

『岡山商大論叢』（岡山商科大学）

第50巻第2号 2014年11月

Journal of OKAYAMA SHOKA UNIVERSITY

Vol.50 No.2 November 2014

《論 説》

代償分割における代償金の取得費該当性 ～租税法と私法の適用関係から～（1）

加藤友佳

Relation between compensatory payment amount in legacy division and Capital Gains
～ Tax law and Private law ～（1）

Yuka Katoh

はじめに

遺産分割の方法が多様化、複雑化している今日において、被相続人の遺言による分割形態の指定等から、相続人間での遺産分割に係る争いが数多く生じている。平成25年には、これまで合憲とされてきた非嫡出子の相続分を嫡出子の2分の1と定めた規定を違憲とする歴史的決定が下された（以下、平成25年決定とする）¹。この決定は、民法900条第4条但書きの合

1 最高裁大法廷平成25年9月4日決定、歳時1587号1頁、金判1425号18頁、金判1429号10頁、金法1978号37頁、判タ1393号64頁。

上記平成25年決定までは、最高裁大法廷平成7年7月5日決定によって以下のように判示され、嫡出子と非嫡出子の法定相続分に係る取り扱いが合憲とされてきた。「本件規定の立法理由は、法律上の配偶者との間に出生した嫡出子の立場を尊重するとともに、他方、被相続人の子である非嫡出子の立場にも配慮して、非嫡出子に

憲性に係るものであるが、遺産分割に係る争いはその分割方法のみではなく、分割後の課税関係にも効果を有するため、同決定の影響力は民法のみに留まるところではない²。これは平成25年決定をうけて、国税庁が相続税額の計算についての取扱いを表明していることから明らかである³。

この相続分の規定のように、密接な関係にある相続と租税法の議論の代表例としては、代償分割における代償金および遺留分減殺請求における価額弁償金の課税関係があり、本稿では特に代償分割をとりあげる。この問題を検討するにあたっては、まず民法に規定している遺産分割の効果と、その遺産分割の効果に基づき適用される相続税法の規定、さらに相続財産を譲渡する場合に係る所得税法の規定の法的性質や適用関係を考察しなければならない。

そもそも相続税は、日露戦争の戦費の調達のため、明治38年に導入された。相続税の根拠についてはさまざまな学説があるが、戦後の学説として井藤半彌名誉教授は相続税の根拠を（1）利益説、（2）国家共同相続権説、（3）社会政策説、（4）不労利益説、（5）負担能力説、（6）課税技術説

嫡出子の二分の一の法定相続分を認めることにより、非嫡出子を保護しようとしたものであり、法律婚の尊重と非嫡出子の保護の調整を図ったものと解される。……現行民法は法律婚主義を採用しているのであるから、右のような本件規定の立法理由にも合理的な根拠があるというべきであり、本件規定が非嫡出子の法定相続分を嫡出子の二分の一としたことが、右立法理由との関連において著しく不合理であり、立法府に与えられた合理的な裁量判断の限界を超えたものということとはできないのであって、本件規定は、合理的理由のない差別とはいえず、憲法一四条一項に反するものとはいえない。」（最高裁大法廷平成7年7月5日決定、民集第49巻7号1789頁。同決定には「差別が憲法一四条一項の許容する合理的なものであるといえるかどうかは、単なる合理性の存否によって判断されるべきではなく、立法目的自体の合理性及びその手段との実質的関連性についてより強い合理性の存否が検討されるべきである」として5名の裁判官の反対意見も示されている。）

- 2 上記平成25年決定においては、その影響力を鑑み、法的安定性を考慮したうえで遡及効には、「既に関係者間において裁判、合意等により確定的なものとなったといえる法律関係までも現時点で覆すことは相当ではないが、関係者間の法律関係がそのような段階に至っていない事案であれば、本決定により違憲無効とされた本件規定の適用を排除した上で法律関係を確定的なものとするのが相当であるといえる。」と判示し、その効力に制限を加えている。
- 3 国税庁、「相続税法における民法900条第4条ただし書前段の取扱いについて（平成25年9月4日付最高裁判所の決定を受けた対応）」。

とに分類している。相続税の課税根拠についてはさまざまな文献があるが、これによってすべて分類することができるだろう⁴。

世界的にみると相続税制度の仕組みは、大きく遺産税方式と遺産取得税方式とに分けることができ、アメリカやイギリスは遺産税方式を、ドイツ、フランスは遺産取得税方式を採用している。遺産税方式とは、被相続人の遺産を対象に課税し、他方の遺産取得税方式は遺産を取得した者の取得財産を対象とするという課税方式である。我が国の相続税制は、旧憲法における民法上の家族制度に応じた家督相続が存在していたことから、その創設時からシャウブ税制前まで遺産税方式を採用していた。昭和22年の憲法改正により家督相続が廃止された後も遺産税方式は継続されたが、昭和25年のシャウブ勧告に基づく税制改正により遺産取得税方式へと変更となった⁵。しかし、仮装分割や虚偽申告が後を絶たず、相続税の課税の公平性を維持することが難しくなったため、昭和33年に遺産取得税方式の建前を維持しつつ、全ての相続人が納める相続税の総額を、(1) 遺産の総額、(2) 法定相続人の数、(3) その法定相続分という客観的な計数によって決定する方式である、法定相続分課税方式が新たに導入された⁶。この方式によれば、均等に分割した場合も単独で相続した場合も相続税総額が変わらないため、遺産取得税方式を採用していた際に生じていた課税上の不公平の問題が解消されることから、同方式は現行の相続税法においても採用されている。

一方所得税は、財政需要の増大に対応して新しい財源を確保するとともに、従来の国税収入において地租と酒税の比重が圧倒的に大きかったため、税負担の不公平が生じていた点を是正して、すべての階級と職業を通じて公平に課税するという目的の下、明治20年に採用された。その後昭和22年

4 井藤半彌『財政学総論』(千倉書房、1962年)260頁。相続税の変遷については、大村巍「相続税の誕生(上)」税理18巻11号177頁、佐藤進「相続税の根拠とあり方」税研9巻52号3頁がある。

5 北野弘久『コンメンタール相続税法』(勁草書房、1974年)1頁。

6 吉田富士雄『相続税法』(税務経理協会、1969年)21頁。

には憲法改正に伴い、分類所得税と総合所得税の両建てから総合所得税への統一、課税単位の世帯単位主義から個人単位主義への移行が行われると同時に、課税所得の範囲には一時的な所得も含まれることとなった。そして、昭和25年のシャープ勧告により課税範囲がさらに広がり、キャピタル・ゲイン課税および基礎控除の充実化が図られた。さらに、昭和62年、63年の改正では税率を15段階から5段階にし、さらに最高税率も7割から5割に引き下げられた⁷。

