

土地及び建物の一括譲渡について消費税法施行令 45 条 3 項の適用の可否が争われた裁判例(東京地判令和 5 年 5 月 25 日及び東京高判令和 6 年 5 月 30 日)

June 2026

In brief

PwC 弁護士法人のタックスローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロフェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前照会支援、税務調査対応、税務争訟代理等)を提供しています。PwC Legal Tax Newsletter では、当法人のタックスローヤーが、企業の取引実務や税務上の取扱いに影響し得る裁判例・裁決例その他税法に関するトピックを取り上げて、その内容の紹介や解説をします。

今回は、土地及び建物の一括譲渡について消費税法施行令 45 条 3 項の適用の可否が争われた最近の裁判例として、東京地判令和 5 年 5 月 25 日裁判所 HP(以下「**本地裁判決**」といいます。)及びその控訴審である東京高判令和 6 年 5 月 30 日裁判所 HP(確定。以下「**本高裁判決**」といいます。)をご紹介します。

In detail

1. 事案の概要

本件は、土地付き中古住宅(戸建住宅及び集合住宅)の販売事業等を営む納税者 X(原告・控訴人)が、平成 28 年 3 月期から平成 31 年 3 月期までの各課税期間において、顧客への土地及び建物(以下「**本件各物件**」といいます。)の一括譲渡に当たり、売買契約書上で土地及び建物の譲渡の対価の額を区分していたことから、かかる区分に基づいて消費税及び地方消費税(以下「**消費税等**」といいます。)の納税申告を行ったところ、処分行政庁 Y が、当該土地及び建物の譲渡の対価の額の区分については、消費税法施行令 45 条 3 項(平成 30 年政令第 135 号による改正前のもの。以下同じ。)に規定する「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」に該当するとして、同項に基づき、当該建物の譲渡に係る消費税の課税標準の額を算定した上で、各課税期間における消費税等の納税申告について、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「**本件各処分**」といいます。)を行ったという事案です。

本件では、①土地及び建物の一括譲渡に当たり、売買契約書上で土地及び建物の譲渡の対価の額が区分されている場合に、そもそも消費税法施行令 45 条 3 項を適用することができるか否か(争点 1)、②本件各物件の一括譲渡に係る売買契約書上の土地及び建物の譲渡の対価の額が、同項に規定する「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」に該当するか

否か(争点2)、③処分行政庁Yが建物の譲渡に係る消費税の課税標準の額を算定するに当たり用いた算定方法は、同項所定の方法といえるか否か(争点3)が争われることとなりました。

2. 関係法令の定め

消費税法 28 条 1 項本文は、課税資産の譲渡等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とする旨を規定していますが、ここでいう「対価の額」とは、その課税資産の譲渡等を行った場合の当該課税資産等の価額ではなく、その譲渡等に係る当事者間で授受することとした対価の額をいうと解されています¹。即ち、「対価の額」は、課税資産の時価ではなく、当事者間で合意した取引価格をいうと解されています。

もっとも、消費税法 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、政令で定める旨を規定しており、改正前の消費税法施行令 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」といいます。)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」といいます。)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旨を規定していました²。

3. 本件における土地及び建物の譲渡の対価の額の区分方法等

消費税法上、建物の譲渡(又は取得)は課税取引に該当する一方で、土地の譲渡(又は取得)は非課税取引に該当することから(消費税法 6 条 1 項、別表 2 第 1 号参照)、一般に、土地及び建物を一括譲渡する事業者にとっては、土地の譲渡の対価の額が高く、建物の譲渡の対価の額が安い方が有利となり、土地及び建物を一括取得する事業者にとっては、仕入税額控除との関係で、土地の取得に係る支払対価の額が安く、建物の取得に係る支払対価の額が高い方が有利となります。

そのため、土地及び建物の一括譲渡(又は一括取得)の場面では、インボイス制度導入以前、特に事業者間の取引において、売買契約書上、売買代金総額のみが記載され、その内訳が記載されないことも多く見受けられ³、そのような場合には、事業者と国税当局との間で、売買代金総額をどのような方法によって土地の譲渡の対価の額と建物の譲渡の対価の額(又は土地の取得に係る支払対価の額と建物の取得に係る支払対価の額)とに区分するかが争われることも珍しくありませんでした⁴。

