

# 最新判例・係争中事例の要点解説

家屋の建替え中の土地について、住宅用地に対する固定資産税の課税標準の特例（地方税法349条の3の2）が適用されるか否かが問題となった事案

～最高裁第二小法廷平成23年3月25日判決（判タ1345号105頁）～

鳥飼総合法律事務所 橋本 浩史

## はじめに

地方税法349条の3の2（注）は、住宅用地に対する固定資産税の課税標準の特例を規定している。すなわち、同条1項は、「専ら人の居住の用に供する家屋」などの居住用家屋の「敷地の用に供されている土地」（住宅用地）に対する固定資産税の課税標準を当該土地の価格（「適正な時価」・同法341条5項）の3分の1の額とし、同条2項は、住宅用地で面積が200㎡以下であるものなどの「小規模住宅用地」に対する固定資産税の課税標準を価格の6分の1の額とする旨規定している（以下「本件特例」ともいう）。同条の適用を受ける土地については、同法702条の3第1項及び2項により、都市計画税の課税標準についても、価格の3分の2の額（小規模住宅用地については、3分の1の額）とされている。

本件は、旧家屋を取り壊し、その上に新家屋を建築中の土地が「敷地の用に供されている土地」に該当し、本件特例の適用が認められるか否かが問題となった事案である。

（注）平成17年度の固定資産税については、平成18年法律第7号による改正前のものをいい、同18年度の固定資産税については、現行の規定をいう。

## 1 事案の概要

X（原告・控訴人・上诉人）は、平成16年1月1日、東京都渋谷区内に所在する面積が200㎡以下である本件土地及びこれを敷地とする建物（以下「旧家屋」という）を所有していたところ、A株式会社（以下「訴外会社」という）との間で、旧家屋を取り壊し本件土地に家屋（以下「新家屋」という）を新築する旨の工事請負契約を平成15年12月28日付けで締結した。訴外会社は、平成16年7月26日、旧家屋を取り壊した。新家屋の建築工事は、同日から平成17年5月31日までを工事予定期間として着工されたが、同年2月ころ、地下1階部分のコンクリート工事がほぼ終了した時点で、多数の瑕疵が存在することが判明した。訴外会社は、Xに対し、上記地下1階部分を解体して建築工事を継続する旨約したが、その後、近隣住民の反対等により工事が進捗しないまま、平成18年2月ころ、Xに対し、本件土地を建築途中の新家屋とともに買い取りたいとの申入れをした。そこで、Xと訴外会社は、同年4月14日、上記申入れに係る買取りについての和解契約を締結し、本件土地は訴外会社に譲渡された。

旧家屋は、本件特例の居住用家屋に該当するものであったが、平成17年度及び同18年度

の固定資産税の各賦課期日（平成17年及び同18年の各1月1日。同法359条、702条の6）において、旧家屋は既に取り壊されて存在せず、新家屋ははまだ完成していなかった。

Y（東京都（被告・被控訴人・被上告人））においては、地方税法349条の3の2第1項所定の住宅用地の認定に関し、「住宅建替え中の土地に係る住宅用地の認定について」と題する通達（平成14年12月6日14主資評第123号各都税事務所長宛て主税局資産税部長通達。以下「本件通達」という）を発し、既存の住宅に替えて住宅を新築する土地のうち、①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、②住宅の新築が建替え前の住宅の敷地と同一の敷地において行われるものであること、③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建替え後の住宅の所有者が同一であること、④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か、又は、確認申請書を提出して確認済証の交付後直ちに（既に確認済証の交付を受けている場合は直ちに）住宅の新築工事に着手するものであること、という適用基準の全てに該当する土地については、住宅が完成するまでに通常必要と認められる工事期間中は、従前の住宅用地の認定を継続することとしていた。

渋谷都税事務所長は、本件土地が本件通達の適用基準を満たすものとして、本件特例のうち面積が200㎡以下である住宅用地に対する特例を適用した上、Xに対し、平成17年6月1日付けで平成17年度の、同18年6月1日付けで同18年度のそれぞれ本件土地に係る固定資産税及び都市計画税（以下「固定資産税等」という）の賦課決定をした（以下、これらの賦課決定を「本件各当初処分」という）。

