

保存期間：10年

資料	2
----	---

国税通則法第99条に基づく意見申出事案

居住用家屋の共有持分を追加取得した場合の住宅借入金等特別控除の取扱いに係る審査請求事案（所得税）について

1 国税不服審判所長による意見の申出

国税不服審判所長は、国税通則法第 99 条により国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈と異なる解釈により裁決をするときなどは、あらかじめその意見を国税庁長官に申し出なければならないとされており、この規定に基づき、本年 1 月に意見の申出が行われた。

なお、国税庁長官は、上記の申出があった場合において、国税不服審判所長に指示するときは、国税不服審判所長の意見が審査請求人の主張を認容するものであり、かつ、国税庁長官が当該意見を相当と認める場合を除き、国税審議会の議決に基づいてこれをしなければならないとされている。

2 審査請求事案の概要

審査請求人（以下「請求人」という。）は、平成 13 年 5 月に前妻とともに新築マンションの 1 室（以下「本件家屋」という。）及びその敷地権（以下、本件家屋と敷地権を併せて「本件家屋等」という。）を、請求人 3 分の 2、前妻 3 分の 1 の持分で取得するとともに、それぞれ連帯債務者として当該取得に係る住宅借入金（以下、「本件借入金」という。）を借り入れた。請求人及び前妻は、平成 13 年 5 月に本件家屋へ入居し、平成 13 年分及び平成 14 年分の所得税についてそれぞれ租税特別措置法（以下「措置法」という。）第 41 条第 1 項に規定する住宅借入金等特別控除（以下「本件控除」という。）の適用を受けていた。

その後、請求人らは離婚し、請求人は平成 16 年 3 月に財産分与により前妻の持分を追加取得するとともに、前妻の債務を引き受けて本件借入金を請求人の単独債務とした。これに伴い、請求人は、平成 16 年分以後の各年分の所得税について、単独で本件家屋等を所有するとともに本件借入金の債務を全額負担するものとして、本件控除額を計算し、確定申告をした。

原処分庁は、前妻の持分の追加取得は、新たな家屋（既存住宅）の取得であり、租税特別措置法施行令（以下「措置令」という。）第 26 条第 2 項にいう「その居住の用に供する家屋を 2 以上有する場合」に該当し、この場合には、本件控除の適用は「その者が主としてその居住の用に供すると認められる一の家屋」に限られるから、前妻の持分の取得に係る部分については、本件控除の適用は認められないとして更正処分等を行い、これに対し、請求人が同処分等の全部の取消しを求めた。

3 当事者の主張

(1) 請求人の主張

措置令第 26 条第 2 項が規定する家屋を 2 以上有する場合とは、物理的にもう 1 つの家屋を取得する場合のことである。

本件のように、継続して同一のマンションの 1 室に居住している請求人が、当該マンションの 1 室の共有持分を追加取得した場合にまで、2 軒目の家屋の取得であるから同条項に規定する「家屋を 2 以上有する場合」に当たり重複適用はできないとする法解釈は誤りである。

(2) 原処分庁の主張

措置令第26条第2項は、住宅の取得等をして、その者がその居住の用に供する家屋を2以上有することとなった場合には、その全部について本件控除を認めるのではなく、主に居住の用に供すると認められる一の家屋に限り本件控除を認めるとして、本件控除の重複適用を認めていない。

本件のように、財産分与によって本件控除の対象となる家屋の共有持分を追加取得した場合でも措置法第41条第1項に規定する既存住宅の取得と認められるため、平成13年の取得に係る本件控除と平成16年の追加取得に係る本件控除を重複して適用することはできない。

4 国税不服審判所における審理

国税不服審判所は、次の理由により、本件の場合には、措置令第26条第2項でいう「その居住の用に供する家屋を2以上有する場合」には該当しないと判断した。

そして、既に居住の用に供していた家屋の共有持分を財産分与によって追加取得した場合は、既存住宅の取得に当たると解するのが相当であり、請求人の各年分の本件控除の額は、請求人が平成13年に取得した本件家屋等の持分3分の2について適用される本件控除額と平成16年に新たに取得した持分3分の1の既存住宅部分について適用される本件控除額の合計額について、2以上の居住年に係る住宅の取得等に係る住宅借入金等の金額を有する場合の控除額の計算を定めた措置法第41条の2の規定を適用して計算することになると判断した。

