

■ Article ■

共有物の分割による土地の取得と不動産取得税

最高裁令和2年3月19日判決（平成31年（行ヒ）99）

民集74巻3号227頁

島根大学法文学部講師 横井里保

.....
【事実の概要】

A及びX（被上告人。Aが控訴審係属中に死亡したためXが相続により本件訴訟を承継した。）は、平成25年3月に死亡したBからの遺贈により、分筆前の土地（以下、「分筆前土地」という。）の持分各2分の1を取得し、その旨の所有権移転登記がされた。

A及びXは、分筆前土地の共有物分割を行うこととし、平成26年11月11日、分筆前土地を1及び2の各土地（以下、順に「本件土地1」、「本件土地2」といい、併せて「本件各土地」という。）に分筆する登記をした上、同月30日、本件土地1についてはAがXの持分全部を取得し（以下、この取得を「本件取得」という。）、本件土地2についてはXがAの持分全部を取得した。これにより、Aが本件土地1を、Xが本件土地2を、それぞれ単独で所有することとなった。本件各土地の登記上の地積は、本件土地1が617平方メートル、本件土地2が566平方メートルである。

本件各土地は、上記の分筆の前から、構造物等により物理的に区分されておらず、連続して舗装され、隣地との間の塀及びフェンスや駐車区画の一部が両土地にまたがって設けられるなどして、全体が駐車場として一体的に利用されている。

大阪府泉北府税事務所長は、本件土地1が本件取得時において固定資産課税台帳に価格が登録されていない不動産であったことから、地方税法（以下、「法」という。）73条の21第2項に基づき、固定資産評価基準（以下、「評価基準」という。）により本件土地1の価格を算定した上、同価格は分筆前土地の価格の2分の1相当額を超えているから、本件取得には持分超過部分の取得が含まれるとして、平成27年11月5日付けで、Aに対し、当該持分超過部分に係る課税標準額を101万3000円、税額を3万0300円とする本件処分をした。

上記の本件土地1の価格は、①本件各土地につき、その形状、利用状況等からみて一体を成しているとして、一画地と認定した上、②これと接する街路の路線価を基礎に画地計算法を適用して、本件各土地の1平方メートル当たりの評点数を算出し、③これに本件各土地の地積及び評点1点当たりの価額を乗じて、本件各土地の評価額を算出し、④これに本件土地1と本件各土地との地積比（617平方メートル／1183平方メートル）を乗ずることにより、算定されたものである。

【判旨】

破棄自判。

「評価基準は、市街地宅地評価法により付設する各筆の宅地の評点数は一画地の宅地ごとに画地計算法を適用して求めるものとし、この場合において、一画地は、原則として、土地課税台帳又は土地補充課税台帳に登録された1筆の宅地によるものとするが、その例外として、1筆の宅地又は隣接する2筆以上の宅地について、その形状、利用状況等からみて、これを一体を成していると認められる部分に区分し、又はこれらを合わせる必要がある場合においては、その一体を成している部分の宅地ごとに一画地とするものとしている。この例外は、筆界が土地の形状や利用状況等に即したものであるとは限らないことから、上記の原則を貫くと、宅地の客観的な交換価値を合理的に算定することができず、分筆や合筆の仕方次第で評価額が異なることにもなって、評価の不均衡をもたらす可能性があるため、評価の均衡上必要があるときは、筆界のいかんにかかわらず、その形状、利用状況等からみて一体を成していると認められる範囲をもって、一画地として画地計算法を適用することとしたものと解される。」

「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、各筆の宅地の評点数をどのように算出するかについて、評価基準は明示的な定めを置いていない。」

「・・・隣接する2筆以上の宅地を一画地として認定すべき場合とは、これらの宅地が形状、利用状況等からみて一体を成していると認められる場合であって、この場合の各筆の宅地は、一体を成している当該画地の構成要素にすぎず、個別に客観的な交換価値を算定するのに適さないものである。そうすると、隣接する2筆以上の宅地を一画地として認定し、当該画地について画地計算法を適用する場合において、算出された当該画地の単位地積当たりの評点数は、当該画地全体に等しく当てはまるものと解するのが相当である。」

