

目次

はじめに

第1章	実務の現状と問題点	- 4 -
第1節	遺産分割の方法と代償分割の位置づけ	- 4 -
第2節	代償分割にかかる譲渡所得課税の現状	- 14 -
第3節	問題の所在	- 24 -
第2章	代償分割にかかる譲渡所得課税の論理的説明	- 29 -
第1節	税法における譲渡所得課税と民法における譲渡所得の考察	- 29 -
第2節	現在の譲渡所得課税とは異なる課税を導く論理構成	- 36 -
第3節	代償分割にかかる譲渡所得課税の整合性	- 50 -
第3章	現在の実務と異なる運用の可能性	- 55 -
第1節	代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費該当性の関係	- 55 -
第2節	増加益清算説の行方（最高裁平成17年2月1日判決の検討）	- 70 -
第3節	所得税法60条1項のあり方（平成23年12月2日裁決の検討）	- 79 -
第4章	所得税60条1項1号の解釈と代償分割にかかる譲渡所得課税の展望	- 91 -
第1節	所得税法60条1項1号の解釈	- 91 -
第2節	代償分割にかかる譲渡所得課税の展望	- 99 -
第3節	本稿において示した解釈の影響（東京高裁平成23年4月14日判決の検討）	- 119 -

おわりに

はじめに

家督相続が廃止され、また、配偶者相続権が確立されたことに伴い、現行民法の下では、相続が開始すると、多くの場合、相続財産は数人の相続人の「共有」に属し（民法 898 条）、各共同相続人はその相続分に応じて被相続人の権利義務を承継する（民法 899 条）。単独所有を原則とする近代の私有財産制度の下では、この共同所有関係は遺産分割が行われるまでの過渡的暫定的な所有形態と把握されるが⁽¹⁾、共同相続人間の利害関係の調整が難しく、遺産分割をして相続財産についての最終的な帰属が決まるまでに要する期間が長期化する傾向にある。その理由としては、多くの論者が指摘しているように⁽²⁾、①相続人としての権利意識が高揚していること、②核家族化の急速な進行による相続人間の生活交渉が希薄化していること、③相続人間の感情的な対立が激しいこと、④経済情勢の厳しさによる不安が高まっていることなど様々なものが考えられる。

ところで、遺産分割の方法には、現物をそのまま配分する現物分割、現物を特定の相続人が取得し、他の相続人に具体的相続分に応じた金銭を支払う代償分割、遺産に含まれる財産を売却し代金を配分する換価分割および解釈上認められている共有とする方法があるが⁽³⁾、遺産分割の原則的な方法たる現物分割は、ほとんどの場合、代償分割との組み合わせによる。したがって、代償分割の取扱いは、遺産分割の帰趨を決めるといっても過言ではない。

そこで現在の代償分割にかかる譲渡所得課税の実務をみると、代償分割の方法によった場合、代償金が支払われた段階において代償金受領者に対する譲渡所得課税がなされていないため、代償金受領者に譲渡所得税の負担は生じないが、代償債務者がその後取得した相続財産を第三者に譲渡した段階において支払った代償金の取得費算入が認められていない。相続により取得した資産を将来譲渡した際の譲渡所得金額の計算においては、その者が引き続きこれを所有していたものとみなされるが（所得税法 60 条 1 項 1 号）、その際、譲渡所得にかかる総収入金額から代償金相当額が取得費として控除できないと理解されているのである（所得税基本通達 38-7(1)）。そのため、代償債務者は、遺産分割後から第三者への譲渡までに生じたキャピタル・ゲイン⁽⁴⁾だけでなく、遺産分割前に生じたすべてのキャピタル・ゲインに対する譲渡所得税を負担することになる。このような不利益は、相続があった場合のみなし譲渡所得課税を廃止したことに基因して代償債務者に生ずることとなったが⁽⁵⁾、その調整は、相続人間に委ねられている⁽⁶⁾。

しかし、潜在的キャピタル・ゲインが将来いつどのような取扱いを受けるかわからず、そのような調整は簡単に合意できるものではないから⁽⁷⁾、現在の代償分割にかかる譲渡所得課税制度の運用は、円滑に行われるべき遺産分割における代償分割の位置づけを踏まえると⁽⁸⁾、好ましくなく、問題がある。

代償分割にかかる譲渡所得課税の現状から生じるこのような問題については、これまでも多くの論者が研究してきたが⁽⁹⁾、いずれの論者も、代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費算入の論点を「前者が是ならば後者も是、前者が非ならば後者も非」というように、相互に関連するものとして捉えているようである⁽¹⁰⁾。このような帰結は、キャピタル・ゲインを所得と観念し、譲渡所得課税の趣旨は資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会にこれを清算して課税するものと理解する、増加益清算説⁽¹¹⁾から導かれるものであるが、我が国の所得税法は、幾度もの改正を経て、もはや増加益清算説によって説明することができないものとなっている。現行所得税法が、譲渡所得として譲渡益を規定しているとすれば⁽¹²⁾、生じたキャピタル・ゲインすべてに対する課税の実現にとらわれることなく、代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費算入の論点を互いに独立したものとして、すなわち「前者を非、後者を是」として解釈・運用することができる。

そこで、本稿では、まず、第1章において、民法における代償分割の位置づけを確認しながら実務の現状と問題の所在を明らかにし、第2章において、代償金にかかる譲渡所得課税の論点と代償金の取得費該当性の論点をそれぞれ検討し、民法の理解と整合する譲渡所得課税を探る。続く第3章で、はたして現行の所得税法を民法の理解と整合するように解釈することは可能なかを検討する。最後に、第4章において、現行の所得税法の解釈はどうあるべきかを検討し、遺産分割時までに生じたキャピタル・ゲインのすべてを代償債務者の負担とすることにより、その調整を相続人間において行うことを期待する現在の実務に問題があるのではないか、私見を述べることにする。なお、私見によると、遺産分割時までに生じたキャピタル・ゲインの一部について譲渡所得課税が行われないことになるため⁽¹³⁾、実質は換価分割にもかかわらず代償分割の形式を利用するといった納税者による租税回避行動が予想される⁽¹⁴⁾。このような行動への対応については、立法府なり、課税庁なりの管轄ではあるが、代償分割の円滑な利用を阻害するような行き過ぎた対応を抑止するためにも、民法の理解と整合した譲渡所得課税という観点から、第4章の中で、若干の検討を加えておきたい。

第 1 章 実務の現状と問題点

本章では、代償分割が遺産分割の方法の一つであること、原則的な遺産分割の方法たる現物分割を選択するために必要不可欠であり、その取扱いが重要であることを理解し、実際にどのような課税がなされているか、これがどのような問題を生じさせているのかを確認する。

第 1 節 遺産分割の方法と代償分割の位置づけ

旧法時代⁽¹⁵⁾においても、家督相続の他に遺産相続が存在していたが、家督相続が相続の大半を占めていたため、相続法上、相続人が誰であるかという解釈問題が最も重要となっていた。そのため、遺産分割については、判例、学説ともに解釈法理の発展が極めて遅れていた。新法⁽¹⁶⁾は家督相続制度を廃止し、また、相続人が複数存在することがむしろ普通であるので、旧法下において取り扱われなかった遺産相続にかかる問題が次から次へと続出してきた。しかも、遺産分割手続の中でも、その財産を合理的に配分することによって、均分相続制⁽¹⁷⁾が具体的に実現されることを考えると、遺産の配分の仕方そのものが中心的課題となることは明らかである。

ところが、民法には、分割の方法について直接定める規定はなく、遺産分割について抽象的な分割基準が定められているにすぎない（民法 906 条）。どのような分割方法をとるかは、相続人および裁判所の裁量に委ねられている。詳細な具体化法理は、審判や判例、調停先例の積み重ねによって形成されてきたものである⁽¹⁸⁾。ここに、遺産分割の方法とそれぞれの位置づけを理解するにあたっての難しさがある。

そこで、本節では、遺産分割の方法を略説し、民法 906 条の定める分割基準を参照しながら分割方法相互間の関係および選択の優先順位を理解することで、遺産分割における代償分割の重要性を確認する。

1. 遺産分割の方法⁽¹⁹⁾

遺産分割の方法には、現物分割、代償分割、換価分割および共有分割があり、これらのいずれかが選択あるいは併用されている。以下、分割の方法ごとにその態様を述べる。

(1) 現物分割

現物分割とは、現物をそのままの状態で分割する方法であるが、厳密には、次の3つのような方法がある。

ア 1筆の土地を各相続人で配分する方法

たとえば、相続人 A と相続人 B が、甲土地を分筆して各々2分の1を現実分割して取得するような遺産分割方法であり、共有の規定の予想する、つまり実定法に根拠をもつ現物分割である（民法 258 条 1 項⁽²⁰⁾）。

民法 258 条 1 項（裁判による共有物の分割）

共有物の分割について共有者間に協議が調わないときは、その分割を裁判所に請求することができる。

イ 各相続人が2筆の土地をそれぞれ取得する方法

たとえば、相続人 A が甲土地を、相続人 B が乙土地をそれぞれ取得する方法であり、個々の財産の共有を超える遺産全体の共有を前提として、総合的に行う遺産分割で、明白な実定法の根拠はない。民法 906 条が、「遺産に属する物又は権利の種類及び性質」や「各相続人の職業」を考慮せよというのはこの形での現物分割を前提としているとして、同条を根拠に、分割の基準に照らしてこのような分割方法をとることも裁量により許されると解されている⁽²¹⁾。

民法 906 条（遺産の分割の基準）

遺産の分割は、遺産に属する物又は権利の種類及び性質、各相続人の年齢、職業、心身の状態及び生活の状況その他一切の事情を考慮してこれをする。

ウ 相続人の一人が土地を取得し、その他の財産（預貯金）により調整する方法

たとえば、相続人 A が甲土地を、相続人 B が預貯金を取得する方法であり、イの方法と同様に実定法の根拠はないが、民法 906 条を根拠にこのような方法によることも許されると解されている。

(2) 代償分割（債務負担の方法による分割）

代償分割とは、共同相続人の一人または数人に現物を取得させるとともに、他の共同相続人に対し、その具体的相続分を超える取得分に応じた金銭を支払わせる（債務として負担させる）方法である。家事事件手続法⁽²²⁾195 条で、現物分割に代わる方法として

定められている。

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）

家庭裁判所は、遺産の分割の審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、遺産の分割の方法として、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。

この方法は、現物分割と併用して、各相続人の取得分の均等化をはかる手段として活用される。たとえば、前述のイの方法による場合に、A の取得した甲土地の時価が 1 億円、B の取得した乙土地の時価が 8000 万円であったとして、相続分の均等化をはかるため、A が B に対して 1000 万円の代償金を支払ったり（＝1000 万円の債務を負担する。）、前述のウの方法による場合に、A の取得した甲土地の時価が 1 億円、B の取得した預貯金額が 6000 万円であったとして、A が B に対して 2000 万円の代償金を支払ったりする（＝2000 万円の債務を負担する。）。

(3) 換価分割

換価分割とは、遺産を売却してその代金を共同相続人間で分配する方法である。たとえば、相続人 A と B がおり、時価 1 億円の甲土地が遺産としてあるときに、これを第三者に売却して、その代金を 5000 万円ずつ取得する。調停において、相続人間の合意に基づきこの方法をとることができるのは当然のことであるが⁽²³⁾、家庭裁判所は、審判においても換価分割を命じることができる。この場合の換価の方法としては、次の 3 つがある。

ア 終局審判における競売

現物をもって分割を行うことができない場合、または、現物分割によると遺産の価値が著しく損なわれる場合には、民法 258 条 2 項の準用により、競売による換価をし、換価代金を分配することができる。

民法 258 条 2 項（裁判による共有物の分割）

前項の場合において、共有物の現物を分割することができないとき、又は分割によってその価格を著しく減少させるおそれがあるときは、裁判所は、その競売を命ずることができる。

イ 中間処分としての競売

遺産の一部について中間処分としての換価を行い、その代金を最終的な現物分割や代償分割を行う際の代償金として使用する場合や、遺産の管理が難しい場合、管理費用が多額にのぼる場合などに行われる。

家事事件手続法 194 条 1 項⁽²⁴⁾（遺産の換価を命ずる裁判）

家庭裁判所は、遺産の分割の審判をするため必要があると認めるときは、相続人に対し、遺産の全部又は一部を競売して換価することを命ずることができる。

ウ 任意売却

任意売却は、裁判所が介入することなく、換価人が買主との間で通常の売買契約を締結して換価する方法である。家庭裁判所は、必要性和相当性が認められるときは、相続人の意見を聴いて、相続人に対し、遺産を任意売却するように命じることができる。経済状況の変動によって遺産の交換価値が低くなる可能性がある場合や、遺産の管理が難しい場合、管理費用が多額にのぼる場合などに行われる。

ただし、共同相続人の中に一人でも競売によるべきとの意思表示をした者がいるときは、任意売却を命ずることはできない。

家事事件手続法 194 条 2 項⁽²⁵⁾（遺産の換価を命ずる裁判）

家庭裁判所は、遺産の分割の審判をするため必要があり、かつ、相当と認めるときは、相続人の意見を聴き、相続人に対し、遺産の全部又は一部について任意に売却して換価することを命ずることができる。ただし、共同相続人中に競売によるべき旨の意思表示をした者がいるときは、この限りでない。

(4) 共有分割（共有とする分割）

共有分割とは、遺産を物権法上の共有（民法 249～262 条）とする方法である。分割方法として共有とすることにより遺産分割は終了する。たとえば、相続人 A と B がおり、時価 1 億円の甲土地が遺産としてあるとき、A と B が甲土地の持分を各 2 分の 1 とするような遺産分割である。

設定された共有関係は遺産の共同相続を直接の原因とする従前の共有関係と同一のものではなく、当事者の合意によって新たに設定された通常の共有として民法 249 条ないし 262 条の適用によって律せられる⁽²⁶⁾。

このように共有とする方法によることも解釈上認められるが、分割が事実上または法律上不可能な場合は別として、共有物の分割を求めているのに共有とする裁判は許されないと考えられ、また、後日、共有分割請求が起きる可能性があり、いたずらに将来に禍根を残すことになるから、遺産の一部については認められるとしながらも、遺産の全部を共有とすることは許されないという学説もある⁽²⁷⁾。

以上、遺産分割の方法ごとにその態様を確認したが、これらの方法は単独で選択されるよりも、組み合わせられる方が多い。現物分割についてみると、ほとんどの場合、代償分割の方法と組み合わせられて利用されているのである⁽²⁸⁾。

田中恒郎裁判官は、「遺産分割は個々の分割ではなく、包括的財産を各相続人に配分する作業であって、1 個の物を更に分割するという意味での現物分割は土地の場合以外には殆どありえない。すなわち、遺産分割における『現物分割』は多くの場合『個別配分』なのである。その結果、特定の相続人に相続分以上の遺産を取得させることになり、その超過分を債務負担という方法で清算することになる。遺産分割の方法としてはそれが最も一般的な方法であり、数個の財産を数人の相続人に配分した場合の過不足も、この方法により調整される。」⁽²⁹⁾と述べる。おそらく、被相続人が残した財産を現物のまま相続人の具体的相続分に応じてきっかり配分することができる状況は、現実としてあまり生じえないであろう。通常は、現物分割にあたって、各相続人の取得分の過不足を調整する必要性が生じるということである。そうすると、現物分割が他の分割方法に比して優先的に選択され、一般的に利用されている方法であるならば、田中裁判官の指摘どおり、遺産分割の方法として最も一般的なものは、現物分割と代償分割との組み合わせであるという理解が成り立つといえる。

そこで、次項においては、分割方法の選択の優先順位について検討し、現物分割が原則的かつ一般的な分割方法であることを確認する。

2. 代償分割の位置づけ

(1) 共有物分割に関する規定（民法 249 条以下）と遺産分割の基準（民法 906 条）との関係

前述したとおり、遺産分割の方法としては、現物分割、代償分割、換価分割、そして

共有分割の4つの方法がある。そのうち現物分割が遺産分割の原則的方法であると理解されているが、その理由については、物権法上の共有物分割について定める民法249条ないし262条の規定から説明する見解と、遺産分割の基準について定める民法906条の規定から説明する見解との対立がある。

そこでまず、ここでは、遺産分割において物権法上の共有について定める民法249条以下の規定と遺産分割の基準について定める民法906条の関係を確認する。

ア 共有物分割に関する民法249条以下の規定が第一次的に適用されるという見解

最高裁昭和30年5月31日判決（家月7巻6号42頁）は、「相続財産の共有（民法898条、旧法1002条）は、民法改正の前後を通じ、民法249条以下に規定する『共有』とその性質を異にするものではないと解すべきである。」として、民法898条にいう「共有」の性質について共有説⁽³⁰⁾によることを明言した上で、「遺産の共有及び分割に関しては、共有に関する民法256条以下の規定が第一次的に適用せられ、遺産の分割は現物分割を原則とし、分割によって著しくその価格を損する虞があるときは、その競売を命じて価格分割を行うことになるのであって、民法906条は、その場合にとるべき方針を明らかにしたものに外ならない。」と判示する。

イ 遺産分割の基準について定める民法906条が第一次的に適用されるという見解

この最高裁判決に対して、多くの学説は批判的である。

（ア） 合有説の立場から批判する見解⁽³¹⁾

民法906条は民法の改正⁽³²⁾によって新設された遺産の分割に関する規定であって、遺産すなわち原則として数個の異種または異質の財産を数人の相続人が共同所有する場合の分配方針を規定したものである。したがって、この場合に分割される財産の種類や性質と分割を受ける各相続人の職業その他の事情とを勘案して、代償分割が認められることも、それによって財産の社会的機能なり経済的価値なりが最大限に発揚される最も有効適切な分配が発現されるから、その性質上極めて当然であり、むしろ、時には必要であるといえる。民法906条のねらいは、256条2項のような単なる形式的画一的な公平の分配ではなくて、真の実質的合目的なそれを期することにある。

そうすると、民法906条は、前述した最高裁判決の理解するような分配の実施準則であり、裁判所に対する訓示規定の意味をもつものというよりも、むしろ、分割方法の決定準則であり、裁判所に対する義務規定の性質をもつものと解すべきであ

る。裁判所は、民法 906 条の出現によって、相続財産と各相続人との間の諸般の事情を総合的に勘案して、最も有効適切だと考えられる分割を認める方針に出るべきであるということになる。民法 906 条を共同相続財産の合有説⁽³³⁾の上に立って理解する限りにおいては、遺産分割について、第一次的に同条の基準によるべきであると、前述した最高裁昭和 30 年 5 月 31 日判決を批判する。

(イ) 相続財産がもつ人的要因、経済的一体性という特色から批判する見解

もっとも、共有説と合有説の対立は、共同相続が例外でしかなかった時代に、机上の学理論争として始まったものであり、共同相続が常態化した今日においては、相続開始時点における法律関係を固定的に法律構成するのではなく、むしろ、遺産分割で到達する結果を考慮した、より柔軟な法律構成が要求されるようになっている⁽³⁴⁾。

野田愛子裁判官は、共有概念や合有概念からの遺産共有の法的性質に関する論議は、遺産分割の特殊性を把握するためにはそれほど有用でないとの視点から、次のように指摘する⁽³⁵⁾。遺産共有の法的性質は、被相続人が独自に、あるいは、相続人らの協力によって、遺産が獲得され相続により共有されるに至った経緯や財産の態様に着目すべきではないか。遺産は複数の集合財産によって形成され、それらがかつて被相続人の生活の基盤として経済的単一性を保ってきたもので、相続開始後もその状態は維持されているのであり、現実のそのトータルな資産について総合的配分を行うまでの状態を共有とも合有とも異なる遺産共有と称するのである。対象となる財産の属性と人的要因を一切伴わない財産の共有が通常の共有であり、そのような属性を伴う財産を遺産共有というべきである。遺産共有の関係は、対象財産について単に物理的、客観的な経済的価値のみで律しえない形成過程における人的要因、経済的一体性に特色があり、したがって、民法 906 条の基準を適用し、これらの属性に配慮した手続が必要である。

このように、共有説や合有説によらず、対象財産が伴う属性と人的要因から、遺産分割について第一次的に民法 906 条の基準によるべきとする見解もある。前述した最高裁昭和 30 年 5 月 31 日判決に従うと、遺産分割については、民法 906 条の分割の方針が特別規定として適用される点が、共有物分割の方法との差異となるが、共有物分割の現物分割は 1 個の物の分割を前提としており、遺産分割の場合は、多くの個々の財産を含んでいるので総合的に分割が行われなければならない点から、

実際の運用の面より考えると、個別的財産の共有物分割と集合的遺産分割の方法では原則と例外とが逆転する程の差異があるものとみななければならないと⁽³⁶⁾、この相続財産がもつ人的要因、経済的一体という特色に着目した見解から、当該判決は批判されている。

共有物分割について定める民法 249 条以下の規定と遺産分割の基準について定める民法 906 条の規定との関係については、以上のような民法 249 条以下の規定が遺産分割においては第一次的に適用されるという見解と、民法 906 条の規定が第一次的に適用されるという見解との対立がある。前者の考え方は民法 898 条の「共有」の法的性質を物権法上の「共有」とみる立場と融合的であり、後者の考え方は合有とみる立場と融合的である。しかし、野田愛子裁判官が指摘するように、遺産分割は対象財産の伴う属性と人的要因の観点から極めて特殊なものである。それは、数人がそれぞれ共同所有の割合としての持分を有して 1 個の物を所有し、したがって各共有者は持分処分の自由をもつ民法 249 条以下に定める共有とも⁽³⁷⁾、民法上の組合（民法 667 条以下）における組合財産に対する組合員の共有（民法 668 条⁽³⁸⁾）にみられるように、各組合員は潜在的な持分を有するのみで、したがって、持分処分の自由が否定される（民法 678 条 1 項⁽³⁹⁾）合有とも⁽⁴⁰⁾、本来の意味で異なる遺産分割前の相続財産のもつ特殊性である。このような遺産共有の特殊性に目を向ければ、従来の共有概念にも合有概念にもよらずに、相続財産の伴う属性や人的要因から、これを損なわない形での分割の基準を示した民法 906 条こそが、遺産分割の第一次的な基準であると解することができよう。

（2）民法 906 条の適用範囲（協議分割との関係）

このように、遺産分割においては民法 906 条が第一次的な基準となるが、ここで示されている遺産分割の基準は、審判分割による場合のみの基準なのか、それとも協議分割による場合にも基準となるものなのか。

協議分割による場合であっても、民法 906 条の基準に従った分割がなされるべきであると一般的に理解されている⁽⁴¹⁾。もちろん、近代社会においては、私的自治の原則⁽⁴²⁾の下、契約の自由⁽⁴³⁾が保障されているため、相続人は、相互間で自由な協議および相続財産の処分等ができる。したがって、当事者間の自由な意思に基づく合意がなされたものである以上、民法 906 条の基準に反する分割協議がなされたからといって、無効となる

というわけではない⁽⁴⁴⁾。民法 906 条の基準は、裁判（審判）規範として作用することになる審判分割による場合と異なり、協議によって遺産分割をする場合においてはその指針を示す行為規範として機能することになるのである⁽⁴⁵⁾。

(3) 遺産分割の基準⁽⁴⁶⁾

そこで、民法 906 条の示す基準について確認する。同条は、遺産分割について、次のように分割すべき旨を規定する。

民法 906 条（遺産の分割の基準）

遺産の分割は、遺産に属する物又は権利の種類及び性質、各相続人の年齢、職業、心身の状態及び生活の状況その他一切の事情を考慮してこれをする。

ア 遺産に属する物または権利の種類および性質

遺産には、土地・建物・有価証券・現金・預金・債権など様々なものがあり、また、同じ土地であってもその地目は、宅地・農地・山林など様々である。このように多種多様な遺産であっても、もともと被相続人の下で社会経済上一体をなしていたものであるから、これらが一体として有していた価値は、遺産分割においても尊重されなければならない。

イ 各相続人の年齢・職業・心身の状態および生活の状況

相続人の職業が、特に農業・商工業などの場合、家業を継いだ相続人に、その継続に必要な不動産・株式等を取得させることは重要となってくる。相続人の職業は、被相続人の事業の継続可能性という意味で重要な考慮要素となる。

民法 906 条は、昭和 22 年に新設されて以来、「遺産の分割は、遺産に属する物又は権利の種類及び性質、各相続人の職業その他一切の事情を考慮してこれをする」と規定されていたが、昭和 55 年の改正⁽⁴⁷⁾で「相続人の年齢」と「心身の状態及び生活の状況」の考慮要素が追加された。これは、高齢者・年少者・心身障害者などへの配慮や、これまで居住してきた住居の確保への配慮を念頭に置くものである。たとえば、相続人が老人ホームへの入居が必要な高齢者であれば不動産よりも預貯金を取得させ、心身障害者で長期入院が必要な者であれば継続的な収入が見込める貸地を取得させるというように、相続の生活保障的側面を重視した分割を行うべきとする基準である。

ウ その他一切の事情

その他一切の事情としては、各相続人や被相続人の意向、遺産の従前の利用関係、分割協議の経過、祭祀承継の有無などが分割にあたって考慮される。遺産に属する物または権利の種類および性質、各相続人の年齢、職業、心身の状態および生活の状況は、この一切の事情の中の有力な考慮要素であって、その例示である。

(4) 現物分割の原則性

ここまで確認したように、民法 906 条の挙げる分割における考慮要素は、いずれも、相続財産の社会経済的一体性の維持や相続の生活保障的側面を重視するものである。その実現のためには、原則として遺産を現物のまま存続させることが必要となってくる。

したがって、民法 906 条により、遺産分割においては現物分割こそが原則であると解することができる。

(5) その他の分割の方法の優先順位⁽⁴⁸⁾

まず、共有とする方法は、前項(4)において指摘したように、将来に禍根を残す分割方法である。やむを得ないので、とりあえず遺産共有の状態から物権法上の共有としておくもので、問題の先送りの側面がある。したがって、この方法は、最後に採るべき方法である。

次に、換価分割であるが、遺産を第三者に売却してしまうため、相続財産の社会経済的一体性を維持できない結果となる。この方法も、民法 906 条の基準に則して分割を考える際には、消極的な選択に留めるべきである。

最後に、代償分割であるが、繰り返し指摘しているように、この方法は、現物分割を行う際にほとんどの場合に生じてしまう相続人による具体的相続分を超過する取得分を調整するために必要不可欠な分割方法であるから、現物分割と同様に積極的に選択されるべきである。

(6) 代償分割の位置づけ

以上により、遺産分割においては、①現物分割、②代償分割、③換価分割、④共有分割の順序で選択されるべきことになる。代償分割は、相続財産の社会経済的一体性や相続の生活保障的側面を維持するために現物分割を選択する上で必要な分割方法であり、

重要な位置にある。円滑な遺産分割のためには、この重要な位置にある代償分割の取扱いこそが大切となってくるのである。

第 2 節 代償分割にかかる譲渡所得課税の現状

前節で確認したように、代償分割は、原則的な分割方法である現物分割と併用することで、換価分割および共有分割に優先して選択されるべき分割の方法であり、その取扱いは円滑な遺産分割のために重要である。本節では、そのような重要な位置づけにある代償分割がなされた場合、どのような課税がなされているのか、本稿のテーマである代償分割にかかる譲渡所得課税について考えるにあたって換価分割にかかる譲渡所得課税も踏まえながら、現状を確認する。

1. 相続税の課税価格の計算

相続、遺贈または死因贈与によって財産が移転すると、これらの原因により財産を取得した者に対して、その財産の取得の時点における時価を課税価格として相続税が課される（相続税法 11 条の 2 および 22 条）。

相続税法 11 条の 2（相続税の課税価格）

1 項 相続又は遺贈により財産を取得した者が第 1 条の 3 第 1 号又は第 2 号の規定に該当する者である場合においては、その者については、当該相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額をもつて、相続税の課税価格とする。

2 項 相続又は遺贈により財産を取得した者が第 1 条の 3 第 3 号の規定に該当する者である場合においては、その者については、当該相続又は遺贈により取得した財産でこの法律の施行地にあるものの価額の合計額をもつて、相続税の課税価格とする。

相続税法 22 条（評価の原則）

この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時点における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。

相続税の対象となる取得財産には、現金・預貯金・株式などの金融資産のほか、動産や

不動産などのあらゆる資産が含まれ、相続税は、相続によって取得されたこれらの財産を金銭的な価値に置き換えて評価した上で課税されるが⁽⁴⁹⁾、一般的に実務においては、相続税財産評価に関する基本通達（以下、「財産評価基本通達」という。）の定めるところによって評価した価額（以下、「相続税評価額」という。）をもって、この相続税法 22 条にいう「時価」とされている。本稿では、所得税を中心として論じていくので、以後、単に「時価」と表記したときは、市場で実際に取引されている平均的な金額を意味するものとし、相続税法における時価は、「相続税評価額」と表記する。

(1) 代償分割⁽⁵⁰⁾

代償分割の方法により遺産分割が行われた場合、実務においては、次の通達に従った相続税にかかる申告がなされている。

相続税法基本通達 11 の 2-9（代償分割が行われた場合の課税価格の計算）

代償分割の方法により相続財産の全部又は一部の分割が行われた場合における法第 11 条の 2 第 1 項又は第 2 項の規定による相続税の課税価格の計算は、次に掲げる者の区分に応じ、それぞれ次に掲げるところによるものとする。

(1) 代償財産の交付を受けた者 相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額と交付を受けた代償財産の価額との合計額

(2) 代償財産の交付をした者 相続又は遺贈により取得した現物の財産の価額から交付をした代償財産の価額を控除した金額

(注)「代償分割」とは、共同相続人又は包括受遺者のうち一人又は数人が相続又は包括遺贈により取得した財産の現物を取得し、その現物を取得した者が他の共同相続人又は包括受遺者に対して債務を負担する分割の方法をいうのであるから留意する。

もっとも、相続税評価額は、市場における実際の平均的な取引額とは乖離していることが多い⁽⁵¹⁾。このような場合にまで代償債務者が実際に負担した金額をもって代償財産の価額とすると、不合理な問題が生ずる。以下、具体的な事例を使ってこれを確認する。

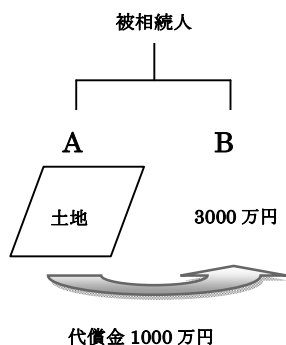
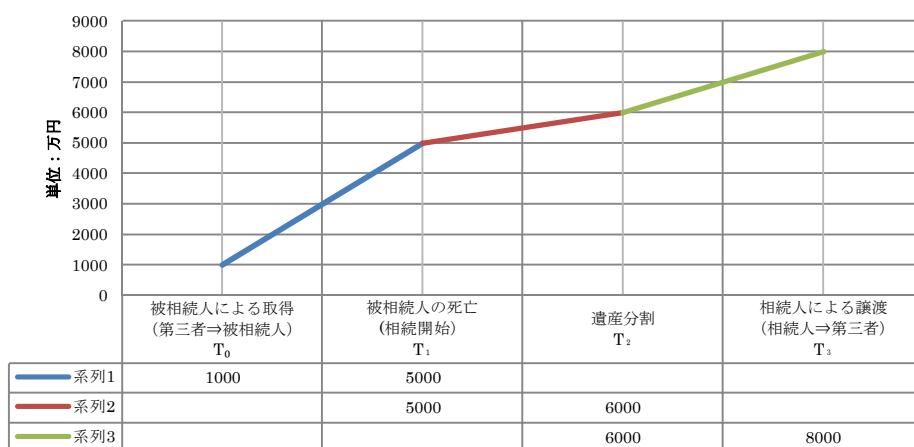
事例①

相続人：A と B の 2 人（どちらも、被相続人の嫡出子）

相続財産：土地 1 筆（図 1）と現金 3000 万円のみ

*当該土地にかかる登記費用等の取得費、譲渡費用、特別控除額は考慮しないものとする。

図 1 事例①における土地の時価の変遷



事例①A：代償金 1000 万円

A が土地を、B が現金を相続により取得することになり、A が相続開始時における土地の時価 5000 万円と現金 3000 万円との差額 2000 万円の半分である 1000 万円を代償金として B に支払った。

当該土地の相続税評価額は 4200 万円である。

相続税法基本通達 11 の 2-9 に従って、事例①A における相続税の課税価格を計算すると、A の課税価格は当該土地の相続税評価額 4200 万円から代償金 1000 万円を控除した 3200 万円に、そして、B の課税価格は現金 3000 万円に代償金 1000 万円を加えた 4000 万円になる。

図 2 事例①A における相続税の課税価格

(単位: 万円)

相続財産	A	B	合計
相続税評価額	4,200	3,000	7,200
代償債務	△1,000		△1,000
代償債権		1,000	1,000
課税価格	3,200	4,000	7,200
相続按分割合	44%	56%	100%

そうすると、A と B が当該土地を現物で各々 $\frac{1}{2}$ 分割を受ければ、相続税評価額 7200 万円（土地の相続税評価額 4200 万円と現金 3000 万円を合わせたもの）の $\frac{1}{2}$ たる 3600 万円（土地の相続税評価額のうち 2100 万円と現金のうち 1500 万円）が A、B それぞれの相続税の課税価格ということになるにもかかわらず、代償分割の方法によったことにより、A の課税価格が 3200 万円、B の課税価格が 4000 万円となることは不合理ではないかという問題が生ずる。

そこで、相続税法基本通達は、このような場合に代償金の評価額を圧縮するための規定（時価按分方式）を置く。

相続税法基本通達 11 の 2-10（代償財産の価額）

11 の 2-9 の（1）及び（2）の代償財産の価額は、代償分割の対象となった財産を現物で取得した者が他の共同相続人又は包括受遺者に対して負担した債務（以下「代償債務」という。）の額の相続開始の時における金額によるものとする。

ただし、次に掲げる場合に該当するときは、当該代償財産の価額はそれぞれ次に掲げるところによるものとする。

（1） 共同相続人及び包括受遺者の全員の協議に基づいて代償財産の額を次の（2）に掲げる算式に準じて又は合理的と認められる方法によって計算して申告があった場合
当該申告があった金額

（2） （1）以外の場合で、代償債務の額が、代償分割の対象となった財産が特定され、かつ、当該財産の代償分割の時における通常取引価額を基として決定されているとき
次の算式により計算した金額

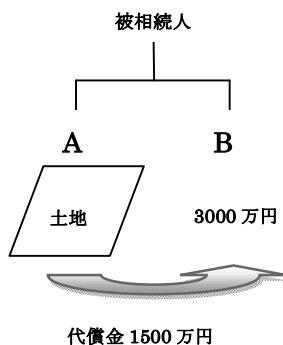
$$A \times \frac{C}{B}$$

（注） 算式中の符号は、次のとおりである。

A は、代償債務の額

B は、代償債務の額の決定の基となった代償分割の対象となった財産の代償分割の時における価額

C は、代償分割の対象となった財産の相続開始の時における価額（評価基本通達の定めにより評価した価額をいう。）



事例①B：代償金 1500 万円

A が土地を、B が現金を相続により取得することになり、A が遺産分割時における土地の時価 6000 万円と現金 3000 万円との差額 3000 万円の半分である 1500 万円を代償金として B に支払った。

当該土地の相続税評価額は 4200 万円である。

これによれば、代償分割時の通常の取引価格 6000 万円を基準として算出された代償金 1500 万円が、当該土地の相続税評価額 4200 万円を基準とした場合にそれに算出し直さ

れる。事例①B における代償金の評価額は、600 万円（ $=1500 \text{ 万円} \times \frac{1200 \text{ 万円}}{3000 \text{ 万円}}$ ）に圧縮

されるから、A の相続税の課税価格は 4200 万円から圧縮後の代償債務の評価額 600 万円を控除した 3600 万円に、B の相続税の課税価格も現金 3000 万円に圧縮後の代償債務の評価額 600 万円を加えた 3600 万円になる。

★ 事例①B を、相続税法基本通達 11-2(2)の算式（ $A \times \frac{C}{B}$ ）に当てはめると、A が代償債務の額 1500 万円、B が代償債務の額の決定の基となった当該土地の代償分割時の時の価額 3000 万円（当該土地の遺産分割時の時価 6000 万円と現金 3000 万円の差額）、C が代償分割の対象となった当該土地の相続開始時の価額 1200 万円（当該土地の相続税評価額 4200 万円と現金 3000 万円との差額）となる。

図 3 事例①B における圧縮計算後の相続税の課税価格

（単位：万円）

相続財産	A	B	合計
相続税評価額	4,200	3,000	7,200
代償債務	△600		△600
代償債権		600	600
課税価格	3,600	3,600	7,200
相続按分割合	50%	50%	100%

