

諮問番号：令和２年度諮問第 6 号
答申番号：令和２年度答申第 10 号

答 申 書

第 1 審査会の結論

〇〇〇〇〇府税事務所長（以下「処分庁」という。）が、審査請求人に対して平成 31 年 4 月 3 日付けで行った地方税法（昭和 25 年法律第 226 号。以下「法」という。）に基づく不動産取得税の賦課決定（以下「本件処分」という。）の取消しを求める審査請求（以下「本件審査請求」という。）は、棄却すべきである。

第 2 審査関係人の主張の要旨

1 審査請求人

審査請求書、反論書等及び審査会に提出された主張書面を踏まえた審査請求人の主張の要旨は、以下のとおりである。

(1) 審査請求書及び反論書等

ア 骨子

審査請求人は、別記物件目録記載の土地及び建物（以下それぞれ「本件土地」及び「本件建物」という。）を取得した。審査請求人は、本件土地を含む周辺土地を敷地とするマンションを新築する計画で、本件建物は取り壊されることが確実に予定されていた。よって、本件建物の取得は、不動産取得税の課税対象となる不動産の取得（法第 73 条の 2）にあたらぬ。

イ 本件建物取得の経緯

審査請求人は、平成 27 年 11 月に、売買代金の支払等と引き換えに本件土地及び本件建物を取得する旨の売買契約書（以下「本件契約書」という。）を売主と交わし、平成 30 年 9 月 13 日、売買代金の支払いにより審査請求人は、本件建物を取得した。

本件契約書には、審査請求人の購入目的が、「中高層共同住宅分譲事業等」とされ（本件契約書第 18 条）、審査請求人が本件建物を解体する旨の規定が置かれていた（本件契約書第 24 条第 1 項）。また、本件建物の代金は 0 円と評価されていた。

ウ 本件建物の取得は不動産の取得（法第 73 条の 2）にあたらぬこと

① 本件建物に経済的価値が認められないことについて

不動産取得税は、客観的な経済的価値のある不動産の取得に際して課せ

られる流通税であるところ、不動産としての経済的価値のない建物を取得した場合には、課税の前提を欠き課税対象とはならない。

このことは、不動産取得税の課税の適法性が争われた裁判例（東京地方裁判所平成19年3月29日判決。以下「東京地裁判決」という。）で、「家屋の経済的価値が認められていないことが、単なる取得者の主観的認識を超えて、客観的に明らかにされている場合、すなわち、土地家屋の取得契約において、引渡し後直ちに家屋を取り壊すことが明示的に定められている場合や、あるいは、更地の売買が前提とされているため、本来であれば、売主が義務として行うべき家屋の取壊しを、買主が代わって行うことが明示的に定められている場合であって、かつ、実際にも建物取得後まもなくそれが取り壊されている場合」などのケースにおいては「不動産取得税を課税しないことが正当化される場合がある」旨判示されていることから明らかである。なお、これらは判決文からも明らかなおり「家屋の経済的価値が認められていないことが、単なる取得者の主観的認識を超えて、客観的に明らかにされている場合」の例示として挙げているにとどまり、不可欠の要素であることを述べたものではない。

これを本件について検討すると、本件建物はマンション建設計画の一環として取得されていること、本件建物の代金額は0円と評価されていること、本件建物は本件契約書で審査請求人の責任と費用負担において解体撤去することが明示的に定められ、滅失登記を行うことも予定されていることから、本件建物は取壊予定で取得されたものであることが十分に裏付けられる。

また、審査請求人は処分庁に対し、本件土地について、特例適用住宅の用に供する土地の取得に対する不動産取得税の徴収猶予を申告し認められており、処分庁においても、本件土地がマンション用地として利用されることを前提とする処分が行われていた。

以上の事情から、審査請求人が本件建物を取壊予定で取得したことは明らかである。

本件建物の取り壊しは審査請求時点で行われていないが、本件土地の他にもマンションの敷地候補地の取得が順次行われており、他の敷地候補地上にも既存建物が存在することから、他の敷地候補地等を全て取得した後、本件建物を周辺の建物とあわせて解体する方が、近隣的生活環境への配慮や工期の短縮等の観点から合理的と言える。

