

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～

NTTドコモ中央(株)は、関係会社からPHS事業の営業譲受を行い、その際支払ったドコモの基地局とNTTの本体の接続装置と連結するエントランス回線の電気施設利用権(工事費用の一本当たりの負担金72,800円)の対価として支払った約108億円は、少額減価償却資産に当たるとして損金の額に算入したところ、課税庁は、当該回線1本ではPHS事業の機能を果たすことはできないから、少額減価償却資産は、買取価額の合計額で判断すべきであるとして、少額減価償却資産としての損金算入を否認した。一審及び控訴審は、課税庁の主張を排斥して課税処分を取り消す判決を言い渡したが、国側が控訴していた上告審において、最高裁は平成20年9月16日、原判決と同様に、1本でPHSの通話機能が果たせることから、通常取引単位は1本であるとの判断が示された。そこで、この最高裁判決の全文を紹介する。

(注) 出典・タイムズ

判 決 (平成20年9月16日言渡)

上記当事者間の東京高等裁判所平成17年(行コ)第160号、第225号法人税更正処分等取消請求控訴、同附帯控訴事件について、同裁判所が平成18年4月20日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

主 文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人の負担とする。

理 由

上告代理人大竹たかしほかの上告受理申立て理由(ただし、排除されたものを除く。)について

- 1 本件は、被上告人の平成10年4月1日から同13年3月31日までの3事業年度の法人税に関し、その減価償却資産である電気通信施設利用権に当たるエントランス回線利用権が法人税法施行令(平成16年政令第101号による改正前のもの。特に断らない限り、以下同じ。)133条所定のいわゆる少額減価償却資産(取得価額が10万円未満であるもの)に当たるかどうか争われている事案である。
- 2 原審の適法に確定した事実関係の概要は、次のとおりである。
 - (1) 被上告人は、平成10年12月1日、A社(以下「A社」という。)から簡易型携帯電話(以下「PHS」という。)事業の営業譲渡を受け、同事業を開始した。被上告人のPHS事業は、B1社(同社の事業のうち本件に関係する部分は、平成11年7月1日にB2社が承継した。以下、上記各社をいずれも「B社」という。)の設置するPHS接続装置、電話網等の機能及びデータベースを活用する方式(いわゆるB社網依存型の方式)によるものであり、この方式における通信経路をみると、例えばPHS事業者との契約により同事業による電気通信役務の提供を受ける利用者(以下「PHS利用者」という。)がB社の固定電話利用者、携帯電話利用者等と通話等をする場合、そのPHS端末から発信された音声等の情報は、無線電信により当該PHS事業者の設置する基地局において受信され、B社の設置するエントランス回線(基地局とB社の設置するPHS接続装置との間を接続する有線伝送路設備)、PHS接続装置及び電話網等を介して、固定電話や携帯電話等に送信されるという経路をたどる(B社の固定電話や携帯電話等からPHS端末に向けて発信される情報は、上記と逆の経路をたどる。) 。エントランス回線が1回線あれば、その回線が接続する基地局のエリア内のPHS端末とB社の固定電話又は携帯電話等との間で、以上にみたような双方向の通話等が可能になる(なお、PHS端末と他の基地局のエリア内のPHS端末と

の間で通話等が行われる場合は、PHS端末から発信された情報は、上記と同様に基地局、B社のエントランス回線、PHS接続装置を介して電話網に達した後、B社の設置する他のPHS接続装置及び他のエントランス回線を経て、当該PHS事業者の設置する他の基地局に到達し、同基地局から無線電信により他のPHS端末に送信されることになる。)

エントランス回線利用権は、B社網依存型の方式を採用するPHS事業者(以下「B社網依存型PHS事業者」という。)が第1種電気通信事業者であるB社に対してその事業用電気通信設備である特定のエントランス回線の設置に要する費用を負担し、当該回線を利用して当該PHS事業者の特定の基地局とB社の特定のPHS接続装置との間を相互接続し、もって、当該基地局のエリア内でPHS端末を用いて行われる通話等に関し、B社をしてPHS利用者に対しB社のネットワークによる電気通信役務を提供させる権利である。

- (2) B社は、平成10年当時、その設置する電気通信設備につき電気通信事業法(平成11年法律第160号による改正前のもの)38条の2第1項による郵政大臣の指定を受けており、同条2項に基づき、上記の指定電気通信設備と他の電気通信事業者の電気通信設備との接続に関して取得する接続料及び接続条件につき実施日を平成10年3月24日とする接続約款(以下「本件接続約款」という。)を定めて郵政大臣の認可を受けた。本件接続約款においては、これに基づいてB社との間でその指定電気通信設備との接続に関する協定を締結したB社網依存型PHS事業者は、B社に対しエントランス回線の設置の申込みをし、B社がこれを承諾したときは、B社に対し設置工事及び手続に関する費用として1回線当たり合計7万2800円を支払うこととされていた。

被上告人は、上記(1)の営業譲渡に伴い、A社からエントランス回線利用権を1回線に係る権利一つにつき7万2800円の価格で合計15万3178回線分譲り受け(その譲受価格の総額は111億5135万8400円である。)、その後、本件接続約款に基づくB社の指定電気通信設備と被上告人の電気通信設備との接続に関する協定に従って、必要に応じて、1回線単位でエントランス回線の設置の申込みをし、B社がこれを承諾して設置工事をするごとに設置工事及び手続に関する費用として1回線当たり合計7万2800円を支払って、新設された回線に係るエントランス回線利用権を取得した。被上告人は、以上のとおり取得したエントランス回線利用権(以下「本件権利」という。)を、そのPHS事業の用に供した。

- 3 前記事実関係によれば、エントランス回線利用権は、エントランス回線1回線に係る権利一つを1単位として取引されているとすることができる。上告人は、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、本件権利一つでは被上告人の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主張する。しかしながら、減価償却資産は法人の事業に供され、その用途に応じた本来の機能を発揮することによって収益の獲得に寄与するものと解されるところ、前記事実関係によれば、一般に、被上告人のようなB社網依存型PHS事業者が本件権利のようなエントランス回線利用権をそのPHS事業の用に供する場合、当該事業におけるエントランス回線利用権の用途に応じた本来の機能は、特定のエントランス回線を用いて当該事業者の設置する特定の基地局とB社の特定のPHS接続装置との間を相互接続することによって、当該基地局のエリア内でPHS端末を用いて行われる通話等に関し、B社をして当該事業者の顧客であるPHS利用者に対しB社のネットワークによる電気通信役務を提供させることにあるとすることができる。そして、前記事実関係によれば、エントランス回線が1回線あれば、当該基地局のエリア内のPHS端末からB社の固定電話又は携帯電話への通話等、固定電話又は携帯電話から当該エリア内のPHS端末への通話等が可能であるというのであるから、本件権利

は、エントランス回線1回線に係る権利一つをもって、被上告人の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できる。

そうすると、本件権利については、エントランス回線1回線に係る権利一つをもって、一つの減価償却資産とみるのが相当であるから〔法人税法（平成13年法律第6号による改正前のもの）2条24号、法人税法施行令13条8号ソ（平成12年政令第145号による改正前の法人税法施行令13条8号レ、平成10年政令第368号による改正前の法人税法施行令13条8号タ）〕、法人税法施行令133条の適用に当たっては、上記の権利一つごとに取得価額が10万円未満のものであるかどうかを判断すべきである。前記事実関係によれば、被上告人は、本件権利をエントランス回線1回線に係る権利一つにつき7万2800円の価格で取得したというのであるから、本件権利は、その一つ一つが同条所定の少額減価償却資産に当たるといふべきである。これと同旨の原審の判断は正当として是認することができる。論旨は採用することができない。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

（裁判長裁判官 藤田宙靖 裁判官 堀籠幸男 裁判官 那須弘平 裁判官 田原睦夫
裁判官 近藤崇晴）

当 事 者 目 録

上 告 人

麴町税務署長

小 松 則 男

同指定代理人

貝阿彌 誠

岸 秀 光

平 野 貴 之

木 崎 弘 之

三 上 寛 治

太 田 晃 詳

藤 谷 俊 之 子

遠 藤 伸 子

堀 田 秀 一

沼 田 涉

雨 宮 恒 夫

片 桐 克 典

清 水 一 夫

川 上 昌 一

殖 栗 健 一

被 上 告 人

株式会社A社

同代表者代表取締役

甲

同訴訟代理人弁護士

藤 枝 純

神 田 遵

宰 田 高 志

平成18年（行ヒ）第234号

上告受理申立事件番号 東京高等裁判所平成18年（行ノ）第56号

申 立 人 麴町税務署長

相 手 方 株式会社A社

上告受理申立て理由書

平成18年7月3日

最高裁判所 御中

申立人指定代理人 大 竹 たかし

中 井 隆 司
 一 原 友 彦
 吉 本 雅 則
 黒 子 秀 紀
 萩 原 康 宏
 加 島 康 孝
 武 田 康 規
 大 島 広 昭
 高野 浦 信 利
 山 崎 秀 光
 小 峰 正 由
 松 本 富 子
 木 上 律 真
 福 川

