

諮問番号：令和元年度諮問第9号

答申番号：令和元年度答申第10号

答申書

第1 審査会の結論

本件審査請求は、棄却されるべきである。

第2 審査請求に至る経緯

1 前提事実

(1) 審査請求人は、三木市●●●●番地●●●●所在の宅地（以下「本件宅地」という。）を所有している。

(2) 本件宅地上の家屋（以下「本件家屋」という。）は、玄関、台所及びトイレを各2つ備えており（但し、登記簿上は1個の建物である。）、その間取りは別紙「本件家屋平面図」^{注1}記載のとおりである。玄関、台所、トイレ及び風呂を備えた部分（以下「第1部分」という。）と玄関、台所及びトイレを備えた部分（以下「第2部分」という。）は、第1部分廊下と第2部分洋室の間、第1部分廊下と第2部分台所の間、計2か所で行き来できる構造となっていた（但し、2か所ともフラッシュ戸が備えられており、いつでもこれを閉めることができる状態となっていた。）。

2 審査請求に係る処分

処分庁は、平成29年4月4日、本件家屋の住居としての数が1戸であることを前提に、地方税法（昭和25年法律第226号）第342条、第343条、第359条及び第702条並びに三木市税条例（昭和30年三木市条例第7号）第51条並びに三木市都市計画税条例（昭和31年三木市条例第19号）第1条及び第2条の規定に基づき、審査請求人の平成29年度の固定資産税及び都市計画税の税額を101,100円とする処分（以下「本件処分」という。）を行った。

3 審査請求

審査請求人は、平成29年7月7日、処分庁に対し、本件家屋の住居としての数は2戸であり、本件宅地の課税にあたりその課税標準額は、2戸分の小規模住宅用地の特例が適用されるべきであるから、課税額を変更されたい旨の審査請求（以下「本件審査請求」という。）を行った。

第3 審理関係人の主張の要旨

1 審査請求人の主張

(1) 審査請求書における主張

平成29年4月上旬に納税通知書を受け取り、本件宅地の課税標準額の計算を行ったところ、二世帯住宅（2戸の住居）として認定されていないことが分かったので、三木市の担当部署に説明を求めた。担当係長の当初の説明では、本件家屋の新築当時（平成6年）は、三木市における二世帯住宅（地方税法第349条の3の2第2項第2号における住居の数）の判断基準が、家屋内で行き来ができれば認められないというものであったため、本件家屋は二世帯住宅とは認められなかった（1戸の住居と認定された。）が、その後基準が変更され、現在では本件家屋と同様の構造の家屋でも二世帯住宅として認められているということだった（審査請求代理人の手元にはこの変更後の基準が明記された市職員作成に係る書面もある。）。そこで、審査請求人が、基準が変更された年度に遡って税額を訂正すること等を求めたところ、担当係長の説明が、三木市では二世帯住宅の判断基準の1つに家屋内で2か所以上の行き来ができれば二世帯住宅とは認めないというものがあり、現在もこの基準に従っている、というものに変化した。しかし、かかる基準を明記した文書等は三木市には存しないということであり、かえって上記市職員作成に係る書面によれば本件家屋も二世帯住宅の要件を満たしているはずである。

(2) 平成30年9月9日付け反論書における主張

地方税法第349条の3の2第3項は、「住居の数の認定…は、総務省令で定める。」と規定している。これを受けて地方税法施行規則第12条の2第1項は、「住居の数は…人の居住の用に供するために独立的に区画された部分…の数による」と定めている。

この住居の数の具体的認定については、「固定資産税に係る住宅用地の認定について（内かん）」と題する平成9年4月1日付け自治省固定資産税課長通知（自治固第13号。以下「本件通知」という。）が、「(1)住居とは、人が居住して日常生活に用いる家屋等の場所をいうものであり、一棟の家屋内に1世帯が独立して生活を営むことができる区画された部分が2以上設けられている場合には、当該2以上の区画された部分がそれぞれ住居となるものであること。(2)「独立して生活を営むことができる区画された部分」とは、構造上独立的に区画された家屋の一部分であり、原則として、専用の出入口、炊事場及び便所を有するものをいうものであること。…(3)したがって、(1)及び(2)の基準によって算定した数が、住居の数となるものであること。」として、法令の解釈・運用指針を示しており、このことから「住居」と認定される判断基準は、「構造上の独立性」と「利用上の独立性」であることが確認できる。

