

論 説

時効取得に伴う不動産取得税の取扱いについて

—— 地方税法73条の2第1項にいう「不動産の取得」の時期の解釈 ——

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1年)

目 次

- | | |
|--------------------------|-------------------------|
| I はじめに | 1 時効起算日説の論拠 |
| II 行政事例、先行研究及び課税実務の取扱い | 2 私法上の遡及効と税法との関係 |
| 1 行政事例 | 3 取得時効の遡及効と税法との関係 |
| 2 行政事例と主旨の先行研究 | 4 取得時効の遡及効と「不動産の取得」との関係 |
| 3 その他の先行研究 | V 時効援用日説と判決確定日説の検討 |
| 4 課税実務の取扱い | 1 判決確定日説の利点 |
| 5 小括 | 2 所有権移転登記等と「不動産の取得」との関係 |
| III 時効援用の法的性質を踏まえた検討 | 3 時効援用日説の妥当性 |
| 1 時効援用の法的性質に関する判例の見解 | VI おわりに |
| 2 取得時効に関する裁判例の見解 | |
| 3 停止条件説を踏まえた検討 | |
| IV 「不動産の取得」に対する時効の遡及効の肯否 | |

I はじめに

不動産取得税⁽¹⁾は、「不動産の取得」(地税法73条の2第1項)を課税客体(同3条1項参照)とする道府県税(同1条1項4号、4条1項、2項4号等)である。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)、立木その他土地の定着物は含まれない⁽²⁾。「家屋」とは、住宅、店舗、工場、倉庫その他の建物をいい(同条3号)、不動産登記法上の建物と同義である⁽³⁾。「不動産の取得」とは、不動産所有権

の取得を意味するものと解されている⁽⁴⁾。この点、総務省は、「不動産の取得とは、有償であると無償であるを問わず、またその原因が売買、交換、贈与、寄附、法人に対する現物出資、建築、公有水面の埋立、干拓による土地の造成等原始取得、承継取得の別を問わな

-
- (1) 不動産取得税に関する用語の意義、課税客体、納税義務者、課税標準、税率等については、地税法第2章第4節(73条から73条の44)に規定されている。
- (2) 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)」第5章第1の2(1)。なお、当該通知は、自治245条の4第1項の規定に基づく技術的な助言である。

いものである」と説いている⁽⁵⁾。また、最高裁は、『「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」と判示している⁽⁶⁾。こうした解釈に照らすと、不動産の時効取得(民162条)も「不動産の取得」に該当すると解することに問題はないであろう⁽⁷⁾。

ところで、地方税法は、「不動産の取得」の時期を基準とする規定を幾つか置いている。例えば、不動産取得税の課税標準は、不動産の取得時における当該不動産の価格である(地稅73条の13第1項)⁽⁸⁾。また、同税の賦課権に係る除斥期間の起算日は、不動産の取得日の翌日である(同17条の5第5項)。同様に、同税の徴収権に係る消滅時効の起算日も、不動産の取得日の翌日である(同18条1項柱書)。また、土地の取得日から2年⁽⁹⁾以内に当

該土地の上に一定の要件を満たす住宅⁽¹⁰⁾が新築された場合において、当該取得者が当該住宅の新築時まで継続して当該土地を所有していたときは、税額の減額措置がある(同73条の24第1項1号)。そのほか、免税点の適用が及ぶ不動産の取得の範囲(同73条の15の2第2項)、住宅用土地の取得に係る同税の徴収猶予の期間(同73条の25第1項)、税率の特例が適用される住宅又は土地の取得の範囲(同附則11条の2第1項)、課税標準の特例が適用される宅地の取得の範囲(同附則11条の5第1項)等についても「不動産の取得」の時期を基準としている。こうした規定に鑑みると、不動産取得税の課税においては、「不動産の取得」の時期を確定することが不可欠であるといえよう。

そして、「不動産の取得」の時期は、売買や

(3) 総務大臣通知・前掲注(2)第5章第1の2(2)柱書。なお、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って、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。」と規定している。

(4) 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20版、2015年)741頁、清永敬次『税法』(ミネルヴァ書房、新装版、2013年)39頁、石田直裕「地方税法逐条解説(連載)不動産取得税(第一回)」地方税30巻10号64頁(1979年)、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51年10月12日集民119号97頁参照。

(5) 総務大臣通知・前掲注(2)第5章第1の3(1)。

(6) 最判昭和48年11月16日民集27巻10号1333頁。なお、同最判と同旨のものとして、最判昭和53年4月11日民集32巻3号583頁がある。

(7) 碓井・前掲注(4)223頁参照。

(8) 地稅73条の13第1項にいう「価格」とは、適正な時価をいい(同73条5号)、原則として、固定資産課税台帳に登録されている価格を用いるものとされている(同73条の21第1項本文)。ただし、同台帳に価格が登録されていない場合又は増築、改築、損かき、地目の変換その他特別の事情により同台帳に登録されている価格により難い場合は、道府県知事は、固定資産評価基準(同388条1項)に基づいて価格を決定するものとされている(同73条の21第1項ただし書、2項)。

(9) 土地の取得が平成16年4月1日から平成30年3月31日までの間に行われたときは、「2年」ではなく、原則として「3年」とされている(地稅附則10条の2第2項)。

(10) 当該住宅とは、床面積(共同住宅等の場合は独立的に区画された一の部分の床面積)が50平方メートル(専有部分又は共同住宅等の独立的に区画された一部分が貸家の用に供されるものである場合にあつては40平方メートル)以上240平方メートル以下の住宅をいう(地稅令39条の2の4第1項)。

交換等の契約に基づく場合は、原則として当該契約の定めるところによるが⁽¹¹⁾、(民176条)⁽¹¹⁾、行政庁の許可等が効力発生要件とされている農地転用を伴う所有権の移転⁽¹²⁾や公有水面埋立⁽¹³⁾等の場合は、当該許可等の日に所有権移転の効果が生じることから、当該許可等の日が「不動産の取得」の日となる(ただし、農地転用を伴う所有権の移転の時期について行政庁の許可後の日とする契約上の定めがある場合等においては、当該定める日が「不動産の取得」の日となる)⁽¹⁴⁾。この点、時効取得の場合は、民法162条1項が「20年間、所有の意思をもって、平穩に、かつ、公然と他人の物を占有した者は、その所有権を取得する。」と、同条2項が「10年間、所有の意思をもって、平穩に、かつ、公然と他人の物を占有した者は、その占有の開始の時に、善意であり、かつ、過失がなかったときは、その所有権を取得する。」とそれぞれ規定するとともに、同145条が「時効は、当事者が援用しなければ、裁判所がこれによって裁判をすることができない。」と規定していることと関連して、時効援用の法的性質については、確定効果説と停止

条件説の対立がある⁽¹⁵⁾。確定効果説とは、時効期間の経過により権利の得喪は確定的に生じ、時効の援用は訴訟における攻撃防御方法にすぎないという見解である⁽¹⁶⁾。停止条件説とは、時効期間の経過によっても権利の得喪は確定的に生じず、時効の援用により確定的に時効の効果が生じ、また、時効利益の放棄により時効の効果が生じないことが確定するという見解である⁽¹⁷⁾。また、民法144条は、「時効の効力は、その起算日にさかのぼる。」と規定している。こうした規定に鑑みて、時効取得による「不動産の取得」の時期については、時効起算日と解する見解、時効期間満了日と解する見解、時効援用日と解する見解、及び時効取得の成否に争いがある場合は当該訴訟の判決確定日と解する見解(以下、それぞれ「時効起算日説」、「時効期間満了日説」、「時効援用日説」及び「判決確定日説」という)がある。これらの見解を時系列に並べると、【図1】のようになる。

(11) 石島・前掲注(4)176頁、石田直裕「地方税法逐条解説(連載)不動産取得税(第三回)」地方税30巻12号72~73頁(1979年)参照。

(12) 農地を農地以外の用途に転用するための所有権の移転には、原則として行政庁の許可が必要であり(農地5条1項柱書本文)、当該許可を受けないでした行為は、その効力を生じない(同5条3項、3条7項)。

(13) 公有水面埋立の免許を受けた者は、原則として、都道府県知事による竣功認可の告示の日に当該埋立地の所有権を取得する(公有水面埋立法24条1項本文)。

(14) 石島・前掲注(4)176頁、石田・前掲注(1)73~74頁、総務大臣通知・前掲注(2)第5章第1の3(3)ただし書参照。

(15) 川島武宜編『注釈民法(5)総則(5)』(有斐閣、1967年)38~40頁〔川井健〕、柴田保幸「判解」最判解民事篇昭和61年度168~169頁(1989年)参照。なお、時効援用の法的性質については、解除条件説や法定証拠提出説もあるが(川島編・同前39~42頁〔川井〕、柴田・同前168~169頁参照)、大判明治38年11月25日民録11輯1581頁は確定効果説を採用のものと解され、最判昭和61年3月17日民集40巻2号420頁は停止条件説を採用のものと解されることから、本稿では、確定効果説及び停止条件説を検討の対象とした。

