

資産課税課情報	第22号	平成29年12月8日	国税庁資産課税課
---------	------	------------	----------

「居住用財産の譲渡所得の特別控除等に関する事例集（平成29年版）」の送付
について（情報）

標題のことについては、別添のとおり送付するので、執務の参考とされたい。

居住用財産の譲渡所得の特別控除等に関する事例集（平成29年版）

この事例集は、居住用財産を譲渡した場合の特例に関する取扱事例等について、平成29年版として作成したものである。

省 略 用 語 例

この事例集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）
（措規）……………	租税特別措置法施行規則（昭和32年大蔵省令第15号）
措置法通達、(措通)……………	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）
所得税法、(所法)……………	所得税法（昭和40年法律第33号）
所得税基本通達、(所基通)……………	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）
（相基通）……………	相続税法基本通達（昭和34年1月28日付直資10）
法人税法……………	法人税法（昭和40年法律第34号）
法人税法施行令、(法令)……………	法人税法施行令（昭和40年政令第97号）
国税通則法……………	国税通則法（昭和37年法律第66号）
民法……………	民法（明治29年法律第89号）
土地区画整理法……………	土地区画整理法（昭和29年法律第119号）
住宅地区改良法……………	住宅地区改良法（昭和35年法律第84号）
軽減税率の特例……………	措置法第31条の3に規定する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
3,000万円控除の特例……………	措置法第35条第1項に規定する居住用財産に係る譲渡所得の特別控除の特例
被相続人特別控除の特例……………	措置法第35条第3項に規定する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
買換えの特例……………	措置法第36条の2に規定する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
41の5の特例……………	措置法第41条の5に規定する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
41の5の2の特例……………	措置法第41条の5の2に規定する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
居住用財産を譲渡した場合の特例…	軽減税率の特例、3,000万円控除の特例、買換えの特例、41の5の特例及び41の5の2の特例

固定資産の交換の特例・……………	所得税法第58条に規定する固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例
収用等に伴い代替資産を取得した場合の特例・	措置法第33条に規定する収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例
収用交換等の場合の特別控除の特例・	措置法第33条の4に規定する収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除の特例
事業用資産の買換えの特例・……………	措置法第37条に規定する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
中高層耐火建築物等の建設のための買換えの特例・	措置法第37条の5第1項に規定する既成市街地等内にある土地等の中高層耐火建築物等の建設のための買換えの場合の譲渡所得の課税の特例
相続税の取得費加算の特例・……………	措置法第39条に規定する相続財産に係る譲渡所得の課税の特例

※ 各法令等は、平成29年7月24日現在による。

目 次

I 他の特例との相互の関係

(1) 固定資産の交換の特例との関係

事例 1	店舗併用住宅の交換……………	1
事例 2	居住用家屋は売買とし敷地は交換とした場合……………	2

(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課税の特例との関係

事例 3	居住用と非居住用の敷地として利用している土地を同時に売却した場合……………	3
------	---------------------------------------	---

(3) 収用等があった場合の課税の特例との関係

事例 4	収用等による庭の買取りと家屋及びその敷地の売却とがある場合……………	4
事例 5	収用等により居住用家屋を取り壊し、更地にした土地の残地部分を譲渡した場合……………	5
事例 6	居住用財産の軽減税率の特例との関係……………	6
事例 7	買取りの申し出があった後 6 か月経過後に居住用財産を譲渡した場合……………	7
事例 8	居住用財産とその他の財産の買取りがある場合……………	8

(4) 事業用資産の買換えの特例との関係

事例 9	居住用家屋を店舗併用住宅に改造して譲渡した場合……………	9
事例 10	居住用家屋の一部を事業用に改造し残りを空室のまま譲渡した場合……………	10

(5) 中高層耐火建築物等の建設のための買換えの特例との関係

事例 11	二つの居住用財産の譲渡がある場合……………	11
事例 12	居住用財産と居住用財産以外の資産との譲渡がある場合……………	12

(6) 居住用財産を譲渡した場合の特例相互の関係

事例 13	同一年中に二つの居住用財産を譲渡した場合……………	13
事例 14	買換資産を取得することができなかった場合……………	14

(7) 居住用財産を譲渡した場合の特例の連年適用関係

事例 15	前々年に 3,000 万円控除の特例の適用を受けている場合……………	15
事例 16	居住用財産の敷地を 2 分割し年をまたいで譲渡した場合……………	16
事例 17	家屋と敷地の所有者が異なる場合の連年適用(1) ……	17
事例 18	家屋と敷地の所有者が異なる場合の連年適用(2) ……	18
事例 19	契約ベースで行った申告と連年適用……………	19
事例 20	特例の適用を受けてした申告の自己否認……………	20

II 「居住の用」の意義

(1) 主として居住の用に供している一の家屋の範囲

事例 21	息子夫婦が別棟の家屋に居住している場合……………	21
事例 22	隣接地に別棟の居住用家屋を建築した場合……………	22

事例23	居住用財産の売却時には新たな家屋に居住している場合……………	23
(2)	一時的に居住の用に供した家屋	
事例24	家屋の新築期間中に居住していた他の家屋の譲渡……………	24
事例25	配偶者等の居住に中断がある場合……………	25
(3)	居住の用に供している家屋の範囲	
事例26	居住期間が短期間である場合……………	26
事例27	居住用家屋と土地の所有者が異なる際に当該家屋を取り壊して土地のみを譲渡した場合……………	27
事例28	家屋の建築途中に転勤した場合……………	28
事例29	離婚を前提として別居している場合……………	29
(4)	生計を一にする親族の居住用家屋	
事例30	生計を一にする両親のみが居住している場合……………	30
事例31	子が居住しているマンションを譲渡した場合……………	31
事例32	夫所有の家屋に両親のみが居住している場合……………	32
事例33	相続した家屋に居住することなく譲渡した場合……………	33
事例34	夫婦共有の家屋に両親のみが居住している場合……………	34
事例35	母のみが居住していた家屋から母を引き取った後譲渡した場合……………	35
事例36	譲渡時には生計を一にしない子が居住していた場合……………	36
事例37	家屋の管理のため弟夫婦に使用させていた場合……………	37
(5)	その他	
事例38	実際の住所と住民票の住所とが異なる場合……………	38

Ⅲ 居住用財産の範囲

(1)	店舗併用住宅	
事例39	共有土地の上にそれぞれが居住用家屋を所有している場合……………	39
事例40	区分所有に係る建物とその敷地を譲渡した場合……………	40
事例41	店舗併用住宅の敷地の分割譲渡……………	41
事例42	利用状況の判定の時期……………	42
事例43	持分贈与について贈与税の配偶者控除の適用を受けた後に譲渡した場合……………	43
(2)	土地等のみの譲渡	
事例44	居住用家屋を引き家して敷地の一部を譲渡した場合……………	44
事例45	マンション建築のために家屋を取り壊した場合……………	45
(3)	居住用家屋の用途	
事例46	災害跡地にマンションを建設して分譲した場合……………	46
事例47	仮換地に建築した店舗と従前の宅地を譲渡した場合……………	47
事例48	居住の用に供されなくなってから3年経過後の譲渡……………	48
事例49	住まなくなってから3年以内に契約を締結し、4年目に引き渡した場合……………	49

(4) 軽減税率の特例又は買換えの特例の場合の所有期間

事例50	所有期間が10年以下の居住用家屋	50
事例51	家屋の増築	51
事例52	所有期間が異なる家屋	52
事例53	所有期間が異なる敷地	53

(5) その他

事例54	サンドイッチ型の居住用財産と特例の関係	54
事例55	共有家屋とともにその敷地を譲渡した場合	55
事例56	社会通念上相当と認められる敷地	56
事例57	借家人が取得した立退料	57

IV 居住用財産の譲渡の範囲

(1) 家屋又は敷地の一部譲渡

事例58	家屋とその敷地の譲渡先が異なる場合	58
事例59	居住用家屋の一部譲渡	59
事例60	居住用家屋を共有とするための譲渡	60
事例61	居住用家屋の敷地の一部譲渡	61
事例62	取り壊した居住用家屋の敷地の一部譲渡	62

(2) 特別関係者への譲渡

事例63	敷地を娘の夫に譲渡し、新築した家屋とともに居住する場合	63
事例64	財産分与による譲渡	64
事例65	同族会社に対する譲渡	65
事例66	特殊関係のある子会社に対する譲渡	66
事例67	親族に対する譲渡と親族の経営する会社に対する譲渡	67
事例68	株主でない会社に対する譲渡	68

(3) 家屋と敷地の所有者とが異なる場合

事例69	家屋の所有者が借地権を有する場合	69
事例70	居住用家屋の所有者とその敷地の所有者が同居していない場合	70
事例71	居住用家屋の敷地の所有者のみが居住している場合	71
事例72	生計を一にする親族が居住している家屋の所有者とその敷地の所有者とが異なる場合	72
事例73	共有物である家屋と敷地の所有者とが異なる場合	73
事例74	親族の範囲	74
事例75	敷地の所有者が前々年に特例を受けていた場合	75
事例76	土地区画整理事業のために家屋を取り壊し、その後譲渡した場合	76

V 買換えの特例の事例

(1) 買換えの特例の対象となる居住用財産の範囲

事例77	転勤により居住していなかった期間がある場合(1).....	77
事例78	転勤により居住していなかった期間がある場合(2).....	78
事例79	相続により家屋とその敷地を取得している場合.....	79
事例80	共同で建物を建て替えた場合.....	80
事例81	家屋が店舗併用住宅の場合.....	81
事例82	譲渡価額の1億円の判定をする場合.....	82

(2) 買換えの特例の対象となる買換資産の範囲

事例83	居住用家屋とその敷地の範囲.....	83
事例84	立退料を支払って貸地の返還を受けた場合.....	84
事例85	買換資産の改良・改造をした場合.....	85
事例86	やむを得ない事情により買換資産の取得が遅れた場合.....	86
事例87	買換資産を生計を一にする親族の居住の用に供する場合.....	87

VI 41の5の特例の事例

事例88	買換資産を居住の用に供した後に譲渡した場合.....	88
事例89	譲渡物件の住宅借入金等の償還期間が変更されている場合.....	89
事例90	共同で建て替えた建物について売却損がある場合.....	90
事例91	店舗併用住宅である家屋について売却損がある場合.....	91
事例92	買換資産として居住用家屋と物置を取得した場合.....	92
事例93	買換資産を増築した結果、面積要件を満たす場合.....	93
事例94	41の5の特例の適用に当たって、やむを得ない事項により買換資産の取得が遅れた場合.....	94
事例95	41の5の特例の適用に当たって、買換資産を生計を一にする親族の居住の用に供する場合.....	95
事例96	非居住者となる場合.....	96

VII 41の5の2の特例の事例

事例97	譲渡資産の借入金を譲渡前に完済している場合.....	97
事例98	合計所得金額が3,000万円を超える場合.....	98
事例99	特定居住用財産の譲渡損失の金額.....	99

VII 被相続人特別控除の特例の事例

事例100	被相続人居住用家屋の敷地を分筆後、同年中に全てを売却した場合	100
事例101	被相続人居住用家屋の敷地であった相続人所有の土地を貸し付けた場合	101
事例102	被相続人居住用家屋の敷地を相続人がそれぞれ相続により取得した場合	102
事例103	共有で相続した被相続人居住用家屋の敷地を現物分割し貸し付けた場合	103
事例104	被相続人居住用家屋以外の建物等を取り壊さない場合	104
事例105	売却時に被相続人居住用家屋の敷地の一部に第三者が建物を建築している場合	105
事例106	相続時に地震に対する安全性に係る規定等を満たしている場合	106
事例107	相続後、区分所有建物に改築後、建物の一部を売却した場合	107
事例108	売買契約後に被相続人居住用家屋が取り壊される場合	108
事例109	更地になっていない中で申告において契約の締結日を選択する場合	109
事例110	相続開始の前まで被相続人居住用家屋の2階部分を賃貸していた場合	110
事例111	相続後、店舗併用住宅である被相続人居住用家屋の店舗部分を利用した場合	111
事例112	配偶者が遺産分割協議を行う前に死亡した場合	112
事例113	換価時に換価代金の取得割合が確定している換価分割をした場合	113
事例114	被相続人居住用家屋とその敷地について代償分割した場合	114
事例115	用途上不可分の関係にある2以上の建築物を譲渡した場合	115
事例116	被相続人居住用家屋の敷地等の判定をする場合	116
事例117	共有物を譲渡したときに1億円を超える場合	117
事例118	適用前譲渡が贈与によるものである場合	118
事例119	適用後譲渡が収用によるものである場合	119
事例120	1億円を超えたため相続税の取得費加算の特例を適用する場合	120

[留意事項]

各事例に記載されている内容以外については、居住用財産を譲渡した場合の特例に関する要件など、各種特例の要件を全て満たしているものとする。

I 他の特例との相互の関係

(1) 固定資産の交換の特例との関係

店舗併用住宅の交換

事例1 甲は、店舗併用住宅として利用している家屋を取り壊し、その敷地と乙所有の宅地とを交換して3,000万円の交換差金を受け取ったが、この交換について、次の(1)又は(2)のいずれかによる特例の適用を受けることができるか。

- (1) 非居住用部分については固定資産の交換の特例の適用を、居住用部分については3,000万円控除の特例の適用を受ける。
- (2) 店舗併用住宅の敷地の交換全部について固定資産の交換の特例の適用を受け、交換差金のうち居住用部分に相当する部分については3,000万円控除の特例の適用を受ける。

[回答]

- (1) 非居住用部分について固定資産の交換の特例の適用を受け、居住用部分について3,000万円控除の特例の適用を受けるなど、交換譲渡資産の一部についてのみ固定資産の交換の特例の適用を受けることはできない。
- (2) 固定資産の交換の特例の適用を受ける場合には、交換差金に相当する部分について、3,000万円控除の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

- (1) 所得税法第58条の規定は、交換ごとに同条の適用を受けるか否かを選択する必要があり、交換譲渡資産を任意に区分し、その一部について同条の適用を受け、他の一部について同条の適用を受けないとすることはできない（所基通58－9）。

したがって、交換により譲渡した店舗併用住宅の敷地を居住用部分と非居住用部分とに区分し、非居住用部分についてのみ固定資産の交換の特例の適用を受けることはできない。

- (2) 居住用財産の交換資産について固定資産の交換の特例の適用を受ける場合には、3,000万円控除の特例の適用を受けることはできない（措法35②）。

店舗併用住宅の敷地について固定資産の交換の特例の適用を受ける場合には、その適用対象は居住用部分・非居住用部分を問わず敷地の全体に及ぶことから、譲渡があったものとされる部分のうち、居住用部分について更に3,000万円控除の特例の適用を受けることはできない（措通35－1）。

居住用家屋は売買とし敷地は交換とした場合

事例2 甲は、居住用家屋を乙に売却し、同時にその敷地を丙所有の宅地と等価交換した。

甲は、乙に売却した居住用家屋について3,000万円控除の特例、丙と等価交換した敷地については固定資産の交換の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

居住用家屋とその敷地を同時に譲渡した場合において、居住用家屋の譲渡について3,000万円控除の特例の適用を受けたときには、その敷地の譲渡については固定資産の交換の特例の適用を受けることはできない。

なお、居住用家屋の譲渡について、軽減税率の特例の適用を受ける場合も同様である。

[理由]

居住用家屋とその敷地の譲渡先が異なる場合であっても、居住用家屋とその敷地を同時に譲渡している場合の家屋とその敷地の譲渡は、措置法第31条の3第2項第3号に規定する「前二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」又は措置法第35条第2項に規定する「居住用家屋とともにするその敷地の用に供されている土地」の譲渡に該当することから、居住用財産の譲渡のうち家屋の譲渡についてのみ3,000万円控除の特例又は軽減税率の特例の適用を受けることはできない（措法31の3②、35②、措通31の3-3）。

また、居住用家屋の敷地の交換（譲渡）について、固定資産の交換の特例の適用を受ける場合には、居住用家屋の譲渡について3,000万円控除の特例又は軽減税率の特例の適用を受けることはできない（措法31の3①、35②、措通31の3-1、35-1）。

すなわち、居住用家屋とその敷地を同時に譲渡した場合には、譲渡の全部について3,000万円控除の特例又は軽減税率の特例の適用を受けるか、あるいは3,000万円控除の特例又は軽減税率の特例の適用を受けないで、その敷地の譲渡についてのみ固定資産の交換の特例の適用を受けるかのいずれかの選択適用となる。

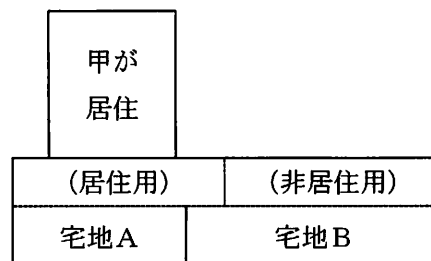
(2) 優良住宅地の造成等のために土地等を譲渡した場合の課税の特例との関係

居住用と非居住用の敷地として利用している土地を同時に売却した場合

事例3 甲は、隣接している宅地A及び宅地Bを所有し、その半分を甲の居住用家屋の敷地（居住用）、残り半分を月極駐車場の敷地（非居住用）として利用していたが、本年に法人乙へ売却した。

乙は、宅地A及び宅地B上に、措置法第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》第2項第10号に規定する建築物を建築する。

この場合、甲は居住用部分については軽減税率の特例及び3,000万円控除の特例、非居住用部分については措置法第31条の2の特例の適用を受けることができるか。



[回答]

甲は居住用部分については軽減税率の特例及び3,000万円控除の特例、非居住用部分については措置法第31条の2の特例の適用を受けることができる。

[理由]

措置法第31条の2の特例は、同条第1項括弧書において軽減税率の特例との重複適用を排除し、同条第4項において3,000万円控除の特例との重複適用を排除している。

しかしながら、これらの規定による重複適用が問題となるのは、軽減税率の特例や3,000万円控除の特例の対象である居住用財産の譲渡であるため、譲渡した土地等に居住用部分と非居住用部分とがある場合、非居住用部分については重複適用の問題は生じない。

したがって、本事例の場合、甲は居住用部分については軽減税率の特例及び3,000万円控除の特例の適用を受け、非居住用部分については措置法第31条の2の特例の適用を受けることができる。

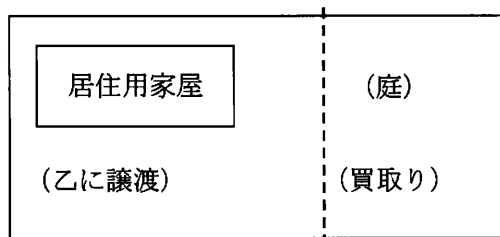
(3) 収用等があった場合の課税の特例との関係

収用等による庭の買取りと家屋及びその敷地の売却とがある場合

事例4 甲は、本年5月に道路用地として居住用家屋の敷地の一部（庭の部分）を買い取られ対価補償金を取得した。

その後、当該買取りにより敷地が狭くなったこと、生活環境の悪化が見込まれることなどから、本年11月に居住用家屋とその敷地の残り部分を乙に譲渡した。

この場合、収用等があった場合の課税の特例と居住用財産を譲渡した場合の特例との関係はどうなるか。



[回答]

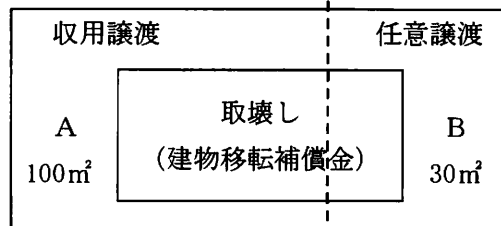
- (1) 道路用地として買い取られた居住用家屋の敷地の一部（庭の部分）については、収用等に伴い代替資産を取得した場合の特例又は収用交換等の場合の特別控除の特例の適用を受けることができる。
- (2) 乙に譲渡した居住用家屋とその敷地については、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

[理由]

- (1) 道路用地として買い取られた居住用家屋の敷地の一部（庭の部分）は、居住用家屋とともに譲渡したものではなく、また、居住用家屋を取り壊した上で譲渡したものでもないことから、居住用財産の譲渡に該当しないので、取得した対価補償金について居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない（措法31の3②、35②、36の2①、措通31の3-18、35-6、36の2-23）が、収用等があった場合の課税の特例の適用を受けることができる。
 - (2) 乙に対する譲渡は、居住用家屋及びその敷地の譲渡に該当するので、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。
- (注) 同一年中に、収用交換等の場合の特別控除の特例と3,000万円控除の特例の適用を受ける場合には、特別控除の累積限度額の特例の適用があることに留意する（措法36）。

収用等により居住用家屋を取り壊し、更地にした土地の残地部分を譲渡した場合

事例5 甲は、所有する居住用家屋及びその敷地について、昨年に当該敷地の一部（100㎡）が前面道路の拡幅事業のために買い取られ、当該敷地について補償金を取得するとともに、当該家屋について移転補償金を取得した。



甲は、昨年に当該家屋を取り壊し、昨年分の確定申告において、建物移転補償金を対価補償金として申告し、土地買取補償金とともに、収用等に伴い代替資産を取得した場合の特例の適用を受けた。

また、甲は、残地（収用等により買い取られなかった部分、30㎡）のみでは居住用の敷地として利用できないことから、本年に隣地の所有者に当該残地を譲渡した。

この場合、当該残地の譲渡について、3,000万円控除の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

当該残地の譲渡について、3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。

[理由]

居住用家屋の移転補償金について、一時所得として申告するか対価補償金として申告するかにかかわらず、当該残地の譲渡が次に掲げる要件の全てを満たす場合は、3,000万円控除の特例の適用を受けることができる（措法35②、措通31の3-18、35-2、35-6）。

- (1) 当該残地の譲渡に関する契約が、家屋を取り壊した日から1年以内に締結され、かつ、その家屋を居住の用に供されなくなった日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までに譲渡したものであること。
- (2) その家屋を取り壊した後譲渡に関する契約を締結した日まで、貸付けその他の用に供していないものであること。

居住用財産の軽減税率の特例との関係

事例6 甲は、所有期間が10年を超える居住用財産を収用事業のために買い取られた。

この譲渡について、収用交換等の場合の特別控除の特例と軽減税率の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

