

資産課税課情報	第16号	令和4年12月2日	国税庁資産課税課
---------	------	-----------	----------

『租税特別措置法（山林所得・譲渡所得関係）の取扱いについて』等の
一部改正について（法令解釈通達）」の趣旨説明（情報）

令和4年6月22日付課資3-7ほか1課共同『租税特別措置法（山林所得・譲渡所得関係）の取扱いについて』等の一部改正について（法令解釈通達）」により、譲渡所得等に関する取扱いについて所要の改正を行ったところであるが、その主な改正事項の趣旨を別紙のとおり取りまとめたので、執務の参考とされたい。

別紙

〈省略用語例〉

本情報において使用した次の省略用語は、それぞれ次に掲げる法令等を示すものである。

措置法、(措法)……………	租税特別措置法（昭和32年法律第26号）
旧措置法、(旧措法)……………	所得税法等の一部を改正する法律（令和4年法律第4号）による改正前の措置法
措置法令、(措令)……………	租税特別措置法施行令（昭和32年政令第43号）
改正前通達……………	令和4年6月22日付課資3－7ほか1課共同「『租税特別措置法（山林所得・譲渡所得関係）の取扱いについて』等の一部改正について（法令解釈通達）」による改正前の租税特別措置法（山林所得・譲渡所得関係）の取扱いについて（昭和46年8月26日付直資4－5ほか2課共同）

※ 各法令等は、令和4年11月21日現在による。

目 次

- 「租税特別措置法（山林所得・譲渡所得関係）の取扱いについて」の一部改正について

措置法第33条《収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例》関係

33-47（代替資産の取得の時期）	1
33-47の2（長期先行取得が認められるやむを得ない事情）	3
33-47の3（特別償却等を実施した先行取得資産の取扱い）	4
33-47の4（譲渡の日の属する年の前年以前において取得した資産の特例の適用）	5

○ 「租税特別措置法（山林所得・譲渡所得関係）の取扱いについて」の一部改正について

措置法第33条《収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【一部改正】

（代替資産の取得の時期）

33-47 措置法第33条第2項に規定する「当該収用等により当該個人の有する資産の譲渡をすることとなることが明らかとなった日」とは、土地収用法第16条《事業の認定》の規定による事業認定又は起業者から買取り等の申出があったこと等によりその有する資産について収用等をされることが明らかとなった日をいい、措置法令第22条第17項に規定する「当該収用等により同項の個人の有する資産の譲渡をすることとなることが明らかとなった日」についても、また同様である。

《説明》

- 1 令和4年度税制改正前は、「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」の適用を受けるに当たり、収用等をされた資産に係る代替資産とすることができる資産は、その収用等のあった日から収用等のあった日以後原則として2年を経過した日までの期間内に取得した資産に限られていた（旧措法33①②）。
- 2 しかしながら、土地収用法（昭和26年法律第219号）による事業認定があったこと（土地収用法16）又は起業者から買取り等の申出があったこと（措法33の4③一）等により個人の有する資産について収用等をされることが明らかであるような場合には、事前に収用等をされるべき資産に代わる他の資産を取得しておき、収用等のあった後速やかにその取得資産を利用できるように手配する例が少なくない。
- 3 そこで、このような場合には、「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」の適用を認めることが適当であると考えられるところから、改正前の本項では、収用等のあった日の属する年の1月1日前の所定の期間内で、かつ、当該事業認定又は買取り等の申出等のあった日以後に取得した資産に限り、その先行取得資産を代替資産として、この特例の適用を受けることができるものとして取り扱うこととされていた（改正前通達33-47）。
- 4 令和4年度税制改正においては、改正前の本項の取扱いが法令上明確にされた。すなわち、個人の有する資産が収用等をされることとなった場合において、その個人が、収用等のあった日の属する年の前年中（その収用等によりその個人の有する資産の譲渡をすることとなることが明らかとなった日以後の期間に限る。）に代替資産となるべき資産の取得をしたとき（その代替資産となるべき資産が土地等である場合において、やむを得ない事情があるときは、一定の期間内に取得をしたとき）には、従前の取扱い（改正前通達33-47）によらず、この改正において新設された措置法第33条第2項の規定により、「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」の適用を受けることができることとされた。

