

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(茨木税務署長)

平成26年10月30日棄却・上告・上告受理申立

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成26年3月14日判決、本資料264号-51・順号12432)

判 決

控訴人(原告)	甲
同訴訟代理人弁護士	水野 武夫
同	濱 和哲
同	今村 潤
同	原田 裕彦
同補佐人税理士	塩尻 明夫
同	甚田 隆康
同	梶浦 光史
被控訴人(被告)	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	茨木税務署長 松村 真恵
被控訴人指定代理人	石本 慧
同	小銭 慎司
同	徳山 健一
同	田中 啓太郎
同	松本 淳
同	吉田 崇

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 茨木税務署長が平成23年2月25日付けでした平成19年分の所得税の更正処分のうち、総所得金額376万8440円、納付すべき税額18万0900円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。
- 3 茨木税務署長が平成23年2月25日付けでした平成20年分の所得税の更正処分のうち、総所得金額442万0627円、納付すべき税額11万7300円を超える部分及び過少申告加算

税賦課決定を取り消す。

- 4 茨木税務署長が平成23年2月25日付けでした平成21年分の所得税の更正処分のうち、総所得金額446万7424円、納付すべき税額7万3100円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

(1) 本件は、相続によって取得した不動産を賃貸する控訴人が、平成19年分から平成21年分までの所得税について、各年分の不動産所得の金額の計算上、減価償却資産の耐用年数等に関する省令（以下「省令」という。）3条1項2号ロ（ただし、同項は、平成19年分及び平成20年分については平成20年財務省令第32号による改正前のものをいう。以下同じ。）の規定により算出した耐用年数を基礎として計算した償却費を必要経費に算入して確定申告をしたところ、茨木税務署長から、減価償却資産を相続によって取得した場合には上記の耐用年数を基礎として償却費を計算することができず、必要経費が過大であるなどとして、所得税の各更正処分（以下、併せて「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下、併せて「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）を受けたことから、被控訴人に対し、本件各更正処分の一部及び本件各賦課決定処分の各取消しを求めた事案である。

(2) 原審は、本件各更正処分等はいずれも適法であるとして、控訴人の請求をいずれも棄却したため、これを不服とする控訴人が控訴した。

- 2 関係法令の定め、前提となる事実並びに本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張（ただし、後記争点に関するものを除く。）は、原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の1及び2並びに別紙2（別表1、2を含む。）（原判決3頁1行目から7頁3行目まで及び21頁2行目から30頁末尾まで）に記載のとおりであるから、これらを引用する。

3 争点及び当事者の主張

(1) 本件の争点は、本件各更正処分等の適法性、具体的には次の2点である。

- ① 控訴人が相続により取得した本件各減価償却資産に係る償却費の計算において、簡便法に基づき算出した耐用年数を用いることができないか（争点1）。
- ② 本件各更正処分等に理由附記の不備がないか（争点2）。

(2) 争点に関する当事者の主張は、後記4のとおり当審における控訴人の補充主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の4の(1)及び(2)（原判決7頁13行目から13頁10行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

4 当審における控訴人の補充主張

(1) 争点1（本件各減価償却資産の耐用年数）について

ア 租税法律主義は、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果について十分な法的安定性と予測可能性とを保障し得るような意味内容を与えられなければならないのであり、その内容の一つとして課税要件明確主義がある。また、税法は、侵害規範（国民に負担を求める規範）の代表的なものであり、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈、特に租税実体法の解釈は、文理解釈を基本として行われなければならない（最高裁判平成22年3月2日判決・民集64巻2号420頁参照）、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。

そこで、省令3条1項の「取得」という文言についてみると、文理解釈としては、「取得」とは「資産の所有権の移転」をいうものと解するのが自然であるところ、民法上は「相続」もまた「資産の所有権の移転」が生ずる場合の一つであるから、省令3条1項にいう「取得」には相続による取得も当然に含まれるものと解すべきである。この点につき、千葉地裁平成17年12月6日判決は、施行令120条1項1号にいう「取得」に相続による承継取得が含まれるかが争われた事案において、これを肯定する判断をしており、この判断は控訴審、上告審においても維持されている。しかも、上記の事件においては、被控訴人(国)自身も、同号にいう「取得」には相続による承継取得が含まれると主張していたのである。これらの判断及び主張は、本件で問題とされている省令3条1項の「取得」の解釈についても同様に当てはまる。

