

代償分割における代償財産の 取得費該当性をめぐる課税問題

伊川正樹
(名城大学法学部教授)

目 次

I はじめに	2 代償分割の性質と取得費該当性
II 代償分割に係る現行法上の課税取扱い	IV 代償財産の課税上の取扱いをめぐる相続税と 譲渡所得税との調整
1 設例	1 現行法上の取扱い
2 代償分割に係る相続税の課税価格	2 代償金の取扱いに関する他の方法
3 代償分割に係る所得税の取扱い	3 遺留分減殺請求権の行使に関する課税関係 との対比
4 代償債務の課税上の取扱い	V おわりに
III 取得費の性質に基づく代償財産の取得費該当性	
1 取得費の性質	

I はじめに

遺産分割の方法として、現物分割、換価分割、代償分割がある。このうち換価分割とは、共同相続人が遺産を未分割の状態に換価し、その代金を分割する遺産分割の方法をいう（家手法194条、相基通19の2-8（注））。これに対して代償分割とは、共同相続人のうちの1人または数人が相続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に対して債務を負担する方法によって行う遺産分割の方法をいう（家手法195条、相基通19の2-8（注））。

これらの遺産の分割方法は、「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」（民法906条）行われる限

り、遺産分割協議ないし審判（民法907条）において採りうる選択肢として優劣はないものといえる⁽¹⁾。それにもかかわらず、遺産分割の方法が換価分割なのか、代償分割なのかによって、課税上の取扱い、とりわけ相続税と譲渡所得課税の課税結果に相違が表れる。すなわち、代償分割を有償譲渡と理解するかどうかによって、現行法の解釈として、代償債務が取得費に算入されるかどうか異なる。この点、現在の判例および通達はこれを否定し

(1) 代表的な民法の基本書においても、両者は遺産分割の方法として並列的に紹介されるのみで、特段の扱いはされてはいない。参照、内田貴『民法IV〔補訂版〕』422頁（東京大学出版会、2004年）428頁、前田陽一＝本山敦＝浦野由紀子『民法IV 親族・相続』307頁（有斐閣、2010年）〔前田陽一執筆〕等参照。

つつ、相続税の課税価格の計算において調整するという解決を行っている。本稿では第一に、代償財産の課税上の取扱いについて、いわゆる有償譲渡肯定説と有償譲渡否定説の対比を行い、代償財産を譲渡所得金額の計算上、取得費に算入することの可否について検討する⁽²⁾。

またこの問題は、相続および代償分割に伴って生ずる相続税と譲渡所得税の関係をどのようにとらえ、それをいかに調整するかという問題に帰着する⁽³⁾。すなわち、相続人の相続に伴う相続税の負担と、被相続人の保有期間中に発生した資産の値上り益に対する譲渡所得税を、誰に、どのタイミングで課税するのか、という問題であるが、代償分割の場合には、それに加えて、相続開始から代償分割までの間に生じた資産の値上り益に対する譲渡所得税をどのように扱うのかという点が問題となる。これは、現行法の下では、代償財産を交付した者とそれを受領した者との間の負担の公平の問題として現れるが、資産について発生した値上り益を全体としてどのように扱うべきかという観点から検討する必要がある。つまり、被相続人の保有期間中の値上り益と、相続開始から代償分割までに発生した

値上り益について、誰が、どのタイミングで課税されるのかという問題であるが、解釈論にとどまらず立法論も含めた検討を通じて、負担の公平を考える必要があると考えられる。その際、所得税法の枠内にとどまらず、相続税、とりわけ課税方式も含めた検討を試みる必要があると考えられる。そこで、本稿では第二の問題として、代償分割の場面における相続税と譲渡所得税との立法論的な調整方法を探ることとする。

II 代償分割に係る現行法上の課税取扱い

1 設例

この問題を検討するにあたり、次のような事例を想定してみよう⁽⁴⁾。

被相続人Aの相続財産は不動産のみであった。この不動産は、取得価額が1億円、相続時点の時価が2億4,000万円であり、相続税評価額は2億円であった。Aの子であり相続人であるXとZは、上記の不動産をXが取得し（取得時の時価は4億円）、Zには代償金として2億円を支払った。5年後に、Xはこの不動産をPに対して5億円で売却した。

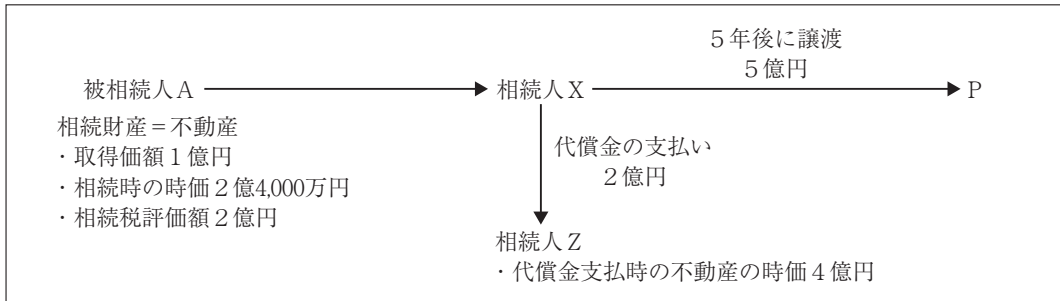
(2) 金子宏「譲渡所得における『取得費』の意義—若干の裁判例を素材にして—」同『課税単位及び譲渡所得の研究』250頁（有斐閣、1996年）〔初出、1981年〕、三木義一＝関根稔＝山名隆男＝占部裕典『実務家のための税務相談（民法編）第2版』327頁（有斐閣、2006年）、三木義一＝末崎衛『相続・贈与と税〔第2版〕』68頁（信山社、2013年）、東京弁護士会編『新訂第七版 法律家のための税法〔民法編〕』374頁（第一法規、2014年）、西山恭博「相続時の分割方法と譲渡所得の考え方の検討—代償分割における現状の考え方を中心として—」創価法学44巻2号85頁（2014年）参照。なお、拙稿

「代償分割における代償債務の課税上の取扱い」日本不動産学会誌29巻2号68頁（2015年）参照。占部裕典「遺産分割における相続税と所得税の課税関係」同『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』79頁（信山社、2002年）〔初出、1999年〕。

(3) 拙稿「譲渡所得税と相続税との調整」税法学572号3頁（2014年）。

(4) 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『〔租税〕判例分析ファイルⅢ（相続税・消費税編）』103頁（税務経理協会、2006年）104頁の事例を参照。

【設例】



2 代償分割に係る相続税の課税価格

代償分割によって遺産分割が行われた場合、代償債務を負担することになった相続人とそれを受け取った相続人に対する相続税の課税価格は、次のように算定される（相基通11の2-9）。

