

裁判例からみた不動産取得税の構造と問題

高橋 祐介

I はじめに

不動産取得税は、不動産の取得に対し、その不動産の価格を課税標準として標準税率4%で課される道府県税である（地稅73条の2第1項、73条の13第1項、73条の15参照）。

不動産取得税はかつて府県の独立税として設けられていたが¹⁾、シャウプ

1) 不動産取得税の沿革につき、石島弘『課税権と課税物件の研究〔租税法研究第1巻〕』（信山社、2003年）365～406頁〔初出：1986年〕参照。地方税法は昭和15年に制定された地方税法（昭和15年3月29日法律第60号。以下「旧々地方税法」といい、略称として「旧々地稅」を用いる。）が最初のものであるが、不動産取得税はそのうちの府県税独立税と位置づけられ（旧々地稅48条）、不動産の取得に対して不動産所在の府県が取得者に課すものとして、家督相続・遺産相続による不動産の取得など6つの非課税と合わせてごく簡単に規定されているだけであった（同53条。地方税法施行令（昭和15年3月31日勅令第198号）、同施行規則（昭和15年4月1日内務省・大蔵省令第1号）には不動産取得税に関する規定がなかった）。なお、市町村税・普通税の府県税附加税として、不動産取得税附加税が設けられていた（旧々地稅2条、58条）。

その後、昭和23年に地方税法は全文改正され（昭和23年7月7日法律第110号。改正された地方税法を「旧地方税法」といい、略称として「旧地稅」を用いる。）、やはり不動産取得税は道府県税独立税（旧地稅46条1項16号）とされたが、不動産の取得に対し、その価格を標準として課すこと（同88条）、賦課率（税率）は100分の10を超えることができないこと（同90条）が定められているに過ぎなかった（従来の課税除外（非課税）は地方税一般の非課税規定である13条の中で定められていた。同条20号～24号参照）。地方税法施行令（昭和23年7月31日政令第198号改正後の昭和22年3月31日勅令第115号）、施行規則（昭和22年3月31日内務省・大蔵省令第1号）に、不動産取得税に関する規定がなかったことは旧々地方税法と同様である。

以上要するに、旧々地方税法、旧地方税法の時代の不動産取得税（以下「旧不動産取得税」という。）の賦課徴収は、道府県にはほぼ丸投げ状態であった。不動産評価は、実際の売買価格（徳島地判昭和28年4月6日行裁例集4巻4号875頁）や鑑定（福島地判昭和24年11月18日行裁月報18号125頁）に依拠する形で行われていた。

勧告²⁾による雑税整理を受けて昭和25年地方税法全面改正³⁾の際に削除された。しかし、①「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、反面、当該不動産に対する将来にわたる固定資産税の負担を緩和」すること、②「不動産取得税の課税にあつての不動産の評価を通じて市町村相互間の固定資産評価の均衡化を」はかること、③同「税を通じて不急の建築など [を] 抑制」することを目的として⁴⁾、昭和29年の地方税法改正⁵⁾により、税制調査会の反対⁶⁾を押し切りながら同税が再導入された、という経緯がある。本稿は、裁判例という顕在化した紛争事例をいわば不動産取得税の弱点と捉え、しかも紛争事例を昭和時代と平成以降（昭和時代が約35年、平成以降が約33年）の二つに分けて、①紛争が不動産取得税のどのような構造上の問題に由来するものか、そして②両時代を通じて紛争がいかに変化してきたか、そこからすると将来的にいかなる紛争が生じやすいと考えられるのか、の2点を立法論的に検討することを目的とする⁷⁾。

- 2) 『シャープ使節団日本税制報告書』（1949年）巻Ⅱ・第2編第13章C節一は、当時土地建物につき20%（小家屋10%）で課されていた不動産取得税（税収は市町村と都道府県で折半。税収は1949-50年度で120億円程度）について、①重い移転税（transfer tax）が不動産の移転と最適な経済利用を妨げて、税収を損ないかつ社会の経済的適応性を減少せしめ、少額かつ長期間に税を徴収するよりも建築を阻害するので、地方団体の固定的収入確保もにらみつつ、地租・家屋税の大幅引上げと合わせて不動産取得税の廃止すべきである、と勧告している。
- 3) 地方税法（昭和25年7月31日法律第226号）。現行地方税法である。
- 4) 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頁の塚田十一郎国務大臣の発言。①の固定資産税負担緩和の背景には、土地や家屋の値上がりを考えた場合の固定資産税負担の過重があるとされる。同45頁の同じ塚田国務大臣の発言参照。
- 5) 地方税の一部を改正する法律（昭和29年5月13日法律第95号）。同法は公布日から施行されるが（同法附則1項本文）、建築家屋に対する不動産取得税は昭和29年7月1日から適用されることとされた（同附則20項）。
- 6) 税制調査会『税制調査会答申とその理由及び説明』（昭和28年11月）118頁（第二編第三・一（六））は、不動産に対する現在の負担が相当重く、また登録税の税率が5%で不動産取得税導入によりさらに負担が重くなること、固定資産税負担軽減の代わりに不動産取得税を導入すると税源が富裕団体に偏在する恐れがあることから、不動産取得税の導入は適当でない、としていた。
- 7) 筆者は地方団体の研修において不動産取得税に関する裁判例につきお話しをする機会をいただいた。本稿はその話の内容をまとめるとともに、課税庁側から見た要注意ポイントを筆者なりに裁判例の分析から導出しようという試みである。なお、同じく地方団体における固定資産税研修に関連して、固定資産税裁判例を分析したものとして、拙稿「市町村、また負けたってよ——最高裁平成25年判決後の固定資産税事例を題材として——」税研211号16頁（2020）。

前述のように、不動産取得税は市町村税である固定資産税（地税342条1項参照）負担緩和手段、言い換えれば固定資産税の一部前払的なものと位置づけられて（少なくともそれが理由の一つとして）導入されたが、令和3年度収入見込額⁸⁾と比較すると、固定資産税の税収が9兆2千億円弱であるのに対し、不動産取得税のそれは3千8百億円弱である。不動産取得税収は固定資産税収のわずか4%、全地方税収（38兆円強）の1%しかないから⁹⁾、不動産取得税は金額的な重要性はあまりない。しかし全地方税収の1%に過ぎないからこそ、紛争の少ない制度構築は、少なくとも地方公共団体側から見て重要であるし、むしろ紛争解決コストがかからなければ最終的には納税者の負担が減るという意味でも重要である。本稿の究極的な狙いはこのような紛争の少ない制度構築であり、それに役立つ分析を提示することが本稿の意義といえるであろう。

