

東京地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 消費税及び地方消費税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(東住吉税務署長事務承継者芦屋税務署長)

令和4年6月7日一部認容・確定

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	上田 裕康
同	下尾 裕
被告	国
同代表者法務大臣	古川 禎久
処分行政庁	東住吉税務署長事務承継者 芦屋税務署長 白石 健
指定代理人	別紙1指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 東住吉税務署長が平成30年5月30日付けで原告に対してした平成28年1月1日から同年12月31日までの課税期間に係る消費税及び地方消費税の更正処分のうち納付すべき消費税の額1785万2500円及び納付すべき地方消費税の額481万7300円をそれぞれ超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち納付すべき金額27万6000円を超える部分をいずれも取り消す。
- 2 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は、これを10分し、その1を原告の負担とし、その余は被告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

東住吉税務署長が平成30年5月30日付けで原告に対してした平成28年1月1日から同年12月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分のうち納付すべき消費税の額1704万8100円及び納付すべき地方消費税の額460万0200円をそれぞれ超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分のうち納付すべき金額17万3000円を超える部分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、原告が、東住吉税務署長が原告に対してした平成28年1月1日から同年12月31日までの課税期間(以下「本件課税期間」という。)の消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という。)の更正処分(以下「本件更正処分」という。)並びに過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。)を不服として、被告を相手に、本件更正処分等の一部の取消しを求める事案である。
- 2 関係法令の定め

(1) 消費税法について

4条1項は、国内において事業者が行った資産の譲渡等（事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供〔代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。〕をいう〔2条8号〕。以下同じ。）に消費税を課す旨規定している。

6条1項は、国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第一に掲げるものには消費税を課さない旨を規定しており、同別表の一には、土地（土地の上に存する権利を含む。）の譲渡及び貸付け（一時的に使用させる場合その他の政令で定める場合を除く。）が掲げられている。

28条1項本文は、課税資産の譲渡等（資産の譲渡等のうち、6条1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう〔2条9号〕。以下同じ。）に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（対価として收受し、又は收受す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の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。以下同じ。）とする旨規定する。

28条5項は、同条1項に規定する課税標準の額の計算の細目に関し必要な事項は、政令で定める旨規定する。

(2) 消費税法施行令（平成30年政令第135号による改正前のもの。以下同じ。）について

45条3項は、事業者が課税資産の譲渡等に係る資産（以下「課税資産」という。）と課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等に係る資産（以下「非課税資産」という。）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旨規定する（以下、同項が定める課税標準の計算方法〔何らかの方法により算出した課税資産と非課税資産の価額比によりこれらの資産の譲渡の対価の額を按分して算出する方法〕を「按分法」という。）。

(3) 国税通則法（令和4年法律第4号による改正前のもの。以下「通則法」という。）について

65条1項は、期限内申告書が提出された場合において、更正があったときは、当該納税者に対し、その更正に基づき35条2項の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定する。

3 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記証拠〔書証は特記しない限り枝番を含む。以下同じ。〕及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

(1) 原告は、不動産貸付業を営む者である。

(2) 原告は、平成28年8月19日付け土地建物売買契約書（甲1。以下「本件契約書」という。）により、株式会社E（以下「E」という。）に対し、原告が所有する別紙2物件目録記載1及び2の各土地（甲2の1・2。以下併せて「本件土地」という。）並びに同目録記載3の建物（甲2の3。以下「本件建物」といい、本件土地と併せて「本件土地建物」という。）を代金合計10億0500万円（消費税等相当額を含む。以下「本件代金総額」とい

う。)で同時に売り渡した(以下「本件売買」という。)。本件土地建物の所有権は、Eが本件代金総額を原告に支払ったときに原告からEに移転するものとされていたところ、本件土地建物の原告からEに対する各所有権移転登記は、同月31日売買を原因として、同日付でされた(甲2)。本件契約書には、本件代金総額の内訳、すなわち本件土地及び本件建物に係るそれぞれの譲渡の対価の額は記載されていなかった。

- (3) 本件土地建物は大阪市中央区Fの商業地域に所在し、本件売買当時、本件建物は「Gビル」の名称で各区画が事務所、店舗等として賃貸されていた(甲1、4の3)。
- (4) 原告は、平成29年3月15日、本件課税期間の消費税等の確定申告書(甲3、乙12。以下「本件申告書」という。)を東住吉税務署長に提出した(以下「本件申告」という。)。本件申告の内容は別表1の「確定申告」欄記載のとおりであり、原告は、本件代金総額に占める本件建物の価額(税込)が2億0454万2545円であり、税抜価額は1億8939万1245円(以下「本件申告時建物価額」といい、本件申告において本件代金総額に占める本件土地の価額とされた8億0045万7455円を「本件申告時土地価額」という。)であることを前提に本件申告をした(甲5、乙13)。
- (5) 東住吉税務署長は、本件代金総額に占める本件建物の価額は、本件代金総額に、本件建物の平成28年度の固定資産税評価額(1億9718万6000円。乙8。以下「本件建物固定資産税評価額」という。)と本件土地の平成28年度の固定資産税評価額(合計2億4602万7000円。乙8。以下「本件土地固定資産税評価額」といい、本件建物固定資産税評価額と併せて「本件各固定資産税評価額」という。)との合計額のうちに本件建物固定資産税評価額の占める割合(約44.49%。以下、本件土地固定資産税評価額と本件建物固定資産税評価額との比率〔55.51:44.49〕を「本件固定資産税評価額比率」という。)を乗じて計算した金額(4億4712万5716円)の税抜価額である4億1400万5292円(以下「被告主張建物価額」といい、本件更正処分等において本件代金総額に占める本件土地の価額とされた5億5787万4284円を「被告主張土地価額」という。)になるとして、平成29年12月11日付けで、原告に対し、別表1の「当初更正処分等」欄記載のとおり本件課税期間の消費税等の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下併せて「当初更正処分等」という。)をした(乙1)。原告は、当初更正処分等を不服として、平成30年3月2日付けで審査請求(以下「当初審査請求」という。)をしたところ(乙3)、東住吉税務署長は、当初更正処分等に係る通知書の記載に本件土地建物の地番及び家屋番号の誤りがあったなどとして、同年4月18日付けで当初更正処分等を取り消した後(乙2)、同年5月30日付けで、別表1の「本件更正処分等」欄のとおり、本件更正処分等(甲5。その内容は当初更正処分等と同じである。)を行った(当初審査請求は、同年6月14日付けで、その対象を欠く不適法なものであるとして却下された〔乙4〕)。
- (6) 原告は、平成30年6月20日、本件更正処分等を不服として審査請求をし(乙5)、国税不服審判所長は、平成31年3月26日付けで同審査請求を棄却する旨の裁決をし(甲6)、同裁決書謄本はその頃原告に送達された。
- (7) 原告は、令和元年9月25日、本件訴えを提起した(顕著な事実)。

なお、原告は、当初の請求(ただし、令和元年11月21日付け訴えの変更申立書による変更後のもの。)では、本件更正処分のうち本件申告における納付すべき消費税等の額(消費税につき1567万8600円、地方消費税につき423万0700円)を超える部分及

び本件賦課決定処分全部の取消しを求めていたが、その後、当裁判所が原告の鑑定申出を採用し、鑑定人である不動産鑑定士乙が本件土地建物の本件売買時点（平成28年8月19日）の時価評価額につき鑑定（以下「本件鑑定」という。）を行ったところ、原告は、本件鑑定の鑑定評価額を前提として前記第1記載のとおり請求を減縮したものである。

