

資産課税課情報	第6号	平成24年2月15日	国 税 庁 資 産 課 税 課
---------	-----	------------	--------------------

「東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律の制定等に伴う所得税（譲渡所得関係）の取扱いについて（法令解釈通達）」の趣旨説明（情報）

平成24年1月26日付課資3-1ほか2課共同「東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律の制定等に伴う所得税（譲渡所得関係）の取扱いについて」（法令解釈通達）により、新たに譲渡所得に関する取扱いを定めたところ、その主な制定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。

- 震災特例法・・・・・・・・・・東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律（平成 23 年法律第 29 号）
- 震災特例法令・・・・・・・・・・東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律施行令（平成 23 年政令第 112 号）
- 復興法・・・・・・・・・・被災市街地復興特別措置法（平成 7 年法律第 14 号）
- 復興法令・・・・・・・・・・被災市街地復興特別措置法施行令（平成 7 年政令第 36 号）
- 土地区画整理法・・・・・・・・土地区画整理法（昭和 29 年法律第 119 号）
- 措置法、(措法)・・・・・・・・租税特別措置法（昭和 32 年法律第 26 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）
- 所得税基本通達・・・・・・・・所得税基本通達の制定について（昭和 45 年 7 月 1 日付直審（所）30）

※ 各法令等は、平成23年12月14日現在による。

目 次

○ 東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律の制定等に伴う所得税（譲渡所得関係）の取扱いについて

震災特例法第11条の4《被災市街地復興土地区画整理事業による換地処分に伴い代替住宅等を取得した場合の譲渡所得の課税の特例》関係

11の4—1	（代替住宅等とともに取得する清算金）	1
11の4—2	（換地処分により譲渡した土地等に固定資産以外のものがある場合）	3
11の4—3	（除却される資産の損失に対する補償金）	4
11の4—4	（震災特例法令第13条の3第4項と震災特例法の他の規定及び措置法の規定との関係）	5

震災特例法第11条の5《被災市街地復興土地区画整理事業等のために土地等を譲渡した場合の譲渡所得の特別控除の特例等》関係

11の5—1	（震災特例法第11条の5と同法の他の規定及び措置法の規定との関係）	7
11の5—2	（震災特例法第11条の5第2項の規定と第3項の規定との関係）	9

震災特例法第11条の6《被災居住用財産の敷地に係る譲渡期限の延長の特例》関係

11の6—1	（東日本大震災による滅失家屋等を居住の用に供していたかどうかの判定）	10
--------	------------------------------------	----

震災特例法第12条《特定の事業用資産の買換え等の場合の譲渡所得の課税の特例》関係

12—1	（「通常の修繕によっては原状回復が困難な損壊」の意義）	12
12—2	（被災区域である土地等を事業の用に供しているかどうかの判定）	13

○ 東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律の制定等に伴う所得税（譲渡所得関係）の取扱いについて

震災特例法第 11 条の 4《被災市街地復興土地区画整理事業による換地処分に伴い代替住宅等を取得した場合の譲渡所得の課税の特例》関係

（代替住宅等とともに取得する清算金）

11 の 4—1 震災特例法第 11 条の 4 第 1 項に規定する代替住宅等とともに清算金を取得する場合には、当該清算金は土地区画整理法（昭和 29 年法律第 119 号）第 90 条《所有者の同意により換地を定めない場合》の規定によりその宅地の全部又は一部について換地を定められなかったことにより支払われるものに該当するので、同項に規定する換地処分により譲渡した土地等のうち当該清算金の額に対応する部分については、租税特別措置法（昭和 32 年法律第 26 号。以下「措置法」という。）第 33 条第 1 項《収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例》又は第 33 条の 4 第 1 項《収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除》の規定の適用はないことに留意する。

《説 明》

- 1 震災特例法第 11 条の 4 第 1 項の規定の適用対象とされている特定被災市街地復興推進地域（注）で施行する被災市街地復興土地区画整理事業では、住宅の再建を容易にするため、従前の宅地の所有者の申出等により、宅地の一部又は全部について換地を定めず、交付されるべき清算金に代えて、区画整理事業の施行者が施行地区の内外において建設又は取得をする住宅（又は住宅とその敷地）を付与する方法を採用することができることとされている（復興法 15）。この場合において、交付されるべき清算金の額とこれに代えて付与される住宅（又は住宅とその敷地）の価額との間に差額が生ずるときは、その差額につき「清算金」を交付し又は徴収することにより是正されることになる。

