

分譲マンションの建設用地として取得した
土地に係る評価損を否認した事例

【平成 15 年 4 月 24 日裁決，裁決事例集第 65 集 387 頁】

平成 17 年 6 月 18 日
租税法務学会
税理士 衛藤 聡美

、事案の概要

1、経緯

経緯の概要は以下の通りである。

平成元年 3 月 22 日、請求人は、分譲マンションの建設用地として、G ほか 2 名から、P 市の土地 165 平方メートルを代金 25,000,000 円で購入し、これに隣接する土地 512 平方メートル（以下、土地 165 平方メートルと併せて「本件土地」という。）を、同年 4 月 4 日、H から代金 100,000,000 円で購入し、本件土地の取得価額として仲介手数料等を加算した 128,910,401 円を販売用不動産として土地勘定に計上した。

平成元年 3 月 31 日、建設大臣は、本件土地を含む区域（以下「本件区域」という。）を地すべり等防止法第 3 条第 1 項の「地すべり防止区域」に指定した。

平成 4 年 5 月 8 日、請求人は、本件土地について、都市計画法第 29 条《開発行為の許可》に基づく P 市長の開発行為の許可（以下「本件都市計画法許可」という。）及び地すべり等防止法第 18 条《行為の制限》第 1 項に基づく土木事務所長の行為の許可（以下「本件地すべり等防止法許可」という。）の両方を得た。なお、土木事務所長発行の本件土地に対する本件地すべり等防止法許可書には、「条件」の欄に「地すべり防止その他公益上の理由により、土木事務所長が必要と認めるときは、許可の取り消し又は新たな指示をすることがあること。」と記載されている。

平成 5 年 4 月 1 日から平成 6 年 3 月 31 日の期間に、請求人は、不動産鑑定結果に基づく本件土地の評価額は 60,000,000 円であるとして、販売用不動産評価額 68,910,401 円を計上するとともに、確定申告において当該金額を損金の額に算入せず申告書別表四において当期所得金額に加算するとともに申告書別表五（一）の利益積立金額として表示する旨の申告調整（以下「申告調整額」という。）をした。

平成 6 年 4 月 1 日から平成 7 年 3 月 31 日の期間に、請求人は、本件土地の一部に区分地上権が設定されたことから、当該設定に対応する帳簿価額を減額し、20,182,472 円を損金の額に算入（販売用不動産評価損の額 9,393,720 円及び認容額 10,788,752 円）した結果、平成 11 年 4 月 1 日から平成 12 年 3 月 31 日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）の期首現在の申告調整額を含む本件土地の帳簿価額は 108,727,929 円（帳簿上の価額 50,606,280 円及び申告調整額 58,121,649 円）となった。

平成 10 年 10 月 8 日、本件土地から約 300m 離れた本件区域内の土地で土砂崩れが発生（以下「平成 10 年土砂崩れ」という。）した。

本件事業年度において請求人は、本件土地の帳簿価額 108,727,929 円を平成 11 年 9 月 30 日付の不動産鑑定評価額 15,000,000 円に評価換えし、その減額した金額 93,727,929 円（以下「本件評価損」という。）を「有価証券等評価損」として本件事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入した。また、請求人は、当該事業年度の法人税について、青色の確定申告書に納付すべき税額を 349,630,300 円と記載して申告した。これに対し、F 税務署長は、平成 14 年 4 月 17 日付で納付すべき税額 384,634,300 円とする更正処分（以下「本件更正処分」という。）並びに過少申告加算税の額を 3,409,000 円とする賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）をした。請求人は、これらの処分に不服があるとして、平成 14 年 6 月 11 日に審査請求をした。