(1) 措置令第26条第1項及び第2項は、本件控除について、居住の用に供する家屋を2以上有する場合には、これらの家屋のうち、主としてその居住の用に供すると認められる一の家屋に限る旨規定しているところ、これは、本件控除の制度が持家取得の促進を図ることを主な目的としているため、既に持家（居住の用に供する家屋）を取得し、本件控除の適用を受けている者が、別荘など主として居住の用に供さない家屋を取得した場合にまで重ねて本件控除の適用を認めることは相当でないことから、主として居住の用に供さない家屋についての本件控除の適用を制限するために規定されたものであると解される。

(2) 共有の場合の各共有者は、共有物の全部について、その持分に応じた使用をすることができる（民法第249条）ことからすると、既に居住の用に供する家屋に係る共有持分を有する者が他の者の共有持分を追加取得したとしても、それは、新たに別の家屋を有することとなるものではなく、既に居住の用に供する家屋の持分を追加取得したことにすぎず、共有持分の追加取得後の所有権の及ぶ対象は当該家屋の1個のみである。

また、その場合、観念的には、当初は持分に応じた当該家屋を居住の用に供する権利を得ているのみで、いまだ完全なる所有権（居住の用に供する一の家屋）を取得していなかったものが、持分を追加取得したことにより更なる権利を得ることになっただけであり、持分の追加取得の前後を通じて、当該家屋を主としてその居住の用に供している実態に変わりはない。

したがって、共有持分を追加取得した場合、措置令第26条第2項が規定する「家屋を2以上有する場合」には該当しない。

(3) さらに、措置法第41条の2は、居住者が、その適用年において、2以上の居住

年に係る住宅借入金等の金額を有する場合には、所要の計算調整によりその適用年の控除額を計算する旨規定している。そうすると、同条の規定は、一の家屋において、2以上の住宅の取得等がある場合を前提にしていると解されるから、一の家屋の共有持分を追加取得した場合も、本件控除をいずれの共有持分についても適用することとしても本件控除の制度の趣旨には反しないと解される。

5 国税庁における検討

次の点からみて、国税不服審判所の意見のとおり取り扱うのが相当である。

- (1) 当庁としては、共有持分の追加取得は、措置法第41条第1項に規定する既存住宅の取得に該当し、同項及び措置令第26条第2項の適用上、新たな一の家屋を有することとなると解していることから、本件は、既に共有持分に係る一の家屋を有する者が、さらに共有持分に係る1つの家屋を追加取得したことにより、居住の用に供する家屋を2以上有することになると解される。
- (2) したがって、居住の用に供する家屋を2以上有する場合の本件控除の適用については、措置令第26条第2項に「・・・その者がその居住の用に供する家屋を2以上有する場合には、これらの家屋のうち、その者が主としてその居住の用に供すると認められる一の家屋に限るものとする」と規定されていることから、いずれか1つの共有持分に係る家屋についてのみ、本件控除が適用されると解していた。
- (3) この場合、措置令第26条第2項の「・・・その者が主としてその居住の用に供すると認められる一の家屋・・・」の適用については、既に有している共有持分に係る家屋を、主として居住の用に供していると解して、同項を適用していた。
- (4) 国税不服審判所は、共有持分の追加取得が既存住宅の取得に該当すると解している点においては、当庁の解釈と同様である。

一方、措置令第26条第1項及び第2項の規定の趣旨は、別荘など主として居住の用に供さない家屋を取得した場合には、主として居住の用に供さない家屋についての本件控除の適用を制限するためのものであり、本件のような共有持分の取得については、措置令第26条第2項の適用により本件控除の適用を認めない場合には該当しないと判断したものである。

