

論 説

取壊しを条件とする家屋の取得に係る 不動産取得税の取扱いについて

—法令に基づかない取扱いが慣習法となり得るか否かの検討を含めて—

小林伸幸

(地方公務員・神戸大学大学院法学研究科博士課程後期課程2年)

目 次

- I はじめに
- II 総務省の見解
 - 1 ①昭和33年解説
 - 2 ②昭和34年行政事例
 - 3 ③昭和35年行政事例
 - 4 ④昭和35年通達及び⑤平成22年通知
 - 5 小括
- III ⑤平成22年通知に基づいて課税対象としない取扱いは適法か
 - 1 ⑤平成22年通知にいう「条件」は停止条件か
 - 2 取壊しを条件とする家屋の売買の対象は動産か不動産か
 - 3 私法上は家屋の取得と解される場合でも不動産取得税の取扱いにおいては動産の取得と解され得るか
 - 4 ⑤平成22年通知に基づいて課税対象としない取扱いは正当化されるか
 - 5 小括
- IV ⑤平成22年通知に基づいて課税対象としない取扱いは慣習法となり得るか
 - 1 税法の分野における慣習法の成否に関する学説の見解
 - 2 税法の分野における慣習法の成否に関する裁判例の見解
 - 3 考察
- V おわりに

I はじめに

【表1】は、既存住宅の全部又は一部を除却⁽¹⁾した敷地に引き続き住宅の再建築が行われた状況を示すものである。【表1】によると、過去5年度において、毎年度、概ね3～7千戸の分譲住宅が、既存住宅を除却して再建築されていることを確認できる。

分譲住宅が再建築されるまでの経過としては、既存住宅及びその敷地を建売業者が取得し、当該業者が既存住宅を除却して分譲住宅を新築する、というケースが考えられる。こ

の点、国土交通省国土交通政策研究所主任研究官らは、不動産流通業者等に対するヒアリング調査⁽²⁾の結果として、「中古戸建ての一定程度（25％）は業者が購入している。」「築20年を過ぎると、相対的に一般の購入希望者が少なく、売り手が中古住宅として売却した場

(1) 国土交通省は、除却される住宅の平均築年数を32.1年と推計する（国土交通省「平成27年度住宅経済関連データ：住宅の利活用期間と既存住宅の流通」（同省HP（http://www.mlit.go.jp/statistics/details/t-jutaku-2_tk_000002.html）[最終確認日：平成29年4月5日]））。

【表1】住宅の再建築の状況（単位：戸）⁽³⁾

		平成23年度	平成24年度	平成25年度	平成26年度	平成27年度
再建築前	持家	54,774	53,088	59,324	42,266	38,755
	貸家	16,561	18,602	18,475	15,717	16,182
	給与住宅	1,242	835	1,058	918	424
	合計	72,577	72,525	78,857	58,901	55,361
再建築後	分譲住宅	7,383	6,642	4,440	3,024	3,399
	持家	48,369	47,707	53,539	37,088	33,771
	貸家	37,591	39,111	44,491	38,914	39,885
	給与住宅	1,181	1,208	936	675	647
	合計	94,524	94,668	103,406	79,701	77,702

（備考）既存住宅を除却してすぐに着工されない場合及び住宅以外の事務所・工場等を除却した敷地に住宅の建築が行われた場合は含まれない。

合、瑕疵担保責任も懸念されることから、建売業者が売り先となることが多い。「築年数が古いものを地場の建売業者が購入するケースが多く、その場合、更地にして分割し、新築分譲する。」という中古住宅の取引の実態を紹介する⁽⁴⁾。

ところで、前記の建売業者のように取壊しを前提とする家屋の取得に係る不動産取得税⁽⁵⁾の取扱いについて、総務省は、「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であること。」と解する⁽⁶⁾。同解釈は、家屋を取得した場合でも、一定の要件を満たすときは課税対象とならないとするものである。すなわち、不動産取得税の課税客体である「不動産の取得」（地税73条の2第1項）に該当しないと解するものであろう。

しかしながら、「不動産の取得」とは、不動

(2) 当該ヒアリング調査の対象は、「不動産流通業者大手2社、不動産流通業者中小5社、不動産媒介・買取再販業者1社、不動産リロケーションサービス業者1社、不動産情報サービス業者1社の計10社」である（尾藤文人ほか「若年層、子育て世代等を含む多世代居住による地域コミュニティの形成に向けた世代間住み替えの円滑化に関する調査研究」国土交通政策研究117号116頁（2014年））。

(3) 【表1】は、国土交通省「住宅着工統計による再建築状況の概要（平成23年度分）」3頁（同省HP（<http://www.mlit.go.jp/common/000222553.pdf>）[最終確認日：平成29年4月5日]）、同「住宅着工統計による再建築状況の概要（平成24年度分）」

3頁（同省HP（<http://www.mlit.go.jp/common/001011161.pdf>）[最終確認日：同前]）、同「住宅着工統計による再建築状況の概要（平成25年度分）」3頁（同省HP（<http://www.mlit.go.jp/common/001054799.pdf>）[最終確認日：同前]）、同「住宅着工統計による再建築状況の概要（平成26年度分）」3頁（同省HP（<http://www.mlit.go.jp/common/001124235.pdf>）[最終確認日：同前]）及び同「住宅着工統計による再建築状況の概要（平成27年度分）」3頁（同省HP（<http://www.mlit.go.jp/common/001174092.pdf>）[最終確認日：同前]）に基づき作成した。

(4) 尾藤ほか・前掲注(2)118頁。

産所有権の取得を意味するものであり⁽⁷⁾、最判昭和48年11月16日民集27巻10号1333頁が「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、……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」（下線筆者。以下同じ）ると判示するように、「不動産の取得」の当否は、取得後の事情に左右されるものではないと解される⁽⁸⁾。そうすると、たとえ取得した家屋を取り壊したとしても「不動産の取得」に該当すると解されるところ、こうした解釈と総務省の前記解釈とは矛盾するように思われる。

そこで、本稿では、取壊しを条件とする家屋の取得に係る不動産取得税の取扱いについて検討する。

II 総務省の見解

取壊しを条件とする家屋の取得に係る不動産取得税の取扱いに関する総務省（自治庁及び自治省を含む。以下同じ）の見解は、古いものから順に次の①から⑤までがあり、その内容は、後記1から4までのとおりである。

- ① 昭和33年10月5日に公表された自治庁府県税課職員の解説⁽⁹⁾（以下「①昭和33年解説」という）。
- ② 昭和34年12月8日自丁府発第127号京都府総務部長あて自治庁府県税課長回答「不動産取得税の用途非課税（学校敷地拡張のため取得の不動産に対する取扱）について」（以下「②昭和34年行政実例」という）。

(5) 不動産取得税は、「不動産の取得」を課税客体とする（地税法73条の2第1項）。ここにいう「不動産」とは、「土地及び家屋を総称する」ものである（同73条1号）。「土地」とは、「田、畑、宅地、塩田、鉱泉地、池沼、山林、牧場、原野その他の土地」をいい（同条2号）。「家屋」とは、「住宅、店舗、工場、倉庫その他の建物」をいう（同条3号）。なお、当該「家屋」は、不動産登記法上の「建物」と同義であると解されているところ（平成22年4月1日総務都第16号各都道府県知事あて総務大臣通知「地方税法の施行に関する取扱いについて（道府県税関係）」5章第1の2(2)柱書参照。同通知は、自治245条の4第1項に基づく技術的な助言である）、不登規111条は、「建物は、屋根及び周壁又はこれらに類するものを有し、土地に定着した建造物であつて、その目的とする用途に供し得る状態にあるものでなければならない。」と規定する。

(6) 総務大臣通知・前掲注(5)5章第1の2(6)。

(7) 石島弘『不動産取得税と固定資産税の研究』（信山社、2008年）165頁、碓井光明『要説 地方税の

しくみと法』（学陽書房、2001年）218頁、金子宏『租税法』（弘文堂、第21版、2016年）757頁、清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、新装版、2013年）39頁、最判昭和45年10月23日集民101号163頁、最判昭和48年11月2日集民110号385頁、最判昭和48年11月2日集民110号399頁、最判昭和48年11月16日民集27巻10号1333頁、最判昭和51年10月12日集民119号97頁、最判昭和53年4月11日民集32巻3号583頁参照。

(8) 「不動産の取得」の原因である契約について制限行為能力者による法律行為の取消し又は詐欺若しくは強迫による意思表示の取消しが行われた場合は「不動産の取得」も遡及的に消滅する、という見解があるが（金子・前掲注(7)758頁、自治省税務局府県税課編『新訂 例解道府県税』（地方財務協会、1986年）75頁参照）、同見解は、取得時の事情を考慮するものであつて、取得後の事情を考慮するものではないと解される。

(9) 森清＝高柳寛可『問答式 不動産取得税相談』（税務新報社、1958年）15～16頁。

- ③ 昭和35年1月19日自丁府発第2号兵庫県総務部長あて自治庁府県税課長回答「不動産取得税の疑義について」(以下「③昭和35年行政実例」という)。
- ④ 昭和35年5月27日自乙府発第7号各都道府県知事あて自治事務次官通達「地方税法及び同法施行に関する取扱についての依命通達(道府県税関係)の一部改正について」⁽¹⁰⁾ 4章2(6)(以下「④昭和35年通達」という)。
- ⑤ 平成22年4月1日総税都第16号各都道府県知事あて総務大臣通知「地方税法の施行に関する取扱いについて(道府県税関係)」5章第1の2(6)(以下「⑤平成22年通知」という)。

1 ①昭和33年解説

①昭和33年解説は、自治庁府県税課職員が「自治庁当局の公式見解に従って書いたものであり⁽¹¹⁾、その内容は次のとおりである。すなわち、「家屋の撤去を条件として家屋を買収した場合にも、不動産取得税が課されますか。」という問に対し、「当事者が取りこわしをもって契約の内容とした場合においては、通常は売主は買主に対し、建物をとりこわし、それとともに取りこわし後に生ずる材料の所有権を移転することを契約したと見るべき⁽¹²⁾から、

不動産としての家屋の取得ではなく、不動産取得税は課税されません。」と解説する⁽¹²⁾。

2 ②昭和34年行政実例

②昭和34年行政実例の内容は、次のとおりである。

問 ……学校法人が学校敷地を拡張するため隣接の土地及び家屋(民家)を買収し家屋はこれを取りこわしたうえ整理して、当該学校の通用門及び通路としたような場合、土地については、地方税法第73条の4第1項第3号の規定による用途非課税の適用があるものと解されるがこの場合の家屋に対する課税について、……次のいずれにより取り扱うべきか……。