(8) 本件鑑定の内容について

本件鑑定は、原価法（価格時点における対象不動産の再調達原価を求め、これに減価修正を行って対象不動産の積算価格を試算する方法）及び収益還元法（直接還元法。対象不動産に係る一期間の純収益を求め、この純収益に対応した還元利回りによって当該純収益を資本還元することにより、対象不動産の収益価格を求める方法）を適用して行われたものであるところ、その内容は以下のとおりである。

ア 原価法による本件土地建物の積算価格 9億8700万円（下記（ア）から同（イ）を控除した額であり、その内訳は同（ウ）のとおり。）

（ア）再調達原価

18億9700万円（下記a、b、cの合計額）

a 本件土地の再調達原価

7億0500万円

取引事例比較法（多数の複合不動産に係る取引事例を収集して適切な事例の選択を行い、これらに係る取引価格に必要な応じて事情補正及び時点修正を行い、かつ、地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って求められた価格を比較考量し、これによって対象不動産の比準価格を求める手法）を適用し、同一需給圏内の類似地域内の以下の4つの事例（いずれも大阪府中央区の商業地域に所在する土地に係るもの。）を採用の上、時点修正、建付増減価補正、標準化補正及び地域要因の比較を行って補正後価格を求めた。そして、本件土地と同一路線にある事例Aを重視して、事例B及びDの価格を関連付け、やや高く得られた事例Cの価格を参考にとどめて標準価格（197万円/㎡）を査定し、本件土地の個別的要因を乗じて比準価格（197万円/㎡）を査定した。上記比準価格は地価公示価格（大阪府●●所在の標準地に係る平成28年1月時点のもの）を規準とした価格（127万円/㎡）とやや乖離しているが、市場精通者からの聴取等や価格時点における同一需給圏の市場動向を考慮した結果、一応の均衡の範囲内にあると判断した。以上より、比準価格をもって本件土地の更地価格（総額）を7億0500万円（197万円/㎡×357.74㎡）と査定した。

事例	所在地	類型	取引時点	取引単価 (円/㎡)	補正後価格 (円/㎡)
A	●●	貸家建付地	平成28年4月	194万	198万
B	●●	更地	平成27年11月	183万	209万
C	●●	更地	平成27年3月	194万	241万
D	●●	更地	平成27年8月	127万	182万

b 本件建物の再調達原価

8億7600万円

本件建物のグレード、規模、仕様等を考慮の上、①Hにおいてポートフォリオに組み込まれている類似不動産の再調達価格を重視して、②公益社団法人日本不動産鑑定士協会連合会「平成29年地価公示における収益還元法適用上の運用指針等

(平成28年5月基準)」に基づく対象不動産の再調達原価を関連付け、③建物鑑定評価実務研究会「建物の鑑定評価必携」における類似不動産の工事価格」を参考にとどめて、本件建物の再調達原価を8億7600万円(31万円/㎡×延床面積2825.25㎡)と査定した。

c 付帯費用相当額 3億1600万円

上記a、bの合計額に付帯費用比率20%を乗じた額である。付帯費用比率はデベロッパー等からの聴取及び各種資料を参考に、開発に伴うリスク、開発中の金利相当額、開発利益相当額等を考慮して査定した。

(イ) 減価額 9億1000万円(下記a、bの合計額)

a 建物の減価額 6億6900万円

観察原価法及び耐用年数に基づく方法を併用して査定した。

b 付帯費用相当額の減価額 2億4100万円

本件建物の築年数、物理的現況、市場の需給動向等に鑑みて、価格時点現在、建物の減価率と同程度の減価が発生しているものと判断した。

(ウ) 内訳

a 土地の積算価格 7億6300万円(構成割合77.30%)

本件土地建物の積算価格(9億8700万円)に、本件土地建物の再調達原価(上記(ア)a、bの合計額)から建物の減価額(上記(イ)a)を控除した額に占める本件土地の再調達原価(上記(ア)a)の割合(77.30%)を乗じた額。

b 建物の積算価格 2億2400万円(構成割合22.70%)

本件土地建物の積算価格から上記aを控除した額。

イ 収益還元法(直接還元法)による本件土地建物の収益価格 9億9100万円(下記(ア)を同(イ)で除した額)

(ア) 純収益の査定 5151万0999円

対象不動産に係る収益及び費用の実額、価格時点現在の賃貸市場動向、対象不動産の個別性等を総合的に考慮して、本件鑑定で採用する純収益を上記金額のとおり査定した。

(イ) 還元利回りの査定 5.20%

同一需給圏における価格時点頃のHの取引事例における取引利回り水準(5.2%~5.3%)を参考に、価格時点現在における不動産投資市場の需給動向、対象不動産の市場競争力等を総合的に考慮して、還元利回りの水準を査定した。

ウ 鑑定評価額 9億9100万円(以下「本件鑑定評価額」という。)

対象不動産に係る市場参加者として、収益獲得を企図する投資家が想定される。このような投資家は収益性を重視して取引に対する意思決定を行うものと推察されることから、対象不動産の収益性を反映した収益価格の説得力が高いものと判断した。また、収集した取引事例の賃貸面積単価と比較しても、上記収益価格は妥当な水準内にある。

以上、対象不動産の類型、地域性、市場参加者の属性等を総合的に勘案し、適用した各手法の特徴及び適用過程の内容等を考慮した上で、収益価格を標準に積算価格を参考にとどめ、対象不動産の鑑定評価額を9億9100万円と決定した。

なお、上記鑑定評価額の内訳(土地・建物の価格内訳)については、市場において最も多用されている配分法を用いることにより、本件土地を7億6604万3000円(以下

「本件土地鑑定評価額」という。)、本件建物を2億2495万7000円(以下「本件建物鑑定評価額」という。))と査定した(本件土地鑑定評価額と本件建物鑑定評価額との比率〔77.30:22.70〕は、原価法による本件土地建物の積算価格の構成割合〔上記ア(ウ)参照〕であるところ、当該比率を「本件鑑定評価額比率」という。))。

4 本件更正処分等の根拠

本件更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張は別紙3記載のとおりであるところ、後記5の争点に関する部分を除き、原告はこれを争うことを明らかにしない(なお、同別紙で使用した略語は本文においても用いる。))。

5 争点及び当事者の主張

原告は課税資産である本件建物と非課税資産である本件土地とをEに対し同時に譲渡したところ、本件売買の時点において、本件代金総額が本件建物と本件土地の各譲渡の対価の額に区分されていなかったことは当事者間に争いがなく、本件は消費税法施行令45条3項の定める「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」に当たるものである。この点、原告は、本件訴えの当初、譲渡の時点で課税資産及び非課税資産の各譲渡の対価の額が区分されていなかったとしても、納税申告の時点において合理的に区分されていれば同項の適用はない旨の主張もしていたが、同項の文理に反するものであり、採用することができない。

よって、本件の主たる争点は、消費税法施行令45条3項を適用した場合における本件建物の譲渡に係る消費税の課税標準であり、争点に関する当事者の主張の要旨は、別紙4記載のとおりである(なお、同別紙で使用した略語は本文においても用いる。))。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

