

諮問番号：平成30年度諮問第6号

答申番号：平成30年度答申第8号

答申書

第1 審査会の結論

処分庁広島市長（以下「処分庁」という。）が審査請求人に対して行った、広島市A区a〇丁目〇番〇の土地（以下「本件土地1」という。）、同〇番〇の土地（以下「本件土地2」という。）、同〇番〇の土地（以下「本件土地3」という。）及び同〇番〇の土地（以下「本件土地4」という。）並びにこれらの土地所在の家屋番号〇番〇の家屋（以下「本件家屋」という。）に対する平成30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。）の賦課決定処分（以下「本件処分」という。）についての審査請求は、理由がないから棄却されるべきとの審査庁広島市長（以下「審査庁」という。）の判断は、妥当である。

第2 審査請求人の主張の要旨

処分庁が、本件処分において、本件土地1及び本件土地4（以下これらを併せて「本件係争土地」という。）に、専ら人の居住の用に供する家屋の敷地の用に供されている土地（以下「住宅用地」という。）に対する固定資産税等の課税標準の特例（以下「本件特例」という。）を適用しないこととしたことは、次の理由から承服できない。

- 1 平成30年度分の固定資産税等の賦課期日（平成30年1月1日。以下「本件賦課期日」という。）において新たな住宅の建設が着手されていること
 - (1) 本件係争土地の上には、審査請求人が所有する広島市A区a〇丁目〇番地〇（家屋番号〇番〇）の家屋（以下「本件旧家屋」という。）があったが、審査請求人は、平成29年、本件旧家屋の取壊し及び本件係争土地に新たな住宅（以下「本件新家屋」という。）の建設（以下これらを併せて「本件建替え」という。）を計画し、本件賦課期日現在、本件新家屋に係る建築確認申請中であった。
 - (2) しかし、処分庁は、本件係争土地が、本件建替えに係る一連の工事日程の中でたまたま本件賦課期日現在、更地となっていたことをもって本件新家屋の建設に着手していないとし、本件係争土地に本件特例を適用しないこととしたことは、同じ広島市役所の中で、一面的・表層的なものになっている。
 - (3) 処分庁が、本件賦課期日現在、本件係争土地に、仮設トイレ等があることを認めているにもかかわらず、広島市取扱要領（「住宅建替え中の土地に対する固定資産税及び都市計画税の課税について（取扱要領）」をいう。以下同じ。）の「基礎工事以上」がないとするのは、総務省課長通達（「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達)をいう。以下同じ。)にある「着手」を限定的にするもので、建設工事自体を1月1日に合わせることを強いるものになっている。

2 本件旧家屋と本件新家屋の所有者は同一であること

- (1) 処分庁は、本件新家屋の建設を行っている者と本件旧家屋の所有者とが同一ではないことがうかがわれ、住宅の建替え前後に所有者が異なる場合には、総務省課長通達が本件特例を適用する要件として挙げている「当該年度の前年度に係る賦課期日における当該住宅の所有者と、当該年度に係る賦課期日における当該住宅の所有者が、原則として同一であること。」を満たさないことになると主張している。
- (2) しかし、本件旧家屋の所有者である審査請求人は、本件新家屋の所有者である株式会社B(以下「本件法人」という。)の代表取締役社長であり、本件法人の株式の大半を所有していることから、総務省課長通達及び広島市取扱要領の要件を満たしているものである。

第3 審理員意見書の要旨

1 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(平成26年法律第68号)第45条第2項の規定により、棄却されるべきである。

2 審理員意見書の理由

(1) 本件処分に係る税額の算出について

ア 本件土地1、本件土地2、本件土地3及び本件土地4(以下これらを併せて「本件各土地」という。)に係る課税標準額

(ア) 固定資産税等の額の算出方法

a 基準年度(地方税法(昭和25年法律第226号。以下「法」という。)第341条第6号)に係る賦課期日に所在する土地に対して課する基準年度の固定資産税等の額は、当該土地の基準年度に係る賦課期日における価格(同条第5号)で土地課税台帳(同条第10号)に登録されたものを課税標準とし(法第349条第1項並びに第702条第1項及び第2項)、その額に税率(固定資産税は1.4%(広島市市税条例(昭和29年広島市条例第25号。以下「条例」という。)第62条)、都市計画税は0.3%(条例第124条))を乗じて算出する。

b ただし、住宅用地については、固定資産税等の課税標準の特例の対象とされ、当該住宅用地の面積をその上に存する住居の数で除して得た面積が200平方メートルを超える場合、200平方メートルに当該住居の数を乗じて得た面積に相当する住宅用地(以下「小規模住宅用地」という。)に係る固定資産税の課税標準は、当該小規模住宅用地に係る固定資産税の課税標準となるべき価格の6分の1の額となり(法第349条の3の2第2項第2号)、

