

旬刊 資産税広報

《主なもくじ》

●資産をめぐる税務

[問答式]

- シリーズ相続と贈与に関する税務 《債務控除》
 - ▼公益法人に対し画家として生計を立てている私が自ら描いた絵画を寄附した場合 …… 2
- シリーズ譲渡に関する税務 《譲渡所得の収入金額》
 - ▼貸主と借主が使用貸借に係る土地を一括して譲渡する場合の譲渡収入金額の配分 …… 4
- 資産の評価に関する税務 《現金及び預貯金等の評価》
 - ▼相続した預貯金の価額はその額面又は残高によって申告すればよいのでしょうか …… 5
- ワンポイントセミナー●
 - ▼相続税の申告状況及び法人税等の調査実績 …… 7

□判・審判事例特報

海外駐在期間は、「居住の用に供されなくなった日から同月以後3年を経過する日の属する年の12月31日まで」の期間計算から除外することができないことから、租税特別措置法第41条の5の適用はない …… 9

- ニュース
 - 特許庁／財政再建の足取り鈍く／歳出膨張し借金頼み …… 16

資産をめぐる税務

問答式

■ シリーズ相続と贈与に関する税務

《贈与税の非課税財産》

◆
公益法人に対し画家として
生計を立てている私が自ら
描いた絵画を寄付した場合

◇質 問◇

私は30年以上、画家として生計を立てていますが、この度、友人が役員を務めている公益法人である美術館から、私が描いた絵を譲ってほしいと頼まれました。美術館においてもらえるということは大変名誉なことですし、親友からの頼みということもあって寄付（無償）することにしました。

友人の話によると、公益法人に財産等を寄附した場合には、みなし譲渡所得が非課税となる特例があるそうですが、私の場合、この特例を受けることができる

でしょうか。

(東京都・E Y氏)

◆回 答◆

贈与契約に関しては、民法上では個人間だけに限定しているわけではありません。そのため、個人と法人、または法人間で贈与が行われることもあるということになります。

贈与における個人と法人の関係は、以下の4つの形式に分類することができます。

①個人から個人への贈与、②個人から法人への贈与、③法人から個人への贈与、④法人から法人への贈与、となります。

形式によっては、お金や物をあげた（贈与した）人である「贈与者」と、お金や物もらった人である「受贈者」の両者とも税金がかかります。

法人に対して資産を贈与したときは、原則として、贈与した時の時価で譲渡したものとみなされ譲渡所得が課税されます。

ただし、公益社団法人、公益財団法人、特定一般法人その他公益を目的とする事業を営

む法人（学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、宗教法人等）に対する財産の贈与又は遺贈（法人を設立するためにする財産の提供を含みます）で、これらの贈与又は遺贈が教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉法人への貢献その他公益の増進に著しく寄与する場合において、国税庁長官の承認を受けたときには、所得税は非課税とされます。

上述したとおり、法人に対して資産を贈与したときは、原則として、贈与したときの時価で譲渡したものとみなされ譲渡所得が課税されますが、公益法人等に対して資産を贈与し、国税庁長官の承認を受けたときは譲渡所得が課税されません。

しかし、お尋ねの場合、あなたは画家として生計を立てていますので、あなたが描いた絵は事業所得の基因となるたな卸資産に当たります。たな卸資産を一定の者に贈与した場合には、その年分の事業所得の金額の計算上、その贈与があった時におけるたな卸資産価額を総収入金額に算入することになります。

したがって、あなたは寄付した時における絵画のたな卸資産としての価額を事業所得の総収入金額に算入することとなりますので、みなし譲渡所得を非課税とする特例の適用を受けることはできないものと考えます。

参照条文＝所法59、措法40①後段、所令87

----- ◆ 参 考 ◆ -----

平成30年度改正

公益法人等の取り扱い、寄付財産を継続して公益目的事業に利用しなければならず、寄付財産を譲渡した場合には、非課税承認が取り消されてしまいます。しかし、2年以上

公益目的事業の用に直接供した寄付財産を譲渡した後、譲渡収入の全額をもって同種の資産等を購入（買換）した場合には、非課税承認が継続される特例を適用できます。

平成30年度改正においては、下記の要件を満たすことにより、寄付財産の最低利用期間2年が撤廃され、なおかつ、異種資産の買い替えでも非課税承認が継続されることとなりました。

