

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(三条税務署長)
平成24年12月11日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	宮岡 孝之 鈴木 健三 田仲 敏征
同補佐人税理士	岩本 功
被告	国
同代表者法務大臣 処分行政庁	滝 実 三条税務署長 瀧澤 富夫
同指定代理人	宇波 なほ美 高橋 直樹 滝澤 衆 篠田 雅史 青木 一茂

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 (1) 三条税務署長が原告に対して平成22年6月30日付けでした原告の平成17年分の所得税の更正のうち、納付すべき税額につきマイナス(還付金の額に相当する税額)2万0100円を超える部分を取り消す。
(2) 三条税務署長が原告に対して平成22年6月30日付けでした原告の平成18年分の所得税の更正のうち、納付すべき税額につきマイナス(還付金の額に相当する税額)1万7700円を超える部分を取り消す。
(3) 三条税務署長が原告に対して平成22年6月30日付けでした原告の平成20年分の所得税の更正のうち、納付すべき税額につきマイナス(還付金の額に相当する税額)8500円を超える部分を取り消す。
- 2 三条税務署長が原告に対して平成22年6月30日付けでした原告の平成19年分の所得税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 3 被告は、原告に対し、2万3680円及びこれに対する平成24年3月14日から支払済みま

で年5分の割合による金員を支払え。

- 4 被告は、原告に対し、2万3700円及びこれに対する平成24年3月14日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

第2 事案の概要

本件は、原告が、平成15年9月頃、原告の父と共有する居住用家屋について増改築工事をし、借入金をもって増改築費用の全額を負担したが、住宅借入金を有する場合の所得税額の特別控除の適用に関する法令の解釈を国税庁長官が変更したこと（以下、この解釈の変更を「本件解釈変更」という。）により、同家屋の共有持分の割合に応じた費用額ではなく、その全額について特別控除の対象とすることができることが明らかになったとして、平成17年分、平成18年分及び平成20年分の所得税について、増改築費用のうち原告の共有持分に相当する部分についてのみを控除の対象とした三条税務署長の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）の取消しを、平成19年分の所得税について、上記見解に基づき原告のした更正の請求に対して更正をすべき理由がないとした三条税務署長の通知処分（以下「本件通知処分」といい、本件各更正処分と本件通知処分とを併せて「本件各処分」という。）の取消しを、平成15年分及び平成16年分の所得税について、上記見解に基づけば過納付部分が生じているとして、民法703条及び同法704条に基づき、被告に対し、不当利得の返還及びこれに対する訴状送達日の翌日（平成24年3月14日）から支払済みまで年5分の割合による利息の支払を求めた事案である。

1 関係法令の定め等

関係法令の定め等は別紙1のとおりである（なお、別紙1で使用している略称については、以下において使用することがある。）。

- 2 前提事実（争いのない事実及び証拠並びに弁論の全趣旨により容易に認められる事実。なお、末尾に証拠を掲げた。）

(1) 家屋の新築

原告の父である乙（以下「乙」という。）は、平成元年9月30日、別紙2記載の家屋（以下「本件家屋」という。当初の床面積は、1階101.05㎡、2階54.65㎡）を新築し、同年10月6日、所有権保存登記を経由した。（乙2）

(2) 原告への持分の移転

原告は、平成15年8月1日、乙から、本件家屋の持分100分の1の贈与を受け、同年9月22日、これを原因とする所有権一部移転登記を経由した。（乙2）

(3) 増改築工事

ア 原告は、平成15年9月頃、乙と共有している本件家屋について、増改築工事（以下「本件増改築工事」という。）を行った。

イ 乙は、平成15年12月10日、原告に対し、真正な登記名義の回復を原因とする持分一部移転登記をし、その結果、本件増改築工事後の本件家屋の共有持分割合は、原告100分の64、乙100分の36となった。（乙2）

ウ 本件家屋について、平成15年12月17日、同年11月7日増築を原因とし、床面積を1階161.85㎡、2階91.38㎡とする登記がされた。（乙2）

(4) 本件増改築工事の費用負担

本件増改築工事の費用（以下「本件増改築費用」という。）は総額824万7675円であったが、原告がこれを全額負担した。原告は、本件増改築費用に充てるため、平成15年9月

30日、株式会社A銀行東三条支店から、償還期間又は賦払期間を平成15年10月から平成30年9月までの15年間として、900万円を借り入れた。

原告の平成15年ないし平成20年の各年末における株式会社A銀行からの借入金残高は、平成15年末は886万9030円、平成16年末は833万9217円、平成17年末は779万9787円、平成18年末は725万0570円、平成19年末は669万1384円、平成20年末は613万1189円であった。(乙2、3の1ないし6)

(5) 平成15年分の所得税の申告

原告は、平成16年3月15日、平成15年分の所得税について、租税特別措置法41条に基づき、本件増改築費用の全額を住宅借入金等特別控除の対象として控除額を算出し、三条税務署長に対して確定申告書を提出した。(甲15、乙4の1)

(6) 平成15年分の所得税に対する更正処分

三条税務署長は、原告の住宅借入金等特別控除の対象となるのは本件増改築費用のうち原告の共有持分に相当する部分であるとして、平成16年6月29日付けで原告の平成15年分の所得税について更正処分(以下「平成15年分更正処分」という。)をした。

