

○ 主文

原判決中 控訴人東京都千代田税務事務所長関係部分の全部および控訴人東京都関係部分のうち同控訴人敗訴部分を取消す。

被控訴人の控訴人等に対する請求は、いずれもこれを棄却する。

訴訟費用は第一、二審とも被控訴人の負担とする。

○ 事実

控訴人兩名代理人は主文同旨の判決を求め、被控訴代理人は控訴棄却の判決を求めた。

当事者双方の事実上および法律上の主張並びに証拠の関係は被控訴代理人において乙第二号証を提出し、控訴人兩名代理人において右乙号証の成立を認めたほかは、原判決事実摘示と同一である（但し原判決四枚目裏二行目の「余地」と同一八枚目表一一行目の「なければならけれども」を「なければならないけれども」と、同裏三行目の「適正な時期」を「適正な時価」と各訂正し、原判決添付目録二の一枚目裏六行目（ヲ）の下に「●類」を加え、同六枚目裏一行目「排水普通気設備」を「排水並通気設備」と、同一〇枚目裏八行目「（タ）フLEM硝」を「（タ）フLEM硝子」と同一七枚目裏一行目「スペシャルルール設備」を「スペシャルルーム設備」と各訂正する。）。

○ 理由

一 控訴人東京都千代田税務事務所長（以下控訴人所長という）が昭和三〇年一月一四日付徴税令書をもつて、被控訴人に対し、昭和二九年法律第九五号による改正後の地方税法（以下改正地方税法という。）第七三条の二第二項の規定により、原判決添付別紙目録一記載の建物（以下本件建物という。）について、課税標準を金四七四、〇二三、七〇〇円、税額を金一四、二二〇、七一〇円とする不動産取得税賦課決定（以下本件処分という。）をし、被控訴人が昭和三〇年二月二日から同年五月二一日までの間に四回に分割して右税額を控訴人東京都（以下控訴人都という。）に納付したこと、被控訴人が本件処分を不服として、改正地方税法第七三条の三三所定の期限内である同年一月二七日東京都知事に対し異議の申立をしたところ、同知事が昭和三六年七月二九日右申立を棄却する旨の決定をし、右決定が同年八月三日被控訴人に通知されたこと、本件建物は、注文者被控訴人、請負人訴外株式会社安藤組間の昭和二八年九月一七日付請負契約に基き、同月二〇日安藤組が自己の材料をもつて新築工事に着手し、昭和二九年六月一四日頃には主体工程が完了し、その後引続き工事が進められて、同月三〇日現在においては総工事の約八〇パーセンが完了していたこと、以上の事実はいずれも当事者間に争いがない。

被控訴人は、本件建物は改正地方税法の規定が適用される昭和二九年七月一日の前日である同年六月三〇日以前において既に独立の不動産となっていたものであり、かつ被控訴人は同日までに安藤組からこれが引渡を受け、その所有権を取得していたのであるから、改正地方税法第七三条の二第二項の規定の適用の余地はないにもかかわらず、控訴人税務事務所長は右規定を適用して被控訴人に不動産取得税を課した点において本件処分は違法であると主張するので、まずこの点について判断する。

（１） 不動産取得税は、不動産の取得に対してその取得者に課せられるものであつて、昭和二五年法律第二二六号による旧地方税法の改正に伴い一旦廃止され、前記のとおり、改正地方税法によつて再び創設されたものであるが、改正地方税法は、まず、第七三条において、「不動産取得税について、左の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。」と定めて、家屋については、「三 家屋 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。」とし、ついで第七十三條の二において次のように定めている。

（不動産取得税の納税義務者等）

第七十三條の二 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。

（２） 家屋が新築された場合においては、当該家屋について最初に使用又は譲渡が行われた日をもつて家屋の取得がなされたものとみなし、当該家屋の所有者又は譲受人を取得者とみなして、これに対して不動産取得税を課する。但し、家屋が新築された日から六月を経過して、なお、当該家屋について使用又は譲渡が行われない場合においては、当該家屋が新築された日から六月を経過した日をもつて家屋の取得がなされたものとみなし、当該家屋の所有者を取得者とみなして、これに対して不動産取得税を課する。

(3) 家屋を改築したことにより、当該家屋の価額が増加した場合においては、当該改築をもつて家屋の取得とみなして不動産取得税を課する。建物が新築される場合には、その新築によつて建物所有権の原始取得が生じるわけであるが、一般的には、この建物所有権の原始取得の時期は、建築材料が一定の土地に構築されて、それが土地から独立した一の不動産と言ひ得る状態に達した時点であると解せられ、具体的には、その用法に応じた使用が可能な程度までに工事が完了してない工事中の建物であるとしても、すでに屋根および囲壁を有し、土地に定着せる一つの建築物として存在するに至れば、その建築物は即ち建物なのであつて、床や天井の如きはまだ具わつていなくても差支ない、とすることが従来の支配的な見解である(昭和一〇年一〇月一日大審院判決、大審院民事判例集一四卷一六七一頁)。建築工事が右にいわれる程度にまで達すれば、その時点において、当該建築物は一の建物としてその所有権の帰属(原始取得)が定まり、取引の対象となり、これが譲渡、これに対する権利の設定、移転差押等も可能となり、従つてまた不動産登記法による登記も可能となる。しかし右の時点における建物所有権の原始取得者は、新築工事の注文者と請負人との間の建築請負契約の内容、建築材料の供給者、工事代金の支払の時期方法、工事代金の支出者等の如何によつて一律に決定することはできないのであつて、工事の注文者であることもあり、工事の請負人であることもあり、また第三者であることもあり得るわけである。ところで法律で不動産取得税なる新税を創設し、これを新築家屋の取得者にも課することとする場合には、必ずしも上述したような一般的意味における建物所有権の原始取得の生ずる時点における建物の価額を標準とし、また、その時点における建物所有権の帰属者を納税義務者として課税することとしなければならないものではなく、課税の標準価額および納税義務者については不動産取得税なる租税の性質目的に照して政策的に定めることが可能である。殊に、新築工事中の家屋にあつては、それが前述した一般的意味における建物となつた時点以後においても、なお工事が続行され、この続行工事によつて価値の増加が生じることとは明かであつて、この続行工事による価値の増加を家屋の改築によるものとするとは、「改築」なる用語の通常の意味を離れること大なるものであつて適当とはいひ難いのみならず、前記改正地方税法第七十三条第八号の「改築家屋の主要構造部(壁、柱、床、はり、屋根又は階段をいう。)の一種以上について過半の更新を行うことをいう。」なる定義規定とも相容れない。更に、工事中のある特定の建築物について、譲渡がなされ、権利が設定され、または登記がなされたというような場合に、事後において当該建築物が当時すでに上述した一般的な意味における建物となつていたかどうかを認定判断することは必ずしも困難ではないが、建築工事中のすべての建築物について何時それが建物となつたかを積極的に認定判断してこれが取得について課税をするということとは決して容易ではなく、徴税技術上も多大の困難を伴うことを避けることができない。また建築工事中の建築物が一般的な意味における建物となつた時点における当該建物の所有権の帰属者、即ち原始取得者は、上述したように一律に決定することができず個々の場合に応じてそれぞれ異なるのであるから、もし右の意味における建物の原始取得者を納税義務者とするときは、納税義務者が区々となつて不動産取得税の性質を曖昧ならしめるばかりでなく、場合によつては建築工事の請負人が原始取得者として課税され、建築工事完成後これが引渡を受けて使用を開始する注文者が当該建物の承継取得者として更に課税され、同一建物の新築について二重の課税が行われるというような不合理な結果をも招くこととなる。不動産取得税は、財産の移転、流通という事実に基づき、財産の取得者に租税負担の能力があるとして課税が行われる流通税の一種である。これを新築家屋の取得の場合について見るならば、家屋は、その本来の用途に応じた使用を目的として建築されるものであることは勿論であり、その建築も最終的には当該家屋をその本来の用途に応じて使用しようとする者の費用負担において行われるのであるから、右の者を新築家屋の取得者としてこの者をして納税義務を負担させ、また、課税標準とすべき家屋の価額も、当該家屋の用途に応じた使用が可能となつた時、換言すれば当該家屋がその目的とする使用に適當な構造部分を具備する程度に達した時(前掲大審院判決)建築工事完成の時と約言してもよいであろう一を基準として決定することが不動産取得税なる制度の目的にもつとも合致するものと考えられる。さきに掲げた改正地方税法第七十三条の二第二項は、右の趣旨に基づき、更に課税の際における認定を容易明確ならしめるために、建築工事完成の時を「当該家屋について最初に使用(その用途に応じた使用の趣旨であることは勿論である。)又は譲渡(この譲渡も、当該建物の用途に応じた最初の使用をしようとする者に対する譲渡の趣旨で

ある。)が行われた日」として捉え、また、納税義務者たる新築家屋の取得者を当該建物についての最初の使用または譲渡が行われた際における「当該家屋の所有者又は譲受人」として把握したものと解される。いま、この規定の具体的適用を例示するならば、家屋の新築工事の過程において、一般的には当該家屋の所有権が一日工事請負人に帰属したものと認められる場合であつても、当該家屋の取得者として納税義務を負うのは請負人からその家屋の引渡を受けて最初の使用をする注文主であり、この注文主による家屋取得の時期も、工事の途中で一般的にはすでに注文主に家屋の所有権が帰属したという事実があつたとしても、注文主が請負人から家屋の引渡を受けてこれが使用を開始した日ということになり、また、建売業者による家屋新築の場合を例に取れば、新築家屋の取得者として納税義務を負うのは、右の建売業者ではなく、当該家屋の最初の購入者であり、家屋取得の時期も建売業者からの右の購入者に対する販売の日ということになるわけである。改正地方税法第七三条の二の規定については、その後数次に亘る改正が行われているが(昭和三十九年法律第二九号、昭和四〇年法律第一二四号、昭和四一年法律第四〇号、昭和四三年法律第四号、昭和四四年法律第一六号、昭和四八年法律第二三号)、これらの改正は、すべて上述した規定の趣旨を敷衍し、解釈上の疑義の生じること避けることを目的としたものといふことができよう。ところで右規定の趣旨が以上に述べたとおりであるとするとするならば、右規定のなかの「家屋が新築された場合」というのは、当該家屋が本来の用途に従つた使用が可能な程度に完成していることを前提としているものと解すべきであつて、右の程度には至らない工事中の未完成建物の如きは、たとえ一般的には建物と言ひ得る状態に達していても、不動産取得税の課税対象とはされていないものといわなければならない。なお、右規定中の但書は、新築家屋について長期に亘り使用または譲渡が行われない場合に備えた規定であつて、この但書における「家屋が新築された日」というのも、当該家屋が本来の用途に従つた使用が可能な程度に完成した日、即ち新築工事完了の日を指すものと解すべきである(なお、不動産登記法においては、建物の新築の場合には、当該建物が法律上建物と呼び得る程度に達すれば、たとえ用途の上からはなお未完成であつても、所有権の登記、またその前提としての表示の登記の申請をすることができるものとしなければならないが、新築建物についての表示の登記の申請義務は、同法第九三条および第一五九条の二の規定の解釈上、新築工事の完了を待つてはじめて生ずるものと解すべきであらう。法律のなかで、新築建物が規定の対象とされている場合でも、新築建物の意義は、当該法律の規定の目的に照して合理的に解釈せらるべきであつて、一般的には建物と呼び得ても、まだ使用可能な程度には至っていない未完成の建物が必ずしも常に規定の対象として考慮されているものとは限らないことの一例が、当の不動産登記法の規定のなかにもあることを留意すべきである。)

