

## 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29年6月1日付けで行った別紙1物件目録記載の各土地（同目録の本件土地1及び本件土地2を併せて以下「本件各土地」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29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（内容は、別紙2処分目録記載のとおり。以下「本件処分」という。）について、その取消しを求めるというものである。

### 第3 請求人の主張の要旨

請求人は、おおむね以下の理由から、本件処分は違法又は不当であると主張する。

- (1) 本件各土地に係る建替え特例の適用について、本件建築士を通じて、本件マンションの建築工程においては、水盛りや遣り方といった建築工程はないことから、住宅の基礎工事に着手したものと認められるものとして、地縄張りが水盛りないし遣り方と同等

にみなされる工程といえるか、また、本件ちらしには「根切り等」とあるところ、「等」の内容について確認を求め照会したところ、担当者から、地縄張りは、住宅の基礎工事に着手したものと認められる水盛り等に代替するものとみなされる旨の確答を得たことから、所定期限までに地縄張りをしておけば大丈夫であると認識した。処分庁の誤った教示により、本件各土地における建替え特例の適用の機会を逸したのであるから、本件処分は違法・不当である。

(2) 請求人は、上記回答を受け、平成29年3月31日の正午頃から地縄張りの作業に着手し、夕方6時頃には完了したが、処分庁の担当者は、期限前である同日の午前中に現地確認を行い、新築工事に着手しているものとはいえないという誤った判断をしたのであり、その結果行われた本件処分は違法・不当である。

(3) 仮に、担当者が、地縄張りをもって水盛りや遣り方の代替工程とみなされると明言しなかったとしても、本件各土地に住宅特例の適用を受けることのできる工程の進行程度について具体的に指示すべきであったところ、担当者はそれを怠った。このような担当者の対応は不親切であり、納税者側に誤解を与えるようなものであり、違法ではないとしても不当である。

#### 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29年11月1日	諮問

平成29年12月22日	審議（第16回第3部会）
平成30年1月23日	審議（第17回第3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

#### (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・最高裁判所裁判例集民事第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16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から、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住宅工事の着工が遅れた等、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の拡張的な適用をすることはできないものと解せられる。

(5) 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。そこで、下記の通知等により、「敷地の用に供されている土地」の認定基準が定められている。

- ア 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)）。
- イ 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。
- ウ 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（通達）」（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。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、これに含めて取扱う。」（都通達2・(2)）等を要件に挙げている。

また、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。以下「都手引き」という。）により処理しているところ、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、都通達にいう「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（なお、この質疑応答の要点をまとめ、建物の建替えを検討する納税者に対して示したものが、本件ちらしであるということが出来る。）。

エ 上記の都通達2・(2)のなお書きは、賦課期日現在、住宅新築工事の着手もなく、現地における客観的状況としては住宅の敷地であるという外観が認められないにもかかわらず、建築確認申請の履践という手続上の事実のみが存する場合にも特例適用要件の充足の余地を認めるものとなっており、23年最高裁判決のいう「賦課期日における当該土地の現況により」との判断方法とは、整合していないようにもみえるし、また、上記(4)に示したような租税法規の解釈の厳格性を重視する見地からは、むしろ、租税法律主義に違背して税の軽減に係る規定を必要以上に拡大して適用しているとの批判を受けるおそれもあると考えられなくもない。しかし、賦課期日までに住宅の設計も確定したうえでの申請があ

るものであるうえ、行っておくべき手続は、公共の機関により、客観的に明らかに証明できる事項であり、さらに賦課期日後の3月末までに申請に符合する住宅の新築工事に着手していない場合には適用を認めないとし、一定の歯止めを設けており、法の趣旨に反して特例適用の範囲を不当に拡大することを避け、課税の合理性・公平性を確保しているものと認められる。

- 2 以上の法令等の定めに基づいて、本件についてみると、本件各土地上に存在した旧住宅は、平成28年12月21日時点で取り壊され、賦課期日（平成29年1月1日）時点では更地状態になっていることが確認されている。また、平成28年12月26日付けの本件確認検査機関による建築確認の引受承諾書が発行され、処分庁に提出されたものの、平成29年3月31日時点でなお更地の状態にあることが認められる。

以上の事実関係の下では、本件マンションは、都通達にいう「新築工事に着手している」ものに該当するということとはできないから（1・(5)・ウ）、本件各土地には建替え特例が適用されない。そうすると、本件各土地は、住宅特例が適用されるための要件である「敷地の用に供される土地」に該当しないこととなる（1・(5)・ア）。