本稿では、このように異なる目的から創設された後に、時代背景によって様々な変容を重ね、現行制度に至っている相続税法、所得税法の両法に係る問題である、代償分割における代償金の相続税と譲渡所得税に係る取得費の課税関係について、その前提となる民法の法律効果および租税法分野における適用関係とともに検討していく。

7 所得税の沿革については、水野忠恒『租税法 [第5版]』（有斐閣、2011年）を参考とした。

第1章 私法における遺産分割の効果

1. 相続と租税

代償分割における代償金の課税関係については、所得税基本通達38-7(代償分割に係る資産の取得費)において「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。」と規定されている。しかし、現実問題として代償分割における代償金の取得費性を争う訴訟は数多く存在する。その原因としては、代償金の問題を整理するうえで、民法・所得税法・相続税法という性格の異なる法律がそれぞれ深くかかわっていることにあるといえる。相続税法に規定されている相続人(民法第5編第2章)、法定相続分(民法900条)等はいずれも民法からの借用概念であり、さらに相続税額の計算にかかる相続税の総額(相続税法16条)や、未分割遺産に対する課税(同法55条)についても民法の規定を基盤としているのである。このように、相続税法における課税要件規定は、私法において形成された法律関係を基礎として構成されているため、相続税法にかかる議論は、相続法と相続税法の交錯、つまりは私法と公法の交錯の議論に帰結するものである⁸。

この両法の交錯については、相続税法の基盤を形成している私法上の法的効果が、公法上も無条件に適用されるわけではなく、その適用範囲が条文によって異なる場合もある⁹。その代表例には相続財産についての規定があり、民法896条では相続財産について、「相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する。ただし、被相続人の

8 前掲、注)7、628頁。

9 我が国における私法と公法、特に租税法についての議論は、1950年頃から田中勝次郎博士、中川一郎博士によるドイツ租税法の紹介とともに、借用概念を中心に展開されていった。「租税法と私法」論については、水野忠恒『所得税の制度と理論—「租税法と私法」論の再検討—』(有斐閣、2006年)において、ドイツの理論が紹介されている。

一身に専属したものは、この限りでない。」と定めているが、相続税法では、本来の相続財産のほかに、同法3条に定める財産についても、相続若しくは遺贈により取得したものとみなす旨が規定されている。このみなし相続財産は、民法が相続財産として規定する被相続人に帰属していた財産ではないが、実質的に相続を原因として相続人や受遺者が取得するものであるため、相続・遺贈と同様に課税されるものとして、生命保険金や死亡退職金等が掲げられている¹⁰。

代償分割における代償金の譲渡所得に係る取得費算入の問題については、私法と公法の関係だけではなく、さらに、公法である租税法の中でも相続税法と所得税法という目的の異なった2つの租税法が交錯するため、法律関係、課税関係ともに複雑となっているといえよう。代償金の課税関係について最高裁判所による判決が出ているにもかかわらず、今日においてもこの事案に係る訴訟が後を絶たない状況となっている原因はこの点にあると思われる。

したがって、以下ではまず、私法における遺産分割、相続財産の所有、そして相続と遡及効についての法的効果や、議論について、学説および判例を中心に整理していく。

2. 遺産分割の種類

相続人が1人である場合には相続財産の分割について問題が生じることはないが、相続人が複数いる場合には、相続開始から各々の相続分の決定まで長期間にわたることが多い。したがって、具体的な分割方法が決定するまでの間、相続財産は共同相続人の共有となる。この「共有」の法的性質について詳しくは後述するが、相続財産の共同相続人による共同所有の状態を解消するためには遺産分割が必要となり、分割すべき遺産の範囲と、相続人が確定すると、相続分に応じて遺産分割を行うことができる。

¹⁰ 前掲、注) 7、641頁。

遺産の分割方法には、協議分割（民法907条1項）、家庭裁判所による分割（同法907条2項、家事審判法9条1項乙類10号）、指定分割（民法908条）の3つの方法がある。協議分割による遺産分割の方法については、私的自治の原則から、様々な分割方法が考えられる。また、家庭裁判所による分割の方法としては、（1）1つ1つの財産ごとに取得者をきめる現物分割、（2）遺産をすべて換金し、相続人に金銭で分配する換価分割（価額分割）、（3）特定の相続人が財産を相続する代わりに、他の相続人に金銭などを支払う代償分割などがあげられるが、現物分割によることを原則とし¹¹、換価分割については「必要がある」こと（家事事件手続法194条）、代償分割については「特別の事由がある」こと（同195条）を要件として、両者を二次的な遺産分割の方法として採用することを認めている。

3. 分割前における遺産の所有

（1）民法898条「共有」の意義

民法898条では、「相続人が数人あるときは、相続財産は、その共有に属する。」と規定しており、同法899条では「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。」と規定している。この規定は遺産分割前における共同相続人相互間、及び、共同相続人と相続財産の法律関係を定めたものであり¹²、ここに明記されている「共有」の法的性質についての学説は、ローマ法以来ドイツ普通法およびフランス民法の採用する共有説と、ゲルマン法以来多数のドイツ特別法に維持され、プロイセン民法および現行ドイツ民法に採用される合有説とに分かれている¹³。

共有説は、共同相続人が遺産に属する個々の財産につき持分を有し、これを自由に処分することができるという見解であり、個々の財産が債権・

11 最高裁判所第三小法廷昭和30年5月31日判決、最高裁判所民事判例集9巻6号793頁、家庭裁判月報7巻6号42頁。

12 谷口知平=久貴忠彦編『新版注釈民法（27）相続（2）』〔宮井忠生=佐藤義彦執筆〕（有斐閣、1989年）137頁。

13 中川善之助『注解相続法〔第7版〕』（法文社、1955年）101頁。

債務である場合には、それが金銭債権のような可分的なものであるならば、当然に共同相続人間で相続分に応じた分割がされるというものである¹⁴。立法者である梅謙次郎博士によれば、「尚ホコノ共有ニ付テハ分割ニ関スル事項ヲ除ク外総テ共有ノ一般ノ規定ヲ適用スヘキモノトス」とあることから¹⁵、民法物権編にいう通常の共有（共有説）が意図されていたようである。

