

【論文】

収用等による圧縮記帳の本質と 損金経理の意義に関する考察

A Consideration on the Essence of the Advanced Depreciation by Condemnation and the Significance of Recognizing in Accounting as Expense

平野嘉秋
Hirano Yoshiaki

目次

- 1 はじめに
- 2 収用等による資産の譲渡の意義
- 3 措法第 64 条による圧縮記帳制度
 - 1) 圧縮記帳制度創設の趣旨
 - 2) 措法第 64 条第 1 項における代替資産の意義
 - (1) 措法第 64 条第 1 項の圧縮限度額計算規定
 - (2) 措法第 64 条第 1 項の条文内容
 - (3) 小括
- 4 確定決算主義における損金経理の意義と圧縮記帳の関係
 - 1) 確定決算主義
 - (1) 確定決算主義の沿革
 - (2) 確定決算主義採用の理由
 - (3) 会計基準の国際化に伴う確定決算主義の見直し論議
 - 2) 損金経理の意義
 - (1) 損金経理要件の意義
 - (2) 損金経理要件の問題点
 - (3) 圧縮記帳と損金経理
 - (4) 小括
- 5 租税公平主義と課税実務からの考察
 - 1) 圧縮限度額計算における課税の公平
 - 2) 課税実務上の観点からの検討
- 6 収用等に伴う圧縮記帳に関する判例等
- 7 米国における収用等による圧縮記帳
- 8 むすびに代えて

(要旨)

収用等による資産の譲渡は、土地収用法その他の法律の規定を背景として、法人の意思にかかわらず、非任意で行われるものである。収用等に伴う代替資産の取得に係る譲渡益に対して直ちに課税するというのは実情に合わず、直ちに課税するとすれば新たな資産の取得ができなくなる恐れも生じる。その結果、非任意の譲渡を強いられながら、法人の事業の継続を困難にすることにつながる。したがって、非任意である収用等に係る資産の譲渡益については、課税関係において不合理な取扱いが生じないようにするもので、税制上の優遇措置ではなく、非任意で（いわば強制的に）行われることに対する救済措置といえる。しかしながら、収用等による代替資産の取得価額については、税法上認められている圧縮記帳との関係から検討されるべき問題点が多いにもかかわらず、必ずしも十分な研究が試みられていない。

1 はじめに

2020年の東京オリンピック・パラリンピックの開催に向け、魅力あふれるまちづくりが急務とされている中、収用制度の役割はますます大きくなっており、収用を推進する上で、税法上の圧縮記帳制度は重要な機能を果たしている¹⁾。圧縮記帳制度は課税を繰り延べる措置であり、税法独自の考え方にに基づき設けられており、極めて政策的かつ技術的で、複雑な仕組みの一つである。なかでも、国、地方公共団体等が施行する公共事業のために行われる土地等の買収等（以下「収用等」という。）による代替資産の取得価額については、税法上認められている圧縮記帳との関係から検討されるべき問題点が多いにもかかわらず、必ずしも十分な研究が試みられていない。

問題の所在

近年、収用により譲渡した資産の代替資産として取得した複数の資産について、「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」を適用して損金の額に算入した圧縮損が適正か否かという問題が惹起された。具体的には、租税特別措置法施行令第39条第4項（以下「措令39④」と略記）を適用した場

合に、①圧縮限度額の計算においてその基礎となる代替資産の取得価額は「損金経理により帳簿価額を減額した資産の取得価額」であるか否か、②圧縮限度額について個々の代替資産ごとに圧縮限度額の計算が適正か否か、という問題であり、税務訴訟が提起され、東京地裁は平成24年5月10日、収用等の圧縮記帳を巡り、①損金経理等のない代替資産の取得価額は圧縮限度額の算定に係る代替資産の取得価額とはならない、②複数の取得資産をもって代替資産とした場合の圧縮限度額は“個々の代替資産ごと”に算定すべきである旨を判示し、納税者の主張を斥けている²⁾。この判決は東京高裁で支持され、最高裁でも支持され上告棄却となっている。しかしながら、この判決内容は従来の課税実務から大きくかけ離れたものであり、課税実務上、大きな負の影響を与えている。

そこで、本稿では、この収用による圧縮記帳制度に係る税務訴訟事案（平成24年5月10日東京地裁判決）を素材に、圧縮記帳における損金経理の意義について考察し、収用等による圧縮記帳における代替資産の取得価額と損金経理の関係、さらに収用等による圧縮記帳制度のあり方について若干の提言を行う。

2 収用等による資産の譲渡の意義

収用等は、公共事業の施行者に認められている収用権等を背景として行われる点において、一般の任意売買と区別される。収用による資産の譲渡は、所有者の意思にかかわらず、非任意で（いわば強制的に）行われるものである。収用が認められるためには、収用権が認められなければならないが、わが国においては、土地収用法等が規定されている³⁾。

公共事業の施行に伴って行われる土地等の譲渡については、このような特別な事情があるため、その譲渡によって生ずる譲渡益に対し一般の譲渡益に対するのと同様な課税上の取扱いをすることは適当でないと認められる。そこで、わが国の税法においては、対価補償金については一種の救済をすべく課税を繰り延べる制度が採用されている。課税繰延べの手法としては、「圧縮記帳の方法」と「譲渡がなかったものとする方法」の二つがあり、前者は法人税法、後者は所得税法で採用されている⁴⁾。

3 措法第 64 条による圧縮記帳制度

1) 圧縮記帳制度創設の趣旨

従来、収用等又は換地処分等により補償金等を取得した場合の課税の特例は、原則として資産の再評価の特例として措置されていた。そのため、その特例の利益を受けることができるのは、再評価の基準日において個人又は法人が有していた資産について収用等又は換地処分等があった場合に限られ、その基準日後に取得した資産については、再評価制度自体がない関係から、このような再評価額の特例の適用を受けることができず、その間の税負担に相当の差異が認められた。その結果、単に譲渡資産を再評価の基準日において偶々有していたか否かにより税負担が著しく