- ① 非課税承認に係る公益法人等は、国立大学法人等、公益社団法人、公益財団法人、学校法人、社会福祉法人であること
- ② 次の法人の区分に応じて、それぞれに掲げる方法により管理している寄付財産を譲渡したこと
 - ・ 国立大学法人等、公益社団法人、公益財団法人
 - 一定の公益目的事業に充てるための基金に組み入れる方法（所轄庁の証明が必要）
 - ・ 学校法人、社会福祉法人
 - 寄付を受けた法人の財政基盤又は経営基盤の強化を図るために、一定の金額を基本金に組み入れる方法
- ③ 上記②の譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもって買換資産を取得し、これを上記②の方法で管理すること
- ④ 非課税承認に係る公益法人等が、上記②の譲渡の日の前日までに、一定の事項を記載した届出書及び譲渡財産が上記②の方法で管理されたことを確認できる書類の写しを所轄税務署長に提出すること

しかし、継続の適用を受けられない場合は、対象財産の全部又は一部について、課税の対象となる可能性もあります。

参照条文＝措法40

■ シリーズ譲渡に関する税務

《譲渡所得の収入金額》

貸主と借主が使用貸借に係る土地を一括して譲渡する場合の譲渡収入金額の配分

◇ 質 問 ◇

使用貸借がなされている土地を貸主及び借主の両者が一括して譲渡した場合、譲渡収入金額の配分はどのように行えばよいのでしょうか

(東京都・KH氏)

◇ 回 答 ◇

譲渡所得における収入金額とは、資産の譲渡により収入すべき金額をいい、一般的には、売買契約金額がその譲渡資産の収入金額になります。なお、収入すべき金額が金銭以外の物や権利その他経済的利益である場合には、その物や権利の時価その他経済的利益の価額、また、金銭とこれら権利等である場合には、金銭とその物や権利の時価その他経済的利益の価額の合計額が収入すべき金額となります。

ところで、使用貸借に係る土地を譲渡した場合の譲渡収入金額の配分は、当該譲渡した

土地に係る使用貸借が使用貸借通達の施行（昭和48年11月1日）後になされたのか施行前になされたのかにより次の区分にしたがって、それぞれ次に掲げるところによります。

使用貸借がなされている土地について

(1) 使用貸借通達の施行後の場合

土地の譲渡収入金額は、全額土地の所有者に帰属します。

(2) 使用貸借通達の施行前の場合（(3)を除く）

① 借地権相当額について贈与税が課税されているとき（既往における課税上の取扱いを含みます）

土地の譲渡収入金額を地主と借地人として合理的な割合により配分します。

② ①以外の場合（借地権相当額について贈与税が課税されていないとき）

土地の譲渡収入金額は、全額土地の所有者に帰属します。

(3) 使用貸借通達の施行前から使用貸借が行われた場合で、使用貸借通達の施行後に借地権部分又は底地部分に相続又は贈与が発生している場合

土地の譲渡収入金額を地主と借地人として合理的な割合により配分します（この取扱いは、その土地の貸借に係る借地権相当額について贈与税が課税されていたかどうかに関係なく同一となります）。

参照条文＝所法36①、使用貸借通達1～5

◆
相続した預貯金の価額はその額面又は残高によって申告すればよいのでしょうか

◆ 質 問 ◆

相続した現金、預貯金及び外貨預金等の相続税評価は、どのような方法で行えばよいのでしょうか。

(東京都・NHさん)

