



## 居住用財産の特別控除

—共有家屋の一部を取り壊してその敷地を譲渡した場合—

第 40 回 2011 年（平成 23 年）8 月 5 日

発表 平 仁

---

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

---

2011.8.5

MJS 租税判例研究会

# 居住用財産の特別控除

—共有家屋の一部を取り壊してその敷地を譲渡した場合—

(東京高裁平成22年7月15日判決、判時2088号63頁、TAINSコード Z888-1538)

税理士・青山学院大学会計プロフェッション研究科客員教授 平 仁

## 【事案の概要】

本件は、宅地を譲渡したとしてその譲渡所得に対する確定申告をした原告が、当該譲渡は租税特別措置法35条1項(平成18年改正前)に定める居住用財産の譲渡所得の特別控除の要件を満たすとして、更正の請求をしたところ、更正すべき理由がない旨の通知処分を受けたことから、当該通知処分の取り消しを求めたものである。

1. 原告は乙と丙の長女であり、兄の丁、弟の戊の2人の兄弟がいる。
2. 乙は平成11年5月11日に死亡。  
本件土地、及び本件土地に存する本件建物のうち持分1/4を保有。
3. 丁は平成13年4月10日死亡。本件建物のうち持分3/4を保有。  
丁所有本件建物持分は妻の己が相続により取得。
4. 平成15年11月1日遺産分割協議成立。  
乙所有本件建物持分、及び本件土地のうち持分1/4を原告が取得。  
乙所有本件土地のうち持分3/4を丁(代襲相続により己)が取得。
5. 平成16年6月29日～7月4日、本件建物の一部(原告所有部分)を取り壊し。
6. 平成16年7月7日、原告、本件建物持分、己への贈与を起因とする所有権移転登記。  
(贈与日平成16年7月3日)
7. 平成18年3月10日、原告、小田原税務署に確定申告。  
(譲渡所得1,613万円余、所得税額210万円余)
8. 平成18年12月27日、原告、小田原税務署に更正の請求。  
(居住用財産の譲渡所得の特例の適用があるとして譲渡所得ゼロ、税額ゼロ)
9. 平成19年4月25日、被告小田原税務署長、本件通知処分。  
平成19年6月20日、原告、異議申立。平成19年9月19日、被告、異議申立棄却。  
平成19年10月15日、原告、審査請求。平成20年4月18日、裁決(棄却)。  
平成20年10月2日、訴訟提起。

## 【当事者の主張】

原告の主張	被告の主張
<b>&lt;争点1&gt;本件譲渡に本件特別控除の適用があるか否か</b>	
<p>居住用の家屋とその敷地の用に供されている土地を譲渡する方法としては、家屋と土地を一体として売却する方法だけではなく、家屋を取り壊して土地を更地にした上で売却する方法も一般的な不動産取引として行われているが、本件特別控除の趣旨からは、このような場合も、措置法35条1項に定める家屋とともにその敷地を譲渡した場合に該当すると解するべきである。したがって、個人がその居住の用に供している家屋の全部を、その敷地の用に供されている土地を更地として譲渡する目的で取り壊して当該土地を譲渡した場合には、本件特別控除の適用がある。</p> <p>また、居住用家屋の一部を譲渡した場合であっても、当該譲渡した部分以外が機能的に見て独立した居住用の家屋と認められない場合には、譲渡によって自己の所有する居住用家屋を失ったといえ、当該譲渡についても本件特別控除の適用はあると解されていることからすれば、個人がその居住の用に供している家屋の一部を、その敷地の用に供されている土地を更地として譲渡する目的で取り壊して当該土地を譲渡した場合、取り壊されなかった残部が機能的にみて独立した居住用の家屋と認められないときは、本件特別控除の適用がある。</p>	<p>納税者が居住用家屋の一部を取り壊し、その敷地のみを譲渡した場合に、残存する家屋が居住の用に供し得ない場合には本件特別控除を適用することができると解するとしても、本件残存家屋部分には本件共用部分があり、現実にも己が居住していることから、機能的にみて独立した一個の居住用の家屋として存在しているものと認められる。</p>
<p>原告及び己は、乙の相続財産に係る遺産分割の協議に当たり、本件建物の共有関係及び本件建物における生活関係を解消する方法について協議をし、その結果として、本件建物を2つに分割し、原告が取得する本件建物の分割部分を取り壊し、また、当該土地を2つ</p>	<p>原告は、本件建物を原告の居住部分と己の居住部分とに区分し、その上で、本件譲渡に本件特別控除を適用することができると主張する。しかし、原告及び己は、物理的に区切りのない本件建物を共有してこれに居住し、日常生活を営む上で、重要な意味を有する本</p>

<p>に分筆し、原告が取得する土地を更地にして第三者に売却し、原告がその売却代金を取得して他に転居するとの合意をした。そして、遅くとも平成16年5月ころまでに、本件家屋部分を取り壊して本件土地を更地として譲渡することを可能とするため、己が本件家屋部分を取り壊すことに同意するとともに、原告が己に本件建物の持分1/4を譲渡する旨を合意をした。そして、この合意に基づいて、同年6月29日から同年7月4日までの間に、本件家屋部分が取り壊され、そのころ、本件建物の持分1/4が己に譲渡されたところ、遅くとも本件家屋部分が取り壊された時点で己が上記合意に基づいて本件残存家屋部分の単独所有権を取得したものと解される。</p> <p>以上のとおり、原告及び己は、その共有物であった本件建物をその持分及び居住実態に応じて分割し、原告が取得した分割部分である本件家屋部分を取り壊して、更地になった本件土地を売却したものである。そして、本件家屋部分は、原告が起居等の日常生活を行い、その生活の拠点として使用していた場所であり、原告の居住の用に供していた家屋に該当する。他方、原告と己は義理の姉妹の関係にすぎず、電気代、ガス代、水道代等の公共料金も使用人数に応じ半額を原告が己に支払うなど生計も別であったことから、社会通念上、原告と同居することが通常であるとは認められず、己の居住の用に供されていた家屋部分は、原告の居住の用に供されている家屋には該当しない。</p>	<p>件共用部分を共用し、本件建物への水道及び電気の供給に係る契約についてはいずれも己が契約し、電気水道代全額を支払っていた。このような状況からすれば、原告及び己が、本件建物のうち原告の居住部分と己の居住部分とを区分し、それぞれ完全に独立した生活をしていたとはいえないから、原告の上記主張はその前提を欠く。</p> <p>また、原告は、本件建物を原告が専有し起居していた部分とそれ以外の部分に分割し、原告が当該専有する部分を、己がそれ以外の部分をそれぞれ取得したと主張する。しかし、上記原告が取得したとされる部分は区分所有の対象ではなく、1個の独立した物でもないから、独立の所有権の対象とはならず、原告の上記主張はその前提を欠く。本件建物に係る原告の共有部分1/4は本件建物の全体に及んでいるのであり、原告は、本件家屋部分の取り壊し後も本件残存家屋部分の持分1/4を有していた。したがって、本件家屋部分の取り壊しにより原告の居住の用に供している家屋の全部を取り壊したことはない。</p>
<p><b>&lt;争点2&gt;原告が、本件特別控除の適用を受けようとする旨を記載した確定申告書を提出しなかったことにつき、「やむを得ない事情」があったといえるか否か</b></p>	
<p>措置法35条1項の趣旨を達成するためには、</p>	<p>措置法35条3項は、同条1項の適用を受け</p>

