

共有物分割に係る不動産取得税の持分超過部分の有無の判断基準

【文献種別】 判決／最高裁判所第一小法廷

【裁判年月日】 令和2年3月19日

【事件番号】 平成31年（行ヒ）第99号

【事件名】 不動産取得税賦課決定処分取消請求事件

【裁判結果】 破棄自判

【参照法令】 地方税法73条の7第2号の3・73条の21第2項・388条第1項

【掲載誌】 民集74巻3号227頁、裁時1744号1頁、判タ1476号42頁、金判1600号8頁、
金判1601号38頁、判例自治462号36頁、裁判所ウェブサイト

◆ LEX/DB 文献番号 25570791

明治学院大学非常勤講師 我妻純子

事実の概要**1 事実**

A（原告・控訴人）及びX（Aは原審係属中に死亡し、同人の弟であるX〔控訴人・被上告人〕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、堺市内の土地（以下「分筆前土地」という。）の共有持分各2分の1を取得し、その旨の所有権移転登記がなされた。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、分筆前土地を2筆の土地（以下「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、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て、その旨の各持分全部移転登記をした。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。一方、本件各土地の登記上の地積は、本件土地1が617㎡、本件土地2が566㎡である。

大阪府知事から権限の委任を受けた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、評価基準に

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、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円とする不動産取得税賦課決定処分（以下「本件処分」という。）をした。このとき、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㎡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㎡／1183㎡）を乗ずることにより、算定されたものである。

そこで、Aが、本件取得に対しては法73条の7第2号の3の規定により不動産取得税を課することができず、本件処分は違法であると主張して、Y（大阪府、被告・被控訴人・上告人）を相手に、その取消しを求めて本件訴訟を提起した。

2 下級審の判断

第一審（大阪地判平30・1・24判例自治445号45頁）は、①共有物の分割による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である（争点1）とし、②本件各土地は、その形状及び利用状況並びに分筆の経緯を総合すると、本件各土地を一画地と認定することは評価基準に適合するものであり適法というべきである（争点2）と判示して、本件処分は適法であるとし

てAの請求を棄却した。Aは、これを不服として控訴した。

原審(大阪高判平30・11・15判例自治449号48頁)は、上記①、②については第一審判決の判断を概ね維持したが、本件処分¹の適法性については、以下のように判示して第一審判決を取り消して、本件処分を取り消した。すなわち、一画地を構成する各筆の土地が所有者を異にする場合、各筆の土地はそれぞれの所有者がこれを抛出して一画地を構成しているという関係にあるから、それぞれの土地の価格の割合で案分する方がより公平に適するといふべきである。また、本件のように地積比で本件各土地の価格を案分すれば、地積の大きい本件土地1について必然的に持分超過部分が生ずることは明らかであるような場合において、本件処分が、他の合理的な計算方法を試みることなく、漫然と地積比に従って案分計算をして本件土地1の価格を算定したことには違法がある、としたのである。そこで、Yが上告受理の申立てをした。

判決の要旨

破棄自判。

「(評価基準においては)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ふべきである。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ふことができる。」

「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ふべき事情もうかがわれぬから……、これを基礎としてされた本件処分に違法はない。」

判例の解説

一 本判決¹⁾の意義

法73条の7第2号の3は、共有物の分割による不動産の取得に対して、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の取得を除き、不動産取得税を課することができないと規定している。そこで、「持分の割合を超える部分」の取得か否かは課税の対象となるか否かという重要な分岐になるにもかかわらず、その持分超過部分の有無の判断基準については、法令に規定されていない。本件においては、分割を前提として分筆された土地が一画地と認定された場合における持分超過部分の有無の判断基準について、分筆前の土地と取得土地の割合を価格で案分するか地積比で案分するかが問題となった。

本判決は、一画地と認定された場合における各筆の土地の価格は地積比に従って案分する方法によって算出されることを示した上で、その算出方法が、共有物の分割に係る持分超過部分の有無を判断する場合や各筆の土地の所有者が異なる場合においても別異に解する理由はないと判示した点に意義がある。

二 不動産取得税の非課税規定の趣旨

不動産取得税は、不動産の取得に対し、当該不動産の取得者に課される都道府県税であり（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²⁾。本項にいう「不動産の取得」については、不動産取得税が、不動産の取得者がその不動産を使用・収益・処分することにより得られるであろう利益に着目して課せられるものではないことに照らして、不動産の取得者が実質的に完全な内容の所有権を取得するか否かに関係なく、所有権移転の形式による不動産の取得のすべての場合を含むものとされている³⁾。このように、不動産取得税における不動産の取得の意義については、実質的にとらえるのではなく、「基本的には外形基準による極めて形式的な理解⁴⁾」がなされている。

「不動産の取得」について上記のように広くとらえる一方で、法73条の7は、形式的な所有権の移転等の場合には不動産取得税を課することができない旨規定しており⁵⁾、同条第2号の3は、共有物の分割による不動産の取得について規定して

