

## 判例研究

# 不動産取得税の課税対象となる 共有物分割時の持分超過部分の判断方法

(最高裁判所令和2年3月19日第一小法廷判決, 平成31年(行ヒ)第99号,  
不動産取得税賦課決定処分取消請求事件, 民集74巻3号227頁)

高橋祐介

(名古屋大学大学院法学研究科教授)

## 目次

- |                   |             |
|-------------------|-------------|
| I 事実の概要           | 2 本判決の意義と論理 |
| II 判旨             | 3 面積と評価方法   |
| III 検討            | 4 おわりに      |
| 1 不動産取得税の概要と本件の背景 |             |

## I 事実の概要

A(納税者・原告・控訴人)とその弟であるX(上告人。以下、AとXをまとめて「Xら」という。)は、平成25年3月に死亡したBからの遺贈により、土地(以下「分筆前土地」という。)の共有持分をそれぞれ2分の1ずつ取得した。Xらは、分筆前土地の共有物分割を行うため、平成26年11月11日に分筆前土地を2筆に分筆する登記を行ったうえで(分筆後の土地をそれぞれ「本件土地1」、「本件土地2」といい、両者をまとめて「本件各土地」という。)、同月30日に本件土地1(地積617㎡)についてはAがXの持分を全部取得し、本件土地2(地積566㎡)についてはXがAの持分を全部取得し、翌日にその旨の持分全部移転登記を行うことにより、Aが本件土地1、Xが本件土地2を単独所有することとなった。なお、本件各土地は、分筆前土地の時代から、駐車場(コインパーキングと月極駐車場)と

して一体利用されており、また、本件各土地の分筆は財産評価基本通達を参考にして本件土地1と本件土地2の価格が同一になるように行われたものであった。

C府税務事務所長は、本件土地1が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ることから、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。)に従って本件土地1の価格を算定したうえで、その価格が分筆前土地価格の2分の1を超過していることから、その超過部分(以下「本件超過部分」という。)の取得があるとして、平成27年11月5日付で、超過部分についての課税標準額101万3000円、税額3万300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。)を行った。この際の本件土地1の価格の算定は、本件各土地を一画地と認定した上で画地計算法により1平方メートル当たりの評点数を付設して本件各土地の地積(本件土地1と本件

土地2の地積の合計面積1183㎡)を乗じて評価額を算出した上で、本件土地1の地積が本件各土地の地積に占める割合を乗じて行われた。

これを不服として、Aは、平成27年12月22日に大阪府知事に対する審査請求を行った。平成28年7月1日、大阪府知事は、①「地方税法の施行に関する取扱いについて(道府県税関係)(平成22年4月1日、総務都第16号総務大臣通知)」(以下「取扱通知」という。)第5章第1・5の2(1)<sup>1)</sup>によれば、法73条の7第2号の3の持分超過の「判断基準となる不動産の価格の割合とは、結局のところ、固定資産課税台帳の登録価格の割合をい」<sup>2)</sup>、非課税規定の適用に際しては分割前の持分価格と分割後の土地価格の比較により判断されるべきこと、本件土地1と2は一体利用されていることから、本件各土地は法73条の21第2項の固定資産課税台帳に価格が登録されていない不動産として「固定資産評価基準によって決定する価格が適正な時価である」し、また本件各土地を一画地として評価すべきである、②本件各土地の形状が異なることは法73条の21第1項但書の「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いとき」には該当しない、として、審査請求を棄却した(以下「本件判決」という)。これを不服とし

て、Aは大阪府Yを相手取って出訴した。

第一審での争点は、①持分超過部分の有無の判断を法73条の21により決定される価格に基づいて行うことの適否と、②本件各土地を一画地と扱うことの適否<sup>3)</sup>であったが、大阪地裁平成30年1月24日判決(判自445号45頁)は、①法73条の7第2号の3が持分超過部分を除く共有物の分割につき不動産取得税を非課税としている趣旨は、不動産取得が形式的なものであり、その取得の事実から担税力の存在を推定できないためであるところ、持分超過部分の存否は不動産取得税の課税標準たるべき価格であって、それは評価基準に従って決定されるべきである、②本件各土地の形状及び利用状況並びに本件各土地の分筆の経緯からすると、本件各土地を一画地と認定することは評価基準に適合し適法であり、所有者等が異なる隣接地を一画地と認めなかった高松高裁平成23年12月20日判決(判例集未登載)とは事案を異にするなどとして、Aの請求を棄却した。Aはこれを不服として控訴。

控訴審では、第一審同様、①持分超過部分の有無の判断を法73条の21により決定される価格に基づいて行うことの適否、②本件各土地を一画地と扱うことの適否が問題とされたほか、③評価額算出過程についても問題となった。なお、控訴審段階でAは死亡し、弟で

(1) 「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。(以下略)。

(2) 本判決で最高裁が取扱通知に言及していないことにつき、浅妻章如「判批」判例秘書ジャーナル・文献番号HJ100091・12頁(2020)は、取扱通知の軽視、と評価している。しかし当事者がこのような主張をしたかどうかの点はともかく、本件判決を踏まえれば、最高裁が取扱通知に言及する必要がある理由は明確である。最高裁の立場からすれば、取扱通知の持分の「価格の割合」とは要するに「面積の割合」と一致するのであり、したがって最高裁の判断は取扱通知に沿うものである。

