

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(船橋税務署長)

令和4年12月22日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和2年9月1日判決、本資料270号-84・順号13444)

判 決

控訴人	株式会社F
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	清永 敬文
同	川西 拓人
被控訴人	国
同代表者法務大臣	齋藤 健
処分行政庁	船橋税務署長
	金澤 節男
同指定代理人	山口 友寛
同	今西 貴洋
同	松尾 直哉
同	小西 勉
同	吉川 幸伸
同	山本 風馬

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を次のとおり変更する。
- 2 処分行政庁が平成25年12月24日付けで控訴人に対してした控訴人の平成22年12月1日から平成23年11月30日までの事業年度又は課税期間に係る次の処分を取り消す。
 - (1) 法人税の更正処分のうち、所得金額2582万1137円、納付すべき税額674万5600円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定のうち99万2000円を超える部分
 - (2) 消費税及び地方消費税の更正処分(ただし、平成27年6月1日付け裁決による一部取消し後のもの)のうち、納付すべき消費税額マイナス(還付金の額に相当する税額)2817万7895円を超える部分及び納付すべき地方消費税額マイナス(還付金の額に相当する税額)704万4473円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(ただし、平成27年6月1日付け裁決による一部取消し後のもの)のうち251万3000円を超える部

分

第2 事案の概要（略称は原判決の例による。）

- 1 本件は、飲食店の経営等を目的とする会社である控訴人が、競売により一括取得した東京都港区●●所在の本件土地、本件建物及び建物附属設備について、その落札金額を按分してそれぞれの取得価額を算出し、これを基に、法人税に係る減価償却費の額及び消費税の課税仕入れに係る支払対価の額を計算して、控訴人の平成22年12月1日から平成23年11月30日までの本件事業年度に係る法人税の申告並びに平成22年12月1日から平成23年11月30日までの本件課税期間に係る消費税等の確定申告をしたところ、船橋税務署長（処分行政庁）から、本件建物及び建物附属設備の取得価額の計算が誤っているとして、法人税及び消費税等の各更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を受けたことから、被控訴人を相手に、これらの処分（ただし、裁決により一部が取り消されたものは、その取消し後のもの。）の取消しを求める事案である。

原審は、上記消費税等の更正処分（本件消費税等更正処分）のうち、納付すべき消費税額マイナス1223万1150円を超える部分及び納付すべき地方消費税額マイナス305万7787円を超える部分並びに上記過少申告加算税の賦課決定処分（本件消費税等賦課決定処分）のうち550万2500円を超える部分を取り消し、その余をいずれも棄却したところ、控訴人が控訴した。

- 2 関係法令等の定め、前提事実、本件各処分の根拠等並びに争点及びこれに対する当事者の主張は、後記3に控訴人の当審における補充主張を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の1ないし4（原判決3頁6行目から12頁21行目まで、同38頁2行目から63頁7行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決7頁4行目の「6」の次に「、乙11」を加える。

3 控訴人の当審における補充主張

- (1) 本件不動産の取得価額として本件落札金額のほかには本件敷金債務相当額を加算すべきか（争点（2））

ア 不動産取引における経済的実態として、譲受人が不動産取得に当たり賃貸借契約上の貸主の地位を承継し、それに伴い敷金返還債務を承継する場合、当該敷金返還債務額を不動産価値から差し引いて考えるべきことは、不動産取引上確立した当然の商慣習であり、本件建物の「購入のために要した費用」（法人税法施行令54条1項1号）に該当することは明白である。

イ 法人税法22条3項は、各事業年度の所得金額の計算上、「損金」に算入すべき金額について規定するものであり、特に、同項2号の当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用について、「償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定」したものに限定して、いわゆる債務確定主義の適用を受けることを示すものにすぎない。

そうすると、債務確定主義は、飽くまで、販売費、一般管理費等の費用（損金）に関する原理であって、減価償却資産の取得価額の一部である「購入のために要した費用」に関し、債務確定主義が適用されると解する余地はない。

ウ 減価償却資産に係る取得価額が取得時に係る事業年度の終了の日までに確定していることが必要であるとしても、①物件の明渡時点で借借人に債務不履行が発生しない場合、賃貸人（譲受人）は当然に引受債務相当額全額について借借人に対して返還することとなり、

