

税務事例研究

Vol. **201** 2024/9

〔法人税〕

業績の著しい悪化による役員給与の減額改定
.....白土 英成

〔所得税〕

一括取得した土地建物の対価の区分
.....牛嶋 勉

〔資産税〕

複合的な用途・構造の不動産と固定資産税
.....渋谷 雅弘

税務事例研究／201

■目次

法人税

業績の著しい悪化による役員給与の減額改定	白土英成・1
I 概要	2
1 問題の背景	2
2 役員給与の損金不算入	3
3 定期同額給与	3
4 定期同額給与の趣旨	4
II 業績悪化改定事由	4
1 業績悪化改定事由とは	4
2 業績悪化が不可避と認められる場合の役員給与の減額	6
3 業績悪化事由に対する批判	7
4 業績の著しい悪化が不可避と認められる場合の役員給与の減額	8
5 業績悪化改定事由に該当しないとされた事例	9
(1) 東京地裁平成26年5月30日判決・税務訴訟資料第264号-101 (順号12482)	9
(2) 国税不服審判所平成23年1月25日公表裁決	10
6 減額改定が認められなかった場合の損金不算入額	11
III 過去の業績を指標とした事前確定届出給与	12
1 事前確定届出給与の概要	12

2	事案の概要	13
3	争点	14
4	審判所の判断	14
	(1) 認定事実	14
	(2) 判断	15
5	事前に定めるのはこれからの職務執行期間における執行の対価	16
6	役員賞与引当金との関係	16
7	業績連動給与引当金	17
8	事前確定届出給与の減額支給	18
	(1) 事案	18
	(2) 裁判所の判断	18
	(3) 当該判決についての検討	19

所得 税

	一括取得した土地建物の対価の区分	牛嶋 勉・23
I	問題の所在	24
II	土地と建物が一括売買された場合の各対価の算定方法	25
	1 算定方法の概要	25
	2 課税庁の取扱い	25
	(1) 国税庁が示す「建物の標準的な建築価額表」を使用する方法	25
	(2) タックスアンサー No.6301 課税標準「建物と土地を一括譲渡した場合の建物代金」の解説	26
	(3) 国税庁の「不動産鑑定業者による鑑定評価額を課税標準とする場合の取扱い」	26

Ⅲ 土地建物の価格の按分方法に関する裁判例	27
第1 関連する若干の裁判例	27
1 東京地裁令和5年5月25日判決—消費税関連	27
2 大阪地裁令和2年3月12日判決—法人税・消費税関連	29
3 東京地裁令和2年9月1日判決—法人税・消費税関連	31
4 東京地裁令和4年6月7日判決—消費税関連	32
5 大阪地裁平成30年10月25日判決—法人税・消費税関連	33
6 大阪地裁平成27年6月11日判決—消費税関連	34
第2 裁判例のまとめ	35
Ⅳ 事例について	35
1 事例1について	35
2 事例2について	36

資 産 税

複合的な用途・構造の不動産と固定資産税	渋谷雅弘	39
Ⅰ はじめに		40
Ⅱ 非課税		40
1 総説		40
2 「宗教法人が専らその本来の用に供する…境内地」		41
3 公共の用に供する道路		42
Ⅲ 住宅用地		44
Ⅳ 価格の評価		45
1 総説		45
2 複合用途・構造家屋		46
(1) 大阪高判令和4年12月13日		48

(2) 大阪高判令和5年1月26日	49
(3) 広島高判令和5年3月9日	50
(4) 東京高判令和5年9月7日	51
(5) 検討	52
V 事例の検討	53

業績の著しい悪化による役員給与の減額改定

税理士 白土 英成

事例

当社（S社・3月決算）は、東京の下町で明治時代より続いている売上5億円の食品加工業です。昭和28年に法人化され、その後も小規模とはいえ、堅実に会社経営が行われ、黒字経営を継続してきました。代々の社長はどんな状況においても黒字経営であることを経営方針としており、同時にそれを誇りとしてきました。

また、当社は平成18年の役員給与に関する税制改正に際しては、役員も従業員もみな同じ家族であるとの考え方から、役員も従業員も同じタイミングで給与を支給すべく、事前確定届出給与の制度を取り入れていました。

さて、当社はコロナ禍の収束もつかの間、令和4年に入り、地球温暖化による急激な海水温上昇の影響を受け、原材料である海産物の生産量が大幅に減少し、仕入価格が2年前に比べて約1.3倍に跳ね上がりました。また、この傾向は継続しており、今後も高値安定で推移していくことが予想されます。同時に包装資材や物流費等の価格も高騰し、大幅なコスト増となってきました。しかし、売上価格は一向に値上げできず、令和6年3月期は結果として大幅な赤字になる可能性が出てきました。当然、このままでは黒字の確保どころか会社の存続にも影響してきます。そこで、当社は、すぐに可能な手段として令和5年11月28日に臨時株主総会を開催し、まずは代表取締役Aの役員報酬を80万円から50万円に減額することによって、少しでも赤字を縮小できればと考えています。しかし、知合いの税理士さんからは、この減額報酬については国税当局から認められないこともあるのではとの指摘を受けてしまいました。また、当社は事前確定届出給与の金額について過去の業績をもとに各役員それぞれの額を決めていますがこの点についても注意が必要との話もありました。なぜ、このような状況下において、国税当局にとやかく言われることがあるのか釈然としません。どのような問題があるのでしょうか。ぜひご教示ください。

補足ですが令和5年5月28日に開催した定時株主総会ではAの役員報酬について同額報酬（80万円）と決議されています。

【解説】

I 概要

1 問題の背景

2023年11月28日の日本経済新聞によれば「金融庁は11月27日全国銀行協会など金融機関の代表と中小企業の資金繰りについて話し合う意見交換会を開いた。金融庁は金融機関向けの監督指針を2024年春に改正し中小の事業再生へと支援の軸を移す。新たな監督指針では資金繰り支援にとどまらない経営改善支援や事業再生支援等について先延ばしすることなく実施する必要があると明記する。金融庁が姿勢を転換する背景には安易な返済猶予や借り換えの繰り返しで事業再生が難しくなる企業が増えるとの危機感がある。ゼロゼロ融資の合計の利用件数は2022年9月末で約245万件、実行額は約43兆円に上る。2024年4月にかけての返済開始はピークを迎え、7月には約5万社で返済が始まった。足元ではゼロゼロ融資の反動が出始めている。東京商工リサーチによると2020年7月から2023年10月までの累計のゼロゼロ融資後の倒産件数は1,130件に上る。2023年1月から10月は545件と前年同期比50%増えた。足元の物価高もあってコロナ禍からの回復が遅れ過剰債務を抱える企業は増えており、再生支援は急務となっている」との記事が載せられていた⁽¹⁾。

また、同紙12月27日の記事では、「2023年の全国の企業倒産件数は約8,500件と前年比3割強増え、8年ぶりの高い水準になりそうだ。新型コロナウイルス禍での金融支援が急拡大した反動が出た。倒産がコロナ前の「平時」に近づく中、焦点は企業の資金繰り支援から新陳代謝を促す事業再生や生産性向上策に移る」と記されていた⁽²⁾。

日経平均株価が4万円台になったことやメガバンクをはじめとして多数の上場企業の業績が過去最高になったのとは裏腹に中小企業を取り巻く環境は一層厳しい局面に入りつつあるのが現実的な実態ではないだろうか。そのような環境下において、事例のように中小企業を営んでいる経営者の多くは社員の雇用を守り、かつ、給与を支給するため、その原資となる利益を出すための手段としてまず考えるのが役員給与の減額なのである。

(1) 日本経済新聞 2023年11月28日記事

(2) 日本経済新聞 2023年12月27日記事

2 役員給与の損金不算入

法人が役員に支給する給与（退職給与を除く）で「職務執行の対価」である次のものは所得の計算上、原則として損金に算入され、それ以外のものは損金不算入とされる（法法 34 ④）。

ここでいう「職務執行の対価」とは、あらかじめ事前に支給時期と支給額とが定まっている役員給与をいい、具体的には①定期同額給与②事前確定届出給与③業績連動給与が該当する。ただし、いずれにおいても不相当に高額な部分の金額は損金に算入されない⁽³⁾。

3 定期同額給与

定期同額給与とは、次に掲げる給与をいうが併せて減額改定についてまとめてみたい。

- ① その支給時期が1月以下の一定の期間である給与（以下「定期給与」という）で当該事業年度の各支給時期における支給額が同額であるもの（法法 34 ④一）
- ② 定期給与で、次に掲げる改定がされた場合において、当該事業年度開始の日又は給与改定前の最後の支給時期の翌日から給与改定後の最初の支給時期の前日又は当該事業年度終了の日までの間の各支給期間における支給額が同額であるもの（法令 69 ④一）
 - i 当該事業年度開始の日の属する会計期間開始日から3月を経過する日（以下「3月経過日等」という）まで（継続して毎年所定の時期にされる定期給与の額の改定が3月経過日等後にされることについて特別の事情があると認められる場合にあつては、当該改定の時期）にされた定期給与の額の改定（法令 69 ④一イ）
 - ii 当該事業年度において当該内国法人の役員職制上の地位の変更、その役員の職務の内容の重大な変更その他これらに類するやむを得ない事情（臨時改訂事由）によりされたこれらの役員に係る定期給与の額の改定（i に掲げる改定を除く）（法令 69 ④一ロ）
 - iii 当該事業年度において当該内国法人の経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由（業績悪化改定事由）によりされた定期給与の額の改定（その定期給与の額を減額した改定に限り、i 及び ii に掲げる改定を除く）（法令 69 ④一ハ）

まとめると法人税法上、定期給与の減額改定が認められるのは

- ① 期首から3か月以内の減額改定（原則として）
- ② 特別な事情によって認められる期首から3か月経過後の減額改定
- ③ 臨時改定事由による減額改定
- ④ 業績改定事由による減額改定

(3) 成道秀雄監修，坂本雅士編著『現代税務会計論第6版』（中央経済社2023年）110頁

以上の4つのケースとなる。

4 定期同額給与の趣旨

役員給与のように支給される者が支給額を決定できるような性質の経費について、損金算入を安易に認めた場合、結果として法人の税負担の減少を容認することとなる。このことは課税の公平の観点から問題がある。法人税法では従来より、役員給与の支給の恣意性を排除することが適正な課税を実現する観点から不可欠と考えており、損金に算入される役員給与の範囲を制限するための外形的基準として定期同額給与が定められている。一方、定期同額給与において、事業年度の途中で給与改定がされた場合であっても、それが業績悪化改定事由によるものである場合には、当該給与改定の前後のそれぞれの期間における各支給時期の支給額が同額である限り、当該給与改定にはやむを得ない理由があり、恣意性はないと考えている⁽⁴⁾。

II 業績悪化改定事由

1 業績悪化改定事由とは

業績悪化改定事由は経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由により行われる改定である。ただし、経営状況が相当程度悪化しているような場合でなければこれに該当せず、対象となる事例は限定されている。そして、これに当たるかどうかは、会社の経営上、役員給与を減額せざるを得ない客観的な事情があるかどうかにより判断されることとなる。

法人税基本通達9-2-13では、「経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由」について、経営状況が著しく悪化したことなどやむを得ず役員給与を減額せざるを得ない事情があることをいい、財務諸表の数値が相当程度悪化したことや倒産の危機に瀕したことだけではなく、経営状況の悪化に伴い、第三者である利害関係者（株主、債権者、取引先等）との関係上、役員給与の額を減額せざるを得ない事情が生じていればこれも含まれることとされている。そして次のように例示されている。

- ① 株主との関係上、業績や財務状況の悪化についての役員としての経営上の責任から役員給与の額を減額せざるを得ない場合
- ② 取引銀行との間で行われる借入金返済のリスケジュールの協議において、役員給与の額を減額せざるを得ない場合
- ③ 業績や財務状況又は資金繰りが悪化したため、取引先等の利害関係者からの信用を維

(4) 東京地裁平成26年5月30日判決（平成24年（行ウ）第856号）税務訴訟資料第264号-101（順号12482）

持・確保する必要性から、経営状況の改善を図るための計画が策定され、これに役員給与の額の減額が盛り込まれた場合

上記①は株主が不特定多数の者からなる法人であれば業績等の悪化が直ちに役員の評価に影響を与えるのが一般的であると考えられるため、通常はこのような法人が業績等の悪化に対応して行う減額改定がこれに当たると考えられる。

ただし、同族会社のように株主が少数の者で占められ、かつ、役員の一部の者が株主である場合や株主と役員が親族関係であるような会社の場合、特に役員給与の額を減額せざるを得ない客観的かつ特別の事情を具体的に説明できるようにしておくことが重要である。

上記②については、取引銀行との協議状況等により、これに該当することが判定できるとされる。

上記③に該当するかの判定は、その策定された経営状況の改善を図るための計画によって判断できるものとされる。この場合、その計画は取引先等の利害関係者からの信用を維持・確保することを目的として策定されるものであるため、利害関係者から開示等の求めがあればこれに応じられるものということになる。

以上の3つの例示以外であっても、経営状況の悪化に伴い、第三者である利害関係者との関係上、役員給与の額を減額せざるを得ない事情があるとすれば、減額改定をしたことにより支給する役員給与も定期同額給与に該当すると考えられる。この場合も役員給与の額を減額せざるを得ない客観的な事情を具体的に説明できるようにしておく必要がある。

例えば、経営の状況の悪化により、従業員の賞与を一律カットせざるを得ないような状況にある場合又は家賃や給与等の支払いが困難となり取引銀行や株主等の関係からやむを得ず役員給与を減額しなければならない状況にある場合が例示されている⁽⁵⁾。

法人税基本通達逐条解説では「同族会社のように株主が少数の者で占められ、かつ、役員の一部の者が株主である場合や株主と役員が親族関係にあるような会社についても、上記①に該当するケースがないわけではありませんが、そのような場合には、役員給与の額を減額せざるを得ない客観的かつ特別の事情を具体的に説明できるようにしておく必要があることに留意してください」⁽⁶⁾と解説されている。

上記解説はかなり弾力的に取り扱うことを示すと解され、有用かつ現実的なものと考えられる反面、課税要件明確主義として問題がないかとの見解がある⁽⁷⁾。法の執行に際して具体的な事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避で

(5) 松尾公二編著「法人税基本通達逐条解説十一訂版」(税務研究会出版局 2023年) 900頁

(6) 前掲注(5) 902頁

(7) 藤曲武美「税法上の不確定概念の考え方」税務弘報(中央経済社 2021年12月号) 24頁～27頁

あり、また必要でもある⁽⁸⁾。しかし、「経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由」という抽象的な課税要件しかないことから、いわゆる不確定概念⁽⁹⁾となっており、実務家も課税庁も主観的な判断をせざるを得ず、明確な判断ができない状態が続いているのである⁽¹⁰⁾。特に中小企業の場合、役員と株主がイコールの場合が多数であり、第三者との関係ということに該当するか否かの判断は困難を伴う。なお、事前確定届出給与（法法 34 ①二）に係る業績悪化改定事由（法令 69 ③二）についても同様の取扱いとされる。

2 業績悪化が不可避と認められる場合の役員給与の減額

国税庁から公表されている平成 24 年 4 月改訂「役員給与に関する Q & A（追加）」によれば、現状では数値的指標が悪化していると言えないものの役員給与の減額などの経営改善策を講じなければ、客観的な状況から今後著しく悪化することが不可避と認められる場合には、業績悪化改定事由に当たると考えられる。また、今後著しく悪化することが不可避と認められる場合にこれらの改善計画を講じたことにより、結果として著しく悪化することを予防できた場合も業績悪化改定事由に該当すると考えられる。

例えば、主力製品に瑕疵があることが判明して、今後、多額の損害賠償金やリコール費用の支出が避けられない場合なども業績悪化改定事由に該当すると考える。この事例のような場合は、役員給与を減額するに当たり、会社経営上の数値的指標の著しい悪化が不可避と判断された客観的な状況としてどのような事情があったのか、経営改善計画を講じなかった場合のこれらの指標を改善するために具体的にどのような計画を策定したのか、といったことを説明することができるようにしておく必要がある。

