

平成19年6月23日

増田明美

(所得税法関係)不動産所得の金額の計算上、平成10年4月1日以降に相続によって承継取得した建物の減価償却費の計算及びその方法は定額法によることとした事例

裁決事例集 71 巻 192 頁

裁決年月日 平成18年3月30日

請求結果 棄却

1、はじめに

被相続人から相続により取得した減価償却資産の取得価額と耐用年数は、相続人に引き継がれるが、償却方法は引き継がれないとされている。相続財産が建物である場合にこの点が問題となる。

本裁決は、「取得」という文言を単純に法令にあてはめて考えた場合、妥当な裁決にも受け取れる。しかし、納税者(請求人)の主張にも一理あるとはいえないであろうか。関係する所得税法、同施行令は、複雑に絡み合っている。法60条及び施行令126条の「引続き所有していたものとみなす・・・」という文言の射程を如何に考えるべきかがここでの問題となる。

なお、本件と類似の訴えに対する高等裁判所の判断¹が既に下されている問題ではあるが、平成19年度税制改正²においても、減価償却制度が改正されたことから、同様の問題が生じる状況にあるため、今一度関係法令を確認し、その法解釈の適否を検討する意義があると思われる。

2、事実

(1) 概要

本件は、不動産賃貸業を営む審査請求人が、不動産所得の金額の計算上、平成13年3月に相続によって取得した建物の償却費として、必要経費に算入する金額を定率法により計

¹ 東京高裁平成18年4月27日判決

第一審は千葉地方裁判所平成17年12月6日判決

いずれも、納税者である原告敗訴の判決が下されている。

² 国税庁個人課税課は、平成19年4月12日付け個人課税課情報第4号の質疑応答事例において次のように記載している。

「問8 平成19年4月1日以後に相続により取得した減価償却資産に係る適用関係はどうなりますか。

(答) 所得税法施行例第120条第1項に規定する「取得」には購入や自己の建設によるもののほか、相続、遺贈又は贈与によるものも含まれるものとして取り扱われています。

したがって、平成19年4月1日以後に相続等により取得する減価償却資産については、平成19年度税制改正において措置された、新たな償却の方法が適用されます。」

算したところ、原処分庁が、これを定額法によって計算すべきであるとして、更正処分を行った。これに対して、請求人が、当該建物を取得した日は、被相続人が取得した日を引き継ぐべきであるから定率法によることができると主張して、更正処分等に対し一部の取り消しを求めた事案である。

(2) 基礎事実

- イ、請求人の母Aは、a建物を昭和62年8月相続によって取得した。
- ロ、母Aは、b建物を平成元年12月売買によって取得した。
- ハ、母A、請求人、および請求人の兄弟等は、c建物を新築し、それぞれ共有持分を取得した。
- ニ、母Aは、平成13年3月に死亡し、請求人は、a、b建物を単独相続、c建物を共同相続した。
- ホ、請求人は、各年分の不動産所得の金額の計算において、本件各建物の償却費として必要経費に算入する金額を定率法により計算している。(母Aが建物を定率法により減価償却していたので引き継いで定率法により償却を行ったものと解される。)

3、関係法令の整理

(1) 所得税法第49条《減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法》

第1項 居住者のその年12月31日において有する減価償却資産につきその償却費として必要経費の規定によりその者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額は、その者が当該資産について選定した償却の方法に基づき政令で定めるところにより計算した金額とする。

(2) 所得税法施行令第120条《減価償却資産の償却の方法》

第1項 減価償却資産の償却費の額の計算上選定をすることができる償却の方法は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める方法とする。

第1号 建物

- イ、平成10年3月31日以前に取得された建物・・・定額法又は定率法
- ロ、イに掲げる建物以外の建物・・・定額法

(3) 所得税法第60条《贈与等により取得した資産の取得費等》

第1項第1号 居住者が 贈与、相続(限定承認に係るものを除く。)又は遺贈(包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。)により取得した譲渡所得の基因となる資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。

(4) 所得税法施行令第126条《減価償却資産の取得価額》

第1項 減価償却資産の第120条から第122条まで(減価償却資産の償却の方法)に規定する取得価額は、別段の定めがあるものを除き、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に掲げる金額とする。

第2項 所得税法第60条第1項各号に掲げる事由により取得した減価償却資産の前項に規定する取得価額は、当該減価償却資産を取得した者が引き続き所有していたものとみなした場合における当該減価償却資産の取得価額に相当する金額とする。