同都税事務所長は、平成18年5月8日、東京法務局渋谷出張所から、本件土地の所有権が売買を原因としてXから訴外会社に移転し

た旨の登記済通知書を受領した。同都税事務所の職員は、本件土地の現地調査をし、新家屋が完成しておらず、その建築工事が中断されている状態であることを確認した。そこで同都税事務所長は、新家屋が通常必要と認められる工事期間内に建築されず、また、本件土地の所有権が訴外会社に移転して建築主が変更されたことにより、本件通達の③の基準を満たさないことが明らかになったとして、同年2月9日付けで、Xに対し、本件各当初処分における各年度の固定資産税等の税額と本件土地につき本件特例の適用がないものとして計算した当該各年度の固定資産税等の税額との差額分について、それぞれ賦課決定をした（以下「平成17年度処分」、「平成18年度処分」、併せて「本件各処分」という）。

Xは、本件各処分に対する審査請求手続を経て、本件各処分の取消しを求めて提訴した。

本件の争点は、本件土地が、地方税法349条3の2第1項の「敷地の用に供されている土地」に該当し、本件特例が適用されるか否かである。

## 2 裁判所の判断

### 1 控訴審判決（東京高裁平成21年1月29日判決・LEX/DB25441025）

第一審の東京地裁は、Xの請求を棄却し（東京地裁平成20年6月13日判決）、Xは控訴したが、第二審の東京高裁も以下のように判示し、同控訴を棄却した。

「本件特例規定によれば、本件特例の適用要件は、当該土地が『居住用家屋の敷地の用に供されている土地』であることであり、原則として土地上に居住用家屋が存在することが必要である。そうすると、居住用家屋を建て替える場合は、本来建替え期間中は本件特例の適用がないということになるが、建替え中のみ急激に課税負担を増加させることは、本件特例の住宅用地について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。」

「本件通達のように、当該土地が前年度の賦課期日において住宅用地であり、居住用建物の建替えの前後で当該建物の所有者が同一で、通常必要と認められる工事期間内に新家屋が建築される（住宅の建設が当該年度の賦課期日において着手されており、翌年度に係る賦課期日までに完成する）場合に、例外的に当該土地は『居住用家屋の敷地の用に供されている』と解することは、本件特例規定の趣旨に沿い、課税の公平にもかなうもので、同規定の解釈として合理的であり、本件規定に反し違法とするには及ばないものと解されるのであり、本件土地については、本件通達③の基準を満たす余地がなくなったと認められるから、賦課期日において本件土地の上に現に居住用家屋が存しなかった平成17年度及び同18年度の固定資産税等について、本件特例の適用がないものとしてされた本件各処分は適法である。

## 2 最高裁判決

Xの上告に対して、最高裁判決は、以下のように、平成17年度の固定資産税等については、本件特例の適用を認め、同年度処分を違法とする一方、平成18年度の固定資産税等については、本件特例の適用を認めず、同年度処分を適法とした（下線は筆者による）。

(1) 「本件特例は、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。」

(2) 「前記事実関係等によれば、平成17年度の固定資産税の賦課期日である平成17年1月1日における本件土地の現況は、居住用家屋であった旧家屋の取壊し後に、その所有者であったXを建築主とし、同16年7月

26日から同17年5月31日までを工事予定期間と定めて、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といえることができる。このような現況の下では、本件土地は上記『敷地の用に供されている土地』に当たるということができ、その後になって、新家屋の建築工事が中断し、建築途中の新家屋とともに本件土地が訴外会社に譲渡されるという事態が生じたとしても、遡って賦課期日において本件土地が上記『敷地の用に供されている土地』でなかったことになるものではない。」そうすると、本件土地に係る平成17年度の固定資産税等については、本件特例の適用があり、平成17年度処分は違法である。

(3) 「これに対し、前記事実関係等によれば、平成18年度の固定資産税の賦課期日である平成18年1月1日における本件土地の現況は、上記の期間を工事予定期間として着工された新家屋の建築工事が、地下1階部分のコンクリート工事をほぼ終了した段階で1年近く中断し、相当の期間内に工事が再開されて新家屋の完成することが客観的に見て取れるような事情もうかがわれない状況にあったといえることができる。このような現況の下では、本件土地は上記『敷地の用に供されている土地』に当たるということができず、本件土地に係る平成18年度の固定資産税等については、本件特例の適用がないから、その適用がないものとしてされた平成18年度処分は、適法というべきである。」

## 3 検 討

### 1 本件特例の趣旨

地方税法349条の3の2は、主として住宅政策上の見地から住宅用地及び小規模住宅用地について税負担の軽減を図るため、固定資産税の課税標準の特例を設けており、特に、

第2項は、住宅用地のうち住民の日常生活に最小限必要と認められるものについてさらに税負担の軽減を図るため、昭和49年度に追加されたものである（「固定資産税逐条解説」固定資産税務研究会編（平成22年6月1日発行）213頁、218頁）。

