

取り壊した建物除却損と 土地取得価額加算（アパホーム事件）

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

第1審：東京地裁令3年（行ウ）第520号、令6・11・13判決（LEX/DB 25616095）

控訴審：東京高裁令7・9・18判決（未掲載）

Brush up
point

本件は、一体の土地建物を取得し建物につき1年3か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加算について争点となっている。東京地裁は、次の判断ポイントに基づき、建物除却損は、土地の取得価額に加算されるべきものとして、納税者敗訴の判決を下した。なお、控訴審も第1審判決を支持した。

- (1) 土地等の非減価償却資産の取得価額の計算についても、法人税法施行令54条1項1号（減価償却資産の取得価額）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非減価償却資産の取得価額を計算することは相当である。
- (2) 土地建物の取得の目的が、建物を取り壊して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、法人は、土地の取得のために建物を取得したものであるとすることができるのであり、建物の取得価額とその取壊費用は、客観的にみて土地の所有権の取得の対価としての性質を有するものとなる。
- (3) 土地建物の取得目的の判断のタイミングは、土地建物の所有権移転時を基準とするのが相当である。

【動画解説】

この記事については、著者が解説動画をYouTubeにアップしており、次のQRコードから視聴できます。是非、ご覧下さい（48分）。

ビデオリンク

<https://youtu.be/h0erv8TVSOU>


税制調査会が「基本的考え方」を示した後に、議論の詰めが行われたことが知られている^{*10}。法57条2項の趣旨・目的の探究の一環として「基本的考え方」を参照すること自体は否定されるものではないが、「基本的考え方」を示した後に、議論が詰められたとするならば、「基本的考え方」のみから趣旨・目的を確定するのは本来的には困難であろう。また、組織再編税制の導入から25年も経過しているが、その間、当該税制は何度も改正されている。その趣旨及び目的に変遷がある可能性は、判決文を読む限りは検討されてはおらず、組織再編税制の導入時の立法資料を重視している。

もっとも、法57条2項の趣旨・目的、すなわち、なぜ法人格を跨いで未処理欠損金を引き継ぐことができるのか、は必ずしも明確ではなく、学説上、複数の考え方（事業の同一性の他、株主の同一性や組織再編を後押しする産業政策）があり得ると示唆^{*11}されている。そもそも我が国では、趣旨・目的が必ずしも明確ではない中で、趣旨・目的からの逸脱を判断基準に取り込むこと自体に、解釈の不安定さを生じさせる懸念があると考えられる。

ポイント

- 1 ヤフー事件最高裁判決にて不当性要件の判断枠組みが示されて以降、適格合併での欠損金の引継ぎの否認及び、これに係る紛争が相次いで発生（いずれも課税庁側勝訴）しているが、PGM事件の地裁・高裁判決では、法57条2項の趣旨及び目的につき、定着しつつあったTPR事件高裁判決を踏襲せずに、法132条の2項の適用はない（納税者側勝訴）とした。
- 2 課税庁はTPR事件高裁判決の考え方（「事業の移転及び継続」の想定）を主張したが、当該地裁・高裁判決は、これを採用せず、合併前後での「経済実態に実質的な変更の有無」という基準に沿って判断した。
- 3 法132条の2の不当性要件は濫用基準であるとされ、その判断枠組みには、法の趣旨及び目的からの逸脱が組み込まれているが、我が国では法の趣旨及び目的が必ずしも明確ではないため、当該判断枠組みに法の趣旨及び目的やそこからの逸脱を取り込むこと自体に、解釈の不安定さを生じさせる懸念があると考えられる。

*10 阿部泰久「改正の経緯と残された課題」江頭憲次郎＝中里実『企業組織と租税法』別冊商事法務252号、88頁（2002年）、吉村・前掲*7・11頁。

*11 洲圭吾「未処理欠損金の利用に関する法人税法132条の2の適用－ヤフー事件」『平成26年度重要判例解説』ジュリスト臨時増刊1479号、218頁（2015年）。

