

論 説

一括譲渡された土地・建物の各譲渡価額の区分について

広島国税不服審判所所長

小 島 俊 朗

◆SUMMARY◆

一括譲渡された土地・建物の譲渡価格の区分は、法人税法、所得税法、消費税法に共通する問題であるにもかかわらず、時価の算定という技術的に困難な問題に加え、法人税・所得税の関連する諸規定の相違などにより、その取扱いが統一的に理解されているとはいえない。特に消費税においては、その特殊性に鑑み、法人税や所得税の扱いとどのように関係づけるべきか、帳簿方式等との関連からどの程度の整合性をとるべきかなど、未解明なところが多い。

本稿は、一括譲渡された土地・建物の各譲渡価格の代表的な算定方法である直說法、差引法（土地先取法、建物先取法）、按分法の優劣や合理性につき、裁判事例・裁決事例の紹介を交えつつ比較検討を行うとともに、合理的な区分方法の統一的な解釈にも焦点を当てながら考察を加えたものである。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

はじめに	52
1 課税上の扱い	52
(1) 譲渡価額の区分と税負担	52
(2) 法人税法、所得税法における扱い	53
(3) 消費税法における扱い	54
2 判決、裁決の事例における算定方法	54
3 検討	58
(1) 各区分方法の合理性	58
(2) 契約上の区分が合理的か否かの判断	62
(3) 按分法の優位性	63
(4) 消費税の特殊性と合理的な区分	63
4 要旨	67
おわりに	69

はじめに

土地と建物の対価が区分されずに一括して譲渡された場合、税務上、土地と建物の各譲渡価額を算定する必要が生じるが、法人税法や所得税法はその算定方法につき何ら定めてはいない⁽¹⁾。算定の方法は、大別して直接法、差引法、按分法がある。直接法は売買実例や建築費を基に土地又は建物の譲渡価額を直接に算出する方法であり、差引法は土地又は建物の一方の価額を算出して代金総額から差し引くことにより他方の譲渡価額を把握する方法であり、また、按分法は、何らかの方法により算出した土地と建物の価額比により代金総額を按分して各譲渡価額を算出する方法である。なお、差引法には、土地の価額を先に算出して差引により建物の価額を算出する方法（以下「土地先取法」という。）と、建物の価額を先に算出して差引により土地の価額を算出する方法（以下「建物先取法」という。）がある⁽²⁾。しかし、判決・裁決においても実務上も、これらの方法が状況に応じて取捨選択されており、必ずしも特定の方法に統一されているというわけではない。土地と建物を一括譲渡する事例は少なくないが、取得価額の算定方法を巡って今後も争いが生じること

が予想されることから、その方法の優劣や合理性を検討しておくことは有益であると思われる。また、消費税においても、土地の譲渡は非課税取引、建物の譲渡は課税取引であることから、同様に区分の問題が生じるが、消費税法は課税標準の計算において、それらの譲渡価額が合理的に区分されていないときは、時価比による按分法で区分する旨を規定している。区分の方法・考え方について、法人税法又は所得税法と消費税法との間に解釈の差があるのかも興味深い。なお、意見にわたる部分は筆者の個人的見解である。

1 課税上の扱い

(1) 譲渡価額の区分と税負担

買手が法人又は個人事業者の場合、土地は非減価償却資産であるが建物やその付属設備は減価償却資産であることから、減価償却費の算定において、これらの取得価額を区分する必要がある。また、土地や建物の取得価額には、仲介手数料、登記費用等の諸経費や、購入のための借入に係る負債利子が含まれることから、土地と建物の取得価額の区分は、それら経費等の各取得価額への算入（所令第126条第1項1号、法令第54条第1項1号）

や土地を取得するために要した負債（不動産所得に係る損益通算の特例：措置法第 41 条の 4 第 1 項）の計算にも影響を及ぼすことになる。一方、売手においても、土地の譲渡がある場合の特別税率（以下「土地重課」という。）の適用があること（現在、適用は停止されている。）や、個人の譲渡所得の計算に当たり、長期と短期で税率が異なることなど、土地と建物とで課税上の扱いが異なることがある。このため、売手も買手も共に合理的にそれぞれの譲渡価額を算定する必要が生じる。

また、土地・建物が一括譲渡された場合、建物は消費税法上の課税資産であるから、その譲渡の対価に消費税が課される。このため、一括譲渡においては、土地と建物の各価額を区分して消費税額を明記するのが通例であるが^③、明記されていないときあるいは合理的に区分されていないときには、それらを合理的に区分する必要が生じる。

法人又は個人事業者である買手は、建物の取得価額が高いほど減価償却費を多く計上でき、法人税又は所得税の課税上有利となる。また、売手も土地重課制度が適用される場合は、土地の譲渡価額が低いほど（建物の譲渡価額が高いほど）課税上有利となる。一方、消費税については、最終消費者が買手の場合、価格転嫁ができないので、建物価額の圧縮が税負担の軽減に直結することとなる。したがって、最終消費者である買手は、課税資産である建物の取得価額が低いほど課税上有利となるが、事業者である売手も消費税の減少分だけ譲渡価格を低下させたと同様の結果となり、売却上有利となる。このように、取得価額の区分は、土地又は建物が単独で譲渡される場合と異なり、必ずしも取引当事者の利害が対立することにならないことから、一括譲渡の当事者が対価の額を土地と建物に区分するに際し、これらの税負担の相違を考慮して、一方又は双方の有利に区分を行うことが想定される。このため、取引の当事者が通謀して

あるいは独自に、恣意的な区分により売買契約書の作成や税務申告を行う場合には、これを合理的な区分に是正して租税法を適用する必要が生じる。

(2) 法人税法、所得税法における扱い

法人税法施行令第 54 条第 1 項 1 号（減価償却資産の取得価額）は、購入した減価償却資産の取得価額は、当該資産の購入の代価（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）と当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額の合計額としているだけで、取得価額の算定方法を特に規定していない。一方、土地重課制度に係る措置法通達 62 の 3

(2)－3 は、譲渡側の取扱いとして、法人が建物及び土地を同時に譲渡した場合において、当該土地の譲渡対価の額が、次によるなど合理的に算定されており、かつ、当該譲渡に係る契約書において明らかにされているときは、これを認める旨を定めている（以下、この扱いを「土地重課に係る区分の扱い」という。）。(イ) 建物の譲渡対価の額として相当と認められる価額を建物及び土地等の譲渡対価の額の合計額から控除した金額を土地等の譲渡対価の額としていること。なお、その注書きで、建物の建設費の額又は購入価額（当該建物の建築又は購入後に要した施設費その他の付随費用の額を含む。）に通常の利益の額を加算した金額を建物の譲渡対価の額としているときは、相当と認められる価額としている。

(ロ) 土地等の譲渡対価の額として相当と認められる価額を土地等の譲渡対価の額としていること。ただし、建物及び土地等の譲渡対価の額の合計額から当該土地等の譲渡対価の額を控除した金額が建物の譲渡対価の額として相当と認められる場合に限る。

なお、この土地重課に係る区分の扱いは、

譲渡側の土地の譲渡価額の算定に係るものであるが、同時に一括譲渡による建物の譲渡価額も決定することになることから、譲受側における減価償却費の計算の基礎となる建物の取得価額の算定においても、同様に妥当すると考えられる。

(3) 消費税法における扱い

消費税法施行令第 45 条第 3 項（課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準の額）は、事業者が課税資産と非課税資産とを同一の者に対して同時に譲渡した場合において、これらの資産の譲渡の対価の額が課税資産の譲渡の対価の額と非課税資産の譲渡の対価の額とに合理的に区分されていないときは、当該課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、これらの資産の譲渡の対価の額に、これらの資産の譲渡の時ににおける当該課税資産の価額と当該非課税資産の価額との合計額のうちに当該課税資産の価額の占める割合を乗じて計算した金額とするとしている。ここで、当該課税資産の価額及び当該非課税資産の価額とは、それぞれの譲渡に係る通常の取引価額（時価）をいう。また、消費税法基本通達 10-1-5 及び 11-4-2 は、譲渡側と譲受側のそれぞれの扱いとして、土地重課に係る区分の扱いにより土地及び建物の対価の額を区分しているときは、その区分したところによる旨定めている。

