

## 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30年2月7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ないし3記載の各土地（以下、同目録記載の順に、それぞれの土地を、「本件土地1」、「本件土地2」及び「本件土地3」といい、これら3筆の土地を併せて「本件各土地」という。）の各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「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といふものである。

### 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、本件処分は違法又は不当である旨主張しているものと解される。

本件各土地の取得は、故人の相続財産について、遺留分減殺請求権を行使したうえ、共同相続人間において分割を行ったことによる

ものであるから、法定相続における遺産分割と平行に考えるべき事案であって、「相続による不動産の取得」として、法73条の7第1号を適用して非課税とされるべきものである。処分庁は、私的取引社会における事実の流れを勝手に分断し、その一部だけに税法を適用しており、裁量権の逸脱であって許されない。

なお、法73条の7の非課税規定の立法趣旨にある「担税能力の欠如」という点を併せ考えるべきである。

また、本件分割による取得が「共有物の分割による不動産の取得」であるとして、法73条の7第2号の3を適用するとしても、本件では、相続財産に属する複数の不動産を一括して、共同相続人相互の持分割合に応じて分割したのであるから、同号かっこ書にいう「持分の割合を超える部分」の取得はないものであって、非課税とされるべきである。

したがって、本件各処分は、法の非課税規定に反して課税を行った違法・不当な処分であり、取消されるべきである。

#### 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
平成30年 8月27日	諮問
平成30年 9月 3日	閲覧等請求書收受 請求人から口頭意見陳述申立書收受
平成30年 9月11日	閲覧等請求書收受
平成30年10月 5日	審議（第26回第2部会）

平成30年10月 9日	請求人へ口頭意見陳述を実施しないことの通知を发出
平成30年10月12日	請求人から口頭意見陳述申立書收受 審査庁に閲覧等請求に係る意見照会
平成30年11月 7日	審議（第27回第2部会）
平成30年11月 8日	請求人へ口頭意見陳述を実施しないことの通知を发出
平成30年11月13日	閲覧等請求に係る一部開示決定及び非開示決定
平成30年11月14日	閲覧等請求書收受
平成30年11月19日	閲覧等請求に係る一部開示決定及び非開示決定
平成30年11月20日	閲覧等の実施
平成30年12月17日	請求人から主張書面を收受
平成30年12月26日	審議（第28回第2部会）

## 第6 審査会の判断の理由

### 1 法令等の定め及び判例等

- (1) 不動産取得税における「不動産の取得」に関する定め及び判例  
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。

また、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とされている（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とされている（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巻10号1333頁）。

また、「同条（法73条）の2第1項の規定は、同条の3ないし7において列挙する場合に該当しない限り、売買、贈与、交換、建築その他不動産所有権の取得原因を問わず当該不動産所有権の取得に対し、その取得者に課税すべきことを定めたものと解するのが相当である。」と解されている（東京地方裁判所昭和38年12月28日判決・行政事件裁判例集14巻12号2184頁）。

なお、共有不動産の分割により他の共有者の有していた持分を取得することは、法73条の2第1項にいう「不動産の取得」に当たるとされている（最高裁判所昭和53年4月11日判決・最高裁判所民事判例集32巻3号583頁）。

(2) 「形式的な所有権の移転等に対する不動産取得税の非課税」に関する定め

法73条の7の規定は、次に掲げる不動産の取得に対しては、不動産取得税を課することができずとし、非課税とすべき取得事由を列挙する。

ア 同条1号として、「相続（包括遺贈及び被相続人から相続人に対してなされた遺贈を含む。）による不動産の取得」を非課税とするものとしている。

イ 同条2号の3として、「共有物の分割による不動産の取得（当該不動産の取得者の分割前の当該共有物に係る持分の割合を超える部分の取得を除く。）」を非課税とするものとしている（平成13年法律第8号による改正により本号追加）。

(3) 「取扱通知」について

地方自治法 245 条の 4 の規定に基づく技術的な助言である「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 日付総税都第 16 号総務大臣通知。以下「取扱通知」という。）の第 5 章・第 1・5 の 2・(2)によれば、不動産取得税を課する対象となりうる共有物の分割による不動産の取得に関し、「複数の共有地で互いに隣接し、その共有者が同一で、かつ、持分割合が同じである場合において、合筆することなく当該隣接する複数の共有地を一体としてとらえて当該持分に応じた分割をしたと認められるときは、一の共有物を分割した場合に準じて非課税として取り扱って差し支えないこと。」として、法 73 条の 2 第 2 号の 3 の規定についての解釈・適用の指針が示されている。