あるXが本件訴訟を承継している。

大阪高裁平成30年11月15日判決(判自449号48頁)は、①②につき、第一審判決同様の理由付けでXの主張をいずれも退けたものの、③につき、通常は面積按分で足りると考えられる固定資産評価額の算出の場合と異なり、本件のような持分超過部分の存否判断に際しては、わずかな評価の差異により判断が分かれるから、所有者が異なる各筆から一画地が構成される場合には、各筆の土地の価格<sup>(4)</sup>に従って按分する方がより公平に適するものであり、「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」と判示して、本件処分を取り消した。これを不服として、Yが上告。

## II 判旨

原判決破棄自判。

〔(1)ア 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

(3) 隣接する2筆以上の土地を一画地として認定すること(画地認定)の是非が争われた事例はそれなりに存在し、不動産取得税については神戸地判平成7年12月25日判自149号27頁がある。この事件でも非課税となる共有物分割が問題となったが(後掲注(6)で示すように当時は地税73条の7第2号の3の制定前である)、分割後にそれぞれ単独所有となった分割前共有土地を一画地として扱ってその単位地積当たりの価格を求め(分割前後で単位地積当たりの価格は同じということである)、それを分割後の土地の地積にかけて分割後土地の価格を求めて、分割前持分価格と比較して従来持分の超過の有無を判断している。これは、本稿本文で後述するように、本判決が採用した面積ベースのアプローチと同じである。

同様に、固定資産評価の文脈で画地認定が争われた事例は数多くあり、本稿本文で述べた高松高判平成23年12月20日判例集未掲載(第一審:高松地判平成22年10月25日判例集未掲載, 上告審:最決平成25年7月5日判例集未掲載。一画地として認定せず)のほか、静岡地判昭和34年6月16日行裁例集10巻6号1101頁(納税者側の一画地の主張を認めず)、東京地判平成10年3月19日判自179号22頁(一画地として認定せず)、東京高判平成13年12月26日判時1779号19頁(第一審:東京地判平成13年2月27日判自215号54頁。一画地として認定せず)、東京高判平成23年10月13日裁判所HP(第一審:東京地判平成22年11月30日裁判所HP。一画地として認定)、東京地判平成28年4月22日判自

421号53頁(一画地として認定)がある。逆に一筆を複数画地に分割したことが違法とされた事例(福岡地判平成26年3月4日判自387号38頁)もある。なお、いわゆる住宅用地特例(固定資産税につき地税349条の3の2、都市計画法につき同702条の3)の適用の文脈で、納税者側から複数の土地を一画地と主張する事例もある。神戸地判昭和53年5月10日判時929号55頁(納税者敗訴)、大阪地判平成28年3月17日判自419号51頁、東京高判平成29年8月24日判例集未掲載(第一審:東京地判平成28年11月30日判時2342号33頁。納税者側勝訴)。

(4) 控訴審判決は「それぞれの土地の価格の割合」(分割後各筆の土地の割合)というように、「価格」という言葉を使っているが、この「価格」が何を指しているのか、よく分からない。本件で納税者は①分割後の各筆につき財産評価基本通達に従って評価した。しかし②本件各筆をそれぞれ一画地として評価基準に従って評価する方法もありうるし、その変形として、本件各筆を合わせて一画地として評価した価格を、本件各筆をそれぞれ一画地として評価した価格に従って按分する方法(本稿注(49)及びその本文参照)もある。さらに③不動産鑑定価格による場合もあるであろう。①②③の価格は同じではなく、また各筆の価格割合も①②③で一致するとは限らない。例えば評価基準と財産評価基本通達上の無道路地補正率の適用の差異につき、大阪高判平成28年9月8日裁判所HP(第一審:大阪地判平成27年12月25日判自412号44頁)参照。

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。

イ 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。

もっとも、評価基準に定める画地計算法とは、街路に沿接する標準的な画地の単位地積当たりの価格を示す路線価を基礎として、当該街路に沿接する各画地について、それぞれの画地の奥行、接道の状況、形状等が宅地の価格に及ぼす影響を、標準的な画地のこれらの状況との比較において計量しようとするものであり、具体的には、一画地の宅地につき、路線価に当該画地の状況に応じた所定の補正率を乗じて単位地積当たりの評点数を求め、これに当該画地の地積を乗じて当該画地の評点数を求めるものとされている。そして、前記アのとおり、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。ウ 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。

(2)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

のということが出来る。

(3)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（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。」

原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があり、原判決は破棄を免れず、本件処分の取消請求を棄却した第1審判決は正当であるから、Xの控訴を棄却すべきである（裁判官全員一致）。

### Ⅲ 検討

#### 1 不動産取得税の概要と本件の背景

本最高裁判決（以下「本判決」という。）の

検討を行う前に、まず不動産取得税制を概観し、本件がいかなる背景の下で生じたのかを確認しよう。

不動産取得税は、不動産（土地と家屋。地稅73条1号）の取得に着目して、その不動産所在の都道府県が課す普通税である（同4条2項4号，73条の2第1項，734条1項）。不動産取得税は、流通税の一種として、「不動産の移転の事実自体に着目して課せられるものであつて、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く、法73条の2第1項の「不動産の取得」とは、「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は関係なく、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」（最判昭和48年11月16日民集27巻10号1333頁，1336頁），とされている<sup>(5)</sup>。もっとも、形式的所有権移転等については非課税が定められており（地稅73条の7），共有物の分割で「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」（同73条の7第2号の3かつこ書き）がない、つまり分割前持分を分割後不動産が超過しない場合もこのうちの一つである<sup>(6)</sup>。本件では、この分割前持分が、分割後単独所有不動産を超過するかが問題となっている<sup>(7)</sup>。