審査請求人は、建物取得（平成30年9月）前の同年1月15日に本件建物の解体についての概算見積を取得し、本件マンション計画に係る最終の敷地候補者との売買契約が締結された平成31年2月に改めて解体工事の概算見積書を取得し、平成31年4月に本件建物等の解体工事の見積

書を取得し、令和元年6月11日に解体工事契約を締結し、同月17日に解体工事に着手している。段階に応じて何度も見積を取得しており、本件建物の解体は既定路線であった。そして、本件建物については、実際に取り壊しが実施され、令和元年12月12日付けで建物滅失登記を完了している。

東京地裁判決は「実際に建物取得後まもなくそれが取り壊されている場合」を不動産取得税の課税対象とならない場合の一例として挙げているが、これは、建物の取り壊しをすみやかに行うことができる一般的なケースを想定した判示であり、敷衍すれば、建物取得後「合理的な期間内」に建物を取り壊された場合又はそれが明確に予定されている場合には、当該建物取得について課税対象とならないことを述べたものと解される。

本件建物は、周辺建物とあわせて解体することが合理的な事情があることから、審査請求時点で本件建物を解体すべき「合理的な期間」は経過していない。他方、周辺の敷地候補地を全て取得した段階では、すみやかに本件建物を周辺の建物とあわせて解体することが明確に予定されており、然るべき時点で本件建物が解体されることは確実であったから、審査請求時点で本件建物が解体されていないことを理由に、本件建物に係る不動産取得税の課税を正当化することはできない。

仮に、審査請求時点で本件建物が解体されていないことを理由に課税されるならば、審査請求人が課税を適法に免れるには建物取得の度に解体しなければならず、近隣の生活環境の保護の観点からも明らかに不当である。

以上のとおり、本件建物の取得は「不動産取得税を課税しないことが正当化される場合」に該当するにもかかわらず、これに対して課税した本件処分は違法である。

② 法の解釈基準の規定からも、本件建物の取得を課税対象とすることは許されないこと

法の解釈基準を示した、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日総務都第16号。以下「総務大臣通知」という。）の規定からも、本件処分は違法である。総務大臣通知は、「取り壊すことを条件として家屋を取得し、取得後使用することなく、直ちに取り壊した場合には、不動産としてではなく、動産を取得したとみられるときに限り、課税対象とはならないものとする」と定めている。

これを本件について検討すると、審査請求人は本件建物を取壊予定で取得し、本件建物は解体を待つだけの廃材の集まりに過ぎず、不動産ではなく動産として取得されたものと言える。

さらに、本件建物の取得がマンション建設計画の一環であるという事情に鑑みれば、総務大臣通知の「直ちに」とは、「全ての敷地候補地及びその

地上建物の取得後直ちに」と解釈しなければならない。

なお、処分庁は、外部に公開されていない内規において、総務大臣通知の「直ちに」とは、取得日から4か月以内に解体が完了していること等の場合を意味する旨定めているようで、本件は総務大臣通知の規定には該当しないと判断したようであるが、外部に非公開の内規に基づく判断は、納税者の予測可能性を著しく害するもので、許されない不意打ちである。予測可能性のない内規に基づいていることを理由に、本件処分が正当化される余地はない。

なお、総務大臣通知は根拠法令についての解釈基準にとどまる。本件処分の根拠法令たる法第73条の2については、東京地裁判決により「家屋の経済的価値が認められていないことが、単なる取得者の主観的認識を超えて、客観的に明らかにされている場合には不動産取得税を課税しないことが正当化される」という解釈が明らかにされているところ、本件建物には経済的価値が認められないことが明らかであることをもって、本件課税処分は違法と言わざるを得ない。