「以上によれば、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。」

「これを一画地を構成する各筆の宅地と当該画地との関係でみると、各筆の宅地の評点数又は価格は、画地計算法を適用して算出された当該画地全体の評点数又は価格を、各筆の宅地の地積比に従ってあん分する方法によって算出されるということもできる。そうすると、本件処分において、本件各土地を一画地として画地計算法を適用して算出した価格に本件土地1と本件各土地との地積比を乗ずることにより、本件土地1の価格を算定したことは、評価基準の定める評価方法

に従ったものということができる。」

「本件処分は、本件取得につき、法73条の21第2項に基づき、評価基準によって本件土地1に係る不動産取得税の課税標準となるべき価格を算定し、これに基づいて持分超過部分に係る課税標準及び税額を算定してされたものであるところ、以上によれば、上記の本件土地1の価格について、評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回る違法があるとはいえないし、その客観的な交換価値としての適正な時価を上回る違法があるというべき事情もうかがわれないから(略)、これを基礎としてされた本件処分に違法はない。」として、原判決を破棄した。

【解説】

1. 本件の争点

本件の争点を整理すると、次の3点である。

- ① 持分超過部分の有無の判断基準を法73条の21により決定される価格とすることの適否。
- ② 本件各土地を一画地と認定することの適否。
- ③ 本件処分の適法性。

2. 共有物の分割に係る不動産取得税の課税

(1) 不動産取得税の非課税規定の趣旨

不動産取得税は、不動産の取得を対象として課される都道府県税であり(法73条の2第1項)、「不動産の取得」の事実に着目して課される流通税である¹。「不動産の取得」とは不動産の所有権の取得のことであり、形式的な所有権の取得であるか実質的な所有権の取得であるかを問わず、私法上の不動産所有権の取得はすべてここにいう不動産の取得に含まれると解されている²。そのため、共有は所有の一形態であるから、不動産の共有持分の取得も不動産の所有権の取得として「不動産の取得」にあたる³ということができる。

法73条の7は、形式的な所有権の移転等に対する課税除外について定めており、共有物の分割による不動産の取得については、当該不動産の分割前の当該共有物に係る持分の割合を超える部分(持分超過部分)の取得を除き、非課税とする旨を定めている(法73条の7第2号の3。以下、「本件非課税規定」という。)。本件非課税規定の趣旨について、第1審判決⁴は、分割前の当該共有物に係る持分の割合の範囲を超えて不動産を取得した場合には、当該持分の割合を超える部分の取得は、新たに不動産を取得するものであって、当該部分の取得の事実から担税力の存在を推定することができるものであることから、当該部分の取得については、法73条の2第1項の「不動産の取得」として不動産取得税の課税対象とする趣旨であると解されるとしている。

(2) 不動産取得税の課税標準

不動産取得税の課税標準は、不動産を取得したときにおける不動産の価格であり、不動産の価格とは適正な時価をいう旨定められている(法73条5号)。適正な時価とは、「固定資産税の課税標準である土地又は家屋の価格と同様に、正常な条件のもとに成立する当該不動産の取得時におけるその取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいう」⁵と解されている。

そして、不動産の価格の決定は、固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されている不動産については、当該価格により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決定するものとしている(法73条の21第1項)。同規定の趣旨は、固定資産税の課税対象となる土地及び家屋と不動産取得の課税対象となる土地及び家屋とは基本的に同一であること、両税の課税標準である不動産の価格も等しく適正な時価をいうものとしていること、両税に用いられる固定資産評価基準もともに同一の固定資産評価基準であること等から、「不動産の価格の評価の統一と徴税事務の簡素合理化を図るためである」⁶とされている。

固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されていない不動産は、法388条第1項の固定資産評価基準によって、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決定するものとされている(同条2項)。

第1審判決は、最高裁平成25年7月12日判決⁷を参照して、同条2項の不動産を評価基準によって評価するのは、「固定資産税の課税標準である土地又は家屋の価格と同様に、全国一律の統一的な評価基準による評価によって道府県全体の評価の均衡を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために、評価基準によって不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定するものとする趣旨」であるから、持分超過部分の有無は、不動産取得税の課税標準となる価格を基準として判断すべきものであり、その価格は、同条2項の場合には、評価基準によって決定される価格であると解するのが相当であるとしており、原判決及び本判決もこの解釈を前提としている。