以下では、IIにおいて、現行不動産取得税の構造と用語に関する基本的理解を確立した昭和時代、特に40年代後半から50年代にかけての最高裁判決を中心とした裁判例の流れを概観した後、裁判例（私人間で不動産取得税負担が問題となった事例を含む）で問題となった事項の分析をする。IIIでは、IIの検討を踏まえた上で、平成以降の裁判例の顕著な特徴を分析し、今後の紛争事例の発生を予想する。IVではまとめを行う。現行不動産取得税が検討の対象であるから、（現行制度とは構造の異なる）旧地方税法や旧々地方税法下の事案（例えば旧地方税法下で石油タンクが不動産ではないと判示した最判昭和37年3月29日民集16巻3号643頁）は本稿では取り上げない。また本稿は立法論的検討を目的とするから、各裁判例の解釈論の問題は取り上げず、解釈論も展開しない。本稿の性質と紙幅の関係から、特に学説に関する

8) 総務省自治税務局『令和3年度 地方税に関する参考計数資料』（令和3年2月、https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/pdf/ichiran06_r03/ichiran06_r03_00.pdf）2～3頁。

9) もっとも、同上・22頁以下の「地方税の税目別収入額及びその割合の推移」を見ると、不動産取得税収の税目別収入額に初めて掲載された昭和29年度では、不動産取得税収（21億円）は固定資産税収（994億円）の2%、全地方税収（3659億円）の0.5%に過ぎなかった。

引用は最小限とする。

本稿で取り上げる裁判例の抽出はTKC法律情報データベースのLEX / DBインターネット及びD1-LAWの判例体系に依拠した(いずれもキーワード「不動産取得税」、法条「地方税法」で検索)。紙幅の関係で、各事案は原則として実質的な議論が行われた最上級審判決の情報のみ表示する(例えば最高裁判決がある事案については控訴審判決や第一審判決の情報を表示しない)。なお、不動産取得税の徴収に関する紛争¹⁰⁾については、地方税一般に関する問題であって不動産取得税固有の問題を示していないと思われるところから、本稿では検討の対象から除外している。本稿の情報は2022年1月15日現在のものである。

II 昭和時代の不動産取得税関係裁判例とその傾向

1 裁判例の概観

まず昭和時代の裁判例を、(1)課税対象たる不動産の取得、(2)非課税の対象、(3)不動産の評価の三つに分けて概観する。

(1) 不動産取得税の課税対象たる「不動産の取得」

不動産取得税は、「不動産の取得」について課されるが、昭和時代にはこの意義をめぐり7件(同日判決も1件としてカウント)の最高裁判決を含む20件強の裁判例が生じた¹¹⁾。

10) 例えば、固定資産税・都市計画法・不動産取得税の第二次納税義務事案である最判平成27年11月6日民集69巻7号1796頁、租税の優先権が問題となった東京地判平成6年10月5日金法1432号45頁、交付要求の効力の及ぶ範囲が問題となった東京地判平成6年11月18日判例集未登載、納税通知書の差置送達が適法とされた東京高判平成10年10月28日判タ1034号121頁。不動産取得の事実がないのに不動産取得税が課せられ、その後滞納処分が行われた場合に国家賠償が認められた大分地判昭和37年8月10日行裁例集13巻8号1391頁も本稿の検討対象外である。

11) 本稿では、「不動産の取得」と大変に粗くまとめてしまったが、もとより不動産とは何か、取得とは何か、取得時期とはいつか、といった諸論点を含んでいる。主として昭和時代の裁判

最高裁昭和45年10月23日判決（金商248号13頁）は、不動産の取得とは「他に特段の規定がない以上、不動産所有権の取得を意味するものと解するのが相当であり、その取得が認められる以上、取得原因のいかんを問わないものと解すべき」として、等価交換による不動産の取得も不動産取得税の課税対象となると判示した。また、最高裁昭和48年11月16日判決（民集27巻10号1333頁）も、不動産の移転の事実自体に着目して課せられる流通税という不動産取得税の位置づけを明らかにした上で、不動産の取得が「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」として、譲渡担保としての不動産取得時の同税の課税を肯定した¹²⁾。さらに、最高裁昭和53年4月11日判決（民集32巻3号583頁）も、夫婦共有財産の財産分与による単独所有についても、「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不動産の所有権の取得として・・・『不動産の取得』にあたる」と判示した¹³⁾。最後に、最高裁昭和51年10月12日判決（判時836号44頁）は、不動産取得税の賦課権の消滅時効の起算日を（登記日ではなく）不動産の所有権取得の日と判示している。これらはいずれも、民法の発想に忠実な形で、税法を解釈適用しているといえる¹⁴⁾。

例をベースに、これら諸論点を包括的に検討するものとして、石島・前掲注1・343頁以下、同『不動産取得税と固定資産税の研究〔租税法研究第3巻〕』（信山社、2008年）88～94頁〔初出：1995年〕、165～175頁〔初出：1992年〕（以下、『不動産取得税』と表記）、確井光明「不動産取得税における『不動産』及びその『取得』の意義（一）～（五・完）」自治研究65巻6号13頁、8号18頁、9号13頁、10号43頁、11号13頁（1989）。

- 12) 私法上の所有権の移転を以て譲渡担保設定時に不動産取得があったとするものとして、大阪地判昭和36年9月9日行裁例集12巻9号1794頁。
- 13) 従前の下級審判例として、東京地判昭和45年9月22日行裁例集21巻9号1143頁は、婚姻中の財産関係を清算する趣旨の財産分与について不動産の取得に該当しないと判示している。学説的には批判があるが（竹下重人「判批」シュト110号10～11頁（1971））、最高裁判決とは別の角度からの私法上の発想に基づいた判決といえよう。
- 14) 下級審裁判例でも、不動産の取得は私法上の法律関係に則して判断が認められ（不動産設計販売業者による分譲マンション取得につき名古屋地判昭和52年7月11日判時871号25頁、不動産買取りの受任につき大阪高判昭和58年4月14日行裁例集34巻4号594頁、自己名義での競落につき東京地判昭和55年9月22日判タ437号142頁、義理の父親から共有持分の贈与があったとされた横浜地判昭和59年2月27日判タ534号144頁）、私法上の所有権移転がない場合（例えば