◆ 回 答 ◆

相続財産には、土地や家屋などの不動産、株券、預貯金など、金銭に換算することができるプラスの財産のほか、借金などのマイナスの財産も含まれます。

現金や預貯金などは、ほとんどのケースで、その金額がそのまま金銭価値になりますが、定期預金の場合には利子的问题がありますので、注意が必要です。

また、外貨預金は「外国の預金だから、課税対象外だろう」と考える方もいますが、相続人が国内で生活していれば、当然に課税対象となることとなります。

ただし、相続人が被相続人の亡くなる前3年以内に贈与を受けていたものについては、相続税の課税対象になりますので注意が必要です。

1. 普通預金の相続税評価

原則として、相続開始日現在の預金残高が相続税評価額となります。金融機関へ残高証明の取得を依頼し、残高証明に記載の残高を申告しましょう。

定期預金とは異なり、課税上弊害がない場合（多額ではない場合）は、既経過利息は相続財産として申告しなくても良いことになっています。

なお、名義が被相続人ではなくても（配偶者や子供名義）、実質的に被相続人のものである場合には相続税の課税対象となります。

2. 定期預金の相続税評価

相続開始日の残高 + 既経過利息（相続開始日に仮に解約した場合の税引後の利子相当額）で評価します。

金融機関へ残高証明の取得を依頼し、残高証明に記載の残高を申告しましょう。その際、既経過利息の計算も金融機関に依頼することを忘れないようにしましょう。

なお、名義が被相続人ではなくても（配偶者や子供名義）、実質的に被相続人のものである場合には相続税の課税対象となります。

3. 外貨の相続税評価

相続税を計算する場合の外貨は、円貨に換算する必要があります。この場合の円貨への換算は、課税時期現在における納税者の取引金融機関が公表する対顧客直物電信買相場(TTB)により評価します。対顧客直物電信買相場とは、金融機関が顧客から外貨を買って円貨を支払う場合(顧客側にとっては外貨を円貨に交換する場合)の為替相場をいいます。

課税時期にその相場がない場合には、課税時期前の相場のうち課税時期に最も近い日の相場により評価します。

参照条文＝評基通203

-----◆参 考◆-----

相続財産の中に定期性の預金があった場合には、残高証明書に記載されている額面金額に加えて既経過利息も評価に含める必要があります。

1. 既経過利息とは

現金については、相続開始時点での全ての現金が相続財産となりますし、預貯金も当然相続財産に含まれます。既経過利息とは、預貯金をその時点で解約した時に支払われる利息のことです。この利子には、20.315%の源泉所得税が発生しますので、評価の際にも、この源泉所得税相当額を差し引いた金額が既経過利息の額となります。

預貯金のうち、定期預金や定額預金は普通預金より利息が高額になりますから、相続開始時点の残高に既経過利息を足した額が相続税評価額となります。

2. 普通預金でも計算する必要がある場合

一方、普通預金などで、既経過利息が少額

のものは、「課税上弊害のない限り」は既経過利息を含める必要はありません。この場合は、相続開始時点の残高がそのまま評価額となります。ただし、普通預金であっても何億円ともなる場合には、預金利息といえども課税にインパクトを与える可能性がありますので、その場合は評価が必要となります。

定期性の預金としては、「定期預金」「定額預金」「貯蓄預金」などのように様々な名称がありますが、これらはすべて既経過利息の計算を行う必要があります。財産評価基本通達上においては、これらの定期性の預金については、たとえ1円であっても評価を省略したりすることは許されません。

逆に定期性でない預金、「普通預金」「当座預金」などの預金の場合には課税上弊害がないような利息金額の場合には評価に含める必要がありません。

3. 具体的な金額の計算

相続税の計算をする時には、それぞれの金融機関で預貯金の残高証明を用意してもらうことになるのですが、信託銀行や郵便貯金には既経過利息の参考金額が明記されている場合が最近では増えています。明記されていない場合でも、たいていの場合はお願いをすれば金融機関の方で計算をしてくれます。

4. 途中解約により解約利率が適用される場合

定期預金の種類によっては、満期まで持っている場合と途中で解約した場合とでつく利息が異なる商品があります。そういったものは、相続開始日で実際に解約したとすると、仮に解約利率が適用されてしまうような場合には、その解約利率を使って既経過利息の計算をすることになります。