#### (4) 遺留分に関する民法の定め及び判例

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る、ただし、遺留分に関する規定に違反することができないとされる。

また、民法 1028 条によれば、兄弟姉妹以外の相続人は、遺留分として、直系尊属のみが相続人である場合を除き、それぞれ被相続人の財産の 2 分の 1 の割合に相当する額を受けるとされる。そして、同順位の相続人が数人あるときの遺留分については、同法 1044 条により、同法 900 条の法定相続分の規定が準用される。したがって、相続人として子が数人あるときは、各自の遺留分は相等しいもの（全血兄弟姉妹の場合）とされる（同条 4 号準用）。

民法 1031 条は、遺留分権利者は、遺留分を保全するのに必要な限度で、遺贈及び 1030 条に規定する贈与の減殺を請求することができるとする。

判例によれば、この減殺請求権については、形成権であって、その権利の行使は受贈者又は受遺者に対する意思表示によってな

せば足り、必ずしも裁判上の請求による必要はなく、また一たん、その意思表示がなされた以上、法律上当然に減殺の効力を生ずるものである（最高裁判所昭和41年7月14日判決・最高裁判所民事判例集20巻6号1183頁）とされており、減殺請求権が行使されると、その遺贈又は贈与契約は失効するものと解される（ただし、例外として、民法1041条の規定による価額弁償がなされた結果、受遺者又は受贈者が減殺請求権者に対する現物返還の義務を免れた場合は、減殺の対象たる財産が、当初から受遺者又は受贈者に帰属していた事実について、変動は結局生じないことになる。）。

- (5) 減殺請求権行使後の遺留分権利者に帰属する権利の性質について判示した平成8年最高裁判決について

最高裁判所（平成3年(オ)1772号）平成8年1月26日判決（以下「平成8年最高裁判決」という。最高裁判所民事判例集50巻1号132頁）は、遺言者の財産全部についての包括遺贈に対して遺留分権利者が減殺請求権を行使した場合、遺留分権利者に帰属する権利は遺産分割の対象となる相続財産としての性質を有しないとす。

そして、そのように解するのが相当である理由として、「特定遺贈が効力を生ずると、特定遺贈の目的とされた特定の財産は何らの行為を要せずして直ちに受遺者に帰属し、遺産分割の対象となることはなく、また、民法は、遺留分減殺請求を減殺請求をした者の遺留分を保全するに必要な限度で認め（1031条）、遺留分減殺請求権を行使するか否か、これを放棄するか否かを遺留分権利者の意思にゆだね（1031条、1043条参照）、減殺の結果生ずる法律関係を、相続財産との関係としてではなく、請求者と受贈者、受遺者等との個別的な関係として規定する（1036条、1037条、1039条、1040条、1041条参照）など、遺留分減殺請求権行使の効果が減殺請求をした遺留分

権利者と受贈者、受遺者等との関係で個別的に生ずるものとして  
いることがうかがえるから、特定遺贈に対して遺留分権利者が減  
殺請求権を行使した場合に遺留分権利者に帰属する権利は、遺産  
分割の対象となる相続財産としての性質を有しないと解される。  
そして、遺言者の財産全部についての包括遺贈は、遺贈の対象と  
なる財産を個々の的に掲記する代わりにこれを包括的に表示する実  
質を有するもので、その限りで特定遺贈とその性質を異にするも  
のではないからである。」とする。

(6) 共有物の分割に関する民法の定め

民法256条によれば、各共有者は、いつでも共有物の分割を  
請求することができ、同法258条によれば、共有物の分割につ  
いて共有者間に協議が調わないときは、その分割を裁判所に請求  
することができる。とされる。

共有物分割の効力は、遺産分割の場合のような特別の定め（民  
法909条「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。ただし、第三者の権利を害することはできない。」）  
がないため、遡及しないものと解される。共有者間に協議  
が調わず判決により分割された場合は、判決の形成効によるも  
のであるから、判決確定日において共有物分割による物権変動の  
効力が生じることとなる（新版注釈民法（7）物権（2）470  
頁〔川井健〕参照）。

