

広島地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税額等更正処分取消請求事件

国側当事者・国(徳山税務署長)

平成23年9月14日一部認容・控訴

判 決

原告	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
原告	有限会社B
同代表者代表取締役	甲
上記兩名訴訟代理人弁護士	杉岡 茂
同	中村 友次郎
同	清水 敬祐
同	川崎 政之
同	内田 邦彦
被告	国
同代表者法務大臣	平岡 秀夫
処分行政庁	徳山税務署長
	関戸 俊夫
被告訴訟代理人弁護士	吉岡 浩
同指定代理人	森本 浩志
同	高木 幸典
同	上杉 浩之
同	周布 京幸

主 文

- 1 徳山税務署長が、平成20年2月29日付けでした原告A株式会社の平成15年12月1日から平成16年11月30日までの事業年度の法人税についての更正処分のうち、所得金額1億0733万7280円、納付すべき法人税額371万3000円を超える部分及びこれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 2 徳山税務署長が、平成20年2月29日付けでした原告有限会社Bの平成16年10月12日から平成17年9月30日までの事業年度の法人税についての更正処分のうち、所得金額2696万5138円、納付すべき法人税額465万2500円を超える部分及びこれに伴う過少申告加算税賦課決定処分のうち、過少申告加算税額54万2500円を超える部分を取り消す。
- 3 原告有限会社Bのその余の請求を棄却する。
- 4 訴訟費用は、原告A株式会社に生じた費用全部と原告有限会社Bに生じた費用の10分の7、被告に生じた費用の20分の17を被告の負担とし、原告有限会社B及び被告に生じたその余の費用は原告有限会社Bの負担とする。

事実及び理由

第1 請求

1 原告A株式会社の請求

主文第1項と同旨。

2 原告有限会社Bの請求

徳山税務署長が、平成20年2月29日付けでした原告有限会社Bの平成16年10月12日から平成17年9月30日までの事業年度の法人税についての更正処分のうち、所得金額を1248万5138円として計算した額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

本件は、徳山税務署長が、原告A株式会社（以下「原告A」という。）の原告有限会社B（以下「原告B」という。）に対する土地の売買が適正な価額を下回る低額譲渡であったとして、原告らについて適正な価額に相当する額の所得があったこと等を理由に、原告らに対して、それぞれ法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったところ、原告らが土地の売買は適正な価額によるものであったとして、上記各処分の取消しを求めた事案である。

1 前提事実（証拠等の掲記のない事実は当事者間に争いがない）

(1) 関連法令の定め

ア 法人税法（平成18年3月31日法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）

(ア) 22条2項

「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」

(イ) 37条

a 3項

「内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額（括弧内省略）の合計額のうち、その内国法人の資本等の金額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額（括弧内省略）を超える部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない」

b 7項

「前各項に規定する寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（括弧内省略）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする」

c 8項

「内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるも

のとする。」

(2) 当事者

原告Aは、通信機器の販売及び輸出入等を目的とする株式会社であり、原告Bは不動産賃貸業等を目的とする有限会社である。

(3) 原告Aによる本件各物件の取得

山口地方裁判所岩国支部（以下「本件執行裁判所」という。）は、入札期間を平成16年10月5日から同月12日まで、最低売却価額を9808万3000円として（乙4）、別紙物件目録1、2各記載の各土地（以下、別紙物件目録1記載の土地を「本件土地1」、同2記載の土地を「本件土地2」といい、これらを併せて「本件各土地」という。）及び同目録3、4各記載の各建物（以下「本件各建物」といい、本件各土地と併せて、「本件各物件」という。）を競売した（以下「本件競売」という。）。

原告Aは、平成16年10月12日、本件競売において、1億3000万円で入札し（乙5）、同月26日、本件執行裁判所から売却許可決定を受け（乙6）、同年11月8日、本件各物件の所有権を取得した（乙7ないし10）。

(4) 本件各土地の売買契約

原告らは、平成16年11月10日付けで、原告Aを売主、原告Bを買主として、本件各土地を代金9200万円で売買する旨の契約を締結した（以下「本件売買契約」という。）。この売買契約の契約書（乙11）には、原告Aは、原告Bに対し、本件各土地を現在有姿のままで売り渡すことを約し、原告Bはこれを買受けること、原告Aは、原告Bに対し、本件各土地について一切の負担を消滅させ、担保権、利用権等による制限を受けない完全な所有権を移転しなければならないことなどの記載がなされていた（乙11・第1条及び第6条）。

(5) 本件各土地の賃貸借契約

原告らは、上記(4)と同じ平成16年11月10日付けで、原告Bを賃貸人、原告Aを賃借人とする本件各土地の賃貸借契約（以下、「本件賃貸借契約」という。）を締結した（乙12）。

原告AとC株式会社は、平成16年11月、原告Aを注文者、C株式会社を請負人として、報酬500万円で本件各建物の解体工事を内容とする工事請負契約を締結した（乙13）。本件各建物の不動産登記簿は、平成16年11月26日、同月25日取毀を原因として閉鎖された（乙9、10）。

原告Bは、平成16年12月2日、D株式会社から本件各土地に隣接する岩国市●●町●●の土地（以下「I」という。）及び同町●●（以下「J」という。）の土地を譲り受けた（乙14、15）。原告らは、同日付けで、本件賃貸借契約に、賃借物件として上記I土地を加えることとした（乙16）。なお以上の各土地の位置関係は別紙「本件各土地、土地I及び土地Jの位置図」のとおりである。

(6) 確定申告及び更正処分等

原告Aは、確定申告期日に、徳山税務署長に対し、平成15年12月1日から平成16年11月30日までの事業年度の法人税につき、別紙課税等の経過表（原告A）の確定申告欄記載のとおり確定申告した（乙17）。また原告Bは、確定申告期日に、徳山税務署長に対し、平成16年10月12日から平成17年9月30日までの事業年度の法人税につき、別紙課税等の経過表（原告B）の確定申告欄記載のとおり確定申告した（乙2）。

徳山税務署長は、平成20年2月29日付けで、財産評価基本通達に基づき、路線価より算

出した本件各土地の適正な価額は、1億4462万0682円であるとして、原告Aに対し、適正な価額と売却額との差額である5262万0682円については、法人税法37条3項が規定する寄附金に該当するから、寄附金の損金算入限度額を超える5122万3960円の部分につき、損金の額に算入されないこと等を理由として、所得金額1億3619万6801円、納付すべき法人税額962万6800円とする更正処分及びこれに伴う過少申告加算税96万2000円の賦課決定処分をした（甲3。以下「本件A処分」という。）。

徳山税務署長は、平成20年2月29日付けで、原告Bに対し、上記5262万0682円については、土地受贈益として益金の額に算入されること等を理由として、所得金額6510万5820円、納付すべき法人税額1774万8800円とする更正処分及びこれに伴う過少申告加算税250万6500円の賦課決定処分をした（甲4。以下「本件B処分」という。また、以下では本件A処分及び本件B処分を併せて「本件各処分」という。）。

原告らは、平成20年4月28日付けで、国税不服審判所長に対し、本件各処分について各審査請求をしたが、平成21年2月18日付けでいずれも棄却する旨の裁決がされ（甲1の2、2の2）、その裁決書謄本は、同月24日ころ原告らに送達された（甲1の1、2の1、弁論の全趣旨）。

2 争点及び当事者の主張

本件各処分の適法性（本件各土地の適正な価額はいくらか）

（被告の主張）

(1) 低額譲渡、譲受がなされた場合の益金算入

法人税法22条2項の趣旨からすれば、同項が規定する「収益の額」には、譲渡時における適正な価額より低い対価をもってする資産の譲渡、譲受け（以下、それぞれ「低額譲渡」、「低額譲受」という。）が行われた場合の当該資産の対価の額と適正な価額との差額が含まれるのであり、いずれの場合においても、同項が規定する「収益の額」として益金に算入されることとなる。