都市計画税の課税標準は、当該小規模住宅用地に係る都市計画税の課税標準となるべき価格の3分の1の額となる（法第702条の3第2項）。そして、当該住宅用地の面積をその上に存する住居の数で除して得た面積が200平方メートルを超える場合における小規模住宅用地以外の住宅用地（以下「一般住宅用地」という。）に係る固定資産税の課税標準は、当該一般住宅用地に係る固定資産税の課税標準となるべき価格の3分の1の額となり（法第349条の3の2第1項）、都市計画税の課税標準は、当該一般住宅用地に係る都市計画税の課税標準となるべき価格の3分の2の額となる（法第702条の3第1項）。

c さらに、宅地等（農地以外の土地をいう（法附則第17条第2号）。以下同じ。）に係る固定資産税等の額は、当該宅地等に係る当該年度分の固定資産税額等が、前年度分の固定資産税等の課税標準額に、当該年度分の固定資産税等の課税標準となるべき価格（固定資産税にあっては、当該宅地等が当該年度分の固定資産税について法第349条の3の2の規定の適用を受ける宅地等であるときは、当該価格に同条に定める率を乗じて得た額とし、都市計画税にあっては、当該宅地等が当該年度分の都市計画税について法第702条の3の規定の適用を受ける宅地等であるときは、当該価格に同条に定める率を乗じて得た額とする。以下この(ア)において同じ。）に100分の5を乗じて得た額を加算した額を当該年度分の固定資産税等の課税標準となるべき額とした場合における固定資産税額等（以下、この場合における固定資産税額を「宅地等調整固定資産税額」と、この場合における都市計画税額を「宅地等調整都市計画税額」と、宅地等調整固定資産税額と宅地等調整都市計画税額を併せて「宅地等調整固定資産税額等」とそれぞれいう。）を超える場合には、当該宅地等調整固定資産税額等となる（法附則第18条第1項及び第25条第1項）。

d 一方で、商業地等（宅地等のうち住宅用地以外の宅地及び宅地比準土地をいう（法附則第17条第4号）。以下同じ。）で、当該年度に係る賦課期日において地目の変換等（同条第5号）がある土地について、固定資産税等を賦課する年度の負担水準（当該土地の後述する比準課税標準額を、当該土地に係る当該年度分の固定資産税等の課税標準となるべき価格で除して得た数値（同条第8号））が0.6以上0.7以下のものに係る固定資産税等の額は、当該宅地等の同年度の比準課税標準額を当該年度分の固定資産税等の課税標準となるべき額とした場合における固定資産税等の額となる（法附則第18条第4項及び第6項第2号イ並びに附則第25条第4項及び第6項）。この比準課税標準額は、土地について、当該土地に係る当該年度分の固定資産税の課税標準となるべき価格に、当該土地に類似する土地で前年度に係る賦課期日に所在するもの（以下「類似土地」という。）の前年度課税標準額

(固定資産税にあつては、当該類似土地に係る固定資産税に係る前年度課税標準額とし、都市計画税にあつては、当該類似土地に係る都市計画税に係る前年度課税標準額とする。)を当該類似土地の当該年度分の固定資産税の課税標準となるべき価格で除して得た数値を乗じて得た額のことである(法附則第17条第7号)。また、地目の変換等がある宅地等で、本件賦課期日における用途が非住宅用宅地等(住宅用地以外の宅地等をいう。以下同じ。法附則第18条の3第1項)に該当するものについて、当該宅地等の類似土地が平成29年度分の固定資産税等の賦課期日(平成29年1月1日。以下「平成29年度賦課期日」という。)において非住宅用宅地等以外の宅地等であるものの平成30年度分の固定資産税等については、当該類似土地が平成29年度賦課期日において非住宅用宅地等であったものとみなして、法附則第17条及び第18条の規定を適用する(地方税法等の一部を改正する法律(平成30年法律第3号)附則第22条第1項、第3項及び第5項並びに条例附則第13条の3及び第19条の3)。

- (イ) 本件係争土地に係る課税標準額
- a 本件係争土地は、本件賦課期日において商業地等に当たり、非住宅用宅地等にも当たる。
 - b 本件係争土地は、平成29年度賦課期日において当該土地の上に存した家屋の敷地として一体的に利用されていたことから一画地としていた。しかし、平成29年中に当該家屋が取り壊され、本件係争土地は、本件賦課期日において一体的に利用されておらず、本件土地1、本件土地4をそれぞれ一画地とした。このため、本件係争土地は、本件賦課期日において、いずれも地目の変換等がある土地に当たる。
 - c 本件土地1の類似土地は、平成29年度賦課期日において本件賦課期日における本件土地1と価格事情が同一の状況にあったと仮定した場合の本件土地1であり、本件土地4の類似土地は、平成29年度賦課期日において本件賦課期日における本件土地4と価格事情が同一の状況にあったと仮定した場合の本件土地4である。
なお、これらの類似土地については、平成29年度賦課期日において、非住宅用宅地等以外の宅地等であったところ、本件賦課期日に本件係争土地がそれぞれそうであった非住宅用宅地等とみなしている。
 - d 本件土地1について、比準課税標準額は105万2851円(=平成30年度の登録価格×(類似土地の平成29年度課税標準額÷類似土地の平成30年度価格)=170万5651円×(105万2851円÷170万5651円)≒105万2851円)であり、負担水準は0.61(=比準課税標準額÷平成30年度の登録価格=105万2851円÷170万5651円≒0.61)である。

