

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求事件  
国側当事者・国(下京税務署長)  
平成23年2月25日棄却・控訴

判 決

原告	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	三木 義一
同	元氏 成保
原告補佐人税理士	山崎 恒樹
被告	国
同代表者法務大臣	江田 五月
処分行政庁	下京税務署長 南 俊樹
被告指定代理人	松島 太
同	松帆 芳和
同	岩田 研
同	小松原 賞博
同	川田 芳嗣

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

下京税務署長が平成20年7月9日付けでした原告の平成16年10月1日から平成17年9月30日までの事業年度の法人税更正処分のうち所得金額6338万2251円、差引所得に対する法人税額1729万6200円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の骨子

本件は、原告が、所有する草津市所在の土地(以下「本件土地」という。)につき、土地賃貸借契約を締結したことにより本件土地の価値が著しく減少したなどとして、租税特別措置法(平成18年法律第10号による改正前のもの、以下「措置法」という。)65条の7(特定の資産の買換えの場合の課税の特例、以下「本件特例」ということがある。)を適用し、本件土地を譲渡資産とし、新たに取得した建物等を買換資産としていわゆる圧縮記帳を行い、法人税の確定申告を行ったところ、下京税務署長から、本件特例は適用できないとして、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下、併せて「本件各処分」という。)を受けたため、本件各

処分の取消し(ただし、上記更正処分については申告額を超える部分)を求めている事案である。

なお、圧縮記帳制度とは、本来課税所得として発生している譲渡益等について、一定の要件を満たす場合に、取得した資産の実際の取得価額からその譲渡益等に相当する金額の減額(圧縮)を認め、その減額した金額を損金の額に算入して益金の額に算入された譲渡益等の金額と相殺することにより、一時的に課税利益を生じさせないこととし、その課税関係を将来に繰り延べる制度のことである。

## 2 関係法令等の定め

### (1) 措置法65条の7(本件特例)

ア 同条1項は、法人が、昭和45年4月1日から平成18年3月31日まで(次の表の第22号の上欄に掲げる資産にあつては、平成10年1月1日から平成18年12月31日まで)の期間内に、その有する資産で同表の各号の上欄に掲げるものの譲渡をした場合において、当該譲渡の日を含む事業年度において、当該各号の下欄に掲げる資産の取得をし、かつ、当該取得の日から1年以内に、当該取得をした資産(買換資産)を当該各号の下欄に規定する地域内にある当該法人の事業の用に供したとき又は供する見込みであるときは、当該買換資産につき、当該事業年度終了の時ににおいて、その圧縮基礎取得価額に差益割合を乗じて計算した金額の100分の80に相当する金額(圧縮限度額)の範囲内でその帳簿価額を損金経理により減額したとき等に限り、その減額等した金額に相当する金額は、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規定する。

同条15項3号は、圧縮基礎取得価額とは、買換資産の取得価額と譲渡資産の対価のうち、いずれか少ない金額をいう旨規定し、同項4号は、差益割合とは、譲渡益の金額を譲渡対価で除した割合をいう旨規定する。

(算式) 圧縮限度額

$$= \text{圧縮基礎取得価額} \times \text{差益割合} \times 80 / 100$$

イ 同条1項の表の22号の上欄は、譲渡資産として、国内にある土地等、建物又は構築物で、当該法人により取得をされた日から引き続き所有されていたこれらの資産のうち所有期間が10年を超えるものを、同号の下欄は、買換資産として、国内にある土地等、建物、構築物又は機械及び装置等を、それぞれ規定する。

ウ 同条15項1号は、同条に規定する「譲渡」には、土地等を使用させることにより当該土地等の価値が著しく減少する場合として政令で定める場合に該当する場合におけるその使用させる行為を含む旨規定する。

エ 租税特別措置法施行令(平成18年政令第135号による改正前のもの、以下「措置法施行令」という。)39条の7第29項は、措置法65条の7第15項1号に規定する「政令で定める場合」とは、法人税法施行令138条1項の規定に該当する場合とする旨規定する。

### (2) 法人税法施行令138条

ア 同条1項は、内国法人が借地権(建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権に限る。)又は地役権の設定により他人に土地を使用させる場合において、その借地権又は地役権の設定により、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に掲げる割合が10分の5以上となるときは、その設定の直前におけるその土地の帳簿価額に、その設定の直前におけるその土地の価額のうち借地権又は地役権の価額の占める割合を乗じて計算した金額は、その設定があつた日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する

旨規定する。

$$\text{(算式) 損金算入額} = \text{設定直前の土地の帳簿価額} \times \text{借地権又は地役権の価額(時価)} \\ \div \text{設定直前の土地の価額(時価)}$$

イ 同条1項1号は、同項本文の「次の各号に掲げる場合」として、「土地の所有者が借地権又は地役権の設定により土地を使用させた場合」を掲げ、その区分に応じた「当該各号に掲げる割合」として、「その設定の直前におけるその土地の価額のうちに、当該価額からその設定の直後におけるその土地の価額を控除した残額の占める割合」を掲げている。

### (3) 法人税法施行令137条

ア 同条は、借地権（地上権又は土地の賃借権をいう。）若しくは地役権の設定により土地を使用させ、又は借地権の転貸その他他人に借地権に係る土地を使用させる行為をした内国法人については、その使用の対価として通常権利金その他の一時金（以下この条において「権利金」という。）を収受する取引上の慣行がある場合においても、当該権利金の収受に代え、当該土地の価額（通常収受すべき権利金に満たない金額を権利金として収受している場合には、当該土地の価額からその収受した金額を控除した金額）に照らし当該使用の対価として相当の地代を収受しているときは、当該土地の使用に係る取引は正常な取引条件でされたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算するものとする旨規定する。

イ 法人税基本通達13-1-2は、法人が借地権の設定等により他人に土地を使用させた場合において、これにより収受する地代の額が当該土地の更地価額（権利金を収受しているとき又は特別の経済的な利益の額があるときは、これらの金額を控除した金額）に対しておおむね年8パーセント程度のものであるときは、その地代は法人税法施行令137条に規定する相当の地代に該当するものとする旨、また、その注意書で、土地の更地価額は、その借地権の設定等の時における当該土地の更地としての通常取引価額をいうのであるが、この取扱いの適用上は、課税上弊害がない限り、当該土地につきその近傍類地の公示価格等から合理的に算定した価額又は昭和39年4月25日付け直資56・直審（資）17「財産評価基本通達」第2章《土地及び土地の上に存する権利》の例によって計算した価額（以下「相続税評価額」という。）によることができるものとする旨定めている。

