

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(山形税務署長)

平成25年5月30日棄却・上告受理申立

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成24年5月10日判決、本資料262号-97・順号11947)

判 決

控訴人	株式会社A
代表者代表取締役	乙
訴訟代理人弁護士	今井 功
同	相良 朋紀
同	内海 英博
同	伊勢 智子
同	柘植 寛
控訴人補佐人税理士	大垣 英人
被控訴人	国
代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	山形税務署長 高橋 壽則
指定代理人	岡村 寛子
同	森本 利佳
同	鈴木 吉憲
同	大石 稔
同	佐々木 優
同	巴 良満

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 山形税務署長が平成20年7月25日付けで控訴人に対してした平成18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度の法人税の更正のうち所得金額2億2243万8268円、差引所得に対する法人税額6053万5100円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定のうち過少申告加算税の額215万7000円を超える部分を取り消す。
- 3 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

1 控訴人は、国等からの収用事業に係る資産の買取りの申出に応じて事業用資産を譲渡し、これにより取得した補償金をもって原判決別紙1記載の資産（以下「本件取得資産」という。）を取得した。その上で、控訴人は、租税特別措置法（平成19年法律第6号による改正前のもの。以下「措置法」という。）64条1項の規定に基づく課税の特例に基づくものとして、本件取得資産のうち番号1ないし45の資産（以下「本件代替資産」という。）につき、その帳簿価額を損金経理により減額した金額に相当する26億0741万5214円を固定資産圧縮損として計上し、本件取得資産の全ての取得価額を基に計算した26億0983万9862円が圧縮限度額となり、固定資産圧縮損が圧縮限度額を超えていないとして、上記固定資産圧縮損全額を損金の額に算入し、平成18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）の法人税の確定申告をした。これに対し、処分行政庁である山形税務署長は、平成20年7月25日付けで、上記課税の特例の圧縮限度額の計算に誤りがあり、控訴人が損金計上した上記固定資産圧縮損26億0741万5214円のうち、2億4906万0703円は圧縮限度額を超えるものであることを理由として、法人税の更正（以下「本件更正」という。）及び過少申告加算税の賦課決定（以下「本件賦課決定」という。）をした。控訴人は、本件更正は措置法64条1項が定める圧縮限度額の計算を誤った違法なものであると主張して、処分行政庁の所属する国を被告として、本件更正及び本件賦課決定の一部取消しを求めて、本件訴えを提起した。

本件の争点は、措置法64条1項に定める圧縮限度額の計算の基礎となる代替資産の取得価額（争点1）及び圧縮限度額の計算方法（争点2）である。控訴人は、本件取得資産のうち本件代替資産についてのみ、その帳簿価額を損金経理により減額し、その余の資産について上記経理処理をしなかったが、争点1について、措置法64条1項にいう圧縮限度額は、その帳簿価額を損金経理により減額した資産に限って算定すべきものではなく、本件取得資産全部の額を前提に算定すべきものであるとし、争点2について、本件取得資産の合算額に対して措置法64条1項に定める差益割合を乗じて算定すべきものであると主張する。

原審は、争点1について、圧縮限度額はその帳簿価額を損金経理により減額する等の方法により経理した本件代替資産の取得価額を基礎として計算されるべきものであるとし、争点2について、圧縮限度額は、その計算の基礎となる本件代替資産の取得価額にそれぞれ差益割合を乗じて個別的に計算されるべきものであるとして、本件更正及び本件賦課決定に誤りはなく、控訴人の主張は理由がないとして、控訴人の請求をいずれも棄却したため、控訴人が不服として控訴した。

2 法令の定め等、前提事実、課税処分の根拠、争点及び当事者の主張の要旨は、次のとおり付加するほか、原判決の「事実及び理由」第2の1ないし5に記載のとおりであるから、これを引用する。

（当審における控訴人の主張）

(1) 圧縮限度額の計算の基礎となる代替資産の取得価額について（争点1）

ア 原審は、圧縮限度額の計算の基礎となる代替資産の取得価額について、代替資産のうち、帳簿価額を損金経理により減額又は積立金として積み立てる方法により経理したものの取得価額を圧縮限度額の計算の基礎とすべきであるとの判断をしている。しかし、原審のそのような判断は、措置法の文言と整合しない。すなわち、措置法64条1項は、圧縮限度額算定の基礎となる「その取得価額」について、「当該代替資産につき」と規定しているのみで

