

行政不服審査法（平成二十六年法律第六十八号）第八十一条第三項において準用する第七十九条の規定によつて、広島県行政不服審査会の平成二十九年度答申第五号の内容について、別紙のとおり公表する。

令和二年三月三十日

広島県知事 湯 崎 英 彦

諮問庁：広島県知事（税務課）

諮問日：平成29年10月10日

（平成29年度諮問第4号）

答申日：平成30年3月22日

（平成29年度答申第5号）

答申内容

第1 広島県行政不服審査会（以下「審査会」という。）の結論

平成28年7月13日付けで審査請求人より提起のあった、広島県A県税事務所長（以下「処分庁」という。）が審査請求人に対して行った地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）第73条の14第3項の規定による不動産取得税の課税標準の特例（以下「課税標準特例」という。）の適用不承認処分（以下「本件適用不承認処分」という。）及び法第73条の24第2項の規定による住宅の用に供する土地の取得に対する不動産取得税の減額（以下「土地減額」という。）不決定処分（以下「本件減額不決定処分」といい、本件適用不承認処分と併せて「本件処分」という。）に対する審査請求（以下「本件審査請求」という。）は棄却されるべきであるとす
る審査庁（広島県知事〔税務課〕）の判断は、結論において妥当である。

第2 審査関係人の主張の要旨

1 審査請求人の主張の要旨

(1) 平成28年7月13日付け審査請求書（以下「審査請求書」という。）

平成29年9月25日付け28審理第24号で審査庁に提出された審理員意見書（以下「審理員意見書」という。）の2(1)ア(ア)、2(1)イ(イ)、2(1)ウ及び2(1)エに記載のとおりである。

(2) 平成28年9月28日付け反論書（以下「反論書」という。）

審理員意見書の2(1)ア(イ)及び2(1)イ(イ)に記載のとおりである。

(3) 平成29年1月30日付け反論書（以下「再反論書」という。）

審理員意見書の2(1)ア(ウ)に記載のとおりである。

(4) 平成29年4月3日付け再反論書（以下「第2次再反論書」という。）

審理員意見書の2(1)ア(エ)、2(1)イ(ウ)及び2(1)オに記載のとおりである。

(5) 平成29年11月21日付け主張書面（以下「主張書面」という。）

審査請求人は、主張書面で次のとおり主張した。

ア 処分庁は「自己の居住の用に供する」ものであるかどうかについて判断がなされた裁判例や解釈を示す国からの通達がないため…というところから始まり、国税庁の通達「租税特別措置法（山林所得・譲渡所得関係）の取扱いについて」（

昭和 46 年 8 月 26 日直資 4-5。以下「国税庁通達」という。) 31 の 3-2 の考え方を抛り所としているという回答だが、法律上にない課税標準特例及び土地減額に関する条件や要件、目的、趣旨または意図の異なる判例や通達文の一部の文言を回答としている。また、本件処分に当たって、法律上要件にない処分庁の事務取扱い（調査権限の行使や税務署への呼び出し、現地調査、居住証明書類の提出を求める行為）及び措置に関しても、大いに疑問がある。

イ 審理員意見書においても、本件処分を正当化する解釈に近づけるために文言を部分的に利用しているに過ぎず、課税標準特例の適用及び土地減額ができるもしくはできないと規定する法律の条文が指し示されていない。課税標準特例の適用及び土地減額ができる住宅については、法律上「自己の居住の用に供する」という要件しかないのだから、自己の生活のため購入している本件処分の対象となる不動産（以下「本件不動産」という。）は当該要件に当てはまると思われるし、当該要件に当てはまらないというのであれば、課税標準特例の適用及び土地減額の決定ができないとする条文を指し示していただきたい。条文がないのであれば、課税標準特例及び土地減額は承認されるべきである。

審査請求人が真に居住の意思をもって、生活の拠点として居住していたのであり、それを他人に否定される所以はない。住民登録についても、生活上必要であるから住民登録をしているのであって、後になって居住証明として添付するように県税事務所から指示があり提出したものである。また、住民登録からも、書面上での居留意思や、生活の本拠としていることが分かるはずである。

2 審査庁の主張の要旨

(1) 平成 29 年 10 月 10 日付け諮問説明書（以下「諮問説明書」という。）

ア 当審査庁の考え

本件審査請求を棄却すべきと考える（審理員意見書の主張と同趣旨）。

イ 考え方の理由

(ア) 認定事実

審査庁の認定事実は、審理員意見書記載内容と相違ない。

(イ) 判断

審査庁の判断は、審理員意見書の 3(2)と相違ない。

(ウ) 結論

前記第 2 の 2(1)イ(ア)及び(イ)のとおりであるので、審査請求人の本件審査請求は不適法と考える。

第 3 審理員意見書の要旨

1 意見の理由

(1) 本件における法令等の規定について

ア 法第 73 条の 2 第 1 項は、「不動産取得税は、不動産の取得に対し、当該不動産所在の道府県において、当該不動産の取得者に課する。」と規定し、広島県税

条例（昭和 29 年広島県条例第 16 号。以下「県税条例」という。）第 56 条第 1 項は、「不動産取得税は、不動産の取得に対し、当該不動産の取得者に課する。」と規定する。