他方、最高裁昭和48年11月2日判決（集民110号399頁）¹⁵⁾は、不動産取得税が不動産の移転の事実自体に着目して課される流通税であることから、不動産の取得を「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」として、売買契約の合意解除に基づく売主の所有権の回復もその経過的事実によれば一旦買主に移転した所有権が再び売主に移転したという意味で不動産の取得にあたと判示した。経過的事実という民法にはない発想を、不動産取得税の本質から導き出している。

さらに、新築家屋の課税時期（取得時）は最初の使用・譲渡日または新築後6月経過時であるところ（地稅73条の2第2項）、そもそもこの場合の「新築」とはなにかにつき、最高裁昭和59年12月7日判決（民集38巻12号1287頁）は、①資産価値評価、②工事途中建造物の課税時期・所有権認定の困難性、③台帳課税主義の基礎となる不動産登記法上の家屋の定義、④新築続行工事の改築等不該当性（最高裁判決自体の言葉を借りれば「固定資産税の性質目的及び地方税法の規定の仕方」）を踏まえた上で、「一連の新築工事が完了した時」と判示した¹⁶⁾。やはり税の目的や仕組み自体に着目し、不動産登記の

差押え回避のため不動産移転登記したような場合は、不動産取得税の賦課は違法になる（浦和地判昭和60年6月17日判タ564号224頁。私人間の損害賠償請求事案である京都地判昭和41年4月25日判タ191号189頁は、所有権取得が無効である場合に不動産取得税賦課決定処分は当然無効と判示している）。実体的な物権変動を伴わない、登記の変更のみに即した不動産取得税の課税は違法であり（東京地判昭和45年9月24日判時606号25頁、東京地判昭和45年9月30日判タ257号279頁、東京地判昭和45年11月24日判時622号74頁）、逆に登記原因が更正決定されても、実体上の不動産取得に変更がなければ課税処分は違法ではない（東京地判昭和63年9月26日判自59号24頁）。

しかしそのような所有権移転の仮装がある場合には、不動産の取得という根幹ともいえる課税要件事実充足がないにも関わらず、不動産取得税の賦課決定処分は無効ではない（大阪地判昭和60年1月18日判自21号21頁）。

- 15) 同日判決である最判昭和48年11月2日集民110号385頁も同旨。このような経過的事実に即した分析によれば、売買契約が錯誤無効の場合には買主には所有権取得がないため不動産の取得がないことになる（岡山地判平成21年7月16日判自328号17頁参照）。
- 16) 同様の発想（工事完了時説）は、すでに東京地判昭和34年4月22日行裁例集10巻4号746頁、福岡地判昭和35年4月8日行裁例集11巻5号1401頁、東京高判昭和49年7月30日行裁例集25巻7号980頁にみられるが、そうではないもの（登記可能時説）もある。東京地裁昭和46年10月

仕組みのみに縛られない判断が行われている。

(2) 非課税・軽減措置の対象

不動産取得税は広く不動産の取得一般に課されるが、実際には多くの人的又は物的な非課税や軽減措置（以下「非課税等」という。）が定められており（地税法73条の7以下）、その非課税等の対象であるかどうかが多く問題となってきた。2件の最高裁判決の他、10件の下級審判決がある。

最高裁昭和62年1月22日判決（判時1227号34頁）は、当初の遺産分割協議を合意解除し改めて遺産分割協議をしたことによる相続土地の共有持分の取得が非課税事由である「相続による不動産の取得」（地税法73条の7第1号）に該当すると判示した。たとえやり直しであっても真正な遺産分割協議に基づく不動産の取得を相続による不動産の取得と位置づけている。また、最高裁昭和49年9月2日判決（民集28巻6号1033頁）は、地方税法73条の4第1項6号の「学術の研究を目的とする」法人につき、原審の判断を引用する形で「法人の定款又は寄附行為の目的条項に学術の研究を行う趣旨を掲げ、かつ、その組織、運営及び活動の実体からみて学術の研究という目的に副つていると認められるもの」をいい、必ずしも学術に関する法人として文部大臣の設立許可を受けたものだけに限定されない、と判示した。

いずれも文言に忠実な（その意味で厳格な）判断が行われたものと考えられるが¹⁷⁾、実際には各種の立法的政策判断が入り交じる限定列举としての非

20日判時657号35頁参照。両説につき、石島・前掲注11（『不動産取得税』・96～100頁、158～159頁参照。

17) 下級審判決の中には規定の趣旨（と分譲の事情）から地方税法73条の14第1項の「居住」を狭く読んだと思われる事例（東京地判昭和45年4月8日行裁例集21巻4号687頁）や、事実認定を無理して規定の文言に当てはめた事例（信託的取得による非課税を認めた熊本地判昭和41年4月26日行裁例集17巻4号442頁。この考え方だと委託者取得時の課税がないように思われる）、地方税法73条の7第8号や73条の27の4（現行法）の譲渡担保非課税・免除の対象を譲渡担保契約の合意解除による財産返還にも拡大した事例（松山地判昭和48年3月31日行裁例集24巻3号305頁）、法人の合併には事実上のそれも含むとする事例（松江地判昭和53年3月29日判時929号60頁。ただしこの事案では解散会社が営業譲渡後に存続しているので合併には該当しないと結論づけられた）もあるが、基本的は文理解釈に依拠したものが大多数であると思わ

課税項目が司法的に骨抜きにならないよう裁判所が自制していると考えられる¹⁸⁾。

(3) 不動産評価

不動産取得税における不動産評価をめぐっては、その決定方法や争い方を含めると最高裁判決が2件、下級審判決が5件程度とごく少ない。

不動産取得税の課税標準は不動産取得時の価格（改築の場合には増加した価格）であるが（地稅73条の13）、固定資産課税台帳に登録されている不動産は、台帳に登録されている価格が不動産の価格とされ（地稅73条の21第1項本文）、価格が登録されていない不動産については固定資産評価基準に従って価格が決定される（同2項）。最高裁昭和50年12月18日判決（判時802号77頁）によれば、台帳に価格が登録されている不動産とは、取得時において取得年度の価格が登録されている不動産のことであり、基準年度に不動産取得が行われ、かつその時点でその年度の価格決定と台帳登録が済んでいない場合には道府県知事が固定資産評価基準に従い、不動産の価格を決定される¹⁹⁾。さらに、最高裁昭和51年3月26日判決（判時812号48頁）は、不動産取得税の違法原因として、増改築など特別な事情がない限り、固定資産課税台帳の登録価格が適正でないことを納税者は主張できない、とする。