なお、上記取扱いは、「法人税の借地権課税における相当の地代の取扱いについて」（平成元年3月30日付け直法2-2・国税庁長官通達）において、上記「年8パーセント」は「年6パーセント」とする旨、また、当該国税庁長官通達を改正した平成3年12月25日付け課法2-4（例規）により、上記相続税評価額は、相続税評価額「若しくは当該価額の過去3年間における平均額」によることができるとされている。

## 3 前提となる事実（当事者間に争いのない事実及び証拠等により容易に認められる事実）

### (1) 基本的な事実関係

ア 原告は、精密板金加工業を営む株式会社であり、本件土地の所有者である。

イ 原告は、かねてより草津市の土地1914㎡を所有していたところ、当該土地は、平成9年7月8日に同●●●番1の土地253㎡を合筆され、2167㎡となったが、同日に同●●●番1の土地972㎡と同●●●番2の土地1195㎡に分筆された。さらに、同●●●番1の土地は、平成16年9月29日に同●●●番3の土地（本件土地）270㎡を分筆され、702㎡となった（以下、同●●●番1から3までの各土地を併せて「本件全体土地」という。）。

ウ 本件全体土地は、ほぼ南方向で県道B線に面した、おおむね東西に細長い長方形の土地であり、東から●●●番3（本件土地）、●●●番1、●●●番2の順に並んでいる。なお、本件全体土地の上には、東端（本件土地）に原告所有の倉庫（以下「本件旧建物」という。）が、西端に原告所有の工場（以下「C工場」という。）がそれぞれ建っており、中央部分が更地であった。

エ 本件旧建物は、平成3年ころ、本件土地を原告から賃借していた有限会社D（なお、同社は、平成14年7月31日付けで解散し（同年8月2日解散登記）、平成15年5月15日付けで清算終了している（同月20日清算終了登記。））が建設したものであるが、原告が、同社から本件旧建物を取得し、以後、原告の作業場及び倉庫として使用していた。

オ E株式会社（以下「E」という。）は、本件全体土地の北側に大規模店舗（以下「本件店舗」という。）を出店することになり、南側の県道B線から本件店舗駐車場への進入路が必要となった。原告は、平成17年3月18日付けで、Eとの間で、本件土地につき、道路及び看板設置を使用目的として、賃貸期間平成17年4月1日から平成37年3月31日まで、賃貸料月額16万4000円、Eの費用で本件旧建物を移転するなどとする賃貸借契約（以下「本件賃貸借契約」といい、その契約書（甲2）を「本件賃貸借契約書」という。）を締結した。

カ 原告は、本件賃貸借契約締結に当たり、Eとの間で、Eの費用負担で本件旧建物を解体して本件全体土地の西側部分に新たな建物（以下「本件新建物」という。）を建築することを合意し、同年2月ころ、株式会社F（以下「F」という。）との間で、本件旧建物の解体及び本件新建物の建築等に係る工事を代金4095万円（含消費税、以下「本件代金」という。）で発注する旨の請負契約を締結した。

キ 原告、E及びFは、平成17年3月18日付けで、本件代金をEが原告に代わってFに直接支払う旨の合意書（甲3、以下「本件合意書」という。）を作成した。そして、Eは、同年4月から同年6月にかけて、原告に代わり、Fに対して本件代金を支払った。

ク 本件新建物は、本件全体土地の西側部分（C工場の東隣）に建築され、原告は、本件新建物の引渡しを受けた直後の同年5月ころから、これを事業の用に供している。

Eは、本件賃貸借契約の締結後、本件土地を舗装した上で、これを本件店舗への進入路及び本件店舗の看板設置用地として使用している。

## (2) 本件訴訟に至る経緯等

ア 原告は、昭和47年9月11日に本件土地を取得したものであるところ、本件賃貸借契約の締結により本件土地に借地権が設定され、その設定により本件土地の価額は0円になったことから、本件土地は4108万6776円（本件代金相当額4095万円に本件賃貸借契約書4条の保証金のうち借地権の対価とされる特別の経済的な利益の額13万6776円を加えた額）で譲渡したとみなされるとともに、本件新建物並びに建物附属設備及び機械装置を合計4178万3512円で取得したとして（別表1参照）、措置法65条の7第1項22号を適用して計算した圧縮限度額3245万7438円を固定資産圧縮損として、これを平成16年10月1日から平成17年9月30日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）の損金の額に算入するとともに、併せて、法人税施行令138条1項を適用して本件土地の帳簿価額の全額35万0972円を譲渡原価として損金の額に算入し、また、本件代金相当額及び上記保証金にかかる特別の経済的な利益の額を益金の額に算入して（別表

2参照)、同年11月25日、法人税の確定申告を行った。

イ 下京税務署長は、本件代金相当額は本件土地に係る借地権等の設定の対価には該当せず、本件土地の地価が借地権等の設定により著しく低下したとは認められず、本件特例は適用できないとして、上記固定資産圧縮損3245万7438円を所得金額に加算し、これに付随する他の項目についても所得金額に加算及び減算し(別表3参照、なお、別表3(3)の減価償却費の損金算入額の明細は、別表4記載のとおりである。)、平成20年7月9日付けで本件各処分を行った。

ウ 原告は、下京税務署長に対し、同年8月26日、本件各処分の取消しを求めて異議を申し立てたが、下京税務署長は、同年10月23日付けでこれを棄却する旨の決定を行った。

エ 原告は、国税不服審判所長に対し、同年11月20日、本件各処分の取消しを求めて審査請求をしたが、同所長は平成21年7月1日付けでこれを棄却する旨の裁決を行った(なお、原告の確定申告から同裁決までの課税の経緯は、別表5記載のとおりである。)

