

不動産取得税に係る特例適用住宅の戸数要件の解釈が問題となった事例

- 【文献種別】 判決／最高裁判所第一小法廷
【裁判年月日】 平成28年12月19日
【事件番号】 平成28年（行ヒ）第6号
【事件名】 不動産取得税還付不許可決定処分取消請求事件
【裁判結果】 破棄自判
【参照法令】 地方税法73条の14第1項、地方税法施行令附則6条の17第2項
【掲載誌】 民集70巻8号2177頁、裁時1666号8頁、判時2328号26頁、判タ1434号38頁、判例自治418号24頁

LEX/DB 文献番号 25448336

事実の概要

1 (1) 本件においては、不動産取得税を納付した納税者が、取得した土地上新築された建物について特例適用住宅に該当するとして同税が減額されるか否かが争われた。

(2) 地方税法（以下、「法」という。）73条の27第1項および東京都税条例（以下、「本件条例」という。）48条の4は、土地の取得に対して課される不動産取得税を徴収した場合において、当該不動産取得税について、法73条の24および本件条例48条1項1号の適用があることとなったときは、納税義務者の申請に基づき、当該規定によって減額すべき金額を還付する旨を規定する。

法73条の24第1項1号および本件条例48条の4によると、土地を取得した日から当該土地の上に特例適用住宅が新築されるまでの期間が2年以内の場合、当該土地の取得に課される不動産取得税額から一定の額が減額される（以下、この規定を「本件減額規定」という。）。特例適用住宅は、共同住宅にあっては、居住の用に供するために独立的に区画された一の部分のいずれかの床面積が50平方メートル以上240平方メートル以下の住宅であることを要する（法施行令39条の2の3第1項2号）。

(3) ただし、本件減額規定の適用について、法附則6条の17第2項（平成26年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。）および本件条例附則5条の2の7（平成26年東京都条例第96号による改正前のもの。）によると、当該土地の取得が平

成16年4月1日から平成26年3月31日までの間に行われたときは、土地の取得日から特定適用住宅が新築されるまでの期間が本件減額規定において「2年以内」とあるのを、「3年以内」とされ、また、「3年以内」が困難であるとき次の2つの要件を満たす場合には、「4年以内」とすることができた。すなわち、①特例適用住宅が居住の用に供するため独立的に区画された部分（以下、「独立区画部分」という。）が100以上ある共同住宅等であること（以下、「戸数要件」という。）、および、②土地を取得した日から新築されるまでの期間が3年を超えると見込まれることについてやむを得ない事情があると都道府県知事（法1条2項）が認めた場合（以下、「事情要件」という。）、である。本件では、①と②が充足されたかが争点であったが、特に、①の戸数要件の解釈が問題となった。

2 (1) 不動産売買等を目的とした株式会社X（原告、控訴人、被告人）は、平成20年3月19日、M市内の土地（以下、「本件土地」という。）を、D機構から買い受け、所有権移転登記を備えた。D機構は、本件土地の買受人選定の際、M市が定めた地区計画に沿った建設計画（以下、「本件建設計画」という。）を遵守することを条件としていた。本件建設計画では、本件土地上に共同住宅を建築すること、過半の住宅占有床面積を1戸当たり75平方メートル以上とし、最低55平方メートルとすること、住宅戸数を450戸以下とすること、共同住宅の階数を9階以下、地下住戸は設置しないこと、および、建物の長さは60メー

トル以下でこれを超える場合には建物間の距離を5メートル以上確保することなどが定められていた。Xは、平成22年3月9日、A株式会社に対して73億円で本件土地を売却した後、同年10月、本件土地上に建築する6棟の共同住宅（以下、「本件各建物」という。）についてM市長から建築確認等を受けて、建築に着工した。平成24年1月30日、本件各建物の完了検査を受けて、同年2月7日付け検査済み証の交付を受けた。本件各建物は、本件建築計画を遵守したものであり、6棟すべてが地上9階以下で、かつ、80戸以下であり、本件各建物の総戸数は405戸であった。

