

資産課税課情報	第20号	平成28年10月13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）

平成28年7月29日付課資3-4ほか3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。

〈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）
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）
措置法規則……………	租税特別措置法施行規則（昭和32年大蔵省令第15号）
所得税法、(所法) ……………	所得税法（昭和40年法律第33号）
所得税法令、(所令) ……	所得税法施行令（昭和40年政令第96号）
措置法通達……………	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）
財産評価基本通達……………	財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56ほか1課共同）
民法……………	民法（明治29年法律第89号）

※ 各法令等は、平成28年7月29日現在による。

# 目 次

## 第1 「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

### 1 措置法第35条《居住用財産の譲渡所得の特別控除》関係

#### 〔被相続人の居住用財産の譲渡（第3項関係）〕

35-7	（同一年中に自己の居住用財産と被相続人の居住用財産の譲渡があった場合の3,000万円控除の適用）	1
35-8	（相続財産に係る譲渡所得の課税の特例等との関係）	3
35-9	（「被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等の取得をした個人」の範囲）	4
35-10	（被相続人居住用家屋の範囲）	5
35-11	（建物の区分所有等に関する法律第1条の規定に該当する建物）	6
35-12	（「被相続人以外に居住をしていた者」の範囲）	7
35-13	（被相続人居住用家屋の敷地等の判定等）	8
35-14	（用途上不可分の関係にある2以上の建築物）	11
35-15	（被相続人居住用家屋が店舗兼住宅等であった場合の居住用部分の判定）	12
35-16	（相続の時から譲渡の時までの利用制限）	13
35-17	（被相続人居住用家屋の敷地等の一部の譲渡）	14
35-18	（対象譲渡について措置法第35条第3項の規定を適用しないで申告した場合）	16
35-19	（譲渡の対価の額）	17
35-20	（その譲渡の対価の額が1億円を超えるかどうかの判定）	18
35-21	（居住用家屋取得相続人の範囲）	20
35-22	（「対象譲渡資産一体家屋等」の判定）	21
35-23	（「適用後譲渡」の判定）	23
35-24	（被相続人の居住用財産の一部を贈与している場合）	24
35-25	（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）	25
35-26	（登記事項証明書で特例の対象となる被相続人居住用財産であることについての証明ができない場合）	26
35-27	（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に関する取扱いの準用）	27

### 2 措置法第40条の3の2《債務処理計画に基づき資産を贈与した場合の課税の特例》関係

40の3の2-8	（事業資金の貸付条件の変更）	28
----------	----------------	----

## 第2 「所得税基本通達の制定について」の一部改正について

### 1 法第60条の2《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例》関係

60の2-6	（令第84条第2項各号に掲げる権利で当該権利の行使をしたならば同項の規定の適用のあるもの）	29
60の2-10	（総収入金額に算入されていない対象資産）	30

<b>2</b>	<b>法第60条の3 《贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例》関係</b>	
	60の3-4 (遺産分割等の事由により非居住者に移転しないこととなった対象資産) ……	32
<b>3</b>	<b>法第137条の3 《贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予》関係</b>	
	137の3-1 (遺産分割等があった場合の修正申告等に係る所得税額の納税猶予) ……	34
<b>4</b>	<b>法第151条の6 《遺産分割等があった場合の修正申告の特例》関係</b>	
	151の6-1 (「民法の規定による相続分」の意義) ……	35
	151の6-2 (「その他の事由により相続人に異動が生じたこと」の意義) ……	36
	151の6-3 (「判決があったこと」の意義) ……	37

# 第1 「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

## 1 措置法第35条《居住用財産の譲渡所得の特別控除》関係 〔被相続人の居住用財産の譲渡（第3項関係）〕

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

### 【新設】

#### （同一年中に自己の居住用財産と被相続人の居住用財産の譲渡があった場合の3,000万円控除の適用）

**35-7** 措置法第35条第3項に規定する個人が、同一年中に同条第2項各号に規定する譲渡及び同条第3項に規定する対象譲渡（以下35-25までにおいて「対象譲渡」という。）をし、そのいずれの譲渡についても同条第1項の規定の適用を受ける場合は36-1に定める順序により特別控除額の控除をすることとなるのであるが、これらの譲渡に係る分離短期譲渡所得又は分離長期譲渡所得の区分が同一であるときは、当該対象譲渡に対応する金額から先に特別控除額の控除をするものとする。ただし、納税者が同条第2項各号に規定する譲渡に対応する金額から先に特別控除額の控除をして申告したときは、これを認める。

なお、同条第1項の規定により、その年中にその該当することとなった全部の資産の譲渡に係る譲渡所得の金額から3,000万円を限度として控除することに留意する。

### 《説明》

- いわゆる旧耐震基準（昭和56年5月31日以前の耐震基準）の下で建築された空き家の数は、毎年、増加しており、居住用家屋が空き家となる最大の契機が相続時であると言われている。  
相続後空き家が放置され、その結果周辺的生活環境に悪影響を及ぼすことを未然に防止する観点から、相続に由来する古い空き家及びその敷地の有効活用を促進することにより空き家の発生を抑制するため、平成28年度税制改正により、被相続人の居住用財産に係る譲渡所得の特別控除の特例が創設された。
- 本特例は、相続又は遺贈による被相続人居住用家屋<sup>（注1）</sup>及び被相続人居住用家屋の敷地等<sup>（注2）</sup>の取得をした相続人（包括受遺者を含む。以下同じ。）が、平成28年4月1日から平成31年12月31日までの間に、その取得をした被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等について、一定の要件に該当する譲渡をした場合には、措置法第35条第1項《居住用財産の譲渡所得の特別控除》に規定する居住用財産を譲渡した場合に該当するものとみなして、居住用財産の譲渡をした場合の3,000万円の特別控除を適用できることとするものである（措法35③）。  
（注1） 「被相続人居住用家屋」とは、その相続の開始の直前においてその相続又は遺贈に係る被相続人の居住の用に供されていた家屋（次のイからハまでの要件を満たすものに限る。）であって、被相続人が主としてその居住の用に供していたと認められる一の建築物をいう（措法35④、措令23⑥）。  
イ 昭和56年5月31日以前に建築されたこと。  
ロ 建物の区分所有等に関する法律第1条の規定に該当する建物（区分所有建物）でないこと。  
ハ 相続の開始の直前において被相続人以外に居住をしていた者がいなかったこと。  
（注2） 「被相続人居住用家屋の敷地等」とは、その相続の開始の直前において被相続人居住用家屋の敷地の用に供されていたと認められる土地又はその土地の上に存する権利をいう。この場合において、その相続の開始の直前においてその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には、その土地のうち、その土地の面積（土地にあっては土地の面積をいい、土地の上に存する権利にあってはその土地の

面積をいう。以下同じ。)に次のイ及びロの床面積の合計のうち次のイの床面積の占める割合を乗じて計算した面積に係る土地又はその土地の上に存する権利の部分に限る(措法35④、措令23⑦)。

イ その相続の開始の直前におけるその土地にあった被相続人居住用家屋の床面積

ロ その相続の開始の直前におけるその土地にあった被相続人居住用家屋以外の建築物の床面積

3 また、本特例は、措置法第35条第3項各号に掲げる被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡(以下「対象譲渡」という。)を、同条第1項に規定する居住用財産を譲渡した場合に該当するものとみなして、同項の規定の適用を受けることができることとするものであるため、同一年中に、対象譲渡のほか同条第2項各号に規定する譲渡(自己の居住用財産の譲渡)がある場合、例えば、自己の居住用財産であるA物件と相続により取得した被相続人の居住用財産であるB物件を同一年中に譲渡した場合や、譲渡した被相続人の居住用財産が自己の居住用財産にも該当する場合(相続前から被相続人居住用家屋に自己の持分を有し居住していた者が、相続開始前に転居した場合で、居住用に供されなくなってから3年以内に譲渡したときなど)、そのいずれの譲渡についても同条第1項の規定の適用を受けることができる(措法35①)のであるが、それらの譲渡について、どのような順序で同条第1項の特別控除額の控除を行うのか疑義が生じるところである。

4 本項は、36-1《譲渡所得の特別控除額の累積限度額》の取扱いによる順序で特別控除額の控除(分離短期譲渡所得と分離長期譲渡所得がある場合は、分離短期譲渡所得から先に控除)をすることとなる。しかし、これらの譲渡に係る分離短期譲渡所得又は分離長期譲渡所得の区分が同じである場合は、同条第2項に該当する譲渡のうち措置法第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》の規定の適用のあるものについては、措置法第35条第3項の控除から先に控除した方が納税者にとって一般的に有利と考えられることから、特別控除額の控除の順序として、同項の対象譲渡に対応する金額から先に特別控除額の控除をすることを明らかにしたものである。ただし、納税者が同条第2項各号に規定する譲渡から先に特別控除額の控除をして申告したときはこれを認めることとしている。

5 さらに、この場合における特別控除額は、それぞれの譲渡で3,000万円(合計で5,000万円まで)の特別控除額の控除が可能であるのか疑義が生じるところである。

6 この点について、対象譲渡をした場合には、同条第1項に規定する居住用財産を譲渡した場合に該当するものとみなして、同項の規定が適用されることから、本項なお書において、措置法第35条第1項の規定により、その年中に該当することとなった全部の資産の譲渡に係る譲渡益から、3,000万円を限度として控除することを留意的に明らかにしたものである。

