

## 論 説

# 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 ——

小林伸幸

(地方公務員・神戸大学大学院法学研究科博士課程後期課程3年)

### 目 次

- I はじめに
- II 事案の概要
  - 1 関係法令等
  - 2 提訴までの経緯
  - 3 争点
  - 4 当事者の主張
- III 判旨
  - 1 「不動産の取得」の意義
  - 2 同号の立法趣旨
  - 3 「共有物の分割」の意義
  - 4 「分割前の当該共有物に係る持分の割合」の意義
  - 5 持分超過部分の取得の有無
  - 6 結論
- IV 検討
  - 1 本判決の意義
  - 2 「不動産の取得」の意義
  - 3 同号の立法趣旨
  - 4 「共有物の分割」の意義
  - 5 「分割前の当該共有物に係る持分の割合」の意義
  - 6 持分超過部分の取得の有無
  - 7 本判決の結論
- V 補論：分筆後の土地を合わせて一画地と認定される場合における同号の適用方法
  - 1 問題の所在
  - 2 裁判例
  - 3 検討
- VI おわりに

### I はじめに

不動産取得税（以下「取得税」ともいう）は、「不動産の取得」（地方税法（以下「法」ともいう）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）。同税は、一定の要件を満たす場合は非課税とされる（同73条の3から73条の7）。その中には、共有物の分割（以下、単に「分割」ともいう）による不動産の取得のうち、「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」ともいう）の取得を除いて非課税とするものがある（同73条の7第2号の3（以下「同号」ともいう））。

同号は、平成13年4月1日に施行されたものであり（地方税法等の一部を改正する法律（平成13年法律第8号）（以下「平成13年改正法」という）附則1条柱書本文）、総務省から同号の取扱いに当たって留意すべき内容を示した通知が発出されているところ（後記II 1参照）、東京地判平成28年11月30日判タ1441号100頁<sup>(1)</sup>（以下「本判決」という）は、同通知と異なる見解を示した。本判決は、同号の適

用要件を示した初めての公表裁判例であり<sup>(2)</sup>、「実務上参考になるものと思われる」<sup>(3)</sup>が、その中には妥当とはいえない見解も含まれていると考えられる。

そこで、本稿では、本判決の事案（後記Ⅱ）及び判旨（後記Ⅲ）を概観した上で、本判決を踏まえて同号の適用要件<sup>(4)</sup>を検討する（後記Ⅳ）。

なお、本判決の争点ではないが、他の訴訟——【第一審】大阪地判平成30年1月24日判自445号45頁（以下「平成30年大阪地判」という）、【控訴審】大阪高判平成30年11月15日判自449号48頁<sup>(5)</sup>（以下「平成30年大阪高判」という）、【上告審】最判令和2年3月19日（平成31年（行ヒ）第99号）裁判所ウェブサイト（以下「令和2年最判」という）——では、土地を対象とする分割の前提として1筆の土地を2筆の土地に分筆され、当該2筆の土地を合わせて一画地と認定される場合において、当該2筆の土地の価格をどのように評価して同号を適用すべきかが争われた。この点は同号の適用に関する重要な論点であると考えられるから、最後に補論として検討する（後記Ⅴ）。

## Ⅱ 事案の概要

本件は、本件土地1、本件土地2及び本件土地3（以下、これら3筆の土地を併せて「本件各土地」という。その形状及び位置関係の概要は【図1】のとおりである）の共有者であった原告が、分割により本件土地1に係る他の共有者Aの持分全部を取得（以下「本件取得」という）したところ、東京都立川都税事務所長が本件取得に対して取得税の賦課決定（以下「本件処分」という）をしたことから、これを不服とした原告が、本件取得に対しては同号が適用されて非課税とされるべきである旨を主張して本件処分の取消しを求めた事案である。

### 1 関係法令等

本件に係る地方税法の定めは、次のとおりである。

(1) 本判決の評釈として、堀招子「判批」税経通信72巻9号171頁（2017年）、匿名記事「判批」判タ1441号100頁（2017年）、佐藤修二「判批」税研208号241頁（2019年）がある。なお、本判決は確定している（堀・同前171頁、匿名記事・同前100頁、佐藤・同前242頁参照）。

(2) 本判決後に同号の適用要件を示した裁判例として、本文で後述する平成30年大阪地判、平成30年大阪高判及び令和2年最判があり、裁判例として、大阪府知事裁決平成29年9月19日（税政第22-2号）行政不服審査裁決・答申検索データベース——前記裁判例とは別の事案に対する裁判例である——及び京都府知事裁決平成31年1月23日同

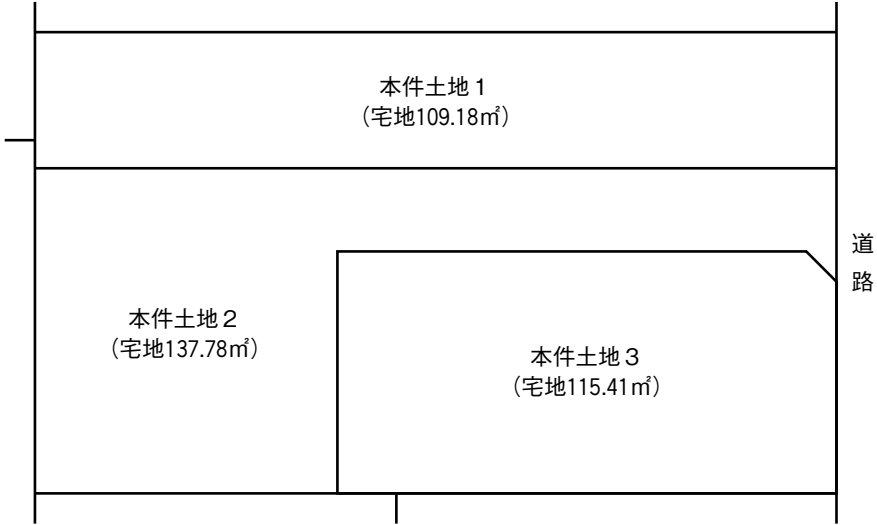
データベースがある。

(3) 匿名記事・前掲注(1)101頁。

(4) 同号の適用要件に関する解説として、丸山正徳「共有物の分割に係る不動産取得税の取扱いについて」旬刊国税解説速報1529号39頁（2001年）、滝陽介「共有物の分割に係る不動産取得税」税59巻11号104頁（2004年）、資産税研究会「共有物の分割に係る不動産取得税の取扱い」税75巻3号47頁（2020年）がある。

(5) 同判決の評釈として、高木良昌「判批」平成31年・令和元年分地方税判例年鑑1頁（2020年）がある。

【図1】 本件各土地の形状及び位置関係の概要<sup>(6)</sup>



(用語)

第1条 略

2 この法律中道府県に関する規定は都に……準用する。この場合においては、「道府県」、「道府県税」、……「道府県知事」……とあるのは、それぞれ「都」、「都税」、……「都知事」……と読み替えるものとする。

3 略

(不動産取得税に関する用語の意義)

第73条 不動産取得税について、次の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。

(1)～(4) 略

(5) 価格 適正な時価をいう。

(6)～(8) 略

(不動産取得税の納税義務者等)

第73条の2 不動産取得税は、不動産の取得に対し、当該不動産所在の道府県において、当該不動産の取得者に課する。

2～12 略

(6) 【図1】は、本判決の「別紙図面」に基づいて筆者が作成した。

(形式的な所有権の移転等に対する不動産取得税の非課税)

第73条の7 道府県は、次に掲げる不動産の取得に対しては、不動産取得税を課することができない。

(1)～(2の2) 略

(2の3) 共有物の分割による不動産の取得(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く。)

(2の4)～(21) 略

(不動産取得税の課税標準)

第73条の13 不動産取得税の課税標準は、不動産を取得した時における不動産の価格とする。

2 略

(不動産の価格の決定等)

第73条の21 道府県知事は、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する。但し、当該不動産について増築、改築、損か、地目の変換その他特別の事情がある場合において当該固定資産の価格により難しいときは、この限りでない。

2 道府県知事は、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又は前項但書の規定に該当する不動産については、第388条第1項の固定資産評価基準によつて、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する。

3～4 略

また、総務省は、平成22年4月1日総税都第16号各都道府県知事あて総務大臣通知「地方税法の施行に関する取扱いについて(道府県税関係)」<sup>(7)</sup>第5章の第1の5の2(以下「平

成22年通知」という)において、同号の取扱いに当たって留意すべき内容を示している。その内容は、次のとおりである。

5の2 共有物の分割による不動産の取得のうち、分割前において有していた持分の割合を超

(7) 同通知は、地方自治法245条の4第1項に基づく「技術的な助言」である。同号の取扱いに当たって留意すべき内容は、平成13年4月1日総税都第15号各都道府県知事あて総務事務次官通知「地方税法の施行に関する取扱いについて(道府県税関係)の一部改正について」——昭和29年5月13日自乙

府発第109号各都道府県知事あて自治庁次長通達「地方税法の施行に関する取扱いについて(道府県税関係)」の一部を改正するもの——で初めて示されたものであるが、同通知の発出に伴い同通達は廃止された(同通知本文参照)。

えない取得であれば非課税とされているが、その取扱いに当たっては、次の諸点に留意すること。(法第73の7ⅡのⅢ)

- (1) 持分の割合とは、原則として、不動産の価格の割合と解すべきものであるが、意図的に租税回避を図ろうとする意思が認められない場合については、不動産の面積の割合によっても差し支えないこと。<sup>(8)</sup>
- (2) 複数の共有地で互いに隣接し、その共有者が同一で、かつ、持分割合が同じである場合において、合筆することなく<sup>(9)</sup>当該隣接する複数の共有地を一体としてとらえて当該持分に応じた分割をしたと認められるときは、一の共有物を分割した場合に準じて非課税として取り扱って差し支えないこと。<sup>(10)</sup>