- e 本件土地4について、比準課税標準額は1632万3160円（＝平成30年度の登録価格×（類似土地の平成29年度課税標準額÷類似土地の平成30年度価格）＝2644万4000円×（1632万3160円÷2644万4000円）≒1632万3160円）であり、負担水準は0.61（＝比準課税標準額÷平成30年度の登録価格＝1632万3160円÷2644万4000円≒0.61）である。
- f 本件係争土地は、いずれも商業地等で本件賦課期日において地目の変換等がある土地に当たり、かつ、固定資産税等を賦課する年度の負担水準はいずれも0.6以上0.7以下であることから、本件土地1に係る平成30年度分の固定資産税等の課税標準額は、平成30年度の比準課税標準額105万2851円であり、本件土地4に係る平成30年度分の固定資産税等の課税標準額は、平成30年度の比準課税標準額1632万3160円である。
- (ウ) 本件土地2及び本件土地3に係る課税標準額
- a 本件土地2及び本件土地3に係る価格
- (a) 本件土地2及び本件土地3は、一体として、専ら人の居住の用に供する家屋である本件家屋の敷地の用に供されている一画地の土地である。
- (b) 一画地の土地である本件土地2及び本件土地3の面積は、249.19平方メートルである。
- (c) そして、本件土地2及び本件土地3の上に存する住居の数は、本件家屋1戸であり、前記(b)の面積をその上に存する住居の数で除して得た面積は200平方メートルを超える。このため、本件土地2及び本件土地3のうち、200平方メートルが小規模住宅用地であり、49.19平方メートルが一般住宅用地である。
- (d) 前記(c)の小規模住宅用地及び一般住宅用地の各面積を本件土地2及び本件土地3の各面積で按分すると、本件土地2は、小規模住宅用地が73.94平方メートル（＝本件土地2及び本件土地3の小規模住宅用地の面積×（本件土地2の面積÷本件土地2及び本件土地3の面積）＝200.00平方メートル×（92.13平方メートル÷249.19平方メートル）≒73.94平方メートル）、一般住宅用地が18.19平方メートル（＝本件土地2の面積－本件土地2の小規模住宅用地の面積＝92.13平方メートル－73.94平方メートル）であり、本件土地3は、小規模住宅用地が126.06平方メートル（＝本件土地2及び本件土地3の小規模住宅用地の面積×（本件土地3の面積÷本件土地2及び本件土地3の面積）＝200.00平方メートル×（157.06平方メートル÷249.19平方メートル）≒126.06平方メートル）、一般住宅用地が31.00平方メートル（＝本件土地3の面積－本件土地3の小規模住宅用地の面積＝157.06平方メートル－126.06平方メートル）である。

(e) 本件土地2及び本件土地3の各土地に係る平成30年度の登録価格を小規模住宅用地及び一般住宅用地の各面積で按分すると、本件土地2は、小規模住宅用地の部分の価格が1301万3440円(=本件土地2の平成30年度の登録価格×(本件土地2の小規模住宅用地の面積÷本件土地2の面積)=1621万4880円×(73.94平方メートル÷92.13平方メートル)≒1301万3440円)、一般住宅用地の部分の価格が320万1440円(=本件土地2の平成30年度の登録価格-本件土地2の小規模住宅用地部分の価格=1621万4880円-1301万3440円)であり、本件土地3は、小規模住宅用地の部分の価格が2218万6560円(=本件土地3の平成30年度の登録価格×(本件土地3の小規模住宅用地の面積÷本件土地3の面積)=2764万2560円×(126.06平方メートル÷157.06平方メートル)≒2218万6560円)、一般住宅用地の部分の価格が545万6000円(=本件土地3の平成30年度の登録価格-本件土地3の小規模住宅用地部分の価格=2764万2560円-2218万6560円)である。

b 本件土地2に係る課税標準額

(a) 固定資産税

① 本則課税による固定資産税の額

法第349条の3の2の規定に基づいて算出した本件土地2に係る課税標準額に税率を乗じると、固定資産税の額は、4万5304円(=(本件土地2の小規模住宅用地部分の価格×1/6)+(本件土地2の一般住宅用地部分の価格×1/3))×税率=(1301万3440円×1/6)+(320万1440円×1/3))×1.4%≒4万5304円)である。

② 宅地等調整固定資産税額

法附則第18条第1項の規定に基づいて算出した本件土地2に係る宅地等調整固定資産税額は、4万2679円(=(本件土地2の平成29年度分の固定資産税の課税標準額+(本件土地2の小規模住宅用地部分の価格×1/6×5/100)+(本件土地2の一般住宅用地部分の価格×1/3×5/100))×税率=(288万6706円+(1301万3440円×1/6×5/100)+(320万1440円×1/3×5/100))×1.4%≒4万2679円)である。

③ 課税標準額

前記①の固定資産税額は、前記②の宅地等調整固定資産税額を超えることから、本件土地2に係る平成30年度分の固定資産税の課税標準額は、法附則第18条第1項の規定による当該宅地等調整固定資産税額の算出に当たり課税標準となるべき額とした304万8508円(=本件

土地2の平成29年度分の固定資産税の課税標準額+（本件土地2の小規模住宅用地部分の価格×1/6×5/100）+（本件土地2の一般住宅用地部分の価格×1/3×5/100）=288万6706円+（1301万3440円×1/6×5/100）+（320万1440円×1/3×5/100）≒304万8508円）である。

(b) 都市計画税

① 本則課税による都市計画税の額

法第702条の3の規定に基づいて算出した本件土地2に係る課税標準額に税率を乗じると、都市計画税の額は、1万9416円（=（（本件土地2の小規模住宅用地部分の価格×1/3）+（本件土地2の一般住宅用地部分の価格×2/3））×税率=（（1301万3440円×1/3）+（320万1440円×2/3））×0.3%≒1万9416円）である。