- ・代償財産の交付をした者：相続または遺贈により取得した財産の価額－交付する代償財産の価額
- ・代償財産の交付を受けた者：相続または遺贈により取得した財産の価額＋交付を受けた代償財産の価額

このように、代償債務を負担して相続財産を取得した相続人は、交付した代償財産の価格を控除して相続税の課税価格が算定され、他方、代償財産の交付を受けた相続人は、当該交付を受けた財産の価格を加算した合計額が相続税の課税価格とされている。

この代償財産の価額については、代償債務の相続開始時における金額によるものとされているが、相続開始から代償分割までの間に時間的な差異がある場合があり、その間に代償財産の価額に変動が生じることがある（代償金の支払いの場合には、代償分割時における相続財産の通常取引価額を基礎として金額が決定されることがありうる）。このような

場合には、上記のように、代償財産の交付者が代償交付財産の価額について、代償分割時の価額をそのまま控除することは適切ではなく、また代償財産の受領者が当該財産について代償分割時の価額を加算することも相当ではない。

そこで通達は、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、次の算式によって計算した金額を当該代償財産の価額とするとしている（相基通11の2-10(2)）。

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

A：代償債務の額

B：代償分割の対象となった財産の代償分割時における通常取引価額

C：代償分割の対象となった財産の相続開始時における相続税評価額

前記1の設例をこの算式に当てはめると、各相続人の課税価格は次のようになる。

- ・ X：2億－(2億× $\frac{2}{4}$)＝1億円（相基通11の2-9(2)）
- ・ Z：2億× $\frac{2}{4}$ ＝1億円

3 代償分割に係る所得税の取扱い

代償分割において交付される代償財産は、金銭以外の現物の場合（現物交付代償分割）と金銭による場合（代償金）とがある。所得税の取扱いはそれぞれの場合によって異なる。

(1) 代償財産として金銭以外の資産を交付した相続人（現物交付代償分割）

代償分割として相続人が所有する資産を交付したときは、履行時の時価により当該資産を譲渡したものとして、譲渡所得課税が行われる（所基通33-1の5）。すなわち、代償財産を交付した相続人は、自己の保有する資産を他の相続人に対して譲渡したものと扱われ、当該譲渡時における時価相当額の総収入金額があったものとして、譲渡所得に対する課税が行われることになる（所税33条1項、3項）。

(2) 代償財産として金銭の交付をして相続財産を取得した相続人（代償金の支払い）

他の相続人に代償金を交付して相続財産を取得した場合、当該相続人は、金銭の譲渡であるため譲渡所得課税が行われないことは当然であるが（所税33条1項参照）⁽⁵⁾、他方で、当該代償金の金額を相続により取得した資産の取得費に算入することができない（所基通38-7(1)）。

(3) 代償財産を取得した相続人

代償分割として代償財産を取得した相続人は、その代償財産が現物か代償金かを問わず、履行時の時価（前記の例では、2億円）によって取得したこととなる（所基通38-7(2)）。ただし、これは前記のように相続税の課税価格に加算されることから相続税の課税対象となり、所得税法上は、取得した現物代償財産の取得費を構成するという意味を持つことになる。

4 代償債務の課税上の取扱い

(1) 通達

前掲した通達における代償債務の課税上の取扱いをまとめると次のような点を指摘することができる。

まず、代償分割には、代償債務として現物を交付した場合（現物交付代償分割）と代償金の支払いを行った場合とがあるが、相続税の取扱いについては、いずれの場合においても相違はない。すなわち、代償財産ないし代償金を交付した者（前記設例におけるX）は、交付した財産の価額を相続財産の価額から控除し、その受領者（前記Z）は、当該受領財産の価額が相続財産の価額に加算される。

相違が生じるのは、譲渡所得税の取扱いである。現物交付による代償分割を行った場合、その交付者（前記X）は自己の財産を譲渡することにより代償債務の支払いを行っているため、当該譲渡資産に係る値上り益に対して

(5) 譲渡所得に対する課税の趣旨である増加益清算説からすれば、譲渡所得の課税対象となる「資産」（所税33条1項）とは、保有期間中に価値が増減し、譲渡時にそれを清算して課税することができる性質のものをいう。したがって、金銭は譲渡所得課税における「資産」には当たらないものと解

される。参照、拙稿「譲渡所得の起因となる『資産』概念—増加益清算課税説の再考—」名城法学57巻1・2合併号141頁（2007年）、拙稿「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学561号3頁（2009年）。金銭債権から生じる利益は利子であることも、こうした解釈の根拠となる。

譲渡所得税が課税される（所税33条1項、所基通33-1の5）。つまり、「資産の譲渡」による所得に対して課税が行われるのである。一方、代償金の支払いによって代償分割を行った場合には、金銭資産の譲渡であるため譲渡所得課税は行われない。ただし、いずれの場合においても、当該交付した財産の価額および代償金の額は、相続財産の課税価格から控除されることとされている（所基通11の2-9(2)）。しかしながら、他の相続人に交付した代償債務（現物交付および代償金）の額は、当該相続人が相続により取得した資産の取得費に算入することができない（所基通38-7(1)）。このように、代償債務については、所得税ではなく相続税のレベルで調整が行われている。

納税者の一般的な感覚からすれば、他の相続人に対して代償財産を交付または代償金を支払って相続財産を取得した相続人からすれば、当該代償債務は、当該財産の取得に要した費用（所税38条1項）に当たると考えるのが通常であると思われる。つまり、当該相続人は代償債務を負担することによって相続財産を取得したのであり、その代償債務の額はまさに「財産の取得に要した費用」に当たると考えるのが納税者の一般的な感覚といえるのではないだろうか。これに対して現行法上は、この金額を譲渡所得の金額計算の場面ではなく、相続税の課税計算の過程で控除することによってトータルとしての納税者の税負担を調整する措置を採っているのである。

他方で、家族が消費単位となっている実態に鑑みて、親族間の財産の移転は課税対象とすべきではないことから、代償債務は相続税の債務として控除すべきであり、取得費に算入しない取扱いを是認するという主張も想定される。しかし、わが国の所得税法上は、課

税単位を個人単位としていること⁽⁶⁾に加えて、所得税法33条1項における「資産の譲渡」とは、経済的価値が認められる「資産」を移転させる一切の行為を含むものと解されることから⁽⁷⁾、親族間の財産の移転を課税対象と扱うべきこととなる。

それでは、果たして現行法上の取扱いはどうのような論拠に基づくものであろうか。譲渡所得税と相続税とを一連の課税事象ととらえ、そのいずれかの場面で調整するという枠組み自体は妥当性を有すると考えられるが、現行通達の解釈のような相続税の段階での調整というのは理論的な妥当性を有するのだろうか。そこで次に、この点に関する裁判例の動向を参照してみよう。