- 1 家屋は、取得後取りこわしてはいるが、直接教育の用に供する目的をもつて取得したものでないので課税すべきである。
- 2 家屋は、当初より取りこわすことを目的としており、取りこわすことによつて当該家屋の土地が教育の用に供し得ることとなるものであるから土地と同様非課税の取扱とする。
- 3 家屋は、取りこわすことを目的として取得後、家屋として使用することなく直ちに取りこわしているものであるから当該家屋は家屋としての価値はなく単に動産価値(取りこわした家屋の材料としての価値)にとどまるものであるから課税対象外として取り扱う。

答 貴見3によるべきものと解する。

(10) 同通達は、昭和29年5月13日自乙府発第109号各都道府県知事あて自治庁次長通達「地方税法及び同法施行に関する取扱についての依命通達(道府県税関係)」の一部を改正する通達である。同通達のうち不動産取得税に係る部分について、自治庁府県税課職員は、「従来すでに実例等によつて明確にされている事項に限定し、全面的な検討については将来機会がある場合に行うことにしたので、その意味では今回の改正部分は実例等の内容を単に依命通達にもりこんだだけで、何等実質的な意義はない。」と解説する(矢野光造「改正された地

方税法の取扱通達等について」税15巻7号38頁(1960年))。なお、同通達は、上級行政庁から下級行政庁に対する命令又は示達ではなく、国から都道府県に対する技術的な助言又は勧告の性質を有するものにすぎない(原田尚彦「地方自治体の法令解釈権」ジュリ増刊総合特集19号195頁(1980年)、平岡久「訓令・通達」雄川一郎ほか編「現代行政法大系 第7巻 行政組織」(有斐閣、1985年)198頁参照)。

(11) 森=高柳・前掲注(9)序文。

(12) 森=高柳・前掲注(9)16頁。

3 ③昭和35年行政実例

③昭和35年行政実例は、契約事項等を【表2】とする家屋の売買に関するものであり、その内容は次のとおりである。

問 家屋の売買について売主は買主をしてその家屋を取りこわすことを条件とした売買契約の内容で家屋の売買が行われ、買主はその契約の条件に従って代金を支払い使用することなく期日までに取りこわして撤去した場合は次のいずれによるべきか。

甲説 契約成立時においては少くとも外形的には誰がみても家屋であると認定され、当事者の意思にかかわらず、実態的に取得したものが家屋であれば課税すべきである。

乙説 これを不動産登記法上の判例からみた場合、「取りこわしの目的をもって建物を売買した場合には買主は移転登記請求権を有しないのを通例とする。」とあり、これを裏からみた場合当該売買の対象となつた外形的には家屋であつても、不動産としての家屋の性質を失つており、またその契約の条件からみて停止条件付売買として取りこわしたときにおいて所有権の移転があるものとして、買主は単にその家屋を構成する材料につき所有権を取得したものであつて不動産としての家屋の売買ではないから課税できない。

答 家屋の取りこわしが条件どおり施行せられた場合は、乙説お見込のとおり。

【表2】③昭和35年行政実例に係る契約事項等

契約事項	指定した日	履行した日
契約締結日	-	昭和33年9月27日
担保提供日	契約締結後20日以内	9月27日
即納金支払日	昭和33年9月30日	9月30日
解体着工日	-	9月30日
工事完了日	昭和33年12月31日	12月31日
所有権の移転	即納金を完納し担保提供日	9月30日

4 ④昭和35年通達及び⑤平成22年通知

④昭和35年通達及び⑤平成22年通知の内容は、【表3】のとおりである。

なお、④昭和35年通達が発遣された当時、自治庁府県税課職員は、同通達の適用に関して、「例えば、私鉄会社が軌道敷地にするために宅地の所有者と購入について交渉したところ、その所有者からその宅地の上にある自己所有の家屋もあわせて購入するよう要望されたので、やむを得ずこれに応じ、取得後その家屋を取りこわし、整地の上軌道敷地とした

場合には、その家屋に対しては不動産取得税が課税されないわけである。」と説く¹³⁾。また、石島弘教授は、「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ただちに取り壊した場合の家屋の取得については、不動産の取得とはいえない（動産の取得と考えるべきである）から、不動産取得税は課されない。」と解する¹⁴⁾。同解釈は、④昭和35年通達及び⑤平成22年通知と同旨と考えられる。

(13) 矢野・前掲注(10)39頁。

(14) 石島・前掲注(7)94頁。

【表3】④昭和35年通達及び⑤平成22年通知の内容

④昭和35年通達	昭和35年 5月27日～	取りこわ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 <u>取りこわした</u> 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。
	平成10年 4月1日～	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 <u>取り壊した</u> 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。
⑤平成22年通知	平成22年 4月1日～	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 <u>取り壊した</u> 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。

(備考)

- i 文言の異なる箇所に下線を付した。
- ii ④昭和35年通達は、平成10年4月1日自治府第51号各都道府県知事あて自治事務次官通達「地方税法及び同法施行に関する取扱いについての依命通達（道府県税関係）の全部改正について」の発遣により、⑤平成22年通知と同一の文言となった。
- iii ④昭和35年通達は、⑤平成22年通知の発出に伴い廃止された¹⁵⁾。

5 小括

前記①から⑤までの見解は、【表4】のとおり整理できる。【表4】によると、総務省は、課税対象とならない根拠を、次の2点に求めているようである。①取壊しを停止条件とす

る売買であるため、動産（取壊し後の家屋の構成材料）を取得している（③昭和35年行政実例の後段）。②取壊しを目的としているため、動産（取壊し後の家屋の構成材料）を取得したとみられる（③昭和35年行政実例の後段を除く）。そこで、後記Ⅲでは、①及び②の

【表4】総務省の見解（前記①から⑤までの見解）の整理

	課税対象とならない根拠
①昭和33年解説	取りこわしをもって契約の内容とした場合においては、取りこわし後に生ずる材料の所有権を移転する契約と見るべき。
②昭和34年行政実例	取りこわすことを目的として取得後、家屋として使用することなく直ちに <u>取りこわしている</u> ものであるから、家屋としての価値はなく、取りこわした家屋の材料としての価値にとどまる。
③昭和35年行政実例	前段 「取りこわしの目的をもって建物を売買した場合においては買主は移転登記請求権を有しないのを通例とする。」という不動産登記法上の判例を裏からみた場合、家屋の性質を失っている。
	後段 停止条件付売買として取りこわしたときにおいて所有権の移転があるものとして、買主は単にその家屋を構成する材料につき所有権を取得したものであつて不動産としての家屋の売買ではない。
④昭和35年通達	動産を取得したとみられる（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 <u>取り壊した</u> 場合に限る）。
⑤平成22年通知	

(15) 総務大臣通知・前掲注(5)本文参照。

当否を含め、⑤平成22年通知に基づいて課税対象としない取扱いが適法か否かを検討する。

Ⅲ ⑤平成22年通知に基づいて課税対象としない取扱いは適法か

不動産取得税の課税団体である都道府県(地税1条2項、4条2項4号参照)は、⑤平成22年通知に基づいて課税対象としない取扱いを行っている(【表5】参照)。

しかしながら、前記Ⅰで述べたとおり、⑤平成22年通知は、「不動産の取得」の意義と矛盾するように思われるから、以下、同通知に基づいて課税対象としない取扱いが適法か否

かを検討する。

1 ⑤平成22年通知にいう「条件」は停止条件か

③昭和35年行政事例は、「その契約の条件からみて停止条件付売買として取りこわしたときにおいて所有権の移転があるものとして、買主は単にその家屋を構成する材料につき所有権を取得したものであつて不動産としての家屋の売買ではない」と解する。確かに、民法127条1項は、「停止条件付法律行為は、停止条件が成就した時からその効力を生ずる。」と規定するから、取壊しを停止条件とする家屋の売買が行われた場合、買主は、取壊しと

【表5】⑤平成22年通知に基づく都道府県の取扱い⁽¹⁶⁾

ア	⑤平成22年通知に該当する場合は課税対象としないか。	課税対象としない…47団体 課税対象とする……なし
イ	競落による家屋の取得の場合も課税対象としないか。	課税対象としない…47団体 ⁽¹⁷⁾ 課税対象とする……なし
ウ	⑤平成22年通知にいう「直ちに」に該当する標準的期間 ⁽¹⁸⁾	3月…6団体 4月…2団体 5月…1団体 6月…28団体 1年…10団体

(備考)

- i イは、⑤平成22年通知にいう「取り壊すことを条件として家屋を取得し」という要件を満たすことができない競落の場合にも同通知に基づいて課税対象としない取扱いが行われているか否かを調査したものである。47団体とも課税対象としないことから、実務上は、当該要件は緩和されていると解される。
- ii ウは、⑤平成22年通知にいう「取得後使用することなく、直ちに取り壊した場合」という要件のうち、「直ちに」に関する実務上の取扱いを調査したものである。

(16) 【表5】は、平成28年10月5日に筆者が全都道府県から聴取〔電話〕した内容に基づき作成した。

(17) 東京都は、一時期、競落による家屋の取得は、「取り壊すことを条件として家屋を取得し」という要件を満たさないから、課税対象になると解していたが(後記3(1)(i)参照)、その後、同解釈を改めて課税対象としていない(平成20年4月1日19主資固第179号各都税事務所長・支庁長あて主税

局長通達『『不動産取得税の課税事務の取扱いについて』の一部改正について』2章3節第1の1(3)イ参照)。

(18) 自治省税務局編『地方税質疑応答集』(地方財務協会、1967年)234~235頁は、「取得してから、とりこわす迄の期間を『何日』と決定して運用することが出来るでしょうか」という問に対し、「事例毎に判断すべきです。」と解説する。

いう停止条件が成就した時に存する動産（取壊し後の家屋の構成材料）の所有権を取得することになるから、「不動産の取得」は認められない¹⁹⁾。

この点、⑤平成22年通知は、課税対象とならないための要件として、「取り壊すことを条件として家屋を取得」することを規定するが、ここにいう「条件」とは、停止条件であろうか。

思うに、同通知は、「不動産の取得」に該当するか否かの基準を示すものであるから、同通知にいう「家屋を取得」は、「不動産の取得」と同様に解すべきであろう。そうであるとすると、「不動産の取得」は不動産所有権の取得を意味するものであるから²⁰⁾、「家屋を取得」とは、家屋の所有権の取得を意味するものと解されよう。そうすると、同通知にいう

