

〈研究ノート〉

# 租税特別措置法35条についての検討

## — 共有物件と居住用財産のあり方の再検討 —

西山 恭 博

### 目 次

1. はじめに
2. 居住用財産の譲渡をおこなった場合の原則
  - (1) 制度の概要
  - (2) 沿 革
3. 共有する居住用不動産の譲渡における通常の見方と実務における諸問題
4. 判例研究
  - (1) 共有持分の譲渡と特別控除についての事例の検討
    - ①事件の概要
    - ②一審判決の論点
    - ③控訴審判決における裁判所の判断
  - (2) 検 討
5. 共有財産の譲渡における考察
6. 結びに

### 1. はじめに

居住用財産については、所得税では譲渡時における特別控除や買換特例などの措置があり（租税特別措置法第35条、第31の3、第36条の2～第36条の5）、相続税では、相続時に小規模宅地等の特例制度（租税特別措置法第69条の4）などがある。経済状況が好転してきた現在のような状況においては、今後土地

---

1) 内閣府の国民所得統計速報によると、実質GDP成長率は2013年7-9月期が前期比年率で+1.3%、2013年10-12月期が+0.3%、14年1-3月期が+5.9%となっている。また、平成26年5月の月例報告でも「消費税率引き上げに伴う駆け込み需要の反動により、このところ弱い動きも見られる。」としながらも、設備投資は増加しており、公共投資も堅調に推移しており、雇用情勢は「着実に改善している」とし、消費者物価も「穏

の値上がりなどが予想され<sup>2)</sup>、特に2020年のオリンピックを目指して土地全体の価格を押し上げることも予想されている。このような状況の中で居住用財産の譲渡があった場合に、本来守られるべき財産が時によっては思わぬ租税負担となることも考えられる。

特に、単独所有ではなく共有する居住用財産については、考え方によっては問題を引き起こす場合も多く、本稿では共有する居住用財産についての特別控除の適用について検討してみたいと思う。また、関連する判例についても検討したい。

## 2. 居住用財産の譲渡をおこなった場合の原則

### (1) 制度の概要

はじめに租税特別措置法第35条における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）について概要を確認しておこう。この規定は、個人の居住用財産を譲渡した場合に、居住＝生活の本拠という特殊事情を勘案して、一定の場合の譲渡所得について特別控除を認めようとする規定である。つまり、居住用財産を譲渡した場合には、譲渡した居住用財産と同様の不動産を取得し

---

やかに上昇している。」と述べている。業況判断も「先行きは改善が見られる。」としている。内閣府のホームページは《<http://www.cao.go.jp/>》。

2) 国土交通省において「平成26年版土地白書」が平成26年6月10日に公表されたが、ここでは地価の動向について「平成26年地価公示の結果は、全国平均では、住宅地、商業地ともに下落したものの、下落率は大きく縮小し、全調査地点数に占める上昇地点数の割合が全国的に大幅に増加した。」と述べ、三大都市圏の住宅地は平成25年は前半と後半がほぼ同率となり、商業地は平成25年後半に上昇率が拡大していると報告している。また、店舗やオフィスについても「三大都市圏を中心に、地価が上昇した都府県では、主要都市の中心部等において、店舗の売上げ動向が回復しており、また、オフィスの空室率の改善傾向が続いており、投資用不動産等への需要も回復している。」と述べ、大都市圏における地価の上昇基調が強まっていると報告している。ただし、今後において平成26年4月以降の消費税増税の影響も多少出てくるものと思われる。また、地価・住宅価格の推移も発表しており、主要都市の高度利用地地価では2013年第4四半期で上昇地区割合が122に対し、下落地区割合は6となり、主要都市部の地価上昇を裏付けている。国土交通省のホームページは《<http://www.mlit.go.jp/>》。

なければならないことや、担税力がない等の観点から、特別控除を認めようとする特別の規定であると認識されている。従って、一定の条件のもとに3,000万円という特別控除が認められるものであるため、その規定の適用においては種々の問題が発生し、その特例適用の見解をめぐって争いも多い。

## (2) 沿革

この規程は「昭和27年に居住用財産の譲渡所得の課税に関し、戦後の住宅事情を促進する見地から、いわゆる居住用財産の買換えの場合の特例が設けられ、また、昭和36年に居住用財産の処分は、一般的にみて資産の譲渡に比して特殊な事情にあること等を考慮して、居住用財産の譲渡所得につき、35万円の特別控除制度が設けられた。<sup>3)</sup>」