(2) 本件各土地の適正な価額は1億5150万円である。

ア 不動産の価格に関する専門家である不動産鑑定士が不動産鑑定評価のよりどころとなる不動産鑑定評価基準に基づいて算定した鑑定評価額は、その鑑定評価の過程に不合理な点がない限り、不動産の適正な価額と認められるところ、財団法人E研究所の不動産鑑定評価書（乙19。以下「E研究所評価書」という。）によれば、本件各土地の適正な価額は、1億5150万円である。

イ E研究所評価書（乙19）による評価の具体的な過程は以下のとおりであり、不合理な点はない。なお、以下では、本件土地1を「本件物件①」、本件土地2のうち、株式会社Fに賃貸していた部分以外の部分を「本件物件②」、株式会社Fに賃貸していた部分を「本件物件③」ということとする。

（ア） 本件物件①の価額は1億2200万円である。

a 本件物件①の鑑定評価の基本的な事項（乙19・3頁）

（a） 本件物件①は、不動産の種類・類型が建付地（建物等の用に供されている敷地で、建物及びその敷地が同一の所有者に属し、かつ当該所有者により使用され、その敷地の使用収益を制約する権利の付着していない土地をいう。以下同じ。乙18・46頁）であり、土地建物等からなる複合不動産の状態を所与として、その構成要素である土

地のみ部分鑑定評価を行っている。

- (b) 本件物件①の鑑定評価を行う価格時点（不動産の価格の判定の基準日を確定すること。以下同じ。乙18・88頁）は、本件売買契約が締結された時点である平成16年11月10日であり、求められる鑑定評価額は、現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場で形成されるであろう市場価値を表示する正常価格である（以下同じ。乙18・89頁）。
- b 本件物件①の現況等の確認（乙19・4頁ないし5頁）。
- c 本件物件①の価格形成要因の分析（価格時点当時）
社会経済等の状況（乙19・7頁ないし13頁）、同一需給圏内の類似不動産の市場動向（乙19・14頁）、近隣地域の状況（乙19・15頁ないし16頁）及び本件物件①の状況（乙19・17頁ないし22頁）といった価格形成要因の分析をした。
- d 本件物件①の評価
 - (a) 前提（乙19・30頁）
 - i 本件物件①は建付地であるので、まず近隣地域の標準的使用における標準価格（近隣地域において最も普遍的な地価形成要因を具備し、地価水準の指標となる標準的画地の価格をいう。）を取引事例比較法（多数の取引事例を収集して適切な事例の選択を行い、これらに係る取引価格に必要な応じて事情補正及び時点修正を行い、かつ地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って求められた価格を比較考量し、これによって対象となる不動産の試算価格を求める手法。以下同じ。乙18・140頁）及び収益還元法（対象となる不動産が将来生み出すであろうと期待される純収益の現在価値の総和を求めることにより対象となる不動産の試算価格を求める手法。以下同じ。乙18・147頁）により求める。
 - ii 次に、標準価格に本件物件①の個別的要因に係る格差修正率を乗じて本件物件①の単価を求め、これに数量を乗じて対象不動産の更地としての価格を査定する。
 - iii さらに、本件物件①の最有効使用（不動産の効用が最高度に発揮される可能性に最も富む使用方法。以下同じ。乙18・72頁）との格差、更地化の難度の程度等敷地と建物の関連性を考慮して鑑定評価額を決定する。
 - iv なお、更地としての価格の査定にあたっては、本件物件①は既成市街地に存するため、再調達原価（対象となる不動産を価格時点において新たに再調達することを想定した場合において必要とされる適正な原価の総額をいう。以下同じ。乙18・132頁）の把握が困難なことから、原価法（価格時点における対象となる不動産の再調達原価を求め、この再調達原価について減価修正を行って、対象となる不動産の試算価格を求める手法。以下同じ。乙18・131頁）は採用しない。
 - (b) 本件物件①の標準価格の査定（乙19・30頁ないし31頁）本件物件①の標準価格は、公示価格を規準とした価格1平方メートル当たりの単価13万円（乙19別表①・「⑥規準とした価格」欄）との均衡に留意のうえ、取引事例比較法を採用して求めた価格1平方メートル当たりの単価12万9000円ないし13万7000円（乙19別表②・「⑦推定標準価格」欄）を重視し、収益還元法を採用して求めた価格1平方メートル当たりの単価10万6000円（乙19別表③・「⑤収益還元法を採用して求めた価格」欄）を比較考量して、1平方メートル当たりの単価を13万円

と査定した。

(c) 本件物件①の更地としての価格の査定（乙19・32頁）

本件物件①の標準価格（13万円）に建物のレイアウト等の土地利用効率が劣る程度（増減価率）を考慮した格差修正率（90パーセント）を乗じて本件物件①の1平方メートル当たりの単価（11万7000円）を求め、これに数量（面積1112.79平方メートル）を乗じて、更地としての価格1億3000万円を査定した。

(d) 本件物件①の鑑定評価額の決定（乙19・34頁）

本件物件①上に存在した建物は、老朽化・型式の旧式化・陳腐化による建物価値の著しい低下が認められることや、再稼働するためには、各種設備の更新等多額の費用を要すること等を総合的に勘案した結果、土地建物一体としての市場性が劣っていると判断した。したがって、建付地としての減価を行うことを妥当と判断し、この減価率を6パーセントと査定した。

よって、更地としての価格（1億3000万円）に減価補正率（100パーセント－6パーセント）を乗じて、本件物件①の鑑定評価額1億2200万円を決定した。

(イ) 本件物件②の価額は1550万円である。

a 本件物件②の鑑定評価の基本的な事項（乙19・3頁）

(a) 本件物件②は不動産の種別・類型が建付地であり、土地建物等からなる複合不動産の状態を所与として、その構成要素である土地のみの部分鑑定評価を行っている。

(b) 本件物件②の鑑定評価を行う価格時点は、本件売買契約が締結された時点である平成16年11月10日であり、求められる鑑定評価額は現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場で形成されるであろう市場価値を表示する正常価格である。

b 本件物件②の現況等の確認（乙19・4頁ないし5頁）。

c 本件物件②の価格形成要因の分析（価格時点当時）

社会経済等の状況（乙19・7ないし13頁）、同一需給圏内の類似不動産の市場動向（乙19・14頁）、近隣地域の状況（乙19・15ないし16頁）及び本件物件②の状況（乙19・23ないし27頁）といった価格形成要因の分析をした。

d 本件物件②の評価

(a) 前提（乙19・30頁）

本件物件②は建付地であるので、まず、近隣地域の標準的使用における標準価格を取引事例比較法及び収益還元法により求め、次に標準価格に本件物件②の個別的要因に係る格差修正率を乗じて本件物件②の単価を求め、これに数量を乗じて対象不動産の更地としての価格を査定する。さらに本件物件②の最有効使用との格差、更地化の難度の程度等敷地と建物との関連性を考慮して鑑定評価額を決定する。なお、上記(ア)と同様、更地としての価格の査定にあたっては、本件物件②は既成市街地に存するため、再調達原価の把握が困難なことから原価法は採用しない。

(b) 本件物件②の標準価格の査定

本件物件②の標準価格は、公示価格を規準とした価格1平方メートル当たりの単価13万円（乙19別表①・「⑥規準とした価格」欄）との均衡に留意のうえ、取引事例比較法を採用して求めた価格1平方メートル当たりの単価12万9000円ないし13

万7000円（乙19別表②・「⑦推定標準価格」欄）を重視し、収益還元法を採用して求めた価格1平方メートル当たりの単価10万6000円（乙19別表③「⑤収益還元法を採用して求めた価格」欄）を比較考量して、1平方メートル当たりの単価は13万円と査定した。

(c) 本件物件②の更地としての価格の査定

本件物件②は、単独での利用は難しく、隣地所有者以外の需要は考えにくいことから、本件物件②の標準価格（13万円）に市場性の劣る程度（増減価率）を考慮した格差修正率（50パーセント）を乗じて本件物件②の1平方メートル当たりの単価（6万5000円）を求め、これに数量（面積241.23平方メートル）を乗じて更地としての価格1570万円を査定した（乙19・33頁）。