イ そして、法第 73 条の 14 第 3 項には課税標準特例が、法第 73 条の 24 第 2 項には土地減額が定められている。

具体的には、法第 73 条の 14 第 3 項に「個人が自己の居住の用に供する耐震基準適合既存住宅（既存住宅（新築された住宅でまだ人の居住の用に供されたことのないもの以外の住宅で政令で定めるものをいう。……）のうち地震に対する安全性に係る基準として政令で定める基準（同項において「耐震基準」という。）に適合するものとして政令で定めるものをいう。……）を取得した場合における当該住宅の取得に対して課する不動産取得税の課税標準の算定については、一戸につき、当該住宅が新築された時において施行されていた地方税法第 73 条の 14 第 1 項の規定により控除するものとされていた額を価格から控除するものとする。」と規定されている。そして、法第 73 条の 14 第 4 項及び県税条例第 57 条の 2 の規定により、当該住宅の取得につき法第 73 条の 14 第 3 項の適用があるべき旨の申告がなされた場合に限り、同項を適用するものとされている。

また、法第 73 条の 24 第 2 項には、「道府県は、次の各号のいずれかに該当する場合においては、当該土地の取得に対して課する不動産取得税については、当該税額から 150 万円（当該土地に係る不動産取得税の課税標準となるべき価格を当該土地の面積の平方メートルで表した数値で除して得た額に当該土地の上にある耐震基準適合既存住宅等（耐震基準適合既存住宅及び新築された特例適用住宅でまだ人の居住の用に供されたことのないものうち当該特例適用住宅に係る土地について前項の規定の適用を受けるもの以外のものをいう。……）1 戸についてその床面積の 2 倍の面積の平方メートルで表した数値（当該数値が 200 を超える場合においては、200 とする。）を乗じて得た金額が 150 万円を超えるときは、当該乗じて得た金額）に税率を乗じて得た額を減額するものとする。」と規定され、法第 73 条の 24 第 2 項第 1 号には「土地を取得した者が当該土地を取得した日から 1 年以内に当該土地の上にある自己の居住の用に供する耐震基準適合既存住宅等を取得した場合」と、同項第 2 号には「土地を取得した者が当該土地を取得した日前 1 年の期間内に当該土地の上にある自己の居住の用に供する耐震基準適合既存住宅等を取得していた場合」と規定されている。そして、法第 73 条の 24 第 4 項及び県税条例第 64 条の規定により、当該土地の取得につき法第 73 条の 24 第 2 項の適用があるべき旨の申告がなされた場合に限り、同項を適用するものとされている。

ウ 地方税法施行令（昭和 25 年政令第 245 号。以下「政令」という。）第 37 条の 18 第 1 項には、「法第 73 条の 14 第 3 項に規定する新築された住宅でまだ人の居住の用に供されたことのないもの以外の住宅で政令で定めるものは、新築された

住宅でまだ人の居住の用に供されたことのないもの以外の住宅のうちその床面積が 50 平方メートル以上 240 平方メートル以下のものとする。」と規定されている。

また、政令第 37 条の 18 第 3 項には、「法第 73 条の 14 第 3 項に規定する既存住宅のうち耐震基準に適合するものとして政令で定めるものは、既存住宅のうち次の各号に掲げる要件のいずれかに該当するものとする。」と規定され、同項第 1 号には「昭和 57 年 1 月 1 日以後に新築されたものであること。」と規定されている。

(2) 根拠規定の解釈について

ア 審査請求人は、審査請求書、反論書、再反論書等において、次の点などを主張する。

(ア) 自己の居住の用に供していたにもかかわらずそうでないと判断されたので、居住という法文の解釈が違うのであれば、税金であるので居住の明確な法令文による要件の根拠を指し示していただきたい。

(イ) 審査請求人自身が真に居住の意思をもって、生活の拠点として居住していたのであり、それを他人に否定される所以はない。

(ウ) 今回の住宅設備の整ったマイホームの減税（原文ママ）は、本来 1 日でも居住の意思をもち生活があれば、法文上減税（原文ママ）は認められるべきであるところ、処分庁が平成 22 年東京地裁判決や国税庁通達で今回の減税（原文ママ）の根拠法文にはない、一時的や一年の期間を判定期間としているという期間の拡大解釈をしているが、これをもって処分庁の判断としてきたということは租税法律主義に反する重大な過失である。

イ このことについては、次のとおりである。

(ア) 前記第 3 の 1(1)イのとおり、法第 73 条の 14 第 3 項において、課税標準特例が定められ、同項及び同条第 4 項並びに県税条例第 57 条の 2 の規定により、個人が自己の居住の用に供する耐震基準適合既存住宅を取得した場合において申告がなされたときには、一定の額を価格から控除するものとされている。

また、前記第 3 の 1(1)イのとおり、法第 73 条の 24 第 2 項において、土地減額が定められ、同項及び同条第 4 項並びに県税条例第 64 条の規定により、土地を取得した者が自己の居住の用に供する耐震基準適合既存住宅を取得した又は取得していた場合において申告がなされたときは、税額から一定の額を減額するものとされている。

(イ) 処分庁では、課税標準特例及び土地減額の適用について判断するに当たり、法の規定自体を審査基準として考えており、法の規定の趣旨に適合しているかについて、案件に応じて、個別に調査の上その特例適用の是非について判定を行うこととしているとする（平成 29 年 3 月 16 日付け回答書（以下「第 2 次処分庁回答書」という。） 4）。