相続税法基本通達 11 の 2-10 により、相続が開始すると、負担した代償債務の相続開

始時における金額または時価按分方式で圧縮された金額をもって代償債務者および代償金受領者それぞれの相続税の課税価格が算出され、これを基に両者に対して相続税が課されることになる。これにより、相続人 A が相続人 B へ代償金を支払うことで、具体的相続分を各 $\frac{1}{2}$ とした A と B が、同じ課税価格に基づいて算出された相続税を負担することになるから、相続人間における公平感が保たれる。

(2) 換価分割⁽⁵²⁾

換価分割の方法により遺産分割が行われた場合には、各相続人が相続財産を相続した上で、自己の持分を他の相続人とともに第三者に売却したものと解されているため、換価代金を取得した相続人に対して、一旦相続した持分に応じた相続税が課される。相続税の課税価格は、換価分割により取得した代金の額によるのではなく、換価分割の対象となった相続財産の相続開始時の相続税評価額による。

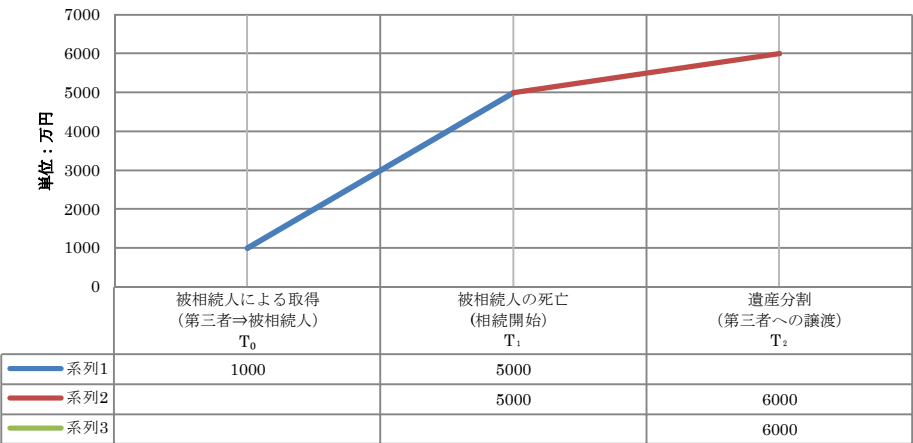
事例②

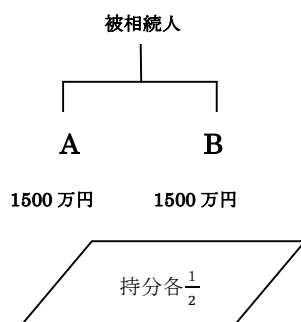
相続人：A と B の 2 人（どちらも、被相続人の嫡出子）

相続財産：土地 1 筆（図 4）と現金 3000 万円のみ

* 当該土地にかかる登記費用等の取得費、譲渡費用、特別控除額は考慮しないものとする。

図 4 事例②における土地の時価の変遷





事例②

相続人 A と B が、土地を第三者に 6000 万円で売却して、相続財産たる現金 3000 万円と合わせた 9000 万円を、それぞれ 4500 万円取得した。

当該土地の相続税評価額は、4200 万円である。

事例②の場合、相続人 A と B は、それぞれ当該土地の持分 $\frac{1}{2}$ を相続した上で第三者へと売却したことになるため、相続税評価額 4200 万円の $\frac{1}{2}$ たる 2100 万円と現金 1500 万円を相続税の課税価格として、それぞれ、相続税を負担することになる。

図 5 事例②における相続税の課税価格

(単位:万円)

相続財産	A	B	合計
相続税評価額	3,600	3,600	7,200
課税価格	3,600	3,600	7,200
相続按分割合	50%	50%	100%

2. 所得税の譲渡所得の計算

相続によって取得した財産を、譲渡することにより生ずる譲渡所得（所得税法 33 条 1 項⁽⁵³⁾）の金額は、総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費とその資産の譲渡に要した費用の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除して算出される（同法同条 3 項）。

所得税法 33 条 3 項（譲渡所得）

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（当該各号のうちいずれかの号に掲げる所得に係る総収入金額が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に満たない場合には、その不足額に相当する金額を他の号に掲げ

る所得に係る残額から控除した金額。以下この条において「譲渡益」という。) から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする。

1号 資産の譲渡（前項の規定に該当するものを除く。次号において同じ。）でその資産の取得の日以後5年以内にされたものによる所得（政令で定めるものを除く。）

2号 資産の譲渡による所得で前号に掲げる所得以外のもの

所得税法 33 条 3 項に規定された譲渡所得の計算方法を算式で表すと次のようになる。

譲渡所得の計算方法（所得税法 33 条 3 項）

$$\text{譲渡所得金額} = \text{総収入金額} - (\text{資産の取得費} + \text{譲渡費用}) - \text{特別控除額}$$

(1) 代償分割⁽⁵⁴⁾

ア 遺産分割時

遺産分割時において代償債務者は、代償金を代償金受領者に対して支払い、相続により相続財産を取得するが、この被相続人から代償債務者への資産の移転があった段階において、相続財産を取得したことにかかる譲渡所得税を代償債務者は負担せず、将来、当該財産が代償債務者から第三者に対して譲渡された時に譲渡所得税が課される（所得税法 60 条 1 項）。

また、代償金受領者も、代償金を取得したことにかかる譲渡所得税を負担しない。金子宏教授による持分の有償譲渡説のように、代償金を、代償金受領者が自己の持分を代償債務者に有償で譲渡したことによって受領した対価と理解するならば、代償金は所得税法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」の対価として譲渡所得税の課税対象となるが⁽⁵⁵⁾、現在の実務は、代償金を持分の譲渡の対価ではなく、遺産に代わるものにすぎないと考えため、譲渡所得税の課税対象とはならないと理解するのである。

イ 第三者への譲渡時

代償分割の方法により遺産分割が行われた後、代償債務者がその相続財産を第三者に譲渡したときの譲渡所得は、そのすべてが代償債務者に帰属し、代償金受領者に譲渡所得は帰属しない。したがって、譲渡所得税が課せられるのは代償債務者のみということになる。

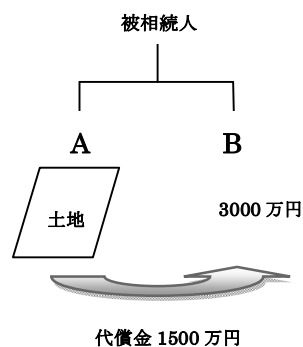
代償分割により取得した相続財産が譲渡された場合の取扱いについては、次のような通達が出されている。

所得税基本通達 38-7（代償分割に係る資産の取得費）

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。

相続により取得した資産を譲渡した場合における譲渡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されるため（所得税法 60 条 1 項）、代償債務者は被相続人の取得費を引き継ぐが、現在の実務は、この通達に従って、代償分割により取得した財産を第三者に譲渡した際の譲渡所得金額の計算において、代償債務者が負担した債務に相当する金額を取得費として控除できないと取り扱っている。



事例①C：代償金 1500 万円

A が土地を、B が現金を相続により取得することになり、A が遺産分割時における土地の時価 6000 万円と現金 3000 万円との差額 3000 万円の半分である 1500 万円を代償金として B に支払った（事例①B）。その後、A は、当該土地を 8000 万円で第三者に譲渡した。

なお、当該土地にかかる被相続人の取得費は、1000 万円である。

現在の実務では、この事例の場合、代償債務者 A が総収入金額 8000 万円から控除できる取得費としては被相続人の取得費 1000 万円のみで、負担した代償金相当金額を控除することはできず、A は、譲渡所得金額 7000 万円にかかる譲渡所得税を負担することになる。

図 6 事例①C における譲渡所得金額

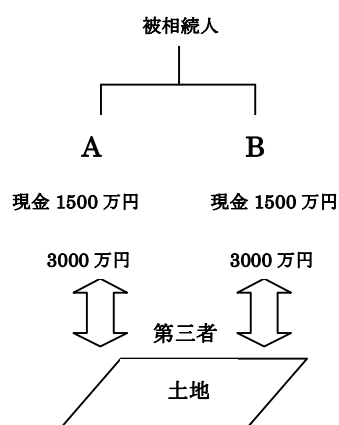
（単位：万円）

	A	B	合計
総収入金額	8,000	—	8,000
取得費	Δ1,000	—	Δ1,000
譲渡所得金額	7,000	—	7,000
譲渡所得の按分割合	100%	—	100%

なお、相続税の申告期限の翌日以後 3 年を経過する日までに相続財産を譲渡した場合には、当該相続財産に課された相続税相当額を加算した額を取得費として総収入金額から控除する（租税特別措置法 39 条）。

(2) 換価分割⁽⁵⁶⁾

換価分割の方法により遺産分割が行われた場合には、各相続人が相続財産を相続した上で、自己の持分を他の相続人とともに第三者に売却したものと解されているため、換価代金を取得した相続人に対して、持分に応じた相続税のほか、換価代金の取得割合に応じた譲渡所得税が課される。



事例②

相続人 A と B が、土地を第三者に 6000 万円で売却して、相続財産たる現金 3000 万円と合わせた 9000 万円を、それぞれ 4500 万円取得した。

なお、当該土地にかかる被相続人の取得費は、1000 万円である。

現在の実務では、この事例の場合、A と B が土地の持分を各々 $\frac{1}{2}$ 相続した上で、その持分を 3000 万円で第三者に対して売却したことになるから、総収入金額たる 3000 万円（売却価格 6000 万円の $\frac{1}{2}$ ）から所得税法 60 条 1 項により引き継いだ被相続人の取得費 500 万円（1000 万円に相続により取得した持分 $\frac{1}{2}$ を掛けたもの）を控除した 2500 万円にかかる譲渡所得税をそれぞれ負担することになる。

図 7 事例②における譲渡所得金額

(単位:万円)

	A	B	合計
総収入金額	3,000	3,000	6,000
取得費	△500	△500	△1,000
譲渡所得金額	2,500	2,500	5,000
譲渡所得の按分割合	50%	50%	100%

なお、換価分割による場合であっても、要件さえ充足すれば、相続税の取得費加算の特例（租税特別措置法 39 条）の適用はある。

第 3 節 問題の所在

本章第 2 節【代償分割にかかる譲渡所得課税の現状】で確認したように、代償分割の方法による遺産分割が行われた場合、現在の実務では、代償金が支払われた段階において代償金受領者に対する譲渡所得課税がなされていないため、代償金受領者に譲渡所得税の負担は生じないが、将来、代償分割によって取得した財産を代償債務者が第三者に譲渡した段階において代償金の取得費算入を行わないため、代償債務者は、取得した財産について生じたすべてのキャピタル・ゲインを基にした譲渡所得税を負担する結果となっている。

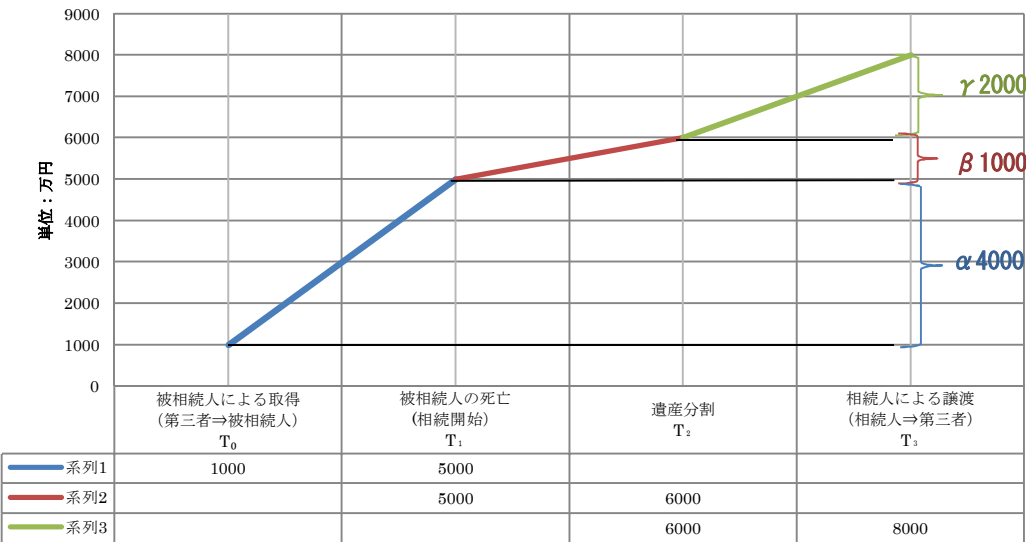
本節では、このような実務の取扱いがどのような問題を生じさせているのか、代償分割にかかる譲渡所得課税の現状の問題を確認する。

1. 土地に生じたキャピタル・ゲインの負担先

本章第 2 節 2.【所得税の譲渡所得の計算】において挙げた事例①において、代償分割によって相続人 A が取得した土地について生じたキャピタル・ゲインを、①被相続人による取得時 (T₀) から被相続人の死亡時 (T₁) まで、②被相続人の死亡時 (T₁) から遺産分割時 (T₂) まで、③遺産分割時 (T₂) から A による第三者への譲渡時 (T₃) までの 3 つの期間に区分して、それぞれの期間に当該土地に生じたキャピタル・ゲインを計算し、これらを合算する方法によって算出してみると次のようになる。なお、当該土地の時価は、下

記のグラフに記載したように変化したものとする。

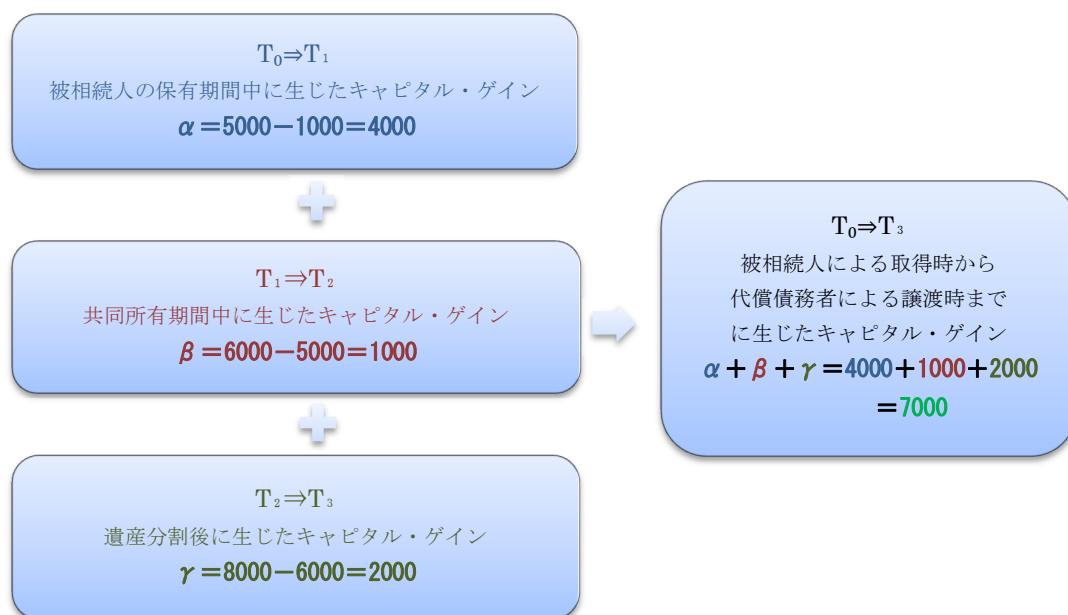
図 8 事例①における土地の時価の変遷とキャピタル・ゲイン



- ① まず、被相続人が当該土地を保有していた期間 ($T_0 \Rightarrow T_1$) に生じたキャピタル・ゲインは、相続開始時における時価 5000 万円から被相続人の取得費 1000 万円を控除した 4000 万円となる。これを α とする。
- ② 次に、遺産分割までの共同所有期間中 ($T_1 \Rightarrow T_2$) に生じたキャピタル・ゲインは、遺産分割時の時価 6000 万円から相続開始時の時価 5000 万円を控除した 1000 万円となる。これを β とする。
- ③ 最後に、遺産分割後第三者への譲渡までの期間 ($T_2 \Rightarrow T_3$) に生じたキャピタル・ゲインは、売却価格 8000 万円から遺産分割時の時価 6000 万円を控除した 2000 万円である。これを γ とする。

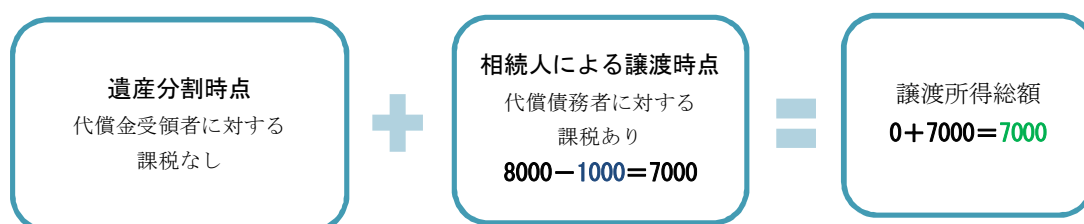
これら ($\alpha \beta \gamma$) を合計すると被相続人による取得時から代償債務者による譲渡時までの期間 ($T_0 \Rightarrow T_3$) に当該土地について生じたキャピタル・ゲインの合計が 7000 万円であることが分かる。これを図にすると、次のようになる。

図 9 事例①の土地に生じたキャピタル・ゲイン



現在の実務における譲渡所得金額の計算方法は、遺産分割時（ T_2 ）において代償金受領者に対する課税をしない反面、代償債務者が第三者に代償分割によって取得した土地を譲渡した段階（ T_3 ）において総収入金額 8000 万円から被相続人の取得費 1000 万円しか控除できない（代償金 1500 万円の取得費算入を認めない）とすることで、代償債務者に当該土地について生じたすべてのキャピタル・ゲインを基にした譲渡所得税を負担させるものであるということが出来る。これを、時点ごとに示すと次のようになる。

図 10 現在の実務における譲渡所得金額の計算方法



2. キャピタル・ゲインの一部についての調整

そうすると、代償債務者としては、代償分割によって取得した相続財産に生じたキャピタル・ゲインのうち代償分割時までに代償金相当部分に生じたものについては、本来、代償金受領者が代償金に含まれる潜在的キャピタル・ゲインとして引き継ぐべきものである

として、現在の代償分割にかかる譲渡所得課税について不満を感じるようになる。このような代償債務者に生ずる不利益は、シャープ税制の相続があった場合のみなし譲渡制度が廃止されたことに基因する結果である⁽⁵⁷⁾。

すなわち、相続があった場合にその資産が相続開始時の時価によって移転したものとみなされていた時は、被相続人に相続開始時点でそれまでに当該資産に生じたキャピタル・ゲインが認識され、これにかかる所得税は、相続税の計算上、債務として控除されるから、たとえ、この所得税を当該資産の取得者たる代償債務者が単独で負担したとしても、不利益は生じなかった。また、仮に、所得税を控除しうるほど相続税の税額が大きくなかったとしても、相続開始時において確定する債務を相続人間で調整することに困難は生じなかった。ところが、相続があった場合のみなし譲渡制度が廃止されたことによって、相続開始時に相続財産に生じているキャピタル・ゲインを清算しない代わりに、代償債務者が被相続人の取得費を引き継ぐ、取得費引継制度に改められた。現在の実務は、代償債務者の譲渡所得金額の計算において代償金の取得費算入を認めない取扱いをするため、取得費引継制度の下では、代償債務者がすべてのキャピタル・ゲインにかかる譲渡所得税を負担するという不利益を被ることになる。

もっとも、現在の実務は、代償金相当部分に含まれるキャピタル・ゲインにかかる譲渡所得税を相続人間で調整した上で、代償金の額を定めれば済むとして、このような制度の改変に伴う納税者の不利益を重視していない。このような姿勢は、代償金の取得費算入が問題となった鳥取地裁平成 5 年 9 月 7 日判決（税資 198 号 771 頁）における課税庁の反論からも読み取ることができる。この事案では、原告が、課税庁の解釈を前提とすれば、他の相続人が自己の相続分を譲渡して受け取った代償金による譲渡益を原告が取得した不動産を譲渡した際に一身に負担することになって、共同相続人間の公平を著しく欠き、憲法 13 条、14 条に違反すると主張した。これに対し、課税庁は、原告のみが譲渡所得に対する課税を受けることになるのは、原告が遺産分割協議により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による当然の結果なのであり、法の定めにも何ら憲法違反の事実はないと反論した。裁判所もまた、この事案について、代償金の取得費算入を否定し、代償債務者のみが譲渡所得の課税を受けた形になるが、これも、代償債務者がキャピタル・ゲインを含む土地を取得するという分割方法を自ら選択した結果であり、このキャピタル・ゲインを相続人間で均等に分配するというのであれば、その分の課税を考慮して代償

金の額を定めれば済むことであって、これが共同相続人間の公平を欠く不合理なものとは到底いえないところと判示している。

ところが、本稿【はじめに】で触れたように、潜在的キャピタル・ゲインは、将来いつどのような取扱いを受けるかわからないから、代償金相当部分に含まれる潜在的キャピタル・ゲインに対して将来課税されるであろう譲渡所得税相当額を考慮して代償金の額を決定することは、容易ではない。そうであるにもかかわらず、この不利益の解決を、相続人間に委ね、代償債務者の譲渡所得金額の計算において、代償金の取得費算入を認めないとする現在の実務は、民法における代償分割の位置づけと整合しない。代償分割は、遺産分割の原則的方法たる現物分割を選択するために必要不可欠、かつ、重要な分割方法であり、これを困難とする要因となるような課税制度の運用は好ましくないから、問題がある。

3. 論点整理

このようなキャピタル・ゲインの一部について相続人間で調整することを期待することに伴う問題は、①代償金受領者に対して譲渡所得課税ができるかという論点についてできないとし、②負担した代償金を取得費として総収入金額から控除できるかという論点についてできないとする、二つの論点をめぐる解釈が引き起こしているものである。

本章第1節【遺産分割の方法と代償分割の位置づけ】で確認したように、代償分割の取扱いは遺産分割の帰趨を決めるといっても過言ではない重要な問題であるにもかかわらず、代償分割にかかる譲渡所得課税についての現在の実務は、キャピタル・ゲインの一部について相続人間で調整することを期待するものであり、円滑な遺産分割のために好ましい姿勢とはいえない。

そこで、第2章では、代償分割をどのように理解するべきかを検討し、一つ目の論点である代償金受領者に対する譲渡所得課税について、さらに、二つ目の論点である代償金の取得費該当性について、それぞれ現状と民法の理解との整合性を検討し、続く第3章において、第2章で検討した民法の理解するところと整合するように現行の所得税法を解釈することが可能なのかという視点から、代償分割にかかる譲渡所得課税について検討することにする。これにより、現在の実務において期待されているキャピタル・ゲインの一部についての相続人間での調整は不要であるという結論を導きたい。

第2章 代償分割にかかる譲渡所得課税の論理的説明

第1章においては、代償分割にかかる譲渡所得課税をめぐる実務の現状と問題点を確認した。本章では、第1節において、このような実務が、どのような論理によって説明されているのか確認するとともに、第2節において、現在の譲渡所得課税とは異なる課税を導く論理構成としてどのようなものが考えられか検討する。そして、民法が税法に与える影響、両者の関係について確認し、相続人間でのキャピタル・ゲインの一部についての調整を期待する事態を生じさせている二つの論点、①代償金受領者に対する譲渡所得課税と②代償金の取得費該当性をめぐる現在の実務の依拠する解釈について、はたして民法の理解と整合するものなのかを、第3節において、それぞれ検討する。

第1節 税法における譲渡所得課税と民法における譲渡所得の考察

本節では、①総収入金額から取得費を控除するのは増加益を算出するためであるとし、遺産分割は相続人間の遺産の分配であり、これによって当該遺産の価値が変動することはないから、代償金を遺産分割後の譲渡の際に控除すべきと解することはできないという論理構成をとる千葉地裁昭和55年1月30日判決と、②いったん遺産分割協議がされると遺産分割の効果は相続開始の時にさかのぼりその時点で遺産を取得したことになるから、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として、遺産共有関係の消滅についてまで民法909条の効力が及ぶことを前提とした論理構成をとる最高裁平成6年9月13日判決を読み解くことにより、代償分割にかかる譲渡所得課税の現状をどのように説明できるのかを確認する。

1. 税法における譲渡所得課税

(1) 千葉地裁昭和55年1月30日判決

古い裁判例であるが、代償分割がなされた場合における譲渡所得について、現行所得税法をどのように理解して、現在、譲渡所得課税がなされているのかを示すものとして、次の判決がある。

【事案の概要】

原告を含めて 4 人の共同相続人間において、遺産分割についてなかなか合意に至らず、遺産分割調停の申立てまでしていた事案において、原告は、相続財産たる土地（以下、「本件土地」という。）にアパートを建築することを前提として、他の相続人らに 1600 万円を支払う旨言明し、他の相続人らもこれを了承した。

ところが、他の相続人らとの間において合計 1600 万円の金員授受を行い、相続人ら 4 名が同内容の遺産分割協議書に各自署名、捺印し、遺産分割調停の申立てを取下げるよりも前に、原告はこのアパート建設計画を断念していたのであるが、このことを他の相続人らに明かせば、再び話し合いが振り出しに戻るものと考え、とにかく 1600 万円を支払って、分割協議成立を図ろうとした。そこで、右金員を捻出するため、原告は、他の相続人らに秘したまま、第三者との間で本件不動産（本件土地とその上に存する相続財産たる建物のこと。以下、同じ。）が原告の単独所有となることを停止条件として売買本契約が成立するとの内容の合意を成立させた。

その直後、「原告が本件土地建物を相続財産として取得する代償として 1600 万円支払う」との文言を含んだ遺産分割協議書に相続人らは署名、捺印したが、原告は、これにより条件が成就することとなった第三者との売買契約において生じた譲渡所得にかかる所得税を申告する際、当該契約は共有財産を譲渡したもので、原告の持分は 5 分の 3 である（すなわち、本件遺産分割は換価分割の方法によってなされた）として、長期譲渡所得金額を計算した。他の相続人らより、「同人らが受取った 1600 万円は相続財産の代償分として受領したもので、本件不動産の譲渡代金として受取ったものでないこと、本件不動産が譲渡された事実は全く知らされていないこと」の申立てがなされ、遺産分割協議書が提出されたため、被告（所轄税務署長）がこの申立ておよび資料を検討し、その結果、他の相続人らによる申立てが事実と合致し、原告の申立てが事実と相違するものと判断した。

本件は、本件不動産の譲渡を代償分割後の原告単独の譲渡処分（すなわち、本件遺産分割は代償分割の方法によってなされた）と認定して、被告が、長期譲渡所得金額を 1582 万 9118 円、税額を 235 万 4300 円と更正し、過少申告加算税として 5 万 400 円を課する旨の更正処分（以下、「本件処分」という。）を行ったので、原告がその取消しを求めた

事案である。

【争点】

- ① 本件遺産分割は、代償分割の方法によってなされたものなのか、それとも、換価分割の方法によってなされたものなのか。
- ② 仮に代償分割の方法によってなされたとすれば、支払った代償金を取得費として総収入金額から控除することはできるのか。

【判旨：請求棄却・納税者○】

ア 争点①について

まず、本件遺産分割が、代償分割によるものであったのか、それとも、換価分割によるものであったのかについて、裁判所は、次のように述べてこれを代償分割によるものと判断した。

「右事実によると、原告が本件土地上に高層アパートを建築しこれに居住することを理由として本件不動産を単独取得することを強く希望したため、右アパート建築を前提として他の相続人らもやむなくこれを了承したうえで、同人らの取得すべき金額が合意されるに至ったものであり、仮に原告が本件不動産を売却することを打明けていたならば、売却金額を基礎として、他の相続人らがより高額の取得額を提案することが容易に推認することができ」、原告は、「他の相続人らに本件不動産売却の話を説明しなかった」。そうであれば、「他の相続人らの認識どおり、そして、被告が本件処分において認定したとおり、前記遺産分割協議は本件不動産につき代償分割を合意したもので、その譲渡は代償分割後の原告の単独処分であり、右金員は他の相続人らの持分に対する代償支払いと解するのが相当である。」

イ 争点②について

次に、裁判所は、代償分割によって取得した不動産をその後第三者に譲渡した際、代償金の取得費算入が認められないとして、その理由を次のように説明する。

「原告は、仮に原告が代償分割により本件不動産を取得したとしても、他の相続人ら3名に支払った1600万円を、被相続人の支出した取得費とは別個の取得費として、本件不動産の譲渡価格から控除すべき旨を主張する。しかし、所得税法33条3項、38条1項、59条、60条の趣旨からみて、原告の負担した1600万円が遺産分割としての代償金である以上原告の右主張を採用することはできない。すなわち、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つて（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（網掛けは筆者による。以下、判旨部分において同じ。）。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。」

ウ 結論

裁判所は、「以上の次第で本件不動産の譲渡処分をいわゆる代償分割であると認定した本件処分は正当であり、そして〈証拠略〉により原告の課税譲渡所得の金額は別紙計算書記載のとおり 1584 万 1848 円（かつこ内省略）が相当であると認めることができ、本件処分における課税長期譲渡所得金額および所得税額は結局正当であるということができる。」として、原告の請求を棄却した。

(2) 論理構成

この判決が、代償分割によって負担した債務を資産の取得費に算入しえない理由としているところについては、佐藤義行教授が、次のようにまとめている⁽⁵⁸⁾。

- ① 取得費を譲渡所得より控除するのは、譲渡時における増加益を算出するためである。
- ② 遺産分割は、どのような形でなされようとも遺産の価値（ひいては譲渡される場合における増加益）自体に変動はないから、代償金は取得費と性格を異にする。
- ③ 代償債務は、相続税算定にあたり、これを控除して税額を算出すべきもので、遺産分割後の譲渡の際に控除すべきではない。
- ④ 代償金を取得費とすることは、他の相続人らが原告に持分を譲渡したことになり、ひいては右譲渡に課税をなすこととなるが、この譲渡に課税する考え方を現行所得税法は採用していない。

このように、本判決は、「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」からこそ、遺産分割の過程において授受され、増加益に影響を与えない代償金を、増加益を算出するために控除すべき被相続人の支出した取得費と同様に取り扱うことはできないという論理構成をとるものであるが、これは、譲渡所得の本質を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、譲渡所得に対する課税を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する考え方⁽⁵⁹⁾を前提とするものである。

このような譲渡所得の本質および譲渡所得に対する課税の捉え方が、今日においても絶対的なものであり、したがって代償分割にかかる譲渡所得課税の現状を是認せざるを得ないのか否かについては、次章において検討するため、ここでは、現在の実務を税法においてどのように説明できるのか、確認するに留めておく。

2. 民法における譲渡所得の考察

(1) 最高裁平成6年9月13日判決

それでは、代償分割にかかる譲渡所得課税の現状について、民法はどのように考察しているのだろうか。代償分割がなされた場合に現行民法をどのように理解して、現在、譲渡所得課税がなされているのかについて示すものとして、次の判決がある。

最高裁平成6年9月13日判決（家月47巻9号45頁）

【事案の概要】

共同相続した不動産をいわゆる代償分割により単独取得した原告（上告人）が、当該相続不動産の一部を売却した際、他の相続人に支払った代償金300万円とその支払いのために銀行から借入れた借入金の利息相当額を、当該売却不動産の取得費に算入して譲渡所得の申告を行った。本件は、これに対して、被告（所轄税務署長・被上告人）が右代償金等は取得費として認められないとして本件処分を行ったので、原告がその取消しを求めた事案である。

【争点】

他の相続人に代償金を交付して単独で相続した不動産を売却した場合の譲渡所得の計算上、代償金を取得費に算入することができるか。

【判旨：請求棄却・納税者敗】

「相続財産は、共同相続人間で遺産分割協議がされるまでの間は全相続人の共有に属するが、いったん遺産分割協議がされると遺産分割の効果は相続開始の時にさかのぼりその時点で遺産を取得したことになる（網掛けは筆者による。以下、判旨部分において同じ）。したがって、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 1 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。したがって、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から、上告人が代償として他の相続人に交付した金銭及びその交付のため銀行から借り入れた借入金の利息相当額を右相続財産の取得費に算入することはできない。」

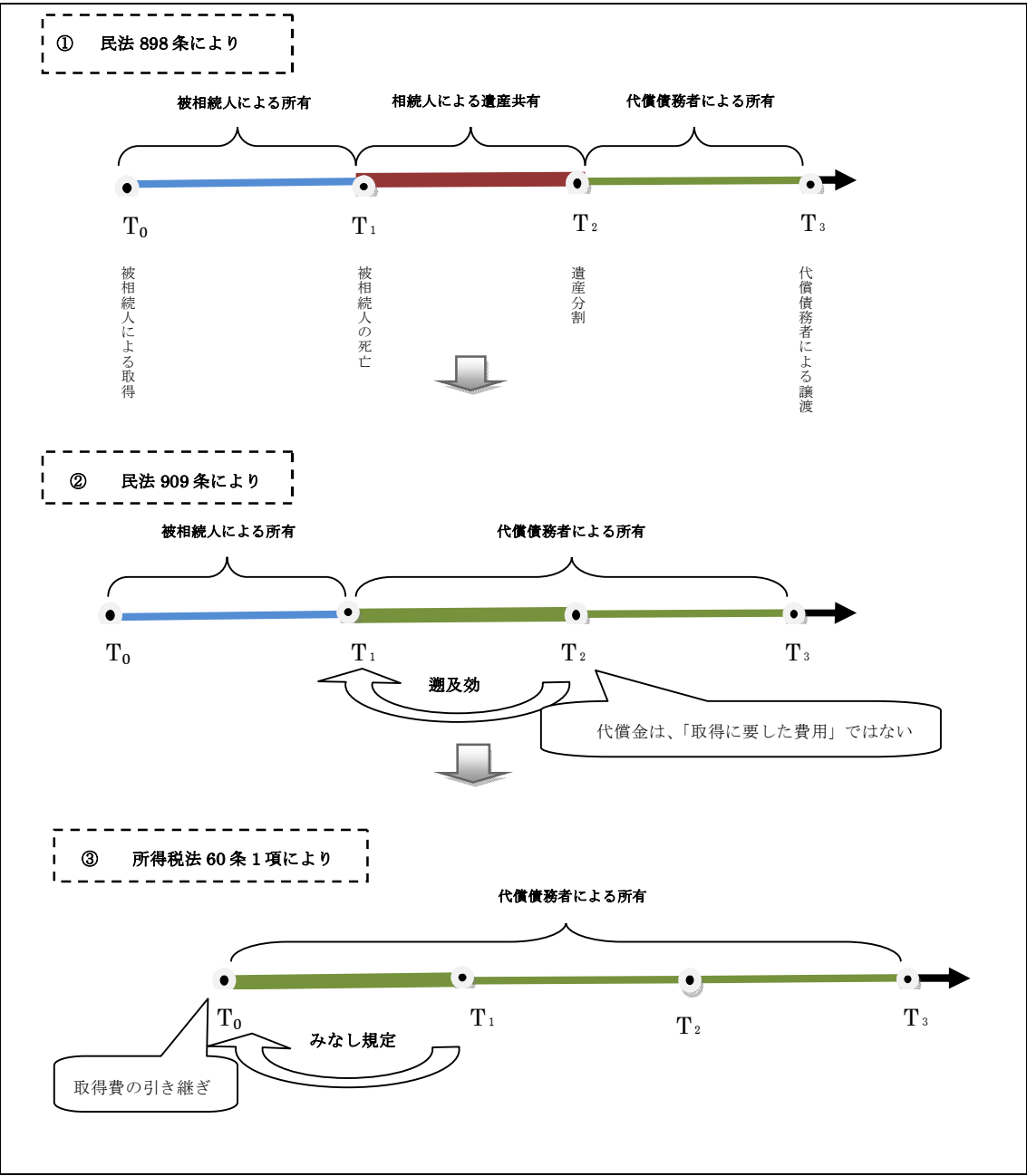
(2) 論理構成

この判決によると、最高裁は、まず、代償金受領者に対する譲渡所得課税については、民法 909 条により遺産の分割はさかのぼってその効力を生ずるから、相続開始時から相続財産を単独所有していたことになるとして、代償分割によって他の相続人からその共有持分の「譲渡」があったことにはならないと理解する。その上で、代償債務者に対する譲渡所得課税について、代償分割が「相続」としての性質を有するという前提の下、代償分割時における代償債務者への譲渡所得課税は行われず、そして、代償分割という「相続」によって取得した資産をその後第三者に譲渡した場合における譲渡所得金額の計算については所得税法 60 条 1 項 1 号の適用があり、代償債務者は被相続人の取得費を引き継ぐことになるから、代償債務者は負担した代償金を取得費に算入することはできないという。

このような取得費の取扱いは、民法 909 条により、代償債務者が相続財産を相続開始

時から単独所有していたことになる以上、代償金を「資産の取得に要した費用（所得税法 38 条 1 項）」と捉えることはできず、これを取得費に算入することはできないと理解することにより説明できる。現在の実務は、民法 909 条（分割の遡及効）を共同所有関係の消滅にまで及ぶと理解することによって、資産の取得時は相続開始時であって遺産分割時ではなく、遺産分割時に負担した債務を「資産の取得に要した費用」ということはできないという論理構成によって説明できるのである。これを図解する。