これに対して合有説は、遺産の共同所有とは遺産の分割を適正に行うという目的の下統合されている形態であるとしたうえで、遺産分割は一種の目的財団であり組合財産に類似することから、持分処分は禁止される、即ち分割完了前の持分の処分は認容しえないと説いている¹⁶。この合有説の根拠としては、同法909条に「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。」と規定されていることがあげられる。また、来栖三郎名誉教授は「遺産の共有は共同相続人の確定的な承継でなく、過渡的な仮の承継で、被相続人に代って清算と遺産の分割（その分割は、遺産に属する個々の財産が現物分割されるわけではなく、一人は不動産、一人は動産、一人は現金と分割することもありうる）を行うことを目的とするから、個々の財産について各共同相続人が物権的持分を持つ普通の共有と解するよりも、合有と解する方が遺産の共有にふさわしいであろう。」と述べて、合有説を主張している¹⁷。

上記のように、立法者が共有説を意図していたにもかかわらず、学説においては合有説が通説となる程にまで至ったが、戦後の民法改正に伴って、それまで合有説の最も有力な根拠であった同法909条に但書が加わることにより、学説は新たな動きをみせた。

14 我妻榮＝有泉亨＝遠藤浩＝川井健『民法3 親族法・相続法（第3版）』（勁草書房、2013年）283頁。

15 梅謙次郎『民法要義五 相続編』（有斐閣、1984年）112頁。

16 前掲、注）14、284頁。

17 来栖三郎「共同相続財産について（一）～（四）完 一特に合有論の批判を兼ねて一」『来栖三郎著作集Ⅲ 家族法判例評釈〔親族・相続〕』（信山社、2004年）264頁。

この但書きの新設は、第三者に対する関係において相続人における個々の持分の処分が有効であることを前提としており、これが遡及効によっても害されないことを規定したものとすると、合有説は持分処分に関する限り論理的にも破綻をきたし、第三者の地位を保護するために強いて合有説を主張する実益もうすれるとされる¹⁸。これまで合有説の根拠法であった同法909条が、その但書きの新設によって共同相続関係を共有的に法律構成する有力な根拠となったのである¹⁹。

しかし、この共有説を採用した場合には、相続債権者がその本来の一般担保たる相続財産を失う可能性があるために、相続財産が各共同相続人個人の意思のみに基づいて処分されることが問題視されている²⁰。合有説の今日的意味としては、個別財産制度に基づく自由な相続財産の処分の重要性を認識しつつも、それにもまして債権者の保護が重視されなければならず、そのための法律構成としての遺産合有があるとされる²¹。

さらに、同法909条但書による新たな動きとして、民法上の共同相続財産の状態は、伝統的議論の共有、合有のいずれとも完全には一致せず、いわばその中間的なものであるとする見解も存在する。これは、共同相続財産の性質にかかる共有・合有論争には実益がなく、遺産分割前の各共同相続人が遺産につきどのような権利をもつと解すべきかが重要であるとする見解である²²。

(2) 判例

このような動きをみせる学説に対し、大阪高裁昭和32年7月12日判決²³では「民法第八百九十八条は『相続人が数人あるときは、相続財産は、そ

18 松倉耕作「共同相続財産の『共有論』と債務責任」ジュリスト増刊民法の争点I 241頁。

19 中川善之助編『注釈相続法(上)』〔山中康雄執筆〕(有斐閣、1954年)146頁。

20 川島武宜『民法(三)』(有斐閣、1951年)157頁。

21 泉久雄『相続法論集』(信山社、1991年)114頁。

22 鈴木祿弥『相続法講義(改訂版)』(創文社、1996年)209頁。

23 大阪高等裁判所昭和32年7月12日判決、下級裁判所民事裁判例集8巻7号1256頁。

の共有に属する』と規定し、通常の『共有』なる文字を用いているが、相続の性質からすれば分割前における遺産の共有は、共同相続人が相続財産全体の上に各自の持分に応じて権利義務を有するいわゆる『合有』の意味に解するのが相当であり、このことは相続債務についてもまた同様である。」と判示している。また、福井地裁昭和35年11月7日判決²⁴においても、「(他の共同相続人が) 相続放棄をした形跡もなく、また、右建物が遺産の分割により被告Xの単独所有に帰したとも認められない本件においては、本件建物は、右両名の合有に属すべきものといわねばならない。」として、両判決とも合有説を採用している。

これに対して、大審院大正9年12月22日判決²⁵では、「遺産相続人数人アル場合ニ於テ、其相続財産中ニ金銭債権存スルトキハ、其債権ハ法律上当然分割セラレ、各遺産相続人カ平等ノ割合ニ応シテ権利ヲ有スルコト、民法第四百二十七条ノ法意ニ徴シ洵ニ明白ナリ」と述べられており、また、最高裁昭和29年4月8日判決²⁶では「相続人数人ある場合において、その相続財産中に金銭その他の可分債権あるときは、その債権は法律上当然分割され各共同相続人がその相続分に応じて権利を承継するものと解するを相当とする」と判示されている。さらに、最高裁昭和30年5月31日判決²⁷においても、「相続財産の共有（民法八九八条、旧法一〇〇二条）は、民法改正の前後を通じ、民法二四九条以下に規定する『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。」と判示されており、最高裁判決では一貫して共有説を採用している。このことから、判例における共有説採用の立場は確立されているといえるだろう²⁸。

24 福井地方裁判所昭和35年11月7日判決、下級裁判所民事裁判例集11巻11号2387頁。

25 大審院大正9年12月22日判決、大審院民事判決録26輯2062頁。

26 最高裁判所第一小法廷昭和29年4月8日判決、最高裁判所民事判例集8巻4号819頁、最高裁判所裁判集民事13号531頁。

27 最高裁判所第三小法廷昭和30年5月31日判決、最高裁判所民事判例集9巻6号793頁、家庭裁判月報7巻6号42頁。

28 同じく、共有説を説いている判決として、最高裁判所第二小法廷昭和52年9月19日判決（家庭裁判月報30巻2号110頁、判例時報868号29頁、金融法務事情842号30頁、金融・商事判例536号9頁、最高裁判所裁判集民事121号247頁）がある。

4. 民法909条における遡及効

このように、民法の共有の意義においては、一貫して共有説を採用している判例に対して、学説は民法898条（旧1002条）創設時、909条但書新設時と、その条文の変遷とともに、合有説と共有説の間で解釈や論拠にそれぞれ動きをみせてきた。特に、同法898条の遺産の共有の性質にも係わっていた同法909条の遡及効の存在は、代償分割における代償金の譲渡所得にかかる取得費算入の可否についても、強い関連性を有している。