もっとも、本件では、本件各物件の一括譲渡に係る売買契約書上、①売買代金総額の内訳として、土地代金額、建物代金額及び消費税額の記載があったり、②売買代金総額の記載に加え、当該金額に含まれる消費税額の記載があったことから、土地及び建物の譲渡の対価の額があらかじめ区分されていました。

本件における納税者 X による土地及び建物の譲渡の対価の額の算出方法(=本件各物件の一括譲渡に係る売買契約書上の土地及び建物の譲渡の対価の額の算出方法)と処分行政庁 Y による建物の譲渡に係る消費税の課税標準の額の算定方法(=土地及び建物の価額の算出方法)は、大要、それぞれ次のようなものです。

¹ 消費税法基本通達 10-1-1 参照。

² 現行消費税法施行令 45 条 3 項においては、各号が置かれ、「課税資産の譲渡等(特定資産の譲渡等及び軽減対象課税資産の譲渡等に該当するものを除く。))に係る資産」(1 号)、「軽減対象課税資産の譲渡等に係る資産」(2 号)、「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等に係る資産」(3 号)の区分が新たに設けられていますが、「軽減対象課税資産の譲渡等に係る資産」に関する規定を追加する趣旨であり、本件において適用された改正前の消費税法施行令 45 条 3 項から実質的な改正を行うものではないと考えられます。

³ インボイス制度導入後は、原則として一定の事項を記載した帳簿及び適格請求書を保存しなければ、仕入税額控除は認められませんが、宅地建物取引業を営む者のインボイス登録事業者でない者からの建物(宅地建物取引業を営む者の棚卸資産に該当するものに限ります。)の購入については、一定の事項を記載した帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められています(消費税法施行令 49 条 1 項 1 号ハ(3)参照)。

⁴ 土地及び建物を一括取得する事業者にとっては、所得課税上の減価償却資産の取得価額を巡っても同様の問題が生じ得ます。

(1) 納税者 X による算出方法

① 本件各物件の仕入れ時の土地及び建物の取得に係る支払対価の額の算出方法

まず、納税者 X は、売主から本件各物件を仕入れた際の土地及び建物の取得に係る支払対価の額については、本件各物件に係る売買代金総額(消費税額を含み、以下同じ。)を、本件各物件を仕入れた年度における土地及び建物それぞれについての固定資産税評価額(競売により仕入れた物件の場合には、固定資産税評価額に代えて、不動産鑑定士による鑑定評価額。以下、固定資産税評価額と併せて「固定資産税評価額等」といいます。)の比で按分する方法により算出していました。

即ち、納税者 X は、土地の取得に係る支払対価の額については、売買代金総額に、土地及び建物の固定資産税評価額等の合計金額のうち土地の固定資産税評価額等が占める割合を乗じて算出し、建物の取得に係る支払対価の額については、売買代金総額に、土地及び建物の固定資産税評価額等の合計金額のうち建物の固定資産税評価額等が占める割合を乗じた金額に、更に 108 分の 100 を乗じて(即ち、消費税等相当額を除いて)算出していました。

② 本件各物件の販売時の土地及び建物の譲渡の対価の額の算出方法

次に、納税者 X は、本件各物件を販売する際には、本件各物件の仕入れ時とは異なり、まずは売買代金総額に一定の割合を乗じることで建物に係る消費税額を算出し、これを基に建物の譲渡の対価の額を算出した上で、最後に売買代金総額からこれらの金額を差し引く方法によって土地の譲渡の対価の額を算出していました。

即ち、納税者 X は、まずは売買代金総額に占める消費税額について、戸建住宅の場合には売買代金総額に 2.7% を乗じた金額の 1 万円未満を切捨てた金額、集合住宅の場合には売買代金総額に 5.4% を乗じた金額の 1 万円未満を切り捨てた金額とした上で、消費税額を 100 分の 8 で除した金額を建物の譲渡の対価の額として算出し、売買代金総額から建物の譲渡の対価の額及び消費税額を除いた金額を土地の譲渡の対価の額として算出していました(以下、このような土地及び建物の譲渡の対価の額の算出方法を「本件原告算出方法」といいます。)