以上のとおり、本件建物は周辺の全ての敷地候補地を取得した時点で「直ちに」取り壊すことが予定されていた。周辺の全ての敷地候補地等が取得されていない時点において、取扱通知が定める「直ちに」の時点が経過していないことは明らかであり、周辺の全ての敷地候補地等が取得されてから然るべき期間が経過するまでは、「直ちに」の時点を経過したとの判断は不可能で、本件処分を行うことはできないはずである。

エ 他の行政庁の取扱いについて

ちなみに、審査請求人が他の行政庁に問合せたところ、別の申請手続（土地の不動産取得税の猶予申告等）の添付書類を通じて建物取得を把握した場合、当該建物について所有権移転登記がされない限り、不動産取得税が課される可能性はかなり低いとのことであった。このように、他の行政庁においては、総務大臣通知に従いつつも、取り壊し予定が明らかな建物については不動産取得税を課さないという取扱いが行われており、こうした他の行政庁の扱いによっても、本件処分が違法であることが裏付けられる。

オ 結論

以上のとおり、本件建物は経済的価値が認められないことは明らかであるうえ、本件建物が周辺の敷地候補地の取得後直ちに解体されたとすれば、取扱通知の要件を満たすと言えることから、本件処分は違法であり、直ちに取消されなければならない。

(2) 審査会に提出された主張書面

ア 法の解釈基準について

審査庁から提出された本件審査請求に係る裁決書(案)(以下「裁決書案」

という。)では、租税法律主義を根拠に、総務大臣通知の文言を文字どおり解すべきものとした上で、「総務大臣通知には、審査請求人が主張するような、全ての敷地候補地の取得後に解体した場合や取り壊しが予定されている場合まで含むといった解釈をとるべき文言は見当たらず、審査請求人が主張する解釈は困難である」と述べる。

しかしながら、租税法律主義とは、法律上の根拠のない課税を禁止するものであるから、本件のように非課税対象を定める総務大臣通知の定めそのまま妥当なものではない。むしろ、非課税対象を定めた文言を文字どおりに解釈することは、本来であれば課税対象とすべきでないものを課税することにもなりかねず、租税法律主義に悖るものである。審査庁は、租税法律主義について誤った理解に基づき、非課税対象を定める総務大臣通知を文言どおりに解釈すべきと主張しているのであって、不当である。

そもそも、総務大臣通知の定めは、家屋の取得後直ちに取り壊すことが現実的に期待することができる通常の場合を想定したものであり、本件のように、他の周辺建物と一体解体するほうが合理的であるような特殊な場面を想定したものでないことは明白である。そうであるにもかかわらず、総務大臣通知の文言に当てはまらないことを理由に本件建物の取得について課税をすることは、あまりに形式的な判断である。審査庁の見解を前提にすれば、審査請求人は、課税を免れるために、複数の建物を取得の度に解体しなければならず、その結果、近隣の生活環境等を無意味に悪化させ続けることとなるが、これが結論として著しく不当であることは明白なはずである。審査庁の見解は、近隣環境の悪化をいたずらに促進させるものと言わざるを得ない。

このように、総務大臣通知の規定は、本件のような特殊な場面にそのまま妥当なものではなく、事案に即して適切に解釈されなければならない。本件では、近隣環境への配慮という事情に照らせば、周辺建物を全て取得しなければ本件建物を解体することが期待できない状況にあると言えるから、周辺建物の全てを取得後直ちに本件建物を取り壊したときには、本件建物についても取得後「直ちに」取り壊したものと評価されなければならない。

よって、周辺建物の取得後直ちに本件建物を取り壊している本件では、本件建物についても「直ちに」取り壊したものと言えるため、総務大臣通知に基づき不動産取得税を課税することは許されない。

イ 本件建物の経済的価値について

裁決書案では、審査庁は、東京地裁判決が示す「家屋の経済的価値が認められていないことが取得者の主観的認識を超えて客観的に明らかにされている場合」に関して、本件建物に経済的価値が認められないとする審査請求人の主張は、いずれも審査請求人の主観的評価に留まるものと言わざるを得ない旨を述べる。