(2) 改正地方税法は、昭和二九年五月一三日に公布され、即日施行された(同法附則第一項本文)。従つて、第七十三條の二第二項の新規定についても、もしなんらの経過措置も講じられないとすれば、改正法施行の日以後新築家屋について右規定にいう最初の使用または譲渡が行われれば、新築工事開始の日が改正法施行の日の前であるか後であるか等にかかわりなく、当該新築家屋は不動産取得税の課税対象となるわけである。納税義務発生の原因となるべき事実関係が法律施行の後に発生したか、前に発生したかの区別によつて、納税義務を負う者と負わない者との差別が生じることとは、新税創設の場合には常に起ることであつて、たとえ当該新税を創設した法律においてなんらの経過措置も講じられなかつたとしても、そのことを目して租税不遡及の原則に反するものとするとはできない。しかしながらこの場合においても、立法政策上の当否の問題が生ずるのであつて、これを新築建物に係る不動産取得税について見るならば、不動産取得税を創設した改正法律の施行前に家屋の新築工事に着手した者は、その工期が法律施行後に跨る場合には、予測しなかつた出費を余儀なくされる結果となり、工事計画、工事の資金計画等に齟齬を来し、不測の不利益を被るおそれがある。このような不都合を回避するための経過措置を例示すれば、(イ)改正法施行前に工事に着手した新築家屋、あるいは更に範囲を拡げて、改正法施行前に工事の請負契約が締結された新築家屋

(ロ) 改正法施行前にすでに法律上建物と呼び得る程度に工事が進んでいた新築家屋

(ハ) 改正法施行前にすでに工事が完了した新築家屋

については、たとえその最初の使用又は譲渡が改正法施行後に行われることとなつても、これを不動産取得税の課税対象から除外する等の措置が考えられる。しかしながら、右に例示したような経過措置は、その趣旨を明かにした法律の規定を必要

とするのであつて、このような法律の規定を俟つことなく、単に解釈によつてこれを補い得るとすることは、法律の適用に当つて自由裁量の余地を残すことともなり、税法の性質上許されないことと考えられる。ところで、改正地方税法は、以上に例示したように経過措置とは異つて、経過規定としては、単に附則第二〇項において

（不動産取得税に関する規定の適用）

20 新法第七三条の二から第七三条の四四までの規定は、建築された家屋に対して課する不動産取得税については、昭和二九年七月一日から適用する。と定めるに止る。この経過規定の立法政策上の当否は別として、その趣旨とするところは明かであつて、改正地方税法の施行期日は上述したように昭和二九年五月一日三日であるが、こと新築家屋に係る不動産取得税に関する限り、同年七月一日を基準として、同日以後に最初の使用または譲渡が行われる新築家屋は、たとえその新築工事の着手等の時期が同年六月三〇日以前であつても、不動産取得税の課税対象となるものとして、新築家屋の取得者をして改正法施行後右の六月三〇日までの間に新築家屋について最初の使用または譲受を行う機会を与えることとしたものである。

（3） 改正地方税法のなかの新築家屋に係る不動産取得税の関係規定の趣旨は以上に説明したとおりである。してみれば原判決添付目録一に記載された本件係争の帝国ホテル新館建物が不動産取得税の課税対象となるかどうかは、一にかかつて被控訴人による右建物の最初の使用が昭和二九年七月一日以後に行われたか、または同年六月三〇日までの間に行われたかの如何による。ところで被控訴人が係争建物について、改正地方税法第七三条の一八および東京都都税条例第四五条の規定に基づいて東京都知事に提出した不動産取得税申告書に、不動産取得の年月日として昭和二九年一月二三日の日付が記載され、建築基準法、第七条第三項の規定による工事完了検査済証の交付が同月三日に行われ、係争建物の落成式が同月二日に行われたことは、被控訴人の明かに争わないところであつて、これらの事実および冒頭掲記の係争建物の工事の進行状況に関する当事者間に争のない事実、いずれもその成立に争いのない甲第一、第二号証、第四ないし第七号証、第八号証の一、二および第九号証、原審証人Aの証言によつて真正に成立したものと認められる甲第一五号証並びに右A証人の証言を総合すると、本件建物は昭和二九年六月末日までに主体工事を終り、総工事の約八〇パーセントが完了していたとほいうものの、冷、暖房、衛生、電気設備、昇降機設備等ホテル用建物として不可欠の附帯設備工事は六五パーセント程度、また、左官工事、塗装工事等も五〇パーセント程度が完了したにとどまり、これらの諸工事が概ね完了したのが同年一〇月末日頃であり、しかも右一〇月末日頃においても、本件建物の用途であるホテルとして使用可能な状態ではなく、工事用の足場がとれ、内部の掃除ができ、建物内の通行が可能となつた程度であつたこと、被控訴会社においては、同年一月中旬頃から本件建物の一部を利用して従業員の訓練を開始したが、その当時においてもホテルとしての使用を開始し得る状態にまでは至らず工事請負人である安藤組においては請負契約による本件建物の竣工時期が同月末日となつていたため、工事を急ぎ、同年一月二日になつて被控訴人に対する本件建物の引渡を完了し同日以後被控訴人において本件建物をホテルとして使用するようになったこと、およそ以上の事実が認められ、右認定を覆えずに足る証拠はない。

右認定の事実によれば、被控訴人による本件建物の最初の使用が行われたのは昭和二九年七月一日以後であることはまことに明かであつて、被控訴人は本件建物の取得につき不動産取得税の賦課を免かれることはできないものといわなければならない。

三、被控訴人は、控訴人税務事務所長がした本件処分は、原判決添付目録二記載の各物件を含めて本件建物の時価を算定し、これを課税標準の基礎としているが、右各物件は、改正地方税法第三八八条第三項の規定によつて都道府県知事に示された同条第二項第二号の固定資産評価基準並びに同項第三号の固定資産評価の実施方法および手続（以下「自治大臣評価基準」という。）によれば、家屋とは別途に償却資産として評価すべきものとされているのであつて、本件処分は、改正地方税法第七三条第二項の規定により控訴人税務事務所長が不動産取得税の課税標準となるべき家屋の価格を決定するについて準拠すべきものとされた右自治大臣評価基準によらなかつた違法があり、取消を免れないと主張する。

（1） 控訴人税務事務所長が本件建物につき不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定するに当り、自治大臣評価基準によることなく、東京都固定資産評価要

綱（以下「都評価要綱」という。）により、原判決添付目録二記載の物件のうち、「（二）（８）地階厨房設備」の全部および「（五）、厨房設備」の全部を除くその余の物件を本件建物と有機的一体をなすものとして、これらの物件をも含めて本件建物の課税標準価格を決定したことは当事者間に争のないところであつて、控訴人税務事務所長が右目録二記載の「（二）（８）地階厨房設備」の全部をも含めて本件建物の評価をしたとの被控訴人の主張については、これを認めるに足る証拠がない。

ところで、成立に争のない乙第二号証に弁論の全趣旨を総合すれば、自治大臣評価基準と都評価要綱の相違するところは、家屋の附属設備のうち、動力用モーター、ボイラーポンプ昇降機が前者によれば、評価の対象たる家屋とは別途に償却資産として評価せらるべきものとされており、後者によれば、右の物件も家屋の有機的一部分として家屋のなかに含めて評価せらるべきものとされている点であつて原判決添付物件目録二記載の物件のうち、次に掲げるものは、自治大臣評価基準および都評価要綱のいずれによつてもともに家屋の有機的一部分をなすものとして家屋評価の対象中に含ましめるべきものとされているのである。

（一） 冷暖房設備中

- 1 給汽設備（チ）、（ヲ）、（カ）～（ソ）
- 2 温湿度調整設備（ニ）、（チ）、（ワ）、（タ）
- 3 給気設備（ハ）、（ニ）
- 4 排気設備（ハ）、（ニ）、（ト）

（二） 衛生設備

- 1 上水給水設備（ハ）～（ヘ）、（チ）
- 2 雑用水給水設備（ホ）、（チ）
- 3 給湯設備（ハ）、（ニ）、（ホ）
- 4 排水普通気設備（ハ）～（ヌ）、（ヲ）
- 5 消火設備（ハ）～（リ）
- 6 衛生器具設備 全部
- 7 瓦期設備 全部
- 8 塵芥焼却炉設備（イ）、（ロ）

（三） 電気設備

- 1 受変電設備（レ）～（ツ）
- 2 予備発電設備（ニ）
- 3 電灯動力幹線配管配線（イ）～（ニ）
- 4 電灯コンセント設備 全部
- 5 照明器具供給取付 全部
- 6 避雷針設備 全部
- 7 電話設備配管配線（イ）、（ハ）、（ニ）
- 8 電気時計設備（イ）
- 9 給土呼出信号設備（イ）～（ハ）
- 10 自動手動火災報知設備（イ）～（ハ）
- 11 テレビ受像設備（イ）、（ロ）

