年政令第 368 号による改正前及び平成 12 年政令第 145 号による改正後。改正前はそれぞれ同号タ又はレと規定されていたが内容はソと同一である。）に規定される電気通信施設利用権に該当する。また、そうした法人税法上の定義規定における位置付けにおいても、本件権利は、有体物であるエントランス回線を使用する権利として、目的物であるエントランス回線と密接な関係を有し、それを離れて存在し得ない。

したがって、エントランス回線利用権は、その目的物であるエントランス回線の単位と合致すると考えられる。なぜならば、有体物の資産単位とは、その所有権の資産単位に他ならず、有体物の使用権についても、その所有権と別に資産単位を考える理由は無いからである。エントランス回線は、複数のエントランス回線が設置されている基地局を除いては、基地局に 1 回線あるのみであり、営業地域全般に渡って多数の基地局が別個に設置されており、物理的にはエントランス回線は、1 基地局に複数回線が設置されている場合を除いては、ばらばらに存在している。

さらに、エントランス回線の資産としての性質について、エントランス回線は NTT ドコモの設置した基地局と NTT 電話網とを接続するという機能を果たしているところ、相互接続通話はエントランス回線 1 回線を用いれば可能となるため、エントランス回線 1 回線で一機能単位としての役割を果たしていると言える。

少額減価償却資産の償却単位の判定における、資産の果たす機能とは、「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」であり、エントランス回線利用権について、資産としての機能は 1 回線で発揮されることに間違いは無い。

（被告 Y の主張）

基本的に事業対応機能説に基づき、以下のとおり主張している。

ある資産が法人税法施行令第 133 条に規定する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、当該事業活動における利用目的に照らし、社会通念上機能を発揮していると認められる単位が基準とされるべきである。なぜならば、少額減価償却資産の該当性の判断において、同制度が減価償却資産制度の特則であることから、費用収益の対応の原則に照らし、当該資産が、事業の用に供され得る状態にあることが必要であるた

めである。社会通念上機能を発揮していると認められる単位とは、「当該資産が収益を生み出す源泉としての機能を発揮できる単位」であり、その単位を基準に当該資産の取得価額を認定すべきである。

本件権利は法人税法施行令第 13 条 8 号ソ所定の電気通信施設利用権として減価償却資産に該当するが、当該電気通信施設利用権が機能を発揮することができる単位を検討する場合、その機能とはあくまで法人の事業において収益を生み出す源泉としての機能でなければならない。

同令第 13 条 8 号ソの文理に即するならば、電気通信施設利用権の機能とは、「電気通信設備…（中略）…を利用して…（中略）…電気通信役務の提供を受ける」ことにより果たされるが、その機能を発揮できる単位については、当該法人がその事業において、収益を生み出し得るような態様で電気通信役務の提供を受けるために、いかなる規模の電気通信施設利用権を利用することが必要となるのか、という観点から検討すべきである。

そうした観点からすると、エントランス回線が物理的又は機能的な意味では 1 回線ごとに機能を発揮し得るものであるとしても、そのような 1 回線ごとのエントランス回線を利用する地位は、それ自体では原告 X (NTT ドコモ) の事業活動において、社会通念上、独立した機能を発揮することはできず、PHS の特色等に照らすと、多数の基地局とともに設置された多数のエントランス回線を含む集合体としての NTT の電気通信設備により、電気通信役務の提供を受けることによって初めて、原告 X (NTT ドコモ) の事業活動において事業の用に供する目的に応じた電気通信機能を発揮し得ると捉えるのが社会通念に合致する。

したがって、エントランス回線利用権 1 回線に係る権利一つをもって、「当該資産が収益を生み出す源泉としての機能を発揮できる単位」とは判断されず、資産としての機能を果たしているとも言えない。

2 法人税法施行令第 133 条の趣旨、意義・目的及び同施行令解釈における論理の建付け

(原告 X の主張)

法人税法施行令第 133 条の法令解釈は、基本的には法人税基本通達 7-1-11 に依拠する。同通達に規定する工具、器具及び備品のうち一組又は一揃いが取引単位となる資産（応接セットとしてのテーブルと椅子、三揃いのスーツ、辞書、全 10 巻の百科事典、靴等）に

については異なる物品が組み合わさって一体となって機能を発揮し、しかも通常の取引単位が単体でない資産であり、例外的な資産である。また、同通達に定める枕木、電柱等の構築物のように、構築物としては単体として機能を発揮することができない構築物については工事単位等の客観的に判断できる基準をもって法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産の判定を行うが、そうした例外的に単体での資産単位としないものは、単体の資産として取り扱わない理由があり、それらの資産については物理的な位置関係、近接性及びまとまり、資産としての機能等により、一つの取引単位であると見ることができる範囲の物に限定されている。したがって、無限定又は不明確な範囲の物をまとめて 1 単位の資産として見るようなことは無い。

（被告 Y の主張）

法人税法施行令第 133 条の法令解釈は、基本的には法人税基本通達 7-1-11 に依拠する。しかしながら、同施行令に規定する少額減価償却資産制度の趣旨や意義・目的については、以下のとおりである。

法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産の損金算入制度の本来の趣旨は、企業会計上のいわゆる重要性の原則に基づく処理をすることにより、課税上減価償却によって費用配分するほど重要性が無いものについて、簡便な処理を許容するものである。それは、同条の改正経緯に照らしても否定されるものではなく、減価償却資産の取得価額の判定単位を検討するに当たっても、重要性の原則の観点から、業務の性質に照らした資産の重要性等についての考慮が必要不可欠である。

したがって、減価償却によって費用配分をするほどの重要性がないものとは到底言えないことが明らかな、エントランス回線利用権という資産を殊更に細分化し、細分化された個々のエントランス回線利用権ごとに見ればその取得価額が 10 万円未満であるとして、法人税法施行令第 133 条の規定の適用を認めるのは誤りである。エントランス回線利用権に相当する電気通信施設利用権の耐用年数は 20 年と定められているにも関わらず、総額約 111 億円もの巨額の取得価額を一括して取得時の損金に算入することは、法人税法施行令第 133 条の趣旨や意義・目的を著しく逸脱している。

また、無形固定資産は、時の経過によって減価するものではないことから、一般に耐用年数は長く、その中でも本件権利が相当する電気通信施設利用権は 20 年と長期であるが、そうした電気通信施設利用権のような、特殊な無形固定資産については、主として耐用年

数の短い有体物の場合を想定する法人税法施行令の改正の趣旨が強くは及ばないと考えるべきであり、少額減価償却資産に該当する方向で解釈適用する必要はない。

3 法人税法施行令第 133 条の解釈・当てはめ

(原告 X の主張)

PHS 契約者が移動しながら PHS 端末を用いて通話する場合には、通話に用いる基地局が順次変わっていくこともあり、その場合には異なる時点で複数のエントランス回線を最終的に用いることにはなる。しかしながら、ある特定の時点において通話に使用しているエントランス回線は 1 回線であり、エントランス回線 1 回線それぞれがその機能を果たしていることは、エントランス回線の 1 回線が故障した場合、故障したエントランス回線が接続されている隣接の基地局がカバーするサービスエリアに影響を与えることはないことに現れている。

このようなエントランス回線の使用状況は、電線を支える電柱の 1 本が倒壊すれば、他の電柱を用いた安全な送電はできず、また、枕木があるべき個所から 1 本引き抜かれれば、他の枕木がそのままでも、その枕木の上を通るレール、ひいてはその線路を電車が安全に通過することができない状況とは完全に異なり、エントランス回線についての資産としての機能は 1 回線単位で発揮されると言える。

被告 Y (課税庁) の主張のとおり、確かに、PHS 事業を行うためには、PHS の通話エリアを広く確保すること、すなわち基地局を多数設置して、基地局からの電波のカバーする通話エリアの面的拡大を図ることは必要である。また、必然的に多数のエントランス回線が必要となること、また、同一のエリア内における回線の使用頻度が増加すれば、回線の混雑により通話が不可能となる場合を無くし、又は減少させるために、カバーするエリアが重なり合うよう基地局を増設し、又は一つの基地局に設置するエントランス回線を増設することは必要である。しかしながら、そうした事実を勘案しても、資産単体では事業が成り立たないことを理由に、少額減価償却資産の単位判定を行うことは妥当ではない。

さらに、エントランス回線は、基本的には回線ごとに物理的にばらばらに存在し、しかも 1 回線単位で機能する独立別個の物である以上、資産単体での資産の償却単位とは認められないような例外的な場合には該当しない。また、一物一権という民法の大原則からすれば、単体である 1 回線のエントランス回線が資産としての単位であると考えられるべきであ

り、そうであるならば、それを対象とする使用权も、1回線のエントランス回線ごとの権利を単位とすると考えるべきである。

したがって、エントランス回線利用権に係る取得価額は、1回線あたりの取得価額7万2,800円であり、その取得価額が10万円未満であることから、法人税法施行令第133条に規定する少額減価償却資産に該当する。

(被告 Y の主張)

第一審東京地裁判決は、1個のエントランス回線があれば、半径数百メートルの基地局のエリア内において通話することに支障はなく、本件エントランス回線利用権の機能は、単体のエントランス回線の利用によって発揮できると判示している。

しかしながら、同判決において確定した事実関係によれば、PHSは携帯電話と同様に、移動しながら通話できることが最大の特徴であるところ、携帯電話と比較して1つの基地局がカバーするエリアの半径が数百メートル程度とはるかに狭く、移動により通信中に基地局がカバーするエリアから出て電波を受信することができない場合が発生する。

そうした場合には、自動的に他の基地局の電波に切り替わり通信が継続される機能である、ハンドオーバー機能（以下、「ハンドオーバー機能」という。）が必要であり、同機能を用いることで、移動しながら通話が可能となるということは、原告 X（NTT ドコモ）が PHS 事業において収益を生み出すための不可欠な要素である。

また、PHS とは、PHS 端末が位置登録に関する単位エリアを超えて移動した場合に、新たな単位エリアの位置情報が自動的に当該 PHS から送出され、基地局、エントランス回線及び PHS 接続装置を経由して、PHS 制御局に伝送され、当該 PHS 端末の位置登録情報が更新される仕組みを採っている。そして、NTT の設置する PHS 制御局には個々の PHS 端末の位置情報が集積され、ある PHS 端末の番号に電話がかけられた場合、当該 PHS 端末の位置として登録されている単位エリアに存在する基地局に呼出信号が流れ、それらの基地局に呼出信号が発信され、PHS 端末による通話が開始されるものである。

すなわち、PHS 端末が複数の単位エリアのどこに所在しても受信が可能である状態は、原告 X（NTT ドコモ）が PHS 事業において収益を生み出すためには不可欠であり、その状態を維持するためには、少なくとも複数のエントランス回線に係る「電気通信役務の提供を受ける」ことが必要である。

したがって、1人のエンドユーザーに対して PHS 本来のサービスが十分に提供されるためには、相応する多数のエントランス回線が必要となるため、原告 X (NTT ドコモ) の主張及び第一審東京地裁の判示における、1本のエントランス回線を利用することができるという状態のみでは、原告 X (NTT ドコモ) が営む PHS 事業において電気通信施設利用権としての機能は発揮することはできず、本件権利の取得価額は個々のエントランス回線に係る単位である 7 万 2,800 円には到底なり得ない。

また、PHS 事業は原告 X (NTT ドコモ) とその加入者との間の契約内容に照らし、全ての PHS 加入者に対して上記のサービスが提供できるよう整備され、サービス提供エリア内に存在する全てのエントランス回線が常時継続的に利用されることにより、電気通信役務の提供を受けられるということが重要である。

したがって、原告 X (NTT ドコモ) の PHS 事業においては、エントランス回線利用権の全体が、一体となって初めて PHS 事業の収益を生み出す源泉としての機能を発揮していると言ふべきであり、エントランス回線 15 万 3,178 本分の譲渡価額である総額約 111 億円をもって資産の償却単位となすべきであるため、その取得価額は 10 万円未満であるとは言えず、法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産には該当しない。

第3項 裁判所の判断—最高裁平成 20 年 9 月 16 日第三小法廷判決を中心に—

1 エントランス回線利用権の性質と資産の償却単位の判定における機能

本件権利は法人税法施行令第 13 条 8 号ソに規定する電気通信施設利用権に該当し、減価償却資産に該当する。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、当該資産がその用役を提供し得る状態、さらに正確に言えば、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。

その上で、資産の償却単位の判定における機能については、「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」であり、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、取得等がなされるため、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、取引実態にもそぐうものであり、恣意的な取扱いを排し、一般的・客観的な会計処理を行いやすくするという意味においても合理的である。すなわ

ち、資産の償却単位の判定における機能については、被告 Y（課税庁）の主張である事業対応機能説にはよらず、原告 X（NTT ドコモ）、及び第一審東京地裁判決以降、控訴審東京高裁判決においても採用された、純機能説が妥当である。

2 法人税法施行令第 133 条の趣旨、意義・目的及び同施行令解釈に係る論理の建付け

被告 Y（課税庁）の主張である、法人税法施行令第 133 条に規定される少額減価償却資産の取得価額の判定単位を検討するにあたり、重要性の原則の観点からの考慮が必要不可欠であるとする点については、同条が重要な資産をその適用対象から除外していたことは、その資産単位が基準額以下であることを前提としていたものと考えられるため、その資産が当該事業にとって重要であるか否かが考慮されるべきものとは言い難く、その主張は採用することはできない。

また、被告 Y（課税庁）が、電気通信施設利用権のような無形固定資産については、少額減価償却資産に該当する方向で解釈適用する必要はないと主張する点についても、少額減価償却資産に関する規定の改正において、業務の性質上基本的に重要な固定資産、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、事業の開始又は拡張のために取得した固定資産についての規定を順次廃止した法人税法改正の経緯の中で、無形固定資産とそれ以外の資産を特に区分していなことに照らし、その主張は直ちに採用することはできない。

法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産に係る制度の改正経緯を踏まえ、また、実質的に考えて、事業活動において、大量に取得し、あるいは、多数のものを組み合わせ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ひとまとめにして高額なものとして評価して取り扱う必要はない。

また、第一審東京地裁判決において説示した、レンタルビデオ事業におけるレンタルビデオテープの事案と、本事案の比較の妥当性についても妥当であると判断される。すなわち、レンタルビデオ事業における 1 本のレンタルビデオテープは、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、1 本を単位としてその取得価額を判定さ

れるべきものであるが、このように事業のために多数揃えておくことが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第 133 条の取得価額を判定するということを説明する際の具体的な例として、その内容は否定されるものではない。

3 法人税法施行令第 133 条の解釈・当てはめ

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、第一審東京地裁判決までの認定事実によれば、一般に、原告 X (NTT ドコモ) のような NTT 社網依存型 PHS 事業者がエントランス回線利用権を PHS 事業の用に供する場合、当該事業における本件権利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の設置する特定の基地局と NTT 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、NTT 社をして当該事業者の顧客である PHS 利用者に対し、NTT 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。

そして、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 社の固定電話又は携帯電話への通話、また、固定電話又は携帯電話から当該エリア内の PHS 端末への通話が可能であると言うことができるため、エントランス回線 1 回線に係る権利一つをもって、原告 X (NTT ドコモ) 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言うことができる。

被告 Y (課税庁) は、減価償却資産は法人の事業において収益を生み出す源泉として機能することをその本質的要素とするところ、本件権利一つでは原告 X (NTT ドコモ) の PHS 事業において、収益を生み出す源泉としての機能を発揮することができない旨を主張するが、その主張は採用することはできない。したがって、本件権利一回線をもって、一つの減価償却資産と捉えるのが相当であり、法人税法施行令第 133 条の適用に当たっては、当該権利一つごとに取得価額が 10 万円未満であるかどうかを判断した結果、法人税法施行令第 133 条に規定される少額減価償却資産に該当すると判断される。

なお、被告 Y (課税庁) の主張する、ハンドオーバー機能や PHS 端末の移動とともに行われる位置登録について、ある特定の時点においては、ハンドオーバー機能による通話や位置登録等に使用されているエントランス回線は必ず 1 回線である。基地局の支配する

域をまたいで移動するに伴い、ハンドオーバー機能により通話に用いられる基地局や位置登録等に利用される基地局が変わり、結果として用いられるエントランス回線も順次変わっていくに過ぎず、エントランス回線が、1回線単位で機能していることが否定されるものではない。

また、そもそも原告 X (NTT ドコモ) が各基地局に対応するエントランス回線の設置を申し込む目的は、自社の PHS 契約者のために当該基地局の及び得る範囲内からの通信やその範囲内での位置登録について、基地局と NTT の PHS 接続装置、共同線通信網等を相互接続し、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ことにあり、その設置目的である接続機能は、設置されるエントランス回線それ自体によって果たされているのであり、社会通念上も、エントランス回線 1 回線をもって、事業目的に照らした資産としての機能を発揮しているものと言える。

第4項 検討—裁判所の判断に対する疑問と本判決がもたらす問題に対する考察—

1 本件権利の資産の償却単位の判定における比較事案の妥当性に対する疑問

(レンタルビデオテープとの比較の妥当性に対する疑問)

主に第一審東京地裁判決に対する疑問となるが、同判決が本件権利 1 回線であっても機能を発揮できるとするための論拠として、レンタルビデオ事業におけるレンタルビデオテープを例に挙げた点について、エントランス回線利用権と比較するための事案として適切ではないのではないか、という疑問がある。

玉國文敏教授は、「同判決は、レンタルビデオ事業におけるレンタルビデオテープを例に挙げつつ、PHS におけるエントランス回線の個別単体性と直接結びつけて論じようとする。果たしてその議論は説得力をもつのであろうか」¹⁵⁵と疑問を呈している。さらに、玉國教授は「エントランス回線自体のサービス提供機能に着目するならば、イメージ的には、水道事業やガス事業、電気事業における、水道管やガス管、電線などに、より近い」¹⁵⁶との見解を示している。すなわち、本件権利の資産の償却単位を判定するにあたり、レンタルビデオテープよりも他に相応しい資産があったのではないかとの批判であるが、同教授の批判には大いに賛同し得る。

¹⁵⁵ 玉國・前掲注 115、118 頁

¹⁵⁶ 玉國・前掲注 115、118 頁

もちろん、玉國教授も同論説における但し書きとして、「エントランス回線の利用と、ガス、水道、電気などの『商品』提供の導管的役割を担う設備・装置類などとは本質的に違う面もある」¹⁵⁷としており、電気通信施設利用権としてのエントランス回線と、水道管やガス管、電線が、比較する資産として完全に同質でないことは認めている。

しかしながら、そのような違いを考慮したとしても、レンタルビデオテープの例を引合いに出すよりは、水道管やガス管、電線との比較を行う方が、余程妥当ではないか。PHS事業、すなわち電気通信事業においては、ガス、水道、電気事業と同様に、事業を営む上での基盤となる構造設備が存在し、そうした基幹設備との接続を行うことで端末利用者（エンドユーザー）がサービス提供を受けるという意味において共通点を有する。

結局のところ、裁判所が本件権利とレンタルビデオテープとの比較が必ずしも適切でないにも関わらず、レンタルビデオテープに固執する理由は、玉國教授が「『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第133条の取得価額を判定するのが相当である』とする結論を導き出すための、強引な理由付け」¹⁵⁸と批判するとおり、純機能説により本件権利の償却単位の判定基準を行うという結論ありきの理由付け以外には、積極的な理由を見出すことはできないものと考えられる。

もっとも、上記の点について、控訴審である東京高裁判決においては「レンタルビデオ事業におけるレンタルビデオとPHS事業における本件権利とが異なる側面を有することは否定できない」と判示している。さらには、参考事案としてグループ会社であるNTTドコモ東北事件控訴審判決¹⁵⁹においては、「有体物であるレンタルビデオ事業におけるレンタルビデオテープ（あるいはパチンコ業におけるパチンコ台なども同様と解される。）と無体財産である本件権利ないし本件エントランス回線利用権とを同列に比較して説明するところに、そもそも無理があり、同趣旨の批判を含む控訴人（原文ママ・課税庁に相当）の主張にも一理あるといわざるをえない」との判示がなされていることを鑑みると、裁判所としてもレンタルビデオテープとエントランス回線利用権との比較が、必ずしも最適とは考えていないようである。

¹⁵⁷ 玉國・前掲注115、118頁

¹⁵⁸ 玉國・前掲注115、119頁

¹⁵⁹ NTTドコモ東北事件控訴審判決（東京高裁平成18年5月17日判決（第5民事部））については、LEX/DB 文献番号25450790を参照。

しかしながら、結局は控訴審である東京高裁判決においては「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第133条の取得価額を判定するのが相当である」との理由付けのために、また、NTTドコモ東北事件控訴審判決においては「便宜的な説明」として、レンタルビデオテープの事案を論拠としている結果となっていることから、本事案における比較事案の妥当性には疑問が残るままである。

(エントランス回線利用権との適切な比較事案の検討)

上記の玉國教授の見解である水道管やガス管、電線との比較、また、本論文第2章第4節において検証した課税実務検証における各資産の償却単位の判定基準と照らし合わせると、本件権利の償却単位についてレンタルビデオテープを引合いに出す、第一審東京地裁判決に始まる裁判所の判断は、やはり誤りであると言わざるを得ない。

課税実務検証におけるDVD等と比較すれば、レンタルビデオテープは、確かに単体・個別に償却単位の判定を行う資産群に位置付けられるが、資産の性質やその資産の効用、用途という点からは、エントランス回線利用権をそれらの資産群と同列に位置付けるのは問題がある。

むしろ、1セット(1組・一式等)で償却単位の判定を行う資産群における、①新築の貸事務所用のビルの照明器具(蛍光灯)、②賃貸マンションのカーテン、③応接セットと比較する方が、まだ、本件権利の資産の性質に近いように考えられる。資産①は建物と独立不可分であることから建物と同一として、資産②は1部屋単位で、資産③は取得資産一式でその償却単位の判定を行う資産群であるが、本事案においてエントランス回線利用権の資産の果たす効用、用途を鑑みるならば、上記の資産群の方が比較事案としては妥当であるものと考えられる。

更に言えば、課税実務検証において検証した、資産④工場における送配管、資産⑤施設利用権としての専用側線利用権は、既述のガス管、水道管、電線と並び、より本件権利の性質に近いと言えるのではないか。資産④は「シーバスから原油貯蔵タンクまでの送配管、精製工程中の送配管というように機能別に区分した送配管を1単位」¹⁶⁰とする資産、資産⑤は専用側線全体で資産の効用(用途)を発揮する資産であるが、その特徴は、法人税基

¹⁶⁰ 今井編・前掲注96、108頁

本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、資産の機能面により着目した資産の償却単位の判定が行われる点にある。

そして、エントランス回線利用権は、同通達に定める「通常取引単位」による判定が難しく、また本訴訟において争いのあるように、資産単体で機能が発揮される資産であるとも断言し難いため、資産④、⑤のように資産全体、あるいはある程度のまとまりを有する単位をもって資産の効用、用途が果たされる資産として、その償却単位が判定されるべきであるように考えられる。

詰まるところ上記の考えは、本件権利 1 回線をもって機能が発揮される資産と裁判所において判断されたことに対する疑義へと展開される。すなわち、エントランス回線利用権は、決して 1 回線でその機能が果たされる資産ではなく、被告 Y（課税庁）の見解に見受けられるように、エントランス回線利用権の全体が、一体となって機能が果たされる資産であると解されるのが妥当と言えるのではないか。そして、資産の償却単位については、全体で一つ、あるいは、ある程度のまとまりを有する単位と捉えるべきではないかと考えられる。

（エントランス回線利用権の償却単位についての私見）

上記の議論を踏まえ、いかにエントランス回線利用権の償却単位を把握するかについて、私見としては辻富久教授の見解を踏まえ、工事単位をその償却単位とする捉え方が妥当するのではないかと考える。既述のとおり、辻教授は「基地局の設備のみでは機能を果たさないこと及び設置負担金がエントランス回線設置のための工事費等の実費の負担という性格を持つ」¹⁶¹という観点から工事単位での償却単位の判定を提言しているが、同教授の提言はエントランス回線利用権の性質を捉えた妥当な見解であるように考えられる。

工事単位で本件権利を償却単位とする点については、資産⑤専用側線利用権の資産計上に見受けられるとおり、現行の課税実務においても採用される考え方の一つである。専用側線利用権とは、既述のとおり、専用者である企業が敷設費用を負担し、その後敷設した側線自体は無償で鉄道事業者の所有となり、軌条等の有形固定資産についても鉄道会社の所有となる。その代わりに、利用者は無形の専用権を有するという形態を採る資産であるが、エントランス回線利用権の取得形態と比較すると、非常に近い性質を有する資産であるように考えられる。そして、専用施設利用権は工事費用の全額をもって、無形固定資産

¹⁶¹ 辻・前掲注 106、211 頁

である利用権として資産計上されていることから、本件権利の資産の償却単位を捉える上で、大いに参照し得る事案であると考えられる。したがって、エントランス回線利用権は工事単位において資産の償却単位とする考え方も成り立ち得るのではないか。

2 純機能説及び事業対応機能説に対する疑問と用途対応機能説の検証

(純機能説への疑問)

裁判所の判示を整理すると、まず、本件権利の性質について「法人税法施行令 13 条 8 号ソに規定する電気通信施設利用権に該当し、減価償却資産に該当する」と判示し、その上で、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と判断している。なお、上記判示前段の「電気通信施設利用権に該当する」という点については、原告 X (NTT ドコモ) 及び被告 Y (課税庁) 両者において共通した認識となっており、裁判所の判示については妥当であると考えられる。

また、判示後段の「少額減価償却資産に該当するか否か」について、「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るとの判示、さらに、判示の背景にある、法人税法施行令第 133 条 (少額減価償却資産の損金算入) の文言解釈に基礎を置いた上での、「枕木、電柱等の単体では資産の機能が発揮し得ない (したがって通常取引は単体では行われぬ) ものを除いては、通常取引単位として取引される単位ごとに一般的・客観的に事業用資産として機能を発揮し得るかどうかを基準として、減価償却資産等の取得価額を判断すべき」という判定基準についても、疑義のないところである。すなわち、本件権利の単位判定に当たって機能を基礎とするという総論においては、原告 X (NTT ドコモ) 及び被告 Y (課税庁) の両主張に相違はなく、裁判所の判示は妥当であると考えられる。

しかしながら、具体的に機能をどのように捉えるのかという各論の部分においては、当事者双方に大きな見解の相違が見られ、原告 X (NTT ドコモ) が純機能説に立った主張をなしているのに対して、被告 Y (課税庁) は事業対応機能説に立った主張をなしている。結果、両者の主張に対して裁判所は、減価償却資産の単位判定における機能とは、あくまで資産の機能を発揮し得る最小単位であり、物理的に取引可能な単位とする見解、すなわち、純機能説に立った原告 X (NTT ドコモ) の主張を支持し、エントランス回線利用権 1

回線を1単位とすると判断したのであるが、この裁判所の判断には問題があるのではないか。

なぜならば、既述のとおり、裁判所は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（筆者にて傍点）、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と判示しており、その文言からは、資産の単位判定における資産の機能の捉え方について、企業における事業活動という観点を全く考慮していない訳ではないものと考えられるためである。

この点については、控訴人（課税庁）の上告受理申立て理由書においても、『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』と判示していること自体は、上記の意味で正当であるといえる」との見解が示されている。すなわち、当該企業の事業活動において収益を生み出し得る状態にあるという意味で、その資産としての機能を発揮するという、事業対応機能説に立つ被告 Y（課税庁）の主張とも共通する認識が見受けられ、裁判所における判示からも、そうした観点に対する一定の考慮がなされていることは明らかである。

しかしながら、資産の発揮する機能を捉える上で、企業の事業活動における収益という観点の必要性を判示しながらも、結論としては、裁判所は純機能説に立ち、「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 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ことが出来るため、本件権利はエントランス回線1回線に係る権利一つをもって、原告 X（NTT ドコモ、被控訴・被上告人に相当）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」とし、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、法人税法施行令第133条を適用させ、少額減価償却資産であると認定した論理展開には矛盾があるように考えられる。

この点について、岡村忠生教授は『収益を生み出す源泉』よりむしろ『用途に応じた本来の機能』の観点から、『1回線あれば、当該基地局のエリア内の PHS 端末…の通話等が可能であるというのであるから』と、自らの判断は避けたとも読み取れる表現で、最低限の機能しか要求していない¹⁶²と批判的な見解を示しており、結審たる最高裁においても、

