

東京高等裁判所 平成●●年（○○）第●●号 更正の請求拒否通知処分取消請求控訴事件
国側当事者・国（麹町税務署長）

平成25年2月28日棄却・上告受理申立

（第一審・東京地方裁判所、平成●●年（○○）第●●号、平成24年5月11日判決、本資料262号－100・順号11950）

判 決

控訴人	A株式会社
代表者代表取締役	丙
訴訟代理人弁護士	金丸 和弘
同	大石 篤史
同	小島 義博
同	小山 浩
被控訴人	国
代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	麹町税務署長
	中山 茂郎
指定代理人	堤 正明
同	森本 利佳
同	長田 光弘
同	奥田 芳彦
同	村上 広行
同	佐々木 大介

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 原判決を取り消す。
- 2 平成19年4月1日から平成20年3月31日までの控訴人の事業年度（以下「本件事業年度」という。）の法人税に係る更正の請求については更正をすべき理由がない旨の処分行政庁（麹町税務署長）の控訴人に対する平成21年4月13日付けの通知処分（以下「本件通知処分」という。）を取り消す。

第2 事案の概要等

- 1 不動産の売買等を目的とする株式会社である控訴人は、昭和58年3月、B地区（原判決2頁6行目参照）に購入した約20万平方メートルの土地について、当初の段階では、賃貸用建物を

建設して、賃料収入により投資の回収を図るという「当初の計画」（原判決３頁１８行目参照）を有していたことから、昭和６３年５月、上記の土地の全てを有形固定資産として計上する会計処理をした。その後、いわゆるバブル崩壊による地価の値下がりに伴う賃料相場の下落などから、控訴人は当初の計画を変更し、Ｂ地区の８箇所の街区のうちＣ街区（原判決３頁１４行目参照）の土地を第三者に売却することとし、平成１０年３月、有形固定資産から棚卸資産である販売用不動産に振り替える会計処理をした上で、同年９月、その一部を更地のまま譲渡した（第１回譲渡。原判決４頁５行目参照）。また、控訴人は、同様の理由で、Ｄ街区の土地のうち固定資産に計上している未稼働のビル事業用地等についても、当初の計画を変更して、マンション等を建設して第三者に売却することとし、平成１４年３月、有形固定資産から棚卸資産である販売用不動産に振り替える会計処理をした上で、平成１６年３月、２棟の分譲マンションを建設する計画を策定し、平成１９年２月、１棟目の分譲マンションを建設し、これを購入者に引き渡した。

控訴人は、第１回譲渡の後、Ｃ街区の残りの土地であるＣ（原判決４頁１６行目参照）に本件ビル（原判決４頁１９行目参照）を建設して、テナントを入居させた上で売却する方針を決定し、本件ビルを建設した上で、平成２０年２月、Ｈ投資法人との間で、Ｃ及び本件ビルの譲渡契約を締結して、同年３月、これらを引き渡した。また、控訴人は、Ｄ街区の残りの土地であるＤ（原判決５頁９行目参照）にも本件マンション（原判決５頁１０行目参照）を建設して、本件事業年度中に引渡しを完了した。

- ２ 本件の主たる争点は、棚卸資産であったＣ及びＤ（以下、一括して「本件土地」という。）の譲渡について、措置法（原判決２頁１２行目参照）６５条の７第１項（原判決別紙１の２の（１））所定の本件特例（原判決２頁１３行目参照）の適用の有無であり、具体的には、同項所定の「棚卸資産を除く」との文言の意義が争われた。

本件は、控訴人が、本件事業年度の法人税について本件特例が適用されることを前提として、いわゆる圧縮損１７７億３２４万０３３２円を損金の額に算入する一方、適用がない場合の調整額として同額を益金の額に算入する内容の本件確定申告（原判決５頁１９行目参照）をした上で、この調整額は益金の額に算入すべきものではなかったとして、通則法（原判決別紙１の１）２３条１項１号に基づき、本件更正請求（原判決２頁１９行目参照）をしたところ、処分行政庁（麹町税務署長）は、本件土地が譲渡の時点でいずれも棚卸資産に当たるから、その譲渡には本件特例の適用がないとして、更正をすべき理由がない旨の本件通知処分をしたので、控訴人が、被控訴人に対して、本件通知処分の取消しを求めた事案である。