しかして、自治大臣評価基準において別途償却資産として評価せらるべきものとされている動力用モータ等（原判決添付物件目録二記載の物件のうち前掲の厨房設備および右掲記の物件を除くその余の物件がこれに該当する。）であつても、本件建物のような近代的高層建築にとつては欠くことのできない家屋の附属設備またはこのような附属設備に附属する機械、器具であつて、これらの物件を評価の対象である家屋の有機的な一部をなすものとして当該家屋に含めて不動産取得税の課税標準価格を決定することも十分に合理的な根拠があるものといわなければならない。

（２） 改正地方税法は、「不動産取得税の課税標準は、不動産を取得した時ににおける不動産の価格とする」と定め（第七三条の一三第一項）右にいう「価格」とは、「適正な時価をいう。」とする（第七三条第五号）。他方において、改正地方税法は「道府県知事は、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不動産・・・については、第三八八条第三項の規定によつて示された評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続に準じて、当該不動産に係る不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定するものとする。」と定めているけれども（第七三条の二一第二項）、自治大臣評価基準のみが不動産の価格決定のための唯一の合理的基準ではなく、自治大臣評価基準の内容がそのまま直ちに法律の規定の内容となるものでないことはもとより不動産の評価が自治大臣評価基準によつてなされたから

といつて、その評価が不動産の適正な時価であることを保障する筋合のものでもないのであつて、納税者は、右評価のみならず、自治大臣評価基準の内容そのものをも、上記改正地方税法第七十三条の第一項の規定の趣旨に副わないものとしてその当否を争うことができるのである。（本件処分がなされた当時における自治大臣評価基準が実際には昭和二十八年七月一日付都道府県知事宛自治庁次長通達による示されたものであることは、乙第二号証によつて明かである。）。これを要するに、自治大臣評価基準は、不動産取得税の課税標準価格の決定に当つて、税務行政庁がその内部の事務手続上の指針とすべきものたるに止まり、これをある行政行為の法定要件たる先行手続と同一視することはできないのであつて、課税標準価格の決定が自治大臣評価基準によることなく、あるいはその基準とは異つた基準または手続、方法によつて行われたとの一事によつてその決定を違法とすることはできないものというべきである。されば、この点に関する被控訴人の上記主張は採用の限りでない。

四、被控訴人は、控訴人税務事務所長は本件処分をするに当つて、原判決添付の昭和二十九年九月二五日付自府発第八一〇号府県税課長発石川県総務部長宛回答（以下自治庁回答という）の趣旨に従うべきであるにかかわらず、これを無視して本件処分をしたことは裁量権の濫用であると主張する。しかしながら、この自治庁回答が改正地方税法の趣旨に真に適合するものかどうかは別として、回答は、昭和二十九年六月三〇日現在において建物の一部についてすでに工事が終了しているときは、当該建物に対する不動産取得税のうち建築が完了したとみられる部分に対する税額程度を減免することの場合によつては止むを得ないとするものであるが、ここにいう建物の一部は、建物のうち独立の部屋または階などを指し、右回答はこれらの部分の工事が完了し、その部分の使用が可能な状態に達している場合に関するものである。従つて右回答は、本件建物におけるように、建物の主体工事部分とか、附帯工事部分というような構造上の一部について工事が終了している場合についてまで不動産取得税の減免の可能性を認めたものとは解することができない。被控訴人の上記主張は、自治庁回答の趣旨を正解しないことによる独自の見解であつて、採用の余地がないものというべきである。

五、被控訴人は、本件処分がなされた後異議の申立をするとともに、控訴人都に対し、自治庁回答の趣旨に沿つた取扱がなされるべきことを要請したところ、控訴人都は、当時訴外住友火災海上保険株式会社（以下訴外会社という。）との間において、被控訴人の場合と同様の事案があり、これが訴訟事件となつて東京地方裁判所に係属中であるから、右事件の結果如何により、訴外会社に対してとる措置と同様の取扱を被控訴人に対してもする旨を約した旨主張する。

控訴人都の関係職員が、被控訴人からの要請ないし陳情に対し、被控訴人主張のようないし見解を表明したことは、証拠調の結果を俟つまでもなく、当然有り得ることであるが、法律の規定の趣旨を枉げてまで、被控訴人に対し訴外会社に対するのと同様の取扱をすることを約定したものとは到底認めることができず、まして控訴人都ないし控訴人税務事務所長が、被控訴人に対し、その主張するようないし約定をしたとの事実は本件に顕われたすべての証拠によつてもこれを認めることができない。従つて被控訴人の信義則違反の主張はその前提要件を欠くものであつて、これまた採用の余地はないというべきである。

六、当裁判所の見解は、以上説示したとおりであつて、被控訴人の控訴人所長に対する主張はすべて理由がなく、被控訴人の控訴人所長に対する請求は失当として棄却すべく、従つて被控訴人が控訴人都に対して納付した不動産取得税金一四、二二〇、七一〇円の返還を求める控訴人都に対する請求も失当たるを免れない。

よつて原判決中右と結論を異にする部分は不当であるから、民事訴訟法第三八六条の規定によつてこれを取消すべく、訴訟費用の負担につき同法第九六条および第八九条の規定を適用し、主文のとおり判決する。

（裁判官 平賀健太 安達昌彦 後藤文彦）

（原裁判等の表示）

○ 主文

1 被告東京都千代田区税務事務所長が、原告に対し、別紙目録一記載の建物につき、昭和三十一年一月一四日付でなした課税標準金四七四、〇二三、七〇〇円、税額金一四、二二〇、七一〇円との不動産取得税賦課決定を取り消す。

2 被告東京都は、原告に対し、金一四、二二〇、七一〇円およびこれに対する昭和三十一年五月二二日から昭和三十一年三月三十一日までは一〇〇円につき一日三銭の割合、同年四月一日から昭和四十一年三月三十一日までは一〇〇円につき一日二銭の割

合、同年四月一日以降支払いずみにいたるまで年七・三パーセントの割合による金員を支払え。

3 原告の被告東京都に対するその余の請求を棄却する。

4 訴訟費用は被告らの負担とする。

○ 事実

第一 当事者双方の申立て

原告

「1 被告東京都千代田税務事務所長が、原告に対し、別紙目録一記載の建物につき、昭和三〇年一月一四日付でなした課税標準金四七四、〇二三、七〇〇円、税額金一四、二二〇、七一〇円との不動産取得税賦課決定を取り消す。

2 被告東京都は、原告に対し、金一四、二二〇、七一〇円およびこれに対する昭和三〇年五月二二日から完済に至るまで一〇〇円につき一日三銭の割合による金員を支払え。

3 訴訟費用は、被告らの負担とする。」との判決および金員の支払いを命ずる部分につき仮執行の宣言を求める。

被告ら

「原告の請求を棄却する。訴訟費用は、原告の負担とする。」との判決を求める。

第二 原告の主張

(請求の原因)

一 被告東京都千代田税務事務所長（以下「被告所長」という。）は、昭和三〇年一月一四日付徴税令書をもつて、原告に対し、昭和二九年法律第九五号による改正後の地方税法（以下「改正地方税法」という。）七三条の二第二項の規定に基づき、別紙目録一記載の建物（以下「本件建物」という。）について課税標準金四七四、〇二三、七〇〇円、税額金一四、二二〇、七一〇円との不動産取得税賦課決定（以下「本件処分」という。）をし、これに対して原告は、昭和三〇年二月二日から同年五月二一日まで四回に分割して右税額金一四、二二〇、七一〇円を被告東京都に納付した。

原告は、本件処分に不服であつたので、地方税法所定の期間内である昭和三〇年一月二七日東京都知事に対して異議の申立てをしたところ、同知事は、昭和三六年七月二九日右異議申立てを棄却する旨の決定をし、同年八月三日原告にこれを通知した。

二 しかしながら、本件処分はつぎの事由により違法であるから、その取消しを求める。

1 本件建物は改正地方税法七三条の二から七三条の四四までの規定の適用前に取得したものであるから、改正地方税法七三条の二の規定を適用する余知はない。すなわち、改正地方税法（昭和二九年五月一三日施行）附則二〇項は「新法七三条の二から七三条の四四までの規定は、建築された家屋に対して課する不動産取得税については、昭和二九年七月一日から適用する」と規定しているところ、本件建物は注文者原告、請負者訴外株式会社安藤組（以下「安藤組」という。）間の昭和二八年九月一七日付請負契約に基づき、同月二〇日安藤組がその材料をもつて工事に着工し、昭和二九年六月一四日ごろ、主体工程が完了して原告においてその引渡しを受けてその所有権を取得したものであるが、右引渡し後も引き続き工事が進められ同年六月三〇日現在では、総工事の約八〇パーセントが完了していた。すなわち、本件建物は、改正地方税法七三条の二の規定の適用の日の前日である昭和二九年六月三〇日現在においてすでに独立の不動産となつていたものであり、かつ、同日までに安藤組から引き渡され、原告においてその所有権を取得していたものである。

2 本件処分は、別紙目録二記載の各物件を含めて本件建物の時価を算定して課税標準の基礎としているが、右各物件は本来、建物の主体構造部分と一体となつて、建物としての効用を果しているものではなく償却資産としての独立の動産であるから、これを不動産取得税の課税対象としたのは違法である。

すなわち、本件建物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不動産に該当するので、不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定するにあつては、改正地方税法七三条の二第二項によつて決定すべきところ、同条項は、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不動産については、同法三八八条三項の規定によつて示された評価の基準ならびに評価の実施の方法および手続に準じて当該不動産にかかる不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定すると定め、右評価の基準ならびに評価の実施の方法および手続として自治庁長官（自治大

臣)の示す固定資産評価基準(以下「自治大臣評価基準」という。)によれば、家屋の附属設備で家屋と一体をなして効用を発揮しているものは、家屋に含めて評価すべきものとされているが、附属設備のうち事業機械と目されるものについては、償却資産として別途評価するものとされている、しかるところ、別紙目録二記載の各物件は、右にいう事業用機械であるから、これらの機械は、本件建物のうちに含めて評価すべきものではなく、したがって、右各物件を本件建物に含めて、これと一体として課税標準価格を算定した本件処分は違法である。

3 また、本件処分は、改正地方税法の解釈運用について、裁量権を濫用した違法がある。

一般に、法が行政庁の自由裁量を認めている範囲内においても、その行政庁の自由裁量には、常に行政の目的による条理上の制約が存するものと解すべきである。もつとも、何が右の意味での条理上の制約であるかは、行政の各領域において具体的に考察すべき事柄であり、租税法の解釈運用にあたつては、(1)法の目的にしたがい客観的、合理的であること、(2)平等の原則にしたがうこと、(3)公平の原則によるべきこと、(4)比例の原則にしたがうこと、等が要請されているが、行政庁の裁量権の行使にあたつても、右の原則は当然守らなければならない。

