

Vol.145

今回は消費税

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 嶋 協 (神田)



電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～ 2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157

土地と建物を一括で取得した際の
取得価額の区分について

事例 1

X社は飲食業を営む法人であるが、期中に東京都中央区所在の土地・建物（飲食業用ビル）を取得した。所有者が個人であったこともあり、契約書上、土地・建物の価額は明確に区分されていない。取得後の減価償却費及び消費税の仕入税額控除の計算上、それぞれの価額を把握する必要があるが、固定資産税評価額により按分する方法以外の区分方法はないのか。

回答

土地・建物を一括で取得した場合、契約書に両者を合理的に区分した対価の額が記載されているケースについては、その区分によってそれぞれの取得対価とするが、その区分が合理的でないケースについては、①購入時における土地及び建物のそれぞれの時価（不動産鑑定評価額等）の比率により按分、②相続税評価額や固定資産税評価額を基に按分、③土地・建物の原価（取得費、造成費、一般管理費、支払利子等を含む。）を基に按分、などのうちその所在地等の状況から合理的と判断される方法を選択し、区分する必要がある（消令45、消基通10-1-5、11-4-2）。

検討

(1) 基本的な考え方
土地・建物を一括で取得した場合、消費税法上、土地の譲渡は非課税、建物は課税取引であることから、当該譲受けに係る支払対価の額を課税仕入れに係る支払対価の額とその他の仕入れに係る支払対価の額とに合理的に区分しなければならない。

基本的には、売り主サイドとしては土地の価額が高い方が有利（非課税部分が多くなる）となり、買主サイドとしては建物の価額が高い方が有利（仕入税額控除額が多くなる）となる。

一般的には、売買時に売買契約書が作成され、その中で土地・建物それぞれの譲渡価額が明記され、その区分された評価額が合理的と認められる場合には問題ないのであるが、そうでない場合には、合理的な基準によりその区分を行う必要がある。

消費税の観点から、その区分方法としては次のようなものが考えられる。

①按分方式（消基通10-1-5）

(イ) 譲渡時における土地及び建物のそれぞれの時価の比率による按分

…ここでいう時価とは、近隣の売買実例価額や不動産鑑定評価額などが想定される。

(ロ) 相続税評価額や固定資産税評価額を基にした按分

…相続税評価額は、不動産の所在場所や建物の築年数により、両者の比に大きな差が生じることがあるため、固定資産税評価額によることの方が多い。

(ハ) 土地、建物の原価（取得費、造成費、一般管理費・販売費・支払利子等を含む。）を基に按分

…それぞれの取得の時期が異なる場合や建物の築年数が古い場合には、土地の評価額がかなり低くなることがあるため、あまり一般的とはいえない。

②土地・建物の評価額との差額による方式

(イ) 再建築価額により建物価額を算定し、取引価額との差額を土地の価額とする方法

(ロ) 公示価額比準倍率法（路線価評価額÷0.8）により土地の価額を算定し、取引価額との差額を建物の価額とする方法

…これらの方法は、所得税や法人税の世界では時価の算定法として用いられることがあるが、消費税計算上の土地と建物の按分という視点からは、やや説得力に欠けると考えられる。

つまり、基本的に適正な区分方法として用いられるのは、両者が同様の水準で区分されると推認される①(イ)の時価（売買実例価額や不動産鑑定評価額）による按分か、①(ロ)の固定資産税評価額による按分ということになる。

ただし、①(イ)については複数の近隣売買実例価額が入手できる場合に限られることや不動産鑑定料の費用負担が生じること、また①(ロ)において固定資産税評価額の入手は容易ではあるが、都心部において建物の建築時期が古い場合には、建物の収益還元額が適正に反映されず、建物の比率がかなり低くなってしまふ可能性があることから、その状況において適正と思われる按分方法を使い分ける必要がある。

(2) 参考判例 東京地裁 令和2年9月1日判決 平成27年（行ウ）第695号

飲食店の経営等を行う原告X社は、平成23年6月1日に、競売により東京都港区所在の土地、建物及び附属設備を約25億9千万円で取得した（競売評価書における評価額は、土地約17億2,200万円、建物等約4億4,300万円）。