異なるのは制度上不合理なものというべく、その合理化が望まれていた⁵⁾。

上記背景の下、昭和 34 年度税制改正で、法人が収用に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例が租税特別措置法第 64 条（以下「措法 64」と略記）に規定された。当該特例は、収用に伴う補償金等により一定の期間内に代替資産を取得したときに収用された資産の譲渡について直ちに課税するとすれば、新たな資産の取得ができなくなり、ひいては法人の事業の継続を困難にする。また、土地収用法その他の法律による資産の収用等は、道路や公園の建設などの公共目的のために行われることから、その公共目的をスムーズに達成するためには、税制上の特例を設けておくことが有効な一つの手段となる。そこで、法人の有する資産が収用等された場合において、その収用等の対価たる補償金等でもって代替資産を取得したときは、その取得した代替資産について圧縮記帳を認め、収用等により譲渡した資産の譲渡益について課税の延期を図る⁶⁾ことを創設の趣旨としている。

収用等による資産の譲渡は、土地収用法その他の法律の規定を背景として、法人の意思にかかわらず、非任意で（いわば強制的に）行われるものである。収用等に伴う代替資産の取得に係る譲渡益に対して直ちに課税するというのは実情に合わず、直ちに課税するとすれば新たな資産の取得ができなくなる恐れも生じる。その結果、非任意の譲渡を強いられながら、法人の事業の継続を困難にすることにつながる。したがって、非任意である収用等に係る資産の譲渡益については、課税関係において不合理な取扱いが生じないようにするもので、税制上の優遇措置ではなく、非任意で（いわば強制的に）行われることに對する救済措置といえる⁷⁾。

昭和 34 年改正税法詳解として国税庁の担当者は以下の通り説明している⁸⁾。

「今回の改正の骨子は、従来の再評価額の

特例はこれを廃止し、いわゆる圧縮記帳方式による特例を認めたことである。すなわち、収用等又は換地処分等により取得した補償金等の額により一定期間内に代替資産を取得した場合には、所得税法の適用については、選択によりその収用等又は換地処分等により譲渡した資産（以下単に「譲渡資産」という。）のうち代替資産に対応する部分の譲渡はなかったものとするとともに、その代替資産につき減価償却費の額を計算する際又はその代替資産の譲渡につき譲渡所得の計算をする際の計算の基礎となる代替資産の取得価額を譲渡資産の取得価額に置き換えることとし、また、法人の所得計算については、代替資産の帳簿価額を圧縮記帳することを要件にその圧縮額を損金に算入することを認めることとし、結果的には、代替資産につき減価償却費の額を計算するとき又は代替資産を譲渡するときまで、所得税又は法人税の課税を留保するものとされた。」

また国税庁職員による著書『措法通達逐条解説』（財経詳報社 2014）622頁では、「収用等の場合の課税の特例」関係について、以下の趣旨が解説されている⁹⁾。

「公共事業の施行に伴って行われる土地等の譲渡については、このような特別な事情があるため、その譲渡によって生ずる譲渡益に対し一般の譲渡益に対するのと同様な課税上の取扱いをすることは適当でないと認められる。

他面、公共事業施行者には事業の施行を担保するために収用権等が与えられているが、個々の土地等について収用委員会の裁決を得るまでの手続は大変なものであり、公共事業施行者は可能なかぎり任意買収の方法により早期に事業用地の確保を図りたいところである。そこで、税制の面から何らかの措置を講ずることにより、公共事業の施行の円滑化を図るべきではないかとの考えが生ずることになる。

このようなことから、租税特別措置法において、収用等の場合の課税の特例が設けられており、法人の所有する資産が収用等に伴って譲渡された場合には、その譲渡益に対する課税につき、代替資産についての圧縮記帳と5,000万円損金算入の特例との選択適用が認められることになっている。」

2) 措法第64条第1項における代替資産の意義

(1) 措法第64条第1項の圧縮限度額計算規定

措法第64条第1項の圧縮限度額計算において「当該収用等により譲渡した資産と同種の資産その他のこれに代わるべき資産として政令で定めるもの（以下第65条までにおいて「代替資産」という。）の取得（所有権移転外リース取引による取得を除き、製作及び建設を含む。以下第65条までにおいて同じ。）をし、当該代替資産につき、その取得価額（その額が当該補償金、対価又は清算金の額（既に代替資産の取得に充てられた額があるときは、その額を控除した額）を超える場合には、その超える金額を控除した金額。次条第9項において同じ。）に、補償金、対価若しくは清算金の額から当該譲渡した資産の譲渡直前の帳簿価額を控除した残額の当該補償金、対価若しくは清算金の額に対する割合（次条において「差益割合」という。）を乗じて計算した金額（以下この項及び第8項において「圧縮限度額」という。）の範囲内でその帳簿価額を損金経理により減額し、又はその帳簿価額を減額することに代えてその圧縮限度額以下の金額を当該事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法（当該事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法を含む。）により経理したときは、その減額し、又は経理した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入する。」

と規定している。

(2) 措法第 64 条第 1 項の条文内容

上記措法第 64 条第 1 項の条文の内容は、①法人の範囲、②譲渡資産の範囲、③課税の特例の対象となる譲渡の範囲、④取用又は使用の意義とその範囲、⑤代替資産、⑥代替資産の圧縮記帳、により構成され、惹起されている問題は⑤の代替資産の圧縮記帳をめぐる損金算入、とりわけ圧縮限度額の算定方法である。

上記措法第 64 条第 1 項における代替資産の圧縮記帳を巡る損金算入のプロセスは、第一ステップが圧縮限度額の算定（損金経理の要件は示されていない）、第二ステップが圧縮限度額の範囲内で損金経理を条件に損金処理を認めるというものである。

措法第 64 条第 1 項の圧縮限度額計算における代替資産の取得価額は「その額が当該補償金、対価又は清算金の額（既に代替資産の取得に充てられた額があるときは、その額を控除した額）を超える場合には、その超える金額を控除した金額」と定義されているのみであり、平成 24 年 5 月 10 日東京地裁判決で被告（課税庁）が主張する「同項及び租税特別措置法施行令第 39 条第 4 項の規定により、当該圧縮限度額の計算の基礎となる代替資産の取得価額は、損金経理により帳簿価額を減額する方法により圧縮した資産の取得価額である」とする意義は、措法第 64 条第 1 項並びに措令第 39 条第 2 項・第 3 項及び第 4 項に定められている、「代替資産」、「代替資産の取得価額」の意義とは異なるものである。