「取り壊すことを条件として家屋を取得し、……直ちに取り壊した場合」とは、家屋の所有権の取得後に直ちに取り壊した場合をいうものと解されるから、同通知にいう「条件」を停止条件と解することはできないであろう。なぜなら、停止条件であるとするれば、家屋（停止条件であるとするれば取壊し後の家屋の構成材料）の取得の時期は条件が成就した取壊しの時になるところ、同通知は、家屋の所有権の取得後に当該家屋を取り壊すことを規定しているからである。

また、同通知にいう「条件」を停止条件と解することができないことは、④昭和35年通達にいう「取りこわすことを条件として家屋を取得し」に関して、かつて自治省が公表した質疑応答の内容（【表6】）からも裏付けら

【表6】「取りこわすことを条件として家屋を取得し」に関する質疑応答²¹⁾

問	答
<p>通達中「取りこわすことを条件として家屋を取得し」とありますが、この条件は必ず売買契約書に明記しなければならないのでしょうか。それとも買収した人の自由意志でしょうか。</p>	<p>売買契約書に明記されていない場合でも売主〔筆者注：買主の誤りと思われる〕が客観的に取りこわし後の建築材料の取得を目的としたものであることが認められれば「取りこわすことを条件として家屋を取得したもの」として取り扱つてさしつかえない。</p>
<p>高層建築物を建築するため、その土地を必要としたがその土地の上に家屋があつたので已むなくその家屋も同時取得したが、取得後直ちに取りこわした様な場合の家屋の取得に対しては、……「取りこわすことを条件として家屋を取得し」に該当しないので課税すべきものと思われしますが、聊か疑義もありますので……御教示に預りたく願います。</p>	<p>当該家屋及び土地の取得者の事業計画、建築計画、資金計画等の資料により、客観的に、当該家屋の取得が「取りこわすこと」を目的としたものであると認められ、かつ取得後使用した事実がない場合は、依命通達……の趣旨にてらし、当該家屋に対して不動産取得税を課さないことが適当と解されます。</p>

19) なお、③昭和35年行政事例の照会事例は、前記【表2】のとおり所有権の移転日を「即納金を完納し担保提供日」（当該即納金支払日及び担保提供日はいずれも解体工事完了日より前の日である）とし、家屋を取り壊した日とはしていないことから、

家屋の取壊しを停止条件とする売買ではないとも考えられる。

20) 前掲注(7)参照。

21) 【表6】は、自治省税務局編・前掲注(18)235～237頁に基づき作成した。

れよう。【表6】によると、自治省は、④昭和35年通達にいう「条件」について、契約上の条件ではなく、買主の目的という程度に解しているように推察される²²⁾。

以上によると、⑤平成22年通知にいう「条件」は、停止条件とは解されない。そうすると、同通知は、課税対象とならない根拠を、③昭和35年行政実例とは異なり、取壊しを停止条件とする契約であることに求めているものではないと解される。

2 取壊しを条件とする家屋の売買の対象は動産か不動産か

⑤平成22年通知は、課税対象とならないための要件として、「取り壊すことを条件として家屋を取得し、……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」と規定するが、取壊しを条件とする家屋の売買の対象は、私法上、動産であろうか、あるいは不動産であろうか。動産であるとする、「不動産の取得」に該当する余地はないことから問題となる。

この点、③昭和35年行政実例は、「不動産登記法上の判例からみた場合、『取りこわしの目的をもって建物を売買した場合においては買

主は移転登記請求権を有しないのを通例とする。』とあり、これを裏からみた場合当該売買の対象となつた外形的には家屋であつても、不動産としての家屋の性質を失つて」と解する。同行政実例は、「不動産登記法上の判例」がどの判例をいうのかを明らかにしないが、恐らく、大判昭和5年2月4日民集9巻3号137頁（以下「昭和5年大判」という）、大判昭和8年3月22日新聞3546号14頁（以下「昭和8年大判」という）及び大阪高判昭和29年12月25日高民7巻12号1142頁（以下「昭和29年大阪高判」という）をいうものと解される²³⁾。

これらの判例及び裁判例は、取壊しの目的をもって家屋の売買が行われた場合について、次のとおり解する。すなわち、昭和5年大判は「売主ニ当然所有権移転ノ登記義務アリト断スルコトヲ得サルナリ」（旧字体は新字体に改めた。以下同じ）と、昭和8年大判は「建物ノ移転登記ヲ要セサル趣旨ノ黙示ノ合意アルモノト推認スルヲ相当トスヘキ」と、昭和29年大阪高判は「売買当事者間に於て所有権移転登記をしないとの特約があつたものと解すべき」と、それぞれ解する。

それでは、③昭和35年行政実例がいうよう

22) 前記Ⅱ4の自治庁府県税課職員の解説においても、「条件」については厳格に解していないように見受けられる。

23) このほか、取壊しの目的をもって家屋の売買が行われた事案について判断した裁判例として、東京地判大正8年10月28日評論全集8巻下諸法455頁及び仙台地判昭和25年1月18日下民1巻1号24頁がある。両裁判例とも、取壊しの目的をもって家屋が売買され、かつ、買主が当該家屋の敷地を使用する権利を有しないときは、当該家屋は、法律上、家屋として使用することができないから、買主は、単に当該家屋の建築材料の所有権を有す

るにすぎず、当該家屋は土地の定着物としての性質を失い、不動産ではなくなったといわなければならないから、買主は、当該家屋について所有権移転登記請求権を有しないと解する。この点、③昭和35年行政実例がいう「不動産登記法上の判例」は、「取りこわしの目的をもって建物を売買した場合においては買主は移転登記請求権を有しない」と解するものであり、買主が当該家屋の敷地を使用する権利を有するか否かを基準とするものではないから、前記両裁判例は、当該「不動産登記法上の判例」には該当しないと解される。

に、これらの判例及び裁判例を「裏からみた場合当該売買の対象となつた外形的には家屋であつても、不動産としての家屋の性質を失つて」いるといえるのであろうか。以下検討する。

(1) 昭和5年大判の見解とその批判

昭和5年大判は、「当事者カ取毀ヲ以テ契約ノ内容ト為シタル場合ニ於テハ通常売主ハ買主ヲシテ建物ヲ取毀タシムルト共ニ取毀後ニ生スヘキ材料ノ所有権ヲ移転スルコトヲ約シタルモノト解スルヲ相当トスヘク從テ之ヲ不動産ノ売買ナリトシ売主ニ当然所有権移転ノ登記義務アリト断スルコトヲ得サルナリ」と判示する²⁴。同大判を前提とすると、③昭和35年行政実例がいうように、「外形的には家屋であつても、不動産としての家屋の性質を失つて」いるといえよう²⁵。

しかしながら、同大判に対しては、次の批判がある。すなわち、我妻榮博士は、「取毀の目的の場合に常にかくの如き意思なりと解することは甚しく擬制的色彩を帯びる。取毀されるまでは不動産であつて、意思表示のみによつてその所有権は移転し得る（〔筆者注：民〕176条）のであるから、買主は不動産所有

権を取得すると見るのが妥当である。」と論じる²⁶。末川博博士も、「通常の場合について考へるならば、私は、建物それ自体の所有権が直ちに移転すべきことを約するのであつて、本判決の説示するやうに建物を取毀たしめると共に取毀後に生ずべき材料の所有権の移転を約するものと解すべきではないと思ふ。」「本件の如き場合にはそれ自体独立の物たる建物の所有権は既に買主に移転してをて、買主は自己の物として之を取毀つことができるのであると解することが、一般取引の通念からいつて極めて自然であり、また普通の場合における当事者の意思にもよく適ふものと考えらる。」と論じる²⁷。

同大判の事例のように取壊しの目的をもって家屋の売買が行われた場合において、当該売買の対象が不動産（家屋）であるのか、あるいは動産（取壊し後の家屋の構成材料）であるのかという問題について、新田敏名誉教授は、「建物の建築過程において、どの段階で不動産として取扱われるかにつき、判例〔筆者注：大判大正15年2月22日民集5巻2号99頁²⁸、大判昭和10年10月1日民集14巻18号1671頁²⁹〕は、その所有者の意思を全く問題とせず、その工作物としての合目的性の観点から

24) 新田敏「取壊しの合意された建物の譲渡と登記請求権」法研64巻12号64頁（1991年）は、「仮に買主の移転登記請求権行使の意思が全く認められない状況で、建物を取壊す約束の売買がなされる場合には、その契約の内容は、建物取壊しの請負契約と、その取壊しによって生ずる動産の売買契約と解すべきものである」と論じる。同見解は、昭和5年大判と同様に売買の対象を動産と解するものである。

25) 総務省が示した前記①から⑤までの見解は、昭和5年大判に依拠するように思われる。仮にそうであるとすると、なぜ、その後示された昭和8年大判及び昭和29年大阪高判の見解を採り入れな

かったのか、という疑問が生じる。

26) 我妻榮「判批」法協50巻8号184頁（1932年）。

27) 末川博「判批」論叢24巻6号911～912頁（1930年）。

28) 同判決は、「木材ヲ組立地上ニ定着セシメ屋根ヲ葺キ上ケタルノミニテハ未タ法律上建物トナリタリト云フコトヲ得サル」と判示する。

29) 同判決は、「登記ヲ為スヲ得ルニハ……完成シタル建物ノ存在ヲ必要トセス工事中ノ建物ト雖已ニ屋根及周壁ヲ有シ土地ニ定着セル一個ノ建造物トシテ存在スルニ至ルヲ以テ足レリトシ床及天井ノ如キハ未タ之ヲ具ヘサルモ可ナリ」と判示する。

客観的に判断しようとしており、この点につき学説の側からの批判もみられない。これは、もしもある建築段階に到達していながら、その所有者の意思によって、不動産として扱うことも、あるいは動産として扱うことも可能ということでは、法律関係が著しく混乱することが想定されるからである。この点は、不動産・動産の実体法・手続法上の差異、たとえば物権変動の對抗要件の違い、即時取得の可否、設定可能な担保物権の種類・手続の違い、裁判管轄……・強制執行の手続・方法の違い……を考えれば、所有者の意思によって左右されるべきでないことは明らかである。そしてこのことは、相手方である買主との合意——取壊すこと、あるいは動産として譲渡すること——がなされたとしても、その合意によって、不動産か動産かを決定することは許されない。」と解するが³⁰⁾、妥当な解釈であろう。当該解釈からも、取壊しの目的をもって行われた家屋の売買の対象は、昭和5年大判のように動産（取壊し後の家屋の構成材料）と解すべきではなく、我妻博士及び末川博士のように不動産（家屋）と解すべきであろう。それでは、なぜ、同大判は、「取壊後ニ生スヘキ材料ノ所有権ヲ移転スルコトヲ約シタル