2、原処分庁の主張

本件土地の評価損については、分譲マンションの建設用地として取得した棚卸資産たる本件土地については、本件都市計画法許可及び本件地すべり等防止法許可を得ており、分譲マンションの建設自体が禁止されたわけではない。なお、請求人は、本件地すべり等防止法許可に付された条件を満たすことが極めて困難である旨主張するが、それは、建築原価が増加することを主張しているにほかならず、本件土地自体が法人税法基本通達 9-1-5 の破損、型崩れ、棚ざらし、品質変化等により通常の方法によって販売することが困難な状態になったものではない。また、平成 10 年土砂崩れは、本件土地から約 300m 離れた場所で発生しており、本件土地そのものが直接被害にあったわけではなく、本件土地自体の形状の変化又は本件土地に直接影響を及ぼす特別の事実は認められない。したがって、本件土地は、法人税法施行令第 68 条第 1 号の棚卸資産の評価損の損金算入ができるいずれの場合にも該当しないため、損金の額に算入されないものと認められる。

3、請求人の主張

本件物件に係る評価損は、資産の評価損ができる場合に該当するため、本件評価損の損金算入は認められるべきである。本件土地が地すべり防止区域に指定されたため、分譲マンションを建設するには許可が必要となり、地すべり防止法の許可を受けた。そのため、遵守が困難な工事により多額の費用を要するため、分譲マンションを建築することができない土地となった。また、平成 10 年土砂崩れは、本件土地と同様に滑落差 10m 以上の場所で発生しており、本件土地も危険な土地であると判断できる。そして、今後不動産市場が改善したとしても値上がりの可能性はなく、将来地すべりが発生した場合、その復旧には多額の出費を伴う。以上の理由により、同法施行令第 68 条第 1 号二の「準ずる特別の事実」に該当するため、同法第 33 条第 2 項に基づいて、本件評価損を損金の額に算入すべきである。また、同法条及び同法施行令第 68 条の規定は、同法第 25 条《資産の評価益の益金不算入》及び同法施行令第 24 条《資産の評

価益の計上ができる評価換え》の規定と照らし合わせると、特定の法律に基づく評価換えを除き、単なる市場の変動による未実現の損益を課税所得から排除するという趣旨から設けられたものであって、本件土地のように市場の変動によらないで実質的に価値が低下したものについては、その評価損の損金算入が認められるべきである。さらに、本件土地については、取得時の経緯から会計処理上棚卸資産に計上しただけであって、社会通念上、土地は固定資産であることに異論はないのだから、本件評価損の損金算入の可否に当たっては、同法施行令第 68 条第 1 号のほか同条第 3 号の固定資産の評価損の規定をも勘案すべきである。当該規定によれば、当該資産がその本来の用途に使用することができないため他の用途に使用されたこと及び当該資産の所在する場所の状況が著しく変化したことが資産の評価損の計上とされているから、本件評価損の損金算入は認められるべきである。

以上の理由により、本件土地に係る評価損を、同法第 33 条第 2 項の規定により適法に計算し申告している。

、 裁決の要旨

請求棄却

審判所は、請求人の主張に対し、同基本通達 9-1-5 は、販売目的で保有する資産を前提にしており、その資産が土地である場合を除いていないため、販売用土地についても、固定資産ではなく、棚卸資産に含まれると規定しているため、本件土地は、固定資産には該当しないこと、同法施行令第 68 条第 3 号は、事業の用に供される資産を前提にした規定であり、本件のように販売目的で保有する土地の場合に同号の規定を勘案することは、妥当でないこと、本件土地は、地すべり防止区域の指定を受けたことによって、多額の費用を要すのみで、通常の方法により販売することができなくなったものとは認められないこと、平成 10 年土砂崩れは、本件土地から 300m 離れた場所で発生したものであり、それによって本件土地の形状に欠陥が生じたものでもなければ、そのことから本件土地の形状等が変化したと認めることはできないこと、を指摘している。そして、本件土地が平成 10 年土砂崩れにより、通常の方法によって販売することができなくなったとは認められないとの事実認定を行った。したがって、本件土地について同法施行令第 68 条第 1 号の「準ずる特別の事実」に該当する事実を認めるに足りる証拠はないなど本件土地の譲渡損を損金の額に算入することは認められないと判断した。