前記前提事実に加え、掲記各証拠及び弁論の全趣旨を総合すると、次の事実が認められる。

(1) 大阪府中央区Fに所在する本件土地建物は、Osaka Metro(本件売買当時は大阪府営地下鉄)●●線・I駅に近接し、中高層の店舗兼事務所等が立ち並ぶ商業地域にある。本件土地はその東側が幅員約21.8mの舗装府道(●●線)に接している。本件建物は、昭和53年3月15日に新築され、本件売買当時、本件建物の全75区画中、69区画が店舗、事務所又は倉庫として賃貸され、月額賃料(共益費を含み、消費税等を除く。)の合計額は約600万円であった。(前提事実(3)、甲1、2の3、本件鑑定)

(2) ア 本件土地が接する東側の道路に付された相続税路線価の推移は次のとおりである。

平成21年度 121万円/㎡(甲11の1)

平成22年度 100万円/㎡(甲12)

平成23年度 85万円/㎡(甲13)

平成24年度 79万円/㎡(甲14の1)

平成25年度 78万円/㎡(甲15)

平成26年度 80万円/㎡(甲16)

平成27年度 83万円/㎡(甲17の1)

平成28年度 92万円/㎡(甲4の2、18)。

イ 本件土地の近隣に所在する基準地は、大阪府中央区Jの土地であり、当該基準地の基準地価は、平成26年度が72万8000円/㎡、平成27年度が77万2000円/

m²、平成28年度が84万円/m²であった(乙9、10の1、33の1・2)。また、本件土地の近隣に所在する標準地は、大阪府中央区Kの土地であり、当該標準地の地価公示価格は、平成26年度が85万9000円/m²、平成27年度が88万1000円/m²、平成28年度が95万円/m²であった(乙9、10の2、33の3・4)。

ウ 上記ア、イのとおり、本件土地の東側道路の相続税路線価は平成21年度が121万円/m²であったのが、平成25年度には78万円/m²へと急激に下落していったものであるが、平成26年度以降上昇傾向に転じていた(なお令和元年度の当該道路の路線価は125万円/m²と平成21年度と同水準にまで回復している〔甲19〕。)ものであり、また、本件土地の近隣の基準地価及び地価公示価格も平成26年度から平成28年度にかけて上昇している。これは、当時、大阪府中心部においてインバウンド観光客が増大し、インバウンド観光客向けの店舗やホテルに対する需要が急速に拡大していたため、それまで物件数が少なかったホテルの建設を予定する事業者が増加し、ホテル用地の取得に係る価格競争が激化したことが主因と考えられる(本件鑑定)。

(3) ア 他方、本件土地の固定資産税評価額の推移は次のとおりである(括弧内の数字は本件土地の固定資産税評価額の合計額を合計地積〔357.74m²〕で除した額〔千円未満切り捨て〕)。

平成21年度 合計4億1502万1000円(116万円/m²) (甲11の2・3)

平成24年度 合計2億5606万9000円(71万5000円/m²) (甲14の2・3)

平成27年度 合計2億4602万7000円(68万7000円/m²) (甲17の2・3)

なお、平成28年度は第2年度(地方税法341条7号)に当たり、基準年度である平成27年度の固定資産税評価額が据え置かれている(乙8。地方税法349条2項参照)。

イ 上記アのとおり、本件土地の固定資産税評価額は、平成21年度以降の急激な地価の下落を反映して、平成24年度及び平成27年度の2回にわたり引き下げられていたものの、本件売買のあった平成28年当時において、平成26年度以降の地価の上昇は未だ反映されるに至っていなかった。

2 本件固定資産税評価額比率による按分法の当否について

(1) 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定されるにとどまるものというべきである(最高裁平成●●年(○)第●●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。

（2）本件鑑定について

本件鑑定は、本件の訴訟手続において、原告の鑑定の申出により当裁判所が採用したものであり（前提事実（7））、鑑定人が公正かつ中立な立場から実施したものである。その鑑定の手法については前提事実（8）のとおりであるところ、これにつき不適切ないし不合理な点は見当たらず、本件鑑定の評価額は適正な鑑定に基づくものといえる。そして、本件土地と本件建物との本件固定資産税評価額比率が55.51：44.49であるのに対し（前提事実（5））、本件鑑定評価額比率は77.30対22.70であり（前提事実（8）ウ）、本件建物の価額が占める割合について相当な乖離が生じており、消費税の課税標準を算出するに当たって実質的な差異が生じているものといえる。そうすると、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に当たって、本件固定資産税評価額比率による按分法を用いる合理性を肯定する根拠は失われており、本件鑑定評価額比率による按分法を用いることが相当であるというべきである。

（3）被告の主張について

ア 被告は、消費税法施行令45条3項が規定する「価額」について、土地の価額と建物の価額がそれぞれ適正な時価といえるだけでなく、課税標準を算定するに当たり合理的な比率となる価額の組み合わせとなるものでなければならないとの解釈を前提とした上で、本件土地鑑定評価額には、本件土地について将来的に価格が上昇するとの市場参加者の予測による価値（将来予測価値）が上乘せされている一方で、本件建物鑑定評価額にはそのような将来予測価値が上乘せされていないため、不均衡が生じており、課税標準を算定するに当たり合理的な比率となる価額を組み合わせたものであるとはいえないと主張する。

しかしながら、被告が主張する消費税法施行令45条3項の解釈は、同項の文言から直ちに導くことはできず、明文にない要件を加重するものとして採用することは困難である。その点をおくとしても、そもそも財産の時価とは、本来的に当該財産の将来的な価値に係る市場参加者の予測が反映されるものであり、土地についていえば、当該土地の所在する地域の地価が上昇傾向にある場合には、それが不正常的な要素によるものと評価されない限

り、当該土地の時価に将来予測価値が反映されてしかるべきものといえる。他方で、建物の時価は、その性質上、通常は新築時以降の時間の経過により減価していくものであるから、当該建物の所在する地域の地価が上昇傾向にある場合であっても、当該建物の将来的な価値が土地と同様に上昇するとは限らず、その意味で将来予測価値が土地と同様に上乘せられるものでないこともまた当然のことといえる。

以上によれば、本件鑑定において、将来予測価値が本件土地の価額にのみ上乘せされているとの被告の指摘は、消費税法施行令45条3項により消費税の課税標準を算定するに当たって本件鑑定評価額比率による按分法を用いることの合理性を否定する根拠とはならないばかりか、本件土地固定資産税評価額には将来予測価値が適切に反映されていないという意味で、本件固定資産税評価額比率による按分法を用いる合理性を否定する事情ともなり得るものであって、被告の主張は採用することができない。

イ 被告は、課税庁が更正処分をするに際して用いた固定資産税評価額の価額比による按分法が合理的である以上、事後的に行われた鑑定評価等によって一義的な時価に基づく価額比が判明したことを理由に当該処分が違法であると評価することは、適正な時価の評価には、その性質上一定の幅があり得ると解されていることと整合しないものであり、また、納税者（事業者）及び課税庁に対し逐一鑑定評価等を実施して納税申告や更正処分等の内容の適否を検証する必要を迫るものになりかねないなど課税実務の現実にそぐわない極めて不条理な結果を招く旨を主張する。

しかしながら、本件においては、本件固定資産税評価額比率と前記のとおり適正な鑑定に基づき算出された本件鑑定評価額比率との間に実質的な差異が生じており、また、本件土地固定資産税評価額に将来予測価値が適切に反映されておらず、本件固定資産税評価額比率による按分法を用いる合理性を肯定する根拠が失われていることは前記のとおりであり、被告の主張はその前提を欠くものといわざるを得ない。そして、以上のような場合には、課税庁が固定資産税評価額の価額比による按分法を用いてした更正処分が違法となることは、消費税法施行令45条3項の定める課税標準の算出方法に照らしてもやむを得ないものであって、被告の主張は採用することができない。

