

《主 な も く じ》

●資産をめぐる税務

[問答式]

- シリーズ相続と贈与に関する税務 《相続税の納税義務者》
 - ▼「特別養子縁組」及び「普通養子縁組」の違いと相続税における課税関係について 2
- シリーズ譲渡に関する税務 《共有地の分割》
 - ▼共有物である土地を共有者間で持分にしながら現物で分割した場合の課税関係 5
- 資産の評価に関する税務 《小規模宅地等の特例》
 - ▼「やむを得ない事情」がある場合に提出する「申告期限後3年以内の分割見込書」 7

□判・審判事例特報

譲渡した土地には建物が存するが、建物の使用が主な目的でないこと及び建物が建築されている部分は極めて僅かであること等から、所得税基本通達38-8の2の(1)のハの定めにより使用開始の日を判定することが相当である 9

●ニュース

政 府／3年連続で過去最高／2022年度の税収71兆円 16

資産をめぐる税務

問答式

■ シリーズ相続と贈与に関する税務

《相続税の納税義務者》

「特別養子縁組」及び「普通養子縁組」の違いと相続税における課税関係について

◇ 質 問 ◇

私の知人に「特別養子縁組」を考えている人がいるのですが、「普通養子縁組」との違い、相続税における課税関係はどのようなのでしょうか。

(東京都・NYさん)

◇ 回 答 ◇

民法では、養子という制度が定められており、その中に「養子は、縁組の日から、養親の嫡出子の身分を取得する（民法第809条）」

とあります。つまり、養子も、血のつながった子供と同様の権利を有することとなり、当然に、養親の相続において法定相続人として関係してくることとなります。ただ、実の親との関係で相続人になるか否かは、養子縁組の中で分類される「普通養子縁組」か「特別養子縁組」かで結論が異なるので、注意が必要です。

上述したように、養子縁組には「普通養子縁組（一般養子縁組）」と「特別養子縁組」の2つがあります。

「普通養子縁組」とは、一般的な養子縁組です。後述の「特別養子縁組」と区別するためにこう呼ばれています。普通養子縁組は、当事者同士の同意により戸籍を届け出ることによって行います。

普通養子縁組をするには、最低限、「親子関係を創設する意思」が必要となりますが、これは「元の親子関係を終わらせる」という意味は全くありません。あくまでも、「縁組によって養親側の家系を保持する」ことを目的とした側面をもつ制度であり、実親との親子関係は継続することになります。結果とし

て、二重（またはそれ以上）の親子関係ができあがります。養子の戸籍においても、養親と並んで実親の名前が記載されることとなります。

次に、「特別養子縁組」とは非常に特別な状況においてのみ認められる縁組関係であり、家庭裁判所の審判によって行われます。

この制度は、特別養子縁組が認められるための一つの要件として「父母による養子となる者の監護が著しく困難又は不相当であることその他特別の事情がある場合において、子の利益のため特に必要があると認める時」とあるように、子供の福祉のためという側面が強いものです。そのため、特別養子縁組は実親含め、従前までの親子関係を全て断ち切り、新たな親子関係を創設するという特徴を持ち、この点で普通養子縁組と異なります。戸籍上も、実親の戸籍から養子を抜き出すことで、親子関係を切ります。

以上のとおり、普通養子縁組と特別養子縁組の一番の違いは、元々の親子関係が継続するか否かという点にあります。実親との親子関係が続く普通養子縁組では、養子となった子であっても、実親の相続人となることができます。つまり、養親の相続人でもあり、実親の相続人でもあるということです。

一方、実親との親子関係が終了する特別養子縁組では、養子となった子は、実親の相続人となることはできません。

なお、これらはあくまでも「養子」についての話であり、普通養子縁組においても、養親と実親との関係はアカの他人のままですのでご注意ください。

特別養子縁組も普通養子縁組も、養子は養親の相続人になることが可能です。ただし、養子縁組が関係する相続で代襲相続が絡むと、少し話が複雑化します。

代襲相続とは、被相続人の死亡以前に被相続人の子や兄弟姉妹が死亡等により相続権を失っていた場合に発生する相続で、簡単に言えば既に死亡してしまったこれらの人の代わりに、その子（被相続人から見て孫や甥姪）がこれらの人の相続権を承継する制度のことをいいます。

すなわち、養親の相続において、養子がすでに亡くなっており、その養子に子供がいる場合、それが養子縁組前からいる子供なのか、養子縁組後にできた子なのかで、扱いが異なるのです。

前項にて紹介した条文（民法第809条）のとおり、養子は「縁組の日から」養親の嫡出子の身分を取得します。この「縁組の日から」について、判例では養子縁組前に生まれていた子は、養親との間で法定血族関係を生じず、養親の直系卑属に当たらないとされています。つまり、養子縁組前に生まれていた子には代襲相続が認められないということです。