(ウ) 具体的には、処分庁は、平成 22 年 7 月 14 日東京地方裁判所民事第 2 部判決「所得税更正処分取消請求事件」（以下「平成 22 年東京地裁判決」という。）及び国税庁通達の考え方を「自己の居住の用に供する」ものであるかどうかを判定する際の判断指標としており、「自己の居住の用に供する」住宅とは、「真に居住の意思をもってある程度の期間継続して生活の本拠として居住の用に供する住宅」を指すのであって、一時的な目的で短期間、臨時に使用する住宅はこれに当たらないと主張する（平成 28 年 9 月 7 日付け弁明書（以下「弁明書」という。）4(4)及び平成 28 年 11 月 25 日付け回答書（以下「第 1 次処分庁回答書」という。）2(1)）。

また、「生活の本拠」に該当するかどうかは、「その者及び配偶者等（社会通念に照らし本人と同居することが通常であると認められる配偶者、子、親その他の者をいう。）の日常生活の状況、その家屋への入居目的、その家屋の構造及び設備の状況その他の事情を総合勘案して判定する。」と主張する（第 1 次処分庁回答書 2(4)）。

そして、平成 22 年東京地裁判決及び国税庁通達の考え方によっている理由として、課税標準特例の適用及び土地減額の適用に関する要件として規定されている「自己の居住の用に供する」ものであるかどうかについて、判断がなされた裁判例や解釈を示す国からの通達がないため、処分庁が課税標準特例及び土地減額の適用の判断をするに当たっては、当該「居住の用に供する」と同様の規定がある租税特別措置法（昭和 32 年法律第 26 号。以下「租税法」という。）第 31 条の 3 及び第 35 条に規定する「居住の用に供している家屋」の解釈について判断した平成 22 年東京地裁判決と国税庁通達の考え方を判断のより所としていると主張する（第 2 次処分庁回答書 1(1)）。

(エ) また、処分庁は、「ある程度の期間」は「概ね取得前後 1 年」として運用しているとし、短期間であっても、納税者から特別な申出があれば、個別・具体的に当該不動産に関する購入等の動機や異動せざるを得ない事情を聞き取った上で、それらについての調査を行い、その期間が合理的な期間であれば課税標準特例及び土地減額を認める運用としていると主張する（第 1 次処分庁回答書 2(3)）。

(オ) ところで、本件のような、既存住宅の取得に係る課税標準特例及び土地減額の制度は、一定の既存住宅及びその土地の取得について、新築住宅の課税標準の特例措置等に準ずる特例措置を講ずることとして設けられたものである。

(キ) 一般に、租税法律主義の原則に照らすと、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されている（最高裁昭和 43 年（行ツ）第 90 号同 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決、最高裁平成 26 年（行ヒ）第 190 号同 27 年 7 月 17 日第二小法廷判決）一方で、税の制度をその本来の趣旨及び目的から逸脱する態様で利用することにより納税を免れるものは制度を濫用するもの

である（最高裁平成 16 年（行ヒ）第 326 号同 18 年 2 月 23 日第一小法廷判決）などともされている。

したがって、税の制度をその本来の趣旨及び目的から逸脱する態様で利用することにより納税を免れるという事態に立ち至らないために、税に係る規定については、その趣旨に従って適正に解釈し、税の制度の本来の趣旨及び目的に沿った当該規定の適用の有無を判断することは当然のことと認められる。

(ク) どのような場合であれば「自己の居住の用に供する」ことに該当すると認めるかについては、これらの規定の本来の趣旨、目的に沿って、適正に解釈する必要があるが、課税標準特例及び土地減額の適用の要件である「自己の居住の用に供する」ことに係る直接的な解釈を示す国からの通知等や判断がなされた裁判例があるわけではない。

(ケ) さて、租特法における「居住の用に供している家屋」の解釈については、平成 22 年東京地裁判決及び国税庁通達があることは、事実である。

租特法第 31 条の 3 は、居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例に関する規定であり、同法第 35 条は、居住用財産の譲渡所得の特別控除に関する規定ではあるが、これらの規定の「居住の用に供している家屋」とは、本件における「自己の居住の用に供する」住宅と同義であると考えることができ、租特法に基づく「居住の用に供している家屋」に係る平成 22 年東京地裁判決と国税庁通達の解釈について、本件の課税標準特例及び土地減額における「自己の居住の用に供する」住宅の具体的な態様を判断するに当たり、これを援用し、同義に解釈することは、何ら問題はない。

(コ) 法第 73 条の 14 第 3 項及び第 73 条の 24 第 2 項に規定する「自己の居住の用に供する」住宅の判断について、処分庁が平成 22 年東京地裁判決や国税庁通達の考え方をより所としていることに特段問題はないと認められる。

また、法第 73 条の 24 の規定による不動産取得税の減額に関する例として、「右にいう「住宅」とは、本件家屋のような一戸建ての家屋の場合については、同法 73 条 4 号が規定するように「人の居住の用に供する家屋」をいうものであり、当該家屋が右住宅に当たるか否かの判断は、当該家屋を取得した時、すなわち、当該家屋について最初の使用が行われた日……における当該家屋の構造、利用状況を総合してなすべきものである。」（名古屋地裁昭和 63 年（行ウ）第 23 号平成 2 年 10 月 31 日民事第 9 部判決）との裁判例もあり、処分庁が本件のような課税標準特例及び土地減額の適用において、生活の状況等も踏まえて判断していることは当然のことと認められる。

