

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、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、令和3年8月10日付けで行った、別紙1物件目録記載の土地1（以下「本件土地1」という。）及び土地2（以下「本件土地2」といい、本件土地1と併せて「本件各土地」という。）の請求外〇〇さん及び請求外〇〇さんから請求人への持分全部移転による取得に係る不動産取得税賦課処分（内容は別紙2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

請求人は、おおむね以下のとおり、本件処分の違法性又は不当性を主張している。

本件処分は、主税局長通達の解釈適用を完全に誤っているほか、そもそも当該通達自体、違法、不当である。

法73条の7第2号の3の規定に定める「共有物分割」の意味については、法その他関連法令においても、特段の定めがなく、民法上の共有物分割と異なる解釈をすべき特段の理由はない。ま

た、分割の方法は、現物分割、売却による売得金の分割及び価額賠償があり、共有者が自由に決められるものであって、法が定められた時点で既に最高裁判所昭和62年4月22日判決（最高裁判所民事判例集第41巻3号408頁。以下「昭和62年判決」という。）で、共有物が数か所に分かれて複数存在するときでも、これら共有物を一括して分割の対象として、分割後のそれぞれの部分を各共有の対象とすることも、現物分割の方法として許されることを判示しており、法はそれを前提に定められたのであって、特段の定めのない以上、当然に昭和62年判決の射程内に入るものである。

とすれば、法は、主税局長通達によって新たに隣接要件やその他昭和62年判決が予定していない「共有」以外の条件を付し、非課税適用場面を限定することは許されないというべきである。

本件審査請求については、現在最高裁で係争中の同種事件についての判断を待たれたい。仮に、待たずに判断するのであれば、非課税の例外を隣接地であることに限定することの合理性が、税負担の公平性の観点から真実、合理性があるといえることについて、税負担する都民が理解できるだけの、説得的、納得的な解釈を提示されたい。

第4 審理員意見書の結論

本件審査請求には理由がないから、行政不服審査法45条2項の規定を適用して棄却すべきである。

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5年 5月11日	諮問

令和5年 6月26日	審議（第79回第4部会）
令和5年 7月31日	審議（第80回第4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

(1) 法73条の2第1項によれば、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。

そして、ここにいう「不動産の取得」とは、不動産取得税が、「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つて、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・・・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頁参照）。

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頁参照）。

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頁参照）。

(2) 法73条の7において、「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持分の取得を除く。）」（２号の３）に対しては、不動産取得税を課することができないとされている（以下「本件非課税規定」という。）。

そして、地方自治法２４５条の４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。）第５章第１・４によれば、「非課税の範囲には、国等に対する非課税、用途による非課税、形式的な所有権の移転等に対する非課税等があるが、いずれも限定列挙したものであるから、拡張解釈して非課税としないように留意すること。」とされている。

また、同・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。

上記の取扱いの趣旨について、「月刊『地方税』別冊 改正地方税制詳解（平成１３年）」（地方税制の改正趣旨について立法担当者による解説が加えられたもの。以下「税制詳解」という。）１９４、１９５頁によれば、「共有物の持分の取得も所有権の取得であることから、不動産取得税の課税対象となる」ところ、「共有物分割による不動産の取得については、共有物を持分に依じて単純に分割しても、その所有権の移転はいわば形式的なものであると考えられることから」、課税しないものとしたものであり、「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、これを合筆することなく、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、實際上、いったん合筆をして分割した場合や一の共有物を分割した場合と同様と認められる」ためとしている。

また、東京都における不動産取得税の課税事務の取扱いについて定めた「不動産取得税の課税事務の取扱いについて」（平成22年4月1日付21主資固第145号主税局長通達。以下「主税局長通達」という。）第2章第4節第3・5・(2)は、取扱通知第5章第1・5の2・(2)に沿って同様の定めを置いている。

- (3) 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。

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、本件取得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土地の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の額とするとしており、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。

