

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。）の規定に基づく不動産取得税賦課処分に係る審査請求について、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、平成31年1月10日付けの納税通知書により行った別紙1物件目録1記載の土地（以下「本件土地」という。）の取得に係る不動産取得税賦課処分（内容は、別紙2賦課処分目録記載のとおり。以下「本件処分」という。）について、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

本件取得は、以下に述べるとおり、法73条の7第2号の3の規定が適用される「共有物の分割による不動産の取得」であり、非課税とされるべきであるから、本件処分は誤りである。

(1) 本件土地は、請求人の父（以下「父」という。）が、同人が所有していた別紙1物件目録2記載の土地（以下「分筆前の土地」という。）を、平成元年3月28日に2筆に分筆したうちの一方の土地であり、分筆した他方の土地は、同目録3記載の土地（以下「本件隣接地」という。）である。

- (2) 平成9年5月10日に父が死亡したことにより、配偶者（以下「母」という。）、子である兄及び同じく請求人が、共同相続人となり、遺産分割を行って、本件隣接地及び本件土地について、それぞれの土地ごとに持分を定めて、3名の共有とすることで承継取得した（なお、この時に定めた3名の持分割合の比率は、本件隣接地と本件土地とで差異がある。）。
- (3) その後、平成27年10月28日に母が死亡したため、共同相続人となった兄と請求人との間で、平成29年7月19日に〇〇家庭裁判所において成立した遺産分割調停（以下「本件調停」という。）により、本件隣接地に係る母の持分を兄が、同じく本件土地に係る母の持分を請求人が、それぞれ取得することで合意した。その結果、両土地とも兄と請求人による共有となり、持分割合は、本件隣接地については、兄が17369分の13611、請求人が17369分の3758であり、本件土地については、兄が13245分の3758、請求人が13245分の9487の各割合であった。
- (4) そして、さらに本件調停において同時に合意した条項により、本件隣接地に係る請求人の上記持分17369分の3758を、兄に対し共有物分割を原因として移転し、また、本件土地に係る兄の上記持分13245分の3758を、請求人に対し共有物分割を原因として移転することとし（本件取得）、その結果、本件隣接地は兄の、本件土地は請求人の、それぞれ単独所有となった。
- (5) 本件隣接地と本件土地とは、もとは分筆前の土地の所有者であった父が、将来相続が発生した際に、兄弟各々が単独で所有することを考慮して分筆したものであり、上記(4)の共有物分割も、本件隣接地と本件土地とを、それぞれの単独所有とする目的で行ったものである。

このように、本件隣接地と本件土地とについては、もとは1筆

の土地であって、複数の共有地で互いに隣接し、共有者が同一の場合であるから、両土地を一体としてとらえて、1筆の土地について共有物分割を行ったものと同視して取り扱うべきである。

この場合、一体のものとしてとらえた土地全体に対する持分の割合を表すには、もともと本件隣接地と本件土地とのそれぞれの持分割合を表すのに用いられている数値の各分母（本件隣接地17369、本件土地13245）は、両土地の面積の数値（本件隣接地173.69平方メートル、本件土地132.45平方メートル）に相応しているもので、それぞれの分母の和を合筆後の分母として共通化し、分子はそのままの数値を維持することで表すことができる。そうすると、本件調停による共有物分割により、上記一体としてとらえた土地において、兄と請求人との相互間で移転した持分は、計算上、双方とも30614分の3758と全く同じであり、共有物分割の前後において、兄も請求人も上記一体の土地における持分割合には全く変化がないこととなる。

すなわち、本件取得において、法73条の7第2号の3括弧書きにいう「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」は生じていないものであって、不動産取得税を課税される部分はないものである。

したがって、本件処分は、不動産取得税が非課税とされる場合について定めた法の規定に反して、課税を行った違法・不当な処分であり、取り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
令和元年5月16日	諮問
令和元年7月26日	審議（第35回第3部会）
令和元年8月30日	審議（第36回第3部会）

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 法令等の定め及び判例

(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において列举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、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日付総務省第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) 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。

(5) 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。

(6) 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、本件取得の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条括弧書き及び条例附則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。

(7) 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取得の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、処分庁が本件処分を行うについて、本件取得が、「不動産の取得」に当たり、かつ、不動産取得税を非課税とする取得事由に該当しないとしている点について、以下検討する。

本件取得は、本件調停による合意に基づき、兄と請求人との共有であった本件土地について、共有物分割を原因として、請求人が兄の持分の全部を取得したものである（〇〇家庭裁判所の調停調書による。）。前記1・(1)のとおり、共有不動産の分割を原因として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」に当たるものである。