本訴において、控訴人は、法人税法の領域でもいわゆる二重利得法の考え方（所有者の意思によらない外部的条件の変化に起因する資産価値の増加は譲渡所得に、所有者の人的努力と活動に起因する資産価値の増加は事業所得や雑所得に当たるから、資産の譲渡益の全体を事業所得又は雑所得として課税するのは妥当性を欠き、譲渡所得と事業所得ないし雑所得に分けて課税すべきであるなどとするもの）が妥当するから、これを踏まえて本件特例の適用の可否を検討すべきであり、上記の「棚卸資産を除く」との文言は、「所有目的の変更により棚卸資産となった以後の当該資産を除く」の意味に解するのが相当であると主張して、本件通知処分の効力を争った。

- ３ 原審は、上記の「棚卸資産を除く」との文言の意義について、控訴人の主張を採用せず、「当該資産の譲渡の時点において棚卸資産であるものを除く」との趣旨であると解されるから、本件更正請求について更正をすべき理由がないとしてされた本件通知処分は適法であるとして、控訴人の本訴請求を棄却したので、控訴人が、これを不服として控訴した。

4 本件における「関係法令の定め」については、原判決の「事実及び理由」中の第2の1（原判決2頁23行目以下、28頁以下の別紙1）に、「前提事実」については、原判決の「事実及び理由」中の第2の2（原判決2頁末行以下）に、「被控訴人が主張する控訴人の本件事業年度の法人税の所得の金額及び納付すべき税額等」については、原判決の「事実及び理由」中の第2の3（原判決6頁7行目以下、32頁以下の別紙2）にそれぞれ記載するとおりであり、「争点及びこれに関する当事者の主張」については、次項において「控訴人の当審における補充主張」を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中の第2の4（原判決6頁12行目以下）に記載するとおりであるから、これを引用する。

5 控訴人の当審における補充主張

- (1) 本件通達2（原判決別紙1の3の(2)）は、譲渡資産が実質的に棚卸資産であることを前提とした上で、その譲渡により実現する利益のうちキャピタル・ゲインに相当する部分が含まれていることから、当該部分については本件特例の適用を認める趣旨で定められた法令解釈の通達である。
- (2) 棚卸資産と固定資産とは、その保有目的によって区別され、本件通達2所定の「従来固定資産として使用していた土地」とは、「棚卸資産に転化するまで固定資産として保有していた土地」を意味する。そして、本件土地はいずれも棚卸資産に転化するまで固定資産として保有されていたのであるから、本件通達2が適用され、したがって、本件特例も適用されるべきである。
- (3) 仮に、本件通達2の「従来固定資産として使用していた土地」の意義について、被控訴人が主張するように「固定資産である土地を有利に処分するための手段として、当該土地に集合住宅等を建築し、又は、当該土地の区画形質の変更を行う時点まで固定資産であったものをいう」と理解したとしても、少なくともDについては、当初商業用ビルを建築してテナントに賃貸する目的で保有していたものを、住宅用マンションを建設して分譲する目的に計画を変更したことに基づき、平成14年3月に固定資産から棚卸資産に振り替えた上で、本件マンションを建設して売却したのであるから、本件通達2が適用されることになり、キャピタル・ゲインに相当する部分については本件特例が適用されるべきである。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、措置法65条の7第1項所定の「棚卸資産を除く」との文言は、「当該資産の譲渡の時点において棚卸資産であるものを除く」との趣旨であると解するのが相当であり、控訴人が主張するような「所有目的の変更により棚卸資産となった以後の当該資産を除く」と解することはできないものと判断する。その理由は、控訴人の控訴理由を踏まえて、原判決を次のとおり補正し、次項において「控訴人の当審における補充主張についての判断」を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中の第3の1に記載する通りであるから、これを引用する。

