

一体の土地建物を取得し、建物につき 1年3カ月間賃貸した後に除却した場合の 除却損と土地取得価額算入

☑ 東京地判令和6年11月13日

令和3年(行ウ)第520号, 法人税更正処分等取消請求事件, LEX/DB 25616095

事実

X(原告)は、ホテルの経営等の事業を行う法人であるが、本件土地及び建物(以下、本件土地・建物併せて「本件不動産」)を購入し、本件建物を1年3カ月間、売主にリースバック(入札要綱に、本件賃貸借契約に基づき本件売主にリースバックすることがあらかじめ売却条件として明記されていた)した後、これを取り壊した。その後、Xは、本件土地上に新たに建物を建築し、ホテルとして開業した。

そこで、Xは、平成30年5月1日から平成31年4月30日までの本件事業年度に係る法人税等の申告において、取り壊した本件建物の帳簿価額16億4587万2573円を固定資産除却損として損金の額に算入したところ、処分行政庁は、法人税法施行令54条1項1号を類推適用し、本件建物の帳簿価額は本件土地の取得価額に算入すべきであるとして、当該固定資産除却損の損金算入を認めず、法人税の更正処分等を行った。Xは、これを不服として、所定の手続を経て本訴に及んだ。

判旨

請求棄却(控訴)。

I 東京地裁は、はじめに、土地の取得価額の範囲につき、「土地等の非減価償却資産の取得価額の計算においても、法人税法施行令54条1項1号の前提となった会計慣行は妥当するといえるから、同項の趣旨に沿って計算するのが相当である」と判示し、土地の取得価額の範囲は、当該資産の購入代価及び当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の合計額と解するものとした。

II 次に、土地の取得価額に土地上の建物の帳簿価額を算入すべき場合の判断枠組みについて

は、「法人が土地及び当該土地にある建物を同時に取得し、短期間のうちに、当該建物の取壊しに着手するなど、当該土地建物の取得の目的が当該建物を取り壊して当該土地を利用するためであることが明らかと認められるときは、結局、法人は、当該土地の取得のために当該建物を取得したものであるといえるのであり、当該建物の取得価額とその取壊費用は、客観的にみて当該土地の所有権の取得の対価としての性質を有しているから、当該土地の購入代価(付随費用を含む。)(法人税法施行令54条1項1号参照)として、当該土地の取得価額に算入すべきである」と判示した。

なお、土地建物の取得の目的が当該建物を取り壊して当該土地を利用するためであることが明らかと認められるか否かについては、「当該土地・建物の取得に至る経緯、当該建物の客観的状況、取得後の当該建物の利用状況、当該建物の取壊しの時期、経緯及び目的等の諸事情を総合的に考慮して判断するのが相当である」とし、「当該建物の取得後、取壊し前に当該法人がこれを事業の用に供した場合に、当該事業をするに至った経緯、期間、内容等を踏まえた上で、かかる事情を上記の考慮要素の一つである『取得後の当該建物の利用状況』として評価するのが相当である」と、本件の場合、「当該建物を一定の期間にわたり事業に供したからといって、一律に当該建物の帳簿価額を当該土地の取得価額に算入しないとするのは相当でない」と、Xの主張に理由がないとした。

III 一般に「取得」とは所有権の取得を意味するものであることから、上記IIの判断枠組みについては、「当該建物の取得価額とその取壊費用が客観的にみて当該土地の所有権の取得の対価としての性質を有しているか否かを判断するためのものであ

