

確定申告書提出後に、措置法特別控除の適用を求めた 「更正の請求」が認められた事案の検討

齋藤 孝一

- 第一審 東京地方裁判所平成 20 年（行ウ）第 578 号通知処分取消請求事件
平成 21 年 11 月 4 日判決（請求棄却・納税者敗訴）LEX/DB 25463662
控訴審 東京高等裁判所平成 21 年（行コ）第 372 号通知処分取消請求控訴事件
平成 22 年 7 月 15 日判決（原判決取消し・納税者勝訴・確定）LEX/DB 25463663

はじめに
I. 事案の概要
II. 本事案の争点
III. 裁判所の争点に対する判断と結論
IV. 事案の研究
おわりに

はじめに

確定申告にあたり、法の解釈の難しい問題について、税務署との事前相談において、税務署の解釈と税理士の解釈との間に見解の相違があった場合に、税務署の見解で確定申告をするか、納税者の有利となる税理士の見解で確定申告をするかという判断を迫られた場面で、加算税を回避するために税務署の見解で確定申告を提出した後に、更正の請求をすることもあろう。

本事案は、租税特別措置法（以下、「措置法」という。）35 条 1 項（居住用財産の譲渡所得の特別控除、以下「本件特別控除」という。）の適用ができないとした税務署の解釈に従って確定申告をした後に、措置法 35 条 1 項が適用されるとして、更正の請求をした事案である。1 審では、国税通則法（以下、「通則法」という。）23 条 1 項（更正の請求）及び措置法 35 条 3 項（やむを得ない事情）は適用されないとして事実認定をもとに措置法 35 条 1 項は適用されないと判示し請求棄却をしたが、控訴審では、事実認定をもとに措置法 35 条 1 項の適用を認め、通則法 23 条 1 項及び措置法 35 条 3 項の適用を認めた事案である。

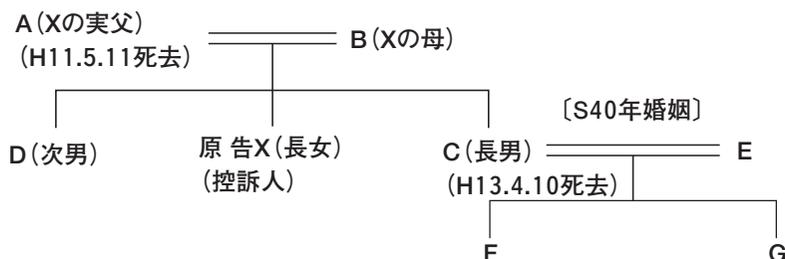
I. 事案の概要

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・控訴人（以下、X という。）が措置法 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。）に定める本件特別控除の要件を満たすとして、通則法 23 条 1 項に基づいて更正の請求をしたところ、平成 19 年 4 月 25 日付けで被告・被控訴人小田原税務署長（以下、Y という。）から「更正すべき理由がない」旨の通知処分を受けたことにより、上記通知処分の

取消を求めた「異議申し立て」及び国税不服審判所への「審査請求」がいずれも棄却されたことから、上記通知処分取消しを求めて、東京地方裁判所（以下「東京地裁」という。）に訴訟提起をしたところ、平成21年11月4日に請求棄却の判決を受けたので、これを不服として、Xは東京高等裁判所（以下「東京高裁」という。）に控訴した事案である。

2. 争いのない事実等

(1) 相続人関係図



(2) 時系列でみた事実（判決で明らかになった事案の全概要は後頁参照）

- ①平成15年11月1日ころ、Aの相続財産につき、X、D、E、F、Gの間で遺産分割協議が成立¹し、Xは旧199番1の土地のうち、後に分筆されたAが所有していた土地の4分の1（以下「本件土地」という。）の所有権及びAが有していた本件建物²の持分4分の1を取得するものとされた。
- ②平成15年12月18日に、旧199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、Xに対して相続を原因とする所有権の移転登記がされた。
- ③平成16年12月7日に、Xは第三者であるH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日に、Hに本件土地を引き渡した（以下、上記契約に基づく本件土地の譲渡を「本件譲渡」という。）。
- ④Xは、平成18年3月10日に、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、Xは本件譲渡に係る長期譲渡所得の金額を1,613万3,655円、納付すべき税額を210万600円と記載のうえ、本件申告書に措置法35条1項の規定の適用を受ける旨の記載をしなかった。
- ⑤Xは、平成18年12月27日、Yに対し、平成17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円とする本件特別控除の適用を受ける旨を記載した更正の請求（以下「本件更正の請求」という。）をした。
- ⑥Y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。

