

1 概要

◎ 譲渡所得

1 譲渡所得の基因となる資産

譲渡所得の基因となる資産とは、一般的にその経済的価値が認められて取引の対象となるあらゆる資産であり、キャピタル・ゲイン（資本利得・資産益）又はキャピタル・ロスを生ずるものです。

▼ 譲渡所得の課税対象となる資産の例

土地、土地の上に存する権利（借地権、耕作権等）、建物、構築物、機械装置、船舶、航空機、車両、有価証券、鉱業権、漁業権、特許権、著作権、借家権、土石、書画、骨とう、宝石類、金、配偶者居住権及び敷地利用権、暗号資産

2 譲渡

1 譲渡の概念

所得税法でいう譲渡は、民法の概念より広くとらえられています。有償行為はもちろん無償行為による所有権やその他の権利の移転も含み、民法上の売買、交換等のほか、公売、収用の有償行為、贈与、寄附、遺贈などの無償による移転も譲渡の範疇に入ります。借地権を設定して時価の2分の1を超える権利金などを受け取った場合、漁業権などが収用により消滅してその対価を受け取った場合（所令95）など、資産の移転と見られないような行為でも譲渡の範疇に入ることになります。

▼ 有償譲渡と無償譲渡

有償譲渡	①売買 ②交換 ③競売 ④公売 ⑤収用 ⑥買取り ⑦換地処分 ⑧権利変換 ⑨代物弁済 ⑩財産分与 ⑪物納 ⑫法人に対する現物出資 ⑬負担付贈与（贈与者が受益者となるもの） ⑭低額譲渡 ⑮共有物分割 等
無償譲渡	①贈与 ②寄附 ③遺贈 ④限定承認に係る相続 等

《参考判決・裁決事例》

（譲渡所得税の趣旨及び対価の有償性）

譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであるから、その課税所得たる譲渡所得の発生には、必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない。したがって、所得税法33条1項にいう「資

産の譲渡」とは、有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうものと解すべきである。

(最判 1975年(昭和50年)5月27日)

◎ 譲渡所得の課税区分

譲渡資産	課税区分	譲渡資産の要件	税 率
総合課税 対象資産	総 合 長 期	取得の日から譲渡の日までの所有期間 が5年を超える資産	特別控除額50万円控除した金額の1/2に 対して総合所得で課税する
	総 合 短 期	取得の日から譲渡の日までの所有期間 が5年以下の資産	特別控除額50万円控除した金額に 対して総合所得で課税する
土地等 分離課税 対象資産	分離長期一般	譲渡の年の1月1日において所有期間 が5年を超える土地等	譲渡所得金額×15% (5%)
	分離長期特定	譲渡の年の1月1日において所有期間 が5年を超える土地等で優良住宅地の 造成等のために譲渡したもの	譲渡所得金額が2000万円以下…譲渡所得 金額×10% (4%) 譲渡所得金額が2000万円超…(譲渡所得 金額-2000万円)×15% (5%) +200万 円 (80万円)
	分離長期軽減	譲渡の年の1月1日において所有期間 が10年を超える土地等で居住用財産に 該当する資産	譲渡所得金額が6000万円以下…10% (4%) 譲渡所得金額が6000万円超…(譲渡所得 金額-6000万円)×15% (5%) +600万 円 (240万円)
	分離短期一般	譲渡の年の1月1日において所有期間 が5年以下の土地等	譲渡所得金額×30% (9%)
	分離短期軽減	譲渡の年の1月1日において所有期間 が5年以下の土地等で、国等に譲渡又 は収用等で譲渡したもの	譲渡所得金額×15% (5%)
	建物等 分離課税 対象資産	分離長期一般	譲渡の年の1月1日において所有期間 が5年を超える建物等
	分離長期軽減	譲渡の年の1月1日において所有期間 が10年を超える建物等で居住用財産に 該当する資産	譲渡所得金額が6000万円以下…10% (4%) 譲渡所得金額が6000万円超…(譲渡所得 金額-6000万円)×15% (5%) +600万 円 (240万円)
	分離短期一般	譲渡の年の1月1日において所有期間 が5年以下の建物等	譲渡所得金額×30% (9%)
株式等	源 泉 徴 収	特定口座内保管上場株式等	課税譲渡所得の金額×15% (5%) (H26.1.1より)
	申 告 分 離	申告分離課税を選択した上場株式等	課税譲渡所得の金額×15% (5%) (H26.1.1より)
	申 告 分 離	原則 非上場株式	課税譲渡所得の金額×15% (5%)
	申 告 分 離	相続財産に係る非上場株式をその発行 会社に譲渡した場合のみなし配当課税 の特例	課税譲渡所得の金額×15% (5%)
	分 離 短 期 一 般	土地類似株式等の譲渡に係る短期譲渡 所得 (措置法32②) ○所有する資産の時価の総額に占める 土地等の時価の合計額が70%以上であ る法人の株式で、譲渡の年の1月1日 において所有期間が5年以下であるも の	譲渡所得金額×30% (9%)

・2013(平成25)年から2033(令和15)年まで復興特別所得税(2.1%)が課される。

・()内は住民税の税率

◎ 損益の計算

1 譲渡所得の損益の計算

譲渡所得には分離短期一般資産、分離短期軽減資産、分離長期一般資産、分離長期特定資産、分離長期軽減資産の分離譲渡所得 5 グループと総合短期資産及び総合長期資産の総合譲渡所得 2 グループがあります。それぞれのグループは損益の相殺を行い、総合譲渡所得は総合課税と損益通算ができます。

2 分離譲渡所得の損益の計算

(1) 分離譲渡所得の損益の相殺

譲渡所得には「損益の相殺」という言い回しがあります。譲渡所得は課税区分が細分化されているため黒字と赤字が生じる所得が同一年内に発生することがあり、この黒字と赤字を互いに充当することを損益の相殺といいます。

(2) 分離譲渡所得間の損益の相殺

分離長期譲渡所得及び分離短期譲渡所得間の損益の相殺は次の順番で行います。基本的に納税者に有利となるように相殺されます。

▼分離譲渡所得間の損益の相殺適用表

赤字	分離短期 一般資産	分離短期 軽減資産	分離長期 一般資産	分離長期 特定資産	分離長期 軽減資産
黒字					
分離短期一般資産		②		⑨	
分離短期軽減資産	①			⑩	
分離長期一般資産	⑥			③	
分離長期特定資産		⑦	④		④
分離長期軽減資産		⑧	⑤		

損益の相殺の具体的内容は、次のとおりです。なお、①～⑩は 上記「分離譲渡所得間の損益の相殺適用表」の番号です。

適用表番号	損益の相殺の内容
①、②	分離短期一般資産の赤字は分離短期軽減資産の黒字から控除し、分離短期軽減資産の赤字は分離短期一般資産の黒字から控除する。
③	分離長期特定資産又は分離長期軽減資産の赤字は、分離長期一般資産の黒字から控除する。
④	分離長期一般資産の赤字又は③で控除しきれなかった分離長期軽減資産の赤字は分離長期特定資産の黒字から控除する。
⑤	③④で控除しきれなかった分離長期特定資産又は分離長期一般資産の赤字は分離長期軽減資産の黒字から控除する。
⑥、⑦、⑧	①で控除しきれなかった分離短期一般資産及び分離短期軽減資産の赤

	字は、③④⑤の控除後の分離長期一般資産、分離長期特定資産及び分離長期軽減資産の黒字から控除する。
⑨、⑩	③④⑤で控除しきれなかった分離長期一般資産、分離長期特定資産及び分離長期軽減資産の赤字は①②で控除された分離短期一般資産及び分離短期軽減資産の黒字から順次控除する。

3 総合譲渡所得内の損益の計算

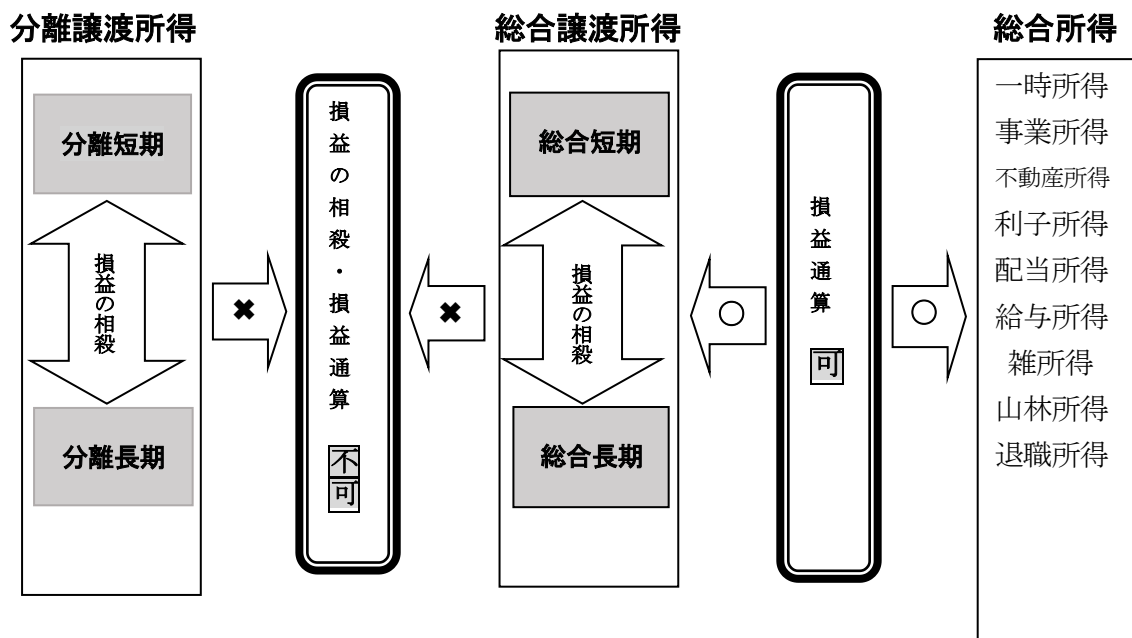
総合譲渡所得の損益の相殺は次の点に留意します。

- ① 総合長期譲渡所得の赤字は総合短期譲渡所得の黒字から控除する。
- ② 総合短期譲渡所得の赤字は総合長期譲渡所得の黒字から控除する。
- ③ ①及び②計算の結果生じた赤字は分離（長期・短期）譲渡所得の黒字から控除できない。
- ④ 総合譲渡所得の赤字は総合所得と損益通算ができる。

4 損益通算

譲渡益は常に生じるとは限らず、取得費と譲渡費用の合計額が譲渡収入金額より高額となり譲渡損となる場合も多くあります。このような場合、土地建物等の譲渡による損失金額は原則として他の所得と損益通算ができません（措法 31①、32①）。

損益の相殺又は損益通算の可否を図示すると次のとおりです



(3) 分離譲渡所得の損益通算の例外

分離譲渡所得の損失は総合所得と損益通算ができないが、下記の特例は例外的に損益通算及び繰越控除ができます。

- ① 居住用財産買換譲渡損失の特例（措法 41 の 5）
- ② 特定居住用財産の譲渡損失の特例（措法 41 の 5 の 2）

◎ 譲渡所得と税務調査

《譲渡所得の実地調査が積極的に行われている理由》

- ・ 所得税の中で単発・偶発的な所得であることから、申告誤りが多い。
- ・ 租税特別措置法（以下「措置法」といいます。）に係る特例が多くあることから、適用誤りが多い。
- ・ 譲渡価額が高額であり、特例を否認した場合の是正金額が高額となる。

《譲渡所得実地調査の困難性》

- ・ 措置法の適用を否認するために、措置法特例に関する条文、通達をはじめ関係取扱いが多くあり知識の集積が必要である。そのため、譲渡所得調査に馴染んでいる部署である資産課税部門職員が専担で調査を行ってきた。
- ・ 措置法の取扱いが難しく、特例適用判断が困難である。
- ・ 居住用財産の譲渡の特例の不正適用の調査のように、居住していなかった事実を認定するために相応の調査日数を要する。

《事後処理件数が多い》

- ・ 譲渡所得の申告に不慣れであることから、譲渡所得の基本的な誤りが多く、簡易な接触（事後処理）による是正件数も多い。
- ・ 事業用資産の買換え、居住用財産の買換え等の特例を適用して取得した資産を譲渡した場合の、取得価額の引継ぎを失念して申告する事例が多い。

《調査で誤りを指摘される典型例》

- ・ 近年は目立たないが、税負担を回避するために真実の譲渡価額と異なった契約書を作成する事例がある。
- ・ 居住用財産を譲渡した場合の特例を適用するため、居住事実を偽装する。特別控除が3,000万円と高額であり、適用要件が単純なので安易に偽装する事例が相変わらず多い。
- ・ 譲渡価額が制限されている特例について、対象土地の一部を贈与することにより適用を受けようとする事例。
 - *相続財産の3,000万円控除の特例（措法35）
 - *特定の居住用財産の買換えの特例（措法36の2）
- ・ 保証債務の特例の適用要件を満たしていないのに、無理に適用している事例。
- ・ 譲渡収入金額についての認識が不足している事例が多い。
 - *固定資産税の清算金
 - *実測清算
 - *代物弁済

◎ 譲渡資料の収集

1 譲渡資料の収集

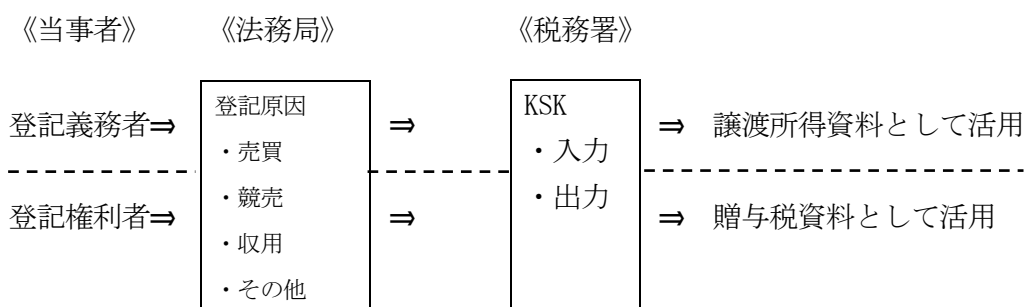
課税庁（以下「税務署」といいます。）は、譲渡に係る情報をあらゆる手段で入手しています。

- ・ 登記情報
土地建物等の移転登記情報が法務局から税務署にデータで送付されます。
- ・ 支払調書
「不動産等の譲受の対価の支払調書」「金地金等の譲受の対価の支払調書」「公共事業用資産の買取等の申出証明書」が主な情報源です。
- ・ 上場株式等の名義の変更情報
株式売買に係る支払調書等が主な情報源です。
- ・ 非上場株式等の名義の変更情報
法人税申告書別表2、調査で収集した情報が主な情報源です。
- ・ 調査による資産の移転事実の把握に係る情報
課税組織内での横断的情報資料の作成と伝達によります。
- ・ 各種お尋ねから収集した資料
「お買いになった資産の買入価額などについてのお尋ね」等各種照会文書の回答から資産移転資料・譲渡資料を収集します。

2 登記情報

(1) 登記情報の流れ

土地建物等の所有権移転契約（売買）が成立し、登記が完了すると次のように登記情報が税務署に通知されます。



(2) 登記原因の種類

登記は売買に限りません。登記名義が変更されたその原因が表示されています。

売買	譲渡担保	買戻特約	贈与	真正なる登記名義の回復
買収	代物弁済	現物出資	相続	
交換	競落	和解調停	解除	
寄附	財産分与	持分一部譲渡	その他	

【調査の視点】

- 1 税務署は所有権移転登記情報を100%入手しています。
土地建物等の登記名義を変更したにもかかわらず、税務署からのコンタクトがないことはほとんどありません。
- 2 登記義務者情報は、基本的に譲渡所得資料として活用されます。
登記原因にかかわらず、キャピタルゲインを清算する必要があるからです。
- 3 登記権利者情報は、基本的に贈与税資料として活用されます。
ダイレクトに贈与登記した場合は当然、真正なる登記名義回復等で実質的な贈与を回避することも想定されるからです。
また、権利者情報は資産の購入の場合があります。高額な資産を取得した場合その資金源を確認し、場合によっては贈与税の調査をすることがあります。資産の購入資料は、原則として購入資金源等の「お尋ね」文書を送付し、その回答を吟味したうえで調査の選別をします。

◎ 申告審理（調査対象事案の選定）

1 申告審理（処理区分）

譲渡所得計算明細書、添付書類及び所得税確定申告書等を基に申告審理をします。申告審理とは、申告内容の適否を判断し、調査対象もしくは調査省略を選定することをいいます。概ね次の区分です。詳細は次項で解説します。

処理区分		内容
申告事案	実地調査	・実地の調査相当事案として選定する。
	事後処理（実地調査以外の調査）	・納税者に来署依頼をする、書面又は電話等譲渡所得計算の見直し等を依頼する。
	事後処理（行政指導）	・調査以外で、納税者自ら事案を見直すよう指導する。
	調査省略 有所得事案 特例事案	・申告内容相当として調査を省略する。
無申告事案	実地調査	・譲渡資料があるにもかかわらず申告がない事案のうち、高額な所得が見込まれる事案を選定する。
	事後処理（実地調査以外の調査）	・譲渡資料があるにもかかわらず申告がない事案のうち、申告が必要と思われる事案を来署依頼、書面又は電話等で申告の必要性の有無を判断するよう指導する。
	事後処理（行政指導）	・添付書類の不備や、収用等と思われるが確認が必要な事案を処理する。
	非課税、その他	・譲渡損と見込まれる等課税対象とならない事案

2 実地調査対象事案の選定基準

実地調査の対象となる事案の選定基準は公表されていません。調査事例等から次のような事案が選定されていると考えられます。

① 譲渡価額が見込時価に比して低額な事案（見込時価開差大事案）

譲渡資料には必ず譲渡物件の見込の時価額が付されます。譲渡物件が土地であれば、譲渡物件近隣の路線価を基に推算した価額です。これを「見込時価」といいます。土地等の時価は、地域、路線により推算できます。譲渡物件が特定されていたとしても、資料の段階では概算でしか見込時価が計算できません。機械的に見込時価が付されるため、路線価図等を基に譲渡物件の見込時価を算出します。その結果、申告譲渡価額と見込時価との開差が大きい場合、譲渡価額以外の対価の授受（「裏契約」と言われる取引）が想定されることから、実地調査対象となります。

一般的には、取引価額は、路線価又は公示価格等から推算した時価から大幅に差がある取引は考えられません。見込時価と開差が大きい取引は、必ず理由があります。

② 特例適用に疑義のある事案

特例には所得税法の特例（交換、保証債務等）及び措置法の特例（居住用財産を譲渡した場合の各種特例等）があり、それぞれ納税額が大幅に軽減されています。そのため、特例適用要件を充足していない譲渡であっても、要件を具備しているかのように装って申告するケースが後を絶ちません。土地等の譲渡所得の実地調査の大半は、特例適用の適否の解明でしょう。

③ 親族間の売買と推測される事案

高額な土地を多数所有している場合、相続対策、相続税対策等で土地の所有権を特定の者に移転させるケースがあります。贈与税の負担が重いことから、売買を仮装して譲渡所得で申告するような場合です。贈与税調査と並行して進められます。

④ その他、特に実地調査として調査をする事案

様々な事由があります。

- ・外部情報（いわゆるタレコミ）がある事案
- ・取得価額をごまかして所得を圧縮していると推測される事案

3 事後処理対象事案の選定基準

事後処理は調査官が机上で処理するような事案が対象となるため、次のような計算誤り等、簡易な事案が選定されます。

① 無申告事案

申告書の提出はないが、所得が生じていると推測される事案が対象です。譲渡価額及び取得費がわかれば机上で計算でき、所得が生じれば申告しようようで終わることが一般的です。

② 過少申告であると考えられる事案

申告内容と署内の譲渡資料を突合して、申告漏れがあると推測される場合、納税者に見直し依頼して処理します。修正申告書の提出をもって終わります。

③ 特例適用に疑義がある事案

実地調査をするまでもないが、特例適用要件について見直しを依頼します。事業用資産や居住用財産の買換え特例等を適用して取得した土地等を譲渡した場合、買換えをした時に取得価額が譲渡資産に引き継がれています。その引継価額が誤っている又は考慮していないケースがあります。

④ 簡易な計算誤りがある事案

所得の計算において見逃しにできない誤りがある事案は是正の対象です。

- ・単純な計算誤り
- ・家屋の減価償却をしていない
- ・マンションを譲渡しているが、敷地部分についても減価償却している
- ・譲渡費用として計上できない費用がある

⑤ その他

- ・特例適用に必要な書類が提出されていない等、調査省略処理ができない事案があります。

◎ 申告審理（具体的な申告審理）

1 譲渡所得の内訳書

譲渡所得の申告における基本的な計算書は、国税庁様式「譲渡所得の内訳書」（確定申告書付表兼計算明細書）【土地・建物用】です。この様式は、土地等の譲渡における一般的な譲渡、買換え、交換等の特例を適用した場合でも活用できる汎用書類です。ほぼすべての所得税申告書に添付されている書類であり、譲渡所得の内容が細大漏らさず記載されています。

