

『岡山商大論叢』（岡山商科大学）

第50巻第3号 2015年2月

Journal of OKAYAMA SHOKA UNIVERSITY

Vol.50 No.3 February 2015

《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～(2)

加 藤 友 佳

Relation between compensatory payment amount in legacy division and Capital Gains
～ Tax law and Private law ～(2)

Yuka Katoh

第4章 代償金の取得費性をめぐる判例と学説

本稿は、代償分割における代償金の課税関係について、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と租税法分野における適用関係とともに検討することを目的とする。第1章では、「私法における遺産分割の効果」として、代償分割に係る範囲に限定し、①民法898条の「共有」の意義は学説、判例ともに共有説が有力であること、②同法909条の遡及効の適用については同法898条において共有説が有力となっていることから、相続分については処分権が制限されないとする見解が通説であることを学説、判例を通して確認した。これを基盤として、第2章では相続税における代償財産価額按分計算方法の妥当性を

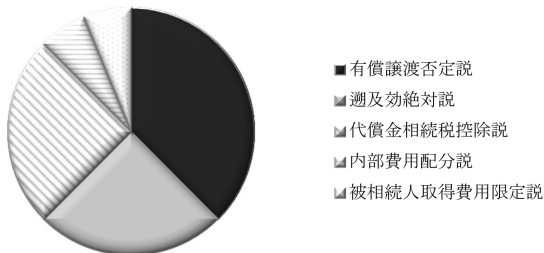
検討し、第3章では代償金と譲渡所得における取得費との課税関係について、所得税法60条1項1号と同法38条1項の適用レベルでは、代償金を取得費とすることは妥当であるとの結論に至った。

上記を踏まえた上で本章では、代償分割における代償金が、譲渡所得における取得費に含まれるか否かを争点としている主な裁判例である、以下

表1 代償金の取得費該当性を争点とした事案と判決根拠

事案1	千葉地裁 昭和55年4月30日判決	・有償譲渡否定説 ・代償金相続税控除説
事案2	大津地裁 昭和60年1月14日判決	・有償譲渡否定説 ・代償金相続税控除説
事案3	浦和地裁 平成元年2月27日判決	・被相続人取得費用限定説
事案4	最高裁 平成2年4月20日判決	・有償譲渡否定説
事案5	横浜地裁 平成6年3月7日判決	・代償金相続税控除説 ・遡及効絶対説
事案6	鳥取地裁 平成5年9月7日判決	・内部配分説 ・遡及効絶対説
	広島高裁 平成6年2月25日判決	・有償譲渡否定説 ・遡及効絶対説
	最高裁 平成6年9月13日判決	・有償譲渡否定説 ・代償金相続税控除説 ・遡及効絶対説
事案7	東京高裁 平成12年9月27日判決	・有償譲渡否定説

図1 裁判例における代償金の取得費該当性の否認の根拠



の7つの事案についてそれに対する学説とともに検討していく¹。

代償分割における代償金の譲渡所得に係る取得費加算については、その根拠に多少の違いはあるが、下記のいずれの事例においても認められていない。その一方で学説は、これら裁判例に対して結論、根拠ともに賛成とする有償譲渡否定説、結論、根拠ともに反対とする有償譲渡肯定説、有償譲渡折衷説や遡及効絶対説、遡及効相対説、そして結論は賛成だが、根拠に反対とするキャピタル・ゲイン課税説に分かれている²。

1. 有償譲渡否定説

上記裁判例のうち、代償金の譲渡所得にかかる取得費性を否定する根拠としては、有償譲渡否定説が最も採用されている。この有償譲渡否定説とは、「遺産分割は、共有にかかる相続財産の分配にすぎず、これにより相続財産に含まれている個々の資産の財産価値そのものに変動を及ぼすものではないから、遺産分割に要した費用は、一般的に当該資産の客観的価格を構成するものとは認められない」³とするものである。最高裁でも、「譲渡所得の金額の算出に当たり控除される資産の譲渡に要した費用（所得税法三三条三項）とは、資産の譲渡を実現するために直接必要な経費をいうものと解されるところ、原告主張の金員は、その主張自体に照らし本件不動産の譲渡とは直接関係のない」……「遺産分割に関して支出されたものであって、本件不動産の譲渡を実現するために直接必要な経費ということができない」⁴として、代償金の対価性を否定している。

この有償譲渡否定説を支持する学説は多くはないが、相続税と所得税か

-
- 1 下記裁判例においては、代償金以外の争点も含まれているケースもあるが、本稿においては争点を代償金に限定して整理していく。なお、各事案概要および判決要旨については、本稿末尾に掲載する。
 - 2 占部教授は「遺産分割における相続税と所得税の課税関係」税法学541号において上記裁判例に係る学説を詳細に整理されている。
 - 3 東京高等裁判所平成12年9月27日判決、税務訴訟資料248号858頁。
 - 4 最高裁判所第二小法廷平成2年4月20日判決、税務訴訟資料176号660頁。有償譲渡否定説を採用しているこのほかの裁判例については、表1参照。

らの二重控除となる点から支持するものも存在する。つまり、代償分割により共同相続人の中の特定の者が他の相続人に対して負担した金額は、債務を負担した者の相続税の価格の計算上控除されるものであって、遺産分割によって取得した遺産の取得費には含まれないというものである。これは、遺産の現物分割において、相続人が不動産を取得するとともに承継した被相続人の債務を弁済しても、その債務に相当する金額は、相続税の課税価格の計算上控除されるだけで、その遺産の分割によって取得した不動産の取得費を構成しないことと同様とされる⁵。

このほかにも、代償金の価額決定に着目し、代償金の価額は他の共同相続人の相続分の価額のみを基準として決定されているわけではなく、それはむしろ分割合意を成立させるための動機付け、もしくは解決金の役割を果たしているのが現状であることから、代償金を他の共同相続人の持分譲受けの対価であるとすることはできないとされている⁶。

上述したように、有償譲渡否定説は裁判例では最も用いられているものの、学説において支持するものは少なく、批判的な見解が強いといえる。以下では、この有償譲渡否定説に対する学説を整理する。

2. 有償譲渡肯定説

代償分割における代償金の取得費性を否認する根拠として判例で最も採用されていた上記有償譲渡否定説に対する学説として、有償譲渡肯定説がある。

上述の最高裁判決では、代償分割を遺産分割の一つと位置づけ、代償金の経費性を否定していた。これに対して有償譲渡肯定説は、代償分割を遺産分割の一つの方法であるには違いないが、遺産そのものの分割ではなく、それに代わるものであると位置づけている。つまり、代償分割の結果とし