改正地方税法は、昭和二九年五月一三日公布され、改正地方税法附則二〇項の規定によつて、新築家屋に対して課する不動産取得税は、それから四八日を経た同年七月一日から適用されることとなつたのであるが、その期間がきわめて短いという経過規定の不備から、同法の施行日の前後にわたり新築された建物に対する課税には、予期していなかつたものに課税されるという意味において、租税不遡及の原則に抵触する恐れが多分にあり、またその期間にたまたま竣工をみたものと、わずかに二、三ヶ月遅れたものとの間で、租税負担の均衡をはなはだしく失する結果ともなるので、自治省は、昭和二九年九月二五日、府県税課長発、石川県総務部長宛回答において、別紙不動産取得税に関する自治庁の回答(昭和二九年九月二五日自府発第八一〇号府県税課長発、石川県総務部長宛)のとおり述べて、改正地方税法の運用にあたつては、いたづらに機械的運用にはしらず、具体的妥当性のある按分による課税を考慮すべきことを指示した。

いうまでもなく、通達、回答等は、上級行政庁が下級行政庁に対し行政上の取扱方針を指示するもので、それ自体は法規としての性質をもつものではないが、これらによつて法の解釈運用の統一を図るもので、そのもつ意義はきわめて大きく、とくに租税法の領域においては、その規範性、法源性は、他の法領域におけるそれらとは同日に論ぜられない程に重要である。

右の自治省府県税務課長回答は、各都道府県における不動産取得税についての課税の公平、平等という観点からすれば、被告所長としても当然これにしたがわなければならないものであるが、同被告はこれを無視して本件処分をなしたものであり、したがって、本件処分には、公平、平等の原則にしたがわなかつた裁量権濫用の違法がある。

4 さらに、原告は、本件処分がなされた後、上記のとおり異議の申立てをするとともに、再三被告東京都に対し、本件処分が取り消されるべきものであること、および前記自治省府県税課長の回答に沿つた取扱いがなされるべきことについて陳情をしたところ、同被告は、当時、訴外住友火災海上保険株式会社(以下「訴外会社」という。)との間において原告についてと同種の事案が訴訟事件となつて東京地方裁判所に係属中であるから、右事件の結果のいかんによつては、訴外会社に対しなんらかの処置をしなければならないようになるかも知れないが、そのような場合には、原告に対しても訴外会社に対するのと同じ取扱いをする旨約し、原告の異議申立てに対する決定を留保していたので、原告においても右事件の結果を待つていた。

ところが、右事件については、不動産取得税の賦課決定を取り消す旨の判決が言い渡されたので、昭和三五年四月ごろ被告東京都は、訴外会社に対し、(1)さきになした不動産取得税賦課決定を取り消す、(2)取消しによる還付金は、改正地方税法の規定により日歩三銭の加算金を付して返還する、(3)昭和二九年七月一日現在における課税客体の竣工程度を六七パーセントとし、残り三三パーセントについて、あらためて賦課決定をする、旨、前記自治省府県税課長の回答に沿つた処置をとつた。そこで、原告は、前記の約旨により訴外会社と同一の処置が原告についてもなされるよう再三要請していたが、東京都知事は昭和三六年七月二九日、原告の異議申立てを棄却する旨の決定をした。しかし、被告東京都が原告に対し、訴外会社と同じ取扱いをする旨を約し、原告においてこれを承諾したことは、上記のと

おりであるから、これを無視してなされた本件処分は信義則に反し違法である。
三 本件右処分は上記のとおり違法であり取消しを免れないところ、原告が昭和三〇年五月二一日までに本件処分に基つて、その税額金一四、二二〇、七一〇円を納付したことは前記のとおりであつて、右税額は誤納というべきであるから、被告東京都は、原告に対し、右税額に相当する金員一四、二二〇、七一〇円とこれに対する右税額を納付した日の翌日である昭和三〇年五月二二日からその完済にいたるまで、金一〇〇円につき一日金三銭の割合によつて計算した改正地方税法所定の還付加算金の支払いをする義務がある。

（被告らの主張に対する原告の反論）

一 被告らは、改正地方税法七三条の二第二項にいう「新築された家屋」とは、判例通説にいわゆる独立の不動産としての存在を有するにいたつた日というようなあいまいな日を指すものではなく、建物として完成された日とみるべきであると主張する。しかし、旧地方税法（昭和二三年法律第一一〇号による改正後の地方税法、以下「旧地方税法」という。）八八条の規定によつて4不動産取得税（以下「旧不動産取得税」という。）が創設されて以後昭和二五年法律第二二六号による地方税法の改正により同税が廃止されるまでは、旧地方税法八八条にいう不動産は、それが新築取得にかかる家屋である場合にも、民法上あるいは不動産登記法上の従来の判例通説にいう不動産を意味するものと解され、また、徴税の実際においても屋根があり、柱があり、荒壁がついておれば、これを旧不動産取得税の課税の対象たりうるものとして賦課徴収を行なつてきたものである。

ところで、改正地方税法は、七三条の二第一項で、旧地方税法八八条と同旨の規定を設けるとともに、第二項で家屋が新築された場合には、最初に使用または譲渡が行なわれた日をもつて、家屋の取得がなされたものとみなす旨規定しているが、同項の規定は、家屋の「新築」の概念について、従来の解釈と異なる新規の解釈をすべきことを示すものではない。すなわち、建築中の家屋について、いかなる程度まで完成したときにこれを家屋とみるかについては、不動産登記関係の従来の判例によれば、単に材木を組み立て、地上に定着せしめ、屋根をふき上げただけでは家屋ということとはできないが、これに外壁を塗り終わる程度になれば、家屋として保存登記をなしうるものとしており、旧不動産取得税の取扱いにおいても、右不動産登記の場合と同様に扱われている。

改正地方税法七三条の二第二項は、特に新築家屋について、最初に使用または譲渡が行なわれた日をもつて家屋の取得がなされたものとみなし、同項ただし書において新築の日以後六月を経過して、なお、使用または譲渡が行なわれないときは、六月を経過した日に、その家屋の所有者が原始取得をしたものとみなすこととされているが、この場合起算日となる新築の日については、従来の不動産登記関係の判例または旧不動産取得税の取扱い上家屋として完成したものとみなされる日によるべきである。

してみれば、本件建物は、改正地方税法中の家屋の建築に対して課する不動産取得税に関する部分の適用期日である昭和二九年七月一日にはすでに従来の判例によつて不動産と認められるべき程度にまで完成していたのであり、当時においては昭和二九年法律第九五号による改正前の地方税法の規定によれば不動産取得税は課せられないものとせられていたのであるから、改正地方税法により不動産取得税を課することは法律不遡及の原則に違反するものといわなければならない。

改正地方税法七三条の二第二項の規定の意義は、右のような取扱いをなすことにより、みずから使用する家屋を新築した場合には、建築工事を行なつた建設業者から注文主に引き渡され、注文主が使用するにいたつたときにはじめて注文主が原始取得をしたものとみなすこととなること、新築家屋の原始取得の時期については認定に種々の困難を伴うもので家屋について最初の使用または譲渡の時としてその認定を容易ならしめることとなること、および建設業者、住宅会社、建売業者等の新築の段階をもつて原始取得があつたものとみなして不動産取得税を課税すれば、流通税の性質上、当然、住宅の需要者である一般庶民に転嫁されることが予想され、さらに住宅建築そのものを抑制する結果ともなり現在の住宅事情に適合しないことになるが、このような問題をひきおこすことを避けたものと解される。すなわち、新築家屋についての「最初の使用または譲渡」をもつて取得とみるということは、取得時期認定についての「徴税事務上の便宜的取扱」ということであつて、取得の対象となる家屋の新築時期について法的基準を示したものではない。このことは、家屋が新築された日から六月を経過しても使用または譲渡が行なわれない場合は、新築の日から六月を経過した日をもつて家屋の取得がなされたものとみなすとして、

新築の日と、取得の日を区別している同条項ただし書きの規定からも明らかである。

改正地方税法七三条の二第二項の規定の意味内容は、右のような便宜的なもので、被告主張のように、家屋の「新築」について、特別な、新しい概念を設定したものではなく、新築家屋の取得時期を「最初の使用または譲渡」のあつた時とみなしうるのは、地方税法が適用されるべき家屋すなわち昭和二十九年七月一日以後になつてはじめて不動産の取得があつたとみるべき程度にまで完成された家屋についてのことであつて、同日の前までにすでに不動産取得税に関する地方税の規定があつたとすればその課税対象となりうる程度に完成されていた本件建物のような家屋について、同日以後に使用開始があつたとして、実質的に法律を遡及させて不動産取得税を課するような解釈は、徴税に偏重したもので、恣意的な解釈であるといわなければならない。

二 被告らは被告所長が東京都固定資産評価要綱（以下「都評価要綱」という。）によつて本件建物の評価をした方法は適法である旨主張するが、右主張は失当である。

1 改正地方税法七三条の二第二項は、自治大臣評価基準に「準じて」不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定するものと定めているところ、本件において被告らは、都評価要綱が自治大臣評価基準にのつとつていっていると主張するが、本件建物の評価は、ほとんど同じ時期になされた訴外会社（海上火災保険株式会社）の場合とほぼ同じ方法で評価がされたものと推認されその方法は別紙東京都固定資産評価要綱（抄）のとおりと考えられる。そこでこれを自治大臣評価基準と対比すると、前者は抽象的、概括的であるのに対し、後者はきわめて具体的、個別的であつて、都評価要綱は、自治大臣評価基準に隔たることきわめて大きいものと認められる。

2 被告らはまた、自治大臣評価基準は、本来、市町村長に対し、技術的援助の方法として示されたにすぎなかつたのであるから、改正地方税法七三条の二第二項の意味するところは、自治大臣評価基準そのものによらなくても、これに準じたものといえるものによれば足りるという趣旨で、いわば訓示規定であると主張し、同法三八八条二項には、「固定資産の評価に関して、市町村長に対し、左の各号に掲げる技術的援助を与えなければならない」と規定し、また同法七三条の二第二項には「第三八八条第三項の規定によつて示された評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続に準じて、当該不動産に係る不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定するものとする。」と規定しているが、しかし、自治大臣評価基準は、固定資産税のための評価のうえでは技術的援助にすぎず、不動産取得税のための評価については右基準にしたがうべく義務づけられていることは、前記二条を対比すれば明らかである。