次にコロナ禍においては、コロナ感染症の影響を考慮して国税庁 HP「国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関する FAQ」に二つの事例が追加された。この事例に対する回答では「貴社が行う役員給与の減額改定について、現状では、売上などの数値的指標が著しく悪化していないとしても、新型コロナウイルス感染症の影響により、人や物の動きが停滞し、貴社が営業を行う地域では観光需要の著しい減少も見受けられるところです。

また、新型コロナウイルス感染症の感染拡大が防止されない限り、減少した観光客等が回復する見通しも立たないことから、現時点において、貴社の経営環境は著しく悪化しているものと考えられます。

そのため、役員給与の減額等といった経営改善策を講じなければ、客観的な状況から判断し

(8) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂 2021 年）84 頁

(9) 嶋協「業績の著しい悪化」税務弘報（中央経済社 2021 年 12 月号）39 頁

(10) 前掲注 (9) 39 頁

て、急激に財務状況が悪化する可能性が高く、今後の経営状況が著しく悪化することが不可避と考えられます。したがって、貴社のような理由による役員給与の減額改定は、業績悪化改定事由による改定に該当します」と記されている。

経営者は経営状況が悪化する前に経営改善策を行うことが仕事であり、経営状況が悪化してから対応したのでは企業は存続できないというのが現実であることを強調したい。

3 業績悪化事由に対する批判

国税庁「役員給与に関する質疑応答事例」（平成18年12月）では、例えば経営の状況が悪化したものの「著しい悪化」までには至らないケースでは原則として、その事業年度における定期給与の支給額の全額が定期同額給与に該当しないと記している。あくまでも給与の減額要因を「経営状況の著しい悪化」としており、著しい悪化でない場合には減額要件に該当しないとされた。

法人の経営が著しく悪化したことを給与減額の典型的理由として例示しているのであれば理解できるが国税庁「役員給与に関する質疑応答事例」（平成18年12月）では限定的な理由と考えられる。このことについては大きな批判が寄せられている⁽¹¹⁾。

例えば山本守之先生は「財務省は『経営状況の著しい悪化』が給与を減額する限定的な要因としているが、法人は利益操作ではなく、さまざまな事情で役員給与を減額する場合がある。これを税の立場から制限する必要はない。例えば、経営状況は悪化していないが、設備投資の増大により資金繰りが悪化し、役員給与を引き下げる必要がある場合もある。このような経営判断を税の立場から規制することはいかなるものか。法解釈をする者は、税の限界を承知しておかなければなるまい。」と記している⁽¹²⁾。

業績の著しい悪化の判断は、単なる例示として考えるべきであり、要は法人の側で判断すべきである。また、これらの判断は税務当局の通達やQ&Aなどで判断すべきではなく、経営上の観点から法人が行うものであるとする意見⁽¹³⁾はまさしく中小企業経営者の総意である。

中小企業の多くでは、従業員の雇用を守ることを第一義的に考えており、採りうる経営方針として、まず、はじめに、役員自身の給与を減額する発想が一般的である。その上で従業員に対する給与を減額するのである。経営の責任を強く感じる経営者ほどそのように考えるのが現実である。

実務上の減額改定を考えてみると基本的に法人の利益を圧縮させる目的ではなく、たとえ「経営の状況が著しく悪化したこと」に至らない場合であっても経営方針として経営者が自主

(11) 山本守之『役員給与税制の問題点』（中央経済社2015年）48頁

(12) 前掲注(11)49頁

(13) 前掲注(11)54頁

的に行うケースや行政の調達に代表される建築工事受注や物品調達の際に行われる入札業者の経営審査への対策や金融機関からの融資審査に対するためなどであり、それらは会社存続のためにやむを得ず行われるものであると考える。

また、この著しい悪化がどの程度を指すのか明確化されていないことから、実務上、法人税法の有価証券の評価損等の取扱いの「有価証券の価額が著しく低下したことは、……帳簿価額のおおむね50%相当額を下回ることになり、かつ、近い将来その価額の回復が見込まれないという」（法基通9-1-7）と同様の考え方が採られるものとする向きも過去にあったようであるが、業績が前年の50%以下であるなど、具体的な基準は設けておらず、あくまでも実態をみて個別に判断されるとのことである⁽¹⁴⁾。

さて、ここでいう業績とはそもそも何をいうのであろうか？ 極端な話をすれば売上が前年より50%以上下がる状態になれば企業はその前に完全に倒産しているのではなかろうか。実態から乖離している話であったと考えざるを得ない。

4 業績の著しい悪化が不可避と認められる場合の役員給与の減額

平成24年4月改定「役員給与に関するQ & A（追加）」（国税庁）によれば業績の著しい悪化が不可避と認められる場合の給与の減額事例として次のケースを挙げている。

事例

当社は、ここ数年の不況の中でもなんとか経営を維持してきたが、当期において、売上の大半を占める主要な得意先が1回目の不渡りを出したため、その事情を調べたところ、得意先の経営は悪化していてその事業規模を縮小せざるを得ないことが判明し、数か月後には当社の売上が激減することが避けられない状況となった。そこで、役員給与の減額を含む経営改善計画を策定し、今月から役員給与を減額する旨を取締役会で決議した。

業績悪化改定事由は、経営状況が著しく悪化したことなどやむを得ず役員給与を減額せざるを得ない事情があることをいい、通常は売上や経常利益などの会社経営上の数値的指標が既に悪化している場合が多いが、事例のように現状ではこれらの指標が悪化しているとまでは言えない場合にも業績悪化改定事由に当たるのかという疑問である。

その回答として、現状では数値的指標が悪化しているとまでは言えないものの、役員給与の減額などの経営改善策を講じなければ、客観的な状況から今後著しく悪化することが不可避と認められる場合には業績悪化改定事由に該当するものとされる。また、今後著しく悪化するこ

(14) 週刊税務通信 No.2952 (2007年1月) 8頁

とが不可避と認められる状況であったが、これらの経営改善策を講じたことにより、結果として著しく悪化することを予防的に回避できたとしても業績悪化改定事由に該当するものと考えられる。

ただし、あくまでも客観的な状況によって判断するのであるから、客観的な状況がない単なる将来の見込みにより、役員給与などを減額した場合は業績悪化事由による減額改定に当たらないこととなる。

なお、役員給与を減額するに当たり、会社経営上の数値的指標の著しい悪化が不可避と判断される客観的な状況としてどのような事情があったのか。また、経営改善策を講じなかった場合のこれらの指標を改善するために具体的にどのような計画を策定したのかといったことを説明できる資料が必要となる。なお、事前確定届出給与（法法 34 ①二）に係る業績悪化改定事由（法令 69 ③二）についても同様の取扱いとなる。

5 業績悪化改定事由に該当しないとされた事例

（1）東京地裁平成 26 年 5 月 30 日判決・税務訴訟資料第 264 号-101（順号 12482）

原告甲社は、業績悪化事由について、甲社の役員給与は平成 11 年から約 10 年間継続しているものであり、その支給額が恣意的ないし過大なものではなかった。このような適正な額であった役員給与を変更せざるを得なかったのは、甲社と実質的に同一法人であった乙社の債権者らが、平成 19 年、甲社の代表取締役であった A に対し、A の役員給与を減少させ、債権者らへの返済額を増加させるように強く求められたからである。A としては今までの経緯から、乙社債権者の要望を拒めない立場にあった上、これを受け入れなければ業務が立ちゆかなくなる危険があったことを理由とした。

また、乙社の債務を甲社は保証していることを前提として、債権者との協議に基づいたものであり、恣意性がなく、現行の法人税法施行令第 69 条第 1 項第 1 号ハにいう「経営の状況が著しく悪化したことその他これらに類する理由」に該当すると主張した。

この主張に対して、裁判所は、

- ① 甲社の平成 17 年 12 月期から平成 19 年 12 月期各事業年度の 9 月 30 日時点における売上高には大きな変動が認められないこと。
- ② 原告が主張した④役員給与の額が恣意的ないし過大なものではないこと。⑤乙社の債権者から A に対する役員給与を減少させ、返済額を増加するように強く求められたこと。⑥要請を受け入れなければ、乙社の債権者から一括弁済を求められ、甲・乙両社とも業務が立ちゆかなくなる危険があったことに対して、「当該内国法人の経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由」（法人税法施行令第 69 条第 1 項第 2 号）に照らすと本件

法人税

給与改定により減額された部分に係るものは、同号に規定する給与に該当するとは認めがたいというべきであり、他に、本件給与改定により減額された部分に係るものが同号に規定する給与に該当することをうかがわせる証拠ないし事情も見当たらないと結論づけた。

業績悪化改定事由に該当するか否かについては、定額で支給されていた役員給与の額を減額せざるを得ないやむを得ない事情が存するかどうかにより判定されることになることと解される。法人税基本通達9-2-13では、経営の状況の著しい悪化に類する理由について「やむを得ず役員給与を減額せざるを得ない事情がある」かどうかという客観的な事情の有無などにより判断することとし、「一時的な資金繰りの都合や単に業績目標値に達しなかったことなどはこれに含まれない」とされていることは、法人税法における役員給与の恣意的な支給を排除するという趣旨に沿うものであると示している。

(2) 国税不服審判所平成23年1月25日公表裁決⁽¹⁵⁾

① 認定事実の概略

- ① 甲社は心身の緊張を緩和するマッサージ等の役務の提供を行うことを主な業務とする資本金5,000万円の法人であり、会計年度は8月1日より7月31日である。
- ② 甲社の株式は、甲社の代表取締役A及びAの母親であるBによってすべてが保有されている。
- ③ 平成19年8月1日より平成20年7月31日までの事業年度において決算月の前月である平成20年6月に開催された取締役会でAの給与を減額する改定決議が行われ減額後の金額を同年6月及び7月の各支給日に支給した。
- ④ 甲社の監査役及び財務部長の答述及び取締役会議事録によれば
 - i 本件事業年度においては経常利益が前年業績に比して下回ったものの、甲社の業績を悪化させたと認められる特段の事情は生じていないこと
 - ii 甲社では経常利益が前年業績を上回ることを業務目標としており、平成20年5月時点での損益計算書における経常利益が対前年割合で6%減少したことから、代表取締役の経営責任を示すとのAの申出に基づいてその給与を減額したこと
 - iii 甲社の役員の中で給与の減額を行ったのはAのみであったこと

② 国税不服審判所の判断

- ① 5月時点での損益計算書の経常利益の対前年割合が94.2%と若干の下落があるものの著しい悪化というほどではないこと

(15) 裁決事例集 J82-3-11

- ㊸本件事業年度及びその前6事業年度において本件事業年度の最終的な売上高が最高額であり、経常利益も2番目に高いものであって、その前6事業年度と比較して遜色のない業績であること
- ㊹本件取締役会によるAの給与減額については、Aの申出に基づき、5月末時点での経常利益が甲社の設定した業績目標に達しなかったことを理由としてなされたものであり、甲社の業績が著しく悪化したことを理由とするものではないこと

以上から甲社が減額改定の根拠とする理由は単に業績目標値に達しなかったということに過ぎないものと評価するのが相当であり、法人税法施行令第69条第1項第1号ハに規定する業績悪化改定事由に該当しないと結論づけている。

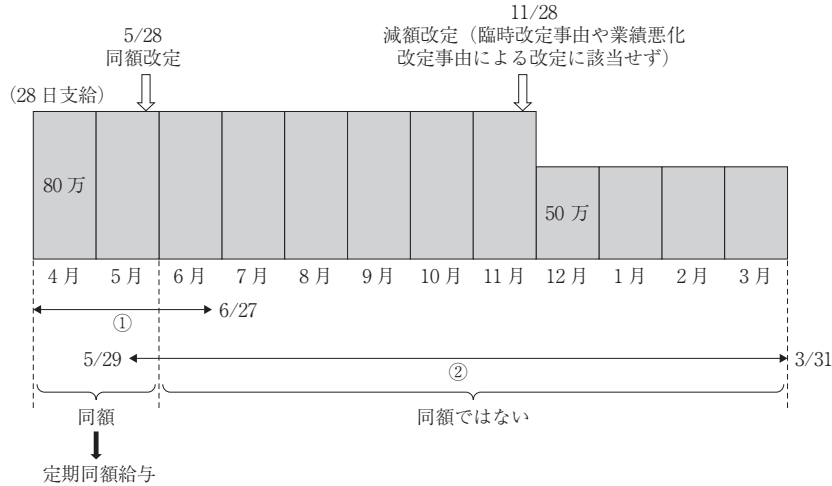
さらに甲社が減額改定した理由は業績悪化改定事由に該当しないことから、本事業年度におけるAの減額改定後の給与の額を定期同額給与の額として、これを超える部分の額を定期同額給与に該当しないとして行った更正処分を適法とした。

6 減額改定が認められなかった場合の損金不算入額

さて、減額改定が認められなかった場合、損金不算入の額はどのように算定されるのか本稿の事例に基づいて検討を加えることにする。5月28日に開催した定時株主総会で同額改定(80万円)を決議した後、11月28日に減額改定(80万円から50万円)を行ったが臨時改定事由や業績悪化改定事由に該当しなかった場合、図1の①に掲げる各支給時期における支給額は同額となっているため、①に掲げる各支給時期における定期給与は定期同額給与に該当する。しかし、同図②に掲げる各支給時期における支給額は同額となっていないため、②に掲げる各支給時期における定期給与はすべて定期同額給与に該当しないこととなる。

まず、4月及び5月の80万円は前年の定時株主総会で確定したものであり、定期同額給与に該当する。6月以降の支給額は定期同額給与に該当しないが、減額改定後12月からの支給額が同額であることからその減額改定後の定期給与(50万円)に相当する部分が定期同額給与と考える。そこで6月から11月までは定期給与の額50万円に30万円を上乗せして支給したと考える。その結果、損金不算入額は、減額改定前の定期給与の額のうち減額改定後の定期給与の額を超える金額180万円(30万円×6か月)となる。

図 1



これは課税庁側で明らかにしている取扱いではあるがこれに対して①役員給与は法人と役員との間の委任契約の中で決定されるものであり、その対価性、損金性について法人税制が判断すべきことではない。②減額改定の原因からすれば経営状況の悪化に起因するものであり、結果として減額改定は課税所得を増やすこととなり、課税関係に不都合は生じないなどの理由から疑問視する声が上がっていた⁽¹⁶⁾。

Ⅲ 過去の業績を指標とした事前確定届出給与

事前確定届出給与において過去の職務執行期間の業績は参考情報に過ぎない。また、役員賞与引当金の取崩しにより支給されたことをもって直ちに職務執行時期は判断できないとされた注目すべき裁判事例がある⁽¹⁷⁾。

1 事前確定届出給与の概要

事前確定届出給与（法法 34 ①二，法令 69 ②～⑤，法規 22 の 3 ①②）は所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与で原則としてその職務の執行を開始する日（通常は株主総会等の決議日）から 1 月を経過する日か事業年度開始の日の属する会計期間開始の日

(16) 小池敏範「最近の判決例等を踏まえた役員給与等を中心とした法人税の事例検討」日税研実務ゼミ 2019 年

(17) 国税不服審判所令和 5 年 2 月 3 日裁決（仙裁（法）令 4 第 11 号）（TAINS F0-2-1196）

から4月経過日とのいずれか早い日までに、一定の事項を記載した書類（法規22の3）を税務署長に届出を行う仕組みである（法令69④）。

事前確定届出給与の基本的な考え方は、役員の職務執行開始の前にあらかじめ役員給与を支給する時期や金額が定められている場合には恒常的な支給か臨時的な支給かで形式的に損金算入・不算入を区別するのではなく⁽¹⁸⁾、事前確定決議と事前届出の要件を充たしていれば確定した支給額と考え、損金算入を認めるものであり、定期同額給与は事前確定届出給与の変形と位置付けられる⁽¹⁹⁾。