第1	事案の概要等	1
1	事案の概要及び争点	1
2	上告受理申立て理由の要旨	2
3	原判決の認定と判断	7
	(1) 原判決が認定した事実関係	7
	ア 乙社から相手方への営業譲渡の経緯について	7
	イ PHSの機能及びPHS事業の内容について	8
	(2) 原判決の判断	10
第2	令133条及び132条2号の解釈適用の誤り	13
1	減価償却制度	13
	(1) 減価償却資産に関する法の定め	13
	(2) 減価償却制度の趣旨目的等	14
2	少額減価償却資産制度	15
	(1) 少額減価償却資産制度(令133条)の意義	15
	(2) 少額減価償却資産制度(令133条)の趣旨目的	15
	(3) 少額減価償却資産に当たるか否かの判断基準	18
3	本件への当てはめ	19
	(1) 電気通信施設利用権(令13条8号ソ)の意義等	20
	(2) 本件資産の内容	21
	(3) 本件資産が少額減価償却資産に当たらないこと	23
	(4) 本件設置負担金の支出が資本的支出に該当すること	26
4	少額減価償却資産制度の改正経緯に照らしても上記結論は合理的であること	27
	(1) 法人税法施行令の改正と少額減価償却資産制度	27
	(2) 小括	29
5	原判決の誤り	31
第3	結語	37

申立人は、以下のとおり、上告受理申立ての理由を明らかにする。

なお、略語は、本書面で新たに用いるもののほか、原判決の例による。

第1 事案の概要等

1 事案の概要及び争点

- (1) 相手方は、乙社株式会社(乙社)から、同社の簡易型携帯電話(PHS)事

業の全部を譲り受け、エントランス回線〔後記3(1)イ(イ)(本書面8ページ)及び別紙参照〕に係る権利(本件資産)を購入価額総額111億5135万8400円で取得し、その後、エントランス回線の増設に伴い、丁社に対して負担金(本件設置負担金)を支払った。

相手方は、本件資産は、エントランス回線1回線を利用することができる権利の集合であって、個々の権利の取得価額は1回線当たり7万2800円であり、また、本件設置負担金も、上記1回線当たりの1つの権利を取得するための対価として1回線当たり7万2800円を支払ったものであるから、そのいずれについても、法人税法施行令(平成16年政令第101号による改正前のもの。以下「令」という。)133条が適用され、事業の用に供した事業年度において一括して損金の額に算入することができるとして、平成11年3月期ないし平成13年3月期の法人税について確定申告等を行った。

これに対し、申立人は、本件資産の取得価額及び本件設置負担金については、いずれも令133条は適用されないとの判断から、上記各事業年度の法人税について更正処分等を行った。

本件は、相手方が、上記更正処分等(裁決により一部取り消されたものについては、その取消し後のもの)の取消しを求めた事案である。

- (2) 本件の本案に関する主たる争点は、①本件資産は、取得価額が10万円未満の少額減価償却資産に当たるか否か、②本件設置負担金は本件資産とは別個の少額減価償却資産の取得価額に当たるか否かにあった。

原判決は、①本件資産の取得価額はエントランス回線1回線の単価である7万2800円であり、また、②本件設置負担金は個々の本件エントランス回線利用権の取得価額に当たり、その取得価額は7万2800円であって、これらはいずれも令133条所定の少額減価償却資産に該当する旨判示して、相手方の請求を一部認容した第1審判決の判断を維持し、申立人の控訴を棄却した。

2 上告受理申立て理由の要旨

申立人は、上記1(2)①及び②の判断を不服として本件申立てをするものである。

- (1) 令133条所定の少額減価償却資産制度の趣旨目的は、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がないものについて、簡便な処理を許容するという点にあるものと解される。

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資産を殊更に細分化し、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、本件資産だけでも総額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月期の損金の額に算入することを認めるというものであり、上記の趣旨目的を著しく逸脱するものであることは明らかである。

原判決が上記のような不合理な結論に陥った原因は、その判示する一般論の本件への当てはめを誤った点にある。

- (2) すなわち、ある資産が令133条所定の少額減価償却資産に当たるか否かを判断するに当たっては、どのような単位を基準に当該資産の取得価額を認定すべきかが問題になるが、当該資産が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基準にその取得価額を認定すべきである。そして、本件資産は、令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号による改正前は、それぞれ同号タ又はレと規定されていたが、その内容は上記ソと同一であるから、以下、便宜上「ソ」として表記する

。) 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ところ、その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、飽くまで当該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と解すべきである。すなわち、令13条8号ソの文理に即していえば、電気通信施設利用権の機能は、「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」ことによって果たされるところ、電気通信施設利用権がその機能を発揮することが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」ためにはどのような規模の「電気通信設備（中略）を利用」することが必要になるのかという観点から検討すべきである。

- (3) 原判決は、1個のエントランス回線があれば、半径数百メートルの当該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することができる旨判示する（原判決18、19ページ、第1審判決80ページ、原判決22ページ）。

しかしながら、原審の確定した事実関係によれば、PHSは、携帯電話と同様、移動しながら通話できることが最大の特色であるところ、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いが、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くなった場合に、自動的に他の基地局の電波に切り替えて通信を継続する機能であるハンドオーバー機能を用いることにより、PHS利用者は、1つの基地局がカバーするエリアから他の基地局がカバーするエリアへと移動しながら通話を行うことが可能になるのである（原判決18、19ページ、第1審判決47ないし49ページ）。

このように移動しながら通話できることは、相手方がPHS事業において収益を生み出すため不可欠の要素である。そして、1つの基地局がカバーするエリアから他の基地局がカバーするエリアへと移動しながら通話ができるようにするためには、少なくとも、ハンドオーバー前に使用していたエントランス回線とハンドオーバー後のエントランス回線の2つのエントランス回線に係る役務の提供を受けることが必要であることは明らかである。

また、PHSにおいては、PHS端末が位置登録に関する単位エリアを越えて移動した場合、新たな単位エリアの位置情報が、自動的に当該PHS端末から送出され、基地局、エントランス回線及びPHS接続装置を順に経由して、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、その結果、丁社の設置するPHS制御局には、個々のPHS端末の位置登録情報が集積され、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を流し、それらの基地局に呼出信号を発信させ、PHS端末による通話を開始させるという仕組みになっている（原判決18、19ページ、第1審判決49、50ページ、原判決21ページ）。

このようにPHS端末が複数の単位エリア内のどこに所在しても受信が可能であることは、相手方がPHS事業において収益を生み出すため不可欠の要素である。そして、このような受信を可能にするためには、少なくとも、複数のエントランス回線に係る役務の提供を受けることが必要であることは明らかである。

以上のように、相手方のPHS事業においては、1人のエンドユーザーに対し、サービスエリア内のどこからでも、また移動しながらでも通信できるという最も基本的なサービスを提供するためには、エントランス回線が複数存在す

ることが前提となるのであるから（原判決21ページ）、当該エンドユーザーとの関係のみに着目しても、相手方は、単に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だけでは、当該エンドユーザーに対し、どこからでも、また移動しながらでも送受信できるという、PHS事業における最も基本的なサービスすらも提供することができないことは明らかであり、相手方の側からみて、PHS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」ことは到底不可能であるといわざるを得ない。むしろ、1人のエンドユーザーに対して上記のようなサービスを十分に提供するためには、それに相応する多数のエントランス回線が必要になるはずである。このように、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だけでは、相手方の営むPHS事業において電気通信施設利用権としての機能を発揮することはできないのであるから、本件資産の取得価額が、個々のエントランス回線に係る単価である7万2800円であり得ないことは明らかである。

その上、相手方の営むPHS事業において収益を生み出すためには、相手方とその加入者との間の契約内容からして、すべてのPHS加入者らに対し、上記のようなサービスを提供できるようにすることが不可欠であり、そのためには、サービスエリア内に存在するすべてのエントランス回線を常時継続的に利用して「電気通信役務の提供を受ける」ことができる状態にあることが不可欠であることは明らかである。したがって、相手方のPHS事業においては、本件資産の全体が、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いうべきであり、本件資産については、その全体を1個の資産とみてその取得価額を判定すべきである。