② 宅地等調整都市計画税額

法附則第25条第1項の規定に基づいて算出した本件土地2に係る宅地等調整都市計画税額は、1万8291円（=（本件土地2の平成29年度分の都市計画税の課税標準額+（本件土地2の小規模住宅用地部分の価格×1/3×5/100）+（本件土地2の一般住宅用地部分の価格×2/3×5/100））×税率=（577万3412円+（1301万3440円×1/3×5/100）+（320万1440円×2/3×5/100））×0.3%≒1万8291円）である。

③ 課税標準額

前記①の都市計画税額は、前記②の宅地等調整都市計画税額を超えることから、本件土地2に係る平成30年度分の都市計画税の課税標準額は、法附則第25条第1項の規定による当該宅地等調整都市計画税額の算出に当たり課税標準となるべき額とした609万7016円（=本件土地2の平成29年度分の都市計画税の課税標準額+（本件土地2の小規模住宅用地部分の価格×1/3×5/100）+（本件土地2の一般住宅用地部分の価格×2/3×5/100）=577万3412円+（1301万3440円×1/3×5/100）+（320万1440円×2/3×5/100）≒609万7016円）である。

c 本件土地3に係る課税標準額

(a) 固定資産税

① 本則課税による固定資産税の額

法第349条の3の2の規定に基づいて算出した本件土地3に係る課税標準額に税率を乗じると、固定資産税の額は、7万7229円（=（（本件土地3の小規模住宅用地部分の価格×1/6）+（本件土地3の一般

住宅用地部分の価格×1/3)) ×税率= ((2218万6560円×1/6) + (545万6000円×1/3)) ×1.4% ≒ 7万7229円) である。

② 宅地等調整固定資産税額

法附則第18条第1項の規定に基づいて算出した本件土地3に係る宅地等調整固定資産税額は、7万2754円 (= (本件土地3の平成29年度分の固定資産税の課税標準額 + (本件土地3の小規模住宅用地部分の価格×1/6×5/100) + (本件土地3の一般住宅用地部分の価格×1/3×5/100)) ×税率= (492万0903円 + (2218万6560円×1/6×5/100) + (545万6000円×1/3×5/100)) ×1.4% ≒ 7万2754円) である。

③ 課税標準額

前記①の固定資産税額は、前記②の宅地等調整固定資産税額を超えることから、本件土地3に係る平成30年度分の固定資産税の課税標準額は、法附則第18条第1項の規定による当該宅地等調整固定資産税額の算出に当たり課税標準となるべき額とした519万6724円 (= 本件土地3の平成29年度分の固定資産税の課税標準額 + (本件土地3の小規模住宅用地部分の価格×1/6×5/100) + (本件土地3の一般住宅用地部分の価格×1/3×5/100) = 492万0903円 + (2218万6560円×1/6×5/100) + (545万6000円×1/3×5/100) ≒ 519万6724円) である。

(b) 都市計画税

① 本則課税による都市計画税の額

法第702条の3の規定に基づいて算出した本件土地3に係る課税標準額に税率を乗じると、都市計画税の額は、3万3098円 (= ((本件土地3の小規模住宅用地部分の価格×1/3) + (本件土地3の一般住宅用地部分の価格×2/3)) ×税率= ((2218万6560円×1/3) + (545万6000円×2/3)) ×0.3% ≒ 3万3098円) である。

② 宅地等調整都市計画税額

法附則第25条第1項の規定に基づいて算出した本件土地3に係る宅地等調整都市計画税額は、3万1180円 (= (本件土地3の平成29年度分の都市計画税の課税標準額 + (本件土地3の小規模住宅用地部分の価格×1/3×5/100) + (本件土地3の一般住宅用地部分の価格×2/3×5/100)) ×税率= (984万1806円 + (2218万6560円×1/3×5/100) + (545万6000円×2/3×5/100)) ×0.3% ≒ 3万1180円) である。

③ 課税標準額

前記①の都市計画税額は、前記②の宅地等調整都市計画税額を超えることから、本件土地3に係る平成30年度分の都市計画税の課税標準額は、法附則第25条第1項の規定による宅地等調整都市計画税額の算出に当たり課税標準となるべき額とした1039万3448円（＝本件土地3の平成29年度分の都市計画税の課税標準額＋（本件土地3の小規模住宅用地部分の価格×1／3×5／100）＋（本件土地3の一般住宅用地部分の価格×2／3×5／100）＝984万1806円＋（2218万6560円×1／3×5／100）＋（545万6000円×2／3×5／100）≒1039万3448円）である。

(エ) 本件各土地に係る課税標準額の合計

a 固定資産税

本件各土地に係る平成30年度分の固定資産税の課税標準額の合計は、2562万1243円となる。

b 都市計画税

本件各土地に係る平成30年度分の都市計画税の課税標準額の合計は、3386万6475円となる。

イ 本件家屋に係る課税標準額

(ア) 固定資産税等の額の算出方法

本件家屋に対して課する基準年度の固定資産税等の額は、基準年度に係る賦課期日における価格で家屋課税台帳（法第341条第12号）に登録されたものを課税標準とし（法第349条第1項並びに第702条第1項及び第2項）、その額に税率（固定資産税は1.4%（条例第62条）、都市計画税は0.3%（条例第124条））を乗じて算出する。