2 判決、裁決の事例における算定方法

一括して譲渡された土地・建物につき、法人税又は所得税に関し、土地・建物の譲渡価額の区分が争われた事例として、福岡地裁平成 13 年 12 月 14 日判決、那覇地裁平成 16 年 9 月 21 日判決など⁽⁴⁾がある。福岡地裁平成 13 年 12 月 14 日判決の事件は、売買契約書において譲渡価額の区分がされていなかったため、被告税務署長が固定資産税評価額の比による按分法（建物本体とその付属設備の区分については工事原価比による按分法）によ

り更正処分を行ったものである。また、那覇地裁平成 16 年 9 月 21 日判決の事件は、売買契約書において譲渡価額の区分がされていたものの、その区分によると建物の価額が著しく高額であり、適正な時価を反映していないとして、被告税務署長が建設省（当時）編集の「建築統計年報」⁽⁵⁾に基づいて算出した建物価額を控除する差引法により更正処分を行ったものである。判決は、いずれも被告の行った区分を合理的な算定方法と認めて、原告の訴えを棄却している。

裁決事例（過去 30 年分）においては、土地重課に関しての争いが多いが、国税不服審判所が採用した算定方法により分類すると次のようになる。

直接法：平成 10 年 2 月 19 日（契約書記載金額）、昭和 57 年 7 月 28 日（近傍類似土地の売買事例）昭和 56 年 3 月 31 日（契約書記載金額等）、昭和 56 年 2 月 16 日（契約書等）、

建物先取法：平成 14 年 1 月 28 日（*）、平成 8 年 4 月 10 日（契約書の消費税額から逆算）、平成 2 年 6 月 22 日（標準建築費指数）、平成 2 年 6 月 19 日（標準建築費指数）、昭和 59 年 2 月 22 日（単位当り工事予定額）、昭和 59 年 2 月 16 日、昭和 53 年 9 月 5 日（*）

土地先取法：なし

按分法：平成 13 年 3 月 21 日（*固定資産税評価額の比）、平成 12 年 7 月 3 日（*固定資産税評価額の比）、平成 10 年 10 月 30 日（固定資産税評価額の比）、平成 4 年 7 月 10 日（固定資産税評価額の比）、平成 4 年 6 月 22 日（固定資産税評価額の比）、平成 2 年 6 月 26

日（固定資産税評価額の比）、平成2年2月14日（原価比）、昭和61年12月4日（＊譲渡時の時価比）、昭和61年10月23日（原価比）、昭和61年6月24日（譲渡時の時価比）、昭和61年4月30日（＊譲渡時の時価比）、昭和60年12月4日（＊譲渡時の時価比）、昭和60年6月24日（譲渡時の時価比）、昭和59年6月22日（＊譲渡時の時価比）、昭和59年2月22日（原価比）、昭和57年8月2日（＊原価比）、昭和59年7月15日（相続税評価額の比）、昭和57年4月28日（＊不動産鑑定評価額の比）、昭和54年9月28日（＊原価比）、昭和54年4月16日（原価比）、昭和53年12月12日（譲渡対価の比）、昭和53年9月5日（相続税評価額の比）、昭和53年6月30日（＊相続税評価額の比）、昭和53年5月26日（＊原価比）

そ の 他：平成9年7月2日（建物価額零）、平成7年7月6日（建物価額零）、平成7年4月27日（建物価額零）

（注）裁決の日付のみを記載している。また、括弧内は算定の基礎となる係数等を簡記している。＊印は、土地重課以外の事件であることを示す。

裁決事例は土地のいわゆるバブル期及びそれ以前に多発し、逆に、平成4年以降はほとんどなくなっている。これは、バブル期に土地の公的評価額が実態に合わなくなっていた（すなわち、土地の評価を行う場合、直接法によると土地の評価額が著しく低くなり、ま

た、建物の評価を行う場合、土地先取法によると建物の価額が著しく高くなる。）がその後は正されてきたこと、一方、平成元年の消費税の導入以降は契約書に消費税額を明示することが通例となった（すなわち建物の譲渡価額が逆算できるため、契約書により区分ができないケースが減少した。）こと、土地重課税制度の適用が平成10年1月1日から停止されていることなどによるものと考えられる。

次に、消費税に関し、土地・建物の譲渡価額の区分が争われた事例として、①平成13年10月24日裁決、②平成18年6月15日裁決、及び③平成20年5月8日裁決などがある。①の事例は、課税標準の計算方法を、また、②③の事例は、仕入税額控除の適用を争うものであるが、いずれも審査請求人（以下「請求人」という。）が契約書記載の消費税額によらず、独自の区分により計算して申告し、更正処分を受けたものである。いずれの裁決も、契約書記載の建物の価額又は消費税額から逆算（直接法の一つである。以下「逆算法」という。）してもとめた建物の価額によるべきであるとして審査請求を棄却している。

これらの判決又は裁決事例のうち福岡地裁平成13年12月14日判決（以下「本件福岡地裁判決」という。）は、課税庁の主張に沿ったものではあるが、土地と建物の取得価額の区分につき、比較的詳細に判断している。この事例は、給与所得者である原告が平成6年に区分所有建物（以下、土地部分を含めて「物件1」及び「物件2」という。）を購入し、賃貸により賃料収入を得て、不動産所得に多額の損失があるとして給与所得との損益通算を行い所得税の還付申告をしたところ、被告税務署長が更正処分等を行ったことから、これを不服として提訴したものである。本件区分所有建物の売買契約書には、土地、建物及びその付属設備についてそれぞれの販売価額及び消費税額の記載がなく、原告は本件区分所有建物の減価償却費の計算に当たり、土地先

取法により建物の取得価額を算定して申告を行ったが、被告は固定資産税評価額の比による按分法によりその価額を算定して更正処分を行ったものである。なお、売主においては、物件1については販売価額を区分経理していなかったが、物件2については販売価額を区分経理しており、その区分経理につき特段不合理というべき事情が認められないという点では原告と被告との間に争いが無い。

本件福岡地裁判決は、算定方式を直接法、差引法、按分法に分け、概略以下のように指摘している。

(1) 直接法

直接法は、土地又は建物の取得価額を直接に算出する方法である。建物の価額を算出する方法としては、売主の帳簿等に記載された販売価額、売主が発行する家屋の譲渡対価証明書の価額、消費税額から逆算した価額、新築時の工事原価、固定資産税評価額及び相続税評価額などを用いることが考えられるが、それぞれ次のように判断される。

- ① 新築時の工事原価を基礎とすると、建物が中古資産の場合、損耗による補正や物価変動による時点修正の必要があり、その算定は困難である。
 - ② 固定資産税評価額は、売主の利益が考慮されていないため、取得価額が過少になるおそれがある。
 - ③ 売主の帳簿等に記載された販売価額、売主が発行する家屋の譲渡対価証明書の価額、消費税額から逆算した価額は、本件においては記載等の事実がないので利用できない。
- 以上から、直接法を用いることは、実質主義に合致せず、合理性を欠く。

(2) 差引法

差引法は、土地又は建物の価額を算出して代金総額から差し引き、残額を建物又は土地の価額とするものである。建物の価額を算定するための土地の価額については、その算定の方法として、固定資産税評価額、相続税評

価額、公示価格、近隣地の売買実例価額、専門家の鑑定評価額などを用いることが考えられるが、それぞれ次のように判断される。

- ① 固定資産税評価額、相続税評価額には、土地の価額に売主の適正な利益及び販売手数料等の諸経費が考慮されていないため、差引法における土地の価額として採用すると建物の取得価額にこれらが転嫁されることになり、建物の取得価額が高額になりすぎる。
- ② 近隣地の売買実例価額、専門家の鑑定評価額を用いることは、一応の合理性は認められるが、その算出に多大な時間と費用がかかることが予想され、納税者の公平、納税者の便宜及び徴税費用の点から見て合理的といえない。
- ③ 公示価格は、一般に土地取引の指標とされるものであり、一応の合理性を有するが、いわゆる売り急ぎや買い進みといった個別の取引事情まで反映することはできない点で限界がある。