以上によれば、本件資産の取得価額は、エントランス回線1回線分の7万2800円でないことは明らかである。そして、その取得価額は、エントランス回線15万3178本分の譲渡価額の合計額である111億5135万8400円と解すべきである。

したがって、本件資産の取得価額は10万円未満ではないから、本件資産は、少額減価償却資産に当たらない。

- (4) そうである以上、相手方による本件資産の取得後の本件設置負担金の支出は、エントランス回線を増設することにより、丁社のネットワークへの相互接続点を増加させ、利用可能区域の拡大又は高密度化をもたらし、本件資産の価値を高め、その価額を増加させたものであるから、その支出は、令132条2号所定の資本的支出に該当する。
- (5) これに対し、原判決は、1個のエントランス回線があれば、当該基地局のエリア内において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することができる（原判決18、19ページ、第1審判決80ページ）、本件エントランス回線利用権は、乙社又は相手方の事業活動において、一般的・客観的には、1回線で、基地局とPHS接続装置との間の相互接続を行うという機能を発揮することができるものである（原判決18、19ページ、第1審判決80、81ページ）旨判示する。

しかしながら、原判決の上記判断は、要するに、単体のエントランス回線だけでも当該基地局の半径数百メートルにすぎないエリア内において通話することに支障はないということを述べるものであって、物理的な施設としての1本の「エントランス回線」が通話に必要な電氣的・機械的機能を果たし得るか否かを判断したものにすぎず、無形固定資産たる本件資産が相手方のPHS事業に係る事業活動において電気通信施設利用権としての機能を発揮することができるか否かを判断したものでないことが明らかである。

そして、その結果、原判決は、本来であれば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本件資産を殊更に細分化し、個々の細分化された「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10万円未満になり、同条の規定の適用があるという極めて形式的な判断をして、その取得価額の総額11億5135万8400円を一括して損金に算入することを認めるというおよそ不合理な結論に到達しているのである。

- (6) 以上によれば、本件資産に関しても、本件設置負担金の支出に関しても、令133条の適用はなく、原判決は、同条及び令132条2号の解釈適用を誤ったものであり、これは、法令の解釈に関する重要な事項を含むものである。

3 原判決の認定と判断

(1) 原判決が認定した事実関係

原判決は、本件資産の取得価額はエントランス回線1回線の単価である7万2806円であり、また、本件設置負担金は個々の本件エントランス回線利用権の取得価額に当たり、その取得価額は7万2800円であって、これらはいずれも令133条所定の少額減価償却資産に該当すると判断したが、その判断の前提として認定した事実関係の概要は、以下のとおりである。

ア 乙社から相手方への営業譲渡の経緯について

(ア) 相手方は、携帯・自動車電話事業等を営む株式会社であり、平成10年12月1日、乙社からPHS事業について営業譲渡を受け、それ以降PHS事業も営んでいるものである(原判決4ページ、第1審判決16ページ)。

(イ) 丁社は、平成10年3月24日、「電気通信事業法第38条の2第2項及び第4項に基づく指定電気通信設備との接続に関する契約約款」(本件接続約款)を実施した(原判決4ページ、第1審判決18ページ、原判決5ページ)。

相手方は、平成10年7月1日、乙社との間で、同年12月1日午前零時(譲渡日)をもって、同日前までに乙社が行っていたPHS事業に関するすべての営業を譲り受ける旨の契約(本件営業譲渡契約)を締結し、郵政大臣は、同年11月30日付けで本件営業譲渡契約による事業譲渡譲受を認可し、丁社は、本件営業譲渡契約に伴い、乙社が丁社との間で締結していた電気通信設備の相互接続に関する協定(本件接続協定)における乙社の地位(本件接続協定上の地位)が、乙社から相手方へ移転することを承諾した(原判決4ページ、第1審判決18、19ページ)。

乙社から本件接続協定上の地位を引き継いだ相手方は、譲渡日以降、本件接続協定に基づき、相手方によるエントランス回線設置申込みについて丁社が承諾するたびに、エントランス回線の設置工事及び手続に関する費用の額として、本件接続約款に定められた1回線当たり合計7万2800円の金員(本件設置負担金)を丁社に支払っている(原判決4ページ、第1審判決20、21ページ)。

イ PHSの機能及びPHS事業の内容について

(ア) PHSは、もともとは家庭用のコードレス電話の子機の機能を向上させて、その子機端末を家庭でのみならず、屋外においても使用することができるように使用エリアを拡大させたもので、PHS端末と基地局との間は無線による通信がされるため、PHSは、携帯電話と同様、移動しながらの通話が可能であることが最大の特色である(原判決18、19ページ、第1審判決47ページ)。

(イ) 相手方は、丁社電話網の機能及びデータベースを活用して、PHS

事業を提供する「丁社網依存型PHS事業者（活用型PHS事業者）」であるところ、PHS事業者が設置する基地局を丁社のPHS接続装置を経由して丁社の電話網に相互接続するための「入口」となる回線がエントランス回線である（原判決4ページ、第1審判決16、17ページ、原判決18、19ページ、第1審判決48ページ。別紙参照。）。

(ウ) 活用型PHS事業者である相手方のPHSの加入者がPHS端末を利用して固定電話と通話する場合の通信経路は、①PHS端末、②PHS事業者の設置する基地局、③丁社の設置するエントランス回線、④丁社の設置するPHS接続装置、⑤共同線通信網、丁社電話網等、⑥固定電話の順であり、また、PHS加入者同士が、PHS端末を利用して相互に通話する場合の通信経路は、①PHS端末、②PHS事業者の設置する基地局、③丁社の設置するエントランス回線、④丁社の設置するPHS接続装置、⑤共同線通信網、丁社電話網等、⑥丁社の設置するPHS接続装置、⑦丁社の設置するエントランス回線、⑧PHS事業者の設置する基地局、⑨PHS端末の順となる（原判決18、19ページ、第1審判決48ページ、原判決20、21ページ。別紙参照。）。

(エ) PHSは、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と狭く、同一の範囲をカバーするためには、携帯電話よりも数多くの基地局を設置する必要があるが、通信中に基地局の電波を受信することができなくなった場合に、自動的に他の基地局の電波と切り替えて通信を継続する機能であるハンドオーバー機能を用いることにより、PHS利用者は、1つの基地局がカバーするエリアから他の基地局がカバーするエリアへと移動しながら通話を行うことが可能である（原判決18、19ページ、第1審判決48、49ページ）。

(オ) PHSにおいては、固定電話と異なり、PHS端末が移動するため、どの基地局から着信先のPHS端末を呼び出せばよいのかという情報を、そのPHS端末への実際の呼出を行う前に把握しておく必要があることから、PHS端末が位置登録に関する単位エリアを越えて移動した場合、新たな単位エリアの位置情報が、自動的に当該PHS端末から送られ、基地局、エントランス回線及びPHS接続装置を順に経由して、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、その結果、丁社の設置するPHS制御局には、個々のPHS端末の位置登録情報が集積され、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を流し、それらの基地局に呼出信号を発信させ、PHS端末による通話を開始させるという仕組みになっている（原判決18、19ページ、第1審判決49、50ページ、原判決21ページ）。

このように丁社電話網の機能及びデータベースを活用してPHS事業を提供する活用型PHS事業において、1人のエンドユーザーに対し、サービスエリア内のどこからでも、また移動しながらでも通信できるというサービスを提供するためには、基地局と丁社の設置するPHS接続装置を経由して丁社電話網に接続するための「入口」となる回線であるエントランス回線が複数存在することが前提となる（原判決21ページ）。

(2) 原判決の判断

原判決は、上記事実関係において、本件資産の取得価額はエントランス回線1回線の単価である7万2800円であり、また、本件設置負担金は個々の本件エントランス回線利用権の取得価額に当たり、その取得価額は7万2800円であって、これらはいずれも令133条所定の少額減価償却資産に該当すると判断した理由について、次のとおり判示する。

ア 少額減価償却資産に該当するか否かを判断するに当たっては、当該企業の事業活動において、一般的・客観的に、資産としての機能を発揮することができる単位を基準にその取得価額を判断すべきであって、業務の性質上基本的に重要であったり、事業の開始や拡張のために取得したものであったり、多数まとめて取得したものであるなどといったことは、上記のようにして取得価額を判断する上で考慮されるべき点ではなく、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、1つ1つが独立して機能しているものについては、その1つ1つを単位として令133条の取得価額を判定するのが相当である（原判決18、19ページ、第1審判決71ないし74ページ）。

