

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求事件(第1事件)、平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求事件(第2事件)、平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求事件(第3事件)

国側当事者・国(鹿児島税務署長)

令和元年6月27日棄却・確定

判 決

第1事件原告	A株式会社 (以下「原告A」という。)
同代表者代表取締役	甲
第2事件原告	株式会社B (以下「原告B」という。)
同代表者代表取締役	甲
第3事件原告	株式会社C (以下「原告C」という。)
同代表者代表取締役	甲
上記3名訟代理人弁護士	鳥飼 重和
同	橋本 浩史
同	瀧谷 耕二
同	末長 祐
被告	国
同代表者法務大臣	山下 貴司
処分行政庁	鹿児島税務署長 古園 久徳
指定代理人	別紙1 指定代理人目録のとおり

主 文

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

事 実 及 び 理 由

第1 請求

(第1事件)

鹿児島税務所長が原告Aに対して平成27年3月30日付けでした平成22年10月1日から平成23年9月30日までの事業年度の法人税の更正処分のうち翌期へ繰り越す欠損金が18億1155万0536円を下回る部分(ただし、平成28年5月19日付けの裁決により一部取り消された後のもの。)を取り消す。

(第2事件)

- 1 鹿児島税務署長が原告Bに対して平成27年3月30日付けでした平成23年3月1日から平成24年2月29日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得の金額が3804万2178円を超える部分及び納付すべき税額が1044万6100円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、平成28年5月19日付けの裁決により一部取り消された後のもの。）をいずれも取り消す。
- 2 鹿児島税務署長が原告Bに対して平成27年3月30日付けでした平成24年3月1日から平成25年2月28日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得の金額が3983万9446円、納付すべき税額が1098万1900円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、平成28年5月19日付けの裁決により一部取り消された後のもの。）をいずれも取り消す。

(第3事件)

- 1 鹿児島税務署長が原告Cに対して平成27年3月30日付けでした平成23年9月1日から平成24年8月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得の金額が178万7954円を超える部分及び納付すべき税額が8100円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、平成28年5月19日付けの裁決により一部取り消された後のもの。）をいずれも取り消す。
- 2 鹿児島税務署長が原告Cに対して平成27年3月30日付けでした平成24年9月1日から平成25年8月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得の金額が4702万8971円、納付すべき税額が1079万9400円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、平成28年5月19日付けの裁決により一部取り消された後のもの。）をいずれも取り消す。
- 3 鹿児島税務署長が原告Cに対して平成27年3月30日付けでした平成24年9月1日から平成25年8月31日までの課税事業年度の復興特別法人税の更正処分のうち課税標準法人税額が1115万2000円、納付すべき税額が111万1400円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、平成28年5月19日付けの裁決により一部取り消された後のもの。）をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

原告Aは、平成23年9月5日、原告Bから別紙2物件目録記載1及び2の各船舶（以下、それぞれ「本件船舶1」、「本件船舶2」という。）を、原告Cから同目録記載3の船舶（以下「本件船舶3」といい、本件船舶1、本件船舶2と併せて「本件各船舶」という。）を購入し、これらの引渡しを受けた。

第1事件は、鹿児島税務署長が、原告Aの平成23年9月期（平成22年10月1日から平成23年9月30日までの事業年度）の法人税について、同原告が本件各船舶をその譲受時における適正な価額よりも低廉な価格で譲り受けたもので、同原告に受贈益が生じるなどとして、更正処分（以下「原告A平成23年更正処分」という。）をしたため、同原告が同処分（ただし、裁決により一部取り消された後のもの。）の取消しを求める事案である。

第2事件は、鹿児島税務署長が、原告Bの平成24年2月期（平成23年3月1日から平成24年2月29日までの事業年度）及び平成25年2月期（平成24年3月1日から平成25年2月28日までの事業年度）の法人税について、同原告が本件船舶1及び2をその譲渡時における適正な価額よりも低廉な価格で譲り渡したもので、適正な価額との差額が寄附金に当た

るなどとして、各更正処分（以下、それぞれ「原告B平成24年更正処分」及び「原告B平成25年更正処分」という。）及び各過少申告加算税賦課決定処分（以下、それぞれ「原告B平成24年賦課決定処分」及び「原告B平成25年賦課決定処分」という。）をしたため、同原告がこれらの処分（ただし、いずれも裁決により一部取り消された後のもの。）の取消しを求める事案である。

第3事件は、鹿児島税務署長が、原告Cの平成24年8月期（平成23年9月1日から平成24年8月31日までの事業年度）及び平成25年8月期（平成24年9月1日から平成25年8月31日までの事業年度）の法人税並びに平成25年8月課税事業年度の復興特別法人税について、同原告が本件船舶3をその譲渡時における適正な価額よりも低廉な価格で譲り渡したもので、適正な価額との差額が寄附金に当たるなどとして、各更正処分（以下、法人税に関しそれぞれ「原告C平成24年更正処分」及び「原告C平成25年更正処分」、復興特別法人税に関し「原告C平成25年課税事業年度更正処分」という。）及び各過少申告加算税賦課決定処分（以下、法人税の更正に伴ってされたものを「原告C平成24年賦課決定処分」及び「原告C平成25年賦課決定処分」といい、復興特別法人税の更正に伴ってされたものを「原告C平成25年課税事業年度賦課決定処分」という。）をしたため、同原告がこれらの処分（ただし、いずれも裁決により一部取り消された後のもの。）の取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

(1) 関係法令等の定めは別紙3-1~3に記載したとおりである（なお、以下、平成29年法律第4号による改正前の法人税法を「法人税法」といい、法人税基本通達を「基本通達」という。）。

(2) 前提となる税制度

ア 益金の額について

法人税法22条2項は、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、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡、無償による資産の譲受け等の取引に係る収益の額とされ、「無償による資産の譲渡」も収益の発生产因となるものとしている。そして、一般に、この規定の適用がある場合、資産の無償譲渡の場合はその適正価額（時価相当額）が益金に算入されるものとされている。

イ 寄附金について

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は、寄附金に該当する（法人税法37条7項）。内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額の合計額のうち、当該事業年度終了の時の資本金等の額等を基礎として政令で定めるところにより計算した金額（以下「損金算入限度額」という。）を超える部分の金額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されない（同条1項）。なお、内国法人が資産の譲渡をした場合において、その譲渡の対価の額が当該資産のその譲渡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をしたと認められる金額は、寄附金の額に含まれる（同条8項）。

ウ 完全支配関係のある法人間の資産譲渡に係る課税の繰延べ（以下「グループ法人税制」という。）

(ア) 法人税法61条の13第1項は、内国法人がその有する譲渡損益調整資産（固定資産等）を完全支配関係（一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係、又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係。同法2条12号の7の6）がある他の内国法人に譲渡した場合には、当該資産に係る譲渡利益相当額（譲渡に係る対価の額が原価の額を超える場合におけるその超える部分の金額〔譲渡利益額〕に相当する金額）は、その譲渡した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。

また、法人税法61条の13第2項は、同条1項の適用を受けた場合、その譲渡を受けた法人（以下「譲受法人」という。）において「当該譲渡損益調整資産の譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却その他の政令で定める事由が生じたとき」に、譲渡をした法人（以下「譲渡法人」という。）は、譲渡利益相当額を益金の額に算入する旨規定している。

上記各規定によるグループ法人税制は、直接・間接を含め、100パーセントの持株関係のあるグループ法人が、一体的管理・運営のもとにあることにかんがみ、その間の一定の取引に係る課税を一定の時期まで繰り延べることとして、グループ法人間の資産の移転や資金の移動に対する税制による障害を取り除くことを目的とする。

すなわち、法人が固定資産等の譲渡損益調整資産を完全支配関係のある他の法人に譲渡した場合には、譲渡利益額が益金の額に算入されるとともに、これに相当する金額（譲渡利益相当額）を、その譲渡した事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することにより、上記の益金が損金と相殺される結果、譲渡利益に対する課税が繰り延べられることになる。そして、譲受法人において当該資産につき譲渡等の事由が生じた場合には、この制度の適用を受けていた譲渡法人は、その事由が生じた事業年度の所得の金額の計算上、譲渡利益相当額を益金の額に算入することにより、繰り延べられた課税を受けることになる。

(イ) そして、法人税法61条の13第2項の委任を受けた法人税法施行令122条の14第4項3号は、譲渡法人において生じる「その他の政令で定める事由」の一つとして、「当該譲渡損益調整資産が譲受法人において減価償却資産に該当し、その償却費が損金の額に算入されたこと」を掲げており、同算入があった場合、譲渡法人において、譲渡利益相当額に、譲受法人における当該資産の取得価額のうちに損金算入額の占める割合（以下「償却費算入割合」という。）を乗じて計算した金額（以下「戻入れ額」という。）を、益金の額に算入する旨規定している。

2 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

(1) 原告らとその関係

ア 原告A

原告Aは、平成15年1月●日に設立された海上運送事業等を目的とする株式会社であり、同年10月1日から法人税の青色申告の承認を受けている（乙A4、5）。

イ 原告B

原告Bは、昭和53年7月●日に設立された遊技場の経営等を目的とする会社であり、設立当時の商号は有限会社Bであったが、平成27年8月10日に、商号を株式会社B

に変更した（乙B6）。

原告Bは、昭和53年7月●日から法人税の青色申告の承認を受けている（乙B7）。

ウ 原告C

原告Cは、平成13年3月●日に設立された遊技場の経営等を目的とする会社であり、設立当時の商号は有限会社Cであったが、平成27年7月29日に、商号を株式会社Cに変更した（乙C9）。

原告Cは、平成13年9月1日から法人税の青色申告の承認を受けている（乙C10）。

エ 原告らの関係

原告らの各発行済株式（自己株式を除く。）は、原告ら3社全ての代表取締役である甲、同人の親族及びこれらの者が出資する法人がその全部を保有しており、原告Aと原告Bとの間、及び原告Aと原告Cとの間には、法人税法2条12号の7の6に規定する完全支配関係がある（乙共2・2枚目）。

(2) 本件各船舶の取引

ア 原告Aは、平成23年9月5日、原告Bとの間で、原告Bが所有していた本件船舶1及び2について、本件船舶1の取引価格（消費税及び地方消費税を含まない価格〔以下「税抜価格」という。〕）を6798万0053円（以下「本件取引価格1」という。）、本件船舶2の取引価格（税抜価格）を7678万9221円（以下「本件取引価格2」という。）とする船舶売買契約を締結し、同月30日、原告Bから本件船舶1及び本件船舶2の引渡しを受けた（乙共1の1）。

イ 原告Aは、平成23年9月5日、原告Cとの間で、原告Cが所有していた本件船舶3について、取引価格（税抜価格）を6656万7950円（以下「本件取引価格3」といい、本件取引価格1及び本件取引価格2と併せて「本件各取引価格」という。）とする船舶売買契約（以下、上記アの売買契約と併せて「本件各売買契約」という。）を締結し、同月30日、原告Cから本件船舶3の引渡しを受けた（乙共1の2）。

ウ なお、本件各船舶は、いずれも、本件各売買契約の締結前は、原告B又は原告Cから原告Aに対して裸傭船契約に基づき傭船され、鹿児島市と●●及び●●を結ぶ航路を運航する高速旅客船事業の用に供されていたものである（弁論の全趣旨）。

(3) 本件各船舶の取引に係る原告らの経理処理等

ア 原告Aの経理処理等

(ア) 原告Aは、平成23年9月期において、本件各取引価格を取得価額として、本件各船舶を資産に計上し、本件船舶1については566万5004円、本件船舶2については639万9101円、本件船舶3については554万7329円を償却費として損金経理した上で、平成23年9月期確定申告において、上記金額合計1761万1434円を減価償却費として損金の額に算入した（甲共1）。

(イ) また、原告Aは、平成24年9月期において、本件船舶1については6231万5048円、本件船舶2については7039万0119円、本件船舶3については6102万0620円を償却費として損金経理した上で、平成24年9月期の法人税に係る確定申告において、上記金額合計1億9372万5787円を減価償却費として損金の額に算入した（甲共2）。

イ 原告Bの経理処理等

(ア) 本件船舶1について

原告Bは、平成24年2月期において、本件船舶1を本件取引価格1で譲渡したとして経理し、本件取引価格1は、本件船舶1の譲渡原価の額に相当する譲渡時における帳簿価額6798万0053円と同額であることから、本件船舶1の譲渡に係る譲渡利益額を計上しなかった(乙B5)。

(イ) 本件船舶2について

原告Bは、平成24年2月期において、本件船舶2を本件取引価格2で譲渡したとして経理し、本件取引価格2は、本件船舶2の譲渡原価の額に相当する譲渡時における帳簿価額7678万9221円と同額であることから、本件船舶2の譲渡に係る譲渡利益額を計上しなかった(乙B5)。

ウ 原告Cの経理処理等

原告Cは、平成24年8月期において、本件船舶3を本件取引価格3で譲渡したとして経理し、本件取引価格3(6656万7950円)と本件船舶3の譲渡原価の額に相当する譲渡時における帳簿価額3863万3429円との差額2793万4521円を固定資産売却益として計上した(乙C7、8)。

(4) 原告らの確定申告等

ア 原告A

原告Aは、平成23年9月期の法人税について、法定申告期限内である平成23年1月30日に、別表1-Aの「確定申告」欄記載のとおり、翌期に繰り越す欠損金の額を18億1155万0536円として確定申告書を提出した(乙A1)。

イ 原告Bについて

(ア) 平成24年2月期確定申告

原告Bは、平成24年2月期の法人税について、法定申告期限内である平成24年4月27日に、別表1-B1「確定申告」欄記載のとおり、所得金額を3537万7178円、納付すべき法人税額を964万6600円として確定申告書を提出した(乙B2の1)。

(イ) 平成25年2月期確定申告

原告Bは、平成25年2月期の法人税について、法定申告期限内である平成25年4月30日に、別表1-B2「確定申告」欄記載のとおり、所得金額を3983万9446円、納付すべき法人税額を1098万1900円として確定申告書を提出した(乙B3)。

(ウ) 修正申告等

原告Bは、平成24年2月期の法人税について、税務調査に基づき、平成25年2月26日、別表1-B1「修正申告」欄記載のとおり、所得金額を3804万2178円、納付すべき法人税額を1044万6100円として修正申告書を提出した(乙B2の2)。

ウ 原告Cについて

(ア) 平成24年8月期確定申告

原告Cは、平成24年8月期の法人税について、法定申告期限内である平成24年10月31日に、別表1-C1「確定申告」欄記載のとおり、所得金額を0円、翌期へ繰

り越す欠損金の額を95万1927円として確定申告書を提出した(乙C2の1)。

(イ) 平成25年8月期確定申告

原告Cは、平成25年8月期の法人税について、法定申告期限内である平成25年10月31日に、別表1-C2「確定申告」欄記載のとおり、所得金額を4111万2446円、納付すべき法人税額を929万0800円として確定申告書を提出した(乙C3の1)。

(ウ) 平成25年8月課税事業年度の復興特別法人税の確定申告

原告Cは、平成25年8月課税事業年度の復興特別法人税について、法定申告期限内である平成25年10月31日に、別表1-C3記載のとおり、課税標準法人税額を964万3000円、納付すべき復興特別法人税額を96万0500円として確定申告書を提出した(乙C4の1)。

(エ) 修正申告等

a 平成24年8月期

原告Cは、平成24年8月期の法人税について、税務調査に基づき、平成26年6月20日、別表1-C1「修正申告」欄記載のとおり、所得金額を178万7954円、納付すべき法人税額を8100円として修正申告書を提出した(乙C2の2)。

b 平成25年8月期

原告Cは、平成25年8月期の法人税について、税務調査に基づき、平成26年6月20日、別表1-C2「修正申告」欄記載のとおり、所得金額を4702万8971円、納付すべき法人税額を1079万9400円として修正申告書を提出した(乙C3の2)。

c 平成25年8月課税事業年度

原告Cは、平成25年8月課税事業年度の復興特別法人税について、税務調査に基づき、平成26年6月20日、別表1-C3「修正申告」欄記載のとおり、課税標準法人税額を1115万2000円、納付すべき復興特別法人税額を111万1400円として修正申告書を提出した(乙C4の2)。

(5) 更正処分等

ア 鹿児島税務署長による本件各船舶の価額の認定

鹿児島税務署長は、本件各船舶の譲渡時における適正な価額を、本件船舶1につき13億円、本件船舶2につき5億2000万円、本件船舶3につき9億2000万円(別表4②欄)と認定した。

イ 原告Aに対する更正処分等について

鹿児島税務署長は、上記アのとおり認定した本件各船舶の価額に基づき、原告Aの平成23年9月期の本件各船舶に係る本件各取引価格と上記アの各金額との差額合計25億2866万2776円を受贈益として益金の額に算入し、同額を法人税法31条1項の償却費として損金経理した金額に含まれるものと取り扱った上で(基本通達7-5-1(4)参照)、減価償却超過額を23億1794万0878円として所得金額に加算するなどして(甲A1・3~4枚目)、平成27年3月30日付けで、原告Aに対し、別表1-Aの「更正処分」欄記載のとおり、平成23年9月期の所得金額を5億0618万6542円、納付すべき法人税額を1億4998万6400円、翌期へ繰り越す欠損金

の額を0円として、更正処分（原告A平成23年更正処分）等をした（甲A1）。

ウ 原告Bに対する更正処分等について

（ア）平成24年2月期の更正処分等

鹿児島税務署長は、前記アで認定した本件船舶1及び2の価額に基づき、本件取引価格1及び2と前記アの本件船舶1及び2の価額との差額16億7523万0726円につき、法人税法22条2項にいう収益（固定資産譲渡益）に当たる（前記1（2）ア参照）として益金の額に算入し、また同金額は同法37条に定める寄附金に該当するとした上で、損金算入限度額を超える16億7191万6821円を損金不算入額とした。

さらに、本件船舶1及び2に係る譲渡利益額につき、譲受人である原告Aとの間に完全支配関係があることから法人税法61条の13第1項が適用されるとして、譲渡利益相当額を損金の額に算入した上で、原告Aの本件船舶1及び2の取得価額（上記アの金額）のうち償却費算入割合を乗じた金額である1億3960万2560円を戻入れ額として益金の額に算入されるもの（前記1（2）ウ参照）とした。

以上の計算に基づき、鹿児島税務署長は、平成27年3月30日付けで、原告Bに対し、別表1-B1「更正処分」欄記載のとおり、平成24年2月期の所得金額を1億7433万0833円、納付すべき税額を5133万2500円として更正処分等（原告B平成24年更正処分及び同賦課決定処分）をした（甲B1）。

（イ）平成25年2月期の更正処分等

鹿児島税務署長は、上記（ア）の更正処分に基づき、本件船舶1及び2の譲渡利益相当額として法人税法61条の13第1項により損金の額に算入された金額のうち、譲受人である原告Aの本件船舶1及び2の取得価額（上記アの金額）のうち償却費算入割合を乗じた金額15億3562万8164円を戻入れ額として益金の額に算入されるものとして、平成27年3月30日付けで、原告Bに対し、別表1-B2「更正処分」欄記載のとおり、平成25年2月期の所得金額を15億6227万9310円、納付すべき税額を4億6771万3900円として更正処分等（原告B平成25年更正処分及び同賦課決定処分）をした（甲B2）。

