

空家抑制政策と租税特別措置法35条 3 項

権 田 和 雄

2019年 3 月

九州国際大学法学会 法学論集 第25巻第 3 号

空家抑制政策と租税特別措置法35条 3 項

権 田 和 雄

【目次】

I 問題意識

II 審査請求の内容

1. 事実関係
2. 争点
3. 当事者の主張

III 特別措置（空家抑制）の背景

1. 空家の現状
2. 国の対策

IV 特別控除の適用要件

1. 規定
2. 財務省の説明
3. 国交省の説明

V 答申

1. 行政不服審査制度
2. 審査庁（審理員意見書）
3. 行政不服審査会答申

VI 検討

1. 市の確認行為（確認書不交付）の処分性
2. 措置法35条3項の要件該当性
3. 残された課題

I 問題意識

租税特別措置法35条3項は、国土交通省の空家抑制という政策目的を円滑にするため、平成28年度税制改正により、租税特別措置法35条の譲渡所得に係る3千万円特別控除の適用を拡大したものである（平成28年4月1日から平成31年12月31日までの居住用財産の譲渡に適用）。

制度設計は国土交通省が行い、適用要件は財務省所管の租税特別措置法で規定され、適用要件の充足確認は当該財産が所在する市町村が行うことになる。

このように当該制度に関与する各行政主体は有機的に繋がっておらず、相互に全体を把握しているとは思えないが、政策を実施する上で問題はないのか、また政策の実施に不満を持ち不服申立があった場合、審査機関としては第三者機関としてどのように対応すべきなのかを考えることとした。

本件は租税特別措置法という財務省所管の法律で国税に係る事案であるから本来は国税不服審判所で審理すべきものであるが、被相続人居住用家屋等確認書不交付という市の行為であることを捉えれば、市への不服申立ての一環として市の審査会へ、次には第三者機関である行政不服審査会が審理することになる。争訟要件としての処分性の問題も、要件充足確認事務を市の行為と捉えたことから生じた問題である

ここでは、地域の差迫った問題（空家問題）を解決するために課税の特例措置が組込まれた制度がどのように機能するか、今後地方における問題解決など今回と同様の複合的・横断的なスキームが立案されることも予想されることから、空家抑制という身の回りの問題と併せ考えてみたい。

Ⅱ 審査請求の内容

1. 事実関係

審査請求人は、所得税の確定申告に際し、租税特別措置法（以下「措置法」という）35条1項及び3項に定められた空家の発生を抑制するための特例措置（譲渡所得の3千万円控除）の適用を受けるべく、必要書類である被相続人居住用家屋等確認書（以下「確認書」という）の交布を市に申請したところ、市（処分庁）から要件を満たさず確認書を交布しない旨の告知を受けた（交付しない旨の書面もない）ものである。

これに対して、確認書の不交付を不服として市（審査庁）への審査請求を経て、市から行政不服審査会へ諮問されたものである。

2. 争点

（1）市の不交布決定の処分性（審査請求の適格性）

- ・市の行う確認事務が法令に根拠のある処分であるか、処分でなければ審査請求の対象とならない。

（2）家屋の取壊しと敷地譲渡の先後関係（措置法の適用要件）

- ・措置法35条は「家屋を取壊した後に敷地を譲渡する」ことを適用要件としているが、時期を登記等による判定を離れ実質的に解釈することは出来るのか、制度趣旨からは「取壊し」「譲渡」の先後に拘らない実質的な解釈も成立つか。

※本件では、登記等による判定は「取壊し」8月19日「譲渡」7月28日となっている。

3. 当事者の主張

【請求人】

(1) 市の不交布決定の処分性（審査請求の適格性）

『確認書の市町村長による交付は法令上の根拠を有しており、確認書の交付・不交布の決定は処分性を有する。』

- ・「法令上の根拠を有する」とは、当該事務が法令上明記されている必要はなく、「申請者が何らかの応答を受ける利益を法律上保障」されている場合を含む。「制度趣旨・目的から申請に対し応答をなすべきことが一般法理上義務付けられると認められる場合」には処分性を有する。
- ・措置法35条は11項で本件特例を適用する要件として財務省令で定める書類を添付すべきことを定め、その書類は措置法施行規則18条の2第2項2号では市町村長が一定の要件を充足することを確認するものとしている。このことから、本制度は様々な主体が関わる一体のものであることが分かる。

(2) 家屋の取壊しと敷地譲渡の先後関係（措置法の適用要件）

『措置法の適用要件である「居住用家屋の取壊し若しくは除却をした後又はその全部が滅失をした後における敷地等の譲渡」の要件を充足している。』

- ・本件の「取壊し」は譲渡の前である。取壊しは滅失登記の8月19日で譲渡の後のように見えるが、解体が行われることが確実になった7月10日（売主の家屋取壊し義務がある売買契約の確定日）が実質的な取壊しの日である。
- ・本件の「譲渡」は7月28日でなく家屋が解体され買主が敷地を自由に支配できた8月19日以降である。所得税基本通達36-12は譲渡収入時期について「当該資産に係る支配の移転の事実」に基づいて判定すると書かれている。
- ・特例制度の趣旨は空家抑制のために相続人が家屋を取壊し・譲渡し有効利用したことに税制上の恩典を与えるものである。文言上は取壊して譲渡となつて

