

主 文

- 1 原判決を取り消す。
- 2 小田原税務署長が平成19年4月25日付けで控訴人に対してした、平成17年分の所得税の更正の請求に係る更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 3 訴訟費用は、1、2審とも被控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

- 1 控訴人
主文と同旨
- 2 被控訴人

- (1) 本件控訴を棄却する。
- (2) 控訴費用は控訴人の負担とする。

第2 事案の概要等

- 1 本件は、宅地を譲渡したとしてその譲渡所得に対する所得税の確定申告をした控訴人が、当該譲渡は租税特別措置法（以下「措置法」という。）35条1項（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）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、国税通則法（以下「通則法」という。）23条1項に基づいて更正をすべき旨の請求をしたところ、税務署長から更正すべき理由がない旨の通知処分を受け、その後の異議申立て及び審査請求がいずれも棄却されたことから、上記通知処分の取消しを求めた事案である。

原審は、控訴人の請求を棄却するとの判決をした。

そこで、これを不服とする控訴人は、上記裁判を求めて控訴した。

- 2 本件の「関係法令の定め」、「争いのない事実等」、「被控訴人が主張する控訴人の課税長期譲渡所得金額及び同税額」及び「本件の争点及び争点に関

する当事者の主張」は、次項以下において当審における当事者双方の主な主張を付加するほか、原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要等」の「2 関係法令の定め」、「3 争いのない事実等」、「4 被告が主張する原告の課税長期譲渡所得金額及び同税額」及び「5 本件の争点及び争点に関する当事者の主張」に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 当審における控訴人の主な主張

(1) 措置法35条1項の解釈について

ア 特例の趣旨 - 自己の所有する住居を失った個人の保護

措置法35条1項は、原判決も正しく説示しているとおり、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（原判決16頁）。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。実際、これまで、実務や裁判例において、形式的な解釈を行うのではなく、制度趣旨に照らした解釈がなされてきている。

イ 居住用土地のみの譲渡

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（原判決17頁）。これは、措置法35条1項の立法趣旨から、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、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、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、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。

オ 小括

以上のとおり、共有物である住居の持分全部の譲渡は、持分の全部譲渡であるのに、単独所有である住居の一部譲渡について定立されている規範をあてはめた点において、原審は法令の解釈適用を誤っている。

(2) 形式的な判断である点について

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している時点が生じる。原審は、その時点を形式的にとらえ、残存家屋に対する持分を控訴人が有したとする。

しかし、控訴人と訴外A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A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A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。

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。

(3) 事実誤認について

原判決は、「本件家屋部分が取り壊された時点でA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。

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A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（甲3号証、4号証の5、6、13号証）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。

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A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。

4 当審における被控訴人の主な主張

措置法35条1項及びその運用通達の解釈について

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。

もっとも、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。

控訴人の事実誤認の主張について

控訴人は、本件家屋部分が取り壊された時点でA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Bの日記には、具体的に控訴人とA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A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。

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、A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。

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、A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A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、A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。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

第2の2で引用した原判決の「3 争いのない事実等」の事実に加え、後記認定事実中に掲記した各証拠と弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

本件建物は、昭和39年12月ころ、旧×番1の土地上に建築された。当時の本件建物の所有者はCであり、控訴人は、Cとともに、同年から本件建物に居住していた。(甲3, 甲13, 乙4, 乙5)

昭和49年7月ころ、本件建物の2階部分が増築されるとともに、同月15日、本件建物の持分4分の3がDに贈与された。Dは、遅くとも同年までに、妻であるAや兩名の子とともに、本件建物に居住するようになった。その頃、CとDの間話し合いで、控訴人を含むCの家族が本件建物のうちおおむね本件土地上に位置する原判決添付別紙図面の赤色部分を使用し、Aを含むDの家族が原判決添付別紙図面の青色部分を使用することとなり、以後は、本件建物の使用につき、そのような居住形態がとられてきた。(甲3, 甲13, 乙4, 乙6, 弁論の全趣旨)

増築後の本件建物の構造は原判決添付別紙図面のとおりであり、その1階に本件共用部分と4部屋の居室が設けられるとともに、その2階には2部屋の居室が設けられていた。なお、増築後における本件建物の登記簿上の床面積は、1階が88.41平方メートル、2階が33.05平方メートルであった。(甲3, 甲5, 甲13, 乙4)