同条による遡及効の適用は、共同相続人が現物で相続財産を取得した場合に限られている。そのため、相続財産を売却してしまっている換価分割については遡及効が適用されない。その一方で、代償分割の場合には相続財産を取得した共同相続人には遡及効の適用があるが、代償金取得者には遡及効が適用されないこととなる²⁹。代償金取得者に遡及効が適用されないということは、つまり民法上代償金取得者は取得した代償金に相当する持分権を被相続人から直接取得（相続）したということにはならず、代償金交付者から持分を対価として取得したという法律構成となるはずである。しかし、相続税基本通達11の2-9ではこれを被相続人から直接相続したものと擬制し、代償金を相続税の課税価格に含まれるものと定めている。同通達の規定により、代償分割における代償金交付者、代償金取得者には遡及効との関連性が生じるため、以下では民法909条と同条但書、そして同法898条における共有説、合有説との関係について言及する。

上述したように、同法909条では「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。」と定めているが、これは明治民法1012条を踏襲したもので、その後昭和22年の改正によって「第三者の権利を害することができない」という但書が加わり、現行の条文の形となった³⁰。遺産分割によって、相続財産の共同相続人による共同所有関係は解消され、個々の所有となった相続財産は、この遡及効によって相続開始の時からそれぞ

29 中川淳『相続法逐条解説（上巻）』（日本加除出版株式会社、1985年）335頁。

30 前掲、注）29、334頁。

れの持分を被相続人から相続したことになるのである。

遡及効の効力については、ゲルマン法のように同法909条本文の遡及効を認める立場を認定的効力または、宣言主義といい、ローマ法のように遡及効を認めない立場を創設的効力または、移転（付与）主義というのが³¹、明治民法下では宣言主義を採用していた。したがって、明治民法1012条のもとでは、相続開始から具体的な遺産分割までの間に行われた権利の移転は、遺産分割の結果存在しないものとされてしまい、第三者の権利を害することとなりうる。これに対して、民法909条但書は、そのような第三者を保護するための、遺産分割における遡及効の例外的規定であるとされている。この点において、そもそも同条本文に移転主義が採用されているとした場合には、このような例外的規定などと考える必要はない。しかし、現行法においても旧法と同様に宣言主義が採用されている背景には、遺産分割においては移転主義よりも、但書による修正が加えられた宣言主義と解するほうが現代人の法感情に即しているという考え方があったのだろう³²。

この同法909条但書に対しては、「第三者保護のためにはやむをえなかったのであろうが、相続の理想に反するものであるから、第三者保護の制度は別に考えることを条件として、この但書を削除すべき」³³という見解や、合有説を採用すれば共同相続人は遺産分割前の処分はできないが、第三者は相続財産が合有状態にあるのか共有状態にあるのかを判別することはできないうえに、分割を促す手段も与えられていないため、但書は取引の安全を保護するために、第三者に関する限りにおいて各共同相続人の持分の処分を有効にするという所論もある³⁴。

31 前掲、注) 13、203頁。

32 前掲、注) 12〔川井健執筆〕389頁。ここでは、第三者との取引の保護に重点を置き、但書による修正的宣言主義が妥当であると述べられている。

33 我妻栄編『判例コンメンタールⅧ 相続法』〔唄孝一執筆〕（日本評論社、1966年）144頁。さらに唄名誉教授は、この但書の新設が合有説に水をさしたとも言えるが、合有説であるからこそこの但書が必要だとも言えると述べている。

34 我妻栄『民法大意〔第二版〕下巻』（岩波書店、1971年）694頁。

しかしながら、現在の学説における通説としては、相続を承認した各共同相続人が、相続財産のうち死因処分の目的を除く残余財産に対して相続開始の時から実体的権利を有することになるため、共同相続人が各々の相続分の範囲内で残余財産について有する処分権を行使することは原則として制限されないといえるだろう³⁵。

加藤一郎名誉教授は、但書を特別の規定とみることに對して、いささか便宜的ですっきりしないとしつつも、論理的に不可能ではなく、これ以外の点においては合有説が理論的正当性と実益を持つことと、但書を無視し得ないことに鑑みて、我妻名誉教授の主張に賛同している。(前掲、注) 19 [加藤一郎執筆] 208頁。)

35 前掲、注) 12 [伊藤昌司執筆] 346頁。

第2章 相続税法と代償分割

1. 租税法と代償分割

上述したように我が国では遺産取得税方式を建前とした法定相続分課税方式を採用しており、相続税の課税価格については、相続税法11条の2において相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額をもってその課税価格とすると規定している。さらに相続税額については、同条に定める課税価格から同法15条に定める基礎控除額を控除し、控除後の価額を各相続人が法定相続分に応じて取得したものとみなして、その取得分に対して同法16条に定める税率を乗じた金額がこれに該当する旨を定めている。

代償分割と租税法との接点は、(1) 相続税法と代償金交付者、(2) 相続税法と代償金取得者、(3) 所得税法と代償金交付者の3点に大別することができる。上記のように、相続税額の算出方法については相続税法に規定されているが、代償金の相続税法における取扱いについての規定は同法に存在せず、(1) 相続税法と代償金交付者、(2) 相続税法と代償金取得者の課税関係については、相続税基本通達に定めがあるのみである。(3) 所得税法と代償金交付者の課税関係については、代償金交付者が取得した相続財産を第三者に譲渡した場合に、その相続財産を取得する際に支払った代償金が譲渡所得に係る取得費に加算されるか否かが問題となる。そのため、(3) を検討するにあたっては所得税法における取得費についての規定が関連性を有しており、これについての判例、学説はともに多く存在する。そしてこれは、本稿が主軸とするところの一つである。

これまで第1章では、代償分割に係る範囲に限定し、遺産分割の種類とその法的効果について学説、判例を通して確認した。上述したように、個別の規定がない限り租税法は原則として民法における法律関係に基づいて課税を行うため、民法における法律構成は租税法の適用関係を考察する上で軽視できるものではない。

したがって、第2章以下ではこれらをふまえた上で、租税法の視点から

代償分割における代償金と譲渡所得に係る取得費について検討する。

2. 代償金と相続税の課税関係

(1) 昭和57年通達

相続税法11条の2は、相続又は遺贈により財産を取得した場合、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って、相続税の課税価格とすると規定し、同法22条においては、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、取得の時における時価とされ、また、控除すべき債務の金額は、その時の現況によると規定されている。この代償分割に係る課税関係については、さらに相続税法基本通達(以下、相続税基本通達とする)11の2-9、11の2-10が平成4年の通達改正(以下、平成4年通達とする)によって定められたが、それ以前には、昭和57年5月17日直資2-178(例規)通達「相続税法基本通達の一部改正に伴う相続税等関係事務の運営について」(以下、昭和57年通達)が示されていた。この通達内容は、以下のとおりである³⁶。