すなわち、震災特例法第 11 条の 4 第 1 項に規定する代替住宅等とともに取得する「清算金」はこのようにして生じた差額を是正するもので、土地区画整理法第 90 条の規定により換地処分の対象となる宅地の全部又は一部について換地が定められなかったことにより支払われるべき清算金の一部に該当するものである。したがって、この清算金は収用特例（措置法第 33 条第 1 項又は第 33 条の 4 第 1 項）の適用対象となる措置法第 33 条第 1 項第 3 号に規定する清算金には該当しないので、換地処分により譲渡した土地等のうち当該清算金に該当する部分については収用特例の適用対象とはならない。

（注） 「特定被災市街地復興推進地域」とは、東日本大震災により被害を受けた市街地の土地の区域として復興法第 5 条第 1 項の規定により都市計画に定められた被災市街地復興推進地域をいう（以下同じ。）。

- 2 また、土地区画整理事業の施行地区内に借地権を有する者の場合にも、復興法第 15 条第 3 項の規定により、借地権について交付されるべき清算金に代えて、施行者が施行地区外に建設又は取得をする住宅等を付与すべき旨の申出をすることができることとされており、この場合に、換地処分により譲渡した借地権のうち取得した住宅等に対応する部分について震災特例法第 11 条の 4 第 1 項の規定の適用があること、当該住宅等とともに交付される清算金が

あるときにはこの取扱いにより当該清算金に該当する部分について課税されることはいうまでもない。

3 なお、減価補償金を交付すべき土地区画整理事業において交付される減価補償金については次のとおり取り扱われることとされている（措置法通達 33—20）。

(1) 土地区画整理事業が施行されると、通常は施行地区内の公共施設の整備改善が行われるために宅地の利用度が増す結果、事業施行後において宅地の総面積が多少減少しても施行後の宅地の価額の総額は施行前のものよりも減少することはない。しかし、市街地における土地区画整理事業では、その施行による宅地の単価の上昇がそれほどでなく、一方、道路や公園などのための公共用施設用地がかなりの程度確保されるときがあり、事業施行後の宅地の価額の総額が施行前のそれよりも減少することもあり得る。地方公共団体、住宅供給公社が施行者として行う土地区画整理事業の場合、土地区画整理法第 109 条は、事業施行後の宅地の価額の総額が施行前よりも減少するときは、その差額に相当する金額を、換地処分の公告と同時に従前の宅地の所有者等に減価補償金として交付しなければならないこととされている。

これは、事業の施行者が公共施設用地のために宅地の価額の減少額に相当する部分を収用したのと同様の結果になるので、減少額に相当する金額を実質的に損失補償するという観点からのものであると説明されている。

(2) このように、強制的に行われる公共減歩から生ずる損失の補償としての性質を有する減価補償金は、措置法第 33 条第 1 項第 3 号に規定する「清算金」に該当するものとして取り扱われる。すなわち、減価補償金が交付されることとなる被災市街地復興土地区画整理事業において減価補償金が交付されるときは、当該減価補償金に相当する土地等の譲渡については収用等の特例の適用がある。

(換地処分により譲渡した土地等に固定資産以外のものがある場合)

11 の 4—2 換地処分により譲渡した土地等の全部又は一部に棚卸資産である土地等又は雑所得の基因となる資産である土地等がある場合において、当該換地処分により、土地等及びその土地等の上に建設された被災市街地復興特別措置法(平成7年法律第14号)第15条第1項《清算金に代わる住宅等の給付》に規定する住宅又は同条第2項に規定する住宅等を取得したときは、震災特例法第11条の4第5項の規定により、当該住宅又は当該住宅等(以下「清算金に代えて取得をする住宅等」という。)のうち当該棚卸資産である土地等又は雑所得の基因となる資産である土地等に対応する部分は措置法第33条の3第1項《換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例》に規定する清算金に、当該対応する部分の価額は同項に規定する清算金の額にそれぞれ該当するものとみなされて、当該対応する部分の価額は、事業所得又は雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入することとなることに留意する。

なお、この場合における当該対応する部分の価額は、当該清算金に代えて取得をする住宅等の価額に、換地処分により譲渡した土地等の価額に占める当該棚卸資産である土地等又は雑所得の基因となる資産である土地等の価額の割合を乗じて計算した金額とする。

《説 明》

震災特例法第11条の4第1項の規定は換地処分により譲渡する土地等のうち棚卸資産又は雑所得の基因となる資産である土地等については適用されない。

一方、措置法第33条の3第1項は、措置法第33条、第33条の2第2項及び第33条の4の規定と異なり、譲渡資産が棚卸資産又は雑所得の基因となる資産である土地等であっても適用され、措置法第33条の3第1項に規定する清算金の額又は保留地の対価の額に対応する部分以外の部分については譲渡がなかったものとみなすこととしている。