(5) 共有物分割が法73条の2第1項の「不動産の取得」に該当することは、すでに最判昭和53年4月11日民集32巻3号583頁で明らかにされている。

(6) 法73条の7第1項2号の3は、平成13年度税制改正（地方税法等の一部を改正する法律，平成13年3月30日法律第8号）により設けられた規定である。これ以前は、持分に応じた単純な共有物分割を非課税とするの通達に基づき実務上の非課税が認められていたが、東京地裁平成9年1月29日判自166号50頁がこのような非課税取扱いを「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」（54頁）と判示したため（そしてその控訴審判決である東京高判平成10年8月5日判例集未登載も原判決の理由を引用する形でこれを是認したため），従来の通達を立法化する形で設けられた、とされる（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）550頁〔富安泰一郎執筆〕）。

不動産取得税賦課の特徴で、本件のような紛争が生じる要因の一つは、その課税標準と税額の算定プロセスにある。不動産取得税の課税標準は不動産取得時のその不動産の価格であるが（地税73条の13第1項）、固定資産課税台帳に登録されている不動産は、その台帳に登録されている価格が不動産取得税の課税標準たる不動産の価格とされ（地税73条の21第1項本文）<sup>(8)</sup>、①登録されていない不動産や、②増改築など特別な事情があって台帳登録価格に依拠しがたい場合には、道府県知事は、評価基準に従って、不動産取得税の課税

標準たる不動産の価格を決定する（同2項、1項但書）。要するに、不動産取得税の課税標準たる不動産の価格は、固定資産税と同様、評価基準に従って決定される。このような評価基準への準拠は、「不動産の価格の評価の統一と徴税事務の簡素合理化をはかるため」（最判昭和50年12月18日判時802号77頁）とされ<sup>(9)</sup>、それゆえ評価の側面に関する両税の裁判例は、相互に先例的位置づけを持ちうる<sup>(10)</sup>。本件でも、不動産取得税に関する最高裁平成16年10月29日判決（本稿注(3)）のほか、固定資産税事案であり、かつ固定資産税における固定資

(7) 法73条の7第2号の3の非課税たるべき共有物の分割に該当するかどうか問題となった事例としては、神戸地判平成7年12月25日・前掲注(3)のほか、東京地判平成28年11月30日判タ1441号100頁がある。この事件では、二人の共有者がいる土地（分筆前土地）を三つに分筆し、共有者が分筆後の1筆の土地をそれぞれ単独所有とした後（現物分割）、残りの1筆を（単独所有とした土地と合わせて）分筆前土地の持分と同じ地積になるような共有状態で第三者に売却した場合（代金分割）が、非課税たるべき共有物の分割に該当するかどうか問題となった。裁判所は、不動産取得税において共有物の分割が非課税とされている趣旨と状況に応じた現物分割を認める最大判昭和62年4月22日民集41巻3号408頁がすでに法73条の7第2号の3新設当時存在していることを踏まえ、同条の「共有物の分割」には「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」（104頁）べき、と判示した。この事件で、裁判所は、法73条の7第2号の3括弧書きの「分割前の当該共有物に係る持分の割合」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」（105頁）が、「本件の場合には、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、…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と解される」（同頁）と判示している。一見すると価格ベースによる持分超過を判断しているように見えるが、その価格は固定資産課税台帳登録価格または評価基準による価格（＝一画地の価格を面積ベースで按分したものであるから、この事件で裁判所は、結局面積ベースで持分超過を判断していることになる。なお、上述の判断を示した後、裁判所は続けて分割前後における面積ベースでの検討を行っていることにも注意されたい。

(8) 不動産取得税の納税者が同税の賦課処分取消訴訟において固定資産課税台帳登録価格の適否を争うことはできない（最判昭和51年3月26日判時812号48頁）。

(9) 不動産取得税は固定資産税の前取理的と位置づけられ、固定資産税と不動産取得税は「観念的に一体的租税」として課税標準が一体的に把握されると説明されている。石島弘『不動産取得税と固定資産税の研究 [租税法研究第3巻]』（信山社、2008）40頁 [書き下ろし]。

産評価が違法となる場合を定式化した最高裁判平成25年7月12日判決(民集67巻6号1255頁)を先例として引用している。

いわゆる取引に着目し、財・サービスと対価(一般には現金)が交換されるタイミングで課税することにより、財・サービスの時価評価と納税資金の確保の問題が解決される点に流通税の特色が存在するといえるが(したがって、原則として実現主義を採用する現在の所得税や法人税、またやはり原則として対価に着目する消費税は、流通税の側面がある<sup>10)</sup>、現在の不動産取得税は少なくとも財(不動産)の時価評価の側面においてこの特色を排除する制度を採用している<sup>11)</sup>。本件でのAとXはなるべく価格的な折半を目指して分筆前土地の分筆を目していたとすると、評価基準に基づくのではなく、市場における対価を可能な限り忠実に測定するという意味での不動

産の市場価格に基づき不動産取得税が課される制度が構築されていれば、本件のような事態の発生は防げたかもしれない。言い換えれば、(必ずしも市場価格とは一致しない)評価基準に基づく価格に基づき不動産取得税が課されるという制度自体に、本件発生の制度的な遠因がある。