エ 原告Cに対する更正処分等について

（ア）平成24年8月期の更正処分等

鹿児島税務署長は、前記アで認定した本件船舶3の価額に基づき、本件取引価格3と前記アの本件船舶3の価額との差額8億5343万2050円を固定資産譲渡益に当たるとして益金の額に算入し、また同金額は寄附金に該当するとした上で、損金算入限度額を超える8億5228万3252円を損金不算入額とし、さらに、本件船舶3に係る譲渡利益額につき、譲受人である原告Aとの間に完全支配関係があることから法人税法61条の13第1項が適用されるとして、譲渡利益相当額を損金の額に算入した上で、原告Aの本件船舶3の取得価額（上記アの金額）のうち償却費算入割合を乗じた金額である7344万7214円を戻入れ額として益金の額に算入されるものとして、平成27年3月30日付けで、原告Cに対し、別表1-C1「更正処分」記載のとおり、平成24年8月期の所得金額を4615万1849円、納付すべき法人税額を1257万1700円として更正処分等（原告C平成24年更正処分及び同賦課決定処分）をした（甲C1）。

(イ) 平成25年8月期の更正処分等

鹿児島税務署長は、上記(ア)の更正処分に基づき、本件船舶3の譲渡利益相当額として法人税法61条の13第1項により損金の額に算入された金額のうち、譲受人である原告Aの本件船舶3の取得価額(上記アの金額)のうち償却費算入割合を乗じた金額である8億0791万9356円を戻入れ額として益金の額に算入されるものとして、平成27年3月30日付けで、原告Cに対し、別表1-C2「更正処分」欄記載のとおり、平成25年8月期の所得金額を8億5494万8327円、納付すべき法人税額を2億1681万9000円として更正処分等(原告C平成25年更正処分及び同賦課決定処分)をした(甲C2)。

(ウ) 平成25年8月課税事業年度の更正処分等

鹿児島税務署長は、上記(ア)及び(イ)の更正処分に伴い、原告Cの平成25年8月課税事業年度の課税標準法人税額が増加するとして、平成27年3月30日付けで、原告Cに対し、別表1-C3「更正処分」欄記載のとおり、課税標準法人税額を2億1717万1000円、納付すべき復興特別法人税額を2171万3300円として更正処分等(原告C平成25年課税事業年度更正処分及び同賦課決定処分)をした(甲C3)。

(6) 審査請求

ア 原告A

原告Aは、国税通則法(以下「通則法」という。)75条(平成26年6月法律第69号による改正前のもの。以下同じ)4項1号の規定に基づき、異議申立てを経ることなく、平成27年5月25日、別表1-A「審査請求」欄記載のとおり審査請求をした(乙A3)。

イ 原告B

原告Bは、通則法75条4項1号の規定に基づき、異議申立てを経ることなく、平成27年5月25日、別表1-B1及び1-B2の各「審査請求」欄記載のとおり審査請求をした(乙B4)。

ウ 原告C

原告Cは、通則法75条4項1号の規定に基づき、異議申立てを経ることなく、平成27年5月25日、別表1-C1、1-C2及び1-C3の各「審査請求」欄記載のとおり審査請求をした(乙C6)。

(7) 国税不服審判所の裁決

ア 原告らは、上記(6)の各審査請求において、予備的に、本件各船舶の譲渡時における適正な価額として、一般財団法人D(以下「D」という。)によって査定された各評価額(別表4④欄と同額、乙共3の1~3)を主張した(甲A2、甲B3、甲C4)。

イ 国税不服審判所長は、本件各船舶の譲渡時における適正な価額につき、Dによる上記アの各評価額を採用して、本件船舶1につき6億9300万円(以下「本件認定額1」という。)、本件船舶2につき3億8300万円(以下「本件認定額2」という。)、本件船舶3につき5億7800万円(以下「本件認定額3」といい、本件認定額1及び本件認定額2と併せて「本件各認定額」という。)と認定した上で、次のウ~オの各裁決をした(甲A2、甲B3、甲C4、別表4④欄)。

なお、以下においては、本件取引価格1と本件認定額1との差額6億2501万9947円を「本件差額1」と、本件取引価格2と本件認定額2との差額3億0621万0779円を「本件差額2」と、本件取引価格3と本件認定額3との差額5億1143万2050円を「本件差額3」といい、本件差額1、本件差額2及び本件差額3を併せて「本件各差額」という（別表4⑤欄）。

ウ 原告Aについて

国税不服審判所長は、本件各船舶に係る本件各認定額に基づき、原告Aの平成23年9月期における本件各船舶に係る受贈益の額は14億4266万2776円、本件各船舶に係る減価償却超過額は13億2244万0878円となるとして、平成28年5月19日付けで、別表1-A「裁決」欄記載のとおり、平成23年9月期の原告Aの翌期へ繰り越す欠損金の額を4億8931万3458円として原告A平成23年更正処分の一部を取り消し、過少申告加算税の賦課決定処分の全部を取り消す旨の裁決をした（甲A2）。

エ 原告Bについて

国税不服審判所長は、本件船舶1及び2に係る本件認定額1及び2に基づき、本件差額1及び2は原告Aに対する寄附金に該当するものとした上で、①平成24年2月期に係る原告Bの寄附金の損金不算入額を9億2869万1822円とし、また、法人税法61条の13第2項の規定に基づき原告Bの益金の額に算入される譲渡利益相当額は7760万2559円であるとして、これをもとに所得金額を計算すると、別紙1-B1の「裁決」欄記載のとおり、平成24年2月期における原告Bの所得金額は1億1310万5833円、納付すべき法人税額は3296万5000円、過少申告加算税は293万4000円になる、②同様に、同規定に基づき平成25年2月期における原告Bの益金の額に算入される譲渡利益相当額は8億5362万8163円であるとして、これをもとに所得金額を計算すると、別紙1-B2の「裁決」欄記載のとおり、平成25年2月期における原告Bの所得金額は8億8615万2609円、納付すべき法人税額は2億6487万5800円、過少申告加算税は3753万4000円になるとして、平成28年5月19日付けで、原告B平成24年更正処分及び同賦課決定処分、原告B平成25年更正処分及び同賦課決定処分のいずれについてもその一部を取り消す旨の裁決をした（甲B3）。

オ 原告Cについて

国税不服審判所長は、本件船舶3に係る本件認定額3に基づき、本件差額3は原告Aに対する寄附金に該当するものとした上で、①平成24年8月期に係る原告Cの寄附金の損金不算入額を5億1063万9502円とし、また、法人税法61条の13第2項の規定に基づき原告Cの益金の額に算入される譲渡利益相当額は4494万7213円であるとして、これをもとに所得金額を計算すると、別紙1-C1の「裁決」欄記載のとおり、平成24年8月期における原告Cの所得金額は1800万8098円、納付すべき法人税額は412万8800円、過少申告加算税は60万9000円になる、②同様に、同規定に基づき平成25年8月期における原告Cの益金の額に算入される譲渡利益相当額は4億9441万9356円であるとして、これをもとに所得金額を計算すると、別紙1-C2の「裁決」欄記載のとおり、平成25年8月期における原告Cの所得

金額は5億4144万8327円、納付すべき法人税額は1億3687万6500円、過少申告加算税は1850万4000円になる、③さらに、復興特別法人税については、別紙1-C3の「裁決」欄記載のとおり、平成25年8月課税事業年度に係る課税標準法人税額は1億3722万9000円、納付すべき復興特別法人税額は1371万9100円、過少申告加算税は184万9500円になるとして、平成28年5月19日付けで、原告C平成24年更正処分及び同賦課決定処分、原告C平成25年更正処分及び同賦課決定処分、原告C平成25年課税事業年度更正処分及び同賦課決定処分のいずれについてもその一部を取り消す旨の裁決をした（甲C4。以下、上記ウ及びエの裁決と併せて「本件各裁決」という。）。

カ 以下においては、本件各裁決により一部取り消された後の原告A平成23年更正処分、原告B平成24年更正処分及び同賦課決定処分、原告B平成25年更正処分及び同賦課決定処分、原告C平成24年更正処分及び同賦課決定処分、原告C平成25年更正処分及び同賦課決定処分、原告C平成25年課税事業年度更正処分及び同賦課決定処分を併せて「本件各処分」という。

(7) 本件訴えの提起

原告らは、平成28年11月21日、それぞれ第1～3事件に係る本件訴えを提起した。

3 税額等に関する当事者の主張

被告が本件訴訟において主張する本件各処分の根拠及び計算は、別紙5「課税の根拠及び計算」に記載するとおりであるところ、後記4の争点に関する部分を除き、その計算の基礎となる金額及び計算方法について当事者間に争いはない。

4 争点

本件の争点は、本件各処分の適法性であるところ、具体的な争点は以下のとおりである。

- (1) 本件各船舶の譲渡は適正価額より低廉な価額による譲渡に当たるか否か（原告ら共通）
- (2) 本件各取引価格と適正な価額との差額を受贈益として益金の額に算入することの適否（原告A関係）
- (3) 本件各取引価格と適正な価額との差額を寄附金として損金算入限度額の範囲内で損金の額に算入することの適否（原告B及び原告C〔以下「原告Bら」ということがある。〕関係）
- (4) 本件各船舶の取引価格と適正な価額との差額につき、原告Aにおいて減価償却費として損金経理をした金額に含まれる否か（原告Bら）
- (5) 原告A平成23年更正処分、原告B平成24年更正処分及び原告C平成24年更正処分（以下「本件3更正処分」という。）に理由付記の不備があるか否か（原告ら共通）

5 争点に関する当事者の主張の要旨

争点に対する当事者の主張の要旨は、別紙4に記載するとおりである（同別紙で使用した略語は本文においても用いることとする。）。

第3 当裁判所の判断

当裁判所は、①本件各船舶の適正な価額は本件各認定額であると認められ、②原告Aにおいては、本件各認定額と本件各取引価格との差額である本件各差額が受贈益として益金の額に算入され、また、③原告B及び原告Cにおいては、本件各差額が寄附金に該当し、損金算入限度額の限度で損金の額に算入され、さらに、④本件各差額は原告Aにおいて減価償却費として損金経理をした金額に含まれ、グループ法人税制の適用により繰り延べられていた原告Bらの譲

渡利益につき上記の償却に応じた戻入れ額が益金の額に算入されるから、被告の主張する本件各処分根拠及び計算に違法はなく、⑤本件各処分に係る理由付記にも不備は認められないから、本件各処分は適法であり、原告らの請求はいずれも理由がなく棄却すべきものと判断する。その理由の詳細は以下のとおりである。

1 争点（１）（本件各船舶の譲渡は適正価額より低廉な価額による譲渡に当たるか否か〔原告ら共通〕）について

（１）法人税法２２条は、内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とする旨定めた上（１項）、「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…に係る当該事業年度の収益の額とする。」と定め（２項）、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、資産の無償譲渡も収益の発生原因となるものとしている。その趣旨は、法人が資産を他に譲渡する場合には、そ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。そして、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低額譲渡の場合にも、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るから、上記のような同項の趣旨に照らせば、こ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、これと同資産の譲渡時における適正な価額との差額も含まれるものと解される（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同7年12月19日第三小法廷判決・民集49巻10号3121頁参照）。また、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低額譲受けについても、当該資産には譲受け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ことは、低額譲渡の場合と同様であるから、低額譲受けの場合に益金の額に算入すべき収益の額には、当該資産の譲受けの対価のほか、これと当該資産の譲受け時における適正な価額との差額も含まれると解するのが相当である。

そして、上記適正な価額とは、当該資産につき不特定多数の当事者における自由な取引において通常成立すると認められる価額をいうものと解される。

（２）原告Bらは原告Aに対し本件各船舶を本件各取引価格により譲渡したところ、被告は、本件各船舶の適正な価額は本件各認定額であると主張し、原告はこれを争うので、まず、この点（争点（１））について検討する。

（３）ア 本件各認定額は、原告らが審査請求の際に、予備的に本件各船舶の譲渡時における適正な価額として主張した価額であるところ、これらの金額は、Dによって、コストアプローチ（対象船舶について、新規に再調達する場合の再調達原価をまず査定し、当該原価に対して使用年数や管理状態等に応じた減価修正その他の所要の調整を行うことにより査定する手法）、マーケットアプローチ（対象船舶について、中古売買市場が観察可能な場合に、当該中古売買市場での取引価格を調査して査定する手法）、インカムアプローチ（対象船舶について、海運事業収入又は傭船賃貸収入を基礎として、対象船舶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査定する手法）に基づく本件各船舶の評価をそれぞれ調査比較した上で査定された合理的な評価額であると認められる（乙共3の1～3）。

イ これに対し、原告らは、本件各船舶の適正な価額を評価するに当たっては、本件各

評価損益通達（基本通達4-1-8、9-1-19）が定める方法によるべきであると主張し、具体的には、本件各船舶の竣工時から旧定率法又は定率法により償却を行ったとした場合の未償却残高に相当する金額（本件各船舶の法定耐用年数は8年であるところ、本件各売買契約が締結された平成23年9月時点では本件各船舶の竣工時からいずれも17年以上を経過しているから、未償却残高は備忘価額である1円となる。）が本件各船舶の適正な価額である旨を主張する。

(ア) しかしながら、そもそも減価償却は、時の経過又は使用により価値の損耗又は減耗を生ずる固定資産について、その取得費用を取得の時に一括して計上せず、その減価に対応して徐々に費用化するための費用配分手続であるところ、法定耐用年数が経過して未償却残高が備忘価額である1円となったからといって、当該資産の客観的な交換価値が失われるものではない。そして、上記アのとおり、Dが3種のアプローチに基づく評価を踏まえて査定した評価額（本件各認定額）によれば、本件船舶1は6億9300万円、本件船舶2は3億8300万円、本件船舶3は5億7800万円であるところ、これと異なる価額を本件各船舶の客観的な交換価値とすべき根拠は証拠上うかがわれない。

(イ) また、原告らの指摘する本件各評価損益通達についてみると、まず基本通達4-1-8は、再生計画認可の決定があった時における当該資産の価額につき、当該資産の再取得価額を基礎としてその取得の時から当該再生計画認可の決定があった時まで旧定率法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残高に相当する金額によっているときは、これを認めるものとしているが、これは、再生計画認可の決定を受けた法人がその有する資産の価額につき一定の評定を行っているときはその資産の評価益の額（認可決定時の価額がその直前の帳簿価額を超える場合のその超える部分の金額）を益金の額に算入する旨定められていること（法人税法25条3項、同法施行令24条の2第5項1号）を受けて、当該法人が認可決定時の価額の算定につき上記の未償却残高による計算方法を採用した場合には上記各規定の適用上これを認めるという取扱いを示したものである。

また、本件各評価損益通達のうち基本通達9-1-19についても、災害による著しい損傷により当該資産の価額がその帳簿価額を下回ることとなった場合において、これを所有する法人が当該資産の評価替えをして損金経理により帳簿価額を減額したときに、その評価換えの直前の帳簿価額を事業年度終了時における当該資産の価額との差額の範囲内で損金の額に算入する旨の規定（法人税法33条2項）や、再生計画認可の決定があった場合に評価損の額（認可決定直前の帳簿価額が決定時の価額を超える場合のその超える部分の金額）を損金に算入する旨の規定（同条4項）を受けて、当該時点における当該資産の価額の算定につき上記と同様の取扱いを示したものである。

そのほか、原告らが指摘する基本通達12の3-2-1も、連結納税の適用開始又は加入に当たり、「他の内国法人」がその開始前に有する資産の評価損益（その時の価額と帳簿価額との差額）を益金又は損金の額に算入する旨の規定（法人税法61条の11第1項、61条の12第1項）を受けて、当該時点における当該資産の算定につき、上記と同様の取扱いを示したものである。

このように、原告らが指摘する本件各評価損益通達等は、いずれも、減価償却資産に係る評価益や評価損等を益金又は損金の額に算入するに当たり、帳簿価額と時価との差額を計算するための当該時価の算定方法について、その解釈指針を示したものであるということができ、本件のように、資産を譲渡する場合の当該資産の譲渡時点における客観的な交換価値（すなわち、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額）を算定する場面において妥当するものではなく、同通達の定める算定方法が減価償却資産の時価の算定一般に適用されるべきであるとする原告らの主張は採用することができない。

(ウ) 実質的にみても、Dの調査報告書（乙共3の1）によると、例えば本件船舶1は、平成16年に原告Bが中古船として総額13億5000万円（うち整備費が約5億円）で購入したものであるところ、当時の船齢は10年であったというのであるから、原告らの主張する算定方法に従えば、その適正な価額は購入当時における未償却残高、すなわち備忘価額である1円であったことになるが、上記購入額とのかい離は甚だしく（さらにいえば、原告らの上記主張による価額は本件各取引価格〔例えば、本件取引価格1は6798万0053円〕とも著しくかい離するものである。）、本件各評価損益通達の定める算定方法が本件の場合に当てはまらないものであることは明らかというべきである。

(エ) したがって、本件各船舶の時価を本件各評価損益通達が定める算定方法に従って算定し、時価を1円とすべきであるとする原告らの主張は到底採用することができない。

ウ また、原告らは、本件各認定額の根拠となったDの評価は、本件各船舶が市場性を有するものでないにもかかわらず、市場性を有することを前提に評価している点で不合理である旨を主張し、本件各船舶と同種の高速旅客船（ジェットフォイル）が平成6年から新造されていないことや、中古ジェットフォイルの取引事例が平成14年から平成26年までの13年間に7例しかないことから、本件各船舶が市場性を有する船舶であるとはいえないと主張するが、Dは、本件各船舶の価額を評価するに当たり、ジェットフォイルの中古船について、欧州・中東で運行されていたジェットフォイルが手放され、日本や香港の船会社へ中古船として売却される事例があることや、日本国内の船会社間でも中古で売買される事例があること、及び日本国内における中古船の売買事例7例（成約価格は7億5200万円～14億4637万5000円。ただし転売されたものも含む。）について確認しており（乙共3の1～3）、これらによれば、ジェットフォイルが市場性を有するものであることを前提に本件各船舶の価額を評価したことは何ら不合理なものではないから、原告らの上記主張は採用することができない。

(4) 以上によれば、本件各船舶の譲渡時における適正な価額は、Dの評価額に基づく本件各認定額であると認められるから、本件各船舶の譲渡は、適正な価額よりも低廉な価額による譲渡に当たると認めるのが相当である。

2 争点（2）（本件各取引価格と適正な価額との差額を受贈益として益金の額に算入することの適否〔原告A関係〕）について

(1) 上記1のとおり、原告Aは、適正な価額（時価相当額）と比較して低廉な価額により本件各船舶を譲り受けたことにより、本件各船舶の時価相当額と本件各取引価格との本件各差額

に相当する収益が発生したものと認定すべきものである。

- (2) これに対し、原告Aは、本件各売買契約は、原告Aが本件各船舶を他社に傭船することを条件としていたものであるところ、本件各船舶を傭船しても利益を得られる見込みはなかったのであるから、このような本件各売買契約の内容を踏まえれば、原告Aが本件各船舶の譲渡を受けたことによる収益は生じない旨を主張する。

具体的には、①原告Aは、従前、原告Bらから本件各船舶の傭船を受け、鹿児島・●●間及び鹿児島・●●間の航路において旅客船を運航していたところ、同じ航路で旅客船を運航していた乙グループとの過当競争により多額の損失を出していたこと、②平成22年頃、乙グループとの間で、共同合弁事業として高速船事業を行うことについて協議を開始したこと、③同協議の結果、乙グループと原告ら甲グループとがそれぞれ所有する3隻の高速船を合弁会社に傭船することとされ、傭船期間は7年とすることとされたこと、④平成23年7月頃には、これらを内容とする協定が締結されることがほぼ確実になっていたところ、本件各船舶について、これまでどおり原告Aが整備を行うためには、同原告が本件各船舶の譲渡を受けてこれを合弁会社に傭船することが必要であったことから、本件各売買契約が行われたこと、⑤このように、本件各売買契約は、原告Aが本件各船舶を合弁会社に傭船することを条件としていたものであるが、本件各船舶の傭船料の額と整備費等の額は良くて同程度であろうとの見込みであったから、同原告が本件各船舶を傭船することにより利益を得ることは見込まれていなかったことなどを主張する。