(3) 小括

措法第 64 条第 1 項並びに、措令第 39 条第 2 項、第 3 項及び第 4 項の圧縮限度額の計算の基礎となる「代替資産」及び「代替資産の取得価額」の定義には、「損金経理により帳簿価額を減額する方法により圧縮した資産」あるいは、「損金経理により帳簿価額を

減額する方法により圧縮した資産の取得価額である」という明記された文言はない。また、措置法通達にも上記内容のものはない。

4 確定決算主義における損金経理の意義と圧縮記帳の関係

1) 確定決算主義

法人税に係る確定申告は「確定した決算」に基づき申告しなければならない（法人税法（以下「法法」と略記）74①）、課税所得の計算上、確定した決算において所定の経理を行った場合に限って効果が生じ、所定の経理がない場合には、事実関係のいかんにかかわらず効果がないものとする考え方を「確定決算主義」（又は「確定決算基準」）という。具体的には、法人税の各事業年度の所得は、企業利益（当期純利益）を基礎にして、これに企業会計と取扱いが異なる法人税法上の「別段の定め」や事実認識の違い等による調整を加えて誘導的に計算する。

(1) 確定決算主義の沿革

確定決算主義について、株主総会等の承認を受けた決算に基づいて課税所得計算及び税額計算を行うという形式的な意義が法文化されたのは、「確定した決算に基づいて」という文言が導入された昭和 22 年以降である。しかし、形式的意義における確定決算主義が法文化されていない昭和 22 年前であっても、賦課課税方式による税額計算においては、株主総会等の承認を受けた決算書類を税務署等に提出する必要がある、この決算書類に基づいて課税当局が税額計算を行っていたことから、明治 32 年に法人課税が開始されてからこれまで、形式的意義における確定決算主義は、一貫して適用されてきたと言えることができる。また企業会計に基づく決算による損益計算を基礎として課税所得を計算するという意味で実質的意義の確定決算主義は、所得税（法人税）法の草案創設時の明治 17 年に遡

ることができる¹⁰⁾。

(2) 確定決算主義採用の理由

法人税法で確定決算主義が採用された理由としては、①商法その他の法令及び企業会計原則に立脚して計算された確定決算による利益が一応相当なものであると考えられる、②税法も修正部分だけ規定すればよいということであり簡便である、③課税所得計算の前提となる取引事実の確定が特に法人の減価償却や引当金の計上等いわゆる内部取引の確定が容易になる、④確定決算主義によらず申告調整主義によれば申告調整は会社の決算利益より課税所得が減少する方向で行われるであろう、ということである¹¹⁾。

(3) 会計基準の国際化に伴う確定決算主義の見直し論議

我が国の会計基準の国際化を背景として、連結財務諸表にIFRSを任意適用することにより、日本基準の中に潜在的に存在した問題が顕在化し、個別会計基準にIFRSとのアドプション及びコンバージェンスが進行することにより、法人税の課税所得計算について確定決算主義を見直すべきとの種々の議論が惹起されている。この確定決算主義につき見直しをすべきであるという主張の論拠は、主として次の2点に集約される。

- ①企業利益の概念と法人税法の課税所得概念との相違が拡大することによる申告調整の煩雑化
- ②減価償却等における損金経理要件がもたらす逆基準性問題

また、確定決算主義の見直しのレベルについては、企業利益と課税所得との連続性を完全に分断すべきとの主張から、少なくとも損金経理要件を緩和すべきとの主張まで幅がある¹²⁾。

2) 損金経理の意義

(1) 損金経理要件の意義

法人税の課税所得の計算上、一定の費用又は損失については、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（以下「損金経理」という。）を要件として損金の額に算入されることが規定されている。「損金経理」については、法人税法第2条第25号において、「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。」と定義されており、損金経理が要求される事項に関して確定した決算において計上した金額については、申告調整により増加又は減少させることは許されない¹³⁾。

「損金経理」という用語は、昭和40年改正法人税法において創設された用語であるが、改正前においても同様な取扱いが行われていた。当該用語の創設理由については、「旧法の確定決算基準に関する規定は必ずしも充分でない点があるので制度を存置する以上は確定決算基準を明確化して置く必要があると考えられます。そのため新法においては、確定決算基準が要求されている事項については、『損金経理』という用語を用いることによりこの点が明らかにされています。」と説明されている¹⁴⁾。

損金経理要件は、償却費、評価損又は引当金の計上等、法人の内部取引について、その計上や繰入れに係る法人の意思を表明し、課税当局がそれを確認するためのものであるが、少額減価償却資産の損金算入等の外部取引であっても損金経理を要求する項目がある。したがって、現行の法人税法における損金経理要件の趣旨や機能は必ずしも一様ではない¹⁵⁾。

外部取引事項（対外的に実現した事実による取引事項）は、企業の決算にかかわらず法人税法の基準に基づいて修正（いわゆる“税務調整”）されなければならない。仮に、会計処理が事実と異なっていればその事実に基づ

づいて決算を修正しなければならない。しかしながら、内部取引事項（会社の内部の計算、すなわち対外的な実現を見ない取引）については、会計上費用として計上されてしかるべき費用となるべきものである。これらの費用は対外的には実現するものではないが、企業においては、費用として計上されるものである。この内部取引事項に係る金額を第三者たる国又は地方公共団体が認定することは適当でもなく、かといって、このような金額の計算を無条件に企業の任意に委ねることも、その計算が主観的判断に基づく要素が強いだけに適当ではない。そこで、これらの内部計算に係る費用は、課税所得の計算においては、原則として一定の限度額を定め、その限度額の範囲内においては企業の行った計算を最終のものとし、それ以外の計算を認めないものとされている。

(2) 損金経理要件の問題点

損金経理要件の問題点については以下のものが指摘されている。

- ①法人税が申告納税方式を採用していることからみると、法人の内部取引に関する意思の確認を申告書の上で行うことも可能であり、必ずしも損金経理による必要はない。
- ②企業会計と会社法会計の国際化が進行すると、会計基準と法人税法との乖離が拡大することとなり、損金経理要件が会計処理と税務処理の障害になるおそれがある。
- ③損金経理要件は、減価償却費や各種引当金の計上額などについて、企業会計上適正と認められる金額を超えて費用計上することの誘因となっており、法人税法が不当に企業会計に介入するという逆基準性の問題を生じさせている。