いるが制度趣旨・目的からは、相続人が責任を持って取壊しをすることが担保されれば良いと言える。

【市（処分庁）】

（１）市の不交付決定の処分性（審査請求の適格性）

『本件行為は事実上の行為であり、審査請求の対象とならない。』

- ・ 審査請求の対象は、「公権力の主体たる国又は公共団体の行為のうち、その行為によって直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているもの」（最高裁昭和39年10月29日判決）であり、法令上の根拠を有しない事実上の行為は審査請求の対象とはならない。本件について見ると、確認書交付事務は国土交通省通知に基づき市町村長が行うこととされており、法令上確認書の交付義務を負うものではない。
- ・ 措置法施行規則の規定は確認書の交付事務について法令上の根拠があるようにも見えるが、法律の委任があっても政令でなく財務省令によって地方公共団体に事務処理を義務付けることは出来ないことから（佐藤文俊「地方分権一括法の成立と地方自治法の成立（二）」自治研究76巻1号66頁）、措置法及び措置法施行規則は確定申告に添付する書類を定めたものに過ぎない。そうすると、確認書交付事務は国土交通省の通知に基づき市町村が税務署の業務に協力する行政サービスと考えられる。
- ・ 不交付という行為自体が存在しない。確認書は国交省通知に基づいて行う事務であり、確認書の発行に当たって通知の内容を満たすか否かを確認するもので、確認が取れたものに確認書を発行している。確認が取れなかったものに不交付決定通知を行う業務はないので本件は口頭で伝えた。

（２）家屋の取壊しと敷地譲渡の先後関係（措置法の適用要件）

『市町村の行う確認事務は外形的に行うものであるところ、「取壊し」と「譲

渡」は書類から確認したものであり取壊しと譲渡の時期が逆であるから確認書は交付できない。』

- ・「取壊し」は建物登記簿に記載されている解体を終えた8月19日という市の判断で違法・不当な点はない。
- ・「譲渡」は売買契約書から、売買代金の支払が行われ敷地引渡しの時点で本件敷地の「支配」も買主に移転した7月28日である。
- ・所得税基本通達は「収入すべき時期は、原則として譲渡代金の決済を了した日より後にはならない」と規定しており、譲渡は売買代金支払日より後にはならない。
- ・請求人のいう解釈は「取壊し」と「譲渡」の各時期の判断、要件を離れて時期の順序を問わないなど判例学説に根拠のない独自の見解と言わざるを得ない。

Ⅲ 特別措置（空家抑制）の背景

1. 空家の現状

総務省の平成30年住宅・土地統計調査では空家数が平成5年から平成25年の20年で1.8倍（448万戸→820万戸）に増加したとする。空家率の推移を見ると、平成5年から5年毎の調査で9.8%→11.5%→12.2%→13.1%→13.5%→13.6%と上昇している。

空家率を都道府県別に見ると25年調査であるが、山梨県17.2%、愛媛県16.9%、高知県16.8%、徳島県16.6%、香川県16.6%、鹿児島県16.5%が高く、宮城県9.1%、沖縄県9.8%では低くなっており（九州地区は鹿児島県を除いて高くない）、特定の地域に偏在している状況もうかがえる。

なお、平成26年に国土交通省が実施した実態調査（平成27年11月20日公表）によれば、居住用家屋が空家となる最大の契機が相続時であるとする。

このような状況をもたらす原因のひとつとして、少子高齢化、若年層の都市集中化傾向により相続人となるべき世代と高齢者が離れて独居するなどの状況が影響していることは考えられる。

更地にすると固定資産税が高くなるという逆インセンティブ（その結果、居住せずに空家のままにするケースが増える）に対しては税制上の改善措置が図られている。すなわち居住の実態がないものについては固定資産税の軽減措置の適用を外すものである。税制だけでなく、種々の施策を講じて問題の減少を図ることも必要と思われる。放置されたまま周囲に危険・悪影響を及ぼす空家を「特定空家」として、後述の代執行その他のペナルティが科されることもある。

2. 国の対策

「空家等対策の推進に関する特別措置法」（平成26年法律127号）が平成26年11月27日に公布、27年2月26日に施行された。同法第5条では基本的な指針を国土交通大臣及び総務大臣が定めるとし、15条2項では必要な税制上の措置を行うとしている。

なお、5条の「必要な指針」として「空家等に関する施策を総合的かつ計画的に実施するための基本的な指針」（平成27年2月26日・国土交通省告示1号）が定められている。