イ 認定事実によらずと、活用型PHS事業者である乙社及び相手方と、これらと相互接続して、自社のネットワークを提供している丁社のシステム全体を見れば、乙社又は相手方は、相互接続協定の締結及びエントランス回線の申込みと丁社の承諾に基づき、丁社所有のエントランス回線の設置費用を含む一定の対価（合計7万2800円）を負担することにより、電気通信設備である当該エントランス回線を利用して、乙社又は相手方と契約する発信者AのPHS端末からの通信を丁社のネットワークに乗せ、丁社から所定の機能の提供を受けることにより、Aからの通信を受信者Cに伝達するというPHS事業を展開していることができる（原判決18、19ページ、第1審判決78ページ）。

そうすると、乙社及び相手方は、自己の契約者Aの発信した通信を、無線中継と自己の設置した基地局を経由した上、電気通信設備である丁社所有のエントランス回線を利用して、丁社所有のPHS接続装置、共同線通信網等へと媒介し、もって、丁社をして、乙社又は相手方の契約したエンドユーザーであるAに電気通信役務を提供させる権利を取得し、丁社にその対価を支払う義務を負担しているものと解すべきである（原判決18、19ページ、第1審判決78、79ページ）。

以上によれば、相手方が乙社から取得した上記権利は、本件接続約款及び本件接続協定を前提とするものではあるが、本件接続協定上の地位といった抽象的ないし包括的なものではなく、乙社又は相手方が丁社に対して有する、PHSサービス契約を締結した自社の契約者に、個別の当該エントランス回線を利用して、丁社のPHS接続装置、共同線通信網等と相互接続し、丁社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（本件エントランス回線利用権）であり、この権利を得るための対価として、乙社及び相手方は、エントランス回線1回線につき、7万2800円の工事費及び手数料を支払っているというべきである（原判決18、19ページ、第1審判決79ページ）。

ウ エントランス回線は、一定の範囲をカバーする1基地局のみを対象としてその機能を発揮するものであり、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においてPHS利用者がPHS端末から固定電話又は携帯電話に通話することに支障はないし、また、固定電話又は携帯電話から当該エリア内のPHS端末との間で通話することにも支障はなく、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することができる（原判決18、19ページ、第1審判決80ページ、原判決22ページ）。

そうすると、本件エントランス回線利用権は、乙社又は相手方の事業活動において、一般的・客観的には、1回線で、基地局とPHS接続装置との間の相互接続を行うという機能を発揮することができるものであるから、その取得価額は、乙社の場合も、また、これをまとめて同社から譲り受けた相手方の場合も、エントランス回線1回線の単価である7万2800円であると認めるのが相当である（原判決18、19ページ、第1審判決80、81ページ、原判決22ページ）。

エ 本件資産は、本件エントランス回線利用権15万3178回線分であり、その取得価額は、個々の本件エントランス回線利用権の取得価額である7万2800円であるというべきであり、したがって、本件資産の取得価額は、10万円未満であるから、少額減価償却資産の取得価額として、事業の用に供した事業年度である平成11年3月期において、その金額を損金の額に算入することができるというべきである（原判決18、19ページ、第1審判決88ページ）。

オ 本件資産については、個々のエントランス回線ごとにその単位を考えるべきであり、また、本件設置負担金の支払により乙社又は相手方は、本件エントランス回線利用権を個別に取得するものであるから、本件エントランス回線利用権が追加的に取得されたとしても、既に取得されていた本件エントランス回線利用権に何らかの改良等が加えられ、価値が増大するものではないから、本件設置負担金は、令132条2号の資本的支出に該当するものということとはできず、個々の本件エントランス回線利用権の取得価額に当たるといべきである（原判決18、19ページ、第1審判決92、93ページ）。

そして、その取得価額は7万2800円であって、10万円未満であるから、令133条所定の少額減価償却資産に該当し、平成11年3月期ないし平成13年3月期において損金の額に算入することができる（原判決18、19ページ、第1審判決93、96、100ページ）。

第2 令133条及び132条2号の解釈適用の誤り

1 減価償却制度

(1) 減価償却資産に関する法の定め

法人税法2条22号（平成13年法律第6号による改正前においては同条23号。以下同じ。）は、固定資産の意義について、「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。」と規定し、同条23号（平成13年法律第6号による改正前においては同条24号。以下同じ。）は、そのうちの減価償却資産につき、「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すべきものとして政令で定めるものをいう。」と定めており、これを受けた令13条は、上記の政令で定める資産の範囲について、「棚卸資産（引用者注：平成12年政令第145号による改正前は「たな卸資産」）、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの（事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く。）とする。」として、各種の資産を掲げている。

(2) 減価償却制度の趣旨目的等

固定資産（法2条22号）は、棚卸資産や人件費と共に、企業利益の主要な源泉であるところ、そのうちの減価償却資産（同条23号）は、企業において

長期間にわたって収益を生み出す源泉であるから、その取得に要した金額（取得価額）は、将来の収益に対する費用の一括前払の性質を有している。したがって、費用収益対応の原則からすれば、減価償却資産の取得費は、取得の年度に一括して費用に計上するのではなく、使用又は時間の経過によってそれが減価するのに応じて徐々に費用化すべきである。減価償却制度は、各事業年度における減価償却資産の減価額を減価償却費として費用化し、他方、その減価額をその帳簿価額から控除することにより、事業の用に供される減価償却資産の取得に要した費用をその耐用年数にわたって配分し、投下資本を回収するための会計技術といえることができる〔以上につき、金子宏・租税法（第11版）306、310ページ参照〕。

そして、令13条柱書きの括弧書きが「事業の用に供していないもの」を減価償却資産から除外する旨規定しているのも、減価償却資産が事業の用に供されることにより収益獲得に寄与するものであることを本質とし、そのような性質を有しないものについては、原則として減価償却による投下資本回収の必要がないためであると考えられる。したがって、事業において収益を生み出す源泉であるとみることができず、事業の用に供しているものといえない資産は、法人税法31条1項にいう減価償却資産に当たるとは認められず、その減価償却費を損金に算入することはできない（最高裁平成18年1月24日第三小法廷判決・裁判所時報1404号14ページ参照）。

以上のとおり、減価償却資産においては、当該資産が事業において収益を生み出す源泉として機能し、事業の用に供されているということが本質的要素として必要とされているのである。

2 少額減価償却資産制度

(1) 少額減価償却資産制度（令133条）の意義

令133条（少額の減価償却資産の取得価額の損金算入）は、「内国法人がその事業の用に供した減価償却資産（括弧内省略）で、（中略）取得価額〔第54条第1項各号（減価償却資産の取得価額）の規定により計算した価額をいう。次条第1項において同じ。〕が10万円未満であるものを有する場合において、その内国法人が当該資産の当該取得価額に相当する金額につきその事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。」と規定し、事業の用に供された少額減価償却資産については、損金経理を条件として、その取得価額の全額を当該事業年度の損金の額に算入することを認めている。

(2) 少額減価償却資産制度（令133条）の趣旨目的

前記（1）のとおり、令133条は、取得価額が10万円未満の少額減価償却資産については、損金経理を条件として、その取得価額の全額を当該事業年度の損金の額に算入することを認めている。

令133条の上記規定の趣旨目的については、学説上、「減価償却資産として経理することの実質的意味は、（1）それを耐用期間にわたり原価配分することにより、期間損益の算定が適正化されうるほど重要な金額であること、および、（2）その耐用期間が期間損益計算の基礎となる1年以上にわたるため、資産管理上、資産として計上する必要性があること、である。したがって、資産としての特性からみて、減価償却資産であっても、上の2要件を欠くものは実務上減価償却資産として扱う実質的意味がないことになる。それゆえ、税務上、その事業の用に供した減価償却資産で、（イ）使用可能期間が1年未満であるもの、または、（ロ）取得価額が10万円未満であるものは、それを減価償却資産として経理することなく、その事業の用に供した年度において全額

を損金経理することが認められている(令133)。もちろん、減価償却資産として経理することは可能なわけで、ただ税務上の重要性の考え方にしがたい費用化を認めているにすぎないのである。」(武田隆二・法人税法精説平成17年版369、370ページ)、「課税上、減価償却による原価配分手続の対象とするほどの重要性がないと判断されたことが理由と考えられる。」(岡村忠生・法人税法講義86、87ページ)と説いている。