収用交換等の場合の特別控除の特例を適用した後の長期譲渡所得について、軽減税率の特例の適用を受けることができる。

[理由]

譲渡の年の1月1日において所有期間が10年を超える居住用財産を収用事業のために買い取られた場合には、その譲渡について、収用交換等の場合の特別控除の特例と軽減税率の特例との重複適用は排除されていないので、収用交換等の場合の特別控除の特例と軽減税率の特例との適用を併せて受けることができる。

(注) 収用等に伴い代替資産を取得した場合の特例と軽減税率の特例とは、重複して適用を受けることはできない(措法31の3①)。

買取りの申し出があった後6か月経過後に居住用財産を譲渡した場合

事例7 甲は、居住用家屋とその敷地を収用事業のために市に買い取られたが、売買契約の締結は買取りの申し出があった日から10か月後である。

収用等があった場合の課税の特例と居住用財産を譲渡した場合の特例との関係はどうなるか。

〔回答〕

- (1) 収用交換等の場合の特別控除の特例の適用を受けることはできない。
- (2) 収用等に伴い代替資産を取得した場合の特例又は居住用財産を譲渡した場合の特例のいずれかを選択することができる。

〔理由〕

居住用家屋とその敷地を収用事業等のために譲渡した場合には、その譲渡について収用等に伴い代替資産を取得した場合の特例又は収用交換等の場合の特別控除の特例の適用を受けるか、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けるかは納税者の選択したところによる。

本事例の場合、買取りの申し出のあった日から10か月後に売買契約を締結したものであるから、収用交換等の場合の特別控除の特例を受けることはできない（措法33の4③）。

ただし、収用等に伴い代替資産を取得した場合の特例又は居住用財産を譲渡した場合の特例の対象となる場合は、いずれかを選択することができる（措法31の3①、35②、36の2①）。

（注） 収用等による譲渡が、買取りの申し出のあった日から6か月以内の買取りである場合には、当該収用交換等の場合の特別控除の特例と軽減税率の特例の適用を併せて受けることができる（措法31の3①）。

居住用財産とその他の財産の買取りがある場合

事例8 甲は、居住用財産とその他の土地建物等を収用事業のために買い取られたが、居住用財産の譲渡について買換えの特例の適用を受け、その他の土地建物等の譲渡については収用交換等の場合の特別控除の特例を受けることはできるか。

[回答]

居住用財産の譲渡について買換えの特例の適用を、その他の土地建物等の譲渡について収用交換等の場合の特別控除の特例の適用を受けることができる。

[理由]

収用交換等の場合の特別控除の特例と買換えの特例については、重複適用の排除規定が置かれている（措法36の2①）。

しかしながら、重複適用が問題となるのは、買換えの特例の対象である居住用財産の譲渡であるため、譲渡した土地建物等に居住用財産とその他の土地建物等とがある場合、その他の土地建物等については重複適用の問題は生じない。

したがって、居住用財産とその他の土地建物等が収用事業のために買い取られた場合、それが一の譲渡であっても、居住用財産の譲渡について買換えの特例の適用を、その他の土地建物等の譲渡について収用交換等の場合の特別控除の特例の適用を受けることができる。

(4) 事業用資産の買換えの特例との関係

居住用家屋を店舗併用住宅に改造して譲渡した場合

事例 9 甲は、長年その全部を居住の用に供していた家屋を 2 年 6 か月前に店舗併用住宅に改造し、本年乙に譲渡した。

この譲渡について、3,000 万円控除の特例と事業用資産の買換えの特例との適用関係はどうなるか。

[回答]

- (1) 事業用部分の譲渡について事業用資産の買換えの特例の適用を受けない場合には、2 年 6 か月前の店舗併用住宅に改造する直前の利用状況に基づき、店舗併用住宅とその敷地の全部について、3,000 万円控除の特例の適用を受けることができる。
- (2) 事業用部分の譲渡について事業用資産の買換えの特例の適用を受ける場合には、乙に譲渡した時において現実に居住の用に供していた部分について、3,000 万円控除の特例の適用を受けることができる。

[理由]

- (1) 居住用家屋をその居住の用に供されなくな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 日までの間に譲渡した場合には、その居住の用に供されなくなった後の家屋の利用状況にかかわらず、当該居住用家屋及びその敷地の全部について、3,000 万円控除の特例の適用を受けることができる（措法 35②）。
- (2) 事業用に転用した部分について事業用資産の買換えの特例の適用を受ける場合には、譲渡時における当該家屋の利用状況に基づき、現に居住の用に供している部分について 3,000 万円控除の特例の適用を受けることができる。

なお、店舗併用住宅の譲渡について事業用資産の買換えの特例の適用を受ける場合の事業用部分又は居住用部分の判定は、譲渡時の利用状況により行うため、事業用部分については譲渡時の利用状況により、居住用部分については転用前の利用状況により判定することはできない（措法 35②、措通 35-1）。

居住用家屋の一部を事業用に改造し残りを空室のまま譲渡した場合

事例10 甲は、長年居住の用に供していたA家屋からBマンションに転居した後、乙からA家屋の半分を店舗として賃貸して欲しい旨の要請を受けたので、A家屋の2分の1を店舗に改造して乙に賃貸し、残りの部分は空室としていた。

本年、A家屋を乙に譲渡したが、店舗とその敷地部分について事業用資産の買換えの特例の適用を受け、空室の部分については3,000万円控除の特例の適用を受けることができるか。

なお、Bマンションへの転居後A家屋の売却まで2年経過している。

[回答]

譲渡時の利用状況に基づき店舗部分の譲渡について事業用資産の買換えの特例の適用を受ける場合には、店舗部分以外（空室部分）の譲渡については3,000万円控除の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

居住の用に供されなくなった後に居住用部分の全部又は一部を他の用途に転用した居住用財産の譲渡について、譲渡時の利用状況に基づいて事業用資産の買換えの特例の適用を受ける場合には、2年前にその全部を居住の用に供していたからといって、事業用部分以外の他の部分の譲渡について3,000万円控除の特例の適用を受けることはできない（措法35②、措通35-1）。

(5) 中高層耐火建築物等の建設のための買換えの特例との関係

二つの居住用財産の譲渡がある場合

事例11 甲は、2年前まで居住の用に供していたA家屋とその敷地及び現に居住の用に供しているB家屋とその敷地を所有している。

本年2月に、A家屋とその敷地を譲渡し、新たに居住用財産を取得した。

また、B家屋とその敷地についても、本年7月に等価交換によって譲渡し、その譲渡した土地の上に建築された中高層耐火建築物の一部とその敷地を取得して、これを他人に賃貸することとしている。

そこで、A家屋とその敷地の譲渡については買換えの特例、B家屋とその敷地の譲渡については中高層耐火建築物等の建設のための買換えの特例の適用を受けることができるか。

[回答]

A家屋とその敷地の譲渡については買換えの特例の適用を、また、B家屋とその敷地の譲渡については中高層耐火建築物等の建設のための買換えの特例の適用を受けることができる。

[理由]

中高層耐火建築物等の建設のための買換えの特例は、一の譲渡について買換えの特例の適用を受ける場合は、その譲渡について重ねて中高層耐火建築物等の建設のための買換えの特例の適用を受けることはできない（措法37の5①）。

すなわち、一の居住用財産の譲渡について、買換えの特例と中高層耐火建築物等の建設のための買換えの特例とを重複して適用できないことになる。

したがって、本事例のように居住用財産の譲渡が二つ以上ある場合には、その譲渡ごとに特例の適用を選択することができる。

なお、一の譲渡により店舗併用住宅を譲渡した場合は、その譲渡全体について買換えの特例と中高層耐火建築物等の建設のための買換えの特例とのいずれかを選択することになるため、居住用部分については買換えの特例の適用を、また、事業用部分については中高層耐火建築物等の建設のための買換えの特例の適用を受けることはできない（措通35－1、36の2－23）。

居住用財産と居住用財産以外の資産との譲渡がある場合

事例12 甲は、居住の用に供していた土地建物と貸家としていた土地建物とを、特定民間再開発事業の用に供するために一括譲渡した。

甲は、居住の用に供していた土地建物については3,000万円控除の特例及び軽減税率の特例の適用を受けることとしているが、貸家としていた土地建物について中高層耐火建築物等の建設のための買換えの特例の適用を受けることができるか。

[回答]

居住の用に供していた土地建物の譲渡について3,000万円控除の特例及び軽減税率の特例の適用を受ける場合には、貸家としていた土地建物の譲渡については中高層耐火建築物等の建設のための買換えの特例の適用を受けることはできない。

[理由]

特定民間再開発事業のために土地建物等を譲渡した場合に、その譲渡の一部又は全部について3,000万円控除の特例の適用を受けるときは、居住用財産以外の他の資産の譲渡について中高層耐火建築物等の建設のための買換えの特例の適用を受けることはできない（措通35-1）。

すなわち、一の特定民間再開発事業のために土地建物等を譲渡した場合に、その譲渡の一部又は全部について次に掲げる特例の適用を受けるときは、当該土地建物等の譲渡については、中高層耐火建築物等の建設のための買換えの特例の適用を受けることはできないこととなる（措法37の5①）。

- ① 収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例（措法33）
- ② 交換処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例（措法33の2）
- ③ 換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例（措法33の3）
- ④ 収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除（措法33の4）
- ⑤ 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課税の特例（措法34）
- ⑥ 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課税の特例（措法34の2）
- ⑦ 農地保有の合理化等のために農地等を譲渡した場合の課税の特例（措法34の3）
- ⑧ 居住用財産の特別控除の特例（措法35①）
- ⑨ 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（措法35③）
- ⑩ 特定の土地等の特別控除の特例（措法35の2）
- ⑪ 居住用財産の買換えの特例（措法36の2）
- ⑫ 特定の事業用資産の買換えの特例（措法37）

なお、本事例の場合、居住の用に供していた土地建物の譲渡について3,000万円控除の特例の適用を受けなくて軽減税率の特例の適用を受けるときは、貸家としていた土地建物の譲渡について中高層耐火建築物等の建設のための買換えの特例の適用を受けることができる。

(6) 居住用財産を譲渡した場合の特例相互の関係

同一年中に二つの居住用財産を譲渡した場合

事例13 甲は、3年前まで居住の用に供していたA家屋とその敷地及び現に居住の用に供しているB家屋とその敷地を同一年中に譲渡した。

この場合、A家屋とその敷地の譲渡について3,000万円控除の特例及び軽減税率の特例の適用を受け、B家屋とその敷地の譲渡について買換えの特例の適用を受けることができるか。

[回答]

A家屋とその敷地の譲渡について3,000万円控除の特例及び軽減税率の特例の適用を受けるときは、B家屋とその敷地の譲渡については、買換えの特例の適用を受けることはできない。

[理由]

譲渡資産がいずれの特例の適用要件をも満たしているときは、3,000万円控除の特例及び軽減税率の特例又は買換えの特例のいずれかの特例の適用を選択することになる。

また、措置法第36条の2第1項は、「その年・・・において第31条の3第1項、第35条第1項（同条第3項の規定により適用する場合を除く。）・・・の規定の適用を受けている場合を除き」買換えの特例の適用を受けることができる旨定めている。したがって、同一年中に二以上の居住用財産の譲渡があり、一の譲渡について3,000万円控除の特例又は軽減税率の特例の適用を受けるときは、他の譲渡については買換えの特例の適用を受けることはできない。

買換資産を取得することができなかった場合

事例14 甲は、居住用財産の譲渡に係る申告に当たり、買換資産を購入する予定で買換えの特例を適用したが、譲渡の年の翌年12月31日までに買換資産の取得をすることができなかった。

この場合、特例の適用を買換えの特例から3,000万円控除の特例へ変更することはできるか。

[回答]

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より措置法第36条の2第2項に規定する取得期限までに買換資産を取得できなかったために、買換えの特例の適用を受けられないこととなった場合には、当該取得期限の属する年の翌年4月30日までに修正申告書を提出したときに限り、3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。

なお、軽減税率の特例の適用についても同様である。

[理由]

買換えの特例の適用を受ける旨の申告をした場合には、買換資産を取得期限までに取得できなかったとしても、当初の申告は適法であるため、申告の撤回又は更正の請求などにより改めて3,000万円控除の特例や軽減税率の特例の適用をして申告をやり直すことはできない。

しかし、災害など自己の責めに帰せられないやむを得ない事情によって買換えの特例が適用できなくなった場合において、3,000万円控除の特例や軽減税率の特例が一切適用されないとするのは、居住用財産を譲渡した場合の特例制度の趣旨が生かされないことになることから、一定要件の下に特例の適用を受けることができることとして取り扱われている（措法31の3①、措通31の3-27、35-6）。

なお、「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」の例としては、次のような事情が考えられる。

- ① 震災、風水害、火災などの災害
- ② 新たな法令などによる規制により買換資産の取得ができなかったこと
- ③ 買換資産の契約の相手方である建設業者などの倒産

(注) 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より、買換資産に該当する家屋を買換資産の取得期間内に取得することができなかった場合であっても、取得期限の属する年の翌年12月31日までに取得し、一定の要件を満たすときは、その家屋は取得期間内に取得したものとして取り扱われる（措通36の2-16、事例86参照）

(7) 居住用財産を譲渡した場合の特例の連年適用関係

前々年に3,000万円控除の特例の適用を受けている場合

事例15 甲は、前々年にA家屋とその敷地を譲渡し、従来から所有する所有期間10年超のB家屋に転居した。

また、本年に居住の用に供しているB家屋とその敷地を譲渡した。

この譲渡については、先のA家屋とその敷地の譲渡について3,000万円控除の特例の適用を既を受けていることから、3,000万円控除の特例の適用は受けられないと思うが、軽減税率の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

B家屋とその敷地の譲渡について軽減税率の特例の適用を受けることができる。

[理由]

軽減税率の特例は、前年又は前々年において既にこの特例の適用を受けている場合には、本年の居住用財産の譲渡について適用が受けられないことになっている（措法31の3①）が、前年又は前々年において3,000万円控除の特例の適用を受けているかどうかは軽減税率の特例の適用を受けるための要件とは関係がない。

したがって、B家屋及びその敷地の譲渡について軽減税率の特例の適用を受けることができる。

居住用財産の敷地を2分割し年をまたいで譲渡した場合

事例16 甲は、居住している家屋を取り壊し、その敷地400㎡を二つに分割した上で、一つは本年中に乙に譲渡し、残りは翌年中に丙に譲渡する予定である。

本年の譲渡について3,000万円控除の特例及び軽減税率の特例の適用を受けた場合、翌年の譲渡について買換えの特例の適用を受けることができるか。

[回答]

翌年の譲渡について買換えの特例の適用を受けることはできない。

[理由]

居住用家屋の取壊し後の敷地の譲渡については、3,000万円控除の特例の場合には次の(1)及び(2)の要件を、軽減税率の特例及び買換えの特例の場合には次の(1)、(2)及び(3)の要件を満たすときに限り、これらの特例の適用を認めることとして取り扱われている(措通31の3-5、35-2、36の2-23)。

- (1) 居住用家屋の取壊し後の敷地の譲渡に関する契約が家屋を取り壊した日から1年以内に締結され、かつ、当該家屋をその居住の用に供されなくなった日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までに譲渡したものであること。
- (2) 取壊し後の敷地は、家屋を取り壊した後譲渡に関する契約を締結した日まで、貸付けその他の用に供していないものであること。
- (3) 取壊しに係る家屋及びその敷地は、当該家屋が取り壊された日の属する年の1月1日において所有期間が10年を超えるものであること。

したがって、居住用家屋の取壊し後の敷地の譲渡が特例の適用要件を満たす限り、本年の乙に対する譲渡についてはいずれかの特例の適用を受けることができる。

しかし、乙に対する譲渡につき3,000万円控除の特例及び軽減税率の特例の適用を受けている場合には、翌年に予定している丙に対する譲渡について、買換えの特例の適用を受けることはできない(措法36の2①)。

家屋と敷地の所有者が異なる場合の連年適用(1)

事例17 甲（父）は、2年前に居住用財産の譲渡について3,000万円控除の特例及び軽減税率の特例の適用を受けた。その後、甲は、乙（子）の所有地に家屋を建築して乙と同居していたが、甲と乙は、本年、この家屋とその敷地を譲渡した。

甲と乙は、この家屋と敷地の譲渡について3,000万円控除の特例又は軽減税率の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲及び乙は、いずれも3,000万円控除の特例又は軽減税率の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

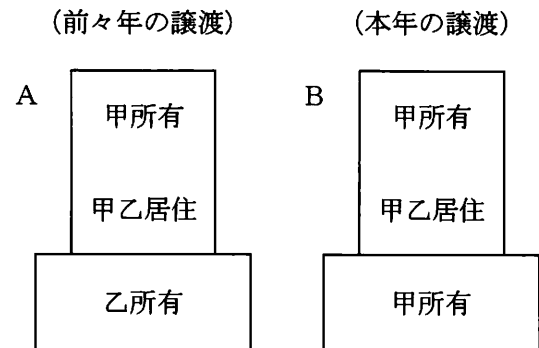
- (1) 甲は、前々年において既に3,000万円控除の特例及び軽減税率の特例の適用を受けているので、本年の家屋の譲渡についてこれらの特例の適用を受けることはできない（措法31の3①、35②）。
- (2) 乙の敷地の譲渡については、居住用家屋の所有者である甲の譲渡について3,000万円控除の特例及び軽減税率の特例の適用を受けることができる場合に限り、特例の適用を受けることができることとして取り扱われているものであることから、居住用家屋の所有者である甲の譲渡についてこれらの特例の適用を受けることができない場合は、その敷地の所有者である乙の譲渡についても特例の適用を受けることはできないことになる（措通31の3-19、35-4）。

なお、仮に甲所有の居住用家屋の譲渡について譲渡益が生じないため甲は申告不要となる場合であっても、甲の居住用家屋の譲渡についてこれらの特例の適用を受けることができない以上、その敷地の所有者である乙の譲渡についてもこれらの特例の適用を受けることはできない。

家屋と敷地の所有者が異なる場合の連年適用(2)

事例18 生計を一にする親族である甲と乙は、右図のような所有及び利用状況にあるA建物と敷地を前々年に譲渡し、更に本年、B家屋とその敷地を譲渡した。前々年の譲渡について、甲はA家屋の譲渡益がなかったため特例の適用を受けるまでもなかったが、乙は土地の譲渡益について3,000万円控除の特例の適用を受けた。

本年の譲渡について、甲は3,000万円控除の特例の適用を受けることができるか。



[回答]

甲は、B家屋とその敷地の譲渡について、3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。

[理由]

A家屋の敷地の譲渡者乙は、前々年の居住用財産の譲渡について、甲の居住用財産の特別控除額の控除不足額を限度として3,000万円控除の特例の適用を受けている（措通31の3-19、35-4）。

しかしながら、甲は、A家屋の譲渡益がなく、前々年分の確定申告書に3,000万円控除の特例の適用を受ける旨の記載や特例の適用を受けるための書類を添付していないことから、3,000万円控除の特例の適用を受けているわけではないこととなる。

したがって、甲は、本年のB家屋とその敷地の譲渡については、3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。

また、所有期間が10年を超えていれば、軽減税率の特例の適用を受けることができる（措法31の3①）。

契約ベースで行った申告と連年適用

事例19 甲は、長年居住の用に供していた家屋とその敷地の売買契約を昨年12月に締結し、本年4月に買主に引き渡した。

甲は、居住用財産の譲渡について契約基準により昨年分の譲渡所得として3,000万円控除の特例の適用を受ける旨を記載した申告書を提出した。

そして、昨年分の確定申告期間後に、3年前に3,000万円控除の特例の適用を受けていたことから、昨年分の譲渡所得とする場合にはこの特例の適用はないが、引渡基準により本年分の譲渡所得として申告すれば特例の適用があることを知った。

昨年分の譲渡所得について、課税年分を変更するための更正の請求をすることができるか。

[回答]

昨年分の譲渡所得について、課税年分を変更することはできない。

[理由]

譲渡所得の課税年分については、所得税基本通達36-12に定めるところによるが、納税者が、その定めに従い「契約の効力発生の日」に譲渡があったとして適法に申告を行った場合には、その申告により所得税額が確定することとなる。

そして、その後、引渡基準により申告した方が有利になるとしても、譲渡所得の課税年分について誤りがあるわけではないため、これを理由として、申告の撤回又は更正の請求により譲渡所得の課税年分を変更することはできない。

特例の適用を受けてした申告の自己否認

事例20 甲は、3年前にした居住用財産の譲渡について3,000万円控除の特例の適用を受けたが、昨年に再び居住用財産を譲渡した。

甲は、昨年の譲渡所得が3年前の譲渡所得を大幅に超えるため、3年前の譲渡所得について3,000万円控除の特例の適用を自己否認して修正申告書を提出し、昨年の譲渡所得について3,000万円控除の特例の適用を受けたい旨申し出てきた。

〔回答〕

昨年の譲渡所得については、3年前の譲渡所得について3,000万円控除の特例の適用を自己否認する修正申告書を提出するか否かにかかわらず、3,000万円控除の特例の適用を受けることができない。

〔理由〕

甲の3年前の居住用財産の譲渡所得については、適法に申告が行われており、国税通則法第19条第1項各号に掲げる修正申告書の提出をすることができる事由には該当しない。

一方、甲の昨年の居住用財産の譲渡については、措置法第35条第2項に規定する「その年の前年又は前々年において既にこの項の規定の適用を受けている場合」に該当することから、3年前の譲渡所得について3,000万円控除の特例の適用を自己否認する修正申告書を提出するか否かにかかわらず、3,000万円控除の特例の適用を受けることはできない。

Ⅱ 「居住の用」の意義

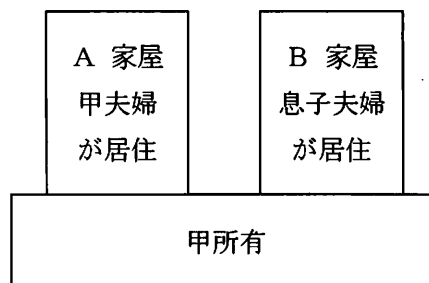
(1) 主として居住の用に供している一の家屋の範囲

息子夫婦が別棟の家屋に居住している場合

事例21 甲は、隣接しているA家屋及びB家屋とその敷地を所有しており、A家屋は甲夫婦が、B家屋は息子夫婦が、それぞれ居住の用に供していた。

今回、息子の転勤に伴いA家屋・B家屋とその敷地を同時に譲渡した。なお、甲夫婦と息子夫婦とは生計を別にしている。

A家屋・B家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。



[回答]