オ 原告は、上記裁決を不服として、同年11月27日、本件訴訟を提起した。

### 第3 争点及び当事者の主張

#### 1 問題の所在

本件における争点は、本件特例の適用の可否であるが、その要件の中でも特に、本件が措置法65条の7第1項22号の上段に掲げる土地等の「譲渡」をした場合に該当するか否かが問題となっている。そして、同条15項1号及び措置法施行令39条の7第29項によれば、上記土地等の「譲渡」には「法人税法施行令138条1項の規定に該当する場合」が含まれるところ、同条項本文及び1号によれば、「土地の所有者が借地権又は地役権の設定により土地を使用させた場合」については、「その設定の直前におけるその土地の価額のうちに、当該価額からその設定の直後におけるその土地の価額を控除した残額の占める割合」が10分の5以上となる時、これに該当することになる。

したがって、本件特例の適用の可否については、本件賃貸借契約締結直前の本件土地の価額のうち、当該価額から同契約締結直後の本件土地の価額を控除した残額の占める割合が10分の5以上となるかどうか、すなわち、本件賃貸借契約(借地権の設定)により本件土地の地価が10分の5以上低下したか否かにより決せられることになる(なお、被告は、本件特例のその余の要件については特に争っていない。)

#### 2 被告の主張

##### (1) 本件賃貸借契約による本件土地の地価の低下が10分の5に満たないこと

ア 原告が「相当の地代」を上回る賃貸料を収受していること

(ア) 法人税法においては、土地の所有権は、概念的には、土地使用权(土地権)、地代收受権(底地権)及び土地処分権の3つから成るものであり、土地使用权(土地権)を他人に譲渡する場合、すなわち借地権を設定する場合には、地主は土地使用权(土地権)を一定期間放棄して、地代收受権(底地権)と土地処分権を手元に残すことになると考えられている。一般に、この土地使用权すなわち借地権の価額が土地の価額のうちに占める割合を、借地権割合という。

借地権割合は、地域によって大体一定しているものであるが、契約当事者の事情により、権利金の額を低くする代わりに地代の額を高くしたり、反対に、権利金の額を高くする代わりに地代の額を低くするような賃貸借契約を締結する場合もある。そして、土地使用权

(上地権)の価額と地代収受権(底地権)の価額は密接な関係を持ち、一方が低ければ他方が高くなるという代替関係(逆相関関係)にあるといえる。

土地使用権(上地権)の価額とは、すなわち、権利金(又は借地権の価額)のことをいう。また、地代とは、地代収受権(底地権)のもたらす果実であると考えられるから、地代収受権(底地権)に一定率を乗じて算出した額となるものである。そして、土地の賃貸(借地権の設定)により高額な地代を収受することができる土地は、地代収受権(底地権)の果実たる地代が高額に定められているのであるから、地代収受権(底地権)の価額が高いものと評価され、逆に、権利金(又は借地権の価額)が低いものと評価されることになる。

(イ) 法人税法においては、権利金の授受が慣行とされている地域において、理由なく権利金の授受をしないで借地権の設定等をした場合には、権利金の認定課税が行われることとされており、法人税法施行令137条に規定する「相当の地代」とは、権利金の認定課税を行うか否かのメルクマールとなるものである。すなわち、権利金授受の慣行のある地域では、借地権の目的となった土地使用権(上地権)は権利金を対価として譲渡され、地代収受権(底地権)は地主に残ると考えられているが、通常収受すべき権利金の全部又は一部を収受しなかった場合においても、その収受しなかった権利金の額に対応する通常の利回りによる地代を収受することとしているときは、地主の利益は減殺されていないと考えられることから、その収受しなかった権利金の額について認定課税は行われぬ。

ところで、法人税法施行令138条1項は、借地権の設定等により土地の地価が10分の5以上低下する場合に、譲渡対価である収益の原価として当該土地の帳簿価額の一部の損金算入を認めるものである。この場合の値下がり額については、同条項1号で「その設定の直前におけるその土地の価額のうちに、当該価額からその設定の直後におけるその土地の価額を控除した残額」と規定されているが、「その設定の直後におけるその土地の価額」とは、端的に言えば地代収受権の価額、すなわち底地の時価を指すものであり、底地の売買予定価額を示すものではないと解されている。

したがって、借地権の設定に当たり法人税法施行令137条の相当の地代を収受する場合には、地代収受権としての底地の時価が低下しないため、土地の帳簿価額の一部の損金算入も認められないこととなる。

(ウ) 以上を踏まえて、本件土地について相当の地代の収受があるか否かについて検討すると、①本件土地の賃貸料は年額196万8000円(月額16万4000円)であり、②本件土地について、相当の地代の計算の基礎となる更地価額は、平成15年分から平成17年分の相続税評価額の平均値1973万0440円であり、したがって、③本件土地の賃貸料の更地価額に占める割合(①/②)は約10パーセントとなり、相当の地代率「おおむね年6パーセント」を十分上回るものである。

また、本件土地の賃貸料月額16万4000円は、一坪当たり月額約2000円として計算されたものであるが、Eの店舗の敷地(駐車場を含む。)に係る一坪当たりの平均月額賃貸料は約1250円である(本件土地は店舗の進入路であることから、本件店舗の他の敷地の地代より高めの金額でEより提示され、合意に至ったものである。)

以上のとおり、本件土地の賃貸料は「相当の地代」以上に定められ、近隣における地代と比較しても相当に高額である。そして、前述のとおり、地代と権利金の額は代替関係(逆

相関関係)にあるところ、借地人(E)については、権利金等の一時金を支払うことにより地代の額がそれだけ低く定められていると認めることができず、反対に、地主(原告)については、かかる高額な地代を収受することによって当該土地の資本的活用を十分図ることができているといえる。

イ 財産評価基準書における借地権割合が40パーセントであること

財産評価基準書は、相続、遺贈又は贈与により取得した財産に係る相続税及び贈与税の財産を評価する場合に適用されるものであるが、この場合、借地権の価額は、借地権の目的となっている土地が更地であるとした場合の評価額に借地権割合を乗じて求めることとされている。

財産評価基準書における借地権割合は30～90パーセントの7段階とされているところ、平成15年分から平成17年分のいずれについても、財産評価基準書における本件土地の借地権割合は40パーセントとされている。

