

会員 相談室

Vol.28

相談事例紹介



交換の特例の「交換のために取得したものでないこと」の要件

不明確な適用要件の該当性につき他の要件を外形基準として判断し特例を適用する方法

質問

Aは、長期保有のP宅地をBが2年前に取得したQ宅地と交換する。両宅地は等価であり、Aは、交換後のQ宅地を宅地の用に供する。この交換は、Bからの要請を受けて実現したものである。Aは、固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例（以下「交換の特例」という。）の適用を受ける考えである。

交換の特例には、対象資産の要件として、当事者双方が「1年以上有していた固定資産であること」のほか、相手方が「交換のために取得したと認められるものを除く」との要件があるが、Aは、Bが2年前にQ宅地を取得したことは、取引の際の資料等により確認しているものの、Bがそれを交換のために取得したかどうかについては判定することができない。

Aの交換は、Bからの要請により行われたものであり、Q宅地のBの保有期間が2年と短いことから、後日になって、Q宅地をBが交換のために取得したと認定されて、Aの交換の特例の適用が否認されることにはならないだろうか。

回答

2年前にBがQ宅地を取得した目的がその後に行う交換のためであったことが客観的に明らかでない場合には、Q宅地が「他の者が1年以上有していた固定資産」の要件を満たすことによって「交換のために取得したと認められるものを除く」という特例適用除外事由をクリアしたものと、交換の特例を適用することができる。

検討

交換の特例の適用要件には、①各当事者が1年以上所有していた固定資産であること、②交換取得資産につき相手方が交換のために取得したと認められるものでないことが含まれている。上記要件のうち、①の要件は譲渡資産及び取得資産の両方に適用される。取得資産についての「1年以上所有」の要件は、昭和40年度の税制改正により追加されたものであり、その改正前は譲渡資産のみの要件であった。他方、取得資産に係る②の要件は、①の改正前から存在している。納税者にとって、上記の各要件事実については、相手方が取得資産を1年以上所有した事実の確認は比較的容易であるが、相手方がこれを交換のために取得したものでないことの判断は困難である。この事実は、交換の相手方が差し出す資産の取得時における取得目的ないし動機を要件とするもので、相手方のそのような事情までを確認する手だてではなく、課税要件としては明確性に欠けるからである。

昭和40年改正当時の大蔵省主税局の担当官の説明によれば、上記②の要件については、実務上での判定が困難との批判があったことから、「交換のための取得でないこと」の要件の適合性の判断要素として、相手方所有であった取得資産についても「1年以上の所有要件」を追加し、これを外形基準として上記②の要件の判定を容易にしたのがその改正の趣旨であったことが認められる（昭和40年版「改正税法のすべて」大蔵財務協会35頁）。

譲渡資産が自己の事業用の資産でない場合の買換え等の特例の適用

円滑な事業用資産の買換えと事業承継を推進する税制目的に沿う取扱いの援用判断

質問

甲は、大都市郊外で農業を営んでいたが、10年ほど前に、その経営は、農業経営移譲年金を受給するために甲と同居し生計を一にしている長男乙に移譲した。

甲は、この度、公共事業のために自己が所有し乙が営む農業の用に供してきた農地1,800㎡を買取られ、対価補償金7,000万円を受け取った。

甲は、この譲渡所得の課税を受けたくないが、補償金収入で代替資産としての土地の買換えを行う意向はなく、自己が所有する土地に7,000万円以上の建築費用を投じて貸家建物数棟を新築したいと思っている。

甲が行う予定の貸家の新築について、租税特別措置法33条1項に規定する取用等により資産を買取られた場合の代替資産の取得の特例（以下「代替資産取得の特例」という。）の適用を受けることができるか。