3 問題の所在—持分超過部分の有無の判断基準

本件は、本件非課税規定にいう「分割前の当該共有物に係る持分の割合を超える部分の取得」の有無が結論を左右する⁸こととなるが、法はこの持分超過部分の有無の判断基準を定めていない。

本判決は、持分超過部分の有無の判断基準を法73条の21により決定される価格とすること(争点①)及び本件各土地を一画地と認定すること(争点②)については第1審及び原審の判断を受け入れたが、本件処分の適法性について原審の判断は是認できないとしている。すなわち、「分割前の当該共有物に係る持分の割合」を、分筆前土地に占める取得土地の「価格の割合」とすべきか、分筆前土地に占める取得土地の「地積の割合」とすべきかが問題とされた⁹。

原審は、「課税標準としての固定資産評価額を算定する場合と異なり、持分超過部分の存否を判定する場合にあっては、わずかの評価の差異によってその有無の判定が分かれてくるから、より慎重な方法による算定が必要である」としたうえで、本件土地1及び土地2は、財産評価基本通達を参考にしてその「価格」が等しくなるように分筆されたのであるから、面積比率で価格を案分すれば必然的に持分超過部分が生ずることとなるような場合において、「他の合理的な計算方法を試みることなく漫然と面積比率に従って案分計算をして本件土地1の価格を算出したことには、違法がある」として、地積比ではなく価格比で案分すべきと判断した。

一方、本判決は、「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」であり、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の判断のため、評価基準によって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であってもこれを別異に解する理由はないとして、画地計算法を適用して算出した価格に本件土地1と本件各土地との地積比を乗ずることによって本件土地1の価格を算定したことは、評価基準の定める評価方法に従ったものということができるとして、原判決を破棄した。

本判決について、法令解釈の点では妥当とする見解が多いが、後に分筆後の各土地について、固定資産課税台帳の登録価格が地積の違いにかかわらずほぼ等価と決定されるようなことがあるとすれば、一画地全体の価格を各筆の地積比に従ってあん分する方法は合理性を失うのではないかとの見解¹⁰や、面積比で分割した場合、分割後の各土地の価格（取引価格）が同じにならないことは少なくないと指摘されている¹¹。また、本判決の結論は、一画地として認定された各筆の宅地においては妥当であるとしても、その前提となる一画地か否かの判断については、慎重な判断が求められると指摘されている¹²。

4. 本判決の意義

本判決は、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、各筆の宅地の評点数をどのように算出するかについて、最高裁として明示的な解釈を示したものであり、重要な意義を有する¹³。また、本判決の実務への影響として、面積比での分割は経済的利益の移転を生じさせるため、所得税や贈与税といったほかの租税が課される恐れがあり、そのことを考えれば単純な面積比は選択されづらいが、納税者が価格比を選択する場合には、より大きな面積を取得する側は不動産取得税の課税がありうることを想定しておく必要があると指摘されている¹⁴。

以上

-
- 1 金子宏『租税法〔第24版〕』876頁以下（弘文堂、2021）参照。
 - 2 金子・同上 878頁。
 - 3 最判昭和53年4月11日集民123号531頁。
 - 4 大阪地判平成30年1月24日民集74巻3号258頁。
 - 5 最判平成16年10月29日集民215号465頁。
 - 6 最判昭和50年12月18日集民116号803頁、最判平成6年4月21日集民172号391頁。
 - 7 最判平成25年7月12日民集67巻6号1255頁。
 - 8 小西敦「判批」税75巻8号144頁（2020）。
 - 9 岩崎政明「判解」ジュリスト1549号11頁（2020）。
 - 10 岩崎・同上。
 - 11 平川英子「判解」ジュリスト1557号157頁（2021）。
 - 12 我妻純子「判解」新判例解説Watch租税法No.160 4頁（2020）、小西・前掲注（8）同頁、高木良昌「判批」税『平成31・令和元年分地方税判例年鑑』3頁以下（2020）参照。
 - 13 貝阿彌亮「判解」ジュリスト1554号83頁（2021）。小林伸幸「共有物に係る不動産取得税の非課税要件」税法学583号111頁以下（2020）も参照。
 - 14 平川・前掲注（11）157頁。