

製油所の保安空地及び設備拡張用地の取得に際して支払った寄付金及び立退補償金の原価性

（東京地裁昭和四九年一月三〇日判決、昭和四四年（行ウ）第一八号、同第一一九号、昭和四四年（行ウ）第一一八号、同第一一九号）  
法人税課税処分取消請求事件  
行裁例集二五卷一〇号一三四〇頁

中 村 利 雄

（税務大学校  
研究部教授）

## 〔事実〕

### 一 事案の経緯

原告X会社は、石油の精製及び販売を主たる業とする商事会社で、法人税法上の同族会社であるが、昭和三十九年四月一日から昭和四〇年三月三十一日までの事業年度（以下「昭和三十九年度」という。）、昭和四〇年四月一日から昭和四一年三月三十一日までの事業年度（以下「昭和四〇年度」という。）及び昭和四一年四月一日から昭和四二年三月三十一日までの事業年度（以下「昭和四一年度」という。）の各事業年度の法人税について、別表一に記載のとおり確定申告をそれぞれ申告期限内にし、昭和三十九年度については、昭和四二年一月二日に修正申告をしたところ、被告Y税務署長は、昭和三十九年度につき昭和四三年五月二日、昭和四〇年度につき昭和四三年二月二七日、昭和四一年度につき昭和四三年一月二八日に同表記載のとおり更正処分を行った。

そこで、X会社は、右処分が昭和四五年法律第八号による改正前の国税通則法第二七条によりなされたため同法第七九条第一項第一号により東京国税局長に対し審査請求をしたが、昭和三十九年度については棄却、昭和四〇年度については一部取消、昭和四一年度については却下の裁決があったため各更正処分の一部取消を求めて本訴に及んだものである。

### 二 当事者の主張の要旨

本件更正処分につき争われたのは、別表二記載の増差所得のうちX会社が損金に計上した寄付金一七、九〇〇、〇〇〇円、営業雑費八五、三八一、七三五円及び製造雑費二、二九八、二〇六円（以下「本件支出金」という。）を取得した土地等の取得価額を構成するものとして、その損金算入を否認した点にある。

(別表一)

事業年度	申告所得金額	更正所得金額	取消請求額
昭和39年度	504,089,149 円	683,652,044 円	648,784,011 円 <sup>超部分</sup>
" 40年度	677,206,365	821,694,348	755,239,578 "
" 41年度	119,633,465	45,340,828	41,085,690 "

- (注) 1 昭和39年度の「申告所得金額」は、修正申告額である。  
 2 昭和40年度の「更正所得金額」は、審査裁決による一部取消後の金額である。

Y 税務署長は、本件支出金は、次に掲げる理由により、いずれもX会社のK製油所の保安空地及び設備拡張用地等の土地を取得するために支出したものであって、取得した土地等の取得価額を構成するものであるから、その損金算入を否認したものであって、本件更正は適法であると主張した。

① X会社のK製油所においては、消防法に基づくK町条例(昭和三十四年以降は「危険物の規制に関する政令」)を無視して、条例又は政令に規定する保安空地を保有することなく、昭和三三年から三六年までの間原油貯蔵のための大型屋外貯油タンク一〇基をK町H部落の住宅に極めて接近して設置し、無許可のまま操業を続け、昭和三九年五月には火災事故を発生させたこともあって、県当局及びK町当局から保安空地設定の強い要請を受ける一方、H部落住民からは貯油タンク等の撤去を強く要求されるに至っていた。しかし、貯油タンクを撤去したのでは今後の操業に差し支えること、撤去費用は新規建設とほぼ同額の費用を要するため経済的に困難な状況にあった。

② 一方、X会社は、石油精製能力の著しい増大に伴い、原油輸送手段をも拡充したが、必然的にそれに比例した貯油能力に必要な貯油タンクの増設等設備の拡充が緊要であったこと等から、そのための土地の取得が必要であった。そこで、X会社はH部落側に対し、部落をX会社の費用で移転することとし、移転先用地はX会社が取得して部落民に無償で譲渡する旨の申入れを行い、部落跡地は貯油タンク建設のためX会

(別表二)

事業年度	増差所得の内訳		加算金額の内訳	
昭和39年度	加算金額(15項目)	186,097,695	寄付金否認	17,900,000
	減算金額(1項目)	6,534,800	営業雑費否認	14,669,827
	差引増差	179,562,895	製造雑費否認	2,298,206
昭和40年度	加算金額(17項目)	240,375,823	その他の否認	151,229,662
	減算金額(9項目)	95,887,840	営業雑費否認	66,454,770
	差引増差	144,487,983	その他の否認	173,921,053
昭和41年度	加算金額(17項目)	153,879,600	営業雑費否認	4,257,138
	減算金額(12項目)	228,172,237	その他の否認	149,622,462
	差引増差	△74,292,637		

- (注) 1 寄付金は、K製油所の所在地の愛媛県K町に対して、採納の手続きを経てした寄付金である。  
 2 営業雑費及び製造雑費は、K町H部落住民の集団立退きに伴い支払った移転先の住宅等の建築費及び立退補償金である。