(16) 川島編・前掲注(15)38頁〔川井〕、柴田・前掲注(15)168頁参照。

(17) 川島編・前掲注(15)39~40頁〔川井〕、柴田・前掲注(15)168頁参照。

【図1】時効取得による「不動産の取得」の時期に関する見解（時系列）



これらの見解のうち、不動産取得税の課税団体である都道府県が採る見解は、時効起算日説、時効期間満了日説又は時効援用日説に分かれるが、時効起算日説が課税実務の多数説である（後記Ⅱ 4 参照）。当該多数説は、後記Ⅱ 1 で詳述する自治省が発出した行政実例¹⁸⁾に依拠するものと考えられるが、当該行政実例が発出された当時と現在とでは、時効援用の法的性質に関する判例の見解が異なっている（後記Ⅲ 1 参照）。また、「不動産の取得」の時期は、前記のとおり不動産取得税の課税標準や賦課権に係る除斥期間等の基準となる重要なものであり、かつ、地域の実情を踏まえて解釈すべき性質のものではないことから、課税団体である都道府県によって見解が分かれていることは、納税者間の公平の観点から問題であろう。

そこで、本稿では、時効取得による「不動産の取得」の時期をいかに解すべきかについて検討を行うこととしたい。具体的には、まず、行政実例、先行研究及び課税実務の取扱いを踏まえて検討すべき内容を抽出し（後記

Ⅱ）、次に、時効援用の法的性質及び「不動産の取得」に対する時効の遡及効の肯否を踏まえた検討を行い（後記Ⅲ及びⅣ）、最後に、時効援用日説と判決確定日説を検討することによって結論を導くこととしたい（後記Ⅴ）。

Ⅱ 行政実例、先行研究及び課税実務の取扱い

1 行政実例

時効取得による「不動産の取得」に関する行政実例としては、昭和43年10月22日自治府第167号長崎県総務部長あて自治省税務局府県税課長回答「不動産取得税の課税上の疑義について」（以下「昭和43年行政実例」という）がある。当該行政実例は、時効取得による「不動産の取得」の時期について、「民法第144条の規定により……不動産の取得の時期は、時効の起算日……とすべきである。」（甲説）か、あるいは「民法第144条の規定は、効力だけがそ及するもので権利の取得の時点は時効完成日……とすべきである。」（乙説）か

18) 行政実例とは、「都道府県、市町村が法令の解釈、運用について疑義が生じた場合に、関係の中央各省庁の見解を文書によって求めるのに対し、照会を受けた各省庁が示した見解であり、行政庁のいわゆる有権解釈ではあるが、一種の行政指導

であるから、それ自体に特段法的拘束力があるものではなく、当然のことながら、裁判所が法律等の解釈をするに当たってはこれに拘束されるものでもない。」（大阪高判平成16年6月30日（平成16年（行コ）第5号）裁判所ウェブサイト）。

という照会に対し、「甲説お見込みのとおり」とした上で、「時効の完成に基づいて不動産の取得が行なわれた場合における地方税法第17条の5第1項¹⁹⁾に規定する『地方税を課することができることとなつた日』は、時効期間の満了の日と解する。」と回答した。

当該行政事例は、時効取得による「不動産の取得」の時期については、時効起算日説を採る。また、賦課権に係る除斥期間の起算日の基準となる「地方税を課することができることとなつた日」を「時効期間の満了の日」と解していることから、時効援用の法的性質については、確定効果説を採るものと解される²⁰⁾。

2 行政事例と同旨の先行研究

昭和43年行政事例と同旨の先行研究としては、以下のものがある。

(1) 石田直裕氏の見解

石田直裕氏（本見解公表時、自治省府県税課職員²¹⁾）は、時効取得による「不動産の取得」の時期については、「時効制度の目的に照らして検討すべきものであるが、民法第162条第2項の10年の取得時効は、不動産を前主の無権利等につき過失なく知らずに譲り受けた者を保護する取引安全のための制度であり、動産に関する民法第192条（動産の即時取得）

に対応する規定であると解し、また、民法第162条第1項の20年の取得時効は、証拠を失つた真の所有者に所有権の証明を容易にさせる規定であると解すべきものと考えるので、①説〔筆者注：時効起算日説〕を採るべきものとする。この考えは、また、民法第144条『時効ノ効力ハ其起算日ニ遡ル』という規定にも適合するものである」と解している²²⁾。また、賦課権に係る除斥期間の起算日については、「時効の起算日においては、その占有状態が10年なり20年持続する保証はないのであるから、時効の起算日を『課することができることとなる』日と解することはできない。『課することができることとなる』には時効期間が経過しなければならず、従つて、除斥期間の起算日については、時効期間満了日〔筆者補記：の翌日〕である」と解している²³⁾（石田氏の見解を以下「石田説」という）。

石田説は、昭和43年行政事例と同様に、時効取得による「不動産の取得」の時期については、時効起算日説を採る。また、賦課権に係る除斥期間の起算日を時効期間満了日の翌日であると解していることから、時効援用の法的性質については、確定効果説を採るものと解される。

(2) 加藤正治氏らの見解

加藤正治氏、小幡斉氏、小寺則雄氏及び川

19) 昭和43年行政事例が発出された当時（昭和43年10月22日）の地税17条の5第1項本文は、「更正、決定又は賦課決定は、法定納期限（随時に課する地方税については、その地方税を課することができることとなつた日。以下本条……において同じ。）の翌日から起算して3年を経過した日以後においては、することができない。」と規定し、また、同条3項は、「不動産取得税……に係る賦課決

定は、前2項の規定にかかわらず、法定法期限の翌日から起算して5年を経過した日以後においては、することができない。」と規定していた。

20) 資産税研究会「不動産取得税における時効取得の取扱い」税67巻10号106頁（2012年）参照。

21) 石田・前掲注(1)72頁。

22) 石田・前掲注(1)76～77頁。

23) 石田・前掲注(1)77頁。

村浩一氏（以下「加藤氏ら」という。本見解公表時、加藤氏及び木幡氏は元大阪府課税課職員、小寺氏及び川村氏は同課職員²⁴⁾）は、時効取得による「不動産の取得」の時期については、「民法第144条において、『時効ノ効力ハ其起算日ニ遡ル』と規定されているため、占有開始時に所有権を取得したこととなる。」と解している²⁵⁾。また、賦課権に係る除斥期間の起算日の基準となる「課することができることとなつた日」については、「時効が期間満了するまでは取得時効が完成するかどうかは不明であることから、取得時効が完成し、所有権が占有者に帰属することとなつた日」である時効完成日であると解している²⁶⁾（加藤氏らの見解を以下「加藤説」という）。

加藤説は、昭和43年行政実例と同様に、時効取得による「不動産の取得」の時期については、時効起算日説を採る。また、賦課権に係る除斥期間の起算日の基準となる「課することができることとなつた日」を時効完成日であると解していることから、時効援用の法的性質については、確定効果説を採るものと解される。

(3) 地方税法総則研究会の見解

自治省税務局職員の有志で構成された²⁷⁾地方税法総則研究会は、時効取得に伴う不動産取得税の賦課権に係る除斥期間の起算日の基準となる「課することができることとなつた日」については、起算日説、時効援用日説及び時効完成日説があることを挙げた上で、次のとおり解している。

「起算日説のポイントは、『課することができることとなつた日』 = 『取得の日』 = 『起算日（占有開始の日）』という三段論法にある……が、『課することができることとなつた

日』 = 『起算日』とはならないことは、明らかである。起算日には、その後10年なり20年なり、その占有状態が持続するのであろうという保証は何もないからである。……法文は『課することができることとなつた日』であるから、これと『起算日』とが結びつかない以上、この説を採用することはできない。「次に、時効援用日説のポイントは、いかに時効が完成しても、援用がなければ所有権取得の効果は生じないのであるから、課税できないという点にある。……しかし、この見解は、時効の援用がなければ『裁判所は』これによって裁判することができないという同法〔筆者注：民法〕第145条を実体法的に読む誤りを犯している。つまり、時効の完成により、実体法上の権利関係は創設されてしまうのであるが……、弁論主義を建前とするわが国の民事訴訟においては、当事者が時効完成を訴訟上の攻撃防禦方法として提出しないかぎり、これによって裁判ができないことを同法第145条は示しているにすぎないのである。……したがって、援用を実体法上意味のあるものとみる時効援用日説は採用できない。「以上より、時効完成日説を採用すべきこととなるう」²⁸⁾（地方税法総則研究会の見解を以下「総則研究会説」という）。

総則研究会説は、昭和43年行政実例と同様に、賦課権に係る除斥期間の起算日の基準と

²⁴⁾ 加藤正治編著『不動産取得税・特別土地保有税のトラブル事例18』（東林出版社、1997年）編著者及び執筆者一覧。

²⁵⁾ 加藤編著・前掲注²⁴⁾103頁。

²⁶⁾ 加藤編著・前掲注²⁴⁾105～107頁。

²⁷⁾ 地方税法総則研究会編『新訂 逐条問答 地方税法総則入門』（ぎょうせい、4版、1996年）新訂版発刊にあたって。

²⁸⁾ 地方税法総則研究会編・前掲注²⁷⁾390頁。

なる「課することができることとなつた日」を時効完成日であると解していることから、時効援用の法的性質については、確定効果説を採るものと解される。

3 その他の先行研究

昭和43年行政実例と見解を異にする先行研究としては、以下のものがある。

(1) 山中昭栄氏の見解

山中昭栄氏（本見解公表時、自治省府県税課職員²⁹⁾は、時効取得による「不動産の取得」の時期については、「地方税法17条の5第2項の賦課決定の除斥期間の起算日を法律上不動産取得税を課することができることとなつた日〔筆者補記：の翌日〕と解する（最判昭51・10・12、昭51（行ツ）第13号参照）以上」、「占有開始時から10年間（悪意のときは20年間）経過したとき」であると解している³⁰⁾（山中氏の見解を以下「山中説」という）。