昭和44年には土地の譲渡に関する規定の改正があり、土地等に関する長期譲渡所得に分離課税が採用され、「従来の居住用財産の特別控除制度を大幅に拡充してその控除額を1,000万円とする新しい居住用財産の譲渡所得の特別控除制度が創設されたことに伴い、廃止された。<sup>4)</sup>」また、「店舗兼用住宅であっても、その居住の用に供している部分について特別控除の適用を認めることとされ、また、資産の譲渡とみなされる借地権の設定についても適用されることとされた。<sup>5)</sup>」その後特別控除の金額については、昭和48年改正で1,700万円に、昭和50年改正では3,000万円に引き上げられている。

譲渡所得については特別な措置が規定されており、「課税除外 (exclusion)、課税繰延 (deferral)、特別の控除、および分離課税の4つ<sup>6)</sup>」があり、居住用不動産についても上記で述べたように租税特別措置法第35条、第31の3、第36条の2～第36条の5などの規定がある。

---

3) 武田昌輔監修、「DHC コメントール所得税」第一法規、6404頁。

4) 同。

5) 同。

6) 金子宏「租税法第18版」弘文堂、239頁。

### 3. 共有する居住用不動産の譲渡における通常の見方と実務における諸問題

共有する不動産が全て居住用であり、その不動産を譲渡した場合に、租税特別措置法第35条の要件を満たしているケースでは、居住用不動産の3,000万円の特別控除の適用については特に問題は発生しないものと思われる。共有者についてはそれぞれの所有割合について譲渡所得の申告を行えば良い。共有者の各人において、3,000万円までの特別控除を検討することになるだろう。

しかし、当該不動産について賃貸部分が存在する場合にはどうであろうか。例えば図1のように、A、Bが1/2ずつ共有物件として所有している不動産については、A、Bの使用状況により問題が生じる。例えばAがその不動産の50%を居住用不動産として使用しており、残りの50%をBが所有している場合などである。Bは自己の居住用不動産を別に所有しており、当該不動産を第三者に賃貸し、その賃貸部分について不動産所得を毎年確定申告しているとしよう。このような不動産を譲渡した場合に、租税特別措置法第35条の適用はいかなるものになるのだろうか。

図1 A、Bが共有で所有

賃貸	居住用
賃貸	居住用

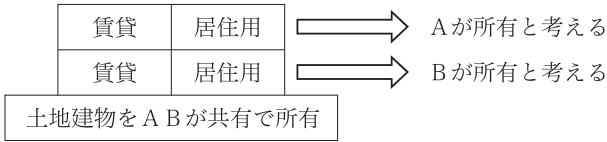
土地建物をA Bが共有で所有

形式的に考えれば、共有の不動産であるから、図2のように考えて、賃貸部分とAの居住用部分もAとBで50%ずつ所有していると考えられる。共有しているためにどの部分を誰が所有しているのか明確ではなく、Aも賃貸部分を所有しているものと考えて、毎年不動産所得を申告するのが正しいと考えるのが通常の見方であろう。

しかし、すべてを形式的に考えて、実際に使用している使用状況等を無視して考えて良いのであろうか。現実的にはこのような形式を重視した申告を行なっているケースが多いと考えられる。なぜならそれが共有する不動産の原則的な考え方だからである。しかし、民法における見方と税法上の見方を同様に

してよいのであろうか。

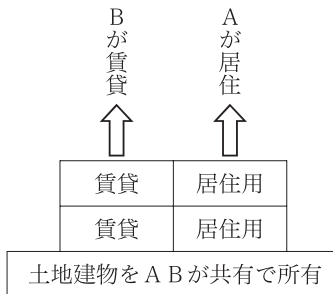
図2 共有不動産における考え方



共有（登記）という形式的な側面における問題と、使用状況・所有者の認識という実質的な問題が乖離しているこのような状況は、相続時の遺産分割における分割の方法により発生することが多い。相続などで遺産分割する場合に、とりあえず相続人で公平に（二人であれば半分ずつ）所有するということがよくあるためである。その場合に不動産を区分所有することなく、単純に共有物件として登記するケースが多い。遺産分割協議により一度分割を確定させた場合には、その後使用状況において変化が生じても、登記し直すことは希であろう。