なお、戸建住宅の計算で用いる 2.7% は、納税者 X が過去(平成 25 年 4 月 1 日から同年 9 月 30 日までの 6 か月間)に仕入れた個々の戸建住宅物件の固定資産税評価額等の合計額に建物の固定資産税評価額等が占める割合(以下「建物割合」といいます。)の平均値が約 34%(以下「原告建物按分率」といいます。)であったことから、これに消費税等の税率 8% を乗じて算出したものであり、集合住宅の計算で用いる 5.4% は、戸建住宅の 2.7% を 2 倍して算出したものでした。

(2) 処分行政庁 Y による算出方法

処分行政庁 Y は、本件各物件の売上原価を構成する各費用の額に基づき、本件各物件の販売時の土地及び建物の価額を算出しました。

即ち、処分行政庁 Y は、本件各物件の土地及び建物の価額について、土地及び建物の取得に係る支払対価の額(上記(1)①)を基礎とした上で、これらに、納税者 X が行ったリフォーム等の費用のうち土地に係るものは土地の価額として、建物に係るものは建物の価額として、両者に共通するものは土地及び建物の取得に係る支払対価の額の比率で按分したものをそれぞれの価額として付加することにより算出した額をもって、消費税法施行令 45 条 3 項の「価額」としました(以下、このような土地及び建物の価額の算出方法を「本件被告算出方法」といいます。)

4. 本地裁判決の判断内容

本地裁判決の判断内容は次のとおりです。

(1) 争点 1

まず、本地裁判決は、消費税法 28 条 5 項について、「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(一括譲渡)する場合には、その当事者間で授受することを合意した対価の額があったとしても、①その内訳が定められなかった場合や、②定められた内訳が便宜上のものにすぎない場合もあって、上記の合意した対価の額のうち『課税資産の譲渡等の対価の額』が直ちに客観的に明らかであるとはいえないから(例えば、内訳において便宜上非課税資産の金額を時価より高く、課税資産の金額を時価より低く設定していたにすぎない場合〔②〕)には、課税資産の対価の額は、内訳において明示された金額に、非課税資産を時価より高く売り渡すことができるという売主にとっての経済的利益を加える必要があることがあり、このときは、当該経済的利益の価値を具体的に算定すべきこととなる。)、そのような場合の課税標準の額を算定するために別途の計算が必要となる」と述べた上で、「上記②のような場合も含めて、課税標準の額の計算の細目に関し必要な事項を定めることを政令に委任したもの」と解しました。

そして、本地裁判決は、「消費税法施行令 45 条 3 項は、消費税法 28 条 5 項の委任を受けて、一括譲渡の場合の課税資産の譲渡の対価の額の計算の細目を定めるものとして、当該譲渡の当事者間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とを合理的に区分しているときはその額によることとし、合理的に区分していないときは、当該課税資産及び非課税資産の各価額(時価)の比で按分する方法で計算した金額とすることを定めたものといえる」とした上で、「土地及び建物の一括譲渡の場合の課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準の額を計算するに当たっては、当該一括譲渡に係る売買契約書において土地の代価及び建物の代価が仮に金額面において区分されていたとしても、消費税法施行令 45 条 3 項が適用され得るものというべきである」と解しました。

(2) 争点 2

① 「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」(消費税法施行令 45 条 3 項)の意義

まず、本地裁判決は、「一括譲渡の場合において、当該譲渡の当事者間で、課税資産の対価の金額と非課税資産の対価の金額を区分して合意していたときに、消費税法施行令 45 条 3 項所定の『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』に該当するか否かを判断するに当たっては・・・同項が『合理的に区分されていないとき』としている趣旨が、事業者が恣意的に課税資産の譲渡の対価の金額を設定して納税義務を免れようとする事態を防止するところにもあることに鑑みれば・・・合意の形成過程に合理性があるかどうかに限らず、当該課税資産及び非課税資産のそれぞれの本来の価額の比率や、これらを仕入れた際のそれぞれの対価の額の比率との比較において、課税資産の対価の額の割合が過少になっていないかどうかなどの事情をも考慮すべきものと解するのが相当である」としました(執筆者に注:引用中の下線部は執筆者による。以下同じ。)