同指針の一の8では「空家等に関する対策の実施に必要な財政上・税制上の措置」として譲渡所得の特別控除の活用に関及され措置法35条の改正に係がっている。同指針は国、県及び市町村の役割分担についても規定し、市町村は現場の状況把握、県は市町村間の連絡・調整、国はガイドラインの作成等全体の調整を行うこととされている。

同特別措置法は空家対策の基本法として制定されたもので、多面的に施策が規定され、14条では周囲に環境悪化の影響を及ぼす「特定空家」に対しては行政代執行で取壊しも出来る措置も規定している。

更に空家対策の一環として「所有者不明土地の利用の円滑化等に関する特別措置法」(平成30年法律49法)が定められ、所有者不明土地について10年の期限内で地元のために活用する目的での利用が可能となっている(令和元年6月1日から実施)。

Ⅳ 特別控除の適用要件

1. 規定

本件特別措置は、以下のとおり、租税特別措置法35条3項で譲渡所得の3千万円控除の特例を受けるための要件を定め、同条11項の委任を受けた租税特別措置法施行規則(財務省令)18条の2で必要書類を定めている。

【租税特別措置法35条】

第三十五条 個人の有する資産が、居住用財産を譲渡した場合に該当することとなつた場合には、その年中にその該当することとなつた全部の資産の譲渡に対する第三十一条又は第三十二条の規定の適用については、次に定めるところによる。

一 第三十一条第一項中「長期譲渡所得の金額」とあるのは、「長期譲渡所得の金額から三千万円(長期譲渡所得の金額のうち第三十五条第一項の規定に該当する資産の譲渡に係る部分の金額が三千万円に満たない場合には当該資産の譲渡に係る部分の金額とし、同項第二号の規定により読み替えられた第三十二条第一項の規定の適用を受ける場合には三千万円から同項の規定により控除される金額を控除した金額と当該資産の譲渡に係る部分の金額とのいずれか低い金額とする。)を控除した金額」とする。

二 第三十二条第一項中「短期譲渡所得の金額」とあるのは、「短期譲渡所得の金額から三千万円(短期譲渡所得の金額のうち第三十五条第一項の規定に該当する資産の譲渡に係る部分の金額が三千万円に満たない場合に

は、当該資産の譲渡に係る部分の金額」を控除した金額」とする。

(2項 略)

- 3 相続又は遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下第五項までにおいて同じ。）による被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等の取得をした相続人（包括受遺者を含む。以下この項において同じ。）が、平成二十八年四月一日から平成三十五年十二月三十一日までの間に、次に掲げる譲渡（当該相続の開始があつた日から同日以後三年を経過する日の属する年の十二月三十一日までの間にしたものに限るものとし、第三十九条の規定の適用を受けるもの及びその譲渡の対価の額が一億円を超えるものを除く。以下この条において「対象譲渡」という。）をした場合（当該相続人が既に当該相続又は遺贈に係る当該被相続人居住用家屋又は当該被相続人居住用家屋の敷地等の対象譲渡についてこの項の規定の適用を受けている場合を除く。）には、第一項に規定する居住用財産を譲渡した場合に該当するものとみなして、同項の規定を適用する。

(一号 略)

- 二 当該相続又は遺贈により取得をした被相続人居住用家屋（イに掲げる要件を満たすものに限る。）の全部の取壊し若しくは除却をした後又はその全部が滅失をした後における当該相続又は遺贈により取得をした被相続人居住用家屋の敷地等（ロ及びハに掲げる要件を満たすものに限る。）の政令で定める部分の譲渡

イ 当該相続の時から当該取壊し、除却又は滅失の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと。

ロ 当該相続の時から当該譲渡の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと。

ハ 当該取壊し、除却又は滅失の時から当該譲渡の時まで建物又は構築物の敷地の用に供されていたことがないこと。

(4項から10項 略)

- 11 第一項の規定は、その適用を受けようとする者の同項に規定する資産の譲渡をした日の属する年分の確定申告書に、同項の規定の適用を受けようとする旨その他の財務省令で定める事項の記載があり、かつ、当該譲渡による譲渡所得の金額の計算に関する明細書その他の財務省令で定める書類の添付がある場合に限り、適用する。
- 12 税務署長は、確定申告書の提出がなかった場合又は前項の記載若しくは添付がない確定申告書の提出があつた場合においても、その提出又は記載若しくは添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、当該記載をした書類及び同項の財務省令で定める書類の提出があつた場合に限り、第一項の規定を適用することができる。
- (13項 略)