しかし、当事者間では図3のように認識しており、実際の使用状況や不動産

図3 当事者における認識



7) 一度確定させた遺産分割協議書を再度やり直した場合について、相続税法基本通達19の2-8但書では「ただし、当初の分割により共同相続人又は包括受遺者に分属した財産を分割のやり直しとして再配分した場合には、その再配分により取得した財産は、同項に規定する分割により取得したものとはならないのであるから留意する。」としており、贈与等により取得した財産として取り扱われる。つまり、贈与税の課税対象となる。したがって、原則的に一度確定した遺産分割について再度分割することは、過度な贈与税負担により、相続人にとって不利益と考えられている。

の構造上も図3のような状況の場合、Aは居住用として使用することを前提としており、Bは貸付部分を自らが所有したものとして不動産所得を100%自分のものとして毎年確定申告をする。共有物における原則的な考え方と当事者における現実的な認識とが乖離しているのである。つまり、当事者間では区分所有の登記をしているかのように認識しているのである。このようなケースは希なケースとは思われない。

このケースの場合、当該不動産を売却し、租税特別措置法第35条の要件を満たしていると仮定した場合に、どの部分まで特別控除を適用することが可能かという問題が生じる。現実的には明確な規定がないために、租税特別措置法第35条1項の特別控除を受けられる範囲は1/4と判断する人が多いのではないかと<sup>8)</sup>思われる。

つまり、共有不動産の場合には区分所有している不動産と異なり、A、B共にどの部分を所有しているのかという明確なものが存在しないからである。したがって、A、B共にAが居住している部分も1/2ずつ所有し、Bが不動産所得として収入している賃貸部分も1/2ずつ所有していることになり、これによりこの物件を売却した場合にAは本来受けられるべき租税特別措置法第35条の3,000万円控除のすべての恩恵を受けられないことも考えられる。通常は前述の計算を実施する例が多く散見される。しかしこれが果たして正しい判断といえるのであろうか。以下、検討してみよう。

#### 4. 判例研究

居住用財産の特別控除に関する判例は数多く、裁決を含めると膨大な数になる。それは居住用という多くの納税者に関係する内容であることが一番大きな要因であると思われるが、居住という全ての人に必然的に必要なものであるにもかかわらず、簡易的にその状況を形式的に作ること（住民票の移動など）も

---

8) 不動産の売買等においては、不動産会社などが売買における売却価額と諸費用についてシミュレーションを行い、顧客に提示することが日常から行われている。この場合、共有物件についての税金計算では、上記のような形式的な方法により価格を提示するのが通常である。

可能である事や不動産投資による利益を有効に生かしたいということに対し、特別な控除となる制度を恣意的に適用しようなどという悪意による（違法）行為が働くためと推測される。

しかし、本来の意味における（居住という）メリット、つまり「特別の控除を認めている」という点については、その趣旨を理解したうえで、正当なる善意の納税者を守っていくことは大変重要なことであると思うのである。したがって、その趣旨を十分に理解するうえで判例等について検討してみたい。以下において「共有する居住用財産」についての判例を検討してみよう。

## (1) 共有持分の譲渡と特別控除についての事例の検討<sup>9)</sup>

### ①事件の概要

本件は宅地の譲渡について、租税特別措置法第35条1項に定める居住用財産の譲渡所得の特別控除の適用の可否について争われた事案である。

X（原告、控訴人）は乙（平成11年5月11日死亡）の長女であり、丁（平成13年4月10日死亡）はXの兄である。また、丁は昭和40年頃Bと婚姻している。Xは亡くなった乙から相続により土地を共有持分として1/4所有し、家屋も同様に1/4を所有している。また、乙から相続を受けた丁を通してAが残りの土地3/4を所有し、家屋も3/4を所有していた（これらについては平成15年12月18日に分筆され、平成16年1月9日相続に係る所有権移転登記が完了している）。そしてこの家屋にはX及びAの家族が居住していた。その後Xは所有していた土地を使用している家屋部分を取り壊し、更地として本件土地を平成16年12月7日にEとの間で1,925万円で売却する売買契約を締結し、平成17年1月25日に引き渡した。一部を取り壊した残存家屋にはXの1/4の持分が残っていたが、これをBに贈与し、すべてをBの所有とした。

