

資産課税課情報	第24号	令和2年12月1日	国税庁資産課税課
---------	------	-----------	----------

『租税特別措置法（株式等に係る譲渡所得等関係）の取扱いについて』等の一部改正について（法令解釈通達）の趣旨説明（情報）

令和2年7月1日付課資3-7ほか3課共同『租税特別措置法（株式等に係る譲渡所得等関係）の取扱いについて』等の一部改正について（法令解釈通達）により、譲渡所得等に関する取扱いについて所要の改正を行ったところであるが、その主な改正事項の趣旨を別紙のとおり取りまとめたので、執務の参考とされたい。

## 〈省略用語例〉

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

措置法、(措法)……………	租税特別措置法（昭和32年法律第26号）
改正前措置法……………	所得税法等の一部を改正する法律（令和2年法律第8号）による改正前の措置法
措置法令、(措令)……………	租税特別措置法施行令（昭和32年政令第43号）
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）
改正前通達……………	令和2年7月1日付課資3-7ほか3課共同「『租税特別措置法（株式等に係る譲渡所得等関係）の取扱いについて』等の一部改正について（法令解釈通達）」による改正前の措置法通達
所得税法、(所法)……………	所得税法（昭和40年法律第33号）
所得税法令……………	所得税法施行令（昭和40年政令第96号）
相続税法、(相法)……………	相続税法（昭和25年法律第73号）
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）
相続税法基本通達……………	相続税法基本通達の全部改正について（昭和34年1月28日付直資10）
民法……………	民法（明治29年法律第89号）
都市再開発法……………	都市再開発法（昭和44年法律第38号）
密集市街地整備法……………	密集市街地における防災街区の整備の促進に関する法律（平成9年法律第49号）
土地基本法……………	土地基本法（平成元年法律第84号）
配偶者居住権……………	民法第1028条の配偶者居住権
配偶者敷地利用権……………	配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。）を当該配偶者居住権に基づき使用する権利

※ 各法令等は、令和2年11月20日現在による。

## 目 次

第1 「租税特別措置法（株式等に係る譲渡所得等関係）の取扱いについて」の一部改正について	
○ なし	
第2 「租税特別措置法（山林所得・譲渡所得関係）の取扱いについて」の一部改正について	
1 措置法第31条《長期譲渡所得の課税の特例》・第32条《短期譲渡所得の課税の特例》共通関係	
31・32共-1（分離課税とされる譲渡所得の基因となる資産の範囲）	1
31・32共-7（配偶者居住権等が消滅した場合における建物又は土地等の所有期間の判定）	7
31・32共-8（配偶者居住権を有する居住者が建物又は土地等を取得した場合の所有期間の判定）	8
2 措置法第33条《収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例》関係	
33-31（借家権の範囲）	9
33-31の3（配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地等を当該配偶者居住権に基づき使用する権利の価値の減少による損失補償金の取扱い）	16
33-38の2（配偶者居住権等を有していた者の居住の用に供する建物）	18
33-38の3（配偶者居住権等を有していた者の居住の用に供する建物の判定）	19
3 措置法第33条の3《換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例》関係	
33の3-1（借家権の範囲）	20
4 措置法第35条の3《低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除》関係	
35の3-1（譲渡の対価の額）	21
35の3-2（譲渡の対価の額が500万円を超えるかどうかの判定）	23
35の3-3（所得税法第58条の固定資産の交換の特例との選択適用）	25
35の3-4（特殊関係者に対する譲渡の判定時期等）	26
5 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》関係及び措置法第37条の3《買換えに係る特定の事業用資産の譲渡の場合の取得価額の計算等》関係	27
第3 「所得税基本通達の制定について」の一部改正について	
1 法第33条《譲渡所得》関係	
33-6の8（配偶者居住権等の消滅による所得）	28

2	法第60条《贈与等により取得した資産の取得費等》関係	
60-3	(法第60条第2項の適用範囲)	29
60-4	(「配偶者居住権等を取得した時」の意義)	33
60-5	(配偶者居住権等の取得費)	34
60-6	(配偶者居住権等の取得費に算入する金額)	36
60-7	(令第169条の2第5項第1号及び第6項第1号に規定する配偶者居住権等の「取得費とされた金額」)	38
60-8	(配偶者居住権等の消滅につき対価を支払わなかった場合における建物又は土地の取得費)	40
60-9	(配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地の購入後に配偶者居住権等の消滅につき対価を支払った場合における当該建物又は当該土地の取得費)	42
60-10	(配偶者居住権を有する居住者が贈与等により建物又は土地を取得した場合における当該建物又は当該土地の取得費)	44
3	法第161条《国内源泉所得》関係	
161-16	(土地等の範囲)	46

## 第2 「租税特別措置法（山林所得・譲渡所得関係）の取扱いについて」の一部改正について

### 1 措置法第31条《長期譲渡所得の課税の特例》・第32条《短期譲渡所得の課税の特例》共通関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

#### 【一部改正】

#### （分離課税とされる譲渡所得の基因となる資産の範囲）

31・32共－1 措置法第31条第1項又は第32条第1項（同条第2項において準用する場合を含む。）の規定により分離課税とされる譲渡所得の基因となる資産は、次に掲げる資産に限られるから、鉱業権（租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利を含む。）、温泉を利用する権利、配偶者居住権（当該配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。）を当該配偶者居住権に基づき使用する権利を含む。）、借家権、土石（砂）などはこれに含まれないことに留意する。

- (1) 土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物（以下「土地建物等」という。）
- (2) 事業又はその用に供する資産の譲渡に類するものとして措置法令第21条第4項第2号に掲げる株式等（措置法第32条第2項に規定する株式等をいう。）のうち措置法令第21条第3項各号に掲げるもの

#### 《説明》

- 1 平成30年7月6日に成立した「民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成30年法律第72号）」第2条の規定による民法の改正により、被相続人の配偶者は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合において、遺産の分割（遺産の分割の協議、調停及び審判を含む。以下1において同じ。）又は遺言によって、配偶者居住権を取得するものとされたとき等は、その居住していた建物の全部について無償で使用及び収益をする権利である「配偶者居住権」を取得することとされた。そして、配偶者居住権は、配偶者の終身の間又は遺産の分割若しくは遺言に別段の定めがある場合においてはその定めるところまで存続することとされ、令和2年4月1日以後に開始した相続について適用することとされた（民法1028等）。
- 2 この配偶者居住権は、取得した相続財産の分割行為である遺産分割等により定められ、具体的相続分を構成することから、相続等により取得した財産として、相続税の課税対象となるほか、令和元年度税制改正において、この場合の財産評価については、相続税法第22条の「時価」によるのではなく、相続税法で別途評価方法が規定された（相法23の2）。
- 3 一方で、上記1のとおり配偶者居住権は、配偶者の終身の間又は別段の定めがある場合にはその定めるところまで存続するのであるが、合意解除や放棄も可能と解されており、例えば、配偶者居住権の目的となっている建物の所有者が、配偶者居住権の合意解除に当たって配偶者に対価を支払って、配偶者居住権を消滅させることが考えられる。
- 4 そこで、令和2年度税制改正においては、このような場合に、事実上、配偶者から対価の支払者である配偶者居住権の目的となっている建物の所有者に対する資産の譲渡と同じ効果が生ずるこ

とになると考えられることから、配偶者居住権の消滅につき対価の支払を受けた場合には、その対価は、譲渡所得として所得税の課税対象となるべきものとされた。そして、配偶者居住権は賃借権類似の法定債権の性質を有する点を踏まえれば、現行の賃借権の課税関係と同様に、総合課税の譲渡所得として課税すべきものと考えられる。

また、配偶者居住権のほか、配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。）を当該配偶者居住権に基づき使用する権利（配偶者敷地利用権）の消滅につき対価の支払を受けた場合についても、譲渡所得として所得税の課税対象となるべきものとされ、配偶者敷地利用権は、あくまで、建物に対する権利である配偶者居住権に基づく敷地の使用権に過ぎない点を踏まえれば、配偶者居住権と同様に、総合課税の譲渡所得として課税すべきものと考えられる（財務省ホームページ「令和2年度税制改正の解説」118頁参照）。

- 5 ところで、措置法第31条第1項又は第32条第1項（同条第2項において準用する場合を含む。）の規定により分離課税とされる譲渡所得の基因となる資産の範囲については、「土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物」と「事業又はその用に供する資産の譲渡に類するものとして措置法令第21条第4項第2号に掲げる株式等（措置法第32条第2項に規定する株式等をいう。）のうち措置法令第21条第3項各号に掲げるもの」に限られている。

この点、配偶者居住権及び配偶者敷地利用権については、上記4のとおり考えられること、また、「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33①）の適用対象となる代替資産を規定する措置法令第22条第4項第1号において、配偶者居住権及び配偶者敷地利用権は「土地又は土地の上に存する権利、建物（その附属設備を含む。）又は建物に附属する財務省令で定める構築物、当該構築物以外の構築物」ではなく、「その他の資産の区分」に属するものとして規定されていることからすれば、分離課税とされる譲渡所得の基因となる資産の範囲には含まれず、総合課税の譲渡所得として課税することが相当である。

- 6 そこで、本項は、このことを留意的に明らかにしたものである。

#### （参考1）

#### ○ 配偶者居住権又は配偶者敷地利用権の消滅等に対する補償について

- 1 配偶者居住権の創設に伴い、公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱（昭和37年閣議決定）（以下この（参考1）において「要綱」という。）等が改正され、収用等による建物の取壊し又は除去に伴う配偶者居住権の消滅については、建物価格をベースとした補償が行われることとされた。

具体的には、公共用地の取得に伴う配偶者居住権の目的となっている建物の移転に伴い、当該配偶者居住権が消滅するものと認められるときは、当該配偶者居住権がない場合における当該建物の価格から当該配偶者居住権がある場合における当該建物の価格を控除した額を当該配偶者居住権を有する者に対して補償することとされた（要綱24の2）。

一方、配偶者居住権の目的となっている建物については、当該配偶者居住権がない場合における当該建物の移転料の額から、配偶者居住権を有する者に対する補償金の額を控除した額を補償することとされた（要綱24③）。

- 2 さらに、配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供されている土地（土地の上に存

する権利を含む。)を当該配偶者居住権に基づき使用する権利(配偶者敷地利用権)については、土地の取得により配偶者居住権を有する者に通常生じる損失の補償として、当該配偶者敷地利用権に相当する価格を補償することとされた(公共用地の取得に伴う損失補償基準細則「別記5」5)。

一方、配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供されている土地(土地の上に存する権利を含む。)については、配偶者居住権を考慮しない当該土地の価格から配偶者敷地利用権に相当する価格を控除して補償することとされた(公共用地の取得に伴う損失補償基準細則「別記5」2、3)。

- 3 これらの点を踏まえ、令和2年度税制改正においては、「収用等の場合の課税の特例」(措法33①、33の4①)の対象に、土地(土地の上に存する権利を含む。)の収用等に伴い、その土地の上にある資産(建物)が収用された場合や、取壊しや除去をしなければならなくなった場合に、その土地の上にある建物に係る配偶者居住権若しくは配偶者敷地利用権の対価又は損失に対する補償金を取得するとき等が追加されている(措法33③二等)。

(参考2)

## ○ 民法(抄)

### (配偶者居住権)

**第一千二十八条** 被相続人の配偶者(以下この章において単に「配偶者」という。)は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合において、次の各号のいずれかに該当するときは、その居住していた建物(以下この節において「居住建物」という。)の全部について無償で使用及び収益をする権利(以下この章において「配偶者居住権」という。)を取得する。ただし、被相続人が相続開始の時に居住建物を配偶者以外の者と共有していた場合にあっては、この限りでない。

- 一 遺産の分割によって配偶者居住権を取得するものとされたとき。
- 二 配偶者居住権が遺贈の目的とされたとき。

2 居住建物が配偶者の財産に属することとなった場合であっても、他の者がその共有持分を有するときは、配偶者居住権は、消滅しない。

3 第九百三条第四項の規定は、配偶者居住権の遺贈について準用する。

### (審判による配偶者居住権の取得)

**第一千二十九条** 遺産の分割の請求を受けた家庭裁判所は、次に掲げる場合に限り、配偶者が配偶者居住権を取得する旨を定めることができる。

- 一 共同相続人間に配偶者が配偶者居住権を取得することについて合意が成立しているとき。
- 二 配偶者が家庭裁判所に対して配偶者居住権の取得を希望する旨を申し出た場合において、居住建物の所有者の受ける不利益の程度を考慮してもなお配偶者の生活を維持するために特に必要があると認めるとき(前号に掲げる場合を除く。)

### (配偶者居住権の存続期間)

**第一千三十条** 配偶者居住権の存続期間は、配偶者の終身の間とする。ただし、遺産の分割の協議若しくは遺言に別段の定めがあるとき、又は家庭裁判所が遺産の分割の審判において別段の定めをした

ときは、その定めるところによる。

#### (配偶者居住権の登記等)

**第一千三十一条** 居住建物の所有者は、配偶者（配偶者居住権を取得した配偶者に限る。以下この節において同じ。）に対し、配偶者居住権の設定の登記を備えさせる義務を負う。

2 第六百五条の規定は配偶者居住権について、第六百五条の四の規定は配偶者居住権の設定の登記を備えた場合について準用する。

#### (配偶者による使用及び収益)

**第一千三十二条** 配偶者は、従前の用法に従い、善良な管理者の注意をもって、居住建物の使用及び収益をしなければならない。ただし、従前居住の用に供していなかった部分について、これを居住の用に供することを妨げない。

2 配偶者居住権は、譲渡することができない。

3 配偶者は、居住建物の所有者の承諾を得なければ、居住建物の改築若しくは増築をし、又は第三者に居住建物の使用若しくは収益をさせることができない。

4 配偶者が第一項又は前項の規定に違反した場合において、居住建物の所有者が相当の期間を定めてその是正の催告をし、その期間内に是正がされないときは、居住建物の所有者は、当該配偶者に対する意思表示によって配偶者居住権を消滅させることができる。