以上の通り、2つの最高裁判決はいずれも不動産の価格の決定やその争い方に関するものであり、固定資産評価基準に従った評価の是非が問題となっ

れる（東京高判昭和59年2月29日行裁例集35巻2号210頁、横浜地判昭和54年10月1日行裁例集30巻10号1635頁、神戸地判昭和56年9月3日行裁例集32巻9号1548頁、横浜地判昭和63年9月7日判自55号33頁。神戸地判平成61年11月12日判タ640号124頁も文理解釈の一例と読める）。地方稅法73条の4第1項3号（旧規定）所定の旧職業訓練法2条2項に規定する職業訓練の意義が問題となった大阪地判昭和45年11月5日判タ260号316頁も、旧職業訓練法につき文理解釈を行った。

18) 最判平成28年12月19日などの文理解釈の態度を、立法府の政策的・専門技術的判断に対する裁判所の謙抑的姿勢に求めるものとして、佐藤英明「判批」判時2365号157頁（判評712号11頁）（2018）。

19) 同最高裁判決以前の同旨事案として、東京地判昭和49年9月25日行裁例集25巻8・9号1133頁。

た事例²⁰⁾や同基準の評価ルールが問題となった事例は、最高裁判決は皆無、下級審判決でもほとんどない²¹⁾。一点、昭和終わり頃から平成初期にかけて、借地権のついた土地の評価（底地のみの評価が許されるか）が問題となる事案が目につくが、固定資産評価基準における評価方法とその羈束性などを根拠にいずれも否定されている²²⁾。

土地及びその評価額は、基準年度評価前を除きほとんど固定資産課税台帳に載っており、また家屋についても建築当初の再建築費評点数をベースにその後の評価が決まってくる（固定資産評価基準第2章第2節4など）、その上で上記2つの最高裁判例を踏まえれば、基本的に①基準年度の価格登録前の土地、②新築建物の評価、あるいは③増改築や地目変更など特別な事情による登録価格の是非に限って、不動産取得税の評価に関する紛争が生じるとみてよい。そしていずれの紛争も昭和時代にはほとんど生じなかったといえる。

2 裁判例の傾向のまとめ

以上、昭和時代の裁判例の傾向をまとめると以下の通りである。

第1に、「不動産の取得」などという不動産取得税の根幹を巡る事案が多く、最高裁判例も比較的多くある。現行の同税が誕生してからそれほど間もないということを見れば、当然といえば当然の結果である。

第2に、不動産取得税の対象たる不動産の取得は民法上の所有権の移転をベースに、包括的なものとして判断されるが、しかし経過的事実という民法

20) 固定資産評価基準に従って評価を行うこと自体についての紛争はない。現行不動産取得税に関する最初期事案の一つである青森地判昭和35年3月17日行裁例集11巻3号613頁は、評価基準に従った評価には裁量がない旨判示している。当時は評価基準がどのようなものであれ、その基準に従って評価してさえいれば違法が生じる余地はない、とされていたと考えられる。

21) 例外として、新築建物の不動産取得税課税における評価上は経年減点補正は不要とされ、また調査をせず賦課処分を行った違法はないと判示した東京高判昭和58年12月21日行裁例集34巻12号2216頁がある。

22) 横浜地判昭和51年3月25日判例集未登載、東京高判昭和52年1月26日行裁例集28巻1・2号20頁。平成初期もこの点を争う事案が多い（東京地判平成2年12月20日判時1375号59頁、東京地判平成4年10月30日判自108号24頁、東京地判平成5年6月14日判タ861号237頁）。

にはない発想を持ち込み、また家屋新築時につき不動産取得税や同税と資産評価を共通とする固定資産税の性質目的、地方税法の規定構造などから解釈するなどの修正が加えられている。このような発想にはさまざまな批判があるが²³⁾、しかし裁判例の傾向として上記の発想は昭和時代で完全に定着したとみることができよう。

第3に、課税対象たる不動産の取得が包括的に定められ、そこから個別に細々と非課税や減免措置が定められているせい、非課税や減免措置の解釈については基本的に文言に忠実な、その意味で厳格な解釈が行われている。

第4に、上述のような制度的枠組みから不動産評価をめぐる紛争が生じる契機は限定されているが、そのせいもあるのか不動産評価というある意味面倒な紛争事案はこの時代にはほとんどない²⁴⁾。固定資産税と評価を共通にしたことの成果といえようか。

Ⅲ 平成以降の不動産取得税関係裁判例の傾向とその傾向

1 裁判例の概観

(1) 不動産取得税の課税対象たる「不動産の取得」

平成以降、不動産の取得に関する最高裁判決はなく、下級審判決が20件弱ほどある。下級審判決は、基本的には従前の最高裁判例の枠組みに従い、民法の思考に即しつつ、文言に従って判断を下している²⁵⁾。経過的事実に即し

23) 例えば売買の場合には無効のみならず取消しの場合も不動産の取得がなかったとする立場として、金子宏『租税法(第24版)』(弘文堂、2022年)879頁、確井・前掲注11(三・9号)20-22頁。

24) 旧地方税法、旧々地方税法下では鑑定価格の是非という形で存在していた。福島地判昭和24年11月18日・本稿注1のほか、行判昭和8年3月10日行録44輯141頁、行判昭和17年1月27日行録53輯18頁。

25) 地方税法73条の7第1号の「遺贈」に死因贈与は含まれないと判示した仙台高判平成2年12月25日行裁例集41巻11・12号2001頁、現行地方税法73条の7第2号の3制定前に共有土地の共有物分割が不動産の取得に該当し、分割前土地を一画地として評価したことが適法とされた神戸地判平成7年12月25日判自149号27頁、共有物の分割が不動産の取得に当たるとされた東京

た発想も、昭和時代同様である²⁶⁾。税法上のみなし取得が問題となった事例²⁷⁾も、規定を文言通りに解釈し、事実には当てはめているといえる²⁸⁾。

不動産の取得に関する平成以降の裁判例は、昭和時代の裁判例の傾向を忠実に継承している。この分野の事例は継続して発生し、今後もそうであろう

地判平成9年1月29日判自166号50頁、遺産たる土地の共有持分を他の相続人に相続させて、これを買取る旨の遺産分割の合意の履行としてされた共有持分の取得が不動産取得税の課税対象となると判示した東京地判平成9年3月13日判時1604号65頁、売買契約の約定解除権による不動産の復帰も課税対象たる不動産取得に該当すると判示した和歌山地判平成17年10月11日判自280号54頁。