I 事実関係

〔1〕X社（原告、控訴人）は、昭和63年5月20日に設立されたホテル、旅館、浴場及び喫茶・軽食等の飲食店並びにレジャー産業の経営及び賃貸に関する事業等を目的とする内国法人で、ホテル経営、マンション開発等の事業を行う企業グループであるアパグループに属している。X社は、本件土地及び建物（以下、本件土地と建物を併せて「本件不動産」という。）を購入し、本件建物を1年3か月間、売主に賃貸（リースバック）した後、これを取り壊した。その後、X社は、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。

なお、本件建物は、地下2階付き10階建てであり、昭和39年頃に建築された鉄筋コンクリート造の建物であるが、本件不動産は、X社が取得する以前は、一般財団法人E（以下、「本件売主」という。）が所有していた。本件売主は、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。

X社は、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及び地方法人税の各申告において、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（被告、被控訴人）は、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、当該損金算入を認めず、法人税の更正処分及びそれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分等を行った。これらの処分を不服としたX社は、所定の手続きを経て、本訴に及んだ。

〔2〕本件不動産の購入の経緯等は、次のとおりである。本件売主は、平成28年2月頃、診療所の移転に伴い、本件不動産を競争入札の方法により売却することとし、その入札要綱には、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、本件建物及び本件土地上の設備、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の条件（以下、「本件リースバック条件」という。）が明記されていた。X社は、その競争入札に参加し、競争入札の結果、優先交渉権を獲得したので、平成28年3月30日、本件売主との間で、本件不動産を52億5520万円（内訳は、本件土地が33億1120万円、本件建物が18億円、消費税等が1億4400万円）で購入する旨の売買契約を締結し、本件売主に対し手付金を支払った。X社は、平成28年9月30日、本件売主に対し、本件売買契約の残代金を全額支払い、同日、本件不動産につき、同日付け売買を原因として、本件売主からX社への所有権移転登記がなされた。

なお、本件売買契約書16条には、用途制限等に関し、「X社は、本件建物を『解体もしくは改装して』ホテル及びその附帯設備として利用することを目的に本件不動産を買い受けるものであるが、万が一、平成31年12月末日までの間に、本件不動産を売却するような事態となった場合、第三者が本件建物を健康診査事業等の用に使用することがないよう、本件建物を自己の責任と費用負担において『解体し、もしくは当該建物をホテル等に改装するものとする』（第2項）という定めがあった。

〔3〕本件建物の取壊し及びホテルの建設、開業については、次のとおりである。

ア. X社は、平成29年11月30日、f株式会社との間で、本件建物の解体工事につき、平成30年7月6日、g株式会社との間で、本件建物の地下解体工事につき、それぞれ請負契約を締結した。これらの工事は、平成30年12月頃までに完了した。

イ. X社は、平成30年11月30日、株式会社hとの間で、本件土地上新築するホテルの建築工事につき、請負契約を締結した。令和2年7月7日頃、本件土地上に地上20階建てで客室数530室を有するホテル（以下、「本件ホテル」という。）が完成した。

ウ. X社は、平成28年6月、駐車場として利用されていた本件土地の隣地の所有権を強制競売

により取得し、本件隣地上に地上14階建てで客室数217室を有する鉄骨造のホテルを新築した。本件隣地ホテルは、令和元年6月に完成し、同年7月、「アパホテル〈東S・KW〉」として開業した。X社は、本件ホテルと本件隣地ホテルを併せて一体的に管理・運営することとし、令和2年11月6日、本件ホテル及び本件隣地ホテルを併せて「アパホテル〈東S・Kタワー〉」（総客室数747室）として開業した。

II 主たる争点と当事者の主張

本件における争点は、本件建物帳簿価額（16億4587万2573円）が、本件土地の取得価額に算入すべきものとして、損金の額に算入されないか否かである。両当事者の主張は、次のとおりである。