(5) 参考

所得税基本通達 49-1《取得の意義》

所得税法施行令第120条第1項に規定する取得には、購入や自己の建設によるもののほか、相続、遺贈又は贈与によるものも含まれるのであるから、平成10年4月1日以後に相続等により取得した建物の償却方法は、定額法となることに留意する。

4、主張

(1) 請求人

請求人は、各建物の償却方法に定率法を用いるべき理由として次のように述べている。

原処分庁は、わざわざ基本通達 49-1 により補足しなければならないこと自体、法120条1項1号イの取得の意義があいまいであることの証明である。

取得価額と取得時期は同時に確定するものであり、同法施行令126条2項では、相続等により取得したのものについて、相続した者が引き続き所有していたものとみなす旨、具体的に表現されている。したがって、整合性を保つ意味において、同法施行令120条1項の適用に当たっても、同法施行令126条2項と同様に考えるべきである。

民法上では、取得原因として売買のほか贈与および相続も含まれると解されているとしているが、所得税法は、相続物件に関して個々に特別の規定を設けている。(法60条・施行令126条)

相続により取得した減価償却資産の償却方法について、相続開始日を取得日とし、当該資産を譲渡する際は、相続開始日ではなく被相続人の原始取得日を取得日とすることは不合理である。同一資産につき、税法上、2つの取得日が存在することになる。同一物件について、ある部分は定率法、ある部分は定額法による償却の不都合、更に第二次、第三次相続等における計算の複雑化がある。

(2) 原処分庁

不動産の取得とは、その不動産の所有権の取得にほかならず、民法においては、その取得原因として、売買や贈与などの契約及び相続などの承継取得、また、時効取得などの原始取得についても規定しているから、相続についても不動産の取得原因になりうるものと解される。

そして、請求人は各建物を平成10年4月1日以後である平成13年3月の相続により、Aから本件各建物を取得しているから、その部分の償却方法は、施行令120条1

項 1 号口の規定により定額法となる。

法 60 条 1 項の規定は、単純承認に係る相続による資産の移転について、被相続人がその資産を保有していた期間中に発生していた値上がり益をその相続人の所得として課税しようとする趣旨であり、同項において「引き続きこれを所有していたものとみなす」と規定しているのは、同項の規定が適用される場合における法律上の擬制にすぎない。

また、法 60 条 1 項各号に掲げる事由により取得した減価償却資産の取得価額について規定した施行令 126 条 2 項においても「引き続き所有していたものとみなした場合における」との表現がなされているが、同項の規定は取得時期について規定するものではなく、同項の規定が施行令 120 条 1 項 1 号イにいう「取得」の意義に影響を及ぼすものではない。

減価償却の計算は、所得税法等の法令に規定された計算方法により行われるものであり、その計算過程が複雑かどうかにより適法か否かを判断するものではない。

5、審判所の判断

施行令 120 条 1 項 1 号イにいう「取得」に、相続による承継取得が含まれない旨の明文の規定はなく、また、これが含まれないと解すべき合理的理由もないこと、民法上、相続は不動産の取得原因の一つとされていることから、その「取得」は、文理解釈上、相続による承継取得を含むと解すべきである。

よって、本件各建物は同号口に該当し、償却の方法として選定できるのは、定額法のみである。

法 60 条 1 項は、相続（限定承認に係るものを除く。）等により取得した資産を譲渡した場合における譲渡所得等の金額の計算については、「その者が引き続きこれを所有していたものとみなす」と規定し、同条項の解釈として、取得価額が引き継がれるだけでなく、前所有者の取得の時期も引き継がれ、その結果長期保有資産と短期保有資産の判断も、前所有者の保有期間と通算して行われると解されているが、所得税法第 60 条は、キャピタル・ゲインに対する課税として、資産を譲渡した場合における所得の計算について、「みな譲渡課税」が行われない場合と行われた場合に分けて規定したものであり、同条 1 項は、「みなし譲渡課税」が行われない場合に、相続人等に前所有者のキャピタル・ゲインに対する課税を引き継がせる趣旨から規定されているのであるから、同条項が、これと法の趣旨をまったく異にする法 49 条を受けて規定された施行令 126 条 1 項 1 号の解釈に影響を及ぼすものではない。

