

諮問番号：令和 2 年度諮問第 7 号
答申番号：令和 2 年度答申第 1 1 号

答 申 書

第 1 審査会の結論

〇〇〇〇〇〇府税事務所長（以下「処分庁」という。）が、審査請求人に対して令和元年 7 月 3 日付けで行った地方税法（昭和 2 5 年法律第 2 2 6 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

ア 骨子

審査請求人は、別記物件目録記載の建物（以下「本件建物」という。）を別記物件目録記載の土地（以下「本件土地」という。）とともに取得した。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のもと、取得当初から本件建物を取り壊すことを予定しており、かつ、現に取り壊している。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 7 3 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 3 0 年 1 月に、本件土地及び本件建物の所有者との間で売買契約書（以下「本件契約書」という。）を交わし、平成 3 0 年 4 月に本件土地及び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、「分譲共同住宅建設」とされ（本件契約書第 1 条）、本件建物の所有権移転登記申請手続を留保する旨及び売主名義のまま本件建物の滅失登記申請手続を行う規定（本件契約書第 8 条第 3 項）が置かれていた。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 7 3 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

(ア) 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、課税の前提を欠き不動産取得税の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」には「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、これを具体化する、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日総税都第16号。以下「総務大臣通知」という。）第5章の第1の2（6）が、不動産の意義について、「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」のであって、不動産取得税の「課税対象とはならないものとする」と定めることから明らかである。

なお、東京地裁判決では、「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」の例示として、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等が挙げられているが、これらは例示であり、不可欠の要素であることを述べたものではない。

（イ）取り壊すことを条件として家屋を取得したこと

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、本件建物は滅失登記を行うことが予定されていること等から、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、本件土地に係る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、審査請求人が取り壊すことを条件として取得したことは明らかである。処分庁は、本件建物が取壊予定であることを理由に徴収猶予を行う一方、本件建物が経済的価値が認められることを前提とした本件処分を行うことは、許されない矛盾的行動である。

（ウ）取得後使用することがなかったこと

審査請求人は、本件建物の取得後その周囲にフェンスを設置し、取り壊しまで本件建物への立ち入りを禁じており、何人たりとも本件建物を使用することができない状態においていた。したがって、審査請求人が

本件建物を使用できなかったことは明らかである。

(エ) 直ちに取り壊したこと

総務大臣通知は、直ちに取り壊した場合という要件を規定しているが、建物取得後合理的期間内に取り壊した場合もこれに含まれると解釈すべきである。

一般に、不動産事業者が開発事業のために土地を取得する場合、敷地候補地の取得時期にずれが生じることは当然想定される。このような場合の既存建物の取り壊し方法として、敷地候補地の取得ごとの取り壊しと、敷地候補地の取得完了後の一斉取り壊しとの2つの方法が考えられるが、いずれの方法であっても、既存建物の取り壊しが予定されており、かつ、一切使用されていないのであれば、当該既存建物は取り壊しを待っただけの廃材の集まりに過ぎず、その経済的価値に差はない。その相違点は、取り壊しが一時的に留保されるという点のみで、これによって東京地裁判決の判示する家屋の経済的価値について評価を異にする合理的理由はない。

また、敷地候補地の取得ごとに直ちに既存建物の解体を実施すると、工事期間の長期化等近隣住民の生活環境の配慮の観点から合理的ではない。当初より敷地の追加取得が予定されているような場合には、取得が完了するまでの合理的期間内の取り壊しであれば、それは直ちに取り壊した場合に該当するとの解釈をすることが、近隣住民の生活環境の保護という観点からも合理的である。

審査請求人は、他府県でもマンション新築分譲事業を行っているが、本件と同様のケースで不動産取得税が課税された実績はない。他府県では、総務大臣通知の「直ちに」について、建物の規模等の事情を考慮した合理的な期間内との解釈のもと、合理的理由なく建物が放置されたといった事実がない限り課税しない運用がされているためである。処分庁の解釈は、他府県と乖離し、課税対象にも大きな差が出ていることから、租税公平主義に反する。

審査請求人は、本件土地の他にも敷地候補地の取得を目指し、うち1つは平成30年7月に取得し、同年11月に更なる追加取得を断念し、翌年3月に全体の解体工事に着工し、6月に解体完了したものであるが、建物の解体工事着工までには年末年始の休業期間等を考慮すると3～4か月程の時間を要するのが通常であることに鑑みれば、審査請求人は、敷地候補地の追加取得を断念した後すみやかに本件建物の解体に向けた準備を進めていたと認められ、本件建物の取得後合理的期間内にそれを取り壊したと言える。

② 内規に基づく処分の不当性

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、本件は内規に定める直ちにの解釈にあたらないため、総務大臣通知の規定に該当しないと判断したようであるが、このような内規には法的拘束力はなく、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。

エ 以上のとおり、本件建物は取得当初から取壊予定で、取得後使用された実績もなく、周辺の敷地候補地の取得後直ちに解体されたから、総務大臣通知の要件を満たす。したがって、本件建物の取得は不動産の取得とは認められず、本件処分は直ちに取り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字どおり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合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ないが、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わ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するものではなく、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、本件建物の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、平成30年4月27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、本件建物は滅失登記を行うことが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と主張している。本件契約書には、本件建物の取得目的が分譲共同住宅建設である旨記載されているほか、本件建物の売買代金額は0円とされ、本件建物の滅失登記手続は売主名義のまま行うことが定められていること等から、審査請求人は本件建物を取得した際に、本件建物を取り壊す意図を持っていたことが伺える。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、本件建物の周囲にフェンスを巡らせ、本件建物を使用できない状態に置いていたとみられる。

