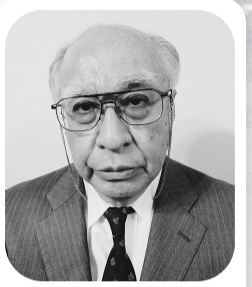


# 実務研究

日本税務会計学会  
令和6年3月 月次研究会



守田 啓一〔日本橋〕

## 租税特別措置法35条(居住用財産の譲渡所得の特別控除)の要件を検証する —所有者として居住していなければ適用なしとの要件—

### はじめに

国税庁のタックスアンサー、質疑応答、マイホームを売却した場合の特例チェックシート等において租税特別措置法(以下「措法」といふ)35条(居住用財産の譲渡所得の特別控除。以下「特別控除規定」といふ)には、「売却した家屋

### I. 具体的事例

ケース1 夫婦で居住の用に供していた不動産を夫の死亡に伴い、妻が相続により取得し、妻が施設に入所後に譲渡した場合。

ケース2 従来、夫婦で居住の用に供していた不動産(夫の単独所有)があり、その後、夫婦で施設に入所後夫の死亡により、妻がその不動産を相続により取得し、譲渡した場合。

他の要件を満たしているとの前提で、ケース1は、特別控除規定の適用が有

### II. 根拠となった判例

最高裁判所第三小法廷昭和61年(行ツ)第7号所得更正処分取消請求上告事件(棄却)(確定) Z 169162777

【税務訴訟資料第169号1260頁】  
判決言渡 平成元年3月

は、所有者として居住の用に供したことがない場合は、特別控除規定は適用されない」という記述がある。

この「所有者として居住する」要件について、検討する。

ケース2は適用がないこととなる。どちらのケースも、夫が所有し、夫婦で居住していた不動産を夫の死亡により妻が相続により取得し、その後その不動産を売却したという経済行為に何ら変わることはないにも係わらず、夫の死亡時期により適用の有無が分かれ、ケース2においてはケース1より、過大な税負担を強いられる結果となる。

28日 措法35条の特別控除規定は、自分が住まなくなった日から3年を経過する日の属する年の12月31日までにその家屋を売却すること(以下「後半部分」といふ)について

右規定は、当該家屋を居住の用に供しなくなったのちの所定期間内の譲渡は、依然社会通念上居住用財産の譲渡といえるものとみて、これにつき右特別控除を認めるものと解される。そうすると、同条の後半部分の規定は、その前半部分の規定と統一的に理解すべきものであつて、それと同様に、当該個人が、当該家屋を、譲渡所得の帰属者の立場において、すなわちその所有者として居住の用に供していたことを右特別控除を認めるための要件とするものとみななければならない。したがつて、かつて当該家屋を居住の用に供していた個人が、それを居住の用に供しなくなったのちにその所有権を取得した場合

には、たとえ同項後半部分の所定期間内にそれを譲渡しても、右特別控除を認める余地はない。このことは、その所有権取得の原因が相続であつても、当該個人自身が所有者として当該家屋を居住の用に供していたことがない以上、異なるところはない。

と判示され所有者として居住の用に供することが要件とされている。この最高裁の判例を受けて実務においては上記の要件が付されたものと解釈されているが、この判例については、次のような反対意見がある。

右特別控除が認められるには、当該個人が所有者として当該家屋を居住の用に供していたことを要するとしているのかどうかは、規定の文言上明確とはいえない(中略)。しかしながら、当該家屋が居住の用に供されなくなったのち相続が介入したときは、所有者として居住の用に供していたという右の要件については、被相続人と、当該家屋を居住の用に供していた相続人とを同一人格として一体としてみるべきであると考えられる。ただし、仮に当該家屋が居住の用に供されなくなったのち被相続人が引き続き生存している、居住の用に供されなくなった日から3年後の年の年末までに当該家屋を譲渡したものとすれば、特別控除が認められるに、その間にたまたま被相続人が死亡して相続が介入したばかりに、被相続人の生存していた場合の同人に対する課税に比し、相続人が課税上不利を受けることにならないのは不合理であるからである(中略) 特別控除

を認めない結論は甚だ不当であるといわざるを得ないであろう。右のような解釈は、決して政策論ではなく、相続が被相続人の財産的地位の包括的承継であることからして、同項の文理にも必ずしも反しないばかりか、むしろ、個人が居住用財産を処分するような場合には、代替財産を取得するのが通常であるなど特殊な事情があり、担税力も高くない例が多いこと等から特別控除を認めるという、同項の趣旨にいつそう合致するものである。そして、私のような見解をとつても、特別控除の適用につき、当該家屋が居住の用に供されなくなった日の直前まで当該個人もそれを居住の用に供していたこと、及び当該個人が当該家屋を相続によって取得したことの2つの要件を必要とする限り、適用事例が大きく広がるおそれはない。