申告審理は、この譲渡所得の内訳書のチェックから開始します。

譲渡所得の内訳書には、次の基本的な情報があります。

譲渡所得の内訳書	検討事項
譲渡物件	<ul style="list-style-type: none">・税務署は、様々な手段で譲渡資料を収集し、納税者個人別にファイリングしています。譲渡所得の内訳書の第2面「1 譲渡（売却）された土地・建物について記載してください。」の譲渡物件を、手元の資料と綿密に突合します。大半は登記済資料せん（以下「登記資料」といいます。）であることから、地番、面積等について照合を確実にを行います。・物件が一致しない、若しくは記載された物件以外の物件の資料がある場合、申告漏れが想定されるため、調査の対象となります。
譲渡価額	<ul style="list-style-type: none">・譲渡に係る登記情報は入手済みであり、譲渡物件の近隣の時価が分かっているので、譲渡物件のおおよその時価は把握済みです。譲渡価額と時価（公示価格）との乖離があれば、その解明をするために調査の対象となります。・底地の売買であり、その旨売買契約書又は譲渡所得の内訳書で確認できない場合、調査せざるを得ません。
買主	<ul style="list-style-type: none">・譲渡所得の内訳書に記載された買主と登記資料の権利者名義は、通常は一致します。名義が異なる場合、間を抜いた契約が行われている可能性が高いことから、何らかの調査となるでしょう。
取得価額	<ul style="list-style-type: none">・取得価額の根拠が不明な事案は、実地調査の対象となります。・買換え特例を適用した資産である情報がある場合、取得価額の適否を検討します。取得価額が不適切であれば調査の対象となります。
譲渡費用	<ul style="list-style-type: none">・譲渡費用は売るために直接要した費用に限られます。一般的に、譲渡費用に該当するものは多くありません。・不明朗な金額の計上は必ずチェックの対象となります。・弁護士費用、造成費等明らかに譲渡費用と認められないものの計上がある事案は、調査の対象となります。

2 売買契約書

申告書に添付された売買契約書は、見逃しできない情報の宝庫です。定型のフォームのようであっても、契約当事者の合意書類であることから内容を綿密にチェックします。近年は任意の契約フォームを作成していることが多いことから、契約内容の確認は念入りに行われます。売買契約書で確認する主な事項は次の通りです。

項目	検討事項
① 売買年月日	・申告該当年分の適正性をチェックします。
② 売買契約当事者	・所得税申告書と同一人であることをチェックします。
③ 譲渡物件	・譲渡所得の内訳書及び所内資料と一致しているかどうかをチェックします。
④ 譲渡価額	・手付金及び残金が契約書通りに支払われているかどうかを、譲渡所得の内訳書と突合します。
⑤ 実測清算の有無	・後述します。
⑥ 固定資産税の清算の有無	・後述します。
⑦ 家屋の種類	・家屋の登記項目を確認します。 ・譲渡価額全体で居住用の特例を適用している場合、特に念入りにチェックします。
⑧ 持分	・相続財産を譲渡した場合、合計持分が合わないことがあります。 ・土地及び建物の持ち分が異なっているような場合など、譲渡価額が適切に配分されていない場合があります。
⑨ 印紙	・売買契約書に印紙がない場合、必ず指摘されます。

【調査の視点】

申告書の提出と同時に申告書、譲渡所得の内訳書及び契約書と各種添付資料を確認することで、多くの申告誤りを指摘することができます。実務的には、申告書を作成する段階で全て解決できる事項です。

◎ 調査区分

1 調査区分

譲渡所得の調査は「実地調査」「事後処理」がありますが、通常調査とは実地調査のことを指します。

調査区分	概要
① 実地調査	<ul style="list-style-type: none"> ・実地調査とは、譲渡者、譲受人、仲介業者、代金決済金融機関、その他取引に当たって関与した者等に実地に赴いて取引内容を解明する調査のことをいいます。 ・調査の結果、申告に誤りがあった場合、または申告すべきと判明した場合、修正申告書又は期限後申告書をしようようするか、更正又は決定が行われます（以下「修正申告等」といいます。）。 ・増加した税額に対しては過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税が賦課されます。 ・実地調査の結果は毎年公表しています。
② 事後処理	<ul style="list-style-type: none"> ・実地調査以外の調査のことをいい、電話、文書照会等机上による確認調査のことをいいます。譲渡者等関係者又は取引先に臨場することはありません。事案の内容によっては実地調査に振り替えられる場合があります。 ・調査の結果、修正申告等に該当する場合、過少申告加算税又は無申告加算税が賦課されます。
③ 事後処理 (行政指導)	<ul style="list-style-type: none"> ・譲渡者自ら申告の見直しを行うことをしようようする調査のことをいいます。 ・自らの見直しなので、修正申告等に該当する場合、原則として加算税は賦課されません。
④ 確認調査	<ul style="list-style-type: none"> ・独自の調査形態です。 ・事業用資産の買換え特例又は居住用財産の買換え特例を適用した事案のように、買換え資産の取得の事実又は事業の用又は居住の用に供した事実を確認する調査のことをいいます。
⑤ 代金使途調査	<ul style="list-style-type: none"> ・独自の調査形態です。 ・高額な譲渡事案については、その代金授受の事実と使途を確認調査します。 ・使途調査の目的は贈与税の課税、化体財産の解明です。高額な譲渡は可処分金額をこの時点で把握しておくことにより、将来の相続税調査の資となります。

2 調査結果の処理区分

譲渡所得調査の結果は一般的に次の区分で終了します。

調査結果の処理	処理内容
要更正	修正申告、期限後申告、更正、決定
是認	当初申告の是認
その他	特例適用、譲渡損等により譲渡所得金額が生じないもの等

(この項及び前項は「資産税事務提要」を参照しました。TAINS 資産税事務提要 R030600)

2 具体的調査項目

◎ 収入金額

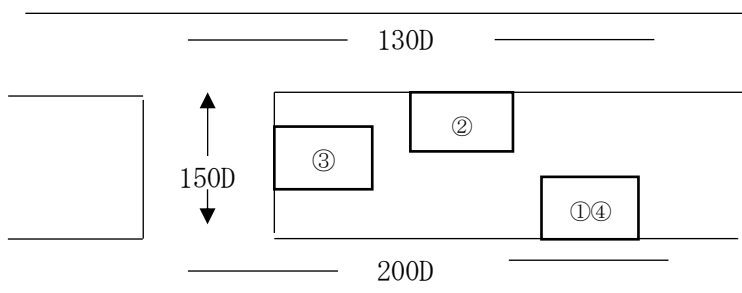
1 収入金額

譲渡所得の計算上総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除いてその年において収入すべき金額です（所法 36①）。その収入の基因となった行為が適法であるかどうかは問われません（所基通 36-1）。

2 時価と相違する譲渡価額

(1) 譲渡物件の時価の判定

登記資料には、物件所在地の基本的な路線価を 0.8 で割り戻した見込時価が付されます。



(2) 見込時価算定による調査対象事案の選定事例

【申告内容】

譲渡物件	宅地
面積	300 m ²
申告譲渡価額	40,000 千円

- ① 譲渡物件は宅地 300 m²であり、登記済資料には 75,000 千円の見込時価が付されていきました。見込み時価 1 m²あたり 200,000 円です。

明らかに申告価額が低額であることから、実地調査の選定基準に該当します。

平均的な路線価	200,000 円/m ²
見込時価	200,000 円 ÷ 0.8 × 300 m ² = 75,000 千円

- ② 譲渡物件の所在を精査、特定して当該箇所の路線価を確認し、再計算します。

路線価が 130,000 円/㎡と判明すれば、見込時価が 48,750 千円となります。この程度の差額であれば、あえて調査の対象とならないでしょう。

見込時価と譲渡価額との開差率は調査対象事案の判定基準となるでしょうが、その率については公表されていません。概ね 70 から 80%程度の範囲内であろうと推測されます。

特定した場所の路線価	130,000 円/㎡
見込時価の再計算	130,000 円 ÷ 0.8 × 300 ㎡ = 48,750 千円

- ③ 路線価が 150,000 円/㎡と判明すれば、見込時価が 60,000 千円となります。申告譲渡価額との開差は約 67%です。開差があることから、実地調査対象となるでしょう。

特定した場所の路線価	160,000 円/㎡
見込時価の再計算	160,000 円 ÷ 0.8 × 300 ㎡ = 60,000 千円

- ④ 譲渡した土地が、借地権が付されている土地（底地）のことがあります。底地である場合、見込時価を底地として修正して、譲渡価額と比較します。申告譲渡価額より見込時価が低額となっていることから、調査対象とならないでしょう。

特定した路線価	200,000 円/㎡
見込時価 (底地割合 40%)	200,000 円 ÷ 0.8 × 300 ㎡ × 0.4 = 30,000 千円

底地の判定は次の書類によります。

- ・ 申告に添付された売買契約書
- ・ 譲渡所得計算明細書
- ・ 所得税の申告に添付された不動産収支明細

【調査の視点】

この選定項目で調査をした場合、通常は契約書による売買金額を超えた金銭の授受がある、いわゆる裏契約の可能性を解明することにあります。地価が右肩上がりであり上昇している時代はいわゆる裏契約、二重契約は稀ではありませんでした。近年は見込時価による選定で、実際の売買価額を把握することは難しいでしょう。

3 金銭以外の物等を受け取った場合

金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合、その金銭以外の物、又は権利その他経済的な利益の価額が収入金額です（所法 36①）。この場合の価額は、その物若しくは権利を取得又はその利益を享受する時の価額、つまり時価です（所法 36②）。

収入金額	金銭	価額は譲渡の時の時価による
	金銭以外の物又は権利	
	経済的な利益	

【調査の視点】

譲渡の対価として金銭以外の物や経済的利益を受け取った場合、受け取った物の価額が収入金額となります。そのため、その価額の算定根拠を明確にしておく必要があります。一般的には代物弁済となりますが、譲渡物件に見合った価額となっていない場合、利益供与、贈与等の課税関係が別途発生します。

◎ チェックの対象となる収入金額

1 未収金がある場合

収入すべき金額が未収となっている場合でも、譲渡代金全額が収入金額となります。受領済みの金額のみを申告することはできません。

また、契約の効力発生の日を譲渡の日として申告する場合でも、未収金を含めた全額が収入金額となるので、契約時の手付金のみを申告することはできません。

【調査の視点：共有者がいる場合の譲渡収入金額】

共有者がいる場合には、各人の共有割合の合計が 1.0 となっている確認が必要です。各人の共有割合の合計が、1.0 となっていない場合は、税務調査により更正が行われます。また、土地と建物の共有割合が異なっていることがあるので、土地建物それぞれの共有割合を確認し、譲渡代金の配分額と持分割合が一致することを確認します。

相続財産を譲渡した場合によく発生する誤りです。この誤りを避けるためには、主たる譲渡者が譲渡所得の計算をまとめて行い、共有者各人に対して計算内容及び所得を連絡することが確実です。

2 固定資産税の清算金

(1) 固定資産税の清算金の取扱い

譲渡があった年分の固定資産税を清算することが商慣習として行われています。未経過期間に対応する固定資産税相当額を受け取った場合は、その金額は譲渡の収入金額となります。

固定資産税の納税義務者は 1 月 1 日現在の所有者です。年の途中で譲渡した場合、引渡し後の日数に対応する固定資産税相当額は、譲渡人の負担すべき固定資産税ではないということから、日数又は月数の按分による清算が行われる慣習のある地域が多くあります。しかし、固定資産税は 1 月 1 日現在の所有者に課せられるものであり、年の途中で取得したのについて納税義務はありません。そのため、譲受人から受け取った固定資産税相当額は売買の取引条件の一つであり、譲渡に基因する対価の一部として譲渡収入金額を構成すると取り扱われます。

(2) 貸付用土地等を取得した場合

6 月 30 日に、借家人が住んでいる貸家を購入しました。購入に当たって、固定資産税の清算金として 1 年分の 2 分の 1 に当たる金額を譲渡人に支払いました。貸付用であったため固定資産税相当額を不動産所得の経費としたい。このケースを想定します。固定資産税の納税義務者は、各年 1 月 1 日の土地建物の所有者です。譲渡があった場合でも、譲渡した年の 1 月 1 日に譲渡人が所有しているため、譲渡人が固定資産税の納税義務者です。買受人が支払った固定資産税相当額の清算金は固定資産税ではないので、不動産所得の費用

にはならないと考えられ、支払った金額は取得した土地建物の取得費となります。なお、譲渡人が支払った固定資産税は、その全額が譲渡人の不動産所得の費用となります。

《もう一押し!》

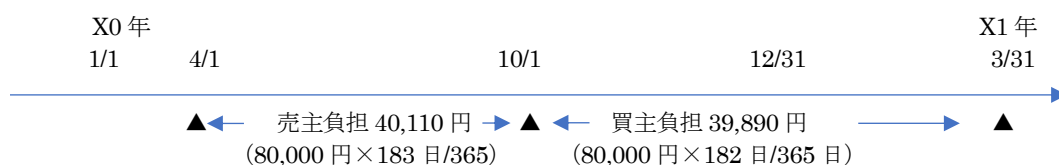
(固定資産税の清算金の取扱いの相違)

固定資産税の清算金の基準となる日は関東(関東方式)と関西(関西方式)では異なります。関東方式は譲渡の年の1月1日、関西方式は4月1日を基準として清算します。具体的には次の通りです。譲渡があった年のX0年1月1日において売主が納税した固定資産税は80,000円、10月1日に譲渡があったものと仮定します。

《関東方式》



《関西方式》



【調査の視点：固定資産税の清算は売買契約の取決め事項である】

1 実務的に見逃しが多い部分です。固定資産税の清算金は売買に当たって取得する金員として収入金額を構成します。高額にならないことがあるため申告に当たってあまり注意を払いませんが、税務署は見逃すことはありません。

ほとんどの場合、売買契約書にその旨の一項があります。固定資産税の清算は、売買契約書に記載がない場合でも、別途「覚書」のような形式で行われることがあります。気を付ければ申告漏れを避けられます。

2 譲渡資産の取得にあたって、固定資産税の清算をしている場合、その金額は取得費となります。譲渡所得の計算する場合、取得時の固定資産税の清算の有無を確認する必要があります。

もちろん概算取得費を適用した場合は、固定資産税の清算金は取得費に当たらないことに留意します。

3 実測清算金

売買契約金額は一般的には坪単価、もしくは平米単価によります。売買契約書に売買価額総額のみ記載であっても、その金額に至るまでの査定や交渉は単価で判断します。土地の面積は売買金額に大きく影響します。売買契約交渉の最終段階で、単価に面積を乗じ

て売買金額の総額を算出して合意に至ります。その時点で、土地等の測量を行っておらず、登記簿上の面積（以下「公簿面積」といいます。）で契約した場合、引渡し前に実測をするかどうか、実測による公簿面積との相違があった場合、清算をするかどうかを取り決めます。国内の土地等の面積は縄伸びが多くみられることから、実測により面積が増加した場合契約単価で清算金が支払われます。この清算金は土地の譲渡代金の一部を構成するため譲渡収入金額に加算します。

売買契約書には、通常次のように記載されています。

「土地の面積は公簿面積による。」

「土地の面積は公簿面積によるものとし、実測により面積の相違が生じたとしても相手方に面積の増減による売買代金の清算は行わないものとする。」

「面積は実測による。実測により面積が相違した場合、1㎡あたり金〇〇円で清算する」

【調査の視点：実測清算金の受領を見逃して申告した】

実務的に見逃しが多い部分です。税務調査で、売買契約書に実測清算をする旨及び固定資産税は日割り計算で清算する旨表示がある場合、それぞれが申告漏れとなっていると指摘を受けます。

実測清算の有無は、売買契約の重要な取り決め事項です。一般的な売買契約書には実測の有無の表示が必ずあります。売買契約書を確認するときは「実測清算」「固定資産税の清算」の確認は必須です。税務署は、契約書を丹念に確認して調査に選定しています。

4 持ち回り保証金

借家人（店子）がいる建物を売買した場合、敷金又は保証金等（以下「保証金等」といいます。）の引継ぎがおこなわれますが、この保証金等を持ち回り保証金といいます。持ち回り保証金は売買に伴う対価として譲渡価額に加算します。賃貸不動産を所有している者（売主）は賃借人から預かっている保証金等があります。これは売主が返還すべき債務です。この不動産を譲渡した場合、返還債務を買主が引き継ぐこととなります。売買契約において保証金等の引継ぎの契約も同時に行われます。例えば売買代金 5,000 万円、預り保証金 300 万円の場合、売買代金の中に保証金等の清算金 300 万円が含まれているとすれば、相殺により 4,700 万円で決済されます。譲渡価額は 5,000 万円です。

《もう一押し！》

（持ち回り保証金は関東と関西では扱いが異なる）

持ち回り保証金は、関東では売買代金の総額の中に含まれており、差額が決済されます。関西では、保証金等の清算をせずに、買主が保証金等の返還債務を引き受けるという取引慣行があります。売買金額 5,000 万円、預り保証金 300 万円の契約では 5,000 万円が決済金額となり、300 万円は買主が引き受けます。売主は 300 万円の債務を負担しなくてよいこととなります。これは売買金額に上乘せされたものと同様であることから、譲渡収入金

額を構成します。関西地方の譲渡所得を扱う場合には、十分注意しなければならない点です。

また、保証金等には償却という契約があります。返済しなければならない金額のことで、300万円の保証金を5割の償却となれば、返済義務は150万円です。譲渡収入金額に影響します。

補償金等の負担を引き受けた買主のその建物の取得価額は売買契約による金額に、負担すべき保証金等を加えた金額です。

5 契約書以外の追加払い

近年はあまり聞きませんが、土地等の譲渡契約をしたが措置法31条の2（優良住宅地の造成等のために土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例）等特例適用ができなかった場合に追徴所得税相当額を負担する旨の契約をする等、特例の適用を前提に売買契約をし、特例を否認された場合に税金相当分の追加払いをする事例があります。このような負担金は譲渡契約に伴って発生するものであることから、譲渡収入金額に加算されます。

なお、当初から所得税相当する金額を別途授受があった場合でも同様譲渡収入金額です。

6 借家人が受け取る立退料

借家人が賃貸借の目的とされている家屋の立退きに際し受け取る、いわゆる立退料のうち、借家権の消滅の対価の額に相当する部分の金額は、総合譲渡所得の収入金額です（所基通33-6）。

《もう一押し!》

（借家人等に支払った立退料に営業補償などが含まれている場合）

店舗として借りていた建物が譲渡されることになり、相応の立退料を受け取ったような場合で、立退料の中に休業補償等営業に対する補てん部分が含まれている場合、その業務に係る各種所得の総収入金額に算入します。いずれにも該当しないものは一時所得の収入金額となります（所基通34-1(7)）。

7 負担付贈与の場合の課税関係

(1) 負担付贈与の場合の考え方

負担付贈与は、贈与者の負担を減じるためその負担額に相当する額が贈与者の利得と考えます。キャピタルゲインの対象となる資産を負担付きで贈与した場合、負担額が譲渡収入金額です。対象資産の価額は、土地建物等の場合はその時の時価ですが、土地建物等以外の資産の時は相続税評価額であることに留意します。

(2) 課税関係

贈与者が所有する取得価額3,000万円（時価4,000万円）の土地を贈与しました。この土地にはローンが3,500万円あったことから、ローンの返済を条件とした負担付贈与としました。この場合の課税関係は次の通りです。

① 贈与者の課税関係

贈与者は3,500万円のローンの負担が解消するため、この土地を3,500万円で譲渡したことになります。譲渡所得は次の通り500万円です。

$$3,500 \text{ 万円} - 3,000 \text{ 万円} = 500 \text{ 万円}$$

② 受贈者の課税関係

受贈者は時価4,000万円の土地を3,500万円の負担で入手したため、差額500万円を贈与者から贈与を受けたことになり、差額は贈与税の課税対象となります。

③ 受贈者が取得した土地の取得の日及び取得費

贈与により取得した資産は、贈与者の取得の日及び取得費を受贈者が引き継ぎます(所法60①)。受贈者が取得した土地は、贈与とはいえ贈与者の負担を引き継いでおり、その時に譲渡所得課税の対象となることから、贈与を受けたときに、負担した金額で取得したことになります。

◎ 取得費

1 基本的な取得費

取得費は、他から購入した資産及び自己が建築等した資産により次の通りです。譲渡所得の計算に当たって原価となる取得費は、一般的には次のものが該当します。

① 他から購入した資産	イ 購入手数料（仲介料） ロ 売買契約書に貼付した収入印紙 ハ 登録免許税・不動産取得税、特別土地保有税（平成 15 年度 1 月 1 日以後に取得された土地に対する特別土地保有税は、当分の間課さないこととされています(地方税法附則 31)。） ニ 信用保証協会に対する信用保証料 ホ 住宅や工場などの敷地に供するために要した宅地造成費（埋立費や土盛費）
② 自己の建築・製作に係る資産の取得費	イ 建設等に要した材料費・労務費その他の経費 ロ 登録免許税・不動産取得税、特別土地保有税（①ハに同じ） ハ その他取得のために要した費用

2 概算取得費控除

概算取得費控除とは、1952 年（昭和 27 年）12 月 31 日以前に取得し、譲渡した資産の取得価額が不明な場合、収入金額の 5%を取得費として控除できる簡便な計算方法です。

相続又は贈与により取得し、被相続人や贈与者が取得したときの価額が不明な場合、譲渡した者が取得した資産でも取得した時期が古すぎて記録がない場合等に譲渡価額を基に取得費を概算で計上できます。土地建物等の取得価額が不明な場合に適用する事例が大半ですが、総合譲渡対象資産の取得価額が不明な場合でも適用できます。また、取得価額が不明な場合に限らず、実際の取得価額が譲渡収入金額の 5%に満たない場合などでも適用できます。

所得税法の取扱いと土地等を譲渡した場合の租税特別措置法の取扱いが規定されています。

(1) 概算取得費が適用できないもの

土地建物等以外の譲渡資産のうち、土地の地表又は地中にある土石等並びに借家権及び漁業権等は、本来取得するときに原価性が認められない資産であり、取得費がないものとされます。そのため、これらの資産の譲渡について、概算取得費を適用することはできません（所基通 38-16）。