## 2 提訴までの経緯

### (1) 本件取得

本件各土地は、もともと1筆の土地（以下「分筆前土地」という）であった。

原告及びA（以下「原告ら」という）は、分筆前土地をB及びCから相続して共有していた。その持分は、原告が358080分の156750（約0.438）であり、Aが358080分の201330（約0.562）であった。

平成25年10月18日、分筆前土地を本件各土地に分筆する登記がされた。

同年9月14日、原告らは、Dとの間で、本件土地2の売買契約（以下「本件売買契約」

という）を締結した。その内容は、売買代金を3900万円とし、そのうち300万円を当該締結時に支払い、残り3600万円を同年11月30日までに支払うものとし、当該売買代金全額の支払時に本件土地2の所有権を原告らからDに移転する、というものであった。

同年11月7日、当該売買代金全額の支払いが完了したことから、本件土地2について、同日売買を原因として、原告らからDに対する共有者全員持分全部移転登記がされた。

同年11月8日、同月7日共有物分割を原因として、本件土地1について、Aから原告に対するA持分全部移転登記——本件取得に係る移転登記——がされるとともに、本件土地

(8) 丸山・前掲注(4)41頁は、「不動産の面積の割合によっても差し支えないこと。」とされている理由について、「当事者に対して事前に分割後の価格を正確に調査するよう要求することはあまりに酷であること」を挙げている。

(9) 隣接している土地であっても地番区域（地番区域でない字を含む）が相互に異なる場合は合筆することができないが（不動産登記法41条2号、39条2項）、滝・前掲注(4)109頁は、「当該取扱通知〔筆者注：前掲注(7)の自治庁次長通達〕の中で明示されている条件に満たす場合については、仮に字が異なる共有地であっても、該当するよう取り

扱われるべきである。」と説いている。

(10) 平成30年大阪地判は、「前記の取扱通知〔筆者注：平成22年通知(2)〕の定める場合は、複数の共有地を合筆して1個の土地とすることも可能な場合であって、1筆の共有地を分割する場合と異なるところはないから、前記の取扱通知の定める場合を1筆の共有地に準じて本件非課税規定を適用することは、本件非課税規定の趣旨に合致し、本件非課税規定の文言に反するものではなく、本件非課税規定の正しい解釈に合致するものである」と判示している。

3について、原告からAに対する原告持分全部移転登記がされた（以下、このAによる原告持分全部の取得を「A取得」という）。

## (2) 本件処分

平成27年1月9日、東京都立川都税事務所長は、平成25年11月8日に本件取得があったと認定し、原告に対して本件処分をした。

## (3) 提訴

平成27年11月4日、原告は、審査請求を経て、本件処分の取消しを求めて提訴した。

## 3 争点

本件の争点は、本件取得に対して同号が適用されて非課税とされるか否かである。

## 4 当事者の主張

### (1) 原告の主張

原告の主張は、次のとおりである。

〔(1) 原告及びAは、平成25年11月7日、本件各土地のうち、本件土地1及び本件土地3については、現物分割として、原告が本件取得をして本件土地1を、AがA取得をして本件土地3を、それぞれ単独所有することにし、本件土地2については、代金分割として、本件売買契約に基づき、原告とAの共有の状態、その所有権をDに移転し、その売買代金を分配している。

(2)ア そして、原告とAは、本件各土地について共有物の分割をした当時においては、本件土地1を原告が、本件土地3をAが単独で所有することにしつつ、本件土地2については、その売買代金をAが137.78分の85.92(地積137.78㎡の本件土地2のうち85.92㎡の部分を取得することに相当する割合であり、この

取得分をAが取得する本件土地3の地積115.41㎡と合わせると201.33㎡となり、分筆前土地の地積を分筆前の登記地積358.08㎡とした場合の持分割合と一致する。)、原告がその余の137.78分の51.86の割合で分配することを前提に、原告がAのために立替払いをしていた本件各土地に係る固定資産税・都市計画税等の諸費用を差し引いた上、本件売買契約に係る売買代金のうち1958万4300円をAが、残額を原告が取得して分配した。

イ もっとも、本件土地1と本件土地3の価格の割合は、路線価<sup>(1)</sup>を基準とすると、本件土地1が約0.433、本件土地3が約0.566であったところ、これらは、本件各土地について、原告が358080分の156750(約0.437)、Aが358080分の201330(約0.562)という元々有していた各持分の割合とほぼ等しいものであり、原告とAは、本件土地2について売買代金を持分どおりの割合で分配しても、本件土地1と本件土地3の各持分を等価に交換し得るのであった。そこで、原告としては、本件訴訟において、本件土地2の売買代金は、原告が358080分の156750、Aが358080分の201330の持分どおりの割合で分配をするのが正しいと判断するに至ったものであり、再計算の結果、Aが取得した1958万4300円のうち、226万7053円の返金を受けた。

(3) 以上からすれば、原告は、平成25年11月7日に、地方税法73条の7第2号の3に規定する共有物の分割による不動産の取得とし

(1) ここで主張されている「路線価」は、財産評価基本通達14に基づいて設定された路線価の意味で用いられており、固定資産評価基準第1章第3節二(一)3に基づいて付設された路線価の意味で用いられているものではない(本判決第2の4(被告の主張)(2)参照)。

て、本件土地1に係る本件取得をしたことは明らかであり、そして、前記(2)イのとおり、本件土地1と本件土地3の価格の割合と本件各土地について原告とAが元々有していた各持分の割合とは、ほぼ等しく、むしろ本件土地1の価格の割合は原告の持分の割合を下回るから、本件取得は、同号の『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』ものでもないことも明らかである。したがって、原告の本件取得については非課税とされるべきで、本件処分は違法である。」（下線は筆者による。以下同じ）

以上の原告の主張は、【表1】のように整理できる。

【表1】原告の主張

	共有物の分割前	共有物の分割後	
	本件各土地の持分の割合	本件土地1と本件土地3の価格の割合（路線価を基準）	本件土地2の売買代金の分配の割合
原告	③358080分の156750（約0.437）	◎本件土地1：約0.433	④に同じ
A	②358080分の201330（約0.562）	①本件土地3：約0.566	⑤に同じ
主張	平成25年11月7日に本件取得があった。 「◎と①の割合」と「④と⑤の割合」とは、ほぼ等しい。 ◎の割合は、④の割合を下回る。 したがって、持分超過部分の取得はないから、非課税とされるべきである。		

## (2) 被告の主張

被告の主張は、次のとおりである。

「地方税法73条の7第2号の3は、一個の共有物である不動産を持分に応じて現物分割した場合は、その分割により取得した部分は、もともと一個の不動産全体に及んでいた持分が単純に当該不動産の一部に集約され顕在化したものとみることができるところに着目し、土地については一筆の共有地が現物分割される場合を予定したものと解される<sup>12)</sup>。

もっとも、『地方税法の施行に関する取扱いについて（道府県税関係）』（筆者注：平成22年通知(2)）……によれば、複数の共有地で互いに隣接し、その共有者が同一で、かつ、持分割合が同じである場合において、合筆することなく当該隣接する複数の共有地を一体としてとらえて当該持分に応じた分割をしたと

認められるときは、一の共有物を分割した場合に準じて非課税として取り扱って差し支えないものとされている。これは、数筆の共有地であっても、互いに隣接し、その共有者が同一で、持分割合も同じであるときは、それらを合筆して一個の土地とすることも可能であるから、この場合に、合筆することなくその数筆の共有地全体を一括してとらえて持分に応じた現物分割がされたときは、一筆の共有地の分割の場合と異なるところがないことによるものである。

本件では、原告及びAは、本件各土地のうち、本件土地1及び本件土地3を現物分割したというものの、本件土地2については、代

(12) この解釈は、本文IV3(2)(i)で後述する平成9年東京地判の見解を採用したものである。

金分割として、Dにこれを売却し、その所有権をDに移転しているから、本件土地1及び本件土地3については隣接する共有地となっておらず、合筆ができる状態にはなかったというべきであって、原告の本件土地1に係る本件取得に地方税法73条の7第2号の3の適用はない。」

以上の被告の主張は、次のように整理できる。すなわち、平成25年11月7日に本件土地2が売却され、同月8日に本件土地1と本件土地3が現物分割されている。そうすると、当該現物分割の時点で本件土地1と本件土地3は隣接していないから、平成22年通知(2)の要件を満たさない。したがって、本件取得に対して同号は適用されない。

### Ⅲ 判旨

東京地裁は、次のとおり判示して、本件処分を取り消した。

#### 1 「不動産の取得」の意義

「1(1) 不動産取得税は、いわゆる流通税に属し、不動産所有権の移転の事実自体に着目して課されるものであって、不動産の取得者が取得する経済的利益に着目して課されるものではないから、地方税法73条の2第1項にいう『不動産の取得』とは、所有権移転の形式により不動産を取得する全ての場合をいうものと解すべきであり、その取得により経済的な利益の増加を来す場合に限られるものではないと解される（最高裁昭和51年（行ツ）第55号同53年4月11日第三小法廷判決・民集32卷3号583頁参照）。

したがって、共有物である不動産の分割により他の共有者の有していた持分を取得することも、本来は『不動産の取得』に当たるも

のである」。

#### 2 同号の立法趣旨

「地方税法73条の7は、2号の3に掲げる『共有物の分割による不動産の取得（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く。）』については、不動産取得税を課することができない旨を定めている。これは、共有物の分割により不動産を取得した者において、分割前の共有物であった不動産について有していた持分の割合の範囲内で分割後の不動産を取得したのであれば、流通税としての不動産取得税を課すべき不動産所有権の移転が実質的にはなかったものとみることができることから、不動産取得税を非課税とし、同持分の割合を超える部分の取得についてのみ、不動産取得税を課すこととしたものと解される。」