**【新設】**

**（相続財産に係る譲渡所得の課税の特例等との関係）**

**35-8** 措置法第35条第3項に規定する譲渡につき、措置法第39条《相続財産に係る譲渡所得の課税の特例》の規定の適用を受ける場合には、当該譲渡については同項の規定の適用はないことに留意する。この場合において、当該譲渡した資産が居住用部分（相続の開始の直前において当該相続又は遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下35-21までにおいて同じ。）に係る措置法第35条第4項に規定する被相続人（以下35-22までにおいて「被相続人」という。）の居住の用に供されていた部分をいう。以下この項において同じ。）と非居住用部分（相続の開始の直前において当該被相続人の居住の用以外の用に供されていた部分をいう。以下35-22までにおいて同じ。）とから成る被相続人居住用家屋（措置法第35条第4項に規定する被相続人居住用家屋をいう。以下35-21までにおいて同じ。）又は被相続人居住用家屋の敷地等（措置法第35条第4項に規定する被相続人居住用家屋の敷地等をいう。以下35-21までにおいて同じ。）である場合において、当該非居住用部分に相当するものの譲渡についてのみ措置法第39条の規定の適用を受けるときは、当該居住用部分に相当するものの譲渡については、当該非居住用部分に相当するものの譲渡につき同条の規定の適用を受ける場合であっても、当該居住用部分に相当するものの譲渡が措置法第35条第3項の規定による要件を満たすものである限り、同項の規定の適用があることに留意する。

**《説明》**

1 本特例は、相続又は遺贈による被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等の取得をした個人が、平成28年4月1日から平成31年12月31日までの間に、その取得した被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等について、一定の要件に該当する譲渡をした場合に適用があるのであるが、当該譲渡について、措置法第39条《相続財産に係る譲渡所得の課税の特例》の規定の適用を受ける場合には、措置法第35条第3項の規定の適用はないこととされている（措法35③）。つまり、本特例と措置法第39条の取得費加算の特例とは重複適用できないのであるが、例えば、当該譲渡した資産が店舗併用住宅などのように居住用部分と非居住用部分とから構成される家屋又は当該家屋の敷地の用に供されていた土地等である場合において、本特例と措置法第39条との適用関係について疑義が生じるところである。

2 この点について、本項は、先の例で当該店舗部分に相当する非居住用部分の譲渡についてのみ措置法第39条の規定の適用を受けるときは、当該居住用部分に相当するものの譲渡については、当該非居住用部分に相当するものの譲渡につき同条の規定の適用を受ける場合であっても、当該居住用部分に相当するものの譲渡が措置法第35条第3項各号の適用対象であることを留意的に明らかにしたものである。

なお、措置法第39条の規定以外において、例えば、本特例と所得税法第58条《固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例》や措置法第37条《特定の事業用資産の買換えの場合の譲渡所得の課税の特例》など、措置法第35条第2項第1号に規定されている譲渡の範囲から除かれている特例との適用関係については、35-1《固定資産の交換の特例等との関係》の取扱いに準じて行うことに留意する。

**【新設】**

**（「被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等の取得をした個人」の範囲）**

**35-9** 措置法第35条第3項に規定する「相続又は遺贈による被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等の取得をした個人」とは、相続又は遺贈により、被相続人居住用家屋と被相続人居住用家屋の敷地等の両方を取得した個人に限られるから、相続又は遺贈により被相続人居住用家屋のみ又は被相続人居住用家屋の敷地等のみを取得した個人は含まれないことに留意する。

**《説明》**

- 1 本特例の適用を受けることができる者は、措置法第35条第3項において「相続又は遺贈（・・・）による被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等の取得をした個人」と規定されているため、同項に規定する個人は、当該相続又は遺贈により被相続人居住用家屋と被相続人居住用家屋の敷地等の両方を取得した個人に限られ、被相続人居住用家屋のみ又は被相続人居住用家屋の敷地等のみを取得した相続人は、同項に規定する個人には含まれないこととなる。本項はこのことを留意的に明らかにしたものである。
- 2 したがって、例えば、被相続人が所有し、居住していた家屋の敷地を相続人が所有していた場合（被相続人がその敷地を所有していない場合）は、その相続人が相続又は遺贈によりその家屋を取得し、家屋とその敷地の両方を所有することとなったとしても、その相続人は、措置法第35条第3項に規定する個人には該当しないこととなる。

**【新設】**

**（被相続人居住用家屋の範囲）**

**35-10** 被相続人から相続又は遺贈により取得した家屋が、措置法第35条第4項に規定する「相続の開始の直前において当該相続又は遺贈に係る被相続人の居住の用に供されていた家屋」に該当するかどうかの判定は、相続の開始の直前における現況に基づき、31の3-2に準じて取り扱うものとする。この場合において、当該被相続人の居住の用に供されていた家屋が複数の建築物から成る場合であっても、措置法令第23条第6項の規定により、それらの建築物のうち、当該被相続人が主としてその居住の用に供していたと認められる一の建築物のみが被相続人居住用家屋に該当し、当該一の建築物以外の建築物は、被相続人居住用家屋には該当しないことに留意する。

**《説明》**

- 1 本特例の対象となる被相続人居住用家屋は、相続の開始の直前において被相続人の居住の用に供されていた家屋でなければならない（措法35④）のであるが、この場合の被相続人が相続の開始の直前まで居住の用に供していたものかどうかの判定をどのように行うのかという点に疑義が生じるところである。
- 2 ところで、居住用財産を譲渡した場合の特例制度（措法31の3、35①、36の2、41の5、41の5の2）に共通する「譲渡者が居住の用に供している家屋」であるかどうかの判定については、31の3-2《居住用家屋の範囲》においてその範囲を明らかにしているところであり、本項は、本特例の適用対象となる相続又は遺贈により取得した家屋及び土地等が、相続の開始の直前まで被相続人（包括遺贈者を含む。以下同じ。）の居住の用に供していたものに該当するかどうかの判定に当たっても、他の居住用財産を譲渡した場合の特例制度と同様、31の3-2の取扱いに準じて行うことを明らかにしたものである。
- 3 また、相続の開始の直前において被相続人の居住の用に供されていた家屋が、例えば、主として当該被相続人の居住の用に供されていた母屋のほか、別棟の離れ、倉庫、蔵、車庫等の複数の建築物から構成される家屋であった場合は、措置法令第23条第6項の規定により、それらの建築物のうち、被相続人が主としてその居住の用に供していたと認められる一の建築物、つまり、母屋のみが被相続人居住用家屋に該当し、当該母屋以外の建築物は、被相続人居住用家屋には該当しないことを留意的に明らかにしている。

**【新設】**

**(建物の区分所有等に関する法律第1条の規定に該当する建物)**

**35-11** 措置法第35条第4項第2号に規定する「建物の区分所有等に関する法律第1条の規定に該当する建物」とは、区分所有建物である旨の登記がされている建物をいうことに留意する。

(注) 上記の区分所有建物とは、被災区分所有建物の再建等に関する特別措置法（平成7年法律第43号）第2条に規定する区分所有建物をいうことに留意する。

**《説明》**

- 1 措置法第35条第4項第2号に規定する「建物の区分所有等に関する法律第1条の規定に該当する建物」について、建物の区分所有等に関する法律（昭和37年法律第69号）第1条《建物の区分所有》は、「一棟の建物に構造上区分された数個の部分で独立して住居、店舗、事務所又は倉庫その他建物としての用途に供することができるものがあるときは、その各部分は、この法律の定めるところにより、それぞれ所有権の目的とすることができる。」と規定している。このため、区分所有登記がされていない区分所有登記のできる構造の家屋が全て含まれるのかという疑義が生じるところである。
- 2 この点について、本項は、区分所有建物である旨の登記がされている建物をいうことを留意的に明らかにしたものであり、例えば、二世帯住宅やマンションなど構造上区分所有可能な建物であっても、区分所有建物である旨の登記がされていない場合や、区分所有建物である登記がされておらず単に共有の登記がされている建物は、これに該当しないこととなる。
- 3 また、本項注書は、本文の「区分所有建物」とは、被災区分所有建物の再建等に関する特別措置法第2条に規定する区分所有建物、すなわち、建物の区分所有等に関する法律第2条第3項に規定する専有部分が属する一棟の建物をいうことを留意的に明らかにしたものである。

**【新設】**

**（「被相続人以外に居住をしていた者」の範囲）**

**35-12** 措置法第35条第4項第3号に規定する「当該被相続人以外に居住をしていた者」とは、相続の開始の直前において、被相続人の居住の用に供されていた家屋を生活の拠点として利用していた当該被相続人以外の者のことをいい、当該被相続人の親族のほか、賃借等により当該被相続人の居住の用に供されていた家屋の一部に居住していた者も含まれることに留意する。

**《説明》**

- 1 被相続人の居住の用に供していた家屋が、本特例の適用対象となる被相続人居住用家屋に該当するためには、「当該相続の開始の直前において当該被相続人以外に居住をしていた者がいなかったこと」、すなわち、相続の開始の直前において、その家屋に被相続人が一人で居住していたことが要件の一つとされている（措法35④三）。
- 2 本項は、措置法第35条第4項第3号に規定する「当該相続の開始の直前において当該被相続人以外に居住をしていた者がいなかったこと」とは、相続の開始の直前において、被相続人以外に、被相続人の居住の用に供していた家屋を生活の拠点として利用していた者がいなかったことをいう旨を留意的に明らかにしたものである。
- 3 また、同号は、「被相続人以外に居住していた者」と規定し、「被相続人と同居していた者」であることが要件とされていないことから、仮に、被相続人の居住の用に供されていた家屋の一部を借り受けるなどして被相続人とは独立して居住し、被相続人と同居していない場合であっても、その家屋の一部を生活の拠点として利用している者がいる場合は、その家屋は空き家とは認められず、これらの者についても、同号に規定する「当該相続の開始の直前において当該被相続人以外に居住をしていた者」に該当することとなる。本項後段は、このことを留意的に明らかにしたものである。

**【新設】**

**（被相続人居住用家屋の敷地等の判定等）**

**35-13** 譲渡した土地等（土地又は土地の上に存する権利をいう。以下35-27までにおいて同じ。）が措置法第35条第4項に規定する「当該被相続人居住用家屋の敷地の用に供されていた土地」又は「当該土地の上に存する権利」に該当するかどうかは、社会通念に従い、当該土地等が相続の開始の直前において被相続人居住用家屋と一体として利用されていた土地等であったかどうかにより判定することに留意する。この場合において、当該相続の開始の直前において、当該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における当該土地は、措置法令第23条第7項の規定により、当該土地のうち、次の算式により計算した面積に係る土地の部分に限られることに留意する。