- (1) A家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。
- (2) B家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

隣接する2棟以上の家屋が一体として一構えの家屋としての機能を有する場合には、その2棟以上の家屋は「一の家屋」に該当するが、それぞれの家屋が独立して居住用家屋としての機能を有している場合には、これらの家屋は一構えの家屋に該当しない。

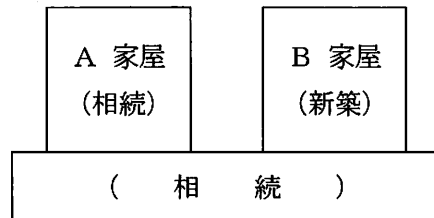
したがって、本事例の場合、息子夫婦が居住の用に供していたB家屋とその敷地は、甲の居住用財産には該当しない。

隣接地に別棟の居住用家屋を建築した場合

事例22 甲は、20年前にA家屋とその敷地を相続により取得し、その後引き続き居住の用に供してきたが、A家屋が手狭になったことから、12年前にA家屋に隣接して別棟のB家屋を新築し、子供（大学生、中学生、小学生）の勉強部屋及び寝室として使用してきた。

今回、A家屋・B家屋及びこれらの敷地を同時に譲渡した。

この譲渡の全部について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。



[回答]

A家屋・B家屋及びその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

[理由]

居住用家屋を二以上所有する場合には、これらの家屋のうち、その者が「主として居住の用に供していると認められる一の家屋」のみが居住用財産を譲渡した場合の特例の適用対象となる家屋に該当する（措法31の3②、35②、36の2①、41の5⑦、41の5の2⑦、措令20の3②、23①、24の2⑦、26の7⑨、26の7の2⑦）。

2棟以上の家屋が隣接しており、かつ、これらの家屋の構造、設備、規模、家族の構成、生計の状況及びこれらの家屋の使用状況その他の状況からみて、当該2棟以上の家屋が一体として一の機能を有する「一構えの家屋」と認められる場合には、当該2棟以上の家屋は、「一の家屋」に該当する。

なお、1棟の家屋であっても、それが独立した二以上の家屋に区分されて利用されている場合には、それぞれが「一の家屋」に該当する。

本事例の場合、B家屋は、子供の勉強部屋及び寝室として使用されていることから、A家屋と一体として一の機能を有する一構えの家屋とみるのが相当である。

（注）本事例において、A・B2棟の家屋のいずれか一の家屋のみを譲渡した場合には、居住用家屋の一部の譲渡に該当するから、その譲渡について居住用財産を譲渡した場合の特例の適用対象となる居住用財産に該当するかどうかは、措置法通達31の3-10《居住用家屋の一部の譲渡》により判定することになる。

居住用財産の売却時には新たな家屋に居住している場合

事例23 甲は、30年前から居住していたA家屋の売却を不動産業者に依頼していたが、A家屋の買い手が見つかる前に代わりのB家屋が見つかったので、B家屋を購入して昨年9月にA家屋からB家屋へ転居した。

転居後、A家屋の買い手が見つかるまでA家屋を空き家にしておいたが、本年5月に適当な買い手が見つかったので、A家屋とその敷地を売却した。売却時には二つの居住用家屋を所有していることになるが、A家屋の譲渡について居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

A家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

[理由]

- (1) A家屋とその敷地は、その居住の用に供されなくなった日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までの間に譲渡されている。
- (2) その居住の用に供している家屋をその居住の用に供されなくなった後に譲渡した場合、その譲渡した家屋がその者の主たる居住の用に供していた家屋に該当するかどうかは、その譲渡の時点で判定するのではなく、その家屋が居住の用に供されなくなった時点で判定する（措通31の3－9、35－6、36の2－23、41の5－18、41の5の2－7）。

したがって、A家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

(2) 一時的に居住の用に供した家屋

家屋の新築期間中に居住していた他の家屋の譲渡

事例24 甲は、居住の用に供していたA家屋の取壊し後、その敷地に居住用のB家屋を建築するに当たり、B家屋が完成するまでの間、貸し付けていたC家屋から借家人の乙を立ち退かせた後、C家屋に入居した。

甲は、B家屋の完成後直ちに入居し、C家屋とその敷地を譲渡した。

この場合、C家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

C家屋とその敷地は居住用財産に該当しないので、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

甲は、居住用のB家屋の新築期間中だけの仮住まいとしてC家屋に入居したものであり、また、その結果においても、居住用のB家屋に入居していることから、C家屋とその敷地は甲の居住用家屋には該当しないので、この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない（措通31の3-2、35-6、36の2-23、41の5-18、41の5の2-7）。

配偶者等の居住に中断がある場合

事例25 会社員甲は、6年ほど前にA市からB市へ転勤したので、A市の自宅に妻子を残したままB市へ単身赴任し借家住まいをしていたが、5年前に妻子をB市の借家に呼び寄せて、A市の自宅は他人に貸し付けていた。

昨年になって、約4年間住んでいた借家人を立ち退かせ、再び妻子をA市の自宅に住ませたが、今回、このA市の自宅を譲渡した。

この場合、A市の自宅の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

A市の家屋は、甲の居住の用に供している家屋と認められるので、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

ただし、妻子が、再びA市の家屋に入居した目的が居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けるためのものであると認められる場合には、特例の適用を受けることはできない。

[理由]

甲は、妻子をB市の借家に呼び寄せてA市の家屋を貸家の用に供していたのであるから、妻子をB市に呼び寄せた時点において、A市の家屋は居住用家屋に該当しないこととなったが、その後再び妻子がA市の家屋に居住しているので、この家屋は、甲にとっても居住の用に供している家屋に該当することとなる。

ただし、妻子がA市の家屋へ再入居した目的が一時的に居住するためのものであると認められる場合は、この限りではない（措通31の3-2、35-6、36の2-23、41の5-18、41の5の2-7）。

(注) なお、買換えの特例は、居住用家屋の所有者が当該家屋の存する場所に10年以上居住することが要件となっているが、当該期間の計算に当たっては、他人に貸し付けていた期間を除外して計算することになる。

(3) 居住の用に供している家屋の範囲

居住期間が短期間である場合

事例26 甲（妻）は、乙（夫）が本年1月に新築した家屋に乙や子供とともに転居したが、転居後間もなく乙が交通事故により死亡した。甲は、この家屋とその敷地を相続により取得し、本年6月にこれを譲渡した。

この譲渡について、3,000万円控除の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

家屋とその敷地の譲渡について、3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。

[理由]

甲及び乙が、新築家屋に居住した期間は短期間であるが、この家屋への入居目的は一時的なものとも、また、3,000万円控除の特例の適用を受けるためのみの目的で入居したものとも認められない。

したがって、譲渡した家屋とその敷地は、乙の相続人である甲の居住用財産に該当するので、3,000万円控除の特例の適用を受けることができる（措通31の3－2、35－6）。

居住用家屋と土地の所有者が異なる際に当該家屋を取り壊して土地のみを譲渡した場合

事例27 甲（夫）は、乙（妻）とともに居住の用に供している乙名義の家屋を取り壊した後、当該家屋の敷地であった甲名義の土地を売却した。

この譲渡について、3,000万円控除の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

土地の譲渡について、3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。

[理由]

3,000万円控除の特例は、「譲渡者が居住の用に供している家屋」を特例の核として構成されており、土地等の譲渡にあつては、災害などによりその家屋が滅失した場合を除いては、その家屋が現存する場合で、かつ、その家屋とともに譲渡されるその家屋の敷地の用に供されている土地等の譲渡に限り、本特例の適用対象とされることになっており、居住用家屋の所有者と土地の所有者が異なる場合の取扱いにおいても、「その家屋とともにその敷地の用に供されている土地等の譲渡があつたこと」との一定の要件が付されている（措通35－4）。

一方、売主が任意に家屋を取り壊した上で、土地のみを譲渡した場合には、当該譲渡が一定の要件を満たしている場合は、当該土地のみの譲渡についても、家屋をその敷地の用に供されている土地とともに譲渡した場合に準じて、本特例の適用を受けることができる（措通35－2）。

このような取扱いの趣旨からすれば、措置法通達35－4（1）の「その家屋とともにその敷地の用に供されている土地等の譲渡があつたこと」との要件は、家屋が現存する場合を前提とした要件であるところ、措置法通達35－2の要件を満たす土地等のみの譲渡については、「その家屋とともにその敷地の用に供されている土地等の譲渡があつたこと」の要件を満たすものとして取り扱うのが相当である。

したがって、居住用家屋の所有者と土地の所有者が異なる際に当該家屋を取り壊して土地のみを譲渡した場合、措置法通達35－2の要件に該当する場合には、措置法通達35－4（1）の「その家屋とともにその敷地の用に供されている土地等の譲渡があつたこと」との要件を満たすものとして、本特例の適用対象となり、本事例の場合、甲は、3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。

（注） 軽減税率の特例については措置法通達31の3－5、31の3－19、買換えの特例については措置法通達36の2－19、36の2－23、41の5の特例については措置法通達41の5－5、41の5－11、41の5の2の特例については措置法通達41の5の2－4、41の5の2－7を参照。

家屋の建築途中に転勤した場合

事例28 会社員甲は、8年前にA市に土地を購入し、居住用の家屋の建築に着手したところ、その完成前にB市の支店に転勤となったので単身で赴任し社宅住まいをしていた。完成したA市の家屋には、直ちに甲の妻子が入居し引き続き居住していたが、今回、この家屋とその敷地を譲渡した。

この譲渡について、3,000万円控除の特例の適用を受けることができるか。

【回答】

A市の家屋とその敷地の譲渡について、3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。

【理由】

甲は、居住の用に供するA市の家屋の建築中に転勤したものであり、その家屋に居住したことはないが、妻子が家屋の完成後譲渡直前まで居住の用に供しており、かつ、転勤という事情が解消した場合には、甲はその妻子と起居をともにすることとなると認められるので、A市の家屋は甲の居住用財産に該当する（措通31の3－2、35－6、36の2－23、41の5－18、41の5の2－7）。

したがって、A市の家屋とその敷地の譲渡について、3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。

なお、譲渡した家屋とその敷地は、所有期間が10年を超えていないことから、軽減税率の特例及び買換え特例の適用対象となる居住用財産には該当しない。

離婚を前提として別居している場合

事例29 甲（夫）と乙（妻）は、5年前から別居し、現在離婚訴訟中である。

甲はA市のアパートを賃借して生活しており、また、乙は甲の所有するB市の家屋に子供と一緒に居住している。

なお、甲は、子供の生活費又は養育費の一切を負担せず、また、別居後、一度も当該家屋を訪れていない。

本年に和解により、甲は乙と離婚し、乙と子供が居住している家屋とその敷地を譲渡して、譲渡代金の2分の1を財産分与として乙に支払うこととなった。

この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

なお、甲の住民票の住所は、乙と子供が居住している場所としている。

[回答]

現に乙が居住しているB市の家屋は甲の居住用家屋に該当しないので、この家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができない。

[理由]

①甲と乙とは、離婚を前提として別居していること、②甲はその子供とは、生計を一にする親族には該当しないと認められる状況にあること、また、③甲が居住の用に供さなくなってから5年を経過していることから、住民票の住所は乙と子供が居住している場所としていたとしても、本事例の家屋とその敷地は甲の居住用財産には該当しない（措通31の3－2、31の3－6、35－6、36の2－23、41の5－18、41の5の2－7）。

したがって、B市の家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

(4) 生計を一にする親族の居住用家屋

生計を一にする両親のみが居住している場合

事例30 甲は、5年前にA市の支社への転勤に伴い、B市にある甲所有の家屋に生計を一にする両親だけを残してA市の社宅に妻子とともに転居した。

今回、甲は、B市の家屋に居住している両親が高齢となったことなどから当該家屋とその敷地を譲渡し、両親をA市の社宅に引き取った。

この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

B市の家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

[理由]

居住用家屋の所有者がその家屋に居住していない場合であっても、その者と生計を一にする親族が居住の用に供しているなど、次の要件の全てを満たしているときは、その家屋は、所有者の居住用家屋として取り扱うことができるものとされている（措通31の3-6、35-6、36の2-23、41の5-18、41の5の2-7）。

- (1) 譲渡家屋は、その所有者が従来その所有者としてその居住の用に供していた家屋であること。
 - (2) 譲渡家屋は、その所有者が当該家屋をその居住の用に供さなくなった日以後引き続きその生計を一にする親族の居住の用に供している家屋であること。
 - (3) 譲渡家屋の所有者は、当該家屋をその居住の用に供さなくなった日以後において、既に措置法第31条の3、第35条第1項（同条第3項の規定により適用する場合を除く。）、第36条の2、第36条の5、第41条の5又は第41条の5の2の規定の適用を受けていないこと。
 - (4) 譲渡家屋の所有者が生活の拠点として利用している家屋は当該所有者の所有する家屋でないこと。
- (注) 譲渡家屋が上記要件の全てを満たしている場合であっても、(2)の要件を欠くこととなった日から1年を経過した日以後に譲渡された場合には、居住用家屋として取り扱うことができない。

子が居住しているマンションを譲渡した場合

事例31 甲は、従来からA市に所有している家屋に居住しているが、4年前に長女がB市の大学に合格したので、ワンルームマンションをB市に購入し、長女をこのマンションに一人暮らしさせ、そこから通学させていた。

今回、長女が大学を卒業しA市にある家屋に戻ってきたため、空き家となったこのマンションを譲渡した。この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

なお、このマンションには、長女以外、居住した者はいない。

[回答]

B市のワンルームマンションの譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

居住の用に供していた家屋とは、所有者が生活の拠点として利用している家屋をいい、これに該当するかどうかは、その者及び配偶者等の日常生活の状況、その家屋への入居目的、その家屋の構造及び設備の状況その他の事情を総合勘案して判定する（措通31の3-2、35-6、36の2-23、41の5-18、41の5の2-7）が、本事例の場合、甲は従来から所有しているA市の家屋に居住しているほか、B市のワンルームマンションは長女が大学に通学するために購入したものであり、また、ワンルームマンションという構造などから総合勘案して、当該マンションは甲が生活の拠点として利用していた家屋とは認められない。

また、甲は、生計を一にする長女が居住していたこのワンルームマンションに一度も居住したことがないことから、甲にとって居住の用に供した家屋とは認められない。

そのため、甲のB市のワンルームマンションの譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

夫所有の家屋に両親のみが居住している場合

事例32 甲（夫）と乙（妻）は、20年前から甲所有のA家屋に甲の両親と同居していたが、5年前にA家屋に甲の両親を残し、乙が新築したB家屋に転居した。

今回、甲は、両親が居住しているA家屋とその敷地を譲渡するが、この場合、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

なお、甲とその両親は引き続き生計を一にしている。

[回答]

A家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

[理由]

甲所有のA家屋は、①甲が所有者として居住の用に供していたものであること、また、②甲が居住の用に供さなくなってから引き続き甲と生計を一にする甲の両親が居住していたものであること、③甲が現に居住している家屋は甲の所有に係るものではないことなどから、A家屋は、甲の「居住の用に供している家屋」に該当するものとして取り扱われる（措通31の3-6、35-6、36の2-23、41の5-18、41の5の2-7）。

したがって、A家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

相続した家屋に居住することなく譲渡した場合

事例33 甲は、幼少期から乙（甲の母）の所有するA市の家屋（昭和58年10月建築）に居住していたが、会社員となった15年前からB市の社宅に居住している。

なお、甲と生計を一にする乙については、A市の家屋の建築以降、継続して居住していたが、本年（平成29年）に死亡した。

甲は、乙の死亡に伴い相続したA市の家屋とその敷地を、相続後一度も居住することなく譲渡したが、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、A市の家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

甲は、乙から相続により取得したA市の家屋に所有者として居住したことがないので、この家屋は、甲の「居住の用に供している家屋」には該当しない（措通31の3－6、35－6、36の2－23、41の5－18、41の5の2－7）。

したがって、A市の家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

（注） 乙所有の家屋は、昭和58年10月の建築であるため、被相続人特別控除の特例の適用対象とはならない。

夫婦共有の家屋に両親のみが居住している場合

事例34 甲（夫）と乙（妻）は、20年前からA市の甲乙共有の家屋に生計を一にする甲の両親と一緒に居住していたが、5年前に甲の転勤に伴い、甲と乙はA市の家屋に両親を残し、B市の社宅に転居した。

今回、両親が居住しているA市の家屋とその敷地を譲渡した。

この譲渡について居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲・乙ともに、A市の家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

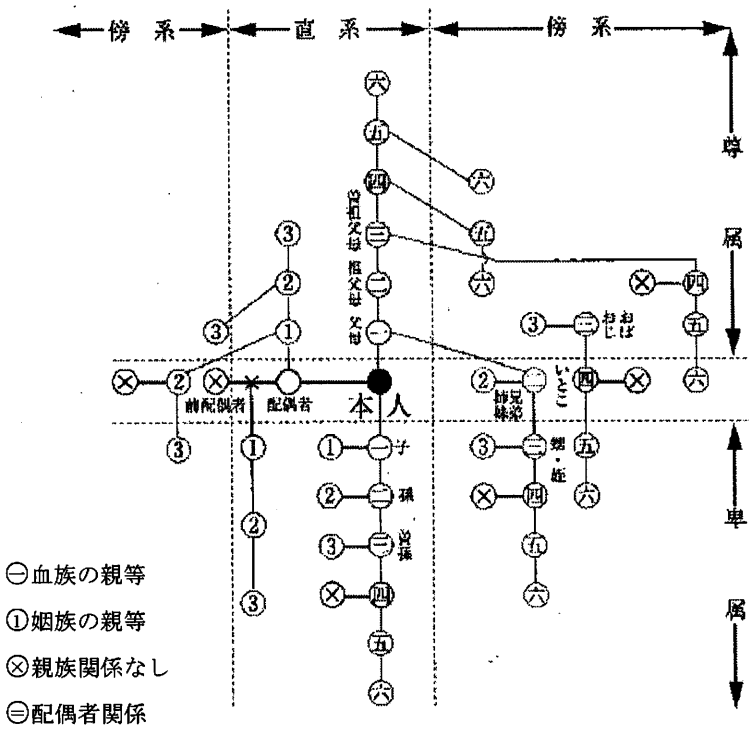
[理由]

甲の両親は、甲及び乙と生計を一にする親族に該当する（民法725）とともに、A市にある家屋に引き続き居住しているので、譲渡家屋は、甲及び乙の「居住の用に供している家屋」として取り扱う要件（措通31の3－6、35－6、36の2－23、41の5－18、41の5の2－7）を満たしている。

したがって、A市の家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

【参考】

親族・親等図表



母のみが居住していた家屋から母を引き取った後譲渡した場合

事例35 甲は、20年前からA市にある甲所有の家屋に生計を一にする両親と同居していたが、5年前に転勤によりA市の家屋に両親を残し、B市の社宅に転居した。

父が死亡したことから、2年前、甲は母をB市の社宅に引き取り、A市の家屋を乙に賃貸していたが、今回、この家屋とその敷地を譲渡した。

この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

A市の家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

家屋の所有者が居住の用に供していない場合でも、次の要件の全てを満たしているときは、その家屋は所有者の居住用家屋として取り扱われるが、その家屋の譲渡が(2)の要件を欠くに至った日から1年を経過した日以後に行われた場合には居住用家屋として取り扱うことはできない(措通31の3-6、35-6、36の2-23、41の5-18、41の5の2-7)。

したがって、本事例の場合、A市にある甲所有の家屋は、甲と生計を一にする母の居住の用に供されなくなった日から1年を経過した日以後に譲渡されているので、甲の「居住の用に供している家屋」として取り扱うことができない。

- (1) 譲渡家屋は、その所有者が従来その所有者として居住の用に供していた家屋であること。
- (2) 譲渡家屋は、その所有者が当該家屋をその居住の用に供さなくなった日以後引き続きその生計を一にする親族の居住の用に供している家屋であること。
- (3) 譲渡家屋の所有者は、当該家屋をその居住の用に供さなくなった日以後において、既に措置法第31条の3、第35条第1項(同条第3項の規定により適用する場合を除く。)、第36条の2、第36条の5、第41条の5、第41条の5の2の規定の適用を受けていないこと。
- (4) 譲渡家屋の所有者が生活の拠点として利用している家屋は当該所有者の所有する家屋でないこと。

譲渡時には生計を一にしない子が居住していた場合

事例36 甲は、A市にある甲所有の家屋に甲の長男乙（当時は大学生で生計を一にしていた。）と一緒に居住していたが、転勤により、A市の家屋に乙を残してB市の社宅に転居した。

乙は、3年前に大学を卒業してA市内の会社に就職し結婚した後も、引き続きA市の家屋に居住していたが、就職した後は甲と別生計であった。

今回、乙が居住していたA市の家屋とその敷地を譲渡したが、この譲渡について居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

〔回答〕

A市の家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

〔理由〕

A市にある甲所有の家屋は、乙が甲と生計を一にする親族に該当しなくなった日から1年を経過した日以後に譲渡されているので、甲の「居住の用に供している家屋」として取り扱うことはできない（措通31の3－6、35－6、36の2－23、41の5－18、41の5の2－7）。

したがって、A市の家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

家屋の管理のため弟夫婦に使用させていた場合

事例37 会社員甲は、5年前、転勤によりA市の家屋から家族とともにB市の借家に転居した。転勤は2～3年ということであり、A市に戻った後は再び居住するつもりでいたので、その間、家屋の朽廃防止と留守番を兼ねて、それまでアパート住まいをしていた弟夫婦（甲と生計は別）を居住させていた。

