

主 文

- 1 原判決中控訴人敗訴部分を取り消す。
- 2 被控訴人の上記敗訴部分に係る請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は第1, 2審とも被控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 本件控訴の趣旨

主文同旨

第2 事案の概要等

1 事案の概要

本件は、被控訴人が公有水路の整備費用を寄付金として損金の額に算入して、法人税の確定申告をしたところ、控訴人がこれは繰延資産であるとして損金算入を一部否認して、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたため、被控訴人が、裁決により一部取り消された後のこれらの処分の取消しを求めた事件である。

被控訴人は、所得金額1億2388万7436円、税額4003万1100円とする申告をしたが、控訴人は、所得金額2億1813万8222円、税額7235万5200円、過少申告加算税の額323万2000円とする更正処分等をしたため、被控訴人が審査請求をし、国税不服審判所長は、所得金額2億1515万1735円、税額7133万0300円、過少申告加算税の額312万9000円とする更正処分等一部取消しの裁決をした。原審は、申告の額を超えない部分の取消しを求める部分を却下したが、所得金額1億2490万9999円、税額4036万0700円、過少申告加算税の額3万2000円を超える部分の更正処分等を取り消して、その余の請求部分を棄却した。そこで、控訴人がこれを不服として控訴した。

2 前提となる事実等（証拠を挙げない箇所は争いがない事実等である。）

(1) 被控訴人による水路の整備等

- ア 被控訴人は，昭和 28 年 4 月 24 日に設立された清涼飲料水の製造販売等を目的とする法人であって，法人税法上の同族会社である。
- イ 被控訴人は，平成 12 年 10 月 6 日，肩書住所地周辺の土地（前原市×番 1 ほか 32 筆。以下「新工場建設用地」という。）に工場，倉庫及び事務所（以下「新工場」という。）を建設するため，福岡県知事から都市計画法に基づく開発行為の許可（以下「本件開発許可」という。）を受け，その後，同年 11 月 15 日，平成 13 年 1 月 16 日，同月 29 日，同年 8 月 8 日及び平成 14 年 2 月 8 日に開発行為の変更許可を受けた。
- ウ 被控訴人は，本件開発許可を受けるとともに，前原市とも上記開発行為に関する協議を行い，この協議に基づき，新工場の敷地外の土地を公園に整備し（以下，この費用を「公園整備費用」という。），また，新工場建設用地周辺の農業用水路（以下「本件用水路」という。）の整備工事をした（以下，この費用を「本件用水路整備費用」という。）。(乙 2)
- エ 新工場建設前の新工場建設用地付近の状況は，別紙図面 2 のとおりであり，同建設後の同付近の状況は，別紙図面 1，3 のとおりである（同図面 1，2 の方位は向かって右側が南で，左側が北であり，また，河川や用水路は南が上流で北方に向かって流れている。）。本件用水路は，別紙図面 1 の水色で表示した水路であって，いずれも前原市が所有するものである（本件用水路のうち，新工場建設用地の中央を南北に走っている用水路を「中央用水路」，新工場建設用地の南端を東西に走って東角から北方に走る用水路を「南側用水路」という。）。(甲 15，19 の 29，乙 11，原審における被控訴人代表者)

(3) 法令等

ア 寄付金

法人税法 37 条（同条につき，平成 14 年法律第 79 号による改正前のもの。以下同じ）は，「寄付金の額は，寄付金，拠出金，見舞金その他い

ずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（カッコ内は省略）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時ににおける価額又は経済的な利益のその供与の時ににおける価額によるものとする。」と規定し（7項）、その損金算入について、「内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額（カッコ内は省略）の合計額のうち、その内国法人の資本等の金額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額（カッコ内は省略）を超える部分の金額は、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）が、国又は地方公共団体に対する寄附金の場合、「寄附金（その寄附をした者がその寄附によって設けられた設備を専属的に利用することその他特別の利益がその寄附をした者に及ぶと認められるものを除く。）の額の合計額」は、前項に規定する寄附金の額の合計額（以下「損金算入限度額」という。）に算入されず、支出額全額が損金の額に算入されると規定する（3項1号）。

イ 繰延資産

(ア) 法人税法2条24号は、繰延資産を、「法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもので政令で定めるものをいう。」と定義し、法人税法施行令14条（同条については、平成18年政令第125号による改正前のもの。以下同じ）1項9号イは、繰延資産の1つとして、「自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用」で「支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもの」を掲げている。

(イ) 法人税法基本通達8-1-3は、法人税法施行令14条1項9号イについて、「令14条第1項第9号イ（公共的施設の負担金）に規定する『自己が便益を受ける公共的施設の設置又は改良のために支出する費用』とは

次に掲げる費用をいう。」とした上で、「(1)法人が自己の必要に基づいて行う道路，堤防，護岸，その他の施設又は工作物（カッコ内は省略）の設置又は改良（カッコ内は省略）のために要する費用（カッコ内は省略）又は法人が自己の有する道路その他の施設又は工作物を国等に提供した場合における当該施設又は工作物の価額に相当する金額」と定めている。（甲 22）

(4) 申告

ア 被控訴人は，平成13年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）に係る法人税について，法定申告期限までに，所得金額1億2388万7436円，税額4003万1100円とする青色の確定申告をした（以下「本件申告」という。）。

イ 本件申告の内容は，概ね，以下のとおりである（乙1）。

(ア) 本件用水路整備費用

支出金額は1億0724万4072円（税抜き価格は1億0218万7697円）である。

(イ) 公園整備費用

支出金額（税抜き価格）は合計4582万6165円であり，そのうち，公園用地の取得価額は1794万4951円，道路用地の取得価額は809万1571円，その他の公園整備費用は1978万9643円である。本件事業年度におけるこれら繰延資産の償却額は，全体で543万8844円（償却期間はいずれも72月），そのうち上記につき299万0825円，上記につき134万8595円，上記につき109万9424円である。

(ウ) 所得金額

本件用水路整備費用の支出金額（税抜き価格）1億0218万7697円と公園整備費用の償却額543万8844円を損金に算入すると，

本件事業年度の所得金額は1億2388万7436円になる。

(エ) 同族会社の留保金に対する課税

本件事業年度における留保所得金額は1億2089万0384円であり、そのうち課税留保金額は3345万6000円であって、これに対する税額は351万8400円になる。

(オ) 税額

本件事業年度における税額は4003万1100円になる。

(5) 更正処分等

ア 控訴人は、平成14年9月24日付けで、所得金額2億1813万8222円、税額7235万5200円とする更正処分及び過少申告加算税の額を323万2000円とする賦課決定処分をした（その明細は別紙1のとおりである。以下、これらを併せて「本件更正処分等」といい、更正処分だけを指すときは「本件更正処分」という。）。

イ 本件更正処分等に付記された理由は、概ね、以下のとおりである。（乙2）

(ア) 本件用水路整備費用

本件用水路整備費用は、新工場の建設に際して行った開発許可申請において、都市計画法32条に基づき前原市の同意協議を求めるために支出したものであり、自己が便益を受けるために支出する費用であることから、繰延資産に該当し、その支出の効果が及ぶ期間は、法人税基本通達7-3-11の2(3)の定めにより、96月(8年)になる。そこで、本件事業年度の償却限度額は、別紙2のとおり、895万9474円になる。