建物建築の請負契約において本件建物の引渡し及び請負代金完済の前であっても建物の完成時に注文者が建物所有権を取得する旨の黙示の合意がなされていたとする東京地判平成13年3月22日判自217号47頁や、破産会社の管財人との間で破産会社が所有する不動産を無償取得したとされた大阪地判平成17年11月9日判自279号52頁、登記簿上存在する土地は存在すると強く推認され、その土地が時効取得されても遡及的に納税義務は消滅しないと判示した神戸地判平成18年4月20日判自288号66頁、新築建物の所有権は請負業者から市に移転しており、その注文者・費用負担者である原告が使用者又は譲受人に該当しないとされた大阪地判平成19年11月28日判自315号37頁、遺留分減殺請求に係る価額弁償としての土地の取得が課税対象たる不動産の取得に該当するなど判示した大分地判平成23年1月17日裁判所ウェブサイトも、民法の発想に忠実な事例といえようか。建物の用途を重視した上で瑕疵ある新築ホテルも新築家屋に該当するとして神戸地判平成15年4月25日判自267号24頁は不動産登記法との整合性に言及しているが、最高裁昭和59年12月7日判決の工事完了時説からは異質といえなくもない(東條武治「判批」判自271号113頁(2006)はそうのように考えていないようである)。

不動産の取得につき、登記自体に依拠できないことも昭和時代同様である。東京地判平成3年5月28日判時1404号71頁、岡山地判平成9年5月13日判自169号34頁。

- 26) 譲渡担保ないし売渡担保契約の合意解除による不動産の取得が課税対象たる不動産の取得に該当するとされた東京地判平成10年10月15日判自186号62頁、市街地再開発組合の参加組合員であった納税者が権利変換期日に取得した共有持分につき不動産取得税賦課処分が行われたが、権利変換計画の変更の認可により(納税者ではなく)他の者が参加組合員となり共有持分を原始取得した場合であっても経過的事実に即してみれば納税者が共有持分を取得したとされた東京地判平成27年4月30日裁判所ウェブサイト参照。他方、当初から不動産取得が無効だった場合には課税対象たる不動産取得にならないと傾向も、昭和時代と同様である。土地売買が要素の錯誤により無効であり課税対象たる不動産取得がないとした岡山地判平成21年7月16日判自328号17頁参照。
- 27) 地方税法73条の2第2項但書のみなし取得につき、名古屋高判平成8年4月17日行裁例集47巻4・5号355頁。
- 28) 税法上の事実認定においてもある行為の民法上の性質決定が問題になりうるが、こちらも少なくとも形式的には民法に則した発想でそのような決定をしているようである。遺言による財産処分の性質という(税法上の)事実認定につき、遺言者の真意を探索して特定遺贈と認定した事例として、東京高判平成10年9月10日判タ1071号172頁。

が²⁹⁾、最高裁が判断する重要事案は、昭和時代と比較して減少し続けたままであることが予測される。

(2) 非課税・減額

非課税や減額をめぐるのは、最高裁判決1件、下級審判決13件がある。最高裁まで上がる事例は少ないが、紛争はやや多くなっている。

最高裁平成28年12月19日判決（民集70巻8号2177頁）は、複数棟の共同住宅等が特例適用住宅として不動産取得税減額の対象となるかどうかについて、建物の定義に従い、複数棟ではなく一棟当たりで戸数要件を判断すると判示した。文言に忠実な解釈とされているが³⁰⁾、文言通りに解釈する傾向は下級審裁判例³¹⁾でも基本的には同様である³²⁾。また、不動産の取得に関する裁

29) 裁判になっていない実務上の論点として時効による不動産の取得があるが、これについては小林伸幸「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」税法学575号109頁（2016）参照。

30) 関係諸規定を考慮しつつ文理を重視した同判決の解釈態度につき、例えば日置朋弘「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成28年度514～519頁、521頁（2019）、福永実「判批」民法雑誌153巻5号744～747頁（2017）。

31) 交換契約による土地取得について地方税法73条の6第2項の適用・類推適用を否定した大阪高判平成9年2月25日行裁例集48巻1・2号110頁、株式会社が分割して有限会社になる際に行われた有限会社による不動産の取得について地方税法73条の7第2号・同施行令37条の14の適用・類推適用を否定した大阪地判平成11年3月10日判タ1034号118頁、地方税法73条の14及び同施行令37条の16第1号の価格控除の適用上、所有者が異なっても車庫も「一講となるべき住宅」に該当するとされた横浜地判平成12年12月27日判自243号33頁、土地の当初取得者から会社分割により成立した会社が特例適用住宅を新築した場合に当該特例の適用がないとされた神戸地判平成17年4月13日判自280号35頁、新設分割を行ったことに伴い信託財産の委託者兼受益者の地位を譲り受けた会社が信託契約終了により当該信託財産たる不動産を取得した場合に地方税法73条の7第4号により非課税とされた東京地判平成19年8月23日判タ1277号189頁、土地取得者が吸収合併された後に建物を新築した場合には地方税法73条の24の特例適用住宅に関する減額措置の要件を満たさないとされた横浜地判平成23年3月2日判自358号29頁、非課税となる共有物の分割（地税73条の7第2号の2）には、民法上の理解を踏まえて共有物である複数の不動産を一括して分割の対象とし、現物分割、代金分割及び価格賠償の各種方法を適宜織り交ぜて行われる共有物の分割も含まれるとした東京地判平成28年11月30日判タ1441号100頁。家屋が展示用住宅であって地方税法73条4号の「住宅」には該当せず、同73条の24の税額軽減の適用を否定した名古屋地判平成2年10月31日判時1398号54頁は、事実認定の事案と考えられるが、条文解釈については文理解釈重視とすることができる。

