

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。）の規定に基づく各不動産取得税賦課処分及び各督促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

本件各審査請求は、いずれも棄却すべきである。

第 2 審査請求の趣旨

本件各審査請求の趣旨は、東京都〇〇都税事務所長（以下「処分庁」という。）が、請求人に対し、平成 29 年 5 月 10 日付けの各納税通知書（3 通）により行った別紙 1 物件目録 1 記載の土地及び同目録 2 及び 3 記載の各家屋（以下併せて「本件各不動産」という。）の取得に係る各不動産取得税賦課処分（内容は、別紙 2 賦課処分目録 1 ないし 3 記載のとおり。以下併せて「本件各賦課処分」という。）及び、同年 6 月 30 日付けの各督促状（3 通）により行った本件各賦課処分に基づく徴収金に係る各督促処分（以下併せて「本件各督促処分」といい、本件各賦課処分と併せて「本件各処分」という。）について、いずれもそ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、以下のように、本件各処分の違法性・不当性を主張している。

請求人は、本件各不動産について、前所有者から遺贈を受けた受

遺者であったが、事情があつて遺贈の放棄をした。

民法 986 条の規定によれば、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、遺贈の放棄は、遺言者死亡のときに遡ってその効力を生じるとされているから、前所有者から請求人に対する本件各不動産の所有権移転の事実は無かつたものであり、請求人は本件各不動産を「取得」していないこととなる。

本件各不動産について、不動産登記簿には、一旦は遺贈を原因とする所有権移転登記がなされたが、請求人による遺贈の放棄により、東京法務局〇〇出張所平成 29 年 1 月 19 日受付にて錯誤を原因とする所有権移転登記抹消登記がなされている。その後になされた本件各賦課処分は、民法の規定に違反する違法・不当な処分であり、本件各督促処分とともに取り消されるべきである。

第 5 審理員意見書の結論

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

第 6 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
平成 29 年 10 月 17 日	諮問
平成 29 年 12 月 1 日	審議（第 15 回第 2 部会）
平成 29 年 12 月 26 日	審議（第 16 回第 2 部会）

第 7 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) 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、遺言者の死亡のときからその効果を生じる。

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、遺言者死亡のときに遡ってその効力を生じるとされている。そして、同法 995 条の規定によれば、遺贈が放棄によってその効力を失ったときは、受遺者が受けべきであったものは、遺言者がその遺言に別段の意思を表示したときを除き、相続人に帰属するとされる。

(2) 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。

このことについて、判例によれば、法 73 条の 2 第 1 項にいう「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（最高裁判所昭和 45 年 10 月 23 日判決・最高裁判所裁判集民事 101 号 163 頁）。さらに、「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（最高裁判所昭和 48 年 11 月 16 日判決、最高裁判所民事判例集 27 卷 10 号 1333 頁）とされている。

また、不動産取得税は、不動産の取得者が当該不動産により取得しあるいは将来取得するであろう利益に着目して課せられるものではなく、不動産の移転という事実自体に着目して課せられるのをその本質とするものであることに照らすと、法 73 条の 2 第 1 項にいう「不動産の取得」とは、所有権の得喪に関する法律効果の側面からではなく、その経過的事実に則してとらえた不動産

所有権取得の事実をいうと解され、売買契約の解除に基づく売主の所有権の回復も、その経過的事実を以てこれをみれば、それが合意によるものであると解除権の行使によるものであるとにかかわらず、一旦買主に移転した所有権が再び売主に移転したものであるべきであり、したがって、上記にいう「不動産の取得」にあたるべきである（最高裁判所昭和48年11月2日判決・最高裁判所裁判集民事110号399頁）とされ、さらに、不動産取得税の課税要件である「不動産の取得」と同様の意義を有すると考えられる特別土地保有税の課税要件である「土地の取得」についても、所有権の移転の形式により土地を取得するすべての場合を含み、取得の原因となった法律行為が取消し、解除等により覆されたかどうかにかかわらずと解するのが相当である（最高裁判所平成14年12月17日判決・最高裁判所裁判集民事208号581頁）とされている。

- (3) 法73条の34の規定によれば、納税者が納期限までに不動産取得税に係る地方団体の徴収金を完納しない場合においては、徴税吏員は、納期限後20日以内に、督促状を発しなければならないと規定する。

ただし、この「納期限後20日以内に」との定めは、訓示規定であり、納期限後20日を過ぎた後に発付された督促状も有効であると解されている（なお、地方税の他の税目に係る督促処分に関して同様の定めを置いている法329条、371条、457条の各規定中、督促状の発付期限に関する部分は、いわゆる訓示規定であり、期限後になされた督促も有効であるとの下級審判例（徳島地方裁判所昭和30年12月27日判決・行政事件裁判例集6巻12号2887頁）がある。）。

2 以上を前提に、本件について検討する。

- (1) 本件各賦課処分について

本件各不動産に係る登記の全部事項証明書及び処分庁が謄写し

た登記申請書の添付書類（遺言公正証書の謄本等）によると、請求人は、前所有者が死亡した平成28年4月6日、同人が生前作成した公正証書遺言に基づき、本件各不動産の所有権を特定遺贈を原因として承継取得したことが認められる。

法73条の2第1項にいう「不動産の取得」とは、不動産所有権の取得であり、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から、請求人において、本件各不動産について、同規定にいう「不動産の取得」があったことが認められるものであり、処分庁が、請求人に対して本件各賦課処分を行うための法律上の要件が備わっている（かつ、法73条の7の規定する非課税要件には該当しない）と判断したことには、違法・不当な点はない。