図 11 民法 909 条の効力が共同所有関係に及ぶという論理構成



- ① まず、人が死亡して相続が開始し相続人が複数いる場合には、民法 898 条により、相続財産は、遺産分割が行われ、その帰属が最終的に確定するまでの間、相続人の「共有」となる。エンジ色の太線部分が、同条の効力により相続人の「共有」状態にある期間を示している。代償分割の方法によって遺産分割が行われると、その対象となった相続財産は、代償債務者の所有となるため、緑色の実線部分は、これを示している。
- ② 次に、裁判所は、遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずると定める民法 909 条の効力が、①のエンジ色の太線部分で示した、相続人間の「共有」にも及ぶと理解しているため、相続開始時から代償債務者が対象となった相続財産を所有していたことになる。この民法 909 条の効力の及ぶ範囲を緑色の太線部分で示している。そうすると、遺産分割時に支払った代償金は、所得税法 38 条 1 項にいう「その資産の取得に要した費用」に該当しないことになるため、取得費算入が否定される。
- ③ 最後に、所得税法 60 条 1 項により、相続により取得した資産を譲渡した場合における譲渡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されるから、代償債務者は、被相続人の取得費を引き継ぐことになる。同条の効力により代償債務者が対象となった相続財産を所有していたものとみなされる範囲を、緑色の太線部分で示している。

民法 909 条の効力が及ぶ範囲をこのように理解することについて、筆者は賛成できないという立場をとるが、この点については、学説を踏まえつつ、次節において述べるため、ここでは、民法 909 条の効力によって現在の実務を説明できることを確認するに留める。

第 2 節 現在の譲渡所得課税とは異なる課税を導く論理構成

第 1 節【税法における譲渡所得課税と民法における譲渡所得の考察】では、代償分割にかかる譲渡所得課税の実務が、①譲渡所得の本質を資産の値上がりにより生ずる増加益、譲渡所得課税の趣旨を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の増加益を清算して課税するものであることを前提として、代償分割によって何ら遺産の価値に影響はなく、したがって、清算しなければならない増加益は変わらないから、代償金の取得費

算入が認められないことは当然であるという論理構成と、②民法 909 条の効力が共同所有関係にも及び、したがって、代償債務者は対象となった相続財産を相続開始時から有していたことになるから、遺産分割時に負担した代償金は、所得税法 38 条 1 項の「その資産の取得に要した費用」という要件を充足せず、取得費には当たらないという論理構成により説明できることを確認した。

そこで、本節では、現在の実務とは異なる譲渡所得課税を導く論理構成としては、どのようなものが考えられるかを検討する。

1. 持分の有償譲渡説

(1) 金子宏教授による解説

第 1 章第 1 節【遺産分割の方法と代償分割の位置づけ】において確認したように、民法に分割の方法について直接定める規定はないが、遺産分割の方法の一つとして代償分割があり、原則的な分割方法たる現物分割を選択する上で必要なものとして重要な位置にあることについて、特に異論を唱える者はいない。

もっとも、金子教授は、代償分割が遺産分割の方法の一つであることは認めながらも、持分権に着目して、これが譲渡される機会を捉えて、論理的には代償分割時に、代償金受領者に対する譲渡所得課税を行うべきであると主張する。少し長いが、その意味するところを理解するに当たり文言が重要となるため、そのまま引用する。

「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。代償分割の結果として、代償金を受領した相続人は、遺産に対する持分権の全部（代償金のほかに遺産の分割を現物で受けない場合）または一部（代償金のほかに遺産の分割を現物で受ける場合）を失う代わりに代償金を受領したのであり、また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のである。その意味では、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。したがって、所得税法の解釈上は、それは 33 条 1 項の『資産の譲渡』に当り、代償金受領者は、自己の持分権の全部または一部を代償金を対価として譲渡したことになり、代償金支払者は、代償金を対価として共同相続人の持分権の全部または一部の譲渡を受けたことになる。

それ故、代償金受領者にとっては、それによって譲渡所得が発生し、その金額は受領した代償金の額（これが譲渡による収入金額である）から、遺産に対して被相続人が支

出した取得費のうち、代償分割によって代償金受領者が手放したと認められる持分に対応する部分、および代償分割のために要した合理的な支出の金額、並びに（長期譲渡所得に当たる場合は）長期譲渡所得の特別控除額を控除した金額である。

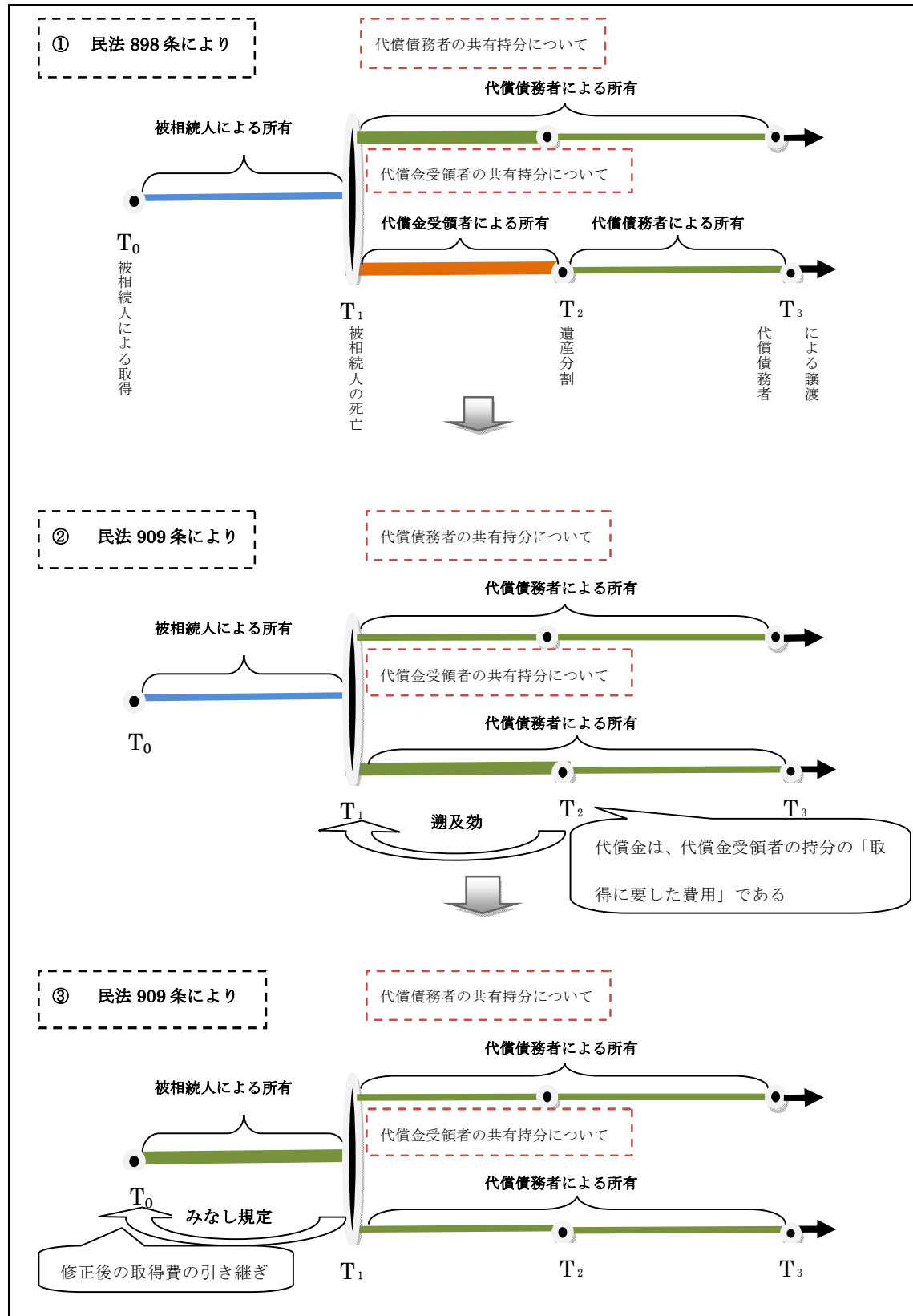
次に、代償金支払者にとっては、代償金は、資産の取得の対価にほかならないから、それは、代償分割に要した他の支出とともに取得費に加算されなければならない。ただし、ここで注意を要することは、遺産に対して被相続人が支出した取得費が下方修正、つまり減額されなければならないことである。上に述べたとおり、被相続人の取得費のうち、代償金受領者が手放した持分に対応する部分は、その譲渡所得の計算上取得費として控除されるべきものであるから、それを再び代償金支払者の取得費とするのは適当でない。」⁽⁶⁰⁾

(2) 具体例へのあてはめ

金子宏教授によるこの考え方（以下、「持分の有償譲渡説」という。）によると、代償分割は遺産分割の方法の一つであるから、被相続人から代償債務者へと資産の移転があったことを捉えて譲渡所得課税はできず、この点で、遺産分割時における代償債務者への譲渡所得課税を行わない現在の実務に何ら問題はないことになるものの、この時点において、代償債務者と代償金受領者との間で行われたのは持分の有償譲渡にほかならないから、遺産分割時における代償金受領者への譲渡所得課税が行われていないことが論理的に問題となる。

この持分の有償譲渡説を図解すると次のようになる。

図 12 持分の有償譲渡説（金子説）



① まず、人が死亡して相続が開始すると、民法 898 条により、相続財産は遺産分割が行われるまで共同相続人の「共有」となるが、共同相続人はそれぞれ持分権を有するから、代償分割の対象とされた相続財産の持分権には、代償債務者に帰属するものと、代償金受領者に帰属するものが存在する。図 12 の一つ目の図は、被相続人の死亡時 (T_1) を分岐点として、上の緑色の太線が同条により代償債務者に帰属することになる持分権を示しており、下のオレンジ色の太線が代償金受領者に帰属することになる持分権を示している。

② 金子宏教授は、民法 909 条の効力が及ぶ範囲について特に明記していないものの、代償債務者が引き継ぐ取得費について下方修正が必要という。これは、民法 898 条により代償債務者が取得することとなった持分権以外にかかる取得費も自己が引き継ぐことを前提としていいると考えられるため、金子教授も裁判所と同様に、民法 909 条の定める分割の効力が、共同所有関係にまで及ぶと理解していると考えられる。そうすると、代償金受領者の所有していた持分権を、同条の効力により、代償債務者がさかのぼって所有していたことになる。この民法 909 条の及ぶ範囲を図 12 の二つ目の図において、緑色の太線部分で示している。

もっとも、金子教授は、代償分割を遺産分割の方法の一つと理解しつつも、それとは別に、持分権の有償譲渡が、遺産分割時において、代償債務者と代償金受領者との間で行われたとみるため、論理的には、代償分割時における代償金受領者への譲渡所得課税を行うべきことになる。そして、その際、収入金額たる代償金の額から控除される取得費は、被相続人の取得費のうち、代償分割によって代償金受領者が手放した持分に対応する部分である。

③ 最後に、所得税法 60 条 1 項により、相続により取得した資産を譲渡した場合における譲渡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されるから、代償債務者は、被相続人の取得費を引き継ぐことになるが、金子教授によるとこの取得費は下方修正されたものとなる。同条の効力により代償債務者が対象となった相続財産を所有していたものとみなされる範囲を、図 12 の三つ目の図において、緑色の太線部分で示している。

持分の有償譲渡説に従って譲渡所得金額を計算してみると次のようになる。事例は、第 1 章第 2 節 2. 【所得税の譲渡所得の計算】のところで挙げた事例①C と同じである。

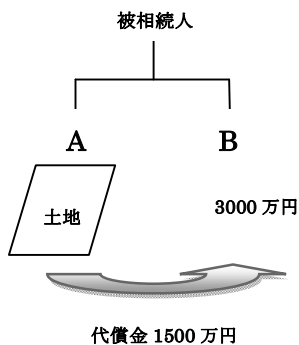
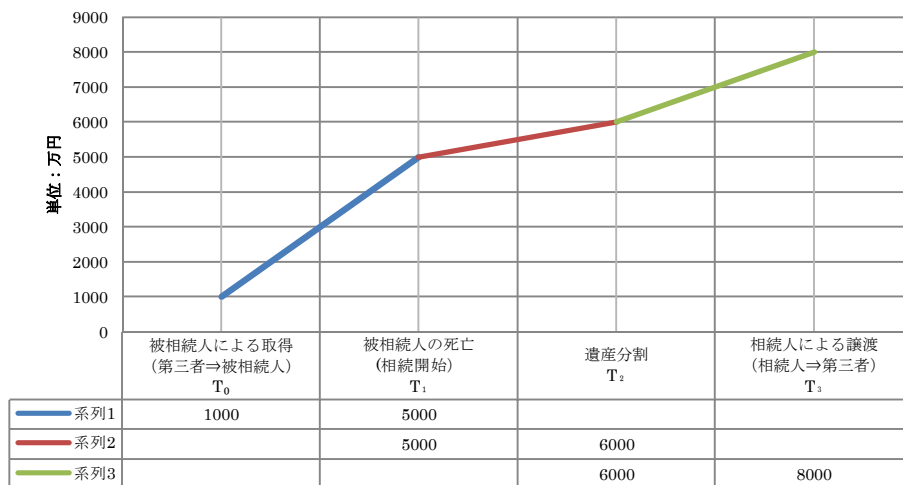
事例①

相続人：A と B の 2 人（どちらも、被相続人の嫡出子）

相続財産：土地 1 筆（図 13）と現金 3000 万円のみ

* 当該土地にかかる登記費用等の取得費、譲渡費用、特別控除額は考慮しないものとする。

図 13 事例①における土地の時価の変遷



事例①C：代償金 1500 万円

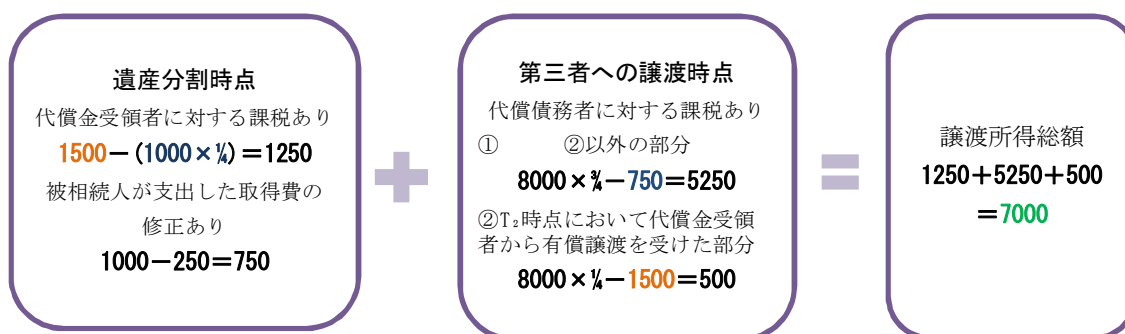
A が土地を、B が現金を相続により取得することになり、A が遺産分割時における土地の時価 6000 万円と現金 3000 万円との差額 3000 万円の半分である 1500 万円を代償金として B に支払った（事例①B）。その後、A は、当該土地を 8000 万円で第三者に譲渡した。

なお、当該土地にかかる被相続人の取得費は、1000 万円である。

金子宏教授による説明によると、持分の有償譲渡説においては、遺産分割時に、代償金受領者 B と代償債務者 A との間で、B の有する持分権 ($\frac{1}{2}$) の一部の有償譲渡があったとみる。代償金受領者 B に対しては、この譲渡にかかる譲渡所得税が課されることになるが、この際、収入金額たる代償金の額 1500 万円から控除しうる取得費の額は、「遺産に対して被相続人が支出した取得費のうち、代償分割によって代償金受領者が手放したと認められる持分に対応する部分」である。金子教授は、具体的事例を挙げて計算を示

していないが、事例①Cにおいて、代償金受領者が控除しうる取得費の額および譲渡所得金額の計算は、次のようになると考えられる。

図 14 持分の有償譲渡説における譲渡所得金額の計算方法



① まず、金子宏教授は、「代償分割の結果として、代償金を受領した相続人は、遺産に対する持分権の全部（代償金のほかに遺産の分割を現物で受けない場合）または一部（代償金のほかに遺産の分割を現物で受ける場合）を失う代わりに代償金を受領した」と理解するため、本事例のように代償金受領者 B が、代償金 1500 万円のほかに現金 3000 万円を現物で受ける場合は、代償分割の結果として遺産に対する持分権の一部を失う代わりに代償金を取得したことになる。すなわち、代償金受領者 B は、代償分割時の時価 6000 万円の 1500 万円相当部分にあたる持分権（ $\frac{1}{4}$ ）を失う代わりに代償金 1500 万円を受領したと捉える。この場合、控除しうる取得費は、被相続人の取得費たる 1000 万円のうち、代償分割によって B が手放したと認められる持分権（ $\frac{1}{4}$ ）に対応する部分 250 万円（ $=1000 \text{ 万円} \times \frac{1}{4}$ ）ということになる。したがって、遺産分割時点における代償金受領者に対する譲渡所得税は、収入金額 1500 万円から取得費 250 万円を控除した 1250 万円を譲渡所得金額として算出されるということになる。これを示したものが、図 14 の左側枠内にある一つ目の算式である。

② そうすると、代償金 1500 万円は、代償債務者 A が代償金受領者 B から持分権（ $\frac{1}{4}$ ）を取得するために要した費用（所得税法 38 条 1 項）ということになるから、代償債務者 A が将来当該土地を第三者に譲渡した時点において有償譲渡を受けた部分（当該土地の $\frac{1}{4}$ ）にかかる譲渡所得金額の計算において、取得費として控除できる。すなわち、代償債務者 A の収入金額たる 8000 万円の $\frac{1}{4}$ から代償金 1500 万円を取得費として控除でき、第三者への譲渡時に代償債務者 A が負担すべき代償金受領者 B からの有償譲渡を

受けた部分にかかる譲渡所得税は、500 万円を譲渡所得金額として算出される。これを示したものが、図 14 の中央枠内にある 2 つ目の算式である。

③ また、代償債務者 A が将来代償分割により取得した相続財産を第三者に譲渡した時点において控除しうる取得費は、被相続人の取得費 1000 万円から代償金受領者 B が手放した持分 ($\frac{1}{4}$) に対応する部分 250 万円を控除して下方修正された 750 万円ということになる。これを示したものが、図 14 の左側枠内にある 2 つ目の算式である。

④ したがって、代償債務者 A が将来当該土地を第三者に譲渡した時点で、代償金受領者 B から有償譲渡を受けた部分 ($\frac{1}{4}$) 以外にかかる譲渡所得税の計算において控除しうる取得費は、この下方修正された 750 万円ということになる。すなわち、本件土地の収入金額 8000 万円の $\frac{3}{4}$ たる 6000 万円から修正後の取得費 750 万円を控除した 5250 万円を譲渡所得金額として、代償金受領者 B から有償譲渡を受けた部分以外 ($\frac{3}{4}$) にかかる譲渡所得税は算出される。これを示したものが、図 14 の中央枠内にある 1 つ目の算式である。

⑤ 以上により、被相続人の取得時 (T_0) から第三者への譲渡時 (T_3) までに当該土地に生じたすべてのキャピタル・ゲインたる 7000 万円のうち、1250 万円にかかる譲渡所得税を代償金受領者 B が、5750 万円 (=5250 万円 + 500 万円) にかかる譲渡所得税を代償債務者 A が、それぞれ負担することになる。

このように持分の有償譲渡説によると、代償分割時における代償金受領者に対する譲渡所得課税も、第三者への譲渡時における代償金の取得費算入も認められることになり、現在の代償分割にかかる譲渡所得課税実務は論理的に問題があることになる。もっとも、金子宏教授は、換価分割によって、相続人がそれぞれ相続分に対応する譲渡益を得た場合に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指摘しつつも、だからといって、むやみに代償金に課税するべきだと主張しているわけではないとして、政策として課税しないことも賢明であると説く⁽⁶¹⁾。

(3) 共有説・合有説との関係

以上のとおり、金子教授による持分の有償譲渡説は、①代償分割時における代償金受領者への譲渡所得課税と、②代償分割の対象とされた相続財産を第三者へと譲渡した時

点における代償債務者にかかる譲渡所得税の計算における代償金の取得費算入を、それぞれ是とする論理であり、それぞれの論点について非として現行の所得税法を解釈・運用する現在の実務と異なる譲渡所得課税を可能とするものである。このような論理構成は、相続財産の共同所有の性質について、共有説、合有説、いずれの理解と整合するものであるといえるのか。

ア 共有説と合有説⁽⁶²⁾

民法 898 条にいう「共有」をめぐっては、(ア)共有と(イ)合有のいずれの性質を有するものなのか対立がある。

(ア) 共有説

まず、共有説とは、民法 898 条の「共有」を物権法上の共有と同じ性質を有するものと理解する見解である。これによると、各相続人が相続開始と同時に個々の相続財産に持分権を有し、遺産分割前の持分権の処分も当然に許される。相続財産は、財団的包括財産となることはなく、個々の不動産、動産などの総称にすぎないと理解される。

(イ) 合有説

次に、合有説とは、民法 898 条の「共有」を組合財産の所有関係と同性質であると理解する見解である。これによると、遺産分割までは相続財産全体があたかも財団のような 1 個の包括的な特別財産を構成して、各相続人は観念的な持分権を有するにすぎない。したがって、個々の相続財産に対する持分権の処分は許されず、相続財産全体についての相続分の譲渡が許されるに留まると理解される。

イ 持分の有償譲渡説との関係⁽⁶³⁾

合有説によると、相続が開始してから遺産分割が行われるまでの間、共同相続人は、個々の相続財産に対して具体的な持分権を有するわけではないから、その処分もありえず、したがって、代償金受領者に対する譲渡所得課税を行う余地はないことになる。金子宏教授の持分の有償譲渡説は、共同相続人が持分権を処分できなければ成り立ちえない見解であるから、共有説を前提としたものであるといえる。

(4) 持分の有償譲渡説の問題点

ア 持分の有償譲渡説が直面する問題

(ア) 運用における現実問題

持分の有償譲渡説によると、代償債務者が代償分割によって取得した相続財産を第三者に譲渡した時点において、代償金の取得費算入が認められることになるため、代償債務者にとっては、代償金を負担した結果として相続することとなった部分にかかる譲渡所得税について自己が負担しなければならない現在の実務に対する不満が解消されるが、代償金受領者にとってみれば、政策上課税されないままであればともかく、論理に整合するように代償金にかかる譲渡所得税が行われることになった場合、これまで負担しなくてよかった代償金にかかる譲渡所得税を負担することになるため、不満を感じる結果となってしまう。したがって、現実の運用において、遺産分割が円滑に進むようになるとは限らないであろう。金子宏教授が、政策的に課税しないことも賢明と述べたのは、このことを懸念してのことだと思われる。

(イ) 論理的な問題

このような現実問題とは別に、共同相続人に持分権の処分の自由が認められることを前提とする持分の有償譲渡説は次のような問題に直面せざるをえない。

① 持分権自体が確定していないという問題

そもそも、遺産分割が行われ、具体的な相続分が確定するまで、共同相続人は相続財産に対して確定的な持分を有していないことから、そのような不確定な状態にある持分権の自由な処分を前提とすること自体に問題がある。これは、相続財産全体に対する持分は、民法 903 条の規定により、相続開始時の被相続人が有していた財産の価額に、共同相続人に対する生前の贈与の価額を加算した上で具体的な各相続分は決定されるものだからである。

② 有償譲渡を受けた部分以外の持分権にかかる問題

また、金子教授は、代償金のほかに遺産分割を現物で受ける場合には、代償分割の結果として、代償金受領者は、遺産に対する持分権の一部のみを失う代わりに代償金を受領したと説明するから、代償金受領者は、相続開始後遺産分割までの間、手放した持分権を超える部分についてまで所有していたことになるが、どのような論理（①相続開始後、代償金受領者に所有されていた持分権のうち有償譲渡の目的以外の部分が「相続」により代償債務者に取得されたものと説明するのか、②代償

金受領者から「無償譲渡」により代償債務者に移転したと説明するのか)によって、その超過部分が代償債務者に取得されたのか、論理的に説明しなければならない。さらに、①の論理によるというならば、代償金相当部分の持分権については有償譲渡があったものとみるのに、どうして、代償金受領者に帰属した持分権の残りについては代償金受領者から代償債務者への「無償譲渡」ではなく、被相続人から代償債務者への「相続」があったものとみるのか合理的に説明しなければならないし、②の論理によるというならば、どうして、代償金受領者に帰属した持分権のすべてではなく、一部のみを有償譲渡とみるのか合理的な説明が必要となる。

金子宏教授は、積極的に現在の実務を変更すべきと考えていないため具体的な検討を必要としないと判断したのか、かかる論理を示していないが、持分の有償譲渡説は、このような合理的説明を欠くという問題を内在している。

③ 他の遺産分割の方法によった場合の譲渡所得課税との整合性⁽⁶⁴⁾

さらに、持分の有償譲渡説に対しては、次のような他の遺産分割の方法によって遺産分割がなされた場合の譲渡所得課税との整合性がはかれないという指摘がされている。すなわち、相続財産には相続人の持分権が潜在的にあるとの前提で、代償分割における代償金が常にその持分権の譲渡の対価であるとするならば、たとえば、遺産分割で相続人 A はその相続分に応じて譲渡所得の基因となる土地を取得し、相続人 B はその相続分に応じて預貯金を取得するというような現物分割の場合には、B は土地に対する持分権を A に譲渡し、その対価として預貯金を取得したということになる。この論理を推し進めていくと、遺産分割は、遺産のうち、その分割によって自己に帰属しないことになった財産の上に他人が有する持分権との交換、すなわち、有償譲渡であるから、遺産分割があった場合には、それが現物分割であっても、常に譲渡所得が発生するということになる。このことは、結果的には、相続による財産承継があれば、譲渡所得の清算課税を行うのと実質的には変わらないことになるが、このような清算課税は、現行の所得税法が予定するものではないことは明らかである（所得税法 59 条・60 条参照）。そうすると、持分の有償譲渡説では、他の遺産分割の方法による場合の譲渡所得課税を説明しきれない事態を生じることになる。

イ 持分権の処分の自由を否定する根拠⁽⁶⁵⁾

それでは、相続財産の「共有」の法的性質を合有と捉えて、持分権の処分の自由を前

提とする持分の有償譲渡説の妥当性に疑問を投げかけるべきか。

第1章第1節2.【代償分割の位置づけ】において触れたように、共有説と合有説の対立は、共同相続が例外でしかなかった時代に、机上の学理論争として始まったものである。民法の規定は、いずれか一方を一義的に定めているわけではないから、その性格に関して、共有か合有かを論議する実益はないとして⁽⁶⁶⁾、今日においては、これまでの抽象的な共有説と合有説の対立は反省されており、したがって、合有概念によって持分の有償譲渡説に疑問を呈するべきではない。しかし、次項【合有概念によらずに相続財産の包括的一体性を承認する学説】で説明するように、合有概念によらなくても、遺産分割の特殊な構造上、相続開始から遺産分割までの間、相続財産が可能な限り包括的一体性を保たれるべきであることに変わりはない。

したがって、遺産分割前の持分権の処分の自由を前提とする持分の有償譲渡説は妥当でないと考える。

2. 合有概念によらずに相続財産の包括的一体性を承認する学説

持分の有償譲渡説は、代償分割が行われた場合に代償金受領者から代償債務者に対する持分権の有償譲渡があったと理解する以上、論理的には代償金受領者に対する譲渡所得課税をしなければならないと説く見解であった。しかし、我が国の相続財産の「共有」の性質について、共有か合有か抽象的に議論することには実益がないと、これまでの共有説と合有説の対立について反省されていることは、本節1.(4)【持分の有償譲渡説の問題点】のところで確認した通りである。

もっとも、有地亨教授は、合有概念によらずに相続財産の包括的一体性を承認すべきこと、その上で、民法909条の分割の遡及効をどのように理解すべきかをその論文の中で主張する。合有概念によらなくても、相続開始から遺産分割までの間、相続財産が可能な限り包括的一体性を保つことが望ましいことを説明することは可能なのである。そこで、以下、有地教授の論理構成と、代償分割が行われた場合、この論理が現行所得税法の執行にいかに関与を与えるのかを検討する。

(1) 有地亨教授による学説⁽⁶⁷⁾

ア 相続財産の包括的一体性の承認

有地教授は、まず、遺産の共同所有の法的性質は、共有説、合有説によってどのような解釈を与えようとも、終局的には、遺産分割の構造によって規定されざるをえないとして、典型的な遺産分割の審判例を挙げて、分割の前提的過程たる共同相続関係の法的構造は、共有概念あるいは合有概念での一元的な説明を許さないほど、遺産分割の特殊な構造によって規定されていることを指摘する。

その上で、我が国の遺産分割の審判例に現われたような共同相続関係の法的構造は、次のように把握されるべきであるとして、我が国の民法の基調をなすローマ法的構成の通常の共有がフランスにおいてどのような変容を遂げたかを分析する。そこでは、共同相続関係を整序された体系とはみなさず、単なる自律的・個別的な諸原則の集積として理解するローマ法の伝統的解釈に従った古典的解釈論が、①従来に比べて遺産の未分割の状態が長期化する傾向、②資本主義経済の発展に応じて、遺産を構成する諸財産が複雑になると同時に、諸財産間の重要性の比重の変化という共同相続関係の構造そのものの変化に起因して、純粋なものから変容せざるをえなくなった。このような変化に直面すると、遺産を構成する個々の財産間の結合力が強化され、遺産は、共同所有の間、単一性を付与されて、包括財産として把握される傾向を示す。

遺産に属する財産が多様化し、かつ、共同所有期間が長期化するのに応じて、包括的な遺産の内容に変動が生じるのは避けられず、個々の財産の処分、債務の弁済などが頻繁になり、被相続人の所有に属しえなかった財産が分割の対象にされる。そこで、分割にあたって、共同所有期間中に発生した事態は否定されるはずもなく、遺産分割の遡及効によって、分割を受けた共同相続人の所有権と被相続人の所有権との直接の承継を想定することは不合理となる。したがって、遺産の共同所有関係は、遡及して取消しえない事実として認めざるをえない。

イ 分割の宣言的効力の解釈

次に、有地教授は、日本民法が承継したローマ法的共有を立法化したフランス民法883条の分割の遡及効および宣言的効力⁽⁶⁸⁾について、その基礎となる事実上の与件は、共有状態は短時間であるという推測であり、かかる与件に基づいて、遺産の分割は、法的擬制により遡及して共有状態を消滅せしめるにすぎないという。分割時の遺産は、そ

の構成、価値のいずれの点においても、もはや共同相続開始時のそれと同一ではないから、以上のような推測で共同所有状態を遡及的に消滅させるのは誤っていることになる。

また、判例の示唆した包括的な遺産の観念によれば、分割を受けた共同相続人はその割当分の中に、被相続人の所有にかつて一度も属しなかった財産を含むのであれば、どのような擬制をもってしても被相続人の所有権を直接承継するものとみなすことは到底できないのである。

更に、判例によれば、遺産は分割時に評価されるべきであると解釈されるが、かかる解釈は、遡及効によって分割を受けた共同相続人の権利が相続開始時に確定するとなす擬制とも調和しない。

それゆえ、分割はもはや共同所有状態を全面的に解消せしめる効力をもたないといわなければならない。

ウ 共同相続人の遺産に対する権利の性格

次に、有地亨教授は、各共同相続人の遺産に対する権利は、「全体としての遺産に対する権利」と「遺産に属する個々の財産に対する権利」の二面的性格をもって現われるという。

各相続人がその相続法上の地位に基づき「遺産の総体に対して有する権利」の対象とされる遺産は、未分割の遺産の総体であって、その具体的内容は、民法 903 条、904 条によって分割時の遺産価額に持戻財産の価額を加えた合計であり、いわゆる「みなし相続財産」と称される財産に該当する。したがって、この権利は、どうしても抽象的、観念的性格を免れず、「遺産に属する個々の財産に対する権利」とは根本的に異なる。

共同相続人の分割の対象にされる「個々の財産に対する権利」は、持戻しのいわゆる清算手続が行われて、遺産の総体が算出された後にはじめて具体化し、かつ、確定されるのであって、それまでは、相続開始後といえども未定の状態に留まっている。ここに、遺産分割という特殊な構造に規定される、遺産の共同所有が、通常の共有と区別されるべき最も大きな差異が認められる。通常の共有者は個々の共有物に対して持分を有するのであるが、共同相続人は遺産の総体の交換価値に対する持分を有するだけで、分割にふされる個々の財産に対しては、具体的相続分が算出されるまでは確定した権利を持ちえないのである。

(2) 検討

我が国においても、遺産分割事件は、解決の困難な事件が多く、解決に至るまで長時間を要することが少なくない⁽⁶⁹⁾。また、今日における遺産は、不動産・有価証券・預金など多種類の財産で構成されている。我が国の民法も、①遺産の未分割状態の長期化と②遺産を構成する諸財産の複雑化という問題に直面しているのである。したがって、遺産を構成する個々の財産間の結合力を強化し、これを包括的単一性を与えられた財産として理解しなければならない。この意味で、共同相続人の「全体としての遺産に対する権利」を観念せず、「遺産に属する個々の財産に対する権利」を相続開始時において認め、これが相続開始時点であたかも確定した権利かのように共同相続人間での持分権の処分を観念して、論理的にはこれに譲渡所得税を課すべきであるとする持分の有償譲渡説は妥当でないと考える。

また、有地亨教授が指摘するように、分割の前提的過程たる共同相続関係の法的構造は、共有概念あるいは合有概念での一元的な説明を許さないほど、遺産分割の特殊な構造によって規定されているのであるから、分割の宣言的効力の基礎となる、共有状態は短期間であるという与件のない今日の遺産分割において、分割はもはや共同所有状態を全面的に消滅させる効力をもたないと理解せざるをえない。そうすると、民法 909 条の効力が共同所有関係の消滅にまで及ぶという理解を前提とする現在の代償分割にかかる譲渡所得課税は、その前提を否定されることになる。有地教授の見解によると、現在の実務とは異なる譲渡所得課税が導かれることになりそうであるが、詳しくは、次節において検討する。

第 3 節 代償分割にかかる譲渡所得課税の整合性

第 2 節では、現在の譲渡所得課税とは異なる課税を導く論理構成として、①金子宏教授による持分の有償譲渡説と有地教授による遺産分割の特殊な構造から分割の遡及効の及ぶ範囲を制限的に捉える学説があること、②持分の有償譲渡説は相続開始時点において持分権を確定的なものと捉えている点で妥当でないことを確認した。そこで、本節では、民法からみた代償分割の位置づけと有地教授による民法 909 条の理解を税法の解釈において貫いた場合の課税関係と、民法が所得税法の解釈にいかに関与を与えるのか、民法の税法に

与える影響を検討する。

1. 民法の理解と整合する譲渡所得課税

(1) 代償分割時における譲渡所得課税

まず、第1章第1節【遺産分割の方法と代償分割の位置づけ】のところで確認したように、代償分割は、遺産分割の方法の一つであるから、その性格は「相続」と捉えることになる。そうすると、代償分割の対象とされた相続財産は、代償債務者が「相続」によって取得したものであるから、代償分割時における代償債務者への譲渡所得課税は行われない。

代償金もまた、代償金受領者が、代償分割という「相続」により取得したものであって、持分権を代償債務者へ譲渡することの対価として取得したものではないから、代償分割時において、代償金受領者への譲渡所得課税も行われない。