(イ) 公園整備費用

公園用地の取得価額の償却期間は96月、道路用地の取得価額の償却期間は72月、その他の公園整備費用の償却期間は96月である

から、本件事業年度における繰延資産の償却額は、全体で441万6281円、そのうち上記 につき224万3118円、上記 につき134万8595円、上記 につき82万4568円である。

(ウ) 所得金額

被控訴人が損金経理を行った合計1億0762万6541円(1億0218万7697円+543万8844円)から、本件事業年度の償却限度額である合計1337万5755円(895万9474円+441万6281円)を差し引いた額9425万0786円については、繰延資産の償却超過額として本件事業年度の損金の額には算入されない。そこで、本件事業年度の所得金額は2億1813万8222円になる。

(エ) 同族会社の留保金に対する課税

a 本件事業年度の留保所得金額は、上記(4)イ(エ)の1億2089万0384円に、上記(ウ)の留保額9425万0786円を加算し、これから、法人税額並びに当該法人税額に係る地方税法の規定による道府県民税の額として法人税法施行令140条の規定により計算した金額の合計額7820万1941円を控除した1億3693万9229円になる。

b 本件事業年度の留保控除額は、法人税法67条3項1号の規定により計算した金額7648万9667円となるから、本件事業年度の課税留保金額は、これを、上記aの1億3693万9229円から控除した金額6044万9000円となり、これに対する税額は756万7350円になる。

c そこで、上記(4)イ(エ)の351万8400円と上記bの756万7350円との差額404万8950円が本件事業年度の課税留保金額に対する税額の増加額になる。

(オ) 税額

本件事業年度における税額は7235万5200円になり、過少申告加算税の税額は、この金額と本件申告に係る税額4003万1100円との差額3232万4100円の10%である323万2000円になる。

(6) 審査請求

ア 被控訴人は、平成14年11月21日、国税不服審判所長に対して審査請求をし、同所長は、平成15年6月12日付けで、本件更正処分等のうち、本税の額を102万4900円、加算税の額を10万3000円について取り消す旨の裁決をした(その明細は別紙3のとおりである。以下「本件裁決」という。)

イ 本件裁決の理由は、概ね、以下のとおりである。(甲2)

(ア) 本件用水路整備費用は、開発行為を実施することによる災害防止の観点等からの用水路の拡幅及び被控訴人が新工場建設用地を有効利用するという自己が便益を受けるための公共施設の工事費用の支出であると認められ、当該支出には対価性があることから、法人税法37条3項1号により損金の額に算入される寄附金には該当しない。

(イ) また、本件用水路整備費用により設置された用水路は、前原市の所有であることから、当該費用は、法人税法施行令14条1項9号イに規定する自己が便益を受ける公共的施設の設置又は改良のために支出する費用に該当する。

(ウ) なお、控訴人は、被控訴人が本件用水路整備費用の支出の対価として本件開発許可を得るという特別の利益を受けていることを理由として、本件用水路整備費用が繰延資産に該当し、寄附金に該当しないとしているが、宅地開発等に関連して支出されたものであっても、開発区域外であり、かつ、利用関係もない公共的施設の建設等のように対価性の認められない支出があることにかんがみれば、当該理由は相当でなく、

その趣旨から法人税基本通達 7 - 3 - 1 1 の 2 は，本文かっこ書において，当該負担金等から純然たる寄附金の性質を有するものを除いているところである。

(エ) 本件用水路整備費用により設置された用水路については，減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表第 1 に掲げる構築物のコンクリート造の下水道に該当しその耐用年数は 1 5 年と定められている。そして，公共施設の設置又は改良のために支出する費用は，法人税法基本通達 8 - 2 - 3 (繰延資産の償却期間) において，その施設又は工作物がその負担した法人に専ら使用されるものではないときは，その施設又は工作物の耐用年数の 1 0 分の 4 に相当する年数を基礎として償却することに取り扱われているから，本件用水路整備費用である繰延資産の本件事業年度における償却限度額 (償却期間 7 2 月) は，別紙 4 のとおり，1 1 9 4 万 5 9 6 1 円になる。

(オ) そこで，本件用水路整備費用に係る繰延資産の本件事業年度における償却限度超過額は 9 0 2 4 万 1 7 3 6 円 (1 億 0 2 1 8 万 7 6 9 7 円 - 1 1 9 4 万 5 9 6 1 円) になるから，この金額と，控訴人が算定した上記(4)イ(ウ)の 9 4 2 5 万 0 7 8 6 円から公園整備費用の差額 1 0 2 万 2 5 6 3 円を控除した 9 3 2 2 万 8 2 2 3 円との差額 2 9 8 万 6 4 8 7 円については，本件事業年度の損金の額に算入すべきである。

(カ) 本件用水路整備費用以外の金額については，被控訴人及び控訴人の双方に争いはなく，当審判所の調査によってもこれを不相当とする理由は認められないから，本件事業年度の所得金額は 2 億 1 5 1 5 万 1 7 3 5 円になる。そして，別紙 3 のとおり，税額は 7 1 3 3 万 0 3 0 0 円になり，過少申告加算税の額は 3 1 2 万 9 0 0 0 円になる。

(7) 被控訴人は，本件用水路整備費用の損金算入に関するもの以外の，公園整備費用の損金算入額，同族会社の留保金課税に関する留保所得金額及び課

税留保金額等並びに税額等の計算方法等については争わない。

3 争点

- (1) 本件用水路整備費用は，法人税法上，寄附金と繰延資産のいずれに当たるか。
- (2) 控訴人らの主張は本件更正処分の付記理由と異なるものとして許されないか。

4 争点に関する当事者の主張

- (1) 争点(1)（寄附金か繰延資産か）について

（控訴人の主張）

ア 法令等の解釈

（ア） 寄附金

- a 寄附金が法人の事業に関連を有しない場合は，利益処分の性質を持つものと考えられるので，法人税法37条1項は，「内国法人が，各事業年度において寄附金を支出した場合において，その寄附金の額につきその確定した決算において利益又は剰余金の処分による経理（カッコ内は省略）をしたときは，第3項各号（カッコ内は省略）に規定する寄附金の額を除き，その経理をした金額は，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。」と規定し，他方，法人が，その支出した寄附金につき損金経理をした場合，そのうちどれだけが費用の性質を持ち，どれだけが利益処分の性質を持つかを客観的に判断することは困難であることから，法人税法は，行政的便宜及び公平の維持の観点から，統一的な損金算入限度額の制度を設け，同法37条2項において，「内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額（カッコ内は省略）の合計額のうち，その内国法人の資本等の金額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額（カッコ内は省略）を超える部分の金

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。」と規定している。ただ，法人税法 37 条 3 項は，国又は地方公共団体に対する寄附金等の寄附金については，公益に役立つような寄附を奨励するための措置として，それが費用の性質を持つかどうかとは関係なしに，その全額を損金に算入することとし，その柱書で，「前項の場合において，同項に規定する寄附金の額のうち次の各号に規定する寄附金の額があるときは，当該各号に規定する寄附金の額は合計額は，同項に規定する寄附金の額の合計額に算入しない。」とした上で，各号において，「国又は地方公共団体（かっこ内は省略）に対する寄附金（その寄附をした者がその寄附によって設けられた設備を専属的に利用することその他特別の利益がその寄附をした者に及ぶと認められるものを除く。）の額の合計額」（1号）等の寄附金について規定し，これらの寄附金は，損金算入限度額の適用される寄附金から除かれる結果，その全額が損金に算入されることになる。