社が買い上げるという条件で解決を図った。

③ 部落住民の立退き等についてはK町が斡旋を行ない、K町が買取造成した部落住民の立退先用地の土地をいったんX会社に払い下げ、X会社がこれを部落民に無償で移転する事務処理を省略して、K町から部落民に直接無償で払い下げることとし、X会社は右土地の買取造成費をK町に寄付することとした。

④ かくしてX会社は、事業拡大に伴う新たな貯油タンク増設と保安空地確保のため、H部落跡地四、六四四坪(以下「本件土地」という。)を代金八、九四八、五六九円で買い取り、かねて計画中の貯油タンクを建設し、さらに、K製油所設備拡張のため本件土地周辺のA、B地区の土地二〇、九九五坪を四一、七八八、一〇九円で取得したものである。

これに対しX会社は、本件支出金は、本件土地の取得とは全く関係がないから、本件土地の取得価額を構成するものとして損金算入を否認することは違法であるとして、次のとおり主張した。

① H部落の移転は、単なる消防法による保安空地の保有を目的とするものではなく、H部落住民の生命、身体、財産を保護し、その福祉を増進するためにK町が主導して行った公害防止事業であり、X会社はその公害防止事業に必要な費用を負担したにすぎないから、その支出は本件土地の取得とは全く関係がない。Y税務署長のいうように保安空地のためであるならば、X会社が所有権の取得、地上権の設定をすることは不要であって、単に空地とすれば足り、また、部落全体を移転させることも不必要である。H部落住民が移転した後の土地は、耕作する者がなかったので、X会社が売渡しを希望した部落民から買い受けたにすぎない。X会社が本件土地を製油所敷地として利用したことは、事後の土地利用にすぎない。

② 本件支出金を本件土地の取得価額に算入すると、坪当りの単価は二四、〇〇〇円以上となり、本件土地の時価二、〇〇〇円と比較し、とうてい社会通念上是認できない非常識な高額となり、この点からもY税務署長の主張は失当である。

③ H部落の移転は、K町が主体となって実施した公害防止事業であり、本件支出金は、その後制定された公害防止事業費事業者負担法という事業者負担金と同視すべきものである。それは資産性の全くない支出であり、また、繰延資産にも該当しないから、租税特別措置法第五二条の二第一項により支出時の一時の損金に算入されるべきものである。また、本件支出金は、公害問題の解決のために支出した費用で純資産の減少となる支出であるから、全額損金に算入されるべきである。

④ のみならず、昭和三九年度にした寄付金は、市町村に対するものであるから、法人税法第三七条第三項第一号の規定により損金に算入されるべきものである。

なお、本件には、以上述べた土地の取得価額の問題のほか、申告により確定した税額を減額する更正処分が不利益処

分に当たるかどうか及び本件争点の重要な事実に関する自白の撤回が錯誤に基づくものであるかどうかの問題もあるが、本稿では、土地の取得価額の問題に限定して検討することとする。

〔判示〕

裁判所は、まず、本件土地の取得の経緯を詳細に認定し、<sup>(注1)</sup>次いで、H部落の集団移転と本件土地の取得とは表裏一体の関係にあったものと認定した<sup>(注2)</sup>うえ、次のように判示した。

(一) 法人税法施行令第五四条第一項は固定資産のうち減価償却資産の取得価額について、その取得の形態に応じて取得価額の範囲を定めており、土地等の非償却資産の取得価額については明文の規定を置いていないけれども、公正妥当な会計慣行をしんしゃくすれば非償却資産の取得価額についても、償却資産の取得価額に関する右の規定を類推適用するのが相当である。

(二) 本件土地は、購入により取得されているから、昭和三九年度については旧法人税法施行規則第二一条の七第一項の規定を適用し、昭和四〇年度については法人税法施行令第五四条第一項第一号の規定を類推適用すべきところ、その取得価額の範囲は、当該資産の購入代価、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とこれをその用途に供するために直接要した費用の額の合計額といふべきである。

(三) 昭和三九年度の加算金額のうち寄付金は、H部落の立退用地の買収、造成費として寄付されたものであること、昭和三九年度及び四〇年度の加算金額のうち営業雑費、製造雑費は、いずれもH部落住民の集団立退きに伴い支払った

立退補償金であること及びH部落の移転と本件土地の取得は表裏一体として行われたものであることからすると、H部落の移転による公害問題の解決は、本件土地を取得する際のX会社の主観的意図の一にすぎず、かつ、右の支出はいずれも本件土地を取得するために不可欠な支出と解されるから、右支出金は、まさに「本件土地購入のために要した費用」として本件土地の取得価額を構成すると解するのが相当である。

(四) 本件支出金が公害防止事業費事業者負担法にいう事業者負担金に該当するかどうかはともかく、公害防止事業者負担金の特別償却に関する租税特別措置法第五二条の二第一項の規定は、昭和四六年四月一日以後に納付する事業者負担金について適用されるのであるから、本件支出金について同条が適用されないことは明らかである。