本件で問題となるのは、上記のうち「構造上の独立性」である。どのような場合に「構造上の独立性」を有するといえるか、即ち各々の専用部分が容易に出入りできない構造となっているといえるかにつき、処分庁は、「固定資産税実務提要」（固定資産税務研究会 株式会社ぎょうせい 昭和49年発行）の記載を根拠に家屋内で行き来することができるドアが1か所までであることという判断を示したが、同書にそのような記述はなく、それを素直に読めば、建具の資材が焦点になっていることが分かる。

むしろ、自治省固定資産税課の職員による著述である「地方税5月号」（財団法人地方財務協会 昭和49年発行）には、「構造上独立的に区画されているとは、当該部分と他の部分との境界が、

界壁、窓、木又は金属製の戸又は扉で区画され、ふすまやアコーディオンカーテン等のように容易にとりはずし可能なもので区画されている状態でないものをいうものである。」(P 17)と記されている。不動産登記法の準用での法解釈でなく、「容易に出入りできない構造」とはなにかについて地方税法の「構造上の独立性」の直接的な法解釈が当時の現役職員によってなされていることは決定的である。つまり「固定資産税実務提要」の「容易に出入りできない構造」の解釈は、処分庁のいうところの出入り口の数ではなく、区画されている境界が、主に建具の資材による容易に取り外しの可能か否かのものが判断基準であることが分かる。

2 処分庁の主張

- (1) 地方税法第349条の3の2第2項第2号は、「住宅用地でその面積が200平方メートルを超えるものについて、当該住宅用地の面積を当該住宅用地の上に存する住居で政令で定めるものの数…で除して得た面積が200平方メートル以下であるものにあつては当該住宅用地、当該除して得た面積が200平方メートルを超えるものにあつては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に対して課する固定資産税の課税標準は、第349条、第349条の3第12項及び第349条の3の2第1項の規定にかかわらず、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の額とする。」と定め、同条第3項は、「前項に規定する住居の数の認定その他同項の規定の適用に関し必要な事項は、総務省令で定める。」と定めている。

そして、地方税法施行令第52条の12は、「法第349条の3の2第2項第2号に規定する住居で政令で定めるものは、その全部が別荘の用に供される住居以外の住居とする。」と定め、地方税法施行規則第12条の2第1項は、「法第349条の3の2第2項第2号に規定する住居の数は、当該住居…が、家屋のうち人の居住の用に供するために独立的に区画された部分又はその

一部である場合には、当該部分の数による。」と定めている。

- (2) 本件審査請求の争点は、本件宅地について地方税法第349条の3の2第2項第2号が適用されるべきか否かである。審査請求人は、本件家屋はいわゆる2世帯住宅であって、法第349条の3の2第2項第2号に規定する住居の数は2であると主張するが、処分庁である三木市は、2世帯住宅の取扱い（判断基準）として、「家屋内で行き来ができる構造のものについて、1か所1枚のドアまでなら2世帯住宅として認める、行き来が2か所以上できるものについては認めない」という基準を採用している。三木市がかかる基準を採用している理由は、近隣市でもこれと同様の取扱いをしており、また、行き来が2か所以上できる場合は、各々の専用部分に容易に出入りできる構造となるため、「構造上の独立性を有すること」の要件を充足しなくなると判断できるからである。そして、かかる判断基準によるならば、本件家屋については、家屋内で行き来ができる箇所が2か所あり、2枚のドアで行き来ができる構造となっているため、2世帯住宅（2戸の住居）とは認められない。
- (3) よって、本件の2世帯住宅の取扱い（本件家屋の住居としての数を1戸と認定したこと）については、適正に行っているので、本件処分に違法、不当な点は存しない。