- b) そして，一定の支出が，寄附金に該当するかどうかの判断については，「寄附金とは，その名義のいかんを問わず，金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をいう。寄附金は，一般的に事業活動に関係なく無償とする財産の出捐，すなわち財産の贈与であるから，現実に寄附金であるかどうかは，事業活動に直接又は明白な利益を与えるために支出されたかどうかを基礎として判定する必要がある。したがって，広告宣伝費及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費，接待費及び福利厚生費とされるべきものは寄附金に含まれない。」（乙 30・2019 の 8 頁）とされている。したがって，法人の事業活動に関連しない純然たる贈与であれば寄附金に該当するが，受ける利益の対価の支出であれば寄附金には該当しない。

(イ) 繰延資産

法人税法2条24号，法人税法施行令14条1項9号イは，「自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用」で「支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもの」を繰延資産の1つとしている。繰延資産は，その実質は費用の前払であるから，費用収益対応の原則からすれば，支出の年度にその全額を費用に計上するのではなく，その効果が持続する期間にわたって償却すべきものであり，そうであれば，この「自己が便益を受ける」の意義についても，費用収益対応の原則の観点から，その公共的施設又は共同的施設が当該法人の事業において収益の実現に寄与することをいうものと解すべきである。

(ウ) 寄附金と繰延資産との関係

- a 寄附金は，それが法人の事業に関連を有しない場合は利益処分の性質を持つとともに，法人が，その支出した寄附金につき損金経理をした場合であっても，そのうちのどれだけが費用の性質を持ち，どれだけが利益処分の性質を持つかを客観的に判断することは困難であるという性格を有するのに対し，繰延資産は本質的に前払費用としての性格を有するということができる。ただ，法人税法37条3項各号に規定される寄附金については，損金算入限度額の適用される寄附金から除かれる結果，その全額が損金の額に算入されるが，これは，あくまで，公益に役立つような寄附を奨励するための措置として，それが費用の性質を持つかどうかとは関係なしにその全額を損金に算入することとしているのであって，上記のような寄附金の基本的性格が否定されるわけではない。したがって，繰延資産のように，事業との関連を有し，その前払費用としての性格が明らかである支出については，仮にこれを法人が国等に対する寄附金として処理した場合であっても，

上記のような寄附金の基本的性格（利益処分であるのか，それとも費用としての性質を有するのかを客観的に判断するのが困難であること）を有しない支出である以上，寄附金に関する法令の定めを適用するのではなく，費用収益対応の原則に従い，その効用が持続する期間にわたって償却すべきである。すなわち，一定の支出が費用の前払を本質とする繰延資産に該当するという以上，同支出は寄附金という概念自体から除外されることになる。

- b 被控訴人は，法人税基本通達7 - 3 - 1 1の2は，まず支出から寄附金を除外し，寄附金に該当しない支出に対し各号において繰延資産かどうかを判断することを求めていると主張する。しかし，同基本通達は，「法人が固定資産として使用する土地，建物等の造成又は建築等（以下7 - 3 - 1 1の2において「宅地開発等」という。）の許可を受けるために地方公共団体に対してその宅地開発等に関連して行われる公共的施設等の設置又は改良の費用に充てるものとして支出する負担金等」という特殊な金員について，固定資産の取得価額と繰延資産のいずれに振り分けるかを定めた通達であって，抽象的一般的に繰延資産と寄附金との振り分けの基準を明らかにしたものではない。また，同通達が上記負担金等の範囲から「純然たる寄附金の性質を有するものは除く。」と定めているのは，「どう見ても純然たる寄附金としかいいようのない金銭又は施設が当該市町村に提供される」ような場合を同通達の適用対象から除外する趣旨であり，「例えば，ゴルフ場建設に関連して，地元の小学校にプールの建設資金を寄附するとか，企業自体としては全く利用関係を持たない地区の簡易水道の建設工事費の一部を負担するというような事例」のように，「動機は宅地開発等に関連するものであっても，客観的にみて純然たる寄附金として市町村に提供される金銭その他の資産については，（中略）一般の例に

より、地方公共団体に対する寄附金として取り扱われることはいうまでもないところであり、本通達の本文かっこ書においても、念のためそのことについて触れられている。」(乙3・5枚目)にすぎない。このように、同通達の上記除外規定は、被控訴人が主張するように、繰延資産に該当し得る支出等の中から寄附金に該当するものを除外するという趣旨に出たものではなく、初めから「純然たる寄附金」であることが明らかで繰延資産等に該当する余地が全くない支出等について、念のため、同通達の適用対象外であることを明示したものにすぎない。

(エ) 原判決は、「自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用であっても、寄附金に該当するものは繰延資産とならないところ、国又は地方公共団体に対する寄附金の場合、原則としてその寄附金の合計額全体が損金に算入され、例外的に、その寄附した者がその寄附によって設けられた設備を専属的に利用することその他特別の利益がその寄附した者に及ぶと認められる場合は除かれていることからすれば(法人税法37条3項1号)、繰延資産となるのは、その費用を負担した法人が、その施設を専ら使用する場合又は一般の者と比較して特別の便益を受ける場合であって、一般の者と同程度の便益を受けるにすぎないものは寄附金になるものと解される。」と判示する。しかし、法人税法37条3項は、その柱書の規定文言からも明らかなように、同項各号に規定する寄附金を、同条2項の例外として、同項に規定する損金算入限度額の計算の適用対象外とする旨を定めているのであるから、このような例外的な取扱いがなされる「国又は地方公共団体に対する寄附金」の範囲からさらに除くものとされる「その寄附した者がその寄附によって設けられた設備を専属的に利用することその他特別の利益がその寄附をした者に及ぶと認められるもの」(同条3項1号かっ

こ書)については、同条2項に規定する原則に戻って、損金算入限度額の計算の適用対象となるにすぎないのであって、そのような意味を超えて、同条3項1号のこ書の規定が、繰延資産の範囲を画する規範を定めたものであると解する根拠はない。

イ 本件用水路整備費用の繰延資産該当性

本件用水路整備費用は、以下のとおり、被控訴人の事業において収益の実現に寄与しているから繰延資産に該当する。

(ア) 本件用水路の位置関係・機能による便益

a 本件用水路は、別紙図面1のとおり、すべて被控訴人の新工場建設用地に接着しており、このような本件用水路の位置関係及びその役割からすると、本件用水路の整備によって第1次的に便益を受けるのは被控訴人である。すなわち、用水路の整備が不十分であれば、用水路からの溢水、用水路の決壊等の被害が生ずる危険があり、これにより敷地への浸水、地盤の崩落等の被害にさらされるのは、被控訴人の新工場だからである。

被控訴人は、本件用水路からの溢水や工事用敷地への浸水はあり得ないと主張する。しかし、本件用水路には、雨水のみならず、上流の土砂、木材及びゴミ等が流入することにより、容易に溢水することは、経験則上明らかであり、また、工場の基礎工事が不十分であれば、地盤の崩壊の危険が生じることもあり得るのであって、本件用水路の整備によって、被控訴人が便益を受けているのは明らかである。

b 新工場建設用地が埋立てにより堤防よりも1m高くなったため、新工場建設用地南側の上流地域の水田に水没の危険を生じさせたことは、被控訴人も自認しているところ、南側用水路の水は、周囲の川、川には注がず、すべて中央用水路に注ぐ構造になっており(甲19の3・6)、南側用水路及び中央用水路の深さ及び幅が水量に応じて

