

## 答 申

審査請求人（以下「請求人」という。）が提起した地方税法（以下「法」という。）及び東京都都税条例（昭和25年東京都条例第56号。以下「条例」という。）の規定に基づく各不動産取得税賦課処分に係る各審査請求について審査庁から諮問があったので、次のとおり答申する。

### 第1 審査会の結論

本件審査請求は、棄却すべきである。

### 第2 審査請求の趣旨

本件各審査請求の趣旨は、〇〇都税事務所長（以下「処分庁」という。）が、請求人に対し、令和元年8月7日付けの各納税通知書（2通）により行った、別紙物件目録記載の区分所有建物の専有部分（以下「本件家屋」という。）及びその敷地権（以下「本件土地」といい、本件家屋と併せて以下「本件不動産」という。）の持分を請求人が取得したことに係る各不動産取得税賦課処分（内容は、別紙処分目録1及び2記載のとおり。以下、本件家屋に係る処分を「本件処分1」、本件土地に係る処分を「本件処分2」といい、併せて「本件各処分」という。）の取消しを求めるものである。

### 第3 請求人の主張の要旨

請求人は、おおむね以下の理由から、本件各処分の違法性・不当性を主張している。

- (1) 「耐震基準適合証明書」については、平成17年国土交通省告示第385号の括弧書きに「（当該住宅の取得の日前2年以内に当該証明のための住宅の調査が終了したものに限り。）」と規定

されている。しかし、本件各処分では、同告示の括弧書きにいう「当該住宅の取得の日」を被相続人の死亡日（平成31年1月18日）であるとみなして、不動産取得税の耐震基準適合既存住宅の取得に係る課税標準の特例（後述の法73条の14第3項及び73条の24第2項の規定によるもの。以下「耐震特例」という。）を適用していない。しかしながら、同日は、遺言の効力の発生時期に過ぎず、処分庁の主張に沿ったとしても、法73条の2第1項にいう「不動産の取得」の日ではない。

上記告示の「当該住宅の取得の日」は、国土交通省ホームページや国税庁ホームページ記載の解釈に沿って、「単に契約締結（効力発生）ではなく、現実に実際に引渡しを受けた」日と解釈すべきである。

請求人は、登記完了後（平成31年3月14日以降）に、自己のためにする意思をもって本件不動産を取得すべく、本件不動産の鍵を亡伯母の妹（法定相続人）から譲り受けた。すなわち、本件不動産に関して現実に実際に引渡しが実現したのは、平成31年3月14日以降である。

そうすると、本件不動産に関しては、同日より前の同月5日に本件家屋について耐震基準適合証明書の証明を受けていることになるから、上記告示の括弧書きが適用される。

したがって、本件不動産に関して、処分庁が、上記告示の「当該住宅の取得の日」の意義・要件を無視し、耐震特例を適用しないことは、法73条の14第3項等に違反している。

## (2) 予備的主張（不動産の取得の時期について）

### ア 不動産の取得の時期に係る問題点

上記(1)で、被相続人の死亡日は、「処分庁の主張に沿ったとしても、法73条の2第1項にいう『不動産の取得』の日ではない。」と述べたが、特定遺贈に関していえば、被相続人の死亡日を「不動産の取得」日とみなすこと自体、大きな疑義と

矛盾を擁している。

仮に、遺言書に「Aが特定遺贈を放棄した場合、Bに遺贈する」旨の記載があり、Aが特定遺贈を放棄し、Bが特定遺贈を受けた場合を想定すると、形式的に、被相続人の死亡日を法73条の2第1項の「不動産の取得」日とみなす場合は、A及びBに対し、重複して不動産取得税を賦課することになり、処分庁は、不動産取得税を二重取りすることになる。この二重取りは、社会通念上著しく不合理であり、Aにとっても酷である。

#### イ 遺贈の効力発生時期

遺贈の効力発生時期については、いわゆる物権的効力説、債権的効力説等があるが、これらは完全に対立するものではなく、遺言者の意思を尊重し、取引の安全や受遺者の不測の不利益を防止することを考慮する考え方であるから、特定遺贈に係る不動産の取得時期を決める上で、承認時期や登記時期も重要な要素であるといえる。

#### ウ 法73条の2第1項にいう「不動産の取得」の時期

上記ア及びイからすれば、法73条の2第1項にいう「不動産の取得」の時期は、「契約内容その他から総合的に判断して、現実に所有権を取得したと認められるときによるもの」と解すべきである。