- (3) しかしながら、原告Aにおいては、本件各売買契約により、本件各船舶の適正な価額と本件各取引価格との差額による収益が生じたといえる一方、本件各船舶を傭船することによる収益や損失は、それらの収益又は損失の発生の都度認識されるべきものであり、本件各売買契約の時点で未だ発生しておらず、また具体的な金額も不明である傭船料等の収入や整備費等の支出を考慮して本件各売買契約による収益の有無を判断すべきものとはいえない。また、原告Aは、本件各船舶を傭船している間も本件各船舶の時価相当額を保有し続けるのであり、傭船契約終了後はこれを処分することもできるのであるから、傭船料と整備費等の額が同程度であるとの原告Aの主張を前提としても、本件各船舶の譲渡を受けた時点で本件各船舶の時価と本件各取引価格との差額に相当する収益が発生していることを否定すべき事情は何ら認められない。

- (4) したがって、原告Aは、本件各船舶の譲渡を受けたことにより、本件各船舶の適正な価額（本件各認定額）と本件各取引価格との差額である本件各差額について収益（受増益）が発生したといえるから、本件各差額は原告Aの益金の額に算入されるべきものである。

3 争点（3）（本件各取引価格と適正な価額との差額を寄附金として損金算入限度額の範囲内で損金の額に算入することの適否〔原告Bら関係〕）について

- (1) 法人税法37条1～6項の適用における寄附金とは、その名義のいかんを問わず、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（広告宣伝費及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。）をいい（同条7項）、その価額のうち損金算入限度額を超える部分はその法人の所得の金額の計算上損金の額に算入しないものとされている（同条1項）。また、内国法人が資産の譲渡をした場合において、その譲渡の対価の額が当該資産の譲渡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をしたと認められる金額は、同条7項

の寄附金の額に含まれる（同条8項）。

これらの規定の趣旨は、法人が支出した寄附金の額を無条件で損金の額に算入することは課税の公平・公正の見地から適当でないが、他方で、法人が支出する寄附金には、法人の収益を生み出すのに必要な費用としての側面を有するものもあり、一定の損金算入を認める必要もあるところ、当該支出が費用の性質を有するか、それとも利益処分を有するかを事案に応じて客観的に判定することには困難が伴うことから、統一的な損金算入限度額を設け、その範囲内の金額につき費用の性質を有するものとして損金の額に算入することを認め、これを超える部分の金額は損金の額に算入できないこととしたものと解される。

このような法人税法の規定の内容及び趣旨からすれば、同法37条7項に定める寄附金には、民法上の贈与に限らず、経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経済的利益の供与など、金銭その他の資産又は経済的利益を対価なく他に移転する場合が広く含まれるが、それが法人の収益を生み出すのに必要な費用としての性質を有することが明らかなものである場合（同法7条に掲記の広告宣伝費や交際費等に当たる場合のほか、例えば、債権の回収が不能であるためにこれを放棄する場合など。）は、寄附金に当たらないものと解される。

- (2) これを本件についてみると、原告Bらは、前記1のとおり、本件各船舶を適正な価額である本件各認定額に比して低廉な本件各取引価格で原告Aに譲渡したものであるところ、原告Aに対し、本件各差額に相当する経済的利益を対価なく移転させたものといえ、実質的に贈与したものと認められる一方、これが原告Bらにおいて収益を生み出すのに必要な費用としての性質を有することが明らかであるとは認められないから、本件各差額に相当する金額は寄附金の額に含まれるものというべきである。

これに対し、原告Bらは、本件各船舶を原告Aに譲渡しないとすれば、自らが合弁会社に対して備船せざるを得ない状況にあったところ、本件各船舶を合弁会社に備船したとしても、本件各取引価格を超える利益を得ることはできなかつたなどと主張するが、原告らのかかる主張を踏まえても、原告Bらの原告Aに対する本件各船舶の本件各取引価格による譲渡につき、原告Bらにとって収益を生み出すのに必要な費用としての性質を有することが明らかであるとは認められないから、原告Bらの上記主張は採用することができない。

- 4 争点（4）（本件各取引価格と適正な価額との差額につき、原告Aにおいて減価償却費として損金経理をした金額に含まれる否か〔原告Bら関係〕）について

- (1) 原告Bらが原告Aに本件各船舶を譲渡したことにより生じた譲渡利益額は、原告Bらの益金の額に算入され、一方、グループ法人税制（前記第2の1（2）ウ。法人税法61条の13第1項2項）の適用により、譲渡利益相当額が原告Bらの当該事業年度の損金の額に算入されるため、譲渡利益に対する課税は繰り延べられるが、譲受法人である原告Aにおいて本件各船舶につき償却等の事由が生じた場合には、原告Bらは、譲渡利益相当額に償却費算入割合を生じて得た戻入れ額を益金の額に算入することとなり、これにより、繰り延べられた課税を受けることとなる。

そして、原告Aは、本件各船舶につき、本件各取引価格を取得価額とし、本件各船舶の耐用年数を2年として、償却費を計算し損金として経理していたところ、法人税法31条は、内国法人が有する減価償却資産につき償却費として損金経理をした金額のうち償却限

度額に達するまでの金額を損金の額に算入するものと定め、本件損金経理通達（法人税基本通達7-5-1（4））は、同項に規定する「償却費として損金経理をした金額」には、無償又は低い価額で取得した減価償却資産につきその取得価額として法人の経理した金額が法人税法施行令54条1項の規定による取得価額に満たない場合のその満たない金額も含まれるものとしている。

このような本件損金経理通達の取扱いによると、本件各船舶の適正な価額と本件各取引価格との差額（本件各差額）についても、原告Aにおいて償却費として損金に算入されることとなり、原告らに適用されるグループ法人税制によって、譲渡法人である原告Bらの益金の額に戻入れ額が算入され、譲渡利益について繰り延べられていた課税を受けることとなる。

- (2) これに対し、原告Bらは、本件各差額は原告Aの償却費として損金経理した金額に含まれるとはいえないと主張するので、以下検討する。
- (3) 上記のとおり、法人税法31条1項は、法人が当該事業年度において償却費として損金経理をした金額について、償却限度額に達するまでの範囲内で損金の額に算入することを認めている。そして、損金経理とは、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう（同法2条25号）。

このように法人税法31条1項が、法人が償却費として損金経理をすること（確定した決算で費用処理すること）を前提として、当該償却費について、償却限度額の範囲内で損金の額への算入を認めた趣旨は、①企業会計上、償却すべき資産については相当の償却をしなければならないとされており（会社計算規則5条2項参照）、減価償却資産は、当該資産の耐用期間にわたり一定の減価償却の方法によってその取得原価を各事業年度に配分しなければならないが、減価償却を適正に行うためには、耐用年数、取得価額、償却方法などが合理的なものでなければならないが、これを法人の自主性に委ねると、その算定が恣意に行われるおそれがあることから、減価償却計算に関する基本的事項（取得価額、償却方法、耐用年数等）について法定した上で、これによって算出される償却限度額の範囲内で償却費の損金算入を認めることとし、もって課税の公平・公正を維持しようとしたものであるとともに、②一般に、確定した決算における費用又は損失としての経理を経ていない償却費について損金算入を認めるとすると、不正計算に基づく簿外資産についても減価償却を理由とする損金算入が認められてしまうこととなりかねないため、償却費の損金経理により、その費用性が客観的に認識できるようにしたものであると解される。

- (4) 一方、いかなる場合であっても法人が現実に償却費としての損金経理をしていない限り償却費の損金算入が一切認められないこととなれば、法人が決算において当該資産の取得価額として計上していた金額が税法上の取得価額（法人税法施行令54条）に満たない場合に、法人が取得価額として計上した金額と税法上の取得価額との差額は法人の収益として益金の額に算入される一方、当該収益に対応した減価償却費が損金の額に算入されないこととなるが、このような結果は、償却費の適正な配分を求める会計原則の趣旨に沿わないものであり、また、納税者の負担も過大なものとなるなど、適正な課税という観点から妥当であるとはいえない。ひるがえって、上記（3）のような法人税法31条1項が減価償却費の損金算入に当たり損金経理を要求した趣旨に鑑みると、同項にいう「償却費として損金経理をした金額」に、法人が取得価額として計上した金額と税法上の取得価額との差額（当初から取得価

額として計上されていたとすれば当然に減価償却費として損金経理がされたはずの金額)が含まれないと解さなければならない必然性はなく、むしろ、このような差額についても「償却費として損金経理をした金額」に含まれると解するのが合理的である。

以上に照らせば、法人が当該資産の取得価額として計上していた価額が税法上の取得価額(適正な価額)に満たない場合のその満たない金額についても、当該資産の取得価額(適正な価額)につき「償却費として損金経理した」ものと解することができ、このような解釈は、法人税法31条1項の許容するところというべきである。よって、本件損金経理通達が同項に反し違法である旨をいう原告Bらの主張は採用することができない。

- (5) これを本件についてみると、原告Aは、本件各船舶について、原告Aの認識した取得価額(本件各取引価格)により資産に計上した上で、耐用年数を2年として計算した減価償却費を損金として計上していたところ、本件各船舶の税法上の取得価額(適正な価額)は本件各認定額であると認められるから、本件各取引価格と本件各認定額との差額(本件各差額)についても「償却費として損金経理をした」ものとして当該事業年度の損金の額に算入され、法人税法61条の13第2項により譲渡法人である原告Bらにおいてこれに応じた戻入れ額が益金の額に算入されるものというべきである。

5 争点(5)(本件3更正処分に理由付記の不備があるか否か〔原告ら共通〕)について

- (1) 法人税法130条2項が青色申告に係る法人税について更正をする場合に更正通知書に更正の理由を付記すべきものとしているのは、同法が、青色申告制度を採用し、青色申告書に係る所得の金額の計算については、それが法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿書類の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨に鑑み(同条1項本文参照)、更正をする処分行政庁の判断の慎重さや合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に出たものと解される。したがって、帳簿書類の記載を否認して更正をする場合において更正通知書に付記すべき更正の理由としては、単に更正にかかる勘定科目とその金額を示すだけではなく、そのような更正をした根拠を帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するものと解するのが相当である(最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同38年5月31日第二小法廷判決・民集17巻4号617頁、最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同51年3月8日第二小法廷判決・民集30巻2号64頁等参照)。

(2) 認定事実

ア 原告A平成23年更正処分に係る通知書(甲A1。以下「本件通知書1」という。)には、更正の理由として、原告Aの益金の額に算入される受増益の額について、以下の記載がされている。

「貴法人は、自平成22年10月1日至平成23年9月30日事業年度(以下「当事業年度」といいます。)において、平成23年9月5日付船舶売買契約に基づき、有限会社C(以下「C」といいます。)及び有限会社B(以下「B」といいます。)から船舶「G」(以下「G」といいます。)、船舶「E」(以下「E」といいます。)及び船舶「F」(以下「F」といいます。)を別紙の表1の「譲渡の対価の額」欄の金額にて取得していますが、当該船舶売買契約締結時におけるG、E及びFについて、鑑定による評価を行った結果、当該鑑定による評価額である別紙の表1の「適正な価額」欄の金額は、類似船舶の売買

実績等を基に算定されていますから、当該評価額は、当該船舶売買契約締結時におけるG、E及びFの適正な価額と認められます。

ところで、法人税法第22条第2項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、有償又は無償による資産の譲渡に係る当該事業年度の収益の額を当該事業年度の益金の額に算入すべき旨規定しており、無償による資産の譲渡であっても、譲渡時における適正な価額に相当する額の収益があると認識すべきものとされています。よって、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低額譲渡においても、当該資産の譲渡の対価に係る収益の額のほか、当該対価の額と当該資産の譲渡時における適正な価額との差額も収益に含まれます。

したがって、G、E及びFの譲渡時における適正な価額と譲渡の対価の額の差額の合計2,528,662,776円が収益として当該事業年度の益金の額に算入されますので、所得金額に加算しました。」

なお、本件通知書1の別紙表1には、「E」～「G」（本件各船舶に相当）の譲渡の対価の額（本件各取引価格）と鹿児島税務署長が認定した適正な価額（それぞれ「1,300,000,000円」、「520,000,000円」、「920,000,000円」）、及び両者の差額が記載されている。

イ 原告B平成24年更正処分に係る通知書（甲B1。以下「本件通知書2」という。）には、更正の理由として、原告Bの益金の額に算入される固定資産譲渡益の額について、概要、以下の記載がされている。

「貴法人は、自平成23年3月1日至平成24年2月29日事業年度（以下「当事業年度」といいます。）において、A株式会社との間で平成23年9月5日付で交わした船舶売買契約に基づき、船舶「E」（以下「E」といいます。）及び船舶「F」（以下「F」といいます。）を別紙の表1の「譲渡の対価の額」欄の金額（いずれも消費税抜きの金額）で譲渡していますが、当該船舶売買契約締結時におけるE及びFについて、鑑定による評価を行った結果、当該鑑定による評価額である別紙の表1の「適正な価額」欄の金額は、類似船舶の売買実績等を基に算定されていますから、当該評価額は、当該船舶売買契約締結時におけるE及びFの適正な価額と認められます。」と記載し、法人税法22条2項の規定につき本件通知書1（上記ア）と同様の記載をした上で、「E及びFの譲渡時における適正な価額から譲渡の対価の額である売買代金を差し引いた金額」である16億7523万0726円が固定資産譲渡益として原告Bの益金の額に算入されるとした。

ウ 原告C平成24年更正処分に係る通知書（甲C1。以下「本件通知書3」といい、本件通知書1～2と併せて「本件各通知書」という。）には、更正の理由として、原告Cの益金の額に算入される固定資産譲渡益の額について、概要、以下の記載がされている。

「貴法人は、自平成23年9月1日至平成24年8月31日事業年度（以下「当事業年度」といいます。）において、A株式会社との間で平成23年9月5日付で交わした船舶売買契約に基づき、船舶「G」（以下「G」といいます。）を売買代金66,567,950円（消費税抜きの金額）で譲渡し、固定資産売却益27,934,521円を益金の額に算入していますが、当該船舶売買契約締結時におけるGについて、鑑定による評価を行った結果、当該鑑定による評価額920,000,000円（消費税抜きの金

額)は、類似船舶の売買実績等を基に算定されていますから、当該評価額は、当該船舶売買契約締結時におけるGの適正な価額と認められます。」と記載し、法人税法22条2項の規定につき本件通知書1(上記ア)と同様の記載をした上で、「Gの譲渡時における適正な価額920,000,000円(消費税抜きの金額)から譲渡の対価の額である売買代金66,567,950円(消費税抜きの金額)を差し引いた金額」である8億5343万2050円が固定資産譲渡益として原告Cの益金の額に算入されるとした。

(3) 検討

ア 本件各通知書(前記(2)ア～ウ)の記載に対し、①原告Aは、本件通知書1の記載は、原告Aが本件各船舶を適正な価額よりも低額で「譲渡した」という事実を前提とし、譲渡時の適正な価額と取引価額との差額が収益として益金に算入される旨の結論が示されているが、原告Aは、本件各船舶を譲り受けた者であって、譲渡した者ではないから、上記の理由では、どのような事実についてどのような評価判断がされて処分されたかを理解することができないとし、②原告らは、本件各通知書の記載は、本件各船舶の譲渡価額が低額である理由について、「鑑定による評価を行った結果」、「当該鑑定による評価額である別紙の表1の「適正な価額」欄の金額は、類似船舶の売買実績等を基に算定されています」などと記載しているが、同鑑定を特定する事項は全く記載されておらず、鑑定が参照した類似船舶の各売買実績の金額がいくらなのか等も記載されていないから、帳簿書類以上に信憑力のある資料を摘示しているとはいえないとし、理由付記に不備がある旨を主張する。

イ そこで、まず、本件通知書1(前記(2)ア)のうち、原告Aの益金の額に算入される受増益の額に関する記載をみると、平成23年9月5日付けの本件各売買契約により、原告Aが本件各船舶を「取得した」との事実関係に基づいて、法人税法22条2項により、鹿児島税務署長が本件各船舶の適正な価額と認定した金額と本件各取引価格との差額が収益に含まれ、同原告の益金の額に算入されるとの判断過程が示されているといえるから、かかる理由の記載に不備はないといえるべきである。

そして、上記(2)アによれば、法人税法22条2項を摘示するに当たり、「有償又は無償による資産の譲渡に係る当該事業年度の収益の額を当該事業年度の益金の額に算入すべき旨規定しており、無償による資産の譲渡であっても、譲渡時における適正な価額に相当する額の収益があると認識すべきものとされている」として、「当該資産の譲渡の対価に係る収益のほか、当該対価の額と当該資産の譲渡時における適正な価額との差額も収益に含まれる」と記載されており、「資産の譲渡」という側面から説明がされているところ、原告Aは本件各船舶を譲り受けたものであるから、本来は、「資産の譲受け」という側面から記載するのが正確であったといえるが、当該理由の記載全体をみれば、原告Aが本件各船舶を原告Bらから取得したとの事実関係を前提に、法人税法22条2項の規定により本件各船舶の取得価額と時価との差額が益金に算入される旨が示されていることは理解できるのであるから、本件通知書1に上記のようなやや不正確な記載が含まれているとしても、更正をする処分行政庁の判断の慎重さや合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えるとの理由付記の趣旨が損なわれていると評価すべきものとはいえない。

したがって、この点の不備をいう原告Aの主張は採用することができない。

ウ 次に、前記（２）ア～ウによれば、本件各通知書には、鹿児島税務署長が本件各船舶の適正な価額を認定するに当たり、鑑定による評価が行われたこと、及び当該鑑定が類似船舶の売買実績等をもとに本件各船舶の時価を算定したことが理解できる。そうすると、かかる記載は、専門家による鑑定という帳簿記載より信憑性のある資料を摘示し、同鑑定が採用した時価の算定方法を示した上で、その評価額に従い本件各船舶の適正な価額が認定されたことが明らかにされているといえるから、このような記載について、処分行政庁の判断の慎重さや合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えるという理由付記の趣旨に悖るところはなく、理由付記に不備があるとはいえない。

これに対し、原告らは、本件各通知書には鑑定を特定する事項が記載されておらず、鑑定が参照した類似船舶の各売買実績の金額がいくらなのか等も記載されていない旨を主張する。しかしながら、専門家による鑑定が行われ、その鑑定の評価額に基づいて適正な価額の認定がされたことが示されていれば、処分行政庁の恣意は抑制されているといえ、また、原告らとしてはその評価額を争うため自ら専門家に鑑定を依頼し、鑑定書を提出するなどの方法により不服申立てをする契機が与えられているといえる。一方で、専門家による鑑定の判断過程を詳細に記載することは現実的ではなく、要約等により記載すればかえって誤解を招くおそれもあることからすれば、本件各通知書に示された程度の説明が記載されていれば足りると解するのが相当である。

したがって、原告らの上記主張は採用することができない。

6 本件各処分の適法性について

以上によれば、①本件各船舶が原告Bらから原告Aに譲渡された時における適正な価額はDの評価額に基づき裁決において認定した本件各認定額であり、本件各船舶の譲渡は適正な価額よりも低廉な価格によるものと認められるところ、②原告Aは上記の譲渡を受けたことにより本件各認定額と本件各取引価格との差額である本件各差額を収益（受贈益）として、これを益金の額に算入することとなり、③原告Bらとの関係では本件各差額が寄附金に当たることからこれを損金算入限度額の範囲内で損金の額に算入することとなり、④さらに、本件各差額については、原告Aにおいて償却費として損金経理をした金額に含まれることから、グループ法人税制（法人税法61条の13第2項）の適用により繰り延べられていた原告Bらの譲渡利益につき上記の償却に応じた戻入れ額を益金の額に算入することとなる。そうすると、原告らの各事業年度の法人税に係る本件各処分に関し、被告が主張する別紙5記載の課税の根拠及び計算はいずれも相当であり、かつ、その根拠及び計算に基づいて算定した所得金額及び納付すべき税額等は、同別紙記載のとおりであると認められる。