(2) 裁判例

この点が争われた裁判例では、いくつかの論拠を示してこの点を否定している（以下の引用部分における下線は、筆者によるものである）⁽⁸⁾。

(i) 千葉地裁昭和55年1月30日判決（訟月16巻4号700頁）

同判決は、次のように判示して、他の共同相続人に支払った代償金の取得費該当性を否定している。

「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1,600万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

(6) 最判昭和36年9月6日民集15巻8号2047頁。

(7) 拙稿・前掲注(5)「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」参照。

(8) 占部・前掲注(2)88頁以下、占部＝大屋・前掲注(4)109頁以下の事例を参照。

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、それがいかなる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。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。」

同判決は、所得税法上の譲渡所得課税に関する諸規定の趣旨から、取得費として控除が認められるのは、資産の増加益を算出するためであるのに対し、代償金は相続人間の遺産の分配のために支払うものであって、増加益には何らの影響を与えるものではないため、取得費には該当しないと判示している。すなわち同判決は、増加益の形成に寄与する支出が取得費であり、代償金はその性質を有しないために取得費には該当しないものの、相続税の計算上控除すべきものと判断を示して

いる。

(ii) 大津地裁昭和60年1月14日判決（行集36巻1号8頁）

同判決では、相続人の二名が他の相続人に支払った「相続財産についての示談金」の取得費該当性が問題となった。判決はまず、譲渡所得課税の趣旨から取得費控除の意義を「所有者が得た純益に相当する部分を課税対象として算定する意味を有する」と解し、「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費等がこれに該ると解すべき」と述べている。

かかる解釈を前提として、本件示談金は取得費には当たらないと判示している。この判決の枠組みは、上記(i)判決とほぼ同様であるといえる。

(iii) 東京地裁昭和62年3月24日判決（税資157号973頁）

同判決では、譲渡所得に対する課税の趣旨と60条⁽⁹⁾の規定から、取得費とは「被相続人が当該資産を取得するのに要した金額」のことをいい、代償債務の支払いは取得費には当たらないと解している⁽¹⁰⁾。この解釈は、代償分割は共同相続人間の分配行為であり、取得行為ではないことを前提にしているものと解され

(9) 同判決は、「59条は、相続……による資産の所有権移転の場合には、その段階において譲渡所得課税は行わず、相続人が資産を譲渡したときまでこれを繰り延べるものとし、相続人が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、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みなすこととしている」と述べているが、ここでは課税繰延べについて定める60条の内容について触れているものと考えられる。

る。

また、原告側は、代償金の支払いが譲渡費用に当たるとの主張もしているが、判決は、「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とはできない」と述べている。譲渡費用該当性の要件として「直接必要性」までは要求されていないと解すべきであるが⁽¹⁰⁾、この点は措くとして、「資産の譲渡」にとって必要かどうかという観点から譲渡費用を定義づけ、代償金はこれに当たらないという判断を示しているものとみることができる。

(iv) 浦和地裁平成2月27日判決（シュト332号5頁）

同判決は、譲渡所得課税の趣旨および38条1項における取得費の定義から、「当該資産の取得時の客観的価額とその譲渡時の客観的価額との増差分」を算出するために、取得費の控除が認められていると述べている。

また、所得税法59条および60条において、相続の場合に取得価額が相続人に引き継がれ、その者が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ていることは、民法上、遺産分割の効果が相続開始の時に遡及すると定める規定（民法909条本文）と整合しているものと解している。

こうした理由に基づき、同判決は代償金の取得費該当性を否定しているが、上記の各判決で示されていた理由づけに、民法における遡及効を加えている点が特徴的であるといえよう⁽¹²⁾。

(v) 鳥取地裁平成5年9月7日判決（税資198号771頁）

同判決は、まず「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。」と述べて、代償金の対価性を否定している。

それに続けて、同判決は次のように述べて、代償金の取得費該当性を否定している。

「確かに、各相続人は相続の開始と同時にその相続分に応じて遺産全体及びこれを構成する各資産について共有持分を取得するのであるから、他の相続人に代償金を支払って遺産の全部を取得した相続人は、一見他の相続人の持分を有償で取得したかのように見えないわけではないけれども、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909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^(ママ)）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60条1項1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

(10) この判決は、控訴審である東京高判平成元年8月30日（税資173号530頁）および上告審の最判平成2年4月20日（税資176号660頁）でも維持されている。

(11) 最判平成18年4月20日判時1993号76頁。

(12) この判決は、控訴審である東京高判平成元年10月26日（税資174号204頁）でも支持され、最高裁は上告を棄却する判断を示している（最決平成2年1月16日税資175号15頁）。

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。」

同判決は、代償分割を含む遺産分割は共同相続人間の内部的分配行為に過ぎず、相続財産の取得行為ではないため、代償金は対価性を有しないこと、民法の遡及効により遺産分割の効果は相続開始時にさかのぼること、所得税法60条1項1号により、被相続人の保有期間中に生じた増加益も含めて譲渡所得課税を行うことが定められていることを理由として、代償金の取得費該当性を否定している。

(vi) 広島高裁松江支部平成6年2月25日判決(税資200号800頁)

上記(v)の判決を受けて、控訴人(納税者)は、原判決のように解すると、代償金を取得した相続人は、代償金の中に、被相続人の資産取得時から遺産分割時までの資産保有利益を実現しながら譲渡所得税を賦課されず、反対に、代償金を負担して資産を現物取得した相続人は、右のような代償金を負担しながら、当該資産の譲渡により、被相続人の資産取得時から右譲渡時までの資産保有利益に対する譲渡所得税を一身に負担するという不公平が生ずる旨を主張している。

このような主張に対し、同判決は、「代償金額は、分割時における資産の通常取引価格(時価)を基礎として算定されるのが一般であり、その代償金には資産の保有利益を実現したのと同様の経済的利益が含まれることになることは控訴人指摘のとおりである。」と一応の理解を示している。しかしそれに続けて、民法上の遺産分割の遡及効を挙げて、次のように述べている。

「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(前述のとおり、他の相続人は相続開始時にさかのぼって当該資産を取得しないことになる)、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」^(ママ)

というべきであって、代償金の額が当該資産の時価を基礎として算定されることをもって代償金の受領者に譲渡所得税を賦課する根拠とはなし難いといわねばならない。およそ、遺産分割により現物資産を取得した相続人は、資産の取得それ自体によってその資産に含まれる譲渡益をそのまま承継し、その後、資産を処分するか否か、処分するとしてその態様や時期を自由に決することができるのが筋合いであり、仮に遺産分割により代償金債務を負担しても、右が遺産分割に伴う消極遺産の承継と解することは別論として(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11条の2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。)、現物資産を取得することには変わりはなく、当然、被相続人の資産の取得価格及び取得時期を引き継ぐものというべきである。」