以上から、差引法は、土地および建物原価を超える売主の利益、測量費及び手数料等をすべて建物の取得価額として計上する点において不合理である。

(3) 按分法

按分法は、何らかの方法により算出した土地と建物の価額比により代金総額を按分して算出する方法である。按分法は、売主が土地の仕入価額及び建物新築工事原価の合計額に、利益を上乗せした価額で販売する場合、土地と建物の双方に利益が反映されることになり、土地と建物を一体として販売する取引の実態に合致し、最も合理的である。

価額比の基礎となる土地及び建物の価額については、当該物件の過去の売買において区分されていた土地及び建物の各価額、土地の仕入価額と建物の新築価額、土地及び建物の販売価額が区分されている類似物件の売買実例価額、土地及び建物の各鑑定評価額、売主

の帳簿等に記載された土地及び建物の各販売価額、土地及び建物の各固定資産税評価額、土地及び建物の各相続税評価額などが考えられるが、それぞれ次のように判断される。

- ① 当該物件の過去の売買において区分されていた土地及び建物の価額による方法は、中古物件の場合に限られる上、過去の売買時から取得時までの間に生じる建物の損耗や、年度ごとに変動する公示価格、固定資産税評価額及び実勢価額との差異を補正しなければならない困難がある。
- ② 土地の仕入価額と建物の新築価額による方法は、販売業者が土地を購入してから建物を建築するまでに期間が経過し、その間に土地価格が変動するため、これを補正する必要がある点において、困難がある。
- ③ 土地及び建物の販売価額が区分されている類似物件の売買実例価額による方法及び鑑定評価による価額による方法は、一応の合理性の認められる方法といえるが、その算出に多大な費用を要するものであり、納税者間の公平、納税者の便宜及び徴税費用の節減の観点から合理的であるといえず、租税平等主義に反するというべきである。
- ④ 売主の帳簿等に記載された販売価額による方法は、上記①②のような補正を行う必要がなく、土地及び建物の販売価額が不合理な価格でない場合はそのまま同価額に基づき価額比を算出できる利点がある。
- ⑤ 土地及び建物の固定資産税評価額による方法は、特に中古物件の土地及び建物の価額を把握して按分することができること、固定資産税評価額は、土地の場合は路線価と同様に地価公示価格や売買実例等を基に評価し、建物の場合は再建築価額^⑥に基づいて評価されているから、土地及び建物ともに時価を反映していると考えられること、土地と建物の算出機関及び算出時期が同一であるから、土地と建物の固定資産税評価額は、いずれも同一時期の時価を反映して

いるものと考えられることに照らして、合理的な算出方法である。

- ⑥ 土地及び建物の相続税評価額による方法は、相続税評価額は、土地は国税局が算出した路線価を、建物は地方公共団体が算出した相続税評価額をそれぞれ基礎としており、土地と建物とで算出機関及び算出時期が異なるため、土地と建物の適切な価額比を導き出すのに必ずしも適当とはいえない。

以上の三方法を比較した上で、本件福岡地裁判決は、「売主の帳簿などから土地及び建物の販売価額が判明する場合は、その価額が不合理でない限り、代金総額を土地及び建物の販売価額比で按分して、建物取得価額を算出すべきであるが、土地及び建物の販売価額が明らかでない場合は、同一の公的機関が同一時期に合理的な評価基準で評価した固定資産税評価額による土地及び建物の価額比で按分する方法が最も合理的というべき」であるとした。

一方、原告は、[1]区分所有建物の売買では土地は敷地利用権としての意味合いしかもたず、また、区分所有建物の価額の高低はその専有部分の価額に起因しているところ、建物の専有部分の床面積が同じであって土地の共有部分の割合も同一であるにもかかわらず、土地の共有部分の価格に差が生じることは不合理であると主張したが、判決は、区分所有建物は、建物と土地が不可分一体となって売買されるものであり、一方のみを切り離して取引の対象とすることはできないのであるから、敷地利用権は、通常の土地の共有部分とは異なり、特定の専用部分と結合してのみ存在することを特徴とする権利であるといえるので、敷地利用権の割合が同じであるとしても、その価額が同じであるとは限らないとして、その主張を斥けている。また、[2]被告が認定した土地の取得価額は路線価よりも高額（物件 1 の土地の取得価額は路線価の 1.64 倍、また、物件 2 の土地の取得価額は路線価

の2.05倍である。)であることから、算定の方法及び資料が適当でなかったと主張したが、判決は、実際の土地の売買価格は、路線価を上回ることが一般的である、また、マンションを建築する際には、測量、整地、障壁設置等の基礎工事及び周辺住民の承諾の取得が必要となるところ、建物の価額に転嫁できるのは周辺住民の承諾を取得するための費用であり、その他は土地の価額に転嫁されることが一般的であるうえ、いわゆる買い進み、売り急ぎの現象もあり取得価額が路線価を上回ることも珍しくないとして、その主張を斥けている。更に、[3]固定資産税評価額は大量の物件について評価するため、その精度は低い。え、時価よりも控えめの評価がなされているとして、固定資産税評価額を土地および建物の価格比を決定する基礎資料とすべきではないと主張したが、固定資産税評価額は、土地については地価公示価格や売買実例等を基に、建物については再建築価額を基礎として決定されるので、その精度が低く、合理性を欠くということとはできないし、また、固定資産税評価額が時価よりも控え目の評価であるとしても、土地及び建物の評価の比率としては均衡がとれているから、固定資産税評価額で按分する方法が不合理であるということとはできないとして、その主張を斥けている。そして、[4]原告が申告に際して用いた差引法に一応の合理的理由があるから、課税庁はその方法を是認すべきであると主張したことに対しては、上記(2)の不都合が存し、これを直ちに合理的な方法ということとはできない。え、納税者ごとに異なる取得価額の算出方法を認めるなら、納税者間の公平を損ないかねず、ひいては租税平等主義に反するおそれがあるとして、その主張を斥けている。

3 検討

(1) 各区分方法の合理性

イ 直接法

本件福岡地裁判決では、建物の取得価額の算定が問題となっており、直接法については新築時の工事原価を基礎とする価額や再建築価額による固定資産税評価額、相続税評価額(建物については固定資産税評価額を採用しているので同一である。)などが検討の対象となっている。ここで、再建築価額とは、不動産鑑定評価基準という再調達原価に相当するが、同基準では、その算出方法(以下「原価法」という。)につき「建設請負により、請負者が発注者に対して直ちに使用可能な状態で引き渡す通常の場合を想定し、発注者が請負者に対して支払う標準的な建築費に発注者が直接負担すべき通常の付帯費用を加算して求めるものとする」と規定している。建物は、原価法による評価に馴染む資産である。その理由は、原価法を基に販売価額が決定される物件が少なくないこと、建築費を構成する建築資材や労務費等の標準額を把握できること、時に投機的な価格上昇や下落がある土地の価額と比較して建築費が安定的に推移するものであることなどが挙げられるが⁷⁾、建物が中古資産の場合は、同判決の指摘(1)①のとおり、損耗による補正(減価修正)の必要があり、その算定は困難であることから、一般の納税者に原価法による正確な計算を求めることには問題がある。なお、上記の裁決事例では、建築統計等に基づく推計値が使用されている。一方、売買実例に比準して時価を算定する方法(以下「売買実例比準法」という。)の適用は、建物が個別性の高い資産であり比較対象を把握しにくいこと、中古物件の比較には減価修正を要する等の差異の調整が必要であること、建物は土地と一体となって効用を発揮するものであるが土地と切り離して比較することなど、技術的に困難な問題がある。この点に関し、マンションのようにそ

の形状が規格化されている物件であっても、本件福岡地裁判決の前記[1]のとおり、それらは土地の利用権と不可分一体となって販売されるものであるので、建物部分と専用利用権が別々の財産として取引されることがなければ売買実例比準法の適用はできない。なお、同判決では新築時の工事原価を挙げているが、新築時の工事原価は過去の工事原価であり再調達原価とは異なる。新築時の工事原価を使用する方法は、上記の裁決事例にもみられるが、按分法における原価比として使用されており、減価修正や時点修正が必要な直接法として使用されている事例は見当たらない。