(d) 本件物件②の価額の決定

本件物件②上に存在した建物は、老朽化・型式の旧式化・陳腐化による建物価値の著しい低下が認められることや、再稼働するためには、各種設備の更新等多額の費用を要すること等を総合的に勘案した結果、土地建物一体としての市場性が劣っていると判断した。

したがって、建付地としての減価を行うことを妥当と判断し、この減価率を1パーセントと査定した。よって、更地としての価格（1570万円）に減価補正率（100パーセント－1パーセント）を乗じて、本件物件②の価額は1550万円である（乙19・34頁）。

(ウ) 本件物件③の価額は1400万円である

a 本件物件③の鑑定評価の基本的な事項（乙19・3頁）

(a) 本件物件の③は不動産種別・類型及び評価条件が底地（宅地について借地権の付着している場合における当該宅地の所有権をいう。以下同じ。乙18・46頁）として鑑定評価を行う。

(b) 本件物件③の鑑定評価を行う価格時点は本件売買契約が締結された時点である平成16年11月10日であり、求められる鑑定評価額は現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場で形成されるであろう市場価値を表示する正常価格である。

b 本件物件③の現況や権利の確認（乙19の4ないし6頁）。

c 本件物件③の価格形成要因の分析（価格時点当時）

社会経済等の状況（乙19・7頁ないし13頁）、同一需給圏内の類似不動産の市場動向（乙19・14頁）、近隣地域の状況（乙19・15頁ないし16頁）及び本件物件③の状況（乙19・28頁ないし29頁）といった価格形成要因の分析をした。

d 本件物件③の評価

(a) 前提

本件物件③は、底地の正常価格を求める鑑定評価であり、更地価格に第三者取引を前提とする底地割合を乗じて求めた価格（以下「割合法による価格」という。）及び収益還元法による価格を調整のうえ鑑定評価額を決定する（乙19・35頁）。

(b) 割合法による価格の査定

本件物件③の割合法による価格については、標準価格1平方メートル当たりの単価

(13万円)に建物のレイアウト等の土地利用効率が劣る程度(増減価率)を考慮した格差修正率(80パーセント)を乗じて本件物件③の1平方メートル当たりの単価(10万4000円)を求め、これに数量(面積582平方メートル)を乗じて更地価格6050万円を査定した。

そして、本件物件③は底地であるため、底地割合を査定する必要があるところ、本件物件③の地代は公租公課の約2.5倍、更地価格に対する粗利回りも約2.1パーセントであるが、過去における賃料改定の経緯等を勘案すると、それが継続できる保証はなく、また所有者が借地を自由に使用できないことから、更地と同様の市場性は付与し難く、第三者取引を前提とする底地割合を25パーセントと査定した。

よって、本件物件③の更地価格(6050万円)に底地割合(25パーセント)を乗じて、本件物件③の割合法による価格1510万円を試算した(乙19・35ないし37頁)。

(c) 収益還元法による収益価格

前提条件として、総利益として土地賃貸借契約内容に基づき年額支払賃料126万7596円を計上し、総費用として、通常必要とされる諸経費として平成16年度固定資産税課税標準額より査定した51万0900円を計上するとともに、価格時点の金融市場における一般的な投資利回り5.5パーセントと査定した。

そして以上の前提条件に基づき、総収益から総費用を控除し、これに還元利回りを乗じて、収益還元法による収益価格(1380万円)を試算した(乙19・38頁ないし39頁)。

(d) 試算価格の調整と鑑定評価額の決定

収益還元法による収益価格を中心に割合法による価格を比較考量のうえ、本件物件③の鑑定評価額を1400万円と査定した(乙19・40頁)。

ウ 以上のとおり、本件各土地の「適正な価額」は、本件物件①ないし③の鑑定評価額の合計である1億5150万円となる。

- (3) 本件売買契約による本件各土地の代金9200万円は、本件各土地の「適正な価額」である1億5150万円より低い価額となるため、その差額である5950万円は、本件売買契約日である平成16年11月10日を含む事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入されるべきである。

そうすると、原告Aについては、本件売買契約による低額譲渡として、差額5950万円が益金の額に算入され、その同額が法人税法37条8項に規定する寄附金に該当するため損金の額に算入した上、寄附金の損金算入限度額を超える部分は損金の額に算入されないというべきである。

また原告Bについては、本件売買契約による低額譲受として、差額5950万円が土地受贈益として益金の額に算入されるべきである。

- (4) 以上を前提とすると、原告Aについては、別紙課税等の経過表(原告A)の「被告主張」欄記載のとおり、納付すべき法人税額は1166万5000円であり、本件A処分における納付すべき法人税額962万6800円を上回るから、本件A処分は適法である。

また、原告Bについては、別紙課税等の経過表(原告B)の「被告主張」欄記載のとおり、納付すべき法人税額は2001万0900円であり、本件B処分における納付すべき法人税額

1774万8800円を上回るから、本件B処分は適法である。

(5) 原告らの主張に対する反論

ア 適正な価額が9200万円であるとの主張に対して

(ア) 原告らは、不動産鑑定士乙作成の評価書(甲5。以下「乙評価書」という。)における不動産の最低売却価額を基に9200万円という代金額を算出し、これが本件各土地の適正な価額であると主張する。

しかしながら、乙評価書の最低売却価格は、本件各土地を競売によって売却する場合の価格であって、これを基に適正な価額を算出することは不合理である。また乙評価書の最低売却価額は、本件各土地だけが売られることにより、土地上に存在した建物のために法定地上権が成立する場合の価額であるから、法定地上権が成立していない本件各土地の適正な価額の算定に、原告ら主張の土地及び建物の最低売却価額と本件各土地のみの最低売却価格との比率を使用して、本件各土地の適正な価額を算定することは誤りである。

(イ) 原告らの主張は、競売落札価額のうち、本件各建物にかかる部分の価額を除いたものが、本件各土地の売買価額であり、適正な価額であるとするものであるが、以下のとおり、本件各土地の価額には、本件各建物の価額が含まれるべきである。

a 法人税法施行令54条1項1号は、固定資産のうちの減価償却資産の取得価額についての規定であり、購入した減価償却資産の取得価額は、当該資産の購入の代価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合計額となると規定するところ、これは企業会計原則第3、5、D(乙20・9枚目)の「有形固定資産については、その取得原価から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。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。」ということを具体化したものと解されるから、土地等の非減価償却資産についても類推適用されるべきものである。

そして、土地と共に建物を取得した場合に、建物の取得目的が当初からその敷地を利用することにあつたのであれば、建物を取り壊した時の帳簿価額及び取壊費用については損金に算入できず、土地の取得価額に算入すべきであり、法人税基本通達7-3-6が、「法人が建物等の存する土地(借地権を含む。以下7-3-6において同じ。)を建物等とともに取得した場合又は自己の有する土地の上に存する借地人の建物等を取得した場合において、その取得後おおむね1年以内に当該建物等の取壊しに着手する等、当初からその建物等を取り壊して土地を利用する目的であることが明らかであると認められるときは、当該建物等の取壊しの時における帳簿価額及び取壊費用の合計額は、当該土地の取得価額に算入する」旨規定していることも同旨に出たものと解される。

b 原告Aは、本件執行裁判所から売却許可決定があつた平成16年10月26日(乙6)以前である同月25日に、Cに対して本件各建物の解体工事の見積もりの依頼を行い(乙23)、また同年11月2日には、H事務所に本件各建物に係る解体工事を届け出て(乙24)、同月8日には本件各建物の解体工事に着手し(乙13)、同月26日には本件各建物の滅失登記が完了している(乙9及び10)。

この事実関係に照らせば、原告Aは、当初から本件各建物を取り壊し、本件各土地を利用する目的を有していたことは明らかである。したがって、本件各土地の取得価額には本件競売による取得費用1億3000万円のみならず、付随費用である本件各建物の

取壊費用500万円(乙25)及び仲介手数料273万円(乙26)も含めるべきであるから、本件各土地の適正な価額を求めるにあたり、本件各建物にかかる部分を除くべきではない。