ところが、会社の都合により、当分A市へは戻れないことが分かったので、今回、A市の家屋とその敷地を譲渡した。

この譲渡について、甲は、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

A市の家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

- (1) 甲は、「A市の家屋をその居住の用に供されなくなった日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までの間」に譲渡していないので、A市の家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない（措法31の3②、35②、36の2①、41の5⑦、41の5の2⑦）。
- (2) また、A市の家屋は、甲が居住の用に供さなくなった日以後引き続き生計を一にする親族が居住することなく、甲が転居した後に甲と生計を別にする弟夫婦が居住しているので、甲の「居住の用に供している家屋」には該当しない（措通31の3－6、35－6、36の2－23、41の5－18、41の5の2－7）。

(5) その他

実際の住所と住民票の住所とが異なる場合

事例38 甲は、5年前にA市の建売住宅を購入し、従前の借家からその住宅に転居し居住していたが、今回、この住宅を譲渡してB市へ転居した。

甲は、A市の建売住宅へ入居した後も住民票の住所を変更せずにそのままにしていたので、今回のB市への転居に当たっては、住民票上では従前の借家の住所から直接B市への転居の形となっている。

このため、譲渡した居住用家屋の所在地と住民票の住所とは一致しないが、3,000万円控除の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

A市の家屋とその敷地の譲渡について、3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。

[理由]

譲渡した家屋とその敷地が、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用対象となる居住用財産に該当するかどうかは、住民票の住所によって判定するのではなく、その者が現実にその家屋に居住していたかどうかによって判定する。

したがって、居住用家屋の所在地と住民票の住所とが一致しない場合であっても、電気、ガス、水道等の公共料金の使用状況その他の状況からみて、その者が譲渡家屋を現実に居住の用に供していたと認められる場合には、その家屋はその者の居住用家屋に該当する。

なお、その者の住民票の住所が、その譲渡に係る契約を締結した日の前日においてその資産の所在地と異なる場合には、次に掲げる書類を申告書に添付する必要がある（措規13の4、18の2②、18の4⑤、18の25①、18の26①、措通31の3-26、35-6、36の2-22）。

- (1) その者の戸籍の附票の写し（譲渡をした日から2か月を経過した日後に交付を受けたもの）
又は削除された戸籍の附票の写し
- (2) その者の住民基本台帳に登載されていた住所が譲渡資産の所在地と異なっていた事情の詳細を記載した書類
- (3) その者が譲渡資産に居住していた事実を明らかにする書類

Ⅲ 居住用財産の範囲

(1) 店舗併用住宅

共有土地の上にそれぞれが居住用家屋を所有している場合

事例39 甲と乙は、共有地（甲 $\frac{3}{4}$ 、乙 $\frac{1}{4}$ ）の上に家屋を建築し、右図のように利用している。また、それぞれの家屋の敷地面積の割合は甲の家屋が60%、乙の家屋が40%である。

今回、甲と乙は、それぞれ家屋とその敷地を譲渡したが、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる範囲は、甲、乙それぞれの部分か。

なお、甲、乙は生計を別に行っている。

(甲所有)		(乙所有)
居住用 (50%)		居住用
事業用 (50%)		
(利用割合) 60%		40%
(共有持分) 3 / 4		1 / 4

[回答]

居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる部分について、甲は、土地の共有持分（ $\frac{3}{4}$ ）の40%に相当する部分（敷地全体の30%）及び家屋の2分の1部分となり、また、乙は、土地の共有部分（ $\frac{1}{4}$ ）及び家屋の全部となる。

[理由]

土地の共有者が、共有地上にそれぞれ家屋を建築している場合のそれぞれの家屋の敷地と共有者の共有持分との関係は、

- ① 家屋の敷地面積の割合が土地の共有持分の割合以上である場合は、その共有持分に係る土地の全部をその家屋の敷地とし、
- ② 家屋の敷地面積の割合が土地の共有持分の割合未満である場合は、その共有持分に係る土地のうち、家屋の敷地面積の割合に相当する部分がその家屋の敷地に相当するものとして取り扱うこととなる。

したがって、本事例の甲の場合は、土地の共有持分（ $\frac{3}{4}$ ）の80%に相当する部分（敷地全体の60%）が甲所有の建物の敷地となり、甲はその建物の50%を居住の用に供していたのであるから、土地の共有持分（ $\frac{3}{4}$ ）の40%に相当する部分（敷地全体の30%）が甲の居住用部分となる。

区分所有に係る建物とその敷地を譲渡した場合

事例40 甲、乙、丙、丁は、各人の持分が1/4である共有の土地上に共同で区分所有建物を建築して、それぞれの区分所有建物に居住していた。

今回、甲は、この建物とその敷地の共有持分の全部を譲渡したが、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

なお、区分所有建物の床面積の比は等しい。

(区分所有建物)	
甲所有	乙所有
丙所有	丁所有
甲乙丙丁 (各1/4共有)	

[回答]

甲は、自己の区分所有に係る建物の全部及び敷地の共有持分に相当する部分（1/4）について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

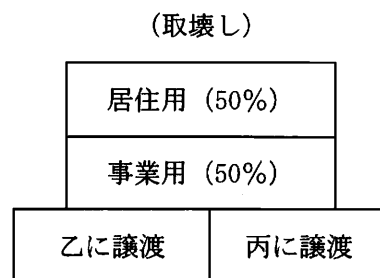
[理由]

各人の敷地の共有持分割合と当該建物の床面積（当該建物の階その他の部分ごとにその異なる効用に係る適正な割合を勘案して算出した床面積）に占めるそれぞれの区分所有に係る建物の床面積の割合とがおおむね等しい場合には、敷地のうちそれぞれの共有持分に相当する部分が、それぞれの区分所有に係る建物の敷地に対応するものとして居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を認めるのが相当である。

店舗併用住宅の敷地の分割譲渡

事例41 甲は、右図のように利用していた店舗併用住宅の敷地を譲渡するため、店舗併用住宅を取り壊した上、その敷地を2分割し、一方は乙に、他方は丙に譲渡した。

乙に譲渡した部分は居住用部分からなるものとして居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受け、また、丙に譲渡した部分は事業用部分からなるものとして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か。



[回答]

乙及び丙に譲渡した土地の2分の1に相当する部分が、それぞれ居住用部分及び事業用部分として取り扱われる。

[理由]

土地と建物の所有者がその建物を店舗併用住宅として利用している場合は、土地の共有者がその共有部分に応じて当該土地を利用している場合と異なるので、本事例のように店舗併用住宅の取壊し後の敷地を分割して譲渡した場合の分割したその敷地の用途は、いずれも店舗併用住宅として取り扱うこととなる（措通31の3-1、31の3-7、35-1、35-6、36の2-23）。

利用状況の判定の時期

事例42 甲は、店舗併用住宅を譲渡した。この店舗併用住宅の譲渡時の利用状況は、2分の1を居住用とし残りを事業用としていたが、その2年前までは家屋の4分の3を居住用とし残りを事業用として利用していたものである。

2年前の利用状況により、居住用財産を譲渡した場合の特例及び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か。

[回答]

店舗併用住宅を譲渡した場合において、事業用資産の買換えの特例の適用対象となる部分は、譲渡資産の譲渡時の利用状況に基づき判定することになる。

したがって、譲渡家屋の2年前の利用状況に基づき居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けるときは、残りの部分について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。

[理由]

居住の用に供されなくなった居住用財産の譲渡については、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基づいて居住用財産を譲渡した場合の特例を適用することになっているが、事業用資産の買換えの特例の適用はあくまでも譲渡資産の譲渡時の現況で行うこととなっている。

ただし、居住用財産を譲渡した場合の特例又は事業用資産の買換えの特例の適用に当たって、譲渡資産の利用状況の判定を、一方は2年前の状況、他方は譲渡の時によるというように異なる時点を基準とする取扱いはできない（措通31の3-1、31の3-7、35-1、35-6、36の2-23）。

なお、本事例の場合において、事業用資産の買換えの特例の適用を受けようとするときは、あくまでも譲渡時の利用状況（2分の1が事業用・2分の1が居住用）によることになる。

持分贈与について贈与税の配偶者控除の適用を受けた後に譲渡した場合

事例43 甲（妻）は、乙（夫）から乙所有の店舗併用住宅（店舗部分が50%と居住用部分が50%）とその敷地の各2分の1の持分の贈与を受け、その全部を居住用財産として贈与税の配偶者控除の適用を受けた。

3年後、甲及び乙はこの店舗併用住宅の全部を譲渡することとなったが、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲及び乙は、いずれも店舗併用住宅とその敷地の共有持分のうちそれぞれ2分の1に相当する部分の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

[理由]

店舗併用住宅の持分贈与を受けた場合の贈与税の配偶者控除の適用に当たっては、贈与者の持分に係る居住用部分も含めて特例の適用がある部分の課税価格を計算することができることとされている（相基通21の6－3）。

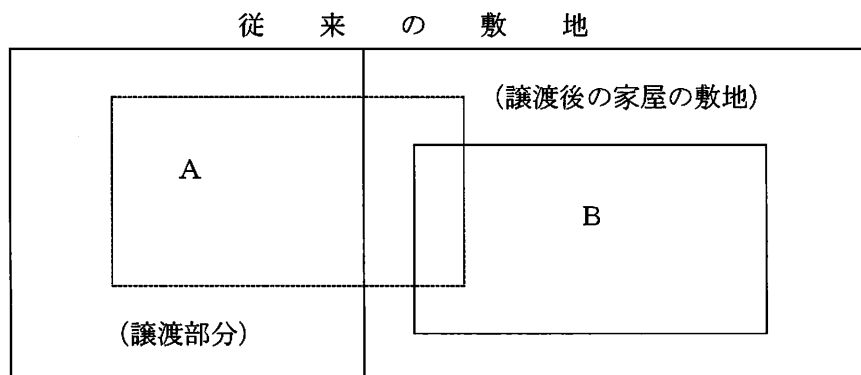
しかし、共有持分に係る店舗併用住宅を譲渡した場合の居住用財産を譲渡した場合の特例の適用対象となる居住用部分の判定は、贈与税の配偶者控除の適用の有無にかかわらず、譲渡時の利用状況に基づき行うことになる（措通31の3－7、35－6、36の2－23、41の5－18、41の5の2－7）。

したがって、共有持分に係る店舗併用住宅とその敷地の譲渡をした場合は、甲及び乙の共有持分のうちそれぞれ2分の1に相当する部分について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

(2) 土地等のみの譲渡

居住用家屋を引き家して敷地の一部を譲渡した場合

事例44 甲は、新築後間もない居住用家屋をAからBまで引き家し、その敷地の一部を譲渡した。



この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

居住用財産を引き家して敷地の一部を譲渡した場合には、その譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

居住している家屋の敷地の一部の譲渡であっても、①居住している家屋とともにその敷地の一部を譲渡した場合、又は、②居住している家屋を取り壊した一定の場合には、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

しかし、居住している家屋を引き家してその敷地の用に供していた土地を譲渡した場合には、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない(措通31の3-5、31の3-18、35-2、35-6、36の2-23、41の5-5、41の5-9、41の5の2-7)。

マンション建築のために家屋を取り壊した場合

事例45 甲は、30年前に父から相続により取得したA家屋に居住していたが、会社を退職する時期が近づいたことと、A家屋が老朽化していることから、相続により取得した空地に、借入金でB家屋を建築し、昨年5月に転居した。

甲は、新築したB家屋の借入金の返済と退職後の収入を考え、昨年6月にA家屋を取り壊して賃貸マンションの建設に着工した。

しかし、賃貸マンションの建設について付近住民の反対が強いため、基礎工事半ばで賃貸マンションの建設を断念し、その土地を本年3月に譲渡した。

この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

居住していたA家屋の取壊し後、譲渡に関する契約を締結した日までに、貸付けその他の用（賃貸マンションの建設の用）に供したことから、この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

居住用家屋を取り壊し、その取壊しの日から1年以内で、かつ、その居住の用に供されなくなった日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までの間に、取り壊した居住用家屋の敷地を譲渡した場合であっても、その家屋を取り壊した後、譲渡に関する契約を締結した日までに、貸付けその他の用に供した場合には、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない（措通31の3-5、35-2、36の2-23、41の5-5、41の5の2-7）。

本事例の場合、A家屋の取壊し後、その敷地の譲渡に関する契約を締結した日までに、貸付けその他の用（賃貸マンションの建設の用）に供しているものと認められるので、その敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

（注） 災害により滅失した居住用家屋の敷地の譲渡については、その譲渡が居住の用に供されなくなった日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までに行われていれば、災害後のその土地がどのような用途に供されていても、その土地の譲渡について居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる（措通31の3-14、35-6、36の2-23、41の5-6、41の5の2-7）。

(3) 居住用家屋の用途

災害跡地にマンションを建設して分譲した場合

事例46 35年間居住していた家屋が昨年火災で全焼したので、その敷地にマンションを建設した上、その一部を自己の居住用として残し、他の部分は土地の共有持分付で分譲した。
この分譲について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

マンションの敷地の譲渡による譲渡所得の部分については、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

[理由]

災害によって滅失した居住用家屋の敷地は、その災害後どのような用途に供されていても、居住の用に供されなくなった日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までに譲渡されるものであれば、譲渡所得の部分については、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる（措法31の3②、35②、36の2①、41の5⑦、41の5の2⑦、措通31の3-14、35-6、36の2-23、41の5-6、41の5の2-7）。

なお、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には、当該土地の譲渡による所得のうち、区画形質の変更等による利益に対応する部分は事業所得又は雑所得とし、その他の部分は譲渡所得として差し支えないこととされている（所基通33-5）ため、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用対象となるのは、その譲渡所得とされる部分となることに留意する。

仮換地に建築した店舗と従前の宅地を譲渡した場合

事例47 甲は、土地区画整理法による土地区画整理事業の施行区域内に居住用の家屋を所有していたが、3年前に仮換地の指定を受けると同時にその家屋を取り壊し、仮換地に店舗を建築して事業を営んでいた。

今回、この店舗と仮換地を譲渡したが、この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

従前の宅地（仮換地）の譲渡については、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるが、店舗（建物）の譲渡については、これらの特例の適用を受けることはできない。

[理由]

土地区画整理事業のために居住用の家屋を取り壊された後、その敷地であった土地、すなわち、従前の宅地を譲渡した場合には、その家屋が居住の用に供されなくなった日から次に掲げる日のうちいずれか遅い日までの間に行われた従前の宅地の譲渡に限り、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる（措通31の3-16、35-3、36の2-23、41の5-8、41の5の2-7）。

この場合において取壊し家屋の所有期間の判定は、その取壊しの事実にかかわらず、譲渡の時までその家屋を引き続き所有していたものとされる。

- ① 取壊し家屋がその居住の用に供されなくなった日以後3年を経過する日の属する年の12月31日
- ② 取壊し家屋をその居住の用に供さなくなった日から1年以内に仮換地の指定があった場合には、当該従前の宅地に係る仮換地につき使用又は収益を開始することができることとなった日以後1年を経過する日

居住の用に供されなくなってから3年経過後の譲渡

事例48 甲は、居住していた家屋を4年前から他人に賃貸していたが、昨年の秋に不動産業者に売却を依頼した。

しかし、買い手がつかず本年1月になり、ようやく売買契約が成立した。

この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

居住の用に供されなくなってから4年を経過した家屋とその敷地の譲渡については、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

本事例の場合、甲が居住の用に供していた家屋を居住の用に供されなくなった日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までに譲渡していないので、この譲渡については、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない（措法31の3②、35②、36の2①、41の5⑦、41の5の2⑦）。

住まなくなってから3年以内に契約を締結し、4年目に引き渡した場合

事例49 甲は、昨年12月31日までに譲渡すれば、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用対象となる災害により滅失した居住用家屋の敷地について、昨年12月に売買契約を締結し、売却代金の全部の支払を受けた本年4月に引渡しを行った。

この譲渡について、引渡しベースで申告をしようと考えているが、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

売買契約の効力が発生した日に譲渡があったもの（契約ベース）として申告を行う場合には、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるが、引渡しの日に譲渡があったもの（引渡しベース）として申告を行う場合には、これらの特例の適用を受けることはできない。

[理由]

災害により滅失した居住用家屋の敷地を災害のあった日以後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場合には、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるが、同日後に譲渡した場合にはこれらの特例の適用を受けることはできない（措法31の3②、35②、36の2①、41の5⑦、41の5の2⑦）。

また、資産の譲渡の時期（譲渡所得の収入金額の収入すべき時期）は、原則として、資産の引渡しがあった日によるもの（引渡しベース）であるが、納税者の選択により、当該資産の譲渡に関する契約の効力発生の日に譲渡があったもの（契約ベース）として申告した場合には、その申告を認める取扱いとされている（所基通36-12）。

本事例の場合、契約ベースを選択した場合には、災害のあった日以後3年を経過する日の属する年に12月31日までの間の譲渡に該当し、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるが、引渡しベースを選択した場合には、当該期間の範囲を超えることになるため、これらの特例の適用を受けることはできない。

(4) 軽減税率の特例又は買換えの特例の場合の所有期間

所有期間が10年以下の居住用家屋

事例50 甲は、30年前に居住用家屋とその敷地を取得したが、家屋が老朽化したことから、6年前にその家屋を建て替え、以後引き続き居住してきた。

今回、甲は建て替えた家屋とその敷地を譲渡したが、この譲渡について軽減税率の特例又は買換えの特例の適用を受けることができるか。

[回答]

6年前に建て替えた家屋とその敷地の譲渡について、軽減税率の特例及び買換えの特例の適用を受けることはできない。

[理由]

譲渡家屋及びその敷地が居住用財産に該当する場合であっても、軽減税率の特例は、譲渡家屋及びその敷地の所有期間が譲渡の年の1月1日においていずれも10年を超えていることが要件とされている（措法31の3①、措通31の3-3）。

また、買換えの特例の場合も軽減税率の特例と同様、譲渡家屋及びその敷地の所有期間が譲渡の年の1月1日においていずれも10年を超えていることが要件とされている（措法36の2①、措通36の2-1）。

なお、買換えの特例の適用対象となる居住用財産は、上記の所有期間の他に、甲がその居住の用に供している期間が10年以上であること等が要件とされているが、当該居住用家屋を取り壊し、遅滞なく建替えをした場合には、家屋の建替えのために一時的に他の場所で起居していた期間は、居住期間に含めて差し支えないものとされている（措通36の2-5）。

(注) 建て替えた家屋については、建替え前の家屋の所有期間の引継ぎはないため、新たな所有期間により判定することになる。

家屋の増築

事例51 甲は、35年前に居住用家屋とその敷地を取得し、2年前に家屋の増築を行った。

今回、甲は、この家屋とその敷地を譲渡したが、増築部分を含めて軽減税率の特例又は買換えの特例の適用を受けることができるか。

[回答]

増築部分も含め譲渡した居住用家屋とその敷地の全体について、軽減税率の特例又は買換えの特例の適用を受けることができる。

[理由]

家屋の増築部分の所有期間の判定は、増築が行われた時期にかかわらず、増築に係る家屋の本体の取得の日をその家屋全体の取得の日として取り扱われることとなる（措通31・32共－6）。

したがって、譲渡した居住用家屋とその敷地の全体について、軽減税率の特例又は買換えの特例の適用を受けることができる。

所有期間が異なる家屋

事例52 甲は、20年前に取得した居住用家屋とその敷地に居住していたが、3年前にこの敷地の一部に別棟の家屋（離れ）を建築し、2棟の家屋を一構えの家屋として居住の用に供してきた。

今回、甲は2棟の家屋とその敷地を譲渡したが、この譲渡について買換えの特例又は軽減税率の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

20年前に取得した居住用家屋とその敷地の全部について、買換えの特例又は軽減税率の特例のいずれかを選択適用することができるが、3年前に建築した家屋についてはこれらの特例の適用を受けることはできない。

なお、20年前に取得した居住用家屋とその敷地の全部について買換えの特例の適用を受ける場合には、3年前に建築した家屋について3,000万円控除の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

軽減税率の特例は、居住用財産の所有期間が譲渡の年の1月1日において10年を超えていることが要件とされている（措法31の3①、措通31の3-3）。

また、買換えの特例は、居住用財産の所有期間が譲渡の年の1月1日において10年を超えており、かつ、譲渡者が居住の用に供している期間が10年以上であること等が要件とされている（措法36の2①、措通36の2-1）。

本事例の場合、2棟の家屋のうち3年前に建築した1棟の家屋の所有期間が10年以下であることから、この家屋については軽減税率の特例及び買換えの特例の適用を受けることはできない。

一方、家屋の敷地については、従来から居住用家屋の敷地として利用されているので、3年前に建築した家屋の敷地部分を含め、その全部についてこれらの特例のいずれかを選択適用することができる。

所有期間が異なる敷地

事例53 甲は、長年借地上に建築された家屋に居住してきたが、5年前に地主から底地を買取った。

今回、甲はこの家屋とその敷地を譲渡したが、この譲渡について買換えの特例又は軽減税率の特例の適用を受けることができるか。

【回答】

- (1) 居住用家屋及び旧借地権に相当する部分の譲渡については、買換えの特例又は軽減税率の特例のいずれかを選択適用することができる。
- (2) 旧底地に相当する部分の譲渡については、これらの特例の適用を受けることができない。

【理由】

借地していた土地（底地）を購入したものであるから、その土地の取得の日は、旧底地に相当する部分と旧借地権に相当する部分とに区分した上で、各別に判定することとなる（所基通33-10）。

本事例の場合、居住用家屋及び旧借地権に相当する部分、すなわち、家屋とともにこれらの家屋の敷地の用に供されている土地等（土地又は当該土地の上に存する権利）の所有期間が、いずれも譲渡の年の1月1日において10年を超えていることから、旧底地に相当する部分の所有期間が10年を超えていないとしても、居住用家屋及び旧借地権に相当する部分の譲渡については、買換えの特例又は軽減税率の特例のいずれかを選択適用することができる（措法31の3②、36の2①、措通31の3-3、36の2-1）。