したがって、法 60 条 1 項及び施行令 126 条 2 項を前提に施行令 120 条 1 項 1 号を解釈すべきとする請求人の主張は、いずれも理由がない。

6、研究

(1) 「取得」の意義と法 60 条第 1 項及び施行令第 126 条第 2 項

民法上、「所有権の取得は、通常、法律行為（たとえば売買による所有権の移転など）や相続などの承継取得によって行われるが、ほかにも時効取得などのように原始取得によって行われる場合もある。」³とされており、確かに相続による承継取得は、取得原因の一つとされている。⁴ だからといって、原処分庁の主張や審判所の判決のように、相続による「取得」を単純に施行令 120 条 1 項 1 号イの「取得」の文言にあてはめて、機械的に、減価償却方法を決定することは、適切な文理解釈といえるのであろうか。

ところで、資産の取得価額は、原則的にはその取得に要した金額である。取得原因が、購入の場合は購入対価、自己の建設等の場合には建設等に要した費用の額など、当該資産の取得の時における取得のために通常要する価額である。この原則に対する特例規定として施行令第 126 条第 2 項の定めが存在し、そこには、法第 60 条第 1 項の事由により取得した減価償却資産の取得価額は、「取得した者が引き続き所有していたものとみなした場合における・・・取得価額に相当する金額とする。」と規定されている。この取得価額に関する特例規定が必要となるのは、譲渡所得の特例規定の存在である。法 59 条のみなし譲渡課税の特例規定と、法 60 条のみなし譲渡課税が行われなかった場合と行われた場合の取得費に関する特例規定がそれである。法 60 条 1 項は、のみなし譲渡課税が行われなかった場合には、「その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。」という表現で、あたかも譲渡・取得がなかったかのような取り扱いをなすことを求めている。⁵

また、譲渡所得計算上の取得費は、減価償却資産について、「取得費から減価相当額を控除した金額(調整取得費)」⁶となる。このように、減価償却資産の取得価額と償却費の計算、及び譲渡所得計算上の取得費は相互に深く関係している。減価償却の計算及びその方法は減価償却資産の取得費を構成する重要な要素であるといえるのである。

確かに、相続による資産の所有権の移転は、資産の「取得」に該当するといえよう。しかし、所得税法は、相続等による減価償却資産の譲渡・「取得」については一連の特例規定を用意しており、通常の「取得」とは区別される存在といえるのではないであろうか。

相続前の減価償却方法は相続後に自動的に承継すると定める法令は存在しない。しかし、上記の通り、相続等によって減価償却資産を取得したときの取得価額と、その資産について減価償却の後譲渡した場合の取得費について、「その者が引き続きこれを所有していたも

³ 半田正夫『物権法 第四版』(法学書院、2005) 125 頁

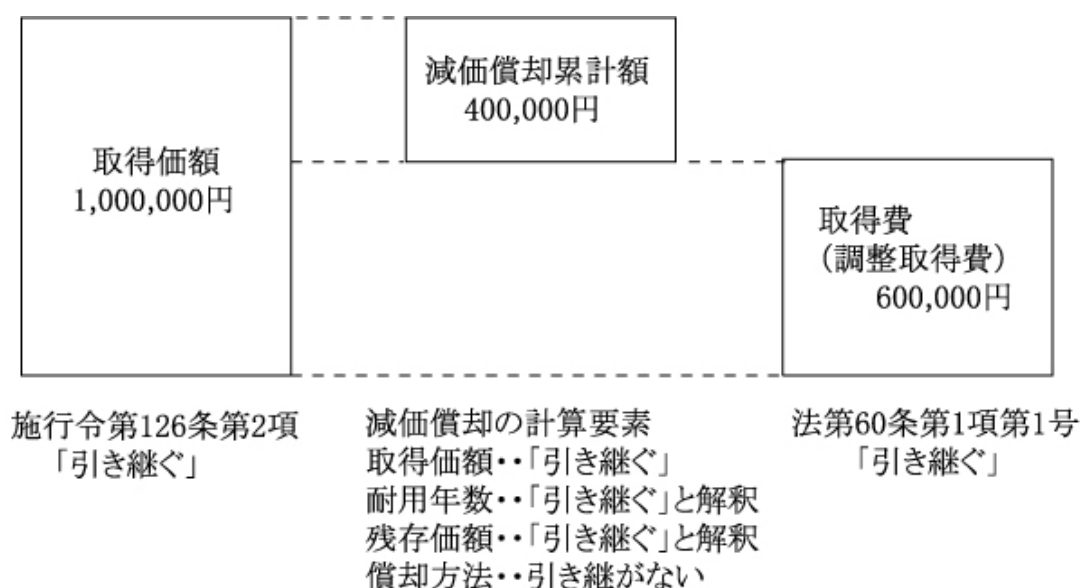
⁴ 物権の取得・・・承継取得：前者の権利を譲り受けること。売買、贈与
原始取得：自分が最初の権利者となること。時効、即時取得
尾崎哲夫『民法入門』(自由国民社、2003) 86 頁より