5 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巻11号51頁。

6 石原直樹「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右代償金を取得費に算入することの可否」判例タイムズ913号283頁。

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又は一部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可能になったとする。したがって、この代償金の基礎にある法律関係は、資産の有償譲渡に他ならないことから、代償金の支払いと持分権の譲渡は所得税法33条1項の「資産の譲渡」に該当するとされる⁷。

この有償譲渡肯定説に対しては、行政実務において代償金は相続税について控除されるが、所得税については控除されない点につき、上記の所得税法33条1項の解釈の方が実態に即しているとの指摘もある⁸。

さらに、有償譲渡肯定説からは、所得税法38条1項における「資産の取得に要した金額」の解釈についても言及されている。有償譲渡否定説では、その対価性を否定する根拠として、代償金の価額決定方式にふれていたが、これに対して、代償分割を他の共同相続人の持分権の有償譲渡と位置付けたうえで、代償金の支払いにより当該持分権を他の共同相続人から取得するため、代償金を調整金と特長づけたとしても、これによって対価性の要素をすべて否定することはできないとする⁹。

また、有償譲渡否定説の立場では、取得費該当性の判断においては、ある支出が資産の客観的価値を構成するかどうかではなく、資産の取得のための合理的な支出であったかといえるか否かが問題と考えるため、たとえ遺産分割の過程には持分の譲渡がないとしても、代償金の支払いが合理的なものである限り、それは資産の取得費を構成することとなる。さらに、有償譲渡否定説が、代償金の支払い財源について、相続財産そのものではなく、代償金の支払者の財産であることに全く触れていないとする批判も

7 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周年記念祝賀税法論文集』（日本税法研究所、1981年）585頁。

8 中里実「遺産分割に不満を持つものに対して支払った示談金が、譲渡所得の金額の計算上、取得費にあたらなとされた事例」税務事例17巻6号7頁。

9 田中治「代償分割における代償金等を譲渡所得計算の取得費に算入することの可否」租税法研究24号196頁。

ある¹⁰。

3. 有償譲渡折衷説

有償譲渡否定説、有償譲渡肯定説は、代償分割をあくまでも遺産分割の一つとして位置付けるか、もしくは遺産分割の一種ではあるが遺産そのものの分割ではないとみるかでその有償性の有無を判断している。これらの学説に対して、原則的には有償譲渡肯定説の下で課税関係が構築されるべきであるとしつつも、一律に有償性を認めることについて疑義をよせる見解が、有償譲渡折衷説である。

同説では、代償金と持分間の交換、さらには持分と持分の交換、持分の放棄等においても遺産分割の特殊性から、理論的には課税が可能な場合においても所得税法、相続税法は課税を謙抑することが求められていることから、有償譲渡肯定説を基盤とする¹¹。しかし、相続人間での持分の移転が常に有償譲渡を構成するとはいえないため、客観的にみて持分に照応した価額と代償金の金額が乖離している場合には、贈与税等の課税が行われていない今日、有償譲渡が結果的に否定されるべきとしている¹²。

4. 遡及効絶対説

上記の有償譲渡に係る3説は、いずれも代償金の対価性の有無をその根拠としているが、このほかにも民法909条に規定される遡及効を議論の中心とするものも存在する。その中でも、有償譲渡否定説に次いで上記裁判

10 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周年記念祝賀税法論文集』（日本税法研究所、1991年）79頁。このほかにも、「代償分割によって資産を取得した相続人にとって代償債務を負担しなければ当該資産を取得することはできなかったのであるから、単純に被相続人から相続によって取得したものであるからとか…強調すべきではない。その負担した債務は、相続債務ではなく、分割によって新たに生じ、負担した債務である。」として、より実質的な面から代償金の支払いと持分権の譲渡を分析する見解もある（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358号6頁。）。

11 前掲、注）2、29頁。

12 前掲、注）2、29頁。

判決で採用されている学説が遡及効絶対説である。

遡及効絶対説は、「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。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」¹³として、代償金の取得費性否認の根拠として最高裁で用いられている。

この遡及効絶対説を支持する学説としては、代償金の性質を、譲渡対価性というよりはむしろ内部での調整金的な性質と位置付け、代償金を取得費に算入できるとすると代償金額の内部的な調整によって租税回避を行うおそれがあるという点が指摘されている。この調整金としての性質については、「代償金は、原告ら…における本件遺産分割協議のそれぞれの取得分の調整のために支出されたものであって、同法三八条一項所定の取得費とすることはできない。」¹⁴として、判決でもふれられている。

さらに同説では、遺産分割協議により遺産分割が行われ、その効果が遺産分割時まで遡及することは遺産分割協議において代償金の支払により分割された場合も例外ではないとみなしている。そのうえで、所得税法60条1項1号の規定に遺産分割の如何による適用除外規定がないことから、代償分割によって取得する資産は同条に定める「相続」によって取得した遺産と解するのが相当であるため、代償金は相続財産の取得費に算入できないとする¹⁵。

13 最高裁判所第三小法廷平成6年9月13日判決、判例時報1513号97頁、金融法務事情1411号40頁、判例タイムズ867号154頁、金融・商事判例961号3頁、税務訴訟資料205号396頁、家庭裁判月報47卷9号45頁、最高裁判所裁判集民事173号79頁。

遡及効絶対説は、このほかにも事案5、6の各判決で採用されている。

14 横浜地方裁判所平成6年3月7日判決、税務訴訟資料200号849頁。

15 大崎満「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」ジュリスト1084号116頁。このほかにも、現行所得税法は代償金受領者に対する譲渡所得課税を予定していないという点についても指摘されている。

この他にも理由は付されていないが、遡及効絶対説を採用した判決につき、妥当

5. 遡及効相對説

事案5、事案6の各判決において採用されている遡及効絶対説に対する学説が、遡及効相對説である。

遡及効絶対説は、民法909条を適用することによって、不動産全体が相続開始時から相続人に帰属するとみているが、遡及効相對説では同条の効果は当該不動産に係る民法上の権利関係の安定につながるとしても、それがそのまま課税関係においても適用されるわけではないとする。また、相続税基本通達11の2-9の趣旨から、所得税法60条1項1号にいう「相続」によって取得した資産とは、その者の本来の相続分を意味するにとどまり、代償金の支払いによって取得した資産はこれに含まれないとされている¹⁶。