(2) 実際の取得費が判明している場合の概算取得費の計算

実際の取得費や改良費の合計額が多い場合には、実際の取得費を選択することができます。また、同時に売却した二つの資産のうち、取得価額の不明なもののみに対して適用ができます。

(3) 造成後に譲渡した場合の造成費と概算取得費

土地の取得費は「その取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額とする（所法 38①）」であることから、造成費は土地の取得費です。そのため造成費と概算取得費は重ねて控除することができません。

◎ 相続等により取得した資産の取得費

1 贈与・相続等により取得した資産の取得費

贈与、相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）（以下「相続等」といいます。）により取得した資産は、受贈者、相続人、受遺者（以下「相続人等」といいます。）が引き続き所有していたものとみなされます（所法 60①）。つまり、譲渡所得の計算においては相続等があったとしても、資産の取得価額は贈与者、被相続人が取得した時の価額を引き継ぎます。

取得費が譲渡収入金額の5%に満たない場合、譲渡収入金額の5%を取得費として計算できます（概算取得費）。

2 相続等で取得したときに生じた費用

相続等により資産を取得した相続人等が登記費用や名義変更料を負担せざるを得ないことがあります。このような、資産を取得するために通常必要と認められる費用を支出しているときは、資産の取得費に算入できます（所基通 60-2）。ただし、所得税基本通達 37-5（固定資産税等の必要経費算入）及び同 49-3（業務用の固定資産の登録免許税等）の定めにより、各種所得の金額の計算上必要経費に算入された登録免許税、不動産取得税等は除かれます。相続や贈与により取得した資産を譲渡した時に、活用できる取扱いですが、失念することが多いと思われれます。

取得費としては次のようなものがあります。

- ① 不動産登記費用・不動産取得税
- ② ゴルフ会員権の名義変更手数料
- ③ 株式の名義変更手数料
- ④ 特許権、鉱業権の登録費用

《参考判決・裁決事例》

（贈与による取得に係る費用は、取得費に該当する）

法 60 条 1 項の規定の本旨は、増加益に対する課税の繰延べにあるから、この規定は、受贈者の譲渡所得の金額の計算において、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していないというべきである。そして、受贈者が贈与者から資産を取得するための付随費用の額は、受贈者の資産の保有期間に係る増加益の計算において、「資産の取得に要した金額」（法 38 条 1 項）として収入金額から控除されるべき性質のものである。そうすると、上記付随費用の額は、法 60 条 1 項に基づいてされる譲渡所得の金額の計算において「資産の取得に要した金額」に当たると解すべきである。

（最判 2005 年（平成 17 年）2 月 1 日）

3 特別縁故者が相続財産の分与により取得した財産

(1) 特別縁故者とは

特別縁故者とは、被相続人に相続人がいない場合で、被相続人と生計を同じくしていた者、被相続人の療養看護に努めた者等被相続人と特別の縁故があった者をいいます（民法958の3①）。

(2) 特別縁故者が取得した財産の価額

相続税法第4条第1項に、特別縁故者が相続財産の全部又は一部を与えられた場合、その与えられた者が、その与えられた時におけるその財産の時価に相当する金額を被相続人から遺贈により取得したものとみなす、との規定があります。特別縁故者が取得した財産は、財産分与によるものであり、相続等によって取得したものではありません。所得税法第60条第1項（贈与等により取得した資産の取得費等）の適用はありません。財産分与の時が取得の時であり、その時の価額（時価）が取得価額です。遺贈により取得したものとみなすとしているのは、相続税の課税処理のための規定と考えられます。

4 相続財産を譲渡した場合の取得費の特例

(1) 相続財産を譲渡した場合の取得費の特例とは

相続財産を譲渡した場合の取得費の特例（以下「相続税の取得費加算の特例」といいます。）は、相続又は遺贈により取得した財産を、相続の開始があった日の翌日から、相続税の申告書の提出期限の翌日以後3年を経過する日までの間に譲渡した場合には、譲渡した財産に対する相続税額を取得費として加算できる特例です。

(2) 特例の適用要件

相続財産を譲渡した場合の、相続税の取得費加算の特例の適用要件は次のとおりです（措法39）。

- ① 相続又は遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含みます。）により財産を取得していること。
- ② 相続税を納付していること。
- ③ 相続の開始があった日の翌日から、相続税の申告書の提出期限の翌日以後3年を経過する日までの間に、課税価格の計算の基礎に算入された資産を譲渡していること。

【調査の視点：引渡し相続税申告期限後3年を経過した場合の取得費加算】

相続税の申告期限の翌日以後3年を経過する日までの譲渡期限は厳格に適用されます。期限間際の適用の場合、事実確認調査があるかもしれません。

なお、相続税の取得費加算を受けられる譲渡の期限は、相続の開始があった日の翌日から相続税の申告書の提出期限の翌日以後3年以内に譲渡した場合に限られます。引渡し相続税の申告期限の翌日以後3年を経過していた場合であっても、契約が申告書の提出期限の翌日以後3年以内であれば、契約の時を選択すれば適用できます。

◎ 土地と建物を一括購入している場合の取得費

一括購入した場合の土地建物等の対価の区分については、税務上定められていません。建物等の取得価額がわかれば、土地等の価額は必然的に算出されます。建物等を取得する時に支払った消費税額や、標準的な建築価額から推定することができます。実務的には次のいずれかの場合に応じて計算します。

1 購入時の契約等により土地建物等の価額が区分されている場合

取得時の契約や特約事項等で土地等と建物等の価額が区分されている場合は、その価額を基にして取得費を計算します。

2 購入時の契約書等により建物等の消費税相当額がわかる場合

1989年（平成元年）4月1日以降取得された土地建物等について、契約書に建物等の消費税額が記されていることがあります。契約書又はその他の書類で建物等の消費税額がわかる場合は建物等の価額が計算できます。

建物等の取得価額

$$= \text{その建物等の消費税額} \times \frac{1 + \text{消費税の税率}}{\text{消費税の税率}}$$

※1 消費税の税率

適用期間	消費税率
1989年平成元年4月1日 ～1997年（平成9年）3月31日	3%
1997年（平成9年）4月1日 ～2014年（平成26年）3月31日	5%
2014年（平成26年）4月1日 ～2019年（令和元年）9月30日	8%
2019年（令和元年）10月1日以降	10%

※2 簡便計算

$$\text{建物等の取得価額} = \text{消費税額} \div (\text{上記の消費税率}) + \text{消費税額}$$

3 購入時の契約等により土地建物等の価額が区分されていない場合

取得時の契約等により土地建物等の価額が区分されていない場合は、土地建物等をともに時価の割合で区分することが合理的です。

ただし、取得時の土地等の時価及び建物等の時価の算定は困難です。市街地価格指数又は地価水準の変遷等のデータを活用することも可能ですが、特定の物件に直に適用することはできないでしょう。

《参考判決・裁決事例》

(借地権付き建物(2億7500万円)のうち建物価額を2億1,900万円とした事案について、固定資産税評価額の比とすることが合理的と判断した事例)

あん分法で計算する場合の金額の基準について検討するに、当審判所の調査の結果によれば、固定資産税評価額は、①建物については再建築価額に基づいて評価し、土地については相続税路線価と同様に地価公示価格や売買実例等を基に評価されていること、②建物と土地の算出機関(各自治体)及び算出時期(3年に1度、前年1月1日の評価額を算出)が同一であり、いずれも同一時期の価額を反映しているものと認められるから、本件売買契約時における売買代金額に占める建物の価額を算出するに当たっては、本件売買契約時における本件建物の固定資産税評価額と本件借地権の固定資産税評価額相当額を基礎とすることが合理的である。

(裁決 2018年(平成30年)5月7日 TAINSコード番号 F0-2-871)

4 「建物の標準的な建築価額表」を活用する場合

建物の建築価額が不明な場合、国税庁が公表している「建物の標準的な建築価額表」を参考として計算します。特に他に参考となる資料がない場合、この価額が適切です。

構造 建築年	木造 木骨モルタル	鉄骨 鉄筋 コンクリート	鉄筋 コンクリート	鉄骨	構造 建築年	木造 木骨モルタル	鉄骨 鉄筋 コンクリート	鉄筋 コンクリート	鉄骨	構造 建築年	木造 木骨モルタル	鉄骨 鉄筋 コンクリート	鉄筋 コンクリート	鉄骨
昭和49年	61.8	113.0	90.1	55.7	平成元年	123.1	237.3	193.3	128.4	平成16年	152.1	190.1	176.1	130.6
50年	67.7	126.4	97.4	60.5	2年	131.7	286.7	222.9	147.4	17年	151.9	185.7	171.5	132.8
51年	70.3	114.6	98.2	62.1	3年	137.6	329.8	246.8	158.7	18年	152.9	170.5	178.6	133.7
52年	74.1	121.8	102.0	65.3	4年	143.5	333.7	245.6	162.4	19年	153.6	182.5	185.8	135.6
53年	77.9	122.4	105.9	70.1	5年	150.9	300.3	227.5	159.2	20年	156.0	229.1	206.1	158.3
54年	82.5	128.9	114.3	75.4	6年	156.6	262.9	212.8	148.4	21年	156.6	265.2	219.0	169.5
55年	92.5	149.4	129.7	84.1	7年	158.3	228.8	199.0	143.2	22年	156.5	226.4	205.9	163.0
56年	98.3	161.8	138.7	91.7	8年	161.0	229.7	198.0	143.6	23年	156.8	238.4	197.0	158.9
57年	101.3	170.9	143.0	93.9	9年	160.5	223.0	201.0	141.0	24年	157.6	223.3	193.9	155.6
58年	102.2	168.0	143.8	94.3	10年	158.6	225.6	203.8	138.7	25年	159.9	258.5	203.8	164.3
59年	102.8	161.2	141.7	95.3	11年	159.3	220.9	197.9	139.4	26年	163.0	276.2	228.0	176.4
60年	104.2	172.2	144.5	96.9	12年	159.0	204.3	182.6	132.3	27年	165.4	262.2	240.2	197.3
61年	106.2	181.9	149.5	102.6	13年	157.2	186.1	177.8	136.4	28年	165.9	308.3	254.2	204.1
62年	110.0	191.8	156.6	108.4	14年	153.6	195.2	180.5	135.0	29年	166.7	350.4	265.5	214.6
63年	116.5	203.6	175.0	117.3	15年	152.7	187.3	179.5	131.4	30年	168.5	304.2	263.1	214.1

(国税庁「譲渡所得の申告の仕方」)

【調査の視点】

合理的な配分がされていれば、特に調査の対象とはならないと考えられます。

◎ 土地等の取得費が不明な場合

1 土地等の取得費が不明な場合

土地等の譲渡は高額になりますが、取得価額が不明な場合、概算取得費を適用すると取得した時期の時価の趨勢と比較して非常に低額になることがあります。特に宅地は時価の上昇が激しい頃に取得した場合、概算取得費で計算することは納税者に酷になることがあります。しかし、根拠のない取得費により譲渡所得を計算することはできません。

2 市街地価格指数を適用した申告

(1) 市街地価格指数

市街地価格指数とは、一般財団法人日本不動産研究所の不動産鑑定士等が全国主要 198 都市で選定された宅地の調査地点について、年 2 回価格調査を行い、これらを基に指数化するものです。

(2) 課税庁のスタンス

宅地の取得価額が不明な場合、概算取得費により取得価額を計算することができることから、課税庁の基本的スタンスは概算取得費をもって取得価額とします。市街地価格指数は蓋然的な数値であり、当該宅地の指数ではないことによります。

3 市街地価格指数による申告についての裁決事例

(1) 近年の傾向

市街地価格指数を適用して申告、もしくは更正の請求により課税庁と争った事例が散見されます。2000 年（平成 12 年）11 月 16 日の裁決は、市街地価格指数を採用することが合理的であると判断したことから、市街地価格指数によることが不合理ではないという風潮が生み出したようです。しかしその後の裁決ではことごとく否認されています。

(2) 2000 年(平成 12 年)11 月 16 日 裁決

(原処分庁が市街地価格指数を用いて更正した事例)

「これらのことから、本件建物の取得費は、取得時期は判明しているが取得価額が不明なもの（新建物）については、N 調査会（以下「調査会」という。）が公表している着工建築物構造単価から算定する。また、本件宅地については、譲渡価額の総額から建物の取得費を控除して宅地の譲渡価額を算定したうえで、譲渡時に対する取得時の六大都市を除く市街地価格指数（住宅地）の割合を乗じて算定する。

上記の算定方法は、調査会が公表した数値であり、市場価格を反映した近似値の取得費が計算でき、合理的であると認められる。」

(3) 2014 年(平成 26 年)3 月 4 日 裁決

(市街地価格指数による取得費を否認した事例)

「市街地価格指数は、個別の宅地価格の変動状況を直接的に示すものではないから、こ

れに基づき算定した金額は、亡父が本件各土地を取得した時の市場価格を適切に反映するものとはいえず、また、請求人が採用した同指数は、六大都市市街地価格指数であるが、本件各土地は六大都市以外の地域に所在するものであるから、本件各土地の地価の推移を適切に反映したものとはいえない。」

(4) 2018(平成30)年7月31日 裁決

(市街地価格指数による取得費を否認した事例)

「市街地価格指数は、個別の宅地価格の変動状況を直接的に示すものということとはできず、また、六大都市を除く市街地価格指数については、三大都市圏を除く政令指定都市及び県庁所在都市(県庁所在都市等)以外の調査対象都市は公表されていないところ、本件土地は県庁所在都市等に該当しない都市に所在しており、さらに、本件土地の所在する都市が調査対象都市かどうかを確認し得ないことからすれば、請求人が請求人主張額の算定に用いた六大都市を除く市街地価格指数が、本件土地の市場価格の推移を反映したものであるということとはできない。」

【調査の視点】

バブルの崩壊後は地価が大幅に落ち込みましたが、近年は東京圏の一部ですが盛り返しています。昭和40年代50年代に取得した宅地の価額は上昇一方でしたので、概算取得費で取得価額を計算するのは納税者にとって酷なことになります。取得時の売買契約書の紛失などは珍しくないでしょう。また、相続等により取得した宅地については取得価額の見当がつかないことも想定されます。

取得価額が不明な場合の申告は、非常に悩ましいところです。実際の取得価額が判明している場合、もし市街地価格指数による取得価額が高くなった場合、高い方で計算するという事例が出かねません。実際の取得費と市街地価格指数との選択はできません。調査は市街地価格指数と実際の取得費とを選択できないことを前提に行われます。

◎ 交換・買換特例を適用した資産を譲渡した場合の取得費

1 買換え又は交換特例の取得時期及び取得価額の引継ぎ

(1) 特例による取得時期及び取得価額の相違

資産の買換え又は交換が行われた場合、譲渡資産の取得の日（取得時期）及び取得価額を買換資産に引き継ぐかどうかは、将来買換資産を譲渡した時の課税関係に大きく影響します。買換え等の特例は原則として譲渡がなかったものとみなされ、譲渡益に対して課税が行われないことから、将来の課税のために譲渡資産の取得価額を買換資産に引き継ぐことが特例の根幹です。しかし、取得の日は、特例により引継の有無が異なります。

次の表は、特例ごとの取得時期及び取得価額の引継ぎの有無をまとめたものです。

特例等条文	特 例	取得時期 の引継ぎ	取得価額 の引継ぎ
所法 58	固定資産の交換の特例	有	有
措法 33	収用代替の特例	有	有
措法 33 の 2	交換処分等税の特例	有	有
措法 33 の 3	換地処分等の特例	有	有
措法 36 の 2	特定の居住用財産の買換えの特例	無	有
措法 36 の 5	特定の居住用財産の交換の特例	無	有
措法 37	特定の事業用資産の買換えの特例	無	有
措法 37 の 4	特定の事業用資産の交換の特例	無	有
措法 37 の 5	中高層耐火建築物等の建設のための買換等の特例	無	有
措法 37 の 5④	中高層耐火建築物等の建設のための交換の特例	無	有
措法 37 の 6	特定の交換分合の特例	有	有
措法 37 の 8	特定普通財産と隣接する土地等の交換の特例	無	有
措法 41 の 5	居住用財産の買換譲渡損失の特例	無	無

2 引継価額

譲渡資産の取得価額及び譲渡費用の合計額は、買換え資産に引き継がれますが、この価額を「引継価額」といいます。引継価額は、課税庁は買換え資産が譲渡されるまでほぼ永年管理することになっています。買換え特例を適用して申告した場合、納税者にとって非常に重要な情報であることから引継価額の計算と管理を確実に行います。

3 特定の事業用資産の買換え（交換）の場合

特定事業用資産の買換えや交換の特例は、高額な譲渡所得を得た場合でも、税負担が全くなくなることへの批判があったことから、譲渡資産の譲渡価額と買換資産の取得価額のうちいずれか少ない方の金額の原則として 80%に相当する額に対して課税の繰延べが行われ、20%が課税されます。この 80%に相当する部分の取得価額及び課税された部分が買換取得資産に引き継がれることになるため、取得価額の計算が複雑になります（措法 37、

37⑨、37の4)。

譲渡資産の譲渡価額と買換資産の取得価額のうち、いずれか少ない方の金額の80%に相当する部分について課税の繰延べができます。つまり、20%部分は譲渡所得課税の対象です。

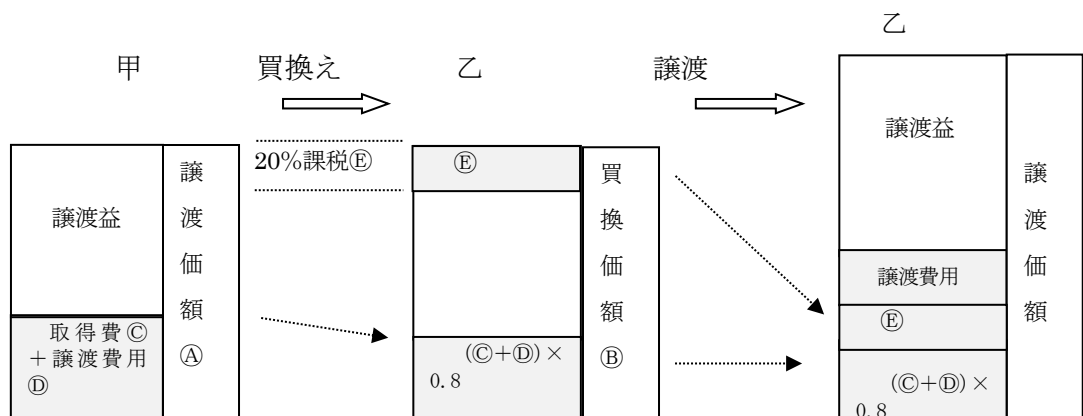
譲渡した資産を甲、甲の譲渡による買換資産として取得し今回譲渡する資産を乙とします。

1 甲の譲渡価額④ = 乙の買換価額⑤である場合

譲渡価額④と買換価額⑤が等しい場合、譲渡価額の20%が課税対象となり、譲渡資産の取得費及び譲渡費用の合計額(C+D)の80%に相当する部分の取得価額及び課税された部分⑤が買換取得資産に引き継がれます。

▼ 引継価額の計算

甲の譲渡価額④	10,000 千円	甲の取得費③	600 千円
		甲の譲渡費用④	600 千円
乙の買換価額⑤	10,000 千円		
《引継価額》			
$(C+D) \times 0.8 + A \times 0.2 = 2,960$ 千円			

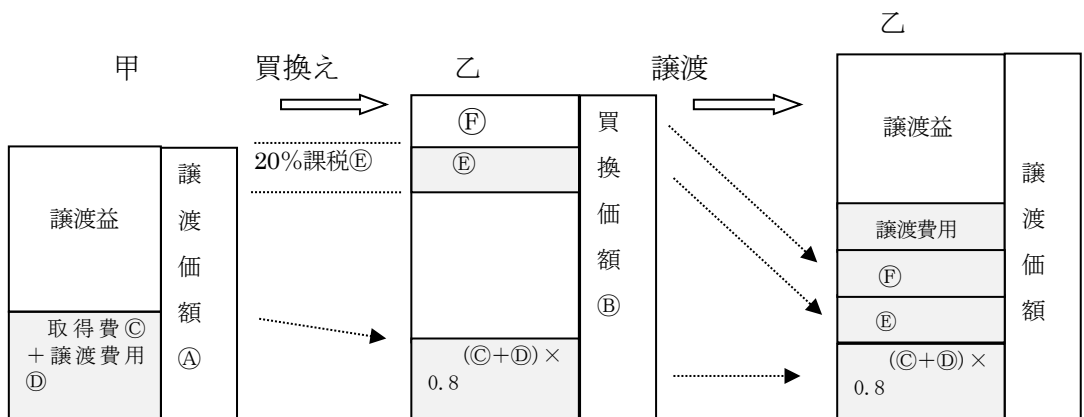


2 甲の譲渡価額④ < 乙の買換価額⑤である場合

譲渡価額④より買換価額⑤の方が大きい場合、譲渡資産の取得費及び譲渡費用の合計額(C+D)の80%及び譲渡価額20%が課税対象となり課税された20%相当部分⑤と買換取得資産と譲渡価額との差額⑥の合計額が買換資産に引き継がれます。

▼ 引継価額の計算

甲の譲渡価額④	10,000 千円	甲の取得費③	600 千円
		甲の譲渡費用④	600 千円
乙の買換価額⑤	11,000 千円		
《引継価額》			
$(C+D) \times 0.8 + A \times 0.2 + (B-A) = 3,960$ 千円			



3 甲の譲渡価額④ > 乙の買換価額⑤である場合

譲渡価額④より買換価額⑤の方が少ない場合、⑤の20%が課税対象となる。譲渡資産の取得費及び譲渡費用の合計額 (C+D) は譲渡価額と買換価額との差額⑥と課税された20%相当に対応する金額を除いて買換資産に引き継がれる。