、 研究...裁決に反対

はじめに

本件事例は、建設業を主として営む審査請求人が分譲マンションの建設用地として取得した土地に係る評価損について、これが損金の額に算入されるか否かを争点とする事案である。

現行法上、棚卸資産は、災害等その他の政令で定める事実が生じた場合以外には、棚卸資産の評価損の損金算入は認められていない。そのため、本件評価損が同事実に該当するかどうか、損金計上が認められる判断の根拠となると思われる。現在のデフレ情勢下では、多くの企業が含み損を有する不良資産について、打開策に困惑している状況である。そこで、経済状況の変化による含み損を損金へ計上し、企業改善の一策とする企業も登場してきている。しかし、このような評価損の性質が、単なる物価下落によるものか、その棚卸資産そのものの品質低下による評価損であるかにより同法上損金計上の適否が変わってくるといえよう。

本件の評価損につき、法人税法上の評価損の解釈と適用及びこれに係る判断等がいかに行われたか、また、参考として減損会計等会計業界の現況について触れつつ判決の非妥当性を検討していくこととする。

1. 法人税法上の評価損とは何か

同法の評価損に関する規定は、次のとおりである。

同法第 33 条 1 項 内国法人がその有する資産の評価替えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

2 項 内国法人の有する資産につき、災害による著しい損傷その他の政令で定める事実が生じたことにより、当該資産の価額がその帳簿価額を下回ることとなった場合において、その内国法人が当該資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、その減額した部分の金額のうち、その評価換えの直前の当該資産の価額との差額に達するまでの金額は、前項の規定にかかわらず、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

3 項 第一項の規定の適用があった場合において、同項に規定する評価換えにより減額された金額を損金の額に算入されなかった資産においては、その評価換えをした日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上、当該資産の帳簿価額は、その減額がされなかったものとみなす。

また、同法施行令第 68 条第 1 号では、同法第 33 条第 2 項に規定する事実を棚卸資産につき、次のように定めている。

(イ) その資産が災害により著しく損傷したこと。

(ロ) その資産が著しく陳腐化したこと。

(ハ) 会社更生法若しくは他の法律の規定により、その資産につき評価換えをする必要が生じたこと。

(ニ) イからハまでに準ずる特別の事実

さらに、同法基本通達 9-1-4 によると、同法施行令第 68 条第 1 号ロ《評価損の計上ができる著しい陳腐化》に規定する「当該資産が著しく陳腐化したこと」とは、棚卸資産

そのものには物質的な欠陥がないにもかかわらず経済的な環境の変化に伴ってその価値が著しく減少し、その価額が今後回復しないと認められる状態にあることをいうのであるから、例えば商品について次のような事実が生じた場合がこれに該当する。

- (1) いわゆる季節商品で売れ残ったものについて、今後通常の価額では販売することができないことが既往の実績その他の事情に照らして明らかであること。
- (2) 当該商品と用途の面ではおおむね同様のものであるが型式、性能、品質等が著しく異なる新製品が発売されたことにより、当該商品につき今後通常の方法により販売することができないようになったこと。

金子宏教授は、評価損について「法人税法は、実現した収益および損失のみを益金および損金に算入することを原則としているから、法人が資産の評価替えをしてその帳簿価額を減額しても、その評価損は損金の額に算入されない(注1)」と説明される。松沢智教授によると、同法第22条は、損金に算入すべきものとして、原価・費用・損失の3つを挙げた後、損失とは、「風水害、盗難等の偶発的な事故によって生じた滅失損やその他、貸倒れによる売掛金の喪失、消滅時効の完成による債権の消滅等、何ら効果を伴わぬもので所得を減少せしめる絶対的な価値の喪失をいう。つまり、損失とは、法人が意図しないで不可避的に生じた支出や、法人が事業遂行の必要上生じた資産損失をいう(注2)」と説明される。