納税者の主張	処分行政庁の主張
(1) 法人税法施行令54条1項1号の類推適用について 処分行政庁は、土地の取得価額の算定につき、減価償却資産の取得範囲について定めた法人税法施行令54条1項1号を類推適用すべきである旨主張するが、租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くから、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。 (2) 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について ア. 建物の帳簿価額を土地の取得価額に算入すべき場合とは、建物及びその敷地である土地の取得が客観的にみて土地の取得と同視できる場合に限られると解すべきである。そして、本件建物に係る本件賃貸借契約のように、建物が一定の期間にわたり事業の用に供されている場合には、建物及び土地の取得が土地の取得と同視できる場合に該当し得ないから、建物の帳簿価額を土地の取得価額に算入することはできない。 法人税基本通達7-3-6（以下、「本件基本通達」という。）の取扱い、一般に公正妥当と認められる会計処理とはいえない。 イ. 本件不動産の取得の目的の判断基準時を所有権移転時とするのは相当でない。 本件基本通達は、当初から建物を取り壊してその敷地を利用する目的であることが明らかな場合は、買主が建物の商品価値に着目しておらず、むしろ建物除却後の土地の更地価値に着目して売買金額の意思決定をしているのが通常とみられることから、建物の帳簿価額を土地の取得価額に算入すべきとするものである。このような本件基本通達の趣旨からすれば、上記目的であることが明らかか否かの判断は、	(1) 法人税法施行令54条1項1号の類推適用について 法人税法施行令54条1項1号は、減価償却資産の取得価額の範囲について規定したものであり、土地等の非減価償却資産の取得価額の範囲について規定したものではないが、取得価額の範囲について減価償却資産と非減価償却資産とで別異に解すべき理由はないし、公正妥当な会計慣行からすれば、非減価償却資産の取得価額についても、減価償却資産の取得価額に関する上記規定を類推適用するのが相当である。 (2) 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について ア. 法人が当初から建物を取り壊して土地を利用する目的で、建物と土地（借地権を含む。）を同時に取得し、建物を取り壊した場合、建物の取得費用（帳簿価額）は、実質的には土地の購入の対価（土地を購入するために要した付随費用を含む。）と評価することができるから、法人税法施行令54条1項1号を類推適用し、土地の取得価額に算入すべきである。 法人税基本通達7-3-6（以下、「本件基本通達」という。）は、これと同趣旨を定めたものと解される。 イ. 一般に「取得」とは所有権の取得を意味し、資産の所有権を取得することによって当該資産を事業の用に供することが可能となることや、「当初から建物を取り壊して土地を利用する目的」であることが明らかと認められる場合には、建物の取得価額が実質的に土地の所有権の対価的性質を有するため、上記アのとおりの建物の取得価額を土地の取得価額に算入すべきであることからすれば、建物の存する土地の所有権を建物の所有権と共に取得した時点を基準に、「建物を取り壊して土地を利用する目的」である

売買金額の意思決定をした時点、すなわち、売買契約締結時を基準にすべきである。

(3) 本件への当てはめ

本件売買契約締結時である平成28年3月30日において、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ことが明らかとは認められない。

ア. 本件売買契約書16条2項の規定

本件売買契約書16条2項には、買主は、本件建物を「解体もしくは改築して」ホテル及びその附帯設備として利用することを目的に本件不動産を買受けるものである旨の記載があるところ、「もしくは改築して」との記載は、本件建物を改築して利用することを選択肢として残すために、X社の要望によって設けられたものであり、X社が本件建物を改築して利用することも想定していたことは明らかである。

X社は、本件建物につき18億円で購入する意思決定をしており、本件建物の商品価値に着目している。また、平成28年当時は、東京オリンピック関連施設の工事等の事情から、X社のそれまでの建設工事の発注基準が全く機能しておらず、ゼネコンに言われるままの工事費、着工日、工期での発注を余儀なくされており、X社の建築担当者は、東京オリンピックが終わるまでは発注を控えた方がよい旨の上申を執行部に対して行っていた。

イ. 資材費や人件費の高騰等

平成26年頃から資材費や人件費の高騰が続いており、また、平成27年頃からは、東京オリンピックの関連施設や大型オフィスの工事需要の高まりによって、ゼネコンによる受注の選別が始まっていた。平成28年当時は、そのような事情から、X社のそれまでの建設工事の発注基準が全く機能しておらず、ゼネコンに言われるままの工事費、着工日、工期での発注を余儀なくされており、X社の建築担当者は、東京オリンピックが終わるまでは発注を控えた方がよい旨の上申を執行部に対して行っていた。