なお、旧底地に相当する部分の譲渡については、所有期間が10年を超えていないため、軽減税率の特例及び買換えの特例の適用を受けることはできない。

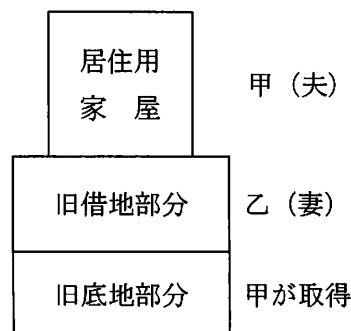
（注） 買換えの特例には、所有期間要件、居住期間要件、譲渡対価要件等がある。

(5) その他

サンドイッチ型の居住用財産と特例の関係

事例54 甲（夫）は、乙（妻）の借地上に家屋を建築して居住の用に供していたが、7年前に地主から底地部分を購入した際に「借地権者の地位に変更がない旨の申出書」を提出した。

今回、この居住用家屋とその敷地を譲渡したが、この譲渡について、甲と乙がともに3,000万円控除の特例の適用を受ける場合、3,000万円控除の控除方法及び軽減税率の特例の適用はどのようなになるか。



[回答]

(1) 3,000万円控除の控除方法

3,000万円控除の特例における特別控除額は、①甲所有の居住用家屋及び土地（旧底地部分）の譲渡所得から控除し、②①の控除不足額がある場合に、その控除不足額を乙の旧借地権部分の譲渡所得から控除することになる。

(2) 軽減税率の特例の適用

甲所有の居住用家屋及びその土地のうち、乙の旧借地権相当部分の譲渡については軽減税率の特例の適用を受けることができるが、甲所有の旧底地相当部分の譲渡については所有期間が10年以下であることから、軽減税率の特例の適用を受けることができない。

[理由]

- (1) 甲所有の土地（旧底地部分）は借地権の対象となる土地であって居住用家屋の敷地ではないが、物理的には甲所有の居住用家屋の敷地とみることができるから3,000万円控除の特例の適用を認めて差し支えない。この場合において、特別控除額の控除順序は、まず、居住用家屋の所有者の譲渡所得、すなわち、甲所有の家屋及び旧底地部分の譲渡所得から控除することとなる（措通35-4）。
- (2) 軽減税率の特例は、居住用家屋とともにその敷地を譲渡する場合には、家屋とその敷地の所有期間がいずれも10年を超えるものでなければ特例の適用は一切ないこととされているが、本事例の場合、居住用家屋及び旧借地権に相当する部分の所有期間がいずれも10年を超えていることから、旧底地に相当する部分の所有期間が10年を超えていないとしても、甲所有の居住用家屋及び乙の旧借地権に相当する部分の譲渡については、軽減税率の特例の適用を受けることができる（措法31の3②、措通31の3-3）。

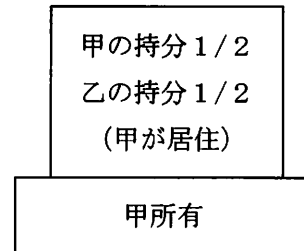
共有家屋とともにその敷地を譲渡した場合

事例55 甲が所有する土地の上に甲、乙共有（持分は $1/2$ ）の家屋があり、その家屋には甲とその家族のみが居住している。

今回、甲と乙は、この家屋と敷地を譲渡した。

この場合、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

なお、家屋と敷地の所有期間は13年である。



[回答]

甲所有の家屋（持分 $2分の1$ ）とその敷地の全部について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

[理由]

共有とは、各共有者が共有物の全部について、その持分に応じた使用をすることができる状態をいう（民法249）ことから、甲はその家屋全体を居住の用に供していたといえる。

そうすると、甲の所有に係る土地は、甲がその全部を居住の用に供している家屋の敷地であることから、その土地の全部を居住用家屋の敷地と認めることが相当である。

したがって、甲の家屋（持分 $2分の1$ ）とその敷地の全部について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

社会通念上相当と認められる敷地

事例56 甲は、居住している家屋（建築面積75㎡、延べ面積120㎡）とその家屋の建っている土地（150㎡）を譲渡した。

なお、この土地の一部を家庭用菜園として利用していたが、この部分についても居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

居住用家屋の敷地の一部を家庭用菜園として利用していた場合であっても、その部分が社会通念上、居住用家屋の敷地と認められる場合には、その部分について居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

[理由]

- (1) 譲渡した土地が居住の用に供している家屋の敷地に該当するかどうかは、譲渡した土地が社会通念上、居住用家屋と一体として利用されている土地と認められるかどうかにより判定する（措通31の3-12、35-6、36の2-23、41の5-18、41の5の2-7）。
- (2) 土地の一部が家庭用菜園として利用されている場合であっても、社会通念上、庭先の利用程度のものであれば、その全部を居住の用に供している家屋の敷地と認めても差し支えない。

借家人が取得した立退料

事例57 甲は、東京都内の借家に長年居住していたが、家主から貸家の譲渡に伴い立退料の名目で4,000万円を受け取った。

この立退料について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

〔回答〕

借家人が取得する立退料については、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

〔理由〕

居住用財産を譲渡した場合の特例の適用対象とされる資産は、居住の用に供している家屋及びその敷地の用に供されている土地又は土地の上に存する権利に限られるため、借家人の受ける立退料については、この特例の適用を受けることはできない（措通31・32共－1）。

なお、借家人が家主等から取得する立退料のうち借家権の消滅の対価に相当する部分は、総合課税の譲渡所得となる（所基通33－6）。

IV 居住用財産の譲渡の範囲

(1) 家屋又は敷地の一部譲渡

家屋とその敷地の譲渡先が異なる場合

事例58 甲は、30年前から居住している家屋とその敷地を買主側の都合により家屋は乙に、その敷地は乙の子である丙に同時に譲渡した。

このように家屋と当該家屋の敷地である土地の譲渡先が異なっても、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

居住している家屋とその敷地の譲渡先が異なる場合であっても、この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

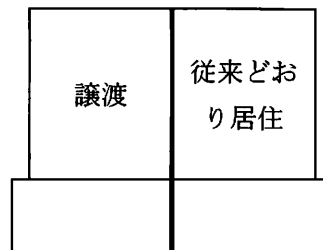
[理由]

居住用家屋の敷地について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用対象となるのは、家屋が災害により滅失した場合を除き、居住用家屋と同時に譲渡する場合に限られるが、その譲渡先について同じにしなければならない旨の制限規定はないことから、居住用家屋を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる（措法31の3②、35②、36の2①、41の5⑦、41の5の2⑦）。

居住用家屋の一部譲渡

事例59 甲は、隣接するテラスハウスの2区画を購入し、その間仕切りを取り除いて1戸の住宅とし、長年居住していたが、子供が嫁いだのでこの住宅に再び間仕切りをして、2戸の住宅とした上、その1戸には従来どおり甲夫婦が居住し、残りの1戸は土地付きで譲渡した。

この譲渡について居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。



[回答]

譲渡した部分以外の家屋が独立した居住用家屋と認められるので、この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

譲渡した部分以外の部分は、その譲渡の時ににおいて、機能的にみて独立した居住用の家屋と認められるので、本事例の譲渡は、その居住の用に供している家屋の譲渡には該当しない。

したがって、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない（措通31の3－10、35－6、36の2－23、41の5－18、41の5の2－7）。

居住用家屋を共有とするための譲渡

事例60 甲は、金融業者からの借入金の返済のため、居住している家屋とその敷地の持分を知人乙に譲渡し、その家屋と敷地を甲（30％）と乙（70％）の共有とした。

なお、甲は引き続きその家屋に居住している。

この場合、この持分の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

〔回答〕

居住用家屋を共有とするための譲渡については、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

〔理由〕

居住の用に供している家屋を他の者と共有にするため譲渡した場合には、譲渡者が譲渡家屋に引き続き居住しているかどうかに関係なく、その譲渡は、居住の用に供している家屋の譲渡には該当しないので、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない（措通31の3－11、35－6、36の2－23、41の5－18、41の5の2－7）。

居住用家屋の敷地の一部譲渡

事例61 甲は、居住している家屋を乙に賃貸し、その敷地の一部を乙の子である丙に譲渡した。
この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

〔回答〕

居住用家屋を譲渡しない場合のその敷地の一部譲渡については、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

〔理由〕

居住用家屋の敷地について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用対象となるのは、家屋が災害により滅失した場合を除き、家屋とともに譲渡した場合に限られるため、本事例においては、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない（措法31の3②、35②、36の2①、41の5⑦、41の5の2⑦、措通31の3-3、35-2、36の2-1、41の5-3、41の5の2-3）。

取り壊した居住用家屋の敷地の一部譲渡

事例62 甲は、居住用家屋の敷地（280㎡）の一部を譲渡するため、その居住用の家屋の全部を取り壊して130㎡の敷地を譲渡した。

なお、甲は、譲渡代金をもって残地部分に家屋を新築して居住している。

この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

取り壊した居住用家屋の敷地の一部譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

[理由]

取り壊した居住用家屋の敷地の一部譲渡について、次の要件の全てを満たすときに限り、その土地等は居住用財産に該当するものとして取り扱われる（措通31の3-5、35-2、36の2-23、41の5-5、41の5の2-7）。

- (1) 譲渡した土地等の譲渡に関する契約が家屋を取り壊した日から1年以内に締結され、かつ、当該家屋をその居住の用に供されなくなった日以後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ものであること。
- (2) 譲渡した土地等が、家屋を取り壊した後譲渡に関する契約を締結した日まで、貸付けその他の用に供していないものであること。

なお、軽減税率の特例、買換えの特例、41の5の特例又は41の5の2の特例の適用を受ける場合には、(1)及び(2)の要件に加えて、取り壊した日の属する年の1月1日において、取り壊した居住用家屋とその敷地の所有期間がいずれも10年（41の5の特例及び41の5の2の特例は5年）を超えていなければならない。

(2) 特別関係者への譲渡

敷地を娘の夫に譲渡し、新築した家屋とともに居住する場合

事例63 甲は、老朽化した家屋に居住していたが、たまたま乙（生計を別にする娘の夫）が家屋を新築すべく土地を探していたので、居住していた家屋を取り壊してその敷地であった土地を乙に譲渡した。

乙は、甲から購入した土地の上に家屋を新築し、甲とともに居住する。

この土地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

取り壊した居住用家屋の敷地であった土地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

[理由]

乙は、甲の娘の夫であるから、措置法令第20条の3第1項第1号に掲げる者（譲渡人の配偶者及び直系血族）に該当せず、また、甲は乙とともに「譲渡した家屋」に居住するのではないから、乙は同項第2号に掲げる者にも該当しない（措令23②、24の2①、26の7③、26の7の2③、措通31の3-22、35-6、36の2-23、41の5-18、41の5の2-7）。

したがって、甲の居住用家屋の取壊し後の敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

(注) 甲と乙は、土地を譲渡した時において生計を一にしていなかったので、その後、たとえ生計を一にする親族に該当することになったとしても、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

財産分与による譲渡

事例64 甲（夫）は、離婚に伴い自己が居住していた家屋とその敷地を乙（妻）に分与し、更に乙に対し、長女丙の養育費として毎月15万円を交付することで合意した。乙はパート収入（月10万円前後）と甲から受ける養育費により丙と暮らしている。

この財産分与による譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

離婚に伴う財産分与による譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

[理由]

離婚に伴う財産分与による資産の譲渡は、離婚後における譲渡であるから措置法令第20条の3第1項第1号に掲げる親族（配偶者）に対する譲渡に該当しない（措令23②、24の2①、26の7③、26の7の2③）。

また、乙は、甲から交付を受ける丙の養育費とパート収入によりその生計を維持しているが、乙は措置法令第20条の3第1項第4号に掲げる者（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）には該当しない（措通31の3-23、35-6、36の2-23、41の5-18、41の5の2-7）。

したがって、離婚に伴う財産分与による譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

同族会社に対する譲渡

事例65 甲は、約30年間居住していた家屋とその敷地をA社（持株割合及び議決権割合の構成は次のとおり）に譲渡した。A社は、甲を判定の基礎となる株主とした場合には、法人税法第2条第10号に規定する同族会社に該当する。

なお、甲と他の株主との間には、法人税法施行令第4条各項に規定する特殊の関係はない。
この場合、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

A社の株主	甲	乙	丙	その他
持株割合	15%	30%	30%	25%
議決権割合	15%	15%	15%	55%

[回答]

A社に対する居住用家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

[理由]

A社は、甲を判定の基礎となる株主とした場合には、甲、乙及び丙の持株割合の合計が50%以上となるので、同族会社に該当するが、甲とA社との間には、法人税法施行令第4条第2項に規定する特殊の関係がないため、措置法令第20条の3第1項第5号に該当しない（措令23②、24の2①、26の7③、26の7の2③）。

なお、措置法令第20条の3第1項第5号に定める法人税法施行令第4条第2項に規定する特殊の関係にある法人とは、次に掲げる会社をいう。

- ① 同族会社であるかどうかを判定しようとする会社の株主等（以下「判定会社株主等」という。）の一人が他の会社を支配している場合における当該他の会社
- ② 判定会社株主等の一人及びこれと上記①に規定する特殊の関係のある会社が他の会社を支配している場合における当該他の会社
- ③ 判定会社株主等の一人及びこれと上記①・②に規定する特殊の関係にある会社が他の会社を支配している場合における当該他の会社

また、他の会社を支配している場合とは、次に掲げる場合のいずれかに該当する場合をいう（法令4③）。

- ① 他の会社の発行済株式又は出資の総数又は総額の50%を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合
- ② 他の会社の議決権（一定の議決権に限る。）のいずれかにつき、その総数の50%を超える数を有する場合
- ③ 他の会社の株主等の総数の半数を超える数を占める場合

そのため、本事例の場合、甲のA社に対する居住用家屋とその敷地の譲渡について、甲は、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

特殊関係のある子会社に対する譲渡

事例66 甲は、居住している家屋とその敷地をA社（持株割合・議決権割合の構成は次のとおり）に譲渡した。

なお、甲はB社の発行済株式数の55%を取得している。

この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

A社の株主	甲	B社	その他
持株割合・議決権割合	30%	30%	40%

[回答]

A社に対する居住用家屋及びその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

甲を判定の基礎となる株主とした場合には、甲はB社の発行済株式の総数又は総額の50%を超える数又は金額の株式を有するため、B社は法人税法施行令第4条第2項第1号に規定する「特殊の関係のある法人」に該当する。

また、甲が所有するA社の株数とB社が所有するA社の株数との合計がA社の発行済株式の総数又は総額の50%を超えることから、A社は同項第2号に規定する「特殊の関係のある法人」に該当し、甲のA社に対する居住用家屋及びその敷地の譲渡について、甲は、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない（措令20の3①、23②、24の2①、26の7③、26の7の2③）。

なお、仮に、甲の保有するB社の株式が、B社の発行済株式の総数又は総額が50%を超えない場合であっても、甲がB社の議決権につきその総数の50%を超える数を保有すれば、B社は法人税法施行令第4条第2項第1号に規定する「特殊の関係のある法人」に該当し、甲が所有するA社の議決権とB社が保有するA社の議決権との合計がA社の議決権の総数の50%を超えるため、A社は同項第2号に規定する「特殊の関係のある法人」に該当し、甲は、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

親族に対する譲渡と親族の経営する会社に対する譲渡

事例67 甲が、居住している家屋とその敷地を生計を別にする弟乙に譲渡した場合と乙が経営するA社（乙の持株割合90%・議決権割合80%）に譲渡した場合とで、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用関係に差が生ずるか。

なお、甲は、居住用家屋の売却後も乙と同居しない。

[回答]

甲は、居住用家屋とその敷地を乙に譲渡した場合でも、また、A社に譲渡した場合でも、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

[理由]

甲の弟である乙は、甲と生計を別にしており、また、同居しないため、措置法令第20条の3第1項第1号及び同項第2号に規定する親族には該当しない。

また、甲をを判定の基礎となる株主等（所得税法第2条第1項第8号に規定する株主等）とした場合には、A社は乙が持株割合90%・議決権割合80%を保有する会社であり、甲はA社の発行済株式の総数又は総額の50%を超える数又は金額の株式を有さず、また、A社の議決権の総数の50%を超える数を有していないため、A社は特殊の関係のある会社（法人税法施行令第4条第2項に規定する会社）にも該当しない（措令20の3①、措令23②、24の2①、26の7③、26の7の2③）。

すなわち、甲にとって、乙もA社もともに特殊関係者ではないので、これらに対して居住用家屋とその敷地を譲渡した場合には、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

株主でない会社に対する譲渡

事例68 甲は、居住している家屋とその敷地をA社に譲渡した。

甲は、A社の株主ではないが、甲と生計を別に行っている妻の父はA社の発行済株式総数の70%を所有している。

居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

生計を別にする妻の父が株主であるA社に対し居住用家屋とその敷地を譲渡した場合には、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

[理由]

甲の妻の父が、A社の発行済株式総数の70%を所有していても、甲と甲の妻の父とは生計を別に行っていることから、甲の妻の父は、措置令第20条の3第1項第1号及び同項第2号に規定する特別の関係がある者には該当せず、また、甲にとってA社は、同項第5号に規定する特殊の関係のある法人に該当しない（措令23②、24の2①、26の7③、26の7の2③）。

すなわち、甲にとって、妻の父もA社とともに特殊関係者ではないので、A社に譲渡した居住用家屋とその敷地の譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

(3) 家屋と敷地の所有者とが異なる場合

家屋の所有者が借地権を有する場合

事例69 甲は、借地権と家屋を所有し、乙（長男）とその家屋に居住していた。

乙は、4年前に底地を買い取った際に甲と連名で「借地権者の地位に変更がない旨の申出書」を所轄の税務署に提出している。

今回、甲と乙は、居住している建物とその敷地である土地を譲渡した。

この譲渡について、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用関係はどうなるか。

[回答]

- (1) 甲の家屋と旧借地権に相当する部分の譲渡については、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。
- (2) 乙の旧底地に相当する部分の譲渡については、甲が3,000万円控除の特例の適用を受ける場合には、甲の特別控除額の控除不足額の範囲で3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。
なお、軽減税率の特例及び買換えの特例は、旧底地に相当する部分の所有期間が10年以下であることから、また、41の5の特例及び41の5の2の特例は、旧底地に相当する部分の所有期間が5年以下であることから、これらの特例の適用を受けることはできない。

[理由]

物理的にみれば、乙所有の旧底地に相当する部分も居住用家屋の敷地の用に供されている土地（底地）であるから、甲が3,000万円控除の特例の適用を受ける場合で、甲の特別控除額が3,000万円に満たないときは、次の要件の全てを満たす場合に限り、乙の譲渡についても甲の特別控除額の控除不足額の範囲で3,000万円控除の特例の適用を受けることができる（措通35-4）。

なお、旧底地に相当する部分の所有期間が譲渡の年の1月1日において10年を超えている場合には、乙の旧底地に相当する部分の譲渡について、軽減税率の特例の適用を受けることができる（措通31の3-19）。

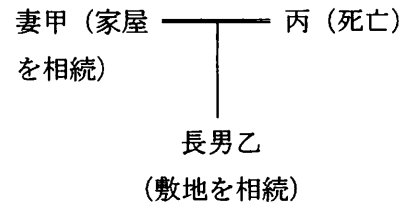
- ① 家屋とともにその敷地である土地が譲渡されていること。
- ② 家屋の所有者と土地の所有者とが親族関係を有し、かつ、生計を一にしていること。
- ③ その家屋を家屋の所有者と土地の所有者がともに居住の用に供していること。

(注) 買換えの特例については措置法通達36の2-19、41の5の特例については措置法通達41の5-11、41の5の2の特例については措置法通達41の5の2-4を参照。

居住用家屋の所有者とその敷地の所有者が同居していない場合

事例70 丙の死亡により、妻甲は家屋のみを、長男乙はその敷地を相続した。甲は、丙の死亡後乙からの仕送りにより相続した家屋で生活していたが、高齢となり乙と同居するため家屋とその敷地を一括譲渡した。

甲と乙は、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。



〔回答〕

- (1) 甲は、家屋の譲渡について居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。
- (2) 乙は、敷地の譲渡について居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができない。

〔理由〕

乙は、甲所有の家屋に居住していないので、その敷地の譲渡について居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない（措通31の3－19、35－4、36の2－19、41の5－11、41の5の2－4）。

居住用家屋の敷地の所有者のみが居住している場合

事例71 甲は家屋を、生計を別にしている次男乙はその敷地を所有し、甲所有の家屋には、乙夫婦とその子供が居住している。

今回、甲と乙は、家屋とその敷地を同時に譲渡したが、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲と乙は、いずれも居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

家屋の所有者である甲は、譲渡家屋に居住していないので、当該家屋は居住用家屋には該当しない。

したがって、甲と乙は、いずれも居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできない（措通31の3-19、35-4、36の2-19、41の5-11、41の5の2-4）。

生計を一にする親族が居住している家屋の所有者とその敷地の所有者とが異なる場合

事例72 甲（子）は、生計を一にする乙（父）の土地を無償で借りて家屋を建築し、2年前までこの家屋に乙とともに居住していたが、現在は会社の社宅に居住し、この家屋には乙が引き続き居住している。

今回、甲と乙は、この家屋とその敷地を譲渡したが、3,000万円控除の特例及び軽減税率の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

- (1) 甲は、家屋の譲渡について3,000万円控除の特例及び軽減税率の特例の適用を受けることができる。
- (2) 乙は、敷地の譲渡について甲が3,000万円控除の特例の適用を受ける場合で、かつ、甲の特別控除額の控除不足額の範囲で3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。

なお、軽減税率の特例は、甲が軽減税率の特例の適用を受け、かつ、敷地の所有期間が10年超であれば、この特例の適用を受けることができる。

[理由]

譲渡家屋が甲の居住用家屋に該当し、譲渡したその敷地が次の要件の全てを満たしている場合に限り、乙の敷地の譲渡についても3,000万円控除の特例及び軽減税率の特例の適用を受けることができる（措通31の3-19、35-4）。

なお、②及び③の要件に該当するかどうかは、その家屋の譲渡の時の状況により判定する。ただし、その家屋がその所有者の居住の用に供されなくな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日までの間に譲渡されたものであるときは、②の要件に該当するかどうかは、その家屋がその所有者の居住の用に供されなくなった時からその家屋の譲渡の時までの間の状況により、③の要件に該当するかどうかは、その家屋がその所有者の居住の用に供されなくなった時の直前の状況で判断する。