¹ 裁判所の実事認定において、「X、D、E、F、Gの間」となっているのは、遺産分割協議時点でBは既に死去していると思われる、とするとAの相続開始時の相続人はX、C、D、であるが、まずAからCに土地の4分の1の持分が相続され、次に当該持分をCの妻であるEがCより相続したとする遺産分割協議がなされたので上記のような記述になっていると解される。

² 本件建物の概要を把握するためには、【TAINS Z888-1573】に本事案訴訟代理人山本英幸弁護士に投稿いただいた「本件建物平面図」が掲載されているので、参照されたい。

II. 本事案の争点

原審の争点は、

- (1) 本件譲渡に本件特別控除の適用があるか
- (2) 本件譲渡に本件特別控除の適用があった場合には、X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、の2点である。
また、控訴審での追加的争点は、原審の判断に対する控訴人のからの反論として、
- (3) 措置法35条1項の解釈について
- (4) 形式的な判断である点について
- (5) 事実認定の誤認について、の3点である。

(1) 争点1「本件特別控除の適用があるかについて」のXとYの主張

Xの主張	Yの主張
<p>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。</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。</p> <p>本事案においては、X及びEは、その共有物である本件建物をその持分及び居住実態に応じて分割し、X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、X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、XとEは、義理の姉及び妹の関係にすぎず、公共料金もその半額をXが負担しており、生計も別であったことから、社会通念上、原告XとEとが同居することが通常であるとは認められず、E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している家屋には該当しない。</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E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>X及びE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有し、XとEが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、Xの主張はその前提を欠く。</p> <p>また、Xが取得したとされる部分は区分所有の対象ではなく、一個の独立した物でもないから、独立した所有権の対象とはならず、Xの主張はその前提を欠く。</p> <p>本件建物に係るX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、Xは、本件残存家屋部分の持分4分の1を有していた。</p> <p>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。</p>

(2) 争点2.「措置法35条3項のやむを得ない事情があったといえるか」についてのXとYの主張

Xの主張	Yの主張
<p>措置法35条3項は、同条2項の確定申告書に記載すべき事項がなくとも、「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、納税者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。</p> <p>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>確定申告書上に選択の記載がないことを理由に更正の請求を認めないのは、合法性の原則からは認められない。</p>	<p>Xは、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もったことなどから、自ら同項の適用を受けないことを選択したのであるから、Xの個人的な事情によるものである。</p> <p>X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、X本人の責めに帰することのできない事情はなく、同条3項に定める「やむを得ない事情」があったとはいえない。</p> <p>仮に、同条1項の要件が具備されていたとしても、同条2項の要件を具備していないので、合法性の原則に反することはない。</p>

(3) 控訴審における争点「原審の措置法35条1項の解釈」についてのXとYの主張

Xの主張	Yの主張
<p>措置法35条1項の趣旨解釈は、自己の所有する住居を失った個人の保護にある。</p> <p>自己の居住用の建物を取り壊し、居住用土地のみの譲渡でも同条1項の適用はあり、その適用判断基準は、「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。</p> <p>単独所有の家屋の一部取り壊しの場合も、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いても、同条1項の適用は認められている。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であって、自己の所有する建物が存在しない場合には、物理的な居住可能性の論点は生じな</p>	<p>通達上では、居住の用に供している家屋のうち、一部のみを譲渡した場合には、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して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ているのである。</p> <p>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り、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、疑義をさ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。</p>

い。

ところで、共有物である住居用の土地建物を売却する場合で、他の共有者が売却の同意をしない場合には、建物の一部を取り壊して、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。

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て不当に低くすることになり、相当ではない。

共有物である住居の持分譲渡は、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原審は法令の解釈適用を誤っている。

(4) 控訴審における争点「原審の判断が形式的な判断である」という点についての X と Y の主張

X の主張	Y の主張
<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り壊して、「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 X が有したとする。</p> <p>しかし、控訴人 X と訴外 E 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 E 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 X の持分全部の E への贈与は対抗要件としての登記を備えるため</p>	