定期同額給与は、その支給時期が1月以下の一定の期間ごと（定期給与）で、かつ、当該事業年度の支給時期における支給額が同額である給与であることから（法法34①一、法令69①）事前の定めに基づいて支給される給与と考えられ、その支給形態から必然的に事前確定していることが明確であることから（事後的にも確認が可能）、届出が不要とされているのである。

2 事案の概要

- ① 甲社は乙社を親会社とする乙社グループに属する3月決算の取締役会設置会社である。定時株主総会で取締役の報酬等の総額上限額を定め、各取締役の支給額等は取締役会に一任する決議を行っている。
- ② 乙社はグループに属する各社の一定の役職にある取締役等を対象に業績を指標とした賞与の支給方針を設けており、定額報酬に加えて、乙社からの通知に基づき、業績賞与を支給していた。業績賞与は業績の算定対象期間となる事業年度の翌事業年度の7月及び翌年の1月に支給していた。甲社は定時株主総会と同日開催の取締役会において、通知された支給額の合計額を提示し、各取締役への支給額の内訳は乙社からの通知の通りとする旨の議案を提出し、これを承認する方法により、各取締役に対する具体的な額について決議することとしていた。
- ③ 甲社は平成30年6月27日開催の取締役会において取締役に対する毎月の定額報酬の支給額の決定とともに業績賞与分として平成30年7月及び平成31年1月に支給する額を決議した。
- ④ 甲社はこの決議に基づき、定時株主総会開催日平成30年6月27日を職務執行開始の日とし、支給時期を平成30年7月13日及び平成31年1月11日とする旨の「事前確定届出給与に関する届出書」を平成30年7月20日に所轄税務署長に提出した。
- ⑤ 甲社は、本件届出に従い、各取締役に各役員給与を支給し、その支給日の属する事業年度

(18) 税務通信 No. 2917（2006年5月）60頁

(19) 濱田康宏『役員給与・使用人給与』（中央経済社2015年）39頁

の損金の額に算入した。

- ⑥ また、各役員給与について役員賞与引当金を計上し、支給時にはそれを取崩す会計処理をしていた。

3 争点

届出期限までに所定の届出を行っているかどうか、つまり、本件では届出が役員の職務執行開始の日（株主総会日）から1月を経過する日までに届出したものであるが「支給を決めた本件各役員給与がいつの職務執行期間に係るものか」という点が実質的な争点となった。

また、平成30年3月期決算において（その後に業績賞与として分配することを意図して）役員賞与引当金を計上し、支給時にはこれを取崩す処理をしていた。したがって、平成30年6月27日に開催された定時株主総会前までの職務執行期間を対象としたものであれば届出の期限を逸失していると考えられるのである⁽²⁰⁾。

4 審判所の判断

(1) 認定事実

- ① 平成30年6月27日に開催された取締役会において各役員給与の支給額及び支給時期が決定されたほか、毎月の定額報酬の支給額についても併せて決定され、毎月の定額報酬と本件各役員給与の合計額について、株主総会で決議した役員報酬の上限の範囲内であることが確認され、その支給が承認された。なお、議事録には本件各役員給与がいつの職務執行期間における職務執行に対するものかを明確に示す記載はない。

また、上記取締役会よりも前に開催された株主総会や取締役会において、取締役の報酬額の算定方法について決議がされたことはなかった。

- ② 本件各役員給与に係る経理処理

企業会計原則注解第18は、引当金について、将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以降の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表負債の部又は資産の部（マイナス表示）に記載するものと定め、これに該当するものの一つとして賞与引当金を掲げている。

甲社は事業年度において、翌事業年度の支給額を見積もり、賞与引当金を計上した上で、翌事業年度に支給する際に当該賞与引当金を取崩す会計処理をしていた。

(20) 尾崎真司「最新未公表裁判」税務通信 No. 3761（2023年7月）20頁

(2) 判断

- ① 本件各役員給与が当職務執行期間における職務執行の対価であるか否かは、取締役会が本件各役員給与を当職務執行期間における職務執行の対価として決定したか否かによって判断すべきである。
- ② 取締役の報酬について毎事業年度の終了後一定の時期に招集される定時株主総会の決議により、次の定時株主総会までの間の取締役の報酬等の支給時期及び支給額が定められるのが一般的である。

甲社の定時株主総会と同日開催の取締役会の議事録には本件各役員給与をいつの職務執行に対する役員給与として決定したかを明確に示す記載はないものの、本件各役員給与が過去の職務執行の対価であることをうかがわせる記載もなく、むしろ、甲社が本件各役員給与を同日開催された定時株主総会で選任された各取締役を対象に当職務執行期間における職務執行の対価と認められる毎月の定額報酬の額と合計した上で承認していたことからすれば、本件各役員給与は毎月の定額報酬と同様、当職務執行期間の職務執行の対価として決議されたと考えるのが自然である⁽²¹⁾。

- ③ 甲社において、本件各役員給与を算定する方針として株主総会等において決定されたものがないだけでなく、社内規程に定められたり、社内に周知されたりもしておらず、いつでも対象者への通知なく修正や廃止をすることができると思われる。

以上のような運用実績からすると各取締役の過去の職務執行開始時点において報酬等を支給することが確定していたとは言えず、甲社が当職務執行期間における職務執行の対価として具体的な報酬額の額を決定するための指針ないし参考情報に過ぎない。

- ④ 引当金の会計処理は、企業会計原則の定める要件や諸原則に即して行われる企業の会計上の判断であって、取締役会の決定内容を直接明らかにするものではないから、甲社が本件各役員給与を引当金計上の要件を充たしていると判断して、引当金を計上し、支給時にこれを取崩す会計処理をしたとしても、その会計処理をもって「直ちに」本件各役員給与に係る職務執行の時期が判断できるものではない。

以上から、本件役員給与については、法人税法施行令第69条第4項に規定する届出期限までにその定めの内容に関する届出がされ、その届出内容通りに支給されており、事前確定届出給与の各要件を充足すると認められた。

本事案のように「役員賞与引当金の計上と事前確定届出給与のセット」の場合には事前確定届出給与の損金性を肯定する意見と課税庁側が主張したそれを否定する意見があったが本事案では必ずしも支給方針通りに運用されていたわけではないこと及び業績賞与のすべてを引当金

(21) 定期同額給与はこれからの職務執行分であり、合計で承認（記載）されていることは将来分であると考えられる。

法人税

処理していたわけではないことを踏まえつつ、業績賞与は報酬等の額を決定するための参考に過ぎないこと、引当金の会計処理は会計上の判断であり、会社の意思決定を直接明らかにするものではないと明確に判断した⁽²²⁾。

ただし、事案では、いくつかの理由により「直ちに」各役員給与に係る職務執行の時期が判断できるものではないとされたことに留意しなければならない。また、法人税は確定決算主義を採っている。結論として引当金処理は注意が必要である。

5 事前に定めるのはこれからの職務執行期間における執行の対価

職務執行期間とは、役員としての任期期間を1年ごとに区切った期間と考えられ、それは事業年度とは異なるものである。平成24年4月改訂「役員給与に関するQ&A」（平成20年12月・平成24年改訂）によれば「役員の職務執行期間は、一般に定時株主総会の開催日から翌年の定時株主総会の開催日までの期間であると解され、定時株主総会における定期給与の額の改定は、その定時株主総会の開催日から開始する新たな職務執行期間に係る給与の額を定めるものであると考えられます」とされる。

事前に定めるのはあくまでもこれからの職務執行期間における執行の対価であり、過去の職務執行期間における業務執行の対価ではないということである。したがって、役員給与が過去の業績を指標にしたからといって、それが報酬等の額を決定するための指針ないし参考情報に過ぎない場合には新たな業務執行期間に係るものであると裁決されたのである。

6 役員賞与引当金との関係

会社法は、取締役の報酬と賞与について、その費用性を明確にしている。会社法第361条では、「取締役の報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益」を報酬等と定め、報酬と賞与を職務執行の対価として取り扱われている。企業会計基準委員会は、会社法の交付を受け、企業会計基準第4号で役員賞与は発生した期間の費用として処理するものと結論づけた。

その論拠は「会社の利益は職務執行の成果であり、この功勞に報いるために支給される役員給与もやはり業績連動型の役員報酬と同様に職務執行の成果と考えること」ならびに「役員賞与と役員報酬は職務執行の対価として支給されるが、職務執行の対価としての性格は、本来支給手続きの相違により影響を受けるものではないと考えられているため、その性格に従い、費用として処理することが適当である」と説明されており、費用処理を強制しているのである。

なお、「中小企業の会計に関する指針」51では、当期の職務に係る役員給与の支給を翌期に

(22) 尾崎真司「最新未公表裁決」税務通信 No. 3761（2023年7月）21頁

開催される株主総会において決議する場合には、その決議事項とする額又はその見込み額を原則として、役員賞与引当金に計上しなければならないと規定されている⁽²³⁾。また、役員賞与に関する会計基準では、役員賞与は発生した会計期間の費用処理することが明記された（会計基準3，13⁽²⁴⁾）。

一方、法人税法においては平成18年度税制改正において、会社から受ける財産上の利益を役員給与とし、報酬・賞与及び退職金の区分をなくすとともにその支給金額が職務執行の対価として相当額であれば職務執行前に確定しているという大前提の上で一定の要件のもと損金算入が認められている（法法34①）。ここでいう事前性はあくまでもこれからの役務提供に対応して生ずることであり、過去の職務執行期間の対価に対する事後確定分であれば損金算入が認められない。つまり、前期末に役員賞与引当金を設定するのは、発生主義の観点から原因事実の発生が当期以前に生じているためである。

したがって、当期の職務に係る役員賞与の支給を翌期に開催される株主総会で決議する場合には、役員賞与引当金として処理されるが、株主総会での決議は、前期の職務執行期間の対価となるため、前期の職務執行期間の開始日から1か月以内に届出を行っていないければ、事前確定届出給与には該当せず、その決議事項とする額やその見込み額は損金不算入として取り扱われることとなる。

補足として損金算入時期に対する国税不服審判所平成23年5月19日裁決に触れておきたい。裁決では事前確定届出給与については、支給時期及び支給額が事前に定められ、その支給額が所定の支給時期に実際に支給されている場合には、恣意性が排除されるので、損金の額に算入できると解されるが、事前確定届出給与も報酬に他ならないから、その損金算入時期については、原則として委任期間である職務執行期間が終了して債務が確定した事業年度と解するのが相当であると判断されていた。このことについては、委任の期間の終了ではなく、「その役員の職務」の期間と関連して考えるべきとする意見がある⁽²⁵⁾。

7 業績連動給与引当金

平成29年度税制改正では業績連動給与の指標に「複数年度」にわたる指標が加えられた（法法34①三イ）ことに伴い、損金経理要件に「引当金勘定に繰り入れた金額を取崩す方法」

(23) 右山昌一郎編著『中小企業会計指針に基づく「確定決算」と「税務調整」』（ぎょうせい2007年）139頁

(24) 企業会計基準 第4号「役員賞与に関する会計基準」（平成17年11月29日）

(25) 長島弘「事前確定届出給与の損金算入時期（国税不服審判所平成23年5月19日判決）」税務事例 Vol.45 No.12（2013）30頁～35頁

が追加された。それは、引当金の損金算入は認められず、算定対象期間の最終事業年度で取崩され、損金算入されることである。言い換えると法人税法上、業績連動給与の引当金は計上時には損金計上できず、業績連動給与が企業の債務として確定する算定対象期間において取崩され、損金算入されることとなる⁽²⁶⁾。

8 事前確定届出給与の減額支給

事前確定届出給与について複数回支給された場合で減額支給が行われた場合の損金不算入額はどのようになるかについて東京地裁平成 24 年 10 月 9 日判決を参考にしたい。ただし、批判的な意見がある。

(1) 事案

甲社は本事業年度（平成 20 年 10 月 1 日から平成 21 年 9 月 30 日）の代表取締役 A と取締役 B の給与について以下の内容で事前確定届出書を提出した。

A 代表取締役	平成 20 年 12 月 11 日冬季給与 500 万円
	平成 21 年 7 月 10 日夏季給与 500 万円
B 取締役	平成 20 年 12 月 11 日冬季給与 200 万円
	平成 21 年 7 月 10 日夏季給与 200 万円

冬季給与については、届出通り支給したが、厳しい経済状況による業績悪化のため、平成 21 年 7 月 10 日に臨時株主総会を開催し、夏季給与について A は 250 万円、B は 100 万円にそれぞれ減額する決議をした。しかし、当夏季減額については法人税法施行令第 69 条第 3 項の変更届出期限までに事前確定届出給与に関する変更届出を提出していなかった⁽²⁷⁾。

その後、冬季給与を損金に算入して確定申告したところ、課税庁より、この冬季給与は事前確定届出給与に該当しないとする更正処分を受けたのである。

(2) 裁判所の判断

法人税法第 34 条の趣旨は法人と役員との関係に鑑みると役員給与の額を無制限に損金の額に算入することとすればその支給額をほしのままに決定し、法人の所得の金額を殊更に少なくすることにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生ずるおそれがあり、課税の公平を害することにある。

(26) 東京地裁平成 24 年 10 月 9 日判決（平成 23 年（行ウ）第 652 号）税務訴訟資料 262 号-210（順号 12060）

(27) 業績悪化事由に基づく減額については「事前確定届出給与に関する変更届出書」を臨時株主総会の決議した日から 1 月を経過する日までに提出する必要がある。

事前確定届出給与は支給時期及び支給額が株主総会等により事前に確定的に定められ、その事前の定めに基づいて支給する給与であり、政令に従って所轄税務署に事前の定めの内容に関する届出がされたものであるならば、その支給については恣意性が排除されており、課税の公平を害することはないと判断される。

さらに職務執行期間中に複数回の支給が行われた場合については当該役員給与の支給が管轄税務署長に届出された事前の定め通りに行われたか否かは特別の事情がない限り、個々の支給ごとに判定すべきものではなく、「当該職務執行期間の全期間を一個の単位として判断すべき」であるとするのが株主総会の決議の趣旨に客観的に適合し相当であると判示した。

その結果、実際に支給されていた冬季給与についても夏季給与が事前の定め通りになっていないことから、全体として事前の定め通りになされたことにはならず、事前確定届出給与に該当しないとされ、損金不算入とされたのである。

(3) 当該判決についての検討

夏季給与については法人税法施行令第69条第3項で要求されていた変更届出提出要件を充たしておらず、損金算入できないことはやむを得ない。しかし、実際に支給されている冬季給与について恣意的操作がされていないにもかかわらず、損金不算入として取り扱われることに対して以下のような疑問が生ずる⁽²⁸⁾⁽²⁹⁾。

- ① 職務執行期間の全期間の役員の職務執行の対価として支給総額が一体的に決定されていることを前提にして全期間を一個の単位として判定すべきとしているが、各支給時期の支給金額についても同時に決定されている。この点が取上げられていない。
- ② 法人税の課税を回避する弊害が生ずるおそれがあり、事前確定届出給与の趣旨を没却するという理由としている。しかし、本件のように業績悪化等による場合もあり、法人税法施行令第69条第3項に定める変更理由が非常に限定的に解されることにより、結果として、租税回避の意図がない場合であっても租税回避と同様に扱われてしまう。

以上の疑問から、たとえ減額支給があったとしても、変更前になされた支給が当初決議通りであった場合にはその支給について損金算入されるべきであるとする意見がある⁽³⁰⁾。

(28) 高橋貴美子『税務頭を鍛える本』（中央経済社2018年）144頁

(29) 高橋貴美子「事前確定届出給与の減額支給に関する東京地裁平成24年10月9日判決等の不当性について」税務事例 Vol.51 No.6（2019）11頁～17頁

【回答】

定期給与の額の改定があった場合、その事業年度開始の日又は給与改定前の最後の支給時期の翌日から給与改定後の最初の支給時期の前日又はその事業年度終了の日までの間の各支給期間における支給額が同額であるものは、定期同額給与に該当することとされる（法令 69 ①一）。