▼ 引継価額の計算

甲の譲渡価額④ 10,000 千円	甲の取得費③ 600 千円
	甲の譲渡費用④ 600 千円
乙の買換価額⑤ 8,000 千円	
《引継価額》	
$(C+D) \times \frac{B \times 0.8}{A} + (B \times 0.2) = 2,368 \text{ 千円}$	

【調査の視点：買換資産を譲渡した場合】

買換特例を適用した場合、その物件は数十年後の譲渡となることが想定されます。時が経過することにより、買い換えた事実を失念してしまう、買い換えた者が死亡し相続人が譲渡する、買換えの申告をした税理士が失念する等々様々な要因で買換え等の特例を適用したことが霧消してしまうことがあります。結局、買換資産を実際の取得価額で計算をして申告することになります。

旧譲渡資産の譲渡益は買換え特例を適用したことにより非課税となるわけではありません。旧譲渡資産を譲渡した時の譲渡益に課税できなかった課税庁は、買換資産を譲渡した時にまとめて課税するため、買換え特例を適用して申告した事実を「取得価額引継整理表」等の形式で保管管理しています。課税しなかった事実を放置することはありません。たとえ30年後50年後であろうと、買換資産を譲渡したときに買換えがあった事実の指摘を受けることとなります。

◎ 譲渡費用

1 譲渡費用とは

譲渡所得の金額は、総収入金額から所得の基因となった資産の取得費、及びその資産の譲渡に要した費用（譲渡費用）の額の合計額を控除したものをいいます（所法 33③）。

資産を譲渡するにあたって様々な支出が発生しますが、支払った費用はどのようなものでも譲渡費用として控除できるわけではありません。譲渡所得の計算において控除される費用とは、基本的に資産の譲渡に際して支出した仲介手数料、運搬費、登記若しくは登録費用などのように、その譲渡のために直接かつ通常必要な次の費用です（所基通 33-7）。

- ① 資産の譲渡に際して支出した仲介手数料、運搬費、登記若しくは登録に要する費用
その他その譲渡のために直接要した費用
- ② 借家人等を立ち退かせるための立退料、土地（借地権を含みます。）を譲渡するためその土地の上にある建物等の取壊しに要した費用、既に売買契約を締結している資産を更に有利な条件で他に譲渡するため、契約を解除したことに伴い支出する違約金その他当該資産の譲渡価額を増加させるためその譲渡に際して支出した費用

2 譲渡費用の具体例

譲渡費用に該当する具体的なものは、次の通りです。

費用の名目	概要
① 仲介報酬	・ 仲介報酬（手数料）とは、一般的に土地等を譲渡するに当たって、買受人を広く探してくれる宅地建物取引業者に支払う手数料のことをいいます。仲介報酬金額は宅地建物取引業法第 46 条に規定されており、上限が定められています。通常の取引では、国土交通大臣が定めた報酬金額で、取引金額が 400 万円を超える場合「譲渡価額×3%+60,000 円+消費税」です。 ・ 売買価額を基にチェックします。報酬額に整合性がないときは、調査の対象となります。
② 運搬費	・ 運搬費とは、譲渡資産を引き渡すための運搬に要した費用をいいます。 ・ 居住用財産を譲渡したときのような転居のために要した費用等は、譲渡費用に該当しません。
③ 登記若しくは登録に要する費用	・ 土地建物等の所有権の移転登記は、所有権確保のために買主の負担で行うことがほとんどです。 ・ 一般的には売買契約書に明記しています。
④ 印紙代	・ 売買契約書に貼付した印紙代

⑤ 測量費，分筆費用等	・土地の面積や形状は売買価額に大きく影響します。実測による場合、実測するのが売主又は買主のどちらかによります。売主が実測し、費用の負担がある場合は譲渡費用となります。
⑥ 借家人等を立ち退かせるための立退料	・賃貸物件を譲渡するに際して、借家人等を立ち退かせるために支出した費用のことをいいます。 ・譲渡に係わらない立退料は、不動産所得の経費となります。
⑦ 契約を解除したことに伴い支出する違約金	・既に売買契約を締結している資産を、更に有利な条件で他に譲渡するため、契約を解除したことに伴い支払った違約金は「譲渡費用」となります（所基通 33-7(2)）。

《もう一押し！（複数の隣接地をまとめて実測した場合）》

土地を譲渡するにあたって、隣接している譲渡しない部分も含めて実測をすることができます。譲渡費用となるのは、原則として譲渡物件に係る部分のみです。譲渡した部分に対応する金額は、面積案分等合理的に区分します。

また、測量し、分筆しなければ譲渡する部分が確定できない場合の測量費や分筆費用は譲渡費用として控除することができます。ただし、残りの宅地を譲渡するときこれらの費用は控除することができません。

《もう一押し！（倍返しした手付金の取扱い）》

売主が売買契約を解除した場合、手付金の倍返しをする契約が一般的です。この場合、手付金は預り金ですから、単なる返還金です。上乘せされた金額が違約金であり譲渡費用となります。

総額 5,000 万円で譲渡する契約を結び、手付金を 500 万円受領していた。その後 6,500 万円の購入者が現れたので、1,000 万円を返して当初契約を解除したような場合です。譲渡所得の計算に当たって、返却した 1,000 万円のうち手付金 500 万円を除いた 500 万円が違約金となります。

3 譲渡費用に該当しないもの

次の費用は、譲渡に際して支払った場合でも、譲渡所得に対応する費用となりません。

- (1) 譲渡資産の修繕費・固定資産税等
- (2) 譲渡資産の遺産分割に係る弁護士費用等
- (3) 申告書の作成や税務相談に係る税理士費用
- (4) 譲渡代金の取立てに要した費用
- (5) 住所変更登記費用・抵当権抹消費用
- (6) 自己の引越費用
- (7) 飲食代
- (8) 資産の取得費に該当するもの
- (9) 借地人や耕作人に支払った立退料

◎ 限定承認の場合の取扱い

1 限定承認とは

限定承認とは、被相続人の財産の額に対して債務の額が超過する恐れがある場合に活用される相続の方法です。限定承認による相続は、譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合、その時の価額（時価）による譲渡があったものとみなされます（所法 59）。

限定承認による相続は、被相続人の財産及び債務を確定させます。財産の中にキャピタルゲイン課税の対象となる財産がある場合、その時点でキャピタルゲインに対する課税を行い、その生じた税額を被相続人の債務として計算します。そのため被相続人の所有期間中のキャピタルゲインは、相続人等には引き継がれません。

2 譲渡価額

限定承認があった場合、キャピタルゲイン課税の対象となる相続財産についてはみなし譲渡課税となります。譲渡価額はその事由が生じた時の価額に相当する金額です。その事由が生じた時というのは相続開始日であり、その事由が生じた時の価額とは時価のことをいいます（所法 59①）。

3 譲渡所得のポイント

譲渡所得は、被相続人の準確定申告で行います。

4 限定承認により財産を取得した場合のその財産の取得費

限定承認により相続財産を引き継いだ相続人が、その財産を将来譲渡する場合の取得価額は、限定承認が行われた時の時価によります。これは、被相続人の譲渡所得が相続開始時点において時価で課税されているため、その財産を取得した相続人は時価で取得したことになるからです。

◎ 離婚の場合の取扱い

1 財産分与による資産の移転

離婚に伴い、共同生活をしてきた期間中に蓄積された財産等を清算、又は慰謝料等の支払いが行われます。本来、金銭をもって清算しますが、契約により土地建物等を交付する場合があります。

2 土地建物等を分与した者の譲渡所得

分与をした者は、無償で財産を分与しますが、分与をした時に、その時の価額により資産を譲渡したこととなります。その時の価額とは時価のことをいいます。財産分与による資産の移転は、財産分与義務の消滅という経済的利益を対価とする譲渡であり、贈与ではないから、みなし譲渡課税（所法 59①）の規定は適用されません（所基通 33-1 の 4）。その資産の時価が取得価額より低い場合、譲渡損失となるため、譲渡所得の対象とはなりません。また、その損失は総合課税所得との損益通算はできませんが、他の土地建物等に係る譲渡所得と相殺できます。

収入金額	・分与した財産の分与の時における価額（時価）
取得費	・分与した者が、過去にその財産を取得したときの価額
譲渡所得の特例の取扱い	・分与した資産が、譲渡者の居住用財産である場合、居住用財産を譲渡した場合の特例が適用できます。離婚した相手は、居住用財産を譲渡した場合の特例の不適用要件に該当しません。 i 譲渡益が生じた場合 イ 居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例（措法 31 の 3） ロ 居住用財産の譲渡所得の特別控除（措法 35①） ハ 特定の居住用財産の買換えの場合の長期譲渡所得の課税の特例（措法 36 の 2） ニ 特定の居住用財産を交換した場合の長期譲渡所得の課税の特例（措法 36 の 5） ii 譲渡損失が生じた場合 イ 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の特例（措法 41 の 5） ロ 特定居住用財産の譲渡損失の損益通算及び繰越控除の特例（措法 41 の 5 の 2）

3 土地建物等の分与を受けた者の取扱い

収入金額	・ 売買金額
取得費	・ 離婚又は婚姻の取消し（民法 768, 749）による財産の分与により取得した財産は、分与を受けた時の価額（所基通 38-6）。
譲渡所得の特例の取扱い	・ 分与を受けた時が取得の時となることから、長期短期の区分に注意する。 ・ 要件に該当すればどの特例も適用できる。

【調査の視点】

離婚に伴う財産分与に当たって土地等を交付した場合、そもそも所得税の対象となる認識が薄い。申告漏れをよく指摘されます。

◎ 代償分割の場合の取扱い

1 代償分割により取得した資産を譲渡した場合

代償分割により取得した資産は、相続財産ではなく代償債務者の資産です。また、相続税法で規定される「相続又は遺贈により取得したものとみなす（相法3条他）」財産にも該当しません。つまり、相続又は遺贈により取得した財産ではなく、代償分割の協議が成立したときに取得した財産です。代償財産が相続財産として相続税の対象となっているのは、遺産分割の調整として分属される財産であり、代償債務者が代償対象財産を渡すことで譲渡所得の課税を受けることになります。これにより、被相続人の取得時期及び取得価額を引継ぎません。代償債務者は代償財産を交付した時に譲渡所得の課税が行われますので、代償財産を取得した者は、その履行があった時の時価により、その資産を取得したことになります（所基通38-7）。

その代償財産を譲渡した場合の取得費は、代償分割により取得した価額であり、代償を受けた日（代償債務の履行の日）が取得の日となります。被相続人の取得の日等を引く次ぐことはありませんし、代償債務者の取得の日等を引き継ぎません。

2 相続財産を譲渡した場合の取得費の特例の適用

相続財産を譲渡した場合の取得費の特例とは、相続又は遺贈により取得した財産を、相続の開始があった日の翌日から相続税の申告書の提出期限の翌日以後3年を経過する日までの間に譲渡した場合は、譲渡した財産に対応する相続税額を譲渡所得の計算上取得費として加算できる特例です（措法39）。譲渡した資産が土地等であり、平成26年12月31日までの譲渡の場合、土地等に係る相続税額が全額控除できましたが、平成27年1月1日以降の譲渡の場合は譲渡した土地等に係る相続税額しか控除できません。

代償分割により取得した財産は「相続又は遺贈（贈与者の死亡による効力を生ずる贈与を含む。）による財産（措法39①）」そのものではありません。そのため、代償債務の弁済として取得した財産を、措置法第39条の期限内（相続税の申告書の提出期限の翌日以後3年を経過する日まで）に譲渡した場合でも、特例計算の適用はできません。

◎ 居住用財産を譲渡した場合の特例

1 特例の種類

居住用財産を譲渡した場合、7つの特例があります（以下まとめて「居住用財産の特例」といいます）。これらはそれぞれ譲渡益・譲渡損が出た場合、特別控除を適用して所得を軽減する場合、高額な譲渡所得のため特別控除の範囲では収まらず買換え等を適用する場合等、譲渡者の意向や都合に合わせて選択できるようになっています。

特 例	条 文
① 居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の税率の特例	措法 31 の 3
10 年超所有した居住用財産の分離長期譲渡所得の譲渡所得に対して 6,000 万円までの部分の税率が 10%、6,000 万円超の部分の税率が 15%に軽減される。	
② 居住用財産を譲渡した場合の譲渡所得の特別控除	措法 35①
居住用財産の分離譲渡所得から、3,000 万円の特別控除が適用できる。	
③ 相続した被相続人の居住用財産を譲渡した場合の 3,000 万円の特別控除の特例	措法 35③
一定の要件に該当する相続財産を譲渡した場合、譲渡所得から、3,000 万円の特別控除が適用できる。平成 28 年 4 月 1 日から令和 5 年 12 月 31 日までの譲渡に適用される。	
④ 特定の居住用財産の買換えの場合の長期譲渡所得の課税の特例	措法 36 の 2
10 年超所有し、10 年以上居住した居住用財産を譲渡し、代わりの居住用財産を買い換えた場合、課税の繰延べが適用できる。	
⑤ 特定の居住用財産を交換した場合の長期譲渡所得の課税の特例	措法 36 の 5
10 年超所有し、10 年以上居住した居住用財産を交換に提供し、代わりの居住用財産を交換取得した場合、課税の繰延べが適用できる。	
⑥ 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の特例	措法 41 の 5
5 年超所有した居住用財産を譲渡して損失が生じ、代わりの居住用財産を買換えた場合、損益通算及び 3 年間の繰越控除ができる。	
⑦ 特定居住用財産の譲渡損失の損益通算及び繰越控除の特例	措法 41 の 5 の 2
5 年超所有した居住用財産を譲渡して損失が生じた場合、損益通算及び譲渡損失の 3 年間の繰越控除ができる。	

2 居住用財産を譲渡した場合の特例の適用関係

自己の居住用財産を譲渡して利益が生じた場合、相続財産の 3,000 万円控除の特例を除き、居住用財産の軽減税率の特例、居住用財産の 3,000 万円控除の特例、特定の居住用財

産の買換等の特例が選択適用できます。これらの特例は所有期間、居住期間により適用適否があり、さらに各特例を併用適用の適否があることに留意します。各特例の適用関係は次の通りです。

- ① 所有期間が10年を超え居住期間が10年以上の居住用財産を譲渡した場合
 - ・ 居住用財産の軽減税率の特例と居住用財産の3,000万円控除の特例が併用適用できる。つまり譲渡所得から3,000万円控除しても所得がある場合、その所得に対して軽減税率を適用できる。
 - ・ 居住用財産の3,000万円控除の特例と居住用財産の軽減税率の特例を併用して適用するか、特定の居住用財産の買換等の特例を適用するか選択できる。
- ② 所有期間が10年を超え居住期間が10年未満の居住用財産を譲渡した場合
 - ・ 居住用財産の軽減税率の特例と居住用財産の3,000万円控除の特例が併用適用できる。この場合特定の居住用財産の買換等の特例は適用できない。
- ③ 所有期間が10年以下の居住用財産を譲渡した場合
 - ・ 居住用財産の3,000万円控除の特例が適用できる。この特例は居住期間は問われない。
 - ・ 居住用財産の軽減税率の特例及び特定の居住用財産の買換等の特例は適用できない。

所有・居住期間区分		居住用財産の 3,000万円控除の 特例	居住用財産の 軽減税率の特例	特定居住用財産の 買換等の特例
所有期間	居住期間			
10年超のもの	10年以上	併用適用できる		適用できる
	10年未満	併用適用できる		適用できない
10年以下のもの	制限なし	適用できる	適用できない	適用できない

← 選択適用できる →

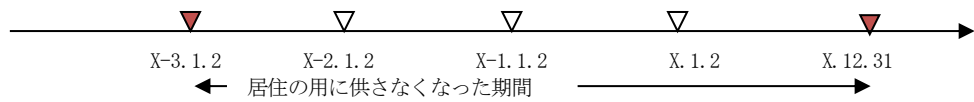
3 居住用財産の譲渡の日

(1) 特例の適用を受けることができる譲渡の日とは

居住用財産を譲渡し、居住用の特例の適用を受けることができるのは、居住しなくなった年分の所得に限りません。居住用財産を譲渡するまでには様々な事情や経緯があり、転居した数年後に売却することもよくあることから、譲渡するまでの特例対象期間に猶予が設けられています。

(2) 居住の用に供さなくなった日後の譲渡の期限

居住用の特例の適用を受けるためには、譲渡者が居住の用に供されなくなった日から3年を経過する日の属する年の12月31日までに譲渡しなければなりません（措法31の3②、35①、36の2①、41の5⑦、41の5の2⑦）。



(3) 空き家にしてから譲渡するまでの家屋の利用

居住の用に供されなくなった日以後譲渡するまでの間、この家屋がどのような形で利用していたものであっても構いません。自用はもちろん、放置していた場合や貸し付けていた場合でも適用できます（措通31の3-7、35-6、36の2-23、41の5-18、41の5の2-7）。

◎ 居住用財産である家屋の要件

1 居住用財産とは「家屋」のことをいう

居住用財産の特例のポイントは「家屋」です。家屋の状況次第で、特例の適否が決定されます。家屋の敷地は附随的なものです。

そのため、土地だけを譲渡した場合、原則として居住用財産の特例は適用できません。

【措置法 31 条の 3（居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例）】

- 1 個人が、その有する土地等又は建物等でその年 1 月 1 日において第 31 条第 2 項に規定する所有期間が 10 年を超えるもののうち居住用財産に該当するものの譲渡…
- 2 前項に規定する居住用財産とは、次に掲げる家屋又は土地等をいう。
 - 一 当該個人がその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
 - 二 前号に掲げる家屋で当該個人の居住の用に供されなくなつたもの（当該個人の居住の用に供されなくなつた日から同日以後 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。）
 - 三 前 2 号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等
- …

【措置法 35】

- 1 個人の有する資産が、居住用財産を譲渡した場合に該当することとなつた場合…
- 2 前項に規定する居住用財産を譲渡した場合とは、次に掲げる場合をいう。
 - 一 その居住の用に供している家屋で政令で定めるものの譲渡又は居住用家屋とともに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

【調査の視点：家屋が主体】

居住用財産の特例の調査は、家屋の利用状況が主体です。土地だけの譲渡で、特例を適用している場合、調査の対象です。ただし、土地だけの譲渡であっても一定の要件を満たした場合は適用できます。

2 居住用家屋の範囲

措置法第 31 条の 3 第 2 項に規定する「その居住の用に供している家屋」とは、その者が生活の拠点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。）をいいます。これに該当するかどうかは、

- イ その者及び配偶者等（社会通念に照らしその者と同居することが通常であると認められる配偶者その他の者をいいます。）の日常生活の状況、

- ロ その家屋への入居目的、
 - ハ その家屋の構造及び設備の状況
 - ニ その他の事情
- を総合勘案して判定します（措通 31 の 3-2）。

【調査の視点：空室部分の適用】

居住用家屋とは、譲渡者が居住の用に共している家屋をいいます。居住用財産の調査のポイントは「譲渡者」が「居住用に供して」いたかどうかです。居住用財産を譲渡した場合の特例適用の全ては、このポイントをクリアすることが必須です。

3 家屋の利用状況

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ません。

- ・措置法第 31 条の 3 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
 - ・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である家屋
 - ・その他一時的な目的で入居したと認められる家屋
- (注) 譲渡した家屋に居住していた期間が短期間であっても、入居目的が一時的なものでない場合には上記に掲げる家屋には該当しない。
- ・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

4 居住用部分のみの適用

居住用財産の特例は、「譲渡した者」の「居住用部分」にしか認められません。居住用として利用していない部分は、特例が適用できません。

- ・以前貸し付けていた部屋が、譲渡の時に空室であった
- ・以前店舗として利用していたが、廃業したため譲渡の時に未使用の状態であった
- ・空室部分を甥に無償で貸し付けている

5 家屋の登記簿の区分

家屋の登記簿上の種類（区分）で利用状況を判別します。

「居宅、店舗、寄宿舍、共同住宅、事務所」（不動産登記規則第 113 条 1 項）

居住用家屋の登記の種類は、通常は「居宅」です。家屋の等の種類が「居宅・店舗」「居宅・共同住宅」等で、譲渡価額又は譲渡益に対して全額居住用の特例を適用している場合、調査の対象となります。

【調査の視点：家屋の利用区分の判定】

- 1 税務署で入手している家屋の登記情報には利用区分が表示されています。簡単に判別でき、見逃しはほとんどないと考えていいでしょう。

また、特定の居住用財産の買換え等の特例は登記簿謄本の提出が要件となっている

ので、チェックが容易です。

- 2 居住用財産を譲渡した場合の特例、特に 3,000 万円控除の特例を適用する場合、申告に当たって登記簿謄本を確認することはあまりないかと思われます。しかし、売買契約書をよく確認すると、譲渡物件のうち建物については登記簿上の種類が必ず記載されています。売買契約書を詳細に確認することの重要性はここにもあります。

◎ 譲渡者が居住していた家屋の要件

1 居住を証する要件

居住用財産を譲渡した場合の特例、特にポピュラーな特例である 3,000 万円控除の特例の適用要件は、確定申告にその旨記載すること、計算明細を添付することだけです（措法 35⑪、措規 18 の 2②）。

【措規 8 の 2②（居住用財産の譲渡所得の特別控除）】

2 法第 35 条第 11 項に規定する財務省令で定める書類は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める書類とする。

一 前項第 1 号に掲げる場合 次に掲げる書類

イ 法第 35 条第 1 項に規定する資産の譲渡による譲渡所得の金額の計算に関する明細書

ロ イの譲渡に係る契約を締結した日の前日において当該譲渡をした者の住民票に記載されていた住所と当該譲渡をしたイの資産の所在地とが異なる場合その他これに類する場合には、戸籍の附票の写し、消除された戸籍の附票の写しその他これらに類する書類で前項第 1 号ロに掲げる事項を明らかにするもの