ウ 結論

以上により、原告は、相当の地代を十分上回る賃貸料を収受しているから、土地の賃貸借(借地権の設定)により本件土地の地価が低下したとは認められず、また、財産評価基準書における借地権割合が40パーセントとされていることと併せて考えると、借地人(E)にとって、借地権としての経済的価値は極めて低く、更地価額の40パーセントに到底達するものではないと評価され、反対に、地主(原告)にとって当該土地の底地価額は、少なくとも、更地価額から40パーセントを控除した額以上のものであると評価されるべきである。

したがって、本件賃貸借契約により、本件土地の価額が10分の5以上低下したとは認められない。

(2) 原告の主張に対する反論

ア 本件代金が権利金には当たらないこと

(ア) 本件賃貸借契約書及び本件合意書の記載内容から、原告とEとの間で権利金について合意があったとは認められないこと

本件賃貸借契約書9条や本件合意書の記載からすれば、Eが本件旧建物の移設費用をFに直接支払う旨合意したと読み取ることはできても、原告・E間に借地権の設定の対価として本件代金を支払う旨の合意があったとまで読み取ることはできない。

また、借地権の設定の対価として本件代金を支払う旨の合意がされたのであれば、本件賃貸借契約の終了時に借地権の対価としての立退料その他の一時金が支払われるのが一般的であるが、本件賃貸借契約書には、賃貸借契約終了時に地主から借地人に借地権の対価として支払われる立退料に関する規定が存在しない。

(イ) Eが本件代金を権利金と認識していないこと

本件代金が借地権設定の対価たる権利金であるとすれば、E側では、借地権を土地の上に存する権利として資産計上(非償却)するはずであるが、Eの経理によれば、Eは、保証金98万4000円については非償却資産として計上する一方、本件代金については、開業に要した費用として長期前払費用(資産)に計上し、5年で償却している。

他方、本件店舗に関する固定資産償却明細によれば、Eは、開発申請業務、耕作補償及びオープン前賃料なども、本件代金と同じく5年間で償却する長期前払費用として計上しており、Eが借地権として計上すべきであると判断した仲介料、地質調査、農地転用決済

金等の各費用については、別途、非償却の借地権として計上している。

そして、本件賃貸借契約のEの担当者（執行役員）の供述に照らしても、Eが、本件代金を借地権の設定の対価たる権利金であると認識していないことは明らかである。

(ウ) 本件代金が権利金としての性格を有していないこと

土地の賃貸借に当たっては、当該土地の整地等に要した費用は、賃借人が負担し、賃貸借契約の終了時には、賃借人の負担において当該土地を原状回復して地主に返還するのが一般的である。本件賃貸借契約においても、原告とEとの間では、当初、本件旧建物を移設（曳き家）する予定であったものの、移設に代えて本件新建物を新築することとされたものであり、本件新建物の新築の趣旨は、本件賃貸借契約書9条に記載された本件建物の移設と何ら異なることはないのであって、本件代金は、あくまでEが本件賃貸借契約に付随して支払うこととなった費用にほかならない。

(エ) 以上によれば、本件代金は、権利金としての性格を有しないことは明らかであり、原告の主張には理由がない。

イ 原告の主張する算式について

原告は、土地の賃貸借（借地権の設定）により本件土地の地価が10分の5以上低下したか否かを判定する算式を、「借地権の価額／設定直前のその土地の価額」としている。

しかし、原告の主張する上記算式は、土地の賃貸借（借地権の設定）により本件土地の地価が10分の5以上低下した場合に、土地の帳簿価額のうち、損金算入することのできる割合を示すものであるから、これを本件土地の地価が10分の5以上低下したか否かを判定する算式とするのは明らかな誤りである。本件土地の地価が10分の5以上低下したか否かを判定する算式は、下記のとおりである。

(算式)

$$\frac{(\text{設定直前の土地の価額 (時価)} - \text{設定直後の土地の価額 (時価)})}{\text{設定直前の土地の価額 (時価)}}$$

### 3 原告の主張

(1) 本件賃貸借契約による本件土地の地価の低下が10分の5以上であること

ア 権利金とは、土地の用益権的側面を借地人に譲渡した対価（借地権の対価）であるということができ、法人税の実務上も、借地権の設定に当たって権利金を収受し又は特別な経済的利益を得ていれば、最低限その権利金等の額に見合う借地権価額があるものとして取り扱われることになる。このように取り扱われることは、当事者間で相当の地代の収受があった場合であっても同様である。

すなわち、借地権の設定により土地の価額が10分の5以上低下したという本件特例の要件は、換言すると、借地権の設定等により他人に土地等を使用させた場合に、その設定の直前におけるその土地等の価額のうちに占める借地権の価額の割合（借地権の価額／設定直前のその土地の価額）が10分の5以上になる場合ということであり、この借地権の価額は、実際に受領した又は受領すべきものと認定された権利金等の額によることとなるのである。

イ 本件において、Eにとっては、本件店舗に進入する自動車進入路のうち、県道B線側に原告の敷地以外に適当な場所が見つからなかった。したがって、顧客用道路が絶対的に必要であったEにとって、本件土地の使用権は是が非でも必要なものであった。そこで、Eは、平成15年から平成16年ころにかけて、原告に対し、本件土地の使用権の設定を受けたい旨



を打診した。一方、原告にとっては、自社の所有地でC工場の隣地である本件土地を長期間第三者に賃貸に出すことについては、自社の隣地の利用が著しく制限されるというデメリットがあり、また、賃貸に出すことについて特段のメリットもなかったため、Eの打診を即座には受けなかった。そのような中、何としてでも本件土地の使用権を取得したいEが、将来的に業務上原告が行う必要があった本件新建物の建築（工場の増築）に際して原告が支払うべき建築費用（見積額4095万円）の全額をEが負担するという好条件を提示したため、原告としても借地権を手放す代わりにこの建築費用をEが負担するのであれば、それは取引として十分に合理性を有し、原告にとってもメリットがあると判断し、Eの打診に応じたこととした。

このような経緯で締結されたのが本件賃貸借契約や本件合意書であり、Eが負担した本件代金は、正に借地権の設定に当たってEが原告に対して支出した権利金に該当する。

ウ 以上によれば、本件土地の借地権の価額は、本件代金4095万円に本件賃貸借契約における保証金のうち借地権の対価とされる特別の経済的な利益の額13万6776円を加えた4108万6776円であると解される。

これに対し、借地権設定の直前における本件土地の価額はおよそ2300万円であると考えられるところ、上記のとおり、本件土地の価額を超える権利金が収受されているのであるから、借地権設定直後の本件土地の価値は0円となるものと判断される。

