

旬刊 資産税広報

《主なもくじ》

●資産をめぐる税務

[問答式]

- シリーズ相続と贈与に関する税務 《相続税の課税価格》
 - ▼債務者と債権者が同一人に帰したため、損害賠償債務が混同により消滅した場合 …… 2
 - シリーズ譲渡に関する税務 《譲渡所得の課税関係》
 - ▼競売に付された自己所有の不動産を自ら落札した場合の譲渡所得の課税について …… 4
 - 資産の評価に関する税務 《開業前又は休業中の会社の株式》
 - ▼5年程前から休業しており事業再開の目途がつかない会社の株式の評価方法 …… 5
- ◎読者からの緊急相談◎
- ▼住宅金融支援機構からの借入れのため私名義となっている不動産の名義を換える …… 7

□判・審判事例特報

不動産の取得に際して売主へ支払った固定資産税等相当額は、取得した当該不動産の取得価額に算入すべきである …… 9

- ニュース
 - 国税庁／生保に提示方針／節税保険の「全額経費」見直し …… 16

資産をめぐる税務

問答式

■ シリーズ相続と贈与に関する税務

《相続税の課税価格》

債務者と債権者が同一人に
帰したため、損害賠償債務
が混同により消滅した場合

◇ 質 問 ◇

被相続人甲は、生前の不法行為により、相続人のひとりである乙に対して損害賠償債務を負っていましたが、債務を弁済することなく、このほど相続が開始しました。

相続人間の遺産分割協議の結果、甲の乙に対する損害賠償債務は乙が継承し、その結果として、債務者と債権者が同一人に帰したため、当該損害賠償債務は混同により消滅しました。

この場合、乙の相続税の課税価格の計算上、当該損害賠償債務を相続税法上控

除の対象とすることはできるのでしょうか。

(東京都・S Y氏)

◆ 回 答 ◆

相続税法第13条は、被相続人の債務で、原則として相続の際に現に存するもので、相続によって財産を取得する者の負担に属するものを相続により取得した財産から控除することとしています。

ご質問の場合、被相続人が相続人に対して負っていた損害賠償債務を当該債務の債権者である相続人が継承することにより、債権者と債務者が同一人に帰し、その結果当該債務は混同により消滅することになります。そうしますと、遺産分割による債務の承継の効果は相続開始時に遡ることになりますので、乙氏が継承した甲氏の債務の消滅の効果も相続開始時まで遡ることになり、相続開始時においては甲氏の債務が存在せず、その結果、甲氏の債務は「相続によって財産を取得する者

(ご質問の場合は乙氏)の負担に属する」ことにはならないとも考えられます。

ところで、相続税法第13条の趣旨は、被相続人の債務が存するときは、相続の結果相続人の負担に帰することとなるこれらの債務の額を積極財産の価格から控除し、相続によって取得する財産の実質的価値をもって課税価格とするところにあるとされ、「相続開始の際」とは、被相続人の死亡及び被相続人の死亡に近接し、かつ、社会通念上これから起因して生じる事態の経過を含めた時間の範囲を示すものと解されています。

これをご質問の場合に照らせば、乙氏が相続により取得した財産の実質的価格は、相続により取得した財産から同人に属していた損害賠償請求権(債権)に相当する価格を控除した金額となりますので、乙氏が承継した被相続人甲氏の損害賠償債務は、相続人乙氏の負担に属するものということになり、甲氏の乙氏に対する損害賠償債務は、甲氏の相続開始の際には現に存することになります。したがって、乙氏の相続税の課税価格の計算上、当該賠償債務を債務控除の対象とすることができるものと考えます。

参照条文＝相法13、東京高裁平8.10.26判決、
東京地裁平8.2.28判決

//////// Break Time //////////////////////////////////////

■ シリーズ譲渡に関する税務

《譲渡所得の課税関係》

競売に付された自己所有の 不動産を自ら落札した場合 の譲渡所得の課税について

◇ 質 問 ◇

知人のために抵当権を設定していた私所有の不動産が競売に付されました。私にとっては、先祖から受け継いだ大事な不動産なので、その不動産を私自らが落札しましたが、この場合、譲渡所得は課税されるのでしょうか。

(東京都・NH氏)

