

資産の譲渡に係る一考察

一過不足の調整を伴う、現物分割がなされる場合の
課税関係を題材に—

藤 山 直 樹

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

所得税法は、所得の種類を 10 種類に分類しており、譲渡所得はその一つにあたる。令和 4 年分の確定申告状況によると、申告所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という）の申告人員は 2,295 万人であるのに対し、土地等の譲渡所得の申告人員は 55 万 2 千人、株式等の譲渡所得の申告人員は 108 万 3 千人である。また、所得金額でみると所得税等の所得金額は 46 兆 3,072 億円であり、そのうち、土地等の譲渡所得金額は 5 兆 4,392 億円、株式等の譲渡所得金額は 4 兆 630 億円である。特に、所得金額

について、所得税等に対する土地等の譲渡所得と株式等の譲渡所得の合計との割合は、約 20.5%とウエートが高く、また、譲渡所得は「理論上も実務上も最も問題が多く、また訴訟の数も最も多い所得類型である。」との指摘もある。

ところで、持分に応ずる共有物の分割をしたときは、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（最高裁昭和 42 年 8 月 25 日判決）とされている一方で、所得税基本通達（以下「所基通という」）により、「土地の譲渡はなかったものとして取り扱う。」とされる。ただし、共有物分割について、過不足の調整を伴う、現物分割が行われる場合の譲渡所得の課税関係については、必ずしも明確ではない。この点を題材として、「資産の譲渡」について考察を行う。

2 研究の概要

(1) 譲渡所得とは

イ 沿革

譲渡所得は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得とする、いわゆるキャピタル・ゲインについて課税するものである。このキャピタル・ゲインが所得税法の課税対象として全面的に取

り入れられたのは、昭和 21 年とされ、その後、シャープ勧告により、みなし譲渡課税が制定されるなど、譲渡所得はアメリカ法の影響を大きく受けるものであるとされる。

しかしながら、その後の改正により、みなし譲渡課税についてはその適用範囲が縮小されることになり、このことが、譲渡所得の理解を複雑にしているといえる。

ロ 所得税法の規定

(イ) 譲渡所得

所得税法 33 条（譲渡所得）は「譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう」と規定する。

資産とは、「譲渡性のある財産権をすべて含む観念」であり、「キャピタル・ゲインを生ずべき資産が『譲渡所得の基因となる資産』となる」とされる。

譲渡とは、「有償であると無償であるとを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念で、売買や交換はもとより、競売、公売、収用、物納、現物出資等による資産の移転が、それに含まれる。」とされる。

また、最高裁は「『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうもの」と判示している。

(ロ) 収入金額

収入金額については、所得税法 36 条（収入金額）で規定されるが、収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、金銭に限らず金銭以外の物又は権利その他経済的な利益を含むこと及び所得の年度帰属については、広義の発生主義であるいわゆる「権利確定主義」を原則とすることを明らかにしているとされる。

(ハ) みなし譲渡課税

所得税法 59 条（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）は、みなし譲渡課税について規定する。

東京地裁は「資産の帰属に変動を生ずるもののうち現実の収入を生

じない贈与等については、右譲渡による収入すべき金額につき、贈与等の譲渡所得の基因となる資産の移転の事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額をもって、当該資産の譲渡があったものとみなして、譲渡収入金額を擬制することとしたのがみなし譲渡所得課税」であると判示している。

ハ 増加益清算説

譲渡所得課税の趣旨について、最高裁は一貫して「譲渡所得に対する課税は、・・・資産の値上りによりその資産の所得者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもと解すべき」であるとして、増加益清算説の立場を採っている。また、学説においても通説とされている。

(2) 課税の繰延べ

固定資産の交換については、所得税法 58 条（固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例）（以下「交換特例」という）で規定されるが、この規定が課税の繰延べを認めているのは、「固定資産が交換されても、同一の用途に供される場合には、投資が継続して行われており、あえて課税するに及ばないという考え方が採用されているから」とされる。

また、大阪高裁は「経済的には資産の移転がなかったと同様の状態が継続しているものとみられるため、課税の機会とみるのが適当ではないといふことがある。また、担税力の観点からみても、交換によってキャピタル・ゲインに相当する金銭を取得したわけではない当事者に譲渡益について課税することは、酷な結果をもたらすこともありうる」と判示している。

所得税法及び租税特別措置法で規定されている課税の繰延べについては、投資の継続性や担税力への配慮が根拠の一つとして、加えて、租税特別措置法においては、収用等事業や土地利用政策上の手法の一つとして円滑な事業等の実施を促進する面があるとされる。

(3) 共有物分割とは

イ 通達の規定

所基通 33-1 の 7 (共有地の分割) は「個人が他の者と土地を共有している場合において、その共有に係る一の土地についてその持分に応ずる現物分割があったときには、その分割による土地の譲渡はなかったものとして取り扱う。」としている。この通達については、「共有関係にある一の資産を現物で分割するということは、その資産の全体に及んでいた共有持分権が、その資産の一部に集約されただけにすぎず、資産の譲渡による収入の実現があったといえるだけの経済的実態は備わっていないということもできる。」とされている。

共有物の分割は「共有持分と対象物の特定された一部分に対する完全な所有権との交換であり、譲渡にあたると考えることも可能だと思われるが、共有物の分割から譲渡所得が発生しないことは、通説、課税実務が一致している。」とされる。

ロ 過不足調整を伴う共有物分割

過不足調整を伴う共有物分割についての判断をしたものに東京地裁平成 20 年 6 月 27 日判決 (税資 258 号-121 (順号 10979)) がある。

(イ) 事案の概要

本件は、土地の共有者であった原告が、原告及び他の共有者を当事者とする共有物分割調停申立事件において、調停で合意された共有物分割に際し、本件調停の条項に基づき他の共有者から分割清算金として受領した 400 万円の金員について、当初、譲渡所得として確定申告 (交換特例を適用 (分割清算金の 400 万円については交換差金)) をし、その後、譲渡所得に当たらないとして更正の請求をしたところ、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、その取消しを求めた事案である。

(ロ) 判決

本件についての判決は、本件が共有物分割にあたり、400 万円は共

有物分割時の補足金であるとしたうえで、要旨（一部省略）は以下のとおりである。

- ① 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を行うことである。
- ② 本件共有物分割は、これにより本件各土地に係る共有持分の交換が行われたものと解される以上、同項の「資産の譲渡」に当たると解するのが相当である。
- ③ 交換としての法的性質を有する共有物の現物分割においても、持分の価格以上の現物を取得する共有者に当該超過分の対価を支払わせ、過不足の調整をすることも現物分割の一態様であると解される。

(ハ) 小括

本件は、交換特例を選択し確定申告をしたものであり、納税者が当初申告をしていない場合の課税についての処理を示すものではない。また、土地の所有者が、共有物分割を行う理由として共有地を分割して他に売却するケースがあると考えられるが、このような場合には、原則として交換特例が適用できない。よって、この裁判例が過不足調整を伴う共有物分割の検討をするうえでの指針になるとは言い難い面がある。

さらに、交換特例には、交換差金が 20%以内という限度があるが、共有物分割においては、そのような規定や課税の繰延べについての規定はない点も相違している。

(4) 共有物分割と譲渡所得（他の制度の検討）

イ 離婚に伴う財産分与

離婚に伴う財産分与のうち、婚姻中に夫婦が協力し合って形成した財産の分与（以下「狭義の財産分与」という）は、共有物の分割と同じであるとの指摘がある。

所基通は、財産の分与として資産の移転があった場合には、その分与をした者は、その分与をした時においてその時の価額により当該資産を

譲渡したこととなるとしている。

また、最高裁は「財産分与として不動産等の資産を譲渡した場合、分与者は、これによって、分与義務の消滅という経済的利益を享受したものである。」とし、譲渡所得の対象になることを示している。

学説の中には、狭義の財産分与は、そもそも資産の譲渡ないし移転にはあたらないと指摘するものがある。

この指摘について検討すると、狭義の財産分与は、①民法は夫婦財産制を規定するが、その利用については婚姻の届出前に契約及び登記が必要なことを要件としていることから、制度自体が普及していないと考えられること、②夫婦財産制が適用されない場合は、法定財産制が採られるが、夫婦のいずれに属するか明らかでない財産は、その共有に属するものと推定されること、③登記には権利推定力があることなどの理由から、婚姻中に取得した財産が潜在的に夫婦共有であるとの考え方は夫婦当事者間には効力があるものの、第三者に対しては対抗できないのではないかと考える。また、財産分与の内容が、慰謝料等なのか狭義の財産分与なのかを第三者が見極めるのは困難ということにもなり、課税の公平の観点から所得税法上、財産分与を区分せず譲渡所得の対象としている判例等は妥当なものといえよう。

ロ 不動産取得税

不動産取得税における「不動産」とは、土地と家屋を総称したものとされ、「不動産の取得」とは、有償、無償を問わず不動産を取得したことを意味するとされる。

不動産取得税における共有物分割について、最高裁は「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。

共有物分割について、不動産取得税と所得税（譲渡所得）を担税力の観点から比較すると、不動産取得税は不動産を取得するという比較的担税力のある機会に相当の税負担を求めるものであるとされるが、所得税

については、収入の実現があったといえる経済的実態が備わっていないなどの観点から担税力の問題があると考ええる。

(5) 令和 3 年民法改正と譲渡所得

令和 3 年に、いわゆる所有者不明土地問題に対応するため、民法の一部を改正するための法律案が国会に提出され、同年 4 月 21 日に可決成立（同月 28 日公布）した。この中には、共有に関する改正も含まれている。

イ 民法改正の内容と問題意識

令和 3 年民法改正において、「所在等不明共有者の持分の取得」（民法 262 条の 2）と「所在等不明共有者の持分の譲渡」（民法 262 条の 3）の規定が創設された。

これらは、所在等不明共有者の持分を他の共有者が自己の持分として取得するか、自己の持分とともに他者に譲渡することが可能となるというものである。

また、所在等不明共有者は、自己の持分を失うこととなるが、その代わりに、持分に対する時価相当額の支払請求権を取得する。なお、他の共有者は、この支払請求権に対応するため、供託金の拠出が義務付けられる。

このように、所在等不明共有者の持分の移転が行われ、支払請求権のみが残されることとなるが、不動産の移転時点では、所在等不明共有者の所在等が不明であることから、所在等不明共有者が得ることとなる所得が、不動産の譲渡による所得になるのか、はたまた、実際に支払請求権を行使した時点で、その行使により供託金を取得したことによる所得となるのが問題となる。

ロ 所得税の取扱い

(イ) 譲渡所得としての該当性

所得税法 33 条は、譲渡所得とは、「資産の譲渡による所得をいう」と規定するが、不動産は「資産」に該当し、所在等不明共有者から他の共有者等への共有持分の移転は、「資産の譲渡」にあたることから、

譲渡所得に該当する。

譲渡所得の課税の根拠は、増加益清算説によるものとされていることから、持分の移転については、譲渡所得とすることが妥当であろう。

(ロ) 譲渡の時期（引渡しがあった日）

所基通 36-12(山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期)は「山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、山林所得又は譲渡所得の基因となる資産の引渡しがあった日によるもの」としている。

名古屋高裁は、所得税法が「いわゆる権利確定主義を採用したのは、課税に当って常に現実収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することにしたものである」としたうえで、判示事項を示している。

そこで、所在等不明共有者の持分の移転について、上記、通達と裁判例を基に検討すると、共有持分の所有権が移転し、所在等不明共有者が取得する共有持分の時価相当額の支払請求権の権利が確定した時点で、引き渡しを認識すべきであろう。その理由は、以下のとおり。

- ① 他の共有者が拋出する供託金は、不動産の権利の移転に伴うものであり、所在等不明共有者にとっては、不動産の権利は失われ、支払請求権しか残らない
- ② 仮に、所在等不明共有者が支払請求権を行使しなかったとしても、その供託金は最終的には国庫に入ることとなり、他の共有者の下には戻らない。つまり、他の共有者からみれば、所在等不明共有者の持分を取得または売却し、供託金を支払った時点で本件は終了する
- ③ 所在等不明共有者にとっては、すでに支払請求権は確定しており、同人の所在等が判明した後、支払請求権の行使の時期によって課税関係に変動があることは、公平の観点からも好ましくない

(6) 共有物分割と譲渡所得についての考察

イ 共有物分割と譲渡所得の関係

共有物分割は譲渡所得になるのかという点については、前述のとおり、「資産の譲渡による収入の実現があったといえるだけの経済的実態は備わっていない」との考え方もあるとされる。

ただし、民法の多数説のみならず、判例も共有物分割が「交換又は売買」に該当するとしていること、課税庁側も裁判においては同様に主張していることからしても、共有物分割は、民法と同じ概念で、譲渡所得の対象となる。

(イ) 共有物分割は非課税か、課税の繰延べはされるのか

交換特例が制定された趣旨は「経済的には資産の移転がなかったと同様の状態が継続しているものとみられるため、課税の機会とみるのが適当ではないということがある。また、担税力の観点からみても、交換によってキャピタル・ゲインに相当する金銭を取得したわけではない当事者に譲渡益について課税することは、酷な結果をもたらすこともありうる」ことへの対応のためとされている。

共有物分割が、共有持分の交換であることを考えれば、交換特例と同様に、一の共有土地を現物分割する場合において、手放すこととなる共有持分と取得することとなる共有持分の価値が同等と認められる場合は、その時点では譲渡がなかったものとして非課税とし、課税の繰延べが行われるべきであろう。

(ロ) 通達による非課税措置について

共有物分割については、所基通により「譲渡がなかったものとして取り扱う」とされる場合がある。

一方で、交換特例や共有物分割をした場合の不動産取得税の非課税措置については法令の規定によって定められている。

共有物分割が「交換又は売買」であり、「譲渡」にあたることとされていることからすると、上記通達は、法令の解釈を示すものではなく、実

務上の取扱いを示すものと考えられる。

租税法律主義の原則からみれば、「譲渡」であるものを「譲渡がなかったものとして取り扱う」ことについては、法律で規定すべきとも考えられる。

しかしながら、共有物分割の処理を通達で定めていることについての批判などは見受けられず、また、「共有物分割は通達により譲渡がなかったものとして取り扱われる」とする多くの論評などがある。

さらに、共有物分割においては、少なくとも登記がされていれば、課税庁としても容易に把握可能であり、元々共有物であることから、その取得価額も明確であり、課税の繰延べが行われても、引き継がれる取得価額に違和感がないことなどが考えられる。

そして、共有物分割についての課税の繰延べについては、行政先例法となっているとみることもでき、必ずしも、法改正をする必要はないと考える。

ロ 過不足調整が行われた場合の課税関係

共有物分割については、過不足調整が行われることも現物分割の一形態として認められているのは、前述のとおりである。この過不足調整の額については、共有物分割自体が「交換又は売買」とされていることから、譲渡所得の対象とすることは妥当であろう。ただし、この場合、過不足調整額の取扱いについて、交換特例の交換差金についての取扱いのような基準があるのかどうか疑問が生ずる。

このことについては、所基通が「持分に応ずる現物分割があったときには、その分割による土地の譲渡がなかったものとして取り扱う」とのみ定め、過不足調整の額に対する取扱いについては示していないため、納税者等の予見可能性を考慮する観点から、過不足調整の額が、仮に 20% を超えていたとしても、過不足調整額の部分についてのみ譲渡所得の対象とすべきであろう。

ただ、極端な例ではあるが、過不足調整額が 90% であったとしたら、

90%部分についてのみ課税する（10%部分のみ繰り延べる）ことには、多少の疑問もある。

この極端な例では「経済的には資産の移転がなかったと同様の状態が継続」されているとはいえないのではないかと考える。また、「担税力の観点からみても・・・酷な結果」とまではいえないのではないかと考える。そうだとすると、上記極端な例の場合には、譲渡はなかったものとはせず、キャピタル・ゲインの清算をすべきということとなろう。

ただし、上記のような極端な例であっても、納税者等の予見可能性を考えれば、過不足調整部分だけに譲渡所得を課税し、その他の部分の課税は繰り延べるべきであるということとなる。

なお、仮に「20%」などの明確な基準を設けるとすると、法制化などが必要となる。そうすることで、過不足調整がある場合の課税の繰延べにより引き継がれる取得価額の金額が明確になるという利点がある。

令和 3 年の民法等の改正により、不動産を取得した相続人に対し、その取得を知った日から 3 年以内に相続登記の申請を義務付ける規定が創設されるなど、今後、「共有」状態が増え、その結果、共有物分割も増えることも想定される。

このような状況に対応するためにも、法制化の検討が必要になることもあるのではないかと考える。

3 最後に

令和 3 年に民法等の改正が行われたが、この改正においては、前述のほか、共有物分割（賠償分割）に関する規定の整備等に関する見直しなども行われている。また、昨今、色々な場面で、民法改正への議論が活発化され、実際に改正も行われている。

たとえば、近年、配偶者居住権の創設や成人年齢の引き下げなどの改正が行われ、また、夫婦別姓や同一姓婚などについても議論がされている。

民法は私法の基本法であることから、改正されると様々な法律に影響を与

え、それによって税法においても同様に法改正が必要になる場面も多くなるう。そうしたことが、将来的には、譲渡所得についての考え方を変えることになるのではないかと考える。今後ともこのような動きに注視していきたい。