【租税特別措置法施行規則】

第十八条の二

- 2 法第三十五条第十一項に規定する財務省令で定める書類は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める書類とする。
- 二 前項第二号に掲げる場合 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める書類
- ロ 対象譲渡が法第三十五条第三項第二号に掲げる譲渡である場合 次に掲げる書類
- (1) 当該対象譲渡による譲渡所得の金額の計算に関する明細書
 - (2) イ(2)に掲げる書類
 - (3) 当該対象譲渡をした被相続人居住用家屋の敷地等（法第三十五条第三項第二号に規定する被相続人居住用家屋の敷地等をいう。（3）及び（4）において同じ。）の所在地の市町村長又は特別区の区長の次に掲げる事項（同条第四項に規定する居住の用が対象従前居住の用以外の居住の用である場合には、（i）から（iv）までに掲げ

る事項) を確認した旨を記載した書類

- (i) 法第三十五条第四項の相続の開始の直前において、被相続人がその被相続人居住用家屋の敷地等に係る被相続人居住用家屋（同条第三項第二号に規定する被相続人居住用家屋をいう。（3）において同じ。）を居住の用に供しており、かつ、当該被相続人居住用家屋に当該被相続人以外に居住をしていた者がいなかったこと。
 - (ii) 当該被相続人居住用家屋の敷地等に係る被相続人居住用家屋が当該相続の時からその全部の取壊し、除却又は滅失の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと。
 - (iii) 当該被相続人居住用家屋の敷地等が当該相続の時から当該対象譲渡の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと。
 - (iv) 当該被相続人居住用家屋の敷地等が（ii）の取壊し、除却又は滅失の時から当該対象譲渡の時まで建物又は構築物の敷地の用に供されていたことがないこと。
- (4) 当該対象譲渡をした被相続人居住用家屋の敷地等に係る売買契約書の写しその他の書類で、当該被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡に係る対価の額が一億円以下であることを明らかにする書類

四 適用対象となる譲渡の要件

- 2 相続又は遺贈により取得をした被相続人居住用家屋の全部の取壊し若しくは除却をした後又はその全部が滅失をした後における当該相続又は遺贈により取得をした被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡をした場合
(措置法35条3項2号イからハと同じ要件を列記)

六 所在地市町村が行う確認

所在市町村においては、（上記各）要件を満たしていることを確認した上で、

被相続人居住用家屋等確認書を公布するものとする。

2. 財務省の説明

「租税特別措置法（所得税税関係の住宅・土地税制関係）の改正」では、各条項を整理して、要件について制度的な説明がされており、解釈上の疑義に應える見解というべきものはない（市町村の事務など運営・実施上の問題についての言及もない）。

国税庁のタックスアンサーでも適用要件の解説があるが、上記に比べて手続など申請者の便宜を意識したものとなっているほかは同様である。

3. 国土交省の説明

国土交通省からは、「国土交通省通知（平成28.4.1国住政101号、国住備506号）」及び「国土交通省Q&A」が出されている。国土交通省通知は、「相続又は遺贈により取得した被相続人居住用家屋及びその敷地等の譲渡に係る所得税及び個人住民税の特例措置の適用に当たっての要件の確認について」と表題にあり、措置法35条の要件のほか、市町村の確認事務の方法について規定している。措置法と国土交通省通知は一体のものである。

また、「国土交通省Q&A」は、市町村との確認書発行事務等に係る142項目の質問・回答をまとめたもので、市町村にとってより実践的な内容となっている。次に具体的なやり取りの一部を掲げる。

これを見れば、市町村の確認書発行事務は細部まで国土交通省の指示によって行われており、実質的な要件解釈は（租税特別措置法の解釈を踏まえてであるが）国土交通省が行っているように見える。

【確認事務・確認書の位置付け】

- ① 「確認事務は法的にどのような位置付けになるか」という質問に対しては、
「措置法施行規則18条の2第2項に基づく自治事務であり財源措置はないが、

手数料を取るか否かは市町村の判断です」と回答している。

※確認事務の法的根拠を聞いているが、市町村の権限による自治事務とし、財源手当も市町村が決定するとする。

- ② 「確認書交付事務が自治事務であるとすれば、「法又はこれに基づく政令」に基づかず自治事務を義務付けるものであり、先の地方分権改革の趣旨に反すると考えられるが、どう整理されているのか」という質問に対しては、「確認書交付事務は租税特別措置法35条11項に基づく同法施行規則18条の2第2項第2号イ（3）及びロ（3）の書類発行する事務を自治事務としてお願いしている。相続人が提出した書面等による外形的な確認であり、過度な負担を強いるものではないと判断している」と回答している。

※自治事務の位置付けについて法令との関係を明確に答えているとは言い難い。

- ③ 「適用の判断が最終的に税務署で行われるなら確認通知書は参考資料か」という質問に対しては「特例措置の適用を受けるために必要な書類のひとつであり、特例の適用があるかは他の書類と併せて税務署において判断します」と回答している。

※確認事務の位置付けとも関係するが、最終判断の一材料であるとする。

- ④ 「確認できない項目があった場合、申請不受理の様式はあるか？」という質問に対しては、「特に様式は定めておらず、書面による通知を行うかどうかは各市町村の判断で行ってください」と回答している。