◇ 回 答 ◇

譲渡所得に対する課税は、販売用の資産や金銭債務を除く保有資産の価値の増加益（キャピタルゲイン）について、その資産が売買等により、所有者の支配を離れて他に移転するのを機会にこれを清算して課税する趣旨のものと解されています。そして、譲渡の定義については、税法上、格別規定が設けられていませんが、一般に所有権その他の権利の移転を含む広い概念で、通常の売買のほか交換、

競売、公売、代物弁済、財産分与、収用、法人に対する現物出資などによる資産の移転がすべて含まれるものと考えられます。

ところで、競売の目的とされた不動産をその所有者自身が落札した場合においては、競売の前後において所有者に移動はなく、登記簿上も、差押登記が抹消されるに止まり、所有権移転登記はなされません。

したがって、競売に付された不動産を所有者であるあなた自身が落札したことは、所有者の地位を確保したものと捉えるのが相当であり、譲渡所得の課税関係は生じないものと考えます。

なお、落札のため支払った金銭の性質は単なる債務の弁済であり、取得費とはなりません。

参照条文＝所法33

----- ◇ 参 考 ◇ -----

競売された資産の譲渡所得の課税時期は、競売された資産が競落人に引渡された時によります。ただし、納税者が競落許可決定の日を譲渡所得の収入金額の総収入金額に算入すべき時期として申告をした場合には、認められます。

参照条文＝所法36-1、
所基通36-12、33-9

◆
5年程前から休業しており
事業再開の目途がついてい
ない会社の株式の評価方法
◆

◇ 質 問 ◇

次のA社及びB社の株式の評価額は、
どのように行えばよいのでしょうか。

○A社

A社の株主は個人の甲と乙（相互に同
族関係はなく、持株比率は甲が90%、乙
が10%となっています）ですが、A社は
約5年程前から休業しており、事業再開
の目途はついていません。

○B社（株主構成は、A社と同じです）

B社は課税時期の3か月前に発生した
火災により社屋が焼失したため課税時期
においては休業中となっていました。が、
新社屋を建設することにより課税時期の
2か月後には事業が再開されました。

なお、A社及びB社ともに、課税時期
において休業中であることを除いては他
の要因により特定の評価会社に該当する
ことにはなりません。

（東京都・HY氏）

◆ 回 答 ◆

取引相場のない株式のなかでも、未だ開業
するに至っていない場合、開業して間もない
場合、休業中である場合、又はすでに清算手
続きに入っている場合など、特殊な状況にあ
る会社の株式については、その会社が置かれ
ている状況に着目して、それぞれの株式の実
態に応じた評価方法が定められています。

なお、取引相場のない株式の評価方法であ
る「類似業種比準方式」と「配当還元方式」
は、会社が継続して事業活動を行っているこ
とを前提とした評価方法であって、その計算
要素として「利益」や「配当」を拠り所とし
て計算がされます。したがって、上述の様な
会社ではこの様な要素の数値を求めることが
できませんので、「類似業種比準方式」と「配
当還元方式」は採用できず、それぞれ以下の
様に評価していくこととなります。

1 開業前又は休業中の会社の性格と評価

開業前の会社（会社設立の登記は完了した
が、現に事業活動を開始するまでに至ってい
ない会社をいいます）や休業中（課税時期の
前後において相当長期間にわたり休業してい
る会社をいいます）は、具体的な事業活動を行
っていませんので利益金額や配当金額が算
出されません。したがって、これらの金額を
基礎として株式の評価額を算出する類似業種
比準評価額を適用することにより評価対象株式
の評価額を算出することは不合理であると考
えられます。

そこで、これらの開業前の会社や休業中の会社については、その会社の保有する総資産の価値自体に着目してその評価額を算出する純資産価額（相続税評価額により算出した金額。以下同じ）により評価します。

2 開業前又は休業中の会社の定義と判定

「開業前の会社」とは、上記1に記したとおり、開業前の準備活動中の会社等を指すものとされています。また開業前の会社については、その後事業活動を開始したとしても開業後3年間は「開業後3年未満の会社等の株式」に該当し、特定の評価会社の株式として取り扱われることに注意する必要があります。

また、「休業中の会社」も、上記1のとおり会社をいうものとされていますので、最近休業したもので近く事業が再開されるような全く短期間の一時的な休業である場合には、その休業前における事業活動の実績を基に評価することが可能であり、これにより評価する方が課税時期における一時的な状態にのみ着目して「休業中の会社」として取り扱うよりも合理的であると考えられますので、このような状況にある会社については、「休業中の会社」として取り扱わないこととされています。