- (4) 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。

(5) 最高裁令和4年3月22日第三小法廷判決

最高裁令和4年3月22日第三小法廷判決（最高裁判所民事判例集76巻3号310頁）は、複数の不動産を一括して分割の対象とする共有物の分割（以下「一括分割」という。）により不動産を取得した場合における地方税法73条の7第2号の3括弧書きに規定する「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」（以下「持分超過部分」という。）の有無及び額の判断方法について、「…共有物の分割による不動産の取得に係る持分超過部分の有無及び額については、複数の不動産を一括して分割の対象とする場合であっても、その対象とされた個々の不動産ごとに判断すべきものと解するのが、不動産取得税の課税の仕組みと整合的であるというべきであり、また、地方税法73条の7第2号の3括弧書きの「分割前の当該共有物に係る持分の割合」という文言にも沿う解釈とすることができる。」「したがって、複数の不動産を一括して分割の対象とする共有物の分割により不動産を取得した場合における持分超過部分の有無及び額については、分割の対象とされた個々の不動産ごとに、分割前の持分の割合に相当する価格と分割後に所有することとなった不動産の価格とを比較して判断すべきものと解するのが相当である。」と判示して、一括分割の場合であっても、共有物の分割の対象とされた1個の不動産ごとに判断すべきとの解釈を示した。

2 本件処分についての検討

- (1) これを本件についてみると、請求人は、令和3年3月4日、本件各土地（2筆）及び共有者取得各土地（4筆）の複数の不動産を一括して分割の対象とする共有物の分割（一括分割）により、別紙3のとおり、本件各土地の各持分4分の3を取得（本件取得）して、これらを単独所有することとなったことが

認められる。

そして、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」に該当し、本来は不動産取得税の課税の対象となることを前提に（上記1・(1)）、その例外として、法73条の7第2号の3（本件非課税規定）は、共有物の分割による不動産の取得について、その括弧書きに規定する「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」（持分超過部分）の取得を除き、不動産取得税を課することができない旨規定していることから、本件取得に対する不動産取得税の課税の適否を検討するに当たり、一括分割における持分超過部分の有無及び額の判断の方法が問題となるところ、この点に関して前記最高裁判決（上記1・(5)）は、一括分割の場合であっても、共有物の分割の対象とされた1個の不動産ごとに、分割前の持分の割合に相当する価格と分割後に所有することとなった不動産の価格とを比較して判断すべき旨判示しているところである。

この最高裁判決の判断方法によれば、請求人は、共有物の分割により、従前は持分4分の1を有していた本件各土地について、それぞれ、他の共有者から、その余の持分4分の3を取得（本件取得）したというのであるから、本件取得全部が持分超過部分の取得に当たることは明らかであり、本件取得が本件非課税規定の適用により不動産取得税を課することができないことになるものではない。

- (2) また、一括分割の場合における持分超過部分の有無及び額についての前記最高裁判決の判断を踏まえても、取扱通知第5章第1・5の2・(2)の「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。」との取扱いをすることは、その取扱いの趣旨（上記1・(2)）にかんがみて、合理的であると考えられるが、本件各土地と共有者取得各土地は互いに隣接していないなど合筆が可能な一体的な土地ではなく、本件取得に係る共有物の分割が上記取扱いの妥当する事案でないことは明らかである。

(3) 以上からすれば、処分庁が本件取得について不動産取得税の課税対象としたことに法令等の違反は認められない。

また、本件処分における税額について、処分庁から提出された資料を確認すると、上記1・(3)及び(4)の法令等に則り適正に算定されており、違算等の事実は認められない。

したがって、本件取得を課税対象としてなされた本件処分に違法又は不当な点を認めることはできない。

3 請求人の主張についての検討

請求人は、第3のとおり、本件非課税規定の「共有物の分割」が民法の「共有物の分割」と同義であると解されることなどを理由に、本件取得について本件非課税規定を適用すべきであるとして、本件処分の違法・不当を主張する。

この請求人の主張は、一括分割における持分超過部分の有無及び額の判断方法につき、分割の対象とされた不動産全部について、分割前の持分の割合に相当する価格の合計と分割後に所有することとなった不動産の価格の合計とを比較して判断すべきとの解釈に拠るものと考えられるが、本件非課税規定の「共有物の分割」が民法の「共有物の分割」と同義であるとしても、法の規定等からすると、不動産取得税は、個々の不動産の取得ごとに課されるものであるといえるから、そのことから直ちに同解釈が導かれるものではない。前記最高裁判決（上記1・(5)）の判断とは異なる解釈を前提とするものであるから、請求人の主張は採用できない。

- 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)

松井多美雄、大橋真由美、山田攝子

別紙1から別紙3まで(略)