

家屋が複数ある土地への特例適用が問題に

居住用財産の譲渡特例、適用範囲をめぐる一部取消裁決

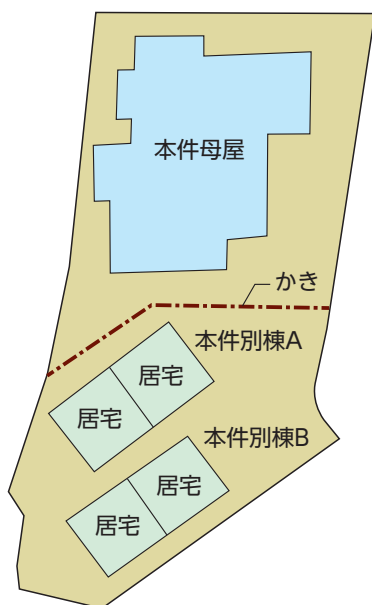
居住用財産の譲渡特例の適用範囲と重加算税の可否が問題となった事案で国税不服審判所は平成30年9月27日、更正処分等の一部を取り消した。居住用家屋が二以上ある場合は、主たる居住用家屋（敷地を含む）が特例の対象となる。この点に関し審判所は、複数の建物のうち特例の対象となる建物を母屋のみと判断したうえで、その母屋の建築面積の割合により特例対象部分の敷地面積を算定して所得税更正処分等の一部を取り消した。また重加算税の可否については、納税者が母屋を含む複数の建物の敷地のすべてに譲渡特例の適用があると誤解して確定申告をした可能性があることから、当初から所得を過少に申告することを意図していたと認めることはできないとして、重加算税を取り消している。

特例対象となる母屋の建築面積割合により特例対象敷地の面積を算定

納税者が譲渡した本件土地、本件土地上に所在する本件各建物の位置は、図のとおりである。本件母屋は、納税者が日常生活を営ん

でいた家屋である。本件別棟A及び本件別棟Bは、賃貸目的で建築された共同住宅であり、構造上中央で二等分されて独立した二つの区画（各居宅）に仕切られていた。

【図】 本件土地上の本件各建物の配置（略図）



（編注：かきとは、敷地等の周辺を区画するための柵等である）

納税者は、本件土地上に所在する本件各建物を取り壊して更地として譲渡した際に、本件土地の敷地全体に居住用財産の譲渡特例（以下「本件特例」）を適用した所得税等の確定申告書を提出した。これに対し課税当局は、本件各別棟は納税者の居住の用に供されていなかったことからその敷地部分に本件特例は適用できないとする所得税等の更正処分を行った。また、納税者は本件母屋の敷地部分のみが本件特例の対象になることを認識していたにもかかわらず、本件土地のすべてが自己の居住用家屋の敷地である旨を記載した申告書を提出したことなどが重加算税の賦課要件を満たすとして、重加算税の賦課決定処分を行った。

課税当局による敷地区分の合理性を認めず

本件における争点の1つは、本件土地のうち本件特例を適用できる範囲はすべてか又は一部かという点である。この点に関し課税当局は、民間会社が発行する住宅地図上の本件母屋と本件別棟Aの間の「かき」の表示によって区分された本件母屋の敷地部分のみが本件特例の適用範囲であると主張した。

審判所はまず、本件特例の適用対象となる家屋の判定について、二以上の家屋がそれぞれ独立の家屋としての機能を有する場合には、これらの家屋を併せて一構えの家屋であるとは認められず、その者が主として居住の用に供していると認められる一の家屋に限り、本件特例の適用対象になるというべきであるとした。そして本件については、本件各建物はそれぞれ独立して居住の用に供し得る機能を有する居住用家屋であることが認められるとしたうえで、本件各建物を併せて一構

えの家屋であると認めることはできないことから、本件特例の適用の前提となる家屋は納税者が日常生活を営んでおり、主として居住の用に供していた本件母屋に限られるとした。

次に審判所は、本件特例の適用対象となる土地の範囲について、住宅地図上の「かき」を表す線の位置に本件母屋の敷地と本件各別棟の敷地とを区分するような「かき」（柵など）が存在したと認めることはできないとしたうえで、課税当局が行った「かき」を表す線に基づく本件土地の区分に合理性は認められないとした。そして審判所は、本件特例が適用される本件土地の面積の算定について、本件特例の適用の前提となる本件母屋とそれ以外の建物の建築面積の合計に占める本件母屋の建築面積の割合により本件特例が適用される土地の面積を算定するのが相当であるとしたうえで、所得税等の更正処分の一部を取り消した。

すべての土地に特例適用も過少申告の意図は認められず、重加算税を取消す

本件におけるもう1つの争点は、納税者に対する重加算税の可否である。この点に関し課税当局は、納税者は当初から本件土地の非居住用部分に本件特例を適用して所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたと認められるので、納税者の行為（特例対象外と認識しながら本件土地のすべてを特例対象とする申告をしたことなど）は重加算税の賦課要件を満たすと主張していた。

審判所はまず、納税者が当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたうえで、その意図に基づき過少申告をしたような場合には重加算税の賦課要件が満たされると解釈

した。そして審判所は、納税者が「本件家屋及び本件各別棟は併せて一構えの家屋ではないから本件特例の適用要件を満たさない」ということを当初から認識しながら過少に申告したか否かを検討。本件については、納税者が本件各建物の各居室を物置として利用していたと認められることなどからすると、納税者は本件各別棟を物置として利用していれば本件土地のすべてに本件特例を適用できるものと誤解し、確定申告をした可能性があるといわざるを得ないと指摘。当初から所得を過少に申告することを意図していたと認めることはできないと判断したうえで、重加算税の賦課要件を充足するとは認められないとして重加算税を取り消した。