【調査の視点：住民票除票の添付】

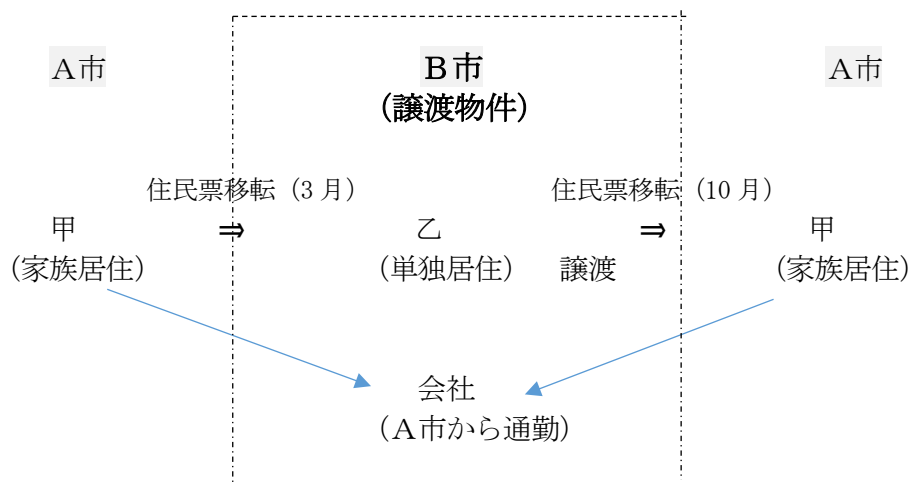
1 平成 27 年以前は除票住民票の提出が要件でしたが、現在は確定申告書及び計算明細書の提出だけで数百万円の所得税を回避できる特例です。居住を仮装する事例が後を絶ちません。

- ・従前から所有する空家に居住していたように仮装する。
- ・親から相続した家屋を譲渡する直前に居住していたと仮装する。

2 3,000 万円控除の特例は、控除金額が大きいことと適用要件が簡易なため、制度創設の頃から不正な適用が横行する特例でもあります。そのため、譲渡所得実地調査の大きな部分を占めています。特に除票住民票の提出が不要となったことは、納税者が安易な租税回避を考えることにもなりかねません。

3 譲渡者が居住していないと推測される家屋の譲渡は、その実態解明のため調査の対象です。調査対象となる最も多い特例でしょう。

【典型例】



2 譲渡者が居住していた家屋

居住用財産の特例は、譲渡者が居住していた家屋を譲渡した場合に適用できます。例外があります。

3 転勤等で居住していない場合（措通31の3-2(1)）

(1) 単身で他に起居している場合

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等、その家屋に居住していない若しくは居住できない場合であっても、その事情が解消したときは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、配偶者等が居住の用に供している家屋は、譲渡者にとっても居住用家屋に該当します。

これにより、居住用家屋を2以上所有することとなる場合には、主としてその居住の用に供していると認められる一の家屋のみが、居住用財産の軽減税率の特例の対象となる家屋に該当します（措令20の3②、措通31の3-2(1)注）。

(2) 「主としてその居住の用に供していると認められる一の家屋」の判定時期

複数の家屋を居住の用に供している場合の「主としてその居住の用に供していると認められる一の家屋」に該当するかどうかは、次の「判定時期」の現況によります（措令20の3②、措通31の3-9）。

区分	判定時期
① 譲渡した家屋が、譲渡の時に譲渡者の居住の用に供している家屋である場合	・ 譲渡の時
② 譲渡した家屋が、譲渡者の居住の用に供していた家屋で、譲渡の時に譲渡者の居住の用に供されていない場合	・ 家屋が譲渡者の居住の用に供されなくなった時 なお、家屋が、「その者が主としてその居住の用に供していると認められる一の家屋」に該当すると判定された場合、譲渡者が他に居住用家屋を有している場合であっても、その家屋は、特例対象となる家屋に該当する。

4 譲渡者が所有者として居住していた家屋のことをいいます

居住用財産の特例は、譲渡者が所有者として居住していた家屋に対して適用できます。

《もう一押し！（居住しなくなった後で相続により取得した場合の特例適用）》

Aは甲市の土地家屋を所有し、配偶者Bとともに長年居住していたが、X0年12月に乙市に住む長男の家に転居した。X1年1月にAが死亡しBが甲市の土地家屋を相続した。BはX2年5月にその土地家屋を譲渡した。

Bはかつてその家屋に居住しており、相続により取得し居住の用に供さなくなって3年以内に譲渡している。しかし、Bはその家屋に居住の事実があるが、その家屋の所有者として居住したことがないため居住用財産の特例の適用を受けることはできない。

5 家屋所有者と敷地所有者が異なる場合

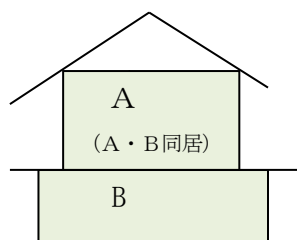
居住用財産の特例は家屋の譲渡益及び家屋と同時に譲渡したその敷地の譲渡益に対して適用できます。家屋とその敷地の所有者が異なる場合、敷地の譲渡益に対して特例の適用はできません。ただし、例外があります。

《もう一押し！（家屋と敷地の所有者が異なる場合の3,000万円控除の適用）》

子Aは父Bの土地を使用貸借により借用して居住用家屋を建てて居住していた。AとBは生計を一にしてAの家屋に居住していた。その家屋と敷地を同時に売却した。

Aの譲渡所得が3,000万円に満たなかった場合、満たない金額をBの譲渡所得から3,000万円を限度として控除することができる。特別控除額は家屋及び土地所有者2名合計で3,000万円である。

譲渡者	譲渡物件	譲渡所得	特別控除後の譲渡所得の計算
A	家屋	200万円	200万円－200万円＝0
B	土地	2,900万円	2,900万円－（3,000万円－200万円）＝100万円



【調査の視点】

建物だけ、土地だけで居住用財産の特例を適用した申告は原則としてあり得ないため、調査の対象です。申告する時点で十分検討しておきます。

◎ 譲渡の相手方の制限

1 譲渡の相手方

軽減税率の特例は税率の大幅な減額となっているため安易な適用を防止することから、譲渡先に一定の制限があります（措令 20 の 3①）。譲渡先（以下「特殊関係者」といいます。）の制限は他の居住用の特例においても同様です。

① 譲渡者の配偶者及び直系血族
② 譲渡者の親族（①に掲げる者を除く）で譲渡者と生計を一にしている者、及びその者の親族で、家屋が譲渡された後、譲渡者とその家屋に居住をするもの
③ 譲渡者と婚姻の届出をしていないが 事実上婚姻関係と同様の事情にある者 、及びその者の親族でその者と生計を一にしているもの
④ ①から③に掲げる者及び譲渡者の使用人以外の者で、譲渡者から受ける金銭その他の財産によって生計を維持している者、及びその者の親族でその者と生計を一にしているもの
⑤ 譲渡者、①②③に該当する親族、譲渡者の使用人若しくはその使用人の親族でその使用人と生計を一にしている者、又は③④に掲げる者（以下「同族関係者」という。）を判定の基礎となる株主等とした場合に、法人税法施行令第 4 条第 2 項に規定する特殊の関係その他これに準ずる関係のあることとなる次の会社その他の法人 イ 同族関係者の有する株式の数若しくは金額又は一定の議決権の数等が発行済株式等の総数若しくは総額又は一定の 議決権数の総数等の 50%を超えている法人 ロ 同族関係者及び上記イの法人の有する株式等の数若しくは金額又は一定の議決権の数等が、発行済み株式等の総数若しくは総額又は一定の議決権の総数等の 50%を超えている法人 ハ 同族関係者及び上記イ・ロの法人の有する株式等の数若しくは金額又は一定の議決権の数等が、発行済み株式等の総数若しくは総額又は一定の議決権の総数等の 50%を超えている法人

2 特殊関係者に対する譲渡の判定の時期

上記 1 の特殊関係者に対する譲渡の時期の判定は次によります（措通 31 の 3-20）。

- ① 譲渡した時で判定する。
- ② 1②の譲渡者とその家屋に居住する場合は、譲渡後の状況により判定する。

3 「生計を一にしているもの」等の意義

「生計を一にするもの」とは所得税法基本通達 2-47（生計を一にするの意義）によります（措通 31 の 3-21）。

「法に規定する「生計を一にする」とは、必ずしも同一の家屋に起居していることをいうものではありません。次のような場合には、それぞれ次によります（所基通 2-47）。

- ① 勤務、修学、療養等の都合上他の親族と日常の起居を共にしていない親族がい

る場合であっても、次に掲げる場合に該当するときは、これらの親族は生計を一にするものとする。

イ 他の親族と日常の起居を共にしていない親族が、勤務、修学等の余暇には他の親族のもとで起居を共にすることを常例としている場合

ロ これらの親族間において、常に生活費、学資金、療養費等の送金が行われている場合

② 親族が同一の家屋に起居している場合には、明らかに互いに独立した生活を営んでいると認められる場合を除き、これらの親族は生計を一にするものとする。」

4 同居の親族

1②の「譲渡者の親族で、家屋が譲渡された後、譲渡者とその家屋に居住をするもの」とは、家屋が譲渡された後に、家屋の譲渡者である個人及び家屋の譲受者である個人の親族（譲渡者の配偶者及び直系血族並びに譲渡の時において個人と生計を一にしている親族を除く。）が共にその家屋に居住する場合におけるその譲受者をいいます（措令20の3①二、措通31の3-22）。

5 「譲渡者から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの」の意義

1④の「譲渡者から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの」とは、譲渡者から給付を受ける金銭その他の財産又は給付を受けた金銭その他の財産の運用によって生ずる収入を日常生活の資の主要部分としている者をいいます。ただし、譲渡者から離婚に伴う財産分与、損害賠償その他これらに類するものとして受ける金銭その他の財産によって生計を維持している者は含まれません（措令20の3①四、措通31の3-23）。

6 名義株についての株主等の判定

1⑤の「株主等」とは、株主名簿又は社員名簿に記載されている株主等をいいます。ただし、株主名簿又は社員名簿に記載されている株主等が単なる名義人であって、その名義人以外の者が実際の権利者である場合には、その実際の権利者をいいます（措令20の3①五、措通31の3-24）。譲渡者の関係会社に譲渡する場合は、株主構成を十分検討しなければなりません。

7 会社その他の法人

1⑤の「会社その他の法人」には、例えば、出資持分の定めのある医療法人のようなものがあります（措令20の3①五、措通31の3-25）。

【調査の視点：買受人が法人の場合】

居住用財産の譲渡の相手方が親族等である場合、比較的判断ができます。しかし売買契約書のみで申告書を作成すると、買受人が法人の場合、特に譲渡者との関係について言及することはないでしょう。税務署は申告審理の段階で買受人が会社の場合、譲渡者との関係をチェックしていると考えた方がいいでしょう。

◎ 特定の居住用財産の買換え等の特例のポイント

【譲渡価額に制限がある特例 1（措置法第 36 条の 2、第 36 条の 5）】

1 譲渡価額の制限

(1) 譲渡価額

特定の居住用財産の買換えの特例（措置法 36 の 2）は、譲渡の対価の額が 1 億円を超えると適用を受けることができません。

(2) 譲渡の年の前年又は前々年に譲渡がある場合

譲渡した日の属する年又は前年若しくは前々年に、その譲渡資産と一体として居住の用に供されていた家屋又は土地等の譲渡している場合（以下「前 3 年以内の譲渡」といいます。）、前 3 年以内の譲渡の額と譲渡資産の譲渡の額との合計額が 1 億円を超えることとなるときは特例の適用ができません（措法 36 の 2③）。

この場合の譲渡には、「収用交換等の 5,000 万円控除の特例（措法 33 条の 4）」「特定土地区画整理事業等の 2,000 万円控除の特例（措法 34）」「特定住宅地造成事業等の 1,500 万円控除の特例（措法 34 の 2）」（以下「収用交換等の特例」といいます。）は除かれます。

(3) 譲渡の年の翌年又は翌々年に譲渡がある場合

譲渡した日の属する年の翌年又は翌々年に、その譲渡資産と一体として居住の用に供されていた家屋又は土地等の譲渡した場合、譲渡の額と譲渡資産の譲渡の額（前 3 年以内の譲渡がある場合には、その合計額）との合計額が 1 億円を超えることとなったときは、特例の適用ができません（措法 36 の 2④）。

この場合の譲渡には、収用交換等の特例は除かれます。

つまり、譲渡した年の前後 5 年以内に居住用財産を分割して譲渡した場合、その合計額が 1 億円を超える場合は居住用買換え等の特例の適用ができません。

(4) 譲渡価額の適用年分

譲渡価額の制限は次のように年により異なります。

適用期間	特例適用限度譲渡価額
平成 22 年 1 月 1 日～平成 23 年 12 月 31 日	2 億円以下
平成 24 年 1 月 1 日～平成 25 年 12 月 31 日	1 億 5 千万円以下
平成 26 年 1 月 1 日～	1 億円以下

2 譲渡価額の判定

(1) 譲渡資産の譲渡に係る対価の額

「譲渡資産の譲渡に係る対価の額（以下「譲渡対価」といいます。）」とは、例えば「譲渡協力金」「移転料」等のような名義のいかんを問わず、その実質において譲渡資産の譲渡の対価たる金額をいいます（措通 36 の 2-6）。

譲渡価額が 1 億円を越えそうな場合、特例適用のために他の名義で金銭の授受が行われることが想定されます。そのための措置です。

(2) 1億円の判定

譲渡の年の前、又は後2年以内に居住用土地の一部を譲渡した場合の譲渡対価が1億円を超えるかどうかは次により判定します（措通36の2-6の2）。

① 譲渡資産が共有である場合

所有者ごとの譲渡対価により判定する。

② 譲渡資産が店舗兼住宅等及びその敷地である土地等である場合

居住の用に供している部分に対応する譲渡対価により判定する。

ただし、これにより計算したその居住の用に供している部分がそれぞれ家屋又は土地等のおおむね90%以上である場合、措置法通達31の3-8（店舗部分の割合が低い家屋）に準じて、その家屋又は土地等の全部を居住の用に供している部分に該当するものとして取り扱うときは、家屋又は土地等の全体の譲渡価額により判定します。

イ 家屋のうち居住用部分の譲渡対価の計算

$$\text{当該家屋の譲渡価額} \times \frac{\text{当該家屋のうちその居住の用に専ら供している部分の床面積} A + \text{当該家屋のうち居住の用と居住の用以外との用とに併用されている部分の床面積}}{\text{当該家屋の床面積}} \times \frac{A}{A + \text{居住の用以外の用に専ら供されている部分の床面積}}$$

ロ 土地等のうち居住用部分の譲渡対価の計算

$$\text{当該土地等の譲渡価額} \times \frac{\text{当該土地等のうちその居住の用に専ら供している部分の面積} + \text{当該土地等のうち居住の用と居住の用以外との用とに併用されている部分の面積}}{\text{当該土地等の面積}} \times \frac{\text{当該家屋の床面積のうちイの算式により計算した居住の用に供している部分の床面積}}{\text{当該家屋の床面積}}$$

③ 災害により滅失した居住用家屋の敷地である土地等に区画形質の変更等を加えて譲渡した場合

所得税基本通達33-4（固定資産である土地に区画形質の変更等を加えて譲渡した場合の所得）及び同33-5（極めて長期間保有していた土地に区画形質の変更等を加えて譲渡した場合の所得）により譲渡所得となる部分について特定の居住用財産の買換等の特例を適用する場合は、譲渡対価の額のうち譲渡所得となる部分の対価の額により判定します。

④ 家屋の所有者とその家屋の敷地の所有者が異なる場合

措置法通達36の2-19（居住用家屋の所有者とその敷地の所有者が異なる場合の取扱い）により、これらの者がともに特定の居住用財産の買換等の特例の適用を受

ける旨の申告をするときは、家屋及び土地等の譲渡価額の合計額により判定します。

(3) 贈与等による場合

譲渡が贈与又は著しく低い価額の対価（譲渡の時の時価の1/2に満たない金額）による場合（以下「贈与等」という。）、贈与等の時の価額に相当する金額を譲渡対価の額として判定します（措令24の2⑨）。

贈与等の時の価額とは譲渡の時における通常の取引価額（時価）をいいます。なお、その譲渡が、著しく低い価額の対価による譲渡に該当するかどうかは、その譲渡の時における通常の取引価額の2分の1に相当する金額に満たない金額かどうかにより判定します（措通36の2-6の4）。

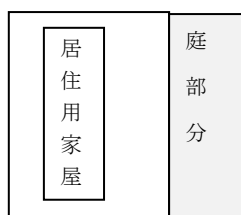
3 譲渡資産と一体として居住の用に供されていた家屋又は土地等の判定

(1) 譲渡資産と一体の判定

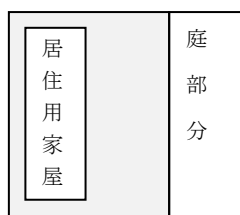
譲渡をした資産が、譲渡資産と一体として個人の居住の用に供されていた家屋又は土地等に該当するかどうかは、社会通念に従い、それぞれ次に掲げる時の利用状況によって判定します。譲渡価額の要件である1億円を超えそうな場合に、庭先の一部を先行して譲渡するなどが想定されます。そのため、もとより居住用家屋及びその敷地として使用していた土地等を分割して、非居住用として譲渡した場合の判定の基準を設けたものです（措通36の2-6の3）。

① 譲渡資産を譲渡する以前に譲渡している資産 (③に掲げる資産を除く。)	・その資産を譲渡した時
② 譲渡資産を譲渡した後に譲渡をしている資産 (③に掲げる資産を除く。)	・譲渡資産を譲渡した時
③ 譲渡資産を譲渡した時に居住の用に供されていないため、その居住の用に供されなくなった時の直前における利用状況により特例の適用を受ける場合において、居住の用に供されなくなった後に譲渡をしている資産	・居住の用に供されなくなった時の直前

【ケース】



X年庭部分を譲渡
譲渡価額 3,000 万円



X1年居住用部分を譲渡
譲渡価額 7,500 万円

○ 居住用の買換えの特例を適用する前年（X年）に庭部分を譲渡しているため、X年で一体利用かどうかを判断します。

(2) 一時的に居住用以外に使用した場合

居住用買換えの特例の適用を受けるためのみの目的で、上記(1)①②③に掲げる時の前に一時的に居住の用以外の用に供したと認められる部分については、譲渡資産と一体として居住の用に供されていた家屋又は土地等に該当します（措通 36 の 2-6 の 3 注 1）。

例えば、庭先の一部を駐車場等として第三者に貸し付けるなどが考えられます。

(3) 所有期間が 10 年以下である底地等

譲渡の年の 1 月 1 日において、所有期間が 10 年以下である底地や買増した庭の一部のように、居住用買換えの特例の適用対象とならないものも、譲渡資産と一体として居住の用に供されていた家屋又は土地等に該当します（措通 36 の 2-6 の 3 注 2）。

例えば、譲渡直前に底地を取得して短期譲渡所得に該当する部分があった場合でも、一体として判断することになります。

【調査の視点】

- 1 譲渡価額が 1 億円を超える場合、何とか 1 億円以下に抑えようとしています。譲渡価額が 1 億円以下すれすれの事案は調査になる可能性があります。
- 2 譲渡価額が 1 億円を超える場合、特例の適用ができないことから年分を分けて譲渡することが想定されます。年をまたぐ、又は納税地を移転することにより税務署に譲渡価額の合計額が把握されないかもしれないという安易な発想です。税務署は譲渡者の情報を KSK システムでがっちり管理していることを忘れてはいけません。
- 3 譲渡価額 1 億円を超えないようにするために、一部分を贈与により、又は年を変えた贈与により移転した場合も、時価で譲渡したとみなされます。
- 4 固定資産税の清算金は、譲渡に伴って受け取る金銭であることから譲渡の対価の額に加算されるものです。譲渡契約による対価の額と固定資産税の清算金を合計して 1 億円を超えている場合、特例の適用は受けられません。固定資産税の精算金に限らず、譲渡に伴って受け取る金員で譲渡対価とみなされたものも同様です。売買契約書等の綿密な検討を要します。

◎ 被相続人の居住用財産に係る特別控除の特例のポイント 【譲渡価額に制限がある特例2（措置法第35条第3項）】

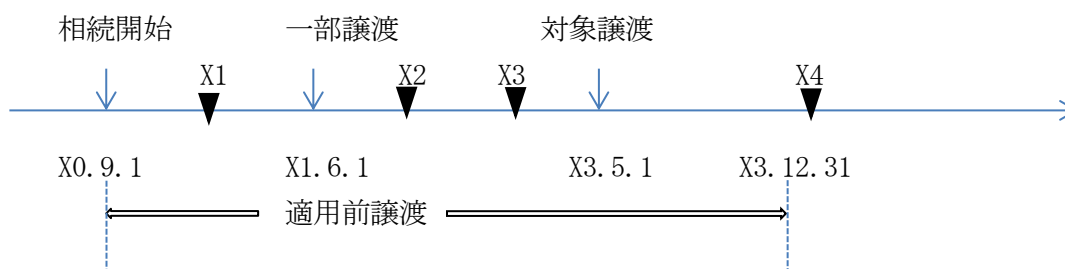
1 譲渡価額の制限

(1) 譲渡価額の制限

この特例の適用要件の一つは、被相続人居住用家屋及びその敷地の譲渡価額が1億円以下です（措法35③）。特例対象財産を複数の相続人等が取得した場合、各人の譲渡所得の計算においてこの特例を適用することができます。その場合でも、譲渡価額の合計額が1億円以下でない場合は、適用できないことに注意します。