(イ) 固定資産税等の課税標準額

本件家屋に係る平成30年度分の固定資産税等の課税標準額は、登録価格と同額の553万9017円である。

ウ 本件土地1、本件土地2、本件土地3及び本件土地4並びに本件家屋（以下これらを併せて「本件各土地等」という。）に係る課税標準額の合計

(ア) 固定資産税

本件各土地等に係る平成30年度分の固定資産税の課税標準額の合計は、3116万0000円（1000円未満の端数切捨て（法第20条の4の2第1項））である。

(イ) 都市計画税

本件各土地等に係る平成30年度分の都市計画税の課税標準額の合計は、3940万5000円（1000円未満の端数切捨て（法第20条の4の2第1項））である。

エ 税額

(ア) 固定資産税の額

前記ウの(ア)の課税標準額の合計に税率（1.4%）を乗じると、固定資産税の額は、43万6200円（100円未満の端数切捨て（法第20条の4の2第3項））である。

(イ) 都市計画税の額

前記ウの(イ)の課税標準額の合計に税率（0.3%）を乗じると、都市計画税の額は、11万8200円（100円未満の端数切捨て（法第20条の4の2第3項））である。

オ まとめ

したがって、本件各土地等に係る平成30年度分の固定資産税の額を43万6200円、都市計画税の額を11万8200円とする本件処分は、前記エの額といずれも同額である。

(2) 本件係争土地への本件特例の適用について

ア 本件特例に係る法の規定等について

(ア) 法の規定

a 法第349条の3の2第1項は、住宅用地に対する固定資産税の課税標準の特例の適用が認められるための要件として、固定資産税の課税対象となる土地が「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」であることを要する旨規定している。

b 法第702条の3第1項は、前記aの特例の適用を受ける土地について、都市計画税の課税標準の特例の対象とする旨規定している。

(イ) 通達等の内容

a 前記(ア)のaの「敷地の用に供されている土地」については、総務省により、地方自治法（昭和22年法律第67号）第245条の4第1項の規定に基づく技術的助言として、「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）の第3章の第2節の第1の20の(1)が示されている。このうち、本件に係るものは、次のとおりである。

(a) 住宅用地に対する固定資産税の課税標準の特例における「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ものであること。

(b) この既存の家屋に代えてこれらの家屋が建設中である土地の具体的な取扱いについては、別途「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」（総務省課長通達）を参照されたいこと。

- (c) なお、既存の家屋に代えて新たな家屋を建築している土地については、原則として、当該家屋の建設が当該年度に係る賦課期日において着手されている必要がある。
- b 総務省課長通達の1は、前記aの(b)の取扱いについて、既存の住宅に代えて住宅を建設している土地で次に掲げる要件を満たすものについては、住宅用地として取り扱って差し支えないものとしている。
 - (a) 当該土地が、当該年度の前年度に係る賦課期日において住宅用地であったこと。
 - (b) 当該土地において、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。
 - (c) 住宅の建替えが、建替え前の敷地と同一の敷地において行われるものであること。
 - (d) 当該年度の前年度に係る賦課期日における当該土地の所有者と、当該年度に係る賦課期日における当該土地の所有者が、原則として同一であること。
 - (e) 当該年度の前年度に係る賦課期日における当該住宅の所有者と、当該年度に係る賦課期日における当該住宅の所有者が、原則として同一であること。
- c 平成6年2月22日付けの各道府県総務部長及び東京都総務・主税局長宛て自治省税務局固定資産税課長内かん（以下「総務省課長内かん」という。）の6は、前記bの(d)及び(e)の「原則として同一であること」とは、以下のような場合は、同一として取り扱って差し支えないという趣旨であるとしている。
 - (a) 当該年度の前年度に係る賦課期日における当該土地の所有者の配偶者又は直系血族が、住宅を建て替える場合
 - (b) 当該年度の前年度に係る賦課期日における当該家屋の所有者の配偶者又は直系血族が、住宅を建て替える場合
 - (c) 建替え中又は建替え後の土地の所有形態が、当該年度の前年度に係る賦課期日における当該土地の所有者の持分を含む共有となる場合
 - (d) 建替え後の家屋の所有形態が、当該年度の前年度に係る賦課期日における当該家屋の所有者の持分を含む共有となる場合
- d また、総務省課長内かんの10は、法第349条の3の2第1項に規定する住宅用地に該当するものとして総務省課長通達による認定をすることはできないが、条例による減免として取り扱うことは差し支えないものとして、「既に住宅建替え中の土地について条例による減免を行っており、建築確認をもって住宅建替えの開始と認定している団体が、建築確認を受けたのみで

住宅の建設には着手していないものについて、やむを得ず平成6年度以降も軽減措置を継続する場合」を挙げている。

- e さらに、総務省課長内かんの1は、住宅建設の着手の認定に当たっては、特別土地保有税の恒久的な建物、施設等の用に供する土地に係る納税義務の免除制度（法第603条の2）における恒久的な建物、施設等の建設の着手の認定の例によることとしている。
- f 平成10年4月27日付け自治固第21号による改正前の「恒久的な建物、施設等の用に供する土地に係る特別土地保有税の納税義務の免除の取扱いについて」（昭和53年4月1日付け自治固第38号）の第二の五は、特別土地保有税の納税義務の免除について、基準日現在において既に建設に着手されており、かつ、その後の工事の進捗状況からみて恒久的な建物、施設等の用に供されることが確実であると認められる土地は、免除対象として差し支えないものとしている。