(2) Xは、平成20年9月4日、本件土地の取得に関して、不動産取得税申告書を都税務所長（以下、「本件課税庁」という。）へ提出した。本件課税庁は、平成23年5月11日、Xによる本件土地の取得に関して、課税標準額を26億4,220万6,000円、税額を7,926万6,100円（以下、「本件不動産取得税額」という。）とする不動産取得税賦課処分を行い、Xは納期限までに全額納付した。Xは、本件各建物が、1棟につき100戸を超えないとしても総戸数で405戸となるから戸数要件を満たし特例適用住宅に該当するため、地方税法73条の24第1項1号により、本件不動産取得税額が減額されるべきであるとして、平成24年6月13日、本件課税庁に対し、本件不動産取得税額の一部の還付を求める旨の申告を行った。

(3) これに対して、本件課税庁は、同年8月9日付けで還付しない旨の処分（以下、「本件処分」という。）を行った。Xは、これを不服として、本件処分に対する審査請求手続を経たのち、平成25年11月7日、本件処分の取消しを求めて提訴した。

納税者は、戸数要件が、必ずしも共同住宅1棟当たりではなく、取得した土地において総数で100以上であることを意味するとし、その意味でとらえることが制度趣旨にも合致すると主張する。これに対して、本件課税庁側は、共同住宅1棟当たりで判断すべきであって、各棟の独立区画部分100未満だと戸数要件を充足しないとする。また、本件課税庁側の主張の基礎においては、戸数要件にいう共同住宅等は1棟の居住部分の戸数が100以上あるものをいう旨の通達がある（不動産取得税課税事務提要平成22年4月1日21主資固第145号）。

第一審（東京地判平26・11・20判例自治400号35頁）は請求を棄却したが、控訴審（東京高判平27・9・2判例自治418号29頁）は控訴を認容したため、都側が上告。

判決の要旨

破棄自判。

「地方税法73条の14第1項は、同法施行令附則6条の17第2項において戸数要件の対象となる共同住宅等につき、『共同住宅、寄宿舎その他これらに類する多数の人の居住の用に供する住宅』と規定し、同法73条4号は、住宅につき、『人の居住の用に供する家屋又は家屋のうち、人の居住の用に供する部分……』と定義しているから、同法施行令附則6条の17第2項の共同住宅等は、家屋に含まれるものと解される。そして、同法73条3号は、家屋につき、『住宅、店舗、工場、倉庫その他の建物をいう。』と定義しているところ、ここでいう建物は、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をいい、別段の定めがない限り、1棟の建物を単位として把握されるべきものというべきである。」

「そうすると、地方税法施行令附則6条の17第2項の共同住宅等に関して定められた戸数要件を充足するか否かの判断においても、別段の定めがない限り1棟の共同住宅等を単位とすべきであるところ、この点について別異に解すべきことを定めた規定は設けられておらず、複数棟の共同住宅等を合わせて戸数要件を判断することを前提とした規定も存在しないことに照らすと、1棟の共同住宅等ごとに判断することが予定されているというべきである。」

判例の解説

一 判決の意義

本件においては、本件各建物が特例適用住宅に該当するための戸数要件が、共同住宅等につき1棟であることが法令の文言上明示されていないことに基因して起こった。すなわち、戸数要件について、取得した土地の個々の共同住宅1棟ごとに戸数100以上であることが要求されるか、あ

るいは、複数の共同住宅の総戸数 100 以上で足りるのが争われた。本件における下級審は判断が分かれており、また、判断の結果は実務への影響が小さくないことから、最高裁の判断が注目されていた¹⁾。本件判決の意義は、端的には、戸数要件について「1 棟の共同住宅等を単位とすべき」と述べ、最高裁として初めて判断を出した点にある²⁾。

二 租税法令の解釈手法

租税法令に関して、法解釈がどうあるべきかについては、ある程度確立した考え方がある。すなわち、学説および判例上、租税法令の解釈にあつては、租税法律主義により、原則として厳格な文理解釈（あるいは厳格解釈）が要求され、類推解釈はもちろん、拡大解釈や縮小解釈も許されないと解されている³⁾。しかし、文理解釈では法文の意味内容を明らかにしえない場合などには、法文の趣旨・目的に照らしての解釈、すなわち、目的論的解釈（あるいは趣旨解釈）が認められるとされる⁴⁾。