(サ) さらに、固定資産税に関する平成 9 年 4 月 1 日自治固第 13 号自治省税務局固定資産税課長通知において「人の居住の用に供するとは、特定の者が継続して居住の用に供することをいう。」とされていることから、不動産取得税における「自己の居住の用に供する」場合に該当するかどうかについても、固定資

産税の場合と同様に、（一定の期間）継続して居住の用に供しているかによって判断することとしても何ら差し支えないものと認められる。

この期間に関し、平成 13 年質疑応答集の間 59 の答に「答 ……既存住宅に係る特例の適用をする場合の各要件については、登録免許税あるいは所得税における住宅取得控除の軽減措置の要件と同様です。……これら国税の住宅取得に係る軽減措置と同様の趣旨から設けられている不動産取得税の特例適用においても、実態に即した取扱いを行っても差し支えないものと思われます。申立書に少なくとも「1年以内に入居する」旨の誓約あるいはその理由が明記されていれば認めて差し支えありません。」と記載されており、間 59 の答は、既存住宅の取得と同時に入居しない場合における 1 年という期間についての記載ではあるものの、処分庁がこの取扱いを基に、ある程度の期間の継続を判断するに当たり、その期間を「1年」としていることは相当であると認められる。

(シ) 以上のことからすると、処分庁が「自己の居住の用に供する」住宅について、「真に居住の意思をもってある程度の期間継続して生活の本拠として居住の用に供する住宅」をいい、「これに該当するかどうかは、その者及び配偶者等（社会通念に照らしてその者と同居することが通常であると認められる配偶者その他の者をいう。）の日常生活の状況、その住宅への入居目的、その住宅の構造及び設備の状況その他の事情を総合勘案して判定する」としていることは妥当であると認められる。

(ス) よって、この点に係る審査請求人の主張には、理由がない。

(3) 「自己の居住の用に供する」かについて

ア 審査請求人は、審査請求書、反論書、第 2 次再反論書等において、次の点などにより、「自己の居住の用に供していた」旨を主張するものようである。

(ア) 呼出のたびに自らそのマンションで生活していたことを説明した上で、さらに売買契約書、登記簿謄本、住民票、住宅用家屋証明書、マンション管理組合の居住証明書を添付した。

(イ) 平成 27 年 9 月 10 日から平成 28 年 2 月 1 日までに電気使用量が少ない、若しくは、平成 27 年 11 月 30 日に水道契約が終了していることをもって、居住していないということに対し、まず現在の仕事の性質上、昼夜が逆転することが多く、外食でほぼ済ませ、朝方に帰宅するような生活の中で、極力節約できるところはしていることもあり、あまり使用量が出ていない時期もあるが、生活スタイルの違いや仕事などは多様である。

(ウ) 電気使用量がゼロで、水道契約の 11 月 30 日までの使用量がゼロでも、現在のライフラインでは（当マンションでは共用のトイレやシャワー、スタジオ、寝具も住人は自由に使える。）生活は可能である。

(エ) 当マンションを管理している管理組合長からも書面にて現に居住していたことを証明してもらい、処分庁に提出している。

(オ) 処分庁の回答で、本件不動産を売却することにより相応の利益を得ていたことなども加味して総合的に判断したというのは売却益の話だと思われるが、マンションを購入して売却した場合、必要経費などを加味するとむしろマイナスになる。

イ このことについては、次のとおりである。

(ア) 本件不動産の登記に係る全部事項証明書によると、審査請求人は、本件不動産を平成 27 年 9 月 28 日から平成 28 年 2 月 10 日まで所有していた。

また、審査請求書に添付された住民票の写しによると、審査請求人は、平成 27 年 9 月 10 日に、本件不動産の前の住民票上の不動産（以下「本件従前不動産」という。）の住所から本件不動産の住所に転入した。

(イ) しかしながら、2人世帯である審査請求人の本件不動産での電気使用量は、平成 27 年 10 月分は〇キロワットアワー、同年 11 月分は〇キロワットアワー、同年 12 月分は〇キロワットアワーなどとなっており、本件不動産の次の住民票上の住所（以下「本件関連不動産」という。）での電気使用量が平成 28 年 1 月分は〇キロワットアワーなどとなっていることと比較しても、極めて少ない数値となっている。

審査請求人は、生活スタイルは多様である旨を主張し、「電気使用量がゼロで、水道契約の 11 月 30 日までの使用量がゼロでも、現在のライフラインでは（当マンションでは共用のトイレやシャワー、スタジオ、寝具も住人は自由に使える。）生活は可能である」と主張していることから、当該マンションの共用設備の使用状況等について審査請求人に質問したところ、「審査請求人の周りにあるライフラインでは生活できることの一例として、このマンションの設備においても住人なら自由にいつでも使用可能だという例を出しているだけで、実際は市内各地の審査請求人の管理している物件には住宅設備はすべて整っているの、いつでもシャワー、キッチン、トイレなど使える状況にあり、普段から私も妻も利用しているので、あえてこのマンションの共用施設を使うことはほとんどない」との回答であった（平成 28 年 12 月 21 日審理第 24 号により審理員が審査請求人に実施した質問に対してされた、平成 29 年 1 月 30 日に審理員が收受した審査請求人に対する質問事項に対する回答（以下「審査請求人回答書」という。）3(5)）。