#### (居住建物の修繕等)

**第一千三十三条** 配偶者は、居住建物の使用及び収益に必要な修繕をすることができる。

2 居住建物の修繕が必要である場合において、配偶者が相当の期間内に必要な修繕をしないときは、居住建物の所有者は、その修繕をすることができる。

3 居住建物が修繕を要するとき（第一項の規定により配偶者が自らその修繕をするときを除く。）、又は居住建物について権利を主張する者があるときは、配偶者は、居住建物の所有者に対し、遅滞なくその旨を通知しなければならない。ただし、居住建物の所有者が既にこれを知っているときは、この限りでない。

#### (居住建物の費用の負担)

**第一千三十四条** 配偶者は、居住建物の通常必要費を負担する。

2 第五百八十三条第二項の規定は、前項の通常必要費以外の費用について準用する。

#### (居住建物の返還等)

**第一千三十五条** 配偶者は、配偶者居住権が消滅したときは、居住建物の返還をしなければならない。

ただし、配偶者が居住建物について共有持分を有する場合は、居住建物の所有者は、配偶者居住権が消滅したことを理由としては、居住建物の返還を求めることができない。

2 第五百九十九条第一項及び第二項並びに第六百二十一条の規定は、前項本文の規定により配偶者が相続の開始後に附属させた物がある居住建物又は相続の開始後に生じた損傷がある居住建物の返還をする場合について準用する。



(使用貸借及び賃貸借の規定の準用)

第一千三十六条 第五百九十七条第一項及び第三項、第六百条、第六百十三條並びに第六百十六條の二の規定は、配偶者居住権について準用する。

(参考3)

○ 東京地裁昭和52年2月7日判決(税務訴訟資料91号147頁)

右規定(租税特別措置法第31条及び第32条)の規定の適用の対象となる「土地の上に存する権利」とは地上権、土地賃借権のような土地を直接利用することを内容とする権利及び地役権のような一定の土地の利用価値を増すために他の土地の上に支配を及ぼす権利をいうのであって、温泉源から温泉湯を採取する権利である温泉利用権のごときものは、これにあたらないと解するのが相当である。

(参考4)

○ 公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱(昭和37年閣議決定)(抄)

(建物等の移転料)

第24条 省略

2 省略

3 次条の規定による補償をする場合における第1項の規定により建物の所有者に補償する当該建物の移転料の額は、同項の費用の額から次条の規定により算定した額を控除した額とする。

(配偶者居住権を有する者に対する建物の移転に係る補償)

第24条の2 土地等の取得又は土地等の使用に係る土地にある建物が配偶者居住権の目的となっている場合において、当該建物の移転に伴い、当該配偶者居住権が消滅するものと認められるときは、当該配偶者居住権がない場合における当該建物の価格から当該配偶者居住権がある場合における当該建物の価格を控除した額を当該配偶者居住権を有する者に対して補償するものとする。この場合において、前条第1項後段の規定により補償することとなった建物が配偶者居住権の目的となっている場合についても、同様とする。

○ 公共用地の取得に伴う損失補償基準細則(昭和38年用地対策連絡会決定)(抄)

別記5(配偶者居住権補償実施要領)

(配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供されている土地に対する補償)

第2条 基準第9条(土地の正常な取引価格)及び第9条の2(地価の公示区域における土地の正常な取引価格算定の準則)に規定する土地の正常な取引価格のうち配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供されている土地に対する補償は、別記1土地評価事務処理要領に定めるもののほか、次により処理する。

1 配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供されている土地の正常な取引価格は、配偶者居住権に係る土地価格形成上の要素を比較考量しない場合における基準第9条及び第9条の2により算定した土地の正常な取引価格(以下、「配偶者居住権を考慮しない土地評価格」とい

う。)から配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供されている土地を当該配偶者居住権に基づき使用する権利に相当する価格(以下、「配偶者居住権の敷地利用権相当分」という。)を控除した価格とする。

## 2、3 省略

**(配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供されている土地に関する所有権以外の権利に対する補償)**

**第3条** 基準第11条(土地に関する所有権以外の権利の補償額算定の基本原則)のうち配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供されている土地に関する所有権以外の権利に対する補償は、次により処理する。

- 1 配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供されている土地に関する所有権以外の権利であって、当該建物の所有を目的とするものに対する補償は、配偶者居住権に係る土地価格形成上の要素を比較考量しない場合における基準第11条により算定した消滅させる土地に関する当該所有権以外の権利の価格(以下「配偶者居住権を考慮しない権利消滅価格」という。)から当該所有権以外の権利の目的となっている土地に対する配偶者居住権の敷地利用権相当分を控除した価格とする。

## 2 省略

**(土地の取得により配偶者居住権を有する者に通常生じる損失の補償)**

**第5条** 基準第59条(その他通常生ずる損失の補償)のうち土地の取得により配偶者居住権を有する者に通常生じる損失の補償については、次により処理する。

土地の取得によって配偶者居住権を有する者に通常生じる損失については、第2条により算定する配偶者居住権の敷地利用権相当分又は第3条により算定する所有権以外の権利の目的となっている土地に対する配偶者居住権の敷地利用権相当分を補償するものとする。

**【新設】**

**(配偶者居住権等が消滅した場合における建物又は土地等の所有期間の判定)**

**31・32共一 7** 配偶者居住権又は当該配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地等を当該配偶者居住権に基づき使用する権利（以下この項及び次項において「配偶者居住権等」という。）が消滅した後に、当該配偶者居住権の目的となっていた建物又は当該土地等を譲渡した場合において、措置法第31条第2項に規定する所有期間を判定するときにおける同項に規定する「その取得をした日」は、配偶者居住権等の消滅の時期にかかわらず、当該建物又は当該土地等の取得をした日によることに留意する。

《説明》

- 1 建物又は土地若しくは土地の上に存する権利（以下この項において「土地等」という。）を譲渡した場合には、措置法第31条第2項に規定する所有期間（その譲渡をした建物又は土地等をその取得をした日の翌日から引き続き所有していた期間）により長期譲渡所得又は短期譲渡所得の判定を行うこととされている（措法31①②、32①）。
- 2 この点、配偶者居住権又は配偶者敷地利用権（以下この項において「配偶者居住権等」という。）が合意解除等によって消滅した後に、当該配偶者居住権の目的となっていた建物又は当該建物の敷地の用に供される土地等を譲渡した場合には、例えば、当該建物又は当該土地等の所有者は、配偶者居住権の設定に係る相続又は遺贈により取得した時から引き続き建物又は土地等として所有しているのであって、その途中に、配偶者居住権等の消滅があつたとしても、建物又は土地等を所有していることに変わりはなく、配偶者居住権等を新たに取得するものでもないことから、あくまで、当該建物又は当該土地等の「その取得をした日」は、当該建物又は当該土地等の取得をした日によるものと考えられる。
- 3 そこで、本項は、このように配偶者居住権等が消滅した場合であっても、措置法第31条第2項に規定する「その取得をした日」は、配偶者居住権等の消滅の時期にかかわらず、建物又は土地等の取得をした日によることとし、配偶者居住権等の消滅が所有期間の判定に影響がないことを留意的に明らかにしたものである。
- 4 したがって、配偶者居住権の設定に係る所得税法第60条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により、配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地等を取得した者が、配偶者居住権等の消滅後に当該配偶者居住権の目的となっていた建物又は当該土地等を譲渡した場合における所有期間は、当該相続に係る被相続人又は当該遺贈に係る遺贈者が取得をした日の翌日から引き続き所有していた期間となる（措令20③）。

**【新設】**

**（配偶者居住権を有する居住者が建物又は土地等を取得した場合の所有期間の判定）**

**31・32共－8** 配偶者居住権を有する居住者が、当該配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地等を取得し当該建物又は当該土地等を譲渡した場合において、措置法第31条第2項に規定する所有期間を判定するときにおける同項に規定する「その取得をした日」は、配偶者居住権等の取得の時期にかかわらず、当該建物又は当該土地等の取得をした日によることに留意する。

**《説明》**

- 1 31・32共－7（配偶者居住権等が消滅した場合における建物又は土地等の所有期間の判定）の《説明》1のとおり、建物又は土地若しくは土地の上に存する権利（以下この項において「土地等」という。）を譲渡した場合には、措置法第31条第2項に規定する所有期間により長期譲渡所得又は短期譲渡所得の判定を行うこととされている（措法31①②、32①）。
- 2 この点、配偶者居住権を有する居住者が、配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地等を取得した場合には、混同により、配偶者居住権又は配偶者敷地利用権（以下この項において「配偶者居住権等」という。）は消滅すると解されるが、その消滅後に当該建物又は当該土地等を譲渡した場合における当該建物又は当該土地等の所有期間については、配偶者居住権等を有していた期間があるとしても、当該建物又は当該土地等の取得は配偶者居住権等の取得とは直接の関係はないことから、あくまで、当該建物又は当該土地等の「その取得をした日」は、当該建物又は当該土地等の取得をした日によるものと考えられる。
- 3 そこで、本項は、このように配偶者居住権を有する居住者が、当該配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地等を取得し当該建物又は当該土地等を譲渡した場合における措置法第31条第2項に規定する「その取得をした日」は、配偶者居住権等の取得の時期にかかわらず、当該建物又は当該土地等の取得をした日により、配偶者居住権等の取得から消滅までの所有期間は、当該建物又は当該土地等の所有期間の判定に影響がないことを留意的に明らかにしたものである。
- 4 したがって、配偶者居住権を有する居住者が、当該配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地等を対価を支払って取得し、当該建物又は当該土地等を譲渡した場合における所有期間は、当該取得をした日の翌日から引き続き所有していた期間となる。  
また、配偶者居住権を有する居住者が、当該配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地等を所得税法第60条第1項第1号に掲げる贈与、相続又は遺贈により取得した場合には、当該贈与等に係る贈与者等が取得をした日の翌日から引き続き所有していた期間となる（措令20③）。

## 2 措置法第33条《収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

### 【一部改正】

#### （借家権の範囲）

**33-31** 措置法第33条第1項第3号の2及び第3号の3に規定する借家権には、配偶者居住権が含まれることに留意する。

なお、配偶者居住権に係る補償金がこれらの号に該当する場合における当該配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地等を当該配偶者居住権に基づき使用する権利に係る補償金については、同条第3項第2号の補償金に該当するものとして取り扱う。

#### 《説明》

1 「民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成30年法律第72号）」により、都市再開発法が改正されたが、この法律の中で配偶者居住権は借家権の一部として位置付けられ、第一種市街地再開発事業において、配偶者居住権も建物の賃借権としての借家権と同様に権利変換の対象とされた（都市再開発法2十三、77⑥⑦）。

2 ところで、改正前措置法第33条第1項第3号の2は、資産につき都市再開発法による第一種市街地再開発事業が施行された場合において、当該資産に係る権利変換により都市再開発法第91条の規定による補償金（床面積が著しく過小であるため施設建築物の一部等又は建築施設の部分が与えられないように定められたことにより支払われるもの及びやむを得ない事情により権利変換を希望しない旨の申出をしたと認められる一定の場合に支払われるものに限る。）を取得するときに、「収用等の場合の課税の特例」（措法33①、33の4①）の適用対象であることを規定していた。

また、改正前通達33-31（権利変換により借家権を取得しない場合の補償金）において、第一種市街地再開発事業の施行者は、権利変換計画を定めるに当たり、床面積が著しく過小である施設建築物の一部について借家権が与えられるようになる者に対しては、借家権が与えられないように権利変換計画を定めることができ（都市再開発法79③、111）、このような場合などにも、借家権の補償として金銭が交付されることとなるが（都市再開発法91）、当該借家権の補償についても「収用等の場合の課税の特例」の適用を認めることとして取り扱っていた。

3 令和2年度税制改正においては、上記1の改正を踏まえ、「収用等の場合の課税の特例」の適用対象となる都市再開発法第91条の規定による補償金について、「配偶者居住権に係る権利変換により都市再開発法第91条の規定による補償金（床面積が著しく過小であるため施設建築物の一部についての借家権が与えられないように定められたことにより支払われるもの及びやむを得ない事情により権利変換を希望しない旨の申出をしたと認められる一定の場合に支払われるものに限る。）を取得する場合」が追加され、これと併せて、改正前通達33-31の取扱いが明確化された。

具体的には、上記1のとおり、都市再開発法第2条第13号の「借家権」の定義に配偶者居住権を追加する改正がされたことにより、都市再開発法における「借家権」には配偶者居住権が含まれることとなり、これを受けて、措置法第33条第1項第3号の2においては、配偶者居住権と建物の賃借権を併せて、都市再開発法第2条第13号の「借家権」として規定されている。

4 そこで、本項は、措置法第33条第1項第3号の2に規定する「借家権」には、建物の賃借権としての借家権のほか、配偶者居住権が含まれることを留意的に明らかにしたものである。また、このように、同号は配偶者居住権について、一定の事由があることにより都市再開発法第91条の規定による補償金を取得するときに前提として「収用等の場合の課税の特例」の適用があるとしていることからすれば、配偶者敷地利用権の補償金についても、配偶者居住権の補償金と同様に「収用等の場合の課税の特例」の適用対象にすべきと考えられる。そして、都市再開発法第97条第1項の規定により補償される配偶者敷地利用権の補償金が、措置法令第22条第20項第2号の規定により「収用等の場合の課税の特例」の適用対象とされていることも踏まえ、配偶者敷地利用権の補償金は、措置法第33条第3項第2号の補償金に該当するものとして取り扱い、「収用等の場合の課税の特例」の適用対象になることとしている。

なお、上記3のとおり、令和2年度税制改正により、配偶者居住権に併せて、建物の賃借権としての借家権に係る権利変換により、都市再開発法第91条の規定による補償金を取得する場合も特例の対象となることが明確化されたことから、本項は、改正前通達33-31の内容を削除して新たに措置したものである。

5 ところで、「民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成30年法律第72号）」により、密集市街地整備法も改正されており、防災街区整備事業における権利変換においても、配偶者居住権は建物の賃借権としての借家権と同様に権利変換の対象とされたことから（密集市街地整備法2十五、209⑥⑦）、措置法第33条第1項第3号の3についても、同様の取扱いとしている。

（参考）

#### ○ 都市再開発法（抄）

（定義）

**第二条** この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。

一～十二 省略

十三 借家権 建物の賃借権（一時使用のため設定されたことが明らかなものを除く。以下同じ。）及び配偶者居住権をいう。

（権利変換を希望しない旨の申出等）

**第七十一条** 省略

2 省略

3 施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物について借家権を有する者（その者が更に借家権を設定しているときは、その借家権の設定を受けた者）は、第一項の期間内に施行者に対し、第八十八条第五項の規定による借家権の取得を希望しない旨を申し出ることができる。

