

Vol.157

今回は 資産税・消費税

相談事例  
紹介

## 会員相談室

相談委員 苅米 裕 (芝)



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



## 無償返還に関する届出書が提出されている土地の譲渡対価の区分

## 事例

同族会社であるA社は、数年前、代表取締役甲氏の所有する土地に社屋を建設するため、建物の所有を目的とする土地の賃貸借契約を締結している。また、当該契約締結後、A社は、甲氏との連名で作成した土地の無償返還に関する届出書により、甲氏がA社から無償で土地の返還を受ける旨、納税地の所轄税務署長に届出をしている。

当年において、不動産業を営むB社から当該土地及び建物の買取りの申し出を受け、A社と甲氏は売却する意向で交渉を進め、譲渡価額の総額の合意をしたところである。これにより、A社の有する（借地権付）建物、また、甲氏の有する無償返還届出書が提出されている土地について、各々の譲渡価額を区分することを検討している。一般的に土地と建物を一括譲渡した場合の譲渡対価の区分は、土地と建物の価額比で対価総額を按分してそれぞれの資産の売買価額を算出する方法（按分法）が多く採用されている。しかし、本件のように、譲渡対象物件が（借地権付）建物とその敷地である場合、土地の権利を借地権と底地に分離する必要性を勘案すると、按分法の基礎となる価額の算定等に苦慮している。本件のような場合、譲渡対価を合理的に区分計算する方法をご教示いただきたい。

## 回答

譲渡価額の総額は、理屈の上では、A社には建物の価額に借地権の価額を加算した金額を、甲氏には土地の価額から借地権の価額を控除した金額を配賦することになる。

ところで、土地の無償返還に関する届出書が提出されている甲氏の貸宅地については、自用用地としての価額の100分の80相当額（相当の地代通達8）で評価することとされている（本件の場合、同通達8の注書にある使用貸借には該当しない）。この貸宅地の評価の思考は、使用貸借でない限り借地借家法の適用があるところ、たとえば存続期間30年の普通借地権の設定契約に、土地の無償返還の約定が含まれていたとしても、長期間土地の利用が制約されている実体を捉え、価額に斟酌したものと考えられる。また、同条件の契約である場合において、仮に借借人が借借期間10年経過後20年の使用期間を残して売却するようときは、譲渡対価の配賦要素として、借地人が残期間の使用権を喪失したことによる対価清算を考慮すべきではないかという思考になろう。これにより、譲渡価額の算定は、貸宅地として減額を受けるのであれば、反射的に借地権の価額を認識すべきことに牽引される。ただ、この思考により按分法の価額を算定する場合には、精通者意見価格等を参照して譲渡価額の総額を按分することになるから、各々の資産価額の算定根拠を整備しておくことが肝要となろう。

一方、相続税及び贈与税の評価通達では、土地の無償返還に関する届出書を提出している場合、借地権の価額を零（相当の地代通達5）とする取扱いを定めている。この評価の思考に準じて取引価額を検討するのであれば、借地人に帰属する借地権の価額を零とすることも想定できる。しかし、当該評価の思考は、地主が借地人に譲渡をする場合等のように、市場が総体的に限定される場合の限定価格と同視できる当事者間の取引形態になると思量する。

## 検討

土地建物の賃貸借は、使用貸借に該当しなければ、民法の特別法である借地借家法の適用を受けることになる。そして、借地借家法では、借地権の定義を建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権をいう旨規定している（借地借家法2一）。これは、税法における土地の無償返還の約定を契約に付しているか否かに関わりなく、

建物の所有を目的として土地を賃貸したことを捉えて借地権の存在を認識しているものと考えられる。つまり、借地権の存在とその価額は、各々別個に検討する必要があり、無償返還に関する届出書を提出していることにより相続税及び贈与税の評価額が零になることと、譲渡における取引価額にまで当該評価の思考を踏襲すべきことを要求しているものではない。この考え方は、譲渡価額を区分する際、少なくとも不合理とはいえないだろう。本質問の事例は、借地権及び建物とその敷地、各々の価額について、精通者意見価格等を参照し整備したところで、譲渡価額の総額を按分することになろう。

一方、平成29年6月27日判決【TAINS：F0-1-774】では、「無償返還の届出がされた土地上の借地権等は、経済的価値を有しないものであるといえるから税務上資産計上すべきものとはいえず、そのような税務上資産計上すべき借地権等の取得はないとされた土地を地主が借地人に譲渡した場合には、その価額は第三者との間で成立する通常の取引価額とは異なり、更地価額によるべきこととなるのは当然であるから、無償返還の届出の対象となっている土地の時価の算定に当たっては、当該土地に存する借地権等の価額を自用用地としての価額から控除すべきではない」と判示されている。この判断の射程が「地主が借地人に譲渡した場合」に限定しないと解釈できるのであれば、相続税評価額に準じて無償返還に関する届出書を提出した場合の借地権の価額は零とし、A社建物と甲氏土地の価額（例えば固定資産税評価額など）を基礎にして、譲渡価額の総額を按分することも一考であろう。