Cの死亡後、相続人間で、同人の相続財産に関する遺産分割協議がされたが、平成 年 月 日にDが死亡したため、いったん遺産分割協議が中断した。その後、平成15年6月ころから、Cの相続財産に関する遺産分割協議が再開されたところ、同月当時、控訴人及びAが本件建物に居住していたが、本件建物については、控訴人が本件建物のうちおおむね本件土地上に位置する原判決添付別紙図面の赤色部分を使用し、Aが原判決添付別紙図面の青色部分を使用していた。また、本件建物の玄関、台所、風呂及びトイレは控訴人とAが共用していた。なお、控訴人及びAが本件建物に居住していた間、本件建物への水道及び電気の供給に係る契約はA名義でされていたが、控訴人は自己の負担すべき分として、

Dの死亡後はその半額をAに対して支払っていた。(甲3, 甲13, 乙5, 乙6, 乙9ないし乙13, 弁論の全趣旨)

遅くとも平成15年8月ころまでには, Cの相続財産であった本件建物の持分及び旧×番1の土地に関する遺産分割の方法として, 旧×番1の土地を2筆の土地に分筆し, その一方を控訴人が, 他方をAが取得すること, 本件建物の持分4分の1を控訴人が取得すること, 本件建物のうちおおむね控訴人が取得する土地上にあるその使用に係る部分を取り壊すことが検討されるようになった。(甲3, 甲6, 甲13, 弁論の全趣旨)

平成15年11月1日ころ, Cの相続財産について, 控訴人, B, A, E及びFの間で遺産分割協議が成立し(以下「本件遺産分割」という。), 控訴人が分筆される予定の本件土地の所有権及び本件建物の持分4分の1を取得する一方, Aが上記の分筆後の原判決別紙物件目録2記載の土地の所有権を取得するものとされた。なお, Dが生前有していた本件建物の持分4分の3は, 同人の死亡に伴いAが相続により取得していた。(甲3, 甲8ないし甲13, 乙4)

その後, 旧×番1の土地について原判決第2の3(4)に述べた各登記がされ, 控訴人は, 遅くとも平成16年6月20日ころまでの間に, 本件建物から転居した。その頃, 控訴人とAは, 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を取り壊すとともに, それぞれの居住部分に対応して旧×番1の土地を二筆に分筆し, 控訴人が取得する土地については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Aは, 旧×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(以下, 「本件建物取毀しに関する合意」という。)をした。(甲3, 甲4の5, 6, 甲13, 甲17の1ないし7, 甲18の1ないし16, 乙4, 乙5, 乙9, 弁論の全

趣旨)

平成16年6月29日ころから同年7月4日ころまでの間に、本件家屋部分の取壊しがされた。取壊し後の本件残存家屋部分の1階には本件共用部分及び2部屋の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た。そして、Aは、上記取壊し後の本件残存家屋部分に居住し続けた。なお、本件家屋部分を取り壊した旨の表示の登記の変更登記は、同年8月17日付けで、同年7月20日の変更等を原因としてされたところ、取壊し後の本件建物の登記簿上の床面積は、1階が69.58平方メートル、2階が33.05平方メートルであった。(甲3、甲4、甲13、乙4、乙6、乙7、乙10、乙12)

控訴人は、平成16年7月7日、本件建物の持分4分の1につき、Aに対し、同月3日贈与を原因とする所有権移転登記手続をし、その後に、(8)に述べたように本件建物につき表示の登記の変更登記がされた。(甲3、甲13、乙4)

なお、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A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A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、前記で認定したとおり、本件合意がなされたとみるのが当事者の合理的意思解釈として素直な見方というべきであり、これに沿う証拠(甲3、甲4の5、6、甲13、甲17の1ないし7、甲18の1ないし16)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、A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、最終的には取り毀しが予定されていたためにそのような措置を採らず、本件建物取毀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A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。

2 本件譲渡に本件特別控除の適用があるといえるか。

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える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、土地上に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言い難い。）、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であると主張する。しかしながら，土地とその土地上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A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。

そこで，本件について検討すると，前記1で認定した事実によれば，控訴人とAは，本件遺産分割により，旧×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×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Aは，旧×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，A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，前記認定のとおり，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A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ことが合意されていた

ものとみるべきであるから，控訴人は，上記一連の手續の結果，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，A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。前記認定のとおり，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。

- 3 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き，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。