控訴人は、本件各減価償却資産の償却費を計上するに際し、法49条2項、施行令129条及び省令3条1項の規定を確認し、これらの規定の文言に沿って、耐用年数を算定の上、償却費を計算したのである。控訴人に限らず、納税者(及びその税務代理人である税理士)は、法規の文言に則って税負担を把握し、納税義務を履行するのであるから、それにもかかわらず、税務当局が法規の文言を無視した解釈をすることは、課税要件明確主義に反し、納税者から税負担の予測可能性を奪う結果を招くものであって、許されない。

イ 減価償却の意義や、法60条1項、施行令126条2項及び省令1条の各規定は、法60条1項所定の相続等による取得者に耐用年数が引き継がれることの根拠となるものではない。

(ア) まず、減価償却とは、長期間にわたって収益を生み出す源泉である減価償却資産の取得に要した費用の総額(取得価額)を、費用収益対応の原則により、予定された期間(耐用年数)に配分する会計技術であるが、こうした減価償却の意義から導かれるのは、単に減価償却費の算定に当たって取得価額、耐用年数、償却方法といった事項が必要とされるということにとどまるのであり、施行令126条2項が耐用年数の引継ぎを予定しているかどうかは、減価償却の意義とは無関係である。

(イ) また、法60条1項は、譲渡所得等の増加益に対する課税の繰延べ、すなわち、相続等による資産の移転について、相続等の時点(資産移転時)における課税を繰り延べることを定めたものであるが、この規定に基づいて取得価額の引継ぎによる課税の繰延べがされる場合であっても、基本的には相続等を含む2つの譲渡があるという原則を崩すべきものではなく、それを前提として、取得価額の引継ぎによる課税の繰延べを前提とした譲渡所得課税が行われるべきものである(最高裁平成17年2月1日判決・判時1893号17頁参照)。

一般に賃貸建物を有償で譲り受けた場合、譲受人は、不動産所得を計算するに当たり、譲渡人の行ってきた減価償却を引き継ぐ必要はなく、譲受価額等を自己の取得価額として、法令の範囲内で減価償却を自由に行うことができるのが原則である。これに対し、法60条1項各号に掲げる事由により取得した減価償却資産については、取得価額を引き継ぐこととされているが、これは、あくまでも所得税法制の例外を定めたものであるから、このような例外規定をみだりに拡張して解釈することは許されない。なお、そもそも本件で問題となっている不動産所得については、法60条1項の適用対象外であり、同項による取得価額の引継ぎによる課税の繰延べの制度とは元来無縁のものである。

(ウ) 次に、施行令126条2項が規定しているのは、相続人は、被相続人の取得価額と、被相続人が適法に減価償却をしてきた場合の相続時における未償却残高を引き継いで減価償却を始めなければならないということである（なお、正確に言えば、未償却残高については引継ぎの対象でなく、取得価額と償却限度額が引き継がれる結果として一致するにすぎない）。この規定は、相続人の減価償却の計算の基となる取得価額が相続時の時価となってしまうことを防ぐために設けられたものであり、その趣旨は、被相続人の減価償却費累計額と相続人の減価償却可能額の合計が被相続人の取得価額を超えないようにすることにある。この趣旨からすると、相続人には取得価額と未償却残高さえ引き継がればよいのであって、償却期間と耐用年数まで引き継がれる必要はない。すなわち、償却期間と耐用年数については、原則どおり、取得時において、法が定める償却期間と耐用年数によって計算されることになる。この点に関し、施行令126条2項の規定を根拠に、取得者が引き続き当該資産を所有していたものとして取り扱うことは、法60条1項の規定にも、上記最高裁判所の判決の趣旨にも整合しない。

また、施行令126条2項の「取得価額」という文言を「取得価額並びに耐用年数及び残存期間」と解釈することは、課税要件明確主義や税法の拡張解釈・類推解釈禁止の原則に反し、一般国民が一読して具体的な税額計算ができることが求められる施行令の趣旨に照らしても許されない。