しかしながら、本件建物に係る売買契約において、本件建物については所有権移転登記をせずに審査請求人が解体撤去する旨が明記されていたうえに、本件建物の売買代金は0円とされていたのは、本件建物について客観的に経済的価値が認められなかったからにほかならない。契約内容は審査請求人の主観的意図だけによって定まるものではなく、相手方の合意も必要なものであることからすれば、上記のような本件建物に経済的価値が認められないことを前提とした内容の売買契約が締結されていることは、審査請求人の主観的認識に留まらず、客観的事実であると言える。また、本件建物が一度も使用されることなく取り壊されているという事情も、客観的事実として存在する。

さらに、審査庁は、実際に取得後まもなく本件建物が取り壊されていない以上、本件建物に経済的価値が認められないことが客観的に明らかにされているとは到底言えない旨を述べる。しかしながら、不動産取得税を課すか否かは不動産取得時の事情によって判断されるものであるから、不動産取得税が非課税になる「家屋に経済的価値が認められないことが客観的に明らかと言えるか」についても不動産取得時に判断されなければならない。そうすると、その後の取り壊しという不動産取得後の事情を根拠に、本件建物に経済的価値が認められないことが客観的に明らかとは言えない旨を述べる審査庁の見解は、論理的に破綻していると言わざるを得ない。当該建物が取得後まもなく取り壊されているか否かは、不動産取得時に当該建物に経済的価値が認められていたか否かを判断する一要素とはなるものの、それが不可欠の要件ではないことは明白である。

2 審査庁

本件審査請求は、棄却すべきである。

第3 審理員意見書の要旨

1 審理員意見書の結論

本件審査請求は、棄却されるべきである。

2 審理員意見書の理由

(1) 本件処分について

ア 審査請求人は、自ら認めるとおり、平成30年9月13日に本件建物の所有権を取得したことが認められる。このように、家屋を取得した場合は不動産取得税の課税対象となるが、総務大臣通知では

①取り壊すことを条件として家屋を取得し、

②取得後使用することなく、直ちに取り壊した場合においては、動産を取得したとみられるときに限り、不動産取得税の課税対象としないこととしているから、以下この点につき検討する。

イ 取り壊すことを条件として家屋を取得したかについて

審査請求人は、本件建物はマンション建設計画の一環で取得したもので、取り壊すことを確実に予定していたと主張している。たしかに、本件建物の取得目的はマンション建設を行うことである旨記載されているほか、時期は明示されていないものの、本件建物は審査請求人が解体撤去する旨や、本件建物に係る所有権移転登記を行わない旨が定められていること等から、審査請求人が本件建物を取得した際に、本件建物を取り壊す予定であったことが伺える。一方、本件契約書には、取り壊すことを取得の条件とする明示的な定めは見当たらない。

ウ 取得後使用することなく、直ちに取り壊したかについて

審査請求人は、本件建物の取得がマンション建設計画の一環であり、他の敷地候補地上にある既存建物をあわせて解体する方が、近隣環境等の観点から合理的であるといった事情があることに鑑み、総務大臣通知の「直ちに」について、全ての敷地候補地及びその地上建物の取得後直ちにと解釈しなければならない旨主張しているほか、東京地裁判決を引き合いに、建物取得後合理的な期間内に建物が取り壊された場合や、取り壊しが明確に予定されている場合には、不動産取得税の課税対象とならない旨主張している。

たしかに、複数の建物をまとめて取り壊した方が、都度解体するのに比べ環境等への負荷を抑制し得る点は理解できなくもない。しかし、租税法律主義の原則に照らすと、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない（最高裁判所昭和48年11月16日判決、最高裁判所平成27年7月17日判決ほか）。そうすると、法の解釈に係る技術的助言である総務大臣通知の文言についても、拡張や類推をすることなく、文字どおり解すべきものと言える。そして、総務大臣通知には、審査請求人が主張するような、全ての敷地候補地の取得後に解体する場合や取り壊しが予定されている場合まで含むといった解釈を採るべき文言は見当たらず、審査請求人が主張する解釈は困難であると言わざるを得ない。