イ 適正な価額が乙評価書に基づく9727万6200円であるとの予備的主張について

乙評価書は、民事執行法により売却に付されることを前提として適正価額を求めるものであり、したがって求めるべき評価額は、一般の取引市場において形成される価格ではなく、一般の不動産取引と比較しての競売不動産特有の各種の制約(売主の協力が得られないことが常態であること、買受け希望者が事前に物件に立ち入ることができないこと等)の特殊性を反映させた価格とすることを評価の条件とするものである(甲5・2頁)。

すなわち、現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場で形成されるであろう市場価値を表示する適正な価格を求めるものではないから、本件各土地の「適正な価額」を求める根拠としては不合理かつ不相当といわざるを得ない。

また原告らは競売市場修正率による修正以外は通常の不動産鑑定と異なる部分はない旨主張するが、同評価書7頁では市場性[ⓧ]修正率を1.0としているのに、同9頁では0.7としており、この数値の理由が具体的に説明できない以上、正当な根拠に基づくものということとはできない。

さらに乙評価書は本件売買契約の7か月前に作成されたものであり、本件売買契約時の価額を算出するにあたり、合理性を欠くものである。

ウ 適正な価額がG株式会社作成の鑑定評価書(甲8。以下「G鑑定書」という。)及び同人作成の意見書(甲11。以下「丙意見書」という。)に基づき1億0648万円であるとの予備的主張について

(ア) G鑑定書及び丙意見書は、本件各土地を底地評価すること、一括売却をすることを前提としている。しかしながら本件各土地のうち本件物件①及び②は建付地評価すべきである。また、本件物件①及び②の間にI土地が存在すること、本件物件②及び③は、それぞれ利用状況が異なることからすれば、この利用状況に応じて分割して鑑定評価をすべきである。

(イ) 原告らは、G鑑定書(甲8)に基づいて、本件各土地の適正価額を9370万円であると主張していたところ、これを丙意見書(甲11)に基づき1億0648万円に訂正した。

しかしながら、G鑑定書は、収益価格は底地の正常価格決定の有力な指標となり得るものとしていた(甲8・21頁)のに、これを前提に計算誤りの部分を正しく計算すると1億7624万円と算定されたことから、一転して収益価格を算定するための地代が高額に設定されていたとしてこの金額の採用を困難とし、鑑定評価額の決定において考慮しないこととした。このようにG鑑定書及び丙意見書の実質的作成者である丙不動産鑑定士は、計算の誤りによるにせよ、収益価格が低額に算出されるとこれを極端に重視し、高額に算出されると全く考慮しないという評価方法をとっており、これは原告らの主張する金額に近づけようという意図の下に鑑定したり、意見を述べたりしているとしか思われぬ。

エ E研究所評価書の適正価額の算出が不合理であるとの主張について

(ア) 原告らは、E研究所評価書は、本件各土地を一括売却する場合の減価要素を考慮しておらず不合理である旨主張する。

しかしながら、通常個別価格の合計は一括売却の場合を下回る（乙27・15頁）から、一括売却であるからといって減価要素があるということとはできない。E研究所評価書は、本件物件①及び②の間にI土地が存在すること、本件物件②及び③は、それぞれ利用状況が異なるから、それぞれを区分して鑑定評価を行うとともに、本件物件②については、個別評価によるため無道路地として50パーセントの減価率を乗じて評価額を求めているのであり、一括売却をした場合の評価額を下回るものである。

(イ) 原告らは、本件各土地は早期売却の必要があったと主張するが、本件各土地の適正な価額は客観的に決められるべきものであって、所有者の個人的事情は何ら関係がないし、原告らの主張する移転先確保のための早期売却の必要性は、原告Aが本件各土地を取得したことで移転先を確保することができたといえ、原告らの間で早期売却を行う必要性はない。

また原告らは、本件物件③につき賃借権を考慮するのは不当とも主張するが、乙評価書（甲5・3頁、4頁）からすれば賃借権は存在しているし、仮に賃借権が存在しないとすると本件土地③は建付地として評価することとなるが、その評価額は底地として評価する場合よりも高くなる。

(ウ) 原告らは、E研究所評価書は、本件賃貸借契約の存在を考慮しておらず不合理である旨主張する。

しかしながら、原告Bは、本件各土地の所有権を取得して初めて本件賃貸借契約を行うことが可能となるのであるから、観念的には本件売買契約が本件賃貸借契約に先行することは理論上当然なことである。したがって、原告Aは敷地利用権が付着している本件各土地を原告Bに売却したものとはいえない。

また、本件売買契約の契約書には「原告Aは原告Bに対し、後記不動産について一切の負担を消滅せしめ、担保権、利用権等による制限を受けない完全な所有権を移転しなければならない」（乙11・6条）と規定されており、このことから、本件売買契約の時点では本件賃貸借契約が締結されていないことは明らかである。

さらに、原告らは、本件賃貸借契約において、「原告Aは本件土地上に後記物件目録記載の建物を建築し所有することができる」としていること（乙12・2条）、上記のとおり、原告Aは、本件物件①及び②上に存在した建物の取壊しを予定していたことからすれば、本件各建物が存在していないことを前提に売買したことがうかがわれる。

(エ) 原告らは、本件物件③について、株式会社Fの賃借権は本件売買当時、消滅していたのに、これを考慮することは不合理である旨主張する。

しかしながら、乙評価書には、本件物件③は株式会社Fが賃借しているとされており、現況調査報告書（乙28）でも株式会社Fは、賃貸期間を昭和50年10月1日から30年間とする本件物件③に対する賃貸借契約がなされており、本件物件③に賃借権が存在していることは明らかである。

また、仮に本件物件③につき賃借権が存在していないという前提で本件物件③を評価するとすると、建付地として、更地としての価格に減価修正率を乗じたものが鑑定評価額となると、本件物件③の更地価格が6050万円であり、隣接する本件物件①及び②の減価修正率がそれぞれ94パーセント及び99パーセントであることからすると、その鑑定評価額はE研究所評価書の評価額である1400万円を大きく上回ることとなる。

(原告らの主張)

(1) 本件各土地の適正な価額は、原告らの本件売買契約代金額である9200万円である(主位的主張)。

ア 低額譲渡、低額譲受における不動産の適正な価額については、私人間で決定された代金額が不合理でない限りこれによるべきである。

(ア) 法人税法22条2項は不当、不合理な低額譲渡にのみ適用される。不動産の低額譲渡の場合の益金算入を直接定めた規定は存在せず、低額譲渡に法人税法22条2項を適用する根拠は、無償譲渡との間の租税の公平を図るという点にあり、そうすると法人税法22条2項は、低額譲渡による租税回避行為を否認することを許容した規定ということになるが、このような租税回避行為の否認を一般的に認めることは、租税法主義の下では許されないし、租税回避行為の否認を認める他の明文規定が租税回避行為の不当性、不合理性がある場合に適用されることとの整合性がとれない。

結局、低額譲渡に法人税法22条2項が適用される根拠は、租税公平主義であるから、これを問題とすべき不当性や不合理性が存在するような低額譲渡に限り法人税法22条2項は適用されるものと考えらるべきである。

(イ) 適正な価額は不動産鑑定評価額に限られるものではない。

適正な価額がいかなる概念かは明らかでなく、これを常に不動産鑑定評価額と考えると、私人間の取引においては常に不動産鑑定を行い売買代金額を算定しなければ課税されることとなるのであり、これが私人間の自由な取引を阻害する要因になることは明らかである。

上記のとおり、法人税法22条2項が適用される低額譲渡は不当、不合理なものに限られると考えらるべきであること、法人の資産の譲渡価格の形成過程においては、売主・買主の個人的な事情や原価を踏まえて決定される、ある程度幅のあるものというべきこと等からすれば、不動産の適正な価額の認定についても、私人間における取引価額の算定につき不当性、不合理性がない限り、その取引価額をもって適正な価額とすべきである。