さらに、施行令の規定ぶりを見ても、126条から128条までは全て取得価額に関する規定であって、耐用年数や残存価額という用語が一切出て来ないのに対し、129条、130条は耐用年数、償却率、残存価額に関する規定であって、取得価額という用語は一切出て来ない。このように、施行令は、取得価額に関するものとその他の耐用年数等に関するものとを完全に区分して規定しているのであり、取得価額について規定した施行令126条2項だけを取り出して、この規定だけは耐用年数等に関する規定でもあると解釈することには無理がある。

(エ) 省令1条は、資産の区分に応じて一律に法定耐用年数を定めただけであり、法定耐用年数よりも短い年数で償却が終わることを禁止する規定ではない。したがって、省令3条1項を相続により取得した資産に適用した結果、当該資産について、施行令130条によることなく法定耐用年数より短い年数で償却が終わったとしても、省令1条の趣旨に反することにはならない。

ウ このように、省令3条1項にいう「取得」に相続による取得が含まれることは解釈上明らかであり、他方、この解釈を否定すべき根拠は見出せないから、相続により取得した減価償却資産に省令3条1項を適用することは何ら妨げられない。

(2) 争点2（理由附記の不備）について

更正処分の理由は処分の具体的な根拠を明らかにするものであり、理由附記の程度については、処分の名宛人がその記載自体から更正処分の根拠を知り、不服申立てをすべきか否かを判断し得る程度のものである必要がある。ところが、本件各更正処分においては、相続により本件マンション等を取得した場合には取得価額及び取得時期を亡夫である乙からそのまま引き継ぐことになる旨、及び本件マンション等は中古資産の取得に該当しないため、省令3条1項に規定する簡便法により算定した耐用年数を使用して減価償却費の計算を行うことはできない旨の結論が示されているのみであり、耐用年数の引継ぎやその根拠規定等に関する理由は一

切記載されていない。この程度の記載では、控訴人が処分の具体的な根拠を知ることは到底できないのであり、理由附記がされているとはいえない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、本件各更正処分等はいずれも適法なものであって、控訴人の請求はいずれも理由がなく、これらを棄却するのが相当であると判断する。その理由は、以下のとおりである。

2 争点1（本件各減価償却資産の耐用年数）について

(1) 施行令126条2項の趣旨について

ア 前記関係法令の定め（原判決の引用部分）のとおり、減価償却資産の償却費の計算の基礎となる取得価額については、法49条2項の委任を受けた施行令126条1項が、原則として資産の種類に応じた所定の金額とするものとしているが、同条2項は、法60条1項各号に掲げる事由（相続等）により取得した減価償却資産の上記取得価額について、当該減価償却資産を取得した者が引き続き所有していたものとみなした場合における当該減価償却資産の取得価額に相当する金額とするものとしている。他方において、施行令126条2項は、法60条1項所定の相続等により取得した減価償却資産の耐用年数、経過年数及び未償却残高をどのように算定するか等については、直接規定していない。

イ そこでまず、減価償却の意義についてみると、減価償却は、長期間にわたって収益を生み出す源泉である減価償却資産の取得に要した費用の総額（取得価額）を、費用収益対応の原則により、予定された資産の利用期間（耐用年数）に配分する会計技術であり、減価償却の主たる目的は、減価償却資産の取得価額を資産の利用期間に配分することを通じて、各期間の利益を適切に算定することにある。そして、ある時点で減価償却資産が取得されると、当該減価償却資産の取得価額が決まるとともに、当該取得価額を費用として配分する利用期間である耐用年数が予定されることになる。したがって、減価償却の制度上、取得価額と耐用年数とは切り離して考えることのできない要素であるといえることができる。

ウ 次に、法60条1項は、同項所定の相続等によって取得した資産を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算については、その者が引き続き当該資産を所有していたものとみなす旨規定している。この規定は、同項所定の相続等においては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、相続等による取得者が当該資産を譲渡する時点まで課税を繰り延べることとしたものであり、この規定により、取得者の譲渡所得の金額を計算する際には、前所有者が当該資産を取得するのに要した費用が取得者に引き継がれ、課税を繰り延べられた前所有者の資産の保有期間に係る増加益も含めて取得者に課税されるとともに、前所有者の資産の取得時期も引き継がれる結果、資産の保有期間についても前所有者と取得者の保有期間が通算されることになる（最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決・裁判集民事216号279頁）。