本件不動産を居住のために購入したとする審査請求人が、マンションに共用設備があることや、審査請求人の管理する市内各地の物件の設備を利用していることなどを主張することからすると、審査請求人が本件不動産について、居住の意思を持ち、生活の本拠としていたかについて、疑問が残るといわざるを得ない。

(ウ) また、審査請求人は、本件不動産の電気使用量が本件関連不動産の電気使用量と比較しても極めて少ないことについて、「（本件従前不動産）を平成 28

年2月くらいまで借りていて、そこで飼育していたウサギを、平成28年2月中旬に本件不動産に移し、同年2月下旬に（本件関連不動産）に移した」旨を主張するが、併せて、「この頃妻は（別に住所地）がありこちらでの寝泊まりが主で、日中は働いてウサギの世話をしに（本件従前不動産）に来ていた。審査請求人は夜中まで仕事で（本件従前不動産）で泊まったり、（審査請求人の妻が所有する他の不動産）で泊まったり自分の賃貸物件で寝泊まりしたりと不規則だった」と主張する（審査請求人回答書3(4)）。

このことから、審査請求人が本件不動産について、居住の意思を持ち、生活の本拠としていたということは認めがたい。

(エ) さらに、審査請求人は処分庁に居住確認証明書を提出しているが、マンション管理組合がどのように居住確認をしているかは不明確であることなどからすると、居住確認証明書があることをもって、審査請求人が居住の用に供していたことが証明されたということとはできないと認められる。

(オ) なお、処分庁は、審査請求人が本件不動産の売却により相応の利益を得たことなども加味した旨を主張し、審査請求人は、売却益を得ても必要経費などでマイナスになる旨を主張する。

処分庁は、「短期間であっても、納税者から特別な申出があれば、個別・具体的に当該不動産に関する購入等の動機や異動せざるを得ない事情を聞き取った上で、調査を行い、その期間が合理的な期間であれば課税標準特例及び土地減額を認める運用としている」としており、このことからすると、不動産の売却による利益があることをもって直ちに「自己の居住の用に供する」に該当しないということとはできないともいえる。

(カ) しかしながら、本件については、前記第3の1(3)イ(イ)から(エ)までのとおりであり、これらのことから総合的に判断すると、本件不動産が審査請求人の「自己の居住の用に供する」ものであったということとはできないと認められる。

(キ) よって、この点に係る審査請求人の主張には、理由がない。

(4) 本件処分における理由の提示について

ア 審査請求人は、審査請求書において、調査に約2か月かけても、通知書の記載には理由もないなどと主張する。

イ このことについては、次のとおりである。

(ア) 行政手続法（平成5年法律第88号）第8条第1項は、「行政庁は、申請により求められた許認可等を拒否する処分をする場合は、申請者に対し、同時に、当該処分の理由を示さなければならない」と規定している。これに関し、裁判例では、「当該処分が行政手続法5条の審査基準を適用した結果であって、その審査基準を公にすることに特別の行政上の支障がない場合には、当該処分に付すべき理由は、いかなる事実関係についていかなる審査基準を適用して当該処分を行ったかを、申請者においてその記載自体から了知しうる程度に記載す

ることを要すると解される」（東京高裁平成 11 年（行コ）第 173 号同 13 年 6 月 14 日第 2 民事部判決）とされている。

(イ) 本件処分においては、適用不承認通知書には、課税標準特例の適用を認められない理由として、「自己の居住の用に供していないため。根拠法令 地方税法第 73 条の 14 第 3 項」と記載され、減額不決定通知書には、申請と異なる決定をした理由として、「地方税法第 73 条の 24 第 2 項各号（住宅用土地の減額）に該当しないため（自己の居住の用に供していない。）」と記載されている。

(ウ) また、これに関し、処分庁から提出のあった、本件処分を行った決裁文書の写しの中には、「処分に係る理由附記の実施について（通知）」（平成 26 年 9 月 30 日付け税務課長通知）（抜粋）があり、申請に対する許認可等拒否処分及び不利益処分の際の理由の提示（理由附記）に関して、「理由附記概要【不動産取得税】」の「課税標準の特例」欄には、法第 73 条の 14 第 1 項から第 3 項までの規定による不動産取得税の課税標準の特例を認めない場合の、「減額」欄には、法第 73 条の 24 第 1 項及び第 2 項の規定による土地の取得に係る不動産取得税の減額を認めない場合の記載例が、それぞれ記載されている。そして、処分庁の適用不承認通知書及び減額不決定通知書それぞれにおける理由の記載は、当該通知に沿ったものであると認められる。

(エ) なお、処分庁は、法の規定自体を審査基準としていると主張する（第 2 次処分庁回答書 4）。

しかしながら、本件処分に当たって、処分庁が行った審査の内容などからすると、課税標準特例及び土地減額の適用については、個々の申告（申請）に対して、個別具体的な判断をせざるを得ず、法の定め以上に具体的な基準を定めることが困難であるため、あらかじめ審査基準を定めることをしていないということもできると思われる。