いる。この規定について、第一審（及びこれを引用する原審）は、共有不動産の共有者が共有物の分割により、(a)分割前の持分の割合の範囲内で不動産を取得した場合には、当該取得は形式的なものにすぎず、このような不動産の取得から担税力の存在を推定することができないことから、当該取得については不動産取得税を非課税とする一方で、(b)当該持分の割合を超えて不動産を取得した場合には、持分超過部分の取得は新たに不動産を取得するものであり、当該部分の取得の事実から担税力の存在の推定ができることから、当該部分の取得については不動産取得税が課される趣旨であると解している⁶⁾。

この不動産取得税の担税力については、「不動産を取得する人は一般にほかにも経済的負担能力を持っているであろうという推定の上に立って担税力をみとめている⁷⁾」として、観念的なもの⁸⁾と解されている。

以上より、共有物の分割により不動産を取得した場合に不動産取得税が課される不動産の取得とは、当該不動産の取得の事実から担税力の推定ができるものということができる。

三 持分超過部分の有無の判断基準

本判決は、「原審は、……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は、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によって判断すべきところ、本件処分において……本件各土地を一画地と認定して画地計算法を適用したこと自体は評価基準に適合するとした上で、要旨次のとおり判断して、本件処分の取消請求を認容した⁹⁾」と示した上で、原審の上記判断は是認することができないとして、2筆以上の宅地を一画地として認定した場合の価格の算出についての判断を示している。このことから、原審が示した「持分超過部分の有無及び額」の判断の基準については最高裁も否定していないと思われる。

そこで、この判断基準についてみると、原審はこの部分について第一審の以下の判示を引用している。すなわち、上記の非課税規定の趣旨から、共有物の分割により不動産を取得した場合の持分超過部分の有無の判断については、「当該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か否かの観点から判断されるべきである¹⁰⁾。」

その上で、地方税法は、不動産取得税の課税標準について不動産を取得した時における不動産の価格と規定しており（法73条の13第1項）、「その価格をもって不動産の移転の事実から推認される担税力の指標としているものと解される¹¹⁾」。これらのことから、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取得の存否については、当該共有物の価格の持分割合相当額と当該分割により取得した不動産の価格とを比較して判断すべきであり、それらの価格は不動産取得税の課税標準となるべき価格と解するのが相当である、と判示している。

四 一画地の土地の評価方法

上記の基準に基づいて本件取得に持分超過部分の取得の存否を判断するためには、本件土地1について不動産取得税の課税標準となるべき価格を算出する必要があるが、本件土地1は、本件取得の時に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。このように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の不動産取得税の課税標準となるべき価格は、固定資産評価基準（法388条1項。以下「評価基準」という。）によって決定するものと規定されている（法73条の21第2項）。

評価基準は、一画地を、原則として1筆の宅地によるものとするが、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¹²⁾。原審は、本件土地1及び本件土地2が一画地として認定されて、画地計算法が適用されたこと自体は評価基準に適合するとした上で、一画地を構成する各筆の土地の所有者が異なる場合には、各筆の土地はそれぞれの所有者がこれを拠出して一画地を構成しているという関係にあるから、それぞれの土地の価格の割合で案分する方がより公平に適用すると判断した。

これに対して、本判決は、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ないものであるとして、各筆の宅地の価格は、当該画地全体の価格を各筆の宅地の地積比に従って

案分する方法によって算出されるという結論を導き出したのである。

2筆以上の宅地を一画地と認定される場合は、各筆の宅地の個別の客観的な交換価値を算定するのに適さないという状況にあることを踏まえると、本判決の判断自体は妥当であると考えられる。もっとも、一画地と認定された場合であっても、各筆の土地についての価値が後に顕在化する可能性は否定できない。その場合には、一画地全体の価格を地積比で案分する方法の合理性が失われるのではないかという指摘もある¹³⁾。以上を踏まえると、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ように思われる¹⁴⁾。

●—注

- 1) 本判決の評釈として、岩崎高明「租税判例速報」ジュリ1549号（2020年）10頁、小西敦「判批」税75巻8号（2020年）138頁参照。また、小林伸幸「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）132頁以下参照。
- 2) 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）853頁。
- 3) 最二小判昭48・11・16民集27巻10号1333頁、最三小判昭53・4・11民集32巻3号583頁参照。
- 4) 首藤重幸「相続と不動産取得税」税事42号（1998年）90頁。
- 5) 形式的な所有権の移転等における不動産取得税の非課税規定について、石島弘「不動産取得税における『不動産の取得』の意義——非課税規定の沿革に留意しながら」甲法26巻2＝3号（1986年）233頁参照。また、不動産取得税の性質については、同「法人の分割と不動産取得税——地方税法73条の7第2号の検討」確井光明＝小早川光郎＝水野忠恒＝中里実編『公法上の法と政策（上）』（有斐閣、2000年）642頁以下参照。
- 6) 判例自治445号（2019年）48頁。
- 7) 金子宏「租税法規の解釈」判評76号（1965年）16頁（判時395号98頁）。
- 8) 金子・前掲注7）16頁。
- 9) 裁時1744号（2020年）1頁。
- 10) 前掲注6）判例自治48頁。
- 11) 同上。
- 12) 固定資産税評価基準 別表第3画地計算法2画地の認定。
- 13) 岩崎・前掲注1）11頁は、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ほぼ等価と決定されるような場合について言及されている。
- 14) 小西・前掲注1）152頁参照。