⁵ 被相続人等が所有していた期間中に生じたキャピタル・ゲインを相続時に清算課税を行うことに代えて、相続人等にそのキャピタル・ゲインに対する課税を引き継がせる趣旨から規定されているものである。

⁶ 金子宏『租税法 第十版』(弘文堂、2005) 228 頁

のとみなす」のであれば、その取得費の計算要素である減価償却の方法についても「その者が引き続きこれを所有していたものとみなす」のはごく自然な解釈である。しかも、減価償却の他の計算要素である償却期間（耐用年数）及び残存価額は、被相続人から引き継がれると解釈されているのであるから、償却方法も同様に解釈することは整合性が保たれているといえるのではないだろうか。

裁決文中の「法 60 条 1 項が、これと法の趣旨をまったく異にする法 49 条を受けて規定された施行令 120 条 1 項 1 号の解釈に影響を及ぼすものではない。したがって、法 60 条 1 項および施行令 126 条 2 項を前提に施行令 120 条 1 項 1 号を解釈すべきとする請求人の主張は、いずれも理由がない。」という結論には疑問がある。



(2) 減価償却の意義と平成 10 年改正による施行令第 120 条の立法趣旨からの考察

「減価償却は費用の適正な期間配分を目的とし、その結果として自己金融の役目も果たすものである。しかし、会計実務では減価償却を、ややもすると利益を圧縮したり捻出するための調整弁として、すなわち広い意味での保守的な会計処理のための一手段としてよく利用している。」⁷そこで、「租税法は、減価償却資産の償却費の計算と償却の方法について、企業会計の考え方を参考にしつつ、法律関係の画一的処理を図るため必要な定めをなしている。」⁸しかし、減価償却のもっとも重要な目的は、適正な費用配分によって、各期間の損益計算を正確ならしめることにある。本来、減価償却方法は、事業の実態に応じて自由に選択されるべきものである。

建物は、一般的には、長期的に安定的に利用されるものであり、その減価の発生は定額

⁷ 成道秀雄「減価償却方法の選択、変更と継続性」企業会計、41 巻 4 号（1989）18 頁

⁸ 金子宏、前掲注 3、298 頁

法によって測定されるのが適しているといわれている。しかし、一言に建物といっても、例えば自社の事務所や工場として使っている建物と賃貸用の建物では、減価の態様が違うのではないだろうか。前者は新築であろうと 10 年 15 年経過してよとその利用価値に大きな違いが生じるとは考えにくく安定的な減価が見込まれる。しかし賃貸用の建物は、築浅い物件と築後年数の経過した物件とでは家賃収入、空室発生率、修繕費、等の見込みに大きな違いが出てくることも考えられ、一概に定額法という償却方法が適しているとはいえない。

平成 10 年改正によって建物についての償却方法が定率法か定額法の選択方式から定額法のみ限定に改正された。この改正趣旨として、建物は、一般的に長期間安定的に利用され、生産性や収益性に大きく左右されないという性質上、定額法による償却が適していること、また、諸外国が定額法によっていること、が挙げられた。しかし、実質的には、一般的に高額な建物を定率法によって償却すると、当初に多額の償却費が計上されるため、これを利用した要領のよい納税者の節税の道具として利用されることを防止する意図があったものと思われる。ワンルームマンションの購入による給与所得者の節税手段として減価償却が利用されるといった傾向を阻止することに改正の趣旨が存在した。

不動産所得や事業所得を得るために事業の用に供されている建物を、相続によって承継取得した場合、そこに節税の意図は存在しない。本来、過度な節税行為の防止目的の法令の射程を拡大して解釈・適用することは避けるべきである。「取得」という文言が当てはまったからといって、まったく節税の意図がない相続による承継取得にまでその射程を広げることは適切ではないのではなかろうか。

平成 10 年改正前に取得し、定率法によって合法的に償却してきた建物について、相続発生前と同様の事業に供しているにもかかわらず、定額法に償却方法を変更することは、事業承継者に大きい負担を課することになりはしないだろうか。