の法技術ないし便法にすぎない。

かかる形式的理由により、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 X 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。

(5) 控訴審における「原審の事実誤認」についての X と Y の主張

原審の判断	控訴審の判断
<p>原判決では、「本件家屋部分が取り壊された時点で E 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り壊し、残存家屋の単独所有権を E が取得することについては、共有物である建物を取り壊して残存家屋の単独所有権を訴外 E に取得させ、その登記を行なうことについて、当事者間同意があったことは証拠上明らかであり、しかも、被控訴人 Y 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>控訴人 X は、本件家屋部分が取り壊された時点で訴外 E 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、X と E 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 X 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、訴外 E 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となるため、本件家屋部分の取壊しをもって控訴人 X 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。</p> <p>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り、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。</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別して所有できる構造にはなかつたのであるから、本件合意の内容は、本件家屋部分の取り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を、訴外 E に移転することを内容とするものと解さざるを得ず、また、本</p>

	<p>件残存家屋部分に係る控訴人Xの共有持分は、取壊しではなく、Eへの共有持分の移転により失われたものと解さざるをえない。</p>
--	---

Ⅲ. 裁判所の争点に対する判断の要旨と結論

(1) 本件特別控除の適用があるか否かについて

原審の判断	控訴審の判断
<p>本件について検討すると、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、E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いえない。</p> <p>Xは、本件家屋部分を取り壊すことは、Xの居住の用に供していた家屋全体を、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であるという。</p> <p>しかし、本件家屋部分と本件残存部分の間を遮断する隔壁等の構成部分は存在せず、本件残存部分に属する本件共用部分をXはEと共用していたものと推認され、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と評価することもできない。</p> <p>加えて、本件家屋部分の取壊し後も本件残存部分につき、Xが持分の4分の1を有し、これをEに贈与したと評価されることを併せ考慮すれば、本件家屋部分の取り壊しをもって、Xがその居住の用に供していた家屋全部を取り壊したと評価することはできない。</p> <p>また、Xは、XとEとの間の共有物分割の合意により、現物分割され、Xが本件家屋部</p>	<p>本件について検討すると、XとEは、本件遺産分割により、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、本件建物取壊しに関する合意〔本件建物を二つに分割し、Xが取得する本件建物の分割部分（X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土地を二筆に分筆し、X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、これを更地にしようとして、第三者たるHに売却し、Xがその売却代金を取得して転居することとし、一方でEは、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、Xが自ら取得した本件土地の上の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Hに譲渡し、一方で、E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る。</p> <p>本件合意の趣旨としては、本件建物の一部取り壊しに際しては、その部分に対応するE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Xの共有持分の放棄がなされることが合意されていたとみるべきであるから、Xは上記一連の手續の結果、本件建物の共有部分を喪失したことが明らかである（なお、Eに対し、贈与を原因とするXの本件建物の4分の1の所有権移転登記が經由されているが、これは便宜上なされた措置である。実体的には、Xは、本件建物取り壊しに関する合意により、本件建物の一部取り壊</p>

<p>分の所有権を取得してその全体を取り壊し、他方、Eが本件残存家屋部分の単独所有権を取得した旨主張する。</p> <p>しかし、本件建物の構造等からすれば、XとEとの合意を、それぞれが、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、取り壊しの後に、取壊しをする前の本件建物全体のXの持分4分の1をEに贈与をする贈与登記を行い、さらにその後、取り壊しにかかる表示登記の変更登記がされており、本件取り壊しがされた時点で、E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合意等がされたことを認めるに足る証拠はない。よって、Xの主張を認めることはできない。</p> <p>本件建物は、その一部取壊し後も経済的効用を維持しているのであるから、Xが本件残存家屋部分に居住せず、転居したとしても措置法35条1項は適用されない。</p>	<p>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。)</p> <p>そうすると、XのHへの本件土地譲渡は、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。</p>
--	--

(2) 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。

原審の判断	控訴審の判断
	<p>Xは実弟であるD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、相談をしたが、小田原税務署からは、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、またXは本件補佐人である林紀孝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、本件特別控除を適用する申告を断念したこと、しかし、同税理士から法律の解釈が不明であるために加算税を避けるために税務署の見解に従った申告をした場合でも、更正の請求を行うことができるとの助言を得て、</p>