(7) 平成15年分更正処分に対する不服申立て等

ア 原告は、平成16年8月27日、平成15年分更正処分の全部の取消しを求め、三条税務署長に対して異議申立てをしたところ、三条税務署長は、同年11月11日付けで当該異議申立てを棄却する決定をした。そこで、原告は、同年12月11日、国税不服審判所長に対して審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成17年10月4日付けで審査請求を棄却する旨の裁決をした。

イ 原告は、平成18年4月6日、平成15年分更正処分の取消しを求める訴えを新潟地方裁判所に提起したが、新潟地方裁判所は、平成19年3月26日、原告の請求を棄却する旨の判決をした。(乙1)

ウ 原告は、平成19年4月3日、上記判決を不服として東京高等裁判所に控訴したところ、東京高等裁判所は、同年8月9日、控訴を棄却する旨の判決をした。

エ 原告は、平成19年8月21日、最高裁判所に上告及び上告受理申立てをしたところ、最高裁判所は、同年12月21日、上告を棄却及び不受理とする旨の決定をした。

(8) 平成16年分ないし平成20年分の申告等

原告は、平成16年分ないし平成18年分及び平成20年分の所得税について、年末調整によって住宅借入金等特別控除の適用を受け、平成19年分の所得税について平成20年1月25日に確定申告をして住宅借入金等特別控除の適用を受けた。その際、原告は、いずれの年分についても、本件増改築費用のうち原告の共有持分に相当する部分を控除の対象として控除額を算出した。(乙4の5、5の2ないし4・6)

(9) 本件解釈変更

国税不服審判所長は、平成21年2月20日、妻と共有していた居住用家屋について住宅借入金等特別控除を適用して所得税の確定申告をしていた審査請求人が、その後離婚し、財産分与により取得した当該家屋中の前妻の持分を含めて控除を適用して所得税の申告をしたところ、課税庁が、前妻の持分の取得は、租税特別措置法施行令26条2項に定める「家屋を二以上有する場合」に当たるとして、前妻の持分の取得に係る部分について控除は認められないとして更正処分等をしたことに対し、審査請求人がこれを不服として審査請求を求めた事案につ

いて、租税特別措置法施行令26条1項及び2項が、住宅借入金等特別控除について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のは、住宅借入金等特別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、既に持家を取得し、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住宅借入金等特別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とした上で、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個のみであり、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、いまだ完全な所有権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から、「居住の用に供する家屋を二以上有する場合」には該当しないとして、原処分を取り消す旨の裁決（以下「本件裁決」という。）をした。

国税庁長官は、同月、本件裁決を受けて、住宅借入金等特別控除の適用に関する法令の解釈を変更し（本件解釈変更）、その旨を、同月中に公表した。その内容は、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、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、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たところ、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本件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たというものであった。（甲1）

(10) 更正の請求等

原告は、平成22年3月11日、本件解釈変更によって、本件増改築費用の全額を原告の住宅借入金等特別控除の対象とすることができるようになったとして、三条税務署長に対して平成19年分の所得税の更正の請求をするとともに、平成17年分、平成18年分及び平成20年分の所得税の確定申告をした。なお、原告は、同日、三条税務署長に対して平成16年分の所得税の確定申告書を提出したが、同申告書は、国税通則法74条1項による還付請求権の消滅時効（請求をすることができる日から5年間）が完成した後に提出されたものであるとして、無効な申告書と扱われた。（甲8ないし10、乙4の2ないし4・6）

(11) 本件各処分

三条税務署長は、平成22年6月30日付けで、本件解釈変更は原告の住宅借入金等特別控除についての取扱いを変更するものではないとして、国税通則法23条4項に基づき原告の平成19年分の所得税について本件通知処分をし、同日付けで原告の平成17年分、平成18年分及び平成20年分の所得税について本件増改築費用のうち原告の共有持分に相当する部分

についてのみを住宅借入金等特別控除の対象とする内容（年末調整と同様の内容）の本件各更正処分をした。（甲 2）

(12) 本件各処分に対する不服申立て

原告は、平成 22 年 8 月 25 日、本件各処分を不服として、三条税務署長に対して異議申立てをしたところ、三条税務署長は、同年 10 月 25 日付けで、異議申立てを棄却する旨の決定をした（甲 3、4）。

原告は、同年 11 月 22 日、上記決定を不服として、国税不服審判所長に対して審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成 23 年 5 月 19 日付けで当該審査請求を棄却する旨の裁決をし、同裁決は、同月 20 日、原告に送達され、原告は、同月 21 日、これを受領した。（甲 7）

なお、原告は、上記審査請求において、平成 16 年分の所得税について、還付処理をすることを求め、三条税務署長が何らの処分をしないことの違法を主張したが、これに対しては、還付しないことは国税通則法 75 条 1 項に規定する処分に該当しないから、この点に関する審査請求は不適法であるとして却下された。（甲 5、6）

3 被告が主張する本件における各課税処分の根拠等

被告が主張する本件における各課税処分の根拠等は別紙 3 のとおりである。

4 争点

本件の争点は、住宅借入金等特別控除の対象となる増改築費用は、原告の負担した増改築費用の全額か、あるいは、原告の共有持分の割合に応じた額かである。

(1) 原告

ア 住宅借入金等特別控除の対象となる増改築費用は、原告の共有持分の割合に応じた額ではなく、負担した増改築費用全額である。

イ 本件解釈変更によって、原告が追加取得した共有持分についても租税特別措置法 41 条 1 項により住宅借入金等特別控除が認められることが明らかとなった。

ウ 増改築費用の住宅借入金等特別控除について、共有持分の割合に応じた額についてのみその控除を認めるとの解釈は、共有者は、共有持分に応じて共有物の全部を使用することができるという民法の解釈に反するものであり、租税特別措置法 41 条には、増改築に係る家屋が共有とされている場合に住宅借入金等特別控除の額を増改築費用の額にその共有持分を乗じて計算した額とするなどの明文の制約はないから、租税法律主義や文理解釈の原則に反するものである。