仮に、本件土地の価額を土地使用権と地代收受権の合計額によって算出するものとしても、本件土地の土地使用権（上地権）は4108万6776円であり、本件土地から原告が得る地代は年額196万8000円であり、その地代收受権が4000万円を上回るとは解されない（年額196万円を相当な地代と考えられている年6パーセントで割り戻すと、3280万円となる。また、少なくとも、本件賃貸借契約の契約期間中に原告が受け取る賃料合計額3936万円を超えることはない。）。

したがって、本件賃貸借契約（借地権の設定）による本件土地の地価の低下が10分の5を超えることは明らかである。

## (2) 被告の主張に対する反論

ア 原告が「相当の地代」を受領していることについて

被告は、法人税法施行令137条の「相当の地代」の意味について縷々主張した上で、原告がEから「相当の地代」を上回る賃料を収受していることから、本件土地の価額が10分の5以上低下したとは認められないと主張する。

しかし、同条は、「相当の地代」を収受している場合には権利金の認定課税を行わないという規定であって、同施行令138条とは別の次元の規定であり、地代收受権は同条の適用の有無の判断には無関係である。

すなわち、被告は、「底地価額は地代收受権の評価額である」という考え方に立っているが、本件で問題となっている同施行令138条は、地代の額や地代收受権を判定の要素とせず、土地の更地価額（借地権設定前の当該土地の価額）と地主が借地人から受け取った権利金の額によって、統一的あるいは画一的に、土地の部分的譲渡があったとみなされるか否かを判断するという規定である。実務上も、同条の「その設定直後におけるその土地の価額」については、更地価額から借地権の価額（権利金の額）を控除して算出されている。所得税法施行令79条1項や措置法64条2項1号の解釈との比較などからも明らかなおとおり、法

人税法施行令138条の適用があるか否かは、更地価額と収受した権利金の額との比較によって統一的、画一的にされるべきものである。

イ 財産評価基準書における借地権割合が40パーセントであること

被告は、財産評価基準書における本件土地の借地権割合が40パーセントとされていることを、本件賃貸借契約（借地権の設定）により本件土地の地価が10分の5以上低下したとは認められない根拠としている。

しかし、財産評価基準書における借地権割合が40パーセントであるからといって、当事者がそれに拘束されることはない。独立第三者の交渉の結果、何らかの事情によって借地権の価額が財産評価基準書における借地権割合の数字よりも高額になった場合であっても、そのような交渉の結果たる借地権の価額が否定されるいわれはない。

#### 第4 当裁判所の判断

1 前記前提となる事実に証拠（甲1～3、8、乙1、6～14、19、20、24、25）及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の事実が認められる。

(1) Eは、本件店舗の開店に関する開発許可申請の段階で、1400台分の駐車場への進入路として、本件店舗の西側だけでなく南側にも進入路を確保する必要が生じた。そこで、Eは、原告に対し、原告のC工場と本件旧建物の存する本件土地との間の更地につき、その賃借を申し入れたが、原告は、土地が分断されると不便であるとして、これに難色を示した。そこで、原告とEは、最終的に、本件旧建物をEの費用負担で原告のC工場東側に移設することを条件として、本件賃貸借契約を締結することとした。

(2) 本件旧建物は、当初、移設（曳き家）される予定であったが、原告から、業務に支障が出ないようにしてほしい旨の要請があったほか、鉄骨2階建ての本件旧建物を移設するには、レールを敷くなどの準備に時間がかかること、工事費に加えて代わりの倉庫を賃借する費用や営業補償も必要になることから、原告とEは、本件旧建物の移設に代えて、本件旧建物と同面積・同仕様の本件新建物を新築することとした。

原告は、平成17年2月ころ、Fとの間で、本件旧建物の解体及び本件新建物の建築等に係る工事を代金4095万円（含消費税）で発注する旨の請負契約を締結した（なお、契約書には、工事名として「A・C工場増築工事」と記載されている。）。また、原告は、同月28日付けで、Fに対し、本件新建物に係る追加工事を代金577万5000円（含消費税）で別途注文した。

(3) 原告は、Eとの間で、株式会社Gを仲介者とし、平成17年3月18日付けで、本件賃貸借契約を締結した。本件賃貸借契約の主な内容は、以下のとおりである（以下の各条項において、「甲」は原告であり、「乙」はEである。）。なお、本件賃貸借契約書において、権利金に関する明示的な定めはない。

##### 1条 （使用目的等）

甲は、本件土地を、乙が道路及び看板設置を目的として使用することを承認し、乙に賃貸する。

##### 2条 （賃貸借期間）

1項 本件土地の賃貸借期間は、平成17年4月1日より、平成37年3月31日までとする。

2項 前項の規定にかかわらず賃貸借期間に延長の必要性が生じた場合は、期間満了日の1

年前までに甲乙協議の上延長することができるものとする。この場合、第4条保証金を含め、本契約内容を引き継ぐものとする。

### 3条 (賃貸借料)

1項 本件土地の賃貸料は月額164,000円也とし(括弧内省略)、乙は、毎月の賃料を前月末日までに甲の指定する口座に振り込み支払う。なお、振込みにかかる費用は、乙の負担とする。

### 4条 (保証金)

乙は、甲に対して、本契約時に保証金984,000円を支払う。尚、保証金には金利をとまわず、甲は、乙に対して、契約終了後本件土地明け渡し日から7日以内に返還する。

### 6条 (禁止行為)

乙は次の各号の行為をしてはならない。

- 1号 本件土地を本契約第1条に定める以外の使用目的に供すること
- 2号 賃借権の譲渡又は本件土地の全部又は一部を転貸すること
- 3号 本件土地上に、構造・材質を問わず工作物を建築すること。但し、道路設置に附帯する構造物及び看板設置については、この限りでない。

### 8条 (返還時の条件)

1項 乙は、第2条の契約期間満了日、又は第7条第1項による契約解除の効力発生日までに、本件土地を現状に復旧し、甲の立会検査を受けた上、無条件で返還する。

2項 第7条第2項により、本契約が解除となった場合、乙は直ちに本件土地を現状に復旧し、甲の立会検査を受けた上、無条件で返還する。

### 9条 (契約経過)

乙は、草津市に出店する乙の店舗の出入口に必要な為本件土地を賃借するが、本件土地上には現在甲所有の倉庫が存在するため、乙が、当該倉庫を甲の指定する場所に乙の費用で同面積同仕様で移転して、本件土地を賃借する。