3 本件で採用すべき按分法について

- (1) 上記2で説示したところに照らせば、本件建物の譲渡に係る消費税の課税標準を算出するに当たっては、本件鑑定評価額比率による按分法を用いるべきである。
- (2) ところで、消費税法施行令45条3項が定める按分法は、同時に譲渡された課税資産及び非課税資産の対価の額を、課税資産と非課税資産の価額比により按分するものであるが（関係法令（2））、ここにいう「対価の額」とは、消費税等相当額を含まないものである（関係法令（1））。しかるところ、本件代金総額は、消費税等相当額を含むものである上、本件土地及び本件建物それぞれの譲渡の対価の額に区分されていないから、本件代金総額から消費税等相当額を直ちに控除することができない。このような場合には、本件代金総額を、本件建物鑑定評価額にその消費税等相当額を加算した金額と本件土地鑑定評価額との比率で按分することによって、本件建物の譲渡の対価の額に消費税等相当額が上乘せされた金額を算定した上で、消費税等の税率で割り戻して当該金額から消費税等相当額を控除することによって、本件建物の譲渡に係る消費税の課税標準を算定するのが相当である（別紙5参照）。
- (3) この点、原告は、本件代金総額を本件鑑定評価額比率（すなわち、本件建物鑑定評価額に

その消費税等相当額を加算しない場合の比率)で按分して算出した本件建物の譲渡の対価の額を消費税等の税率で割り戻して算定する方法(以下「原告主張按分方法」という。)によるべきであると主張する。しかしながら、原告主張按分方法によった場合、本件代金総額に含まれる消費税等相当額の一部が本件土地の譲渡の対価の額に上乘せされてしまうことになるため、算出した本件建物の譲渡の対価の額を消費税等の税率で割り戻した場合には、本来あるべき本件建物の譲渡の対価の額より過少となる。そうすると、課税庁が原告主張按分方法を採用して更正処分等をした場合にそのことのみをもって当該処分が違法であるとはいえないものの、裁判所が改めて按分法により消費税の課税標準を算出する場合には、原告主張按分方法を採用するのが相当であるとはいえない。

4 当裁判所が認定した本件課税期間の消費税等に係る税額等

上記3を踏まえて、当裁判所が認定した本件課税期間の消費税等に係る税額、納付すべき合計税額及び過少申告加算税の額は別紙6のとおりであり、本件更正処分等は上記の額を超える部分に限り違法であるから、取り消されるべきである。

5 結論

以上によれば、原告の請求は、本件更正処分のうち納付すべき消費税の額1785万2500円及び納付すべき地方消費税の額481万7300円をそれぞれ超える部分並びに本件賦課決定処分のうち納付すべき金額27万6000円を超える部分の各取消しを求める限度で理由があるから認容すべきであり、その余は理由がないから棄却すべきである。

よって、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第51部

裁判長裁判官 岡田 幸人

裁判官 溝渕 章展

裁判官釜村健太は、異動のため署名押印することができない。

裁判長裁判官 岡田 幸人

(別紙1)

指定代理人目録

今西貴洋、今中暉、舛島智、上田裕子、福岡祐弥

5

以上



(別紙2)

物件目録

1 所 在 大阪市中央区 ^F [REDACTED]
5 地 番 [REDACTED]
地 目 宅地
地 積 290.74 m²

2 所 在 大阪市中央区 ^F [REDACTED]
10 地 番 [REDACTED]
地 目 宅地
地 積 67.00 m²

3 所 在 大阪市中央区 ^F [REDACTED]、[REDACTED]、[REDACTED]
15 家屋番号 [REDACTED]
種 類 事務所・店舗
構 造 鉄骨・鉄筋コンクリート造陸屋根地下1階付9階建
床面積 1階 284.48 m²
2階 285.25 m²
20 3階～8階 各322.59 m²
9階 50.98 m²
地下1階 269.00 m²

以上

本件更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張

1 本件更正処分の適法性

(1) 本件課税期間の消費税等の納付すべき税額

- ア 課税標準額 (別表2⑨欄) 4億9218万4000円
 上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算した金額(ただし、通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの)である。
- (ア) 課税資産の譲渡等の対価の額 (別表2①欄) 2億6757万0094円
 上記金額は、本件申告書の①「課税売上額(税抜き)」欄に記載された金額と同額である。
- (イ) 本件建物の譲渡等の対価の額の計上漏れ (別表2②欄) 2億2461万4047円
 上記金額は、本件申告時建物価額1億8939万1245円と被告主張建物価額4億1400万5292円との差額である。
- イ 課税標準額に対する消費税額 (別表2⑩欄) 3100万7592円
 上記金額は、前記アの金額に、消費税法29条(平成24年法律第68号による改正[同法3条に係る改正部分に限る。]前のもの。以下同じ。)の規定に基づき、100分の6.3の税率を乗じて算定した金額である。
- ウ 課税仕入れに係る支払対価の額 (別表2⑪欄) 2428万4607円
 上記金額は、本件申告書の⑧「課税仕入れに係る支払対価の額(税込み)」欄に記載された金額と同額である。
- エ 課税仕入れに係る消費税額 (別表2⑫欄) 141万6602円
 上記金額は、本件申告書の⑭「課税仕入れ等の税額の合計額」欄に記載された金額と同額である。
- オ 控除対象仕入税額 (別表2⑬欄) 124万7500円
 上記金額は、本件課税期間における課税売上割合が95%に満たないため、原告が本件申告書において、消費税法30条2項の規定に基づき、前記エの金額のうち、課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れの税額であるとした金額109万8767円(別表2⑬欄)に、課税資産の譲渡等と課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れの税額であるとした金額31万7835円(別表2⑭欄)に課税売上割合46.7959323%(別表2⑧欄)を乗じて計算した金額である14万8733円を加算した金額である。
- なお、上記課税売上割合は、原告が本件申告書において非課税売上額とした8億0216万5960円(別表2④欄)から、本件申告時土地価額8億0045万7455円と被告主張土地価額5億5787万4284円との差額である2億4253万3171円を減算した5億5958万2789円(別表2⑥欄)を非課税売上額として算定した割合である。
- カ 納付すべき消費税額 (別表2⑰欄) 2976万0000円
 上記金額は、前記イの金額から前記オの金額を差し引いた金額(ただし、通則法119条1項の規定に基づき、100円未満を切り捨てた後のもの)である。

- キ 既に納付の確定した消費税額（別表2⑱欄） 1567万8600円
 上記金額は、原告の本件申告書の⑨「差引税額」欄に記載された金額と同額である。
- ク 差引納付すべき消費税額（別表2⑲欄） 1408万1400円
 上記金額は、前記カの金額から前記キの金額を差し引いた後の金額である。
- ケ 納付すべき譲渡割額（別表2⑳欄） 803万0400円
 上記金額は、地方消費税の課税標準である前記カの金額に、地方税法72条の83（平成24年法律第69号による改正〔同法2条に係る改正部分に限る。〕前のもの。以下同じ。）の規定に基づき、63分の17を乗じた金額（ただし、地方税法20条の4の2第3項の規定に基づき、100円未満を切り捨てた後のもの）である。
- コ 既に納付の確定した譲渡割額（別表2㉑欄） 423万0700円
 上記金額は、原告の本件申告書の㉑「納税額」欄に記載された金額と同額である。
- サ 差引納付すべき譲渡割額（別表2㉒欄） 379万9700円
 上記金額は、前記ケの金額から前記コの金額を差し引いた後の金額である。
- シ 差引納付すべき消費税等の合計税額（別表2㉓欄） 1788万1100円
 上記金額は、前記クの金額と前記サの金額との合計金額である。