#### 3 「共有物の分割」の意義

「(2) 地方税法73条の7第2号の3の規定は、平成13年法律第8号による地方税法の改正（平成13年4月1日施行）により新設されたものであるところ、同号にいう『共有物の分割』の意義については、同法その他の関係法令において特段の定めがされておらず、民法上の共有物の分割と同義のものと解される。そして、民法256条1項にいう『共有物の分割』には、その方法として、①共有物を持分割合に応じて物理的に分割する現物分割、②共有物を売却してその売得金を分割する代金分割、③共有物を特定の共有者に帰属させ、この者から他の者に対して持分の価格を賠償させる価格賠償の3つの方法があり、共有者間の協議により共有物を分割する場合には、契約自由の原則の下、どのような分割方法を



採るかは共有者が自由に定めることができるものと一般に理解されており、また、地方税法73条の7第2号の3の規定が新設された当時には、既に、最高裁大法廷の判決（最高裁昭和59年(サ)第805号同62年4月22日大法廷判決・民集41巻3号408頁）において、民法258条の規定による裁判上の『共有物の分割』につき、分割の対象となる共有物が多数の不動産である場合には、これらの不動産が数か所に分かれて存在するときでも、これらの不動産を一括して分割の対象とし、分割後のそれぞれの部分を各共有者の単独所有とすることも、現物分割の方法として許されるものであることが明らかにされていたものである。そうすると、地方税法73条の7第2号の3にいう『共有物の分割』も、これらの民法上の理解を踏まえ、共有物である複数の不動産を一括して分割の対象とし、現物分割、代金分割及び価格賠償の各種方法を適宜織り交ぜて行われる共有物の分割もまたこれに含まれるものとして規定されているものと解するのが相当であり、前記(1)のとおり同号の立法趣旨に照らしても、このような態様の共有物の分割を同号の規定対象から除外すべき実質的な理由はないものというべきである。」

#### 4 「分割前の当該共有物に係る持分の割合」の意義

「2(1) ……以上の各事実……と、前記前提事実とを総合すれば、原告及びAは、本件各土地を一括して共有物の分割の対象とする意思の下、いずれも平成25年11月7日、同時に、原告は本件取得をして本件土地1を、AはA取得をして本件土地3を、それぞれ単独所有するに至り、また、原告及びAは、Dから本件売買契約に基づく売買代金の残額3600万円

の支払を受け、同契約に基づき、本件土地2の所有権をDに移転し、後日、その売買代金を合意した割合に従って分配したものと認められる。

(2) そして、地方税法73条の7第2号の3の括弧書きにいう『分割前の当該共有物に係る持分の割合』とは、共有物である複数の不動産を一括して分割の対象とする場合を含め、分割前の全ての分割対象共有物を通じた持分価格の割合を指すものと解され、また、不動産取得税の課税標準となるべき不動産の価格が固定資産課税台帳登録価格又は固定資産評価基準による価格とされていることから、上記の持分価格もこれらの価格によることが相当であるものと解される」。

#### 5 持分超過部分の取得の有無

「本件の場合、共有物の分割の対象となった本件各土地が、もとは一筆の土地である分筆前土地を3筆の土地に分筆したものであり、別紙図面〔筆者注：前記【図1】参照〕のとおり本件各土地の形状・位置関係等に照らしても、分筆前土地と本件各土地との間及び本件各土地相互の間において、単価面積当たりの価格にさほどの格差はないものと認められるから、近似的に面積の割合をもって持分価格の割合とみることができるものと解される。

そこで、分割前の本件各土地における原告の持分に相当する面積の割合と、分割後の本件各土地の総面積に占める原告の取得地（本件土地1）の面積の割合とを比較すると、前者が原告の分筆前土地の持分割合と同じ358080分の156750（約0.438%）であるのに対し、後者が総面積362.37㎡（本件各土地の面積の合計）に対して109.18㎡という割合（約

0.301%<sup>13)</sup>であって、後者は前者を大きく下回るものであるから、原告の本件土地1に係る本件取得には、地方税法73条の7第2号の3の括弧書きにいう『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』に当たる部分がないものと認められる。」

以上の認定は、【表2】のように整理できる。

【表2】持分超過部分の取得の有無（本判決の認定）

共有物の分割前	共有物の分割後
㊸原告の持分に相当する本件各土地の面積の割合：358080分の156750（約0.438） （参考） $362.37\text{m}^2 \times \text{㊸} = 158.62\text{m}^2$	㊸本件各土地の総面積に占める本件土地1の面積の割合：362.37分の109.18（約0.301） （参考）本件土地1の面積109.18 $\text{m}^2$
近似的に面積の割合をもって持分価格の割合とみることができると解されるところ、㊸は㊸を大きく下回るものであるから、持分超過部分の取得に当たる部分がないものと認められる。	

## 6 結論

〔3〕以上からすれば、原告の本件土地1に係る本件取得は、地方税法73条の7第2号の3所掲の『共有物の分割による不動産の取得』に当たり、不動産取得税は非課税となるといふべきであるから、本件処分は違法な処分として取消しを免れない。〕

## IV 検討

### 1 本判決の意義

前記Iのとおり、本判決は、同号の適用要件を示した初めての公表裁判例であるという点に意義がある。その内容は、本件取得に対して同号を適用して非課税とされると解した結論は妥当であると考えられるものの、本判決が示した同号の立法趣旨、同号括弧書にいう「分割前の当該共有物に係る持分の割合」の意義及び持分超過部分の取得の有無の認定方法については妥当であるとは考えられない。

以下、これらの点を詳述する。

### 2 「不動産の取得」の意義

前記Iのとおり、取得税の課税客体は「不動産の取得」（法73条の2第1項）であるところ、本判決が参照する最判昭和53年4月11日民集32巻3号583頁は、「不動産取得税は、いわゆる流通税に属し、不動産所有権の移転の事実自体に着目して課されるものであつて、不動産の取得者が取得する経済的利益に着目して課されるものではないから、地方税法73条の2第1項にいう『不動産の取得』とは、所有権移転の形式により不動産を取得するすべての場合をいうものと解すべきであり、その取得により経済的な利益の増加をきたす場合に限られるものではない」と判示しており<sup>13)</sup>、本判決は、この見解を採用している（前

(13) 同旨の判示として、最判昭和48年11月2日裁判集民110号385頁、最判昭和48年11月16日民集27巻10号1333頁がある。

記Ⅲ 1 参照)。

また、同最判は、「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右規定にいう『不動産の取得』にあたるというべきであり、共有物の分割は共有者相互間において共有物の各部分につきその有する持分の交換又は売買が行われることにほかならないのであるから（最高裁昭和40年（行ツ）第53号同42年8月25日第二小法廷判決・民集21巻7号1729頁参照）、共有不動産の分割により他の共有者の有していた持分を取得することも前記規定にいう『不動産の取得』にあたるものと解すべきである。」と判示しているところ、本判決は、この見解の結論を採用している（前記Ⅲ 1 参照）。

この点、同号の創設前は、同最判のように分割による持分の取得も「不動産の取得」に当たると解する見解のほか、これに当たらないと解する見解<sup>94</sup>もみられた。こうした解釈上の対立は、同号の創設によって解消されたといえよう。なぜなら、同号は、「共有物の分割による不動産の取得（……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く。）」と規定しているところ、この規定は、分割による持分の取得も「不動産の取得」に当たるとを前提にしているものと解されるからである。

以上のことから、本判決のうち、分割による持分の取得も「不動産の取得」に当たると解している部分は妥当であろう。

### 3 同号の立法趣旨

#### (1) 本判決の見解

本判決は、「〔同号の規定は、〕共有物の分割により不動産を取得した者において、分割前の共有物であった不動産について有していた

持分の割合の範囲内で分割後の不動産を取得したのであれば、流通税としての不動産取得税を課すべき不動産所有権の移転が実質的にはなかったものとみることができることから、不動産取得税を非課税とし、同持分の割合を超える部分の取得についてのみ、不動産取得税を課すこととしたものと解される。」とした上で、「〔同号〕括弧書きにいう『分割前の当該共有物に係る持分の割合』とは、共有物である複数の不動産を一括して分割の対象とする場合を含め、分割前の全ての分割対象共有物を通じた持分価格の割合を指すものと解され」と判示している。

そうすると、本判決は、同号の立法趣旨について、「共有物の分割により不動産を取得した者において、」「分割前の全ての分割対象共有物を通じた持分価格の割合」「の範囲内で分割後の不動産を取得したのであれば、流通税としての不動産取得税を課すべき不動産所有権の移転が実質的にはなかったものとみることができることから、不動産取得税を非課税とし……たものと解」しているといえよう。

#### (2) 考察

同号の立法趣旨に関する本判決の見解は、同号の創設の経緯等に照らして妥当とはいえない。以下、詳述する。

##### (i) 同号の創設前の取扱い

前記 I のとおり、同号は、平成13年4月1日に施行されたが（平成13年改正法附則1条柱書本文）、それ以前にも分割による不動産の取得のうち一定の要件を満たすものについては、昭和29年12月28日自丁府発第134号各都道府県総務部長あて自治庁府県税課長通達（以下「昭和29年通達」という）に基づいて非課税とされていた。同通達の内容は、次のとお

りである。

問 甲乙の共有であつた不動産を分割した場合は、課税対象外とすべきか。

答 共有物件の分割については、元来互いに制約を受けるとはいえ、共有物の全部の上に各共有者の権利が存したのを現物分割の場合にはそれぞれ自己に分与される部分以外の部分についての権利を与え合う結果になり、共有者の一人に目的物を与え、他が価額の支払を受ける場合も、価格の支払を受けるのは、自己が目的物上に有していた権利を、目的物を与えられた者に譲渡する対価としてであるから、分割は結局交換ないし売買とその実質を同じくするものである。

従つて、設問の場合は、法律的には課税すべきものであるがこれの具体的な運用に当つては、次によることが適當である。

共有物件の分割が、持分に応じて単純に分割された場合は、一般の原始取得乃至承継取得とはそのおもむきを異にするので課税しないものとし、共有者の一人が持分をこえて不動産を分割取得した場合は、当該こえる部分に対しては課税することが適當である。