仮に損金経理要件を廃止したとしても、法人税の申告は、法人税法に従って算定された適正な課税所得に基づいて行われるものであり、その限りでは課税上の弊害は生じないと考えられる。しかしながら、費用又は損失に

ついて広く申告調整方式を導入した場合には、「決算利益はより多額に、課税所得はより少額に」という企業行動を誘引することとなり、損金経理要件を採用していない米国などでは、現にそのような事象が生じている¹⁶⁾。

(3) 圧縮記帳と損金経理

圧縮記帳の経理方法は、法人がその確定した決算に基づいて損金経理の方法により行うことを原則とする。つまり、圧縮記帳は対外的に実現した利益をその後の内部計算によって相殺する性質のものであり、一定の限度額は課税の公平という観点から国が定め、そのうちどれほどを圧縮するかは法人の自由にまかされ、またその判断によることとされている。法人として圧縮記帳を行うこと、定められた一定の額のうち損失又は費用とし帳簿価額を減額する金額について、法人みずからこれを決算において確定しなければならない。確定決算基準の内容をなす「損金経理」要件は、二つの側面において企業経理を規制する。一つは、課税所得の計算上、損金算入するためには損金経理をしなければならない、ということであり、もう一つは、損金算入される金額は損金経理した金額が限度になる、ということである。

(4) 小括

措法第64条第1項に規定する方法による会計上の処理（帳簿価額を損金経理により減額）を行うことを要件として圧縮限度額の範囲内の金額を損金の額に算入することを認めた規定であり、損金経理により帳簿価額を減額する方法により圧縮した資産のみが代替資産であるとは明記されておらず、税務上の一定の限度額算定の基礎価額に包含する否かは、損金経理の機能としては存在しない。

したがって、措法第64条第1項には損金経理により帳簿価額を減額する方法により圧縮した資産のみが代替資産であるとは明記されておらず、また税務上の一定の限度額算定

の基礎価額に包含する否かについて、損金経理は機能としては有しておらず、措令第39条第4項に規定する代替資産であっても、損金経理により減額していない代替資産の取得価額については圧縮限度額の算定において包含しないとして行った圧縮限度額超過の認定処分は誤った解釈であると思料する。

5 租税公平主義と課税実務からの考察

(1) 圧縮限度額計算における課税の公平

課税の公平の観点からすると、すべて損益処理を企業の自主的経理にゆだねるのは問題がある。特に、処理の方法に選択の余地がある、例えば内部取引事項について、企業の自主的判断に基づいて処理してよいものとするれば、同一条件にある企業同士であっても課税所得が異なる結果となり、課税の公平が保てないことになる。

したがって、課税の公平の観点から、圧縮限度額のような内部取引事項については、企業間で同一条件であれば、同一額になるべきものである。その限度額のうち、どれだけを損失として計上するかは、企業の裁量によるべきものである。

個人が収用等により資産を譲渡した場合も、法人の場合と同一の課税となることが課税の公平の観点からは、望ましいことである。個人が収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例が措法第33条で規定され、個人の有する資産で、棚卸資産、事業所得の基因となる山林、雑所得の基因となる土地及び土地の上に存する権利以外の資産（以下「棚卸資産等以外の資産」という。）を収用等により譲渡し、その補償金等で代替資産を取得した場合には、①その補償金等の額が代替資産の取得価額以下であるときは、その譲渡した資産の譲渡がなかったものとし、②その補償金等の額が代替資産の取得価額を超えるときは、その超える部分に相当する部分の譲渡

があったものとして、譲渡所得若しくは山林所得の金額の計算をする（措法33①、措令22②）。個人であれば、経理処理に関係なく、収用に係る譲渡はなかったものとされ、課税関係は生じない。

措法64条1項で「圧縮限度額の範囲内でその帳簿価額を損金経理により減額し、又はその帳簿価額を減額することに代えてその圧縮限度額以下の金額を当該事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法（当該事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法を含む。）により経理したときは、その減額し、又は経理した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入する。」と規定されており、損金経理以外に積立金経理（剰余金の処分で積み立てることができる）が認められている。したがって、損金経理により帳簿価額を減額した資産のみを圧縮限度額の計算の基礎となるとした場合、積立金経理した場合に比し著しく不利となる。

収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例は、その補償金等により一定の期間内に代替資産を取得したときは、収用された資産の譲渡がなかったものとして扱うことを趣旨としており、個人では、当該譲渡益はなかったものとみなし、法人では圧縮記帳の方式を採用して当該譲渡益の課税を繰延べ、その趣旨を実現しようとしたものである。収用等による資産の譲渡は、土地収用法その他の法律の規定を背景として、法人の意思にかかわらず、非任意で（いわば強制的に）行われるものである。収用等に伴う代替資産の取得に係る譲渡益に対して直ちに課税するというのは実情に合わず、直ちに課税するとすれば新たな資産の取得ができなくなる恐れも生じる。その結果、非任意の譲渡を強いられながら、法人の事業の継続を困難にすることにつながる。したがって、非任意である収用等に

係る資産の譲渡益については、課税関係において不公平な取扱いが生じないようにするのが、その趣旨といえる。

(2) 課税実務上の観点からの検討

国税庁ホームページ〔国税庁 No.5650 取用等があったときの圧縮記帳〔平成 22 年 4 月 1 日現在法令等〕〕において、以下のごとく、記載されている。

「法人の所有する資産が取用等され、補償金（対価補償金及び移転補償金などで対価補償金として取り扱うものに限り。）を取得し、その補償金により代替りの資産（以下「代替資産」という。）を取得した場合には、代替資産について圧縮限度額の範囲内で帳簿価額を損金経理により減額するなどの一定の方法で経理したときは、その減額した金額を損金の額に算入する圧縮記帳の適用を受けることができます。」

このことは、損金経理の前に圧縮限度額が算定され、その範囲内で損金経理を行う、という内容になっている。そのため、①損金経理した金額を代替資産の圧縮限度額の基礎価額対象に認定し、次いで②その資産を圧縮限度額の計算の対象となる代替資産として圧縮限度額を確定することになれば、代替として取得した資産を損金経理しない限り、圧縮限度額の対象となる代替資産が決定されず、ひいては圧縮限度額は算定されないから、代替資産について圧縮限度額の範囲内で帳簿価額を損金経理により減額するなどの一定の方法で経理することは不可能である。