事例を考えた場合、まず、「経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由」に該当するか検討することとなる。S社の状況に鑑みると令和4年に入り、地球温暖化の影響を受け、原材料である海産物の生産量が大幅に減少し、仕入価格が2年目に比べて1.3倍に跳ね上がった事実がある。そして、この傾向は継続的に続き、高値安定で推移していくとのものである。このことは業界専門誌等の情報や分析レポートで説明可能と考えられる。また、包装資材や物流費等の価格の高騰についても客観的な説明が可能であろう。結果として大幅なコスト増や売上価格の硬直化についても会計数値で傾向が説明できる。このまま無策のままでは令和6年3月期は結果として大幅な赤字になることは避けられないとの認識は当然である。役員給与等の減額等といった経営改善策を講じなければ、急激に財務状況が悪化する可能性が高く、今後の経営状況が著しく悪化するであろう。したがって、業績の著しい悪化が不可避又は見込まれると認められるケースと考えられる。

ただし、重要なのは、客観的かつ具体的に説明できる資料等の整理が必要であることに留意しなければならない。もし、客観的かつ具体的な説明資料がない場合には認められないことになる。事例ではS社は3月決算で28日に役員給与を支給している（図1）。5月28日に開催した定時株主総会で同額改定を行った。その後、11月28日に臨時株主総会で減額改定を行った。仮にこの減額改定が臨時改定事由や業績悪化改定事由による改定に該当しなかったと判定された場合は①の期間における各支給額は定期同額給与に該当するが、②の期間については各支給時期における支給額が同額となっていないことから、原則として②の期間について各支給時期の支給額は定期同額給与に該当しないこととなる。結果として6月分から11月分までの減額改定金額超過分180万円が損金不算入として取り扱われる。

次に事前確定届出給与と役員賞与引当金の関係についての問題である。事前確定分は一定の要件が整えば損金算入となるが、ここでいう事前性はあくまでもこれからの役務提供に対応して生ずることであり、過去の職務執行期間の対価であれば損金算入が認められない。

そこで、前期末に役員賞与引当金を計上していた場合が問題となる。発生主義の観点からすると引当金の原因事実は当期以前（前事業年度以前）に生じている。前年度以前の役員賞与引当金はその後の株主総会決議で支給額が確定することとなるので事前確定届出給与には該当しない。要は過去の職務執行期間に対応した事前確定届出給与はあり得ないのである。そのため、

(30) 前掲注 (29) 17 頁

支給時に損金算入が認められないおそれがある。

支給額の査定に、過去の業績や貢献度合い、職務執行状況を加味することは一般的であるが、どの職務執行期間の賞与なのか、支給対象支給期間（職務執行期間）を明確に示すことが重要と考える。具体的には、取締役会等の議事録の中で職務執行期間等必要事項をしっかりと記載して残すことが重要となる。

なお、事例では触れていないが複数回（例えば7月・12月の2回）に分けて支給される事前確定届出給与において、1回目の支給は届出通りであったが、事業年度の途中で業績悪化を理由に事前確定届出給与に関する変更届出を行い、減額支給したとする。もし、これが業績悪化改定理由として認められなかった場合には、同一事業年度内であることから、職務執行期間全体を一個の単位として判定するため、事前確定届出給与全体額が損金不算入として取り扱われてしまうことに留意すべきである。

一括取得した土地建物の対価の区分

弁護士・税理士 牛嶋 勉

事例 1

Aは、平成28年に、築3年のマンションの1室を、その部屋に居住していた個人の所有者から4,500万円で購入し、そこに居住していた。そのマンションの購入時に作成された不動産売買契約書では、土地と建物の価格は区分されておらず、一括して売買価格4,500万円と記載されていた。Aは、令和4年にそのマンションを5,500万円で、個人に売却した。Aは、確定申告に当たって、譲渡所得を算出するために、土地の取得費と建物の取得費を分ける必要が生じた。建物の取得費については、購入価格から減価償却費相当額を控除しなければならないからである。Aは、平成28年当時のマンションの所在土地の路線価が36万円/m²であったこと、近隣の公示価格と路線価を調べたところ、公示価格の概ね8割が路線価であったことを確認し、マンション所在土地の公示価格相当額は45万円/m²であり、Aの持分に相当する土地の価格は2,400万円であると算定した。そして、購入時の価格4,500万円を、土地2,400万円、建物2,100万円に区分して、建物の取得費を計算し、長期譲渡所得を算出して令和4年分の確定申告を行った。

その後、税務署長は、Aに対して調査を行って、そのマンションの土地と建物の価格は、購入当時のそれぞれの固定資産税評価額に応じて按分すべきであり、平成28年当時の固定資産税評価額は土地が450万円、家屋が900万円であるから、購入価格の内訳は、土地1,500万円、建物3,000万円であるとして、建物の取得費を計算し、修正申告の勧奨を経て、最終的に更正処分を行った。この更正処分は適法か。

事例 2

Bは、給与所得を得ているが、副業として、ワンルームマンションの賃貸を行っている。

Bが所有しているワンルームマンションは2室あり、いずれも個人から購入したものであるが、不動産売買契約書において、土地と建物の価格は区分されていなかった。2室のうちC室は平成30年に2,000万円で、D室は令和2年に2,500万円で購入したものである。Bには、不動産鑑定士ではないが不動産の鑑定業務に通じた友人Eがおり、少額の報酬で不動産の鑑定をやってもらうことが可能であった。そこで、Bは、友人Eに依頼して、2室について、それぞれの土地部分の価格を鑑定してもらったところ、それぞれの土地部分の価格は、C室400万円、D室500万円という鑑定結果であった。Bは、建物価格は、C室が1,600万円、D室が2,000万円であるとして減価償却費を算出し、毎年の不動産所得を計算して、確定申告を行った。

しかし、税務署長は、マンションの土地と建物の価格は、購入当時のそれぞれの固定資産税評価額に応じて按分すべきであるとして更正処分を行った。この更正処分は適法か。

I 問題の所在

個人が土地建物を一括して購入した場合には、売買契約書等において土地と建物の価格が区分されていないときは、次のような問題が生じる。

- 個人が一括して購入した土地建物を賃貸した場合は、建物の減価償却費の基礎となる取得価額をいくりにするかが問題となる。
- 個人が一括購入した土地建物を売却した場合は、譲渡所得を算出するために必要な建物の取得費は、建物の取得に要した金額から償却費相当額を差し引いた金額であるから、建物の取得に要した金額がいくらかが問題となる。
- 消費税の課税事業者である不動産業者（個人）が固定資産又は棚卸資産として土地建物を一括して購入した場合は、消費税の仕入税額控除額がいくらかが問題となる。

このように、個人が土地建物を一括して購入した場合には、売買契約書等において土地と建物の価格が区分されていないときは、上記のような場面で、土地と建物の価格を区分する必要性が生じる。これは、税理士の実務上も比較的多く生じる問題である。筆者は、依頼者が売却したマンションの譲渡所得を計算する際に、税理士が建物の取得金額を算出するために使用した方法について、依頼者から苦情が出された事案について、税理士の代理人として関与したことがある。また、筆者は、長年、東京地方裁判所鑑定委員として、借地非訟手続における土地の評価に関与していた。

筆者がこの検討課題を提出して間もなく、税経通信において「一括売買した土地建物の内訳が不明な場合の按分」が特集として取り上げられ⁽¹⁾、この問題が税理士業界において関心の高

い問題であることを認識した。

以下においては、課税庁の取扱いと裁判例等を整理して、検討する。

II 土地と建物が一括売買された場合の各対価の算定方法

1 算定方法の概要

前述したとおり、土地と建物の対価が区分されず一括して売買された場合、税務上、土地と建物の各譲渡価額を算定する必要が生じる。しかし、所得税法や法人税法は、その算定方法について何ら規定していない。

算定の方法としては、一般的に、大別して直接法、差引法、按分法があるとされている。直接法は、売買実例や建築費を基にして土地又は建物の価格を直接に算出する方法であり、差引法は、土地又は建物の一方の価格を算出して売買代金総額から差し引くことにより他方の価格を算定する方法であり、按分法は、何らかの方法により算出した土地と建物の価格の比により売買代金総額を按分して各価格を算出する方法である⁽²⁾。

他方、消費税法施行令 45 条 3 項は、消費税法 28 条 5 項に基づき、事業者が課税資産と非課税資産とを同一の者に対して同時に譲渡した場合（一括譲渡した場合）において、これらの資産の譲渡の対価の額（消費税法 28 条 1 項に規定する対価の額）が課税資産の譲渡の対価の額と非課税資産の譲渡の対価の額とに合理的に区分されていないときは、当該課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、これらの資産の譲渡の対価の額に、これらの資産の譲渡の時における当該課税資産の価額と当該非課税資産の価額との合計額のうちに当該課税資産の価額の占める割合を乗じて計算した金額とする旨を規定している。

2 課税庁の取扱い

(1) 国税庁が示す「建物の標準的な建築価額表」を使用する方法

国税庁ウェブサイト⁽³⁾では、「譲渡所得の申告のしかた」として、「土地や建物をお売りになった場合」を解説しており、そこに、「建物の標準的な建築価額表」を示している。

国税庁は、「この『建物の標準的な建築価額表』は、譲渡所得の計算を行うに当たり、土地と建物を一括で取得しており取得時の契約においてそれぞれの価額が区分されていないなどのため、建物の取得価額が不明なときに、土地と建物の価額の区分の一方法として、建物の取得価

(1) 税経通信 79 巻 4 号（2024 年）17 頁以下。

(2) 小島俊朗「一括譲渡された土地・建物の各譲渡価額の区分について」税大ジャーナル 11 号（2009 年）51 頁。

(3) <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/shinkoku/tebiki/2023/kisairei/joto/index.htm>。

額を算定するために使用するものです。」と説明している。

これは差引法の一つであり、容易に使用できる方法であるから、税務実務においてもよく使われていると思われる。

(2) タックスアンサー No. 6301 課税標準「建物と土地を一括譲渡した場合の建物代金」⁽⁴⁾の解説

国税庁ウェブサイトのこのタックスアンサーは、消費税の課税標準に関して、次のように解説している。

「Q

建物と土地を一括譲渡した場合で、建物代金が区分されていないときは、建物代金はどのように計算したらよいのでしょうか？

A

土地とその土地の上に存する建物を一括して譲渡した場合には、土地の譲渡は非課税ですので、建物部分についてのみ課税されます。

この場合、譲渡代金を以下の方法などにより土地と建物部分に合理的に区分する必要があります。

- (1) 譲渡時における土地および建物のそれぞれの時価の比率による按分
- (2) 相続税評価額や固定資産税評価額を基にした按分
- (3) 土地、建物の原価（取得費、造成費、一般管理費・販売費、支払利子等を含みます。）を基にした按分

なお、それぞれの対価につき、所得税または法人税の土地の譲渡等に係る課税の特例の計算における取扱いにより区分しているときはその区分した金額によることになります。」

これらの方法は、いずれも按分法の一つである。上記（1）の方法は、土地と建物についてそれぞれ不動産鑑定評価が必要であり、費用と時間を要するので、この方法を採用することは容易ではない。上記（2）の方法は、比較的容易であり、特に、市区町村が決定している固定資産税評価額を使用する方法は容易である。この方法は、税務実務においてもよく使われていると思われる。上記（3）の方法は、（2）の方法ほど容易ではないと考えられる。

(3) 国税庁の「不動産鑑定業者による鑑定評価額を課税標準とする場合の取扱い」

国税庁ウェブサイトには、消費税の課税標準に関する質疑応答事例として、次の「照会要旨」と「回答要旨」が掲載されている⁽⁵⁾。

(4) https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shohi/6301_qa.htm。

(5) <https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/14/05.htm>。

これは前述したタックスアンサーの（１）の方法によるものである。

〔【照会要旨】

土地と建物を一括譲渡した場合において、不動産の鑑定評価に関する法律（昭和 38 年法律第 152 号）に規定する不動産鑑定業者による鑑定評価額があり、かつ、その鑑定評価額が合理的であると認められるときは、次により計算した金額を合理的に区分された建物の譲渡に係る対価の額として取扱ってよいでしょうか。

1. 鑑定業者による土地及び建物の評価額の合計額が、売買価額と同額である場合は、建物の評価額によります。

ただし、当該評価額の合計額が売買価額と異なる場合には、売買価額に建物の評価額が当該評価額の合計額に占める割合を乗じた金額によります。

これらの方法により計算した建物の譲渡に係る対価の額が『零』である場合は、買主がその建物を引き続き保有することとなっても、建物については課税の対象外とします。

2. 2 以上の不動産鑑定業者に鑑定評価を依頼した場合において、建物の評価額に差異のあるときは、最も合理的と認められる建物の評価額を基礎として、1 に準じて計算した金額によります。

なお、この方法により難しい場合には、それぞれの鑑定評価における建物の評価額が当該評価額の合計額に占める割合を加重平均した割合を基に 1 のただし書による計算方法に準じて計算した金額によります。

【回答要旨】

そのとおり取り扱って差し支えありません。」

Ⅲ 土地建物の価格の按分方法に関する裁判例

第 1 関連する若干の裁判例

土地建物の価格の按分方法に関する裁判例は少なからず存在する。比較的最近のものを中心に若干の裁判例を紹介する。

1 東京地裁令和 5 年 5 月 25 日判決⁽⁶⁾—消費税関連

本件は、土地付き中古住宅の販売事業等を営む原告が、平成 28 年 3 月期（平成 27 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日までの課税期間）から平成 31 年 3 月期までの各課税期間における顧客への物件の譲渡に係る消費税及び地方消費税（消費税等）の納税申告について処分行政庁

(6) 裁判所ウェブサイト・行政事件裁判例集。

所得 税

が行った各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分は違法であるとして、被告を相手に、本件各更正処分等の取消しを求めた事案である。

本件において、税務署長は、令和2年4月、本件各課税期間に原告が販売した物件のうち、販売時の消費税額を売買代金総額に2.7%又は5.4%を乗じて算出しているものの譲渡の対価の額については、消費税法施行令45条3項に規定する「課税資産の譲渡の対価の額と非課税資産の譲渡の対価の額とに合理的に区分されていないとき」に該当し、本件各物件に係る課税資産（建物）の譲渡に係る消費税の課税標準は、当該物件の売買代金総額に、当該物件の売上原価の合計金額のうち建物に係る売上原価が占める割合を乗ずる方法（土地及び建物の各売上原価の比で按分する方法）で算出した金額であるとして、更正処分等を行った。

本判決は、「消費税法施行令45条3項は、消費税法28条5項の委任を受けて、一括譲渡の場合の課税資産の譲渡の対価の額の計算の細目を定めるものとして、当該譲渡の当事者間において課税資産の譲渡の対価の額と非課税資産の譲渡の対価の額とを合理的に区分しているときはその額によることとし、合理的に区分していないときは、当該課税資産及び非課税資産の各価額（時価）の比で按分する方法で計算した金額とすることを定めたもの」と述べたうえで、「土地及び建物の一括譲渡の場合の課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準の額を計算するに当たっては、当該一括譲渡に係る売買契約書において土地の代価及び建物の代価が仮に金額面において区分されていたとしても、消費税法施行令45条3項が適用され得る」と判断した。そのうえで、本判決は、「本件原告算出方法は、リフォームにより高めた本件各物件の交換価値を建物の対価の額に適切に反映したものであるということとはできず、その結果として原告が高額の消費税の還付を受けることになっていることも踏まえると、売買代金総額に占める課税資産である建物の対価の額が、非課税資産である土地の対価の額に比して著しく過少に区分されていたものといわざるを得ない……から、……消費税法施行令45条3項の趣旨に照らしても、不合理なものである……。……原告による本件各物件の譲渡は、同項に規定する『課税資産の譲渡の対価の額と非課税資産の譲渡の対価の額とに合理的に区分されていないとき』に該当する……から、本件各物件の譲渡に係る消費税の課税標準は、同項所定の方法によって算定されるべきである」と判断した。次いで、本判決は、「本件被告算出方法は、本件各物件の建物と土地の価額について、建物と土地の各仕入れ時の支払代金額……を基礎とし、これらに、原告が行ったリフォーム等の費用のうち建物に係るものは建物の価額として、土地に係るものは土地の価額として、両者に共通するものは仕入れ時の支払代金額の比率で按分したものをそれぞれの価額として付加することにより算出した額をもって、消費税法施行令45条3項の『価額』とするものである」としたうえで、「本件被告算出方法は、価額による按分を定めた消費税法施行令45条3項に従った方法として、適法なもの」と判断した（下線筆者。以下同じ。）。