また、企業会計上の慣行との関係についても、学説は、「固定資産の減価償却の趣旨からすれば、(中略)固定資産に属する資産は、たとえその取得価額がい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というのが原則であろう。しかし、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があり、その一例として、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、少額な減価償却資産(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(中略)を認めることとしている」(渡辺淑夫・法人税法—その理論と実務(平成17年度版)344ページ)と説き、また、「減価償却資産は、理論的にいえばその金額の大小を問わずに、減価償却を通じて費用化されることになるが、金額の少額なものについてまでこのような手続によって費用化することはきわめて手数を要するところである。企業会計においても、いわゆる重要性の原則によつて資産であつても重要性の乏しいものについては、これを資産として取り扱わずに、費用化することが認められている。」(武田昌輔監修・DHCコンメンタール法人税法3781ページ)と説いている。

裁判例についてみても、さいたま地方裁判所平成16年2月4日判決〔平成14年(行ウ)第12号(公刊物未登載)〕は、「一定の資産について減価償却資産として経理することなく、その事業の用に供した年度において全額を損金処理することが認められる少額減価償却資産の制度は、それを耐用期間にわたり原価配分することにより期間損益の算定が(ママ)適正化する必要があるほどの重要な金額でなく、実務上減価償却資産として扱う実質的意味がないとの企業会計上の慣行に由来しているものである」として、上記学説と同様の判示をしている(確定)。

このように、少額減価償却資産制度は、企業会計上の慣行に由来するものと解されているところ、企業会計原則注解(大蔵省企業会計審議会昭和57年4月20日)は、その〔注1〕において、「企業会計は、定められた会計処理の方法に従って正確な計算を行うべきものであるが、企業会計が目的とするところは、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にあるから、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも、正規の簿記の原則に従った処理として認められる。」と述べ、企業会計上の重要性の原則の意義を明らかにするとともに、その適用例の1つとして、「(1)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を採用することができる。」ことを挙げている。

以上のとおり、学説及び裁判例によれば、令133条所定の少額減価償却資産制度の趣旨目的は、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がないものについて、簡便な処理を許容するという点にあるものと解され、その意味で、同条は、政策的な規定であることができる。

(3) 少額減価償却資産に当たるか否かの判断基準

上記のとおり、令133条の規定によれば、少額減価償却資産として、損金経理を条件に、その取得価額を一括して損金の額に算入することが許されるのは、取得価額が10万円未満の資産である。そこで、ある資産について同条の規定の適用の可否を判断する前提として、どのような単位を基準に当該資産の取得価額を認定すべきか、が問題となる。

この点については、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（特に問題となる有形固定資産の場合の課税上の取扱いを定めたものとして、法人税基本通達7-1-11参照）、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。そして、前記1(2)（本書面14ページ）のとおり、減価償却の目的は、減価償却資産の取得に要した費用を事業の用に供する期間に適正に配分することによって、正確な損益計算を行うことにあるところ、減価償却資産においては、当該資産が事業において収益を生み出す源泉として機能していることが本質的要素として必要とされているというべきである。

また、令133条の規定上も、少額減価償却資産に該当するためには、当該資産が「内国法人がその事業の用に供した減価償却資産」であることが要件とされている。

したがって、ある減価償却資産が少額減価償却資産に当たるか否かについては、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もって1個の資産と把握してその取得価額を判定すべきであり、その意味において、原判決が、「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」（原判決18、19ページ、第1審判決72、73ページ）である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。

3 本件への当てはめ

本件についてみると、本件資産の1個当たりの取得価額が10万円未満であるか否かを判断するに当たっては、電気通信施設利用権（令13条8号ソ）として減価償却資産に該当する本件資産が、相手方の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もって1個の資産と把握し、その取得価額を認定すべきことになる。

そこで、以下では、まず、電気通信施設利用権の意義等〔後記(1)〕及びそれに該当する本件資産の内容〔後記(2)〕について述べた上で、単に1個のエントランス回線だけでは相手方の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ものではないこと、本件資産全体が一体となって相手方の事業において収益を生み出す源泉としての機能を発揮していること、したがって、その取得価額は10万円未満ではなく、少額減価償却資産に当たらないこと〔後記(3)〕、本件設置負担金の支出は資本的支出（令132条2号）に該当すること〔後記(4)〕を明らかにする。

(1) 電気通信施設利用権（令13条8号ソ）の意義等

ア 令13条8号ソは、「無形固定資産」たる「電気通信施設利用権」につい

て、「電気通信事業法（昭和59年法律第86号）第12条第1項（事業の開始の義務）に規定する第一種電気通信事業者に対して同法第41条第1項（電気通信設備の維持）に規定する事業用電気通信設備の設置に要する費用を負担し、その設備を利用して同法第2条第3号（定義）に規定する電気通信役務の提供を受ける権利（電話加入権及びこれに準ずる権利を除く。）をいう。」と規定し、電気通信事業法2条3号（定義）は、電気通信役務の意義について、「電気通信設備を用いて他人の通信を媒介し、その他電気通信設備を他人の通信の用に供することをいう。」と規定している。

また、その耐用年数は、20年と定められている（減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表第三）。

イ 前記1（2）（本書面14ページ）のとおり、減価償却の目的は、減価償却資産の取得に要した費用を事業の用に供する期間に適正に配分することによって、正確な損益計算を行うことにあるところ、減価償却資産においては、当該資産が事業において収益を生み出す源泉として機能し、事業の用に供されているということが本質的要素として必要とされているというべきである。

そして、電気通信施設利用権は、本来は「時の経過により減価するような性質のものではない」が、「たとえ譲渡が可能であるとしても、そのための市場が形成されているわけではなく、また、一般にその利用形態が専用のものであって、営業譲渡等の特殊な場合でなければ譲渡によって投下資本を回収することも事実上困難であるため、償却を認めることによって費用配分をすることが合理的と解されるから」、特に減価償却資産の1つとして定められたものであるが（小山真輝編著・法人税基本通達逐条解説四訂版445ページ）、その本質が、法人の事業において収益を生み出す源泉として機能し、事業の用に供されているという点にあることは、一般の減価償却資産と何ら異なるところはない。

このことを踏まえると、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であっても、その機能とは、飽くまで、当該法人の側からみて、当該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と解すべきである。すなわち、令13条8号ソの文理に即していえば、電気通信施設利用権の機能は、「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」ことによって果たされるどころ、電気通信施設利用権がその機能を発揮することが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」ためにはどのような規模の「電気通信設備（中略）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。

(2) 本件資産の内容

原判決の定義する本件資産とは、本件営業譲渡契約の細目を定めた平成10年11月18日付け「営業譲渡細目協定書」（本件細目協定書）に基づいて譲渡財産の明細を定めた平成11年1月13日付け「譲渡財産の明細等に関する確認書」（本件明細確認書）に記載された施設利用権等のうちエントランス回線に関するもの、数量15万3178、譲渡価額合計111億5135万8400円の譲渡財産である（原判決4ページ、第1審判決18ないし20ページ、原判決5ページ）。

原判決の引用する第1審判決は、上記のような本件資産の内容について、「乙社又は原告（引用者注：相手方）が、丁社に対して有する、PHSサービス契約を締結した自社の契約者に、個別のエントランス回線を利用して、丁社のPHS接続装置、共同線通信網等と相互接続し、丁社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」(本件エントランス回線利用権)であると認定し(原判決18、19ページ、第1審判決79ページ)、また、「エントランス回線の使用により、電気通信事業者である丁社の所有するPHS接続装置等と相互接続し、丁社のネットワークを利用して、丁社をして、自己のPHS契約者に電気通信役務を提供させることのできる権利である本件エントランス回線利用権も、(中略)「費用を負担し、その設備を利用して…(中略)…電気通信役務の提供を受ける権利」に含まれると解すべきである。直接に電気通信役務の提供を受ける者が自社ではなく、自社の契約するエンドユーザーであることは、上記解釈を妨げるものではないと解すべきである。」(原判決18、19ページ、第1審判決90ページ)と判示している。

しかしながら、本件資産の内容を、原判決の上記認定のとおり理解し、かつ、それが令13条8号ソ所定の電気通信施設利用権に当たると解するとしても、前記(1)のとおり、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、飽くまで、当該法人の側からみて、当該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と解すべきである。そして、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」ためには、どのような規模の「電気通信設備(中略)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。

したがって、本件資産について令133条の規定の適用の可否を判断するに当たっても、相手方がそのPHS事業において収益を生み出し得るような態様で「丁社をして、自己のPHS契約者に電気通信役務を提供させる」ためには、どのような規模のエントランス回線を利用することが必要になるのかという観点から検討すべきである。