② 当てはめ

そして、本地裁判決は、次の諸点を指摘するなどした上で、「本件原告算出方法は、リフォームにより高めた本件各物件の交換価値を建物の対価の額に適切に反映したものであるということとはできず、その結果として原告が高額の消費税の還付を受けることになっていることも踏まえると、売買代金総額に占める課税資産である建物の対価の額が、非課税資産である土地の対価の額に比して著しく過少に区分されていたものといわざるを得ない・・・から・・・消費税法施行令 45 条 3 項の趣旨に照らしても、不合理なものであることは明らかである」と述べ、本件各物件の一括譲渡に係る売買契約書上の土地及び建物の譲渡の対価の額について、「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とに合理的に区分されていないとき」に該当すると判断しました。

- a. 納税者 X は、一般の中古住宅市場では流通しにくい中古物件を仕入れて、リフォーム等を施してその価値を高めて販売するというビジネスモデルを採用しているところ、リフォーム等の費用の大部分は土地ではなく建物に係るものが占めており、当該リフォームによって建物を中心にその交

換価値を高めていたものと評価し得るにもかかわらず、本件各物件の販売時に本件原告算出方法によって売買代金総額に占める建物代金額を算出することは、リフォームによって高めた交換価値が売買代金総額に占める建物代金額の比率に適切に反映されないこととなり、納税者 X 自身のビジネスモデルにも反すること。

- b. 納税者 X は、本件各物件を仕入れた際には、売買代金総額に占める建物の代金額を建物割合に基づき算出していたことから、本件各物件の仕入れ時及び販売時の土地及び建物の代金額をみると、全体的な傾向として、本件各物件が位置する地方都市においては土地価格の変動が本来少ないはずであるにもかかわらず、短期間の間に土地の価値が急騰したような形になる一方、建物の価値は下落して建物単体でみると損失が生じた形になっていることに加え、納税者 X は、本件各課税期間において、輸出免税取引や赤字決算のような事情が見当たらず、むしろ、営業利益が年々上昇していたにもかかわらず、合計約 12 億円もの消費税の還付申告を行っていること。

(3) 争点 3

① 「価額」(消費税法施行令 45 条 3 項)の意義

まず、本地裁判決は、「同項にいう『価額』とは、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するための比率を導くことが可能なものであれば足りるものというべきである」とした上で、「課税庁が同項を適用するに当たって採用した価額は、それが上記のような比率を導くことを可能とするものであれば、当該資産につき別途適正な鑑定評価が行われ、その結果としての価額比が課税庁の採用した価額比と比較して実質的な差異を生じているというような特段の事情のない限り、消費税法施行令 45 条 3 項にいう『価額』に当たる」としました。

② 当てはめ

その上で、本地裁判決は、次の諸点を指摘するなどした上で、「本件被告算出方法は、価額による按分を定めた消費税法施行令 45 条 3 項に従った方法として、適法なものというべきである」と判断しました。

- a. 本件被告算出方法が基礎とした建物と土地の各仕入れ時の支払代金額(土地及び建物の取得に係る支払対価の額)の比率は各仕入れ時における固定資産税評価額又は不動産鑑定士による鑑定評価額の比率に応じたものとなっているところ、固定資産税評価額は、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ものであるから、固定資産税評価額と不動産鑑定評価額のいずれの場合であっても、消費税法施行令 45 条 3 項の価額の基礎とすることは相当と認められること。
- b. 土地及び建物の各仕入れ時の支払代金額の比率(即ち、固定資産税評価額等の比率)をそのまま用いた場合、リフォームによる土地・建物の交換価値の増加が適切に反映されないという問題が生ずるところ、本件被告算出方法は、納税者 X が行ったリフォーム等の費用について、納税者 X が土地と建物のいずれの売上原価として扱っているかに応じてそれぞれの支払代金額に加算し、最終的な価額を求めるものであり、一般に、費用を掛けてリフォーム等を施せば、その分、当該不動産の交換価値は高まるはずであるから、このようにして導いた額を時価(資産の譲渡の時における課税資産の価額)と評価することもその字義に反するものとはいえない上、これによれば、リフォームによる交換価値の増加が反映されないという問題を解決するものとして合理性があると認められること。

(4) 結論

本地裁判決は、上記のような検討を経て、本件各処分を適法と判断し、納税者 X の請求を棄却しました。

5. 本高裁判決の判断内容

本地裁判決に対しては、納税者 X から控訴がなされましたが、本高裁判決は、争点 1 について自ら判断を示すとともに、争点 2 及び争点 3 については本地裁判決を引用した上で、本件各処分を適法と判断し、納税者 X の控訴を棄却しました。