イ 本件売買契約代金の算出過程に不合理な点はない。

(ア) 原告Aは本件各物件を1億3000万円で競落しているところ、この金額に、本件各物件の最低売却価格9808万3000円に対する本件各土地のみの最低売却価格6809万3000円の比率0.693を乗じた金額9022万円を基準として、本件各土地の売買代金を9200万円とした。この算出過程には、不動産業者等の第三者は介在していないが、本件売買の直近において一般に客観的に示された最低売却価額と競落価額を利用して価額を決定しており、何ら不合理な点はない。したがって本件各土地の適正な時価は、売買当事者である原告らの決定した9200万円というべきである。

被告は、本件各土地の適正な価額は1億5150万円であると主張するが、原告らにおいて、本件各土地のみを、本件各物件の競落金よりも高い価格で売買することは通常であるとはいえない。

(イ) 被告は、法人税法施行令54条1項1号、法人税基本通達7-3-6に基づき、上記算出の前提となる本件各土地の価額には、本件各建物の価額が含まれるべきであると主張する。

しかしながら、被告の主張は土地と共に建物を取得した場合を前提とするものであると

ころ、本件売買契約は、本件各土地のみの売買であって、建物を含むものではない以上、被告の主張は前提を欠く。

また、法人税法施行令54条1項1号、法人税基本通達7-3-6は、固定資産の取得価額に関する規定であるところ、本件で問題となる譲渡価額は法人税法22条2項の「益金に算入すべき額」のうち「有償による資産の譲渡に係る収益の額」の算定方法が問題となるのに対し、取得価額は法人税法22条3項の「損金に算入すべき額」の問題であり、取得価額をもとに、譲渡価額を算定することはできない。

(2)ア 仮に、本件各土地の適正な価額の評価にあたって不動産鑑定士による鑑定評価をもって適正な価額と算定するとしても、乙評価書(甲5)により、本件各土地の適正な価額は、9727万6200円である(予備的主張1)。

乙評価書(甲5)は、本件競売がなされるにあたって、民事執行法58条に基づき執行裁判所の選任による不動産鑑定士が一般に合理的かつ適切と認められる公示価格に基づき、近傍同種の不動産の取引価格、不動産から生ずべき収益、不動産の原価その他の不動産の価格形成上の事情を適切に勘案して本件各土地の評価をしたものであり、内容等の合理性が認められる。また、乙評価書は、平成16年3月25日の現況調査、同年4月1日の評価に基づいて作成されたものであり、本件売買契約が行われた時期と近接している。

そして、公示価格から時点修正、標準化補正及び地域格差の各修正等を加えると、本件各土地の標準画地価格(公示価格からの基準)は、1平方メートルあたり12万9000円となり、また本件各土地には本件各建物が存在していた以上、さらに同標準画地価格に個別格差及び建付減価補正の各修正等を行うと1平方メートルあたり10万4000円となる(甲5・7頁)。これに本件各土地の総地積たる1936.02平方メートルを乗じると2億0134万6000円となり、さらに市場修正率0.70を乗じると1億4094万2200円となる(甲5・9頁)。

このことに加えて、本件各土地には、原告Aが所有する本件各建物が存在しており、本件売買契約当時、本件各土地につき建物所有を目的とする賃借権設定(以下「本件賃借権」という。)を絶対条件として売却するものであった。本件各土地の評価にあたってはこのような敷地利用権価格を控除すべきところ、乙評価書(甲5)においても法定地上権として、敷地利用権価格の控除がなされている。本件賃貸借契約の範囲は、本件各土地全体(1936.02平方メートル)にわたっており、法定地上権の成立範囲(1412.27平方メートル)よりも広いことに鑑みれば、本件賃貸借契約による敷地利用権価格の控除は、法定地上権による価格控除と同視すべきものである。そうすると、乙評価書の敷地利用権の控除は、6238万円であり、これに市場性修正率0.70を乗じた金額は4366万6000円となる(甲5・9頁)。

以上から、乙評価書にしたがえば、本件各土地の適正な時価は、1億4094万2200円から4366万6000円を控除した9727万6200円である。

被告は、乙評価書は競売手続きによる売却の場合の評価額であり、私人間の取引でこれを根拠とすることはできない旨主張するが、乙評価書は、競売市場修正率以外、競売手続であることは考慮要素とされておらず、通常不動産鑑定との違いは同修正率による減価を行うかどうかという点しかない。

イ 仮に、本件各土地の適正な価額の評価にあたって不動産鑑定士による鑑定評価をもって

適正な価額と算定するとしても、G鑑定書（甲8）及び丙意見書（甲11）によれば、本件各土地の適正な価額は、1億0648万円である（予備的主張2）。その算出過程は以下のとおり合理的なものである。

（ア） 最有効使用について

G鑑定書は、本件各土地の最有効使用について、建物収去後、車輛利用客を対象とした業種で、本件各土地を2筆一体として中層店舗建物の敷地の用に供することと判定している。

（イ） 鑑定評価の手順・手法

a G鑑定書は、まず地域内の中間部に標準地を設定して、この標準地価格を取引事例比較法による比準価格、収益還元法に基づく収益価格を関連付け、これらに地価公示価格等との均衡を考慮して標準地の正常価格を1平方メートルあたり12万6000円と査定した。

b 次に求めた標準地と本件各土地の価格形成要因の比較検討を行って、個別格差率を査定し（格差修正率87パーセント）、これを標準地価格に乗じた本件各土地の土地単価を、1平方メートルあたり11万円と決定した。そして、この土地単価に本件各土地の数量1936.02平方メートルを乗じた結果、本件各土地の更地価格2億1296万円としている。

（ウ） 最後に、各種の底地割合については、A・国税局の財産評価基準書に基づく底地割合を準用した場合の底地価格、B・裁判所の競売評価における法定地上権割合から求めた底地価格、C・公共事業施行時における借地権と土地所有者の配分割合で求めた底地価格を標準として、本件各土地の底地の底地割合を更地価格の50パーセントと査定し、本件各土地の底地の鑑定評価額を1億0648万円とした。

なお底地割合について、D・現行の借地契約に基づく場合の収益価格については、個別性が強い価格傾向となるものであり、地代の高低により、市場価格と乖離することとなるため、限定価格となる可能性が存する。そして本件では、隣接者の車輛通行の用に供された賃貸借中の土地を含むものであり、最有効使用の状態になるとは言えない土地にもかかわらず、収益価格は上記AないしCに比べて高価格となっており、限定価格といわざるを得ないから、上記Dの収益価格は本件各土地の鑑定評価額を算出する上での要素とはしない。

ウ 被告が主張の根拠とするE研究所評価書（乙19）の鑑定評価は、鑑定評価の前提を誤っており、不合理であり採用できない。

（ア） 建付地ではなく底地として鑑定評価を行うべきである。

a 本件各土地を建付地として評価することはできない。

建付地とは、「建物等の用に供されている敷地で、建物等及びその敷地が同一の所有者に属し、かつ当該所有者により使用され、その敷地の使用収益を制約する権利の付着していない宅地」であり、そうである以上、建物及びその敷地が同一の所有者に属しているか否かで建付地として評価すべきか、底地として評価すべきか判断されることになる。

そして、低額譲渡における適正な価額を算出すべき時期である譲渡時とは、法人税法における所得の発生時点である事実的支配が移転した時と考えるべきである。

本件売買契約の時点においては、少なくとも原告Bに本件各土地の所有権が移転した以降をもって本件各土地の適正な価額を決定すべきこととなる。そうすると、本件売買契約により原告Bに本件各土地の所有権が移転した時点で、建物とその敷地の所有者が同一でなくなったのであるから、本件各土地を建付地として評価することはできない。E研究所評価書は本件各土地のうち、本件物件①及び②につき建付地として評価しており、前提を誤っている。

b 本件各土地は底地評価すべきである。

(a) E研究所評価書は、本件各土地を本件物件①ないし③に区分したうえで、本件物件①及び②については建付地としての減価を行っている。しかしながら、原告Aは、店舗移転を実現することを目的として本件各土地を取得したのであり、本件売買契約及び本件賃貸借契約を同時に一体として締結したものである。