エ 増改築は共有物の管理に該当するから、家屋の 60% の持分を有し、単独でその家屋を使用する共有者は、家屋の増改築を単独で決定することができる。増改築を促進するため増改築費用の全額を負担した共有者について、その額全額を控除することは、良質な住宅ストックの形成に寄与することになる。仮に各共有者の持分割合に応じて控除を認めることとすると、増改築費用を負担しない者は現実的に住宅借入金等特別控除の申請をすることはないから、かえって共有家屋について良質な住宅ストックの形成を阻害することになる。

また、原告は、他の共有者との間で増改築費用の全額を負担する旨の合意をしており、他の共有者に対して増改築費用の請求をすることはないから、原告以外の共有者が増改築費用について持分割合に応じた住宅借入金等特別控除の申請をすることはあり得ず、当事者の合意に従った内容の住宅借入金等特別控除を認めない解釈は、増改築を阻害することになり、

明らかに住宅借入金等特別控除の制度趣旨に反する。

(2) 被告

ア 住宅借入金等特別控除の対象となる増改築費用は、本件増改築費用のうち共有持分の割合に応じた額である。

イ 共有者の1人が共有家屋に自己の費用で増改築等をした場合、当該増改築費用のうち、その者の共有持分を超える部分については、他人の所有する家屋に対して、その者の費用でした増改築であるから、租税特別措置法41条1項の制度趣旨からすれば、その者の住宅借入金等特別控除の対象とすることはできず、控除の対象となる増改築等に係る借入金は、その共有者の持分に相当する部分に限られる。

ウ 本件解釈変更は、そもそも租税特別措置法41条1項に定める「既存住宅」の「取得」について住宅借入金等特別控除の適用要件を規定する租税特別措置法施行令26条2項の「家屋を二以上有する場合」について、共有持分を追加取得した場合は、物理的基準に基づいて「居住の用に供する家屋を二以上有する場合」に当たらないとしたものであり、租税特別措置法41条1項に定める「増改築等」やその内容を規定している同条3項に定める「居住者が所有している家屋につき行う増改築、改築」等についての解釈を変更するものでないことは明らかである。

第3 当裁判所の判断

1 (1) ア 住宅借入金等特別控除の制度は、住宅の取得等の費用に充てるために借入金等の負担をした者について、その税額を控除することによって、住宅の取得等を促進し、もって、良質な住宅ストックの形成を図るべく設けられた政策的減税制度であり、居住用家屋の新築又は取得に要する資金に充てるための借入金等を負担する者が対象であった従来の住宅取得促進税制の適用範囲が増改築等の費用に充てるための借入金等を負担する者にも拡大されたものである。(乙6参照)

そして、住宅借入金等特別控除について定める租税特別措置法41条は、同条3項において、同条1項に規定する増改築等とは、当該居住者が所有している家屋について行う増築、改築その他の政令で定める工事で、当該工事に要した費用の額が100万円を超えるものであることその他の政令で定める要件を満たすものをいうと規定しており、住宅借入金等特別控除の制度の対象となる増改築等は、その者が所有する居住用家屋に対して行ったものに限られ、他人が所有する居住用家屋に対して増改築等を行っても、住宅借入金等特別控除の制度の対象となることはないことになること、上記のとおり、住宅借入金等特別控除の制度が、元々は居住用家屋の新築又は取得を対象としており、その者がその家屋を所有することを前提とするものであったことからすると、住宅借入金等特別控除の制度は、あくまで自己の持家に対する増改築等を促進することを目的としたものというべきである。

イ 共有者の一人が共有家屋に自己の費用で増改築を行った結果、増改築部分が家屋に強固に附合して家屋の構成部分となったような場合、附合した増改築部分を含めた家屋全体が各共有者の共有に属することになるのであって、増改築部分が当該増改築を行った共有者の単独所有となるものではないのであるから、増改築部分について自らの共有持分に応じた費用負担を超えて行った工事は他人の所有する家屋に対して自己の費用で行ったものといわざるを得ない。

ウ 前記のとおり、住宅借入金等特別控除の制度が自己の持家に対する増改築等の促進を目

的とするものであることからすれば、共有持分に応じた額を超える部分までが特別控除の対象となることは予定されておらず、共有者の一人が共有家屋に自己の費用で増改築を行った場合の住宅借入金等特別控除の対象は、住宅借入金等にその共有者の共有持分を乗じた額と解するのが相当である。

- (2) これを本件についてみるに、原告がした本件増改築工事は、床面積について1階101.05㎡、2階54.65㎡であったのを1階161.85㎡、2階91.38㎡に大幅に変更し、増改築費用も総額824万7675円に上るものであるところ、その規模や態様、費用等に鑑みれば、増改築部分は家屋に強固に附合し、その構成部分となったものというべきである。