6 取用等に伴う圧縮記帳に関する判例等

取用等に伴う圧縮記帳に関する判例等に、取用等に伴う代替資産の取得の特例の適用に関し、代替資産である賃貸用ビル等の建物は、建物本体と電気、給排水、昇降機等の各設備が一体となってその効用を有する不可分一体のものとみるべきで、当該建物本体と各

付属設備を含めたものを複合して一個の代替資産とみるのが相当であるとして、原処分庁の主張を退けた事例¹⁷⁾がある。

(1) 本事例の争点

本事例の争点は請求人（納税者）が取得した B ビル（「取得資産名欄」に記載されている建物本体及び 13 個の建物附属設備から成る。）が 1 個の代替資産であるか 14 個の代替資産であるかである。

(2) 請求人の主張

原処分庁は、請求人が 14 個の代替資産を取得したと主張するが、本件取得資産は本体とその附属設備が一体となって初めて正常に機能する分離不可能な 1 個の事業用資産であり、1 個の代替資産である。原処分庁は措置法第 64 条第 1 項が複数の代替資産が存在することを当然に予定している旨主張しているが、これは所在地や用途、機能が異なる別棟の建物を取得した場合を想定しているものである。また、減価償却に関する規定で定められた資産区分は減価償却費算定上のものであって、取用に伴い代替取得する資産の区分に該当するものとは考えられない。

(3) 原処分庁の主張

請求人は、本件取得資産について建設仮勘定から建物勘定へ振替処理を行う際その細目として、建物及び建物附属設備等合計 15 の資産に区分しており、また、本件取得資産の工事に係る請負契約書等においても、減価償却資産の耐用年数等に関する省令に基づき、資産区分をしている。さらに、請求人は、上記 15 個に区分された資産のうち消化器一式を除く 14 個の建物及び建物附属設備の取得価額 1,460,509,500 円につき、個々の資産ごとに圧縮記帳を行い、1,069,823,208 円を損金経理するとともに、その後の減価償却費の算定に当たっても、個々に区分された取得価額から圧縮記帳による減額分を控除した金額を基礎として計算している。以上のことから、請求人は本件取得資産を 14 個の減価償

却資産と自認していると認められる。

ところで、措置法第64条第1項は、収用等に伴い複数の代替資産を取得することを当然に予定しているものであり、……請求人が14個の減価償却資産と自認していることによればそれぞれ個々の代替資産ごとに圧縮限度額を計算すべきであり、それが措置法第64条の趣旨に合致する。

・・・・・・・・・・・・・・・・

以上のことから、本件取得資産の区分はこれらの法令に従い、建物及び建物附属設備について、それぞれ個々の資産とみるべきである。

(4) 国税不服審判所の判断

本事例では下記の判断がなされている。

「イ 減価償却費の計算に当たっては、法定耐用年数の区分に応じて、建物本体と個々の附属設備をそれぞれ区分しなければならないことは原処分庁主張のとおりであり、また、請求人が本件の損金経理に当たり、代替資産として「減価償却資産」を挙げている措置法施行令第39条第4項を適用したことも事実である。

しかしながら、このことから直ちに、代替資産である減価償却資産の区分を耐用年数の区分と同様に行わなければならないと解するのは相当でない。

代替資産の範囲に関する措置法施行令第39条第4項は、その文言から同条第2項の特例規定と認められるところ、原則規定である同条第2項は、代替資産として「建物（その附属設備を含む。）又は建物に附属する大蔵省令で定める構築物」と規定しているから、代替資産の区分としては附属設備（減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表第1の「建物附属設備」に掲げるもの）はすべて「建物」に含まれる資産と解していることが明らかであり、第4項の減価償却資産たる建物及びその附属設備についても同様の解釈をすべきである。

ロ また、請求人が経理処理の各段階で本件取得資産を14ないし15個の資産に区分していることは原処分庁主張のとおりであるが、これは、減価償却費の額の計算のため区分したにすぎず、代替資産として区分することを自認したなどということとはできない。

ハ さらに、措置法第64条第1項には「既に代替資産の取得に充てられた額があるときは」との文言があり、複数の代替資産が存在することがありうることは原処分庁の主張のとおりであるが、この規定上の文言を根拠に、代替資産が複数であるとするのは論理の逆転というほかなく、この主張が採用できないことは明らかである。

ニ 以上のように、代替資産が14個であるとする原処分庁の主張はいずれも採用できず、一方、賃貸用ビル等の建物は、建物本体と電気、給排水、昇降機等の各設備が一体となってその効用を有する不可分一体のものとするべきであり、これを1個の代替資産とみるのが相当である。」

7 米国における収用等による圧縮記帳

わが国の収用等による課税繰延べ制度に相当するものとして、非任意的な交換の場合に利用できる課税繰延べ制度が米国内国歳入法第1033条で規定されている。

(1) 非任意的な交換における課税の繰延べ

米国内国歳入法第1033条における資産の非任意的な交換は、資産が破壊（destruction）、盗難（theft）、強制収用（condemnation）等により処分され、納税者が他の資産を受領又は金銭（例えば収用補償金）を受領した場合に生じる資産の交換である。この場合、資産の強制的又は非任意的な交換により得られる会計上の利益について、下記の要件を満たす場合、米国内国歳入法上、課税所得として認識しないことができる¹⁸⁾。

①資産が非任意的又は強制的に、サービス又

は使用面で同種又は関連がある他の資産¹⁹⁾ (similar or related in service or use) に交換される場合、当該交換により生じる会計上の利益は課税所得としては認識されない。旧資産の税務上の基準価額 (basis of the old property) が単純に新資産に移行されることになる。

- ②資産が非任意的に金銭 (例えば火災により建物が消失した場合支払われる保険金) 又はサービス又は使用面で同種又は関連がない資産と交換される場合、所有者は定められた代替期間内に、当該交換に伴う利益については、課税所得としての認識を繰り延べることを選択することができる。