本件では、裁判所いずれも、法令の文言上明示されていないということを前提に解釈を進める点から文理解釈を基礎におくと解しうが⁵⁾、第一審と最高裁は、文理解釈の範囲内で判断を導いたと考えられるのに対して、控訴審は、目的論的解釈によっており、本件判決と第一審、および、控訴審で法解釈手法が分かれた点が、興味深い。本評釈ではこの点に注目する。

三 本件判決と下級審判決の分析

第一審判決は、文理解釈によつたものの本件判決とは理由づけを異にする。すなわち、戸数要件について「1 棟」での判断かは法文上明らかではないものの、共同住宅等のうちに一定範囲の面積を有する独立区画部分があるかを問う「施行令 39 条の 2 の 3 の第 1 項の規定ぶりに鑑み」、特例適用住宅が一棟の住宅を前提として観念されるべきことや、「日本語の用例」として、名詞について単数が複数かを明示しない場合があるから、複数棟を包含するものと解することができず、特例適用住宅である共同住宅等は 1 棟の住宅を前提とみるのが「合理的」「自然な」解釈であると判断した。法律もなんらかの言語によるものであるから、解釈上その言語特有の使い方から制約を受

けることになろう。第一審は、このように「規定ぶり」や言葉の「用例」からみてより「合理的」「自然な」方をもって、その判断を導いた。

これに対して、本件判決において、最高裁は、条文の関係性から、法文言の通常の意味を探った。すなわち、本法における不動産取得税に関する他の条文の関係性から、戸数要件の判断を導いたのであって、判決の要旨にある通り、そこでは、特例適用住宅となる共同住宅等は住宅であつて、住宅は家屋であつて、家屋が建物を含むよう定義されているところ、建物がいわば通常理解において 1 棟を単位に判断されていることが導き出された。そのうえで、最高裁は、戸数要件における共同住宅等についてもまた「別段の定めがない限り 1 棟の共同住宅等を単位とすべき」とした。

最高裁は、第一審よりも、条文の関係性から検討することでより厳格に文理解釈を行ったかのようにみえるものの、結局は「建物」が通常捉えられ方から 1 棟を単位とするものとした点からは、やはり、第一審の判断の導き方と同様、言葉の使い方における「自然さ」を探った。本件判決においては、問題となった規定と、他の規定の言葉の使い方と整合性ある判断を導こうとしており、より妥当な判断と考えられる。確かに、恣意がなければ、戸数要件が、取得した土地の複数の共同住宅等の総戸数 100 以上で判断されるとは読めないと思われる。

これらに対して、控訴審は、最終的には目的論的解釈によって判断している。すなわち、特例適用住宅の新築に係る不動産取得税の還付の制度の趣旨について、その要件に照らし、「居住の用に供せられる部分の床面積に着目して、一定の居住性を備えた住宅を数多く建築させて、その供給促進することを目的とするもの」と解した。そのような制度趣旨に鑑み、その土地に建築される共同住宅等について、1 棟で独立区画部分を 100 以上有する場合と、複数棟で合計 100 以上有する場合とで違いがあるとはいえないとされた。このような理由づけに基づき、控訴審は、戸数要件について、法令上明文の規定がないところ、制度趣旨に反する解釈に基づき行われた本件処分を違法と判断した。本件判決は、原審判断を是認することができないと述べたものの、その制度趣旨に基づく解釈についてどう判断したかは明らかでない。

四 参考となりうる判例との比較

本件判決については、いわゆるホステス報酬源泉徴収事件⁶⁾が想起される。同事件では、ホステスに対する報酬の額が一定の期間ごとに計算されて支払われている場合における所得税法施行令322条にいう「当該支払金額の計算期間の日数」は実稼働日数か、計算期間日数かが争われた。最高裁は、後者を積極的に解する際、「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」として、租税法令の解釈方法として文理解釈が原則であることを明示したうえで、特に、規定の文言に対する一般的な理解や自然な解釈に従うことを解釈内容としている⁷⁾。そこでは、一般的な理解などによった点で、本件判決と共通の要素を見出しうるが、本件判決は、ホステス報酬源泉徴収事件最高裁判決を引用していない。