(7) 不動産取得税の賦課方式に関する定め

法73条の17の規定によれば、不動産取得税の徴収について  
は、普通徴収（納税通知書を当該納税者に交付することによって  
地方税を徴収すること。法1条1項7号。）の方法によることと  
されている。

(8) 不動産取得税の課税標準に関する定め

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、当該登録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、本件分割による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条かっこ書及び附則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。

#### (9) 不動産取得税の税率に関する定め

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分割による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 以上を前提に、まず本件について、本件分割による取得が、不動産取得税を非課税とする取得事由に該当するか否かについて、その前段の本件遺留分減殺による取得にも触れつつ、以下検討する。

#### (1) 本件遺留分減殺による取得について

請求人は、故人の遺言によって包括受遺者とされた長女に対して、遺留分減殺請求を行った結果、遺留分に相当する持分10分の1の限度で、本件相続不動産に係る権利を取得したものである

と認められる。

民法の規定によると、遺言者の財産処分は遺留分に関する規定に違反することができないとされ（964条）、遺留分権利者は、兄弟姉妹を除く相続人に限られており（1028条）、同法1030条により設けられた遺留分を侵害する贈与又は遺贈の減殺を請求する権利は、形成権であって、遺留分権利者の一方的意思表示のみで当該贈与又は遺贈の効力を失わせる効果を生じると解されている（1・(4)）。

不動産取得税における「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ところ（1・(1)）、遺留分減殺請求の結果、遺留分を侵害する限度で贈与又は遺言を失効させて遺留分権利者が被相続人が処分した財産の一部に係る権利を確保した場合、当該財産が不動産であれば、当該遺留分権利者において、不動産取得税における「不動産の取得」があったものと解せられる。

その場合の取得における相手方について検討するに、遺留分の制度は、被相続人の財産処分の自由の原則に対し、相続財産の一定割合を一定の範囲の相続人に留保するという目的から設けられているもので、その目的を達成する手段として相続法が創設した遺留分減殺請求権については、贈与又は遺贈の効力を遡及して一方的に失わせる形成効を有するものと解されているものであることに鑑みると、減殺の結果確保した当該不動産に係る権利は、減殺請求を行った権利者自身が被相続人の死亡により被相続人から直接に取得したものと評価するのが妥当であると考えられる（経過的事実として、受贈者又は受遺者が一旦取得し、これらの者を經由して遺留分権利者が取得したものと評価するのは必ずしも相当でない。登記実務は、一般に受遺者から減殺請求権者への移転

登記を認めているが、登記の経緯をそのまま不動産の取得に係る経過的事実とし、これに則して不動産取得税を賦課するべきものではないと解する。) 。そうとすると、その取得は、「相続による不動産の取得」(法73条の7第1号)に該当するものとして、不動産取得税については非課税とすべきこととなる。

したがって、処分庁が、請求人の遺留分減殺請求権行使による本件相続不動産についての持分の取得(本件遺留分減殺による取得)に、不動産取得税を課さなかったことは正当である。

## (2) 本件分割による取得について

前述のとおり、平成8年最高裁判決は、遺言者の財産全部についての包括遺贈に対して遺留分権利者が減殺請求権を行使した場合、遺留分権利者に帰属する権利は遺産分割の対象となる相続財産としての性質を有しないとす(1・(5))。

本件は、包括受遺者である長女に対して請求人が遺留分減殺を請求した場合であるから、上記最高裁判決を前提とすると、本件遺留分減殺による取得の結果として請求人に帰属した本件相続不動産についての権利は、相続財産ではないものである。すなわち、当該権利は請求人の固有財産であることから、当該財産にかかる分割手続は、物権法上の共有物分割手続であり、共有者間に協議が調わない場合は、普通裁判所における訴訟手続(形成訴訟)によるべきであって、遺産分割事件として家庭裁判所の管轄(審判手続)となるものではないこととなる(新版注釈民法(28)相続(3)補訂版484頁〔高木多喜男〕、内田貴「民法IV」補訂版親族・相続521頁等参照)。

本件分割による取得は、本件判決が、東京地方裁判所により平成〇年〇月〇日に言渡され、同年〇月〇日に確定したことより、共有物分割を原因として、請求人が本件各土地を取得したものであって、実際上も物権法上の共有物分割手続が行われた結果であり、分割前の請求人の権利は、その性質上、請求人の固有財産で