(3) 本件資産が少額減価償却資産に当たらないこと

ア 原審の確定した事実関係によれば、PHSは、携帯電話と同様、移動しながら通話できることが最大の特色であるものの、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とはるかに狭く、同一の範囲をカバーするためには、携帯電話よりも数多くの基地局を設置する必要がある(携帯電話の1基地局がカバーするエリアは、半径1.5から数キロメートルである。甲第5号証9ページ参照)。そして、通信中に基地局の電波を受信することができなくなった場合には、自動的に他の基地局の電波に切り替えて通信を継続する機能であるハンドオーバー機能を用いることにより、PHS利用者は、1つの基地局がカバーするエリアから他の基地局がカバーするエリアへと移動しながらでも通話を行うことが可能になる(原判決18、19ページ、第1審判決47ないし49ページ)。

このように移動しながら通話できることは、相手方がPHS事業において収益を生み出すため不可欠の要素である。そして、1つの基地局がカバーするエリアから他の基地局がカバーするエリアへと移動しながら通話ができるようにするためには、少なくとも、ハンドオーバー前に使用していたエントランス回線とハンドオーバー後のエントランス回線の2つのエントランス回線に係る役務の提供を受けることが必要であることは明らかである。

また、PHSにおいては、固定電話と異なり、PHS端末が移動するため、どの基地局から着信先のPHS端末を呼び出せばよいのかという情報を、そのPHS端末への実際の呼出を行う前に把握しておく必要がある。

そこで、PHS端末が位置登録に関する単位エリアを越えて移動した場合、新たな単位エリアの位置情報が、自動的に当該PHS端末から送出され、基地局、エントランス回線及びPHS接続装置を順に經由して、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、その結果、丁社の設置するPHS制御局には、個々のPHS端末の位置登録情報が集積され、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を流し、それらの基地局に呼出信号を発信させ、PHS端末による通話を開始させるという仕組みになっている(原判決18、19ページ、第1審判決49、50ページ、原判決21ページ)。

このようにPHS端末が複数の単位エリア内のどこに所在しても受信が可能であることは、相手方がPHS事業において収益を生み出すため不可欠の要素である。そして、このような受信を可能にするためには、少なくとも、複数のエントランス回線に係る役務の提供を受けることが必要であることは明らかである。

以上のように丁社電話網の機能及びデータベースを活用してPHS事業を提供する活用型PHS事業において、1人のエンドユーザーに対し、サービスエリア内のどこからでも、また移動しながらでも通信できるという最も基本的なサービスを提供するためには、基地局と丁社の設置するPHS接続装置を経由して丁社電話網に接続するための「入口」となる回線であるエントランス回線が複数存在することが前提となる(原判決21ページ)。

すなわち、活用型PHS事業を営む者のサービスエリア内には、極めて多数の基地局及びエントランス回線が設置されているところ、そのようなサービスエリア内のどこからでも、また移動しながらでも通信できるという最も基本的なサービスを提供するためには、必然的に複数のエントランス回線を利用することが必要になるのである。

イ 以上によれば、相手方の活用型PHS事業においては、1人のエンドユーザーに対し、サービスエリア内のどこからでも、また移動しながらでも通信できるという最も基本的なサービス(それがPHSの最大の特色とされている。)を提供するためには、エントランス回線が複数存在することが不可欠の前提となる。そうであるとすれば、当該エンドユーザーとの関係のみに着目しても、相手方は、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だけでは、当該エンドユーザーに対し、どこからでもまた移動しながらでも送受信できるという、PHS事業における最も基本的なサービスすらも提供することができないことは明らかであり、相手方の側からみて、PHS事業において収益を生み出し得るような態様で「丁社をして、自己のPHS契約者に電気通信役務を提供させる」ことは到底不可能であるといわざるを得ない。むしろ、1人のエンドユーザーに対して上記のようなサービスを十分に提供するためには、それに相応する多数のエントランス回線が必要となるはずである。このように、単に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だけでは、相手方の営むPHS事業において電気通信施設利用権としての機能を発揮することはできないのであるから、本件資産の取得価額を、個々のエントランス回線の単価である7万2800円と認めることができないことは明らかである。

その上、相手方の営むPHS事業が、相手方において、膨大な数のエンドユーザーらとの間で、サービスエリア内のどこからでも、また移動しながらでも通信できるというサービスを提供する旨の契約を締結し、当該エンドユーザーらに対し上記サービスを提供してその対価を収受し、収益を獲得するというものであることは、公知の事実である。そして、原判決の上記認定事実によれば、相手方と契約しているすべてのPHS加入者らに対し、上記のようなサービスを提供するためには、サービスエリア内に存在するすべての

エントランス回線を常時継続的に利用し、「丁社をして、自己のPHS契約者に電気通信役務を提供させる」(原判決18、19ページ、第1審判決90ページ)ことができる状態にすることが、PHS事業において収益を生み出すために不可欠であることは、明らかである。このように、相手方がそのPHS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」ためには、相手方のサービスエリア内に存在するすべてのエントランス回線から成る電気通信設備を利用することが不可欠となるのであるから、相手方のPHS事業においては、本件資産の全体が、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機能を発揮しているというべきであり、本件資産については、その全体を1個の資産とみて令133条の規定の適用の可否を判断すべきである。

したがって、本件資産の取得価額は、エントランス1回線当たりの7万2800円でないことは明らかである。そして、その取得価額はエントランス回線15万3178本分の譲渡価額の合計額である111億5135万8400円である。

以上によれば、本件資産の取得価額は10万円未満ではないから、本件資産は、少額減価償却資産に当たらない。

よって、本件資産には令133条の適用がなく、上記取得価額の全額を平成11年3月期の損金に算入することは、認められない。

(4) 本件設置負担金の支出が資本的支出に該当すること

上記(3)イのとおり、本件資産は、その全体が1個の資産を構成するものであるところ、本件資産の取得後に、相手方が、丁社に対し、エントランス回線を新たに設置する対価として、本件設置負担金を支出したことは、エントランス回線を増設することにより、丁社のネットワークへの相互接続点を増加させ、利用可能区域の拡大又は高密度化をもたらし、本件資産の価値を高め、その価額を増加させたものであるから、その支出は、令132条2号所定の資本的支出に該当する。

したがって、本件設置負担金の支出に関しても、令133条の適用はなく、その支出額を当該支出に係る事業年度(平成11年3月期ないし平成13年3月期)の損金の額に算入することはできない。

4 少額減価償却資産制度の改正経緯に照らしても上記結論は合理的であること

(1) 法人税法施行令の改正と少額減価償却資産制度

原判決の認定するとおり、法人税に関する法令上、業務の性質上基本的に重要な固定資産や、業務の固有の必要性に基づき大量に保有される固定資産等は少額減価償却資産に当たらないとされていた時期があったが、その後の法人税法施行令の改正により、現在ではそのような除外規定は存在していない(原判決18、19ページ、第1審判決68ないし70ページ、原判決24、25ページ)。しかしながら、上記法人税法施行令の改正は、前記2(2)(本書面15ページ)のとおり、少額減価償却資産制度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がないものについて、簡便な処理を許容するという点にあることを、何ら否定するものではない。

ア すなわち、昭和42年政令第106号による改正前の令133条においては、資産の取得価額が少額であっても、①その法人の業務の性質上基本的に重要なもの、②業務の固有の必要性に基づき大量に保有されるもの及び③事業の開始又は拡張のために取得したものについては、少額減価償却資産から除く旨定められていた(原判決18、19ページ、第1審判決68ないし70ページ)。

これに対し、昭和42年政令第106号による改正は、業務の固有の必要性に基づき大量に保有されるもの、事業の開始又は拡張のために取得したものであるか否かについては、その範囲が必ずしも明確でないことから個々の資産がこれに該当するかどうかの判定をめぐって紛争が多く、これを解消する一方策として、上記②及び③の制限を廃止したものである〔国税庁編・昭和42年改正税法のすべて（乙第14号証）83、84ページ〕。

その後、昭和49年政令第77号により、現実の執行において、上記①に該当するか否かについても、その範囲が必ずしも明確でなく紛争も多いこと、少額減価償却資産は耐用年数の短いものが多く、その処理が煩雑であることが考慮されて、上記①の除外規定も削除された〔原田靖博「改正法人税法解説」税理17巻7号（乙第15号証の4引用文献7）89ページ〕。

イ 以上によれば、上記各改正は、いずれも、少額減価償却資産該当性について紛争が生じることを回避し、明確かつ簡便な処理を図るため、上記①ないし③の重要性の原則に基づく実体的な除外事由の存否をそのまま個々に判断することに代えて、形式的な基準によって判断するものとするもので、同条の趣旨目的を遂げようとしたものであり、その取得価額が10万円未満か否かという形式基準によって画一的に少額減価償却資産該当性を判定することにしたものということができる。