拡張されていることから，河川氾濫による被控訴人の損害を回避するとともに，周辺住民に対する損害賠償責任を回避する役割を担っているものであり，将来の賠償問題が生ずるおそれを極力回避することを視野に入れて，本件用水路の整備を行ったものである。

(イ) 本件開発許可を受けるための不可欠の費用であること

a 前原市開発行為等に関する指導要綱（乙7）18条は，1項において，「事業主は，開発事業施行前に地元住民及び利害関係者に対し，開発等の計画，工事の施工方法，災害及び公害の防止対策，その他について協議し，開発事業に伴う紛争が生じないよう留意するとともに，紛争が生じた場合は責任をもってこれを解決しなければならない。」，2項において，「事業主は前項の協議の際必要なものについては，同意又は承諾を得なければ開発事業に着手してはならない。」と規定している。また，都市計画法32条1項は，「開発許可を申請しようとする者は，あらかじめ，開発行為に関係がある公共施設の管理者と協議し，その同意を得なければならない。」と規定している。したがって，被控訴人が新工場建設用地の開発許可を受けるためには，地元住民及び前原市の同意が不可欠であった。

b 被控訴人の新工場は，川と川とに挟まれた約7万㎡の中州部分を埋め立てて建設されたのであるが，この中州部分は，従来，大雨の際に遊水機能を果たしていたことから，新工場建設に当たって，近隣の住民から，大雨等による洪水被害等の発生を懸念し，万全の対策を講じることや被害発生時には十分な補償を行うことを要望する意見書が被控訴人に提出されていた（乙8，9）。そこで，被控訴人は，近隣住民との協議を行い，洪水被害等の発生を防止するための万全の対策を講じる約束をしなければ，地元住民の同意，ひいては，前原市の同意を得ることはできなかった。こうした状況下において，被控訴人

は、近隣住民の、水路の位置を変えないで、しかも、水害発生防止のため拡幅・補強をしてもらいたいとの強い要望を受け入れ、本件水路の拡幅・補強工事を行ったものである。そうすると、本件水路の整備が地元住民の強い要望によるものであるとしても、これを受け入れなければ、新工場建設用地の埋立ての同意を得ることができず、ひいては、前原市から本件開発許可を得ることは不可能であったのであるから、本件水路整備費用は、前原市から本件開発許可を受けるために不可欠の対価であった。

(ウ) 暗渠構造

- a 被控訴人は中央用水路を暗渠構造としているが、これも、用水路上部を通路として有効活用するための費用であるから、被控訴人が便益を受けるためのものである。すなわち、建設省所管国有財産事務の手引(乙6・77頁)によれば、付替水路は原則として開渠とすべきところ、被控訴人は中央用水路に分断されている新工場建設用地を有効利用するための通路を確保する必要から、地元住民の了解を得た上で、前原市長に対し、原則に反した暗渠構造を許可するよう求めている。被控訴人は、元々、新工場建設用地を分断する中央用水路の付替えを希望していたが、地元住民の反対からこれがかなわず、その代替手段として、中央用水路を残し、原則として許可されない暗渠構造とすることを計画し、自ら地元住民の了解を得た上で、前原市長に許可を求めたのである。このように、新工場建設用地を分断する中央用水路を暗渠構造にすることによって、新工場が東側と西側に分断されることを防ぎ、中央用水路の上部を通路として有効利用することも可能になるのであるから(自動車荷重25tのトラックが通行可能の程度に整備された。)、被控訴人が便益を受けるために中央用水路の整備費用が支出されたことは明らかである。また、新工場建設用地は、一体利

用が可能となったことにより，1 m²当たり2470円ないし3540円も地価が上昇した。

被控訴人は，被控訴人が中央用水路の一部の上を通行しているのは，前原市長から通路の占用許可を受け，3年間40万0876円の使用料を支払って得ている便益であり（甲14の1），中央用水路から受ける便益には当たらないと主張する。しかし，上記使用料は，中央用水路の上部の通路を被控訴人が独占的・排他的に使用することの対価にすぎないのであり，中央用水路を暗渠構造にしなければ，被控訴人がその上部を通路として利用することはできず，したがって，独占的・排他的使用の許可を得ることもできなかつたのであるから，中央用水路を暗渠構造とするための費用が，被控訴人に便益を与えていることは明らかである。

- b 被控訴人は，暗渠構造にした理由の1つを，被控訴人の従業員の転落防止としており，まさに被控訴人の便益を図ることにあつたことを自認するものである。また，付近住民の転落防止というもう1つの理由については，将来の賠償問題を極力回避するという視点が含まれており，これも被控訴人の便益と評価することができる。
- c 被控訴人は，新工場建設の際，工場立地法による緑地の制限があり（工場立地に関する準則2条によって，緑地面積の敷地面積に対する割合は20%とされている。），中央用水路上の通路部分以外が緑地帯であり，この緑地帯部分を含めて工場立地法の制限をクリアすることを前提として，工場立地法に基づく申請書等を作成していた。被控訴人は，中央用水路を暗渠構造にすることによって，その上部の通路以外の占用許可を受けていない部分を造成計画の段階で，緑地帯として確保して，工場立地法に基づく緑地面積率をクリアしたのであり，占用許可を受けていないといいながら，中央用水路の通路部分以外の

緑地帯からも便益を受けているのである。

被控訴人は、中央用水路が設置されていなければ、その上の緑地部分に相当する分を工場の外縁部に設置すればよいだけであると主張する。しかし、「A工場」工場全体見取図（乙11・5枚目）及び緑地求積図（乙13の3）によれば、工場の外縁部はすべて緑地帯となっており、しかも、中央用水路が暗渠構造から開渠構造になる部分において、新たな建物が建築中であり、新たに中央用水路上部の緑地帯部分に相当するだけの緑地帯を設置する遊休地はない。

(エ) 中央用水路等に排水していること

被控訴人は、工場排廃水及び生活廃水を浄化施設から中央用水路に、ボーリングの水質検査の余水を南側用水路にそれぞれ排水しているものであり、この点でも、被控訴人が本件用水路から便益を得ていることは明らかである。

被控訴人は、前原市の行政指導に従って、浄化施設から距離が長い中央用水路までパイプを敷設せざるを得なくなったから、中央用水路に排水することにより便益を受けたのではなく、逆に不利益を受けたと主張する。しかし、被控訴人主張のような行政指導がなされた事実はなく、また、仮にそのような行政指導があったとしても、被控訴人は、開発許可を受けるためにこれに従い、福岡県知事に対しては、自ら「新工場の汚水は浄化槽にて処理を行い中央の水路に放流する」旨記載した開発行為許可申請書を提出するなどこれを受忍しているのであるから、行政指導に不満があるからといって、被控訴人が便益を得ていることを否定することはできない。

ウ 本件用水路整備費用が寄附金に該当しないもう1つの理由

(ア) 法人税法上の「寄附金の額」とは、内国法人が金銭その他の資産又は経済的利益の増加又は無償の供与をした場合の当該金銭若しくは金銭

以外の資産又は当該経済的な利益の価額をいうものと解される
ところ（同法 37 条 6 項）、本件用水路整備費用は、本件用水路の整備工事に
係る現地調査、図面作成、施工、材料の仕入れ等の対価である請負代金
等として、各業者に対して支出されたものであって、その支出が「金銭
その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与」に当たると解する
余地はなく、また、前原市に対して支出されたものでもないから、これ
を「前原市」に対する「寄附金の額」に該当するものと解することはで
きない。