3. 代償分割が行われた場合の相続税の課税価格の計算について

代償分割の方法により遺産の全部又は一部の分割が行われた場合における法 第十一条の二第一項又は第二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こと。

(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財産の価額と交付を受けた代償財産の価額との合計額

36 昭和57年通達については、北野弘久『税法解釈の個別研究Ⅲ』(学陽書房、1987年)138頁の同通達抜粋を参照した。

(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

4. 代償財産の価額について

上記3の(1)及び(2)の代償財産の価額は、相続開始の時ににおける価額(昭和三十九年四月二五日付直資五六ほか一課共同「相続税財産評価に関する基本通達」(以下「評価基本通達」という。)の定めにより評価した価額をいう。以下同じ。)によること。

なお、代償財産が金銭である場合において、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こと。

(1) 代償財産である金銭の額が代償財産を交付した者の遺産分割により取得した財産の相続開始の時ににおける価額を超える場合

次の算式により計算した金額による。ただし、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である金銭の額を次の算式以外の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ときは、当該申告があった金額による。

$$A \times C / B$$

(注) 算式中の符号は、以下のとおりである。

Aは、代償財産である金銭の額

Bは、代償財産を交付した者が遺産分割により取得した財産のうち代償分割の対象になったものの代償分割の時において通常取引される

と認められる価額

Cは、代償財産を交付した者が遺産分割により取得した財産のうち代償分割の対象となったものの相続開始の時点における価額

(2)(1)以外の場合で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である金銭の額を(1)に掲げるところ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による。

昭和57年通達の上記4、(1)において「代償財産である金銭の額が代償財産を交付した者の遺産分割により取得した財産の相続開始の時点における価額を超える場合」と限定していることにより、相続税財産評価額と市場価額との乖離が原因となり、共同相続人のうち不動産を相続するものと金銭債権を相続するもの間で不合理な差が生じてしまうこととなった。

ここでは具体例として、共同相続人A、Bの2名が相続開始時の相続税評価額2000万円(時価4000万円)である不動産を相続するにあたり、Aが不動産を取得し、その代償金としてBに2000万円を支払った場合の相続税における課税関係から検討していく。

昭和57年通達によると、代償財産交付者であるAは、相続により2000万円の土地を取得するが、Bに対して代償金2000万円を支払っているため、相続税の課税価格計算上その全額が控除されることとなる。一方、Bについてみると、Aから取得した代償金2000万円がBの相続税の課税価格となる。

上記共同相続人A、Bの相続税課税価格の差異について、相続税評価額が時価を著しく下回っている場合には、相続人の担税力を正確に把握するために、取得した相続財産と相続税負担額の均衡という点に着目し、相続

税評価額と時価との比で修正をする必要があるとの指摘がある³⁷。つまり、上記具体例の場合で考えると、Aの相続税の課税価格は、相続財産の相続税評価額である2000万円から支払った代償金額2000万円に2分の1（ $2000 \text{万円} \div 4000 \text{万円} = 1/2$ ）を掛けた1000万円を控除した、1000万円（ $2000 \text{万円} - 1000 \text{万円} = 1000 \text{万円}$ ）となる。同様に、Bは取得した代償金2000万円に2分の1を掛けた1000万円が相続税の課税価格となる。この修正では、相続人相互間における各自の取得財産と相続税負担額とが均衡を失することがないように、負担の公平が第一義的に配慮されている³⁸。

しかし、この算出方法に対しては、取得した財産の額面から譲渡した持分権の割合を逆算することとなるため、論理の道筋が逆であるとの批判も存在する³⁹。金子宏名誉教授は、現物分割の場合と代償分割の場合で相続税の負担が異なるのは適当でないとして⁴⁰、同様の考えを支持していると思われる。たしかに、上記の例では、現物分割を行った場合は相続税評価額である2000万円が課税価格となるが、代償分割を行った場合は、Aが取得した評価額2000万円の相続財産と、Bが取得した代償金1000万円の合計3000万円を基礎として相続税の課税価格を計算することとなり、同価値の相続財産であっても遺産分割の方法により、その課税価格に差が生じることとは不合理であるといえよう。

こうした代償金の相続税額に係る事例において、北野弘久名誉教授は同通達について、税法学鑑定所見を提出している⁴¹。この中で北野教授は、同通達の趣旨を、時価よりも著しく低い「相続税財産に関する基本通達」による評価額と、代償財産を金銭で取得した場合に生じる、各相続人の課

37 田中治「相続財産の取得とその評価」日本税法学会編『日本税法学会創立40周年記念祝賀税法学論文集』（日本税法研究所、1991年）83頁。

38 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358号6頁。

39 高野幸大「代償分割による遺産分割の場合の相続税の課税価格の計算」税務事例研究12号52頁。

40 金子宏「譲渡所得における取得費の意義」日本税法学会編『日本税法学会創立30周年記念祝賀税法学論文集』（日本税法研究所、1981年）587頁。

41 北野名誉教授は前橋地裁平成4年4月28日判決の事案につき、税法学鑑定所見を提出されている。

税価格の乖離の調整という点に位置付けている。そのうえで、「相続税財産に関する基本通達」のように広く実務において適用されている通達を、特定の者に限って適用しないということは、法の下での平等に反しているというべきであり、代償金の額の圧縮にあたって各人の純相続財産額をベースにした計算方法を適用することが、応能負担原則ないしは公平負担原則の確保につながると主張している⁴²。

この北野教授の見解は当該判決において全面的に採用された。その後平成4年12月24日付課資2-231ほか一課共同の「相続税基本通達の一部改正」によって同趣旨を示した通達が、相続税基本通達11の2-9と同11の2-10である。