そして、譲渡所得の金額は、その年中の総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費等を控除した金額とされているところ、当該資産が減価償却資産である場合には、上記の取得費の計算において、その資産の取得に要した金額等から償却費の累積額等を控除することになるが（法38条2項）、この償却費の累積額等は、法49条1項の規定（不動産所得等の金額の計算上、償却費として必要経費に算入される金額を定めたもの）による方法を基礎として計算することとされている。

上記のように、法60条1項により、資産を取得するのに要した費用及び資産の取得時期

が前所有者から取得者に引き継がれることに照らせば、法38条2項により資産の取得費から控除される償却費の累積額等を、法49条1項による償却費の計算方法を基礎として計算するに当たっても、取得者が引き続き当該資産を所有していたものとして取り扱うのが整合的であると考えられる。そして、法60条1項の解釈上、前所有者の資産の取得価額のみならず、取得時期も取得者に引き継がれる結果、資産の保有期間についても前所有者と取得者の保有期間が通算されることになることとされていることに照らせば、施行令126条2項は、単に取得価額が取得者に引き継がれることのみを規定したにとどまるものではなく、償却費の算定に当たっての要素である耐用年数についても併せて引き継がれることを当然の前提とした規定であると解するのが相当である。

また、先に述べた減価償却の趣旨・目的に照らすと、施行令126条2項の趣旨は、前所有者の取得価額を取得者が引き継ぐことにより、前所有者による資産の利用期間と取得者による資産の利用期間を通じて減価償却資産の取得価額を適切に配分することにあると考えられるところ、法60条1項所定の相続等により取得した減価償却資産について、前所有者の取得価額は取得者に引き継がれるが、耐用年数は引き継がれないとすると、施行令126条2項の上記趣旨にそぐわない結果となり、相当でないというべきである。

エ 上記イ、ウで述べた減価償却の意義、法60条1項及び施行令126条2項の趣旨等を考慮すると、施行令126条2項は、法60条1項所定の相続等により取得した減価償却資産については、前所有者の取得価額のみならず、耐用年数、経過年数及び未償却残高についても、前所有者から取得者に引き継がれることを予定しているものと解するのが相当である。

(2) 法60条1項所定の相続等により取得した減価償却資産に関する省令3条1項の適用について

省令1条は、資産の区分に応じて一律の法定耐用年数を定めているところ、省令3条1項は、個人において使用された減価償却資産を取得してこれを個人の業務の用に供した場合における当該資産の耐用年数については、省令1条の定める法定耐用年数によらずに、当該資産の残りの使用可能期間を見積もることが可能な場合にはその使用可能期間の年数により、上記使用可能期間を見積もることが困難な場合には簡便法により算出した年数によることができる旨定めている。この省令3条1項の規定は、省令1条が新品の減価償却資産に対応する耐用年数に関する規定であると解されるのに対し、既に使用や時間の経過によって価値が減少している中古資産を取得した場合には、新品と同じ耐用年数を用いることは不合理であり、また、中古資産によって経過年数もさまざまであるため一律の耐用年数を設定することにも無理があることから、新品を前提とした法定耐用年数によらずに、中古資産に対応する短縮された耐用年数の算定方法を特に定めたものであると解することができる。

このような省令3条1項の規定の趣旨からすれば、同項は、中古資産を取得した時点における取得価額を当該取得後における使用可能期間等に償却費として配分するために設けられた規定であると解するのが相当である。これに対し、法60条1項所定の相続等により取得した減価償却資産については、取得者は前所有者の新品としての取得価額を引き継ぐことになり、この取得価額に対して省令1条の定める法定耐用年数が適用されるのであって、相続等による取得の時点で取得価額が発生することはないから、省令3条1項の規定を適用する余地はないものというべきである。

(3) 以上によれば、法60条1項所定の相続等により取得した減価償却資産については、前所

有者の取得価額のみならず耐用年数も取得者に引き継がれ、省令3条1項の規定が適用される余地はないと解するのが相当である。

- (4) これを本件についてみると、前記前提となる事実（原判決の引用部分）のとおり、控訴人は、相続により本件各減価償却資産を取得したところ、前所有者である乙は、本件各減価償却資産をいずれも新品として取得し、それぞれ法定耐用年数を適用していることが明らかである。そうすると、控訴人による本件各減価償却資産の取得については、上記の法定耐用年数が控訴人に引き継がれ、省令3条1項の規定は適用されないというべきである。