本高裁判決の判断内容のうち、争点 1 についての判断内容は、次のとおりです。

まず、本高裁判決は、「消費税法 28 条 1 項本文が課税資産の譲渡等の対価の額をもって課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準としているのは、消費支出に担税力を認め、その担税力に応じた課税を行おうという趣旨によるものである」とした上で、「課税資産のみが譲渡された場合には、その消費支出は当該課税資産の譲渡の対価の額ということになるが、課税資産と非課税資産が一括譲渡された場合には、その消費支出は一括譲渡の対価の総額となるのであって、消費税法施行令 45 条 3 項の定めは、そのうちの範囲を課税資産の譲渡に係る消費支出と見るかという課税標準の算定方法を定めたものであるから、同法 28 条 5 項にいう『課税標準の額の計算の細目に関し必要な事項』を定めたものということができる」と解しました。

そして、本高裁判決は、「控訴人の主張は、消費税法 28 条 1 項にいう『対価の額』は取引当事者間で合意した額をいうものであるから、一括譲渡の場合においても、取引当事者間の合意により課税資産の対価の額と非課税資産の対価の額が区分されているときには、その区分の合理性を問題とすることなく、取引当事者間で合意された区分に従って課税標準が定められなければならないというものである。しかしながら、前記のとおり、同項の趣旨は、消費支出に担税力を認め、その担税力に応じた課税を行おうというものであり、課税資産と非課税資産が一括譲渡された場合には、その消費支出は一括譲渡の対価の総額となるのであるから、消費税の課税標準がこの対価の総額を基礎として算定されるべきことは同項の趣旨から求められるとしても、一括譲渡の対価の総額のうちの範囲を課税資産の譲渡に係る消費支出と見るかという場面において、取引当事者間の合意に絶対的な拘束力を認めることは同項の趣旨から求められるということとはできない。かえって、消費税の負担を不当に免れるために、取引当事者間で恣意的に課税資産の対価の額と非課税資産の対価の額の区分が合意された場合を含めて、取引当事者間でその区分に関する合意がある以上、当該区分の合理性を問題とすることなく、常に当該区分に従って課税標準を定めなければならないとすると、消費支出に担税力を認め、その担税力に応じた課税を行おうという同項の趣旨に反することになるというべきである」と述べた上で、「しかし、消費税法施行令 45 条 3 項は、一括譲渡の場合において、その譲渡の対価の額が課税資産の対価の額と非課税資産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、一括譲渡の対価の額に、そ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を定めているものであって、その規定する算定方法は、一括譲渡の場合の課税標準の算定方法として合理的なものということができる」とし、「消費税法施行令 45 条 3 項の規定は、消費税法 28 条 5 項の委任の範囲内で定められた有効なものというべきである」と判断しました。

6. 消費税法施行令 45 条 3 項に関連するその他の重要な論点

上記 2. のとおり、消費税法 28 条 1 項本文のいう「対価の額」とは、当事者間で合意した取引価格をいうと解されていることから、本件では、土地及び建物の一括譲渡に当たり、売買契約書上で土地及び建物の譲渡の対価の額が区分されている場合に、そもそも消費税法施行令 45 条 3 項を適用することができるか否かが争われることとなりましたが、上記 5. のとおり、本高裁判決は、このような場合にも同項が適用されることを認めました。

ところで、課税仕入れに係る支払対価の額の計算に関しては、消費税法及び消費税法施行令のいずれにおいても、消費税法施行令 45 条 3 項のような規定は設けられていません。

そのため、本件の裏返しの問題ではあるものの、土地及び建物の一括取得に当たり、売買契約書上で土地及び建物の取得に係る支払対価の額が区分されている場合においては、本件と異なり、法令の構造上、国税当局がその区分を事後的に否認することは許されないと考えるのが自然であるようにも思われます。

しかしながら、この点に関しては、例えば最近でも、大阪地判令和 2 年 3 月 12 日税資 270 号順号 13395（その控訴審である大阪高判令和 3 年 1 月 14 日税資 271 号順号 13507 によって支持され、確定。）が、