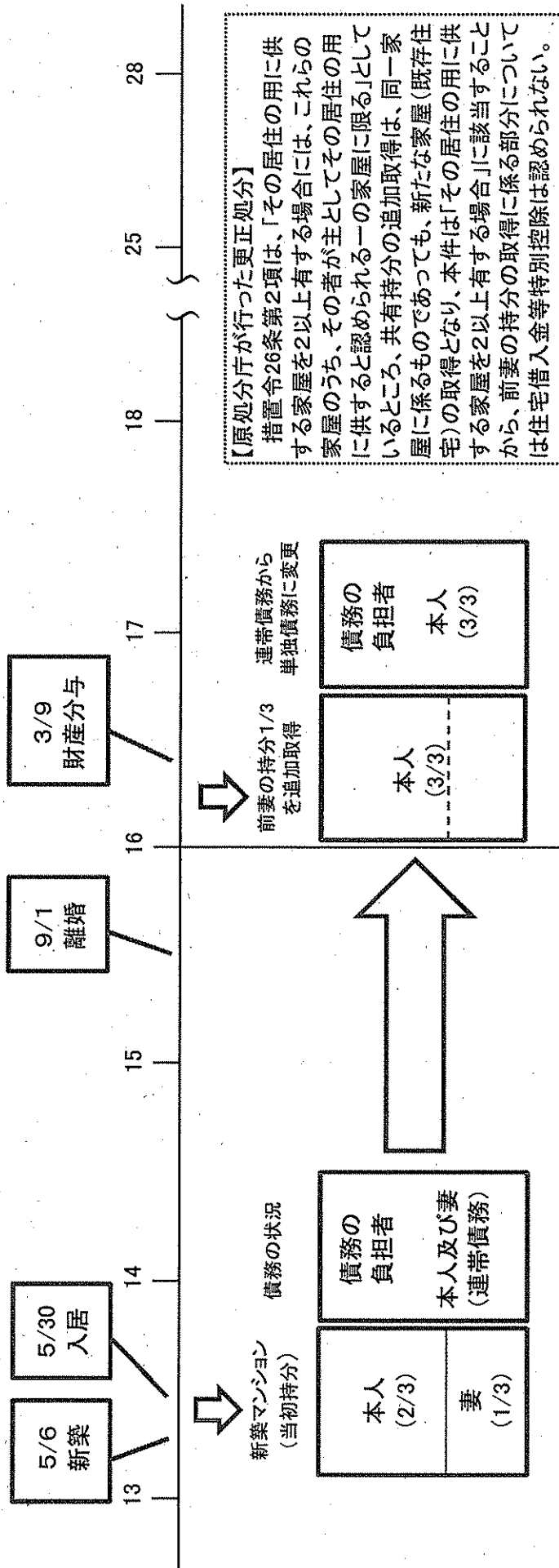
- (5) 上記(4)の国税不服審判所の判断について、当庁として新たな主張を見出すことはできないと考える。

また、上記(3)で述べた「・・・その者が主としてその居住の用に供すると認められる一の家屋・・・」の適用において、共有持分に係る家屋のいずれかが「主としてその居住の用に供すると認められる」かの判断に当たっての実務上の困難性も伴うことから、国税不服審判所の意見のとおり取り扱うのが相当と考える。

6 処理結果

平成21年2月18日付で、国税庁長官から国税不服審判所長に対して、申出のとおり処理されたい旨の指示を行い、国税不服審判所長は、これに基づき、平成21年2月20日付で裁決を行った。

本件における住宅借入金等特別控除の適用関係



本人: 持分に応じた住宅の取得(居住用家屋で建築後使用されたことのないもの)について住宅借入金等特別控除を適用(控除期間15年)

本人: 前妻からの持分の取得について住宅借入金等特別控除を適用

妻: 持分に応じた住宅の取得(居住用家屋で建築後使用されたことのないもの)について住宅借入金等特別控除を適用

○ 租税特別措置法（抄）

（住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除）

第四十一条 居住者が、国内において、…（…「居住用家屋」…）の新築若しくは居住用家屋で建築後使用されたことのないもの若しくは…（…「既存住宅」…）の取得（…）又はその者の居住の用に供している家屋で政令で定めるものの増改築等（…）をして、これらの家屋（…）を…その者の居住の用に供した場合（…）において、その者が当該住宅の取得等に係る次に掲げる借入金又は債務（…）の金額を有するときは、当該居住の用に供した日の属する年（…）以後…年間（…）の各年（…）のうち、その者のその年分の所得税に係るその年の所得税法第二条第一項第三十号の合計所得金額が三千万円以下である年については、その年分の所得税の額から、住宅借入金等特別税額控除額を控除する。