そこで、震災特例法第11条の4第5項では、土地区画整理法第90条の規定により換地を定められなかったことにより支払われるべき清算金に代えて代替住宅等を取得する場合において、換地処分により譲渡する土地等のうちに棚卸資産又は雑所得の基因となる資産である土地等がある場合の措置法第33条の3第1項の規定の適用に関して、震災特例法第11条の4第1項の規定の適用から除外することとされている土地等、つまり、棚卸資産又は雑所得の基因となる資産である土地等に対応する「清算金に代えて取得をする住宅等」は措置法第33条の3第1項に規定する清算金に、清算金に代えて取得をする住宅等の価額は同項に規定する清算金の額にそれぞれ該当するものとみなすと規定し、当該清算金の額に相当する金額は事業所得又は雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入することとしている。

なお、「清算金に代えて取得をする住宅等」とともに清算金を取得した場合には、当該清算金も、事業所得又は雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入することとなる。

(除却される資産の損失に対する補償金)

11 の 4—3 東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律施行令（平成 23 年政令第 112 号。以下「震災特例法令」という。）第 13 条の 3 第 4 項に規定する「資産（棚卸資産を除く。）が土地区画整理法第 77 条の規定により除却される場合において、当該資産の損失に対する同法第 78 条第 1 項に規定する補償金を取得するとき」における当該補償金とは、同法第 78 条第 1 項《移転等に伴う損失補償》の規定に基づき施行者が支払う補償金のうち、当該除却される資産自体について生ずる損失に対する補償金に限られることに留意する。

なお、震災特例法令第 13 条の 3 第 4 項の規定により、措置法第 33 条の規定が適用される場合における同条第 6 項に規定する書類又は第 33 条の 4 の規定が適用される場合における租税特別措置法施行規則（昭和 32 年大蔵省令第 15 号）第 15 条第 2 項の規定中「第 14 条第 5 項各号の区分に応じ当該各号に定める書類」は、被災市街地復興土地区画整理事業の施行者の当該除却される資産及び当該除却される資産に係る補償金が措置法第 33 条第 3 項第 2 号の規定に該当するものであることを証する書類並びに当該補償金に関する明細書となることに留意する。

《説 明》

1 土地区画整理事業の施行地区内にある建築物等の移転又は除却がなされた場合には、これらの移転又は除却によって損失を受けた者に対して、施行者が通常生ずべき損失を補償することとされている（土地区画整理法 78①）。

この補償金のうちには、移転又は除却される資産自体について生ずる損失に対する補償金のほか、営業上の損失に対する補償金や移転雑費としての補償金などが含まれ、原則として、営業上の損失に対する補償金は支払いの基因となった事業の態様に応じて、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、移転補償金は交付の目的に従って支出した金額を除き、一時所得の金額の計算上、総収入金額に算入することとなる。

そこで、この取扱いでは、震災特例法第 11 条の 4 第 1 項の規定により譲渡がなかったものとされる土地等の上にある資産の除去に伴う損失補償金のうち「収用等の場合の課税の特例」の適用対象となる補償金は「資産自体について生ずる損失に対する補償金」に限られる旨が留意的に明らかにされている。この場合において、震災特例法令第 13 条の 3 第 4 項の規定の適用に当たっては、当該土地等の譲渡について震災特例法第 11 条の 4 第 1 項の規定の適用を受けるかどうかは関係がないことに留意する必要がある。

2 なお、被災市街地復興土地区画整理事業が施行された場合において、換地処分により施行地区内の土地のみを取得するときは、震災特例法第 11 条の 4 第 1 項の規定の適用の余地はなく、換地処分により譲渡した土地等については措置法第 33 条の 3 第 1 項の規定が適用されるので、当該土地等の上にある資産の移転又は除却による損失補償金について措置法第 33 条第 3 項第 2 号の規定の適用があることはいうまでもない。

(震災特例法令第13条の3第4項と震災特例法の他の規定及び措置法の規定との関係)

11の4—4 震災特例法令第13条の3第4項の規定の適用がある場合における震災特例法第12条《特定の事業用資産の買換え等の場合の譲渡所得の課税の特例》の規定又は措置法第2章第4節の規定の適用に関しては、震災特例法令第13条の3第4項に規定する補償金を取得する場合は措置法第33条第3項第2号に掲げる場合に該当するものとされることから、例えば、震災特例法令第13条の3第4項の規定の適用がある資産については、震災特例法第12条又は措置法第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》の規定の適用はない。

《説明》

1 震災特例法第11条の4第1項の規定は、「譲渡がなかったものとして措置法第31条又は第32条の規定を適用する」と他の譲渡所得の特例に関する措置法の規定と同様の規定ぶりであるのに対し、同条第8項の規定により定められた震災特例法令第13条の3第4項では、「……、当該補償金は同号（措置法第33条第3項第2号）に規定する補償金にそれぞれ該当するものとみなして、同条（措置法第33条）及び同法第33条の4から第33条の6までの規定を適用する」と規定されており、その規定ぶりを異にしている（これは、次の震災特例法第11条の5の規定においても同様である。後述の11の5—1参照）。