(オ) 本件処分における理由の提示については、適用不承認通知書及び減額不決定通知書それぞれに、根拠法令とともに「自己の居住の用に供していない」との記載がされており、本件申告等（平成 28 年 4 月 25 日に審査請求人が処分庁に対して行った、本件不動産に対する課税標準特例及び土地減額の適用を受けるための「不動産取得申告書兼住宅の課税標準の特例・住宅用土地の減額（還付）に関する申告（申請）書」の提出のこと。以下同じ。）のあった本件不動産については、「自己の居住の用に供する」という要件を満たしていないことが記載されていることから、この点に係る審査請求人の主張には、理由がない。

(5) 本件処分通知書（平成 28 年 6 月 22 日付け第○号の「課税標準の特例に係る不承認通知書（住宅控除）」及び同日付け第○号の「不動産取得税減額不決定通知書」のこと。以下同じ。）の部屋番号が誤っている旨の審査請求人の主張について

ア 審査請求人は、審査請求書において、（本件不動産の部屋番号）分とメモ書きのついたまま郵送されてきた減額不決定通知書の記載部屋番号も（本件関連不動

産の部屋番号)と誤った記載があるなどと主張する。

イ このことについては、次のとおりである。

(ア) 適用不承認通知書にあつては「賦課番号」及び「納税通知書番号」により、減額不決定通知書にあつては「不動産取得税の課税標準となった土地」の表示により、処分対象不動産の特定はできるものである(第1次処分庁回答書)。

(イ) よつて、本件処分通知書の部屋番号が誤っている旨の審査請求人の主張は、失当である。

(6) その他の事項

審査請求人は、第2次再反論書において、同じ法律の解釈で実務処理をしている他の都道府県の県税事務所における不動産取得税の軽減措置を受けるために必要な手続、要件、判断基準、条件を調べてみたところ、この度の処分庁の不承認の扱いがむしろ異例であることが判明したなどと主張し、他の都道府県では認めている例がある旨を主張するが、仮にこのような例があるとしてもそのことをもつて直ちに本件処分が違法又は不当であるということとはできない。

(7) 以上のことからすると、本件処分は適正に行われたものと認められるから、本件処分は違法又は不当であるとはいえない。

2 結論

以上のとおりであるから、本件審査請求には、理由がない。よつて、本件審査請求は、行政不服審査法(平成26年法律第68号。以下「行審法」という。)第45条第2項の規定により棄却されるべきである。

第4 調査審議の経過

1 審査庁から審査会へ諮問(平成29年10月10日)

2 第1回審議(平成29年12月21日)

(1) 審議内容

審査会事務局から委員に対して事案説明を行い、本件審査請求に係る審議を行った。

(2) 審議結果

行審法第81条第3項の規定により準用する行審法第74条の規定による調査権限の行使が必要と認めたため、行政不服審査法施行条例(平成28年広島県条例第2号)第10条第6項の規定により、当該調査を行うための決議を行った。

3 第2回審議(平成30年2月13日)

(1) 審議内容

審査庁から前記第4の2(2)の調査に対して回答及び資料の提出があつたため、審査会事務局から委員に対して報告を行い、本件処分に係る審議を行った。

ア 審査庁に対して行使した調査権限の内容及び回答

前記第4の2(2)の決議により行使した調査権限に対し、平成30年1月31日付け諮問案件(平成29年度諮問第4号)に係る資料の提出について(回答)によ

り審査庁から回答があり、その内容は次のとおりであった。

(ア) 審査請求人が第2次再反論書において主張する他の地方公共団体（以下「団体」という。）の県税事務所における不動産取得税の軽減措置を受けるために必要な手続、要件、判断基準、条件について、調査の上資料を提出するよう依頼したところ、次のとおり回答を得た。

a 課税標準特例は、短期間の居住でも適用することとしているかについて調査を行ったところ、6の団体が、居住期間を参考にすることが特に定めはなく総合的に判断を行うこととしており、1の団体が、居住期間は参考にしないが以前に特例控除等の処理をしたことがわかれば事情聴取や現地調査を行うこととしていた。

b 課税標準特例の適用を、居住期間を理由として認めていない事例が過去にあるかについて調査を行ったところ、7の団体全てにおいて、居住期間を理由として認めていない事例は過去になかった。ただし、同様の内容で全国照会を行ったところ、16の団体から、居住期間に限定した判断ではなく、総合的に判断した上で居住が確認できないとして特例適用を行わなかった事例が過去にあるとの回答を得た。

(イ) 審査請求人が所有する本件処分とは別の固定資産に係る課税標準特例の適用について、第1次処分庁回答書の質問事項(8)に係る添付書類において、7件中3件が否認されており、1件が保留となっているが、これらの処分は、本件処分と同様の調査を行った上でされたものかどうか調査したところ、3件の否認に係る調査については、同時期に取得した3件の不動産について、申立内容、領収書等の提出書類及び処分庁の調査結果により総合的に判断を行っており、本件処分と同様の調査である旨の回答を得た。

(ウ) 前記第4の3(1)ア(イ)に関連して、第1次処分庁回答書の質問事項(8)に係る添付書類に記載がある本件処分とは別の課税標準特例の不適用処分について、審査請求人からの不服申立ての有無を確認したところ、文書にて通知を行ったが、不服申立てはなかった旨の回答を得た。