	<p>平成 18 年 12 月 27 日に被告 Y に対して更正の請求をしたことが認められる。</p> <p>このような本件における法律解釈の難しさに加え、X 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、X 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、「やむを得ない事情」があったと認めるのが相当である。</p>
--	--

(3) 裁判所の結論

原審の結論	控訴審の結論
X の請求は、理由がないから棄却する。	<p>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、X の請求を認容する。</p>

IV. 事案の研究

控訴審判決は、極めて妥当な判決である。

本事案は、裁判所の示した争点とも重なるが、次の三点で意義あるものである。

第一に、分割所有していた自己の土地の上にある居住用の共有家屋の一部を取壊し、残存家屋部分の自己の共有持分を共有者に贈与³し、当該取壊し家屋の敷地を第三者に売却した場合において、居住用財産の譲渡所得の特別控除の適用が可能か否かという事案である。自己が単独所有する居住用家屋の一部を取壊し、当該家屋の敷地を売却した事例で、残存家屋が居住の用に供し得ない場合にあっては、措置法 35 条 1 項を適用する旨の既存判決⁴はある。しかし、共有家屋のその一部を取壊し、取壊し後の残存家屋が居住の用に供すことができ、原告 X が第三

³ 取壊し前に贈与すると、X は自己所有の住居を所有していないことになり、措置法 35 条の適用は論外のものとなる。この点については、「居住用の所有家屋を喪失する者が、その家屋を立ち退くとともに、その敷地も譲渡した場合に優遇する趣旨であるとして、自己所有地上の他人の家を借用して居住していた者が、その家屋を立ち退くとともに、その敷地を譲渡した場合には、特例の適用はない。」とされている（東京地裁昭和 54 年 8 月 1 日判決（LEX/DB 60004241）。しかし、「本特例の趣旨が、新たに持ち家を取得するための優遇措置であると考えれば、必ずしも譲渡者が当該家屋の所有者である必要はないという考え方もできよう」（田中 治「資産の譲渡と措置法上の特別控除の適用」税務事例研究 18 号 34 頁 1994 年参照。）。

⁴ 最高裁昭和 57 年 9 月 30 日判決「措置法 35 条の趣旨」（LEX/DB 文献番号 22004762）。京都地裁平成 3 年 10 月 18 日判決「措置法 35 条 1 項の趣旨」（LEX/DB 文献番号 21077150）。

者に取壊した共有家屋の敷地を譲渡した後に、訴外Eが現実に残存家屋に居住しているという事案で本件特別控除が適用できるか否かについては、先行判例や裁決事例もいわずに解説事例もない。かかる事案を、措置法35条1項の適用上どのように解すべきかという難問であり、課税減免規定の法解釈はいかにあるべきかを問う事案であること。

第二に、課税当局の見解と異なる見解を持ちながら、加算税を回避するためにした課税庁見解による申告を一旦行なった後に、「更正の請求」をしたものである。確定申告において課税庁の助言にしたがって、課税の特例を選択しなかったのである。課税庁は、「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」旨の通知処分を行なえば足りるはずのところ、「課税の特例を選択しなかった」ことを理由に「更正をすべき理由がない」旨の通知書分をした。これは、課税庁の助言が誤っていたことを自ら認識していることであるので、合法性の原則から不当であり、措置法35条3項に規定する「やむを得ない事情」に該当する、というXの主張が認められるか否かをめぐらる事案であること。

第三に、裁判所の判示では、原審、控訴審ともに、争点として取り上げられていないが、通則法23条1項一号の適用にあたって、Xは「意思表示の錯誤」に基づく「更正の請求」を主張しているが、それが認められるか否かという事案であること。

1. 措置法35条1項の解釈をめぐって

措置法35条1項は、個人が、

- ①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)
 - ②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等の譲渡をした場合
〔又は〕
 - ③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等の譲渡
(若しくは)
 - ④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)
 - ⑤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等の譲渡
- 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日までの間に譲渡した場合

⁵ 法律によらない課税の禁止（形式的租税法律主義）は、税法の解釈適用に、向けられる場面では、合法性の原則と呼ばれる。〔谷口勢津夫『税法基本講義』29頁（弘文堂、2010）〕。租税法は、強行法規であり課税庁に裁量権はなく、「合法性の原則は、租税法律主義の手続法的側面」〔金子宏『租税法』75頁（弘文堂、第15版、2010）〕を意味する。