②物件の明渡時点で賃借人に賃料未払いや原状回復義務等の債務不履行が発生している場合には、賃貸人（譲受人）は当該債務不履行額を敷金から控除した上で、残額について賃借人への返還を行うことになるが、かかる敷金からの控除の実態は、賃貸人（譲受人）が「本来受領できたはずの賃料」又は「本来負担する必要のない原状回復費用相当額分」等を物件の明渡時点で負担し、支出しているものにほかならない。

そうすると、賃貸人（譲受人）は、賃借人の債務不履行の有無及び程度にかかわらず、物件の譲受時点においては引受債務相当額（敷金）全額を費用として支出することが既に確定しているから、引受債務相当額全額が本件不動産の「購入のために要した費用」に該当すると解すべきである。

(2) 本件不動産を構成する各資産の評価（争点（3））

鉄筋工事・コンクリート工事・型枠工事と鉄骨工事を合わせた工事費の純工事費に占める割合は20%から30%程度が一般的であるところ、乙評価書が本件建物の再調達原価を求めるに当たって参照した建設事例においても当該割合の範囲に収まっている。地下階を含む中高層建造物である点や建具等に高価な部材が使用されている点でも本件建物と同様であるから、乙評価書の参照した建設事例は合理的なものである。

また、本件建物においても、今後の賃料低下のおそれがある一方、その後の賃料上昇の可能性も見込まれることから、乙評価書は、状況を総合的に考慮して評価日当時に実現していた現実の賃料を収益価格の算定基礎としたものであり、不合理とは考えられない。

他方、本件鑑定は、鑑定額の決定に当たり、対象不動産の類型、地域性、市場参加者の属性等を総合的に勘案して収益価格を標準とし、積算価格を参考にとどめるとしながらも、土地、建物及び内部造作の構成割合を判定するに当たっては原価法を用いているが、その合理的な理由は何ら示されておらず、本件鑑定によると、土地の収益力が建物の収益力の4.5倍に及ぶことになるが、このような収益力評価はアンバランスにすぎる。また、本件鑑定が本件建物の再調達原価を算出するに当たって参考とした本件建物の類似不動産は、繁華性、収益性の点で本件建物の所在地とはその地理的特性が大きく異なっている。

したがって、本件鑑定に依拠するのではなく、乙評価書に基づいて本件不動産を評価し本件落札金額の按分を行うべきである。

(3) 本件ディスプレイ設備の評価（争点（3））

本件ディスプレイ設備については、設置時の見積書のみならず実際の工事代金を示す資料が明確に存在しているところ、このように競落時点からさほど遠くない新築時点の実際の工事価格が明確になっている状況においては、かかる工事価格（又はこれに類似する見積価格）に基づいて時価を算出することが合理的であり、当該価格を基に定額法に準ずる方法により未償却残高を算出すべきであるから、本件ディスプレイ設備の評価額は3359万1667円と算出されるべきである。

(4) 本件内部造作の評価（争点（4））

ア 本件見積書を作成した丁は、平成18年当時の単価を用いて本件内部造作の積算をした旨を述べているから、これを前提とした時点修正が行われるべきである。

イ 本件内部造作は、都内有数の繁華街「●●」の高級クラブにおける内装設備で一般の飲食店の内部造作と比して著しく高額であるところ、少なくとも3759万9000円と評価されるべきである。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も本件消費税等更正処分のうち、納付すべき消費税額マイナス1223万1150円を超える部分及び納付すべき地方消費税額マイナス305万7787円を超える部分並びに本件消費税等賦課決定処分のうち550万2500円を超える部分を取り消し、その余をいずれも棄却するのが相当と判断する。

その理由は、以下のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」の「第3 当裁判所の判断」の1ないし6（原判決13頁5行目から32頁19行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決20頁24行目の「法人税法施行令54条1項1号」から21頁2行目までを削る。
- (2) 同21頁6行目の「費用」の次に「(法人税法施行令54条1項1号)」を加える。
- (3) 同21頁7行目から14行目を次のとおり改める。

「(2) 減価償却資産とは、固定資産のうち使用又は時間の経過によって価値の減少するものをいうところ（法人税法施行令13条柱書参照）、このような減価償却資産は、企業において長期間にわたって収益を生み出す源泉となるものであるから、その取得に要した金額は、将来の収益に対する費用の一括前払の性質を有しており、費用収益対応の原則から、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る減価に応じて徐々に費用化すべきこととなる。そして、減価償却資産の取得価額は、償却費の計算の基礎となるものであるところ（同施行令48条、48条の2参照）、同施行令54条1項1号は、購入した減価償却資産の取得価額について、当該資産の購入の代価（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）及び当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額の合計額とする旨を定めている（関係法令等（5））。この「購入のために要した費用」に該当するか否かについては、「購入の代価」としての性質を有するものである必要があるほか、当該資産の耐用年数にわたって徐々に費用として計上するという減価償却費の性質上、その費用化の前提となる当該資産の取得価額が、取得時に係る事業年度の終了の日までに確定的に算定されている必要がある。そのため、取得時に係る事業年度の終了の日までに支出されない将来の費用について「購入のために要した費用」に該当するといえるためには、その額が同日までに確定的に算定可能でなければならない。」