目 次

はじめに.....	18
第 1 章 譲渡所得とは.....	20
第 1 節 譲渡所得の位置づけ.....	20
第 2 節 沿革.....	21
1 戦前の譲渡所得課税.....	21
2 戦後の譲渡所得課税.....	21
3 シャウプ勧告とその後の譲渡所得課税.....	22
第 3 節 所得税法の規定.....	23
1 譲渡所得.....	23
2 収入金額.....	25
3 みなし譲渡課税.....	26
第 4 節 増加益清算説と譲渡益所得説.....	27
1 増加益清算説.....	28
2 譲渡益所得説.....	28
第 2 章 課税の繰延べ.....	30
第 1 節 固定資産の交換の場合.....	30
1 「交換」とは.....	31
2 交換差金.....	36
第 2 節 贈与等により取得した資産の取得費等.....	38
1 所得税法の規定.....	38
2 判例及び裁判例.....	38
第 3 節 その他の課税の繰延べ.....	40
1 取用等に伴い代替資産を取得した場合.....	40
2 居住用財産の買換え.....	42
3 特定の事業用資産の買換え.....	43
4 小括.....	44

第 3 章 共有物の分割	46
第 1 節 民法の規定	46
1 共有物の使用と共有物の分割	46
2 令和 3 年改正	47
第 2 節 所得税における取扱い	49
1 通達の規定	49
2 裁判における主張	50
3 小括	51
第 3 節 過不足調整を伴う共有物分割	52
1 事案の概要	52
2 当事者の主張	53
3 判決	54
4 小括	55
第 4 章 他の制度の検討	57
第 1 節 離婚に伴う財産分与	57
1 離婚に伴う財産分与についての課税関係	57
2 狭義の財産分与は譲渡にあたらぬとの指摘	60
3 小括	62
第 2 節 代償分割	63
1 代償分割とは	63
2 代償分割と所得税	64
3 判例及び裁判例	65
4 小括	68
第 3 節 不動産取得税	69
1 不動産取得税とは	69
2 共有物分割について（共通点と相違点）	70
3 小括	71
第 5 章 譲渡所得の射程	73

第 1 節 所在等不明共有者の持分について	73
1 改正民法の内容と問題意識.....	73
2 所得税の取扱い	75
第 2 節 共有物分割と譲渡所得についての考察	78
1 共有物分割と譲渡所得の関係	78
2 過不足調整が行われた場合の課税関係	81
3 小括	82
結びにかえて	83

はじめに

譲渡所得とは、「資産の譲渡による所得をいう」とされ、「資産の譲渡」を課税要件としている。「資産」とは、「譲渡性のある財産権をすべて含む観念」⁽¹⁾とされる。また、「譲渡」とは、「有償であると無償であることを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念」⁽²⁾であり、売買、交換、代物弁済、物納、競売、公売、収用、法人に対する現物出資等による資産の移転が含まれるものと解されている。この、「有償であると無償であることを問わず」ということ自体が「譲渡」の解釈やその射程を難解なものにしている面があり、「特に無償譲渡の場合（たとえば、離婚の際の財産分与として財産を移転する場合）について問題となる。」⁽³⁾との指摘もある。

また、持分に応ずる共有物の分割をしたときは、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（最高裁昭和 42 年 8 月 25 日第二小法廷判決（民集 21 卷 7 号 1729 頁））とされる一方で、「共有関係にある一の資産を現物で分割することは、その資産の全体に及んでいた共有持分権が、その資産の一部に集約されただけにすぎず、資産の譲渡による収入の実現があったといえるだけの経済的実態は備わっていないということもできる。」⁽⁴⁾との考え方もあるとされる。

ところで、共有関係にある一の資産を分割する現物分割について、「現物分割をするに当たっては、当該共有物の性質・形状・位置又は分割後の管理・利用の便等を考慮すべきであるから、持分の価格に応じた分割をするとしても、なお共有者の取得する現物の価格に過不足を来す事態の生じることは避け難いところであり、このような場合には、持分の価格以上の現物を取得する共有者に当該超過分の対価を支払わせ、過不足の調整をすることも現物分割の一態様と

(1) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』265 頁（弘文堂、2021）。

(2) 金子・前掲注(1)266 頁。

(3) 田中治『田中治税法著作集第 3 巻租税実体法の諸相と論点－所得課税』235 頁（清文社、2021）〔初出 1993 年〕。

(4) 檉田明ほか『令和 3 年版所得税基本通達逐条解説』189 頁（大蔵財務協会、2021）。

して許されるものというべき」(最高裁昭和 62 年 4 月 22 日大法廷判決(民集 41 卷 3 号 408 頁))とされているが、こうした過不足の調整を伴う現物分割が行われる場合の譲渡所得の課税関係については、必ずしも明確ではない。

この点を題材として、投資の継続性という観点から設けられている交換の特例などの各種課税の繰延べなど、他の制度との比較をすることにより課税関係を整理するとともに、譲渡所得の課税要件である「資産の譲渡」の射程について考察を行うこととする。

なお、本稿においては、基本的に個人間の不動産取引を前提に研究を進める。

第 1 章 譲渡所得とは

第 1 節 譲渡所得の位置づけ

譲渡所得とは、「資産の譲渡による所得をいう」と所得税法で規定されている。所得税法は、所得の種類を 10 種類に分類しており、譲渡所得はその一つにあたる。令和 4 年分の確定申告状況⁽⁵⁾によると、申告所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という）の申告人員は 2,295 万人（対前年比+0.4%）であるのに対し、土地等の譲渡所得の申告人員は 55 万 2 千人（同▲0.7%）、株式等の譲渡所得の申告人員は 108 万 3 千人（同▲3.3%）である。また、所得金額でみると所得税等の所得金額は 46 兆 3,072 億円（同+0.1%）であり、そのうち、土地等の譲渡所得金額は 5 兆 4,392 億円（同+12.1%）、株式等の譲渡所得金額は 4 兆 630 億円（同▲11.0%）である。所得税等に対する土地等の譲渡所得と株式等の譲渡所得の合計との割合は、申告人員では約 7.1%、所得金額については、約 20.5%となり、所得金額でウェイトが高くなっている。

また、譲渡所得は、「所得税法の定めている 10 種類の所得のうち、理論上も実務上も最も問題が多く、また訴訟の数も最も多い所得類型である。」⁽⁶⁾との指摘もされている。

所得税法で規定される譲渡所得は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得とする⁽⁷⁾、いわゆるキャピタル・ゲインについて課税するものである。このキャピタル・ゲインが所得税法の課税対象として全面的に取り入れられたのは、昭和 21 年とされ⁽⁸⁾、その後、シャープ勧告によりみな

(5) 国税庁ホームページ「令和 4 年分の所得税等、消費税及び贈与税の確定申告状況等について（報道発表資料）」1 頁

（<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0023005-053.pdf>）（令和 5 年 6 月 22 日最終閲覧）。

(6) 金子宏「総説—譲渡所得の意義と範囲—」日税研論集 50 号『譲渡所得の課税』5 頁（日本税務研究センター、2002）。

(7) 最一小判昭和 43 年 10 月 31 日訟月 14 卷 12 号 1442 頁。

(8) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法（6）』5134 頁（第一法規、加除式）。

し譲渡課税が制定されるなど、譲渡所得はアメリカ法の影響を大きく受けるものとなった⁽⁹⁾。

第 2 節 沿革

譲渡所得が所得税法において課税の対象とされたのは、第二次大戦後であったとされ、それ以前の所得税法では、「営利の事業に属さない一時の所得」は、課税しないこととされていたため、譲渡所得は非課税とされていた。そして、昭和 23 年の所得税法の改正において、現在の「譲渡所得」の概念が完成したとされる⁽¹⁰⁾。

1 戦前の譲渡所得課税

明治 20 年に制定された日本では最初の所得税法においては、譲渡所得は非課税とされていた。

大正 7 年に制定された戦時利得税法では、船舶又は鉱業若しくは砂鉱業に関する権利や設備の売却による個人の利得について課税対象とされた。戦時利得税は大正 8 年には一旦廃止されたが、昭和 14 年に臨時利得税として復活し、さらに、昭和 17 年の改正で、この利得税の課税対象として、はじめて不動産や不動産の上に存する権利が加えられた⁽¹¹⁾。

2 戦後の譲渡所得課税

昭和 21 年に臨時利得税は廃止され、所得税法の一部改正により、不動産や不動産上の権利等の譲渡による所得を譲渡所得とした。

(9) 金子・前掲注(1)196-197 頁。戦前は、制限的所得概念のもと、反復的・継続的に生ずる利得のみを所得として観念していた(イギリス及びヨーロッパ諸国の所得税制度は伝統的にこの考え方に基づいている。)が、戦後はアメリカ法の影響をもとに、所得の範囲は包括的に構成されているとし、すべての所得が課税の対象となるとされる。

(10) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法(2-2)』2493 頁(第一法規、加除式)。

(11) 武田・前掲注(8)5134 頁。

昭和 22 年の所得税法の全文改正では、所得を、利子所得、配当所得、臨時配当所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、事業等所得の 8 分類とし、譲渡所得については、それまで非課税とされていた株式、出資、特許権等の資産の譲渡による所得が加えられた。

また、同年に所得税法の一部改正が行われ、新たに一時所得が設けられ所得が 9 分類とされた。この一時所得には、懸賞金や法人からの贈与益のような一時の所得のほか、動産等の譲渡による所得も含まれることとなった。

昭和 23 年の改正においては、「譲渡所得」の定義を「資産の譲渡に因る所得（山林所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。）」

（所得税法 9 条 1 項 7 号）とし、動産等の処分益を一時所得から譲渡所得に変え、現在の譲渡所得の概念が完成したとされる⁽¹²⁾。

3 シャープ勧告とその後の譲渡所得課税

シャープ勧告以前の所得税については、制限的所得概念の考え方に基づいていたとされるが、シャープ勧告によって包括的な所得税とされた。この勧告の影響で、所得税の課税対象は広がり、譲渡所得についても、みなし譲渡課税の創設や全額課税制度の採用⁽¹³⁾など、キャピタル・ゲイン課税としての体制が整えられたといえる。

みなし譲渡課税については、昭和 25 年の税制改正ではじめて設けられ、所得税法の旧 5 条の 2 において、「相続、遺贈又は贈与に因り・・・資産の移転があった場合においては、相続、遺贈又は贈与の時に於いて、その時の価額により、・・・資産の譲渡があったものとみなして、この法律を適用する。」と規定された⁽¹⁴⁾。

その後、様々な要因からみなし譲渡課税の対象は徐々に縮減され、結果的に、このことが譲渡所得の概念や判例及び学説などの理解を困難なものにし

(12) 武田・前掲注(10)2493 頁。

(13) 武田・前掲注(10)2493-2494 頁。

(14) 武田昌輔監修『DHC コンメンタル所得税法(3)』4294 頁(第一法規、加除式)。

ている要因の一つとされる⁽¹⁵⁾。

第 3 節 所得税法の規定

1 譲渡所得

所得税法 33 条 1 項（譲渡所得）は「譲渡所得とは、資産の譲渡（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。以下この条において同じ。）による所得をいう。」と規定し、同条 2 項では、譲渡所得に含まれないものとして、たな卸資産の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡及び山林の伐採又は譲渡による所得をあげている。さらに 3 項では「譲渡所得の金額は、次の各号に掲げる所得につき、それぞれその年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする。」（かっこ書き省略）と規定している。

(1) 資産とは

資産とは、「譲渡性のある財産権をすべて含む観念」⁽¹⁶⁾とされる。

所得税基本通達（以下「所基通という」）33-1（譲渡所得の基因となる資産の範囲）は「譲渡所得の基因となる資産とは、法第 33 条第 2 項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる。」とするが、「この場合の譲渡所得は、いわゆる資産の価値の増加

(15) 岩崎政明「譲渡所得課税における『資産の譲渡』の意義」税務事例研究 98 号 49 頁（2007）。岩崎教授は、「譲渡所得課税の理論（それは、譲渡所得を **capital gain** としてとらえ、資産の時価評価に基づく、保有期間中の値上り益の清算課税を行うものとの考え方をいう）と現行所得税法における譲渡所得関連法規とが整合しておらず、また、判例も、事案によって、あるいは時期によって、譲渡所得課税の理論に整合的な結論をとったり、とらなかつたりしていることにある。」と述べられる。

(16) 金子・前掲注(1)265 頁。

益（キャピタル・ゲイン）に相当するものであることから、そのキャピタル・ゲインを生ずべき資産が『譲渡所得の基因となる資産』となる。』⁽¹⁷⁾とされている。

（2）譲渡とは

譲渡とは、「有償であると無償であるとを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念で、売買や交換はもとより、競売、公売、収用、物納、現物出資等が、それに含まれる。」⁽¹⁸⁾とされる。

また、最高裁⁽¹⁹⁾においても「所得税法 33 条 1 項にいう『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうものと解すべきである。」と判示している。つまり、キャピタル・ゲインを生ずべき資産を移転させる行為を「譲渡」と位置づけているということとなる。

（3）小括

戦後、所得税はシャープ勧告により包括的所得概念に変わったとされるが、この概念の下では、所得はいかなる源泉から生じたものであるかを問わず課税の対象となるとされる。そういった意味からいえば、キャピタル・ゲインについても、毎年、その値上がり益について課税することが想定されよう⁽²⁰⁾。しかしながら、譲渡所得に限らず、個人の担税力を増加させる利得であっても、未実現の利益は原則として課税の対象から除かれていると解さざるを得ないとされる⁽²¹⁾。このことについては、キャピタル・ゲインを生ずべき資産を移転させる行為を「譲渡」と規定し、所得税法 36 条（収入金額）が、「権利確定主義」を原則としていることからしても明らかであろう。

(17) 榎田ほか・前掲注(4)178 頁。

(18) 金子・前掲注(1)266 頁。

(19) 最三小判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 卷 5 号 641 頁〔643 頁〕。

(20) 水野忠恒『大系租税法〔第 4 版〕』253 頁（中央経済社、2023）。

(21) 金子・前掲注(1)196-198 頁。未実現利益が、課税の対象から原則的に除外されていることについては、本質的に所得でないからではなく、それらを捕捉し評価することが困難であるからであり、それらを課税の対象とするかどうかは立法政策の問題であるとされる。

ただし、資産が他に移転しないなどの事情がある場合には、値上り分はいつまでもその利益が実現せず、課税のタイミングが訪れないこととなる。こういったことを背景に所得税法 59 条が設けられたものと考えられる。つまり、所得税法 59 条は、課税を無制限に繰り延べるわけにはいかないという考え方⁽²²⁾が根底にあるとされる。

2 収入金額

収入金額について、所得税法 36 条 1 項 (収入金額) は「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額 (金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額) とする。」と規定している。この規定は、「収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、金銭に限らず金銭以外の物又は権利その他経済的な利益を含むこと及び所得の年度帰属については、広義の発生主義であるいわゆる『権利確定主義』を原則とすることを明らかにしている。」⁽²³⁾とされる。

譲渡所得については、キャピタル・ゲインを生ずべき資産を移転させる行為を「譲渡」と規定しているものの、所得税法 36 条の規定により、未実現利益については課税しないこととされるため、値上り益の全部について課税対象とされていないこととなる。ただし、通常、第三者間の取引であれば、当事者間に贈与の意思は働きにくい⁽²⁴⁾ため、その取引価額自体が時価と捉えることができ、結果的に多くの場合は値上り益について課税しているとも考えられる。また、所得税法 36 条については、「別段の定め」がある場合には適用外とされており、この点ではまさにキャピタル・ゲイン課税といえる。

(22) 増井良啓「租税法入門第 8 回〔所得税 5〕収入金額」法教 362 号 128 頁 (2010)。

(23) 武田・前掲注(10)3122 頁。

(24) 第三者間取引であれば、相手に得や損をさせるため、相場より譲渡価額を高くしたり安くしたりするということは考えにくいといえる。

さらに、個人間の取引については、低額譲渡などの規定はないことからキャピタル・ゲインについて課税はできない場合もあるが、譲渡損を計上させない規定（所得税法 59 条 2 項）や低額譲渡による経済的利益について贈与税を課税する規定（相続税法 7 条）⁽²⁵⁾を置くことで、最低限の課税の公平は保たれているといえよう。

3 みなし譲渡課税

所得税法 36 条 1 項の「別段の定め」の一つとして、みなし譲渡課税の規定がある。所得税法 59 条 1 項（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）は「次に掲げる事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があったものとみなす。」とし、一号では「贈与（法人に対するものに限る。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）」、二号では「著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡（法人に対するものに限る。）」⁽²⁶⁾と規定している。

みなし譲渡課税の趣旨について、東京地裁⁽²⁷⁾は「譲渡所得の金額の計算上収入金額とすべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収

(25) 相続税法 7 条（贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合）は「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合においては、当該財産の譲渡があった時において、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価と当該譲渡があった時における当該財産の時価との差額に相当する金額を当該財産を譲渡した者から贈与により取得したものとみなす。」（かっこ書き省略）と規定している。なお、所得税法と違い、「著しく低い価額の対価」について、相続税法では具体的に規定されていない。