さらに、現行の所得税法において、代償金は遺産に代わるものにすぎないという考え方にに基づき、代償金に対する譲渡所得課税が行われていない点を問題視している。そのうえで、換価分割によって各相続人が相続分に対応する譲渡益を得た場合に、それが譲渡所得として課税されることとの対比からしても、代償金は所得税法上の解釈上は譲渡所得として課税されるものとして考えるべきであると指摘している¹⁷。

上記指摘に対しては、この取扱いの相違を「遡及効が認められるのは、分割によって遺産を現物で取得した場合に限られる。遺産を売却してその代償を分配したとき（換価分割）や、遺産の代償として遺産以外の財産を取得した場合に、遡及効は生じない」¹⁸という民法上の差異によるものであり、この点については有償譲渡否定説と遡及効絶対説は整合性が取れて

であるとした判例評釈としては、西尾信一「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に譲渡所得の計算上右代償金を取得費に算入することの可否（消極）」銀行法務21 505号64頁、税務事例研究会「代償金の取得と相続税の課税価格」税務事例31巻4号7頁がある。

16 前掲、注）9、196頁。

17 前掲、注）7、586頁。

18 中川善之助『注解相続法〔第7版〕』（法文社、1955年）204頁。

いるとの見解もある¹⁹。

しかし一方で、「たしかに、民法909条の遡及効の絶対的効果に基づくのであれば、代償金の受領者は、共有遺産状態にある持分を一度取得してそれを遺産分割により相続するのではなく、直接被相続人から取得することになり、これは相続により被相続人から直接財産を取得したことになるといえよう。一種の擬制である。しかし、この効果が相続税法に当然に及ぶとする根拠はあるまい。私法関係が課税関係の前提にあることは否定しえないところではあるが、一定の擬制的効果が税法に及ぶか否かはそれとは別次元の問題であるといえよう。」²⁰とも述べられており、相続税法上の規定を民法909条の処理に適用することが極めて困難であることから、法的効果を公法である租税法に与える私法規定の適用は慎重にならざるを得ないとされている²¹。

6. キャピタル・ゲイン課税説

学説の中には、上記裁判例の結論には同意しつつも、その根拠には異を唱えるものもある。その学説が根拠としているのは、キャピタル・ゲインに対する課税関係であった。

このキャピタル・ゲイン課税説は、代償金を取得費に含まない根拠としては所得税法38条1項だけでは説得力が弱く、二重控除についても相続税と所得税の別々の課税要件にかかるものであるため、二重控除には該当しないと見る見解である。

同説では、現在の租税体系が、相続開始の時に被相続人の財産について譲渡があったものとみなして、未実現のキャピタル・ゲインについて清算的課税を行うという制度ではなく、相続人は被相続人の取得価額を引継ぐ

19 占部裕典＝大屋貴裕「遺産分割による代償金、遺留分減殺請求による価額弁償金等の課税関係」三木義一＝田中治＝占部裕典編『租税判例分析ファイルⅢ』（税務経理協会、2006年）117頁。

20 前掲、注）19、117頁。

21 前掲、注）2、28頁。

という制度をとっている（所得税法60条1項1号）ことに着目し、代償金を取得費として経費に算入するということは、実現したキャピタル・ゲインについての課税の機会を失うという点を、代償金の取得費該当性否認の根拠とすべきであると主張する²²。

22 岸田貞夫「相続財産の代償分割協議により支払った代償金はその財産の譲渡の際の取得費とはされないとした事例」税務事例13巻3号24頁。

第5章 検討

代償金の譲渡所得における取得費性の有無は、所得税の課税関係についての問題ではあるが、その前段階として民法および相続税法が係わっているため、所得税法のみでこの問題を解決することはできず、それぞれの適用関係や適用範囲を考慮しなければならない。このような複雑性も影響してか、第4章までにみてきたように判例、学説ともに、その見解は多岐にわたっている。

以下では、第1章から第3章で整理した民法、相続税法、所得税法の立法趣旨や法的効果を基に、第4章であげた裁判例、学説について検討していきたい。

1. 共有持分権の有償譲渡性

ここでは、前章にあげた判決の根拠として最も多く用いられている有償譲渡否定説から検討していく。有償譲渡否定説は、昭和55年の千葉地裁²³を筆頭に平成12年の東京高裁²⁴まで、上記のほぼ全ての裁判例で採用されている。この有償譲渡否定説は、代償分割を遺産分割の一方法と位置付け、代償金の支払いもあくまで遺産分割による相続財産の分配に過ぎないとして、所得税法における共同相続人間の持分権の有償譲渡性を否定しているものである。

まず、有償譲渡性と取得費の関係性を検討するに、上記裁判例²⁵では取得費を「被相続人が当該資産を取得するのに要した金額」と定義づけている。確かに、代償分割についても所得税法60条1項1号が適用されるとするならば、相続財産を取得した相続人は当該資産における被相続人の取得価額を引き継ぐことになるだろう。しかし、同条文は被相続人の取得価額

23 千葉地方裁判所昭和55年1月30日判決、訟務月報26巻4号700頁、税務訴訟資料110号99頁。

24 前掲、注)3。

25 前掲、注)4。

を引き継いだ後に、当該資産の取得費が加算されることをも禁止する規定ではない²⁶。つまり、取得費性を否認する明確な文言がない以上、同法60条1項1号は取得費を引継ぐ根拠とはなるが、これをもって当然に否認する根拠とはならない。そのため、ここでは同法33条3項の取得費の意義が問題となるであろう。

天津地裁²⁷では、取得費を「取得時に客観的価値として捉えられるべき、取得の対価及び取得に直接要した費用」と定義付け、最高裁判決²⁸でも取得費を「直接必要な経費」としている。有償譲渡否定説の取得費性否認の根拠は、この「客観的価値として捉えられる」という定義付けから、相続財産の分配とされる代償金の授受は、少なくとも第三者からみると客観的価値を構成しないという点にある。ここに、有償譲渡否定説における代償金の有償譲渡性と取得費との関係性があらわれる。しかし、同法38条1項には「客観的価値として捉えられる」価額のみを取得費に算入するという規定はない。また、上述の取得費の意義について争われた裁判例²⁹においては、取得費を「直接」と限定せずに、これに係る付随費用までも含まれるとしている。両方とも値上がり益清算課税説からの制度趣旨を基に取得費を定義付けているが、このように解釈が異なってくるということは、条文からの解釈に幅があるといえる。行為規範である租税法において、解釈によって意味が変化してしまう条文は租税法主義の観点から問題があるうえ、さらにこのような規定を納税者が不利益を被るように限定解釈してしまうことには一層問題があるように思われる。