あるものとして手続が追行されていることは明らかである。そうすると、本件分割による取得を「相続による不動産の取得」とすることは、上記手続とも矛盾しており、理論上も成り立たないこととなる。また、本件判決に基づく共有物分割の効果は本件判決の確定日に発生するのであるから（1・(6)）、本件分割による取得により請求人に帰属することとなった権利について、相続開始時点に遡って直接故人から承継取得した財産であるとみなすことも不可能である。

したがって、本件分割による取得に係る不動産取得税の賦課に関して、処分庁が、法73条の7第1号の「相続による不動産の取得」には該当しないものと認め、同条2号の3の「共有物の分割による不動産の取得」に該当するものであることから、同号かっこ書に則って、請求人の分割前の本件各土地に係る持分の割合を超える部分の限度で、その取得について同税を賦課することとしたことは、適法・妥当な判断であるといえることができる。

3 次に、本件各処分における税額について、その算定が、それぞれ適正か否かを検証する。

(1) まず、税額算定の前提として、2・(2)に述べたとおり、本件分割による取得については、法73条の7第2号の3のかっこ書により、請求人の分割前の本件各土地に係る持分の割合を超える部分の限度で、その各取得について不動産取得税が賦課されるべきものであるが、取扱通知の第5章・第1・5の2・(2)によれば、不動産取得税を課する対象となりうる共有物の分割による不動産の取得に関し、分割前において有していた持分の割合を超える取得か否かの判断をする際の取扱いに当たっては、「複数の共有地で互いに隣接し、その共有者が同一で、かつ、持分割合が同じである場合において、合筆することなく当該隣接する複数の共有地を一体としてとらえて当該持分に応じた分割をしたと認められるときは、一の共有物を分割した場合に準じて非課税として取り扱

って差し支えないこと。」とされている（1・(3)）。さらに、これに加えて、取扱通知の第5章・第1・5の2・(1)によれば、「持分の割合とは、原則として、不動産の価格の割合と解すべきものであるが、意図的に租税回避を図ろうとする意思が認められない場合については、不動産の面積の割合によっても差し支えないこと。」とされている。

本件土地1及び本件土地2については、それぞれ、本件相続不動産を構成していた他の数筆（本件土地1については2筆（後記(2)・ア）、本件土地2については6筆（後記(3)・ア））の土地と互いに隣接している状況にある（この意味で本件土地1又は本件土地2と隣接している状況にある土地を、以下「隣接地」という。なお、本件土地1と本件土地2との相互間には隣接関係はない。）。これらの土地はいずれも、本件分割による取得の時点前は、共同相続人5名間の共有となっており、持分割合は、長女が10分の6、請求人ら妹4名が各10分の1と共通であった。したがって、本件土地1及び本件土地2については、それぞれ、取扱通知の第5章・第1・5の2・(2)に該当する事実があるため、本件土地1及び本件土地2については、上記の意味で一体としてとらえるべき複数の共有地に係る請求人の持分の割合（10分の1）を超えて請求人が取得した部分の割合を特定し、その課税標準を求めることが税額算定の前提として必要である。

さらにその際、一体としてとらえる土地の分割前の持分の割合を評価する方法（分割により取得した土地が分割前の持分の割合を超えているか否かの判断、及び超えている場合の超過部分の価格を算定するために必要である。）については、取扱通知の第5章・第1・5の2・(1)によれば、二通りの方法が考えられることとなる。すなわち、①一体としてとらえる各土地についての不動産の価格を基準として算定した割合によるか、②一体としてとらえる各土地についての不動産の面積を基準として算定した割合に

よるかにより、結果的に、課税すべき部分についての課税標準の額が異なることになるから、この点も考慮に入れたうえ、以下検討を行うこととする。

(2) 本件土地1の取得に係る不動産取得税の税額算定について

ア 本件土地1（626.40㎡）の隣接地は、〇〇区〇〇〇丁目〇番〇所在の宅地517.80㎡（以下「隣接地1の1」という。）及び〇〇区〇〇〇丁目〇番〇所在の宅地480.00㎡（以下「隣接地1の2」という。）の2筆であり、取扱通知により不動産取得税の課税実務においては、本件土地1、隣接地1の1及び隣接地1の2を併せて一体の土地として、一体の土地に係る持分の割合を基にして共有物分割がなされたものと取扱うこととなる。