(26) 所得税法施行令 169 条（時価による譲渡とみなす低額譲渡の範囲）は「法第 59 条第 1 項第二号（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）に規定する政令で定める額は、同項に規定する山林又は譲渡所得の基因となる資産の譲渡の時における価額の 2 分の 1 に満たない金額とする。」と規定している。

(27) 東京地判平成 10 年 6 月 26 日訟月 45 卷 3 号 742 頁 [764 頁]。

入すべき金額とされている（同法 36 条 1 項）ところ、資産の帰属に変動を生ずるもののうち現実の収入を生じない贈与等については、右譲渡による収入すべき金額につき、贈与等の譲渡所得の基因となる資産の移転の事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額をもって、当該資産の譲渡があったものとみなして、譲渡収入金額を擬制することとしたのがみなし譲渡所得課税（同法 59 条 1 項一号）である。」と判示し、また最高裁⁽²⁸⁾は「所得税法 59 条 1 項は、同項各号に掲げる事由により譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合に当該資産についてその時点において生じている増加益の全部又は一部に対して課税できなくなる事態を防止するため、『その時における価額』に相当する金額により資産の譲渡があったものとみなすこととしたものと解される。」としている。いずれの判示も資産の移転があった時点での値上り益に課税するというものであり、次節の増加益清算説の考え方に沿ったものといえる。

また、同法 59 条 2 項は、居住者が同条 1 項に規定する資産を個人に対し著しく低い価額（譲渡価額が時価の 2 分の 1 未満）により譲渡した場合において、「当該対価の額が当該資産の譲渡に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上控除する必要経費又は取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額に満たないときは、その不足額は、その山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上、なかったものとみなす。」として、譲渡損を計上させないこととしている。

第 4 節 増加益清算説と譲渡益所得説

譲渡所得についての学説には、増加益清算説と譲渡益所得説がある。

(28) 最三小判令和 2 年 3 月 24 日判タ 1478 号 21 頁〔28 頁〕。

1 増加益清算説

最高裁⁽²⁹⁾は「譲渡所得に対する課税は、・・・資産の値上りによりその資産の所得者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものとして解すべきであり、売買交換等によりその資産の移転が対価の受入を伴うときは、右増加益は対価のうちに具体化されるので、これを課税の対象としてとらえたのが旧所得税法（昭和 22 年法律第 27 号、以下同じ。）9 条 1 項 8 号の規定である。そして対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照して具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたのが同法 5 条の 2 の規定なのである。されば、右規定は決して所得のないところに課税所得の存在を擬制したのではなく、またいわゆる応能負担の原則を無視したものともいいがたい。」と判示している。この判示の中で、清算的に増加益を把握し課税することについて、「このような課税は、所得資産を時価で売却してその代金を贈与した場合などとの釣合いからするも、また無償や低額の対価による譲渡にかこつけて資産の譲渡所得課税を回避しようとする傾向を防止するうえからするも、課税の公平負担を期するため妥当なものというべきであり、このような増加益課税については、納税の資力を生じない場合に納税を強制するものとする非難もまたあたらない。」としている。なお、学説においても通説とされている⁽³⁰⁾。

2 譲渡益所得説

増加益清算説に対し、「課税の対象者が縮小・例外化されてきたみなし譲渡課税の沿革、納税者の租税支払能力への配慮（無償譲渡は譲渡人の資産の減

(29) 最一小判昭和 43 年 10 月 31 日訟月 14 卷 12 号 1442 頁 [1443-1444 頁]。

(30) 金子・前掲注(1)264 頁、水野・前掲注(20)253-255 頁。

少しかもたらさない。)、譲渡による収入金額算定の困難等から、有償譲渡についてのみ実現ありとして譲渡所得課税の対象とするべきである」⁽³¹⁾とするものや、「譲渡所得の内容は、抽象的な保有期間中の値上益ではなく、現実の収入金額から取得価額等を控除した譲渡差益を意味するというべきであって、課税は、対価を伴う有償の譲渡に限定すべき」⁽³²⁾という譲渡益所得説がある。

最高裁⁽³³⁾において「抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっているものである。」と判示したものがあり、この判決が譲渡時に客観的に発生していた資産増加益に課税するという増加益清算説から一定の乖離があるなど、譲渡益所得説への傾きを示しているとも考えられるとの指摘⁽³⁴⁾もある。

ただし、判例は「譲渡所得に対する課税は、・・・資産の値上りによりその資産の所得者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもの」と解すべき⁽³⁵⁾との立場を維持していることから、譲渡所得課税の趣旨としては増加益清算説の立場が採られているものといえよう⁽³⁶⁾。

(31) 首藤重幸「キャピタル・ゲイン課税を巡る諸問題」水野正一編著『21世紀を支える税制の論理第5巻資産課税の理論と課題』138頁(税務経理協会、2005)。首藤名誉教授は、「包括的所得税の考え方からは増加益清算説が導かれることになる。」と述べられる。

(32) 田中・前掲注(3)236頁。田中名誉教授は、「そのいずれかが妥当かという問題は、対立の平面が同じかなど、判然としない点があるので、必ずしも単純にはいえない。」としつつ、「基本的には、譲渡益所得説に立つべきであろう。」と述べられる。

(33) 最一小判平成18年4月20日訟月53巻9号2692頁[2700頁]。

(34) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』98頁(弘文堂、2022)。

(35) 前掲注(29)[1443頁]。なお、当判決は、最高裁昭和47年12月26日第三小法廷判決(民集26巻10号2083頁)のほか、多くの判決において引用されている。

(36) 佐藤・前掲注(34)146-148頁。佐藤教授は、「譲渡所得の計算(特に譲渡費用が関連する論点)については、『実現した譲渡所得』の金額に焦点をあてた・・・判断がなされる一方で、譲渡所得課税の趣旨が問題とされる場面では、・・・ブレることなく、清算課税説にもとづく判断がなされると予想して良いように思われる。」と述べられる。

第 2 章 課税の繰延べ

譲渡所得は、増加益清算説の立場を採り、資産が他に移転するのを機会にこれを清算して課税するものとされている。一方、みなし譲渡課税は、その適用範囲が縮小されてきたことなどから、相続・贈与などのように資産が他に移転するのを機会には課税されない場合もある。ただし、単に非課税となるわけではなく、課税を繰り延べ、次の譲渡の機会に併せて課税することとなる。

また、所得税法 36 条 1 項は「別段の定め」として除外規定を置いているが、このうち、同法 58 条（固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例）、同法 60 条（贈与等により取得した資産の取得費等）は課税の繰延べに関する規定である。

相続・贈与などについては、みなし譲渡課税の規定が適用されないが、この場合、「所得税法 60 条 1 項による租税属性の引継ぎが重要である。」⁽³⁷⁾とされる。そして、「租税属性の引継ぎは、所得税法 60 条と 58 条では異なる。」⁽³⁸⁾とされている。

第 1 節 固定資産の交換の場合

固定資産を交換する場合、「交換」という言葉からは、「等価」であることが連想される。ただし、現実の交換の際には、交換する物の間に、価値の差が生ずることもあり、いわゆる交換差金が発生することが想定される。本稿の題材としている共有物分割は、共有者相互間の持分の交換であることから、所得税法が「交換」をどのように扱っているかは、重要な論点と考える。このため、「交換」については、詳細に検討を行うこととする。

(37) 中里実ほか『租税法概説〔第 4 版〕〕117 頁（有斐閣、2021）。租税属性とは、「取得費等の額や短期・長期譲渡所得の区分等の課税に関わる情報（いついくらで資産を買ったか等）」とされる。

(38) 中里ほか・前掲注(37)119 頁。

1 「交換」とは

(1) 民法の規定

民法 586 条 1 項は「交換は、当事者が互いに金銭の所有権以外の財産権を移転することを約することによって、その効力を生ずる。」と規定し、同条 2 項は「当事者の一方が他の権利とともに金銭の所有権を移転することを約した場合におけるその金銭については、売買の代金に関する規定を準用する。」と規定している。民法は、第 3 編（債権）の第 2 章（契約）の中で第 4 節に「交換」を規定しているが、条文については、この 586 条の 1 条のみである。交換については、有償契約の一種として、売買の規定を準用することとされている⁽³⁹⁾。このことについては、古来、貨幣がない時代から、人々は物々交換を行っていたのであり、貨幣ができてからは、貨幣と物を交換する、すなわち売買することで経済活動を営んできたと考えると、それらの性質が近いものであるといえよう。

(2) 所得税法の規定

イ 沿革

所得税法 58 条が規定されたのは、昭和 40 年の税制改正（所得税の全文改正）である。それまでは、昭和 34 年に規定された所得税法施行規則⁽⁴⁰⁾により交換については譲渡がなかったものとみなされていた。

所得税法施行規則で規定された理由は、「譲渡所得が発生する原因たる『資産の譲渡』とは、売買のほか、交換、収用も含むものとして取扱われているのであるが、収用の場合には、公共の利益のための犠牲としての考慮から租税特別措置法の改正で原則として所得税は課税されないこととされ、また、居住用財産、採塩用財産、耕作用財産及び国有機械との交換については、同様に租税特別措置法において、それぞれの目的

(39) 我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法－総則・物権・債権－〔第 7 版〕』1229 頁（日本評論社、2021）。

(40) 所得税法施行規則 9 条の 7（土地、建物等の交換の場合の譲渡所得計算の特例）では、個人が 1 年以上有していた土地（借地権を含む。）、建物（これに附属する設備及び構築物を含む。）、船舶又は機械及び装置が交換の特例の対象資産とされていた。

達成のためにその特例措置が設けられておりますが、交換、それも広い意味の交換でなく種類を同じくする資産の交換については、交換そのものによって何等所得の発生はないものとし、たとえ所得の発生はあったにしても、交換によって譲渡した資産（以下譲渡資産という。）の取得価額を、交換によって取得した資産（以下取得資産という。）の取得価額とすることとし、その後取得資産について譲渡があるまで課税を延期することとしても大して弊害が生じないこと等を考慮して、次のような交換の場合には、原則として譲渡所得を課さないとする特例を設けることとされた⁽⁴¹⁾と説明されている。

また、この交換についての課税の特例が施行規則から所得税法に改正されたきっかけとなったのは、税制調査会の答申に基づくものである。

当時、税制調査会⁽⁴²⁾は、所得税法及び法人税法の構成と表現方法に関する問題について「納税者の負担及び制度の仕組み等に関する基本的事項はすべて法律に規定するが、他面、課税関係に多くみられるところのきわめて専門的、技術的な面や手続にわたる事項については、法律で制度の骨子を規定したのち、その内容の詳細は政令以下で規定することとする。」と答申した。また、それまで所得税法施行規則等の本則で定められていた交換の特例を所得税法の本法で定めるべきとしたうえで、交換の対象資産、買換えの時期等細部にわたって答申⁽⁴³⁾している。そして、この答申を受けて実施された昭和 40 年度の税制改正にあたっては、「税法の体系的な整備」、「表現の平明化」及び「規定の整備合理化」の 3 点を基本方針に掲げ、「税法の体系的な整備」の中で「従来は、納税者の税負担に関する極めて重要な事項でも取扱通達によって処理されているものが少なくなかったのでありますが、今回の全文改正で取扱通達のう

(41) 仲尾庄一「昭和 34 年 4 月施行 改正税法詳解 改正所得税法等について」税通 14 卷 6 号 117 頁（1959）。

(42) 税制調査会昭和 38 年 12 月「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」1 頁。

(43) 税制調査会・前掲注(42)53-56 頁。

ちの重要な事項はできるだけ法令において明らかにすることとされており、(44)と説明している。

なお、共有物分割は当時の答申や所得税法の全文改正の対象とはされていない。共有物分割について「課税がなかったものとして取り扱う」とする所基通が発出されたのは昭和 56 年である。

ロ 所得税法の規定

固定資産の交換を行った場合の譲渡所得の特例が、所得税法 58 条（固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例）（以下「交換特例」という）に規定されている。同条 1 項は「居住者が、各年において、一年以上有していた固定資産で次の各号に掲げるものをそれぞれ他の者が一年以上有していた固定資産で当該各号に掲げるもの（交換のために取得したと認められるものを除く。）と交換し、その交換により取得した当該各号に掲げる資産（以下この条において「取得資産」という。）をその交換により譲渡した当該各号に掲げる資産（以下この条において「譲渡資産」という。）の譲渡の直前の用途と同一の用途に供した場合には、第三十三条（譲渡所得）の規定の適用については、当該譲渡資産（取得資産とともに金銭その他の資産を取得した場合には、当該金銭の額及び金銭以外の資産の価額に相当する部分を除く。）の譲渡がなかったものとみなす。」と定め、交換は所得税法 33 条の「譲渡」に該当すること及び一定の条件下においては、譲渡所得の計算上、譲渡がなかったものとみなすとしている。

この規定は、等価交換の場合を示しているようにも見えるが、そもそも交換は、2つの物を交換することから、必ずしも等価とは限らない。そして、等価でないものを交換する場合、特別な意図がないときは、交換譲渡資産と交換取得資産の差額は、金銭等の授受により調整されることとなるが、その場合の課税上の取扱いを示したものが同条 2 項である。

(44) 国税庁「昭和 40 年改正税法のすべて」19-20 頁。

同項は「前項の規定は、同項の交換の時における取得資産の価額と譲渡資産の価額との差額がこれらの価額のうちいずれか多い価額の百分の二十に相当する金額を超える場合には、適用しない。」と規定している。

また、同条 5 項は「第一項の規定の適用を受けた居住者が取得資産について行うべき第四十九条第一項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）に規定する償却費の計算及びその者が取得資産を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算に関し必要な事項は、政令で定める。」と規定し、所得税法施行令 168 条（交換による取得資産の取得価額等の計算）において、取得価額等の引継ぎについて具体的に定めている⁽⁴⁵⁾。つまり、所得税法 58 条 1 項において「譲渡がなかったものとみなす」場合には、同条 5 項及び同施行令により、交換譲渡資産の取得時期と取得価額は交換取得資産に引き継がれることとなり、まさに、交換により物（土地等）が変わったものの、譲渡資産を譲渡していない（保有を続けている）状態と同じとなる。

ハ 裁判例

交換について、名古屋地裁⁽⁴⁶⁾は「『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず、資産を移転させる一切の行為を指称し、売買の外、交換も含むことは多言を要しないから、・・・、右交換は資産の譲渡にあたり、譲渡所得として課税の対象となることは明らかである。」と判示した。他の判例等も一貫して交換は譲渡であり、譲渡所得の対象となるとしている。

大阪高裁⁽⁴⁷⁾は交換特例について、「従前から所有している固定資産を同種の固定資産と交換し、交換取得資産を交換譲渡資産と同様の用途に供しているような場合には、実質的には同一の資産を継続して保有して

(45) 交換における取得価額の引継ぎについて、取得資産とともに交換差金等を取得した場合の引継価額の計算については、所得税法施行令 168 条一号、譲渡資産とともに交換差金等を交付して取得資産を取得した場合の引継価額の計算については同二号、取得資産を取得するために要した経費の額がある場合の引継価額の計算については同三号で規定している。

(46) 名古屋地判昭和 55 年 7 月 7 日行集 31 卷 8 号 1617 頁 [1633 頁]。

(47) 大阪高判平成 15 年 6 月 27 日訟月 50 卷 6 号 1936 頁 [1941 頁]。

おり、経済的には資産の移転がなかったと同様の状態が継続しているものとみられるため、課税の機会とみるのが適当ではないということがある。また、担税力の観点からみても、交換によってキャピタル・ゲインに相当する金銭を取得したわけではない当事者に譲渡益について課税することは、酷な結果をもたらすこともありうる。本件特例は、このような趣旨から、・・・譲渡がなかったものとみなして、譲渡益に対する課税を繰り延べ、その時点では課税を行わないこととしたものと解される。」と法律の趣旨を判示している。

ニ 小括

交換特例が、課税の繰延べを認めているのは、「固定資産が交換されても、同一の用途に供される場合には、投資が継続して行われており、あえて課税するに及ばないという考え方が採用されているから」⁽⁴⁸⁾とされる。このことについては、「法人の合併・分割等の組織再編成において、損益の計上の繰延べがなされるのと同様の考え方である。その根拠である『投資の継続性』(continuity of interests)の考え方は、所得税法 58 条に既に存在している」⁽⁴⁹⁾とされる。

また、上記、大阪高裁の判決で、「経済的には資産の移転がなかったと同様の状態が継続しているものとみられるため、課税の機会とみるのが適当ではないということがある。また、担税力の観点からみても、交換によってキャピタル・ゲインに相当する金銭を取得したわけではない当事者に譲渡益について課税することは、酷な結果をもたらすこともありうる」と判示している点については、共有物分割についての課税の是非を考えるうえでも同様のことがいえよう。さらに、交換特例は、単なる非課税の規定ではなく、課税の時期を次の譲渡の機会まで繰り延べているという点でも共有物分割と同様であろう。

(48) 水野忠恒『所得税の制度と理論』262 頁（有斐閣、2006）。

(49) 水野・前掲注(48)262 頁。

ただし、交換特例については、確定申告が要件⁽⁵⁰⁾であるが、共有物分割が所基通により譲渡がなかったものとされる場合には、確定申告が要件ではない点などの違いがある。