なお、これらの建築物について相続の時後に増築や取壊し等があった場合であっても、次の算式における床面積は、相続の開始の直前における現況によることに留意する。

（算式）

$$\left( \frac{\text{一団の土地の面積 (注1)}}{(A)} \times \frac{\text{相続の開始の直前における一団の土地にあった被相続人居住用家屋の床面積 } B}{B + \text{相続の開始の直前における一団の土地にあった被相続人居住用家屋以外の建築物 (注2) の床面積}} \right) \times \frac{\text{譲渡した土地等の面積 (注3)}}{A}$$

(注) 1 被相続人以外の者が相続の開始の直前において所有していた土地等の面積も含まれる。

2 被相続人以外の者が所有していた建築物も含まれる。

3 被相続人から相続又は遺贈により取得した被相続人の居住の用に供されていた家屋の敷地の用に供されていた土地等の面積のうち、譲渡した土地等の面積による。

**〔計算例〕**

具体的な計算例を示すと次のとおりとなる。

**〔設例1〕**

相続の開始の直前において、被相続人が所有していた甲土地（1,000㎡）が、用途上不可分の関係にある2以上の建築物（被相続人が所有していた母屋：350㎡、離れ：100㎡、倉庫：50㎡）のある一団の土地であった場合（甲土地及びこれらの建築物について相続人Aが4分の3を、相続人Bが4分の1を相続し、相続人Aと相続人Bが共に譲渡したケース）

(1) 相続人Aが譲渡した土地（1,000㎡×3/4=750㎡）のうち、被相続人居住用家屋の敷地等に該当する部分の計算

$$\left( 1,000\text{㎡} \times \frac{350\text{㎡}}{350\text{㎡} + (100\text{㎡} + 50\text{㎡})} \right) \times \frac{750\text{㎡}}{1,000\text{㎡}} = 525\text{㎡}$$

(2) 相続人Bが譲渡した土地（1,000㎡×1/4=250㎡）のうち、被相続人居住用家屋の敷地等に該当する部分の計算

$$\left( 1,000\text{㎡} \times \frac{350\text{㎡}}{350\text{㎡} + (100\text{㎡} + 50\text{㎡})} \right) \times \frac{250\text{㎡}}{1,000\text{㎡}} = 175\text{㎡}$$

### 〔設例 2〕

相続の開始の直前において、被相続人が所有していた甲土地（800㎡）と乙土地（200㎡）が、用途上不可分の関係にある2以上の建築物（被相続人が所有していた母屋：350㎡、離れ：100㎡、倉庫：50㎡）のある一団の土地であった場合（甲土地は相続人Aが、乙土地は相続人Bが、これらの建築物は相続人Aのみが相続し、相続人Aと相続人Bが共にその全てを譲渡したケース）

(1) 相続人Aが譲渡した甲土地（800㎡）のうち、被相続人居住用家屋の敷地等に該当する部分の計算

$$\left( 1,000\text{㎡} \times \frac{350\text{㎡}}{350\text{㎡} + (100\text{㎡} + 50\text{㎡})} \right) \times \frac{800\text{㎡}}{1,000\text{㎡}} \equiv 560\text{㎡}$$

(2) 相続人Bは、被相続人からの相続により乙土地（200㎡）は取得したが、被相続人居住用家屋を取得していないため、措置法第35条第3項の規定の適用を受けることはできない。

### 〔設例 3〕

相続の開始の直前において、被相続人が所有していた甲土地（400㎡）と相続人Aが所有していた乙土地（600㎡）が、用途上不可分の関係にある2以上の建築物（被相続人と相続人Aが共有（それぞれ2分の1）で所有していた母屋：350㎡、被相続人が単独で所有していた離れ：100㎡、倉庫：50㎡）のある一団の土地であった場合（相続人Aが全てを相続し、更地とした上、甲土地及び乙土地を譲渡したケース）

(1) 相続人Aが譲渡した甲土地（400㎡）及び乙土地（600㎡）のうち、被相続人居住用家屋の敷地等に該当する部分の計算

$$\left( 1,000\text{㎡} \times \frac{350\text{㎡}}{350\text{㎡} + (100\text{㎡} + 50\text{㎡})} \right) \times \frac{400\text{㎡}}{1,000\text{㎡}} \equiv 280\text{㎡}$$

(2) 相続人Aが譲渡した乙土地（600㎡）については、被相続人から相続又は遺贈により取得したものではないため、措置法第35条第3項の規定の適用を受けることはできない。

### 《説明》

1 譲渡した土地等が措置法第35条第4項に規定する被相続人居住用家屋の敷地の用に供されていた土地等に該当するかどうか、例えば、広大な土地の一部に当該被相続人居住用家屋が建築されているような場合、当該被相続人居住用家屋の敷地の範囲がどこまで及ぶか疑義が生じるころである。

2 本項前段は、被相続人居住用家屋の「敷地」の範囲について、社会通念に従い、譲渡した土地等が相続の開始の直前において被相続人居住用家屋と一体として利用されていた土地等であるかどうかにより判定を行うことを明らかにしたものである。

また、相続の開始の直前において、当該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における当該被相続人居住用家屋の敷地の判定は、措置法令第23条第7項の規定に基づき、当該土地の面積に、被相続人居住用家屋とそれ以外の建築物の床面積の合計のうち、被相続人居住用家屋の床面積の占める割合を乗じて計算した面積に係る土地の部分に限ることとされている。本項後段は、この場合における計算方法を算式で示したものである。

3 なお、本項なお書では、この計算を行う場合において、これらの建築物について相続の時に増築や取壊し等があったときであっても、この算式による床面積按分の計算は、相続の開始の直前における床面積によることを留意的に明らかにしたほか、具体的な計算例として3つの設例（相続人が共有で取得し譲渡したケースなど）を基に、その計算方法を示したものである。

**【新設】**

**（用途上不可分の関係にある2以上の建築物）**

**35-14** 措置法令第23条第7項に規定する「用途上不可分の関係にある2以上の建築物」とは、例えば、母屋とこれに附属する離れ、倉庫、蔵、車庫のように、一定の共通の用途に供せられる複数の建築物であって、これを分離するとその用途の実現が困難となるような関係にあるものをいい、同条第6項に規定する「被相続人が主としてその居住の用に供していたと認められる一の建築物」と他の建築物とが用途上不可分の関係にあるかどうかは、社会通念に従い、相続の開始の直前における現況において判定することに留意する。この場合において、これらの建築物の所有者が同一であるかどうかは問わないことに留意する。

**《説明》**

- 1 相続の開始の直前において、被相続人の居住の用に供されていた家屋の敷地の用に供されていた土地が「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における当該被相続人居住用家屋の敷地の判定は、措置法令第23条第7項の規定に基づき、当該土地の面積に、被相続人居住用家屋とそれ以外の建築物の床面積の合計のうち、被相続人居住用家屋の床面積の占める割合を乗じて計算した面積に係る土地の部分に限ることとされている。
- 2 本項は、この「用途上不可分の関係にある2以上の建築物」とは、例えば、母屋とこれに附属する離れ、倉庫、蔵、車庫のように、一定の共通の用途に供せられる複数の建築物であって、これを分離するとその用途に供することが困難となるような関係にあるものをいう旨を留意的に明らかにしたものである。
- 3 そして、本特例の対象となる被相続人居住用家屋である措置法令第23条第6項に規定する「被相続人が主としてその居住の用に供していたと認められる一の建築物」とそれ以外の建築物とが「用途上不可分の関係」にあるかどうかは、社会通念に従い、相続の開始の直前における現況において判定することとなる旨も併せて明らかにしたものである。したがって、例えば、相続の開始の直前において母屋と別棟の離れがあった場合は、譲渡時点で既に別棟の離れのみが取り壊されていたとしても、本特例の適用対象となる被相続人居住用家屋の敷地等は、同条第7項の規定により、被相続人居住用家屋とそれ以外の建築物の床面積の合計のうち、被相続人居住用家屋の床面積の占める割合を土地の面積に乗じた部分に限られることとなる。

**【新設】**

**（被相続人居住用家屋が店舗兼住宅等であった場合の居住用部分の判定）**

**35-15** 措置法第35条第3項第1号に規定する被相続人居住用家屋又は同項各号に規定する被相続人居住用家屋の敷地等のうち非居住用部分がある場合における措置法令第23条第3項及び第4項に規定する「被相続人の居住の用に供されていた部分」の判定については、当該相続の開始の直前における利用状況に基づき、31の3-7に準じて判定するものとする。したがって、譲渡した被相続人居住用家屋の床面積が、相続の時後に行われた増築等により増減した場合であっても、当該相続の開始の直前における当該被相続人居住用家屋の床面積を基に行うことに留意する。

なお、これにより計算した「被相続人の居住の用に供されていた部分」の面積が当該被相続人居住用家屋又は当該被相続人居住用家屋の敷地等の面積のおおむね90%以上となるときは、31の3-8に準じて取り扱って差し支えない。