これらの事案に関して確定申告をするためにXは所轄税務署に4回訪問

---

9) 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（原判決取消し・控訴人の請求認容）（確定）（納税者勝訴）平成22年7月15日判決、税務訴訟資料第260号-12、TAINS Z888-1538。

して本件特別控除の適用を望む旨を伝えたい旨の回答を受けた。また、税理士にも相談したが、特別控除の適用を受ける前提で確定申告を行った場合に更正処分を受けることがないとの確信まではないと回答を受けた。これによりXは平成18年3月10日に、居住用財産の3,000万円の特別控除等を使わずに確定申告書を提出した。その後平成18年12月27日、Xは所轄税務署に対して平成17年分所得税について、長期譲渡所得の金額を0円、納付すべき税額を0円とする更正の請求を行った。これに対し所轄税務署は平成19年4月25日に更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。Xは平成19年6月20日に所轄税務署長に異議申し立てをし、同署長はこれを棄却。審査請求、一審棄却判決を経て本件控訴審となった。

## ②一審判決の論点<sup>10)</sup>

一審判決では原告の請求に対して棄却となったが、その争点は「本件譲渡に本件特別控除の適用があるか否か」という点である。これについては「措置法35条1項に定める本件特別控除は、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る。」とし、この規定が特別の措置であること、またその趣旨について確認している。

次に、Xが自ら相続し居住していた家屋を取り壊して更地とし、第三者に売却したことに対するこの規定の適用については、「個人の居住の用に供し、又は供されていた家屋が現存し、かつ、その家屋とともにその敷地の用に供されている土地等の譲渡がされる場合のみを本件特別控除の対象としており、家屋を任意に取り壊すなどした上でその敷地の用に供されていた土地のみの譲渡をする場合については、直接の定めを置いておらず、このような場合については基本的にその適用をすることは想定されていないものと解される。」と述べ、原則的には居住していた家屋と共にその敷地等

10) 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(棄却)(控訴)平成21年11月4日判決【税務訴訟資料第259号-191。TAINS Z888-15337。



を売却することを想定しているとしながらも、「しかし、その上に家屋の存する土地の取引において、当該家屋を必要としない買主が、当該家屋を売主の負担において取り壊すことを求めることがしばしば見られるとの公知の事情や、上記に述べた措置法35条1項の趣旨からすれば、個人が、その居住の用に供している家屋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た上、当該土地のみの譲渡をした場合は、上記の家屋をその敷地の用に供されている土地とともに譲渡をした場合に準ずるものとして、措置法35条1項の要件に該当し得ると解することができる。」とし、更地として売却した場合においても社会通念上の取引慣行から妥当なものとしてこの規定の適用を認めている<sup>11)</sup>。

また、家屋の一部の取り壊しについては「当該家屋の全体が取り壊された場合と当然には同列に論じ難いが、この一部の取壊しが当該部分の敷地の用に供されていた土地の部分をも更地として譲渡するために必要な限度のものであり、かつ、上記の取壊しによって当該家屋の残存部分とその物理的形状等に照らし居住の用に供し得なくなったといえることができるときは、当該家屋の全体が取り壊された場合に準ずるものとして、当該譲渡につき措置法35条1項を適用し得ると解される。」とし、更に共有物という点についても「取り壊された家屋が共有物であったとの一事をもって、直ちに異なって解すべき根拠は見当たらない。」とも述べている。つまり実際に居住用の家屋の売却があれば共有であることはさほど重要とはならないとの見解を示している。

しかし、Xは相続により取得した家屋を取り壊し、その敷地を更地として売却した後に残存家屋の持分1/4を義姉であるBに贈与し、その残存家屋部分に居住したことが問題となった。つまり、「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、Bが上記取壊し後も本件残存家屋部分に居

---

11) 居住の用に供している家屋を取り壊してその家屋の敷地の用に供されていた土地等を譲渡した場合については、租税特別措置法関係通達35-2において、一定の要件のもと特別控除の適用を認めている。

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とはできない。」とし、これにより「本件譲渡について、措置法35条1項の規定を適用することはできず」、結論として棄却となったのである。この他にも家屋を取り壊しているにもかかわらず経済的効用を維持している点も指摘し、転居していたとしても租税特別措置法第35条1項の適用はないものとしている。