第4 審理員意見書の要旨

1 審理員意見書の結論

本件審査請求には理由があるから、行政不服審査法（平成26年法律第68号）第46条第1項の規定により、本件処分のうち本件宅地に対する部分は取り消されるべきである。

2 審理員意見書の理由

- (1) 固定資産税及び都市計画税は固定資産が所在する市町村が賦課する地方税であり、その賦課徴収は市町村長の権限に委ねられている（地方税法第5条第2項第2号及び同条第6項第1号並びに

地方自治法（昭和22年法律第67号）第149条第3号）。

もつとも、憲法第14条第1項の平等原則は租税法関係にも適用され、いわゆる租税公平主義の下、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法関係において国民は平等に取り扱われなければならない。

従って、固定資産税及び都市計画税の賦課徴収に関する市町村長の権限の行使は、その自由な裁量に任されているものではなく、国からの基準ないし指針が示されている場合には、その基準ないし指針に照らして合理的であると認められないときは、違法となる。

(2) 「独立的に区画された部分」については、本件通知によって、「構造上独立的に区画された家屋の一部分であり、原則として、専用の出入口、炊事場及び便所を有するものであること」との基準が示されている。

本件審査請求で争点となっている「構造上の独立性」に関して、本件通知では、「構造上独立的に区画された家屋の一部分」としか示されていない。しかし、兵庫県の内規（H10.11 税務課課税第2係）では、自治省質疑回答として、「独立的に区画された部分」と認められるための要件は区分所有権が認められるための要件とほぼ同じ（必ずしも同一とすべきものではない）であると記述されており、また、本件家屋の判断に当たって処分庁が参考にした「固定資産税実務提要」においても、区分所有権に関する登記先例を基準に「独立的に区画された部分」の「構造上の独立性」が判断されている。

従って、「独立的に区画された部分」と認められるための「構造上の独立性」と区分所有権が認められるための「構造上の独立性」は基本的に同義である。

(3) そこで、区分所有権が認められるための「構造上の独立性」について検討すると、建物の構成部分である隔壁、ドア、階層（天井及び床）等によって他の部分と完全に遮断されている場合には

「構造上の独立性」が認められ、建物のふすま、障子、ベニヤ板等の取り外しが容易なもので仕切られている場合には、建物の構成部分としても隔壁が設けられたとはいえないため、「構造上の独立性」は認められないとされている。これによると、区分所有権が認められるための「構造上の独立性」は、ドアを含む建物の構成部分によって他の部分と完全に遮断されるかどうかで判断される。他の部分との間にドアが複数ある場合であっても、ドアが閉まっている状態において他の部分と完全に遮断されるのであれば、「構造上の独立性」は認められる。

上記判断基準に照らせば、本件家屋の第1部分と第2部分は区分所有権が認められるための「構造上の独立性」を有している。

(4) もっとも、「独立的に区画された部分」と認められるための「構造上の独立性」と区分所有権が認められるための「構造上の独立性」は、基本的に同義であるものの、必ずしも同一とすべきものではない。固定資産税及び都市計画税は固定資産が所在する市町村が賦課する地方税であり、その賦課徴収は市町村長の権限に委ねられている。そのため、市町村長が、「独立的に区画された部分」と認められるための「構造上の独立性」を各市町村の実情等に即して解釈することは許容されていると考えられる。ただし、上記のとおり、租税公平主義の下、市町村間の均衡が求められていることからして、市町村長の解釈は国からの基準ないし指針に照らして合理的でなければならない。

処分庁は、「独立的に区画された部分」と認められるための「構造上の独立性」につき、「固定資産税実務提要」の記述を参考に、各部分の間に家屋内で行き来することのできるドアが1枚の場合には「構造上の独立性」が認められるが、2枚の場合には家屋内での往来がより容易になるため「構造上の独立性」は認められないと解釈し、その解釈を前提に本件処分を行った。