しかし、すべての事象につき詳細に条文を設けることは不可能であり、

26 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37頁。田中教授も、同条文の趣旨について言及している。

27 天津地方裁判所昭和60年1月14日判決、シュトイエル283号1頁、訟務月報31巻8号1984頁、税務訴訟資料144号1頁。

28 前掲、注)4。

29 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。

上記裁判例のように条文の解釈を巡っての争いが絶えないこともまた事実である。そのため、このような場合には裁判所が客観的な事実関係に基づき、総合的に判断する必要性があるが、上述したような条文解釈はすべきではない。

具体的にみるに、代償分割における代償金の取得費加算に係る課税問題における上記の裁判例では、事案4の最高裁³⁰が「遺産分割に関して支出されたものであって、本件不動産の譲渡を実現するために直接必要な経費ということができない」として、事案6の控訴審³¹は「経済市場と関わりのない、極めて限定された共同相続人間において、遺産分割の実質的公平を所期するための調整金の域を出ないというべき」として、代償金と持分権の有償譲渡性を否認している。しかし、法律上「資産の取得に要した金額」としか規定がない場合には、前述の裁判例³²において金子名誉教授が主張されているように³³、資産の取得と代償金の支出との間に「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」であったと認められる支出は、取得費に算入し控除すべきである。

これを代償分割における代償金についてみると、相続税基本通達11の2-9の注釈では「代償分割とは、共同相続人又は包括受遺者のうち1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」と規定されており、これによれば代償分割において相続財産を取得するためには、代償金を交付することが必要である。また、相続財産を現物で取得する手段としてこれを通達によって規定しており、判例においてもこれについて争いはないため、この手段は合理的といえよう。よって、代償金交付による資産（現物による相続財産）の取得は、「合理的に

30 前掲、注) 4。

31 広島高等裁判所松江支部平成6年2月25日判決、税務訴訟資料200号800頁、金融・商事判例961号22頁。

32 前掲、注) 29。

33 前掲、注) 7、571頁。

必要」な手段に該当する。さらに、同通達は代償債務と現物の相続財産の取得の関連性を規定したものであるため、代償金の交付は当然に資産（現物による相続財産）の取得という目的と「実質的関連性」をもつ。

つまり、代償金の交付は通達によって規定されている資産を取得するための「合理的に必要」な手段であり、同時に資産の取得を目的とする「実質的関連性」を持ち合わせているのである。したがって、所得税法38条1項と同法60条1項1号の関係性においては、代償分割における代償金は同法33条1項に規定する譲渡所得から控除できる同法33条3項に定める取得費に該当する。

2. 民法909条遡及効の適用範囲

上記裁判例の中で代償金の取得費不算入の根拠として有償譲渡否定説の次に多かった、遡及効絶対説について検討していきたい。遡及効絶対説を採用している裁判例では、以下のように論理構成し、代償金の取得費性を否認している。

図2 遡及効絶対説



これを踏まえたうえで、まずは所得税法60条1項1号の「相続」に、代償分割が含まれるか否かについて検討していく。同条1項1号では、資産の移転があった際に、その所得の計算上、当該資産取得者が引き続き所有していたものとみなす場合として、「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。）」をあげている。この贈与と限定承認以外の相続、遺贈は、受贈者及び受遺者又は

相続人が経済的負担を負わない無償によるものである。つまり、同法60条1項1号はその適用要件として、無償を掲げているのである。これは同条が掲げる「贈与」の定義が争われた、最高裁昭和63年7月19日判決³⁴の事案において「所得税法60条（贈与等により取得した資産の取得費等）1項1号にいう『贈与』には贈与者に経済的な利益を生じさせる負担付贈与を含まない」と判示していることから明らかである。よって、同法60条1項1号に規定する「相続」は、相続人が経済的負担を負わずに相続財産を取得できるものに限定されており、代償債務を負って相続財産を取得するという代償分割はこれに該当しない。

また同事案³⁵では、私法上負担付贈与は贈与に含まれており、同法60条1項1号の贈与について、法文は負担付贈与を除外していないのであるから、これを除外することは租税法主義に反するという主張もあった。これに対して同判決は、「租税法の解釈であっても、必ずしも法文上の文言のみにとらわれるべきものではなく、その法条の実質的意義を考察し、その意義に照らして合理的な解釈をすべきものであるから、前記法条にいう贈与について、贈与者に経済的利益を生ずる負担付贈与を含まないと解することをもって租税法主義に反するとすることはできない」と判示している。つまり、民法と租税法の立法目的の違いに着目し、その適用範囲を各法の意義や趣旨に基づいて実質的に判断すべきということであろう。上述の通り、租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これを取り込むものであるが、租税法は国が国民個人の経済取引に着目し、それを課税要件に当てはめるというものである。私人対私人の関係のもと構成されている民法においては法的権利関係の安定を重視しているのに対し、租税法は国対私人の関係を前提として構成されているため、より経済的実質が重視されていることは上記判示からもいえる

34 最高裁判所第三小法廷昭和63年7月19日判決、判例時報1290号56頁、判例タイムズ678号73頁、金融・商事判例805号3頁、税務訴訟資料165号352頁、最高裁判所裁判集民事154号443頁。

35 前掲、注) 34。

だろう。

これを代償分割にあてはめてみるに、代償分割は民法上遺産分割の一形態として位置付けられているが、相続財産を取得するため代償債務を負い、その履行が相続人固有の財産から行われている。こうした代償分割における経済的実質をみると、これを単なる遺産の分配とみることは妥当ではなく、租税法において代償分割は民法909条に定める「遺産の分割」に該当しない。よって、代償債務を負って相続財産を取得する代償分割は、民法上遺産分割の一形態と位置付けられているが、租税法においてはその実質からこれと同視することはできず、民法909条の遡及効は代償分割には適用されないという結論を導き出すことができる。