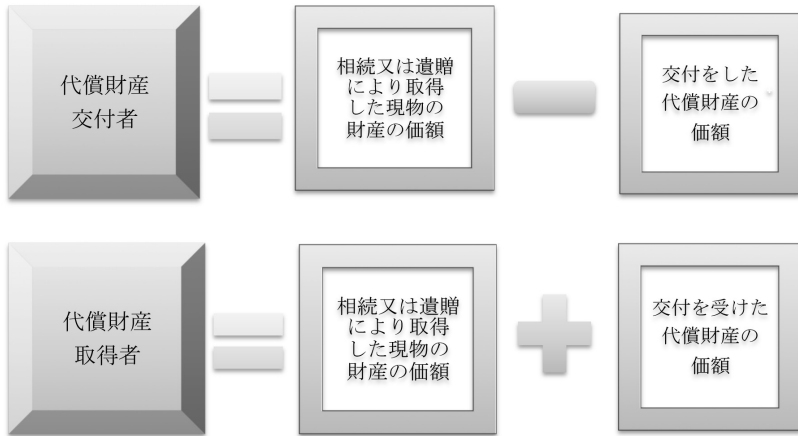
(2) 相続税基本通達11の2-9、11の2-10

平成4年通達による改正の最も重要な点は、昭和57年通達が「代償財産である金銭の額が代償財産を交付した者の遺産分割により取得した財産の相続開始の時点における価額を超える場合」と限定していることに對し、平成4年通達は11の2-10(2)において「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点における通常の取引価額を基として、代償債務の額が決定されるとき」と規定したことにある。つまり、①課税価格がマイナスになる場合、および、②全員の協議が整った場合に限定されていた代償金の圧縮計算が、①全員の協議が整った場合、および、②通常の取引価格を基として代償金が決定された場合へと拡張されることになったのである。これにより、上述した相続税評価額と時価との乖離が調整できるようになった。

平成4年通達11の2-9では、代償分割が行われた場合の相続税課税価格を算定する基礎となる算式について、以下のように定めている。

42 北野弘久『税法学の実践論的展開』（勁草書房、1993年）334頁。

図1 代償分割による相続税の課税価格（平成4年通達11の2-9）



同通達11の2-9の根拠については、相続税課税価格算出のための技術的措置という視点がある。これまでみてきたように、代償分割を行った場合において、相続財産を現物で取得した者（代償金交付者）は、民法909条の遡及効によりその相続財産を直接被相続人から相続したものとされる。同条の適用により、取得した相続財産そのものが相続又は遺贈により取得した財産となるが、その財産の価額には代償財産の交付を受ける者のその代償財産の価額が内在しているといえる。したがって、課税価格算出の技術的措置として、代償財産を交付した者については、取得した相続財産の現物の価額からその代償財産の価額を控除する必要があり、これに対して、代償財産の交付を受けた者については、相続財産を現物で取得しない代わりに代償財産を取得したのであるから、その取得した現物の財産の価額に取得した代償財産の価額を加算しなければならないのである⁴³。

同計算によって相続税の課税価格を算出するにあたっては、代償財産の価額が必要となり、この代償財産の価額については同通達11の2-10に規

43 代償金の課税価格の計算については、香取稔「新通達解説 代償分割があった場合の相続税の課税価格の計算」税理36巻3号135頁。

定されている。同通達11の2-10(2)では「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」には、次の算式によって求められる金額を代償財産の価額とすることを定めている。

図2 代償財産の価額（平成4年通達11の2-10(2)）

$$\text{代償債務の額} \times \frac{\text{代償分割対象財産の相続開始の時における価額}}{\text{代償分割対象財産の代償分割の時における価額}}$$

この代償財産価額の時価按分計算法の合理性について、以下では東京高裁平成17年2月10日判決の事案を検討する⁴⁴。

3. 事案の検討～東京高等裁判所平成17年2月10日判決⁴⁵

(1) 事実の概要

平成4年10月(第一相続、以下本件相続とする)、平成5年1月(第二相続)に原告Xの両親が相次いで死亡し、Xを含む共同相続人4名において相続が開始した。本件相続および第二相続に係る遺産分割審判の結果、Xは遺産を取得しないかわりに、他の共同相続人から約5500万円の支払いを受ける旨の決定が平成11年5月になされた(以下、本件決定とする)。なお、本件代償金の額は、不動産鑑定士による遺産の鑑定評価を一部修正した価額を基に算定された。

44 同通達制定前に代償分割対象財産の価額算定につき争われた事案としては、国税不服審判所平成3年4月30日裁決、前橋地裁平成4年4月28日判決がある。

45 東京高等裁判所平成17年2月10日判決、税務訴訟資料255号順号9931頁。

Xは本件相続につき法定相続分の割合による相続税の申告を行っていたが、遺産分割が成立したとして、代償金約5500万円のうち約2700万円相当を本件相続によるものとし、平成12年2月14日に減額更正の請求をした。これに対し、税務署長Yは本件相続に係る代償金の価額を相続税基本通達11の2-10(2)によって算出される約5200万円であるとして、平成12年10月27日付で更正すべき理由がない旨の通知と増額更正処分を行った。これを不服としてXが出訴した事案である。

(2) 判旨

①相続税基本通達11の2-10の合理性について

相続税の課税価格の計算に当たっては、現物分割の方法によって遺産分割が行われた場合と、代償分割の方法によって遺産分割が行われた場合とで、不均衡のない計算をすることが必要である。

②相続税基本通達11の2-10の適用について

Xらは、本件決定に基づいて遺産分割協議書を作成しており、代償金の対象財産は本件土地及び借地権等であったというべきである。相続税法22条は、相続により取得した財産の価額を、当該財産の取得の時ににおける時価による旨を規定し、民法909条においては「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。」とあることから、遺産分割による財産の取得の時は、遺産分割の時点ではなく、相続開始の時と解される。本件では、遺産分割により取得した財産の価額と、同財産の相続開始時の価額とが異なる可能性があるため、相続開始時の価額に引き直す必要がある。

Xは、本件通達の適用には、課税上の公平が害されないという要件も必要であると主張するが、そのように解すべき具体的根拠はない。

以上から、本件通達によって相続税の課税価格に算入する代償金の価額を決定すべきである。

(3) 検討

昭和57年通達制定当時の遺産分割においては地価が値上がりしていたため、代償分割に係る相続財産となる土地の時価が相続評価額よりも著しく高く、平成4年通達11の2-10によって算出される代償金の価額は実際に支払われた代償金額を上回ることにはなかった。

しかし、近年は地価が下落傾向にあるため、代償分割に係る相続財産となる土地の遺産分割時の時価が相続開始時の相続評価額より低い場合がある。このような場合に同通達を適用すると、実際に支払われた代償金額を上回る価額が相続税の課税価格となってしまう。本件においても、こうした不合理な結果が生じたことから、同通達が適用されるか否かが争点となったが、相続が開始されてから遺産分割がなされるまでに7年以上の時を要したこと、遺産分割により実際に取得した財産の価額と、その相続開始時の価額に差異が生じるとして、同通達の適用による価額の引き直しが認められた。また、同通達の合理性についても、第一審と同様に支持する旨判示している。

この判決に対しては、本件における不動産鑑定士の評価額が同通達11の2-10(2)に規定する「通常の取引価額を基として決定されているときに」該当しないと判断に疑問としつつも、本件における相続財産については、隣接しているにもかかわらずその下落率に大きな乖離があるため、同通達の適用には賛同するものが多い⁴⁶。