そこで、震災特例法令第13条の3第4項の規定の適用がある資産については、他の規定（震災特例法の規定であるか措置法の規定であるかを問わず）の適用上、あたかも措置法第33条第3項第2号に掲げる場合に該当するものとして取り扱われることとなる。

すなわち、具体的に言えば、震災特例法令第13条の3第4項の規定と措置法第37条の規定との関係においては、措置法第37条の規定は、適用対象となる譲渡から措置法第33条の規定に該当する資産の譲渡を除外していることから、本項で例示しているように、震災特例法令第13条の3第4項の規定の適用がある資産の譲渡については措置法第37条の規定の適用はないこととなる。

2 なお、震災特例法第11条の4第1項の規定と他の規定との関係について、同条第4項は、「震災特例法第11条の4第1項の規定の適用を受ける同項に規定する換地処分による土地等の譲渡については、措置法第31条の2、措置法第31条の3及び第33条の3第1項の規定は、適用しない」と規定している。このことは、換言すれば、震災特例法第11条の4第1項の規定の適用がある換地処分による土地等の譲渡について同項の規定の適用を受けない場合には、譲渡所得に関する特例の適用関係は次に掲げる場合に依りそれぞれ次のとおりとなることを意味している（換地処分により譲渡した土地等に固定資産以外のものがある場合については前述の11の4—2を参照）。

(1) 換地処分により土地区画整理事業の施行地区内に換地と換地の上に建築された住宅を取得した場合

措置法第33条の3第1項の規定が適用される結果、土地区画整理法第90条の規定に基づき交付されるべき清算金に代えて取得をする住宅に対応する土地等の譲渡については譲渡所得が課税されることとなる。

また、措置法第33条の3第1項の規定は強制的に適用されることから、同項の規定の適

用を受けないとする事は許されず、その結果、当該換地処分による土地等の譲渡については、例えば、居住用財産に該当する場合には措置法第 31 条の 3、35 条、36 条の 2 の規定の適用がなく、また、事業用資産に該当する場合には措置法第 37 条の規定の適用はないこととなる。

(2) 換地処分により土地区画整理事業の施行地区外に住宅とその敷地を取得した場合

換地処分により換地を取得したことにはならないことから、措置法第 33 条の 3 第 1 項の規定の適用の余地はない。したがって、震災特例法第 11 条の 4 第 1 項の規定の適用対象となる換地処分による土地等の譲渡については、例えば、従前地が居住用財産に該当する場合には、納税者はこの換地処分に伴い代替住宅等を取得した場合の譲渡所得の課税の特例と居住用財産を譲渡した場合の課税の特例（措置法第 31 条の 3、35 条、36 条の 2）のいずれかを選択適用することとなる。

震災特例法第 11 条の 5《被災市街地復興土地区画整理事業等のために土地等を譲渡した場合の譲渡所得の特別控除の特例等》関係

(震災特例法第 11 条の 5 と同法の他の規定及び措置法の規定との関係)

11 の 5—1 震災特例法第 11 条の 5 第 1 項の規定の適用がある場合における同法第 12 条の規定又は措置法第 2 章第 4 節の規定の適用に関しては、同項に規定する土地等の買取りに該当する場合は措置法第 33 条第 1 項第 2 号に掲げる場合に該当するものとされることから、例えば、震災特例法第 11 条の 5 第 1 項の規定の適用がある土地等の譲渡については、同法第 12 条又は措置法第 37 条の規定の適用はないが、震災特例法第 11 条の 5 第 1 項の規定と措置法第 35 条《居住用財産の譲渡所得の特別控除》の規定との関係では、納税者はこれらの規定のいずれかを選択することができる。

なお、震災特例法第 11 条の 5 第 2 項、第 3 項又は第 5 項の規定の適用がある場合における同法第 12 条の規定又は措置法第 2 章第 4 節の規定の適用に関しても、同様に、震災特例法第 11 条の 5 第 2 項に規定する土地等が買い取られる場合、同条第 3 項に規定する土地の買取り若しくは保留地の対価の額に対応する部分の譲渡に該当する場合又は同条第 5 項に規定する土地等の譲渡は、それぞれ措置法第 34 条第 2 項第 1 号《特定土地区画整理事業等のために土地等を譲渡した場合の譲渡所得の特別控除》に掲げる場合、第 34 条の 2 第 2 項第 1 号《特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の譲渡所得の特別控除》に掲げる場合又は同法第 31 条の 2 第 2 項第 2 号《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》に掲げる土地等の譲渡に該当するものとされることに留意する。