したがって、所得税法60条1項1号に規定する「相続」は、相続人が経済的負担を要しない無償によるものに限定されているため、代償債務を負うことによって相続財産を取得する代償分割はこれに該当せず、また、その経済的実質から民法909条に規定する「遺産の分割」には該当しないため、同条の遡及効は適用されない。

3. 相続税と所得税の二重控除

最後に代償金相続税控除説について言及したい。これは、大津地裁³⁶が「相続税の算定において控除の対象となるべき性質のもの」と判示しているように、代償金は相続税法上控除されているため、所得税法上においては考慮する必要がないという見解である。つまり、所得税においても代償金の控除を認めてしまえば相続税と所得税の二重控除となってしまうという論拠となる。この問題を検討していくにあたって、二重課税論からみていきたい。

代償分割における代償金がそうであるように、所得税と相続税の対象は重なっていることが多い。キャピタル・ゲインについては、所得税法60条

36 前掲、注) 27。

1項1号の取得価額の引継ぎによって所得税の課税は繰り延べられており、この根拠としては未実現のキャピタル・ゲインに対して課税を行うことは納税者にとって酷であるというものと、相続税又は贈与税が課税されているため所得税は繰り延べるといふ点にもある³⁷。このように、相続税と所得税の二重課税を避けるために所得税法9条は相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するものについては非課税にすると規定し、その具体的な内容は相続税法第2節「相続若しくは遺贈又は贈与により取得したものとみなす場合」に定めている。もっとも、所得税法9条が制定された昭和22年当時は、相続税について現行とは異なる遺産税方式を採用していたため、ストレートに二重課税が生じたわけではなく、立法趣旨としては相続又は贈与などによる恩恵的利得は所得に含まれないとする、制限的所得概念の影響があったものとも考えられる³⁸。

これを二重控除の論理に当てはめてみると、確かに代償金は相続税基本通達で技術的措置として相続税の課税価格から控除されており、これを所得税においても控除すれば二重控除となるといえるかもしれない。しかし、所得税において非課税とされる一定の所得は、上記のような技術的措置からではなく、そもそも所得税の対象としてそぐわないため所得税の課税対象から除外されているという見解がある³⁹。これは量的担税力だけでなく、質的担税力に着目したものであり⁴⁰、同見解によって二重控除の問題は解決すると考える。

4. 取得費をめぐる近年の裁判～東京高裁平成23年4月14日判決

最後に、取得費の判断基準について判示された新たな事案（東京高裁平

37 水野忠恒「所得税と相続税の交錯—非課税もしくは課税繰り延べとされる所得」ジュリスト1020号154頁。

38 植松守雄「注解所得税法（35）」〔柴田幸一執筆〕会計ジャーナル10巻3号66頁。

39 前掲、注）37、154頁。

40 前掲、注）10、81頁。田中教授は、代償金を相続税法上控除していることと、所得税法上控除していることはその目的における意味合いが全く異なるため、二重控除にはあたらないと主張している。

成23年4月14日判決⁴¹⁾についてふれておく。本判決は、原告が相続により取得した土地を売却する際に、相続時に要した弁護士費用を譲渡所得金額の計算上取得費に算入できるか否かが争点となった事案である。なお、本事案は上告不受理⁴²⁾となっているため、本稿では控訴審判決につき検討する。

(1) 事実の概要

原告Xは、昭和41年に死亡した被相続人の法定相続人のうちの1人であったが、遺産分割が難航し、遺産分割の調停には至らなかった。そのため、Xは昭和48年に弁護士Aを代理人とし、遺産分割は審判事件に移行した。平成16年審判により、Xは相続財産（土地、現金、他の共同相続人からの代償金）を取得することとなった。翌年、本件相続によって取得した本件土地を約1億円で譲渡する旨の売買契約を締結し、同年7月に所有権移転登記を行った。

Xは、本件土地の譲渡について、本件遺産分割調停および審判事件の弁護士報酬としてAに支払った約1,300万円の弁護士報酬のうち本件土地に係る約1,000万円を本件土地の譲渡に係る取得費として控除した譲渡所得金額約9,000万円とする所得税確定申告を行った。これに対し、税務署長Yが当該費用は資産を取得するために通常必要と認められる支出には該当しないとして、更正処分および過少申告加算税賦課決定処分を行った。

(2) 判旨

① 「資産の取得に要した金額」について

「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

41 東京高裁平成23年4月14日判決、税資261号順号11668、TAINS Z888-1581。原審・東京地裁平成22年4月16日判決、税資260号順号11420、TAINS Z888-1580。

42 最高裁平成25年6月14日決定、TAINS Z 888-1765。

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。……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。」

②取得費該当性

「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）。」

「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…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。」

「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。」

(3) 検討

本判決においては、所得税法60条1項1号の趣旨を、同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し、増加益に対する課税の繰延べにあると解している。また、同判決では遡及効絶対説を採用したうえで、その民法909条の性質から「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。」として、有償譲渡否定説を採用している。これは事案6（最高裁平成6年9月13日判決）と同様の考え方であり、有償譲渡否定説および遡及効絶対説の両説

による遺産分割に係る付随費用の取得費該当性否認の立場は本稿で分析した従来の判例と一貫しているといえる。

結論から鑑みると、代償金の事案と本判決の論理構成は一致しており、今日においても取得費を考察するうえでは上記2説が必須となる。しかし、原審がその判示の中心としていた所得税法基本通達60-2について、本判決でも触れている。同通達は所得税法60条1項1号に定める贈与、相続又は遺贈により譲渡所得の基因となる資産を取得した場合に、当該資産を取得するための「通常必要と認められる費用」の支出については、当該資産の取得費に算入できることを規定している。これについて本判決では、「資産の取得者が資産の取得に必要な行為をするに当たり専門家の力を借りた場合の報酬等については、そのことが社会的に承認されているものについては、それが当該行為に必要とはいえなくても、資産の取得に付随して要した費用というべきであり、取得費に当たると解するのが相当である。」としたうえで、弁護士に委任することの必要性の大小を、手続の一般的な難易によって区別することは困難であるため「『通常必要とされる』かどうかで弁護士費用が付随費用に当たるかどうかを判断することは、相当とはいえない。」と判示している。「社会的に承認されている」か否かを付随費用該当性の判断根拠とすることは、従来の「通常必要とされる」という判断基準を緩和しているといえるだろう。この判断基準を、所得税法38条1項の「取得に要した金額」の意義について判示した前述の最高裁平成4年判決⁴³に当てはめると、客観的価格を構成すべき金額および社会的妥当性を有する付随費用が、取得費に該当することとなる⁴⁴。本判決によって示された、社会的妥当性による付随費用該当性の判断基準についての動向は、取得費を考察するにあたり今後注視すべきと考える。