2 交換差金

前述のとおり、所得税において交換が一定の条件の下で譲渡がなかったものとみなすことが明文化されたのは、昭和 34 年であり、それまでは取扱いによって課税の繰延べが認められていた⁽⁵¹⁾とされる。交換そのものは、個人間に限らず法人間においても行われるものであることから、法人税法にも交換についての規定が置かれている。

法人税法における交換についての取扱いの沿革をみると、固定資産の交換時に圧縮記帳が認められたのは昭和 24 年であり、当時は通達（昭和 24 年 7 月 19 日直法 1-8）によるものであった⁽⁵²⁾とされる。当時の通達では、交換差金については、「金銭等で決済される部分が交換総額の 2 割以上を占める場合は交換と認めず買替えとする。」とされていた。その後、所得税の交換特例と同様に昭和 34 年に明文化された⁽⁵³⁾。交換差益の圧縮記帳を認める論拠として、①法人としては交換取引によって積極的に利益を実現しようとする意志はなく、客観的にも、同一の実物資本が継続的に事業の用に供されているのに等しく、資産の移転という法律事実にかかわらず、実質的には利益の実現を認識すべき契機がないとする機能説と、②現金等を全くかほとんど收受しておらず、取得資産が固定資産であることから流動化も予定されず、このような場合に、利益の実現を認識すると、納税者に苛酷な税負担を課す

(50) 所得税法 58 条 3 項（固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例）。

(51) 武田・前掲注(14)4263 頁。

(52) 武田昌輔編著『DHC コンメンタル法人税法（3）』3075 頁（第一法規、加除式）。

(53) 武田・前掲注(52)3076 頁。法人税法施行令 13 条の 6（交換により取得した資産の圧縮額の損金算入）では、法人が 1 年以上有していた固定資産のうち、土地（地上権及び借地権たる賃借権を含む。）、建物（これに附属する設備及び構築物を含む。）、船舶又は機械及び装置が交換の特例の対象資産とされていた。

ることになるとする救済説があるとされる⁽⁵⁴⁾。

ところで、交換については、等価でない場合があるが、「交換差金等が一定以上の大きさの場合には、その交換の当事者双方について圧縮記帳の規定の適用を排除することとしている（同通達 88）。交換差金等が相当の割合を占める場合には、使用価値という見地から同種の実物資本が継続しているともみられないし（機能説）、また、課税上特別の配慮をするという必要性も希薄になるわけである（救済説）」⁽⁵⁵⁾とされ、交換差金等が一定以上の大きさの場合には、課税上の配慮が必要ない（特例の適用がない）とされた。一方、所得税法においては、「交換は原則として等価交換であるとの考慮から認められたものであり、金銭その他の財産の価額が、取得資産の価額又は譲渡資産の価額のうちいずれか多い金額の 20%相当額をこえるときには、非課税の規定の適用はなく、全額を譲渡所得を課税する」⁽⁵⁶⁾こととされた。

なお、取得価額が「20%相当額をこえるとき」という基準について、法人税においては、当初、通達に規定されたときは、「2割以上」とされていたが、交換についての取扱いが所得税法施行規則や法人税法施行令に明文化された昭和 34 年には、「100 分の 20 に相当する金額を超えるもの」とされ、所得税と法人税の基準は同じものとなった。

所得税の交換特例の適用要件として交換取得資産とその交換譲渡資産の差額が 20%と定められている理由については、投資の継続性という観点からどの程度の階差であれば容認できるのかということや、課税上の配慮の必要性の範囲を検討したうえで設定したものではないかと考えられる⁽⁵⁷⁾。

共有物分割については、譲渡がなかったものとされる場合があるが、前述のとおり、過不足の調整が行われた場合の課税関係が必ずしも明確ではない。さらに、共有物分割は、所基通により譲渡がなかったものとされているが、

(54) 小宮保「資産の交換と税務上の取扱」税通 16 卷 3 号 60 頁（1961）。

(55) 小宮・前掲注(54)63 頁。

(56) 仲尾・前掲注(41)117 頁。

(57) 阿部雪子『資産の交換・買換えの課税理論』263 頁（中央経済社、2017）。

交換特例のように「20%」という基準や課税の繰延べについての規定はない。

第 2 節 贈与等により取得した資産の取得費等

所得税法 59 条はみなし譲渡課税について規定しているが、同条でみなし譲渡課税の対象とされていない個人に対する贈与等があった場合に、その時点までの値上り益について、次の資産の移転の機会が来るまで課税を繰り延べることを規定したのが同法 60 条である。

1 所得税法の規定

所得税法 60 条 1 項（贈与等により取得した資産の取得費等）は「居住者が次に掲げる事由により取得した前条第一項に規定する資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。」とし、一号では「贈与、相続（限定承認に係るものを除く。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。）」、二号では「前条第二項の規定（著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡（法人に対するものに限る。））に該当する譲渡」（かっこ書きは筆者）を規定している。この規定が置かれている趣旨は、同法 59 条 1 項の規定により「みなし譲渡課税」が行われない場合に、受贈者や相続人に前所有者のキャピタル・ゲインに対する課税を引き継がせるためのものである⁽⁵⁸⁾。

2 判例及び裁判例

最高裁⁽⁵⁹⁾は「法 60 条 1 項一号所定の贈与等にあつては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資

(58) 武田・前掲注(14)4313 の 2 頁。

(59) 最三小判平成 17 年 2 月 1 日判時 1893 号 17 頁 [19 頁]。

産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものである。」と判示している。

また、負担付贈与が所得税法 60 条の適用対象となるかなどを争点とした裁判で、東京高裁⁽⁶⁰⁾は「同法 60 条 1 項は、同項各号に定める場合にその時期には譲渡所得課税をしないこととし、その資産の譲受人が後にこれを譲渡し、譲渡所得課税を受ける場合に、譲渡所得の金額を計算するについて、譲受人が譲渡人の取得時から引続きこれを所有していたものとみなして、譲渡人が取得した時にその取得価額で取得したものとし、いわゆる取得価額の引き継ぎによる課税時期の繰り延べをすることとした。したがって、右の課税時期の繰り延べが認められるためには、資産の譲渡があっても、その時期に譲渡所得課税がされない場合でなければならない。」と判示している。つまり、同法 60 条 1 項により課税の繰延べがされる条件としては、資産の譲渡があっても、同法 33 条や同法 59 条による譲渡所得課税がなされないことが必要となる。これについては、東京高裁が、同裁判の中で「負担付贈与においては、贈与者に同法 36 条 1 項に定める収入すべき金額等の経済的利益が存する場合があります、この場合には、同法 59 条 2 項に該当するかぎり、同項に定めるところに従って譲渡損失も認められない代わりに、同法 60 条 1 項二号に該当するものとして、譲渡所得課税を受けないが（つまり、この時期において資産の増加益の清算をしないのであるが）、それ以外は、一般原則に従いその経済的利益に対して譲渡所得課税がされることになるのであるから、右の課税時期の繰り延べが認められないことは明らかである。」としていることから明白であろう。

(60) 東京高判昭和 62 年 9 月 9 日訟月 34 卷 4 号 792 頁 [797 頁]。

第 3 節 その他の課税の繰延べ

租税特別措置法（以下「措置法」という）には、土地や建物などの資産の譲渡において、買換えや交換を行った場合の課税上の取扱いについて規定している。これらの規定については「資産の買換えの特例については、土地税制の一環として、租税特別措置法に規定されている。これは、事業用資産もしくは居住用財産を譲渡して、いったん現金化された資金で、他の資産を買い換えるので交換とは異なるが、特例として、譲渡所得に対する課税の繰延べが認められている。いわゆる譲渡益の計上の繰延べ（non-recognition）の考え方が認められている。ここでは、上に述べた、固定資産の交換の場合と同じく、投資の継続性が根拠とされているが、そのみではなく、土地利用政策の手法として、課税の繰延べにより土地の譲渡を促進するものである。」⁽⁶¹⁾とされる。本節では、措置法による課税の繰延べについて検討する。

1 収用等に伴い代替資産を取得した場合

土地収用法は、2 条（土地の収用又は使用）において「公共の利益となる事業の用に供するため土地を必要とする場合において、その土地を当該事業の用に供することが土地の利用上適正且つ合理的であるとき」に同法の定めるところにより、当該土地を収用し又は使用することができると定めている。また、同法 3 条（土地を収用し、又は使用することができる事業）において「公共の利益となる事業」として、道路法による道路（同条一号）、河川法が適用される河川（同条二号）などが規定されている。

譲渡所得の対象に「収用」が含まれることは、前述のとおりであるが、収用は「厳密にいうと財産の承継取得ではなく、起業者等に財産が原始取得され、その反面、所有者の所有権がそれによって消滅する制度」⁽⁶²⁾とされる。

措置法 33 条 1 項（収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例）

(61) 水野・前掲注(48)267 頁。

(62) 注釈所得税法研究会編『注解所得税法〔六訂版〕』752 頁（大蔵財務協会、2019）。

は「個人の有する資産で次の各号に規定するものが当該各号に掲げる場合に該当することとなった場合において、その者が当該各号に規定する補償金、対価又は清算金の額の全部又は一部に相当する金額をもって当該各号に規定する収用、買取り、換地処分、権利変換、買収又は消滅のあった日の属する年の十二月三十一日までに当該収用等により譲渡した資産と同種の資産その他のこれに代わるべき資産として政令で定めるものの取得をしたときは、その者については、その選択により、当該収用等により取得した補償金、対価又は清算金の額が当該代替資産に係る取得に要した金額以下である場合にあっては、当該譲渡した資産の譲渡がなかったものとし、当該補償金、対価又は清算金の額が当該取得価額を超える場合にあっては、当該譲渡した資産のうちその超える金額に相当するものとして政令で定める部分について譲渡があったものとして、第三十一条若しくは前条又は同法第三十二条若しくは第三十三条の規定を適用することができる。」(かっこ書き省略)と規定し、収用等で譲渡した資産の価額が代替資産の取得価額以下である場合には、譲渡がなかったものとするとしている。

また、同法 33 条の 2 (交換処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例) 及び同法 33 条の 3 (換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例) も、一定の条件下において譲渡がなかったものとする規定している。

これらの特例における収用等とは、「法令に定められた手続きにより強制的に資産を譲渡させられることにより、実質的に当該財産の利用に支障を来すような事情が生ずる場合をいうものと考えられる。」⁽⁶³⁾とされる。

措置法 33 条の立法趣旨として、最高裁⁽⁶⁴⁾は「措置法 33 条 1 項三号の三が都計法 56 条 1 項の規定による土地の買取りを掲げているのは、土地の所有者が意図していた具体的な建築物の建築が事業予定地内であるがために許可

(63) 阿部・前掲注(57)342頁。

(64) 最一小判平成 22 年 4 月 13 日民集 64 卷 3 号 791 頁 [802 頁]。なお、都計法とは都市計画法のことであり、また、措置法については平成 16 年法律 14 号による改正前のものを指す。

されないことによりその土地の利用に著しい支障を来すこととなる場合に、いわばその代償としてされる当該土地の買取りについては、強制的な収用等の場合と同様に、これに伴い生じた譲渡所得につき課税の特例を認めるのが相当であると考えられたことによるものと解される。」と判示している。

また、東京高裁⁽⁶⁵⁾は、収用等の場合の課税の特例の立法趣旨について「個人の所有する資産が土地収用法その他の法令に基づき強制的に収用され、又は収用を前提として買取りが行われる場合に、その補償金等の収入金額に対し、一般の売買による収入金額と同等に課税することの不合理的を防止し、もって収用等事業の円滑な遂行を助成」するためであると判示している。

なお、同法 33 条、同法 33 条の 2、同法 33 条の 3 の規定により「譲渡がなかったもの」とされた場合には、同法 33 条の 6（収用交換等により取得した代替資産等の取得価額の計算）の規定により、取得価額等が引き継がれることとなる。

2 居住用財産の買換え

収用等に伴い代替資産を取得した場合における課税の特例が、強制的に資産を譲渡させられることにより、実質的に当該財産の利用に支障を来すような事情が生ずる場合についての配慮であるとする、個人が居住用の不動産を買い換える際に、担税力などに配慮したものがいわゆる居住用財産の買換えである。措置法 36 条の 2（特定の居住用財産の買換えの場合の長期譲渡所得の課税の特例）は、個人が、その有する家屋又は土地若しくは土地の上に存する権利で、その年の 1 月 1 日において所有期間が 10 年を超えるものの譲渡のうち、一定の条件に該当するものについて、譲渡がなかったものとして課税の繰延べを認めている。

また、同法 36 条の 5（特定の居住用財産を交換した場合の長期譲渡所得の課税の特例）は、個人が、その有する家屋又は土地若しくは土地の上に存

(65) 東京高判平成 2 年 1 月 30 日税資 175 号 247 頁 [253 頁]。

する権利で、同法 36 条の 2 第 1 項に該当する場合に、個人の居住の用に供する家屋若しくは当該家屋の敷地の用に供する土地若しくは当該土地の上に存する権利で同項に該当する資産と交換する場合には、その部分については、買換えがあったものとして課税の繰延べができる旨を規定している。

居住用財産の買換え（交換を含む。）については、自宅を買い換えることから担税力が弱く、その配慮のための課税の特例と考えられるが、一方で、土地利用政策の手法の一つであるといえる面もある。

昭和 27 年に創設された居住用財産の買換え特例は、居住用財産の特別控除が大幅に引き上げられたことに伴い廃止された。その後、昭和 57 年に復活するが、昭和 62 年には、いわゆるバブルの影響に伴い地価の高騰を招いた際に、この課税の繰延べが投機的取得と譲渡を刺激したものと批判もあり基本的に廃止され、祖父母から承継した一定の居住用財産の譲渡のみに課税の繰延べが認められることとなった。その後、平成 5 年に、地価高騰に対する対策を盛り込んだうえ、再度復活した⁽⁶⁶⁾。

このように、居住用財産の譲渡に伴う課税の繰延べは、投資の継続性、自宅を買い換えることによる担税力への配慮、土地利用政策の手法によるものと考えられることができる。

3 特定の事業用資産の買換え

収用等に伴い代替資産を取得した場合や居住用財産の譲渡のほか、特定の事業用資産の譲渡についても課税の繰延べの特例がある。特定の事業用資産の譲渡に対する課税の繰延べは、投資の継続性のほか、土地利用政策上の手法とされる一面がある。

措置法 37 条(特定の事業用資産の買換えの場合の譲渡所得の課税の特例)は、個人が一定の事業用資産の買換えを行う場合に、当該譲渡による収入金額が当該買換え資産の取得価額以下である場合にあっては当該譲渡に係る資産

(66) 水野・前掲注(48)267 頁、武田・前掲注(8)6555-6557 頁。

のうち当該収入金額の 100 分の 80 に相当する金額を超える金額に相当するものとして政令で定める部分の譲渡があったものとし、当該収入金額が当該取得価額を超える場合にあっては当該譲渡に係る資産のうち当該取得価額の 100 分の 80 に相当する金額を超える金額に相当するものとして政令で定める部分の譲渡があったものとして扱うとしている。つまり、譲渡資産の最大 80% 部分まで課税の繰延べが認められることとなる。

また、同法 37 条の 4（特定の事業用資産を交換した場合の譲渡所得の課税の特例）は、個人が、一定の事業用資産の交換を行った場合に、交換に相当する部分については、同法 37 条 1 項に準じて、譲渡があったものとみなし、残りの部分の課税を繰り延べることができることと規定している。

措置法 37 条の趣旨として、名古屋高裁⁽⁶⁷⁾は「個人の有する事業用固定資産等の譲渡があった場合には、その資産の所有期間中における値上がり等によって生じた譲渡所得に対して所得税が課税されるが、右規定は、既成市街地等内での土地の有効利用のための買換え等一定の望ましい事業用資産の買換えについて、譲渡所得の課税の繰延べを認めることにより、その円滑化に資するために定められたものと解される。」と判示している。

また、特定の事業用資産の買換えにおける土地利用政策としては、公害対策等の土地政策による「歓送会」方式、業務地区に誘致を推進する「歓迎会」方式、同一区域内の再開発を行うことを目的にしたものがあるとされる⁽⁶⁸⁾。

そして、特定の事業用資産の譲渡における課税の繰延べ措置は、事業を継続するための担税力への配慮もあろう。

4 小括

所得税法及び措置法で規定されている課税の繰延べについては、投資の継続性や担税力への配慮が根拠の一つとして、加えて、措置法においては、収用等事業や土地利用政策上の手法の一つとして円滑な事業等の実施を促進す

(67) 名古屋高判平成 8 年 1 月 31 日行集 47 卷 1・2 号 74 頁 [106 頁]。

(68) 水野・前掲注(48)268 頁。

る面があるとされる。

このような観点から、共有物分割が通達により譲渡がなかったものとされる根拠を考えると、投資の継続性や担税力への配慮はあろうが、一方で、見方によっては、譲渡自体がなかったようにもみえる。少なくとも、土地利用政策上の手法であるとは考えにくい。

また、課税の繰延べについて、「人」または「もの」の観点でみると、交換や各種買換え等による課税の繰延べの場合は「もの」の引継ぎであり、相続や贈与の場合は「人」の引継ぎである。ところが、共有物分割については、「もの」の引継ぎでもあり、「人」の引継ぎでもあるといえるが、一方で、「もの」や「人」の引継ぎとはいいい難い面もあるように思える。やはり、共有物分割というものの自体が難解なものである。