<p>本来、同項の要件に該当する場合にはすべて本件特別控除を適用すべきであるといえる。しかし、課税庁としては納税者による情報提供がなければ本件特別控除の適用があるか否かを判断することができないし、また、本件特別控除が適用されることを望まない納税者の意思に反してまでその適用を強制することは妥当でない。そこで、措置法 35 条 2 項は、確定申告書に本件特別控除の適用を受けようとする旨及び同条 1 項の要件に該当する旨の事情を記載することを求めるとともに、財務省令で定める書類の添付を求め、同項に該当する事情等の情報を納税者側から提供することを求めている。</p> <p>他方で、措置法 35 条 2 項の規定を機械的に適用すると、本件特別控除の適用を望まない者への適用が排除されるのみではなく、本件特別控除の適用を望む者についても確定申告書への記載等がないという理由のみで本件特別控除の適用が排除される結果が生じるおそれがある。そこで、措置法 35 条 3 項は、確定申告書への記載等がなかったことについて「やむを得ない事情があるとき」には本件特別控除の適用がある旨を明らかにしたものであり、同項は、その真意から本件特別控除の適用を望まない選択を行った者が更正の請求を行うことを排除するための規定である。したがって、「やむを得ない事情があるとき」に該当する場合は幅広く認められるべきであり、納税者に対して本件特別控除の適用を拒否することが不当又は酷になる場合を広くいうと解するべきである。</p>	<p>るための手続に厳格な様式行為を備えることを要求する結果として生じ得るであろう不都合を防止する趣旨であるところ、確定申告書に特例を適用する旨を記載し、かつ、必要書類を添付する行為は、納税者の課税上の選択権の行使としての意味を持つものであるから、いったん選択権を行使した納税者について、当該選択の変更を容易に認めた場合には、租税債権の早期安定を阻害することになる。したがって、同条 3 項に定める「やむを得ない事情」とは、天災その他納税者の責めに帰すことのない事由により、確定申告書を提出すること又は確定申告書に特例の適用を受けようとする旨を記載すること若しくはそのための資料を添付することが不可能であったと認められるような客観的事情を指すものであり、納税者個人の主観的事情はこれに当たらないと解される。</p>
<p>本件において、原告は、小田原税務署を 4 回訪問し、担当官に本件特別控除の適用を望む旨を伝えた上で、それが認められるか否かを相談するという慎重な対応をしたが、いずれ</p>	<p>原告は、本件特別控除の適用を受けようとする旨を記載した確定申告書を提出しなかったのは、原告がその適用を受けたい旨を告げて小田原税務署で相談をした際、相談に應對</p>

<p>の際も、本件特別控除の適用がない旨の回答を受けた。また、原告は、税理士にも本件特別控除の適用について相談したが、本件特別控除の適用を受ける前提で確定申告を行った場合に更正処分を受けることがないとの確信まではないと回答を受けた。さらに、本件のような事例に係る判例等の先例もない。かかる状況の下で、本件特別控除の適用を受ける前提で確定申告を行えば、後に更正処分を受けることは明らかであり、訴訟において敗訴する危険性もあった。このような場合、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分がされることを承知の上で課税庁の見解に反する申告を納税者に強制することは納税者に酷であるし、いったん課税庁の見解に従った申告をした後に更正の請求を認める方が納税者の事前の納税者の義務の履行を確保することになり、被告の利益につながる。現実には、過少申告加算税を支払う危険を避けるため、いったん課税庁の見解に従った申告を行った後に、更正の請求を行うことは一般に行われている。</p>	<p>した税務職員が、本件特別控除の適用を受けられない旨指導したことによるものであると主張する。しかし、仮にこのような事実があったとしても、一般に税務相談は、税務署側で具体的な調査を行うこともなく、相談者の一方的な申立てに基づき、その申立ての範囲内で、行政サービスとしての納税申告をする際の参考とするために、税務署の一応の判断を示すものであって、仮に、その相談が課税にかかわる個別具体的なものであったとしても、その助言内容どおりの納税申告をした場合には、その申告内容を是認することまでを意味するものではなく、最終的にいかなる税務申告をすべきかは納税義務者の判断と責任に任されている。したがって、原告が主張するような相談の事実があったということをもって、措置法 35 条 3 項に規定する「やむを得ない事情」があったということではできない。</p>
<p>課税庁の見解に従った申告を行った後に更正の請求がされた場合、自らの見解が正しいのであれば、課税庁としては措置法 35 条 1 項の適用がないことを理由に更正すべき理由がない旨の通知処分を行えば足りるはずである。課税庁の見解が誤りであったと課税庁が認識しながら、課税庁の誤った見解に従った納税者に対し、確定申告書上の選択がないことを理由に更正の請求を認めないことは、いわゆる合法性の原則からみても不当であるし、課税庁が納税者に誤った助言をしておきながら、その助言に従ったことを理由に、過大な租税の支払を行った納税者の救済をしないことは、合法性の原則から是認され</p>	<p>原告が本件特別控除の適用を受けようとする旨を記載した確定申告書を提出しなかった理由は、本件土地の譲渡について措置法 35 条 1 項の適用があるか否かについて税理士等の専門家や税務職員の見解などを聴取した上で十分に検討した結果、過少申告加算税の対象になるのではないかと懸念を持ったことなどから自ら同項の適用を受けないことを選択したというものであるから、原告の個人的な事情によるものであるし、原告は、所得税について相当な知識があるか、あるいは税について専門的知識を有する税理士等の専門家に相談した上で、本件特別控除の適用を受けようとする旨の確定申告書を</p>

ない。	提出した上で、本件特別控除の適用を受けようとする旨の確定申告書を提出するか否かの判断をしたものであるから、確定申告書の記載と原告の意思との間に錯誤があったとはいえない。
-----	--