¹⁶² 岡村忠生「批判」別冊ジュリスト租税判例百選〔第5版〕（有斐閣・2011年）107頁

本件権利の償却単位の判定において、最も核となるエントランス回線が本来果たすべき機能に関する直接的な判断が避けられ、あくまでも純機能説に立った判断しかなされなかった点は、極めて残念である。

最高裁の判断は「エントランス回線という施設の物理的な性質を説明したものに過ぎず、移動しながらであっても PHS により通信が可能となる、という資産本来の目的を果たすためには、やはりエントランス回線全体が一体となって機能する必要がある」という、本件権利の性質を踏まえた上での被告 Y（課税庁）の主張を、十分に汲んだ結論ではないように考えられる。すなわち、裁判所の採る純機能説に立った資産の単位判定基準とは、1 回線あれば PHS での通話が可能という、本件権利の物理的な最低限度の機能（重要箇所につき筆者にて傍点）に着目した資産単位の捉え方であると言えるが、岡村教授の指摘にもあるように、その資産の償却単位の捉え方は、本件権利が本来果たすべき機能の捉え方としては、あまりに形式的かつ狭すぎるのではないか。

PHS というサービスは、全国何処にいても移動しながら通話ができるという利便性があるからこそ、サービスとしての売りがあるのであり、本件権利 1 回線をもってカバーできる、限られた範囲での通話ができるという状態のみでは、サービスとしてはそもそも成り立たず（すなわち、PHS 事業としても成り立たず）、サービスの受給者であるユーザーとしても、わざわざ NTT ドコモに対して費用を支払ってまで、PHS を利用することは無いであろう。

したがって、本件権利に要求される機能とは、移動しながら通話ができるという、観点から、より広い範囲での機能として捉えなければならないのではないか。それこそが PHS ユーザーの購入意図にも即するのであり、PHS ユーザーの購入意図とは、すなわち、本件権利の電気通信施設利用権としての実質的な使われ方である。

そのためには、本件権利 1 回線では到底用をなさないことは明らかであり、複数回線の存在が不可欠である。したがって、純機能説に立った裁判所の判断は本件権利の実質を鑑みない、あまりに形式的な判断であると言わざるを得ない。更に言うならば、純機能説において要求される物理的な最低限度の機能（重要箇所につき筆者にて傍点）のみでは、裁判所の判示した「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」すら果たしておらず、機能の捉え方をあまりに狭く捉えたがゆえの、矛盾した判決結果であると考えられるのである。

純機能説に立った資産の償却単位の判定の是非については、酒井克彦教授も批判的な見解を示している。酒井教授は純機能説について、「減価償却資産の機能が認められるだけで減価償却資産の単位が決定できる（原文ママ・純機能説に相当）のであろうか。単純に機能を有するという事と、いかなる用途に利用されるかということとは別であり、後者の観点から単位を決定すべきであろう」¹⁶³とし、応接セットにおける資産の償却単位の考え方を引合いに、応接という用途に使用される椅子であるからこそ、応接セットという一組・一式での資産の償却単位とするのが法人税法本来の予定と整合すると論じている。

さらに、酒井教授は「機能で単位を決定付けるとすると、単位を過度に小さく、あるいは大きく捉えてしまうおそれ」¹⁶⁴があり、「純機能説による場合、純粋に資産としての機能を追い求めるあまり、単位を過度に小さく設定してしまうおそれがある」¹⁶⁵としている。

（事業対応機能説への疑問－酒井克彦教授の用途対応機能説との対比－）

一方で、酒井克彦教授は課税庁の主張する事業対応機能説については、自身の主張する用途対応機能説との関係性において「事業活動のみを前提とした場合、この用途対応機能説にいう『用途』とは、事業内容あるいは事業活動という意味とオーバーラップする部分が多い」¹⁶⁶として、事業対応機能説における機能の捉え方と、用途対応機能説における用途の捉え方の類似性（筆者にて傍点）を認めた上で、本判決について「国側が主張した事業対応機能説が妥当性を有する」¹⁶⁷との見解を示している。

もっとも、酒井教授は資産の単位判定における資産の機能を捉える上で、「事業対応機能説による、事業に合わせた機能である必要までも要求されないものと解しておきたい。事業に合わせた機能により単位を決定することは、減価償却資産の単位をいたずらに広く捉えることにもなりかねず、耐用年数省令別表 1 が細かな分類を擁していることを踏まえれば妥当ではなかろう」¹⁶⁸との見解を示し、用途対応機能説における用途と、事業対応機能説における機能の類似性（筆者にて傍点）は認めつつも、事業対応機能説の欠点で

¹⁶³ 酒井克彦『プロGRESSIVE税務会計論Ⅱ－収益費用と益金損金の関係－』（中央経済社・2016年）160頁以下

¹⁶⁴ 酒井・前掲注 163、160頁

¹⁶⁵ 酒井・前掲注 163、160頁。なお、酒井教授の指摘する、純機能説において単位を過度に小さく設定することへの危惧とは、既述の辻富久教授の論説において「一括払い等を避け、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」（辻・前掲注 106、211頁）との見解を踏まえたものと考えられる。

¹⁶⁶ 酒井・前掲注 78、20頁

¹⁶⁷ 酒井・前掲注 78、20頁

¹⁶⁸ 酒井・前掲注 163、160頁

ある、資産の償却単位を広く捉え過ぎるという問題については疑問を呈し、結論としては、課税庁の主張する事業対応機能説をそのまま採用する考え方とはなっていない。

酒井教授は「用途別に資産を決定する用途対応機能説によれば、『何に使用されているか』という観点から単位を決定することになるため、このような弊害は生じにくく、また、耐用年数省令別表 1 がその用途に別の耐用年数を定めているところとも整合的であることに鑑みれば、法の予定しているところではないか」¹⁶⁹と結び、自身の用途対応機能説の妥当性を結論付けている。

（用途対応機能説に対する私見）

以上のことから、少額減価償却資産の償却単位の判定においては、機能を基準として資産の償却単位を判定するのではなく、用途を単位として資産単位を判定することこそが、法人税法や耐用年数省令等における減価償却資産制度の趣旨や意義・目的にそぐうものであり、単位の決定の際に用途を無視することはできないとする、資産の償却単位の判定方法が、酒井教授が主張する用途対応機能説の本旨であると言える。

仮に、同説に立って NTT ドコモ訴訟における本件権利の償却単位を顧みるならば、移動しながらでも通話ができる、という PHS 事業におけるエントランス回線利用権本来の用途を、最大限勘案した判断が可能であり、それは法人税法施行令第 13 条 8 号ソに規定する電気通信施設利用権の資産としての用途区分とも合致するように考えられる。それは、酒井教授の指摘である、法の予定している資産の単位判定基準であり、突き詰めると減価償却資産制度の趣旨や意義・目的にもそぐう資産の償却単位の判定基準と言えるのではないか。

もっとも、用途対応機能説を採る場合の次の課題として、用途とは何かという問題がある。すなわち、資産の償却単位の判定基準について、機能にはよらず用途とした場合であっても、用途の定義が明確でなければ実質的な問題の解決にはならない。その問題については酒井教授も自認しており、「しかしながら、『用途』についてはある程度の客観性が期待できる」¹⁷⁰とし、機能よりも客観性が担保される¹⁷¹との見解を示している。

¹⁶⁹ 酒井・前掲注 163、161 頁

¹⁷⁰ 酒井・前掲注 163、161 頁

¹⁷¹ 酒井克彦教授は、用途対応機能説の妥当性の論拠として、京都地裁昭和 61 年 2 月 27 日判決（税資 204 号 2797 頁）における「減価償却資産にあたるか否かは、一般の社会通念に従いその用途自体から客観的に判断すべき」との判示を参照し、「ある資産がどのように使用されているかという事実（傍点原文ママ）は客観的にも判断しうるものと解され、資産としての機能や事業としての機能よりも、客観性という観点からも優れている」（酒井・前掲注 163、161 頁）としている。

この点については、酒井教授の見解のとおり、確かに機能を資産の単位判定基準とする場合には、資産単位としての求められる機能を、純機能説に見られる資産単体としての物理的機能なのか、もしくは事業対応機能説に見られる事業に合わせた機能なのかという点が争点となるのに対して、資産の用途であれば「どのように使用されているかという事実（傍点原文ママ）」¹⁷²のみを争点とすれば足り、それは耐用年数表等においてもある程度明確に区分されていることから、機能を定義するよりも用途を定義する方が容易かつ明確であるように考えられる。そして、仮に用途を資産の単位判定基準として採用した場合に、課税実務においても、用途、すなわち、資産の使用状況や使用実態を勘案した資産の単位判定を行えばよく、現行の基準である機能を単位とするよりも、当事者の紛争を生みにくいと云った紛争回避の効果も期待されるという利点がある。

また、減価償却資産制度の意義・目的が、資産の使用可能期間、すなわち、その資産や設備等の効用持続年数に応じて費用配分を行う手続であること、さらに、資産の効用持続年数を勘案して資産の用途別に耐用年数が異なることを勘案すると、酒井教授の指摘する用途による資産区分は、減価償却資産制度の趣旨、耐用年数表の策定趣旨とは整合するようにも考えられる。

しかしながら、法人税基本通達 7-1-11 には用途という言葉は用いられておらず、法人税法施行令第 133 条の文理解釈という観点から、減価償却資産の単位判定を機能ではなく、用途により行うことが直ちに許されるのかといった点には、未だ問題がある。裏を返せば、その問題が解決されない以上は、直ちに用途という観点を資産の償却単位の判定基準として用いることは、難しいようにも考えられる。

また、法人税法施行令第 133 条について、原則的な文理解釈によらず、仮に目的論的解釈を採るとしても、用途対応機能説が、現行の同施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）の解釈において許されるのかといった点については疑問が残る。そうした点を踏まえつつ、最終章である第 6 章においては、法人税法施行令第 133 条のあるべき解釈について論考を深め、解決に向けた提言を試みたい。

3 法人税法施行令第 133 条改正の趣旨及び意義・目的についての裁判所の評価 に対する疑問

（法人税法施行令第 133 条の趣旨及び意義・目的）

¹⁷² 酒井・前掲注 163、163 頁

法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産制度の趣旨及び意義・目的は、既述のとおり、企業会計上の重要性の原則を考慮しつつ、課税上、減価償却によって費用配分するほどの重要性のないものについては、例外的に簡便な処理を許容するという点にある。上告受理申立て理由書は、「にもかかわらず、原判決の到達した結論は、減価償却によって費用配分をするほどの重要性がないものとは到底いえないことが明らかな本件権利を殊更に細分化し、その細分化された『個々の本件エントランス回線利用権』ごとにみればその取得価額が 10 万円未満になるとして令 133 条の規定の適用を認め、電気通信施設利用権の耐用年数が 20 年と定められているにもかかわらず、本件権利だけでも総額 111 億 5135 万 8400 円もの巨額の取得価額を一括して平成 11 年 3 月期の損金に算入することを認め」という点を捉え、「上記の趣旨目的（原文ママ・法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産制度の趣旨及び意義・目的に相当）を著しく逸脱するものであることは明らか」とであると、裁判所の判示を批判する見解を示している。

上告受理申立て理由書の指摘する点については、辻富久教授が「少額減価償却資産の損金算入制度の意義にかんがみるとき、総額約 111 億 5000 万円もの全額が一時の損金に算入されることは減価償却制度の趣旨をゆがめることになる」¹⁷³とし、本件権利については「企業会計原則における重要性の原則からも例外とすべき」¹⁷⁴との見解を示している。すなわち、辻教授は少額減価償却資産制度（また、広く減価償却資産制度）の趣旨や意義・目的、及び重要性の原則という観点から、上告受理申立て理由書と同様の見解を採っているが、妥当性のある見解であると考えられる。同理由書の指摘するとおり、資産の殊更な細分化は、少額減価償却資産制度（また、広く減価償却資産制度）の趣旨や意義・目的にそぐわず、税務処理上の便宜及び企業会計上の重要性の原則から逸脱した、不適切な費用計上に対する警鐘であると言えよう。

（税務処理上の便宜について）

法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産制度の趣旨及び意義・目的を論考するに当たっては、税務処理上の便宜、企業会計上の重要性の原則という 2 つの観点が必要となる。

¹⁷³ 辻・前掲注 106、211 頁

¹⁷⁴ 辻・前掲注 106、211 頁

税務処理上の便宜については、岡村忠生教授が即時償却資産（少額減価償却資産）の導入の背景について、「課税上、減価償却による原価配分手続きの対象とするほどの重要性がないと判断されたことが理由と考えられる」¹⁷⁵と説明しており、妥当な見解であると考えられる。

（企業会計上の重要性の原則）

企業会計上の重要性の原則について、渡辺淑夫教授は「固定資産の減価償却の趣旨からすれば、企業の所有目的なり使用見込期間なりからみて固定資産に属する資産は、たとえその取得価額がいかにかに少額であっても必ず固定資産として計上し、減価償却によって費用配分する」¹⁷⁶という原則がありながらも、「企業会計には、企業の財務内容や状況について利害関係者の判断を誤らせるおそれのない程度（重要箇所につき筆者にて傍点）のものについては、いわゆる『重要性の原則』（principle of materiality）を適用して、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いう考え方」¹⁷⁷であるとしている。

渡辺教授の指摘する利害関係者の判断を誤らせるおそれのない程度（筆者にて傍点）とは、すなわち、あらかじめ定められた会計処理の方法により、正確に収益・費用を計算するという企業会計の目的について、「企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにすること」¹⁷⁸とする、旧企業会計原則注解と同義であると解される。

（税務上の便宜と企業会計上の重要性の原則の関係性）

重要性の原則とは、もともとは上記の企業会計上の慣行によるものであるが、「一般に消耗性と認識される資産や少額な資産については、固定資産として経理しないで経理処理する慣行がある。そこで税法上も、かかる会計慣行を尊重する見地から、少額な減価償却…（中略）…については、事業の用に供した事業年度における一時償却又は一括3年均等償却の特例を認めることとしている」¹⁷⁹との渡辺教授の解説のとおり、企業会計上の慣行を前提としつつ、租税法においてもその概念が尊重され、用いられているものである。

¹⁷⁵ 岡村忠生『法人税法講義[第3版]』（成文堂・2007年）95頁

¹⁷⁶ 渡辺・前掲注18、413頁以下

¹⁷⁷ 渡辺・前掲注18、414頁

¹⁷⁸ 大蔵省企業会計審議会「企業会計原則注解」（1982年4月）

¹⁷⁹ 渡辺・前掲注18、414頁

すなわち、租税法における重要性の原則とは、適正な財務会計を目的とした企業会計原則を尊重しつつ、さらに、税務としての担税力を見出し難い（あるいは担税力はあるものの非常に弱い）資産については課税を行わないという考え方が加わったものであると考えられる。

（法人税法施行令第 133 条の改正経緯と裁判所の判断への考察）

法人税法施行令第 133 条の規定する少額減価償却資産制度は政策的な規定であり、少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）が昭和 42 年法人税法改正において、また、少額重要資産が昭和 49 年法人税法改正において廃止されている。これらの各資産制度の廃止の理由と背景については第 2 章第 3 節において詳述のとおりである。したがって、裁判所はこれら旧法人税法における少額資産制度の規定が、現行法においては存在しないことを論拠に、本件権利が法人税法施行令第 133 条の少額減価償却資産に該当するかどうかの判定においては、単に取得価額が 10 万円未満であるという一事をもって、少額減価償却資産に該当すると判断し、その損金算入を認めるという形式基準を採用するに至った。

そもそも、現行法人税法施行令第 133 条が形式基準を採用するに至った最大の理由は、課税所得に重大な影響を与えない、すなわち重要性の低い項目については、「事実認定について、税務官庁と納税者との間に生じやすい摩擦を排除することにより、円滑な税務運営を可能に」¹⁸⁰するためであり、かつ、「税務上許容しうる重要性の範囲を明らかにすることにより、歳入の確実化（安定化）を図」¹⁸¹ることにより、課税負担の公平性への配慮を兼ね備えることが可能と判断されたためである。

しかしながら、本事案については、上告受理申立て理由書において、「上記各改正（原文ママ・昭和 42 年改正、昭和 49 年改正に相当）は、令 133 条の本来の趣旨目的が、企業会計上の重要性の原則を考慮し、課税上、減価償却によって費用配分をするほどの重要性のないものについて、簡便な処理を許容するという点にあるという、基本原理自体を放棄するものではない」との上告人（課税庁）の主張のとおり、形式基準の趣旨を逸脱した事案であるように考えられる。

¹⁸⁰ 武田隆二『平成 17 年版 法人税法精説』（森山書店・2005 年）1021 頁

¹⁸¹ 武田・前掲注 180、1021 頁

さらに、同理由書においては、どのような資産の単位を基準として、本件権利の取得価額を認定するのかという点について、「通常の有形固定資産のように、外形的にその個数を判定することが容易なものについては特段の問題を生じないが…（中略）…、電気通信施設利用権のような無形固定資産（令 13 条 8 号参照）の場合には、当該資産をどのような基準で 1 個の資産と把握してその取得価額を認定すべきかは、必ずしも外形上明らかでないため、減価償却制度及び少額減価償却資産制度の趣旨目的にさかのぼって検討する必要がある」との主張が見受けられる。その主張には、本件権利のような外形上の資産単位が明らかでない資産ほど、減価償却資産制度及び少額減価償却資産制度の趣旨や意義・目的を重視すべきである、との真意が伺えるが、同理由書における上記の見解は極めて妥当であるように考えられる。

本件権利の本質は、あくまでも複数回線の存在が不可欠な資産であり、かつ、電気通信施設利用権という外形上その資産単位の判定基準が明らかでないという点に特徴がある。また、本件権利に要求される機能とは、その資産の性質からも、移動しながら通話ができるという側面を重視した機能として捉えられるべきである。したがって、上告受理申立て理由書において、上告人（課税庁）の主張である「本件権利は一般の減価償却資産（電気通信施設利用権）として、20 年の耐用年数」に渡り償却されるべき資産との結論は妥当であると考えられる。また、本事案におけるエントランス回線利用権は課税上、減価償却によって配分するほどの重要性の無い資産であるとは到底言えない。

確かに、現行の法人税法施行令第 133 条の規定には、旧法人税法において規定されていた少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）及び少額重要資産制度に係る規定は存在しないものの、同施行令の改正の本来の趣旨は、既述のとおり税務行政及び納税者の紛争回避、及び事務簡素化にある。しかしながら、法人税法施行令第 133 条に規定される少額減価償却資産が、本件権利のような、ハンドオーバー機能により、全国どこでも移動しながら通話ができるという目的を有する、回線全体を通してこそその機能が発揮される資産、かつ税務上も大きな担税力が見出される（重要性の高い）資産においてまで、簡便な処理を許容する趣旨の改正でないことは明らかである。

したがって、裁判所の判断には大きな問題があり、裁判所の採った純機能説に基づく形式基準による資産の償却単位の判定は否定されるべきである。また、現行法人税法施行令第 133 条の規定にそれらの少額資産に係る規定が無いという一事をもって、直ちに少額減価償却資産の該当性を判断することは、上告受理申立て人ら（課税庁）の主張するような

適用解釈の誤りとまでは言わないまでも、同施行令第 133 条の改正趣旨をあまりに狭くとらえた、不適切な判断であると言わざるを得ないのではないか。

4 法人税基本通達 7-1-11 による通達課税に対する租税法律主義からの問題 (通達課税の問題)

少額減価償却資産の償却単位の判定を法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」により行うことについては、第 3 章第 2 節において通達の射程として論じたとおり、いわば「特殊な判定基準」として資産の機能面に着目した資産の償却単位の判定を行うことであり、論理的にも、また現状の課税実務との整合性からも一定の合理性を有するものと考えられる。

しかしながら、通達の射程の問題以前の議論として酒井克彦教授は、「純機能説を説明する本件東京地裁は、課税実務上の取扱いを純機能説の観点から説明する。…(中略・東京地裁の説示部分に相当)…かかる説示が指摘するところは資産の機能性があるか否かでの線引きであり、そこでは、純粋に資産の機能を有するか有しないかによって資産の最小単位を画そうとする考え方が採用されている。X 社(原文ママ・NTT ドコモに相当)の主張する純機能説は、法人税基本通達の考え方を基本的根拠としているように思われるが(この点は、事業対応機能説を採用する Y の主張においても同様であるように思われる。)、租税法律主義の観点からは、法律の規定から見解を導出すべきではないか¹⁸²との批判をなしている。酒井教授の上記の指摘は重要である。すなわち、法人税法施行令第 133 条を始めとした現行の法人税法において、減価償却資産、一括償却資産、また、少額減価償却資産の償却単位についての明確な規定が無い中で、あくまでも、法人税法施行令第 133 条の行政解釈に過ぎない法人税基本通達 7-1-11 の文言解釈を、どこまで妥当させるのかという点については、租税法律主義の観点から常に問題を孕んでいると言えるのである。

(通達課税に対する批判がある中での大淵博義教授の見解)

既述のとおり、通達課税に対する租税法律主義からの批判がある中で、大淵博義教授は、NTT ドコモ訴訟において各判決の採った純機能説、すなわち、法人税基本通達 7-1-11 に依拠した、資産の機能を判定基準とした少額減価償却資産の単位判定の合理性を主張している。

¹⁸² 酒井・前掲注 95、221 頁

そして、課税庁の主張を PHS 事業機能説（事業対応機能説に相当）と定義した上で、「法人税法施行令 133 条の少額減価償却資産の判断基準についての行政解釈を示している法基通 7-1-11 の『資産の通常取引』単位により判定するという解釈から見ても妥当ではないし、しかも、PHS 事業への参入のために一括取得という取得目的や取得形態等を前提として判断している本件更正処分及びその原処分庁の審査請求における主張（原文ママ・事業対応機能説に相当）は、…（中略）…法人税法施行令 133 条の上記改正の経緯からも許されないものである」¹⁸³との見解を貫いている。

また、課税庁の事業対応機能説に対しても、「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」¹⁸⁴、さらに、「原告が本件事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る。」¹⁸⁵との結論に至っている。

以上が、本事案における大淵教授の見解である単位判定三段階説（仮称）に基づく法人税法施行令 133 条及び法人税基本通達 7-1-11 の解釈・当てはめの論理構造である。

（大淵博義教授の単位判定三段階説（仮称）に対する疑問）

大淵教授の主張する PHS 事業機能説（事業対応機能説に相当）が、法人税法施行令第 133 条の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 の文理解釈上、許されないという点については、疑問がある。本法である法人税法施行令第 133 条に規定される文言の解釈について、文理解釈を厳密に行うべきという論理であるならばまだしも、あくまでその行政解釈に過ぎない法人税基本通達の文言について、過度に文理解釈にこだわる理由は無いのではないか。

むしろ、上記論点における問題の本質は、酒井克彦教授の指摘にあるとおり、租税法律主義の観点から、本来は法律の規定（すなわち、本法たる法人税法施行令第 133 条等の規定）から見解を導出し、資産の償却単位の判定を行うべきであるにも関わらず、それら規

¹⁸³ 大淵・前掲注 74、260 頁

¹⁸⁴ 大淵・前掲注 107、30 頁

¹⁸⁵ 大淵・前掲注 74、263 頁

定の不備により、法律の規定からその判定がなされず、通達による償却単位の判定がなされ、課税が行われているという現状にある。

法人税法施行令第 133 条においては、少額減価償却資産の償却単位の判定については具体的な規定が無いため、その行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 を拠り所として、「通常の取引単位」による資産の単位判定、あるいは、本件権利のように、「通常の取引単位」という基準により判断することが難しい場合には、「機能」による資産の単位判定を行うという実態を鑑みて、法律によらない行政解釈による資産の償却単位の判定、そして課税可否の実質的判断が行われることは、租税法律主義の観点から望ましくないのではないかと、という批判であれば理解は可能である。

したがって、あくまでも同施行令第 133 条の行政解釈に過ぎない法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言のみを頼りとし、その文言を狭く捉えた結果、同施行令第 133 条の文理解釈上は許されないとする大淵教授の解釈論は、論理的に飛躍があるように考えられる。通達の解釈に違背する云々という以前に、租税法律主義の観点からは、法律の規定から見解を導出すべきという点に、より焦点を当てるべきではないか。

5 法人税法施行令第 133 条の解釈のあり方についての問題

(租税特別措置規定(非課税規定・減免規定)に係る一般的解釈・アプローチ手法)

法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産制度が、減価償却資産制度の例外規定であるという点を鑑み、玉國文敏教授は「一般論からすれば、本来的には一般の償却資産と同様に取り扱うべきである資産であるにも拘わらず、政策的な理由に基づき、法令上、例外的な取扱いを認められている少額減価償却資産のようなケースでは、その適用範囲をやたらに拡大すべきでないという議論も可能であろう」¹⁸⁶との見解を示している。

また、酒井克彦教授は「非課税規定・減免規定が政策的目的から用意されているところ、こうした政策上の配慮により本来あるべき課税が歪められているのであれば、その歪みはできるだけ小さくすべきという考え方によるアプローチ」¹⁸⁷(以下、「アプローチ①」という。)がなされるべきであるとの見解を示している。

さらに、酒井教授は「特措法のような租税負担の例外を定めた法律を解釈適用する際には、厳格に解釈し、みだりに拡張解釈をするべきではない…(中略)…そうでないと、租

¹⁸⁶ 玉國・前掲注 115、126 頁

¹⁸⁷ 酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』(弘文堂・2017 年) 15 頁

税負担の公平の原則がたやすく崩される虞れが生じる」¹⁸⁸との最高裁昭和 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決における判示を参照し、「これは平たくいえば、『措置法とは本来のあるべき課税とは異なる例外規定なのだから、厳格に解釈すべき』という理解といえよう。また、一方で、本法と租税特別措置規定という捉え方ではなく、一般的規定が租税特別措置規定かという捉え方も考え得る」¹⁸⁹と論理を展開する。

その上で、酒井教授は法人税法や相続税法といった本法の中にも租税特別措置規定があるという実態を踏まえ、それらの規定を『「本法か否か」ではなく、『一般的規定か租税特別措置規定か』という分類で厳格解釈を説明するものである。ここでは、一般的規定を原則として考え、租税特別措置規定は例外であるから厳格に解釈しなければならないという構成となる」¹⁹⁰とした上で、「租税に関する特別措置は、なにも租税特別措置法だけに規定されているわけではなく、本法内にも存在することに鑑みれば、このような理解も整合的である」¹⁹¹との結論に至っている。

法人税法施行令第 133 条における少額減価償却資産に係る規定は、酒井教授の見解を是とするならば、租税特別措置規定に該当するものと考えられる。その上で、租税特別措置規定という同施行令第 133 条の規定の性質に照らすならば、法令に厳格に解釈し、みだりに拡張解釈をするべきではないとの論理は妥当するものと考えられる。

（租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）に係る目的論的解釈・アプローチ手法）

酒井克彦教授はアプローチ①の解釈に加えて、非課税規定・減免規定については「政策の趣旨目的の範囲で解釈すべき」¹⁹²という見解を提唱しており、その考え方を目的論的解釈と定義した上で、『「なぜ政策上、非課税規定・減免規定が用意されているのか』という趣旨論からのアプローチ…（中略）…である」¹⁹³としている。なお、同教授の提唱する非課税規定・減免規定とは租税特別措置規定と同義であると解されるため、以下、本論文においては租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）とする。

酒井教授は上記見解の論拠として、「租税特別措置法に係る特例規定については、その制定当時における各種政策上の公益的な要請から設けられた軽減措置であるから、その解

¹⁸⁸ 最高裁昭和 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決（民集 27 卷 10 号 1333 頁）

¹⁸⁹ 酒井・前掲注 187、16 頁以下

¹⁹⁰ 酒井・前掲注 187、16 頁以下

¹⁹¹ 酒井・前掲注 187、16 頁以下

¹⁹² 酒井・前掲注 187、15 頁

¹⁹³ 酒井・前掲注 187、15 頁

積、適用については特に厳格になすべきであり、たとえ、右規定の適用を受け得る実質的要件が備わっていた場合であっても、当然に適用されるわけのものではなく、納税者において、同法条の定める厳格な手続的要件を履践して初めてその適用が受け得られるものと解するのが相当¹⁹⁴との東京地裁昭和 54 年 9 月 19 日判決における判示を参照している。

その上で、同判示の意図について、「これはコンテキスト重視のアプローチ①による解釈論よりも、むしろ、租税特別措置法規定の性質が政策的なものであるから、このような政策的規定については、政策の趣旨目的に合わせたところでこれを厳格に解釈しなければならないという点でコンテンツ重視にシフトした解釈、すなわちアプローチ②¹⁹⁵（以下、「アプローチ②」という。）と解した上で、「政策の趣旨目的によって限定的に解釈されるべきであるという解釈は肯定されるべき¹⁹⁶との肯定的な見解を示している。