また、本件各処分の理由付記に所論の不備がないことは前記5のとおりであるから、本件各処分はいずれも適法というべきである。

第4 結論

以上によれば、原告らの請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

裁判官 進藤 壮一郎
裁判官 池田 美樹子

指定代理人目録

諸岡 慎介、吉留 伸吾、渋谷 佐紀子、鈴木 章義、溝口 英治、寺本 史郎、坂井 貴司、
亀井 勝則、松高 慶子、岩下 良一

物件目録

1 船名 E
船舶番号 ●●●●●
総トン数 165トン
船籍港 鹿児島県鹿児島市
用途 旅客船

2 船名 F
船舶番号 ●●●●●
総トン数 164トン
船籍港 鹿児島県西之表市
用途 旅客船

3 船名 G
船舶番号 ●●●●●
総トン数 164トン
船籍港 鹿児島県西之表市
用途 旅客船

以上

○法人税法（平成二十九年法律第四号による改正前のもの）

（定義）

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一～十二の七の五（省略）

十二の七の六 完全支配関係 一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係（以下この号において「当事者間の完全支配の関係」という。）又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいう。

十二の七の七～二十四（省略）

二十五 損金経理 法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。

二十六～四十四（省略）

（各事業年度の所得の金額の計算）

第二十二條 内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

2 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。

3 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損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、次に掲げる額とする。

- 一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
 - 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
 - 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの
- 4、5（省略）

（資産の評価益の益金不算入等）

第二十五條 内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を増額した場合には、その増額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。

2 内国法人がその有する資産につき更生計画認可の決定があつたことにより会社更生法（平成十四年法律第百五十四号）又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律（平成八年法律第九十五号）の規定に従つて行う評価換えその他政令で定める評価換えをしてその帳簿価額を増額した場合には、その増額した部分の金額は、前項の規定にかかわらず、これらの評価換えをした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

3 内国法人について再生計画認可の決定があつたことその他これに準ずる政令で定める事実が生じた場合において、その内国法人がその有する資産の価額につき政令で定める評定を行つて

いるときは、その資産（評価益の計上に適しないものとして政令で定めるものを除く。）の評価益の額として政令で定める金額は、第一項の規定にかかわらず、これらの事実が生じた日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

- 4 第一項の規定の適用があつた場合において、同項の評価換えにより増額された金額を益金の額に算入されなかつた資産については、その評価換えをした日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上、当該資産の帳簿価額は、その増額がされなかつたものとみなす。
- 5 第三項の規定は、確定申告書に同項に規定する評価益の額として政令で定める金額の益金算入に関する明細（次項において「評価益明細」という。）の記載があり、かつ、財務省令で定める書類（次項において「評価益関係書類」という。）の添付がある場合（第三十三条第四項（資産の評価損の損金不算入等）に規定する資産につき同項に規定する評価損の額として政令で定める金額がある場合（次項において「評価損がある場合」という。）には、同条第七項に規定する評価損明細（次項において「評価損明細」という。）の記載及び同条第七項に規定する評価損関係書類（次項において「評価損関係書類」という。）の添付がある場合に限る。）に限り、適用する。
- 6 税務署長は、評価益明細（評価損がある場合には、評価益明細又は評価損明細）の記載又は評価益関係書類（評価損がある場合には、評価益関係書類又は評価損関係書類）の添付がない確定申告書の提出があつた場合においても、当該記載又は当該添付がなかつたことについてやむを得ない事情があると認めるときは、第三項の規定を適用することができる。
- 7 前三項に定めるもののほか、第一項から第三項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

第二十五条の二 内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人から受けた受贈益の額（第三十七条（寄附金の損金不算入）又は第八十一条の六（連結事業年度における寄附金の損金不算入）の規定を適用しなかつた場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される第三十七条第七項（第八十一条の六第六項において準用する場合を含む。）に規定する寄附金の額に対応するものに限る。）は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。

- 2 前項に規定する受贈益の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてされるかを問わず、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（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）を受け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。
- 3 内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与を受けた場合において、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受けたと認められる金額は、前項の受贈益の額に含まれるものとする。

（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）

第三十一条 内国法人の各事業年度終了の時にあっては有する減価償却資産につきその償却費として第二十二条第三項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により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金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額（以下この条において「損金経理額」という。）のうち、その取得をした日及びその種類の区分に応じ、償却費が毎年同一となる償却の方法、償却費が毎年一定の割合で逡減する償却の方法その他の政令で定める償却の方法の中からその内国法人が当該資産について選定した償却の方法（償却の方法を選定しなかつた場合には、償却の方法のうち政令で定める方法）に基づき政令で定めるところにより計算した金額（次項において「償却限度額」という。）に達するまでの金額とする。

2、3（省略）

4 損金経理額には、第一項の減価償却資産につき同項の内国法人が償却費として損金経理をした事業年度（以下この項において「償却事業年度」という。）前の各事業年度における当該減価償却資産に係る損金経理額（当該減価償却資産が適格合併又は適格現物分配（残余財産の全部の分配に限る。）により被合併法人又は現物分配法人（以下この項において「被合併法人等」という。）から移転を受けたものである場合にあつては当該被合併法人等の当該適格合併の日の前日又は当該残余財産の確定の日の属する事業年度以前の各事業年度の損金経理額のうち当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかつた金額を、当該減価償却資産が適格分割等により分割法人、現物出資法人又は現物分配法人（以下この項において「分割法人等」という。）から移転を受けたものである場合にあつては当該分割法人等の分割等事業年度の期中損金経理額として帳簿に記載した金額及び分割等事業年度前の各事業年度の損金経理額のうち分割等事業年度以前の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかつた金額を含む。以下この項において同じ。）のうち当該償却事業年度前の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかつた金額を含むものとし、期中損金経理額には、第二項の内国法人の分割等事業年度前の各事業年度における同項の減価償却資産に係る損金経理額のうち当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかつた金額を含むものとする。

5 前項の場合において、内国法人の有する減価償却資産（適格合併により被合併法人から移転を受けた減価償却資産、第六十一条の十一第一項（連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益）の規定の適用を受けた同項に規定する時価評価資産に該当する減価償却資産その他の政令で定める減価償却資産に限る。）につきその価額として帳簿に記載されていた金額として政令で定める金額が当該移転の直前に当該被合併法人の帳簿に記載されていた金額、同条第一項の規定の適用を受けた直後の帳簿価額その他の政令で定める金額に満たない場合には、当該満たない部分の金額は、政令で定める事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなす。

6（省略）

（資産の評価損の損金不算入等）

第三十三条 内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、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。

2 内国法人の有する資産につき、災害による著しい損傷により当該資産の価額がその帳簿価額を下回る事となつたことその他の政令で定める事実が生じた場合において、その内国法人が

当該資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、その減額した部分の金額のうち、その評価換えの直前の当該資産の帳簿価額とその評価換えをした日の属する事業年度終了の時における当該資産の価額との差額に達するまでの金額は、前項の規定にかかわらず、その評価換えをし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。

- 3 内国法人がその有する資産につき更生計画認可の決定があつたことにより会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定に従つて行う評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、第一項の規定にかかわらず、その評価換えをし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。
- 4 内国法人について再生計画認可の決定があつたことその他これに準ずる政令で定める事実が生じた場合において、その内国法人がその有する資産の価額につき政令で定める評定を行つていときは、その資産（評価損の計上に適しないものとして政令で定めるものを除く。）の評価損の額として政令で定める金額は、第一項の規定にかかわらず、これらの事実が生じ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。
- 5 前三項の内国法人がこれらの内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人で政令で定めるものの株式又は出資を有する場合における当該株式又は出資については、これらの規定は、適用しない。
- 6 第一項の規定の適用があつた場合において、同項の評価換えにより減額された金額を損金の額に算入されなかつた資産については、その評価換えをした日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上、当該資産の帳簿価額は、その減額がされなかつたものとみなす。
- 7 第四項の規定は、確定申告書に同項に規定する評価損の額として政令で定める金額の損金算入に関する明細（次項において「評価損明細」という。）の記載があり、かつ、財務省令で定める書類（次項において「評価損関係書類」という。）の添付がある場合（第二十五条第三項（資産の評価益の益金不算入等）に規定する資産につき同項に規定する評価益の額として政令で定める金額がある場合（次項において「評価益がある場合」という。）には、同条第五項に規定する評価益明細（次項において「評価益明細」という。）の記載及び同条第五項に規定する評価益関係書類（次項において「評価益関係書類」という。）の添付がある場合に限る。）に限り、適用する。
- 8 税務署長は、評価損明細（評価益がある場合には、評価損明細又は評価益明細）の記載又は評価損関係書類（評価益がある場合には、評価損関係書類又は評価益関係書類）の添付がない確定申告書の提出があつた場合においても、当該記載又は当該添付がなかつたことについてやむを得ない事情があると認めるときは、第四項の規定を適用することができる。
- 9 前三項に定めるもののほか、第一項から第五項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

（寄附金の損金不算入）

第三十七条 内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額（次項の規定の適用を受ける寄附金の額を除く。）の合計額のうち、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の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を超える部分の金額は、当該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。

- 2 内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関

係に限る。)がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額(第二十五条の二(受贈益の益金不算入)又は第八十一条の三第一項(第二十五条の二に係る部分に限る。)(個別益金額又は個別損金額の益金又は損金算入)の規定を適用しないとした場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額に算入される第二十五条の二第二項に規定する受贈益の額に対応するものに限る。)は、当該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。

3～6 (省略)

7 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(広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。)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。

8 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。

9～12 (省略)

(連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益)

第六十一条の十一 第四条の二(連結納税義務者)の承認を受ける同条に規定する他の内国法人(最初連結親法人事業年度(各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される最初の第十五条の二第一項(連結事業年度の意義)に規定する連結親法人事業年度をいう。以下この項及び次条第一項において同じ。)開始の時に第四条の二に規定する内国法人との間に当該内国法人による完全支配関係(同条に規定する政令で定める関係に限る。以下この項及び次条第一項において同じ。)を有するものに限るものとし、次に掲げるものを除く。)が連結開始直前事業年度(最初連結親法人事業年度開始の日の前日(当該他の内国法人が第四条の三第九項第一号(連結納税の承認の効力)に規定する時価評価法人である場合には、最初連結親法人事業年度終了の日)の属する事業年度をいう。)終了の時に有する時価評価資産(固定資産、土地(土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除く。)、有価証券、金銭債権及び繰延資産で政令で定めるもの以外のものをいう。次条第一項において同じ。)の評価益(その時の価額がその時の帳簿価額を超える場合のその超える部分の金額をいう。次条第一項において同じ。)又は評価損(その時の帳簿価額がその時の価額を超える場合のその超える部分の金額をいう。次条第一項において同じ。)は、当該連結開始直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

一～六 (省略)

2 (省略)

(連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益)

第六十一条の十二 第四条の三第十項又は第十一項(連結納税のみなし承認)の規定の適用を受

けるこれらの規定に規定する他の内国法人（次に掲げるものを除く。）が連結加入直前事業年度（連結親法人との間に当該連結親法人による完全支配関係を有することとなつた日の前日（当該他の内国法人が同項第一号に規定する時価評価法人である場合には、最初連結親法人事業年度終了の日）の属する事業年度をいう。）終了の時に有する時価評価資産の評価益又は評価損は、当該連結加入直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

一～四（省略）

2（省略）

第六十一条の十三 内国法人（普通法人又は協同組合等に限る。）がその有する譲渡損益調整資産（固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除く。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産で政令で定めるもの以外のものをいう。以下この条において同じ。）を他の内国法人（当該内国法人との間に完全支配関係がある普通法人又は協同組合等に限る。）に譲渡した場合には、当該譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額（その譲渡に係る対価の額が原価の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。以下この条において同じ。）又は譲渡損失額（その譲渡に係る原価の額が対価の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。以下この条において同じ。）に相当する金額は、その譲渡した事業年度（その譲渡が適格合併に該当しない合併による合併法人への移転である場合には、次条第二項に規定する最後事業年度）の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する。

2 内国法人が譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額につき前項の規定の適用を受けた場合において、その譲渡を受けた法人（以下この条において「譲受法人」という。）において当該譲渡損益調整資産の譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却その他の政令で定める事由が生じたときは、当該譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額は、政令で定めるところにより、当該内国法人の各事業年度（当該譲渡利益額又は譲渡損失額につき次項又は第四項の規定の適用を受ける事業年度以後の事業年度を除く。）の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

3～8（省略）

○法人税法施行令

(減価償却資産の範囲)

第十三条 法第二条第二十三号(減価償却資産の意義)に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの(事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く。)とする。

- 一 建物及びその附属設備(暖冷房設備、照明設備、通風設備、昇降機その他建物に附属する設備をいう。)
- 二 構築物(ドック、橋、岸壁、栈橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。)
- 三 機械及び装置
- 四 船舶
- 五 航空機
- 六 車両及び運搬具
- 七 工具、器具及び備品(観賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を含む。)
- 八、九(省略)

(再生計画認可の決定に準ずる事実等)

第二十四条の二 法第二十五条第三項(資産の評価益の益金不算入等)に規定する政令で定める事実は、内国法人について再生計画認可の決定があつたことに準ずる事実(その債務処理に関する計画が第一号から第三号まで及び第四号又は第五号に掲げる要件に該当するものに限る。)とする。

一～五(省略)

2～4(省略)

5 法第二十五条第三項に規定する政令で定める金額は、次の各号に掲げる事実の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

- 一 再生計画認可の決定があつたこと 法第二十五条第三項に規定する資産の当該再生計画認可の決定があつた時の価額が当該再生計画認可の決定があつた時の直前のその帳簿価額を超える場合のその超える部分の金額
- 二 法第二十五条第三項に規定する政令で定める事実 同項に規定する資産の第一項第二号の貸借対照表に計上されている価額が当該事実が生じた時の直前のその帳簿価額を超える場合のその超える部分の金額

6(省略)

(減価償却資産の取得価額)

第五十四条 減価償却資産の第四十八条から第五十条まで(減価償却資産の償却の方法)に規定する取得価額は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

- 一 購入した減価償却資産 次に掲げる金額の合計額

イ 当該資産の購入の代価（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税（関税法第二条第一項第四号の二（定義）に規定する附帯税を除く。）その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

二～六（省略）

2～6（省略）

（再生計画認可の決定に準ずる事実等）

第六十八条の二 法第三十三条第四項（資産の評価損の損金不算入等）に規定する政令で定める事実は、第二十四条の二第一項（再生計画認可の決定に準ずる事実等）に規定する事実とする。

2、3（省略）

4 法第三十三条第四項に規定する政令で定める金額は、次の各号に掲げる事実の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 再生計画認可の決定があつたこと 法第三十三条第四項に規定する資産の当該再生計画認可の決定があつた時の直前の帳簿価額が当該再生計画認可の決定があつた時の価額を超える場合のその超える部分の金額

二 法第三十三条第四項に規定する政令で定める事実 同項に規定する資産の当該事実が生じた時の直前のその帳簿価額が第二十四条の二第一項第二号の貸借対照表に計上されている価額を超える場合のその超える部分の金額

5（省略）

第二百二十二条の十四 法第六十一条の十三第一項（完全支配関係がある法人の間の取引の損益）に規定する政令で定めるものは、次に掲げる資産とする。

一～三（省略）

2、3（省略）

4 法第六十一条の十三第二項に規定する政令で定める事由は、次の各号に掲げる事由（同条第六項の規定の適用があるものを除く。）とし、内国法人が譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額（同条第一項に規定する譲渡損失額をいう。以下この条において同じ。）につき法第六十一条の十三第一項の規定の適用を受けた場合において、当該譲渡損益調整資産に係る譲受法人（同条第二項に規定する譲受法人をいう。以下この条において同じ。）において当該事由が生じたときは、当該各号に掲げる事由の区分に応じ当該各号に定める金額（当該各号に定める金額と当該譲渡利益額又は譲渡損失額に係る調整済額とを合計した金額が当該譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を超える場合には、その超える部分の金額を控除した金額）は、当該事由が生じた日の属する当該譲受法人の事業年度又は連結事業年度終了の日の属する当該内国法人の事業年度（当該譲渡損益調整資産につき法第六十一条の十三第三項又は第四項の規定の適用を受ける事業年度以後の事業年度を除く。）の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

一、二（省略）

三 当該譲渡損益調整資産が譲受法人において減価償却資産に該当し、その償却費が損金の額に算入されたこと 当該譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額に、当該譲受法人における当該譲渡損益調整資産の取得価額のうちに当該損金の額に算入された金額の占める割合を乗じて計算した金額

四～八 (省略)

5～17 (省略)

法人税基本通達

(時価)

4 - 1 - 3

法人の有する資産について法第 25 条第 3 項《資産評定による評価益の益金算入》の規定を適用する場合における令第 24 条の 2 第 5 項第 1 号《再生計画認可の決定等の事実が生じた場合の評価益の額》に規定する「当該再生計画認可の決定があった時の価額」は、当該資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡される場合に通常付される価額による。

(減価償却資産の時価)

4 - 1 - 8

法人が、令第 13 条第 1 号から第 7 号まで《有形減価償却資産》に掲げる減価償却資産について法第 25 条第 3 項《資産評定による評価益の益金算入》の規定を適用する場合において、再生計画認可の決定があった時における当該資産の価額につき当該資産の再取得価額を基礎としてその取得の時から当該再生計画認可の決定があった時まで旧定率法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額によっているときは、これを認める。

(注) 定率法による未償却残額の方が旧定率法による未償却残額よりも適切に時価を反映するものである場合には、定率法によって差し支えない。

(償却費として損金経理をした金額の意義)

7 - 5 - 1

法第 31 条第 1 項《減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法》に規定する「償却費として損金経理をした金額」には、法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか、損金経理をした次に掲げるような金額も含まれるものとする。

(1) ~ (3) (省略)

(4) 無償又は低い価額で取得した減価償却資産につきその取得価額として法人の経理した金額が令第 54 条第 1 項の規定による取得価額に満たない場合のその満たない金額

(5) ~ (7) (省略)

(時価)

9 - 1 - 3

法第 33 条第 2 項《資産の評価換えによる評価損の損金算入》の規定を適用する場合における「評価換えをした日の属する事業年度終了の時における当該資産の価額」は、当該資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡される場合に通常付される価額による。

同条第 4 項《資産評定による評価損の損金算入》に係る令第 68 条の 2 第 4 項第 1 号《再生計画認可の決定等の事実が生じた場合の評価損の額》に規定する「当該再生計画認可の決定があった時の価額」についても、同様とする。

(減価償却資産の時価)

9-1-19

法人が、令第13条第1号から第7号まで《有形減価償却資産》に掲げる減価償却資産について次に掲げる規定を適用する場合において、当該資産の価額につき当該資産の再取得価額を基礎としてその取得の時からそれぞれ次に掲げる時まで旧定率法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額によっているときはこれを認める。

- (1) 法第33条第2項《資産の評価換えによる評価損の損金算入》 当該事業年度終了の時
- (2) 同条第4項《資産評定による評価損の損金算入》 令第68条の2第4項第1号《再生計画認可の決定等の事実が生じた場合の評価損の額》に規定する当該再生計画認可の決定があった時

(注) 定率法による未償却残額の方が旧定率法による未償却残額よりも適切に時価を反映するものである場合には、定率法によって差し支えない。

(連結納税の開始等に伴う時価評価資産に係る時価の意義)