同通達にいう「不動産を分割した場合」、  
「現物分割の場合」、「持分に応じて単純に分割された場合」などの表現に照らすと、同通達は、一個の不動産の現物分割による持分の取得のうち、当該取得者が当該分割前に有していた当該一個の不動産の持分の割合を超えない部分の取得を非課税とすることを予定していたものと解される<sup>14)</sup>。

もっとも、同通達は、非課税とされる趣旨を「一般の原始取得乃至承継取得とはそのおもむきを異にするので」と説くのみであり、その「理由は必ずしも明らかでない<sup>15)</sup>」。この点、東京地判平成9年1月29日判自166号50頁（以下「平成9年東京地判」という）は、「本

件通達が、共有不動産の持分に応じた現物分割の場合を課税除外としているのは、一個の共有不動産を持分に応じて現物分割した場合は、その分割により取得した部分は、もともと一個の不動産全体に及んでいた持分が単純に当該不動産の一部分に集約され顕在化したものとみることができる点に着目したことによるものと解<sup>16)</sup>しているところ、この見解は、同通達に基づく非課税の趣旨の理解として妥当であらう。

#### (ii) 同号の創設の経緯

昭和29年通達が発出されて以降、租税行政庁は、同通達に基づいて非課税とする取扱いを「一般的、継続的に行<sup>17)</sup>っていた。裁判例

14) 中村勲「判批」税弘24巻7号60頁（1976年）、山田二郎「共有不動産の分割と不動産取得税」月刊税務事例12巻7号13頁（1980年）、石島弘「資産課税」浅沼潤三郎ほか編『地方自治体系 第三巻』（嵯峨野書院、1995年）287頁参照。

15) 本文で後述する平成9年東京地判は、昭和29年通達は「一筆の共有地が現物分割される場合を予定したものということができる」と説いている。

16) 清永敬次「判批」民商80巻2号242頁（1979年）。

17) 神戸地判平成7年12月25日判自149号27頁。

の中にも当該取扱いを「合理的なものであ<sup>18)</sup>ると評価するものがあつた。ところが、平成9年東京地判及びその控訴審判決である東京高判平成10年8月5日(DI-Law.com判例ID 28162174)(以下「平成10年東京高判」という)は、当該取扱いを「法に反するもの」と判示した<sup>19)</sup>。当該判示から同号の創設までの経緯を、「平成13年版改正税法のすべて」は、次のとおり説いている。

「平成10年8月5日、東京高等裁判所は、この通達について、『いわば法の規定に基づかないで新たな非課税事由を設定するものであり、法に反するものといわざるを得ない(なお、当裁判所も、本件通達のような場合を非課税とすることそれ自体に異論があるわけではないが、非課税とするのであれば、法において規定すべきものであって、これを行政上の運用という方法で賄うことは租税法律主義の見地に照らし許されないと思量するものである。』と判示しました(平成11年3月9日最高裁判所上告審不受理決定により判決確定)。

そこで、今般、従来通達によって講じてきた非課税措置を地方税法上明定することとしました。具体的には、共有物の分割による不動産の取得は、当該不動産の分割前の持分の割合の範囲内であれば形式的所有権の移転として非課税とします(法73の7ⅡのⅢ)。』<sup>20)</sup>

また、平成13年6月14日に地方分権推進委

員会が取りまとめた「法令に根拠のない関与等についての地方公共団体の指摘と関係省庁の対応状況」<sup>21)</sup>(以下「推進委員会報告」という)の中に、「通達では持分に応じて単純に分割された場合は課税しない扱いとするとされているが、東京高裁の判決により、本件通達は租税法律主義に反するとの判断が示され、判決が確定している」<sup>22)</sup>ことを受けた「関係省庁の対応状況」<sup>23)</sup>として、「地方税法等の一部を改正する法律(平成13年法律第8号)(平成13年3月30日公布)による地方税法の改正により、判決の趣旨のとおり法制化」<sup>24)</sup>したと記載されている。

### (iii) 同号の立法意図

同号が創設された理由は、昭和29年通達に基づいて非課税とする取扱いを「法に反するもの」と判示した平成10年東京高判が確定したこと以外には考え難いであろう——同号の創設時において同通達が予定していた非課税の範囲を拡張する必要性があつたことをうかがわせる事実は見当たらない——。また、推進委員会報告によると、総務省は、同通達を「法制化」<sup>25)</sup>する意図をもって同号の法案を作成したと考えられるから、同号の立法意図は、「平成13年版改正税法のすべて」が説いているように「従来通達によって講じてきた非課税措置を地方税法上明定すること」<sup>26)</sup>にあつたと解されよう。

18) 神戸地判・前掲注17)。

19) 平成9年東京地判及び平成10年東京高判と同旨の見解は、それ以前にもみられた。例えば、高梨克彦「判批」シュト169号16頁(1976年)は、昭和29年通達等に基づいて非課税とする取扱いは「法解釈を超えるもので、立法によらずして行政庁が非課税規定を創設したものではないかという疑問すら免れない。」と論じている。

20) 中尾睦ほか『平成13年版改正税法のすべて』(大

蔵財務協会、2001年)550頁〔富安泰一郎〕。

21) 地方分権推進委員会「地方分権推進委員会最終報告—分権型社会の創造：その道筋—(平成13年6月14日)」別紙4(2001年)。

22) 地方分権推進委員会・前掲注(21)別紙4。

23) 地方分権推進委員会・前掲注(21)別紙4。

24) 地方分権推進委員会・前掲注(21)別紙4。

25) 地方分権推進委員会・前掲注(21)別紙4。

26) 中尾ほか・前掲注(20)550頁〔富安〕。

## (iv) 同号の立法趣旨

同号の立法意図が前記(iii)のとおりであったとすると、同号の立法趣旨は、昭和29年通達の趣旨——「一個の共有不動産を持分に依じて現物分割した場合は、その分割により取得した部分は、もともと一個の不動産全体に及んでいた持分が単純に当該不動産の一部分に集約され顕在化したものとみることができる点に着目し」て非課税とされる（前記(i)参照）——が妥当するであろう<sup>27)</sup>。

本判決は、同号の立法趣旨について、これと異なる見解を示しているが（前記(1)参照）、同見解は、同号の創設の経緯及び立法意図と整合しないものであり、妥当とはいえないであろう。

## 4 「共有物の分割」の意義

## (1) 本判決の見解

本判決は、「同号にいう『共有物の分割』の意義については、同法その他の関係法令において特段の定めがされておらず、民法上の共有物の分割と同義のものと解される。」と判示している。

## (2) 考察

本判決が同号本文にいう「共有物の分割」の意義を「民法上の共有物の分割と同義のものと解」している点は妥当であろう。その理由は、次のとおりである。

まず、「共有物の分割」は、民法上の共有物の分割の概念を借用した借用概念であると解される<sup>28)</sup>。借用概念の解釈については、見解（統一説、独立説、目的適合説）の対立はあるものの、法的安定性の見地から、原則として本来の法分野における同義に解する統一説が妥当であろう<sup>29)</sup>。すなわち、借用元と「別意

に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として」<sup>30)</sup>、借用元と同義に解すべきであろう。

この点、同号本文は「共有物の分割による不動産の取得」と規定し、分割の態様によって同号本文に該当するか否かを区別していないから、同号の規定上、「共有物の分割」を民法上の共有物の分割と別意に解すべきことが明らかであるとはいえない。

また、同号の趣旨は、「一個の共有不動産を持分に依じて現物分割した場合は、その分割により取得した部分は、もともと一個の不動産全体に及んでいた持分が単純に当該不動産の一部分に集約され顕在化したものとみることができる点に着目し」て非課税とされるものと解される（前記3(2)(iv)参照）。そうすると、「共有物の分割」とは、現物分割に限られるようにも思えるが、同号は本文と括弧書で構成されており、その規定の仕方に照らすと、同号は、本文で、全ての分割による不動産の取得を定めるとともに、括弧書で、当該取得のうち同号の趣旨に適合しないものを除くことを定めていると解される。そうすると、同号の趣旨に照らしても、「共有物の分割」を民法上の共有物の分割と別意に解すべきことが明らかであるとはいえない。

以上によると、同号本文にいう「共有物の分割」の意義を「民法上の共有物の分割と同義のものと解」する本判決の見解は妥当であ

<sup>27)</sup> 本判決の被告の主張（本文Ⅱ4(2)参照）及び京都府知事裁決・前掲注(2)もこの見解を採っている。

<sup>28)</sup> 堀・前掲注(1)176頁、佐藤・前掲注(1)244頁参照。

<sup>29)</sup> 金子宏『租税法』（弘文堂、第23版、2019年）127頁参照。

<sup>30)</sup> 金子・前掲注<sup>29)</sup>127頁。

ろう。

## 5 「分割前の当該共有物に係る持分の割合」の意義

### (1) 本判決の見解

本判決は、「**【1】**〔同号〕括弧書きにいう『分割前の当該共有物に係る持分の割合』とは、共有物である複数の不動産を一括して分割の対象とする場合を含め、分割前の全ての分割対象共有物を通じた持分価格の割合を指すものと解され、また、**【2】**不動産取得税の課税標準となるべき不動産の価格が固定資産課税台帳登録価格又は固定資産評価基準による価格とされていることから、上記の持分価格もこれらの価格によることが相当であるものと解される」(【 】及び丸囲みの数字は筆者による。以下同じ)と判示している。

### (2) 考察

#### (i) **【1】**について

本判決は、同号括弧書きにいう「分割前の当該共有物に係る持分の割合」の意義を「共有物である複数の不動産を一括して分割の対象とする場合を含め、分割前の全ての分割対象共有物を通じた持分価格の割合」——ここに