山中説は、時効取得による「不動産の取得」の時期については、時効期間満了日説を採る。また、賦課権に係る除斥期間の起算日の基準となる「課することができることとなつた日」と時効取得による「不動産の取得」の時期を同一に解し、当該時期を「占有開始時から10年間（悪意のときは20年間）経過したとき」であると解していることから、時効援用の法的性質については、確定効果説を採るものと解される³¹⁾。

(2) 確井光明教授の見解

確井光明教授は、時効取得による「不動産の取得」の時期については、「時効が完成していたとしても、所有権の取得が法的に確定しているわけではないことに鑑みると、時効の

完成を踏まえて当事者間において所有権の帰属に関する一定の手続がとられたとか、援用に基づき裁判所において時効による裁判がなされて判決が確定したとかの安定的状態に至って初めて『取得』を肯定すべきであろう。」と解している³²⁾（確井教授の見解を以下「確井説」という）。

確井説は、時効取得による「不動産の取得」の時期については、判決確定日説を採るものと解されるが、当事者間に争いのない場合においては、所有権の帰属に関する一定の手続がとられたときに「不動産の取得」を肯定する。また、「時効が完成していたとしても、所有権の取得が法的に確定しているわけではない」と解していることから、時効援用の法的性質については、停止条件説を採るものと解される。

(3) 資産税研究会の見解

資産税研究会³³⁾は、時効取得による「不動産の取得」の時期については、「現在の判例〔筆者注：東京地判平成4年3月10日訟月39巻1号139頁³⁴⁾（以下「平成4年東京地判」という）、静岡地判平成8年7月18日行集47巻7～8号632頁³⁵⁾（以下「平成8年静岡地判」という）及び大阪高判平成14年7月25日訟月49巻5号1617頁³⁶⁾（以下「平成14年大阪高判」という）〕理論は、時効取得における所有権の取得

²⁹⁾ 前川尚美ほか「地方税 各論I」『現代地方自治全集 第19巻』（ぎょうせい、1978年）はしがき。

³⁰⁾ 前川ほか・前掲注²⁹⁾392頁〔山中昭栄〕。

³¹⁾ 資産税研究会・前掲注²⁹⁾106～107頁参照。

³²⁾ 確井・前掲注(4)223～224頁。

³³⁾ 資産税研究会・前掲注²⁹⁾には同会の構成員に関する記載がないことから、当該構成員の所属等は不明である。

時点について時効援用時説を採用し、時効起算時説、時効期間満了時説及び判決確定時説を排斥している。」「これらの地裁・高裁判決は、所得税又は相続税に係るものであるが、それぞれの判文上、物権変動一般に通ずる判断として示されており、地方税を含めた租税全般に適用可能なものである。」「判例理論に従い時効援用時説によるべきである」と解している³⁴⁾（資産税研究会の見解を以下「資産税研究会説」という）。

資産税研究会説は、時効取得による「不動産の取得」の時期については、時効援用日説を採り、時効援用の法的性質については、停止条件説を採るものと解される。

4 課税実務の取扱い

不動産取得税の課税団体である都道府県の見解は、時効起算日説、時効期間満了日説又は時効援用日説に分かれており、その内訳は、【表1】のとおりである。

【表1】時効取得による「不動産の取得」の時期等に関する都道府県の見解³⁵⁾

	団体数 (全47団体)	時効取得による「不動産の取得」の時期	時効取得の場合における賦課権の除斥期間の起算日	左の起算日から考えられる時効援用の法的性質
A方式	23	時効起算日	時効期間満了日の翌日	確定効果説
B方式	9	時効起算日	時効起算日の翌日	確定効果説
C方式	8	時効期間満了日	時効期間満了日の翌日	
D方式	7	時効援用日	時効援用日の翌日	停止条件説

【表1】のうち、A方式を採る団体は、全体の約5割であり、課税実務の多数説である。当該団体は、昭和43年行政実例に依拠するものと考えられる。B方式を採る団体は、時効起算日の翌日を賦課権に係る除斥期間の起算日と解しており、時効期間が満了した段階で必然的に除斥期間は経過していることから、

時効取得による「不動産の取得」に対しては不動産取得税を課さない。C方式又はD方式を採る団体は、昭和43年行政実例と異なり、時効の遡及効を否定している。

課税実務の取扱いは、【表1】のとおり都道府県によって異なるが、「不動産の取得」の時期については、地域の実情を踏まえて解釈す

34) 同判決の評釈として、加藤正一「判批」訟月39巻1号139頁（1993年）、倉島鉄一「判批」税研106号78頁（2002年）、佐藤孝一「判批」税経通信47巻15号218頁（1992年）、田中治「判批」別冊ジュリ178号86頁（2005年）、寺沢守弘「判批」税務事例25巻4号22頁（1993年）、望月爾「判批」別冊ジュリ207号87頁（2011年）、吉村典久「判批」租税22号149頁（1994年）がある。

35) 同判決の評釈として、西山由美「判批」租税26号122頁（1998年）がある。

36) 同判決の評釈として、品川芳宣「判批」税研107号90頁（2003年）、同「判批」TKC税研情報12巻1号27頁（2003年）、高野幸大「判批」税研148号145頁（2009年）、田島秀則「判批」別冊ジュリ178号32頁（2005年）、橋本浩史「判批」別冊ジュリ207号192頁（2011年）がある。

37) 資産税研究会・前掲注20104～106頁。

38) 【表1】は、平成27年10月27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。

べき性質のものではないから、納税者間の公平に鑑みると、都道府県によって異なる解釈が採られるべきではないであろう。

5 小括

前記1から4までの行政実例、先行研究及び課税実務の取扱いについては、【表2】のとおり整理することができる。

【表2】 行政実例、先行研究及び課税実務の取扱い

	公表年等	時効援用の法的性質	時効取得による「不動産の取得」の時期	
			時効の遡及効	「不動産の取得」の時期
課税実務（B方式）	平成27年		肯定	時効起算日説
総則研究会説 （自治省職員）	平成8年	確定効果説	肯定	時効起算日説
昭和43年行政実例	昭和43年			
石田説（自治省職員）	昭和54年			
加藤説（大阪府職員）	平成9年			
課税実務（A方式）	平成27年			
山中説（自治省職員）	昭和53年			
課税実務（C方式）	平成27年	停止条件説	否定	時効期間満了日説
碓井説	平成13年			判決確定日説 （又は所有権の帰属に関する一定の手続の日）
資産税研究会説	平成24年			時効援用日説
課税実務（D方式）	平成27年			

【表2】に鑑みると、時効取得による「不動産の取得」の時期をいかに解すべきかを判断するためには、①時効援用の法的性質をいかに解すべきか、及び②時効取得による「不動産の取得」に時効の遡及効を肯定すべきかどうかを検討する必要があるだろう。そこで、後記Ⅲでは、①の検討を踏まえて時効取得による「不動産の取得」の時期を検討し、後記Ⅳでは、②の検討を踏まえて当該時期を検討する。

Ⅲ 時効援用の法的性質を踏まえた検討

時効援用の法的性質について確定効果説を採ると、権利の得喪は時効期間の経過により確定的に生じることになるから⁹⁹、「不動産の取得」の時期について時効援用日説は採り得ない。これに対し、時効援用の法的性質について停止条件説を採ると、権利の得喪は時効の援用により確定的に生じることになるか

⁹⁹ 川島編・前掲注(15)38頁〔川井〕、柴田・前掲注(15)168頁参照。

ら⁴⁰⁾、「不動産の取得」の時期について時効期間満了日説は採り得ない。そこで、本章では、時効援用の法的性質をいかに解すべきかについて検討し、それを踏まえて時効取得による「不動産の取得」の時期を検討する。

1 時効援用の法的性質に関する判例の見解

時効援用の法的性質については、学説はかつて、確定効果説が多数説であった⁴¹⁾。例えば、柚木馨博士は、「時効は本来社会的・公共的制度であつて、当事者の意思を問うことなくしてこれにより権利の得喪を生ぜしめることは、あえて時効制度の精神に背馳するものでなく、当事者の意思尊重は訴訟上の防禦方法の上にこれを認めれば足りる」ことなどを理由として確定効果説を採る⁴²⁾。判例もかつては確定効果説を採っていた。例えば、大判明治38年11月25日民録11輯1581頁は、約束手形債権の消滅時効の効果が生じる時期について、「消滅時効ニ罹リタル権利ハ當事者カ時効ヲ援用スルニ因リテ始メテ消滅スルモノニアラスシテ時効成就ノ時ニ於テ業已ニ消滅スルモノトス及チ民法第145條ノ規定ハ消滅時効ニ付テ之ヲ云ヘハ時効ニ因リテ利益ヲ享有スル者