もっとも、アプローチ②による目的論的解釈については、「新たに課税要件を付加するかのごとき解釈が許容されるものではないことはいうまでもない¹⁹⁷とし、あくまでもアプローチ①による厳格な解釈を基本とした上で、それを補完するための解釈であるという租税法解釈の原則を遵守する必要がある点には、注意が必要である。

（租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）に関する酒井克彦教授の解釈・アプローチ手法の結論）

酒井克彦教授は前項での論考を踏まえ、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）についての解釈として、「第一義的には文理解釈による厳格な解釈が展開されるべきであるし、二次的にこれを補完するという意味において、すなわち文理解釈によっては制度の趣旨目的に反することとなる場合の、『最後の砦』としての補完という意味において、目的論的解釈が採用されると理解すべき¹⁹⁸と結論付けている。

そして、「この二重の解釈手法の確認が重要と考える。丁寧な解釈がひいては租税法律主義の趣旨を堅持することにつながり得るのであって、租税法における厳格解釈とは、文理解釈を主軸とし、さらに、租税特別措置規定については、議会意思ひいては自己同意の

¹⁹⁴ 東京地裁昭和 54 年 9 月 19 日判決（判例タイムズ 414 号 138 頁）

¹⁹⁵ 酒井・前掲注 187、20 頁

¹⁹⁶ 酒井・前掲注 187、20 頁

¹⁹⁷ 酒井・前掲注 187、20 頁

¹⁹⁸ 酒井・前掲注 187、97 頁

尊重という意味での法目的実現のための目的論的解釈による最終的な補完をもってして実現される解釈である」¹⁹⁹との結論に至っている。²⁰⁰

（租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）に関する解釈手法を踏まえた裁判所判決の問題）

以上、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）に関する解釈手法・アプローチに係る学説を踏まえると、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言どおりに捉える裁判所の判断、また、基本的には本事案における各裁判所の判断を支持する大淵教授の見解は、法人税法施行令第 133 条に明確な規定が無いにも関わらず、その行政解釈に過ぎない法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言にとらわれ、その文言の意味する範囲をあまりに狭く捉えた結果、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である少額減価償却資産の適用をむやみに広げる（本来、減価償却資産として計上されるべきエントランス回線利用権の全額を少額減価償却資産として損金として計上することを許容する）という結果を招き、それは租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）に係る厳格な解釈という一般原則から大きく外れるものであると考えられる。すなわち、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言の厳密な解釈にこだわることは、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産の適用範囲を必要以上に広げるという矛盾を生じさせるものである。それは、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）の解釈において、酒井教授の見解であるアプローチ②に照

¹⁹⁹ 酒井・前掲注 187、96 頁

²⁰⁰ なお、文理解釈の定義について、占部裕典教授は「法の趣旨・目的、法的な構造に沿った（傍点原文ママ）『文理解釈』でなければならない。それは、文理からまったく離れて法の趣旨・目的から独自に要件を創設するような解釈（これをもって『目的論的解釈』と呼ぶ論者もいる。）などとは異なる」（占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社・2013 年）39 頁以下）とし、税法解釈の厳格性が強調され、厳格な文理解釈のみがなされることで、立法趣旨に沿わない解釈がなされず、納税者に不利益が生じることは、そもそも租税法律主義は予定していない（占部教授はこれを「本末転倒」な解釈と指摘する。）としている。占部教授の見解は、いわゆる文理解釈における文理の定義を、一般的な定義よりも広げて捉える見解であると解される。

もっとも、占部教授の見解について、木山泰嗣教授は「その実質的な理由は傾聴に値するが、文理解釈の意義を一般的な法解釈における内容と同質には捉えていないように思う。趣旨目的を考慮する解釈は、目的論的解釈と一般に呼ばれており…（中略）…これを前提にすれば、趣旨目的を考慮せずに規定の文言のみから行われる解釈を文理解釈として説明するのが妥当」（木山泰嗣「租税解釈のあり方—文理解釈は正しいのか—」『青山法学論集』58 巻 2 号（青山学院大学・2016 年）82 頁）と評しており、文理解釈の定義には、学説上議論の余地がある。

私見としては、占部教授の指摘する文理の定義を広げるという見解も実質論的にはあり得るものの、どちらかと言えば同教授の見解は、木山教授の指摘のとおり目的論的解釈に近く、文理解釈における文理の定義自体は、一般的な趣旨や意義・目的を考慮せずに、規定の文言のみから行われる解釈として捉えるのが妥当であると考えられる。

らして考える場合、すなわち、なぜ政策上それらの規定が用意されているのかという趣旨や意義・目的からのアプローチを採る場合であっても、結論としては変わらないものと考えられる。

もっとも、酒井教授の指摘のとおり、文理解釈による厳格な解釈が第一にあり、それを補完するものとして趣旨解釈（目的論的解釈）がなされるべきという点については賛同し得る。

上記の点を踏まえ、本事案について改めて論証すると、電気通信施設利用権としてのエントランス回線利用権については、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」について、裁判所の採った純機能説に基づくと、少額減価償却資産の適用範囲が必要以上に広げられるという現象が発生する。それは、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である法人税法施行令第 133 条に係る厳格な解釈という一般原則に反する。したがって、同通達に規定する機能を捉える際には、純機能説によらず、なぜ、法人税法施行令第 133 条が租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）として定められたのかという、趣旨や意義・目的からのアプローチが許容されると考えられる。以上の論考を踏まえ、その具体的な機能の解釈手法について、最終章において提言を試みたい。

（大淵博義教授の本事案における法令解釈の誤り）

上記の論考を踏まえると、既述の大淵博義教授の見解である、法人税法施行令第 133 条に定める「減価償却資産の取得価額が 10 万円未満」の解釈において、文理解釈を第一とする点については、酒井教授の指摘するアプローチ①による解釈、また当方の見解とも通じるものがあり、全く誤った見解ではないとも考えられる。

大淵教授の見解は、法人税法施行令第 133 条の文理解釈、及び解釈通達に対する文言解釈を主軸とするという正しい解釈の方向性を採りながらも、同施行令の解釈通達である法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」の文言どおりの解釈にあまりに固執した結果、その捉え方を誤り、結果として租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）に対する厳格性を没するという、矛盾した解釈を行った点に問題がある。

なお、大淵教授の主張である、法人税法施行令第 133 条の改正経緯を資産の償却単位の判定においては考慮する必要がないという点については、前項において論じたとおり、同教授が、法人税法施行令第 133 条の改正趣旨を、単に少額重要資産等の規定が現行の法人

税法に存在しないため許されない、と主張しているのであれば、同施行令第 133 条の改正経緯を形式的に捉えた、最高裁の判断と同じであると批判せざるを得ない。

確かに、少額重要資産等の規定は現行の法人税法の規定には存在しないものの、そもそも、法人税法施行令第 133 条の文理解釈において、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）に係る厳格な解釈をとるべきという観点からは、法人税基本通達に定める「機能」の範囲を極度に狭く捉えるのは妥当ではない。すなわち、機能の解釈については、本件権利全体として資産の効用を果たし得るかという点を重視し、純機能説よりも広げて機能という文言捉えるべき、といった反論が可能である。

更に補足するならば、少額減価償却資産制度の趣旨や意義・目的に照らした解釈という観点から、仮に現行の法人税法において少額重要資産等の制度規定は存在しないとしても、本事案について個別具体的に検討するならば、エントランス回線利用権全体をもって減価償却資産と判断するのが、少額減価償却資産制度の趣旨や意義・目的に最も合致しており、そのように判断してこそ、課税負担の公平性の例外である租税特別措置に対する統制がなされると考えられるのではないか。

したがって、少額重要資産制度等の規定が現行の法人税法に有るか否かによらず、本事案に関して言えば、本件権利全体をもって減価償却資産と資産の償却単位の判定をなすべきという論理を導くことは、現行法及び現通達の解釈努力においても、充分対応可能であるものと考えられる。

（大淵博義教授の本事案における示唆）

もっとも、大淵教授が「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、法規制によることなく、被告（原文ママ・課税庁に相当）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、我が国の憲法 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」²⁰¹という指摘については、現行法において規定が無い以上は課税をなされるべきではない。そして、租税法が財産権の侵害規定であり、財産権保障という自由主義的統制という側面を有することに鑑みれば、その見解には一理ある。

²⁰¹ 大淵・前掲注 107、32 頁

大淵教授の指摘するとおり、少額重要資産制度等が廃止され現行の法人税法において明確な規定がなされていないという点は、確かに問題ではあり、技術革新が著しい今後の現代社会においては、現行法の解釈努力によっては対応できないような特殊な資産が登場した場合には、妥当な結論を導くことができない可能性がある。同教授の上記の指摘は、奇しくも現行の法人税法施行令第 133 条及び法人税基本通達 7-1-11 の解釈上の限界を指摘したかのように解される。

6 法人税課税ベースの侵蝕の問題

(課税所得の変貌現象と法人税課税ベースの侵蝕)

法人税課税ベースの侵蝕とは、第 2 章第 3 節において詳述のとおり、租税負担の公平性に歪みを生じさせる現象であり、課税ベースとなる現実の課税所得に歪みが生じ、縮小化されることにより、本来あるべき課税がなされないという重大な問題をもたらす。税務会計学的には『課税所得の変貌現象』の一面のあらわれ²⁰²であるとされている。

富岡幸雄教授は課税所得の侵蝕により、「納税者における租税負担の公平性が阻害されるとともに、租税負担能力に適応した公正な課税所得の把握が妨げ」²⁰³られることにより、「課税上のルーフホール、つまり、『課税の抜け穴』²⁰⁴が作り出されていると、その現象を説明し、放置することが許されない状況であると強く批判している。

(税制簡素化の名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象)

富岡教授は、課税所得の侵蝕の例として、個人の所得課税における利子所得やキャピタル・ゲインの課税対象からの脱落、また、逆に配当所得への軽すぎる課税、法人税法における受取配当金の課税除外、引当金の拡大設定、そして本論文の主題と関係する、税務会計制度の変則的弾力化のための資産計上基準の緩和化による損金の拡大計上を例として挙げている。²⁰⁵

さらに、侵蝕化現象について税務会計学的見地から、発生形態及び発生要因別に以下の 6 点²⁰⁶に分類、整理している。

²⁰² 富岡・前掲注 30、1436 頁

²⁰³ 富岡幸雄「税務会計の動向にみる課税所得の変貌現象—法人所得税制におけるタックス・ベースの侵蝕化現象の検討—」『会計』105 巻 1 号（森山書店・1974 年）108 頁

²⁰⁴ 富岡・前掲注 203、108 頁

²⁰⁵ 富岡・前掲注 30、1437 頁を参照。

²⁰⁶ 富岡・前掲注 203、112 頁を参照に、筆者にて箇条書きで要点を整理。

- (1) 商法・企業の会計慣行との調整の名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象
- (2) 税制簡素化の名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象
- (3) 企業の自主的経理尊重の名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象
- (4) 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の尊重の名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象
- (5) 租税の公共政策配慮の名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象
- (6) 租税制度上の仕組みを建前とする名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象

また、上記分類の(2) 税制簡素化の名のもとになされた課税所得の侵蝕化現象の具体的な項目のうち、本論文の主題である減価償却資産（あるいは少額減価償却資産）のあるべき償却単位の判定基準と密接に関わる項目として、

- (ア) 少額多量の減価償却資産の資産計上抑制の許容
- (イ) 少額重要資産の資産計上抑制の許容
- (ウ) 少額減価償却資産の取得価額の供用時損金算入制度の緩和

の3点²⁰⁷を指摘している。

富岡教授は指摘する上記3点を全て含めて「減価償却資産の資産計上基準の緩和化」²⁰⁸としているが、3つの具体的な項目のうち、(ア) 少額多量の減価償却資産の資産計上抑制の許容及び(イ) 少額重要資産の資産計上抑制の許容については、第2章第3節において詳述した、旧法人税法における少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）・少額重要資産制度が廃止に至った歴史的な沿革とも大いに関係がある。また、(ウ) 少額減価償却資産の取得価額の供用時損金算入制度の緩和については、第2章第1節において検証した、少額減価償却資産制度における取得基準価額の変遷・沿革とも密接に関係している。

少額減価償却資産について、主に税制簡素化の名のもとに損金算入額が拡大傾向にある現状は、まさに課税所得の侵蝕そのものであると言えよう。なお、富岡教授による「減価償却資産の資産計上基準の緩和化」²⁰⁹に係る上記の定義については、菅原計教授の著書²¹⁰においても引用されており、税務会計学的な分類方法としても、有力かつ妥当な学説であるものと考えられる。

²⁰⁷ 富岡・前掲注 203、112 頁を参照。

²⁰⁸ 富岡・前掲注 30、1441 頁

²⁰⁹ 富岡・前掲注 30、1441 頁

²¹⁰ 菅原計『税務会計の理論』（中央経済社・1995年）270 頁以下

(少額資産に係る法人税課税ベースの侵蝕の実態)

昭和 42 年法人税法改正により少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）が廃止され、また、昭和 49 年法人税法改正により少額減価償却資産の取得価額の基準額の引上げと少額重要資産の廃止がなされたが、それは、税制簡素化のもとに法人税課税ベースの侵蝕が引き起こされるという問題を生じさせた。

富岡幸雄教授は（ア）少額多量の減価償却資産の資産計上抑制の許容及び（イ）少額重要資産の資産計上抑制の許容については、「昭和 42 年頃の当時における税務会計の動向には、税制簡素のための具体的方策として『課税所得の計算の弾力化』を目標に掲げるとともに、『企業の自主的経理』の主張を背景に『重要性の判断の弾力性を』強調したもの」²¹¹であり、「たしかに、税制簡素化の実施は納税者国民にとっても政府税務行政機関にとってもその意義の大きいことは否定すべき」²¹²ではなく、また、それらの制度について『重要性の判断についての画一的基準の設定』には、たしかに問題も損するところではあった」²¹³、との一定の肯定的評価²¹⁴を行っている。

しかしながら、それらの制度の廃止は「減価償却資産の資産計上基準におけるその取得資産の性格や機能を考慮することによる判定要素を導入していた実質基準による制約」²¹⁵を廃止することであり、現実的には課税所得計算の弾力化・自由化現象をもたらし、結果として、「課税所得の侵蝕化現象の拡大（原文ママ）」²¹⁶をもたらし、税務会計の領域において「公平原理の衰退」²¹⁷現象をもたらすため、結論としては、それらの資産制度の廃止について「後退縮小（原文ママ）」²¹⁸と批判している。

また、（ウ）少額減価償却資産の取得価額の供用時損金算入制度の緩和について、富岡幸雄教授は、「従前において存在していた実質基準（重要箇所につき筆者にて傍点）による制約」²¹⁹として評価され得るべき少額多量資産または少額重要資産等の制度廃止と併せて勘案すると、「現行の減価償却資産の供用時損金算入額の判定は、（1）使用可能期間が

²¹¹ 富岡・前掲注 42、60 頁

²¹² 富岡・前掲注 42、60 頁

²¹³ 富岡・前掲注 42、60 頁

²¹⁴ さらに、富岡教授は少額多量資産制度、少額重要資産制度の廃止は「実業界、会計学会からの税制・税法に対する強力なインパクトによって実施された税法規定の改変」（富岡・前掲注 42、60 頁）であるとし、「企業会計的論理の税制への導入が大きくなされた」（富岡・前掲注 42、60 頁）と、税と会計の調整との観点からは肯定的評価を加えている。

²¹⁵ 富岡・前掲注 42、60 頁

²¹⁶ 富岡・前掲注 42、60 頁

²¹⁷ 富岡・前掲注 42、60 頁

²¹⁸ 富岡・前掲注 42、59 頁

²¹⁹ 富岡・前掲注 42、60 頁

1年未満であるか、それとも(2)取得価額が一定金額(現在は、10万円未満)であるか、どうかという形式基準(重要箇所につき筆者にて傍点)のみにより規制されるにとどま²²⁰ることにより、現行の法人税法施行令第133条における少額減価償却資産制度について、「極めて簡明にしてシンプルな制度」²²¹を実現させたとの一定の評価は行っている。

しかしながら、この点についても実質基準による制約がなされない現状を鑑みると、「内容的には後退し、課税所得の算定ルールとしては、『課税所得の侵蝕化』を招来することとなり問題のある制度となってしまった」²²²との批判的な見解を採っている。以上の論考を踏まえ、富岡教授は、税務会計の弾力化・自由化による課税ベースの縮小化は「法人税率を必要以上に高めており、企業の活力を阻害し、海外逃避を将来し、産業の空洞化」²²³を引き起こすと結論付けている。

(本事案に見られる法人税課税ベースの侵蝕の実態)

上記の富岡教授の指摘する問題を本事案に当てはめ、以下に論考する。

少額減価償却資産の償却単位の判定については、現状、法人税法施行令第133条において具体的な基準が明記されておらず、その行政解釈である法人税基本通達7-1-11に定める機能という文言が純機能説に基づき狭く捉えられることで、資産の償却単位の判定が行われている。その結果、既述のとおり少額減価償却資産が拡大適用される場面が発生し、本事案はその典型例であると言えよう。

さらに、本事案については、本法である法人税法施行令において具体的な規定が無いにも関わらず、課税ベースの侵蝕が引き起こされたという点において、富岡教授が指摘する、「税務会計制度に非常に変則的な弾力化・自由化」²²⁴が与えられ、「法人税法の本法それ自体が規定する基本税制そのもの」²²⁵により引き起こされる課税ベースの侵蝕よりも、更に根が深く、問題のある事案であると言えるのではないか。富岡教授が「企業の営む業績によっては極めて巨額な金額に達する固定資産の供用時損金算入額を計上せしめ得ることになる場合」²²⁶と指摘する事案として、本事案が妥当するものと考えられる。

²²⁰ 富岡・前掲注42、60頁

²²¹ 富岡・前掲注42、60頁

²²² 富岡・前掲注42、60頁

²²³ 富岡・前掲注30、1436頁

²²⁴ 富岡・前掲注30、1444頁

²²⁵ 富岡・前掲注30、1465頁

²²⁶ 富岡・前掲注42、56頁

(法人税課税ベースの侵蝕の観点からの本事案に対する私見)

第一審東京地裁判決以降、最高裁判決の採用した純機能説に基づく少額減価償却資産の償却単位の判定は、税務会計学的見地に照らすならば、課税ベースの侵蝕を引き起こす原因であり、ひいては、租税の応能負担、租税負担の垂直的公平という租税原理に照らしても、大いに問題のある資産の償却単位の判定基準である。

本事案におけるエントランス回線利用権の償却単位の判定について、裁判所の採った純機能説的な見解は形式基準であり、否定されるべきである。そして、法人税法施行令第133条の行政解釈である法人税基本通達7-1-11に定める資産の機能の捉え方については、純機能説によらない解釈努力がなされ、資産の本来の用途、性質にあった資産計上が行われることにより、減価償却資産制度の例外規定である少額減価償却資産の損金算入の範囲を必要以上に拡大させないという、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）としてのありべき解釈がなされるべきである。そうした解釈努力は、課税ベースの侵蝕に対する実質的な制約としての役割を果たすものであり、租税の応能負担、租税負担の垂直的公平という租税原理からも支持される論理であると考えられる。

さらに、主に税制簡素化のもとに廃止に至った、少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）及び少額重要資産制度ではあるが、本事案、また本事案に限らず、広く現行法人税法施行令第133条の規定がもたらす課税ベースの侵蝕への実質的規制として、それらの制度が担っていた役割を改めて検討すると、その役割は評価し得るものと考えられる。

例えば、昭和36年当時に創設された少額多量資産制度については、「論理的には極めて優れたフレームワークを具備した興味あるものであるといえる」²²⁷との肯定的評価をなす学説が存在している。そうした、少額減価償却資産の拡大適用に対する一定の制約という役割を担っていたことを勘案するならば、本当に税制簡素化という理由のみで同制度を廃止して良かったものか、疑問が残る。本事案におけるエントランス回線利用権の単位判定においても、例えば少額多量資産や、少額重要資産に係る制度規定が存在していたならば、その結論は変わっていたはずであり、課税負担の公平性にそぐう実質的な課税判断が可能であったものと考えられる。

エントランス回線利用権の果たす本来の目的や役割を踏まえると、本件権利は現行の法人税法施行令第133条に規定される少額減価償却資産ではなく、減価償却資産として耐用

²²⁷ 富岡・前掲注30、1116頁

年数表に定める償却期間において償却されるべき資産（本事案であれば、無形固定資産のうち電気通信施設利用権として 20 年で償却されるべき資産）である。また、本件権利については旧法人税法における少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）及び少額重要資産に該当するものと考えられ、仮にそれらの制度規定が存在していたならば、減価償却資産として計上され、減価償却資産制度本来の趣旨にあったあるべき結論が採られていた可能性が高いものと考えられる。

もちろん、税制簡素化という観点も重要であり、少額多量資産制度や少額重要資産制度が廃止された経緯についても尊重すべきではある。しかしながら、現行法である法人税法施行令第 133 条の規定には、そもそも明確な資産の償却単位に係る規定が無く、また、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」の捉え方に対する解釈にはブレや限界がある。そうした意味において、本事案は法人税法施行令第 133 条の解釈における問題を示唆する好事案である。したがって、現行法の解釈のみでは適切な結論を導くことができない場合には、かつて存在した少額多量資産、あるいは少額重要資産という少額資産に対する実質的規制としての趣旨を踏まえ、資産の償却単位に係る判断を採ることも必要なのではないか。

以上の論考を踏まえ、最終章である第 6 章においては現行法人税法がもたらす課税ベースの侵蝕への対応策について、更に論考を深め、有効な解決策について提言を試みたい。

第2節 防犯用機器等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟判決検証

さいたま地裁平成 16 年 2 月 4 日判決（平成 14 年（行ウ）第 12 号）

（税資 254 号順号 9549 頁）納税者敗訴

第1項 事案の概要

原告 X 社（以下、「X 社」という。）は、衣料品販売チェーンストアの経営等を目的とする株式会社である。本件は、X 社が平成 9 年 2 月 21 日から平成 10 年 2 月 20 日までの事業年度及び同月 21 日から平成 11 年 2 月 20 日までの事業年度の確定申告を行ったところ、被告 Y 税務署長（以下、「Y 税務署長」という。）により、X 社が購入してその営業店舗に設置した防犯用ビデオカメラ等は法人税法施行令第 133 条（平成 10 年法律第 105 号による改正のもの。以下同じ）に規定する少額減価償却資産に該当せず、損金に算入できないなどとして更正処分等を受けたため、その取消しを求めた事案である。

本件防犯用ビデオカメラ等は、カメラ（M社製・取得価額4万8,500円～5万9,800円）、コントローラー（M社製・取得価額3万1,000円～3万9,100円）、テレビ（M社製・取得価額1万8,600円～2万円）、ビデオ（M社製・取得価額1万8,600円～2万円）ビデオ接続ケーブル（特注・取得価額2,000円程度）で構成され、X社は、営業店舗ごとに、コントローラー、テレビ、ビデオをそれぞれ1台とカメラ4台以上を接続させ、設置している。

なお、本判決の結果を受けX社は控訴を行っておらず、本判決（さいたま地裁判決）をもって結審している。

第2項 争点

X社の設置した防犯用ビデオカメラ等が、法人税法施行令第133条に規定する少額減価償却資産に該当するか否か。

第3項 当事者の主張の要点

1 少額減価償却資産の損金算入

(X社の主張)

法人税法施行令第133条は、事業の用に供した減価償却資産で、使用可能期間が1年未満であるもの又は取得価額が20万円未満であるものを有する場合において、取得価額に相当する金額につき、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、その損金経理した金額をその事業年度の損金の額に算入することを認めている。こうした規定が定められているのは、上記要件を満たす資産については、煩雑な減価償却の手続・計算を省き、支出年度において一括損金処理させることが、企業会計の合理化に資するためである。減価償却資産が本来、資産をその設備等の効用持続年数に応じて、費用配分する手続であることに鑑みると、その償却単位の判定を決定する際に主眼が置かれるべきは、資産ごとの性質に即した耐用年数の当てはめであり、可能な限り実態に即した費用配分が実現されることにある。

(Y税務署長の主張)

減価償却資産の償却額の計算は、損金の額に関するものであり、損金性の判断は、資産の具体的な購入目的、用途、使用状況に基づいて行われるものであるから、資産の償却単

位の把握も、資産の具体的な購入目的、用途、使用状況に基づいて行われなければならない。そして、資産の償却単位を把握する際の構造又は用途という判断基準は、実質的に理解すれば用途の同一性というものに他ならず、複合体資産についても、その複合体資産としての用途に着目して、その複合体資産の耐用年数によって償却費の計算を行うのが妥当である。

2 法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」

(X社の主張)

法人税法施行令第133条の行政解釈である法人税基本通達7-1-11は、「通常取引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1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」と規定しており、同施行令の解釈に当たっては、通達の文言に即して、取引単位としての一体性を基本とし、かつ、各資産の機能的な一体性のみならず、複合体資産を構成する個別機器の性質、性能、想定される使用の実態及び耐用年数が十分考慮されるべきである。

(Y税務署長の主張)

法人税基本通達7-1-11に定める「通常取引単位」については、複合体資産において、それを構成する個別の資産が、複合体資産の一部として取引されるよりも個別の資産として取引される方が多い場合には、これを個別の資産1単位として把握するという趣旨ではなく、その前提として、資産の用途を基準にしているのであって、用途というフィルターを通した上での取引単位を考慮するべきものと解される。

3 本件防犯用ビデオカメラ等の性質と使用の実態

(X社の主張)

本件防犯用ビデオカメラ等を構成する①カメラ、コントローラー、②ビデオ、③テレビは、いわゆるセット商品ではなく、安価な一般家庭用製品を組み合わせ使用しており、業務用と民生用が混在している。カメラについては、本件のように4台以上を購入することが必須であるとは言えず、最低、コントローラーとカメラ1台があれば目的を達成でき

る。したがって、これらの構成機器は、それぞれ一般的、客観的には、一括して一つの取引単位であるとは言えない。

また、ケーブルが接続された各機器については自由な取外し、追加、一部更新をすることが可能であり、使用されているモニター用テレビ、録画用ビデオデッキについては、一般家庭用製品であるため、価格、性能、耐用年数の点で明らかに業務用製品（カメラやコントローラー）とは相違があり、しばしば寿命による一部更新が行われているという実態がある。

（Y 税務署長の主張）

本件防犯用カメラ等を構成する機器には、テレビやビデオのように単体でも機能し得るものが含まれているが、その資産の償却単位の把握は、資産の具体的な購入目的、用途、使用状況に基づいて行われなければならない。

本件においては、具体的な購入目的は防犯用であって、X社の営業活動上、X社の各営業店舗に本件防犯用ビデオカメラ等として一体で設置され、機能していたものとしてしか評価できないものであるから、資産の償却単位としては、これらの資産を一体のものとして捉えなければならないことは明らかである。

新規店舗用の防犯用ビデオカメラ等はセット納品されており、これは販売メーカーとしては、全体を一体の取引単位として把握していたことを表している。また、裏を返せば、法人としてもカメラ 4 台を一式のものとして防犯用カメラセットとして購入したものであると解される。法人が購入した資産の損金性については、その資産の具体的な購入目的、用途、使用状況から判断されるべきである。本件防犯用ビデオカメラ等は、防犯のために一体として使用されるものであるがゆえに損金性を有するものであるから、一体性が否定されることになれば、その購入のための支出の実質的根拠（損金性）自体が否定されることに他ならない。

4 法人税法施行令第 133 条の解釈・当てはめ

（X 社の主張）

各機器の性質、利用の実態や耐用年数を考慮すると、具体的、実質的な価値判断としてもこれらの機器全てについて、一括取得、あるいは、一括更新を想定して取り扱うのは相当とは言えない。テレビ、ビデオについてはその価格帯、耐用年数から考えて、むしろ消

耗品に近いとするのが実態に即しており、法人税法施行令第 133 条の趣旨である企業会計の合理化という趣旨にも合致する。

したがって、個別の機器ごとに取得価額を判定すべきであり、いずれも単体の取得価額が 20 万円（同判決当時の少額減価償却資産の取得基準価額、現在は 10 万円）を下回っていることから、法人税法施行令第 133 条が適用され、一括損金処理は認められる。

（Y 税務署長の主張）

本件防犯用ビデオカメラ等の性質、使用の実態を踏まえ、本件防犯用ビデオカメラ等を耐用年数省令別表第 1 に当てはめると、その資産の分類上、その種類が器具及び備品に分類され、また、その用途に照らすならば事務機器及び通信機器、さらに、その使用の状況からインターホン及び放送用設備に該当することとなる。