いう「持分価格の割合」とは、共有物である不動産の価格に持分の割合を乗じて得た価格をいうものと解される。その意味では、「持分の割合の価格」<sup>31)</sup>又は「持分の価格」という表現が適当であろう。以下、「持分価格の割合」を「持分価格」ともいう——と解している(以下、この見解を「広義説」という)。本判決は、このように解する論拠を明らかにしていないが、その論拠は次のように考えられる。

すなわち、同号括弧書きにいう「共有物」の前に「当該」<sup>32)</sup>という規定があるから、「当該共有物」とは、その前に規定されている同号本文にいう「共有物」を意味するものと解される。この同号本文にいう「共有物」とは、一の共有物を分割の対象とされた場合は当該共有物をいい、複数の共有物を一括して分割の対象とされた場合は当該分割の対象とされた全ての共有物をいうと解される(前記4(2)参照)。また、同号括弧書きにいう「持分の割合」は、分割の前後を比較し、分割前の「持分の割合」を超える部分の取得は課税され、これを超えない部分の取得は非課税とされるものであるところ、当該比較をする場合においては価格を用いるのが合理的であると考えられるから<sup>33)</sup>、「持分の割合」の意義は持分価

31) なお、平成30年大阪地判は、「持分の割合の価格」と表現している。

32) 角田禮次郎は編『法令用語辞典』(学陽書房、第10次改訂版、2016年)581頁は、「当該」の意義について、「『その』、『問題となっている当の』という意味。例えば、『土地の所有者が当該土地を』というように、通常、上に出てきた『土地』という文言を受けて、その所有者が所有しているその土地という意味で、『当該土地』と用いる。」と説いている。

33) 協議による分割は、「契約自由の原則に基づき、……協議さえ成立すれば分割が持分どおりでなく

ても差支えない」(川島武宜=川井健編『新版注釈民法(7)物権(2)』(有斐閣、2007年)474頁(川井))が、「共有者間に協議が調わないとき」(民法258条1項)に行われる裁判による分割は、原則として持分の価格に応じて分割される(最大判昭和62年4月22日民集41巻3号408頁、最判平成8年10月31日民集50巻9号2563頁、最判平成25年11月29日民集67巻8号1736頁参照)。このように、共有物は、終局的には持分の価格に応じて分割され得るものであるから、「持分の割合」の意義を持分価格以外の意義——例えば、持分に応じた面積など——に解することは不合理であると考えられよう。

格と解される<sup>84</sup>。以上のような論拠により本判決は【1】のように解していると考えられる。こうした解釈は、同号の文理に従った解釈であるといえよう。

もっとも、同号の文理に従った解釈は、【1】のような解釈に限られるものではない。すなわち、同号括弧書にいう「分割前の当該共有物に係る持分の割合」の意義を、分割により取得された不動産が当該分割前にその一部又は全部であった共有物に係る持分価格と解することもできよう（以下、この見解を「狭義説」という）。その論拠は次のとおりである。

すなわち、同号括弧書にいう「不動産」の前に「当該」という規定があるから、「当該不動産」とは、その前に規定されている同号本文にいう「不動産」を意味するものと解される。この同号本文にいう「不動産」とは、分割により取得された不動産をいうと解される。そして、「分割前の当該共有物」は「当該不動産」を受けた規定であると解されるから、「分割前の当該共有物」とは、分割により取得された不動産が当該分割前にその一部又は全部であった共有物をいうと解される<sup>85</sup>。例えば、共有物である不動産Eを分割する前提として

複数の不動産に分けられ<sup>86</sup>、当該複数の不動産のうちのいずれかの持分を当該分割により取得された場合の「分割前の当該共有物」は、不動産Eを構成していた当該複数の不動産の全部ということになる。また、共有物である不動産F及び不動産Gを対象とする分割の前提としていずれの不動産も複数の不動産には分けられず、不動産Fの持分を当該分割により取得された場合の「分割前の当該共有物」は、不動産Fということになる——この場合、不動産Fの持分の取得は、その全てが持分超過部分の取得となるから、非課税とならない——。そして、「持分の割合」の意義については、広義説と同様に持分価格と解される。以上のような論拠により狭義説のように解することもできよう。

以上の広義説及び狭義説は、【表3】のように整理できる。

なお、広義説に対しては、次のような批判が考えられる。

第1に、広義説は、「分割前の当該共有物に係る持分の割合」の意義を「分割前の全ての分割対象共有物を通じた持分価格」と解している。広義説がいうように同号括弧書が複数

84) 平成30年大阪地判及び平成30年大阪高判も同旨の見解を採っており、令和2年最判もこれを前提に判断している。

85) 京都府知事裁決・前掲注(2)は、「文言解釈としては、括弧書中の『共有物』は、『当該不動産』が分割により生じる前にその一部分をなしていたところの『共有物』であるからこそ、『当該共有物』の語が用いられていると解することもできる。当該解釈は、一筆の共有地の現物分割という典型的な共有物分割の場合に適合的であり、また、不動産取得税に係る条文の適用単位は例外規定を除き、一の不動産の一の取得であることにも沿うものである。」と説いている。

86) 複数の不動産に分ける方法としては、土地の場

合は「分筆」（不動産登記法39条）があり、家屋の場合は「建物の分割」（同54条1項1号）、「建物の区分」（同項2号）及び「建物の分棟・分割」（平成28年6月8日法務省民二第386号法務局長・地方法務局長あて民事局長通達「不動産登記記録例の改正について」第2の5の2参照）がある。

なお、北野弘久「共有建物の区分所有権の設定と不動産取得税」税経新報544号36頁（2007年）は、「建物の区分」により複数の不動産に分けられた場合において同号が適用されるか否かが争われた訴訟の係属中に、処分行政庁から原告である納税者に対して同号を適用しないで行われた取得税の賦課決定を取り消したい旨の申出があった事例を紹介している。



【表3】「分割前の当該共有物に係る持分の割合」の意義と具体例の帰結

意義	広義説	共有物である複数の不動産を一括して分割の対象とする場合を含め、分割前の全ての分割対象共有物を通じた持分価格		
	狭義説	分割により取得された不動産が当該分割前にその一部又は全部であった共有物に係る持分価格		
具体例の帰結		下線部の土地を合わせて「分割前の当該共有物」に当たるか否か	広義説	狭義説
		①本判決における本件土地1, 本件土地2, 本件土地3	○	○
		②甲と乙が共有する土地Hを, 土地Iと土地Jに分筆し, 土地Iを甲の, 土地Jを乙の, それぞれ単独所有とする分割	○	○
		③甲と乙が共有する隣接している土地Kと土地Lを, 合筆又は分筆することなく, 土地Kを甲の, 土地Lを乙の, それぞれ単独所有とする分割	○	× <sup>(57)</sup>
	④甲と乙が共有する隣接していない土地Mと土地Nを, 土地Mを甲の, 土地Nを乙の, それぞれ単独所有とする分割	○	×	

○：当たる　×：当たらない

の共有物を通じた持分の割合を含む規定であるとすると、「持分の割合」という規定ではなく、「持分の割合の合計」又は「持分の割合を合算したもの」という規定の仕方が採用されていたのではないかと考えられる。

第2に、広義説によると、「分割前の全ての分割対象共有物を通じた持分価格」を超える部分の取得は課税され、これを超えない部分の取得は非課税とされることになる。この点、私法上は、分割の対象となるのは不動産に限られず、動産も含まれるから<sup>(58)</sup>、共有物である不動産及び動産を一括して分割の対象とされた場合は、同号を適用するために、当該動産を含めた全ての分割対象共有物を通じた持分価格を求めなければならないことになる。しかしながら、地方税法は動産を評価するための基準を定めていないから、どのように評価すべきであるのかという疑問が生じる。また、分割対象共有物が不動産のみであったとしても、その中に国外の不動産が含まれていれば、当該国外の不動産を含めた全ての分割対象共有物を通じた持分価格を求めることは困難で

であろう。こうしたことに加えて、そもそも取得税の非課税規定である同号が、分割前の動産又は国外の不動産の持分の割合をも踏まえて非課税の範囲を規定しているとは考え難い。

また、狭義説に対しても、次のような批判が考えられる。

第1に、同号括弧書にいう「共有物」は、その前に「当該」という規定があるから、その前に規定されている同号本文にいう「共有物」を意味するものと解すべきである。

第2に、同号括弧書にいう「当該不動産」が同号本文にいう「不動産」を意味する規定であるとしても、「当該不動産」は、その直後に規定されている「の取得者」を修飾するものであり、「分割前の当該共有物」を修飾するものではないから、「分割前の当該共有物」の意義を狭義に解すべきではない。

(57) 平成22年通知(2)の要件を満たしている場合であっても結論は異なる。

(58) 例えば、不動産、動産、債権及び現金を一括して分割された事案として、東京地判平成27年11月26日 (LEX/DB 文献番号 25534782) がある。

以上のとおり、広義説及び狭義説はいずれも同号の文理に従った解釈であるといえるものの、いずれの説に対しても批判は考えられ、文理のみによって同号の「意味内容を一義的に確定すること」<sup>39)</sup>は困難であるといえる。こうした場合においては、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て同号の「意味内容を一義的に確定する」<sup>40)</sup>べきであるから<sup>41)</sup>、以下、これらの点を検討する。

### ① 規定の趣旨目的

同号の立法趣旨は前記3(2)(iv)のとおりであるから、狭義説は同号の立法趣旨に沿うものといえるが、広義説はこれに沿うものとはいえない。

### ② 立法の経緯

同号の立法の経緯は前記3(2)(ii)のとおりであるから、狭義説は同号の立法の経緯に沿うものといえるが、広義説はこれに沿うものとはいえない。

### ③ 法を適用した結果の公平性・相当性等の実質的な事情

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すると、狭義説は妥当であるといえるが、広義説は妥当であるとはいえない。なぜなら、広義説によると、以下のとおり、通常の交換による不動産の取得に対しても同号の適用により取得税の負担を容易に減少させることができ、不公平・不相当な結果を招来し得ることになるのに対して、狭義説によると、こうした不公平・不相当な結果を招来し得ることにはならないからである。