3 開業前又は休業中の会社の株式の評価法

「開業前又は休業中の会社の株式」の価額は、1株当たりの純資産価額によって評価します。したがって、開業前又は休業中の会社に該当した場合には、会社の規模区分が大会社に該当したときであっても、類似業種比準価額による評価ではなく、純資産価額による評価となります。

なお、この開業前又は休業中の会社の株式については、次の取扱いの適用はありませんので注意が必要です。

① 純資産価額の評価における一定株主に對する20%の評価減

純資産価額により計算する場合に、同族株主等の持株割合が50%未満となる場合には、1株当たりの純資産価額に100分の80の割合を乗じて計算した金額により計算することとされていますが、この開業前又は休業中の会社の株式の評価に際してはこの取扱いは適用されません。

② 配当還元評価方式の適用除外

同族株主等以外の株主等が取得した株式については、配当還元評価方式により評価しますが、この開業前又は休業中の会社の株式の評価に際してはこの取扱いは適用されません。全ての株式が原則的評価方式である純資産価額方式により評価されます。

以上により、ご質問のA社は課税時期の前後において相当長期間にわたり休業していると考えられますので、休業中の会社に該当することとなり、その株式の評価については甲氏（同族株主）、乙氏（同族株主以外の株主）の株主の区分にかかわらず、全て1株当たりの純資産価額（相続税評価額により計算した金額）によって評価することになるものと考えます。

また、B社は課税時期において休業中でしたが休業は一時的なものであると認められ、その後近々に事業が再開されていますので、休業中の会社としての取扱いにはならず一般の評価会社として評価します。したがって、株主の区分（同族株主又は同族株主以外の株主）に応じて原則的評価又は特例的評価（配当還元評価）が適用されることになるものと考えます。

参照条文＝評基通178

◎読者からの緊急相談◎

住宅金融支援機構からの借入れのため私名義となっている不動産の名義を換える

◇質 問◇

私は、息子の結婚に際し、住宅金融支援機構等からの借入資格のない息子のために自分名義で融資を申し込み、住宅の名義も自分にしました。しかし、実際は息子夫婦が居住し、頭金、月々のローン等も息子が自分で支払っていますので、私名義となっているその住宅の名義を実質所有者である息子の名義に戻したいと考えています。

他人名義による不動産等の取得等が行われたことが真にやむを得ない理由に基づいて行われたものである場合には、贈与がなかったものとして取り扱うこととされているようですが、「真にやむを得ない理由」とはどのようなものなのでしょうか。

(東京都・Y K氏)

◆回 答◆

他人名義により不動産、船舶、自動車又は有価証券等の取得、建築又は建造の登記又は登録等をした場合においては、これらの行為は原則として贈与として取り扱われます。

しかし、他人名義により不動産等の取得、建築等が行われたことが法令に基づく所有の制限その他これに準ずる真にやむを得ない理由に基づいて行われたものである場合で、その名義人となった者（その者が未成年者である場合には、その法定代理人を含む）との合意により名義を借用したものであり、かつ、その事実が確認できる場合に限り、これらの財産については、贈与がなかったものとして取り扱うこととされています。

さらに、自己の所有していた不動産、船舶、自動車又は有価証券等の名義を他の者の名義に名義変更の登記、又は登録等をした場合、あるいは他人名義により不動産、船舶、自動車又は有価証券の取得、建築又は建造の登記又は登録等をしたことが過誤に基づき、又は軽率にされたものであり、かつそれが取得者等の年齢、社会的地位その他により確認できるときは、これらの財産に係る最初の贈与税の申告若しくは決定又は更正正（これらの財産の価額がその計算の基礎に算入されている課税価格又は税額の更正を除く）の日前にこれらの財産の名義を取得者等の名義とした場合に限り、これらの財産については、贈与がなかったものとして取り扱われます。

(注) この場合の更正は、ここでいう財産以外の財産の贈与についてのみ申告し、又は税務署長から決定を受けた後において、更にここでいう財産を課税価格に算入する場合の税務署長の更正をいいます。

ところで、ご質問の場合のような住宅金融支援機構その他住宅の建築に関する資金の貸付けを行う者から借入資格のある者の名義によって資金を借り入れ、その貸付けの条件に従い借入名義人の名義で居住の用に供する土地又は家屋を取得した場合において「その他これに準ずる真にやむを得ない理由に基づいて行われたのである場合」に該当するかどうかは、次の(1)から(5)に掲げる事実などによって確認することとしています。