### 【東京地裁平成 21 年 11 月 4 日判決】

(1) ア 措置法 35 条 1 項は、土地又はその土地上に存する権利の譲渡に関しては、災害により当該土地の上に存する家屋が滅失した場合を除いては、個人の居住の用に供し、又は供されていた家屋が現存し、かつ、その家屋とともにその敷地の用に供されている土地等の譲渡がされる場合のみを本件特別控除の対象としており、家屋を任意に取り壊すなどした上でその敷地の用に供されていた土地のみの譲渡をする場合については、直接の定めを置いておらず、このような場合については基本的にその適用をすることは想定されていないものと解される。しかし、その上に家屋の存する土地の取引において、当該家屋を必要としない買主が、当該家屋を売主の負担において取り壊すことを求めることがしばしば見られるとの公知の事情や、上記に述べた措置法 35 条 1 項の趣旨からすれば、個人が、その居住の用に供している家屋をその敷地の用に供されている土地を更地として譲渡する目的で取り壊した上、当該土地のみの譲渡をした場合は、上記の家屋をその敷地の用に供されている土地とともに譲渡した場合に準ずるものとして、措置法 35 条 1 項の要件に該当し得ると解することができる。一方、個人が、その居住の用に供している家屋の敷地の用に供されている土地の一部を更地として譲渡するために当該家屋の一部を取り壊し、その取壊し部分の敷地の用に供されていた土地の部分の譲渡をした場合については、措置法 35 条 1 項の文理のほか、建物の所有権その他の権利の対象としての特性に照らし、同項にいう家屋の譲渡が当該家屋の全体の譲渡を意味するものと解されることを勘案すると、当該家屋の全体が取り壊された場合と当然には同列に論じ難いが、この一部の取壊しが当該部分の敷地の用に供されていた土地の部分をも更地として譲渡するために必要な限度のものであり、かつ、上記の取壊しによって当該家屋の残存部分とその物理的形狀等に照らし居住の用に供し得なくなったといえることができるときは、当該家屋の全体が取り壊された場合に準ずるものとして、当該譲渡につき措置法 35 条 1 項を適用し得ると解される。

そして、上記に述べたところは、取り壊された家屋が共有物であったとの一事をもって、直ちに異なって解すべき根拠は見当たらない。

イ そこで、本件について検討するに、事実によれば、平成 16 年 6 月から 7 月にかけて本件家屋部分を取り壊された後も、本件残存家屋部分の 1 階には本件共用部分及び居室が残存するとともに、その 2 階には取壊し前の居室が従前どおり残存し、かつ、己が上記取壊し後も本件残存家屋部分に居住し続けたのであるから、その取壊しにより、本件残存家屋

部分が居住の用に供し得なくなったということとはできない。

(2) ア 原告は、本件家屋部分を取り壊すことは、原告の居住の用に供していた家屋の全体を、その敷地の用に供されている土地である本件土地を更地として譲渡する目的で取り壊したものと見えるから、本件譲渡につき本件特別控除の適用がある旨主張する。

しかし、事実及び証拠によれば、本件建物にあっては、別紙図面に示されているように、本件家屋部分に属しそこに存する2部屋の居室の唯一の出入口となっていた縁側と本件残存家屋部分に属するその2階への階段のいわゆる踊り場とは連続する構造となっており、これらの間を遮断する隔壁等の建物の構成部分は存在しなかったことが認められ、また、既に述べたように、本件建物にあっては、玄関、台所、浴室及びトイレが本件残存家屋部分に属する1階の本件共用部分にそれぞれ各1箇所に設けられているのみであり、平成16年当時、原告は、上記の本件共用部分を己と共用していたものと推認され、本件残存家屋部分にもこれらの設備が残存しているところである。このような本件建物の構造及び利用状況に照らすと、本件建物につき実質的には本件家屋部分と本件残存家屋部分の2棟の建物であったと評価することはできず、また、本件家屋部分につき構造上区分されることにより独立して住居としての用途に供することができるものに当たると評価することもできないことに加え、本件の事実経過の下においては、本件家屋部分の取壊し後も本件残存家屋部分につき原告が持分4分の1を有し、これを己に贈与したと評価されることなども併せ考慮すれば、平成16年6月から7月に行われた本件建物中の本件家屋部分の取壊しをもって、原告がその居住の用に供している家屋全部を取り壊したと評価することはできない。

また、原告は、原告と己との間の共有物分割の合意により、本件建物が本件家屋部分と本件残存家屋部分とに現物分割され、原告が本件家屋部分の所有権を取得してその全体を取り壊し、他方、己が本件残存家屋部分の単独所有権を取得した旨を主張する。

しかし、本件建物の構造等からすれば、原告と己との合意をもって直ちに本件家屋部分と本件残存家屋部分とがそれぞれ別個の所有権の客体になると解することはできない。また、本件建物につき各登記がされており、他方、本件家屋部分が取り壊された時点で己が当然に本件残存家屋部分につき単独で所有権を有することとなるとする合意等がされたことを認めるに足りる証拠はない。したがって、原告の上記主張を採用することはできない。

イ 原告は、本件建物のうち原告が「居住の用に供している部分」といえるのは、本件家屋部分及び本件残存家屋部分に属する本件共用部分のみであったところ、本件家屋部分の取壊しにより、上記のうち本件共用部分のみが残存し、原告との関係では、本件共用部分のみでは、機能的に見て独立して居住の用に供し得なくなったとして、本件譲渡につき本件特別控除の適用がある旨主張する。

しかし、原告の上記の主張は、建物の一部の取壊しの場合について広く本件特別控除の適用があるとするもので、その前提において問題があるというべきである。また、原告は、



平成16年当時、己とともに本件建物に居住していたところ、本件建物の構造は別紙図面のとおりであったことに加え、己が原告の義姉であり、原告及び己が乙及び丁の生前から長期間にわたって本件建物に居住していて、証拠及び弁論の全趣旨によれば、これらの者が死亡するまでの間は本件建物に居住していた親族間の関係は平穏であり、その死亡後も生活状況としては基本的に従前のものを継続するものであったと認められること、現に、本件建物への水道及び電気の供給に係る契約は己名義でされていたことなどを勘案すれば、本件家屋部分及び本件共用部分について、親族間の情宜を基礎とした事実上の区分を超えて、それらの部分のみを原告の居住の用に供することと定められていたと認めることには疑問を差し挟む余地が残るといふべきである。

そして、本件においては、本件建物は、その一部取壊し後もいまだその経済的効用を維持しているのであるから、原告が本件残存家屋部分に居住し続けずに転居したとしても、措置法35条1項は適用されないといふべきであり、原告の上記主張を採用することはできない。

### 【高裁における当事者の主張】

控訴人（原告）の主張	被控訴人の主張
<b>措置法35条の解釈について</b>	
<p><b>ア特例の趣旨－自己の所有する住居を失った個人の保護</b></p> <p>措置法35条1項は、原判決も正しく説示しているとおおり、個人が自ら居住の用に供している家屋又はその敷地等を譲渡するような場合は、これに代わる居住用財産を取得するのが通常であるなど、一般の資産の譲渡に比して特殊な事情があり、担税力も高くない例が多いことなどを考慮して設けられた特例である。要するに、措置法35条1項は、自己の所有する住居（居住用の土地・建物）を譲渡して自己の所有する住居を失った個人は、「住居の再取得の必要性」が生じるなど「担税力が高くない」ことを考慮して、その個人を保護する政策目的で設けられた規定である。したがって、措置法35条1項の解釈は、このような趣旨に従い解釈されなければならない。</p> <p><b>イ居住用土地のみを譲渡</b></p>	<p>措置法35条1項は、本件特別控除の特例の対象として、「個人が、その居住の用に供している家屋で政令で定めるものの譲渡若しくは当該家屋とともにするその敷地の用に供されている土地若しくは当該土地の上に存する権利の譲渡」を規定し、土地等のみの譲渡については「災害により滅失した当該家屋の敷地の用に供されていた土地若しくは当該土地の上に存する権利の譲渡」に限って対象とすると規定しており、居住用家屋の譲渡を伴わない土地のみの譲渡については、当該居住用家屋が災害によって滅失した場合を除いて本件特別控除の適用を受けることを想定していないものである。</p> <p>もともと、家屋の存する土地の取引において、当該家屋を必要としない買主が、当該家屋を売主の負担において取り壊すことを求めることがしばしば見られるとの不動産取引の実態に照らし、その土地を更地として譲</p>