●ワンポイントセミナー●

相続税の申告状況及び法人税等の調査実績

平成29年中（平成29年1月1日～平成29年12月31日）に亡くなられた方から、相続や遺贈などにより財産を取得した方についての相続税の申告状況の概要が国税庁より公表されました。

これによりますと、被相続人数（死亡者数）が約134万人（平成28年約131万人）で、対前年比102.5%となり、このうち相続税の課税対象となった被相続人数は約11万2,000人（平成28年10万6,000人）で、対前年比105.5%となっています。

相続税の課税割合は、被相続人100人当たり8.3人（平成28年8.1人）で、相続税の基礎控除額の引下げが行われた平成27年分のとき（8.0人）とほぼ同じになりました。

（注）平成27年1月1日以後の相続等については、平成25年度税制改正により、基礎控除額の引下げ等が行われています。

相続税の課税価格の合計は、15兆5,884億円（平成28年14兆7,813億円）で、これを被相続人1人あたりに換算すると、1億3,952万円（平成28年1億3,960万円）となっています。

（注）「課税価格」は、相続財産価額に相続時精算課税適用財産価額を加え、被相続人の債務・葬式費用を控除し、さらに相続開始前3年以内の被相続人から相続人等への生前贈与財産価額を加えたものです。

税額の合計は2兆185億円（前年1兆8,681億円）で、前年より約1,504億円増加し、こ

れを被相続人1人あたりに換算すると1,807万円（平成28年1,764万円）となります。

相続財産の金額の構成比で見ると、土地が63.4%（平成28年63.0%）と最も高く、次に現金・預貯金等で17.3%（平成28年19.5%）、有価証券の15.2%（平成28年14.4%）、その他7.0%（平成28年も同値）の順となっています。

法人税等の調査実績

平成29事務年度に実施した法人税等の調査実績が、国税庁のホームページにて公表されました。

（注）平成29事務年度の調査実績については、平成29年2月1日～平成30年1月31日までの間に事業年度が終了した法人を対象に、平成29年7月～平成30年6月までの間に実施した調査に係るものを集計しています。

これによりますと、調査の合計検討は9万8,000件で、このうち74.5%（非違件数7万3,000件）で非違があり、申告漏れの所得金額は9,996億円、追徴税額は1,948億円に及びます。

（注）調査による追徴税額には加算税及び地方法人税が含まれています。

これらの数字を1件あたりに換算すると、申告漏れ所得金額は1,023万5,000円で、追徴税額は199万5,000円になります。

源泉所得税等の実地調査件数は11万6,000件で、このうち31.0%（非違件数3万6,000

件) で非違があり、追徴税額304億円、調査1件当たりの追徴税額は26万3,000円になります。

さらに、消費税についても虚偽の申告により不正に還付金を得るケースが見受けられるため、消費税還付申告法人のうち、6,721件に対する実地調査を行ったところ、このうち57.7% (非違件数3,880件) で非違があり、追徴税額は256億9,300万円になります。また、そのうち、不正計算があった件数は787件で、不正による追徴税額は58億3,400万円に及びます。

(注) 調査による追徴税額には加算税及び復興特別所得税が含まれています。

事業を行っていると見込まれる無申告法人に対しては、法人税2,593件、消費税1,989件の実地調査を実施し、法人税50億1,700万円、消費税58億8,900万円を追徴課税しました。

このうち、稼働している実態を隠し、意図的に無申告であった件数は、法人税435件、消費税302件であり、法人税27億700万円、消費税15億7,900万円を追徴課税しました。

(注) 調査による追徴税額には加算税、地方法人税及び地方消費税(譲渡割額)が含まれています。

不正発見割合の高い業種としては、1位:バー・クラブ(不正発見割合66.4%、不正1件当たりの不正所得金額1,319万9,000円)、2位:外国料理(同割合48.1%、同金額447万9,000円)、3位:大衆酒場・小料理(同割合41.8%、同金額512万8,000円)となっています。