- (4) 同27頁17行目及び23行目の「固定資産税評価額」の次に「相当額」を加える。

2 控訴人の当審における補充主張について

- (1) ア 控訴人は、不動産取引における経済的実態として、譲受人が不動産取得にあたり賃貸借契約上の貸主の地位を承継し、それに伴い敷金返還債務を承継する場合、当該敷金返還債務額を不動産価値から差し引いて考えるべきことは、不動産取引上確立した当然の商慣習であり、本件建物の「購入のために要した費用」に当たると主張する。

確かに、承継した敷金返還債務に係る敷金債務相当額については、不動産取引における経済的実態として、取引価格から控除されることが多く、代金のいわば一部後払いの一面があることは否定できないが、敷金返還債務は飽くまでも賃貸借終了後賃借人が目的物を返還した時に発生するものであり、その時点で賃料の滞納・原状回復費用の未払いなどがあれば、これを差し引くことができるのであって、それまでは具体的な給付額

が確定していないものである。

しかし、減価償却資産の取得価額は、法人税法31条及び法人税法施行令48条、48条の2に基づいて計算される各年度分の償却費の計算の基礎となるものであるから、当該取得時に係る事業年度の終了の日までに確定していない費用を取得価額に含めることはできないというべきである。

イ 控訴人は、法人税法22条3項2号において、償却費が除外されていることを根拠として、減価償却資産の取得価額の把握において、債務確定主義は適用されない旨主張する。

しかし、同号は、専ら販売費、一般管理費を念頭において、これらの費用が収益と直接的な因果関係がないことから、恣意的な損金算入を避けるため、事業年度終了の日までに債務の確定したものに限定しているところ、償却費については、上記アのとおり、法令によって償却の方法が明確に定められているため、同号において除外されたものと解される。

もっとも、そうであっても、上記アのとおり、減価償却資産の取得価額については、各年度分の償却費を計算する際の基礎となるべきものであるから、当該取得時に係る事業年度の終了の日までに確定している必要があり、同号はこのような解釈を否定するものではないというべきである。

ウ 控訴人は、賃借人の未払賃料や原状回復費用等の債務不履行額を敷金から控除して残額を賃借人に返還することの実態は、「本来受領できたはずの賃料」又は「本来負担する必要のない原状回復費用相当額分」等を物件の明渡時点で賃貸人（譲受人）が負担し、支出しているものにほかならず、物件の譲受時点で引受債務相当額（敷金）全額を費用として支出することは既に確定しているから、引受債務相当額全額が本件建物の「購入のために要した費用」に該当すると解すべきであると主張する。

確かに、物件の明渡時において、賃借人に賃料の未払いなどがあった場合、敷金返還債務はその限度で減額されるものの、本来受領できたはずの賃料が得られなくなるため、経済的に見れば、賃貸人（譲受人）の負担額は変わらないともいえるが、賃借人の未払賃料等の債務不履行額については、これを控除して賃借人に返還することになる敷金返還額とともに、その時点における損金として処理されるべき問題であり、減価償却資産の取得価額に含めることはできないというべきである。

(2) 控訴人は、本件鑑定に依拠するのではなく、乙評価書に基づいて本件不動産を評価し本件落札金額の按分を行うべきであるとして、るる主張する。

しかし、証拠（乙37、38）によれば、建物とその敷地を鑑定する場合、土地及び建物一体としての収益を算定する手法として収益還元法を採用しつつ、土地と建物の各評価額については、原価法による積算価格を用いて判断することも、不動産鑑定の一つの在り方として実践されていることが認められ、本件鑑定もこの手法を採用したものであって不合理とはいえない。また、前記認定事実によれば、本件鑑定は、本件土地の評価額が本件建物の約4.5倍になると結論付けるものであるが、その積算価格の算定過程に不合理な点は認められず、本件競売評価書においても、本件土地の積算価格が本件建物の約4.3倍と評価しているのであるから、本件鑑定における本件土地と本件建物の収益力評価がアンバランスにすぎることはない。また、本件鑑定が本件建物の再調達原価を算出するに当たって参考とした