また同教授は、法人の事業遂行上、通常かつ必要なものか否かによって判断することが、法律としての法人税法の正しい解釈の仕方であると説かれる。

そこで本件事例を検討するに、本件土地は、当初分譲マンションの建設用地として購入された。本件土地は、平成10年土砂崩れによる、直接の災害被害を受けてはいないが、土地の時価が下落する結果となった。土砂崩れ事故の事実による時価下落は、回復の見込みがないと思われる。そうすると、事業遂行の必要上生じた損失といえる。

同教授によると、同法22条3項は、別段の定めがあるものを除き損金不算入と規定され、その、別段の定めとして規定される中に、資産の評価損が認められる場合がある。損金不算入とされる理由としては、留意規定であるため(評価益、評価損)と説明されている(注3)。そのため、現時点では、災害等の事実が存在しない限り、現行の法人税法上、資産の評価損を損金に計上することは非常に難しい、ということが考察される。しかし、事業遂行上に生じた損失であるため、もし、留意規定でないこと、つまり損失内容の確実性が確保できたとすれば、損金にされるということは言うまでもない。

本件事例においては、販売用として購入した土地が、地すべり防止区域に該当することとなり、地すべり防止法に基づく開発許可を受けたこと及び平成10年土砂崩れが近隣の地域で起こったことの2つの事実は、将来にわたり回復しようのない事実である。そのため、本件評価損の損失内容は、確実に事業遂行上生じた事実に基づく損失であるといえる。

2、判断の妥当性の検討

本件土地は、建設会社が分譲マンション販売のために購入しており、棚卸資産に該当すると思われる。しかし、その後地すべり防止地区に認定され、販売するためには多額の費用がかかることが事実となったため、販売困難となり遊休棚卸資産となっている状態である。今後多額の費用を投下してもなお一定の回収の見込みがないのであれば、このまま企業にて不良棚卸資産として企業に残り続けるであろう。

しかし、その棚卸資産の価値はというと、地すべり防止の対策を講じたとしても、取得時の時価までその価値が回復する見込みはないと思われる。かかる評価損部分は、不動産鑑定士等による客観的な評価が可能であるし、さらに地すべり区域の回復見込みは認められないからである。

一般に土地は天災など気候の変化によりその形状は変化する。たとえその場所が直接災害に合わなかったとしても、同じ地域でのこういった地すべり災害は、土地の評価にも影響を与えているのである。実際に、地すべり防止地区と指定された本件土地は、実際の価額より低く取引されるはずである。

例えば、先祖代々居住地としている宅地が被災した場合、住居者は他への移転の方法を採らずに、防災のための高額な資金をわざわざ投じて居住し続けることになるであろう。それは居住者自身の故郷という特有の要素が加味されるからである。まさに、かかる投資額は、土地評価損そのものと評価できるのである。

本件事例は、分譲マンションを建築し販売する目的であったところ、さらに多額の費用をかけて販売することができなくなったものである。法人税法上は、譲渡時、又は除却時に損失が把握できるため、評価損の計上は必要ないと言っているが、今回のような、売らない、処分しない状況も考え得る。その点で、権利確定主義により債務は未確定であるが、売却、除却前の状況であっても、処分できないことが客観的に明白と思われるため、かかる時点で、損金としての債務が確定しているといえる。したがって、客観的に評価可能な評価損部分の損金計上は税法上認めるべきである。

なお、評価損に関連する類似の判例として「バブル経済の崩壊に伴い棚卸資産たる絵画の価額が著しく下落しても評価損の損金算入は認められない。」とした東京高裁平成8年10月23日判決（注4）がある。

同判決は、法人税法は、同法第33条1項において、資産の評価については取得原価主義を原則とすることを定め、その例外として2項で災害等による評価損を認めている。同法が所得の計算上評価損の損金算入を原則否定しているのは、資産の価格が下落した場合であっても、これによる損失が資産の譲渡等によって現実化した事業年度に算入すれば足るばかりか、各法人が資産の評価換えをした年度において損金に算入することになると、課税技術上複雑な問題が生じ、かつ、課税上不公平が生じ得るからと考えられる。また、同法基本通達9-1-4にある、「棚卸資産そのものには物質的な欠陥がないのもかわらず経済的な環境の変化に伴ってその価値が著しく減少し、その価額が今後回復しないと認められ