- ① 譲渡敷地は、譲渡家屋とともに譲渡されているものであること。
- ② 譲渡家屋の所有者と譲渡敷地の所有者とが親族関係を有し、かつ、生計を一にしていること。
- ③ 譲渡家屋は、当該家屋の所有者が譲渡敷地の所有者とともにその居住の用に供している家屋であること。

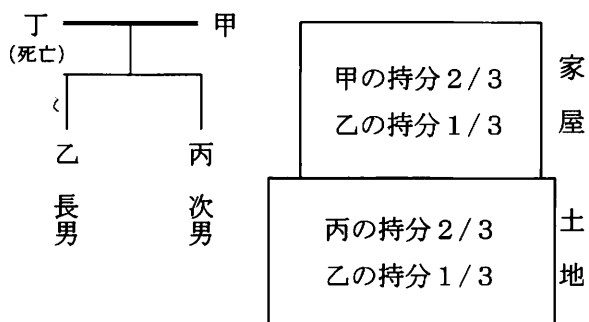
(注) 買換えの特例については措置法通達36の2-19、41の5の特例については措置法通達41の5-11、41の5の2の特例については措置法通達41の5の2-4を参照。

共有物である家屋と敷地の所有者とが異なる場合

事例73 丁の死亡（20年前に死亡）により、甲は家屋の3分の2の持分を、乙は家屋の3分の1及びその敷地の3分の1の持分を、丙はその敷地の3分の2の持分を、それぞれ相続した。

なお、相続後における甲・乙・丙間の土地の利用関係は使用貸借で地代の授受はなく、また、これらの者は丁の死亡前からこの家屋に生計を一にして居住している。

今回、この家屋とその敷地を譲渡したが、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができるか。また、家屋の譲渡所得の金額が600万円、土地の譲渡所得の金額が4,200万円の場合で3,000万円控除の特例を受けるときは、各人の課税所得金額の計算はどうなるか。



[回答]

(1) 甲の家屋の持分の譲渡及び乙の家屋とその敷地の持分の譲渡については、居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることができる。

(2) 丙は、敷地の持分の譲渡について、甲及び乙が選択した特例の適用を受けることができる。

ただし、3,000万円控除の特例は、甲及び乙が3,000万円控除の特例の適用を受ける場合で、かつ、甲及び乙の特例控除額の控除不足額を限度とする。

なお、各人の課税所得金額は次のとおりとなる。

甲…… $600\text{万円} \times 2/3 - 400\text{万円} = 0$

乙…… $(600\text{万円} \times 1/3 + 4,200\text{万円} \times 1/3) - 1,600\text{万円} = 0$

丙…… $4,200\text{万円} \times 2/3 - 2,800\text{万円} = 0$

(参考) 甲の特別控除額の控除不足額 乙の特別控除額の控除不足額
 $(3,000\text{万円} - 400\text{万円}) + (3,000\text{万円} - 1,600\text{万円}) > 2,800\text{万円}$

[理由]

丙は、土地の持分しか保有していないが、甲は丙と生計を一にしている親族であるので、甲の特別控除額の控除不足額の範囲内で、丙の敷地の持分の譲渡所得から控除できる。

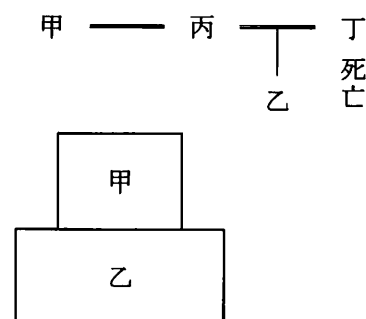
また、丙は乙と生計を一にしている親族であるので、乙の特別控除額の控除不足額の範囲で、丙の敷地の持分の譲渡所得から控除できる（措通35-4）。

(注) 軽減税率の特例については措置法通達31の3-19、買換えの特例については措置法通達36の2-19、41の5の特例については措置法通達41の5-11、41の5の2の特例については措置法通達41の5の2-4を参照。

親族の範囲

事例74 家屋の所有者である甲とその敷地の所有者である乙（丙の連れ子で、甲と養子縁組をしていない。）は生計を一にしており、かつ、その家屋に同居していたが、乙が就職したので、通勤の便利な場所に住宅を買い換えるため、その家屋と敷地を譲渡した。

この譲渡について、3,000万円控除の特例の適用を受けることができるか。



〔回答〕

甲は、家屋の譲渡について3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。

乙は、敷地の譲渡について甲が3,000万円控除の特例の適用を受ける場合に、甲の特別控除額の控除不足額の範囲内で、3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。

〔理由〕

甲と乙とは養子縁組をしていないので親子関係にはないが、丙の連れ子であることから一親等の姻族となり、親族関係にある（民法725、事例34参照）。

また、甲が3,000万円控除の特例の適用を受ける場合で、甲の特別控除額が3,000万円に満たないときは、次の要件の全てを満たす場合に限り、乙の譲渡についても甲の特別控除額の控除不足額の範囲で3,000万円控除の特例の適用を受けることができる（措通35-4）。

- (1) 譲渡敷地は、譲渡家屋とともに譲渡されているものであること。
- (2) 譲渡家屋の所有者と譲渡敷地の所有者とが親族関係を有し、かつ、生計を一にしていること。
- (3) 譲渡家屋は、当該家屋の所有者が譲渡敷地の所有者とともに居住の用に供している家屋であること。

(注) 軽減税率の特例については措置法通達31の3-19、買換えの特例については措置法通達36の2-19、41の5の特例については措置法通達41の5-11、41の5の2の特例については措置法通達41の5の2-4を参照。

敷地の所有者が前々年に特例を受けていた場合

事例75 乙（子）は、15年前に甲（父）所有の土地に家屋を建築して居住の用に供してきた。甲は、2年前に居住用財産の譲渡後、乙所有の家屋に乙とともに居住しているが、今回、乙所有の建物と甲所有の土地を譲渡した。

甲は、2年前の譲渡について3,000万円控除の特例と軽減税率の特例の適用を受けたが、今回の譲渡について3,000万円控除の特例と軽減税率の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、土地の譲渡について3,000万円控除の特例及び軽減税率の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

甲の土地は、本来、乙の居住用財産ではないから、その譲渡について居住用財産を譲渡した場合の特例の適用を受けることはできないが、居住用家屋の所有者とその敷地の所有者とが親族関係にあり、かつ、これらの者が譲渡した家屋に同居し、生計を一にしているときは、その家屋とその敷地は一の生活共同体の居住用財産とみることができるため、一定の要件の下に、3,000万円控除の特例及び軽減税率の特例の適用を認めることとして取り扱われている（措通31の3-19、35-4）。

しかし、措置法第31条の3第1項及び措置法第35条第2項は特例の連年適用を排除していることから、当然のことながら、上記取扱いの場合にも連年適用の排除の趣旨に鑑み、甲が前年又は前々年に3,000万円控除の特例又は軽減税率の特例の適用を受けている場合には、今回の譲渡について3,000万円控除の特例又は軽減税率の特例の適用を受けることはできない。

（注） 買換えの特例については措置法通達36の2-19、41の5の特例については措置法通達41の5-11、41の5の2の特例については措置法通達41の5の2-4を参照。

土地区画整理事業のために家屋を取り壊し、その後譲渡した場合

事例76 甲（子）は、乙（父）の所有地に家屋を建築して乙と同居していた。

昨年、土地区画整理事業のため家屋を取り壊されたが、乙は、本年この事業施行地域内にある従前の宅地を譲渡した。

この宅地の譲渡について、3,000万円控除の特例の適用を受けることができるか。

なお、甲と乙は、昨年3月まで取り壊された家屋に居住しており、また、その後も生計を一にしている。

[回答]

乙の従前の宅地の譲渡について、3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。

[理由]

居住の用に供している家屋を土地区画整理事業等のために移転又は除却した後において、次に掲げる日のうちいずれか遅い日までの間に、その家屋の敷地の用に供されていた従前の宅地を譲渡した場合には、措置法第35条第2項に規定する譲渡に該当するものとして取り扱われている（措通35-3）。

(1) 家屋がその居住の用に供されなくなった日以後3年を経過する年の12月31日

(2) 家屋を居住の用に供さなくなった日から1年以内に仮換地の指定があった場合（仮換地の指定後において当該居住の用に供さなくなった場合を含む。）には、当該従前の宅地に係る仮換地につき使用又は収益を開始することができることとなった日以後1年を経過する日

また、家屋の所有者とその敷地の所有者とが異なる場合であっても、家屋の利用状況及び当事者の関係について一定の要件を満たす場合には、その敷地の所有者についても3,000万円控除の特例の適用を受けることができると取り扱われている（措通35-4）。

したがって、これらの要件のいずれをも満たす場合に限り、3,000万円控除の特例の適用を受けることができる。

(注) 軽減税率の特例については措置法通達31の3-19、買換えの特例については措置法通達36の2-19、41の5の特例については措置法通達41の5-11、41の5の2の特例については措置法通達41の5の2-4を参照。

V 買換えの特例の事例

(1) 買換えの特例の対象となる居住用財産の範囲

転勤により居住していなかった期間がある場合(1)

事例77 甲は、平成16年5月に居住用家屋とその敷地を購入したが、平成20年1月から平成24年12月までの間、海外勤務のため当該家屋に居住しておらず、空き家となっていた。

海外勤務を終えた平成25年1月から当該家屋に居住していたが、本年（平成29年）5月に、これを譲渡した。

この場合、買換えの特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、買換えの特例の適用を受けることはできない。

[理由]

買換えの特例の適用対象となる居住用財産は、その譲渡の年の1月1日において所有期間が10年を超えているもののうち、その個人が居住の用に供している期間として10年以上であるものに限られる（措法36の2①）。

なお、居住期間10年は、その個人がその居住の用に供している家屋の存する場所に居住していた期間により計算し、その場所にその個人が居住していなかった期間が途中にある場合には、この期間を除いて、その前後の居住していた期間を合計して計算することとなる（措通36の2－2）。

したがって、本事例の場合、甲が転勤により居住の用に供していなかった期間があり、その居住していなかった期間を除いて判定するため、当該居住用家屋に居住していた期間が10年以上としないことから、買換えの特例の適用を受けることはできない。

転勤により居住していなかった期間がある場合(2)

事例78 甲は、13年前に購入した家屋及びその敷地に居住していた。

甲は勤務の都合で、当該家屋に妻子を残し海外に単身赴任していた期間が5年間ある。この単身赴任の期間を入れると居住期間が10年以上となるが、この期間を除くと10年未満となる。

今回、この家屋とその敷地を譲渡したが、買換えの特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲の妻子は、甲が海外に単身赴任していた期間中も譲渡家屋に居住していたので、譲渡家屋は甲の生活の拠点として利用されている家屋と認められ、また、居住期間も10年以上であるので、買換えの特例の適用を受けることができる。

[理由]

居住用家屋の所有者が、転勤、転地療養等のために、配偶者と離れ単身で他に起居している場合であっても、当該事情が解消したときは、またその家屋に居住すると認められる場合には、その家屋はその者が居住の用に供している家屋として取り扱われる(措通31の3-2、36の2-2)。

したがって、甲が海外に単身赴任していた期間中も甲の居住用家屋として取り扱われ、その居住期間が10年以上となるので買換えの特例の適用を受けることができる。

相続により家屋とその敷地を取得している場合

事例79 甲は、15年前から甲の両親と居住していた家屋とその敷地を今回譲渡した。
なお、この家屋と敷地は、7年前に父から相続により取得したものである。
この家屋と敷地の譲渡について、買換えの特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、買換えの特例の適用を受けることができる。

[理由]

買換えの特例の適用対象となる居住用財産は、その譲渡の年の1月1日において所有期間が10年を超えているもののうち、その個人が居住の用に供している期間として10年以上であるものに限られる（措法36の2①）。

なお、居住の用に供していた期間の判定は、措置法令第24条の2第6項において「法第36条の2第1項第1号に規定する政令で定める期間は、同号の個人が同号に掲げる家屋の存する場所に居住していた期間とする。」と規定されていることから、相続開始前に父が所有していた家屋に居住していた期間を含めて判定することとなる。

したがって、本事例の場合、甲は、買換えの特例の適用を受けることができる。

共同で建物を建て替えた場合

事例80 甲（夫）は、父から相続により居住用家屋とその敷地を取得したが、6年前に乙（妻）と結婚し、5年前に乙と共同で家屋を建て替えて共有とした。

今回、共有持分が甲・乙それぞれ2分の1である家屋とその敷地を譲渡したが、買換えの特例の適用を受けることができるか。

なお、甲は、取り壊した家屋と建て替えた家屋に通算15年間、乙は通算6年間居住している。

[回答]

甲・乙のいずれも、買換えの特例の適用を受けることはできない。

[理由]

買換えの特例の適用対象となる居住用財産は、その譲渡の年の1月1日において所有期間が10年を超えているもののうち、その個人が居住の用に供している期間として10年以上であるものに限られる（措法36の2①）。

また、措置法第36条の2第1項に規定する家屋とともに、当該家屋の敷地の用に供されている土地等の譲渡があった場合において、当該家屋又は当該土地等のいずれか一方の所有期間が10年以下であるときは、当該家屋及び土地等は同項に規定する譲渡資産に該当しないことから、買換えの特例の適用を受けることはできない（措通36の2-1）。

したがって、甲・乙は、いずれも当該家屋の所有期間が要件を満たさないため、買換えの特例の適用を受けることはできない。

なお、同じ場所において建て替えられた家屋については、建替え前の家屋における居住期間も合わせて計算し、これが10年以上か否かで判定する（措令24の2⑥）。

家屋が店舗併用住宅の場合

事例81 甲は、店舗併用住宅として利用していた家屋（利用割合は各2分の1）とその敷地を譲渡するが、買換えの特例の適用を受けることができるか。
なお、甲は、当該家屋に通算30年間居住している。

[回答]

甲が店舗併用住宅として利用していた家屋とその敷地のうち、居住の用に供していた部分（2分の1）についてのみ買換えの特例の適用を受けることができる。

[理由]

買換えの特例の適用要件は、①譲渡の年1月1日において所有期間が10年を超えているという居住用財産の所有期間の要件、②居住用財産に10年以上居住しているという居住期間の要件のほか、③譲渡資産の譲渡対価の額が1億円以下であるという譲渡価額の要件などがある。

この場合の居住用財産とは、その全部が居住の用に供されていることを前提とし、居住用以外の用に供されている部分があるときは、その部分は含まれない（措令20の3②、24の2⑦）。

したがって、本事例の場合、買換えの特例の適用を受けるのは、甲が店舗併用住宅として利用していた家屋とその敷地のうち、居住の用に供していた部分（2分の1）についてのみであり、居住の用以外の用に供していた部分（2分の1）については、買換えの特例の適用を受けることはできない。

譲渡価額の1億円の判定をする場合

事例82 甲（夫）は、20年前に乙（妻）と共同で一戸建てを共有で購入した。

今回、共有持分が甲・乙それぞれ2分の1である家屋とその敷地を1億5千万円で譲渡したが、甲と乙はそれぞれ買換えの特例の適用を受けることができるか。

なお、いずれも居住用財産の譲渡は初めてである。

[回答]

甲と乙はそれぞれ買換えの特例の適用を受けることができる。

[理由]

譲渡資産が共有である場合において、譲渡に係る対価の額（以下「譲渡対価」という。）が1億円を超えるかどうかの判定は、所有者ごとの譲渡対価により判定する（措法36の2③、措通36の2－6の2）。

したがって、甲と乙は、譲渡した居住用家屋とその敷地について、持分がそれぞれ2分の1であることから、譲渡資産の譲渡対価の額が1億円以下であるという譲渡価額の要件を満たすこととなり、買換えの特例の適用を受けることができる。

(2) 買換えの特例の対象となる買換資産の範囲

居住用家屋とその敷地の範囲

事例83 甲は、都区内の居住用財産を譲渡し、郊外に一戸建ての居住用財産を取得することとしている。郊外に取得する予定の家屋とその敷地は、従来の家屋とその敷地に比し相当広くなるが、買換えの特例の適用を受ける上で問題となることはないか。

[回答]

買換えの特例の適用対象となる買換資産の居住用家屋とその敷地に該当するためには、面積要件があり、当該要件を満たす必要がある。

[理由]

買換えの特例の適用に当たっては、買換資産の面積に要件があり、その要件を満たす必要がある（措法36の2①、措令24の2③）。

(1) 買換え家屋

一棟の家屋の床面積（一棟の家屋のうちその独立部分を区分所有する場合には、その独立部分の床面積）のうち、居住の用に供する部分の床面積が50㎡以上であること。

(2) 買換え土地等

当該家屋の敷地の用に供する土地等の面積（当該土地等が独立部分を区分所有する家屋の敷地の用に供するものである場合には、当該土地等の全体の面積に当該家屋の床面積のうちにその区分所有する独立部分の床面積の占める割合を乗じて計算した面積）が500㎡以下であること。

立退料を支払って貸地の返還を受けた場合

事例84 甲は、居住用財産を譲渡し、その譲渡代金のうちから借地人に立退料を支払って返還を受けた土地に居住用家屋を建築することとしている。

この場合、立退料の支払は、買換えの特例の適用を受けるに当たりどのように取り扱われるか。

[回答]

立退料を支払って貸地の返還を受けた場合は、土地の借地権に相当する部分の取得があったものとして、買換えの特例の適用を受けることができる。

[理由]

土地を賃貸借契約により他人に使用させていた者が立退料を支払って、その借地人から貸地の返還を受けた場合には、その土地の借地権に相当する部分の取得があったものとして取り扱われる（措通36の2－10）。

したがって、立退料の支払による土地の借地権に相当する部分の取得とその土地の上の家屋の建築は、買換えの特例の適用対象となる買換資産の取得となる。

買換資産の改良・改造をした場合

事例85 甲は、買換資産として居住用家屋及びその敷地を取得したが、取得した家屋が老朽化しているため、これを改造するとともに車庫を増築した。

買換えの特例の適用を受けるに当たり、これらの改造等の費用を買換資産の取得費とすることはできないか。

[回答]

買換資産として取得した家屋について、法定の取得期間内に行った改造あるいは増築であれば、買換資産として買換えの特例の適用を受けることができる。

[理由]

既に有する家屋又はその家屋の敷地の用に供する土地等について、その者の居住の用に供するために行った改良、改造等を除き、居住用家屋又は居住用家屋とともにその家屋の敷地の用に供する土地等を取得した者が、買換資産の取得期間内に次に掲げる改良、改造等を行った場合には、その改良、改造等は買換資産の取得に当たるものとして、買換えの特例の適用を受けることができる（措通36の2-12）。

- (1) 家屋又は土地等について、その者の居住の用に供するために改良、改造を行った場合
- (2) 家屋の取得に伴って次に掲げる資産（事業又は事業に準ずる不動産の貸付けの用に供されるものを除く。）の取得をした場合
 - ① 車庫、物置その他の附属建物（その家屋の敷地内にあるものに限る。）又はその建物に係る建物附属設備
 - ② 石垣、門、塀その他これらに類するもの（その家屋の敷地内にあるものに限る。）

やむを得ない事情により買換資産の取得が遅れた場合

事例86 甲は、昨年、居住用財産を譲渡し、本年中に居住用家屋とその敷地を取得する予定で売買契約書を締結の上、買換えの特例を適用して申告を行った。

しかし、購入を予定している地域に災害が発生したことから、居住用家屋の敷地は本年中に取得することが可能であるが、居住用家屋の竣工は来年になりそうである。

居住用家屋を本年中に取得できなかった場合には、買換えの特例の適用を受けることはできないことになるのか。

なお、当該災害は、措置法第36条の2第2項に規定する特定非常災害ではない。

[回答]

譲渡した年の翌々年中に居住用家屋を建築し、かつ、居住の用に供する場合には、取得した居住用家屋とその敷地について買換えの特例の適用を受けることができる。

[理由]

買換えの特例は、買換資産を措置法第36条の2第2項に規定する取得期限（原則として、譲渡した年の翌年12月31日）までに買換資産を取得し、かつ、その買換資産を取得した年の翌年中に居住の用に供することが特例の適用要件とされている（措法36の2②）。

しかしながら、買換資産に該当する家屋を買換資産の取得期間内に取得できなかった場合であっても、次の要件のいずれをも満たすときは、その家屋は買換資産の取得期間内に取得されていたものとして取り扱われる（措通36の2-16）。

- (1) 買換資産に該当する家屋を買換資産の取得期間内に取得する契約を締結していたにもかかわらず、その契約の締結後に生じた災害（その災害について措置法第36条の2第2項括弧書の取得期限の延長の承認を受けている場合のその災害を除く。）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より当該契約に係る家屋を当該期間内に取得できなかったこと。
- (2) 買換資産に該当する家屋を取得期限の属する年の翌年12月31日までに取得し、かつ、同日までに当該取得した家屋をその者の居住の用に供していること。

(注) 特定非常災害に基因するやむを得ない事情により、取得期限までに買換資産を取得することが困難である場合には、一定の手続の下、この取得期限を2年延長することができる（措法36の2②）。

買換資産を生計を一にする親族の居住の用に供する場合

事例87 甲は、相続により取得した居住用財産に生計を一にする甲の母を居住させていたが、老朽化により、今回この家屋を譲渡し、新たに居住用家屋とその敷地を取得した。

取得した家屋には、甲の母だけが当分の間居住することになるが、買換えの特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、取得した家屋を居住の用に供していないので、買換えの特例の適用を受けることはできない。

[理由]

居住用財産の譲渡者が、取得した家屋を居住の用に供したかどうかの判定については、措置法通達31の3-2《居住用家屋の範囲》に準じて行うことになる（措置法通達31の3-6《生計を一にする親族の居住の用に供している家屋》の取扱いが準用していない。）ので、買換資産を譲渡者やその配偶者等が居住の用に供しない場合には、配偶者以外の生計を一にする親族のみが居住するとしても、その買換資産について買換えの特例の適用を受けることはできない（措通36の2-17）。

VI 41の5の特例の事例

買換資産を居住の用に供した後に譲渡した場合

事例88 甲は、昨年に居住用財産の買換えを行い、41の5の特例の適用をし、買換資産を居住の用に供したが、その後、借入金の返済が困難となったことから、当該買換資産を本年中に譲渡した。