⁶ 林 紀孝「確定申告書提出後特別措置を適用した更正の請求が認められた事例」（『守之会論文集—第14号—』179頁、守之会、2010）にて、「〈原告Xの主張〉（更正の請求）に「措置法35条1項の適用を受ける旨の真意がありながら、確定申告書へ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。」とし、「意思表示の錯誤は、『やむを得ない事情』に該当するので、通則法23条1項一号による更正の請求が認められる。」と記述されている。

確定申告書提出後に、措置法特別控除の適用を求めた「更正の請求」が認められた事案の検討

には、一定の場合を除き、所定の譲渡所得の特別控除を適用する、とあるように、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ている（原審・控訴審の判示）。

本事案の特殊性は、

- ① X が居住していた家屋が、義理の姉との共有であり、通常は区分登記できない建物構造であったこと、
- ② 本件建物の取壊しに関する合意について、取り壊し家屋部分にも E の共有持分があり、一方残存家屋部分にも X の持分があるところ、取り壊し前に、それぞれ持分放棄をするという合意が明確であったか、という点にある。

原審では、取壊した本件家屋は、独立して住居の用に供することができるものに当たらないとし、取壊し後にも本件残存家屋部分に X の持分があり、これを E に贈与したものであり、本件家屋部分の取壊しをもって、X がその居住している家屋の全部を取壊したとはいえ、また、X と E との間で共有物分割の合意により、X が本件家屋部分の単独所有権を取得し、それを取壊した後に E が残存家屋部分の単独所有権を取得すると合意がされたと認めるに足りる証拠はないとして、X の主張を退けた。

X がした建物所有権移転の行為は、E が取壊し後の残存家屋の単独所有権の確保のためにする X の持分放棄と考えられるが、Y はこの点につき、「本件家屋が取壊された時点では、本件建物は X と E の共有物であり、したがって、取壊された時点で残存家屋も X と E の共有物であるから、取壊しではなく、残存家屋に関しては、その後の贈与登記により、X の持分が E に移転したと解さざるを得ない」と主張している。

確かに、取り壊した後に、本件建物全体の X の持分を E に贈与登記しており、さらにその後に取り壊しの表示登記を行なっているので、取壊し時点では、残存家屋にも、X の持分は残っている。また、「建物の譲渡（筆者注：贈与）は平成 16 年 7 月 3 日に行なわれており、土地の譲渡は平成 16 年 12 月 7 日付けの譲渡契約により、土地のみの売買として行なわれた」のであるから、自己居住用建物の敷地として譲渡されたとは認められないという判断を国税不服審判所は裁決事由⁷で述べており、また原審では、「本件家屋部分の取壊し後も残存家屋部分に X が持分 4 分の 1 を有しこれを E の贈与したことを考慮すれば取壊しをもって X がその居住の用に供している家屋全部を取壊したとはいえない」と判示している。

これに対し、控訴審判決では「取壊し家屋に対する E の持分放棄との見合いで残存家屋に対する X の持分放棄がされることが合意されていた」と事実認定し、「贈与登記は便宜上の登記とみるのが妥当である」と判示した。

控訴審では、上記①については、厳格に見た場合、取り壊しの対象となる建物部分について、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、特別控除を受けるためにだけに、一旦区分建物としての形状を整えるための工事をし、その上で当該建物を取り壊せとは言い難いとし、X が残存家屋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として、残存家屋につき、X の所有権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と判示した。

⁷ 林・前掲注 6 188 頁。本裁決事例は未公開である。

事実認定の相違とはいえ、「本件建物の取壊しに関する合意」について、控訴審判断は、「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、これに沿う証拠も存在する。」と判示した。

筆者は、XとEとが義理の姉妹という親族関係、生計を別にしていうこれまでの暮らし及び本件家屋の取壊し後にXが転居したという事実からして、原審よりも、控訴審判断のほうが相対的に合理的判断であり、法の精神に沿った合理的解釈であると思料する。

本事案は、特に事実認定の判断が大きく影響した事案である。この点に関し、建物が共有の場合、他の当事者が建物の全部取壊しに同意をしなかった場合には、残存家屋の単独所有権を当該他の者に取得させる以外に、区分所有土地の売却ができないこととなるというXと残存家屋に住み続けたいというEの双方の事情を鑑みれば、控訴審判決の準備書面証拠に対する事実認定によるものである。