る状態にあること」の経済的な環境の変化は、物価変動が生じた原因を限定する趣旨で付されたものであり、バブル経済の崩壊に伴う単なる価格の下落は含まないものと解するのが相当であると判示している。

これは、本件事例と同様に、評価損が計上できるのは、災害、陳腐化等限定的に認められたもののみである、という判断が行われている。

同判決は、物価変動による評価損が、たとえ下落分が 50%を割る場合でも、回復予定がない場合でも、損金の額に算入できないという点からは大変参考になり得るが、本件事例とは、災害等の陳腐化による価値下落という事実が異なることから、やはり評価損として損金計上は認められるべきである。

同判決における岩崎政明教授の判例評釈によると、次のように説明されている。商法、企業会計及び法人税法において取得原価主義が原則とされているのは、資産の期末評価は当該資産に対する投下費用を一定の法則により各期間に配分する方法（減価償却）に基づき行われることとなっているので、一般的には、それ以上に資産価値の変動を考慮する必要はないと解されているからである。評価損の計上が認められる場合について、同法施行令第 68 条 1 号に「イ 当該資産が災害により著しく損傷したこと」「ロ 当該資産が著しく陳腐化したこと」「ハ 内国法人について会社更生法・・・の規定による更生手続きの開始決定又は商法の規定による整理開始の命令があったことにより当該資産につき評価替えをする必要が生じたこと」「ニ イからハまでに準ずる特別の事実」とある。このうち、イはいわば資産の物量的変化（滅失・毀損）ロは資産の属性の質的变化（型式・性能・品質等の劣化）であり、ハは法律の規定に基づく一定時点における資産の清算価値の計算、そしてニはこれらに類似した性質の資産について生じた事実をさす。ここには、市場価格や相場の変動のような外部事象の変更は性質上含まれない（注 5）。

そのため、本件土地評価損は、市場価格や相場の変動による評価損ではなく、前掲口の、資産の属性の質的变化にあたるといえよう。

また、同法基本通達 9-1-4 が陳腐化の例示として、「季節商品の売れ残り」や「型式、性能、品質等が等しく異なる新製品の発売」によって当該商品につき今後通常の方法や価額では販売できないようになったような場合を掲げていること、同法基本通達 9-1-5 が上「ニ イからハまでに準ずる特別の事実」の例示として「破損・型崩れ・棚ざらし・品質変化等」を掲げていること、そして同通達 9-1-6 が棚卸資産について評価損の計上ができない場合について、「棚卸資産の時価が単に物価変動、過剰生産、建値の変更等の事情によって低下しただけでは、同施行令 68 条 1 号に掲げる事実に該当しないことに留意する」としているのも上のような趣旨であろうと思われる。また、とりわけ絵画については、一般の消費財とは異なり、古くなっても陳腐化するとは限らず、かえって価値が高まることも経験上合理的に予測されることからして、その滅失または毀損が生じない限りは、評価替えをする必要が直ちに生ずる性質のものではない。なぜなら、絵画相場の下落のような一定時点の外部事象の変更があっただけでは、棚卸資産たる絵画のもつ「将来の操業に役立つ有効原価」

(用益潜在力)が失われたという事実が直ちに認識されるわけではないからであるとされている(注5)。

絵画における評価損については、その価額の低下は、物価の急激な変動によるもので、陳腐化にはあたらない。絵画の性質からみると、実質的な滅失、毀損が生じない限りは、将来の操業に役立つ有効原価が失われたという事実にならない、等の理由により、評価替えを直ちに行う必要性がないと思われる。しかし、本件土地における本件評価損については、本件土地の価額の低下は、土地そのものの品質の変化による価額の低下であり、同法上陳腐化に該当する。本件土地の価額の低下は、外部環境の変化により将来の回復見込みはないため、将来の有効原価は現在において失われていると判断できる、等の理由により評価替えを行う必要性があると思われる。それゆえ、現行法令の解釈の観点からいって、本件評価損における本件判断は、相当でないと思われる。