(2) 本件更正処分の適法性

原告の本件課税期間の納付すべき消費税額及び納付すべき地方消費税額（譲渡割額）は、前記（1）のとおりであるところ、本件更正処分における納付すべき消費税額及び納付すべき地方消費税額（譲渡割額）（別表1の「本件更正処分等」欄）は、いずれも前記（1）の各金額と同額である。

したがって、本件更正処分は適法である。

2 本件賦課決定処分の適法性

(1) 本件賦課決定処分の根拠

前記1のとおり、本件更正処分は適法であるところ、本件更正処分に基づき原告が新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに、本件更正処分前における税額の計算の基礎とされていなかったことについて通則法65条4項1号にいう「正当な理由」があるとは認められない。したがって、本件更正処分に伴って賦課される過少申告加算税の額は、通則法65条1項の規定により、同更正処分により納付すべき消費税等の合計額1788万円（前記1（1）シ。ただし、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。別表2㉔欄）に100分の10の割合を乗じて算出した金額178万8000円（別表2㉕欄）である。

(2) 本件賦課決定処分の適法性

本件更正処分に伴って原告に賦課されるべき過少申告加算税の額は、前記（1）のとおりであるところ、本件賦課決定処分により原告に賦課された過少申告加算税の額（別表1の「本件更正処分等」欄）は、前記（1）の額と同額である。

したがって、本件賦課決定処分は適法である。

以上

争点に関する当事者の主張の要旨

1 被告の主張の要旨

- (1) 消費税法施行令45条3項は、消費税法28条1項本文の「課税資産の譲渡等の対価の額」が、課税資産と非課税資産が一括して譲渡される場合において、課税資産と非課税資産のそれぞれの譲渡の対価の額が明らかでないといったような事情により、その対価の額が合理的に区分されていないときに、合理的な基準により算定される課税資産の合理的な価額をもって上記「課税資産の譲渡等の対価の額」とすることを許容していることを前提に、上記の合理的な基準の算定方法として、課税資産と非課税資産の譲渡時の各「価額」、すなわち時価の比率をもって按分する方法を定めたものである。

この点、時価とは、必ずしも一義的に定まるものではないところ、消費税法施行令45条3項が規定する「価額」は、同条項が消費税の課税標準を算定する規定であり、租税公平主義の観点から土地建物の譲渡人及び譲受人に不公平となる課税をしてはならないという要請があることに鑑み、土地の価額と建物の価額がそれぞれ適正な時価といえるだけでなく、課税標準を算定するに当たり合理的な比率となる価額の組み合わせとなるものでなければならぬと解すべきである。よって、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、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が合理的に区分されていないときに該当し、消費税法施行令45条3項により「価額」を算定するときにおいては、課税資産と非課税資産の評価額が、それぞれ単体でみれば適正な時価であったとしても、それらを組み合わせて按分することによって、消費税の課税標準を算定するに合理的な比率となる価額の組み合わせと評価できないものは、同条項に規定する「価額」ということはできない。

- (2) 按分法の基礎となる土地及び建物の価額については、以下の理由により土地及び建物の各固定資産税評価額を用いることが最も合理的である。

ア 固定資産税評価額は、地方税法349条1項、同法341条5号によれば、その性質上、当該不動産の時価を端的に表す価額である。

イ 固定資産税評価額は、総務大臣の告示する固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号）により算出され（地方税法388条1項）、土地については売買実例価額、家屋については再建築価額に基づいて評価されているものであるから、土地及び建物ともに適正な時価（客観的な交換価値）を反映していると考えられる。また、同一の公的機関（各自治体）が同一時期（3年に1度、前年1月1日を基準日として評価額を算出）に評価するものであるから、いずれも同一時期の時価を反映しているものと認められ、租税負担の公平性を担保するために偏差を生ずることがなく、納税者の便宜や徴税費用の観点からみても、建物と土地の適正な価額比を把握する上で適当なものである。

ウ 土地（宅地）に係る固定資産税評価額については、固定資産評価基準において、当分の間、基準年度の初日の属する年の前年の1月1日の地価公示法による地価公示価格及び不動産鑑定士又は不動産鑑定士補による鑑定評価から求められた価格の7割程度の水準を目途に評価を行うこととされているが、これは、平成3年1月25日に閣議決定された「総合土地政策推進要綱」の中で、「固定資産税評価について、平成6年度以降の評価替えに

において、土地基本法第16条の規定の趣旨を踏まえ、相続税評価との均衡にも配慮しつつ、速やかに、地価公示価格の一定割合を目標に、その均衡化・適正化を推進する。」とされたことを受けて、「資産間の評価の均衡化という視点から、固定資産税家屋評価における再建築価額の取得価額に対する割合と比較すると、木造家屋で6割程度、非木造家屋で7割程度であったこと」などを総合的に勘案したものである。

すなわち、固定資産税評価額の算定に当たっては、建物（家屋）は再調達価額、土地は売買実例価額に基づいて評価されているところ、建物の再建築価額は実際の再取得価格（取引価格）の6、7割程度となることから、土地の売買実例価額からも3割程度を減ずることによって、評価方法の相違から生じる不均衡を是正する措置を講ずることとしたものである。

このように、固定資産税評価額は、納税義務者が保有する資産の種類によって、評価額の不均衡が生じないように配慮されているものであるところ、課税標準を算定するにより合理的な価額比となる価額であるといえる。

- (3) 本件鑑定は、本件土地建物が一体で機能することで将来に生み出されるであろうと期待される純利益の現在価値の総和（収益価格）を求めた上で、当該収益価格を、原価法で求めた本件建物の積算価格と本件土地の積算価格との割合により按分することで、各資産の鑑定評価額を算出している。本件売買がされた平成28年8月19日時点において、土地の売買市場は、インバウンド観光客の急速な増大に起因して、取引価格が上昇傾向にあり、かつ、その上昇率が逡増していた状況にあったことを鑑みると、同時点は、本件土地の価格が将来的に大幅に上昇すると予測される状況であったといえる。そして、不動産の価格が将来上昇すると予測される場合には、これを求めて需要は増大し、反対に下落すると予想される場合には、需要は減少の方向に向かうことから、不動産の価格は、価格形成要因の変動について市場参加者の予測により左右されるものである。したがって、本件鑑定における本件土地の積算価格は、上記のとおり取引価格の上昇が著しい土地売買市場の現況であること及び取引価格の指標とされる地価公示価格との乖離が大きいことから、将来的に価格が上昇すると市場参加者の予測による価値（以下「将来予測価値」という。）が上乘せされたものであると認められる。他方で本件鑑定における本件建物の積算価格は将来予測価値が上乘せされたものではない。

一般的に、不動産鑑定士による鑑定評価額は、各資産の評価を単体でみれば、固定資産税評価額では捨象されるような当該各資産の個別的な事情についても考慮されているため、適正な時価として精緻なものといえることができる。しかしながら、本件のように、当該売買時点の不動産売買市場が、インバウンド観光客の急速な増大に起因して、取引価格の上昇が著しい傾向にある場合などについては、本件鑑定評価額比率による按分は、将来予測価値が建物の評価額には上乘せされず、土地の評価額にのみ上乘せされるという不均衡を生じるため、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でない。