しかしながら、そもそも令133条においてこのような簡便な処理が許容されるのは、前記2（2）（本書面15ページ）のとおり、少額減価償却資産については、課税上、減価償却によって費用配分をするほどの重要性がないと考えられたためにほかならないのであり、このことは、企業会計上の重要性の原則の存在に加え、多数の学説及び裁判例によって裏付けられているというべきである。

そして、上記各改正の結果、令133条が、単に取得価額が10万円未満である資産であれば、その全額を一括して損金に算入するという形式基準を採用するに至ったのは、「課税所得に重大な影響を与えない、重要性の低い項目について、会計上の手数を省くため」であり、「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）を図ろうとしている」（武田隆二・前掲法人税法精説1020、1021ページ）ものと解すべきであるから、上記各改正は、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いうべきである。

（2） 小括

ア 以上によれば、令133条所定の少額減価償却資産に当たるか否かの判定に当たっては、業務の性質上基本的に重要な固定資産であるとか、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であるということの一事のみをもって少額減価償却資産から除外するという解釈を採る余地はないが、他方で、法人において、本来であれば減価償却によって費用配分をするほどの重要性がないとは到底いえない資産を殊更に細分化し、個々の細分化された「資産」ごとにみればその取得価額が10万円未満となるように操作して、形式的に同条の規定の適用があるかのような外観を整え、その取得価額を一括して損金に算入することがあるとすれば、そのような処理は、同条の趣旨目的を著しく逸脱することが明らかであって、許されないというべきである。

したがって、少額減価償却資産制度の上記改正経緯にかかわらず、令133条の適用があるか否かを検討するに当たっては、前記2（2）（本書面1

5ページ)のような少額減価償却資産制度の趣旨目的が十分に考慮されなければならない。

とりわけ、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単位で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く、その単位を殊更に細分化し、個々の細分化された「資産」ごとにみればその取得価額が10万円未満となるよう操作を行いやすいことにかんがみれば、少額減価償却資産制度の上記趣旨目的は、特に留意される必要がある。

そうであるとする、そもそも、電気通信施設利用権は、法人の事業において収益を生み出し得るような態様で機能を発揮するのに必要な規模の電気通信設備を利用する権利であるのに、これを殊更に細分化し、個々の細分化された権利ごとにみればその取得価額が10万円未満となるようにして、令133条の規定の適用があるかのような外観を整え、その取得価額を一括して損金に算入するような処理を認めることは、少額減価償却資産制度の上記趣旨目的を著しく逸脱することが明らかであって、許されないというべきである。

イ 本件では、前記3(3)イ(本書面24ページ)のとおり、相手方が加入者との契約を履行し、そのPHS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」ためには、相手方のサービスエリア内に存在するすべてのエントランス回線から成る電気通信設備を利用することが不可欠となるのであるから、相手方のPHS事業においては、本件資産の全体が、一体となって、収益を生み出す源泉としての機能を発揮しているというべきであり、本件資産については、その全体を1個の資産とみてその取得価額を判定すべきである。したがって、本件資産の取得価額は、1回線当たり7万2800円のエントランス回線15万3178本分の譲渡価額の合計額である111億5135万8400円であって、10万円未満ではないから、本件資産は、少額減価償却資産に当たらない。本件資産は、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(減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表第三)にわたって費用化されるべきである。

そもそも、本件資産は、譲渡価額の総額が111億5135万8400円にも達する巨額の資産であり、課税上、減価償却によって費用配分をするほどの重要性がないなどは到底いえないのであるから、上記の結論は、令133条の趣旨目的に照らしても、合理的なものといえることができる。

これに対し、原判決のように、「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することができる」(原判決18、19ページ、第1審判決80ページ)という考え方に基づいて、「本件資産は、本件エントランス回線利用権15万3178回線分であり、その取得価額は、個々の本件エントランス回線利用権の取得価額である7万2800円である」(原判決18、19ページ、第1審判決88ページ)と解する場合には、令133条所定の少額減価償却資産制度の適用により、本件資産だけでも総額111億5135万8400円もの巨額の取得価額を一挙に平成11年3月期の損金の額に算入することを認めることになる。

このような考え方は、減価償却によって費用配分をするほどの重要性がないとは到底いえない本件資産を殊更に細分化し、その細分化された「個々の本件エントランス回線利用権」ごとに見ればその取得価額が10万円未満となるとして、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、その取得価額の総額111億

5135万8400円を一挙に損金の額に算入するというおおよそ不合理な結論を導くものであって、少額減価償却資産制度の前記趣旨目的を著しく逸脱するものであり、ひいては費用と収益を対応させるために資産の取得価額をその耐用年数にわたって配分するという減価償却制度自体の趣旨目的にも反するものであって、許されないというべきである。

5 原判決の誤り

- (1) 前記第1の3(2)(本書面10ページ以下)のとおり、原判決は、本件資産の取得価額はエントランス回線1回線の単価である7万2800円であり、また、本件設置負担金は令132条2号所定の資本的支出に該当せず、個々の本件エントランス回線利用権の取得価額に当たり、その取得価額は7万2800円であって、これらはいずれも令133条所定の少額減価償却資産に該当する旨判示している。

しかしながら、前記3(3)及び(4)(本書面23ページ以下)のとおり、本件資産は、令133条所定の少額減価償却資産に該当せず、また、本件設置負担金の支出も、本件資産の価額を増加させるものであり、令132条2号所定の資本的支出に該当するから、その支出額が本件資産とは別個の資産の取得価額になるということとはあり得ない。

原判決は、令133条の解釈適用を誤り、その結果、令132条2号の解釈適用をも誤ったものである。

- (2) 原判決の上記判断は、前記4(2)イ(本書面30ページ)のとおり、本件資産だけでも総額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月期の損金の額に算入することを認めるというものであり、令133条所定の少額減価償却資産制度の趣旨目的を著しく逸脱するものであることは明らかである。

この点に関連して、原判決が、「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」(原判決18、19ページ、第1審判決72、73ページ)との一般論に続けて、「業務の性質上基本的に重要(中略)であるなどといったことは、上記のようにして取得価額を判断する上で考慮されるべき点ではないというべきである。」(原判決18、19ページ、第1審判決73ページ、原判決24、25ページも同旨。)と判示しているのは、令133条所定の少額減価償却資産制度の趣旨目的を軽視するものといわざるを得ず、失当である。

すなわち、確かに、前記4(1)(本書面27ページ)で述べたとおり、令133条の規定及び少額減価償却資産制度の前記改正経緯に照らせば、同条所定の少額減価償却資産に当たるか否かの判定に当たっては、その取得価額が10万円未満であるか否かという形式基準が採用されている以上、業務の性質上基本的に重要な固定資産であるとか、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であるという一事のみをもって少額減価償却資産から除外するという解釈を採る余地はない。

しかしながら、他方で、法人において、本来であれば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いえない資産を殊更に細分化し、個々の細分化された「資産」ごとにみればその取得価額が10万円未満となるようにして、形式的に同条の規定の適用があるかのような外観を整え、その取得価額を一括して損金に算入することができるのであれば、そのような処理は、令133条の本来の趣旨目的を著しく逸脱することが明らかであって、許されないというべきである。そもそも、少額減価償却資産に該当するか否かを判断するについて、減価償却資産の取得価額が幾らであるのかを定める前提として、当

該資産をどのような単位で1個の資産と把握すべきかという点については、令133条その他の法令の文言上、一義的に明らかではなく、文理解釈のみによって解決することは困難である。したがって、同条の規定の趣旨目的に照らして規定の意味内容を明らかにすべきであり（金子・前掲租税法119ページ参照）、この点をあえて軽視ないし無視する原判決の上記判示は、明らかに誤っている。

とりわけ、前記4(2)ア（本書面29ページ）のとおり、本件資産（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単位で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く、その単位を殊更に細分化し、個々の細分化された「資産」ごとにみればその取得価額が10万円未満となるよう操作を行いやすいことにかんがみれば、少額減価償却資産制度の上記趣旨は、特に留意される必要があるというべきである。

したがって、少額減価償却資産制度の前記改正経緯を十分に尊重するとしても、令133条の適用の可否を判断するに当たっては、上記のような少額減価償却資産制度の趣旨目的が十分に考慮されなければならない。

- (3) また、原判決が上記(2)のような不合理な結論に陥った原因は、上記(2)の一般論の当てはめに際して、前記第1の3(2)ウ（本書面12ページ）のとおり、1個のエントランス回線があれば、当該基地局のエリア内において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することができ（原判決18、19ページ、第1審判決80ページ）、本件エントランス回線利用権は、乙社又は相手方の事業活動において、一般的・客観的には、1回線で、基地局とPHS接続装置との間の相互接続を行うという機能を発揮することができるものである（原判決18、19ページ、第1審判決80、81ページ）旨判断した点にある。