この判決は、代償金の対価性を否定し、民法909条の遡及効が税法上も及ぶと解した上で、代償金は相続税の課税価格から控除されるべきものと判示し、代償金の取得費該当性を否定している。また、代償金は相続税の課税価格の計算において控除されるべきことを

述べている。すなわち、明示的な引用は行っていないものの、相続税法基本通達11の2-9および所得税基本通達38-7と同様の解釈を行っているといえる。

(vii) 最高裁平成6年9月13日判決(判時1513号97頁)⁽¹³⁾

上記(v)・(vi)の上告審判決である同判決は、遺産分割の遡及効を根拠として、代償金の取得費該当性を否定している。

「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慮することになるから、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。」

(viii) 横浜地裁平成6年3月7日判決(税資200号849頁)

同判決は、前掲の各判決と同様に、所得税法38条1項、60条1項、2項より、代償金は取得費には該当しないと判示しているが、その金額を相続税の課税価格の計算において調整することの意義について、次のように述べている⁽¹⁴⁾。

「相続税法11条の2によって相続税の課税をするには、その税額を計算する過程において相続税の総額を計算することになるが、その際遺産分割方法の違いによって全体の税額が異ならないようにするため、相続又は遺贈により財産を取得したすべての者の課税価格を合計して計算することになるから、遺産である不動産を単独の相続人が取得しても、あるいは数人の相続人が取得しても相続税の総額は異ならない。したがって、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

(13) 同判決に関する評釈等として、田中治「判批」租税法研究24号196頁(1996年)、大崎満「判批」ジュリ1084号116頁(1996年)、石原直樹「判批」判タ913号(平成7年主要民事判例解説)282頁(1996年)、無署名「判批」金商1411号40頁(1995年)参照。

(14) この判決は、控訴審である東京高判平成7年1月30日(税資208号143頁)においても支持されている。

ない。なお、この場合、代償財産の取得者が遺産を譲渡した場合には、その者のみが譲渡所得に対する課税を受けることになるが、これは増加益のある不動産を取得することを選択したことの当然の結果である。」

現行の相続税法上の相続税の課税方式は、法定相続分課税方式における遺産取得税方式と呼ばれるものであり、遺産取得税方式を基礎としながら遺産税方式の要素を一部取り入れた折衷型である。こうした課税方式の採用は、農家や中小企業といった単独相続における相続税の負担の緩和を目的とするものであり、現行方式によれば、単独相続の場合でも複数人による相続の場合でも、相続税の総額は異なることとされている¹⁵⁾。上記の理由づけは、かかる立法の経緯と趣旨に整合しているといえる。

しかしながら、代償金の支払者のみが譲渡所得課税を受けることは、「増加益のある不動産を取得することを選択したことの当然の結果」といえるかについては疑問の余地がある。すなわち、所得税法60条1項1号により取得価額を引き継ぐため、被相続人の保有期間中の増加益も引き継がれることは現行法のしくみの下では明らかであるが、後述するように、相続開始から代償分割（すなわち代償金の支払い）までの間に生じた増加益に対する譲渡所得課税についても、代償金支払者が一括して負担することになるが、このことについては明文の定めがない。というのも、相続開始から遺産分割までの間は、相続財産は共有であり、その間に生じた増加益は持分に応じて相続人に帰属するのである。この点は、民法909条本文の遡及効によって遺産分割の効果が相続開始時にさかのぼるという解釈に

よって補われているものの、後述するように、遡及効は民法において貫徹されていないことからすると、このような帰結を明文の根拠なしに「当然の結果」といえるかどうか、疑問が残る。

なお、このほか、国税不服審判所平成9年12月15日裁決（裁決事例集54集210頁）も、代償金の取得費該当性を否定している。

(3) 裁判例の小括

これらの裁判例では、代償金の取得費該当性を否定する論拠として、次のようなものが示されている。

- ・代償分割が有償譲渡ではないこと（有償譲渡否定説）
- ・代償分割は共同相続人間の分配行為であり、取得行為ではないこと（取得行為否定説）
- ・民法909条の遡及効により相続による取得の効果は相続開始時にさかのぼること（民法遡及効説）
- ・相続により財産を取得した場合には、所得税法60条1項1号により取得価額が引き継がれることによって、被相続人の保有期間中の増加益は財産を取得した相続人に引き継がれること（取得価額引継ぎ説）

これらの論拠の相互の関係については、各判決においてさまざまである。すなわち、代償分割が有償譲渡ではないために取得費該当性を否定している判決もあれば、この点については言及せず、民法上の遡及効をもって取得費該当性を否定する判決¹⁶⁾もあり、その論拠

¹⁵⁾ 三木義一編著『よくわかる税法入門（第10版）』256～259頁（有斐閣、2016年）〔奥谷健執筆〕。

は必ずしも一様ではない。

そして、代償金の取扱いについては、相続税の課税価格の計算において控除されるべきものであることが指摘されている。そして、その根拠は、遺産分割方法の違いによって全体の税額が異ならないようにするためという現行相続税法の立法経緯ないし趣旨が示されている。

(4) 学説

代償金の取得費該当性を否定する裁判例の見解について、民事実体法体系および支払われた代償金の性質から判断してこうした解釈を妥当なものと評価する論者もいるが¹⁶⁾、学説では批判的な見解が示されている。

(i) 有償譲渡肯定説

まず、代償分割は有償譲渡であると解する見解がある。すなわち、裁判例の「有償譲渡否定説」に対して、「有償譲渡肯定説」ということができる。

この見解は、代償分割の結果として、代償金受領者は、遺産に対する自己の持分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かと解している。そして、その結果、代償金の支払いは相続持分を有償譲渡した対価にほかならず、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

ければならないと解している¹⁸⁾。

また、有償譲渡否定説の論拠を疑問視して、代償分割の基本的関係を有償譲渡と位置づけるべきとする見解もある¹⁹⁾。この見解では、有償譲渡否定説が、代償金の支払い財源が相続財産そのものではなく、代償金支払者の財産であることにまったく触れていないことを問題視している。そして、相続税の価格計算において、代償金支払者について、あたかも被相続人が残した消極財産であるかのようにこれを減算し、代償金受領者については、あたかも被相続人が遺した積極財産であるかのように加算しているが、これは計算技術的措置として被相続人の債権債務と擬制するものであると指摘している。こうした措置については、有償譲渡否定説はその論拠について触れないものの、代償金の相続税の課税計算からの控除は、代償金支払者にもともと帰属する財産価値を取り除くために、必ず行わなければならないものであり、相続財産の客観的な価格以上に計算上の課税価格が増大するという不合理を避けるための計算技術的措置ととらえるべきだと解している²⁰⁾。

なお、これに対して、遺産分割協議には原則として和解的要素が含まれ、共同相続人間に一種の贈与が含まれていることから、持分権の譲渡（移転）は所得税法33条1項にいう「資産の譲渡」と同様に論ずることはできないとする見解もある²¹⁾。