そして、本件増改築工事後の平成15年12月10日、乙から原告に対して真正な登記名義の回復を原因として持分一部移転登記がされ、本件家屋の原告の持分は従来の100分の1から100分の64となったが、なお100分の36は乙の持分として残っており、本件家屋は附合した増改築部分を含め、その持分割合に応じて原告と乙に帰属することになり、増改築部分が当該増改築を行った原告の単独所有となるものではないのであるから、本件増改築工事のうち乙の持分割合に係る部分は他人所有の家屋に対する工事というべきである。

そうすると、本件増改築工事における原告の住宅借入金等特別控除の対象は、住宅借入金に原告の共有持分割合である100分の64を乗じた額と解するのが相当である。

- (3) ア 原告は、国税庁長官の本件解釈変更により、住宅借入金等特別控除の対象が共有者の負担した増改築費用の全額に及ぶことが明らかとなった旨主張する。

しかしながら、本件解釈変更は、既存住宅に共有持分を有していた者が他の共有者の共有持分を追加取得した場合について、租税特別措置法施行令26条2項の「家屋を二以上有する場合」に当たるとしていた従前の解釈を変更して、これに当たらないとしたものであって、あくまでも同項の「家屋を二以上有する場合」という規定についての解釈変更にとどまり、本件で問題となるべき租税特別措置法41条1項の「増改築等」や同条3項の「居住者が所有している家屋につき行う増築、改築」等についての解釈を変更したのではない。

イ 原告は、共有者は共有持分に応じて共有物の全部を使用することができる場所、増改築は共有物の管理であり、家屋の60%の持分を有していれば単独で増改築を決定できると主張して、これを住宅借入金等特別控除の対象となる増改築費用が本件増改築費用の全額であることの根拠の一つとし、増改築を促進するためには、増改築の対象となる家屋が共有であったとしても、全額を控除した方が良質な住宅ストックの形成に寄与する、あるいは、全額を控除しないと住宅ストックの形成を阻害すると主張する。

しかしながら、上記(1)ア及びイで述べたとおり、共有者の一人が共有家屋に自己の費用で増改築を行った結果、増改築部分が家屋に強固に附合して家屋の構成部分となったような場合、自らの共有持分に応じた費用負担を超えて行った工事は他人の所有する家屋に対して自己の費用で行ったものということになるから、住宅借入金等特別控除の制度が他人が所有する居住用家屋に対して増改築等を行ってもその制度の対象となるものとはしていない以上、同制度の適用が否定されることはやむを得ないところであり、本件の事案において本件増改築費用の全額に対して住宅借入金等特別控除の適用を認めることは、むしろ自己の持家についての増改築等を促進することをもって良質な住宅ストックの形成に資することを目的としたその制度趣旨にそぐわないものというべきである。

原告は、他の共有者との間で増改築費用の全額を負担する合意をしているところ、当事者

の合意に従った内容の住宅借入金等特別控除を認めない解釈は住宅借入金等特別控除の制度趣旨に反すると主張するが、本来、増改築をした共有者は、増改築費用のうち自己の持分を超える部分については他の共有者に対して償金請求をすることができるのであって（民法248条、253条）、これを住宅借入金等特別控除の適用の対象外とすることには合理性があるというべきであり、原告のようにたまたま他の共有者との合意により他の共有者に対して費用の請求ができない場合であっても、それは単なる個別・例外的な事情にすぎず、その合理性は揺るがない。

ウ 原告は、住宅借入金等特別控除の対象を、住宅借入金等にその共有者の共有持分を乗じた額と解することは、租税法律主義や文理解釈の原則にも反すると主張する。

しかし、上記(1)アのとおり住宅借入金等特別控除の制度趣旨に鑑みれば、むしろこのような解釈がその趣旨や文理に沿うものであり、何ら不明瞭な点はなく、納税者の予測可能性を妨げるものでもないから、租税法律主義や文理解釈の原則に反するともいえない。

エ したがって、原告の主張はいずれも採用することができない。

2(1) 以上によれば、原告の平成17年分、平成18年分及び平成20年分における所得税の納付すべき税額は別紙4のとおりいずれも0円であるところ、これらの金額は、本件各更正処分に係る納付すべき税額といずれも同額であるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

(2) また、本件解釈変更は、原告の平成19年分の確定申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る法令解釈の変更には当たらないから、国税通則法23条2項3号、国税通則法施行令6条1項5号に掲げる「やむを得ない理由」があるとは認められない。また、本件においては、同項1号ないし4号に掲げる他の「やむを得ない理由」があるとも認められないから、国税通則法23条2項3号のいわゆる後発的事由は存在しない。さらに、本件においては、他の後発的事由（同項1号及び2号）も認められないから、原告のした平成19年分の所得税の更正の請求には更正すべき理由がなく、本件通知処分は適法である。

(3) さらに、原告の住宅借入金等特別控除額は別紙4アのとおり5万2700円であり、これは別表5の平成15年分更正処分における当該控除の控除額（「更正処分」欄の「住宅借入金等特別控除額」欄）及び別表6の平成16年分の給与所得の年末調整における当該控除の控除額（「年末調整」欄の「住宅借入金等特別控除額」欄）と同額であるから、被告に原告に対する不当利得は生じていない。

3 よって、原告の請求は理由がないからいずれも棄却することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 川神 裕