## 2 本判決の意義と論理

本判決は、①評価基準の適用上、2筆以上で構成される一画地の単位地積当たり評点数に各筆の面積をかけて各筆の評点数(価格)が求められること(つまり一画地の評点数・価格を各筆の面積按分したものが各筆の評点数・価格になること)を前提に、②法73条の7第2号の3にいう非課税たる共有物分割となるかならないかについても、分割前の持分と上記各筆の評点数・価格を比較して判断す

10) 例えば、固定資産課税台帳に価格が登録されていない不動産につき、評価基準により決定された価格が、その取得時における客観的な交換価値を上回れば、上記価格に基づいてされた不動産取得税の賦課決定は違法となると判示した最判平成16年10月29日裁時1375号1頁は、先例として固定資産税事案である最判平成15年6月26日民集57巻6号723頁を引用している。ただし実際には、不動産取得税事案で固定資産評価を含む固定資産評価事案の先例を引用することはあるが、その逆は見当たらない。

11) 岡村忠生ほか『租税法(第2版)』(有斐閣、2020)4頁[岡村執筆]参照。

12) 日本では、宗教法人がその本来の用に供する境内地・境内建物についての固定資産税は非課税であり(地税348条2項3号)、不動産取得税も非課税であるが(地税73条の4第1項2号)、アメリカの州レベルでは教会等の財産につき財産税(property tax)は一般に非課税であるものの、教会等による不動産譲渡/取得に係る不動産譲渡税(real estate transfer tax)には課税される例が多いとされる(EDWARD A. ZELINSKY, TAXING THE

CHURCH: RELIGION, EXEMPTIONS, ENTANGLEMENT, AND THE CONSTITUTION 67-77 & 99-104 (2017))。Zelinskyはこれを、資産評価(valuation)と流動性(liquidity、納税資金確保のこと)を踏まえての、教会と課税庁の過度のかかり合い(excessive entanglement)で説明する。すなわち、仮に課税をした場合に毎年度資産評価が問題となり(=教会財産に課税庁が毎年関与する)、また教会の納税資金確保が困難(=課税庁側の強制徴収手続の対象になりやすい)な財産税については、教会と課税庁との過度のかかり合いを防止するためにこれを非課税とするが、対価としての現金のやりとりを前提とした不動産譲渡税については、資産評価と流動性に関する教会と課税庁の過度のかかり合いが少ない(逆に非課税とした場合にはその真正性の吟味のために関わり合いを持たざるを得ない)ので、むしろこれを課税する、というものである。Id, at 128-140.

資産評価と流動性の観点からすると、固定資産税と不動産取得税の資産評価に関するリンクは、必然的なものではなく、むしろ不動産取得税の流通税的長所を弱めていると評価できる。

ると明示した点で、先例的意義がある（同種の判断が争われた事例は存在しない）。

本判決の論理を確認しておこう。本判決は、(1)ア 評価基準は、宅地の客観的な交換価値の合理的算定と評価均衡の必要上、形状や利用状況等からみて一体を成している隣接する2筆以上の土地を一画地として画地計算法を適用することを認めている、イ この場合に各筆の宅地の評点数算出方法につき評価基準は明示的な定めを置いていないが、画地計算法とは一画地の宅地につき路線価に所定の補正率を乗じて単位地積当たりの評点数を求め、その画地の地積を乗じてその画地の評点数を求めるものであるから、その画地の単位地積当たりの評点数はその画地全体に等しく当てはまる、ウ 以上から、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の各筆の宅地の評点数は、その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が、このことは非課税に該当しない共有物分割の判断や各筆の不動産取得税の課税標準たる価格算定、各筆所有者が異なる場合であっても別異に解する理由はない、(2)これは画地全体の評点数（価格）を地積比（＝面積ベース）で各筆にあん分する方法であり、本件処分において地積比に応じて本件土地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ている、(3)本件土地1の価格につき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ず、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、これを基礎とする本件処分に違法はない、との理由付けを下した。

このうち、(3)は、上述の最高裁平成25年7月12日判決の踏襲に過ぎず、(1)アは評価基準自体に沿った計算方法の説明であり（評価基準第1章第3節一、別表第3・1及び2参照）、したがって本判決の核心は、(1)イとウの2点にあるといえるだろう（(2)はその言いかえに過ぎない<sup>13)</sup>。なお、控訴審判決は、固定資産評価額算出において(1)イの方法を否定しておらず<sup>14)</sup>、課税対象となる持分超過部分についてのみ別途の方法を要求しているから、そのような別途の方法を否定し、共有物分割の課税非課税を判断する場合や各筆所有者が異なる場合<sup>15)</sup>にも(1)イの方法が当てはまると判断した(1)ウの方が、控訴審判決との関係では重要である<sup>16)</sup>。ただし、非課税たる共有物分割該当性判断において、本判決と同じ考え方は、神戸地裁平成7年12月25日判決（本稿注(3)）や東京地裁平成28年11月30日判決（本稿注(7)）でも示されているから<sup>17)</sup>、その意味で本判決は

13) 浅妻・前掲注(2)・10頁は、(1)イの「画地全体に等しく当てはまる」が論理構成の根であるとしている。

14) 本稿本文で述べたように、本件各土地は他の土地からフェンスや壁により仕切られている駐車場であり、そのような土地が分割されたとしても分割前と変わらず一画地認定されることは明白であった。その場合の共有物分割後の固定資産評価額自体は面積按分で簡単に算定できる。分割後の各土地の固定資産税評価額が不明という見解もあり