4～8 省略

（権利変換計画の内容）

**第七十三条** 権利変換計画においては、国土交通省令で定めるところにより、次に掲げる事項を定め

なければならない。

一～十一 省略

十二 施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物について賃借権を有する者（その者が更に賃借権を設定しているときは、その賃借権の設定を受けた者）又は施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物について配偶者居住権を有する者から賃借権の設定を受けた者で、当該賃借権に対応して、施設建築物の一部について賃借権を与えられることとなるものの氏名又は名称及び住所

十三 前号に掲げる者に賃借権を与えられることとなる施設建築物の一部

十四 施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物について配偶者居住権を有する者（その者が賃借権を設定している場合を除く。）で、当該配偶者居住権に対応して、施設建築物の一部について配偶者居住権を与えられることとなるものの氏名及び住所並びにその配偶者居住権の存続期間

十五 前号に掲げる者に配偶者居住権を与えられることとなる施設建築物の一部

十六～二十五 省略

2～4 省略

**（施設建築物の一部等）**

**第七十七条 省略**

2～4 省略

5 権利変換計画においては、第七十一条第三項の申出をした者を除き、施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に権原に基づき建築物を所有する者から当該建築物について賃借権の設定を受けている者（その者が更に賃借権を設定しているときは、その賃借権の設定を受けた者）又は施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物について配偶者居住権を有する者から賃借権の設定を受けている者に対しては、第一項の規定によりそれぞれ当該建築物の所有者に与えられることとなる施設建築物の一部について、賃借権が与えられるように定めなければならない。ただし、当該建築物の所有者が同条第一項の申出をしたときは、前項の規定により施行者に帰属することとなる施設建築物の一部について、賃借権が与えられるように定めなければならない。

6 権利変換計画においては、第七十一条第三項の申出をした者を除き、施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物について配偶者居住権の設定を受けている者（その者が賃借権を設定している場合を除く。）に対しては、第一項の規定により当該建築物の所有者に与えられることとなる施設建築物の一部について、配偶者居住権が与えられるように定めなければならない。ただし、当該建築物の所有者が同条第一項の申出をしたときは、第四項の規定により施行者に帰属することとなる施設建築物の一部について、配偶者居住権が与えられるように定めなければならない。

7 前項の場合においては、権利変換計画は、施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物について配偶者居住権の設定を受けている者に対し与えられることとなる施設建築物の一部についての配偶者居住権の存続期間が当該土地に存する建築物の配偶者居住権の存続期間と同一の期間となるように定めなければならない。

**（床面積が過小となる施設建築物の一部の処理）**

## 第七十九条 省略

### 2 省略

3 権利変換計画においては、前項の規定により定められた床面積の基準に照らし、床面積が著しく小である施設建築物の一部又はその施設建築物の一部についての借家権が与えられることとなる者に対しては、第七十七条並びに前条第一項及び第二項の規定にかかわらず、施設建築物の一部等又は借家権が与えられないように定めることができる。

## 第八十八条 省略

### 2～4 省略

5 施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物について借家権を有していた者（その者が更に借家権を設定していたときは、その借家権の設定を受けた者）は、権利変換計画の定めるところに従い、施設建築物の一部について借家権を取得する。

### 6 省略

#### （補償金等）

第九十一条 施行者は、施行地区内の宅地（指定宅地を除く。）若しくはこれに存する建築物又はこれらに関する権利を有する者で、この法律の規定により、権利変換期日において当該権利を失い、かつ、当該権利に対応して、施設建築敷地若しくはその共有持分、施設建築物の一部等又は施設建築物の一部についての借家権を与えられないものに対し、その補償として、権利変換期日までに、第八十条第一項の規定により算定した相当の価額と同項に規定する三十日の期間を経過した日から権利変換計画の認可の公告の日までの物価の変動に応ずる修正率を乗じて得た額に、当該権利変換計画の認可の公告の日から補償金を支払う日までの期間につき法定利率による利息相当額を付してこれを支払わなければならない。この場合において、その修正率は、政令で定める方法によつて算定するものとする。

### 2、3 省略

#### （土地の明渡しに伴う損失補償）

第九十七条 施行者は、前条の規定による土地若しくは物件の引渡し又は物件の移転により同条第一項の土地の占有者及び物件に関し権利を有する者が通常受ける損失を補償しなければならない。

### 2～5 省略

#### （施設建築敷地に地上権を設定しないこととする特則）

第一百十一条 施行者は、第七十五条第二項の規定により権利変換計画を定めることが適当でない認められる特別の事情があるときは、同項の規定にかかわらず、施設建築敷地に地上権（第百九条の二第三項及び第百九条の三第三項に規定する地上権を除く。）が設定されないものとして権利変換計画を定めることができる。この場合においては、第七十六条、第七十七条第二項後段及び第三項並びに第八十八条第一項の規定は適用せず、次の表の上欄に掲げる規定の同表中欄に掲げる字句は、同表下欄に掲げる字句に読み替えて、これらの規定を適用する。

第四十条第一項、第七十三条第一項第二十	施設建築物の一部等	建築施設の部分
---------------------	-----------	---------



号及び第二十一号並びに第四項ただし書、第七十七条の見出し、同条第一項、第二項前段及び第四項、第七十九条第三項、第八十八条第三項、第一百零二条第一項、第一百三條の見出し、第一百零八条の見出し、同条第一項		
(省略)	(省略)	(省略)

○ 密集市街地整備法（抄）

（定義）

**第二条** この法律（第十号に掲げる用語にあっては、第四十八条を除く。）において、次の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。

一～十四 省略

十五 借家権 建物の賃借権（一時使用のため設定されたことが明らかなものを除く。第十三条第三項及び第五章を除き、以下同じ。）及び配偶者居住権をいう。

（権利変換を希望しない旨の申出等）

**第二百三条** 省略

2 省略

3 施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物の借家権者（その者が更に借家権を設定しているときは、その借家権の設定を受けた者）は、第一項の期間内に施行者に対し、第二百二十二条第五項の規定による借家権の取得を希望しない旨の申出をすることができる。

4～7 省略

（権利変換計画の内容）

**第二百五条** 権利変換計画においては、国土交通省令で定めるところにより、次に掲げる事項を定めなければならない。

一～十一 省略

十二 施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物について賃借権を有する者（その者が更に賃借権を設定しているときは、その賃借権の設定を受けた者）又は施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物について配偶者居住権を有する者から賃借権の設定を受けた者で、当該賃借権に対応して、防災施設建築物の一部について賃借権を与えられることとなるものの氏名又は名称及び住所

十三 前号に掲げる者に賃借権が与えられることとなる防災施設建築物の一部

十四 施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物について配偶者居住権を有する者（その者が賃借権を設定している場合を除く。）で、当該配偶者居住権に対応して、防災施設建築物の一部について配偶者居住権を与えられることとなるものの氏名及び住所並びにその配偶者居住権の存続期間

十五 前号に掲げる者に配偶者居住権が与えられることとなる防災施設建築物の一部

十六～二十五 省略

## 2～4 省略

### (防災施設建築物の一部等)

#### 第二百九条 省略

##### 2～4 省略

- 5 権利変換計画においては、第二百三条第三項の申出をした者を除き、施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に権原に基づき建築物を所有する者から当該建築物について賃借権の設定を受けている者（その者が更に賃借権を設定しているときは、その賃借権の設定を受けている者）又は施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物について配偶者居住権を有する者から賃借権の設定を受けている者に対しては、第一項の規定によりそれぞれ当該建築物の所有者に与えられることとなる防災施設建築物の一部について、賃借権が与えられるように定めなければならない。ただし、当該建築物の所有者が同条第一項の申出をしたときは、前項の規定により施行者に帰属することとなる防災施設建築物の一部について、賃借権が与えられるように定めなければならない。
- 6 権利変換計画においては、第二百三条第三項の申出をした者を除き、施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物について配偶者居住権の設定を受けている者（その者が賃借権を設定している場合を除く。）に対しては、第一項の規定により当該建築物の所有者に与えられることとなる防災施設建築物の一部について、配偶者居住権が与えられるように定めなければならない。ただし、当該建築物の所有者が同条第一項の申出をしたときは、第四項の規定により施行者に帰属することとなる防災施設建築物の一部について、配偶者居住権が与えられるように定めなければならない。
- 7 前項の場合においては、権利変換計画は、施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物について配偶者居住権の設定を受けている者に対し与えられることとなる防災施設建築物の一部についての配偶者居住権の存続期間が当該土地に存する建築物の配偶者居住権の存続期間と同一の期間となるように定めなければならない。

### (床面積が過小となる防災施設建築物の一部の処理)

#### 第二百十二条 省略

##### 2 省略

- 3 権利変換計画においては、前項の規定により床面積の基準が定められたときは、当該基準に照らし床面積が著しく小である防災施設建築物の一部又はその防災施設建築物の一部についての借家権が与えられることとなる者に対しては、第二百九条並びに前条第一項及び第二項の規定にかかわらず、防災施設建築物の一部等又は借家権が与えられないように定めることができる。

#### 第二百二十二条 省略

##### 2～4 省略

- 5 施行地区内の土地（指定宅地を除く。）に存する建築物の借家権者（その者が更に借家権を設定していたときは、その借家権の設定を受けた者）は、権利変換計画で定めるところに従い、防災施設建築物の一部について借家権を取得する。
- 6 省略

(補償金等)

**第二百二十六条** 施行者は、施行地区内の宅地（指定宅地を除く。）若しくはこれに存する建築物又はこれらに関する権利を有する者で、この法律の規定により、権利変換期日において当該権利を失い、かつ、当該権利に対応して、防災施設建築敷地若しくはその共有持分若しくは防災施設建築物の一部等又は防災施設建築物の一部についての借家権を与えられないものに対し、その補償として、権利変換期日までに、第二百十三条第一項の規定により算定した相当の価額に基準日から第二百十九条第一項の規定による権利変換計画又はその変更に係る公告（以下この条において「権利変換計画公告」という。）の日までの物価の変動に応ずる修正率を乗じて得た額に、当該権利変換計画公告の日から補償金を支払う日までの期間につき権利変換計画で定めるところによる利息を付したものを支払わなければならない。この場合において、その修正率は、国土交通省令で定める方法によって算定するものとする。

2、3 省略

(土地の明渡しに伴う損失補償)

**第二百三十二条** 施行者は、前条の規定による土地若しくは物件の引渡し又は物件の移転若しくは除却により同条第一項の土地の占有者及び物件に関し権利を有する者が通常受ける損失を補償しなければならない。

2～5 省略

○ 密集市街地における防災街区の整備の促進に関する法律施行令（平成9年政令第324号）（抄）  
（防災施設建築敷地に地上権を設定しないこととする特則に係る法の適用についての読替規定）

**第四十三条** 法第二百五十四条第一項の場合における法の適用についての技術的読替えは、次の表のとおりとする。

読み替えるべき規定	読み替えられるべき字句	読み替える字句
第五十九条第一項、第六十六条第一項第五号、第二項及び第三項、第七十三条第一項、第八十条第二項第五号、第八十五条第一項、第八十九条第一項、第二百五条第一項第二十号及び第四項ただし書、第二百九条の見出し、同条第二項前段及び第四項、第二百十二条第三項、第二百二十二条第三項、第二百四十六条第一項、第二百四十七条の見出し、第二百五十二条の見出し、同条第一項	防災施設建築物の一部等	防災建築施設の部分
(省略)	(省略)	(省略)

**【新設】**

**（配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地等を当該配偶者居住権に基づき使用する権利の価値の減少による損失補償金の取扱い）**

**33-31の3** 配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地等が措置法第33条の2第1項第1号の規定に該当することとなったことに伴い当該土地等を当該配偶者居住権に基づき使用する権利の価値が減少した場合において、当該権利の対価又は損失に対する補償金（措置法令第22条第22項に規定するものに限る。）を取得するときは、措置法第33条第3項第4号の規定に準じ、同項の規定の適用があるものとして取り扱うことができるものとする。

**《説明》**

- 1 令和2年度税制改正により、配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地又は土地の上に存する権利（以下この項において「土地等」という。）が収用等をされたことに伴い、当該土地等に係る配偶者敷地利用権の価値が減少した場合において、当該配偶者敷地利用権の対価又は損失に対する補償金（金銭補償）（措置法令第22条第22項に規定するものに限る。）を取得したときは、これらの対価又は補償金は「収用等の場合の課税の特例」（措法33①、33の4①）の適用対象とすることとされたが、この特例は、収用等をされた土地等の対価補償金の交付に代えて起業者から他の土地等を取得した場合（交換処分）（現物補償）には、適用されない（措置法第33条第3項第4号は配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地等について、第33条の2第1項第1号を引用していない。）こととされている（措法33③四）。
- 2 しかしながら、収用等をされた土地等の補償が金銭補償であるか、現物補償であるかによって、当該土地等に係る配偶者敷地利用権の価値の減少に対する補償金が「収用等の場合の課税の特例」の適用対象となったり、ならなかったりすることは合理的でない。
- 3 そこで、本項は、配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地等が措置法第33条の2第1項第1号の交換処分に該当する場合においても、措置法第33条第3項第4号の規定を適用することができるものとし、金銭補償による収用等と現物補償による交換処分とのアンバランスを是正する措置を講ずることとしており、これは、33-28の2（取壊し等による損失補償金の取扱い）と同様の取扱いである。

**（参考）**

○ **措置法通達（抄）**

**（取壊し等による損失補償金の取扱い）**

**33-28の2** 土地等が措置法第33条の2第1項第1号《交換処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例》の規定に該当することとなったことに伴い、当該土地の上にある資産につき、土地収用法等の規定に基づく収用をし、又は取壊し若しくは除去をしなければならなくなった場合において、当該資産若しくは当該土地の上にある建物に係る配偶者居住権の対価又は損失に対する補償金（措置法令第22条第20項に規定するものに限る。）を取得するときは、措置法第33条第3項第2号の規