あって、これに「損金経理により帳簿価額を減額したもの」等の制限を付してないのであり、損金経理による帳簿価額の減額等を圧縮限度額算定の基礎となる代替資産の取得価額の要件であるとするのは、条文にない要件を付け加えるものであって不当である。同項は、上記「当該代替資産」との文言より前で「代替資産」を「当該収用等による譲渡した資産と同種の資産その他のこれに代わるべき資産として政令で定めるもの」と定義しているのであって、自然な条文解釈に従えば、「当該代替資産」の意義は、同項を受けた措置令39条2項ないし4項によって確定され、その後の「その帳簿価額を損金経理により減額し・・・」という文言は、「当該代替資産」の解釈に影響を与えない。

措置法64条1項は、「当該代替資産につき、その取得価額・・・に・・・差益割合・・・を乗じて計算した金額・・・の範囲内で」の部分と「その帳簿価額を損金経理により減額し・・・」の部分とを分けて考えるべきであり、前半部分が代替資産の認識、差益割合の計算及び圧縮限度額の計算に関するものであり、後半部分が損金経理の対象資産の決定及び損金経理に関するものである。

- イ 措置法64条は、収用等に係る資産の譲渡益について、直ちに課税されることにより新たな資産の取得ができなくなるといった不合理な扱いを生じさせないように、課税を繰り延べるのがその趣旨である。しかるに、原判決の見解によれば、圧縮限度額の計算の基礎となる代替資産の範囲を本件代替資産に限るため、本件取得資産を算定の基礎とする控訴人の見解に比して圧縮限度額が限定されてしまい、上記の趣旨を全うすることができないものである。
- ウ 原判決は、個々の資産につき損金経理をしたか否かにより、圧縮限度額が変わることを許容している。しかし、税務上の圧縮限度額は課税の公平のもと、必ず一定の金額に定まるべきものであり、法人が損金経理による帳簿価額の減額のためにどの資産を選択したかによって、恩典の上限たる圧縮限度額自体が変わることは、その制度趣旨からして到底あり得ないことである。

(2) 圧縮限度額の計算方法について（争点2）

- ア 現在の措置令39条4項に相当する規定が存在していなかった当時、措置令39条4項と同趣旨を有する同条3項（当時の39条の2第3項）の立法資料では、立法担当者あるいは当局の要職にあった執筆担当者自らが、同項を適用する場合には、一組の資産を一個の代替資産と見るべきであると記している。そして、措置令39条3項及び4項は、資産の経済的な効用の面に着目して収用等をされた資産が一組の資産又は事業用の資産である場合について代替資産の範囲に特例を設けたものであるという点で共通しているのであるから、「その事業の用に供するため」に複数の資産を取得し、法人が同条4項の適用を選択した場合には、同条3項において「一組の資産」を一個の資産と同様にみなされるのと同じように、当該複数の資産総体をもって一個の資産と同様にみなし、これに差益割合を乗じて圧縮限度額を算定すべきである。
- イ 措置法64条は、何をもって「代替資産」とするかは措置令に委ねているところ、措置令39条4項は、事業の用に供するために取得した資産を広く代替資産として認めているものであり、法人に複数の資産をまとめて一個の代替資産として構成する裁量を与えたものである。同項が「前2項の代替資産に該当する資産以外の資産（当該事業の用に供する減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利に限る。）」の取得をする場合に当該資産をもって代替資産とすることができる、と定め、複数の資産が前提になっているのは上記の趣旨をいうも

のである。原判決のように、措置令39条4項が適用される場合、個々の資産ごとに圧縮限度額を計算すると解すると、2項及び3項により処理していた代替資産は全て4項によって処理すればよいことになり、2項及び3項をあえて残置する意味がないことになる。したがって、措置令39条2項は、圧縮限度額を個々の資産ごとに計算する場合の規定であり、3項は一組の資産ごとに計算する場合、4項は個々の資産の総体である代替資産全体で計算する場合の規定と解すべきである。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないから、これを棄却すべきものと判断する。その理由は、次のとおり付加するほか、原判決の理由説示（「事実及び理由」第3）のとおりであるから、これを引用する。

(1) 圧縮限度額の計算の基礎となる代替資産の取得価額について（争点1）

ア 控訴人は、措置令64条1項は、圧縮限度額算定の基礎となる「その取得価額」について、「当該代替資産につき」と規定しているのみであって、これに「損金経理により帳簿価額を減額したもの」等の制限を付してないのであり、損金経理による帳簿価額の減額等を圧縮限度額算定の基礎となる代替資産の取得価額の要件であるとするのは、条文にない要件を付け加えるものであって不当であると主張するので検討する。

措置法64条1項は、同項各号に定める場合において、当該法人が、同項の定める「代替資産」の取得をし、当該代替資産につき、圧縮限度額の範囲内において、「その帳簿価額を損金経理により減額し、又はその帳簿価額を減額することに代えてその圧縮限度額以下の金額を当該事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法により経理をしたときは、その減額し、又は経理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。」と定めている。この規定によれば、圧縮限度額の範囲内において、代替資産について、その帳簿価額を損金経理により減額したときは、その減額した金額に相当する金額を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ものとされているのであるから、損金経理により帳簿価額を減額した代替資産の取得価額のみを圧縮限度額の計算の基礎とすることは、この規定の趣旨に沿うものであり、このように解することが条文にない要件を付け加えたものということとはできない。