- (1) 取得者が、土地又は家屋の購入又は建築に要する頭金等の資金を調達し、かつ、住宅金融支援機構等からの借入金を返済していること
- (2) 取得者は、他に居住の用に供することのできる家屋を所有していないこと
- (3) 土地又は家屋の取得直前において、取得者が住宅金融支援機構その他の住宅の建築に関する資金の貸付けを行う者に対して融資の申込みをし、かつ、抽選等に外れたことによって融資を受けられなかった事実があること、またはその申込みができなかったことにつき特別の事情があること
- (4) 取得した土地又は家屋に借入名義人が居住せず、取得者が居住していること
- (5) 取得した土地又は家屋に附属する上下水道、ガス等の設備を取得者が設置していること

参照条文＝昭39直審(資)22「6」、34「2」

----- ◆参 考 ◆ -----

強制執行を免れるための名義変更

贈与税は贈与によって取得した財産に対して課税される税金です。この贈与とは、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方と与える意志表示をし、相手方がこれを承諾することにより成立する契約をいいますが、税務上においては対価の授受が行われずに不動産、株式等の名義の変更があった場合や他人名義で新たに不動産、株式等を取得した場合にも、これらの行為は、原則として贈与として取り扱われます。

しかし、当該名義変更等に係る不動産、有価証券等の従前の名義人等について債権者の内容証明等による督促又は支払命令等があった後に、その者の有する財産の全部又は大部分の名義を他人名義とする事実があることなどにより、これらの財産の名義変更等が、強制執行その他の強制換価手続を免れるため行われたと認められ、かつ、その行為をすることについて真にやむを得ない事情(例えば、これらの財産を失うときは、通常の生活に重大な支障をきたす等の事情)がある場合に限り、これらの財産について、贈与がなかったものとして取り扱うことができることとされています。

ただし、この取扱いは、配偶者及び三親等内の親族の名義とした場合を除きますので、配偶者及び三親等内の親族の名義とした場合は贈与となります。

参照条文＝昭39直審(資)34「2」

判・審判事例特報

不動産の取得に際して売主へ支払った 固定資産税等相当額は、取得した当該 不動産の取得価額に算入すべきである

----- 一部取り消し -----

〔国税不服審判所＝平成24年7月5日
・裁決〕

問 題 《事 実》

取得に際して売主に支払った固定資産
税等に相当する金額を損金の額に算入

(1) 事案の概要

請求人が土地及び建物の取得に際して売主に支払った固定資産税等に相当する金額を損金の額に算入したことについて、原処分庁が、当該金額については当該土地及び建物の取得価額に算入すべきであるとして法人税の更正処分を行ったのに対し、請求人が同処分の一部の取消しを求めた。

(2) 関係法令等の要旨

イ 法人税法第22条《各事業年度の所得の金額の計算》第3項は、内国法人の各事業年

度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする旨規定し、また、同条第4項は、次に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする旨規定している。

- (イ) 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- (ロ) 上記(イ)に掲げるものの他、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く）の額
- (ハ) 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの
- ロ 法人税法施行令第54条《減価償却資産の取得価額》第1項第1号は、購入した減価償却資産の取得価額は、次に掲げる金額の合計額である旨規定している。
- (イ) 当該資産の購入の代価（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他当該資産の購入のために要した費用がある場合にはその費用の額を加算した金額）

(ロ) 当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

ハ 法人税基本通達(以下、基本通達という) 7-3-16の2《減価償却資産以外の固定資産の取得価額》は、減価償却資産以外の固定資産の取得価額については、別に定めるもののほか、法人税法施行令第54条の規定及びこれに関する取扱いの例による旨定めている。

ニ 地方税法第343条《固定資産税の納税義務者等》第1項は、固定資産税は、固定資産の所有者に課する旨規定し、当該所有者について、同条第2項は、土地又は家屋については、登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者として登記又は登録されている者をいう旨、同条第3項は、償却資産については、償却資産課税台帳に所有者として登録されている者をいう旨規定している。また、地方税法第359条《固定資産税の賦課期日》は、固定資産税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の1月1日とする旨規定している。