したがって、本件各土地について非住宅用地に該当するものとして行われた本件処分は、違法又は不当であるとはいえない。

- 3 これに対し、請求人は、上記(第3)のとおり、本件処分は違法及び不当な処分であり、取り消されるべきであると主張するので、それぞれについて検討する。

- (1) まず、請求人は、本件建築士を通じて、新築工事に着手していると認められる建築工程について確認するため照会を行ったところ、担当者から、地縄張りは新築工事に着手していると認められる水遣り、遣り方に代替しうる建築工程としてみなすことができる旨の確答を得たところ、こうした処分庁の誤った教示により、

本件各土地における建替え特例の適用の機会を逸したのであるから、本件処分は違法又は不当であると主張する。

しかしながら、都通達にいう「新築工事に着手している」については、都手引きにおいては「住宅の基礎工事に着手していること」とあるところ、住宅の基礎工事とは、取扱通知などで「家屋が建設中である」とされていることと引き比べれば、当該住宅の基礎について建築を意図した作業一般を包括的に指すものということとはできず、少なくとも、現実に当該住宅の基礎部分の造作を行っていることを内容とするものであると解される（なお、このことは「根切り等」の「等」の解釈においても同様である。）。

ところで、請求人の主張する地縄張りとは、敷地に建物位置を決めるためにあらかじめ縄を張る作業であり（彰国社刊「建築大辞典第2版」）、建物位置を決めるためとあることから知れるように、その目的は特定土地内の建物位置を確認することであって、その目的は、これにより、同特定土地の境界をはみ出すものではないかとか、隣地との距離が不相当に近すぎないかといった事項を確認し、例えば、地縄張りの結果、仮に当該建物が境界等に抵触する等の支障が確認されれば、当該住宅の基本部分についての設計の修正をすることになる。このような作業の性質に鑑みれば、地縄張りの作業のみをもって、現実に当該住宅の基礎部分を造作している段階に至っているとは認められないことは明白である（この点において、地縄張りとは建物の位置関係が確定したことを前提として行われる水盛りとが決定的に異なるものであるといえることができる。）。

また、都手引きの内容が記載されている本件ちらしに関していえば（なお、請求人は、本件ちらしを平成28年12月時点で処分庁から受領していたという。）、「新築工事に着手していること」とは「住宅の基礎工事に着手していること」であり、水盛り等の具体的工程例の記述は、着手の指標となる場合の例示である



ところ、建築の工程の中で一般的に行われている地縄張りが例示されていないことの意味は、それが工事の着手に含まれない場合であることを表していることは、その文面から容易に読み取れる事柄であるといえる。

以上の検討に基づけば、請求人の主張は合理性を欠くものであり、認められるものではない。

- (2) 次に、請求人は、担当者の誤った教示を受け、平成29年3月31日の正午頃から地縄張りの作業に着手し、夕方6時頃には完了したところ、処分庁の担当者は、期限前である同日の午前中に現地確認を行い、新築工事に着手しているものとはいえないという誤った判断を行ったから、その結果としての本件処分には瑕疵があると主張する。

しかしながら、上記(1)において検討したように、地縄張りの作業自体が、建替え特例が適用される「住宅の新築工事に着手していること」に該当しない。加えて、担当者が同日午前中に確認した状況は、駐車場部分のアスファルト敷きやコンクリート塊が本件各土地上にそのまま残されており、また、工事現況報告書中の作業日報によれば、既存のアスファルトを解体して、本件各土地の整地を完了するまでに計2日を要していることを勘案すれば、担当者が、同日の現場確認時点以降、限られた時間内に「住宅の新築工事に着手している」と認められる工程に着手することはないと判断したことには、十分な合理性があると認められる。そうすると、担当者による同日の現場確認時点の先後は、その判断の当否を左右するものにはなりえないことになるから、請求人の主張には理由がない。

- (3) さらに、請求人は、担当者が、地縄張りをもって水盛りや遣り方の代替工程とみなされると明言しなかったとしても、本件各土地に住宅特例の適用を受けることのできる工程の進行程度について、本件建築士に具体的に指示すべきであったにもかかわらず、

担当者はそれを怠った。このような担当者の対応は不親切であるとともに、納税者側に誤解を与えるようなものであり、本件処分は違法ではないとしても不当であると主張する。

しかし、上記(1)及び(2)に示したところから「住宅の新築工事に着手している」状態にあるとはいえない本件各土地を前提として、担当者が「住宅の新築工事に着手している」と認められる建築工程を具体的に指示しなかった点を挙げて、処分庁の対応を非難することは、それ自体主張として失当である。

#### 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、本件処分には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)

外山秀行、渡井理佳子、羽根一成

別紙1から別紙3まで(略)