しかし、処分庁が上記解釈の参考にした「固定資産税実務提要」の「各々の専用部分が容易に入出入りできない構造となっている」

及び「木製のフラッシュ戸で仕切られているのみ」との記述は、文章を全体として読むと、木製のフラッシュ戸にも遮断性があり、各部分が木製のフラッシュ戸で仕切られている場合は「構造上の独立性」を認めてよいことを意味した記述であり、ドアの枚数による往来の容易さが「構造上の独立性」の判断に影響することを意味する記述であると解釈することはできない。

従って、「固定資産税実務提要」の記述からは、処分庁が主張するような解釈を合理的に導くことはできない。

この他、処分庁からは、処分庁の解釈が国からの基準ないし指針に照らして合理的であることを根拠づける具体的な主張はない。

(5) よって、処分庁の主張する理由からは、「独立的に区画された部分」と認められるための「構造上の独立性」に関する、処分庁の、各部分の間に家屋内で行き来することのできるドアが1枚の場合には「構造上の独立性」が認められるが、2枚の場合には認められないとの解釈が、国からの基準ないし指針に照らして合理的であるとは認められない。処分庁が、上記解釈を前提に、本件家屋の第1部分と第2部分はそれぞれ「独立的に区画された部分」とは認められないと判断し、本件宅地上に存する住居の数を1戸として本件宅地の課税標準額を算定し行った本件処分は、本件宅地に対する部分につき、法の解釈を誤った違法な処分である。

第5 審査庁の意見

原処分の維持が適当と考えるため、本件審査請求は棄却されるべきである。

第6 調査審議の経過

当審査会は、本件審査請求について、次のとおり調査審議を行った。

令和元年5月28日 諮問

令和元年7月26日 調査審議

令和元年10月1日 調査審議

令和元年12月17日 調査審議

第7 審査会の判断の理由

当審査会は、審査請求人及び処分庁の主張を検討した結果、以下のように判断する。

- (1) 本件の争点は、処分庁である三木市が、地方税法第349条の3の2第2項第2号の適用に当たり、その定めた基準に従い本件家屋の住居としての数を1戸と認定し、それを前提に審査請求人の平成29年度固定資産税及び都市計画税の税額を101,100円とした処分に違法、不当な点があったといえるか、より直截的にいうと、本件家屋の住居としての数を1戸とした処分庁の認定に誤りがあったといえるかである。
- (2) 地方税法第349条の3の2第3項を受けて規定された地方税法施行規則第12条の2第1項は、「法第349条の3の2第2項第2号に規定する住居の数は、当該住居…が、家屋のうち人の居住の用に供するために独立的に区画された部分又はその一部である場合には、当該部分の数による。」と定めるのみで、この「独立的に区画された部分」の意味については、住宅用地の具体的認定の取扱いについて市町村に指導するため発出された本件通知においても「構造上独立的に区画された家屋の一部」と記載されるにとどまり、何ら具体的な基準は示されていない。
- (3) そこで翻って考えてみるに、我が国の憲法は地方自治を保障し、地方公共団体に自主立法権、自主行政権のみならず自主財政権も与えている（憲法第92条、第94条）。地方税法は地方税について相当詳細な規定を置いているが、それは、予め国と地方との税源分配を明らかにしておくとともに、地方公共団体によって住民の税負担に著しい不均衡が生じたりすることのないよう地方税の大枠について法律で定めておく必要があったからと考えられる。憲法が地方公共団体に自主財政権を与えている以上、かかる大枠

の中で各地方公共団体が条例等により独自の基準を設けて地方税を課すことは、憲法及び地方税法が当然に予定しているところであり、地方公共団体によって基準が異なるため居住地によって税負担に多少の差異が生じることがあったとしても、それは租税公平主義には反しないというべきである。