なお、改正地方税法三八八条は、昭和三十七年法律第五一号によつて改正され、自治大臣評価基準は、固定資産税のための評価のうえでも、単なる技術的援助として示されるものではなく、同時に同法七三条の二第二項中の「準じて」という文言も「よつて」と改正されたことは被告ら主張のとおりである。しかるところ、被告らは、右の改正によつて不動産取得税に関しても、自治大臣評価基準は、従来技術的援助にとどまつたものが、はじめて、法的拘束力をもつにいたつたものであると主張するが、しかし、右の改正は、本件におけるように、法律の解釈を誤つて独自の評価方法による評価をなす者に対し、立法的にその取扱いを明らかにして解決をしたものであつて、むしろ原告の主張に沿つた改正であると解すべきである。

3 被告らは、自治大臣評価基準の法的拘束力は、不動産評価の方法に限られ、何を不動産とするかについてまでの認定には拘束力はないと主張する。たしかに、概念的には、不動産の評価と、評価の対象たる不動産が何であるかということとは別個の事柄に属する。しかし、本件においては、右の両者を概念的に区別する実益はなく、また、自治大臣評価基準が、評価の方法については法的拘束力を有し、家屋の範囲をどのように認定するかについては法的拘束力を有しないと解すべき根拠はない。かえつて、自治大臣評価基準は、家屋に含めるべき附属設備について、その附属機械を償却資産として別途評価すべきものとしているし、また、家屋の各構造部分について細かく分析し、家屋に含まれる部分については個々に評価する方法を定めているから、その面から家屋の範囲も定められていると解される。すなわち、自治大臣評価基準は、家屋の範囲とその評価の方法について基準を定めているのであるから、両者について、共に法的拘束力をもつものと解するのがきわめて自然であり、一方には法的拘束力があるが、他方には法的拘束力がないとすべき理由

はない。

4 被告らは、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し、その価格は「適正な時価」をいうものと規定されており、（改正地方税法七三条の一三第一項、同法七三条五号参照。）、右の「適正な時価」とは、社会的客観的に公正な市場価格をいうものと解すべきで、その価格の算定はどのような方法でなされても結局同法の要求する「適正な時価」であればよいのであつて、自治大臣評価基準は市町村長らに対する技術的援助の方法として示されたにすぎないと主張する。しかし、諸税法の規定の中に、「時価」という文言が使用されている例は少なくなく、すべての場合に共通した、社会的客観的に公正な市場価格が存在するとすれば、これらに共通した評価方法がなければならけれども、そのような評価方法はなく、それは、ひつきようそれぞれの課税目的に照らして「適正な時価」が決定されればよいのであつて、その意味において「適正な時期」という概念は相対的概念である。また、改正地方税法は、不動産取得税の場合の「適正な時価」は自治大臣評価基準にしたがつて算定した価格をいうものとしたのであり、この意味において「適正な時価」は擬制的である。そして、自治大臣評価基準が整備されるにしたがつて、それによつて算定される価格は、不動産取得税の課税目的に適した客観性をもつた公平な時価となるとともに、他方各市町村間における課税の適正、公平が期待できるのである。したがつて右のような機能を有する自治大臣評価基準によらないで算定された価格は不当であり、これを課税標準価格としてなされた本件処分は違法である。

三 被告らは、仮に本件処分にかかる課税標準価格が自治大臣評価基準にしたがわない違法があるとしても、右基準にしたがった価格は、四三五、七八一、六〇〇円であり、その不動産取得税額は一三、〇七三、四四〇円となるから、これを超過する部分のみが取り消されるべきであると主張する。しかし、原告の不動産取得税についての具体的納税義務は、被告所長の本件処分によつて形成されたものであるところ、本件処分が課税標準価格の算定において違法であるため取り消されることになれば、本件処分によつて生じた原告の納税義務は消滅する。したがつて、改めて課税処分がなされない以上原告に納税義務の生ずるいわれはなく、また、本件処分が右の点において違法である以上、後日適法な算定による価格が証明されたからといつて、その違法は治癒されないというべきである。

第三 被告らの主張

（答弁）

一 請求原因第一項の事実を認める。

二 同第二項の事実のうち、本件建物の請負契約および工事の進捗状況に関する事実は認める。

（主張）

一 本件建物の取得時期について

1 不動産取得税は、旧地方税法においても「不動産の取得に対し、その価格を標準としてその取得者に課する」と規定され（旧地方税法八八条）昭和二五年法律第二二六号による地方税法の改正に伴い廃止され、さらに昭和二九年法律第九五号によつて再び創設されたものである（改正地方税法）。ところで改正地方税法七三条の二第一項は旧地方税法八八条と全く同様な規定であるが旧地方税法と異なり改正地方税法は家屋が新築された場合における賦課期日および納税義務者を改正地方税法七三条の二第二項によつて明確にした。同項はいわゆる建売業者等の形式的な建物取得に対する不動産取得税の課税を防止する目的も有するものであるが、このような規定がなかつた旧地方税法においても、建設業者による形式的な建物取得に対しては改正地方税法と同様不動産取得税を賦課することはなかつたし、また特別の場合（建物未完成の状態で放置してあるような場合）を除いては、本件建物のように建築途中である場合には、判例にいうところの「建物として遇しうべき域に達した時」をもつて建物の取得があつたものとして不動産取得税を賦課した例はないのである。

不動産取得税は他の流通税と同様、取得者の取得した経済的利益に着目し、担税力の存在を認めて賦課されるものであるから、一応経済的利益がこれ以上増加しないと考えられる状態を捉えるべきものであつて、経済的利益が増加中の一時点で悟るにすぎない「建物として遇しうべき域に達した時」（仕上工事等の大部分は完了を要しないこととなるであろう。）を捉えて不動産取得税を賦課することは、税の本質からしても適当でなく、また、改正地方税法七三条の二第二項は、「家屋が新築された場合」とか「家屋が新築された日」と過去形の文言を用いてその日の特定で

きることを予定していることからしても、新法が建築工事の一時点にすぎない「建物として遇しうべき域に達した時」のように不明確な日をもつて不動産取得税の賦課期日をきめる基準日とすることを予定しているとは、到底考えることができない。さらにまた、改正地方税法七三条の二第六項は主体構造部の取得者以外の者（建物賃借人となるであろう）が造作その他の附帯設備（動産である）を附加した場合でも、これを主体構造部の取得者があわせて取得したものとみなして不動産取得税を賦課すべきことを規定しているが、右造作等の附加は、建築物が「建物として遇しうべき域に達した時」（近代的ビル建物ではこの時点をいつとみるべきか明白でないが）以後なされるのが普通であつて、この時点には右造作等は未だ附加されていないはずであるから、原告の主張にしたがうならば本項は存在意味のないものとなる。

2 かりに改正地方税法でいう「家屋が新築された場合」「建築物が建物として遇しうべき域に達した場合」を意味するものであるとしても、その状態になつた時に建築依頼人が当然に原始取得するものではなく、契約にしたがつて建物請負人からの引渡しをうけて始めて依頼人が取得するのである。したがつて本件建物が昭和二九年六月三〇日までに「建物として遇しうる域」に達していたとしても、その時点にこれを不動産として取得していた者は請負人であつた安藤組であつて、原告は本件建物の引渡しをうけた同年一二月始めに、本件建物を承継取得したことになるのであつて、引渡しをうけた時点における建物価格を課税標準とする不動産取得税を免れないことになるはずである。

「家屋が新築された」という概念は特別の定義が設けられていない限り社会通念にしたがうべきであつて、これによれば、「建築物が建物本来の用途に応じて現実に使用しうる程度に完成された」ことを指すのであつて、本件建物のように近代的な鉄骨鉄筋コンクリート造地下二階付七階のホテルである場合には、少なくとも給排水衛生設備、照明設備、昇降機設備が相当程度備えつけられること、内外装工事もある程度完了していることを要するのである。しかるに本件建物は昭和二九年七月一日当時においては、たかだか主体構造部のコンクリート打ち工事が完了していた程度であつて、各種の附帯設備は取付けも始まつていないし、内外工事も同様であつたのであるから、「建物として遇しうべきもの」であつたかどうか疑問である。のみならず、原告が改正地方税法七三条の一八および東京都都税条例四五条に基づいて東京都知事に提出した不動産取得税申告書には、不動産の取得年月日として昭和二九年一二月三十一日が記載され、また建築基準法七条三項による工事完了検査済証の交付（工事完了と認められる時に交付される。）が同年十一月二十九日であつたこと、本件建物の竣工式が同年一二月三日に行なわれていること等から考えて、本件建物が「建物として本来の用途に使用しうる状態」になつたのは早くても同年の一〇月ごろであると考えざるを得ないものであり、したがつて改正地方税法でいう「家屋が新築された日」というのは、同年七月一日以後であつたとみざるを得ないものである。

二 本件建物の評価について

1 原告の主張する別紙目録二記載の物件については、（二）地階厨房設備の全部および（五）厨房設備の全部を除いては、本件賦課処分における課税標準である本件建物の価格算定において、建物構成部分として扱つたことは認めるが、つぎに記載するもの（個別の機械名は略す。）は自治大臣評価基準においても家屋の一部として評価されるべきものである。

- （一） 冷暖房設備中
 - （1） 給気設備（チ）、（ヲ）、（カ）～（ソ）
 - （2） 温湿度調整設備（ニ）、（チ）、（ワ）、（タ）
 - （3） 冷氣設備（二）、（ハ）
 - （4） 排気設備（ハ）、（二）、（ト）
- （二） 衛生設備
 - （1） 上水給水設備（ハ）～（ヘ）、（チ）
 - （2） 雑用水給水設備（ホ）、（ト）、（チ）
 - （3） 給湯設備（ハ）、（二）、（ホ）
 - （4） 排水普通気設備（ハ）～（ヌ）、（ヲ）
 - （5） 消火設備（ハ）～（リ）
 - （6） 衛生器具設備 全部
 - （7） 瓦斯設備 全部
 - （8） 塵芥焼却炉設備（イ）、（ロ）