（控訴審判決に関する高木良昌「判批」税75巻3号別冊1頁、2頁（2020））、隣接する2筆以上の土地の一画地認定については慎重たるべき、という指摘（小西敦「判批」税75巻8号138頁、152頁（2020）、我妻純子「判批」新・判例解説 Watch（Web版）文献番号z18817009-00-131601969・4頁（2020））もあるが、一般論としてはともかく（一画地認定に関する裁判例について本稿注(3)参照）、少なくとも本件では当てはまらないと思われる。

従来の下級審裁判例と整合的で、かつ目新しいものではないようにも思われる。とはいえ、控訴審判決が示すように、民法258条の共有物分割請求訴訟を含む共有物分割の実務で価格ベースでの按分（ただしこの場合の価格とはなにかはよく分からない）を行っており、しかもそれで不動産取得税の課税は問題となつてこなかったと考えられるから、裁判所自身を含めて寝耳に水的判決であり、実務への影響は大きかろう。民集登載判例とされたのはそれゆえと考えられる。

隣接する2筆以上の宅地が一画地と認定される場合、仮に控訴審判決の示唆するように、各筆の固定資産評価額とそれを元とした不動産取得税の課税標準たる価格は面積ベースで算定し、非課税とされない共有物分割時の超過持分判断はそれ以外の方法（何らかの方法で算定された価格ベース）で算定することになれば、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）<sup>15)</sup>。また、各筆の価格が評価基準に従って算定されるという

15) 下級審裁判例は、評価基準によると隣接する2筆以上の宅地がその形状、利用状況等から見て一体をなしている場合に一画地として評価することができ、それは各筆の所有者が異なっても妥当しうると一貫して判示している。固定資産課税台帳登録価格が争われた事案であるが、大阪地判平成14年7月19日判自242号58頁、神戸地判平成14年11月14日判自244号54頁、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。

16) なお、本判決の評釈である岩崎政明「判批」ジュリ1549号10頁、11頁（2020）は、最高裁の判示につき「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いう疑問が残される」とするが、最高裁が示した方法はもちろん固定資産課税台帳の登録価格算定上もあてはまるから、分筆後の各土地が一画地と認定されている限り（用途などが変更されない限り）、地積が異なる分筆後の土地が「ほぼ等価と決定されるような」ことは生じないと考えられる。

17) 一画地の一部分のみが課税上問題となる場合に、面積按分でその部分の課税関係を決定する（つまり単位地積当たり評点数が一画地全体に当てはまる）発想は、固定資産税と同じ性質を持つ特別土地保有税（保有分）に関する東京地判平成11年3月25日判自197号35頁でもみることができる。その事件では、一画地のうち、その一部のみが特別土

地保有税（保有分）の免除対象となる場合に、一画地の保有税額を算出した後、免除部分の面積割合分だけ税額が免除されるのであって、免除部分のみ一画地として固定資産評価額を算出して税率を適用し、同額を控除するものではないと判示されている。

18) 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111頁、136-137頁（2020）は、評価基準によって決定される価格が土地の客観的な交換価値を上回る場合にその価格決定が違法となる（最判平成15年6月26日民集57巻6号723頁）ことを前提に、複数筆が一画地とされる場合には各筆を個別に（＝各筆を一画地として）評価基準に従い評価した価格（評価額）が各筆の「客観的な交換価値」と推認され、それを基準にして持分超過部分を判断すべき、と提案する。しかし各筆個別の評価額が「客観的な交換価値」と推認されれば、複数筆を一画地として評価した価格は各筆個別の評価額の合計額（客観的な交換価値の合計額）を一般には上回ると推認され（各筆所有者は各筆個別の評価額に基づいた税額以上の税額を払っていることになる）、結局複数筆を一画地として評価する方法自体が違法となるし、共有物分割の場面のみ各筆個別の評価額を用いれば、本稿本文で述べた二つの価格現象が生じる。評価基準が複数筆を一画地と評価する方法を採用し、かつそのような画地認定を裁判所は違法と判断していない以上、上記提案は採用しがたいように思われる。

不動産取得税の原則（地税73条の21第1項及び2項）とも矛盾する。さらに、例えば2筆以上の土地を一画地として評価した価格を、その構成する各筆を別画地として個々に評価した価格で按分して各筆の価格を算定する方法（相続税・贈与税の評価実務で行われる方法<sup>19)</sup>）という二度手間の方法も考えられるが、そのように複雑な手法であれば評価基準に明示されるべきであるし、二度手間がもたらす課税庁の評価上の負担もかなり重いものとなる。本判決は、単位地積当たり評点数×地積で一画地の評点数が算出されるという画地計算法の仕組みから単位地積当たり評点数が一画地のどこにでも同じように当てはまるとのルールを導き出すことにより、上述の二つの価格現象を回避し、評価基準に準拠した価格算定という原則を維持して、制度内矛盾が生じないスッキリとした解釈を行った（＝課税庁に負担をもたらしうような複雑な解釈を採らなかつた）、と評価できる。

### 3 面積と評価方法

#### (1) 市場価格と面積ベースの按分

控訴審判決は、持分超過部分の存否判断に際して（のみ）、所有者の異なる各筆の土地の価格に従って按分する方法を要求した。共有

物分割の訴えの際に裁判所は価格按分を目指すことがあるが、この場合には常に持分超過部分が生じてしまい、不合理であるし、「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、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」というのが、その理由付けである。そして本判決はこの点について何も言及していない。