モノト解スルヲ相当トスヘク」と判示したのであろうか。この点、我妻博士は、「不動産として所有権を移転せしめてしかも移転登記は為さずといふ契約は、原審の解する如く無効であらうか³¹⁾。大審院も恐らくはこれを無効なりと解するのであろうか³²⁾。而してこの理論を此度の事案に適用するとその結果が不当なのでそれを避くるために判旨の如き技巧的説明を為たのではなからうか。」と分析する³³⁾。

しかしながら、我妻博士及び末川博士は、本件売買の対象を不動産と解しても、売主に所有権移転登記手続の義務を認めないことは可能であると解する。すなわち、我妻博士は、「登記請求権は所有権の効力として当然発生するものであるから当該不動産につき登記請求権発生せずとの特約は固より許されない。」「然し当事者間に於て登記請求権を行使せずと特約する場合にその特約の効力を認むるも何等の妨げはあるまい。」と論じる³⁴⁾。末川博士も、「本件の如き場合について考へるのに、建物の売買が初から取壊の目的を以て為されその建物を存続せしめる為めでないことが契約の内容とせられてゐるのである。」「斯かる取壊の目的を内容として為された契約の解釈としては、当事者は登記による對抗要件の具備

30) 新田・前掲注2452～53頁。

31) 昭和5年大判の原審（鳥取地裁）は、「該家屋カ之ヲ取壊ツ目的ノ下ニ売買契約ヲ為サレタリトスルモ斯ル事実ノ存在ハ法律上不動産ト認メラルル家屋ヲ動産ト為スヘキモノニアラスシテ依然不動産タルヤ勿論ナルカ故ニ不動産タル以上其ノ売買ニ依ル目的物ノ引渡ニ伴ヒ売主ニ其ノ所有権移転登記義務ヲ有スルモノト謂ハサルヘカラス」と判示する（民集9巻3号142頁）。

32) 我妻・前掲注26185～186頁は、「大審院も恐らくはこれを無効なりと解するのであろう。」という理由について、「判例は、債権者と債務者との間に

於てその債権を譲渡する場合には對抗要件を必要とせずといふ特約を為すも強行法規違反の契約であつて無効なりと為す。而してその理論を述べるに当り債権譲渡に於ける通知は不動産物権に於ける登記と同じく強行法規なりと論ずる（大判大正10・2・9民三、民録244頁、大判大正10・3・12民三、民録532頁）。その論旨より推して不動産を移転してしかも登記を移転せずとの契約は無効なりと解するものと想像し得るからである。」と説く。

33) 我妻・前掲注26185頁。

34) 我妻・前掲注26186頁。

を必要としないことを前提として契約をして
 るのであつて、買主の登記請求権従つて売
 主の登記義務は契約上当初から之を発生せし
 めぬことが予定されてゐるものと解するのが
 妥当であらう。」と論じる³⁵⁾。

(2) 昭和8年大判の見解

前記(1)のとおり、昭和5年大判に対しては
 学説からの批判があつたところ、大審院は、
 昭和8年大判において、昭和5年大判の見解
 を改め、当該学説と同旨の見解を示した³⁶⁾。す
 わなち、昭和8年大判は、「建物ノ売買ニ於テ
 他日之ヲ取毀チ他ニ運搬スル目的ニ出テタリ
 トスルモ右売買ノ日時ト之ヲ取毀チ他ニ運搬
 スル日時トノ間近接セルニ非ル限り之カ移転
 登記ノ要ナシト断シ得ヘキモノニ非ス唯右日
 時ニシテ近接セル場合ナランカソノ売買当事
 者間仮令明示ノ合意ナシトスルモ右建物ノ移
 転登記ヲ要セサル趣旨ノ黙示ノ合意アルモノ
 ト推認スルヲ相当トスヘキノミ」と判示する。

(3) 昭和29年大阪高判の見解

昭和29年大阪高判は、「一般に取毀の目的を
 を以て建物の売買契約があつた場合には、不動
 産としての所有権を移転する契約には相違な

いが、建物をそのまま存続せしめることを目
 的とするものではないから、売買当事者間に
 於て所有権移転登記をしないとの特約があつ
 たものと解すべきであ」と判示する。

(4) 小括

前記(1)から(3)までの判例及び裁判例の見解
 は、【表7】のとおり整理できる。

取壊しの目的をもって行われた家屋の売買
 の対象は、私法上、動産であるのか、あるい
 は不動産であるのかという問題については、
 前記(1)のとおり不動産であると解される。昭
 和5年大判の見解を改めた昭和8年大判、及
 び昭和29年大阪高判も不動産であると解する。
 そうすると、③昭和35年行政実例がいう「不
 動産登記法上の判例……を裏からみた場合当
 該売買の対象となつた外形的には家屋であつ
 ても、不動産としての家屋の性質を失つて」
 いるという解釈は成り立ち得ないであろう。

3 私法上は家屋の取得と解される場合でも
 不動産取得税の取扱いにおいては動産の取
 得と解され得るか

⑤平成22年通知は、「取り壊すことを条件と
 して家屋を取得し、……不動産としてではな

【表7】取壊しの目的をもって家屋の売買が行われた場合の判例及び裁判例の見解

	売買の対象	売主の所有権移転登記手続義務の有無
昭和5年大判	動産（取壊し後の家屋の構成材料）	無（動産の売買のため）
昭和8年大判	不動産（家屋）	無（所有権移転登記手続を行わない旨の合 意が認められるため）
昭和29年大阪高判		

35) 末川・前掲注②7914頁。なお、我妻博士及び末
 川博士と同旨の見解として、秋元隆男「取毀の目
 的で建物を売買した場合、売主は、所有権移転登
 記義務を負うか」判タ177号29頁（1965年）、舟橋

諄一『物権法』（有斐閣、1960年）137頁がある。
 36) 沢井種雄「判批」金法62号5頁（1955年）は、
 昭和8年大判は、我妻博士の学説（前掲注②6）を
 採用したものと解する。

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。」と規定する。しかしながら、取壊しの目的をもって行われた家屋の売買の対象は、私法上は不動産であると解される（前記2参照）。このように私法上は不動産の取得と解される場合でも、「不動産の取得」の解釈においては、同通知がいうように「動産を取得したとみられるとき」と解され得るのであろうか。この点、「動産を取得したとみられるとき」に該当する場合を判示した裁判例として東京地判平成19年10月10日判例集未登載（Westlaw Japan 文献番号 2007WLJPCA10108003。以下「平成19年10月東京地判」という）があるから、以下、同裁判例を踏まえて検討する。

(1) 平成19年10月東京地判の概要

(i) 事案の概要

東京都（以下「都」という）は、従前、④昭和35年通達を受けて、都の不動産取得税課税事務提要において、「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……、不動産としてではなく動産を取得したものとみられるときに限り、課税対象としない。」と定め、これに基づく取扱い（以下「旧取扱い」という）を行っていた。その後、都は、平成17年2月1日16主資固第151号各都税事務所長・支庁長あて主税局長通達「『不動産取得税の課税事務の取扱いについて』の一部改正について」において、旧取扱いの定めの上に、「したがって、取得後使用することなく直ちに取り壊されている場合であっても、公売や競売により家屋を取得した場合については、『取り壊すことを条件として』おらず、また、『動産』を取得したとはみられないため、当該家屋の取得につ

いては課税対象となるものである。」と付け加え、家屋を競落した場合は課税対象になるという取扱い（以下「新取扱い」という）を明示した⁶⁷。

原告は、平成18年9月27日に土地及び家屋を競落により取得し、平成19年2月2日に当該家屋を取り壊したが、都は、新取扱いに基づき原告に対して当該土地及び家屋の取得に係る不動産取得税賦課決定処分（土地に係る税額183万3900円、家屋に係る税額300万7400円）を行った。これに対し、原告は、当該家屋の取得は、④昭和35年通達にいう「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」に該当するため、不動産取得税の課税対象とはならないから、当該処分は違法であるとして、都に対し、国家賠償法に基づき当該家屋に係る税額相当額の損害金の支払を求めて提訴した。

(ii) 判旨

東京地裁は、次のとおり判示して、原告の請求を棄却した。

「原告は、『取り壊すことを条件として取得する』とは、買主が取り壊すことを取得目的（条件）としていたことを意味すると理解すべきであるとし、その理由として、買主が建物をどうするつもりなのかは売主には関係のない事情であり、通常の売買取引で売主と買主が建物を取り壊すか否かを合意することは考えられないから、それにもかかわらず、本件取扱通知規定〔筆者注：④昭和35年通達〕が、売主と買主の合意により建物の取壊しを契約条件とすることを求めていると理解すること

⁶⁷ 都はその後、新取扱いを改め、再度、旧取扱いに転じた（前掲注17参照）。

はできない旨主張する³⁸⁾。しかし、例えば、土地及び建物の売買が行われたが、建物の価格が不動産としての価格でなく、建物取壊しにより生ずる材木等の材料の動産としての価格として売買価格を形成している場合は、売主と買主の合意により建物の取壊しが契約条件とされていると認めることができるのであり、かかる場合が正に『動産を取得したとみられるとき』に該当するといえるというべきである。したがって、……原告の主張は、採用することができない。」

(2) 考察

平成19年10月東京地判は、「土地及び建物の売買が行われたが、建物の価格が不動産としての価格でなく、建物取壊しにより生ずる材木等の材料の動産としての価格として売買価格を形成している場合は、「動産を取得したとみられるとき」に該当すると解する。同解釈は、私法上は「建物の売買」であっても、「不動産の取得」の解釈においては「動産を取得したとみられるとき」があることを是認するものである。

この点を検討すると、まず、「不動産の取得」とは、不動産所有権の取得を意味する借用概念である³⁹⁾。借用概念の解釈については、見解（統一説、独立説、目的適合説）の対立はあるものの⁴⁰⁾、法的安定性の見地から、原則

として本来の法分野と同義に解する統一説が妥当である⁴¹⁾。また、「不動産取得税は、……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」し⁴²⁾、「不動産の取得」とは、「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」される⁴³⁾。したがって、例えば、受託者による信託財産の取得や譲渡担保権者による譲渡担保財産の取得など当該取得者が自由に使用、収益又は処分することができない形式による所有権の取得も「不動産の取得」に該当する（地稅73条の7第3号、73条の27の4第1項参照）。