イ また、これらの土地の価格（1・(8)に述べたところにより、以下土地の価格とは、不動産取得税の課税標準となる固定資産税課税台帳に登録された価格の2分の1の額をいうものとする。下記(3)及び(4)の項においても同様とする。）は、それぞれ、本件土地1が、64,127,700円、隣接地1の1が、51,717,860円、隣接地1の2が、62,407,200円である。

ウ （不動産の価格の割合を基準とした場合）

本件土地1、隣接地1の1及び隣接地1の2の上記イの価格を合算するとその額は、178,252,760円であり、これら相隣接する共有地に係る請求人の持分の割合が10分の1であるから、この価格に10分の1を乗ずると、分割前の上記一体の土地に係る請求人の持分は、価格の割合において、17,825,276円に相当することとなる。一方、請求人が分割により取得した本件土地1の価格は、64,127,700円である。この両者を比較すると、不動産の価格を基準とした場合、分割前の一体の土地に係る請求人の持分の割合を超えて

請求人が取得した部分の価格は、64,127,700円－17,825,276円＝46,302,424円となる。

エ (不動産の面積を基準とした場合)

本件土地1、隣接地1の1及び隣接地1の2の面積(上記ア参照)の合計は、1,624.20㎡であり、これら相隣接する共有地に係る請求人の持分の割合が10分の1であるから、この合計面積に10分の1を乗ずると、分割前の上記一体の土地に係る請求人の持分は、面積の割合において、162.42㎡に相当することとなる。一方、請求人が分割により取得した本件土地1の面積は、626.40㎡である。この両者を比較すると、不動産の面積を基準とした場合、分割前の一体の土地に係る請求人の持分の割合を超えて請求人が取得した部分は、 $626.40\text{㎡} - 162.42\text{㎡} = 463.98\text{㎡}$ となる。この面積に本件土地1の1㎡あたりの価格を乗じて当該部分の価格を算出すると、 $463.98\text{㎡} \times (64,127,700 \div 626.40)\text{円}/\text{㎡} = 47,499,952\text{円}$ (1円未満の端数切捨て)となる。

オ 本件土地1の取得において、不動産取得税を賦課すべき法73条の7第2号の3かっこ書に該当する部分に係る課税標準については、上記ウ(46,302,424円)又はエ(47,499,952円)のいずれかの結論に基づいて決定すべきであるが、取扱通知の第5章・第1・5の2・(1)によると、価格の割合及び面積の割合いずれの基準によっても差し支えないこととされている。そこで、請求人に有利なウの額を選択し、46,302,000円(法20条の4の2第1項の規定により、課税標準額の計算においては千円未満の端数金額は切捨てる。)を、課税標準額として採用することが相当であると考えられる。

カ そして、上記により決した課税標準額46,302,000

円に、東京都において課する不動産取得税の税率100分の3（1・9）を乗じた額1,389,000円（法20条の4の2第3項の規定により、地方税の確定金額の百円未満の端数金額は切捨てる。）が、請求人の本件土地1の取得に賦課すべき不動産取得税の税額となるものである。

(3) 本件土地2の取得に係る不動産取得税の税額算定について

ア 本件土地2（282㎡）の隣接地は、〇〇区〇〇〇丁目〇番〇所在の畑811㎡（以下「隣接地2の1」という。）、〇〇区〇〇〇丁目〇番〇所在の宅地887.12㎡（以下「隣接地2の2」という。）、〇〇区〇〇〇丁目〇番〇所在の宅地543.19㎡（以下「隣接地2の3」という。）、〇〇区〇〇〇丁目〇番〇所在の宅地51.29㎡（以下「隣接地2の4」という。）、〇〇区〇〇〇丁目〇番〇所在の宅地99.00㎡（以下「隣接地2の5」という。）、及び〇〇区〇〇〇丁目〇番〇所在の宅地35.31㎡（以下「隣接地2の6」という。）の6筆であり、取扱通知により不動産取得税の課税実務においては、本件土地2及び隣接地2の1ないし隣接地2の6を併せて一体の土地として、一体の土地に係る持分の割合を基にして共有物分割がなされたものと取扱うこととなる。