**《説明》**

- 1 被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等が、例えば、店舗併用住宅のように居住用部分と非居住用部分とから成る家屋とその敷地の用に供されていた土地等であった場合における本特例の適用については、これらの家屋及び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の用に供されていた部分のみが、措置法第35条第3項各号に規定する被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等に該当するものとされている（措令23③④）。
- 2 本項は、この「被相続人の居住の用に供されていた部分」の判定方法について、その相続の開始の直前における利用状況に基づき、31の3-7《店舗兼住宅等の居住部分の判定》に準じて、同様の算式により計算することを明らかにしたものである。
- 3 ところで、措置法第35条第3項第1号に掲げる被相続人居住用家屋の譲渡については、相続の時後に被相続人居住用家屋につき行われた増築等（当該被相続人居住用家屋の全部の取壊し又は除却をした後にするもの及びその全部が滅失をした後にするものを除く。以下同じ。）に係る部分も含めて、本特例の適用対象とされている。しかしながら、その譲渡した被相続人居住用家屋が相続の時後に行われた増築等により当該被相続人居住用家屋の床面積が増減した場合であっても、措置法令第23条第3項の規定により、相続の開始の直前における当該被相続人居住用家屋の床面積を基に行う必要があることを併せて明らかにしている。
- 4 また、本項なお書では、相続の開始の直前における被相続人の居住の用に供されていた部分が被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等のおおむね90%以上である場合については、居住用財産を譲渡した場合の特例制度の場合と同様に、31の3-8《店舗等部分の割合が低い家屋》に準じて、その被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の全部が被相続人の居住の用に供されていた部分に該当するものとして取り扱うことができることを明らかにしている。

**【新設】**

**（相続の時から譲渡の時までの利用制限）**

**35-16** 措置法第35条第3項第1号イ並びに第2号イ及びロに規定する「事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと」の要件の判定に当たっては、相続の時から譲渡の時までの間に、被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等が事業の用、貸付けの用又は居住の用として一時的に利用されていた場合であっても、事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたこととなることに留意する。また、当該貸付けの用には、無償による貸付けも含まれることに留意する。

**《説明》**

- 1 被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡が、本特例の適用対象となる譲渡に該当するためには、その譲渡した被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等が「当該相続の時から当該譲渡の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと」が要件の一つとされている（措法35③一イ、ニイ・ロ）。この要件の判定に当たり、例えば、相続の時に一時的に被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の一部を貸し付けていた場合など、相続の時から譲渡の時までの間において、一時的に事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていた場合であっても、「事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたこと」となるのか疑義が生じるところである。
- 2 本項は、この点について、たとえ、一時的な利用であっても、事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていた事実が認められる場合には、「事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたこと」となり、措置法第35条第3項第1号イ並びに同項第2号イ及びロに掲げる要件を満たさないこととなる旨を留意的に明らかにしたものである。  
また、本項また書は、措置法第35条第3項第1号イ並びに同項第2号イ及びロに規定する「貸付けの用」には、賃貸借により有償で貸し付けられていたものばかりではなく、使用貸借により無償で貸し付けられていたものも含まれることを明らかにしている。

**【新設】**

**（被相続人居住用家屋の敷地等の一部の譲渡）**

**35-17** 措置法第35条第3項に規定する個人が、相続又は遺贈により取得をした被相続人居住用家屋の敷地等の一部を区分して譲渡をした場合には、次の点に留意する。

(1) 当該譲渡が措置法第35条第3項第2号に掲げる譲渡に該当するときであっても、当該個人が当該被相続人居住用家屋の敷地等の一部の譲渡について既に同項の規定の適用を受けているときは、同項の規定の適用を受けることはできない。

(2) 現に存する被相続人居住用家屋に係る被相続人居住用家屋の敷地等の一部の譲渡である場合

イ 当該譲渡が当該被相続人居住用家屋の譲渡とともに行われたものであるとき  
当該譲渡は措置法第35条第3項第1号に掲げる譲渡に該当する。

ロ 当該譲渡が当該被相続人居住用家屋の譲渡とともに行われたものでないとき  
当該譲渡は措置法第35条第3項各号に掲げる譲渡には該当しない。

(3) 当該被相続人居住用家屋の全部の取壊し、除却又は滅失をした後における当該被相続人居住用家屋の敷地等の一部の譲渡である場合

イ 当該被相続人居住用家屋の敷地等を単独で取得した個人がその取得した敷地等の一部を譲渡したとき

措置法第35条第3項第2号に掲げる要件は、当該個人が相続又は遺贈により取得した被相続人居住用家屋の敷地等の全部について満たしておく必要があることから、当該被相続人居住用家屋の敷地等のうち譲渡していない部分についても、同号ロ及びハに掲げる要件を満たさない限り、当該譲渡は同号に掲げる譲渡に該当しない。

(注) 被相続人居住用家屋の敷地等のうち当該個人以外の者が相続又は遺贈により単独で取得した部分があるときは、当該部分の利用状況にかかわらず、当該個人が相続又は遺贈により取得した被相続人居住用家屋の敷地等の全部について同号ロ及びハに掲げる要件を満たしている限り、当該譲渡は同号に掲げる譲渡に該当する。

ロ 当該被相続人居住用家屋の敷地等を複数の相続人の共有で取得した個人がその共有に係る一の敷地について、共有のまま分筆した上、その一部を譲渡したとき

措置法第35条第3項第2号に掲げる要件は、当該個人が相続又は遺贈により共有で取得した当該分筆前の被相続人居住用家屋の敷地等の全部について満たしておく必要があることから、当該被相続人居住用家屋の敷地等のうち譲渡していない部分についても同号ロ及びハに掲げる要件を満たさない限り、当該譲渡は同号に掲げる譲渡に該当しない。

(注) 譲渡した土地等が当該被相続人居住用家屋の敷地の用に供されていた土地等に該当するかどうかは、35-13に定めるところにより判定する。

**《説明》**

1 本特例の適用に当たり、被相続人居住用家屋の敷地等を区分して、複数回に分けて譲渡する場面が想定されることから、本項は、措置法第35条第3項に規定する個人が、相続又は遺贈により取得をした被相続人居住用家屋の敷地等の一部を区分して譲渡をした場合における留意点を次のとおり明らかにしたものである。

(1) 措置法第35条第3項の規定は、同一の被相続人からの相続又は遺贈により取得した被相続人居

住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡について、相続人ごとに1回しか本特例の適用を受けることができないことから、仮に、同項第2号に掲げる要件を満たす被相続人居住用家屋の敷地等の一部を区分して譲渡した場合であっても、当該被相続人居住用家屋の敷地等の一部の譲渡について既に同項の規定の適用を受けている個人については、同項の規定の適用を受けることはできないこととなる。

(2) 現に存する被相続人居住用家屋の敷地の用に供されていた土地等の一部を譲渡した場合には、次のようになる。

イ その敷地等の一部の譲渡が被相続人居住用家屋の譲渡とともに行われたものであるときのその譲渡は、他の要件を満たす場合に限り、措置法第35条第3項第1号に掲げる被相続人居住用家屋とともにする被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡に該当することとなる。

(ロ) 当該譲渡が当該相続の時から措置法第35条第3項の規定の適用を受ける者の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日までに行われたものであるときの当該譲渡は、適用前譲渡又は適用後譲渡に該当する。

ロ その敷地等の一部の譲渡が被相続人居住用家屋の譲渡とともに行われたものではないとき、例えば、被相続人居住用家屋の敷地等の一部である庭先部分のみの譲渡である場合や被相続人居住用家屋を引き家してその跡地の譲渡である場合などのその敷地等の一部の譲渡は、措置法第35条第3項第1号に掲げる被相続人居住用家屋とともにする被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡にも、同項第2号に掲げる被相続人居住用家屋の全部の取壊し等後における被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡にも該当しないこととなる。

(3) 被相続人居住用家屋の全部の取壊し等をした後における当該被相続人居住用家屋の敷地等の一部の譲渡である場合には、次のようになる。

イ 当該被相続人居住用家屋の敷地等を単独で取得した個人がその取得した敷地等の一部を譲渡したときの措置法第35条第3項第2号に掲げる要件は、当該個人が相続又は遺贈により取得をした被相続人居住用家屋の敷地等の全部について満たしておく必要がある。このため、当該被相続人居住用家屋の敷地等のうち譲渡していない部分についても、同号ロ及びハに掲げる要件を満たしていないときは、当該譲渡は同号に規定する譲渡に該当しないこととなる。

(ロ) 被相続人居住用家屋の敷地等のうち当該個人以外の者が相続又は遺贈により単独で取得した部分があるときの当該部分については、例えば、相続により取得後すぐに貸付けの用に供するなど、どのような利用状況であっても、当該個人が相続又は遺贈により取得をした被相続人居住用家屋の敷地等の全部について同号ロ及びハに掲げる要件を満たしている場合に限り、当該譲渡は同号に規定する譲渡に該当する。

ロ 当該被相続人居住用家屋の敷地等を複数の相続人の共有で取得した個人がその共有に係る一の敷地について、共有のまま分筆した上、当該分筆した土地のうちの一の筆を譲渡したときの措置法第35条第3項第2号に掲げる要件は、当該個人が相続又は遺贈により共有で取得をした当該分筆前の被相続人居住用家屋の敷地等の全部について満たしておく必要があることから、当該被相続人居住用家屋の敷地等のうち譲渡していない筆が同号ロ及びハに掲げる要件を満たさないときは、当該譲渡は同号に規定する譲渡に該当しないこととなる。

2 また、本項注書では、譲渡した土地等が当該被相続人居住用家屋の敷地の用に供されていた土地等に該当するかどうかは、35-13に定めるところにより判定することを明らかにしている。

**【新設】**

**（対象譲渡について措置法第35条第3項の規定を適用しないで申告した場合）**

**35-18** 措置法第35条第3項に規定する個人が被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の一部の対象譲渡（以下この項において「当初対象譲渡」という。）をした場合において、当該個人の選択により、当該当初対象譲渡について同項の規定の適用をしないで確定申告書を提出したときは、例えば、その後において当該個人が行った当該被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の一部の対象譲渡について同項の規定の適用を受けないときであっても、当該個人が更正の請求をし、又は修正申告書を提出するときにおいて、当該当初対象譲渡について同項の規定の適用を受けることはできないことに留意する。