そして、「直ちに」とは、「すみやかに」「遅滞なく」という用語とともに、時間的即時性を表すもので、その即時性は、最も強いものが「直ちに」であり、ついで「すみやかに」、さらに「遅滞なく」の順に弱まり、「遅滞なく」は正当な又は合理的な理由による遅滞は許容されるものと解されている（大阪高等裁判所昭和37年12月10日判決）。

本件建物は、平成30年9月13日に取得され、取得後使用されなかったとはみられるが、本件処分が行われた平成31年4月3日に至るまでの約7

か月を経ても取り壊されていなかったことが認められるから、直ちに取り壊したものと言うことはできない。

エ また、審査請求人は、本件建物は経済的価値が認められないことが明らかである旨主張している。審査請求人は本件建物を取り壊す予定であったようであるし、本件契約書では売買価格が0円とされていたことも認められることから、審査請求人としては、本件建物に経済的価値を見出していなかったことが伺える。

しかし、東京地裁判決が示す、家屋の経済的価値が認められていないことが取得者の主観的認識を超えて客観的に明らかにされている場合とは、取得に当たり家屋を取り壊すことを明示的な条件として定めている場合であつて、かつ実際にも取得後まもなくそれが取り壊されている場合である。これは総務大臣通知と同旨であり、東京地裁判決の中でもその旨示されている。そして、本件建物が取り壊しを予定していることは本件契約書のほか審査請求人の各主張から伺えるものの、取り壊すことを明示的な条件として定めているものは見当たらない。仮に、本件契約書の記載が取り壊しを明示的な条件として定めたものであると解せたとしても、実際に取得後まもなくそれが取り壊されていない以上、本件建物に経済的価値が認められないことが客観的に明らかにされているとは到底言えない。一方、本件建物に経済的価値が認められないとする主張は、いずれも審査請求人の主観的評価に留まるものと言わざるを得ない。

オ 以上のとおり、本件建物の取得について不動産取得税の課税対象としない理由はないから、法第73条の2第1項のとおり、不動産取得税が課されることとなる。

(2) 審査請求人のその余の主張について

ア 徴収猶予について

審査請求人は、本件土地に係る徴収猶予について、本件建物が取壊予定であることを理由になされたものであり、処分庁が徴収猶予を行う一方、本件建物に経済的価値が認められることを前提とする本件処分を行うことは許されない矛盾行為である旨主張している。

徴収猶予は、法第73条の2第4第1項第1号のとおり、土地の取得から3年以内に当該土地の上に特例適用住宅が建築される場合に、当該土地に係る不動産取得税の徴収を猶予するものであるが、徴収猶予をする場合に、当該土地上の家屋に係る不動産取得税の課税を禁じるような規定はない。そもそも、特例適用住宅が建築されるまでの期間は3年あり、当該土地上の家屋についても取得後直ちに取壊されることなく、特例適用住宅の建築開始までの間存置される場合もあり得るわけであるから、土地に係る徴収猶予と当該土地上の家屋に係る不動産取得税の課税処分が矛盾するような関係にある

とは言えない。

イ 他の行政庁の取扱いについて

審査請求人は、他の行政庁の担当部署へ問い合わせたところ、土地の不動産取得税の徴収猶予申告等で建物取得を把握した場合は、当該建物の所有権移転登記がされない限り、当該建物に係る不動産取得税が課される可能性は低い旨回答を得たことを挙げ、本件処分の違法性が裏付けられる旨主張している。しかし、総務大臣通知第5章第1の3(3)のとおり、不動産取得税の課税にあたり所有権移転登記の有無は問わないし、審査請求人が示している回答内容からは、他の行政庁において、審査請求人が主張するような事情をもって不動産取得税を課さないこととする取扱いが行われていることも伺えない。また、仮に他の行政庁においてそのような取扱いが行われている例があったとしても、本件処分に理由があることは前記(1)のとおりであるから、審査請求人の主張はあたらない。