このようなことからすると、本件鑑定の鑑定結果を前提とした土地建物の区分計算は、資産間の不均衡を是正する措置がとられている固定資産税評価額による場合との比較において、課税標準を算出するのに合理的な価額比によるものとはいえない。

- (4) 仮に本件鑑定による本件土地建物の鑑定評価額が本件土地建物の時価に近似するとしても、以下のとおり本件更正処分等の全部又は一部を違法とするのは誤りである。

建物と土地の適正な価額比を把握する上で、固定資産税評価額を用いることが合理的であることは上記（２）のとおりであるところ、納税者（事業者）又は課税庁が合理的な比率と評価される「資産の譲渡の時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」を用いて課税標準を算出して申告し、あるいは更正処分等を行ったにもかかわらず、事後的に行われた鑑定評価等によって一義的な時価に基づく価額比が判明したことを理由に、これらに誤りがあるないし違法であると評価することは、とりもなおさず、一次的に納税申告を行う納税者（事業者）に対しても、税務調査の結果を踏まえて更正処分等を行う課税庁に対しても、時価による価額比が一義的に算出し得るものであることを前提として、その価額比に基づき精緻に「課税資産の譲渡等の対価の額」を算定することを求めるものにほかならない。

しかしながら、納税者（事業者）や課税庁にそのような算定を求めることは、適正な時価（客観的な交換価値）が評価的な概念であり、その評価は、必ずしも一義的に算出し得るものではなく、性質上、その評価には一定の幅があり得ると解されていることと整合しないものである。

また、上記のような理解を前提とすると、納税者（事業者）は、納税申告時、土地と建物の適正な時価を鑑定評価等を実施して精緻に算定しなければならなくなり、また、課税庁も、逐一鑑定評価等を実施してその納税申告や更正処分等の内容の適否を検証する必要に迫られることとなりかねない。その上、納税者（事業者）や課税庁がいかなる方法で課税資産と非課税資産の譲渡の対価の額を算定したとしても、事後的に裁判所が中立公平な立場から鑑定人を選任して鑑定評価を行った場合、その鑑定評価額が最も合理性があると判断される可能性は極めて高いが、納税者（事業者）や課税庁の算定額がその鑑定評価額と1円単位で一致することなど通常あり得ず、してみれば、納税者（事業者）は、適正な納税申告が事実上不可能となるのみならず、自らに課される税額を常に予見し得ず、法的地位も安定しないこととなり、また、課税庁は、大量の反復・継続する課税実務を迅速に処理することが極めて困難となり、適正な更正処分等を行うことも事実上不可能となるほか、不動産鑑定士ごとに評価額が異なれば、個々の納税者ごとに課税金額が異なることも避け難く、徴税に要する費用も増大することが予想される。

このような事態は、消費税法及び消費税法施行令45条3項が前提とする申告納税制度の趣旨を没却するものであり、かつ、迅速な課税処理、納税者間の公平、徴税費用の節減といった観点からしても、課税実務の現実にそぐわない極めて不条理な結果を招くものであって、消費税法及び消費税法施行令の許容ないし予定しないところであることは明らかである。

- (5) なお、消費税法施行令45条3項が按分の対象とする「これらの資産の譲渡の対価の額」とは、消費税等相当額を含まない額である（消費税法28条1項括弧書き）ところ、本件代金総額は消費税等相当額を含む金額であり、本件土地の売買代金と本件建物の売買代金の内訳が区分されておらず、本件建物の売買代金に係る消費税等の金額が不明であるため、本件代金総額から消費税等の金額を控除して「これらの資産の譲渡の対価の額」を算出することはできない。

このような場合に、消費税法施行令45条3項所定の計算方法により算出される課税標準を求めるためには、本件代金総額を、課税資産（本件建物）の価額にその消費税等相当額を加算した金額と非課税資産の価額との比率で按分することによって、当該課税資産の譲渡等

の対価の額に消費税等相当額が上乗せされた金額を算定した上で、消費税等の税率で割り戻して当該金額から消費税等相当額を控除することによって当該課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準を算定する必要がある（以上について算式で整理したものが別紙5である。）。

2 原告の主張の要旨

- (1) 消費税法施行令45条3項における課税資産及び非課税資産の「価額」とは当該資産の時価、すなわち客観的交換価値を意味するものである。被告は、同項における課税資産及び非課税資産の「価額」とは、適正な時価というだけでなく、課税標準を算定するに当たり合理的な比率となる価額の組み合わせとなるものでなければならないと解すべきであると主張するが、被告の主張する条文解釈は、「価額」という条文の文言とは乖離している点において、憲法84条に定める租税法律主義（課税要件明確主義）の要請に反するものといわざるを得ない。
- (2) 本件更正処分等では、本件土地建物の価額を算定するに当たって本件固定資産税評価額比率による按分法を用いている。しかしながら、固定資産税評価額は、各市町村が毎年1月1日現在における土地建物の評価額を算出するものであるが、例えば土地であれば、時価と近似値となる公示価格の70%程度の金額が採用されていることから明らかなとおり、元来、時価とは乖離している上に、3年に一度しか評価替えがされないことを加味しても、およそ時価とは評価できないものである。

特に、固定資産税は、課税対象資産の資産価値に着目し、その所有という事実には税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の収益性等の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものであり、かかる固定資産税の趣旨に鑑み、固定資産税評価額の算定においては原則として収益還元法等は採用されない。一方、本件土地建物は、正に経済的一体性を有する収益物件であり、原告及びEは賃貸物件としてその収益性を基礎として譲渡価格を決定したものであるから、本件土地建物につき収益性を加味しない固定資産税評価額を時価とする合理性がないものといわざるを得ない。

また、原告が本件土地建物を取得した平成21年以降これらを譲渡した平成28年までの間における本件土地付近の財産評価基本通達に定める路線価（以下「相続税路線価」という。）は平成21年から平成24年まで急激に下落した後、特に大阪市中心部のインバウンドによる好景気もあいまって平成26年からは再び急激な上昇局面に転じ、令和元年においては平成21年当時と同様の水準まで回復している。他方、この間の本件土地の固定資産税評価については、平成21年度以降の急激な地価の下落の中で、平成24年度及び平成27年度の2回の評価替えを経て評価額が大きく引き下げられているが、平成25年度頃より生じた急激な地価の上昇については、納税者の担税力への配慮といった固定資産税特有の配慮もあって一切考慮されておらず、本件土地建物の時価について、本件各固定資産税評価額によるものが相当性を欠くことは明らかである。

したがって、本件固定資産税評価額比率の前提となった本件各固定資産税評価額はいずれも消費税法施行令45条3項における「価額」とはいえず、本件固定資産税評価額比率による按分法及びこれを前提とした本件更正処分等は消費税法施行令45条3項に反するものといわざるを得ない。

- (3) 本件鑑定は、裁判所により選任された原告及び被告双方と利害関係のない鑑定人が実施したものであり、特にその鑑定内容に不合理な点もなく、適正な鑑定評価であると認められる

から、本件鑑定評価額比率による按分が行われるべきである。特に、本件固定資産税評価額比率による按分と本件鑑定評価額比率による按分では消費税等の金額に1000万円以上の乖離が生じているのであり、この状況においてなお本件固定資産税評価額比率による按分法の合理性を認めるべき理由はない。