(五) X会社がK町に支出した寄付金は、H部落住民の立退先用地の買収、造成費に充てる目的でなされたものであり、その実質は、X会社がK町から寄付金相当額で右用地の払下げを受け、これを立退先用地としてH部落住民に無償で譲渡したと同様であって、右寄付金はまさにX会社による移転跡地の取得と直接の対価性を有するから、旧法人税法第九条三項、旧法人税法施行規則第八条の規定による指定寄付金に当たらないことは明らかである。

(注一) 本件土地の取得の経緯

本判決が認定した本件土地の取得の経緯は、次のとおりである。

(一) 問題の発端

愛媛県K町所在のX会社のK製油所においては、昭和三四年頃から設備の拡張が行われ、同年頃から三六年までの間に大型貯油タンク一〇基を同町H部落の住宅の西隣に極めて近接して設置し操業していたため、同部落五五世帯の住民は、その悪臭に悩まされ、火災の危険にさらされていたのであるが、特に、昭和三四年三月の事故をはじめとし、数回の貯油タンクの火災事故が発生したことから、住民は強い不安をいだき、危険対策委員会を結成してX会社、K町、愛媛県知事等にその善処方を要望するに至った。

一方、K町長の要請により愛媛県の担当者がK製油所への立入調査を実施したところ、同製油所においては、消防法に基づいて昭和三三年に制定された同町の危険物取締条例に定める危険物設置の許可を受けていないため、愛媛県当局は、X会社に対し、消防法に定める危険物を取り扱う施設については、県知事の許可を受けること、消火設備を整備すること、屋外貯油タンクの周囲に所定の保安空地を設けるべきこと等を再三督促し、特に、昭和三六年一月一日から三七年二月二日までの間四回にわたり同県総務部長から文書による嚴重な督促が行われたにもかかわらず、X会社はこれに応ぜず、昭和四〇年八月一二日ようやく同県知事に対して危険物設置許可申請書を提出した。

## (二) K町の斡旋

このような状況下において、H部落住民は、当初X会社に対し貯油タンクの全面撤去を強く求めていたが、これを撤去することは実際上困難であるため、昭和三六年初頃からはX会社もH部落住民側も、H部落が集団移転することにより問題を解決することを希望するようになり、そのための補償の方法、金額等について協議が重ねられたが、容易に合意に達することができなかった。H部落住民の要望を受けたK町長、同町町議会は、地域住民の福祉に関する重要な問題として積極的にH部落の集団移転問題の解決のために力を出すに至った。昭和三八年一月六日K町長の斡旋によりH部落移転問題懇談会が結成され、X会社と部落側代表がこの問題について協議を重ねる一方、昭和三九年四月一三日K町議会展設委員会及び全体協議会において、同町長よりH部落の移転問題が提案され、K町において農地を買収して移転用宅地を造成すること、土地買収のため同町に特別会計を設置すること、X会社より土地の買収、造成費を寄付させ、寄付採納を受け入れることが提案され、この問題を検討するために町議会内に特別委員会が設けられた。その後、同特別委員会、町議会協議会、町議会臨時議案等数回の会合が開かれて協議を重ねられた結果、H部落の移転に伴う代替宅地については、K町が農地を買収し宅地造成したうえ、同町から部落民に払い下げることにし、土地買収、造成費をX会社から寄付させ寄付採納を承認すること、移転先はK町C及びDの2地区とすること、宅地造成特別会計を設けること等が決定され、これらの事項は昭和三九年五月一八日及び七月一七日の町議会において承認され、X会社は同年五月一二日から八月五日までの間にK町に対し、七九〇万円を寄付した。

一方、建物の移転補償としては、住宅坪当り四五、〇〇〇円、納屋坪当り二五、〇〇〇円とし、X会社がこの価格で住宅



を建てるか又は金銭で補償することがX会社とH部落の代表との間で合意され、昭和四〇年七月一九日立退先居宅の建築工事が完成し、H部落の住民はその頃K町C及びD地区に移転した。

(三) 本件土地等の買収

X会社の社員Hは、昭和三八年一月X会社社長よりH部落及びその周辺一帯の平地は全て買収するよう指示を受け、積極的にこれに取り組み、その結果、X会社は、本件土地については、昭和三八年一月九日から四〇年二月二十五日までの間土地所有者たる部落民との間で個別的に土地売買契約を締結し、合計四、六四四坪を代金八、九四八、五六九円で取得し、また、部落民の共有等のため土地所有権を取得できなかった土地については、昭和四二年二月二十五日堅固な建物、タンク及び機械装置の所有のため期間三〇年の地上権を取得し、結局、H部落全体の土地について所有権ないし地上権を取得するに至った。さらに、X会社は、K製油所の設備拡張のための用地として、H部落東側のK町A及びB地区一帯の土地の買収にも積極的に取り組み、昭和四二年三月三十一日までに合計二〇、九九五坪の土地を取得したのであるが、うちH部落に隣接する東側の土地は、大型貯油タンク用地とするため、昭和三八年一月から三九年三月までの間に買収が完了していた。