措置法 35 条 1 項は、個人が、その居住の用に供している家屋をその敷地の用に供されている土地を更地として譲渡する目的で取り壊した上、当該土地のみの譲渡をした場合にも適用がある。これは、措置法 35 条 1 項の立法趣旨から、①個人が、自己の所有する住居（土地・建物）を売却するため、建物を取壊し更地となった土地を売却するという一連の行為を行った場合にも、個人は一連の行為の結果、自己の所有する住居を失い「住居の再取得の必要性」が生じその個人の「担税力が高くない」ため、その個人を保護する必要性があるからであり、②自己の所有する住居（土地・建物）を売却する方法として「建物を取り壊して更地として売却」した場合にも税制上の保護を与えないと、実質上、自己の所有する住居の処分に制限が加わることになり相当ではないからである。つまり、条文を形式的に読めば建物を取壊して更地となった土地を売却することは、「家屋をその敷地の用に供されている土地とともに譲渡をした」には該当しないのではないかと疑問が生じるが、住居の売却方法として建物を取壊して更地となった土地を売却するという一連の行為による譲渡方法を認めないと、自己の所有する住居の売却によって自己の所有する住居を失い新たな住居を取得する必要性が生じた個人を保護することができないから、立法趣旨から、この場合にも要件を満たすと解されているのである。したがって、自己の所有する住居の売却のための一連の行為の結果、自己の所有する住居を失い、新たな住居の取得の必要性が生じる場合には、措置法 35 条 1 項の適用があるのであって、措置法 35 条 1 項の適用の有無の判断基準は、「一連の行為の結果、自己の所有する

渡する目的で居住用家屋を取り壊した上、当該土地のみを譲渡した場合については、居住用家屋をその敷地の用に供されている土地とともに譲渡した場合に準ずるものとして、措置法通達により、一定の条件のもと、本件特別控除の適用対象として取り扱われている。

さらに、当該家屋の一部のみの譲渡であっても、その一部譲渡の後に残った部分が機能的にみて独立した居住用家屋と認められない場合には、譲渡人は、その譲渡によって居住用家屋を失うこととなるから、その譲渡は当該家屋の全部の譲渡とみるのがその実態に合致する。そこで、通達上では、その居住の用に供している家屋又は当該家屋でその居住の用に供されなくなったものを区分して所有権の目的としその一部のみを譲渡した場合又は 2 棟以上の建物から成る一構えのその居住の用に供している家屋のうち一部のみを譲渡したような場合には、当該譲渡した部分以外の部分が機能的にみて独立した居住用家屋と認められない場合に限り、当該譲渡は、居住用家屋の全部の譲渡と同視できるとして、措置法 35 条 1 項が規定する譲渡に該当するものとして取り扱うことにしたものである。

このように、措置法 35 条 1 項は、例外的に認められる優遇措置であることからすれば、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、厳格性が要請されるというべきであり、当該規定を受けた措置法通達 35-2 及び同 35-5 で準用する同 31 の 3-10 は厳格に適用されるべきであり、疑義を差しはさむことのないような形式的基準をもって運用されるべきものである。

住居を失い、新たな住居の取得の必要性が生じたかどうか」である。

#### ウ 単独所有の家屋の一部取壊しの議論

単独所有の居住用の家屋の一部を取壊し、更地となった敷地を売却する場合については、全部取壊しの場合とは異なり、個人は、自己の所有する居住用家屋の権利全てを失うのではなく、その一部を保持しているから、措置法 35 条 1 項の適用はできないのではないかとの論点が生じてくる。しかし、この点についても、自己の所有する住居を失い住居の再取得の必要性が生じる個人の保護という立法趣旨から、残存家屋が物理的にみて居住可能でない場合には、たとえ所有権を有する残存家屋が存続しても、措置法 35 条 1 項の適用は認められている。このように、物理的に居住可能かという論点が生じるのは、自己の所有する建物が存続する場合だけであって、自己の所有する建物が存在しない場合には当然措置法 35 条 1 項の適用はあるから、物理的な居住可能性の要件の論点は生じてこない。

#### エ 共有物である住居の売却

共有物である住居（土地建物）の持分を全部譲渡する場合、他の共有者もその処分に同意する場合には、他の共有者と共に土地建物を売却し、あるいは、建物全部を取壊して更地となった土地を売却することができる。また、他の共有者が同意すれば、個人の有する住居の持分全部を他の共有者に売却することもできる。これらの場合について、措置法 35 条 1 項の適用があることについて争いはない。

しかし、他の共有者が上記の同意をしない場合には、建物の一部を取壊して、残存家屋とその敷地の単独所有権を他の共有者に取

<p>得させ、自らは更地となった土地の所有権を取得するという方法で共有物の分割を行い、その更地となった土地を売却する以外には共有物である住居の譲渡方法はない。この場合も、①個人は一連の行為の結果、自己が持分を有する住居を失い「住居の再取得の必要性」が生じその個人の「担税力は高くない」ため、その個人を保護する必要性があるし、また、②自己が持分を有する住居（土地・建物）を売却する方法としてかかる一連の行為により更地となった土地を売却した場合にも税制上の保護を与えないと、実質上、共有物である住居の処分に制限が加わり、共有者の保護を単独所有者に比べ不当に低くすることになって相当ではない。したがって、措置法 35 条 1 項は、その立法趣旨から、上記の一連の行為により更地となった土地を売却した場合にも、当然に適用があるといえる。上記の一連の行為により共有物である住居の持分の全部を譲渡する場合は、単独所有の建物を一部取壊した場合と、建物を一部取壊しているという表面上の共通性はあるが、前者の場合には、個人は住居の権利全部を譲渡しているのに対し、後者の場合には住居の一部譲渡であるという大きな相違がある。後者の場合には、一部譲渡であるがゆえに、権利を有する残存家屋が居住可能かという物理的形狀の論点が生じることになるが、前者の場合には、そもそも全部譲渡しているがゆえに物理的形狀の論点は生じない。</p>	
<p><b>形式的な判断である点について</b></p>	
<p>共有物である住居（土地建物）について、その建物の一部を取壊して、「残存家屋＋敷地」と「更地」の2つに分け、共有者間で共有物を分割する場合、形式的には、この分割中の一時点で、残存家屋の持分を共有者全員が有</p>	