- (三) 電気設備
- (1) 受変電設備 (レ) ~ (ツ)
- (2) 予備発電設備 (ニ)
- (3) 電灯動力幹線配管配線 (イ) ~ (ニ)
- (4) 電灯コンセント設備 全部
- (5) 照明器具供給取付 全部
- (6) 避雷針設備 全部
- (7) 電話設備配管配線 (イ)、(ハ)、(ニ)
- (8) 電気時計設備 (イ)
- (9) 給仕呼出信号設備 (イ) ~ (ハ)
- (10) 自動手動火災報知機設備 (イ) ~ (ヘ)
- (11) テレビ受像設備 (イ)、(ロ)

2 改正地方税法七三条の二第二項は、固定資産課税台帳に価格の登録されていない不動産については、改正地方税法三八八条三項による自治大臣評価基準に「準じて」不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定すべき旨規定している。法文上「準じて」というのは、「よつて」または「したがつて」という場合とは異なり、ある一定の規定または事柄を基準として、これに則つとるが、その規定または事柄を離れて別の規定を設け、あるいは取扱いを定めまたは計算することなどをいふ、その規定をそのまま適用しなければならないことをいうものではない。したがつて不動産取得税の課税標準となる価格を決定するに当たり、自治大臣評価基準をそのまま適用せず、右基準に則つとつて作成したものにしたがつて右価格を算出決定しても右基準によらなかつたということだけで価格が違法になるものではない。問題は右基準に則つとつたといえるかどうかにかかるのである。

(一) 被告所長が本件について適用したのは都評価要綱であつて、原告が主張するように家屋の附属設備に附属する機械類(主としてポンプモーター)については、自治大臣評価基準では償却資産として評価することになつている(同基準第二章家屋八附属設備の評価)のに、都評価要綱では、もつぱら、かつ直接に家屋の効用を増すために設けられた設備は、家屋とその諸設備がその所有者を異にする場合を除き、家屋の一部として家屋の価格に包含される(同要綱第三章家屋の評価第一節三八項家屋の範囲(2))ものとしているの、右機械類を家屋の範囲としている点で自治大臣評価基準と相違しているものであるが、この程度の相違を理由として都評価要綱が自治大臣評価基準に則つとつていず、したがつて準じたものでないと結論することはできない。

3 のみならず、右自治大臣評価基準が示達された昭和二八年七月一五日当時の改正地方税法四〇三条によれば、固定資産の価格の決定は所定の場合を除き、市町村長(特別区の存する区域については、同法七四三条一項により都知事、以下同じ。)の独自の判断と責任をもつてなすべきこととされていたことよりしても、右基準は本来市町村長に対し、技術的援助の方法として示されたにすぎず、全国一律に右基準で評価せよという趣旨ではなかつたのであつて、改正地方税法七三条の二第二項の意味するところも、自治大臣評価基準そのものによらなくても、これに準じたものといえるものによれば足りるという趣旨であつたのであり、結局右規定は訓示的なものであつたと解すべきである。

4 ところで、都評価要綱は、固定資産税の課税客体である固定資産を評価するため昭和二六年に作成され、同年度分の固定資産評価以来使用されてきたものである。当時、地方財政委員会は、地方税法三八八条二項の評価基準を定めていなかつたので、昭和二六年六月一五日付地財委税第一〇三九号をもつて、各都道府県に対し「家屋評価参考資料の送付について」の通達をし、その中で参考として旧税であつた家屋税の家屋評価につき大蔵省当局がよりどころとしていた家屋税事務規程(昭和一八年一〇月一日付東京財務局長訓令第三一号)を示したが、右規程によれば自治大臣評価基準で償却資産として評価すべきものとされた附属機械類についても家屋の時価に包含するものとされている(同規程第七章特殊家屋第二節ビルディング七六項)のである。そして、都評価要綱は右通達で示された右規程を基にして、学識経験者一〇余名からなる東京都固定資産評価協力委員会の意見を参考として作成されたものであつて右経緯からしても、前記附属機械類を家屋の範囲とする方が妥当であることは明らかである。

このことは、昭和二五年度分の固定資産税における家屋の価格が賃貸価格の九〇〇倍とされ、この賃貸価格は前記家屋税事務規程によつて前記附属機械類を家屋の一部としていたこと、この附属機械類は自治大臣評価基準が作成され示達されるまで

は家屋の一部として扱われていたこと等を合わせ考えると、突然この附属機械類を家屋から除外することこそ妥当ではないのである。被告東京都においても右自治大臣評価基準が示達された当時、右機械類を家屋の範囲から除外すべきであるかどうかについて検討を重ねたのであるが、自治省当局も都評価要綱の内容をもつて支障はない旨の意向を示したので改訂するに至らなかったものである。

(二) 自治大臣評価基準自体も家屋の範囲を絶対的に確定したものであるとはいえない。同基準は「左表土欄の附属設備に附属する同表下欄に例示する機械で事業用のもの（左表上欄の附属設備であつても、事業用のもので帳簿上家屋と別個に償却資産としている場合を含む。）については償却資産として別途評価するものとし」と規定しているが、これによれば、まず附属機械類が事業用のものであれば（その意味は家屋そのものが事業用のものであればというと同旨であろう。）償却資産として別途評価するものとするのであつて、事業用のものでないときは固定資産税の客体にさえならないとするのであるが、償却資産としては扱わないで家屋の一部として扱うというのか明らかでない。

つぎに、「左表上欄の附属設備」そのものは原則として家屋の範囲に入れるものであるが、家屋が事業用であり、かつ、家屋の所有者がこの附属設備を帳簿上家屋とは別個に償却資産として経理していれば償却資産であることになるから、「左表上欄の附属設備」自体右に述べるところにしたがつて、家屋の一部となつたり、そうでないことになつたりするわけである。

さらに、右規定は翌年度の改正自治大臣評価基準（昭和二九年十一月一九日付自丁市発第六七号）によつて「左表下欄に例示する機械で事業用のものは通常は償却資産として評価するものとし」と改正され、特別の場合には償却資産としないかのようである。自治省が前記附属機械類の取扱いに関する規定をこのように改正した理由は、結局右附属機械類を確定的に家屋の一部としないことに躊躇を感じていることを示しているのである。

(三) 改正地方税法三八八条は昭和三十七年法律第五一号により改正され、自治大臣評価基準は市町村長に対する技術的援助の一方法としてでなく、かつ通達で示されるものでもなく告示をもつて示されるものとなり、同時に同法七三条の二第二項も「準じて」でなく、「よつて」となつたものである。しかも、前述の改正規定は約二年の猶予期間中に自治大臣評価基準による各市町村における評価機構の充実強化および職員の資質向上を図らせるようにするとともに、右基準の第二章家屋第四節に経過措置に関する規定を設け、「昭和三九年から四一年度までの各年度に限り、市町村長はその実情に応じて構造、規模、程度等の別に標準家屋を選定し、当該標準家屋の再建築費評点数に比準して各個の家屋の再建築費評点数を算定しても差支えない」と定め、右三年間についても比準方式による評価を許容し、右基準による完全評価（一棟毎に評価すること）を強制していないのである。このことは、それまで大部分の市町村が右基準による評価を実施していなかつたことを自治省が是認していることを物語っている。これは、また右基準が従前法的拘束力をもつていなかつたことを示すものである。

(四) 叙上のとおり、現行基準は固定資産の評価上、「準じて」ではなく「よる」ことを要するのであるが、これによれば、前記の附属機械類は家屋の範囲とされているのである。このことは結局自治省自体が右附属機械類を家屋の範囲に入れるべきものであることについて、同意するにいたつたのであることにほかならない。

3 仮に本件処分当時の自治大臣評価基準が不動産取得税の課税標準価格の決定について、当時法的な拘束力を有するものであつたとしても、その拘束力は評価の方法に限られるのであつて、評価の対象、すなわち、なにを家屋とするかについてまで拘束されるものではないと解する。

なるほど、課税標準たる価格は、改正地方税法七三条の二第二項に基づき三八八条三項によつて示された評価の基準等に準じて決定すべきものであるが、ここに評価というのは、ある不動産が存在する場合に、その価格すなわち適正な時価（改正地方税法七三条五号参照）を算定することなのであつて、評価ということと評価の対象たる不動産を具体的にいかに把握するかということは、それぞれ別個の概念に属するものである。

ところで、不動産ことに家屋の意義については、改正地方税法七三条三号および三九一条三号において住宅、店舗、工場、倉庫、その他の建物をいう（ただし、発電所および変電所については、後者においては含まれ、前者においては含まれない）と規定するだけであるから、ある家屋について、具体的にいかなる範囲、部分まで

を家屋の一部と認めるかどうかは一般社会通念に照らして判断すべき問題であり、窮極的には裁判所の判断によるべきものであつて、家屋の評価自体とその評価の対象たる家屋の範囲をどのように認定するかという問題とは別個の事項であつて、この点は規定の文理からも明らかなことである。

そして、評価ということは不動産の範囲の認定の問題とは本質的に異なり、きわめて専門的な知識経験を要するものであるもので、法律はとくに自治大臣が評価の基準等について市町村長等に対し技術的援助を与えるように定めているのである。もつとも、右基準中には家屋に含めるべき附属設備について、その附属機械類を償却資産として別途評価すべき旨の規定があるけれども、これは家屋の評価方式として、家屋の主体部分と同様附属設備も個々の部分に分析してその一つ一つについて標準評点数を示して計算する仕組みになつている関係上、個々の附属設備について、いかなる範囲までを家屋に含めるべき設備と認めるかどうかを決める必要があるもので、この点について自治省としての見解を示したもので、家屋に含めるべき附属設備の範囲いかにという問題は、前述のように一般社会通念によつて判断すべきものであつて、どのような評価方式によるかということと、その対象物の範囲をどのように定めるかということとは別個のこととである。そうだとすると、附属設備の範囲すなわち家屋の範囲の問題についてまで、評価方法自体と同様に自治省の見解によつて市町村長らが法律的拘束をうけるとはとうてい考えられない。したがつて、単に自治省の見解にしたがわなかつたという一事をもつて直ちに違法とするとはあたらないのである。