また、土地の所有権移転時期につき契約当事者の意思を探求した上で地方税法73条の14第8

判例同様、民法・不動産登記法上の枠組みに忠実な解釈態度も見て取れる³³⁾。

なお、納税者による減免申請について、運用上要求されていた納税者による疎明が行われていないとしてなされた申請却下処分を適法とした奈良地裁平成13年7月25日判決（判自243号39頁）や地方税法73条の27の住宅用土地取得に対する不動産取得税の還付方法が問題となった東京高裁平成18年10月31日判決（判時1978号3頁）は、情報収集のあり方や手続要件の課税要件化、還付手続のあり方といった制度的問題に光を投げかける事例である。また、不動産取得税の減免が他税³⁴⁾や他法領域³⁵⁾との軋轢を生みうる点も指摘しておきたい。租税法主義の観点から当然ではあるが、政策目的達成のために不動産取得税の減免が必要であれば、立法的措置を講じざるを得ないので

項の適用を肯定した東京高判平成18年8月31日判タ1235号178頁も、民法の思考と税法上の文言に忠実な事案といえる。

- 32) やや微妙なのは、受益権の準共有持分を委託者が保有していた場合、信託終了時にその持分に対応する不動産の共有持分が委託者へ移転された部分について不動産取得税を課すことができないと判示した大阪高判平成23年3月31日裁判所ウェブサイトである。受益権の準共有持分の一部が譲渡された信託は、地方税法73条の7第4号の「信託の効力が生じた時から引き続き委託者のみが信託財産の元本の受益者である信託」には、文字通りには該当しないようにも思われるが、いかがであろうか。
- 33) 共同住宅の床面積につき、民法・不動産登記法（施行令8条及び実務）に従いバルコニー・開放廊下を床面積に算入せず、住宅取得のための特別控除（地税73条の14第1項）を認めなかった横浜地判平成14年12月16日判自255号39頁。
- 34) 他の税目の賦課徴収に際し、不動産取得税の取扱いが問題となった事例として、固定資産税事案である大阪地判平成18年8月1日判タ1226号89頁や東京地判平成28年10月26日判時2345号85頁、東京地判平成29年1月24日判自433号11頁、さいたま地判平成19年6月27日判自301号42頁、登録免除税に関する国税不服審判所昭和54年6月27日裁決事例集18集127頁。東京地判平成28年10月26日では不動産取得税担当者は小規模住宅用地の特例等の対象になることを認識していたが、固定資産税担当者はそうではなかったし、東京地判平成29年1月24日では不動産取得税は非課税申告書が提出されていたが、固定資産税等ではそのような制度になっていなかった。

逆に他の税目（固定資産税）の評価が不動産取得税において問題となった事例として大阪地判平成14年11月15日判自243号46頁（国賠事案）がある。この事件では不動産取得税の軽減税率適用につき、固定資産評価に関する市長等の決定に拘束されない、と判示されている。

- 35) 最判平成28年12月19日に関連して、特別措置等の立法的配慮を指摘するものとして、高野幸大「判批」ジュリスト1506号11頁（2017）、酒井貴子「判批」新・判例解説 watch 22号221頁（2018）。

ある。

(3) 不動産評価

昭和時代と異なり、質量共に重要性が増したのは不動産評価の分野であり、最高裁判決5件、下級審判決20件弱が下されている。そのうち最高裁判決2件(同日判決)、下級審判決12件は新築建物に関するものであり、そのほとんどが平成10年代後半に生じた中国産花崗岩をめぐる評価事案である。

評価については、地方税法73条の21第1項但書の「当該固定資産の価格により難しいとき」の意味につき、最高裁平成6年4月21日判決(判時1499号59頁)は、その「不動産につき、固定資産税の賦課期日後に増築、改築、損壊、地目の変換その他特別の事情が生じ、その結果、右登録価格が当該不動産の適正な時価を示しているものということができないため、右登録価格を不動産取得税の課税標準としての不動産の価格とすることが適当でなくなった場合をいう」と判示した³⁶⁾。この判決は上記但書を文字通りに読み、増改築などの特別な事情により登録価格が時価と乖離した場合のみに道府県知事の価格決定を限定し、したがって納税者側の争訟提起可能性を限定したことになる。同判決と前述の最高裁昭和51年3月26日判決と合わせると、課税台帳に価格が登録されている不動産を納税者が争いうる可能性もがかなり限定される結果となった。

他方、不動産の評価が問題となった事例では、固定資産税判例における評価基準の位置づけの影響を強く受けている。まず、最高裁平成16年10月29日判決(裁時1375号1頁)は、台帳に登録されていない不動産に関する不動産取得税賦課決定処分につき、固定資産税に関する最判平成15年6月26日民集57巻6号723頁を引用しつつ、評価基準に従って決定された価格が適正な時

36) 同最高裁判決に依拠して「価格により難しいとき」該当性を否定したものとして、東京地判平成9年12月26日判タ973号168頁、東京地判平成10年1月27日判時1655号107頁、東京地判平成10年10月30日判自188号31頁。これらの判決はいずれも地方税法73条の21第1項但書の「特別な事情」に「賦課期日後に生じた地価の著しい下落」も含めている。

価を上回れば処分は違法となる、と判示した。もっとも同判決は、原判決が採用した（固定資産評価基準によらない）独自の評価方法を斥け、評価基準適用内での考慮を求めている。このような立場は、固定資産税において、評価基準の評価方法は一般的に合理性が認められ、特別な事情がなければ適正な時価と推認される（最判平成15年7月18日判時1839号96頁）ことと整合的であり、その後の下級審判決も踏襲するところである³⁷⁾。

さらに固定資産評価基準による際の特別の事情の有無が問題となることが多くなった。例えば、最高裁平成19年3月22日判決（判自290号74頁）は、評価基準の評価方法には一般的合理性があると判示した上で、①建築費と評価額の隔たりや、②建築費に関する物価水準の下落により標準評点数をそのまま適用した場合に再建築費を適正に算定することができない可能性があることは特別の事情には該当しない、と判示した。不動産取得税の文脈において、特別の事情が認められた事案はほとんどなく（本稿注40の札幌高判平成19年12月20日は例外）、課税庁側の見地からいえば、評価基準の適切な適用のみに意を用いればよい、といえよう。もっとも、固定資産評価基準の適切なアップデート（総務大臣・総務省の役割である）は必須であり、特に部材の価格下落局面では注意が必要である（本稿注40参照）。