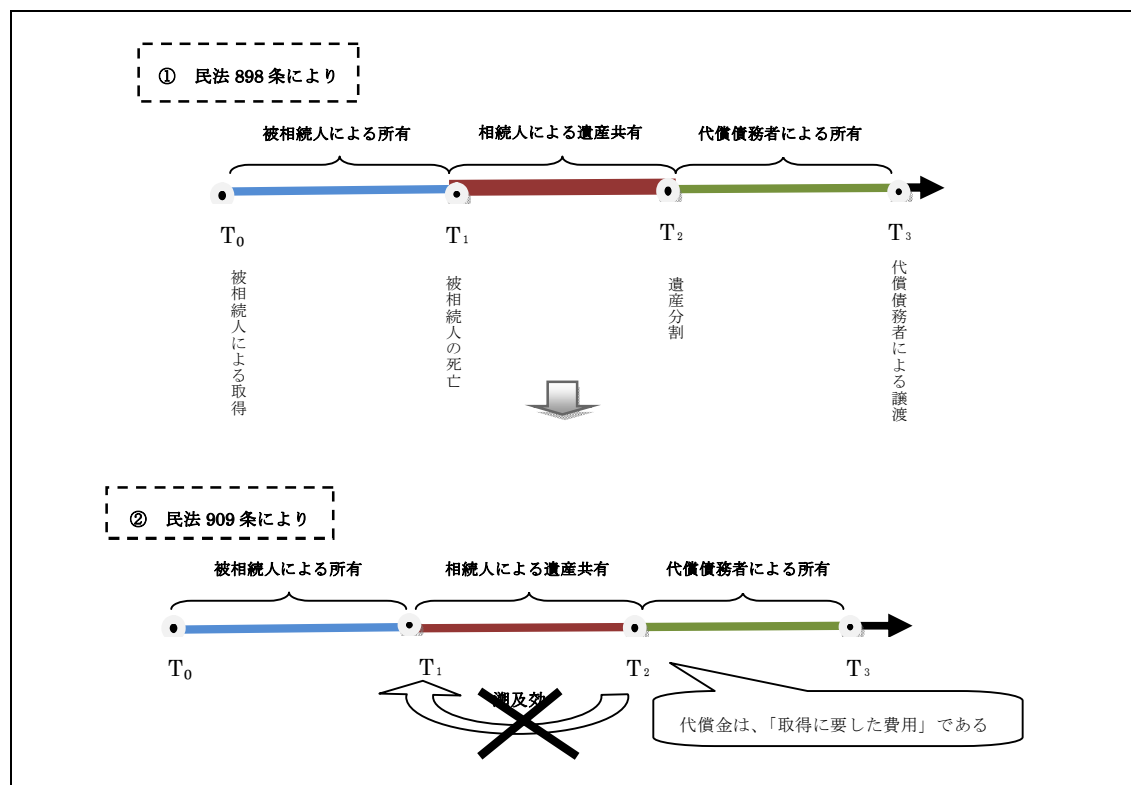
代償分割時における代償債務者への譲渡所得課税も代償金受領者への譲渡所得課税も否定する所得税法の解釈・運用は、現在の実務と異なるものではないから、この時点における現在の譲渡所得課税実務は、民法の理解と整合するものである。

(2) 代償金の取得費該当性

次に、代償債務者が代償分割によって取得した相続財産を第三者に譲渡した時点における譲渡所得課税についてであるが、本章第1節【税法における譲渡所得課税と民法における譲渡所得の考察】で分析したとおり、最高裁は、遺産分割の遡及効を理由に、相続開始のときに相続財産を取得したことになる以上、代償金の取得費該当性は否定されるという（最高裁平成6年9月13日判決）。これは、民法909条の遡及効を絶対視し、相続開始後遺産分割までに存した遺産共有の状態を完全になかったことにするものであるが、このような硬直した解釈論は、民法と整合しない。

有地亨教授の見解によれば、民法909条の分割の効力は共同所有関係の消滅にまでは及ばないから、代償金は、所得税法38条1項にいう「取得に要した金額」に該当するとして、収入金額から控除できることになる。この関係を図解すると次のようになる。

図 15 民法 909 条により遡及しないとみる見解



- ① すなわち、人が死亡して相続が開始した場合、民法 898 条により、相続財産は、遺産分割が行われ、その帰属が最終的に確定するまでの間、共同相続人の「共有」となる。同条の効力により相続人の「共有」状態にある期間をエンジ色の太線部分で示している。
- ② 有地亨教授の見解は、民法 909 条の効力は、①のエンジ色の太線部分で示した、相続人間の「共有」にまでは及ばないと理解するため、同条の存在によっても、相続開始時から遺産分割時までの間、相続財産が共同相続人の「共有」であったことは否定されない。民法 909 条の効力は及ばず、①のエンジ色の太線部分はそのまま相続人の遺産共有状態にあるため、同色の実線でこれを示している。代償債務者は、遺産分割時において相続財産を単独で取得することができたということになる。所得税法 38 条 1 項は、「その資産の取得に要した費用」を取得費として控除すると定めるのだから、その文言を文理解釈する限り、遺産分割時に支払った代償金は、この要件を充足するはずである。

そうすると、民法 909 条の分割の効力を根拠として、代償金を「資産の取得に要した費用」ではないとすることはできないことになる。また、第 3 章第 1 節【代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費該当性】で検討するように、取得費を譲渡所得から

控除するのは、譲渡益を算出するためであるから、遺産の価値自体に変動を与えない代償金は取得費として控除できないとする解釈は、現行所得税法の解釈上導くことができないものである。民法 909 条の効力を制限的に解した上で、所得税法 38 条 1 項の規定を文理解釈する限り、代償金は取得費としての要件を充足するのだから、代償分割にかかる現在の譲渡所得課税とは異なった運用がなされる余地がある。

2. 民法の税法に与える影響

そこで、税法の解釈において、民法の解釈はどのように位置づけられるのかが問題となるが、これについて、清永敬次教授は、「税法が課税の対象とする経済生活を主として規律している法が民事法（民法、商法）である。税法は、多くの場合、国民の経済生活を規律している民事法の諸規定とはなれては存在しえないといってよい。例えば税法上その解釈が問題となる借用概念は主として民事法からのものである。また、税法は、課税要件の一つとしての帰属の関係にもみられるように、しばしば民事法によって形成される私的法律関係を前提として、その上に課税関係を形作るのである。」として、税法の研究が、民事法を無視しては行うことのできないものであることを指摘している⁽⁷⁰⁾。また、北野弘久教授も、いわゆる借用概念⁽⁷¹⁾の法的意味の解釈にあたって、税法の格別の規定がない場合にも、借用概念に税法独自の法的意味を付与すべきであるとする実質課税の原則⁽⁷²⁾を強調する見解について、憲法の租税法律主義の法的安定性・法的予測可能性の要請に反するとして批判する⁽⁷³⁾。

以上のとおり、税法は、課税関係の前提として民法上の法律関係を重視しなければならないが、今日、税法と民法との関係については、税法、民法それぞれの立場から次のような指摘がされている。

遺留分減殺請求が行われた場合の課税関係について、最高裁が、民法の多数説である物権的形成権説を貫徹せず、実質上、請求権説に立脚しているかのように解釈できることに關してではあるが、三木義一教授は、「民法がある者の権利の権利性を強調すれば、当然その権利を取得したことになり、そこに財の移転が生じ、課税関係が発生するのである。民法上その者の権利を強調すると、税法上はその者に税負担が生じるという相反する問題が生じうることになるのである。しかし、民法の多数説が遺留分権利者の減殺請求権を形成権と解することによって、遺留分権利者に請求時点で税負担をかけることを意図していたわけでもないように思われる。」として、①従来の民法上の議論が課税問題を視野に入れて

こなかったことの問題を指摘し、更に「従来、税法学は前提とすべき民法の法律関係を判例・多数説に単純化し、(中略)民法学上の議論には深く関わらずに課税関係を論じていたのかもしれない。」として、②税法の立場からも民法の議論の視点に関わり、相互の理論をより現実適合的なものにしていく必要性を唱える⁽⁷⁴⁾。そして、この問題提起を受ける形で、二宮周平教授は、「これまで民法学説は、基本的な権利関係の確定に関する民法上の論理構成が、課税関係に基礎にあることを視野に入れてこなかった。民法で構築された論理に、権利の変動に対応して課税関係が発生するという税法学の視点が組み込まれていないとすれば、通説・判例だからといって税法学が安易にこれに依拠することはできないように思われる。」として、税法における課税関係の整合性、課税関係によって民法上の権利行使が妨げられないような論理構成をとる必要性を唱える⁽⁷⁵⁾。

このように、今日においては、単純な形で民法の法律関係を税法の解釈に取り入れて課税関係を論じることの問題性が指摘されているので、本稿においても、税法における譲渡所得の理解を踏まえ、生じうる課税問題を視野に入れた上で、第1章で確認した代償分割の位置づけと本章第2節で取り上げた遺産分割の遡及効にかかる見解と整合する現行所得税法の解釈・運用が可能なのかという視点で、以下、検討する。

第3章 現在の実務と異なる運用の可能性

第2章第3節2.【民法の税法に与える影響】において検討したように、税法は、課税関係の前提として民法上の法律関係を重視しなければならないが、今日、これまでの反省を踏まえ、民法の理論によって課税関係も左右されるのだから、生じる課税問題を無視して民法上の理論を税法の解釈に取り込むべきではないことが指摘されている。そこで、本章では、まず、第1節および第2節において、民法909条の遺産分割の遡及効は共同所有関係の消滅には及ばないという解釈によって導かれる代償分割にかかる譲渡所得課税は、税法の論理において課税問題を生じさせることはないのか、税法における課税関係が整合しないことにならないのかという視点で、代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費該当性の関係および増加益清算説の行方を検討し、さらに、第3節において、所得税法60条1項のあり方を検討する。

これにより、代償金受領者への譲渡所得課税を否定しながらも、代償金の取得費算入を肯定するという現在の実務とは異なる現行所得税法の解釈・運用を行うことで、税法の解釈上、論理的な問題が生じないことを明らかにしたい。

第1節 代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費該当性の関係

金子宏教授は、現在の所得税法の執行にあたっての指針を示す所得税基本通達38-7(1)が、「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。」と定めて、代償分割によって取得した相続財産の取得費に代償金は含まれないという解釈をとっている理由について、通達が上のような解釈をとっているのは、おそらく代償金に対して譲渡所得の課税を行わないこととセットの意味を持っているのであらうと述べる⁽⁷⁶⁾。代償分割にかかる譲渡所得課税の問題を検討するにあたり論点となる①代償金受領者に対して譲渡所得課税ができるか、②負担した代償金を取得費として総収入金額から控除できるかという2つの論点は⁽⁷⁷⁾、セット、すなわち、前者が是ならば後者も是、前者が非ならば後者も非という関係にあると、金子教授は説明するのである。そこで、本節では、2つの論点がセットの関係にあるとする帰結はどのように導かれるものなのかについて確認し、これらを独立した

関係にあると理解する、すなわち、第 2 章において検討したように①の論点について非、②の論点について是として所得税法を解釈・運用するには、どのように譲渡所得の本質および譲渡所得に対する課税の趣旨を理解することが必要なのかを検討する。

1. 我が国の課税方式の変遷

(1) キャピタル・ゲインに対する譲渡所得課税⁽⁷⁸⁾

キャピタル・ゲイン (capital gains) とは、「資産の譲渡による所得 (所得税法 33 条 1 項)」である譲渡所得に対応する英語であり、元々、所有資産の価値の増加益を意味する。

キャピタル・ゲインを所得税の課税対象とすることに対しては、それが生産活動その他の経済活動によって生み出される所得でないことから、いくつかの批判もあるが⁽⁷⁹⁾、それが利得者の担税力を増加させる場合には、公平の観点から、課税の対象に含める必要がある。このような理由から、我が国も、昭和 20 年代以降、キャピタル・ゲインを一般的に課税の対象としてきたが、課税の方式としては、アメリカその他の国々の例にならって、譲渡によって実現した段階で課税することとしている。

(2) 潜在的なキャピタル・ゲインに対する課税方式⁽⁸⁰⁾

もっとも、潜在的なキャピタル・ゲインを有する資産が相続・贈与等により他に移転する場合には、そのままでは、課税の対象となる譲渡所得の金額は生じないから、譲渡所得税を課すことができない。このように、資産が移転した段階でその資産にかかるキャピタル・ゲインが潜在的なものに留まる場合のキャピタル・ゲインの取扱いについて、渋谷雅弘教授は、次の 3 つの課税方式が考えられるという。

ア みなし譲渡方式

みなし譲渡方式とは、相続・贈与等により資産が移転された場合に、その資産が移転時の時価により譲渡されたとみなすものである。

(ア) 相続にかかる譲渡所得課税

この方式の下では、次のように譲渡所得課税がなされる。

a 相続開始時

相続開始時において、資産の所有者であった被相続人から、その資産が移転した時の時価において、相続人へと移転されたとみなされることになるから、この時点

において一種の未実現利得課税を行うものであるといえる。たとえば、被相続人が 1000 万円で取得した土地の相続があった場合（時価 5000 万円）、その時点で、被相続人において土地のキャピタル・ゲイン 4000 万円（土地の時価 5000 万円から被相続人の取得費 1000 万円を控除したもの）が認識される。

相続開始時までのキャピタル・ゲインが認識された以上、資産の取得者たる相続人においては、移転時（相続開始時）の時価 5000 万円がその資産の取得費となる。

b 第三者への譲渡時

したがって、その後、相続人が当該土地を 8000 万円で第三者へと売却した際の譲渡所得金額の計算においては、収入金額 8000 万円から取得費として 5000 万円を控除することになり、相続人は、3000 万円に対する譲渡所得税を負担する。

これをまとめたものが次の図であるが、これによると、相続開始時と譲渡時に分けて、すべてのキャピタル・ゲインが譲渡所得として認識されていることが分かる。

図 16 みなし譲渡方式による譲渡所得課税

（単位：万円）

	相続開始時	譲渡時	合計
総収入金額	5,000	8,000	
取得費	△1,000	△5,000	
譲渡所得金額	4,000	3,000	7,000
キャピタル・ゲイン 7,000 の按分割合	57%	43%	100%

（イ） メリット

キャピタル・ゲインに対する所得税は、相続税の計算上は、債務として控除されることになるから、後述する取得費引継方式において生じる遺産分割や相続税に関する諸問題を避けることができる。また、資産を所有者の手に封じ込める効果（ロック・イン効果）も、他の方式ほど強く働かない。

（ウ） デメリット

未実現利得に対する課税を行うものであるため、納税者の理解を得にくい。また、

資産評価が困難だったり、納税資金が不足したりといった問題が生ずる可能性がある。

イ 取得費引継方式

取得費引継方式とは、相続・贈与等による資産の移転に際して、キャピタル・ゲインの認識を行わず、代わりに当該資産を移転する者にとっての取得費および保有期間を、当該資産の移転を受ける者が引き継ぐものである。

(ア) 相続にかかる譲渡所得課税

この方式の下では、次のように譲渡所得課税がなされる。

a 相続開始時

相続開始時において、キャピタル・ゲインの認識は行われない。

ア(ア)で挙げた事例の場合、相続人は、被相続人にとっての取得費である 1000 万円とその保有期間を引き継ぐことになる。

b 第三者への譲渡時

したがって、その後、相続人が当該土地を 8000 万円で第三者へと売却した際の譲渡所得金額の計算においては、収入金額 8000 万円から取得費 1000 万円を控除することになり、相続人は、7000 万円に対する譲渡所得税を負担する。

これをまとめたものが次の図であるが、これによると、譲渡時にすべてのキャピタル・ゲインが譲渡所得として認識されていることが分かる。

図 17 取得費引継方式による譲渡所得課税

(単位:万円)

	相続開始時	譲渡時	合計
総収入金額	—	8,000	
取得費	—	△1,000	
譲渡所得金額	—	7,000	7,000
キャピタル・ゲイン 7,000 の按分割合	0%	100%	100%

(イ) メリット

相続・贈与等の際に移転される資産の評価を行う必要がない。また、資産の移転を受けた者は、当該資産を第三者に譲渡した際に、自己の保有期間中に生じたわけでは

ないキャピタル・ゲインについても課税されることになることになるが、無償により資産を受け取っている限りにおいては、この点は、それほど重大な問題ではないと考えられる。

(ウ) デメリット

極めて長期間にわたってキャピタル・ゲイン課税が繰り延べられる可能性があるもので、それだけロック・イン効果が強く働く。また、取得費引継方式による場合、本稿で取り扱っている、代償分割による際の相続人間でのキャピタル・ゲインの一部についての調整が困難であるという、問題が生ずる⁽⁸¹⁾。

さらに、相続税に関して、潜在的キャピタル・ゲインを有する資産の評価という問題が生ずる⁽⁸²⁾。もし資産評価において潜在的租税債務を全く考慮しないとすると、相続後に潜在的キャピタル・ゲインを有する資産が譲渡された場合、納税者はキャピタル・ゲインに相当する部分に相続税と所得税とが重ねて課される結果となる。すなわち、みなし譲渡方式による場合には、相続開始時においてキャピタル・ゲインが実現したものとみなした上で、被相続人にかかる譲渡所得税の納税義務を認め、これを債務として、相続人が相続することになるから、相続財産の計算上、潜在的キャピタル・ゲインにかかる譲渡所得税は考慮されるが、取得費引継方式による場合には、相続税法 14 条により不確実な債務は、相続税の計算上、控除することできない。潜在的キャピタル・ゲインを有する財産の価値は、取得費引継方式による以上、相続人が潜在的租税債務を引き継ぐのだから、その分、下がるはずであるにもかかわらず、このことを考慮に入れることができないのである。

ウ 新規取得費方式

新規取得費方式とは、相続・贈与等による資産の移転があったときに、資産を移転する者についてはキャピタル・ゲインの認識を行わず、他方で資産を受け取る者について移転時の時価をその資産の取得費とするものである。

(ア) 相続にかかる譲渡所得課税

この方式の下では、次のように譲渡所得課税がなされる。

a 相続開始時

相続開始時において、資産の所有者であった被相続人についてキャピタル・ゲインの認識を行わない。

他方、資産の取得者たる相続人においては、新しく、移転時（相続開始時）の時

価 5000 万円がその資産の取得費となる。

b 第三者への譲渡時

その後、相続人が当該土地を 8000 万円で第三者へと売却した際の譲渡所得金額の計算においては、収入金額 8000 万円から新たな取得費 5000 万円を控除した 3000 万円に対する譲渡所得税を相続人が負担する。したがって、相続開始時までに生じたキャピタル・ゲイン 4000 万円(相続時の時価 5000 万円から被相続人の取得費 1000 万円を控除したもの)については永久に課税されないことになる。

これをまとめたものが次の図であるが、これによると、キャピタル・ゲインの 43% のみが、譲渡時に、譲渡所得として認識されていることが分かる。

図 18 新規取得費方式による譲渡所得課税

(単位:万円)

	相続開始時	譲渡時	合計
総収入金額	—	8,000	
取得費	—	△5,000	
譲渡所得金額	—	3,000	3,000
キャピタル・ゲイン 7,000 の按分割合	0%	43%	43%

(イ) メリット

前述したみなし譲渡方式および取得費引継方式におけるデメリットを回避できる。また、相続・譲渡時における資産の評価が高いほどキャピタル・ゲイン課税に関して納税者が有利になるので、相続税に関して資産が過小評価されることを牽制する効果が期待される。さらに、資産の移転時までに生じたキャピタル・ゲインについて課税が行われないことになるため、ロック・イン効果が全く働かない⁽⁸³⁾。

(ウ) デメリット

資産を移転した者の保有期間中に生じたキャピタル・ゲインについて課税を放棄することは、税収の面で、大きな犠牲となる。渋谷雅弘教授は、「この方式において課税上の問題が回避されるというのは、潜在的キャピタル・ゲインへの課税を断念した結果であるに過ぎない。特に、生前贈与についてこの方式を採用することは、キャピタル・

ゲインを非課税とするに近い。」⁽⁸⁴⁾と指摘する。

なお、この方式においては、相続・贈与等により取得された資産が第三者に譲渡されたとき、キャピタル・ゲインの計算のために、相続・贈与时におけるその資産の時価を認定しなければならず、困難を伴う場合がある。

(3) 我が国の課税方式の変遷⁽⁸⁵⁾

潜在的なキャピタル・ゲインに対する課税方式としては、以上のようなものが考えられるが、我が国の所得税法は、どの課税方式をとっているのか。所得税法 60 条 1 項を解釈する際、現在の方式の選択に至った経緯が重要となるため、ここでは、我が国の課税方式の変遷を確認する。

ア シャープ勧告

第二次世界大戦後、GHQ の占領下にあった我が国では、税制の抜本的な改正が行われたが、その際、アメリカのコロンビア大学教授カール・シャープを団長とする税制使節団によって GHQ 最高司令官に提出された報告書（第 1 次報告書（昭和 24 年 8 月提出）および第 2 次報告書（昭和 25 年 9 月提出））、通称シャープ勧告の内容が基本的に採用された。現在においても日本の租税制度の基本的構造はこのシャープ勧告に基づいていると考えられ、その影響力が大きいことから⁽⁸⁶⁾、シャープ勧告において示されたキャピタル・ゲインの取扱いに関する見解を、まずは確認する。

シャープ勧告では、所得税における不規則所得の取扱いについて勧告する第 3 巻 B 節の中で、税制改革の方針の目的⁽⁸⁷⁾を十分に達成しようとするならば、キャピタル・ゲインの全額課税は、絶対に逸脱や妥協の許されない一点であるとして、「発生した所得に対する厳格な課税理論にしたがえば、納税者の資産の市場価値の 1 年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。しかし、これは困難であるので、実際においては、この利得は、納税者が、その資産を売却して、利得を現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って課税すべきものとされている。この実現が適当な期間内に行われる限り、課税は僅かに延期されたにすぎず基本原則の重要性は何ら害されない。しかし、利得の算定を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課されるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限の延期は防止する必要がある。これを防止する最も重要な方法の一つは、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その増加を計算して、それを贈与者または被相続人の所得に算入せねばならないものとする

ことである。」⁽⁸⁸⁾という。このように、シャウプ勧告は、資産が、相続または贈与により他に移転する段階において、潜在的キャピタル・ゲインの認識をする、すなわち、1.(2)【潜在的なキャピタル・ゲインに対する課税方式】で挙げた課税方式のうち、みなし譲渡方式をとるべきことを勧告するものである。

これは、そもそも、実現するか否かに関わらず、キャピタル・ゲインは所得として生じているのだからその時点から 1 年以内に認識されるべきであるという考えを前提とする⁽⁸⁹⁾。このことは、「贈与または死亡の際にこのように税を課しないとすると、納税者は、この税を無制限に引き延ばして全額免れることもできるかと予想して、すでに価値を増加した資産の売却を引き延ばす傾向がある。租税は、いずれにせよ早晚納めなければならないということがこの規定によって明らかにされると、資産の処分を厭う傾向は大いに減少し、かかる資産の市場が、この税に基づき妨げられることは少なくなるであろう。」⁽⁹⁰⁾とシャウプ勧告で述べられていることから明らかである。キャピタル・ゲインを所得として全面的に課税すべきであると理解するシャウプ勧告によれば、相続または贈与により資産が移転した場合について定めるみなし譲渡規定は、資産の所有者が、その保有期間中にキャピタル・ゲインが生じた時点で、譲渡所得税の納税義務をすでに負っていることを前提とするものなのである。

イ 昭和 25 年の税制改革

このようなシャウプ勧告の内容は、昭和 25 年法律第 71 号による「所得税法の一部を改正する法律」において基本的に採用され、所得税法にみなし譲渡所得課税のための規定が設けられた。当時の条文は以下のようなものであった。

昭和 25 年当時の所得税法 5 条の 2

相続、遺贈又は贈与に因り第 1 項第 7 号又は第 8 号に規定する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おいて、その時の価額により、同項第 7 号又は第 8 号に規定する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。

前項の規定は、相続、遺贈又は贈与があった場合において、相続開始の時において被相続人が有していた財産の価額から被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）の金額又は葬式費用を控除した金額が 30 万円以下であるとき又はその年中に同一人に対してなした贈与に係る財産の価額が 3 万円以下であるときは、これを適用しない。

著しく低い価額の対価で第9条第1項第7号又は第8号に規定する資産の譲渡があった場合においては、その譲渡の時ににおける価額により、当該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。

このように昭和25年当初のみなし譲渡所得規定は、相続、遺贈、贈与または低額譲渡による資産の移転があった場合、原則として、時価による譲渡があったものとみなして、資産を移転する者について、キャピタル・ゲインを認識する点でシャウプ勧告の内容を受け入れつつも、30万円以下の相続財産や1年間に3万円以下の贈与についてはこれを適用しないという例外を認めるものであった。

ウ みなし譲渡課税の廃止等

ところが、相続時のみなし譲渡課税は、重い相続税の負担の上に更に負担を加重する結果になり、しかも現実には金銭化されていないのに所得として課税することは、納税者のみならず課税庁にも理解しにくいことを理由に⁽⁹¹⁾、昭和27年法律第53号によって相続人に対する遺贈の場合のみなし譲渡課税が、昭和29年法律第52号によって包括遺贈の場合のみなし譲渡課税が、昭和33年法律第100号によって相続人に対する死因贈与の場合のみなし譲渡課税が、それぞれ廃止された。また、個人に対する贈与、遺贈（包括遺贈および相続人に対する遺贈を除く。）、死因贈与（相続人に対する死因贈与を除く。）および低額譲渡による資産の移転があった場合のみなし譲渡課税も、昭和37年法律第44号によって、選択制となった。その後、限定承認にかかる相続または包括遺贈の場合のみなし譲渡課税制度が、昭和40年法律第33号によって復活した。これと同時に、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、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意味で、所得税法60条（贈与等により取得した資産の取得費等）が制定された⁽⁹²⁾。

エ 所得税法59条

昭和37年の改正により導入された贈与の場合のみなし譲渡課税の選択制度は、昭和48年法律第8号によって廃止され、強制的な取得価額引継制度に改められた。

所得税法59条1項（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）

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つたものとみなす。

1 号 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。）

2 号 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。）

この結果、みなし譲渡課税制度は、①法人に対する贈与、②限定承認にかかる相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認にかかるものおよび⑤法人に対する低額譲渡の 5 つの場合に限られることになり、現在に至っている。

2. 譲渡所得の本質

このように、我が国の所得税法は、昭和 25 年当初は、シャープ勧告に基本的に従って 1.(2)【潜在的なキャピタル・ゲインに対する課税】のアで挙げたみなし譲渡方式を採用したが、昭和 48 年以降、イで挙げた取得費引継方式を採用している。そうすると、我が国の所得税法は、譲渡所得の本質をどのように理解して、譲渡所得にかかる規定を設けたのであろうか。

(1) 増加益清算説と譲渡益所得説⁽⁹³⁾

譲渡所得の本質をどのように理解するかについて、基本的に、増加益清算説と譲渡益所得説との対立があるので、まずは、それぞれの内容を確認する。

ア 増加益清算説

増加益清算説とは、所有期間中の資産の値上がりによる増加益(キャピタル・ゲイン)を所得と観念し、譲渡所得に対する課税を、その資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会にこれを清算して課税する趣旨のものと理解する。したがって、その資産の譲渡が有償であるか無償であるかに関係なく、譲渡所得が発生することになる。

この説では、現行所得税法 59 条が個人による無償譲渡の大半を課税対象から除いているのは、もっぱら政策的配慮によるものであり、譲渡所得等の金額の計算において相続等により資産を取得した者が引き続きこれを所有していたものとみなす旨を定める同法 60 条は、課税の繰り延べのための規定であると理解される。

イ 譲渡益所得説

これに対して、譲渡益所得説とは、資産の値上がりの有無に関係なく、その資産の譲渡による現実の収入金額からその資産の取得費等を控除した残額を所得として捉え、これに担税力を認めて課税しようとするものである。したがって、譲渡所得の発生は、当然に有償による譲渡の場合に限られ、無償による譲渡の場合に課税するためには、譲渡金額を擬制する特別の規定が必要ということになる。

この説では、無償による資産の移転のうち一定の場合に時価による譲渡があったとみなす旨を定めている現行所得税法 59 条は、租税回避等を防止するための特別規定であり、同法 60 条は、課税の繰り延べのためのものではなく、政策的配慮により、当該資産の取得者に移転した者の保有期間等を引き継がせようとするものであると理解できる。

(2) 現行所得税法における譲渡所得の理解

譲渡所得の本質については、基本的に以上のような 2 つの理解の仕方があるが、現行所得税法は、どちらの理解の上に定められたものであるのか。

ア 課税方式の変遷から導かれる譲渡所得の本質

1.(3)【我が国の課税方式の変遷】において確認した内容をみる限り、我が国の所得税法は、もともと、シャウプ勧告の内容を基本的に受け入れる形で、キャピタル・ゲイン課税をスタートさせたものであるから、上記(1)アの増加益清算説に立脚するものであると理解できる。このような理解は、本章第 2 節 2.【増加益清算説の行方】において取り上げる平成 23 年 12 月 2 日裁決（裁決事例集 85 巻 58 頁）でも、国税不服審判所が、譲渡所得に対する課税を、「資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する値上がり益を所得として、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」と捉え、昭和 25 年当初のみなし譲渡所得課税の規定を課税の無制限の繰り延べを防止するためのものであったが、相続の時点では資産の値上がり益が具体的に顕在化していないため、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ることは困難であるとの配慮から、現行の取得費引継方式を採用するに至ったとする説明にも現れている。

イ 所得税法 33 条から導かれる譲渡所得の本質

もっとも、所得税法 33 条は、1 項で譲渡所得を資産の譲渡による所得と定義し、そ

の金額については、3 項で総収入金額から取得費と譲渡費用の合計額を控除し、その残額から特別控除額を控除して算出したものと定めるから、同条は、譲渡益を算出し、これに課税することを求めていると理解できる。

所得税法 33 条 1 項（譲渡所得）

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。

所得税法 33 条 3 項（譲渡所得）

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（当該各号のうちいずれかの号に掲げる所得に係る総収入金額が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に満たない場合には、その不足額に相当する金額を他の号に掲げる所得に係る残額から控除した金額。以下この条において「譲渡益」という。）から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする。

1 号 資産の譲渡（前項の規定に該当するものを除く。次号において同じ。）でその資産の取得の日以後 5 年以内にされたものによる所得（政令で定めるものを除く。）

2 号 資産の譲渡による所得で前号に掲げる所得以外のもの

すなわち、譲渡所得金額を算出する時の時価から取得費等を控除するのではなく、総収入金額から取得費等を控除する旨定める所得税法 33 条 3 項を素直に読む限り、この計算方法によって算出されるのは増加益ではなく譲渡益である。また、資産を無償により移転した場合には、総収入金額を観念できず、したがって、そのままでは所得税の対象とすべき譲渡所得がないはずであるから、この規定は、無償譲渡の場合にも譲渡所得が発生するという増加益清算説の理解と整合しない。

竹下重人弁護士も、所得税法 33 条 3 項の計算規定によって理解される譲渡所得の内容は、資産の譲渡による収入金額がそれらの資産の取得、維持、管理、譲渡のために支出した金額を超過する部分によって成り立つことが明らかであって、その資産の保有期間中における値上がりの有無を考慮に入れる必要はないと指摘し、その上で、同条にいう「資産の譲渡」とは、対価を伴う有償譲渡であると解釈すべきであるから、譲渡所得

は、本質的に、対価を伴わないか否かを問わないとする考え方は実定法に根拠を有しない独断であると批判する⁽⁹⁴⁾。この見解は、譲渡所得は資産価値の増加益ではなく、譲渡の対価と取得費・維持管理費との差額であるとする考え方に立っているものと思われる⁽⁹⁵⁾。

このように、所得税法 33 条を解釈する限り、譲渡所得の本質は譲渡益ということになる。

ウ 問題の捉え方

以上のとおり、譲渡所得の本質については、課税方式の変遷から検討した場合と所得税法 33 条から検討した場合とで異なる結論が導かれる。この問題について、小山教授および中村教授は、①譲渡所得の本質とは何かという問題と、②現実に現行所得税法の課税規定が課税所得として何を規定しているかという現行法の解釈論の問題とを、分けて考えることが重要だと指摘する⁽⁹⁶⁾。

このような問題の分け方に従えば、アで述べた課税方式の変遷から導かれる譲渡所得の本質は①のレベルの問題であり、イで述べた所得税法 33 条から導かれる譲渡所得の本質は②のレベルの問題であるということになる。すなわち、創設以来、キャピタル・ゲインを課税所得の対象から除外してきた我が国の所得税法が⁽⁹⁷⁾、キャピタル・ゲインを所得として観念し、全面課税の対象とすべきであるが、毎年これを認識し課税することが實際上困難であるため、納税者がその資産を売却して、利得をより流動的な形態で実現する機会にこれを清算すべきであるというシャープ勧告を基本的に受け入れる形で譲渡所得課税をスタートしたという歴史的経緯を踏まえれば、①のレベルにおいて我が国の所得税法は、譲渡所得の本質を増加益と捉えていると理解できる。他方、②のレベルにおいては、現行所得税法が、譲渡所得金額の計算方法を、資産の移転時の時価から取得費等を控除するのではなく、収入金額から取得費等を控除すると定めている以上、同法は譲渡所得として譲渡益を規定していると解釈せざるをえない。

このように、①のレベルと②のレベルでの矛盾が生じてしまった原因は、所得税法が定めるみなし譲渡課税制度がもはや原型を留めないまでに、変更されたためであると考えられる。すなわち、相続、遺贈、贈与または低額譲渡による資産の移転があった場合、原則として、時価による譲渡があったものとみなして、資産を移転する者について、キャピタル・ゲインを認識するとしていた昭和 25 年当初のみなし譲渡課税制度の下では、たとえ無償による資産の移転であっても、ほとんどの場合、時価をもって移転されたと

みなされるのだから、総収入金額を觀念することができ、したがって、所得税法 33 条 3 項のような計算規定が定められていても、所得税の対象となる課税金額（増加益）を算出することができた。キャピタル・ゲインへの全面課税を前提とする制度の下では、現行所得税法 33 条 3 項のような総収入金額をベースとする規定であっても、増加益清算説によって理解することが可能だったのである。ところが、当初のみなし譲渡課税制度は、大きく改変され、法人に対する贈与、限定承認にかかる相続、法人に対する遺贈、個人に対する包括遺贈で限定承認にかかるものおよび法人に対する低額譲渡の 5 つの場合に限って、時価による譲渡があったものとみなす規定となってしまったため、無償による資産の移転があっても、ほとんどの場合、この規定の適用外となり、現行所得税法 33 条 3 項では譲渡所得金額を算出できない事態が生じてしまったのである。このような状態にあっても、譲渡所得を本質的に対価を伴わないか否かを問わないものとする考え方に対して、実定法に根拠を有しない独断であると竹下重人弁護士が批判していることは、イにおいて記したとおりである。みなし譲渡規定を廃止し始めた昭和 27 年以降においても、譲渡所得の本質をキャピタル・ゲインであるとして、譲渡所得課税制度を維持し続けるつもりであったならば、所得税法 33 条 3 項に定める譲渡所得金額の計算法に手を加える必要があった。そうすることで、シャウプ勧告が、我が国の恒久的な租税制度の構築にあたり、絶対に逸脱や妥協が許されないと言及したキャピタル・ゲインの全面課税の大原則を貫くことが、初めて可能となったと考える。

もっとも、現実の課税所得として捉えるためには、課税標準算定の筋道が明文によって定められていなければならないことは、租税法律主義に照らして、当然のことであるから⁽⁹⁸⁾、現行所得税法は課税所得として譲渡益を規定しているとの解釈に従って、譲渡所得税を課すべきである。

3. 代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費該当性の関係

第 2 章において、現在の代償分割にかかる譲渡所得課税は、代償金受領者への譲渡所得課税を否定する点において問題はないものの、代償金の取得費該当性を否定する点において民法の理解と整合しないことを指摘した。金子宏教授の見解のようにこれら 2 つの論点がセットの関係にあるとすれば、代償金受領者への譲渡所得課税を否定しつつも、代償金の取得費該当性は肯定するように、現行所得税法を理解することは不可能である。そこで、以下では、増加益清算説と譲渡益所得説、それぞれの考え方からこれら 2 つの論点の関係

性と現在の実務と異なる解釈、運用の可能性を検討する。

(1) 増加益清算説から導かれる関係

本節導入部分で触れたように、金子宏教授は、現在の所得税法の執行にあたっての指針を示す所得税基本通達 38-7 (1) が、代償分割によって取得した相続財産の取得費に代償金は含まれないという解釈をとっている理由について、おそらく代償金に対して譲渡所得の課税を行わないこととセットの意味を持っているのであろうと指摘する。このような帰結は、増加益清算説から導かれるものである。

すなわち、キャピタル・ゲインを所得として捉え、資産が所有者の元を離れて他に移転する機会に清算されなければならないことを前提として所得税法を理解する限り、同法に定められた譲渡所得金額の計算方法は、資産の移転時における増加益を算出するためのものであると解されることになる。遺産分割がどのような方法によって行われようとも、当該資産の価値自体になんら変更はなく、したがって、算出される増加益に変動はないのだから、誰に対して譲渡所得を帰属させるかはともかく、トータルで課税されなければならない譲渡所得（増加益）は変わらない。そうすると、①現在の譲渡所得課税のように代償金受領者への譲渡所得課税も代償金の取得費該当性も否定して、代償債務者にすべてのキャピタル・ゲインを帰属させるか、②金子教授による持分の有償譲渡説のように論理的にはこれらの論点についてともに肯定して、代償金受領者と代償債務者とに分ける形ですべてのキャピタル・ゲインを帰属させるかという、2つの選択しかできないことになるのである。このことを、金子教授は「セット」という言葉を用いて表現していると理解できる。