その控訴審・東京高裁令和6年5月30日判決⁽⁷⁾は、一審判決の結論を維持し、控訴を棄却

した。

この事案は、「原告は、一般の中古住宅市場では流通しにくい中古物件を仕入れて、リフォーム等を施してその価値を高めて販売するというビジネスモデルを採用しており……リフォーム等の費用の大部分も建物に係るものが占めていた」というやや特殊な事案であり、本判決の一般論は肯定できるが、本件に関する具体的な判断は一般的に参考にすることは難しいと考えられる。

2 大阪地裁令和2年3月12日判決⁽⁸⁾—法人税・消費税関連

原告は、不動産の売買・賃貸・仲介並びに管理業等を営む法人であり、本件売主が所有する本件建物及びその敷地である土地の借地権の売買契約を締結した。本件は、原告が、消費税等、法人税及び地方法人税の各確定申告において、本件売買契約書に記載された本件建物の代金額に基づいて、法人税及び地方法人税における減価償却資産の取得価額並びに消費税等における課税仕入れに係る支払対価の額をそれぞれ算出して確定申告をしたところ、税務署長が、本件建物の購入の代価及び課税仕入れに係る支払対価の額について、いずれも、本件契約書に記載された本件建物の代金額ではなく、本件不動産の売買代金と本件建物及び本件借地権の各固定資産税評価額の価額比とを基に算出した価額によるべきであるとして、消費税等、法人税等の各更正処分等を行ったことから、原告が本件各更正処分のうち確定申告額を超える部分等の取消しを求めた事案である。

本判決は、「本件契約書の記載内容どおりに契約当事者の合意の内容を認定すべきでない特段の事情があるとはいえず、本件契約書に記載されたとおり、原告と本件売主との間で、本件不動産の内訳価額に関する合意があったと認められる」としたが、「原告主張建物価額（税抜金額）及び原告主張借地権価額は、その客観的な価値と比較して著しく不合理なものである」と判断した。そのうえで、本判決は、法人税について、「本件売買契約は本件借地権と本件建物を一括して売買するものであり、原告及び本件売主は、本件不動産の価額について、その収益性の高さから、固定資産税評価額等以上の経済的価値があると判断して本件売買代金を合意するに至っているのであって、その収益性に係る経済的価値を本件借地権と本件建物に適切に配分する必要があるから、本件建物に係る『購入の代価』を算定するに当たっては、按分法を用いることが最も合理的な方法であるといえる。……固定資産税評価額は、固定資産評価基準によってされた不動産の評価に基づき一定の基準時におけるその適正な時価（客観的な交換価値）として決定された価格を登録するものである……ことに照らし、一般的には、土地（又は借地権）及び建物につき当該基準時の前後における適正な時価を反映しているものと解される。」

(7) 週刊税務通信 3805号（2024年）14頁の記事。判例集等未登載。

(8) 税資 270号順号 13395。

所得 税

したがって、本件建物に係る『購入の代価』の算定に当たっては、本件借地権及び本件建物に係る各固定資産税評価額により本件借地権と本件建物との価額比を求め、当該価額比をもって本件売買代金を按分する方法によるのが相当である」と判断し、また、消費税について、「本件建物の譲受けに係る『支払対価の額』、すなわち、合理的な基準により算定される合理的な価額は、消費税法施行令 45 条 3 項に即して、課税資産と非課税資産の譲渡の対価の額を、課税資産（本件建物）と非課税資産（本件借地権）の各時価の比により算定すべきである。……固定資産税評価額は、一般的には、土地（又は借地権）及び建物につき基準時前後における適正な時価を反映しているものと解されることから……、本件建物の譲受けに係る『支払対価の額』の算定に当たっては、本件借地権及び本件建物に係る各固定資産税評価額により本件借地権と本件建物との時価比を求め、当該時価比をもって本件売買代金を按分する方法によるのが相当である」と判断した。

その控訴審・大阪高裁令和 3 年 1 月 14 日判決⁽⁹⁾は、「本件のような借地権とその借地上に存在する築 30 年以上の中古建物の適正な価額を、それらの財産評価基本通達による評価額や固定資産税評価額に基づく合計額と比較して非常に高額で同時に売買する場合において、直接法や差引法に合理性がないことや、控訴人の意図はともかくとして、本件不動産の収益力が、本件建物自体の価値によるものではなく、本件不動産の優れた立地条件による価値に起因するものであることは、いずれも、前記補正の上引用した原判決説示のとおり……である。したがって、本件建物の価額について、控訴人主張建物価格……をそのまま採用することは相当ではない」などと判示して、一審判決を維持し、控訴を棄却した。

本件においては、一審判決が「原告主張建物価額……及び原告主張借地権価額は、その客観的な価値と比較して著しく不合理なものである」と判断した主な理由は、「本件売買代金の内訳額をみると、相続税路線価を基に算出した更地価額に借地権割合を乗じて算出された原告主張借地権価額……は、本件借地権の固定資産税評価額……の約 1.35 倍にとどまる一方で、本件売買代金から原告主張借地権価額を控除する方法により算出された原告主張建物価額……は、本件建物の固定資産税評価額……の約 42.86 倍にも及んでいることから……、本件借地権が有する経済的価値が本件建物の価額に不当に過剰に転嫁され、本件売買代金の内訳価額が本件建物の価額に著しく偏り、本件不動産の収益性に係る経済的価値の全て又は大部分が本件建物の価額に配分されている」ということである。このような特殊な事情が判断に影響したと考えられる。

(9) 税資 271 号順号 13507。

3 東京地裁令和2年9月1日判決⁽¹⁰⁾—法人税・消費税関連

本件は、原告会社（飲食店経営）が、競売により一括取得した土地、建物及び附属設備について、落札金額（25億8,975万円余）を按分して各取得価額を算出し、法人税に係る減価償却費の額及び消費税の課税仕入れに係る支払対価の額を計算して、法人税の申告、消費税等の確定申告をしたところ、税務署長から、建物及び附属設備の取得価額の計算が誤っているとして、法人税・消費税等の各更正処分等を受け、各処分の取消しを求めた事案である。

本件において、国は、固定資産評価基準に従って評価された価格は特段の事情がない限り適正な時価であると推認されるため、本件不動産を構成する各資産に係る固定資産税評価額の価額比を用いて本件落札金額を按分することが合理的である旨を主張し、これによると本件土地の取得価格は22億0,792万円余、本件建物は2億0,439万円余となると主張した。これに対し、原告は、不動産鑑定士が作成した不動産鑑定評価書における評価額（本件土地が24億4,000万円、本件建物が12億2,000万円）に基づき按分すべきことを主張した。原告の鑑定の申出により裁判所が採用した本件鑑定は、各資産の積算価格の割合に応じて配分し、本件土地を24億7,456万円（81.40%）、本件建物等を5億5,480万円（18.25%）、本件内部造作を1,064万円（0.35%）とした。

本判決は、本件不動産を構成する各資産に係る固定資産税評価額の価額比を用いて本件落札金額を按分することが合理的である旨の被告国の主張について、「法人税に係る減価償却費の額及び消費税の課税仕入れに係る支払対価の額を計算するために、一括して取得された土地及び建物等の取得価額を按分する方法として、当該資産の客観的な交換価値を上回らない価額と推認される固定資産税評価額による価額比を用いることは、一般的には、その合理性を肯定し得ないものではないが、当該資産の個別事情を考慮した適正な鑑定が行われ、その結果、固定資産税評価額と異なる評価がされた場合には、もはや、固定資産税評価額による価額比を用いて按分する合理性を肯定する根拠は失われ、適正な鑑定に基づく評価額による価額比を用いて按分するのが合理的となる」と一般論を判示した。

そして、本判決は、「本件鑑定は、本件訴訟手続において、原告の鑑定の申出により当裁判所が採用したものであり……、鑑定人が公正かつ中立な立場から実施したものである。その鑑定の手法……につき不適切ないし不合理な点は見当たらない」として、「本件鑑定の評価額は適正な鑑定に基づくものといえるから、本件不動産を構成する各資産の価額……は、固定資産税評価額によらずに、本件鑑定の評価額によることが相当である」と結論付けた。

他方、本判決は、原告が提出した鑑定評価書について、「適正な鑑定に基づくものといえず、本件落札金額の按分に用いることができない」と述べて、排斥した。

(10) 税資 270 号順号 13444, 裁判所ウェブサイト掲載。

所得 税

本判決は、固定資産税評価額の価額比によるべきである旨の被告の主張を否定し、原告が提出した鑑定評価書による主張も否定し、裁判所が実施した鑑定による評価を採用したところに特徴がある。

本件では、原告の申出により裁判所が鑑定を採用したから、鑑定費用は、原告が裁判所に予納したはずであり、これは訴訟費用に含まれる。本判決は、訴訟費用の10分の1を被告の負担とする旨判決したから、原告は、訴訟費用額確定手続（民事訴訟法71条）を経て、鑑定費用を含めて訴訟費用の10分の1を被告から回収することが可能であった。

本判決が引用した最高裁平成25年7月12日判決⁽¹¹⁾が、固定資産評価基準について、「地方税法は、固定資産税の課税標準に係る固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を総務大臣（……）の告示に係る評価基準に委ね（388条1項）、市町村長は、評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならないと定めている（403条1項）。これは、全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に關与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために、固定資産の価格は評価基準によって決定されることを要するものとする趣旨であると解され（……最高裁平成15年6月26日……判決参照）、これを受けて全国一律に適用される評価基準として昭和38年自治省告示第158号が定められ、その後数次の改正が行われている」と判示しているとおり、固定資産税課税評価額は、この評価基準に従って決定されている。

4 東京地裁令和4年6月7日判決⁽¹²⁾—消費 税 関 連

本件は、原告が、税務署長がした消費税等の更正処分等の取消しを求めた事案である。

原告は、代金総額に占める本件建物の価額（税込）が2億0,454万円余であり、税抜価額は1億8,939万円余であることを前提として消費税等の確定申告をした。これに対し、税務署長は、代金総額に占める本件建物の価額は、本件代金総額に、本件建物の固定資産税評価額と本件土地の固定資産税評価額との合計額のうち本件建物固定資産税評価額の占める割合（約44.49%）を乗じて計算した金額の税抜価額4億1,400万円余になるとして、更正処分等をした。

本判決は、本件建物の譲渡に係る消費税の課税標準を算出する際には、本件固定資産税評価額比率による按分法を用いることが最も合理的である旨の被告の主張について、「本件のように、消費税の課税標準の額を計算するために、一括して譲渡された土地及び建物の対価の額を按分する方法として、当該資産の客観的な交換価値を上回らない価額と推認される固定資産税評価額による価額比を用いることは、一般的には、その合理性を肯定し得ないものではないが、当該資産の個別事情を考慮した適正な鑑定が行われ、その結果、固定資産税評価額と異なる評価

(11) 民集67巻6号1255頁。

(12) D1-law.com 判例体系・判例ID29073174, TAINS・Z888-2479。

がされ、価額比においても実質的な差異が生じた場合には、もはや固定資産税評価額による価額比を用いて按分する合理性を肯定する根拠は失われ、適正な鑑定に基づく評価額による価額比を用いて按分するのがより合理的となる」と一般論を判示した。

そして、本判決は、「本件鑑定は、本件の訴訟手続において、原告の鑑定の申出により当裁判所が採用したものであり……、鑑定人が公正かつ中立な立場から実施したものである。その鑑定の手法については……不適切ないし不合理な点は見当たらず、本件鑑定の評価額は適正な鑑定に基づくものといえる。そして、本件土地と本件建物との本件固定資産税評価額比率が55.51：44.49であるのに対し……、本件鑑定評価額比率は77.30対22.70であり……本件建物の価額が占める割合について相当な乖離が生じており、……本件建物の譲渡に係る消費税の課税標準を算出するに当たって、本件固定資産税評価額比率による按分法を用いる合理性を肯定する根拠は失われており、本件鑑定評価額比率による按分法を用いることが相当である」と判断した。

本判決は、東京地裁令和2年9月1日判決の一般論をほぼそのまま肯定して判断したものである。

本件では、原告の申出により裁判所が鑑定を採用したから、鑑定費用は、原告が裁判所に予納したはずである。しかし、本判決は、訴訟費用の10分の9を被告の負担とする旨判決したから、原告は、訴訟費用額確定手続を経て、鑑定費用を含めて訴訟費用の10分の9を被告から回収することが可能であった。

5 大阪地裁平成30年10月25日判決⁽¹³⁾—法人税・消費税関連

本件は、原告が、本件建物の取得価額は1億9,516万3,594円であるとして、法人税等及び消費税等の確定申告をしたところ、税務署長から、本件売買契約において合意された本件建物の内訳価格（消費税等込み）は4,116万円であったとして、本件各更正処分等を受け、本件各更正処分等の取消しを求めた事案である。

本判決は、「本件売買契約書……には、『売買代金は、金362,220,000円とする。（うち消費税及び地方消費税相当額 金1,960,000円）』との記載がある……。……本件売買契約においては、本件土地及び本件建物についてそれぞれ内訳価格が定められており、かつ、当時の消費税率5%を前提とすると、本件建物の内訳価格は4,116万円（消費税等相当額196万円を100分の5で割り戻した3,920万円に、同196万円を加算した金額）と定められていると認められる。以上に加えて、本件売買契約締結当日、……本件領収証書に『建物売払代 ¥41160000』『（うち消費税及び地方消費税相当額）¥1960000』と記載されていること……も考慮すると、本件売買

(13) 税資268号順号13202。

所得 税

契約においては、本件建物の内訳価格が定められており、その金額は4,116万円（本件価格）であった」と判断して、原告の請求を棄却した。

以上のとおり、本件は、売買契約書及び領収証書において建物の価格が定められていた事案であったから、本判決の結論は相当であると考えられる。

6 大阪地裁平成27年6月11日判決⁽¹⁴⁾—消費税関連

原告は、集合住宅として各居室が賃貸に供されていた本件建物及びその敷地である本件土地を購入したが、本件課税期間中は本件建物の各居室に係る賃貸人たる地位を本件土地建物の管理業務と併せて移転していたから賃料収入を得ていないとしたうえ、本件土地建物の購入価額（合計額）から本件土地の価額を差し引いて算出された本件建物の価額を前提として、本件建物の価額と本件土地建物に係るコンサルティング業務委託契約に基づく報酬がいずれも仕入税額控除の対象に当たるとして消費税等の確定申告をしたところ、税務署長は、①原告に賃料収入が帰属しこれが原告の非課税売上となる、②本件建物の価額が不当に高額なものとなされ、課税仕入れに係る支払対価の額に誤りを来している、③本件コンサルティング契約に係る報酬の支払額は請求書等の保存がないから仕入税額控除の対象とすることができないことなどを理由として、本件更正処分等をしたので、原告が、更正処分等の取消しを求めた事案である。

本判決は、仕入税額控除の対象となる本件建物の取得価額の算出方法及びその価額に関する争点について、「課税資産である建物と非課税資産である土地とを同一の者に対して同時に譲渡した場合において、当該土地建物の譲渡の対価の額が建物の譲渡の対価の額と土地の譲渡の対価の額とに合理的に区分されていないときは、建物の譲渡の対価の額について、当該土地建物の譲渡の対価の額に、当該譲渡の時ににおける当該建物の固定資産税評価額と当該土地の固定資産税評価額との合計額のうちに当該建物の固定資産税評価額の占める割合を乗じて算定するのが相当である」と判示した。