(3) 以上のとおり、本件処分には理由があるため、審査請求人の主張を認めることはできない。

(4) 上記以外の違法性又は不当性の検討

その他に本件処分に違法又は不当な点は認められない。

第4 調査審議の経過

令和2年6月18日	諮問書の受領
令和2年6月19日	審査関係人に対する主張書面等の提出期限通知 主張書面等の提出期限：7月3日 口頭意見陳述申立期限：7月3日
令和2年7月2日	第1回審議
令和2年7月3日	審査請求人の主張書面(7月1日付け)を受領
令和2年8月12日	第2回審議

第5 審査会の判断の理由

1 法令等の規定

- (1) 不動産取得税は、不動産の取得に対し、当該不動産所在の道府県において、当該不動産の取得者に課する。(法第73条の2第1項)
- (2) 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。(法第73条の13第1項)
- (3) 道府県は、土地を取得した日から3年以内に当該土地の上に特例適用住宅が新築された場合には、当該土地の取得に対して課する不動産取得税につ

- いては、当該税額から150万円に税率を乗じて得た額を減額するものとする。(法第73条の24第1項第1号及び法附則第10条の2第2項)
- (4) 不動産取得税は、不動産の取得に対し、その不動産の取得者に課する。(大阪府税条例(昭和25年条例第75号。以下「条例」という。)第42条第1項)
- (5) 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。(条例第42条の2の2第1項)
- (6) 不動産取得税の課税客体は不動産の取得であるが、「不動産」の意義については、次の諸点に留意すること。
- (1)～(5) (略)
- (6) 取り壊すことを条件として家屋を取得し、取得後使用することなく、直ちに取り壊した場合には、不動産としてではなく、動産を取得したとみられるときに限り、課税対象とはならないものであること。
- (7) (略)
- (総務大臣通知第5章第1の2)
- (7) 不動産の「取得」の認定については、次の諸点に留意すること。
- (1)・(2) (略)
- (3) 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であり、所有権の取得に関する登記の有無は問わないものであること。(後略)
- (4)～(8) (略)
- (総務大臣通知第5章第1の3)

2 認定した事実

審査庁から提出された諮問書の添付書類(事件記録)によれば、以下の事実が認められる。

- (1) 本件契約書には、売買代金として「建物代金 ¥0. -」、購入目的として「買主〔審査請求人〕は、この物件を中高層共同住宅分譲事業等を行うことを目的として買い受ける。」、建物の解体及び滅失登記として「売主は、買主がこの物件建物〔本件建物〕について、所有権移転登記を行わず、買主の責任と費用負担において、解体撤去し建物滅失登記を行うことを承諾する。」と記載されている。
- (2) 平成30年9月13日に、審査請求人は、本件土地及び本件建物の所有権を取得した。
- (3) 平成31年4月3日付けで、処分庁は、本件建物に係る不動産取得税の賦課決定(本件処分)を行った。当該決定に係る不動産取得税決定決議書には、家屋の決定価格として、住宅20,952,000円、その他438,72

2, 000円、合計459,674,000円と記載されている。

- (4) 令和元年5月30日付けで、審査請求人は、本件審査請求を行った。
- (5) 令和元年12月12日付けで閉鎖された本件建物に係る滅失登記簿謄本には、別記物件目録記載の建物①について「平成9年5月20日新築」、建物②について「昭和62年10月1日新築 平成1年11月1日増築」と記載されている。

3 判断

(1) 法第73条の2第1項の解釈について

法第73条の2第1項では、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と規定されている。そして、譲渡担保による不動産の取得が法第73条の2にいう不動産の取得にあたるかが争われた最高裁判所昭和48年11月16日判決（以下「最高裁判決」という。）は、「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、地方税法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」と判示している。

(2) 本件処分について

ア 審査請求人は、平成30年9月13日に本件建物の所有権を取得したことが認められる。このように、家屋を取得した場合は不動産取得税の課税対象となるが、総務大臣通知では、