5 そのため、今回の改正では、改正前の本項の取扱いのうち法令上明確にされた部分を削除するとともに、「収用等により個人の有する資産の譲渡をすることとなることが明らかとなった日」の意義について、改正前の本項の取扱いと同様であることを明らかにした。

具体的には、改正後の本項は、措置法第33条第2項に規定する「当該収用等により当該個人の有する資産の譲渡をすることとなることが明らかとなった日」とは、土地収用法第16条の規定による事業認定又は起業者から買取り等の申出があったこと等によりその有する資産について収用等をされることが明らかとなった日をいい、措置法令第22条第17項に規定する「当該収用等により同項の個人の有する資産の譲渡をすることとなることが明らかとなった日」についても、これと同様であることを明らかにしている。

【参考法令】

○土地収用法〔昭和26年法律第219号〕（抄）

（事業の認定）

第16条 起業者は、当該事業又は当該事業の施行により必要を生じた第三条各号の一に該当するものに関する事業（以下「関連事業」という。）のために土地を収用し、又は使用しようとするときは、この節の定めるところに従い、事業の認定を受けなければならない。

【新設】

（長期先行取得が認められるやむを得ない事情）

33-47の2 代替資産の取得につき措置法第33条第2項の規定を適用する場合における措置法令第22条第17項に定める「その他これに準ずる事情があるとき」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るものとする。

- (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) 災害等によりその譲渡に関する計画の変更を余儀なくされたこと。
- (3) (1)又は(2)に準ずる特別な事情があったこと。

《説明》

1 令和4年度税制改正において、「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」については、個人の有する資産が収用等をされることとなった場合において、その個人が、収用等のあった日の属する年の前年中（その収用等によりその個人の有する資産の譲渡をすることとなることが明らかとなった日以後の期間に限る。）に代替資産となるべき資産の取得をしたとき（その代替資産となるべき資産が土地等である場合において、やむを得ない事情があるときは、一定の期間内に取得をしたとき）には、その取得した資産を代替資産とすることができることとされた（措法33②）。

なお、上記の「一定の期間」とは、その収用等のあった日の属する年の前年以前3年の期間（その収用等によりその個人の有する資産の譲渡をすることとなることが明らかとなった日以後の期間に限る。以下、この項において同じ。）とされている（措令22⑰）。

2 この「やむを得ない事情」については、措置法令第22条第17項において、「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当該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その他これに準ずる事情」と規定されているところ、公共事業の施行に当たって代替資産を先行取得した場合において、その後、真にその譲渡者の責に帰し難いような事情により、やむを得ず譲渡資産の譲渡が遅延することもあり、このときには、同項に規定する「その他これに準ずる事情がある場合」に該当するとするのが制度の趣旨に照らして相当であると考えられる。

3 このことから、本項は、例えば、借地人等が容易に立ち退きに応じないため譲渡（収用等）ができなかったこと、災害等により用地交渉や契約などの用地補償に係る手続等を予定どおりに行うことが困難となり、その譲渡（収用等）に関する計画（譲渡の時期等）の変更を余儀なくされたこと、その他これらに準ずる特別な事情があったことにより、やむを得ず譲渡（収用等）が遅延し、代替資産となるべき資産が結果的に収用等のあった日の属する年の前年以前3年の期間に取得されたものになる場合には、「その他これに準ずる事情があるとき」に該当することとなる旨を留意的に明らかにしている。