なお、これはあくまで養親の相続についての話です。実親の相続においては、普通養子縁組では通常の代襲相続となり、特別養子縁組では、そもそもの相続関係が認められないため、当然に代襲相続となりません。

----- ◆ 参 考 ◆ -----

相続人の中に養子がいるとき

1. 相続税の計算をする場合、次の4項目については、法定相続人の数を基に行います。

(1) 相続税の基礎控除額

相続税は、まず相続や遺贈で取得した相続財産を金額に換算し、これらの総額が基礎控除額を超える場合に課税されます。基礎控除額は以下の計算式で算出さ

れ、これを超えない場合は、課税されません。

相続税の基礎控除額＝

3,000万円＋600万円×法定相続人の数

(2) 生命保険金の非課税限度額

被相続人の死亡によって払い出される生命保険金で、掛け金を被相続人が負担していたものは、相続税の課税対象となります。また、死亡退職金についても、相続財産とされる場合があります。

これらには、一定額までなら課税されることのない非課税限度額が設けられています。

非課税限度額＝

500万円×法定相続人の数

(3) 死亡退職金の非課税限度額

(4) 相続税の総額の計算

2. これらの計算をするときの法定相続人の数に含める被相続人の養子の数は、一定数に制限されています。

ただし、養子の数を法定相続人の数に含めることで相続税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合、その原因となる養子の数は、下記(1)又は(2)の養子の数に含めることはできません。

(1) 被相続人に実の子供がいる場合

一人までです。

(2) 被相続人に実の子供がいない場合

二人までです。

3. なお、次のいずれかに当てはまる人は、実の子供として取り扱われますので、すべて法定相続数の数に含まれます。

(1) 被相続人との特別養子縁組により被相続人の養子となっている人

(2) 被相続人の配偶者の実の子供で被相続人の養子となっている人

(3) 被相続人と配偶者の結婚前に特別養子縁組によりその配偶者の養子となっていた人で、被相続人と配偶者の結婚後に被相続人の養子となった人

(4) 被相続人の実の子供、養子又は直系卑属が既に死亡しているか、相続権を失ったため、その子供などに代わって相続人となった直系卑属。なお、直系卑属とは子供や孫のことです。

参照条文等＝相法12、15、16、63、

相令3の2、相基通63-1、63-2

相続税額の2割加算

相続、遺贈や相続時精算課税に係る贈与によって財産を取得した人が、被相続人の一親等の血族（代襲相続人となった孫（直系卑属）を含みます）及び配偶者以外の人である場合には、その人の相続税額にその相続税額の2割に相当する金額が加算されます。

被相続人の養子は、一親等の法定血族であることから、相続税額の2割加算の対象とはなりません。ただし、被相続人の養子となっている被相続人の孫は、被相続人の子が相続開始前に死亡したときや相続権を失ったためその孫が代襲して相続人となっているときを除き、相続税額の2割加算の対象になりません。

相続時精算課税適用者が相続開始の時ににおいて被相続人の一親等の血族に該当しない場合であっても、相続時精算課税に係る贈与によって財産を取得した時において被相続人の一親等の血族であったときは、その財産に対応する一定の相続税額については加算の対象になりません。

参照条文等＝相法18、相法21の15、16、

相基通18-5

■ シリーズ譲渡に関する税務

《共有地の分割》

共有物である土地を共有者間で持分に仕がって現物で分割した場合の課税関係

◇質 問◇

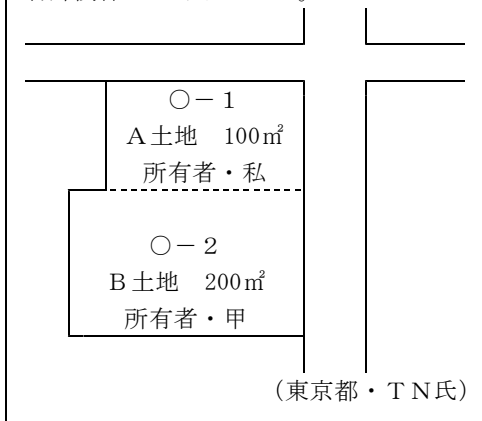
私と友人の甲は、下図のような土地を平成3年に共同で購入し、それぞれが2分の1の持分で共有していましたが、この度、その土地を○番-1（A土地）と○番-2（B土地）の2筆に分筆し、A土地を私の所有、B土地を甲の所有とするというように分割しました。

この土地は、購入して以来空き地のまま放置してあったものですが、今回、甲が居宅を建築することになったことから、分割することとしたものです。

ところで、A土地の面積は100㎡、B土地の面積は200㎡で、A土地とB土地の面積の差は100㎡ありますが、その面積の差は、A土地の方は二方路線に面しておりB土地に比べて効用が高いと考えられるため、私と甲との間では等価と認識しており、金銭等の授受は一切行っておりません。