以上のことを踏まえ、取壊しを条件とする家屋の取得について考えると、当該取得者は、当該家屋を不動産の状態のまま使用、収益又は処分するものではないが、私法上は家屋の取得と解されるから（前記2参照）、「不動産の取得」に該当する。この点、平成19年10月東京地判は、「建物取壊しにより生ずる材木等の材料の動産としての価格として売買価格を形成している場合は「動産を取得したとみられるとき」に該当すると解するが、売買価格の形成のいかんによって家屋の取得が「動産を取得したとみられるとき」に該当するという法令上の根拠は見当たらないから、同解釈は採り得ないであろう。

また、平成19年10月東京地判の解釈は、地

38) 当該原告の主張は、前記【表6】の自治省の見解と整合性を有するものと考えられる。

39) 前掲注(7)参照。

40) 金子・前掲注(7)118～119頁、谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第5版、2016年）46～47頁、水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、2015年）22～23頁参照。

41) 金子・前掲注(7)119頁、最判昭和35年10月7日

民集14卷12号2420頁、最判昭和36年10月27日民集15卷9号2357頁、最判昭和37年3月29日民集16卷3号643頁、最判昭和48年11月16日・前掲注(7)、最判平成3年10月17日訟月38卷5号911頁、最判平成23年2月18日判タ1345号115頁参照。

42) 最判昭和48年11月16日・前掲注(7)。

43) 最判昭和48年11月16日・前掲注(7)。

方税法の規定を整合的に解釈できないという観点からも妥当とはいえない。すなわち、同法は、不動産取得税の課税対象としての「家屋」(地税73条3号)と固定資産税の課税対象としての「家屋」(同341条3号)を規定するところ、いずれの「家屋」も不動産登記法上の「建物」(不登2条1号, 不登規111条)と同義と解されている⁴⁴⁾。また、固定資産税は、賦課期日(当該年度の初日の属する年の1月1日。地税359条)における固定資産の現況に基づいて課される(同341条1号, 342条1項, 343条1項参照)。これを既存住宅の取壊しとの関係についてみると、賦課期日前に取り壊された家屋は課税対象とならないが、賦課期日後に取り壊された家屋は課税対象となる⁴⁵⁾。そうすると、平成19年10月東京地判のように、不動産取得税の取扱いにおいて「建物取壊しにより生ずる材木等の材料の動産としての価格として売買価格を形成している場合」は「動産を取得したとみられるとき」に該当すると解すると、当該取得時点における

当該既存住宅の法的な評価は、不動産取得税の適用においては「家屋」に該当しないことになる一方で、固定資産税の適用においては「家屋」に該当することになる。しかしながら、地方税法が規定する「家屋」は前述のとおり同義であること、また、不動産取得税は固定資産税の前取りの性格を有する租税であること⁴⁶⁾に鑑みると、当該「家屋」の規定は整合的に解すべきであるから、平成19年10月東京地判の解釈は妥当とはいえないであろう。

以上のことから、私法上は不動産の取得と解される場合は「不動産の取得」に該当するから、⑤平成22年通知がいうように「動産を取得したとみられるとき」に該当すると解することはできないであろう。

4 ⑤平成22年通知に基づいて課税対象としない取扱いは正当化されるか

取壊しを条件とする家屋の取得は「不動産の取得」に該当するが(前記3参照)、その場合でも、⑤平成22年通知に基づいて課税対象

44) 総務大臣通知・前掲注(5)5章第1の2(2)柱書、平成22年4月1日総務市第16号各都道府県知事あて総務大臣通知「地方税法の施行に関する取扱いについて(市町村税関係)」3章1節第1の2参照。「家屋」の意義について、地税73条3号は「住宅、店舗、工場、倉庫その他の建物をいう。」と規定し、同341条3号は「住家、店舗、工場(発電所及び変電所を含む。)、倉庫その他の建物をいう。」と規定するから、発電所及び変電所の取扱いに差異があるように見受けられるが、発電所及び変電所も建物であるから(不登規113条1項参照)、地税73条3号にいう「家屋」に含まれる。なお、地方税法等の一部を改正する法律(昭和51年法律第7号)による改正前の地税73条3号は「住宅、店舗、工場、倉庫その他の建物をいい、発電所及び変電所……を含まないものとする。」と規定していたが、当該改正により発電所及び変電所を含まな

い旨の規定は削除された。

45) 賦課期日前に取り壊された家屋は課税対象とならないから、家屋のみをみると、賦課期日後に取り壊された場合に比して納税者の税負担は軽減される。しかしながら、土地及び家屋を併せてみると、必ずしもそうとは限らない。なぜなら、地税349条の3の2は、賦課期日において住宅の敷地の用に供されている土地については、原則として課税標準となるべき価格を軽減する旨規定しているから、賦課期日後に取り壊された場合の方が、土地及び家屋を併せた税負担は軽減される場合があるからである。なお、住宅を建て替え中の土地に対する同条の適用に関しては、最判平成23年3月25日集民236号311頁参照。

46) 石島・前掲注(7)81頁、自治省税務局府県税課編・前掲注(8)54頁参照。

としない取扱いは正当化されようか。この点、当該取扱いが正当化される場合を判示した裁判例として東京地判平成19年3月29日判例集未登載（Westlaw Japan 文献番号2007WLJPCA03298003。以下「平成19年3月東京地判」という）があるから、以下、同裁判例を踏まえて検討する。

(1) 平成19年3月東京地判の概要

(i) 事案の概要

原告は、平成9年10月から平成15年5月までの間に19物件の土地及び家屋を競落していた。そのうち、競落後に使用することなく取り壊した16物件の家屋について、都は、旧取扱い（前記3(1)(i)参照）に基づき不動産取得税を課税しないか、又は一旦行った不動産取得税賦課決定処分を取り消していた。ところが、原告が、平成16年2月から同年4月までの間に3棟の家屋（本件家屋1、3、4）を競落し、当該各家屋を所有権移転登記手続から概ね1～2箇月後に取り壊したところ、都は、新取扱い（前記3(1)(i)参照）に基づき原告に対して当該各家屋の取得に係る不動産取得税賦課決定処分（税額の合計216万8400円）を行った。これを不服とした原告は、都知事に対する審査請求を経て、当該処分の取消しを求めて提訴した。

(ii) 判旨

東京地裁は、次のとおり判示して、原告の請求を棄却した。

「『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される（最高裁判所第二小法廷昭和48年11月16日判決、民集27巻10号1333頁参照）。そして、本件家屋1、3、4の取得も、原告が競落によって所有権移転の形式により

不動産を取得したものであるから、上記最高裁判決の定式に当てはまる場合であることは明らかである。」

「原告は、不動産取得税課税の場面においては、不動産取得者による価値評価を重視すべきであるとも主張しているのであるが、このように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、課税の公平などといった観点から問題であるといわざるを得ないし、不動産取得税は、『その不動産を使用、収益、処分することによって得るであろう利益に着目して課せられるものではない』という上記最高裁判決の判断内容にも抵触するといふべきであり、いずれにせよ原告の上記主張を採用することはできない。」

「原告は、『取扱通知』〔筆者注：④昭和35年通達〕は、取壊し目的による家屋の取得は不動産取得税の課税対象外であることを定めたものと解すべきであるから、競落によって家屋を取得した場合であっても、その目的が取壊しにある場合には、不動産取得税の課税の対象にはならないという趣旨の主張もする。しかしながら、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ものといふべきことは、上記のとおりである。したがって、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のであって、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ものというべきである。そして、取扱通知は、そのような趣旨を定めたものであり、被告における新取扱いも、その趣旨を徹底させたものと解することができる。その内容は、いずれも相当というべきであるところ、原告による本件家屋1、3、4の取得が、上記のような例外的な場合には当たらないことは明らかである。」

(2) 考察

平成19年3月東京地判は、「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」と解する一方で、「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」であると解する。

しかしながら、「経済的価値が認められてい

ない」家屋の取得であっても、それが客観的に家屋であると認められる限り、「不動産の取得」に該当することは前記3(2)のとおりである。そして、租税法律主義（憲84条）⁴⁷⁾の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、課税要件が充足される限り、税務行政庁には税を減免する自由及び税を徴収しない自由はなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないという合法性の原則が働く⁴⁸⁾。そうすると、「不動産の取得」に該当する場合に不動産取得税を課税しないことが正当化される場合とは、非課税規定（地稅73条の3から73条の7）や免除規定（同73条の27の4から73条の27の7）に該当するなど法令上の根拠がある場合に限られるであろう。

また、平成19年3月東京地判は、取得した家屋に経済的価値が認められないことは、課税しないことが正当化される論拠、すなわち、課税するか否かの基準——「不動産の取得」の当否の基準と解される——と捉えているようであるが、地方税法の諸規定に照らせば、取得した家屋の経済的価値は、不動産取得税の課税標準の問題として捉えるべきであろう。すなわち、地方税法は、「不動産の取得」の当否は、前述のとおり客観的に家屋と認められるものの取得の有無によって判断され、これが認められると、当該取得に係る税額が求め

47) 最大判平成18年3月1日民集60巻2号587頁は、「国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてでなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付は、その形式のいかんにかかわらず、憲法84条に規定する租税に当たるといふべきである。」と判示し、地方税についても租税法律主義を規定する憲法84条が適用されることを明らかにした。これに対し、金子・前掲注(7)95頁は、「憲法84条の

解釈論としては、そこにいう租税は地方税を含まないと解しても、あるいはそこにいう法律は条例を含まないと解しても、同じ結果になるが、84条の規定の位置からして、前の考え方をとり、憲法84条は地方税については規定していないと解すべきであろう。」と論じる。

48) 金子・前掲注(7)82頁、東京高判平成16年12月8日税資254号順号9851参照。なお、地方税についても合法性の原則は妥当する（金子・同前93頁参照）。

られる。税額の基礎となる課税標準は、「不動産を取得した時における不動産の価格」(同73条の13第1項)とされており、ここにいう「価格」とは、「適正な時価」(同73条5号)とされている。具体的には、「固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されている不動産については、当該価格により……課税標準となるべき価格を決定するもの」(同73条の21第1項本文)とされているが、「当該固定資産の価格により難いとき」(同条項ただし書)又は「固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されていない」(同条2項)ときは、「固定資産評価基準によつて……課税標準となるべき価格を決定するもの」(同条項)とされている。このように、地方税法は、取得した家屋の経済的価値を課税標準とすることを規定するから、平成19年3月東京地判のように、当該経済的価値を課税するか否かの基準と捉えるべきではないであろう⁴⁹⁾。