第 3 章 共有物の分割

物が複数の者において共有されている状態である場合、民法の規定により、各共有者はいつでも共有物の分割を請求することができるかとされている。

本章では、共有状態が解消されるとき課税関係について検討するにあたり、共有や共有物の分割について、民法の規定などを概観したうえで、共有物分割が所得税において、どのように扱われているのかについて検討する。

第 1 節 民法の規定

共有物分割について、民法は共有を定義したうえで、共有物の分割について規定している。

1 共有物の使用と共有物の分割

民法 249 条（共有物の使用）は「各共有者は、共有物の全部について、その持分に応じた使用をすることができる。」と規定している。各共有者の権利については、「共有持分を所有権の量的一部と理解し、共有者全員の持分の合計が 1 つの所有権に等しいと考える所有権量的分属説ないし単一説」が通説とされている⁽⁶⁹⁾。また、大審院⁽⁷⁰⁾は「共有ハ数人カ共同シテノ所有権ヲ有スル状態ニシテ各共有者ハ物ノ全部ニ付キ所有権ヲ有シ他ノ共有者ノ同一権利ニ依リテ減縮セラルルニ過キス從テ共有者ノ有スル権利ハ単独所有者ノ権利ト性質内容ヲ同フシ唯其分量及ヒ範圍ニ広狭ノ差アルノミシテ各共有者ノ持分ハ一ノ所有権ノ一分子トシテ存在ヲ有スルニ止マリ別個独立ノ存在ヲ有スルモノニ非ス」と判示しており、判例は所有権量的分属説によっていると

(69) 能見善久＝加藤新太郎編集『論点体系判例民法〔第 3 版〕 2 物権』336 頁（第一法規、2019）。なお、少数説として「共有持分を所有権そのものであり、同一物に複数の所有権が成立して制限し合う関係を共有と理解する複数所有権説ないし複数説」があるとされる。

(70) 大判大正 8 年 11 月 3 日民録 25 輯 1944 頁〔1945 頁〕。

思われる。

共有物の分割について、民法 256 条 1 項（共有物の分割請求）は「各共有者は、いつでも共有物の分割を請求することができる。」と規定している。最高裁⁽⁷¹⁾は「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であって・・・、各共有者がその取得部分について単独所有権を原始的に取得するものではない。」と判示し、その後の裁判⁽⁷²⁾においても踏襲されている。また、学説においても多数⁽⁷³⁾に支持されているが、この判決における「交換又は売買」について、「分割による物権変動が原始取得ではなく承継取得を生じさせることを説明するための比喩であり、分割が交換ないし売買そのものだとする趣旨ではないとみるべきだろう。」⁽⁷⁴⁾との指摘もある。ただし、共有物の分割による取得が承継取得であるという観点からみれば、所得税においても、共有物分割が「交換又は売買」であり「資産の譲渡」にあたるということとなろう。

2 令和 3 年改正

いわゆる所有者不明土地問題に対応するため、民法の一部を改正するための法律案が国会に提出され、令和 3 年 4 月 21 日に可決成立（同月 28 日公布）⁽⁷⁵⁾した。この民法の改正⁽⁷⁶⁾（以下「改正民法」という）では、

(71) 最二小判昭和 42 年 8 月 25 日民集 21 卷 7 号 1729 頁〔1731 頁〕。

(72) 最三小判昭和 53 年 4 月 11 日民集 32 卷 3 号 583 頁、名古屋高判昭和 59 年 11 月 13 日裁判所ウェブサイト、東京地判平成 20 年 6 月 27 日税資 258 号-121(順号 10979)。

(73) 我妻ほか・前掲注(39)486 頁、能見＝加藤・前掲注(69)371 頁、川島武宜編集『注釈民法（7）物権（2）』336 頁（有斐閣、1969）、柚木馨著＝高木多喜男補訂『判例物権法総論〔補訂版〕』535 頁（有斐閣、1972）、舟橋諄一『物権法』392 頁（有斐閣、1960）などがあり、共有物の分割が承継取得とされることから「各共有者は、他の共有者が分割によって取得した物について、売主と同じく、その持分に応じて担保の責任を負う。」（民法 261 条）との規定があるとされる。

(74) 小粥太郎編集『新注釈民法（5）物権（2）』591 頁（有斐閣、2020）。

(75) 法務省ホームページ「令和 3 年民法・不動産登記法改正、相続土地国庫帰属法のポイント〔令和 5 年 5 月版〕」(<https://www.moj.go.jp/content/001396635.pdf>)（令和 5 年 6 月 22 日最終閲覧）参照。

(76) 施行日は令和 5 年 4 月 1 日。

- ①土地・建物の管理制度の創設による「財産管理制度の見直し」
- ②不明共有者がいる場合への対応として「共有制度の見直し」
- ③遺産分割長期未了状態への対応として「相続制度の見直し」
- ④隣地等の利用・管理の円滑化のための「相隣関係規定の見直し」

が行われた⁽⁷⁷⁾。

この改正の中で、共有物の分割についても改正されている。改正前の民法において、裁判による共有物の分割方法として、現物分割と競売分割が規定されていた（改正前民法 258 条 2 項）が、判例では、共有物を共有者の一人の単独所有又は数人の共有とし、これらの者から他の共有者に対して持分の価格を金銭で支払わせる賠償分割（全面的価格賠償）が許容されていた⁽⁷⁸⁾。

この判決の中で、最高裁は、現物分割の一形態として、現物分割をするに当たって、持分の価格以上の現物を取得する共有者に当該超過部分の対価を支払わせ、過不足調整をすることができるとする最高裁昭和 62 年 4 月 22 日大法廷判決（民集 41 巻 3 号 408 頁）を引用するとともに、「民法 258 条 2 項は、共有物分割の方法として、現物分割を原則としつつも、共有物を現物で分割することが不可能であるか又は現物で分割することによって著しく価格を損じるおそれがあるときは、競売による分割をすることができる旨を規定している。・・・法は、裁判所の適切な裁量権の行使により、共有者間の公平を保ちつつ、当該共有物の性質や共有状態の実情に合った妥当な分割が実現されることを期したものと考えられる」と、全面的価格賠償が認められる理

(77) 法務省ホームページ「民法等一部改正法・相続土地国庫帰属法の概要」 6 頁

(<https://www.moj.go.jp/content/001394980.pdf>) (令和 5 年 6 月 22 日最終閲覧)。

(78) 最一小判平成 8 年 10 月 31 日民集 50 巻 9 号 2563 頁。全面的価格賠償が認められる条件は「当該共有物の性質及び形状、共有関係の発生原因、共有者の数及び持分の割合、共有者の利用状況及び分割された場合の経済的価値、分割方法についての共有者の希望及びその合理性の有無等の事情を総合的に考慮し、当該共有物を共有者のうちの特定の者に取得させるのが相当であると認められ、かつ、その価格が適正に評価され、当該共有物を取得する者に支払能力があって、他の共有者にはその持分の価格を取得させることとしても共有者間の実質的公平を害しないと認められる特段の事情が存するとき」であると判示している。

由についても説明している。学説には反対説⁽⁷⁹⁾もあったが、改正民法では、裁判による共有物分割の方法の 1 つとして、賠償分割が明文化(改正民法 258 条 2 項)された。なお、全面的価格賠償の規定が明文化されるか否かに係わらず、不動産等の共有持分を手放した共有者が他の共有者から金銭等を得ることについては、譲渡所得として課税されることとなるため、この改正による課税上の影響はないといえよう。

改正民法の中で、所得税に影響があると思われるのが、所在等不明共有者の持分の処理についてである。

改正民法 262 条の 2 (所在等不明共有者の持分の取得) と、同法 262 条の 3 (所在等不明共有者の持分の譲渡) が新設されたが、これらの規定はいずれも、所在等不明共有者の持分を他の共有者等に移転させる規定であり、資産の移転を伴うことから、譲渡所得の対象となると考えられる。

これらの規定における課税関係については、第 5 章において検討する。

第 2 節 所得税における取扱い

1 通達の規定

所基通 33-1 の 7 (共有地の分割)⁽⁸⁰⁾は「個人が他の者と土地を共有している場合において、その共有に係る一の土地についてその持分に応ずる現物分割があったときには、その分割による土地の譲渡はなかったものとして取り扱う。」としている。この通達については、「二以上の者が共有している一の土地をそれぞれの持分に従って現物分割した場合の課税処理については、その法律的性格に着目して形式的に行うとすれば、それは土地の共有持分の交換(譲渡)があったということになるので、その譲渡による利益について課税されることになるのではないかという疑問があった。しかし、共有関係にある一の資産を現物で分割するということは、その資産の全体に及んでい

(79) 奈良次郎「共有物分割訴訟と全面的価格賠償について」判タ 953 号(1997)。

(80) 昭和 56 年 2 月 5 日直資 3-2、直所 3-3 (追加)。

た共有持分権が、その資産の一部に集約されただけにすぎず、資産の譲渡による収入の実現があったといえるだけの経済的実態は備わっていないということもできる。そこで、本通達では、後者の考え方にに基づき、個人が他の者と共有している土地についてその持分に応ずる現物分割があったときには、その分割による土地の譲渡はなかったものとして、すなわち持分の譲渡（交換）がなかったものとして譲渡所得の課税関係を生じさせないこととして取り扱うことを明らかにしている。」⁽⁸¹⁾とされている。さらに、同通達（注）2 は「分割されたそれぞれの土地の面積の比と共有持分の割合とが異なる場合であっても、その分割後のそれぞれの土地の価額の比が共有持分の割合におおむね等しいときは、その分割はその共有持分に応ずる現物分割に該当するのであるから留意する。」としており、現物分割について、面積比等が違った場合でも、それらの価額差が実質的にないときは、課税関係がないとの整理をしている。もっとも、共有物分割が「資産の譲渡による収入の実現があったといえるだけの経済的実態は備わっていない」という考え方によるものであるとすれば、この（注）2 の扱いも当然であるといえよう。

2 裁判における主張

裁判において、共有物分割が、課税がなかったものとされるか否かを主な争点として争ったものはないと思われるが、裁判例の中では原告又は被告がその主張を展開する際、原告においては、共有物分割が「譲渡がなかったもの」とされることを根拠に、課税すべきではないと主張するものや、被告である国税庁側が共有物分割は譲渡所得の対象となると主張したものがある。

札幌地裁平成 31 年 3 月 27 日判決（裁判所ウェブサイト）では、被相続人が所有していた農地を、その相続人である原告及びその兄弟が共有するに至り、また、農業相続人である原告が相続税の納税を猶予されていた事案において、共有物分割の結果、納税猶予の対象とされていた共有持分の一部が原

(81) 檜田ほか・前掲注(4)189 頁。

告から他の相続人に移転し、他の相続人の共有持分の一部が原告に移転したところ、原告の共有持分の移転が、措置法に規定する納税猶予の確定事由である「譲渡等」に該当すると判示した。この裁判の中で、国税庁（被告側）は「仮に、本件交換が共有物分割であるとしても、共有物分割は、有償か無償かは別にして、持分についての権利が移転することから、その法的性質は、共有者相互間における共有持分の交換又は売買であると解される。このことは共有物の現物分割であっても同様であり、共有持分についての権利の移転が認められる。このことは、資産の増加益の実現という原告の主張とは全く別問題であり、『譲渡』の解釈は、農業の継続を目的とする相続税の納税猶予という観点から考えるべきで、所得税法における『資産の譲渡』の解釈とは異なる。」と主張している。

また、東京地裁平成 20 年 6 月 27 日判決（税資 258 号－121（順号 10979））は、土地の共有物分割調停申立事件において成立した調停で合意された共有物分割により、原告が受領した分割清算金は、譲渡所得の収入金額に含まれるから、本件処分は適法であるとしたが、この裁判の中でも、国税庁（被告側）は、共有物分割が譲渡所得の対象となる旨の主張をしている（具体的な主張の内容は、次節参照）。

3 小括

共有物の分割は「共有持分と対象物の特定された一部分に対する完全な所有権との交換であり、譲渡にあたることを考えることも可能だと思われるが、共有物の分割から譲渡所得が発生しないことは、通説、課税実務が一致している」⁽⁸²⁾とされる。

また、国税庁は質疑応答事例⁽⁸³⁾の中で「共有物の分割により取得した宅地

(82) 佐藤・前掲注(34)100頁。

(83) 国税庁ホームページ「所得税法第 58 条の要件である『交換のための取得』と共有物の分割」(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/joto/10/05.htm>) (令和 5 年 6 月 22 日最終閲覧)。

は『交換のために取得』したものには含まれない」と回答しているが、この回答については、「その資産の全体に及んでいた共有持分権が、その資産の一部に集約されただけにすぎず、資産の譲渡による収入の実現があったといえるだけの経済的実態は備わっていない」⁽⁸⁴⁾という考え方から導き出しているものと思われる。

第 3 節 過不足調整を伴う共有物分割

共有物分割の方法について、「持分の価格以上の現物を取得する共有者に当該超過分の対価を支払わせ、過不足の調整をすることも現物分割の一態様として許されるものというべき」とする判例⁽⁸⁵⁾があるが、こうした過不足の調整を伴う現物分割が行われる場合の譲渡所得の課税関係については、必ずしも明確ではない点がある。過不足調整を伴う共有物分割についての判断をしたものに東京地裁の判決⁽⁸⁶⁾がある。

1 事案の概要

本件は、土地の共有者であった原告が、原告及び他の共有者を当事者とする共有物分割調停申立事件において平成 17 年 2 月 4 日に成立した調停で合意された共有物分割に際し、本件調停の条項に基づき他の共有者から分割清算金として受領した 400 万円の金員について、杉並税務署長に対し、当初、譲渡所得として確定申告をし、その後、譲渡所得に当たらないとして更正の請求をしたところ、同署長から、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、その取消しを求めた事案である。なお、原告が当初、確定申告をしたときから本訴訟を提起するまでの状況等は以下のとおりである。

① 原告は、平成 17 年分の所得税の確定申告書において、総所得金額が

(84) 檜田ほか・前掲注(4)189 頁。

(85) 最大判昭和 62 年 4 月 22 日民集 41 卷 3 号 408 頁 [416 頁]。

(86) 東京地判平成 20 年 6 月 27 日税資 258 号-121 (順号 10979)。

713 万 4190 円、長期譲渡所得の金額が 366 万 8588 円であり、各所得金額対応する税額が 64 万 9900 円、55 万 0200 円であるから、これらの合計から定率減税額及び源泉徴収税額を控除するなどして算定される納付すべき税金額は 86 万 9400 円になると記載した。

- ② 原告は、本件申告書に添付した譲渡所得の内訳書において、原告は本件土地 1 及び 2 の共有持分を他の共有者に譲渡し、その譲渡価額は交換取得資産の価額 4400 万円及び本件 400 万円の合計 4800 万円、その必要経費は合計 397 万 6948 円であったが、当該譲渡には所得税法 58 条 1 項の適用があるため、本件譲渡所得金額は、上記譲渡価額から交換取得資産の価額を控除した本件 400 万円とこれに対応する必要経費 33 万 1412 円との差額 366 万 8588 円になると記載した。
- ③ 原告は、平成 18 年 6 月 7 日に杉並税務署長に更正の請求書を提出し、本件 400 万円は譲渡所得の収入金額に算入されず、本件譲渡所得は 0 円であったと主張し、本件譲渡所得に対応する税額の還付を求めた。
- ④ これに対し、杉並署長は、同年 9 月 27 日、譲渡所得の取扱いは本件申告書の記載が相当であるとして、更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。原告はその後、審査請求を行ったが、これが棄却されたため、平成 19 年 11 月 15 日本件訴訟を提起した。
- ⑤ なお、本件訴訟における被告の主張する本件譲渡金額及びその計算並びに原告の平成 17 年分の納付すべき税額及びその計算は、原告が当初に本件申告書において申告した内容と同旨である。

2 当事者の主張

(1) 原告の主張

本件共有物分割は、各共有者が相互に共有持分を放棄することによって行われたものであり、共有持分の売買又は交換によって行われたものではないから、所得税法 33 条 1 項の「資産の譲渡」に該当しない。

本件 400 万円は、本件共有物分割において、原告が、①本件建物の共有

持分を喪失したこと、②資産価値の低い本件土地 3 及び 4 を取得することになったことに対する損害賠償金（調整金）であり、共有持分の譲渡の対価ではないから、譲渡所得の収入金額には含まれない。

（2）被告の主張

共有物の分割とは、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ず、共有土地について現物分割が行われる場合には、共有者が相互に持分の交換を行うものと解される。そして、譲渡所得課税は、資産の値上りにより資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて移転する機会にこれを清算して課税する趣旨のものであり、所得税法 3 3 条 1 項の「資産の譲渡」とは、有償無償を問わず資産を移転させる一切の行為をいうことからすれば、本件共有物分割は、譲渡所得課税の対象となる同項の「資産の譲渡」に当たると解すべきである。