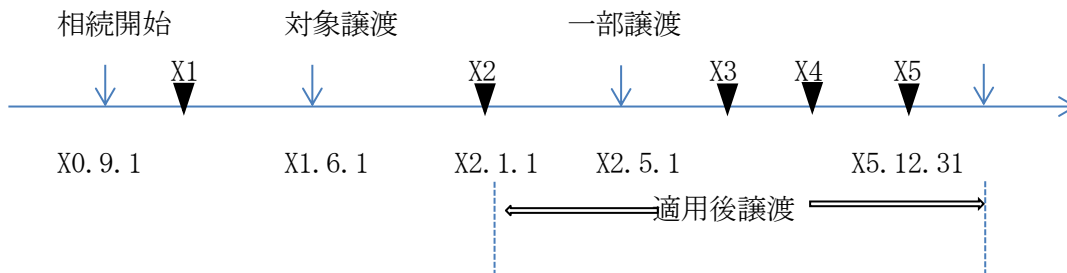
(2) 特例対象譲渡をする以前に譲渡があった場合

被相続人居住用家屋又はその敷地等を取得した相続人（包括受遺者を含みます。以下「居住用家屋取得相続人」といいます。）が、相続の時から、対象譲渡をした日の属する年の12月31日までの間に、対象譲渡した資産と相続開始の直前に一体として被相続人の居住用家屋（相続の時以後に行われた増築、改築（家屋の全部の取壊し又は除却をした後にするもの、及び全部が滅失をした後にするものを除きます。）、修繕又は模様替の部分を含みます。）で政令で定めるもの又は家屋の敷地の用に供されていた土地等（以下「対象譲渡資産一体家屋等」といいます。）の譲渡（譲渡所得の基因となる不動産等の貸付けを含み、収用交換等による譲渡（以下「収用交換等による譲渡」といいます。）を除く。以下「適用前譲渡」といいます。）をしている場合、適用前譲渡の対価の額と、対象譲渡の対価の額との合計額が1億円を超えるときは、相続財産の3,000万円控除の特例の適用ができません（措法35⑤）。



(3) 特例対象譲渡をした後に譲渡があった場合

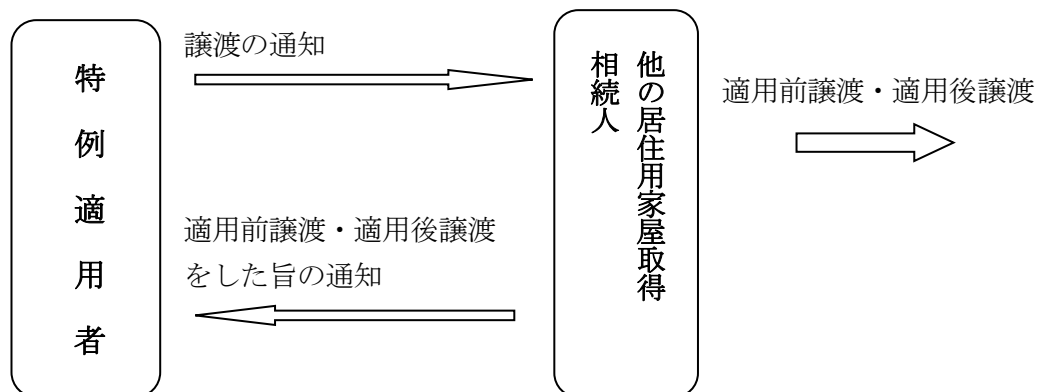
対象譲渡をした日の属する年の翌年1月1日から対象譲渡した日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までの間に、対象譲渡資産一体家屋等の譲渡（譲渡所得の基因となる不動産等の貸付けを含み、収用交換等による譲渡を除きます。以下「適用後譲渡」といいます。）をした場合、適用後譲渡の対価の額と対象譲渡の対価の額（適用前譲渡がある場合には、適用前譲渡の合計額）との合計額が1億円を超えることとなったときは、特例の適用ができません（措法35⑥）。



2 適用対象者の通知の要件

相続財産の3,000万円控除の特例の適用を受けようとする者は、他の居住用家屋取得相続人に対し、①対象譲渡をした旨、②対象譲渡をした日、③その他参考となるべき事項の通知をしなければなりません。

この場合、通知を受けた居住用家屋取得相続人で適用前譲渡をしている者は、その通知を受けた後遅滞なく、通知を受けた居住用家屋取得相続人で適用後譲渡をした者は適用後譲渡をした後遅滞なく、それぞれ、通知をした者に対し、①その譲渡をした旨、②その譲渡をした日、③その譲渡の対価の額、④その他参考となるべき事項の通知をしなければなりません（措法35⑦）。



3 対象譲渡について相続財産の3,000万円控除の特例を適用しないで申告した場合

被相続人居住用家屋又は敷地等の一部を対象譲渡（以下「当初対象譲渡」といいます。）した場合、譲渡者の選択により、当初対象譲渡について相続財産の3,000万円控除特例の適用をしないで確定申告書を提出したときは、例えば、その後に、被相続人居住用家屋又はその敷地等の一部の対象譲渡について特例の適用を受けないときであっても、更正の請求又は修正申告書を提出するときに、当初対象譲渡について特例の適用を受けることはできません（措通35-18）。

4 譲渡の対価の額

譲渡の対価の額とは、例えば譲渡協力金、移転料等のような名義のいかんを問わず、その実質において被相続人居住用家屋又はその敷地等の譲渡の対価たる金額をいいます（措通 35-19）。

5 譲渡の対価の額が1億円を超えるかどうかの判定

譲渡資産の譲渡対価の額が1億円を超えるかどうかの判定は、次により行うことに留意します。

- ① 譲渡資産が共有である場合は、共有持分の譲渡対価の額により判定する。

譲渡資産の共有持分のうち、居住用家屋取得相続人の共有持分については、適用前譲渡の対価の額となることに留意する。

- ② 譲渡資産が相続の開始の直前において店舗兼住宅等及びその敷地の用に供されていた土地等である場合は、居住の用に供されていた部分に対応する譲渡対価の額により判定し、この場合の譲渡対価の額の計算については、次の算式により行う。

イ 家屋のうち、相続の開始の直前において被相続人の居住用部分の譲渡対価の額の計算

$$\text{当該家屋の譲渡価額} \times \frac{\text{35-15により31の3-7に準じて計算した被相続人の居住の用に供されていた部分の床面積}}{\text{相続の開始の直前における当該家屋の床面積}}$$

ロ 土地等のうち、相続の開始の直前において被相続人の居住用部分の譲渡対価の額の計算

$$\text{当該土地等の譲渡価額} \times \frac{\text{35-15により31の3-7に準じて計算した被相続人の居住の用に供されていた部分の面積}}{\text{相続の開始の直前における当該土地等の面積}}$$

6 居住用家屋取得相続人の範囲

「居住用家屋取得相続人」には、特例の適用を受ける個人を含むほか、被相続人居住用家屋のみ、又はその敷地等のみの取得をした相続人も含まれます。これは、居住用家屋の敷地ではない、庭の部分等を取得した場合が想定されます。

したがって、例えば、被相続人居住用家屋の敷地等のみを相続等により取得した者が、相続の時から対象譲渡をした日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までに行った被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡は、適用前譲渡又は適用後譲渡に該当します（措通 35-21）。

7 「対象譲渡資産一体家屋等」の判定

居住用家屋取得相続人が、相続の時から特例の適用を受ける者が対象譲渡した日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までの間に譲渡した資産（以下「譲渡資産」と

いいます。)が、「対象譲渡資産一体家屋等」に該当するかどうかは、社会通念に従い、対象譲渡をした資産と一体として被相続人の居住の用に供されていたものであったかどうかを、相続開始の直前の利用状況により判定します(措通 35-22)。

この判定に当たっては、次の点に留意します。

- ① 居住用家屋取得相続人が相続開始の直前に所有していた譲渡資産も、この判定の対象に含まれる。

つまり、適用前譲渡及び適用後譲渡の対象となる対象譲渡資産一体家屋等は、相続等により取得した資産に限られていない。相続開始直前に、相続人等が所有し、対象譲渡した資産と一体利用されていた資産も判定の態様となることをいう。

- ② 譲渡資産の相続の時以後の利用状況はこの判定には影響がない。

例えば、被相続人居住用家屋を取壊した後、一部を対象譲渡し、残りの部分を貸し付ける等したのちに譲渡した場合でも、その部分も判定の対象となる。

- ③ 特例の適用を受けるためのみの目的で相続開始の直前に一時的に居住の用以外の用に供したと認められる部分については、「対象譲渡資産一体家屋等」に該当する。

例えば、被相続人居住用家屋を譲渡すれば確実に1億円を超えるような場合、相続開始直前に、その敷地等を一時的に賃貸する等が想定される。このような場合、特例の適用を受けるために居住用以外に利用したとしても、対象譲渡一体家屋等の判定の対象となる。

- ④ 譲渡資産が対象譲渡をした資産と相続の開始の直前に一体として利用されていた家屋の敷地の用に供されていた土地等であっても、土地が用途上不可分の関係にある2以上の建築物のある一団の土地であった場合、措置法令第23条第7項の規定により計算した面積に係る土地等の部分のみが、「対象譲渡資産一体家屋等」に該当する。対象譲渡をした資産と相続の開始の直前において一体として利用されていた家屋は、被相続人が主として居住の用に供していた一の建築物に限られる。

つまり、用途上不可分の関係のある建築物の敷地に相当する部分は、被相続人居住用家屋等の敷地等に該当しないととも、対象譲渡資産一体家屋との判定の対象とはならない。

- ⑤ 譲渡資産が相続開始の直前に、被相続人の店舗兼住宅等又はその敷地の用に供されていた土地等であった場合の非居住用部分に相当するものもこの判定に含まれる。

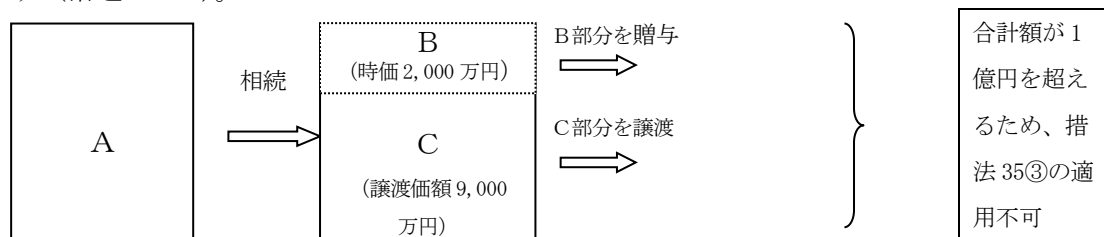
つまり、対象譲渡資産の判定とは異なり、相続開始直前の非居住用部分は、対象譲渡資産一体家屋等の判定の対象に含まれる。

8 被相続人の居住用財産の一部を贈与している場合

居住用家屋取得相続人が、適用前譲渡又は適用後譲渡をした場合、適用前譲渡又は適用後譲渡が贈与(著しく低い価額の対価による譲渡を含む。)の場合の特例の適用については、贈与の時における価額に相当する金額をもって適用前譲渡及び適用後譲渡の対価の額とします(措令 23⑩、措通 35-24)。

贈与（著しく低い価額の対価による譲渡を含む。）の時ににおける価額とは、贈与の時又は著しく低い価額の対価による譲渡の時の通常取引価額をいいます。

なお、著しく低い価額の対価による譲渡に該当するかどうかは、譲渡の時ににおける通常取引価額の2分の1に相当する金額に満たない金額による譲渡かどうかにより判定します（措通35-24）。



9 適用前譲渡又は適用後譲渡をした旨等の通知がなかった場合

相続財産の3,000万円控除の特例の適用を受けようとする者から通知を受けた居住用家屋取得相続人で、適用前譲渡をしている者、又は適用後譲渡をした者から、通知をした者に対する通知がない場合が想定されます。その場合であっても、適用前譲渡の対価の額と対象譲渡の対価の額との合計額、又は適用後譲渡の対価の額と対象譲渡の対価の額（適用前譲渡がある場合には、その対象譲渡に係る対価の額と適用前譲渡に係る対価の額との合計額）との合計額が1億円を超えることとなったときは、特例の適用はできません（措通35-25）

【調査の視点】

譲渡所得と贈与は関連がなさそうですが、資産の移転が有償か無償かで判別されているだけで、贈与は譲渡の範疇に入ります。譲渡価額が1億円を超えるボーダーラインの事案は、譲渡価額を1億円以下に抑えたことにすることが十分に想定されます。次の手段が想定されます。

- ・ 譲渡資産の一部を贈与して、譲渡部分を1億円以下に抑える。
- ・ 譲渡価額が1億円を越えそうな場合、買受人と交渉して他の名目で金銭を支払うことにする。

これらの手段は、通達等で封じ込められています。しかし、免れようとする事例もあるようです。特例適用の重要な要件であることから、申告審理に当たって綿密な検討が行われていることでしょう。

◎ 特定の事業用資産の買換えの特例（事業の要件）

1 特例の内容

この特例の基本は、課税の繰延べにあります。事業として使用している資産を譲渡し、原則として譲渡の年もしくは翌年中に、譲渡価額に見合った買換資産を取得し、取得した日から1年以内に事業の用に供した場合にその譲渡所得について、譲渡資産の譲渡価額と買換資産の取得価額のいずれか少ない方の80%に相当する部分の課税が繰り延べられます。

特定の事業用資産の買換えの特例は、次の要件の全てを満たさなければなりません（措法37①）。

① 事業又は事業に準ずるものの用に供していた資産を譲渡すること。
② 事業又は事業に準ずるものの用に供する資産を買い換えること。
③ 措置法第37条第1項に規定する表（以下「買換適合表」という。）の「譲渡資産」欄に該当する資産を譲渡（譲渡所得の起因となる不動産等の貸付けを含む。）し、代わりに「買換資産」欄に該当する資産を取得すること。
④ 買換資産は、譲渡した前年中、譲渡した年中及び譲渡した翌年中に取得すること。
⑤ 買換資産を、取得の日から1年以内に事業の用に供すること、又は供する見込みであること。

2 事業とは

事業とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の業務のことをいい、継続性反復性のある社会的、経済的行為です。事業用資産とは、事業を営むに必要な資産のことをいい、具体的には建物、設備、動産、土地等があります。原則として不動産等の貸付けは、事業として行っても事業所得の範疇から外れるが、事業用買換えの特例では、事業に準ずるものとして取り扱われます。

「事業に準ずるもの」とは、事業と称するに至らない不動産又は船舶の貸付け、その他これに類する行為で、相当の対価を得て継続的に行うものをいいます（措令25②）。

3 譲渡資産及び買換資産を事業の用に供したことの意義

(1) 買換資産を事業の用に供したことの判定

特定の事業用資産の買換えの特例の適用を受けることができるのは、買換資産を取得の日から1年以内に事業の用に供した場合、又は供する見込みである場合に限られます。次の場合は、原則として、事業の用に供したことはありません。（措通37-21）。

- ① 土地の上に建物、構築物等の建設等をする場合、その建物、構築物等が事業の用に供されないときのその土地
- ② 空閑地（運動場、物品置場、駐車場等として利用している土地であっても、特別の施設を設けていないものを含む。）である土地、空き屋である建物等

- ③ 工場等の用地としている土地であっても、工場等の生産方式、生産規模等の状況からみて必要なものとして合理的であると認められる部分以外の部分
- (2) 事業に関し貸し付ける次のものは、相当の対価を得ていない場合であっても、事業の用に供したものに該当します。
 - ① 工場、事業所等の作業員社宅、売店等として貸し付けているもの
 - ② 自己の商品等の下請工場、販売特約店等に対し、商品等について加工、販売等をするために必要な施設として貸し付けているもの
- (3) 譲渡資産が事業の用に供していたことの判定
譲渡資産が事業の用に供していた資産であるかどうかは、上記(1)又は(2)に準じて判定します。ただし、次に掲げるような資産は、事業の用に供していた資産に該当しません。
 - ① 特定の事業用資産の買換えの特例の適用を受けるためのみの目的で、一時的に事業の用に供したと認められる資産
 - ② たまたま運動場、物品置場、駐車場等として利用し、又はこれらの用のために、一時的に貸し付けていた空地

◎ 特定の事業用資産の買換えの特例（買換え資産の取得期限等）

1 買換え資産の取得期限

買換え資産は、譲渡した前年中（以下「先行取得」といいます。）、譲渡した年中及び譲渡した年の翌年中に取得する。譲渡した年の前後3年以内に行わなければなりません、それぞれに一定の要件があります。

▼買換え資産の取得期限

譲渡した前年中	・譲渡した日の属する年の前年中に取得し、譲渡した年の翌年3月15日までに税務署長に「先行取得資産に係る買換えの特例の適用に関する届出書」を提出しているもの（措法37③、措令25⑩⑪）。
譲渡した年中	・譲渡の日の属する年の12月31日。
譲渡した翌年中	・譲渡した日の属する年の翌年12月31日に取得する見込みで税務署長の承認を受けたもの（措法37④）。この場合には、確定申告書の提出の際に「買換（代替）資産の明細書」を提出する。

2 やむを得ない事情により、譲渡及び買換え資産の取得が遅れた場合

(1) やむを得ない事情とは

買換え資産は事業の用に供する資産であるため、敷地の整備や工場等の建築に日数を要する場合がある。先行取得した資産について、次のようなやむを得ない事情がある場合には、取得期限の延長（2年）を申請することができます（「取得指定期間」といいます。）（措法37③、措令25⑩）。

- ① 工場等の建設に要する期間が通常1年を超えること
- ② 工場、事務所その他の建物、構築物又は機械及び装置で事業の用に供するものの敷地の用に供するための宅地の造成並びに工場等の建設及び移転に要する期間が、通常1年を超えると認められる事情があること
- ③ その他これに準ずるやむを得ない事情がある場合

(2) やむを得ない事情に準ずる事情

買換え資産の取得で措置法第37条第3項（先行取得の場合）の規定を適用する場合における「その他これに準ずる事情がある場合」には、譲渡資産について、次に掲げるような事情があるため、やむを得ずその譲渡が遅延した場合が含まれます（措通37-26の2）。

- ① 借地人又は借家人が容易に立退きに応じないため譲渡ができなかったこと
- ② 譲渡するために必要な広告その他の行為をしたにもかかわらず、容易に買手がつかなかったこと
- ③ ①又は②に準ずる特別な事情があったこと

(3) やむを得ない事情により買換え資産の取得が遅れた場合

措置法第37条第4項かつこ書の、買換え資産の取得期間の延長の認定は、工場等を構成

する買換資産の取得の事情に基づいて個々に行うこととなっています。例えば、工場の建設に3年を要する場合であっても、その敷地については、造成等の特別の事情がない限り取得期間の延長は認められないことに留意します（措通37-27）。

(4) 延長される取得期限と延長手続き

譲渡した前年若しくは翌年中に買換え資産を取得することができないやむを得ない事情がある場合の、延長される期限及び延長のための手続きは、次のとおりです（措法37③、④、措令⑱、⑳）

譲渡した日の属する年の前年中	延長期限	・譲渡した日の属する年の前年以前2年。
	手続き	<p>・買換資産の取得（建設及び製作を含む。）をした日の属する年の翌年3月15日までに、その資産にやむを得ない事情がある場合の適用を受ける旨、及び次に掲げる事項を記載した届出書を提出する（措令25⑱）。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 届出者の氏名及び住所 2 取得をした資産の種類、規模（土地等にあつては、その面積）、所在地、用途、取得年月日及び取得価額 3 譲渡をする見込みである資産の種類 4 その他参考となるべき事項
譲渡した日の属する年の翌年中	延長期限	・譲渡した日の属する年の翌年12月31日後2年以内で、税務署長が認定した日。
	手続き	<p>・税務署長の承認を受けようとする者は、次に掲げる事項を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出する（措令25⑳）。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 申請者の氏名及び住所 2 やむを得ない事情の詳細 3 買換資産の取得予定年月日及び認定を受けようとする日 4 その他参考となるべき事項

【調査の視点】

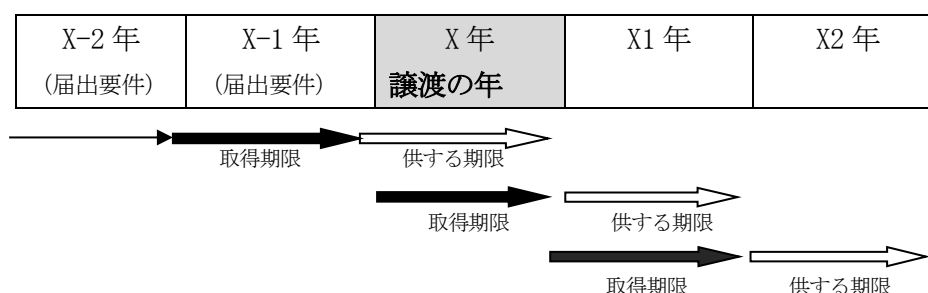
譲渡した年中または翌年中に買換え資産を取得しなければならないが、12月末近くなっても取得していないケースがあります。やむを得ない場合を除いて、期限の延長は認められません。安易に事業用の買換えを申請する事例があります。

◎ 特定の事業用資産の買換えの特例（事業の用に供する期限）

1 買換資産を事業の用に供する期限

買換資産はその取得の日から1年以内に事業の用に供することが要件です（措法37①、37の2①）。取得の日から1年以内であり、買換資産の取得期限であるその年の12月31日から1年以内ではないことに留意します。