したがって本件各土地には、その使用収益を制約する敷地利用権が付着していたものというべきである。そして、本件賃貸借契約は、賃貸期間が20年と長期であり、本件各土地の全体にわたるものであるから、原告Bは、本件売買契約の初めの時点から、本件各土地を自ら利用することができなかつたことが明らかである。そうすると、本件各土地の評価にあたっては、本件賃貸借契約の存在を考慮して、敷地利用権の価額を控除して算定すべきである。E研究所評価書はこの点を考慮していないのに対し、丙意見書は本件各土地を底地として評価しており合理的である。

(b) 被告は、本件各土地の鑑定評価においては、観念的には本件売買契約が本件賃貸借契約に先行していること、売買契約書の記載等から、本件賃貸借契約の存在を考慮すべきではないと主張する。しかしながら、原告Aによる本件各土地の占有は、本件売買契約の前後を通じて変化がない。また、原告らにおいては本件売買契約により一瞬であっても不法占有状態になることを意図するということは断じてないことは合理的意思解釈からすれば明らかであり、本件売買契約と本件賃貸借契約に前後関係はない。

売買契約書に一切の負担を消滅せしめ、完全な所有権を移転しなければならないという記載がある点も、原告らにおいて従前から継続している占有を消滅させることも含むものであるとは考えていなかったのである。

したがって被告の主張は失当である。

(イ) E研究所評価書は早期売却の事情を考慮していない

原告Aによる本件各土地の取得は、原告Aの店舗移転の必要性があつたことから、早期売却を予定していたものである。

そして、E研究所評価書は、いわゆる正常価格を算出しているものであり、早期売却という事情が存在するのにこれを考慮しておらず不合理である。

(ウ) E研究所評価書は本件各土地を個別売却することを前提としており、一括売却した場合の減価要素を考慮していない。

E研究所評価書は、本件各土地を、本件物件①ないし③それぞれについての鑑定評価額の記載があるものの、本件各土地全体の鑑定評価額の記載がなく、本件各土地を一括売却した場合の減価要素となるI土地の存在、その規模、価格等による市場参加者の減少等の事情が何ら加味されていない。

被告は、一括売却で鑑定するよりも個別で鑑定評価したほうが評価額は下がるとするが、被告鑑定書は最有効使用に関して、本件各土地を3分割した結果、市場参加者を限定してしまっており、このような3分割は最有効使用といえるものではなく、一体として評価すべきものであるし、G鑑定書は、一括売却を前提として本件各土地の鑑定評価を実施している。

(エ) E研究所評価書は、本件物件③につき賃借権の存在を前提としているが、同賃借権は、これに先立ち設定された本件物件③の根抵当権が実行されたことにより、本件売買契約当時、既に消滅していたのであり、E研究所評価書は前提を誤っている。

第3 当裁判所の判断

1 適正な価額について

法人税法22条2項は、資産の譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される。

譲渡時における適正な価額より低い対価をもってする資産の譲渡（低額譲渡）は、法人税法22条2項にいう有償による資産の譲渡にあたることはいうまでもないが、この場合にも、当該資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に収受した対価がそのうちの一部のみであるからといって、適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとするれば、無償譲渡の場合との間の公平を欠くことになる。したがって、右規定の趣旨からして、低額譲渡の場合に益金の額に算入すべき収益の額には、当該資産の譲渡の対価の額のほか、これと右資産の譲渡時における適正な価額との差額も含まれる（最高裁平成7年12月19日判決・民集49巻10号3121頁参照）。同様に低額譲受についても、当該資産の譲受けに係る対価の額と、上記資産の譲受時における適正な価額との差額が、無償による資産の譲受けに係るものとして、収益の額を構成するものと解される。

そして、ここでいう適正な価額とは、無償譲渡の場合においては、当該資産の譲渡時における時価と解すべきことは明らかであって、このことは低額譲渡が問題とされる場合でも異なるものではない。

原告らは、適正な価額とは時価に限られるものではなく、不当、不合理な低額譲渡といえる場合にのみ、法人税法22条2項が適用されるのであり、取引当事者間の取引価格の設定が合理的な根拠に基づいている限り、処分行政庁において、これを適正な価額でないと否認することはできない等と主張する。しかしながら、適正な価額について無償譲渡の場合にはこれを時価と解する他ないことは明らかであるし、低額譲渡の場合であっても、譲渡の対象となった資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値の収益が認められることは上記のとおりである。したがって、無償譲渡と低額譲渡を区別して、適正な価額は時価に限られるものではないとか、不当、不合理な低額譲渡の場合にのみ法人税法22条2項が適用されるものと限定的に解すべき理由はない。よって、上記の原告らの主張は採用できない。

2 本件各土地の適正な価額はいくらか

(1) 譲渡対象となった不動産の時価を算定する方法としては、一般的には、不動産評価の専門家である不動産鑑定士による不動産鑑定評価による算定が、その合理的な手法の一つといえることができる。しかしながら、時価の算定方法はこれに限られるものではなく、譲渡不動産の現況に照らして、その時価の算出方法として合理的といえる方法であれば足りるものといえるべき

である。

(2)ア 被告は、本件各土地の適正な価額の算出方法として、E研究所評価書に基づき、1億5150万円であると主張するところ、不動産鑑定は、一般的には、専門家である不動産鑑定士による不動産の評価であって合理的な算定手法ということができ、E研究所評価書についても、時価の算出過程が合理的といえる限り、この価額をもって本件各土地の時価を反映したものというべきである。

この点、原告らは、E研究所評価書が、本件物件①及び②につき建付地評価していること、早期売却の事情を考慮していないこと、一括売却した場合の減価要素を考慮していないこと、本件物件③につき賃借権の存在を前提としていること等から不合理であって採用できないと主張するので、以下検討する。

イ 建付地評価の点について

(ア) 原告らは、本件各土地の鑑定評価基準時である本件売買契約による所有権移転時点においては、本件各土地の所有者は原告Bであり、本件各建物の所有者は原告Aであって、所有者が同一でないため建付地評価することはできないから、底地として評価すべきと主張する。

確かに、建付地とは、建物等の用に供されている敷地で、建物等及びその敷地が同一の所有者に属し、かつ当該所有者により使用され、その敷地の使用収益を制約する権利の付着していない宅地をいう(乙18・46頁)とされており、その意味では本件各土地は建付地ではないという主張は理解できる。

しかしながら、本件各土地が建付地ではないということがいえるとしても、そのことは、本件各土地に敷地利用権が付着していることを意味するものではないから、建付地でないことをもって、直ちに本件各土地につき底地評価すべきということにはならない。

E研究所評価書は、本件物件①及び②につき建付地として一定の減価をしているところ(乙19)、本件物件①及び②が建付地にあたらないとなると、建付地による減価要素がなくなるのであって、本件各土地の時価は高額になるものと考えられる。そうすると、本件物件①及び②につき建付地として鑑定評価を行ったことは、少なくとも本件各土地の時価が過大に算定されるものではなく、本件各土地の価額が1億5150万円を下回るものであることの根拠にはならない。

したがって、原告ら主張の建付地評価すべきでないのに建付地評価したという点は、少なくとも本件各土地の時価が1億5150万円を下回るものではないという限度ではその算出方法に不合理な点があるとまではいえない。

(イ) 原告らは、本件売買契約と同日に本件賃貸借契約が締結されたことから、本件各土地には敷地利用権が存在するとして、本件物件①及び②につき底地評価すべきと主張する。

この点、底地とは、宅地について借地権の付着している場合における当該宅地の所有権をいうところ(乙18・46頁)、本件売買契約と同日に本件賃貸借契約が締結され、同日が賃貸借期間の始期とされていること、本件賃貸借契約は建物所有を目的とするものであること(乙12)からすれば、本件売買契約時において本件各土地には借地権が付着していたものということができる。