課税処分取消訴訟における立証責任の分配については、行政事件訴訟法に規定がない⁸ため、課税処分の適法性に関する立証責任は一般論としては、税務官庁が負担すべきであると解すべきである⁹が、本事案については、納税者サイドから、積極的立証活動（控訴審における追加的主張及び準備書面提出）を行ったことが控訴審判断に大きく影響を与えたと考察できる。

ところで、「課税減免規定の解釈」を例外的規定と捉えて、解釈の厳格性を狭義性と同一視し、控訴審における被控訴人の追加的主張（「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べきであり、・・・形式的基準をもって運用されるべきものである。」）のように、ことさら「解釈の狭義性」を強調する見解¹⁰は、通常の課税要件規定の拡張解釈と同様の納税義務の創設あるいは拡大に帰結することになり好ましくない¹¹。解釈の厳格性と狭義性とは、論理的に別次元の問題である¹²。

2. 措置法35条3項に規定する「やむを得ない事情」に該当するかについて

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ることができない客観的事情があつて、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と控訴審は判示している。

本事案は、判例も先例もない事案であり、課税庁の意に反して申告することは、更正処分と過少申告加算税の賦課決定処分の予測可能性が高い申告となり、法的安定性を著しく欠くものとなる。したがって、一旦課税庁の見解に従った申告を行ない、その後更正の請求をすることが納税者にとっては、法的安定性を確保する手段として当然認められるべきである。

控訴審では、法律の解釈が不明であるため加算税が課せられることを避けるために税務署の

⁸ 行政事件訴訟法7条「行政事件訴訟に関し、この法律に定めがない事項については、民事訴訟の例による」。

⁹ 谷口勢津夫『税法基本講義』158頁（弘文堂、2010）。

¹⁰ 最高裁昭和53年7月18日判決（訟月23巻8号1523頁）「租税法規における非課税規定の解釈態度」。

¹¹ 金子・前掲注5 107頁「原則として文理解釈によるべきであるが、必要に応じて規定の趣旨・目的を勘案すべきである」。

¹² 谷口・前掲注9 37頁。

確定申告書提出後に、措置法特別控除の適用を求めた「更正の請求」が認められた事案の検討

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が認められるとの税理士の助言を得て更正の請求をしたものと認められ、本件における法律解釈の難しさに加え、X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、Xが本件特別控除の適用を受けようとする旨を記載した申告書を提出しなかったことについては、措置法35条3項に規定する「やむを得ない事情」があったと認めるのが相当であると判示した。

一般に納税相談は、税務署側で具体的な調査を行なうこともなく、相談者の一方的な申立に基づきその申立の範囲内で、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具体的なものであったとしても、その助言どおり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何ら意味するものではなく、最終的には如何なる納税申告をすべきか納税義務者の判断と責任に任されている¹³ところであるが、事業所得のような継続的記帳によって課税所得が最終的に決定される事案と異なり、税額も比較的多額となる一回性の譲渡所得事案の判断に係る判示に当てはめることは適当ではないと解すべきである。

本控訴審判断は、従来の見解に囚われず、更正の請求に至った事情を情状した画期的判示であると評価できよう。

3. 「意思表示の錯誤」による更正の請求が可能な事案であるか否かの検討

本来、判例評釈は、裁判所の判断において争点となった事項につき論ずべきものであるが、上記について、傍論的に検討することとする。

「意思表示の錯誤」により、更正の請求ができるか否かの判断は、原審、控訴審ともに行なっていないが、Xは、原審における主張において、「更正すべき理由がない」旨の通知処分をしたことに対し、合法性の原則からは是認されない旨の主張をおこない、また、「意思表示の錯誤がある」場合には、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るとし、かかる撤回がされると、「法律の規定にしたがっていなかった」といえるので、通則法23条1項一号による更正の請求が可能となる旨主張している。

さらに、Xは、措置法35条1項の適用を受ける意思がありながら、確定申告書へその旨の記載を欠き、同法35条1項の適用を受けない外観上の表示を行なったのは、「意思表示の錯誤」があるとして、更正の請求は当然にして可能であると主張している。