イ 審査請求人に対して行使した調査権限の内容及び回答

前記第4の2(2)の決議により行使した調査権限に対し、平成30年1月15日に審査請求人が審査会事務局へ来庁し、本件諮問に係る資料の写しを提出した。提出された資料及び諮問関係書類から、次のとおり本件審査請求に関する事実の経過が判明した。

日 付	事 実 の 経 過
平成27年8月24日	審査請求人が本件不動産の購入に係る不動産売買契約を締結。
平成27年9月10日	審査請求人が住民票を本件従前不動産から本件不動産に異動（住民票異動の届出年月日及び住定年月日とも

	に同日。)
平成 27 年 9 月 28 日	審査請求人による本件不動産の売買代金の支払いが完了し、本件不動産の売買契約書第 5 条の規定により、本件不動産の所有権が審査請求人に移転。同日、本件不動産の所有権移転登記。
同 日	審査請求人が本件関連不動産の購入に係る不動産売買契約を締結。
平成 27 年 11 月 16 日	審査請求人による本件関連不動産の売買代金の支払いが完了し、本件関連不動産の売買契約書第 5 条の規定により本件関連不動産の所有権が審査請求人に移転。同日、本件関連不動産の所有権移転登記。
平成 27 年 12 月 19 日	審査請求人が本件不動産の売却に係る不動産売買契約を締結。
平成 28 年 2 月 1 日	審査請求人が住民票を本件不動産から本件関連不動産に異動。
平成 28 年 2 月 10 日	審査請求人に対する本件不動産の売買代金の支払いが完了し、本件不動産の所有権が審査請求人から売却相手に移転。

(2) 審議結果

前記第 4 の 3(1)の調査内容を踏まえ、答申に向けた審議を行った。

4 第 3 回審議（平成 30 年 3 月 22 日）

(1) 審議結果

審査会事務局が作成した答申案を検討し、答申を決議した。

第 5 審査会の判断

1 本件における法令等の規定について

(1) 法第 73 条の 2 第 1 項では不動産取得税について「不動産の取得に対し、当該不動産所在の道府県において、当該不動産の取得者に課する。」と規定し、県税条例第 56 条第 1 項は、「不動産取得税は、不動産の取得に対し、当該不動産の取得者に課する。」と規定する。そして、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」（最高裁昭和 43 年（行ツ）90 号同 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決）ものと解されている。

(2) 法において、「不動産の取得」については定義されておらず、また、法第 73 条の 14 第 3 項には既存住宅を取得した場合における課税標準特例が、法第 73 条の 24 第 2 項には既存住宅を取得した場合における土地減額がそれぞれ定められているが、住宅の「取得」については定義されていない。そこで、「不動産の取得」について解釈を示した判例をみると、法第 73 条の 2 第 1 項にいう「「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」

であるとされている（最高裁昭和40年（行ツ）第12号同45年10月23日第二小法廷判決）。法第73条の14第3項に規定する課税標準特例に係る既存住宅の「取得」及び法第73条の24第2項に規定する土地減額に係る住宅の「取得」についても、同じ不動産の取得である以上、法第73条の2第1項にいう「不動産の取得」と同様に、既存住宅の「所有権の取得」を意味するものと解するのが妥当である。

- (3) 以上を踏まえて本件についてみるに、本件不動産の購入及び売却に係る不動産売買契約書並びに本件関連不動産の購入に係る不動産売買契約書のいずれにおいても、第5条に所有権等の移転の時期が規定されており、その内容は、買主が売買代金の全額を支払い、売主がこれを受領したときに、売主から買主に当該物件の区分所有権及び敷地利用権が移転するというものである。よって、本件における「不動産の取得」とは、売買契約に基づき売買代金の全額が支払われたときである。

2 審査会の判断の理由

本件審査請求における争点は、審査請求人が取得した本件不動産が、審査請求人の「自己の居住の用に供する」住宅であったか否かにある。しかしながら、不動産取得税における「自己の居住の用に供する」か否かの定義について判断を示した裁判例等は存在せず、かつ、審査請求人が本件不動産を既に売却している以上、審査請求人が本件不動産を「自己の居住の用に供する」目的で取得したか否か、また、所有していた期間において社会通念上「自己の居住の用に供」していたか否かという観点から判断を行うほかはない。よって、当審査会においては、審査請求人の主観的居留意思及び客観的居住実態を踏まえた上で、審査庁の判断が妥当であるか否かの検討を行う。

(1) 審査請求人の本件不動産取得時における本件不動産への居留意思について

ア 審査請求人は、審査請求人回答書3(1)において「(本件不動産)に実際に住んでみるとこの部屋特有の問題が出てきて…平成27年11月10日に12階に住む(本件関連不動産の前住人)が引っ越すことを聞き、そのときに妻が上の階を内覧させてもらい…同じ建物内ということもあり、勝手にわかることもあり27年11月16日に(本件関連不動産)を購入した。」と回答し、居住の意思をもって、生活の拠点として本件不動産に居住していたと主張する。

イ しかしながら、前記第4の3(1)イの事実の経過によれば、審査請求人は、平成27年8月24日に本件不動産を取得するための売買契約を締結し、同年9月28日に本件不動産の所有権を取得する一方で、同日に本件関連不動産を取得するための売買契約を締結し、同年11月16日に本件関連不動産の所有権を取得したことが認められる。本件関連不動産が売却予定であることを知ったその日に売買契約まで行ったとは考えにくく、仮にそうであるとしても、本件不動産の所有権を取得した日と同日に本件関連不動産の売買契約を行っているという事実から、審査請求人は、遅くとも本件不動産を取得した日には既に本件関連不動産を取得する意思があったといえる。