被告は、観念的には、売買契約による所有権の移転が賃貸借契約に先行すること、原告Aが既存の本件各建物の取り壊しを予定していたこと、売買契約書には、利用権等の制限

を受けない完全な所有権を移転する義務がある旨の記載があること等から、本件物件①及び②について、これを底地評価する必要はない旨主張する。

しかしながら、まず売買契約が賃貸借契約に先行するはずであるという点について、他人物の賃貸借契約も債権的には有効であり、対象物件の売買契約が必ず賃貸借契約に先行するというものではない。また、本件においては、本件売買契約と同時に本件賃貸借契約が締結されたことで、本件売買契約により本件各土地の所有権が移転したと同時に、本件賃貸借契約により本件各土地に賃借権が付着したものである。なお、本件売買契約と本件賃貸借契約の締結日が同一であること、本件売買契約の前後で本件物件①及び②の占有状況に変更があったことがうかがわれないこと等からすれば、本件売買契約と本件賃貸借契約は同時に締結されたものと認めることができ、当事者の通常の意味にも合致するというべきである。

次に、本件売買契約の契約書には「原告Aは原告Bに対し、後記不動産について一切の負担を消滅せしめ、担保権、利用権等による制限を受けない完全な所有権を移転しなければならない」との記載があること（乙6・6条）についても、本件売買契約と同時に本件賃貸借契約が締結されていると認められる以上、上記記載は、本件賃貸借契約による原告Bの賃借権の存在を否定するものとは考えられず、上記の判断を左右するものではない。

さらに、原告Aが本件各建物の取壊しを予定していたという点についても、改築後の建物所有を目的に土地の賃貸借契約を締結することが否定されるものではないから、やはり本件売買契約の時点で本件賃貸借契約が存在しないことの根拠にはならない。

よって、本件物件①、②の評価にあたっては、底地による減価補正をすべきである。

ウ 以上のとおり、E研究所評価書による本件各土地の時価は、本件物件①、②につき底地として評価していない点において、本件各土地の時価が高額に算出されているものというべきであり、本件各土地の適正な価額は、E研究所評価書による算定額を下回ることは明らかである。したがってE研究所評価書に基づく価額を本件各土地の適正な価額とすることはできない。

(3) 原告ら主張の適正な価額の算出方法について

ア 本件売買契約代金額9200万円であるとの主張について

原告らは、価格の算定に不当性、不合理性がない限り、取引価額をもって適正な価額とすべきであると主張する。しかしながら、取引価額は、対象物件の客観的な価値のみならず、それ以外の様々な要因によって定められるものであり、対象物件の価値のみを反映するものではないから、価格算定に不当性、不合理性が認められないとしても、ただちに取引価額を適正な価額とするのは相当とは思われない。また、同代金額算定の根拠となった乙評価書は、本件競売当時の不動産鑑定評価書であって、約7か月後の本件売買契約時における本件各土地の適正な価額を反映したものとはいえない。また乙評価書は、本件各土地と本件各建物とが別個に売却され、法定地上権が成立することを前提として鑑定評価しており（甲5・9頁）、本件各土地の売買契約当時における適正な価額の算出方法として不合理であり、これを前提に算出された本件売買契約の代金額も本件各土地の適正な価額を反映したものとはいえない。

したがって、本件各土地の適正な価額とは本件売買契約の代金額であるという原告らの主張は採用できない。

イ 乙評価書による9727万6200円であるとの主張について

原告らは、本件各土地の適正な価額は、乙評価書によるべきとも主張するが、上記のとおり、乙評価書は、本件各土地の適正な価額の算出方法としては不合理であって、原告らの主張は採用できない。

ウ G鑑定書及び丙意見書による1億0648万円であるとの主張について

原告らはG鑑定書及び丙意見書により、本件各土地の適正な価額は1億0648万円であると主張する。

この点、本件各土地は、いずれも底地評価すべきことは前記のとおりであるところ、G鑑定書及び丙意見書は、本件各土地をいずれも底地として評価しており、本件各土地の本件売買契約当時の現況を前提として鑑定評価がなされているものといえることができる。

被告は、G鑑定書が、収益価格は底地の正常価格決定の有力な指標となり得るものとしていたのに、これを前提に計算誤りの部分を正しく計算すると1億7624万円と算定されたことから、一転して収益価格を算定するための地代が高額に設定されていたとしてこの金額の採用を困難とし、鑑定評価額の決定において考慮しないこととした点を捉えて、G鑑定書及び丙意見書は恣意的に本件各土地を低額に評価するものとして信用できない旨主張する。

この点、譲渡対象となった不動産の時価を算定する方法としては、譲渡不動産の現況に照らして、その時価の算出方法として合理的といえる方法であれば足りるものというべきであることは前記のとおりである。

そして、G鑑定書及び丙意見書は、A・国税局の財産評価基準書に基づく底地割合を準用した場合の底地価格、B・裁判所の競売評価における法定地上権割合から求めた底地価格、C・公共事業施行時における借地権と土地所有者の配分割合で求めた底地価格を標準として、本件各土地の底地の底地割合を更地価格の50パーセントと査定し、D・現行の借地契約に基づく場合の収益価格については、上記AないしCに比べて高価格となっており、限定価格といわざるを得ないことを根拠として、上記Dの収益価格は本件各土地の鑑定評価額を算出する上での要素とはしないとされた。

このようなG鑑定書及び丙意見書の底地割合の算出方法は、G鑑定書に計算の誤りがあったために、これを正しく計算すると上記AないしCに比べてDの収益価格が高価格に算出された（訂正前は収益価格が9103万円であったのに対し、訂正後は、1億7624万円）ことを反映したものであって、不合理な算出方法とまではいえぬし、この変更は計算の誤りがあったためなされたものであり、G鑑定書及び丙意見書が原告ら主張の金額に近づけようと意図的に金額を変更させているとまではいえぬ。

そして、G鑑定書及び丙意見書は、本件各土地につき一括売却を前提に時価を算定しているところ、一括売却自体は一般的に減価要素になるものではなく、一括売却を前提とする本件各土地の評価が、個別売却を前提とする場合の評価に比べて減価されることがうかがわれるような事情も存在しないから、本件各土地の時価は少なくともG鑑定書及び丙意見書による時価を下回るものではないという限度ではなお合理的といえ、他にG鑑定書及び丙意見書による時価の算出過程に不合理な点は認められない。

そうするとG鑑定書及び丙意見書は、本件各土地の現況の評価を誤ったE研究所評価書と比較して、より合理性を有するものというべきであるから、本件各土地の適正な価額は、G鑑定書及び丙意見書による1億0648万円を下回るものではないものと認められる。

(4) これを前提に本件各処分 of 適法性を検討すると次のとおりとなる。

ア 本件A処分

(ア) 総所得金額

a 当初所得金額

1億0733万7280円(乙17)

b 加算項目

3885万9261円(期末商品棚卸高の過少計上額2429万4100円(弁論の全趣旨)+本件各土地の適正な価額1億0648万円-本件売買代金額9200万円+受取利息の計上漏れ8万5161円(弁論の全趣旨))

c 減算項目

6122万3700円(期首商品棚卸高の過少計上額4674万3700円(弁論の全趣旨)+寄附金の損金算入額1448万円)

d 寄附金の損金不算入額

(a) 所得金額の仮計

9983万0412円(当初所得金額1億0733万7280円+加算項目3885万9261円-減算項目6122万3700円+寄附金の合計額1485万7571円(37万7571円(乙17)+1448万円))

(b) 所得金額の仮計の100分の2.5相当額

249万5760円

(c) 期末の資本等の金額

4000万円(弁論の全趣旨)

(d) 期末の資本等の金額の月数換算額

4000万円

(e) 上記月数換算額の1000分の2.5相当額

10万円

(f) 損金算入限度額

129万7880円((上記(b)249万5760円+(e)10万円)×1/2)

(g) 差引損金不算入額

1355万9691円(寄附金の合計額1485万7571円-損金算入限度額129万7880円)

e 所得金額の合計額

9853万2532円(上記当初所得金額1億0733万7280円+加算項目3885万9261円-減算項目6122万3700円+寄附金の損金不算入額1355万9691円)

(イ) 納付すべき法人税額

a 所得金額に対する法人税額

2891万9600円(上記所得金額の合計額(ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後の金額。以下同じ。)に法人税法66条(平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。)に定める税率(ただし、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関す