カ抗辯方法トシテ之ヲ利用スルニアラサレハ裁判所ハ時効ニ因リテ權利ノ消滅シタル事實ヲ認定スルコトヲ得サルモノト爲シタルニ過キス要スルニ裁判所ハ職權ヲ以テ時効ノ法則ヲ適用スルヲ得サル趣旨ヲ明ニシタル規定ニ外ナラス」(下線は筆者が付した。以下同じ)と判示した⁴³⁾。

しかしながら、現在の通説は停止条件説である⁴⁴⁾。例えば、我妻栄博士は、「実体関係と裁判との間に矛盾を生ずるような解釈は、説明として妥当ではあるまい。……時効は当事者の意思をも顧慮して効果を生じさせようとする制度であることからみれば、時効が完成するときは、当事者は援用によって権利の得喪を生じさせることができるようになる、と解することが、説明として最も簡明なものであ」ることなどを理由として停止条件説を採る⁴⁵⁾。最判昭和61年3月17日民集40巻2号420頁⁴⁶⁾(以下「昭和61年最判」という)も停止条件説を採ることを明らかにした⁴⁷⁾。同最判は、農地の売買に必要となる農地法所定の許可を得るための買主から売主に対する県知事への許可申請協力請求権の消滅時効について、「民法167条1項は『債権ハ10年間之ヲ行ハサルニ

(40) 川島編・前掲注(15)39~40頁〔川井〕、柴田・前掲注(15)168頁参照。

(41) 川島編・前掲注(15)39頁〔川井〕、柴田・前掲注(15)168頁参照。

(42) 柚木馨『判例民法総論 下巻』(有斐閣, 1952年) 343頁。

(43) そのほかに確定効果説を採る判例として、大判大正8年6月19日民録25輯1058頁、大判大正8年7月4日民録25輯1215頁がある。

(44) 内田貴『民法I 総則・物権総論』(東京大学出版会, 第4版, 2008年) 329頁、川島編・前掲注(15)40頁〔川井〕、柴田・前掲注(15)169頁参照。

(45) 我妻栄『新訂 民法総則』(岩波書店, 1965年)

444頁。

(46) 同判決の評釈として、遠藤浩「判批」民研446号20頁(1994年)、柴田・前掲注(15)、堀内仁「判批」手形研究30巻11号50頁(1986年)、松久三四彦「判批」重判解887号63頁(1987年)、同「判批」別冊ジュリ223号82頁(2015年)、同「判批」民商96巻1号114頁(1987年)、柳澤秀吉「判批」名城37巻1号85頁(1987年)がある。

(47) 柴田・前掲注(15)175頁は、昭和61年最判について、「本判決は、近時の通説が説くように、民法145条と167条とを矛盾なく説明しうるのは、停止条件説であると解し、この説を採ることを明らかにしたものである。」と述べている。

因リテ消滅ス』と規定しているが、他方、同法145条及び146条は、時効による権利消滅の効果は当事者の意思をも顧慮して生じさせることとしていることが明らかであるから、時効による債権消滅の効果は、時効期間の経過とともに確定的に生ずるものではなく、時効が援用されたときにはじめて確定的に生ずるものと解するのが相当であり、農地の買主が売主に対して有する県知事に対する許可申請協力請求権の時効による消滅の効果も、10年の時効期間の経過とともに確定的に生ずるものではなく、売主が右請求権についての時効を援用したときにはじめて確定的に生ずるものというべきである」と判示した。

2 取得時効に関する裁判例の見解

前記1の判例は、いずれも消滅時効に関するものではあるが、昭和61年最判は、取得時効及び消滅時効に共通して適用される民法145条及び146条の解釈を踏まえて停止条件説を採用することを導いていることから、取得時効についても停止条件説を採用すべきであろう⁽⁴⁸⁾。この点、以下の裁判例も取得時効について停止条件説を採用している。

平成4年東京地判は、「取得時効は、所有の意思をもって資産を10年間又は20年間占有し、時効の援用をすることにより当該資産の所有権を取得するものであるから、実体法上右援用時にその所有権を取得するものである」と判示した。

平成8年静岡地判は、「民法は、所有権の取得時効を、10年又は20年の占有の継続と時効の援用とによって当該資産の所有権を取得するものとして、時効の効果は当事者の意思をも顧慮して生じさせることとしているのであって、これからすれば、実体法上、取得時効

の効果は時効期間の経過とともに確定的に生ずるのではなく、時効が援用されたときにはじめて確定的に生ずる、すなわち右援用時に当該資産の所有権を取得するものと解するのが相当である」と判示した。

平成14年大阪高判は、「時効による所有権取得の効力は、時効期間の経過とともに確定的に生ずるものではなく、時効により利益を受ける者が時効を援用することによって始めて確定的に生ずるものであり、逆に、占有者に時効取得されたことにより所有権を喪失する者は、占有者により時効が援用された時に始めて確定的に所有権を失うものである。」と判示した。

上記3件の裁判例に照らすと、時効取得による所有権取得の時期は、実体法上、時効援用時であると解される。

3 停止条件説を踏まえた検討

昭和61年最判及び前記2の裁判例は、いずれも時効援用の法的性質について停止条件説を採用している。学説も停止条件説が通説である⁽⁴⁹⁾。この点、昭和43年行政実例は、確定効果説を採用しているが、これは、当該行政実例が発出された当時の判例に依拠したものである。時効援用のような私法規定は、原則として、租税法律関係にも適用ないし準用されると解すべきであるから⁽⁵⁰⁾、昭和43年行政実例が確定効果説を採用していることは、当該行政実例が発出された当時においては妥当なものであったと解される。

しかしながら、現在の判例は停止条件説を

(48) 松久「判批」重判解・前掲注(46)64頁参照。

(49) 内田・前掲注(44)329頁、川島編・前掲注(15)40頁[川井]、柴田・前掲注(15)169頁参照。

(50) 金子・前掲注(4)122頁。

採るから、租税法律関係においても停止条件説を採るべきであろう。停止条件説によると、前記2の裁判例が示すように、実体法上は、時効援用時に所有権取得の効果が生じることから、時効取得による「不動産の取得」の時期については、時効援用日説は妥当性を有するが、時効期間満了日説は妥当ではないと解される。

なお、時効起算日説及び判決確定日説については、停止条件説を前提としても成り立ち得るものであるから、これらの説については、次章以降において検討を行う。

IV 「不動産の取得」に対する時効の遡及効の肯否

前記Ⅲでは時効期間満了日説は妥当ではないと解したが、それでは、時効起算日説、時効援用日説及び判決確定日説のうちいずれが妥当であろうか。この点、これらの説は、「不動産の取得」に時効の遡及効を肯定すべきかどうかにより二分することができる。すなわち、「不動産の取得」に時効の遡及効を肯定すべきと解する（以下「遡及効肯定説」という）と、時効起算日説を採ることになるが、これを否定すべきと解する（以下「遡及効否定説」という）と、時効援用日説又は判決確定日説を採ることになる。そこで、本章では、「不動産の取得」に時効の遡及効を肯定すべきかどうかを検討し、それを踏まえて時効取得による「不動産の取得」の時期を検討する。

なお、本章における遡及効肯定説と遡及効否定説との比較検討については、時効起算日説と時効援用日説との比較により行うこととする。

1 時効起算日説の論拠

昭和43年行政実例及び加藤説は、時効取得による「不動産の取得」の時期について時効起算日説を採っており、その論拠として、時効の遡及効を規定する民法144条を挙げている（前記Ⅱ1、Ⅱ2(2)）。また、石田説は、「民法第162条第2項の10年の取得時効は、不動産を前主の無権利等につき過失なく知らずに譲り受けた者を保護する取引安全のための制度であり、動産に関する民法第192条（動産の即時取得）に対応する規定であると解し、また、民法第162条第1項の20年の取得時効は、証拠を失った真の所有者に所有権の証明を容易にさせる規定であると解すべきもの」であるという時効制度の目的に照らして時効起算日説を採っている（前記Ⅱ2(1)）。しかしながら、こうした時効制度の目的は私法上の目的であるから、そのことをもって「不動産の取得」に時効の遡及効が肯定されると解すべきではないであろう。そうすると、時効起算日説は、民法144条に依拠する見解であると理解することができるであろう。

2 私法上の遡及効と税法との関係

「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と解されている⁵¹⁾。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）の対立があるが⁵²⁾、法的安定性の見地から、借用概念は、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

51) 前掲注(4)参照。

52) 金子・前掲注(4)117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）23頁参照。

あろう⁵³。判例も統一説を採っているものと解される⁵⁴。

もっとも、統一説を採るとしても、本来の法分野における法的効力まで借用されるとは限らない⁵⁵。裁判例においても、私法上の遡及効のある行為について、税法の適用において遡及効を否定したものがある。例えば、名古屋地判平成7年9月27日訟月44巻6号1015頁⁵⁶は、認知(民779条から789条)は私法上は出生時に遡及して効力を生じるが(同784条本文)、出生時に遡及して所得税法上の扶養控除(所得税84条)の対象となる扶養親族(同2条1項34号)に該当することになるのかどうかについて、「この規定〔筆者注：民784条〕は、認知があった以上、子の出生のときから法的な親子関係があったとするのが自然であるとの身分法上の配慮から設けられたものであって、所得税法上においても、直ちに同様の遡及効が認められると解することはできない。所得税法においては、基準日(各年の12月31日)を設けて、その日の『現況』を基準として扶養親族に該当するか否かを定めることとしている(所得税法85条3項)が、その趣旨は、徴税の便宜上画一的にその日を基準として扶養親族に該当するか否かを判定する趣旨であるというべきであるから、その日までに認知がない以上、後に認知がされたからといって所得税法上も遡及的に扶養親族に該当するものとするとはできない。」と判示して、税法の適用において認知の遡及効を否定した。