※本件でも書面での不交付通知の前例がないことから、不交付の通知を書面ではなく電話で行っている。

確認書交付事務の「自治事務」としての性格、根拠となる法令との関係について質問が市町村から出されているが、国交省は明確に答えてはいないように

思われる。

地方自治法を見ると、「自治事務」とは、「地方公共団体が処理する事務のうち、法定受託事務以外のものをいう。」と規定される（法2条8号）。松本英昭「新版・逐条地方自治法（第9次改定版）」（学陽書房・平成29年10月）48頁では、「法定受託事務を除いたすべての事務」であり、「様々な性格を有する事務の総称」だとする。

法令の根拠なく行われる事務であれば、所謂公権力の行使ではない事実行為であるから争訟の対象とならないとの見解が根底にあるとすれば、市町村の確認行為は、特別控除を認めるか否か課税処分 of 最終的判断に至る一部分であることを忘れてはならない。

通知を書面で行うか否かは市町村の裁量によるということはできても、書面によらないから処分性がないとことにはならない。なお、市町村が書面によらない理由としては、前例がないということのほかに、「確認の結果要件を満たす」ことを書面通知することが求められているので、要件を満たさないことを書面通知することは求められておらず消極的になっているようである。

【取壊し、譲渡の前後関係】

- ① 「買主が譲渡代金の融資を受けるため先に所有権を移転してから除却作業を行うことになったが適用はあるか」という質問に対しては「要件は取壊しをした後に譲渡となっており、本件は適用になりません」と回答している。
※要件は文言通り「除却」して「譲渡」であると厳格に解釈している。

- ② 「先に①売買契約をした後に②空家の除却工事をし、③譲渡をする場合には売買契約書日付が除却工事の請負契約書日付より前になるが、問題あるか」という質問に対しては「問題ありません。売買契約書と除却工事の請負契約締結日の前後関係は問いませんが、除却後の敷地等の譲渡（引渡し）は

除却等の後に行う必要があります」と回答している。

※契約書日付でなく実態によとし、譲渡日は売買など譲渡契約に基づいて飼
い主に引渡しした日であると国税庁タックスアンサーを引用している。

- ③ 「買主が所有者の同意を得たうえで家屋の除却工事の契約を行った場合も
（譲渡前に除却工事を行う）対象となるか」（除却工事費を所有者が負担すれ
ば譲渡価額に反映され1億円を超えるため買主に負担させる）という質問に
対しては、「家屋の全部を取壊して、除却の後に譲渡とあり、取壊し、除却
は所有者が行うことが前提とされていることから、このケースについては対
象とはならない」と回答している。

※除却が先であっても所有者が行わなければ対象にならないとする。

- ④ 「相続して取りあえず住むつもりで住民票を移したが居住の事実はない。
その後買手が見つかったので除却、譲渡の手続きを踏んだ。実態を優先すべ
きか書面所得税法違反より判断すべきか」という質問に対しては、「実態の
確認まで求めてはいません。書面で判断して要件該当はありません」と回答
している。

※実態ではなく書面で判断すること、それが市町村の事務の内容であることを
述べている。

措置法35条の要件については文言通り、「取壊し・除却」から「譲渡」へと
手順を踏むことが明確に規定されており、弾力的に解釈することは難しい面が
ある。

また要件の判断は書面で行い、市町村の権限が実態的判断に及ぶことはない
とすれば責任もその範囲に限られるのはやむを得ない。ただ、要件非該当の場
合はその時点で適用が受けられないことが確定するので、単なる確認行為・事
実行為といっても実際の効果は大きい。

V 答申

1. 行政不服審査制度

改正行政不服審査法は平成28年4月1日から施行された。従来は処分庁への異議申立てと上級庁への審査請求の二本立てであったものが、原則として審査請求に一本化され、市の審査庁（審理員）で審査された後に市が第三者機関である行政不服審査会に諮問（答申で回答）して公正性を確保する制度となっている。

行政不服審査の中で国税に関するものは国税庁の特別の機関である国税不服審判所で審査される。国税に係る処分の場合は裁判所へ提訴する前に必ず国税不服審判所の審査を受けなければならない制度になっている。

本件は租税特別措置法の適用という国税に係るものであるが、直接の行為が市町村の確認行為・確認書不交付というものであるため国税不服審判所ではなく市町村の処分に対する不服申立てになったものと思われる。

2. 審査庁（審理員意見書）

「本件不交付は処分性がなく審査請求の対象とならないから行政不服審査法45条1項により却下、または仮に審査請求の対象に当たるとしても理由がないため同条2項により棄却されるべきである。」

【確認書交付の処分性】

- ・最高裁昭和39年10月29日判決にあるように「法令上の根拠を有しない」事実上の行為は審査請求の対象となる処分ではない。確認書の交付は国交省通知に基づき市町村が税務署の業務に協力するために行う行政サービスであり事実上の行為に過ぎない。