(2) 譲渡益所得説から導かれる関係

もっとも、資産の値上がりの有無に関係なく、譲渡所得の本質を譲渡益と捉え、譲渡所得に対する課税を、譲渡益に担税力を認めて課税しようとする趣旨のものであると理解するならば、代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費該当性との関係を互いに独立した論点として扱うことができる。譲渡益とは、資産の移転があった時ごとに、収入金額から取得費等を控除して算出されるものであり、生じたすべてのキャピタル・ゲインに対する課税を念頭に置く必要がないためである。

(3) 現在の実務と異なる運用の可能性

本章 2.(2)【現行所得税法における譲渡所得の理解】において検討したように、我が国の所得税法は、譲渡所得の本質を増加益と捉えて譲渡所得課税制度をスタートさせたが、幾度もの改正を経て、もはや現行所得税法は増加益清算説によって説明することができないものとなっている。譲渡所得金額の計算方法を見る限り、現行所得税法は譲渡所得として譲渡益を規定しており、条文の解釈においては、譲渡益所得説に立たざるをえないのである。そうすると、現行所得税法の下では、代償分割にかかる譲渡所得課税について、譲渡益所得説に立って、代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費該当性のそれぞれの論点について、独立したものとして理解した上で、他の論点にかかる解釈に左右されることなく、肯定したり否定したりできると解すべきである。したがって、現行所得税法を現在の実務と異なって解釈、運用することは可能であると考ええる。

第 2 節 増加益清算説の行方（最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決の検討）

第 1 節において確認したように、我が国の所得税法は、昭和 25 年に増加益清算説を基本とするシャウプ勧告に従う形でみなし譲渡課税制度を設けたが、キャピタル・ゲインが顕在化しない段階における課税に対する国民の理解を得にくかったため、その範囲を狭めることとなった。そうすると、現在の所得税法 60 条の規定が設けられたのは、すでに発生している譲渡所得について、相続等があった時点において清算すべきであるが、政策的にこれを第三者への譲渡によりキャピタル・ゲインが顕在化する時を待って課税する、すなわち、課税を繰り延べるためであったことは確かである。

そこで、本節では、今日においても、譲渡所得の本質を説明するにあたって、増加益清算説が絶対的なものであり、譲渡益所得説を入れる余地はないと裁判所は理解しているのか検討する。

1. 最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決

最高裁は近時、これまで取得費該当性を認めないと取扱われてきた、贈与により取得したゴルフ会員権の名義を贈与者から受贈者へと書き換える際に受贈者が支出した手数料について、取得費該当性を認める判決を出した。本最高裁判決には、譲渡の時に客観的に発

生していた増加益に対する課税という増加益清算説からの一定の乖離が見られると指摘されているため⁽⁹⁹⁾、まずはその内容を確認する。

なお、高裁の判旨において当事者および関係者の固有名詞が明記されている部分があったため、本稿では、地裁と同じアルファベット表記に書き換えている。

最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決（訟月 52 卷 3 号 1034 頁）

東京高裁平成 13 年 6 月 27 日判決（判タ 1127 号 128 頁）

東京地裁平成 12 年 12 月 21 日判決（判例集未搭載・TAINS：Z249－8806）

【事案の概要】

父 A から贈与されたゴルフ会員権（以下、「本件会員権」という。）を N 社に譲渡した年度にかかる所得税の確定申告において、X（原告・控訴人・上告人）が、譲渡所得の計算上、本件会員権の名義書換手数料（以下、「本件手数料」という。）を取得費に含める取扱いをしたところ、所轄税務署長 Y（被告・被控訴人・被上告人）は、本件手数料を取得費として控除することはできないとして、更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分（以下、これらの処分を併せて「本件各処分」という。）をした。本件は、本件各処分を不服とする X が、異議申立ておよび審査請求を経て、東京地裁に対して、本件各処分の取消しを求める訴えを提起した事案である。（具体的な金額および日付は図を参照。）

S63/11/18	父 A による本件会員権取得 （代金¥12,000,000）
H5/07/01	A⇒X 本件会員権贈与 （本件手数料¥824,000）
H9/04/03	X⇒N 社 本件会員権譲渡 （代金¥1,000,000）
	H9 度分所得税の申告（長期譲渡所得金額：¥11,824,000（取得費として本件手数料を含めて計算））
H10/11/25	本件各処分 （長期譲渡所得金額：¥11,000,000（取得費として本件手数料を含めず計算））
H11/01/20	異議申立て
H11/04/30	異議決定（申立て棄却）
H11/05/19	審査請求
H11/12/13	裁決（請求棄却）
H12/??/??	取消訴訟

【争点】

- ① 本件手数料が、所得税法 38 条 1 項の「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費」に該当するか否か。
- ② 本件手数料が、所得税法 33 条 3 項の「資産の譲渡に要した費用」に該当するか否か。

(1) 第 1 審判決：請求棄却・納税者 ㊦

【争点 1 について当事者の主張】

ア X の主張

(ア) 資産取得後その保有を確実にすることなしに、その後の譲渡はあり得ないから、
所得税法 38 条 1 項に定める取得費には、資産を取得する際に支出した費用に限らず、
その保有を確実にするために必要不可欠な費用も含まれるというべきである。

(イ) 本件会員権を第三者に譲渡するためには、あらかじめ前主から自己に名義を変更
する必要があるから、そのために支出する本件手数料は、本件会員権の譲渡をする前
提として、右会員権を確実に取得するために必要不可欠な費用である。

(ウ) 所得税法 60 条 1 項の趣旨は、あくまで、徴税の便宜上、贈与等の際には資産の
増加益を清算せず、最終的に増加益が顕在化した時点でこれを捕捉し、課税しよう
というものであり、課税時期についての特則にすぎないのであって、贈与等に際して必
然的に伴う支出をどうすべきについて何も言っていない。贈与による資産の取得に際
して支出した費用は贈与等により資産を取得する者が当該資産を取得する上で必要
不可欠な支出であるから、後に資産の増加益が顕在化した際には、総収入金額からこ
れを控除するのが、純所得課税の考え方をとった所得税法 33 条 3 項、38 条 2 項およ
び 60 条 1 項の法意に沿った正しい解釈である。

(エ) したがって、本件手数料は、所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」に該当
するから、本件各処分はいずれも違法である。

イ Y の主張

(ア) 譲渡収入金額から控除すべき取得費には、取得時における資産の客観的価値と捉
えるべき取得の対価及び取得に直接要した費用並びに保有中における資産の価値の
増大をもたらす資本投下ととらえるべき改良費がこれに当たる。そして、所得税法は、
贈与等により取得した資産を譲渡した場合における譲渡所得金額の計算について、そ
の者が引き続きこれを所有していたものとみなす旨の特例を設けている（60 条 1 項 1

号)。

そうすると、贈与による資産の所有権の移転にかかわらず、受贈者が当該資産を贈与の前から引き続き所有していたものとして右の増加益が算出されることになるから、贈与により取得した資産を譲渡した場合における所得税法 38 条 1 項に規定する「資産の取得に要した費用」の範囲については、贈与者が当該資産を取得するのに要した金額をいうと解するべきである。

(イ) 本件手数料は、贈与者である A が本件会員権の取得に要したものではない。

(ウ) したがって、本件手数料は、所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」に該当しないから、本件各処分はいずれも適法である。

【争点 2 について当事者の主張】

ア X の主張

(ア) 贈与等によって取得した資産を有償譲渡した場合、贈与等によって取得した際に支出した費用が、資産をさらに譲渡するために必要不可欠な費用である場合には、右費用を資産を譲渡するために直接要した費用と解するべきであるから、仮に、本件手数料が、所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」に当たらないとしても、右手手数料は、所得税法 33 条 3 項にいう「資産の譲渡に要した費用」に該当する。

(イ) 本件手数料は、本件会員権を第三者に譲渡するために必要不可欠な支出であるから、資産の譲渡に直接要した費用と解するべきである。

(ウ) したがって、本件手数料は、所得税法 33 条 3 項にいう譲渡費用であるから、本件各処分は、いずれも違法である。

イ Y の主張

(ア) 資産の譲渡費用とは、一般に当該資産の譲渡に要した費用であり、当該資産の登記・登録費用、仲介手数料、運搬費など譲渡のために直接要した費用や譲渡価格を増加するための費用を意味する。

(イ) ゴルフ会員権の名義書換料は、(会員が) これを第三者に譲渡するために直接要する費用ではないと解するべきである。

(ウ) したがって、本件手数料は、所得税法 33 条 3 項にいう譲渡費用ではないから、いずれにしても、本件各処分は適法である。

【判旨】

ア 争点 1 について

(ア) 「所得税法が贈与による資産の所有権移転の場合における譲渡所得課税を繰り延べ、その後、当該資産が受贈者の支配を離れて他に移転する機会をとらえて、贈与者の取得の時以来清算されることなく蓄積されてきた資産の増加益を課税の対象としているのであるから、右増加益の算出上、譲渡による収入金額から控除すべき『資産の取得に要した金額』は、贈与者の取得の時において当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額及び当該資産を取得するための付随費用でなければならない（網掛けは筆者による。以下、判旨部分において同じ。）。

すなわち、所得税法 60 条により、贈与の前後を通じて贈与者が引き続き当該資産を所有していたものとみなされる以上、譲渡所得の算出に当たっては、贈与の事実はなかったものと考えらるべきであり、そうである以上受贈者が自己への所有権移転のために支払った費用も一切無視するほかないのである。」

(イ) 「本件手数料は、贈与者である A による本件会員権の取得時において、本件会員権の客観的価格を構成するものではなく、A が本件会員権を取得するための付随費用でもないから、本件会員権との関係で、所得税法 38 条 1 項にいう『資産の取得に要した費用』ということとはできない（下線は筆者による。以下、判旨部分において同じ。）。」

(ウ) 「したがって、本件譲渡所得金額の計算上、本件手数料を譲渡所得に係る総収入額から控除できないとした本件各処分は、所得税法 38 条 1 項に反するものではない。」

イ 争点 2 について

(ア) 「『資産の譲渡に要した費用』（譲渡費用）とは、当該所得の基となった資産の譲渡に要した費用のことであるから、当該資産の譲渡に要した費用であるというべきである。また、所得税法が、譲渡時の資産の増加益を把握してこれを対象として課税するとの考え方をとっていることから、右『資産の譲渡に要した費用』とは、登記・登録費用、仲介手数料、運搬費等、当該資産の譲渡のために直接要した費用のみならず、譲渡価格を増加するための費用を含むものであるというべきである。」

(イ) 認定事実によれば、本件手数料は、「ゴルフクラブの理事会に対して、自己が正会員となることの承認を得るために必要であった費用ということになり、本件会員権を取得するための費用であって、その譲渡に要する費用ということとはできない」。

(ウ) したがって、「本件手数料が所得税法 33 条 3 項にいう『資産の譲渡に要した費用』

に当たるといふこともできない。」

(2) 控訴審判決：請求棄却・納税者 ㊦

【争点 1 について当事者の主張】

ア X の主張

(ア) 第 1 審における X の主張（ア）部分とほぼ同じため省略。

(イ) 資産は、その資産の有する効用に価値を見いだすものであるから、資産を使用できるようにするまでの費用は、すべて取得費として認識する必要がある。名義書換手続のために支出した本件手数料は、本件会員権の保有を確実にし、かつ、会員としての権利を行使する上で、さらに、本件会員権を第三者に譲渡する前提として、必要不可欠な費用に当たるといふべきである。

(ウ) 所得税法 60 条 1 項は、課税時期についての特則にすぎないのであって、受贈者の側において当該資産を取得するのに要した費用があることを想定し、これを特に控除しないことを明らかにした規定ではない。この規定は、譲渡所得金額の計算上、控訴人が本件会員権を取得するに際して支払った付随費用である本件手数料を、資産の取得費として控除しないこととする根拠にはなり得ないといふべきである。

(エ) したがって、本件手数料は、所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」に該当するから、本件各処分はいずれも違法である。

イ Y の主張（第 1 審とほぼ同じため省略。）

【争点 2 について当事者の主張】（第 1 審とほぼ同じため省略。）

【判旨】

ア 争点 1 について

(ア) 「所得税法が、贈与の時点において譲渡所得課税を繰り延べ、受贈者が当該資産を譲渡する機会に課税することとしたのは、贈与のような無償譲渡行為により所有権が移転する場合には、移転の時点における資産の客観的な価額が移転の対価として具現することはなく、贈与者の下における資産の増加益が顕在化しないのであるから、その時点では清算を行わず、後日受贈者が増加益が顕在化するような譲渡行為をした時点で清算を行おうとしたものであり、同法 60 条は、この趣旨を明らかにしたものに他ならない。そうすると、受贈者が当該資産を譲渡した場合の譲渡所得金額は、当然に贈与者が所有していた当時と受贈者の所有当時を通算した期間において生じた

増加益、すなわち、贈与者が取行した時点における資産の価額と受贈者の譲渡時点における価額との差額ということになるから、上記増加益の算出上、受贈者が当該資産を譲渡したことによる収入金額から控除すべき『資産の取得に要した金額』とは、贈与者の取得の時ににおいて当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額及び当該資産を取得するための付随費用と解すべきことになる。」

(イ) 「本件手数料は、本件会員権の名義を A から控訴人に書き換える際の名義書換手数料であるから、贈与者である A が本件会員権を取得した時点における本件会員権の客観的価格を構成するものではないし、A が本件会員権を取得するための付随費用でもない。したがって、本件手数料は、本件会員権との関係で、所得税法 38 条 1 項にいう資産の取得費に当たると解することはできない。」

(ウ) また、「所得税法 60 条 1 項は、贈与等により資産を取得した者が当該資産を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算において、『その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。』という強い表現を使用しており」、その趣旨からも、「受贈者が所有する資産についての譲渡所得課税においては、所得税法 60 条 1 項により、贈与の前後を通じて贈与者が引き続き当該資産を所有していたものとみなされるのであるから、課税庁としては、譲渡所得金額を算定するに当たり、中間の贈与の事実はない」かつたものと扱う以外はなく、そうであれば、受贈者が自己への所有権移転のために支払った費用があったとしても、それを一切無視せざるを得ないことになる。」

(エ) 「そうすると、本件譲渡所得金額の計算においては、控訴人が A から本件会員権の贈与を受けた事実も、その際に控訴人が本件手数料を支払った事実も、一切なかったものとみなすことになるから、被控訴人が、所得税法 38 条 1 項にいう『資産の取得に要した金額』に当たらないとして本件手数料の金額を総収入金額から控除しなかったことは、適法であるといわなければならない。」

イ 争点 2 について（第 1 審判決とほぼ同いため省略。）

(3) 上告審判決：請求認容・納税者 〇

【判旨】

ア 「譲渡所得に対する課税は、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（かっこ内省略）。そして、上記『資産の取得に

要した金額』には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、当該資産を取得するための付随費用の額も含まれると解される」。

イ 「上記の譲渡所得課税の趣旨からすれば、贈与、相続又は遺贈であっても、当該資産についてその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得課税がされるべきところ（法 59 条 1 項参照）、法 60 条 1 項 1 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。」

「このように、法 60 条 1 項の規定の本旨は、増加益に対する課税の繰延べにあるから、この規定は、受贈者の譲渡所得の金額の計算において、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していないというべきである。そして、受贈者が贈与者から資産を取得するための付随費用の額は、受贈者の資産の保有期間に係る増加益の計算において、『資産の取得に要した金額』（法 38 条 1 項）として収入金額から控除されるべき性質のものである。そうすると、上記付随費用の額は、法 60 条 1 項に基づいてされる譲渡所得の金額の計算において『資産の取得に要した金額』に当たると解すべきである。」

ウ 認定事実によれば、「本件手数料は、上告人が本件会員権を取得するための付随費用に当たるもの」であり、上告人の本件会員権の保有期間に係る増加益の計算において『資産の取得に要した金額』として収入金額から控除されるべき性質のものということができる」から、本件各処分は違法である。

2. 検討

(1) 第 1 審判決および控訴審判決について

本事案について裁判所は、いずれの審級においても、譲渡所得の本質をキャピタル・ゲイン、譲渡所得に対する課税の趣旨を、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見て、その資産が譲渡によって所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものと理解する増

加益清算説を前提とする。この説においては、資産が他に移転する機会に、すでに発生していた増加益を清算すべきであるところ、政策的に、これを繰り延べるための規定こそ所得税法 60 条であると理解される。そうすると、相続等によって、資産の所有者が変わる際にどのような支出がなされようとも、当該資産の価値は変わらないのだから、本件手数料のような当該資産を取得した者が支出した費用を取得費として控除することを認め、増加益に変動を与えることは、本来、許されないはずである。

したがって、受贈者たる X が本件会員権を第三者へ譲渡した際の譲渡所得金額を、贈与者が取得した時点における資産の価額と受贈者の譲渡時点における価額の差額とする第 1 審および控訴審判決は、これまでの増加益清算説に沿うものといえる。

(2) 最高裁判決について

もっとも、最高裁は、本事案について、これまで通り、増加益清算説に立って所得税法 60 条を課税の繰り延べのための規定と理解しつつも、①この規定は、受贈者の譲渡所得の金額の計算において、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していない、そして、②付随費用の額は、受贈者の資産の保有期間に係る増加益の計算において、『資産の取得に要した金額』（法 38 条 1 項）として収入金額から控除されるべき性質のものであるから、法 60 条 1 項に基づいてされる譲渡所得の金額の計算において取得費に該当すると判断している。

この判決については、「要するに、所得税法 60 条 1 項は、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に、前所有者である贈与者の資産の保有期間に係る増加益とを合わせて所得として把握するための規定であり、受贈者の資産の保有期間に係る増加益の算定に当たってもともと『資産の取得に要した金額』への算入が認められる贈与者から資産を取得するための付随費用の額について、同項の規定により、その算入が否定される理由がないとするものである。その算入を否定することは、前記の増加益を合わせたもの以上のものを所得として把握することとなるが、同項の本旨が増加益に対する課税の繰延べにあるとすれば、増加益のないところにこれを擬制して所得を超えた課税をすることを同項は予定していないというべきであろう。」⁽¹⁰⁰⁾と説明されている。

(3) 結論

最高裁は、その解釈を、立法の沿革等を踏まえた所得税法 60 条 1 項の本旨に沿うものと理解しているが、贈与者と受贈者の資産の保有期間を分けた上で、受贈者にとっての取得費として本件手数料を捉えようとも、(1)において指摘したように、資産の価値は変わらないにもかかわらず、本件手数料の取得費算入を認めてしまうと、増加益に変動を与えることになる。すなわち、結果的に、当該資産について全保有期間を通して生じた増加益のすべてに対する課税が実現しなくなってしまうのである。これは、キャピタル・ゲインを所得として全面的に課税すべきであると理解するシャウプ勧告に反する取扱いであり、増加益清算説の根幹を揺るがす事態であると言わざるを得ない。

このように、キャピタル・ゲイン課税が行われるようになった昭和 20 年代の増加益清算説と今日の増加益清算説は、キャピタル・ゲインに対する全面課税を大原則とするかやや柔軟に対応するかという点で、若干、内容を異にすると考えられる。要するに、本事案について最高裁が出した判決においては、本章第 1 節において確認したように、代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費該当性が「セット」の関係になればならないわけではない。全保有期間を通して生じたキャピタル・ゲインの一部について課税されない取扱いを認めているからである。最高裁の論理は、譲渡益所得説に立って条文を解釈するものではないが、もはや、現行所得税法を、増加益清算説を厳格に貫いたまま解釈することに限界があることを認めたと捉えることができる。

佐藤英明教授も、本判決を含めた近時の判決を踏まえ、取得費だけでなく、譲渡所得の趣旨に関する増加益清算説そのものへの態度を含めて、譲渡所得課税をめぐる今後の裁判例の動向には、十分な注意が必要であると指摘している⁽¹⁰¹⁾。今後は、裁判所が、増加益清算説ではなく譲渡益所得説に立って、現行所得税法を解釈する可能性があると考ええる。

第 3 節 所得税法 60 条 1 項のあり方（平成 23 年 12 月 2 日裁決の検討）

ところで、居住者が相続により取得した資産を譲渡した場合における譲渡所得金額の計算について、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす旨を定める所得税法 60 条 1 項をめぐっては、①当該資産を相続した時点において相続税を負担しているにもかか

ならず、被相続人が所有していた期間に生じたキャピタル・ゲインについて同条により相続人が所得税を負担しなければならないのは二重課税ではないのか、②代償金は、相続税算定にあたり控除されるべきもので、遺産分割後の譲渡の際に控除する必要はないのではないか疑問が生じる。そこで、本節においては、この問題を踏まえながら、同法 60 条 1 項のあり方について検討する。

1. 所得税法 60 条 1 項のあり方

(1) 最高裁平成 22 年 7 月 6 日判決の影響

ア 内容

最高裁平成 22 年 7 月 6 日判決（以下、「生保年金二重課税最高裁判決」という。）は、所得税法および相続税法の解釈に関する重要な新判断を示したものであり、また、長年にわたる課税実務に是正を迫るものであって、その影響するところは極めて大きいと評価されており⁽¹⁰²⁾、実際、本判決後には、相続した土地を譲渡した事案においても、相続開始時まで生じたキャピタル・ゲインのうち、当該土地の相続税評価額に含まれる部分については、本判決と同様に、相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものととして、所得税法（平成 18 年法律第 10 号による改正前のもの。以下、本章第 3 節 1. (1) 部分において同じ。）9 条 1 項 15 号の規定により所得税の非課税所得なのではないかととして、所得税にかかる更正処分の取消訴訟が提起される事態が生じている⁽¹⁰³⁾。そこで、まずは、生保年金二重課税最高裁判決の内容を簡単に確認する。

最高裁平成 22 年 7 月 6 日判決（民集 64 巻 5 号 1277 頁）

年金払特約付き生命保険契約の被保険者兼保険料負担者が死亡したことにより、保険会社から保険料を年金の方法によって支払を受けた相続人が、税務署長からその年金に対して所得税を課す旨の更正処分を受けたため、これが所得税の課税対象となるか否かが争われた事案において、最高裁は、所得税法 9 条 1 項 15 号の非課税規定の趣旨を二重課税の排除にあるものとし、相続税法（平成 15 年法律第 8 号による改正前のもの。以下、本章第 3 節 1.(1)部分において同じ。）3 条 1 項 1 号の規定によって相続により取得したものとみなされる生命保険契約の保険金であって年金の方法により支払われるもののうち有期定期金債権に当たる年金受給権に係る年金の各支給額については、被相続人死亡時の現在価値に相当する金額として相続税法 24 条 1 項 1 号所定の当該年金受

給権の評価額に含まれる部分に限り、相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものとして、所得税法 9 条 1 項 15 号の規定により所得税の課税対象とならないと判断した。

イ 論理構成⁽¹⁰⁴⁾

本判決は、二重課税が一般的に違法であるといっているわけではなく、所得税法 9 条 15 号が「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法（昭和 25 年法律第 73 号）の規定により、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）」を非課税としているので、本件年金受給権が「相続により取得するもの」に該当するか否かを判断したものである。本判決は、X が相続により取得したのは、本件年金受給権のうち有期定期金債権に当たるものであり、これは、本件年金受給権の取得の時点における時価（所得税法 22 条）であるとして、その価額と本件年金受給権の残存期間に受けるべき年金総額との差額を運用益部分と理解し、この部分にかかる所得課税の余地を残している。

ウ 射程距離

定期金については、原則的評価方法たる時価評価（相続税法 22 条）とは異なり、特別に、定期金給付契約に基づいて受け取る給付金総額の相続時点における割引現在価値に相当する価額をもって評価することとされている（同法 24 条）。本判決が、相続税法 24 条の解釈を軸に展開されていることに鑑みれば、同判決は、同条によって評価がなされる相続財産を直接の射程としているものと考えられ、それ以外の財産については同判決の効力は及ばない⁽¹⁰⁵⁾。

もっとも、本判決が認めたように、所得税法 9 条 1 項 15 号の非課税規定の趣旨を二重課税の排除にあるものとし、同一の経済価値に対して相続税と所得税とを重複して課税することは許されないのならば、相続した土地を譲渡した場合においても、当該土地の相続税評価額は、すでに相続税の対象となっているため、この部分にかかる譲渡所得課税は同規定によって許されないことになる。そこで、以下では、相続により取得した土地を第三者に譲渡した場合の相続税と所得税との二重課税を問題とする次の審査請求がなされた事案の内容を確認する。

(2) 平成 23 年 12 月 2 日裁決

平成 23 年 12 月 2 日裁決（裁決事例集 85 巻 58 頁）

S52/12/23	夫 C 本件土地取得（¥19,644,075）
H19/08/??	夫 C 死亡
H20/05/26	相続税の申告（相続税評価額：¥31,989,126）
H21/09/26	X⇒D 本件土地売買契約締結 H21 度分所得税の申告
H22/05/11	相続税の修正申告（評価額：¥31,989,126）
H22/07/21	所得税の更正の請求 ① 非課税所得（所得税法 9 条 1 項 15 号） ② 相続税の取得費加算の特例（措置法 39 条）
H22/11/15	更正処分（①棄却,②認容）
H22/12/08	異議申立て
H23/03/04	異議決定（申立て棄却）
H23/03/24	審査請求

【事案の概要】

X は、相続した土地（以下、「本件土地」という。）の譲渡（以下、「本件譲渡」という。）にかかる所得税の確定申告をしたが、その後、被相続人 C が本件土地を取得した時から相続開始時までの当該土地の値上がり益相当額（31,989,126－19,644,075＝12,345,051 円。以下、「本件値上がり益相当額」という。）は、所得税法（平成 22 年法律第 6 号による改正前のもの。以下、本章第 3 節 1. (2)部分において同じ。）9 条 1 項 15 号の規定により非課税であるから、譲渡所得の収入金額から除くべきであるとして更正の請求をした。

本件は、この請求に対して、原処分庁が所得税法 60 条 1 項 1 号は、相続人が相続により取得した資産を譲渡した段階で被相続人の保有期間中の値上がり益をも含めて課税を行うことを予定しているとして、所得税法 9 条 1 項 15 号の適用を否定する旨の更正処分をしたため、異議申立てを経て、請求人 X が、当該処分の取消しを求めた事案である。

【争点】

被相続人が取得した時から相続開始時までに生じた相続財産たる土地の値上がり益相当額は、所得税法 9 条 1 項 15 号に規定する非課税所得に該当するか否か。

【請求人 X の主張】

ア 我が国の所得税においては、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成するという包括的所得概念がとられており、その経済的利得は実現したものでなければならない。

そうすると、一定期間において、ある資産の経済的価値がどのように増加して実現

された経済的利益となっているかを測定し、それに漏れなく、重複なく、1 回だけ課税されなければならない、同一の経済的価値に対して重複して課税されているものがあるれば、二重課税となり、その部分については、所得税法 9 条 1 項 15 号の規定により非課税とされるのである。

イ 土地の値上がり益の場合は、相続時までの増加額という経済的価値が相続税の課税対象額とその後の譲渡所得の課税対象額に二度含まれることになるから、同一の経済的価値に対する相続税と所得税の二重課税に該当し、所得税法 9 条 1 項 15 号の規定により非課税とされるべきである。

ウ 本件値上がり益相当額を本件譲渡にかかる収入金額から除くと、本件譲渡にかかる譲渡所得の計算は赤字になるから、譲渡所得に対する課税はすべて取り消されるべきである。

【原処分庁の主張】

ア 所得税法 60 条 1 項は、相続人が被相続人から相続した資産を譲渡した場合に、相続による資産の所有権移転の場合における譲渡所得課税を繰り延べ、相続人が当該資産を譲渡した機会をとらえて、当該相続人が引き続きこれを所有していたものとみなして、資産の値上がり益相当額を課税の対象とすることになっている。

イ したがって、所得税法 60 条 1 項は、相続税を課された相続財産についても、相続人が相続により取得した当該財産を譲渡した場合には、被相続人の取得価額と相続人の譲渡価額との差額である値上がり益相当額に対し課税することを前提としているものと解するべきである。

ウ 本件譲渡にかかる譲渡所得は、所得税法 60 条 1 項に基づいて、被相続人たる夫 C が取得した時から譲渡時までの値上がり益を清算して課税すべきである。

【国税不服審判所の判断：請求棄却・納税者〇】

ア 所得税法 60 条 1 項は、「いわゆる取得価額引継方式を採用しているところ、同条により、相続後に、相続人が当該資産を譲渡した場合には、当該資産の譲渡による収入金額から被相続人の取得費を控除したいわゆる値上がり益について所得税が課されることとなる（網掛けは筆者による。以下、判断部分において同じ。）。

そして、この値上がり益には、被相続人が当該資産を取得してから相続開始に至るまでの値上がり益部分も含まれていることからすれば、所得税法第 60 条第 1 項は、当該値上がり益部分についてもまた、所得税を課することを容認しているものと認める

のが相当である。」

イ 「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する値上がり益を所得として、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。

このような譲渡所得課税の趣旨にかんがみれば、相続による資産の無償移転があった場合においても、当該資産について相続時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得が課税されるべきこととなり、シャープ勧告を受けた昭和 25 年度税制改正においては、相続人に対する相続税課税とは別に、被相続人段階の資産所得に対する課税の無制限の繰延べを防止する趣旨から、みなし譲渡課税を行うこととされていた（下線は筆者による。以下、判断部分において同じ。）。

しかしながら、相続の時点では資産の値上がり益が具体的に顕在化していないため、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ることは困難であるとの配慮から、所得税法は、昭和 27 年度税制改正において、相続時における値上がり益の課税を留保し、その後相続人が資産を譲渡することによってその値上がり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という現行の取得価額引継方式を採用したものである。

このような立法の経緯にかんがみても、所得税法は、相続により取得した資産の譲渡に関し、相続時までの値上がり益について、相続税及び所得税の双方の課税ベースに含まれることを前提に、その課税方法につき取得価額引継方式を採用することにより納税者に一定の配慮をしたものというべきであり、所得税法は、当該資産の譲渡による収入金額から被相続人の取得費を控除した値上がり益について、所得税を課すことを容認していると解するのが相当である。」

ウ なお、請求人は、最高裁平成 22 年 7 月 6 日第三小法廷判決の趣旨からも、本件は二重課税に該当する旨主張するが、「本件は、顕在化した資産の値上がり益についての譲渡所得課税の適否が争われているものであり、上記(2)のとおり（筆者注：上記イのこと）、所得税法は、相続により取得した資産の譲渡による収入金額から被相続人の取得費を控除した値上がり益について所得税を課すことを容認していると解すべきであるから、当該値上がり益に対する譲渡所得課税が同判決に反するものとはいえない。」

エ 「そうすると、本件において、本件譲渡により顕在化した本件土地に係る値上がり

益は、夫 C の取得時からの値上がり益も含めて譲渡所得の課税対象となる。

したがって、相続時までの増加額という経済的価値が所得税法第 9 条第 1 項第 15 号の規定により非課税となる旨の請求人の主張は、採用することができない。」

(3) 検討

ア 論理構成

国税不服審判所による本裁決は、立法の経緯にかんがみると、所得税法 60 条 1 項は政策的配慮から増加益にかかる所得税の課税を繰り延べるために設けられた規定であるとして、同法は、相続により取得した資産の譲渡による収入金額から被相続人の取得費を控除した値上がり益について、所得税を課すことを容認していると理解する。したがって、(1)で確認した最高裁生保年金二重課税判決の趣旨からは、本件値上がり益相当額は、所得税法 9 条 1 項 15 号により非課税であるとの X の主張は、採用されなかった。

イ 結論

本裁決の結論（所得税法 60 条 1 項がある以上、本件値上がり益相当額を同法 9 条 1 項 15 号により非課税として取り扱うことはできないというもの）は妥当であるが、増加益清算説の立場から所得税法 60 条 1 項を課税の繰り延べのための規定と理解している点については妥当でないと考える。

すなわち、本章第 1 節【代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費該当性の関係】において確認したように、現行所得税法における譲渡所得金額の計算方法を見る限り、同法は譲渡所得として譲渡益を規定しているから、条文の解釈においては、増加益清算説ではなく、譲渡益所得説に立たざるをえない。そうすると、相続があった時点においては所得を觀念することができず、したがって、現在の実務において、この時点における譲渡所得課税が行われていないことは、当然の取扱いということになる。よって、所得税法 60 条 1 項は、課税の繰り延べのための規定ではなく、資産の取得者にその者が無償により当該資産を受け取っている限りにおいては、これを移転した者の保有期間等を引き継がせたとしても、それほど重大な問題ではない点を捉えて、政策的配慮により、移転時までに第三者に有償譲渡していれば移転した者に課せられたはずの所得税を取得者に負担させようとする特別の規定であると理解すべきである。

もっとも、所得税法 60 条 1 項は、相続により取得する所得について所得税を課さな

い旨を定める同法 9 条 1 項 15 号に抵触するため、両規定の関係が問題となる。しかし、上位法たる憲法に二重課税自体を禁止する条文はない。また、高度に政治的配慮を必要とする租税立法において、所得税法 60 条 1 項の内容が、立法府に認められている裁量権を逸脱するものとまでは認められないから、憲法との関係で、所得税法 60 条 1 項が違憲・無効となることはない。さらに、所得税法 60 条 1 項と 9 条 1 項 15 号は、互いの優先関係を明確にしていない点で問題があるものの、二重課税一般を禁止する法律は存在しないのだから、相続、遺贈または個人からの贈与により取得した所得であっても、これらの原因によって資産が移転した時点において、第三者への有償譲渡がなされたならば課すことができた譲渡所得税を、実際にその資産の取得者が第三者へと譲渡して、現金等のより流動的な資産を得た場合に限り、特別に徴収しようとする所得税法 60 条 1 項が、同法 9 条 1 項 15 号に劣後する取扱いを受ける謂われはない。三木義一教授も、最高裁生保年金二重課税判決の論理に従うと少なくとも相続税評価額は、相続税の対象となっているので、総収入金額からこの部分をまず控除し、そこから取得費を控除した残額だけが所得税の対象となるはずだとの主張がなされる可能性を指摘した上で、これに対しては、所得税法 59 条、60 条の明文規定があるので、同法 9 条 1 項 15 号の非課税規定は適用されないという反論も可能であるが、双方の条文が矛盾しているともいえるので、「別段の定めがあるものを除き、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」という程度の明確化は必要となろうと指摘しているが⁽¹⁰⁶⁾、そうであるからといって、同法 9 条 1 項 15 号が同法 60 条 1 項に優先すると理解しているわけではない。大石篤史弁護士の指摘するように、仮に同法 60 条 1 項が存在しなければ、最高裁生保年金二重課税判決と同様の論理構成により、相続後の譲渡時において、相続時に存在する含み益部分にかかる譲渡所得税課税を行うことは許されないとして、含み益のある資産の取得費は相続時において相続時の時価にステップアップするというのが論理的帰結であると理解すべきであろうが⁽¹⁰⁷⁾、同規定が存在する以上、本件値上がり益相当額を所得税法 9 条 1 項 15 号により非課税として取り扱うことはできないと考える。

2. その他の問題

ところで、代償分割後の譲渡があった場合の譲渡所得金額の計算において、代償金を取得費として総収入金額から控除できるとすると、次のような問題が生ずる可能性がある。そこで、以下、簡単に検討する。

(1) 相続税の計算において債務控除していることとの関係

第1章第2節【代償分割にかかる譲渡所得課税の現状】において確認したように、現在の実務では、代償分割が行われた場合の相続税の課税価格の計算において、代償債務者については相続または遺贈によって取得した現物の財産の価額から負担した代償金の額を控除した金額が、代償金受領者については相続または遺贈によって取得した現物の財産の価額と受領した代償金の額との合計額が、それぞれの課税価格とされる（相続税法基本通達11の2-9）。そこで、①遺産の現物分割により、相続人が被相続人の債務を負担した場合においても、その債務に相当する金額は、その相続人の相続税の課税価格の計算上控除されるだけであり、その相続人が取得した遺産の取得費を構成しないことと同様であるとか⁽¹⁰⁸⁾、②もしこれを取得費に加算するとした場合には、同一の金額を、相続税の課税価格の計算上控除するとともに、譲渡所得の金額の計算上も控除することになり、二重控除であるとか⁽¹⁰⁹⁾を理由として、代償金は、代償債務者がこれによって取得した遺産を第三者へ譲渡した時点での譲渡所得金額の計算において取得費として控除することはできないと説明されている。

もっとも、①については、代償債務者が負担した代償金は、被相続人の債務ではなく、代償分割によって新たに生じた債務であり、その代金の支払財源も基本的には相続財産そのものではなく、代償債務者固有の財産であるから、代償債務を負担することを被相続人の債務を負担することと同一視することは妥当でない⁽¹¹⁰⁾。また、②についても、代償金の額が常に相続税の課税価格の計算上控除できるとは限らないから控除しきれない場合もあることや、仮に、代償金が相続税の課税価格の計算上控除されていることを理由として、代償債務者の譲渡所得金額の計算において代償金の取得費算入を認めないのであれば、相続税の課税価格の計算上控除しきれない部分は、取得費を構成するというのであればならないから、首尾一貫していないことが指摘されている⁽¹¹¹⁾。