定に準じ、同項の規定の適用があるものとして取り扱うことができるものとする。

**【新設】**

**（配偶者居住権等を有していた者の居住の用に供する建物）**

**33-38の2** 配偶者居住権又は当該配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地等を当該配偶者居住権に基づき使用する権利の代替資産を取得する場合における措置法令第22条第4項第1号ロ若しくはハ又は第3号イ若しくはロに規定する「居住の用に供する建物」については、当該建物を居住の用と居住の用以外の用とに併せて供する場合においても、これらの号に規定する「居住の用に供する建物」に該当するものとして取り扱って差し支えない。

《説明》

- 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33①）を適用する場合において、その取得した資産が「代替資産」とすることができる資産に該当するかどうかは、原則として、その収用等をされた資産と同種の資産に限られる（措令22④）が、令和2年度税制改正において、配偶者居住権又は配偶者敷地利用権（以下この項において「配偶者居住権等」という。）の消滅等につき事実上建物又は土地の所有者と同等の補償がなされることや配偶者居住権が建物に居住するための権利である点を踏まえ、譲渡資産が配偶者居住権等に該当する場合における代替資産は、配偶者居住権等を有していた者の居住の用に供する建物若しくはその敷地の用に供される土地又はこれらの賃借権とされ、具体的には次のとおりとされている（財務省ホームページ「令和2年度税制改正の解説」250頁参照）。
  - ① 配偶者居住権……その配偶者居住権を有していた者の居住の用に供する建物又はその建物の賃借権
  - ② 配偶者敷地利用権……その配偶者敷地利用権を有していた者の居住の用に供する建物の敷地の用に供される土地又はその土地の上に存する権利
- 2 このうち、「居住の用に供する建物」については、例えば、店舗併用住宅のように居住の用と居住の用以外の用とに併せて供する場合に、居住の用に供する部分のみが代替資産になり得るのか、それとも、その建物の全部が代替資産となり得るのか疑義が生ずるところである。
- 3 本項は、この点について、配偶者居住権は建物に居住するための権利である一方で、配偶者居住権に基づいて建物を使用及び収益をすることができることを踏まえ、代替資産を規定する措置法令第22条第4項第1号ロ若しくはハ又は第3号イ若しくはロに規定する「居住の用に供する建物」については、当該建物を居住の用と居住の用以外の用とに併せて供する場合においても、その全てがこれらに規定する「居住の用に供する建物」に該当するものとして取り扱って差し支えないこととしている。
- 4 なお、配偶者居住権等は、措置法令第22条第4項第1号に規定する「その他の資産の区分」に属するものであるから、いわゆる「1組資産法」（措令22⑤）の適用はないことに留意されたい。

**【新設】**

**（配偶者居住権等を有していた者の居住の用に供する建物の判定）**

**33-38の3** 措置法令第22条第4項第1号ロ若しくはハ又は第3号イ若しくはロに規定する「居住の用に供する建物」であるかどうかは、配偶者居住権又は当該配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地等を当該配偶者居住権に基づき使用する権利を有していた者が、取得資産を取得してから相当の期間内にその者の居住の用に供したかどうかによって判定するのであるが、その取得の日以後1年を経過した日（当該取得の日の属する年分の確定申告期限がこれより後に到来する場合には、当該期限）までにその居住の用に供しているときは、相当の期間内に居住の用に供したものと取り扱う。

**《説明》**

- 1 33-38の2（配偶者居住権等を有していた者の居住の用に供する建物）の《説明》1のとおり、令和2年度税制改正により、譲渡資産が配偶者居住権又は配偶者敷地利用権（以下この項において「配偶者居住権等」という。）に該当する場合における代替資産は、配偶者居住権等を有していた者の居住の用に供する建物若しくはその敷地の用に供される土地又はこれらの賃借権とされたが（措令22④）、この取得資産を居住の用に供すべき時期については、法令上何らの定めがない。
- 2 このため、本項は、この取得資産が配偶者居住権等を有していた者の「居住の用に供する建物」に該当するかどうかの判定に関して、33-44（代替資産とすることができる事業用固定資産の判定）の取扱いを踏まえ、
  - ① その取得した資産が居住の用に供する建物に該当するかどうかは、その取得資産を取得してから相当の期間内にその者の居住の用に供したかどうかによって判定すること
  - ② その取得した資産をその取得の日以後1年を経過した日（当該取得の日の属する年分の確定申告期限がこれより後に到来する場合には、当該期限）までにその居住の用に供しているときは、相当の期間内に居住の用に供したものと取り扱うことを明らかにしたものである。

**（参考）**

○ **措置法通達（抄）**

**（代替資産とすることができる事業用固定資産の判定）**

**33-44** 措置法令第22条第6項の規定により、代替資産とすることができる資産が事業の用に供する資産であるかどうかは、その取得資産の改修その他の手入れの要否等の具体的事情に応じ、相当の期間内に事業の用に供したかどうかによって判定するのであるが、当該取得資産をその取得の日以後1年を経過した日（当該取得の日の属する年分の確定申告期限がこれより後に到来する場合には、当該期限）までにその事業の用に供しているときは、相当の期間内に事業の用に供したものと取り扱う。

### 3 措置法第33条の3《換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

#### 【新設】

#### （借家権の範囲）

**33の3-1** 措置法第33条の3第2項及び第4項に規定する借家権には、配偶者居住権及び当該配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地等を当該配偶者居住権に基づき使用する権利が含まれることに留意する。

#### 《説明》

- 1 33-31（借家権の範囲）の《説明》1及び5のとおり、配偶者居住権も建物の賃借権としての借家権と同様に第一種市街地再開発事業における権利変換及び防災街区整備事業における権利変換の対象とされたことに伴い、令和2年度税制改正により「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）に「配偶者居住権又は建物の賃借権に係る権利変換により借家権を取得する権利を取得した場合」を対象とすることとされ、具体的には、
  - ① 第一種市街地再開発事業が施行された場合において当該資産に係る権利変換により施設建築物の一部についての借家権を取得する権利を取得したとき
  - ② 防災街区整備事業が施行された場合において当該資産に係る権利変換により防災施設建築物の一部についての借家権を取得する権利を取得したときが追加され、措置法第33条の3第2項及び第4項においては、33-31の《説明》3及び5と同様に、配偶者居住権と建物の賃借権を併せて、都市再開発法第2条第13号又は密集市街地整備法第2条第15号の「借家権」として規定されている。
- 2 そこで、本項は、措置法第33条の3第2項及び第4項に規定する「借家権」には、建物の賃借権としての借家権のほか、配偶者居住権が含まれることを留意的に明らかにしたものである。
- 3 なお、施設建築物の一部又は防災施設建築物の一部についての配偶者居住権を取得することにより、配偶者敷地利用権も取得することとなるから、当該配偶者敷地利用権についても、特例の対象になることに留意されたい。



#### 4 措置法第35条の3《低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

##### 【新設】

##### (譲渡の対価の額)

35の3-1 措置法第35条の3第2項第2号に規定する「譲渡の対価の額」とは、例えば譲渡協力金、移転料等のような名義のいかんを問わず、その実質においてその譲渡をした同条第1項に規定する低未利用土地又は当該低未利用土地の上に存する権利（以下35の3-3までにおいて「低未利用土地等」という。）の譲渡の対価たる金額をいうことに留意する。

##### 《説明》

- 1 令和2年度税制改正において、今後、高齢化の進展に伴い所有者自身が利用・管理する意向のない土地が増加し、所有者不明土地が発生しやすい状況となることが予想される中で、税制上、低未利用地の所有者が、その土地を適切に利用・管理を行う意欲のある者に譲渡することへのインセンティブを付与し、適切な土地の利用・管理を確保し、土地の有効利用を通じた投資の促進、地域活性化を図るとともに、所有者不明土地の更なる発生を予防することが必要であることに鑑み、個人が、都市計画法第4条第2項に規定する都市計画区域内にある土地基本法第13条第4項に規定する低未利用土地又は当該低未利用土地の上に存する権利（以下この項において「低未利用土地等」という。）で、その年の1月1日において所有期間が5年を超えるものの譲渡をした場合には、その年中の全部の低未利用土地等の譲渡に係る長期譲渡所得の金額から100万円を控除することができる「低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除の特例」（措法35の3）が創設された（財務省ホームページ「令和2年度税制改正の解説」235頁参照）。
- 2 この特例では、措置法第35条の3第2項第2号において、低未利用土地等の譲渡には、当該低未利用土地等の譲渡とともにした当該低未利用土地の上にある資産の譲渡の対価を含めて「その譲渡の対価の額が500万円を超えるもの」は含まないこととされているところ、これは、市場での取引が比較的難しくなっている物件が掲載されている空き地・空き家バンクを經由して成約した物件の約半数が500万円以下での成約となっており、かつ、最も取引件数が多い価額帯は400万円超500万円以下となっていることを踏まえてのものである（財務省ホームページ「令和2年度税制改正の解説」237頁参照）。
- 3 ところで、この「譲渡の対価の額」については、売買契約書に記載された不動産の契約金額以外に協力金や移転料等の別名目で金銭の授受が行われる場合にそれらの金額をどのように取り扱うかについて疑義が生ずるところである。
- 4 この点について、本項は、低未利用土地等の譲渡の対価（当該低未利用土地等の譲渡とともにした当該低未利用土地の上にある資産の譲渡の対価を含む。以下この項において同じ。）の額とは、名義のいかんを問わず、その実質において、その譲渡をした低未利用土地等の譲渡の対価たる金額をいうことを留意的に明らかにしたものである。
- 5 なお、当該譲渡の対価の額が500万円を超えるかどうかの判定については、一の契約において一

団の低未利用土地等を譲渡した場合には、当該譲渡の契約が500万円を超えるかどうかにより判定し、一の契約において離れている二以上の低未利用土地等を譲渡した場合には、それぞれの低未利用土地等ごとの譲渡の対価の額が500万円を超えるかどうかにより判定することに留意されたい。

また、一の契約において低未利用土地等と低未利用土地等以外の土地等を併せて譲渡した場合には、当該低未利用土地等の譲渡の対価の額が500万円を超えるかどうかにより判定することにも併せて留意されたい。

(参考)

## ○ 都市計画法（昭和43年法律第100号）（抄）

(定義)

### 第四条 省略

2 この法律において「都市計画区域」とは次条の規定により指定された区域を、「準都市計画区域」とは第五条の二の規定により指定された区域をいう。

3～16 省略

(都市計画区域)

第五条 都道府県は、市又は人口、就業者数その他の事項が政令で定める要件に該当する町村の中心の市街地を含み、かつ、自然的及び社会的条件並びに人口、土地利用、交通量その他国土交通省令で定める事項に関する現況及び推移を勘案して、一体の都市として総合的に整備し、開発し、及び保全する必要がある区域を都市計画区域として指定するものとする。この場合において、必要があるときは、当該市町村の区域外にわたり、都市計画区域を指定することができる。

2 都道府県は、前項の規定によるもののほか、首都圏整備法（昭和三十一年法律第八十三号）による都市開発区域、近畿圏整備法（昭和三十八年法律第二百二十九号）による都市開発区域、中部圏開発整備法（昭和四十一年法律第二百二号）による都市開発区域その他新たに住居都市、工業都市その他の都市として開発し、及び保全する必要がある区域を都市計画区域として指定するものとする。

3、4 省略

5 都市計画区域の指定は、国土交通省令で定めるところにより、公告することによつて行なう。

6 前各項の規定は、都市計画区域の変更又は廃止について準用する。

## ○ 土地基本法（平成元年法律第84号）（抄）

(適正な土地の利用及び管理の確保を図るための措置)

### 第十三条 省略

2、3 省略

4 国及び地方公共団体は、第一項の措置を講ずるに当たっては、低未利用土地（居住の用、業務の用その他の用途に供されておらず、又はその利用の程度がその周辺の地域における同一の用途若しくはこれに類する用途に供されている土地の利用の程度に比し著しく劣っていると認められる土地をいう。以下この項において同じ。）に係る情報の提供、低未利用土地の取得の支援等低未利用土地の適正な利用及び管理の促進に努めるものとする。

5 省略

**【新設】**

**（譲渡の対価の額が500万円を超えるかどうかの判定）**

**35の3-2** 措置法第35条の3第2項第2号に規定する譲渡の対価の額（以下この項において「譲渡対価」という。）が500万円を超えるかどうかの判定は、次により行うものとする。

- (1) 低未利用土地等が共有である場合は、所有者ごとの譲渡対価により判定する。
- (2) 低未利用土地等と当該低未利用土地等の譲渡とともにした当該低未利用土地の上にある資産の所有者が異なる場合は、低未利用土地等の譲渡対価により判定する。
- (3) 低未利用土地と当該低未利用土地の上に存する権利の所有者が異なる場合は、所有者ごとの譲渡対価により判定する。
- (4) 同一年中に措置法第35条の3第1項の規定の適用を受けようとする低未利用土地等が2以上ある場合は、当該低未利用土地等ごとの譲渡対価により判定する。

**《説明》**

1 35の3-1（譲渡の対価の額）の《説明》のとおり、「低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除の特例」（措法35の3）は、その低未利用土地又は当該低未利用土地の上に存する権利（以下この項において「低未利用土地等」という。）の譲渡の対価（当該低未利用土地等の譲渡とともにした当該低未利用土地の上にある資産の譲渡の対価を含む。以下この項において同じ。）の額が500万円を超えない場合に適用できるが、この譲渡の対価の額が500万円を超えるかどうかの判定については、

- ① 低未利用土地等が共有である場合は、所有者ごとに行うのか
  - ② 低未利用土地等と当該低未利用土地の上にある資産を同時に譲渡した場合において、その所有者が異なる場合は、当該資産の譲渡対価を含めて行うのか
  - ③ 低未利用土地と当該低未利用土地の上に存する借地権を同時に譲渡した場合において、その所有者が異なる場合は、それぞれの譲渡対価により行うのか
  - ④ 同一年中に、措置法第35条の3第1項の規定の適用を受けようとする低未利用土地等が2以上ある場合は、それぞれの譲渡対価により行うのか
- といった疑義が生ずるところである。