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

（特別償却等を実施した先行取得資産の取扱い）

33—47の3 譲渡資産の譲渡をした日の属する年の前年以前に取得した資産につき措置法第19条第1項各号《特別償却等》に掲げる規定の適用を受けている場合には、当該資産が措置法第33条第2項の規定に該当するものであっても、同項の規定の適用はないものとする。

《説明》

- 1 令和4年度税制改正において、「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」については、個人の有する資産が収用等をされることとなった場合において、その個人が、収用等のあった日の属する年の前年中（その収用等によりその個人の有する資産の譲渡をすることとなることが明らかとなった日以後の期間に限る。）に代替資産となるべき資産の取得をしたとき（その代替資産となるべき資産が土地等である場合において、やむを得ない事情があるときは、一定の期間内に取得をしたとき）には、その取得した資産（以下、本項において「先行取得資産」という。）を代替資産とすることができることとされた（措法33②）。
- 2 ところで、代替資産が減価償却資産である場合においては、措置法第19条第1項各号に掲げる規定（以下「特別償却等に関する規定」という。）は適用しないこととされている（措法33の6②）。
- 3 そこで、本項では、先行取得資産が減価償却資産である場合において、その先行取得資産の減価償却費の額の計算上、特別償却等に関する規定を適用しているときは、その先行取得資産は代替資産とすることはできないことを明らかにし、従前の取扱い（改正前通達33—47）と同様であることを明らかにしている。

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

（譲渡の日の属する年の前年以前において取得した資産の特例の適用）

33-47の4 措置法第33条第2項の規定により譲渡資産の譲渡の日の属する年の前年以前に取得した資産を当該譲渡資産に係る代替資産とすることができる場合において、当該代替資産の取得価額が当該譲渡による収入金額を超えるときは、その超える金額に相当する部分の資産については、当該譲渡の日の属する年の翌年以後における同項の規定による代替資産とすることができるものとする。

《説明》

- 1 令和4年度税制改正において、「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」については、個人の有する資産が収用等をされることとなった場合において、その個人が、収用等のあった日の属する年の前年中（その収用等によりその個人の有する資産の譲渡をすることとなることが明らかとなった日以後の期間に限る。）に代替資産となるべき資産の取得をしたとき（その代替資産となるべき資産が土地等である場合において、やむを得ない事情があるときは、一定の期間内に取得をしたとき）には、その取得した資産を代替資産とすることができることとされた（措法33②）。
- 2 ところで、その収用等のあった日、すなわち、譲渡資産の譲渡の日の属する年の前年以前に取得した資産をその譲渡資産に係る代替資産とすることができる場合において、譲渡資産の譲渡（収用等）が2年にわたって行われ、その代替資産の取得価額が最初の年に譲渡をした（収用等がされた）譲渡資産の収入金額を超えるときは、その代替資産のうちその超える金額に相当する部分は、更に次の年に譲渡をした（収用等がされた）譲渡資産の代替資産とすることができるかどうかという疑問が生じる。
- 3 そこで、本項は、この点に関し、その代替資産の取得価額が最初の年に譲渡をした（収用等がされた）譲渡資産の収入金額を超えるときは、その代替資産のうちその超える金額に相当する部分は、更にその譲渡の日（収用等のあった日）の属する年の翌年以後に譲渡をした（収用等がされた）譲渡資産の代替資産とすることができる、すなわち、譲渡の日の属する年の前年以前に取得した資産を代替資産とすることができることを留意的に明らかにしたものである。
なお、本項は、代替資産の先行取得の期間を延長するものではないから、本項の対象となる代替資産は、常に譲渡資産の譲渡をした（収用等がされた）年の前年中（収用等によりその有する資産の譲渡をすることとなることが明らかとなった日以後の期間に限る。）に取得したもの（やむを得ない事情がある場合は一定の期間内に取得したもの（措令22⑰））でなければならないことに留意する必要がある。

[設 例]

前年中の先行取得が認められる代替資産の場合には、次のようになる。