ウ. 本件建物の改築に係るボリュームチェック

X社は、平成28年2月25日付けで、「検討中案件チェックシート（プラン検討）」を作成し、本件建物を改築した場合の客室数等を想定したボリュームチェックを行っており、本件建物を改築して利用するプランがあったことは明らかである。

エ. ホテルの新築プランの未作成

X社が本件不動産の所有権を取得した平成28年9月30日時点では、具体的なホテルの新築プランは、全く作成できていなかった。本件設計会社は、X社に対し、新築プランの提案を継続していたが、所有権移転から約1年が経過した平成29年9月11日においても、ホテルの高さや、内廊下にするか外廊下にするかなどの基本的な方向性すら決められていなか

ことが明らかといえるか否かを検討すべきである。

また、当初から建物を取り壊して土地を利用する目的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、取得時の当該建物の客観的状況、取得後の当該建物の利用状況、建物取壊しの時期、経緯や目的等の諸事情を総合的に考慮して決するのが相当である。

(3) 本件への当てはめ

次の各事情を総合的に考慮すると、本件不動産の所有権移転時である平成28年9月30日時点において、X社が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ことが明らかである。

ア. 本件建物の客観的状況

本件建物は昭和39年に新築されたものであり、本件売買契約締結時において既に築50年以上が経過しており、ホテルとは用途の異なる診療所として長年利用されていた。このことに加え、本件建物につき老朽化や機能低下がみられ補修修繕が必要であることや、建築資材等にアスベスト等が使用されている可能性があることが本件売買契約の際の重要事項説明書や本件売買契約書に明記されていたことからすれば、本件建物を改築してホテルとして再利用することは現実的ではなかった。

イ. 本件不動産の取得経緯等

X社を含むアパグループは、本件売買契約の締結前から、新宿地域の利便性や歓楽街の近さといった高稼働・高収益が見込める利点に着目して新規ホテルの出店の意欲を有していたところ、X社は、平成28年2月頃から、本件設計会社に依頼して、本件土地上にホテルを新築した場合の客室等の数の見積りを行い、それを基に入札案件チェックシートを作成し、本件建物の解体期間を見込んで固定資産税の負担額を算定して、収支を計算していた。そして、X社は、同年3月4日の本件不動産の購入申込み時には、本件建物の解体費用を見積もるなどしており、同時点において、本件建物を取り壊し、本件ホテルを建設することを計画していた。

また、X社は、本件不動産の購入の意思決定に係る内部決裁の際にも、本件不動産の代金額を本件土地の坪数で除して坪単価を算定するなど、一貫して、本件不動産の代金額を本件土地の価格と同視して入札価格や購入の意思決定を行っていた。

さらに、X社は、同年4月初旬までには、本件設計会社に対し、本件ホテルを建設する場合の客室等の見積りを依頼し、全国紙に「東SKタワー」と呼称する24階建てのホテルを令和2年春に開業予定である旨の広告をした。

そして、X社は、平成28年5月31日までには、株式会社j銀行に対し、本件ホテルの新築に係る融資の打診をし、その際、本件土地上に本件ホテルを新築することを前提とする事業計画書を提出し、同年7月4日には、本件土地上に本件ホテルを新築する計画を進めるために測量等を依頼することを決定した。

った。

オ. 本件建物を改築するよりも取り壊して新築する方が合理的であると判断できる状況ではなかったこと

平成28年当時は、上記のとおり、資材費や人件費の高騰、ゼネコンによる受注の選別が行われていたところ、改築するよりも新築する方が合理的であるかを判断するためには、それぞれの場合に要するコストと収入を見積もる必要があるが、平成28年9月30日時点では、新築プランが全く作成できていなかったことなどから、それらを見積もることができる状況ではなかった。したがって、仮に所有権移転時を基準とするとしても、X社が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ことが明らかとはいえない。