16) 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』（日本税務研究所、1981年）75頁は、前記(iv)について、「この判決は、代償分割は共同相続人間における持分の売買である、とする原告の主張の核心部分に、必ずしも明確に答えるものではない。」と指摘している。

17) 大崎・前掲注(13)118頁。

18) 金子・前掲注(2)281～282頁。

19) 田中・前掲注(13)197頁、同・前掲注(16)79～84頁。

20) 田中・前掲注(16)80～81頁。

21) 占部・前掲注(2)96頁、占部＝大屋・前掲注(4)116頁。

(ii) 遡及効相対説

民法理論でさえ貫徹されていない遡及効を、譲渡所得課税の場面でことさらに強調することに対する疑問も呈されている²²⁾。この見解によれば、遺産分割の効果は次のように理解される。まず、共同相続人AとBが遺産分割協議の結果、Aが不動産を相続財産として単独で取得した場合、Bの持分を取得した旨の登記を経なければ、Aは遺産分割後に利害関係を有するに至った第三者に対抗できないとする最高裁判決（最判昭和46年1月26日民集25巻1号90頁）がある。仮に、Aが不動産についての自己名義の登記を経る前に、Bの債権者であるCが強制執行を申立て、これに基づきBの持分が差し押さえられた場合、AはもはやBの持分の取得をCに主張できないことになる。遺産分割の遡及効を貫くのであれば、Bの持分は相続開始時からAに権利があったものと扱われ、Cの差押えは不可能ということになるはずである。したがって、この判決は、遺産分割の遡及効にかかわらず、Aが遺産分割によりBからその持分を取得したものと扱っていることになるのである²³⁾。

また、民法909条適用により、問題となっている不動産全体が相続開始時から相続人に帰属するとみることは、民法上の権利関係の安定につながるとしても、課税関係において、当該不動産の全体が、相続開始時において代償金支払者に帰属したことを意味しないとして、民法上909条の効果は税法上及ばないとする見解もある²⁴⁾。

(5) 小括

このようにみてくると、代償金の取得費該当性は、代償分割を有償譲渡とみるかどうか、取得行為とみるかどうか、民法上の遡及効を

どのようにとらえるか、という点にかかわっている。すなわち、代償分割という行為をどのように理解し、取得費の範囲に含まれるかどうか、という観点に立った解釈によって、結論が変わりうることになる。この点、民法上の遡及効のとらえ方については上記学説のような見解に立つ場合には、代償分割を取得行為とみる余地が出てくることになり、その論理的帰結として有償譲渡とみる可能性が生じることになる。

また、取得費の性質から代償分割の性質をとらえることができるとも考えられる。これによれば、解釈により代償金の取得費該当性を肯定することが可能となりうる。そこで、次章では、取得費の性質という観点からこの問題を検討してみよう。

さらに、代償金を支払者の取得費に含めるということは、代償金受領者は相続財産に対する自己の持分を譲渡した対価として代償金を受け取るということを意味する。その結果、代償金受領者に譲渡所得が課税されることとなる一方、各相続人の相続税の課税価格には代償金は反映されないこととなる。したがって、このような取扱いとは、代償金を譲渡所得のレベルで調整することを意味し、相続税の課税価格のレベルで調整する現行法上の取扱いとは対極をなすことになる。すなわち、代償金の取得費該当性という問題は、代償金を譲渡所得税ないし相続税のいずれの段階で調整すべきかという問題につながるのであるが、

²²⁾ 三木＝末崎・前掲注(2)74頁。

²³⁾ 三木＝末崎・前掲注(2)74頁は、さらに共有状態にある段階で相続財産に生じた果実の取扱いについても、遡及効が貫かれていない点を指摘している。

²⁴⁾ 田中・前掲注(3)197～198頁。

この点については第IV章で検討することにしよう。

Ⅲ 取得費の性質に基づく代償財産の取得費該当性

1 取得費の性質

所得税法33条3項は、譲渡所得の金額の計算について、「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」するものと定めている。このうち、取得費は、明文によって「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」と定義されている（所税38条1項）。そして、取得費には付随費用が含まれることが判例上確立している²⁵。

そして、付随費用については、「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など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」との解釈が示されている（社会的妥当説）²⁶。

かかる解釈が示された前提として、譲渡費用の意義に関する最高裁平成18年4月20日判決（判時1933号76頁）が影響を与えているものと考えられる。すなわち同判決は、譲渡費用該当性について、「一般的、抽象的に当該資

産を譲渡するために当該費用が必要であったかどうかによって判断するのではなく、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべき」との基準を示している（客観的必要説）。

この解釈は、譲渡費用に該当するかどうかは、「現実の譲渡にとって客観的に必要かどうか」という判断の視点を示した点で大きな意義がある。すなわち、判例・通説は、譲渡所得の課税の趣旨を増加益清算説²⁷によって説明する。同説の内容は、①保有期間中の増加益が譲渡所得であること、②その課税のタイミングは譲渡時であることを示す、「課税の趣旨」に関するものであると解される。すなわち、所得税法が実現主義（所税36条）を採用している以上、発生段階での未実現利益には課税せず、実現した所得にのみ課税することから（所税59条1項が定めるみなし譲渡の場合は除く）、増加益清算説のみに基づいて現実に課税をすることができず、実現した収入金額を前提として所得金額を算定する必要がある²⁸。そのためには、「現実の取得」や「現実の譲渡」を前提としなければならないのである²⁹。そしてかかる理解により、譲渡所得課税を純所得課税原則と整合的に解釈することになる³⁰。

このようにみると、付随費用に関する上記の「社会的妥当説」は「客観的必要説」と共

²⁵ 最判平成4年7月14日民集46巻5号492頁、最判平成17年2月1日訟月52巻3号1034頁参照。

²⁶ 東京高裁平成23年4月14日税資261号順号11668。参照、拙稿「譲渡所得課税における取得費および付随費用ならびに譲渡費用」立命館法学352号1頁（2014年）。

²⁷ 最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁、最

判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁参照。

²⁸ 拙稿「譲渡所得とその課税および実現主義—増加益清算説と譲渡益課税説の対立点」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利』468頁（法律文化社、2011年）481頁。

²⁹ 拙稿・前掲注²⁶27頁。

³⁰ 金子・前掲注(2)250頁。

通の基盤に立つ基準であるといえる。すなわち、「社会的妥当説」は、資産の取得行為に必要とはいえなくても、それに付随して支出することが社会的に妥当とされているものを付随費用とするものである。付随費用とはそもそも資産の取得にとって直接的に必要ではない支出について、社会通念上、一般に当該取得に付随的に支出するものが取得費に含まれるとする概念である（参照、最判平成4年7月14日民集46巻5号492頁）。一方、譲渡費用は「譲渡にとって必要な支出」であるため、必要性が問われることになる。しかしながら、付随費用においても「現実の取得」を前提としてそれに付随する費用かどうかが問われるのであり、「現実の譲渡にとって必要といえるか」という「客観的必要説」と共通の基盤に立つものと考えられるのである³³⁾。