### ③控訴審判決における裁判所の判断

控訴審判決では、本件特別控除についてのおおよその認識は原審と同様であるが、共有持分の譲渡、区分所有登記等についての解釈は異なる部分が存在すると思われる。例えば、「居住の用に供している家屋部分を取り壊し、そのうえで分割取得した土地を更地で譲渡した場合」についても、「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、これに代わる居住用財産を取得するために譲渡するという点では同じ」であるとしており、形式的な側面を重視するのではなく、その実態に着目している。

また、共有建物と区分所有建物については「同項にいう家屋の譲渡が当該家屋の全体の譲渡を予定しているとはいえるが、一方で、建物については、一棟の建物であっても、所有者がこれを区分したときは、その区分した建物の所有権の譲渡は許されるというべきであり、また、共有建物にあっては、共有建物を分割し区分所有建物として譲渡する場合や、共有持分自体を消滅させるような場合を想定すると、一棟の建物のうちの一部の譲渡であっても、これがその敷地部分の譲渡との関係で単独所有建物の譲渡ないしは取り壊しと同視できる場合があるというべきであって、そのような場合には、措置法35条1項の要件に該当すると解すべきである。」とし、「土地上に一棟の建物が存する場合において、土地建物それぞれについて共有持分を有し、同建物に居住する者同士が、お互いの共有持分に相当する土地部分の分割に加え、建物についてもお互いの取得する土地上の建物部分についてこれを建物として区分することに合意し、そのうえで一方が自ら分割取得した共有土地部分上に存する建物部分を取り壊したうえで、その敷地に相当する共有土地部分を譲渡し、他の共有者が同じく分割取得した土地上の残存家屋について単独で所有権を取得し、その結果、分割取得

した共有土地部分を譲渡した共有者が建物の共有持分を喪失したと認められる場合においては、これを全体としてみる限りは、共有者の一人が自らの土地上に存する自らが所有し居住する建物を取り壊したうで、その敷地部分を譲渡した場合と同視することができるというべきである。」として、租税特別措置法第35条1項の趣旨を実質的に解釈した上で、共有する土地、建物についても本件特別控除の適用を認めようとしているように思う。

本来この規定は、善意の納税者にとっては通常認められる規定と解釈しても不思議ではない。ただし、このように解釈すると建物所有権の問題が浮上するが、この点については「取り毀しの対象となる建物部分についても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、物理的な意味では、建物の分割は可能であるというべきであって、上記のような一連の手續をとり、共有当事者間の合意を経て最終的には建物部分の取り毀しに至ることからすると、あえて、そこまでの要件を求めるのは相当とはいえないから（本件特別控除を受けるためだけに、いったん区分建物としての形状を整えるための工事をし、そのうで建物を取り壊せとはい難い。）、建物部分取り壊しの結果、分割取得した共有土地部分を譲渡した共有者が建物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。」と述べている。つまり、実質的には要件が備わっているものに対して、形式的な条件が揃わないからといって敢えて費用をかけ、時間をかけてその形式を整えることなしに、実質的には判断によって要件は満たせるものと解釈している。このことは、「一連の手續の結果、残存家屋につき、他の共有者がこれを単独取得していれば（言い換えると、残存家屋につき、土地を譲渡した共有者の権利が存在しなければ）措置法35条1項の要件を満たすと解すべき」と結論づけていることから理解できる。

さらに、今まで主張されてきた本件特別控除の適用について「厳格に適用されるべきであり、疑義を差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」という主張に対しては、「土地とその土地上にある一棟の建物をそれぞれ共有したうで、生計を異にして建物内で生活している本件の控訴人とBのような例を想定すると、土地を分割し、併せて建物も実質的に分割すべく、自らの居住部分のみを取り壊してその敷地を譲渡し

た者について、残存家屋部分が建物として残るとの理由だけで措置法35条1項の適用の余地を一切否定するのは、措置法35条1項とこれを受けた措置法通達35-2の趣旨に照らしても相当とはいえない」と明確に述べている。この点については今までの形式基準を中心とした消極的な解釈に反し、本規定の趣旨を理解し、積極的にこの規定を解釈するという画期的な判決と評価できる。