このような分割した場合には譲渡所得が課税されるのでしょうか。

なお、私と甲は、幼なじみで親族等の特殊関係ではありません。



◆回 答◆

「譲渡」とは、財産、権利、法律上の地位等をその同一性を保持させつつ、他人に移転することをいい、承継取得（ある権利を他人の権利に基づいて取得することをいいます）の原因となる法律行為で、有償、無償を問いません。したがって、通常の売買のほか、交換、競売、現物出資、代物弁済などの有償譲渡はもちろんのこと、贈与や遺贈などの無償譲渡も含まれます。

ところで、譲渡所得とは原則として資産の譲渡による所得をいうものとされていますが、「譲渡」の意義については格別に規定されて

いません。そこで、税法上特別の規定がある場合を除いて「譲渡」の意義については、上記と同様に解してよいでしょう。

さて、ご質問についてですが、共有物である土地を共有者において、いわゆる現物分割をした場合、それが譲渡所得の基因となる譲渡に該当するかどうかが問題だと思われます。

つまり、共有者各人は、元来その共有となっている土地の全体について持分権を有しているのですから、その分割によって自己に帰属するに至った部分の土地については、その土地の上に存していた他の共有者の持分権を譲り受け、また、分割によって他の共有者に帰属するに至った部分の土地については、その上に存していた自己の持分権を譲渡して、その結果、各自が分割によって取得した部分の土地について、完全な単独所有権を有することとなるものであり、この共有物の現物分割の法的構成は、いわば共有持分権の交換的移転であるということができます。したがって、このことからすれば、共有物の分割も資産の譲渡に該当し、譲渡所得の課税の対象となると考えられなくもありません。

しかし、共有持分権が共有地全体に及んでいるとしても、それは極めて観念的なものであって、分割の結果、その共有地全体に及んでいた観念的な共有持分権はその土地の一部に集約されたに過ぎないものと考えられ、共有物について現物分割があっても、その土地に対する支配権等、実質的な権利の内容には変動がなく、その分割によって従前の資産との同一性が失われたということとはできず、その共有地について発生していたキャピタルゲインがその分割によって実現したと考えることはできません。

そこで、効用を一にする1個の共有資産をその共有持分に従ってその価格に応じて現物

で分割した場合には、その分割は資産の譲渡には該当しないことに取り扱われており、ご質問の場合にも、ご照会の事実を前提とする限り、その分割について譲渡所得課税や贈与税課税が行われることはないものと考えます。

なお、共有地の現物分割が土地の譲渡に該当しないものとされるのは、上記のように効用を一にする1個の資産を2以上に現物で分割する場合に限られるのであって、共有物について現金分割等をする場合や、例えばC土地とD土地を甲氏と乙氏の2人がそれぞれ2分の1の持分で共有していた場合において、甲氏がC土地を、乙氏がD土地をというように分割したときには、甲氏はD土地の共有持分権を失ってC土地の単独所有権を取得し、乙氏はC土地の共有持分権を失ってD土地の単独所有権を取得することになり、これは、甲氏、乙氏が有していた従前のC、D両土地に対する支配権等の権利について同一性が失われ、実質的にもC土地の共有持分とD土地の共有持分とを交換したことに他なりません。したがって、このような交換は資産の譲渡に該当し、所得税法第58条による固定資産の交換の特例の適用がない限り、譲渡所得の課税の対象とされます。

また、共有の土地をその持分に従って現物で分割する場合には、面積だけを基準として分割することは必ずしも必要ではなく、その価額に応じて分割面積を定めたとしても、その面積算定がその分割時におけるその土地の時価と共有持分に応じて合理的になされたものであれば、これが認められることになりません。

参照条文＝所基通33－1の6

「やむを得ない事情」がある
場合に提出する「申告期限
後 3 年以内の分割見込書」

◇ 質 問 ◇

小規模宅地等の課税の特例は、相続税の申告期限までに適用対象宅地等が分割されていることをその適用要件としますが、申告期限において未分割であっても申告期限から 3 年以内に分割がなされた場合にはその適用があることとされています。そして、申告期限から 3 年以内に分割されなかった場合においても、分割されなかったことについて「やむを得ない事情」がある場合には、その適用を受けることが可能であるとされています。

「申告期限後 3 年以内の分割見込書」とはどのようなものなのでしょうか。

(東京都・KM氏)

◆ 回 答 ◆

相続開始から 10 か月以内に行わないといけない相続税申告において、相続人間での遺産分割が完了していないと使えない特例があります。申告期限までに遺産分割が間に合わない場合には、申告期限内には一旦、特例を使わずに未分割の状態で申告をしておいて、分割がまとまった時点で、特例を使うという方法があります。