- (1) 原判決24頁6行目の「いい難いものである」を「いい難いものであり、また、本件特例の『棚卸資産を除く』との文言について二重利得法の考え方に基づいて解釈することが文理解釈として必ずしも相当とはいえないと解される」に改める。
- (2) 原判決24頁6行目の次に、改行して、次のとおり加える。

「また、所得税の譲渡所得に関する特例を定める措置法37条1項は、本件特例と条文の構造が同様であり、同項は二重利得法の考え方を採っているのであるから、本件特例についても、二重利得法の適用が可能であるとする控訴人の主張は、上記の所得税法と法人税

法との課税上の構造における差異を考慮すれば失当というべきである。」

- (3) 原判決24頁10行目の「(甲21)や、②」の次に、「昭和44年度の税制改正において、土地政策又は国土政策に合致すると認められる買換えに限り課税の特例を認めることとされたこと(甲14)、また、③」を加える。

2 控訴人の当審における補充主張についての判断

- (1) 控訴人は、本件土地、特にDの土地については、本件通達2に該当し、課税の繰延べができる場合に当たるといふべきであり、したがって、本件特例が適用されることになると主張するので検討する。
- (2) ところで、本件特例は、当該資産の譲渡時点における性質に基づいて、棚卸資産に該当する場合を適用対象から除外しているのであるが、従来固定資産として使用していた土地を、譲渡時点においては、形式的に法人税法上の棚卸資産に区分して、集合住宅等を建築し、又は土地の区画形質の変更を行って分譲したような場合には、実質的に棚卸資産に該当しない土地の譲渡と同視できる事情が認められるのであるから、本件特例の趣旨に照らしても、その適用を認めて、棚卸資産の譲渡に該当しないものとして取り扱うことには合理性があり、しかも、固定資産のままで譲渡した場合との均衡を考慮すれば、固定資産の譲渡益と認められる部分以外の譲渡益(上記の例でいえば、付加価値部分)を除いた部分について、本件特例による課税の繰延べの対象とすることが措置法の解釈としても可能であるから、原判決(25頁4行目以下)も適切に説示しているとおおり、本件通達2は、この場合の上記のような取扱いが可能であることを明らかにした趣旨のものであると解することが相当である。
- (3) 本件土地の譲渡に至る経緯等については、前記引用に係る原判決の前提事実(2)(原判決3頁5行目以下)のとおりであり、これによれば、控訴人は、本件土地を含むB地区の土地を取得した当初の段階では、建物を建築した上で賃貸して収益を挙げるといふ計画を有していた(そのため、本件土地も有形固定資産として計上する会計処理をした。)ものの、当初の計画が実際には実現せず、基本的には更地のままになっていたところ、その後、当初の計画を変更して、控訴人の不動産売買の業務の一環として、売却、販売する計画が策定され(そのために、本件土地も有形固定資産から棚卸資産に振り替える会計処理がされた。)、付加価値を付けた上で譲渡したのであるから、本件通達2が想定するような実質的に棚卸資産に該当しない土地の譲渡と同視できる事情の存在が認められると解する余地はないと判断するのが相当である。

したがって、控訴人の主張は採用することができない。

第4 結論

以上のとおり、控訴人が、本件確定申告において本件土地の譲渡につき本件特例の適用があることを前提として圧縮損177億3247万0332円を損金の額に算入する一方で、その適用がないとした場合の調整額としてこれと同額を益金の額に算入したことは、通則法23条1項1号所定の更正の事由に該当しないから、本件更正請求について更正をすべき理由がないとしてされた本件通知処分には違法と評価すべき事由が認められず、控訴人の本訴請求は理由がないから、これを棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当であり、控訴人の本件控訴は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第16民事部

裁判長裁判官 奥田 隆文

裁判官 渡邊 弘
裁判官 齊藤 顕