この考え方は、「地方税法の施行に関する取扱いについて（道府県税関係）」（平成22年4月1日付総務省第16号総務大臣通知。以下「取扱通知」という。）第5章・第1・3・(3)において、都道府県に対して、留意事項として求められているものである。

そして、特定遺贈には、契約は存在しないが、譲渡側（被相続人）と取得側（受遺者）とが存在するから、少なくとも譲渡側と取得側の双方の意思に基づいて判断することが最低限必要であるとの趣旨が読み取れる。また、この趣旨に基づき、「熟

慮期間を経た遺贈の承認・放棄」を「経過的事実」として考慮することは、昭和48年11月2日最高裁判決の趣旨を十分に反映したものといえる。

#### 第4 審理員意見書の結論

本件審査請求は理由がないから、行政不服審査法45条2項により、棄却すべきである。

#### 第5 調査審議の経過

審査会は、本件諮問について、以下のように審議した。

年 月 日	審 議 経 過
令和2年2月4日	諮問
令和2年3月17日	審議（第43回第4部会）
令和2年5月26日	運営規程11条適用による書面審議

#### 第6 審査会の判断の理由

審査会は、請求人の主張、審理員意見書等を具体的に検討した結果、以下のように判断する。

##### 1 法令等の定め

##### (1) 不動産取得税の「不動産の取得」に関する法の定め及び判例

ア 法73条の2第1項の規定によれば、不動産取得税は、不動産の取得に対し、当該不動産の取得者に課することとされている。

イ 判例によれば、法73条の2にいう「不動産の取得」とは、他に特段の規定がない以上、不動産所有権の取得を意味するものと解するのが相当であり、その取得が認められる以上、取得原因のいかんを問わないものと解すべきであるとされている（最高裁判所昭和45年10月23日第二小法廷判決・最高裁判所裁判集民事101号163頁参照）。

また、不動産取得税は、いわゆる流通税に属し、不動産の移転の事実自体に着目して課せられるものであって、不動産の取得者がその不動産を使用・収益・処分することにより得られるであろう利益に着目して課せられるものではないことに照らすと、法73条の2第1項にいう「不動産の取得」とは、不動産の取得者が実質的に完全な内容の所有権を取得するか否かには関係なく、所有権移転の形式による不動産の取得のすべての場合を含むものと解するのが相当であるとされている（最高裁判所昭和48年11月16日第二小法廷判決・最高裁判所民事判例集27巻10号1333頁参照）。

そして、不動産取得税は、不動産の所有権の取得を課税原因とし（法73条の2第1項）、その取得の事実が発生したときは、それについての登記又は申告等をまたず、法律上いつでもこれを課することができるのであるから、消滅時効の期間は、所有権取得の日を基準としてこれを起算すべきであり、その登記又は申告等の日を基準とすべきものとは解されないとの判例（最判昭和51年10月12日）からしても、不動産の取得があったかどうかは、登記面に従ってではなく、真実の法律関係に従って判断されるものである。（金子宏「租税法」第23版856頁）

## (2) 遺贈に関する民法の定め及び判例

ア 民法964条の規定によれば、遺言者は、包括又は特定の名義で、その財産の全部又は一部を処分することができ、同法985条1項の規定によれば、遺言は、遺言者の死亡の時からその効力を生じるとされている。

また、同法986条1項の規定によれば、受遺者は、遺言者の死亡後、いつでも、遺贈の放棄をすることができ、同条2項の規定によれば、遺贈の放棄は、遺言者の死亡の時にさかのぼってその効力を生じるとされている。

イ 特定物の遺贈の場合には、遺言の効力発生と同時に所有権移転の効果を生ずるとされている（大審院昭和15年2月13日判決・法律学説判例評論全集29巻民法606頁）。

(3) 耐震特例に関する法の定め等

ア 法73条の14第3項の規定によれば、個人が自己の居住の用に供する耐震基準適合既存住宅（既存住宅（新築された住宅でまだ人の居住の用に供されたことのないもの以外の住宅で政令で定めるものをいう。）のうち、地震に対する安全性に係る基準として政令で定める基準に適合するものとして政令で定めるものをいう。73条の24第2項及び第3項において同じ。）を取得した場合における当該住宅の取得に対して課する不動産取得税の課税標準の算定については、一戸について、当該住宅が新築された時において施行されていた73条の14第1項の規定により控除するものとされていた額（本件家屋の場合、350万円）を価格から控除するものとされている。