(4) 原告、E及びFは、本件賃貸借契約と同じ平成17年3月18日付けで、本件代金をEが原告に代わってFに直接支払う旨の本件合意書を作成した(なお、本件合意書には、「目的」として「開発工事(通行路新設による移設工事)」と記載されている。)

そして、Eは、同年4月から同年6月にかけて、原告に代わり、Fに対して本件代金を支払った。また、原告は、同年3月から同年5月にかけて、Fに対し、別途発注した追加工事代金577万5000円を支払った。

(5) Eは、本件賃貸借契約に関して、本件代金は借地権等の設定の対価として計上すべき権利金ではないと認識しており、その経理処理においても、本件代金4095万円を、開業に要した費用として長期前払費用(資産)に計上し、5年間で償却している(なお、本件賃貸借契約の保証金98万4000円については、非償却資産として計上されている。)

他方、本件店舗に関する固定資産償却明細(乙25)によれば、Eは、開発申請業務、耕作補償及びオープン前賃料なども、本件代金と同じく5年間で償却する長期前払費用として計上しており、Eが借地権として計上すべきであると判断した仲介料、地質調査、農地転用決済金等の各費用については、別途、非償却の借地権として計上している。

(6) 本件土地の賃貸料月額16万4000円は、一坪当たり月額約2000円として計算されたものである。なお、本件店舗の敷地(駐車場を含む。)に係る一坪当たりの平均月額賃貸料

は約1250円であるところ、本件賃貸借契約の賃貸料がこれより高めに設定されているのは、本件土地が本件店舗の進入路であることから、Eから、原告に対し、本件店舗の他の敷地の地代より高めの金額が提示され、合意に至ったためである。

- (7) 平成15年分から平成17年分までの本件土地の相続税評価額及び財産評価基準書における路線価は、以下のとおりである。また、上記各年分の本件土地の財産評価基準書における借地権割合は、いずれも40パーセントである。

	路線価	相続税評価額
平成15年分	7万8000円	2108万1840円
平成16年分	7万2000円	1946万0160円
平成17年分	6万9000円	1864万9320円
3年間の平均	7万3000円	1973万0440円

## 2 検討

### (1) 総論

前述のとおり、本件特例の適用の可否については、本件賃貸借契約締結直前の本件土地の価額のうち、当該価額から同契約締結直後の本件土地の価額を控除した残額の占める割合が10分の5以上となるかどうか、すなわち、本件賃貸借契約（借地権の設定）により本件土地の地価が10分の5以上低下したか否かにより決せられることになる。そこで、この点につき、上記認定事実を踏まえて検討する。

### (2) 原告が「相当の地代」を収受していることについて

ア 法人税法施行令138条は、権利金の授受により経済的に見てその土地の部分的な譲渡があったような場合には、その権利金収入に対応する譲渡原価を認定して損金算入を認める旨の規定である。そして、上記規定が制定された当時の税制調査会の審議内容によれば、「借地権の設定により堅固な建物が設置された場合には、その土地の用法は恒久的に固定されることとなり、その土地はもはや地代收受権としてのいわゆる底地の価値しかもたないこととなる。しかして、底地の価額は、地代が高く定まれば更地の価額と異ならない場合もあり、それが低く定まれば更地の価額よりも低くなるものである。後者の場合には、通常その対価として権利金の授受が行われるものである。このような場合で、底地の価額の下落が更地の価額に比較して著しいときは、課税上は、権利金を対価として土地所有権の価値の一部の譲渡があったものとみるのがより合理的であると考えられる。すなわち、底地の価額の下落が著しい場合には、土地のキャピタル・ゲインの一部の実現があったと考えるのが適当であるからである」「このように資産の譲渡があったものとして、課税を行なう場合には、法人税においても、借地権に対応する簿価の損金算入を認めることは当然である。」とされている（昭和36年12月「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」（乙26））。

以上に照らせば、法人税法施行令138条は、土地の更地価額は土地所有権（土地権）の価額と地代收受権（底地権）の価額から成り、土地所有権（土地権）と地代收受権（底地権）とは、一方が低ければ他方が高くなるという代替関係（逆相関関係）にあるという理解を前提とした上で、借地権の設定による底地価額（地代收受権の価額）の下落が更地の価額と比較して著しいときは、土地所有権の一部の譲渡があったものとして取り扱う趣旨の規定であるといえることができる。

そうすると、法人税法施行令138条1項1号にいう「その設定の直後におけるその土地

の価額」とは、借地権等を設定した直後の底地価額、すなわち地代收受権の価額をいうものと解するのが相当である。

イ また、法人税法施行令137条は、借地権の設定が行われた場合に、通常権利金その他の一時金を収受する取引上の慣行がある場合においても、当該権利金の収受に代え、当該土地の価額に照らし当該使用の対価として「相当の地代」を収受しているときは、当該土地の使用に係る取引は正常な取引条件でされたものとして、権利金の認定課税を行わない旨を明らかにする旨の規定である。同規定は同施行令138条と同じく昭和37年税制改正において制定されたものであるところ、当時の税制調査会の審議内容によれば、権利金の認定課税に関して、「理論的にも地代の資本還元額は、地代收受権としての土地の価額に等しいから、これと更地としての土地の価額とが等しい場合には、権利金を収受すべきいわれがなく、したがって、また認定課税を行うべきではないと認めた。」「このような考え方にたつて、権利金の認定課税は、地代の資本還元してえられる土地の価額が更地としての価額に達しない場合に、その達しない差額について行われるべきであり、この場合、実際に収受した権利金があれば、これをその差額から控除すべきものと認めた。」とされている（乙26）。

以上に照らせば、法人税法施行令137条は、土地使用权（上地権）と地代收受権（底地権）とは一方が高くなれば他方が低くなる代替関係（逆相関関係）にあるという同施行令138条と同様の理解を前提とした上で、地代の資本還元額は地代收受権の価額（底地価額）に等しく、これが更地価額に等しいときは借地権の価額が理論上0円であるから、権利金の収受に代えて相当な地代が収受されているときは、権利金の認定課税を行わないこととする趣旨の規定であるといえることができる。