前記認定の事実（原判決第2の3を引用）によれば，控訴人は，平成18年3月10日，小田原税務署長あてに平成17年分所得税の確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）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って，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（甲 3，甲 13）及び弁論の全趣旨によれば、控訴人は実弟である B 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、B を通じて、本件の補佐人である G 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 G 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。

- 4 以上によれば、本件通知処分は、措置法 35 条 1 項の解釈を誤った違法があるというべきであるから、これを取り消すのが相当である。よって、本件通知処分を適法とした原判決を取り消したうえで、控訴人の請求を認容することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第14民事部

裁判長裁判官 西 岡 清 一 郎

裁判官 滝 澤 雄 次

裁判官中野信也は転補につき署名押印できない。

裁判長裁判官 西 岡 清 一 郎

(原裁判等の表示)

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

小田原税務署長が平成19年4月25日付けで原告に対してした、平成17年分の所得税の更正の請求に係る更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要等

- 1 本件は、宅地を譲渡したとしてその譲渡所得に対する所得税の確定申告をした原告が、当該譲渡は租税特別措置法（以下「措置法」という。）35条

1 項（平成 18 年法律第 10 号による改正前のもの。以下同じ。）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、国税通則法（以下「通則法」という。）23 条 1 項に基づいて更正をすべき旨の請求をしたところ、税務署長から更正すべき理由がない旨の通知処分を受け、その後の異議申立て及び審査請求がいずれも棄却されたことから、上記通知処分の取消しを求めた事案である。

2 関係法令の定め

(1) 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ったもの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っ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った日から同日以後 3 年を経過する日の属する年の 12 月 31 日までの間にした場合には、これらの全部の資産の譲渡に対する措置法 31 条 1 項の規定の適用については、同項が規定する当該資産に関する長期譲渡所得の金額から 3000 万円（長期譲渡所得の金額のうち措置法 35 条第 1 項の規定に該当する資産の譲渡に係る部分の金額が 3000 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）の控除（以下「本件特別控除」という。）をする旨を定める。

(2) 措置法 35 条 2 項は、同条 1 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付がある場合に限り適用する旨を定める。

- (3) 措置法35条3項は、税務署長は、確定申告書の提出がなかった場合又は同条2項の記載若しくは添付がない確定申告書の提出があった場合においても、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った場合に限り、同条1項の規定を適用することができる旨を定める。

3 争いのない事実等（当事者間に争いがなく、又は各項の末尾に掲記した証拠若しくは弁論の全趣旨により容易に認定することができる事実）

- (1) 原告は、CとHの長女であり、兄であるD及び弟であるBの二人の兄弟がいた。（甲3，甲13）
- (2) Cは、平成 年 月 日に死亡したところ、当時、分筆前の神奈川県小田原市 ×番1の土地（以下「旧×番1の土地」という。）の所有権及び旧×番1の土地上にある別紙物件目録3記載の建物（以下「本件建物」という。）の持分4分の1を有していた。
- (3) Dは、昭和40年ころ、Aと婚姻し、両名には二人の子（E及びF）がいた。そして、Dは、平成 年 月 日に死亡したところ、当時、本件建物の持分4分の3を有しており、同持分については、同年6月25日、Aに対して相続を原因とする所有権移転登記がされた。（甲3，甲8，甲13，乙4）
- (4) 平成15年11月1日ころ、Cの相続財産について、原告、B、A、E及びFの間で遺産分割協議が成立し、原告は、旧×番1の土地のうち後に分筆されて別紙物件目録1記載の土地（以下「本件土地」という。）となった部分の所有権及びCが有していた本件建物の持分4分の1を取得するものとされた。なお、平成15年12月18日、旧×番1の土地から本件土地が分筆され、平成16年1月9日、本件土地につき原告に対して、残

余の土地につきAに対して、また、本件建物につきCの所有名義のままとされていた持分4分の1に関して原告に対して、それぞれ既に述べた各相続に係る所有権等の移転登記がされた。(甲3, 甲8, 甲11ないし甲13, 乙4)