分筆の仕方に制限がなければ、つまり分割後に不整形地が残ってもよければ、面積ベースでの按分を行いながら、例えば市場価格、あるいはその近似値としての不動産鑑定価格で按分すること<sup>20)</sup>自体は、基本的には不可能ではない、と思われる。したがって、控訴審判決の「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」と判示した命題は、「必然的」という点において偽の可能性が高い。その意味で、本判決はこの部分について言及する必要がない、と考えたのかも知れない。

#### (2) 固定資産評価基準と財産評価基本通達

もっとも、本件では納税者が目指した価格

19) 宇野沢貴司編『令和2年版 財産評価基本通達 逐条解説』（大蔵財務協会、2020）44-45頁によれば、共同ビルの敷地の用に供されている複数所有者の土地はその全体を一画地として評価されるが、各所有者の土地評価額は、(1)各所有者の土地ごとに評基通により評価した価額／各所有者の土地ごとに評基通により評価した価額の比率をかけて算定される。ただし、(2)単純に各土地の地積割合で按分してもよい。以上からもわかるとおり、相続税法上の財産評価の問題は、評価額に影響を及ぼすルールの詳細が、法令でも通達でもなく、たんなる実務解説書レベルで説明されている点にある。

20) ここでは、分割後の各土地を個別に鑑定した価格（国土交通省「不動産鑑定評価基準」（平成26年5月1日一部改正後のもの）第5章第1節I. 1(4)の分割鑑定評価による価格で、同第5章第3節I. 2の限定価格となろう）の比率が分割前の持分比率と同じことを意味する。分割後の各土地が一体利用されていることを前提に、それを一体的に鑑定し各土地に面積按分する場合には、価格按分＝面積按分と同じことになり、面積按分でありさえすれば価格按分でもあるから持分超過部分が生じる可能性はない。

ベースの按分とは何かに着目すべきであろう。第一審判決によると、本件各土地の分筆は財産評価基本通達を「参考にして」（どのように参考にしたのかは不明）、本件土地1と本件土地2の価格が同一になるように行われた、とされている。したがって、本件の真の問題は、市場価格と評価基準による評価の違いではなく、固定資産評価による評価と財産評価基本通達に基づいた評価の違い、いわばルール間の差異をどのように考えるか、であるともいえる。

本件の詳細な事実は明らかではないのであくまで推測に過ぎないが、本件で納税者が財産評価基本通達に基づいた価格にて按分した背景には、価格按分ではない共有物分割が贈与と認定されることによる贈与税の発生を阻止するか、あるいはAとXが相続した本件各土地が相続時に財産評価基本通達に従って評価されたので共有物分割時にも参考にしたとかの事情があるのかもしれない<sup>21)</sup>。本件各不動産は駐車場（雑種地。評価基準第1章第10節）であるが、評価基準によれば、宅地に準じ市街地宅地評価法（同第3節二(一)）に従って、路線価を基礎として各種の補正を行う画地計算法（同別表第3）によって評価が行われることになろう（本件裁決でも同様の手順で評価が行われたことが分かる）。ただし、この場合本件各土地が一体として駐車場として利用されている（壁やフェンスで他の土地と区別されており、本件土地1と2の間に仕切りなどはない）ことから、一体利用されている本件各土地はそれ自体一画地として評価されることになり（評価基準別表第3・2）、また実際上もそのように評価された。

他方、財産評価基本通達上の土地の評価は路線価方式か倍率方式のいずれかであり（評

基準11）、路線価方式であれば路線価を基礎として各種補正を行って評価が行われる。この場合、土地は取得者（所有者）ごとに一画地として評価されることが原則と考えられており<sup>22)</sup>、分割が著しく不合理でない限り、本件各土地についていえば本件土地1と本件土地2を別個に評価することになる。以上からすれば、本件が生じた原因は、本件各土地を一画地とする評価基準のルールと、本件土地1と2を別個に（それぞれ一画地として）評価する財産評価基本通達上のルールの齟齬<sup>23)</sup>によるのではないかと思われる<sup>24)</sup>。なお、財産評価基本通達に従った場合でも、倍率方式であれば固定資産税評価額に一定の倍率をかけて評価するので、本件各土地につき面積ベースの按分を行うと必然的に財産評価基本通達上も価格ベースでの按分となるため、本件のような問題は生じなかったと考えられる。

このような状況下において、結果的に控訴審判決は不動産取得税の非課税規定の適用、すなわち法73条の7第2号の3の「持分の割合を超える部分」の意味と当てはめを、いわば財産評価基本通達のルールに沿う形で解決することを課税庁に求めた。しかしいうまでもなく、租税法律主義の観点からは、法源性のある地方税法（評価基準ではないことに注意）の規定の適用を、なぜ法源性のない通達に合わせる形で行わなければならないのか、という根本的な疑問が生じる。また、贈与等による資産の取得につきその資産の時価に課税する贈与税と、土地の現在の利用状況など現況をベースに評価を行う固定資産税（そしてそれを前提とする不動産取得税）では、土

<sup>21)</sup> この点については、名古屋大学大学院修士課程在学中（当時）の加藤昌司氏から指摘を受けた。

地評価の観点異なるために評価額が異なることは当然ありうる。しかも相続税評価と固定資産税評価が異なりうることは、これまでの裁判例が判示するところである<sup>22</sup>。