**《説明》**

- 1 措置法第35条第3項の規定により同条第1項の規定の適用を受ける確定申告書を提出した個人は、その後において当該個人が行った当該被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の一部の対象譲渡については、同項の適用を受けることはできない（措法35③）。つまり、本特例は、同一の被相続人からの相続又は遺贈により取得した被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡について、1人の相続人ごとに1回しかその適用を受けることができない。
- 2 また、例えば、被相続人居住用家屋の敷地等の一部の対象譲渡（以下この項において「当初対象譲渡」という。）をした個人が、まだ譲渡していない残りの被相続人居住用家屋の敷地等（以下この項において「残地」という。）を譲渡した際に本特例を適用する予定であるため、当該個人の選択により当該当初対象譲渡について措置法第35条第3項の規定の適用をしないで確定申告書を提出する場合が想定される。この場合において、地価の下落等により残地の譲渡価額が当初対象譲渡の譲渡価額よりも低くなり譲渡益が減少するなどしたときに、当初対象譲渡について、当該個人が更正の請求をし、又は修正申告書を提出することにより、本特例の適用を受けることができるのか、疑義が生じるところである。
- 3 この点について、本項は、その後において当該個人が行った残地の譲渡について措置法第35条第3項の規定の適用を受けないときであっても、当該個人が更正の請求をし、又は修正申告書を提出することによって、当該当初対象譲渡について同項の適用を受けることはできないことを留意的に明らかにしたものである。

なお、その後において残地の譲渡を相続の開始があった日から同日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までの間に行うことができなかつたときや残地の譲渡が同項の要件を満たさないこととなったときも同様である。

※ 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】**

**(譲渡の対価の額)**

**35-19** 措置法第35条第3項に規定する「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、その実質においてその譲渡をした被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡の対価たる金額をいうことに留意する。

《説明》

- 1 本特例の適用対象となる譲渡から、被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡の対価の額が1億円を超えるものが除かれている(措法35③)。この譲渡の対価の額については、本特例を適用するために売買契約書に記載された不動産の契約金額以外に協力金や移転料等の別名目で金銭の授受が行われる場合の取扱いについて疑義が生じるところである。
- 2 この点について、本項は、被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡の対価の額とは、名義のいかんを問わず、その実質において、その譲渡をした被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡の対価たる金額をいうことを留意的に明らかにしたものである。

**【新設】**

**（その譲渡の対価の額が1億円を超えるかどうかの判定）**

**35-20** 相続又は遺贈により被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等の取得をした個人が譲渡した譲渡資産（措置法第35条第3項各号に規定する被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等をいう。以下この項において同じ。）の譲渡対価の額（同条第3項に規定する譲渡の対価の額をいう。以下この項において同じ。）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する。また、同条第5項に規定する居住用家屋取得相続人（以下35-25までにおいて「居住用家屋取得相続人」という。）が対象譲渡資産一体家屋等（同項に規定する「対象譲渡資産一体家屋等」をいう。35-22において同じ。）の適用前譲渡（同項に規定する「適用前譲渡」をいう。以下35-25までにおいて同じ。）又は適用後譲渡（同条第6項に規定する「適用後譲渡」をいう。以下35-25までにおいて同じ。）をしているときの同条第5項又は第6項の規定における1億円を超えるかどうかについては、当該譲渡対価の額と適用前譲渡に係る対価の額との合計額又は適用後譲渡に係る対価の額と当該譲渡対価の額（適用前譲渡がある場合には、当該譲渡対価の額と適用前譲渡に係る対価の額との合計額）との合計額で判定することに留意する。

(1) 譲渡資産が共有である場合は、被相続人から相続又は遺贈により取得した共有持分に係る譲渡対価の額により判定する。

(注) 当該譲渡資産に係る他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、適用前譲渡に係る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、被相続人の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 当該家屋のうち相続の開始の直前において被相続人の居住の用に供されていた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 当該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の用に供されていた部分の譲渡対価の額の計算

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

ただし、これにより計算した被相続人の居住の用に供されていた部分がそれぞれ当該家屋又は当該土地等のおおむね90%以上である場合において、31の3-8に準じて当該家屋又は当該土地等の全部をその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、当該家屋又は当該土地等の全体の譲渡価額により判定する。

(注) 譲渡した被相続人居住用家屋の敷地等が措置法令第23条第7項に規定する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は、当該被相続人居住用家屋の敷地等に係る譲渡対価の額は、35-13の算式により計算した面積に係る部分となることに留意する。

## 《説明》

- 1 本特例の適用対象となる譲渡から、被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡の対価の額が1億円を超えるものが除かれている（措法35③）。この譲渡価額要件の1億円の判定について、①譲渡資産（被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等をいう。以下この項において同じ。）が、例えば、複数の相続人の共有物である場合には、共有者ごとに行うのか、②譲渡資産が店舗兼住宅等である場合には、譲渡資産の全体で行うのか又は住宅部分のみで行うのか、といった疑義が生じるところである。
  
- 2 まず、本項本文前段は、これらの場合における譲渡価額要件の1億円の判定方法を、次により行うことを留意的に明らかにしたものである。
  - (1) 譲渡資産が共有である場合  
本特例の適用対象となる譲渡資産は、措置法第35条第3項が「相続又は遺贈による被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等を取得した個人が、・・・、次に掲げるものの譲渡（・・・その譲渡の対価の額が1億円を超えるものを除く。以下・・・「対象譲渡」という。）」と規定していることから明らかのように、相続又は遺贈によって取得したその個人の所有資産であることに疑問はない。したがって、対象譲渡に係る対価の額が1億円を超えるものであるか否かは、他の共有者の譲渡価額を含めることなく判定することとなる。
  - (2) 譲渡資産が店舗兼住宅等である場合  
本特例の適用対象となる譲渡資産は、措置法令第23条第3項及び第4項の規定により居住の用に供されていた部分を床面積按分又は面積按分することとされていることから、店舗兼住宅等のうち相続の開始の直前において被相続人が居住の用に供していた部分に相当する譲渡対価の額が対象譲渡に係る対価の額となり、具体的には、本項に定める算式により計算することとなる。
  
- 3 また、本項本文後段は、他の相続人が当該相続又は遺贈によって譲渡資産の共有持分を取得した者であるとき、例えば、本項(1)の注書のように対象譲渡した者の他に共有持分を有する者がいる場合において、その共有持分を共に譲渡したときや店舗兼住宅等のうち相続の開始の直前において被相続人が居住の用に供していた部分以外の部分を譲渡した個人であるときは、措置法第35条第5項に規定する居住用家屋取得相続人に該当することから、それらの譲渡については、同項又は第6項に規定する適用前譲渡又は適用後譲渡となり、当該適用前譲渡又は適用後譲渡に係る対価の額を当該個人の対象譲渡に係る対価の額に加算する必要がある、その結果、その合計額が1億円を超えることとなるときは、当該個人の対象譲渡について本特例の適用を受けることはできないことを留意的に明らかにしたものである。
  
- 4 なお、本項末尾の注書では、この譲渡価額要件の1億円の判定を行う場合において、譲渡した被相続人居住用家屋の敷地等が措置法令第23条第7項に規定する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は、当該被相続人居住用家屋の敷地等に係る譲渡対価の額は、35-13の算式により計算した面積に係る部分となることを留意的に明らかにしている。

**【新設】**

**（居住用家屋取得相続人の範囲）**

**35-21** 「居住用家屋取得相続人」には、措置法第35条第3項の規定の適用を受ける個人を含むほか、当該相続又は遺贈により被相続人居住用家屋のみ又は被相続人居住用家屋の敷地等のみの取得をした相続人も含まれることに留意する。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又は遺贈により取得した者が、当該相続の時から同項の規定の適用を受ける者の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日までに行った当該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する。

**《説明》**

- 1 本特例の適用を受けることができる個人は、措置法第35条第3項及び第4項の規定により、相続又は遺贈により被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等の両方を取得した相続人に限られ、どちらか一方のみを取得した相続人は本特例の適用を受けることができないこととされているが、適用前譲渡及び適用後譲渡に係る対価の額を加算することとなる対象譲渡資産一体家屋等の譲渡をした者についても、対象譲渡資産一体家屋等に該当する家屋及びその敷地等の両方を取得した者に限られるのかどうか疑義が生じるところである。
- 2 この点については、この適用前譲渡及び適用後譲渡に係る対価の額を対象譲渡に係る対価の額に加算することとなる者は、措置法第35条第5項において「居住用家屋取得相続人」と規定されており、また、同項において「居住用家屋取得相続人」とは、「当該相続又は遺贈による被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の取得をした相続人」とされている。  
したがって、本項は、例えば、被相続人居住用家屋の敷地等のみを相続又は遺贈によって取得した相続人が行った当該被相続人居住用家屋の敷地等（対象譲渡資産一体家屋等に該当するものに限る。）の譲渡であって、当該相続の時から同条第3項の規定の適用を受ける相続人が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日までにしたものは、対象譲渡をした相続人の適用前譲渡又は適用後譲渡に該当することとなる旨を留意的に明らかにしたものである。
- 3 なお、対象譲渡をした資産とその相続の開始の直前において一体として被相続人の居住の用に供されていた家屋又はその敷地等の譲渡をした相続人であっても、相続又は遺贈により被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等を取得していない相続人は、「居住用家屋取得相続人」には含まれないことに留意する必要がある。

**【新設】**

**（「対象譲渡資産一体家屋等」の判定）**

**35-22** 居住用家屋取得相続人がその相続の時から措置法第35条第3項の規定の適用を受ける者の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日までの間に譲渡をした資産（以下この項において「譲渡資産」という。）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、相続の開始の直前の利用状況により判定することに留意する。また、この判定に当たっては、次の点に留意する。

- (1) 居住用家屋取得相続人が相続の開始の直前において所有していた譲渡資産もこの判定の対象に含まれること。
  - (2) 譲渡資産の相続の時後における利用状況はこの判定には影響がないこと。
  - (3) 措置法第35条第3項の規定の適用を受けるためのみの目的で相続の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」に該当すること。
  - (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おいて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、当該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は、措置法令第23条第8項において準用する同条第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」に該当すること。
- (注) 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、措置法令第23条第8項において準用する同条第6項の規定により、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。
- (5) 譲渡資産が相続の開始の直前において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における非居住用部分に相当するものもこの判定に含まれること。