- (4) 被告は、本件鑑定における本件土地及び本件建物の各積算価格については、前者のみが将来予測価値を含んでいる点において価額相互の不均衡が生じている旨を主張する。しかしながら、そもそも財産の価値は、元来、その財産の収益性等についての予測を反映して定まるものであり、不動産鑑定においても、不動産の価格が価格形成要因の変動についての市場参加者による予測によって左右されることが大前提となっている。また、土地（宅地）に係る固定資産税の評価の際の基準とされる正常売買価格の前提となる売買実例は、実際の取引事例である以上、将来予測価値が価格に含まれた事例を含み得るものである。加えて、土地（宅地）に係る固定資産税評価については、地価公示価格の7割程度の水準を目途に評価を行うものであるが、この地価公示価格そのものも正常売買価格から決定されている。以上に鑑みれば、土地の価格に将来予測価値が上乘せされていることは固定資産税評価額についても同様であり、被告の主張は反論としての相当性を欠くものといわざるを得ない。むしろ、被告の主張は、本件土地について、インバウンド観光客の急速な増大に起因して、取引価格が上昇傾向にあり、かつ、その上昇率が逡増していた状況にあったなどの価格決定に重大な影響を与える事情を一律に排除すべきだと述べるに等しく、本件土地固定資産税評価額が、時価と乖離していることを自認するものである。
- (5) 被告は、本件鑑定評価額比率による按分法を採用することが消費税法等の趣旨に反し、課税実務にそぐわない極めて不条理な結果を招く旨主張する。しかしながら、納税者及び課税庁で用いるべき按分比率の理解が一致している場合又は納税者において課税庁が主張する固定資産税評価額による按分比率を争わない場合には、そもそも課税処分等の取消訴訟は提起されず、裁判所鑑定にも至らない。その意味においては、裁判所鑑定が行われるのは納税者が裁判所に被告の課税処分に対する救済を求めている場面にほかならず、権利を侵害し得る側の課税庁が納税者の法的安定性等を主張するのは背理である。裁判所鑑定は、納税者が自らの主張する按分比率の合理性を主張する事実上唯一の手段であり、かかる救済手段を徴税に要する費用の増大を理由に排除しようとするのはむしろ国民の対行政における権利保護をうたう憲法の考え方に相反するといわざるを得ない。
- (6) なお、被告は、消費税等相当額が含まれている本件代金総額を按分する場合は、本件建物の価額に消費税等相当額を加算した額と本件土地の価額の比率で按分して、本件建物の譲渡の対価の額に消費税等相当額が加算上乘せされた金額を算定した上で、それを消費税等の税率により割り戻す方法を採用すべきであると主張する。しかしながら、消費税法施行令45条3項には、建物の「価額」に消費税等相当額を加算して計算するとは一切記載されていない。また、被告は、本件更正処分等において本件固定資産税評価額比率により按分して計算する際に、本件代金総額に本件各固定資産税評価額の合計額のうち本件建物固定資産税評価額が占める割合を乗じた上で、それを消費税等の税率により割り戻す方法を採用しているところ、この方法によっても最終的な計算において、「対価の額」に消費税等相当額が含まれないことには変わりがない。消費税法28条1項及び消費税法施行令45条3項の文言からはいずれの計算方法をとるべきか明らかでないのであれば、納税者に有利な、より税額が

少なくなる後者の方法を採用するのが税法の趣旨にも合致するはずである。

以上

(別紙5)

消費税法施行令45条3項所定の計算方法について

本件代金総額を S 、本件建物（課税資産）の価額を a 、本件土地（非課税資産）の価額を b 、消費税法施行令45条3項所定の計算方法により算定される課税標準（当該課税資産の譲渡等の対価の額）を x としたとすると、同項における「これらの資産の譲渡等の対価の額」は $S - 0.08x$ 、「当該課税資産の価額」は a 、「当該非課税資産の価額」は b となるため、同項の算式は次のとおりとなる。

なお、消費税等の税率は8%を前提としている。

10

$$x = (S - 0.08x) \times \frac{a}{a+b}$$

この算式を整理すると、以下のとおりとなる。

$$x = (S - 0.08x) \times \frac{a}{a+b}$$

$$\frac{a+b}{a}x = S - 0.08x$$

$$\frac{a+b}{a}x + 0.08x = S$$

15

$$\left(\frac{a+b}{a} + 0.08\right)x = S$$

$$\left(\frac{a+b}{a} + \frac{0.08a}{a}\right)x = S$$

$$\frac{1.08a+b}{a}x = S$$

$$x = S \times \frac{a}{1.08a+b}$$

$$x = S \times \frac{1.08a}{1.08a+b} \times \frac{100}{108}$$

20

以上

当裁判所が認定した本件課税期間の消費税等に係る
税額、納付すべき合計税額及び過少申告加算税の額

1 本件課税期間の消費税等に係る税額及び納付すべき合計税額

(1) 本件鑑定評価額の内訳を前提とした本件建物の譲渡等の対価の額について

ア 前提となる本件鑑定評価額

(ア) 本件建物の鑑定評価額 (税込) 2億4295万3560円

上記金額は、本件建物鑑定評価額2億2495万7000円に消費税等相当額1799万6560円(本件建物鑑定評価額に100分の8を乗じた金額)を加算した金額である。

(イ) 本件土地鑑定評価額 7億6604万3000円

イ 本件建物の譲渡等の対価の額 2億2406万5962円

上記金額は、本件代金総額(10億0500万円)を上記ア(ア)と同(イ)で按分して算出した本件建物の譲渡等の対価の額(税込)である2億4199万1239円に108分の100を乗じた金額である。

ウ 本件土地の譲渡の対価の額 7億6300万8761円

上記金額は、本件代金総額(10億0500万円)から上記イの本件建物の譲渡の対価の額(税込)である2億4199万1239円を減算した金額である。

(2) 本件鑑定評価額の内訳を前提とした本件課税期間の消費税等に係る税額及び納付すべき合計税額

ア 課税標準額 (別表3⑨欄) 3億0224万4000円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算した金額(ただし、通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの)である。

(ア) 課税資産の譲渡等の対価の額 (別表3①欄) 2億6757万0094円

上記金額は、本件申告書の①「課税売上額(税抜き)」欄に記載された金額である。

(イ) 本件建物の譲渡の対価の額の計上漏れ (別表3②欄) 3467万4717円

上記金額は、本件申告時建物価額1億8939万1245円と、前記(1)イで算定した本件建物の譲渡等の対価の額2億2406万5962円との差額である。

イ 課税標準額に対する消費税額 (別表3⑩欄) 1904万1372円

上記金額は、前記アの金額に、消費税法29条の規定に基づき、100分の6.3の税率を乗じて算定した金額である。

ウ 課税仕入れに係る支払対価の額 (別表3⑪欄) 2428万4607円

上記金額は、本件申告書の⑧「課税仕入れに係る支払対価の額(税込み)」欄に記載された金額である。

エ 課税仕入れに係る消費税額 (別表3⑫欄) 141万6602円

上記金額は、本件申告書の⑭「課税仕入れ等の税額の合計額」欄に記載された金額である。

オ 控除対象仕入税額 (別表3⑬欄) 118万8802円

上記金額は、本件課税期間における課税売上割合が95%に満たないため、原告が本件

申告書において、消費税法30条2項の規定に基づき、前記エの金額のうち、課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れの税額であるとした金額109万8767円（別表3⑬欄）に、課税資産の譲渡等と課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れの税額であるとした金額31万7835円（別表3⑭欄）に課税売上割合28.3276057%（別表3⑧欄）を乗じて計算した金額9万0035円を加算した金額である。