(注) 土地等が震災特例法第 11 条の 5 第 1 項第 1 号又は第 2 号に掲げる場合に該当することとなったことに伴い、その土地の上に存する資産につき取壊し又は除却をしなければならなくなった場合における当該資産の対価又は損失に対する補償金については、措置法第 33 条の規定の適用はないことに留意する。

《説 明》

1 震災特例法第 11 条の 5 と他の規定との適用関係については、例えば、震災特例法第 12 条の規定ぶりをみると、同条の規定の適用上、譲渡資産の譲渡からは「租税特別措置法第 33 条から第 33 条の 3 までの規定に該当するもの及び贈与、交換又は出資によるものその他政令で定めるものを除く」と規定され、震災特例法第 11 条の 5 第 1 項の規定に該当するものが除外されていないため、譲渡資産が震災特例法第 11 条の 5 第 1 項の各号に掲げる資産と同法第 12 条第 1 項の表の上欄に掲げる資産のいずれにも該当する場合には、当該譲渡資産の譲渡についてはいずれの条項も重複して適用を受けること（当該譲渡資産の譲渡について収用等の場合の 5,000 万円控除の特例と特定の事業用資産の買換え等の場合の譲渡所得の課税の特例の重複適用）ができるのではないかと疑問が生ずる。

しかし、震災特例法第 11 条の 5 の規定は、同条で定める特例の適用要件を、措置法で定める特例の適用要件に該当するものとみなして、措置法の規定を適用する方式を採用していることから、上記の疑問に関しては、震災特例法第 11 条の 5 第 1 項の各号に掲げる資産は措置法第 33 条第 1 項第 2 号に規定する資産に該当するものとみなされる結果、当該資産の譲渡は措置法第 33 条の規定に該当するものとなり、震災特例法第 12 条の規定の適用は受けること

ができないこととなる。

2 これは震災特例法第 11 条の 5 と譲渡所得の特例に関する措置法の規定との関係についても同様であるが、これらの関係の主要な点を掲げれば次のとおりである。

(1) 収用代替の特例及び 5,000 万円控除の特例との関係

5,000 万円控除の特例は、その年中の収用交換等による譲渡のいずれについても収用代替の特例の適用を受けない場合に、これらの全部の収用交換等の譲渡に対して適用することとされていることから、例えば、震災特例法第 11 条の 5 第 1 項の規定の適用対象となる土地等の譲渡について 5,000 万円控除の特例の適用を受けるときは、その年中の他の収用交換等による譲渡については収用代替の特例を受けることはできない。

(2) 居住用財産の 3,000 万円控除の特例との関係

居住用財産の 3,000 万円控除の特例は、適用対象となる譲渡から「措置法第 33 条から第 33 条の 4 までの規定の適用を受けるものを除く」こととされているので、震災特例法第 11 条の 5 第 1 項の規定の適用対象となる土地等の譲渡について 5,000 万円控除の特例又は収用代替の特例のいずれかの特例の適用を受けるときは居住用財産の 3,000 万円控除の特例の適用を受けることはできない。換言すれば、5,000 万円控除の特例又は収用代替の特例と居住用財産の 3,000 万円控除の特例との選択適用は可能である。

また、震災特例法第 11 条の 5 第 2 項又は第 3 項の適用対象となる土地等の譲渡について 2,000 万円控除又は 1,500 万円控除の特例の適用を受けるときも、これらの特別控除の特例の適用対象となる譲渡からは「措置法第 35 条の規定の適用を受ける部分を除く」こととされているので、居住用財産の 3,000 万円控除の特例の適用を受けることはできない。

なお、これらのことは、居住用財産の買換えの特例との関係においても同様である。

(3) 事業用資産の買換えの特例との関係

措置法第 37 条の規定が措置法第 33 条から第 33 条の 3 までの規定に該当する土地等の譲渡を適用対象から除外しており、また、措置法第 34 条の規定及び第 34 条の 2 の規定が譲渡した土地等の一部についてでも措置法第 37 条の規定の適用を受ける場合にはこれらの規定の適用はない旨規定していることから、震災特例法第 11 条の 5 第 1 項、第 2 項及び第 3 項の規定が適用される場合には事業用資産の買換えの特例の適用を受けることはできない。

3 なお、震災特例法第 11 条の 5 第 1 項の規定は、土地等が、被災市街地復興土地地区画整理事業又は第 2 種市街地再開発事業の事業計画決定前に事業施行者等に買い取られる場合に収用代替の特例又は 5,000 万円控除の特例の適用を認めようとするものであり、この取扱いの注書きにあるように、土地等の買取りのみがこれらの特例の適用対象となる。つまり、買取りに係る土地の上にある資産につき支払われる損失補償金等については、措置法第 33 条第 3 項第 2 号の規定の適用はないことから、収用代替の特例及び 5,000 万円控除の特例の適用対象とはならない。