以上からすれば、控訴審判決のように考えるのは、相当に無理がある。本判決はあくまで個々の制度（本件では不動産取得税における評価）の統一性（二つの価格現象の回避）や整合性（評価基準に準拠した価格算定という原則）を重視し、評点数算出の仕組みを出発点にシンプルな考え方に沿って淡々と判断を下した。仮に制度的な差異があり、それを解決すべきとすれば、それは立法によってされるべき問題であって、裁判所が考えるべき

問題ではないという冷静な判断が本判決の基底にあるのであろう。価格按分の場合に持分超過部分が生じるのは必然であるという控訴審判決の判示に本判決がなにも言及しなかったのは、そのような判断を裏付けているように思われるが、深読みしすぎであろうか。

### (3) 財産評価基本通達に従った本件各土地の分割

財産評価基本通達と評価基準の適用上、画地認定の方法が異なるという制度的な差異が存在することは上述の通りである。しかしこのような制度的な差異を納税者は甘受せざるを得ないのであろうか？ 言い換えれば、財産

<sup>22</sup> 財産評価基本通達7-2(1)は、一画地の宅地を評価単位としつつ、その注にて遺産分割が著しく不合理であれば分割前の画地を一画地とする旨定めている。雑種地も、利用の単位となっている一団の雑種地（同一の目的に供されている雑種地）を評価単位とする（評基通7-2(7)）。評価単位とは、土地を取得した者がその土地を使用・収益・処分することができる利用単位又は処分単位のこと（国税不服審判所令和2年3月17日裁決事例集118集97頁）であり、所有者の自由な使用収益を制約する他者の権利の有無とその種類によって区分される。所有者の自由な使用収益という観点からすれば、所有者が異なる土地を一画地と認定することは例外的であり、上記宅地と雑種地の評価単位も、所有者ごと評価を前提にしていると考えられる。この点につき、静岡地判平成23年1月28日税資261号順号11605（控訴審：東京高判平成23年7月20日税資261号順号11718、上告審：最決平成24年8月29日税資262号順号12024）は、「相続税法は、相続等により財産を取得した個人について、その者が相続等により取得した財産の全部に対し相続税を課するとしているように（同法2条1項）、原則として、各相続人が相続等によって現実に取得した財産を対象として、各人ごとに課税する遺産取得税方式を採用しており、遺産分割がされた場合には、各相続人が遺産分割によって現実に取得した財産ごとに評価を行うべきものと解さ

れる」（11頁）と判示して、相続税法の構造から所有者ごと評価の原則を理由づけている。当然に所有者ごとの評価が要求されているのであろう。

一体利用されている土地であっても複数所有者がいれば所有者ごとに評価が行われるが（横浜地判平成22年11月17日税資260号順号11558、控訴審：東京高判平成23年4月27日税資261号順号11678、上告審：最決平成24年10月16日税資262号順号12071）、土地所有者が隣地を借りて専属的・一体利用している場合には、隣地も含めて評価されることがある（国税不服審判所平成15年6月6日、同平成26年4月22日裁決事例集95集279頁）。ちなみに本稿注(9)で述べたように、共同ビルの敷地の用に供されている複数所有者の土地は実務上その全体を一区画として評価されるが、各所有者の土地評価額は、(1)個別の土地評価額の価格に従った按分と、(2)地積按分のいずれでもよいとされている。したがってこの取扱いに従えば、仮に本件各土地が財産評価基本通達上の評価単位（一区画）として評価されれば、本件土地1と2の面積が同一であっても価格は同じと認められることになる。

<sup>23</sup> 評価基準における一画地認定と財産評価基本通達のそれとの差異については、2021年1月9日に開催された日本税法学会中部地区研究会の席上で竹本守邦会員など複数の会員から指摘を受けた。

評価基本通達上、価格と面積の双方の按分が両立する方法はないのであろうか？

結論から言えば、両立する方法は存在すると思われる。財産評価基本通達上、不整形地補正（評基通20）や間口狭小補正（評基通20-4）、奥行価格補正（評基通15）などの各種補正が設けられているから、これらを利用する形で相続税（贈与税）評価額と面積の双方において本件土地1と2を按分することは全く不可能というわけではなかろう。その意味で控訴審判決の「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」という判示は、やはり言い過ぎである。

ただしそのような分割は、分割後の土地を必然的に不整形としてしまい<sup>24</sup>、おそらくは市

場価格も下げってしまうことになる。納税者（この場合はAとX）が本件各土地を保有し続ける決断をしたとすると、①面積的に持分超過部分が生じないように本件各土地を不整形に分割するか、それとも②相続税評価額、そしておそらくは市場価格を高額に維持するために、比較的少額の不動産取得税（本件の税額は3万300円である）を甘受してもなお整形地に分割するか（ただし市場価格の観点から本件土地1と2が按分分割されているとは限らない）、のいずれかを選択せざるを得ない。仮に②が一般的に選択されるとすれば、それは不整形地の大量供給につながってしまい、例えば土地基本法1条の定める「土地が有する効用の十分な発揮」といった土地政策の基本