以上のことから、**⑤**平成22年通知に基づいて課税対象としない取扱いは正当化されないと解される。

なお、取壊しを条件として家屋を取得した者は、当該家屋を使用、収益又は処分して経済的便益を得ることなく、通常は多額の費用を負担して当該家屋を取り壊すことになるから、当該取得者には担税力を見いだすことはできず、したがって、当該取得を課税対象としない取扱いは正当化される、という見解も

考えられなくはない。しかしながら、不動産取得税に係る担税力は、「不動産を取得する人は一般にほかにも経済的負担能力をもっているであろうという推定の上に立って担税力をみとめているのであって、ここでの担税力の観念は所得税や収益税の場合のように現実的裏付けをもったものではなく、もっと観念的なものなのである。」⁵⁰⁾と解されるように、当該取得者が経済的便益を得ないことや、取壊しに要する多額の費用負担を生じることなどによって担税力は増減するものではない。したがって、こうした観点からも、当該取得を課税対象としない取扱いは正当化されないとあろう。

5 小括

取壊しを条件とする家屋の取得は「不動産の取得」に該当する(前記3参照)。この場合、課税対象としない取扱いは正当化されないから(前記4参照)、課税対象としない取扱いは原則として違法となる。そうすると、取壊しを条件とする家屋の取得に関して課税対象とならない要件を定めた**⑤**平成22年通知は、法令に基づかないで課税要件を緩和する通知であると解される⁵¹⁾。もっとも、**⑤**平成22年通知の内容が長期間にわたって存続してきたことに鑑み(前記II 4参照)、当該課税対象としない取扱いが慣習法として成立しているとなれば、当該取扱いは適法となる⁵²⁾。そこで、後

49) なお、不動産取得税には免税点の制度があり、家屋の承継取得の場合は、「課税標準となるべき額が……一戸につき12万円に満たない場合においては、不動産取得税を課することができない。」(地稅73条の15の2第1項)とされている。

50) 金子宏「判批」判評76号16~17頁(1965年)。なお、名古屋高判昭和59年11月13日民集39巻6号

1369頁も、「不動産取得税は、不動産の移転又は原始取得の事実自体を捉えて課税するものであつて、これは不動産の取得という行為には一般的にその背後に税負担力があるものと推認されることから、このような担税力に着目して課する」ものと判示する。

記IVでは、当該慣習法の成否を検討する。

IV ⑤平成22年通知に基づいて課税対象としない取扱いは慣習法となり得るか

本章では、⑤平成22年通知に基づいて課税対象としない取扱いが慣習法となり得るか否かを検討する。

1 税法の分野における慣習法の成否に関する学説の見解

税法の分野における慣習法の成否に関する学説の見解としては、これを肯定する見解（以下「肯定説」という）と否定する見解（以下「否定説」という）がある。

(1) 肯定説

田中二郎博士は、「通達によって示達された租税法規の解釈が、長年にわたり、税務行政庁によって実施され、相手方である人民の側においても、その取扱いが異議なく諒承され、それが正しい法の解釈として、法的確信にま

で高められるようになった場合には、そこに一種の慣習法としての行政先例法が成立するに至ったとみることができるであろう。」「仮にそれが法律の趣旨に必ずしもそわないような解釈・取扱いであっても、右の意味での行政先例法と認めるべきものが生じた限りにおいては、法律そのものがこれによって改正されたとみるべきであって、もし、右の行政先例法を改める必要があるならば、法律の改正によってこれを行なうべきもので、単に通達の改正によって同様の目的を達成しようとするのは妥当ではない。」と論じる⁵³。

金子宏名誉教授は、「租税法は侵害規範であるから、納税者に不利益な内容の慣習法の成立の余地はない。しかし、納税者に有利な慣習法の成立は認めるべきであろう。すなわち、納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱いが、租税行政庁によって一般的にしかも反復・継続的に行われ（行政先例）、それが法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣

⁵¹ 国税に関しても、法令に基づかないで納税者の義務や負担を緩和する機能を有する通達が存在する（酒井克彦『アクセス税務通達の読み方』（第一法規、2016年）103頁、品川芳宣『租税法主義と税務通達』（ぎょうせい、2003年）17～18頁、谷口・前掲注(40)35～36頁参照）。こうした通達に対しては、「法源性が疑わしいものであっても、これについて具体的に損失を被る者がみえづらい（多数の背後にいる納税者・国民が、法律の根拠のない一部の者に対する租税減免によって間接的には損失を被っているのであるが、その被った損失はみえづらい）という問題があり、廃止の方向へのインセンティブに乏しい。また、そのような通達の違法性を訴える機会がない（他の納税者にとっては訴訟上の訴えの利益がない）という問題もある。」という指摘がある（酒井・同前115～116頁）。こうした指摘は、地方税に関しても概ね妥当する

が、地方税の場合は、法令に基づかないで課税要件を緩和する取扱いは住民監査請求（自治242条）及び住民訴訟（同242条の2）の対象となり、当該取扱いを受けた者以外の「住民」（同242条1項、242条の2第1項柱書）がその是正を求めることができるから、この点は国税の場合と異なる。

⁵² 仮に、⑤平成22年通知に基づいて課税対象としない取扱いが慣習法として成立しているとしても、都は、一時期、競落による家屋の取得については、④昭和35年通達に基づいて課税対象としない取扱いを行わず、課税対象としていたから（前掲注(17)、前記Ⅲ3(1)(i)参照）、競落による家屋の取得に係る都の取扱いについては、別途、慣習法の成否を検討する必要がある。

⁵³ 田中二郎『租税法』（有斐閣、第3版、1990年）100～101頁。

習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束されると解すべきである（その取扱を変えるためには法の改正が必要である。）と論じる⁵⁴。

新井隆一博士は、「法令または条例等の法規に根拠なくして、通達または訓令をもって租税要件が創設的に定められ、この通達または訓令による取扱いが、納税義務者にとって何らの権利侵害ともならず、それゆえに訴訟の対象になることもなく、それが継続的に実施され、税務行政機関においてはもとより、一般の納税義務者の間においてもそれが法であるという意識が生じ、法として確信されるようになった場合においては、そのような取扱いは、先例法となったとすることができる。」と論じる⁵⁵。

以上によると、肯定説は、その論拠を長年にわたって反復・継続的に行われてきた取扱いに対する納税者の法的確信⁵⁶に求めているように解される。

(2) 否定説

中川一郎博士は、「通達は、いかなる事態が生じても法律を改廃し得るものではない。租税法律主義を根幹とする税法の領域では、慣習法としての行政先例法の成立を絶対に認めることはできず、またこれを認めなければ租税負担の公平を期し得ないなどは到底考えられない。」と論じる⁵⁷。

北野弘久博士は、「租税法律主義のもとでは、一般に、行政先例法、慣習法等は成立する余地がない。」「信義誠実の原則、法執行平等の原則が適用される限度において、結果的に当該取扱い等について反射的に行政先例法的機能が認められることになる。」と論じる⁵⁸。

波多野弘教授は、「租税法においては慣習法が成立する余地はないと考えて差支えない。論者によっては、行政先例法として長期継続の行政慣行が法的確信となり、更にそれが一つの慣習法として認められるに至るとするものもあるが、このような考え方は、法律による行政の原理に違反するといえ、更にまた租

54) 金子・前掲注(7)108頁。

55) 新井隆一『租税法の基礎理論』（日本評論社、第3版、1997年）43頁。

56) 肯定説が慣習法の成立要件とする法的確信に関しては、次の批判がある。すなわち、波多野弘『租税法概論講義』（清文社、2015年）83頁は、「租税法律……の解釈なり取扱いの課税庁の誤りを信頼したに過ぎない。したがって、このような誤りを正すことが実は問題なのであって、人民の側の信頼を持ち出して法律の改正をする（誤りという事実を目をつむって）というようなことは認めるべきではない。」と、中川一郎編『税法学体系』（ぎょうせい、全訂増補版、1977年）25頁〔中川〕は、「納税者は自己に有利であればもちろんのこと、仮に不利であつても、通達の取扱いに従つてさえおけば、その限りにおいては、後日更正処分を受ける恐れがないということで、すなわち法的確信な

どとは全く無関係に、通達の取扱いに盲従するのが実状である。通達こそ税法の正しい解釈や取扱いをしているものと考えて、納税者は通達に従つて申告しているのではない。したがってそういう状態が仮に長年にわたつて続いても、その事実から税法規範などは生じてこない。税法規範はすべて、税法の法源のみによつて成立するのであつて、仮に国民が積極的に通達を支持しても、通達は法源とはならない。」と、松沢智『租税手続法』（中央経済社、1997年）377頁は、「通達は、一般の納税者に対して、これに反すれば更正処分を受け加算税を受けることから事実上強制されているに過ぎず、法的確信まで高められているとはいえない。」と、それぞれ論じる。

57) 中川編・前掲注(6)25頁〔中川〕。

58) 北野弘久『税法学原論』（勁草書房、第7版、2016年）76頁。

税法律主義の原則からみて肯定できない。」と論じる⁵⁹⁾。

谷口勢津夫教授は、「法令違反の通達を示す解釈や取扱基準が、納税者に有利なものである場合……には、租税の賦課徴収の違法状態が、事実上放置されることがある。」「確かに、行政先例法の成立を認めることによって、そのような通達に従った課税を正当化することもできなくはないであろう。しかし、課税要件法定主義からすれば、通達には、間接的にはあれ、やはり法規創造力を認めるべきでないと考えられる。」と論じる⁶⁰⁾。

以上によると、否定説は、その論拠を租税法律主義（課税要件法定主義）に求めているように解される。

2 税法の分野における慣習法の成否に関する裁判例の見解

税法の分野における慣習法の成否に関する裁判例についても、前記1の学説と同様に、肯定説を採るものと否定説を採るものがある。

(1) 肯定説を採る裁判例

長崎地判昭和36年5月19日行集12巻5号1017頁は、「通達は、上級行政庁の下級行政庁等に対する示達の形式であつて……、行政の取扱の基準を示し法令の解釈を統一する等の目的をもつて発せられるもので、元来は、法規としての性質を有するものではなく、この

ことは、国税庁長官から発せられる税務通達についても同様であるといふことができる。たゞ、これらの通達が発せられると、下級行政庁等は、これに従つて事務を処理することとなり、長期にわたつてこれを繰り返して行く場合には、この事実上の取扱が一般の法的確信を得て慣習法たる行政先例法として認めらるべき場合もあり得るのである」と判示する⁶¹⁾。