また、同教授は次のようにも説明されている。法人税法が取得原価主義を原則とする以上は、その例外として認められる評価損は、個別の納税者ごとに個別の資産について、個別に生じた原因により、異なる評価損に基づいて処理されるべきものである(注5)。

そのため、本件事例における土地評価損については、その品質が低下したことにより、価額が低下したと確実に認められる場合については、多少の課税実務の困難さを生ずるとはいえ、実質にもとづいて評価損の損金算入を認めるべきであると思われる。

租税法令の解釈について松沢先生は次のように説明されている(注6)。法令の解釈とは、具体的事例に適用されるべき法を探索し知ることをいう。その解釈において、法律の背後にある社会情勢が立法当時後変化した場合には、これを取り込んで現代において法律の目的、趣旨を考える必要がある。特に租税法はその対象である経済取引が社会の進歩のために絶えず変化するのが特色である。従って、そのような場合には、立法者の意図に捉われず、法律の文字や文章から一応合理的に導き出すことができ、そのうえで結論も「租税正義」に合致するように解釈することが必要となってくるのである。

本件事例については、バブル経済の崩壊という社会情勢の変化があり、経済取引、我々をとりまく環境も立法当時と比べて変化し続けている。そのような状況下で、本件事例における、本件評価損が、単なるバブル経済による物価変動によるものか、または、経済的な環境の変化に伴ってその価値が減少したものであるかの判断を実質的な状況から正しく行うことが変化の激しい現代社会における税法解釈と法の適用であり、さらに重要になってくるとと思われる。

3、資産の評価損を計上させないこととした立法経緯等

資産の評価損につき、昭和40年の法人税法改正以前は、現預金等金銭債権及び固定資産以外の資産の評価損についてその評価換を行った事業年度において帳簿価額と期末時価との差額につき損金計上が認められていた。昭和34年改正では、固定資産にかかる評価損につき災害等一定の事実要件が入り、昭和40年改正では、棚卸資産にかかる評価損につい

ても災害による著しい損傷その他の政令で定める事実要件が加わることとなった。

企業会計においては、固定資産の評価減については、保守主義の立場から原則として、積極的に行うこととし、また、商法においても予測せざる減損が生じたときは評価損の計上を積極的に行うこととしている。これに対し法人税法においては、期間所得の平準及び租税回避として行われ易い評価換えについては一定の制限を設け、原則として、その評価損の金額は損金の額に算入しないこととしている。法人税法上は、取得原価主義を採用し、その取得価額を減価償却することにより費用配分する方法をとっているため、その固定資産が減価償却資産でない場合または通常の減価償却の基礎となった事実について全く予想しなかった特定の事実の発生があった場合において、その固定資産の価額が帳簿価額より低下するようなときに限り、評価減を認めることとしているにすぎないのである。同法では、原則として資産の評価損は、その事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入しないこととしているが、その資産につき、災害による著しい損傷等同施行令第 68 条に定める事実が生じたことにより、その資産の価額が帳簿価額を下回ることになった場合において、法人がその資産について損金経理により評価損を計上したときは、その評価損の金額のうちその評価換え直前の帳簿価額とその評価換えをした事業年度終了の時におけるその資産との価額との差額に達するまでの金額は、その事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される。

この場合、棚卸資産の価額について商法・会計学・法人税法の観点から考察する。

(1) 商法上における表示価額について

棚卸資産の評価について、商法計算書類規則第 281 項によると、流動資産の評価は原則として取得原価によることを規定し、また特別の場合には時価によるべきことを、さらに 2 項では低価主義によることもできる旨を規定している。

(2) 企業会計原則上における表示価額について

棚卸資産の評価について、企業会計原則および同修正案は、取得原価主義及び低価主義によることを示している。また、連続意見書第 4 では、低価法を適用する場合の時価は、正味実現可能価額が適当であるが、再調達原価をとることもできることとされている。