(イ) 被控訴人は、本件用水路に附合した当該工作物が前原市に寄附され
たので、本件用水路整備費用は寄附金に該当すると主張する。しかし、
当該工作物が本件用水路に附合しているとしても、被控訴人自身はこれ
を受け取っていないのであるから、当該工作物が被控訴人から前原市に
寄附されたということとはできない。また、仮に当該工作物が前原市に寄
附されたとしても、それは、「平成 13 年 12 月 14 日及び平成 14 年
3 月 6 日付け工事完了公告後」のことであって、本件事業年度の終了後
である。

(被控訴人の主張)

ア 法令等の解釈

(ア) 寄附金と繰延資産との関係

a 当該支出が寄附金か繰延資産かを判断するに当たっては、繰延資産
となるかどうかの判断に先立ち、まず、寄附金に該当するかどうか
判断されなければならないところ、本件用水路整備費用は、「金銭そ
の他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」（法人税法 37
条 6 項）であって寄附金に該当し、かつ、「前原市」に対する寄附金
に該当するから、その全額が損金になるのであり、繰延資産かどう
かの判断は不要である。

b この点，法人税基本通達 7 - 3 - 1 1 の 2 は，本文において，「法人が固定資産として使用する土地，建物等の造成又は建築等（以下 7 - 3 - 1 1 の 2 において「宅地開発等」という。）の許可を受けるために地方公共団体に対してその宅地開発等に関連して行われる公共的施設等の設置又は改良の費用に充てるものとして支出する負担金等（・・・純然たる寄附金の性質を有するものを除く・・・）の額については，その負担金等の性質に応じてそれぞれ次により取り扱うものとする。」とし，各号において，「例えば団地内の道路，公園又は緑地，公道との取付道路，雨水調整池等のように直接土地の効用を形成すると認められる施設に係る負担金等の額は，その土地の取得価額に算入する。」「例えば上水道，下水道，工業用水道，污水处理場，団地近辺の道路等のように土地又は建物等の効用を超えて独立した効用を形成すると認められる施設で当該法人の便益に直接寄与すると認められるものに係る負担金等の額は，それぞれその施設の性質に応じて無形減価償却資産の取得価額又は繰延資産とする。」「例えば団地の周辺又は後背地に設置されるいわゆる緩衝緑地，文教福祉施設，環境衛生施設，消防施設等のように主として団地外の住民の便益に寄与すると認められる公共的施設に係る負担金等の額は，繰延資産とし，その償却期間は 8 年とする。」と規定しており，この通達は，上記のとおり，本文かっこ内において，まず支出から寄附金を除外し，寄附金に該当しない支出に対し各号において繰延資産かどうかを判断することを求めている。

(イ) 仮に本件用水路整備費用について繰延資産かどうかの判断が必要であるとしても，法人税法基本通達 8 - 1 - 3（公共的施設の設置又は改良のために支出する費用）は，「令 1 4 条第 1 項第 9 号イ（公共的施設の負担金）に規定する『自己が便益を受ける公共的施設の設置又は改良

のために支出する費用』とは次に掲げる費用をいう」として、その(1)に「法人が自己の必要に基づいて行う道路，堤防，護岸，その他の施設又は工作物の設置又は改良のために要する費用」と定めている。そうすると，繰延資産となるためには，公共的施設等の設置又は改良の動機・目的が「自己の必要に基づいて」いることを要するのであって，「自己の必要に基づいて」いない設置又は改良により，結果的に何らかの便益を受けても，繰延資産とはならないと解される。すなわち，自己以外の者の必要に基づいて公共的施設等の設置又は改良のために費用を支出したことにより，自己に反射的・副次的・派生的な利益が帰属しても，その費用は法人税法施行令14条1項9号イにいう「自己が便益を受ける公共的施設の設置又は改良のために支出する費用」とはいえない。そして，本件水路の設置又は改良は，付近住民の要望に基づくものであることが明らかであり，被控訴人の「自己の必要に基づいて」行われたものではない。したがって，本件水路整備費用は，同条項の繰延資産ではなく，単純な寄附金にすぎない。

イ 上記控訴人の主張イに対する反論

(ア) 本件水路の位置関係・機能による便益

- a 被控訴人は，新工場建設用地を造成するに際し，その東側に接する川と西側に接する川の堤防より約1m高くなるように埋め立てた。そのため，水路からの溢水や工場敷地への浸水はあり得ない。また，水路自体の決壊や地盤の崩壊を防ぐためであれば，水路に沿って擁壁を設置すればよいのである。被控訴人が本件水路を整備したのは，大雨が降った場合に新工場建設用地により雨水がせき止められ，南側上流地域にある水田が水没することを防ぐためである。
- b 控訴人は，南側水路の拡幅について，被控訴人が河川氾濫の際の農作物に対する被害の補償責任を回避するという意味で便益を受けて

いると主張するが、被控訴人は、付近の田畑の農作物に対する被害を防止すべく拡幅を行ったのであり、それにより補償責任が回避されるというのは派生的効果に過ぎない。

(イ) 本件開発許可を受けるための不可欠の費用であること

控訴人の主張は、控訴人が本件更正処分等において行った主張と同趣旨であるが、それが不当であることは、上記2(6)イ(ウ)の本件判決の判断からも明らかである。なお、乙3(法人税基本通達逐条解説)の5枚目には、本件判決が引用する法人税法基本通達7-3-11の2の解説として、「動機は宅地開発等に関連するものではあっても、客観的にみて純然たる寄附金として市町村に提供される金銭その他の資産については、むろんここでいう開発負担金には含まれない。」と記載されている。

(ウ) 暗渠構造

- a 中央用水路には、南側の暗渠部分と北側の開渠部分があるが、控訴人の主張は、開渠部分には当てはまらない。
- b 中央用水路のうち暗渠部分は、現在、その上部は通路部分と緑地帯部分からなっている。通路部分については、通路として利用するためだけであれば、橋梁構造でもよく、現に、工場への引込み道路のうち、川をまたぐ部分には橋が架けられている。控訴人の主張は、暗渠にしなければ通路にできないことを前提にするようであるが、そのようなことはない。なお、被控訴人が中央用水路の一部の上を通行しているのは、前原市長から通路の占用許可を受け、3年間40万0876円の使用料を支払って得ている便益であり(甲14の1)、中央用水路から受ける便益には当たらない。
- c 中央用水路のうちの南側部分は、造成計画の段階で、既にボックスカルバートを採用することが決定され、暗渠構造にすることになって