(四) X会社の事業規模の拡大

X会社の石油精製能力は、昭和二七年に日産一、〇〇〇バレルであったが、昭和三七年二月には日産七三、五〇〇バレルに飛躍的に増加し、これに伴い売上高も、昭和三五年三八億円であったのが、昭和三八年には一一二億円に伸び、さらに昭和四〇年には一五七億円に増加した。また、原油に対する外貨資金割当額も著しい伸びを示しており、その実績は、昭和三年を一〇〇とする昭和三六年には一、三四九となっている。このような石油精製能力及び売上高の増加に伴い、X会社は原油輸送問題の解決のため、昭和三八年一月にI海運(株)との間に四万トン級の大型高速タンカー二隻の長期用船契約を結び、さらに昭和三九年八月には八万トン級の大型タンカーの長期用船契約を結び、昭和三九年七月には一〇万トンのシーバスを発注し、昭和四〇年二月K製油所沖に完成し、原油輸送手段の確保をはかった。原油輸送手段の拡充に伴い、大型貯油タンクの増設の必要に迫られ、H部落の東側隣接地に五万キロリットル貯油タンク二基の建設を進めた。すなわち、昭和三九年八月二〇日同貯油タンク二基の見積書を取り、同年九月一五日I鉄工所との間に貯油タンク二基の工事請

(注2)

負契約を締結、昭和四〇年五月に一基目(A一三号)の、同年八月に二基目(A一四号)の貯油タンクの基礎工事が完了し、同年九月及び一二月にあい次いでこの貯油タンクの設置が完了した。その後昭和四一年三月に一基、四二年八月に一基の貯油タンクを設置する等急速にK製油所の設備拡張が行われ、昭和四一年から四二年にかけて、X会社が買収した本件土地及びその東側のA、B地区一帯の土地は、製油所としてその様相が一変した。

H部落の移転と本件土地の取得との関係

次に掲げるK製油所の設備の拡張及び保安空地のための土地確保の必要性と本件土地及び周辺の土地買収の時期、その態様、買収後の土地の使用状況等から、H部落の移転とX会社の土地の買収は、表裏一体の関係にあったものと認定している。

(一) X会社は、K製油所屋外貯油タンクの周囲に所定の保安空地を設けるべきことを県当局から要請されていたのであるが、昭和三八年七月頃X会社のI専務は、消防庁予防課に出頭し、K製油所の空地確保のため用地買収等につき鋭意努力中である旨説明し、了解を求めている事実が認められるから、X会社は保安空地のため土地取得に努力していたことがうかがわれる。

(二) X会社の事業規模の拡大に伴いK製油所の設備拡張のため用地確保の必要があったのであるが、さらに、K製油所は、西側が海に面しているため、東側に隣接するH部落及びH部落のさらに東側のA、B地区に進出しなければ、製油所の設備を拡張することができない地理的状況にあったことが認められるから、K製油所の拡張にとってH部落所在地は絶好の土地とすべきであり、これなしには同製油所を拡張することは困難であったと考えられる。

(三) X会社は、H部落の移転問題が決着のつく前である昭和三八年一月からH部落の東側に隣接する田畑山村地域一帯の買収を積極的に進め、A一三号及びA一四号の各五万トンの貯油タンク用地は、すでに昭和三九年三月までに売買契約が締結されていたのであるが、A一四号の貯油タンク用地の一部はH部落の地域内にかかっているから、A一四号タンクの建設のためには、せひとも本件土地の一部を取得しなければならなかったことがうかがわれ、かつ、H部落の東側一体に製油所を拡張するためには、その前提として本件土地を取得しなければならなかったことが認められる。

(四) 部落の集団移転という解決方法を選択した以上、その跡地の処置は当然重要な問題となる筋合いのものであるから、X会社の主張するように、H部落の集団移転と本件土地の取得とが無関係に行われたということは、部落民は本件土地の処置が

決まらないまま集団移転に応じたということになり、紛争の解決としては極めて不自然というべきである。

(四) 以上認定したところによれば、X会社は、貯油タンクの撤去要求に端を發した住民側の要求を部落の集団移転という方法で満足させると共に、同時に保安空地の確保及び製油所の設備拡張等のための土地の取得を図ったものであって、H部落の集団移転と本件土地の処理は一体的に解決されたものと認めるのが相当である。

### 〔評釈〕

判示に賛成。

#### 一 非償却資産の取得価額について

法人税法は、固定資産の意義につき土地（土地の上に存する権利を含む）、減価償却資産、電話加入権及びこれらに準ずるものをいう（法人税法二条二三号、同施行令一二条）と定めている。そして、固定資産のうち減価償却資産については、その取得価額に算入すべき費用の範囲につき規定が設けられている（法人税法施行令五四条）が、土地等の非償却資産の取得価額については明文の定めがない（旧法人税法施行規則二一条の七では、土地等の非償却資産を含めた固定資産の取得価額として現行施行令五四条と同一内容の規定があった）。