地方税法は、固定資産税を各市町村が課す市町村税としているが（同法第5条第2項）、上述したとおり、地方税法第349条の3の2第2項の適用に際して何をもって1戸の住居と認定すべきかの具体的基準は、同法或いはその施行規則、通達等では明らかにされていない。これは、土地事情あるいは住宅事情は地域によって異なり、住宅政策上の見地から住居の数をどのようにして認定すべきかは各市町村によって判断が異なり得ること、国の法律で全国一律の基準を設けてしまうと各市町村が地域の実情に即した認定をすることを妨げ、かえって住民間に税負担の実質的不均衡をもたらすことになりかねないことに鑑み、その判断を各市町村に委ねたものと考えられる。この点、審査請求人は、「地方税 5月号」（財団法人地方財務協会 昭和49年発行）17頁に「構造上独立的に区画されているとは、当該部分と他の部分との境界が、界壁、窓、木又は金属製の戸又は扉で区画され、ふすまやアコーディオンカーテン等のように容易にとりはずし可能なもので区画されている状態でないものをいうものである。」という記載があることをその立論の根拠とする。しかし、地方税法施行規則第12条の2第1項あるいは本件通知の文言からそのような解釈を一義的に導き出すことは困難といえ、上記「地方税 5月号」の記載はあくまでも大都市周辺地域を念頭に、考え得る解釈の1つを示したにとどまると考えるのが相当である。

従って、各市町村が、それぞれ運用上の基準を定め、それに基づいて住居の数を認定することは、その基準が各市町村に委ねられた裁量の範囲内と認められる限り、何ら差し支えない。

(4) 処分庁である三木市は、「二世帯住宅の取扱い（判断基準）」と

して、家屋内で行き来ができる構造のものについて、1か所1枚のドアまでなら二世帯住宅として認めるが（住居の数を2戸と認定する。）、行き来が2か所以上できるものについては認めない（住居の数を1戸と認定する。）という基準を設けている。

かかる基準は、二世帯住宅に対する需要に配慮して、内部で行き来できるというだけで直ちに「構造上の独立性」が失われるとは判断しないが、行き来できる箇所が2か所以上となった場合には、1か所の場合と比べ各々の専用部分に容易に出入りできる構造となるため「構造上の独立性」が失われると判断するものである。行き来できる箇所が増えればそれだけ内部での行き来が容易になることは事実であり、最低限必要な数（1か所）を超えて行き来できる構造になっている建物は二世帯住宅（2戸の住居）とは認めないという処分庁の考え方には一定の合理性があるものといえ、そのことは、他にも同様の基準を設けている市町村が存在するという事実からも裏付けられる。かかる基準は、区分所有権が認められるための「構造上の独立性」とは異なるが、区分建物について「構造上の独立性」が求められる理由は、1戸の建物として所有権が及ぶ範囲を明確にしておく必要があるからであって、それは「独立的に区画された部分」と認められるための「構造上の独立性」とは視点を異にし、両者で判断基準が異なることは何らおかしいことではない。

よって、かかる判断基準に従い本件家屋の住居としての数を1戸と認定した処分庁の判断に裁量の逸脱があったとはいえない。

(5) もっとも、三木市がかかる判断基準を設けておきながら、これをいかなる形においても文書化していないことは問題といわざるを得ない。実際の認定作業に当たる市職員の恣意や誤謬を防ぎ、これから二世帯住宅を新築しようという住民の予測可能性や行政に対する信頼を確保するためにも、上記判断基準の文書化は是非とも必要と考えられるからである。今後のためにも三木市に対してはこの点につき速やかな改善が求められるところである。

(6) よって、本件審査請求には理由がないものと認められるので、

「第1 審査会の結論」記載のとおり判断する。

令和元年12月17日

三木市行政不服審査会

会長 東 泰弘

委員 藪内 正樹

委員 岡田 順子

答申書を市ホームページで公表するにあたり、三木市情報公開条例第8条に規定する非公開情報に該当する部分はマスキングしています。注1別紙「本件家屋平面図」も同じ理由で別紙の添付はしておりません。