**《説明》**

- 1 本特例の適用対象となる譲渡から、被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡の対価の額が1億円を超えるものが除かれている（措法35③）。また、相続又は遺贈による被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の取得をした相続人（居住用家屋取得相続人）が、その相続の時から本特例の適用を受ける者の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日までの間に、対象譲渡資産一体家屋等の譲渡（適用前譲渡又は適用後譲渡）をした場合は、それらの譲渡に係る対価の額と対象譲渡に係る対価の額との合計額が1億円を超えることとなったときは、本特例は適用できないこととされている（措法35⑤⑥）。
- 2 本項は、この「対象譲渡資産一体家屋等」に該当するか否かは、社会通念に従って、相続の開始の直前における利用状況により、対象譲渡をした資産と一体として利用されていたものであったかどうかにより判定することを留意的に明らかにしているほか、次に掲げる点についても、明らかにしている。
  - (1) 措置法第35条第5項の規定は、「・・・居住用家屋取得相続人・・・が、・・・当該対象譲渡を

した資産と当該相続の開始の直前において一体として当該被相続人の居住の用に供されていた家屋・・・又は当該家屋の敷地の用に供されていた土地・・・若しくは当該土地の上に存する権利の譲渡」と規定されているとおり、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、被相続人から相続又は遺贈により取得したものに限られていない。したがって、居住用家屋取得相続人が所有していた資産で、相続の開始の直前において対象譲渡をした資産と一体として利用されていたものを譲渡した場合は、当該資産も対象譲渡資産一体家屋等の判定の対象に含まれることとなる。

- (2) 対象譲渡資産一体家屋等に該当するかの判定は、相続の開始の直前に対象譲渡をした資産と一体として利用されていたものであったかどうかにより判定することとなる。そのため、例えば、被相続人居住用家屋の取壊し後の敷地の一部について対象譲渡をし、その後において貸付けの用に供していた残地を譲渡した場合の当該残地の譲渡は、対象譲渡に該当しないが、適用後譲渡の対象に該当し、対象譲渡資産一体家屋等の判定の対象に含まれることとなる。
- (3) 本特例の適用を受ける（1億円の譲渡価額要件を免れる）ためのみの目的で、相続の開始の直前に一時的に当該被相続人の居住の用以外の用に供したと認められる部分（例えば、庭先の一部を隣人に駐車場として賃貸した場合など）については、当該譲渡資産と一体として当該被相続人の居住の用に供されていた家屋又は土地等に該当し、対象譲渡資産一体家屋等の判定の対象に含まれることとなる。
- (4) 被相続人が居住の用に供していた母屋と一体として利用されていた離れや倉庫等については、被相続人居住用家屋に該当せず、また、これらの敷地の用に供されていた土地等が、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は、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以外の部分は、被相続人居住用家屋の敷地等に該当せず、また、対象譲渡資産一体家屋等の判定の対象にも含まれないこととなる。
- (5) 居住用家屋取得相続人が譲渡した資産が相続の開始の直前において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としても、対象譲渡の判定の時とは異なり、非居住用部分も対象譲渡資産一体家屋等の判定の対象に含まれることとなる。

**【新設】**

**（「適用後譲渡」の判定）**

**35-23** 居住用家屋取得相続人が行った譲渡が適用後譲渡に該当するかどうかの判定をする場合において、措置法第35条第3項の規定の適用を受ける個人が複数いるときは、各人の対象譲渡ごとに行うことに留意する。

**《説明》**

- 1 同一の被相続人からの相続又は遺贈により被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等を取得した相続人が複数いる場合、各相続人の譲渡が措置法第35条第3項の規定の適用を受ける要件を満たしていれば、それぞれの譲渡が対象譲渡に該当することとなる。
  
- 2 ところで、「適用後譲渡」とは、措置法第35条第6項において、対象譲渡をした日の属する年の翌年1月1日から当該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日までの間にした対象譲渡資産一体家屋等の譲渡をいうのであるが、対象譲渡をし、本特例の適用を受ける相続人が複数いる場合に、いずれの対象譲渡を基準として適用後譲渡に該当するかどうかの判定を行うのか疑義が生じるところである。
  
- 3 この点について、本項は、本特例の適用を受ける者が複数いる場合における適用後譲渡の判定に当たっては、各相続人の対象譲渡ごとに行うことを留意的に明らかにしている。したがって、例えば、各相続人の対象譲渡の時期が異なる場合においては、居住用家屋取得相続人の譲渡の時期によって、当該譲渡が適用後譲渡に該当することとなる場合とそうでない場合が生じる可能性があることとなる。  
なお、適用前譲渡の判定においても、各相続人の対象譲渡ごとに行うことは適用後譲渡の場合と同様である。

**【新設】**

**（被相続人の居住用財産の一部を贈与している場合）**

**35-24** 措置法令第23条第10項に規定する「贈与（著しく低い価額の対価による譲渡を含む。）の時における価額」とは、その贈与の時又はその著しく低い価額の対価による譲渡の時における通常の取引価額をいうことに留意する。

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による譲渡かどうかにより判定することに留意する。

**《説明》**

- 1 本特例については、居住用家屋取得相続人が、当該相続の時から本特例の適用を受ける者の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日までの間に、対象譲渡資産一体家屋等の譲渡（適用前譲渡又は適用後譲渡）をした場合において、対象譲渡に係る対価の額と当該対象譲渡資産一体家屋等の譲渡に係る対価の額との合計額が1億円を超えることとなったときは、特例の適用が受けられない譲渡価額要件が付されている。そして、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。以下この項において同じ。）によるものである場合は、当該贈与の時における価額に相当する金額をもって、適用前譲渡又は適用後譲渡に係る対価とすることとされている。
- 2 ところで、措置法令第23条第10項に規定されている「当該贈与の時における価額」とは、贈与税の課税価格の計算の基礎となる財産評価基本通達の定めにより評価した価額をいうのか、それとも通常の売買取引価額をいうのか疑義が生じるところである。
- 3 この点について、本項は、「当該贈与の時における価額」とは、所得税法第59条第1項《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》に規定されている「その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があったものとみなす。」と同様に、通常の売買取引価額をいうことを留意的に明らかにしている。また、「著しく低い価額の対価による譲渡」に該当するかどうかについては、その譲渡が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による譲渡かどうかにより判定する（所令169）ことを明らかにしている。

**【新設】**

**（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）**

**35-25** 措置法第35条第3項の規定の適用を受けようとする者から同条第7項前段の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、当該通知をした者に対する同項後段に規定する通知がなかったとしても、同条第5項又は第6項の規定により、適用前譲渡に係る対価の額と対象譲渡に係る対価の額との合計額又は適用後譲渡に係る対価の額と対象譲渡に係る対価の額（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、同条第3項の規定の適用はないことに留意する。

**《説明》**

- 1 本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、対象譲渡をした旨、対象譲渡をした日その他参考となるべき事項の通知をしなければならず、その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、その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その適用後譲渡をした後遅滞なく、それぞれ、その通知をした者に対して、その譲渡をした旨、その譲渡をした日、その譲渡の対価の額その他参考となるべき事項の通知をしなければならないこととされている（措法35⑦）。

なお、当該通知義務は、本特例の適用を受けようとする者からの通知を受けた居住用家屋取得相続人が適用前譲渡をしている場合又は適用後譲渡をした場合には、本特例の適用を受けようとする者は、対象譲渡に係る対価の額にそれらの譲渡に係る対価の額を加算する必要があることとなるため設けられたものであるが、仮にその通知を受けなかった場合の取扱いについて疑義が生じるところである。

- 2 この点について、本項は、この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の通知がなかったとしても、措置法第35条第5項又は第6項の規定により、当該適用前譲渡に係る対価の額又は適用後譲渡に係る対価の額を対象譲渡に係る対価の額に加算する必要があることを留意的に明らかにしたものである。

**【新設】**

**(登記事項証明書で特例の対象となる被相続人居住用財産であることについての証明ができない場合)**

**35-26** 譲渡した資産が、措置法第35条第3項の規定の適用対象となる被相続人居住用財産の要件（措置法規則第18条の2第2項第2号イ(2)(i)から(iii)までに掲げる事項に限る。）に該当することについて、同号イ(2)に規定する登記事項証明書では証明することができない場合には、例えば、次に掲げる書類で同号イ(2)(i)から(iii)までに掲げる事項に該当するものであることを明らかにするものを確定申告書に添付した場合に限り、措置法第35条第3項の規定の適用があることに留意する。

- (1) 同号イ(2)(i)に掲げる事項を証する書類 遺産分割協議書
- (2) 同号イ(2)(ii)に掲げる事項を証する書類 確認済証（昭和56年5月31日以前に交付されたもの）、検査済証（当該検査済証に記載された確認済証交付年月日が昭和56年5月31日以前であるもの）、建築に関する請負契約書
- (3) 同号イ(2)(iii)に掲げる事項を証する書類 固定資産課税台帳の写し

**《説明》**

- 1 本特例の適用を受ける場合には、その適用を受けようとする者の対象譲渡をした日の属する年分の確定申告書に、一定の書類を添付することとされており、そのうち、譲渡した資産が、措置法第35条第3項に規定する被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の要件（措置法規則第18条の2第2項第2号イ(2)(i)から(iii)までに掲げる事項に限る。）に該当することについては、被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等の登記事項証明書その他の書類で次の事項を明らかにするものを添付することとされている。
  - ① 対象譲渡をした者が被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等を被相続人から相続又は遺贈により取得したこと。
  - ② 被相続人居住用家屋が昭和56年5月31日以前に建築されたこと。
  - ③ 被相続人居住用家屋が建物の区分所有等に関する法律第1条の規定に該当する建物でないこと。
- 2 本項は、これらの要件を登記事項証明書では証明できない場合（未登記である場合や相続登記前に家屋を取り壊した場合など）であっても、その他の書類でこれらの要件を満たしていることを明らかにする書類を確定申告書に添付した場合に限り、本特例の適用があることを留意的に明らかにするとともに、その他の書類を例示したものである。