これは、昭和四〇年の法人税法の全文改正で設けられた同法二二条の所得計算の基本規定との関連によるもので、法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入すべき売上原価等、販売費、一般管理費等に関して減価償却資産の償却費の計算方法を別段の定めとして規定し（法人税法三二条）、この法律に基づく委任を受けてその計算の基礎となる取得価額を政令（法人税法施行令五四条）で規定したが、継続的な償却手続による費用配分が行われない非償却資産については特に規定せず、法人税法第二二条第四項により一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うこと

としたものと考えられる。

ところで、一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものと認められる企業会計原則では、その第三貸借対照表原則の五において、「貸借対照表に記載する資産の価額は、当該資産の取得価額を基礎として計上しなければならない。」とし、「有形固定資産の取得原価には、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含める。」こととされている。<sup>(注1)</sup>

法人税法施行令第五十四条第一項が固定資産のうち減価償却資産の取得価額の範囲について定めているのも、この会計慣行を明文をもって規定したにすぎないものと解される。<sup>(注2)</sup>

従って、判決が「公正妥当な会計慣行をしんしゃくすれば非償却資産の取得価額についても、償却資産の取得価額に関する右の規定を類推適用するのが相当である。」と判示したのは相当といえよう。<sup>(注3)</sup>

(注1) 企業会計においては、固定資産を有形固定資産と無形固定資産とに区分して、その取得価額が論ぜられるものの、減価償却資産と非償却資産とに区別することはせず両者同一に取り扱われている。

(注2) 東京地方裁判所昭和四九年(行ウ)第四五号、昭和五〇年八月二八日判決(行裁例集二六卷七・八号九四四頁)

(注3) 同旨 大阪地方裁判所昭和四三年(行ウ)第八〇一号、昭和四九年八月六日判決(行裁例集二五卷八・九号一、〇五一頁)

なお、従来、土地等の非償却資産の取得価額については、別段の定めがあるもののほか減価償却資産の取得価額に関する規定が準用される旨の取扱い(昭和四〇年直審(法)八四通達「七八」)があったが、昭和四四年五月の法人税法基本通達の整備に際し、法令の解釈上疑義がなく若しくは条理上明らかであるため特に通達として定める必要がないと認め廃止された。

## 二 固定資産の取得価額に算入すべき費用の範囲について

法人税法は、減価償却資産の取得価額に算入すべき費用の範囲について、その取得の態様に応じて、それぞれ規定している(法人税法施行令五四条一項)。これによると、他から購入した減価償却資産の取得価額は、当該資産の購入代

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、その費用を加算した金額）と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されている。

一方、企業会計原則は、すでに述べたように、「有形固定資産の取得原価には、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含める。」（貸借対照表原則五のD）とし、企業会計原則と関係諸法令との調整に関する運統意見書では、「固定資産を購入によって取得した場合には、購入代金に買入手数料、運送費、荷役費、据付費、試験費等の付随費用を加えて取得原価とする。ただし、正当な理由がある場合には、付随費用の一部又は全部を加算しない額をもって取得原価とすることができる。」（（注<sub>1</sub>））（注<sub>2</sub>）第三有形固定資産の減価償却について」第一の四の1）として税法とほぼ同趣旨の処理を示している。

また、商法は固定資産の取得価額に算入すべき費用の範囲についてならんら定めていないが、購入により取得した固定資産の取得価額については、「購入代価に付随費用を加えたものであり、購入付随費用として加算される額は、購入手数料、引取運送費、運送保険料、荷役費、据付費、試験費、関税、登録税など固定資産を使用可能な状態に置くまでの費用が含まれる。」と解されている。（注<sub>2</sub>）

このように、税法、企業会計原則、商法では、表現は異なるが固定資産の取得価額に算入すべき費用の範囲については、おおむね一致しているといつてよい。

本件の土地は、購入により取得されているので、法形式的には、昭和三九年度については旧法人税法施行規則第二一条の七第一項（固定資産の取得価額）の規定が適用され、昭和四〇年度については取得価額に関する規定は存しないが、前述のとおり公正妥当な会計慣行を規定により明らかにしたものと解される法人税法施行令第五四条第一項第一号

(購入により取得した減価償却資産の取得価額)の規定を類推適用することとなり、購入代価に当該土地をその用途に供するまでに要した付随費用を加算したものがその取得価額となる。判示(三)も相当といえよう。<sup>(注3)</sup>

(注1) 連続意見書が例示している付随費用のうち据付費、試運転費は、税法の規定では「当該資産を事業の用に供するために直接要した費用」に該当する。

なお、このただし書は付随費用に関するものであるから、本件には関係ないが、これは付随費用のうち購入資産の取得価額に加算すべき金額を合理的に決定することが容易でないいわゆる共通費(たとえば、購買を決定するために事前に行われる研究調査の費用、選定した物件の発注事務に要した費用等)について適用があるものと考えられる(審場嘉一郎 税経通信 昭和四八年九月号八七―八八頁、太田哲三 固定資産会計七一―七二頁、沼田嘉穂 固定資産会計七二頁参照)。