<p>している時点が生じる。原審は、その時点を経済的にとらえ、残存家屋に対する持分を控訴人が有したとする。</p> <p>しかし、控訴人と訴外己は、共有物である住居（土地建物）を「残存家屋＋敷地」と「更地」の2つに分け、「残存家屋＋敷地」を己が取得し、「更地」を控訴人が取得するという方法で共有物の分割を行ったのであり、残存家屋についての控訴人の持分全部の己への贈与は対抗要件としての登記を備えるための法技術ないし便法にすぎない。</p> <p>かかる形式的な理由により、住居の持分全部を譲渡し、その結果自己の所有する住居を失い、新たに住居を取得する必要が生じた控訴人に対して、措置法35条1項の適用を拒否することは、立法趣旨に反し、著しく不当である。</p>	
<b>事実誤認について</b>	
<p>原判決は、「本件家屋部分が取り壊された時点で己が当然に本件残存家屋部分につき単独で所有権を有することとなるとする合意等がされたことを認めるに足りる証拠はない。」との事実認定を行った。</p> <p>しかし、本件建物の一部を取壊し、残存家屋の単独所有権を己が取得することについて、事前の合意があったことは、多数の証拠が存在するうえ、その事実の存在を否定する証拠は存在しない。しかも、被控訴人もこの事実につき「不知」と述べるのみで積極的には争っていない。</p> <p>以上のとおり、共有物である建物を取壊して残存家屋の単独所有権を訴外己に取得させその登記を行うことについて、当事者間に同意があったことは証拠上明らかであり、原判決には事実誤認がある。</p>	<p>控訴人は、本件家屋部分が取り壊された時点で己が当然に本件残存家屋部分について単独で所有権を有することにする旨の事前の合意（以下「本件合意」という。）があったと主張するが、上記事前の合意があったことの証拠として提出された控訴人の弟である戊の日記には、具体的に控訴人と己が合意したことを示すような記載は認められず、そのほか、控訴人と己とが事前に上記合意に至ったことを示す客観的な証拠は認められないから、原判決の認定が事実誤認であるとする控訴人の主張は失当といわざるを得ない。</p> <p>仮に、本件合意があった場合、本件家屋部分の取壊し時点において、己は、当然に残存家屋部分につき単独で所有権を有することになるため、本件家屋部分の取壊しをもって控訴人の居住用家屋の全部を取り壊したとみることができるようにも思われる。しかしな</p>

	<p>がら、措置法 35 条 1 項は、例外的に認められる優遇措置であることからすれば、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、厳格性が要請されるというべきであり、実質に踏み込まないとその有無を判断できない本件合意を、その解釈に持ち込むべきではないというべきである。</p> <p>また、本件合意があったとしても、本件建物は、本件家屋部分と本件残存家屋部分とに区分して所有できる構造にはなかったのであるから、本件合意の内容は、本件家屋部分の取壊しと同時に本件残存家屋部分に係る控訴人の共有持分 4 分の 1 を、己へ移転することを内容とするものと解さざるを得ない。そうすると、取り壊された本件家屋部分は、控訴人と己が共有する家屋の一部であると解さざるを得ず、また、本件残存家屋部分に係る控訴人の共有持分は、取壊しではなく、己への共有持分の移転により失われたものと解さざるを得ない。</p>
--	--

### 【東京高裁平成 22 年 7 月 15 日判決】

#### <認定事実>

被控訴人は、本件建物取壊しに関する合意の成立を争っているが、上記認定の控訴人と己の本件建物一部取り壊しに至るまでの本件建物での居住の実情とその経緯、本件遺産分割の内容、さらに、実際に本件建物が己の居住部分を除いて取り壊され、控訴人が本件建物から転居するに至った経緯に照らすと、本件合意がなされたとみるのが当事者の合理的意思表示として素直な見方というべきであり、これに沿う証拠も存在するものである。もっとも、その後本件建物の控訴人の共有持分 4 分の 1 について、己に対し、平成 16 年 7 月 7 日付けで、同月 3 日贈与を原因とする所有権移転登記が経由されていることは、本件合意の存在と矛盾するとの見方もあり得ると思われる。しかしながら、当事者間の合意としては、一棟の建物の一部についてその所有権を移転することは可能というべきであり、実際に移転部分についてこれを建物として取得し、登記上も反映させるためには区分建物としての実態を整えるための作業が必要となるところ、最終的には取り壊しが予定されていたためにそのような措置を採らず、本件建物取壊しに関する合意を踏まえて本件のような便宜の登記が経由されたとみるのが相当である（本件合意の趣旨からすると、当事者の合理

的意思解釈としては、本件建物の一部取り毀しに際しては、その部分に対する己の共有持分の放棄がなされることとの見合いで、残存家屋部分に対する控訴人の共有持分の放棄がされることが合意されていたとみるべきであり、贈与ではなく放棄としたほうが権利の実体に沿うものである。)。そして、他に本件合意の成立についての上記認定を覆すに足る証拠はない。

### <争点1>

(1) 措置法 35 条 1 項に定める本件特別控除は、個人が自ら居住の用に供している家屋又はその敷地等を譲渡するような場合は、これに代わる居住用財産を取得するのが通常であるなど、一般の資産の譲渡に比して特殊な事情があり、担税力も高くない例が多いことなどを考慮して設けられた特例であると解される。そして、措置法 35 条 1 項は、土地又はその土地上に存する権利の譲渡に関しては、災害により当該土地の上に存する家屋が滅失した場合を除いては、個人の居住の用に供し、又は供されていた家屋が現存し、かつ、その家屋とともにその敷地の用に供されている土地等の譲渡がされる場合を本件特別控除の対象としており、家屋を任意に取り壊すなどした上でその敷地の用に供されていた土地のみの譲渡をする場合については、直接の定めが置かれていない。

ところで、その上に家屋の存する土地の取引において、当該家屋を必要としない買主が、当該家屋を売主の負担において取り壊すことを求めることがしばしば見られるのは公知の事情であり、上記に述べた措置法 35 条 1 項の趣旨からすれば、個人が、その居住の用に供している家屋をその敷地の用に供されている土地を更地として譲渡する目的で取り壊した上、当該土地のみの譲渡をした場合は、上記の家屋をその敷地の用に供されている土地とともに譲渡をした場合に準ずるものとして、措置法 35 条 1 項の要件に該当すると解することができる（措置法通達 35-2 参照）。

問題となるのは、本件のように、土地建物について共有持分を有する個人が、その居住の用に供している家屋部分の敷地に相当する部分を分割取得し、これに代わる居住資産を取得するために、当該居住の用に供している家屋部分を取り壊し、そのうえで分割取得した土地を更地で譲渡した場合である。このような場合についても、個人が自ら居住の用に供している家屋又はその敷地等を、これに代わる居住用財産を取得するために譲渡するという点では同じであり、一般の資産の譲渡に比して特殊な事情があり、担税力も高くないということができるものである。

確かに、措置法 35 条 1 項の文理のほか、建物の所有権の権利の対象としての特性に照らし、同項にいう家屋の譲渡が当該家屋の全体の譲渡を予定しているとはいえるが、一方で、建物については、一棟の建物であっても、所有者がこれを区分したときは、その区分した建物の所有権の譲渡は許されるというべきであり、また、共有建物にあっては、共有建物を分割し区分所有建物として譲渡する場合や、共有持分自体を消滅させるような場合を想定すると、一棟の建物のうちの一部の譲渡であっても、これがその敷地部分の譲渡との関