これに対し、私法上の遡及効のある行為に

ついて、税法の適用においても遡及効を肯定したものがある。例えば、名古屋地判昭和52年8月29日税資95号388頁は、無権代理行為の追認(民113条)は、私法上は原則として無権代理行為時に遡及して効力を生じるものであるが(同116条本文)、所有者に無断で不動産が売却されたという無権代理行為の追認があった場合において、無権代理行為時に遡及して当該所有者に当該売却に伴う譲渡所得(所得税33条1項)が生じることになるのかどうかについて、「本件契約は前示のとおりAによって追認されたのであるから、Aはその所有する本件不動産を有効に他に譲渡したものであり、そこに増加益のある以上Aには譲渡所得が発生しているのである。」と判示して、税法の適用において追認の遡及効を肯定した。

3 取得時効の遡及効と税法との関係

前記2の裁判例によると、私法上の遡及効のある行為であっても、税法の適用においては、遡及効が肯定される場合と否定される場合がある。それでは、取得時効の遡及効は、税法の適用において肯定されるのであろうか。この点を判断した裁判例としては、以下のものがある。

平成4年東京地判は、時効取得によって生じる収入金額(所得税36条1項、2項)の発生時期について、取得時効の「援用によって占有者が当該資産につき時効利益を享受する意思が明らかとなり、かつ、時効取得に伴う一時所得に係る収入金額を具体的に計算する

53) 金子・前掲注(4)117~118頁参照。

54) 最判昭和35年10月7日民集14巻12号2420頁、最判昭和36年10月27日民集15巻9号2357頁、最判昭和37年3月29日民集16巻3号643頁、最判昭和48年11月16日・前掲注(6)、最判平成3年10月17日訟月

38巻5号911頁、最判平成23年2月18日判タ1345号115頁参照。

55) 谷口・前掲注(5)45頁参照。

56) 同判決の評釈として、林仲宣「判批」ひろば55巻1号54頁(2002年)がある。

ことが可能となるものであるから、所得税法上、右援用時に一時所得に係る収入金額が発生するものと解すべきである。」と判示して、時効の遡及効を否定した。

平成8年静岡地判は、時効取得によって生じる収入金額（所得税36条1項、2項）の発生時期について、「所得税法36条1項にいう『収入すべき金額』とは、『収入すべき権利の確定した金額』と解すべきところ、取得時効の援用によって、占有者が当該資産につき時効利益を享受する意思が明らかになり、かつ時効取得に伴う一時所得に係る収入金額を具体的に計算することが可能になるのであるから、所得税法上も、時効援用時に時効取得に伴う一時所得に係る収入金額が発生するものと解すべきである。」と判示して、時効の遡及効を否定した。

平成14年大阪高判は、第三者の時効取得を原因として相続した土地について所有権移転登記を命じる判決があった場合において、当該判決が国税通則法23条2項1号にいう「判決」に該当するかどうか、すなわち、当該土地の所有権を失った相続人が相続税に関して更正の請求を行うことができるかどうかについて、「民法144条により時効の効力は起算日に遡るとされているが、時効により所有権を取得する者は、時効を援用するまではその物に対する権利を取得しておらず、占有者の時効取得により権利を失う者は、占有者が時効を援用するまではその物に対する権利を

有していたということができる。したがって、本件においては、本件相続開始（A死亡）時においては、本件各土地について、Bらによる時効の援用がなかったことはもちろん、時効も完成していなかったのであるから、その時点では、控訴人らが本件各土地につき所有権を有していたものである。……控訴人らは、時効の効力が起算日まで遡る以上、租税法の解釈としても同様に解すべきであり、遡及効という法的効果は無視することは許されない旨を主張する。しかし、時効制度は、その期間継続した事実関係をそのまま保護するために私法上その効力を起算日まで遡及させたものであり、他方、租税法においては、所得、取得等の概念について経済活動の観点からの検討も必要であって、これを同様に解さなければならぬ必然性があるものとはいえない。……以上のとおり、別件判決……は、国税通則法23条2項1号にいう『判決』に該当しないと判示して、時効の遡及効を否定した⁵⁷⁾。

4 取得時効の遡及効と「不動産の取得」との関係

時効取得に係る前記3の裁判例は、いずれも税法の適用において時効の遡及効を否定したが、「不動産の取得」の場合はいかに解すべきであろうか。この問題を判断するため、本節では、前記3の裁判例を踏まえた検討（後記(1)）、「不動産の取得」の意義を踏まえた検討（後記(2)）、不動産取得税に係る担税力を踏

57) 平成14年大阪高判は、相続開始後に時効期間が満了した事案であるが、相続開始前に既に時効期間が満了していた事案について判断したものとして、国税不服審判所裁決平成19年11月1日裁決事例集74集1頁がある。同裁決も税法の適用において時効の遡及効を否定したが、更正の請求の可否

については、相手方に取得時効を援用されれば所有権の喪失を甘受せざるを得ない状態の不動産の価額は0円になると理解するのが相当であると認められることから、時効取得を認めた判決は税通23条2項1号にいう「判決」に該当すると解し、結論として、更正の請求ができると判断した。

まえた検討（後記(3)）、及び「不動産の取得」の時期を基準とする規定を踏まえた検討（後記(4)）を行う。

(1) 時効取得に係る裁判例を踏まえた検討

時効取得に係る前記3の裁判例のうち、平成4年東京地判及び平成8年静岡地判は、時効援用時に一時所得に係る収入金額が発生すると解し、税法の適用において時効の遡及効を否定した。また、平成14年大阪高判は、時効取得者は時効援用時まで所有権を取得せず、また、租税法においては、所得、取得等の概念について経済活動の観点からの検討も必要であり、私法における時効の遡及効と同様に解さなければならない必然性があるとはいえないと解し、税法の適用において時効の遡及効を否定した。

時効の遡及効のような私法規定が税法に適用されるかどうかについて、金子宏名誉教授は、「私法規定は、原則として、租税法律関係にも適用ないし準用されると解すべきである……。しかし、私法規定の適用・準用が否定されなければならない場合がある。それは、私法規定の趣旨・目的が、もっぱら、私的取引法の分野（プライベート・セクター）における取引の安全を図ることにある場合である。」と解している⁵⁸⁾。この点、民法144条が時効の遡及効を規定する趣旨・目的は、永続した事実を尊重し、その間における複雑な権利関係の争いを避けるため、時効による権利の得喪から生じる諸問題を遡及的に一挙に簡明に処理しようとするものと解される⁵⁹⁾。そうすると、時効の遡及効は、「もっぱら、私的取引法の分野……における取引の安全を図ること」を趣旨・目的とするものと解されるから、租税法律関係には適用ないし準用されないと解

することは妥当性を有するであろう。

そうすると、税法の適用において取得時効の遡及効を否定した前記3の裁判例の判断は妥当であると考えられる。そして、時効取得による「不動産の取得」の場合においても、時効の遡及効が適用ないし準用されないと解することは妥当性を有するであろう。

(2) 「不動産の取得」の意義を踏まえた検討

「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と解されているが⁶⁰⁾、最判昭和48年11月2日集民110号399頁⁶¹⁾（以下「昭和48年最判」という）は、売買契約の合意解除に基づく売主への所有権の復帰が「不動産の取得」に該当するのかどうかについて、「不動産取得税は、いわゆる流通税の一種であり、不動産の取得者が当該不動産により取得しあるいは将来取得するであろう利益に着目して課せられるものではなく、不動産の移転という事実自体に着目して課せられるのをその本質とするものであることに照らすと、地方税法73条の2第1項にいう『不動産の取得』とは、所有権の得喪に関する法律効果の側面からではなく、その経過的事実に則してとらえた不動産所有権取得の事実をいうものと解するのが相当である。売買契約の解除に基づく売主の所有権の回復も、その経過的事実に則してこれをみれば、それが合意によるものであると解除権の行使によるものであるとにかかわらず、一旦買主に移転した所有権が再び売主に移転したものであるべきであり、

58) 金子・前掲注(4)122頁。

59) 川島編・前掲注(15)34～35頁〔川井〕参照。

60) 前掲注(4)参照。

61) 同判決の評釈として、野上敏行「判批」税経通信39巻15号354頁（1984年）がある。

したがって、右にいう『不動産の取得』にあたると解すべきである。」と判示した。

昭和48年最判の判断は、最判平成14年12月17日集民208号581頁⁶²⁾(以下「平成14年最判」という)においても踏襲されている。平成14年最判は、不動産取得税と同様に土地の取得に対して課される特別土地保有税⁶³⁾の課税後に当該取得原因である売買契約が詐害行為取消権(民424条1項)の行使により取り消された場合において、当該課税要件が遡及して失われるのかどうかについて、「特別土地保有税は、土地又はその取得に対し、当該土地の所有者又は取得者に課されるものであるところ、土地の取得に対するものは、いわゆる流通税に属し、土地の移転の事実自体に着目して課されるものであり、……土地の取得者……がその土地を使用、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されるものではない。以上によれば、地方税法585条1項にいう土地の取得とは、所有権の移転の形式により土地を取得するすべての場合を含み、取得の原因となった法律行為が取消し、解除等により覆されたかどうかにかかわらず、その経過的事実に則してとらえた土地所有権