この特例を使う期限を延長するためには、相続税申告の際に、「申告期限後 3 年以内の分割見込書」を提出しておく必要があります。この書類さえ提出しておけば、ほぼ無条件に 3 年以内であれば特例の使用が認められます。

ただし、遺産分割が 3 年を過ぎててもまとまらないような場合には、さらにこの特例を使える期限を延長する手続きが存在します。それが「遺産が未分割であることについてやむを得ない事由がある旨の承認申請書」です。この申請は無条件で認められるわけではなく、タイトル通り、あくまで「やむを得ない事由がある場合」にのみ認められます。

相続税は、被相続人が亡くなった翌日から 10 か月以内に申告と納付を行います。そのため、この間に相続人同士で話し合いを行い、遺産の分割方法について取り決めを行わなくてはなりません。

しかし、場合によってはこの期限内に相続人間で話し合いがつかず、遺産の分割が間に合わないことがあります。話し合いがつかない例は珍しくなく、相続人の人数が多い場合

や相続人が海外在住の場合、また連絡のつかない相続人がいる場合などは期限内に話し合いをまとめることが難しくなります。また、相続人間で相続財産の分割について意見の相違がある場合なども、話をまとめるのは難しいと考えなくてはなりません。

このような場合は、とりあえず期限内に相続税の申告を行うこととなりますが、財産の分割が決定していないため、「小規模宅地等の特例」の適用等による減税措置が受けられなくなってしまうのです。

「申告期限後 3 年以内の分割見込書」の記入例について

1. 分割されていない理由

相続する財産が期限内に分割されなかった理由を記入します。相続人間の話し合いがつかなかった、連絡がつかない相続人がいる、など具体的に記載します。

2. 分割の見込みの詳細

分割の見込みがあるのかどうか、また、分割の見込みがある場合はどのように分割することになるのか、詳細を記載します。

どのように分割するのかまだわからない場合は、「相続人間で財産の分割の見込みが確定していない」と記載してかまいません。その場合、確定し次第、速やかに分割を行う予定であることも記載しておきます。

3. 適用を受けようとする特例等

申告をやり直すことで受けた特例等について記載します。

具体的には、小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例、配偶者の相続税の軽減、特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例、特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例などです。

「遺産が未分割であることについてやむを得ない事由」の具体的事例

やむを得ない事由には、税務署長が遺産の分割や遅延についてやむを得ないと判断した例以外にも、大きく 3 つの事例が考えられます。

1. 相続などに関しての提訴がある

相続に関して提訴があるということは、まだ分割について十分な協議が行われていない状況であるということです。分割は司法判断が確定した、または訴えが取り下げられた場合でないとできませんので、やむを得ない事由のひとつとして挙げられます。

2. 和解や調停の申し立てがある

すでに訴えによって和解や調停の申し立てがある場合も、やむを得ない事由となり得ます。遺産の分割に向けて手続きが進められていると前向きな判断が行われるためです。分割は、和解や調停が成立することで行えるようになります。

3. 民法により遺産の分割が規定されている

民法により遺産の分割が規定されている場合というのは、被相続人が期間を定めて遺産の分割を遺言によって禁止している場合です。例えば、学業に専念させるために子への遺産分割を一定の期間禁止するなどが該当します。同様に、民法によって遺産相続の承認や放棄が延長されている場合もやむを得ない事由と判断できます。

申告期限後 3 年以内に遺産分割が未分割であり、やむを得ない事由と認められるのは、ご紹介したように、相続税法施行令第 4 条の 2 などに定められている事由である場合など、一部の事由に限られます。裏を返せば、やむを得ない事由と認められるような内容であれば、申告の期間を延ばすことも可能だということです。

■判・審判事例特報

譲渡した土地には建物が存するが、建物の使用が主な目的でないこと及び建物が建築されている部分は極めて僅かであること等から、所得税基本通達38－8の2の(1)のハの定めにより使用開始の日を判定することが相当である

----- 一部取り消し -----

〔国税不服審判所＝平成25年7月10日
・裁決〕

□問 題 《事 実》

借入金の利子及びコンサルタント料は取得費に該当しないとして更正処分

(1) 事案の概要

審査請求人（以下、請求人という）が、土地を譲渡したことによる分離長期譲渡所得の金額の計算上、当該土地の取得に係る借入金の利子及びコンサルタント料の各金額を取得費に算入して所得税の確定申告をしたところ、

原処分庁が、当該各金額は資産の取得に要した金額に当たらないので、取得費に該当しないとして所得税の更正処分等をしたことから、請求人が、当該各金額のうち、借入金の利子の金額の一部は取得費に該当するとして当該更正処分等の一部の取消しを求めた。

(2) 関係法令等の要旨

イ 所得税法第38条《譲渡所得の金額の計算上控除する取得費》第1項は、譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、別段の定めがあるものを除き、その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とする旨規定している。