ホ 地方税法第702条《都市計画税の課税客体等》第1項は、市町村は、当該市町村の区域で都市計画法第5条《都市計画区域》の規定により都市計画区域として指定されたもののうち同法第7条《区域区分》第1項に規定する市街化区域内に所在する土地及び家屋に対し、当該土地又は家屋の所有者に都市計画税を課することができる旨規定し、地方税法第702条第2項は、同条第1項の所有者とは、当該土地又は家屋に係る固定資産税について同法第343条において所有者とされる者をいう旨規定している。また、地方税法第702条の6《都市計画税の賦課期日》は、都市計画税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の1月1日とする旨規定している。

(3) 基礎事実

以下の事実は、請求人と原処分庁との間に争いはなく、審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。

イ 請求人は、平成22年2月5日付で、F社(以下、売主という)との間で、土地及び建物(以下、これらを併せて本件不動産という)を主たる信託財産とする不動産信託受益権売買契約(以下、本件受益権売買契約という)を締結した(以下、本件受益権売買契約に係る契約書を本件受益権売買契約書という)。

なお、本件受益権売買契約書には、要旨次のとおり記載されている。

- (イ) 売主は、請求人に対し、平成22年2月18日又は請求人と売主との間で別途合意する日(以下、これらの日をクロージング日という)において、平成17年2月25日付の、本件不動産を主たる信託財産とし、当初委託者をH社、受託者をG信託銀行とする不動産管理処分信託契約(以下、本件信託契約という)に基づく信託受益権(以下、本件受益権という)を一括で売り渡し、請求人は、これを買受ける(第2条第1項)。
- (ロ) 本件受益権の売買代金(以下、本件売買代金という)は、〇〇〇〇円(消費税及び地方消費税(以下、消費税等という)を含む)とし、土地及び建物別の内訳は、次表のとおりとする(第3条第1項)。

土地部分	〇〇〇〇円
建物部分	〇〇〇〇円
消費税等	〇〇〇〇円
合計(本件売買代金)	〇〇〇〇円

- (ハ) 請求人は、売主に対して、本件売買代金を次のとおり支払う(第3条第2項)。

- A 本件受益権売買契約締結と同時に、売主の指定する銀行口座へ振込みの方法で〇〇〇〇円を手付金として支払う。なお、当該手付金は、次のBの支払と同時に、無利息にて本件売買代金に充当される。
- B クロージング日に、売主の指定する銀行口座へ振込みの方法で〇〇〇〇円を支払う。なお、支払った金員は、その支払と同時に本件売買代金に充当される。
- (ニ) 本件受益権は、本件売買代金の支払と同時に、売主から請求人に移転する（第4条第1項）。
- (ホ) 請求人は、本件受益権の移転後直ちに、クロージング日付で、自らの責任と負担において本件信託契約を解約し、本件信託契約の受託者であるG信託銀行から本件不動産の交付を受けてその所有権を取得しなければならず、また、G信託銀行をして、信託終了による本件不動産の所有権移転登記及び信託登記の抹消登記の申請手続きを行わせなければならない（第5条第1項）。
- (ヘ) 本件受益権に係る一切の費用（本件不動産に対して賦課される平成22年度の固定資産税及び都市計画税（その起算日は、平成22年1月1日とする。以下、固定資産税及び都市計画税を併せて固定資産税等という）、管理費等、水道光熱費、各種負担金等の費用並びに信託報酬を含む。）は、クロージング日をもって区分し、その前日までに相当する部分は売主の負担、その当日以降に相当する部分は請求人の負担とする（第14条第1項）。
- (ト) 本件信託契約に係る収益（本件不動産より生ずる収益（賃料及び共益費等）を含む）については、本件信託契約及び宛名名義のいかに関わらず、クロージング日をもって区分し、その前日までに相当する部分は売主の収益、その当日以降に相当する部分は請求人の収益とし、その詳細は請求人及び売主が別途協議の上、決定する（第15条）。
- ロ 請求人は、平成22年2月18日付で、売主との間で上記イの(ロ)、(ハ)及び(ト)の定めに基づき、本件売買代金及び本件受益権に係る費用並びに本件信託契約に係る収益の精算について合意し「精算に関する確認書」と題する書面を取り交わした（以下、この取り交わした書面を本件確認書という）。
- なお、本件確認書には、請求人及び売主は、クロージング日時点で、本件確認書に添付された精算計算書（以下、精算計算書という）記載のとおり債権債務があることを確認し、請求人は、クロージング日に、売主に対して当該債権債務を相殺した後の精算額〇〇〇〇円を振込みにより支払う旨記載されている。
- そして、精算計算書には、上記精算額〇〇〇〇円の内訳として、本件売買代金などの金額の他、建物の各室の賃貸料及び袖看板の使用料に係る請求人帰属分の精算金額〇〇〇〇円、請求人が負担すべき公租公課精算金として、本件不動産に係る土地、建物及び償却資産の固定資産税等の精算金額、当該建物及び当該償却資産の固定資産税等の精算金に係る消費税等の額並びにその合計金額〇〇〇〇円（以下、この合計金額を本件固定資産税等相当額という）が、それぞれ記載されている。
- ハ 請求人は、平成22年2月18日付で、G信託銀行との間で、不動産管理処分信託契約解除合意書を取り交わして本件信託契約を解除した。
- ニ 本件不動産は、平成22年2月18日付で、信託財産引継を原因としてG信託銀行から請求人へ所有権移転登記を経由した。