原告は、ある社団法人の会員が作成した不動産鑑定評価書を提出し、「本件建物は、収益物件として、入居者やテナントのニーズにマッチした設計がされ、その後も設備更新や修繕が実施されているなど相当のコストがかけられているのに対し、本件土地についてはコストがかけられていないことに照らせば、本件建物の価額は、本件土地建物の合計額から本件土地の価額を控除した残額であると解すべきであり（土地価額控除法）……本件土地の価額も路線価によって算出すべきである」と主張した。しかし、本判決は、「本件土地建物の合計額から本件土地の価額……を控除し、本件土地建物における積算価格を上回る増価部分を全て本件建物に帰属させることとなる算出方法を採用することの合理的理由が示されているとはいえず、本件鑑定

(14) 税資 265 号順号 12677。

書中の本件建物の評価額をもって、本件建物の価額とみることはできない」、「原告は、本件土地の価額につき路線価を基にして算出するが、路線価は、公示価格と同水準の価格の80パーセント程度を目途として設定されている……現実に路線価の方が安価であったと認められる。……本件土地の価額につき路線価を用いて算出することが合理的とはいえない」と判示し、原告の主張を排斥した。

原告の主張にはやや無理があり、本判決の結論は相当であると考えられる。

第2 裁判例のまとめ

上記の裁判例は、土地建物の譲渡価格が一括して決められている場合に、消費税法施行令45条3項などを参考にして、納税者による土地と建物の価格の区分が合理的であるか否かを判断し、合理的であれば納税者による区分を肯定し、合理的でなければ、課税庁の主張する区分が合理的であるか否かを判断していると考えられる。

また、上記の裁判例において、その判断の基準となる土地建物の評価額は、固定資産税評価額のみではなく、鑑定評価額等を含めて検討されている。

他方、上述した国税庁のタックスアンサーは、土地建物の一括譲渡代金を土地と建物に合理的に区分する方法として、次のような方法の選択を肯定している。

- ①譲渡時における土地及び建物のそれぞれの時価の比率による按分
- ②相続税評価額や固定資産税評価額を基にした按分
- ③土地、建物の原価を基にした按分

上記の①においても、固定資産税評価額、相続税評価額、鑑定評価額のいずれを利用しなければならないと限定されているわけではない。

要は、各事案の事情に応じて、納税者が、土地と建物の評価の算出方法を選択し、さらに、土地と建物の価格を区分する方法を選択して土地と建物の価格を区分する必要があり、その区分した結果が合理的といえるか否かが問題となると考えられる。

IV 事例について

1 事例1について

事例1は、Aが、平成28年当時のマンションの所在土地の路線価が36万円/m²であること、近隣の公示価格と路線価を調べたところ公示価格の概ね8割が路線価であったこと、マンション所在土地の公示価格相当額は45万円/m²であり、Aの持分に相当する土地の価格は2,400万円であったことを算出し、購入時の価格4,500万円を、土地2,400万円、建物2,100万円と区分して、建物の取得費を計算し、長期譲渡所得を算出して令和4年分の確定申告を行ったと

いう事案である。

Aは、所有していたマンションの土地・建物について、鑑定評価を得たわけではないから、前述した東京地裁令和2年9月1日判決や東京地裁令和4年6月7日判決は、直接的には参考にならない。しかし、これらの判決が述べるとおり、「固定資産評価基準の定める評価方法が、適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであるとしても、この評価方法に従って決定された価格は、特段の事情のない限り当該資産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないことが推認されるにとどまる」ものであり、むしろ、固定資産税評価額は、通常取引価格を相当程度下回ることが一般的である。

国税庁は、ウェブサイトの「令和元年分の路線価等について」（令和元年7月）において、「路線価及び評価倍率は、……地価公示価格、売買実例価額、不動産鑑定士等による鑑定評価額、精通者意見価格等を基として算定した価格の80%により評価しています。」と記載し、さらに、「令和5年分の路線価等について」（令和5年7月）において、「路線価等は、……地価公示価格等を基にした価格の80%程度を目途に定めています。」と記載している⁽¹⁵⁾。

以上を踏まえると、Aが行った建物の取得費の算定方法には一定の合理性があると考えられる。

税務署は、そのマンションの土地と建物の価格は、購入当時のそれぞれの固定資産税評価額に応じて按分すべきであるという見解に基づいて本件更正処分を行った。しかし、購入当時のそれぞれの固定資産税評価額に応じて按分する方法に一応の合理性があるとしても、Aが行った建物の取得費の算定方法に合理性が認められれば、本件更正処分は違法であるから、Aが、本件更正処分の取消しを求めて訴訟を提起した場合は、本件更正処分は違法であるとして取り消される可能性が十分あると考えられる。

2 事例2について

事例2は、Bが、友人Eに依頼して、2室について、それぞれの土地部分の価格を鑑定してもらったところ、それぞれの土地部分の価格は、C室400万円、D室500万円という鑑定結果であったので、Bは、建物価格は、C室が1,600万円、D室が2,000万円であるとして減価償却費を算出し、毎年の不動産所得を計算して、確定申告を行ったという事案である。税務署長は、そのマンションの土地と建物の価格は、購入当時のそれぞれの固定資産税評価額に応じて按分すべきであるという見解に基づいて本件更正処分を行った。

Bは、鑑定結果を利用して建物価格を算定し、減価償却費を算出したから、前述した東京地裁令和2年9月1日判決や東京地裁令和4年6月7日判決が一応参考になる。しかし、Bが提

(15) <https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2023/rosenka/index.htm>。

出した鑑定は、裁判所が実施した鑑定ではなく、Bの友人Eが行った鑑定であるから、事実上、Bに有利な鑑定結果になっている可能性がある。そこで、仮に、Bが本件更正処分の取消しを求める訴訟を提起したとしても、裁判所は、Bが提出した鑑定が「当該資産の個別事情を考慮した適正な鑑定」といえるか否かについて審理しなければ判断できないと考えられる。裁判所は、Bが提出した鑑定では不十分である又は適切ではないと判断すれば、Bに鑑定申出を促すなどして、裁判所において改めて鑑定人を選任して鑑定を実施することも十分考えられる。裁判所は、こういう場合に備えて、不動産鑑定を依頼することのできる不動産鑑定士のリストを用意している。

裁判所は、そのような審理を経て、本件更正処分が適法であるか否かを判断することになると考えられる。

複合的な用途・構造の不動産と固定資産税

中央大学教授 渋谷 雅弘

事例

1 (1) A市内に所在する土地甲は、宗教法人であるXが所有者であり、法人Bに賃貸されている。Bは、土地甲の上に17階建ての商業ビルを建設し所有している。ただし、土地甲の賃貸借契約上の条件として、そのビルの中央部の1階から3階までの部分が、その奥にあるXの宗教施設への参道とするため空洞になっていた。

土地甲のうち、ビルの空洞部分に当たる部分は、地方税法348条2項3号の「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第3条に規定する…境内地」に該当して、固定資産税が非課税となるか。

(2) C市内に所在する土地乙は、17階建ての商業ビルの敷地の用に供されている。当該土地及びビルは、法人Dが所有している。ただし、そのビルの中央部の1階から3階までの部分が空洞となっており、不特定多数の者が終日自由に通行できる通路となっており、実際にビルの利用者以外の者も多数がこの通路を利用していた。ビルのうち空洞部分の側面に当たる部分には、店舗が営業しており、当該通路においてそれら店舗の宣伝活動や商品の展示が行われることもあった。

土地乙のうち、ビルの空洞部分に当たる部分は、地方税法348条2項5号の「公共の用に供する道路」に該当して、固定資産税が非課税となるか。

2 E市内に、地下2階、地上20階建てで、平成21年の新築当時からホテルとして利用されている非木造家屋丙が所在している。家屋丙は、地下2階から地上5階までの部分が鉄骨鉄筋コンクリート造（SRC造）であり、地上6階から20階までの部分が鉄骨造（S造）で構成されていた。床面積の割合で見ると、地下2階から地上5階までの部分が全体の約40%、地上6階から20階までの部分が全体の約60%を占めていた。

なお、E市においては、複合構造家屋に対する経年減点補正率の適用につき、従来は低層階方式を用いており、家屋丙も新築以来この方式により評価されてきた。しかし、E市は令和2年に固定資産税に係る取扱要領を改正し、令和3年から新築家屋については床面積割合方式を用いることとされている。

家屋丙の固定資産税上の令和6年度の評価において、経年減点補正率はどのように適用されるか。なお、家屋丙の評価額は、低層階方式よりも床面積割合方式を用いた方が低いものとなる。

I はじめに

固定資産税は、固定資産に対して課される市町村税である。そして、固定資産の利用方法によって、その課税関係が変化することがある。

それでは、複合的に利活用される固定資産については、その課税関係はどのように整理されることとなるか。例えば、家屋の一部が住居、一部が事業の用に供されている場合に、その家屋又はその敷地について、固定資産税における評価や課税のあり方が問題となる。このような場合に、いずれか一つの利用方法に基づいて評価・課税をするか、それとも複数の利用方法に基づいて評価・課税方法を分けることとなるか。また、後者に当たる場合には、どのような基準で複数の評価・課税方法を使い分けをするか。

また、固定資産のうち家屋は、後述するようにその構造又は用途により評価方法が異なる。それでは、事例2に挙げたような複合的構造の家屋は、どのように評価されることとなるか。

以下では、これらの問題について事例ごとの検討を行う。

II 非課税

1 総説

地方税法348条は、固定資産税の非課税の範囲について定めている⁽¹⁾。特に、同条2項1号から45号までの規定は、固定資産の用途による非課税を定める⁽²⁾。

ただし、2項柱書は、固定資産を有料で借り受けた者がこれを2項各号に掲げる固定資産として使用する場合には、当該固定資産の所有者に固定資産税を課することができる旨を定める⁽³⁾。

また、同条3項は、2項各号に掲げる固定資産を当該各号に掲げる目的以外の目的に使用する場合には、市町村はこれらの固定資産に対し固定資産税を課する旨を定める。

それでは、固定資産が複数の用途に供されており、そのうちの 하나가非課税たる用途に当たる場合には、どのような取り扱いがされるであろうか。この点については、地方税法 348 条 2 項の 1 号から 45 号までの規定について、個々に検討する必要がある。ここでは、同項 3 号の「宗教法人が専らその本来の用に供する…境内地」と、同項 5 号の「公共の用に供する道路」を取り上げる。

2 「宗教法人が専らその本来の用に供する…境内地」

まず、地方税法 348 条 2 項 3 号の「宗教法人が専らその本来の用に供する…境内地」について検討する。この規定は、宗教法人の布教活動の自由、関係する信者の信教の自由を実質的に保障する観点から定められたものと説明される⁽⁴⁾。

この問題に関しては、事例 1 (1) の元となった裁判例であるが、大阪高判令和 5 年 6 月 29 日判タ 1515 号 30 頁⁽⁵⁾がある。これは、宗教法人である原告・控訴人が、大阪市長から、その所有する各土地に係る固定資産税等の賦課決定を受けたという事例である。上記各土地は賃貸されて、17 階建ての商業ビルの敷地となっているが、そのビルの中央部の 3 階までの部分が、その奥にある同法人の宗教施設への参道とするため空洞になっていた。これが、地方税法 348 条 2 項 3 号に該当して非課税とされるか否かが争われた。

原審の大阪地判令和 4 年 11 月 17 日 (令 3 (行ウ) 63 号、裁判所ウェブサイト) は、当該土地が「境内地」に該当することは認めたが、「宗教法人が専らその本来の用に供する」ものには当たらないとした。

しかし、控訴審判決は、次のように述べて原判決を変更した (上告、上告受理申立て)。まず、当該土地は複数の用途に供されている土地であるとした。この点について、控訴審判決は、鉄

-
- (1) 固定資産税の非課税措置については、油谷俊司『根拠を押さえた対応が身につく！固定資産税・不動産取得税の課税実務』第 2 章 (ぎょうせい, 2023), 伊川正樹「固定資産税の非課税規定の解釈」立命館法学 393 = 394 号 1788 頁 (2021), 石島弘「地方税法 348 条 2 項 5 号に規定する『公共の用に供する道路』について」税研 172 号 18 頁 (2013), 碓井光明「固定資産税の非課税制度と減免等」石島弘ほか『固定資産税の現状と納税者の視点——現行制度の問題点を探る——』150 頁 (六法出版社, 1988), 占部裕典「地方税の非課税規定の解釈——課税要件規定等の実体法的連結と手続法的連結」同『租税法における文理解釈と限界』789 頁 (慈学社, 2013, 初出 2010 — 11), 鹿田良美「固定資産税の非課税規定に関する一考察——保護施設または障害者支援施設の「用に供する」の意義——」三木義一先生古稀記念『現代税法と納税者の権利』186 頁 (法律文化社, 2020), 田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学 65 卷 3 = 4 号 185 頁 (2018) 等参照。
 - (2) これらの規定は、「直接〇〇の用に供する」という表現を用いる「直接」型、「専ら〇〇の用に供する」という表現を用いる「専ら」型、「〇〇の用に供する」という表現を用いる無限定型の 3 種に分けられる。伊川・前掲注 (1) 1792 頁。
 - (3) 「固定資産を有料で借り受けた」場合の意義について、最高裁平成 6 年 12 月 20 日民集 48 卷 8 号 1676 頁参照。
 - (4) 田中・前掲注 (1) 187 頁参照。
 - (5) 評釈として、高橋祐介・ジュリ 1592 号 10 頁 (2024) がある。

資産税

軌道用地を例に挙げて、「都会では、しばしば、鉄道会社が所有する高架軌道下の土地に商業施設が建築されているが、この場合、当該土地は、商業施設が定着しているからには100%商業施設の敷地であると認めるしかないということではなく、高架軌道の敷地（固定資産税等の制限的課税対象地）としても、商業施設の敷地（固定資産税等の全面的全部課税対象地）としても使用されている土地、すなわち、複数の用途に供されている土地と認めることができるのであって、実際にも、複数の用途に供されている土地として固定資産税等の課税実務が行われていることは公知の事実である。」と述べる⁽⁶⁾。

また、当該土地の地表面と上記商業ビルの空洞の南北壁面及び天井によって形成された空間を「本件参道空間」と呼び、当該土地を立体的にみた場合には、賃貸されているのは本件参道空間を除く部分だけであり、本件参道空間は賃貸されていないとした。そして、当該土地の全部に対し固定資産税等を賦課する賦課決定は、非課税用途（宗教施設の維持）に供されている部分に対してまで固定資産税等を賦課することになるから、当該部分に賦課する限度で地方税法348条2項に反することになるとした。その上で、上記商業ビル全体の床面積と本件参道空間の床面積を計算し、両者の合計に対する後者の割合に応じて、当該ビルの敷地に対する固定資産税等が非課税となるとした。

控訴審判決の立場は、地方税法348条2項3号の「専ら」という文言にはそぐわないようにも思える。それにも関わらずこのような判断がされたのは、原審判決でも言及されているが、家屋の一部が宗教施設として非課税とされることがあり、その際には当該家屋の敷地の一部も非課税とされるという課税実務があることが影響していると思われる⁽⁷⁾。前述した宗教法人の布教活動の自由、関係する信者の信教の自由を実質的に保障するというこの非課税規定の趣旨からすれば、当該固定資産のうち宗教施設として利用されている部分が明確に区分できるのであれば、その部分を非課税とする取り扱いは理解しうる。他方で、そのような固定資産の一部非課税という取り扱いをするには、本来は後述する住宅特例のような按分規定が法令に明記されるべきである。

3 公共の用に供する道路

次に、地方税法348条2項5号の「公共の用に供する道路」について検討する。この非課税規定の趣旨は、①道路が公共性をもつこと、及び②固定資産に対する私権の行使が制限されていることに求められる⁽⁸⁾。

(6) なお、同判決は、当該土地にかつて建築されていた家屋（「旧御堂会館」という）に関して、「旧御堂会館は、一部が非課税用途（宗教施設）に供されていたため、旧御堂会館に対する固定資産税等は一部非課税とされており、その敷地も一部非課税用途に供されているとして、敷地の固定資産税等も、建物の非課税用途割合に応じて一部非課税とされていた。」と述べている。