したがって、相続税算定にあたって、代償債務を控除して税額が算定されることをもって、遺産分割後の譲渡の際に代償金を取得費として控除することができないとはいえない。

(2) 租税特別措置法39条（相続財産にかかる譲渡所得の課税の特例）との関係

相続時に存在するキャピタル・ゲイン部分にかかる相続税と譲渡所得税の二重課税問題は、相続財産にかかる譲渡所得の課税の特例について定める租税特別措置法39条（以

下、「特別措置」という。)において、一定の対策が講じられている。すなわち、相続があった場合のみなし譲渡課税の廃止により、相続直後に相続財産が譲渡された場合、相続税と所得税が相次いで取得者に課されることになるため、この負担の軽減を図る趣旨で、譲渡所得金額の計算上、譲渡した相続財産に対応する相続税額を取得費に加算して譲渡所得金額から控除することによって、所得税の負担を軽減させる特別措置が置かれた。その後、バブル経済期の地価高騰や土地の長期譲渡にかかる分離課税の所得税率の引き上げなどにより、土地等を譲渡した場合の所得税の負担が著しく増大することになったことから、相続財産のうち土地等を譲渡した場合には、譲渡収入金額から控除される額が、全ての土地等に対応する相続税相当額に拡大され、譲渡していない土地等に対応する相続税相当額も取得費に加算されることになった⁽¹¹²⁾。

このように、特別措置は、相続直後に相続財産が譲渡された場合の相続人の負担の軽減を図ることを目的として、政策的に置かれているものであるから、譲渡所得金額の計算において譲渡益を算出するために代償金を総収入金額から控除することとは関係ない。したがって、租税特別措置法 39 条をもって、代償金の取得費算入を否定する根拠とすることはできないと考える。

なお、近年の社会経済情勢の変化を踏まえ、有効かつ公平に機能しているか疑問が呈されるようになっており、現在、特別措置は、相続財産の処分が相続の直後に行われる場合における相続税と所得税の負担の調整という、本来の趣旨に沿ったより適切なものとするための措置を講ずるように、会計検査院から意見が出されている⁽¹¹³⁾。今後、取得者の負担軽減という本来の趣旨に立ち戻って、特別措置自体が縮小されることになれば、ますます、租税特別措置法 39 条をもって、譲渡益を算出するための取得費算入を否定する根拠にはなりえない。

ここで、今一度、本章において検討した内容を確認する。

① 第 1 節の内容

第 1 節においては、代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費該当性の関係について、増加益清算説の立場からはこれらの論点が「セット」の関係、譲渡益所得説の立場からはこれらの論点を独立した関係と理解することができること、譲渡所得金額の計算方法を見る限り、現行所得税法は譲渡所得として譲渡益を規定しており、条文の解釈におい

ては、譲渡益所得説に立たざるをえないことを確認した。

第2章において検討したように、代償金は代償分割という相続によって取得したものであるから、現在の実務において、代償金受領者への譲渡所得課税が否定されていることは妥当である。しかし、民法909条の分割の遡及効の及ぶ範囲を制限的に理解すると、代償債務者は、代償分割時において、対象財産を初めて単独で取得するに至ったことになるから、その時点で負担した代償金は、所得税法38条1項にいう「その資産の取得に要した費用」として、総収入金額から控除されるべき取得費であるとみることができる。そうすると、代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費算入という2つの論点を独立した関係と理解することが、税法の論理において妥当なのか問題となるが、現行所得税法の条文解釈においては譲渡益所得説に立つべきなのであるから、この点において論理的な問題は生じないことになる。

② 第2節の内容

次に第2節では、今日においては、裁判所も、現行所得税法を厳格な増加益清算説を貫いて解釈することを諦め、相続等によって資産の移転をする者とされた者が当該資産を所有していた全期間を通じて生じたキャピタル・ゲインの一部について譲渡所得税を課することができなくなる論理構成を採用していること、そして、裁判所が今後、増加益清算説ではなく譲渡益所得説に立って現行所得税法を解釈する可能性があることを指摘した。

このような増加益清算説の行方を踏まえると、ますます、現行所得税法の各条文を解釈するにあたって、代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費該当性という2つの論点を「セット」ではなく独立した関係として取り扱うことが妥当であると考えられる。民法909条の遺産分割の遡及効は共同所有関係の消滅には及ばないという解釈から導かれる代償分割にかかる譲渡所得課税は、このように、現行所得税法の下においては、税法の論理問題を生じさせることも、税法における課税関係が整合しない事態を生じさせることもないと考ええる。

③ 第3節の内容

最後に、第3節においては、所得税法9条16号（平成18年法第10号による改正後のもの。改正前の9条15号と同じ内容である。）の趣旨は、相続税と所得税の二重課税の排除にあり、同一の経済価値に対して相続税と所得税とを重複して課税することは許されないこと、所得税法60条1項が存在する以上、相続により取得した資産を譲渡した際、相続税評価額に含まれる譲渡益相当額（平成23年12月2日判決は増加益清算説に立つため、

値上がり益相当額という。) について非課税とする取扱いは許されないこと、この規定は、課税の繰り延べのためのものではなく、資産の取得者にその者が無償により当該資産を受け取っている限りにおいては、これを移転した者の保有期間等を引き継がせたとしても、それほど重大な問題ではない点を捉えて、政策的配慮により、移転時までに第三者に有償譲渡していれば移転した者に課せられたはずの所得税を取得者に負担させようとする特別の規定であると理解すべきであること、そして、相続税算定にあたって、代償債務を控除して税額が算定されるからといって、遺産分割後の譲渡の際に控除すべきではないとはいえないことを指摘した。

そこで、このような理解の下、所得税法 60 条 1 項 1 号をどのように解釈するかが問題となる。

第4章 所得税 60 条 1 項 1 号の解釈と代償分割にかかる譲渡所得課税の展望

本章では、まず、第1節において、ここまで検討してきた内容を踏まえると、相続により取得した資産を譲渡した場合における譲渡所得金額の計算において、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす旨を定める所得税法 60 条 1 項 1 号をどのように解釈すべきか、私見を述べる。次に、第2節では、このような解釈の結果予想される納税者による租税回避行動への代償分割の円滑な利用を阻害するような行き過ぎた対応を抑止するために、民法の理解と整合した譲渡所得課税という観点から、若干の検討を加える。そして、最後に、このような解釈が、所得税法 60 条 1 項 1 号の適用を受ける場合の譲渡所得金額の計算上、資産の取得者が支出した代償金以外の費用の取扱いにどのような影響を与えるか、本稿で示した所得税法の解釈が代償金以外の取得費算入が問題となる場合においても、一定の解決策を示す可能性を指摘したい。

第1節 所得税法 60 条 1 項 1 号の解釈

本節では、これまで通り代償金受領者への譲渡所得課税を否定しながらも、代償金の取得費算入を肯定するという現在の実務とは異なる現行所得税法の解釈・運用を行っても、論理的に問題は生じないことを前提に、所得税法 60 条 1 項をどのように解釈すべきか私見を述べる。

1. 私見——所得税法 60 条 1 項 1 号の解釈——

(1) 譲渡所得の本質

所得税法を解釈するにあたっては、譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりの有無に関係なく、その資産の譲渡による現実の収入金額からその資産の取得費等を控除した残額を所得として捉え、これに担税力を認めて課税するものという、譲渡益所得説の考え方に立たざるをえない⁽¹¹⁴⁾。

(2) 所得税法 60 条 1 項 1 号の解釈

ア 本旨

(1)で述べた譲渡所得課税の趣旨からは、贈与、相続(限定承認にかかるものを除く。)および遺贈(包括遺贈のうち限定承認にかかるものを除く。以下、併せて「贈与等」という。)によって資産が移転した場合、総収入金額を観念できず、譲渡所得税の課税対象たる譲渡所得金額を算出できないから(所得税法 33 条 3 項)、贈与等があった時点において譲渡所得課税がなされないことは当然である。したがって、所得税法 60 条 1 項 1 号の本旨は、課税の繰り延べにあるのではなく、資産の取得者にその者が無償により当該資産を受け取っている限りにおいては、これを移転した者の保有期間等を引き継がせたとしても、担税力の点でそれほど重大な問題ではないことを捉えて、政策的配慮により、移転時までに第三者に有償譲渡していれば移転した者に課せられたはずの所得税を取得者に負担させようとする特別の規定であると解する。

イ 所得税法 60 条 1 項 1 号の文理解釈

所得税法 60 条 1 項 1 号は、①居住者であること、②贈与等により取得した同法 59 条 1 項に規定する資産を譲渡したことを要件として、譲渡所得金額の計算において「その者」が引き続き「これ」を所有していたものとみなすことをその内容とする。

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)

居住者が次に掲げる事由により取得した前条第 1 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。

1 号 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。)

(ア) 「その者」とは誰か

資産の取得原因が相続であった場合において、所得税法 60 条 1 項の「その者」とは、被相続人のことなのか、あるいは、相続人のことなのか。条文が「引き続き」という文言を用いているため、被相続人と解釈することもできそうであるが⁽¹¹⁵⁾、「その者」が引き続き所有していたものとみなされる「これ」とは、相続により取得した資産であり、文言を忠実に解釈する限り、「その者」とは相続人を指すと解すべきである。被相続人が引き続き所有していたものとみなされるのであれば、「これ」とは、

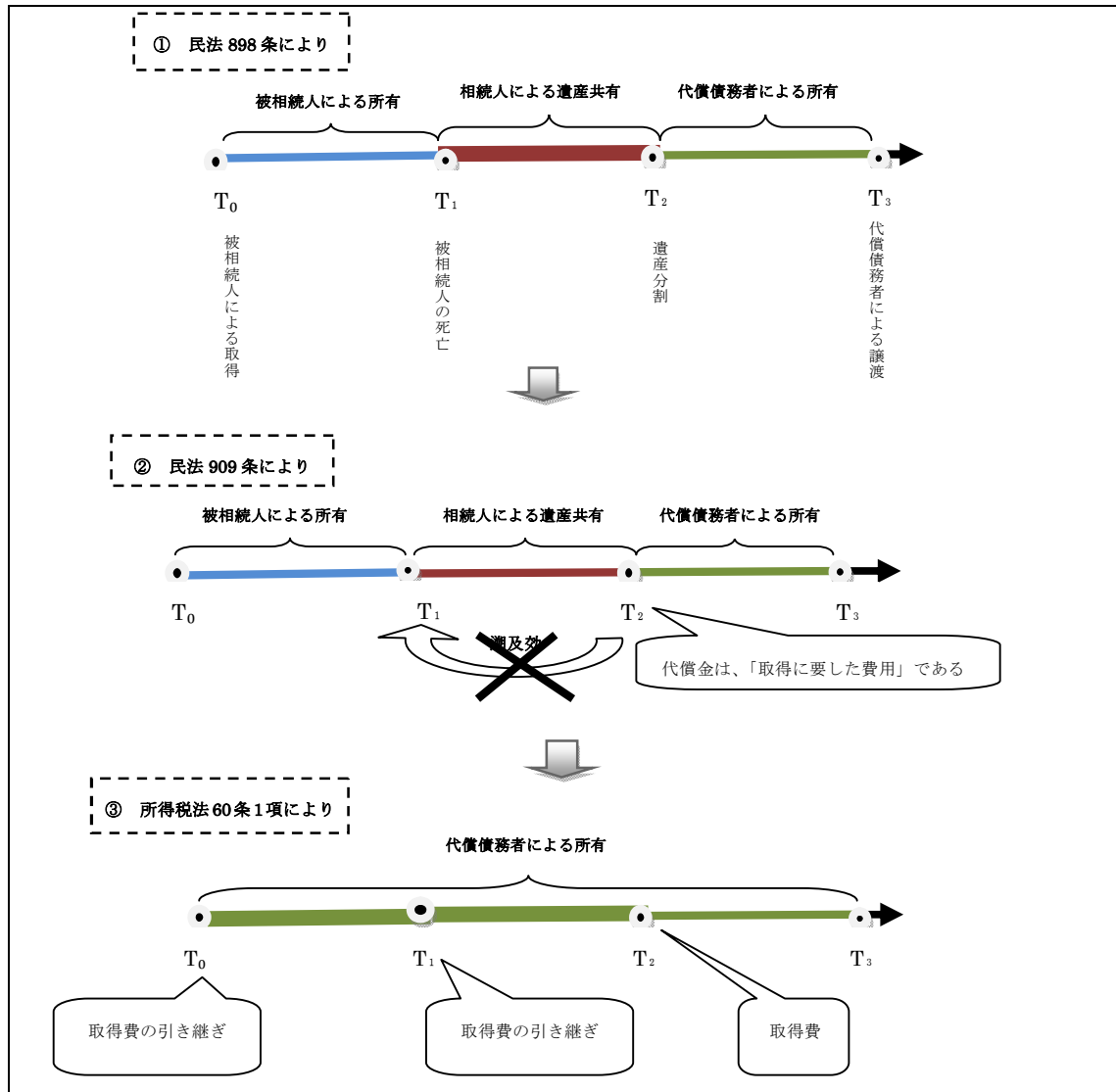
相続により移転した資産もしくは取得させた資産と定められている必要があるからである。

(イ)「これ」の範囲

そうすると、所得税法 60 条 1 項の「これ」、すなわち、相続により取得した資産とは、代償分割後に代償債務者が単独で所有することになった土地全体なのか、代償金を負担した結果として代償債務者が所有することとなった部分を除く土地なのか、次に問題となるが、代償分割も相続であるから、代償金を負担したことにより取得した土地全部が相続により取得した資産に当たると解すべきである。

以上により、所得税法 60 条 1 項 1 号によって、代償分割により取得した土地を譲渡した場合における譲渡所得金額の計算については、「被相続人」が引き続き「当該土地全体」を所有していたものとみなされることになる。民法 898 条（共同相続の効力）、民法 909 条（分割の効力）そして所得税法 60 条 1 項 1 号（贈与等により取得した資産の取得費等）それぞれの効力を、代償分割による場合を想定して図にすると、次のようになる。

図 19 私見



① 人が死亡して相続が開始した場合、民法 898 条により、相続財産は、遺産分割が行われ、その帰属が最終的に確定するまでの間、共同相続人の「共有」となる。同条の効力により相続人の「共有」状態にある期間をエンジ色の太線部分で示している。

② 民法 909 条の効力は、①のエンジ色の太線部分で示した、相続人間の「共有」にまでは及ばないと理解するため、同条の存在によっても、相続開始時から遺産分割時までの間、相続財産が共同相続人の「共有」であったことは否定されない。民法 909 条の効力は及ばず、①のエンジ色の太線部分はそのまま相続人の遺産共有状態にあるため、同色の実線でこれを示している。

そうすると、同条は、遺産分割時に支払った代償金を所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得に要した金額」には当たらないという結論を導く直接の根拠にはなりえない。

文言を文理解釈する限り、対象となった相続財産を単独で取得するために必要となった費用である代償金は、「資産の取得に要した金額」である。

- ③ もっとも、所得税法 60 条 1 項 1 号により、相続により取得した資産を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算については、「被相続人」が引き続き「当該土地全体」を所有していたものとみなされる。第 2 章第 2 節【現在の譲渡所得課税とは異なる課税を導く論理構成】において検討したように、民法 909 条は、相続財産の共同所有までなかったこととする効力を有さないから、所得税法 60 条 1 項 1 号の効力により代償債務者が対象となった相続財産を所有していたものとみなされる範囲は、共同相続人による所有期間にも及ぶが（この範囲を、図 19 の三つ目の図において、緑色の太線部分で示している。）、譲渡所得に対する課税は、譲渡益に担税力を認めて課税するものであるから、所得税法 60 条 1 項 1 号は、課税を繰り延べるものではなく、政策的配慮により、移転時までに第三者に譲渡していれば移転した者に課せられたはずの譲渡益にかかる所得税を取得者に負担させようとする特別の規定である。したがって、この規定は、相続人の譲渡所得金額の計算において、被相続人の保有期間にかかる譲渡益と共同相続人の保有期間にかかる譲渡益に、代償債務者の保有期間にかかる譲渡益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していないものというべきである。

そうすると、代償分割の場合、代償債務者の保有期間にかかる譲渡益の計算における取得費だけでなく、被相続人の保有期間にかかる譲渡益の計算における取得費と共同相続人の保有期間にかかる譲渡益の計算における取得費⁽¹¹⁶⁾を、取得した資産の譲渡による現実の収入金額から控除して、譲渡所得金額が算出されると解すべきである。

2. 具体例へのあてはめ

具体例にこの解釈（以下、「試案」という。）をあてはめて、譲渡所得金額を計算してみると、次のようになる。事例は、第 1 章第 2 節 2.【所得税の譲渡所得の計算】のところで挙げた事例①C と同じものである。

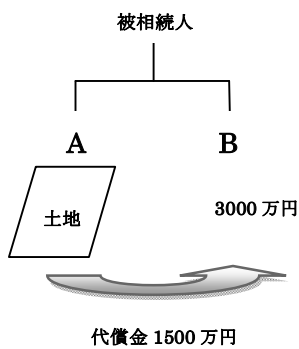
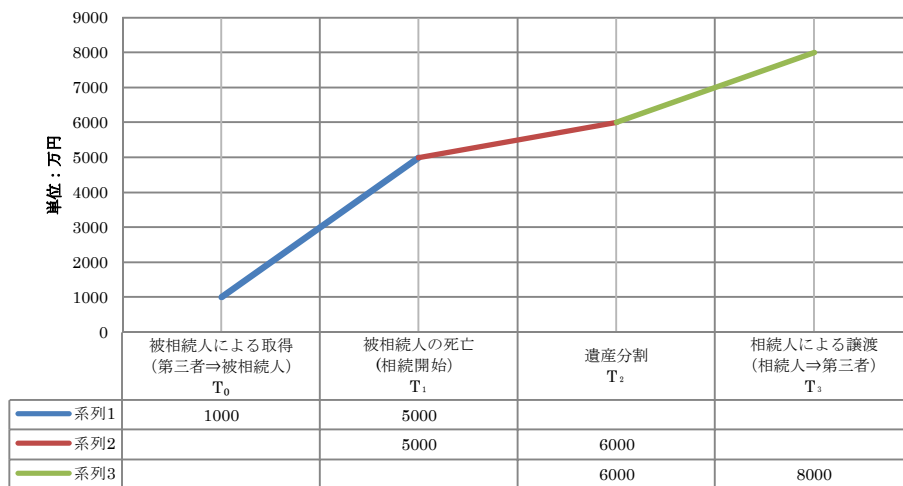
事例①

相続人：A と B の 2 人（どちらも、被相続人の嫡出子）

相続財産：土地 1 筆（図 20）と現金 3000 万円のみ

＊当該土地にかかる登記費用等の取得費、譲渡費用、特別控除額は考慮しないものとする。

図 20 事例①における土地の時価の変遷



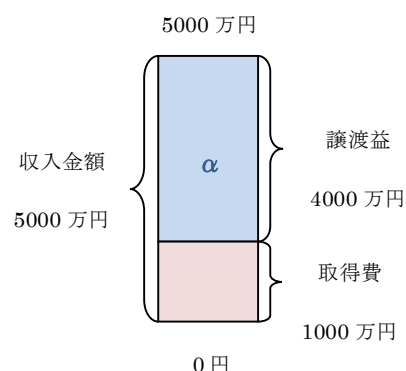
事例①C：代償金 1500 万円

A が土地を、B が現金を相続により取得することになり、A が遺産分割時における土地の時価 6000 万円と現金 3000 万円との差額 3000 万円の半分である 1500 万円を代償金として B に支払った（事例①B）。その後、A は、当該土地を 8000 万円で第三者に譲渡した。

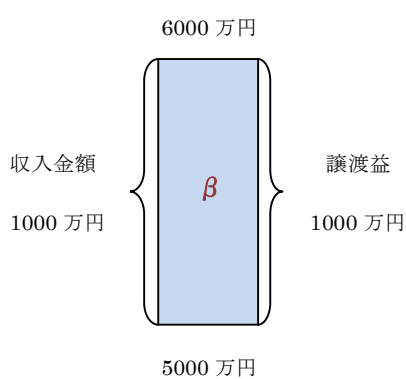
なお、当該土地の被相続人の取得費は 1000 万円である。

事例①C において、譲渡益を算出するために控除する取得費を、①被相続人の保有期間にかかる譲渡益の計算におけるもの、②共同相続人の保有期間にかかる譲渡益の計算におけるもの、そして、③代償債務者の保有期間にかかる譲渡益の計算におけるものに分けて図解すると次のようになる。

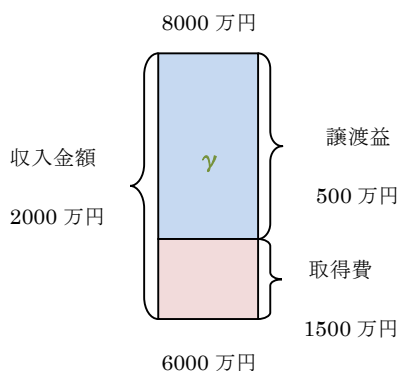
図 21 事例①の土地の保有期間別の譲渡益



① まず、被相続人が当該土地を所有していた期間 ($T_0 \Rightarrow T_1$) にかかる譲渡益は、相続開始時における時価 5000 万円を収入金額として、これから被相続人の取得費 1000 万円を控除した 4000 万円となる。これを α とする。



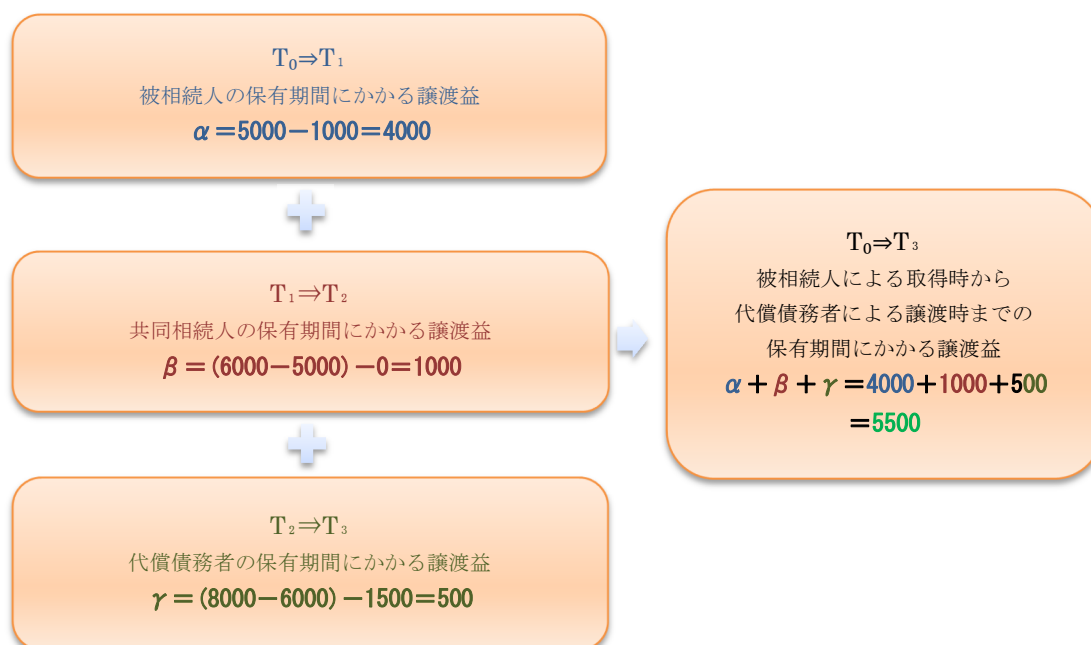
② 次に、共同相続人が当該土地を共同所有していた期間 ($T_1 \Rightarrow T_2$) にかかる譲渡益は、遺産分割時の時価 6000 万円から相続開始時の時価 5000 万円を控除した 1000 万円を収入金額として、これから共同相続人の取得費（事例①C では 0 円）を控除した 1000 万円となる。これを β とする。



③ 最後に、代償債務者が当該土地を単独所有していた期間 ($T_2 \Rightarrow T_3$) にかかる譲渡益は、売却価格 8000 万円から遺産分割時の時価 6000 万円を控除した 2000 万円を収入金額として、これから代償債務者の取得費たる代償金 1500 万円を控除した 500 万円である。これを γ とする。

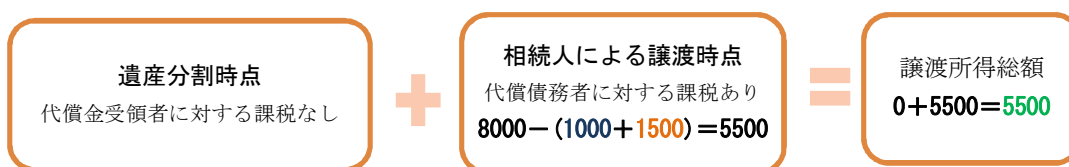
これら (α β γ) を合計すると被相続人による取得時から代償債務者による譲渡時までの期間 ($T_0 \Rightarrow T_3$) にかかる譲渡益の合計が 5500 万円であることが分かる。これを図にすると、次のようになる。

図 22 事例①の土地の譲渡により生ずる益（譲渡益）



試算における譲渡所得金額の計算方法は、遺産分割時（ T_2 ）において代償金受領者に対する課税をしないこととは関係なく、代償債務者が第三者に代償分割によって取得した土地を譲渡した段階（ T_3 ）において総収入金額 8000 万円から被相続人の取得費 1000 万円と代償債務者の取得費たる代償金 1500 万円を控除できると取扱う。この計算を時点に則して表したものが次の図である。

図 23 試算における譲渡所得金額の計算方法



このような取扱いをすると、当該土地に生じたキャピタル・ゲインの一部について、譲渡所得課税ができない事態が生ずる。すなわち、本事例では、土地に生じたキャピタル・ゲインは第 1 章第 3 節【問題の所在】において計算したように 7000 万円であるが、課税所得として認められるのは、譲渡益 5500 万円のみであるため、1500 万円について、譲渡

所得課税ができなくなってしまうのである。次節では、この結果、予想される納税者の租税回避行動とその対応について検討する。

第2節 代償分割にかかる譲渡所得課税の展望

本章第1節で示した代償分割にかかる所得税法の試案は、代償金受領者への譲渡所得課税を行わないままで、代償金の取得費算入を認める結果、現在の解釈・運用と比べて、代償金相当額の譲渡所得を捕捉できないことになってしまう。キャピタル・ゲインの一部についての課税を実現できないことは、課税庁側からみると税収の減少という問題、納税者側からみると税負担の減少という効果をもたらす。

そこで、本節では、試案が解決する問題を確認した上で、予想される納税者の租税回避行動と立法府あるいは課税庁に許される対応策を検討する。

1. 具体例に基づく計算

本項では、同じ相続の事例を想定した上で、相続財産たる土地を代償分割後に譲渡した場合と換価分割として譲渡した場合の譲渡所得および納税者の元での現金の流れ⁽¹¹⁷⁾（以下、「キャッシュ・フロー」という。）を計算し、試案において予想される納税者の行動を検討する。

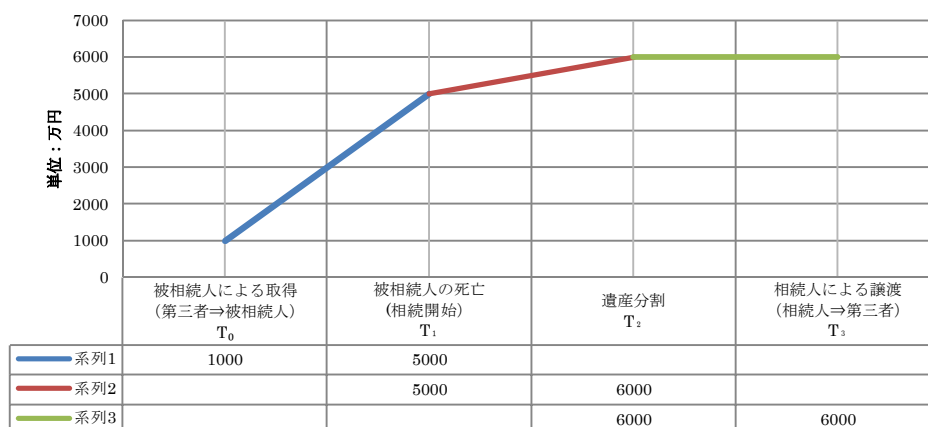
事例③

相続人：AとBの2人（どちらも、被相続人の嫡出子）

相続財産：土地1筆（図24）と現金3000万円のみ

*当該土地にかかる登記費用等の取得費、譲渡費用、特別控除額は考慮しないものとする。

図 24 事例③の土地の時価の変遷

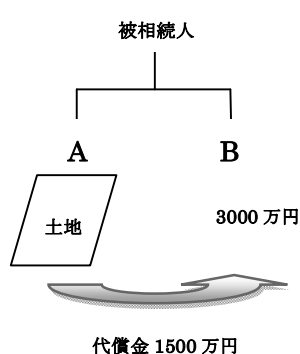


(1) 代償分割後の譲渡と換価分割としての譲渡における譲渡所得総額

ア 現在の実務

所得税法の現在の解釈においては、同じ土地を同額で代償分割後に譲渡した場合と、換価分割として譲渡した場合とで、譲渡所得として把握される総額は異ならない。以下、このことを確認する。

(ア) 代償分割後の譲渡の場合



事例③A：代償分割後の譲渡

A が土地を、B が現金を相続により取得することになり、相続分の均等化をはかるため、A が遺産分割時における土地の時価 6000 万円と現金 3000 万円の差額 3000 万円の半分である 1500 万円を代償金として B に支払った。その後、A は、当該土地を 6000 万円で第三者に譲渡した。

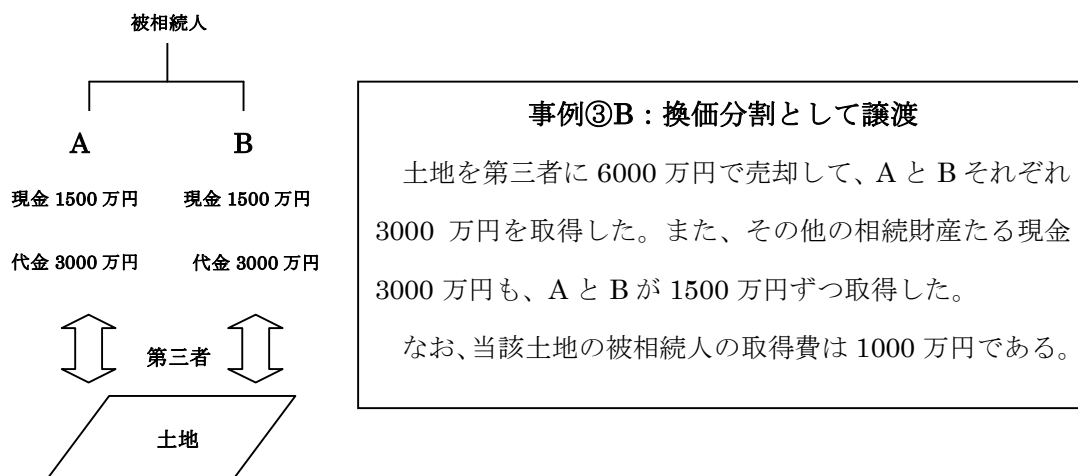
なお、当該土地の被相続人の取得費は 1000 万円である。

現在の課税実務は、代償金受領者への譲渡所得課税を行わず、また、代償金の取得費算入も否定するから、代償債務者が第三者に代償分割によって取得した土地を譲渡した段階（T₃）において総収入金額 6000 万円から被相続人の取得費 1000 万円のみを控除して算出した 5000 万円が A の譲渡所得として認識される。したがって、譲渡所得総額は、A の 5000 万円となる。これを示したものが、次の図である。

図 25 事例③A：代償分割後に譲渡した場合の譲渡所得総額（現在の実務）

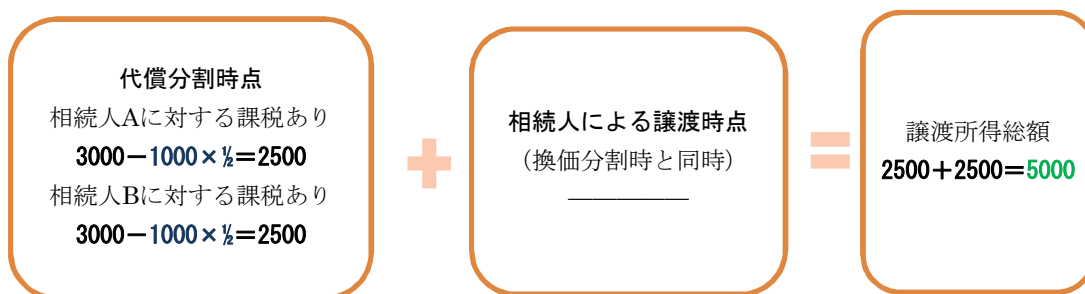


(イ) 換価分割としての譲渡の場合



現在の実務では、事例③B の場合、A と B が土地の持分を各 $\frac{1}{2}$ 相続した上で、その持分を 3000 万円で第三者に対してそれぞれ売却したことになるから、総収入金額 3000 万円から所得税法 60 条 1 項により引き継いだ被相続人の取得費 500 万円（1000 万円に相続により取得した持分（ $\frac{1}{2}$ ）を掛けたもの）を控除した 2500 万円にかかる譲渡所得税をそれぞれ負担することになる。したがって、譲渡所得総額は、A の 2500 万円と B の 2500 万円を合わせた **5000 万円**となる。これを図にすると、次のようになる。

図 26 事例③B：換価分割として譲渡した場合の譲渡所得総額

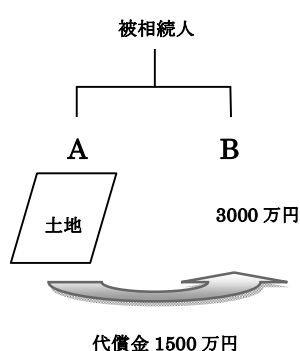


このように、現在の実務は、同じ土地を同額で譲渡した場合には、それが代償分割後の譲渡であっても、換価分割としての譲渡であっても、譲渡所得として把握される総額は等しく **5000 万円** である。

イ 試案

ところが、試案では、同じ土地を同額で代償分割後に譲渡した場合と、換価分割として譲渡した場合とで、譲渡所得として把握される総額が異なる。

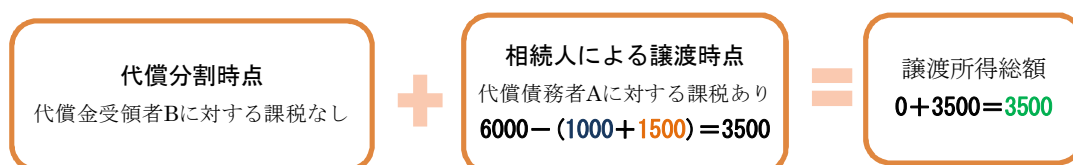
(ア) 代償分割後の譲渡の場合



試案では、代償分割によって取得した土地を譲渡した場合における譲渡所得金額は、遺産分割時（ T_2 ）において代償金受領者に対する課税をしないこととは関係なく、代償債務者が第三者に代償分割によって取得した土地を譲渡した段階（ T_3 ）において総収入金額 6000 万円から被相続人の取得費 1000 万円と代償債務者の取得費たる代償金 1500 万円を控除して算出した 3500 万円である。

したがって、譲渡所得総額は、第三者への譲渡時における A の **3500 万円** となる。この計算を示したものが次の図である。

図 27 事例③A：代償分割後に譲渡した場合の譲渡所得総額（試案）



(イ) 換価分割としての譲渡の場合

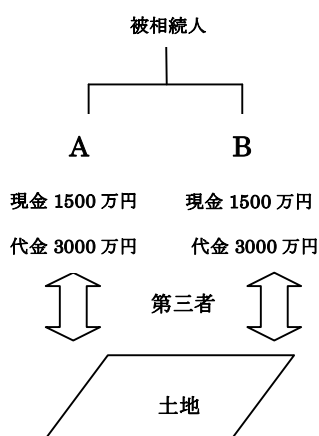
上記ア(イ)で示したように、譲渡所得総額は、A の 2500 万円と B の 2500 万円を合わせた **5000 万円** である。

このように、試案は、同じ土地を同額で譲渡した場合であっても、それが代償分割後の譲渡なのか、換価分割としての譲渡なのかで、譲渡所得として把握される総額が、前者は **3500 万円**、後者は **5000 万円** と異なる。

(2) 検討のため必要な計算

そうすると、納税者が代償分割の方法によって遺産分割をする傾向が強まることが予想される。以下、その具体的行動を検討するが、ここではまず、検討にあたって必要となる金額を、換価分割としての譲渡の場合と代償分割後の譲渡の場合に大きく区分した上で、代償分割後の譲渡をさらに細かく分け、それぞれの場合の譲渡所得金額、譲渡所得税額およびキャッシュ・フローを算出する。