原告は、本件共有物分割は、共有持分の放棄によって行われたと主張するが、原告の主張によっても、原告ら共有者は、一定の部分の持分を失う代わりに、他の部分の単独所有権を得ることの合意をしているのであるから、このような合意は、交換又は売買にほかならない。

本件 400 万円については、本件調停調書には、本件各土地の「分割清算金」として明記されており、本件共有物分割による土地の資産価値の過不足を調整するためにその授受が決定されている以上、本件共有物分割に伴う補足金にほかならない。

3 判決

本件についての判決は、本件が共有物分割にあたり、400 万円は共有物分割時の補足金であるとしたうえで、要旨（一部省略）は以下のとおりである。

- ① 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を行うことであって、これにより、共有物に係る従前の共有状態が解消され又は変更され、各共有者が単独所有権若しく

は共有持分、補足金請求権、代金請求権又は価格賠償請求権のいずれかを取得するものということができる。

- ② 所得税法 33 条 1 項の譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであるから、同項にいう「譲渡」とは、売買、交換、贈与その他の有償無償を問わず資産を移転させる一切の行為をいうものと解される。そして、本件共有物分割は、上記のとおり、これにより本件各土地に係る共有持分の交換が行われたものと解される以上、同項の「資産の譲渡」に当たると解するのが相当である。
- ③ 民法上の交換に係る補足金は、交換の対象となる財産権の等価関係の調整のために支払を約される金員であるところ、交換としての法的性質を有する共有物の現物分割においても、持分の価格以上の現物を取得する共有者に当該超過分の対価を支払わせ、過不足の調整をすることも現物分割の一態様であると解される。

4 小括

本件は、当初、納税者自身が交換特例を選択して確定申告をしたもので、結果として、納税者の選択のとおり交換差金について譲渡所得課税が相当と判断されたものである。

ただし、本件と同様の資産の移動があった場合で、仮に、納税者が当初申告をしておらず、課税庁が決定処分をする場合には、交換特例には申告要件があることから、交換特例は適用されないこととなる。

また、土地の所有者が、共有物分割を行う理由として共有地を分割して他に売却するケースがあると考えられるが、交換後すぐに売却するような場合には、従前と同一の用途に供することができなくなるため、原則として交換特例が適用できないこととなる。

以上のことから、共有物分割における課税については、交換特例の適用に

よって処理することができるケースは必ずしも多くはなく、また、この裁判例が過不足調整を伴う共有物分割の検討をするうえでの指針になるとは言い難い面があるといえよう。

さらに、交換特例には、交換差金が 20%以内という限度があるが、共有物分割においては、そのような規定や課税の繰延べについての規定はなく、たとえば、過不足調整の額が全体の 30%であった場合、全体を譲渡所得として課税するのか、30%部分だけを課税するのかなどの疑問がある。この疑問については、第 5 章で検討する。

第 4 章 他の制度の検討

第 3 章において、共有物分割について、民法の規定を概観し、所得税の扱いについて検討したが、本章では、他の制度を検討することで、共有物分割を考察するうえでの課題の把握などを行うこととする。

第 1 節 離婚に伴う財産分与

離婚に伴う財産分与については、財産分与の対象財産が不動産等の場合、その分与をした者に対し譲渡所得が課税される。判例等はこの課税について支持しているものと思われるが、学説の中には、これに反対する意見もある。反対説の中には、離婚に伴う財産分与のうち、婚姻中に夫婦が協力し合って形成した財産の分与（以下「狭義の財産分与」という）は、共有物の分割と同じであり、課税すべきではないと指摘するものがある。

1 離婚に伴う財産分与についての課税関係

譲渡所得とは、資産の譲渡による所得とされ、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転する際に、これを清算して課税する趣旨のものであることは前述のとおりである。離婚に伴う財産分与についても、分与される資産が不動産の所有権等の場合、その所有権等の移転があることから、一義的には譲渡所得の対象となるといえる。また、所得税法 36 条が、その年において収入すべき金額が金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入とする場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額としていることから、財産分与の対象となる財産を引き渡すことにより、財産分与義務が消滅し、それを経済的な利益と捉え、利益が実現したとして課税される。

(1) 通達の規定

所基通 33-1 の 4 (財産分与による資産の移転) は「民法第 768 条《財産分与》(同法第 749 条及び第 771 条において準用する場合を含む。)の規定による財産の分与として資産の移転があった場合には、その分与をした者は、その分与をした時においてその時の価額により当該資産を譲渡したこととなる。」としている⁽⁸⁷⁾。この通達は、財産分与においては、譲渡所得に該当すること及び譲渡所得となる時点とその収入金額についての指針を示したものといえよう⁽⁸⁸⁾。なお、同通達(注)1は「財産分与による資産の移転は、財産分与義務の消滅という経済的利益を対価とする譲渡であり、贈与ではないから、法 59 条第 1 項《みなし譲渡課税》の規定は適用されない。」とし、当該行為が、無償による贈与ではなく、有償譲渡と同様であるものと留意的に説明しているものといえよう。もっとも、同通達による課税は、財産分与の対象となる不動産等の資産を他で売却したうで、その代金を分与される者に渡した場合の課税関係と同様の結果となる。

また、同通達 38-6 (分与財産の取得費) は「民法 768 条《財産分与》(同法第 749 条及び第 771 条において準用する場合を含む。)の規定による財産の分与により取得した財産は、その取得した者がその分与を受けた時においてその時の価額により取得したこととなることに留意する。」として、財産分与による資産の移転については、従前の取得価額は引き継がれ

(87) 民法 768 条 1 項 (財産分与) は「協議上の離婚をした者の一方は、相手方に対して財産の分与を請求することができる。」、3 項は「前項の場合には、家庭裁判所は、当事者双方がその協力によって得た財産の額その他一切の事情を考慮して、分与をさせるべきかどうか並びに分与の額及びその方法を定める。」と規定している。また、同法 749 条 (離婚の規定の準用)、同法 771 条 (協議上の離婚の規定の準用) は、それぞれ、婚姻の取消し、裁判上の離婚時における財産分与について規定 (同法 768 条の準用) している。

(88) 檜田ほか・前掲注(4)181 頁。「本通達は、離婚に伴う財産の分与により、譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合には、その分与をした者は、財産の分与義務の消滅という経済的利益を収入金額として資産の譲渡をしたことになる旨を明らかにし、この場合におけるその収入金額とされる経済的利益の額の計算の方法を明らかにしている。」と解説されている。

ず、財産分与の時点で新たに資産を取得したことと同様になると留意的に説明している。

(2) 判例等の検討

夫婦が離婚をして、夫婦であった一方からもう一方に対し財産分与が行われた場合、その資産について、既に発生している増加益相当額の譲渡所得が実現しているとして所得税の課税が行われることについて、疑義が指摘されているのは前述のとおりである。

最高裁⁽⁸⁹⁾は「夫婦が離婚したときは、その一方は、他方に対し、財産分与を請求することができる（民法 768 条、771 条）。この財産分与の権利義務の内容は、当事者の協議、家庭裁判所の調停若しくは審判又は地方裁判所の判決をまっけて具体的に確定されるが、右権利義務そのものは、離婚の成立によって発生し、実体的権利義務として存在するに至り、右当事者の協議等は、単にその内容を具体的に確定するものであるにすぎない。そして、財産分与に関し右当事者の協議等が行われてその内容が具体的に確定され、これに従い金銭の支払い、不動産の譲渡等の分与が完了すれば、右財産分与の義務は消滅するが、この分与義務の消滅は、それ自体一つの経済的利益ということができる。したがって、財産分与として不動産等の資産を譲渡した場合、分与者は、これによって、分与義務の消滅という経済的利益を享受したものである」と判示している。

また、最高裁⁽⁹⁰⁾は「夫婦の一方の特有財産である資産を財産分与として他方に譲渡することが右『資産の譲渡』にあたり、譲渡所得を生ずるものであることは、当裁判所の判例（最高裁昭和 47 年（行ツ）第 4 号同 50 年 5 月 27 日第三小法廷判決・民集 29 卷 5 号 641 頁）とするところである。」と判示している。

さらに、東京地裁⁽⁹¹⁾は「離婚に伴う財産分与として資産を取得した場合

(89) 最三小判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 卷 5 号 641 頁 [643-644 頁]。

(90) 最一小判昭和 53 年 2 月 16 日判時 885 号 113 頁 [113 頁]。

(91) 東京地判平成 3 年 2 月 28 日行集 42 卷 2 号 341 頁 [347-348 頁]。

には、取得者は、財産分与請求権という経済的利益を消滅させる代償として当該資産を取得したこととなるから、その資産の取得に要した金額は、原則として、右財産分与請求権の価額と同額になるものと考えるのが相当である。そして、財産分与を命ずる判決等において、当該財産分与請求権の金額が明示されているときは、その金額がそのままその価額となることは明らかであるし、また、財産分与として分与される資産の価額が明示されている場合も、その資産の価額がそのまま財産分与請求権の価額になるものと推認することができる。」と判示している。

これらの判例等は、譲渡所得については、増加益清算説を根拠に課税されることを示しているものと考えられるが、譲渡収入金額をキャピタル・ゲインではなく、分与義務や財産分与請求権の消滅という経済的利益としていることについては、増加益清算説に必ずしも即していない⁽⁹²⁾といえる。とはいうものの、譲渡所得の収入金額は所得税法 36 条によるものとされていることから、当該経済的利益は、まさに実現した利益であると捉えれば、妥当な判決であろう。

ただし、狭義の財産分与は譲渡にあたらぬとの指摘がある。

2 狭義の財産分与は譲渡にあたらぬとの指摘

離婚にあたって、一方の配偶者からもう一方の配偶者に慰謝料の支払いや財産分与が行われることがあるが、民法 768 条の財産分与の請求は、「夫婦共同生活中の共通の財産の清算」（筆者注：本稿では「狭義の財産分与」と定義している。）、「離婚を惹起した有責配偶者の、離婚そのものに起因する相手方配偶者の損害の賠償」（以下「離婚による損害の賠償」という）、「離婚後の生活についての扶養」（以下「離婚後の扶養」という）の 3 つの内容を含むも

(92) 岩崎政明『ハイポセティカル・スダディ租税法〔第 3 版〕』154・155 頁（弘文堂、2010）。岩崎教授は、「最高裁昭和 50 年判決においては、一般論とその財産分与への当てはめがうまく整合していないように思われるのである。」と述べられる。

のとされる⁽⁹³⁾。

3つの内容のうち、課税上の取扱いについての疑義が少ない（学説と課税実務が一致している）のは、離婚による損害の賠償に係る給付を不動産等で行った場合に、財産分与請求権の消滅という経済的利益が譲渡所得の課税の対象とされることについてであろう⁽⁹⁴⁾。

離婚後の扶養については、離婚後は婚姻が解消されており、扶養の義務は負わないことから、「離婚後の扶養のために財産が分与された場合は、資産が贈与されたものと解され」⁽⁹⁵⁾、所得税法 59 条により個人間の贈与は譲渡所得の対象とはならない⁽⁹⁶⁾との主張がある。なお、当該主張については、譲渡所得が課税か非課税かといったことが問題となる。一方、狭義の財産分与については、そもそも資産の譲渡にあたるのか、あたらないのかといった議論がある。

狭義の財産分与については「夫婦が協力し合って形成した財産の分与であるから、それは夫の名義になっていたとしても、夫婦の共有財産の分割であると解すべきである」と考える。このように解した場合には、財産分与はそもそも資産の譲渡ないし移転には当たらないことになる。⁽⁹⁷⁾との指摘がある。ただし、当該指摘の中で、通達及び判例が、狭義の財産分与も有償の資産の譲渡にあたるとしている原因の1つとして、「当事者の協議や家庭裁判所の調停・審判等において、分与財産を慰謝料に該当する部分と狭義の財産分与に該当する部分とに区別する慣行がないことがあるものと思われる。」⁽⁹⁸⁾ともいわれている。

(93) 我妻栄『親族法』154頁（有斐閣、1961）。

(94) 金子・前掲注(1)268頁、窪田充見＝佐藤英明「家族法と租税法－財産分与と租税をめぐる問題」67-69頁法教357号（2010）。

(95) 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』102頁（有斐閣、1996）。

(96) 当該財産分与により財産を取得した者においては、相続税法基本通達9-8（婚姻の取消し又は離婚により財産の取得があった場合に該当（贈与により取得した財産とはならない）し、非課税となる）。

(97) 金子・前掲注(6)12頁。

(98) 金子・前掲注(6)12頁。

3 小括

離婚に伴う財産分与については、前述のとおり、狭義の財産分与、離婚による損害の賠償、離婚後の扶養の 3 つの内容を含むものとされる。所基通 33-1 の 4（財産分与による資産の移転）は、3 つの区分に分類することなく、譲渡所得の対象となるとしている。同通達の（注）1 は「財産分与による資産の移転は、財産分与義務の消滅という経済的利益を対価とする譲渡であり、贈与ではないから、法 59 条第 1 項（みなし譲渡課税）の規定は適用されない。」としている。離婚後の扶養について、通達は、あくまで財産分与であり、贈与ではないことを明確にしているが、民法上も別の条文で規定されていることから同様の解釈になるのではないかと考える。

狭義の財産分与については、以下の理由から婚姻中に取得した財産が潜在的に夫婦共有であるとの考え方は夫婦当事者間には効力があるものの、第三者に対しては対抗（主張）できないのではないかと考える。

- ① 民法は夫婦財産制を規定（755 条から 759 条）するが、その利用については婚姻の届出前に契約及び登記が必要なことを要件としていることから、制度自体が普及していないと考えられること⁽⁹⁹⁾
- ② 夫婦財産制が適用されない場合は、法定財産制（同法 760 条から 762 条）が採られるが、夫婦のいずれに属するか明らかでない財産は、その共有に属するものと推定されること
- ③ 登記には権利推定力⁽¹⁰⁰⁾があること

また、そもそも、財産分与の内容が、慰謝料等なのか狭義の財産分与なのかを第三者が見極めるのは困難であり、特に、協議離婚により財産分与の内容についても話し合いで決まる場合などは、課税の公平の観点から所得税法上、財産分与を区分せず譲渡所得の対象としている判例等は妥当なものといえよう。そして、その結果、財産分与の取得者に対し、課税の繰延べがされ

(99) 岩崎・前掲注(92)24 頁以下。

(100) 最一小判昭和 34 年 1 月 8 日民集 13 卷 1 号 1 頁、最一小判昭和 46 年 6 月 29 日判時 635 号 110 頁。

ないこととなる⁽¹⁰¹⁾。

離婚に伴う財産分与が、仮に資産の譲渡がなかったものとする、キャピタル・ゲインは未だ実現していないこととなるので、当該分与財産の移転に伴い、取得価額と取得時期は引き継がれることとなる。そして、財産分与を受けた者が、当該分与財産を将来的に売却するとき、財産分与以前の値上がり益分についても所得税を負担する結果となる。このことからみても、離婚に伴う財産分与が譲渡所得の対象とされることは妥当であろう。

第 2 節 代償分割

相続において、共同相続人等が相続財産を分割する方法として、現物分割、換価分割、共有分割があるが、代償分割もその一つである⁽¹⁰²⁾。共有物分割が、共有分割された財産について将来的に行われるものの一つと考えると、ある意味相続による分割に近いものがあると考えられる。そのような観点から、相続財産の分割方法である代償分割について検討する。

1 代償分割とは

相続において、共同相続人等が相続財産を分割する場合、現物分割として、個々の相続財産をそれぞれ共同相続人等に分配することが一般的ではあるが、主たる相続財産が不動産に限られる等の事情で、共同相続人等のうち 1 名又は数人が現物を相続し、その現物を取得した者が他の相続人に対して債務を負担する方法（現物を取得した者の固有の財産を交付する等）で相続財産を分割するという代償分割が行われることがある。家事事件手続法 195 条（債務を負担させる方法による遺産の分割）は「家庭裁判所は、遺産の分割の審

(101) 窪田=佐藤・前掲注(94)。佐藤教授は「財産分与と譲渡所得課税の問題は、実は、『課税をするかどうか』の問題ではなく、『いつ、誰に課税するか』という問題」と述べられる。

(102) 潮見佳男編集『新注民法 (19) 相続 (1) 335 頁 (有斐閣、2019)、吉田恒雄=岩志和一郎『親族法・相続法 [第 6 版]』295 頁 (向学社、2022)。

判をする場合において、特別の事情があると認めるときは、遺産の分割方法として、共同相続人の一人又は数人に他の共同相続人に対する債務を負担させて、現物の分割に代えることができる。」と規定し、代償分割を相続の一形態として認めている。また、東京高裁⁽¹⁰³⁾は「代償分割の方法により遺産分割が行われた場合についてみると、相続財産を現物で取得した者は、その財産そのものが相続により取得した財産となる（民法 909 条）。これに対し、現物を取得した者から代償財産の交付を受けた者は、その財産は直接被相続人から承継取得した相続財産そのものではないが、自己の相続権に起因して取得したものであるから、その代償財産もまた相続により取得した財産とみるのが相当である。」と判示している。

2 代償分割と所得税

代償分割自体については、前述のとおり相続として扱われることとなるので、相続税の対象とされる⁽¹⁰⁴⁾が、代償財産として金銭以外の物を他の相続人に渡す場合、たとえば、不動産の所有権の移転を伴う場合には、その部分については譲渡所得の対象となる。