また、昭和時代とは異なり、固定資産評価基準の細かいルールの適用が問題となってきている。最高裁平成19年3月22日判決（判自289号51頁）は、建物の評価に際し、「各部分の資材の種別及び品等、施工の態様等が、ある評点項目及び標準評点数の予定する範囲内のものであると評価することができる」限り、当該評点項目の標準評点数を付設できる、と判示した上で、平成12年に新築された建物の床仕上げ用資材である中国産花崗岩につき評点項目花崗岩でもっとも低い評点の「国産石・並」の標準評点数を付設したこと

37) 不動産競売取得物件につき不動産取得税賦課決定と固定資産登録価格の違法が問題となった津地判平成18年7月27日判自304号19頁、事実上の無道路地の評価が評価基準に沿ったものであり、かつ評価基準の一般的合理性があるとされた東京地判平成30年2月2日判自449号33頁参照。

は、評点項目・標準評点数の予定範囲内であって、固定資産評価基準の適用を誤ったものとはいえず、また評価基準によることのできない特別な事情はない、と判示した³⁸⁾。この当時はこの花崗岩の評価を巡る紛争が非常に多かったが³⁹⁾、これらの事案のうち、標準評点数と実際の価格との乖離（3割以上）があることを理由に、最高裁平成19年3月22日判決のいう評点項目・標準評点数の予定範囲内には収まらないとして不動産取得税の賦課決定処分を違法とした下級審判決が2件⁴⁰⁾ある。なお、タワーパーキング（の建物部分）の評価が問題となった横浜地裁平成15年4月16日判決（判自245号51頁）は、評価基準による不動産取得税における課税価格（裁判所の認定では約3800万

38) 評価基準との関係で評価の適切さが争われた下級審判例として、再建築価格方式による新築家屋の不動産価格決定が適切とされた水戸地判平成8年3月27日判自159号43頁、新築建物の不動産取得税課税における評価上、経年減点補正をせず、固定資産課税台帳上の登録価格が補正が行われたために不動産取得税における課税標準が固定資産税におけるそれを上回ったことが不合理ではないとされた横浜地判平成8年10月9日判自165号52頁。

39) この中国産花崗岩の評価自体も当時の下級審判決は分かれており、福岡高判平成17年3月24日判タ1189号226頁は最判平成19年3月22日判自289号51頁同様「国産石・並」評価を是認したが、福岡高判平成17年2月16日判タ1187号205頁、山形地判平成19年6月12日裁判所ウェブサイトはこれを否定した。課税庁自体も取扱いがまちまちで、宮崎地判平成17年4月18日判自280号40頁（最判平成19年3月22日判自290号74頁の第一審判決である水戸地判平成14年9月25日判自252号29頁の別件訴訟）では、課税庁自体が「国産石・並」に60%補正をかけ（裁判所はこれを是認）、福岡高判平成18年3月28日判タ1229号242頁では同じく課税庁が人造石ブロックの評点項目を転用していた（裁判所はこれも是認）。大分地判平成15年8月28日判自258号59頁では同じ中国産御影石（花崗岩）の別種の評点数を使用していた（裁判所は人造石ブロックの評点数を使用）。各都道府県の取扱いがバラバラであったことも紛争の一因であろう。

40) 山形地判平成19年6月12日裁判所ウェブサイト、札幌高判平成19年12月20日裁判所ウェブサイト。このような標準評点数と実際の乖離がいかなる意味で賦課処分の違法原因となるかについても注目すべきである。前者は「特別な事情」を認定せず、処分の評価基準適合性の中で乖離がある標準評点数をそのまま適用したことを違法と判断したが、後者はこのような乖離を評価基準によることのできない「特別な事情」があるとして、処分を違法とした。なお、後者は、建物全体の価格下落が約8.5%であっても、資材費（部材）の価格下落が約45%・35%であれば法的に許容されない、と判示している。

他方、大分地判平成15年8月28日判自258号59頁は、評点数の乖離（評点数誤り）だけを以て課税庁の賦課処分を違法としている。

この点につき、未だ裁判例の枠組みは決まっていない、といえるかもしれない。しかし標準評点数と実際の乖離で賦課決定処分が違法とされたのはもっぱら中国産花崗岩の事案であり、かつ平成20年代以降、中国産花崗岩を含めこの手の乖離が違法とされた事案はない。一過性の現象だったのであろうか。

円)と、実際の建物取引価格(約1300万円)や登録免許税の課税価格(580万円)との乖離を違法としていない。

評価についても、他法との関係で問題となる事案が生じている⁴¹⁾。固定資産評価基準により隣接する2筆以上の宅地を一画地として認定して画地計算法を適用する場合、地積按分で評価されると判示した最判令和2年3月19日民集74巻3号227頁は、問題となっている宅地(従前の共有地)が相続税評価基本通達に従い価格按分になるよう分割されたが、固定資産評価基準では価格按分にならずに不動産取得税が賦課されたケースである。最高裁は、固定資産評価基準の仕組みに従って判断を下している。

さらに、固定資産税の評価、具体的には固定資産評価審査決定を巡る争訟時に、不動産取得税賦課上の評価の誤りを主張できるかどうかにつき、東京高裁平成22年8月31日判決(裁判所ウェブサイト)はこれを否定した。建築当初の再建築費評点数の誤りを後の基準年度でも争える、すなわち「蒸返し」を認めた一連の固定資産税裁判例⁴²⁾と矛盾するようにもみえるが、この点は明らかではなく、今後の裁判所の判断を待つしかない。

なお、固定資産税における固定資産評価事案と異なり、不動産取得税における不動産評価の誤りに関して国家賠償を認めた事案は見当たらない⁴³⁾。継続的回帰的に発生し、それゆえ損害が累積する(誤解を恐れずにいえば国家賠償請求訴訟で争う甲斐のある)固定資産税と、一回切りの課税で損害が累

41) 資産の評価につき、不動産取得税とあわせて固定資産税・都市計画税の評価も問題となった事案として、札幌高判平成28年9月20日判自416号24頁がある。同判決は、区分所有建物一棟丸ごと評価を原則とする地方税法352条1項が適用される区分所有建物についても区分所有ごとの個別評価は排除されないと判示したが、同規定は文言上「できる」規定となっていないので、文理からはかなり苦しい。渋谷雅弘「判批」税研208号(最新租税基本判例70)236頁(2019)及びそこに引用されている評釈を参照。