また、減価補償金を交付すべき被災市街地復興土地地区画整理事業の事業計画決定後に土地等が買い取られた場合は、震災特例法第 11 条の 5 第 1 項の規定ではなく、措置法第 33 条第 1 項第 3 号の 4 の規定が適用される。この場合においても、買い取られた土地の上にある資産につき支払われる損失補償金等については、措置法第 33 条第 3 項第 2 号の規定の適用はないことから、収用代替の特例及び 5,000 万円控除の特例の適用対象とはならない。

(震災特例法第 11 条の 5 第 2 項の規定と第 3 項の規定との関係)

11 の 5—2 被災市街地復興特別措置法第 8 条第 3 項《土地の買取り等》の規定により土地が買い取られる場合において、当該土地が特定住宅被災市町村の区域内にあり、かつ、当該土地の買取りが、平成 23 年 12 月 14 日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に、地方公共団体、独立行政法人都市再生機構、地方住宅供給公社又は土地開発公社によって行われるものに該当するときは、当該土地の買取りについては震災特例法第 11 条の 5 第 2 項の規定が適用され、同条第 3 項の規定の適用はないことに留意する。

《説 明》

1 都道府県知事（土地の買取りの申出の相手方として公告された者がいるときは、その者。）は、被災市街地復興推進地域内の土地の所有者から、一定の建築物の建築行為について許可がされないときはその土地の利用に著しい支障を生ずることとなることを理由として、当該土地を買い取るべき旨の申出があったときは、特別の事情がない限り、当該土地を時価で買い取ることとされている（復興法第 8 条第 3 項）。そして、地方公共団体（都道府県、市町村）、独立行政法人都市再生機構、独立行政法人中小企業基盤整備機構、地方住宅供給公社及び土地開発公社は、この土地の買取りの申出の相手方として定めるべきことを都道府県知事に対して申し出ることができることとされている（復興法 8 ①、復興法令 5）。

また、被災市街地復興推進地域は、平成 23 年 12 月 14 日現在、宮城県下の一部の市町（石巻市、東松島市、気仙沼市、名取市、女川町、南三陸町）の特定の区域を対象として定められているが、これらの市町はいずれも特定住宅被災市町村（注）に該当している。

したがって、震災特例法第 11 条の 5 第 3 項第 1 号に規定する復興法第 8 条第 3 項の規定により土地が買い取られる場合については、現在の指定状況に基づく限り、独立行政法人中小企業基盤整備機構が買い取る場合を除き、震災特例法第 11 条の 5 第 2 項の規定が適用される場合に該当するため、同項の規定が適用されることとなる。

このように、震災特例法第 11 条の 5 第 3 項第 1 号の規定に該当する買取りの場合は、同条第 2 項の適用の有無を常に念頭に置く必要があることから、この取扱いはその旨を留意的に明らかにしたものである。

（注） 「特定住宅被災市町村」とは、東日本大震災により復興法第 21 条に規定する住宅被災市町村となった市町村をいう（以下同じ）。

2 なお、地方公共団体又は独立行政法人都市再生機構が特定被災市街地復興推進地域で被災市街地復興土地区画整理事業を施行する場合において、復興法第 17 条第 1 項に規定する保留地が定められたことに伴い、震災特例法第 11 条の 5 第 3 項第 2 号に規定する（換地処分による土地等の譲渡のうち）当該保留地の対価の額に対応する部分の譲渡があったときは、地方公共団体又は独立行政法人都市再生機構に対する土地等の譲渡には該当することとなるが、その土地等の譲渡は地方公共団体又は独立行政法人都市再生機構に買い取られる場合には当たらない。

よって、震災特例法第 11 条の 5 第 3 項第 2 号に該当する場合において、同条第 2 項の規定が適用されるケースは存在しないこととなる。

震災特例法第 11 条の 6 《被災居住用財産の敷地に係る譲渡期限の延長の特例》関係

(東日本大震災による滅失家屋等を居住の用に供していたかどうかの判定)

11 の 6—1 東日本大震災により滅失若しくは損壊したため居住の用に供されなくなった家屋とともに当該家屋の敷地の用に供されている土地等を譲渡した場合又は当該家屋の敷地の用に供されていた土地等を譲渡した場合における措置法第 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》、第 35 条、第 36 条の 2 《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》、第 36 条の 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》、第 41 条の 5 《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》又は第 41 条の 5 の 2 《特定居住用財産の譲渡損失の損益通算及び繰越控除》の規定の適用に当たっては、昭和 46 年 8 月 26 日直資 4—5 ほか 2 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」通達(以下「措置法通達」という。)31 の 3—14 《災害滅失家屋の跡地等の用途》によることとなるのであるが、当該譲渡を行う前に当該家屋又は土地等(以下「居住用財産」という。)の所有者が死亡しているときは、次の要件のすべてを満たす場合に限り、当該居住用財産をその死亡した所有者(以下この項及び 12—2 において「被相続人」という。)から取得した相続人が東日本大震災による被災直前において当該居住用財産をその所有者として居住の用に供していたものと取り扱う。