そうすると、借地権の設定に当たり「相当な地代」を収受することとされた場合、底地価額（地代收受権の価額）は更地価額と等しいものとして取り扱う旨の上記解釈は、同施行令137条と同時期に同様の理解を前提として制定された同施行令138条の解釈適用に当たっても、基本的に妥当するといえるべきである。すなわち、借地権の設定に当たり「相当な地代」を収受することとされた場合には、理論上底地価額と更地価額とが等しくなるため、少なくとも底地価額が更地価額の10分の5を下回ることはなく、同条1項の適用（損金算入）は認められないといえるべきである。

ウ ところで、前記第2の2（関係法令等の定め）(3)イによれば、「相当な地代」とは、地代の額が当該土地の更地価額に対しておおむね年6パーセント程度のものをいい、当該土地の更地価額は、近傍類地の公示価格等から合理的に算定した価額又は相続税評価額若しくは当該評価額の過去3年間における平均額によることとされているところ、これらの取扱いは「相当な地代」の算定方法として相当なものと認められる。

そこで、本件賃貸借契約における賃貸料（地代）が本件土地の「相当な地代」を上回るものであるか否かについてみると、前記前提となる事実及び認定事実によれば、本件土地の賃貸料は年196万8000円（月額16万4000円）であるから、相当な地代の算定の基礎となる更地価額につき相続税評価額の過去3年間における平均額1973万0440円を基準とすると、その割合は年10パーセント程度であり、相当な地代の基準となるおおむね年6パーセントを優に超えるものであるといえることができる。また、路線価は地価公示価格の8割程度を目処に算定することとされているから、本件土地の公示価格相当額は、直近の相続税評価額1864万9320円を0.8で除した2330万円程度であると解される

ところ、これを本件土地の更地価額として計算しても、その割合は年約8.4パーセントとなり、年6パーセントを超えることに変わりはない。

エ 以上によれば、原告は、本件賃貸借契約において、借地人（E）から「相当な地代」を優に超える賃貸料を収受していると認められるから、本件土地の底地価額（地代収受権の価額）は更地価額の10分の5以上であるということができ、したがって、本件賃貸借契約により本件土地の価額が10分の5以上低下したということとはできない。

(3) その他の補足事情等について

ア 上記のとおり、原告は本件賃貸借契約において「相当な地代」を優に超える賃貸料を収受しているものであるが、前記認定事実によれば、本件店舗の敷地（駐車場を含む。）の賃貸料は平均で一坪当たり月額約1250円であるところ、本件土地の賃貸料は一坪当たり月額約2000円であり、本件土地の賃貸料は近隣の地代と比較しても相当に高額であると認められる。

イ また、前記認定事実のとおり、本件土地の財産評価基準書における借地権割合は、平成15年から平成17年までいずれも40パーセントである。そして、財産評価基準書における借地権割合とは、旧借地法又は借地借家法の適用がある借地権（定期借地権等を除く。なお、法人税法上の借地権の範囲とは異なる。）の価額の割合のことをいい、構築物の所有を目的とする賃借権の割合は、借地権と同等又はそれ以下のものとして位置付けられている（財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56・直審（資）17国税庁長官通達）9、87等）。そうであるところ、本件賃貸借契約は、建物の所有を目的とするものではないから（本件賃貸借契約書1条）、旧借地法又は借地借家法は適用されないのであり、その使用目的等にも照らせば、本件賃貸借契約に基づく賃借権は、通常、上記借地権割合よりも少ない割合の価値を有するにすぎないと考えるのが自然である。

しかも、相続税の算定に当たり、相当な地代を収受している貸宅地の評価については、更地価額の80パーセント相当額（自用地としての価額から、その価額の20パーセントに相当する金額を控除した金額）をもって算定することとされていること（昭和43年10月28日直資3-22・直審（資）8国税庁長官通達「相当の地代を収受している貸宅地の評価について」）からしても、本件賃貸借契約に基づき本件土地の評価が10分の5以上低下するということは、およそ考え難いというべきである。

(4) 小括

以上によれば、原告は、本件賃貸借契約において、借地人（E）から「相当な地代」を優に超える賃貸料を収受している上、その賃貸料は近隣の地代（賃貸料）と比較しても相当に高額であり、本件土地の財産評価基準書における借地権割合が40パーセントであることなども考慮すると、本件賃貸借契約（借地権の設定）により、本件土地の地価が10分の5以上低下したということとはできない。

したがって、本件賃貸借契約は「法人税法施行令138条1項の規定に該当する場合」には該当しないから、本件特例の適用は認められない。

(5) 原告の主張について

ア 原告は、借地権の設定により土地の価額が10分の5以上低下したという本件特例の要件は、換言すると、借地権の設定等により他人に土地等を使用させた場合に、その設定の直前におけるその土地等の価額のうちに占める借地権の価額の割合（借地権の価額／設定直前の

その土地の価額)が10分の5以上になる場合ということであり、この借地権の価額は、実際に受領した権利金の額によることとなるなどと主張する。

しかし、理論上、権利金の額(借地権の額)は地価の値下がり額に等しくなるが、実際に借地契約締結に当たって授受される一時的な金銭等は、当事者の合意により定められ、様々な性格を有するものであって、必ずしも設定された借地権の客観的な価値を示すものではなく、上記金銭等の額が地価の値下がり額に等しくなるという前提を採用することはできない(なお、本件代金が本件賃貸借契約の権利金に該当しないことは後記のとおりである)。したがって、地代の額等から土地の価額に10分の5以上の下落がないことが認められる場合には、仮に当事者間で「権利金」名目で多額の金銭が取り交わされていたとしても、本件特例の要件が満たされることにはならないというべきである。

なお、原告は、実務的には上記のような算定方法が採られているとか、類似の制度における算定方法等に基づき、原告の上記主張の解釈が正当である旨主張するが、上記のとおり、これらの点は上記判断を何ら左右するものではない。

イ 原告は、4095万円の本件代金は、本件賃貸借契約(借地権の設定)において借地人(E)が負担した権利金に該当すると主張し、その額は本件土地の価額を超えるから、借地権設定後の本件土地の価額は0円となるなどと主張する。