12の3-2-1

法第61条の11第1項《連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益》又は第61条の12第1項《連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益》の規定を適用する場合における「時価評価資産のその時の価額」は、当該時価評価資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡されるときに通常付される価額によるのであるが、次に掲げる時価評価資産について、次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に掲げる方法その他合理的な方法により当該時価評価資産のその時の価額を算定しているときは、課税上弊害がない限り、これを認める。

- (1) 減価償却資産

イ 令第13条第1号から第7号まで《有形減価償却資産》に掲げる減価償却資産9-1-19《減価償却資産の時価》に定める方法により計算される未償却残額に相当する金額をもって当該減価償却資産の価額とする方法

ロ (省略)

- (2) ~ (5) (省略)

争点に関する当事者の主張の要旨

1 争点(1)(本件各船舶の譲渡は適正価額より低廉な価額による譲渡に当たるか否か)について

(1) 被告の主張の要旨

ア 法人税法22条1項2項の趣旨からして、当該資産の譲渡の対価の額のほか、これと当該資産の譲渡時における適正な価額との差額も益金の額に算入すべき収益の額に含まれる(最高裁平成7年12月19日第三小法廷判決・民集49巻10号3121頁)ところ、資産の低額譲受けについても、当該資産には譲受け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ことは低額譲渡の場合と同様であるから、この場合の益金の額に算入すべき収益の額には、当該資産の譲受けの対価の額のほか、これと当該資産の譲受け時における適正な価額との差額も含まれると解するのが相当である(東京地裁平成15年7月17日判決・判例時報1871号25頁)。

そして、適正な価額とは、正常な取引において形成された価額、すなわち、客観的な交換価値(不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額である時価)をいうものと解される。

イ 国税不服審判所長は、本件各裁決において、本件各船舶の適正な価額として、原告らが審査請求で予備的に主張したDの評価額を採用して本件各認定額を認定しているところ、同評価額は、合理的かつ適切な評価方法により査定された価額といえるから、本件各認定額は、本件各船舶の適正な価額であると認められる。

そうすると、本件各取引価格は本件各認定額よりも低額であるから、原告らの間で行われた本件各船舶の取引は低額譲渡及び低額譲受けに該当すると認められる。

ウ 原告らの主張に対する反論

(ア) 原告らは、本件各認定額は、本件各船舶が市場性を有することを前提に評価したものである点において合理的に評価されたものとはいえない旨を主張するが、本件各裁決が採用したDの評価額は、その算定に当たり、ジェットフォイルの売買取引に係る具体的な事情を確認し、中古ジェットフォイルの取引事例として7事例を確認していることからすれば、一定の市場性を有していると評価されるべきである。そして、Dは同評価額の算定において、マーケットアプローチによる市場価格を参考価格にとどまるものと判断し、コストアプローチによる積算価格を採用している上、同積算価格においては、市場性に係る調整率として50%を乗じる調整を行っているのであるから、その評価額は、本件各船舶が一定の市場性を有することを前提に、その市場性を適切に考慮して算定されていると認められる。

(イ) 原告らの主張する各通達(基本通達4-1-8及び9-1-19。以下「本件各評価損益通達」という。)は、法人が、①再生計画認可の決定等の事実が生じたことにより、所有する減価償却資産について評価益又は評価損の額の計算をする場合(法人税法25条3項、33条4項)、あるいは②災害による著しい損傷により所有する減価償却資産の価額がその帳簿価額を下回るなどの事実が生じたことにより評価損の額の計算をする場合(同法33条2項)に、同通達に定める評価方法を用いて計算した金額を当該

減価償却資産の価額として認める旨定めているものであることは、その文言上明らかであって、本件のように、減価償却資産の取引における取引価格が当該資産の取引時における適正な価額よりも低額であるか否かを判断する場合の当該資産の価額の算定方法について定めたものではない。

基本通達4-1-3及び9-1-3は、再生計画認可の決定等により評価増等を行う場合の価額について、「当該資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡される場合に通常付される価額による」と定めているところ、その価額は、資産がそのままの状態において買手側においても使用収益されるものと仮定した場合の通常の譲渡価額を意味するものであり、当該資産の収益性のみを考慮した価額であるといえるから、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に成立する客観的交換価値とは異なるものである。

したがって、上記各通達のいう価額と、資産の譲渡が低額譲渡に当たるか否かを判断する場合の「適正な価額」（客観的交換価値）とが同義であるとする原告らの主張には理由がない。

(ウ) また、原告らは、本件各船舶の価額について上記各通達を適用する場合、取引時点における適正な価額は「備忘価額」であって実質的価値はない旨主張するが、本件各取引価格においては各船舶がおおむね6000万円から7000万円、本件各認定額においては各船舶がおおむね3億8000万円から6億9000万円であることからすれば、同船舶の適正な価額が「備忘価額」であるとの原告らの主張が、同船舶の客観的な交換価値とかけ離れていることは明らかである。

(2) 原告らの主張の要旨

ア 基本通達は、4-1-3において、法人の有する資産について法人税法25条3項《資産評定による評価益の益金算入》の規定を適用する場合における法人税法施行令24条の2第5項1号《再生計画認可の決定等の事実が生じた場合の評価益の額》に規定する「当該再生計画認可の決定があった時の価額」は、当該資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡される場合に通常付される価額による旨定めた上で、4-1-8において、法人が、減価償却資産について法人税法25条3項の規定を適用する場合において、再生計画認可の決定があった時における当該資産の価額につき当該資産の再取得価額を基礎としてその取得の時から当該再生計画認可の決定があった時まで旧定率法又は定率法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額によっているときは、これを認める旨定めている。

また、基本通達は、法人税法33条2項《資産の評価換えによる評価損の損金算入》の適用される場合のほか、同法61条の11第1項《連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益》及び同法61条の12第1項《連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益》の適用される場合の当該資産の価額についても、上記と同様に当該資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡される場合に通常付される価額による旨定めた上で、法人が、当該資産の価額につき当該資産の再取得価額を基礎としてその取得の時から当該再生計画認可の決定があった時まで旧定率法又は定率法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額によっているときは、これを認める旨定めている（基本通達9-1-3、9-1-19、12の3-2-1）。

イ このように、基本通達は、法人税法が減価償却資産の時価（すなわち、その時における適正な価額）を評価することを明示的に求めているいずれの場面においても、当該減価償却資産の再取得価額を基礎として、その取得の時から旧定率法又は定率法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額をもって減価償却資産の時価とする評価方法による評価を認めている。

これは、土地のように一般的にその取引価額が客観的に明らかである場合はともかくとして、減価償却資産について通常付されるべき譲渡価額がいかなる金額であるかについては、その具体的判定にかなりの困難を伴うためであるところ、そのような困難が伴うのは、資産の評価換えをする場合や連結納税の開始に伴う時価評価をする場合に限られない。

また、そもそも、本件各評価損益通達が定める評価方法は、古くから実務界における財産評価方法の1つとして用いられてきた「複成価格法」と呼ばれる方法の一種であって、特定の場面に適用を限定すべき評価方法ではない。

本件各船舶は、同種の船舶であるジェットフォイルの取引事例が極めて少なく、かつ、その情報を入手することも容易ではないため、通常付されるべき譲渡価額がいかなる金額であるかについての具体的判定にかなりの困難が伴うという点において、まさに本件各評価損益通達が想定している減価償却資産にほかならない。

したがって、本件各取引価格が本件各船舶の譲渡時における適正な価額よりも低廉な価格であったか否かを判断する際においても、本件各評価損益通達が定める評価方法により評価することが認められるべきである。

ウ そして、本件各評価損益通達は、「再取得価額を基礎としてその取得の時から…旧定率法により償却を行ったものとした場合」と定めるところ、「再取得価額」とは、新品として取得する場合の取得価額をいうものと解されており、そのような「再取得価額」を受けた「その取得の時から」とは、新品として取得の時からという意味であると解すべきことになる。

そうすると、本件各船舶の法定耐用年数は8年であって、平成23年9月時点において、本件各船舶の竣工時からいずれも17年以上が経過していることから、竣工時から旧定率法又は定率法により償却を行ったものとした場合の平成23年9月時点における未償却残高に相当する金額は備忘価額である1円となる。

エ 以上のとおり、本件各船舶の譲渡時における適正な価額はいずれも備忘価額となることから、本件各取引価格は本件各船舶の譲渡時における適正な価額よりも低廉であったとはいえない。

オ 被告の主張によると、再生計画認可の決定等の事実が生じたことにより所有する減価償却資産について評価益又は評価損の額を計算する場合等の減価償却資産の「時価」と、減価償却資産の譲渡が低額譲渡に該当するか否かを判断する場合の減価償却資産の「時価」とは異なるものとなるが、そのような解釈は許されるべきではない。基本通達4-1-3等が「当該資産が使用収益されるものとして」という限定を付したのは、いわゆるスクラップ等としての処分価額ではないことを明らかにするために過ぎず、上記各通達が客観的交換価値である時価を算定するものではないとする被告の主張には理由がない。

カ 本件各認定額の根拠となったDの評価は、本件各船舶を含むジェットフォイルが市場性を有する船舶ではないことを考慮することなく他の船舶と同様に市場性を有するものとして評価している点で合理的ではないことから、本件各船舶の価額は、本件各評価損益通達が定める時価の評価方法によって評価すべきである（もっとも、原告は本件各評価損益通達の定める評価方法により評価すべきとの主張が認められなかった場合に、これとは異なる金額をもって本件各船舶の「適正な価額」であるとの主張をするものではない。）。

2 争点（2）（本件各取引価格と適正な価額との差額を受贈益として益金の額に算入することの適否〔原告A関係〕）について

（1）被告の主張の要旨

ア 資産の低額譲受けが行われた場合には、当該資産の対価と適正な価額との差額は益金の額に算入すべき収益に含まれるから、本件各取引価格と本件各認定額との差額である本件各差額は、原告Aの収益として益金の額に算入されることとなる。

イ 原告Aの主張に対する反論

原告Aが合弁会社に傭船することを条件として本件各船舶を譲り受け、傭船によって利益を得ることが見込まれないとしても、そのような売買契約の一方当事者の見込みによって本件各船舶の適正な価額が上下するものではなく、本件各差額に相当する収益の発生が否定されるものでもない。

また、原告Aが主張する経緯によれば、同原告が本件各船舶を合弁会社に傭船することを予定していたこととうかがわれるものの、本件各船舶の譲渡に当たり、原告B及び原告Cにおいて、合弁会社へ傭船しなければならないとする条件を付したとまで認めるに足りる証拠はなく、また、予定されていたとする傭船契約の契約期間、傭船料、その間の整備費等の具体的事実は何ら明らかではないから、本件各船舶に係る傭船契約によって利益を得ることが見込まれていなかったといえるのかも不明である。

また、原告Aは、大阪高裁昭和59年6月29日判決・税務訴訟資料136号992頁（以下「昭和59年大阪高裁判決」という。）を引用し、法人税法22条2項の収益の額を判断するに当たっては、特約も含めた全契約に従って収益の額を定めるべきであるとも主張するが、同判決は、買い受けた土地を直ちに第三者へ売却して当該土地に係る収益が現実化し、同転売価額相当額を超える収益を得る可能性がないことが確定した事案であるのに対し、本件において、原告Aは本件各船舶を第三者へ傭船したにすぎず、売却したものではないから、本件各船舶に係る収益が確定したともいうことができず、これを上記裁判例とは事案を異にすることは明らかである。

（2）原告Aの主張の要旨

ア 法人税法22条2項の収益の額を判断するに当たって、その収益が契約によって生じているときは、法に特別の規定がない限り、その契約の全内容、つまり特約をも含めた全契約に従って収益の額を定めるべきであると解されている（昭和59年大阪高裁判決）。

したがって、本件においても、黙示の合意を含む本件各船舶の譲渡に係る契約の全内容に従って収益（受贈益）が生じているかが判断されなければならない。

そして、以下に述べるとおり、原告Aは、本件各船舶を合弁会社に傭船することを条件として譲り受けたものであるところ、そのような条件で本件各船舶を本件各取引価格

で譲り受けたことによって、原告Aは何らの利益も得ていないことから、本件各船舶の譲受けにより原告Aに受贈益は生じない。

イ 本件各船舶は、いずれも、裸備船契約に基づきB及びCから原告Aに対して備船され、原告Aが、●●及び●●の住民の生活の利便性を向上させるとともに鹿児島県の観光の振興を図るために、鹿児島市と●●及び●●を結ぶ航路を運航する高速旅客船事業の用に供していたものであるが、原告Aと同じ航路を運航する高速旅客船事業を行っていたH株式会社（以下「H」という。）との激しい過当競争によって、平成17年9月期から平成22年9月期まで、高速旅客船事業において多額の損失を出し続けていた。

しかし、原告Aが高速旅客船事業から撤退をしたとすれば、●●及び●●と鹿児島市を結ぶ航路を運航するジェットフォイルの便数が大幅に減少するとともにその運賃が大幅に上昇することになり、●●及び●●の住民の生活の利便性は著しく低下し、鹿児島県の観光に大きな悪影響を与えることは必至であった。

そのような状況の中で、平成22年9月頃、Hが属する乙グループから、共同で合弁会社を設立し、当該合弁会社が原告らグループ会社から3隻ずつジェットフォイルを備船（但し裸備船ではなく、貸主が船体保険の付保や検査及び整備をした上で行うウェット備船）して運航してはどうかという提案があり、その提案に応じれば、高速船の便数の大幅な減少や運賃の大幅な上昇を回避しつつ、原告Aの高速旅客船事業における損失をなくし、又は大幅に減少させることができると予想されたため、原告らグループ会社としては、その提案に応じる方向で交渉を進めた。その結果、平成23年7月頃には、①乙グループ、原告らグループ会社、鹿児島県及び金融機関が出資して合弁会社を設立すること、②その合弁会社に対し乙グループと原告らグループ会社から各3隻のジェットフォイルをウェット備船すること、③備船期間は7年間とすることなどを内容とする共同合弁事業基本協定書を締結することがほぼ確実な状況になっていた。

もっとも、九州運輸局鹿児島支局の担当者から、原告Aから合弁会社に再備船をする場合には、船舶検査証書及び船舶検査手帳には船舶所有者であるB又はCと再備船者である合弁会社のみが記載され、原告Aは記載されないため、原告Aからの船舶検査申請を受理することはできず、他方で、これまでどおり実際に検査や整備を行うのが原告Aであるとすれば、原告B又は原告Cが船舶検査申請を行うことは実態に合致しないため適切ではない旨の指導を受けた。

そこで、合弁会社によるジェットフォイルの共同運航の実現に支障が生じないようにするために、原告Aから合弁会社に本件各船舶を備船することを条件として、原告B及び原告Cから原告Aに本件各船舶を譲渡することにしたものである。

ウ このように、本件各船舶の譲受けは、本件各船舶を合弁会社に備船することを条件としたものであり、本件各船舶を合弁会社に備船しないという選択肢は、現実的には存在しなかったものといえる。

そして、原告Aが合弁会社に対して本件各船舶を備船すると、原告Aは、備船料収入を得られる一方で、本件各船舶の整備費、部品材料費、保険料及び本件各船舶の整備員に対する給与等の費用を負担しなければならないところ、備船料とこれらの費用は良く同程度であろうというのが本件各売買契約当時の見込みであった。すなわち、これにより原告Aが利益を得られることは見込まれていなかったものであり、本件各取引価格を

超える利益を得ることは期待できなかったのである。

エ 前記アのとおり、受贈益が生じるか否かは、黙示の合意を含む本件各船舶の譲渡に係る契約の全内容に従って判断すべきであるところ、上記のとおり、原告Aは、本件各船舶を合弁会社に対して傭船するとの条件で本件各船舶を本件各取引価格で譲り受けたことによつて、何らの利益も得ていないのであるから、本件各船舶の譲受けにより原告に受贈益は生じない。

3 争点(3)(本件各取引価格と適正な価額との差額を寄附金として損金算入限度額の範囲内で損金の額に算入することの適否〔原告Bら関係〕)について

(1) 被告の主張の要旨

ア 法人税法37条7項所定の「寄附金」とは、民法上の贈与に限られるものではなく、経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経済的な利益の供与をいい、これは、金銭その他の資産又は経済的な利益を対価なく他に移転することであり、その行為について通常の経済取引として是認することのできる合理的な理由が存在しないものをいうと解するのが相当である。

また、譲渡等の対価と適正な価額との差額が、実質的に贈与をしたと認められるためには、当該取引に伴う経済的な効果が贈与と同視し得るものであれば足り、譲渡者が贈与の意思を有していたことを必要としないものとされている(大阪高裁昭和56年2月5日判決・行政事件裁判例集32巻2号194頁参照)。

以上によれば、資産の低額譲渡につき、当該資産の譲渡対価と適正な価額との差額につき、相手方に移転させることについて、通常の経済取引として是認することのできる合理的な理由が存在しない場合には、当該差額は「寄附金」に該当するということができる。

イ 前記2(1)で述べたとおり、本件各船舶は適正な価額より低い価額(本件各取引価格)で譲渡され、これに伴い、原告Bらは、原告Aに対して、本件各差額に相当する経済的利益を何らの対価もなく移転させ、それについて通常の経済取引として是認することのできる合理的理由は何ら認められないのであるから、本件各差額は「寄附金」に該当するといえる。

したがって、本件各差額は、原告Bらから原告Aに対する寄附金として、一旦損金の額に算入され、このうち法人税法37条1項に定める寄附金の損金不算入額につき、それぞれ損金の額に算入されないこととなる。

ウ 原告Bらの主張に対する反論

原告Aに本件各船舶を合弁会社に傭船するという確実な予定があり、同傭船契約によつて同社に収益が見込まれていなかったとしても、それは譲受人が譲受け後に当該資産をどのように利用するかに関する事情にすぎず、当該資産の客観的な交換価値に影響を及ぼす事情とは評価できず、また、そもそも、本件各船舶を合弁会社に傭船することが売買契約の条件になっていたとの事実も、本件各船舶を傭船することにより利益を見込めなかったとの事実も認めることができないのであるから、原告Bらには、本件各差額相当額の経済的利益を対価なく原告Aに移転させることについて、通常の経済取引として是認することができる合理的な理由が存在したと認めることはできない。

(2) 原告Bらの主張の要旨

ア 前記２（２）のとおり、原告Ｂらから原告Ａへの本件各船舶の譲渡は、専ら合弁会社によるジェットフォイルの共同運航を実現させることを目的としたものであって、かつ、原告Ａが合弁会社に対して本件各船舶を備船することを条件としたものであったところ、原告Ｂらとしても、仮に原告Ａに対して本件各船舶を譲渡しなかったとすれば、自らが本件各船舶を合弁会社に備船しなければならなかっただけであるから、本件各取引価格を超える利益を得ることは期待できなかったのである。

このように、原告Ｂらとしては、本件各船舶を本件各取引価格で原告Ａに譲渡することについて、通常の経済取引として是認することができる合理的理由があったものと認められる。

イ したがって、仮に本件各船舶の適正な価額が本件各認定額であったとしても、本件各差額が「寄附金」に該当するためには、本件各船舶を本件各取引価格で譲渡することについて通常の経済取引として是認することができる合理的理由が存在しないことを要するところ、上記アのとおり、原告Ｂらが原告Ａに対し本件各船舶を本件各取引価格で譲渡したことには、通常の経済取引として是認することができる合理的理由が存在することから、本件各差額は「寄附金」に当たらない。