東京地判平成17年8月4日税資255号順号10094は、「租税法律主義（憲法84条）が支配する租税法の分野においては、ある課税処分が正しい法解釈に合致すると認められる以上、当該法解釈と相反する行政先例に、法と同一の一般的な拘束力・通用力を認めることはできないのが原則であり、極めて例外的に、そのような効力が認められるためには、当該取扱いが、課税庁によって一般的に反復継続して行われ、それが法（慣習法）であるとの確信が納税者の間に一般的に定着していると認められることが必要と解される。」と判示する⁶²⁾。

(2) 否定説を採る裁判例

東京地判昭和37年5月23日行集13巻5号856頁は、「租税法律主義は、課税要件を法定することにより行政庁の恣意的な徴税を排除し、国民の財産的利益が侵害されないようにするためのものであつて、近代諸国の憲法の

59) 波多野・前掲注5683頁。

60) 谷口・前掲注4035～36頁。

61) もっとも、同判決は、「本件においては、旧通達に基く税務官庁の事実上の取扱に、右慣習法たる効力を認めるべき特段の事情の存在を肯認し得る証拠はない。」と判示し、慣習法の成立を否定した。

62) もっとも、同判決は、「本件確定申告当時、従業員等に対して親会社から付与されたストック・オプションに係る権利行使益について、これを一時所得と認める行政先例が法であるとの確信が、納税者の間に一般的に定着するに至っていたとまでは認め難い。」と判示し、慣習法の成立を否定した。

多くが重要な内容の一つに数えているものである。わが憲法第84条も……租税法律主義の原則を宣明している。すなわちこれにより法律に根拠のない慣習法や命令による租税の賦課は許されないし、……課税要件に関する規定その他租税債務の変更消滅に関する実体規定のみならず、納税の時期、方式等に関する手続的規定についても、正当な立法手続を経た法律の定めを要すると解するのが相当である。」と判示する。

東京地判平成4年7月29日行集43巻6・7号999頁は、「専ら法律の定めるところに従って課税が行われるべきであるとする租税法律主義（憲法84条）の支配する租税法の分野においては、たとえ納税者にとって有利な内容のものであっても、法律の定める範囲より更にその内容が限定されているという意味で法律の定めとは異なる内容の行政上の先例が、法律と同一の拘束力を持った先例法として機能するという余地を認めることは困難である。」と判示する⁶³。

東京高判平成22年9月30日税資260号順号11522は、「租税は、国会の定めた法律の要件に従って課税されるものであって（租税法律主義）、租税要件に関して、規範性を有する慣習法の存在はこれを観念することができず、課税に係る処分が法律上適法な場合に、これが慣習法に反することにより違法となるということは、およそあり得ないものというべき

である。」と判示する。

3 考察

税法の分野における慣習法の成否に関する学説及び裁判例は、前記のとおり肯定説と否定説に分かれる。理論的には、いずれの説も成り立ち得るのであるが、現行法上、いずれの説を採るべきであろうか。本章は、⑤平成22年通知に基づいて課税対象としない取扱いが慣習法となり得るか否かを検討するものであるから、以下では、法令に基づかないで課税要件を緩和する先例（以下「緩和先例」という）が慣習法となり得るか否かを検討し、それを踏まえ、同通知に基づいて課税対象としない取扱いが慣習法となり得るか否かについての結論を導出したい。

(1) 最大判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁（以下「昭和30年最判」という）を踏まえた検討

肯定説を採る前記裁判例は、税法の分野において慣習法が成立することを一般論として肯定するが、具体的に慣習法の成立を認めた裁判例は存在しない⁶⁴。また、当該慣習法の成否を判断した最高裁判例も存在しないが⁶⁵、最高裁は、租税法律主義については厳格に解している。例えば、昭和30年最判は、「日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続

⁶³ 同判決と同旨のものとして、東京地判平成5年2月16日税資194号375頁がある。

⁶⁴ 品川・前掲注(5)29頁、中里実ほか編『租税法概説』（有斐閣、第2版、2015年）26頁〔藤谷武史〕参照。なお、約15年間にわたって非課税とする取扱いが行われた後に電気ガス税が課税された事案について、山形地判昭和46年6月14日行集26巻1

号36頁は、「金属マンガン为非課税とした山形市の措置は、合金鉄は金属マンガンを含むとする一種の法的状態に類する事実状態を作出したものであり、これにより原告に対し同旨の内容の信頼を付与したものである」と判示する。同判示部分は、慣習法を肯定する見解と親和的であると考えられる。

はすべて前示のとおり法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委せられていると解すべきである。」と判示する。同最判は、租税の創設という納税者の負担が増大する場合のみならず、租税の改廃についても法律に基づいて定めなければならないと解する。ここにいう改廃とは、従前の租税を廃止するという納税者の負担が減少する場合も含まれる。同最判を素直に読めば、租税の創設又は改廃を定める法律とは成文法を意味し、慣習法は含まれないと解される。もっとも、同最判は、慣習法の成否が争われたものではないから⁶⁵⁾、同最判が慣習法について触れていないことをもって最高裁が慣習法の成立を否定するとまでは断言できないであろう。

(2) 納税者の有利・不利という要件を踏まえた検討

肯定説のうち、金子名誉教授は、「租税法は侵害規範であるから、納税者に不利益な内容の慣習法の成立の余地はない。しかし、納税者に有利な慣習法の成立は認めるべきであろう。」⁶⁶⁾とした上で、慣習法が成立する場合は、

「その範囲で合法性の原則が制約を受ける」と解する⁶⁸⁾。新井博士も、「納税義務者にとって何らの権利侵害ともなら」ないことを慣習法の成立要件と解する⁶⁹⁾。こうした納税者に有利な場合に限って慣習法が成立する根拠について、佐藤英明教授は、「法律の定めによらずに国民の負担を重くすることは課税要件法定主義によって禁止されていることから、成立する行政先例法は国民の租税負担を変更することはありえてもそれを重くすることはありえないと解することになる。」と論じる⁷⁰⁾。もっとも、「あるルールが納税者に有利に働くか不利に働くかは、事案ごとに異なる。」⁷¹⁾から、酒井克彦教授は、「ある納税者にとって有利な場面が実は他の納税者にとって不利となり得るという場面を考えると、この場合には法的安定性がむしろ阻害されることにもなり、納税者にとって有利あるいは不利という観点からの判断基準に問題を生じる場面もあり得るように思われるのである。」と指摘する⁷²⁾。

前述のとおり、金子名誉教授及び新井博士は、慣習法の成否に関して、納税者の有利・不利を1つの基準と解しているが、納税者に有利な規定と不利な規定とでは、その解釈の

65) 長年にわたって課税されていなかった取扱いが通達を契機として課税されることとなった事案において、最判昭和33年3月28日民集12巻4号624頁は、当該取扱いが慣習法となり得るか否かには触れず、「通達の内容が法の正しい解釈に合致するものである以上、本件課税処分は法の根拠に基く処分と解するに妨げがな」と判示し、通達課税として違憲であるという納税者の主張を退けた。

66) 同判決は、固定資産税の納税義務者である土地所有者とは、同税の納期における真実の土地所有者をいうのか、あるいは当該年度の初日の属する年の1月1日現在において土地台帳等に土地所有者として登録されている者をいうのか、が争われた事案である。

67) 金子・前掲注(7)108頁。

68) 金子・前掲注(7)83頁。

69) 新井・前掲注(5)43頁。

70) 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007年)67頁。

71) 岡村忠生ほか『ベーシック税法』(有斐閣、第7版、2013年)23頁〔岡村〕。

72) 酒井・前掲注(6)88頁。なお、塩野宏『行政法 I 行政法総論』(有斐閣、第6版、2015年)115頁は、「慣習法は、法律による行政の原理とは親和的でない。」「先例法の成立を納税者の利益になるときにのみ認めるとする点にも無理がある」と指摘する。

厳格性に差異が生じるのであろうか。この点、最判昭和53年7月18日訟月24巻12号2696頁は、その原審⁷³⁾が示した「租税法規ことに課税要件規定は狭義に厳格になされなければならないことは異論のないところであろうが、租税法規における非課税要件規定は、課税要件規定を原則的規定とすると、これに対する例外的規定としての地位にあるものと理解され、実質的にも非課税要件規定は、それが課税要件規定とは異なる何らかの財政、経済政策的配慮から定立されるものであるが故に、課税要件規定が実現維持しようとする租税負担の公平等の理念に対して何らかの意味におけるいわゆる阻害的な影響を及ぼすものであることからして、租税法規の解釈適用における前記の狭義性、厳格性の要請は、非課税要件規定の解釈適用において一層強調されてしかるべきだからである。」という判断について、「非課税規定は厳格に解釈すべきであるとした原審の判断は、正当として是認することができる」と判示する。同原審は、非課税要件規定の解釈適用においては、課税要件規定の解釈適用に比して、狭義性・厳格性の要請が一層強調されるべきとする論拠を租税負担の公平等に求める⁷⁴⁾。

この点、非課税要件規定——納税者に有利な規定——の解釈適用は、課税要件規定——納税者に不利な規定——の解釈適用に比して、狭義性・厳格性の要請が一層強調されるべきことと、納税者の有利・不利を慣習法の成否に関する基準とすべきか否かについては相互に関連するものではないが、納税者に有利な規定を狭義・厳格に解釈適用することによって租税負担の公平を図ろうとする同原審の趣旨に鑑みれば、たとえ納税者に有利な慣習法であっても、その成立を肯定することは望ましくなく、むしろ、これを否定すべきであろう。

(3) 行政法判例を踏まえた検討

前記(1)のとおり税法の分野において慣習法の成立が肯定された裁判例は存在しないが、行政法の分野についてみると、法律による行政の原理の下、慣習法が成立する範囲は限定的に解されている⁷⁵⁾。行政法の教科書が紹介する慣習法の例としては、慣習による公水使用权の成立⁷⁶⁾及び官報によって行う法令の公布の方式⁷⁷⁾が挙げられる。

最高裁は、慣習による公水使用权の成立は肯定するものの⁷⁸⁾、官報によって行う法令の公

73) 仙台高判昭和50年1月22日行集26巻1号3頁。

74) 金子・前掲注(7)130頁は、「租税法規のなかには、一定の政策目的の実現のために、税負担の軽減ないし免除を定める規定(租税減免規定)が多い。納税者のなかには、これらの規定の趣旨、目的に適合しないにもかかわらず、税負担の軽減のみを目的として、その取引を形の上でこれらの規定の鑄型に当てはまるように仕組みあるいは組成して、それらの規定の適用を図る例が多い。「このような場合には、減免規定の趣旨・目的に照らして、これらの規定を限定解釈し、これらの取引に対する減免規定の適用を否定することができる」と論じ、租税減免規定の限