私は、この裁判官(坂上壽夫氏)の意見は、世間の一般意見としては大いに賛同できるものと考えられる。

### III. 実務研究

1. 根拠となる法律の有無  
国税庁のタックスアンサー、質疑応答、チェックシート(以下「タックスアンサー等」といふ)は法的拘束力を持つのか  
国税庁HPのタックスアンサーには、次のようなも

のがある。  
No. 3314 過去に居住していたマイホームを売ったとき

「概要 一部省略  
過去に住んでいたマイホームを売った場合であ

る。このタックスアンサーでは、最高裁の判示と同様に「自分が所有者として住んでいたものであること」を要件としている。さらに、質疑応答には次のようなものがある。

【照会要旨】  
夫甲は、妻乙とともに居住の用に供していた甲所有の家屋Aを売却するため、新たに取得した家屋Bに乙とともに転居しました。甲は、家屋Aを売却する以前に死亡したため、乙は相続により家屋A、Bを取得し、家屋Bについては引き続き居住の用に供し、家屋Aについては甲が予定していたように空家にした日から租税特別措置法第35条第2項に規定する所定期間内に譲渡するつもりです。この場合、乙の行う家屋Aの譲渡については、居住用財産の譲渡所得の特例の特例は適用できませんか。  
【回答要旨】  
乙は、家屋Aを所有者として居住の用に供したことがないので、家屋A

についても、次の2つのいずれにも当てはまる場合には、この特例の適用が受けられます。  
特例の適用を受けるための要件  
(1) 売った家屋は自分が所有者として住んでいたものであること。  
(2) (略)

この質疑応答は、売却意思決定後の相続取得も適用対象外となっている。さらに、令和5年分「マイホームを売却した場合の特例」のチェックシートにおいても※3に「所有者として居住の用に供したことがない場合は、特例の適用は受けられません」という要件がある。

タックスアンサー等と要件とされているものについて法律等において明文の規定がないのは理解できない。要件には、「所有者として居住の用に供する」要件はない。

は、乙の居住用財産ということはできません。したがって、照会の場合の家屋Aの譲渡については居住用財産の譲渡所得の特例の特例を適用することはできません。  
【関係法令通達】  
租税特別措置法第35条第1項、第2項

この質疑応答は、売却意思決定後の相続取得も適用対象外となっている。さらに、令和5年分「マイホームを売却した場合の特例」のチェックシートにおいても※3に「所有者として居住の用に供したことがない場合は、特例の適用は受けられません」という要件がある。

タックスアンサー等は、「所有者として居住したことがない」場合が適用除外となっており、従前より所有している共有持ち分(のみ)に適用するとの記述にはなっていない。よって、夫婦共有でマイホームを所有している場合、乙の行う家屋Aの譲渡については、居住用財産の譲渡所得の特例の特例は適用できませんか。  
【回答要旨】  
乙は、家屋Aを所有者として居住の用に供したことがないので、家屋A

有していた場合については、タックスアンサー等の「所有者として居住の用に供する」という要件はクリアしたことになるのか。家屋とその敷地の共有割合が異なる場合も想定できるが、このような場合はどうなるのか  
3. 措法31の3(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。以下「軽減税率特例」といふ)との関係  
軽減税率特例の規定は、引用した最高裁の判例以後の改正により創設された規定であり、最高裁の守備範囲には含まれないはずである。そうすると特別控除規定の適用がなく、軽減税率特例のみが適用される事例があるのか  
(タックスアンサーNo. 3305マイホームを売ったときの軽減税率の特例)の要件には、「所有者として居住の用に供する」要件はない。

タックスアンサー等は、「所有者として居住したことがない」場合が適用除外となっており、従前より所有している共有持ち分(のみ)に適用するとの記述にはなっていない。よって、夫婦共有でマイホームを所有している場合、乙の行う家屋Aの譲渡については、居住用財産の譲渡所得の特例の特例は適用できませんか。  
【回答要旨】  
乙は、家屋Aを所有者として居住の用に供したことがないので、家屋A

最高裁の判決を受けて、法改正が行われ、「所有者として居住の用に供する」要件が明文化されていれば、その通りの実務が求められるべきであるが、タックスアンサー等により実務執行が行われていることについて、疑問を呈するものである。  
「軽減税率特例」や、「空き家の譲渡の特例」についての要件との整合性も必要と考える。  
筆者の不勉強で、明示されている事実を見落としている場合には、ご容赦頂きたい。

### IV. 結論

最高裁の判決を受けて、法改正が行われ、「所有者として居住の用に供する」要件が明文化されていれば、その通りの実務が求められるべきであるが、タックスアンサー等により実務執行が行われていることについて、疑問を呈するものである。  
「軽減税率特例」や、「空き家の譲渡の特例」についての要件との整合性も必要と考える。  
筆者の不勉強で、明示されている事実を見落としている場合には、ご容赦頂きたい。