いたのであり、それは、通路以外の部分を緑地帯にするためであったと考えられる。すなわち、現在の新工場建設用地の地表は、ボックスカルバートの底面（もとあった素掘りの水路の底の高さと同じ）から計ると約3mの高さであるから、被控訴人の従業員（工場用地に接する部分）や付近の住民（道路に接する部分）の転落を防ぐため、暗渠構造にし、地表に樹木を植栽して緑地帯にすることにしたと考えられる。なお、被控訴人は、緑地帯部分の占用許可を受けておらず、同部分を使用することはできない。

d 大規模開発の場合、開発区域内にある水路や里道等の公共施設は付替え又は払下げを行うのが通常である。本件の場合、里道については、払下げがなされたが、被控訴人としては、水路についても付替えを行い、中央用水路の位置にあった素掘りの水路を閉鎖し、上流（南側）からの水を川に排水する予定であったが、周辺の住民が従前の位置に水路を残すように強く要望したため、被控訴人がこれを受け入れて、中央用水路が設置されたのである。したがって、中央用水路を暗渠構造にするかどうかという以前に、中央用水路が残り、工場用地がこれによって2分されたこと自体が被控訴人にとって不利益となるのである。

e 控訴人は、中央用水路の上に設置された緑地部分を加えないと全体の緑地部分の面積が新工場建設用地の面積の20%を超えないと主張するが、緑地部分の面積を工場用地の20%以上にしさえすればよく、これをわざわざ工場用地の中央部に設置しなければならないということはなく、中央用水路が設置されていなければ、その上の緑地部分に相当する分を工場の外縁部に設置すればよいのであるから、新工場建設用地を分断する中央用水路上の緑地部分は、新工場の利便性を阻害するものである。

(エ) 中央用水路等に排水していること

- a 被控訴人は工場廃水及び生活廃水を浄化施設から中央用水路に、ボーリングの水質検査の余水を南側用水路にそれぞれ排水しているが、被控訴人としては、中央用水路の拡幅がなくても、これらの排水をすることができたのであるから、中央用水路の拡幅によって便益を受けたことにはならない。ボーリングの水質検査の余水の南側用水路への排水は一時的なものにすぎないし、また、南側用水路の拡幅がなかったとしても当然行うことのできる性質の排水である。
- b 被控訴人の浄化施設は、新工場建設用地の東南角に位置しており、被控訴人としては、浄化施設から直接東側の川に放流するほうが、パイプ敷設の距離が短く費用も安いにもかかわらず、前原市の行政指導に従って(甲10・5項, 甲11・3項), 浄化施設から遠い中央用水路までパイプを敷設せざるを得なくなり、そのための費用も増大したのであって、中央用水路に放流することによって便益を受けるところか、不利益を受けたのである。

ウ 上記控訴人の主張ウに対する反論

- (ア) 被控訴人は、各業者に対して請負代金等を支払ったのであるが、被控訴人はこれらの工作物を自ら受け取ることなく、すべて前原市の所有に属する本件用水路上に設置されているから、これらの工作物は、平成13年12月14日及び平成14年3月6日付け工事完了公告後、前原市の本件用水路の所有権と附合して(民法242条)、いずれも前原市に所属している。したがって、被控訴人による各業者に対する請負代金等の支出によって製造された工作物が前原市に寄附されたことは明らかである。
- (イ) 控訴人は、前原市に寄附されたのは本件事業年度の終了後であると主張するが、附合の効果は、本件用水路の工事が施工されるごとに生じ

ており、これは本件事業年度内のことである。

(2) 争点(2) (付記理由) について

(被控訴人の主張)

本件申告は青色であるところ、本件更正処分には、本件用水路整備費用が繰延資産に該当する理由について、「用水路整備費用についても、新工場の建設に際して行った開発許可申請において、都市計画法第32条に基づき前原市の同意協議を求めるために支出したものであり、自己が便益を受けるために支出する費用であることから、繰延資産に該当することとなります。」と付記されている。そして、上記(1)の被控訴人の主張イの(ア)、(ウ)、(エ)及びウは上記付記理由と同一性のないものであり、同イの(イ)は上記付記理由を大幅に拡充し拡張したものであって同一性がなく、いずれの主張も許されない。

(控訴人の主張)

控訴人は、本訴において、繰延資産該当性に係る本件用水路整備費用の対価性に関して、本件更正処分時には明示しなかった根拠を付加しているが、訴訟においては、納税義務者の主張に応じて、詳細な根拠をもって反論する必要から、更正処分時に明示されなかった根拠を付加することも訴訟活動には不可欠であるから、このことをもって、更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜といった理由付記制度の趣旨を没却することにはならない。実質的に考えても、本件における争点は、被控訴人が本件用水路整備費用を支出した理由及び被控訴人がこれにより便益を受けているかという点に限られており、被控訴人の防御に不利益をもたらすような理由が付加されたものではない。したがって、上記(1)の被控訴人の主張イ(ア)ないし(エ)を主張することは許される。

第3 争点に対する判断

1 争点(1) (寄附金か繰延資産か) について

(1) 証拠（甲2, 8, 9の1・2, 12, 14の1・2, 15ないし17, 18の1ないし3, 19の1ないし29, 20の1ないし7, 21, 23, 25, 31ないし36, 乙5, 7ないし12, 13の1ないし3, 14, 15, 19の1ないし3, 32, 原審における被控訴人代表者）及び弁論の全趣旨によれば, 以下の事実が認められる。

ア 新工場建設前, 新工場建設用地は, 西側の 川と東側の 川とが合流する水田約7万㎡のほぼ三角形の土地であった。素掘りの水路であった中央用水路とU字溝の水路であった南側用水路は, 上記水田及びその南側の水田の農業用水や雨水を排水し, 大雨のときには新工場建設予定地の水田は冠水することがあり, これにより, この水田が遊水機能を果たしていた。

イ 被控訴人は, 新工場建設用地を造成するためこの水田を埋め立て, かつ, 同建設用地を一体として利用するため, 中央用水路の素掘りの水路を閉鎖して, 用水路の付替えを行い, 南側から流れてくる水を 川に排水することを計画していた。ただ, これを実現するためには, 新工場建設用地の農業振興地域からの除外, 都市計画法32条（公共施設の管理者の同意等）に基づく前原市長の同意, 前原市開発行為等に関する指導要綱5条（「事業主は, 関係法令等による申請又は届出を行う前若しくは開発事業を施行する前に, 本要綱に基づく公共・公益施設の基本計画及び費用負担ならびに維持管理等について協議し, 市長の同意を得なければならない。なお, 計画変更等についても同様とする。」）, 6条（1項「前条の協議の結果, 合意に達した協議事項について, 事業主は, 市長との間に協議書を締結しなければならない。」）, 2項「事業主は, 前項の協定書の締結後でなければ当該事業に着手してはならない。」）, 18条（1項「事業主は, 開発事業施行前に地元住民及び利害関係者に対し, 開発等の計画, 工事の施工方法, 災害及び公害の防止対策, その他について協議し, 開発事業に伴う紛争が生じないよう留意するとともに, 紛争が生じた場合は責任をもってこれを解決しなければならない。」）,

2項「事業主は前項の協議の際必要なものについては、同意又は承諾を得なければ開発事業に着手してはならない。」)に基づく協議や同意等といった手続を履践する必要があった。

ウ 上記手続の履践のため、被控訴人が福岡県、前原市及び地元住民との間で行った協議等の経過は次のとおりである。

(ア) 〃、〃及び〃の農区長並びに行政区長は、平成7年9月、農業振興地域除外申請について、「申請の場所は〃川・〃川の間にあたり大雨の場合は遊水機能を果たしていた所であるが、埋め立てることにより大雨の場合、急激な水の増加による河川の堤防の浸食又は決壊を懸念している。よって、河川管理の県河川課及び前原市土木事務所、市関係各課の適切な埋立て指導と河川の堤防の万全を期すため護岸の強化をお願いします。遊水地(調整地機能) - 当該所有地北側9500㎡は遊水地機能を果たすため、現在地の高さの開発がなされるようであるが、果たしてこの程度の面積でよいか市当局の検討と指導を強くお願いします。埋立て高 - 遊水地以外の工場敷地の埋立ては堤防より20cm以内の埋立て程度を要望する。」などといった意見を出した(乙9)。