買換資産の取得と事業の用に供する期限の流れの概要は次のとおりです。



2 買換資産を事業の用に供した時期の判定

買換資産を事業の用に供した時期の判定は次によります（措通37-23）。

買換資産	建物、構築物の有無	事業の用に供した日
土地等	① 新たに建物、構築物等（以下「建物等」という。）の敷地の用に供するもの	・建物等を事業の用に供した日
	② 建物等の建設等に着手した日から3年以内に建設等を完了して、事業の用に供することが確実であると認められるもの	・建設等に着手した日
	③ 建物等の建設等に着手した日から3年超5年以内に建設等を完了して、事業の用に供することが確実であると認められる場合（建物等の建設等に係る事業の継続が困難となるおそれがある場合に、国又は地方公共団体がその事業を代行することにより事業の継続が確実であるものに限る。）	・建設等に着手した日
	④ 既に建物等の存するもの	・建物等を事業の用に供した日
	⑤ 建物等が土地等の取得の前日から譲渡者の事業の用に供されており、かつ、引き続き用に供されている場合	・土地等を取得した日

	⑥ 建物等の施設を要しないもの	・本来の目的のための使用を開始した日
	⑦ 建物等の施設を要しない土地が、取得の日前から譲渡者が使用しているもの	・土地等を取得した日
建物、構築物、機械及び装置	① 建物、構築物並びに機械及び装置	・本来の目的のための使用を開始した日
	② 取得の日前から譲渡者が使用しているもの	・そのものを取得した日

土地等の買換資産で、新たに建物等の建築をするものについて、2②又は③の建設等に着手した日からその期間内に事業の用に供されない場合には、その土地等は、取得の日から1年以内に事業の用に供しないこととなるため、特例の適用ができないこととなります（措通37の2-2）。

3 買換資産を事業の用に供しなくなったかどうかの判定

買換資産について事業の用に供しない場合、又は供しなくなった場合等の事情が生じた場合においても、それが収用、災害その他その者の責めに帰せられないやむを得ない事情に基づき生じたものであるときは、特例の適用が認められます（措通37の2-1）。

【判定事例：事業の用に供していない場合】

X0年5月に業績の悪い工場を売却して、同年8月に工場用敷地と工場と作業場を買い換えたので、事業用資産の買換特例を適用して申告した。ちょうどそのころから売上が低迷したため、工場や作業場を稼働せずX1年12月を過ぎてしまった。

特定事業用資産の買換えの特例は、事業用の資産を取得してから1年以内に事業の用に供することが要件である（措法37①）。この事例では、工場等を取得してから1年以内に事業の用に供していない。事業の用に供しなかった場合は、供しなくなった日から4か月以内にX年分の修正申告書を提出して、不足する所得税を納税しなければならない。

【調査の視点：買換えた事実及び事業の用に供した事実】

事業用資産の買換え、居住用財産の買換え特例は当面の税負担を回避できます。本来はキャピタルゲインに対する課税があるべきところを、課税を繰り延べる選択ができる特例であることから、要件が細かく厳しく構築されています。

買換えただけでは税務上の処理は終わりません。買換えた物件を期限内に本来の目的とする用途に供しなければなりません。税務署の処理も、買換えた事実を確認するとともに、買換え資産の利用が開始したかどうかまで調べる態勢をとっています。

◎ 収用等の場合の特例の種類と適用関係

1 収用等の場合の特例

収用等により譲渡した場合、4 つの特例があります。これらはそれぞれ譲渡益・譲渡損が出た場合、特別控除を適用して所得を軽減する場合、高額な譲渡所得のため特別控除の範囲では収まらず買換え等を適用する場合等、譲渡者の意向や都合に合わせて選択できるようになっています。

特例	略称	条文
① 収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例	収用代替えの特例	措法 33
収用補償金等で、新たに同種の資産を代替した場合に課税の繰延べが適用できる。		
② 交換処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例	収用交換等の特例	措法 33 の 2
収用補償金等の代わりに収用された資産と同種の資産を取得した場合に、収用がなかったものとして課税の繰延べが適用できる。		
③ 換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例	換地処分等の特例	措法 33 の 3
換地処分等があった場合に、従前の資産について譲渡がなかったものとみなして課税の繰延べが適用できる。		
④ 収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除	収用交換等の 5,000 万円控除の特例	措法 33 の 4
収用補償金等による譲渡所得に対して 5,000 万円の特別控除が適用できる。		

2 特例の適用関係

収用の各特例の適用関係は次の通りです。

特例	特例の適用関係
① 収用代替えの特例	<ul style="list-style-type: none"> ・④と併用適用できない。 ・②と併用適用できる。
② 収用交換等の特例	<ul style="list-style-type: none"> ・④と併用適用できない。 ・①と併用適用できる。
③ 換地処分等の特例	<ul style="list-style-type: none"> ・①②④と併用適用できない ・精算金がある場合はその清算金は、①②又は④のいずれか一方を適用できる。
④ 収用交換等の 5,000 万円控除の特例	<ul style="list-style-type: none"> ・①②と併用適用できない。

◎ 収用補償金の課税区分

1 収用補償金の区分

公共事業等により土地等の収用があった場合、土地、借家権等に対して支払われる買取り補償、残地補償のほか、事業の休廃業の補償、店舗等の移転の補償等様々な名目の補償金があります。

2 対価補償金

(1) 対価補償金とは

事業施行者から交付される金員は「補償金」「対価」又は「清算金」等の様々な名目となっていることがあります。特例の対象となるのは名目のいかんを問わず、収用等による譲渡の目的となった資産の収用等の対価たる金額（以下「対価補償金」という。）をいいます。これらの補償金等のうち譲渡所得の課税の特例の対象となるのは対価補償金に限られます（措法 33④）。

なお、収益補償金又は移転補償金であっても対価補償金に振替えができる場合があります。資産に対する補償金であっても、所得税法第 2 条第 1 項第 16 号(定義)に規定するたな卸資産その他これに準ずる資産に該当するものは除かれます（措法 33①）。

(2) 対価補償金の種類と所得区分

対象資産	補償金内容	摘要	所得区分
分離課税 対象資産	土地の買取り	・土地の附加物を含む（土留設備・石垣等）。	譲渡所得 (分離課税)
	土地の上に存する権利の消滅	・借地権、耕作権、地役権等	
	建物の買取り	・一般的に建物は移転補償となる	
	建物の移転	・建物を取壊した場合	
	借地権等の設定	・土地の価額の 2 分の 1 を超える場合 (所法 33①、所令 79①)	
	地下、空間、導流提等のための借地権若しくは地役権の設定	・土地の価額の 4 分の 1 を超える場合 (所法 33①、所令 79①) ・送電線、高架施設、地下鉄等	
	残地の損失	・土地等の一部の収用により発生した残地価値の低下（措通 33-16）	
	残地買収	・土地等の一部の収用により発生した残地買取請求による買取り（措通 33-17）	
	収益補償金から振り返られた金額	・収益補償金を対価補償に振替えた場合（措通 33-11）	

総合課税 対象資産	漁業権等の消滅	・入漁権その他漁業に関する権利	譲渡所得 (総合課税)
	漁業権等の制限	・工作物の設置で漁獲量が減少するなど漁業権の価値の減少に対するもの	
	鉱業権の消滅	・租鉱権、温泉を利用する権利等	
	鉱業権等の制限	・鉱業権等の一部の行使ができなくなる場合に対するもの	
	立木の伐採、除去	・山林所得に該当する場合がある	
	工作物の除去	・土地に定着する物件の除去	
	借家人補償	・借家人の転居先を確保するための予想される費用	
	移設困難な機械装置の補償	・機械装置は原則として移転補償であるが、移設困難なものについては対価補償として取り扱う。	

3 収益補償金

(1) 収益補償金とは

収益補償金とは、事業（事業と称するに至らない不動産又は船舶の貸付け、その他これに類する行為で相当の対価を得て継続的に行うものを含みます）について減少することとなる収益、又は生ずることとなる損失の補てんに充てるものとして交付を受ける補償金（以下「収益補償金」という）のことをいいます。

(2) 収益補償金の所得区分

補償金の交付の基となった事業の態様に応じ、不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入します。

収益補償金でも対価補償として取り扱うことができます場合があります（措通 33-11）。

(3) 収益補償金の種類と所得区分

補償金内容	摘要	所得区分
建物等の使用料	・構築物等の使用は非該当	事業所得・不動産所得・雑所得
事業の休廃業	・事業収入の減少に対する補償（商品等の売却損補償を含む）	事業所得
家賃減収	・貸家から得られるはずの補償金	不動産所得
漁業権等の制限	・一時的な立ち入り制限の場合	事業所得・雑所得
鉱業権の制限	・一時的な立ち入り制限の場合	事業所得・雑所得
養殖物	・移植に伴う減収や移植不可能な場合	事業所得・雑所得
立毛	・農作物の収穫補償	事業所得・雑所得
借地権の設定	・土地の価額の2分の1以下の場合	不動産所得

地下、空間、導流堤等のための借地権若しくは地役権の設定	・土地の価額の4分の1を超えない場合 (所法33①、所令79①) ・送電線、高架施設、地下鉄等	不動産所得
たな卸資産である土地等の買取り		事業所得・雑所得

(4) 収益補償金の課税延期

収益補償金のうち次の部分について、収用等があった日の属する年分の事業所得等の総収入金額に算入しないで、収用等をされた土地又は建物から立ち退くべき日として定められている日（その日前に立ち退いたときは、立ち退いた日）の属する年分の事業所得等の総収入金額に算入したい旨の書面をもって申し出たときは認められます（措通33-32）。

- ① 措置法通達33-11（収益補償金名義で交付を受ける補償金を対価補償金として取り扱うことができる場合）によらない部分の金額
- ② 収用等があった日の属する年の末日までに支払われない金額。

4 経費補償金

(1) 経費補償金とは

経費補償金とは、休廃業等により生ずる事業上の費用の補てん、又は収用等による譲渡の目的となった資産以外の資産（棚卸資産等を除く。）について実現した損失の補填に充てるものとして交付を受ける補償金（以下「経費補償金」という。）のことをいいます。

(2) 経費補償金の所得区分

- イ 休廃業等により生ずる事業上の費用の補填に充てるものとして交付を受ける補償金は、補償金の交付の基因となった事業の態様に応じ、不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の総収入金額に算入します。
- ロ 収用等による譲渡の目的となった資産以外の資産（棚卸資産等を除く。）について実現した損失の補填に充てるものとして交付を受ける補償金は、山林所得の金額又は譲渡所得の総収入金額に算入する。経費補償金として交付を受ける補償金を対価補償金として取り扱うことができる場合があります（措通33-13）。

(3) 経費補償金の種類と所得区分

補償金内容	摘要	所得区分
店舗移転等補償	・移転に伴い通常生じる損失	事業所得
仮店舗設置	・仮店舗を設置した場合の費用	事業所得
従業員休業手当	・規模縮小等による余剰人員の休業手当	事業所得
従業員解雇手当	・規模縮小または営業廃止等による従業員の解雇手当	事業所得
農業・漁業の休業止補償	・農具・漁具の売却損に対する補償	事業所得

移設困難な機械装置の補償	・取壊しや廃棄しない場合の価値減少	事業所得
公租公課	・休業等の場合の固定資産税等の補填	事業所得・雑所得

(4) 経費補償金等の課税延期

経費補償金は、原則として収用があった日の属する年分の各種所得の総収入金額に算入します。しかし、経費補償金は実費弁済的な性格を有し、支払の目的として支出する時が翌年以降になる場合があります。

収用等のあった日の属する年の翌年1月1日から収用等のあった日以後2年を経過する日までに交付の目的に従って支出することが確実に認められる部分の金額について、同日とその交付の目的に従って支出する日とのいずれか早い日の属する年分の各種所得の金額の計算上総収入金額に算入したい旨を収用等のあった日の属する年分の確定申告書を提出する際に、書面をもって申し出たときは認められます（措通 33-33）。実務的には、税務署備え付けの「延期申請書」を活用します。

5 移転補償金

(1) 移転補償金とは

移転補償金とは、資産（棚卸資産等を含む。）の移転に要する費用の補てんに充てるものとして交付を受ける補償金（以下「移転補償金」という。）をいいます。

ただし、引き家補償の名義で交付を受ける補償金又は移設困難な機械装置の補償金を対価補償金として取り扱うことができる場合があります（措通 33-14、33-15）。

(2) 移転補償金の所得区分

イ 移転補償金の課税区分は原則として一時所得ですが、交付の目的に従って支出した場合、支出した額については、所得税法第44条《移転等の支出に充てるための交付金の総収入金額不算入》の規定が適用されます。

ロ 引き家補償等の名目で交付を受けた補償金であっても、実際に建物等を取壊した場合、その補償金は建物又は構築物の対価補償金と取り扱うことができます（措通 33-14）。

ハ 移設困難な機械装置の補償金は、対価補償金として取り扱うことができます。

ニ 工作物を移転する補償金であっても、その工作物を実際に取壊した場合、対価補償と取り扱うことができます。総合譲渡所得です。

ホ 立竹木移転補償金であっても、その立竹木を実際に伐採等した場合、対価補償として取り扱うことができます。総合譲渡所得です。

(3) 移転補償金の種類と所得区分

補償金内容	摘要	所得区分
建物等移転補償	・引き家、移築に伴い通常生じる費用	一時所得
動産移転補償	・仮店舗を設置した場合の費用	一時所得
工作物移転補償	・土地に定着する物件の移転	一時所得
仮住居費用	・仮住居の権利金、賃借料	一時所得
立木等の移植費用	・立木の掘起こし、運搬、植付け費用	一時所得
養殖物の移植	・養殖物等の移植に伴う費用	一時所得

6 その他の補償金

(1) その他の補償金とは

取用にあたり、その他对価補償金たる実質を有しない補償金（以下「その他の補償金」という。）のことをいいます。

(2) その他の補償金の所得区分

その他補償金は様々な名目及び理由で交付されます。これらの補償金の所得区分については、支払われた目的を吟味して所得を区分します。精神補償金等、所得税法上の非課税所得に該当するものについては非課税となります。

(3) その他補償金の種類と所得区分

補償金内容	摘要	所得区分
改葬料	・墳墓の改装に伴う休養に関する費用・	非課税
祭祀料	・祭礼等宗教上の儀式に通常要する費用	非課税
残地等に関する工事費補填	・残地等に対する通路、柵等の新增築改築等の費用	一時所得
少数残存者補償	・生活共同体から分離等される損失	一時所得
離職者補償	・土地の権利者に雇用されている者で失職による再就職までの期間の賃金補償	一時所得
その他の補償	・実質を判断して課税区分する	

◎ 収益補償金の対価補償への振替え

1 収益補償金を対価補償金として取り扱うことができる場合

建物の収用等に伴い収益補償金名義で補償金の交付を受けた場合、その建物の対価補償金として交付を受けた金額が収用等をされた建物の再取得価額に満たないときは、収益補償金名義で交付を受けた補償金のうち満たない金額に相当する金額（その金額が補償金の額を超えるときは、その補償金の額）を、譲渡所得の計算上建物の対価補償金として計算することができます。この場合の建物の再取得価額は次によります。

(1) 建物の買取り契約の場合

起業者が買取り対価の算定基礎としたその建物の再取得価額によるものとし、その額が明らかでないときは適正に算定した再取得価額によります。

(2) 建物の取壊し契約の場合

イ 起業者が補償金の算定基礎とした建物の再取得価額が明らかであるときは、その再取得価額によります。

ロ イ以外のときは、その建物の対価補償金として交付を受けた金額（建物の譲渡に要した費用の額を控除する前の額とし、特別措置等の名義で交付を受けた補償金の額を含めない額とする）に建物の構造が木造又は木骨モルタル造りであるときは 65 分の 100 を、その他の構造のものであるときは 95 分の 100 を、それぞれ乗じた金額によります。

2 収益補償金の一部金額の振替えの可否

建物の対価補償金として交付を受けた補償金が再取得価額に満たないときは、収益補償金のうちからその満たない金額に達するまでの金額を対価補償金に振り替えることができますが、その満たない金額のうち一部だけを対価補償金に振り替えて他の部分は収益補償金としての課税を受けることはできません。対価補償金に振り替えるときは、その満たない金額までの全額を振り替える必要があります（措通 33-11）。

3 振替計算例

土地及び建物が収用され、資産及び所得について次の補償金の交付を受けた場合の収益補償金の対価補償金への振替えの具体的な計算は次のとおりです。なお定形の様式はありませんが、一般的に次の様式を用いています。

【計算例】

補償金	補償金の額
土地補償金	30,000 千円
建物補償金 (建物は木造であるので 100/65 を適用する。)	10,000 千円
営業補償金	2,000 千円
家賃減収補償金	1,000 千円

公共事業用資産の買取り等の証明書から転記してください。

公共事業用資産の買取り等の証明書 <input checked="" type="checkbox"/> 有 ・ 無				公共事業用資産の買取り等の証明書 <input checked="" type="checkbox"/> 有 ・ 無			
補償区分	補償名	補償金額	所得区分	補償区分	補償名	補償金額	所得区分
対価補償	土地	30,000,000 円	分離譲渡所得	営業		2,000,000 円	事業・不動産・雑所得
	借地権等			家賃減収		1,000,000	
	残地			建物対価補償への振替額 $\frac{100}{65}$ 又は $\frac{100}{95}$		3,000,000	
	計 (A)			差引計		0	
	建物	10,000,000		経費補償			
	工作物		計				
	収益補償からの振替額	3,000,000	移転補償	仮住居		一時所得	
	計 (B)	13,000,000	移転補償	動産移転			
	借家権		移転補償	移転雑費			
	計		総合譲渡所得	計		非課税	

【収益補償金のうち対価補償金に繰り入れることができる金額の計算】

$$\begin{aligned}
 & \text{建物の対価補償金(注)1} && \text{建物の再取得価額} \\
 & (10,000,000 \text{ 円}) \times \frac{100}{\textcircled{65} \text{ 又は } 95} & = & (15,384,615 \text{ 円}) \\
 & & & \text{(注)3} \\
 & \text{建物の再取得価額} & - & \text{建物の対価補償金(注)2} & = & \text{対価補償金としての繰入限度額} \\
 & (15,384,615 \text{ 円}) & - & (10,000,000 \text{ 円}) & = & (5,384,615 \text{ 円}) \\
 & \text{収益補償金} & - & \text{対価補償金としての繰入限度額} & = & \text{事業所得等の収入金額} \\
 & (3,000,000 \text{ 円}) & - & (5,384,615 \text{ 円}) & = & (0 \text{ 円})
 \end{aligned}$$

- (注)1 建物の譲渡費用控除前の額で、特別措置等の名義で交付を受けた補償金の額を含まない。
 2 建物の譲渡費用控除前の額で、特別措置等の名義で交付を受けた補償金のうち対価補償金として判定される金額を含む。
 3 建物の構造が木造又は木骨モルタル造りであるときは65、その他の構造であるときは95とする。

◎ 代替資産の取得

1 代替資産の取得時期の原則

代替資産は、収用等のあつた日の属する年の12月31日までに取得することが原則です（措法33①）。また、収用等のあつた日の属する年の翌年1月1日から収用等のあつた日以後2年を経過した日までに取得する見込みでもよい（措法33②）。

2 取得時期の例外

収用事業は大規模に行われることが多く、事業の完遂まで数年を要することがあり、また代替資産が建物等の場合、建築に相応の日数を必要とすることがあることから、それぞれ次に掲げる日まで取得期限の例外が設けられています（措令22⑰）。

(1) 収用事業の全部又は一部が完了しないため、収用等のあつた日以後2年を経過した日までに、次のイ又はロに掲げる資産を代替資産として取得をすることが困難であり、かつ、事業の全部又は一部の完了後において取得をすることが確実であると認められる場合、イ又はロに定める日が取得期限となります。

イ 収用事業の施行された地区内にある土地等を取得する場合（事業の施行者の指導又はあっせんにより取得するものに限る。）。

取得期限は、次に掲げる日から6月を経過した日です。

① 収用等があつた日から4年を経過した日	
② 収用等があつた日から4年を経過した日前に土地等を取得することができるものと認められる場合	・取得をすることができるものと認められる日
③ 事業の全部又は一部が完了しないことにより、4年を経過した日までに取得をすることが困難であると認められる場合で税務署長の承認を受けた場合	・同日から4年を経過する日までに取得をすることができる日として税務署長が認定した日。 この場合、収用のあつた日から最長8年6か月となる。

ロ 収用等に係る事業の施行された地区内にある土地等を所有しており、にその土地等の上に建設する建物又は構築物を取得する場合。

次に掲げる日から6月を経過した日。

① 収用等があつた日から4年を経過した日	
② 収用等があつた日から4年を経過した日前に土地等を建物又は構築物の敷地の用に供することができるものと認められる場合	・敷地の用に供できると認められる日
③ 収用事業の全部又は一部が完了しないことにより、4年を経過した日までに敷地の用に供することが	・同日から4年を経過する日までに敷地の用に供することが

困難であると認められる場合で税務署長の承認を受けた場合	きる日として税務署長が認定した日この場合、収用のあった日から最長8年6か月となる。
-----------------------------	---

(2) 工場、事務所その他の建物、構築物又は機械及び装置で事業の用に供するもの（以下「工場等」という。）の、その工場等の敷地の用に供するための宅地の造成並びに工場等の建設及び移転に要する期間が通常2年を超えるため、収用等のあつた日以後2年を経過した日までに工場等又は工場等の敷地の用に供する土地その他の工場等に係る資産を代替資産として取得をすることが困難であり、かつ、収用等のあつた日から3年を経過した日までに資産の取得をすることが確実である場合。