国税庁は、適正かつ公平な課税を実現するため、不正に税金の負担を逃れようとする納税者に対しては、様々な角度から厳正な調査を今後も実施していくとしています。

/// Break Time ///

判・審判事例特報

海外駐在期間は、「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」の期間計算から除外することができないことから、租税特別措置法第41条の5の適用はない

----- 棄却 -----

〔国税不服審判所＝平成22年1月26日
・ 裁決〕

問題 《事実》

本件不動産は、妻子がS国へ出国して以降、居住の用に供されていなかった

(1) 事案の概要

審査請求人（以下、請求人という）が、平成19年中に譲渡した不動産の譲渡損失について、平成19年分の所得税の確定申告については、租税特別措置法（以下、措置法という）第41条の5《居住用財産の買換え等の場合の

譲渡損失の損益通算及び繰越控除》第1項に規定する損益通算の特例（以下、損益通算の特例という）を適用して申告をし、平成20年分の所得税の確定申告については、同条第4項に規定する繰越控除の特例（以下、繰越控除の特例という、損益通算の特例と併せて本件特例という）を適用して申告をしたところ、原処分庁が、当該不動産は、同条の居住用財産に当たらないため、損益通算及び繰越控除はできないとして、各年分の所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったことから、請求人が、当該各処分の全部の取消しを求めた。

なお、請求人は、併せて延滞税についても取消しを求めている。

(2) 審査請求に至る経緯

イ 平成19年分

- (イ) 請求人は、平成19年分の所得税について、確定申告書に別表1の「確定申告」欄のとおり記載し、不動産の譲渡損失について損益通算の特例の適用を受ける旨記載して、法定申告期限までに申告した。
- (ロ) 原処分庁は、これに対し、損益通算の特例は適用できないとして、平成20年11月5日付で別表1の「更正処分等」欄のとおりとする更正処分（以下、平成19年更正処分という）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、平成19年更正処分と併せて平成19年更正処分等という）を行った。
- (ハ) 請求人は、平成19年更正処分等及び平成19年更正処分に係る延滞税（以下、本件延滞税という）を不服として、平成21年1月5日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年4月3日付で、平成19年更正処分等については棄却の、本件延滞税については却下の異議決定をした。
- (ニ) 請求人は、異議決定を経た後の平成19年更正処分等及び本件延滞税に不服があるとして平成21年5月7日に審査請求をした。

ロ 平成20年分

- (イ) 請求人は、平成20年分の所得税について、確定申告書に別表2の「確定申告」欄のとおり記載して、法定申告期限までに申告した。
- (ロ) 原処分庁は、これに対し、繰越控除の特例は適用できないとして、平成21年6月5日付で別表2の「更正処分等」欄のとおりとする更正処分（以下、平成20年更正処分という）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、平成20年更正処分と併せて平成20年更正処分等という）を行った。
- (ハ) 請求人は、平成21年6月19日、平成20年更正処分等を不服として異議申立てをした。

- (ニ) 異議審理庁は、上記(ハ)の異議申立てについて、国税通則法（以下、通則法という）第89条《合意によるみなす審査請求》第1項の規定により審査請求として取り扱うことが適当であると認め、請求人に同意を求めたところ、請求人は、平成21年8月12日に同意したので、同日審査請求がされたものとみなされた。

ハ 併合審理

そこで、上記イの(ニ)及びロの(ニ)の各審査請求を併合審理する。

(3) 関係法令の要旨

- 措置法第41条の5第1項は、個人の譲渡所得の金額の計算上生じた居住用財産の譲渡損失の金額がある場合には、同法第31条《長期譲渡所得の課税の特例》第1項後段及び第3項第2号の規定にかかわらず、当該居住用財産の譲渡損失の金額については、所得税法第69条《損益通算》第1項の規定その他の所得税に関する法令の規定を適用する旨規定している。
- 措置法第41条の5第4項は、確定申告書を提出する個人が、その年の前年以前3年内の年において生じた居住用財産に係る通算後譲渡損失の金額（この繰越控除の特例の適用を受けて前年以前の年において控除されたものを除く。以下同じ）を有する場合において、当該個人がその年12月31日において当該通算後譲渡損失の金額に係る買換資産に係る住宅借入金等の金額を有するときは、同法第31条第1項後段の規定にかかわらず、当該通算後譲渡損失の金額に相当する金額は、当該確定申告書に係る年分の長期譲渡所得の金額、短期譲渡所得の金額、総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額の計算上控除する旨規定している。