(ウ) 広島市取扱要領の内容

広島市は、法の規定や総務省（旧自治省）からの通達等を踏まえて、住宅建替え中の土地に対する固定資産税等の課税の取扱いについて、広島市取扱要領を定めている。このうち、本件に関するものは、次のとおりである。

- a 広島市取扱要領の1の(1)は、法第349条の3の2第1項に規定する家屋（以下この(ウ)において「住宅」という。）を建替え中の土地で次に掲げる要件を満たすものについては、住宅用地として取り扱うものとしている。
 - (a) 当該土地が、当該年度の前年度に係る賦課期日において住宅の敷地の用に供されていたこと。
 - (b) 当該土地において、当該年度に係る賦課期日において住宅の建設に着手されていること。
 - (c) 住宅の建替えが、建替え前の敷地と原則として同一の敷地において行われるものであること。
 - (d) 当該年度の前年度に係る賦課期日における当該土地の所有者と、当該年度に係る賦課期日における当該土地の所有者が、原則として同一であること。
 - (e) 当該年度の前年度に係る賦課期日における建替え前の住宅の所有者と、当該年度に係る賦課期日において住宅の建替えを行っている者（建替え後の住宅の所有者となる者）が、原則として同一であること。
- b 広島市取扱要領の1の(2)の②は、前記aの(b)の「建設に着手」とは、基礎工事（根切り工事以上の工事）以上の工事に着手している場合をいうものとしている。
- c 広島市取扱要領の1の(2)の④のイは、前記aの(e)の「原則として同一であること」とは、次のような場合についても、同一として取り扱うものとして

いる。

- (a) 当該年度の前年度に係る賦課期日における建替え前の住宅の所有者の配偶者又は直系血族若しくは直系血族の配偶者が建替えを行う場合
- (b) 当該年度の前年度に係る賦課期日における建替え前の住宅の所有者の持分を含む共有で建替えを行う場合
- (c) 当該年度の前年度に係る賦課期日後に相続又は合併によって建替え前の住宅を取得した者が建替えを行う場合

イ 本件賦課期日における本件新家屋の建設の着手について

(ア) 広島市取扱要領の合理性について

- a 法第349条の3の2第1項は、本件特例の適用が認められるための要件として、固定資産税の課税対象となる土地が「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」であることを要する旨定めているところ、ある土地が当該「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。また、同条項の文言に照らせば、上記の要件を満たすためには、固定資産税の賦課期日において、土地上に居住用家屋が存在することが本来的には必要と解されるところであるが、同期日において、旧家屋の取壊し後に、旧家屋の所有者を建築主とする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る場合も、上記家屋が存在する場合と同視し得る事情があるというべきであり、上記の要件を満たすものと解される（最高裁平成23年3月25日判決参照）。
- b この点、総務省課長通達及び総務省課長内かん並びに前記アの(イ)のfの「恒久的な建物、施設等の用に供する土地に係る特別土地保有税の納税義務の免除の取扱いについて」を踏まえて定められた広島市取扱要領は、その1の(1)において、法第349条の3の2第1項に規定する住宅用地として取り扱うものの要件の一つとして、「当該土地において、当該年度に係る賦課期日において住宅の建設に着手されていること」を挙げている。これは、住宅の建設の着手があれば建築工事が現に進行中であることが見て取れるから、前記aに照らせば、社会通念上、居住用家屋を建替え中の土地が、当該家屋の存在する土地と同視し得る要件の一つといえることができ、同項の規定に沿うものと考えられる。
- c また、広島市取扱要領の1の(2)の②は、前記bの「建設に着手」を具体化し、「「建設に着手」とは、「基礎工事（根切り工事以上の工事）以上の工事に着手している場合をいう」としている（一般に「根切り」とは、建築の基礎をつくるため地面を掘ることをいう。）。確かに、基礎工事（根切り工事以上の工事）以上の工事が外形的にみて開始されていれば、建物の建設に着

手されていると認めるべきであるし（特別土地保有税の納税義務の免除対象土地該当性に関する東京地裁平成12年12月21日判決参照）、また、法第349条の3の2第1項が本来的に賦課期日における居住用家屋の存在を本件特例適用の要件としていると解される以上、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る場合を超えて広く本件特例の適用を認めることは、上記条項の予定しないものというべきである（東京地裁平成26年10月28日判決参照）から、「建設に着手」を上記のとおり具体化していることは、前記bのとおり、法第349条の3の2第1項の規定や総務省課長通達等の趣旨に沿うものと考えられる。

d さらに、総務省課長内かんは、その10において「建築確認を受けたのみで住宅の建設には着手していないもの」との文言があることから、建築確認を申請していることや建築確認を受けたことは住宅の建設に着手していることには当たらないとしていると考えられる。

e したがって、広島市取扱要領が、「建設に着手」を基礎工事（根切り工事以上の工事）以上の工事に着手している場合としていることは合理的といえる。

(イ) 本件賦課期日現在における本件係争土地の現況が広島市取扱要領の1の(1)の「当該土地において、当該年度に係る賦課期日において住宅の建設に着手されていること」に当たらないと判断したことの合理性について