2 そこで、本項は、これらの場合において、譲渡の対価の額が500万円を超えるかどうかの判定を次のように行うことを明らかにしたものである。

- ① 特例の適用対象となる低未利用土地等は、措置法第35条の3第1項が、「個人が、……低未利用土地（……）又は当該低未利用土地の上に存する権利（……）で、その年1月1日において第31条第2項に規定する所有期間が5年を超えるものの譲渡を……した場合」と規定し、同条第2項において、同条第1項の低未利用土地等の譲渡に、その譲渡の対価の額が500万円を超えるものを含まないとしていることからすれば、譲渡者自身が譲渡した資産ごとに譲渡の対価の額が500万円を超えるかどうかの判定をすることになる。したがって、この500万円の判定については他の共有者の譲渡対価を含める必要はなく、低未利用土地等が共有の場合であっても、所有者ごとの譲渡対価により判定することとなる。
- ② 譲渡の対価の額が500万円を超えるかどうかの判定は、措置法第35条の3第2項第2号かっこ

書の規定により、「当該低未利用土地等の譲渡とともにした当該低未利用土地の上にある資産の譲渡の対価」を含むこととされているが、上記①のとおり、譲渡者自身が譲渡した資産ごとに譲渡の対価の額が500万円を超えるかどうかの判定をすることとしていることを踏まえると、当該低未利用土地の上にある資産とは、当該低未利用土地等の譲渡をした者が有していた資産に限られるとするのが相当である。このため、低未利用土地等と当該低未利用土地等の譲渡とともにした当該低未利用土地の上にある資産の所有者が異なる場合は、当該低未利用土地等の譲渡対価により判定することとなる。

- ③ 上記①のとおり、譲渡者自身が譲渡した資産ごとに譲渡の対価の額が500万円を超えるかどうかの判定をすることとしていることから、低未利用土地と当該低未利用土地の上に存する権利の所有者が異なる場合も、所有者ごとの譲渡対価により判定することとなる。
- ④ 譲渡の対価の額が500万円を超えるかどうかの判定は、その低未利用土地等の譲渡の対価の額が500万円を超えるかどうかで判定することから、同一年中に2以上のこの特例の適用を受けようとする低未利用土地等を譲渡した場合には、それぞれの低未利用土地等の譲渡ごとの譲渡対価により判定することとなる。
- ⑤ なお、一の契約において一団の低未利用土地等を譲渡した場合であれば、当該譲渡に係る契約が500万円を超えるかどうかにより判定することに留意する(35の3-1の《説明》5参照)。

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

**【新設】**

**（所得税法第58条の固定資産の交換の特例との選択適用）**

**35の3-3** 措置法第35条の3第1項に規定する譲渡には、同条第2項第3号の規定により、所得税法第58条《固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例》の規定の適用を受ける譲渡は含まれないのであるから、低未利用土地等の譲渡について同条の規定の適用を受ける場合には、当該譲渡に伴って取得した交換差金について、措置法第35条の3第1項の規定の適用を受けることはできないことに留意する。

**《説明》**

- 1 「低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除の特例」（措法35の3）は、所得税法第58条の適用を受ける交換については適用がないこととされている（措法35の3②三）。
- 2 ところで、所得税法第58条の適用を受ける交換には、一定額以下の交換差金を受け取る場合の交換も含まれ、受け取った交換差金には通常の譲渡所得課税が行われることとなるため、当該交換差金にこの「低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除の特例」が適用できるかどうかの疑義が生ずる。
- 3 そこで、本項は、所得税法第58条の規定の適用時に受け取る交換差金は交換という譲渡行為を原因として受け取るものであり、法令上、「低未利用土地等の譲渡」から「所得税法第58条の規定の適用を受ける譲渡」を除外していることからすれば、当該交換差金については、措置法第35条の3第1項の規定の適用を受けることはできないことを留意的に明らかにしたものである。

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

**【新設】**

**（特殊関係者に対する譲渡の判定時期等）**

**35の3-4** 措置法第35条の3第1項に規定する譲渡が措置法令第23条の2第1項各号《特殊関係者の範囲》に掲げる者に対する譲渡に該当するかどうかは、当該譲渡をした時において判定するほか、35の2-4から35の2-7までの取扱いを準用する。

《説明》

- 1 「低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除の特例」（措法35の3）の対象となる低未利用土地等の譲渡からは、当該譲渡をした「個人の配偶者その他の当該個人と政令で定める特別の関係がある者に対してする譲渡」が除外され、当該個人と特別の関係がある者とは、措置法令第23条の2第1項各号に掲げる者をいうこととされている（措法35の3②一、措令23の3）。
- 2 そこで、本項は、当該個人と特別の関係がある者（措置法令第23条の2第1項各号に掲げる者）に該当するかどうかの判定は「譲渡をした時」において行うことを明らかにするほか、その判定に当たっては、「特定期間を取得をした土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除の特例」（措法35の2）の取扱いのうち、次に掲げるものを準用することを明らかにしたものである。
  - ・ 35の2-4（「生計を一にしているもの」の意義）
  - ・ 35の2-5（「個人から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの」の意義）
  - ・ 35の2-6（名義株についての株主等の判定）
  - ・ 35の2-7（会社その他の法人）

## 5 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》関係及び措置法第37条の3《買換えに係る特定の事業用資産の譲渡の場合の取得価額の計算等》関係

### 1 税制改正の内容

令和2年度税制改正により、「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」等（措法37～37の3）に関して、主に次のような改正が行われている。

#### (1) 課税の繰延べ割合の見直し

「航空機騒音障害区域の内から外への買換え」（措法37①表二）について、譲渡資産が次の区域内にある場合の課税の繰延べ割合が70%（改正前：80%）に引き下げられた（措法37①、措令25④⑤）。

イ 令和2年4月1日前に特定空港周辺航空機騒音対策特別措置法（昭和53年法律第26号）第4条第1項に規定する航空機騒音障害防止特別地区となった区域

ロ 令和2年4月1日前に公共用飛行場周辺における航空機騒音による障害の防止等に関する法律（昭和42年法律第110号）第9条第1項に規定する第二種区域となった区域

ハ 防衛施設周辺の生活環境の整備等に関する法律（昭和49年法律第101号）第5条第1項に規定する第二種区域

#### (2) 課税の繰延べ割合の見直しに伴う改正

上記(1)の課税の繰延べ割合の見直しに伴い、当該見直しの対象となる買換えにより特例の適用を受けた場合の買換資産の取得価額（引継価額）の計算については、譲渡による収入金額等の30%（改正前：20%）の割合で計算することとされた（措法37の3②）。

#### (3) 譲渡資産の見直し

「既成市街地等の内から外への買換え」（措法37①表一）について、特例の適用対象となる譲渡資産から「工場、作業場その他これらに類する施設が相当程度集積している区域として国土交通大臣が指定する区域内にある事業所（工場、作業場、研究所、営業所、倉庫その他これらに類する施設をいい、福利厚生施設を除く。）として使用されている建物（その附属設備を含む。）及びその敷地の用に供されている土地等」が除外された（措令25⑦）。

㊦ 国土交通大臣が指定する区域は、大田区、横浜市、川崎市、大阪市、堺市、神戸市、尼崎市及び西宮市の一部の区域とされている（令和2年3月国土交通省告示第491号）。

### 2 上記1の改正に伴う通達改正の内容

上記1のとおり、課税の繰延べ割合の見直し等が行われたことに伴い、主に次に掲げる取扱いについて、所要の改正を行っている。

- ・ 37-10（買換資産が2以上ある場合の面積制限の適用）
- ・ 37-11（譲渡対価を区分した場合の面積制限の適用）
- ・ 37-11の7（「工場等として使用されている建物」の判定）
- ・ 37-19の2（譲渡がなかったものとされる部分の金額等の計算）
- ・ 37の3-1（同一の号に規定する買換資産が2以上ある場合に付すべき取得価額）

### 第3 「所得税基本通達の制定について」の一部改正について

#### 1 法第33条《譲渡所得》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

##### 【新設】

##### （配偶者居住権等の消滅による所得）

33-6の8 配偶者居住権又は当該配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。）を当該配偶者居住権に基づき使用する権利の消滅につき対価の支払を受ける場合における当該対価の額は、令第95条に規定する譲渡所得に係る収入金額に該当することに留意する。

##### 《説明》

- 1 措置法通達31・32共-1（分離課税とされる譲渡所得の基因となる資産の範囲）の《説明》3のとおり、配偶者居住権は、配偶者の終身の間又は別段の定めがある場合にはその定めるところまで存続するのであるが、合意解除や放棄も可能と解されており、例えば、配偶者居住権の目的となっている建物の所有者が、配偶者居住権の合意解除に当たって配偶者に対価を支払って、配偶者居住権を消滅させることが考えられる。
- 2 本項では、この配偶者居住権又は配偶者敷地利用権の消滅につき対価の支払を受ける場合における当該対価の額が、所得税法令第95条に規定する譲渡所得に係る収入金額に該当することを留意的に明らかにしたものである。



## 2 法第60条《贈与等により取得した資産の取得費等》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

### 【新設】

#### （法第60条第2項の適用範囲）

**60-3** 法第60条第2項の規定は、配偶者居住権の設定に係る同条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により当該配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。以下60-10までにおいて同じ。）を取得した居住者が当該建物又は当該土地を譲渡した場合について適用があるのであるが、当該居住者から同号に掲げる贈与、相続又は遺贈により当該建物又は当該土地を取得した居住者が当該建物又は当該土地を譲渡した場合においても、その譲渡した当該建物又は当該土地の取得費については、同項の規定により、引き続きこれを所有していたものとみなされることから、同条第2項の規定の適用があることに留意する。

### 《説明》

- 措置法通達31・32共-1（分離課税とされる譲渡所得の基因となる資産の範囲）の《説明》のとおり、配偶者居住権又は配偶者敷地利用権の消滅につき対価の支払を受けた場合には、総合課税の譲渡所得として課税される。
- この点、令和2年度税制改正においては、配偶者居住権が相続に伴う遺産分割や遺贈によって設定され、具体的相続分を構成することとされていることや、相続税法における配偶者居住権及び配偶者居住権の目的となっている建物の評価方法の考え方を踏まえ、配偶者居住権の消滅に伴う譲渡所得の金額を計算する場合における取得費の計算方法については、配偶者居住権を有する者と配偶者居住権の目的となっている建物の所有者との間で被相続人から引き継いだ本来の当該建物の取得費を一定の割合により配偶者居住権と配偶者居住権の目的となっている建物にあん分した金額を基礎として配偶者居住権の消滅時の取得費を計算することとされた。  
また、配偶者敷地利用権についても同様に、被相続人から引き継いだ本来の土地（土地の上に存する権利を含む。以下この項において同じ。）の取得費を一定の割合により配偶者敷地利用権と配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地にあん分した金額を基礎として配偶者敷地利用権の消滅時の取得費を計算することとされた（財務省ホームページ「令和2年度税制改正の解説」119頁参照）（具体的な計算式は（参考1）の3及び4を参照）。
- 一方で、配偶者居住権の目的となっている建物又は当該配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地を（配偶者居住権が設定された状態で）譲渡した場合におけるその取得費については、
  - ① 「配偶者居住権の目的となっている建物」の取得費は、当該建物に配偶者居住権が設定されていないものと仮定した場合に当該建物を譲渡した時において所得税法第60条第1項の規定により、その者が引き続きこれを所有していたものとみなすこととされたことにより建物の取得費として計算される金額から、当該建物を譲渡した時において配偶者居住権が消滅したものと仮定した場合に配偶者居住権の消滅時の取得費とされる金額を控除し、
  - ② 「配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地」の取得費は、当該建物に

配偶者居住権が設定されていないものと仮定した場合に当該土地を譲渡した時において同項の規定により、その者が引き続きこれを所有していたものとみなすこととされたことにより土地の取得費として計算される金額から、当該土地を譲渡した時において配偶者敷地利用権が消滅したものと仮定した場合に配偶者敷地利用権の消滅時の取得費とされる金額を控除して、計算することとされた（具体的な計算式は（参考1）の1及び2を参照）。

4 ところで、上記3による計算は、配偶者居住権の設定に係る所得税法第60条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈（第一次相続）により配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地を取得した居住者について規定したものであるが、当該居住者から当該建物又は当該土地を同号に掲げる贈与、相続又は遺贈（第二次相続等）により取得した居住者が当該建物又は当該土地を譲渡した場合において、その取得費をどのように計算すべきか疑義が生ずる。

5 本項は、このような場合において、所得税法第60条第1項第1号に掲げる贈与、相続又は遺贈（第二次相続等）により配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地を（配偶者居住権が設定された状態で）取得した居住者については、同項の規定により、前所有者から引き続いて当該建物又は当該土地を所有しているものとみなして、同条第2項の規定により、前所有者から引き続き、その譲渡に係る取得費を計算することを留意的に明らかにしたものである。

したがって、当該居住者が、当該建物又は当該土地を譲渡した場合における当該建物又は当該土地の取得費は、その譲渡の時において配偶者居住権又は配偶者敷地利用権が消滅したものと仮定した場合に当該配偶者居住権又は配偶者敷地利用権の取得費とされる金額を当該建物について配偶者居住権が設定されていないものとした場合における当該建物又は当該土地の取得費から控除して計算することとなる。

（参考1）

○ 所得税法第60条第2項又は第3項の計算式

1 配偶者居住権の目的となっている建物の取得費（所法60②一）

建物に配偶者居住権が設定されていないとしたならば当該建物を譲渡した時において所得税法第60条第1項の規定により当該建物の取得費の額として計算される金額	—	建物を譲渡した時において配偶者居住権が消滅したとしたならば所得税法第60条第3項の規定により当該配偶者居住権の取得費とされる金額（下記3の金額）
---	---	--

2 配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地の取得費（所法60②二）

建物に配偶者居住権が設定されていないとしたならば当該建物の敷地の用に供される土地を譲渡した時において所得税法第60条第1項の規定により当該土地の取得費の額として計算される金額	—	土地を譲渡した時において配偶者敷地利用権が消滅したとしたならば所得税法第60条第3項の規定により当該配偶者敷地利用権の取得費とされる金額（下記4の金額）
---	---	--