よって、控訴人は、これらの償却費の計算において、簡便法に基づいて算出した耐用年数を用いることはできない。

- (5) 控訴人の主張に対する判断

ア 控訴人は、省令3条1項の「取得」の文理解釈としては、「資産の所有権の移転」をいうものと解するのが自然であり、相続による取得も当然に含まれるものと解すべきであるところ、こうした文理解釈を超えてみだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは、租税法律主義ないし課税要件明確主義に反し、納税者から税負担の予測可能性を奪う結果となるから許されない、また、施行令120条1項1号にいう「取得」については、相続による取得が含まれるとする判決が確定している上、被控訴人（国）自身も、同号にいう「取得」に相続による取得が含まれると主張していた旨主張する。

しかしながら、税法の解釈に当たっても、常に規定上の文言のみにとらわれた文理解釈しか許されないわけではなく、当該法条の趣旨・目的等に沿ってそこで用いられている文言を合理的に解釈することが相当というべきであるところ、既に説示したとおり、施行令126条2項が、法60条1項所定の相続等により取得した減価償却資産については、取得価額のみならず、耐用年数、経過年数及び未償却残高についても引き継がれることを予定しているものと解されることや、省令3条1項の趣旨に照らしても、法60条1項所定の相続等により取得した減価償却資産については、省令3条1項の規定が適用される余地がないことに照らせば、同項の「取得」に法60条1項所定の相続等が含まれないことは明らかというべきであり、こうした解釈は、省令3条1項の趣旨・目的等に照らして合理的なものということができる。したがって、こうした解釈が租税法律主義ないし課税要件明確主義に反するとか、許されない拡張解釈や類推解釈に当たるなどということとはできない。また、施行令120条1項1号にいう「取得」に相続等による取得が含まれ、前所有者の選択した当該減価償却資産の償却方法が相続等による取得者に当然に引き継がれるものではない（同号所定の償却方法によることになる）としても、この取扱いは減価償却資産の償却方法に関するものであり、同号をこのように解釈することと、減価償却資産の償却方法とは性質を異にする減価償却資産の耐用年数に関し前記のように解することとが矛盾するということとはできない。

よって、控訴人の上記主張は採用することができない。

- イ 控訴人は、法60条1項に基づいて課税の繰延べがされる場合であっても、同項所定の相続等を含む2つの譲渡があるという原則は崩すべきでなく、同項所定の相続等により取得した減価償却資産について取得価額を引き継ぐこととされているのは例外を定めたものであるから、これを拡張して解釈すべきではない、施行令126条2項の「取得価額」に耐用年数等も含めて解釈することは課税要件明確主義等に反して許されないし、施行令の規定ぶりに照らしても無理があると主張する。

しかしながら、施行令126条2項が取得価額のみならず耐用年数についても取得者に引き継がれることを当然の前提とした規定であると解されることは、既に説示したとおりであるところ、こうした解釈は、減価償却の制度上、取得価額と耐用年数とは切り離して考えることのできない要素であることや、法60条1項との解釈の整合性、施行令126条2項の趣旨等に照らして合理的な解釈であるということができ、課税要件明確主義等に反するものとは認められない。また、法60条1項が例外を定めたものであることや、控訴人の主張する施行令の規定ぶり等を考慮しても、前記のように解釈することが合理性に欠けるものであるとまでいうことはできない。

よって、控訴人の上記主張も採用することができない。

ウ その他、控訴人が主張する諸点を考慮しても、前記判断が左右されるものではない。

3 争点2（理由附記の不備）について

この点に関する判断は、原判決の「事実及び理由」の「第3 当裁判所の判断」の2（原判決16頁21行目から18頁12行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

4 本件各更正処分等の適法性について

以上に説示したところ及び弁論の全趣旨によれば、原判決別紙2に記載のとおり、本件各更正処分等の根拠及び適法性を認めることができる。

第4 結論

以上のとおり、被控訴人による本件各更正処分等にはいずれも違法と評価すべき事由は認められず、控訴人の請求はいずれも理由がないから、これらを棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当であり、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第13民事部

裁判長裁判官 石井 寛明

裁判官 棚木 純一

裁判官神山隆一は、転補のため、署名押印することができない。

裁判長裁判官 石井 寛明