- 3 措置法第41条の5第7項第1号は、同条における居住用財産の譲渡損失の金額とは、当該個人が、平成10年1月1日から平成21年12月31日までの期間内に、その有する家屋又は土地若しくは土地の上に存する権利で、その年1月1日において所有期間が5年を超えるもののうち次に掲げるもの（以下、譲渡資産という）の譲渡（以下、特定譲渡という）をした場合において、当該特定譲渡の日の属する年の前年1月1日から当該特定譲渡の日の属する年の翌年12月31日までの間に、当該個人の居住の用に供する家屋で政令で定めるもの又は当該家屋の敷地の用に供する土地若しくは当該土地の上に存する権利で、国内にあるもの（以下、買換資産という）の取得をして当該取得をした日の属する年の12月31日において当該買換資産に係る住宅借入金等の金額を有し、かつ、当該取得の日の属する年の翌年12月31日までの間に当該個人の居住の用に供したとき、又は供する見込みであるときにおける当該譲渡資産の特定譲渡による譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額のうち、当該特定譲渡をした日の属する年分の同法第31条第1項に規定する長期譲渡所得の金額の計算上控除してもなお控除しきれない部分の金額として政令で定めるところにより計算した金額をいう旨規定している。
- イ 当該個人が居住の用に供している家屋で政令で定めるもののうち国内にあるもの
- ロ イに掲げる家屋で当該個人の居住の用に供されなくなったもの（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日までの間に譲渡されるものに限る）
- ハ イ又はロに掲げる家屋及び当該家屋の敷地の用に供されている土地又は当該土地の上に存する権利
- 4 通則法第15条《納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定》第3項第6号は、延滞税は、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する旨規定している。
- 5 通則法第60条《延滞税》第1項第2号は、納税者は、更正を受けた場合において、同法第35条《申告納税方式による国税等の納付》第2項の規定により納付すべき国税があるときは、延滞税を納付しなければならない旨規定している。
- 6 通則法第65条《過少申告加算税》第4項は、同条第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する旨規定している。
- 7 通則法第75条《国税に関する処分についての不服申立て》第1項は、国税に関する法律に基づく処分に不服がある者は、不服申立てをすることができる旨規定している。
- (4) 基礎事実
- 以下の事実は、請求人及び原処分庁の間に争いはなく、審判所の調査によっても、その事実が認められる。
- イ 請求人は、平成2年中に、P市Q町〇丁目〇番地〇所在の家屋（以下、本件家屋という）、その敷地である宅地及び私道持分（以下、これらを併せて本件不動産という）を代金56,600,000円で取得し、妻とともに入居した。

- ロ 請求人は、商社に勤務しており、平成3年9月、転勤により単身でR国へ出国した。なお、請求人の妻は、同年10月に出国した。
- ハ 請求人は、平成8年8月に帰国し、妻及びR国で出生した子2名（同年9月帰国）とともに、本件家屋に入居した。
- ニ 請求人は、転勤により、平成13年2月ころ（妻子は同年9月）、S国へ出国し、平成14年11月（妻子は平成15年3月）、同国からT国に転出した。
- ホ 請求人は、平成16年10月に単身帰国し、U市所在の単身赴任者寮に入居した。
- へ 請求人は、妻子が平成17年7月に帰国したため、V市に所在する社宅に妻子とともに入居した。
- ト 本件不動産は、平成13年9月に妻子がS国へ出国して以降、居住の用に供されていなかった。
- チ 請求人は、平成19年4月1日、本件不動産を代金16,800,000円で譲渡する契約を締結し、同月27日、買主に引き渡した。
- リ 請求人は、平成19年5月13日、W市の宅地を取得し、家屋を建築の上、同年12月に入居した。