2 代償分割の性質と取得費該当性

取得費および付随費用が「資産の現実の取得」を前提としてその該当性を判断する以上、代償金の支払いが相続財産（ないし他の相続人の持分）の現実の取得にとって必要か、あるいはそれに付随する支出といえるかによって、取得費該当性が決せられることになる。

では、代償金を支払って³⁴⁾相続財産を取得した相続人は、その支払いを行わなければ「現実に」当該財産を取得したということとはできないといえるのだろうか。

最高裁平成21年12月10日判決（民集63巻10号2516頁）は、遺産分割を身分行為ととらえれば財産の移転は生じないものの、財産行為ととらえた場合には財産移転が生じると解している。そして民法では、相続開始時に相続財産が共同相続人の共有状態になり、遺産分割という財産行為によって具体的な持分を決

めると解されている³⁵⁾。これを前提にすると、前掲の裁判例において一貫して示されてきた、相続によって相続財産は共同相続人間の共有に属し、遺産分割協議はまさに分割行為であって取得行為ではないという解釈と相容れないものとなる。

借用概念の解釈として、民法の概念と税法の概念とを統一的に解することが³⁶⁾、納税者の予測可能性や法的安定性の確保につながることから望ましいとされていることは周知のとおりである³⁷⁾。これにしたがえば、民法上、遺産分割が取得行為であるとの見解を前提として、税法の解釈としてもこれと統一的に解するのが相当ということになる。前掲の一連の裁判例は、とりわけ民法909条の遡及効に関して、民法と統一的に解釈するという手法を採用しているものと考えられる。

他方、代償分割に係る代償金の取得費該当性という問題としてとらえる場合、取得費の性質に即して、資産の「取得」の意義を解釈することも可能だと考えられる。すなわち、前記のように、譲渡所得金額の計算上、控除が認められる取得費（付随費用を含む）は、「現実の取得」を前提としていると解され、現実の取得にとって必要かどうか（取得費）、現実の取得に付随する支出かどうか（付随費用）という判断基準でその該当性を判断することになる。

³¹⁾ 拙稿・前掲注2627頁。

³²⁾ 以下では、便宜上、代償財産の交付と代償金の支払いを併せて「代償金の支払い」と表現し、特に断らない限り、同列に扱うこととする。

³³⁾ 奥谷健「課税における遺産分割」税法学574号20頁（2015年）参照。

³⁴⁾ たとえば、「住所」概念に関する最判平成23年2月18日判時2111号3頁等参照。

かかる観点からみた場合、相続によって遺産は共同相続人の共有に属するが（民法898条）、未分割の状態で自己の持分を自由に譲渡することはできず、遺産分割協議の成立によってはいじめて自己の持分が現実確定するのである。そして代償金の支払いは、この「現実の取得」にとって必要なものであることから、譲渡所得金額の計算上、取得費に該当すると解することは可能である。あるいは、仮に「現実の取得にとって必要」とまではいいえないとしても、「現実の取得に際して社会的に妥当とされている支出」ということは十分可能であろう。代償分割は法律上認められている遺産分割の方法であり、代償金の支払いは、社会的に妥当とされているというよりも、法的に認められている行為である。このように解することにより、仮に民法上は相続によって財産を取得したと解するとしても、譲渡所得課税の場面での判断基準は「現実の取得」であることから、代償金を取得費あるいは付随費用に含めるという解釈は可能であるといふべきである³⁵⁾。

Ⅳ 代償財産の課税上の取扱いをめぐる相続税と譲渡所得税との調整

1 現行法上の取扱い

前章で検討したように、代償金支払者が支払った代償金が取得費に該当すると解すると、代償金受領者は相続の時点で相続税が課され、代償金を受け取った際に自己の持分を譲渡したことを起因として譲渡所得課税が行われることになる。このように、代償債務の取扱いは、相続税と譲渡所得税とが関係しており、これらをどのように調整するかということについても検討しておく必要がある³⁶⁾。

第Ⅱ章で検討した裁判例および現行通達の取扱いは、代償金受領者の税負担が過大になることを配慮しているものと考えられるが、このような調整方法はどのように評価されるべきだろうか。

代償金は取得費に算入されないと解する所得税基本通達38-7(1)は、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もつものであり、その限りで首尾一貫してい

35) 拙稿・前掲注2628頁。なお、田中・前掲注1680頁は、有償譲渡否定説が取得費を「資産の客観的価値を構成するもの」ととらえているが、「資産の取得のために合理的な支出であったといえるかどうか」を問題とすれば、「代償金が、具体的な財産に対する支配権を取得するために支出されるものである以上、当然に取得費を構成する」ことになるとの主張を紹介し、「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になるであろう」と述べている。この見解は、本稿の立場と同様であるといえよう。

36) なお、ここまでは含み益のある財産を相続により取得し、それを譲渡した場合の問題について検討してきたが、相続によって取得した財産に含み益がない場合（または含み損がある場合）には、

代償金支払者は当該財産を譲渡しても譲渡所得は実現しないため、課税されることはない。また、代償金を代償金支払者の取得費に含めるという解釈をとった場合、代償金受領者は自己の相続分の譲渡の対価として代償金を取得したとしても、実現すべき譲渡所得がないため、やはり課税されることはないことになる。いずれの場合にも、当該資産に含み損がある場合には、それが譲渡損失として実現することになり、所得を圧縮する結果につながりうるため、むしろ代償分割の方が換価分割等よりも課税上有利になる場合がありうるのである。そうであるとすると、本稿で検討している内容は、相続財産に含み益があり、それに対する譲渡所得税の扱いをめぐる問題であるといえよう。

ると解される³⁷⁾。反対に、代償金の支払いを相続財産の持分の譲渡代金ととらえて取得費として控除を認めるとなると、被相続人の取得時から相続開始時点までに生じた値上り益のうち、代償金相当部分には譲渡所得課税を行うことができないことになる。

現行所得税法は、59条1項所定の場合を除き、無償譲渡については60条1項が適用され、譲渡の時点では値上がり益には課税せず、課税を繰り延べるという措置を講じている。こうしたしくみは、キャピタル・ゲインの全額課税とキャピタル・ロスの税額控除を目指したシャウプ勧告に由来する。現行法上は上記のように、譲渡の時点で増加益を清算するか、課税を繰り延べて後に実現した時点で課税するというしくみを採用しており、発生した値上り益の課税に漏れがないような制度を採用しているのである。したがって、代償金を取得費として控除を認めることにより、その部分についての課税漏れを生じさせることは、こうした課税の趣旨に反することになる。