3 配偶者居住権の消滅による譲渡所得の金額の計算上控除する取得費（所法60③一）

相続又は遺贈により配偶者居住権を取得した時における建物の取得費の額として計算される金額のうち、その時における配偶者居住権の価額に相当する金額に対応する部分の金額※	-	相続又は遺贈により配偶者居住権を取得した時における建物の取得費の額として計算される金額のうち、その時における配偶者居住権の価額に相当する金額に対応する部分の金額※	×	$\frac{\text{配偶者居住権を取得した時から当該配偶者居住権が消滅した時までの期間の年数}^{(注1)}}{\text{相続税法第23条の2第1項第2号イに規定する配偶者居住権の存続年数}}^{(注2)}$
---	---	---	---	--

④ 1 6月以上の端数は1年とし、6月に満たない端数は切り捨てる。

2 [ ] の割合が1を超える場合には、1とする。

※ 相続又は遺贈により配偶者居住権を取得した時における建物の取得費の額として計算される金額のうち、その時における配偶者居住権の価額に相当する金額に対応する部分の金額

相続又は遺贈により配偶者居住権を取得した時において、その時に当該配偶者居住権の目的となっている建物を譲渡したとしたならば当該建物の取得費の額として計算される金額	×	相続開始の時において配偶者居住権につき相続税法第23条の2第1項の規定を適用したならば同項の規定により計算される当該配偶者居住権の価額	+	相続開始の時において建物につき相続税法第23条の2第2項の規定を適用したならば同項の規定により計算される当該建物の価額
		相続開始の時において配偶者居住権につき相続税法第23条の2第1項の規定を適用したならば同項の規定により計算される当該配偶者居住権の価額		

4 配偶者敷地利用権の消滅による譲渡所得の金額の計算上控除する取得費（所法60③二）

相続又は遺贈により配偶者敷地利用権を取得した時における土地の取得費の額として計算される金額のうち、その時における配偶者敷地利用権の価額に相当する金額に対応する部分の金額※	-	相続又は遺贈により配偶者敷地利用権を取得した時における土地の取得費の額として計算される金額のうち、その時における配偶者敷地利用権の価額に相当する金額に対応する部分の金額※	×	$\frac{\text{配偶者敷地利用権を取得した時から当該配偶者敷地利用権が消滅した時までの期間の年数}^{(注1)}}{\text{相続税法第23条の2第1項第2号イに規定する配偶者居住権の存続年数}}^{(注2)}$
---	---	---	---	--

④ 1 6月以上の端数は1年とし、6月に満たない端数は切り捨てる。

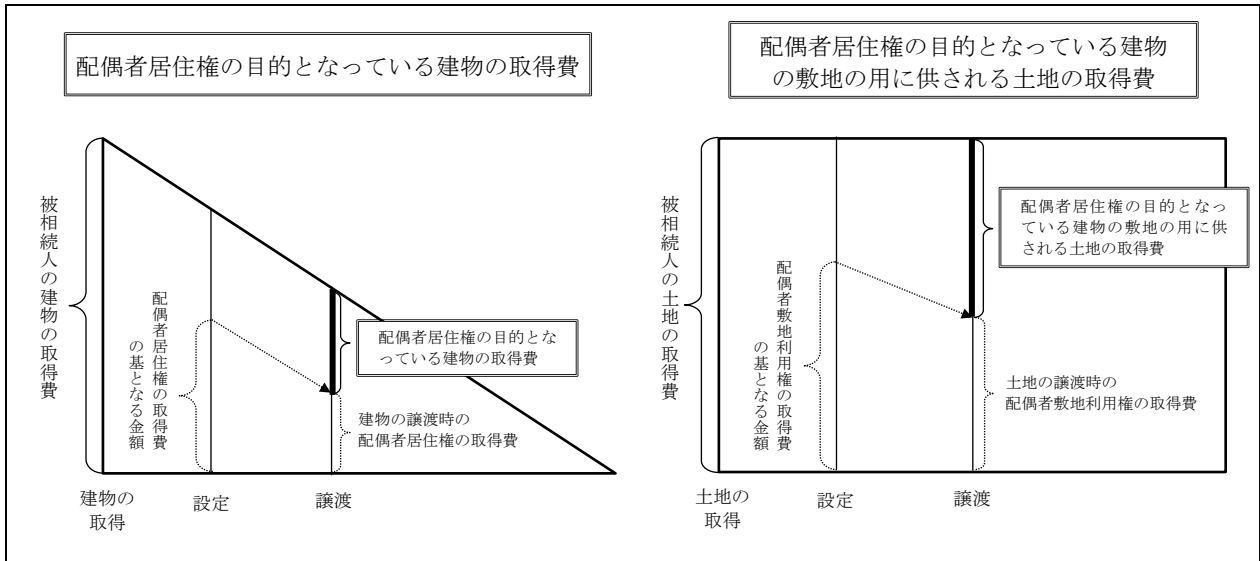
2 [ ] の割合が1を超える場合には、1とする。

※ 相続又は遺贈により配偶者敷地利用権を取得した時における土地の取得費の額として計算される金額のうち、その時における配偶者敷地利用権の価額に相当する金額に対応する部分の金額

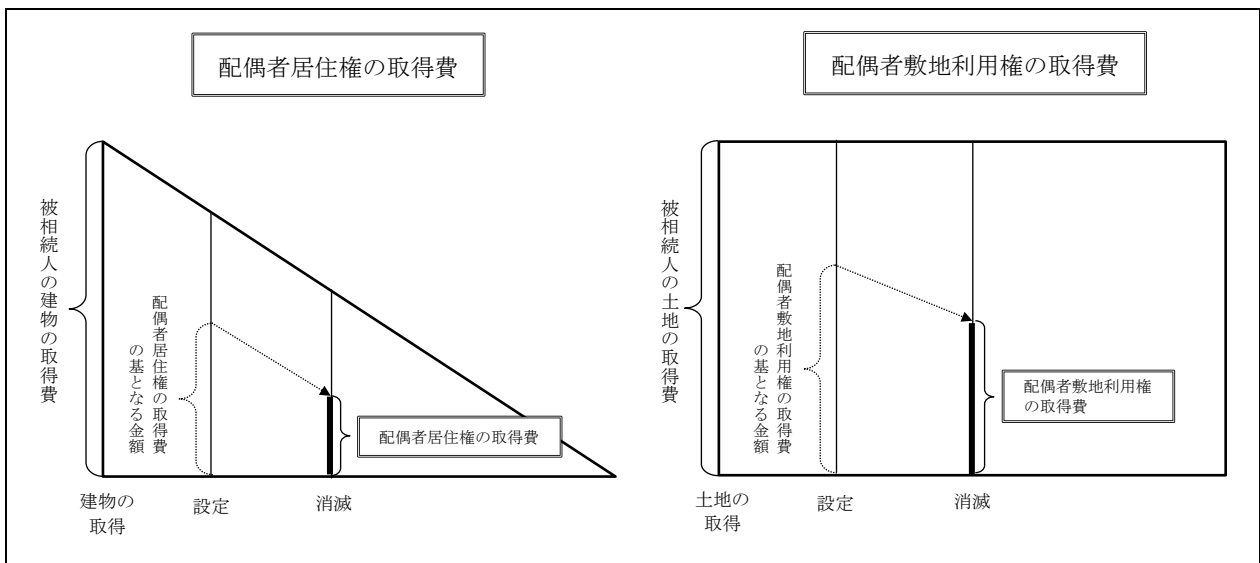
相続又は遺贈により配偶者敷地利用権を取得した時において、その時に配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地を譲渡したとしたならば当該土地の取得費の額として計算される金額	×	相続開始の時において配偶者敷地利用権につき相続税法第23条の2第3項の規定を適用したならば同項の規定により計算される当該配偶者敷地利用権の価額	+	相続開始の時において土地につき相続税法第23条の2第4項の規定を適用したならば同項の規定により計算される当該土地の価額
		相続開始の時において配偶者敷地利用権につき相続税法第23条の2第3項の規定を適用したならば同項の規定により計算される当該配偶者敷地利用権の価額		

(参考2)

○ 所得税法第60条第2項のイメージ



○ 所得税法第60条第3項のイメージ



※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

**【新設】**

**（「配偶者居住権等を取得した時」の意義）**

**60-4** 法第60条第3項第1号に規定する「配偶者居住権を取得した時」及び同項第2号に規定する「当該権利を取得した時」とは、配偶者居住権が設定された時をいうことに留意する。

（注）配偶者居住権が設定された時については、昭和34年1月28日付直資10「相続税法基本通達の全部改正について」通達23の2-2《「配偶者居住権が設定された時」の意義》参照

**《説明》**

- 1 配偶者居住権の消滅時の取得費は「配偶者居住権を取得した時」に配偶者居住権の目的となっている建物を譲渡したとしたならば当該建物の取得費の額として計算される金額を基に計算することとされ、配偶者敷地利用権の消滅時の取得費は「配偶者敷地利用権を取得した時」に配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。）を譲渡したとしたならば当該土地の取得費の額として計算される金額を基に計算することとされている（所法60③）。
- 2 本項は、この所得税法第60条第3項第1号に規定する「配偶者居住権を取得した時」及び同項第2号に規定する「当該権利を取得した時」とは、「配偶者居住権が設定された時」をいうことを留意的に明らかにしたものである。
- 3 また、「配偶者居住権が設定された時」は、相続税法基本通達23の2-2（「配偶者居住権が設定された時」の意義）の定めによることを明らかにしている。

**（参考）**

○ 相続税法基本通達（抄）

**（「配偶者居住権が設定された時」の意義）**

**23の2-2** 法第23条の2第1項第2号及び第3号並びに法施行令第5条の8第3項第1号及び第2号に規定する「配偶者居住権が設定された時」とは、民法第1028条第1項各号《配偶者居住権》に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める時をいうことに留意する。

- (1) 民法第1028条第1項第1号の規定に該当する場合 遺産の分割が行われた時
- (2) 民法第1028条第1項第2号の規定に該当する場合 相続開始の時

**【新設】**

**（配偶者居住権等の取得費）**

**60－5** 配偶者居住権又は当該配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地を当該配偶者居住権に基づき使用する権利（以下60－10までにおいて「配偶者居住権等」という。）が消滅した場合における譲渡所得の金額の計算上収入金額から控除する取得費は、法第60条第3項の規定により計算した金額となるのであるが、当該収入金額の100分の5に相当する金額を取得費として譲渡所得の金額を計算しているときは、これを認めて差し支えないものとする。

**《説明》**

- 1 配偶者居住権が消滅した場合における譲渡所得の金額の計算上収入金額から控除する取得費は、所得税法第60条第3項第1号の規定により計算され、60－3（法第60条第2項の適用範囲）の《説明》2のとおり、配偶者居住権を有する者と配偶者居住権の目的となっている建物の所有者との間で被相続人から引き継いだ本来の当該建物の取得費を一定の割合により配偶者居住権と配偶者居住権の目的となっている建物にあん分した金額を基礎として行うこととされている。  
また、配偶者敷地利用権が消滅した場合についても同様に、同項第2号の規定により計算され、被相続人から引き継いだ本来の土地（土地の上に存する権利を含む。以下この項において同じ。）の取得費を一定の割合により配偶者敷地利用権と配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地にあん分した金額を基礎として行うこととされている。
- 2 ところで、措置法通達31の4－1（昭和28年以後に取得した資産についての適用）は、昭和28年以後に取得した土地又は建物及びその附属設備若しくは構築物（以下この項において「土地建物等」という。）の譲渡所得の金額の計算上収入金額から控除する取得費は、措置法第31条の4第1項の規定に準じて、収入金額の5%に相当する金額により計算して差し支えないものとし、38－16（土地建物等以外の資産の取得費）は、土地建物等以外の資産（一定のものを除く。）を譲渡した場合についても、収入金額の5%に相当する金額を取得費として計算して差し支えないものとしている。
- 3 したがって、配偶者居住権又は配偶者敷地利用権（以下この項において「配偶者居住権等」という。）の取得費は、被相続人から引き継いだ本来の建物又は土地の取得費を基に計算するところ、仮に配偶者居住権が設定されていないとしたならば、当該建物又は土地を譲渡した場合の取得費は、当該譲渡に係る収入金額の5%に相当する金額により計算して差し支えないものとしていること、土地建物等以外の資産（一定のものを除く。）を譲渡した場合の取得費についても、当該譲渡に係る収入金額の5%に相当する金額により計算して差し支えないものとしていること、また、当該建物又は土地の取得費が不明な場合は、上記1の計算をすることができないことを踏まえれば、配偶者居住権等の取得費についても、その消滅に係る収入金額の5%に相当する金額を取得費として計算して差し支えないものとするのが相当である。
- 4 そこで、本項は、配偶者居住権等が消滅した場合における譲渡所得の金額の計算上収入金額から控除する取得費について、当該収入金額の5%に相当する金額を取得費として譲渡所得の金額を計

算しているときは、これを認めて差し支えないものとしたものである。

(参考)

○ 措置法通達 (抄)

(昭和28年以後に取得した資産についての適用)

31の4-1 措置法第31条の4第1項の規定は、昭和27年12月31日以前から引き続き所有していた土地建物等の譲渡所得の金額の計算につき適用されるのであるが、昭和28年1月1日以後に取得した土地建物等の取得費についても、同項の規定に準じて計算して差し支えないものとする。

○ 所得税基本通達 (抄)

(土地建物等以外の資産の取得費)

38-16 土地建物等以外の資産(通常、譲渡所得の金額の計算上控除する取得費がないものとされる土地の地表又は地中にある土石等並びに借家権及び漁業権等を除く。)を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算上収入金額から控除する取得費は、法第38条及び第61条の規定に基づいて計算した金額となるのであるが、当該収入金額の100分の5に相当する金額を取得費として譲渡所得の金額を計算しているときは、これを認めて差し支えないものとする。

㊦ 配偶者居住権又は当該配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地(土地の上に存する権利を含む。)を当該配偶者居住権に基づき使用する権利の消滅につき対価の支払を受ける場合における譲渡所得の金額の計算上収入金額から控除する取得費については、60-5 参照

**【新設】**

**（配偶者居住権等の取得費に算入する金額）**

**60-6** 法第60条第3項の規定により配偶者居住権等の取得費を計算する場合において、配偶者居住権等を取得した後に、当該配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地について改良、改造等が行われたときであっても、当該改良、改造等に要した費用の額は、同項の規定による配偶者居住権等の取得費の計算上加算されないことに留意する。ただし、配偶者居住権等を取得した場合に、60-2において資産の取得費に算入できることとされる金額については、令第169条の2第1項又は第3項《贈与等により取得した資産の取得費等》の規定により計算した金額に加算して、配偶者居住権等の取得費を計算して差し支えない。