- (5) 原告は、平成16年12月7日、Iとの間で、本件土地を1925万円で売却する旨の売買契約を締結し、平成17年1月25日、同人に本件土地を引き渡した(以下、上記の契約に基づく本件土地の譲渡を「本件譲渡」という。)
- (6) 原告は、平成18年3月10日、小田原税務署長あてに平成17年分所得税の確定申告書(以下「本件確定申告書」という。)を提出した。この際、原告は、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。
- (7) 原告は、平成18年12月27日、小田原税務署長に対し、平成17年分の所得税につき、長期譲渡所得の金額を0円、納付すべき税額を0円とする更正の請求(以下「本件更正の請求」という。)をした。
- (8) 小田原税務署長は、平成19年4月25日、本件更正の請求に対し、更正をすべき理由がない旨の通知処分(以下「本件通知処分」という。)をした。
- (9) 原告は、平成19年6月20日、小田原税務署長に対し、異議申立てをしたが、同署長は、同年9月19日、原告の異議申立てを棄却した。
- (10) 原告は、平成19年10月15日、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたが、同審判所長は、平成20年4月18日付けで、原告の審査請求を棄却する旨の裁決をした。(甲2)
- (11) 原告は、平成20年10月2日、本件訴えを提起した。

4 被告が主張する原告の課税長期譲渡所得金額及び同税額

(1) 被告が本訴において主張する，原告の平成17年分の所得税の課税長期譲渡所得金額は，1567万1000円である（別表1の「確定申告」欄の の金額）。この金額は，次のアの金額から，イ及びウの金額を控除した金額（ただし，通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

ア 譲渡価額（別表2の の金額） 1925万円

上記金額は，本件譲渡の際の売買価額である。

イ 必要経費（別表2の の金額） 311万6345円

上記金額は，本件譲渡に係る譲渡資産の取得費及び譲渡に要した費用の合計額である。

ウ 所得控除額の合計額 46万1770円

上記金額は，社会保険料控除8万1770円及び基礎控除38万円の合計額である。

(2) 被告が本訴において主張する，原告の平成17年分所得税の納付すべき税額は，210万0600円である（別表1の「確定申告」欄の の金額）。この金額は，次のアの金額の合計額からイの金額を控除した残額（ただし，通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

ア 課税長期譲渡所得金額に対する税額（別表1の「確定申告」欄の の金額） 235万0650円

上記金額は，原告の課税長期譲渡所得金額（(1)）に対する税額であり，措置法31条1項の規定により，100分の15の税率を乗じて算出した金額である。

イ 定率減税額（別表1の「確定申告」欄の の金額） 25万円

上記金額は，経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律（平成17年法律第21号による改

正前のもの) 6条による税額控除の額である。

5 本件の争点及び争点に関する当事者の主張

(1) 本件譲渡に本件特別控除の適用があるか否か(争点1)

(原告の主張)

ア 本件特別控除は、個人が自ら居住の用に供している家屋及びその敷地を譲渡するような場合には、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。

ところで、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は、本件特別控除の適用がある。

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の部分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はある。

なお、一棟の建物の中にその建物を譲渡した者と異なる者が居住する

場合に、当該譲渡をした者の配偶者や子など、社会通念に照らしてその者と同居することが通常であると認められる者については当該譲渡をした者と同視することができるとしても、その者が社会通念に照らして当該譲渡をした者と同居することが相当であると認められる者でないときには、その者が居住する部分は、当該譲渡をした者との関係では「居住の用に供されている家屋」に該当しないというべきである。

イ(ア) 本件建物については、昭和49年8月26日ころ、CとDとの間で、原告を含むCの家族が本件建物のうちおおむね本件土地上に位置する別紙図面の赤色部分（以下「本件家屋部分」といい、本件建物のうち本件家屋部分を除く部分を「本件残存家屋部分」という。）を使用し、Aを含むDの家族が別紙図面の青色部分を使用するとの合意をし、以後、この合意に従った使用がされてきた。そして、原告は、平成16年当時、本件土地の所有権及び本件建物の持分4分の1を有し、本件家屋部分に居住する一方、Aは、別紙物件目録2記載の土地の所有権及び本件建物の持分4分の3を有し、上記別紙図面の青色部分に居住していた。

原告及びAは、C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、旧×番1の土地を2筆に分筆し、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、A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Aに本件建物の持分4分の1を譲渡する旨の合意をした。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4分の1がA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A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。

以上のとおり、原告及びA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、更地と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Aは義理の姉及び妹の関係にすぎず、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自身がA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、Aの居住の用に供されていた家屋部分（本件建物の2階部分と1階西側の洋間と6畳の間：別紙図面の青色部分）は、原告の居住の用に供している家屋には該当しない。

したがって、原告が、その居住の用に供している家屋の全部である本件家屋部分を、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、本件譲渡をしたといえるから、本件譲渡には本件特別控除の適用がある。