そして、本件取得により、本件土地に係る請求人の持分は、兄から取得した部分について、取得前よりも単純に増加しているから（登記事項全部証明書による。）、本件取得は、その全部が、「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」であり、法73条の7第2号の3の括弧書きの定めるところにより、同号の不動産取得税を非課税とする取得からは除外されているものである。

したがって、本件取得について、不動産取得税を賦課することとした本件処分に違法・不当な点はない。

- 3 次に、本件処分における税額について、その額及び算定過程が適正か否かを検証する。

(1) 本件土地は、固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されている宅地であり、登録価格は、33,377,400円であると

ころ、前記1・(6)に述べた特例規定の適用により、不動産取得税の課税標準となるのは、当該登録された価格の2分の1の額であるから、16,688,700円となる。ただし、本件取得に係るのは、本件土地のうちの持分13245分の3758に限られているものであるから、当該価格に上記持分の割合を乗じた上、さらに、課税標準額の計算においては千円未満の端数金額は切り捨てる旨を定める法20条の4の2第1項の規定を適用すると、4,735,000円と算定できる。したがって、同額を、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。

(2) 上記により決した課税標準額4,735,000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(前記1・(7))を乗じた上、さらに、地方税の確定金額の百円未満の端数金額は切り捨てる旨を定める法20条の4の2第3項の規定を適用すると、142,000円となり、この額が、本件取得について賦課すべき不動産取得税の税額となるものである。

(3) 本件処分における課税標準額及び税額(別紙2賦課処分目録参照)は、上記(1)及び(2)により算定した額にいずれも一致しており、本件処分において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、前記第3のように主張している。

これは、要するに、本件取得については、本件取得と同時になされた本件隣接地に係る請求人の持分の兄への共有物分割による移転とを併せて、分筆前の土地に相当する2筆の共有地を、一体のものとしてとらえて、当該一体の土地に係る共有者の持分の割合に応じて、分割を行ったものと同視されるべきものであるとし、そのような観点からすると、本件取得は、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」に該当するのみならず、本件取得において、「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」は存在しないものであるから、不動産取得税の賦課は有り得ないと主張しているものと解せられる。

- (2) このことについて検討するに、まず、「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。）」（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、一個の物権の対象となる一個の不動産を単位に解釈すべきであり、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ものである。例えば、1筆の共有地を共有者の持分割合に応じた面積の割合又は価格（分割後の各土地の状況に応じて評価した価格）の割合で分割して、当該共有者が分割により生じた個々の土地を各々単独で取得した場合は、当該各取得は持分に応じて所有していた土地を、共有から単独所有へと所有の形態を変更したことに基づく当然の結果であるから、所有権の取得は形式的なものであると評価できるとするのが、同規定の趣旨である。

ところで、取扱通知の第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（前記1・(3)）、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、あくまで原則どおり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、あえて、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、これを妨げないとすることを示しているものであると考えられる。

取扱通知の上記定めは、法73条の7第2号の3の規定の趣旨に沿いこれを逸脱しない範囲で、複数の共有地の分割における特例的取扱いを認めたものである。

(3) これを前提として見ると、本件隣接地の請求人の持分の兄への移転及び本件取得が、本件調停により同時になされた際において、本件土地と本件隣接地とは、互いに隣接し、いずれも兄と請求人の2人による共有ではあるものの、各人の持分割合は、本件隣接地については、兄が17369分の13611、請求人が17369分の3758であり、本件土地については、兄が13245分の3758、請求人が13245分の9487の各割合であって、両土地の持分割合が異なっていたことは明らかである（登記全部事項証明書による。）。したがって、本件土地と隣接地は、「持分割合が同じである場合」という要件を欠いているため、上記の取扱通知が定める「複数の共有地」には該当せず、当該取扱通知が定める特例的取扱いが認められる余地はないといわざるを得ない。

(4) なお、請求人は、本件隣接地と本件土地とのそれぞれの持分割合を表すのに用いられている数値の各分母の和を、両土地を合筆したものと想定した後の分母に置き換えれば、共有物分割により兄と請求人との相互で移転した土地の持分は、双方とも30614分の3758であって同一であるから、本件取得において、「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」は

ないと主張する。

しかしながら、本件隣接地と本件土地は、持分割合の異なる別個の土地であり、これを一つの共有地として共有物の分割をした場合に準じて取り扱うことはできないことから、請求人の主張は認められず、本件取得を不動産取得税の課税対象とした本件処分に違法又は不当があるとは認められない。

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

その他、本件処分に違法又は不当な点は認められない。

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)

外山秀行、渡井理佳子、羽根一成

別紙1及び別紙2 (略)