(7) 高橋・前掲注(5)11頁参照。

それでは、前掲大阪高判令和5年6月29日のような考え方が認められるとしたら、ビルの空洞部分が終日解放されており、一般人の通行の用に供されているような場合に、ビルの敷地の用に供されている土地が、「公共の用に供する道路」としてその一部が非課税となるであろうか。

公共の用に供する道路の該当性をめぐっては、多くの裁判例があるが、比較的最近の参考となる例として、福岡高判平成26年12月1日判自396号23頁⁽⁸⁾を取り上げる。これは、商店街の公社及び商業協同組合の所有不動産に係る固定資産税等の賦課決定において、土地の一部（以下「本件各通路」という）が公共の用に供する道路に該当し非課税となるか否かが争われた。本件各通路は、商店街内の通路で、車両の通行は禁じられているものの、歩行者については、店舗の利用客ではなくても自由に通行してよいものとされており、特に通行が禁止される時間帯もなく、店舗の営業時間外であっても開放されていた。

本件各通路につき、原審である福岡地判平成26年3月7日判自396号35頁は、「公共の用に供する道路」に該当するとした。ただし、その一部は、通路に接する店舗により商品が展示されており、その部分は非課税となる範囲から除外された。

これに対して、控訴審判決は、以下のように述べて原判決を取り消した（上告、上告受理申立て）。

「「公共の用に供する道路」とは、原則として道路法が適用される道路を意味し、所有者において何らの制約も設けず（開放性）、広く不特定多数人の利用に供されている（公共性）ものをいうが、道路法による道路でなくても、それに準ずる土地であって、何らの制約なく一般公衆の利用に供されているものを別異に解する理由はないから、「道路法にいう道路に準ずるもの」と認められるもの（準道路性）を含むと解すべきである。」

「ところで、道路法が適用される「道路」については、道路を構成する敷地等については、所有権の移転並びに抵当権の設定及び移転を除き、「私権を行使することができない」とされており（同法4条本文）、建築基準法において、原則として建築物を道路内又は道路に突き出して建築してはならないとされている（同法42条1項1号、44条1項）。この道路内建築制限は、道路が、交通、防火、避難の確保という機能に加えて、道路の上空を開放空間として確保することにより、日照、採光、通風等の環境を確保し、都市機能の維持向上を図る機能をも有しており、仮に、道路内に建築物を建築することが認められるとすれば、道路の上記機能が果たせなくなるということに基づく。

このように、道路には、様々な制限が定められていることに照らすと、ある土地が「道路法

(8) 伊川・前掲注(1)1802頁参照。

(9) 解説・評釈として、東條武治・広島文化学園大学ネットワーク社会研究センター研究年報11巻1号59頁(2015)、本田裕章・税研208号119頁(2019)等がある。

にいう道路に準ずるもの」と認められるかどうかを判断するに当たっては、当該土地について、私権の行使（所有者としての使用収益）が制限されているか、また、上記のような道路の機能が確保されているか、という点をも斟酌するのが相当である。」

そして、本件各通路が、①建築基準法上、建物の敷地とされたこと、②事実上不特定多数人の通行に供してはいるものの、いつでも自由にそれを取りやめて、本件各建物の敷地として法令の範囲内で本件各建物の増改築を行い、又は物品置場として利用するなど自由に使用、収益をすることができること、③その一部の上空には、各通路の相当部分を覆う形で、建物の3階部分が建築されており、また、その上空に、建物の2階及び3階部分が突き出して建築されている部分もあること、④商品の展示等がされていること等を挙げて、「公共の用に供する道路」に該当するとはいえないとした。

このように、公共の用に供する道路の認定はかなり厳格に行われており、他の用途と併用されている場合には、その該当性は認められにくいものと思われる。そのような場合には、当該土地の所有者がその土地から一定の利益を享受していると見ることができるのであり、そのような土地を非課税とすることは、前述したこの非課税規定の趣旨にそぐわないからである⁽¹⁰⁾。

Ⅲ 住宅用地

地方税法 349 条の 3 の 2 第 1 項は、「専ら人の居住の用に供する家屋又はその一部を人の居住の用に供する家屋で政令で定めるものの敷地の用に供されている土地で政令で定めるもの」を「住宅用地」として⁽¹¹⁾、その課税標準を、本来の課税標準額の 3 分の 1 に相当する額としている。また、同条 2 項は、小規模住宅用地（一住宅当たり 200 平方メートル以下の宅地）について、その課税標準を、本来の課税標準額の 6 分の 1 に相当する額としている。

その一部を人の居住の用に供する家屋、いわゆる併用住宅の敷地の用に供されている土地については、住宅特例の適用の可否は、当該家屋の居住部分の割合、すなわち人の居住の用に供する部分⁽¹²⁾の床面積の当該家屋の床面積に対する割合が、4 分の 1 以上であるか否かにより判定される（地稅令 52 条の 11 第 1 項）。住宅特例が適用される土地の割合も、居住部分の割合により以下のように定められている（同条 2 項 2 号）（ただし、当該家屋の床面積の 10 倍の面

(10) 石島・前掲注 (1) 25 頁は「道路部分が建物を建築する際の建ぺい率、容積率の算定上敷地の一部として含まれているとか、道路上空に建築物が存在するとかで、その所有者に道路から利益を享受しうる可能性があるような場合には、非課税対象となる「公共の用に供する道路」には該当しないと解される。」と述べる。

(11) ただし、「空家等対策の推進に関する特別措置法」に基づく市町村長の必要な措置の勧告の対象となった特定空家等の敷地の用に供されている土地は、住宅用地から除外される。

(12) 別荘の用に供する部分を除く。別荘とは、日常生活の用に供しないものとして総務省令で定める家屋又はその部分のうち専ら保養の用に供するものをいう（地稅令 36 条 2 項）。

積を限度とする)。

家屋		居住部分の割合	率
イ	口に掲げる家屋以外の家屋	四分の一以上二分の一未満	〇・五
		二分の一以上	一・〇
ロ	地上階数五以上を有する耐火建築物である家屋	四分の一以上二分の一未満	〇・五
		二分の一以上四分の三未満	〇・七五
		四分の三以上	一・〇

複合的に利活用される固定資産につき、複数の利用方法に基づいて課税方法を按分するならば、本来はこのようにその基準を法令で明確に定めるべきである。そのような基準が定められていないときに、解釈によってそのような取り扱いをすることには慎重であるべきである。

IV 価格の評価

1 総説

固定資産の評価は、固定資産評価基準（以下「評価基準」という）によって行われる（地税 388 条 1 項，403 条 1 項）。これを見ると、評価対象である固定資産の用途や構造によって、評価方法が異なる場合がある。そのために、複合利用されている固定資産については、その評価方法が問題となる。評価基準が、このような場合について明記している例として、鉄軌道用地の評価がある。これは、平成 19 年における評価基準の改正により定められた（平成 19 年 3 月 30 日総務省告示第 195 号）。

評価基準第 1 章第 10 節三は、雑種地のうち鉄軌道用地の評価について定めている。鉄軌道用地とは、次に掲げる鉄道又は軌道による運送の用に供する土地をいう。

- (1) 線路敷（工場の敷地内にあるものを除く。）の用に供する土地
- (2) 停車場建物、転・遷車台、給炭水設備、給油設備、検車洗浄設備又はプラットホーム・積卸場の用に供する土地
- (3) (1) 又は (2) の土地に接する土地で、変電所、車庫、倉庫（資材置場を含む。）、踏切番舎又は保線区、検車区、車掌区、電力区、通信区等の現業従業員の詰所の用に供するもの鉄軌道用地は、次に挙げる場合を除いて、当該鉄軌道用地に沿接する土地の価額の 3 分の 1 に相当する価額によって評価される。

ただし、複合利用鉄軌道用地の評価については、特則が定められている。複合利用鉄軌道用地とは、次に掲げるものをいう。

- ア 複合利用建物の敷地である鉄軌道用地（イに該当するものを除く。）
- イ 鉄軌道用地でその上部に設置された人工地盤等の上に複合利用建物等（複合利用建物又

資産税

は運送以外の用にのみ供する建物をいう。以下同じ。)があるものその他人工地盤等の上を運送以外の用に供するもの又は鉄軌道用地で近接する土地にある複合利用建物等の一部がその上部にあるもの

ウ 鉄軌道の高架下にある鉄軌道用地で、当該土地に運送以外の用にのみ供する建物があるものその他当該土地を運送以外の用に供するもの（アに該当するものを除く。）

複合利用建物とは、運送の用に供する部分と鉄道又は軌道による運送以外の用に供する部分を有する建物をいう。

複合利用鉄軌道用地の評価は、その地積を運送の用に供する部分の面積と運送以外の用に供する部分の面積で按分し、それぞれの地積に対応する価額を算出し、これらの価額を合算してその価額を求める方法による。

運送の用に供する部分に相当する地積に対応する価額は、沿接する土地の価額の3分の1に相当する価額によって求める。運送以外の用に供する部分に相当する地積に対応する価額は、附近の土地の価額に比準して求める。

複合的に利活用される固定資産につき、複数の利用方法に基づいて評価方法を按分するならば、本来はこのようにその基準を評価基準により明確に定めるべきである。繰り返しになるが、そのような基準が定められていないときに、評価基準の解釈によってそのような取り扱いをすることには慎重であるべきである。

2 複合用途・構造家屋

評価基準は、家屋の評価につき、これを木造家屋と非木造家屋とに分けて、いずれも再建築価額法を用いて評価している。これは、家屋の再建築費を求め、その家屋に生ずる損耗の状況による減価を行って評価する方法をいう。

家屋の損耗の状況による減価は、主に経年減点補正率により反映される。これは、木造家屋においては評価基準別表第9、非木造家屋においては評価基準別表第13に定められている。これらによれば、経年減点補正率は、木造家屋にあってはその用途及び延べ床面積当たり再建築費評点数により、非木造家屋にあってはその用途及び構造により、区分して定められている。例えば、経過年数15年の非木造家屋につき、住宅、アパート用建物、店舗及び病院用建物、ホテル及び旅館用建物の経年減点補正率を比較すると、次のようになる。

	住宅、アパート用建物	店舗及び病院用建物	ホテル及び旅館用建物
鉄骨鉄筋コンクリート造 鉄筋コンクリート造	0.5947	0.7600	0.7333
煉瓦造、コンクリートブロック造 及び石造	0.5571	0.7333	0.7333

鉄骨造（骨格材の肉厚が4 mm を超えるもの）	0.5378	0.7000	0.6571
鉄骨造（骨格材の肉厚が3 mm を超え4 mm 以下のもの）	0.4778	0.6000	0.5714
鉄骨造（骨格材の肉厚が3 mm 以下のもの）	0.3471	0.4000	0.4000

なお、家屋は、相続税及び贈与税における財産評価においては、財産評価基本通達 89 により、「家屋の価額は、その家屋の固定資産税評価額（地方税法第 381 条（（固定資産課税台帳の登録事項）の規定により家屋課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に登録された基準年度の価格又は比準価格をいう。以下この章において同じ。）に別表 1 に定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する。」とされている。「別表 1 に定める倍率」は 1.0 である⁽¹³⁾。このように、家屋の固定資産税評価額は、国税である相続税・贈与税上の評価額にもなっている⁽¹⁴⁾。

それでは、固定資産税の課税に関して、一棟の家屋が複数の用途又は構造を有する場合には、その家屋はどのように評価すべきであるか⁽¹⁵⁾。

このうち、複数の用途に供される家屋の評価に関しては、札幌高判平成 28 年 9 月 20 日判自 416 号 24 頁⁽¹⁶⁾を素材として先に論じたことがある⁽¹⁷⁾。

これに対して、複数の構造を有する家屋の評価に関しては、令和 4 年及び 5 年において複数の高裁判決が出ているので、これらを紹介したい。

複合構造家屋に対する経年減点補正率の適用方法は、構造別方式（下記の裁判例では「構造別適用方式」とも呼ばれる）と一棟方式に大別される。構造別方式とは、一棟の複合構造家屋を構造の異なる部分ごとに区分し、それぞれの部分に該当する補正率を適用する方式をいう。一棟方式とは、主たる構造の補正率を一棟全体に適用する方式をいう。一棟方式は、主たる構造の決定方法により、床面積割合方式（家屋の床面積のうち最も大きな割合を占める構造による。下記の裁判例では「床面積方式」とも呼ばれる）、低層階方式（家屋の下層部の構造による）、登記簿方式（登記簿表題部の構造欄に記載されている構造による）、最短方式（家屋の構造のうち最も耐用年数の短い構造による）等に分かれる⁽¹⁸⁾。

(13) ただし、居住用の区分所有財産の評価に関して、「居住用の区分所有財産の評価について（法令解釈通達）」（課評 2—74、課資 2—16。令和 5 年 9 月 28 日）参照。

(14) 他の租税における固定資産税評価額の活用について、碓井光明『固定資産税評価精義』285 頁以下（信山社、2023）参照。

(15) この問題に関して、碓井・前掲注（14）262—282 頁、小西敦「複合構造家屋の経年減点補正率」資産評価情報 260 号 3 頁（2024）参照。

(16) 解説・評釈として、山田二郎・租税訴訟 10 号 378 頁（2017）、長島弘・月刊税務事例 49 卷 4 号 19 頁（2017）、拙稿・税研 208 号 233 頁（2019）等がある。また、第 1 審判決の評釈として、安部和彦・月刊税務事例 48 卷 10 号 21 頁（2016）、長島弘・月刊税務事例 48 卷 9 号 24 頁（2016）等がある。

(17) 拙稿「マンションの評価と課税」税務事例研究 181 号 52 頁（2021）、以下「前稿」という。

(18) 小西・前掲注（15）4 頁。

(1) 大阪高判令和4年12月13日

大阪高判令和4年12月13日(令4(行コ)66号,未公刊)においては,大阪市内に所在する,鉄骨鉄筋コンクリート造(SRC造)及び鉄骨造(S造)等の複数の構造から成る家屋(本件各家屋)の評価が争われている。大阪市長は,低層階方式を用いて,当該家屋の地下階又は低層階を構成するSRC造に対応した経年減点補正率を適用して,当該家屋に係る固定資産税の平成30年度の登録価格を算定したが,原告・被控訴人はこれを不服として争った。

なお,大阪市においては,平成3年度から床面積割合方式と低層階方式を併用していたところ,平成18年に固定資産評価実施要領の改正がされた。これによって,①平成17年1月2日以降に新築された大阪市内に所在する家屋及び②平成18年度在来分家屋のうち,初課税年度において,床面積割合方式に従って求めた経年減点補正率を適用して価格が決定された家屋には,床面積割合方式が用いられることとなった。しかし,平成18年度在来分家屋のうち,初課税年度において,低層階方式に従って求めた経年減点補正率を適用して価格が決定された家屋には,以後も低層階方式を用いて評価がされていた。

原審である大阪地判令和4年3月25日判タ1505号106頁は,以下のように述べて,低層階方式による評価を否定し,床面積割合方式を採用した。

「評価基準は,複合構造家屋に適用する経年減点補正率の求め方を,固定資産税の課税団体である各地方団体の長の合理的な選択に委ねていると考えられる」

「複合構造家屋に適用する経年減点補正率の求め方に関する合理的な選択として評価基準が許容している範囲を広く解することは相当でなく,市町村長には,経年減点補正率に係る評価基準の定めの内容,趣旨に沿った合理的な選択をすることが求められていると解するべきである。」

「複合構造家屋に適用する経年減点補正率の求め方に関する選択は,当該市町村内での評価及び課税の均衡の確保に関わるものであり,当該市町村内での評価の統一性の要請も踏まえてなされるべきものである。」

「複合構造家屋に適用する経年減点補正率の求め方の選択が,評価基準が市町村長に許容した範囲内の合理的な選択といえるか否かは,①当該市町村長が選択した経年減点補正率の求め方が,経年減点補正率に係る評価基準の定めの内容,趣旨に沿ったものといえるか否か,②当該家屋に適用する経年減点補正率の求め方の選択が,当該市町村内における評価の統一性の要請からみて合理的といえるか否かの双方の観点から判断するのが相当である。」