イ また、これらの土地（なお、共有物分割時において、本件土地2及び隣接地2の1は、いずれも登記上の地目が畑とされているが、固定資産税課税台帳に価格が登録されている宅地評価土地である。）の価格は、それぞれ、本件土地2が、30,307,950円、隣接地2の1が、87,162,225円、隣接地2の2が、87,319,220円、隣接地2の3が、57,241,360円、隣接地2の4が、4,000,620円、隣接地2の5が、9,169,875円、隣接地2の6が、2,931,610円である。

ウ （不動産の価格の割合を基準とした場合）

本件土地 2 及び隣接地 2 の 1 ないし隣接地 2 の 6 の上記イの価格を合算するとその額は、278,132,860 円であり、これら相隣接する共有地に係る請求人の持分の割合が 10 分の 1 であるから、この価格に 10 分の 1 を乗ずると、分割前の上記一体の土地に係る請求人の持分は、価格の割合において、27,813,286 円に相当することとなる。一方、請求人が分割により取得した本件土地 2 の価格は、30,307,950 円である。この両者を比較すると、不動産の価格を基準とした場合、分割前の一体の土地に係る請求人の持分の割合を超えて請求人が取得した部分の価格は、30,307,950 円 - 27,813,286 円 = 2,494,664 円となる。

エ (不動産の面積を基準とした場合)

本件土地 2 及び隣接地 2 の 1 ないし隣接地 2 の 6 の面積 (上記ア参照) の合計は、2,708.91 m<sup>2</sup> であり、これら相隣接する共有地に係る請求人の持分の割合が 10 分の 1 であるから、この合計面積に 10 分の 1 を乗ずると、分割前の上記一体の土地に係る請求人の持分は、面積の割合において、270.891 m<sup>2</sup> に相当することとなる。一方、請求人が分割により取得した本件土地 2 の面積は、282 m<sup>2</sup> である。この両者を比較すると、不動産の面積を基準とした場合、分割前の一体の土地に係る請求人の持分の割合を超えて請求人が取得した部分は、282 m<sup>2</sup> - 270.891 m<sup>2</sup> = 11.109 m<sup>2</sup> となる。この面積に本件土地 2 の 1 m<sup>2</sup> あたりの価格を乗じて当該部分の価格を算出すると、11.109 m<sup>2</sup> × (30,307,950 ÷ 282) 円 / m<sup>2</sup> = 1,193,939 円 (1 円未満の端数切捨て) となる。

オ 本件土地 2 において、不動産取得税を賦課すべき法 73 条の 7 第 2 号の 3 かっこ書に該当する部分に係る課税標準については、上記ウ (2,494,664 円) 又はエ (1,193,939 円) となる。

9円)のいずれかの結論に基づいて決定すべきであるが、取扱通知の第5章・第1・5の2・(1)によると、価格の割合及び面積の割合いずれの基準によっても差し支えないこととされている。そこで、請求人に有利なエの額を選択し、1,193,000円(法20条の4の2第1項の規定により、課税標準額の計算においては千円未満の端数金額は切捨てる。)を、課税標準額として採用することが相当であると考えられる。

カ　そして、上記により決した課税標準額1,193,000円に、東京都において課する不動産取得税の税率100分の3(1・(9))を乗じた額35,700円(法20条の4の2第3項の規定により、地方税の確定金額の百円未満の端数金額は切捨てる。)が、請求人の本件土地2の取得に賦課すべき不動産取得税の税額となるものである。

(4) 本件土地3の取得に係る不動産取得税の税額算定について

ア　本件土地3の価格は、19,712,340円である。

イ　本件土地3の取得については、分割前の請求人の持分10分の1の割合を超える部分(分割前に長女に帰属していた10分の6及び同じく他の共同相続人3名に帰属していた各10分の1、合計10分の9の割合の部分)の取得が、法73条の7第2号の3かっこ書に該当するから、その限度で不動産取得税の課税対象となる。

ウ　上記アの価格に10分の9を乗じた金額を算定すると、17,741,106円となる。法20条の4の2第1項の規定により、千円未満の端数金額を切捨てた17,741,000円が、本件土地3の取得についての不動産取得税の課税標準額となる。