4 右に述べた主張はさておいても、改正地方税法は不動産取得税の課税標準について、不動産を取得した時における不動産の価格とする旨（改正地方税法七三条の一三第一項）およびその価格は適正な時価をいう旨（改正地方税法七三条五号）を規定するのみであるから、結局右課税標準価格は社会的客観的に公正な市場価格をいうものと解すべきであつて、家屋について考えた場合、その構成部分が法で明定されない限り、社会通念にしたがつてその範囲を判断し、その範囲における家屋について適正な時価を決定すべきものである。

前記自治大臣評価基準は右にいう適正な時価を見出すべき方法として示されたものであつて一すべての地方公共団体がこれによつて価格を決定するならば、一応全国的に均衡のとれた価格が決定せられるであろうことは期待できても、そのすべての価格が常に法の要請するところの適正な時価であることを保証するものではない。前記自治大臣評価基準自体に不備が全くないとはいえないし、また、右基準によれば機械的に価格が算出され、何人がやつても一致した価格となるというわけでもなく、誤りや個人差ということもありうるものであつて、決定された価格が適正な時価たりえないことも生じうるのである。したがつて、評価に当たり、そのよつた基準が前記自治大臣評価基準であるという理由で価格が適正な時価であると主張することはできないし、適正な時価を超過していれば超過部分については賦課処分の一部取消しを免れない。また、決定した価格が適正な時価を超過しないならば、そのよつた基準がどのようなものであるかを問わず、取り消されることはないのである。そもそも、適正な時価をどのようにして求めるかは行政庁の内部手続きにすぎないことであつて、特別な行政行為をする場合に必要とされる先行手続きにはあたらないのであり、どのような算出方法によつたかということは、結局法の要求する適正な時価であること、もしくはそれを超過しないものであることの証明方法の一つとなるにすぎないのである。

5 仮に法にいう適正な時価というのが、前記自治大臣評価基準によつて算出されたものであるとすれば、本件建物の価格は四三五、七八一、六〇〇円であり、したがつて税額は一三、〇七三、四四〇円となるから、右税額を超過する一、一四七、二七〇円の取消しを求めれば足り、本件処分全部の取消しを求める原告の主張は失当といわざるをえない。

三 裁量権濫用等について

1 原告は、本件処分が裁量権の濫用に当たる旨の主張をしている。しかしながら、被告らは課税に関する行政は、とくに法令によつて厳格に規定されているのであつて、課税庁はただ機械的に関係法令を適用執行する義務を負うだけで、自由裁量によつて処分を斟酌できる余地は与えられていないのである。課税について不公平不平等があるとすれば、その是正は立法上なされるべきことであり、立法上その是正が図られていないのに、裁量によつて是正することは結局法令に違反することになり許されないことであるから、課税に関する処分について裁量しないことによる裁量権の濫用ということとは、とうてい考えることができない。

また、原告が主張するような課税の不公平不平等ということは新たに税が創設されたり、税率が変更になつたりした場合には、その施行の前後にわたつて必ず納税者側に有利不利ということが生ずるのであつて、その点に関する立法的な解決がなされない限り、事柄の性質上やむをえないことである。少なくともそれは税法の適用執行上の不公平不平等とは別個の問題である。

改正地方税法は附則二〇項によつて不動産の承継取得の場合には改正地方税法公布の昭和二九年五月一三日から施行されたのに、本件のように新築された家屋の取得については約一ヶ月半の猶予をおいて同年七月一日から施行することとして、立法上の配慮をしているのであるから、右猶予期間が短かくて不当であつたとしても、それは前述のとおり立法技術上の問題であつて、家屋の新築が右七月一日以降である限り、課税する建前を改正地方税法がとつている以上、この点においては同法の適用執行上の不公平不平等ということは生じないものといわなくてはならない。

原告の援用する前記回答は、改正地方税法施行時、建築工事中であつた建物については、同年六月三〇日現在の工事出来高に対応する価格に対する税額を減額してよい旨指示したものではない。右通達は改正地方税法附則二〇項にいう「建築された家屋」というものの概念について、建築工事が完了している場合を指すものであることを明らかにするとともに、施行日の前日（昭和二九年六月三〇日）においてすでに建物の一部について工事が終了しているときは、その部分の価格に対する税額を減免することはやむをえない旨をいつているにすぎないのである。そして建物の一部について工事が終了しているというのは、主体構造部分とか内装部分というような構造上の一部について工事が終了しているということではなくて、建物中の特定の部屋とか特定の階のみについて工事が完了し、その部分だけについてみると使用に供じうる状態になつていることをいうのである。これは、建築依頼人の都合によつては特定の部屋とか特定の階のみを他の部分に先だつて完成させ使用に供せしめる例があるので、本来一個の建物としては新築されたとみることができないが、特定の部屋とか特定の階に限つてみれば新築されたとみてもよい状態であることを考慮したものである。このことは同通達がなお書きで一個の建物について部分的に使用開始があつても、工事が続行しているときはその部分ごとに課税するのは適当でない旨を述べていることからもうかがうことができるのである。

2 原告は、本件処分が信義則に違反すると主張するが、東京都主税局の関係職員のだれかが、訴外会社対東京都中央税務事務所長外一名間の訴訟事件（以下訴外事件という。）の判決結果にしたがい、原告に対する賦課処分も同様な処理をする旨、行政上の方針として述べたであらうことはありうることであるが、訴外事件の判決は、東京都主税局の予想もしなかつたところの課税標準価格の違法を理由として賦課処分の取消しを命ずるものであつた。したがつて主税当局としては、訴外事件について控訴すべきものであつたのであるが、訴外会社が逆にいち早く控訴したこと、主税当局のもつとも関心をもつていた不動産取得税の課税権は全面的に肯定されたものであつたこと、訴外会社のそれまでの努力も尊重すべきものであると考へたこと等から、あえて控訴することとしないで、判決理由の趣旨に基づいて、改めて課税標準価格を決定し課税処分をなすべく手続中であつたところ、訴外会社は、昭和三四年一二月八日突然、中央税務事務所長に対する賦課処分に関する控訴を取下げ、東京都主税局に対して、右控訴取下げにより賦課処分取消しの判決は確定したこと、賦課権は地方税法一八条の規定により時効消滅し、存在しないから改めて訴外会社に賦課処分をすることはできない旨の申立てをした。そこで、主税当局は右の問題について自治省や内閣法制局等に対しその見解をただしたところ非観的な意見が強く、税額の全部（還付加算金を含めると約二、四〇〇万円となる。）を返還しなければならないこととなつたので、訴外会社の了解をえて、おおむね原告主張のような内容の減額更正処分をするの余儀なきことにいたつたのである。右のような次第で、主税当局の職員が原告に対して、訴外事件の判決前、処理方針を示したとしても、それはことの性質上前述したような賦課に関する行政上の方針を示したにとどまり、原告のいうような契約というものではないし、またそれは、予想しなかつた問題発生のために、判決の趣旨にもしたがない臨機のものとしてなされた例外的な扱いをも含めて同様な処理をするとの意味まで有していたものではない。

第四 証拠関係（省略）

○ 理由

第一 被告東京都千代田税務事務所長に対する訴について

一 被告所長が改正地方税法七三条の二第二項の規定に基づき昭和三〇年一月一四

日付徴税令書をもつて原告に対し本件建物につき課税標準金四七四、〇二三、七〇〇円、税額金一四、二二〇、七一〇円との不動産取得税賦課決定（本件処分）をし、同日東京都知事に対し異議の申立てをしたところ、同年八月二日原告に通知されたこと、原告が本件処分を不服として改訂したところ、同年八月二日原告に通知されたこと、原告が本件建物について注文者原告、請負者訴外株式会社安藤組間の昭和二八年九月一七日付請負契約に基づき同年二月二〇日右安藤組がその材料をもつて新築工事に着手し、昭和二九年六月一四日ごろには本件建物の主体工事が完了したがその後引き続き工事が進められ、同年六月三〇日現在においては総工事の約八〇パーセントが完了していたこと、以上の事実はいずれも当事者間に争いがない。

しかるところ、原告は、本件建物を改正地方税法の規定が適用される昭和二九年七月一日前においてすでに不動産として取得したものであるから改正地方税法七三条の二第二項の規定の適用の余地はないと主張し、被告らは、本件建物の取得の日は改正地方税法附則二〇項および七二条の二により同条の規定の適用の日以後であるから、本件処分は適法である旨主張して争うので、まず、この点を検討する。

1 改正地方税法七三条の二は、同条一項において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（同法七三四条により都）において、当該不動産の取得者に課する旨を、また、同条二項本文において「家屋が新築された場合において、当該家屋について最初の使用又は譲渡（住宅金融公庫、日本住宅公団、地方住宅供給公社又は家屋を新築して譲渡することを業とする者が政令で定めるもの）が注文者である家屋の新築に係る請負契約に基づく当該注文者に対する請負人からの譲渡が当該家屋の新築後最初に行われた場合は、当該譲渡の後最初に行われた使用又は譲渡）が行われた日において家屋の取得が行われたものとみなし、当該家屋の所有者又は譲受人を取得者とみなして、これに対して不動産取得税を課する」旨をそれぞれ定めているが、その趣旨は、右同条二項の規定が存しない場合（旧地方税法八八条参照）には、同条一項の規定により不動産を取得した場合に不動産取得税が課税されることとなり、この場合における右不動産とは一般私法における通常の使用語例と別異に解すべきいわれはなく、これを家屋についていえば、すでに屋根および囲壁を有し土地に定着した一つの建造物として存在するにいたるをもつて足りる（大判昭一〇、一〇、一民集一六七ページ参照）と解され、したがって、請負契約に基づき家屋を新築する場合には、請負業者がまず、新築家屋を原始取得し、次いで当該家屋を請負業者から注文者に引渡し譲渡したときに注文者がその所有権を取得することになり、法的には請負業者と注文者に二重に不動産取得税が課税されることとなつて課税理念からみて不合理であるので、前記同条二項の規定を設け、家屋が新築された場合には、当該家屋について最初の使用または譲渡が行われた日において当該家屋の取得があつたものとみなし、請負業者の家屋の原始取得に対する不動産取得税の課税を避け、実質上の取得者、すなわち、当該家屋の最初の使用人または譲受人に課することとしたものと解される。このことは、同項本文力ツコ書において、住宅金融公庫、日本住宅公団、地方住宅供給公社または家屋を新築して譲渡することを業とする者が注文者である家屋の新築に係る請負契約に基づく当該注文者に対する請負人からの譲渡が当該家屋の新築後最初に行なわれた場合には、当該譲渡の後最初に行なわれた使用または譲渡が行われた日において家屋の取得があつたとみなしていることから明らかなである。