すなわち、原判決自身が判示する「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」（原判決18、19ページ、第1審判決72、73ページ、下線引用者）であるという一般論によれば、電気通信施設利用権である本件資産が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も、相手方の事業活動において、一般的・客観的に、電気通信施設利用権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ことになるはずである。

ところが、原判決の前記判断は、要するに、単体のエントランス回線だけでも当該基地局の半径数百メートルにすぎないエリア内において通話することに支障はないということを述べるものであって、物理的な施設としての1本の「エントランス回線」が通話に必要な電氣的・機械的機能を果たし得るか否かを判断したものにすぎず、無形固定資産たる本件資産が相手方のPHS事業に係る事業活動において電気通信施設利用権としての機能を発揮することができるか否かを判断したものでないことが明らかである。

そして、その結果、原判決は、本来であれば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本件資産を殊更に細分化し、個々の細分化された「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10万円未満になり、同条の規定の適用があるという極めて形式的な判断をして、その取得価額の総額11億5135万8400円を一括して損金に算入することを認めるといっておよそ不合理な結論に到達しているのである。

- (4) さらに、原判決は、「被控断人（引用者注：相手方）の加入者が、移動しながら通話して基地局間で受け渡し（バンドオーバー）がされる場合、エントラ

ンス回線は順次変わっていくとしても、常に利用しているエントランス回線は1つであって、同時に複数のエントランス回線が利用されるわけではないから、機能しているエントランス回線は1つであるということができる。」(原判決22ページ)と判示する。

しかしながら、上記判示もまた、物理的な施設としての1本の「エントランス回線」が通話に必要な電氣的・機械的機能を果たし得るか否かを判断したものにすぎず、無形固定資産たる本件資産が相手方のPHS事業に係る事業活動において電気通信施設利用権としての機能を発揮することができるか否かを判断したものでないことが明らかである。

そもそも、相手方のPHS事業に係る事業活動においては、「移動しながらの通話が可能であることが最大の特色である。」(原判決18、19ページ、第1審判決47ページ)、「ハンドオーバー機能を用いることにより、PHS利用者は、一つの基地局がカバーするエリアから他の基地局がカバーするエリアへと移動しながら通話を行うことが可能である。」(原判決18、19ページ、第1審判決49ページ)とされているのであるから、ハンドオーバーが行われるということは、相手方の事業活動において収益を生み出す上で不可欠の要素であるということができる。そうであるとする、たとえハンドオーバーがされる前と後の各時点においてそれぞれ電氣的・機械的に機能しているエントランス回線が1つであるとしても、相手方の事業活動においてハンドオーバーを行うための機能としては、少なくとも、ハンドオーバー前に使用していたエントランス回線と、ハンドオーバー後に使用されるエントランス回線の2つのエントランス回線に係る役務の提供を受けることが必要となるのである。このように、ハンドオーバーという観点のみからみても、相手方の事業活動においては、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だけでは、相手方の営むPHS事業において電気通信施設利用権としての機能を発揮することはできないのであるから、本件資産の取得価額が、個々のエントランス回線に係る単価である7万2800円と認めることができないことは明らかである。

原判決は、この点を誤解し、物理的な施設としてのエントランス回線の電氣的・機械的な機能をもって、相手方の事業活動における電気通信施設利用権としての機能とを混同して判示しているのであって、失当である。

- (5) なお、原判決は、「本件設置負担金の支払によりエントランス回線の追加設置を受けた場合、(中略)被控訴人(引用者注:相手方)は、乙社から本件資産の譲渡を受けたが、被控訴人が本件資産のみでPHS事業を行うことができることは明らかである。したがって、被控訴人が本件設置負担金を支払うことにより新たに取得する権利(エントランス回線利用権)は、本件資産とは別個の資産と見るほかないが、これは、本件接続協定上の地位を一つの資産とみる見解と矛盾するものといわなければならない。」(原判決22、23ページ)と判示する。

しかしながら、申立人は、前記3(4)(本書面26ページ)のとおり、本件資産は、その全体が1個の資産を構成すると解した上で、本件設置負担金の支出は、エントランス回線を増設することにより、丁社のネットワークへの相互接続点を増加させ、利用可能区域の拡大又は高密度化をもたらし、本件資産の価値を高め、その価額を増加させたものであるから、令132条2号所定の資本的支出に該当すると主張しているのであって、原判決の上記判示は、申立人の主張を正解しないものであり、失当である。

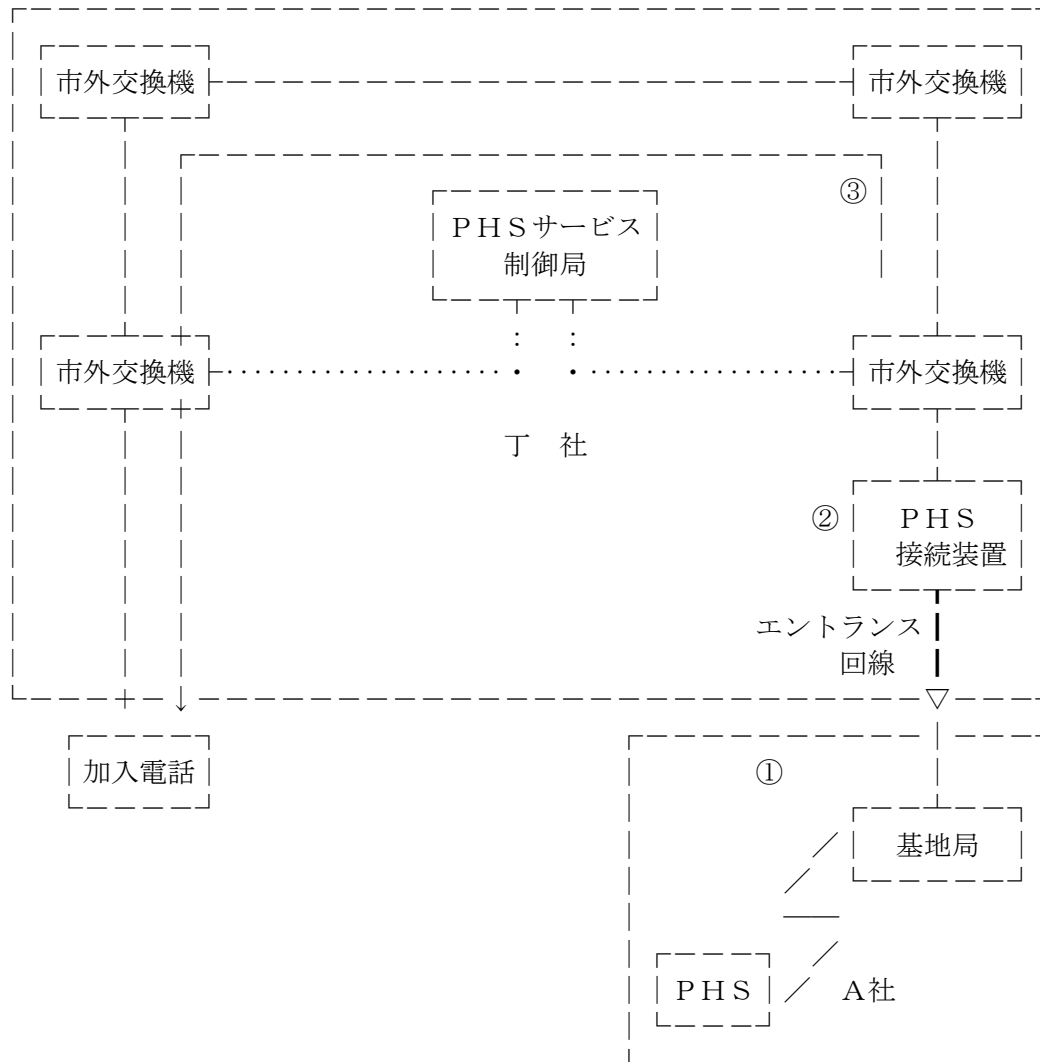
第3 結語

以上のとおり、原判決の判断は、令133条及び令132条2号の解釈適用を誤るも

ので、これは、法令の解釈に関する重要な事項を含むものである。

よって、本件申立てを受理した上、原判決中申立人敗訴部分を破棄し、更に相当な裁判を求める。

別紙



【PHS 端末から一般の電話へ】

- ① 一般加入者の電話番号をダイヤル
- ② 発信者が契約者かどうかを確認
- ③ 一般加入者の電話まで接続
着信者が応答して通話開始