**《説明》**

- 1 配偶者居住権又は配偶者敷地利用権（以下この項において「配偶者居住権等」という。）の消滅時の取得費を計算する場合において、当該配偶者居住権等を取得した後に、当該配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。以下この項において同じ。）について改良、改造等が行われることが考えられるが、この場合、当該改良、改造等の費用が配偶者居住権等の消滅時の取得費に影響を及ぼすかどうかについて疑義が生ずる。
- 2 この点、所得税法第60条第3項の規定において、配偶者居住権等の消滅時の取得費の計算は、同条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により当該配偶者居住権等を取得した時において、その時に当該配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地を譲渡したとしたならば当該建物又は当該土地の取得費の額として計算される金額を基に計算することから、配偶者居住権等を取得した後に、当該建物又は当該土地に加えられた改良、改造等に要した費用の額については、配偶者居住権等の消滅時の取得費の計算上、加算されないことになると考えられる。
- 3 したがって、本項は、このことを留意的に明らかにしたものである。
- 4 なお、配偶者居住権等を取得するに当たっては、登録免許税等の費用を支出することが考えられるが、これに関して、所得税法第60条第1項第1号に掲げる贈与、相続又は遺贈（以下この項において「贈与等」という。）により譲渡所得の基因となる資産を取得した場合に支出した費用について、60-2（贈与等の際に支出した費用）は、当該贈与等に係る受贈者等が当該資産を取得するために通常必要と認められる費用を支出しているときには、当該費用のうち当該資産に対応する金額については、当該資産の取得費に算入できることを明らかにしている。
- 5 そこで、本項のただし書は、60-2の取扱いを踏まえ、配偶者居住権の設定に係る所得税法第60条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈において、配偶者居住権等を取得するために通常必要と認められる費用については、所得税法令第169条の2第1項又は第3項の規定により計算される配偶者居住権等の取得費の計算上基となる金額に加算して、配偶者居住権等の消滅時の取得費を計算して差し支えないこととしたものである。



(参考)

○ 所得税基本通達(抄)

(贈与等の際に支出した費用)

60-2 法第60条第1項第1号に掲げる贈与、相続又は遺贈(以下この項において「贈与等」という。)により譲渡所得の基因となる資産を取得した場合において、当該贈与等に係る受贈者等が当該資産を取得するために通常必要と認められる費用を支出しているときには、当該費用のうち当該資産に対応する金額については、37-5及び49-3の定めにより各種所得の金額の計算上必要経費に算入された登録免許税、不動産取得税等を除き、当該資産の取得費に算入できることに留意する。

④ 当該贈与等以外の事由により非業務用の固定資産を取得した場合の登録免許税等については、38-9参照

**【新設】**

**（令第169条の2第5項第1号及び第6項第1号に規定する配偶者居住権等の「取得費とされた金額」）**

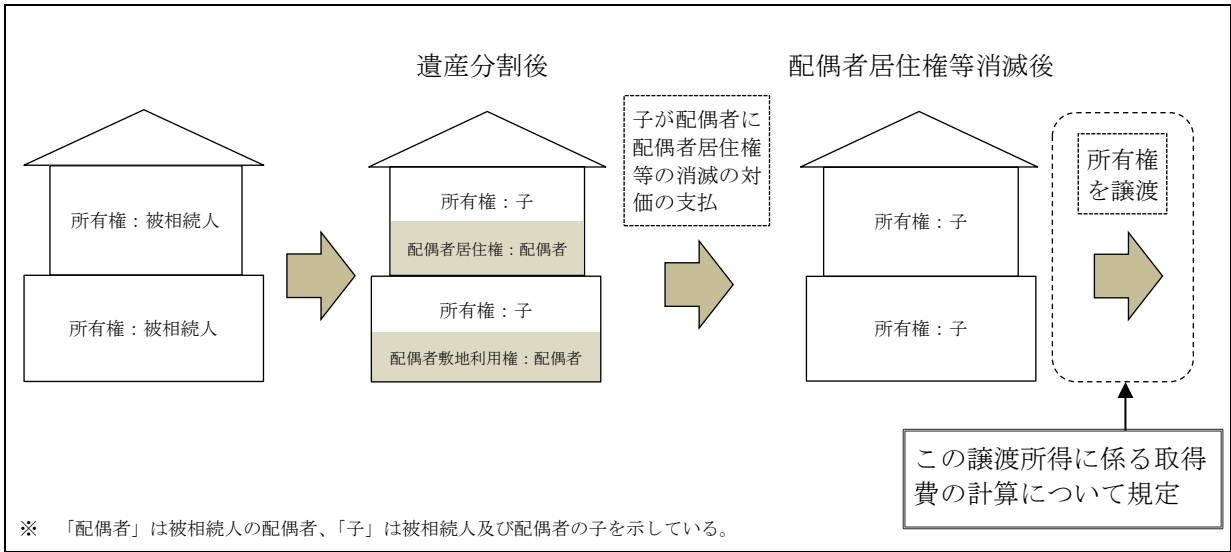
**60-7** 令第169条の2第5項第1号及び第6項第1号に規定する配偶者居住権等の「取得費とされた金額」については、配偶者居住権を有していた居住者が配偶者居住権等の消滅による譲渡所得の金額の計算上控除した取得費について、60-5の定めにより計算した場合又は60-6ただし書の定めにより加算した金額がある場合であっても、法第60条第3項の規定により計算した金額によることに留意する。

**《説明》**

- 1 配偶者居住権又は配偶者敷地利用権（以下この項において「配偶者居住権等」という。）が消滅した後、配偶者居住権の目的となっていた建物又は当該建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。以下この項において同じ。）を譲渡した場合の当該建物又は当該土地の取得費については、所得税法令第169条の2第5項又は第6項の規定により、「配偶者居住権等の消滅につき所得税法第60条第3項の規定によりその取得費とされた金額」がある場合には、当該取得費とされた金額を所得税法第38条第1項に規定する資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額から控除し、消滅の対価として支払った金額がある場合には、当該対価の額が同項に規定する資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額に含まれることとされている。
- 2 ところで、配偶者居住権等の消滅時の取得費については、60-5（配偶者居住権等の取得費）の定めにより計算した場合又は60-6ただし書（配偶者居住権等の取得費に算入する金額）の定めにより加算した金額がある場合があるが、これらの場合における所得税法令第169条の2第5項第1号及び第6項第1号に規定する配偶者居住権等の「取得費とされた金額」は、これらの場合の金額によるとも考えられる。
- 3 しかし、配偶者居住権を有する居住者が配偶者居住権等の消滅に係る譲渡所得について、その取得費をどのように計算したかを配偶者居住権の目的となっていた建物又は当該建物の敷地の用に供される土地の所有者が把握することは困難であり、また、法令上は、「所得税法第60条第3項の規定により」その取得費とされた金額を控除することが規定されている。
- 4 したがって、本項は、所得税法令第169条の2第5項第1号及び第6項第1号に規定する配偶者居住権等の「取得費とされた金額」については、配偶者居住権を有していた居住者が配偶者居住権等の消滅による譲渡所得の金額の計算上控除した取得費について、60-5の定めにより計算した場合又は60-6ただし書の定めにより加算した金額がある場合であっても、これらの定めにより計算した金額によらず、所得税法第60条第3項の規定により計算した金額によることを留意的に明らかにしたものである。

(参考)

○ 所得税法令第169条の2第5項及び第6項のケース(例)



**【新設】**

**（配偶者居住権等の消滅につき対価を支払わなかった場合における建物又は土地の取得費）**

**60－8** 配偶者居住権の設定に係る法第60条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地を取得した居住者が、配偶者居住権等の消滅につき対価を支払わなかった場合において、その消滅後にその居住者が当該建物又は当該土地を譲渡したときにおける当該建物又は当該土地の取得費は、当該配偶者居住権の設定に係る相続又は遺贈の時から配偶者居住権が設定されていなかったものとした場合において計算される取得費の額となることに留意する。

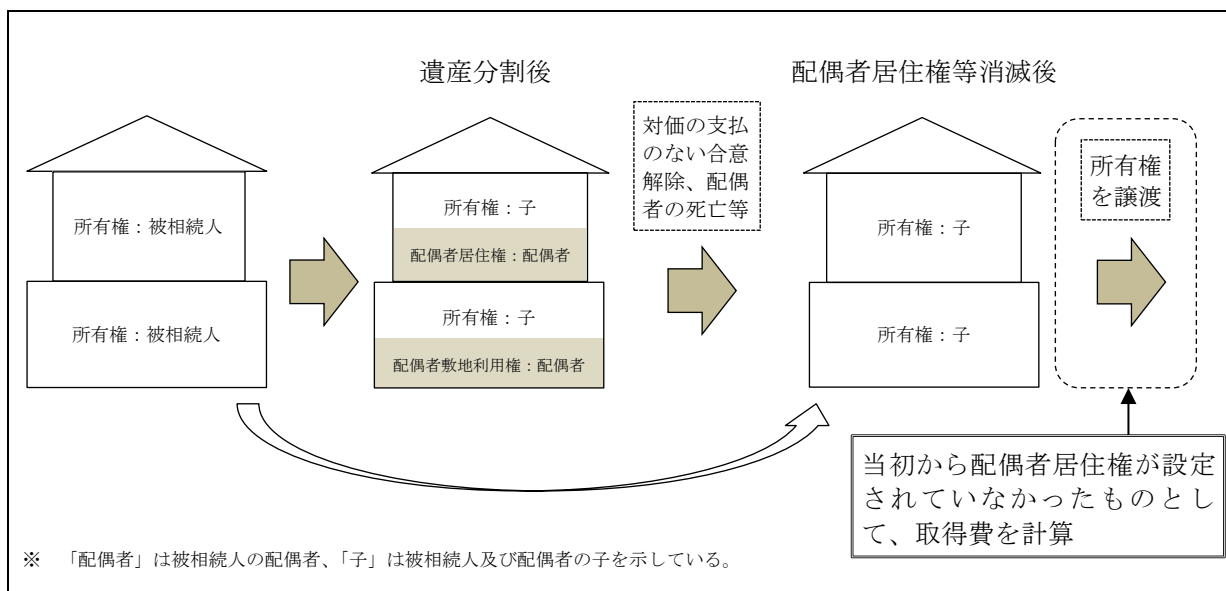
《説明》

- 1 60－7（令第169条の2第5項第1号及び第6項第1号に規定する配偶者居住権等の「取得費とされた金額」）の《説明》1のとおり、配偶者居住権の設定に係る所得税法第60条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。以下この項において同じ。）を取得した居住者が、当該配偶者居住権又は配偶者敷地利用権（以下この項において「配偶者居住権等」という。）の消滅後に当該建物又は当該土地を譲渡した場合における当該建物又は当該土地の取得費は、所得税法令第169条の2第5項又は第6項の規定により計算することとされている。
- 2 これらの規定は、本来の建物又は土地の取得費のうち、重複する配偶者居住権等の消滅時の取得費とされた部分を排除するとともに、その消滅に伴い対価を支払った場合にはその対価の額は本来の建物又は土地の取得費に含まれることを明確化したものである（財務省ホームページ「令和2年度税制改正の解説」124頁参照）。
- 3 ところで、このように配偶者居住権等の消滅については、当該消滅につき対価を支払った場合のほか、対価の支払がない合意解除や配偶者の死亡といった対価を支払わなかった場合も考えられる。このような場合、配偶者居住権等の消滅に係る譲渡所得は発生しないことから、上記1の計算は不要となる一方で、結果として、当初から配偶者居住権が設定されていなかった状態と変わらないこととなる。
- 4 そこで、本項は、配偶者居住権の設定に係る所得税法第60条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地を取得した居住者が、配偶者居住権等の消滅につき対価を支払わなかった場合において、その消滅後にその居住者が当該建物又は当該土地を譲渡したときにおける当該建物又は当該土地の取得費は、当該配偶者居住権の設定に係る相続又は遺贈の時から配偶者居住権が設定されていなかったものとした場合において計算される取得費の額となることを留意的に明らかにしたものである。
- 5 なお、上記3の配偶者居住権等の消滅につき対価を支払わなかった場合のうち、対価の支払がない合意解除や配偶者居住権の放棄などにより、配偶者居住権等が消滅した場合は、相続税法基本通達9－13の2（配偶者居住権が合意等により消滅した場合）に定めるとおり、配偶者居住権の目的

となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地の所有者について、相続税法第9条の規定に基づき贈与税の課税関係が生ずることに留意されたい。

(参考1)

○ 本項(60-8)のケース(例)



(参考2)

○ 相続税法基本通達(抄)

(配偶者居住権が合意等により消滅した場合)

9-13の2 配偶者居住権が、被相続人から配偶者居住権を取得した配偶者と当該配偶者居住権の目的となっている建物の所有者との間の合意若しくは当該配偶者による配偶者居住権の放棄により消滅した場合又は民法第1032条第4項《建物所有者による消滅の意思表示》の規定により消滅した場合において、当該建物の所有者又は当該建物の敷地の用に供される土地(土地の上に存する権利を含む。)の所有者(以下9-13の2において「建物等所有者」という。)が、対価を支払わなかったとき、又は著しく低い価額の対価を支払ったときは、原則として、当該建物等所有者が、その消滅直前に、当該配偶者が有していた当該配偶者居住権の価額に相当する利益又は当該土地を当該配偶者居住権に基づき使用する権利の価額に相当する利益に相当する金額(対価の支払があった場合には、その価額を控除した金額)を、当該配偶者から贈与によって取得したものとして取り扱うものとする。

(注) 民法第1036条《使用貸借及び賃貸借の規定の準用》において準用する同法第597条第1項及び第3項《期間満了及び借主の死亡による使用貸借の終了》並びに第616条の2《賃借物の全部滅失等による賃貸借の終了》の規定により配偶者居住権が消滅した場合には、上記の取り扱いはないことに留意する。

**【新設】**

**(配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地の購入後に配偶者居住権等の消滅につき対価を支払った場合における当該建物又は当該土地の取得費)**

**60-9** 配偶者居住権の設定に係る法第60条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地を取得した居住者から当該建物又は当該土地を購入した居住者が、対価を支払って配偶者居住権等を消滅させた後に当該建物又は当該土地を譲渡した場合における当該消滅の対価の額については、当該建物又は当該土地の取得費の計算上、令第169条の2第5項第2号又は第6項第2号の規定を準用するものとする。