係で単独所有建物の譲渡ないしは取り壊しと同視できる場合があるというべきであって、そのような場合には、措置法35条1項の要件に該当すると解すべきである。

そうであるとすれば、土地上一棟の建物が存する場合において、土地建物それぞれについて共有持分を有し、同建物に居住する者同士が、お互いの共有持分に相当する土地部分の分割に加え、建物についてもお互いの取得する土地上の建物部分についてこれを建物として区分することに合意し、そのうえで一方が自らが分割取得した共有土地部分上に存する建物部分を取り壊したうえで、その敷地に相当する共有土地部分を譲渡し、他の共有者が同じく分割取得した土地上の残存家屋について単独で所有権を取得し、その結果、分割取得した共有土地部分を譲渡した共有者が建物の共有持分を喪失したと認められる場合においては、これを全体としてみる限りは、共有者の一人が自らの土地に存する自らが所有し居住する建物を取り壊したうえで、その敷地部分を譲渡した場合と同視することができるというべきである。

もっとも、建物所有権の取得という点について、これを厳格にみた場合、取り壊しの対象となる建物部分についても区分建物としての要件が備わっていることが必要となるが、物理的な意味では、建物の分割は可能であるというべきであって、上記のような一連の手続をとり、共有当事者間の合意を経て最終的には建物部分の取り壊しに至ることからすると、あえて、そこまでの要件を求めるのは相当とはいえないから（本件特別控除を受けるためだけに、いったん区分建物としての形状を整えるための工事をし、そのうえで建物を取り壊せとはいえない）、建物部分取り壊しの結果、分割取得した共有土地部分を譲渡した共有者が建物の共有持分を喪失したという要件を満たせば足りると考えるものである。結局、上記のような一連の手続の結果、残存家屋につき、他の共有者がこれを単独取得していれば（言い換えると、残存家屋につき、土地を譲渡した共有者の権利が存在しなければ）措置法35条1項の要件を満たすと解すべきである。

なお、被控訴人は、措置法35条1項は、例外的に認められる優遇措置であることからすれば、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、厳格性が要請されるというべきであり、当該規定を受けた措置法通達35-2及び同35-5で準用する同31の3-10は厳格に適用されるべきであり、疑義を差しはさむことのないような形式的基準をもって運用されるべきものと主張する。しかしながら、土地とその土地にある一棟の建物をそれぞれ共有したうえで、生計を異にして建物内で生活している本件の控訴人と己のような例を想定すると、土地を分割し、併せて建物も実質的に分割すべく、自らの居住部分のみを取り壊してその敷地を譲渡した者について、残存家屋部分が建物として残るとの理由だけで措置法35条1項の適用の余地を一切否定するのは、措置法35条1項とこれを受けた措置法通達35-2の趣旨に照らしても相当とはいえないと考えるものである。そして、上記のような限定的な要件のもとで、措置法35条1項の適用の余地を認めることは、措置法35条1項とこれを受けた措置法通達35-2の趣旨に沿うだけでなく、法35条1項の解釈の狭義性、厳格性に反するとはいえないというべきである。



(2) そこで、本件について検討すると、事実によれば、控訴人と己は、本件遺産分割により、旧 199 番 1 の土地と本件建物について、それぞれの共有持分を有していたところ、前記認定の本件建物取毀しに関する合意〔本件建物を二つに分割し、控訴人が取得する本件建物の分割部分（控訴人居住部分）を取り壊すとともに、それぞれの居住部分に対応して旧 199 番 1 の土地を二筆に分筆し、控訴人が取得する本件土地についてはその上に存する本件建物の分割部分を取り壊して、これを更地にしたうえで第三者に売却し、控訴人がその売却代金を取得して転居することとし、一方で己は、旧 199 番 1 の残りの土地と同地上の残存家屋を取得する旨の合意〕をしたうえで、控訴人が自らが取得した本件土地上に存する本件建物部分を取り壊してその敷地に相当する本件土地を第三者に譲渡し、一方で、己が単独で残存家屋について所有権を取得したというのであり、本件合意の趣旨としては、本件建物の一部取り毀しに際しては、その部分に対する己の共有持分の放棄がなされることの見合いで、残存家屋部分に対する控訴人の共有持分の放棄がなされるのが合意されていたものとみるべきであるから、控訴人は、上記一連の手続の結果、本件建物の共有持分を喪失したことが明らかである（なお、己に対し、平成 16 年 7 月 7 日付けで、同月 3 日贈与を原因とする控訴人の本件建物の共有持分 4 分の 1 の所有権移転登記が経由されているが、これは便宜上なされた措置で、実体とは符合しないことは前記認定のとおりである。実体的には、控訴人は、本件建物取毀しに関する合意により、本件建物の一部取り毀しの際に残存家屋に対する共有持分を放棄したものとみるべきである。）。そうすると、以上のような経緯に照らす限り、控訴人による本件土地の第三者への譲渡は、自らの所有する土地上に存する自らが所有し居住する建物を取り壊したうえで、その敷地部分を第三者に譲渡した場合と同視することができるというべきであり、措置法 35 条 1 項の要件に該当すると解するのが相当である。

## <争点 2>

控訴人は、平成 18 年 3 月 10 日、小田原税務署長あてに「本件確定申告書」を提出したが、その際控訴人は、本件譲渡に係る長期譲渡所得の金額を 1613 万 3655 円、納付すべき税額を 210 万 0600 円と記載する一方で本件譲渡について、本件特別控除の適用を受けようとする旨の記載をしなかったことが認められる。

そこで、控訴人について、措置法 35 条 3 項が規定する「やむを得ない事情」があったといえるかについて検討する。

措置法 35 条 3 項が規定する「やむを得ない事情」とは、天災その他本人の責めに帰すことができない客観的事実があつて、居住用財産の譲渡所得の特別控除の制度趣旨に照らし、納税者に対して、その適用を拒否することが不当又は酷となる場合をいうものと解するのが相当である。

これを本件についてみると、証拠及び弁論の全趣旨によれば、控訴人は実弟である戊と

ともに、本件確定申告書を提出するに際して、再三にわたり小田原税務署を訪れ、担当官に対して、措置法 35 条 1 項の適用を望む旨伝え、これが認められるかどうかについて相談したが、小田原税務署からは、いずれの相談に際しても、本件は建物の一部譲渡であるから認められないとの回答がなされたこと、控訴人は、戊を通じて、本件の補佐人である林税理士とも相談したが、本件については、判例も前例もない難解な問題であるとのことであり、後に処分を受けて加算税を課せられた場合のリスクは大きいと考え、本件の特別控除を適用しての申請を断念したこと、しかし、その後に林税理士から、法律の解釈が不明であるために加算税が課せられることを避けるために税務署の見解に従った申告をせざるを得なかった場合にも、1 年以内であれば更正の請求を行うことができるとの助言を得て、平成 18 年 12 月 27 日に小田原税務署長に対して更正の請求をしたことが認められる。