43 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。

44 「取得に要した金額」の意義については、第3章で詳述している。(岡山商大論叢第50巻第2号36頁)

おわりに

本稿では、代償分割における代償金の譲渡所得に係る取得費の課税関係について、租税法のみではなく私法上の法律構成を含めて考察を行った。

まず、第1章では民法における遺産分割の種類と効果について、判例、学説から整理した。そこでは、民法が定める遺産分割に代償分割が含まれるため、代償分割には民法の相続に関する規定が適用されるということから、民法898条の「共有」の意義と同法909条の遡及効の適用についての判例と、それに対する学説をまとめた。同法898条の「共有」については、学説は共有説と合有説に分かれており、戦前においては立法者が共有説を意図していたにもかかわらず合有説が通説となっていた。しかし、戦後の民法改正により同法909条但書が加わることによって、学説は共有説をその通説とするところとなる。この変遷は、同法898条が遺産の分割が適正に行われることよりも、対第三者との権利関係の保護を優先させたものといえるだろう。また、判例においては大阪高裁昭和32年7月12日判決などの下級審判決においては合有説を採用している事例もあるが、大審院大正9年12月22日判決を筆頭に最高裁判決においては共有説に統一されており、判例における共有説採用の立場を示している。

同法909条の遡及効の適用については、本稿において私法と租税法の適用範囲を考察するにあたり、その主軸となった。同条本文の遡及効を認める立場を認定的効力又は、宣言主義といい、明治民法で採用されていたが、第三者の権利保護が課題となっていた。これに対して、ローマ法のようにその遡及効を認めない立場を創設的効力又は、移転（付与）主義という。現行民法においては、第三者の権利に係る問題点につき、単に移転主義を採用するのではなく、同条但書を加えることによって修正的宣言主義という形を採用している。このことによって、同法898条と同法909条との関係には様々な学説が存在するが、上述のように同法898条においては共有説が通説となっていることから、やはり相続分については処分権が制限され

ないとする見解が通説となっているといえる。

これを、本稿では代償金の譲渡所得に係る取得費該当性という視点から、租税法において考察を行った。7つの裁判例に対する学説を、有償譲渡否定説、有償譲渡肯定説、有償譲渡折衷説、遡及効絶対説、遡及効相對説、キャピタル・ゲイン課税説に分類し、上述した民法における議論をふまえたうえで、各説について検討した。検討事項としては、共有持分権の有償譲渡性、民法909条の適用範囲、相続税と所得税の二重課税論をあげた。そこでは、まず所得税法同法60条1項1号は被相続人の取得費を引継ぐ規定であり、同法38条1項に規定する「取得に要した金額」を制限する規定ではない点を確認した。そして、同法33条3項の「取得費」に該当するためには、「合理的に必要」な手段であること、および、その支出の目的に「実質的関連性」があることを明らかにした。さらに、同法60条1項1号に規定する「相続」は、相続人が何らの経済的負担を負わずに相続財産を取得できるものとして列挙されているが、代償分割は代償債務を負って相続財産を取得するため、同規定の「相続」への該当性を否定した。そのうえで、民法909条は「遺産の分割」につき遡及効の適用を定めているが、代償分割はその経済的実質から同条の「遺産の分割」に該当しないため、遡及効は適用されないとする。したがって、代償分割における代償金は譲渡所得に係る取得費に算入されるという結論に至った。

以上、代償分割における代償金の譲渡所得に係る取得費の課税問題について考察を行ってきたが、本稿においてはこれらにかかわる問題をすべて取り上げて検討することができたわけではなく、限られた問題について判例を中心にそれに係る学説をふまえたうえで、民法、相続税法、所得税法の各方面からのアプローチを試みた。しかし、これらの問題を考えるにあたっては私法と公法の適用関係だけではなく、租税法の中でも相続税法と所得税法の適用範囲の問題も生じるため、問題の核心に近づこうとすればするほど、その複雑性と難解性を感じるようになった。租税法においては、このように私法において形成された法律構成の適用関係が問題になること

は稀ではないため、今後も様々な分野における租税法と私法の関係について研究を進めていきたい。

事実の概要と判旨

事案1. 千葉地方裁判所昭和55年1月30日判決⁴⁵

1. 事実の概要

原告Xは、東京都に勤務する地方公務員であるが、両親の死亡により、同人らの遺産である土地、建物を他の相続人3名と共同相続した。Xらは、昭和45年3月2日所轄税務署長に対し相続税の申告を行ったが、本件不動産の相続税評価額が基礎控除額以下だったので、相続税の課税はなかった。本件不動産はその後未分割のままXが引続き居住、管理していたところ、他の相続人らはXを相手方として東京家庭裁判所に本件不動産につき遺産分割調停の申立をし、Xが他の相続人らに対し合計1,600万円支払うことと引換に、本件不動産をXの単独所有とする旨の遺産分割協議が成立した。

そこでXは、右1,600万円の捻出のため本件不動産の売買契約を成立させた。Xが他の相続人らに支払った1,600万円は、この売買代金によるものである。

Xは本件不動産譲渡所得における取得費に上記支払金額を加算したが、税務署長Yは、上記支払いは譲渡所得における取得費には含まれないとして、更正処分および過少申告加算税の賦課決定をなし、Xに通知した。Xは、これを不服として訴えに及んだ。

2. 判旨

「取得費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

45 前掲、注) 23。

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、」…「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。」

「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る。」

事案2. 大津地方裁判所昭和60年1月14日判決⁴⁶

1. 事実の概要

原告X₁X₂の祖父Aが死亡し、Aの妻B、その子C、D (Xの父)、とAの先妻の子Eの4名がその相続人となり、遺産分割協議の結果Dが家業を維持するために遺産の70%を取得することになった。その後DはFと再婚した後に死亡したために、CとEは、FにDの相続権が生じることに不満を持つようになった。そのため調停を行い、Fは3,000万円を受け取ることで合意した。CとEは、家業も廃業となった以上、自分たちにもAの遺産について応分の権利があるとして、Dの相続人である原告X₁X₂との話合いの結果、X₁X₂が、CとEに示談金として合計1,000万円支払うこととなった。