また、代償金を取得費に含めないという解釈は、代償金受領者に対する相続税と譲渡所得税の負担を考慮したものと考えられる。すなわち、代償金を代償金支払者の取得費に含めるという解釈を採る場合、代償金受領者は、相続によって取得した自己の相続分を代償金支払者に対して譲渡し、その対価として代償金を受領したと考えることになる。そうすると、代償金受領者は、相続によって取得した財産につき相続税が課され、さらにそれを代償金支払者に譲渡して対価として得た代償金について譲渡所得税が課されることになる³⁸⁾。現行法を前提とすれば、相続により取得した財産の取得費については、代償金受領者・支払者ともに相続人という立場で被相続人の取

得価額を引き継ぐため（所税60条1項1号）、代償金受領者は、それと代償金の額との差額について譲渡所得として課税が行われることになる。相続税額の取得費加算の特例（特措39条1項）があるが、相続開始から3年以内という制限によりこの特例を適用できない場合がありうるため、代償金受領者にとって税負担が重くなるとともに、「二重課税」のような事態を招く可能性がある。上記最高裁および所得税基本通達の解釈は、こうした点を考慮したものとも考えられる。

このように、通達および裁判例は、譲渡所得課税について現行所得税法の根底にあるシャウプ勧告の考え方に依拠するものとみることができ、その結果、被相続人の保有期間中に発生した値上り益に対する課税漏れを防いでいるといえることができる。しかし、この目的を達成するためには、他の方法もありうる。そこで、現行の取扱いの他にどのような方法があるかを検討してみよう。

2 代償金の取扱いに関する他の方法

代償金の取扱いについては、①相続税のレベルでの調整（課税方式の変更を含む）と②譲渡所得税のレベルでの調整がありうる³⁹⁾。これにはさまざまなバリエーションがありうるが、代償分割による相続の場面における調整方法としては、次のようなものがある。

(1) 代償分割におけるみなし譲渡課税と死亡時課税の組み合わせ方式⁴⁰⁾

この方法は、被相続人が生前に資産を売却

³⁷⁾ 金子・前掲注(2)283頁。

³⁸⁾ 金子・前掲注(2)283頁、三木＝末崎・前掲注(2)75頁。

³⁹⁾ 詳細については、拙稿・前掲注(3)14頁以下。

した場合には、被相続人の死亡時まで譲渡所得税の納税延期を認め（譲渡所得税の死亡時課税）、被相続人が生前に資産を売却しなかった場合には、単純承認の場合にも、相続時に被相続人に対してみなし譲渡課税を課すことによって、実質的に代償金受領者を含むすべての相続人に対して相続時まで生じた資産の未実現のキャピタル・ゲインへの税負担を求めるものである。そして、代償金支払者には、代償金支払い以降（相続時以降）に生じた資産のキャピタル・ゲインへの税負担を求めることになる。

この提案のねらいは、代償分割における代償金支払者と受領者の税負担の不均衡を排除すること、また代償金支払者にのみ譲渡所得税の支払いを求めることによって生じる代償分割阻害効果や代償分割における資産売却阻害効果の排除にあるとされている。

もっともこの方法によると、相続時に相続税とみなし譲渡所得税とを同時に課すことにより、負担が過重になるとの問題がある。これに対しては、みなし譲渡所得税の額を相続税の課税対象から控除することにより緩和できるとされている。

そして、この方法は、代償分割の有償譲渡肯定説に立ち、代償金を取得費に算入しても、有償譲渡否定説に立って代償金を取得費に算入しなくても、代償金支払者と代償金受領者が支払わなければならない譲渡所得税と相続税の額は同一となるとされている。

(2) 代償金受領者に対する譲渡所得課税を行う方法⁽⁴⁰⁾

この方法は、被相続人の保有期間の増加益を相続開始時点で清算するという点で上記(1)の方法と類似している。ただし、(1)の場合に

は、被相続人に対するみなし譲渡所得課税であるのに対し、この方法は、代償金受領者に対し、相続時に、受領した代償金の部分について譲渡所得税を課すというものである。そして、その分の所得税額は、相続税の課税対象から除外することによって調整するとしている。

この方法の基本的発想は、代償金取得費に算入されないのは、被相続人の保有期間中の増加益を相続開始時点で課税されていない点に理由があり、これを行えば、代償金を取得費に含めることが可能となるというものである。もっとも、この課税を実行するとなると、相続時に生存していない被相続人に課税を行うこととなるため疑問があるとして、この方法の論者は、代償金支払者には取得価額の引き継ぎによって増加益が引き継がれるのでよいとして、代償金受領者に対しては相続開始時点で課税をすることによって調整するというしくみを選択しているのである。

(3) 相続税と譲渡所得税との調整

わが国の相続税の課税方式は、遺産取得税方式を基礎としている。この方式は、相続人の相続財産の取得を課税の根拠としている。このようなしくみを前提とすれば、相続人は、相続財産を取得したことによって相続税が課され、その財産に含まれている値上がり益について、事後に譲渡した際に譲渡所得税が課されることとなり、これは「二重課税」に当たるのではないかという疑義が生じる。

(40) 青野勝広「代償分割における相続税と譲渡所得税の関係―『みなし譲渡所得課税と死亡時課税の組み合わせ方式』の提案」松山大学論集21巻3号179頁（2009年）196頁以下。

(41) 西山・前掲注(2)102～104頁。

これに対しては、現行法の解釈によればこれは二重課税には当たらず、むしろ現行所得税法はこうした「両面課税」を予定しているとして、両者の調整は不要であると解されている（ただし租税特別措置法39条1項は、相続税額を取得費に加算するという形での一定の調整を図っている）⁽⁴²⁾。

代償分割の場合、裁判例および通達の取扱い、代償金を取得費に含めないことにより、譲渡所得税の問題としてはとらえず、代償金支払者はその額を相続税の課税価格から控除し、代償金受領者は相続税の課税価格に加算することにより、相続税のレベルでの問題として調整を図っている。この方法によれば、被相続人の保有期間中の増加益に対する譲渡所得税は、代償金支払者が一括して負うこととなり、代償金受領者は譲渡所得税の負担を一切負わないことになる。これは、遺産分割が分割行為であり取得行為ではないとの解釈を前提とするものであるため、代償金受領者が譲渡所得課税を受けないのは当然の帰結ということになろう。しかし、民法上、必ずしもそのような解釈をとっているわけでないことはすでにみたとおりであり、また譲渡所得税における取得費の意義に照らして、代償金取得費にあたると解することが可能であるということもすでに指摘した。

