

## 答 申

審査請求人（以下「請求人」という。）が提起した地方税法（以下「法」という。）342条1項の規定に基づく固定資産税賦課処分及び法702条1項の規定に基づく都市計画税賦課処分に係る審査請求について、審査庁から諮問があったので、次のとおり答申する。

### 第1 審査会の結論

本件審査請求は、棄却すべきである。

### 第2 審査請求の趣旨

本件審査請求の趣旨は、東京都〇〇都税事務所長（以下「処分庁」という。）が、請求人に対し、平成28年9月9日付けで行った別紙物件目録記載の土地（以下「本件土地」という。なお、平方メートルについては「㎡」と表記する。）に係る平成28年度分の固定資産税及び都市計画税（以下「固定資産税等」という。）賦課処分（以下「本件処分」という。）について、その取消しを求めるものである。

### 第3 請求人の主張の要旨

請求人は、以下のように、本件処分の違法性・不当性を主張している。

本件土地は、住宅建替えのため、平成27年11月4日に本件既存住宅を取り壊し、本件賦課期日現在は更地であったが、崖地であることから、住宅新築工事を行うために必要な工程の一環として、当該崖の取壊し工事を行い、同日までにこれを終えていたのであるから、新築工事の着手があったものであり、住宅建替え中の土地と

して住宅特例の適用が認められるべきである。

また、住宅建替え中の土地に住宅特例を適用する措置は、賦課期日現在更地になっていても、その土地に前年から住み続けているとみなせる場合に、税の軽減を行う制度であれば、同じように住宅建替えを目的としながら、本件土地はたまたま崖の工事が必要だったために、賦課期日までに住宅の新築工事が行われなかったことのみによって、住宅特例の適用をしないことは制度の趣旨にそぐわず、公平性を欠く。

本件土地を非住宅用地と認定して、住宅特例を適用せずになされた本件処分は誤りであるため、取消しを求める。

#### 第4 審理員意見書の結論

本件審査請求は理由がないから、行政不服審査法45条2項により棄却すべきである。

#### 第5 調査審議の経過

審査会は、本件諮問について、以下のように審議した。

年 月 日	審 議 経 過
平成28年12月19日	諮問
平成29年 2月15日	審議（第6回第1部会）
平成29年 3月22日	審議（第7回第1部会）
平成29年 4月24日	審議（第8回第1部会）

#### 第6 審査会の判断の理由

審査会は、請求人の主張、審理員意見書等を具体的に検討した結果、以下のように判断する。

##### 1 法令等の定め及び判例

##### (1) 固定資産税等の賦課期日

法359条によれば、固定資産税の賦課期日は当該年度の初日

の属する年の1月1日とするとされており、また、法702条の6によれば、都市計画税についても同様とされている。

そして、固定資産税等の納税義務者、課税客体、課税標準等の課税要件は、賦課期日現在の状況によって確定されるものである。

## (2) 固定資産税等の課税標準及び住宅特例

土地に対して課する固定資産税等の課税標準は、基準年度（法341条6号）における賦課期日における価格で土地課税台帳又は土地補充課税台帳に登録されたものとされている（法349条、702条）。

この課税標準につき、法349条の3の2は、専ら人の居住の用に供する家屋又はその一部を人の居住の用に供する家屋で政令で定めるものの敷地の用に供されている土地（住宅用地）に対して課する固定資産税の課税標準は、法349条により課税標準となるべき価格の3分の1の額とし（1項）、このうち、住宅1戸について200㎡までの土地（小規模住宅用地）に対して課する固定資産税の課税標準は、上記3分の1の額のところを6分の1の額とする旨定めている（2項）。また、住宅用地に対して課する都市計画税の課税標準は、法349条により課税標準となるべき価格の3分の2の額とし、小規模住宅用地の場合にはこれを3分の1の額とする旨、法702条の3に定められている。

## (3) 平成23年の最高裁判所判決

上記の「敷地の用に供されている土地」について、最高裁判所平成23年3月25日判決・最高裁判所裁判集民事第236号311頁（以下「23年最高裁判決」という。）は、住宅特例は、「居住用家屋の『敷地の用に供されている土地』（地方税法第349条の3の2第1項）に対して適用されるものであるところ、ある土地が上記『敷地の用に供されている土地』に当たるかどうかは、当該年度の固定資産税の賦課期日における当該土地の現況によって決すべきものである。」とし、具体的事例として、賦課

期日における土地の現況が、取り壊した居住用家屋の所有者であった者を建築主として、居住用家屋となる予定の新家屋の建築工事が現に進行中であることが客観的に見て取れる状況にあった場合には、これに当たる旨判示している。