その後、X₁X₂はDから相続した土地等を譲渡した際に、本件示談金を譲渡収入から取得費として控除した。

これに対し、税務署長Yが本件示談金は取得費に該当しないとして更正処分を行った。X₁X₂がこれを不服として出訴。

2. 判旨

「譲渡収入金額から控除すべき取得費は、取得時における資産の客観的価値と捉えられるべき、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資と捉えられるべき改良

46 前掲、注) 27。

費等が」該当すると解すべきである。

「本件の場合には資産の帰属に争いがあるとはいっても、それは共同相続人間での争いにすぎず、結局のところは分割方法の当否をめぐる争いであるから、その紛争の解決のために金銭が支出されたとしても、それが資産の客観的価値に影響するものでないことは明らかであるといわざるを得ず、したがって、これをもつて取得費ということはできない。」

「本件示談金は、代償分割における代償金とみる余地があり、もしそうであれば相続税の算定において控除の対象となるべき性質のものであるから、税法上の考慮がなされていない訳ではない」。

事案3. 浦和地方裁判所平成元年2月27日判決⁴⁷

1. 事実の概要

原告であるXと他の共同相続人であるA、B、C、Dは昭和51年9月24日に死亡したEの子である。Xらは、遺産である土地、建物（以下、本件不動産という）につき遺産分割審判を申し立て、その結果、家庭裁判所は本件土地を約6,900万円、本件建物を700万円と評価し、Xに本件不動産を取得する代償として、他の共同相続人らに対し約520万円を支払うよう命じた。

しかし、Xは本件代償金を支払う能力がなかったため、昭和59年3月12日に約750万円で本件不動産を売却したうえで、代償金の支払いを行った。Xは、この売却に係る譲渡所得の算定につき、その取得費として他の共同相続人らに支払った代償金を控除したうえで、譲渡所得の申告を行った。

これに対し、税務署長YはXが支払った代償金を取得費とは認めなかったため、Xが出訴した。

47 浦和地方裁判所平成元年2月27日判決、税務訴訟資料169号382頁、シュトイエル332号5頁。

2. 判旨

「所得税法は、限定承認の場合を除く相続による資産の移転があった場合には、…その譲渡所得の金額の計算について、その者がこれを相続前から引き続き所有していたものとみなすこととし、…相続があった場合には、その時点における譲渡所得の課税は繰り延べられ、相続人がその資産を譲渡したときに被相続人の取得時から相続人の譲渡時までのその資産の増加益に対し課税することとされているから、右譲渡による収入金額から控除されるべき『資産の取得に要した金額』は、被相続人がその資産を取得するのに要した費用と認められるものでなければならないというべきである。」

また民法は、遺産分割の実行により相続財産が「各相続人に個別的・具体的に帰属し、その効果は相続開始の時に遡及するものと規定しており(同法909条本文)、相続の場合に相続人が相続以前から引き続き相続財産を所有していたものとみなす旨の前置所得税法の規定は、この民法の規定に整合しているものと解せられる。」

事案4. 最高裁判所第二小法廷平成2年4月20日判決⁴⁸

1. 事実の概要

原告Xは、健康状態が思わしくないことから、技術士としての安定した収入を確保することが困難となったこと、及び本件不動産のうちのアパートが老朽化し、その維持管理が困難となったこと等の事情により、昭和53年8月末ごろ、昭和49年に死亡したXの父Cから相続した本件不動産を売却する計画を立てた。Xは、昭和53年本件土地及び建物の各共有持分3分の2（3分の1の共有持分はXの母Aに帰属）を共有者Aと共に、学校法人Bに総額約1億円で売却した。

Xは、本件不動産の3分の2の共有持分を相続により取得するために、

48 前掲、注) 4。

Cの相続人間の遺産分割協議に基づき相続人である14名に対し合計750万円（相続人6名に対し合計340万円、相続人以外の者9名に対し合計410万円）を支払った。Xは、この支払に係る750万円が本件不動産の譲渡費用又は取得費に当たると主張した。

しかし、税務署長YがXの主張を認めず、Xは出訴に至った。

2. 判旨

「譲渡所得の金額の算出に当たり控除される資産の譲渡に要した費用（所得税法三三条三項）とは、資産の譲渡を実現するために直接必要な経費をいうものと解されるところ、原告主張の金員は、その主張自体に照らし本件不動産の譲渡とは直接関係のない」…「遺産分割に関して支出されたものであって、本件不動産の譲渡を実現するために直接必要な経費ということができない」。

「相続により取得した資産を譲渡した場合には、相続による資産の所有権の移転にかかわらず、相続人が当該資産を相続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のであるから、相続により取得した資産を譲渡した場合における資産の譲渡による総収入金額から控除すべき『資産の取得に要した金額』（同法三三条一項）とは、被相続人が当該資産を取得するのに要した金額をいうものと解すべきであって、原告が主張するような遺産のいわゆる代償分割により負担した債務の支払として支出した金額その他遺産分割のために支出又は負担した金額は、これに当たらないものというべきである。」

事案5. 横浜地方裁判所平成6年3月7日判決⁴⁹

1. 事実の概要

原告であるX₁X₂X₃の父であるAは昭和53年11月28日に死亡した。Aには

49 前掲、注) 14。

Xらのほか、共同相続人としてB、C、D、E、Fの5人がいた。Aの未分割相続財産（以下、本件物件という）については遺産分割協議に基づき、本件物件をXらとBが取得し、他の共同相続人らに対し合計4,000万円を支払うこととなった。このことにより、XらとBは昭和62年3月16日に本件物件のうち、土地について各4分の1ずつを持分として所有権移転登記を行い、次いで、訴外Gに対して売買契約に基づく所有権移転登記をそれぞれ行った。そして、同日GはXらとBに対し土地付き建物売買契約書を作成し、売買代金として合計4億円を支払い、XらとBは他の共同相続人らに対し合計4,000万円（それぞれ1,000万円ずつ負担）を支払った。Xらは、本件遺産分割につき、事前に売却代金の分配の割合について合意がある換価分割として、申告を行った。