※ 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】**

**(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に関する取扱いの準用)**

**35-27** その者が譲渡した家屋又は土地等が措置法第35条第3項に規定する譲渡に該当するかどうかの判定等については、31の3-11及び31の3-20から31の3-25までに準じて取り扱うものとする。

**《説明》**

本項は、本特例の適用に当たって、「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)に関する取扱いのうち、次に掲げるものを準用することを明らかにしたものである。

- 31の3-11 居住用家屋を共有とするための譲渡
- 31の3-20 特殊関係者に対する譲渡の判定時期
- 31の3-21 「生計を一にしているもの」の意義
- 31の3-22 同居の親族
- 31の3-23 「個人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
- 31の3-24 名義株についての株主等の判定
- 31の3-25 会社その他の法人

## 2 措置法第40条の3の2《債務処理計画に基づき資産を贈与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。

### 【新設】

#### （事業資金の貸付条件の変更）

40の3の2-8 措置法第40条の3の2第1項第4号に規定する事業資金の貸付けに係る債務の弁済の負担を軽減するための条件の変更とは、例えば、返済金額の減額、返済割合等の変更、元本の返済猶予（例えば、代物弁済の受領、利息のみの返済又は利息の支払猶予等）、借入期間の延長等のことをいい、当該条件の変更は、平成21年12月4日から平成28年3月31日までの間に行われていなければならないことに留意する。

（注） 措置法第40条の3の2第1項第4号の要件は、平成28年4月1日以後の同項の贈与について適用されることに留意する。

### 《説明》

本項は、平成28年度税制改正により、適用要件として追加された「貸付けに係る債務の弁済の負担を軽減するための条件の変更」の具体例を示すとともに、その条件の変更が行われた期間が平成21年12月4日から平成28年3月31日までの間でなければならないことを留意的に明らかにしたものである。

## 第2 「所得税基本通達の制定について」の一部改正について

### 1 法第60条の2《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例》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。

#### 【新設】

(令第84条第2項各号に掲げる権利で当該権利の行使をしたならば同項の規定の適用のあるもの)

60の2-6 法第60条の2第1項に規定する有価証券等の範囲から除かれる令第170条第1項第2号に規定する「第84条第2項各号に掲げる権利で当該権利の行使をしたならば同項の規定の適用のあるもの」には、当該権利のうち、措置法第29条の2《特定の取締役等が受ける新株予約権等の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等》の規定の適用を受けるものも含まれることに留意する。

#### 《説明》

- 1 国外転出をする居住者が、その国外転出の時ににおいて有価証券等（所得税法第60条の2第1項に規定する有価証券等をいう。以下同じ。）又は契約を締結している未決済信用取引等（同条第2項に規定する未決済信用取引等をいう。以下同じ。）若しくは未決済デリバティブ取引（同条第3項に規定する未決済デリバティブ取引をいう。以下同じ。）を有する場合には、その者の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その国外転出の時に譲渡又は決済があったものとみなして課税を行う「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例（所法60の2）」（以下「国外転出時課税」という。）について、平成28年度税制改正により、対象となる有価証券等の範囲の見直しが行われ、国外において生じたストックオプションの行使による所得のうち国内において行った勤務等に基因するものは国外転出後も日本における国内源泉所得として課税対象となるため（所法161⑪十二）、有利な条件で発行された新株予約権（ストックオプション）などの次に掲げる有価証券等で国内源泉所得を生ずべきものが国外転出時課税の対象となる有価証券等の範囲から除外された（所法60の2①、所令170①）。
  - (1) 特定譲渡制限付株式又は承継譲渡制限付株式で、譲渡（担保権の設定その他の処分を含む。）についての制限が解除されていないもの
  - (2) 会社法等に規定する新株予約権などの権利でその権利の行使をしたならばその行使時の経済的利益に対して課税がされるものを表示する有価証券
- 2 ところで、措置法第29条の2《特定の取締役等が受ける新株予約権等の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等》の規定の適用を受けるストックオプション、いわゆる税制適格ストックオプションについては、一定の要件の下、権利行使時の経済的利益が非課税とされることから、所得税法令第170条第1項第2号に規定する「第84条第2項各号に掲げる権利で当該権利の行使をしたならば同項の規定の適用があるもの」に含まれるのか疑義が生じるところである。
- 3 この点につき、本項は、税制適格ストックオプションであっても、措置法の適用がなければ「第84条第2項各号に掲げる権利で当該権利の行使をしたならば同項の規定の適用があるもの」であること、また、国外において生じたストックオプションの行使による所得のうち国内において行った勤務等に基因するものは国外転出後も日本における国内源泉所得として課税対象となることから、措置法第29条の2の税制適格ストックオプションも含まれることを明らかにしたものである。

**【新設】**

**（総収入金額に算入されていない対象資産）**

**60の2-10** 法第60条の2第4項ただし書に規定する「同日の属する年分の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上第1項各号、第2項各号又は前項各号に掲げる場合の区分に応じ第1項各号、第2項各号又は前項各号に定める金額が総収入金額に算入されていない有価証券等、未決済信用取引等及び未決済デリバティブ取引」とは、国外転出の日の属する年分の所得税につき確定申告書の提出はしているものの、同条第1項から第3項までの規定の適用を受ける対象資産に係る国外転出時の価額等の全部又は一部が、譲渡所得等に係る総収入金額に算入されていないものをいうことに留意する。

**《説明》**

1 国外転出の日の属する年分の所得税について、国外転出時課税の適用を受けた個人（その相続人を含む。）が、その国外転出の時に有していた有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引の譲渡又は決済をした場合における事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、次のとおり取得価額又は損益の額の調整（ステップアップ・ステップダウン）をすることとされている（所法60の2④）。

- (1) 国外転出時課税の適用を受けた有価証券等については、国外転出の時に課税された有価証券等の時価に相当する価額により取得したものとして、取得価額の洗替えを行うため、国外転出後にその有価証券等の譲渡をした場合には、その洗替え後の取得価額で譲渡所得等の金額の計算を行う。
- (2) 国外転出時課税の適用を受けた未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引について、国外転出時に利益の額（又は損失の額）が生じていた場合、国外転出後の決済によって生じた利益の額（又は損失の額）から、その未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引に係る国外転出時に生じたものとみなされた利益の額（又は損失の額）に相当する金額を減算（又は加算）し、損益の額の調整を行う。

2 ところで、国外転出の日から5年（又は10年）以内に帰国等をした場合には、更正の請求に基づく更正により、国外転出時課税の適用がなかったものとしてその有価証券等の取得価額や未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の損益の額を国外転出前の価額に戻すことができることとされている（所法60の2⑥⑦）。例えば、国外転出時課税については確定申告の有無を問わずに適用することとされているため、申告義務があるにもかかわらず確定申告書を提出しないで国外転出した者については、取得価額の洗替えや損益の額の調整が可能となるほか、譲渡損失が生じているために確定申告をしないで国外転出した場合には、更正の請求をすることはできないことから、国外転出前の取得価額や損益の額に戻すことができないこととなっていた。

そのため、平成28年度税制改正により、国外転出の日の属する年分の所得税の計算において、次に掲げる場合には、国外転出の時において有する有価証券等の国外転出の時や帰国等による更正の請求に基づく更正時等の取得価額の洗替えや未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の損益の額の調整をしない（所法60の2④ただし書）こととされた。

- (1) 国外転出をする者がその国外転出の日の属する年分の所得税につき確定申告書の提出及び決定がされていない場合

- (2) 居住者の国外転出の日の属する年分の譲渡所得等の金額の計算上、その国外転出の時ににおける有価証券等の価額に相当する金額又はその国外転出の時に生じたものとみなされた未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引の損益の額が総収入金額に算入されていない場合
- 3 本項では、取得価額や損益の額の調整を行う必要がない場合を規定している所得税法第60の2第4項ただし書に追加された上記2(2)の「同日の属する年分の譲渡所得等の金額の計算上、国外転出時の価額等が総収入金額に算入されていない対象資産」とは、国外転出の日の属する年分の所得税につき確定申告書は提出されているが、国外転出時課税の適用を受ける対象資産の全部又は一部がその申告に計上されていないものであることを留意的に明らかにしたものである。

## 2 法第60条の3《贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例》 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。

### 【新設】

#### （遺産分割等の事由により非居住者に移転しないこととなった対象資産）

**60の3-4** 法第60条の3第1項から第3項までの規定の適用を受けた居住者について生じた法第151条の6第1項《遺産分割等があった場合の修正申告の特例》に規定する遺産分割等の事由により、非居住者に移転した対象資産の全部又は一部が非居住者に移転しないこととなった場合におけるその移転しないこととなった対象資産は、同項に規定する修正申告書の提出又は法第153条の5《遺産分割等があった場合の更正の請求の特例》に規定する更正の請求に基づく更正により、法第60条の3第1項から第3項までの規定の適用を受けないものとなることに留意する。したがって、当該居住者がその後において、当該対象資産を譲渡した場合における当該対象資産の取得価額については同条第4項の規定は適用されないこととなり、法第60条第1項第1号《贈与等により取得した資産の取得費等》の規定により被相続人から引き継いだ取得価額となることに留意する。

### 《説明》

1 居住者の有する有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約が、贈与、相続又は遺贈（以下「贈与等」という。以下同じ。）により非居住者に移転した場合、その居住者の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算について、その贈与等の時に、その時における価額に相当する金額により譲渡又は決済があったものとみなして課税を行う「贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例（所法60の3）（以下「国外転出（贈与・相続）時課税」という。）」制度が創設されている。