ホ 請求人は、上記イの(ロ)の物件売買代金の内訳に従い、総勘定元帳の土地勘定に平成22年2月5日に〇〇〇〇円、同月18日に〇〇〇〇円を、建物勘定に同日に〇〇〇〇円をそれぞれ計上した。

ヘ 請求人は、平成22年2月18日に、本件確認書に基づき、債権債務を相殺した後の本件固定資産税等相当額を含む精算額〇〇〇〇円を振込みにより売主に支払い、本件固定資産税等相当額を租税公課勘定に計上して本件事業年度の損金の額に算入した。

(4) 争点

本件固定資産税等相当額は、請求人の物件不動産の取得価額に算入すべきか否か。

請求人の主張

地方税法上の納税義務者でないという理由で損金の額に算入しないのは誤り

本件固定資産税等相当額は、次の理由から、その全額を本件事業年度の損金の額に算入すべきである。

(1) 請求人の負担した本件固定資産税等相当額は、請求人が地方税法上の納税義務者として支払う固定資産税等そのものではないものの、請求人と売主は、本件受益権売買契約書に基づいて本件不動産の所有権の移転日をもって、その年度の固定資産税等を所有期間であん分し、固定資産税等の負担を公平に分担したものであり、地方税法上の納税義務者でないという理由で損金の額に算入しないというのは明らかに誤りである。

(2) 不動産取得に係る租税公課は、別段の定めがあるものを除き、取得価額を構成しないと考えるのが相当である。

また、法人税法施行令第54条第1項第1号の規定は、減価償却資産の購入に直接要した費用を指すものであり、所有期間に対応して請求人と売主との間で公平に分担した本件固定資産税等相当額のような間接経費を取得価額に含めることは、貸借対照表上に時価以上の過大な資産を計上することになる。

原処分庁の主張

買主が固定資産税等相当額を負担したとしても、納税義務を負うことはない

本件固定資産税等相当額は、次の理由から、本件不動産の取得価額に算入すべきである

(1) 地方税法第343条第1項等の各規定によれば、固定資産税等は、その賦課期日である毎年1月1日現在の固定資産の所有者に対して課されるものであり、賦課期日後にその固定資産の所有者となった者が当該固定資産に係る当該年度の固定資産税等の納税義務を負うことはないから、本件不動産の買主である請求人が本件固定資産税等相当額を負担したとしても、請求人が納税義務を負うことはなく、請求人が本件不動産に係る固定資産税等そのものを負担したものと認められない。

(2) 本件固定資産税等相当額は、本件受益権売買契約書の定めにより生じる債権債務関係に基づいて売買当事者間で授受されるものであり、その授受は、本件不動産の売買の条件の一つであるから、本件固定資産

税等相当額は、本件不動産の購入の代価の一部であると認められ、法人税法施行令第54条第1項第1号の規定により本件不動産の取得価額に算入すべきものである。

■ 結 論

《 裁 決 》

固定資産税等相当額は、売買条件の一つとして請求人が売主へ支払ったもの

(1) 認定事実

売主がa県税務事務所に提出した平成22年度償却資産申告書（償却資産課税台帳）には看板工事、袖看板設置工事及び袖看板工事と記載されているところ、「償却資産」とは、本件不動産のうち建物に設置されている屋上広告塔及び袖看板2基（金属造及び金属製のもの。以下、屋上広告塔を本件構築物、袖看板2基をそれぞれ本件建物附属設備及び本件建物附属設備といい、これらを併せて本件各償却資産といい、また、本件不動産のうちの建物から本件各償却資産を除いた部分を本件建物といい、本件各償却資産と本件建物を併せて本件各減価償却資産という）であることが認められる。