なお、本質問は、租税回避の要素がなく、法人と個人の価額の区分に係る論点であるため、贈与税等の課税問題を考慮していない。



## 和解による解決金についての消費税の課税区分

## 事例

システム開発業を営むC社は、X1年度にD社から開発業務を1億円で受託し、契約に即して開発を進めていたところ、X2年度において契約に基づきフェーズ1の納入に対して3千万円の報酬を請求したが、D社からの支払いがないまま、X3年度においてD社から一方的に開発を打ち切る旨の通知を受けた。そこで、C社は、同年度において業務受託報酬1億円に損害補償金1千万円を加えた合計1億1千万円を請求するための訴訟を東京地方裁判所に提起した。その後、本訴訟は、X4年度において、解決金を6千600万円とする和解が成立した。

本解決金は、和解調書には業務受託報酬と損害補償金の区分がないこと、また、当初の開発業務の受託金額を下回っていることから、売掛債権の3千万円に充当した残りの金額について、業務受託報酬として消費税の課税売上の処理を行う考えである。仮に、本解決金の中に損害補償金が含まれている場合には、消費税の課税対象外となる部分を認識する必要がある。そのため、C社の解決金に係る消費税の課税区分の対応について、ご教示いただきたい。

## 回答

まず、本解決金のうち3千万円は、X2年度のフェーズ1に係る業務受託報酬として消費税の課税を受けた売掛債権の回収があったものと考えられる。そして、残額の3千600万円については、C社の受託業務の進捗に応じた費用の累積として仕掛品の金額を把握し、実際の開発経過部分をD社に納入することにより、仕掛品の発生コストを資産の譲渡等の対価として精算すべきものと考えられる。また、仕掛品の実費相当額が、残額である3千600万円に満たない場合であっても、開発業務の進捗に応じたマージン相当額として取扱うこ

とが、取引の実態を反映するものと考えられる。この思考を前提とするのであれば、D社に交付する本解決金の受領に関する明細書作成の際には、各フェーズ等に基づく実際の成果物の納入と各々の業務受託報酬の精算（資産の譲渡等の対価）である旨の表記をすべきであろう。そして、可能であれば、本解決金の性格が対価性を有することは、C社とD社との合意の上で双方の認識があることが好ましい。

仮に、一部損害補償金としての要素を認識するのであれば、C社が実施した開発受託業務から切り離して対価関係を遮断する必要があるところ、C社の仕掛品の額について合理的に算出したマージンを加算した金額に比して、多く解決金が支払われていることを示し、損害補償による消費税の課税対象外となる金員を定量的に数値化した根拠を備えておく必要がある。しかし、本件の場合、和解調書で損害補償金としての支払義務を表記していないところで、消費税を課税対象外とする実証は非常に困難となろう。

## 検討

消費税の課税対象となるためには、特定仕入れを除き、①国内において行う取引であること、②事業者が事業として行うものであること、③対価を得て行うものであること、④資産の譲渡、貸付及び役務の提供であること、⑤特定資産の譲渡等に該当しないこと、のすべての要件に該当することが求められる（消法2①八、4①）。このうち、本解決金が、①②及び⑤に該当することについて、異論はないだろう。つまり、③と④を複合させていえば、対価を得て行われる資産の譲渡等に該当するか否かを検討することになる。

役務の提供とは、サービス、技術等の提供を含むなど、多義性があると考えられる。この点、資産の譲渡等については、「法は、経済取引において附加価値の移転等がある場合は課税対象とするものであり、これらについては私法によって規律されているのであるから、課税要件該当性を判断する際にも、まず私法に基づいて検討するのが原則であり、第1次的には、当事者が選択した法律形式、契約内容等を踏まえ、その取引の実態に即して判断すべきである。」旨判示されていることを参考にすべきである。

本解決金は、C社が開発業務を1億円で契約により受託し、役務提供を遂行している過程において、D社が事実上契約の破棄をしたことに起因して受け取ることとなったものである。これは、C社とD社が、当初取引として認識した上で私法に基づく契約の合意をし、C社が役務を履行することにより対価を支払われる契約を締結していたものであり、取引を中断されるまでの間に係る契約内容の受任に基づく対価の性格であると推認することができよう。したがって、本解決金のうちに損害補償金の支払いが混在しているのであれば、和解調書又は別途合意書等を作成して明示するべきであり、逆に明示がないことを勘案すると、訴訟物である業務受託報酬に相当する金額として解決金を取り決め、和解を行ったものと考えられる。

1 福岡地判平成23年7月15日【税務訴訟資料第261号-120（順号11710）】TAINS：Z261-11710

注）内容は、令和4年5月19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。