(3) 法人税法上における表示価額について

棚卸資産の評価について、同法では、各事業年の収益にかかる売上原価の額を算定することを目的とする評価方法の一つである低価法を適用する場合の時価と評価損を算定する場合の時価とは区別されている。この低価法の適用上用いられる棚卸資産の時価は、当該事業年度終了のときにおけるその取得のために通常要する価額、いわゆる再調達価額（同法施行令第 28 条 1 項 2 号）である。これに対し、評価損を算定する場合の「評価換えをした日の属する事業年度終了の時における当該資産の価額」は、当該資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡される場合に通常付される価額をいうものとされている（同基通 9-1-3）。例えば、資産が災害により著しく損傷したものである場合には、その損傷後の状態において事業の用に供するものと仮定した場合の通常の譲渡価額をいうもので

あり、その価額は、スクラップ等としての処分価額、正味実現可能価額または再調達価額をいうものではない（注7）。

以上によると、同法上、資産の評価損として計上するには、その資産につき、災害による著しい損傷等同法施行令第68条に定める事実が生じた場合、法人がその資産について損金経理により評価損を計上したとき、その評価損の金額のうちその評価換え直前の帳簿価額とその評価換えをした事業年度終了の時におけるその資産との時価との差額に達するまでの金額は、その事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される、こととなる。

こうした立法経緯等によると、当初同法上認められていた評価損は、租税回避に評価損が利用されることを防止するために改正に至ったものと思われる。岩崎教授は、同法において評価損の計上が認められる場合が商法や企業会計よりも制限的であるのは、評価損の計上が外部との取引によって認識されるものではない内部計算であることから、租税回避に利用されることがないようにする必要があつてのことであると説明されている（注8）。

しかし、本件事例における本件土地について地すべり防止区域に認定され、さらに近隣において土砂崩れ災害が起こった、等外部的要因による経済的な環境の変化は、利益調整を図るなど、租税回避を行う為に評価損の計上を利用する目的で行われたものではない。

また、その価値の減少は、今後回復しないと認められる状態にあることが認められる。したがって、かかる評価損は、同法第33条2項に基づいて、「資産につき災害による著しい損傷その他の政令で定める事実」に該当し、かかる評価損は当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入すべきものと思われる。

4. 固定資産の評価損との比較・検討

本件事例において請求人は、「本件土地については、取得時の経緯から会計処理上棚卸資産に計上しただけであって、社会通念上、土地は固定資産であることに異論はないのだから、本件評価損の損金算入の可否に当たっては、同法施行令第68条第1号のほかに同条第3号の固定資産の評価損の規定をも勘案すべきである。」と主張している。そのため、固定資産の該当性についても考察してみることにする。

同法施行令第68条第3号において、固定資産にかかる評価損に関する規定は次のとおりである。

- (イ) その資産が災害により著しく損傷したこと
- (ロ) その資産が1年以上にわたり遊休状態にあること
- (ハ) その資産がその本来の用途に使用することができないため、他の用途に変更されたこと。
- (ニ) その資産の所在する場所の状況が著しく変化したこと。
- (ホ) 会社更生法若しくは他の法律の規定により、その資産につき評価換えをする必要が生じたこと。
- (ヘ) イからホまでに準ずる特別の事実

本件事例は、本件土地が固定資産勘定としての解釈であるならば、前掲（二）の「その資産の所在する場所の状況が著しく変化したこと。」に該当することになり、評価損として損金の額に算入できるものと思われる。上記で、本件土地は、販売用の棚卸資産であると前述したが、多額の費用の投下がなければ販売不可能という状況は、まさに遊休不良棚卸資産に該当する。換言すれば、投資目的に失敗した土地と同視し得るものである。