(5) 争点

本件の争点は、次の2点である。

- 争点1 本件不動産は、本件特例の対象となる居住用財産に当たるか。
- 争点2 過少申告となったことについて正当な理由があるか否か。

事情を勘案して、海外駐在期間中は譲渡前3年内の期間計算より除外すべき

イ 争点1 本件不動産は、本件特例の対象となる居住用財産に当たるかについて

原処分庁は、居住用財産であるか否かの認定に当たり、譲渡前3年内に居住の事実があったかどうかを要件の一つとしているが、この要件は、いわゆる別荘等の売却損失を損益通算の対象から外すことを目的としたものであり、3年内という期間の設定は、国内居住者のみを想定し、当該期間にかかって海外駐在を余儀なくされた家庭の特別な事情などは考慮に入れていないものと推察される。

請求人が保有していた不動産は本件不動産のみであり、社命により家族とともに約4年にわたり海外駐在を余儀なくされ、帰国後は、帰国子女である子らに適した教育環境を確保するため、住み替えの必要性が生じ、1年9か月の仮住まいを経て、本件不動産を売却して現在の住まいに買い換えたものである。

海外駐在中は、事実上国内の物件を譲渡することができないし、まして買い換えることなどできないから、本件特例の立法趣旨が生活環境の向上のための買換えの促進という点にあることを考慮し、杓子定規に文言解釈するのではなく、海外駐在していたという納税者固有の事情を勘案して、海外駐在期間中は譲渡前3年内の期間計算より除外すべきである。

ロ 争点2 過少申告となったことについて正当な理由があるか否かについて

結果的に過少申告となったとしても、請求人は法律の趣旨に則して解釈したのであ

請求人の主張

り、過少申告となったことについて正当な理由がある。

原処分庁の主張

海外駐在であるか否かにかかわらず本件特例の適用を受けることはできない

イ 争点1 本件不動産は、本件特例の対象となる居住用財産に当たるかについて

本件特例の対象となる居住用財産とは、現実に居住の用に供されている「その者が生活の拠点として利用している家屋」のみをいうと解すべきところ、不動産取引の実情にかんがみ、本件特例の適用の限界を3年間と明らかにした上で、「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日までに譲渡された家屋」として本件特例の対象となる家屋の範囲を拡げたものである。

したがって、3年内という期間の設定は、国内居住者のみを想定した規定ではなく、本件特例は、居住の用に供されていた家屋を、何らかの事情により、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日までに譲渡しなかった場合には、海外駐在であるか否かにかかわらず、一律にその適用を受けることはできない。

ロ 争点2 過少申告となったことについて正当な理由があるか否かについて

請求人は、本件特例を誤って適用したものと認められるので、正当な理由がある場合に該当しない。

結論

《裁 決》

本件特例の適用範囲を明確にするという趣旨に照らし、形式的に計算すべき

(1) 争点1 本件不動産は、本件特例の対象となる居住用財産に当たるかについて

イ 法令解釈

本件特例は、住宅価格が下落する中、子供の成長等のライフステージに応じた住替え等をきめ細かく支援する趣旨で、課税要件規定とは異なる政策的配慮から立法された特則規定であるが、本件特例の適用の対象となる居住用財産といえるためには、上記《関係法令の要旨》の3のとおり、個人が居住の用に供している家屋又は個人の居住の用に供されなくなった家屋で、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日までに譲渡されたもの及びこれらの家屋の敷地であることが必要である。

本件特例の適用対象に、現に居住の用に供している家屋のみならず、居住の用に供されなくなった家屋が含まれるのは、家屋を譲渡する際、現実に譲渡のときまで居住するのは困難であるという不動産取引の実情があることや、転勤等に伴って家屋を空き家や貸家にした後に譲渡する場合などがあることからすると、居住の実体が失われたからといって直ちに本件特例の適用がないとすることは、実情にそぐわないため、本件特例の適用対象を、居住の実体が失われてから一定期間が経過した家屋にまで拡張したものと解される。