再建築価額の算定においては、売主の利益相当額をどのような額とするのか別途検討する必要がある。利益の額として標準的な額を使用することが妥当するのはマンション、分譲住宅等の販売用物件などに限られていると考えられ、一般の物件では売手と買手の思惑に少なからず影響を受けることから、個別に売買の利益の額を推定する必要があるが、実務上その推定は困難である。この点は、現実の譲渡ではなく、客観的交換価値^⑧（財産評価基本通達における「不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」をいう。）により統一的に財産評価をする相続税法での時価とは異なることに留意する必要がある。固定資産税評価額や相続税評価額は、計算上、減価修正や時点修正も行われているが、それらは客観的交換価値であり、建物のみを客観的交換価値で評価しても土地・建物の総額が客観的交換価値である保証はなく、一般に、特定の売買においては売手と買手の主観的要素が排除されないで、差し引きにより算出された土地の価額に主観的要素の影響がしわ寄せされることになる。すなわち売手の有利に譲渡価額が決定されればその利益は全て土地の譲渡によるものとなり、買い叩かれればその損失は全て土地の譲渡によるものとなる。したがって、

直接法による結果を無条件に採用することには問題があり、必要に応じて差引法や按分法など他の方法による検証を行うべきであろう。

売主の帳簿等に記載された販売価額、売主が発行する家屋の譲渡対価証明書の価額、消費税額から逆算した価額については、特に不合理でない限り合理的なものと推認して使用することが考えられ、本件福岡地裁判決の物件2については売主の帳簿等に記載された販売価額を採用しており、また、上記の裁決事例においても建築業者の各販売価額、契約書記載金額等を採用するものがある。特に、類似物件があると思われる販売用物件では、売主の販売価額や同業者の標準的な販売価額を基に区分することにも一応の合理性があると思われる。しかし、それらは妥当性が裏付けられているわけではないので、基本的には、合理的な区分か否かを判断する上での一要素に留まるものということができる。

ロ 差引法

建物先取法は、建物の価額を直接法により算出するので、建物の評価における直接法と同じ問題が生じるが、本件福岡地裁判決では、建物の取得価額の算定が問題となっているので、土地先取法の適否が検討されている。

土地先取法の適否は、主に土地の直接法による評価の問題に依存する。土地は、売買実例比準法による評価に馴染む資産であり、固定資産税評価額、相続税評価額、公示価格、近隣地の売買実例価額、専門家の鑑定評価額などの利用が考えられる。このうち固定資産税評価額や相続税評価額は、公的機関が定期的に公示価格や標準地価とのバランスをとって評価したものであり^⑨、納税者間の公平、納税者の便宜及び徴税費用の節減の観点から利点があるといえる。しかし、これらはいずれも客観的交換価値を求めるものであり、売買当事者の主観的要素に影響された土地・建物の総額から控除すると建物の価額に主観的要素の影響がしわ寄せされることになること

から、土地先取法による結果を無条件に採用することには問題がある。この点に関し、昭和56年3月11日裁決は、土地・建物が時価より著しく低い価額で一括譲渡された場合は、差引法の使用は適当でないとしており、昭和61年4月30日裁決では、事業資金の早期調達の売り急ぎ的な要素があるとして、また、昭和60年6月24日裁決では、競売物件であるとして、いずれも差引法を使用していない。

本件福岡地裁判決の指摘(2)①では、固定資産税評価額や相続税評価額には、建物又は土地の価額に売主の適正な利益が含まれていないので、差引法によると利益が他方に転嫁されることになり、他方の価額が過大になると述べている。しかし、建物の固定資産税評価額の算定は、評点方式によっているが、評点一点あたりの価額（＝1円×物価水準による補正率×設計管理費、利益等による補正率（木造家屋：1.05、非木造家屋：1.10））には売主の利益が加味されており、正確性の問題はあっても、これらの計算に、売主の利益が含まれていないというのは正しくない。また、不動産鑑定評価についても、不動産鑑定評価基準によれば、再調達原価に請負者の適正な利益を含めることとされており、再建築価額には標準的な売主の利益が含まれていると考えるべきであろう。一方、土地についても、固定資産税評価額、相続税評価額のいずれも売買実例比準法により算出されているので、改めて売主の利益を加算する必要はない。したがって、原価法による価格設定を前提とした同判決の事例ではそのような指摘が妥当するとしても、一般論としては失当である。

土地は供給量が限定されることから投機的な売買により時に価格の急激な上昇・下落がみられること、我が国では土地・建物の総額に占める土地の価額が大きいことから、土地の価額の正確な算定が行われないと建物の価額へのしわ寄せが大きくなる。この点で、前

述の土地重課に係る区分の扱いが、直接法による土地の価額の算定において、差引後の建物の価額につきその妥当性を求めていることも肯首できる。上記の裁決事例では、建物先取法を使用するものはあるが、土地先取法を使用するものはない。土地重課に関する事件が多いことにもよるが、前述のとおり、事例は平成元年前後のいわゆるバブル期あるいはそれ以前の時期に多発しており、このことは土地の価格が不安定で、公的評価を含めて土地の時価算定の信頼性に問題があったことを伺わせるものである。特に、平成に入って評価水準が是正⁽¹⁰⁾される前は土地の公的評価が時価より相当低いと考えられており、土地先取法の信頼性が著しく劣るケースがあったことは否定できない。

固定資産税評価額や相続税評価額は、課税目的の評価であるので、固めの評価が行われており、土地の固定資産税評価額及び相続税評価額は、公示価格の水準のそれぞれ7割及び8割の価額（以下「安全率」という。）とされている。したがって、土地先取法による評価においては、それらの評価額をそのまま採用すると建物価額を不当に高く評価することがあることに留意する必要がある。安全率は、時価に幅があることや、それらの評価額が固定資産税や相続税等の課税の対象となる1年を通して使用されるものであることから、時価を超えて評価することにより財産権の侵害となることがないように設けられているもので、土地と建物の区分を目的とする場合は、安全率を考慮しない価額すなわちそれぞれ0.7、0.8で割り戻した金額を採用するのが適切であろう。また、それらの評価額を使う場合には、それらの評価時点（固定資産税評価額は評価替え（3年毎）の年の前年1月1日、また、相続税評価額はその年の1月1日）から譲渡時点が離れていて、その間に顕著な価格変動があるときには、時点修正が必要になることに留意する必要がある。

ハ 按分法

本件福岡地裁判決は、按分法によれば土地と建物の双方に販売業者の利益が反映されることになり、土地と建物を一体として販売する取引の実態に合致し、最も合理的であるとしている。この事例では、購入者が一般の給与所得者であり、予め設定された販売価額を基に購入するか否かを判断すること（基本的にプライス・テイカーとしての立場にある。）、同じあるいは類似規格の物件が少なからず存在し得ること（通常成立する価格が把握できる。）から、土地・建物の総額は、客観的交換価値と同視し得るものであったと推測される。また、販売業者は土地の仕入価額及び建物の新築工事原価の合計額に利益を上乗せした価額と市場の状況を勘案して販売価額を設定したと述べており（すなわち原価法による価格設定を基本としている。）、土地・建物の当該客観的交換価値と仕入価額及び新築工事原価の合計額との差額である販売業者の利益を、原価比により按分することは合理的であると考えられる。しかし、販売用物件でない土地・建物の譲渡では、その対価の額は一般に価格の三要素（原価性、市場性、収益性）を考慮する売買当事者の交渉により成立しており、必ずしも原価法を基本とする価格設定によるものではない。むしろ、売買実例があるものはその価額を参酌して、また、収益物件については収益法を併用して、土地・建物を一体として譲渡価額を決定することも多いと思われる。したがって、本件のような販売用物件や転売を目的として購入された物件には原価比による按分が妥当するとしても⁽¹¹⁾、その方法が一般に妥当するということではできない。また、譲渡時の時価を求めることは容易ではないので、土地及び建物の取得時における原価が把握できれば原価比の利用が簡便であるが、取得から売却までの期間が長い場合、その期間における価格変動が激しい場合、又は土地と建物でその期間が異なる場合には、時

