

## 居住用財産の譲渡所得の特別控除における「居住の用」の意義と判定

### 1 はじめに

租税特別措置法(以下「措置法」)第35条は要旨「居住用財産を譲渡した場合には、同法第31条又は32条の土地等や建物等の長期譲渡所得又は短期譲渡所得の金額の計算において、通常の所得の金額の計算から3千万円を控除することができる特例を定めています。

ここで、「居住用財産を譲渡した場合」とは、原則として譲渡した者の居住の用に供している家屋(「居住用家屋」)の譲渡又は居住用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です。土地だけの譲渡は原則としてこれに当たりません。また、この制度は、居住の用に供する家屋等は、いずれ代替物件を取得することが通常であるなど、一般の資産の譲渡に比して、特殊な事情があり、譲渡所得についての担税力が高くはない例が多いことを考慮した特例であると解されています(最高裁平成3.28判決)。この制度のキーワードである「居住の用」の意義や当否判定の在り方について2以下で整理します。

### 2 居住の用の意義と判定の在り方・通達の定め

「居住用家屋の範囲」について、措置法通達35-3が同31の3-2を引用する旨を定めており、同通達では、「その居住の用に供している家屋」とは、その者が生活の本拠として利用している家屋(一時的な利用を目的とする家屋を除く。)をいい、これに該当するかどうかは、その者及び配偶者等の日常生活の状況、その家屋への入居目的、その家屋の構造及び設備の状況などの事情を総合勘案して判定する、としています。そして、この判定に当たって、次の点に留意すべしとして次の2点を挙げています。

(1) 転勤、転地療養等の事情のため、配偶者等と離れ単身で他に起居している場合であっても、当該事情が解消したときは当該配偶者等と起居を共にすることとなると認められるときは、当該配偶者等が居住の用に供している家屋は、その者にとっても、その居住の用に供している家屋に該当する。

(2) 次に掲げるような家屋は、その居住の用に供している家屋には該当しない。

イ ①措置法第35条第1項の規定の適用を受けるためのみの目的で入居したと認められる家屋 ②その居住の用に供するための家屋の新築期間中だけの仮住まいの家

屋 ③その他一時的な目的で入居したと認められる家屋  
(注) 譲渡した家屋における居住期間が短期間であっても、その家屋への入居目的が一時的なものでない場合には、その家屋は上記に掲げる家屋には該当しない。

ロ 主として趣味、娯楽又は保養の用に供する目的で有する家屋

### 3 居住の用の意義と判定の在り方についての裁判例

2で述べた通達の取扱いは、この制度の趣旨に沿った相当と思われるが、居住の用の意義と判定の在り方について、さらに具体的に判示した裁判例として松江地裁平成25年12月26日判決があります。以下、表題のことに關してその判決で示されたことを紹介します。

判決では、まず、「その制度趣旨(筆者注：上記1の最高裁判決で示されたこの特例の趣旨)に照らして解釈すると、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、生活の本拠に利用していた家屋を意味するものと解するのが相当である」旨判示しています。このことは、生活の本拠としていたかの判断は、その家屋等の所有者になって以降の状況で判断するということです。賃貸借や使用貸借でそこに居住していたとしても、その所有者になる以前のことは考慮されないということです。

更に、「生活本拠性の有無については、民法22条の解釈を参考にして、客観的な居住の事実を基本として、居住意思という主観的事実をも考慮して、社会通念に照らして、総合的に生活本拠性を判断するのが相当である。」としています。つまり、その家屋での「居住の事実」を基本とするものの、それだけでなく、譲渡者がその家屋を所有してからの居住意思も考慮して判断される旨明らかにしています。また、この裁判の判断の過程において、「居住の事実」については、「居住期間」と「居住実態」の二つの側面から判断する方法を採用しており、このことにも注意すべきです。裁判では「居住実態」については、その問題となった(譲渡された)家屋が譲渡者の衣食住の中心であったかについて、水道光熱費の額などに基づき判定しています。

判決では、措置法35条が、租税の減免を認める例外的措置であることに照らすと、問題の家屋が居住の用に供する家屋等かどうかの立証責任は譲渡者にあるとの判断も示しています。