また、本件防犯用ビデオカメラ等は、その資産を構成する機器の取得価額の合計金額が 20 万円（同判決当時の少額減価償却資産の取得基準価額、現在は 10 万円）以上であるから、インターホン及び放送用設備の耐用年数の 6 年を適用し、減価償却を行わなければならない。したがって、X 社の主張である法人税法施行令第 133 条の適用による、一括損金処理は認められない。

第4項 裁判所の判断

1 少額減価償却資産の損金算入及び法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」

少額減価償却資産制度は、ある資産を耐用期間に渡り費用配分することにより、期間損益の算定を適正化する必要があるほどの重要な金額でなく、減価償却資産として扱う実質的な意味がないとの企業会計上の慣行に由来するものであるから、その制度の趣旨からすれば、少額減価償却資産に該当するかどうかは、テレビやビデオなどの普通の家庭用商品については、特段の事情のない限り、1 品ごとの通常取引価額により判定すれば足りると言うべきである。そして、そのことを法人税基本通達 7-1-11 は定めていると解される。

2 本件防犯用ビデオカメラ等の性質と使用の実態

本件防犯用ビデオカメラ等は、店舗ごとに、カメラ 4、5 台、コントローラー 1 台、テレビ 1 台、ビデオ 1 台を防犯目的のために接続ケーブル等により各機器が接続され、使用さ

れているに過ぎず、その構造的、物理的一体性は希薄である。また、ビデオカメラ、テレビ、ビデオはそれぞれ独立した機能を有し、特に、テレビやビデオは普通それら単独で取引単位となるものであり、応接セットなどの場合とは異なり、それらの組合せが取引の常態とは言えない。さらに、テレビ、ビデオについては防犯用として長期間の連続運転にも耐えられるように製作されたものでなく、普通の家庭用の安価なものである。

また、本件防犯用ビデオカメラ等は全体として防犯目的のため一体的に用いられているとは言え、これらを常に一体として一つの償却資産として扱うことは、必ずしも合理的とは言えない。さらに、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言うべきところ、テレビ、ビデオの取得価額は1台あたり1万5,000円から2万8,400円程度と認められるから、取得価額20万円未満の少額減価償却資産に該当すると言うべきである。

しかしながら、カメラ、コントローラー、ケーブルについては、X社は平成9年から既存店舗及び新規店舗全部について防犯用カメラとして設置し始め、1店舗ごとにカメラ4、5台、コントローラー1台をセットとして購入、設置したと認められる。これらの設置の経緯や防犯用カメラの使用状況から見て、その取得価額は設置された店舗ごとの単位において判定するのが相当である。そして、平成9年2月取得分を除いては、その合計価額は20万円（同判決当時の少額減価償却資産の取得基準価額、現在は10万円）以上となるため、平成9年2月取得分については、少額減価償却資産に該当するが、それ以外の部分については、少額減価償却資産に該当しないと解するのが相当である。

3 法人税法施行令第133条の解釈・当てはめ

本件防犯用ビデオカメラ等のうち、テレビ、ビデオ、平成9年2月取得分に係る防犯用カメラ等の部分は少額減価償却資産に該当するが、それ以外の部分は少額減価償却資産に該当せず、耐用年数表の光学機器及び写真製作機器のうち、カメラの耐用年数5年を適用するのが相当である。したがって、法人税法施行令第133条に規定する少額減価償却資産には該当せず、一括損金処理は認められない。

第5項 検討

1 裁判所の判断に対する考察

(1) 少額減価償却資産の損金算入及び (2) 法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」

本判決では、減価償却資産の償却費の計算を行う際の資産の償却単位の把握において、X社は、取引単位として一つと言えるか否かという、客観的一体性を重視しているのに対して、Y税務署長は、資産の具体的な購入目的、用途、使用状況を重視している。両当事者の主張に対して裁判所は、本件防犯用ビデオカメラ等の構成要素のうち、カメラ、テレビ、ビデオについてはそれぞれ独立した機能を有すること、特にテレビやビデオについては通常、それら資産は単独で取引単位となると判示している。つまり、一体として利用される資産であっても、独立した機能を有しており、個々の資産として通常取引されるのであれば、それが資産の償却単位であると判断している。

X社は法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常の取引単位」という観点からのみ本件事案における防犯用カメラ等の資産の償却単位を説明しようとするのに対して、Y税務署長及び裁判所は、上記個々の資産の効用、用途や使用状況について総合的に判断を加えた上で、資産の果たす機能面から、法人税基本通達に定める、資産本来の機能を果たし得る「通常の取引単位」に該当するか否かという判断を行っている。本判決におけるY税務署長及び裁判所の判断は、資産としての性質を勘案した、実質的な資産の償却単位の判定であると言え、評価し得るものと考えられる。

(3) 本件防犯用ビデオカメラ等の性質と使用の実態

本判決において、テレビやビデオなどの普通の家庭用商品については、特段の事業がない限り、1品ごとの通常の取引価額により判定すれば足りるとされているが、普通の家庭用商品の意義が明確に示されている訳ではない。しかし、普通の家庭用商品であれば、個々の資産が一つの独立した機能を有するものとして、一般的には認知され、取り引きされていると捉えることにより、一つの商品ごとに償却単位となると裁判所は判断したものと考えられる。

また、防犯用ビデオカメラ・コントローラー・ケーブルと、ビデオ・テレビの取扱いの相違について、X社は、防犯用ビデオカメラとコントローラーについて、利用可能な組合せは本件のものに限定されないとして、カメラ、コントローラー、ビデオ、テレビ、ケーブルをそれぞれ一つの資産の償却単位とするのが妥当と主張している。X社の主張に対して裁判所は、防犯用カメラ・コントローラー・ケーブルについては、それら資産の設置の

経緯や使用状況を勘案し、その取得価額は設置された店舗ごとの単位で判定するのが相当であるとして、その主張を否認している。

確かに、X社の主張のとおり、防犯用カメラ1台とコントローラーの組合せであっても、単に周囲を写すことは可能であり、そうした意味では物理的な最小限の機能は果たしていると言える。それに対して、Y税務署長は防犯用カメラとしての本来の機能は店舗全体を写すことにあり、店舗ごとのセットによる機器構成があつて、初めて本来の機能を発揮すると主張している。両当事者の主張に対して裁判所は、その取得価額は設置された店舗ごとの単位で判定するのが相当であるとし、Y税務署長の主張を結果として支持している。

(4) 本件防犯用ビデオカメラ等に対する法人税法施行令第133条の解釈・当てはめについて

上記(1)から(3)の論点を踏まえた上で、裁判所は資産単体の利用では予定される機能を発揮できないため、一体として償却単位を捉えるべきという判示をなした上で、本件防犯用ビデオカメラ等のうち、テレビ、ビデオ、平成9年2月取得分に係るカメラ等の部分は少額減価償却資産に該当するが、それ以外の部分は少額減価償却資産に該当せず、店舗単位での償却（耐用年数表の光学機器及び写真製作機器のうち、カメラの耐用年数5年の適用）が必要である旨の判断をした。

2 防犯という本件資産の設置目的を重視した資産の償却単位の判定の妥当性

(裁判所の採った防犯用カメラ等の償却単位の判定の検討)

資産の償却単位の把握における通常取引単位と用途の同一性について、裁判所は一体として利用される資産であっても、独立した機能を有しており、個々の資産として通常取り引きされるのであれば、それが資産の償却単位となると判示したが、その判示は妥当であるものと考えられる。

大淵博義教授の論説においても「本判決が『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、テレビ、ビデオは少額減価償却資産に該当するとしたことは妥当な判断であると言える」²²⁸と、本判決について評価している。判示にあるとおり、テレビやビデオについては、個々に資産としての機能が発揮され、かつ、社会通念上も1商品毎に取引がなされるのが自然であると解されること

²²⁸ 大淵・前掲注122、50頁

から、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」として、個々に少額減価償却資産に該当するか否かを判断する点については、理解の及ぶところである。²²⁹

次に、防犯用ビデオカメラ・コントローラー・ケーブルとビデオ・テレビの取扱いの相違について検証する。この点について大淵教授は「カメラ 4 台又は 5 台が、それぞれ構造的・物理的に一体性を有しているとは言えないこと、しかも、その監視カメラは、通常取引単位は 1 台の単位であり、4 台又は 5 台という取引単位ではないこと、…（中略）…、カメラ 1 台でもそのカメラの映像によって監視機能を十分に果たしていること、コントローラーは、監視カメラを有効に機能させるための補助的機材であり、店舗の構造又は面積によっては、監視カメラの起動には不可欠のものとは言えないこと、加えて、コントローラーは監視カメラの方向性を操作し、また、ケーブルもその映像をビデオ又はテレビに送信するというその資産自体の機能を有している」²³⁰とし、「ビデオとテレビ同様に、監視カメラはそれぞれの資産が単体で機能性を有しているからこそ、当該各資産それぞれが通常取引単位として販売されているのであり、したがって、それぞれ単体の資産で少額減価償却資産か否かを判定すべきである」²³¹と、本判決とは反対の見解を示している。

大淵教授の見解に立つならば、X 社の行った処理は結果として正しいこととなるが、私見としては、大淵教授の見解にはよらず、あくまでも防犯用ビデオカメラ・コントローラー・ケーブルについては、ビデオ・テレビとは異なり、防犯用カメラとしての本来の効用、用途は店舗全体を写すことにあり、単体としての機能的独立性を認めなかった点において、裁判所の判断は妥当であると考えられる。

確かに、X 社の主張するとおり、カメラ 1 台とコントローラーの組合せ（最少の組合せ）、もしくは大淵教授の見解のとおり単体としての資産であるカメラ 1 台、コントローラー 1 個の資産を一体利用として組み合わせる場合であっても、周囲を写すこと自体は可能であり、単純なカメラとしての機能を果たすことは可能であろう。しかしながら、それはカメラの機能的な性質を説明したものであって、防犯という X 社が予定していた資産

²²⁹ もっとも、判示においてテレビやビデオなどの「普通の家庭用商品」という定義した点については判示の意図が不明確であり、また、特段の事情がない限り、と限定した点についても疑問が残る。テレビやビデオについては、技術革新の著しい現代社会においては、事業用と家庭用で通常、さほどの相違があるものとは考えられず、実際に本事案においても、いわゆる「普通の家庭用商品」としてのテレビ、ビデオを、店舗における防犯用カメラの画像を写すための事業目的で使用している。家庭用であろうと事業用であろうと、そもそも個々に資産としての機能発揮がなされ、かつ社会通念上も 1 商品ごとに取引がなされるという点を勘案するならば、単純に、家庭用・事業用とに関わらずに個々に資産の償却単位の判定を行えばよいのではないかと考えられる。

²³⁰ 大淵・前掲注 122、51 頁

²³¹ 大淵・前掲注 122、51 頁

の使用目的、すなわち、効用、用途に照らした資産本来の使われ方という要件が満たされないものと考えられる。

また、通常取引単位についても、防犯用カメラセットとして、防犯用ビデオカメラ、コントローラー、ケーブルを一式として購入していることから、それら一式が組み合わされてこそ、X社が予定する資産本来の使用目的を果たす購入形態であると言え、X社の購入意図に即した損金性を有する購入形態であると言えるのではないか。防犯用カメラセットが複数セット一体となって、店舗全体を写すことが可能となることから、本判決における裁判所の判断は妥当なものである。

(大淵博義教授の見解への疑問と課税実務及び現行法人税法施行令第133条との整合性)

大淵博義教授は「厨房設備の各資産は資産ごとに、デジカメとメモリーカードは別個の資産として少額減価償却資産の該当性を判定することとされている従前の課税実務と背反する判定基準であり妥当ではない」²³²、また、「ここでの各資産は、それぞれ単体でその資産自体の機能を発揮できるから、これを店舗ごとに一体として判断するというのは、現行法の解釈及び定着した行政解釈に基づく課税実務とも違背する」²³³と見解を示しているが、この点についても以下の理由により賛同しかねる。

大淵教授の論理は、店舗ごとに取得した複数の防犯用カメラとコントローラー及びケーブルについて、厨房機器を構成する電気機器、ガス機器等の個々の異なる性質を有する資産が一体利用される場合を想定し、そうした一体利用の場合と比較して、防犯用カメラ等が店舗ごとに計上されることを否定する論理であるものと考えられる。

しかしながら、本事案における店舗ごとに取得した複数の防犯用カメラは、同教授の想定するような単なる資産の一体利用ではなく、防犯用という同種の性質を持つ1台ごとの資産が複数台組み合わされることにより、店舗全体の防犯という一つの目的が果たされるという利用の形態に特徴がある。すなわち、厨房機器を構成する電気機器、ガス機器等とは根本的に比較事案としては、異なるように考えられるのである。

また、単なるカメラとは異なり、防犯用カメラについては、使用実態等を総合的に判断し、また防犯という資産の目的をも勘案する必要があるため、一般的にカメラが単体で取引が可能か否かという観点のみからの「通常取引単位」という判定基準では、その資産

²³² 大淵・前掲注122、51頁

²³³ 大淵・前掲注122、51頁

の償却単位の把握が難しい（大淵教授の単位判定三段階説（仮称）に照らすならば、第一の基準による判定が難しい）ものと考えられる。さらに、同教授の定義する第二の基準である、資産単体での機能発揮という基準に照らしても、既述のとおり防犯用カメラが資産単体で機能を発揮しているとは必ずしも言い切れないことから、第三の基準、すなわち資産全体で機能を発揮しているか否かという観点からの資産の償却単位の判定を行うべき資産群であると考えられる。

結局のところ、現行の課税実務や現行法、現通達との整合について、大淵教授はあくまでも少額減価償却資産を規定する法人税法施行令第 133 条の文理解釈を厳格に適用する立場を貫くため、法人税基本通達 7-1-11 の文言どおりの解釈にこだわり、「現行法の解釈及び定着した行政解釈に基づく課税実務とも違背する」²³⁴との主張をなしたのではないか。

しかしながら、法人税基本通達 7-1-11 の文言解釈にこだわるあまり、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である少額減価償却資産の適用範囲が必要以上に広げられ、少額減価償却資産制度の趣旨や意義・目的に反するという矛盾、また、そうした矛盾に対応するためには、現行法人税法施行令第 133 条の文理解釈及び法人税基本通達 7-1-11 の文言どおりの解釈のみではブレや限界がある点については、NTT ドコモ訴訟判決の検討の際に疑問を呈したとおりである。

租税法解釈において、文理解釈は原則ではあるが、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権、また、本判決における防犯用カメラ等の資産の単位判定基準においては、法人税基本通達 7-1-11 の「通常取引単位」、また、「機能」という文言、及び法人税法施行令第 133 条の「資産の取得価額」という文理のみに固執することは、少額減価償却資産の適用範囲を必要以上に広げ、妥当な結論を生まないものと考えられる。

（その他本事案に係る大淵博義教授の指摘に対する検討）

なお、大淵教授は本判決がカメラ、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判示している点について、判示におけるカメラとは監視カメラ（防犯用カメラ）を指すものであるとした上で、『カメラ、ビデオ、テレビ』は、①その構造上、物理的一体性は希薄であること、②それぞれ独立した機能を有し、特にテレビやビデオは普通それら単独で取引単位となるものであると判示したことと、監視カメラの補助的

²³⁴ 大淵・前掲注 122、51 頁

機能としてのコントローラーとケーブルの全体により少額減価償却資産を判定するという結論とは矛盾している」²³⁵と、判示の一貫性に問題があると指摘している。

この点については、確かに大淵教授の指摘の意図は理解できるが、例えば、カメラ、ビデオ、テレビの一般的性質について先に判示し、その上で、防犯用ビデオカメラ、コントローラー、ケーブルについては、一般的なビデオ、テレビ等の単体で資産の単位判定を行う資産群とは切り離し、本件における防犯用ビデオカメラ等の性質、使用の実態に合わせて、個別に判断を行うべきと判示したものと理解すれば、同教授が一貫性に問題があり、矛盾していると指摘するほど、本事案の資産の償却単位の判定に係る裁判所の判断を揺るがす問題ではないものと考えられる。

3 資産の償却単位の判定に係る NTT ドコモ訴訟判決との比較

NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権の償却単位と、本事案における防犯用カメラ、コントローラー、ケーブルの組合せによる資産の償却単位は、事案として類似する点があるものと考えられる。なぜならば、エントランス回線利用権については、物理的には1回線であっても取引は可能であろうが、それはエントランス回線という施設の物理的な性質を説明したものに過ぎず、ハンドオーバー機能を活用し、全国どこに居ても、また、移動しながらであってもPHSにより通話が可能となる、という資産本来の目的を果たすためには、やはりエントランス回線全体が一体となって機能する必要があるためである。

また、エントランス回線利用権に係る取引単位についても、1回線で取引を行うのではなく複数回線での申込と承諾が行われているのが実態であることから、取引単位という観点に照らした場合、複数回線単位での取引がなされているとも考えられる。したがって、本判決における防犯用ビデオカメラ等の資産の償却単位の判定基準との比較を通して、エントランス回線利用権の全体（あるいは工事単位等、ある一定のまとまりを有する資産単位）を資産の償却単位の判定対象とすべきことの妥当性を導くことは、論理的にも可能なのではないか。

なお、前項において論じたとおり、本事案における防犯用カメラ等の資産の性質は、単なる一体利用としての厨房機器を構成する電気機器、ガス機器等の事案と比較するよりも、有形固定資産と無形固定資産という相違はあるものの、その資産の性質上、むしろ NTT

²³⁵ 大淵・前掲注122、51頁

ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権と比較し得る。なぜならば、エントランス回線利用権とは、エントランス回線という同種の性質を有する1回線あたりの資産が、複数集まり全体を通してPHSによる全国的な通話機能をユーザーに提供するという一つの目的を果たす資産に係る利用権であり、ある一定の目的を有する複数の資産の集合体という意味において、本事案との共通点を有するためである。

大淵博義教授は、NTTドコモ訴訟と本判決を比較検証し、「NTTドコモ訴訟の判決が、少額減価償却資産の判定につき、資産の機能性の点から判断したことに照らせば、監視カメラ、コントローラー及びケーブルは…（中略）…店舗ごとに設置された4台又は5台の監視カメラは、1台のカメラがその撮影機能を有しており、コントローラーは監視カメラを効率的にコントロールするという制御機能を、また、ケーブルはカメラの映像をビデオ又はテレビに送信するという、各資産の資産自体としての機能を有しているのであるから、これが店舗ごとに設置され一体的に利用されているという使用状況を判定要素として、当該各資産の少額減価償却資産の該当性を判定する本判決の解釈は誤りである」²³⁶との見解を示している。

大淵教授の見解は、あくまでもNTTドコモ訴訟における少額減価償却資産の償却単位の判定を是とした上で、本判決での防犯用カメラ等の資産判定を比較しているがゆえに上記の結論に至るものと考えられる。一貫性という点においては同教授の見解には理があり、その根底には法人税法施行令第133条及びその解釈通達である法人税基本通達7-1-11の文言解釈を厳格に行うべきとする考えがある点について、理解は可能である。

しかしながら、法人税基本通達7-1-11に定める「通常取引単位」、あるいは「機能」、（とりわけ「機能」）という文言をあまりに狭く捉える（文言の厳密な解釈にこだわる）と、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である少額減価償却資産の適用範囲が必要以上に広げられ、少額減価償却資産制度及び減価償却資産制度の趣旨及び意義・目的を没するという問題、また、法人税法施行令第133条の文理解釈及び法人税基本通達7-1-11の文言解釈にはブレと限界があるという問題については、再三疑義を呈したとおりである。本事案における防犯用カメラ等の資産の償却単位の判定においても、上記の問題は妥当する。したがって、本事案においては、大淵教授の上記見解を採用することは妥当ではないと結論付けることが可能である。

²³⁶ 大淵・前掲注122、52頁

また、同様の見解として、大淵博義「少額減価償却資産の判定と採用内定者事前研修懇親会費用の交際費性」『TKC税研情報』14巻5号（TKC・2005年）29頁以下を参照。

第3節 セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟判決検証

第一審 奈良地裁平成6年5月6日判決（昭和60年（わ）第20号）

（税資217号808頁）被告人（納税者）敗訴

控訴審 大阪高裁平成8年3月5日判決（平成6年（う）第593号）

（税資217号466頁）被告人（納税者）敗訴

第1項 事案の概要

被告人の経営する会社（第一審の被告人・以下、「被告人」という。）は、滋賀県甲賀郡土山町所在の同社の滋賀工場（以下、「滋賀工場」という。）内にセラミック設備を建造し、株式会社バーナー技術センター（訴外人・以下、「バーナー技術センター」という。）にセラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置設備工事一式を発注し、その代金の一部5,500万円を昭和57年7月期に（また、7,300万円を昭和58年7月期に）材料費として仮装計上した。

本事案は、被告人が訴外人であるバーナー技術センターに支払った代金について、その代金はトンネルキルン台車付属品及び乾燥台車等の取得費用に相当するものであり、法人税法施行令第133条に規定する少額減価償却資産の取得費用に該当するため、減価償却資産として計上する必要がないもので、材料費として損金処理したことは妥当であるとの主張に対して、裁判所が被告人の主張を棄却した法人税法違反被告事件である。

第2項 争点

機械装置の一部をなす乾燥台車等が法人税法施行令第133条に規定する少額減価償却資産に該当するか否か。

第3項 被告人の主張の要点

被告人がバーナー技術センターに対して支払った昭和57年7月期の5,500万円は、あくまでも、トンネルキルン台車付属品及び乾燥台車等の取得費用に相当するものであり、法人税法施行令第133条に規定する少額減価償却資産の取得費用に該当し、減価償却資産として計上する必要がないもので、材料費として損金処理したことは妥当である。

第4項 裁判所の判断

被告人は昭和 56 年 1 月 23 日バーナー技術センターにセラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置一式を代金 1 億 5,700 万円で発注し、内金 6,500 万円を昭和 57 年 7 月期に支払ったが、そのうちの 1,000 万円は工事中間金の名目（建設仮勘定に計上）で支払い、残額 5,500 万円を（1）レンガ 3 万枚、代金 1,500 万円、（2）台車用キャスター 8,000 キログラム、代金 1,200 万円、焼成用棚板支柱 1 万 500 組、代金 2,800 万円の名目で小口なものに分けたことが認められ、その事実に照らすと、そもそも昭和 57 年 7 月期に計上した 5,500 万円は、トンネルキルン台車付属品及び乾燥台車等の各部品の代金として支払われたものではないと言うべきであり、この点を捉えても被告人の主張は失当である。

また、法人税法施行令第 133 条（昭和 63 年 12 月 30 日号外政令第 362 号による改正前のもの）は「内国法人がその事業の用に供した減価償却資産で、その使用可能期間が 1 年未満であるもの又はその取得価額が 10 万円未満であるものがある場合において…（中略）…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」旨を定めており、いわゆる少額減価償却資産の損金算入を認めているが、法人税基本通達 7-1-11（平成元年直法 217 による改正前のもの）によれば、「取得価額が 10 万円未満であるかどうかは、通常取引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、工具及び備品については 1 個、1 組又は 1 揃いごとに判定」することとされている。

そして、本件セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置は、プレス成型したセラミック原料土を乾燥台車に乗せて予備乾燥した上で、焼成台車に乗せ換えて窯内を進行させ、連続的に焼き上げる工程を分担する一体の機械設備として製造、設置されたものであるから、それは全体で一個の機械装置として捉えるのが相当であり、これを構成する資材（本体用レンガは、築炉用の耐火煉瓦である。）や個々の部品を取り上げて少額減価償却資産とすることが適切でないことは、法人税基本通達 7-1-11 の解釈上明らかである。

第5項 検討

1 裁判所の判断に対する考察－資産の償却単位を全工程において一体とする考え方－

本判決では、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置におけるトンネルキルン台車付属品及び乾燥台車の取得費は、法人税法施行令第 133 条に規定する少額減価償却資産には該当せず、上記個々の資産の性質について、プレス成型したセラミック原料土を乾燥台車に乗せて予備乾燥した上、窯内を進行させ、連続的に焼き上げる工程を分担する一体の機械装置として、製造、設置されたものであり、それは全体で一つの機械装置として捉えるべきであり、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置を構成する資材（耐火煉瓦）や個々の部品を取り上げて、少額減価償却資産とすることはできないと判示している。

すなわち、プレス成型したセラミック原料土を乾燥台車に乗せて予備乾燥した上、窯内を進行させ、連続的に焼き上げるという目的を、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置が本来発揮すべき資産の効用、用途として捉え、台車付属品、台車、資材（耐火煉瓦）等の個々の資産を、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置と一体の機械設備としてみなし、法人税法施行令第 133 条及び同施行令の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 の解釈を行った後、本事案に当てはめ少額減価償却資産には該当しないと判断したものと考えられる。

セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置機械をなす台車付属品及び台車、資材（耐火煉瓦）等の個々の資産は、法人税基本通達 7-1-11 に照らすならば、資産全体で 1 台又は 1 基として計上すべき、機械及び装置に該当するとの資産の償却単位の判定を行ったものであり、妥当な結論であると考えられる。なぜならば、台車付属品及び台車、資材（耐火煉瓦）等の個々の資産は資産単体としての使用を予定されたものではなく、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置が資産全体としての用途を果たすための一資産に過ぎないものと解されるためである。そうした資産本来の効用、用途を勘案し、少額減価償却資産の該当性を否認した上記の判決は、理解の及ぶところである。

酒井克彦教授は、上記の判示のうち、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置を一体の機械及び装置と判断した点について、「各工程をそれぞればらばらのものしてみるのではなく、一体の機械設備として捉えている」²³⁷と肯定的に評価している。

2 資産の償却単位の判定に係る NTT ドコモ訴訟判決との比較

²³⁷ 酒井・前掲注 78、19 頁

NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権は、本件において判示されたセラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置の資産の単位判定の捉え方に通じる側面があるものと考えられる。なぜならば、エントランス回線利用権については既述のとおり、1回線であっても理論上は取引が可能であろうが、実際には複数回線での取引がなされており、かつ、資産本来の効用、用途を果たすためには、エントランス回線全体が一体となって機能する必要があるためである。本判決において台車付属品及び台車、資材（耐火煉瓦）等の個々の資産について、法人税基本通達 7-1-11 に定める資産の機能の解釈において、それら個々の資産が組み合わさり、全行程を通じて機能が発揮されるものとして捉え、資産全体として1台又は1基として捉えるべき機械及び装置として、資産の償却単位の判定が行われた点は比較し得るのではないかと考えられる。

判示のとおり、台車付属品及び台車、資材（耐火煉瓦）等の個々の部品、部材は、資産単体として使用を予定されたものではなく、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置として、一連の工程を分担する個々の資産として、各資産一体の機械設備として製造、設置されたものであり、全体として1個の機械装置としての使用が予定されるとみなされる資産であると言える。

したがって、本事案と比較するならば、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権についても、同様にエントランス回線全体として一つの効用、用途を果たすものであり、その利用権であるエントランス回線利用権1回線は、全体としての効用、用途を果たすための一資産であるとする捉え方も、成り立ち得るのではないかと考えられる。エントランス回線利用権1回線では、資産としては機能しないと判断されることになる。

本事案は、台車付属品及び台車、資材（耐火煉瓦）等の個々の資産について、プレス成型したセラミック原料土を乾燥台車に乗せて予備乾燥した上、窯内を進行させ、連続的に焼き上げるという一つの工程を重視し、法人税基本通達 7-1-11 に定める資産の発揮する機能の解釈を行い、認定事実には当てはめた結果、個々の資産について少額減価償却資産の該当性を否認した事案である。裏を返せば、本事案における裁判所の判断は、法人税法施行令第133条の少額減価償却資産の適用範囲を限定する努力が行われた結果であるとも考えられる。

仮に、本事案における台車付属品及び台車、資材（耐火煉瓦）等の各資産について、個々の資産であっても物理的には部品、あるいは、部材としての最低限の機能が果たされるため、少額減価償却資産に該当すると判断されたならば、セラミック焼成用キルン及び白生

地乾燥装置一式での代金 1 億 5,700 万円という多額の支出が、全額損金として計上された可能性がある。

その判断は、税務処理上の便宜、また企業会計上の重要性の原則に照らした場合に、重要性が乏しいため、取得時の一時費用として処理することが認められるという、減価償却資産制度の例外規定としての少額減価償却資産制度の趣旨にそぐわず、結果として法人税課税ベースの侵蝕が引き起こされる判断であることは言うまでもない。

