

法律家のための税法知識

第4回 土地建物の一括譲渡において消費税の課税標準となる建物価額

東京地裁令和4年6月7日判決(令和元年(行ウ)第488号、税務訴訟資料272号 順号13726)

税務特別委員会 委員 大竹 良和 (74 期)

1 事案の概要及び経過

本判決は、土地と建物の内訳価額が不明のまま一括譲渡された場合に、消費税の課税標準となる建物価額をいかに求めるかが問題となった事案であり、一審で確定している。

原告(売主)は、税務署に消費税の申告をしたところ更正処分を受けたため、当該処分を不服として審査請求をしたが棄却され、本件訴訟を提起した。

更正処分において税務署長は、固定資産税評価額により按分して土地建物の内訳価額を算出した。

訴訟では、原告が裁判所に鑑定申出を行い、裁判所が当該申出を採用して鑑定人から鑑定評価書を取得した。

2 問題の所在

土地建物の一括譲渡にあっては、土地は非課税であり、建物だけが課税対象となるため、土地建物一括の取引価額のうち、建物の部分のみが消費税の課税標準となる。

この点、売買契約書に土地建物別の内訳価額が明示され、または、明示された消費税額から建物価額を逆算できるときは、契約上の価額が用いられ、これらの明示がない場合は、固定資産税評価額に基づいて按分した価額を用いることが通常である。

売買契約書に内訳価額の明示がない場合について、消費税法施行令45条3項は、「資産の譲渡の時のにおける資産の価額の占める割合を乗じて計算した金額」とする旨定めるのみで、その「割合」を求める方法については定めていないが、国税庁のタックスアンサー(No.6301、QAリンク 建物と土地を一括

譲渡した場合の建物代金)は、以下3通りの方法を示している。

- 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

これらの手法は、それぞれ一定の合理性が認められるなか、本件は、税務署が②の方法で更正処分を行ったのに対し、納税者は鑑定評価書を根拠として①の方法を主張したものであり、いずれの按分方法をより合理的とみて採用すべきかが問題となる。

3 裁判所の判断

裁判所は、固定資産税評価額に基づく按分と、鑑定評価額に基づく按分の両方法のうち、以下のとおり理由を示して鑑定評価額に基づく按分を採用した。

「被告は、消費税法施行令45条3項を適用して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と主張する。しかしながら、消費税法施行令45条3項において課税標準を算出する際に用いられる課税資産及び非課税資産の「価額」とは譲渡時における適正な時価、すなわち客観的な交換価値であると解されるところ、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というべきである（最高裁平成24年（行ヒ）第79号同25年7月12日第二小法廷判決・民集67巻6号1255頁参照）。また、地方税法が、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ている（388条1項）のは、固定資産税の賦課期日における土地課税台帳等の登録価格が同期日における当該資産の客観的な交換価値を上回らないようにすることのみならず、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、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消することをも目的とするものであり、かかる目的の下に行われる評価は、適正な鑑定の評価の過程において考慮の対象とされるような当該資産の個別的な事情については、ある程度捨象されることも前提としているものといえることができる。これらに照らすと、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いうべきである」。

4 「実質的な差異」が生じた背景

上記のとおり、本判決は、「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、価額比においても実質的な差異が生じた場合」には、固定資産税評価額による按分よりも、鑑定評価額による按分の方が合理的であることを示した。

それでは、どのような場合に「実質的な差異」が生ずるのであろうか。これには様々なケースが考えられるが、本件では、両方法の基準時の違いが影響したと考えられる。

更正処分では、固定資産税評価額により土地価額を把握している。固定資産税における土地評価は、3年ごとに評価替えが行われ、評価替え基準年度の1年前の1月1日が基準日とされている。本件更正処分で用いられたのは、平成28年度の固定資産税評価額であるが、これは、平成27基準年度の評価替えによる価額が据え置かれたものであり、さらに、平成27基準年度評価替えの基準日は平成26年1月1日であって、本訴訟において基準日となっている平成28年8月19日（売買契約日）とはタイムラグがある。一方で、鑑定評価における価格時点は、売買契約日そのものであり、タイムラグはない。そして、当時、本物件が所在する大阪市中心部においては、インバウンド観光客向けの店舗やホテルに対する需要拡大を背景に、地価上昇の傾向が顕著であった。このように、地価が変動している局面にあっては、どの時点を基準とする土地価格を用いて土地建物の価格割合を把握するかにより、土地建物一括の代金総額を按分した結果としての建物価額が影響を受け、その精度に違いを生ずることになり、それが「実質的な差異」が生じた主な理由と解される。