【措置法35条3項の要件該当性】

- ・不交付の妥当性については「取壊し」「譲渡」について規定された要件を満たしていないので妥当。

審査庁は、確認書の交付が事実行為であり処分性がないとし、措置法35条の要件については文言に従って判断して要件該当性がないとした。処分庁の判断と同じ論理である。

3. 行政不服審査会答申

「本審査請求は棄却されるべきであるとする審査庁の判断は妥当である。」

【確認書交付の処分性】

- ・処分性の点については、国土交通省Q&Aによると、確認書交布事務については措置法35条11項に基づいて定められた措置法施行規則18条の2の事務を自治事務として行っていただくとされており、法令等に明示的な記載がないことを理由に自治事務でないとは言えない。また本件特例措置は確認書を添付しなければ適用を受けられない可能性が高いものと思料され、市から確認書不交付の告知を受けた時点で申請者は不利益を受けたとの評価も可能である。さらに、審査請求の対象外として不適法却下とするより、本件不交付に係る判断の違法性又は不当性について判断を示す方が、審査請求人にとって早期の解決に資するものともいえる。

【措置法35条3項の要件該当性】

- ・本件不交付の違法性又は不当性については、「取壊し」は物理的な解体・除却をいうものと解するのが相当で、閉鎖事項証明書の日が「取壊し」の日とした実施機関の判断は適当であり、「譲渡」は売買契約書で定める所有権移転の日と解するのが相当で、代金受領・引渡日が「譲渡」の日とした実施機関の判断は適当である。

確認書交付の処分性については、審査請求の対象として実質審理を行っている。その理由については、①確認書不交付の通知を受けた時点で申請者が不利益を受けたとの評価も可能なこと、②審査請求の対象外として不適法却下とするより、本件不交付に係る判断の違法性又は不当性について判断を示す方が、審査請求人にとって早期の解決に資するものともいえることを挙げている。処分性の概念そのものについては明確な判断をしていないが、公権力の行使という実体が必ずしも明らかでない概念を理由に審査の機会を閉ざすことは妥当ではないという判断をしたものと思われる。

Ⅵ 検討

上記のような問題（市の行為、要件解釈の疑義）が生じる原因として、国土交通省、財務省、市町村の複数が制度の関わっていることに一因があると思われる。国土交通省が制度設計を行い、財務省が所管する措置法を改正し、個別の要件確認（居住用家屋及び敷地の処分に係るもの）を市町村が行っている。特例措置の適用判断は形式的には措置法を所掌する税務署が行うが、政策判断は国土交通省が行い個別の指示は通知及びQ&Aなどによっている。

市町村の確認書不交付という行為は、措置法施行規則に根拠があるとしながら他方で外形的な確認を行うのみと言い、要件判断に繋がらないもののように解して処分性の否定に至ったように取れる。

1. 市の確認行為（確認書不交付）の処分性

（最高裁の処分性判断）

「処分性」とは、ある行政活動が取消訴訟の対象となるか否かを分けるものであり、処分とは「公権力の主体たる国または公共団体が行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成しまたはその範囲を確定することが法律上認められているものをいう」（最高裁第一小法廷昭和39年10月29日判

決) のが確立された基準である。

処分性は判例上拡大傾向にあるとされ、処分性を広く解して認めた例として最高裁第一小法廷平成15年9月4日判決(労災就学援護費不支給決定)が挙げられる。法の構造は、労働者災害補償保険法で政府が労働福祉事業として遺族の就学援護等を行うことができると定め実施に必要な基準は省令に委任されるが、当該規則は労働基準監督署長が行うと規定するのみで具体的な基準は通達・要綱で規定されている。

判決は、「法は、労働者が業務災害等を被った場合に、政府が法3章の規定に基づいて行う保険給付を補完するために保険給付と同様の手続により労災就学援護費を支給することができる旨を規定していると解する」「支給要件を具備するときは支給を受ける抽象的地位を与えられているが、具体的に支給を受けるためには労働基準監督署長の支給決定が必要」「すると労働基準監督署長の支給・不支給決定は、法を根拠とする優越的地位に基づいて一方的に行う公権力の行使であり、権利に直接影響を及ぼす法的効果を有するものであるから抗告訴訟の対象となる行政処分に当たる」とした。

※本件請求人もこの判決を引用して市の不交付の処分性を主張している。

この点について、大久保規子大阪大学教授は「保険給付を補完するという労働福祉事業の性質を重視し、援護費の仕組みと保険給付の仕組みとの実態的な類似性を考慮したものようである」「本判決の特徴は、労災法や施行規則の文言のみならず、通達・要綱も含めた制度の仕組みと法の趣旨・目的を総合的に考慮することにより、上述の解釈を導き出したところにある」と評価している(「処分性をめぐる最高裁判例の展開」ジュリスト1310号(2006.4.15))20-21頁。