- ①取り壊すことを条件として家屋を取得し、
- ②取得後使用することなく直ちに取り壊した

場合においては、動産を取得したとみられるときに限り、不動産取得税の課税対象としないこととしていることから、以下この点につき検討する。

イ 取り壊すことを条件として家屋を取得したかについて

審査請求人は、本件建物はマンション建設計画の一環で取得したもので、取り壊すことを確実に予定していたと主張している。しかしながら、本件契約書には、売買代金が0円であること、審査請求人は本件土地及び本件建物を中高層共同住宅分譲事業等を行うことを目的として買い受けること、売主は審査請求人が本件建物について所有権移転登記を行わず審査請求人の責任と費用負担において解体撤去し建物滅失登記を行うことを承諾することが定められているものの、取り壊すことを取得の条件とする明示的な定めは見当たらない。

ウ 取得後使用することなく、直ちに取り壊したかについて

審査請求人は、本件建物の取得がマンション建設計画の一環であり、他の敷地候補地上にある既存建物をあわせて解体する方が、近隣環境等の観点から合理的であるといった事情があることに鑑み、総務大臣通知の「直ちに」について、全ての敷地候補地及びその地上建物の取得後直ちにと解釈しなければならない旨主張しているほか、東京地裁判決を引き合いに、建物取得後合理的な期間内に建物が取り壊された場合や、取り壊しが明確に予定されている場合には、不動産取得税の課税対象とならない旨主張している。

前記（１）のとおり、最高裁判決は、不動産取得税は、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く、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ることを示している。また、東京地裁判決も、客観的に経済的価値を有する不動産を取得した以上、取得者の主観的な意図に関わらず不動産取得税の課税の対象となり、したがって、家屋の取得者が、家屋を取り壊す意図を持っていたとしても、そのことによって不動産取得税の課税が否定される理由はないと示している。そして、総務大臣通知は、不動産取得税を課税しない例外的なケースを想定し、「取り壊すことを条件として家屋を取得し、取得後使用することなく、直ちに取り壊した場合には、不動産としてではなく、動産を取得したとみられるときに限り、課税対象とはならないものであること」に留意するよう定めているのである。

上記の法の趣旨を考慮すると、審査請求人が主張する、マンション建設計画の一環として取得した建物をまとめて取り壊したほうが合理的であるとの事情は、審査請求人の主観的な意図にすぎないのであって、不動産取得税の課税が否定される理由にはならない。また、審査請求人の事情等によって総務大臣通知の解釈が拡大するものではなく、本件建物が平成30年9月13日に取得された後、本件処分が行われた平成31年4月3日に至るまでの約7か月を経ても取り壊されていない以上、総務大臣通知が定める「直ちに取り壊した場合」には該当しないのである。

エ 本件建物の経済的価値について

審査請求人は、本件建物に係る売買契約で、本件建物については所有権移転登記をせずに審査請求人が解体撤去する旨が明記されていた上に、本件建物の売買代金は0円とされていたのは、本件建物について客観的に経済的価値が認められなかったからにほかならないこと、また、契約内容は審査請求人の主観的意図だけによって定まるものではなく、相手方の合意も必要なものであるから、本件建物に経済的価値が認められないことを前提とした内容の売買契約が締結されていることは、審査請求人の主観的認識に留まらず、客観的事実であると言えること、さらに、本件建物が一度も使用されること

なく取り壊されているという事情も客観的事実として存在する旨主張している。

諮問書の添付書類には、審査請求人が提出した本件建物の解体工事の写真が添付されているものの、取得当時の本件建物の状況や、本件建物の客観的な経済的価値を示す資料は見あたらない。しかしながら、別記物件目録記載の建物①及び建物②がそれぞれ平成9年及び昭和62年に新築されたものであること、本件処分に係る処分庁の決定決議書の決定価格の合計が459,674,000円とされていることから、審査請求人が本件建物を取得した当時、本件建物は朽廃等によってその経済的価値が消滅していたわけではなく、客観的には経済的価値を有するものであることは否定できないところである。審査請求人は、本件建物の売主と買主による価値評価を重視すべきであることを主張しているものと思料するが、納税者の主観的価値評価に基づいて課税の可否を判断することは、課税の公平性といった観点から問題であると言わざるを得ない。