一方、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、そのような事業のために複数の土地を取得する場合、取得時期にずれが生じることは当然想定されたとした上で、このような場合、取得した建物について取り壊しが予定され、かつ一切使用されていないのであれば、当該建物は取り壊しを待つだけの廃材の集まりに過ぎず、取得ごとの取り壊しと、取得完了後の一斉取り壊しとの間の相違点は、取り壊しが一時的に留保されると

いう点のみで、これによって東京地裁判決のいう家屋の経済的価値について評価を異にする理由はないほか、取得ごとの取り壊しの場合、近隣住民の生活環境の配慮の観点からも不合理であるとし、建物取得後合理的期間内に取り壊した場合であっても、直ちに取り壊した場合に該当するとの解釈をすべき旨主張している。

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、総務大臣通知の、取得後使用することなく直ちに取り壊した場合との文言についても、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4月27日に取得され、取得後使用されなかったとはみられるが、解体着手は平成31年3月、解体完了は令和元年6月と、取得後1年余り後に取り壊し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 経済的価値について

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ことを意図していたようであるし、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、取得にあ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って、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、審査請求人が本件建物の取り壊しを意図していた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言えない。

一方、東京地裁判決では、「客観的に経済的価値を有する不動産を取得した以上、不動産取得税の課税の対象となり、このことは、取得者の主観的な意図には関わらない」ほか、「家屋の取得者が、家屋を取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」とされている。審査請求人の、建物の取得者が取り壊しを意図している場合にあっては、取得後直ちに取壊すことと他の建物の取得完了後に取壊すことの差は一時的な取壊しの留保に過ぎないとの主張や、本件建物に経済的価値が認められないとするその余の主張は、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。

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、他府県において、本件と同様のケースで不動産取得税が課税された実績がないとして、処分庁の解釈は他府県と乖離し、租税公平主義に反する旨主張している。しかし、審査請求人が本件と同様と主張するケースについての具体的な主張立証はなく、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から、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３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１第３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２第４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「建物価額 金0円也」、売買の目的として「買主〔審査請求人〕は分譲共同住宅建設等のためにこれを買受けます。」、所有権移転登記の申請として、「(1) 売主は、本物件建物〔本件建物〕について買主が所有権移転登記の申請手続きを留保することを了承するものとします。(2) 売主は、便宜上売主名義で本物件建物の滅失登記申請手続きを行うことを了承し、本物件建物の滅失登記に必要な一切の書類を速やかに買主に交付するものとします。」と記載されている。

(2) 平成30年4月27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) 令和元年7月1日付けで、審査請求人は、処分庁に対して、本件建物を平成30年4月27日に売買で取得したことを記載した不動産取得申告書を提出した。

(4) 令和元年7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。当該決定に係る決議内訳書には、家屋の決定価格として、住宅6,439,000円、その他20,974,000円、合計27,413,000円と記載されている。

(5) 令和元年7月17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、本件建物について「平成4年12月28日新築」と記載されている。

(6) 令和元年9月5日付けで、審査請求人は、本件審査請求を行った。

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4月27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、本件建物は滅失登記を行うことが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分譲共同住宅建設等を行うことを目的として買い受けること、売主は便宜上売主名義で本件建物の滅失登記申請手続を行うことを了承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、本件建物の周囲にフェンスを巡らせ、本件建物を使用できない状態に置いていたとみられる。

一方、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、そのような事業のために複数の土地を取得する場合、取得時期にずれが生じることは当然想定されたとした上で、このような場合、取得した建物について取り壊しが予定され、かつ一切使用されていないのであれば、当該建物は取り壊しを待っただけの廃材の集まりに過ぎず、取得ごとの取り壊しと、取得完了後の一斉取り壊しとの間の相違点は、取り壊しが一時的に留保されるという点のみで、これによって東京地裁判決のいう家屋の経済的価値について

評価を異にする理由はないほか、取得ごとの取り壊しの場合、近隣住民の生活環境の配慮の観点からも不合理であるとし、建物取得後合理的期間内に取り壊した場合であっても、直ちに取り壊した場合に該当するとの解釈をすべき旨主張している。

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複数の土地を取得する場合に取得時期にずれが生じるとの事情は、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、本件建物は平成３０年４月２７日に取得された後、令和元年６月に解体完了しており、取得から約１年２か月後に取り壊されている以上、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ことから、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、客観的事情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、客観的事情として存在する旨主張する。

諮問書の添付書類には、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、本件建物が平成４

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27,413,000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要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、売主は便宜上売主名義で本件建物の滅失登記申請手続を行うことを了承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、また、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のいずれにも該当するとは解されない。仮に該当すると解されるとしても、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、本件建物の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、当該土地の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り壊されることなく、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、他府県において、本件と同様のケースで不動産取得税が課された実績がないとして、処分庁の解釈は他府県と乖離し、租税公平主義に反する旨主張している。

しかしながら、審査請求人が本件と同様と主張するケースの具体的な主張立証はなく、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あたらない。

(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

物件目録

1 土地

所在 ○○○○○○○○○○

地番 地目 地積

○○○○○ ○○ ○○○○○○○○m²

○○○○○○○ ○○ ○○○○○○m²

2 建物

所在 ○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○

家屋番号 ○○○○○

種類 ○○○○○

構造 ○○○○○○○○○○○○○○○○○○

床面積 ○○ ○○○○○○m²

 ○○ ○○○○○○m²