「低層階方式は,各構造ごとの構造耐力に応じた各構造の損傷,損耗等による価値減少を,減価補正の程度に可能な限り反映するものとはいえ,経年減点補正率に係る評価基準の定めの内容,趣旨に沿ったものとはいえない。」

「本件各家屋と②の類型の家屋との間で,経年減点補正率の求め方に関して異なる取扱い

(初課税年度において、②の類型の家屋には床面積方式を適用し、本件各家屋には低層階方式を適用する取扱い)をし、かつ、それを平成18年改正にかかわらず継続したことは、大阪市内における評価の統一性の要請からみて、もはや合理的とはいえない。」

そして、控訴審も、原判決を補正し、控訴人大阪市の補充主張に対する判断を付加した上で、原判決を引用して控訴を棄却した(上告・上告受理申立て)。

(2) 大阪高判令和5年1月26日

大阪高判令和5年1月26日(令4(行コ)67号,未公開)においては、大阪市内に所在する、平成2年新築の地下2階、地上18階建ての家屋の評価が争われている。この家屋は、地下2階部分が鉄筋コンクリート造(RC造)、地下1階・地上1階部分がSRC造、地上2階～18階部分がS造である。大阪市長は、低層階方式を用いて、当該家屋の地下階又は低層階を構成するSRC造に対応した経年減点補正率を適用して、当該家屋に係る固定資産税の平成30年度の登録価格を算定したが、原告・被控訴人はこれを不服として争った。

原審である大阪地判令和4年3月24日判タ1506号102頁は、前掲大阪地判令和4年3月25日と同様に、低層階方式による評価を否定し、床面積割合方式を採用した。

しかし、控訴審は、以下のように述べて、低層階方式には一般的な合理性があると認められるとして、原判決を取り消した(上告受理申立て)。

「大阪市長が低層階方式により本件建物の主たる構造を判断して経年減点補正率を適用したことが、評価基準を具体化するものとして一般的な合理性のある方法によるものといえる場合には、特段の事情の存しない限り、その経年減点補正率を適用してした評価は評価基準によって決定されたものと解される。なお、控訴人においては、複合構造家屋に対する経年減点補正率の適用方法について実施要領が定められているところ、実施要領は地方公共団体である控訴人の内部において統一的な取扱いを行うための基準であり、裁判所や市民に対して直接的な効力を有する法規範ではないが、控訴人が、合理的な理由なく、特定の固定資産についてのみ実施要領の定める方法により評価した価格を上回る価格と評価することは、租税法上の一般原則としての平等原則に反する余地があるというべきである。」

「複合構造家屋は、2種類以上の構造がそれぞれの構造の有する特性を補完し合うことにより単独構造では得られない特性を獲得することを期待して建築されることが多く、高層建築物等においては、低層階部分をSRC造・RC造として、S造である上層階部分を支持する大きな軸力を処理し、剛性や耐力を持たせることを意図して複合構造が選択されることが多い。そうすると、高層建築物等においては、上層階部分の荷重を支持する低層階部分こそが構造の要と考えることにも合理性があるといえることができる。」

「高層建築物等の複合構造家屋について、家屋の荷重を支える低層階の構造部分が維持され

資産税

ている限りは、上層階部分については構造体以外の外装、窓といった建物各部分について補修等で対応することにより、建物一棟全体の存続を図ることが可能であり、低層階の構造部分が傷んだ場合に家屋全体を取り壊すのが一般的であるとの経験則にも、一般的な合理性があるというべきである。」

「経年減点補正率は、非木造家屋の構造区分に従って設定された経過年数を基に、定額法を基本として一定割合で減価するものであり、家屋の価格が、初課税年度における価格から、年数を経るごとに一定の割合で減価されることを前提としたものであることを考えれば、在来分家屋について、初課税年度において当該年度に適用される実施要領の定める方法に従って主たる構造を判断して適用した経年減点補正率を、その後上記方法に変更があった場合に引き続き適用することも、固定資産評価基準上、許容されていると解することができる。

以上に加え、前記4で説示したとおり、低層階方式自体に一般的な合理性が認められることからすると、控訴人が本件建物の平成30年度の価格を決定するに当たり、その経年減点補正率の適用方法について、平成30年度実施要領に定められた床面積割合方式によらずに、初課税年度に低層階方式により主たる構造を判断して適用した経年減点補正率を引き続き適用したことには合理性があり、その取扱いは、平成30年度実施要領に反することになるものではないというべきである。」

(3) 広島高判令和5年3月9日

広島地判令和3年7月19日(令2(行ウ)2号、未公刊)及びその控訴審である広島高判令和5年3月9日(令3(行コ)17号、未公刊)においては、地下2階、地上23階建てで、新築当時からホテルとして利用されている非木造家屋の評価が争われた。この家屋は、地下2階及び地下1階部分の構造がSRC造又はRC造であり、地上部分の主要な柱や梁の構造がS造で構成されていた。広島市長は、当該家屋の登記簿上の構造がSRC造であり、これが地階部分を構成していることを考慮して、本件新築部分に対してRC造等の構造別区分の経年減点補正率を適用した。これに対し、原告・控訴人は、床面積割合方式を用いて、S造の構造別区分の経年減点補正率を適用すべきであると主張した。

原審判決は、複合構造家屋に対する経年減点補正率の適用につき、「評価基準は、その具体的な適用方法を固定資産の価格の決定権者である市町村長の合理的な裁量に委ねたものと解すべきである。」とする。そして、広島市長がRC造等の構造別区分の経年減点補正率を適用したことは、その裁量の範囲の逸脱又は濫用に当たるとはいえないとした。また、広島市においては、平成30年度の登録価格の決定に用いられる平成29年度取扱要領に初めて床面積割合方式を採用すべき旨が明記されたが、「これまでの価格評価において、RC造等の構造別区分の経年減点補正率の適用を受けていた在来分家屋である本件新築部分につき、平成30年度登録価格

の決定に当たっても引き続き RC 造等の構造別区分の経年減点補正率を適用した広島市長の判断が、その裁量の範囲を逸脱し、又はこれを濫用したものとまではいえない。」として、原告の請求を棄却した。

しかし、控訴審判決は、以下のように述べて、原判決を取り消した（上告・上告受理申立て）。

「評価基準は、複合構造家屋に対する経年減点補正率基準表の構造別区分の適用方法の選択については、市町村長の一定の合理的な裁量に委ねているものと解される。」

「市町村長が地方税法及び評価基準の趣旨を踏まえた一般的な合理性のある事務取扱要領を定めた場合に、当該事務取扱要領に違反して固定資産の登録価格を決定したときは、特段の事情のない限り、地方税法及び評価基準の趣旨に反するものというべきである。」

当該家屋が新築された平成 5 年当時の評価について、「下層階方式が全く合理性のない方式ではなく、本件新築部分が新築された平成 5 年当時、広島市を含む全国を見ても特定の方式が一律的に採用されていた事実も窺われないことを考慮すれば、被控訴人（及び広島市長）が本件新築部分に対して下層階方式を採用したことは、合理的な裁量を逸脱するものではなく、適法であったものと認められる。」

「遅くとも平成 30 年時点においては、床面積割合方式が最も合理的であると認識されていたことや、広島市も、平成 29 年度取扱要領を定める以前から、床面積割合方式に基づく運用を行っていたことからすれば、平成 29 年度取扱要領は、地方税法及び評価基準の趣旨に沿った一般的に合理的な解釈運用を示すものといえ、これに反する取扱いは、地方税法及び評価基準の趣旨に反するものというべきである。」

「平成 30 年時点で、建築時期により床面積割合方式を適用するか否かを異にし、構造別区分を異にするというのは、地方税法及び評価基準の趣旨に反するものと言わざるを得ず、平成 29 年度取扱要領に基づく取扱いは、同取扱要領施行時以降に建設された新規の複合構造家屋だけでなく、在来分家屋に対しても適用するのが地方税法及び評価基準の趣旨に沿うものというべきである。」

なお、控訴審判決は、登記簿方式（ここでは「登記簿表題部方式」と呼んでいる）には合理性が認められないとも述べている。

（４）東京高判令和 5 年 9 月 7 日

東京高判令和 5 年 9 月 7 日（令元（行コ）196 号、未公開。最判令和元年 7 月 16 日民集 73 卷 3 号 211 頁の差戻後控訴審判決である）においては、地下 1 階が SRC 造及び RC 造であり、1 階から 9 階まで及び屋上階は、1 階の一部が RC 造であるのを除き S 造である複合構造家屋の評価が争われた。東京都知事は、当該家屋につき低層階方式を用いて評価した。判決は、複合構造家屋の評価における経年減点補正率について、「東京都知事において、地方税法及び固

定資産評価基準の趣旨に沿った合理的な方法で行うものとされていると解するのが相当である。」と述べ、「複合構造家屋について、地下階・低層階部分の構造に係る経年減点補正率を一棟単位で適用する低層階方式を用いることには、地方税法及び固定資産評価基準の趣旨に照らして一定の合理性があると認められる。」と判示した。なお、東京都は、平成15年度以降の新增分の複合構造家屋については構造別方式を用いることとしているが、判決は、「在来分の複合構造家屋について引き続き低層階方式を用いることにつき合理性が失われたとはいえない。」とする。

(5) 検討

上記の裁判例を見ると、少なくとも現時点においては、複合構造家屋に対する経年減点補正率の適用方式は、一つには決まっていなかったことが分かる。むしろ、判決によって程度の差はあれ、課税庁による裁量を認めている。

また、市町村が取扱要領の改正等により経年減点補正率の適用方式を改めたときに、改正後の方式を在来分家屋にも適用しなければならないかどうかについても、裁判例は分かれている。

その他、各判決は、他の市町村の実例や、前稿で紹介した財団法人資産評価システム研究センターの調査研究⁽¹⁹⁾をかなり意識しているようである。

これらの判決は、上告又は上告受理申立てされているものがあるが、上告審においてこの論点につき判断が下されるかどうかは定かでない。現時点においては、各市町村がそれぞれ採用している方式を調べるしかないであろう。これは決して望ましいことではなく、本来は複合構造家屋の評価方法は、評価基準に明記されるべきである。

なお、この問題について、筆者は前稿において概ね以下のような趣旨の論述をした。この考えは、現在も変わっていない。

①固定資産の評価方法は、評価基準の解釈によって導かれるものでなければ、たとえそれが合理的であったとしても法的には許容されない。

②経年減点補正率を、一棟単位で適用するか、用途・構造の異なる部分ごとに適用するかは、評価基準によってあらかじめ定められている必要がある。仮にこの点が評価基準によって決まっておらず、市町村長の裁量的判断によって決まるとすれば、言い換えれば市町村長の裁量的判断を経なければ固定資産税の納税義務が決定されないとすれば、それは租税法主義に反するものである。

(19) 資産評価システム研究センター編『家屋に関する調査研究 ―複合構造家屋の評価について―』(2014)、同『家屋に関する調査研究 ―非木造住宅用家屋の建築設備に係る施工量調査― ―経年減点補正率の取扱いに係る諸問題に関する調査研究― ―単位当たり標準評点数の積算基礎の区分の見直しに関する研究―』(2008)、同『家屋評価に関する調査研究 1. 損耗の状況による減点補正率の適用に関する調査研究 2. 損耗減点補正率基準表の見直しに関する調査研究』(2000)。

③評価基準を見る限り、経年減点補正率を用途・構造の異なる部分ごとに適用すべき場合や、その前提となる部分ごとの再建築費評点数の算出方法等が定められているとは解し難い。従って、評価基準は、構造別方式、すなわち経年減点補正率を用途・構造の異なる部分ごとに適用するという評価方法を採用していないと解される。

よって、複合構造家屋に対する経年減点補正率の適用方式は、一棟方式によるべきであると考える。一棟方式の中でいずれを用いるべきであるかは、評価基準から導くことができないので、評価対象である家屋の状況に応じて、その時価を最も適切に算定できる方式を用いるべきであろう⁽²⁰⁾。ただし、登記簿方式はその合理性が認め難いと思われる。

また、経年減点補正率の適用方式について、市町村長の裁量が認められるべきではない⁽²¹⁾。すなわち、当該家屋に係る固定資産税の納税義務者は、市町村長が用いた適用方式について、そこに裁量権行使の逸脱・濫用があるか否かではなく、それとは異なる適用方式が当該家屋の時価を最も適切に算定できる方式であることを主張して争うことができると解すべきである。

V 事例の検討

以下の記述は全て筆者の私見である。

事例1（1）：このような通路の用に供される土地について、前掲大阪高判令和5年6月29日は、その一部が非課税用途に当たるとして、商業ビル全体の床面積と本件参道空間の床面積との割合に応じて、当該土地に対する固定資産税等が非課税となるとした。

この判決は上告・上告受理申立てがされている。また、地方税法348条2項3号の「専ら」という文言にそぐわないようにも見え、この判決の判断は確定したものとは言い難い。他方で、この判断は、同規定により土地又は家屋の一部の非課税を認めるという課税実務に沿っているという面もあり、この判断が維持される可能性も小さくないと思われる。従って、土地甲についても、その一部につき用途非課税が認められる可能性がある。

事例1（2）：このような通路の用に供される土地は、前述の通り、そもそも「公共の用に供する道路」に当たるものとは認められない可能性が高いであろう。従って、土地乙については、その一部についても用途非課税は認められない。

事例2：複合構造家屋の評価につき、筆者の考えは前述の通りであるが、現状においては、経年減点補正率の適用方式として構造別方式と一棟方式のいずれを用いるか、また一棟方式の

(20) それが市町村の税務行政上困難であるとしたら、前述の通り複合構造家屋に対する経年減点補正率の適用方式を評価基準に明記すべきである。そうすれば、その方式が一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該家屋についてその方式を用いることができない特別の事情の存しない限り、それを用いることが適法とされると解される。最判平成25年7月12日民集67巻6号1255頁参照。

(21) 前掲大阪地判令和4年3月24日参照。

資産税

うちどの方式を用いるかが、市町村によって異なっている。これらが統一されていない現時点においては、各市町村がそれぞれ採用している方式を調べるしかないであろう。

事例の家屋丙については、床面積割合方式が適用されるのであれば問題はない。それに対して、従来通り低層階方式が適用された場合には、その適法性が問題となるが、この点についても裁判例は分かれている。

「租税法事例研究会」構成員名簿

部 会	氏 名	所 属
法 人 税 部 会	◎成 道 秀 雄 名誉教授	成蹊大学
	○鈴 木 一 水 教 授	神戸大学大学院経営学研究科
	金 子 友 裕 教 授	東洋大学経営学部
	佐 藤 修 二 教 授	北海道大学大学院法学研究科
	白 土 英 成 税理士	千葉県税理士会
	藤 曲 武 美 税理士	東京税理士会
	吉 村 政 穂 教 授	一橋大学大学院法学研究科
所 得 税 部 会	◎神 野 直 彦 名誉教授	東京大学
	○田 中 治 名誉教授	大阪府立大学
	岩 崎 政 明 教 授	明治大学大学院法務研究科
	牛 嶋 勉 弁護士	第一東京弁護士会
	佐 藤 英 明 教 授	慶應義塾大学大学院法務研究科
	武 田 涼 子 弁護士	第一東京弁護士会
	渡 辺 徹 也 教 授	早稲田大学法学学術院
資 産 税 部 会	◎首 藤 重 幸 名誉教授	早稲田大学
	○渋 谷 雅 弘 教 授	中央大学法学部
	伊 藤 信 彦 弁護士	第一東京弁護士会
	柴 原 一 税理士	東京税理士会
	関 根 美 男 税理士	東京税理士会
	野 口 浩 教 授	青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科
	平 川 英 子 教 授	駒澤大学法学部

(注) ◎印は部会長 ○印は部会長代理

税務事例研究 第201号 (2024)

2024年9月20日 発行

編者 公益財団法人日本税務研究センター

発行者 西村 新

東京都品川区大崎1丁目11番8号

日本税理士会館1F

電話 03(5435)0912(代表)

※無断転用・転載等は、一切お断り致します。

定価990円(本体900円 + 税 10%)

賛助会員の購読料は年会費に含まれます。