米国内国歳入法第 1033 条は原則として利益の繰延べしか認めておらず、非任意的交換により会計上の利益が生じた場合には、納税者は、交換された資産により実現した金額が、代替資産の取得原価を超える場合のみ、会計上の利益を課税所得として認識することを選択することができる²⁰⁾。非任意的交換により実現した会計上の利益の全部又は一部については、それが実現した年におけるその利益を控除することによって繰延べを選択することができる²¹⁾。非任意的交換により会計上の利益を実現した納税者は、その利益が実現された課税年度の納税申告書に、非任意的交換の明細を記載しなければならない。非任意的交換により生じた損失については、交換された資産が事業に用いられ、所得を生み出すのに使用された場合のみ、課税所得から控除することができる。非任意的交換により得られた正味手取り金が代替資産に投資されない場合、当該利益は認識されなければならない²²⁾。

(1) 代替資産の意義

代替資産は①交換される資産と同種の資産又はサービス若しくは使用と関係がある他の資産 (similar or related in service or use)²³⁾ であり、②かかる他の資産を所有す

る法人を 80% 支配することにより実質的に取得する資産も代替資産であり、③購入は実際に実施されなければならない (例えば所有権が移転されなければならない)、購入契約の締結では十分ではない。

しかしながら、納税者の事業に用いられ (基本的に販売のために保有する在庫又は資産を除く)、又は投資のために保有される不動産に関する取引の場合には、代替資産は、交換される資産と同様の資産、サービス又は使用と関係がある資産である必要はない。代替資産は、それが取引又は事業の生産的な活動又は投資のために保有される場合には、交換される資産と「同種」の性質 (“like kind”) である必要がある²⁴⁾。しかしながらこの「同種」テスト (“like kind” test) は一般に適用される「同様の使用」という基準 (“similar use” standard) よりもその字義にこだわることなく、その資産を所有する法人を 80% 支配することによる実質的取得、又は火災、暴風雨その他の災害²⁵⁾ には適用されない

(3) 代替資産の取得期間

代替資産の取得又は同資産を所有する法人を 80% 支配することによる取得は、破壊、強制取用等が実際に行われる日、又は強制取用又は徴発の脅迫又は急迫した危険が始まった日のいずれか早い日から、所定の期間内に完了しなければならない。代替資産の取得期間は、原則として、交換による利益が実現した課税年度の終了後 2 年以内の期間であり²⁶⁾、事業用又は投資目的で保有される不動産が取用されることにより利益が実現した場合は 3 年に延長されている。例外として、棚卸資産等の販売目的で保有している資産については、原則どおり 2 年間となる²⁷⁾。

(4) 代替資産の基準価額

納税者が取用等により受領した補償金や保険金の総額から、それら金額を受領するために要した諸費用 (法律費用など) を控除する

ことにより“実現総額”を計算し、この実現総額から取用等された資産の調整基準価額（いわゆる“税務上の簿価”）を差し引くことにより、実際の交換損益が計算される。納税者は、一定の期間内の実現総額以上の価額の類似資産又は代替資産を購入した場合、当該交換利益の全額を将来に繰り延べることができる。一方で、一定の期間内に購入した類似資産又は代替資産の価額が実現総額より少ない場合、その差額の範囲内で交換利益を認識しなければならない²⁸⁾。

(5) 課税繰延べの要件

非任意による資産の交換による利益の繰延制度においては、損金経理の要件は存在しない。

8 むすびに代えて

取用等による圧縮記帳における代替資産の取得価額に関する平成24年5月10日東京地裁判決は、下記の理由により、誤ったものであると思料する。また、裁判所の判断が妥当といえるのであれば法の不備ともいうことができ、租税法律主義に基づき明確にすべきであり、また課税実務の実情に合った立法措置を講じる必要がある。

(1) 第2章で考察したように、取用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例は、その補償金等により一定の期間内に代替資産を取得したときは、取用された資産の譲渡がなかったものとして扱うことを趣旨としており、個人では、当該譲渡益はなかったものとみなし、法人では圧縮記帳の方式を採用して当該譲渡益の課税を繰延べ、その趣旨を実現しようとしたものである。取用等による資産の譲渡は、土地取用法その他の法律の規定を背景として、法人の意思にかかわらず、非任意で（いわば強制的に）行われるものである。取用等の伴う代替資産の取得に係る譲渡益に対して直ちに課税するというのは実情に合わ

ず、直ちに課税するとすれば新たな資産の取得ができなくなる恐れも生じる。その結果、非任意の譲渡を強いられながら、法人の事業の継続を困難にすることにつながる。したがって、非任意である取用等に係る資産の譲渡益については、課税関係において不合理な取扱いが生じないようにするのが、その趣旨といえる。

課税の公平の観点から、圧縮限度額のような内部取引事項については、企業間で同一条件であれば、同一額になるべきものであり、その限度額のうち、どれだけを損失として計上するかは、企業の裁量によるべきものである。圧縮限度額の計算においてその基礎となる「代替資産の取得価額」は「損金経理により帳簿価額を減額した資産の取得価額」である（つまり、損金経理しなかった資産は「代替資産の取得価額」に該当しない）とすれば、同一条件であれば同一となるべき圧縮限度額が企業間で相違することになる。

個人の場合は、取用等による譲渡の範囲及び代替資産の範囲は法人の場合と同様であるが、圧縮記帳は行われず、原則として資産の譲渡はなかったものとして扱われる。原処分庁の更正理由が適正となれば、個人と法人間では、取用等に伴い代替資産を取得した場合の課税関係に差別が生じることになり、課税の公平の観点からは望ましいものとはいえない。

したがって、措令39条第4項の適用においては、損金経理しなかった資産についても「代替資産の取得価額」に包含され、圧縮限度額を算定することが課税の公平の観点から、望ましい解釈であり、立法においても考慮されているものと思料する。

(2) 第3章で考察したように、措法第64条第1項並びに、措令第39条第2項、第3項及び第4項の圧縮限度額の計算の基礎となる「代替資産」及び「代替資産の取得価額」の定義には、「損金経理により帳簿価額を減

取用等による圧縮記帳の本質と損金経理の意義に関する考察

額する方法により圧縮した資産」あるいは、「損金経理により帳簿価額を減額する方法により圧縮した資産の取得価額である」という制限条項は存在していない。また、措置法通達にも上記内容のものはない。