代償分割について、所基通 33-1 の 5（代償分割による資産の移転）は「遺産の代償分割（現物による遺産の分割に代え共同相続人の一人又は数人に他の共同相続人に対する債務を負担させる方法により行う遺産の分割をいう。以下同じ。）により負担した債務が資産の移転を要するものである場合において、その履行として当該資産の移転があったときは、その履行をした者は、その履行をした時においてその時の価額により当該資産を譲渡したことになる。」として、当該債務の履行に自己の固有の資産（金銭を除く）を交付した場合には譲渡所得に該当することとなるとしている。また、この通達は「代

(103) 東京高判平成 17 年 2 月 10 日税資 255 号-50（順号 9931）〔14 頁〕。

(104) 代償分割により金銭の交付を行った場合には、当該金額は相続財産の減少分となる。なお、代償分割により取得した不動産等の財産は相続税の課税対象財産とされ、所得税（譲渡所得）については、次に資産が移転する時まで繰り延べられることとなる。

償分割により負担した債務の履行として資産の移転が行われた場合には、その移転の時に、その資産の時価相当額の収入の実現があったことになり、譲渡所得の課税が行われることになるのを明らかにしている。これは、代償分割により負担した債務の履行としての資産の譲渡は、その履行によって消滅する債務の額に相当する経済的利益を対価とする有償譲渡に該当することによるもの⁽¹⁰⁵⁾であることを示しているとされる。

また、同通達 38-7（代償分割に係る資産の取得費）は「遺産の代償分割に係る資産の取得費については、次による。（1）代償分割により負担した債務に相当する金額は、当該債務を負担した者が当該代償分割に係る相続により取得した資産の取得費には算入されない。（2）代償分割により債務を負担した者から当該債務の履行として取得した資産は、その履行があった時においてその時の価額により取得したこととなる。」としている。

（1）については、代償分割自体は相続として扱われることから、代償分割により負担した債務に相当する金額は、相続により取得した財産の減額（相続税のマイナスの資産）として処理され、所得税において代償分割により相続財産である資産を取得した者の当該資産の取得費は、所得税法 60 条の規定により被相続人が当該財産を取得した金額と取得した時期が引き継がれることとなることを示しているともいえる。また、（2）については、代償分割により債務を負担した者が当該債務の履行として引き渡した資産は、その履行があった時において譲渡所得課税がされ、キャピタル・ゲインの清算が行われた結果であることを示しているともいえる。

3 判例及び裁判例

（1）最高裁平成 6 年 9 月 13 日第三小法廷判決（判タ 867 号 154 頁）

最高裁は「相続人の一人が遺産分割協議に従い他の相続人に対し代償としての金銭を交付して遺産全部を自己の所有にした場合は、結局、同人が

(105) 檜田ほか・前掲注(4)182-183 頁。

右遺産を相続開始の時に単独相続したことになるのであり、共有の遺産につき他の相続人である共有者からその共有持分の譲渡を受けてこれを取得したことになるものではない。そうすると、本件不動産は、上告人が所得税法 60 条 1 項一号の『相続』によって取得した財産に該当するというべきである。」と判示している。

つまり、代償分割自体は、相続の一形態であるということを示し、それを前提として課税関係を処理すべきということを示している。

また、同判決は、「上告人がその後これを他に売却したときの譲渡所得の計算に当たっては、相続前から引き続き所有していたものとして取得費を考えることになる」としている。

(2) 千葉地裁昭和 55 年 1 月 30 日判決（訟月 26 卷 4 号 700 頁）

千葉地裁は「取得費（所得税法 38 条 1 項にいう『資産の取得に要した金額』）を譲渡所得より控除するのは課税対象となるべき当該資産の譲渡時における増加益を算出するためであるが、これに対し遺産分割は第三者への譲渡以前の段階における相続人間の遺産の分配であり、それがいかような形でなされようとも、当該遺産の価値（ひいては後日譲渡される場合における増加益）自体になんら変動はないのであるから、本件のような遺産分割の一方法として授受される代償金は、当該遺産の譲渡の際に控除されるべき被相続人の支出した取得費と自ずと性格を異にし、当該遺産を取得した相続人に対する相続税算定に当り、これを控除して税額を算出すべきものであって（この意味で代償金が原告の納税につき全く考慮外というわけではない）、遺産分割後の譲渡の際に控除すべきものと解すべきではない。原告の主張するように、代償金を取得費とすることは、他の相続人らが原告にその持分を譲渡したこととなり、ひいては、右譲渡につき課税をなすということと同じであり、このような考え方は現行所得税法の採用しないところである。」と判示している。

(3) 浦和地裁平成元年 2 月 27 日判決（シュト 332 号 5 頁）

浦和地裁は「共同相続の場合について、民法は、相続財産は遺産分割が

行われるまでは各相続人の共有状態にあるが（同法 898 条）、分割の実行により各相続人に個別的・具体的に帰属し、その効果は相続開始の時に遡及するものと規定しており（同法 909 条本文）、前述のとおり相続の場合に相続人が相続以前から引き続き相続財産を所有していたものとみなす旨の前示所得税法の規定は、この民法の規定に整合しているものと解せられる。」としたうえで、原告が「民法 909 条の趣旨及び共同相続人の担保責任に関する規定（同法 911 条・912 条）からすれば、民法は実質的には遺産分割の遡及効を否定しているとし、また、代償分割は相続財産に対する共同相続人相互間の持分の売買にほかならないから、代償分割の場合には譲渡所得の課税の繰り延べの規定は適用されず、代償取得者が支払う代償金は他の共同相続人の持分を取得するために必要な支出であるから、他の共同相続人の持分の取得費に当たると解すべきである旨主張」していることに対し、「民法には、909 条但書、911 条、912 条等取引における第三者の安全保護のために遺産分割の遡及効を一定の範囲で制限する趣旨の規定のあることは原告主張のとおりであるが、このことは、取引における第三者の保護とは関係のない相続財産の譲渡所得税について前記のとおり解することの妨げとなるものではない。」と判示している。

また、原告が「代償金を取得費に算入しなければ代償取得者のみが当該資産の増加益について課税されるのに対し、他の共同相続人は譲渡所得税を課税されないままその相続分に応じて当該資産の増加益を享受することとなり、所得税法 60 条 1 項が予期しない不公平な結果が生ずることになる旨主張」していることに対しては、「代償取得者のみが譲渡所得に対する課税を受けることとなるのは増加益のある不動産を分割取得することを選択したことの当然の結果であって、それ自体何ら所得税法 60 条の予期しない不公平ということとはできないのであり、このことは審判により代償分割を命ぜられた場合であっても異なるものではない。」と判示している。

4 小括

代償分割については、「代償金を支払った相続人は、代償金を支払うことによって自己の持分の範囲を超えて遺産を取得することができた」ことから「その基礎にある法律関係は、まさに資産の有償譲渡にほかならない」とする指摘⁽¹⁰⁶⁾がある。この指摘について、金子名誉教授は、「代償分割は、遺産分割の一つの方法であるには違いないが、それは、遺産そのものの分割ではなく、それに代わるものである。」としたうえで、代償金に対する譲渡所得の課税が行われていない理由として、「たとえば、換価分割によって、各相続人が相続分に対応する譲渡益を得た場合に、それが譲渡所得として課税されることとの対比からしても、代償金は、所得税法の解釈上は譲渡所得として課税されるべきものである」と述べられている⁽¹⁰⁷⁾。

一方で、相続で不動産を現物分割した場合は相続時点では値上がり益の清算は行われない（所得税法 9 条 1 項 17 号）ことから、租税負担が不均衡になる。そこで、代償金の受取については譲渡所得課税せず、代償金の支払についても取得費にならない（所基通 38-7）とされる⁽¹⁰⁸⁾。このことについては、判例等もこの通達による処理を是認していることは前述のとおりである。なお、金子名誉教授も「代償金を受け取った者は、それを文字どおり現物分割の代償と考えるのが普通であって、所得が生じたといわれると、むしろ奇異の感すら抱きかねないであろう。その意味では、代償金に課税しないことは、一つの賢明な政策であるといえよう。」⁽¹⁰⁹⁾と述べられている。

ところで、代償分割は、相続を理由として取得価額等を引き継ぐこととさ

(106) 金子・前掲注(95)281-282 頁。

(107) 金子・前掲注(95)281-282 頁。

(108) 岩崎・前掲注(92)161-162 頁、注釈所得税法研究会・前掲注(62)769-770 頁。

(109) 金子・前掲注(95)283 頁。金子名誉教授は、「むやみに代償金に課税せよと主張しているわけではない。代償分割が共同相続人の自由意思によるものであるとはいっても、そこには家族間のいろいろなしがらみや感情がまつわりついており、心理的な強制の要素がないとはいえないであろう。」としたうえで、「しかし、筆者の述べた解釈がもし正しいとするならば、代償金を運用によって非課税としておくことは妥当ではなく、租税法律主義の観点からも、立法によって課税対象から除外するのが筋であると思われる。」と述べられている（同著 282-283 頁）。

れているが、共有物分割については、どのような理由で引き継がれるのかなどの疑問がある。この疑問については、第 5 章で検討する。

第 3 節 不動産取得税

不動産取得税は、土地や家屋の購入などで不動産を取得した際に課される地方税である。その不動産取得税における共有物分割については、有償、無償を問わず不動産を取得したこととされ、課税の対象となる（ただし、非課税の規定がある。）。この有償、無償を問わず資産の移転について課税の対象としていることが、譲渡所得と共通している。

1 不動産取得税とは

不動産取得税は、不動産の取引に注目し、土地や家屋の購入、贈与、家屋の建築などで不動産を取得（相続などの場合は除く。）した際に、取得した者に対して課される地方税で、令和 3 年度の税収は 3,921 億円とされる⁽¹¹⁰⁾。

また、不動産取得税は、不動産の取得の背後にある担税力に着目して課税される税であり、固定資産税の税率を引き下げることによりその不動産に対する将来にわたる固定資産税の負担の緩和を図るとともに、不動産を取得するという比較的担税力のある機会に相当の税負担を求める観点から、昭和 29 年度税制改正により道府県税として創設された⁽¹¹¹⁾。

(110) 総務省ホームページ「やさしい地方税（不動産取得税）」

(https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/150790_17.html) (令和 5 年 6 月 22 日最終閲覧)。不動産取得税は、大正時代に府県税として創設され、その後、昭和 25 年のシャープ勧告時に固定資産税の創設による不動産に対する税負担の増加等を考慮して廃止されたが、昭和 29 年に復活している。なお、不動産取得税の復活については、昭和 29 年税制改正の際に、固定資産税の税率の引き下げ（1.6%から 1.5%に引き下げ）に併せて実施されたものとされる。

(111) 総務省ホームページ「地方税制度の概要（不動産取得税）」

(https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/149767_11.html) (令和 5 年 6 月 22 日最終閲覧)。

2 共有物分割について（共通点と相違点）

不動産取得税における「不動産」とは、土地と家屋を総称したものとされ、「不動産の取得」とは、有償、無償を問わず不動産を取得したこと（不動産の所有権を得たこと）を意味するとされる⁽¹¹²⁾。不動産取得税が、有償、無償を問わず不動産が移転したことに着目している点は譲渡所得と同じである。一方で、共有物分割をした時点で課税しないこととされる根拠が、所得税においては通達（所基通）であり、不動産取得税では法律（地方税法）の規定であるなどの相違点もある。共通点については判例を、相違点については、不動産取得税の非課税規定制定の経緯を基に検討を行う。

（1）判例

不動産取得税における共有物分割について、最高裁⁽¹¹³⁾は「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・・・、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 卷 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。

共有物分割自体が、共有物の各部分につきその有する持分の交換又は売買を対象とするとされていることから、譲渡所得においては、資産の譲渡にあたり、不動産取得税では、資産の取得にあたることとなる。

（2）非課税規定制定の経緯

共有物分割について、不動産取得税は非課税とされているが、その変遷については、以下のとおりである。

昭和 29 年、自治省は「共有物件の分割が、持分に応じて単純に分割され

(112) 総務省ホームページ・前掲注(110)。

(113) 最三小判昭和 53 年 4 月 11 日民集 32 卷 3 号 583 頁〔584 頁〕。

た場合は、一般の原始取得ないし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、共有者の一人が持ち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当である。」(昭和 29 年 12 月 28 日自府発第 134 号)⁽¹¹⁴⁾とし、通達により共有物分割については原則非課税としていた。

平成 10 年 8 月 5 日、東京高裁がこの通達について、「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に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料するものである。)」と判示している⁽¹¹⁵⁾。

この判決を受けて、第 151 回国会(平成 13 年度)において、地方税法 73 条の 7(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)を改正し、同条二号の三「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。)」を追加した。

3 小括

不動産取得税の取扱いについては、共有物分割が立法措置により非課税とされる前から、課税庁側は、理論的には課税すべきものであることは承知のうえ⁽¹¹⁶⁾で、具体的な運用にあたっては、持分に応じて単純に分割された場合は課税しないものとし、共有者の一人が持分を超えて不動産を分割取得した

(114) 国税庁「平成 13 年改正税法のすべて」550 頁。

(115) 国税庁・前掲注(114)550 頁。なお、当判決は、平成 11 年 3 月 9 日最高裁判所上告審不受理決定により確定している。

(116) 高梨克彦「判批」シュト 169 号 15 頁(1976)。共有物分割について、「これらの取扱いをみると、法的には共有持分の交換または売買と正確に把握しながら、そのうえで非課税とし、持分をこえた取得にのみその限度で課税しようとする態度であることがわかる。」とされる。

場合は当該超過部分に対して課税することが適当であるとしていた。

一方、所得税については、現物分割の場合（持分に応じたもの又は分割後の価額比が共有持分の割合におおむね等しいとき）は、交換又は譲渡にあたるものの、「資産の譲渡による収入の実現があったといえるだけの経済的実態は備わっていないということもできる」⁽¹¹⁷⁾などの理由から、課税しないこととされている。

両者を担税力の観点から比較すると、不動産取得税は不動産を取得するという比較的担税力のある機会に相当の税負担を求めるものであるとされているが、所得税については、収入の実現があったといえる経済的実態が備わっていないなどの観点から担税力の問題があると考ええる。また、不動産取得税における共有物分割については、地方税法 73 条の 7（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）で規定するが、不動産取得税の非課税には、このほか、同法 73 条の 3（国等に対する不動産取得税の非課税）、同法 73 条の 4（用途による不動産取得税の非課税）、同法 73 条の 5（土地開発公社の不動産の取得に対する不動産取得税の非課税）、同法 73 条の 6（土地改良事業の施行に伴う換地の取得等に対する不動産取得税の非課税）と多くの非課税規定がある。

不動産取得税には課税の繰延べの概念がないため、課税するか否かの選択しかないといえるが、譲渡所得については課税の繰延べの制度があり、課税するか否かにとどまらず、課税時期についての選択が可能といえる。

ただし、前述のとおり、共有物分割について不動産取得税が通達により非課税とされていたことについて東京高裁が「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・・・非課税とするのであれば、法において規定すべきもの」と判示⁽¹¹⁸⁾しているが、譲渡所得については、法律の規定は必要ないのかなどの疑問はある。この疑問については、第 5 章で改めて検討する。

(117) 榎田ほか・前掲注(4)189 頁。

(118) 国税庁・前掲注(114)550 頁。

第 5 章 譲渡所得の射程

本章では、各章で掲げた問題意識などを踏まえ、共有から生ずる、所在等不明共有者の持分についての処理や共有物分割における課税のあり方について、譲渡所得とは何かという観点から検討する。

第 1 節 所在等不明共有者の持分について

1 改正民法の内容と問題意識

(1) 所在等不明共有者の持分の取得

改正民法 262 条の 2 第 1 項（所在等不明共有者の持分の取得）は「不動産が数人の共有に属する場合において、共有者が他の共有者を知ることができず、又はその所在を知ることができないときは、裁判所は、共有者の請求により、その共有者に、当該他の共有者（以下この条において「所在等不明共有者」という。）の持分を取得させる旨の裁判をすることができる。この場合において、請求をした共有者が二人以上あるときは、請求をした各共有者に、所在等不明共有者の持分を、請求をした各共有者の持分の割合で按分してそれぞれ取得させる。」と規定している。この規定は、所在等不明共有者の不動産の共有持分を他の共有者に移転させるものである。

また、同条 4 項は「第 1 項の規定により共有者が所在等不明共有者の持分を取得したときは、所在等不明共有者は、当該共有者に対し、当該共有者が取得した持分の時価相当額の支払を請求することができる」と規定している。この規定により、所在等不明共有者は、共有していた持分の時価相当額の支払を請求することができることとなるが、一方で、持分取得共有者は、当該支払に対応するため供託金⁽¹¹⁹⁾の拠出が義務付けられる。

(119) 非訟事件手続法 87 条 5 項（所在等不明共有者の持分の取得）。

(2) 所在等不明共有者の持分の譲渡

改正民法 262 条の 3 第 1 項（所在等不明共有者の持分の譲渡）は「不動産が数人の共有に属する場合において、共有者が他の共有者を知ることができず、又はその所在を知ることができないときは、裁判所は、共有者の請求により、その共有者に、当該他の共有者（以下この条において「所在等不明共有者」という。）以外の共有者の全員が特定の者に対してその有する持分の全部を譲渡することを停止条件として所在等不明共有者の持分を当該特定の者に譲渡する権限を付与する旨の裁判をすることができる。」と規定している。この規定は、所在等不明共有者の不動産の共有持分を他の共有者が自己の持分とともに他者に譲渡することを可能としたものである。