また、争点の2つ目の租税特別措置法第35条3項の「やむを得ない事情」については原則的な考え方として「天災その他本人の責めに帰すことができない客観的事情があって、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」と述べた上で、「このような本件における法律解釈の難しさに加え、上記のような控訴人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、控訴人が、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、措置法35条3項が規定する「やむを得ない事情」があったと認めるのが相当である」として、控訴人の請求を認め、納税者勝訴の判決とした。

## (2) 検 討

租税特別措置法第35条1項の規定では、居住用財産の全体を譲渡することを前提とした規定であり、その一部を譲渡した場合の規定や家屋を取り壊してその敷地の一部を更地として譲渡するなどの場合は通達において規定されている(租税特別措置法通達31の3-10、31の3-18、35-2)。これについて古矢氏は「規定の趣旨及び土地取引の実態等に照らして、本法所定の譲渡と区別すべきものではないとの判断であろうが、通達によって法規定を緩和したものとみることもできる。」<sup>12)</sup>と述べている。

---

12) 古矢文子「措置法35条の居住用財産の譲渡」『税理』2011年10月Vol.54 No.13、ぎょうせい、167頁。ここでは東京高裁昭和56年11月10日判決(税資121号254頁、TAINS Z121-4889)及び京都地裁平成3年10月18日判決(税資186号986頁、TAINS Z186-6789)などをあげ、家屋を取り壊して更地として譲渡した場合に、租税特別措置法第35条1項の規定に該当した場合の事例を解説している。

また、共有物について一部を取り壊して残存部分の共有持分の放棄をした一連の流れについて「結果として、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判断すべきとするもので、規定の趣旨や公平性の要請に応える判断基準となる。その意味で、この主張を容認した本判決は、今後の本規定の解釈上、意義あるもの<sup>13)</sup>と評価するとともに、「文理解釈を超えなければならないのは不合理であり、なにより予測可能性の点で問題がある。本特例の存続が必要であれば、その趣旨を正しく実現できるよう規定の見直しが行われるべきではないかと考える。」<sup>14)</sup>として、判決には賛成しているものの法令自体の見直しを求めた。

また、本件事例について藤曲氏は「控訴審判決において、条文のみならず、通達等でも取扱が定められていない事例であったことから、取引の実態、実質を明らかにしたうえで3,000万円特別控除の趣旨を踏まえた解釈が行われ、実態に合った結論を導き出している点で注目される。」<sup>15)</sup>と述べ、本判決を評価している。

## 5. 共有財産の譲渡における考察

上記4. において共有持分の譲渡と租税特別措置法第35条についての判例を検討した。これによると、形式基準を重視するばかりに共有財産における土地等、建物において硬直的に考えていた上記3. による考え方と異なる解釈がなされているように思う。

つまり、共有している不動産に対して形式的に図1のA、Bが所有していると解釈する場合には図2のようになるが、その使用状況など実態に即した面からみると図3のように解釈することが正しいと思われる。図1の不動産を譲渡する場合に、A、Bが所有している割合が1/2ずつとし、更に賃貸部分と居住用部分の価値が等しければ、共有物を分割してもその価値は等しいことになる。

---

13) 同、169頁。

14) 同。

15) 藤曲武美「居住用財産の共有持分の譲渡の特別控除」『税理』2012年12月Vol.55 No.15、ぎょうせい、188頁。

その場合に、測量をし、区分所有できる不動産として登記をやり直し、使用状況などの実態的側面と形式上の登記を等しくしてから譲渡するという手続き上の手間を考えるならば、控訴審判決の意味が理解できる。つまり、控訴審判決において（建物の取り壊しに関して）「上記のような一連の手続をとり、共有当事者間の合意を経て最終的には建物部分の取り壊しに至ることからすると、あえて、そこまでの要件を求めるのは相当とはいえない」と述べている。この判決の意味から類推するに、その実態が租税特別措置法第35条1項の趣旨に合致していれば、本件特例の適用は居住用すべてについて可能であると判断するものである。

## 6. 結びに

共有する居住用財産についての譲渡所得の特別控除について検討してきたが、今まで常識的に考えてきたことが納税者にとって不利益となる場合もあり、規定については正しくその趣旨を考えなければならないと思うのである。いずれにしても、共有財産についての明文規定がないことは、納税者の判断を狂わせることになり、この点については早急に規定を作成することを要望する。そして善意の納税者についてはその権利は守られるものと信じている。