４ 争点（４）（本件各船舶の取引価格と適正な価額との差額につき、原告Ａにおいて減価償却費として損金経理をした金額に含まれる否か〔原告Ｂら関係〕）について

（１）被告の主張の要旨

ア（ア）法人税法３１条１項は、法人の有する減価償却資産につき、その償却費として損金の額に算入する金額は、償却費として損金経理をした金額のうち、償却限度額に達するまでの金額とする旨規定し、損金の額に算入される減価償却額について限度額を設けている。

そして、同項に規定する「償却費として損金経理をした金額」について、法人税基本通達７－５－１（４）（以下「本件損金経理通達」という。）は、無償又は低い価額で取得した減価償却資産につき、その取得価額として法人の経理した金額が法人税法施行令５４条１項の規定による取得価額に満たない場合のその満たない金額も、これに含まれる旨定めている。

したがって、減価償却資産の低額譲受けが行われた場合は、当該資産の譲受け時の対価と適正な価額との差額が収益として益金の額に算入されるとともに、当該資産の取得価額として法人の経理した金額が税務上の取得価額（適正な価額）に満たない場合には、上記通達により、その満たない金額（差額）は法人税法３１条１項の「償却費として損金経理をした金額」とされ、減価償却費として損金の額に算入することが認められることとなる。

（イ）また、法人税法３１条４項は、上記「償却費として損金経理をした金額」には、減価償却資産につき、法人が償却費として損金経理をした事業年度前の各事業年度における当該資産に係る償却費として損金経理をした金額のうち、所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額が含まれる旨規定している。

イ 一方、法人税法６１条の１３第１項、同条２項及び法人税法施行令１２２条の１４第４項３号（グループ法人税制）の適用により、法人が固定資産等の譲渡損益調整資産を完全支配関係のある法人に譲渡した場合には、譲渡利益額が益金の額に算入されるとと

もに譲渡利益相当額がその所得の金額の計算上、損金の額に算入されてその課税が繰り延べられ、また、譲受法人において当該資産につき償却等の事由が生じた場合には、所得の金額の計算上、譲渡利益相当額（戻入れ額）を益金の額に算入することにより繰り延べられていた課税を受けることになる。

本件各船舶については、譲受法人である原告Aと譲渡法人である原告Bらとの間には完全支配関係があることから、原告Bらにおいては、譲渡の時点において、譲渡利益額が益金の額に算入されるとともに、譲渡利益相当額が損金の額に算入されることにより、当該譲渡利益に対する課税は繰り延べられることになる。そして、原告Aにおいて、本件損金経理通達に定められた取扱いのとおり本件各差額が「償却費として損金経理をした金額」に含まれることになり、本件各船舶について、本件各差額に係る償却費が損金の額に算入されたことにより、原告Bらにおいては、上記の課税を繰り延べられていた本件各船舶の譲渡利益相当額が益金の額に算入されることとなる。

ウ 原告Bらの主張に対する反論

(ア) 本件損金経理通達は、上記のとおり、減価償却資産の低額譲受けが行われた場合には、当該資産の対価の額と適正な価額との差額が益金の額に算入されることから、同時に、同差額を「償却費として損金経理をした金額」に含め、減価償却費として損金の額に算入することを認めて、納税者の課税の負担を調整するものである。

法人税法31条1項にいう「償却費として損金経理をした金額」をその文言通りに解釈する場合には、納税者が「償却費」以外の科目名を用いている場合に、税法上はこれを減価償却したものと認めないとの結論に至ることとなるが、同通達は、これが種々の実情に即さないため、その性質上損金経理したものとみなして差し支えないものを例示して減価償却したものと取り扱うこととされており、本件損金経理通達は、減価償却資産の時価の判定が難しいこと及び会社法上無償で取得した固定資産にいかなる価額を付すべきかについて議論があること等から、この金額は償却費として損金経理をしたものと認めるものとしている。

このように、本件損金経理通達は原告Aに対して適用されているものであり、原告Bらにおいて、本件各船舶の譲渡利益額に係る課税が生じることとなったのは、飽くまで、グループ法人税制が適用されたことによって繰り延べられていた課税が実現したにすぎないのであって、法人税法31条1項及び本件損金経理通達に基づいて課税が生じたものではない。

そして、仮に本件損金経理通達が違法であるとして本件各差額に係る償却費が損金の額に算入されなかった場合には、原告Aの平成23年9月期における繰越欠損金の額は、原告Aの平成23年9月期更正処分における繰越欠損金の額を下回ることになるから、原告Aにおいて、本件損金経理通達の違法性を争うことはできない。しかるに、原告Bらの本件損金経理通達の違法性に係る主張を前提とすると、原告Aにおいて本件各差額が本件各船舶に係る償却費として損金の額に算入されているにもかかわらず、原告Bらにおいては、本件各船舶の譲渡に係る譲渡利益相当額の戻入益の額（戻入れ額）が益金の額に算入されないという、法人税法61条の13第2項及び法人税法施行令122条の14第4項3号の各規定に反する不合理な結果が生じることになる。

したがって、原告Bらの本件損金経理通達の違法性に係る主張は失当であるというべ

きである。

- (イ) また、租税法の解釈が原則として文理解釈によるべきものであるとしても、その文言の内容を確定するためには、法令の趣旨・目的を考慮することが必要になる。そして、法人税法31条1項の趣旨は、法人の選択的又は恣意的な経理処理を抑制するとともに、不正計算に係る簿外資産の償却費容認を排除し、企業経理の適正化を推進することにあることからすれば、同条は、納税者が減価償却費を操作することによる所得調整行為や、簿外資産に係る減価償却費の損金算入といった弊害の発生が問題となり得ない場合において、かつ、およそ納税者が当該減価償却資産の適正な価額を基礎として償却費の損金経理をすることが不可能な場合についてまで、減価償却費の損金算入の要件として損金経理を要求するものではないというべきである。

本件損金経理通達の取扱いは、納税者の減価償却資産の評価が税務上否認され、納税者が税務上の取得価額に基づく減価償却費の損金経理をすることがおよそ不可能な場合について、税務上の取得価額との差額につき、形式的な損金経理をしなくても損金算入される金額の基礎とすることを認めるものであり、何ら法人税法31条1項に違反するものではない。

そして、文理解釈の原則の趣旨は、租税法規が国民の財産権を侵害する規範であることから、将来の予測可能性を与え、国民の経済生活における法的安定を図るという要請が強く働くためであるところ、課税庁が租税法規を納税者の有利に解釈する場合には、これによって国民の財産権が不測に侵害されるものではないから、同原則に反するものではないというべきである。

- (ウ) 原告Bらは、上記の被告の主張は、法人税法が31条5項により損金経理とみなす旨の規定（以下「本件みなし損金経理規定」という。）を設けていることと整合しない旨を主張するが、本件みなし損金経理規定の場面は、連結納税開始時又は連結グループへの加入時において既に償却費として損金経理をすることが不可能であるのに対し、本件損金経理通達の場面は、法人が税務上の取得価額より低い価額で減価償却資産の取得価額を計上した場合には、その差額につき損金経理をすることは不可能であるものの、法人が税務上の取得価額を適切に判断し、その価額をもって減価償却資産の取得価額を計上した場合には、税務上の取得価額に基づき償却費として損金経理をすることは不可能ではないことから、本件みなし損金経理規定の場面と本件損金経理通達の場面ではその事象が生じた時における償却費として損金経理をすることの可能性が全く異なるものである。

したがって、法人税法が本件みなし損金経理規定を設けていることと本件経理通達に係る被告の主張が整合しないなどとはいえないというべきである。

- (エ) 原告Bらは、本件のように完全支配関係のある法人間の取引に関して適用されると、一体的な経営を行っているグループ全体としては著しく納税者に不利な取扱いとなり得るとも主張するが、前記（ア）のとおり、譲渡法人である原告Bらにおいて譲渡利益相当額が課税の対象となるのは、グループ法人税制の適用によるものであって、法人税法31条1項及び本件損金経理通達に基づくものではない。

また、本件損金経理通達には、これを適用するに当たって、譲受法人と完全支配関係がある譲渡法人への影響を個別に考慮しなければならないことの根拠となり得る定めは

存在しないのであるから、原告Bらの上記主張に理由がないことは明らかである。

(オ) そして、本件損金経理通達は、合理的な取扱いを定めるものであり、納税者に対する有利な解釈・適用として広く一般的に適用されているものである上、課税行政庁において、これを是正する措置をとっていないのであるから、合理的な理由がないにもかかわらず、これを原告Aに適用せず、不利益に扱うことは平等取扱原則に反して許されない。

エ したがって、原告Bらの上記主張には理由がない。

(2) 原告Bらの主張の要旨

ア 仮に本件各差額が「寄附金」に当たるとしても、本件各差額は、原告Aの平成23年9月期及び平成24年9月期において本件各船舶の償却費として損金の額には算入されないことから、法人税法61条の13第2項の規定により譲渡損益調整資産に係る譲渡利益相当額の戻入益として本件各事業年度の益金の額に算入されることもない。

イ すなわち、法人税法31条1項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、減価償却資産の償却費として損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理した金額のうち、償却限度額に達するまでの金額とする旨規定している。

そのため、減価償却資産の償却費として損金の額に算入するためには、「償却費として損金経理」すること、すなわち、法人がその確定した決算において償却費として経理することが要件となる。

この点、原告Aは、平成23年9月期及び平成24年9月期において、本件各取引価格から備忘価額を控除した金額につき償却費として損金経理をしたものであって、本件各差額については、本件各船舶の償却費として損金経理していない。

ウ これに対し、被告は、本件損金経理通達を根拠として、本件各差額が償却費として損金経理した金額に含まれると主張するが、通達は租税法の法源となり得ない。また、侵害規範である租税法の解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないのであり、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に初めて、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容が明らかにされるべきものである。そして、法令の根拠なしに通達限りで納税義務を免除したり軽減することも許されないのであり、納税者に有利な解釈であれば文理解釈の原則に反しないということにもならない。

本件損金経理通達の定める「無償又は低い価額で取得した減価償却資産につきその取得価額として法人の経理した金額が法人税法施行令54条1項の規定による取得価額に満たない場合のその満たない金額」は、そもそも費用又は損失として経理されたものではないのであるから、その文理上、「償却費として損金経理した金額」に含まれると解釈することができないことは明らかである。

エ 法人税法31条1項の趣旨についてみても、同項が「償却費として損金経理」することを要求しているのは、減価償却費が法人の内部取引によって生じるものであって、それが償却限度額を下回っている限り、課税庁その他の第三者が減価償却費の計上額の存否及び多寡について介入することは想定されているものではないから、いかなる金額を減価償却費として計上するかを法人の最高意思決定機関である株主総会等の意思にゆだ

ねるとともに、当該意思決定を客観的存在として確認することができる形で行うことを必要としたものであると解される（大阪高裁平成20年11月13日・税資258号（順号11074））。しかるに、原告Aが本件各差額を減価償却費として計上する意思を有していなかったにもかかわらず、本件各差額を減価償却費として計上させることは、法人税法31条1項の趣旨にも反する。

また、法人税法31条5項及び法人税法施行令61条の4は、必要に応じて、税務上の簿価と企業会計上の簿価の差額を損金経理額とみなす旨の規定（本件みなし損金経理規定）を設けているのであるから、そのような規定がないにもかかわらず、法人税法31条1項が減価償却費の損金算入の要件として損金経理を要求するものではないと解することができないことは明らかである。

さらに、納税者が減価償却資産の適正な価額を判定することに困難を伴うことがあるとしても、その判定は不可能ではなく、納税者が判断を誤ったことによって税務上の取得価額を基礎として損金経理をすることができなくなったとしても、特に不合理があるとは考えられない。

オ なお、原告Aが、本件訴訟において、本件損金経理通達により本件各差額を償却費として損金の額に算入することが違法である旨の主張ができないとしても、そのことによって、本件各差額が償却費として損金の額に算入されたことになるわけではなく、原告Bらに対する更正処分の適法性に関し、原告Aの課税処分に係る取消訴訟においてどのような主張をすることができるかということは無関係である。

グループ法人税制の適用により、原告Bらについて、本件各差額を益金の額に算入するためには、原告Aにおいて、法人税法31条1項に基づき本件各差額が償却費として損金の額に算入されることが必要であるから、原告Bらは、まさにグループ法人税制に基づく益金の額への算入の可否を問題にしているものであり、このような主張が原告Bらに対する各更正処分の違法性を基礎付けるものであることは明らかである。

カ また、被告は、本件損金経理通達を原告Aに適用しないことは平等取扱原則に違反すると主張するが、本件各差額を償却費として損金の額に算入することは、原告Aにとっても有利な取扱いになるとはいえない。すなわち、原告Aとしては、繰越期間の制限のある繰越決算金の額が多くなるよりも、将来の任意の事業年度に減価償却費として損金の額に算入することができる額が多い方が有利となるのである。そして、平等取扱原則を根拠として、法に反する取扱いを受けるよう強制することを認めるべきではないから、被告の上記主張には理由がない。

キ したがって、「無償又は低い価額で取得した減価償却資産につきその取得価額として法人の経理した金額が法人税法施行令54条1項の規定による取得価額に満たない場合のその満たない金額」が「償却費として損金経理した金額」に含まれると解することは、法人税法31条1項の趣旨に反する解釈であり、文理解釈の原則に反した違法な拡張解釈である。

5 争点（5）（本件3更正処分に理由付記の不備があるか否か）について

（1）原告Aの主張の要旨

ア 原告A平成23年更正処分の通知書には、法人税法22条2項の規定に関し、「資産を低額で譲渡した場合にも、無償による資産の譲渡と同様に、当該譲渡の対価の額と資産

の適正な価額との差額が収益に含まれる」旨の解釈を示した上で、原告Aが本件各船舶を適正な価額よりも低額で「譲渡した」という事実を前提とし、譲渡時の適正な価額と取引価額との差額が収益として益金に算入される旨の結論が示されているが、原告Aは、本件各船舶を譲り受けた者であって、譲渡した者ではないから、上記の理由では、どのような事実についてどのような評価判断がされて処分されたかを理解することができない。譲渡と譲受けは別の課税要件事実であるから、これを単なる誤記と評価することはできず、上記の理由には法の適用関係に関する記載が存しないと評価せざるを得ない。

イ また、納税者の帳簿書類の記載自体を否認して更正処分を行う場合には、単に勘定科目とその金額を示すだけでなく、帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することが必要であるところ、上記の通知書は、本件各船舶の譲渡価額が低額である理由について、「鑑定による評価を行った結果」、同鑑定による評価額が類似船舶の売買実績等を基に算定されています」などと記載しているのみで、同鑑定を特定する事項は全く記載されておらず、鑑定が参照した類似船舶の各売買実績の金額がいくらなのか等も記載されていないから、帳簿書類以上に信憑力のある資料を摘示しているとはいえない。

(2) 原告Bらの主張の要旨

原告B平成24年2月更正処分（甲B1）及び原告C平成24年更正処分（甲C1）の「更正の理由」欄には、上記（1）イと同様に、帳簿書類の記載自体を否認して更正をした根拠について、帳簿記載以上に信憑力のある資料が摘示されているとはいえず、理由付記に不備がある。

(3) 被告の主張の要旨

ア 原告A平成23年更正処分に係る通知書の記載を総合すれば、原告Aが本件各船舶の譲受人であることが前提とされており、「譲渡」が「譲受」の単純な誤記であることは十分に看取できるのであるから、原告Aの主張には理由がない。

イ 本件3更正処分に係る各通知書には、第三者であり船舶の評価に通じた専門家による、類似船舶の売買実績等を鑑定資料とする鑑定評価によって算出された各通知書記載の各評価額により、本件各取引価格が適正な価額よりも低額であると判断したことについて、帳簿以上に信憑力のある資料を摘示して具体的に明示しているといえ、これにより、原告らは、自身で専門家に本件各船舶の評価を依頼すること等によって更正処分庁の認定額を検証することができる。実際、原告らは、審査請求に当たり、本件各船舶の時価につき専門機関に鑑定評価を依頼して更正処分の認定額を争っているから、原告らに不服申立の便宜が図られているといえ、理由付記を要求した法の趣旨にも合致している。

以上

課税の根拠及び計算

1 各更正処分の根拠

なお、計算に当たり、国税通則法118条及び119条が規定する所要の端数処理を行っている。

(1) 原告A平成23年更正処分の根拠

ア 所得金額(別表2-A⑦欄) 0円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)及び(ウ)の金額を加算し、(エ)ないし(カ)の金額を減算した金額である。

(ア) 確定申告書における所得金額(別表2-A①欄) 0円

上記金額は、平成23年9月期の確定申告書記載の所得金額(乙A1・1枚目の1欄)と同額である。

(イ) 益金の額に算入される受贈益の額(別表2-A②欄) 14億4266万2776円

上記金額は、本件各取引価格と本件各船舶の譲渡時における適正な価額(本件各認定額)との差額(本件各差額)の合計額(別表4⑤の「合計」欄)であり、本件各船舶を譲渡時における適正な価額に比して低額で譲り受けたものであることから、原告Aにおいて、受贈益として益金の額に算入される金額である。

(ウ) 減価償却の償却超過額(別表2-A③欄) 13億2244万0878円

上記金額は、原告Aが、平成23年9月期確定申告において損金の額に算入した本件各船舶に係る償却額(別表5-1⑧欄)に、法人税法31条1項に規定する「償却費として損金経理をした金額」に含まれることとなる本件各差額に相当する額(同⑨欄)を加算した額(同⑩欄)のうち、本件各認定額を取得価額として再計算した償却限度額(同⑦欄)を超える部分の金額(同⑪欄)の合計であり、同項に規定する減価償却資産の償却費について、償却限度額を超える金額(以下「減価償却超過額」という。)として、損金の額に算入されない金額である。

(エ) 減価償却費として損金経理したとされる金額(別表2-A④欄)

14億4266万2776円

上記金額は、本件各差額の合計額(別表4⑤「合計」欄)であり、基本通達7-5-1(4)(本件損金経理通達)の定めにより、取得価額として経理した金額が適正な価額に満たない場合のその満たない金額の合計額として、法人税法31条1項の「償却費として損金経理をした金額」に含まれることから、償却費として損金の額に算入される金額である。

(オ) 雑損失計上漏れの額(別表2-A⑤欄) 20万3800円

上記金額は、原告Aが、平成22年10月1日から平成23年9月30日までの課税期間の消費税等の納付すべき税額の計算において、消費税法30条2項1号の規定における課税仕入れの区分を誤っていたことに伴い、新たに生じた納付すべき消費税等の税額であり、法人税の所得金額の計算上、雑損失として損金の額に算入される金額である。

(カ) 繰越欠損金の損金算入額(別表2-A⑥欄) 13億2223万7078円

上記金額は、原告Aの平成23年9月期確定申告における平成24年9月期に繰り越

す欠損金の額18億1155万0536円(乙A1・6枚目「翌期繰越額」の「計」欄)のうち、上記(イ)ないし(オ)による加算及び減算の結果、増加する所得金額13億2223万7078円を限度として、法人税法57条(平成23年法律第114号による改正前のもの。)1項の規定に基づき、損金の額に算入される金額である。

イ 所得金額に対する法人税額(別表2-A⑨欄) 0円

上記金額は、上記アの所得金額に法人税法66条(平成23年法律第114号による改正前のもの。)1項及び2項並びに租税特別措置法42条の3の2(平成23年法律第114号による改正前のもの。)1項に規定する税率を乗じて計算した金額である。

ウ 控除税額(別表2-A⑩欄) 90万9387円

上記金額は、法人税法68条の規定により法人税額から控除する所得税の額であり、平成23年9月期確定申告書記載の控除税額(乙A1・1枚目「42」欄)と同額である。

エ 還付金の額に相当する税額(別表2-A⑪欄) △90万9387円

上記金額は、上記イの金額から上記ウの金額を差し引いた金額である。

オ 既に納付の確定した本税額(別表2-A⑫欄) △90万9387円

上記金額は、平成23年9月期確定申告書において算出された還付金の額に相当する税額であり、同申告書記載の還付金の額に相当する金額(乙A1・1枚目「16」欄)と同額である。

