

諮問番号：平成29年諮問第7号

答申番号：平成30年答申第5号

答申書

第1 京都府行政不服審査会（以下「審査会」という。）の結論

本件諮問に係る審査請求（以下「本件審査請求」という。）は、棄却されるべきであるとする審査庁の判断は、妥当でない。

第2 事案の概要

本件は、審査請求人及び審査請求人と土地を共有している者（以下「共有者」という。）が共有に係る①～⑥の6筆の土地（①～④は審査請求人の単独所有となり、本件審査請求に係る処分のあった土地（以下「本件土地」という。）を、⑤・⑥は共有者の単独所有となった土地（以下「審査請求外土地」という。）を指し、①～④及び⑤・⑥はそれぞれ互いに隣接している。）を分割するに当たり、審査請求人が本件土地に係る共有者の持分を取得したところ、京都府〇府税事務所長（知事の権限の受任者）から地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）及び京都府府税条例（昭和25年京都府条例第42号。以下「条例」という。）に基づく不動産取得税の賦課決定処分（以下「本件処分」という。）を受けたが、当該取得は法第73条の7第2号の3に規定する共有物の分割による不動産の取得に該当するものであり、分割対象の全ての土地を一体として分割前の持分の割合を超える部分にのみ課税されるべきであるとして、本件処分の取消しを求める事案である。

第3 審査請求に至る経過

審査請求に至る経過については、次のとおりである。

- 1 審査請求人及び共有者は、6筆の土地（本件土地及び審査請求外土地を指す。）をそれぞれ持分2分の1の割合で共有していたところ、平成27年11月20日、審査請求人と共有者との間で共有物分割協議が成立し、その後、移転登記がなされた。
- 2 処分庁は、法第73条の2第1項及び条例第43条第1項の規定により、本件土地について共有者が有していた持分の取得に対し、平成28年9月1日付けで審査請求人に本件処分を行った。
- 3 審査請求人は、平成28年9月27日、審査庁に対し、本件処分の取消しを求める審査請求を行った。

第4 審査関係人の主張の要旨

1 審査請求人の主張

審査請求人は、法第73条の7第2号の3において、共有物の分割による不動産の

取得に対しては、分割前の当該共有物に係る持分割合を超える部分の取得を除いて、不動産取得税を課することができないとするだけであって、分割の方法に制約を設けているものではないから、共有する土地が隣接している場合と隣接していない場合を区別し、隣接していない土地を一体として分割する場合に非課税が適用されないとするのは不当であり、本来課税対象になるのは審査請求人が取得した本件土地の地積のうち審査請求人の持分割合を超える50.1㎡のみであると主張し、本件処分の取消しを求めている。

2 処分庁の主張

処分庁は、共有物分割は他の共有者の有している持分を取得することから、交換による不動産の取得として課税対象となるのが原則であるが、一つの共有地をその持分に応じて現物分割したときは形式的な所有権の移転として例外的に非課税とされているものであり、非課税となるのは共有物分割により取得した土地についてその取得者が分割前にその共有地において有していた持分の割合のみであるから、共有物分割後に審査請求人の所有となる本件土地の地積から本件土地に係る審査請求人の分割前の持分の地積を差し引いた436.93㎡が課税対象となるものであり、これに基づいて行った本件処分は、適法である旨を主張している。

第5 法令の規定等について

関係する法令の規定等については、次のとおりである。

- 1 法第73条の2第1項及び条例第43条第1項は、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している。
- 2 法第73条の7は、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ついて定め、同条第2号の3で、「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。）」を当該非課税の対象としている。
- 3 「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日付け総務都第16号総務大臣通知。以下「総務大臣通知」という。）の第5章の第1の5の2の(2)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」としている。

第6 審理員意見書及び諮問の要旨

1 審理員意見書の要旨

(1) 結論

本件審査請求には、理由がないから、棄却されるべきである。

(2) 理由

ア 不動産取得税は、いわゆる流通税に属し、不動産所有権の移転の事実自体に着目して課されるものであって、法第73条の2第1項に規定する「不動産の取得」とは、所有権移転の形式により不動産を取得するすべての場合をいうもの

と解すべきである（最高裁判所昭和48年11月16日第二小法廷判決・民集27巻10号1333頁等参照）。そして、「共有」は所有の一形態であるから、不動産の共有持分の取得も上記規定にいう「不動産の取得」に当たるといふべきである（最高裁判所昭和53年4月11日第三小法廷判決・民集32巻3号583頁参照）。

イ これを本件についてみると、審査請求人は、共有物分割協議により共有者から本件土地の共有持分の取得を受けたのであるから、本件持分の取得が法第73条の2第1項の「不動産の取得」に当たることとなる。

ウ 審査請求人は、本件持分の取得につき、法第73条の7第2号の3において、共有物の分割による不動産の取得に対しては、分割前の当該共有物に係る持分割合を超える部分の取得を除いて、不動産取得税を課することができないと定められていることから、共有する不動産全体から見て、分割して取得した不動産は、全てに非課税が適用される旨を主張する。

しかし、アのとおり、法は、法第73条の2第1項の「不動産の取得」に当たるすべての場合を不動産取得税の課税対象とした上で、法第73条の7各号において、政策的に非課税とすべき不動産の取得を限定列挙して定めているのであって、その解釈にあつては、租税法律主義（日本国憲法第84条）により厳格な解釈が要請され、拡大解釈又は類推解釈は禁止されるものである。