ウ そして、審査請求人自身が審査請求人回答書3(1)において、「これ(本件関連

不動産の購入)により(本件不動産)は不要となるので売却を考えた」と主張していることから、本件不動産を取得した平成27年9月28日には、本件不動産は不要となるので売却を考えていたといえる。

エ 前記事実からすると、審査請求人が本件不動産を取得した時点において、本件不動産を「自己の居住の用に供する」意思があったと認めるに足る事実はない。なお、審査請求人回答書3(1)における「(本件不動産)に実際に住んでみるとこの部屋特有の問題が出てきて…」という主張は、前記事実と矛盾し、信用に値しない。

(2) 審査請求人の本件不動産における居住実態について

ア 審査請求人は、本件不動産における自らの居住実態について、前記第3の1(3)ア(イ)及びウのように主張する。また、前記第3の1(3)ア(エ)において、マンションの管理組合長からも書面で現に居住していた旨の証明を得ていることを主張する。

イ そこで審査請求人の生活実態をみると、審査請求人は審査請求人回答書3(2)において、「(本件不動産)は27年10月1日から28年2月下旬(少しずつ荷物を12階に移したため)くらいまで住みました。」と主張する。しかしながら、電気使用量については前記第3の1(3)イ(イ)のとおりであり、電力会社との契約(以下「電気契約」という。)期間は、審理員意見書2(2)ウ(イ)b(b)のとおり、本件不動産が平成27年10月24日から平成28年2月10日まで、本件関連不動産が平成27年12月25日から平成28年5月23日現在契約中となっている。

まず、平成27年10月1日から同月23日までについては、電気契約の開始が同月24日である以上、社会通念上、居住していたと推認することはできない。

次に、同年10月24日から同月末日まで、同年11月及び同年12月については、それぞれ〇キロワットアワー、〇キロワットアワー、〇キロワットアワーという使用量となっているが、審査請求人の本件関連不動産における平成28年1月から4月までの電気使用量をみると、それぞれ〇キロワットアワー、〇キロワットアワー、〇キロワットアワー、〇キロワットアワーであり、平均すると1日約〇キロワットアワーを使用している。以上のことから、平成27年10月24日から同月末日まで、同年11月及び同年12月の本件不動産の電気使用量は、審査請求人が通常の生活で使用していると思われる電気使用量に比べても極端に低い使用量のため、社会通念上、居住していたと推認することはできない。

そして、平成28年1月以降については、前記のとおり平成27年12月25日には本件関連不動産について電気契約を締結しており相当の電力を使用していること、それに比して本件不動産の電力使用量が少ないこと、平成27年12月19日には本件不動産の売却に係る売買契約を締結していること及び平成28年2月1日には本件不動産から本件関連不動産に住民票を移しているという事実から、既に本件関連不動産に居住していたことが容易に推認できるため、社会通念上、審査請求人が本件不動産に居住していたと認めることはできない。

ウ また、マンションの管理組合長が発行したとする居住確認証明書については、当該居住確認証明書に記載の居住年月日が「平成 27 年 9 月 10 日～平成 28 年 2 月 26 日」となっており、前記第 4 の 3(1)イで判明した所有権の移転時期と矛盾している（所有権移転前から居住し、所有権移転後も居住していることになっている。なお、審査請求人の審査請求人回答書 3(2)で主張する居住期間とも矛盾する。）ため、証拠として不十分である。

エ 以上より、審査請求人が本件不動産を自己の居住の用に供した事実は認められず、他にこれを認めるに足る証拠もない。

(3) 小括

以上のとおりであるので、審査請求人は本件不動産の取得をした時点において課税標準特例及び土地減額の要件を満たしているとは認められず、また、実際の居住実態も認められない。

(4) 審査請求人のその他の主張について

ア 理由の提示について

前記第 5 の 1(2)及び(3)のとおり、本件処分は、審査請求人が取得した本件不動産は「自己の居住の用に供する」ものとしての取得ではなく、また、自己の居住の用に供した事実も認められないとして行われたものである。

本件処分を行うに当たり、本件処分通知には「自己の居住の用に供していない」旨の理由が記載されており、理由の記載としては十分であると考えられる。よって、審査庁の判断は妥当である。

イ その他の主張について

審査請求人のその他の主張について、審査庁の判断は妥当である。

3 結論

以上のとおりであるので、本件処分に取り消すべき違法又は不当な点は認められず、本件審査請求を棄却すべきとした審査庁の判断は結論において妥当である。よって、第 1 のとおり答申する。

広島県行政不服審査会第 1 部会

委員（部会長）	酒 井	朋 子
委員	横 藤 田	誠
委員	椛	大 樹

※ 行政不服審査会は、諮問に対する答申をしたときは、答申の内容を公表するものとされているが（行審法第 81 条第 3 項で準用する法第 79 条）、本件答申書には、審査請求人の個人情報等、一般に公表することが適当でない部分が含まれるため、答申書そのものではなく、「答申の内容」を公表するものとする。