#### (ア) 通常の交換の場合

例えば、甲と乙が、甲所有の土地O（価格1億円の宅地）と乙所有の土地P（価格1億円の宅地）を交換した場合、通常であれば、甲には土地Pの取得に対する取得税（税額150万円<sup>42)</sup>が、乙には土地Oの取得に対する取得税（同税額）がそれぞれ課されることになる<sup>43)</sup>。

#### (イ) 同号の適用を受ける方法（広義説を採る場合）

広義説によると、前記(ア)の事例において、一括して交換するのではなく、持分の一部を

39) 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第6版、2018年）41頁。

40) 谷口・前掲注39)41頁。

41) 東京高判平成14年2月28日訟月48巻12号3016頁は、平成10年法律第23号による改正前の租税特別措置法41条にいう「改築」が建築基準法上の「改築」と同義であるか否かの判断に当たり、「法令において用いられた用語がいかなる意味を有するかを判断するにあたっては、まず、法文自体から用語の意味が明確に解釈できるかどうかを検討することが必要であり、法文から用語の意味を明確に解釈できない場合には、立法の目的及び経緯、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のうえ、用語の意味を解釈するのが相当である。」と判示している。同旨の判示として、東京地判平成19年4月17日判時1986号23頁がある。

占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社出版、2013年）17頁〔初出2010年〕は、こうした判示の「理解は肯定されるべきであろう。」と論じている。

42) 税額の計算式は次のとおりである（法73条の21第1項本文、73条の15、附則11条の2第1項、11条の5第1項）。

・1億円（土地Pの価格）×2分の1（宅地評価土地の取得に係る課税標準の特例）＝5千万円（課税標準）

・5千万円（課税標準）×100分の3（税率）＝150万円（税額）

43) 等価交換による不動産の取得に対しても取得税は課される（最判昭和45年10月23日裁判集民101号163頁参照）。

交換した上で残りの持分を対象として分割すると、取得税を負担することなく交換することが可能となる。

すなわち、第1に、土地Oに係る甲持分1000分の1と土地Pに係る乙持分1000分の1を交換する。当該交換に伴う取得税の課税標準は、甲の取得及び乙の取得とも5万円<sup>(44)</sup>となるが、取得税には免税点があり、「課税標準となるべき額が、土地の取得にあつては10万円……に満たない場合においては、不動産取得税を課することができない。」(法73条の15の2第1項)とされているから、第1の甲の取得及び乙の取得とも取得税は課されない。

第2に、土地Oに係る甲持分の残り全て

(1000分の999)と土地Pに係る乙持分の残り全て(1000分の999)を対象とする分割により、土地Oを乙の単独所有とし、土地Pを甲の単独所有とする。当該分割前の持分価格は甲及び乙とも1億円であり、当該分割後の持分価格も甲及び乙とも1億円であるから、第2の甲の取得及び乙の取得とも持分超過部分の取得はなく、同号の適用により非課税とされる。

以上のとおり、広義説によると、第1及び第2の方法(以下「取得税回避分割」という)により取得税を負担することなく土地Oと土地Pを交換することが可能となる<sup>(45)</sup>。

なお、前記(A)のような等価交換の場合のみ

(44) 「共有者の一人から持分権の譲渡を受けた場合、その場合にはその持分の割合に応じて当該不動産を取得するものであるから、持分の割合に応じて課税標準が決定されることとなる」(石田直裕「地方税法逐条解説(連載)不動産取得税(第二回)」地方税30巻11号66頁(1979年))から、甲の取得及び乙の取得とも、その課税標準の計算式は次のとおりとなる(法73条の21第1項本文、附則11条の5第1項)。

$$\cdot 1 \text{ 億円 (土地の価格)} \times 1000 \text{ 分の } 1 \text{ (取得持分)} \\ \times 2 \text{ 分の } 1 \text{ (宅地評価土地の取得に係る課税標準の特例)} = 5 \text{ 万円 (課税標準)}$$

(45) 共有物の分割という形式を作出することによって租税負担を減少させる方法は、かつて、登録免許税の負担を減少させるために多用されていた(会計検査院編『平成10年度決算検査報告』(大蔵省印刷局、2000年)435-440頁参照)。すなわち、平成12年3月31日以前は、不動産の所有権移転登記に係る登録免許税の税率が、売買や交換等によるものは1000分の50(以下「標準税率」という)であり、共有物の分割によるものは1000分の6であった(登録免許税法別表第1の1の(2))。この税率の差に着目し、本来は標準税率が適用される売買等であるにもかかわらず、「不動産の所有権を甲から乙に移転する場合に、当初に当該不動産のわずかな持分(例えば100分の1)を売買で移転して甲

乙の共有状態とした後、残りの持分を補償分割として移転する」(同前437頁)方法が用いられていた。この方法によると、「当初の売買には税率1000分の50が適用されるが、これに引き続き補償分割には税率1000分の6が適用されることになる。したがって、全体の持分について売買を登記原因として所有権を移転する通常の場合に比べて登録免許税が少額で済むことになる」(同前)。

そこで、こうした方法によって登録免許税の負担を減少させることができないようにするため、租税特別措置法等の一部を改正する法律(平成12年法律第13号)が施行された。これにより、平成12年4月1日以降は、「従前の共有持分に応ずる部分……以外の部分に対応する登録免許税の税率を、売買等を原因とする登記と同様に1,000分の50とする」(中村信行ほか『平成12年版改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2000年)399頁〔武藤健造＝山上淳一〕)こととされた(同施行後の租税特別措置法84条の4)。なお、現在、同条の規定は、登録免許税法17条1項及び登録免許税法施行令9条に引き継がれている。

以上の法改正の翌年(平成13年)4月1日に同号が施行されていることに鑑みると、立法府は、同号の創設時において取得税回避分割によって取得税の負担を減少させることを容認する意図を持っていたとは考え難いといえよう。

ならず、交換の対象とされた不動産の価格に差があるような場合でも取得税回避分割により一定の範囲で同号は適用される。例えば、土地Q（価格6千万円）と土地R（価格1億円）を交換した場合、土地Qの取得者は、持分超過部分（価格1億円を超える部分）の取得はないから取得税は課されない。他方、土地Rの取得者は、持分超過部分（価格6千万円を超える部分）の取得に対してのみ取得税が課されることになる。

#### ④ 小括

前記①から③によると、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のいずれの観点からも狭義説が妥当であり、広義説は妥当であるとはいえない。

なお、本判決の事案は、分割の前提として分筆前土地を本件各土地に分筆され、そのうちの1筆である本件土地1の持分が取得されたものであるから、広義説又は狭義説のいずれによっても結論を異にすることはない（前記【表3】①参照）。

#### (ii) 【2】について

本判決は、同号括弧書にいう「持分の割合」の意義を持分価格と解した上で、持分価格は「固定資産課税台帳登録価格又は固定資産評価基準による価格」（以下、これらの価格を「基準価格」といい、固定資産評価基準を「評価基準」という）「によることが相当であるものと解される」（以下、この見解を「基準価格説」という）と判示している<sup>46)</sup>。

これに対して、持分価格は「適正な時価」（法73条5号）によるべきであり、財産評価基本通達を参考として求めた評価額（以下「通達価格」という）もこれに含まれると解する見解<sup>47)</sup>もある。確かに、通達価格は「時価によるもの」（同通達1(2)）とされているから、「適正な時価」であるとも思われる。

しかしながら、同号の適用において相続税及び贈与税の課税価格の計算の基礎とされる通達価格を用いることは、取得税に係る他の規定との整合性の観点から妥当であるとはいえない。すなわち、本判決がいうように取得税の課税標準となるべき価格は基準価格が用いられているほか（法73条の21第1項及び2項）、免税点（同73条の15の2）、住宅用地の取得に対する減額（同73条の24）等も基準価格に基づいているから、同号の適用においても基準価格を用いることが取得税に係る他の規定との整合性の観点から妥当であり、通達価格を用いることは妥当であるとはいえない。

以上のことから、本判決が採る基準価格説は妥当であるといえよう。

## 6 持分超過部分の取得の有無

### (1) 本判決の見解

本判決は、「【3】本件の場合には、……分筆前土地と本件各土地との間及び本件各土地相互の間において、単価面積当たりの価格にさほどの格差はないものと認められるから、近似的に面積の割合をもって持分価格の割合とみることができるものと解される。

<sup>46)</sup> なお、平成30年大阪地判は、「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、法73条の21第1項の場合には、固定資産課税台帳に登録された価格であり、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。」と判示している。

<sup>47)</sup> 平成30年大阪地判における原告の主張参照。なお、本判決における原告も通達価格をもって主張している（本文Ⅱ4(1)参照）。

【4】そこで、分割前の本件各土地における原告の持分に相当する面積の割合と、分割後の本件各土地の総面積に占める原告の取得地（本件土地1）の面積の割合とを比較すると、前者が原告の分筆前土地の持分割合と同じ358080分の156750（約0.438%）であるのに対し、後者が総面積362.37㎡（本件各土地の地積の合計）に対して109.18㎡<sup>ママ</sup>という割合（約0.301%）であって、後者は前者を大きく下回るものであるから、原告の本件土地1に係る本件取得には、……『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の取得』に当たる部分がないものと認められる。」と判示している。

## (2) 考察

### (i) 【3】について

【3】の判示は、本判決が示した「持分の割合」の意義と符合していないと考えられる。すなわち、本判決は、【3】の前で、「持分の割合」の意義を持分価格と解した上で、その持分価格は基準価格によることが相当である旨を判示している。これを本件に当てはめると、本件各土地は、分筆前土地から分筆されたものであり、本件取得の時点では「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」（法73条の21第2項）であるから<sup>88</sup>、基準価格によって持分価格が求められることになるはずである（同項）。そうであるにもかかわらず、【3】では、「近似的に面積の割合をもって持分価格の割合とみることができるものと解される。」として、基準価格によらずに持分価格を求めており、本判決が示した「持分の割合」の意義と符合しない当てはめをしている。