裁判官 日暮 直子

裁判官 佐野 義孝

関係法令の定め等

- (1) 租税特別措置法（平成15年分について平成16年法律第14号による、平成16年分ないし平成18年分について平成19年法律第6号による、平成19年分及び平成20年分について平成21年法律第13号による各改正前のもの。以下、それぞれの該当年分に対応する法律を指すものとする。）41条1項は、居住者が、国内において、住宅の用に供する家屋で政令で定めるもの（以下「居住用家屋」という。）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建築後使用されたことのある家屋で政令で定めるもの（以下「既存住宅」という。）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（以下「住宅の取得等」という。）をして、これらの家屋（当該増改築をした家屋については、当該増改築等に係る部分。）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借入金又は債務（以下「住宅借入金等」という。）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（以下「居住年」という。）以後10年間の各年のうち、合計所得金額が3000万円以下である年については、その年分の所得税の額から、同条2項で定める額を控除する（以下「住宅借入金等特別控除」といい、同条2項により控除される金額を「住宅借入金等特別控除額」という。）旨定めている。
- (2) 租税特別措置法41条2項3号は、居住年が平成15年である場合には、その年の12月31日における住宅借入金等の金額の合計額の1%に相当する金額（100円未満の端数は切り捨てる。）を、住宅借入金等特別控除額とする旨定めている。
- (3) 租税特別措置法41条3項（平成16年分ないし平成18年分について。平成15年分については同条4項、平成19年分及び平成20年分については同条5項。以下同じ。）は、同条1項に規定する増改築等とは、当該居住者が所有している家屋について行う増築、改築その他の政令で定める工事で当該工事に要した費用の額が100万円を超えるものであることその他の政令で定める要件を満たすものをいう旨定めている。
- (4) 租税特別措置法施行令（平成15年分について平成16年政令第105号による、平成16年分について平成17年政令第24号による、平成17年分について平成18年政令第135号による、平成18年分について平成19年政令第92号による、平成19年分について平成20年政令第161号による、平成20年分について平成21年政令第108号による各改正前のもの。以下、それぞれの該当年分に対応する政令を指すものとする。）26条2項は、租税特別措置法41条1項に規定する既存住宅は、個人がその居住の用に供する家屋で、一定の要件に該当するものとし、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旨定めている。
- (5) 租税特別措置法通達41-23(4)は、増改築等に係る住宅借入金等の金額の合計額が、当該増改築等に係る工事に要した費用の額（以下「増改築等に要した費用の額」という。）を超える場合には、増改築等に要した費用の額が、住宅借入金等の金額となる旨定めている。

別紙2並びに別表1及び別表4 省略

被告が主張する本件における各課税処分の根拠等

(1) 本件各更正処分の根拠と適法性

被告が本訴において主張する原告の平成17年分、平成18年分及び平成20年分の所得税の課税標準等及び納付すべき税額は、別表1に記載したとおりであり、詳細は、次のとおりである。

ア 平成15年分ないし平成20年分の各年分における住宅借入金等特別控除額の計算方法

本件増改築費用は総額824万7675円であるところ、原告の本件家屋に対する増改築工事後の共有持分は100分の64であるから、原告の住宅借入金等特別控除の対象となる増改築等に要した費用の額は、本件増改築費用の額824万7675円に100分の64を乗じて計算した527万8512円となる。

原告の平成15年ないし平成20年の各年末における借入金残高は、平成15年末は886万9030円、平成16年末は833万9217円、平成17年末は779万9787円、平成18年末は725万0570円、平成19年末は669万1384円、平成20年末は613万1189円であり、これらは、上記の原告の住宅借入金等特別控除の対象となる増改築等に要した費用の額527万8512円を超えるので、租税特別措置法通達41-23(4)により、原告の平成15年分ないし平成20年分における住宅借入金等特別控除の計算の対象となる金額は、増改築等に要した費用の額である527万8512円となる。

そして、原告の平成15年分ないし平成20年分の住宅借入金等特別控除額は、租税特別措置法41条2項3号により、527万8512円に1%を乗じた5万2700円（租税特別措置法41条2項により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。）となる。

イ 平成17年分の所得税について

(ア) 総所得金額（別表1「平成17年分」欄の順号1） 200万4000円

上記金額は、次の(イ)の給与所得の金額である。

(イ) 給与所得の金額（別表1「平成17年分」欄の順号2） 200万4000円

上記金額は、原告が平成17年分の確定申告書に記載した給与所得の金額と同額である。

(ウ) 所得控除の額の合計額（別表1「平成17年分」欄の順号3） 79万1668円

上記金額は、原告が平成17年分の確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額であり、各所得控除の内訳は別表1「平成17年分」欄の順号4ないし8のとおりである。

(エ) 課税総所得金額（別表1「平成17年分」欄の順号9） 121万2000円

上記金額は、前記(ア)の総所得金額200万4000円から前記(ウ)の所得控除の額の合計額79万1668円を控除した後の金額（ただし、国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。）である。