カ 差引納付すべき法人税額(別表2-A⑬欄) 0円

上記金額は、上記エの金額から上記オの金額を差し引いた金額である。

キ 翌期へ繰り越す欠損金の額(別表2-A⑭欄) 4億8931万3458円

上記金額は、原告Aの平成23年9月期確定申告における平成24年9月期へ繰り越す欠損金の額18億1155万0536円(乙A1・6枚目「翌期繰越額」の「計」欄)から、上記ア(カ)で述べた、繰越欠損金の損金算入額13億2223万7078円を差し引いた金額であり、翌事業年度以降において、原告Aの損金の額に算入される繰越欠損金の額である。

(2) 原告Bに対する各更正処分の根拠

ア 原告B平成24年更正処分の根拠

(ア) 所得金額(別表2-B1⑦欄) 1億1310万5833円

上記金額は、次のaの金額にbないしdの金額を加算し、e及びfの金額を減算した金額である。

a 修正申告書における所得金額(別表2-B1①欄) 3804万2178円

上記金額は、平成24年2月期の修正申告書記載の所得金額(乙B2の2・1枚目「1」欄)と同額である。

b 益金の額に算入される譲渡益の額(別表2-B1②欄) 9億3123万0726円

上記金額は、本件取引価格1と本件船舶1の譲渡時における適正な価額(本件認定額1)との差額(本件差額1。別表4⑤「本件船舶1」欄)及び本件取引価格2と本件船舶2の譲渡時における適正な価額(本件認定額2)との差額(本件差額2。同「本件船舶2」欄)の合計額であり、原告Bは、本件船舶1及び本件船舶2を譲渡時における適正な価額に比して低額で譲渡したものであることから、原告Bにおいて、

譲渡益の額として益金の額に算入される金額である。

- c 寄附金の損金不算入額（別表2-B1③欄） 9億2869万1822円

上記金額は、後記eで述べるとおり、本件差額1及び本件差額2は、法人税法37条8項に規定する寄附金の額に該当することから、平成24年2月期の確定申告書における「その他の寄附金額」73万7000円（乙B2の1・8枚目「3」欄）に、上記各差額の合計額9億3123万0726円を加算して、法人税法37条1項及び法人税法施行令73条（平成23年政令第379号による改正前のもの）の規定に基づき再計算して算出された寄附金の損金不算入額として、損金の額に算入されない金額である。

- d 譲渡利益の額に相当する金額の戻入益の額（別表2-B1④欄）

7760万2559円

上記金額は、原告Aの平成23年9月期において、本件船舶1に係る償却費5775万0000円（別表5-1⑫「本件船舶1」欄）及び本件船舶2に係る償却費3191万6666円（別表5-1⑫「本件船舶2」欄）がそれぞれ損金の額に算入されたことから、法人税法61条の13第2項及び法人税法施行令122条の14第4項の規定に基づき、原告Bにおいて、譲渡利益相当額の戻入益の額（戻入れ額）として、益金の額に算入される金額である。

また、上記金額は、後記fで述べる、本件船舶1及び本件船舶2の取引に係る譲渡利益の額（別表6-B1③欄）に、原告Aにおける本件船舶1及び本件船舶2の取得価額（同⑧欄）のうち、平成23年9月期に原告Aにおいて損金の額に算入された本件船舶1及び本件船舶2に係る減価償却費の額（同⑨欄）の占める割合（償却費算入割合）を乗じて計算した金額（同⑩欄）の合計額である。

- e 寄附金の損金算入額（別表2-B1⑤欄） 9億3123万0726円

上記金額は、本件差額1（別表4⑤「本件船舶1」欄）及び本件差額2（別表4⑤「本件船舶2」欄）の合計額であり、原告Bが原告Aに対して、実質的に贈与したと認められる金額であることから、法人税法37条8項の規定により寄附金の額として、損金の額に算入される金額である。

- f 損金の額に算入される譲渡利益相当額（別表2-B1⑥欄）

9億3123万0726円

上記金額は、次の（a）の金額と（b）の金額の合計額であり、原告Bと、原告Aとの間には、法人税法2条12号の7の6に規定する完全支配関係があることから、本件船舶1及び本件船舶2の取引に係る譲渡利益相当額として、法人税法61条の13第1項の規定に基づき、損金の額に算入される金額である。

- （a）本件船舶1の譲渡利益相当額（別表6-B1③「本件船舶1」欄）

6億2501万9947円

上記金額は、本件船舶1の譲渡時の帳簿価額6798万0053円（乙B5「ジェットフォイル E」及び「I」の各「減少帳簿価額」欄の合計額、別表6-B1②欄）と本件船舶1の譲渡時の適正な価額（本件認定額1）である6億9300万円（同①欄）との差額である。

- （b）本件船舶2の譲渡利益相当額（別表6-B1③「本件船舶2」欄）

3億0621万0779円

上記金額は、本件船舶2の譲渡時の帳簿価額7678万9221円(乙B5「ジェットフォイル F」、「F カーペット外」及び「J」の各「減少帳簿価額」欄の合計額、別表6-B1②欄)と本件船舶2の譲渡時の適正な価額(本件認定額2)である3億8300万円(同①欄)との差額である。

(イ) 所得金額に対する法人税額(別表2-B1⑨欄) 3297万1500円

上記金額は、上記(ア)の所得金額に法人税法66条(平成23年法律第114号による改正前のもの)1項及び2項並びに租税特別措置法42条の3の2(平成23年法律114号による改正前のもの)に規定する税率(所得金額の800万円を超える部分につき30パーセント、800万円以下の部分につき18パーセント)を乗じて計算した金額である。

(ウ) 控除税額(別表2-B1⑩欄) 6437円

上記金額は、法人税法68条に規定する法人税額から控除する所得税の額であり、平成24年2月期修正申告書記載の金額(乙B2の2・1枚目「42」欄)と同額である。

(エ) 納付すべき法人税額(別表2-B1⑪欄) 3296万5000円

上記金額は、上記(イ)の金額から(ウ)の金額を控除した金額である。

(オ) 既に納付の確定した本税額(別表2-B1⑫欄) 1044万6100円

上記金額は、平成24年2月期の修正申告書において算出された法人税額であり、平成24年2月期の修正申告書記載の法人税額(乙B2の2・1枚目「13」欄)と同額である。

(カ) 差引納付すべき法人税額(別表2-B1⑬欄) 2251万8900円

上記金額は、上記(エ)の金額から上記(オ)の金額を差し引いた金額である。

イ 原告B平成25年更正処分の根拠

(ア) 所得金額(別表2-B2⑤欄) 8億8615万2609円

上記金額は、次のaの金額にbの金額を加算し、c及びdの金額を減算した金額である。

a 確定申告書における所得金額(別表2-B2①欄) 3983万9446円

上記金額は、平成25年2月期の確定申告書記載の所得金額(乙B3・1枚目「1」欄)と同額である。

b 譲渡利益の額に相当する金額の戻入益の額(別表2-B2②欄)

8億5362万8163円

上記金額は、原告Aの平成24年9月期において、本件船舶1に係る償却費6億3524万9999円(別表5-2⑬「本件船舶1」欄)及び本件船舶2に係る償却費3億5108万3333円(別表5-2⑬「本件船舶2」欄)がそれぞれ損金の額に算入されたことから、法人税法61条の13第2項及び法人税法施行令122条の14第4項の規定に基づき、原告Bにおいて、譲渡利益相当額の戻入益の額(戻入れ額)として、益金の額に算入される金額である。

また、上記金額は、上記ア(ア) f(a)及び(b)で述べた本件船舶1及び本件船舶2の取引に係る譲渡利益の額(別表6-B2③欄)に、原告Aにおける本件船舶1及び本件船舶2の取得価額(同⑧欄)のうちに、平成24年9月期に原告Aにおい

て損金の額に算入された本件船舶1及び本件船舶2に係る減価償却費の額（同⑨欄）の占める割合（償却費算入割合）を乗じて計算した金額（同⑩欄）の合計額である。

c 損金経理した道府県民税の損金算入額（別表2-B2③欄） 11万4300円
上記金額は、原告Bが確定申告において所得金額に加算していた額であるが、事業税及び地方法人特別税の納付額として、損金の額に算入される金額である。

d 事業税及び地方法人特別税の損金算入額（別表2-B2④欄） 720万0700円
上記金額は、原告B平成24年更正処分に伴い増加する事業税及び地方法人特別税相当額であり、法人税の所得金額の計算上、損金の額に算入される金額である。

(イ) 所得金額に対する法人税額（別表2-B2⑦欄） 2億6488万5600円
上記金額は、上記（ア）の所得金額に法人税法66条（平成23年法律第114号による改正前のもの。）1項及び2項並びに租税特別措置法42条の3の2（平成23年法律第114号による改正前もの）第1項に規定する税率（所得金額の800万円を超える部分につき30パーセント、800万円以下の部分につき18パーセント）を乗じて計算した金額である。

(ウ) 控除税額（別表2-B2⑧欄） 9774円
上記金額は、法人税法68条に規定する法人税額から控除する所得税の額であり、平成25年2月期の確定申告書記載の金額（乙B3・1枚目「42」欄）と同額である。

(エ) 納付すべき法人税額（別表2-B2⑨欄） 2億6487万5800円
上記金額は、上記（イ）の金額から（ウ）の金額を控除した金額である。

(オ) 既に納付の確定した本税額（別表2-B2⑩欄） 1098万1900円
上記金額は、平成25年2月期の確定申告書において算出された法人税額であり、平成25年2月期の確定申告書記載の法人税額（乙B3・1枚目「13」欄）と同額である。

(カ) 差引納付すべき法人税額（別表2-B2⑪欄） 2億5389万3900円
上記金額は、上記（エ）の金額から上記（オ）の金額を差し引いた金額である。

(3) 原告Cに対する各更正処分の根拠

被告が本件訴訟において主張する、原告Cの平成24年8月期及び平成25年8月期の法人税に係る所得金額及び納付すべき税額、並びに平成25年8月課税事業年度の復興特別法人税に係る課税標準法人税額及び納付すべき税額は、次のとおりである（別表2-C1、同2-C2及び同2-C3参照）。

ア 原告C平成24年8月期更正処分の根拠

(ア) 所得金額（別表2-C1⑦欄） 1800万8098円
上記金額は、次のaの金額にbないしdの金額を加算し、e及びfの金額を減算した金額である。

a 修正申告書における所得金額（別表2-C1①欄） 178万7954円
上記金額は、平成24年8月期の修正申告書記載の所得金額（乙C2の2・1枚目「1」欄）と同額である。

b 益金の額に算入される譲渡益の額（別表2-C1②欄） 5億1143万2050円
上記金額は、本件取引価格3と本件船舶3の譲渡時における適正な価額（本件認定額3）との差額（本件差額3。別表4⑤「本件船舶3」欄）であり、原告Cは、本件

船舶3を譲渡時における適正な価額に比して低額で譲渡したものであることから、原告Cにおいて、譲渡益の額として益金の額に算入される金額である。

c 寄附金の損金不算入額（別表2-C1③欄） 5億1063万9502円

上記金額は、後記eで述べるとおり、本件差額3は法人税法37条8項に規定する寄附金の額に該当することから、平成24年8月期の確定申告書における「その他の寄附金額」2万0000円（乙C2の1・10枚目「3」欄）に、当該寄附金の額5億1143万2050円を加算して、法人税法37条1項及び法人税法施行令73条（平成23年政令第379号による改正前のもの）の規定に基づき再計算して算出された寄附金の損金不算入額として、損金の額に算入されない金額である。

d 譲渡利益の額に相当する金額の戻入益の額（別表2-C1④欄）

4494万7213円

上記金額は、原告Aの平成23年9月期において、本件船舶3に係る償却費4816万6666円（別表5-1⑫「本件船舶3」欄）が損金の額に算入されたことから、法人税法61条の13第2項及び法人税法施行令122条の14第4項の規定に基づき、原告Cにおいて、譲渡利益相当額の戻入益の額（戻入れ額）として、益金の額に算入される金額である。

また、上記金額は、後記fで述べる、本件船舶3に係る譲渡利益の額（別表6-C1③欄）に、原告Aにおける本件船舶3の取得価額（同⑧欄）のうち、平成23年9月期に原告Aにおいて損金の額に算入された本件船舶3に係る減価償却費の額（同⑨欄）の占める割合（償却費算入割合）を乗じて計算した金額（同⑩欄）である。

e 寄附金の損金算入額（別表2-C1⑤欄） 5億1143万2050円

上記金額は、本件差額3（別表4⑤「本件船舶3」欄）であり、原告Cが原告Aに対して、実質的に贈与したと認められる金額であることから、法人税法37条8項の規定により寄附金の額として、損金の額に算入される金額である。

f 損金の額に算入される譲渡利益の額に相当する金額（別表2-C1⑥欄）

5億3936万6571円

上記金額は、次の（a）の金額と（b）の金額の合計額であり、原告Cと、原告Aとの間には、法人税法2条12号の7の6に規定する完全支配関係があることから、本件船舶3の取引に係る譲渡利益相当額として、法人税法61条の13第1項の規定に基づき、損金の額に算入される金額である。

（a）平成24年8月期の確定申告において譲渡益の額として計上された金額

2793万4521円

上記金額は、原告Cが、平成24年8月期の確定申告において、本件船舶3の取引について、帳簿価額（3863万3429円、別表6-C1②欄）と本件取引価格3（6656万7950円）との差額2793万4521円を「固定資産売却益」として計上した額である（乙C8）。

（b）益金の額に算入される譲渡益の額（別表2-C1②欄）

5億1143万2050円

上記金額は、本件差額3であり、上記bで述べたとおり、原告Cにおいて、譲渡益の額として益金の額に算入される金額である。

- (イ) 所得金額に対する法人税額 (別表 2-C 1 ⑨欄) 444万2400円
 上記金額は、上記(ア)の所得金額に法人税法66条(平成23年法律第114号による改正前のもの。)1項及び2項並びに租税特別措置法42条の3の2(平成23年法律114号による改正前のもの)に規定する税率(800万円を超える部分につき30パーセント、所得金額800万円以下の部分につき18パーセント)を乗じて計算した金額である。
- (ウ) 控除税額 (別表 2-C 1 ⑩欄) 31万3551円
 上記金額は、法人税法68条に規定する法人税額から控除する所得税の額であり、平成24年8月期修正申告書記載の金額(乙C2の2・1枚目「42」欄)と同額である。
- (エ) 納付すべき法人税額 (別表 2-C 1 ⑪欄) 412万8800円
 上記金額は、上記(イ)の金額から(ウ)の金額を控除した金額である。
- (オ) 既に納付の確定した本税額 (別表 2-C 1 ⑫欄) 8100円
 上記金額は、平成24年8月期の修正申告書において算出された法人税額であり、平成24年8月期の修正申告書記載の法人税額(乙C2の2・1枚目「13」欄)と同額である。
- (カ) 差引納付すべき法人税額 (別表 2-C 1 ⑬欄) 412万0700円
 上記金額は、上記(エ)の金額から上記(オ)の金額を差し引いた金額である。

イ 原告C平成25年更正処分の根拠

- (ア) 所得金額 (別表 2-C 2 ③欄) 5億4144万8327円
 上記金額は、次のaの金額にbの金額を加算した金額である。
- a 修正申告書における所得金額 (別表 2-C 2 ①欄) 4702万8971円
 上記金額は、平成25年8月期の修正申告書記載の所得金額(乙C3の2・1枚目「1」欄)と同額である。
- b 譲渡利益の額に相当する金額の戻入益の額 (別表 2-C 2 ②欄) 4億9441万9356円
 上記金額は、原告Aの平成24年9月期において、本件船舶3に係る償却費5億2983万3333円(別表5-2⑬「本件船舶3」欄)が損金の額に算入されたことから、法人税法61条の13第2項及び法人税法施行令122条の14第4項の規定に基づき、原告Cにおいて、譲渡利益相当額の戻入益の額(戻入れ額)として、益金の額に算入される金額である。
- また、上記金額は、本件船舶3について、上記ア(ア) f(a)及び(b)で述べた本件船舶3に係る譲渡利益の額(別表6-C2③欄)に、原告Aにおける本件船舶3の取得価額(同⑧欄)のうちに、平成24年9月期に原告Aにおいて損金の額に算入された本件船舶3に係る減価償却費の額(同⑨欄)の占める割合(償却費算入割合)を乗じて計算した金額(同⑩欄)である。

- (イ) 所得金額に対する法人税額 (別表 2-C 2 ⑤欄) 1億3722万9240円
 上記金額は、上記(ア)の所得金額に法人税法66条(平成27年法律第9号による改正前のもの。)1項及び2項並びに租税特別措置法42条の3の2第1項に規定する税率(所得金額の800万円を超える部分につき25.5パーセント、800万円以下の部分につき15パーセント)を乗じて計算した金額である。

- (ウ) 控除税額 (別表 2-C 2⑥欄) 35万2677円
 上記金額は、法人税法68条に規定する法人税額から控除する所得税の額であり、平成25年8月期の修正申告書記載の金額(乙C3の2・1枚目「41」欄)と同額である。
- (エ) 納付すべき法人税額 (別表 2-C 2⑦欄) 1億3687万6500円
 上記金額は、上記(イ)の金額から(ウ)の金額を控除した金額である。
- (オ) 既に納付の確定した本税額 (別表 2-C 2⑧欄) 1079万9400円
 上記金額は、平成25年8月期の修正申告書において算出された法人税額であり、平成25年8月期の修正申告書記載の法人税額(乙C3の2・1枚目「13」欄)と同額である。
- (カ) 差引納付すべき法人税額 (別表 2-C 2⑨欄) 1億2607万7100円
 上記金額は、上記(エ)の金額から上記(オ)の金額を差し引いた金額である。
- ウ 原告C平成25年課税事業年度更正処分の根拠
- (ア) 課税標準法人税額 (別表 2-C 3④欄) 1億3722万9000円
 上記金額は、次のaの金額にbの金額を加算した金額である。
- a 修正申告書における基準法人税額 (別表 2-C 3①欄) 1115万2140円
 上記金額は、平成25年8月課税事業年度の修正申告書記載の基準法人税額(乙C4の2「14」欄)と同額である。
- b 基準法人税額に加算される金額 (別表 2-C 3②欄) 1億2607万7100円
 上記金額は、上記イ(ア)において増加した所得金額に対する法人税額1億2607万7100円であり、平成25年8月課税事業年度の基準法人税額に加算される金額である。
- (イ) 課税標準法人税額に対する復興特別法人税額 (別表 2-C 3⑤欄) 1372万2900円
 上記金額は、上記(ア)の課税標準法人税額に東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法(以下「復興税源確保法」という。)48条に規定する税率(10パーセント)を乗じて計算した金額である。
- (ウ) 控除税額 (別表 2-C 3⑥欄) 3705円
 上記金額は、復興税源確保法49条に規定する、復興特別法人税の額から控除する復興特別所得税の額であり、平成25年8月課税事業年度修正申告書記載の金額(乙C4の2「3」欄)と同額である。
- (エ) 納付すべき復興特別法人税額 (別表 2-C 3⑦欄) 1371万9100円
 上記金額は、上記(イ)の金額から(ウ)の金額を控除した金額である。
- (オ) 既に納付の確定した復興特別法人税額 (別表 2-C 3⑧欄) 111万1400円
 上記金額は、平成25年8月課税事業年度の修正申告書において算出された復興特別法人税額であり、平成25年8月課税事業年度の修正申告書記載の復興特別法人税額(乙C4の2「4」欄)と同額である。
- (カ) 差引納付すべき復興特別法人税額 (別表 2-C 3⑨欄) 1260万7700円
 上記金額は、上記(エ)の金額から上記(オ)の金額を差し引いた金額である。