(1) 当該相続人は、東日本大震災による被災直前において、当該被相続人とともに当該居住用財産に居住していた者であること。

(2) 当該居住用財産は、東日本大震災による被災の後、住宅の用、事業の用に供する施設の用その他の用途(公共目的のための一時的な利用を除く。)に供されることなく譲渡されたものであること。

(注) この取扱いは、当該居住用財産を譲渡した年分の確定申告書に次に掲げる書類の添付がある場合(当該確定申告書の提出後において当該書類を提出した場合を含む。)に限り適用する。

イ 当該居住用財産の所在地を管轄する市区町村長から交付を受けた被相続人及び相続人の住民票の写しなど、東日本大震災の直前において被相続人と相続人がともに当該居住用財産に居住していたことが判る書類

ロ 当該居住用財産の登記事項証明書

《説明》

1 居住の用に供している家屋とその敷地(以下「居住用財産」という。)の譲渡については、3,000 万円控除の特例(措法 35)、買換え(交換)の特例(措法 36 の 2、36 の 5)、軽減税率の特例(措法 31 の 3)及び損益通算・繰越控除の特例(措法 41 の 5、41 の 5 の 2)の各種特例制度が設けられているが、この場合の居住用財産とは次のものをいい、次のイに該当する家屋及びその敷地は、原則として、居住の用に供されなくなった日以後どのような用途に供されている場合であっても居住用財産に該当するものとして取り扱われる(措置法通達 31 の 3—14)。

イ 譲渡の際に、現に所有者としてその者の居住の用に供している家屋及びその敷地

ロ 居住の用に供されなくなった家屋及びその敷地で、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日までに譲渡するもの（災害により滅失した居住用家屋の跡地も同様）

- 2 この取扱いでは、居住用財産を譲渡した場合の各種特例制度の適用に関し、東日本大震災により滅失又は損壊したため居住の用に供されなくなった居住用財産の所有者がこれを譲渡する前に死亡した場合に、次のイ及びロの要件を満たすときは、当該居住用財産をその死亡した所有者（以下「被相続人」という。）から取得した相続人が、その居住用財産をその所有者として居住の用に供していたものとして取り扱うことを明らかにしている。

イ 当該相続人は、東日本大震災による被災直前において、当該被相続人とともに当該居住用財産に居住していた者であること。

ロ 当該居住用財産は、東日本大震災による被災の後、住宅の用、事業の用に供する施設の用その他の用途（公共目的のための一時的な利用を除く。）に供されることなく譲渡されたものであること。

これは、東日本大震災による被害が未曾有のものであり、その被害は同時・大量・集中的に発生した極めて甚大なものであること、また、被災した居住用財産を利用しようにも利用できない状況下で居住用財産の所有者が死亡したという状況を踏まえたときには、被災直前までその死亡した者と同居していた相続人が当該居住用財産を譲渡した場合においても、死亡した当該居住用財産の所有者であった被相続人がこれを譲渡した場合における課税関係と同様に取り扱うことが制度の趣旨に適っていると考えられることによるものである。

- 3 なお、居住用財産が「住宅の用、事業の用に供する施設の用その他の用途に供されることなく譲渡されたものであること」とは、文字どおり、東日本大震災後いかなる用途にも全く供されていない状態で譲渡されたことをいい、何らかの用途に供されたものを相続人が譲渡した場合には、原則どおり、譲渡資産は利用していたその用途で判定することとなる。

震災特例法第 12 条《特定の事業用資産の買換え等の場合の譲渡所得の課税の特例》関係

（「通常の修繕によっては原状回復が困難な損壊」の意義）

12—1 「被災区域」とは、東日本大震災により滅失（通常の修繕によっては原状回復が困難な損壊を含む。）をした建物又は構築物の敷地及び当該建物又は構築物と一体的に事業の用に供される附属施設の用に供されていた土地の区域をいい、この場合における「通常の修繕によっては原状回復が困難な損壊」とは、東日本大震災により損壊をした建物又は構築物につき、今後取壊し若しくは除去せざるを得ないと認められる場合又は相当の修繕を行わなければ今後事業の用に供することができないと認められる場合の当該建物又は構築物に係る損壊をいうことに留意する。