定解釈を容認する。

75) 塩野・前掲注(7)269頁、原田尚彦『行政法要論』(学陽書房、全訂第7版補訂2版、2012年)34～35頁参照。

76) 新井隆一編『行政法』(青林書院、1992年)23頁〔首藤重幸〕、宇賀克也『行政法概説I 行政法総論』(有斐閣、第5版、2013年)11～12頁、大浜啓吉『行政法総論』(岩波書店、第3版、2012年)26頁、小高剛ほか『行政法総論』(ぎょうせい、2006年)20～21頁〔小高〕、塩野・前掲注(7)269頁、杉村敏正『全訂 行政法講義 総論(上巻)』(有斐閣、1969年)28頁、原田・前掲注(7)34頁参照。

布の方式については慣習法の成立を肯定していない⁽⁷⁷⁾。また、法令によって規律されるべき国家公務員の勤務時間を慣行によって変更されるか否かを判断した最判昭和60年11月8日民集39巻7号1375頁は、「職員の勤務時間及びその割振は、法律及びその委任に基づく人事院規則等によつて定めることとされ、右法規に基づかないでこれを変更することは認められていないものというべきである。」「兵庫県陸運事務所においては、勤務時間の開始時刻である午前8時30分からおおむね午前9時ころまでの間出勤簿整理時間と称する取扱いがされているが、これは、……右時間内に出勤簿の整理を完了することを命ずると共に、右時間内に出勤して出勤簿に押印した職員については勤務時間の開始時刻までに出勤したのものとして取り扱うこととされていたというのである。」「上告人らは、右出勤簿整理時間の設定及びその実施により、職員に対し右時間中の職務に従事する義務を免除するという内容の慣行が成立している旨を主張するのであるが、右のような内容は職員の勤務時間及びその割振を定めた前記規定に抵触することが明らかであるから、前記のような取扱いが相当期間継続して行われて来たものであるとし

ても、出勤簿整理時間中の職務に従事する義務を免除するという内容の慣行が成立する余地はないものといわなければならない。」と判示する。

同最判は、法令に抵触する慣行を否定する。他方、最高裁は、前述のとおり慣習による公水使用権の成立を肯定するが、これは、流水の占有許可を定めた旧河川法（明治29年法律第71号）及び河川法準用令（明治32年勅令第404号）が適用される前から行われてきた公水使用についての慣習を肯定するものであり⁽⁸⁰⁾、制定法に抵触する慣習を肯定するものではない。このように最高裁は、行政法の分野においては、制定法に抵触しない慣習を肯定する一方で、制定法に抵触する慣行を否定する⁽⁸¹⁾。

併せて、最高裁は、前述のとおり租税法律主義を厳格に解する。この点、税法の分野において信義則の法理の適用の是非について判断した最判昭和62年10月30日集民152号93頁が「法律による行政の原理なかつく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理〔筆者注：信義則の法理〕の適用については慎重でなければなら」ない」と判示する中で「なかつく」という表現を用いていること、及び最大判平成18年3月1

(77) 新井編・前掲注(76)23～24頁〔首藤〕、宇賀・前掲注(76)12頁、大浜・前掲注(76)27頁、小高ほか・前掲注(76)21頁〔小高〕、塩野・前掲注(72)69頁、杉村・前掲注(76)28頁、原田・前掲注(76)34～35頁参照。

(78) 最判昭和37年4月10日民集16巻4号699頁。

(79) 最大判昭和32年12月28日刑集11巻14号3461頁は、「明治憲法下においては明治40年勅令6号公式令により法令の公布は官報をもつてする旨が定められていたのであるが（同令12条）、右公式令は、日本国憲法施行と同時に、昭和22年5月3日廃止せられ、そしてこれに代わるべき法令公布の方法に関する一般的規定は未だ定められていない。」「実際の取扱としては、公式令廃止後も、法令の公布

を官報をもつてする従前の方法が行われて来たことは顕著な事実であるが、これをもつて直ちに、公式令廃止後も法令の公布は官報によるとの不文律が存在しているとは云いえない。」「今日においては法令の公布が、官報による以外の方法でなされることを絶対に認め得ないとまで云うことはできないであろう。」と判示する。

(80) 最判昭和37年4月10日・前掲注(78)の第一審判決である長野地判昭和32年5月28日民集16巻4号705頁参照。その他、慣習による公水使用権を認めたとして、大判明治42年1月21日民録15輯6頁、大判昭和9年12月12日新聞3790号12頁参照。

日民集60巻2号587頁が「憲法84条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手續が法律で明確に定められるべきことを規定するものであり、直接的には、租税について法律による規律の在り方を定めるものであるが、同条は、国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したものである。」と判示することに照らすと、租税法主義の原則が貫かれる税法は、法律による行政の原理が働く他の法律と同等以上に厳格な解釈が求められよう⁸¹⁾。そうであるとする、税法の分野においては、少なくとも制定法に抵触する慣習法の成立は否定されるべきであろう。

(4) 結論

前記(3)のとおり、税法の分野においては制定法に抵触する慣習法の成立は否定されるべきである。これを緩和先例についてみると、緩和先例は、法令に基づかないで課税要件を

緩和する取扱いであり、制定法に抵触するものであるから、緩和先例が慣習法となることは否定される。そして、⁵⁾平成22年通知に基づいて課税対象としない取扱いも制定法に抵触するものであるから、当該取扱いが慣習法となることも否定される（このように解すると、長年にわたって反復・継続的に行われてきた取扱いを信頼した納税者の予測可能性を害し、納税者にとって不測の不利益が生じ得ることは否定できないが、この点については、信義誠実の原則や法執行平等の原則を適用できる限度で救済せざるを得ないであろう⁸²⁾）。そうすると、同通知に基づいて課税対象としない取扱いは違法となろう。

V おわりに

本稿では、取壊しを条件とする家屋の取得に係る不動産取得税の取扱いについて検討した。この点、総務省が発出した⁵⁾平成22年通知は、取壊しを条件として家屋を取得した場合において、一定の要件を満たすときは課税

⁸¹⁾ 下級審のものではあるが、福岡高判平成元年7月18日判タ721号139頁は、「一般的には、公法上の法律関係であっても、長年にわたる行政上の慣行等によって国民の権利を保護するとの見地から慣習法が成立することもないとはいえないが、公権力の行使を内容とする公法上の法律関係については、そもそも具体的な法令上の根拠がなければ行政権を行使することができないものであるから、法律による行政の原理を基本原則とする現行法制度の下においては、慣習法が成立し得る余地はないといわざるを得ない」と判示する。杉村・前掲注(76)26～27頁も、「国民の権利義務に関する一切の公権的行政は、必ず、法律（または地方自主法たる条例）の根拠を必要とし、また、公権的行政であるか否かを問わず、一切の行政はこれに違反しえないから、国民の権利義務に関する公権的行政の根拠法（すなわち、授權法）としての慣習法の成立や、成文法に違反する慣習法の成立は、否

定されなければならない。」「成文法たる行政法の存在しない分野があり、また、成文法たる行政法の規定に不備がある場合も少なくないから、成文法を補充するものとして、……法治主義の要請に反しない限度において、……慣習法の成立が認められる。」と論じる。

⁸²⁾ 藤田宙靖『行政法総論』（青林書院、2013年）130頁は、「伝統的な法理論によれば、租税の賦課徴収については、法律による行政の原理は特に厳しく適用され」と論じる。また、塩野・前掲注(72)80頁は、「歴史的には、租税原則は、法律による行政の原理に先行して憲法上確立してきたもので、固有の意義を有するが、近代立憲主義は租税の賦課徴収を含む国家の公権力に対する国民の人権保障にかかる制度を構築してきているので、租税法主義の原則および具体的内容もその中に位置づけて考察する必要があると思われる。」と論じる。

⁸³⁾ 北野・前掲注(58)76頁参照。

対象とならないと解する（前記Ⅱ 4参照）。課税実務も同通知に基づいて行われている（前記【表5】参照）。しかしながら、同通知は、法令に基づかないで課税要件を緩和するものであるから、同通知に基づいて課税対象としない取扱いは、原則として違法となる（前記Ⅲ 5参照）。もっとも、同通知の内容は、④昭和35年通達が発遣された昭和35年から長期間にわたって存続してきたものであるから、同通知に基づいて課税対象としない取扱いが慣習法として成立しているとすれば、当該取扱いは適法となる。そこで、当該慣習法の成否を検討したが、当該慣習法の成立は否定されるべきであると解した（前記Ⅳ 3(4)参照）。以上のことから、同通知に基づいて課税対象と

しない取扱いは違法となる（なお、信義誠実の原則や法執行平等の原則を適用できる限度で救済される場合はこの限りでないことは、前記Ⅳ 3(4)参照）。

なお、本稿は、取壊しを条件とする家屋の取得を不動産取得税の課税対象としないという取扱い自体を否定するものではない。飽くまで現行法を解釈する限りにおいて当該取扱いを違法であると解したにすぎない。当然のことながら、租税法律主義の下においては、当該取扱いの要否は立法政策の問題である。したがって、当該取扱いを適法に行うためには、非課税又は減免を可能とする法令上の規定が創設される必要があろう⁸⁴⁾。

84) もっとも、⑤平成22年通知には、「取得後使用することなく」という証明又は事実認定が困難な要件、「直ちに」という一義的に明らかでない要件（前記【表5】ウ、前掲注18参照）、及び「不動産としてではなく、動産を取得したとみられるとき」という不適當な要件（前記Ⅲ 3(2)参照）がある。したがって、非課税又は減免を可能とする法令上の規定を創設する場合には、公平性の観点から、客観的に明確な要件——例えば、家屋を取得してから取壊しまでの期間のみを要件とするな

ど——とすることが望ましいであろう。

なお、都道府県は、条例をもって不動産取得税を課税しない又は減免する旨の規定を創設できるが（地税3条1項参照）、当該規定の創設は、「公益上その他の事由」（同6条）又は「天災その他特別の事情」（同73条の31）がある場合に限られる。したがって、⑤平成22年通知が規定する内容を要件として一律課税しない又は減免する旨の規定を条例をもって創設することはできないと解されよう。