## 2 通達等（課税実務）の取扱い

自治省（現総務省）の行政解釈においては、居住用家屋の建築予定地及び住宅が建築されつつある土地については、「敷地の用に供されている土地」には含まれないとされていたが、平成6年4月より、自治省次長通達である「地方税法の施行に関する取扱いについて（市町村税関係）」第3章第2節第1の20(1)が改正され、「その上に既存の当該家屋に代えてこれらの家屋が建築中であるものも「敷地の用に供されている土地」に該当するものとされた。かかる取扱いの変更の理由は、住宅の建替え中に固定資産税の賦課期日を迎えた場合に当該年度に限って非住宅用地として固定資産税を課税するという取扱いは納税者の理解を得るのが難しいという面があること、住宅建替え前と建替え後の税負担の水準に比べて建替え中の税負担が大きくなることを防止しようとしたためであるとされている（溝口洋「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」地方税45巻5号61頁）。かかる通達の具体的な取扱いについては、「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日付自治固第17号）と題する通達（以下「課長通達」という）が、既存の住宅に代えて住宅を建設している土地で、次の①ないし⑤の要件を満たすものについては、本件特例の住宅用地として取り扱って差し支えないとする。その要件とは、①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、②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こと、③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、④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、⑤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、である。また、課長通達の具体的運用に当たっての留意事項として、課長通達と同日付の自治省税務局固定資産税課長内かんには、「……当該年度の翌年度に係る賦課期日までに住宅が完成しなかった場合等については、当該年度分の固定資産税又は都市計画税について、改めて非住宅用地として課税することとなります。」と定め、当該土地が事後的に上記①ないし⑤の要件を満たさないことが判明した場合には、本件特例を適用することができなくなることを示したものと解されている。

東京都が発した本件通達は、これらの課長通達及び上記内かんと同趣旨の定めを置いたものである。

## 3 本件最高裁判決の意義

- (1) 本件最高裁判決は、ある土地が地方税法349条の3の2第1項の「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」と判示し、賦課期日後の事情の変化等によっては遡及的に本件特例の適用を撤回するという本件通達等に基づく課税実務を否定した。このことは、「賦課期日における課税要件の存否の判断である以上、いわば当然のことといえる」と肯定的に評価されている（前掲判例タイムズ・コメント）。
- (2) 第一審及び控訴審判決は、「敷地の用に供されている土地」は、固定資産税の賦課

期日において現に居住用家屋の存する土地をいい、居住用家屋の建替え中の土地はこれに当たらないとしながら、本件通達の取扱いは違法とするには当たらないとした（この点、第一審判決は、本件特例では、「敷地とする目的で所有されている土地」などという文言が用いられていないことも指摘する）。これに対し、本件最高裁判決は、家屋建替え中の土地も「敷地の用に供されている土地」に該当する余地を認めた。地方税法349条の3の2第1項には、「敷地の用に現に供されている土地」、あるいは「敷地の用に供されている土地でその上に当該家屋が存するもの」などの文言が用いられているわけではないから、本件特例の制度趣旨にかんがみても、かかる解釈が租税法の文理解釈の原則に反するとはいえないと考える。

③ 本件最高裁判決は、「敷地の用に供されている土地」の意義について、一般的な規範を定立することなく、平成17年度及び同18年度の賦課決定期日における具体的事情を

考慮して、本件土地が「敷地の用に供されている土地」に該当するか否かを判断するという手法を採った。その判示からは、最高裁は、新家屋の建築工事が客観的に見て「現に進行中」であるといえるか否かという点を重視したように思われる。

**【執筆者紹介】**

橋本浩史（はしもと ひろし）

京都大学法学部卒業

平成10年4月弁護士登録、鳥飼総合法律事務所  
入所

平成19年1月より鳥飼総合法律事務所パート  
ナー弁護士就任

平成18年10月から青山学院大学大学院講師を務  
める（税法務）。

経営法曹会議会員、租税訴訟法学会会員

**【主要著書】**（いずれも共著）

- ・ 「税理士のための民事再生法ガイドブック」  
（中央経済社）
- ・ 「改正破産法の実務 Q&A」(中央経済社)
- ・ 「中小企業の新「会社法」対策Q&A」(T  
K C出版) など