この点に関し、不動産取得税は取得した不動産の価額を標準として課するものとされている（改正地方税法七三条の一三第一項参照）から、完成にいたらない建築工事の一時点にすぎない建物として遇しうべき時期において当該家屋の不動産取得税標準価額を算定することは不合理であるとの見解があり、被告らもこれを前記主張の根拠とするもののごとくであるが、しかし、本件建物のように新築された建物である場合には、改正地方税法七三条の二第二項の規定によれば、道府県知事は固定資産課税台帳に固定資産の価額が登録されていない不動産については、改正地方税法第三八八条第一項の固定資産評価基準によつて当該不動産に係る不動産取得税の課税標準となるべき価額を決定することとされているから、不動産取得税の課税標準価額が算定されるまで、徴税の時期が繰り延べられるにすぎないと解するを相当とし、このことは改正地方税法七三条の二第六項の趣旨にも合致するというべきである。また、被告らは、原告が東京都税条例四五条に基づいて東京都知事に提出した不動産取得税申告書には不動産の取得年月日として昭和二九年一月二三日が記載され、また、建築基準法七条三項により工事完了と認められるときに交付される検査済証の交付が同年一月二九日であつたこと、本件建物の竣工式が同年一月二

月三日に行われていること等から考えて、本件建物が建物として本来の用途に使用しうる状態になったのは早くとも同年一〇月頃であつたと考えざるを得ない旨主張し、前記証人Aの証言中にもこれに沿うものがあるが、右は本件建物の建築工事の一切を完了した時期に関するものであつて、不動産取得税課税上の不動産取得の時期は家屋の建築については屋根および囲壁など有し土地に定着した一つの建造物として存在すれば足りるものとなること前記のとおりである。

2 ところで、以上の観点に立つてこれをみれば、改正地方税法附則二〇項は、「新法七三条の二から七三条の四四までの規定は、建築された家屋に対して課する不動産取得税については、昭和二九年七月一日から適用する」と定めているが、その趣旨は、不動産取得税は一般的には改正地方税法施行の日である昭和二九年五月一三日以後の不動産の取得について課するのである（改正地方税法附則一項）が、建築された家屋の取得については、他の一般の不動産の取得の場合と異なり、請負人が新築に着手してから注文者にこれを譲渡するまでかなりの期間を要し、譲受人が予測しなかつた不動産取得税の負担を負うこととなることを考慮して、経過措置として特に同年六月三〇日まで同法七三条の二の規定の適用を猶予したものと解せられる。したがつて、建築された家屋に対しては、同年七月一日以後に最初の使用または譲渡があつた場合に使用者又は譲受人に不動産取得税を課することができ、同日前に最初の使用または譲渡があつた場合には不動産取得税を課することはできないと解するを相当とする。

そこで、本件についてみるに、前記当事者間に争いのない事実およびいずれもその成立に争いのない甲第一号証、同第二号証、同第四号証、第五号証、と証人Aの証言によつて真正に成立したものと認められる甲第一五号証、同証人の証言ならびに弁論の全趣旨を総合すると、本件建物は主体工事を安藤組が原告から昭和二八年九月一七日請負契約に基づき請負、昇降機設備工事を訴外三菱電機株式会社が、冷暖房、衛生ならびに電気設備工事を訴外三機工業株式会社が昭和二八年一〇月ごろそれぞれ原告から請負つたこと、その代金は原則として工事の出来高に依り支払われたこと、昭和二九年六月三〇日現在において本件建物の主体工事はほぼ完了し、これと付帯工事をあわせると工事全体として約八〇%程度完成し、原告において右建物の管理を始めたことがそれぞれ認められ、他に右認定を左右すべき証拠はないから、これらの事実を総合すると、本件建物は昭和二九年七月一日の前日までに請負人である安藤組から注文者原告がその引渡し譲渡を受けたものというべきであるから、これに対して本不動産取得税を課することはできないといわなければならない。

三 それゆゑ、本件処分は、原告のその余の主張について判断するまでもなく違法であり、取消しを免れないといわざるを得ない。

第二 被告東京都に対する訴について

一 原告が本件処分に基き不動産取得税一四、二二〇、七一〇円を昭和三〇年二月二日から同年五月二一日までに四回に分割して被告東京都に納付したことは当事者間に争いが無い。ところで、原告が被告東京都に右金員を納付した法律上の原因は本件処分に基き発生したものであるから、本件処分が前記のとおり違法であつて、これを取り消す判決が確定すれば右金員納付の法律上の原因を欠くこととなつて、被告東京都は不当利得として原告に右納付にかかる金員を返還すべき義務を生ずるわけであるから、右金員の返還を求める上記被告東京都に対する訴は一種の将来の給付の訴であるといわなければならない。そして、将来の給付の訴は予じめ請求をする必要がある場合に限つてこれを提起することができることはいうまでもないところ、本件におけるごとく、課税処分の取消訴訟に併合して不当利得による既納税額の返還を求める場合のように形成効を前提とする請求権を請求する場合には当然に右の予じめ請求をする必要性があると解するを相当とするから、上記の被告東京都に対する不当利得の返還請求は、訴の利益があるといふべきである。

二 さて、改正地方税法の規定によれば、地方団体の長は、過誤納にかかる地方団体の徴収金（過誤納金）があるときは遅滞なく還付しなければならない（改正地方税法一七条）とし、この場合においてその還付を受けるべき者について納付し、または納入すべきこととなつた地方団体の徴収金があるときは、過誤納金をその地方団体の徴収金に充当しなければならない（改正地方税法一七条の二第一項）と定め（これらの規定により過誤納金を還付し、または充当する場合には、更正、決定もしくは賦課決定または過少申告加算金、不申告加算金もしくは重加算金の決定により納付し、または納入すべき額が確定した地方団体の徴収金については、当該過誤納金にかかる地方団体の徴収金の納付または納入があつた日の翌日から地方団体の

長が還付のため支出を決定した日または充当をした日（同日前に充当をするに適合することとなつた日があるときは、その日）までの期間に応じ、その金額に年七・三パーセントの割合を乗じて計算した金額（還付加算金）をその還付または充当をすべき金額に加算しなければならない（改正地方税法一七条の四第一項）とされているところ、右還付加算金の割合は、原告が本件処分により不動産取得税を納付した昭和三〇年二月から五月当時においては過誤納金の金額一〇〇円につき一日四銭の割合と定められていたが、昭和三〇年法律一一二号による地方税法の改正により昭和三〇年八月一日以後の期間については過誤納金の金額一〇〇円につき一日三銭の割合と改められ、さらに昭和三八年法律八〇号による地方税法の改正により昭和三八年四月一日以後の期間については過誤納金の金額一〇〇円につき一日二銭の割合と改められ、ついで昭和四五年法律一三号「利率等の表示の年利建て移行に関する法律」（昭和四五年四月一日施行）により右一日二銭の割合は年七・三パーセントの割合と改められたことは当裁判所に顕著な事実である。

三 してみると、被告東京都は、原告に対し金一四、二二〇、七一〇円およびこれに対する昭和三〇年五月二二日から同年七月三一日までは一〇〇円につき一日四銭の割合、同年八月一日から昭和三八年三月三一日までは一〇〇円につき一日三銭の割合、同年四月一日から昭和四五年三月三一日までは一〇〇円につき一日二銭の割合、同年四月一日以降右支払い済みたるまで年七・三パーセントの割合による金具を不当利得金（過誤納金）として返還する義務があるといわなければならない。

第三 結論

よつて、原告の本訴請求のうち、被告所長に対する請求は理由があるから、これを認容し、被告東京都に対し金一四、二二〇、七一〇円およびこれに対する昭和三〇年五月二二日から完済に至るまで一〇〇円につき一日三銭の割合による不当利得金の返還を求める請求は、前記第二の三において認める限度において、これを正当として認容し、その余の請求を棄却することとし、訴訟費用の負担につき民事訴訟法八九条、九二条、九三条を適用し、なお、仮執行の宣言はこれを付さないのを相当とするからその申立てを却下することとして、主文のとおり判決する。

別紙目録一、二（省略）

（別紙）

東京都固定資産評価要綱（抄）

38 評価の対象となるべき家屋の判定にあつては、次の事項に留意するものとする。

（1） 略

（2） もつぱら且つ直接家屋の効用を増すために設けられた、つぎに掲げる設備は、家屋の一部として家屋の価格に包含するものとする。

但し、家屋とその諸設備が所有者の異なる場合は、事業用のものに限り償却資産として取り扱うものとする。

（1） 店舗及び事業用の造作設備

（2） 消火設備、警報設備

（3） 空気調節設備（暖冷房装置等）

（4） 衛生設備（換気装置、便所手洗設備、浄化槽等）

（5） 電灯電力及び電話配線設備

（6） 運搬設備（昇降機、シユート、エスカレーター等）

（7） 給排水設備

（8） 造付金庫

（9） その他上記各号に準ずるもの

（3） 略

不動産取得税に関する自治庁の回答

（昭和二九年九月二五日、自丁府発第八一号、府県税課長発、石川県総務部長宛）
地方税法附則第二〇項にいう「建築された家屋」とは、その家屋について建築が完了している場合を指すものであり、従つて、昭和二九年六月三〇日現在における当該建物の現況、当該建物が不動産登記法に基く登記をなし得る状態にあるかどうか、当該建物が建築基準法の規定に基く竣工検査を受け得る程度まで工事が進捗しているかどうか当該建物が本来の目的のために使用されているかどうか等により、当該建物につき課税することができるかどうかの判断をなすべきである。従つて、当該建物の一部について建築があつたものとして課税することは、原則としてないのであるが、当該建物の建築が完了していないと認定される場合においても、六月

三〇日現在において既に当該建物の一部について工事が終了しているときは、不動産取得税の実施が過渡期に当たっていること及び建物の建築に対しては、課税の実施期日を延期していたことに鑑み、情状によつては、当該建物に対する不動産取得税のうち、建築が完了したと見られる当該部分に対する税額程度の減免をすることは、已むを得ないと思われる。

なお、第一期工事、第二期工事というような工事の段階を設けて長期間に亘つて工事を行つている場合を除いては、使用開始があつた都度、その部分について個別的に不動産取得税を課税することは適当でない。