ロ 所得税基本通達38－8《取得費等に算入する借入金の利子等》は、固定資産の取得のために借り入れた資金の利子のうち、その資金の借入れの日から当該固定資産の使

用開始の日（当該固定資産の取得後、当該固定資産を使用しないで譲渡した場合においては、当該譲渡の日）までの期間に対応する部分の金額は、当該固定資産の取得費又は取得価額に算入する旨定めている。

ハ 基本通達38－8の2《使用開始の日の判定》の(1)は、基本通達38－8に定める使用開始の日について、土地については、その使用の状況に応じ、それぞれ次の(イ)ないし(ハ)に定める日により判定する旨定めている。

(イ) 新たに建物等の敷地の用に供するものは、当該建物等を居住の用、事業の用等に供した日

(ロ) 既に建物等の存するものは、当該建物等を居住の用、事業の用等に供した日（当該建物等が当該土地の取得の日前からその者の居住の用、事業の用等に供されており、かつ、引き続きこれらの用に供されるものである場合においては、当該土地の取得の日）

(ハ) 建物等の施設を要しないものは、そのものの本来の目的のための使用を開始した日（当該土地がその取得の日前からその者において使用されているものである場合においては、その取得の日）

(3) 基礎事実

以下の事実は、請求人と原処分庁の間に争いがなく、審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。

イ 請求人は、平成7年5月、a市d町〇－〇を本店所在地として設立されたF社の代表取締役である。

ロ 請求人は、平成16年6月25日付で、a市e町〇－〇所在のG社との間で、G社が牧場として売り出していたa市f町〇－〇ほか〇〇筆の地積合計8XX, XXX㎡の各土地

（以下、本件各土地という）を3億円（以下、本件売買代金という）で買い受ける旨の契約（以下、本件売買契約という）を締結した。

ハ 本件売買契約の内容は、要旨次のとおりである。

(イ) 請求人は、平成16年7月18日（以下、本件支払期限という）までに本件売買代金をG社に支払う。

(ロ) 請求人は、本件売買代金を本件支払期限までに支払わなかったときは本件売買代金に本件支払期限の翌日から支払のあった日までの期間の日数に応じ、年14.5%の割合を乗じて計算した延滞金をG社に支払う。

(ハ) 本件各土地の所有権は、請求人が本件売買代金の支払を完了したときにG社から請求人に移転する。

(ニ) G社は、本件各土地の所有権が請求人に移転したときに本件各土地を引き渡す。

(ホ) G社は、請求人に対して、本件各土地上にある酪農舎、事務所等の各建物（以下、本件各建物という）を無償で譲渡する。

ニ 本件各建物の登記事項証明書によれば、本件各建物の種類、棟数及び床面積は、次表のとおりである。

種 類	棟数	床面積(㎡)
酪農舎	4	1, XXX. XX
乾燥庫	2	XXX. XX
農機庫	2	XXX. XX
事務所	1	XXX. XX
堆肥舎	1	XXX. XX
監視舎	2	XXX. XX
気密サイロ	1	XX. XX
倉庫	1	XX. XX
衛生舎	1	XX. XX
薬浴場	1	XX. XX
計		2, XXX. XX

ホ 請求人はG社と連名で、上記ロの取引について、平成16年7月9日付で農地法第3条《農地又は採草放牧地の権利移動の制限》に規定する許可を受けるため、許可申請書をa市農業委員会に提出し、同年7月○日付で同委員会の許可を得た。

ヘ 請求人は、本件売買代金について、次表のとおりG社に対して支払った。

なお、次表の平成16年10月14日の支払金額には、上記ハの(ロ)の定めによる延滞金3,253,560円が含まれている。

順号	支払年月日	支払金額(円)
1	平成16年6月10日	15,000,000
2	平成16年6月18日	15,000,000
3	平成16年7月22日	100,000,000
4	平成16年8月6日	100,000,000
5	平成16年10月14日	73,253,560
計		303,253,560

ト 本件各土地について、平成16年10月19日に、同月14日売買を原因として所有権移転登記がなされた。

チ 請求人は、g市h町○ー○に所在するH社から、平成16年7月22日に1億円、同年8月6日に1億円をそれぞれ借り入れ（以下、これらの借入金を併せて本件借入金という）、上記への順号3及び4の本件売買代金への支払に充てた後、H社へ、平成19年4月6日に本件借入金に対する利子○○○○円（以下、本件借入金利子という）と併せて○○○○円を返済した。

リ 請求人は、平成19年4月6日付で、J社との間で、本件各土地及びその定着物を○○○○円で売り渡す旨の契約を締結し、平成22年3月31日に、本件各土地及びその定着物を譲渡した（以下、当該譲渡を本件譲渡という）。

(4) 争点

本件借入金利子は、本件譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額の計算上控除する取得費に該当するか否か。