(イ) 仮に、本件家屋部分の取壊しの時点で原告がなお本件残存家屋部分について持分を有しており、上記の取壊しの直後に原告がAに対して本件残存家屋部分についての当該持分を譲渡したものであり、それゆえに上記の取壊しをもって、原告の居住の用に供する家屋の一部の取壊しであると解したとしても、上記の取壊しの前において

本件建物の全部が原告の居住の用に供されていたのではなく、原告は本件家屋部分で日常の起居を行うとともに、本件残存家屋部分中の1階に存する玄関、廊下、台所、浴室及びトイレ等の共用部分(以下「本件共用部分」という。)を使用していたのであり、Aが専ら使用する本件建物の2階と1階西側の2部屋を原告が使用することはなかったのであるから、Aが専ら使用する部分は、原告にとっては居住の用以外に供している部分である。そして、原告は、その居住の用に供している部分のうち、日常の起居を行うために不可欠な本件家屋部分を取り壊したのであり、取り壊されなかった残部は本件共用部分のみであり、本件共用部分のみでは、機能的にみて独立した居住用の家屋とは認められない。したがって、本件譲渡には本件特別控除の適用がある。

(被告の主張)

ア 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かと解するとしても、本件残存家屋部分には本件共用部分があり、現実にもA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。

イ 原告は、本件建物を原告の居住部分とA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の適用があると主張する。しかし、原告及びA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A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Aが、本件建物のうち原告の居住部分とA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。

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、A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持分4分の1は本件建物の全体に及んでいるのであり、原告は、本件家屋部分の取壊し後も本件残存家屋部分の持分4分の1を有していた。したがって、本件家屋部分の取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にはならない。

ウ 以上のとおりであるから、本件譲渡は、措置法35条1項の要件を具備しない。

- (2) (本件譲渡に本件特別控除の適用がある場合)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、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否か(争点2)

(原告の主張)

ア 措置法35条1項の趣旨は、(1)(原告の主張)アに述べたとおりであるが、その趣旨を達成するためには、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

に該当する事実等の情報を納税者側から提供することを求めている。

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。

イ 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の回答を受けた。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。

また、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ない。

したがって、原告が本件特別控除の適用を受けようとする旨の記載を本件確定申告書にしなかったことを理由に、本件特別控除の適用を拒否することは、原告に不当又は酷であるから、措置法35条3項の「やむを得ない事情」に該当する。

ウ なお、措置法35条1項の適用を受けようとする旨の真意がありながら、確定申告書にその旨の記載を欠いたため、措置法35条1項の適用を受けない旨の外観上の表示を行った場合、意思表示の錯誤があるといえるが、このような場合、措置法35条3項に基づいて当該錯誤に基づく意思表示を撤回することができ、このような撤回がされると、確定申告書の課税標準等又は税額等が「法律の規定に従っていなかった」といえるから、通則法23条1項1号による更正の請求が認められる。

(被告の主張)

ア 措置法35条3項は、同条1項の適用を受け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られた場合には、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。

イ 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、相談に対応した税務職員が、本件特別控除の適用は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、一般に納税相談は、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とはできない。

また、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の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もいえない。

以上によれば，本件において，原告が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しなかったことにつき，原告本人の責めに帰することができない事情はなく，原告に措置法 35 条 3 項に定める「やむを得ない事情」があったとはいえない。

ウ なお，仮に，本件において措置法 35 条 1 項の要件が具備されていたとしても，措置法 35 条 1 項は同項の適用を受けようとする旨の記載をした確定申告書に所定の書類を添付して申告した場合に限り適用されるものであり，原告は，この規定に従った申告をしていなかったのであるから，本件特別控除が適用される要件を具備していない。したがって，原告につき本件特別控除の適用を認めないことが合法性の原則に反するとはいえない。

第 3 当裁判所の判断

1 認定事実

第 2 の 3 に記載した事実に加え，後記認定事実中に掲記した各証拠と弁論の全趣旨によれば，次の事実が認められる。

- (1) 本件建物は，昭和 39 年 12 月ころ，旧×番 1 の土地上に建築された。当時の本件建物の所有者は C であり，原告は，Cらとともに，同年から本件建物に居住していた。(甲 3，甲 13，乙 4，乙 5)