これに対し税務署長Yは、そのような処理は、相続財産を未分割のまま換価してその対価をXらを含む共同相続人全員で分割取得した（換価分割）とは評価できず、相続財産を共同相続人の一部であるXらとBが取得し、他の共同相続人らにその代償金を支払った（代償分割）ことになるものとされ、X₁X₂X₃が支払った3,000万円を譲渡所得の取得費として認めなかった。これを不服として、Xらが出訴した。

2. 判旨

「代償分割により代償財産を取得した者に対しては、その代償財産を相続又は遺贈により取得した財産の価額に加算し、他方、代償財産を交付した者に対しては、相続又は遺贈により取得した財産の価額からその代償財産の価額相当額を控除して、それぞれ相続税の課税価格を計算することになるのであって、このような方法については、これが理由のないものとする根拠はない。」

「同法六〇条一項、二項によれば、限定承認に係るものを除く相続により取得した資産については、その資産を相続した者が引き続き所有していたものとみなされ、その者が右資産を譲渡した場合は、その者が当該資産

をその取得時における価額に相当する金額により取得したものとみなされるのであるから、前記経緯のもとで支払われた代償金は、原告ら四名と内藤榮子ら四名間における本件遺産分割協議のそれぞれの取得分の調整のために支出されたものであって、同法三八条一項所定の取得費とすることはできない。」

事案6. 最高裁判所第三小法廷平成6年9月13日判決⁵⁰

(第一審 鳥取地方裁判所平成5年9月7日 判決⁵¹)

(控訴審 広島高等裁判所松江支部平成6年2月25日 判決⁵²)

1. 事実の概要

原告Xは昭和57年に死亡したAの相続人として、他の共同相続人Bら5名と共に本件不動産を相続した。Bらとの遺産分割協議により、Xが本件各不動産を単独取得する代わりに、Bらに対し代償金として合計300万円を支払うこととなった。Xは銀行からの借入金500万円の一部を、代償金の支払いに充てた。

その後Xは本件不動産の一部を代金1,150万円で売却したので、その売却に係る譲渡所得の申告を行った。

しかし、税務署長Yは、代償金及び借入金利息の取得費の算入は認められないとして、更正処分及び過少申告加算税賦課決定を行った。これに対し、Xがこれらの更正処分等の取り消しを求めて訴えた。

2. 判旨

(1) 第一審

「代償分割は、共同相続人間の遺産分割方法の一つであり、相続人の一部に現物資産を相続させる代わりに、相続財産の公平な分配を図るという

50 前掲、注) 13。

51 鳥取地方裁判所平成5年9月7日判決、税務訴訟資料198号771頁、金融・商事判例961号24頁。

52 前掲、注) 31。

観点から、他の相続人に価額調整のため一定の代償金を支払うというものであるから、右代償金債務は、原告が主張するような本件物件を買い取るための代金債務的性質のものではなく、包括承継人相互間の内部的分配方法に過ぎないものである。」

「そもそも遺産共有は、遺産分割により各相続人が確定的に各資産を取得するまでの暫定的、観念的なものに過ぎず、早期にこれを解消することが予定されているものであるうえ、遺産分割の効果は、相続開始時に遡るのであるから（民法九〇九条）、本件の場合、原告は、相続開始時から本件物件を（その贈加益を潜在的に内包した状態で）相続承継したことになるのであり、本件物件も、法六〇条一項一号の「相続」により取得した財産に該当することは明らかであり、相続前から引き続き所有していたものとして譲渡所得の増加益が算出されることになるから、本件代償金は、本件物件の取得費とはいえないことになる。」

(2) 控訴審

「遺産分割の遡及効からすれば、代償分割により資産を取得した相続人は被相続人から直接これを承継し、決して他の相続人から資産の譲渡を受けるものではないから」…「代償金は、他の相続人が取得した資産を譲渡した対価とはいえず、結局、右は経済市場と関わりのない、極めて限定された共同相続人間において、遺産分割の実質的公平を所期するための調整金の域を出でないというべきであ」る。

「なお、代償金を支払った相続人の相続税の算定においては、相続税法二一条の二により、右代償金を控除した金額が課税価格とされるべきものである。」

民法九〇九条本文は、遺産分割の遡及効を明らかにしているから、「未分割時における共同相続人間の資産の共有状態は、遺産分割により相続開始時にさかのぼって解消され、資産を取得した相続人は被相続人から直接に資産を承継したものとみなされ、他の共同相続人から当該資産に係る共

有持分の譲渡を受けるものではないのであって（このことは遺産分割の方法として、家事審判規則一〇九条に則り代償分割が行われた場合も同様といわねばならない）、法の右規定は相続に関する民事実体法規定とも整合するものといわねばならない。」

（3）最高裁

遺産分割協議においては、「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、上告人が所得税法六〇条一項一号の「相続」によって取得した財産に該当するというべきである。」

したがって、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。

「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。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」。

事案7. 東京高等裁判所平成12年9月27日判決⁵³

1. 事実の概要

原告Xの夫であるBは、平成元年9月に死亡した、その際にBが所有していた不動産は、建物及びその敷地利用権である土地であった。Bの法定相続人はXを含め11名おり、本件に係る遺産分割調停により、Xは本件建物の一部を取得した他の相続人らに6,000万円を支払って、これを買取

53 前掲、注) 3。

て取得した上で法人であるCに7,700万円で譲渡した。

Xは平成5年3月、平成4年分の所得税について取得費6,000万円と弁護士費用400万円等を含む約1,000万円を譲渡に要した費用として、合計7,000万円を必要経費として控除した700万円を譲渡所得であるとして確定申告を行った。

これに対し税務署長Yは、6,000万円は取得費には該当せず、また弁護士費用400万円も譲渡に要した費用に該当しないとして、平成4年分の所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

これを不服としてXが出訴した。

2. 判旨

「遺産分割は、共有にかかる相続財産の分配にすぎず、これにより相続財産に含まれている個々の資産の財産価値そのものに変動を及ぼすものではないから、遺産分割に要した費用は、一般的に当該資産の客観的価格を構成するものとは認められないし、被相続人の取得の時に遡及してその当時における右客観的価格を構成するとか、あるいは、被相続人の取得のための付随費用とみる余地もなく、したがって、本件弁護士費用は、遺産分割に要した費用にすぎないものであって、被相続人が『資産の取得に要した金額』ではなく、また、設備費又は改良費に当たらないことは明らかであるから、結局、所得税法33条3項に定める取得費に該当しない。」