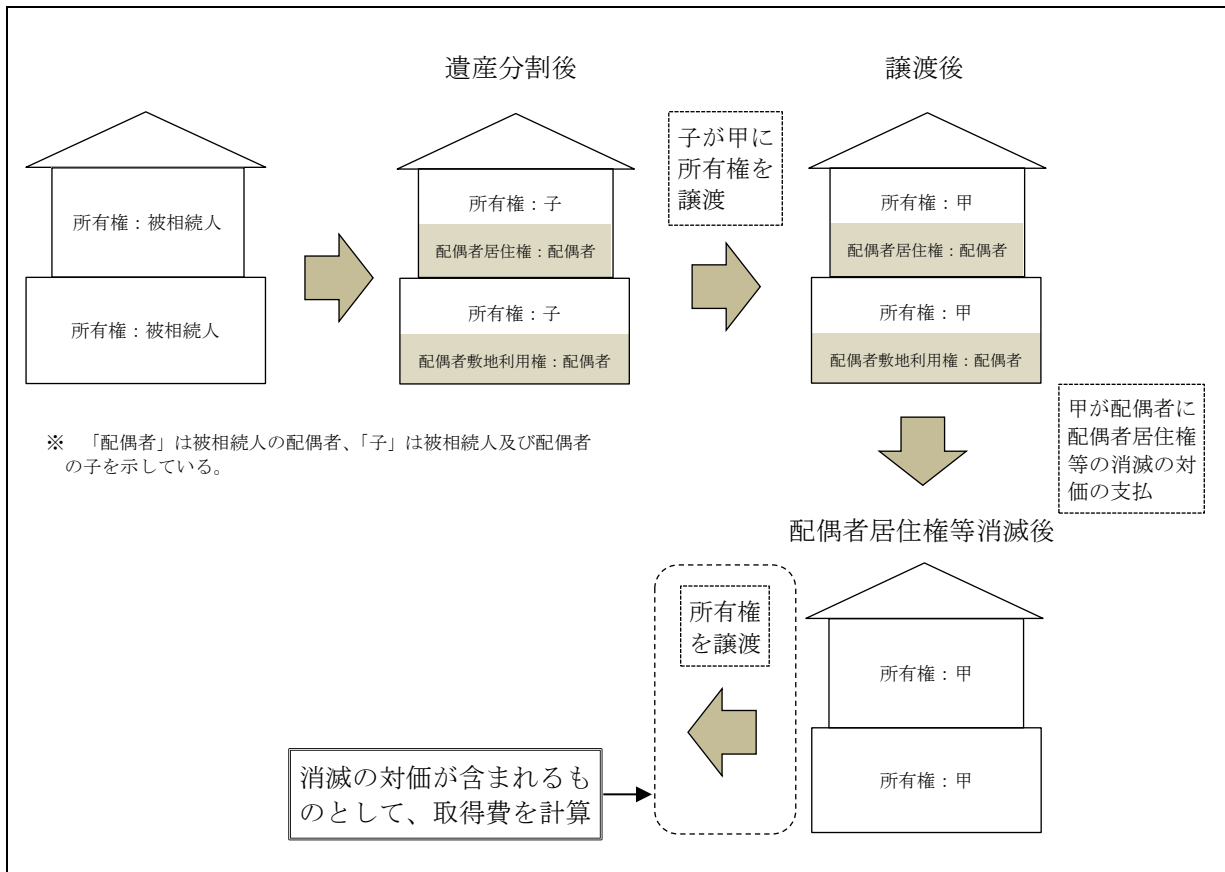
**《説明》**

- 1 配偶者居住権の設定に係る所得税法第60条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。以下この項において同じ。）を取得した居住者から当該建物又は当該土地を（配偶者居住権が設定された状態で）購入し、対価を支払って配偶者居住権又は配偶者敷地利用権（以下この項において「配偶者居住権等」という。）を消滅させた後に当該建物又は当該土地を譲渡する場合が考えられるが、当該配偶者居住権等の消滅の対価の額をどのように扱うかについては明文上の規定はない。
- 2 ところで、60-8（配偶者居住権等の消滅につき対価を支払わなかった場合における建物又は土地の取得費）の《説明》1及び2のとおり、令和2年度税制改正により、配偶者居住権の設定に係る所得税法第60条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地を取得した居住者が、配偶者居住権等の消滅後に当該建物又は当該土地を譲渡した場合における当該建物又は当該土地の取得費は、所得税法令第169条の2第5項又は第6項の規定により計算することとされており、これらの規定によれば、その消滅の対価を支払った場合に、当該消滅の対価の額は当該建物又は当該土地の取得費に含まれることが明確化されている。
- 3 この点に関して、配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地を（配偶者居住権が設定された状態で）購入する居住者は、配偶者居住権が設定されていることを踏まえた価格で当該建物又は当該土地を購入すると考えられる。そして、配偶者居住権等の消滅につき対価を支払った場合には、それに伴い当該建物又は当該土地の価値が増加すると考えられるが、仮に、その対価を取得費に含めないとすると、配偶者居住権の設定に係る所得税法第60条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地を取得した居住者に係る取得費が上記2により計算されることと比して、不合理な結果となる。
- 4 そこで、本項は、配偶者居住権の設定に係る所得税法第60条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地を取得した居住者から当該建物又は当該土地を購入した居住者が、対価を支払って配偶者居住権等を消滅させ

た後に当該建物又は当該土地を譲渡した場合における当該建物又は当該土地の取得費については、その取得費の計算上、所得税法令第169条の2第5項第2号又は第6項第2号の規定を準用し、消滅の対価の額が含まれることを明らかにしたものである。

(参考)

○ 本項(60-9)のケース(例)



**【新設】**

**（配偶者居住権を有する居住者が贈与等により建物又は土地を取得した場合における当該建物又は当該土地の取得費）**

**60-10** 配偶者居住権を有する居住者（以下この項において「配偶者」という。）が、当該配偶者居住権の設定に係る法第60条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により当該配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地を取得した居住者から同号に掲げる贈与、相続又は遺贈により当該建物又は当該土地を取得したことにより配偶者居住権等が消滅した場合において、その消滅後に配偶者が当該建物又は当該土地を譲渡したときにおける当該建物又は当該土地の取得費は、当該配偶者居住権の設定に係る相続又は遺贈の時から配偶者居住権が設定されていなかったものとした場合において計算される取得費の額となることに留意する。

**《説明》**

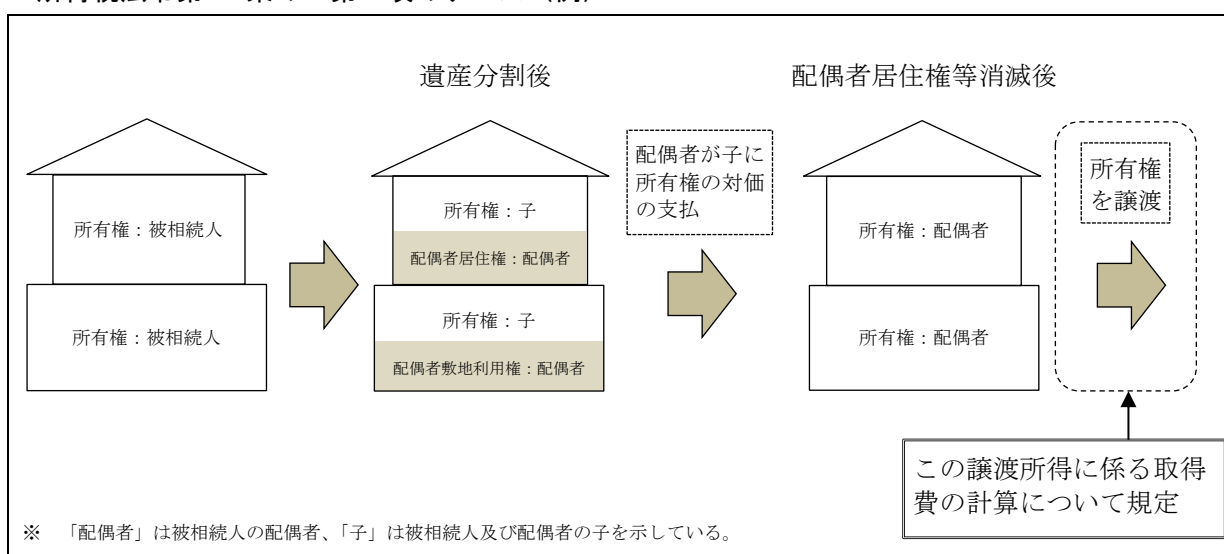
- 1 配偶者居住権を有する居住者が、当該配偶者居住権の設定に係る所得税法第60条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により当該配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。以下この項において同じ。）を取得した居住者から当該建物又は当該土地を取得した後に当該建物又は当該土地を譲渡した場合における取得費は、所得税法令第169条の2第7項の規定により計算することとされ、その取得のときに当該配偶者居住権又は配偶者敷地利用権（以下「配偶者居住権等」という。）が消滅したとしたならば配偶者居住権等の取得費とされる金額を加算することとされている。
- 2 これは、配偶者居住権を有する居住者が、当該配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地を対価（配偶者居住権が設定されていることを踏まえた対価になると考えられる。）を支払って取得した場合には、混同により、配偶者居住権等は消滅すると解され、当該消滅後の建物又は土地を譲渡した場合の取得費は、当該対価の額になると考えられる一方で、配偶者居住権を有する居住者に対して行われた配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地の譲渡に伴う譲渡所得の金額の計算上控除する取得費は、その譲渡のときにおける配偶者居住権等の取得費として計算される金額を控除することとされることから（所法60②）、当該配偶者居住権等の消滅時に取得費とされるべき金額を加算しなければ、当該金額が取得費に計上されなくなってしまうことによるものである（財務省ホームページ「令和2年度税制改正の解説」125頁参照）。
- 3 ところで、このように対価を支払って配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地を取得する場合のほか、所得税法第60条第1項第1号に掲げる贈与、相続又は遺贈により当該建物又は当該土地を取得したことで、混同により、配偶者居住権等が消滅する場合が考えられる。このような場合、配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地に係る譲渡所得は発生しないことから、上記1の計算は不要となる一方で、結果として、当初から配偶者居住権が設定されていなかった状態と変わらないこととなる。



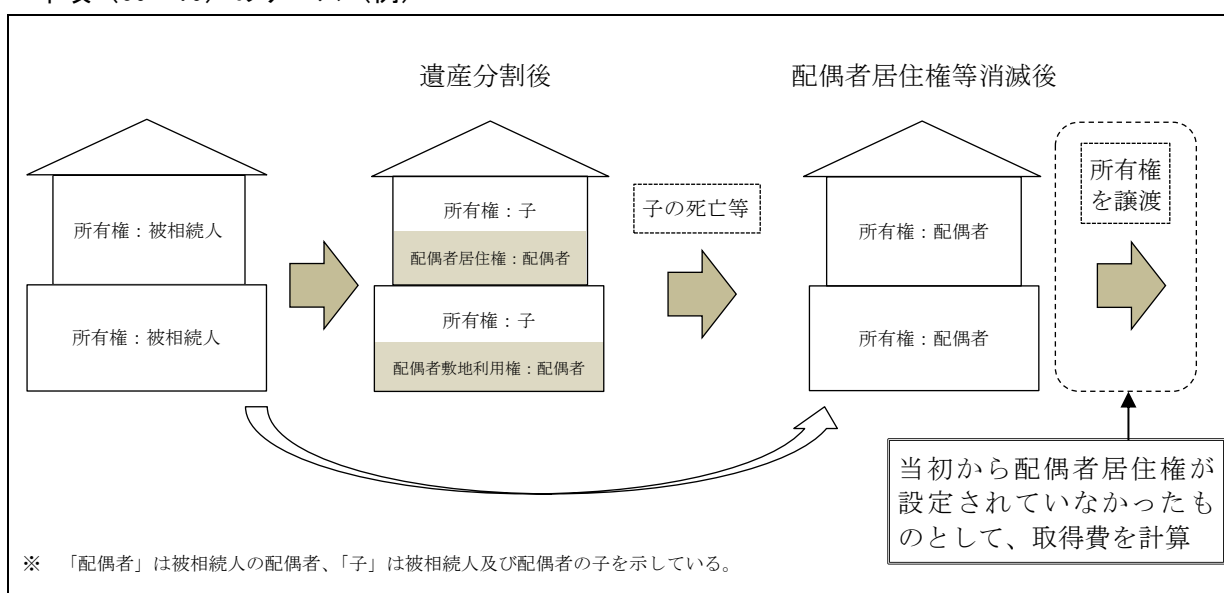
4 そこで、本項は、配偶者居住権を有する居住者が、当該配偶者居住権の設定に係る所得税法第60条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により当該配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地を取得した居住者から同号に掲げる贈与、相続又は遺贈により当該建物又は当該土地を取得したことにより配偶者居住権等が消滅した場合において、その消滅後に配偶者居住権を有していた居住者が当該建物又は当該土地を譲渡したときにおける当該建物又は当該土地の取得費は、当該配偶者居住権の設定に係る相続又は遺贈の時から配偶者居住権が設定されていなかったものとした場合において計算される取得費の額となることを留意的に明らかにしたものである。

(参考)

○ 所得税法令第169条の2第7項のケース(例)



○ 本項(60-10)のケース(例)



### 3 法第161条《国内源泉所得》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

#### 【一部改正】

#### （土地等の範囲）

161-16 法第161条第1項第5号に掲げる国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物（以下161-18までにおいて「土地等」という。）には、鉱業権（租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利を含む。）、温泉を利用する権利、配偶者居住権（当該配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。）を当該配偶者居住権に基づき使用する権利を含む。）、借家権及び土石（砂）などは含まれないことに留意する。

#### 《説明》

- 本項は、国内源泉所得を規定する所得税法第161条第1項第5号に掲げる国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物には、配偶者居住権及び配偶者敷地利用権が含まれないことを留意的に明らかにしたものである（措置法通達31・32共-1（分離課税とされる譲渡所得の基因となる資産の範囲）参考）。