請求人の主張

請求人は、本件各土地の取得後、使用しないで本件譲渡をしたことになる

本件借入金利子は、次の理由により本件各土地の取得に要した金額に当たるから、本件譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額の計算上控除する取得費に該当する。

請求人は、本件各土地において、①平成17年の夏頃からK社が所有する牛を放牧させたり、②L社に材料置場として使用させたことはあるが、本件各建物を事業の用等に供したことはなく、基本通達38－8の2の(1)のロの定めによる本件各土地の使用開始はなかったといえる。

そうすると、請求人は、本件各土地の取得後、使用しないで本件譲渡をしたことになるので、基本通達38－8の定めにより、本件借入金利子の全額が、本件各土地の取得に要した金額に当たる。

原処分庁の主張

借入れの日から固定資産の使用開始日までの期間に対する部分の金額はない

本件借入金利子は、次の理由により本件各土地の取得に要した金額に当たらないから、

本件譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額の計算上控除する取得費に該当しない。

本件各土地の使用開始の日の判定については、本件各土地の地積に占める本件各建物の床面積の割合が0.3%にすぎないことから、基本通達38-8の2の(1)のロに定める建物の使用の有無によって本件各土地全体の使用開始の日を判定することに合理性が認められず、また、牧場を運営する上で、酪農舎等の施設は一定の必要性が認められることから、本件各建物の存在を認めながら、基本通達38-8の2の(1)のハに定める「建物、構築物等の施設を要しないもの」として本件各土地の使用開始の日を判定することにも合理性が認められない。そのため、本件各土地の使用開始の日の判定については、資産の種類、性質、形状その他外形的に判断できる利用の結果等客観的な事実に基づき、総合的に判断すべきである。

本件において、請求人は、本件借入金の借入れの日である平成16年7月22日より前の同年7月16日付で、G社との間で、牛〇頭を取得する旨の売買契約を締結し、同月30日に本件各土地において当該牛の引渡しを受け、本件各土地に放牧したと認められるから、本件借入金の借入れの日において、既に本件各土地の使用を開始していたと認められる。

したがって、本件借入金利子について、基本通達38-8に定める固定資産の取得のために借り入れた資金の利子のうち、その資金の借入れの日から当該固定資産の使用開始の日までの期間に対応する部分の金額はないから、本件借入金利子は本件各土地の取得に要した金額に当たらない。

■ 結 論

《 裁 決 》

本件各土地は、建物等の施設を要しないものに該当すると認められる

(1) 法令解釈

イ 所得税法第38条第1項は、上記《関係法令等の要旨》のイのとおり規定しているところ、譲渡資産の取得代金に充てるために借り入れた借入金の利子は、当該資産の客観的価格を構成する金額に該当せず、また、当該資産を取得するための付随費用にも当たらないから、原則として、譲渡所得の金額の計算上、同項に規定する資産の取得に要した金額に該当しないものの、上記借入れから当該資産の使用開始までにはある程度の期間を要するのが通常であり、その期間中使用することなく借入金の利子の支払を余儀なくされることを勘案すれば、使用開始の日までの期間に係る利子については、当該資産を取得するための付随費用に当たるものとして、資産の取得に要した金額に含まれると解するのが相当である。

そうすると、譲渡資産の取得代金に充てるために借り入れた借入金の利子について、このうち当該資産の使用開始の日までの期間に対応するものは、所得税法第38条第1項の「資産の取得に要した金額」に当たる旨定めた基本通達38-8は審判所においても相当であると認められる。

ロ そして、基本通達38-8の2の(1)は、土地の使用の状況に応じてその使用開始の日を判定する旨定めているところ、かかる取扱いは上記イの法令解釈に沿ったものと認められるから、当審判所においても相当

であると認められる。

(2) 認定事実

原処分関係資料、請求人提出資料及び審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

イ 本件各土地は、本件売買契約の日以前においては、G社において、主として牛の放牧及び牧草栽培に使用するほか、本件各建物の敷地とする等、一体として牛の飼育の用に供されていた。

ロ 請求人は、平成16年7月16日付で、G社との間で、G社が飼育した牛〇頭を合計8,874,057円で買い受ける旨の契約を締結し、同月30日に引渡しを受けた後、同年9月27日に、K社に譲渡した。

ハ 請求人の妻の弟であるM、本件各土地の近隣に〇〇畑を所有するNの妻であるP及び請求人に対して金銭を貸し付けたQの父であるRがした原処分庁所属職員に対する次の各申述は、いずれも具体的なもので、不自然・不合理な点はなく、信用性が認められる。

そして、これらの各申述によれば、本件各土地は、平成16年12月20日には、牛の放牧のために使用されていたと認められる。

(イ) Mの申述要旨

請求人が本件売買代金の最終残金をG社に支払った後すぐに、請求人の依頼により、本件各建物のうち酪農舎の柵の修理を行った後、請求人が代表取締役を務めるF社が経営していた牧場から牛を本件各土地に移動させて放牧したが、途中で放牧した牛が逃げ出し、周囲の〇〇畑を荒らしたことがあった。