したがって、「同項及び租税特別措置法施行令第39条第4項の規定により、当該圧縮限度額の計算の基礎となる代替資産の取得価額は、損金経理により帳簿価額を減額する方法により圧縮した資産の取得価額である」との判断は、租税法主義の観点から認められるものではない。

(3) 第4章で考察したように、措法第64条第1項は、同項に規定する方法による経理上の処理（帳簿価額を損金経理により減額）を行うことを要件として圧縮限度額の範囲内の金額を損金の額に算入することを認めた規定であり、したがって、原処分庁の主張する損金経理により帳簿価額を減額する方法により圧縮した資産のみが代替資産であるとは明記されておらず、税務上の一定の限度額の算定の基礎価額に包含するか否かは、損金経理の機能としては存在しない。したがって、措法第64条第1項には損金経理により帳簿価額を減額する方法により圧縮した資産のみが代替資産であるとは明記されておらず、また税務上の一定の限度額算定の基礎価額に包含するか否かについて、損金経理は機能としては有しておらず、平成24年5月10日東京地裁判決で課税庁の主張する「措令第39条第4項に規定する代替資産であっても、損金経理により減額していない代替資産の取得価額については圧縮限度額の算定において包含しないとして行った圧縮限度額超過の認定処分」は誤りであると思料する。

(4) 第5章で考察したように、課税の公平の観点から、圧縮限度額のような内部取引事項については、企業間で同一条件であれば、同一額になるべきものであり、その限度額のうち、どれだけを損失として計上するかは、

企業の裁量によるべきものである。圧縮限度額の計算においてその基礎となる「代替資産の取得価額」は「損金経理により帳簿価額を減額した資産の取得価額」である（つまり、損金経理しなかった資産は「代替資産の取得価額」に該当しない）とすれば、同一条件であれば同一となるべき圧縮限度額が企業間で相違することになる。

個人の場合は、取用等による譲渡の範囲及び代替資産の範囲は法人の場合と同様であるが、圧縮記帳は行われず、原則として資産の譲渡はなかったものとして扱われる。原処分庁の更正理由が適正となれば、個人と法人間では、取用等に伴い代替資産を取得した場合の課税関係に差別が生じることになり、課税の公平の観点からは望ましいものとはいえない。

したがって、措令39条第4項の適用においては、損金経理しなかった資産についても「代替資産の取得価額」に包含され、圧縮限度額を算定することが課税の公平の観点から、望ましい解釈であり、立法においても考慮されているものと思料する。

(5) 圧縮限度額の計算においてその基礎となる「代替資産の取得価額」に損金経理しなかった資産を含めない場合、課税の繰延べの対象となる金額は対価補償金（譲渡経費控除後）の額とならず、その金額以下となり、「取用等の場合の課税の特例（措法64条）」の立法趣旨を反映しない結果となる。

(6) 第5章の2)で考察したように、課税実務上、圧縮記帳の適用を受ける場合、先に圧縮限度額が算定され、その範囲内で損金経理を行われている。判決内容に従えば、まず、①損金経理した金額を代替資産の圧縮限度額の基礎価額対象に認定し、次いで②その資産を圧縮限度額の計算の対象となる代替資産として圧縮限度額を確定している。つまり、代替として取得した資産を損金経理しない限り、圧縮限度額の対象となる代替資産が決定

取用等による圧縮記帳の本質と損金経理の意義に関する考察

されず、限度額は算定されないから、代替資産について圧縮限度額の範囲内で帳簿価額を

損金経理により減額するなどの一定の方法で経理することは不可能である。

(注)

- 1) 昭和34年度税制改正で、特別措置の合理化の一環として、資産につき取用等又は換地処分等があった場合の課税の特例が制定された。当時、東京オリンピックを控え、公共工事のための取用・買収等が粛々行われ、これらの事由により資産の移転があった場合における所得税や法人税の負担はどのようになるかということは、かなりの関心事となっていた。
- 2) 国等からの取用事業に係る資産の買取りの申出に応じて事業用資産を譲渡したことで取得した補償金による資産の取得につき、措法64条1項の規定に基づく課税の特例（圧縮記帳）を適用してされた法人税の確定申告に対し、法人の有する資産が土地取用法等の規定に基づいて取用されるなどし、当該法人が補償金等を取得した場合において、当該法人が差引補償金の額に相当する金額をもって複数の資産の取得をし、措令39条4項の規定の適用により当該複数の資産をもって代替資産としたときは、同法64条1項所定の圧縮限度額は、複数の取得資産を全体として一つの代替資産とし、個々の資産の取得価額を合計して計算する方法により求められるべきものではなく、また損金経理等のない代替資産の取得価額は圧縮限度額の算定に係る代替資産の取得価額とはならないとした更正を適法とした事例（東京地裁平成24年5月10日（平成22年（行ウ）第476号）、東京高裁平成25年3月14日（平成24年（行コ）第237号）判決）。
- 3) 土地取用法により、強制的に取用された土地の所有者には損失補償金が支払われるが、その中心となるものが、対価補償金である。この対価補償金の支払基準は、「公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱」（昭和37年閣議決定）により算定される。
- 4) 具体的には、個人に対する課税では、当該譲渡

益はなかったものとみなし、法人に対する課税では圧縮記帳の方式を採用して当該譲渡益の課税を繰り延べ、その趣旨を実現しようとしたものである。

- 5) 米山鈞一「改正租税特別措置法中取用等の場合の課税の特例」『税務弘報（第7巻第5号）』（中央経済社 1959）677頁。
- 6) 成松洋一『圧縮記帳の法人税務』（大蔵財務協会2012）273－274頁。
- 7) 一般的に、法人がその有する土地等を譲渡する場合には、取引の相手方、譲渡価額、譲渡時期等の取引の要素を自己に有利もしくは便利になるように選択することが可能であるが、公共事業の施行に伴う譲渡にあっては、このような選択は不可能である。特に、事業の継続上、その有する土地等を譲渡する予定がまったくない場合に、取用権等を背景として買収が行われるときは、事業を継続していくうえで各種の障害が生ずることは明らかである（大澤 幸宏『法人税関係 措置法通達逐条解説—平成26年3月1日現在』（財経詳報社 2014）622頁）。
- 8) 米山・前掲注（5）678頁。
- 9) 大澤 幸宏・前掲注（7）622頁。
- 10) 日本公認会計士協会租税調査会研究報告第20号「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」6-7頁（2010年6月15日）。
- 11) 吉牟田功『法人税法詳説～立法趣旨と解釈～』36頁（中央経済社 1994）。
- 12) 日本公認会計士協会租税調査会研究報告第20号・前掲注（10）2頁。
- 13) 同上，8頁。
- 14) 『昭和40年 改正税法のすべて』（国税庁刊）100頁。
- 15) 日本税理士会連合会税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について～平成19年度諮問に対する答申～」5頁（2008年3月17日）。

