



2023年度資産評価政策学会論文賞受賞業績 「共有物の分割に係る不動産取得税の非課税要件：東京地判平成28年11月30日判タ1441号100頁を素材として(税法583号(2020年)111-138頁)」

小林, 伸幸

(Citation)

資産評価政策学, 24(1):56-57

(Issue Date)

2023-09

(Resource Type)

journal article

(Version)

Version of Record

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/0100493124>



2023年度資産評価政策学会論文賞受賞業績
共有物の分割に係る不動産取得税の非課税要件
— 東京地判平成28年11月30日判タ1441号100頁を素材として —
(税法学583号 (2020年) 111-138頁)

小林 伸幸 *

1. はじめに

表題の論文（以下「受賞論文」という）は、共有物の分割（以下、単に「分割」ともいう）に係る不動産取得税の非課税規定（以下「本件非課税規定」という）の適用要件を考察したものである。

不動産取得税は、「不動産の取得」（地方税法73条の2第1項）を課税客体とする道府県税である（同1条1項4号、4条2項4号）。同税に関しては幾つかの非課税規定が設けられている（同73条の3から73条の7）。本件非課税規定はそのうちの一つであり、その内容は次のとおりである。すなわち、「共有物の分割による不動産の取得」（同73条の7第2号の3本文）に対しては、「当該不動産の取得者の分割前の当該共有物に係る持分の割合を超える部分」（以下「持分超過部分」という）の取得を除き（同号括弧書）、「不動産取得税を課することができない。」（同条柱書）とされている。

受賞論文では本件非課税規定に関する幾つかの論点を考察した。本稿では、そのうちの二つの論点を取り上げ、その概要を紹介させていただく。

2. 持分超過部分の判断基準

まず、どのような基準に基づいて持分超過部分を判断すべきか、という論点（以下「第1論点」という）を取り上げる。

本件非課税規定の内容は前記1のとおりであるが、この規定は、分割前の持分価格と分割後の持分価格を比較し、前者を超える後者の部分の取得を除き、非課税とするものと解される。

共有物の分割には、①一の共有物を分割する場合と、②複数の共有物を一括して分割する場合がある。

①の場合は、分割前の持分価格とは、分割前の不動産の価格に持分の割合を乗じて得た額をいい、分割後の持分価格とは、分割後の不動産の価格に持分の割合を乗じて得た額をいう。①の場合は、分割の

前後の持分価格を比較する方法について、解釈上の問題は特に生じないものと考えられる。

これに対して、②の場合は、分割の前後の持分価格を比較する方法として二つの解釈が考えられる。

一つは、分割により取得された不動産の一部又は全部であった分割対象不動産の分割前の持分価格と、当該分割対象不動産の分割後の持分価格を比較する方法（以下「狭義説」という）である。

もう一つは、分割の対象とされた全ての共有物の分割前の持分価格の合計と、当該全ての共有物（分割に伴い単有となったものを含む）の分割後の持分価格の合計を比較する方法（以下「広義説」という）である。

受賞論文では、狭義説及び広義説とも本件非課税規定の文理に従った解釈であるという論拠を挙げるとともに、両説に対する批判を考察した。また、文理のみによってはいずれの説によるべきかを明らかにすることはできないことから、規定の趣旨目的、立法の経緯及び法を適用した結果の公平性・相当性等の実質的な事情を検討し、その結果として、狭義説が妥当であるという結論を導いた。

なお、受賞論文の公表後に、最高裁は、第1論点について次のように判示し、狭義説を採ることを明らかにした。「複数の不動産を一括して分割の対象とする共有物の分割により不動産を取得した場合における持分超過部分の有無及び額については、分割の対象とされた個々の不動産ごとに、分割前の持分の割合に相当する価格と分割後に所有することとなった不動産の価格とを比較して判断すべきものと解するのが相当である。」（最判令和4年3月22日民集76巻3号310頁）。