そして、本件特例の適用対象を、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日までに譲渡された家屋に限った趣旨は、本件特例の適用対象となる居住用財産の範囲を明確に認識できるようにしたものと解される。

したがって、法は、この3年の期間計算について、各納税者の個別事情を考慮することは予定しておらず、期間計算については形式的に行うことが法の趣旨に合致するというべきである。

ロ 当てはめ

これを本件についてみると、本件不動産は、上記《基礎事実》のイないしのとおり、従前は請求人及びその妻子の居住の用に供されていたものの、平成13年9月に請求人の妻子が海外へ出国した後は、居住の用に供されておらず、請求人及びその妻子が帰国した後も本件不動産を居住の用に供した事実はない。

そうすると、本件不動産は、居住の用に供されなくなってから約6年後に譲渡されたものと認められるから、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日までの間に譲渡されたものに当たらず、本件特例の対象とならないことは明らかである。

ハ 請求人の主張について

請求人は、海外駐在中は事実上国内の物件を譲渡することができないし、まして買い換えることなどできないから、本件特例の立法趣旨が生活環境の向上のための買換えの促進という点にあることを考慮して、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日までの期間の計算上、海外駐在中の期間を

除外し、海外から帰国した時を居住の用に供されなくなった日として認めるべきである旨主張する。

しかし、上記イのとおり、3年という期間は、本件特例の適用範囲を明確にするという趣旨に照らして、形式的に計算すべきであるから、請求人の主張には理由がない。

(2) 争点2 過少申告となったことについて正当な理由があるか否かについて

過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。

この趣旨に照らせば、通則法第65条第4項の「正当な理由」がある場合とは、真に納税者の責めに帰することができない客観的な事情があり、上記の過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいい、納税者による単なる事実誤認や法令解釈の誤解はこれに当たらないと解するのが相当である。

本件では、請求人が、本件特例の適用要件について誤解したため、過少申告となったのであるから、「正当な理由」がある場合に該当しない。

(3) 請求人のその他の主張について

請求人は、譲渡所得の金額の計算において、本件家屋の取得価額について、原処分庁の認定した価額は実体に則したものではない旨主張するが、上記(1)のとおり、本

件不動産の譲渡について本件特例の適用はなく、本件家屋の取得価額の多寡は、請求人の所得税の計算上影響を与えないから、この点については判断を要しない。

(4) 原処分のその他の部分について

原処分のその他の部分については、審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められないので、原処分はいずれも適法である。

(5) 本件延滞税に対する審査請求について
請求人は、本件延滞税の取消しを求めているが、延滞税は、所定の要件を充足することによって法律上当然に納税義務が成立し、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税であって、国税に関する法律に基づく処分によって確定するものではない。

したがって、本件延滞税についての審査請求は、通則法第75条第1項に規定する国税に関する法律に基づく処分が存在しないにもかかわらずなされた不適法なものである。

別表1 審査請求に至る経緯（平成19年分）

(単位：円)

区 分 項 目	確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定
総所得金額（給与所得の金額）	〇〇〇〇	〇〇〇〇	確定申告額のとおり	棄 却
分離長期譲渡所得の金額	△〇〇〇〇	〇〇〇〇		
納付すべき税額	△〇〇〇〇	〇〇〇〇		
過少申告加算税の額		〇〇〇〇		
翌年へ繰り越す純損失の金額	〇〇〇〇	〇〇〇〇		

(注)1 「分離長期譲渡所得の金額」欄の△印は、損失金額を示す。

2 「納付すべき税額」欄の△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

別表2 審査請求に至る経緯（平成20年分）

(単位：円)

区 分 項 目	確定申告	更正処分等	異議申立て
総所得金額（給与所得の金額）	〇〇〇〇	〇〇〇〇	確定申告額のとおり
還付金の額に相当する税額	〇〇〇〇	〇〇〇〇	
本年分で差し引く繰越損失額	〇〇〇〇	—	
過少申告加算税の額		〇〇〇〇	
翌年へ繰り越す純損失の金額	〇〇〇〇	〇〇〇〇	

《参照条文等》

租税特別措置法第41条の5