もっとも、本件の場合、基準価格によっ

て持分価格が求められていたとしても持分超過部分の取得は認められなかったと考えられるから、同号が適用されて非課税になるという結論を異にすることはなかったであろう。

### (ii) 【4】について

【4】の判示は、「分割前の本件各土地における原告の持分に相当する面積の割合」と「分割後の本件各土地の総面積に占める原告の取得地（本件土地1）の面積の割合」を比較し、「後者は前者を大きく下回るものである」から、持分超過部分の取得はないと認定している。このことから、本判決は、同号括弧書にいう「超える部分の取得」とは、分割前の持分価格と分割後の持分価格とを比較し、後者が前者を超える価格の取得をいうと解していると考えられる。この見解は、同号の文理に沿った解釈として妥当であろう。

## 7 本判決の結論

本判決は、「本件取得は、地方税法73条の7第2号の3所掲の『共有物の分割による不動産の取得』に当たり、不動産取得税は非課税となるというべきであるから、本件処分は違法な処分として取消しを免れない。」と判示しているが、その結論は妥当であるといえよう。なぜなら、本件取得は、共有物の分割により本件土地1の持分が取得されたものであるから、同号本文にいう「共有物の分割による不動産の取得」に当たるとともに（前記4(2)参照）、基準価格によって持分価格が求められていたとしても、持分超過部分の取得は認められなかったと考えられるからである（前記6(2)(i)参照）。

## V 補論：分筆後の土地を合わせて一画地と認定される場合における同号の適用方法

本判決の争点ではないが、土地を対象とする分割の前提として分筆され、分筆後の土地を合わせて一画地と認定される場合において、当該分筆後の土地の価格をどのように評価して同号を適用すべきかについては同号の適用に関する重要な論点であると考えられるから、以下、補論として検討する。

### 1 問題の所在

同号括弧書にいう「持分の割合」とは、持分価格と解される（前記IV 5(2)(i)参照）。この持分価格は基準価格によるべきであるから（同(ii)参照）、持分価格を求める対象が「主として市街地的形態を形成する地域における宅地」（評価基準第1章第3節二）である場合は、「一画地の宅地ごとに画地計算法<sup>48)</sup>を適用して」（同別表第3の2）持分価格が求められることになる。

ここにいう一画地とは、原則として「一筆の宅地によるものと」（同前）される。ただし、「一筆の宅地又は隣接する二筆以上の宅地について、その形状、利用状況等からみて、これを一体をな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、その一体をなしている部分の宅地ごとに一画地と」（同前）される。一画地の認定において所有者の同一性は考慮されないから、例えば、所有者を異にする2筆の土地が隣接しており、当該2筆の土地が「一体をなしている」と認められる場合は、当該2筆の土地を合わせて一画地と認定される<sup>49)</sup>。こうした一画地の認定は、次の【設例】のような場合において同号を適用する上で問題となる。

#### 【設例】

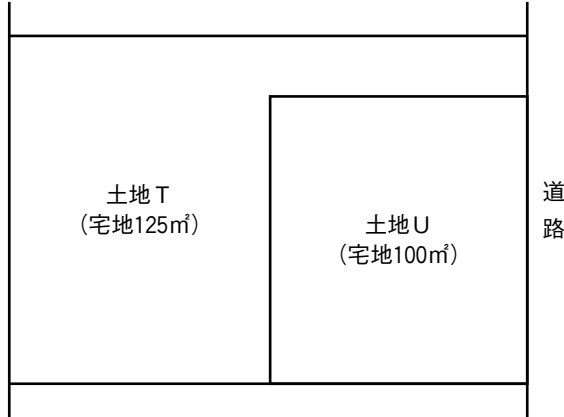
甲と乙は、各持分2分の1で共有する土地S——「主として市街地的形態を形成する地域における宅地」とする——をそれぞれ同じ価値の土地を単独所有できるように現物分割した。具体的には、X年5月1日、土地Sを【図2】のように土地Tと土地U（以下、これら2筆の土地を併せて「両土地」という）の2筆に分筆した上で、同日、土地Tを甲の単独所有とし、土地Uを乙の単独所有とするため、土地Tの乙持分全部を甲に移転するとともに（以下、この甲による乙持分全部の取得を「甲取得」とい

48) 神戸地判・前掲注17, 神戸地判平成8年7月17日行集47巻7・8号605頁, 平成30年大阪地判参照。

49) 画地計算法とは、評価基準別表第3に基づくものであり、「路線価」（同第1章第3節二(一)3）を「基礎として当該路線に沿接する各画地について、それぞれの画地の奥行、間口、街路との状況等が宅地の価格に及ぼす影響を、標準画地のこれらの状況との比較において計算しようとするものである」（固定資産税務研究会編『固定資産評価基準解説（土地篇）』（地方財務協会、2018年）219頁）。

50) 大阪地判平成14年7月19日判自242号58頁, 東京高判平成19年9月27日（平成19年（行コ）第65号）裁判所ウェブサイト, 大阪地判平成22年2月17日判自336号33頁, 東京地判平成29年2月1日判タ1454号141頁, 令和2年最判参照。なお、反対の見解もある。例えば、阿部祐一郎＝山本一清「宅地評価における画地認定の意義」税67巻3号123頁（2012年）は、「処分権限同一の法則性に係る要件（所有者等の同一性）は、本来、画地認定において必要条件であるといえよう。」と論じている。

【図2】 両土地の形状及び位置関係



う), 土地Uの甲持分全部を乙に移転した(以下, この乙による甲持分全部の取得を「乙取得」という)。

両土地は, 土地Sから分筆されたものであり, 現物分割の時点では「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」(法73条の21第2項)であるから<sup>50)</sup>, 両土地の価格は評価基準によって求められることになる(同項)。この場合, 両土地が「一体をなしている」と認められると, 両土地を合わせて

一画地(以下「全筆一画地」という)と認定され, これが認められないと, 両土地をそれぞれ一画地(以下「各筆一画地」という)と認定される。そして, 基準価格は, 一画地ごとに画地計算法を適用して求められるから, 全筆一画地と認定されるか, あるいは各筆一画地と認定されるかによって両土地の基準価格は異なることになる。ここでは, 両土地の基準価格は【表4】のとおりとする。そして, 【表4】を前提とすると, 甲取得及び乙取得に係る持分超過部分は【表5】のとおりとなる。

【表4】 両土地の基準価格

		全筆一画地と認定される場合	各筆一画地と認定される場合
1㎡当たりの評価額(評点数)		両土地: 10万円(点)	土地T: 8万円(点) 土地U: 10万円(点)
基準価格	土地T	10万円 × 125㎡ = 1250万円	8万円 × 125㎡ = 1000万円
	土地U	10万円 × 100㎡ = 1000万円	10万円 × 100㎡ = 1000万円
	合計	2250万円	2000万円

(備考) 一画地を構成する各土地の1㎡当たりの評価額(評点数)は, 全て同一とされる<sup>50)</sup>。

(51) 前掲注(48)参照。

【表5】甲取得及び乙取得に係る持分超過部分

		全筆一画地と認定される場合	各筆一画地と認定される場合
分割前の 持分価格－①	甲 乙	2250万円 × 2分の1 = 1125万円 同上	2000万円 × 2分の1 = 1000万円 同上
分割後の 持分価格－②	甲 乙	1250万円（土地Tの基準価格） 1000万円（土地Uの基準価格）	1000万円（土地Tの基準価格） 1000万円（土地Uの基準価格）
持分超過部分 (②－①)	甲 乙	1250万円－1125万円＝125万円 1000万円－1125万円＝なし	1000万円－1000万円＝なし 1000万円－1000万円＝なし

【表5】のとおり、全筆一画地と認定される場合と各筆一画地と認定される場合とでは、同号の適用結果が異なる。すなわち、前者の場合は、甲には125万円の持分超過部分の取得が認められるから、当該取得に対して取得税が課されるが、乙には持分超過部分の取得は認められないから取得税は課されない。これに対して、後者の場合は、甲及び乙とも持分超過部分の取得は認められないから取得税は課されない。このように一画地の認定次第で同号の適用結果は異なるが、こうしたことは、基準価格に基づいて持分超過部分が算出される結果として是認されるべきであろうか。

## 2 裁判例

【設例】と同様に、分筆後の2筆の土地を対象として分割が行われた事案において、当該2筆の土地を一画地と認定して同号が適用された結果、持分超過部分の取得が認められたことから取得税の賦課決定（以下「本件賦課決定」という）を受けた原告が、本件賦課決定の取消しを求めた訴訟において、【第一審】平成30年大阪地判、【控訴審】平成30年大阪高判及び【上告審】令和2年最判は、それぞれ次のように判示した。

### (1) 平成30年大阪地判

平成30年大阪地判は、次のように判示して、原告の請求を棄却した。

「評価基準の適用に当たっては本件各土地を一画地と評価すべきであって、これらを前提とすれば、本件取得に対する不動産取得税の課税標準及び税額は、別紙『本件処分の根拠及び適法性』〔筆者注：一画地を構成する各土地の1㎡当たりの評価額（評点数）は同一であることを前提として持分超過部分を求め、これに基づいて算出された課税標準及び税額〕に記載するのとおりであると認められる。したがって、本件処分は適法というべきである」。

### (2) 平成30年大阪高判

平成30年大阪高判は、次のように判示して、原判決を取り消し、本件賦課決定を取り消した。

「評価基準は、宅地につき画地を認定した上で当該画地の価格を求めるための様々な定めをおいているものの、当該画地の価格からこれを構成する筆ごとの価格を算出する方法に

52) 東京高判・前掲注50, 令和2年最判, 固定資産税務研究会編『固定資産税実務提要』（ぎょうせい, 1974年）2098頁〔最終加除：2019年〕, 永井克典「固定資産税評価における宅地の画地認定」資産評価情報63号14頁（1991年）参照。