(2) 遺贈の放棄に係る請求人の主張

本件各不動産に係る登記の全部事項証明書によると、請求人への本件各不動産の所有権移転登記が経由された後、錯誤を原因として同登記の抹消登記手続が行われていることが認められる。このことについて、請求人は、事情があつて遺贈の放棄を行ったとして、遺贈の放棄は、民法の規定により遺言者である前所有者の死亡時に遡って効果が生じるため、請求人による本件各不動産の「取得」はなかったものであり、不動産取得税の課税要件を欠いている旨を主張する（第3）。

本件各不動産に係る上記所有権移転登記抹消登記の原因は、「錯誤」とあるのみであり、登記申請書の添付書類（写し）を見ても、その具体的な事由は明確とはならず、遺贈の放棄があつた事実を資料上確認することができない上、請求人による遺贈の放棄が真実あつたとしても、実際にいついかなる方法により行われたのかは、必ずしも明確ではない。しかし、遺贈の放棄の事実が現にあつたとすると、遺贈の放棄の法律効果は、遺言者の死亡の時に遡るとされているから（民法986条2項）、遺言者の死亡

という原因が生じた後に、相続財産の帰属先について、それがどのように帰結することとなったのかという側面においては、遺贈の放棄後は、遺贈による所有権の移転は当初から存在しなかったものと法律上処理されることとなるものである。

(3) 「不動産の取得」に係る経過的事実の存在について

しかしながら、遺贈により、一旦は遺言者の死亡時に遺贈の効果が生じるのであり（民法985条1項。ただし、遺贈が停止条件付である場合は条件成就時に効果を生じるが（同条2項）、本件の場合にはこれには当たらない。）、遺贈の放棄がなされたとしても、その直前までは、受遺者に遺贈の対象たる財産が帰属している法律状態であったという経過的事実そのものは、否定されるものではない。

現に、請求人は、特定遺贈により所有権を取得したのみならず、本件各不動産につき、所有権移転登記を経由しており、この間、当該物権変動についての第三者対抗要件を備えていた時期があったものである。遺言は、遺言者による単独行為であり、受遺者の意思にかかわらないものであるが、遺贈を原因とする所有権移転登記は、登記権利者・義務者の双方申請で行われるのが原則であって、そうすると、請求人自らが上記対抗要件具備に与しているものであり、かかる経過的事実の作出に請求人もまた積極的に関与していることは明らかである。

(4) 検討

そこで、民法の上記規定（986条2項）により遺贈の放棄に遡及効が認められている趣旨と、不動産取得税の課税の際に課税要件である「不動産の取得」を経過的事実に則してとらえるべきとの法理との関係をどのようにとらえるかが問題となる。

民法986条2項の規定が、遺贈の放棄の遡及効を定めている趣旨は、遺贈の放棄がなされれば、この点に係る遺言者の意思は実現されないこととなり、受贈者が受けるべきであったもの（遺

贈の対象とされていた相続財産)は、原則として、相続人に帰属する(民法995条)こととなるが、放棄の効果相続開始時に遡及させるのでなければ、受贈者が受けるべきであったものを、相続人が相続財産の一部として被相続人から直接に包括的に承継したとの構成がとれなくなると、法律関係が複雑化することとなるのであり、そのような不適切な結果となることを避けるために、遺贈の放棄には遡及効があることを規定上明言したものであると考えられる。

一方、前述(1・(2))のとおり、不動産取得税は、不動産の取得者が当該不動産により取得しあるいは将来取得するであろう利益に着目して課せられるものではなく、不動産の移転という事実自体に着目して課せられるのをその本質とするものであることに照らすと、法73条の2第1項にいう「不動産の取得」とは、所有権の得喪に関する法律効果の側面からではなく、その経過的事実に則してとらえた不動産所有権取得の事実をいうと解され、取得の原因となった法律行為が覆されたかどうかにかかわりがないというべきである。

そして、このことは、本件のように、不動産の取得の原因が特定遺贈であり、遺贈の放棄によって法律関係が覆された場合であっても、同様であると解せられる。

なぜなら、この場合受遺者(本件では請求人)に「不動産の取得」があるとして不動産取得税の課税を行っても、不動産取得税の課税要件の判断は、あくまで経過的事実に則した不動産の移転をとらえるに過ぎないものであるから、相続財産の承継について規定する民法の規定により、所有権移転の効果が事後的に覆滅したこととは矛盾するものではないし、また賦課処分自体は、相続を巡る財産の得喪に関する法律効果に直接の影響を及ぼすものではなく、民法の上記規定(986条2項)が存在する趣旨を没却するものでは何らないからである。したがって、不動産取得税の

賦課においては、民法 986 条 2 項の規定に該当する事実があることをもって、課税要件の認定を妨げる事由となるものではないと解せられる。

以上によれば、請求人が主張するように、本件各不動産につき請求人による遺贈の放棄があった事実を理由として、本件各賦課処分が違法・不当となるものではない。

(5) 本件各督促処分について

また、請求人は、本件各賦課処分による各不動産取得税の納期限である平成 29 年 5 月 31 日までに、同税に係る各徴収金の納付をしていない。

そのため、処分庁は、請求人に対して本件各督促処分を行ったものと認められ、同各処分は法令の規定に則ってなされたものであるから、違法・不当なものとする事はできない。

(6) 以上のとおりであるから、本件各処分を違法・不当とする請求人の主張には、いずれも理由がない。

3 請求人の主張以外の違法性又は不当性についての検討

また、本件各処分において、課税標準額及び税額の算出に当たったの違算等、上記 2 に述べた以外の点においても違法又は不当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)

近藤ルミ子、山口卓男、山本未来

別紙 1 及び 2 (略)