また、同条 3 項は「第 1 項の裁判により付与された権限に基づき共有者が所在等不明共有者の持分を第三者に譲渡したときは、所在等不明共有者は、当該譲渡をした共有者に対し、不動産の時価相当額を所在等不明共有者の持分に応じて按分して得た額の支払を請求することができる」と規定している。この規定により、所在等不明共有者は、共有していた持分の時価相当額の支払を請求することができることとなるが、一方で、譲渡を行う他の共有者は、当該支払に対応するため供託金⁽¹²⁰⁾の拠出が義務付けられる。

(3) 問題意識

改正民法により、所在等不明共有者の持分の移転が行われ、その時点で、当該持分が他の共有者等に移転登記されることとなり、その結果、所在等不明共有者は不動産の持分を失い、当該部分に対応する支払請求権が残されることとなる⁽¹²¹⁾。

不動産の移転時点では、所在等不明共有者の所在等が不明であることから、所在等不明共有者が得ることとなる所得が、不動産の譲渡による所得になるのか、はたまた、実際に支払請求権を行使した時点で、その行使に

(120) 非訟事件手続法 88 条 2 項（所在等不明共有者の持分を譲渡する権限の付与）。

(121) 法務省ホームページ・前掲注(75)37-38 頁参照。

より供託金を取得したことによる所得となるのかが問題となる。

2 所得税の取扱い

「所在等不明共有者の持分の取得」及び「所在等不明共有者の持分の譲渡」について、譲渡所得としての該当性などを検討する。

(1) 譲渡所得としての該当性

所得税法 33 条は、譲渡所得とは「資産の譲渡による所得をいう」と規定するが、不動産は「資産」に該当し、所在等不明共有者から他の共有者等への共有持分の移転は、「資産の譲渡」にあたることから、譲渡所得に該当する。一方、他の共有者においては、供託金の拠出により、不動産の持分の取得等を行うこととなるので、当該拠出金の金額が基本的には取得費となる。

なお、所在等不明共有者に対して、不動産の移転による譲渡所得課税をせずに、支払請求権を行使した時点で、その行使により得た供託金を収入として課税するとすれば、不動産の移転によるキャピタル・ゲインは清算されないこととなる。

譲渡所得の課税の根拠は、前述のとおり、増加益清算説によるものとされていることから、所在等不明共有者の持分が他の共有者等へ移転した時点で当該不動産の譲渡について課税することが妥当であろう。仮に、当該不動産の譲渡について課税しないのであれば、その取得費の算定方法を含め、法整備が必要となる。

この後は、不動産の移転があった時点で譲渡所得となるという前提の下、検討を進める。

(2) 譲渡の時期（引渡しがあった日）

イ 所基通

所基通 36-12（山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期）は「山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、山林所得又は譲渡所得の基因となる資産の引渡しがあった日によるもの」と

している。

また、同通達の(注) 1は「山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、資産の譲渡の当事者間で行われる当該資産に係る支配の移転の事実(例えば、土地の譲渡の場合における所有権移転登記に必要な書類等の交付)に基づいて判定をした当該資産の引渡しがあった日によるのであるが、当該収入すべき時期は、原則として譲渡代金の決済を了した日より後にはならないのであるから留意する。」としている。

ロ 名古屋高裁昭和 56 年 2 月 27 日判決(訟月 27 卷 5 号 1015 頁)

名古屋高裁は、所得税法が「いわゆる権利確定主義を採用したのは、課税に当って常に現実収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することにしたものである」としたうえで、判示事項を示した。当裁判は、農地の売買に関する裁判で、農地転用許可が下りる前に資産の譲渡は成立するかが争われた事件であるが、農地転用許可の前であっても、売買代金の授受が終了していれば、譲渡所得における引渡しが完了したものとするとされた。

ハ 検討

所在等不明共有者の持分の移転について、上記、通達と裁判例を基に検討すると、共有持分の所有権が移転し、所在等不明共有者が取得する共有していた持分の時価相当額の支払請求権の権利が確定した時点で、引渡しと認識すべきであろう。

その理由は、以下のとおりである。

- ① 他の共有者が抛出する供託金は、不動産の権利の移転に伴うものであり、所在等不明共有者にとっては、不動産の権利は失われ、支払請求権しか残らないこと
- ② 仮に、所在等不明共有者が支払請求権を行使しなかったとしても、その供託金は最終的には国庫に入ることとなり、他の共有者には返還

されない⁽¹²²⁾。つまり、他の共有者からみれば、所在等不明共有者の持分を取得または売却し、供託金を支払った時点で本件は終了すること

- ③ 改正民法の規定が、所在等不明共有者がいる場合における他の共有者等の権利の保護を目的としており、所在等不明共有者にとって不利となる可能性があったとしてもやむを得ないと考えられること
- ④ 所在等不明共有者にとっては、すでに支払請求権は確定しており、同人の所在等が判明した後、支払請求権の行使の時期によって課税関係に変動があることは、公平の観点からも好ましくないこと

(3) 小括

所在等不明共有者の持分が処分される場合の課税関係については、不動産の権利が移転する時点で、譲渡所得の課税が発生するものと考察したが、本稿では、他に想定される個別のケースにおける課税への影響等については検討をしていない。たとえば、民法 166 条 1 項（債権等の消滅時効）は、債権の消滅時効について、「債権者が権利を行使することができることを知った時から 5 年間行使しないとき」（同項一号）または「権利を行使することができる時から 10 年間行使しないとき」（同項二号）に時効が成立すると規定していることから、所在等不明共有者が支払請求権の行使を行う時期による課税関係への影響（国税の申告又は更正等の期限）などが想定される。

これらの点についての考察は、別の機会に委ねたい。

(122) 法務省ホームページ・前掲注(75)37 頁。所在等不明共有者の持分の取得において、供託金に関する消滅時効として、「申立人が持分を取得し、所在等不明共有者が現れないまま供託金還付請求権が消滅時効にかかった場合には、供託金は確定的に国庫に帰属」と説明している。法務省ホームページ「法制審議会民法・不動産登記法部会第 14 回会議（令和 2 年 6 月 23 日）部会資料 30『共有制度の見直し（2）』」8-26 頁（<https://www.moj.go.jp/content/001322908.pdf>）（令和 5 年 6 月 22 日最終閲覧）。所在等不明共有者の持分の取得における供託については、「持分の取得を認めるための要件であり、持分を有効に取得した者に供託金の取戻しを認めることはできないことになると解される」（16-17 頁）、所在等不明共有者の持分の譲渡における供託については、「持分の移転の効力が生じた後に、供託した者が供託金の取戻しをすることは認められないことになると解される。」（25 頁）と説明している。

第 2 節 共有物分割と譲渡所得についての考察

1 共有物分割と譲渡所得の関係

共有物分割と譲渡所得の関係について検討する。

前述のとおり、現物分割においては、「その資産の全体に及んでいた共有持分権が、その資産の一部に集約されただけにすぎず、資産の譲渡による収入の実現があったといえるだけの経済的実態は備わっていない」⁽¹²³⁾との考え方もあるとされる一方で、民法上は「交換又は売買」とされる。所得税法には、共有物分割は定義されていないことから、民法からの借用概念と考えられる。

たとえば、「贈与」も所得税法では定義されていないが、所得税法の中で民法からの借用概念である「贈与」と負担付贈与の場合の贈与⁽¹²⁴⁾のように、民法からの借用概念ではない贈与が混在している。

ただし、ここまで検討してきたように、民法の多数説のみならず、判例も共有物分割が「交換又は売買」に該当するとしていること、課税庁側も裁判においては同様に主張していることを鑑みれば、共有物分割は、民法からの借用概念であり、譲渡所得の対象であると判断されるべきであろう。

(1) 共有物分割は非課税か、課税の繰延べはされるのか

交換特例については、「投資が継続して行われており、あえて課税するに及ばないという考え方」⁽¹²⁵⁾が採用されており、また、この特例が制定された趣旨は「経済的には資産の移転がなかったと同様の状態が継続しているものとみられるため、課税の機会とみるのが適当ではないということがある。また、担税力の観点からみても、交換によってキャピタル・ゲインに相当する金銭を取得したわけではない当事者に譲渡益について課税するこ

(123) 樫田ほか・前掲注(4)189頁。

(124) 前掲注(60)参照。当判決では、負担付贈与における贈与は、所得税法 60 条においては民法の借用概念ではないことを示している。

(125) 水野・前掲注(48)262頁。

とは、酷な結果をもたらすこともありうる。」⁽¹²⁶⁾ことへの対応のためとされている。

共有物分割が共有持分の交換をするというものであることを考えれば、交換特例と同様に、一の共有土地を現物分割する場合において、手放すこととなる共有持分と取得することとなる共有持分の価値が同等と認められる場合は、その時点では譲渡がなかったものとして非課税とし、課税の繰延べが行われるべきであろう。

(2) 通達による非課税措置について

共有物分割については、所基通 33-1 の 7 (共有地の分割) により「譲渡がなかったものとして取り扱う」とされる場合がある。

一方で、交換特例や共有物分割をした場合の不動産取得税の非課税措置については法令の規定によって定められている⁽¹²⁷⁾。

共有物分割が「交換又は売買」であり、「譲渡」にあたることとされていることからすると、上記通達は、法令の解釈を示すものではなく、実務上の取扱いを示すものと考えられる。

租税法律主義⁽¹²⁸⁾の原則からみれば、「譲渡」であるものを「譲渡がなかったものとして取り扱う」ことについては、法律で規定すべきとも考えられる。

しかしながら、共有物分割の処理を通達で定めていることについての批判などは見受けられず、また、「共有物分割は通達により譲渡がなかったものと取り扱うとされる」とする多くの論評などがある。

ところで、交換特例が規定されている一面として、

- ① 交換は、申告がなければ、交換で取得するものがどのようなものか課税庁側で把握することは困難である。
- ② 課税の繰延べがされた際の引継価額については、法令で規定しないと

(126) 前掲注(47) [1941 頁]。

(127) 不動産取得税について、共有物分割が非課税措置とされた経緯等については、本稿第 4 章第 3 節参照。

(128) 金子・前掲注(1)77-88 頁参照。

判然としない面がある（交換譲渡資産と交換取得資産は別物であり、将来交換取得資産を売却する際に交換譲渡資産の取得費を交換取得資産の取得費とできるのかという観点）。

- ③ 交換特例においては、「交換のために取得したと認められるものを除く」、「譲渡直前の用途と同一の用途に供した場合」を、適用要件としているが、この要件は、投資の継続性を求めているものと考えられる。という点があろう。

一方で、共有物分割においては、

- ① 少なくとも登記がされていれば、課税庁としても容易に把握可能であると思われる。
- ② 元々共有物であることから、その取得価額も明確であり、課税の繰延べが行われても、引き継がれる取得価額に違和感がない。
- ③ 共有物の分割については、その用途は分割の前後では同じであることから、投資の継続性という観点は、最初から満たされている。と考えられる。

そして、共有物分割についての課税の繰延措置については、行政先例法⁽¹²⁹⁾となっている（納税者に有利な取扱いであり、かつ、納税者等に広く浸透していると考えられる）とみることでもでき、必ずしも、法改正をする必要があるとはいえないと考える⁽¹³⁰⁾。

(129) 佐藤英明『租税法律主義と租税公平主義』金子宏編「租税法の基本問題」64-71 頁参照（有斐閣、2007）。

(130) 佐藤・前掲注(129)69 頁。佐藤教授は、『『行政庁は法律の規定によらず租税の減免をしてはならない』という合法性の原則は、現実の税務行政において多数の『緩和通達』が存在することによって、大きく損なわれている。対象の性質が明白でない場合、課税することが酷と考えられる場合、執行コストと見合わない場合等に関して、多数の『課税しなくて差支えない』というような内容の通達が存在することは周知のとおりであり、これらがすべて租税法律主義違反であり、ひいては憲法違反であると主張することは非現実的であろう。』と述べられる。

2 過不足調整が行われた場合の課税関係

共有物分割については、過不足調整が行われることも現物分割の一形態として認められているのは、前述のとおりである。この過不足調整の額については、共有物分割自体が「交換又は売買」とされていることから、譲渡所得の対象とすることは妥当であろう。ただし、この場合、過不足調整額の取扱いについて、交換特例の交換差金についての取扱い（交換の時ににおける取得資産の価額と譲渡資産の価額との差額がこれらの価額のうちいずれか多い価額の 100 分の 20 に相当する金額を超える場合には、適用しない）のような基準⁽¹³¹⁾があるのか否か疑問が生ずる。

このことについては、所基通が「持分に応ずる現物分割があったときには、その分割による土地の譲渡がなかったものとして取り扱う」とのみ定め、過不足調整額に対する取扱いについては示していないため、納税者等の予見可能性を考慮する観点から、過不足調整額が、仮に「20%」を超えていたとしても、過不足調整額の部分についてのみ譲渡所得の対象とすべきであろう。

ただ、極端な例ではあるが、過不足調整額が 90%であったとしたら、90%部分についてのみ課税する（10%部分のみ繰り延べる）ことには、多少の疑問もある。

その理由は、次のとおりである。

共有物分割は、交換と同種のものともいえる。そこで、交換について、譲渡がなかったものとされる理由をみると、「経済的には資産の移転がなかったと同様の状態が継続しているものとみられるため、課税の機会とみるのが適当ではないということがある。また、担税力の観点からみても、交換によってキャピタル・ゲインに相当する金銭を取得したわけではない当事者に譲渡益について課税することは、酷な結果をもたらすこともありうる。」⁽¹³²⁾などである。

上記の極端な例では「経済的には資産の移転がなかったと同様の状態が継

(131) 所得税法 58 条 2 項（固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例）。

(132) 前掲注(47)〔1941 頁〕。

続」されているとはいえないのではないか。また、「担税力の観点からみても・・・酷な結果」とまではいえないのではないかと考える。さらに、法人が行う交換における課税の特例の考え方として、「救済説」と「機能説」があることは、前述⁽¹³³⁾のとおりであるが、上記極端な例の場合には同種の実物資本が継続しているとはみることはできず、課税上の特別の配慮の必要性も希薄になると考えられる。つまり、上記極端な例の場合には、譲渡はなかったものとはせず、キャピタル・ゲインの清算をすべきということとなる。

3 小括

前項では、極端な例についても検討したが、現実にはこのような例はないのかもしれない。そういった観点でいえば、現行制度のままでも、ほぼ課税関係は解決できるであろう。

また、上記のような極端な例であっても、納税者等の予見可能性を考えれば、過不足調整部分だけに譲渡所得を課税し、その他の部分の課税は繰り延べるべきであるということとなる。

ただし、たとえば、「20%」などの明確な基準を設けるとすると、法制化（少なくとも通達）が必要となる。そうすることで、過不足調整がある場合の課税の繰延べにより引き継がれる取得価額の金額が明確になるという利点がある。

令和 3 年の民法等の改正により、不動産を取得した相続人に対し、その取得を知った日から 3 年以内に相続登記の申請を義務付ける規定⁽¹³⁴⁾が創設されるなど、今後、「共有」状態が増え、その結果、共有物分割も増えることも想定される。

このような状況に対応するためにも、共有物分割の取扱いについての法制化の検討が必要になることもあるのではないかと考える。

(133) 小宮・前掲注(54)63 頁。

(134) 不動産登記法 76 条の 2（相続等による所有権の移転の登記の申請）。なお、本条の施行日は令和 6 年 4 月 1 日。

結びにかえて

過不足の調整を伴う、現物分割がなされる場合の課税関係を題材に、資産の譲渡とは何かについて考察を行った。

譲渡所得とは、キャピタル・ゲインの清算を行うもの（増加益清算説＝多数説であり、判例等も支持）であるが、沿革でもみてきたように、昭和 25 年にシャープ勧告により規定されたみなし譲渡課税は、その後の様々な要因により、次第に課税対象が縮小された。その結果、増加益清算説は譲渡所得課税の趣旨としては機能しているものの、実際には多くの課税の場面では、所得税法 36 条の規定により、実現した利益にのみ課税されているといえる。

ただし、納税者の担税力等を考えれば、実現した利益に課税することは当然のこととも捉えることができるが、こうした一連の経緯は、課税関係を複雑にしているといえよう。

第 3 章と第 5 章において、いわゆる所有者不明土地問題に対応するため令和 3 年に民法等が改正されたことについて触れたが、この観点ばかりではなく、昨今、色々な場面で、民法改正への議論が活発化され、実際に改正も行われている。

たとえば、近年、配偶者居住権の創設や成人年齢の引下げなどの改正が行われ、また、夫婦別姓や同一姓婚などについても議論がされている。

民法は私法の基本法であることから、改正されるごとに様々な法律に影響を与えることとなり、税法においても同様に法改正が必要になる場面も多くなる。そうしたことが、将来的には、譲渡所得についての考え方を変えることになるのではないかと考える。今後ともこのような動きに注視していきたい。