取得の事実をいうものと解するのが相当……である。本件においては、土地の取得原因である売買契約が詐害行為として取り消されているところ、……取消しがされたということによって、当該土地の所有権が買主に移転し買主が当該土地を取得に引き続いて所有していた経過的事実そのものがなくなるものではない。したがって、土地の取得の原因となった行為が詐害行為として取り消されたことは、当該土地の取得……に対して課された特別土地保有税の課税要件を失わせることになるものではないというべきである。」と判示した。特別土地保有税は、「土地又はその取得」に対して課されるものであるのに対し(地税585条1項)、不動産取得税は、「不動産の取得」に対して課されるものであり(同73条の2第1項)、いずれも土地⁶⁴⁾の取得⁶⁵⁾を課税客体とする点で共通しているから、平成14年最判の前記見解は、不動産取得税にも妥当するであろう。

そこで、上記2件の判例に照らし、不動産の取得原因である売買契約が解除された場合について考えてみると、解除が解除権の行使によるときは、私法上は、「売買により買主に

62) 同判決の評釈として、今村隆「判批」ジュリ1262号173頁(2004年)、岩崎政明「判批」判評538号6頁(2003年)、太田幸夫「判批」判タ1154号252頁(2004年)、山田二郎「判批」判自239号112頁(2003年)がある。

63) 特別土地保有税に関する用語の意義、課税客体、納税義務者、課税標準、税率等については、地税第3章第8節(585条から629条)に規定されている。なお、同税については、平成15年度分以降の土地の保有に対する課税は停止されており(同附則31条1項)、また、平成15年1月1日以降の土地の取得に対する課税も停止されている(同条2項)。

64) 当該土地の意義については、特別土地保有税の

場合と不動産取得税の場合とで異なる(特別土地保有税について地税585条2項、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)」第7章第1節第1の1、不動産取得税について地税73条2号、総務大臣通知・前掲注(2)第5章第1の2(1))。

65) 当該取得の意義については、特別土地保有税の場合と不動産取得税の場合とで異なる(特別土地保有税について総務大臣通知・前掲注(64)第7章第1節第1の2、不動産取得税について総務大臣通知・前掲注(2)第5章第1の3(1))。

移転した所有権は、解除によつて当然遡及的に売主に復帰すると解⁶⁶⁾されるし⁶⁶⁾、合意による解除のときも、これと同じ効力を有する契約が可能であると解される⁶⁷⁾。そうすると、私法上は、当該売主は、売買契約の解除によつて契約前から継続して当該不動産を所有していたと考えられる。しかしながら、「不動産の取得」は、所有権の得喪に関する法律効果の側面からではなく、その経過的事実に則してとらえた不動産所有権取得の事実をいうものと解すべきであるから、解除による売主への所有権の復帰は「不動産の取得」に該当する

し、所有権を失った買主の「不動産の取得」はなくなるものではない。これを具体的事例に即してみると、例えば、X年5月1日にA B間でA所有の不動産RをBに売却する売買契約が締結された場合において、同年6月1日に当該売買契約が解除されたときは、【図2】のとおり、同年5月1日にBによる「不動産の取得」が認められるとともに、同年6月1日にAによる「不動産の取得」が認められるものの、当該契約の解除によつてBによる「不動産の取得」はなくなるものではない。

【図2】 売買契約の解除と「不動産の取得」との関係

		X年 4月1日	5月1日	6月1日
				Aが不動産Rを 所有
法律効果の側 面からみた所 有者の判定	X年4月30日に判定	A →		
	X年5月31日に判定	A → B →		
	X年6月30日に判定	A →		
経過的事実に則してみた所有者の判定		A → B → A →		
「不動産の取得」の時期及び取得者		B		A

以上のことを踏まえて、時効取得による「不動産の取得」の時期について考えてみると、時効の効力は占有開始日に遡及することから(民144条)、所有権の得喪に関する法律効果の側面からみると、時効取得者は、占有開始日から所有権を有していたことになる。しかしながら、「不動産の取得」は、所有権の得喪に関する法律効果の側面からではなく、その経過的事実に則してとらえた不動産所有権取得の事実をいうものと解すべきであるところ、

時効取得による不動産所有権取得の事実、実体法上、時効援用時に認められるから(前記Ⅲ2参照)、時効援用時に「不動産の取得」があったものと解される。そうすると、「不動産の取得」に時効の遡及効を肯定すべきではないであろう。このように解することは、契約解除の場合において、私法上は、「売買によ

66) 最判昭和34年9月22日民集13巻11号1451頁。

67) 最判昭和33年6月14日民集12巻9号1449頁参照。

り買主に移転した所有権は、解除によつて当然遡及的に売主に復帰すると解⁶⁸⁾されるにもかかわらず、その経過的事実と則してみると、

売主への所有権の復帰が「不動産の取得」に該当するという解釈とも整合するであろう（【図3】参照）。

【図3】時効取得と「不動産の取得」との関係

		平成8年 4月1日	平成8年 5月1日	平成28年 6月1日
		Aが不動産を 所有	Bが不動産を 占有開始	Bが取得時効 を援用
法律効果の側面から みた所有者の判定	平成28年5月31日に判定	A →		
	平成28年6月30日に判定	A → B →		
経過的事実と則してみた所有者の判定		A → B →		
「不動産の取得」の時期及び取得者		B		

もっとも、上記2件の判例は、承継取得である売買契約の取消又は解除があった場合についてのものであるから、原始取得である時効取得⁶⁹⁾による「不動産の取得」の時期の検討において、当該判例に照らして判断することに疑問が生じないわけではない。しかしながら、時効取得は、家屋の新築や公有水面埋立等のように前所有者の存在を観念することができない原始取得とは異なる。すなわち、時効取得は、時効の援用によって時効取得者が所有権を取得するという効力が生じるとともに、従前の所有者の所有権が喪失するという効力が生じるものであるから⁷⁰⁾、前所有者の存在を観念することができる。不動産登記の手続においても、時効取得の場合は、所有権保

存登記（不登74条）によるべきではなく、「時効ニ因ル不動産ノ所有権取得ノ場合ニ其ノ取得當時ノ所有者ハ取得者トノ關係ニ於テ傳來取得ノ當事者タル地位ニ在ルモノト看做サレ」ることから⁷¹⁾、原則として従前の所有者と時効取得者との共同申請（同60条）による所有権移転登記によるべきものと解されている⁷²⁾。また、学説の中には、「時効取得は……原始取得の一態様だ、とされているが、このことは、前主の権利に附着していた負担が払い落とされて完全な所有権が取得されることの説明のための法的構成にすぎない」と解する見解もある⁷³⁾。こうしたことに鑑みると、時効取得は、承継取得としての性質を有しているものといえるであろう⁷⁴⁾。そうすると、時効取得に

68) 最判昭和34年9月22日・前掲注66)。

69) 時効取得は原始取得であると解されている（最判昭和50年9月25日民集29巻8号1320頁，最判平成15年10月31日集民211号313頁参照）。

70) 平成14年大阪高判参照。

71) 大判昭和2年10月10日民集6巻11号558頁。

72) 大判大正14年7月8日民集4巻9号412頁，大判昭和2年10月10日・前掲注71)参照。

73) 鈴木祿弥『物権法講義』（創文社，五訂版，2007年）26頁。

よる「不動産の取得」の時期の検討において、上記2件の判例に照らして判断することは妥当であろう。

(3) 不動産取得税に係る担税力を踏まえた検討

不動産取得税に係る担税力については、現行の不動産取得税を創設⁷⁴⁾した「地方税法の一部を改正する法律」(昭和29年法律第95号)の提案理由説明において、塚田十一郎国務大臣(自治庁長官)が「不動産を取得するという比較的担税力のある機会に相当の税負担を求めたいと述べている⁷⁵⁾。また、金子宏名誉教授は、「不動産取得税は、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。」と解している⁷⁶⁾。裁判例においても、「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」ものと判示しているものがある⁷⁷⁾。こうしたことに鑑みると、不動産取得税に係る担税力が認められる時期は、不動産の取得時点であると解される。

また、担税力と税法の解釈との関係については、「租税は専ら担税能力に即応して負担させることが、税法の根本理念である負担公平の原理に合し且つは社会正義の要請に適うものであると共に、租税徴収を確保し実効あらしめる所以であつて、各種税法はこの原則に基いて組み立てられており、又これを指導理念として解釈運用すべきものと云わねばならない。」と解される⁷⁸⁾。