5、昨今の会計分野の状況について

さらに、グローバル化における資産投資家からの要請について考察してみよう。

昨今、国際会計基準の導入により会計業界が大きい変革の時期を迎えており、最たるものは、減損会計の導入である。土地や建物、機械装置といった固定資産は、通常は長期間企業において使用され、投資額以上の収益を生み出すことを目的として投資されるものである。

しかしながら、事業環境が急激に悪化し、設備投資に失敗した場合には、投資額を回収できなくなることもあり得るであろう。かかる状況において会計処理で対応すべきものとして、減損会計の導入がある。減損会計とは、資産の収益性の低下により、投資額の回収が見込めなくなったときに、将来見積もりうる回収可能価額に比べ、過大となっている帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないための会計処理のことをいう。

以下、減損会計の特徴を述べる。

減損会計は、資産の収益性の低下が原因で投資額の回収が見込めなくなった場合に行われる。

減損損失額は、投資の回収可能価額を基準として測定されるため、その算定がきわめて重要である。

減損処理は、棚卸資産の評価減や固定資産の臨時損失・臨時償却と同様に、取得原価主義の下で行われる帳簿価額の臨時的な減損である

我が国では、バブルの崩壊に伴い不動産をはじめ固定資産の価格や収益性が著しく低下し、その状況を克服できぬまま、現在に至っているといえる。そのことを大きな背景として、次のような理由から「減損会計基準」は設定された。

取得原価に基づく帳簿価額は、固定資産の価額の下落を反映せず、価値を過大に表示したまま、将来に損失を繰り延べており、財務諸表の社会的な信頼を損ねている。

減損に関する処理基準がないために、裁量的な評価減が行われるリスクがある。

米国会計基準では1995年3月に、国際会計基準では、1998年6月にそれぞれ減損会計基準が設定されており、国際的にも会計基準を設定する必要がある。

「減損会計基準」の実施にあたっては、とくに現下の低迷した経営環境下で企業に及ぼす影響が大きいことから、原則適用は2006年3月期から実施されるとされている（注9）。

今後、この減損会計基準の実施が税法に与える影響も出てくるのではないかとと思われる。

おわりに

現行の法人税法上、土地につき物価下落による評価損の損金計上は認められていない。

しかし、今回の事例における評価損部分は、単なる経済の変動に伴う物価下落の性質ではなく、実質的な土地の価値の減少であり、棚卸資産の陳腐化評価損として、法人税法第33条により損金として認められるべき性質のものであるといえる。本件事例においても言えることであるが、一番重要なことは、実際の事実の判断である。常に、事実はどうか、現状把握を行い、法律を正しく解釈し、その事実に適用する。それぞれの事情や感情に振り回されず、冷静に法的解釈を考え、適用すること、これこそが租税正義を貫徹することであると言えよう。

(注1) 金子 宏 『租税法』八版 弘文堂 282 頁

(注2) 松沢 智 『租税実体法』補正版 中央経済社 150 頁

(注3) 松沢 智 『租税実体法』中央経済社 152 頁

(注4) 東京高裁平成8年10月23日判決 判例時報1612号141頁

(注5) 岩崎 政明 『棚卸資産たる絵画の価額低落と損金算入の可否』

ジュリスト1136号125~127頁

以下、岩崎教授の前掲書より、抜粋。

・渡部 淑夫・山本 守之 『法人税法の考え方・読み方』

四訂版、税務経理協会、平成9年252、260頁

・武田 隆二 『法人税法精説』新版、森山書店、平成8年232頁

・渡部 淑夫・山本 清次 『法人税基本通達の疑問点』

ぎょうせい、平成2年357頁

・渡部 淑夫・下山宏 『コンメンタール法人税法基本通達』

四訂版、税務研究会、平成9年427頁

・武田 隆二・前掲書230頁

(注6) 松沢 智 『租税実体法の解釈と適用』中央経済社 2頁

(注7) DHC コンメンタール法人税法 第一法規 2101~2102頁

(注8) 岩崎 政明 前掲書 126頁

(注9) 平松 一夫 『財務諸表論の基礎知識』東京経済情報出版 202頁