X社は、同年9月30日に本件ホテルの新築に係る設計提案募集を行い、同年10月7日には、本件ホテルの用地として本件土地を取得したことを公表した。

以上の経緯等に照らせば、X社は、本件不動産の購入申込み以前から一貫して、本件不動産の取得後に本件建物を取り壊して本件ホテルを新築することを計画していたことが明らかである。

なお、X社は、本件賃貸借契約の賃貸借期間終了前である平成29年11月30日には、本件建物の解体工事を発注するなどして本件ホテルの建築工事の具体的な準備に着手していた。

III 判決の要旨

〔1〕東京地裁は、はじめに土地の取得価額の範囲について、法人税法は、土地等の非減価償却資産の取得価額については、法令上、明文の規定が存在せず、別段の定めが存在しないから、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算すべきであるとし、次のとおり判示した。「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を要約したものと認められる企業会計原則（乙24）第3の5は、貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならないこととし、有形固定資産の取得原価には、原則として、当該資産の引取費用等の付随費用を含めることとしているところ、これは、公正妥当な会計慣行を確認的に明文化したものと解される。また、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・・・定めており、同項も、上記公正妥当な会計慣行を確認的に明文化したものと解される。なお、同項は、非減価償却資産の取得価額の範囲について規定するものではないが、本件記録上、非減価償却資産の取得価額の範囲について、上記会計慣行とは別個の会計慣行があることはうかがわれず、取得価額の範囲について減価償却資産と非減価償却資産とで別異に解すべき理由はない。法人税法施行令が減価償却資産の取得価額の範囲について規定をおいたのは、減価償却資産については、取得価額の決定が損金の額に算入される償却費を計算する上で重要であるためと解されるのであり、非減価償却資産について、上記会計慣行の適用を排除する趣旨ではないというべきである。したがって、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。」

〔2〕次いで東京地裁は、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、次のとおり判示した。「法人が土地及び当該土地上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することができるのであり、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号イ参照）として、当該土地の取得価額に算入すべきである。本件基本通達（筆者注：法人税基本通達7-3-6）は、これと同趣旨を定めたものと解され、その内容は合理的なものと認められる。」

そして、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。なお、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は、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。この点に関し、X社は、当該建物を一定の期間にわたり事業に供している場合には、当該建物の帳簿価額を当該土地の取得価額に算入することはできない旨主張するが、当該法人が当該事業をするに至った経緯、期間、内容等には様々なものがあり得るから、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ことは相当でない。」と判示した。

〔3〕なお、取得のタイミングについては、「一般に『取得』とは所有権の取得を意味するものである上、『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』との判断枠組みは、上記の説示から明らかとなり、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。

IV 解説

1. 土地の取得価額の範囲について

本件では、まず第1に、土地の取得価額の範囲について問題となっている。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、法令上、明文規定は存在しないが、建物、機械装置、車両、工具器具、備品等の減価償却資産については、法人税法施行令54条に明文規定がある。これは、固定資産のうち、減価償却資産については、生産への貢献度に応じてその給付能力が減少し、それに応じた当該固定資産の取得原価を各期間に割り当て、正しい期間損益計算を行わなければならないという企業会計の要請があり、減価償却という作業により、減価償却費という損金の額を確定しなければならないためである。一方、土地等の非減価償却資産については、その使用可能期間（耐用年数）を有期で定めることは基本的にはできないこと

から、減価償却をしないものとされており、このような関係から、土地等の非減価償却資産の取得価額の範囲について法人税は、法令上の定めを有しない。したがって、東京地裁も指摘するとおり、企業会計上、有形固定資産の取得原価には、原則として、当該資産の引取費用等の付随費用を含めることとなっており、それが一般に公正妥当と認められる会計処理の基準である以上、土地等につき、「取得価額の範囲について減価償却資産と非減価償却資産とで別異に解すべき理由はない」ことになる。

以上の解釈は、固定資産の範囲に入る土地等についても、減価償却資産の考えを類推適用することになるが、会計学的にも法人税法的にも問題はないと解する。なお、法人税基本通達7-3-16の2は、次のとおり、これを確信的に定めている。