- (2) 昭和49年7月ころ、本件建物の2階部分が増築されるとともに、同月15日、本件建物の持分4分の3がDに贈与された。Dは、遅くとも同年までに、妻であるAや兩名の子とともに、本件建物に居住するようになった。(甲3, 甲13, 乙4, 乙6)
- (3) 増築後の本件建物の構造は別紙図面のとおりであり、その1階に本件共用部分と4部屋の居室が設けられるとともに、その2階には2部屋の居室が設けられていた。なお、増築後における本件建物の登記簿上の床面積は、1階が88.41平方メートル、2階が33.05平方メートルであった。(甲3, 甲5, 甲13, 乙4)
- (4) Cの死亡後、相続人間で、同人の相続財産に関する遺産分割協議がされたが、平成 年 月 日にDが死亡したため、いったん遺産分割協議が中断した。その後、平成15年6月ころから、Cの相続財産に関する遺産分割協議が再開されたところ、同月当時、原告及びAが本件建物に居住していた。なお、原告及びAが本件建物に居住していた間、本件建物への水道及び電気の供給に係る契約はA名義でされていたが、原告は自己の負担すべき分として、Dの死亡後はその半額をAに対して支払っていた。(甲3, 甲13, 乙5, 乙6, 乙10ないし乙13)
- (5) 遅くとも平成15年8月ころまでには、Cの相続財産であった本件建物の持分及び旧×番1の土地に関する遺産分割の方法として、旧×番1の土地を2筆の土地に分筆し、その一方を原告が、他方をAが取得すること、本件建物の持分4分の1を原告が取得すること、本件建物のうちおおむね原告が取得する土地上にあるその使用に係る部分を取り壊すことが検討されるようになった。(甲3, 甲6, 甲13)
- (6) 平成15年11月1日ころ、Cの相続財産について、原告、B、A、E及びFの間で遺産分割協議が成立し、原告が分筆される予定の本件土地の所有権及び本件建物の持分4分の1を取得する一方、Aが上記の分筆後の

別紙物件目録2記載の土地の所有権を取得するものとされた。なお、Dが生前有していた本件建物の持分4分の3は、同人の死亡に伴いAが相続により取得していた。(甲3, 甲8ないし甲13, 乙4)

(7) その後、旧×番1の土地について第2の3(4)に述べた各登記がされ、原告は、遅くとも平成16年6月20日ころまでの間に、本件建物から転居した。(甲3, 甲13, 乙4, 乙5, 乙9)

(8) 平成16年6月29日ころから同年7月4日ころまでの間に、本件家屋部分の取壊しがされた。取壊し後の本件残存家屋部分の1階には本件共用部分及び2部屋の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た。そして、Aは、上記取壊し後の本件残存家屋部分に居住し続けた。なお、本件家屋部分を取り壊した旨の表示の登記の変更登記は、同年8月17日付けで、同年7月20日の変更等を原因としてされたところ、取壊し後の本件建物の登記簿上の床面積は、1階が69.58平方メートル、2階が33.05平方メートルであった。(甲3, 甲4, 甲13, 乙4, 乙6, 乙7, 乙10, 乙12)

(9) 原告は、平成16年7月7日、本件建物の持分4分の1につき、Aに対し、同月3日贈与を原因とする所有権移転登記手続をし、その後、(8)に述べたように本件建物につき表示の登記の変更登記がされた。(甲3, 甲13, 乙4)

2 争点1(本件譲渡に本件特別控除の適用があるか否か)について

(1)ア 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。

ところで、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、1に記載した事実によれば、平成16年6月から7月にかけて本件家屋部分が取り壊された後も、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、A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はできない。

よって、本件譲渡について、措置法35条1項の規定を適用することはできず、その適用がないことを前提とした本件通知処分には違法があるとはいえない。そして、他に本件通知処分が違法であると認めるに足りる証拠はない。

(2)ア 他方、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、1に記載した事実及び証拠（甲3、甲5、甲6、甲13、乙7）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A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、後記のとおり、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A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A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、A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、上記に述べた本件建物の構造等からすれば、原告とA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1(8)及び(9)並びに第2の3(4)に述べたように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A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 次に、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、既に述べたように、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、A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、Aが原告の義姉であり、原告及びAがC及びD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（甲3、甲13）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、既に述べたように本件建物への水道及び電気の供給に係る契約はA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、既に述べたように、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。

第4 結論

以上によれば、原告の請求は、その余の点を判断するまでもなく理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担について、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 八 木 一 洋

裁判官 衣 斐 瑞 穂

裁判官 中 島 朋 宏