ア 換価分割としての譲渡の場合の譲渡所得税とキャッシュ・フロー（事例③B）



まず、事例③Bにおいて換価分割をした場合に相続人 A と B にそれぞれ生じる譲渡所得（計算過程は、上記(1)ア(イ)参照。）を基にして、課される譲渡所得税を算出してみる。現在の譲渡所得税率（所得税 15% + 地方税 5%）で計算すると、譲渡所得金額 2500 万円にこれを乗じた 500 万円が A と B にそれぞれ課されることになる。

換価分割として譲渡した場合のキャッシュ・フローを計算すると、次のようになる。

- ① A についてみると、相続によって現金 1500 万円と土地の持分の対価として代金 3000 万円を取得し、譲渡所得税 500 万円を負担するのだから、キャッシュ・フローは 4000 万円となる。
 - ② B についても、同様にキャッシュ・フローを 4000 万円と計算することができる。
- これを、まとめたものが、次の図である。

図 28 換価分割としての譲渡の場合の譲渡所得税とキャッシュ・フロー

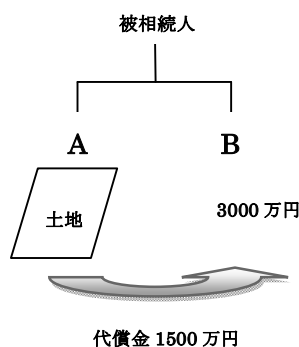
（単位：万円）

	A	B	合計
総収入金額	3,000	3,000	
取得費	△500	△500	
譲渡所得金額	2,500	2,500	5,000
算出税額	500	500	1,000
キャッシュ・フロー*	4,000	4,000	8,000

* A : 1500 万円 + 3000 万円 - 500 万円 = 4000 万円 B : 1500 万円 + 3000 万円 - 500 万円 = 4000 万円

イ 代償分割後の譲渡の場合の譲渡所得税と納税者のキャッシュ・フロー

(ア) 現在の実務における代償分割後の譲渡（代償金 1500 万円・事例③A）



次に、事例③Aにおいて代償分割をした後に譲渡した場合（代償金 1500 万円）に相続人 A に生じる譲渡所得（計算過程は、上記(1)ア(ア)参照。）を基にして、譲渡所得税を算出してみると、譲渡所得金額 5000 万円の 20% である 1000 万円が A に課されることになる。

代償金 1500 万円を負担後に譲渡した場合のキャッシュ・フローを計算すると次のようになる。

- ① Aについてみると、相続の際に代償金 1500 万円を負担後、土地を譲渡して代金 6000 万円を取得、その際、譲渡所得税 1000 万円を負担するのだから、キャッシュ・フローは 3500 万円となる。
- ② Bについてみると、相続によって現金 3000 万円と代償金 1500 万円を取得し、譲渡所得税は負担しないのだから、キャッシュ・フローは 4500 万円となる。

これを、まとめたものが、次の図である。

図 29 代償分割後の譲渡の場合の譲渡所得税とキャッシュ・フロー
(現在の実務)

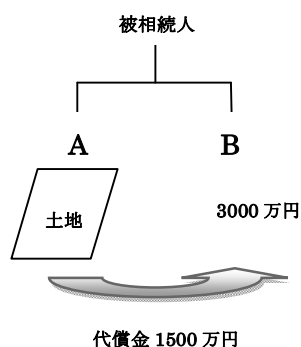
(事例③A：代償金 1500 万円の場合)

(単位: 万円)

	A	B	合計
総収入金額	6,000	—	
取得費	△1,000	—	
譲渡所得金額	5,000	—	5,000
算出税額	1,000	—	1,000
キャッシュ・フロー*	3,500	4,500	8,000

* A : △1500 万円 + 6000 万円 - 1000 万円 = 3500 万円 B : 3000 万円 + 1500 万円 - 0 万円 = 4500 万円

(イ) 持分の有償譲渡説における代償分割後の譲渡（代償金 1500 万円・事例③A）



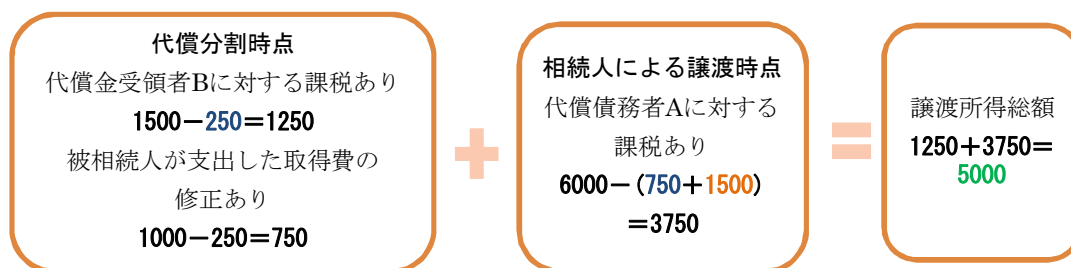
代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費算入をともに認める持分の有償譲渡説では、第 2 節 1.【持分の有償譲渡説】のところで確認した内容に従うと、事例③A の場合、代償金受領者 B は、代償分割時の当該土地の時価 6000 万円の 1500 万円相当部分にあたる持分権 ($\frac{1}{4}$) を失う代わりに代償金 1500 万円を受領したと捉えることができる。この場合、代償金受領者 B の譲渡所得金額の

計算にあたり控除できる取得費は、被相続人の取得費 1000 万円のうち代償分割の結果として B が手放したと認められる持分権 ($\frac{1}{4}$) に対応する部分 250 万円 ($=1000 \text{ 万円} \times \frac{1}{4}$) ということになる。したがって、遺産分割時における代償金受領者 B にかかる譲渡所得金額は、総収入金額たる代償金 1500 万円から取得費 250 万円を控除した 1250 万円ということになる。

そうすると、代償金 1500 万円は、代償債務者 A が代償金受領者 B から持分権 ($\frac{1}{4}$) を取得するために要した費用（所得税法 38 条 1 項）ということになるから、代償債務者 A の当該土地の譲渡所得金額の計算において取得費として控除することができる。また、代償債務者 A が当該土地の譲渡所得金額の計算において控除しうる被相続人の取得費は、被相続人の取得費 1000 万円から代償金受領者 B が手放した持分権 ($\frac{1}{4}$) に対応する部分 250 万円を控除して下方修正された 750 万円ということになる。したがって、第三者への譲渡時において、代償債務者 A について、収入金額 6000 万円から、修正後の取得費 750 万円と代償金 1500 万円が控除されるから、3750 万円が譲渡所得税の課税所得として認識される。

以上により、譲渡所得総額は、A の 3750 万円と B の 1250 万円を足した 5000 万円となる。これを示したものが、次の図である。

図 30 事例③A：代償分割後に譲渡した場合の譲渡所得総額（持分の有償譲渡説）



これを基にして、AとBに課される譲渡所得税を計算すると、Aは750万円（＝3750万円×20%）、Bは250万円（＝1250万円×20%）となる。

代償金1500万円を負担後に譲渡した場合のキャッシュ・フローを計算すると次のようになる。

- ① Aについてみると、代償金1500万円を負担後、土地を譲渡して代金6000万円を取得、その際、譲渡所得税750万円を負担するのだから、キャッシュ・フローは3750万円となる。
- ② Bについてみると、相続によって現金3000万円と代償金1500万円を取得し、その際、譲渡所得税250万円を負担するのだから、キャッシュ・フローは4250万円となる。

これを、まとめたものが、次の図である。

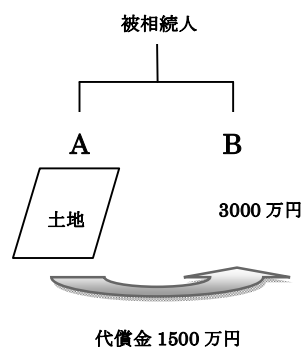
図 31 代償分割後の譲渡の場合の譲渡所得税とキャッシュ・フロー
（持分の有償譲渡説）
（事例③A：代償金1500万円の場合）

（単位：万円）

	A	B	合計
総収入金額	6,000	1,500	
取得費	△2,250	△250	
譲渡所得金額	3,750	1,250	5,000
算出税額	750	250	1,000
キャッシュ・フロー*	3,750	4,250	8,000

* A：△1500万円＋6000万円－750万円＝3750万円 B：3000万円＋1500万円－250万円＝4250万円

(ウ) 試算における代償分割後の譲渡（代償金 1500 万円・事例③A）



試算によると、事例③A において代償分割をした後に譲渡した場合（代償金 1500 万円）に相続人 A に生じる譲渡所得（計算過程は、上記(1)イ(ア)参照。）を基にして、課される譲渡所得税を算出してみると、譲渡所得金額 3500 万円の 20%である 700 万円が A に課されることになる。

代償金 1500 万円を負担後に譲渡した場合のキャッシュ・フローを計算すると、次のようになる。

- ① Aについてみると、相続の際に代償金 1500 万円を負担後、土地を譲渡して代金 6000 万円を取得、その際、譲渡所得税 700 万円を負担するのだから、キャッシュ・フローは 3800 万円となる。
 - ② Bについてみると、相続によって現金 3000 万円と代償金 1500 万円を取得し、譲渡所得税は負担しないのだから、キャッシュ・フローは 4500 万円となる。
- これを、まとめたものが、次の図である。

図 32 代償分割後の譲渡にかかる譲渡所得税とキャッシュ・フロー
(試算)

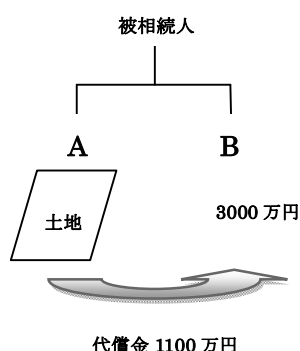
(事例③A 代償金 1500 万円の場合)

(単位: 万円)

	A	B	合計
総収入金額	6,000	—	
取得費	△2,500	—	
譲渡所得金額	3,500	—	3,500
算出税額	700	—	700
キャッシュ・フロー*	3,800	4,500	8,300

* A : △1500 万円 + 6000 万円 - 700 万円 = 3800 万円 B : 3000 万円 + 1500 万円 - 0 万円 = 4500 万円

(エ) 試算における代償分割後の譲渡（代償金 1100 万円・事例③C）



事例③C：代償分割後の譲渡

A が代償分割時の時価が 6000 万円の土地を、B が現金 3000 万円を相続により取得することになり、A が 1100 万円を代償金として B に支払った。その後、A は、当該土地を 6000 万円で第三者に譲渡した。

なお、当該土地の被相続人の取得費は 1000 万円である。

それでは、代償金の額を 1500 万円ではなく、1100 万円とした場合に、その後の譲渡にかかる譲渡所得税とキャッシュ・フローはどのような金額になるか。

まず、事例③Cにおいて代償分割をした後に譲渡した場合（代償金 1100 万円）に相続人 A に生じる譲渡所得は、試算によると、総収入金額 6000 万円から被相続人の取得費 1000 万円と代償債務者の取得費たる代償金 1100 万円を控除して算出した 3900 万円となる。そこで、課される譲渡所得税を算出してみると、譲渡所得金額 3900 万円の 20% である 780 万円が A に課されることになる。なお、試算においても、現在の譲渡所得課税と同様に、代償金受領者 B への譲渡所得課税は行われない。

これを基に、代償金を 1100 万円とした場合のキャッシュ・フローを計算すると次のようになる。

- ① A についてみると、相続の際に代償金 1100 万円を負担後、土地を譲渡して代金 6000 万円を取得、その際、譲渡所得税 780 万円を負担するのだから、キャッシュ・フローは 4120 万円となる⁽¹¹⁸⁾。
- ② B についてみると、相続によって現金 3000 万円と代償金 1100 万円を取得し、譲渡所得税は負担しないのだから、キャッシュ・フローは 4100 万円となる。

これを、まとめたものが、次の図である。

図 33 代償分割後の譲渡にかかる譲渡所得税とキャッシュ・フロー

(試案)

(代償金 1100 万円の場合)

(単位:万円)

	A	B	合計
総収入金額	6,000	—	
取得費	△2,100	—	
譲渡所得金額	3,900	—	3,900
算出税額	780	—	780
キャッシュ・フロー*	4,120	4,100	8,220

* A : △1100 万円 + 6000 万円 - 750 万円 = 4120 万円 B : 3000 万円 + 1100 万円 - 0 万円 = 4100 万円

ウ 比較のための図

図 28【換価分割としての譲渡の場合の譲渡所得税とキャッシュ・フロー】、図 29【代償分割後の譲渡の場合の譲渡所得税とキャッシュ・フロー（現在の実務・代償金 1500 万円の場合）】、図 31【代償分割後の譲渡の場合の譲渡所得税とキャッシュ・フロー（持分の有償譲渡説・代償金 1500 万円の場合）】、図 32【代償分割後の譲渡にかかる譲渡所得税とキャッシュ・フロー（試案・代償金 1500 万円の場合）】および図 33【代償分割後の譲渡にかかる譲渡所得税とキャッシュ・フロー（試案・代償金 1100 万円の場合）】を、譲渡所得金額、譲渡所得税額およびキャッシュ・フローを比較するためにまとめると、図 34 ないし図 36 のようになる。以下では、これらの図を参照しながら、試案が解決する問題の確認と予想される納税者の行動を指摘および立法府または課税庁がとりうる手段を検討する。

図 34 譲渡所得の比較

(単位:万円)

	A	B	合計
① 図 28: 換価分割としての譲渡	2,500	2,500	5,000
② 図 29: 代償分割後の譲渡(現在の実務・代償金 1500 万円)	5,000	—	5,000
③ 図 31: 代償分割後の譲渡(持分の有償譲渡説・代償金 1500 万円)	3,750	1,250	5,000
④ 図 32: 代償分割後の譲渡(試案・代償金 1500 万円)	3,500	—	3,500
⑤ 図 33: 代償分割後の譲渡(試案・代償金 1100 万円)	3,900	—	3,900

図 35 譲渡所得税額の比較

(単位:万円)

	A	B	合計
① 図 28: 換価分割としての譲渡	500	500	1,000
② 図 29: 代償分割後の譲渡(現在の実務・代償金 1500 万円)	1,000	—	1,000
③ 図 31: 代償分割後の譲渡(持分の有償譲渡説・代償金 1500 万円)	750	250	1,000
④ 図 32: 代償分割後の譲渡(試案・代償金 1500 万円)	700	—	700
⑤ 図 33: 代償分割後の譲渡(試案・代償金 1100 万円)	780	—	780

図 36 キャッシュ・フローの比較

(単位:万円)

	A	B	合計
① 図 28: 換価分割としての譲渡	4,000	4,000	8,000
② 図 29: 代償分割後の譲渡(現在の実務・代償金 1500 万円)	3,500	4,500	8,000
③ 図 31: 代償分割後の譲渡(持分の有償譲渡説・代償金 1500 万円)	3,750	4,250	8,000
④ 図 32: 代償分割後の譲渡(試案・代償金 1500 万円)	3,800	4,500	8,300
⑤ 図 33: 代償分割後の譲渡(試案・代償金 1100 万円)	4,120	4,100	8,220

2. 試案が解決する問題

第1章第2節【代償分割にかかる譲渡所得課税の現状】において確認したように、現在の実務においては、代償分割後の相続財産の譲渡があった場合の譲渡所得金額の計算において、代償債務者に遺産分割時までに当該資産に生じたキャピタル・ゲインのすべてが帰属する。このような取扱いには代償債務者に不満を感じさせるものであるが、このような不満については、代償金相当部分に含まれるキャピタル・ゲインにかかる譲渡所得課税を相続人間で調整した上で、代償金の額を定めれば解消するとして、これまで、実務は、相続があった場合のみなし譲渡所得課税を廃止したことに基因する代償債務者の不利益を軽視していたといえる。しかし、潜在的キャピタル・ゲインは、将来いつどのような取扱いを受けるか分からないから、そのような調整は容易ではない⁽¹¹⁹⁾。そうであるにもかかわらず、代償債務者の譲渡所得金額の計算において代償金の取得費算入を認めないとする現在の実務は、代償債務者に不利益を甘受させるものであり、民法における代償分割の位置づけと整合しない。代償分割が、遺産分割の原則的方法たる現物分割を選択する上で必要な分割方法であり、重要な位置にあることを踏まえれば、課税の側面においても、代償分割を困難とするような制度の運用は好ましくないから、問題があると考ええる。

このような問題は、①代償金受領者に対して譲渡所得課税ができるかという論点についても、②負担した代償金を取得費として総収入金額から控除できるかという論点についても、ともにできないとする解釈によって引き起こされている。

これを、事例③を前提とする具体的計算に基づく比較表を見ながら確認する。代償分割後の譲渡があった場合、現在の実務では、このような解釈に基づいて、代償金受領者 B にかかる譲渡所得を認識しない反面、代償債務者 A にかかる譲渡所得として 5000 万円を認識する（図 34②参照）。代償金を負担したにもかかわらず、代償金を取得費として譲渡所得金額の計算において総収入金額から控除できない結果、代償債務者 A が負担する譲渡所得税は、1000 万円となる（図 35②参照）。代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費算入を「セット」で認める場合に A にかかる譲渡所得税が 750 万円であるから（図 35③参照）、このような解釈の下では、これを不満に感じる代償債務者 A と、現在負担していない譲渡所得税 250 万円を代償金の額の決定にあたって考慮に入れることでわざわざ自らの利益を減らしたくない代償金受領者 B（図 36②・③参照）という利害の対立する相続人間で、この 250 万円の調整をその取扱いが確定していない段階で行うしかこの不利益を解決する方法がなく、代償分割を選択しやすい課税制度の運用とはいえない状況であった。

もっとも、この問題を解決するにあたり、①代償金受領者への譲渡所得課税を肯定してしまうと、これまで負担していなかった所得税を負担させられる取扱いとなる代償債務者に不満が生じ、代償分割の位置づけからは好ましくない課税制度の運用となりうる。そこで、本稿では、この問題が、そもそも、②代償金の取得費算入が認められさえすれば解決する性質のものであることに着目し、①の論点と②の論点を「セット」ではなく、独立して取扱うことが可能なのか、可能だとすれば②の論点について肯定する解釈は可能なのか、民法と所得税法の関連条文を参照しながら検討し、①の論点について否定しながらも②の論点について肯定する解釈を示した。

試案は、所得税法を解釈する限り、同法は譲渡所得として譲渡益と規定していると理解することにより、代償金受領者への譲渡所得課税を行わないままで、代償金の取得費算入を導くものである。この解釈では、代償債務者 A について 3500 万円の譲渡所得が認識されるのみである（図 34④参照。）。したがって、代償金受領者 B に負担を生じさせないままで（図 35④参照。よって B のキャッシュ・フローもこれまでの取扱いによる場合と変わらない（図 36②・④参照））、代償債務者 A の負担を、代償金受領者への譲渡所得課税と代償金の取得費算入を「セット」で認める場合の負担よりもさらに少なくすることができる（図 35③・④参照）。これによって、少なくとも、代償分割時までに当該土地に生じたキャピタル・ゲインのうち代償金相当部分にかかる譲渡所得税について調整する必要がなくなるから、本稿でねらいとした代償分割にかかる譲渡所得課税の問題の解決が図れることになる。

3. 予想される納税者の行動および対応

(1) 代償分割の方法への傾倒

もっとも、試案は、代償分割の方法によって相続財産の最終的な帰属が決まるまでに生ずる相続人間での利害対立を緩和する働きを示すものであるから、これまでよりも、代償分割が選ばれる可能性が高くなる。

すなわち、試案は、代償債務者への譲渡所得課税について否定する実務の解釈を追認するから、相続財産たる土地の代わりに現金を取得することを望む相続人にとって、これを代償金として取得した方が、持分の対価として取得した場合（換価分割）よりも、譲渡所得税の負担が必要ない点で有利であることは変わらない（図 35①・④参照）。し

かも、代償金の取得費算入については肯定するから、取得費相当部分に含まれるキャピタル・ゲインにかかる譲渡所得税をその税額が正確に決定するよりも前に相続人間で調整する必要性はなくなる。そうすると、当該土地を積極的に取得したい事情の認められる相続人がいる場合に、試案は、他の相続人の協力を得やすい状況を提供するものである。

このように、試案は、換価分割の方法よりも代償分割の方法による遺産分割がなされる可能性を広げるものである。税収が減るため（図 35①・④）、国の立場からは、試案を好ましいとは捉えにくいだろうが、このような事態を生じさせないように、代償分割の方法によった場合には、代償金受領者について、代償金相当額での譲渡があったものとみなす旨のみなし譲渡規定を設けることによって、代償金受領者への譲渡所得課税を行うことは、以下の理由から許されないと考える。

確かに、代償分割は、土地の代わりに代償金という流動的な資産を代償金受領者に取得させるから、代償金受領者に担税力が認められないとはいえない。しかし、そもそも、現行所得税法の条文を解釈する限り、譲渡所得税は譲渡益に対して課されるものである。相続によって取得した現金に譲渡益は含まれない（これに持分の対価としての性質を認めることができないことは、第 2 章第 2 節 1.【持分の有償譲渡説】においてすでに検討した。）。また、試案によると、相続財産たる土地の譲渡によって生ずる譲渡益のうち、被相続人の保有期間中にかかるものと共同相続人の保有期間中にかかるものは、所得税法 60 条 1 項により、特別に代償債務者が引き継ぐから、代償金を譲渡所得としてこれに課税することは、被相続人にかかる譲渡益と共同所有者にかかる譲渡益という同一の経済主体に二重に課税することに他ならないから、あえてこれを行う必要はない。

換価分割よりも代償分割へという傾向は、代償分割が、遺産分割の原則的方法たる現物分割を行うために必要不可欠な方法として、重要な位置にあるという民法の理解からも、むしろ好ましいものとして、これを受け入れるべきであると考ええる。

(2) 租税回避行為と節税

ところが、試案の下では、同じ資産の譲渡であるにもかかわらず、代償分割後の譲渡の形式をとった場合と換価分割としての譲渡の形式をとった場合とで、譲渡所得として認識できる総額が異なってくるから、これを利用して、納税者が税負担の軽減を図ることが予想される（図 34①・④参照）。本稿のねらいは、あくまでも、代償金の取得費不

算入が論理的に問題であることを指摘して、代償分割の位置づけから好ましい譲渡所得課税制度の運用を図ることにある。取得費算入を認めることによって予想される納税者の租税回避行動をどのようにして阻止するかは、立法府なり、課税庁なりの管轄問題であるから、ここでは簡単な検討に留めるが、どのような対応をするにしても、民法が理解するように、代償分割が原則的な遺産分割の方法たる現物分割を行うために必要不可欠なもので、重要な位置にあることを前提に、円滑な代償分割を阻害する結果とならないようにしなければならないことを念頭に置きながら、行われる必要があることを指摘したい。

ア 租税回避行為と節税および脱税⁽¹²⁰⁾

わが国の税法には、税法解釈学において特殊な意味で捉えられている租税回避行為⁽¹²¹⁾（以下、「狭義の租税回避行為」という。）を定義した規定はないが、納税者の行為が、理論上、租税回避行為とイイうるためには、少なくとも、①納税者が不相当な方法（異常な行為形式）を選択し、②それによって通常の方法形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果多額の租税を軽減するという、3つの客観的要件を充足することが必要であると考えられている。狭義の租税回避行為の成立には、主観的要件として租税回避の意図（故意）が必要であるという見解もあるが、現在社会において人が税負担の縮小化を図りたいと考えることは一般的であること、そして、実質課税の原則に関連してこの狭義の租税回避行為を考えるときの問題は、行政レベルのものにすぎない（刑事責任を問うものではない）ことから、主観的要件は必要でないと考えべきである。このような狭義の租税回避行為は、税法上の特惠措置を受けるといった方法で租税を軽減する通常の節税行為（適法行為）でもなければ、刑事責任が問われることになる脱税行為でもない、いわば両者の中間的な概念として把握できる。

狭義の租税回避行為については、実質課税の原則を強調する論者からは、税法における個別の否認規定がなくても否認できると主張されている。すなわち、税法の領域においては、行為の形式よりは実質、その法的評価よりは実現された経済的効果に即して課税を行わなければならないという実質課税の原則（所得税法 12 条・法人税法 11 条（実質所得者課税の原則）参照。）を強調して、税法上の特別の規定がない場合においても、私法上、有効に成立している法律関係を、課税上は、否認することができると考えるのである。ある行為が否認された場合には、通常の方法がなかったものとして、課税処分が行われることになる。

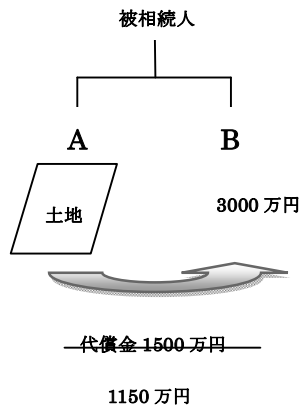
もつとも、ある行為が租税回避行為に該当するか否かは論理的には識別することが可能であるが、現実には極めて困難を伴う。そうすると、実質課税の原則を根拠として、租税回避行為の一般的否認が許されることによって、課税庁による恣意的な課税が可能となるから、納税者の法的安定性や法的予測可能性が極度に侵害され、憲法の定める租税法律主義（憲法 84 条）は事実上崩壊してしまう。ある行為が租税回避行為に該当する場合であっても、税法が当該行為を否認するための個別規定を用意していない限り、当該行為を、課税上も否認できないと考えるべきである。

なお、当事者の真意でない行為である仮装行為（たとえば、当事者間で真実は換価分割として譲渡することにしたのに、代償分割後の譲渡であるかのように仮装する行為。）は、法律的にも無効であるので（民法 94 条（虚偽表示））、課税上、意味を有しないことは当然である。したがって、仮装行為によって真の行為が隠されている場合には、その真の行為を課税の基礎とすることになる。北野弘久教授は、このように説明して、実質課税の原則を持ち出して仮装行為を否認する議論が、そもそも成立する余地のないことを指摘している。

イ 現実の行為の取扱い

もつとも、税額を減少させる納税者の行為が、租税回避、節税、脱税、仮装行為のいずれに該当するのか、現実の判断は容易ではない。代償分割は、資産を手元に現物のまま残しておくために、その調整としての役割を担う分割方法であるから、代償分割直後にこれによって取得された資産の譲渡があった場合、一般的に当該行為は異常と考えられる。そこで、課税庁としては、これを仮装行為として否認することを考えるであろう（現在は個別否認規定がないため）。しかし、明らかに当該行為を仮装と判断するに足りるだけの事実とは、譲渡直後に相続人間での現金の移動があるなど極まれな場合に限られる。具体的には次のとおりである。

(ア) 仮装行為と認められる場合



事例③D：形式（代償分割後の譲渡）

A が土地を、B が現金を相続により取得することになり、相続分の均等化をはかるため、A が当該土地の代償分割時の時価 6000 万円と現金 3000 万円の差額 3000 万円の半分である 1500 万円を代償金として B に支払うことになった。その後、A は、当該土地を 6000 万円で第三者に譲渡した。なお、被相続人の取得費は 1000 万円である。

もっとも、実際に、A から B へと現金が移動したのは、第三者への譲渡があった後のことである。また、その際の金額も 1500 万円ではなく、1150 万円であった。

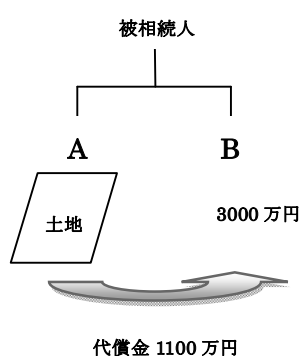
試算によれば、代償分割後に譲渡した方が、換価分割として譲渡する場合よりも譲渡所得として認識される部分が少なくなる（図 34①・④参照）。したがって、相続人の元でのキャッシュ・フローも、代償金を 1500 万円とした場合で A と B に合計 8300 万円となり、換価分割として譲渡した場合の 8000 万円よりも多くなる（図 36①・④参照）。枠内に示したような形式をとって、相続人 A が、当該土地を第三者へと譲渡したが、その直後に A から B へと 1150 万円の現金の移動が認められる場合、この金額が、代償分割の形式をとる場合のキャッシュ・フローの総額 8300 万円（図 36④参照）を両者の間で折半する場合に両者がそれぞれ取得する 4150 万円に合わせた金額（4150 万円からすでに相続の際 B が取得した現金 3000 万円を控除すると 1150 万円となる。）であったとすれば、そもそも、A と B には代償分割をする真意はなく、明らかに、その真意が、換価分割であったと解することができる。

このような場合には、当事者の真意のない仮装行為として、当該行為は、法律的にも無効となる（民法 94 条）。したがって、真の行為である換価分割としての譲渡として算出した場合の譲渡所得税を相続人らに納付させるべく、課税庁がとりうる対応としては、B に対しては、修正申告書（他に所得があり申告があった場合、国税通則法 19 条）あるいは期限後申告書（申告がなかった場合、同法 18 条）を提出するように促す行政指導や、更正（申告があった場合、同法 24 条）あるいは決定（申告がなかった場合、同法 25 条）の処分が考えられる。なお、A については、納付した所得税の額が多すぎる

ことになるため、納税者の側から、税務署長による減額更正を間接的に促すべく、更正の請求（同法 23 条）をすることが考えられる。

(イ) 判断に迷う場合

しかし、ここまで露骨な仮装行為が行われることは、それほど多くないであろう。同じように代償分割直後に第三者に譲渡されている場合であっても、相続人間での譲渡後の現金の動きが認められないときなど、ほとんどの場合には、それが真意とは異なる形式をとっているのか判断が付きにくい。



事例③E：形式（代償分割後の譲渡）

A が代償分割時の時価が 6000 万円の土地を、B が現金 3000 万円を相続により取得することになり、A が 1100 万円を代償金として B に支払うことになった。その後、A は、当該土地を 6000 万円で第三者に譲渡した。なお、被相続人の取得費は、1000 万円である。

これに基づいて、遺産分割時に A から B へと現金 1100 万円が移動している。

この場合においても、代償分割後に譲渡した方が、換価分割として譲渡する場合よりも譲渡所得として認識される部分が少なくなるから（図 34①・⑤参照）、税収は大きく減少する。遺産分割直後の譲渡はそれ自体、一般的に異常と評価しうる行為ではあるが、遺産分割後の譲渡が違法なわけではなく、また、その時期も代償債務者 B ではなく A に委ねられるから、B についてまで、真意を欠いていたと評価することは(ア)のような事実が認められない限り、容易ではない。

すなわち、代償金を受領した B の元でのキャッシュ・フローをみれば、代償金 1500 万円とした時に 4500 万円であるにもかかわらず、代償金を 1100 万円とすることで 4100 万円まで減ってしまう（図 36④・⑤参照）。それにもかかわらず、B が代償金の減額に応じたのは、相続人間で当初から第三者へと譲渡するつもりであったため、換価分割として譲渡する場合よりは多めのキャッシュ・フローを手に入れつつ（図 36①・⑤参照）、相続人間でのその後の差額調整を行わなくて済む程度に A と B のキャッシュ・フローが近くなるように（図 36⑤参照）、代償金の額を決める段階で調整したとも解することができる。しかし、遺産分割が、当事者間での均等相続を絶対の要求として

いないこと、代償金の減額は相続の際の A の負担を減少させるから、相続人間で、代償債務者の資力等の事情を考慮して代償金の額を決めることはまああることを踏まえれば、代償金の減額をもって代償金受領者の真意を判断することはできない。

また、代償債務者についても、代償分割直後の譲渡が違法ではないこと、分割後に事情が変化し譲渡せざるをえなくなることもあること、代償金を 1500 万円ではなく 1100 万円とすること（代償金の減額）は、代償債務者にとって負担軽減になるのであるから、キャッシュ・フローの増加は、代償分割時における負担軽減を図ったことに付随する結果にすぎないとも考えられることを踏まえれば、代償金 1100 万円負担直後の譲渡の事実のみをもって、代償債務者 A に、遺産分割の真意がなかったと判断することはできない。

租税回避行為が行われた場合に、課税庁が、個別の規定がない限り、これを否認することが許されないことは、本節 3.(2)ア【租税回避行為と節税および脱税】において確認した。結局は、事実認定の問題であるから、判断にあたっては、遺産分割に際して不動産の処分があった場合に、分割協議書の文言よりも実態を重視して個別に判断せざるを得ない⁽¹²²⁾。そのため、納税者による仮装行為があったと明確に認められる場合はともかく、通常の場合に、代償分割が無効であることを前提に課税庁が処分を行うことは困難であろう。

そうすると、立法によって対応することが考えられるが、個別的な否認規定は、明確な要件を示したものでなければ、納税者の予測可能性・法的安定性が阻害されてしまうから、できる限り具体的なものでなければならない。たとえば、相続開始時から○年以内の譲渡を代償分割ではなく換価分割によるものとして一律に否認するといった規定とすることが考えられるが、個別的な否認規定を設ける際は、それが、遺産分割にあたって、代償分割を回避したり、長期化させたりすることのないように注意を払う必要がある。すなわち、単純に、期間だけを基準としてしまうと、現物に代えて現金を受領することを望む（＝換価分割と代償分割いずれでも良い）相続人が、代償分割に協力したことにより、自分とは関係のない代償債務者の行為によって、後に、予定していない譲渡所得税を負担する結果となるから、むしろ、代償分割を回避したり、換価分割とみなされて譲渡所得税を負担する結果となるかもしれない一定の期間経過後にしか代償分割に応じなかったりといった傾向を生む可能性がある。そこで、代償債務者単独の行為によ

って善意の（＝事情を知らない）代償金受領者が不利益を被らないように、代償分割後一定期間内に譲渡がなされた場合には、その際の売買を原因とする所有権移転登記において、登記義務者であった者に対して、換価分割として算出した譲渡所得税を課す旨の文言を加えるなどの配慮が必要だと考える。これにより、代償債務者が遺産分割による譲渡を原因とする登記をしていた場合は、第三者への譲渡の際の登記義務者は、代償債務者のみであるから、譲渡所得税は、代償債務者が単独で負担することになる。このような取扱いによって、事情を知らない代償金受領者が不利益を被る可能性がなくなるため、期間を基準とする個別否認規定を設けたとしても、円滑な代償分割が阻害されるおそれはなくなる。なお、登記を考慮するような文言を加えたとしても、無条件で代償分割が換価分割であったとして否認されることになる一定期間内に、相続人らが相続財産を換価分割として譲渡することを希望する場合には、換価分割直前における登記簿上の所有者たる被相続人から、相続人への移転登記が必要であり、その結果、換価分割としての譲渡の際の登記義務者は相続人らということになるから、譲渡所得税は、相続人らがこれまでと同様に負担することになり⁽¹²³⁾、換価分割を遅滞させる原因とはなりえない。

第3節 本稿において示した解釈の影響

（東京高裁平成23年4月14日判決の検討）

ところで、試案は、代償分割が行われた際の代償金の取得費算入の問題だけでなく、所得税法60条1項によって、相続により取得した資産を譲渡した際の譲渡所得金額の計算において資産を引き続き所有していたものとみなされる取得者が直面している、自らが負担した代償金以外の費用の取得費算入の問題にも一定の解決策を示すものである。そこで、本節では、試案が、その他の費用の取得費該当性の判断に与える影響を検討する。

1. 弁護士費用の取得費該当性

（1）東京高裁平成23年4月14日判決

第3章第2節【増加益清算説の行方】において検討したゴルフ会員権の名義書換手数料の取得費該当性が問題となった最高裁平成17年2月1日判決（訟月52巻3号1034

頁)を受けて、課税庁は、贈与・相続の際に支払われる不動産登記費用・名義書換手数料などについて、取得費算入を認める取扱いに改めている⁽¹²⁴⁾。したがって、現在、相続によって取得した資産の譲渡の際の譲渡所得金額の計算においては、被相続人の取得費だけでなく、相続人において新たに負担した取得のための費用が取得費として総収入金額から控除できることについて争いはなくなっている。ところが、平成 17 年 2 月 1 日判決後においても、民法 909 条の遡及効を根拠として、遺産分割の際に支出した費用について取得費該当性を否定する取扱いは続いている。

そこで、相続人が相続により取得した土地を譲渡した際の譲渡所得金額の計算において、当該相続にかかる遺産分割の際に支出した弁護士報酬の一部の取得費該当性が問題となった事案を確認する。

東京高裁平成 23 年 4 月 14 日判決（判例集未搭載・TAINS：Z888-1581）

【事案の概要】

原告（控訴人）の亡母が、相続により取得した土地を売却したことによる分離長期譲渡所得の金額の計算上、当該相続にかかる遺産分割の際に支出した弁護士報酬の一部（以下、「本件報酬部分」という。）を取得費に算入して所得税の確定申告をしたところ、所轄税務署長が、亡母の相続人である控訴人に対して、当該費用は、相続の際、資産を取得するために通常必要と認められる支出ではないので、取得費に算入できないとして更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分をした。本件は、これらの処分を不服とする控訴人が、異議申立て、および、審査請求を経て、国を被告（被控訴人）として、その取消しを求める訴えを提起した事案である。