(オ) 納付すべき税額（別表1「平成17年分」欄の順号15） 0円

上記金額は、次のaの金額からbないしdの各金額を差し引いた後の金額である。

a 課税総所得金額に対する税額（別表1「平成17年分」欄の順号10）

12万1200円

上記金額は、前記(エ)の課税総所得金額121万2000円に、平成18年法律第10号による改正前の所得税法89条1項の税率である100分の10を乗じて算出した金額である。

b 住宅借入金等特別控除額（別表1「平成17年分」欄の順号11） 5万2700円

上記金額は、前記アのとおり、租税特別措置法41条の規定に基づき計算した金額である。

c 定率減税額（別表1「平成17年分」欄の順号13） 1万3700円

上記金額は、平成17年法律第21号による改正前の経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律（以下「負担軽減法」という。）6条の規定により算出した金額である。

d 源泉徴収税額（別表1「平成17年分」欄の順号14） 5万4800円

上記金額は、原告が平成17年分の確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

ウ 平成18年分の所得税について

(ア) 総所得金額（別表1「平成18年分」欄の順号1） 229万8000円

上記金額は、次の(イ)の給与所得の金額である。

(イ) 給与所得の金額（別表1「平成18年分」欄の順号2） 229万8000円

上記金額は、原告が平成18年分の確定申告書に記載した給与所得の金額と同額である。

(ウ) 所得控除の額の合計額（別表1「平成18年分」欄の順号3） 79万7191円

上記金額は、原告が平成18年分の確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額であり、各所得控除の内訳は別表1「平成18年分」欄の順号4ないし8のとおりである。

(エ) 課税総所得金額（別表1「平成18年分」欄の順号9） 150万円

上記金額は、前記(ア)の総所得金額229万8000円から前記(ウ)の所得控除の額の合計額79万7191円を控除した後の金額（ただし、国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。）である。

(オ) 納付すべき税額（別表1「平成18年分」欄の順号15） 0円

上記金額は、次のaの金額からbないしdの各金額を差し引いた後の金額である（ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。）。

a 課税総所得金額に対する税額（別表1「平成18年分」欄の順号10） 15万円

上記金額は、前記(エ)の課税総所得金額150万円に、平成18年法律第10号による改正前の所得税法89条1項の税率である100分の10を乗じて算出した金額である。

b 住宅借入金等特別控除額（別表1「平成18年分」欄の順号11） 5万2700円

上記金額は、前記アのとおり、租税特別措置法41条の規定に基づき計算した金額である。

c 定率減税額（別表1「平成18年分」欄順号13） 9730円

上記金額は、負担軽減法6条の規定により算出した金額である。

d 源泉徴収税額（別表1「平成18年分」欄の順号14） 8万7500円

上記金額は、原告が平成18年分の確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

エ 平成20年分の所得税について

(ア) 総所得金額（別表1「平成20年分」欄の順号1） 266万円

上記金額は、次の(イ)の給与所得の金額である。

(イ) 給与所得の金額（別表1「平成20年分」欄の順号2） 266万円

上記金額は、原告が平成20年分の確定申告書に記載した給与所得の金額と同額である。

(ウ) 所得控除の額の合計額（別表1「平成20年分」欄の順号3） 136万0315円

上記金額は、原告が平成20年分の確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額であり、各所得控除の内訳は別表1「平成20年分」欄の順号4ないし8のとおりである。

(エ) 課税総所得金額（別表1「平成20年分」欄の順号9） 129万9000円

上記金額は、前記(ア)の総所得金額266万円から前記(ウ)の所得控除の額の合計額136万0315円を控除した後の金額(ただし、国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。)である。

(オ) 納付すべき税額(別表1「平成20年分」欄の順号15) 0円

上記金額は、次のaの金額からb及びcの各金額を差し引いた後の金額である(ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。)

a 課税総所得金額に対する税額(別表1「平成20年分」欄の順号10) 6万4950円

上記金額は、前記(エ)の課税総所得金額129万9000円に所得税法89条1項の税率である100分の5を乗じて算出した金額である。

b 住宅借入金等特別控除額(別表1「平成20年分」欄の順号11) 5万2700円

上記金額は、前記アのとおり、租税特別措置法41条の規定に基づき計算した金額である。

c 源泉徴収税額(別表1「平成20年分」欄の順号14) 1万2200円

上記金額は、原告が平成20年分の確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

オ 被告が本訴において主張する原告の平成17年分、平成18年分及び平成20年分における所得税の納付すべき税額は、前記イないしエの(オ)記載のとおりいずれも0円であるところ、これらの金額は、本件各更正処分に係る納付すべき税額といずれも同額であるから、本件各更正処分は適法である。

(2) 本件通知処分の適法性

国税通則法施行令6条1項5号は、いわゆる後発的事由による更正の請求の要件となる国税通則法23条2項3号にいう「やむを得ない理由」として、申告等に係る「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈その他の国税庁長官の法令の解釈が、更正又は決定に係る審査請求若しくは訴えについての裁決若しくは判決に伴って変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、当該課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知ったこと」を掲げているところ、本件解釈変更は、原告の平成19年分の確定申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る法令解釈の変更には当たらないから、国税通則法施行令6条1項5号に掲げる「やむを得ない理由」があるとは認められない。また、本件においては、同項1号ないし4号に掲げる他の「やむを得ない理由」があるとも認められないから、国税通則法23条2項3号のいわゆる後発的事由は存在しない。さらに、本件においては、他の後発的事由(同項1号及び2号)も認められないから、原告のした平成19年分の所得税の更正の請求には更正すべき理由がなく、本件通知処分は適法である。

(3) 平成15年分及び平成16年分の所得税について不当利得の不存在

原告の住宅借入金等特別控除額は5万2700円であり、これは、平成15年分更正処分における当該控除の控除額(別表2「更正処分」欄の「住宅借入金等特別控除額」欄。5万2700円。)及び原告の平成16年分の給与所得の年末調整における当該控除の控除額(別表3「年末調整」欄の「住宅借入金等特別控除額」欄。5万2700円。)と同額である。