(イ) 町内会は、平成7年10月、農業環境及び災害防止の観点から、「〃川・〃川の合流地点の農地を埋め立てるに際し、大雨による上流からの洪水により農地・農作物等に被害が発生しないよう、用水路の拡幅を含めての工事について十分な調査を行い工事に着手すること、被控訴人が埋立工事を行った後、大雨等による河川決壊等で農地、農作物等に被害が発生した場合、被控訴人は地権者に対し十分な補償を行うこと」などの条件を付けて、農業振興地域除外申請を承諾した(乙8)。

(ウ) 地元農業委員、行政区長及び農区長・水利委員は、平成7年11月6日、上記(イ)と同様な条件を付けて、農業振興地域除外申請を承諾した(甲12)。

(工) 被控訴人は、平成11年10月18日に、福岡県土木部用地課と協議を行い、その際、福岡県は、被控訴人に対し、「中央用水路は、計画では暗渠であるが、管理上の問題があるため、原則として認められないものの、暗渠であっても適切な維持管理ができる構造であれば認めることも考えられるため、暗渠にできるのかどうか、できるとすれば、どのようなものかについて検討すること、中央用水路には外部から入れるようにする必要があること、中央用水路は、全面占用することはできないが、必要最小限の横断通路部分の占用は可能であること」などを伝えた(甲2)。

(オ) 被控訴人は、平成11年11月3日、校区役員との間で協議事項を取りまとめたが、その内容は、「埋立て・造成計画については、悪質土による埋立ては行わないよう厳重管理し、造成の高さは堤防なみの造成高とすること、雨水排水路については、東の本溝は6000の現況どおりとし、西の本溝は1500角の暗渠とすること、移転予定地南側農地冠水補償については、洪水時、造成が原因で冠水し、被害が発生したものについては、誠意をもって補償に当たること」などであった(甲9の1・2)。

(カ) 被控訴人は、前原市長に対し、平成11年11月8日付けの「中央水路の暗渠化及び堤防敷き埋立、公園の設置について協議書」(乙5)を提出した。その内容は、「用水路について、地元協議の中で、付替えを含めたルートの変更を要望してきたが、現況どおりとの地元の要望が強く、現在の位置を変えずに施工することとする。新工場建設用地の利用の面から、中央用水路を暗渠構造とすることで地元の了解を得ている。用水路敷きについて必要最小限の幅を通路として占用許可を得たい。」というものであった。

(キ) 被控訴人は、平成12年6月12日、前原市長に対し、都市計画法

32条（公共施設の管理者の同意等）に基づいて、開発行為に関する協議を求めたところ、前原市農林土木課長は、同月23日、同条協議書締結の事前確認として、「大雨等の被害に関し、関係者と十分協議すること、中央用水路に布設するボックスカルバートについては、一体利用しないことで施工に同意すること、占用については、必要最小幅で申請を行うこと」という条件を付して同意した（乙10）。

エ 被控訴人代表者は、平成12年6月6日、新工場建設用地内の里道（雑種地2637.39㎡）について、国との間で売買代金1530万円とする売買契約を締結した（甲25）。また、被控訴人は、中央用水路の上の一部を通路として使用するため、前原市長に対し、平成12年6月22日付けで占用申請を行い、同市長は、平成13年3月8日付けで占用許可をした（甲14の1・2。占用許可面積376.7㎡、占用許可期間・平成12年11月15日から平成15年3月31日まで、使用料40万0876円）。その後、平成15年5月19日付けで、占用許可期間同年4月1日から平成18年3月31日までの占用許可がなされている（乙32）。

オ 被控訴人は、地元住民等の要望を受け入れ、用水路の付替えはしないこととし、大雨が降った場合に、南側上流域の農地や農作物に水没による被害が及ばないように、水害防止を可能とする程度の流量を確保した上で、既存の中央用水路と南側用水路を整備することにした。そして、新工場は平成14年2月ころに完成し、翌3月ころから稼動を開始した。

カ 本件用水路等の工事内容や利用状況等は次のとおりである。

（ア） 新工場建設用地全体は、河川が増水しても新工場が冠水することのないよう、両川岸の堤防より約1m高くなるように埋め立てられ、2ないし3mの盛り土がなされた。そのため、新工場建設用地は南側の水田よりも一段高くなっている。

（イ） 中央用水路に施工された工事内容は、既存の水路を掘削し、コンク

リート製の基礎を造り，その上部に1辺1.5mのボックスカルバートを埋め込み，その上に約2.5m覆土し，表面をコンクリート敷きとして，7か所の通路以外は，周囲を縁石で囲ってその内側に植栽し，緑地帯にするというものであった。被控訴人は，この暗渠部分のうち，占用許可をもらった道路部分を舗装して通行に使用し，また，上記緑地帯については，工場立地法（乙12）に基づき，平成13年2月20日付けで福岡県知事に対し，中央用水路上の緑地帯の面積を含めた緑地面積の，敷地面積に対する割合が20%を超えている旨を届け出た（乙13の1ないし3）。なお，使用許可を受けていない緑地帯部分との間に柵等はなく，立入りは容易であり，工場と一体となって使用されている。

(ウ) 中央用水路は，別紙図面1の から までは暗渠となっており，同 から北側は開口となっている。大雨のときのために，同 に調整池が設けられており，ここに貯水された雨水は中央用水路の開口部に流れ込むようになっている。被控訴人は，工場廃水は新工場建設用地の東南角に設置した排水の排水処理設備で，生活廃水は中央用水路近くに設置した浄化槽でそれぞれ浄化し，これを中央用水路に排水している。

この点について，被控訴人は， 川に放流するほうが安価であるにもかかわらず，前原市の行政指導があったため中央用水路に排水することになったと主張し，なるほど，甲10，11によれば，福岡県及び前原市が中央用水路に排水することを求めていたことがうかがわれるが，その趣旨が，用水路の付替えはできないので残存する中央用水路に排水することを求めているのか，中央用水路の残存が確定したので当然にここに排水することを求めているのか，或いは，排水の方法としては中央用水路と 川があるがそのうち中央用水路に排水するよう求めているのか（被控訴人の主張はこの趣旨と考えられる。），いずれの趣旨が不明であり，他に被控訴人の上記主張を認めるに足る証拠はない。

(工) 南側用水路は、主として、新工場建設用地の南側の水田が水没しないように幅、深さ40cmのU字溝がそれぞれ1.2mに拡幅されたものであり、また、被控訴人は、新しく掘った井戸の水質検査で余った水を一時的に排水している。そして、南側の水田から南側用水路に流入した水は西から東に流れ、中央用水路に流入するとともに、さらに東に流れて北に向きを変え川に流入している。