このように、時価と相続税評価額との按分計算は学説、判例ともに通説となっているといえよう。

46 吉澤弘二「代償分割対象財産の価額を基に相続開始時の代償金の価額を算定することに合理性があると認められた事例」税務事例38巻4号28頁。中村雅紀「代償分割における代償金の評価」税理48巻12号127頁。

なお中村氏も同通達の算式を適用する上では、Xの主張する時価を採用する方が妥当であると述べている。

第3章 所得税法と代償分割

1. 所得税における代償金の課税関係

所得税法と代償分割の接点として、譲渡所得における代償金の取得費該当性をあげることができる。これは、第2章で述べた租税法と代償分割の関係性の3点目であり、ここでは代償金交付者が取得した相続資産を譲渡する場合の当該代償金の譲渡所得における取得費該当性について、条文、通達、判例から考察していく。

そもそも譲渡所得とは、資産の譲渡による所得（所得税法33条1項）をいい、その総収入金額から取得に要した費用を控除することによって求めることができる（同法33条3項）。譲渡所得の金額の計算上控除すべき額は、「その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額」と定められており（同法38条1項）、相続・遺贈等の場合には被相続人の取得価格を引継ぐものと規定されている（同法60条1項1号）。

具体例として、父から取得価額700万円、相続時時価1000万円の土地を相続したAとBの所得税の課税価格につき、上記条文にあてはめてみる。遺産分割の結果、土地を相続したAがBに500万円支払うことになった後、Aは当該土地を1200万円で譲渡した場合の所得税の課税価格を算出すると、以下のようになる⁴⁷。

Aの譲渡所得

1. 代償金が「資産の取得に要した金額」と認められた場合

$$1200万 - (700万 + 500万) = 0$$

2. 代償金が「資産の取得に要した金額」と認められない場合

$$1200万 - 700万 = 500万$$

47 なお、相続税評価額と時価が同額と仮定した場合における、Aの相続税の課税価格は、500万円（1000万円－500万円）となり、Bは取得した代償金額である500万円が相続税の課税価格となる。

この代償分割に係る資産の取得費については、所得税基本通達38-7に、「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。」と規定されている。その根拠としては、Aの代償債務は相続税の課税価格上考慮されるべきものであって、取得費を構成するものではないという、代償金相続税控除説⁴⁸と、取得費に加算した場合に相続税および所得税からの二重控除となることの2点があげられる⁴⁹。

しかし、通達に法的拘束力はなく、あくまで行政の内部規範であるため、課税庁側がこの通達を直接の法的根拠として課税を行うことはできない。また、この通達を導き出したであろう法律も所得税法上見当たらない。そのため、ここでは所得税法38条1項に規定する「資産の取得に要した金額」と同法60条1項1号の関係から、代償金と譲渡所得における取得費の関係性を検討していきたい。

2. 取得価額の引継ぎ

ここではまず、代償分割における取得費と所得税の関係性に着目して整理していく。

所得税法は、資産の譲渡により収入として実現したキャピタル・ゲインに対してのみ課税することを原則としている。しかし、所得税法59条1項1号は例外として、法人に対する贈与及び遺贈、限定承認に係る相続及び包括遺贈、または著しく低い対価による法人への譲渡があった場合には、時価による譲渡があったものとみなし課税を行う。このみなし譲渡課税の条文の趣旨は、キャピタル・ゲインに対する無限の課税の繰り延べを防止することにある。

同条に規定する例外を除けば、贈与・相続等による資産の移転を行った

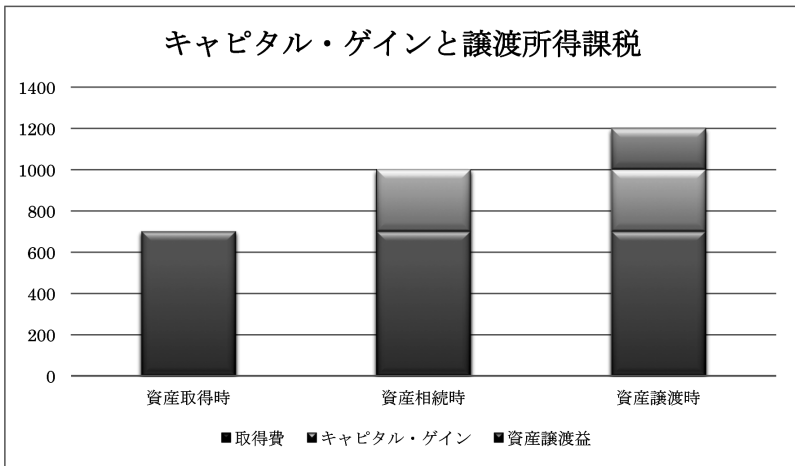
48 石田敏彦＝与良秀雄＝杉尾充茂『所得税基本通達逐条解説』（大蔵省財務協会、2002年）383頁。

49 藤田良一「所得税基本通達等の一部改正について（譲渡所得・山林所得関係）」税理21巻3号25頁。

際に、未実現のキャピタル・ゲインに対しての課税が行われることはない。この場合には、受贈者及び受遺者は前所有者の取得価額を引継ぎ、受贈者及び受遺者がその資産を第三者に譲渡した段階で、保有期間中のキャピタル・ゲインを含めた譲渡所得課税が行われることとなる。これが、同法60条1項1号の定めるところである。

例えば、父から取得価額700万円の資産を時価1000万円で相続した子が、その資産を1200万円で第三者に譲渡した場合には、第三者への譲渡により実現した保有中のキャピタル・ゲインと譲渡益に対して課税がなされることになる。これを図に表すと次のようになる。

図3 取得価格の引継ぎとキャピタル・ゲイン



また、これらの規定については最高裁平成17年2月1日判決⁵⁰においても「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

50 最高裁判所第三小法廷平成17年2月1日判決、訟務月報52巻3号1034頁、裁判時報1381号2頁、判例時報1893号17頁、判例タイムズ1177号150頁、税務訴訟資料255号順号9981頁、最高裁判所裁判集民事216号279頁。

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1号参照）、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。同項の規定により、受贈者の譲渡所得の金額の計算においては、贈与者が当該資産を取得するのに要した費用が引き継がれ、課税を繰り延べられた贈与者の資産の保有期間に係る増加益も含めて受贈者に課税されるとともに、贈与者の資産の取得の時期も引き継がれる結果、資産の保有期間（法33条3項1号、2号参照）については、贈与者と受贈者の保有期間が通算されることとなる。」と判示されている。