なお、本年12月31日において住宅借入金の残高があることから、住宅借入金の残高証明書の発行を受けている。

この場合、甲は、譲渡損失の金額が生じた年分の翌年以後の年分（本年分）の確定申告において、繰越控除の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、本年分の申告において、繰越控除の適用を受けることができる。

[理由]

譲渡損失の金額が生じた年分の翌年以後の年分について、41の5の特例の適用を受けるためには、適用を受ける年の12月31日において「買換資産に係る住宅借入金等の金額」を有し（措法41の5④）、確定申告書に「買換資産に係る住宅借入金等の残高証明書」を添付しなければならないこととされている（措法41の5⑤、措規18の25②）。

また、41の5の特例の適用を受けるためには、買換資産をその取得の日の属する年の翌年12月31日までに居住の用に供さなければならないが、その後の居住継続については特例の要件とされていない（措法41の5⑦）。

そのため、買換資産を居住の用に供した後、これを譲渡等し、買換資産を保有しなくなったとしても、繰越控除を受ける年の12月31日において、買換資産を取得するために借り入れた金額を有する場合、確定申告により繰越控除の適用を受けることができる。

譲渡物件の住宅借入金等の償還期間が変更されている場合

事例89 甲は、41の5の特例の適用を受けた買換資産に係る住宅借入金等を繰上返済した結果、当初償還期間が15年であったものが、7年に変更された。

この場合、甲は、譲渡損失の金額が生じた年分の翌年以後の年分の確定申告において、繰越控除の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、繰越控除の適用を受けることはできない。

[理由]

繰越控除の適用を受ける場合における買換資産に係る住宅借入金等の要件は、繰越控除の適用を受けようとする年の12月31日において、契約により、償還期間が10年以上の割賦償還の方法により返済することとされている借入金又は賦払期間が10年以上の割賦払の方法により支払うこととされている債務であることが必要である（措法41の5④、⑦、措令26の7⑫、措通41の5－17）。

そのため、買換資産に係る住宅借入金等を繰上返済した結果、その年の12月31日において償還期間又は賦払期間（当初の契約により定められていた最初に償還した月からその短くなった償還期間の最終の償還月までの期間）が10年未満となった年については、繰越控除の適用を受けることはできない。

共同で建て替えた建物について売却損がある場合

事例90 甲は、父から相続により居住用家屋とその敷地を取得したが、5年前に乙（妻）と結婚し、4年前に乙と共同で家屋を建て替えて共有とした。

今回、共有持分が甲・乙それぞれ2分の1である家屋とその敷地を売却したが、売却損がある場合、41の5の特例の適用を受けることができるか。

なお、甲は、取り壊した家屋と建て替えた家屋に通算9年間、乙は通算5年間居住している。

[回答]

甲・乙のいずれも、41の5の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

41の5の特例の適用対象となる居住用財産は、その譲渡の年の1月1日において所有期間が5年を超えているものに限られる（措法41の5⑦）。

また、措置法第41条の5第7項第1号に規定する家屋とともに、当該家屋の敷地の用に供されている土地等の譲渡があった場合において、当該家屋又は当該土地等のいずれか一方の所有期間が5年以下であるときは、当該家屋及び土地等は同項に規定する譲渡資産に該当しないことから、41の5の特例の適用を受けることはできない（措通41の5－3）。

したがって、甲・乙は、いずれも当該家屋の所有期間が要件を満たさないため、41の5の特例の適用を受けることはできない。

店舗併用住宅である家屋について売却損がある場合

事例91 甲は、店舗併用住宅として利用していた家屋（利用割合は各2分の1）とその敷地を売却するが、売却損がある場合、41の5の特例の適用を受けることができるか。

なお、甲は、当該家屋を通算8年間所有している。

[回答]

甲が店舗併用住宅として利用していた家屋とその敷地のうち、居住の用に供していた部分（2分の1）についてのみ41の5の特例の適用を受けることができる。

[理由]

41の5の特例の適用要件は、①譲渡の年1月1日において所有期間が5年を超えているという居住用財産の所有期間の要件や、②損益通算の特例の場合、買換資産を取得した年の12月31日において住宅借入金等があることなどの要件がある。

この場合の居住用財産とは、その全部が居住の用に供されていることを前提とし、居住用以外の用に供されている部分があるときは、その部分は含まれない（措令26の7⑨）。

したがって、本事例の場合、41の5の特例の適用を受けるのは、甲が店舗併用住宅として利用していた家屋とその敷地のうち、居住の用に供していた部分（2分の1）についてのみであり、居住の用以外の用に供していた部分（2分の1）については、41の5の特例の適用を受けることはできない。

買換資産として居住用家屋と物置を取得した場合

事例92 甲は、買換資産として郊外の一戸建てを購入したが、同じ敷地内に居住用の家屋のほか、物置がある。

家屋の床面積だけでは50㎡を下回っているが、物置を含めた床面積が50㎡以上となる場合、甲は、41の5の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、41の5の特例の適用を受けることができる。

[理由]

買換資産である居住の用に供する家屋については床面積要件があり、一棟の家屋である場合、当該家屋の床面積のうち当該個人が居住の用に供する部分の床面積が50㎡以上であることとされている（措法41の5⑦、措令26の7⑤）。

また、当該床面積要件の判定に当たっては、当該家屋と一体として利用される離れ屋、物置等の附属家屋は、当該家屋に含むこととしている（措通41の5－14）。

そのため、本事例の場合、当該家屋と一体として利用している物置を含めると床面積が50㎡以上となることから、床面積要件を満たすこととなり、41の5の特例の適用を受けることができる。

買換資産を増築した結果、面積要件を満たす場合

事例93 甲は、買換資産を取得したところ、家屋の床面積がその取得時には50㎡を下回っていたが、取得した同年中に増築した結果、増築後の床面積が50㎡以上となった場合、41の5の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、法定の取得期間内に行った増築であれば、41の5の特例の適用を受けることができる。

[理由]

41の5の特例における買換資産を増築した場合における面積要件の判定については、法令・通達上定めはないが、本特例と同様に、買換資産の面積要件のある買換えの特例においては、買換資産に増築があった場合で、買換資産の取得期間内にされた居住用家屋（又は当該家屋とともにする当該家屋の敷地の用に供する土地等）の取得に伴って、買換資産の取得期間内に一定の改良、改造等が行われた場合には、その改良、改造等は買換資産の取得に当たるものとして、買換えの特例の適用を受けることができる（措通36の2－12）。

そして、本特例及び買換えの特例については、住替えによる居住水準の向上等を図るという住宅政策上の観点から創設された制度であることを踏まえれば、本特例の場合においても買換資産の取得期間内に一定の改良、改造等が行われた結果、面積要件を満たすこととなれば、その適用を受けることができると考えられる。

41の5の特例の適用に当たって、やむを得ない事情により買換資産の取得が遅れた場合

事例94 甲は、居住用財産を昨年に譲渡し、本年中に居住用家屋とその敷地を取得する予定で売買契約書を締結の上、41の5の特例を適用して申告を行った。

しかし、購入を予定している地域に災害が発生したことから、居住用家屋の敷地は本年中に取得することが可能であるが、居住用家屋の竣工は来年になりそうである。

居住用家屋を本年中に取得できなかった場合には、41の5の特例の適用を受けることはできないことになるのか。

なお、当該災害は、措置法第41条の5第7項第1号に規定する特定非常災害ではない。

[回答]

譲渡した年の翌々年中に居住用家屋を建築し、かつ、居住の用に供する場合には、取得した居住用家屋とその敷地について41の5の特例の適用を受けることができる。

[理由]

41の5の特例は、買換資産を措置法第41条の5第7項第1号に規定する取得期限（原則として、譲渡した年の翌年12月31日）までに買換資産を取得し、かつ、その買換資産を取得した年の翌年中に居住の用に供することが特例の適用要件とされている（措法41の5⑦）。

しかしながら、買換資産に該当する家屋を買換資産の取得期間内に取得できない場合であっても、次の要件のいずれをも満たすときは、その家屋は買換資産の取得期間内に取得されていたものとして取り扱われる（措通41の5-13）。

また、この場合、取得期限において買換資産に係る住宅借入金等の金額を有しているかどうかは、当該家屋の取得の日において買換資産に係る住宅借入金等を有しているかどうかにより判定することとなる。

- (1) 買換資産に該当する家屋を買換資産の取得期間内に取得する契約を締結していたにもかかわらず、その契約の締結後に生じた災害（その災害について措置法第41条の5第7項第1号括弧書の取得期限の延長の承認を受けている場合のその災害を除く。）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より当該契約に係る家屋を当該期間内に取得できなかったこと。
 - (2) 買換資産に該当する家屋を取得期限の属する年の翌年12月31日までに取得し、かつ、同日までに当該取得した家屋をその者の居住の用に供していること。
- (注) 特定非常災害に基因するやむを得ない事情により、取得期限までに買換資産を取得することが困難である場合は、一定の手続の下、この取得期限を2年延長することができる（措法41の5⑦）。

41の5の特例の適用に当たって、買換資産を生計を一にする親族の居住の用に供する場合

事例95 甲は、相続により取得した居住用財産に生計を一にする甲の母を居住させていたが、老朽化により、今回この家屋を譲渡し、銀行から借入れの上、新たに居住用家屋とその敷地を取得した。

取得した家屋には、甲の母だけが当分の間居住することになるが、41の5の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、取得した家屋を居住の用に供していないので、41の5の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

居住用財産の譲渡者が、取得した家屋を居住の用に供したかどうかの判定については、措置法通達31の3-2《居住用家屋の範囲》に準じて行うことになる（措置法通達31の3-6《生計を一にする親族の居住の用に供している家屋》の取扱いが準用していない。）ので、買換資産を譲渡者やその配偶者等が居住の用に供しない場合には、配偶者以外の生計を一にする親族のみが居住するとしても、その買換資産について41の5の特例の適用を受けることはできない（措通36の2-17、41の5-18）。

非居住者となる場合

事例96 甲は、昨年、居住用マンションを譲渡し、新たに一戸建てを取得の上、居住している。

昨年分の確定申告において41の5の特例の適用し、本年分以降、繰越控除の適用を受けたいと考えていたところ、本年10月に海外へ転勤することとなった。

そのため、来年は国内源泉所得（給与所得）がないこととなるが、2年後に帰国する予定であるため、帰国後に生じる国内源泉所得から繰越控除の適用を受けることができると考えている。

この場合、繰越控除の適用を受けるためには、譲渡損失が生じた年分以後連続して確定申告書を提出することが必要であるが、国内源泉所得がない非居住者期間についても確定申告書を提出することができるか。

[回答]

甲は、国内源泉所得を有さない非居住者であっても、繰越控除の適用を受けるための確定申告書（確定損失申告書）を提出することができる。

[理由]

41の5の特例の適用を受けるためには、①譲渡した年分の確定申告書に、本特例の適用を受けようとする旨の記載があり、かつ、居住用財産の譲渡損失の金額の計算に関する明細書その他の書類を添付した確定申告書をその提出期限までに提出し、また、②その後において連続して確定申告書を提出することなどが必要となる（措法41の5②、⑤）。

この場合の申告については、所得税法第123条《確定損失申告》を読み替えて適用することとしている（措法41の5⑫）が、同条は、所得税法第166条《申告、納付及び還付》の規定により、非居住者の申告、納付及び還付についても準用することとされているから、その年において国内源泉所得がない非居住者においても、確定損失申告書を提出することができる。

（注） 本特例は、非居住者に対しても適用があることから、非居住期間においても、国内源泉所得が生ずる場合には、繰越控除の適用を受けることができる。

VII 41の5の2の特例の事例

譲渡資産の借入金を譲渡前に完済している場合

事例97 甲は、今回、10年間所有していた居住用財産を譲渡したところ、譲渡損失が生じた。
なお、譲渡した居住用財産に係る住宅借入金は2年前に完済している。
この場合、41の5の2の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、41の5の2の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

41の5の2の特例の適用に当たって、損益通算及び繰越控除の対象となる居住用財産の譲渡損失の金額は、譲渡資産の譲渡に係る契約を締結した日の前日における当該譲渡資産に係る住宅借入金等の金額の合計額から当該譲渡資産の譲渡の対価の額を控除した残額を限度とすることとされている（措法41の5の2⑦、措令26の7の2⑥）。
本事例においては、譲渡資産に係る住宅借入金は、契約締結前に完済していることから41の5の2の特例の適用を受けることはできない。

参考

○ 41の5の2の特例と41の5の特例の相違点

適用要件		41の5の2の特例	41の5の特例
譲渡資産	譲渡期間	平成16年1月1日～平成29年12月31日	
	所有期間	譲渡した年の1月1日において5年超所有	
	使用要件	譲渡した者の居住の用に供しているもの	
	住宅借入金等	譲渡契約締結日の前日において住宅借入金等の残高があること	要件なし
買換資産	取得期間	買換資産の要件なし	譲渡の年の前年～原則、譲渡の年の翌年まで
	居住開始期間		取得した年の翌年末まで
	床面積制限		居住用部分が50㎡以上
	住宅借入金等		[損益通算の特例] 取得した年の12月31日において一定の住宅借入金等を有すること [繰越控除の特例] 適用を受けようとする年の12月31日において一定の住宅借入金等の残高があること
譲渡損失の金額の制限		譲渡資産に係る住宅借入金等の残高から譲渡資産の対価の額を控除した残額を限度	譲渡所得の金額の計算上生じた損失の全額（繰越控除においては500㎡までの敷地等の部分の損失）
所得制限		繰越控除を受けようとする年分の合計所得金額が3,000万円以下	
繰越控除期間		譲渡した年の翌年以後3年間	

合計所得金額が3,000万円を超える場合

事例98 甲は、居住用財産を6,000万円で譲渡したところ、譲渡損失の金額が4,000万円生じたため、41の5の2の特例の適用を受けたいと考えている。

なお、本年の甲の合計所得金額は5,000万円であるが、甲は、41の5の2の特例の適用を受けることができるか。

〔回答〕

甲は、41の5の2の特例の適用を受けることができる。

〔理由〕

その年の合計所得金額が3,000万円を超える場合に適用を受けることができないのは、「繰越控除」であり、居住用財産の譲渡損失の金額を他の所得と損益通算する場合に所得要件はない（措法41の5の2④）。

そのため、居住用財産の譲渡損失の金額が生じた年の合計所得金額が3,000万円を超える場合であっても41の5の2の特例の適用を受けることができる。

特定居住用財産の譲渡損失の金額

事例99 甲は、居住用財産（取得費3,500万円）を2,000万円で譲渡したところ、譲渡損失の金額が1,500万円生じた。この居住用財産の売買契約締結日の前日の借入金残高は、2,500万円であった。

この場合、41の5の2の特例の適用を受け、損益通算の対象となる金額は、譲渡損失の金額である1,500万円でよいのか。

[回答]

損益通算の対象となる譲渡損失の金額は、500万円となる。

[理由]

41の5の2の特例の適用に当たって、損益通算の適用対象となる居住用財産の譲渡損失の金額は、その譲渡資産の特定譲渡による譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額のうち、その特定譲渡をした日の属する年分の長期譲渡所得の計算上生じた損失の金額に達するまでの金額（その特定譲渡に係る契約を締結した日の前日におけるその譲渡資産に係る住宅借入金等の金額の合計額からその譲渡資産の譲渡の対価の額を控除した残額を限度）となる（措法41の5の2⑦、措令26の7の2⑥）。

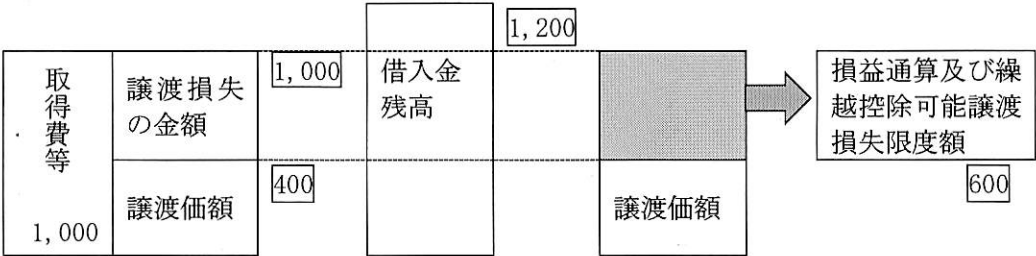
そのため、本事例の場合、居住用財産を譲渡した年分の譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額は1,500万円（2,000万円－3,500万円）であるが、借入金残高2,500万円から譲渡資産の譲渡の対価の額2,000万円を控除した残額500万円が限度となる。

参考

○ 譲渡損失の金額と譲渡価額の合計が借入金の残高を上回る場合（本事例のケース）



○ 譲渡損失の金額と譲渡価額の合計が借入金の残高を下回る場合



Ⅷ 被相続人特別控除の特例の事例

被相続人居住用家屋の敷地を分筆後、同年中に全てを売却した場合

事例100 甲は、昨年に死亡した乙から乙の自宅であった家屋とその敷地を相続により取得した。

甲は、当該家屋を取り壊した後、当該敷地であった土地を2筆に分筆（A土地・B土地）し、本年5月にA土地を2,000万円で売却し、同年11月にB土地を1,800万円で売却した。

この場合、甲は、A土地及びB土地の売却について被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。

【回答】

甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

【理由】

被相続人特別控除の特例は、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（措法35③）。

しかしながら、本事例の場合、同一年中の売却であることから、A土地及びB土地の譲渡について、本特例の適用要件をいずれも満たしている限り、本特例の適用を受けることができる。ただし、この場合、譲渡所得の金額から控除できる金額は、3,000万円が限度となる。

被相続人居住用家屋の敷地であった相続人所有の土地を貸し付けた場合

事例101 甲は、昨年に死亡した乙から乙の自宅であった家屋とその敷地（A土地）を相続により取得した。 なお、B土地は、従前より相続人丙が所有しているが、当該家屋を本年に取り壊したところ、丙は、B土地の貸付けを行った。 また、甲は、本年に未利用であったA土地を売却したが、この場合、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。	(相続前)		(相続後)	
	乙居住 乙所有			
	A土地 乙所有	B土地 丙所有	A土地 甲所有 未利用	B土地 丙所有 貸付け

[回答]

甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

[理由]

被相続人特別控除の特例の適用を受けるためには、一定の要件を満たす必要があるが、これらの要件を満たす必要があるのは、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に限られている（措法35③）。

本事例の場合、相続人丙は、被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等を取得していないため、被相続人特別控除の特例の適用を受ける相続人に該当しないことから、丙所有のB土地をどのような用途に利用しようと甲には影響なく、甲は被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

被相続人居住用家屋の敷地を相続人がそれぞれ相続により取得した場合

<p>事例102 昨年に死亡した乙から、甲は乙の自宅であつた家屋とその敷地の一部（A土地）を、丙は乙の自宅であつた敷地の一部（B土地）を相続により取得した。</p> <p>なお、当該家屋を本年に取り壊したところ、丙は、B土地の貸付けを行った。</p> <p>また、甲は、本年に未利用であつたA土地を売却したが、この場合、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。</p>	(相続前)		(相続後)	
	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> 乙居住 乙所有 </div>			
	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> A土地 乙所有 </div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> B土地 乙所有 </div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> A土地 甲所有 未利用 </div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> B土地 丙所有 貸付け </div>

[回答]

甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

[理由]

被相続人特別控除の特例の適用を受けるためには、一定の要件を満たす必要があるが、被相続人居住用家屋の敷地等のうち、本特例の適用を受ける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当該敷地等の全部について一定の要件を満たしている限り、当該売却は被相続人特別控除の特例の対象譲渡に該当することとなる（措法35③、措通35－17）。

そのため、本事例の場合、被相続人居住用家屋の取壊し後、その敷地の一部であつたB土地を丙が貸し付けたとしても、甲が本特例の適用を受けるための全ての要件を満たしていれば、甲は被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

また、丙が家屋の持分も取得し、B土地について貸付けの用のほか、事業の用又は居住の用に供さないまま売却した場合には、丙についても被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

共有で相続した被相続人居住用家屋の敷地を現物分割し貸し付けた場合

事例103 甲及び丙は、2年前に死亡した乙から乙の自宅であった家屋とその敷地を相続により共有で取得した。 また、当該家屋を昨年に取り壊した後、その敷地であった土地をA土地(甲所有)・B土地(丙所有)に現物分割した。 本年に、丙はB土地を貸し付け、その後甲は未利用であったA土地を売却した。 この場合、甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。	(相続前)	(現物分割後)		
	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 100px; text-align: center;">乙居住</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 100px; text-align: center;">乙所有</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 130px; text-align: center;">乙所有</div>	<table border="1" style="border-collapse: collapse; width: 100%;"><tr><td style="padding: 5px;">A土地 甲所有 未利用</td><td style="padding: 5px;">B土地 丙所有 貸付け</td></tr></table>	A土地 甲所有 未利用	B土地 丙所有 貸付け
	A土地 甲所有 未利用	B土地 丙所有 貸付け		

[回答]

甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

被相続人特別控除の特例の適用を受けるためには、一定の要件のうち、「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」を満たす必要があるが、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は、当該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一定の要件を満たさない限り、当該譲渡は被相続人特別控除の特例の対象譲渡に該当しないこととなる（措法35③、措通35－17）。

本事例の場合、相続により当該敷地の土地を甲及び丙の共有で取得していることから、その後、当該土地を持分に应じて現物分割をした後に貸し付けたとしても上記要件を満たさないことになるため、甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることはできない。

なお、昨年のA土地・B土地の現物分割について、その共有に係る一つの土地についてその持分に应じて現物分割をしたときは、その分割による土地の譲渡は、原則としてなかったものとして取り扱われる（所法33、所基通33－1の6）。

被相続人居住用家屋以外の建物等を取り壊さない場合

事例104 甲は、昨年に死亡した乙から乙の自宅であったA家屋とその敷地のほか、乙が死亡する半年前に完成した車庫と倉庫を相続により取得した。甲は、これらの全てを取り壊した後、当該敷地を譲渡することを考えていたところ、売買契約の締結に当たり、買主から車庫と倉庫については取り壊さずに売却してほしい、との申出があった。