(3) 適正な担税力測定と減価償却（円滑な事業承継の立場から）

本事案と同様に、相続によって取得した建物の減価償却方法について千葉地裁、東京高裁において争った事案⁹において、納税者は、法人税法施行令 48 条 2 項の規定を挙げて、相続による建物の取得も適格分社型分割の場合に準じた取り扱いがなされるべきであると主張している。¹⁰ もちろん、所得税法の適用を受ける個人事業者は法人税法の射

⁹ 千葉地裁平成 17 年 12 月 6 日判決、東京高裁平成 18 年 4 月 27 日判決

¹⁰ 法人税法施行令第 48 条第 2 項は、建物が平成 10 年 3 月 31 日以前に取得されたかどうかの判定において、「適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立により分割法人、現物出資法人又は事後設立法人から移転を受けた建物又は他の者から特別の法律に基づく承継を受け建物である場合には、当該建物は、当該分割法人等又は他の者が当該建物の取得をした日において当該移転又は承継を受けた内国法人により取得をされたものとみなす」と規定されている。つまり適格分社型分割等の場合に、被承継法人が平成 10 年 3 月 31 日以前に取得した建物は、承継法人においては、定額法と定率法のいずれかの方法を選択で

程外であるが、この法人税の規定はどういった趣旨で制定されているのであろうか。適格組織再編成の場合には、資産の移転時にキャピタル・ゲインを清算せず、帳簿価額を引き継ぐことによって譲渡損失が繰り延べられる。さらに、被合併法人、被承継法人等が平成10年4月1日前に取得した建物は、その日において承継法人により取得されたものとみなされて、結果として減価償却方法も引き継ぐことができるのである。これらの措置は、資産の移転によって生じる税負担の増加が企業再編成の妨げとならないようにするために、承継法人の担税力を考慮して講じられたものであろう。

相続による事業用資産の移転の場合、相続人が被相続人の事業を承継している場合には、なんら担税力の変化は生じていない。事業上の金融機関からの借入金があればこれも承継するであろうし、賃貸借契約もそのままの条件で引き継がれるであろう。定率法から定額法への減価償却方法の変更は、減価償却費を含めた長期的な事業計画に狂いを生むであろうし、事業承継人である相続人に過重な税負担を強いる結果になるであろう。この過重な税負担は、円滑な事業承継を進める上で、その妨げとなり、相続人の担税力に即した課税とはいえない。

企業会計上は、適正な期間損益計算を遂行するため、会計処理の方法の継続適用を重視する。合理的理由のない限り会計処理の変更は期間損益計算を歪めるとして、それを禁じる趣旨の「継続性の原則」が重視されている。この観点から、税法の別段の定めを硬直的に適用することは、合理性を欠く結果となり、適正な担税力測定への妨げとなる。

7、おわりに

本件と類似事例に対して高裁判決が出ているにもかかわらず、納税者側から繰り返し問題提起されるのは、やはり所得税法基本通達49-1に示される課税庁の法解釈に疑問が残るからであろう。

本判決の研究をすることによって、減価償却の本来の意義を再認識することができたのと同時に、相続による事業承継とその事業に対する課税が如何にあるべきかを深く考えさせられた。建物の「取得」という文言を単純に条文の文言にあてはめるだけでは適切な法解釈とは思えない。所得税が相続による事業用資産の承継について譲渡所得及び事業所得、不動産所得を通じて全体的にいかなる課税関係をデザインしているかをよく見極める必要があるのではないだろうか。過度な節税行為を防止する目的で後から制定された法律の解釈によって、相続による資産及び事業の承継に関する課税関係の全体的な流れを阻害することがあってはならないのではないだろうか。

きる。

《参考文献》

金子宏『租税法 第十版』(弘文堂、2005)

山上一夫『減価償却の経理と税務』(中央経済社、1986)

我妻榮、有泉亨、川井健、共著『民法1 総則・物権法』(勁草書房、2004)

半田正夫『やさしい物権法 第四版』(法学書院、2005)

河手博『減価償却の税務』(ぎょうせい、1984)

成道秀雄「減価償却方法の選択、変更と継続性」企業会計第41巻4号(1989)

岡崎和雄「減価償却資産の償却、少額減価償却資産、資本的支出と建物の取得」税務弘報
第46巻10号(1998)

林靖彦「建物・少額資産の減価償却」税務弘報第47巻5号(1999)

長濱美和子「相続資産の減価償却方法の引継ぎと届出」税(2005、3月号)