点修正や減価修正が必要であると考えられ、それらを行わない原価比は信頼性を欠くことがあることに留意する必要がある。

上記の裁決事例では、按分法を使用するのが圧倒的に多いが、その価額比は、譲渡時の時価比あるいは固定資産税評価額や相続税評価額の比を用いるものが多い。特に、近時の裁決事例では、固定資産税評価額の比が使われている。譲渡時の時価を求めることは容易ではないので、固定資産税評価額や相続税評価額の比を代用することはやむを得ない。本件福岡地裁判決でも、固定資産税評価額の比を用いており、指摘(3)⑤では、「同一機関により同一時期に評価したものであるのでバランスがとれている」としている。しかし、土地の間及び建物の間のそれぞれのバランスはとっているものの、特定の土地と建物のバランスをとって評価しているわけではないので、一般論としてはともかく個別の物件に無条件に当てはまるわけではない。次に、同判決の指摘(3)⑥では、相続税評価額の比につき、「土地と建物とで算出機関及び算出時期が異なるため、土地と建物の適切な価額比を導き出すのに必ずしも適当とはいえない。」としている。しかし、公的評価が是正されて以降の市街地については、いずれの評価額も公示価格等との整合性をとって評価されており、また、両算出機関の間で評価額の調整を図る努力がなされているので、安全率の差を調整すれば、両評価額は相互にバランスがとれていると考えられる。また、相続税評価額が毎年評価替えされるのに対して固定資産税評価額は3年毎に評価替えされる（ただし、著しく地価が変動する場合には調整する仕組みがある。）ので、相続税評価額の方が実勢の価額に近く、時点修正も少なくすむともいえ、建物の価額が比較的安定しているという事実を前提とすれば、むしろ相続税評価額の比を使用の方が適切であるとの意見も生じよう。

評価の安全率については、直接法や差引法

に限らず、按分法においても留意が必要である。理論的には按分法においても土地に係る安全率を除いて評価すべきであると考え、建物の固定資産税評価額は実勢価格より相当に低いといわれることがあることから、建物が時価に比べてどの程度に評価されているのか不明の状況では、土地の価額のみ安全率を除外しても必ずしもバランスがとれたことにならない。本件福岡地裁判決では、前記[3]のとおり、「固定資産税評価額が時価より控えめの評価であるとしても、土地及び建物の評価の比率としては均衡がとれている」としており、安全率についての調整は行っていない。また、東京高裁平成10年11月26日判決や大阪地裁平成元年11月14日判決でも、固定資産税評価額及び相続税評価額につき、実勢価格との間には差異があるとはいうものの、各資産の価額の均衡が図られているとして、それらの価額比を使うことの合理性を認めているが、いずれも安全率を除外することはしていない。

(2) 契約上の区分が合理的か否かの判断

消費税の導入以後は契約書に消費税額を明記することが通例となっており、契約書上の建物の価額が把握できない事例は少ないと思われる。したがって、取引当事者が、それぞれの譲渡対価の額を契約書で明らかにしているのであるから、その区分が不合理と認められる場合を除いて、税務上もその区分によることとなる。そこで、契約書上の区分が合理的な区分であるか否かをどのように判断すべきか問題となる。先述のように、個別物件の譲渡においては必ずしも客観的交換価値で取引が行われているわけではないので、契約書上の土地又は建物の価額がそれらの客観的交換価値と異なるという理由のみでその区分が不合理であると断定することはできない。判決や裁決の事例では、建物については売主の帳簿等に記載された販売価額、消費税額から逆算した価額、新築時の工事原価を基礎と

する価額、建築統計等による再建築価額の推計値、固定資産税評価額及び相続税評価額など、また、土地については売主の取得価額、固定資産税評価額、相続税評価額、公示価格、近隣地の売買実例価額などと比較するほか、必要に応じて、競売等のような売買の特殊性、取得の目的（例えば、建物は取得後に除却予定で土地の利用のみが目的であるもの⁽¹²⁾、建物はあるが産業廃棄物の処理場という特殊な利用価値がある土地の利用が目的であるもの等）、売り急ぎや買い進みなどの事情、取引の相手方の認識や経理処理・税務申告との整合性、原価割れの事実⁽¹³⁾、売買に至った経緯など、個別の取引事情も考慮して合理的な区分か否かを判断している。

税務上の扱いについて、①土地重課に係る区分の扱いは、(イ) 但し書きにより、建物の建設費又は購入価額に適正な利益が加算されたものを合理的な価額として扱うこととしており、また、②新築した建物を土地等と同時に譲渡した場合の対価の計算に係る措置法通達62の3(2)－4及び同時に取得した新築の建物と土地等を同時に譲渡した場合の対価の計算に係る措置法通達62の3(2)－5⁽¹⁴⁾は、いわゆる142%基準（譲渡利益が建物の譲渡による利益部分からなるものとして計算し、建物の譲渡対価の額を、その取得価額に142%を乗じた金額を上限とすること。）を適用して区分計算し、その額を契約上で明らかにしているときは、その区分を認めるとしており、いずれも建物の価額に売主の適正な利益が加算されていれば合理的な区分として扱うこととしている。適正（標準的）な利益の算定は一般の納税者には困難と思われるので、合理的な区分か否かの一般的な判断基準ということとはできないが、マンションや分譲住宅など販売用物件ではこのような扱いが妥当する場合があるので、判断要素の一つと考えることができる。

(3) 按分法の優位性

本件福岡地裁判決は、按分法が最も合理的であるとしているが、「土地の価値、価額は種々あって、流動的であるが、それと比較すると、建物の価格は比較的安定していることから、まず、建物の価格を明確にし、その残額をもって土地の価額とするのが一般的である」(第 38 回 TKC 租税判例研究会)との指摘があり、また、上記の裁決事例でも建物先取法を採用するものがある。一方、「我が国のように土地価額が建物価額に比して、相対的に取得価額に占める負担額が大きい状況にあり、かつ本来建物については、賃借人の意向によって、また、市場のニーズの変化に応じて陳腐化が発生する等によって、再調達価額から償却費を差し引いた未償却残高をもって建物価額とするようでは、全く実態の建物価額とは乖離してしまうことも少なくない。」として、建物先取法よりも土地先取法が妥当であることが多いとする意見もある⁽¹⁵⁾。このように、区分方法について優劣が決しているわけではなく、一般論としては、利用可能な他の方法があればそれらも考慮して、最も合理的な区分を採用すべきであろう。

法人税法や所得税法は、取得原価主義を採っており、減価償却費の計算の基礎となる取得価額は時価(客観的交換価値)に限定されず、同族会社の行為計算の否認等の法令の適用を受けない限り、購入価額(交換価値)等がそのまま認められることになる⁽¹⁶⁾。したがって、土地と建物の譲渡価額の合計額は、必ずしも土地と建物の時価の合計額とならず、いずれか一方の時価の適正な算定により、土地と建物の譲渡価額が自ずと決定されるとする考え方は妥当しない。区分が明らかでない場合あるいは不合理な区分と考えられる場合に、土地や建物の時価を算定する目的は、それらの時価を譲渡価額として直接に採用するのではなく、公平で客観的な区分を行うための手段とみることができ、それぞれの時価を

基に、いわば便宜的な区分を行うことにあるということもできよう。その意味では、土地・建物の総額をそれぞれの客観的交換価値により按分する方法が租税法の目的に最も合致するものと思われる。すなわち、按分法は、土地と建物にバランスよく譲渡価額を配分でき、また、土地と建物のいずれも客観的交換価値を基本とするものであることから、比較的に恣意が入りにくく、公平性の点で優れるといえることができる。これに対して、直接法、差引法は、一般に片方のみが客観的交換価値であるから、区分の結果、他方が客観的交換価値と大きく乖離する場合は、その区分の妥当性が疑われるべきであるが、一方のみにより判断する方法なので、そのリスクを判定できず、結果として、土地と建物の価額間のバランスを欠く懸念がある。上記の裁決事例において、按分法が圧倒的に多く採用されている事実(ただし、土地重課に係る区分の扱いに従い、建物先取法等により区分しているものは課税庁に否認されない)ので、単純に比較することはできない。)は、按分法の優位性を示しているように思われる。なお、消費税法においては、時価比による按分が法定されているので、按分法の中でも時価比による按分法は、各税目に共通する合理的な区分方法であるといえることができる⁽¹⁷⁾。

(4) 消費税の特殊性と合理的な区分

消費税額から逆算によって求めた建物の価額と、時価比による按分法で区分した場合の建物の価額が異なる場合は、いずれの価額をとるべきであろうか。また、大きな差があることは表示された消費税額が合理的な区分により算出されたものではないことを意味するであろうか。

消費税法第 28 条第 1 項(課税標準)に規定する「課税資産の譲渡等の対価の額」及び同法第 30 条第 6 項(仕入に係る消費税額の控除)に規定する「課税仕入に係る支払対価の額」とは、それらの時価をいうのではなく、