a 広島市取扱要領の1の(2)の②は、同1の(1)の「建設に着手」について、基礎工事（根切り工事以上の工事）以上の工事に着手している場合としている。一般に「根切り」とは、建築の基礎をつくるため地面を掘ることをいうから、外形的に根切り工事が開始されているというためには、少なくとも地盤面以下が掘削されていることが必要である。

b この点、本件賦課期日現在における本件係争土地の現況は、地鎮祭のための盛土や仮設トイレがあるものの、地盤面以下が掘削されているなどといった基礎工事（根切り工事以上の工事）以上の工事が外形的にみて開始されていると認められるものはなく、審査請求人の主張の中にも、そのような内容は見当たらない。

c そうすると、本件賦課期日現在における本件係争土地の現況が、広島市取扱要領の1の(2)の②の「建設に着手」に当たらないとし、同1の(1)が法第349条の3の2第1項に規定する住宅用地として取り扱う要件の一つとして挙げている「当該土地において、当該年度に係る賦課期日において住宅の建設に着手されていること」に当たらないと判断したことは妥当でないとはいえない。

ウ 本件旧家屋と本件新家屋の所有者の同一性について

(ア) 広島市取扱要領の合理性について

- a 法第349条の3の2第1項の文言に照らせば、本件特例の適用が認められるための要件を満たすには、固定資産税の賦課期日において、土地上に居住用家屋が存在することが本来的には必要と解されるところであるが、同期日において、旧家屋の取壊し後に、旧家屋の所有者を建築主とする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る場合も、上記家屋が存在する場合と同視し得る事情があるというべきであり、上記の要件を満たすものと解される（前掲最高裁平成23年3月25日判決参照）ことは、前記イの(ア)のaのとおりである。
- b この点、広島市取扱要領は、その1の(1)において、法第349条の3の2第1項に規定する住宅用地として取り扱うものの要件の一つとして、「当該年度の前年度に係る賦課期日における建替え前の住宅の所有者と、当該年度に係る賦課期日において住宅の建替えを行っている者（建替え後の住宅の所有者となる者）が、原則として同一であること」を挙げている。
- そして、広島市取扱要領の1の(2)の④のイにおいては、前記「原則として同一であること」について、「建替え前の住宅の所有者の配偶者」等が建替えを行う場合には同一として取り扱うものとしている。
- c 前記bは、総務省課長通達及び総務省課長内かんと同様の内容を定めたものであるが、仮に、新旧家屋の所有者の同一性が認められない場合に本件特例の適用を認めることは、法第349条の3の2第1項の規定の文言を必要以上に拡大解釈することになるばかりでなく、同項の規定の趣旨に反するものと考えられる（東京高裁平成21年1月29日判決参照）。この点、前記bについては、建替え中のみ急激に課税負担を増加させることが本件特例の住宅用地についての税負担の増加をできるだけ緩和するという住宅政策上の趣旨に照らして望ましくないことや課税の公平を考慮し、例外的に同項に規定する住宅用地と取り扱う要件を定めたものと認められ、同項の規定の趣旨に沿うものと考えられる。
- d したがって、広島市取扱要領が、本件特例の適用の要件として、前記bのとおり新旧家屋の所有者の同一性を求め、「建替え前の住宅の所有者の配偶者」等が建替えを行う場合には、新旧家屋の所有者が同一と取り扱うことができるとしていることは、合理的といえる。
- (イ) 本件旧家屋と本件新家屋の所有者の同一性について
- a 本件旧家屋の所有者である審査請求人は、本件新家屋の所有者である本件法人の代表取締役社長であり、本件法人の株式の大半を所有していることから、総務省課長通達及び広島市取扱要領の要件を満たしている旨主張する。
- b しかしながら、本件旧家屋の所有者は審査請求人であるが、本件新家屋に係る建築基準法（昭和25年法律第201号）第6条の2第1項の規定による確認済証によれば、新家屋の建設を行っている者は飽くまでも本件法人で

あるから、広島市取扱要領が定める新旧家屋の所有者の同一性の要件を満たさないことは明らかである。

エ まとめ

以上のことから、処分庁が本件係争土地に本件特例を適用しないこととしたことは妥当である。

第4 審査庁の裁決に対する考え方の要旨

本件審査請求は、審理員意見書のとおり、棄却されるべきである。ただし、同意見書の「第1 事案の概要」の9の「審査請求人は、平成29年、本件旧家屋を取り壊して、本件係争土地に新たな住宅を建設することを計画し、本件旧家屋を取り壊した。」を「本件旧家屋は、平成29年中に取り壊された。」とする。

第5 調査審議の経過

平成30年11月 8日 審査庁から諮問書を受領

平成30年11月19日 第1回合議体会議 調査審議

平成30年12月10日 第2回合議体会議 調査審議

第6 審査会の判断の理由

1 前提事実

当答申においては、前記第4ただし書における審査庁の考え方が適当と認められることから、それを前提とした上で、以下のとおり判断する。

2 本件処分に係る税額の算出について

本件各土地等に係る平成30年度分の固定資産税額等の額については、法等の規定に基づき算出されており、適正であると認められる。

3 本件係争土地に本件特例を適用しないとしたことについて

本件特例については、固定資産税にあつては条例第61条第8項及び第9項に、都市計画税にあつては条例第123条の14第3項及び第4項にそれぞれ定められており、これらの規定の適用を受けるには、法第349条の3の2第1項に規定する住宅用地に該当することが必要となる。以下、本件係争土地について、同項に規定する住宅用地に該当するかどうか、すなわち、本件特例の適用対象となるかどうかを検討する。