- (4) なお、租税法の非課税要件を定める規定については、租税負担公平の原則から、不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義性、厳格性が強く要請されており（最高裁判所平成元年11月30日判決・税務訴訟資料174号823頁、その原審大阪高等裁判所昭和63年10月26日判決・税務訴訟資料166号358頁）、このことは、課税標準の特例により税負担の軽減を図る住宅特例に係る規定の適用に当たっても同様と解される。したがって、仮に新築家屋の建築確認や工事の準備段階における何らかの事情により申請や着工が遅れた等、請求人の場合に特有の個別的な事情があったとしても、それを考慮して住宅特例に係る規定を拡張して適用することはできない。

- 2 これを本件についてみると、本件土地上に存在した本件既存住宅は、平成27年11月中に取り壊されており、同年12月24日に現地調査に赴いた担当職員も、本件土地が更地となっていることを確認し、その後、新築家屋のため建築確認申請がなされたのが平成28年1月29日であるから、本件賦課期日現在、本件土地は更地の状況であると認められる。

本件土地に係る平成28年度の固定資産税等の賦課において住宅特例を適用するためには、23年最高裁判決の判示するところによれば、本件賦課期日における本件土地の「現況」が、居住用家屋の「敷地の用に供されている土地」と認められることが必要であるが、本件賦課期日の本件土地の現況は、上記のとおり更地の状態であり、新築家屋の工事も未だ着手されていないものであるから、本件土地について、居住用家屋の敷地の用に供されている土地と認定することはできない。したがって、処分庁が本件土地について住宅特例を

適用せずに本件処分を行ったことについては、違法・不当な点はない。

- 3 (1) 以上のとおり、本件処分は、法の規定に則ってなされた適法・妥当な処分であるということが出来る。しかしながら、請求人は、本件土地において、本件既存住宅の解体後に直ちに新築住宅の建設工事に着手しようとしても、その前段に崖を取り壊す工事を必要とするため、住宅自体の工事着手は、賦課期日までに出来なかったものであるから、請求人が行った崖の工事はこれを住宅建替え工事の着手として認め、本件土地を住宅建替え中の土地と認めるべきである、あるいは、崖の工事が必要という特殊事情がある場合、賦課期日において住宅建築に着手できていないからといって住宅特例の適用を排除するのは、他の場合と比べ不公平である旨主張する。

ところで、23年最高裁判決においては、「賦課期日における当該土地の現況」により判断することを示す一方、「敷地の用に供されている土地」の認定基準についてこれを具体的に示しているものではないから、請求人の上記主張について、上記最高裁判決の趣旨に沿いつつ、租税法の例外規定における解釈の厳格性の要請に反しない範囲内で、なお、本件賦課期日における本件土地の現況について、住宅の敷地の用に供されている土地であると認めることが可能かどうか、以下、念のため検討する。

- (2) 法の規定全般の解釈・適用に関する地方自治法245条の4第1項の規定に基づく技術的な助言として、「地方税法の施行に関する取扱いについて（市町村税関係）」（平成22年4月1日付け総税市第16号総務大臣通知。以下「取扱通知」という。）があり、これによれば、住宅特例に関し、「敷地の用に供されている土地」とは、「特例対象となる家屋を維持し又はその効用を果すために使用されている1画地の土地で賦課期日現在において当該家屋の存するもの又はその上に既存の当該家屋に代えてこれら

の家屋が建設中であるもの」をいうとされている（第3章第2節第1・20・(1)）。

また、取扱通知における「既存の当該家屋に代えてこれらの家屋が建設中であるもの」の具体的な取扱いに当たっては、さらに、「住宅建替え中の土地に係る固定資産税及び都市計画税の課税について」（平成6年2月22日付け自治固第17号、自治省税務局固定資産税課長通知。以下「建替え通知」という。）を参照することとされ、取扱通知における「既存の当該家屋に代えてこれらの家屋が建設中であるもの」として取り扱う要件として、既存の住宅に代えて住宅を建設している土地で、「住宅の建設が当該年度に係る賦課期日において着手されており、当該住宅が当該年度の翌年度に係る賦課期日までに完成するものであること」（建替え通知1・(2)）等を挙げている。

そして、特別区の存する区域において、実際に固定資産税等を課する権限を有する東京都では、住宅を建替え中の土地において住宅特例が適用される場合について、「住宅建替え中の土地に係る住宅用地の認定について」（平成28年3月25日付け27主資評第516号主税局資産税部長通達。以下「都通達」という。）により取り扱っている。都通達では、住宅特例の適用基準として「当該年度に係る賦課期日において、住宅の新築工事に着手していること」等を要件に挙げている。