(注2) 注釈会社法(6)株式会社の計算一〇四頁

(注3) 同旨 東京地方裁判所昭和四九年(行ウ)第四五号、昭和五〇年八月二八日判決(行裁例集二六巻七・八号九四四頁)

### 三 本件支出金の原価性について

以上検討したところを本件支出金に当てはめると、本件支出金のうち寄付金は、H部落の立退先用地の買収、造成費として寄付されたものであること、営業雑費及び製造雑費は、いずれもH部落の集団立退きに伴い支払った立退補償金であること、及びH部落の移転と本件土地の取得は表裏一体として行われたものであること、とする判決の認定に従う限り、本件支出金は、まさに「当該資産の購入のために要した費用」として本件土地の取得価額を構成することとなる。判示(三)も相当である。

このように、H部落の集団移転と本件土地の取得とは全く無関係に行われたとするX会社の主張は、裁判所の詳細な事実認定により排斥されているが、次にX会社の反論について付言すると、次のようなことがいえる。

## (一) 固定資産の取得価額と時価

まず、X会社は、もし本件支出金が本件土地の取得価額に算入されるとするならば、本件土地の坪当り単価が時価に比し非常識に高額なものとなるから、この点からもY税務署長の主張は失当であると主張する。

しかし、固定資産は売却を目的とする資産ではなく、その取得価額は固定資産に対する資金の投下額を意味し、固定資産の売却価額（時価）を意味するものではない。固定資産の帳簿価額は、単なる会計手続の結果としての金額を表示するのみで、資産の個々の価値を示すものでもなく、また、経営における資産の組織的価値を示すものでもない。すなわち、貸借対照表上の固定資産は、歴史的原価の表示であって価値の表示ではない。それは、企業が固定資産を取得するために投下した資金の額（歴史的原価）を費用配分した後の金額、つまり、当該資産の用役価値の未費消高を示すものである。

そして、決算貸借対照表は企業の財政状態（資金の調達源泉とその運用の状態）を明らかにするため、資産と負債及び資本を科目と金額により対照表示するものであるから、貸借対照表評価額の妥当性は各勘定科目別に判定すべきものと考えられる。この点につき沼田嘉穂教授は、次のとおり論じている。すなわち、「時価以上の評価額で貸借対照表に示すことは、勿論、評価の上から不当である。しかし、企業の土地が不当原価による購入土地のみからなる場合はありえず、他に時価に比して著しく低価額の土地を所有している場合が多い。よって企業の所有する土地全体としてみれば、そのうちの一部分が高価取得地であったとしても、けっして不当な評価額とはならない。貸借対照表は科目と金額とを掲げるものであるから、貸借対照表評価額の妥当であるかどうかは、各勘定科目別に判定すべきものであり、内容を構成する資産単位別に論ずべきものではない。」

また、企業が土地を高価で取得した場合であっても、継続企業からみた当該土地の価額は、少なくとも取得価額だけはあるはずであるから、企業の清算を前提とした時価との比較において問題とすべきものではないと考えられる。沼田教授は、この点について、「企業が時価以上の代価を支払ったことは、そのような代価を支払ってもなおかつ引合うからである。換言すれば、その固定資産について期待し得る将来の用役は、それだけ大きいことが予想されている筈である。すなわち企業からみた当該固定資産の価額は取得原価だけは少なくともあるわけで、評価減する理由は見当らない。」と述べ、<sup>(注2)</sup> 高価取得資産についての評価減を否定している。

法人税法上、購入した資産の取得価額につき合併又は出資により受け入れた資産のように、時価を限度とする旨の規定（法人税法施行令三二条一項三号、三八条一項四号、五四条一項六号）が設けられなかったのも上記のような趣旨によるものと考えられる。<sup>(注3)</sup> また、売却を目的としない点で土地等の固定資産に類似する企業支配株式については、当該株式の通常の価額に企業支配の対価を加算した金額すなわち購入代価の金額が取得価額とされ、企業支配の対価を当該株式の取得価額と分離して企業支配権等として資産に計上し又は損金経理をすることは認めていない（法人税基本通達九一―一五参照）。

いうまでもなく、土地は非代替性が極めて強く、このために著しく高価によって取引されることがあるが、沼田教授によれば、「土地を高価買入する場合、ほとんど全部はすでに所有する土地を拡張する場合である。このため、前から所有する土地の取得原価または帳簿価額と新規に拡張するために取得した隣接地の取得原価との平均単価は、ほとんど総ての場合、時価以下である。」<sup>(注4)</sup> という。