エ　上記課税標準額17,741,000円に、東京都において課する不動産取得税の税率100分の3(1・(9))を乗じた額532,200円(法20条の4の2第3項の規定により、地

方税の確定金額の百円未満の端数金額は切捨てる。)が、請求人の本件土地3の取得に賦課すべき不動産取得税の税額となるものである。

- (5) 以上、(2)・カ、(3)・カ及び(4)・エに述べたとおり、本件分割による取得において、請求人に課すべき不動産取得税の税額は、本件土地1の取得に係るものが、1,389,000円、本件土地2の取得に係るものが、35,700円、本件土地3の取得に係るものが、532,200円となる。

本件各処分における税額(別紙2賦課処分目録参照)は、これらの額にいずれも一致しており、違算等の事実は認められないことは明らかである。

#### 4 請求人の主張について

- (1) 請求人は、本件各土地の取得について、法定相続における遺産分割と並行的に考えて非課税とするべきなのに、一連の流れを本件遺留分減殺による取得と本件分割による取得とに分断して、その一部である後者に賦課処分を行った処分庁の裁量判断は恣意的である旨主張する。

しかしながら、共有物分割に先立って遺留分減殺請求が行われた本件の場合を、通常の遺産分割の場合と同視することはできない。遺言者の財産全部についての包括遺贈に対して遺留分権利者が減殺請求権を行使した場合、遺留分権利者に帰属する権利は遺産分割の対象となる相続財産としての性質を有しないとするべきことは、平成8年最高裁判決が明示しているところである。そうすると、本件判決前の長女と請求人ら妹4名とによる本件相続不動産の共有は、遺産の共有ではなく、共有者各人が固有財産としてそれぞれ共有持分を有している状態である。したがって、本件遺留分減殺による取得と本件分割による取得は、相続法と物権法とそれぞれ別々の理念に基づく法規制に服するものであって、またそれぞれの法律要件が具備された際のその法的効力の発生時

点も異なるものであるから、処分庁がこれらについて、それぞれ個別に不動産取得税賦課処分の可否を検討したことには、何ら誤っている点はないというべきである。

平成8年最高裁判決は、それ以前に下級審等で見解がある程度分かれていた論点に対し、一定の法律的判断を示したものであって、法の規定に則って遂行されるべき課税実務において、最高裁判所の判断を尊重することは当然のことであるから、請求人の主張は失当とするほかはない。

- (2) また、請求人は、非課税規定について、「担税能力の欠如」という立法趣旨を強調して主張している。これは、かかる立法趣旨に合うような事実関係が認められる場合には、課税庁の裁量により非課税とするべきであるとの主張のようにも考えられる。

しかし、平成8年最高裁判決を前提とする以上、本件分割による取得を、「相続による不動産の取得」とすることが理論上できないことは、既に述べたとおりであって、本件分割による取得については非課税規定（法73条の7第1号）の適用要件を欠いていることが文理上明らかなのである。租税法の非課税要件を定める規定については、租税負担公平の原則から、不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義性、厳格性が強く要請されており（最高裁判所平成元年11月30日判決・税務訴訟資料174号823頁、その原審大阪高等裁判所昭和63年10月26日判決・税務訴訟資料166号358頁。なお、前記1・(1)において引用した最高裁判所昭和48年11月16日判決も、「租税法の規定はみだりに拡張適用すべきものではない」としている。）、本件の場合に、遺留分減殺請求から共有物分割を経た請求人における本件各土地の取得について、実質的に故人の相続財産の共同相続人間の処理であるとして、規定を拡張して解釈し、あるいは、規定を類推適用して、非課税として取り扱うことは許されないものであるというほかはない。

(3) さらに、請求人は、本件分割による取得が、法73条の7第2号の3の「共有物の分割による不動産の取得」に該当するとしても、本件判決が、多数の土地・家屋から構成される本件相続不動産を一括して分割し、長女及び請求人ら妹4名それぞれの単独所有となるように取得者を決定していることから、分割前の複数の土地及び家屋を一括した共有物全体を「分割前の当該共有物」と捉えるべきであって、これに対する「持分の割合を超える取得」は、請求人においては存在せず、課税は有り得ないと主張する。