しかしながら、裁判所はそうした判断は行わず、上記個々の資産が本来果たすべき用途、効用、また資産の使用実態等を勘案した上で、法人税法施行令第 133 条及び法人税基本通達 7-1-11 を解釈し、少額減価償却資産の適用範囲を限定した。

そうした解釈努力は租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である少額減価償却資産の適用範囲を必要以上に広げないという、租税法解釈の一般原則にもそぐうものであり、極めて妥当な判断であると考えられる。したがって、本事案は NTT ドコモ訴訟判決において、エントランス回線利用権の資産の償却単位を判断するにあたり、純機能説に基づく物理的な最低限の機能のみを要求した裁判所の判断との対照的な事案として、非常に意義のある判決であると考えられるのである。

第4節 工場内に設置した電波暗室の減価償却資産の資産区分の認定に係る訴訟判決 検証

第一審 東京地裁平成 17 年 1 月 21 日判決（平成 15 年（行ウ）第 633 号）

（税資 255 号順号 9904 頁）納税者敗訴

控訴審 東京高裁平成 17 年 10 月 27 日判決（平成 17 年（行コ）第 46 号）

（税資 255 号順号 10178 頁）納税者敗訴

上告審 最高裁平成 19 年 7 月 3 日第三小法廷判決（平成 18 年（行ツ）第 20 号、

平成 18 年（行ヒ）第 32 号）（税資 257 号順号 10745 頁）納税者敗訴

第1項 事案の概要

1 本件工場の設置の経緯

X 社（控訴人・上告人・以下、「X 社」という。）は、電気通信機器及び電気用品の製造販売等を主たる業とする会社であり s 事業所を有している。X 社は B 社との間で平成 9 年 1 月 20 日、X 社を注文者、B 社を請負人として、工事代金を 15 億 3,280 万円とする s 事

業所内の工場（以下、「本件工場」という。）の工事請負契約（以下、「本件工場工事請負契約」という。）を締結した。その後、X社は本件工場工事請負契約について変更し、追加工事を1,800万円でB社に対して発注した。

2 工場内の建物における電波暗室の設置の経緯

X社は、C社との間で平成9年7月1日、X社を発注者、C社を請負人として、工事代金を1億1,000万円とする本件工場内の建物（以下、「本件建物」という。）の一つに電波暗室（以下、「本件電波暗室」という。）を3室設置する工事の請負契約（以下、「本件電波暗室工事請負契約」という。）を締結した後、C社との間で平成9年12月1日、シールド測定料を追加し、本件電波暗室工事請負契約の工事代金を1億1,150万円へ増額する変更契約を行った。

各工事のしゅん功後、X社は、本件工場工事請負契約及び本件電波暗室工事請負契約に基づき、本件工場及び電波暗室3室の引渡しを受け、B社及びC社に対して、各工事代金を支払った。

なお、本件建物は2階建てで、1階に第二電波暗室、2階に第三電波暗室が設置されており、また、1階及び2階吹抜けで第一電波暗室が設置されている。その他、本件建物内には、測定機器類を設置するための暗室前室と呼ばれる部屋が1階及び2階に設置されており、倉庫及び階段が付設されている。

本件建物はX社がアンテナ等を開発・製造する目的で設置されたものであり、本件電波暗室は、アンテナ等の電氣的性質を測定するために本件建物内に設置された施設である。

3 本件電波暗室の資産計上及び課税関係

X社は、C社に対して支払った本件電波暗室工事請負契約の工事代金（変更後の工事代金）1億1,150万円及びB社に対して支払った本件工場工事請負契約の追加工事代金1,800万円のうち400万5,600円の合計1億1,550万5,600円を本件電波暗室の設置に必要な金額として資産に計上した。

その際に、X社は、本件電波暗室を耐用年数省令別表第二（機械及び装置）268番「電気計測器、電気通信用機器、電子応用機器又は同部分品（他の号に掲げるものを除く。）製造設備」（以下、「機械及び装置」という。）に該当するものとして、耐用年数を10年とし

て減価償却額を算定し、各事業年度の法人税について、上記算定による減価償却額に基づき確定申告を行った。

しかしながら、Y 税務署長（被控訴人・被上告人・以下、「Y 税務署長」という。）は、本件電波暗室を建物に分類して耐用年数 31 年を適用するのが妥当であるとし、本件各事業年度の法人税に係る更正処分を行った。この更正処分を X 社は不服として、本件更正処分等の取消しを求め、Y 税務署長を提訴した。

なお、第一審東京地裁判決及び控訴審東京高裁判決を経て、X 社は最高裁（平成 19 年 7 月 3 日）に対して上告を行っているが、上告審である最高裁においても本判決（東京高裁判決）を維持し、その結論は覆ることは無かった。したがって、本論文においては最も X 社及び Y 税務署長、両当事者の主張が多くなされた東京高裁判決を検証の中心とした。

第2項 争点

本件工場内に設置した電波暗室について適用される耐用年数が、Y 税務署長の採用した法定耐用年数 31 年（建物の耐用年数）であるのか、もしくは X 社が法人税の確定申告時に採用した法定耐用年数 10 年（機械及び装置の耐用年数）であるのか。

第3項 当事者の主張の要点

(X 社の主張)

本件電波暗室は、電気通信機器の製造工程において、試験、検査を行う過程で使用され、その際、本件電波暗室全体が一つの装置として機能するものであり、電気通信機器の製造に不可欠なものである。すなわち、シールドルーム、その内部の電波吸収体及び測定器が全体として一つの箱状の電波測定装置となっている。

本件電波暗室は、本件建物が工場内建物として使用される上でも、その建物自体の効用の持続にとって、何らの効用も発揮しておらず、本件電波暗室があるからといって本件建物の効用持続年数に差異が生じ、本件建物の工場内建物としての建物自体の使用上の効用が維持、改善されるものではない。また、構造上本件建物と一体不可分のものではなく、あくまでも、電気通信機器の生産工程の一部をなすものである。したがって、本件電波暗室は、減価償却資産の区分上、建物ではなく機械及び装置に該当するものであり、耐用年数 10 年を適用するのが妥当である。

なお、耐用年数通達 1-2-3（建物の内部造作物）においては、建物附属設備に該当する場合を除き、建物の内部造作物を建物に含めて耐用年数を適用すると定められているが、仮に本件電波暗室が機械及び装置に該当しないとしても、同通達に定める建物附属設備に該当するため、Y 税務署長の採用する建物に含めた耐用年数を適用することは妥当ではない。

（Y 税務署長の主張）

本件電波暗室は本件建物から取り外すことは容易にはできず、構造上、本件電波暗室のシールドは、本件建物に固着していなければ独立して存在することは不可能であることから、物理的に本件建物と不可分一体のものである。また、当初より本件建物内には、本件電波暗室を設置することが予定されており、本件建物と本件電波暗室は、機能的な面においても一体であると認められる。すなわち、本件電波暗室自体が、本件建物から独立して製品の製造等のための固有の機能を有しているとは考えられない。

確かに、本件電波暗室は本件建物内において、X 社がアンテナ等を開発・製造する際に測定機器と同時に利用されることにより、アンテナ等の電氣的性能を想定するために重要かつ不可欠な役割を果たしている。しかしながら、温湿度の調整制御、無菌または無じん空気の汚濁防止、防音、遮光、放射線防御等のために設置された工場内の建物の特別な内部造作のように、製品の開発、製造の過程において重要かつ不可欠な役割を果たしているとは言え、本件建物と物理的・機能的に一体となって本件建物の用途における使用のために客観的な便益を与えるものは、機械及び装置に該当するものとは言えない。

すなわち、本件建物と本件電波暗室は、物理的・機能的に一体のものであり、本件電波暗室は、建物の一部として、アンテナ等を開発・製造するという本件建物の目的・用途に従った便益を与えるものである。したがって、本件電波暗室は建物附属設備には該当せず、建物に含めた耐用年数 31 年が適用されるべきである。

第4項 裁判所の判断

本件建物のうち、本件電波暗室の設置されている区画は、当初からアンテナ等の電氣的性能を測定するための電波暗室を設置することを目的とした工場内の建物である。アンテナ等の性能を測定するという機能の面からも、温湿度の調整制御、無菌または無じん空気の汚濁防止、防音、遮光、放射線防御等のために工場内の建物に特別な内部造作を設置した場合と同様に、本件建物と本件電波暗室は、一体不可分のものである。また、本件電波

暗室が設置されたことにより、アンテナ等の開発・製造のためアンテナ等の性能を測定することを用途とする工場内の建物である本件建物には、その用途に即した客観的な便益が与えられたと判断される。すなわち、本件電波暗室は、本件建物から独立して存在することは経済的に不可能であり、物理的にも本件建物と一体のものであると言える。

また、X社の主張のとおり、本件電波暗室がアンテナ等の電氣的性能を測定するために重要かつ不可欠な役割を果たしているとしても、それゆえ直ちに機械及び装置に該当するとは言えない。

確かに、耐用年数省令別表第一において、建物附属設備の構造又は用途として規定される電気設備（照明設備を含む。）、給排水又は衛生設備及びガス設備、冷房、暖房、通風又はボイラー設備、昇降機設備、消火排煙又は災害報知設備及び格納式非難設備、エアカーテン又はドア自動開閉設備、アーケード又は日よけ設備、店舗簡易装備及び可動間仕切りについては、建物に固着されたもので、その建物の使用価値を増加させるもの又はその建物の維持管理上必要な資産ではある。しかしながら、それらの資産は本件電波暗室とは異なり、建物と物理的・機能的には可分であり、建物の用途そのものに客観的な便益を与えるものではないことから、特に建物とは独立して、耐用年数が算定される資産であると解される。以上のことから、X社の主張である本件電波暗室が建物附属設備に該当するとは判断されない。

第5項 検討

1 本件電波暗室の減価償却資産の資産区分の妥当性

本件電波暗室の耐用年数省令における減価償却資産の資産区分の妥当性について、検証する。本判決は、工場内に設置した電波暗室が、Y税務署長の採用した建物に該当するの、もしくはX社が法人税の確定申告時に採用した、機械及び装置（あるいはX社が本件裁判において追加主張した建物附属設備）に該当するの、すなわち、減価償却資産の資産区分が主たる争点となった。減価償却資産の資産区分は本論文の中心主題である資産の償却単位の判定とも密接に関係する争点である。また、建物の耐用年数は機械及び装置や建物附属設備の耐用年数よりも長く、どの資産区分を採用するかにより、減価償却費の算定額は大きく変わり、結果、課税所得に与える影響は甚大である。

建物とは、柱、壁、屋根から構成され、外界と隔絶した空間を確保するための構造物であり、その用途に応じて住宅、店舗、事務所、工場、倉庫等に分類される。また、耐用年

数省令における建物の耐用年数の算定趣旨に照らすならば、建物附属設備として独立の区分がなされていない資産であり、かつ、建物と物理的・機能的に一体となって、建物本体の各々の用途における使用のために客観的な便益を与える資産である。

これに対して建物附属設備とは、建物に固着され、建物の使用価値を増加させるもの又は建物の維持管理上必要なもので、特に建物から分離して償却すべきものとして、耐用年数省令別表第一に建物附属設備として掲げられたものであり、例として電気、水道、ガス、衛星設備や冷暖房通風設備等の資産が該当する。

耐用年数省令の趣旨は、建物の内部造作について建物と物理的・機能的に一体となり、建物の用途に応じた使用のために客観的に便益を与える以上は、原則は建物の耐用年数によるものと考えられる。したがって、建物附属設備として区分されるのは、同省令において特に建物から分離して償却すべきとされた、例外的な資産に限られるものと解される。

2 耐用年数の算定方式における資産の用途用法の考え方

本論文第1章第1節において既述のとおり、耐用年数の算定方式の背景には、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果を上げることができる年数、すなわち、効用持続年数によるものとする考え方がある。この点について、税理士（元国税不服審判所国税審判官）の佐藤孝一氏は「『固定資産の耐用年数等に関する省令』においては、建物附属設備に該当しない建物の内部造作については、その構造のいかんを問わず、本体である建物に含めて償却されることが想定されていたと認めることができ、そして、このような算定方式は、現行の耐用年数省令における耐用年数の算定の基礎となっている」²³⁸との見解を示している。

機械及び装置の要件について検討すると、機械とは①剛性のある物体から構成され、②一定の相對運動をする機能を有し、③それ自体が仕事をするもので、航空機及び車両等の耐用年数省令別表第一に該当する機器を除いたものである。また、装置とは剛性のある物体から構成されており、機械と一体となって、又は機械の補助用具として、工場等の設備を形成し、総合設備の一部として用役の提供を行うもので、耐用年数省令別表第一の工具等に該当するものを除く資産である。

²³⁸ 佐藤孝一「工場内の電波暗室の減価償却に当たり適用すべき耐用年数（建物又は機械装置）」『最近の税務訴訟（VII）』（大蔵財務協会・2011年）764頁

3 本件電波暗室に係る資産としての用途用法

以上の点を念頭に、本事案における電波暗室に係る減価償却資産の資産区分を検討すると、確かに本件電波暗室は、X社の主張するように、アンテナ等を開発、製造する際に測定機器と同時に利用されることにより、アンテナ等の電氣的性能を測定するために重要なかつ不可欠な役割を果たしていることが認められ、一見すると機械及び装置（特に装置）における総合設備の一部としての用役を提供しているようにも捉えられる。佐藤孝一氏は「本件電波暗室のシールドルームは、費用の観点を無視すれば、建物の躯体とは全く別に、鉄骨等でシールドルームを作成して、一つの箱として完全に自立させることも理論的には可能であり、また、本件電波暗室を本件建物から切り離して、別の建物の内部に移設することも理論的には可能である」²³⁹とのX社の主張を一部認めている。

しかしながら、本件電波暗室が設置されている区画は、第一電波室を設置するために本件建物の基礎を掘り下げられている。また、X社の施工業者であるB社とC社の間において、本件電波暗室を設置するための工事のための打合せや日程調整が行われたという認定事実からは、本件建物が当初よりその建物内部に本件電波暗室を設置する目的で建設されたものと考えられる。すなわち、本件建物自体の主要な目的・用途の一つとして本件電波暗室の設置が予定されていたことは、明らかである。

そのように考えると、本件電波暗室はシールドルームと電波吸収体が一体となっており、アンテナ等の電氣的性能を測定するという機能を発揮すると捉えるのが妥当なのではないか。物理的にも本件電波暗室のシールドルームの支柱である軽量鉄骨は、建物の柱及び梁等にボルト及びアングルで固定され、シールドルームの床は、本件建物の床の上に直接銅箔やベニヤ板が張られている。したがって、本件建物から物理的に容易に取り外すことはできず、経済的観点や物理的構造に照らしても、本件建物から独立して存在することは不可能である。さらに、最も大きな第一電波暗室については、シールドルームの壁面が建物前室との境面となり、シールドルームに出入口が設置されており、その物理的構造から、本件電波暗室自体が部屋として、建物の一部を構成するものと考えられる。

したがって、本件建物と本件電波暗室は、アンテナ等の性能を測定するという機能の点から捉えると、一体不可分のものであると言える。さらに、本件電波暗室が設置されたことにより、アンテナ等の開発・製造のためアンテナ等の性能を測定することを用途とする

²³⁹ 佐藤・前掲注 238、761 頁

工場内の建物である本件建物に、その用途に即した客観的な便益が与えられたとする裁判所の判断は妥当なものと考えられる。

たとえ本件電波暗室がアンテナ等の電氣的性能を測定するために重要かつ不可欠な役割を果たしていたとしても、その事実のみをもって、直ちに X 社が主張する機械及び装置に該当するとは言えず、X 社の追加主張である建物附属設備にも該当するとは言えない。裁判所の判断は、「建物附属設備に該当しない建物の内部造作については、その構造のいかんを問わず、本体である建物に含めて償却されることが想定されていた」²⁴⁰とする耐用年数省令に基づく耐用年数策定の趣旨にそぐうものである。

4 本件電波暗室の耐用年数表における資産区分と租税法律主義の関係性

次に、本裁判において X 社が主張した「電波暗室のような特殊な生産設備については、法令上の資産区分において明定されておらず、判然としないもかかわらず、本件各課税処分は、耐用年数省令に記載のないものについて、建物の一部を利用していれば直ちに『建物』であるとの強引な解釈適用をしたものであって、明確性を旨とする租税法律主義に著しく反する」との主張について検証する。この問題は、本件電波暗室のような特殊な生産設備の資産の償却単位の判定に当たって、耐用年数省令（耐用年数表）に記載がない場合に、いかに租税法律主義との整合性を担保するかという問題であり、本判決のみならず、減価償却資産の償却単位の判定基準のあり方に通じる実益ある論点であるものと考えられる。

この点について、佐藤孝一氏は「確かに、耐用年数省令において『電波暗室』という具体的名称については明定されていないことは認められる」²⁴¹と X 社の主張の前提事実を認めつつも、「電波暗室にも様々な形態、規模のものがあるから、その形態や使用状況等によって、耐用年数省令上『建物』、『機械及び装置』、『建物附属設備』等の様々な資産区分に該当する可能性があり、これらを一律に資産区分することは困難であるだけでなく、妥当でもないというべきである。また、耐用年数省令に、現存するすべての内部造作の具体的名称を個別的に明定しておくなどということが、現実的なものでも、また必要なものでもないことは明らかであり、…（中略）…耐用年数省令上、『電波暗室』という具体的名

²⁴⁰ 佐藤・前掲注 238、764 頁

²⁴¹ 佐藤・前掲注 238、771 頁

称が明定されていないことをもって、租税法律主義に反するということはできない」²⁴²とし、X社の主張を否定している。

さらに、佐藤氏はX社が、同業他社が電波暗室を機械及び装置として10年の耐用年数を適用して申告納税し、税務当局もこれを承認していると主張する点を捉え、「電波暗室については、様々な形態、設置態様等が考えられるので、一律の耐用年数になるとは限らないのであって、上記のような事実をもって、直ちに租税法規が不分明であることの証左とすること」²⁴³はできないとの見解を示している。

佐藤氏の見解は妥当なものと考えられる。そもそも、本件電波暗室のような特殊な資産については、単に資産の名称が同業他社と同様であっても、電波暗室の果たす用途用法には相違があるはずであり、個別の事象に応じて、個々の資産の用途用法、設置態様等を勘案して、耐用年数を適用する考え方は理解の及ぶところである。

したがって、そのような特殊な資産について、同業他社における名称のみをもって、自社の資産と比較し、一律に機械及び装置の耐用年数10年を適用すべきとするX社の主張は、耐用年数策定の背景にある、資産の効用持続年数の趣旨にも反するものと考えられる。

裏を返せば、耐用年数省令に明定されていない特殊な資産について、個々の形態、設置態様等を勘案した結果、一律の耐用年数にならなかつたとしても、それが租税法律主義に反するとも考えられない。むしろ、本件電波暗室のような特殊な資産について、一律に耐用年数を定めることの方が現実的ではなく、耐用年数省令の趣旨、ひいては、資産の用途用法に合わせた減価償却を行うという、減価償却資産制度の趣旨や意義・目的にも反するものと考えられる。

5 資産の償却単位の判定に係る NTT ドコモ訴訟判決との比較

NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権の資産としての捉え方は、本事案において判示された電波暗室の資産区分の判定における耐用年数の適用の捉え方に通じる側面があるものと考えられる。エントランス回線利用権については、既述のとおり1回線であっても、物理的な最小限の機能は果たされるが、資産本来の効用、用途が果たされるためには、エントランス回線全体が一体となって機能する必要がある。そうしたエントランス回線利用権の資産としての捉え方と、本件電波暗室のような、特殊な生産設備におけ

²⁴² 佐藤・前掲注 238、771 頁

²⁴³ 佐藤・前掲注 238、771 頁以下

る減価償却資産の資産区分について、資産の機能の面から形態、設置態様等を勘案し、結果として建物と一体不可分とし、建物の耐用年数を適用させる資産の捉え方は、共通点を有するものと考えられる。したがって、本件電波暗室のような特殊な生産設備に対する償却単位の判定の考え方、及びその背景にある耐用年数適用の考え方を参照することにより、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権全体を、減価償却資産の単位判定の基礎として採用すべきである、という見解を導くことも可能なのではないか。

さらに、本事案は耐用年数省令に明定されていない特殊な資産について、個々の形態、設置態様等を勘案してその資産の償却単位の判定基準とすることが、租税法律主義に反しないという見解についても、参照となる事案である。エントランス回線利用権は資産区分において、無形固定資産のうちの電気通信施設利用権に該当することは既述のとおりであるが、個別の資産としてエントランス回線利用権等と、その名称が耐用年数省令上明定されている資産ではない。すなわち、エントランス回線利用権も、電波暗室と同様に特殊な資産であると言える。そうした性質を有する資産について、そもそもの資産の物的性質、態様等を勘案し、耐用年数表に明記された資産区分を当てはめ、資産の償却単位の判定を行うことは租税法律主義には反しないものと考えられる。

もっとも、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権は無形固定資産、本事案における電波暗室は有形固定資産と、資産の物的性質に相違があり、単純に比較することの是非については疑問が残る。この疑問は、既述の防犯用機器等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟における防犯用カメラ等（有形固定資産）、また、セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟における焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等（有形固定資産）と、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権（無形固定資産）とを比較する場合にも妥当する。したがって、エントランス回線利用権の資産の償却単位の判定基準と、本事案における電波暗室のそれを比較する妥当性を導くためには、その前提として、有形固定資産と無形固定資産の両資産について、資産の性質を改めて検証し、両資産の相違点と共通点を明らかにする必要がある。次章において論証を試みたい。

第5章 有形・無形固定資産の性質と資産の償却単位の判定における問題

第1節 無形固定資産の定義と性質及び資産の償却単位の判定における問題

第1項 無形固定資産の定義と性質

1 無形固定資産の定義

①企業会計上の定義

企業会計上、企業会計原則における固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産の3種類に区分されるが、そのうち無形固定資産については「営業権、特許権、地上権、商標権等」²⁴⁴とされている。

②会社法上の定義

会社法上、企業計算規則においても、企業会計上の定義と同様に固定資産が区分されている²⁴⁵。さらに、無形固定資産については「①特許権、②借地権、③商標権、④実用新案権、⑤意匠権、⑥鉱業権、⑦漁業権、⑧ソフトウェア、⑨のれん、⑩リース資産、⑪その他の無形資産であって、無形資産に属する資産とすべきもの」²⁴⁶とされている。

③税法上の定義

税法上、所得税法施行令6条及び法人税法施行令13条8号において、「①鉱業権²⁴⁷、②漁業権²⁴⁸、③ダム使用権、④水利権、⑤特許権、⑥実用新案権、⑦意匠権、⑧商標権、⑨ソフトウェア、⑩育成者権、⑪公共施設等運営権、⑫営業権、⑬専用側線利用権、⑭鉄道軌道連絡通行施設利用権、⑮電気ガス供給施設利用権、⑯熱供給施設利用権、⑰水道施設利用権、⑱工業用水道施設利用権、⑲電気通信施設利用権²⁴⁹」とされている。

2 無形固定資産の性質

企業会計、会社法及び税法（法人税法及び所得税法）とそれぞれの定義において範囲が異なるものの、共通する特徴としては、特許権、実用新案権、意匠権、商標権に代表される知的財産権については「人の知的創作活動の所産である創造物に対する権利」²⁵⁰という特徴を有する。また、知的財産権には含まれないが、鉱業権、漁業権、ダム使用権等につ

²⁴⁴ 企業会計原則第三、四（一）B

²⁴⁵ 会社計算規則74条②（資産の分の区分）

²⁴⁶ 会社計算規則74条③三h

²⁴⁷ 租鉱権、採石権、採取権を含む。

²⁴⁸ 入漁権を含む。

²⁴⁹ 電話加入権を除く。

²⁵⁰ 伊川正樹「税務・会計上の無形固定資産の定義と特徴」『税理』55巻10号（ぎょうせい・2012年）9頁

いては、「法律又は慣習により独占的に認められる利用権」²⁵¹という特徴がある。さらに、営業権については「法律上の権利ではないものの、企業が超過収益力を享受することができる無形的財産価値」²⁵²という特徴がある。

なお、「コンピュータを機能させるプログラム」²⁵³としての特徴を有するソフトウェアについては、その特徴から無形固定資産として区分される。また、顧客リストやデータベース、ノウハウ、ブランド等については、「独立した資産として取引される慣習があるもの」²⁵⁴という特徴を有する営業権であるが、いわゆる、のれん等に代表される企業の超過収益力としての営業権については、「独立した資産として取引される慣習のない、人的条件や自然条件などによる超過収益力」²⁵⁵とその特徴が定義されており、同じ営業権であっても二つの異なる概念が存在するものと考えられる。

なお、財務会計的な見地から無形固定資産の特徴を定義した、久野秀男教授によると、工業所有権及び財産専用権は「償却性資産（傍点原文ママ）」²⁵⁶であるのに対して、暖簾は「『評価性資産（傍点原文ママ）』（あるいは評価性の顕著な資産）」²⁵⁷であると考えべきであり、その点に相違があるとする。また、久野教授は、工業所有権及び財産専用権については法律的独占条件を前提としているが、その点において「法律又は慣習により独占的に認められる利用権」²⁵⁸との伊川教授の見解と共通している。

資産の本質論（とりわけ営業権に係る資産の本質論）は本論文における主題である、減価償却資産の償却単位の判定の問題とは直接的には論点が異なるため、詳述はここまでに留めるが、伊川教授及び久野教授の上記の見解は、減価償却資産における無形固定資産の性質を捉える上で重要な示唆に富んでいる。

第2項 無形固定資産の償却単位の判定における問題

1 無形固定資産の償却単位の判定における判定基準の不均衡という問題

（エントランス回線利用権の資産の償却単位の検討）

²⁵¹ 伊川・前掲注 250、10 頁

²⁵² 伊川・前掲注 250、10 頁

²⁵³ 伊川・前掲注 250、10 頁

²⁵⁴ 伊川・前掲注 250、10 頁

²⁵⁵ 伊川・前掲注 250、10 頁

²⁵⁶ 久野秀男「無形固定資産本質論」『学習院大学経済論集』5 卷 1 号（学習院大学・1968 年）99 頁

²⁵⁷ 久野・前掲注 256、111 頁

²⁵⁸ 伊川・前掲注 250、10 頁

NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権とは、既述のとおり無形固定資産であり、法人税法施行令第13条8号に規定する電気通信施設利用権の一種であるが、上記の議論を踏まえると、その資産の本質は「法律又は慣習により独占的に認められる利用権」²⁵⁹であり、「財産専用権」²⁶⁰であると考えられる。

そして、NTT ドコモ訴訟判決を検証した際に検討した、辻教授の「基地局の設備のみでは機能を果たさないこと及び設置負担金がエントランス回線設置のための工事費等の実費の負担という性格をも持つ」²⁶¹とする資産の性質を鑑みるならば、エントランス回線利用権とは、以下の2つの性質をもつ資産が一体となり初めてその役割を果たす、無形固定資産であるものと考えられる。

①自社の設置する基地局という有形固定資産

②NTT が設置する有形固定資産としてのエントランス回線を利用するための設置負担金（工事に係る実費負担金。基地局とは異なり自社が設置していない点において、有形固定資産には該当しない。）

本件権利は、①自社基地局という有形固定資産のみでは資産としての役割を果たすことはできず、それは②のNTT の設置するエントランス回線の設置負担金の支払いのみでも同じことが言え、一体不可分の性質を有する。

①の自社基地局の設置（有形固定資産）と、②の設置負担金（工事に係る実費負担金）が一体となり初めて、PHS による通話が可能となりその資産としての効用、用途が発揮され、資産本来の機能が果たされるものと考えられる。したがって、①と②を併せた価額の総額をもって、エントランス回線を利用するための権利（無形固定資産）と捉えられるべき資産であると言えるのではないか。

また、エントランス回線利用権を取得するためには、NTT の電話網との相互接続協定が前提となるが、NTT との協定を結んだ者以外の者は、エントランス回線利用の申込を行うことはできず、結果として本件権利を取得することはできない。そうした意味で同権利は「法律又は慣習により独占的に認められる」²⁶²資産であり、また、「法律上保護された独占条件によって生成・保持され」²⁶³という要件を満たす資産であると言える。さら