また、ホステス報酬源泉徴収事件最高裁判決が、文理解釈に加えて制度趣旨をも確認して補強しているとみられる点について、三で前述の通り、本件判決は制度趣旨に言及せず、条文の関係性によった。確かに、制度の趣旨や目的について、日本では立法者による公式の資料が公表されず曖昧で⁸⁾、租税法令の解釈においてその出番は抑制的になる。ただ、文理解釈でも幅がありその導かれ方には様々なバラエティがありえ⁹⁾、本件判決は、具体的には、同じ法令内の言葉の使い方との整合性をみでの文理解釈を示したという点でも意義を有する。

五 本件における目的論的解釈の可能性

事実の概要2(1)に前述の通り、Xは、本件土地の買取りの際、本件M市地区計画の遵守が条件であったため、(納税者の主張にもみられたように)設計時の折衝が長引いた結果として「3年以内」に完成が難しく、結果として、本件各建物について戸数要件の充足を困難にしたといえる。控訴審の目的論的解釈によれば、地区計画の縛りは戸数要件の充足の有無に影響しなかったであろう。実際、文理解釈が不可能な場合だけでなく、文理解釈の結果が課税の不公平など不合理になる場合にも、例外的に目的論的解釈が用いられることがある¹⁰⁾。本件では結果が不合理になる点を考慮しての目的論的解釈の採用の可能性はなかったか。本件において、控訴審含め裁判所は、M市地区計画に関してはなんら言及しなかった。このことは、

本件がとった文理解釈を後退させるほどの不合理がなかったということの意味するであろう。

ただ、現実問題として、本件のような規模でのマンション建設では、建築制限や住民との合意形成に時間を要することもある。そうしたことへの考慮から、特例適用住宅の適用範囲が附則により広げられているのであるが、地区計画との関係でも、また、近隣住民交渉に際しても、本件減額規定の適用条件としては、形式的な戸数要件ではなく、より実態に対応可能な要件を検討すべきであろう¹¹⁾。交渉等が3年を超え4年に長引いた際に戸数等を変更することは困難といえ、例えば、事情要件のみとすることもありうると考える。法73条の24は、住宅供給への配慮から設けられた恒久的な税額軽減措置であるが、各地区の都市計画の事情その他現状を鑑みて一層充実した特別措置等の立法的対処が望まれよう¹²⁾。

●—注

- 1) 参照、橋本浩史「判批」税経通信72巻1号(2017年)167頁、171頁。
- 2) 高野幸大「判批」ジュリ1506号(2017年)10頁、11頁。
- 3) 参照、金子宏『租税法〔第22版〕』(弘文堂、2017年)116頁、清永敬次『税法〔新装版〕』(ミネルヴァ書房、2013年)35頁。岡村忠生ほか『ベーシック税法(第7版)』(有斐閣、2013年)37頁[岡村忠生執筆]など。参照、最判昭48・11・16民集7巻10号1333頁、最判平27・7・17集民250号29頁。
- 4) 参照、金子・前掲注3)117頁。清永・前掲注3)35頁。岡村・前掲注3)37頁。最判平18・6・19判時1940号120頁。
- 5) 高野・前掲注2)11頁。
- 6) 最判平22・3・2民集64巻2号420頁。
- 7) さしあたり、参照、藤谷武史「判批」税研178号(2014年)22頁、24頁。
- 8) 岡村・前掲注3)36頁。
- 9) 占部裕典「租税法における文理解釈の意義」『租税法における文理解釈と限界』(慈学社、2013年)2頁。
- 10) 木山泰嗣「税法解釈のあり方——文理解釈は正しいのか」青法58巻2号(2016年)73頁、119～120頁。例えば、最判平20・10・24民集62巻9号2424頁。
- 11) 参照、林仲宜=谷口智紀「判批」税弘65巻3号(2017年)86頁、87頁。ただし、法改正時の状況に触れたものとして、参照、判例自治418号(2017年)25頁、27頁。
- 12) 参照、高野・前掲注2)18頁。