「（減価償却資産以外の固定資産の取得価額）

7-3-16の2 減価償却資産以外の固定資産の取得価額については、別に定めるもののほか、令第54条《減価償却資産の取得価額》の規定及びこれに関する取扱いの例による。

なお、資本金の支出に相当する金額は当該固定資産の取得価額に加算する。（昭55年直法2-8「二十一」により追加、平19年課法2-7「四」により改正）

2. 土地上の建物の取得目的について

次に判示〔2〕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。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、また、法人税基本通達7-3-6も、「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、本件不動産の売主に当たり、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。すなわち、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したが、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の条件を明記していた。つまりX社は、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、あくまで本件不動産の取得の目的は、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り、一定期間使用したとしても、その使用（期間）は、単に本件売買取引条件として付随的に発生したものであり、その実際の使用は、本件建物を活用する意図の証明にはならない。この点を明らかにしたことは、本判決の特徴である。

なお、本件では、1年3か月間の賃貸借期間があるが、これは法人税基本通達7-3-6の「おおむね1年」を超えるものである。実務的には、税務行政の安定性から、通達の定めを満たしている場合には、納税者優位に判断すべきであるという考えもあるが、この通達の期間は

短期であることを前提に、どのような使用目的をもって当該建物を使用していたか、一応の目安としての期間であり、法源性という点からも期間自体が絶対的なものではなく、本件リースバック契約並びに原告自身が、当初から本件建物を取り壊して本件土地にホテルを新築することを前提とした行動をとっている以上、その取得目的が重視され、特にこの通達の期間要件が絶対となるものではない点に注意すべきであると考え。

3. 取得目的の判断のタイミング

最後に判示〔3〕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社は、本件建物の取得目的の判断基準は、売買契約締結時（平成28年3月30日）であると主張した。すなわち、本件売買契約書16条2項において「もしくは改装して」との記載がX社の要望によって設けられたことからして、X社は本件建物を改装してホテルとして利用することも想定していたことは明らかであるとし、「改装」も視野に入れた契約内容となっており、契約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のである。

しかし、東京地裁は、本件建物につき、築50年以上が経過して老朽化し機能低下がみられるほか、アスベスト等が使用されているおそれがあることを認識しつつ、本件売主が一切の瑕疵担保責任を負わないことなどをX社が了承し、さらには、本件賃貸借契約の終了前である平成29年11月30日、本件土地にホテルを新築するため、本件土地上の既存建物を解体すべく、本件建物の解体工事を業者に発注しており、速やかに本件建物の解体に着手したということができ、これは本件不動産の取得に先立ちX社が本件銀行に提出した事業計画書の趣旨に沿った行動と評価できると事実認定をし、「以上によれば、本件建物を改装してホテルとして利用することは、本件建物の客観的状況等からして現実的ではなく、また、X社を含むアパグループの営業戦略等からしても現実的な選択肢であったとは考えにくい」として、改装することは当初から予定されていないものと判断した。

そこで、今問題とするのは取得価額決定におけるタイミングの問題であり、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、判決が所有権移転の時点をついて所有の意図、目的なら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、売買契約締結後に、新築する場合の客室等の見積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、売買契約締結後の具体的なX社の行動を考慮すると、当初からの時点の不確定で未定な部分を多く含む早期（契約時）の段階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。

以上によって、東京地裁は、「X社が本件不動産の所有権を取得した平成28年9月30日の時点において、X社は、本件建物を取り壊して本件土地にホテルを新築することを決め、これに沿った行動をしていたものであり、本件不動産の取得の目的が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明らかであると認められる。」とし、本件建物帳簿価額は、客観的にみて、本件土地の所有権の取得のタイミングにおいて、対価としての性質を有するといえ、本件土地の取得価額に算入すべきであり、これを損金の額に算入することはできないと納税者敗訴とした。なお、控訴審でも東京高裁は、令和7年9月18日、第1審と同様に、納税者敗訴とする判決を下した。

※ 本稿は、『ジュリスト』2026年1月号（No.1618）「租税判例速報」に掲載された拙稿を『税理』様式に大幅に加筆したものである。

（わたなべ・みつる）