²⁵⁹ 伊川・前掲注 250、10 頁

²⁶⁰ 久野・前掲注 256、111 頁

²⁶¹ 辻・前掲注 106、209 頁以下

²⁶² 伊川・前掲注 250、10 頁

²⁶³ 久野・前掲注 256、99 頁

に、久野秀男教授の無形固定資産における定義を参照するならば「償却性資産（傍点原文ママ）」²⁶⁴、すなわち減価償却資産に該当するものと考えられる。

（エントランス回線利用権と専用側線利用権の資産の償却単位の比較における疑問）

第2章第4節の課税実務検証において検証したとおり、専用側線利用権に係る資産の償却単位の判定においては、専用側線全体で資産の効用・用途を発揮する無形固定資産として、その償却単位を捉える考え方が見受けられる。

専用側線利用権とは、企業が自己の専用に供するために、自己の負担において敷設した鉄道の側線であるが、専用者である企業が敷設費用を負担し、その後敷設した側線自体は無償で鉄道事業者の所有となり、軌条等の有形固定資産についても鉄道会社の所有となる。その代わりに、利用者は無形の専用権を有するという形態を採る。すなわち、専用線の名義上の所有者は鉄道事業者であるが、専用側線利用権を有する専用者である企業が実質上の占有者となる資産であり、前節において指摘のとおり会社法及び税法上も無形固定資産の一種として明記された資産である。

また、同権利を取得するためには、鉄道事業者と専用者の間での契約行為が必要であることから、「法律又は慣習により独占的に認められる」²⁶⁵資産であり、また、「法律上保護された独占条件によって生成・保持され」²⁶⁶という要件を満たす資産であると考えられる。すなわち、資産の性質上、前節において検証したエントランス回線利用権と非常に類似する性質の資産であると言えるのである。

そうであるにも関わらず、専用側線利用権については、専用側線全体で資産の効用・用途を発揮する資産として専用者の負担する敷設費用全体をもって、無形固定資産である利用権としてその償却単位が判断されるのに対して、エントランス回線利用権については、1回線をもって、純機能説に基づく物理的な最小限の機能が発揮されるため、少額減価償却資産に該当すると判断されている。

以上のとおり、専用側線利用権の資産の償却単位の判定基準と比較した場合、NTT ドコモ訴訟判決における本件権利の資産の償却単位の判定基準には疑問がある。すなわち、資産全体でその効用・用途を発揮するという同種の性質を有する無形固定資産の間において、異なる資産の償却単位の判定基準が存在することに対する疑問である。

²⁶⁴ 久野・前掲注 256、111 頁

²⁶⁵ 伊川・前掲注 250、10 頁

²⁶⁶ 久野・前掲注 256、99 頁

(同種の性質を有する無形固定資産間の償却単位の判定基準の不均衡という問題)

この問題は資産の償却単位の判定において、法人税法施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）に明記がなされておらず、同施行令の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 の解釈・適用により、その償却単位の判定を行うことに起因するものである。すなわち、同種の性質を有する無形固定資産の償却単位の判定において、同施行令の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 の解釈・適用の統一性が担保されていないことにより、もたらされる問題であると考えられる。

(租税法律主義の観点からの通達課税の是非という問題)

同種の性質を有する無形固定資産間の償却単位の判定基準の不均衡という問題は、裏を返せば、法人税法施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）に明記が無いことを理由に、実質的な課税要件であるとも言える、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の償却単位の判定を、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」、あるいは、「機能」により行うことについての問題であると言える。とりわけ、同通達に定める「機能」という文言解釈を頼りに資産の償却単位の判定を行うことについては、既述のとおり租税法律主義の観点から批判がなされている。したがって、次章第 6 章の結論及び提言においては、同種の性質を有する無形固定資産間の償却単位の判定基準の不均衡という問題と併せて、通達課税の是非という問題についても、更なる論証の上、解決に向けた提言を試みたい。

なお、この問題は無形固定資産における資産の償却単位の判定のみならず、有形固定資産の償却単位の判定においても見られる問題である。

(無形固定資産全般に妥当する合理的かつ統一的な償却単位の判定基準の必要性)

前節において指摘したエントランス回線利用権の資産の償却単位の捉え方の問題は、専用側線利用権と比較した場合にその捉え方が妥当ではないというのみならず、広く、無形固定資産の性質に照らした資産の償却単位のあり方全般において妥当する問題である。技術革新の著しい現代社会において、無形固定資産の物的性質は非常に複雑・多岐に渡り、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権以上に、いわば特殊な資産とも言える資産は今後も発生し得る。そうした場合に、現行法令において資産の償却単位の判定基準

についての明記がなされておらず、さらに、同種の性質を有する資産に対しての統一的な解釈が存在しない現状には大いに問題がある。

既述のとおり、無形固定資産については、電気通信施設利用権（エントランス回線利用権を含む）や、専用側線利用権の資産の償却単位の判定基準を検証した際に指摘したとおり、いわば特殊な資産であり、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、資産の機能面により着目した資産の償却単位の判定が必要となる資産であると言える。そして、NTT ドコモ訴訟において採用された、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」について、純機能説に基づく物理的な最小限の機能という現行の解釈のあり方では、真に減価償却資産の趣旨及び意義・目的にそぐう資産の償却単位の判定を行うことはできない。そうであるからこそ、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」の解釈においては、より資産の効用・用途を勘案した、実質的な資産の償却単位の判定が求められ、かつ同種の無形固定資産の間において、合理性と統一性が担保される判定基準が求められるのではないか。そうした観点から、現行法人税法の解釈における資産の機能の捉え方について、一般的な通説である純機能説によらない捉え方を行う場合に、いかに同通達に定める「機能」という文言を捉えるべきであるのか、次章第 6 章において提言を試みたい。

2 旧法人税法における少額資産に対する実質的規制の不在という問題

旧法人税法における少額資産制度（少額多量資産制度（事業開始資産及び事業拡張資産含む）・少額重要資産制度）が廃止されたことにより、当該減価償却資産が業務上重要なものかどうかという実質的な判断要素は、現行の少額減価償却資産、また、一括償却資産の償却単位の判定においては考慮されない。そのため、減価償却資産制度本来の趣旨や意義・目的になじまない資産に対しての、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の拡大適用、その結果としての法人税課税ベースの侵蝕という問題が発生する。なお、この問題は有形固定資産の償却単位の判定においても共通して見受けられる問題であるため、次節の第 2 節において詳述する。

第2節 有形固定資産の定義と性質及び資産の償却単位の判定における問題

第1項 有形固定資産の定義と性質

1 有形固定資産の定義

第1章第2節において詳述のとおり、我が国における現行の法人税法は、固定資産については法人税法第2条22号において「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で政令で定めるものをいう」とされ、同条24号においては減価償却資産について「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」とされている。すなわち、主として有形固定資産を想定した規定となっていることが見受けられる。また、法人税法施行令第13条（1）～（7）²⁶⁷において規定される減価償却資産については全てが有形固定資産であり、同施行令第13条における減価償却資産の定義についても、基本的には有形固定資産を想定した規定となっている。

2 有形固定資産の性質

有形固定資産は、性質上形のある固定資産である点に特徴がある。また、資産全体をもって企業活動に利用され、建物や機械のように時間の経過や使用に応じて価値が減少する償却性資産を中心に、土地等の非償却資産が存在する点に特徴がある。（なお、無形固定資産においても電話加入権等、非償却資産は存在する。）

第2項 有形固定資産の償却単位の判定における問題

1 有形固定資産の償却単位の判定における判定基準の不均衡という問題

（法人税基本通達7-1-11に定める「通常取引単位」、あるいは「機能」の解釈・適用）

既述のとおり、少額減価償却資産（一括償却資産）の償却単位の判定基準については、法人税法施行令第133条（同施行令第133条の2）に明記がなされておらず、法人税基本通達7-1-11に定める「通常取引単位」、あるいは「機能」による資産の償却単位の判定がなされているのが現状である。

有形固定資産は、前節で詳述した無形固定資産と比較する場合、無形固定資産よりも、形のある固定資産であるがゆえに、資産の取引の実態が見えやすく、法人税基本通達7-1-11「通常取引単位」における1単位の取引を認識することが比較的容易な資産であるも

²⁶⁷（1）建物およびその附属設備（暖冷房設備、照明設備、通風設備、昇降機その他建物に附属する設備をいう）（2）構築物（ドッグ、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑道、煙突、その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう）（3）機械および装置（設備の種類別に分けられる）（4）船舶（漁船、油送船などに分けられる）（5）航空機（飛行機その他に分けられる）（6）車両および運搬具（鉄道用・軌道用の車両、特殊自動車、自動車など）（7）工具、器具および備品（観賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を含む）。

のと考えられる。また、同通達に定める「通常取引単位」と「機能」単位とが基本的には一致する点にその特徴がある。

したがって、有形固定資産の償却単位の判定については、基本的には同通達に定める「通常取引単位」の文言解釈を中心とした償却単位の判定がなされている。その際、課税実務検証において検討した、単体・個別に資産の償却単位とされる資産群及び1セット（1組・一式等）として資産の償却単位とされる資産群については、同通達前段に定める「通常取引単位」を基本とし、場合により、同通達後段に定める「機能」について、資産の使用実態、あるいは、効用・用途として捉え、「機能」を勘案した上での「通常取引単位」による判定がなされているのが、課税実務における資産の償却単位の判定の現状である。

また、ユニットバスや工場における送配管など、一部の有形固定資産については、例外的に「通常取引単位」にはよらず、課税実務においては資産の効用、用途が勘案された上で、使用実態をも加味され総合的に資産の果たす「機能」が判断され、資産の償却単位の判定がなされている。それらの資産は法人税基本通達7-1-11に定める、「通常取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、資産の果たす機能面により着目した資産の償却単位の判定が必要な資産であると考えられる。

（課税実務に見られる有形固定資産間の償却単位の判定基準の不均衡という問題）

既述のとおり、有形固定資産については同通達に定める「通常取引単位」における1単位の取引を認識することが比較的容易な資産であり、また、基本的には同通達に定める「通常取引単位」と「機能」単位とが一致する資産であるため、「通常取引単位」を基本としつつ、同通達後段に定める「機能」について、資産の使用実態、あるいは、効用・用途として捉え、「機能」を勘案した上での「通常取引単位」による判定がなされているのが課税実務における現状である。そうした資産の償却単位の取扱いの現状は、個々の資産について検証するならば、一定の合理性のある説明が可能であり、妥当なものと考えられる。

しかしながら、無形固定資産の償却単位の判定における問題においても指摘したとおり、法人税法施行令第133条（あるいは同施行令第133条の2）に明記が無い中で、法人税基本通達に定める「機能」という文言の解釈、あるいは、「機能」という概念の捉え方に差異が生じることにより、とりわけ、ユニットバスや工場における送配管などの資産の効用・

用途に着目した資産の償却単位の判定を行う資産群との間において、同じ有形固定資産であるにも関わらず、結果として単体・個別に資産の償却単位の判定を行う資産群や、1セット（1組・一式等）で資産の償却単位の判定を行う資産群との償却単位の判定基準の相違がもたらされる。すなわち、課税実務に見られる有形固定資産間の償却単位の判定基準の不均衡という問題である。この問題は有形固定資産全般に妥当する合理的な資産の償却単位の判定基準が、現在の課税実務において必ずしも確立しているとは言えず、特に、その資産の性質上、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、「機能」という文言、あるいは、概念の解釈によりその判定を行う場合において顕著となる問題である。そして、この問題は、資産の果たす機能、あるいは概念に係る統一的な解釈がなされていないことに起因するものであると考えられる。

（租税法律主義の観点からの通達課税の是非という問題）

法人税法施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）に明記が無いことを理由に、実質的な課税要件である、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の償却単位の判定を、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」、あるいは、「機能」により行うこと、とりわけ同通達に定める「機能」という文言を頼りに行うことについては、有形固定資産における資産の償却単位の判定においても、租税法律主義の観点から批判がなされており問題がある。

上記において指摘した、課税実務に見られる有形固定資産間の償却単位の判定基準の不均衡という問題は、同施行令等法人税法本法によらない通達課税による、実質的な課税要件の判断であると言え、租税法律主義の観点からは問題があると言わざるを得ない。こうした問題を念頭に置き、次章第 6 章の結論及び提言において解決に向けた提言を試みたい。

2 旧法人税法における少額資産に対する実質的規制の不在という問題

第 2 章第 3 節において詳述のとおり、旧法人税法における少額資産制度（少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）制度・少額重要資産制度）は、主に紛争回避という税務行政及び納税者双方の手数の軽減、また事務簡素化の観点から数次の改正を経て、現在の法人税法施行令においては存在しない規定となっている。なお、当時の少額資産に係る規定は、基本的には有形固定資産を想定した規定となっていることが見受けられる。

これらの旧法人税法における少額資産制度が廃止されたことにより、当該減価償却資産が業務上重要なものかどうかという実質的な判断要素は、現行の少額減価償却資産、また、一括償却資産の償却単位の判定においては考慮されないこととなった。それは、税務処理上の便宜、また企業会計上の重要性の原則から看過できないような場合においても、当該減価償却資産が実質的に見て業務上重要なものかどうか、という要素が勘案されないことを意味する。

かつては、資産の償却単位の判定において、税務処理上の便宜、また企業会計上の重要性の原則から看過できないような場合については、少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）、あるいは、少額重要資産として資産計上することが求められていた。それら少額資産に対する制度導入時の趣旨や意義・目的について改めて論証した結果、その設計思想には優れた点があり、少額資産の拡大適用に対する実質的制約としての役割を有する点において、必ずしも否定される論理ではないことは明らかである。資産の本来の効用・用途を鑑みて減価償却資産として計上すべきと判断される資産については、たとえ少額であっても一時の損金として認めることは適切ではなく、それは、現行少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の必要以上の拡大適用の防止、減価償却資産としての適正な費用配分による課税負担の公平性の担保という観点からも、評価し得る制度であると言えるのではないか。

旧法人税法における少額資産に対する実質的規制のない現行法及び現行通達の文言どおりの解釈では、かつては減価償却資産として計上を求めることが適切であると判断された資産であっても、少額減価償却資産もしくは、一括償却資産として判定せざるを得ず、それは減価償却に係る償却単位の判定における歪みであると言える。また、結果として法人税課税ベースの侵蝕が引き起こされる。これは由々しき問題である。

以上、現行法人税法（法人税法施行令含む）の抱える資産の償却単位の判定における実質的規制の不在という問題を解決するにあたり、いかなる解決策があり得るのか。次章第6章において提言を試みたい。なお、現行法人税法における少額資産に対する実質的規制の不在という問題については、前項において指摘のとおり、無形固定資産の償却単位の判定基準においても共通する問題である。

第3節 有形・無形固定資産の性質における相違点と共通点及び資産の償却単位の判定 における問題

第1項 有形・無形固定資産の資産としての性質における相違点

久野秀男教授は「固定資産を『有形』(tangible)と『無形』(intangible)とに区別する(区別せねばならぬ)積極的理由は何か」²⁶⁸と疑問を呈した上で、両資産を区別する積極的理由を会計慣行、特に貸借対照表上において両者を分類、区別して報告する点に求めている。しかしながら、最終的には「『有形』・『無形』(ともに傍点原文ママ)という用語の原義(original meaning)を再認識」²⁶⁹すると、実は積極的に区分する理由はさほど無いのではないかの結論を示している。以下に久野教授の論理を概説する。

まず、久野教授は「『有形』(傍点原文ママ)は tangible の、また、『無形』(傍点原文ママ)は intangible の訳語であるが、邦訳した場合の『有・無』(傍点原文ママ)という表現は、字義どおりに解釈すれば『有に対する無』(傍点原文ママ)という絶対的な対立概念」であるかのように捉えられるとする。しかしながら、実は原語である'tangible'に対する'intangible'という表現を正確に認識するならば、その本質は、「絶対的な対立概念の反映ではなく、むしろ相対的な意味合しかもたぬ」²⁷⁰ものであり、「tangible と intangible という語は、具象性の有無という観点のほかにも、相対的な意味で'certainly'に対する'uncertainly'という観念を含んで」²⁷¹いるものであるとする。

その上で、久野教授は、有形固定資産と無形固定資産の性質的な相違を'certainly'の訳語である「確実性(傍点原文ママ)」²⁷²という概念に求め、確実性の概念を「イ) 将来の収益との対応関係並びに期間限定の判別が困難もしくは著しく不確実である。ロ) 売却価額すなわち機会減価(opportunity-cost)が零もしくは無に等しい。ハ) 古典的な法律的財産権概念からは、その財産権たる資質に疑義がもたれる」²⁷³と定義する。そして、上記の確実性の概念における、会計上の定義は「ネガティブな側面(いわゆる『無形』からみる)」²⁷⁴であり、「貸借対照表上において、固定資産を分類区分して報告する場合『有形固定資産』と『無形固定資産』とを区別する積極的な理由は、かかる相対的な認識条件以外

²⁶⁸ 久野・前掲注 256、99 頁

²⁶⁹ 久野・前掲注 256、100 頁

²⁷⁰ 久野・前掲注 256、100 頁

²⁷¹ 久野・前掲注 256、100 頁

²⁷² 久野・前掲注 256、100 頁

²⁷³ 久野・前掲注 256、100 頁

²⁷⁴ 久野・前掲注 256、100 頁

には存在しないように思われる」²⁷⁵としている。さらに、久野教授は貸借対照表上の有形固定資産及び無形固定資産の区分は、「会計報告領域において、伝統的に遵守されてきた債権者中心思想の発現にすぎず、とくに法制度における債権者保護の伝統を反映したものであると断定される」²⁷⁶との結論を導いている。

久野教授の見解は資産の性質に根差した無形固定資産の定義であり、賛同し得る。すなわち、無形固定資産とは、有形固定資産に比べて‘intangible’であるがゆえにその物的性質が見えづらく、また、相対的に‘certainly’（確実性）の度合いが低いという点において、有形固定資産との相違の見られる資産であると言えるのではないか。さらに、両資産を積極的に区分する理由を、会計報告における債権者保護の伝統的な思想のみに見出すならば、その区分は必ずしも資産の本質に根差したのではなく、あくまでも慣行的なものであると考えられる。

第2項 有形・無形固定資産の資産としての性質における共通点

前項のとおり、久野教授の見解は、有形固定資産と無形固定資産の相違を‘certainly’（確実性）の訳語に求め、その性質は相対的な相違であるとする一方で、両者の違いを‘certainly’（確実性）における認識条件以外には存在しないとするものである。

久野教授は両資産の性質について、「その収益獲得能力という機能において、何ら基本的相違が認められない…（中略）…純会計理論とくに期間損益計算理論からは、有形たると無形たるとを不問」²⁷⁷とすべきであり、「期間に長短の差こそあれ、長期間原価（費用）要素（long-term-cost-factors）たる点にかわりはない」²⁷⁸との見解を示している。すなわち、久野教授の見解は、収益獲得能力という観点から、両者に共通点を見出し、最終的には固定資産において有形・無形の区別を行う積極的理由を否定する論理であると考えられる。

さらに、久野教授は「無形固定資産は機会減価が零にひとしいものであるというが、ゴーイング・コンサーン継続企業において清算価値乃至売却可能性並びに売却価値を考慮する余地は、原則的にいってない筈である」²⁷⁹と指摘している。同教授の見解は、無形固定資産は‘certainly’のうち、売却価額すなわち機会減価（opportunity-cost）が有形固定資産に比べて相対的に

²⁷⁵ 久野・前掲注 256、100 頁

²⁷⁶ 久野・前掲注 256、100 頁

²⁷⁷ 久野・前掲注 256、100 頁

²⁷⁸ 久野・前掲注 256、100 頁

²⁷⁹ 久野・前掲注 256、100 頁

低い（もしくはその機会が存在しない）が、継続企業の原則を前提とするならば、資産の性質を捉える上では必ずしもその要素は重要ではなく、売却価額すなわち機会減価の有無が有形固定資産との相違を強調する理由にはならないとの見解であるものと解される。

また、松原一泰教授は「現在一般的な資産概念は…（中略）…『潜在用役説』」²⁸⁰であり、「資産とは特定の企業実体内において、企業目的の為に用いられている経済的資源である。資産は期待された活動に利用できるか、または役立つ用役潜在分の総計である。ある資産の重要性は、専ら企業実体の目的に関連し、企業の継続性に依存する」との AAA 会計基準の 1957 年版改訂版²⁸¹を参照し、潜在用役という概念について説明している。そして、「『用役』の意味内容と、投入概念である『歴史的な原価』との差異」²⁸²を論じた上で総括として、久野秀男教授の「資産の機能を、極めて一般論的ないし抽象的に『潜在的な用役可能性（傍点原文ママ）』として理解し定義づけることそれ自体については、網羅的であるという角度から、別段異論をさしはさむ余地はない」²⁸³との見解を踏まえ、有形固定資産と無形固定資産とを積極的に区分する理由が乏しいとする、同教授の見解を肯定的に評価している。

第3項 有形・無形固定資産の資産としての性質に対する私見

以上、有形固定資産と無形固定資産の資産としての性質を踏まえると、有形固定資産と無形固定資産は、物的性質の有無という点及び‘certainly’（確実性）という点において相対的な相違があると言える。しかしながら、資産の性質に係る一般的な通説である、潜在用役説を是とし、ある資産の有する収益獲得能力という観点を重視するならば、両者を積極的に区分する必要はなく、むしろ共通点を見出すべきではないかと考えられる。

あえて、両者の相違点を強調するならば、無形固定資産とは、有形固定資産に比べて、相対的に資産の存続期間又は耐用年数を見積もることが難しい点にある。すなわち、有形固定資産は物的性質を有するがゆえに見えやすい資産であり、‘certainly’（確実性）が無形固定資産よりも相対的に高いことから、存続期間及び耐用年数を判定することは比較的容易であり、逆に、無形固定資産の場合は難しいという性質の相違は確かにある。

²⁸⁰ 松原一泰 「無形固定資産に関する諸問題」『下関商経論集』15 卷 1 号（下関学会・1971 年）162 頁以下。

²⁸¹ AAA, Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements, 1957 Revision.

²⁸² 松原・前掲注 280、162 頁

²⁸³ 久野秀男 『無形資産会計序説』（同文館出版・1969）9 頁

第4項 有形・無形固定資産の性質と両資産間の償却単位の判定における矛盾・不均衡という問題

(収益獲得能力という観点を資産の償却単位の判定に用いることの妥当性)

NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権（無形固定資産）と、防犯用機器等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟における防犯用カメラ等（有形固定資産）、セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等の少額減価償却資産の認定に係る訴訟における白生地乾燥装置等（有形固定資産）、工場内に設置した電波暗室の減価償却資産の資産区分の認定に係る訴訟における電波暗室（有形固定資産）を比較する場合、エントランス回線利用権のみが無形固定資産であり、その他 3 事案は有形固定資産という相違がある。

しかしながら、前節までの論考を踏まえると、無形固定資産であるエントランス回線利用権は、有形固定資産と比較した場合において、相対的には耐用年数表に定める資産の耐用年数の当てはめ、また、資産の償却単位の判定を行うことは容易ではないものの、資産としての収益獲得能力という観点を重視するならば、有形・無形固定資産という物的性質による相違に必要以上に着目するよりも、むしろ共通点を見出すべきである。したがって、資産の償却単位の判定を行う際に、基本的には資産としての収益獲得能力という観点を最も重視し、その判定を行うという論理を採ることは、それほど奇異なことでは無いのではないか。

潜在用役説に基づく収益獲得能力という観点を資産の償却単位の判定において用いることにより、有形・無形という資産の物的性質のみにとらわれず、適正な資産の償却単位の判定が可能となり、それは期間損益の適正化という減価償却の趣旨や意義・目的にもそぐうものでもある。そして、終局的には期間損益の適正化による課税負担の公平性を担保することにもつながるものと考えられる。

(4つの判例における有形・無形固定資産の償却単位の判定基準の不均衡という問題)

そうであるにも関わらず、第4章において検証した4つの判例においては、エントランス回線利用権（無形固定資産）と、それ以外の防犯用カメラ等（有形固定資産）、セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等（有形固定資産）及び電波暗室（有形固定資産）の資産の償却単位の判定基準において、以下のとおり大きな相違が見られ、不均衡な状態となっている。

- ① エントランス回線利用権（無形固定資産）

法人税法施行令第 133 条（同施行令第 133 条の 2）の行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」の捉え方にもっぱらの争点が置かれ、同通達に定める「機能」については、純機能説に基づく物理的な最小限の機能のみを要求する資産の償却単位の判定基準が採用された。また、少額多量資産・少額重要資産等の少額資産に対する実質的制約としての規定が現行法人税法には存在しないことを理由とした形式基準が採用された。

② 防犯用カメラ等（有形固定資産）

上記資産の効用、用途や使用状況について総合的に判断を加えた上で、資産の果たす機能面から、法人税基本通達 7-1-11 に定める、資産本来の「機能」を果たし得る「通常取引単位」に該当するか否かという判断を行っている。すなわち、資産としての性質を勘案した、実質的な資産の償却単位の判定基準が採用された。

③ セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等（有形固定資産）

プレス成型したセラミック原料土を乾燥台車に乗せて予備乾燥した上、窯内を進行させ、連続的に焼き上げるといった目的を達するため、上記資産の効用、用途を勘案した上で、台車付属品、台車、資材（耐火煉瓦）等の個々の資産を、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置と一体の機械設備としてみなし、法人税基本通達 7-1-11 の解釈・当てはめがなされた。

なお、本判決においては法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」、「機能」という文言について、どちらの文言解釈によるかについては明示されていない²⁸⁴ものの、②防犯用カメラ等の資産の償却単位の判定基準と共通する点として、全行程を一体と捉え、上記資産の効用、用途資産としての性質を勘案した上で、総合的に法人税基本通達 7-1-11 の解釈・当てはめがなされている点がある。すなわち、資産としての性質を勘案した、実質的な資産の償却単位の判定基準が採用されたものと解される。

④ 電波暗室（有形固定資産）

本件建物と本件電波暗室、アンテナ等の性能を測定するという機能の点から見ると、一体不可分のものである。また、本件電波暗室が設置されたことにより、アンテナ等の開発・製造のためアンテナ等の性能を測定することを用途とする工場内の建物である本件建物に、その用途に即した客観的な便益が与えられたと判断された。

²⁸⁴ なお、既述のとおり本件資産については「通常取引単位」と「機能」単位が一致すると捉えられる資産であることから、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」、「機能」のどちらの文言解釈に重きを置くのか判決において明示はなされていないものの、実質的な資産の償却単位の判定基準が採用されたと考えられる点については相違ないものと考えられる。

その判断は、第2章第4節において検証した課税実務検証における、ユニットバスの資産の償却単位の判定基準である、構造上建物と物理的又は機能的に独立・可分であるか否か、建物本来の効用を維持する目的以外の固有の目的を有するか否かという2つの要件に照らした判断基準と類似しており、資産としての性質を勘案した、実質的な資産の償却単位の判定基準が採用されたものと解される。

なお、本事案は減価償却資産における資産区分が主たる争点であり、上記資産①～③に係る事案における主たる争点である、少額減価償却資産の該当性とは直接的には争点が異なるものの、資産の償却単位の判定基準において、資産の用途用法を勘案するという実質的な判定基準が用いられている点において、②防犯用カメラ等、③セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等と共通点が見受けられる。

(4つの判例に見られる有形・無形固定資産間の償却単位の判定における矛盾という問題)

また、既述のとおり無形固定資産とは物的性質が無いことに特徴があり、それゆえに有形固定資産と比べた場合において、個々の資産の区分が明確でなく、また、個々の資産について資産全体に取り込まれやすいという性質を有するものと考えられる。例えば、資産①エントランス回線利用権に即して説明するならば、同権利について1回線という一応の区分を行うことはできる。しかしながら、現実的にはエントランス回線1回線という資産は目に見えず、個々に区分された物的性質を有する資産でもないため、そうした資産の性質に鑑みるならば、やはりエントランス回線利用権全体として1つの無形固定資産であると捉えるのが相当ではないか。

それに対して、有形固定資産とは物的性質を有する点に特徴があり、個々の資産の区分は比較的明確である。例えば、資産②防犯用カメラ等（有形固定資産）、資産③セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等（有形固定資産）については、それぞれ、カメラ1台、トンネルキルン台車付属品及び乾燥台車1台というように個々に資産を区分することは可能である。また、資産④電波暗室（有形固定資産）についても、1部屋単位という個々の資産の区分を行うことが理論上は可能である。すなわち、有形固定資産については個々の資産の区分が明確であり、また、個々の資産について資産全体に取り込まれにくいという性質を有するものと考えられる。