本件譲渡に本件特別控除の適用があるといえるかについての判断は 2 で述べたとおりであって、原審と当審は判断を異にするものである。このような本件における法律解釈の難しさに加え、上記のような控訴人が本件譲渡について更正の請求をするに至った経緯に照らすと、控訴人が、本件特別控除の適用を受けようとする旨を記載した確定申告書を提出しなかったことについては、措置法 35 条 3 項が規定する「やむを得ない事情」があったと認めるのが相当である。

## 【検討】

本件は、＜争点 1＞共有物であった 1 の建物の一部を取り壊し、その敷地の用に供されていた土地を分筆した上で、取り壊した建物の用に供されていた土地を更地として売却した場合に、措置法 35 条 1 項の特別控除を用いることができるのか、＜争点 2＞確定申告要件である特別控除を用いるに当たって、税務当局から否認される危険性が高い場合に、更正の請求によって特別控除を用いることが許されるのか、という 2 つの争点について争われた事例である。

### ＜先行事例＞

(1) 最高裁昭和 57 年 9 月 30 日判決 (TAINS コर्ट<sup>®</sup> Z127-5078) 引用は東京地裁昭和 54 年 11 月 19 日判決 (行裁例集 30 卷 11 号 1884 頁、TAINS コर्ट<sup>®</sup> Z109-4502)

措置法 35 条 1 項は、個人がその居住の用に供している家屋とともにその敷地の用に供している土地の譲渡をした場合の譲渡所得について特別控除を認めているが、その趣旨は、右のような居住用財産の譲渡によって住居を失った場合には、これに代わる新たな住居を取得しなければならなくなるのが通常であることを考慮して、右譲渡による税負担をできるだけ軽減しようとしたものである。このような立法趣旨からすると、個人が、その居住の用に供している家屋を、その敷地の用に供している土地を更地として譲渡する目的で取り壊した上、当該土地のみを譲渡した場合には、家屋を敷地とともに譲渡した場合に準ずるものとして措置法 35 条 1 項に該当すると解するのが相当であり、更にそれにとどまらず、

本件のように、個人が、その居住の用に供している家屋の敷地の一部を更地として譲渡するために当該家屋の一部を取り壊し、その取壊部分の敷地を譲渡した場合にも、右取壊しが敷地を更地にするために必要な限度のものであり、かつ右取壊しによつて残存家屋が居住の用に供し得なくなつたときは、これに代わる新たな住居の取得を必要とすることになるのであるから、右譲渡につき措置法 35 条 1 項を拡張適用する余地があるものと解される。

本件土地売却の際の一部取壊しによつても、本件家屋は居住者である原告及びその母の居住の用に継続して供し得たものであり、原告らが転居したのは、本件家屋が居住の用に供し得なくなつたためではなく、本件残地を A 社に賃貸し、原告らの入居するビルを建てるための準備としてなされたものと認めるのが相当であり、この認定を覆すに足る証拠はない。

## (2) 京都地裁平成 3 年 10 月 18 日判決 (判タ 774 号 161 頁、TAINS コード Z186-6789)

認定事実によれば、本件建物は、もともと構造的にみて日常生活を基本的に営むための水道設備、台所、風呂等もなく、母屋の付属建物として母屋と一体で利用される構造を有し、物理的に一体性があり、実際にも、本件建物は母屋の付属建物として買い入れ、以後原告やその子供らの家族が入れ替わり住居として利用してきた経緯があり、また、原告は長女 A の夫 D に生計を依存し、原告と D の生計は一体であつたこと、原告は、母屋を利用せずに本件建物で独立して生活していたとは到底考えられず、D 及びその家族が母屋に転入した昭和 54 年 4 月 3 日以降、同人らが母屋から転出した昭和 59 年 6 月 3 日までの間も含め、その前後を通じ終始母屋を利用していたことなどを考え併せると、本件建物は構造上利用上母屋と一体となつたその付属建物であつて、これが原告主張のように、母屋と独立した居住用家屋であるとの事実が認められないことが明らかであり、右主張に副い本件建物と母屋は当初から、或いは途中からベニヤの壁で仕切られていたとか、原告はもともと独立した建物に居住していて、これを出て他人に賃貸していた独立の家屋である母屋を明け渡して貰つてこれに入居したという原告本人尋問の結果の一部は各証拠、弁論の全趣旨に照らし遽かに措信できず、他にこれを認めるに足る的確な証拠がない。

証拠を総合すれば、以下の事実が認められ、右認定に反する証拠がない。(1) 母屋には、もともと関西電力のメーターが設置され、実際に使用されており、電気設備があつた。(2) 母屋には、従来から水道設備があり、水道が使用されていた。(3) 原告は、昭和 56 年から同 57 年にかけて母屋を改造し、母屋には、洗面所、便所、浴室等がある。右認定事実によれば、母屋にはもともと基本的日常生活を営むに必要な設備が整つていたことが認められること、さらに、事実によれば、原告及び A、あるいは原告の次男 C 及びその家族は本件譲渡後に、残存する母屋に居住しているのであるから、残存した母屋は本件譲渡によつて、何ら生活上の機能を失われなかつたことが明らかであるから、母屋はもともとそれ

だけで、独立した生活機能を有する居住用の家屋であり、本件譲渡後もその機能を維持していることが認められる。

先行事例を検討するに、＜争点1＞については、居住用財産を譲渡した場合には、通常新たに居住用代替資産の取得がなされること、通常の居住用財産であれば特別控除額の範囲内で居住用代替資産を取得できると考えられること、を考慮した措置法35条1項の立法趣旨に即して、居住用財産の一部を取り壊した結果、残存家屋が居住の用に供さなくなった場合には、一部取り壊しにより更地にした居住用に供されていた土地の譲渡に措置法35条1項の特別控除を用いることができる、と考えられてきたものといえる。

本件では、原告と己との共有財産であった本件建物のうち、原告が居住する部分に当たる、原告が相続により取得した持分1/4を取り壊すとともに、原告から持分1/4を己に贈与した場合に、残存家屋に己及びその家族が居住しているから、先行事例から判断すれば、措置法35条1項の特別控除の適用はないものと考えられる。

しかし、原告は自己の居住する居住用財産を取り壊して更地にして譲渡した上で、自己の居住用代替資産を取得しているのであるから、原告の居住の実体からすれば、措置法の立法趣旨に合致した状況にはある。

地裁は、従来からの先例に従い、居住用資産の一部が取り壊されたとはいえ、残存家屋が居住の用に供し得ない状況になっていないことを鑑み、措置法35条1項の特別控除の適用はないものと判断した。措置法35条1項が「政策税制である」から、「本件のように家屋の一部取壊し、土地の譲渡後も残存部分で居住を継続できる場合にまで本件特例を認めることは妥当ではなく、判示は妥当である<sup>1)</sup>」とも考えられる。