る法律（平成11年法律第8号）16条1項を適用した後のもの。以下同じ。）の規定により、所得金額9853万2000円のうち、800万円以下の金額（800万円）に100分の22を乗じて計算した金額176万円と、800万円を超える金額（9053万2000円）に100分の30を乗じて計算した金額2715万9600円の合計金額）

- b 法人税額の特別控除額
61万5675円（弁論の全趣旨）
- c 控除所得税額等
2万7644円（乙17）
- d 既に納付の確定した法人税額
2994万8600円（乙17）
- e 納付すべき法人税額
0円（上記a - （上記b + c + d） = -167万2319円）

イ 本件B処分

(ア) 総所得金額

- a 当初所得金額
1244万5724円（乙2）
- b 加算項目
1551万2792円（本件各土地の適正な価額1億0648万円 - 本件売買代金額9200万円 + 受取地代の計上漏れ103万2792円（弁論の全趣旨））
- c 減算項目
支払利息計上漏れ99万3378円（弁論の全趣旨）
- d 所得金額の合計額
2696万5138円（上記当初所得金額1244万5724円 + 加算項目1551万2792円 - 99万3378円）

(イ) 納付すべき法人税額

- a 所得金額に対する法人税額
744万9500円（上記所得金額の合計額（ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）に法人税法66条（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）に定める税率（ただし、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律（平成11年法律第8号）16条1項を適用した後のもの。以下同じ。）の規定により、所得金額2696万5000円のうち、800万円以下の金額（800万円）に100分の22を乗じて計算した金額176万円と、800万円を超える金額（1896万5000円）に100分の30を乗じて計算した金額568万9500円の合計金額）
- b 課税留保金額に対する税額
 - (a) 留保金額
 - ① 所得金額のうち留保した金額
2695万7386円（1243万7972円（申告所得金額のうち留保した金

額・乙2) +加算項目1551万2792円-減算項目99万3378円)

② 法人税額

744万9495円(上記所得金額に対する法人税額744万9500円-控除所得税額5円)

③ 法人税の額に係る道府県民税及び市町村民税の額

154万2046円(上記所得金額に対する法人税額744万9500円×100分の20.7)

④ 差引留保金額

1796万5845円(上記①-②-③)

(b) 留保控除額

① 積立金基準額(法人税法67条3項3号)

75万円(乙2)

② 積立金基準額(法人税法67条3項2号)

1500万円(乙2)

③ 所得基準額(法人税法67条3項1号)

943万7798円((申告所得金額1244万5724円(乙2)+加算項目1551万2792円-減算項目99万3378円)×100分の35)

④ 留保控除額

1500万円(上記①ないし③のうち最も大きい金額)

(c) 課税留保金額

296万5000円(差引留保金額1796万5845円-留保控除額1500万円。ただし国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後の金額)

(d) 課税留保金額に対する税額

29万6500円(上記課税留保金額296万5000円×100分の10)

c 控除所得税額等

5円(乙2)

d 既に納付の確定した法人税額

309万3400円(乙2)

e 納付すべき法人税額

465万2500円(上記a+b(d)-c-d。ただし国税通則法119条1項により、100円未満の端数を切り捨てた後の金額。)

f 過少申告加算税額

54万2500円(国税通則法65条1項の規定に基づき、原告Bが新たに納付すべきこととなった法人税額465万円(ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。以下同じ。)を基礎となる税額とし、これに100分の10の割合を乗じて算出した金額46万5000円と、国税通則法65条2項の規定に基づき、新たに納付すべきこととなった法人税額465万2500円のうち、期限内申告税額に相当する金額(控除税額を差し引く前の法人税額309万3500円)を超える部分に相当する税額155万円を基礎となる税額とし、これに100分

の5の割合を乗じて算出した金額7万7500円の合計額)

3 結論

原告Aについては、納付すべき法人税は存在しないから、本件A処分は違法な処分として取り消されるべきであり、原告Bについては、納付すべき法人税額465万2500円、過少申告加算税54万2500円の限度でしか租税債務は存在しないから、原告B処分は、これを超える限度で違法な処分として取り消されるべきである。したがって主文のとおり判決する。

広島地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 金村 敏彦

裁判官 上田 賀代

裁判官 増子 由一

別紙物件目録並びに別紙本件各土地、土地 I 及び土地 J の位置図 省略

課税等の経過表（原告A）

（単位：円）

項目		区分	A	B	C	
			確定申告	本件A 更正処分	被告主張	
当 初 所 得 金 額		①	107,337,280	107,337,280	107,337,280	
更正による加算減算項目	加算項目	期 末 商 品 棚 卸 高の過少計上額	②	0	24,294,100	24,294,100
		固 定 資 産 売 却 益の計上漏れ	③	0	52,620,682	59,500,000
		受取利息の計上漏れ	④	0	85,161	85,161
		加 算 計 (② + ③ + ④)	⑤	0	76,999,943	83,879,261
	減算項目	期 首 商 品 棚 卸 高の過少計上額	⑥	0	46,743,700	46,743,700
		寄 附 金 の 損 金 算 入 額	⑦	0	52,620,682	59,500,000
		減 算 計 (⑥ + ⑦)	⑧	0	99,364,382	106,243,700
	差 引 加 減 算 金 額 (⑤ - ⑧)		⑨	0	▲22,364,439	▲22,364,439
	寄 附 金 の 損 金 不 算 入 額 (別 表 3 ⑭)		⑩	0	51,223,960	58,017,287
	所 得 金 額 (① + ⑨ + ⑩)		⑪	107,337,280	136,196,801	142,990,128
法 人 税 額		⑫	31,561,100	40,218,800	42,257,000	
法 人 税 額 の 特 別 控 除 額		⑬	1,584,834	615,675	615,675	
法 人 税 額 計 (⑫ - ⑬)		⑭	29,976,266	39,603,125	41,641,325	
控 除 所 得 税 額 等		⑮	27,644	27,644	27,644	
差 引 所 得 に 対 す る 法 人 税 額 計 (⑭ - ⑮)		⑯	29,948,600	39,575,400	41,613,600	
既 に 納 付 の 確 定 し た 法 人 税 額		⑰	26,235,600	29,948,600	29,948,600	
納 付 す べ き 法 人 税 額 (⑯ - ⑰)		⑱	3,713,000	9,626,800	11,665,000	
過 少 申 告 加 算 税 の 額		⑲	0	962,000	1,166,000	

(注) ⑨欄の▲印は、減少額を示す。

課税等の経過表（原告B）

（単位：円）

項目		区分		A	B	C
				原告申告	本件B 更正処分	被告主張
当 初 所 得 金 額		①		12,445,724	12,445,724	12,445,724
更正による加算減算項目	加算項目	土地受贈益計上漏れ	②	0	52,620,682	59,500,000
		受取地代計上漏れ	③	0	1,032,792	1,032,792
		加 算 計 (② + ③)	④	0	53,653,474	60,532,792
	減算項目	支払利息計上漏れ	⑤	0	993,378	993,378
		減 算 計 (⑤)	⑥	0	993,378	993,378
	差 引 加 減 算 金 額 (④ - ⑥)		⑦		0	52,660,096
所 得 金 額 (① + ⑦)		⑧		12,445,724	65,105,820	71,985,138
法 人 税 額		⑨		3,093,500	18,891,500	20,955,500
留保	課 税 留 保 金 額	⑩		0	19,508,000	21,489,000
	同 上 に 対 す る 税 額 (別 表 5 ⑳)	⑪		0	1,950,800	2,148,900
法 人 税 額 計 (⑨ + ⑪)		⑫		3,093,500	20,842,300	23,104,400
控 除 所 得 税 額 等		⑬		5	5	5
差引所得に対する法人税額計 (⑫ - ⑬)		⑭		3,093,400	20,842,200	23,104,300
既に納付の確定した法人税額		⑮		0	3,093,400	3,093,400
納 付 す べ き 法 人 税 額 (⑭ - ⑮)		⑯		3,093,400	17,748,800	20,010,900
過 少 申 告 加 算 税 の 額		⑰		0	2,506,500	2,846,500