そうした資産の性質に照らすならば、無形固定資産については個々の資産の区分が明確でなく、また、個々の資産について資産全体に取り込まれやすいため、資産全体が減価償

却資産として、その償却単位の判定がなされ、逆に有形固定資産については個々の資産の区分が明確であり、また、個々の資産について資産全体に取り込まれにくいため、個々に少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）として、その償却単位の判定を行うことが可能であるという論理が自然であるように考えられる。

しかしながら、上記4つの判例における資産の償却単位の判定基準は、上記の論理の真逆の結果となっており、唯一の無形固定資産である資産①エントランス回線利用権のみが少額減価償却資産とされ、他の3つの判例における有形固定資産である資産②防犯用カメラ等、資産③セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等、及び資産④電波暗室については、全て資産全体としての効用、用途に着目した結果、減価償却資産として計上するのが妥当であると判断されている。この結果は、有形・無形固定資産の性質に基づく償却単位の判定としては矛盾しているのではないか。

なお、資産②、③及び④について、資産の性質上は個々に区分することが可能ではあるものの、資産の効用、用途を勘案し、上記の各資産を個々の資産とするのでは無く、資産全体で減価償却資産とする償却単位の判定については、既述のとおり疑義はない。問題は、資産①エントランス回線利用権について、資産の性質上、個々に区分することが難しく、資産の効用、用途を勘案するならば資産全体として機能を発揮する資産であると考えられるにも関わらず、少額減価償却資産として償却単位の判定がなされた点にある。

以上のとおり、有形・無形固定資産の性質に照らすならば、資産①のエントランス回線利用権に係る資産の償却単位の判定はいかに矛盾があり、問題であるかは明らかなのではないか。

（課税実務における有形・無形固定資産の償却単位の判定基準の取扱い）

上記4つの判例を比較する中で指摘される有形・無形固定資産の償却単位の判定基準の不均衡という問題は、第2章第4節において検証した課税実務検証における、有形固定資産と無形固定資産の償却単位の判定基準の取扱いを参照することにより、更に明らかとなる。とりわけ、資産の効用・用途に着目した資産の償却単位の判定を行う資産群における下記3つの資産に係る償却単位の判定の捉え方を比較すると、理解しやすい。

- ①ユニットバス（有形固定資産）
- ②工場における送配管（有形固定資産）
- ③施設利用権としての専用側線利用権（無形固定資産）

第2章第4節において検証のとおり、上記3つの資産に共通する特徴は、課税実務において資産の効用、用途が勘案された上で、その使用実態をも加味されて総合的に判断され、その償却単位の判定が行われる点にある。裏を返せば、上記の資産群は法人税基本通達7-1-11に定める、「通常取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、同通達後段における資産の「機能」、あるいは、より広く資産の果たす機能という概念の解釈に基づき、資産の償却単位の判定が必要な資産群であると言える。そして、有形・無形固定資産の本質論を踏まえるならば、それらの資産の効用、用途とは、潜在用役説に基づく収益獲得能力と言い換えることができよう。

すなわち、上記の資産群については、課税実務に見られる有形・無形固定資産の償却単位の判定基準において、資産の物的性質の有無という両資産の相違に必ずしもとらわれず、資産の効用・用途というより実質的な資産の償却単位の判定基準が用いられている証左であるとも言えるのではないか。こうした課税実務における取扱いと比較するならば、上記4つの判例における資産の償却単位の判定において、資産①のエントランス回線利用権（無形固定資産）のみが純機能説に基づき資産の果たす機能が形式的に判断され、②防犯用カメラ等、③セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等、④電波暗室（全て有形固定資産）における資産の償却単位の判定基準とは異なる判断がなされたことが、いかに問題であるかは明らかなのではないか。

（有形・無形固定資産間の償却単位の判定基準の不均衡・矛盾という問題への私見）

以上の議論を踏まえると、有形・無形固定資産間の償却単位の判定基準において、不均衡・矛盾が見受けられる現状は、やはり問題があると言わざるを得ない。潜在用役説に基づく収益獲得能力という観点は、主に無形固定資産の償却単位の判定において用いられる論理ではある。しかしながら、資産の本質論に照らすならば、有形・無形という資産の物的性質の有無のみにとらわれた資産の償却単位の判定基準が必ずしも妥当ではないことは明らかである。そして、収益獲得能力という観点を両資産の償却単位の判定基準において用いることは、決して奇異な論理ではないように考えられる。

潜在用役説に基づく収益獲得能力という観点を有形・無形固定資産の償却単位の判定基準に用いることを是とするならば、無形固定資産である①エントランス回線利用権のみが、純機能説及び形式基準に基づく法令解釈（あるいは法人税基本通達の文言の解釈）により、資産の償却単位の判定がなされ、他の②防犯用カメラ等、③セラミック焼成用トンネルキ

ルン・白生地乾燥装置等、及び④電波暗室に見られる実質的な法令解釈（あるいは法人税基本通達の文言の解釈）との取扱いに相違が生じている現状は、説明が付かない。

まして、既述のとおり上記資産①～④は全て、その資産本来の効用、用途を勘案するならば、資産全体（ある程度のまとまりをもった単位）をもってその目的が達成される（機能が発揮される）資産であり、減価償却資産として計上され、耐用年数に渡り適正な費用配分が求められるべき資産である。そして、税務処理上の便宜、企業会計上の重要性の原則からも、少額減価償却資産とするのは妥当でないと判断し得る資産である。この論理は課税実務における有形・無形固定資産の償却単位の判定基準の不均衡という問題を解決する際に、重要な論点となるものと考えられる。

有形固定資産とは物的性質を有する点に特徴があり、それゆえに個々の資産の区分が比較的明確であり、個々の資産が資産全体に取り込まれにくいという性質を有している。逆に、無形固定資産とは個々の資産の区分が難しく、個々の資産が資産全体に取り込まれやすいという性質を有している。そうした両資産の性質に照らした場合においても、唯一の無形固定資産である①エントランス回線利用権については、少額減価償却資産と判定され、他の有形固定資産である②防犯用カメラ等、③セラミック焼成用トンネルキルン・白生地乾燥装置等及び④電波暗室については、資産の用途、効用という観点に鑑み、資産全体が減価償却資産として判定される論理には矛盾が生じており、説明が付かない。

したがって、有形・無形固定資産の償却単位の判定において、両資産の物的性質の有無のみにとらわれた結果、その償却単位の判定基準に不均衡・矛盾が生じているのであれば、現行の資産の償却単位の判定基準には是正されるべき点があり、NTT ドコモ訴訟において採用された純機能説及び形式基準に基づく法令解釈（あるいは法人税基本通達の文言どおりの解釈）には問題があると結論付けられるのではないか。こうした問題が生じていることを念頭に、最終章である第6章結論及び提言においては、有形・無形固定資産の性質に照らした、合理的かつ統一的な、あるべき資産の償却単位の判定基準がなされるための具体策について提言を試みたい。

第6章 結論及び提言

第1節 法人税法施行令第133条（同施行令第133条の2）の適用の際の法人税基本通達7-1-11に定める「機能」のあるべき解釈

第1項 法人税基本通達7-1-11に定める「機能」のあるべき解釈

少額減価償却資産、あるいは、一括償却資産の償却単位の判定については、法人税法施行令第133条、同施行令第133条の2にその判定基準が明記されていないことから、その行政解釈である法人税基本通達7-1-11に定める「通常の取引単位」、あるいは、「機能」という文言を頼りに行われているという現状がある点については既述のとおりであり、一定の合理性を有する償却単位の判定基準であると考えられる。

しかしながら、減価償却資産制度の例外規定であり、かつ、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である少額減価償却資産の適用範囲を必要以上に広げないためには、とりわけ、同通達に定める「機能」という文言、概念について、一般的な通説である純機能説に基づく物理的な最小限の機能として捉えるのではなく、資産本来の用途、効用を果たし得るか否かという点を重視し、純機能説よりも広げて機能という文言を捉えるべきである。その際の機能という文言の捉え方として、利便性の高い資産本来の使い方とみなされる機能（重要な提言につき筆者にて傍点）として解釈をなすべきであると提言する。

あくまでも、法人税法施行令第133条、また同施行令第133条の2の行政解釈に過ぎない法人税基本通達7-1-11に定める「機能」という文言について、第一義的には物の働きであり、相互に関連し合って全体を構成している各因子が有する固有な役割という、機能の一般的な文言どおりの解釈は妥当である。しかしながら、技術革新著しい今後の現代社会においては、NTTドコモ訴訟判決など、機能という文言、あるいは概念の文言どおりの解釈により、かえって資産本来の性質や減価償却資産制度本来の趣旨にそぐわない事態が発生することは容易に想定できる。したがって、必要以上に機能という文言、概念の文言どおりの解釈にこだわり、その意味する範囲を狭く捉えるべきではない。

もともと、機能という文言、概念が狭く捉えられることにより、少額減価償却資産の適用範囲が拡大され、法人税課税ベースの侵蝕がもたらされているという現状のみを重視し、それを防ぐために、減価償却に係る資産の償却単位の判定において、機能という文言を純機能説などの現行の解釈よりも、広く解釈すべしとする単純な論理であってはならない。資産の本来の性質や効用、用途に照らすならば、減価償却資産として計上されるべき資産について、上記通達に定める「機能」という文言を狭く捉えることにより、それらの資産

を減価償却資産として勘い上げることができない現行の解釈のあり方に問題の本質がある。

したがって、そうした資産については、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言、あるいは、「機能」という概念自体の解釈について、現行の解釈のあり方に固執せず、利便性の高い資産本来の使い方とみなされる機能（重要な提言につき筆者にて傍点）として適切に読み替えることにより、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の必要以上の拡大適用を防ぎ、減価償却資産の趣旨に合致し、結果として法人税課税ベースの侵蝕を防ぐことができるという論理でなければならない。裏を返せば、法人税課税ベースの侵蝕という現象は、あくまでも結果であり、法人税課税ベースの侵蝕を防ぐという目的ありきで、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」の文言解釈が広げられ、法人税法施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）を解釈・適用されることがあってはならない。

第2項 上記解釈の減価償却に係る資産の償却単位の判定基準全般への展開

上記の観点から NTT ドコモ訴訟について改めて俯瞰すると、本事案はエンタランス回線利用権という資産について、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言を、資産本来の目的や性質を勘案せず、文言どおりに狭く捉えたがゆえに、資産の償却単位の判定を誤り、全額が少額減価償却資産として損金算入された典型的な事案である。結果、課税負担の公平性が害され、最終的には法人税課税ベースの侵蝕がもたらされた。エンタランス回線利用権は、その資産としての性質上、減価償却による費用配分手続の対象外とするほどの重要性の低い資産とは考え難い。したがって、機能という定義について純機能説に基づき、資産としての償却単位の判定を行うことは、少額減価償却資産の必要以上の拡大適用を招き、ひいては減価償却資産制度の趣旨を没する。

既述のとおり玉國文敏教授が「一般論からすれば、本来的には一般の償却資産と同様に取り扱うべきである資産であるにも拘わらず、政策的な理由に基づき、法令上、例外的な取扱いを認められている少額減価償却資産のようなケースでは、その適用範囲をやたらに拡大すべきでない」²⁸⁵と指摘し、さらに進んで、酒井克彦教授が租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）について、「政策の趣旨目的の範囲で解釈すべきである」²⁸⁶とし、「こ

²⁸⁵ 玉國・前掲注 115、126 頁

²⁸⁶ 酒井・前掲注 78、15 頁

これらの規定の解釈に当たっては、立法趣旨に合致させるべきとの配慮が働いている」²⁸⁷とする観点からも、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」についての文言どおりの解釈にこだわり、かえって課税負担の公平性が害されることがあってはならない。

NTT ドコモ訴訟に見られる、少額減価償却資産の必要以上の拡大適用がもたらす課税上の問題は、決して特殊かつ過去の事案における限定的な問題ではなく、技術革新の著しい現代社会において、今後も発生しかねない重要性の高い問題である。そうであるからこそ、資産の償却単位の判定における機能の捉え方については、純機能説にはよらず、利便性の高い資産本来の使い方とみなされる機能(筆者にて傍点)として解釈すべきである。

上記の提言は、酒井教授の学説である用途対応機能説とも通じるものであり、「観念的には用途を基礎に機能性を考える」²⁸⁸ことにより、資産本来の用途、性質にあった資産の償却単位の判定をなすべきとする同教授の見解については、大いに理解の及ぶところである。

第3項 潜在用役説に基づく収益獲得能力という観点からの資産の償却単位の判定

第5章第1節において検証のとおり、エントランス回線利用権の資産としての性質は、単体として1回線毎に少額減価償却資産とすべき資産ではなく、一体として減価償却資産とすべき資産である。そして、有形・無形という相対的には資産の単位判定を行うことが容易ではないという相違はあるものの、第4章の判例検証において検討した、防犯用カメラ等(有形固定資産)、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置等(有形固定資産)、電波暗室(有形固定資産)等の資産群との共通点が見出される。すなわち、資産本来の効用、用途に鑑み単体の少額減価償却資産ではなく、一体としての減価償却資産であると判断された事案と比較しても、エントランス回線利用権については、PHS事業における回線全体として減価償却資産とする考え方は妥当性を有すると言えるのではない。

潜在用役説に基づく説明をなすならば、それらの資産は全て、収益獲得能力という観点からは単体ではなく資産全体としてその能力を有する資産であるという点で共通しており、減価償却資産として計上され、耐用年数に基づく適正な期間において費用配分されるべき償却性資産であると考えられる。潜在用役説とは主に無形固定資産に係る学説ではあ

²⁸⁷ 酒井・前掲注 78、15 頁

²⁸⁸ 酒井・前掲注 95、227 頁

るものの、その論理を応用し、有形・無形固定資産全般において、資産の有する収益獲得能力という観点から考慮した資産の償却単位の判定を行うという考え方も成り立ち得るのではない。

また、第5章第3節において既述のとおり、有形固定資産とは物的性質を有する点に特徴があり、それゆえに個々の資産の区分が比較的明確であり、個々の資産が資産全体に取り込まれにくいという性質を有している。逆に、無形固定資産とは個々の資産の区分が難しく、個々の資産が資産全体に取り込まれやすいという性質を有している。そうした両資産の性質に照らした場合においても、唯一の無形固定資産であるエントランス回線利用権を少額減価償却資産と判定し、他の防犯用カメラ等（有形固定資産）、セラミック焼成用トンネルキルン及び白生地乾燥装置等（有形固定資産）、電波暗室（有形固定資産）等を、資産の用途、効用という観点に鑑み、資産全体として減価償却資産として判定する論理は矛盾している。

さらに、第2章第4節において検証したとおり、課税実務においては①ユニットバス（有形固定資産）、②工場における送配管（有形固定資産）、③施設利用権としての専用側線利用権（無形固定資産）の3つの資産については、資産の効用、用途が勘案された上で、その使用実態をも加味されて総合的に判断され、その償却単位の判定が行われている。裏を返せば、上記の資産群は法人税基本通達7-1-11に定める、「通常取引単位」による資産の償却単位の判定が難しく、同通達後段に定める「機能」、あるいは、より広く資産の果たす機能という概念の解釈に基づき、資産の償却単位の判定が必要な資産群であると言える。そして、資産が機能を果たしているか否かを判断する上での資産の効用、用途とは、潜在用役説に基づく収益獲得能力と言い換えることができる。すなわち、課税実務に見られる有形・無形固定資産の償却単位の判定基準においては、資産の物的性質の有無という両資産の相違に必ずしもとらわれず、資産の効用・用途というより実質的な資産の償却単位の判定基準が用いられている証左である。

したがって、例えばNTTドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権については、資産の工事単位毎に資産計上をなした後、回線全体において合算し、電気通信施設利用権としての減価償却資産（無形固定資産）とする資産の捉え方は、資産本来の性質に根差した妥当な資産の償却単位と言える。また、こうした資産の償却単位の捉え方は、NTTドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権に限らず、法人税基本通達に定める「通常取引単

位」による判定が難しく、資産単体でも機能が発揮されると断言し難い資産全般において、広く妥当させることができる考え方であると提言したい。

潜在用役説は主に無形固定資産について妥当する概念ではある。しかしながら、同説における収益獲得能力という観点を資産の償却単位の判定基準に用いてこそ、前章において指摘した有形・無形固定資産の各資産における償却単位の判定基準における不均衡、また、有形・無形固定資産間の償却単位の判定基準における不均衡・矛盾という問題について対応することが可能となるのではないか。

第2節 法人税法施行令第133条（同施行令第133条の2）における資産の償却単位の規定の不備（不明記）に対する対応

第1項 租税法律主義の観点からの資産の償却単位の判定における通達課税に対する批判

前節での提言のとおり、現行法及びその行政解釈である法人税基本通達 7-1-11 の解釈による少額減価償却資産の適用範囲の限定は、基本かつ現行の課税実務との整合を見据えた上での、現実的な対応策である。しかしながら、そもそも少額減価償却資産（一括償却資産）の償却単位の判定を、通達に定める「機能」（あるいは「通常の取引単位）」という文言を頼りに行うこと自体が、租税法律主義の観点から批判がなされており、本来であれば、やはり法人税法施行令等の本法において規定されるのが望ましい。

一方で、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の償却単位の判定において、資産の発揮する機能に着目して、その償却単位の判定を行うこと自体には一定の合理性もあり、また、現行の課税実務との整合性という観点を踏まえると、現実的な資産の償却単位の判定基準としては妥当な見解であると考えられる。

第2項 通達課税の是非の検討－通達課税の長所と短所を踏まえて－

もともと、通達課税については長所が無い訳ではない。本論文の主題である、少額減価償却資産等の償却単位の判定に係る問題に限らず、課税実務においては広く通達による課税がなされている。その背景には、租税法があまりに細かいことを、個々に規定することはできないため、その解釈のために通達が存在し、複雑かつ煩雑な課税実務において、通達の文言を頼りに税務行政が運用され、また、納税者である企業においても通達を頼りに

課税処理の判断を行ってきた。すなわち、通達は税務行政及び納税者双方の指針であり、通達が存在することにより、税務行政の画一性が担保されるという長所は確かにあろう。

しかしながら、やはり本論文の主題である減価償却に係る資産の償却単位の判定においては、法人税法施行令第 133 条（あるいは同施行令第 133 条の 2）に明記がなされておらず、法人税基本通達 7-1-11 に定める「通常取引単位」、あるいは「機能」という文言について、文言どおりに狭く解釈することでもたらされる課税上の問題が、既述のとおり甚大である。したがって、資産の償却単位という実質的な課税要件が法令によらず、通達に依拠しており、通達により課税が行われている現状は、第 5 章において問題として提示したとおり、租税法律主義の観点から批判がなされるべきである。

法人税基本通達の前文（一部抜粋）には、以下のとおり通達の趣旨が記載されている。

「この通達の具体的な運用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るように努められたい。いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行ったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいつたりすることのないように留意されたい」

同通達の前文に照らすならば、例えば NTT ドコモ訴訟における裁判所の採用した純機能説に基づく資産の償却単位の判断は、法人税基本通達 7-1-11 に定める「機能」という文言について「通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執」した結果、少額減価償却資産の必要以上の拡大適用という、通達「全体の趣旨から逸脱した運用」がなされたものと言える。また、少額減価償却資産における具体的な判定基準について「通達中に例示がない」、あるいは、「通達に規定されていない」ことを理由とした形式基準の採用であり、資産の償却単位の判定として不適切であることは、これまでの論証において明らかである。

したがって、減価償却に係る資産の償却単位の判定、とりわけ少額減価償却資産（一括償却資産）の償却単位の判定において、長らく法人税基本通達 7-1-11 の文言解釈により課税実務が運用されてきたという歴史的な事実については理解し得るものの、租税法律主義の観点から、法人税法施行令等の本法において、具体的に資産の償却単位の判定基準が明記されることが望ましいものと考えられる。

第3項 機能による資産の償却単位の判定基準の法人税法施行令等への明記

以上の論証を踏まえ、法人税法施行令第133条（あるいは同施行令第133条の2）等の法人税法本法において、機能により少額減価償却資産の償却単位の判定を行うことを明記し、また、現行の法人税法基本通達7-1-11に定める償却単位の判定の定義を、上記法令に落とし込むという解決策を提言する。

もっとも、その際には単に物理的な最小限の機能という、純機能説に基づく機能の文言定義ではなく、前項での提言のとおり、利便性の高い資産本来の使い方とみなされる機能（筆者にて傍点）と定義するなど、現行の法人税法基本通達の取扱いについての発展的な解消として位置付けるべきである。

純機能説に基づく資産の償却単位の判定の妥当性については、租税法における政策的規定についての厳格な解釈の必要性の観点から、玉國文敏教授の論説において妥当ではないとの批判がなされ、また、酒井克彦教授の論説においても、法律によらない行政解釈による資産の償却単位の判定であり、課税可否の判断自体が租税法主義の観点から望ましくないとの批判がなされている点については既述のとおりである。したがって、あくまでも行政解釈に過ぎない、現行の法人税法基本通達7-1-11に定める「機能」という文言を再定義することなく、そのまま法令化したとしても、意味をなさないものと考えられる。

機能による資産の償却単位の判定基準が、明確に法令に記載されることで、租税法主義の要請に応えることができる。また、資産の機能の文言について当方の提言のとおり再定義されることで、資産の殊更な細分化がもたらされ、税務処理上の便宜、会計上の重要性の原則から逸脱した不適切な費用計上が増え、課税負担の公平性に反するとする辻富久教授の指摘する問題、さらには、富岡幸雄教授の指摘する法人税法課税ベースの侵蝕という問題への対応策にもつなげることができるものと考えられる。

第3節 少額資産に対する実質的規制の不在という問題への対応

第1項 少額重要資産制度の再評価と法制度化

本節及び次節である第4節における提言については、現行法人税法等の解釈の範囲を超え、法制度の整備による立法論、制度論的な解決策となるため、上記現行法令の解釈の限界を見据えた上での補足的な内容に留めるが、以下のとおり提言する。

少額減価償却資産の償却単位の判定については、第1節における提言のとおり、現行法人税法及び行政解釈である通達の解釈努力による拡大適用の防止、あるいは、第2節にお

いて提言のとおり、現行通達における償却単位の判定基準である機能を再定義し、適切に法令に落とし込むことが、現行の課税実務との整合を踏まえた現実的に採り得る解決策であると考えられるが、既述のとおりそれらの解決策には自ずと限界が見えている。

したがって、それらの対応策を基本としつつも、かつて存在した少額資産に係る制度の一つである、少額重要資産制度の趣旨や意義・目的、フレームワークについて、再評価した上で、現行法及び通達の解釈のみでは解決し得ない場合の法人税制改正による制度的な解決策として、再度の法制度化を検討すべきではないか。

既述のとおり、少額重要資産を含む少額資産に対する実質的制約としての規定については、税制簡素化のもとに数次の法人税法改正により廃止され、現行の法人税法においては存在しない規定であるものの、同制度導入時の趣旨や意義・目的について改めて検討すると、その設計思想には優れた点もあり、必ずしも否定される論理ではないように考えられる。

確かに、少額重要資産を最後に、少額資産に係る実質的規制は企業経理の手数軽減、あるいは、税制簡素化という観点から廃止されてしまった歴史的経緯はある。しかしながら、技術革新の著しい今後の社会においては、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権、また、それ以上に特殊な資産が増え、資産の実態を把握し難いがゆえに、資産本来の性質を鑑みず現行通達に定める「機能」という文言を、納税者である企業の論理に基づき、純機能説的に必要以上に狭く捉えることにより、本来なされるべき減価償却資産の計上がなされないという事態や、資産の償却単位があまりに細分化されることにより、課税負担の公平性が害される事態が想定される。したがって、そうした事態への対応策として少額重要資産制度の趣旨や意義・目的について改めてそのフレームワークを再評価し、法制度として法人税法施行令等に明記の上、復活させるという解決策もあり得るのではないか。

第2項 学校法人会計における少額資産の取扱い事案の検討

少額重要資産制度については昭和 49 年において廃止されたものの、その後も学校法人における備品の計上基準として活用されている。昭和 49 年文部省通知によると「学校法人の所有する机、椅子、書架、ロッカー等の少額重要資産（学校法人の性質上基本的に重要なもので、その目的遂行上常時相当多額に保有していることが必要とされる資産をい

う。)は、固定資産として管理し、かつ基本金設定の対象とする。」²⁸⁹とされている。また、重要資産であるか否かは「第一に学校法人の性質上基本的に重要な資産」²⁹⁰であるかどうか、「第二に常時相当多額（多量）に保有されることが目的遂行上必要とされる資産」²⁹¹であるかどうかを基準として、二重の基準をもって判断するとの学校法人の会計実務に係る問答集がある。

その内容は、おおむね昭和 49 年において廃止された少額重要資産と、昭和 42 年に廃止された少額多量資産に係る資産の償却単位の判定基準を組み合わせた基準²⁹²であると考えられるが、現在も学校法人会計における少額資産に対する償却単位の判定基準として存在している。

もっとも、学校法人会計は非営利事業会計であり、基本金又は基金に対する概念がある等の点において通常の会計基準とは異なるという点は考慮する必要はある。しかしながら、そうした実例が存在していることは、かつて税制簡素化のもとに廃止された少額重要資産制度ではあるが、その制度の趣旨や意義・目的、フレームワークを再評価し法人税法において改めて制度化を行う余地が、十分にあることの証左であると言えるのではないかと。

第4節 少額重要資産制度における問題の解決・少額資産に対する総額規制との比較・減価償却資産制度全体における整合性の担保

第1項 少額重要資産制度における問題の解決と再評価・法制度化時の留意点

前節において提言した、少額重要資産制度の再評価及び法制度化の検討に当たっては、廃止理由の一つである、何が少額重要資産に該当するのかという点について、税務当局と納税者間の見解の相違が多かったという問題が残されている。

実は、上記問題の解決の糸口は法人税制改正の歴史的な経緯の中にあるものと考えられる。以下のとおり昭和 38 年 12 月税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答

²⁸⁹ 文部省管理局长通知「『基本金設定の対象となる資産及び基本金の組入れについて（報告）』について（通知）」（文管振第 62 号 1974 年 2 月 14 日）1.基本金設定の対象となる資産について(2)を参照。

²⁹⁰ 日本公認会計士協会「学校法人委員会研究報告第 20 号 固定資産に関する Q&A」（2010 年 6 月 9 日）2 頁

²⁹¹ 日本公認会計士協会・前掲注 290、2 頁

²⁹² 重要資産に該当するか否かの基準については、1 個または 1 組の価額が学校法人で定める備品計上基準に該当せず、学校教育上基本的に必要な学習用及び体育用等の機械、器具、標本、模型、机及び椅子その他の校具でその目的遂行上常時相当多額（多量）に保有しているものをいう。また、目的遂行上常時相当多額に保有しているとは、学校の規模、種類、学科等によっても異なるものであり、各学校法人で行うものとする、と定義されている。

（斎藤力夫編著『わかりやすい学校法人会計のすべて』（高文堂・1980 年）195 頁を参照。）

申」(以下、「税法整備小委員会答申」という。) ²⁹³において検討された内容を踏まえ、どの資産が少額重要資産として該当するのかについて、耐用年数省令における耐用年数表への特掲を行うという提言を行いたい。

税法整備小委員会答申によると、当時導入されていた少額多量資産制度の廃止の動きがある中でその対応策として、当時の少額多量資産について「取得価額一定額(おおむね3万円程度)未満の固定資産で資産として計上すべきものについては、一定の基準によって耐用年数表に特掲する」²⁹⁴案が検討された経緯が見受けられる。また、一定の基準とは、「当該法人の行なう業務の性質上基本的に重要なもの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ものを中心に判定するが、その判定は相当限定的に行なう」²⁹⁵とされていた。

結局は、少額多量資産を耐用年数表に特掲するという上記の案は実現には至らず、昭和42年の法人税法改正により、少額多量資産制度は廃止され、少額重要資産制度へと移行された。しかしながら、仮に当時の税法整備小委員会答申において検討がなされていたように、少額多量資産に該当する資産を、耐用年数表に特掲するという対応策がなされていたならば、「個々の資産がその対象資産に該当するかどうかの範囲が明確でないことから紛争が多い。これを解消するためには、その範囲を具体的に明示することが必要である」²⁹⁶との税制調査会で指摘された問題が解決された可能性が高く、耐用年数表への特掲という対応策がなされなかった点が非常に残念である。

なお、当時検討された案は少額多量資産の耐用年数表への特掲であるが、同案の狙いは、少額ではあるものの本来は減価償却資産として計上すべきとの条件に合致する資産を耐用年数表に明記する点にあり、実現には至らなかったものの、今後の施策を考える上で大いに参照になる。また、少額重要資産についても妥当する考え方であると言える。したがって、少額重要資産制度の再評価と法制度化を検討するに当たっては、どの資産が少額重要資産として該当するのかについて、耐用年数省令に基づく耐用年数表への特掲を行うという対応策は、必要かつ有効な解決策であると提言する。