しかし、本件判決が、一括分割という語を使用しているとしても、それは分割前の多数の共有物を物権法上一個の物として取扱ったものではないのであって、多数の共有不動産の分割を、それらがたとえ複数か所に分かれて存在するときでも、同時に行うことによって（個々の共有不動産を別々の機会に分割する場合に、代償分割の方法によって、対象となる共有不動産を共有者のうちの一人の単独所有にすると、その都度、取得者から他の共有者への全面的な価格賠償が発生することとなる。）最終的な代償金の額ができるだけ少額となることを考慮に入れて、個々の不動産について、それぞれ共有者各人の単独所有となる結論をとれるように調整を図ったものに過ぎないのであって、複数の共有物を共有者間の合意によって分割する場合に選択し得る一つの方法を、裁判所が分割を行うに際しても採用することが許されるとするものであり、実体としては、個々の共有物の分割の集合（個々の共有不動産については、それぞれ代償分割であると解せられるが、同時に多数の共有不動産の分割がなされるため、共有者相互間の価額賠償債務について対当額で相殺される結果、債務を負う共有者が限定され、債務を負う者の債務額も圧縮され、支払能力の問題も軽減されることとなる。）であることは明らかである。

一方、「共有物の分割による取得（当該不動産の取得者の分割前の当該共有物に係る持分の割合を超える部分の取得を除

く。）」（法73条の7第2号の3）という条文の、「当該不動産」及び「当該共有物」という語は、それぞれ、原則どおり一個の物権の対象となる一個の不動産を単位に解釈するべきであり、土地の場合であれば、土地の単位である1筆ごとの土地について、同条項は適用されるべきでものである。この解釈をとることと、本件判決が一括分割の方法を採用したこととは何ら矛盾するものではないのである。

ところで、法73条の2第2号の3の解釈適用に関しての技術的助言に当たる取扱通知の3第5章・第1・5の2・(2)によれば、「複数の共有地で互いに隣接し、その共有者が同一で、かつ、持分割合が同じである場合において、合筆することなく当該隣接する複数の共有地を一体としてとらえて当該持分に応じた分割をしたと認められるときは、一の共有物を分割した場合に準じて非課税として取り扱って差し支えないこと。」とされているが、これは、複数の共有地の分割であっても、法の適用に当たっては、原則どおり1筆ごとの共有地について考えるべきであることを当然の前提としているものであって、その上で、特に「複数の共有地で互いに隣接し、その共有者が同一で、かつ、持分割合が同じである場合」については、理論上は何らの物権変動を伴なうことなく、直ちにこれらを合筆して一個の共有地とすることが可能なものであり、合筆後1筆となった場合には、法73条の7第2号の3の非課税規定が何ら留保なく適用できることとなることとの均衡上、敢えて、共有物分割前に合筆を行うという段階を踏むことがなくとも、法の規定の適用に当たっては、一個の共有地の分割に準じた取扱いをすることについて、これを妨げないことを示しているものであると考えられる。

これらのことを前提として請求人の主張を見ると、その主張は、「複数の共有地で互いに隣接し」という要件を欠いているために合筆して一個の土地とすることが不可能な場合にまで、それ

らを分割前の一体の土地ととらえるべきとするものであると解せられ、上記述べた原則にはおよそ適合する余地がないものであるから、採用することはできないものである。仮に「複数の共有地で互いに隣接し」という要件を不要とし、数か所に分かれて存在する多数の共有地について、これを一括して法73条の7第2号の3かっこ書の「分割前の当該共有物」と解することが許されたとすれば、例えば、東京都内と他県内とに分かれて所在する多数の共有地を一括して分割し、その結果、東京都内と他県内の複数の土地を取得した者に対して不動産取得税の賦課処分を検討する場合、課税対象となるべき「分割前の当該共有物に係る持分の割合を超える部分の取得」を、どのように捉えたらよいのか、課税権を有する地方団体間の調整という点も併せて、著しい困難が発生することとなるのである。このような錯綜した結果を招く法の解釈は回避すべきであり、少なくとも、「複数の共有地で互いに隣接し」ていることは、上記非課税規定適用の許容範囲を限定するための要件として、必須のものと解さざるを得ないのである。

(4) 以上のとおりであるから、請求人の主張には、いずれも理由があるとはすることはできない。

#### 5 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、そのほか上記2ないし4に述べたところにより検討し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るものではない。

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 及び別紙 2 (略)