これを本件についてみるに、X会社が本件土地の時価（坪当り二、〇〇〇円）に比し非常に高額であると主張する



坪当り単価二四、〇〇〇円以上は、次のとおり単純にH部落跡地の取得土地四、六四四坪について計算しているが、これを本件の事業拡張計画に基づく土地の買収と認められる部分を含めた二五、六三九坪で計算すると、次のとおり約六、〇〇〇円となり、前記〔判示〕の（注一）の「本件土地の取得の経緯」で述べた裁判所の認定した特別な事情を背景とする土地の価格としては、決して妥当性を欠くものではない。しかも、本件買収土地は従前から所有する大型貯油タンク一〇基の敷地と一体となって同一用途に供されるものであるから、この敷地をも含めた坪当りの平均単価はさらに低額となり、X会社主張の時価に接近するものと考えられる。

① X会社主張坪当りの単価

H部落土地	4,644坪	8,948,569円
本件支出金	—	105,579,941円
計	<u>①4,644坪</u>	<u>①114,528,510円</u>
坪当り単価	①÷①=24,661円	
② 拡張用土地を含めた坪当り単価		
H部落土地	4,644坪	8,948,569円
上記以外の取得土地	20,995坪	41,788,109円
本件支出金	—	105,579,941円
計	<u>②25,639坪</u>	<u>②156,316,619円</u>
坪当り単価	②÷②=6,096円	

判決は、この点につき次のとおり述べてX会社の主張を斥けている。

「……当時K町においては、農地の価額が一坪二、〇〇〇円位であったことが認められるから、本件土地のように部落民が長年の間居住の用に供した地域の土地の価額がこれと同額であるとは考えられず、……本件土地の購入価額は、むしろ、原告がH部落移転に伴う立退先用地の買収、造成費用及び立退補償金を支出することにより、いわば跡地利用権を取得した後の土地価額に相当するものであるから、それが通常の価額より低額に定められることは当然である。また、買主にとって土地の取得の必要性が大きければ大きいほど、通常の取引価額を無視した売買が行われ、その取得価額が高額となることは一般にみられるところであるから、……原告の本件土地取得の必要性と部落民を原告の一方的な都合により立退かせる経緯からみれば、その取得価額が高額となることはなんら異とするに足りないものというべきである。したがって、その取得価額が高額となるからといって、本件土地の取得価額に算入できないものではない。」

このように、判決は、本件土地の購入価額は、本件支出金の支出による跡地利用権を取得した後の土地価額に相当するから、通常の価額よりも低額であること及び買主の土地取得の必要性が大きいかほど通常の取引価額を無視した買進みが行われることは一般にみられるところであるから、その取得価額が高額となることは異とするに足りないとしているが、立退料等を含めた価額が時価を著しく超えて異常と認められるときは、その超過部分の立退料等は繰延資産として償却すべきであるとの考え方もないではない。すなわち、「土地、建物等の取得に際して支払う立退料その他当該土地、建物を使用するための費用で当初から予定されている費用等は、原則としてその土地、建物等の取得価額に算入するものとするが、これらの立退料等を含めた価額が、一般に妥当と認められる時価を著しくこえて異常と認められるときは、そのこえる部分の立退料等については、これを繰延費用として、その状況に応じ、当該資産の耐用年数（土地に

あつては、当該土地の上に建設された資産の耐用年数）又はその効果の及ぶ年数を基礎として償却することを認める方向で検討することが適當である。」とするのがこれである。<sup>(注5)</sup>

しかし、ここでいう「立退料等を含めた価額が、一般に妥当と認められる時価を著しくこえて異常と認められるとき」とは、いかなる場合をいうか明らかでないが、本件支出金については、本件土地の取得価額を構成するとの判決の事実認定に従う限り、現行法上は繰延資産として処理することは認められないものと解される。何故ならば、資産の取得価額に算入すべき費用については、繰延資産から除かれている（法人税法施行令一四一条一項柱書）からである。<sup>(注6)</sup>

(注1) 沼田嘉穂 固定資産会計六九頁

(注2) 沼田嘉穂 固定資産会計六九頁

(注3) 合併により受け入れた減価償却資産については、償却限度額又は償却可能限度額の基礎となる取得価額として規定されているため時価を限度とする旨の定めを欠いているが、合併引継資産の受入価額については時価を限度とすることに取扱われている（法人税基本通達四一七一七参照）。

(注4) 沼田嘉穂 固定資産会計六九頁

(注5) 税制調査会 「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（昭和三八年二月）

なお、同旨 太田哲三、固定資産会計一七頁

(注6) すでに検討したように、本件支出金を含めた取得土地の時価は異常と認められるほど高額でもない。

### (三) 公害関係費用の税務上の取扱

昭和四五年一二月二五日に公布された「公害防止事業費事業者負担法」により国又は地方公共団体の実施する公害防止事業に要する費用の全部又は一部を事業者が負担することが制度化されたことに伴い、昭和四六年四月の税法改正により「公害防止事業者負担金の特別償却」の特例が設けられた。その内容は、法人が公害防止事業費事業者負担法第二

条第四項に規定する施行者（国又は地方公共団体）に対し、同法第五条に規定する事業者負担金を納付した場合には、それが繰延資産に該当し支出の効果の及ぶ期間にわたって償却すべきもの（例えば、共同汚水処理施設のための負担金等）であっても、その納付した時に一時に損金経理をすることを認めるといふものである（租税特別措置法五二条の二第一項）。