回答

甲は、新築して貸家の用に供する建物を代替資産として、代替資産取得の特例を適用することができる。

検討

代替資産取得の特例の代替資産となるのは、①個別法としての譲渡資産の種類区分ごとの「同種の資産」(措令22④)、②一組法としての譲渡資産の用途区分に応ずる「一組の資産」(措令22⑤)、又は③事業継続法としての譲渡資産がその譲渡人の事業用であった場合に、その者が事業用に供するために取得する上記①②に該当する資産以外の資産である(措令22⑥)。甲が新築する貸家建物は、個別法の同種の資産でも一組法の一組の資産でもなく、上記③の事業継続法の「事業用資産」に該当する。なお、この場合における甲の譲渡資産は、甲の事業用に供されていたものではなく、長男乙の事業用に供されていたものであって、甲の取得資産は、甲自身の事業用に供するものである。

そうすると、甲については、譲渡資産が乙の事業用資産で代替取得資産が甲の事業用資産であるから、法令の規定上は事業継続法による代替資産取得の特例は適用されないことになる。

しかし、このような場合に事業継続法が認められないとすると、事業用資産の譲渡に伴い従前の資産を近代的・効率的な資産に買い換えることを支援する税制が十分に機能しなくなる。

そこで、事業用資産の所有者と事業経営者が異なることになった場合においても、双方が生計を一にしているときは、その譲渡資産及び買換え資産のいずれもがその譲渡・買換えをした者の事業用資産であるとみて、この特例を適用する取扱いが定められている(措通33-43)。

この取扱いは、特定の事業用資産の買換えの特例(措法37①)にも、準用される(措通37-22)。これらの通達の取扱いは、事業の合理化・近代化を図り、事業承継を円滑に行うことを推進するための税制における解釈・運用では、その特例制度の立法趣旨に沿った解釈がされているものと評価・理解することができる。

今回は

資産税



相談委員

中川昌泰 (練馬東支部)

低額譲受益課税を受けないで配偶者控除の適用をする贈与税対策

居住用不動産の低額買受けにつき実質的に時価による一部の買受けと残余の部分の贈与があったとし、残余の部分に贈与税の配偶者控除を適用することができる。

質問

丙は、通常の売買価額が4,600万円と認められる自宅の土地家屋（以下「自宅不動産」という。）を所有し、妻丁と居住している。

丁は、このほど丙との婚姻期間が20年以上となったので、丙から自宅不動産全部の贈与をしてもらい、贈与税の配偶者控除(以下「本件控除」という。)の適用を受けたいと考えた。

丁は、税務署の担当部門に出向いて相談したところ、自宅不動産の相続税評価額が3,500万円であり、丁が自宅不動産の贈与を受けて本件控除の適用をしても贈与税が450万円余もかかると判明したことから、その計画は断念した。

その後丁の父が死亡し、丁が遺産中の預金を相続して、相続税納付後の預金額3,000万円が残存している。丁は、その残存預金額を原資に丙から自宅不動産を買受けることで、当初本件控除の適用対象財産として受贈予定であった自宅不動産を改めて取得するつもりである。

この場合には、丁に対する贈与税の課税関係は、どのようなになるのか。

回答

丁が質問3のように丙から自宅不動産を買受ける場合は、丁に対して、自宅不動産の相続税評価額とその買受価額との差額でなく、通常の取引価額4,600万円と買受価額3,000万円との差額に相当する低額譲受益1,600万円を対象に贈与税が課税される(平成元年3月29日付け個別通達)。

しかし、丁がこの受贈益1,600万円につき、丙から自宅不動産に係る居住用不動産の一部の贈与を受けたとして贈与税の申告をすればこれが認められる。

検討

丁の本件控除の適用関係について検討してみると、要件を満たす贈与配偶者丙からの受贈益としての丁の財産価額を構成するものは、相続税法21条の6第1項に規定する「居住用不動産」でも「居住用不動産を取得するための金銭」でもなく、自宅不動産を低額で譲り受けたことによる「経済的利益の享受」であるから、これが本件控除の対象財産とはならないと考えられる。

しかしながら、この売買では、居住用不動産に該当する自宅不動産のうち一部が売買され残余が贈与されたとみることができ、本件控除では居住用不動産の一部の贈与も適用することが可能であるから、この自宅不動産に係る低額譲受益額1,600万円につき居住用不動産の一部贈与があったとして贈与税の申告書を提出すれば、本件控除を適用することができることになる。

注)内容は、平成22年4月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。