そこで、納税申告に際して、民法の錯誤規定の適用可能性及びその適用基準について検討する。

納税申告は、私人の公法行為の一種であり、申告には原則として民法の規定が準用されるが、租税法規の趣旨からして、その適用は排除されると解すべきである¹⁴。しかし、金子宏東大名誉教授は「常にそのように考えるのは、妥当ではないと思います。つまり、過大に申告してしまったことが重大な誤りであって、そして更正の請求以外に救済を認めなければ、納税者の利益が著しく害されてしまうと認められる特段の事情があるというような場合（中略）には、更正の請求以外の方法（中略）を認めてもいいのではないかと思います。例えば民法には、要素の錯誤による意思表示は無効であるという規定があるわけです。申告に当たって過大に税額を

¹³ 東京高裁平成3年6月6日判決（LEX/DB 60026011）。

¹⁴ 金子・前掲注5 685頁。

申告したのは要素の錯誤によるものであった（中略）場合には、期間を経過した後で誤りに気づいた場合には、更正の請求とは別の救済を認めてもいいのではないかということでありませ¹⁵。」と述べておられる。

このように、錯誤が重大であって、更正の請求以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合には、民法95条の適用は排除されるべきではないと解すべきである¹⁶。このことは、租税法が強行法規であることから、合法性の原則からも補完しうるといえよう。

また、税法所定の方法（修正申告または更正の請求）以外にその是正を許さないならば、納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合には、納税申告の錯誤無効を主張することは、正義・公平の原則に照らして、許容されるべきである¹⁷。税務署員の誤指導に基づく納税申告の錯誤無効を肯定した裁判例¹⁸があるが、特段の事情とは、このような事情に限定されるべきであると考えらる。

このように考えると、本事案は、控訴審判断によれば、「本件における法律解釈の難しさ」に加え、「Xは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項の適用について相談したが、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」という控訴人が更正の請求をするに至った経緯に照らすと措置法35条3項の規定する、「やむを得ない事情」があったと認めるのが相当であると判示しているが、かかる特段の事情を考慮するならば、「Xの錯誤に基づく更正の請求の主張¹⁹」（民法95条の適用）につき、一步踏み込む控訴審判断があつて然るべきであつたと思料する。

おわりに

本判例評釈を執筆するに当たって、本事案の補佐人税理士である林紀孝先生に多大なご協力と玉稿をご提供頂いたことに紙面をお借りして感謝申し上げます。

以上。

¹⁵ 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』608頁（有斐閣、2010）。

¹⁶ 最高裁昭和39年10月22日判決（民集18巻1768頁）は、「所得税申告書の記載内容についての錯誤の主張は、その錯誤が客観的に明白かつ重大であつて、所得税法の定めた過誤是正以外の方法による是正を許さないとすれば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ許されないと解する」と判示している。

また、最高裁平成2年6月5日判決（民集44巻4号612頁）は、社会保険診療報酬に係る必要経費に関して「誤つて社会保険報酬に対する自由診療収入の割合を出し、（中略）概算経費選択の意思表示をしたというのであるから、右概算経費選択の意思表示は錯誤に基づくものであり、（中略）錯誤に基づく概算経費選択の意思表示を撤回し、（中略）概算経費の意思表示の撤回が有効になされたものとして修正申告の提出を認める。」として、確定申告において必要経費についての誤り（錯誤）がある場合に概算経費から実額経費への変更を認めている。これらの判例は、「租税判例百選」194頁～197頁（有斐閣、第4版、2005）参照。