(2) 以上の事実及び上記第2の2の事実に基づいて検討する。

ア 本件用水路が整備された理由

新工場建設用地は、もと水田であって、大雨のときには遊水地としての機能も有していたところ、被控訴人が同建設用地に新工場を建設するとすれば、同建設用地は埋め立てられて高くなるため、地元住民等は、本件用水路の拡幅整備、調整池の設置、埋立て高を低くすることなどを要望し、それでも冠水被害があった場合には補償をするよう求めてきた。そこで、被控訴人は、これらの要望に答えるため、その趣旨に沿って本件用水路を拡幅整備した。一方、中央用水路については、被控訴人は当初その閉鎖を計画していたが、防災上困難なことからこれを存続させることになり、そのため、新工場建設用地は分断されることになった。そこで、被控訴人は、水路は開口を原則としているが(乙6)、同建設用地を一体として利用するため、地元住民等の同意を得て、中央用水路のうち新工場敷地部分を貫通する部分を暗渠構造に整備し、その上部に飛び飛びに緑地帯を設置して各緑地帯の間を舗装し、この舗装部分について、占用許可を得た上で通行に使用している。また、南側用水路の北側に有刺鉄線の柵を設けて工場内への侵入ができないようにしているが、同水路中央付近からの中央用水路への流入排水もできるように一体として使用がされている。

イ 繰延資産に該当する理由

法人税法施行令14条1項9号イは、繰延資産の1つとして、「自己が

便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用」で「支出の効果がその支出の日以後１年以上に及ぶもの」を挙げている。上記アのとおり、被控訴人は、南側の水田が水害に遭った場合の補償負担を免れるために本件用水路の拡幅整備を行うとともに、新工場建設用地を一体として利用するために中央用水路を暗渠構造に整備したものであるから、被控訴人が本件用水路の整備によって便益を受けることは明らかであり、しかも、その効果は支出の日以後１年以上に及ぶものと認められる。なお、法人税法基本通達８－１－３は、法人税法施行令１４条１項９号イについて、「令１４条第１項第９号イ（公共的施設の負担金）に規定する『自己が便益を受ける公共的施設の設置又は改良のために支出する費用』とは次に掲げる費用をいう。」とした上で、「(1)法人が自己の必要に基づいて行う道路、堤防、護岸、その他の施設又は工作物（かっこ内は省略）の設置又は改良（かっこ内は省略）のために要する費用（かっこ内は省略）又は法人が自己の有する道路その他の施設又は工作物を国等に提供した場合における当該施設又は工作物の価額に相当する金額」と定めているところ、本件用水路の整備は、まさに被控訴人が自己の必要に基づいて行ったものといえることができる。したがって、本件用水路整備費用は法人税法上繰延資産に該当するというべきである。

これに対し、平成１４年１１月、被控訴人は、前原市長、水利組合長及び行政区長会会長に対し、「本件用水路の整備工事については、完成後、地元農業者の農業用水路として専ら利用されており、被控訴人は利用していないのであって、当初の工場建設に必要なためではなく、地元の要望に答えるものであったが、これに対する見解を求める。」旨の照会に対し、いずれも、そのとおり相違ない旨を回答している（甲１３の１ないし４）。また、甲２によれば、前原市長は、本件更正処分等に関する審査請求手続の際の国税不服審判所からの照会に対し、「本件用水路

の整備については、法令又は条例等を根拠とするものではないが、開発区域及び隣接地に未整備水路があり、開発申請に当該未整備水路の整備計画がない場合は、行政指導として整備を要請することとしており、また、上記の回答をしたのは、中央用水路等については、地元の要望どおり、付替えを行わず現況の位置とし、水路断面の決定が上流域からの流出量に大きく作用されており、開発区域内の水路占用を車両通行部分しか許可せず、被控訴人の敷地として一体利用できなくなっていることからである。」旨を回答していることが認められる。しかしながら、これらの回答は上記認定と矛盾するものではなく、本件用水路整備費用をもって繰延資産とする判断を左右するものではない。

ウ 寄附金に該当しない理由

法人税法上の寄附金とは、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与のことであり（同法37条6項）、無償を要件とするものであるから、対価又はそれに相当する金銭等の流入を伴わないものを意味していると解すべきである。そうすると、本件用水路整備費用は、上記アのとおり被控訴人に便益をもたらすものであるから、対価性があり、寄附金には該当しないというべきである。

なお、法人税法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその範囲内の金銭は費用として損金算入を認め、これを超える部分の金額は損金に算入しないこととし（37条2項）、例外として、公益に役立つような寄附を奨励するための措置の1つとして、国又は地方公共団体に対する寄附金の場合、寄附をした者がその寄附によって設けられた設備を専属的に利用することその他特別の利益がその寄附をした者に及ぶと認められる場合を除いて、それが費用としての性質を持つかどうかとは関係なしに、その全額が損金に算入されるとする（37条3項1号）。そして、寄附をした者がその寄附によって設けら

れた設備を専属的に利用することその他特別の利益がその寄附をした者に及ぶと認められる場合が除外されているのは、それが形式上は寄附金であっても、対価性があることから、実質的には寄附金といえないため、全額損金算入としては扱わないことにしたものである。したがって、上記規定は繰延資産の範囲を定めるものではないし、また、その解釈によって繰延資産の範囲を画定することもできないというべきである。

また、法人税基本通達 7 - 3 - 1 1 の 2 (乙 3) は、「法人が固定資産として使用する土地、建物等の造成又は建築等（以下 7 - 3 - 1 1 の 2 において「宅地開発等」という。）の許可を受けるために地方公共団体に対してその宅地開発等に関連して行われる公共的施設等の設置又は改良の費用に充てるものとして支出する負担金等」という個別具体的な場合において、固定資産の取得価額と繰延資産のいずれに振り分けるかを定めたものにすぎず、同通達が、「純然たる寄附金の性質を有するもの」を適用外としているからといって、被控訴人主張のように、寄附金と繰延資産との振り分け方法一般を定めているものと解することはできない。

2 争点(2)（付記理由）について

上記 1 のイの認定に対応する控訴人の主張は、本件更正処分の付記理由（上記第 2 の 2 (5) のイ(ア)）と異なるものである。しかしながら、いずれも、本件用水路整備費用が法人税法施行令 1 4 条 1 項 9 号イの「自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用」に当たるとする点は同一であって、ただ、付記理由では、新工場の建設に際して行った開発許可申請において都市計画法 3 2 条に基づく前原市の同意協議を求めるために支出したことを理由としているのに対し、本件訴訟における控訴人の主張及び当裁判所の認定は、被控訴人が南側の水田が水害に遭った場合の補償負担を免れるために本件用水路の拡幅整備を行うとともに、新工場建設用地を一体として利用するために中央用水路を暗渠構造に整備したことを理由としているに

すぎず、事実に対する評価の仕方が異なるのみで、訴訟上被控訴人に格別の不利益を与えるものとはいえない。そして、仮に一般的に青色申告についてした更正処分の取消訴訟で更正処分の付記理由とは異なる主張が制限されるとしても、このような場合には、その主張は許されるものと解すべきである。

- 3 以上のほか、上記第2の2(4)ないし(6)の事実等、証拠(乙4)及び弁論の全趣旨によれば、被控訴人の本件事業年度における法人税について、所得金額は2億1515万1735円、税額は7133万0300円、過少申告加算税の額は312万9000円と認めることができる。

第4 結論

以上によると、被控訴人の請求は原判決において却下された部分を除き失当としてこれを棄却すべきであるから、これと結論を異にする原判決中、控訴人敗訴部分を取り消し、被控訴人の請求を棄却することとする。

福岡高等裁判所第4民事部

裁判長裁判官 牧 弘 二

裁判官 川 久 保 政 徳

裁判官 増 田 隆 久