上記判決では個別の事案について訴訟の対象を緩やかに解しながらも、処分性については従来からの概念を変えていない。しかし、それほどまでに処分性に拘るべきであろうか。処分＝公権力の行使として法律の根拠を求めたのは、行政の行為を抑制し国民の権利を保護するためであり、行政の行う事業を円滑に進めるためである。行政の内容・手法が多様化する中で、その概念、争訟と

の関係も変わる可能性はあるのではないか。

(処分性概念と権利救済)

阿部泰隆神戸大学名誉教授は「処分を「法律上認められているもの」と定義するのは、侵害留保理論により不利益処分をすることが許されるのは法律の根拠がある場合に限るという意味である。給付行為なら法律の根拠がなくても許されることにはなるが、そのことから給付行為の拒否について権利救済を拒否すべきだということは導けない」と述べている。(『行政法再入門下』(信山社、2015) 93頁)

(処分性概念の拡大と行政形態の変容)

高木英行教授は、「処分性の要件に関する一考察」東洋法学61巻1号(2017年)の中で最高裁判例等に見る「処分性拡大の法理」の解明を試みている。氏が冒頭で紹介するのは、今回の処分庁が引用した最高裁昭和39年10月29日判決の「公権力の主体たる国または公共団体が行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているもの」という古典的解釈である。

「処分性要件論」の基本的な考え方として、公権力性と法的効果の二要件から判断する二要件説を挙げる。その他にも三・四要件説、五・六要件説などの二要件説の細分化による分析も行いつつ、結局は明確な差異を認めていないように見える。

このような前提を踏まえ、近年の処分性拡大について、前述の最高裁平成15年9月4日判決を含む複数の判例を挙げて、「法律と行政規則との関連が問題となっており(行政規則の外部化に係る仕組みないし構造)、その中で係争行政活動の性質を理解することが求められてきた」(同論文11頁)と述べている。

これは、行政の形態が変化し、抽象的には法律に権限があるものの具体的な権限を定めた直接的な規則の効力を認める考え方と捉えることもできるように思われる。氏はこのような行政の変化を、「立法者によって自覚的に選択されて立法された行政活動が、行政活動を通じて運用されていくうちに、その行政

過程のなかに、ある種の「歪み」（組織・規範・手続をめぐる制度的な関係性）が生じてきてしまい「『歪み』の結果として、当該行政活動そのものの性格が変容する場合も考えられうる」「行政過程の『歪み』—権限行使の敬讓、行政規則の外部化、紛争の早期熟成ないし紛争の形態変換といった制度的な関係性—の帰結として《行政行為》へと変容する」（同論文14頁）と述べている。

さらに具体的には、「処分性拡大判例では、係争悔いが法律に照らして行政行為というだけの意思表示の実質を備えているかといった観点よりも、むしろその係争行為が複数の関係法令の中で若しくは行政実務のなかでどのように制度的に位置づけられているのかといった確認といった観点や、その係争行為をめぐる手続・組織・規範に係る行政諸要素間にはどのような制度的な関係性（仕組みないし構造）があるのかといった観点が重視されて、行政行為が認定されてきている・その限りで処分性拡大判例は、「行政行為に関する客観的構成」を体系理念とするものといえよう」と述べている（同論文13頁）。

処分性の判断基準は必ずしも一義的ではなく、そもそも処分性の概念自体が共有されているとも言えないように思われる。行政形態の変容があることは事実であり、それに呼応して概念も変わり得る。氏も行政の在り方・構造が変容する中、公権力の行使の概念も例えば行政救済という目的に応じて変わり得るものと考えているようでもあり、そのような状況の中で、処分性だけを理由に争訟性を否定するのは形式的に過ぎ、実質的な要件判断の機会を閉ざしてしまうリスクがあると考えざるを得ないと思う。

2. 措置法35条3項の要件該当性

本件の措置法35条3項は国土交通省の空家抑制という政策の受け皿として成立したものであり市町村の事務実施に当たっては国土交通省通知・Q&Aなどの解釈によっているのが実情である。税法の要件解釈においては、課税要件・減免要件を問わず文言解釈により厳格に行うべきというのが基本的な考え方であるが、法制定の趣旨などをどこまで汲むことが許されるのか。

請求人は、取壊しと譲渡の時期を登記等の書類とは異なる時期を主張しつつ、「相続に伴って空家が増えていることを背景として、空家が増えると生活環境の悪化をもたらすために空家の発生を抑制しようとする政府の施策の一環として本件特例制度の趣旨が定められている。こういった本件特例制度の趣旨に鑑みると、取壊しの後に譲渡しなければならないと定めているのは、敷地の売主である相続人が自らの費用および責任で取壊すことを担保するためと思われる。この取壊し及び譲渡の解釈は相続人が自らの費用と責任で取壊すことが担保されているかで判断すべき」のように「取壊したのちに譲渡」という要件そのものを制度趣旨から否定する。