3. 分筆後の各土地を合わせて一画地と認定される場合における価格の評価方法

次に、土地を対象とする共有物の分割の前提とし

* 京都府庁、滋賀大学経済経営研究所客員研究員、公益社団法人日本不動産学会不動産研究センター研究員

て分筆され、分筆後の各土地を合わせて一画地と認定される場合において、当該分筆後の各土地の価格をどのように評価して本件非課税規定を適用すべきか、という論点（以下「第2論点」という）を取り上げる。

第2論点については、最高裁が次のように判示している。「評価基準により隣接する2筆以上の宅地を一画地として認定して画地計算法を適用する場合において、各筆の宅地の評点数は、画地計算法の適用により算出された当該画地の単位地積当たりの評点数に、各筆の宅地の地積を乗ずることによって算出されるものというべきである。そして、共有物の分割による不動産の取得に係る持分超過部分の有無及び額の判断のため、法73条の21第2項に基づき評価基準によって当該不動産に係る不動産取得税の課税標準となるべき価格を算定する場合や、一画地を構成する各筆の宅地の所有者が異なる場合であっても、これと別異に解する理由はない。」（最判令和2年3月19日民集74巻3号227頁。以下「令和2年最判」という）。

令和2年最判が示した一画地を構成する各土地の価格の算出方法、すなわち、一画地の単位地積当たりの評点数に各土地の地積を乗じる方法（以下「地積按分法」という）は合理的であると考えられる。

もっとも、地積按分法により求められた価格をもって無制約に持分超過部分を判断すべきではないと考えられる。なぜなら、分割の前後の持分価格はいずれも「適正な時価」（地方税法73条5号）、すなわち「客観的な交換価値」（最判平成15年6月26日民集57巻6号723頁）を表しているから、持分超過部分は「客観的な交換価値」の差を限度として認定されるべきであるからである。そこで、受賞論文では、地積按分法を基に求められた持分超過部分は、分割前の持分価格と分割後の持分価格の「客観的な交換価値」の差を上回らない限度で用いることができると解すべきであると論じた（併せて、当該「客観的な交換価値」の差の認定方法も論じている）。

なお、受賞論文の公表後に、第2論点に関する幾つかの見解が公表されている。ここでは、そのうちの二つの見解を紹介させていただく。

まず、受賞論文の見解のように、不動産取得税の課税標準の基礎となる価格については地積按分法により求められた額を用いるにもかかわらず、持分超過部分の判断においては当該求められた額をそのまま用いない見解に対しては、「文字通り同一の税であるにもかかわらず一筆の土地につき二つの価格が存在することになる（二つの価格現象）。」などという批判がある（高橋祐介「判批」税法学585号（2021年）217頁）。

次に、こうした批判に対しては、令和2年最判の原判決（大阪高判平成30年11月15日判自449号48頁）が示したような「価格按分の方法がより合理的であり」、地積按分法には合理性を認められないという見解に立ち、「個別評価による価格は、あくまでも、一画地の宅地の価格から、各筆の宅地の時価を導く過程において用いられる数値に過ぎない。従って、（中略）各筆の宅地につき2つの価格が存在することにはならない。」という再批判がある（渋谷雅弘「判批」判時2511号（2022年）143-144頁）。

4. おわりに

本稿で取り上げた二つの論点については、既に最高裁の判断が示されている。

まず、第1論点に対する最高裁の判断については、合理的であると考えられる。

次に、第2論点に対する最高裁の判断については、疑問の余地がある。とはいえ、実務上は、当該判断に従って運用されるであろう。そうすると、たとえ価格に応じて共有物の分割が行われたとしても、分割前の不動産の地積に持分の割合を乗じて得た数値と、分割後の不動産の地積に持分の割合を乗じて得た数値を比較し、後者が前者を超える場合は、その超える部分に対応する持分の取得に対して不動産取得税を課されることとなる。

こうした運用を前提とすると、価格に応じて共有物の分割を行う者が本件非課税規定の適用を受けて不動産取得税を課されないようにするためには、共有物の分割前に、分筆後の各土地を合わせて一画地と認定されない状態、すなわち、分筆後の各土地がそれぞれ一画地と認定される状態を作出し、その上で共有物の分割を行うことが必要となるであろう。