また、同条4項の規定によれば、前項の規定は、当該住宅の取得者から、当該道府県の条例で定めるところにより、当該住宅の取得につき前項の規定の適用があるべき旨の申告がなされた場合に限り適用するものとされている。

イ 法施行令37条の18第3項によれば、上記の条項（法73条の14第3項）に規定する既存住宅のうち耐震基準に適合するものとして政令で定めるものは、昭和57年1月1日以後に新築されたものであること（1号）、37条の18第2項の基準（耐震基準）に適合することにつき総務省令で定めるところにより証明がされたものであること（2号）のいずれかに該当するものとされている。

ウ 法施行規則7条の6によれば、上記の条項（法施行令37条の18第3項）2号の耐震基準に適合することにつき総務省令で定めるところにより証明がされた住宅は、当該住宅が、国土

交通大臣が総務大臣と協議して定める書類（耐震基準に適合する旨を証する書類）を（法73条の14第4項に規定する当該住宅の取得につき同条第3項の規定の適用があるべき旨の申告の際に）道府県知事に提出することにより証明がされた住宅とされている。

エ 国土交通大臣が総務大臣と協議して定める書類として、次の書類が1項として挙げられている（平成17年3月31日国土交通省告示第385号。以下「国土交通省告示」という。）。

- ・ 法73条の14第3項又は73条の24第2項の規定の適用を受けようとする者が取得した耐震基準適合既存住宅が、……法施行令37条の18第2項に規定する国土交通大臣が総務大臣と協議して定める地震に対する安全性に係る基準に適合するものである旨を、建築士……、……指定確認検査機関、……登録住宅性能評価機関……又は住宅瑕疵担保責任保険法人が、別表の書式により証する書類（当該住宅の取得の日前2年以内に当該証明のための住宅の調査が終了したものに限る。）（2項以下は省略）

オ 法73条の24第2項の規定によれば、土地を取得した日から1年以内に当該土地の上にある自己の居住の用に供する耐震基準適合既存住宅を取得した場合等に、当該土地の不動産取得税を減額するものとされている。

#### (4) 不動産取得税の課税標準について

法73条の13第1項によれば、不動産取得税の課税標準は、不動産を取得した時における不動産の価格とするものとされており、条例41条においては、不動産取得税は、不動産の取得に対し、不動産を取得した時における不動産の価格を課税標準として、当該不動産の取得者に課するとしている。

また、法73条の21第1項本文によれば、固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されている不動産については、当該価格

により当該不動産に係る不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定するものとされている。

この課税標準につき、本件土地の取得時点において効力を有する特例規定である法附則 11 条の 5 第 1 項によれば、宅地評価土地を取得した場合における当該取得に対して課する不動産取得税の課税標準は、法 73 条の 13 第 1 項の規定にかかわらず、当該土地の価格の 2 分の 1 の額とするとされており、条例 41 条括弧書き並びに条例附則 6 条 1 項及び 2 項にも同趣旨の特例規定が置かれている。

#### (5) 不動産取得税の税率について

不動産取得税の標準税率は、法 73 条の 15 の規定により 100 分の 4、東京都において課する不動産取得税の税率は、条例 42 条の規定により 100 分の 4 とされているところ、これらの各規定に対する本件不動産の取得時点において効力を有する特例として、法附則 11 条の 2 の規定により、標準税率は 100 分の 3 とされ、条例附則 5 条の 3 第 1 項の規定により、東京都において課する税率は、100 分の 3 とされている。

## 2 本件についての検討

これを本件についてみると、請求人は、本件不動産の所有権を平成 31 年 1 月 18 日遺贈により取得し、右遺贈を原因として、同年 3 月 7 日付けで亡伯母から請求人に対する所有権移転登記を受けていることが認められる。

そして、処分庁は、上記遺贈が被相続人から相続人以外の者に対してなされた特定遺贈であることから、その効力は、民法 985 条 1 項により、亡伯母の死亡日である平成 31 年 1 月 18 日に生じたことになり、請求人が本件不動産所有権を取得したのは同日であるとし、これは、法 73 条の 2 第 1 項の「不動産の取得」に該当するものと判断したことが認められる（上記 1・(1)及び(2)）。その上で、本件証明書記載の家屋調査日は本件不動産の取得の後であり、法が