取引の当事者間で授受することとした対価の額（対価として収受し又は収受すべき、あるいは対価として支払い又は支払うべき、一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益）をいうものとされる。したがって、消費税法においては、いかに時価と乖離した支払額であっても時価に直して計算することはしない⁽¹⁸⁾。また、契約書に表示された消費税額によらず、時価比による按分法等で区分しなすと、譲渡側の課税売上額と譲受側の課税仕入額の対応関係が崩れ、累積課税排除の趣旨が徹底されないこととなる。したがって、取引当事者が契約書上でその対価の額を明らかにしている場合は、原則として、税務上もこれによることとするのが妥当であり、時価比による按分法の結果と契約書の区分が異なるからといって直ちにその区分を否定すべきではない。前述の平成 13 年 10 月 24 日裁決は、譲渡側である請求人が契約書記載の消費税額は備忘額であるとしてこれと異なる区分に基づき消費税を計算し申告したところ、原処分庁が逆算法により課税標準を算定し、更正処分を行ったものであるが、裁決は、契約書記載の消費税額は合理的に区分されて計算されたことが推認され、これを覆すに足りる証拠がみられないとして、審査請求を棄却している。

一方、契約書に表示されていれば無条件に認められるとすると恣意的な区分を許すことになり、課税の公平上問題がある。このため、消費税法施行令第 45 条第 3 項は、譲渡側の課税標準の計算の扱いとして、合理的な区分によると認められない場合は、時価比による按分法で区分することとしている。消費税法では、法人税法や所得税法と異なり、区分の方法を法定しているが、これは時価を基に区分するという考え方が消費税に馴染まないことに一因があるものと思われる。この意味で、消費税においては、時価に基づく算定というよりも、恣意の入らない客観的な区分がより

重視されているように思われる。ところで、時価を基に区分するという考え方が消費税法に馴染まないとすれば、合理的な区分によると認められない場合とはどのような場合をいうのであろうか。この点は、税目間の整合性の観点、特に、消費税が帳簿方式をとり、できる限り法人税法や所得税法の取扱いと平仄を合わせようとしていることとの関連から、法人税法や所得税法における合理的な区分か否かの判断にその根拠を求めざるを得ないように思われる。もっとも取引当事者の間では時価を考慮して譲渡価額を設定することが一般的であろうから、消費税においても法人税法や所得税法における合理的な区分にあわせることが不自然ということにはならない。ただし、法人税法や所得税法における合理的な区分の方法が時価比による按分法で算出されたものでない場合は、土地重課に係る区分の扱いに合致しない限り、整合性が確保できないことになる。一方、税法が異なるので合理的な区分は異なってもよいとする考え方もある。合理的な区分につき、法人税法や所得税法の取扱いと平仄を合わせる必要がないとすると、契約書に消費税額等が明記されている以上、その額がいかに時価とかけ離れていても、逆算法により算出した対価の額で建物の譲渡があったと考えざるを得ないので、合理的な区分によると認められない場合とは、建物がありながら土地のみの譲渡契約となっている場合⁽¹⁹⁾や通謀虚偽表示などにより契約書の内容と事実とが異なっている場合など、相当に限定されるものと思われる。

次に、消費税法施行令第 45 条第 3 項は、譲渡側の課税標準の算定に係る規定であるが、譲渡側で不合理な区分と認められるときには、譲受側の仕入税額控除においても同じ区分を適用することとなるのが問題となる。消費税法においては、税制改革法第 11 条に規定するとおり、適正な消費税の転嫁を予定しており、仕入税額控除が累積課税の排除を目的

とするものであるから、法人税や所得税の取扱いに比べて、譲渡側と譲受側の区分の整合性がより強く要請されていると考えられるが、整合性をとる方法として、表示された消費税額によるべきとする考え方と、共通の合理的な区分によるべきとする考え方があると思われる。前者は、契約に表示されている消費税額を仕入税額控除すれば、前段階で課税された税額を超えて仕入税額を認めることも、累積課税となることもなく、仕入税額控除の趣旨に合致するとするものであり、また、後者は課税標準における合理的な区分は、仕入税額控除の適用においても同様に合理的なものであるから、契約書の消費税額の表示に関わらず、その区分によるべきであるとするものである。前者では、課税庁が消費税法施行令第45条第3項に基づき譲渡側の区分を是正しても、契約書に表示されている消費税額しか譲受側の仕入税額控除を認めないこととなる。これについては、税額控除であるので契約上合意した額に限定してもよいとの意見はあり得るものの、事実として、累積課税の問題が生じる。一方、後者では、譲受側の仕入税額控除額を修正することにより累積課税を避けることができるが、課税庁が職権で減額更正するか譲受側の更正の請求を認める必要がある。しかし、このように是正したとしても、譲受側と譲渡側の国庫に納付する消費税額の合計額は変わらないので、そもそもこのような是正が必要なのか疑問が生じる。また、譲渡側が追徴となる消費税額を譲受側に追加して請求できないと、譲渡側に税負担が残る。更に、後者では、譲渡側だけでなく譲受側からも、契約上合意した額によらない区分の主張を許すこととなる。したがって、取引の相手方が表示された額で申告していることを前提にすると、納税者が契約書の表示と矛盾する合理的な区分を主張することは、消費税額の表示が間違っていたことにつき特段の事情がない限り、容認すべきではないと思われる。

前述の平成18年6月15日裁決の事例は、譲受側である請求人が、落札した土地・建物につき、売主と合意したのは売買総額だけであり、各価額の区分については合意しておらず、また、それらの価額は固定資産税課税標準等からみても合理的に区分されていないとして、請求人が算定した建物価額により仕入税額控除を行って申告したところ、原処分庁が、契約書記載の消費税額に基づく建物価額によるべきであるとして、更正処分を行ったものである。裁決では、請求人が根拠とする消費税法施行令第45条第3項の規定は、課税標準に関する規定であり、仕入税額控除については、「当事者間において合意され、かつ、保存された請求書等に記載された取引金額を基に仕入税額控除の計算を行うことになる。」として審査請求を棄却している。

最終消費段階において消費税の課税標準が恣意的に額が圧縮されると、消費税が適正に課税できないという問題が生じるが、仕入税額控除においては、取引の当事者は契約書の消費税額を基に税務処理をするであろうし、また、最終消費者に消費税額が転嫁される性格上、中間の流通段階での仕入税額控除において、時価に引き直して再区分する必要はないということもできる。また、累積課税の排除を目的とする仕入税額控除制度において、取引の前段階で支払われていない税額を仕入税額控除することは、できる限り排除すべきであろう。したがって、仕入税額控除については、買手が契約書上の区分を無視して独自の区分を主張することは、たとえ建物の時価から見てより合理的な区分であったとしても、安易に認めるべきではないとする考え方も理解できる。ただし、この裁決のように、契約書記載の区分や請求人の行った区分につき、合理的か否かの判断をせず、契約書記載の当事者の合意があったことの認定、及び請求書等の保存要件の充足のみを根拠に、契約書記載の区分以外認められないとするのは賛

成し難い。なぜなら、請求書等の保存要件は、大量反復性を有する消費税の申告において、迅速・正確に課税仕入れの有無を確認し、課税仕入れに係る適正な消費税額を把握することができるように規定されているものであるからと、契約書の記載と異なる価額であるからといって、一律に仕入税額控除を否認するあるいは記載の金額以外に認められないとすべきではないと考えるからである⁽²⁰⁾。平成 18 年 6 月 15 日裁決と同様の事件につき、平成 20 年 5 月 8 日裁決は、①契約書記載の建物の価額が当事者の契約意思を表示するものであること、②契約書に実態と異なる内容を表示したなどの特段の事情がないこと、③その価額に特段不合理な点が見られないこと、の三点を認定して、審査請求を棄却している。いずれの裁決も、請求人は、固定資産税評価額の価額比で按分して算出した価額を主張しており、審査請求人の行った区分にも一定の合理性があると推察されるが、契約書記載の建物価額がある以上、それと異なる価額での仕入税額控除が容認されるためには、単に審査請求人の区分がより合理的であるというだけではならず、虚偽表示などの特段の事情が必要とされている。