取得期限は、資産の取得をすることができることとなると認められる日です。

3 代替資産をあらかじめ取得した場合の取得の時期

事業認定又は起業者から買取り等の申出があつたこと等で収用等をされることが明らかなる場合、収用される資産に代わる資産をあらかじめ取得することが想定される。この場合、取得した資産が次の①から③に該当する場合、収用等があつた日の属する年に、取得した資産(特別償却の適用を受けた資産を除く。)を代替資産として、収用交換等の特例の適用を受けることができます。

- ① 事業認定又は買取り等の申出等があつた日以後に取得したものであること。
- ② 土地等については、収用等があつた日の属する年の1月1日前1年以内に取得したものであること。
- ③ 建物、構築物並びに機械及び装置については、収用等があつた日の属する年の1月1日前1年以内に取得したものであること。

◎ 代替資産の組合せ及び代替資産

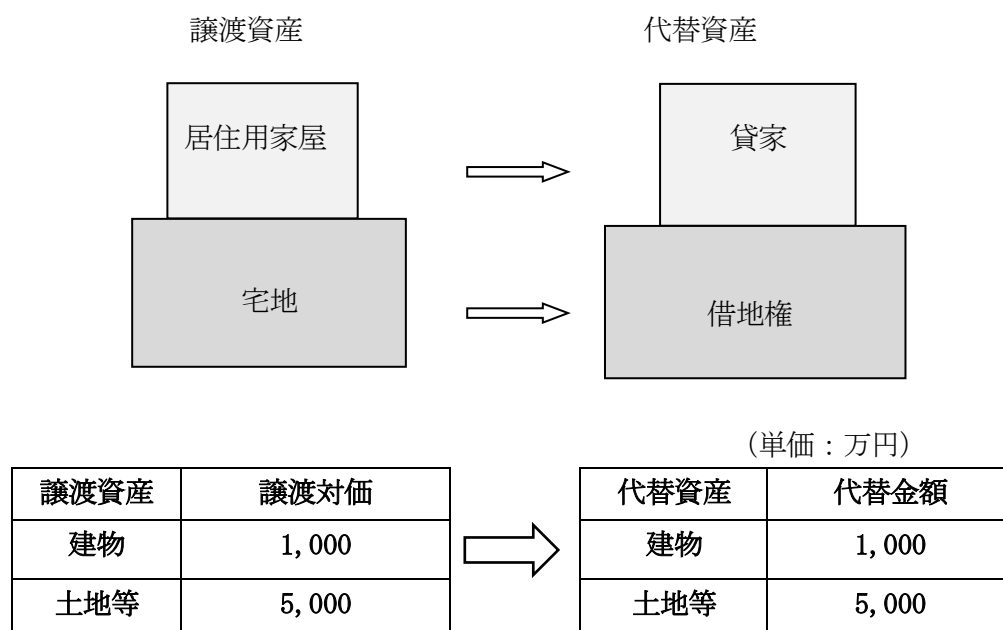
1 代替資産の組合せの種類

代替資産は、収用された資産と同種の資産であることが原則です。これを個別法といいます。しかし、同種の資産を適切に取得することができない場合があることが想定されるため、個別法の他に一組法、事業継続法の組合せが用意されており、適用の便を図ります（措令 22④）。収用された資産が一つであっても、要件が合致していれば、複数の組合せで代替資産を取得することができます。

2 個別法

(1) 個別法とは

収用等された資産と次の区分による同種の資産を取得できる。土地は土地、建物は建物だけとして次の区分での取得ができます（措令 22④，措規 14②）。



(2) 配偶者居住権

配偶者居住権又は配偶者敷地利用権が収用された場合における代替資産は、配偶者居住権又は配偶者敷地利用権を有していた者の居住の用に供する建物若しくはその敷地の用に供される土地又はこれらの賃借権となります。個別法に追加されました。

具体的には次の通りです（措令 22④1、3）。

収用対象資産	代替資産
① ②③以外の資産	収用対象資産と種類及び用途を同じくする資産

② 配偶者居住権	配偶者居住権を有していた者の居住の用に供する建物 又はその建物の賃借権
③ 配偶者敷地利用権	敷地利用権を有していた者の居住の用に供する建物の 敷地の用に供される土地又はその土地の上に存する権利

(3) 個別法のパターン

【A 土地収用法等による買取り（措令 22④一）】

① 買取り等の態様

- イ 土地収用法等に基づく収用（措法 33①）
- ロ 買取りの申出を拒むときは土地収用法が適用される場合の買取り（措法 33②）
- ハ 第 1 種市街地再開発の権利変換による補償金の取得（措法 33 の 2）

② 代替資産

- ・譲渡資産と同種の資産
- ・資産の種類は次の通りである

- ① 土地又は土地の上に存する権利（借地権等）
- ② 建物（附属設備を含む）又は建物に附属する構築物（門、へい、庭園（庭園に附属する亭や庭内神し等の附属設備を含む）、煙突、貯水槽、その他これらに類するもの）
- ③ ②以外の構築物
- ④ その他の資産（譲渡資産と種類及び用途を同じくする資産）

〔例〕居住用建物とその敷地である土地を収用された場合、個別法を適用して居住用建物の補償金で貸付用建物を、土地の補償金でその貸付用建物の敷地の借地権を取得することができる。

【B 土地区画整理法等による買取り（措令 22④二）】

① 買取り等の態様

- イ 土地区画整理法等による換地処分（措法 33①三）
- ロ 都市計画法による買取り（措法 33③の 4）
- ハ 減価補償金を交付すべきこととなる土地区画整理事業のための買取り（措法 33③の 5）
- ニ 減価補償金を交付すべきこととなる被災市街地復興土地区画整理事業のための買取り（措法 33③の 6）
- ホ 住宅被災市町村の区域における第 2 種市街地再開発事業による買取り（措法 33③の 7）
- へ 国、地方公共団体等による 50 個以上の一団地の住宅経営事業のための買取り（措法 33④）

② 代替資産

- ・譲渡資産と同種の資産（原則として土地等）

【C 所有権以外の権利の消滅等（措令 22④三）】

① 消滅等の態様

- イ 収用等による所有権以外の権利の消滅（措法 33⑤）
- ロ 都市開発法の権利変換により、新たな権利に変換することのない権利の消滅（措法 33⑥）
- ハ 密集市街地における防災街区整備促進法の権利変換により、新たな権利に変換することのない権利の消滅（措法 33⑥の 2）
- ニ 公有水面の埋立てにより漁業権等の消滅（措法 33⑦）

② 代替資産

- ・譲渡資産と同種の権利

【D A から C 以外（措令 22④四）】

① 消滅等の態様

- A から C 以外で、建築基準法、漁業法等による資産の買取りや消滅（措法 33①八）

② 代替資産

- A から C の譲渡資産の区分に応じた資産

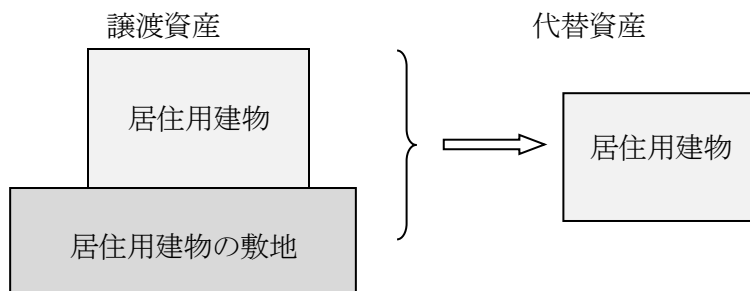
3 1 組法

(1) 1 組法

収用等された資産が、区分の異なる 2 以上の資産で「一の効用を有する、1 組の資産」となっている場合には、その効用と同じ効用を有する次の区分による他の資産を取得できません（措令 22⑤，措規 14③）。

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">① 居住の用② 店舗又は事務所の用③ 工場，発電所又は変電所の用④ 倉庫の用⑤ ①から④の他、劇場，運動場，遊技場の用その他これらの用の区分に類する用 |
|---|

〔例〕 居住用建物とその敷地を収用された場合，1 組法を適用して同一の効用を有する居住用の建物のみを取得ができます。



(単価：万円)

譲渡資産	譲渡対価		代替資産	代替金額
建物	1,000	⇒	建物	6,000
土地等	5,000			

(2) 1組の資産を譲渡した場合の代替資産

1組法は、一の効用を有する1組の資産について収用等があった場合、その収用等をされた資産と効用を同じくする他の資産を取得したときに適用があります。1組の資産の対価補償金で代替する他の資産が1組の資産となっていることを要せず、(1)の事例のように居住用家屋のみの取得でも適用できます（措通 33-39）。

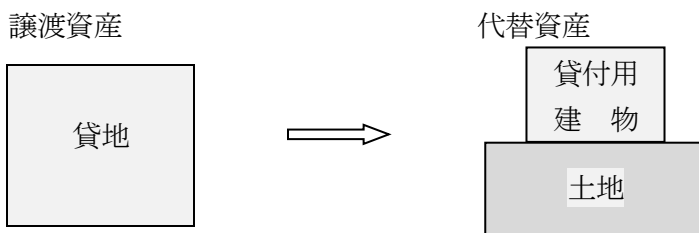
4 事業継続法

(1) 事業継続法

収用等された資産が、譲渡者の営む事業又は事業に準ずるものの用（以下「事業の用」といいます。）に供されていた資産である場合、その事業の用に供する資産を代替資産として取得（制作及び建築が含まれます。）できます（措令 22⑥）。

事業の継続という要件を満たしていればよく、上記個別法、1組法の組合せには影響されません。

〔例〕貸地が収用された場合、事業継続法を適用して貸付用の土地建物を取得できる。



(単価：万円)

譲渡資産	譲渡対価		代替資産	代替金額
土地等	5,000	⇒	建物	1,000
			土地等	4,000

(2) 事業の用に供されていたもの

事業の用に供されていたものの判定は、原則として、譲渡契約締結時の現況により行います。ただし、譲渡契約締結時には事業の用に供されていない場合であっても、事業の認定があったことや、買取り等の申出があったことなどにより、譲渡を余儀なくされることが明らかである等である場合は、その資産は事業の用に供されていたものに該当するものとして取り扱います（措通 33-41）。

(3) 事業の用と事業以外の用とに併用されていた資産の取扱い

譲渡資産が事業の用と事業以外の用とに併用されていた場合、原則として、事業の用に供されていた部分を事業の用として取り扱います。ただし、事業の用に供されていた部分

がその資産全体の概ね 90%以上である場合、その資産の全部を事業の用に供されていたものとみます。なお、代替資産についても同様に取り扱います。

事業用部分と非事業用部分は、原則として、面積の比により判定します（措通 33-42）。

◎ 収用交換等の 5,000 万円控除の特例の適用要件

1 特例の内容

収用交換等の 5,000 万円控除の特例は、収用事業により資産を譲渡したこと等次の要件を満たした場合に限り適用できます（措法 33 の 4①, ③）。

- ① 土地収用法などの特定の法律の規定、もしくは収用を背景とした売買契約などにより土地や建物等が公共事業のために収用、買取り、消滅、交換、取壊し、除去又は使用（以下「買取り等」という。）されたこと。
- ② 資産の譲渡が、収用等の事業者（以下「公共事業施行者」という。）から最初に買取り等の申出のあった日から 6 か月を経過した日までに行われていること。
- ③ その年中に、買取り等をされた資産のいずれについても、収用交換等の特例（措法 33, 33 の 2）の適用を受けないこと。
- ④ 資産の譲渡が、公共事業施行者から買取り等の申出を最初に受けた者によって行われていること（措法 33 の 4③3）。

公共事業施行者から最初に買取り等の申出を受けた者以外の者が収用交換による譲渡を行った場合、特例の適用はできません。ただし、最初に買取り等の申出を受けた者が死亡したことにより、その財産を相続又は遺贈（死因贈与を含む）で取得した者は収用交換等の 5,000 万円控除の特例の適用ができます（措法 33 の 4③、措通 33 の 4-6）。

租税特別措置法第 33 条の改正に伴い、配偶者居住権及び敷地利用権に対して収用交換があった場合、5,000 万円控除の特例が追加適用されることとなりました（措法 33 の 4①）

2 買取り等の申出の日とは

収用交換等の 5,000 万円控除の特例は最初に買取り等の申出のあった日から 6 か月以内に譲渡しない場合は適用を受けることができません。この、買取り等の申出の日とは法令上特に規定が設けられていません。そのため、買取り等の申出のあった日がいつなのかを、事実上の問題として個々に判定しなければならないこととなります。通常の用地買収では、公共事業施行者が、資産の所有者に対して「買取り資産を特定し」「資産の対価を明示して」「買取り等の意思表示を初めてした日」のことをいいます（2006 年 12 月 22 日東京地裁）。

実務的には、公共事業施行者との買取り交渉の中で明示されることと、申告にあたっては、公共事業施行者から交付される「公共事業用資産の買取り等の申出証明書」に買取り等の申出年月日が記載されているため、あまり問題となりません。

◎ 特例の適用年

1 控除額の限度額

特別控除は収用等を受けた資産の譲渡所得から 5,000 万円を限度として控除できます。譲渡所得が 5,000 万円に満たない場合はその金額が限度です。

所得税の特別控除の限度額は 5,000 万円である。同一年中に収用が 2 以上あった場合でも、特別控除は 5,000 万円が限度額です。居住用財産の 3,000 万円控除の特例（措法 35）、特定土地区画整理事業等の 2,000 万円控除の特例（措法 34）、特定住宅地造成事業等の 1,500 万円控除の特例（措法 34 の 2）、特定の土地等の 1,000 万円控除の特例（措法 35 の 2）及び農地保有合理化等の 800 万円控除の特例（措法 34 の 3）の対象となるものが重複する場合、その年分の特別控除額は 5,000 万円が限度となります（措法 36）。

2 複数回にわたって収用があった場合

一の収用等の事業について、2 以上の資産を年をまたがって 2 回以上に分けて資産を譲渡したときは、最初の年の譲渡資産に限りこの特例が適用できます（措法 33 の 4③二）。特別控除額 5,000 万円は買取り等の申出があつて 6 か月以内に譲渡した場合、常に適用できるわけではないこと、連年適用ができないことに注意します。

- 1 年目に 5,000 万円控除の特例を適用した場合、2 年目以降は 5,000 万円控除の特例は適用できない。ただし、2 年目以降は収用代替の特例が適用できる。
- 1 年目に収用代替の特例を適用した場合、2 年目以降は 5,000 万円控除の特例は適用できない。ただし、2 年目以降は収用交換等の特例が適用できる。

上記の適用関係を表示すれば次のとおりである。

▼ A事業のみの場合

適用年	選択適用	
第 1 年目	5,000 万円控除 (選択適用)	収用代替
第 2 年目	収用代替	収用代替

↓

←→

▼ A事業及びB事業同一年中にある場合（ABの合計額について）

適用年	選択適用	
第 1 年目	5,000 万円控除 (選択適用)	収用代替
第 2 年目	収用代替	収用代替

↓

←→

▼ A事業が第1年目、B事業が第2年目にある場合

適用年	選択適用
第1年目	A事業 5,000万円控除
第2年目	A事業 収用代替 (選択適用)
	選択① A、B事業 収用代替
	選択② B事業 5,000万円控除

3 優良住宅地の造成等の税率の特例との併用適用

長期保有の土地等の収用により譲渡所得の金額から5,000万円控除をしてもなお所得が生じている場合、その所得に対して、優良住宅地の造成等の税率の特例の適用ができないことに注意します（措法31の2②）。

優良住宅地の造成等の税率の特例は国や地方公共団体に対する譲渡に適用できるため、収用による譲渡にも適用できると誤解しやすい。また、収用交換等の5,000万円控除の特例と優良住宅地の造成等の税率の特例とは平成15年分まで併用適用できたのでとりわけ注意します。

【調査の視点：居住用財産との相違】

居住用財産の3,000万円控除の特例は軽課税率と併用適用できるためとりわけ注意します。必ずチェックが入ります。

譲渡所得が7,000万円の場合を想定します。

居住用財産の譲渡 (措法31の3、35①)		収用による譲渡 (措法31の2、措法33の4)	
譲渡所得	7,000万円	譲渡所得	7,000万円
特別控除	3,000万円	特別控除	5,000万円
譲渡所得	4,000万円	譲渡所得	2,000万円
税額の計算 軽課税率（譲渡所得6,000万円まで10%） 適用可		税額の計算 軽減税率（譲渡所得2,000万円まで10%） 適用不可	

◎ 2022（令和4）事務年度譲渡所得調査実績

○ 譲渡所得の調査等の状況

事務年度等 項目	3事務年度	4事務年度	対前年比
① 調査等件数	件 16,714	件 18,572	% 111.1
土地建物等	13,503	13,987	103.6
株式等	3,211	4,585	142.8
② 申告漏れ等の 非違件数	件 13,066	件 14,351	% 109.8
土地建物等	10,214	10,236	100.2
株式等	2,852	4,115	144.3
③ 非違割合 (② / ①)	% 78.2	% 77.3	ポイント ▲ 0.9
土地建物等	75.6	73.2	▲ 2.5
株式等	88.8	89.7	0.9
④ 申告漏れ所得金額	億円 1,384	億円 1,503	% 108.6
土地建物等	1,003	1,079	107.6
株式等	381	425	111.4
⑤ 1件当たり申告 漏れ所得金額 (④ / ①)	万円 828	万円 809	% 97.8
土地建物等	743	771	103.8
株式等	1,187	927	78.0

(注) 1 土地建物等は、土地建物（分離譲渡所得）及び金地金等（総合譲渡所得）である。

2 土地建物等は、課税年分ごとに1件としている。

(国税庁公表資料)

【令和元事務年度 譲渡所得実地調査状況】

(東京局)

譲渡財産の価額の階級別の実地調査の状況

階級		調査件数 (件) ／構成比 (%)	要更正割合 (%)	調査割合 (%)	重課賦課割合 (%)
低階級 (1,000万円未満)		1,039 / 28.8	79.5	0.2	4.1
中階級	1,000万円以上	1,041 / 28.9	74.6	0.3	4.8
	3,000万円以上	532 / 14.8	74.6	0.5	4.3
	5,000万円以上	489 / 13.6	73.6	0.7	2.8
高階級	1億円以上	422 / 11.7	67.8	1.2	2.1
	5億円以上	79 / 2.2	55.7	1.7	0.0
計		3,602 / 100.0	74.7	0.3	3.9

実地調査で譲渡価額に非違があった事案の詳細

区分		調査件数 (件)	非違件数 (件) ／非違割合 (非違件数／調査件数) (%)	
譲受者	国・地方公共団体等	72	30 / 41.7	
	法人	不動産業者	1,223	504 / 41.2
		その他の法人	1,037	599 / 57.8
	個人	1,270	685 / 53.9	
物件種類	宅地	2,064	902 / 43.7	
	農地	412	271 / 65.8	
	その他の土地	316	182 / 57.6	
	建物等	810	463 / 57.2	
階級	低階級	1,039	690 / 66.4	
	高額事案	中階級	2,062	972 / 47.1
		高階級	501	156 / 31.1
年分別	R元年分	2,052	995 / 48.5	
	H30年以前分	1,550	823 / 53.1	
合計		3,602	1,818 / 50.5	

(週刊税務通信 2022年(令和4年)7月18日号)

文中、意見にわたる部分は、執筆者の個人的意見であることをお断りします。

引用税法や文献等に表示したアンダーラインやその他の表示は、解説のために執筆者が付したものです。また、引用元の記載のない図表等は執筆者が作成したものです。

本稿の大半は、講師著「不動産の売却にかかる譲渡所得の税金」及び「譲渡所得の基礎徹底解説」を基にしました。

執筆者 税理士 武田秀和

講師紹介

税理士 武田秀和（たけだひでかず）

【略歴】

1975年（昭和50年）3月 中央大学法学部卒業

1975年（昭和50年）4月 東京国税局採用

以後、東京国税局資料調査課、東京派遣監察官室、浅草、四谷、杉並
等各税務署資産課税部門に勤務

2008年（平成20年）8月 武田秀和税理士事務所開設（東京税理士会日本橋支部）

現在に至る

【主な著書】

『相続税の重要テーマ解説（仮題）』税務研究会（2024年1月刊）

『贈与税の重要テーマ解説（仮題）』税務研究会（2023年12月刊）

『小規模宅地等の特例 基本と事例でわかる税務』税務経理協会（2023年12月刊）

『不動産の売却にかかる譲渡所得の税金（改訂版）』税務経理協会（2022年11月刊）

『借地権 相続・贈与と譲渡の税務（3訂版）』税務経理協会（共著）

『譲渡所得の基礎 徹底解説』税務経理協会

『相続税調査はどう行われるか』税務経理協会

『一般動産・知的財産権、その他の財産の相続税評価ポイント解説』税務研究会

『遺産分割と遺贈の相続税実務ポイント解説』税務研究会

『土地評価実務ガイド（改訂版）』税務経理協会

【主な雑誌連載】

『税理士のための一般財産評価入門』週刊税務通信

【主なDVD】

『災害発生前後の相続・贈与と土砂災害特別警戒区域内の土地の評価』

（一般社団法人）法律税金経営を学ぶ会

『上級者向け 借地権の大きな落とし穴』同上

『相続税・贈与税判断に迷う実務上の注意点』同上

『税理士がよく間違える譲渡所得の重要事項』同上

『相続財産の調査・確定の実務』株式会社 ビズアップ 総研

【主なインタビュー記事、寄稿記事】

週刊文春、週刊エコノミスト、週刊東洋経済、週刊ダイヤモンド、週刊ポスト

週刊現代、月刊税務弘報、月刊税経通信

その他多数

このレジュメは、著作権法に規定する著作物です。

このレジュメの全部または一部の無断利用はご遠慮ください。