(2) 法令解釈等

基本通達7-3-16の2は、減価償却資産以外の固定資産の取得価額については、法人税法施行令第54条及びこれに関する取扱いの例による旨定めているところ、この取扱いは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従い、減価償却資産以外の固定資産の取得価額に関しても減価償却資産に関する同法施行令の規定及びこれに関する取扱いが準用さ

れてしかるべきであることを留意的に定めたものであると解され、審判所においても相当と認める。

(3) 当てはめ

上記「基礎事実」のイの(イ)、(ニ)及び(ホ)並びに同ハ及びビのとおり、請求人は、本件受益権売買契約書等に基づき、平成22年2月18日までに本件売買代金の全額を売主に支払い、同人から本件受益権を取得するとともに、本件受益権の原契約である本件信託契約を解除し、本件信託契約の受託者であるG信託銀行から信託財産の引継ぎとして本件不動産の所有権を取得していることからすると、請求人は、本件受益権売買契約及びそれに基づく不動産管理処分信託契約解除により、本件売買代金を支払って本件不動産を取得しているものと認められる。

ところで、地方税法第343条第1項等の規定によれば、固定資産税等は固定資産の所有者に対して課されるものであり、その賦課期日は毎年1月1日であることからすると、固定資産税等の納税義務者は、賦課期日現在において当該固定資産を所有している者であると解されるところ、同日後に当該固定資産の所有者に異動が生じたからといって課税関係に変動が生じるものではなく、同日後に当該固定資産の所有者となった者が納税義務を負うことはないから、当該固定資産の売買の当事者間において売買後の期間に対応する固定資産税等、すなわち未経過分の固定資産税等相当額が授受されたとしても、買主において当該未経過分の固定資産税等相当額について地方税法上の固定資産税等の納税義務に伴う負担とみることはできない。

そうすると、請求人が負担した本件固定資産税等相当額は、上記1の(4)のイの(ハ)のとおり、本件不動産に対して賦課される平成22

年度の固定資産税等をクロージング日すなわち本件不動産の引渡日以降に相当する部分は請求人が負担する旨の本件受益権売買契約書の定めに基づいて売主に対して支払われたものであるから、上記のとおり、地方税法上の固定資産税等の納税義務に伴う負担ではなく、本件受益権売買契約書の定めにより請求人と売主との間に生じる債権債務関係に基づいて固定資産税等の相当額として売買当事者間で授受されたものであって、また、本件不動産の売買に伴って授受されたものであり事後費用とはいえないことからすれば、本件固定資産税等相当額は、本件各減価償却資産に係るものについては法人税法施行令第54条第1項第1号の規定により、また、減価償却資産以外の固定資産すなわち本件不動産のうち土地に係るものについては基本通達7-3-16の2の定めにより、本件不動産の購入の代価の一部であると認めるのが相当である。

したがって、本件固定資産税等相当額は、本件不動産の取得価額に算入すべきである。

(4) 請求人の主張について

請求人は、上記の「請求人」欄のとおり主張する。

しかしながら、上記(3)のとおり、本件固定資産税等相当額は、売買条件の一つとして請求人が売主へ支払ったものであって、本件不動産の購入の代価の一部であり、本件不動産の取得価額に算入すべきであるから、請求人の主張には理由がない。

(5) その他の請求人の主張について

請求人は、仮に、本件固定資産税等相当額について、その全額が本件事業年度の損金の額に算入されないとしても、請求人が支払った本件固定資産税等相当額のうち本件不動産の引渡しを受けた日から本件事業年度終了の

日までの期間に相当する金額を本件事業年度の損金として認め、残額を前払費用とすべきであるとも主張する。

しかしながら、本件固定資産税等相当額は、上記(3)のとおり、本件不動産の取得価額に算入すべきものであり、また、一定の契約に従い継続して役務の提供を受ける場合にいまだ提供されていない役務に対応して支払われたものではなく、前払費用に該当しないことは明らかである。