42) 拙稿「判批」税研208号(最新租税基本判例70)231-232頁(2019)参照。

43) 不動産取得税賦課に関する国家賠償事案は、前述の大阪地判平成14年11月15日のほか、損耗残価率の設定及び損耗減点補正率の不適用には違法がないとされた大阪地判平成30年12月6日判自451号37頁があるのみである。ただし滞納処分事案として本稿の検討対象外であるが、大分地判昭和37年8月10日・前掲注10では、不動産取得の事実がないにもかかわらず不動産取得税の賦課が行われ、その後滞納処分が行われたことに対して国家賠償が認められている。

積しない不動産取得税の違いであろうか。

2 裁判例の傾向のまとめ

以上、平成以降の裁判例の傾向をまとめると以下の通りである。

第1に、不動産の取得といった不動産取得税の根幹に関わる事案が少なくなり、評価に関する事案が質量ともに相対的に増大した。非課税・減免をめぐる事案は相変わらずの重要性を有する。とはいえ評価に関する事案のほとんどは特定時期の特定争点に関するものであり、その意味で特異な事案増大であったといえるだろう。評価紛争事案の大半は、本稿II2で示した通り、新築建物に関するものであった。

第2に、解釈については昭和時代と同じく文理解釈が中心であり、それは評価に使われる固定資産評価基準の解釈適用についても同じである。同基準の拘束性ないし規範性は、固定資産判例の影響を強く受けているが、よほどのことがない限り同基準に従った賦課決定処分は違法とはならない。

第3に、第2とは逆になるが、新築建物の評点項目における標準評点数と市場価格の乖離については、それがいかなる違法原因であるかはともかく、賦課決定処分を違法ならしめた過去がある（最近10年ほどはない）。評価基準やその下の実施要領を含め、評価に関する市場の情報についてのアップデートは不可欠である。

第4に、他の税目や他法領域との軋轢で紛争が生じる傾向がある。紛争を回避したければ、視野を広くとり、関係する部署で連絡を密にするしかないと思われる。

第5に、所有権移転が登記に正確に反映されない場合の紛争が意外と少ない（2件だけ）。台帳課税主義の下、固定資産税負担に敏感な納税者側で登記を正確に行うようにし、かつ都道府県担当者が手間暇かけてそれを正確に拾うように努めている（固定資産税の場合（地税382条1項）と異なり、不動産取得税の場合には登記所の都道府県への通知義務がない）、減免に対する申告要件（地税74条の24第5項など）、都道府県担当者の実地調査の努力

などが実った結果かも知れない。ただし効率的情報収集や賦課徴収漏れもあるかもしれず、改善の余地はあると思われる。

3 今後の紛争予想

以上のことから、今後の紛争発生事案について予想をしよう。

第1に、不動産取得税の課税対象たる不動産の取得は包括的に定められており、なにがそのような取得か、あるいはいつ取得があったかについてはおおよそ判例が固まっているため、紛争の数自体は多くはならないことが予測される。逆に、判例が固まったこの領域で最高裁事案が生じれば、それは非常に重要なものとなる。

第2に、課税対象が包括的である一方、非課税や減免は個別具体的な定めが置かれており、今後もこの適用を巡って紛争は継続することが予測される。今後も他の税目や法領域との矛盾抵触や政策目的の毀損が問題となると思われるが、文理解釈重視の裁判所ではこのような問題は解決できず、ひとえに地方公共団体や国側の立法的対処に任せるしかない。地方公共団体・国がある政策を実施する場合、様々な部署の協同がますます要求されるということである。

第3に、特に新築家屋に関する評価については今後も紛争が継続するであろうし、不動産取得税賦課時の家屋評価に使用した再建築費評点数につき、その後の基準年度における「蒸返し」事案は引き続き発生しうると考えられる。事後の（市町村が当事者である固定資産評価に関する）紛争の芽を摘むためにも、都道府県の不動産取得税賦課担当者は、特に大規模物件の新築時の評価を、慎重丁寧に行う必要がある（都道府県の担当者がいい加減なことをして、その後始末を市町村担当者がさせられることのないように、という意味である）。また、非課税・減免同様、評価においても、他の税目や法領域における評価との矛盾抵触が問題となるであろう。

Ⅳ おわりに

以上、本稿では不動産取得税に関する紛争を昭和時代と平成以降の二つの時期に分け、①紛争が不動産取得税のどのような構造上の問題に由来するものか、そして②両時代を通じて紛争が変化してきたか、将来的にいかなる紛争が生じやすいか、を検討してきた。もとより「不動産の取得」を一つのくりとする分析枠組みの荒さや先行学説への十分な言及ができていないといった批判はあるが、紛争がどこで生じ、それがどのように変化し、将来的にはなにが問題となりうるのかについては、ある程度の示唆が得られたように思われる。

不動産取得税は取引対価に着目する流通税であるにもかかわらず、「不動産の価格の評価の統一と徴税事務の簡素合理化をはかるため」(最判昭和50年12月18日)、実際の取引時の対価をベースとする時価評価制度を取らず、固定資産税と同じ評価手法を用いるというある意味変則的な手法を採用した。売買など有償取引時の取引価格と不動産取得税における評価額の乖離が生じて税金は犠牲になるが(最高裁平成16年10月29日判決が示すように評価額が時価を上回れば違法になる)、贈与のような無償取引時の評価上の紛争を避けうる点で紛争数の軽減には貢献していると思われる⁴⁴⁾。非課税・減免の適用と新築建物の評価には難しい側面があるが、これらに注意すれば紛争の増大は避けられるであろう。

前述のように、他税・他領域との矛盾軋轢が今後の紛争要因になり得るため、地方公共団体・国がある政策を実施する場合には様々な部署の協同がま

44) 政府統計の総合窓口 (e-Stat) にある登記統計「不動産登記 (年次表)・種類別土地に関する登記の件数及び個数 (平成23年～令和2年)」(2020)によると、2020年の土地の所有権移転に関する登記のうち、遺贈・贈与によるもの約17万件/38万個 (売買は約128万件/250万個、相続その他の一般承継約98万件/440万個)、同じく「種類別 建物に関する登記の件数及び個数 (平成23年～令和2年)」(2020)によると、同年の建物の所有権移転に関する登記のうち、遺贈・贈与によるもの約3万5千件/7万2千個 (売買は約33万件/64万個、相続その他の一般承継約15万件/66万個、所有権保存登記約60万件/63万個)であった。

すます要求される。したがって租税に関する研究者も一つの税目に限らない分野横断的問題設定とその解決法を指摘することが求められることを指摘しておきたい。