また、本件解釈変更は増改築等を行った場合の住宅借入金等特別控除の取扱いを変更するものではないから、平成15年分更正処分における当該控除の控除額(別表2「更正処分」欄の「住宅借入金等特別控除額」欄。5万2700円。)及び原告の平成16年分の給与所得の年末調整における当該控除の控除額(別表3「年末調整」欄の「住宅借入金等特別控除額」欄。5万2700円。)は、本件解釈変更後においてもその算出方法に何ら変更はなく正当である。

したがって、本件解釈変更によって被告に不当利得は生じていない。

裁判所の認定した原告の平成17年分、平成18年分及び平成20年分の所得税の課税標準等及び納付すべき税額

裁判所の認定した原告の平成17年分、平成18年分及び平成20年分の所得税の課税標準等及び納付すべき税額は、別表4に記載したとおりであり、詳細は、次のとおりである。

ア 平成15年分ないし平成20年分の各年分における住宅借入金等特別控除額の計算方法

本件増改築費用は総額824万7675円であるところ、原告の本件家屋に対する増改築工事後の共有持分は100分の64であるから、原告の住宅借入金等特別控除の対象となる増改築等に要した費用の額は、本件増改築費用の額824万7675円に100分の64を乗じて計算した527万8512円となる。

原告の平成15年ないし平成20年の各年末における借入金残高は、平成15年末は886万9030円、平成16年末は833万9217円、平成17年末は779万9787円、平成18年末は725万0570円、平成19年末は669万1384円、平成20年末は613万1189円であり、これらは、上記の原告の住宅借入金等特別控除の対象となる増改築等に要した費用の額527万8512円を超えるので、原告の平成15年分ないし平成20年分における住宅借入金等特別控除の計算の対象となる金額は、増改築等に要した費用の額である527万8512円となる。

そして、原告の平成15年分ないし平成20年分の住宅借入金等特別控除額は、租税特別措置法41条2項3号により、527万8512円に1%を乗じた5万2700円（租税特別措置法41条2項により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。）となる。

イ 平成17年分の所得税について

(ア) 総所得金額（別表4「平成17年分」欄の順号1） 200万4000円

上記金額は、次の(イ)の給与所得の金額である。

(イ) 給与所得の金額（別表4「平成17年分」欄の順号2） 200万4000円

上記金額は、原告が平成17年分の確定申告書に記載した給与所得の金額と同額である。

(ウ) 所得控除の額の合計額（別表4「平成17年分」欄の順号3） 79万1668円

上記金額は、原告が平成17年分の確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額であり、各所得控除の内訳は別表4「平成17年分」欄の順号4ないし8のとおりである。

(エ) 課税総所得金額（別表4「平成17年分」欄の順号9） 121万2000円

上記金額は、前記(ア)の総所得金額200万4000円から前記(ウ)の所得控除の額の合計額79万1668円を控除した後の金額（ただし、国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。）である。

(オ) 納付すべき税額（別表4「平成17年分」欄の順号15） 0円

上記金額は、次のaの金額からbないしdの各金額を差し引いた後の金額である。

a 課税総所得金額に対する税額（別表4「平成17年分」欄の順号10） 12万1200円

上記金額は、前記(エ)の課税総所得金額121万2000円に、平成18年法律第10号による改正前の所得税法89条1項の税率である100分の10を乗じて算出した金額である。

b 住宅借入金等特別控除額（別表4「平成17年分」欄の順号11） 5万2700円

上記金額は、前記アのとおり、租税特別措置法41条の規定に基づき計算した金額である。

c 定率減税額（別表4「平成17年分」欄の順号13） 1万3700円

上記金額は、平成17年法律第21号による改正前の負担軽減法6条の規定により算出した金額である。

d 源泉徴収税額（別表4「平成17年分」欄の順号14） 5万4800円

上記金額は、原告が平成17年分の確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

ウ 平成18年分の所得税について

(ア) 総所得金額（別表4「平成18年分」欄の順号1） 229万8000円

上記金額は、次の(イ)の給与所得の金額である。

(イ) 給与所得の金額（別表4「平成18年分」欄の順号2） 229万8000円

上記金額は、原告が平成18年分の確定申告書に記載した給与所得の金額と同額である。

(ウ) 所得控除の額の合計額（別表4「平成18年分」欄の順号3） 79万7191円

上記金額は、原告が平成18年分の確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額であり、各所得控除の内訳は別表4「平成18年分」欄の順号4ないし8のとおりである。

(エ) 課税総所得金額（別表4「平成18年分」欄の順号9） 150万円

上記金額は、前記(ア)の総所得金額229万8000円から前記(ウ)の所得控除の額の合計額79万7191円を控除した後の金額（ただし、国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。）である。