平成28年度税制改正により、相続の開始の日の属する年分の所得税について国外転出（相続）時課税の適用を受けた居住者について生じた遺産分割等の事由により、非居住者に移転した相続又は遺贈に係る有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約が増加（又は減少）したことに基因して、その居住者のその相続の開始の日の属する年分の所得税について修正申告書の提出に係る事由が生じた場合には、当該居住者の相続人は、その遺産分割等の事由が生じた日から4か月以内に修正申告書を提出し、かつ、その期限内にその修正申告書の提出により納付すべき税額を納付しなければならない（所法151の6①）こととされた。

また、その居住者のその相続の開始の日の属する年分の所得税について更正の請求に係る事由が生じた場合には、その遺産分割等の事由が生じた日から4か月以内に更正の請求をすることができる（所法153の5）こととされた。

2 本項では、遺産分割等の事由により、非居住者に移転しないこととなった対象資産は、所得税法第151条の6第1項に規定する修正申告書の提出又は同法第153条の5に規定する更正の請求に基づく更正により、同法第60条の3第1項から第3項までの規定（国外転出（相続）時課税）の適用を受けないものとなる旨を留意的に明らかにしたものである。

つまり、遺産分割等の事由により、非居住者に財産が移転しないこととなったからといって当然に同法第60条の3第1項から第3項までの規定（国外転出（相続）時課税）の適用を受けないもの

となるのではなく、当該修正申告書の提出又は当該更正の請求に基づく更正によって同法第60条の3第1項から第3項までの規定（国外転出（相続）時課税）の適用を受けないものとなる。

- 3 したがって、同法第60条の3第1項から第3項までの規定（国外転出（相続）時課税）の適用を受けないものとなった対象資産を譲渡した場合の取得価額は、取得価額の調整（ステップアップ・ステップダウン）を行う必要はなく、同法第60条第1項第1号の規定により被相続人から引き継いだ取得価額となることを併せて留意的に明らかにしたものである。

### 3 法第137条の3《贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予》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。

#### 【新設】

#### （遺産分割等があった場合の修正申告等に係る所得税額の納税猶予）

**137の3-1** 法第151条の5第1項《遺産分割等があった場合の期限後申告等の特例》に規定する期限後申告又は法第151条の6第1項に規定する修正申告に係る納付すべき所得税の額に係る法第137条の3第2項（同条第3項の規定により適用する場合を含む。）の規定の適用については、法第151条の5第1項の規定による期限後申告書又は法第151条の6第1項の規定による修正申告書の提出期限までに当該期限後申告書又は修正申告書が提出され、かつ、令第266条の3第2項の規定に基づき、当該期限後申告書又は修正申告書の提出期限までに当該期限後申告又は修正申告により法第137条の3第2項の規定の適用を受ける同項に規定する相続等納税猶予分の所得税額及び当該所得税額に係る利子税の額に相当する担保の提供があった場合に限り、同項の規定の適用があることに留意する。ただし、当該期限後申告書又は修正申告書の提出及び当該担保の提供が法第137条の3第2項に規定する相続等満了基準日後となる場合は、同項の規定の適用はないことに留意する。

#### 《説明》

- 1 相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。）により非居住者に移転した有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約（以下「対象資産」という。）について国外転出（相続）時課税の適用を受けた者の全ての相続人がその相続の開始の日の属する年分の所得税で死亡の場合の準確定申告により納付すべきものの額のうち、その対象資産に係る相続等の納税猶予分の所得税額に相当する所得税については、その相続人がその相続等納税猶予分の所得税額に相当する担保を供し、かつ、その年分の所得税に係る確定申告期限までにその相続又は遺贈によりその対象資産を取得した非居住者の全てが納税管理人の届出をした場合に限り、原則、その相続の開始の日から5年（又は10年）を経過する日の翌日以後4か月を経過する日まで、その納税の猶予をすることとされている（所法137の3②③）。

平成28年度税制改正により、遺産分割等があった場合の期限後申告等及び修正申告の特例（所法151の5、151の6）が創設されたことに伴い、これらの特例の適用に係る期限後申告書又は修正申告書の提出により納付すべき所得税額についても一定の要件に該当する場合には納税猶予の適用を受けることができることとされた。

- 2 本項では、未分割財産の遺産分割等の事由に基づき期限後申告又は修正申告により納付すべき所得税額について、これらの申告期限（事由が生じた日から4か月以内）までに申告書を提出し、かつ、納税猶予分の所得税額及び当該所得税額に係る利子税の額に相当する担保の提供があった場合に限り、納税猶予の適用を受けることができる旨を留意的に明らかにしたものである。

なお、遺産分割等の事由に基づく当該期限後申告書又は修正申告書の提出及び当該担保の提供が相続等満了基準日（その相続の開始の日から5年（又は10年）を経過する日又は相続人帰国等の場合に該当することとなった日のいずれか早い日をいう。）後となる場合は、納税猶予の規定の適用はないこととなることに留意する必要がある。

#### 4 法第151条の6《遺産分割等があった場合の修正申告の特例》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。

##### 【新設】

##### （「民法の規定による相続分」の意義）

**151の6-1** 法第151条の6第1項第1号に規定する「民法（明治29年法律第89号）（第904条の2《寄与分》を除く。）の規定による相続分」とは、民法第900条《法定相続分》から第903条《特別受益者の相続分》までに規定する相続分をいうことに留意する。

##### 《説明》

- 1 被相続人の準確定申告書の提出期限において遺産分割が行われていない場合には、民法の規定による相続分により相続財産を取得したのものとして国外転出（相続）時課税の適用をすることとなるのであるが、相続人が2人以上いる共同相続の場合において、遺産が未分割であるときは、その未分割財産については、各共同相続人が民法（第904条の2を除く。以下同じ。）の規定による相続分に従って取得したのものとして計算することとなる。
- 2 本項では、この場合の民法の規定による相続分とは、民法第900条から第903条までに規定する相続分をいうのであることを留意的に明らかにしたものである。  
すなわち、民法第900条は、法定相続分の規定であり、同法第901条は、代襲相続人の相続分の規定であり、同法第902条は、被相続人による相続分の指定に関する規定であり、同法第903条は、共同相続人中に被相続人から生前贈与や遺贈を受けた者がいる場合の特別受益者の相続分に関する規定である。

※ 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】**

**（「その他の事由により相続人に異動が生じたこと」の意義）**

**151の6-2** 法第151条の6第1項第2号に規定する「その他の事由により相続人に異動が生じたこと」とは、民法第886条《相続に関する胎児の権利能力》に規定する胎児の出生、相続人に対する失踪の宣告又はその取消し等により相続人に異動を生じた場合をいうことに留意する。

**《説明》**

所得税法第151条の6第1項第2号には、同項の規定の適用を受ける場合の事由の一つとして、①強制認知の判決の確定（民法787）、②相続人の廃除又は廃除取消の審判の確定（民法892～894）、③相続回復請求権に基づく相続の回復（民法884）、④相続の承認及び放棄の撤回及び取消（民法919条②）、⑤その他の事由、により相続人に異動が生じたことが定められているが、本項では、同号中の「その他の事由により相続人に異動が生じたこと」に該当するものとして、民法第886条に規定する胎児の出生、相続人に対する失踪の宣告又はその取消し等により相続人に異動が生じた場合があることを留意的に明らかにしたものである。

**【新設】**

**（「判決があったこと」の意義）**

**151の6-3** 令第273条の2第1号に規定する「判決があったこと」とは、判決の確定をいい、具体的には、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に掲げる日に判決があったこととなることに留意する。

- (1) 敗訴の当事者が上訴をしない場合 その上訴期間を経過した日
- (2) 全部敗訴の当事者が上訴期間経過前に上訴権を放棄した場合 その上訴権を放棄した日
- (3) 両当事者がそれぞれ上訴権を有し、かつ、それぞれ別々に上訴権を放棄した場合  
その上訴権の放棄があった日のうちいずれか遅い日
- (4) 上告審の判決のように上訴が許されない場合 その判決の言渡しがあった日

**《説明》**

1 平成28年度税制改正により、相続の開始の日の属する年分の所得税について国外転出（相続）時課税の適用を受けた居住者について生じた遺産分割等の事由により、非居住者に移転した相続又は遺贈に係る有価証券等又は未決済信用取引等若しくは未決済デリバティブ取引に係る契約が増加（又は減少）したことに基因して、その居住者のその相続の開始の日の属する年分の所得税について修正申告書の提出に係る事由が生じた場合には、その遺産分割等の事由が生じた日から4か月以内に修正申告書を提出し、かつ、その期限内にその修正申告書の提出により納付すべき税額を納付しなければならないこととされた（所法151の6①）。

2 ところで、遺産分割等の事由に該当するものとして「相続又は遺贈により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があったこと」が規定されているが、当該「判決があったこと」とは判決の確定をいうものと考えられる。また、この場合の判決の確定に関しては、民事訴訟法（平成8年法律第109号）第116条《判決の確定時期》第1項に、判決は、控訴若しくは上告の提起、異議の申立てについて定めた期間の満了前においては確定しないことが規定されており、例えば、第1審の終局判決があっても、上級審に控訴された場合には、判決は確定せず、当事者間の紛争はなお継続することとなる。

これらを踏まえ、本項では、判決の確定の日について、その態様別に、次のように明らかにしたものである。

- (1) 上訴には、控訴、上告、抗告があるが、例えば、第1審の終局判決に対しては、判決の送達があった日から2週間内に控訴できる（民事訴訟法285）ことになっているが、敗訴の当事者がこの期間に控訴しない場合には、判決は確定することになる。そこで、敗訴の当事者が上訴をしない場合には、その上訴期間を経過した日となる。
- (2) 上訴権は放棄することができる（民事訴訟法284）。したがって、全部敗訴者がこの上訴権の放棄をした場合には、その放棄があった日となる。
- (3) 両当事者がそれぞれ上訴権を有し、かつ、それぞれが上訴権を放棄して争わなくなった場合には、その上訴権の放棄があった日のうちいずれか遅い日となる。
- (4) 上告審の判決のように上訴が許されない場合には、その判決の言渡しがあった日となる。