土地(借地権)と建物が一括取得された事案(インボイス制度導入以前)において、次のとおり判示しています。

「消費税法2条1項12号は、『課税資産の譲渡等』(同項9号)と『課税仕入れ』を表裏一体のものとして捉えているものと解される。そうすると、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準の額の計算について規定した消費税法施行令45条3項は、『課税仕入れに係る支払対価の額』の計算についても同様に妥当すると解するのが相当である。そして、消費税法施行令45条3項は、事業者が課税資産と非課税資産とを一括して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ところ、同項は単に区分されていないときと規定するのではなく、『合理的に』区分されていないときと規定している。これは、課税資産と非課税資産が一括して売買された場合において、契約当事者が合理的な基準に基づかずに恣意的な割り付けを操作することによりそれぞれの代金額をその客観的な価値から乖離させること、すなわち、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準を過少に計上することを防止し、もって租税負担の公平の原則を確保する趣旨によるものと解される。そうすると、課税資産と非課税資産のそれぞれの譲渡の対価の額がその客観的な価値と比較して著しく不合理なものであるといった事情があるときには、同項の『合理的に区分されていないとき』に該当すると解すべきである。したがって、消費税法30条1項柱書きがいう『課税仕入れに係る支払対価の額』は、その文理に照らし、課税資産(建物)を売買により取得する場合には、原則として当該売買契約において定められた代金額がこれに当たると考えられるものの、課税資産である建物と非課税資産である土地(又は借地権)が一括して売買される場合において、その売買契約において定められた建物と土地(又は借地権)それぞれの価額がその客観的な価値と比較して著しく不合理なものであるといった事情があるときには、合理的な基準により算定される合理的な価額をいうと解するのが相当である」

「そして、『支払対価の額』、すなわち、合理的な基準により算定される合理的な価額は、消費税法施行令45条3項に即して、課税資産と非課税資産の譲渡の対価の額を、課税資産・・・と非課税資産・・・の各時価の比により算定すべきである」

このように、課税実務では、土地及び建物の一括取得の場面においても、国税当局が売買契約書上の土地及び建物の取得に係る支払対価の額の区分を否認し、課税仕入れに係る支払対価の額(建物の取得に係る支払対価の額)を独自に計算し直すことが行われており、裁判所もこのような課税実務を支持している点には留意が必要です。

The takeaway

本高裁判決によれば、土地及び建物の一括譲渡に当たり、顧客との間で、売買代金総額の内訳(土地代金額及び建物代金額)を合意しており、その内訳が売買契約書に記載されている場合であっても、消費税法施行令45条3項に基づき、国税当局によって事後的に否認されるリスクが残ることとなります。そのため、土地及び建物を一括譲渡する事業者にとっては、売買代金総額の内訳を合意しようとする場合であっても、その内訳が合理的な区分となっているか否かについて、あらかじめ検証しておくことが望ましいと考えられます。

そして、上記検証に当たっては、上記4.(2)②のとおり、本地裁判決が、「本件原告算出方法は、リフォームにより高めた本件各物件の交換価値を建物の対価の額に適切に反映したものであるということとはできない」と述べ、本件各物件の一括譲渡に係る売買契約書上の土地及び建物の譲渡の対価の額が改正前の消費税法施行令45条3項に規定されていた「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」に該当すると判断している点について、特に留意する必要があると考えられます⁵。

⁵ 土地及び建物の一括取得の場面ではあるものの、国税不服審判所令和5年6月21日裁決(裁決事例集No.131)においても、固定資産税評価額比よりも、建物に係る改修工事の実施を踏まえた価額比を用いて土地及び建物の取得に係る支払対価の額を区分することがより合理的であるとして、課税処分の一部が取り消されています。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 弁護士法人 第一東京弁護士会所属

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1-1-1 大手町パークビルディング

電話 : 03-6212-8001

Email: jp_tax_legal-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/legal

- PwC ネットワークは、世界 100 カ国以上の拠点に約 4,000 名以上の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan グループ全体のクライアントのニーズに応えていきます。
- PwC Japan グループは、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、及び税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から法務サービスを企業のみなさまに提供します。

税務チーム／執筆者

パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

michito.kitamura@pwc.com

弁護士

村島 大介

弁護士

大石 和輝

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2026 PwC Legal Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.