(1) 本件賦課期日における本件新家屋の建設の着手について

ア 広島市取扱要領の適法性について

- (ア) 法第349条の3の2第1項は、本件特例を適用する要件として、固定資産税の課税対象となる土地が「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」であることを要する旨定めている（都市計画税についても、同項に規定する土

地に対して本件特例を適用する旨定めている（法第702条の3第1項）。

この要件を満たすためには、固定資産税等の賦課期日において、土地上に居住用家屋が存在することが本来的には必要と解されるどころ、そ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る場合も、居住用家屋が存在する場合と同視し得る事情があるというべきであり、当該要件を満たすものと解される（前掲最高裁平成23年3月25日判決参照）。もっとも、法第349条の3の2第1項が本来的に賦課期日における居住用家屋の存在を本件特例適用の要件としていると解される以上、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る場合を超えて広く本件特例の適用を認めることは、同項の予定しないものというべきである（前掲東京地裁平成26年10月28日判決参照）。

- (イ) この点、広島市取扱要領の1の(1)の②は、法第349条の3の2第1項に規定する住宅用地として取り扱うものとして、「当該土地において、当該年度に係る賦課期日において住宅の建設に着手されていること。」を挙げ、同(2)の②は、「建設に着手」とは、「基礎工事（根切り工事以上の工事）以上の工事に着手している場合をいう」としている。これは、基礎工事（根切り工事以上の工事）以上が外形的に開始されていれば、住宅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り、土地上に住宅が存在する場合と同視し得る事情があるからと考えられる。
- (ウ) また、総務省課長内かんは、建築確認を受けたのみでは住宅の建設に着手していることには当たらないと明示している。
- (エ) 以上のことからすると、広島市取扱要領が、本件特例適用の要件として、「賦課期日において住宅の建設に着手されていること」を挙げ、当該「建設に着手」を基礎工事（根切り工事以上の工事）以上の工事に着手している場合としていることは、法第349条の3の2第1項の趣旨に沿うものといえる。

イ 本件処分について

- (ア) 本件賦課期日時点で、本件係争土地において地鎮祭のための盛土や仮設トイレはあるものの、地盤面以下が掘削されているなどといった基礎工事（根切り工事以上の工事）以上の工事が外形的に見て開始されているとは認められず、本件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とはいえない。
 - (イ) このような状況からすれば、本件賦課期日時点で、本件係争土地において本件新家屋の建設に着手しているとはいえず、本件処分において広島市取扱要領の1の(1)の②の要件を満たしていないと判断したことに不合理な点はない。
- (3) 本件旧家屋と本件新家屋の所有者の同一性について

ア 広島市取扱要領の適法性について

- (ア) 法第349条の3の2第1項の文言上、家屋の建替えをする場合において、

本件特例の適用が認められる要件としての旧家屋の所有者と新家屋の所有者の同一性の判断内容は明らかではない。

- (イ) この点、広島市取扱要領の1の(1)においては、法第349条の3の2第1項に規定する住宅用地として取り扱うものの要件の一つとして、「当該年度の前年度に係る賦課期日における建替え前の住宅の所有者と、当該年度に係る賦課期日において住宅の建替えを行っている者（建替え後の住宅の所有者となる者）が、原則として同一であること」を挙げ、同(2)の④のイにおいては、「原則として同一であること」を「建替え前の住宅の所有者の配偶者」等が建替えを行う場合にも同一として取り扱うものとしている。これは、総務省課長通達及び総務省課長内かんと同様の内容を定めているものと認められる。
- (ウ) 前記(イ)の取扱いは、建替え中のみ急激に課税負担を増加させることが本件特例の住宅用地についての税負担の増加をできるだけ緩和するという住宅政策上の趣旨に照らして望ましくないことや課税の公平を考慮し、例外的に法第349条の3の2第1項に規定する住宅用地と取り扱う要件を定めたものと認められ、同項の規定の趣旨に沿うものと考えられる。
- (エ) 他方、新旧家屋の所有者の同一性が認められない場合にまで本件特例の適用を認めることは、法第349条の3の2第1項の規定の文言を必要以上に拡大解釈することになるばかりでなく、同項の規定の趣旨に反するものと考えられる（前掲東京高裁平成21年1月29日判決参照）。
- (オ) したがって、広島市取扱要領が、本件特例の適用の要件として、前記(イ)のとおり新旧家屋の所有者の同一性を求めていることに違法性は認められない。

イ 本件処分について

本件旧家屋の所有者である審査請求人は、本件新家屋の所有者である本件法人の代表取締役社長であり、本件法人の株式の大半を所有していることから、総務省課長通達及び広島市取扱要領の要件を満たしているなどと主張するが、新家屋の建設を行っている者は飽くまでも本件法人であるから、新旧家屋の所有者の同一性の要件を満たさないことは審理員意見書のとおりである。

(4) 結語

以上のことから、本件処分に当たって、本件係争土地に本件特例を適用しないことについて違法な点は認められない。

広島市行政不服審査会合議体

委員（合議体長） 門田 孝、 委員 廣田 茂哲、 委員 福永 実