これらの通知・通達は、課税庁が法の解釈適用を行うに当たって参考とすべき基準として、妥当なものと考えられる。そうすると、請求人の主張を認めるか否かについては、本件土地が、本件賦課期日において、たんに建物取壊し後の更地というだけではなく、既に崖地の工事に着手しこれを完了しているという現況にあることをもって、本件既存住宅に代えて本件土地の上に建設する住宅の新築工事に着手しているとまで言うことができるかどうか、という点が問題となる。

(3) そこで、この点については更に、東京都の特別区の区域を所管する各都税事務所においては、経常的な住宅用地認定事務について、「住宅用地認定事務の手引き」（平成23年3月31日付け主資評第386号資産税部長通達）に準拠して処理しているが、その中の質疑応答集第3章（住宅建替え中の土地の認定に関するQ&A）問4に対する答においては、都通達に言う「新築工事に着手していること」とは、「現に水盛り、遣り方、根切り等、住宅の基礎工事に着手していることをいう。したがって、造成工事等の開発行為、地盤改良、地鎮祭等のように、住宅の基礎工事に着手する前の状況は『新築工事に着手していること』とはいわない。」としている。

そこで、当審査会において、上記質疑応答集の趣旨について、当該住宅用地認定事務の担当部署（主税局資産税部）に確認したところ、上記答の趣旨は、住宅の新築工事に着手しているかどうかは、住宅の基礎工事に着手する前の土地の工事ではなく、住宅の建物本体の基礎工事に着手しているかどうかで判断するということであるとの回答があった。この回答は、課税庁が法の解釈適用を行うに当たって基準とすべき取扱通知、建替え通知及び都通達の趣旨と内容を踏まえた合理的なものであると認められる。

本件土地で行われた崖の工事は、その性質上、上記のような具体的に特定された住宅の基礎工事の範疇に入るべきものと言うことはできず、より前段階の上記例示中の開発行為等と同種のものであると言うことができる。上記質疑応答集の示すように、当該土地において実際に行われた工事の種類によって、賦課期日における住宅建設の着手があるか否か、ひいては当該土地につき住宅特例の適用があるか否かを判断することは、「賦課期日における当該土地の現況」により、住宅の敷地の用に供されている土地であるかどうかの認定判断を行うべきとする23年最高裁判決に照らしても、妥当なものと考えられる。また、同判決は「土地の現

況」によることとしているから、仮に崖の工事が、住宅建替えの意思に基づくものであったとしても、そのような主観的要素を判断の材料とすることはできないものである。

そうであるとする、結局本件土地は、本件賦課期日において、住宅建設の着手はなく、住宅の敷地の用に供されている土地とは認められない。

(4) ところで、上記都通達 2・(2)の「当該年度に係る賦課期日において、住宅の新築工事に着手していること」の要件については、さらに例外的な取扱いも設けられており、「なお、当該年度に係る賦課期日において、建築主事又は指定確認検査機関が住宅の新築に関する確認申請書を受領していることが受領印等により確認でき、かつ、当該年度に係る賦課期日後の 3 月末日までに住宅の新築工事に着手している場合には、これに含めて取り扱う。」とされている。しかし、本件土地上の新築住宅に係る確認申請の受付は、本件賦課期日より後の平成 28 年 1 月 29 日であるから、これには該当しないことが明らかである。

(5) また、請求人は、たまたま崖の工事が必要な本件土地の場合にも、一般の住宅建替えの場合と同じように、本件賦課期日以前の新築着工かその後の着工かによって、住宅特例の適否を決めるのは不公平である旨主張する。

しかしながら、固定資産税等の納税義務者、課税客体、課税標準等の課税要件は、賦課期日現在の状況によって確定されるものであることは、法の規定するところから明らかである。そして、固定資産税等の対象となる土地あるいはその所有者に特有の個別的な事情を考慮・斟酌して、住宅特例等のような例外的な定めを拡張的に適用すべく、法の規定をその文理を離れて解釈しようとするれば、それは租税法律主義の原則に違背することに帰し、そのような解釈に基づく処分は、違法なものとなる。

したがって、処分庁が、請求人が言うような、本件土地につい



て崖の工事が必要であるために、住宅新築工事の着手が本件賦課期日までに行えないという特殊事情を、本件処分を行うに当たって全く考慮に入れなかったとしても、そのことをもって、本件処分を違法・不当と言うことはできない。

(6) 以上に検討したところからしても、本件処分には取消理由となるような違法・不当な点はないとの結論は変わらないものである。

#### 4 請求人の主張以外の違法性又は不当性についての検討

その他、本件処分に違法又は不当な点は認められない。

以上のとおり、審査会として、審理員が行った審理手続の適正性や法令解釈の妥当性を審議した結果、審理手続、法令解釈のいずれも適正に行われているものと判断する。

よって、「第1 審査会の結論」のとおり判断する。

(答申を行った委員の氏名)

高橋滋、窪木登志子、筑紫圭一

別紙(略)