しかし、本件特例の適用の有無を判断する上で、当事者間で授受された金銭等の額と更地価額とを比較する方法によるべきでないことは前述のとおりであり、原告の主張はその前提を誤るものであって失当である。

なお念のため、本件代金の性質につき検討するに、本件の事実関係の下では、本件代金が借地権の対価たる権利金であると認めることはできない。すなわち、前述のとおり、本件賃貸借契約においては、相当な地代を上回る賃貸料が定められている上、建物の所有を目的とするものではなく(本件賃貸借契約書1条、6条)、借地借家法の適用のない民法上の土地賃貸借契約にすぎないのであるから、通常は権利金の授受が行われない契約類型であるといえる。このことに加えて、前記認定事実によれば、本件賃貸借契約が終了した際、Eは本件土地を原状に復旧した上、無条件で返還することとされており(8条)、これは本件土地の返還時に立退料等の支払は求めない旨を明らかにする趣旨であるとみられること、本件賃貸借契約書において、権利金に関する明示的な定めはなく、借地人であるEも、本件代金を借地権の対価たる権利金であるとは認識しておらず、長期前払費用として会計処理をしていること、本件代金の額は、本件旧建物の解体及び本件新建物の建築等に要する費用の額であり、本件土地の価額とは無関係に決定されていること、以上の点を指摘することができ、前記認定事実に係る事実経過等も考慮すれば、本件代金は、本件店舗の開店のために本件土地をどうしても賃借する必要があったEが、賃貸に難色を示す原告と合意するために特別に負担した、本件土地を進入路として利用するための本件旧建物の移設に代わる解体・新築費用の負担金であるとみるのが自然かつ合理的であり、本件代金が借地権の対価たる権利金であったと認めることはできない。

### 3 結論

以上によれば、本件において本件特例を適用することができないとした下京税務署長の判断は正当であり、その他本件各処分につき違法とすべき点は見当たらないから、本件各処分はいずれも適法である。

よって、原告の請求をいずれも棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所 第2民事部

裁判長裁判官 山田 明

裁判官 徳地 淳

裁判官 藤根 桃世



別表1 固定資産圧縮損の内訳

(単位：円)

買換資産の種類	買換資産の所在地	取得年月日	取得価額	固定資産圧縮損
建 物	滋賀県草津市	平成17年5月20日	27,934,502	22,067,502
建物附属設備	滋賀県草津市	平成17年5月20日	922,863	729,036
建物附属設備	滋賀県草津市	平成17年5月20日	4,787,411	3,781,925
建物附属設備	滋賀県草津市	平成17年5月20日	380,010	300,197
建物附属設備	滋賀県草津市	平成17年5月20日	356,972	281,998
建物附属設備	滋賀県草津市	平成17年5月20日	856,617	676,704
建物附属設備	滋賀県草津市	平成17年5月20日	954,139	753,744
建物附属設備	滋賀県草津市	平成17年5月20日	458,619	362,296
建物附属設備	滋賀県草津市	平成17年5月20日	508,698	401,857
機 械 装 置	京都市	平成17年7月7日	3,900,000	3,080,894
建物附属設備	京都市	平成17年9月7日	723,681	21,285
合計			41,783,512	32,457,438

別表2 原告の本件事業年度に係る確定申告での本件特例及び本件特例に付随する項目の明細

(単位：円)

項目		金額
損金の額	(1) 固定資産圧縮損	32,457,438
	(2) 譲渡原価（本件土地の帳簿価額の全額）	350,972
益金の額	(3) 権利金収入（本件代金相当額）	40,950,000
	(4) 雑収入（保証金に係る特別の経済的な利益の額）	136,776

別表3 本件処分の詳細

(単位：円)

項目		金額
加算	(1) 固定資産圧縮損の損金不算入額	32,457,438
	(2) 土地帳簿価額認定損の損金不算入額	350,972
減算	(3) 減価償却費の損金算入額	791,594
	(4) 保証金に係る特別の経済的な利益の損金算入額	136,776
差引計		31,880,040

別表4 減価償却費の損金算入額の明細

(単位：円)

取得した買換資産の種類	名称等	事業供用年月日	取得価額	耐用年数	償却率	月数	償却限度額	損金算入済額	差引損金認容額
建物	C工場増築	平成17年5月20日	27,934,502	38	0.027	5	282,836	59,403	223,433
建物附属設備	小荷物昇降機	平成17年5月20日	922,863	17	0.127	5	48,834	10,256	38,578
建物附属設備	電気設備	平成17年5月20日	4,787,411	15	0.142	5	283,255	59,491	223,764
建物附属設備	給排水設備	平成17年5月20日	380,010	15	0.142	5	22,483	4,722	17,761
建物附属設備	換気機器設備	平成17年5月20日	356,972	15	0.142	5	21,120	4,435	16,685
建物附属設備	AC-1空冷ヒート	平成17年5月20日	856,617	15	0.142	5	50,683	10,644	40,039
建物附属設備	AC-3空冷ヒート	平成17年5月20日	954,139	15	0.142	5	56,453	11,856	44,597
建物附属設備	AC-2空冷ヒート	平成17年5月20日	458,619	13	0.162	5	30,956	6,501	24,455
建物附属設備	AC-4空冷ヒート	平成17年5月20日	508,698	13	0.162	5	34,337	7,211	27,126
機械装置	カシメ機	平成17年7月7日	3,900,000	12	0.175	3	170,625	35,835	134,790
建物附属設備	シートシャッター門番	平成17年9月7日	723,681	10	0.206	1	12,423	12,057	366
合計							1,014,005	222,411	791,594

## 課税の経緯（法人税）

(単位：円)

事業年度	区分		確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決	
	項目								
平成17年9月期	年	月	日	平成17年11月25日	平成20年7月9日	平成20年8月26日	平成20年10月23日	平成20年11月20日	平成21年7月1日
	所得金額	①		63,382,251	95,262,291	確定申告のとおり	棄却	確定申告のとおり	棄却
	法人税額	②		18,374,600	27,938,600				
	法人税額の特別控除額	③		1,035,331	1,035,331				
	控除所得税額等	④		43,020	43,020				
	納付すべき金額	⑤		17,296,200	26,860,200				
	過少申告加算税の額	⑥		—	956,000				