については何ら規定がなく、通常は面積比率に従って案分されているものと考えられ、通常はそれをもって足りるといえる。しかしながら、本件のように、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いえる。そして、一画地を構成する各筆の土地が所有者を異にしている場合、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といえるから、それぞれの土地の価格の割合に従って案分する方がより公平に適するといふべきである。……そして、本件では、本件土地1及び本件土地2は、その価格が等しくなるように分筆されたものであるから<sup>53</sup>、面積が等分されていない以上、面積単価には当然に相違が存在し、面積比率で価格を案分すれば面積の大きい本件土地1には必然的に持分超過部分が生ずることとなるのは明らかであった。この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、違法があるといわざるを得ない。」

### (3) 令和2年最判

令和2年最判は、次のように判示して、原判決を破棄し、被上告人の控訴を棄却した。

「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同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。」(下線は原文による)

「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

53 同高判は、「財産評価〔基本〕通達を参考にして本件各土地の価格が同一となるように本件土地1と本件土地2との分筆線を定めて本件各土地を分筆した」と認定している。

いうべき事情もうかがわれないから（最高裁平成13年（行ヒ）第224号同16年10月29日第二小法廷判決・裁判集民事215号485頁，最高裁平成24年（行ヒ）第79号同25年7月12日第二小法廷判決・民集67巻6号1255頁参照），これを基礎としてされた本件処分に違法はない。」

### 3 検討

#### (1) 令和2年最判の意義

平成2年最判は，最高裁として初めて，同号の適用要件，一画地を構成する各土地の基準価格の算出方法並びに当該算出方法は同号の適用のため地方税法73条の21第2項に基づいて基準価格を算定する場合及び当該各土地の所有者が異なる場合であっても別異に解する理由がない旨を示したことに意義がある。

#### (2) 令和2年最判に対する批判

まず，令和2年最判が示した一画地を構成する各土地の基準価格の算出方法——当該画地の単位地積当たりの評点数に当該各土地の地積を乗じて算出する方法——は合理的であると考えられる<sup>54)</sup>。

次に，同最判は，当該算出方法によって求められた基準価格が適法であれば<sup>55)</sup>，それに基づいて持分超過部分に係る課税標準及び税額が算定されたことに違法はない旨を判示して

いる。すなわち，同最判は，そのようにして求められた持分超過部分は，何ら制約を受けることなく取得税の課税標準及び税額の基礎とすることができるものと解しているように考えられる。

しかしながら，持分超過部分の意義に照らすと，そのようにして求められた持分超過部分は，後記(3)のとおり，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ものと解すべきであろう。

#### (3) 客観的な交換価値の差を限度とする持分超過部分

まず，評価基準によって決定される土地の「価格」（法73条5号，341条5号）とは，「適正な時価」（同前）をいう。「適正な時価」とは，「正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格，すなわち，客観的な交換価値をいうと解される」<sup>56)</sup>。したがって，基準価格が「当該土地の客観的な交換価値を上回れば，当該価格の決定は違法となる」<sup>57)</sup>。

次に，持分超過部分とは，分割前の持分価格と分割後の持分価格とを比較し，後者が前者を超える価格をいう（前記IV 6(2)(ii)参照）。そして，いずれの持分価格も「適正な時価」，すなわち「客観的な交換価値」を表している

54) なお，一画地を構成する各土地の単位地積当たりの評点数が同一となる理由について，東京高判・前掲注50は，「評価基準は，所有者が異なる一体利用地を一画地と認定しこれに画地計算法を適用した場合の各筆の宅地の評点数の付設方法（一画地の評価額の配分方法）については，特段の定めを置いておらず，特段の定めをしないことによって，……特別な配分方法をいずれも採用しないこととし，算出した評点数（単位地積当たり）をそのまま各筆の宅地に適用すべきこととしたものと

解するのが相当である。」と説いている。

55) 同最判は，基準価格が違法となる事由——「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」及び「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」——は示しているものの，基準価格に基づいて求められた持分超過部分が違法となる事由は示していない。

56) 最判平成15年6月26日民集57巻6号723頁。

57) 最判・前掲注56)。

ものであるから、持分超過部分とは、後者の「客観的な交換価値」から前者の「客観的な交換価値」を控除した価格（以下「客観的な交換価値」の差」という）を意味するものといえる。そうすると、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、当該限度を上回る部分に対する取得税の賦課決定は、持分超過部分でない部分の取得に対する賦課決定として違法となると解すべきであろう。

この点、令和2年最判は、一画地を構成する「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。」と説いている。確かに、評価基準によると、一画地を構成する各土地の客観的な交換価値を個別に算定することはできない。しかしながら、このことは、飽くまで評価基準に基づいて当該算定をすることができないということの意味しているにすぎず、当該各土地の客観

的な交換価値が存在しないということの意味するものではない。なぜなら、当然のことながら当該各土地も個別に取引の対象となり得るからである。

それでは、どのようにして「客観的な交換価値」の差を認定すべきであろうか。

思うに、一画地を構成する各土地を個別に取引の対象とされる場合は、当該対象とされる土地の個性に着目して取引価格は形成されるから、当該土地を一画地であると仮定し、これに評価基準を適用することによって「客観的な交換価値」の差を推認することができるものといえる。すなわち、一画地の基準価格を、当該一画地を構成する各土地がそれぞれ一画地であると仮定して求められる各土地の基準価格の割合で按分することによって当該各土地の価格を算出し、これに基づいて「客観的な交換価値」の差を推認することができるものといえよう（その具体例は【表6】のとおり）。

【表6】推認される「客観的な交換価値」の差（【設例】の全筆一画地と認定される場合）

一画地の基準価格 - ㉓	2250万円 (225㎡)
分割前の持分価格 (客観的な交換価値) (㉓ × 持分の割合) - ㉔	甲：2250万円 × 2分の1 = 1125万円 乙：2250万円 × 2分の1 = 1125万円
当該一画地を構成する各土地がそれぞれ一画地であると仮定して求められる各土地の基準価格の割合 - ㉕	土地T：1000万円 (㉖) → ㉖ ÷ ㉗ = 2分の1 (㉘) 土地U：1000万円 (㉙) → ㉙ ÷ ㉗ = 2分の1 (㉚) 合 計：2000万円 (㉗)
分割後の持分価格 (客観的な交換価値) (㉓ × ㉕) - ㉔	甲：2250万円 × ㉘ = 1125万円 (土地Tの価格) 乙：2250万円 × ㉚ = 1125万円 (土地Uの価格)
推認される「客観的な交換価値」の差 (㉔ - ㉔)	甲：1125万円 - 1125万円 = なし 乙：1125万円 - 1125万円 = なし

(備考) ㉓及び㉕の基準価格は【表4】を参照。

そして、その推認が覆される場合——例えば、当該各土地が宅地として通常の用途に供

することができないなど著しく不合理な分割がされている場合<sup>58</sup>——を除いて、当該推認さ

れる「客観的な交換価値」の差を上回る部分に対する取得税の賦課決定は、持分超過部分でない部分の取得に対する賦課決定として違法となると解すべきであろう。

以上を踏まえて【設例】の全筆一画地と認定される場合を考えると、【表6】のとおり、甲取得及び乙取得とも「客観的な交換価値」の差はないものと推認されるから、その推認が覆される場合を除いて取得税は課されないものと解される。

## VI おわりに

本稿では、共有物の分割に係る不動産取得税の非課税要件を検討した。

まず、本判決については、本件取得に対して同号を適用して非課税とされると解した結論は妥当であると解した（前記IV 7参照）。しかしながら、本判決が示した同号の立法趣旨、同号括弧書にいう「分割前の当該共有物に係る持分の割合」の意義及び持分超過部分の取得の有無の認定方法については妥当であるとはいえないと解した（前記IV 3, 5及び6参照）。これらのうち最も重要な論点は「分割前の当該共有物に係る持分の割合」の意義であると考えられる。この意義の解釈次第で同号の適用範囲は大きく異なることになるところ、本判決が採用した広義説は妥当ではなく、狭義説が妥当であると解した（前記IV 5(2)(i)参照）。

次に、本判決の争点ではないが、土地を対象とする分割の前提として分筆され、分筆後の土地を合わせて一画地と認定される場合において、当該分筆後の土地の価格をどのように評価して同号を適用すべきかについては同号の適用に関する重要な論点であると考えら

れるから、補論として検討した（前記V参照）。この点、令和2年最判は、一画地を構成する各土地の基準価格は、当該画地の単位地積当たりの評点数に当該各土地の地積を乗じて算出し、それに基づいて持分超過部分に係る課税標準及び税額が算定されたことに違法はない旨を判示しているが（前記V 2(3)参照）、持分超過部分の意義に照らすと、そのようにして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ものと解した（前記V 3(3)参照）。

なお、現在、共有物である複数の土地を一括して分割の対象とされた事案において、全ての分割対象共有物を通じて同号を適用すべきか否かを争点とする訴訟<sup>58</sup>が係属しており、その判決に注目したい。

## 【追記】

本稿の脱稿後、共有物である複数の土地及び家屋を一括して分割の対象とされた事案において、全ての分割対象共有物を通じて同号を適用することを否定した裁判例（東京地判令和2年1月23日（平成31年（行ウ）第230号）公刊物未登載）に接した。現在、同事件は控訴審に係属しており、その判決に注目したい。

<sup>58</sup> なお、財産評価基本通達7-2(1)は、「宅地の分割が親族間等で行われた場合において、例えば、分割後の画地が宅地として通常の用途に供することができないなど、その分割が著しく不合理であると認められるときは、その分割前の画地を『1画地の宅地』とする。」と規定している。

<sup>59</sup> 京都府知事裁決・前掲注(2)を経て提訴された京都地裁平成31年（行ウ）第5号不動産取得税賦課決定処分取消請求事件。