また、「当該建物又は構築物と一体的に事業の用に供される附属施設」とは、滅失（通常の修繕によっては原状回復が困難な損壊を含む。以下「滅失等」という。）をした建物又は構築物と機能的及び地理的な一体性を有して事業の用に供される施設をいい、例えば、滅失等をした工場の構内にある守衛所、詰所、自転車置場、浴場その他これらに類する施設又は滅失等をした建物に隣接する駐車場等の施設がこれに該当する。

（注）「当該建物又は構築物と一体的に事業の用に供される附属施設」は、滅失等をしたものであるかどうかは問わないことに留意する。

《説明》

特定の事業用資産の買換え等の場合の譲渡所得の課税の特例（震災特例法 12、以下「事業用資産の買換えの特例」という。）は、被災者の事業の継続の支援等の観点から措置することとされた制度であり、その対象範囲となる買換えの組合せの概要は次のとおりとされている。

- ① 被災区域である土地等又はこれらとともに譲渡をする建物若しくは構築物（平成 23 年 3 月 11 日以後に取得されたものを除く。）から、国内にある土地等、建物その他の減価償却資産への買換え
- ② 被災区域である土地以外の土地の区域（国内に限る。）内にある土地等、建物又は構築物から、被災区域である土地等又はその土地の区域内にある建物その他の減価償却資産への買換え

このように、買換えの対象範囲となる譲渡資産の所在する地域は、一定の市町村の地域ではなく、個別具体的に今回の東日本大震災で被災を受けた地点とされていることから、例えば、特定住宅被災市町村の区域内であっても被害が軽微であったものについては被災区域の外とされる場合がある一方、特定住宅被災市町村の区域外であっても、今回の東日本大震災により通常の修繕によっては原状回復が困難であるような被害を受けたときには、その被害を受けた地点に限り、被災区域の内とされる場合もある。

また、「通常の修繕によっては原状回復が困難な損壊」とは、今後取壊し若しくは除去をせざるを得ないと認められる程度又は相当の修繕を行わなければ今後事業の用に供することができないと認められる程度の損壊をいうが、これに該当するかどうかは、個々に諸状況を勘案して総合的に判断することとなる。

(被災区域である土地等を事業の用に供しているかどうかの判定)

12—2 震災特例法第12条第1項の表の第1号に掲げる譲渡資産が事業（事業と称するに至らない不動産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む。）の用に供しているものに該当するかどうかの判定は、原則として譲渡の時の現況により行うこととなるのであるが、東日本大震災による被災の後譲渡の時までの間、当該譲渡資産を他の用途に供していないときは、東日本大震災による被災直前の状況により判定することとする。

また、当該譲渡資産の譲渡の時までにその所有者が死亡しているときは、次に掲げる要件のすべてを満たす場合に限り、当該譲渡資産を被相続人から取得した相続人が東日本大震災による被災直前において事業の用に供していたものとして取り扱う。

- (1) 当該相続人は、東日本大震災による被災直前において、被相続人の営む事業に従事していた者であること又は被相続人と生計を一にしていた者であること。
- (2) 当該譲渡資産は、東日本大震災による被災の後、住宅の用、事業の用に供する施設の用その他の用途（公共目的のための一時的な利用を除く。）に供されることなく譲渡されたものであること。

《説明》

- 1 譲渡資産が事業の用に供されていたかどうかの判定は、原則として譲渡の時の現況で行うこととなるが、事業の用に供していた資産が東日本大震災により滅失又は損壊（以下「滅失等」という。）したことに伴い、震災後事業の用に供されなくなった場合においては、被災事業の再建等に資するため設けられた事業用資産の買換えの特例の趣旨に鑑みれば、東日本大震災による被災直前の状況により譲渡資産が事業の用に供されていたかどうかを判定することが相当であることから、この取扱いは、まず、その旨を明らかにしたものである。
 - 2 また、滅失等をした震災特例法第12条第1項の表の第1号に掲げる譲渡資産の所有者がこれを譲渡する前に死亡した場合には、前述の11の6—1の取扱いにおける居住の用の判定と同様に、譲渡資産を利用しようにも利用できない状況にあること等を踏まえて、次のイ及びロの要件を満たすときは、当該譲渡資産をその死亡した所有者（以下「被相続人」という。）から取得した相続人が譲渡資産を被災直前において事業の用に供していたものとして取り扱うことを併せて明らかにしている。
 - イ 当該相続人は、東日本大震災による被災直前において、被相続人の営む事業に従事していた者であること又は被相続人と生計を一にしていた者であること
 - ロ 当該譲渡資産は、東日本大震災による被災の後、住宅の用、事業の用に供する施設の用その他の用途（公共目的のための一時的な利用を除く。）に供されることなく譲渡されたものであること。
- (注) この場合における「生計を一にする」かどうかは、所得税基本通達2—47による。