取用等による圧縮記帳の本質と損金経理の意義に関する考察

- 16) 同上, 5-6 頁。
- 17) 裁決事例集 No.48 - 295 頁 (1994 年 11 月 7 日裁決)。
- 18) IRC § 1033. CCH, 2017 U.S.MASTER TAX GUIDE [hereinafter “2017 U.S. MASTER TAX GUIDE”] at 1713. MARTIN J. MCMAHON, JR., *Taxation of Equine Sales and Exchanges*, 75 Ky. L.J. 205(1986), 307-309.
- 19) 米国内国歳入法第 1033 条の代替資産の要件は, 同法第 1031 条の “LikeKind” である資産という要件に対し, 同法第 1033 条は “Similar or Related in Service or Use” が要件となっている。この要件は, 同法第 1033 条の起源となった 1921 年歳入法で初めて採用され, それ以前においては, 制定法も規則もこの要件については規定していなかった (藤中敏弘「内国歳入法 (IRC) 第 1033 条を手掛かりとした解釈原理の探求～公用取用における課税繰延への意義～」96 頁)。
- 20) IRC § 1033(g)(4). 2017 U.S. MASTER TAX GUIDE, *supra note (18)*, at1713.
- 21) IRC § 1033(a)(2)(A). 2017 U.S. MASTER TAX GUIDE, *supra note (18)*, at1713.
- 22) IRC § 1033(a)(2)(A). 2017 U.S. MASTER TAX GUIDE, *supra note (18)*, at1713. MCMAHON, *supra note*18, at307.
- 23) 米国内国歳入法第 1033 条の適用要件としての転換財産の判断基準は, 厳格な functional use テストが次第に要件が緩和され, 特に不動産の公用取用においては, 立法によって Like Kind テストへ移行され, かなり広範囲において本条項の適用が可能となっている。これも, 同法第 1033 条の解釈原理である救済規定の趣旨の現れである (藤中・前掲注 (19) 101 頁)。
- 24) IRC § 1033(g). 2017 U.S. MASTER TAX GUIDE, *supra note (18)*, at1715.
- 25) IRC § 1033(g)(2). 2017 U.S. MASTER TAX GUIDE, *supra note (18)*, at1715.
- 26) IRC § 1033(a)(2)(B). 2017 U.S. MASTER TAX GUIDE, *supra note (18)*, at1715
- 27) IRC § 1033(g)(4). 2017 U.S. MASTER TAX GUIDE, *supra note (18)*, at 1715.
- 28) IRC § 1033(a)(2). 伊藤公哉『アメリカ連邦税法』(中央経済社 2005) 148 頁。

(参考文献)

- 伊藤公哉『アメリカ連邦税法』(中央経済社 2009)
- 金子宏『租税法』(弘文堂 2014)
- 高田静治『新しい土地税制』(税務研究会 1991)
- 中津幸信『Q&A 圧縮記帳の税務と会計』(清文社 2001)
- 成松洋一『圧縮記帳の法人税務』(大蔵財務協会 2009)
- 成松洋一『税務会計の基礎～企業会計と法人税～』(税務研究会 1998)
- 西方晴一ほか『Q&A 圧縮記帳の税務』(ぎょうせい 1996)
- 日本公認会計士協会租税調査会研究報告第 20 号「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」(2010 年 6 月 15 日) (http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/2-2-20-2-20100615.pdf)
- 日本公認会計士協会兵庫会税務委員会『Q&A 圧縮記帳の税務と会計』(清文社 1997)
- 日本税理士会連合会税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について～平成 19 年度諮問に対する答申～」(2008 年 3 月 17 日) (http://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/business/taxcouncil/toushin_H19.pdf)
- 日本税理士連合会編『現代税務全集 10 圧縮記帳の税務』(ぎょうせい 1983)
- 日本税理士会連合会『法人税実務問題シリーズ 圧縮記帳』(中央経済社 2005)

取用等による圧縮記帳の本質と損金経理の意義に関する考察

平野嘉秋『法人税の計算と理論』（税務研究会 2008）

藤中敏弘「内国歳入法（IRC）第1033条を手掛かりとした解釈原理の探求～公用収用における課税繰延への意義～」(https://www.nouzeikyokai.or.jp/files/pdf/ronbun/2006_2/2-3.pdf)

吉国二郎『法人税法』（財経詳報社 1965）

吉牟田功『法人税法詳説～立法趣旨と解釈～』（中央経済社 1994）

CCH, 2017 US. Master Tax Guide

Hill, R Braxton III, *Involuntary Conversions I.R.C. Section 1033* (2005). *William & Mary Annual Tax Conference*. Paper

Martin J. McMahon, Jr. *Taxation of Equine Sales and Exchanges*, 75 Ky. L. J. 205 (1986)

(Abstract)

Transfer of assets by condemnation etc. is done non-arbitrarily regardless of intention of the corporation, against the background of the provisions of the land acquisition law and other laws. Imposing immediate taxation on gains on transfer related to acquisition of alternative assets accompanying condemnation etc does not match the actual situation and there is a possibility that it will not be possible to acquire new assets if immediate taxation is imposed. As a result, while forcing a non-arbitrary assignment, it will lead to making it difficult for the corporate business to continue. Therefore, with regard to gains on transfer of assets relating to non-discretionary condemnation etc., it is necessary to prevent unreasonable treatment in taxation relation, and it is not tax incentive measures, and it is not arbitrary (so to say mandatorily). It can be said as a remedy for what is done. However, despite the fact that there are many problems to be considered from the relationship with the compression books allowed by the tax law, sufficient research has not been tried with regard to the acquisition price of substitute assets such as expropriation.