これを時効取得の場合についてみると、時効取得による所有権取得の効果は、実体法上、時効援用時に認められることからすると(前記Ⅲ2参照)、時効援用時に担税力が認められると解すべきであろう。そして、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」とされているところ(地稅73条の13第1項)、時効取得の場合においては、担税力が認められる時効援用時(=不動産の取得時)における「不動産の価格」を課税標準とすべきであろう。こうした解釈に照らすと、「不動産の取得」に時効の遡及効を肯定すべきではないであろう。

(4) 「不動産の取得」の時期を基準とする規定を踏まえた検討

前記Ⅰのとおり、地方税法は、「不動産の取得」の時期を基準とする規定を幾つか置いている。以下では、そのうち、課税標準、課税

74) 舟橋諄一『物権法』(有斐閣、1960年)173頁参照。なお、川島編・前掲注(4)235頁〔安達三季生〕は、「時効取得をむしろ承継取得の一つと見るのが妥当だと考える。」と述べている。岡村玄治「時効取得と即時取得は果して原始取得か」新報62巻2号1頁(1955年)も時効取得を承継取得と解している。

75) 不動産取得税は、昭和25年に廃止され(昭和25年法律第2号)、その後、昭和29年に復活したこと

から(昭和29年法律第95号)、その意味では、「創設」ではなく「復活」といえるであろう(石島・前掲注(4)154~155頁参照)。

76) 第19回国会衆議院地方行政委員会議録第23号(昭和29年3月5日)46頁。

77) 金子宏「判批」判評76号16~17頁(1965年)。

78) 名古屋高判昭和59年11月13日民集39巻6号1369頁。

79) 最判昭和37年6月29日集刑143号247頁。

標準の特例、税率及び税額の減額措置に係る規定に照らし、「不動産の取得」に時効の遡及効を肯定すべきかどうかを検討する。

(i) 課税標準

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」とされていることから（地稅73条の13第1項）、遡及効肯定説によると、時効起算日における不動産の価格が課税標準となる。これに対して、遡及効否定説によると、時効援用日における不動産の価格が課税標準となる。

この点、家屋を時効取得した場合についてみると、当該家屋は時効起算日から時効援用日までの間において経年劣化しているにもかかわらず、遡及効肯定説によると、当該経年劣化前の価格に基づいて算出された税額が課されるという不都合が生じる。これに対して、遡及効否定説によると、こうした不都合は生

じない。この点については、土地を時効取得した場合においても、時効起算日の価格と時効援用日の価格とは異なることが通常であることから、程度の差はあるものの、等しく妥当するであろう。

また、時効取得による所有権取得の効果は、実体法上、時効援用時に認められることからすると（前記Ⅲ2参照）、遡及効肯定説よりも遡及効否定説の方が、地方稅法73条の13第1項が「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。」と規定していることと整合するであろう。

(ii) 課税標準の特例及び税率

宅地又は宅地比準土地⁸⁰⁾を取得した場合における不動産取得税の課税標準の特例の変遷は、【表3】のとおりである。また、同税の税率の変遷は、【表4】のとおりである。

【表3】宅地又は宅地比準土地の取得に係る課税標準の特例の変遷⁸¹⁾

宅地又は宅地比準土地の取得の時期			
昭和29年5月 } 平成5年12月	平成6年1月 } 平成6年12月	平成7年1月 } 平成7年12月	平成8年1月 } 平成30年3月
課税標準の特例はない。	課税標準を価格の2分の1とする。	課税標準を価格の3分の2とする。	課税標準を価格の2分の1とする。

(80) 宅地比準土地とは、「宅地以外の土地で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となるべき価格が、当該土地とその状況が類似する宅地の不動産取得税の課税標準とされる価格に比準する価格によつて決定されるものをいう。」（地稅附則11条の5第1項括弧書）。

(81) 【表3】は、総務省自治稅務局「平成28年度 地

方税に関する参考計數資料」86～87頁（総務省HP（http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran06_h28.html [最終確認日：2016年4月5日]））に基づき作成した。なお、課税標準の特例に関する規定については、地稅附則11条の5第1項参照。

【表4】 税率の変遷⁸²⁾

	不動産の取得の時期				
	昭和29年5月 } 昭和56年6月	昭和56年7月 } 平成15年3月	平成15年4月 } 平成18年3月	平成18年4月 } 平成20年3月	平成20年4月 } 平成30年3月
土地	100分の3	100分の4	100分の3	100分の3	100分の3
住宅		100分の3			
上記以外		100分の4		100分の3.5	100分の4

宅地又は宅地比準土地の取得については、【表3】のとおり当該取得の時期に応じて課税標準の特例がある。また、不動産取得税の税率は、【表4】のとおり不動産の取得の時期に応じて異なる。このため、遡及効肯定説によると、時効起算日に適用される課税標準及び税率に基づいて算出された税額が課されることになるのに対し、遡及効否定説によると、時効援用日に適用される課税標準及び税率に基づいて算出された税額が課されることになる。

そうすると、遡及効肯定説によると、取得原因が時効取得である場合とそれ以外の場合とでは、取得時（時効取得の場合は時効援用時）の不動産の価格が同一であったとしても税額が異なることになるが、担税力⁸³⁾に応じた課税の観点からは妥当ではないであろう。これに対して、遡及効否定説によると、取得原因が時効取得である場合とそれ以外の場合とで税額が異なることはないから、担税力に応じて課税されることになる。

(iii) 税額の減額措置

土地の取得日から2年⁸⁴⁾以内に当該土地の上に一定の要件を満たす住宅⁸⁵⁾が新築された場合であって、かつ、当該土地の取得者が当該新築時まで継続して当該土地を所有していたときは、税額の減額措置がある（地稅73条の24第1項1号）。

この点、時効取得後の土地に住宅が新築された場合についてみると、遡及効肯定説によると、土地の取得日は時効起算日となるため、時効取得の時点で既に取得日から2年を経過していることになるから、「2年以内」という要件を満たすことができないため、当該減額措置を受けることはできない。これに対して、遡及効否定説によると、土地の取得日は時効援用日となるため、時効取得後においても当該減額措置を受けることができる。そうすると、時効取得の場合に限って当該減額措置を適用できないこととなる遡及効肯定説は、納税者間の公平の観点から妥当ではないであろう。

82) 【表4】は、総務省自治税務局・前掲注(81)86～87頁〔最終確認日：2016年4月5日〕に基づき作成した。なお、税率に関する規定については、地稅73条の15及び同附則11条の2第1項参照。

83) 不動産取得税に係る担税力の意義については、前記IV 4 (3)参照。

84) 土地の取得が平成16年4月1日から平成30年3月31日までの間に行われたときは、「2年」ではなく、原則として「3年」とされている（地稅附則10条の2第2項）。

85) 当該住宅の意義については、前掲注(10)参照。

(iv) 小括

前記(i)から(iii)までによると、遡及効否定説が妥当であろう。

(5) 小括

前記(1)から(4)までによると、「不動産の取得」に時効の遡及効を肯定すべきではないであろう。そうすると、時効取得による「不動産の取得」の時期については、時効援用日説は妥当性を有するが、時効起算日説は妥当ではないと解される。

V 時効援用日説と判決確定日説の検討

時効取得による「不動産の取得」の時期については、前記Ⅲで時効期間満了日説は妥当ではないと解するとともに、前記Ⅳで時効起算日説は妥当ではないと解した。それでは、時効援用日説と判決確定日説はいずれが妥当であろうか。

1 判決確定日説の利点

判決確定日説を採る確井説は、「援用に基づき裁判所において時効による裁判がなされて判決が確定したとかの安定的状態に至って初

めて『取得』を肯定すべきであろう。」と解している⁸⁶⁾。確かに、不動産を時効取得した者は、従前の所有者の協力が得られないと、判決が確定するまで自己を登記名義人（不登2条11号）とする所有権移転登記を申請することはできないため（同63条1項参照）、当該不動産の売却や贈与等の処分も事実上制限されることに照らせば、「不動産の取得」の時期を判決確定日と解することに合理性があるようにも思える。

また、不動産取得税の課税団体である都道府県としても、時効援用日説を採るよりも判決確定日説を採る方が、課税できる機会が増えるという利点がある。すなわち、同税は、申告納付の方法（地税1条1項8号）によるのではなく、普通徴収の方法（同条項7号）によることとされているため（同73条の17第1項）、都道府県は、「不動産の取得」の事実を捕捉した上で課税するものであるところ、当該捕捉は主に不動産登記情報に基づいて行われることから⁸⁷⁾、時効の援用があったとしても、所有権移転登記がなければ、都道府県が「不動産の取得」の事実を捕捉することは困難であろう⁸⁸⁾。このため、時効援用日説による

⁸⁶⁾ 確井・前掲注(4)224頁。

⁸⁷⁾ 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）61頁、同『地方税制度解説』（地方財務協会、1998年）141頁、高橋靖「地方税における徴収不全」租税29号60頁（2001年）、杉之内孝司「実務講座 不動産の取得・保有の税務 No.4」税務経理8175号4頁（2000年）、名古屋地判昭和49年2月15日シュト164号28頁、名古屋高判昭和50年10月30日金判490号15頁参照。

⁸⁸⁾ 地税73条の18第1項は、「不動産を取得した者は、当該道府県の条例の定めるところによつて、不動産の取得の事実その他不動産取得税の賦課徴収に関し同条例で定める事項を申告し、又は報告しなければならない。」と規定しているが、当該申