定める耐震基準適合既存住宅を取得したことにはならないから、耐震特例も適用されないとして、本件各処分を行ったものと認められる。

そうすると、本件各処分は、いずれも上記1の法令の規定等に則って適正になされたものと認められ、また、課税標準額及び税額の算出（上記1・(4)及び(5)参照）に当たっての違算も認められないから、違法又は不当な点があるということとはできない。

### 3 請求人の主張についての検討

(1) 請求人は、主位的主張として、亡伯母の死亡日である平成31年1月18日は、処分庁の主張に沿ったとしても、法73条の2第1項にいう「不動産の取得」の日でしかなく、耐震特例の適用に係る耐震基準適合証明書について定めた国土交通省告示記載の「当該住宅の取得の日」については、国土交通省ホームページ等で、「単に契約締結（効力発生）ではなく、現実実際に引渡しを受けた」日と解されていることから、本件不動産に関して現実実際に引渡しが実現した平成31年3月14日以降が「当該住宅の取得の日」であり、その前の同月5日に耐震基準適合証明書の証明を受けているから、耐震特例が適用されるべきである旨主張する。

しかし、国土交通省告示は、不動産取得税に係る取扱いを定めたものであるから、国土交通省告示記載の住宅の「取得」を、法73条の2第1項の不動産の「取得」と別異に解することは相当でない。

そして、本件においては、請求人は契約ではなく特定物遺贈により本件不動産の所有権を取得したものであり、国土交通省告示記載の「当該住宅の取得の日（前2年以内）」は、亡伯母の死亡日である平成31年1月18日と解すべきであり、本件家屋の耐震基準適合証明書記載の調査日は、同年3月5日であって、取得の日前2年以内に当該証明のための住宅の調査が終了したものと

はいえないから、耐震特例は適用されないものである。

したがって、請求人の主張には理由がない。

- (2) 請求人は、予備的主張として、特定遺贈については、法73条の2第1項にいう「不動産の取得」の時期は、一律に被相続人の死亡日とするのではなく、取扱通知や学説・判例により、遺贈の承認時期、登記時期等を考慮して総合的に判断すべきである旨主張する。

しかし、特定物遺贈については、その効力は遺言者死亡の時に生じ、当該不動産の所有権も当然に移転すると解するのが判例であり、学説でも多数説であり税務実務も同様に取り扱っているものである。取扱通知は「不動産の取得の時期は、契約内容その他から総合的に判断して、現実に所有権を取得したと認められるときによる」としているが、所有権取得の時期を判断するに当たり、単独行為である特定遺贈について、契約のように相手方（取得者）の意思を判断材料とすることは相当でなく、処分庁の判断のとおり、不動産所有権の取得の時期は、遺贈が効力を生じた被相続人の死亡日と解すべきである（上記1・(2)・イの判例同旨）。なお、請求人の指摘する東京高裁平成18年8月31日判決は、法73条の2第1項にいう「不動産の取得」とは、不動産の所有権の所得をいうと解するのが相当であるとしたうえ、公共事業の用に供するため不動産を譲渡した場合における法74条14の8号の適用について、当該売買契約による所有権の移転は、契約が締結された事情等を考慮すると契約締結時ではなく引き渡しがあった時とするのが相当であるとして、同法の適用を認めたものであり、本件のように遺言者の死亡と同時に所有権が移転する遺贈の場合とは事案を異にするものである。

したがって、請求人の主張は独自の見解というべきであり、採用することはできない。

なお、処分庁は、令和元年8月7日付けの各納税通知書に添付

された各不動産取得税課税明細書の「取得年月日」欄記載の日付を、所有権移転登記の受付日である「平成31年3月7日」とし、後にこれが誤りであったとして、被相続人の死亡日である「平成31年1月18日」に訂正したことが認められる。しかし、処分庁は、本件各処分を行う前から一貫して、本件家屋の取得日が亡伯母の死亡日である旨を請求人に説明しているから、令和元年8月7日付けの各納税通知書に添付された各不動産取得税課税明細書の「取得年月日」欄の記載は、処分庁による形式的な誤りであり、本件処分の効力には影響しない。

#### 4 請求人の主張以外の違法性又は不当性についての検討

その他、本件各処分について違法又は不当な点があるとは認められない。

以上のとおり、審査会として、審理員が行った審理手続の適正性や法令解釈の妥当性を審議した結果、審理手続、法令解釈のいずれも適正に行われているものと判断する。

よって、「第1 審査会の結論」のとおり判断する。

(答申を行った委員の氏名)

松井多美雄、宗宮英俊、大橋真由美

別紙(略)