なお、上記課税売上割合は、原告が本件申告書において非課税売上額とした金額8億0216万5960円（別表3④欄）から、本件申告時土地価額8億0045万7455円と前記（1）のウで算定した本件土地の譲渡の対価の額7億6300万8761円との差額3744万8694円（別表3⑤欄）を減算した金額7億6471万7266円（別表3⑥欄）を非課税売上額としたところにより算定した割合である。

カ 納付すべき消費税額（別表3⑰欄） 1785万2500円

上記金額は、前記イの金額から前記オの金額を差し引いた金額（ただし、通則法119条1項の規定に基づき、100円未満を切り捨てた後のもの）である。

キ 既に納付の確定した消費税額（別表3⑱欄） 1567万8600円

上記金額は、原告の本件申告書の⑨「差引税額」欄に記載された金額である。

ク 差引納付すべき消費税額（別表3⑲欄） 217万3900円

上記金額は、前記カの金額から前記キの金額を差し引いた後の金額である。

ケ 納付すべき譲渡割額（別表3⑳欄） 481万7300円

上記金額は、地方消費税の課税標準である前記カの金額に、地方税法72条の83の規定に基づき、63分の17を乗じた金額（ただし、地方税法20条の4の2第3項の規定に基づき、100円未満を切り捨てた後のもの）である。

コ 既に納付の確定した譲渡割額（別表3㉑欄） 423万0700円

上記金額は、原告の本件申告書の㉑「納税額」欄に記載された金額である。

サ 差引納付すべき譲渡割額（別表3㉒欄） 58万6600円

上記金額は、前記ケの金額から前記コの金額を差し引いた後の金額である。

シ 差引納付すべき消費税等の合計税額（別表3㉓欄） 276万0500円

上記金額は、前記クの金額と前記サの金額との合計金額である。

2 本件課税期間の消費税等に係る過少申告加算税の額

前記1を前提とした場合、本件課税期間の原告に課されるべき過少申告加算税の額は、前記1で述べた差引納付すべき消費税等の合計税額（前記1（2）シ）276万円（通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額。）に、通則法65条1項に基づき、100分の10の割合を乗じて算出した金額27万6000円である。

以上

課税の経緯（消費税等）

【単位:円】

項目	区分	確定申告	当初更正処分等	当初審査請求	当初更正処分等の取消し	本件更正処分等	当初裁決	本件審査請求	裁決	
		年 月 日	平成29年3月15日	平成29年12月11日	平成30年3月2日	平成30年4月18日	平成30年5月30日	平成30年6月14日	平成30年6月20日	平成31年3月26日
平成28年分	消費税	課税標準額	267,570,000	492,184,000	全部取消し	267,570,000	492,184,000	当初審査請求の却下	全部取消し	棄却
	消費税額	16,856,910	31,007,592	16,856,910		31,007,592				
	控除税額	1,178,266	1,247,500	1,178,266		1,247,500				
	納付すべき消費税額	15,678,600	29,760,000	15,678,600		29,760,000				
	地方消費税	課税標準となる額	15,678,600	29,760,000		15,678,600	29,760,000			
	納付すべき地方消費税額	4,230,700	8,030,400	4,230,700		8,030,400				
	過少申告加算税の額			1,788,000		0	1,788,000			

本件課税期間の消費税等の合計税額

【単位:円】

項目		区分	本件課税期間
課税資産の譲渡等の対価の額 (更正処分前)		①	267,570,094
加算	本件建物の譲渡等に係る対価の額の計上漏れ	②	224,614,047
差引課税資産の譲渡等の対価の額 (①+②)		③	492,184,141
非課税売上額 (更正処分前)		④	802,165,960
減算	本件土地の譲渡等に係る非課税売上額の過大計上額	⑤	242,583,171
差引非課税売上額 (④-⑤)		⑥	559,582,789
資産の譲渡等の対価の額 (③+⑥)		⑦	1,051,766,930
課税売上割合 (③/⑦)		⑧	46.7959323%
課税標準額 (③) (1000円未満切捨て)		⑨	492,184,000
課税標準額に対する消費税額 (⑨×6.3/100)		⑩	31,007,592
課税仕入れに係る支払対価の額 (税込金額)		⑪	24,284,607
課税仕入れに係る消費税額 (⑪×6.3/108)		⑫	1,416,602
⑫のうち、課税売上にのみ要するもの		⑬	1,098,767
⑫のうち、課税売上と非課税売上に共通して要するもの		⑭	317,835
個別対応方式により控除する課税仕入れ等の税額 (⑬+⑭×⑧)		⑮	1,247,500
控除対象仕入税額 (⑮)		⑯	1,247,500
納付すべき消費税額 (⑩-⑯) (100円未満切捨て)		⑰	29,760,000
既に納付の確定した消費税額		⑱	15,678,600
差引納付すべき消費税額 (⑰-⑱)		⑲	14,081,400
納付すべき譲渡割額 (⑰×17/63) (100円未満切捨て)		⑳	8,030,400
既に納付の確定した譲渡割額		㉑	4,230,700
差引納付すべき譲渡割額 (㉑-⑳)		㉒	3,799,700
差引納付すべき消費税等の合計税額 (⑲+㉒)		㉓	17,881,100
過少申告加算税対象額 (㉓の1万円未満の端数切捨て)		㉔	17,880,000
過少申告加算税額 (㉔×10%)		㉕	1,788,000

本件課税期間の消費税等の合計税額

【単位:円】

項 目		区 分	本件課税期間
課税資産の譲渡等の対価の額 (更正処分前)		①	267,570,094
加算	本件建物の譲渡等に係る対価の額の計上漏れ	②	34,674,717
差引課税資産の譲渡等の対価の額 (①+②)		③	302,244,811
非課税売上額 (更正処分前)		④	802,165,960
減算	本件土地の譲渡等に係る非課税売上額の過大計上額	⑤	37,448,694
差引非課税売上額 (④-⑤)		⑥	764,717,266
資産の譲渡等の対価の額 (③+⑥)		⑦	1,066,962,077
課税売上割合 (③/⑦)		⑧	28.3276057%
課税標準額 (③) (1000円未満切捨て)		⑨	302,244,000
課税標準額に対する消費税額 (⑨×6.3/100)		⑩	19,041,372
課税仕入れに係る支払対価の額 (税込金額)		⑪	24,284,607
課税仕入れに係る消費税額 (⑪×6.3/108)		⑫	1,416,602
⑫のうち、課税売上にのみ要するもの		⑬	1,098,767
⑫のうち、課税売上と非課税売上に共通して要するもの		⑭	317,835
個別対応方式により控除する課税仕入れ等の税額 (⑬+⑭×⑧)		⑮	1,188,802
控除対象仕入税額 (⑮)		⑯	1,188,802
納付すべき消費税額(⑩-⑯) (100円未満切捨て)		⑰	17,852,500
既に納付の確定した消費税額		⑱	15,678,600
差引納付すべき消費税額(⑰-⑱)		⑲	2,173,900
納付すべき譲渡割額(⑰×17/63) (100円未満切捨て)		⑳	4,817,300
既に納付の確定した譲渡割額		㉑	4,230,700
差引納付すべき譲渡割額(㉑-⑳)		㉒	586,600
差引納付すべき消費税等の合計税額 (⑲+㉒)		㉓	2,760,500
過少申告加算税対象額 (㉓の1万円未満の端数切捨て)		㉔	2,760,000
過少申告加算税額 (㉔×10%)		㉕	276,000