本件不動産の類似不動産も、本件建物と同様に港区の周辺区内にあり、都内有数の繁華街に所在する物件であるから、繁華性、収益性の点で地理的特性が大きく異なっているとまでは認められない。

これに対し、乙評価書において本件建物等の積算価格の基礎とされた再調達原価は1㎡当たり49万2000円であって、これは、本件鑑定における再調達原価（1㎡当たり23万円）の2倍を超え、本件建物等の実際の工事価格（時点修正後の価格は1㎡当たり約22万円）とも大きくかい離しており、また、乙評価書の参照した建設事例につき合理的な説明がされたといえないこと及び乙評価書において現行賃料に基づいて賃料収入を算定したことが当時の市場動向を十分に考慮せずに行われたものといわざるを得ないことは、補正して引用する原判決25頁23行目から26頁14行目までに説示するとおりである。

- (3) 控訴人は、本件ディスプレイ設備については、設置時の見積書のみならず実際の工事代金を示す資料が明確に存在しており、同資料に基づく工事価格を基に定額法に準ずる方法により未償却残高を算出すべきところ、その評価額は3359万1667円と算出されるべきであると主張する。

しかし、証拠（乙15）及び弁論の全趣旨によれば、G社が本件ディスプレイ設備を取得した時期は、本件建物の新築時である平成18年であり、その取得価額は6573万円（消費税を含む。）であること、これを前提として、本件ディスプレイ設備について、本件土地及び本件家屋対象資産の固定資産税評価額の評価時点である平成23年1月1日時点に合わせて償却資産に係る固定資産税評価額に相当する額を固定資産評価基準に従った耐用年数、減価率及び計算方法を用いて算出すると2343万3552円となること、更にこれを前提として、同年6月1日時点における本件ディスプレイ設備の固定資産税評価額相当額を同基準に基づき算出すると2142万2173円となることが認められる。

そして、固定資産評価基準の定める評価方法が、適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであることを考慮すると、同日時点における本件ディスプレイ設備の時価は同額と評価するのが相当である。これに対し、控訴人は、上記のとおり、定額法に準ずる方法により未償却残高を算出すべきであると主張するが、そもそも、控訴人は、減価償却資産の償却方法につき、定率法による旨市川税務署に届けているのであるから（乙17）、償却資産に該当する本件ディスプレイ設備の時価を算出する際に定額法を採用することに合理性は認められないというべきである。

- (4) ア 控訴人は、本件見積書（甲44）を作成した丁が平成18年当時の単価を用いて本件内部造作の積算をした旨を述べているから、これを前提とした時点修正が行われるべきであると主張するところ、丁作成の「確認書」（甲59）にはこれに沿う記述部分がある。

しかし、本件見積書（甲44）には、平成18年当時の見積りを破棄したと記載されているところ、丁が当時の見積額を再現した際に使用した資料が提出されておらず、「確認書」（甲59）の上記記述部分を採用することはできない。

- イ 控訴人は、本件内部造作について、少なくとも3759万9000円と評価されるべきであると主張し、証拠（甲58）によれば、控訴人が依頼した株式会社Pは、本件内部造作の平成23年6月1日時点の価格を同額と評価する旨の意見書を提出していることが認められる。

しかし、証拠（甲５８）によれば、同社は、本件見積書が平成１８年当時の単価を用いて積算されたことを前提として本件内部造作の評価をしていることが認められるから、上記アに照らし、同証拠を採用することはできない。そして、補正して引用する原判決１５頁７行目から１３行目までのとおり、内部造作の譲渡は無償でされることが多く、有償の場合でも、５０万円から１００万円程度での譲渡が主流であり、相当に手をかけた内装であったとしても、数百万円以上で譲渡されることは稀であるとされていることに鑑みると、補正して引用する原判決１８頁２５行目から１９頁７行目までのとおり、本件内部造作の積算価格は、本件見積書に記載された見積額（１億２５００万円）を基礎として、時点修正の上９０％減価した１０５０万円が相当というべきである。

（５）したがって、控訴人の主張はいずれも採用することができない。

３ 以上によれば、原判決は相当であって、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第２１民事部

裁判長裁判官 永谷 典雄

裁判官 須賀 康太郎

裁判官 吉田 光寿