告に基づいて「不動産の取得」の事実が捕捉される事例は極めて少ない（名古屋高判・前掲注⁸⁷⁾参照）。なお、時効取得の成否に争いがあるため、当該時効取得の対象不動産に処分禁止の仮処分の執行として処分禁止の登記が行われた場合は（民保53条1項）、都道府県は、当該登記を契機に調査することによって時効援用の事実を捕捉し得るであろう。こうした「不動産の取得」の事実を捕捉することの困難性等に鑑みて、高橋・前掲注⁸⁷⁾61頁は、「実質上の要件としての不動産の所有権の取得……というほかに、形式上の要件としての登記をも、不動産取得税の課税要件として地方税法の明文上に規定するという検討をおこなうべきである。」と述べている。

と、当該登記が時効援用日の翌日から起算して5年を経過後に行われ、当該登記情報によって都道府県が「不動産の取得」の事実を捕捉したとしても、その時点で既に「不動産の取得」の日（時効援用日）の翌日から起算して既に5年を経過していることから、賦課権に係る除斥期間の経過により課税することはできないこととなる（同17条の5第5項）。これに対して、判決確定日説によると、判決確定日の翌日が除斥期間の起算日となるから、時効援用日説に比して課税できる機会が増えることとなる。

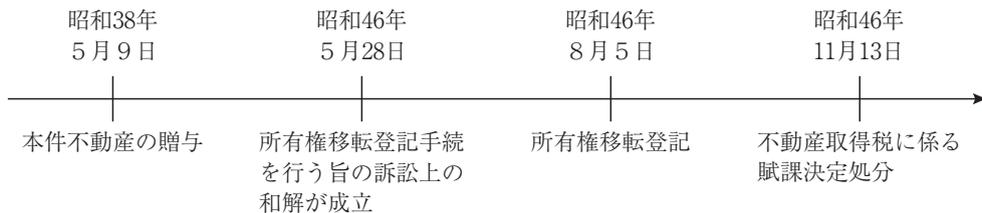
2 所有権移転登記等と「不動産の取得」との関係

前記1のとおり、所有権移転登記がなければ、都道府県は、「不動産の取得」の事実を捕捉することは困難である。このため、自治省はかつて、不動産取得税の徴収権に係る消滅時効の起算日を「課税原因が発生したことを知りうべき日（たとえば移転についての申告、登記等があつた日）」の翌日と解していた⁸⁹。当該解釈は、名古屋地判昭和49年2月15日シュト164号28頁及びその控訴審判決である名古屋高判昭和50年10月30日金判490号15頁に

おいて是認されたが、その上告審判決である最判昭和51年10月12日集民119号97頁⁹⁰（以下「昭和51年最判」という）において否定された。

同最判の事案の概要は、次のとおりである。昭和38年5月9日、AからXに対して本件不動産が贈与されたが、所有権移転登記は行われなかった。その後、XからAに対して所有権移転登記手続を求めたが、Aがこれを拒否したため、Xは当該手続を求める訴えを提起したところ、当該贈与日から8年後の昭和46年5月28日に当該手続を行うことを内容とする訴訟上の和解⁹¹が成立した。当該和解から約2月後の同年8月5日に当該所有権移転登記が行われ、当該登記日から約3月後の同年11月13日に不動産取得税に係る賦課決定処分が行われた。これに対してXは、当該贈与日における地方税法18条1項は、「地方税の徴収権……は、これを行使することができる日から5年を経過したときは、時効により消滅する。」と規定していたことから⁹²、当該贈与日から「5年を経過した」後に行われた当該賦課決定処分は違法であると主張して、当該処分の取消を求めて訴えを提起した。これを時系列に示すと、【図4】のようになる。

【図4】昭和51年最判の事案の概要



同最判は、次のとおり判示して、当該賦課決定処分を取り消した。

「不動産取得税は、不動産の所有権の取得を課税原因とし……、その取得の事実が発生したときは、それについての登記又は申告等を またず、法律上いつでもこれを課することができるのであるから、前記〔筆者注：消滅時効期間を規定する地税18条1項の〕5年の期間は、右所有権取得の日を基準としてこれを起算すべく、その登記又は申告の日を基準とすべきものと解することはできない。なるほど、不動産の所有権取得の事実は、それにつき当事者から登記又は申告等がされなければ課税権者においてこれを知ることが通常困難であることは否定しえないところではあるが、そのような課税原因捕捉の事実上の困難さは、不動産取得税のみに特有のことではないし、また、法が、不動産取得税の賦課徴収を確保するために徴税吏員に対して罰則のある強力な質問検査権を与えている……ことなどを考え合わせると、右の事実上の困難性のみを理由として前記の解釈を否定することは当をえたものとはいいがたい。これを本件についてみると、……上告人が本件不動産の所

有権を取得したのは昭和38年5月9日であり、これに対して不動産取得税が課されたのは同46年11月13日であるというのであるから、右賦課処分は、これを行うことができる日から5年を経過したのちにされたものとして違法であるといわなければならない。」

同最判は、贈与→訴訟係属→訴訟上の和解→所有権移転登記→不動産取得税に係る賦課決定処分という流れの事案において、訴訟上の和解日や所有権移転登記日ではなく、贈与日を「不動産の取得」の日と解し、徴収権に係る消滅時効の起算日も「不動産の取得」の日を基準とするべきであると解した。同最判は、「不動産の取得」の事実を捕捉することの困難性を補うための解釈を採らず、法文に忠実な解釈を採るものとして妥当であろう。そして、訴訟上の和解日を「不動産の取得」の日と解さなかった同最判に照らすと、判決確定日説は妥当ではないと解される⁸⁹⁾。

3 時効援用日説の妥当性

前記2のとおり判決確定日説は妥当ではない。これに対して、時効援用日説は、前記Ⅲで検討したとおり、時効援用時に所有権取得

⁸⁹⁾ 自治省税務局編『地方税法 徴収取扱篇』(地方財務協会、改訂新版、1966年)230～231頁。なお、地方税ニ関スル法律(大正15年法律第24号)19条、同法律施行ニ関スル件(大正15年勅令第339号)17条1項及び同法律施行規則(大正15年11月27日内務大蔵省令)11条において不動産取得税が規定されていた当時、行判昭和7年10月4日行録43輯785頁は、「納税義務者ノ申告其ノ他ノ事實ニ依リ不動産所有権ノ取得アリタルコトヲ確認シ得ヘキ場合ニ於テハ其ノ登記ノ有無ニ拘ラズ不動産取得税ヲ賦課スルコトヲ得ヘク從テ此ノ如キ場合ニ於テハ同税賦課権ノ消滅時効モ亦徴税官廳カ不動産所有権ノ取得ヲ確認シ得ヘキ事實ノアリタル時ヨリ進行スヘク然ラサル場合ニ於テハ同税賦課権ノ消滅

時効ハ……第三者カ其ノ所有権取得ヲ確認シ得ヘキ事實タル本登記ノ時ヨリ進行スルモノト解スルヲ相當トス」と判示した。前記自治省の解釈は、同行判の解釈を踏襲しているものと考えられる。

⁹⁰⁾ 同判決の評釈として、地方税判例研究会編『地方税実務判例辞典』(ぎょうせい、1983年)110頁がある。

⁹¹⁾ 訴訟上の和解は、確定判決と同一の効力を有する(民訴267条)。

⁹²⁾ 当該贈与日(昭和38年5月9日)当時の地方税法は、現行の地方税法とは異なり、賦課権に係る除斥期間と徴収権に係る消滅時効とを区別して規定していなかった。

の効果が生じるという実体法上の解釈に整合するとともに、前記Ⅳで検討したとおり、「不動産の取得」に時効の遡及効を肯定すべきではないという解釈にも整合する。また、本章で検討したとおり、判決確定日説は妥当ではないことからすると、時効援用日説が妥当であると解される。

Ⅵ おわりに

本稿では、時効取得による「不動産の取得」の時期について検討を行った。当該時期に関する見解としては、時効起算日説、時効期間満了日説、時効援用日説及び判決確定日説がある。このうち、不動産取得税の課税団体である都道府県が採る見解は、時効起算日説、時効期間満了日説又は時効援用日説に分かれるが、時効起算日説が課税実務の多数説である（前記Ⅱ 4 参照）。当該多数説は、昭和43年行政実例に依拠するものと考えられるが、当

該行政実例が発出された当時と現在とでは、時効援用の法的性質に関する判例の見解が異なっている（前記Ⅲ 1 参照）。また、取得時効による所有権取得の効果は、実体法上、時効援用時に生じる（前記Ⅲ 2 参照）ことなどを踏まえると、本稿で検討したとおり、時効援用日説が妥当であろう。そして、「不動産の取得」の時期については、地域の実情を踏まえて解釈すべき性質のものではないことから、課税団体である都道府県の取扱いが時効援用日説に統一されることを期待しつつ、本稿を終了する。

⑨3 なお、時効取得による一時所得の帰属の時期について、平成4年東京地判及び平成8年静岡地判は、判決確定日説を否定しているが、同説を採る見解として、岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法』（弘文堂、第3版、2010年）7～9頁、田中・前掲注⑧487頁、望月・前掲注⑧487頁がある。