(ロ) Pの申述要旨

A 平成16年末か17年初め、牛が夫(N)が所有する〇〇畑に入り込み、当該畑が荒らされた。

B 平成17年2月頃、Mという者から〇〇畑を荒らしたことのおわびとして20万円を受け取った。

(ハ) Rの申述要旨

平成16年12月20日に、請求人とQとの間で金銭消費貸借契約が締結されたが、その締結時に、Rが本件各土地を見に行ったところ、牛が放牧されていた。

(3) 当てはめ

イ 本件各土地の取得の日

本件売買契約によれば、上記《基礎事実》のハの(ハ)及び(ニ)のとおり、本件各土地の所有権は、請求人が本件売買代金の支払を完了したときに移転し、本件各土地は、本件各土地の所有権が移転したときにG社から請求人に引き渡すとされており、同へのとおり、請求人は、平成16年10月14日に本件売買代金の最終残金を支払い、同トのとおり、同日の売買を原因として、本件各土地の所有権移転登記がなされていることからすると、請求人は、本件各土地を同日に取得したものと認められる。

ロ 本件各土地の使用開始の日の判定

本件借入金は、上記《基礎事実》のチのとおり、本件売買代金の一部に充てられていることから、本件各土地の取得のための借入金に該当すると認められるところ、上記(1)のイのとおり、基本通達38-8の定めによれば、本件借入金利子のうち本件各土地の使用開始の日までの期間に係るものについては、本件譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額の計算上、「資産の取得に要した金額」に含まれることになる。

そこで、本件各土地の使用開始の日が問題となるが、上記(1)のロのとおり、土地の使用開始の日については、その土地の使用の状況に応じて、基本通達38-8の2の(1)のイないしハ（上記《関係法令等の要旨》のハの(イ)ないし(ハ)）に定めるいずれかの日により判定することが相当であるところ、本件各土地の場合、本件各土地上に本件各建物が存しているため、この点のみからすると、基本通達38-8の2の(1)のロ（上記《関係法令等の要旨》のハの(ロ)）により判定することとなる。しかしながら本件各土地は、上記(2)のイのとおり、放牧、牧草栽培を主として、一体として牛の飼育の用に供される土地と認められ、本件各建物の使用が主な用途であるとは認められないこと及び上記《基礎事実》のロ及びニによれば、本件各土地の地積の合計8XX,XXX㎡のうち本件各建物が建築されている部分は、2,XXX.XX㎡と極めて僅かであることからすると、本件各土地は、基本通達38-8の2の(1)のハ（上記《関係法令等の要旨》のハの(ハ)）に定める建物等の施設を要しないものに該当すると認められることから、同ハの定めにより使用開始の日を判定するのが相当である。

ハ 本件各土地の使用開始の日

上記(2)のハのとおり、本件各土地は、請求人が本件各土地を取得した日（平成16年10月14日）後の平成16年12月20日に、請求人の意思に基づいて、請求人自らが代表取締役を務めるF社の牛の放牧のために使用されていたと認められることからすると、請求人は、同年12月20日には本件各土地を牛の飼育の用に供していたものと認められる。そして、他に、請求人が本件各土地を取得した後、同年12月20日より前に本件各土地を使用していたと認めるに足る証拠もないことから、基

本通達38-8の2の(1)のハに定める「使用開始の日」は、同年12月20日とするのが相当である。

ニ 取得費に算入する借入金の利子の金額

(イ) 上記ハのとおり、本件各土地の使用開始の日は、平成16年12月20日とするのが相当であるから、本件借入金利子のうち、本件借入金の借入れの日である平成16年7月22日及び同年8月6日から本件各土地の使用開始の日である同年12月20日までの期間に対応する部分の金額は、本件各土地の取得に要した金額に当たり、分離長期譲渡所得の金額の計算上控除する取得費に該当する。

(ロ) そこで、本件借入金の借入れの日から本件借入金の返済日までの期間を基に、当該借入れの日から使用開始の日までの期間に対応する借入金の利子の金額を計算すると、別表のとおり〇〇〇〇円となる。

(ハ) 上記(ロ)の計算のとおり、本件借入金利子のうち、本件借入金の借入れの日から本件各土地の使用開始の日までの期間に対応する金額は〇〇〇〇円であるから、本件各土地の取得に要した金額として本件譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額の計算上控除する取得費に該当する金額は、〇〇〇〇円となる。