X社は、本件不動産について、土地は路線価評価に基づき約13億2千万円、建物は類似物件を参考とした再調達価格に基づき約12億7千万円と算出し、法人税及び消費税の課税仕入れに係る確定申告をした。

これに対して船橋税務署長は、固定資産税評価額による区分を行うのが合理的であり、これによると土地は約22億800万円、建物等は3億8,200万円と算出し、その価額を基に更正処分等を行ない、X社はこの処分を不服として提訴した。

裁判において被告の国側は、固定資産税評価額は総務大臣の告示する固定資産税評価基準により算出されたものであり、評価時点の土地・建物の適正な時価を反映していると指摘した上で、固定資産税評価額の価額比を用いて按分する方法は合理的であると主張した。

これに対し原告のX社は、法令等のいずれにおいても、土地・建物の一括譲渡の場合の各取得金額の区分について固定資産税評価額を用いなければならない旨を定めた規定はなく、固定資産を所有する法人等に幅広く賦課される固定資産税とは異なり、法人税は合理的な純経済人を前提とするものであるから、鑑定評価等を参考にして妥当と信じる申告を行なうことは当然であると反論した。

さらに、本件不動産は港区の繁華街にある飲食店舗用のビルであり、実際の売買においては収益性が重視されることから、収益還元法による評価は不可欠であるところ、固定資産税評価額の決定にあたっては、そのような評価はなされていないことも強調した。

東京地裁は、原告X社の申出に応じ、M不動産鑑定士に鑑定評価を依頼し鑑定評価書を提出させたところ、本件不動産は30億4,000万円とされ、その内訳は土地約24億7,500万円、建物約5億5,500万円、その他内部造作約1,000万円であった。その上で、一括して取得された土地・建物等の取得価額を按分する方法として固定資産税評価額による価額比を用いることは、資産の個別事情を考慮した適正な額による価額比を用いて按分する合理性は失われ、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

るのが合理的とした。M鑑定士による鑑定評価は、実際の工事費のほか、類似建物の工事価格、鉄筋コンクリート造りの事務所ビルの東京基準単価、本件建物のグレード等を考慮していること、不動産の収益価格については、その立地や店舗の賃貸形式、評価時が東日本大震災から3か月後であったことを踏まえた不動産市場の動向を考慮するなど専門的知見に基づく適正な評価と認め、この鑑定評価額によることが相当と判断した。

実務上、非常に参考となる判決例である。

日本支店を有する外国法人への
役務提供について

事例 2

Y社は、経営コンサルタント業を営んでいるが、国内に支店を有する外国法人Z社（主にホテル業）からの依頼により、コロナ禍における日本国内（主に東京近郊）の市場調査を行うことになった。

なお、契約書の締結はZ社本社と直接行い、調査報告書も直接本社へ交付することとなっているが、非居住者に対する役務の提供として、輸出免税等の対象として問題ないか。

回答

本件における市場調査は、外国法人本社との直接取引であることから、非居住者に対する役務の提供に該当し、輸出免税等の対象となる。

検討

基本的に、非居住者に対する役務の提供は(1)国内に所在する資産に係る運送又は保管、(2)国内における飲食又は宿泊、(3)

(1)又は(2)に準ずるもので、国内において直接便益を享受するものの3項目以外の役務の提供については、輸出免税等の対象とされている（消令17七）。

外国法人は、一般的には非居住者であることから、その外国法人に対する役務の提供は輸出免税等となるが、その外国法人が日本国内に支店や営業所等を有する場合には、その役務の提供は居住者たる国内の支店や営業所等を経由して役務提供を行ったものとして、課税取引として取り扱われることになる。

ところが、本事例のように、(1)その役務提供自体が国外本店との直接取引であり、国内にある支店や営業所等がその役務提供に直接的にも間接的にも関わっていないこと、さらに(2)役務提供を受ける非居住者の国内の支店又は出張所等の業務は、その役務提供に係る業務と同種、あるいは関連する業務でないこと、のいずれもの要件を満たす場合には、国内の支店や営業所等を経由して役務提供を行ったものとは認められないことから輸出免税等の対象となる。（消基通7-2-17）

《参考文献》

「実務家のための消費税実例回答集」(三訂版)
木村剛志著 税務研究会出版局

注)内容は、令和3年5月25日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。