土地と建物の一括譲渡において、売買契約書の金額と異なる（上回る）仕入税額控除が認められるか否かについては、課税当局の見解が示されていないが、肯定論と否定論の根拠を挙げると次のようになる。

（肯定論）

- ① 合理的な区分によらなければ恣意的になる。ただし、否定論からは、恣意的になっても、相手側が契約書上の金額で課税されている限り問題ではないとする主張があり得る。
- ② 帳簿方式をとる以上、法人税や所得税の考え方と整合性をとるべきであるが、消費税における仕入税額控除は売買契約書の金額によらなければならないとすると、

法人税や所得税では、合理的な区分となっていない場合、売買契約書の金額によらず時価を基に合理的な区分を行うことになるので、建物の課税仕入れと取得価額が乖離することとなり整合性が保てない。ただし、否定論からは、帳簿方式を採ってはいるが、課税物件を資産の譲渡等の対価とする消費税は課税物件を所得とする法人税や所得税とは性格が本質的に異なっており、同一の区分とする必要はないし、経理処理は技術的な問題にすぎないとの主張があり得る。

- ③ 譲受側の仕入税額控除に係る消費税法基本通達 11-4-2 が譲渡側の課税標準に係る同 10-1-5 とほぼ同じ扱いを定め、その前段で、譲受側も合理的に区分しなければならないとしている。

（否定論）

- ① 合理的な区分でない場合、課税標準については時価比により区分することが規定されているが、仕入税額控除にはそのような規定が無い。ただし、肯定論からは、課税売上げと課税仕入れは表裏の関係にあり、明記されなくても同様に扱われることを前提にしているとの反論があり得る。
- ② 契約書上の金額と異なる額を基に仕入税額控除を認めることは、前段階控除の趣旨に反する。すなわち、税の累積排除の趣旨からすれば、前段階で納付されていない税を控除することを認めることはできない。なお、免税事業者からの仕入や、簡易課税制度については、前段階で納付されていない税を控除することになるが、小規模事業者の事務負担に配慮する趣旨によるものであり、例外として許容できるものである。
- ③ 仕入税額控除は、帳簿及び請求書等の保存を要件としており（消法第 30 条第 7 項）、契約書や請求書等に記載された金額

を基に算出されることが前提となっている。帳簿及び請求書等は課税仕入に係る支払対価の額及び課税資産の譲渡等の対価の額を記載したものとあるので、記載額についてのみ控除が認められると考えられる。また、事業者（買手）が作成する仕入明細書、仕入れ計算書その他これらに類する書類については、課税仕入に係る支払対価の額等の事項が記載されていなければならないが、これらの事項については、仕入先の確認を受けたものに限る（消法第30条第9項2号括弧書き）とされており、事業者が独自に支払対価の額を記したものは除外されていることから、契約書と異なる支払対価の額を独自に帳簿等に記載しても保存要件を満たさないと考えられる。したがって、仮に、帳簿上の支払対価の額で購入したと認識していたとしても、要件を満たさず、当該課税仕入については税額控除を受けることができない。

- ④ 消費税は、課税資産の譲渡等の対価を課税標準としており、取引価額がいかに時価と乖離していても、取引当事者の意図する価額であれば、その対価の額を基に算出される。したがって、合理的な区分といっても、消費税においては時価に引き直す考え方はとっておらず、契約書の額をそのまま受け入れるべきである。

私見であるが、消費税法は法人税法や所得税法とは性格が異なることから、否定論の考え方を一概に否定することはできないと思われるものの、譲渡価額の区分の変更を一切認めないとするのは、消費税の特殊性を考慮しても、法的根拠が十分ということではできず、支持し難い。また、売買当事者が契約書で区分している以上、それと異なる区分を主張することは、高い説明責任が課されることになるから、売買当事者が区分を事後に自由に変更できるものではなく、異なる区分を主張す

る余地を残したとしても支障にならないと考える。したがって、区分が合理的でない場合、合理的な区分による仕入税額控除を認める余地があるとする考え方（肯定論）を支持するが、前段階控除の趣旨に反する結果となることも問題があるので、一般には区分の変更を認めず、虚偽表示などの事実（立証責任は仕入税額控除を主張する納税者にあると考えられる。）に基づき譲渡側に課税が生じる場合や、合理的な区分をしていないとして譲渡側が課税を受けた場合に限り、契約書記載の金額によらず仕入税額控除を認め得るとするのとも一案である。

4 要旨

土地・建物の一括譲渡があった場合、法人税法、所得税法、消費税法の適用上、土地と建物で課税上の扱いが異なることがあることから、それぞれの譲渡価額を区分する必要性が生じる。売買契約は当事者の合意により成立することから、区分に当たっては当事者の意図するところを客観的に認定するのが原則であるが、契約書等で土地及び建物の譲渡の対価が明示されていない場合あるいは合理的な区分が行われていない場合は、何らかの合理的な区分を行う必要がある。

区分の方法としては、大別して直接法、差引法、按分法があるが、直接法及び差引法は、土地と建物の一方のみを評価するのに対して、按分法は両者を評価したうえでバランスをとって対価の額を分割するものである。これらの方法は土地と建物が時価で評価され、それぞれの合計額で一括譲渡されるときには、いずれも同様の結果となるが、現実の取引においてそのような前提が常に妥当するわけではない。直接法及び差引法では、仮に一方の時価が正確に把握されたとしても、総額が何らかの事情で時価と異なる場合は、そのしわ寄せが他方のみにも現れることになる。また、総額が時価であったとしても、一方の評価の精

度に問題があれば、そのしわ寄せが他方に現れることになる。したがって、一方のみの評価による直接法や差引法では、他方の評価によるチェックが働かず、バランスのとれた区分となる保証がない。

直接法や差引法による場合は、区分が偏らないように使用可能な他の方法により検証することが望ましい。税務通達は、区分方法につき、土地重課に係る区分の扱いを定め、一定の条件を付した上で、建物先取法等の方法を容認している。この扱いは、土地の評価より建物の評価に信頼を置くものということができるが、現在では、土地の評価水準も是正されており、建物先取法においても土地の公的評価による検証を行うことは特に困難ではないと思われるので、土地重課に係る区分の扱いをことさら強調する必要はないと思われる。

個別物件の譲渡対価の額（交換価値）は、必ずしも時価の算定のように客観的に定まるものではないので、土地・建物の各譲渡価額の区分は課税上の便宜的なものとならざるを得ない。したがって、その区分は、恣意の入る余地が少ない公平で簡便な方法が望ましい。按分法は、直接法や差引法に比べて、偏りが少なく、分割ファクターを土地と建物の時価（客観的交換価値）とすれば、恣意性も排除できると考えられる。また、土地と建物の時価比による按分法は、消費税法が、課税資産と非課税資産とが一括譲渡された場合の区分方法として法定しているものであり、税目間の整合性においても優位性を持つといえる。しかし、土地と建物のそれぞれにつき客観的交換価値をもとめることは困難な場合も多いであろうから、結局、固定資産税評価額や相続税評価額等の公的評価を時価として扱うことが、公平性、便宜性、徴税コストの点でも優れ、課税実務に適合していると思われる。

消費税の導入以後は契約書に消費税額を明記することが通例となっており、契約書上の

建物の価額が把握できない事例は少ないと思われる。したがって、契約書上の区分が合理的であるか否かが問題となる。

消費税法においては、資産等の譲渡価額が時価といかに異なっても時価に引き直して課税することはしていないので、法人税や所得税の課税において土地、建物の時価からみて合理的な区分でない認められる場合であっても、消費税においては必ずしも合理的な区分でないということとはできない。しかし、土地、建物を個別に譲渡する場合には、一般に、譲渡側と譲受側は利害が対立する関係にあることから、一括譲渡においてそれぞれの資産の時価との乖離が明らかな場合には、税負担の軽減以外の何らかの合理的な理由を要するものと思われる。

土地・建物の各譲渡価額の区分が合理的でない認められる場合において、消費税法は合理的な区分でない場合の区分方法を法定しているので、課税が行われる場合には、時価比による按分法以外に税目共通の合理的な区分方法はないことになる。