ホ 請求人の主張について

請求人は、本件各建物を事業の用等に供したことはないから、本件各土地は使用せず譲渡したことになる旨主張するが、上記ロのとおり、本件各土地の使用開始の日は基本通達38-8の2の(1)のハの定めにより判定するのが相当であり、この判定によれば、上記ハのとおり、平成16年12月20日に使用開始したとするのが相当であるほか、本件各土地にお

いて牛の放牧（飼育）を行っているにもかかわらず、本件各土地に存する酪農舎等の本件各建物を使用しないことは不自然であるし、上記(2)のハの(イ)のとおり、酪農舎の柵の修理を行っていることからしても、請求人は、本件各土地を使用する過程で、本件各建物をも使用していたと推認されるから、請求人の主張は採用できない。

へ 原処分庁の主張について

原処分庁は、本件借入金の借入れの日には既に使用開始がされていたとする旨主張するが、上記(2)のロのとおり、請求人がG社から牛〇頭を取得しK社に譲渡した事実は認められるものの、当該事実から本件各土地の使用を開始していたとまでは認められず、上記ハのとおり、本件各土地の使用開始の日は、平成16年12月20日であるとするのが相当と認められるほか、上記(1)のイの所得税法第38条第1項の解釈からしても、本件各土地の取得の日より前の本件借入金の借入れの日をもって、使用開始の日と解することはできないから、原処分庁の主張は採用できない。

別表

借入金の利子の金額の計算

$$〇〇〇〇円 \times (152日 + 137日) / (989日 + 974日) = 〇〇〇〇円$$

(注) 152日及び137日は、本件借入金の借入れの日である平成16年7月22日及び同年8月6日から本件各土地の使用開始の日である同年12月20日までの期間である。また、989日及び974日は、本件借入金の借入れの日である平成16年7月22日及び同年8月6日から本件借入金の返済日である平成19年4月6日までの期間である。

参照条文等＝所得税基本通達38－8、38－8の2

(4) 本件更正処分について

上記(3)のニの(ハ)のとおり、本件借入金利子のうち、本件各土地の取得に要した金額は〇〇〇〇円となるから、これにより請求人の平成22年分の本件譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額を計算すると本件更正処分の額を下回るので、本件更正処分は、その一部を取り消すべきである。

(5) 本件賦課決定処分について

上記(4)のとおり、本件更正処分は、その一部を取り消すべきであるから、過少申告加算税の基礎となる税額は〇〇〇〇円となる。また、この税額の計算の基礎となった事実が本件更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法第65条《過少申告加算税》第4項に規定する正当な理由があるとは認められない。

(6) その他

原処分のその他の部分については、請求人は争わず、審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

3年連続で過去最高 2022年度の税込71兆円

2022年度の国の一般会計の税込が前年度より約4兆円増え、71兆円強となる見通しであることが分かった。70兆円台に乗るのは初めてで、3年連続で過去最高を更新する。コロナ禍からの企業の業績回復のほか、物価高の影響が大きく、主要な3税である消費税、所得税、法人税がいずれも増える。

税収は2019年10月に消費税率を10%に引き上げた効果などで2020年度に60.8兆円と過去最高を記録、2021年度はそれを上回る67.0兆円だった。政府は2022年度の税収を68.3兆円と見込んでいたが、上振れする。

所得税は前年度の21兆円から増えて、22兆円台となる見通し。背景には物価高の影響がある。2022年度分の毎月勤労統計調査では、物価を考慮した働き手1人あたりの「実質賃金」は前年度比で1.8%減ったものの、「名目賃金」は1.9%増えた。物価高や人手不足を背景とした賃金の引き上げや、株主への配当増加などが所得税の増加につながったとみられる。

ふるさと納税の経費ルール見直し

総務省は、ふるさと納税について、寄付額の5割までとしている経費に、寄付金の受領証の発行費用などを加えると発表した。あわ

せて返礼品として認める地場産品の基準も見直す。寄付総額が増えるにつれ、これまで経費に含めていなかった費用もかさみ、実質的な経費が5割を超える事態も表面化してきたことから制度を改めた。

ふるさと納税は、自治体に寄付した金額のうち、2,000円を超えた分が翌年の住民税や所得税から控除される。寄付者には返礼品が贈られ、実質的に2,000円で高価な特産品などをもらえる。2021年度の寄付総額は過去最高の8,302億円に上る。

総務省は、返礼品の調達にかかる費用の割合を寄付額の3割以下、送料や事務費なども含んだ経費の総額を5割以下とするルールを定めている。少なくとも半分以上は寄付を受けた自治体のために活用されるべきだとの考え方に基づくものだ。

ところが、5割ルールの対象とする経費のほかにも、総務省が把握していない費用が膨らんでいることが明らかになった。寄付金の受領証の発行や送付、住民税の控除に必要な情報の自治体間での共有にかかる費用など、主に寄付を受け取った後にかかる経費だ。このため、総務省は今回、こうした「隠れ経費」も対象に含め、報告を求めることにした。