第2項 少額減価償却資産及び少額資産に対する総額規制

²⁹³ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(1963年12月)

²⁹⁴ 税制調査会・前掲注293、27頁

²⁹⁵ 税制調査会・前掲注293、27頁

²⁹⁶ 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」(1966年12月)45頁

(我が国における少額減価償却資産に対する総額規制)

かつて平成 10 年法人税法改正時に減価償却資産の取得基準価額が 20 万円から 10 万円に引き下げられた際、結論としては採用には至らなかったものの、少額減価償却資産の損金算入額に対して総額規制を設けるという案が、以下のとおり検討されていた。

平成 8 年 11 月の税制調査会による「法人課税小委員会報告」²⁹⁷は、当時取得価額 20 万円まで認められており、かつ、それらの資産を多量に購入したとしても年間の損金算入額に上限が無かった当時の少額減価償却資産制度について、「企業の事務負担に配慮したものであるが、この取扱いによって多額の償却費が一時に計上される結果、法人税の課税ベースがかなり狭められている場合がある」²⁹⁸と指摘し、「事務処理機器の普及により資産の管理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の諸点を考慮」²⁹⁹することにより、「現行の取扱いについては、総額規制を設ける等何らかの見直しを行う必要がある」³⁰⁰との見解を示している。

もっとも、総額規制については企業の事務負担に配慮する観点から、現行の取扱いを維持すべきという、納税者である財界の強い批判もあったことから、結局は導入には至っていない。しかしながら、同小委員会報告に「法人税課税ベースがかなり狭められている場合がある」³⁰¹という見解が示された点には、大いに注目したい。すなわち、課税庁であり、法制度の策定者でもある税務当局（行政）においても、当時の法人税法施行令第 133 条に基づく少額減価償却資産の判定基準により、法人税の課税ベースが歪められることは重大であるという認識がなされていたことの証左であると考えられる。また、税務当局（行政）が当時の少額減価償却資産制度の規定上の不備を認める見解であるとも捉えることができる。

(諸外国における少額資産に対する総額規制の現況)

なお、少額資産制度に係る諸外国の現況であるが、イギリス、アメリカには、我が国における少額減価償却資産のような規定は無いものの、アメリカにおいては少額資産に対する総額規制が存在している。その制度の概要は、「年間の減価償却資産の取得価額の合計額のうち、17,500 ドル（211 万 4 千円）相当額までは取得時に損金算入し、残額を減価償

²⁹⁷ 税制調査会「法人課税小委員会報告」（1996 年 11 月）37 頁

²⁹⁸ 税制調査会・前掲注 297、37 頁

²⁹⁹ 税制調査会・前掲注 297、37 頁

³⁰⁰ 税制調査会・前掲注 297、37 頁

³⁰¹ 税制調査会・前掲注 297、37 頁

却の対象とすることができる」³⁰²制度であり、さらに、「上積計算で総額が 20 万ドルを超えるとその金額は 17,500 ドルから減額され、損金算入できる割合が少なくなる」³⁰³ため、結局は「21 万 7,500 ドルになると、一時損金算入が認められず全て減価償却資産となる」³⁰⁴制度（金額については同論文の書かれた 1997 年時点による）である。アメリカにおける少額資産に対する総額規制については、酒井貴子准教授（論文執筆当時敬称）が、NTT ドコモ訴訟判決に対する判例研究において、「アメリカの内国歳入法典 179 条のように、減価償却資産の即時償却を認めつつも、合計での控除限度額を設ける（例えば、課税所得を限度額とする）などの措置が考えられる」³⁰⁵と肯定的に評価している。

第3項 少額重要資産制度と少額減価償却資産及び少額資産に対する総額規制の優劣比較・検討

我が国において検討された少額減価償却資産に対する総額規制、あるいは、アメリカに見られる少額資産に対する総額規制については、確かに、有効な手法の一つであろう。しかしながら、私見としては以下の理由により、それらの総額規制よりも少額重要資産制度を導入した方がより望ましく、制度のフレームワークとしても少額重要資産制度の方が優れていると考える。

少額減価償却資産に対する総額規制（あるいは少額資産に対する総額規制）と少額重要資産制度は、共に法人税課税ベースの確保と課税ベースの侵蝕に対する対応策としては有効であり、上記の観点のみを重視するならば、同様の効果を有するものと考えられる。しかしながら、減価償却の意義・目的の一つである、期間損益の適正化という観点を併せて鑑みるならば、少額重要資産制度の方が優れていると言える。

総額規制という制度は、一定額までは全額損金算入が可能であり、上限を超える部分については損金算入が否定される制度であると考えられるが、裏を返せば、一定額に至るまでは全額の損金算入が認められる制度であり、その損金相当分については減価償却における期間損益が歪められることになる。それに対して、少額重要資産制度については、資産の償却単位の判定段階において、資産の効用、用途等の資産本来の性質に照らして、少額減価償却資産の該当性が判断される。したがって、その判定基準に従い減価償却資産とし

³⁰² 大平昭三「サービス業一気になる少額減価償却資産の縮減」『税務弘報』45 卷 13 号（中央経済社・1997 年）59 頁

³⁰³ 大平・前掲注 302、59 頁

³⁰⁴ 大平・前掲注 302、59 頁

³⁰⁵ 酒井貴子「批判」速報判例解説 5 号（日本評論社・2009 年）322 頁

て捉えるべき資産については、当初より資産計上され、減価償却の対象となり適正な期間において費用化されることから、期間損益の適正化という点において、より優れた制度であると考えられる。

法人税法における、期間損益の適正化の終局的な意義・目的は、課税負担の公平性の実現にあることは既述のとおりであるが、そうした意義・目的を鑑みるならば、少額重要資産制度の方が、総額規制よりも遥かに優れていると言えるのではないかと考えられる。

また、少額資産に対する総額規制については、既述のとおりアメリカなど諸外国において導入されているという実績はあるものの、どちらかと言うと、法人税課税ベースの確保という目的ありきの制度であり、かつ、政策的な要素があまりに強い施策であるように考えられる。それに対して、少額重要資産制度は、そもそも資産の償却単位の判定の段階において、資産本来の性質を勘案し、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）であるのか、あるいは、少額重要資産（すなわち減価償却資産となる）であるのかを適正に判別した結果として、法人税課税ベースが確保される制度である。したがって、法人税課税ベースの確保と、課税ベースの侵蝕への対応という観点では同様の効果を有する施策ではあるものの、減価償却資産制度本来の趣旨及び意義・目的を踏まえる意味での、適正な法人税課税ベースの確保（重要箇所につき筆者にて傍点）という点においては、やはり少額重要資産制度の方が優れているものと考えられる。さらに、少額重要資産制度は、かつて我が国の少額資産の損金算入に対する規制として規定化され、導入されていたという経緯もあることから、総額規制³⁰⁶よりも導入に当たってのハードルは低いようにも考えられる。

もっとも、既述のとおり少額重要資産の廃止理由であり、欠点でもある何が少額重要資産に該当するのかという点について、税務当局と納税者間の見解の相違が多く、紛争が生じていたという問題はある。したがって、少額重要資産に該当する資産について、耐用年数省令に基づく耐用年数表への特掲を併せて行うという、前項での提案と併せて行う必要がある。何が少額重要資産に該当するのかを耐用年数表に特掲することは、税務当局と納税者間の見解の相違という問題を解決できるばかりでなく、例えば通達や税務当局と納税者とのアグリーメントにより少額重要資産に該当する資産を定義、記載するよりも、政令

³⁰⁶ なお、中小企業者等については租税特別措置法第 67 条の 5 において、事業年度の取得価額の合計額 300 万円に達するまでを限度とした取得価額 30 万円未満の減価償却資産の即時償却が認められており、わが国において少額資産に対する総額規制の実績が無い訳ではない。しなしながら、同規定は中小企業者等を経済的に優遇する趣旨の政策規定であり、租税特別措置法による時限的な規定であること、かつ、同規定の適用対象も中小企業者等と限定的であることから、あくまでも例外的な措置であると考えるのが望ましいのではないかと考えられる。

である耐用年数省令に記載した方が、納税者の予測可能性や法制度の安定性という観点からも望ましいものと考えられる。

第4項 現行の減価償却資産制度全体における整合性の担保

一括償却資産制度については第2章第2節において詳述のとおり、課税ベースの適正化のため、平成10年に少額減価償却資産の取得基準価額が20万円から10万円に引き下げられた際に、併せて導入された制度である。同制度はその導入の背景から、少額減価償却資産の判定基準となる取得価額を引き上げたい納税者（企業）と、取得価額を引き下げたい税務当局（課税庁）の、いわば妥協により設けられた税制であると言わざるを得ず、期間損益の適正化という観点から、「理論的には極めて不可解な仕組み」³⁰⁷との学説上の批判がなされている点については既述のとおりである。

そうした歴史的経緯や学説における批判、さらには、そもそも少額減価償却資産の取得基準価額の引下げ自体が、それまでの法人税制改正に係る歴史的な経緯に逆行する施策であったことを踏まえると、少額重要資産の制度化と同資産の耐用年数表への特掲が実現した際には、少額減価償却資産の取得基準価額を20万円に再び引き上げるとともに、一括償却資産制度については廃止を検討するなど、減価償却資産制度全体における制度的整合性が担保されるべきである。以上、本章第3節及び第4節における当方の提言を整理すると、減価償却資産制度全体としては、以下のとおりとなる。

- ① 取得価額20万円未満の資産は原則、少額減価償却資産として取得時の全額の損金算入が認められる。（現行の一括償却資産制度は廃止する。）
- ② ただし、①に該当する資産であっても、耐用年数省令に基づく耐用年数表に特掲される少額重要資産に該当する場合には減価償却資産として計上され、耐用年数に応じた適正な費用配分が求められる。
- ③ 減価償却資産については、現行どおり取得価額20万円以上とし、耐用年数に応じた適正な費用配分が求められる。

もっとも、上記のような減価償却資産制度全体に係る法制度の再整備については、政策的な要素が余りに強く出すぎると、本来あるべき税負担に歪みを生じさせる可能性もあり、かえって課税負担の公平性に反する結果を招き兼ねない。したがって、少額重要資産の法人税法施行令等の本法への盛込みや、少額重要資産の耐用年数表への特掲、一括償却資産

³⁰⁷ 富岡・前掲注30、1135頁

の廃止、あるいは、少額減価償却資産等への総額規制の導入といった施策は安易に行うべきではない。繰返しにはなるが、原則的には本章第 1 節での当方の提言のとおり、あくまでも現行法人税法（法人税法施行令）、法人税基本通達等の解釈・適用が最優先され、そうした現行法の解釈努力のみでは対応が難しい場合において、初めて導入が検討されるべきものである。

上記の施策の導入に当たっては、常に課税ベースの適正化（課税負担の公平性の担保）と、税制簡素化とのバランスを見据えた上で、真に減価償却資産制度の趣旨及び意義・目的を踏まえているのかという観点を常に念頭に置きながら、法制度を評価、検討、再整備していく必要があるものと考えられる。

おわりに

本論文においては、減価償却資産制度の沿革及び減価償却の意義・目的、少額減価償却資産制度（及び一括償却資産制度）の沿革、意義・目的、また、旧法人税法における少額資産（少額多量資産（事業開始資産及び事業拡張資産含む）・少額重要資産）に係る制度の意義・目的と廃止に至るまでの沿革を詳述した後、論文の主題である少額減価償却資産を中心とした減価償却資産制度全体に係る資産の償却単位の判定について、代表的な課税実務における取扱いを検証した。

さらに、NTT ドコモ訴訟を主軸とした資産の償却単位の判定基準が争点となった4つの判例を比較、分析、検証する過程において、少額減価償却資産（一括償却資産）の資産の償却単位については、現行法人税法施行令第133条（同施行令第133条の2）において明記がなされておらず、法人税基本通達7-1-11に定める「通常取引単位」、あるいは、「機能」による資産の償却単位の判定がなされている中で、とりわけ、同通達に定める「機能」という文言、あるいは、概念を一般的な通説である純機能説により、あまりに狭く解釈することに対する疑問を提示し、論証した。その結果、機能による資産の償却単位の判定、あるいは、減価償却資産との切分けを、通説である純機能説に基づき行っている現状こそが、減価償却資産制度の例外規定である少額減価償却資産の適用を必要以上に拡大させ、同制度及び減価償却資産制度の趣旨を歪め、法人税課税ベースの侵蝕の原因となっているとの確信に至った。以上の議論を踏まえ、少額減価償却資産を中心とした有形・無形固定資産における減価償却資産の償却単位の判定における問題を整理し、最終章である第6章の結論及び提言においては、それらの問題を解決するため4つの提言を行った。以下、4つの提言の内容について当方の主張を要約・概説することで結びとしたい。

（提言1）

租税法における解釈は文理解釈が基本であるものの、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の償却単位の判定については、本法である法人税法施行令等における明確な規定が無い。そうした現状において、法人税基本通達に定める「機能」という文言について、必要以上に文言どおりの解釈に固執する純機能説は、あまりに狭く、かつ、形式的な資産の償却単位の判断基準であるものと考えられる。純機能説による資産の切分けは、少額減価償却資産制度（あるいは一括償却資産制度）、ひいては、減価償却資産制度の趣旨を歪め、資産本来の効用や用途を無視した資産の償却単位の判定がなされることによる、法人

税課税ベースの侵蝕を引き起こす。したがって、減価償却資産制度の例外規定であり、かつ、租税特別措置規定（非課税規定・減免規定）である少額減価償却資産の適用範囲を必要以上に広げさせないためには、現行法の行政解釈である法人税基本通達に定める「機能」という文言、あるいは、「機能」という概念について、物理的な最小限の機能という純機能説によるのではなく、利便性の高い資産本来の使い方とみなされる機能（筆者にて傍点）として解釈すべきである。

（提言 2）

少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の償却単位の判定を、通達に定める「機能」（あるいは「通常の取引単位」）という文言の解釈を頼りに行うこと、すなわち、通達課税については租税法律主義の観点から批判がなされており、通達課税の長所である、税務行政及び納税者双方の指針であり、通達が存在することにより、税務行政の画一性が担保されるという点を考慮したとしても、実質的な課税要件である資産の償却単位の判定基準が、通達に依拠している現状には問題がある。したがって、減価償却に係る償却単位の判定基準については、法人税法施行令等の法人税法本法において規定されるのが、望ましいものと考えられる。

もちろん、提言 1 のとおり、原則論である現行法人税法施行令及び法人税基本通達に係る解釈努力を踏まえる必要があるが、それでもなお解決されない場合が想定される。そうした場合の対応として、現行の法人税基本通達 7-1-11 の取扱いについての発展的な解消として、本法である法人税法施行令において、機能という文言（あるいは機能という概念）について、利便性の高い資産本来の使い方とみなされる機能（筆者にて傍点）として再定義し、機能による資産の償却単位の判定を行うことを明記すべきである。

なお、資産の償却単位の判定において、有形固定資産・無形固定資産という資産の物的性質による差異はあるものの、資産の性質に係る一般的な通説である潜在用役説を是とし、資産の有する収益獲得能力という観点を重視するならば、両資産を積極的に区分する必要はなく、むしろ共通点を見出すべきではないかと考えられる。資産の償却単位の判定において資産の発揮する機能とは、資産の有する収益獲得能力と同義であると解される。

また、課税実務において見られる有形・無形固定資産の償却単位の判定における、資産の物的性質にとらわれない、資産の効用・用途という観点からの実質的な資産の償却単位の判定基準についても参照とすべきである。

(提言 3)

提言 1 のとおり、現行法人税法及び法人税基本通達における解釈による対応を基本とし、また、提言 2 のとおり、現行法人税法施行令等の規定上の不備に対する対応を行ったとしても、技術革新の著しい現代社会においては、NTT ドコモ訴訟におけるエントランス回線利用権のような無形固定資産を中心とした、償却単位の把握が複雑な資産が増加することが想定される。そうした社会の実情に対して、法令や通達が追いつかないという事態は同訴訟を鑑みると既に発生しており、いずれは、機能という文言、あるいは、機能という概念の解釈のみでは、資産の償却単位の合理的かつ統一的な判定に限界が生じるものと考えられる。その際、かつて存在した少額重要資産制度の趣旨や意義・目的、フレームワークについて再評価した上で、現行法や現通達の解釈・適用のみでは解決し得ない場合の法人税制改正による制度的な解決策として、再度の法制度化を検討すべきである。

(提言 4)

少額資産に対する実質的規制として、かつて我が国において導入が検討された少額減価償却資産に対する総額規制（あるいはアメリカ等の諸外国に見られる少額資産に対する総額規制）による損金算入可能額に対する上限制との比較、検証を行った結果、少額重要資産制度の方がより望ましい制度であると考えられる。総額規制は一定の金額に達するまでは無条件に損金として認められる制度であり、確かに、法人税課税ベースの侵蝕への対応という点においては、少額重要資産制度と同様の効果がある。しかしながら、減価償却の意義・目的である適正な期間損益の確保という観点、また、適正な期間損益の配分がなされることによる終局的な減価償却の意義・目的である、課税負担の公平性の実現という観点を鑑みると、少額重要資産制度の方が、優れているものと考えられる。

また、少額重要資産制度の廃止理由の一つであり、欠点とも言える何が少額重要資産に該当するののかという点において、税務当局と納税者間の見解の相違が多く、紛争が生じていたという問題については、その解決策として少額重要資産に該当する資産を耐用年数省令に基づく耐用年数表に特掲する必要があると提言する。

少額重要資産の耐用年数表への特掲については、かつて昭和 42 年において少額多量資産が廃止される前、昭和 38 年において、同資産に該当するものを耐用年数表に特掲するという案の検討がなされたという、法人税制改正に係る歴史的な経緯を踏まえるものである。結局、耐用年数表への特掲という案は実現には至らず、また、同案が検討されたのは

少額多量資産に対するものであるが、その趣旨や意義・目的は少額重要資産に対しても妥当し得る。

何が少額重要資産に該当するのかについて、耐用年数表に特掲し明記することは、税務当局と納税者間の紛争回避という観点、また、通達や税務当局と納税者とのアグリーメントにより少額重要資産に該当する資産を定義し記載するよりも、政令である耐用年数省令に記載した方が、納税者の予測可能性及び法制度の安定性という観点からも、望ましいものと考えられる。

一括償却資産制度は、平成 10 年法人税法改正により、少額減価償却資産の取得基準価額が 20 万円から 10 万円に引き下げられた際に導入された制度であるが、納税者（企業）と税務当局（課税庁）の妥協により設けられた税制であるという点は否めず、3 年間で償却を認めるという点において適正な期間損益を歪めるため、税制としての制度自体の理論的な説明が難しい。また、そもそも少額減価償却資産の取得基準価額を 10 万円に引き下げること自体が、法人税制改正に係る歴史的な経緯からすると逆行する施策であったことを踏まえると、少額重要資産制度の再評価と法制度化、少額重要資産の耐用年数表への特掲、少額減価償却資産の取得基準価額の 20 万円への引上げ等と合わせて、廃止する方向での検討も必要ではないか。それらの施策を組み合わせることにより、減価償却資産制度全体における制度的整合性が担保されるべきである。

最も重要なことは、その資産の本来の効用、用途等の性質に照らし、また、税務処理上の便宜及び企業会計上の重要性の観点を踏まえ、減価償却資産として計上されるべきと判断される資産については、適切に資産として計上され、逆に、資産の性質や、税務処理上の便宜及び企業会計上の重要性の観点からも重要性が低く、少額減価償却資産として損金計上を認めても問題がないと判断される資産については、少額減価償却資産制度の趣旨や意義・目的を鑑み、取得時の損金処理が認められることである。

その結果として、納税者（企業）と税務当局（課税庁）双方の事務手数の軽減が実現され、さらには税制簡素化が実現されることが望ましい。そのためには、少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）に係る法人税法施行令等の現行法令及び法人税基本通達について、純機能説などの一般的な通説によらない解釈努力が、まず必要である。その上で、少額減価償却資産に対する実質的規制など、歴史的な経緯を踏まえた上での、減価償却資産制度全体の見直しと再整備が必要である。

大変微力ながら、当方の提言が少額減価償却資産（あるいは一括償却資産）の合理的かつ統一的な資産の償却単位の策定、ひいては、減価償却資産制度全般における、あるべき資産の償却単位の策定において貢献を果たし得ること期待し、結びの言葉としたい。

以 上

謝辞

最後に、本論文の作成に当たり指導教授である、日本大学大学院経済学研究科立川正三郎先生をはじめ、副査である同大学大学院経済学研究科岡根秀規先生、ほか、橘光伸先生、伏見俊行先生、坂本雅士先生には、多大なるご指導とご助言を賜りましたこと、深く感謝の意を表し、心より御礼申し上げます。

引用・参考文献一覧

(著書)

- 新井益太郎『減価償却の理論』(同文館・1980年)
- 今井和弘編『平成18年12月改訂 減価償却実務問答集』(納税協会連合会・2006年)
- 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』(慈学社・2013年)
- 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』(税務経理協会・2009年)
- 岡村忠生『法人税法講義〔第3版〕』(成文堂・2007年)
- 小山真輝編著『法人税基本通達逐条解説〔四訂版〕』(税務研究会・2006年)
- 梶川幹夫ほか『平成10年度版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会・1998年)
- 片野一郎『日本・銀行簿記精説』(中央経済社・1962年)
- 片野一郎『日本・銀行会計制度史―増補版―』(同文館・1977年)
- 金子宏『租税法 第23版』(弘文堂・2019年)
- 金子宏ほか『ケースブック租税法〔第5版〕』(弘文堂・2017年)
- 河手博『現代税務全集6 減価償却の税務』(日本税理士会連合会・1986年)
- 河手博・成松洋一『改訂第六版 減価償却資産の取得費・修繕費』(税務研究会・2012年)
- 斎藤力夫編著『わかりやすい学校法人会計のすべて』(高文堂・1980年)
- 酒井克彦『ブラッシュアップ租税法―判例学習の道しるべ―』(財務詳報社・2011年)
- 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の関係―』(中央経済社・2016年)
- 酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』(弘文堂・2017年)
- 菅原計『税務会計の理論』(中央経済社・1995年)
- 武田昌輔編『DHC コメントール法人税法 §§148～§§163 5-3』(第一法規・1979年)
- 武田隆二『平成17年版 法人税法精説』(森山書店・2005年)
- 千葉雄二編『減価償却質疑応答集』(大蔵財務協会・2003年)
- 富岡幸雄『税務会計学原理』(中央大学出版部・2003年)
- 成松洋一『新減価償却の法人税務』(大蔵財務協会・2009年)
- 久野秀男『無形資産会計序説』(同文館・1969年)
- 増井弘一編『平成24年12月改定 減価償却実務問答集』(納税協会連合会・2013年)
- 渡辺淑夫『法人税法<平成28年度版>』(中央経済社・2016年)

(論文・雑誌)

- 新井益太郎「減価償却制度 沿革」『日税研論集』5巻(日本税務研究センター・1987年)
- 伊川正樹「税務・会計上の無形固定資産の定義と特徴」『税理』55巻10号(ぎょうせい・2012年)
- 伊藤弘邦「49年度企業関係税制の重点解説」『旬刊商事法務』666号(商事法務研究会・1974年)
- 伊藤茂樹「少額重要資産の範囲」『税務弘報』19巻8号(中央経済社・1971年)
- 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(沖縄国際大学産業総合研究所・1999年)
- 大平昭三「サービス業一気になる少額減価償却資産の縮減」『税務弘報』45巻13号(中央経済社・1997年)
- 大淵博義「少額減価償却資産の判定と採用内定者事前研修懇親会費用の交際費性」『TKC税研情報』14巻5号(TKC・2005年)
- 大淵博義「判例 法人税法講座(第7回)法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 -少額減価償却資産の判定基準(2)」『税経通信』61巻11号(税務経理協会・2006年)
- 河野惟隆「法人税法における減価償却資産」『筑波大学経済学論集』47号(筑波大学・2001年)
- 木山泰嗣「租税解釈のあり方 -文理解釈は正しいのか-」『青山法学論集』58巻2号(青山学院大学・2016年)
- 駒崎清人「特集・改正法人税法取扱通達の解説Ⅱ 少額多量資産関係」『税と財』21巻10号(日本税務協会・1964年)
- 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(2007年)
- 佐藤孝一「工場内の電波暗室の減価償却に当たり適用すべき耐用年数(建物又は機械装置)」『最近の税務訴訟(VII)』(大蔵財務協会・2011年)
- 武田昌輔「減価償却制度 総論」『日税研論集』5巻(日本税務研究センター・1987年)
- 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」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』(信山社・2007年)
- 近山仁郎「無形固定資産特に営業権及び施設利用権の本質」『産業経理』21巻10号(同文館・1947年)

富岡幸雄「税務会計の動向にみる課税所得の変貌現象－法人所得税制におけるタックス・ベースの侵蝕化現象の検討－」『会計』105巻1号（森山書店・1974年）

富岡幸雄「課税所得の侵蝕化現象と固定資産経理－課税所得変貌論の研究－」『経理研究』26号（中央大学経理研究所・1977年）

中橋敬次郎「所得税・法人税・租税特別措置法関係法令の改正点について」『租税研究』208号（日本租税研究協会・1967年）

原田靖博「特集・昭和49年改正税法詳解 改正法人税法解説」『税理』17巻7号（ぎょうせい・1974年）

久野秀男「無形固定資産本質論」『学習院大学経済論集』5巻1号（学習院大学・1968年）

松原一泰「無形固定資産に関する諸問題」『下関商経論集』15巻1号（下関学会・1971年）

村上泰治「工具・機具等の税務処理」『税経通信』19巻10号（税務経理協会・1964年）

安間昭雄「劣化資産の経理と少額重要資産の範囲」『産業経理』31巻8号（同文館・1971年）

（判例）

最高裁昭和48年11月16日第二小法廷判決 民集27巻10号1333頁

東京地裁昭和54年9月19日判決 判例タイムズ414号138頁

京都地裁昭和61年2月27日判決 税資204号2797頁

広島地裁平成5年3月23日判決 税資194号867頁

奈良地裁平成6年5月6日判決 税資217号808頁

大阪高裁平成8年3月5日判決 税資217号466頁

さいたま地裁平成16年2月4日判決 税資254号順号9549頁

東京地裁平成17年1月21日判決 税資255号順号9904頁

東京地裁平成17年5月13日判決 民集62巻8号2133頁

東京高裁平成17年10月27日判決 税資255号順号10178頁

東京高裁平成18年4月20日判決 民集62巻8号2338頁

東京高裁平成18年5月17日判決（第5民事部・NTTドコモ東北事件控訴審判決）

LEX/DB 文献番号25450790

東京高裁平成18年7月20日判決（第14民事部） LEX/DB 文献番号25451085

最高裁平成19年7月3日第三小法廷判決 税資257号順号10745頁

最高裁平成 20 年 9 月 16 日第三小法廷判決 民集 62 卷 8 号 2089 頁

(判例研究)

岡村忠生「批判」別冊ジュリスト租税判例百選〔第 5 版〕207 号（有斐閣・2011 年）

酒井貴子「批判」速報判例解説 5 号（日本評論社・2009 年）

武田美和子「判解」法曹時報 63 卷 10 号（法曹会・2011 年）

辻富久「批判」ジュリスト 1326 号（有斐閣・2007 年）

(税制調査会文献)

税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（1963 年 12 月）

税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」（1966 年 12 月）

税制調査会「法人課税小委員会報告」（1996 年 11 月）

(その他文献)

企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」（1966 年 11 月）

文部省管理局長通知『『基本金設定の対象となる資産及び基本金の組入れについて（報告）』
について（通知）』文管振第 62 号（1974 年 2 月 14 日）

大蔵省企業会計審議会「企業会計原則注解」（1982 年 4 月）

日本公認会計士協会「学校法人委員会研究報告第 20 号 固定資産に関する Q&A」（2010
年 6 月 9 日）

(ウェブページ)

大淵博義 MJS 税経システム研究所「租税判例研究 NTT ドコモ訴訟控訴審も更生処分
を取消し」

<https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/06051902.pdf>

（2019 年 11 月 8 日最終閲覧）

大淵博義 MJS 第 23 回租税判例研究会「エントランス回線使用権の少額減価償却資産
の認定単位～NTT ドコモ事件・納税者勝訴の最高裁判決～」

<https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/08091901.pdf>

（2019 年 11 月 8 日最終閲覧）