措置令39条2項ないし4項は、措置法64条1項の委任規定に基づき、措置法64条1項に規定する「代替資産」について定めるものであり、この「代替資産」の定めを受けて、措置法64条1項は、「圧縮限度額」の計算方法及び「損金の額」の算入方法を定めている。同条項は、当該事業年度の所得の金額を計算するに際し、上記代替資産を基礎として、損金経理により帳簿価額を減額したときは、その減額した金額を損金に算入すること等を定めているものであって、この規定の内容に照らせば、措置令39条2項ないし4項は、当該事業年度の所得金額の計算をするに際し、その算定の基礎となる代替資産の範囲を定めたものにとどまり、措置令の上記定めによって、ここに規定する代替資産のすべてが当然に損金の額の基礎となることを規定したものとはいえず、また、当該事業年度の所得の金額の計算に際し、損金経理により減額した金額を損金に算入することを否定したものということもできない。

控訴人は、措置法64条1項は、「当該代替資産につき、その取得価額・・・に・・・差益割合・・・を乗じて計算した金額・・・の範囲内で」の部分と「その帳簿価額を損金経理

により減額し・・・」の部分とを分けて考えるべきであると主張するが、条文の解釈として不自然であり、控訴人主張のように解することはできない。

イ 控訴人は、原判決の見解によれば、課税の繰り延べという措置法64条の趣旨を全うすることができないと主張する。しかし、法人は、代替資産につきその帳簿価額を損金経理により減額するなどするかどうかを自由に選択することができるものであり（原判決の「事実及び理由」第3の2(2)）、代替資産の全部について損金経理等の経理処理をすれば課税の繰り延べを最大限に受けることが可能であり、そのような繰り延べを求めるかどうかを当該法人の選択に委ねているものであるから、原審の判断が、措置法64条1項の趣旨を全うすることができないものということとはできない。

ウ 控訴人は、税務上の圧縮限度額は課税の公平のもと、必ず一定の金額に定まるべきものであり、法人が損金経理による帳簿価額の減額のためにどの資産を選択したかによって、圧縮限度額自体が変わることはあり得ないと主張する。しかし、上記イのとおり、法人は、代替資産につきその帳簿価額を損金経理により減額するなどするかどうかを自由に選択することができるものであって、当該法人が損金経理をしない場合に、当該資産についての圧縮限度額に変更を来すことが、課税の公平にもとるものということとはできない。

(2) 圧縮限度額の計算方法について（争点2）

ア 控訴人は、措置令39条3項に相当する規定についての立法当時の資料からして、同項を適用する場合は、一組の資産を一個の代替資産とみるべきであることが明らかであるところ、同条4項も同趣旨の規定であるから、同条4項の適用を選択した場合には、同条3項において「一組の資産」を一個の資産と同様にみなされるのと同じように、当該複数の資産総体をもって一個の資産と同様にみなされると解すべきであると主張する。しかし、控訴人が引用する立法当時の資料（甲21ないし23）は、措置令39条3項の適用がある場合について、一組の資産を一個の代替資産ととらえることが可能であると解しているものであり、上記資料が作成された当時は措置令39条4項に相当する規定は存しなかったものであるから、上記資料をもって、措置令39条4項の場合について、複数の資産の総体をもって一個の資産と同様にみなすべきことを根拠付けるものということとはできない。

イ 控訴人は、措置令39条4項は個々の資産の総体である代替資産全体で計算する場合の規定と解すべきであり、当該事業の用に供する減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利に限って代替資産とすることができると定めているのは、複数の資産が前提となっており、その資産の総体で計算する趣旨をいうものであると主張する。しかし、措置令39条4項は、法人がその事業の用に供するため、2項及び3項の代替資産に該当する資産以外の資産を取得した場合、当該資産をもって当該譲渡資産の代替資産とすることができる旨を定めるものであって、それ以上に個々の資産の総体について圧縮限度額を算定すべき旨を定めたものと解する根拠はない。当該事業の用に供する減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利に限るとの文言についても、複数の資産が代替資産となることを認めたものということとはできないが、それ以上に、当該資産の総体について圧縮限度額を定めることまでも定めたものということとはできない。

(3) その他の控訴人の主張を検討しても、本件更正処分 of 違法を根拠付けるものということとはできない。

2 よって、原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから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10民事部

裁判長裁判官 園尾 隆司

裁判官 草野 真人

裁判官 吉田 尚弘