このように、同法60条1項1号は、前所有者の保有期間中の未実現のキャピタル・ゲインを、受贈者及び受遺者による第三者への譲渡を契機として、譲渡益と合算してこれを清算する方法を定めた規定なのである。以下ではもう1つの控除要素として、譲渡所得の金額の計算上控除すべき資産の取得費について規定する、同法38条1項との関係性について整理する。

3. 「取得に要した金額」の意義

所得税法38条1項は「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額とする。」と規定している。ここにある「別段の定め」としては、租税特別措置法31条の4に規定する、昭和27年12月31日以前から引き続き所有している土地または建物及びその付属設備若しくは構造物の取得費につき、その譲渡収入額の5パーセント相当額とする特例措置等がこれに該当する⁵¹。

51 伊藤義一「譲渡所得の金額の計算上控除されるべき取得費の範囲」TKC税研情報17巻3号55頁。

この「資産の取得に要した金額」の意義については、最高裁平成4年7月14日判決⁵²において示されている。同判決では、資産を取得するための借入金利子の取得費該当性が争われており、最高裁は「資産の取得に要した金額の意義について考えると、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、その資産の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ところ、…（所得税法）33条3項が総収入金額から控除し得るものとして、当該資産の客観的価格を構成すべき金額のみに限定せず、取得費と並んで譲渡に要した費用をも掲げていることに徴すると、右にいう『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ほか、登録免許税、仲介手数料等当該資産を取得するための付随費用も含まれるが、他方当該資産の維持管理に要する費用等居住者の日常的な生活費ないし家事費に属するものはこれに含まれないと解するのが相当である」と判示している。

これまで論じてきた譲渡所得課税の根拠は、譲渡益所得説と増加益清算説とに分類することができる。前者の譲渡益所得説とは、純所得課税の趣旨を徹底する見地から、実現した譲渡収入に対応するすべての費用要素を控除すべきであり、資産の取得費はもちろん、資産を保有する上で要した費用および資産の譲渡に要した費用も共に所得の減殺要素として控除するものである。一方後者の増加益清算説によると、資産の客観的な価格差に対する課税という見地から、譲渡収入から控除し得るのは資産の取得費のみであるため、資産の保有に要した費用は控除することができない⁵³。上記判決は、資産の取得代金だけでなく取得するための付随費用も「資産の取得に要した金額」に含まれると判示していることから、譲渡益所得説を採用していることがわかる。

52 最高裁判所第三小法廷平成4年7月14日判決、最高裁判所民事判例集46巻5号492頁、訟務月報39巻5号924頁、税務訴訟資料192号38頁、最高裁判所裁判集民事165号219頁。

53 田中治「譲渡所得課税における取得費」税務事例研究36号35頁。

金子教授は「取得に要した金額」の趣旨解釈として資産の取得との間に「実質的関連性」があり、かつ資産取得のために「合理的に必要」であったとみとめられる支出は、取得費に算入し控除すべきであると述べている⁵⁴。上記判決およびこれに係る学説をふまえると、「取得に要した金額」の内容については、資産の客観的価額を構成すべき金額のみに限定されることなく、その資産の取得に関連してあるいは当該取得に付随して支払われる仲介手数料等を含めて理解すべきであるといえる⁵⁵。

4. 検討

本稿が論じる代償金の譲渡所得における取得費加算に係る課税関係については、上述した所得税法60条1項1号が規定する取得費の引継ぎと、同法38条1項が規定する取得費の金額の双方と関連性を有しているため、まず、それぞれの趣旨と意義について整理をした。以下では、この両条項の適用関係について若干の検討を行う。

まず、同法60条1項1号の趣旨としては、上述した平成17年最高裁判決⁵⁶において前所有者のキャピタル・ゲインを補足することにあるとされており、同条は同法38条1項の定める取得費につき、「受贈者の取得価額に代えて贈与者の取得価額をもって計算する」などの文言を用いずに、「計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす」と規定しているのであるから、取得費の範囲を限定するものではないといえる⁵⁷。

また、同法38条1項が規定する「別段の定め」の存在に対しては、同法60条1項1号がこれに該当するとの見解がある。しかし、前述したように同法60条1項1号の趣旨は、あくまで前所有者におけるキャピタル・ゲインの清算であり、受贈者又は受遺者の側において当該資産を取得する際に

54 前掲、注) 40、571頁。

55 田中治「資産の取得をめぐる近時の紛争例」税務事例研究65巻31号31頁。

56 前掲、注) 50。

57 前掲、注) 55、37頁。

要した費用がある場合を想定し、これを制約することを意図する規定ではない。このことから、同法38条1項に規定する取得費を制約する場合には、説得的な根拠と明確な法的根拠が必要となるが、やはり同法60条1項1号にはこれを見出すことはできないだろう⁵⁸。

さらに、相続によって資産を取得した場合の「資産の取得に要した金額」については、東京高裁平成16年6月15日判決⁵⁹において、「相続、贈与によって資産が移転した場合には、所得税法60条1項1号により、その取得をした者が、引き続きその資産を所有していたものとみなされ、被相続人等及び贈与者の取得費をそのまま引き継ぐことになり、そして、所得税法は、相続（限定承認を除く。）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、当該資産が相続人の支配を離れて他に移転する機会をとらえて、被相続人の取得の時から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、その増加益の算出上、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、被相続人の取得の時ににおいて当該資産の客観的価額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。」と判示されている。

このようにみていくと、同法60条1項1号における「引き続きこれを所有していたものとみなす」という文言からは、前所有者の取得価額に新たに取得費を加算することはできないという意味にまで限定して解釈をすることはできないと考える。さらに、同法38条1項の取得費は判例によって、家事費等を除く取得代価とその付随費用とする定義付けが確立されていると言することができる。同定義に代償金を徴すると、代償金は資産の取得代価であり⁶⁰、もちろん家事費等には含まれない。したがって、同法60条1項1号と同法38条1項の適用レベルでは、代償金を取得費とすることは、

58 同様の見解として、前掲、注) 55、38頁。

59 東京高等裁判所平成16年6月15日判決、税務訴訟資料254号順号9672頁。

60 代償金の対価性については、第4章「代償金の取得費性をめぐる判例と学説」において検討する。

妥当である。そのため、代償金の取得費加算に係る課税関係の核は、民法909条と所得税法60条1項1号の適用関係にあると思われる。

以上、代償分割に係る代償金の譲渡所得における取得費の課税関係について、民法および租税法の各条文、学説、判例を整理・検討してきた。

これらをふまえて、次章では代償金の取得費算入を争点とした裁判例とそれに係る学説、さらには民法909条と所得税法60条との関連についての考察をすすめる。