そうすると問題は、被相続人の保有期間中の増加益に対する課税の負担割合の公平性ということになる。代償分割も遺産分割の方法のひとつであり、それには優劣がないことを前提として、換価分割の場合には相続人全員が譲渡所得税を持分に応じて課せられることと比較すれば、現行の代償分割の取扱いは不合理であるというべきである。有償譲渡肯定説や上記(1)、(2)のような提案は、このような

問題を背景として論じられていると考えられ、これを解決するには、譲渡所得税と相続税との間での調整の問題として理解すべきである。遺産取得税方式を前提としつつ遺産税方式の要素を組み合わせた折衷型をとる現行のわが国の相続税の課税方式を前提とすれば、これらの調整は相続人の所得税のレベルで考える必要があろう⁽⁴³⁾。

3 遺留分減殺請求権の行使に関する課税関係との対比

相続税と譲渡所得税との関係については、遺留分減殺請求が行われた場合にも同様の問題が生じる。特に、法人に対する遺贈が行われた場合、まず、その時点でみなし譲渡課税が行われることになる（所税59条1項1号）。すなわち、被相続人の保有期間中の増加益を相続開始時点で清算する。その後、遺留分減殺請求がされると、請求者はその時点で遺留分の相続財産全体に占める割合に応じて持分を取得することとなるため、その持分に対応する部分は、上記みなし譲渡課税の対象ではなかったこととなる。

このような場合、判例や民法の通説は、遺留分減殺請求権の法的性質を形成権と解し、これが行使されると当然に減殺の効果が生じるとしている。そして、この権利が行使されると、受遺者または受贈者が取得した財産は、

(42) 東京地判平成25年6月20日税資263号順号12238, 控訴審・東京高判平成25年11月21日税資263号順号12339, 上告審・最決平成27年1月16日〔未公刊〕TAINS Z888-1925（上告不受理）；東京地判平成25年7月26日税資263号順号12265, 控訴審・東京高判平成26年3月27日〔未公刊〕TAINS Z264-12443, 上告審・最決平成27年1月16日〔未公刊〕TAINS Z888-1901（上告不受理）。

(43) 拙稿・前掲注(20)19頁。

遺留分侵害の限度で当然に遺留分権利者に帰属すると解されている⁴⁴⁾。このような理解を前提とすれば、遺贈を受けた法人が遺留分減殺請求をされ、価額弁償を行った場合の課税関係は、次のようになる。まず、遺留分権利者は、減殺請求によって自己の持分をいったん取得し、その対応部分についてみなし譲渡課税が減額される。次に、遺留分権利者はその持分を法人に譲渡し、その対価として価額弁償を受けることとなるため、遺留分権利者に譲渡所得税が課せられることとなる。このように、みなし譲渡課税は減額されるものの、遺留分権利者は当該遺留分に相当する持分に対する相続税が課され、さらに自己の遺留分の譲渡に対する譲渡所得税が課せられることとなるのである。他方で、受遺者である法人は、遺留分権利者の遺留分に対応する持分は取得していなかったこととなり、その部分は価額弁償によって取得したこととなるため、当該価額弁償金は、当該財産の取得価額を構成することとなる⁴⁵⁾。

しかし、最高裁（多数意見）はこうした見解を採らず、「本件土地の遺贈に対する遺留分減殺請求について、受遺者が価額による弁償を行ったことにより、結局、本件土地が遺贈により被相続人から受遺者に譲渡されたという事実には何ら変動がないこととなり、したがって、右遺留分減殺請求が遺贈による本件土地に係る被相続人の譲渡所得に何ら影響を及ぼさないこととなる」との解釈を支持している⁴⁶⁾。すなわち最高裁は、遺留分減殺請求権の行使時には、みなし譲渡課税は行われず、法人への遺贈の効力が遺留分減殺請求によって失われても、法人が価額弁償をすることで遺贈の効力が復活し、価額弁償金を取得した者は、それを相続により取得したのであり、

遺留分の譲渡の対価として取得したわけではない、と解している。

こうした最高裁の解釈の当否はともかく⁴⁷⁾、最高裁（多数意見）の見解は、代償金を代償金支払者の取得費に含めないとする現行の取扱いと類似するものとなる（前記1参照）。一方、上記のような遺留分減殺請求権の形成権説に基づく課税上の取扱いは、代償金を代償金支払者の取得費に含めるという解釈と同様の構造をとることとなる。したがって、このような問題の背景には、常に相続税と譲渡所得税の両面課税が深くかかわっているのであり、この問題を解決するには両者の調整が必要ということになるだろう。

V おわりに

代償財産の取得費該当性という問題を中心に検討した結果、現行法の解釈として取得費としての控除は可能であるというのが本稿の結論である。

そしてこの問題は、相続税と譲渡所得税をどのように調整するのかという問題が根底にある。シャープ勧告以来の「増加益全額課税」というスタンスを貫くのであれば、被相続人の保有期間中の増加益を相続時点で実現したものともみなして課税することと対応するものとして、代償金を取得費に含めるという解決が可能となる。こうした解決は、立法的措置を伴うものであるが、現行法上の相続税と譲

⁴⁴⁾ 最判昭和41年7月14日民集20巻6号1183頁、最判昭和51年8月30日民集30巻7号768頁。

⁴⁵⁾ 三木＝末崎・前掲注(2)101～106頁参照。

⁴⁶⁾ 最判平成4年11月16日判時1441号66頁。

⁴⁷⁾ 最高裁の多数意見を批判するものとして、占部・前掲注(2)108頁、占部＝大屋・前掲注(4)124頁等。

渡所得税の両面課税というしくみを前提としている。

これとは別の立法的解決の可能性として、被相続人の保有期間中の値上り益に対する課税は相続税のみとし、代償金支払者は第三者への譲渡時に、自己の保有期間中の値上り益についてのみ譲渡所得税を負うという方法もありうる⁽⁴⁸⁾。そして、代償金受領者は受領した代償金に対する相続税を負担するのみとなる。また代償金支払者が受領者に支払った代償金は、同支払者の取得費に算入することによって調整することになる。かかる方法は、譲渡所得に対する課税漏れを防ぐというシャープ勧告以来の立法趣旨を大きく転換することになり、所得再分配機能を弱める効果につながりうるであろう⁽⁴⁹⁾。他方で、こうした調整を行

うことにより、代償分割の有用性を認める結果にもつながるものと考えられる。したがって、どのような調整方法をとるかどうかにについては、政策判断も含め、課税対象を限定する措置を講ずるなどの工夫も必要となるであろう。

ただし、両税の調整を図るという方向での改正を行うことにより、代償金支払者と代償金取得者との税負担の公平の確保のみならず、課税関係が簡素化し、納税者の理解を得やすいものとなるものと考えられる。

(48) このような方向での両税の調整を検討するものとして、拙稿・前掲注(3)参照。

(49) また、タックス・プランニングの余地を与えることにもなりうるため、かかる観点からの検討も必要であろう。