制度趣旨としては、そのような考えもあり得ると思える。しかしながら、税法の解釈としては、例え現行措置法の規定と同等の効果が見込まれるものであるとしても規定された要件を文言から離れて解釈することできない。「取壊し」「譲渡」の個々の解釈も制度趣旨があるとしても、規定を離れて弾力的に解釈することはできない。措置法35条の解釈では、本件とは論点が異なるが、「居住の用に供している家屋」の解釈方法についての見解が述べられている。

【措置法35条1項の要件解釈】

河村浩東京高裁判事は、「要件事実論における法律の制度趣旨把握の方法論」『租税訴訟における要件事実論の展開』（青林書院、平成28年）41－68頁では、租税特別措置法35条1項の「居住の用に供している家屋」（譲渡所得に関する特別控除）の要件事実を分析しており、法律の制度趣旨を踏まえて解釈することは租税法律主義が支配する租税法規の解釈にも妥当する汎用性の高い志向の枠組みであるとする。

「居住の用に供している家屋」の解釈を、①文理解釈では「当該家屋を生活の本拠として使用していること」、②制度趣旨を踏まえて「その所有者として生活の本拠に利用していた家屋」、③消極的な要素も含めた制度趣旨を踏まえて、「真に居住の意思を以って、ある程度の期間継続して生活の本拠とすると

ともに、相当の期間その家屋の所有者であったもの」に分類して、国民の一般的な理解能力、予測可能性から、②は文理からは明らかなでないものの、あるべき制度趣旨から目的・手段的に合理的に導かれるものであるから租税法律主義には反しないとする。

租税法律主義でしばしば問題となるのは、上記のような課税要件（減免要件を含む）の用語・概念の解釈である。上記では「居住の用に供している家屋」という一定の利用条件を含む概念であるが、より単純な例としては武富士判決（最高裁平成23年2月18日判決）の「住所」が争われたものがある。

創業者から後継者と目される長男へ財産（経営する会社の同族株式）を譲渡するに当たり、創業者は株式をオランダに会社を設立して出資移転し、長男は香港へ住民票移転した上で、当該株式を長男へ移転したものである。このような取引をした背景として、相続税法は相続税と贈与税を規定しており、贈与税は国内にある財産又は国内にいる者に贈与した場合に課されることになっている。財産の所在か受贈者の所在かいずれかが国内にあれば課税する厳格な制度となっている（通常想定される）が、財産は国外に移転され、受贈者もあらかじめ海外に移転して課税要件から外れたように見えるところ、課税当局は課税した。

裁判では受贈者の「住所」の解釈・認定が争点となっているが、概念の元となる民法においても「住所」の解釈は「生活の本拠地」というのみで具体的な基準は明らかにされていない。課税当局は「住所」を実質的に捉え、家族が居住すること、多額の資産が国内にあること、会社の役員として活動していること等の事実を挙げて国内に生活の実態があるとし、原告（受贈者）は形式を重視し住民票を海外に移転したこと、国内にも帰っているが年間の大半は香港にいることを主張した。

地裁では原告の主張を容れ課税の取消を判決した。高裁は課税当局の控訴を受け、実質的な判断を行い原判決を取消し課税を維持した。そして最高裁は、

原告の租税回避行為を非難しつつも、租税法律主義の観点からは課税要件は文言通り解釈することを要し、海外に住所があるという原告の主張を認める判決を行った。

河村見解では要件の解釈において運用の実態を重視する面はあるが（適用を制限する方向で）、本件では「取壊し」「譲渡」の先後が明確に規定されており、制度趣旨に関わらず文理から離れた解釈は出来ない。これが実態から離れたものであると考えるなら、立法段階で要件を整備すべきである。

3. 残された課題

今回は、現代的な問題の解決に税の特例制度が活用された例を取り上げた。本件を審査案件として見た印象は、各々の行政主体が管轄する制度の部分だけを見ていて、制度全体の機能が発揮されていないのではないかという疑問であった。その原因は複数の行政主体が関与することにある（そのこと自体はやむを得ないが）、管轄の問題もあり、どこも十分な対応ができないという点である。各々が誠意を以って事務を遂行していることは伝わるので、なお更問題であると感じた。

処分性の問題は従来からある行政法の公式のようなものであり、阿部名誉教授のように公式そのものに根本的な疑問を呈することもできるが、ここでは個別の対応として処理した。実体的な要件については、繰り返しになるが本件特別措置の趣旨・目的から「取壊し」「譲渡」の順番に拘らず適用する方法も政策上はあり得ると考えるが、政策を税法の規定にした以上は、文言に忠実に解釈するほかない。

このように政策の一環として税の特別制度を活用する例は今後も増えると思われるが、制度の解釈においては全体を見て、しかし要件の解釈は厳格に行うべきという解釈の姿勢が最も重要であるとする。

(了)