(オ) 納付すべき税額（別表4「平成18年分」欄の順号15） 0円

上記金額は、次のaの金額からbないしdの各金額を差し引いた後の金額である（ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。）。

a 課税総所得金額に対する税額（別表4「平成18年分」欄の順号10） 15万円

上記金額は、前記(エ)の課税総所得金額150万円に、平成18年法律第10号による改正前の所得税法89条1項の税率である100分の10を乗じて算出した金額である。

b 住宅借入金等特別控除額（別表4「平成18年分」欄の順号11） 5万2700円

上記金額は、前記アのとおり、租税特別措置法41条の規定に基づき計算した金額である。

c 定率減税額（別表4「平成18年分」欄の順号13） 9730円

上記金額は、負担軽減法6条の規定により算出した金額である。

d 源泉徴収税額（別表4「平成18年分」欄の順号14） 8万7500円

上記金額は、原告が平成18年分の確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

エ 平成20年分の所得税について

(ア) 総所得金額（別表4「平成20年分」欄の順号1） 266万円

上記金額は、次の(イ)の給与所得の金額である。

(イ) 給与所得の金額（別表4「平成20年分」欄の順号2） 266万円

上記金額は、原告が平成20年分の確定申告書に記載した給与所得の金額と同額である。

(ウ) 所得控除の額の合計額（別表4「平成20年分」欄の順号3） 136万0315円

上記金額は、原告が平成20年分の確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額であり、各所得控除の内訳は別表4「平成20年分」欄の順号4ないし8のとおりである。

(エ) 課税総所得金額（別表4「平成20年分」欄の順号9） 129万9000円

上記金額は、前記(ア)の総所得金額266万円から前記(ウ)の所得控除の額の合計額136万0315円を控除した後の金額（ただし、国税通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。）である。

(オ) 納付すべき税額 (別表4「平成20年分」欄の順号15) 0円

上記金額は、次のaの金額からb及びcの各金額を差し引いた後の金額である(ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの)。

a 課税総所得金額に対する税額 (別表4「平成20年分」欄の順号10) 6万4950円

上記金額は、前記(エ)の課税総所得金額129万9000円に所得税法89条1項の税率である100分の5を乗じて算出した金額である。

b 住宅借入金等特別控除額 (別表4「平成20年分」欄の順号11) 5万2700円

上記金額は、前記アのとおり、租税特別措置法41条の規定に基づき計算した金額である。

c 源泉徴収税額 (別表4「平成20年分」欄の順号14) 1万2200円

上記金額は、原告が平成20年分の確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

別表 2

課税の経緯（平成15年分）

(単位：円)

平成 15 年 分	区分	(年末調整)	確定申告	更正処分	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決	
	年 月 日		平成16年3月15日	平成16年6月29日	平成16年8月27日	平成16年11月11日	平成16年12月11日	平成17年10月4日	
	総 所 得 金 額	2,004,000	2,004,000	2,004,000	全部取消し	棄却	全部取消し	棄却	
	住宅借入金等特別控除額	0	82,400	52,700					
	納 付 す べ き 税 額	(97,000)	△65,880	△42,120					
	(前訴の経緯)								
	区分	取消訴訟	一審判決	控訴	控訴審判決	上告及び 上告受理申立て	決定	/	
	年 月 日	平成18年4月6日	平成19年3月26日	平成19年4月3日	平成19年8月9日	平成19年8月21日	平成19年12月21日		
	総 所 得 金 額	全部取消し	棄却	全部取消し	棄却	全部取消し	棄却 及び不受理		
	住宅借入金等特別控除額								
納 付 す べ き 税 額									

(注) 「納付すべき税額」欄の括弧書きは、年末調整後の源泉徴収税額を、△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

別表 3

課税の経緯（平成16年分）

(単位：円)

平成 16 年 分	区分	(年末調整)	確定申告書	(正当額)	/
	年 月 日		(平成22年3月11日)		
	総 所 得 金 額	2,004,000	2,004,000	2,004,000	
	住宅借入金等特別控除額	52,700	82,400	52,700	
	納 付 す べ き 税 額	(47,600)	△23,680	0	

(注) 「納付すべき税額」欄の括弧書きは、年末調整後の源泉徴収税額を、△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

平成22年3月11日付確定申告書は還付請求期限を超過した後に提出されているため無効な申告書である。

別表 5

課税の経緯（平成15年分）

（単位：円）

平成 15 年 分	区分	(年末調整)	確定申告	更正処分	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決	
	年 月 日		平成16年3月15日	平成16年6月29日	平成16年8月27日	平成16年11月11日	平成16年12月11日	平成17年10月4日	
	総 所 得 金 額	2,004,000	2,004,000	2,004,000	全部取消し	棄却	全部取消し	棄却	
	住宅借入金等特別控除額	0	82,400	52,700					
	納 付 す べ き 税 額	(97,000)	△65,880	△42,120					
	(前訴の経緯)								
	区 分	取消訴訟	一審判決	控訴	控訴審判決	上告及び 上告受理申立て	決定	/	
	年 月 日	平成18年4月6日	平成19年3月26日	平成19年4月3日	平成19年8月9日	平成19年8月21日	平成19年12月21日		
	総 所 得 金 額	全部取消し	棄却	全部取消し	棄却	全部取消し	棄却 及び不受理		
	住宅借入金等特別控除額								
納 付 す べ き 税 額									

(注) 「納付すべき税額」欄の括弧書きは、年末調整後の源泉徴収税額を、△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

別表 6

課税の経緯（平成16年分）

（単位：円）

平成 16 年 分	区分	(年末調整)	確定申告書	(正当額)	/
	年 月 日		(平成22年3月11日)		
	総 所 得 金 額	2,004,000	2,004,000	2,004,000	
	住宅借入金等特別控除額	52,700	82,400	52,700	
	納 付 す べ き 税 額	(47,600)	△23,680	0	

(注) 「納付すべき税額」欄の括弧書きは、年末調整後の源泉徴収税額を、△印は、還付金の額に相当する税額を示す。