X会社は、本件支出金は、公害防止事業費事業者負担法にいう事業者負担金と同視すべきものであるから、上記特例により支出時の一時の損金に算入されるべきであると主張しているが、この特例は、昭和四十六年四月一日以後に納付する事業者負担金について適用されることになっている（昭和四十六年法律第二〇号附則一二条四項）ので、本件支出金については適用されないことは明らかである。判示(四)は相当である。

次に、本件支出金は、公害問題の解決のために支出した費用で純資産の減少となる支出であるから支出時の損金に算入されるべきであるとのX会社の主張に対しても判決は、本件支出金は本件土地取得のために支出されたと認められるから、右主張は理由がないとして排斥しており、これも当然である。

(注) 参考までに公害関係費用の税務上の取扱いについて触れると、次のとおりである。

まず、公害に関する諸費用は、被害の発生前に要する事前費用と被害の発生後に要する事後費用とに区分することができる。事前費用には、公害防止のための研究開発費及び企業が自ら公害を直接防除するための公害防止設備の設置費用並びに公害を未然に防止するための公共的事業に対する負担金等があり、また、事後費用には、公害による被害者の救済に要する費用である公害補償金（損害賠償金、慰謝料等）、被害の排除のための費用である河川、港湾等のしゅんせつ費用、被害農地の客土費用等がある。

これらの公害関係費用が一時の損金となるかどうかは、支出の実態に応じて個別的に判断することが必要となるが、一般的に

は次のように取り扱われることとなる。

- ① 事前費用のうち研究開発費は、経常的なものを除き繰延資産となる。公害防止設備等の設置費用及びその付随費用は、当該設備等の取得価額を構成する。
- ② また、公害を未然に防止するための公共事業に対する負担金で将来の事業活動に便益をもたらすものは、「自己が便益を受ける公共的施設の設置又は改良のために支出する費用」(法人税法施行令一四一条一項九号イ)に当り繰延資産となる。ただし、この場合でも昭和四六年四月一日以後に納付するものについては、租税特別措置法第五二条の二の規定により、納付時に一時に損金経理することが認められることは前述のとおりである。
- ③ 事後費用である公害補償金等は、すでに企業の事業活動により発生している過去の損害に対する補償であるので、支出時の損金に算入される。なお、公害補償金等の名目で支出したものであっても、工場等の建設に伴って支出する費用は、たとえその支出が建設後に行われても当初からその支出が予定されているもの(毎年支出することとなる補償金を除く。)については、当該資産の取得価額に算入される(法人税基本通達七一三―七。)
- ④ 本件支出金が仮に本件土地取得のために支出されたものでないとしても、それは過去の損害に対する補償である公害補償金に該当しないことはもちろん、公共的な公害防止事業に対する負担金でもないので、右記取扱いに照らし支出時の一時の損金に算入することはできないものといわなければならない。  
また、土地を取得せずに保安空地を確保するために立退補償金を支出したとすれば、その支出金は既設タンクの保安費用として繰延資産となり、タンクの耐用年数(鑄鉄製二五年、鋼鉄製一五年)で償却することとなる。

### (三) 本件支出金と指定寄付金との関係

国又は地方公共団体に対する寄附金及び大蔵大臣の指定した寄付金は、申告を条件に、その全額が損金の額に算入されることになっている(法人税法三七条三項及び七項、旧法人税法九条三項、旧法人税法施行規則八条及び九条)。

しかし、国又は地方公共団体に対する寄付金であっても、「その寄付をした者がその寄付によって設けられた設備を

専属的に利用することその他特別の利益がその寄付をした者に及ぶと認められるもの」は、いわゆる指定寄付金からは除かれており（法人税法三七条三項一号）、このことは旧法人税法上も同様に解されていた。これは、「自己が便益を受ける公共的施設の設置又は改良のために支出する費用」（法人税法施行令一四条一項九号イ）に該当し、繰延資産とされる。また、法人が都道府県又は市町村から工場誘致等の目的をもって土地その他の固定資産を無償又はその価に比して著しく低い価額で取得した場合において、その取得に関連して都道府県又は市町村若しくはそれらの指定する公共団体に支出した寄付金又は負担金は、当該資産の取得価額に算入するものとされている（昭和三四年直法一―一五〇通達「一一二一」、現行法人税基本通達七―三二―二。）

本件においては、H部落住民の立退先用地は、K町において買収した後X会社に払い下げることになっていたが、X会社が払下げを受け部落民に無償で提供するのは二重の処理となるため、その後K町から直接部落民に無償で払い下げることになったものであるから、X会社が昭和三九年度にH部落住民の立退先用地の買収、造成費に充てる目的でK町に支出した寄付金は、H部落の立退跡地の土地の取得と直接の対価性を有し、本件土地の取得価額を構成するものといわざるを得ない。従って、本件寄付金が地方公共団体に対する寄付金として損金に算入されるべきであるとするX会社の主張を排斥した判示(甲)は相当である。