（以下省略）

第四十一条の二 居住者が、その適用年において、二以上の居住年（…）に係る住宅の取得等に係る住宅借入金等の金額を有する場合には、…住宅借入金等特別税額控除額は、…当該適用年の十二月三十一日における住宅借入金等の金額につき異なる居住年ごとに区分し、当該区分をした居住年に係る住宅の取得等に係る住宅借入金等の金額ごとにそれぞれ…計算した金額（…）の合計額（…）とする。ただし、当該合計額が控除限度額を超えるときは、当該適用年における…住宅借入金等特別税額控除額は、当該控除限度額とする。

（以下省略）

○ 租税特別措置法施行令（抄）

（住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除）

第二十六条 〈居住用家屋の政令で定めるものの規定のあとで〉 その者がその居住の用に供する家屋を二以上有する場合には、これらの家屋のうち、その者が主としてその居住の用に供すると認められる一の家屋に限るものとする。

一・二 省略

2 〈既存住宅の政令で定めるものの規定のあとで〉 その者がその居住の用に供する家屋を二以上有する場合には、これらの家屋のうち、その者が主としてその居住の用に供すると認められる一の家屋に限るものとする。

（以下省略）

居住用家屋の共有持分を追加取得した場合の 住宅借入金等特別控除の取扱いについて

- これまで、居住用家屋について、例えば、離婚による財産分与により共有持分を追加取得した場合は、住宅借入金等特別控除の適用に当たり、新たに家屋を取得したものとして、当初から保有していた共有持分と追加取得した共有持分のいずれかについて、住宅借入金等特別控除の適用を受けることができることとして取り扱ってきました。

《ご注意》

共有持分の追加取得であっても、追加取得時において自己と生計を一にし、その取得後も引き続き自己と生計を一にしている親族等からの取得は、住宅借入金等特別控除の対象となりません。

- このように取り扱ってきたのは、住宅借入金等特別控除の要件の一つに、居住の用に供する「家屋を二以上有する場合」、住宅借入金等特別控除は、主として居住の用に供する一の家屋にのみ適用することとされているためです。
- この度、共有持分を追加取得した場合であっても「家屋を二以上有する場合」に当たらないとした国税不服審判所の裁決があったことから、国税庁では、当初から保有していた共有持分と追加取得した共有持分のいずれについても住宅借入金等特別控除が適用されるよう取扱いを改めることとしましたので、お知らせします。
- この取扱いを改めたことにより所得税の減額を受けるための手続については、裏面をご覧ください。

平成 21 年 2 月

税務署

この社会あなたの税がいきている

問1 私は、事業所得があり、確定申告書を提出して住宅借入金等特別控除の適用を受けていますが、離婚した前夫から居住の用に供している家屋の共有持分を追加取得しました。その追加取得した共有持分について、住宅借入金等特別控除の適用は受けていません。

所得税の計算をやり直せば、所得税を減額することはできますか。

答 既に確定申告書を提出している年分については、税務署に更正の請求をすることにより所得税額の減額が受けられます（再計算の結果、所得税が減額されない場合もありますのでご注意ください。）。

更正の請求をすることができるのは、この取扱いの変更を知った日の翌日から2月以内とされています。

（注1）住宅借入金等特別控除の適用は、一定の要件を満たす場合に限られます。

（注2）法定申告期限（還付請求申告書については、その申告書を提出した日）から既に5年を経過している年分の所得税については、法令上、減額できないこととされています。

問2 私は、給与所得の年末調整で住宅借入金等特別控除の適用を受け、確定申告書の提出はしておりませんでした。離婚した前夫から居住の用に供している家屋の共有持分を追加取得しました。その追加取得した共有持分について、住宅借入金等特別控除の適用は受けていません。

所得税の計算をやり直せば、所得税を減額することはできますか。

答 確定申告書を提出していない年分については、その年の翌年1月1日から5年間、還付申告することにより所得税額の減額が受けられます（再計算の結果、所得税が減額されない場合もありますのでご注意ください。）。

（注）住宅借入金等特別控除の適用は、一定の要件を満たす場合に限られます。

手続や必要な書類などに関する詳しいことは、最寄りの税務署におたずねください。