したがって、請求人の主張には理由がない。

(6) 本件各減価償却資産の償却限度額及び償却限度超過額の計算について

原処分庁は、請求人が本件受益権売買契約により土地及び建物を取得したものとして、当該建物を一の減価償却資産として償却限度額の計算を行い、請求人が当該建物に関して償却費として損金経理をした金額のうち当該償却限度額を超える部分の金額（以下、償却限度超過額という）を算出して本件更正処分をしている。

しかしながら、請求人が本件売買代金の支払の際に精算をした本件固定資産税等相当額には本件各償却資産に係るものが含まれていること、上記「基礎事実」の口のとおり、当該精算に当たっては、本件建物の各室の賃貸料とともに袖看板の使用料についても精算が行われていることから、請求人は、本件受益権売買契約により本件各償却資産を本件建物と一括して取得したと認められる。

そして、本件各償却資産は、減価償却資産の耐用年数等に関する省令の別表第1《機械及び装置以外の有形減価償却資産の耐用年数表》の適用上、本件構築物は、「構築物」の「広告用のもの」の「金属造りのもの」に、本件建物附属設備及び本件建物附属設備は「建物附属設備」の「前掲のもの以外のもの

及び前掲の区分によらないもの」の「主として金属製のもの」にそれぞれ該当するから、本件建物として一括して計上されている取得価額をそれぞれの資産に区分し、それぞれの取得価額を基に本件事業年度における各資産の償却限度額等の計算を行う必要があり、当審判所において、償却限度額等の計算を行ったところ、次のとおりである。

イ 本件各減価償却資産の取得価額について

本件受益権売買契約書においては、上記「基礎事実」のイの(ロ)のとおり、本件売買代金は本件建物と本件各償却資産の価額を区分していないところ、本件各減価償却資産の取得価額の算出に当たっては、同一の時期の合理的な同一の評価基準で評価した固定資産税評価額を用いてあん分する方法が、合理的であると認められる。

そこで、本件受益権売買契約書における建物の購入代価〇〇〇〇円（消費税等の額を含む。）及び付随費用（支払手数料）の額〇〇〇〇円を本件各減価償却資産の固定資産税評価額の割合によりそれぞれあん分して算出した金額に、本件各減価償却資産に係るそれぞれの固定資産税等相当額の精算額として支払われた金額を加算して本件各減価償却資産の取得価額を算出すると、〇〇〇〇円となる。

ロ 本件各減価償却資産の償却限度額及び償却限度超過額について

上記イにより算出した取得価額に基づいて本件事業年度の本件各減価償却資産に係る償却限度額を計算すると、〇〇〇〇円となる。

そして、請求人は、本件各減価償却資産に係る本件固定資産税等相当額を本件事業年度の租税公課として損金の額に算入しており法人税法第31条《減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法》第1項に規定する「償却費として損金経理」をしていないから、本

件各減価償却資産に係る本件固定資産税等相当額を償却費として損金経理をした金額に含めないで本件各減価償却資産の償却限度超過額を計算すると、〇〇〇〇円となる。なお、請求人は、平成22年5月18日の修正申告において、既に本件各減価償却資産に係る償却限度超過額として〇〇〇〇円を所得の金額に加算しているから、上記〇〇〇〇円から〇〇〇〇円を差し引いた〇〇〇〇円が請求人の本件事業年度の償却限度超過額として所得の金額に加算すべき金額となる。

(7) 本件更正処分について

以上のとおり、本件各減価償却資産に関し、請求人の本件事業年度の所得の金額に加算すべき金額は、本件各減価償却資産に係る本件固定資産税等相当額で本件各減価償却資産の取得価額に算入すべき金額〇〇〇〇円と上記(6)のロの償却限度超過額〇〇〇〇円との合計額〇〇〇〇円となる。この金額は、本件更正処分における償却限度超過額の計算結果である〇〇〇〇円から請求人が平成22年5月18日の修正申告において、既に本件事業年度の所得の金額に加算した償却限度超過額〇〇〇〇円を差し引いた金額〇〇〇〇円を下回るることとなる。

そうすると、請求人の本件事業年度の翌期へ繰り越すべき欠損金は、〇〇〇〇円となり、この金額は、本件更正処分に係る翌期へ繰り越すべき欠損金〇〇〇〇円を上回るることとなるから、本件更正処分はその一部を取り消すべきである。

参照条文等＝法人税法施行令第54条、

法人税基本通達7-3-16の2、
地方税法第343条