¹⁷ 谷口・前掲注9 113頁。

¹⁸ 東京地裁昭和56年4月27日判決（LEX/DB60006305）、札幌地裁昭和63年12月8日判決（LEX/DB60015445）。

¹⁹ 林・前掲注6 181頁。

時系列でみる判決から判明した事案の概要

<p>S39.12 頃 A が本件建物建築 A らと X が居住</p>	<p>S40 頃 C は E と婚姻 (2 人の子供 G、F が生まれる)</p>	<p>S49.7 頃 2 階増築</p>	<p>S49.7.15 A から C へ 本件建物の 持分 3/4 贈与 C らの家族も居 住開始</p>	<p>S49.8.26 頃 A と C の間で X と A が本件 家屋部分を使用、 E を含む C らが 本件残存家屋を 使用すると、以後合 意をし、以後使用 意に従い使用</p>	<p>H11.5.11 A 死亡 A の遺産につい ての遺産分割協 議開始</p>	<p>H13.4.10 C 死亡 A に関する遺産 分割協議も中断</p>	<p>H13.6.25 本件建物の 3/4 を E が 相続登記完了</p>	<p>H15.6 頃 本件建物につき、 遺産分割協議再 開。 本件家屋部分に X が居住、本件 残存家屋部分に E が居住 玄関、台所、風 呂、トイレは、 X と E との共用 部分としていた。 水道光熱費の契 約は E 名義であ るが、 C の死亡後は E と X とで 1/2 す つ負担</p>	<p>H15.8 頃 ①土地を 2 筆に 分筆し、3/4 を E が取得、残り 1/4 を X が取得 すること ② 本件建物の 1/4 を X が取得 すること ③本件建物のう ち、X が取得す る土地上にある 本件家屋部分を 取壊すこと の以上 3 点が検 討されるように なった</p>	<p>H15.11.1 頃 遺産分割協議 成立し、X が本 件土地の所有権 の 1/4 を取得、E が同 3/4 を取得 する 分筆</p>	<p>H15.12.18 本件土地を分筆。 (所有権等の移 転登記は、H16.1. 9 に行われた。)</p>	<p>H16 当時 X は本件土地の 1/4 及び本件建 物の 1/4 を所有 し、本件家屋部 分に居住</p>	<p>H 16.1.9 土地 1/4 を X、 土地 3/4 を E、 本件建物 1/4 を X が取得する旨 の登記完了</p>	<p>H15.5 頃 X が本件家屋部 分を取壊し、当 該家屋部分の敷 地を更地にする ことにつき X と E とで合意</p>	<p>H16.6.20頃までに X 転居。 X と E とで、本 件建物を 2 分割 し、X が取得す る部分を取壊し、 X が所有する土 地を更地にした 上で第三者に売 却し、E は残りの 土地と同土地 上の残存家屋を 取得する旨の合 意をした</p>	<p>H16.6.29~7.4頃 X は本件家屋部 分を取壊し。E は、残存家屋部 分に居住継続。</p>	<p>H16.7.3 本件建物の 1/4 につき、X より E への贈与</p>
---	--	---------------------------------	--	--	--	--	---	---	---	---	--	---	--	---	--	--	---

<p>H16.7.7 本件建物の1/4につきEにH16.7.3の贈与を原因とする登記完了</p>	<p>H16.8.17 本件家屋部分のH16.7.20付けの贈与を原因とする登記完了</p>	<p>H16.12.7 Xは第三者Hに本件土地を譲渡する契約をする</p>	<p>H17.1.25 本件土地をHに引渡し</p>	<p>H18.2.13 小田原税務署員より、居住用の譲渡に該当しない旨の回答を得る</p>	<p>H18.3.10 Yに本件H17年分の確定申告書を提出</p>	<p>H18.12.27 Yに更正の請求</p>	<p>H19.1.16 小田原税務署員との話し合いにより、嘆願書を提出</p>	<p>H19.4.25 YがXに「更正を請求すべき理由がない」旨の通知処分を行う</p>	<p>H19.6.20 XはYに異議申立を行なう</p>	<p>H19.9.19 Yは「措置法35条3項(やむを得ない事情)に該当せず、国税通則法23条1項(更正の請求)にも該当しない」旨の理由により異議申立棄却</p>	<p>H19.10.15 Xは国税不服審判所長に対し、審査請求。</p>	<p>H20.4.18 ①更正の請求を行おうことはできない②建物の譲渡(筆者注:贈与)はH16.7.3に行われており、土地の譲渡は、H16.12.7付の売買契約により行われた。したがって、居住用家屋の敷地として当該土地が譲渡されたとは認められない、として審査請求棄却</p>	<p>H20.10.2 Xは、東京地裁に訴訟提起</p>	<p>H21.11.4 一審判決請求棄却</p>	<p>H21.11.18までに 控訴 民事訴訟法285条により2週間以内の控訴</p>	<p>H22.7.17 原審取消判決</p>	
---	---	--	---------------------------------------	--	---	-------------------------------------	--	---	---	--	---	--	---	-------------------------------------	--	-----------------------------------	--