2 各賦課決定処分の根拠

(1) 原告Bに対する各賦課決定処分の根拠

ア 原告B平成24年賦課決定処分の根拠（別表3-B1）

原告B平成24年更正処分に伴って賦課される過少申告加算税の額は、同更正処分により差引納付すべき法人税額2251万円（通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額、別表3-B1②欄）に100分の10の割合を乗じて算出した金額225万1000円に、当該差引納付すべき法人税額2251万8900円に累積増差税額79万9500円（乙B2の2・1枚目「25」欄）を加算した金額2331万8400円のうち期限内申告税額に相当する金額965万3037円（乙B2の1・1枚目「12」及び「13」欄の各金額の合計）を超える部分に相当する税額1366万円（通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額、同③欄）に100分の5の割合を乗じて算出した金額68万3000円を加算した金額293万4000円（同⑥欄）である。

イ 原告B平成25年賦課決定処分の根拠（別表3-B2）

原告B平成25年更正処分に伴って賦課される過少申告加算税の額は、同更正処分により差引納付すべき法人税額2億5389万円（通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額、別表3-B2②欄）に100分の10の割合を乗じて算出した金額2538万9000円に、当該差引納付すべき法人税額2億5389万3900円のうち期限内申告税額に相当する金額1099万1674円（乙B3・1枚目「12」及び「13」欄の各金額の合計）を超える部分に相当する税額2億4290万円（通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額、同③欄）に100分の5の割合を乗じて算出した金額1214万5000円を加算した金額3753万4000円（同⑥欄）である。

(2) 原告Cに対する各賦課決定処分の根拠

ア 原告C平成24年賦課決定処分の根拠（別表3-C1）

原告C平成24年更正処分に伴って賦課される過少申告加算税の額は、同更正処分により差引納付すべき法人税額412万円（通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額、別表3-C1②欄）に100分の10の割合を乗じて算出した金額41万2000円に、当該差引納付すべき法人税額412万0700円に累積増差税額32万1600円（乙C2の2・1枚目「25」欄）を加算した金額444万2300円のうち50万円を超える部分に相当する税額394万円（通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額、同③欄）に100分の5の割合を乗じて算出した金額19万7000円を加算した金額60万9000円（同⑥欄）である。

イ 原告C平成25年賦課決定処分の根拠（別表3-C2）

原告C平成25年更正処分に伴って賦課される過少申告加算税の額は、同更正処分により差引納付すべき法人税額1億2607万円（通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額、別表3-C2②欄）に100分の10の割合を乗じて算出した金額1260万7000円に、当該差引納付すべき法人税額1億2607万7100円に累積増差税額150万8600円（乙C3の2・1枚目「25」欄）を加算した1億2758万5700円のうち期限内申告税額に相当する金額964

万3477円（乙C3の1・1枚目「12」及び「13」欄の各金額の合計）を超える部分に相当する税額1億1794万円（通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額、同③欄）に100分の5の割合を乗じて算出した金額589万7000円を加算した金額1850万4000円（同⑥欄）である。

ウ 原告C平成25年課税事業年度賦課決定処分の根拠（別表3-C3）

原告Cの平成25年課税事業年度更正処分に伴って賦課される過少申告加算税の額は、同更正処分により差引納付すべき復興特別法人税額1260万円（通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額、別表3-C3②欄）に100分の10の割合を乗じて算出した金額126万円に、当該差引納付すべき復興特別法人税額1260万7700円に累積増差税額15万0900円（乙C4の2・1枚目「10」欄）を加算した1275万8600円のうち期限内申告税額に相当する96万4205円（乙C4の1・1枚目「3」及び「4」欄の各金額の合計）を超える部分に相当する税額1179万円（通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額、同③欄）に100分の5の割合を乗じて算出した金額58万9500円を加算した金額184万9500円（同⑥欄）である。

以上

別表 1 - A

課税処分等の経緯（原告 A・平成 23 年 9 月期の法人税）

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	翌期へ繰り越す欠損金の額	過少申告加算税
確定申告	平成23年11月30日	0	△ 909,387	1,811,550,536	—
更正処分	平成27年3月30日	506,186,542	149,986,400	0	22,608,500
審査請求	平成27年5月25日	0	△ 909,387	1,811,550,536	0
裁決	平成28年5月19日	0	△ 909,387	489,313,458	0

※「納付すべき法人税額」欄の△印は所得税等の還付金額を意味する。

別表 1 - B 1

課税処分等の経緯（原告 B・平成 24 年 2 月期の法人税）

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	翌期へ繰り越す欠損金の額	過少申告加算税
確定申告	平成24年4月27日	35,377,178	9,646,600	0	—
修正申告	平成25年2月26日	38,042,178	10,446,100	0	—
賦課決定処分	平成25年2月28日	—	—	—	79,000
更正処分	平成27年3月30日	174,330,833	51,332,500	0	5,689,500
審査請求	平成27年5月25日	38,042,178	10,446,100	0	0
裁決	平成28年5月19日	113,105,833	32,965,000	0	2,934,000

別表 1 - B 2

課税処分等の経緯（原告 B・平成 25 年 2 月期の法人税）

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	翌期へ繰り越す欠損金の額	過少申告加算税
確定申告	平成25年4月30日	39,839,446	10,981,900	0	—
更正処分	平成27年3月30日	1,562,279,310	467,713,900	0	67,960,000
審査請求	平成27年5月25日	39,839,446	10,981,900	0	0
裁決	平成28年5月19日	886,152,609	264,875,800	0	37,534,000

別表 1 - C 1

課税処分等の経緯（原告 C・平成 24 年 8 月期の法人税）

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	翌期へ繰り越す欠損金の額	過少申告加算税
確定申告	平成24年10月31日	0	△ 313,551	951,927	—
修正申告	平成26年6月20日	1,787,954	8,100	0	—
賦課決定処分	平成27年3月24日	—	—	—	32,000
更正処分	平成27年3月30日	46,151,849	12,571,700	0	1,875,000
審査請求	平成27年5月25日	1,787,954	8,100	0	0
裁決	平成28年5月19日	18,008,098	4,128,800	0	609,000

※「納付すべき法人税額」欄の△印は所得税等の還付金額を意味する。

別表 1 - C 2

課税処分等の経緯（原告 C ・平成 25 年 8 月期の法人税）

（単位：円）

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	翌期へ繰り越す欠損金の額	過少申告加算税
確定申告	平成25年10月31日	41,112,446	9,290,800	0	—
修正申告	平成26年6月20日	47,028,971	10,799,400	0	—
賦課決定処分	平成27年3月24日	—	—	—	150,000
更正処分	平成27年3月30日	854,948,327	216,819,000	0	30,495,000
審査請求	平成27年5月25日	47,028,971	10,799,400	0	0
裁決	平成28年5月19日	541,448,327	136,876,500	0	18,504,000

別表 1 - C 3

課税処分等の経緯（原告 C ・平成 25 年 8 月課税事業年度の復興特別法人税）

（単位：円）

区分	年月日	課税標準法人税額	納付すべき復興特別法人税額	過少申告加算税
確定申告	平成25年10月31日	9,643,000	960,500	—
修正申告	平成26年6月20日	11,152,000	1,111,400	—
賦課決定処分	平成27年3月24日	—	—	15,000
更正処分	平成27年3月30日	217,171,000	21,713,300	3,049,000
審査請求	平成27年5月25日	11,152,000	1,111,400	0
裁決	平成28年5月19日	137,229,000	13,719,100	1,849,500

別表 2 - A

平成 23 年 9 月期の法人税に係る所得金額、還付金の額に相当する税額及び翌期へ繰り越す欠損金の額

(原告 A)

(単位：円)

区分			金額
所得金額	確定申告書における所得金額		① 0
	加算	益金の額に算入される受贈益の額	② 1,442,662,776
		減価償却の償却超過額	③ 1,322,440,878
	減算	減価償却費として損金経理したとされる金額	④ 1,442,662,776
		雑損失計上漏れの額	⑤ 203,800
		繰越欠損金の損金算入額	⑥ 1,322,237,078
	所得金額の合計額 (①+②+③-④-⑤-⑥)		⑦ 0
課税所得金額 (1000円未満切捨て)		⑧ 0	
所得金額に対する法人税額		⑨ 0	
控除税額		⑩ 909,387	
還付金の額に相当する税額 (⑨-⑩)		⑪ △ 909,387	
既に納付の確定した本税額		⑫ △ 909,387	
差引納付すべき法人税額 (⑪-⑫)		⑬ 0	
翌期へ繰り越す欠損金の額		⑭ 489,313,458	

別表 2 - B 1

平成 2 4 年 2 月期の法人税に係る所得金額及び納付すべき税額

(原告 B)

(単位：円)

区分			金額
所得金額	修正申告書における所得金額		① 38,042,178
	加算	益金の額に算入される譲渡益の額	② 931,230,726
		寄附金の損金不算入額	③ 928,691,822
		譲渡利益の額に相当する金額の戻入益の額	④ 77,602,559
	減算	寄附金の損金算入額	⑤ 931,230,726
		損金の額に算入される譲渡利益の額に相当する金額	⑥ 931,230,726
	所得金額の合計額 (①+②+③+④-⑤-⑥)		⑦ 113,105,833
課税所得金額 (1000円未満切捨て)			⑧ 113,105,000
所得金額に対する法人税額			⑨ 32,971,500
控除税額			⑩ 6,437
納付すべき法人税額 (⑨-⑩ 100円未満切捨て)			⑪ 32,965,000
既に納付の確定した本税額			⑫ 10,446,100
差引納付すべき法人税額 (⑪-⑫)			⑬ 22,518,900

別表 2 - B 2

平成 2 5 年 2 月期の法人税に係る所得金額及び納付すべき税額

(原告 B)

(単位：円)

区分			金額
所得金額	確定申告書における所得金額		① 39,839,446
	加算	譲渡利益の額に相当する金額の戻入益の額	② 853,628,163
		減算	損金経理した道府県民税の損金算入額
	減算	事業税及び地方法人特別税の損金算入額	④ 7,200,700
	所得金額の合計額 (①+②-③-④)		⑤ 886,152,609
課税所得金額 (1000円未満切捨て)			⑥ 886,152,000
所得金額に対する法人税額			⑦ 264,885,600
控除税額			⑧ 9,774
納付すべき法人税額 (⑦-⑧ 100円未満切捨て)			⑨ 264,875,800
既に納付の確定した本税額			⑩ 10,981,900
差引納付すべき法人税額 (⑨-⑩)			⑪ 253,893,900

別表 2 - C 1

平成 2 4 年 8 月期の法人税に係る所得金額及び納付すべき税額

(原告 C)

(単位：円)

区分			金額
所得金額	修正申告書における所得金額		① 1,787,954
	加算	益金の額に算入される譲渡益の額	② 511,432,050
		寄附金の損金不算入額	③ 510,639,502
		譲渡利益の額に相当する金額の戻入益の額	④ 44,947,213
	減算	寄附金の損金算入額	⑤ 511,432,050
		損金の額に算入される譲渡利益の額に相当する金額	⑥ 539,366,571
	所得金額の合計額 (①+②+③+④-⑤-⑥)		⑦ 18,008,098
課税所得金額 (1000円未満切捨て)			⑧ 18,008,000
所得金額に対する法人税額			⑨ 4,442,400
控除税額			⑩ 313,551
納付すべき法人税額 (⑨-⑩ 100円未満切捨て)			⑪ 4,128,800
既に納付の確定した本税額			⑫ 8,100
差引納付すべき法人税額 (⑪-⑫)			⑬ 4,120,700

別表 2 - C 2

平成 2 5 年 8 月期の法人税に係る所得金額及び納付すべき税額

(原告 C)

(単位：円)

区分			金額
所得金額	修正申告書における所得金額		① 47,028,971
	加算	譲渡利益の額に相当する金額の戻入益の額	② 494,419,356
		所得金額の合計額 (①+②)	
課税所得金額 (1000円未満切捨て)			④ 541,448,000
所得金額に対する法人税額			⑤ 137,229,240
控除税額			⑥ 352,677
納付すべき法人税額 (⑤-⑥ 100円未満切捨て)			⑦ 136,876,500
既に納付の確定した本税額			⑧ 10,799,400
差引納付すべき法人税額 (⑦-⑧)			⑨ 126,077,100

- ・別表2-C3 省略
- ・別表3-B1から別表3-C3まで 省略

本件各取引価格、原処分各評価額及び本件各認定額等

(単位：円)

区分		本件船舶 1	本件船舶 2	本件船舶 3	合計
本件各取引価格	①	67,980,053	76,789,221	66,567,950	211,337,224
原処分各評価額	②	1,300,000,000	520,000,000	920,000,000	2,740,000,000
原処分各差額 (②－①)	③	1,232,019,947	443,210,779	853,432,050	2,528,662,776
本件各認定額	④	693,000,000	383,000,000	578,000,000	1,654,000,000
本件各差額 (④－①)	⑤	625,019,947	306,210,779	511,432,050	1,442,662,776

原告Aにおいて本件各船舶に係る償却費として損金の額に算入された額等
(平成23年9月期)

(単位：円)

区分		本件船舶 1	本件船舶 2	本件船舶 3	合計
取得価額 (本件各認定額) (別表 4 ④)	①	693,000,000	383,000,000	578,000,000	1,654,000,000
事業の用に供した年月	②	平成23年9月	平成23年9月	平成23年9月	
耐用年数	③	2年	2年	2年	
償却率	④	1.00	1.00	1.00	
償却月数	⑤	1月	1月	1月	
事業年度月数	⑥	12月	12月	12月	
償却限度額 (①×④×⑤÷⑥)	⑦	57,750,000	31,916,666	48,166,666	137,833,332
当初申告における 償却額	⑧	5,665,004	6,399,101	5,547,329	17,611,434
受贈益相当額 (本件各差額相当額) (別表 4 ⑤)	⑨	625,019,947	306,210,779	511,432,050	1,442,662,776
償却費計 (⑧+⑨)	⑩	630,684,951	321,609,880	516,979,379	1,460,274,210
償却超過額 (⑩-⑦)	⑪	572,934,951	280,693,214	468,812,713	1,322,440,878
償却費として損金の額 に算入された額 (⑩のうち⑦に達するまでの金額)	⑫	57,750,000	31,916,666	48,166,666	137,833,332

原告Aにおいて本件各船舶に係る償却費として損金の額に算入された額等
(平成24年9月期)

(単位：円)

区分		本件船舶1	本件船舶2	本件船舶3	合計
取得価額 (本件各認定額) (別表4④)	①	693,000,000	383,000,000	578,000,000	1,654,000,000
既に損金の額に 算入された額 (別表5-1⑫)	②	57,750,000	31,916,666	48,166,666	
償却の基礎となる額 (①-②)	③	635,250,000	351,083,334	529,833,334	
事業の用に供した年月	④	平成23年9月	平成23年9月	平成23年9月	
耐用年数	⑤	2年	2年	2年	
償却率	⑥	1.00	1.00	1.00	
償却月数	⑦	12月	12月	12月	
事業年度月数	⑧	12月	12月	12月	
償却限度額 (③×⑥×⑦÷⑧-1)	⑨	635,249,999	351,083,333	529,833,333	1,516,166,665
当初申告における 償却額	⑩	62,315,048	70,390,119	61,020,620	193,725,787
前事業年度における 償却超過額 (別表5-1⑪)	⑪	572,934,951	280,693,214	468,812,713	1,322,440,878
償却額計 (⑩+⑪)	⑫	635,249,999	351,083,333	529,833,333	1,516,166,665
償却費として損金の額 に算入された額 (⑫のうち⑨に達するまでの金額)	⑬	635,249,999	351,083,333	529,833,333	1,516,166,665

原告Bにおける譲渡損益調整額戻入額（平成24年2月期）

（単位：円）

区分		本件船舶1	本件船舶2	合計
譲渡対価の額	①	693,000,000	383,000,000	
譲渡原価の額	②	67,980,053	76,789,221	
譲渡利益の額 (①-②)	③	625,019,947	306,210,779	
法人税法61条の13第1項の 規定に基づく損金算入額	④	625,019,947	306,210,779	
譲渡利益の 額の調整	戻入益として益金の額に 算入されていない額			
	当期益金算入額 (⑩の額)	52,084,995	25,517,564	77,602,559
	翌期以降に益金の額に 算入する金額 (④-⑥)	572,934,952	280,693,215	853,628,167
譲渡損益調整額	譲受法人における 取得価額	693,000,000	383,000,000	
	譲受法人において損金の額に 算入された減価償却費の額 (別表5-1⑫)	57,750,000	31,916,666	
	当期益金算入額 (③×⑨÷⑧)	52,084,995	25,517,564	77,602,559

原告Bにおける譲渡損益調整額戻入額（平成25年2月期）

（単位：円）

区分		本件船舶1	本件船舶2	合計	
譲渡対価の額	①	693,000,000	383,000,000		
譲渡原価の額	②	67,980,053	76,789,221		
譲渡利益の額 (①-②)	③	625,019,947	306,210,779		
法人税法61条の13第1項の 規定に基づく損金算入額	④				
譲渡利益の 額の調整	戻入益として益金の額に 算入されていない額 (別表6-B1⑦)	⑤	572,934,952	280,693,215	853,628,167
	当期益金算入額 (⑩の額)	⑥	572,934,950	280,693,213	853,628,163
	翌期以降に益金の額に 算入する金額 (⑤-⑥)	⑦	2	2	4
譲渡損益調整額	譲受法人における 取得価額	⑧	693,000,000	383,000,000	
	譲受法人において損金の額に 算入された減価償却費の額 (別表5-2⑬)	⑨	635,249,999	351,083,333	
	当期益金算入額 (③×⑨÷⑧)	⑩	572,934,950	280,693,213	853,628,163

原告Cにおける譲渡損益調整額戻入額（平成24年8月期）

（単位：円）

区分		本件船舶3
	譲渡対価の額	① 578,000,000
	譲渡原価の額	② 38,633,429
	譲渡利益の額 (①-②)	③ 539,366,571
	法人税法61条の13第1項の 規定に基づく損金算入額	④ 539,366,571
譲渡利益の額の調整	戻入益として益金の額に 算入されていない額	⑤
	当期益金算入額 (⑩の額)	⑥ 44,947,213
	翌期以降に益金の額に 算入する金額 (④-⑥)	⑦ 494,419,358
譲渡損益調整額	譲受法人における 取得価額	⑧ 578,000,000
	譲受法人において損金の額に 算入された減価償却費の額 (別表5-1⑫)	⑨ 48,166,666
	当期益金算入額 (③×⑨÷⑧)	⑩ 44,947,213

原告Cにおける譲渡損益調整額戻入額（平成25年8月期）

(単位：円)

区分		本件船舶3
	譲渡対価の額	① 578,000,000
	譲渡原価の額	② 38,633,429
	譲渡利益の額 (①-②)	③ 539,366,571
	法人税法61条の13第1項の 規定に基づく損金算入額	④
譲渡利益の 額の調整	戻入益として益金の額に 算入されていない額 (別表6-C1⑦)	⑤ 494,419,358
	当期益金算入額 (⑩の額)	⑥ 494,419,356
	翌期以降に益金の額に 算入する金額 (⑤-⑥)	⑦ 2
譲渡損益調整額	譲受法人における 取得価額	⑧ 578,000,000
	譲受法人において損金の額に 算入された減価償却費の額 (別表5-2⑬)	⑨ 529,833,333
	当期益金算入額 (③×⑨÷⑧)	⑩ 494,419,356