消費税においては、仕入税額控除の適用に関し、課税資産である建物の譲渡価額を特定する必要があるが、仕入先の課税標準における区分との関係が問題となる。この点につき、二つの考え方が生じる。一つは、売手と買手は表裏の関係に立つので、合理的な区分の判断に相違があるわけではなく、買手の仕入税額控除の適用においても売手の課税標準の区分と同様に扱うべきであるとする考え方である。もう一つは、仕入税額控除制度は累積課税排除を目的とするものであることから、売手が課税される以上の額を税額控除することは予定されておらず、契約書で合意された消費税額によらず契約書と異なる区分により仕入税額控除を行うことは認められないとする考え方である。後者の場合、契約書記載の区分が不合理で、消費税額が過少となっているときに、売手は時価比按分法による区分に基

づき更正等を受けることになるが、買手はこれを理由として仕入税額控除額を引き上げることができない。また、買手が合理的な区分を主張して、契約書の合意と異なる金額で仕入税額控除することも認められない。消費税法は、累積課税排除の要請があること、時価に引き直して是正する仕組みではないことなど、法人税法や所得税法とは性格を異にしており、後者の考え方を一概に否定することはできないが、消費税のそれらの特殊性を考慮しても、区分の変更を一切認めないとするには法的根拠が不足しているように思われる。ただし、前段階控除の趣旨に反する結果となることも問題があるので、一般には区分の変更を認めず、虚偽表示などの事実がある場合や譲渡側が課税を受けた場合に、譲受側が新たに請求を受けた消費税額の限度で仕入税額控除を認めることとしてはどうかと考える。

おわりに

一括譲渡された土地・建物の譲渡価額の区分は、法人税法、所得税法、消費税法に共通する問題であるにもかかわらず、時価の算定という技術的に困難な問題に加え、法人税・所得税の関連する諸規定の相違などにより、その取扱いが統一的に理解されているとはいえない。また、消費税においては、適正な価格転嫁を予定する税制であること、いわゆる物税としての性格を有すること（人への帰属を問題としないという意味で、個人や法人に帰属する所得を課税物件とする所得税や法人税のような、いわゆる人税とは性格が異なる。）、時価を基本とする考え方に馴染まないことなどの特殊性があることにかんがみ、法人税法や所得税法の扱いとどのように関係づけるべきか、帳簿方式等との関連からどの程度の整合性をとるべきかなど、未解明なところが多い。本稿では、合理的な区分の統一的な解釈にも焦点を当てながら検討を加え私見を述べたところであるが、種々の見解が生じ

うるところ、見解の統一には判決事例等の積み重ねが必要であると思われる。

- (1) この外、同じ種類の資産でも、一の契約により譲渡した資産のうちに短期保有資産と長期保有資産がある場合、建物とその付属設備のように耐用年数が異なるものがある場合、居住用建物とそれ以外の建物のように居住用財産の特別控除の適用対象となる部分とならない部分がある場合などには、それぞれの譲渡価額を区分する必要がある。なお、短期保有資産と長期保有資産の価額は譲渡時の時価比により按分することとされている（所基通 33-11）。
- (2) 按分法は、区分の方法ということができるが、直接法、差引法は区分の方法というより、土地又は建物の譲渡価額の算出方法であり、結果としてそれぞれの譲渡価額に区分されるにすぎない。たとえば、土地の価額を求めるには、土地を直接的に評価する直接法と、間接的に土地を評価する建物先取法とがあるが、いずれの方法を選択するかは、土地と建物の直接法による評価方法の正確性、利用可能性、難易度などを勘案して決定される。この意味では、土地評価のための直接法と建物差引法、又は建物評価のための直接法と土地差引法は、表裏の関係にあるともいえる。
- (3) 「措置法通達逐条解説」財経詳報社 p664
- (4) 裁決事例に比べて、土地建物の一括譲渡の裁判事例は多くない。他に、固定資産税評価額を基に按分する方法が十分な合理性を有するとした東京高裁平成 10 年 11 月 26 日判決や、相続税評価額を基に按分する方法が合理的で適正な方法であるとした大阪地裁平成元年 11 月 14 日判決がある。
- (5) 建設省が建築の動態を把握するため、建築基準法 15 条の規定による建築工事届出等を基に、統計法による指定統計等として毎月実施している建築動態統計調査の結果を取りまとめたものである。那覇地裁平成 16 年 9 月 21 日判決は、同年報を客観的な合理性を有する資料であるとしている。
- (6) 再建築価額を時価とすることの妥当性については、京都地裁昭和 50 年 12 月 12 日判決参照。
- (7) 平成 13 年 10 月 24 日裁決では、住宅地価指数と建築費指数（いずれも現国土交通省）による、地価と木造建築費の推移につき記しているが、平成 2 年 3 月を 100 とする指数は、平成 10 年に

いて、地価 40.7 と木造建築費 108.1 となっており、地価は著しく下落している状況にあったものの、木造建築費は緩やかな上昇となっていることを指摘している。

- (8) 客観的交換価値は時価と同義であるが、交換価値と区分するため又はそれと比較して強調するため、文中においてそれらを併用している。
- (9) 平成 15 年から自己の所有する土地又は建物のある市区町村のすべての土地又は建物の価格を縦覧できる制度（固定資産課税台帳の縦覧制度）が開始し、近隣の土地、建物の価格との比較が可能となったことから、評価のバランスが担保されている。
- (10) 平成元年 12 月 22 日の土地基本法の制定において、その第 16 条で「国は適正な地価の形成及び課税の適正化のため、土地の正常な価格を公示するとともに、公的土地評価について相互の均衡と適正化が図られるように努めるものとする。」と規定されたことから、土地政策審議会及び政府税制調査会の答申が出され、平成 3 年 1 月 25 日には総合土地政策推進要綱が閣議決定された。その結果、相続税評価では平成 4 年度において、土地の評価割合を地価公示価格水準の 8 割程度とするなど、また、固定資産税評価では平成 6 年度以降の評価替えにおいて同様に 7 割程度とするなど、相互の均衡化と適正化が図られてきている。
- (11) 昭和 57 年 8 月 2 日判決や昭和 53 年 5 月 26 日判決においては、本件と同様、原価比による按分法が採用されているが、これらはいずれも不動産販売事業者との売買に係る事件である。なお、他にも原価比を採用した判決はあるが、公表判決はなく、判決要旨により不動産販売業者との売買であることを確認できるものはない。
- (12) 法人税法基本通達 7-3-6 は、取得後おおむね 1 年以内に建物等の取壊しに着手する等、当初からその建物等を取り壊して土地を利用する目的であることが明らかであると認められるときには、当該建物等の取壊しのときにおける帳簿価額及び取壊し費用の合計額を当該土地の取得価額に算入するとしている。
- (13) 津地裁平成 13 年 7 月 19 日判決参照。
- (14) 所得税に係る同旨の措置法通達 28-4-32 及び 28-4-33 について、平成 5 年 3 月 12 日最高裁第二小法廷判決は、「不動産業界において合理的なものと認められ、慣行化している 28-4-33

を用いることをもって不合理ということはできない」と判示している。

- (15) 第 55 回 TKC 租税判例研究会 発表者意見 p131
- (16) 「判例評釈 土地建物を一括譲渡した場合の建物取得価額の算出方法」TKC 税研情報拓殖大学商学部教授 岸田貞夫 p17
- (17) 事業者が土地重課に係る区分の扱いによっているときは、いずれの税目でもその区分が認められることから、この扱いに従っている限り、建物先取法等も税目に共通する合理的な区分方法といえることができる。
- (18) 例外として、役員に対する著しく低い価額での譲渡・贈与及び自家消費については、時価で評価することとなっている（消法第 28 条第 1 項、第 2 項）。
- (19) 建物があっても土地のみの譲渡契約書が作成されている場合は、建物が無価値の資産（有姿除却資産）であるか、建物が贈与されたものか、不合理な区分によるものか、単に区分が行われていないだけか、を事実に基づき判断する必要がある。
- (20) 税務調査の際に事業者が帳簿等の提示を拒否した事例において、仕入税額控除の可否を巡り、帳簿等の保存要件につき判示したものとして、大阪地裁平成 10 年 8 月 10 日判決（判例時報 1661 号 p31）、津地裁平成 10 年 9 月 10 日判決（訟月 46 卷 2 号 p825）、東京地裁平成 11 年 3 月 30 日判決（訟月 46 卷 2 号 p899）がある。