しかし、先行事例(1)が判示したように、措置法35条1項の適用に拡張解釈の余地を残しているのは、『居住用財産の処分は一般の資産の譲渡に比して特殊な事情にあり、担税力が弱いことなどを考慮する』という同条項の趣旨にあることは明らかであり、かかる趣旨を徹底させれば、『一連の行為の結果、自己の所有する住居を失い、新たな住居の取得の必要性が生じたかどうか』により本件特別控除の適用の有無を判断するというXの主張も一理あるように思える。しかし、裁判所としては、措置法35条1項の規定を空文化するようなかかる解釈を採ることは抵抗があったのではないか。そこで、控訴審裁判所は、自ら判示するように、『限定的な要件のもとで』、措置法35条1項の適用を余地を認め、同条項の適用の範囲に一定の限定を付した<sup>2)</sup>と捉える向きもある。

控訴審判決は、認定事実において「被控訴人は、本件建物取壊しに関する合意の成立を

<sup>1)</sup> 村野清文「居住用家屋の一部を取り壊し、その敷地の用に供されていた土地を譲渡した場合に租税特別措置法35条(居住用財産の譲渡所得3000万円特別控除)適用を認めなかった事例」RETIO78号(2010)、133頁

<sup>2)</sup> 橋本浩史「同一建物に居住しその敷地を共有する者の間で、土地建物を分割し、一方が分割取得した建物部分を取り壊し、その敷地部分を第三者に譲渡した場合において、租税特別措置法35条1項の適用が認められた事例」税経通信2011年2月号(2011)、198頁

争っているが、上記認定の控訴人と己の本件建物一部取り壊しに至るまでの本件建物での居住の実情とその経緯、本件遺産分割の内容、さらに、実際に本件建物が己の居住部分を除いて取り壊され、控訴人が本件建物から転居するに至った経緯に照らすと、本件合意がなされたとみるのが当事者の合理的意思表示として素直な見方というべき」であり、「本件合意の趣旨からすると、当事者の合理的意思表示としては、本件建物の一部取り壊しに際しては、その部分に対する己の共有持分の放棄がなされることとの見合いで、残存家屋部分に対する控訴人の共有持分の放棄がされることが合意されていたとみるべきであり、贈与ではなく放棄としたほうが権利の実体に沿うものである」と事実認定しており、事実認定において、原告が共有物件の持分を放棄し、自己所有部分のみを取り壊し、その居住の用に供していた土地を譲渡したものと認定したことによって、残存家屋には原告の持分はなく、原告の居住の用に供されていないから、措置法35条1項の適用の余地があるとした、判決の射程距離が限定される事例判決として判示されたものと考えらるべきであろう。

また、〈争点2〉については、画期的な判決であるといえよう。「本件における法律解釈の難しさに加え、上記のような控訴人が本件譲渡について更正の請求をするに至った経緯に照らすと、控訴人が、本件特別控除の適用を受けようとする旨を記載した確定申告書を提出しなかったことについては、措置法35条3項が規定する「やむを得ない事情」があったと認めるのが相当である。」との判示は、法解釈の困難性により、依頼者である納税者に不利益を与えることなく、納税者の意図する納税行為を実行する上で、「更正の請求の使い勝手は良くなった<sup>3</sup>」と評価できよう。「しかし納税者の事情は、裁判所も指摘するように、『しばしば見られる』日常的な話であるにもかかわらず、納税者の負担が控訴審まで継続した事実は重い<sup>4</sup>」のであり、問題の早期解決を図るためにも、不服申立制度の改正が急がれるところである。また、本件においては、4度にわたり税務署に相談する等の行動がなされているが、文書回答制度を効果的に用いる必要性が高かった事例であったともいえよう。

---

<sup>3</sup> 後藤健吉「共有家屋の一部を取り壊して敷地譲渡した場合に特別控除の適用はあるか？特別控除の適用を受ける旨の記載をしなかったことが、「やむを得ない事情」に該当するか？」税理士界1278号(2011)、15頁

<sup>4</sup> 林仲宣・谷口智紀「居住用財産の特別控除」税務弘報59巻3号(2011)、69頁

## 参考条文

### 租税特別措置法

#### (居住用財産の譲渡所得の特別控除)

#### 第三十五条

個人が、その居住の用に供している家屋で政令で定めるものの譲渡（当該個人の配偶者その他の当該個人と政令で定める特別の関係がある者に対してするもの及び所得税法第五十八条の規定又は第三十三条から第三十三条の四まで、第三十七条、第三十七条の四、第三十七条の七若しくは第三十七条の九の二から第三十七条の九の五までの規定の適用を受けるものを除く。以下この条において同じ。）若しくは当該家屋とともにするその敷地の用に供されている土地若しくは当該土地の上に存する権利の譲渡（譲渡所得の基因となる不動産等の貸付けを含む。以下この条において同じ。）をした場合又は災害により滅失した当該家屋の敷地の用に供されていた土地若しくは当該土地の上に存する権利の譲渡若しくは当該家屋で当該個人の居住の用に供されなくなつたものの譲渡若しくは当該個人の居住の用に供されなくなつたものとともにするその敷地の用に供されている土地若しくは当該土地の上に存する権利の譲渡を、これらの家屋が当該個人の居住の用に供されなくな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場合には、当該個人がその年の前年又は前々年において既にこの項又は第三十六条の二、第三十六条の五、第四十一条の五若しくは第四十一条の五の二の規定の適用を受けている場合を除き、これらの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 前項の規定は、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及び同項の規定に該当する事情の記載があり、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財務省令で定める書類の添附がある場合に限り、適用する。

3 税務署長は、確定申告書の提出がなかつた場合又は前項の記載若しくは添附がない確

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附がなかつ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並びに同項の明細書及び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。

## 租税特別措置法通達

### (居住用土地等のみの譲渡)

**35-2** その居住の用に供している家屋（当該家屋でその居住の用に供されなくなったものを含む。以下この項において同じ。）を取り壊し、その家屋の敷地の用に供されていた土地等（土地及び土地の上に存する権利をいう。以下 35-5 までにおいて同じ。）を譲渡した場合（その取壊し後、当該土地等の上にその土地等の所有者が建物等を建築し、当該建物等とともに譲渡する場合を除く。）において、当該土地等の譲渡が次に掲げる要件のすべてを満たすときは、当該譲渡は、措置法第 35 条第 1 項に規定する譲渡に該当するものとして取り扱う。ただし、その居住の用に供している家屋の敷地の用に供されている土地等のみの譲渡であっても、その家屋を引き家して当該土地等を譲渡する場合には、当該譲渡は、同項に規定する譲渡に該当しない。

(1) 当該土地等の譲渡に関する契約が、その家屋を取り壊した日から 1 年以内に締結され、かつ、その家屋を居住の用に供されなくなった日以後 3 年を経過する日の属する年の 12 月 31 日までに譲渡したものであること。

(2) その家屋を取り壊した後譲渡に関する契約を締結した日まで、貸付けその他の用に供していない当該土地等の譲渡であること。

### (居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例に関する取扱いの準用)

**35-5** その者が譲渡した家屋若しくは土地等が措置法第 35 条第 1 項に掲げる資産に該当するかどうか又はこれらの資産の譲渡が同項に規定する譲渡に該当するかどうかの判定等については、31 の 3-2、31 の 3-6 から 31 の 3-15 まで、31 の 3-17、31 の 3-18 及び 31 の 3-20 から 31 の 3-27 までに準じて取扱うものとする。