法第73条の7第2号の3は、共有物の分割において取得する不動産について、取得者の分割前の持分の割合の部分につき不動産取得税を課することができないことを規定し、そして、総務大臣通知の第5章の第1の5の2の(2)では、隣接する複数の共有地を一体としてとらえて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としているが、審査請求人は、共有物の分割において持分を取得する本件土地について、分割前の持分の割合を超える共有者が有していた持分を取得したのであるから、本件持分の取得が、法第73条の7第2号の3括弧書きの「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」に当たるとは明らかである。

よって、審査請求人の50.1㎡のみが不動産取得税の課税対象となるにすぎない旨の主張は、法第73条の7第2号の3の文言の解釈を誤ったものであるから、これを採用することはできない。

2 審査庁による諮問の要旨

(1) 諮問の要旨

審査庁は、審理員意見書の結論と同様に、本件審査請求には、理由がないから、棄却されるべきであると考えてるので、行政不服審査法（平成26年法律第68号）第43条第1項の規定により、審査会に諮問する。

(2) (1)の判断をしようとする理由

1の(2)に同じ。

第7 調査審議の経過

1 本件審査請求を取扱う審査会の部会

第2部会

2 調査審議の経過

調査審議の経過は、次のとおりである。

年 月 日	処 理 内 容
平成29年11月20日	審査庁が審査会に諮問
〃 12月4日	第1回調査審議（第2部会）
〃 12月4日	審査請求人から審査会に平成29年12月1日付け主張書面を提出
平成30年1月11日	第2回調査審議（第2部会）
〃 2月1日	第3回調査審議（第2部会）
〃 2月27日	審査会から審査庁に対して調査を実施
〃 3月26日	審査庁から審査会に調査の回答を提出
〃 4月9日	第4回調査審議（第2部会）
〃 5月8日	第5回調査審議（第2部会）
〃 5月9日	答申

第8 審査会の判断の理由

- 1 法第73条の7第2号の3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取得を除く。）につい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ところ、処分庁は当該規定について「二以上の者が一つの土地を共有する場合において、当該土地をそれぞれの持分に応じて現物分割したときは、分割前において有していた持分の割合を超えない取得については実質的な持分移転はないことから、新たな不動産の取得はなく、同条の見出しにあるとおり形式的な所有権移転として非課税と定めているもの」と解している。また、総務大臣通知の第5章の第1の5の2の(2)については、「二以上の者が互いに隣接する複数の土地を共有する場合において、当該隣接する複数の土地が一団の土地と認められるときは、登記記録上合筆せずに共有物分割を行ったとしても、実態としては一つの土地を共有する場合と同じである」として、「一筆の土地に係る共有」だけでなく「隣接する複数の土地が一団の土地と認められるときの当該一団の土地に係る共有」も法第73条の7第2号の3の規定の適用場面に含まれるよう注意的に記載したものと解している。
- 2 しかし、法第73条の7第2号の3においては、法文上、「共有物の分割」とあるのみであって、当該規定の適用について何ら限定されているものではないことから、当該規定の適用場面が「一筆の土地に係る共有」又は「隣接する複数の土地が一団の土地と認められるときの当該一団の土地に係る共有」に限定されると解釈することは、文理上困難である。むしろ、共有物の分割において、本件のように共有に係る複数の離れた土地を一体として分割することは普通に起こり得ることであること

を踏まえると、処分庁のように解するのであれば、そのような場合は除外する旨を明記すべきであり、そのような旨が規定されていないことからすると、本件のように共有に係る複数の離れた土地を一体として分割する場合も含めて当該規定の適用があると考えの方が自然な解釈だといえる。

3 そうすると、審査請求人及び共有者は、本件土地及び審査請求外土地を合わせた6筆の土地を一体として共有物分割したのであるから、不動産取得税の課税に当たって、非課税となる共有物分割の対象を互いに隣接する本件土地に限定して法第73条の7第2号の3の規定を適用した本件処分は、妥当でない。

4 なお、審査請求人は、共有物分割後に審査請求人の所有となる本件土地の地積のうち、本件土地と審査請求外土地を合わせた全ての土地の地積に共有物に係る持分の割合である2分の1を乗じて得た地積を超える50.1㎡が課税対象となる旨主張しているため、念のためその点について触れておく。

法第73条の21においては、固定資産課税台帳に固定資産の価格（以下「固定資産税評価額」という。）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旨規定されているところ、離れた土地間では、土地の固定資産税評価額は通常異なるものであることから、地積によってではなく原則どおり固定資産税評価額を基に課税額を算出すべきものと考えられる。すなわち、当審査会としては、共有物分割後に審査請求人の所有となる本件土地の固定資産税評価額が、本件土地と審査請求外土地を合わせた全ての土地に係る固定資産税評価額の合計額に共有物に係る持分の割合である2分の1を乗じて得た額を超える場合に、その超えた額を課税標準として課税すべきであると考えられる。

5 結論

以上の理由から、第1の審査会の結論のとおり判断するものである。

京都府行政不服審査会第2部会

委員（部会長）	白 浜	徹 朗
委員	姫 田	格
委員	小 谷	真 理