また、東京地裁判決は、「不動産取得税を課税しないことが正当化される場合があるとしても、それは、家屋の経済的価値が認められていないことが、単なる取得者の主観的認識を超えて、客観的に明らかにされている場合、すなわち、土地家屋の取得契約において、引渡し後直ちに家屋を取り壊すことが明示的に定められている場合や、あるいは、更地の売買が前提とされているため、本来であれば、売主が義務として行うべき家屋の取壊しを、買主が代わって行うことが明示的に定められている場合であって、かつ、実際にも建物取得後まもなくそれが取り壊されている場合などの例外的なケースに限られる」と判示している。本件契約書には、売主は審査請求人が本件建物について所有権移転登記を行わず審査請求人の責任と費用負担において解体撤去し建物滅失登記を行うことを承諾することが定められているが、土地家屋の取得契約において、引き渡し後直ちに家屋を取り壊すことが明示的に定められている場合に該当するとは解されない。一方で、更地の売買が前提とされているため、本来であれば売主が義務として行うべき家屋の取壊しを、買主が代わって行うことが明示的に定められている場合に該当すると解される余地はあるものの、いずれにしても、前記ウで述べたとおり、実際にも建物取得後まもなくそれが取り壊されている場合に該当しない。したがって、本件建物については、その経済的価値が認められていないことが、単なる取得者の主観的認識を超えて、客観的に明らかにされているとは言えないのである。

オ 以上のとおり、本件建物の取得について不動産取得税の課税対象としない理由はないから、法第73条の2第1項のとおり、不動産取得税が課されることとなる。

(3) 審査請求人のその余の主張について

ア 本件土地に係る不動産取得税の徴収猶予について

審査請求人は、本件土地に係る徴収猶予について、本件建物が取壊予定であることを理由になされたものであり、処分庁が徴収猶予を行う一方、本件建物に経済的価値が認められることを前提とする本件処分を行うことは許されない矛盾行為である旨主張している。

しかしながら、徴収猶予をする場合に、当該土地上の家屋に係る不動産取得税の課税を禁じるような規定はない。そもそも、特例適用住宅が建築されるまでの期間は3年あり、当該土地上の家屋についても取得後直ちに取壊されることなく、特例適用住宅の建築開始までの間存置される場合もあり得るから、土地に係る徴収猶予と当該土地上の家屋に係る不動産取得税の課税処分が矛盾するような関係にあるとは言えない。

イ 他の行政庁の取扱いについて

審査請求人は、他の行政庁の担当部署へ問い合わせたところ、土地の不動産取得税の徴収猶予申告等で建物取得を把握した場合は、当該建物の所有権移転登記がされない限り、当該建物に係る不動産取得税が課される可能性は低い旨回答を得たことを挙げ、本件処分の違法性が裏付けられる旨主張している。

しかし、不動産取得税の課税にあたり所有権移転登記の有無は問わないし、審査請求人が示している回答内容からは、他の行政庁において、審査請求人が主張するような事情をもって不動産取得税を課さないこととする取扱いが行われていることも伺えない。また、仮に他の行政庁においてそのような取扱いが行われている例があったとしても、本件処分に理由があることは前記のとおりであるから、審査請求人の主張は当たらない。

(4) 上記以外の違法性又は不当性

その他に本件処分に違法又は不当な点は認められない。

(5) まとめ

以上のことから、本件処分については、違法又は不当な点は認められない。したがって、本件審査請求は、棄却されるべきである。

大阪府行政不服審査会第1部会
委員（部会長） 谷口 勢津夫
委員 高島 淳子
委員 濱 和哲

○○ ○○○○○○m²
○○ ○○○○○○m²
○○ ○○○○○○m²
○○○○ ○○○○○○m²

③未登記建物

種類 ○○○

構造 ○○○○○○○○○

床面積 ○○○○○○m²