【争点】

亡母が遺産分割事件の代理人である弁護士に支払った本件報酬部分は、本件土地の譲渡所得の計算上、所得税法 33 条 3 項の「取得費」に当たるか。

【判旨：請求棄却・納税者 敗】

ア 所得税法 33 条 3 項、38 条 1 項の文理および譲渡所得課税の趣旨に照らせば、同法 60 条 1 項 1 号の本旨は、増加益に対する課税の繰延べにあると解され、また、「取得費のうちの『資産の取得に要した金額』は、被相続人と相続人の両者について、その不動産を取得したときにおける、〔1〕 **その不動産の客観的価格を構成すべき取得代金**

の額と、〔2〕その不動産を取得するための付随費用の額を合算すべきことになる（網掛けは筆者による。以下、判旨部分において同じ。）。このうち、相続人については、相続は被相続人の死亡という事実に基づいて何らの対価なくして財産の承継が生ずるものであるから、〔1〕は考えられず、相続により取得した不動産の所有権移転登記手続等をするために要する費用（登録免許税等）が、〔2〕の付随費用に当たるものである。本件においては、遺産分割に要する費用が、相続人の上記〔2〕の付随費用に当たるかどうか、問題となる。」

イ 「遺産分割は、共同相続人が、相続によって取得した共有に係る相続財産の分配をする行為であり、これによって個々の相続財産の帰属が定まり、相続の開始の時にさかのぼって、各相続人が遺産分割により定められた財産を相続により取得したものとなるのである（民法 909 条）。」

「このような法的性質に照らして考えると、遺産分割は、まず、これにより個々の資産の価値を変動させるものではなく、遺産分割に要した費用が当該資産の客観的価格を構成すべきものではないことが明らかである。そして、遺産分割は、資産の取得をするための行為ではないから、これに要した費用（例えば、遺産分割調停ないし同審判の申立手数料）は、資産を取得するための付随費用ということもできないといわざるを得ない（かっこ内省略）。」

ウ 「したがって、遺産分割の手続について弁護士に委任をした場合における弁護士報酬は、相続人が相続財産を取得するための付随費用には当たらないものというべきである（下線は筆者による。）。」

(2) 検討

ア 論理構成

第 3 章第 2 節【増加益清算説の行方】において確認したように、平成 17 年 2 月 1 日判決は、増加益清算説に立ちながらも、所得税法 60 条 1 項は、資産の取得者の譲渡所得の計算において、資産の取得者の保有期間にかかる増加益に移転者の資産の保有期間にかかる増加益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していないこと、そして、付随費用は、取得者の資産の保有期間にかかる増加益の計算において取得費として控除されるべき性質のものであることから、同法に基づく計算において取得費に該当するという論理構成をとるものであった。この判決を受けて、取得者固有の取得

費が認められるようになっている。

ところが、本事案において、東京高裁は、民法 909 条の分割の遡及効を根拠として、相続によって取得した資産は、相続の開始時から取得者がこれを有していたことになるのだから、遺産分割自体が資産の取得をするための行為ではないとして、これに要した費用の付随費用該当性ひいては取得費該当性を否定した。

イ 試案による帰結

もっとも、試案では、民法 909 条の分割の効力は、共同所有関係の消滅にまでは及ばない、すなわち、共同所有状態から、単独所有状態への変化があったことを否定する効果は認められない。そうすると、東京高裁のいうように、遺産分割を資産の取得をするための行為ではないと結論づけることはできない。所得税法 38 条 1 項は、「資産の取得に要した金額」が譲渡所得の金額の計算上控除する取得費であると定めるから、文言を文理解釈する限り、遺産分割を成立させ、対象となった相続財産を単独で取得するために必要となった費用である弁護士報酬は、「資産の取得に要した金額」である。したがって、最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決の論理においても、本事案における弁護士報酬の取得費該当性は認められると解すべきである。

なお、試案では、所得税法を解釈する限り譲渡益を譲渡所得として規定していると理解せざるをえないという前提に立つから、所得税法 60 条 1 項 1 号は、課税を繰り延べるものではなく、政策的配慮により、移転時までに第三者に譲渡していれば移転した者に課せられたはずの譲渡益にかかる所得税を取得者に負担させようとする特別の規定であることになる。したがって、この規定は、相続人の譲渡所得金額の計算において、被相続人の保有期間にかかる譲渡益と共同相続人の保有期間にかかる譲渡益に、資産の取得者の保有期間にかかる譲渡益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していないものと理解する。試案においては、被相続人の保有期間にかかる譲渡益の計算にあたって被相続人の取得費が、亡母の保有期間にかかる譲渡益の計算にあたって弁護士報酬が、取得費として控除できる。

2. 試案の影響

このようにしてみると、民法 909 条の分割の効力を共同所有状態の消滅にまでは及ばないことを前提とする試案は、最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決の論理においても、遺産分割の際に資産の取得者が負担した費用が取得費として控除される可能性を大きく広げるもの

であることが分かる。裁判所がこれまでの厳格な取扱い（被相続人の取得費以外の控除を認めないもの）から、より柔軟な取扱いにシフトしたことは評価できるが、今後はますます、増加益清算説からは説明ができない事態が生じてくると考える。

本章では、所得税法 60 条 1 項 1 号をどのように解釈すべきかを検討し、同規定は、課税を繰り延べるものではなく、政策的配慮により、移転時までに第三者に譲渡していれば移転した者に課せられたはずの譲渡益にかかる所得税を取得者に負担させようとする特別の規定であるから、相続人の譲渡所得金額の計算において、被相続人の保有期間にかかる譲渡益と共同相続人の保有期間にかかる譲渡益に、代償債務者の保有期間にかかる譲渡益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していないものというべきであるという解釈を示した。この試案によると、代償金は代償債務者の保有期間にかかる譲渡益を算出するにあたって控除すべき取得費であると解すべきであることになる。このような試案は、代償分割における代償金の取得費算入だけでなく、遺産分割に際して相続人が負担したその他の費用についても一定の解決策を示すと考えられる。

もっとも、試案は、所得税法を解釈する限り、同法は譲渡益を譲渡所得として規定しているとの前提に立たざるを得ないから、これまでと同様に代償金受領者への譲渡所得課税を否定しつつも、代償金の取得費算入を認めることができると理解する。遺産分割までに生じたキャピタル・ゲインの一部について譲渡所得税が課されない結果となるため、換価分割よりも代償分割への傾倒やこれを利用した租税回避行動が予想される。どのような対応をするにしても、それが、代償分割を回避したり、長期化させたりすることのないように、代償分割の遺産分割における重要な位置づけを踏まえることに留意しなければならない。

おわりに

現在の代償分割にかかる譲渡所得課税は、代償金の取得費算入を認めず、代償金部分にかかる譲渡所得税についての調整を相続人間に委ねる取扱いをするものであり、代償分割の位置づけから好ましいとはいえない。そこで、本稿では、所得税法を解釈し直すことにより、遺産分割時までに生じたキャピタル・ゲインの一部について相続人間で調整する必要がなくなるように、同法を運用することが可能なのではないかを検討した。

第 1 章では、代償分割は遺産分割の一方法であるから相続としての性質を有すること、遺産分割の基準について定める民法 906 条から現物分割の原則性が導かれるから、その現物分割をするために必要不可欠な方法である代償分割が重要な位置にあることを理解した。

相続人間でのキャピタル・ゲインの一部についての調整の必要性は、代償金受領者への譲渡所得課税の論点と代償金の取得費算入の論点について「セット」で否定する解釈によって引き起こされている。第 2 章では、この解釈が、譲渡所得を増加益と捉え、遺産分割によって遺産の価値が変動することがない以上、代償金の取得費算入は認められないという論理構成と、民法 909 条の効力により遺産分割がされると相続開始時までさかのぼって、相続人がその時点で遺産を取得したことになるから、他の相続人からの持分の譲渡を觀念することはできないという論理構成によって、説明できることを確認した。そこで、代償金の取得費算入を認めるための論理構成がないか検討したが、遺産分割の特殊な構造上、相続財産の包括的一定性を保つ必要があることを理由に、持分権の処分の自由を前提とする持分の有償譲渡説はとりえないという結論に至った。次に、我が国において、分割時の遺産は、相続開始時と同一のものとはいえない以上、遺産分割の遡及効によって、分割を受けた相続人の所有権と被相続人の所有権との直接の承継を想定することはできないから、民法 909 条の及ぶ範囲は、共同所有関係の消滅には及ばないと理解すべきことを確認した。このように同条を理解したとしても、代償金受領者への譲渡所得課税が否定されることへの影響はないが、同条を遺産分割時に支払った代償金が所得税法 38 条 1 項の「資産の取得に要した金額」には当たらないという結論を導く直接の根拠とはできず、代償金の取得費算入について肯定する余地があることになる。

もっとも、民法における法律関係は、それを税法において取り入れることによって、課税関係の整合性が図れるのかを検討した上で、取り入れることが可能か判断すべきである。そこで、第 3 章では、代償債務者への譲渡所得課税と代償金の取得費算入の論点を「セッ

ト」の関係にあるという理解は、増加益清算説から導かれるものであること、現行所得税法の文言を解釈する限り、同法は譲渡益を譲渡所得として定めていると理解せざるをえないから、上記 2 つの論点を「セット」として捉える必要がないこと、今日では判例にも、厳格な増加益清算説からの一定の乖離が見られること、そして、生保年金二重課税最高裁判決の趣旨からは、相続開始時まで生じたキャピタル・ゲインのうち相続税評価額に含まれる部分については所得税法 9 条 1 項 16 号によって非課税となりそうであるが、同法 60 条 1 項 1 号がある以上、非課税とする取扱いを受けられないことを確認した。

そこで、第 4 章において、民法 909 条の理解を前提に、所得税法 60 条 1 項 1 号の効力により代償債務者が対象となった相続財産を所有していたものとみなされる範囲は、相続開始前だけではなく共同所有期間にも及ぶこと、譲渡所得に対する課税は、譲渡益に担税力を認めて課税するものであるから、この規定は、課税を繰り延べるものではなく、政策的配慮により、移転時まで第三者に譲渡していれば移転した者に課せられたはずの譲渡益にかかる所得税を取得者に負担させようとする特別の規定であること、したがって、相続人の譲渡所得金額の計算において、被相続人の保有期間にかかる譲渡益と共同相続人の保有期間にかかる譲渡益に、代償債務者の保有期間にかかる譲渡益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していないものというべきであるから、代償金を代償債務者の保有期間にかかる譲渡益の計算における取得費として認めるべきであるとの解釈を示した。これにより、代償分割の際、キャピタル・ゲインの一部について相続人間で調整する必要がなくなる。また、代償金受領者が譲渡所得税を負担しない取扱いはそのままであるから、現物の代わりに現金を取得することを望む相続人にとって、これを代償金として取得した方が、持分の対価として取得した場合（換価分割）よりも、譲渡所得税の負担がない点で有利であることは変わらない。相続人間での調整の煩わしさから解放される試案は、現物を取得することを望む他の相続人の協力を得やすい状況を提供するから、換価分割から代償分割への傾倒が起こることが予想されるが、これは、代償分割の位置づけからは好ましい変化として受け入れるべきである。

試案は、代償分割における代償金の取得費算入だけでなく、受贈者、相続人らが負担したその他の費用の取得費算入問題についても一定の解決策を示すものである。取得費だけでなく、譲渡所得の趣旨に関する増加益清算説そのものへの態度を含めて、譲渡所得課税をめぐる今後の裁判例の動向には、十分な注意が必要であることが指摘されている今日において⁽¹²⁵⁾、試案が参考となることを期待しつつ、本稿を終了する。

-
- (1) 松原正明『判例先例 相続法Ⅱ(全訂版)』日本加除出版(2006年)213頁
 - (2) 糟谷忠男「家庭裁判所覚書・4・遺産分割事件の解決の方途」判タ 35 卷 7 号(1984年)40頁および松原正明,前掲書注(1)214頁参照。
 - (3) 窪田充見『家族法(初版)』有斐閣(2011年)495頁および松原正明,前掲書注(1)320頁参照。
 - (4) 土地、株式等の資産の価値の値上がり益を指す(金子 宏ほか[編]『法律学小事典(第4版)』有斐閣(2004年)190頁)。
 - (5) 注解・所得税法研究会[編]『注解・所得税法(5訂版)』大蔵財務協会(2011年)695頁
 - (6) 詳しくは第1章第3節において述べる。
 - (7) 渋谷雅弘「相続・贈与と譲渡所得課税」日本税務研究センター[編]『譲渡所得の課税』(2002年)149,150頁
 - (8) 詳しくは第1章第1節において述べる。
 - (9) このような問題は、代償分割について譲渡の性質は存在しないとする現在の解釈によって生ずるとして、代償金受領者に譲渡所得課税することにより解決できるという見解(島崎武夫「代償分割における課税問題についての一試論」税理 34 卷 10 号(1991年)257頁)や、むやみに代償金に課税せよと主張するわけではないとしつつも、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する見解(金子 宏「譲渡所得における『取得費』の意義—若干の裁判例を素材として—」『課税単位及び譲渡所得の研究(初版)』(1996年)282頁)等。
 - (10) 金子宏先生は、これらの論点は「セットの意味をもっている」という(金子 宏,前掲注(9)「譲渡所得における『取得費』の意義—若干の裁判例を素材として—」283頁)。
 - (11) 北野弘久[編]『現代税法講義(3訂版)』法律文化社(1999年)156頁
 - (12) 詳しくは第3章第1節において述べる。
 - (13) 詳しくは第4章第1節において述べる。
 - (14) 換価分割の方法による場合には、換価代金を取得したすべての相続人に対し、それぞれ、譲渡所得税が課せられるため。この場合に譲渡所得税がどのように課されているかについては、第1章第2節で詳細に述べる。
 - (15) 昭和22年12月22日法律第222号による民法大改正前の民法のこと。詳しくは、注(32)参照。
 - (16) 昭和22年12月22日法律第222号による民法大改正後の現行民法のこと。詳しくは、注(32)参照。
 - (17) 同順位の血族相続人の間では、相続分は均分とする民法900条4号が定める原則のこと。
 - (18) 谷口和平・久貴忠彦[編]『新版 注釈民法(27) 相続(2)(初版)』有斐閣(1989年)301,313頁および野田愛子『遺産分割の実証的研究』司法研修所(1962年)124頁参照。
 - (19) 野田愛子「遺産分割 審判において、遺産はどのように分割されるか」判タ 21 卷 11 号(1970年)210-213頁、野田愛子,前掲注(18)『遺産分割の実証的研究』127頁および富永忠祐[編]『不動産をめぐる相続の法務と税務』三協法規出版(2010年)115-125頁参照。
 - (20) 民法249条以下は、1個の物の共有を個人所有権に解体させるための規定である。
 - (21) なお、この遺産分割の方法に関しては、民法249条以下の共有の規定との関係が問題となるが、この問題については、第1章第1節2.【代償分割の位置づけ】において述べる。
 - (22) これまでの家事審判法規に代わる新法として、家事事件手続法および家事事件手続規則が公布され、いずれも平成25年1月1日に施行された。代償分割について定める家事事件手続規則195条は、家事審判規則109条の「家庭裁判所は、特別の事由があると認めるときは、遺産の分割の方法として、共同相続人の一人又は数人に他の共同相続人に対し債務を負担させて、現物をもつてする分割に代えることができる。」という条文を引き継ぐものである。
 - (23) 裁判(審判・判決)が上からの裁断的解決＝垂直的解決であるのに対し、調停は調停委員会の支援を受けながらも当事者同士が合意による解決を目指すという意味で、納得的解決＝水平的解決である(梶村太市『新家事調停の技法 家族法改正論議と家事事件手続法制定を踏まえて(初版)』日本加除出版(2012年)322頁)。
 - (24) 家事事件手続法194条1項は、家事審判法15条の4第1項を引き継ぐものである。
 - (25) 家事事件手続法194条2項は、家事審判規則108条の3を引き継ぐものである。
 - (26) 札幌高裁昭和43年2月15日決定(家月20巻8号52頁)
 - (27) 野田愛子,前掲注(18)『遺産分割の実証的研究』128頁および前掲注(19)「遺産分割・審判において、遺産はどのように分割されるか」212頁
 - (28) 野田愛子裁判官も、審判例において、どのような場合に現物分割がなされているかをみると、1筆の土地を各相続人で配分する方法による現物分割は少なく、各相続人が2筆の土地をそれぞれ取得

- する方法、相続人の一人が土地を取得し、その他の財産(預貯金)により調整する方法による現物分割と債務負担あるいは一部を共有とする組み合わせが多いと指摘している(野田愛子,前掲注(19)「遺産分割・審判において、遺産はどのように分割されるか」211頁)。
- (29) 田中恒郎「遺産分割の方法—現物分割・債務負担・換価分割」岡垣 學・野田愛子[編]『講座・実務家事審判法 3(第1版)』(1989年)208,209頁
- (30) 民法 898 条にいう「共有」は、249 条以下の共有と同じであると説く見解のこと。共有説については、代償分割にかかる譲渡所得課税を考察するために必要な範囲で、第 2 章において述べる。
- (31) 福島四朗「相続財産の共有の性質・遺産分割の方法」民商 33 巻 4 号(1956 年)111-113 頁参照。もっとも、福島教授は、相続を純個人主義的に把握し、各相続人の財産取得原因にすぎないと理解する立場においては、共有説こそその精神に適合するものとして、共有説に妥当性を見出しており、最高裁昭和 30 年 5 月 31 日判決を支持する。
- (32) 昭和 22 年 12 月 22 日法律第 222 号による民法大改正のこと。親族・相続両編は、戸主を中心とする封建的な家族制度を中心に規定されていたが、第 2 次世界大戦後、憲法の宣言する個人の平等と両性の本質的平等(憲法 24 条)の理想に従って、両編を根本的に改正する必要が生じたため、昭和 22 年改正法が公布され、翌 23 年から施行された(金子 宏ほか[編]前掲注(4)『法律学小事典』1150 頁)。
- (33) 民法 898 条にいう「共有」は、組合財産の所有関係(668 条・676 条)と同様に合有であると説く見解のこと。合有説についても、代償分割にかかる譲渡所得課税を考察するために必要な範囲で、第 2 章において述べる。
- (34) 佐藤義彦ほか『民法 V—親族・相続(第 3 版)』有斐閣(2005 年)141 頁参照。
- (35) 野田愛子「遺産分割と共有物分割」川井健ほか[編]『講座・現代家族法 第 5 巻(第 1 版)』日本評論社(1992 年)5,6 頁参照。
- (36) 野田愛子,前掲注(18)『遺産分割の実証的研究』126 頁参照。
- (37) 遠藤 浩ほか[編]『民法(2)物権(第 4 版)』有斐閣(1996 年)200 頁参照。
- (38) 民法 668 条(組合財産の共有)は、「各組合員の出資その他の組合財産は、総組合員の共有に属する。」と定める。
- (39) 民法 678 条 1 項(組合員の脱退)は、「組合契約で組合の存続期間を定めなかったとき、又はある組合員の終身の間組合が存続すべきことを定めたときは、各組合員は、いつでも脱退することができる。ただし、やむを得ない事由がある場合を除き、組合に不利な時期に脱退することができない。」と定める。
- (40) 遠藤 浩ほか[編],前掲書注(37)200 頁参照。
- (41) 有地亨教授は、民法 906 条の挙げる「これらの基準は、遺産分割の協議、調停、審判の際に配慮されるべき基準である(有地 亨『家族法概論(新版補訂版)』法律文化社(2005 年)434 頁)」といい、浦本寛雄教授も「この基準は、遺産分割の協議、調停、および、審判のすべての場合において基準とされなければならない(浦本寛雄『家族法(初版)』法律文化社(2000 年)283 頁)」という。また、窪田充見教授も「もちろん、民法 906 条は、審判分割だけではなく、協議分割に際しても適用される規定である(窪田充見,前掲書注(3)498 頁)」という。
- (42) 近代社会においては、個人はそれぞれ自由・平等であるとされているが、そのような個人を拘束し、権利義務関係を成り立たせるものは、それぞれの意思であるとする考え方(金子 宏ほか[編]前掲注(4)『法律学小事典』509 頁)。
- (43) 個人の契約関係は、契約当事者の自由な意思によって決定されるのであって、国家は干渉してはならないという近代私法の原則(金子 宏ほか[編]前掲注(4)『法律学小事典』284 頁)。
- (44) 無効・取消原因が認められる場合としては、錯誤・詐欺・脅迫などの事由があるときである(川井健ほか[編]『民法コンメンタール(23)相続 1 §882~959』ぎょうせい,1877 頁)。
- (45) 川井 健ほか[編]前掲書注(44)1877,1892 頁参照。
- (46) 川井 健ほか[編]前掲書注(44)1893-1899 頁、加藤一郎「相続法の改正(上)」ジュリ 721 号(1980 年)76 頁および森野俊彦「遺産分割の基準について」判タ 53 巻 28 号(2002 年)390-393 頁参照。
- (47) 昭和 55 年 5 月 17 日法律 51 号による改正のこと。
- (48) 梶村太市,前掲書注(23)283 頁参照。
- (49) 金子 宏ほか[編]『ケースブック租税法(第 3 版)』弘文堂(2011 年)580 頁参照。
- (50) 東京弁護士会[編]『法律家のための税法[民法編](新訂第 6 版)』第一法規(2010 年)337-339 頁、藤曲武美「代償分割・換価分割の接点と税務トラブル回避策」税理 45 巻 1 号(2002 年)194 頁、梅崎道夫

- 「代償分割をした場合の課税」税 56 卷 10 号(2001 年)186-188 頁、加藤良秋「代償分割において土地を代償財産とした場合の課税上の留意点」税理 40 卷 1 号(1997 年)182-187 頁および佐藤義行「遺産分割を巡る相続税法上と所得税法上の諸問題」税法学(1980 年) 5-7 頁参照。
- (51) 財産の価額は財産取得時の時価によることになっているが(相続税法 22 条)、その時価算定のための一定の算式が法定されている財産(相続税法 23-26 条)を除くものについては、財産評価基本通達の定めるところとされている。同通達 11 条によると、宅地の評価は、市街地的形態を形成する地域にあるものは路線価方式、その他は倍率方式によって行われるが、これらの方式によって算出される評価額は、現実の売買実例等を基礎とする時価よりかなり低いものである(清永敬次『税法(第 7 版)』ミネルヴァ書房(2007 年)171,172 頁)
- (52) 東京弁護士会[編],前掲注(50)『法律家のための税法[民法編]』340-342 頁、藤曲武美,前掲注(50)「代償分割・換価分割の接点と税務トラブル回避策」194 頁参照。
- (53) 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(所得税法 33 条 1 項)。
- (54) ここでは、現在、実務がどのように取り扱っているかについて確認するに留め、第 2 章においてその理由を含めて検討する。東京弁護士会[編],前掲注(50)『法律家のための税法[民法編]』339 頁、藤曲武美,前掲注(50)「代償分割・換価分割の接点と税務トラブル回避策」194 頁参照。
- (55) 詳しくは、第 2 章第 2 節 2.【持分の有償譲渡説】において述べる。
- (56) 東京弁護士会[編],前掲注(50)『法律家のための税法[民法編]』340,341 頁、藤曲武美,前掲注(50)「代償分割・換価分割の接点と税務トラブル回避策」194 頁および加藤良秋,前掲論文注(50)182-187 頁参照。
- (57) 注解・所得税法研究会[編],前掲書注(5)695 頁。なお、シャープ勧告の内容やその後のわが国の税制の変遷については、第 3 章第 1 節 1.【我が国の課税方式の変遷】において述べる。
- (58) 佐藤義行,前掲論文注(50)8 頁参照。
- (59) 最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決(訟月 14 卷 12 号 1442 頁)
- (60) 金子 宏,前掲注(9)「譲渡所得における『取得費』の意義—若干の裁判例を素材として—」281,282 頁
- (61) 金子 宏,前掲注(9)「譲渡所得における『取得費』の意義—若干の裁判例を素材として—」282,283 頁参照。なお、金子教授は、代償金受領者に対する譲渡所得課税を政策的に行わない場合であっても、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指摘している。
- (62) 佐藤義彦ほか,前掲書注(34)140,141 頁および佐藤義行,前掲論文注(50)3 頁参照。
- (63) 島崎武夫,前掲論文注(9)254 頁参照。
- (64) 注解・所得税法研究会[編],前掲書注(5)649 頁参照。
- (65) 佐藤義彦ほか,前掲書注(34)140,141 頁および谷口知平・久貴忠彦[編],前掲書注(18),142-148 頁参照。
- (66) 有地 亨,前掲注(41)『家族法概論』424,425 頁
- (67) 有地 亨「共同相続関係の法的構造(1)」民商 50 卷 6 号(1964 年)3-31 頁および「共同相続関係の法的構造(2)」民商 51 卷 1 号(1964 年)32-61 頁参照。
- (68) 遺産分割の遡及効は、共同相続人が遺産分割によって取得した財産について、相続開始の時から所有していたものと宣言する効力を伴うとする宣言主義の下で、遺産分割に認められる効力のこと。なお、遺産分割は、分割時に共同相続人が各遺産について有する持分の交換が相互に行われるとみる移転主義においては、遺産分割に認められる効力を移転の効力と理解する。(有地 亨,前掲注(41)『家族法概論』437 頁参照。)
- (69) 家庭裁判所における遺産分割事件の新受件数(調停および審判)は、発足以来、平成 6 年、7 年を除き、絶えず増加の傾向にある。遺産分割事件が長期化する理由としては、その対立構造が離婚事件などと異なって多面的であることなどから、当事者間の調整を図ることが困難で、調停における合意の成立が難しいということにある。デフレ経済下においても、相続債務が積極財産を超過する結果、相続債務の分担をめぐる争いが深刻化するなど、遺産分割紛争が増大する。(松原正明,前掲書注(1),213,214 頁)
- (70) 清永敬次,前掲書注(51)112,113 頁
- (71) 借用概念とは、他の法分野から借用している概念のことで、「配当」や「相続」がその例である。これに対して、固有概念とは、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念の

- ことである（金子 宏『租税法(17版)』弘文堂(2012年)112,113頁）。
- (72) 税法の領域においては、形式的な事柄にとらわれなくて、実質・実態に即して法の解釈・適用を行うべきであるという原則のこと（北野弘久[編],前掲書注(11)21頁）。
- (73) 北野弘久[編],前掲書注(11)27頁。なお、北野教授は、税法における独自性の主張は、課税権を有する議会の専管事項であるから、たとえば、民法上の「相続」以外のものを、税法において「相続」に含める必要があると考えるならば、議会は、税法においてそのための個別規定、つまり「みなし相続」の規定を設ければよいとし、そのような個別の規定がない限り、税法上の「相続」も民法上の「相続」と同じように解釈すべきであるという。
- (74) 三木義一「遺留分減殺請求と税—税法の立場から」犬伏由子ほか[編]『遺言と遺留分・第2巻・遺留分(第1版)』日本評論社(2003年)317頁
- (75) 二宮周平「遺留分減殺請求と税—民法の立場から」犬伏由子ほか[編]『遺言と遺留分・第2巻・遺留分(第1版)』日本評論社(2003年)321頁
- (76) 金子 宏,前掲注(9)「譲渡所得における『取得費』の意義—若干の裁判例を素材として—」283頁
- (77) 第1章第3節3.【論点整理】参照。
- (78) 金子 宏「総説—譲渡所得の意義と範囲—」日本税務研究センター[編]『譲渡所得の課税』日本税務研究センター(2002年)3,4頁参照。
- (79) 金子宏教授は、これらの批判を、①キャピタル・ゲインは所得ではないという批判、②キャピタル・ゲインは物価上昇に伴うペーパー・インカムにすぎないという批判、③キャピタル・ゲインに対する課税は資産を所有者の手に封じ込める効果（ロック・イン効果）をもち、資産の流通、ひいては国民経済の発展を妨げるという批判の3つに大別することができるという（金子 宏,前掲注(78)「総説—譲渡所得の意義と範囲—」3頁）。
- (80) 渋谷雅弘,前掲論文注(7)146-151頁参照。
- (81) 第1章第3節【問題の所在】参照。
- (82) 渋谷雅弘教授は、我が国において、財産評価にあたり、潜在的キャピタル・ゲインに対する租税債務の存在が考慮されていないことについて、「財産評価のあり方としては疑問の余地があるが、相続税法14条が確実な債務のみを債務控除の対象としている趣旨からして、やむを得ない解釈であると思われる（渋谷雅弘,前掲論文注(7)164頁）。」という。
- (83) もっとも、これから相続・贈与が起こると予想される時点においては、ロック・イン効果が極めて強く働くことになる（渋谷雅弘,前掲論文注(7)151頁）。
- (84) 渋谷雅弘,前掲論文注(7)150頁
- (85) 武田昌輔[監]『DHC コンメンタール所得税法』第一法規,4293-4295頁および渋谷雅弘,前掲論文注(7)152頁参照。
- (86) 金子 宏ほか[編]頁前掲注(4)『法律学小事典』531頁
- (87) シャウブ勧告序文によれば、税制使節団の主要な目的は、日本における恒久的な租税制度の構図を画くことにあった。そのために、彼らは、「商工業者および相当な資産を持っているすべての納税者が記帳を励行し、公平ということに関するかなり複雑な問題について慎重に論証することによって得られる近代的な制度を勧告すること」を目指したという。したがって、彼らは、「ワン・セットの租税制度」を勧告するのであって、重要な勧告事項の一部が採用されないとすれば、他の部分は、その結果価値を減じたり、場合によっては有害なものとさえなったりすると指摘している。（シャウブ税制研究会[編]福田幸弘[監]『シャウブの税制勧告』霞出版社(1985年)3,4頁）
- (88) シャウブ税制研究会[編]福田幸弘[監]前掲書注(87)311頁。なお、シャウブ勧告は、被相続人が納付すべき他の所得税と同様に、未実現のキャピタル・ゲインを被相続人の所得に算入して算出した税額を控除した上で、相続税が算出されることは当然であるという。
- (89) 所得税の課税年度は1年である（所得税法23-35条参照。）
- (90) シャウブ税制研究会[編]福田幸弘[監]前掲書注(87)311,312頁
- (91) 注解・所得税法研究会[編],前掲書注(5)656頁
- (92) 武田昌輔[監],前掲書注(85)4313頁
- (93) 北野弘久[編],前掲書注(11)156頁
- (94) 竹下重人「譲渡所得課税の二、三の問題点」シュト100号(1970年)109,110頁
- (95) 北野弘久[編],前掲書注(11)142頁(小山廣和・中村芳昭[執筆])
- (96) 北野弘久[編],前掲書注(11)156,157頁(小山廣和・中村芳昭[執筆])
- (97) キャピタル・ゲインが課税所得の範囲から除外されていたのは、我が国の所得税法が、戦後間もな

くの時期まで、いわゆる所得源泉説的所得概念（利子・配当・賃金などのように反復的または継続的な収入だけを所得と観念し、譲渡所得のような一時的・偶発的な利得をその範囲から除外する考え方）を採っていたからである。第2次世界大戦後は、包括的所得概念の考え方（所得を包括的に構成し、一定期間の間に人の担税力を増加させるすべての経済価値の取得を所得と観念する考え方）が強くなっている。（注解・所得税法研究会[編],前掲書注(5)212,213頁および金子 宏ほか[編]前掲注(4)『法律学小事典』641頁参照。）

- (98) 竹下重人「32 事件・譲渡所得(2)——慰謝料及び財産分与——最高裁昭和 50 年 5 月 27 日判決（民集 29 卷 5 号 641 頁）」金子 宏ほか[編]『租税判例百選(第 3 版)』有斐閣(1992 年)66 頁。なお、租税法律主義とは、近代税法の基本原則の一つで、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づき、法律に従って行われなければならないことを意味する原則のことである（金子 宏ほか[編]前掲注(4)『法律学小事典』770 頁）
- (99) 佐藤英明『スタンダード所得税法(補正 2 版)』弘文堂(2011 年)136 頁参照。
- (100) 最高裁判所第 3 小法廷「最高裁判所第 3 小法廷平成 13 年(行ヒ)第 276 号、所得税更正処分取消請求事件」判タ 56 卷 15 号(2005 年)151 頁
- (101) 佐藤英明,前掲書注(99)136 頁
- (102) 古田孝夫「時の判例・最高裁平成 22 年 7 月 6 日第三小法廷判決」ジュリ 1423 号(2011 年)103 頁
- (103) 第 3 章第 3 節 1.(2)において検討する平成 23 年 12 月 2 日裁決（裁決事例集 85 卷 58 頁）の事案のこと。本事案は、現在、地裁に係属中である。
- (104) 三木義一「最高裁年金二重課税判決の論理と課題」税通 65 卷 10 号(2010 年)21,22 頁参照。
- (105) 最高裁判決研究会,「最高裁判決研究会報告書〜『生保年金』最高裁判決の射程及び関連する論点について」
http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/11/24/22zen8kai6.pdf
(2013 年 1 月 28 日閲覧)
- (106) 三木義一,前掲注(104)「最高裁年金二重課税判決の論理と課題」22 頁
- (107) 大石篤史「生保年金二重課税・最高裁判決の意義と課題」ジュリ 1410 号(2010 年)10 頁
- (108) 武田昌輔[監],前掲書注(85)3371 頁
- (109) 藤田良一「代償分割により負担した債務と遺産の取得費」税務事例 9 卷 11 号(1977 年)51 頁
- (110) 大崎満「租税判例研究—297—代償分割における代償金等を譲渡所得の取得費に算入することの可否〔最高裁判決平成 6.9.13〕」ジュリ 1084 号(1996 年)118 頁
- (111) 佐藤義行,前掲論文注(50)11 頁
- (112) 会計検査院「租税特別措置（相続財産に係る譲渡所得の課税の特例）の適用状況等について（財務大臣宛て）」http://www.jbaudit.go.jp/report/new/summary23/pdf/fy23_3436_12.pdf（2013 年 1 月 28 日閲覧）
- (113) 会計検査院,前掲意見書注(112)
- (114) 北野弘久[編],前掲書注(11)156,157 頁(小山廣和・中村芳昭[執筆])参照。
- (115) 第 3 章第 2 節において検討したゴルフ会員権の名義書換手数料の取得費該当性が問題となった事案においても、下級審は、「その者」とは贈与者と解釈している。
- (116) 遺産分割前に、共同相続人が法定相続分による所有権移転の登記をしていた場合（民法 252 条ただし書）のその費用などが想定できる。
- (117) 事例①A・B における具体的相続分は $\frac{1}{2}$ である。そうすると、遺産分割時の時価を基準として代償金を 1500 万円としたこれらの事例においては、A と B に課される相続税も等しくなるから（相続税法基本通達 11 の 2-10 参照。）、A と B のキャッシュ・フローを比較する場合に影響を与えないため、考慮に入れなかった。
- (118) 事例①C は、代償金を 1100 万円に調整しているから、A の相続税の課税価格はその分増加し、B の相続税の課税価格はその分減少する。しかし、相続税評価額の合計が 7200 万円の本事例において、基礎控除額 7000 万円を控除した残額部分にかかる相続税は、A と B あわせて、最高 20 万円であるから、A と B のキャッシュ・フローを比較する場合に大きな影響を与えないため、考慮に入れなかった。
- (119) 渋谷雅弘,前掲論文注(7)149,150 頁
- (120) 北野弘久[編],前掲書注(11)21-25 頁参照。
- (121) 租税回避行為は、広義には立法過程、行政過程、裁判過程、経済過程を通じておよそ租税負担を回避軽減する一切の行為の意味でとらえられなければならないが、税法解釈学において租税回避行為

は、非常に特殊な意味で捉えられるのが通例である（北野弘久[編],前掲書注(11)23 頁）。

- (122) 判例も、遺産分割直後に相続財産の譲渡がなされ、それが代償分割後の譲渡と換価分割としての譲渡のいずれであったのかの認定をめぐって争いとなった事案において、実態を重視している（最高裁平成 5 年 4 月 6 日判決（税資 195 巻 1 頁））。
- (123) もっとも、登記義務者をもって、譲渡所得税の負担先とするならば、換価分割に際して、便宜的に特定の相続人名義とした場合に問題となる。しかし、このような方法によったとしても譲渡所得税が課されていないのは、相続人らの便宜を図るためであるから、代償分割が否認される一定期間内の譲渡において、若干の不便が生じても仕方がないことだと考える。
- (124) 税務署「贈与・相続により取得した資産を譲渡した場合の譲渡所得の取得費について」
<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h17/3007/01.pdf>（2013 年 1 月 28 日閲覧）
- (125) 佐藤英明,前掲書注(99)136 頁