そのため、甲は、A家屋を取り壊した後、当該敷地と車庫及び倉庫の売買契約を締結した。甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

[理由]

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被相続人の居住の用に供されていた家屋であって、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をいう（措法35④、措令23⑥）ことから、全部の取壊し等の対象は、当該一の建築物となる。

また、被相続人特別控除の特例の適用を受けるための一定の要件のうち、「当該取壊し、除却又は滅失の時から当該譲渡の時まで建物又は構築物の敷地の用に供されていたことがないこと」は、被相続人居住用家屋の取壊し等後に、新たに建物又は構築物の敷地の用に供してはならないという趣旨であることから、被相続人居住用家屋であるA家屋の全部を取壊した後、A家屋の敷地が新たな建物等の敷地として利用された事実がないならば、既存の車庫や倉庫などが存在していたとしても、措置法第35条第3項第2号の要件を満たしていることとなるため、本事例の場合、甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

なお、敷地のうち車庫及び倉庫の床面積の占める割合に相当する部分については、本特例の適用対象とならないことに留意する（措法35④、措令23⑦）。

売却時に被相続人居住用家屋の敷地の一部に第三者が建物を建築している場合

事例105 甲及び丙は、2年前に死亡した乙から乙の自宅であった家屋とその敷地を相続により共有で取得した。

また、当該家屋を昨年に取り壊した後、その敷地であった土地をA土地（甲所有）・B土地（丙所有）に現物分割し、丙はB土地を売却し、被相続人特別控除の特例の適用を受けた。

なお、B土地を購入した丁は、同年中に建物を建築し、居住を開始している。

本年に甲はA土地について売却し、被相続人特別控除の特例の適用を受けることを考えているが、甲の売却時点において、被相続人居住用家屋の敷地の一部（丙が丁へ売却したB土地）が建物の敷地の用に供されていることから、甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。

【回答】

甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

【理由】

被相続人特別控除の特例の適用を受けるための一定の要件のうち、「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」や「当該取壊し、除却又は滅失の時から当該譲渡の時まで建物又は構築物の敷地の用に供されていたことがないこと」について、相続又は遺贈による被相続人居住用家屋及び当該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）は「譲渡の時」まで当該要件を満たしておく必要があり、譲渡後の土地（本事例においてはB土地）が貸付け用や建物の敷地の用に供されていたとしても、当該相続人（本事例においては甲）は被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

なお、昨年のA土地・B土地の現物分割について、その共有に係る一つの土地についてその持分に応じて現物分割をしたとき、その分割による土地の譲渡は、原則としてなかったものとして取り扱われる（所法33、所通33-1の6）。

相続時に地震に対する安全性に係る規定等を満たしている場合

事例106 甲は、昨年に死亡した乙から乙の自宅であった家屋とその敷地を相続により取得した。
本年に甲は、当該家屋が相続の時において地震に対する安全性に係る規定又は基準に適合する家屋であったため、耐震リフォームの改築等を行わずに、そのまま家屋及びその敷地を売却した。
この場合、甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。

〔回答〕

甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

〔理由〕

被相続人居住用家屋には、当該相続の時に当該相続人居住用家屋につき行われた増築、改築（一定のものを除く。）、修繕又は模様替に係る部分を含むものとしている（措法35③）。

これは、被相続人特別控除の特例の適用を受けるための一定の要件のうち、「当該譲渡の時において地震に対する安全性に係る規定又は基準として政令で定めるものに適合するものであること」を満たすことが求められている（措法35③、措令23⑤）ためであり、本事例のように、「譲渡の時」において既に当該安全性に係る規定又は基準を満たしていれば、耐震リフォームを改めて行う必要はないことから、甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

なお、当該家屋は昭和56年5月31日以前に建築されたものである必要があるほか、確定申告する際の法定添付書類である耐震基準適合証明書又は建設住宅性能評価書の写しについては、当該被相続人居住用家屋の譲渡の日前2年以内に証明のための調査が終了している又は評価されている必要があることに留意する（措規18の2②、平成21年国土交通省告示第685号）。

相続後、区分所有建物に改築後、建物の一部を売却した場合

事例107 甲は、昨年に死亡した乙から乙の自宅であった家屋とその敷地を相続により取得した。

また、甲は、本年に当該家屋を区分所有建物（地震に対する安全性に係る規定又は基準に適合する家屋）に改築するとともに、当該区分所有建物に併せて敷地を分筆後、当該建物の一部とその敷地の一部を譲渡した。

この場合、甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。

【回答】

甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

【理由】

被相続人居住用家屋とは、当該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で、「建物の区分所有等に関する法律第一条の規定に該当する建物でないこと」などの一定の要件を満たす必要がある（措法35④）が、当該要件は「相続の開始の直前」において満たしているかどうかで判定することとされており、相続後において要件を満たしている必要はない。

したがって、本事例のように、「譲渡の時」において、改築した区分所有建物が地震に対する安全性に係る規定又は基準に適合し、当該建物の一部とその敷地の一部を譲渡した場合には、甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

売買契約後に被相続人居住用家屋が取り壊される場合

事例108 甲は、昨年に死亡した乙から相続した乙の自宅であったA家屋とその敷地を譲渡するため、本年6月に売買契約を締結した。

なお、売買契約の締結に当たり、買主から更地にしてほしい、との要望があったため、「当該土地上の建物を7月までに売主において取り壊し、更地にして引き渡す。」旨の特約条項を売買契約書に記載した。

甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。

また、敷地の引渡しを受ける前に買主が取り壊した場合に、甲は被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲がA家屋を取り壊した場合、甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。また、買主がA家屋を取り壊した場合も甲は適用できる場合がある。

なお、敷地の引渡後に買主が家屋の取壊しを行う場合については、A家屋が措置法第35条第3項第1号に該当するものでない限り、適用を受けることはできない。

[理由]

乙の自宅であったA家屋とその敷地を相続により取得した甲が、当該A家屋の全部の取壊し若しくは除却をした後又はその全部が滅失をした後に、A家屋の敷地を譲渡した場合には、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる（措法35③）。

また、資産の譲渡の時期（譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期）は、原則として、資産の引渡しがあった日によるものであるため（所基通36-12）、引渡しがあった日の属する年分の譲渡として申告する場合には、引渡しまでに被相続人居住用家屋が取り壊されたものであれば、その敷地等の譲渡は対象譲渡に該当することとなる。

そのため、本事例のように、売買契約の締結時には建物が存在していたとしても、引渡し時には現に建物が取り壊され、敷地のみの譲渡となる場合には、措置法第35条第3項第2号に該当し、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

更地になっていない中で申告において契約の締結日を選択する場合

事例109 甲は、昨年に死亡した乙から相続した乙の自宅であったA家屋の敷地を譲渡するため、本年12月に売買契約を締結した。

また、売買契約の締結に当たり、「当該土地上の建物を来年2月26日までに売主において取り壊し、更地にして引き渡す。」旨の特約条項を売買契約書に記載した。

甲は、契約ベースで本年分において確定申告を行った場合、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。

なお、A家屋は地震に対する安全基準等に適合している家屋ではない。

〔回答〕

甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることはできない。

〔理由〕

被相続人特別控除の特例は、被相続人居住用家屋とその敷地等を相続により取得した者が、その家屋の全部の取壊し若しくは除却をした後又はその全部が滅失をした後に、その家屋の敷地等を譲渡した場合には、適用を受けることができることとされている（措法35③）。

ところで、その敷地の譲渡の時期、すなわち、譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、原則として、それらの資産の引渡しがあった日によるところであるが、納税者の選択により、契約の効力発生の日（契約締結日）によることを認めている（所基通36-12）。

したがって、納税者が選択したそれぞれの譲渡の時期により、本特例要件が充足されているかを判定することとなる。

そのため、本事例のように、契約ベースで申告する場合には、売買契約の締結時までに建物の取壊し等を了している必要があることから、本事例において、甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることはできない。

相続開始の前まで被相続人居住用家屋の2階部分を賃貸していた場合

事例110 乙（被相続人）は、自宅であるA家屋の1階部分に居住し、2階部分には賃借人が居住していたが、相続開始の2か月前に賃貸借契約の解消があり、相続開始の直前において2階部分は空室であった。

今回、甲（相続人）は相続したA家屋を耐震リフォームした後、当該家屋及びその敷地を売却することを考えているが、この場合、甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、原則として、乙が居住の用に供していた1階部分について、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

[理由]

被相続人特別控除の特例の対象となる被相続人居住用家屋とは、当該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、一定の要件を満たす必要がある（措法35④）。

本事例の場合、当該家屋の1階部分には被相続人が居住しており、また、2階部分には、相続開始の2か月前に賃貸借契約が解消され、相続開始の直前においては賃借人が居住していなかったことから、当該家屋を生活の拠点としている者は被相続人以外いないため、特例要件を満たすことになり、当該家屋の1階部分について被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

ただし、本特例の適用を受けるためのみの目的で賃貸用部分を空室にしていると認められる場合には、本特例の適用を受けることができないことに留意する。

相続後、店舗併用住宅である被相続人居住用家屋の店舗部分を利用した場合

事例111 乙（被相続人）は、店舗併用住宅である自宅のA家屋の2階部分に居住し、1階の店舗部分を甲（相続人）に使用貸借により貸していた。

甲は、昨年に死亡した乙から相続したA家屋について、本年に取り壊し、当該敷地であった土地を売却することを考えているが、この場合、甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。

なお、昨年の相続後から本年の取壊し前まで、A家屋の2階部分は未利用（空き家）であり、1階の店舗部分は引き続き甲の事業として利用していた。

〔回答〕

甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることはできない。

〔理由〕

被相続人特別控除の特例の対象となる相続又は遺贈により取得をした被相続人居住用家屋は、「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」が要件の一つとなる（措法35③）が、この要件は、被相続人の居住の用に供されていた部分のみならず、被相続人居住用家屋の全部について満たしておく必要がある。

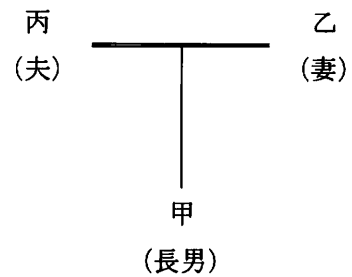
本事例の場合、当該家屋1階の店舗部分については、相続後も引き続き、甲の事業として利用していたことから、当該要件を満たさず、甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることはできない。

配偶者が遺産分割協議を行う前に死亡した場合

事例112 昨年に丙（夫）が死亡し、その際の相続人は、乙（妻）及び甲（長男）の計2名であった。

本年に、丙の財産に対する遺産分割の協議を行う前に乙が死亡したが、乙が自己の居住用として使用していたA家屋及びその敷地の名義は、丙名義のままであった。

今回、乙の死亡に伴い、甲は、A家屋を取り壊した後に、A家屋の敷地を売却することを考えているが、この場合、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。



[回答]

甲は、乙の法定相続分（2分の1）について、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

[理由]

相続人が複数人いるときの相続財産については、各共同相続人の共有に属するものとされており（民法898）、遺産分割の協議が行われる前に乙が死亡した場合のA家屋とその敷地は、乙と甲の法定相続分（乙の持分：1/2、甲の持分：1/2）による共有による所有となり、その後、改めて乙の相続分（1/2）を甲が相続により取得したこととなることから、甲は、乙の法定相続分について、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

ただし、一次相続に係る遺言書がある場合や遺産分割協議書を作成していなくても遺産分割の合意がある場合、あるいは二次相続に係る相続人が複数人いる場合など、本事例と事実が異なる場合においては、その遺言書や遺産分割の協議による取得内容によることとなる。

換価時に換価代金の取得割合が確定している換価分割をした場合

事例113 甲（長男）、丙（次男）及び丁（三男）は、昨年死亡した乙（母親）から乙の自宅であったA家屋とその敷地を相続するに当たり、換価分割することにした。

なお、換価時の換価代金の取得割合については、甲（2/3）、丙（1/6）及び丁（1/6）とする遺産分割協議書を作成した上で、本年にA家屋を取り壊し、A家屋の敷地であった土地を売却した。

この場合、甲、丙及び丁は、それぞれ被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲、丙及び丁は、それぞれ被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

[理由]

被相続人特別控除の特例は、被相続人居住用家屋とその敷地乙を相続により取得した者が、その家屋の全部の取壊し若しくは除却をした後又はその全部が滅失をした後に、その家屋の敷地等を譲渡した場合には、一定の要件の下で、その適用を受けることができることとされている（措法35③）。

ところで、民法第907条の規定によれば、遺産の分割は、共同相続人間の協議、又は家庭裁判所にその分割を請求することによって行われ、その分割の方法は、一般的には、現物分割、代償分割、換価分割があり、その遺産分割の一形態である換価分割で、あらかじめ換価時までには換価代金の取得割合を定めている場合、当該換価代金の取得割合を定めることは、換価遺産の所有割合について換価代金の取得割合と同じ割合とすることを定めることにほかならないことから、各相続人は換価代金の取得割合と同じ所有割合で換価したものであり、その譲渡所得は、換価遺産の所有割合（換価代金の取得割合）に応じて申告することとなる。

つまり、本事例の場合において、A家屋及びその敷地について、甲、丙及び丁の定めた換価代金の取得割合に応じて相続により取得していたものとして、甲、丙及び丁は、それぞれ被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

被相続人居住用家屋とその敷地について代償分割した場合

事例114 甲（長男）、丙（次男）及び丁（三男）は、昨年に死亡した乙（母親）の自宅であったA家屋とその敷地について甲が代償分割により取得し、丙と丁にそれぞれ2,500万円の代償金を支払うことにした。

甲は、当初、A家屋に住むつもりでいたが、昭和50年建築のA家屋は古く、リフォームに相当な費用が必要であることが分かったため、本年にA家屋を取り壊した上で、A家屋の敷地であった土地を売却した。

この場合、甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

[理由]

被相続人特別控除の特例は、被相続人居住用家屋とその敷地等を相続により取得した者が、その家屋の全部の取壊し若しくは除却をした後又はその全部が滅失をした後に、その家屋の敷地等を譲渡した場合には、一定の要件の下で、その適用を受けることができることとされている（措法35③）。

ところで、民法第907条の規定によれば、遺産の分割は、共同相続人間の協議、又は家庭裁判所にその分割を請求することによって行われ、その分割の方法は、一般的には、現物分割、代償分割、換価分割があり、本事例の場合、代償分割により被相続人居住用家屋であったA家屋とその敷地を相続により取得したのは甲のみであることから、甲は被相続人特別控除の特例の適用を受けることができる。

用途上不可分の関係にある２以上の建築物を譲渡した場合

事例115 甲は、昨年に死亡した乙から乙の自宅であったA家屋、倉庫及びその敷地を相続した。

今回、甲は、A家屋の耐震リフォームをした後、それらの全てを譲渡する予定であるが、被相続人特別控除の特例の適用を受けるほか、当該特例の適用を受けることができない部分について、相続税の取得費加算の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができない部分について、相続税の取得費加算の特例の適用を受けることができる。

[理由]

被相続人特別控除の特例の適用について、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、複数の建築物から構成される家屋であった場合は、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のみが被相続人居住用家屋に該当する（措法35④、措令23⑥）。

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、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に、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（措法35④、措令23⑦）こととされている。

そのため、本事例の場合、①倉庫及び②A家屋と倉庫のある一団の土地の面積に、A家屋と倉庫の床面積の合計のうちにA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以外については、被相続人特別控除の特例の適用対象外であることから、相続税の取得費加算の特例の適用を受けることができる。

被相続人居住用家屋の敷地等の判定をする場合

事例116 甲は、昨年に死亡した乙から相続した乙の自宅であったA家屋（母屋）、B家屋（離れ）及びC車庫を本年5月に取り壊した後、これらの敷地（E土地）を7,500万円で売却した。

なお、A家屋とE土地については登記をしていたが、B家屋及びC車庫は未登記であった。

被相続人居住用家屋の敷地等の判定に当たって、被相続人居住用家屋の床面積と被相続人居住用家屋以外の建築物の床面積が必要となるが、A家屋については登記事項証明書の床面積により、B家屋及びC車庫については固定資産台帳の床面積により計算することができるか。

[回答]

登記事項証明書又は固定資産台帳の床面積により計算しても差し支えない。

[理由]

被相続人特別控除の特例の適用について、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、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に、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（措法35④、措令23⑦）こととされている。

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を添付することによって明らかにすることとされている（措法35⑪、措規18の2②）ことから、登記事項証明書又は固定資産台帳に記載のある建物の床面積に基づき計算したとしても差し支えない。

共有物を譲渡したときに１億円を超える場合

事例117 甲と丙は、昨年に死亡した乙から乙の自宅であった家屋とその敷地を相続により共有で取得した。本年に当該家屋を取り壊した後、甲と丙は、当該家屋の敷地であった土地を合計１億5,000万円で売却し、それぞれ7,500万円を受領した。この場合、甲と丙は、それぞれ被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲と丙は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

被相続人特別控除の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は除かれている（措法35③）。

また、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１億円を超えるときは、本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（措法35⑤、⑥）。

つまり、複数の相続人の共有物を譲渡した場合、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が、対象譲渡をした者和其他の相続人が対象譲渡資産一体家屋等を共に譲渡したときは、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対象譲渡をした者の対象譲渡に係る対価の額に加算する必要があるため、その結果、その合計額が１億円を超えることとなる場合は、本特例の適用を受けることはできない。

そのため、本事例の場合、甲と丙は、甲を対象譲渡をした者とすれば、丙の譲渡は適用前譲渡に該当し、対象譲渡に係る対価の額と適用前譲渡に係る対価の額の合計額が１億円を超えることとなる（甲と丙が逆となる場合も同様）ため、被相続人特別控除の特例の適用を受けることはできない。

適用前譲渡が贈与によるものである場合

事例118 甲は、昨年に死亡した乙から相続した乙の自宅であったA家屋を取り壊した後、A家屋の敷地をB土地とC土地に分筆した。

本年に甲は、B土地を甲の妻（丙）に贈与した後、C土地について6,000万円で売却したが、甲は、C土地の譲渡について被相続人特別控除の特例の適用を受けることができるか。

なお、B土地の贈与の時点における価額は、5,000万円になる。

[回答]

甲は、被相続人特別控除の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

居住用家屋取得相続人が、当該相続の時から被相続人特別控除の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1億円を超えるときは、本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（措法35⑤、⑥）。

また、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）が贈与によるものである場合には、当該贈与の時点における価額に相当する金額を対象譲渡資産一体家屋等の譲渡に係る対価の額とすることとされている（措法35⑤、⑥、措令23⑩）。

そのため、本事例の場合、甲が丙へ贈与した時点におけるB土地の価額（5,000万円）が適用前譲渡に係る対価の額となり、対象譲渡に係る対価の額（6,000万円）との合計額が1億円を超えるため、甲は被相続人特別控除の特例の適用を受けることはできない。

適用後譲渡が収用によるものである場合

事例119 甲は、昨年、死亡した乙から相続した乙の自宅であったA家屋を取り壊した後、A家屋の敷地をB土地とC土地に分筆した上で、B土地を5,000万円で売却（対象譲渡）し、被相続人特別控除の特例の適用を受けた。

本年、甲は、C土地について住宅地区改良法の規定に基づいて収用され、6,000万円を取得したが、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るため、被相続人特別控除の特例の適用を受けることができなくなり、修正申告書の提出及び納税が必要となるのか。

[回答]

C土地の収用交換等による譲渡については、対象譲渡資産一体家屋等の譲渡の対象とならないことから、甲は、修正申告書の提出及び納税の必要はない。

[理由]

居住用家屋取得相続人が、当該相続の時から被相続人特別控除の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1億円を超えるときは、本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（措法35⑤、⑥）ため、当該対象譲渡をした日の属する年分の所得税について、修正申告書の提出及び納税をしなければならない（措法35⑧）こととされている。

しかしながら、当該対象譲渡資産一体家屋等の譲渡の対象から、措置法第33条の4第1項に規定する収用交換等による譲渡及び措置法第34条第1項又は第34条の2第1項の規定の適用を受ける譲渡は除かれている（措法35⑤、⑥、措令23⑨）。

そのため、本事例の場合、C土地の収用による譲渡は、措置法第33条の4第1項に規定する収用交換等による譲渡に該当し、対象譲渡資産一体家屋等の譲渡の対象とならないことから、修正申告書の提出及び納税の必要はない。

1億円を超えたため相続税の取得費加算の特例を適用する場合

事例120 甲は、昨年、死亡した乙から相続した乙の自宅であったA家屋を取り壊した後、A家屋の敷地をB土地とC土地に分筆した上で、B土地を7,000万円で売却（対象譲渡）し、被相続人特別控除の特例の適用を受けた。

本年、甲は、C土地について3,500万円で売却（適用後譲渡）したところ、被相続人特別控除の特例は、売却金額が1億円を超えると適用を受けることができなくなり、修正申告の提出が必要になることを売却後に知った。

そのため、甲は、被相続人特別控除の特例から相続税の取得費加算の特例に変更した上で、修正申告書を提出することを考えているが、相続税の取得費加算の特例の適用を受けることができるか。

また、一旦、3,000万円の特別控除額を削除した上で長期譲渡所得の金額を算出した修正申告書を提出した後に、更正の請求により相続税の取得費加算の特例の適用を受けることができるか。

[回答]

甲は、修正申告書の提出又は更正の請求により相続税の取得費加算の特例の適用を受けることはできない。

[理由]

相続税の取得費加算の特例と被相続人特別控除の特例は、選択適用とされている。

また、被相続人特別控除の特例については、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日までの間に、対象譲渡資産一体家屋等の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、1億円要件に抵触するときは、1億円要件を免れる目的で分割譲渡したとは認め難い措置法第33条の4第1項に規定する収用交換等による譲渡等を除き、当該対象譲渡をした日の属する年分の所得税について、修正申告書の提出及び納税をしなければならない（措法35⑧）こととされている。

本事例では、当初申告において被相続人特別控除の特例の適用を適法に受けており、また、本年の譲渡について1億円要件の除外規定にも該当しないことから、1億円要件に抵触したために提出する修正申告において、改めて相続税の取得費加算の特例の適用を受けることはできない。更正の請求によっても同様である。