24) もちろん、財産評価基本通達に依拠して分割された本件土地1と2は、市場価格ないしその近似値としての鑑定価格が同じである保証はないし、また本件土地1と2を別の画地として評価基準に依拠して算定された評価額が同じである保証もない。なお、このような所有者が異なる場合の画地認定が相続税と固定資産税で異なることにつき、大阪地判平成14年7月19日・前掲注(15)は、「確かに、実際に所有者が自己の所有する土地についてのみ所有権を移転するのであれば、その交換価値は、一体として利用されている土地全体を1画地として認定して評価するのではなく、所有者が異なるごとに1画地として認定した上で、評価を行うことには合理性が認められ、相続税については、被相続人が所有する土地についてのみ所有権が移転するのであるから、かかる画地認定を行うことは合理的であるといえることができる。しかしながら、通常の取引においては、相続の場合と異なり、必ずしも所有者ごとに取引が行われるとは限らず、一体として利用されている土地全体につき取引がなされることもあり得ること、前述のとおり、土地の利用状況が土地の価格に反映されることに照らすと、一体として利用されている土地全体を1画地として画地認定を行った上で評価を行うことも不合理であるとはいえないというべきである」（60頁）と判示し、相続税評価と固定資産税評価の

差異を所有状況と利用状況というそれぞれの制度的観点から正当化する。無道路地補正率につき同様の判示を行うものとして、大阪高判平成28年9月8日・前掲注(4)参照。

25) 画地認定について相続税評価と固定資産税評価に齟齬がありうることにつき、前注参照。また、東京高判平成23年7月2日税資261号順号11718（第一審：静岡地判平成23年1月28日税資261号順号11605、上告審：最決平成24年8月24日税資262号順号12024。相続税事案）、東京地判昭和62年6月29日判時1248号51頁（固定資産税事案）、大阪地判平成28年3月16日判自420号34頁（固定資産税事案）なども参照のこと。

26) この場合、そのままでは整形地として分割した場合よりも本件土地1と2の相続税評価額を大幅に下げってしまうから、相続税評価の観点からは、「その分割が著しく不合理であると認められるとき」（評基通7-2(1)注）に該当するとして分割前の本件各土地を評価単位とするか、同じく分割前の本件各土地を「利用の単位となっている一団の雑種地」（評基通7-2(7)）と認定して評価単位とした上で、本件土地1と2の面積で按分することになると思われる。したがって、相続税法上の評価額は、不整形地として分割しても下落しない可能性が高い。

方針を損なってしまうから、土地政策の観点から何らかの立法的な措置が必要となろう。しかし、共有物分割が稀で、かつ不動産取得税額が少額であれば、①の選択が行われるので不整形地の大量供給にはならず、少なくとも土地政策の観点からは上記立法的措置は不要である。

裁判所を含む共有物分割の実務に支障があるので、地方税法の改正が必要という主張も、もちろんありえよう。しかし、問題が上述のような財産評価基本通達と評価基準の適用上の齟齬であるとすれば、立法的措置すら必要がないかもしれない。法源性がない財産評価基本通達を変更すればよい（画地認定を評価基準に合わせる）だけの話である。

#### 4 おわりに

以上、雑駁ながら本判決を検討した。まとめると、①評価基準の適用上、2筆以上で構成される一画地の単位地積当たり評点数に各筆の面積をかけて各筆の評点数（価格）が求められることを前提に、法73条の7第2号の3という非課税たる共有物分割となるかならないかについても、分割前の持分と上記各筆の評点数・価格を比較して判断すると明示した点にある、②このことにより不動産取得税において一筆の土地につき二つの価格が存在してしまうことが回避され、各筆の価格が評価基準に従って算定されるという不動産取得税の原則が貫徹されるとともに、課税庁に二度手間をかけるような複雑な解釈が回避された、③本件の真の問題は、相続税（贈与税）評価と固定資産税（不動産取得税）評価において一画地の認定に差異があることが原因であり、前者に合わせて後者を解釈することは、

租税法律主義の観点からも問題がある、④分割前後で面積比と（相続税評価上の）価格比の両方を維持する共有物分割方法は存在するから、控訴審判決の懸念は必ずしも当たらない、⑤本件で問題となった差異を解決するには立法的措置すら必要ないかも知れない、ということである。

本判決は、裁判所を含めて価格比で共有物分割を行ってきた実務に一石を投じた。特に実務上問題となつてこなかった共有物分割時の不動産取得税につき、よく考えてみたら課税すべきであった、という意味で寝耳に水的な判決であり、それゆえ本判決が民集登載判例となった所以と考えられる。しかし、評価基準に従って価格を算定し、その価格を不動産取得税額算定の全体で使うということは、制度的整合性の観点からは当然であり（むしろこれまでの実務がその点を詰めて考えてこなかったところに問題がある）、その意味で解釈論的にはそれほど大きなインパクトを持っていない、というのが、評者の見立てである。

税の趣旨や目的に従って資産評価が行われるとすれば（あるいは税が評価の前提とする市場が異なるとすれば）、税ごとに評価額ないし市場価格が異なるのは、ある意味当然である。税目統一的評価は立法論的には可能であっても税の趣旨目的との齟齬は不可避であり、税目統一的資産評価はなかなか難しかろう<sup>27)</sup>。

<sup>27)</sup> 日本税法学会中部地区研究委員長を長年務めてこられた林眞義先生が、本年1月に逝去された。林先生は、税目ごとの評価の違いに関する論文を、税法学586号に寄稿する予定であった。本稿執筆の背景には、林先生と同じ問題意識があったことをここに附記すると共に、林先生の学恩に深く感謝する次第である。