

土地と建物の一括譲渡における取得価額の区分

1. はじめに

土地と建物を一括譲渡(取得)した場合、法人税法では、減価償却資産か否か、消費税法では課税取引か非課税取引かにより取扱いが異なりますので、一括での譲渡(取得)価額を土地と建物に区分する必要があります。

契約書で、土地と建物の譲渡対価が区分して明示されていない場合はもちろん、対価が区分されて明示されていない(契約書の「内、消費税額 100」との記載から建物部分の対価が一応逆算できる場合も含まれます。)ものの、どうみても建物の対価が過大である(買い手にとって、実質的に土地の対価部分を建物の減価償却費に転換して損金化できることとなります。)など、合理的な区分でない場合は、何らかの方法により合理的な区分を行う必要があります。その区分の方法等について、私の考えを述べさせていただきます。

2. 法人税法の取扱い

法人税法においては、購入した減価償却資産の取得価額は、「購入の代価」に、引取運賃・手数料等の諸掛り及び使用のために直接要した費用を加えるとされています(法人税法施行令 54 条 1 項 1 号。非減価償却資産の土地については直接的な規定はありませんが、会計基準に従い同様に考えられています。)。この「購入の代価」とは、実際の取引で合意・成立した価額であり、客観的交換価値(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。土地の公示価格はこれに当たります。)を反映した水準であるはずですが、売り急ぎ等の個別事情や当事者の主観的評価により必ずしもそれに一致しません。その場合でも、通常取引の結果である限り、客観的交換価値を求めてそれに引き直し、その差額は寄附金に当たるという認定は原則として行われません。(但し、どうみても不当に高額な部分がある場合は、当該部分につき寄附金とされます。法基通 7-3-1)

そうしますと、契約書で土地及び建物の譲渡対価が区分されていない場合や、区分されていても合理的ではない場合に、例えば、土地について路線価を基礎に公示価格に引き直したものを算定し、全体の譲渡価額から当該算定額を控除した残額を建物の取得価額とする方法は、一見良いように思えますが、全体の価額が客観的交換価値とはいえないなかで、土地の価額だけ

を客観的交換価値とすると、建物の価額に主観的な要素の影響が全て寄せ集められる結果となり、区分の方法として少なからず疑問が残ります。

課税の現場や裁判例などで比較的多く採用されている区分法は按分法とでも呼ぶべきもので、何らかの方法により算出した土地と建物の価額の割合によって、譲渡価額の総額を土地と建物に按分する方法です。

その割合の基になる価額として、固定資産税評価額は、同一の公的機関が、同一時期に、時価を反映した合理的かつ統一的な評価基準で評価した価額であり、その入手の容易性・コストといった点でも優れていることから、一定の優位性が認められると思われます。ただ、固定資産税評価額は見直しが 3 年ごとであるため、取引時点とのズレが気になるケースもあるでしょう。その場合は、コストを厭わなければ、土地と建物それぞれの専門的な鑑定を行い、その鑑定額(客観的交換価値といえます)の割合で按分することも基準の同一性・時価の反映等の点で問題はないと思います。

3. 消費税法の取扱い

土地・建物の一括譲渡のように、課税取引・非課税取引が一括して行われる場合の売り手側の区分の基準として消費税法施行令 45 条があります。同条は、土地・建物の各譲渡対価の区分が合理的でない場合(例：土地の時価に比べ、契約書上土地の対価とされる価額がかなり高く、その結果、契約書上の建物分の対価が不当に低くなっている場合。その結果、その建物の譲渡に係る消費税額は過少となる。)は、譲渡時の時価の比で譲渡対価の総額を按分すべき旨を定めています。

上記括弧内の例の場合に、売り手で当該過少分を更正された場合、買い手の側で当該更正額に相当する仕入税額控除の追加が当局によって行われるべきかどうかは明らかではありません。また、買い手が契約書上の税込みの譲渡対価の総額は変えないまま、独自に合理的な区分を主張して契約書上の消費税額と異なる消費税額の控除を行った場合にどうなるのか、についても取扱いがはっきりしていません。土地・建物の一括譲渡に当たっては、取扱い不明な事態を招かないよう、買い手・売り手で十分に協議を重ね、合理的に対価を区分した契約書の締結に努めるべきです。