ることからすると、上記目的の有無の判断は、当該土地建物の所有権移転時を基準とするのが相当である」と判示した。

解説

I 土地の取得価額の範囲について

本件では、まず、土地の取得価額の範囲が問題となっている。法人税法には、土地等の非減価償却資産の取得価額の範囲について、明文の規定が存在しないことから、一般に公正妥当な会計処理の基準に従うことになる。そして、法人税法施行令54条1項1号は、固定資産のうち減価償却資産の取得価額の範囲について定めているが、これは減価償却資産につき公正妥当な会計慣行を確認的に明文化したもののといえる。この考えをもとに土地等の非減価償却資産の取得価額の範囲について同じく考えることは、会計学的にも法人税法的にも問題がなく、現に法人税基本通達7-3-16の2は、確認的にそれを定めている。したがって、判旨Iは、妥当なものであると考える。

II 土地上の建物の取得目的について

次に判旨IIは、建物の帳簿価額が土地の取得価額に加算される場合の判断枠組みについて判示している。本判決では、「当該土地建物の取得の目的が当該建物を取り壊して当該土地を利用するためであることが明らかと認められるとき」という要件をつけ、さらに実務上、法人税基本通達7-3-6が、「その取得後おおむね1年以内に当該建物等の取壊しに着手する等、当初からその建物等を取り壊して土地を利用する目的であることが明らかであると認められるとき」という要件を付しているが、東京地裁は、この通達の要件も合理的な内容であると判示した。

本件の特徴は、本件不動産の売買に当たり、本件賃貸借契約がパッケージの一つとして締結されている点である。本件不動産の売主は、平成22年1月に本件不動産を取得し、以後、健康診査事業を行う診療所として本件建物を利用していたが、本件売主は、その診療所の移転に伴う売却条件として、所有権移転日(決済引渡日)である平成28年9月末日から平成29年12月末日まで、本件不動産上の設備、駐車場等につき、定期建物賃貸借契約を締結し、本件売主にリースバックすると条件を入札要綱に明記していた。つまりXは、この建物の賃貸借契約

の事業性に着目して本件売買契約を締結したのではなく、本件不動産の取得の目的は、あくまで本件建物を取り壊して本件土地を利用するためであったことは否定できず、たとえリースバック契約があったとしても、単に取引条件としてそれが付随的に発生したものであれば、建物を活用する意図の証明にはならない点を本判決が明らかにした点は意義がある。

なお、本件では、1年3カ月間の建物の賃貸借期間があるが、これは通達の「おおむね1年」を超えるものである。税務行政の安定性からいえば、通達の定めを満たしている限り、納税者優位に判断すべきである。ただ、この通達の期間は短期であることを前提にしており、短期間をどう理解するかは難しい問題となるが、本件の場合は、通達の法源性という観点からしてもそれを絶対とするのではなく、本件リースバック契約並びにX自身が、当初から本件建物を取り壊してホテルを新築することを前提とした行動をとっていた点が重視されるべきであると考える。

III 取得目的の判断のタイミング

最後に判旨IIIは、土地・建物の取得目的の判断のタイミングを「土地建物の所有権移転時」とした。Xは、本件建物の取得目的の判断基準は、本件売買契約締結時(平成28年3月30日)であり、本件売買契約書は、「改装」も視野に入れた契約内容となっており、当初から本件建物を取り壊して本件土地を利用する目的であったものではないと主張した。しかし、今問題とするのは「取得」の概念であり、一般に不動産の売買の場合、売買契約を結び、代金の完済、登記の手順にそって所有権が移転し、その「取得」が完遂する。すると、本判決が所有権移転の時点を超えて所有の意図、目的並びにその後の計画を判断し取得概念を整理することはむしろ通常であり、さらに本件事実関係から、本件売買契約締結後に、新築する場合の客室等の見取りを設計会社に依頼し、ホテル新築に係る収支見込額の試算、新築高層ホテルの広告掲載、測量の依頼など、本件売買契約締結後の具体的なXの行動を考慮すると、当初からの時点を不確定で未定な部分を多く含む早期(契約時)において判断することはできず、法的な所有権移転時に具体的な取得目的も確定したとする判断に妥当性があると考えられる。なお、控訴審でも東京高裁は、令和7年9月18日、納税者敗訴とする判決を下した。