

法律家のための税法知識

第15回 共有物分割の場合における不動産取得税の課税

税務特別委員会 副委員長 山本 常幸 (64 期)

1 共有物分割に関する地方税法の定め

不動産を取得した場合、原則として、取得者には不動産取得税が課される（地方税法（以下、「法」）73条の2第1項）。

ただし、元々共有していた不動産を共有物分割によって単独の所有とする場合には、形式的な所有権の移転として不動産取得税が課されることはないが（法73条の7第2号の3）、分割前の持分を超えて取得した部分については課税される（同号括弧書き）。

2 事例

(1) 分割に至る事情

本稿で紹介する最高裁令和2年3月19日判決（最高裁民事判例集74巻3号227頁）の事案は次の通りである。

A（原審中に死亡しXが承継した）及びXは、遺贈により各2分の1の共有持分を取得した土地を共有していたところ、これを共有物分割として、地積617㎡の土地（以下、「本件土地1」）及び地積566㎡の土地（以下、「本件土地2」）の2筆の土地に分筆の上、Aが本件土地1、Xが本件土地2をそれぞれ単独で所有することとした（以下、本件土地1と本件土地2を併せて「本件各土地」という）。

本件各土地は、財産評価基本通達を参考に、本件土地1と本件土地2の価格が同一となるように計算して分筆されたものである。

なお、本件各土地は、分筆前から構造物等によって物理的に区分されておらず、全体が駐車場として一体的に利用されていた。

(2) 本件課税処分

課税庁は、法73条の21第2項に基づき、固定資産

評価基準（法388条）により、本件各土地を併せて一画地と認定して1㎡あたりの評点数を算出し、本件各土地の評価額を算定した上で、これに本件土地1と本件各土地の地積比（617㎡／1183㎡）を乗じて本件土地1の価格を算定した。

そして、本件土地1の価格は分筆前の本件各土地の価格の2分の1相当額を超えているとして、Aに対し、持分超過部分に係る課税標準額を101万3000円、税額を3万0300円とする課税処分（以下、「本件課税処分」）が行われた。

3 隣接する宅地を一画地とすることの根拠

固定資産評価基準（法388条に基づき定められた、昭和38年12月25日自治省告示第158号、以下「評価基準」）別表第3の2は、宅地の評点数は一画地ごとに定めるとし、一画地は原則として1筆の宅地によるものと定めている。

ただし、例外的に、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を一画地とするものと定められている。

4 最高裁判決

もっとも、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は、評価基準上の定めはない。

この点について最高裁は、「隣接する2筆以上の宅地を一画地として認定すべき場合とは、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」とした上で、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」と述べ、このことは「共有物の分割による不動産の取得に係る持分超過部分の有無及び額の判断のため、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」として、本件各土地の評価額を地積で按分することにより本件土地1の価格を算定し課税した本件課税処分を是認した。

5 判決を踏まえた考察

(1) 判決の前提

本件の事例は、本件各土地が、その利用方法等から、全体として一体を成していると認められ、一画地と認定されたことを前提としている。

したがって、そもそも分筆時の状況から各筆の土地が区分されているような場合には、原則通り各筆の土地をそれぞれ一画地として評価額が算定され、その評価額に差異があるかによって、持分超過部分の有無が判定されることになる。

以下は、本件と同様に、分筆後の2筆以上の土地が一画地と認められる場合について述べる。

(2) 共有物分割の際に留意すべきこと

共有する土地を分筆・分割してそれぞれの単独所有とする場合、考慮される要素は地積ではなく価格であり、価格が持分割合に等しくなるよう分割することが通常であると思われる。

本判例は、このような方法による分割の場合に、分割後の価額には関わりなく、持分割合を超える「地積」の土地を取得した者に、不動産取得税が課税され得ることを示すものである。

この点において、筆者個人としては、「(本件課税処分が)他の合理的な計算方法を試みることなく、漫然と地積比に従ってあん分計算をして本件土地1の価格を算定したことには、違法がある」とした原審判決の方が、少なくとも結論としては妥当に思える。

本判例を前提に、不動産取得税が地積比に従って課税されるからといって、この課税を避けるために、単純に地積が等しくなるように分割し、その結果として分割後の価格において不公平が生じるといった結果は、当事者には受け入れ難いものと思われる。

また、「面積比での分割は経済的価値の移転を生じさせるため、むしろ他の租税(所得税や贈与税)が課されるおそれ」(平川英子著「共有物分割に係る不動産取得税の非課税規定にいう持分超過部分の有無の判定方法」ジュリスト臨時増刊令和2年度重要判例解説157頁(有斐閣))のあることと、不動産取得税は比較的低額(宅地の場合、課税標準は価格の2分の1、税率は3%)であることも踏まえれば、単純な地積比で分割するメリットも少ないと思われる。

したがって、一画地と認定され得る土地を価格が持分割合に等しくなるように共有物分割する場合には、不動産取得税が課税される可能性のあることに留意しつつ、これを行うべきと思われる。