

令和6年10月15日(火)

ジョイント研修会資料

小規模宅地の特例

-事例解説を中心に-

講師 税理士 松岡 章夫 氏

主催 東京税理士会日本橋支部

共催 東京税理士会京橋支部

小規模宅地の特例

－ 事例解説を中心に －

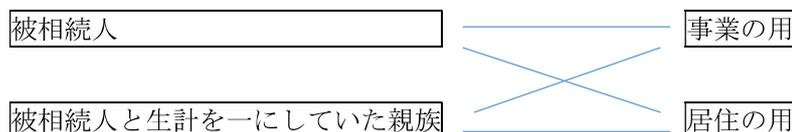
2024. 10. 15

税理士 松岡 章夫

1 特例対象宅地等の範囲

特例の対象となる宅地等（土地又は土地の上に存する権利）は、個人が相続又は遺贈により取得した宅地等のうち、相続の開始の直前において、被相続人等（注1）の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等で一定の建物又は構築物の敷地（注2）の用に供されていたもの（注3）で、特定事業用宅地等、特定居住用宅地等、特定同族会社事業用宅地等又は貸付事業用宅地等に該当する部分に限ります（措法69の4①）。

- （注1）被相続人等とは、被相続人と被相続人と生計を一にしていた（注4）親族をいいます。したがって、本特例の対象となる宅地等は以下の4つの組み合わせに限られることとなります。



- （注2）この「一定の建物又は構築物の敷地」とは、次の建物又は構築物以外の建物又は構築物の敷地をいいます（措規23の2①）。

- ① 温室その他の建物で、その敷地が耕作の用に供されるもの
- ② 暗きょその他の構築物で、その敷地が耕作の用又は耕作若しくは養畜のための採草若しくは家畜の放牧の用に供されるもの

これらの土地は、一定の要件を満たせば、農地等の相続税の納税猶予を適用することができます。一方、農業用耕うん機、トラクター、農機具等の収納や農作業を行うための建物の敷地は、他の要件を満たす限り本特例の中の特定事業用宅地等に該当します。

- （注3）棚卸資産又はこれに準ずるものとされる雑所得の基因となる宅地等に該当しないものをいいます（措令40の2④、措規23の2③）。
- （注4）注1でいう「生計を一にしていた」ことの意義については、本特例の規定のなかでは特に定められていません。後述の事例で検討します。

2 限度面積、減額割合

区分	適用対象面積	減額割合
特定事業用等宅地等（※）	400 m ² 以下	80%
特定居住用宅地等	330 m ² 以下	80%
貸付事業用宅地等のみの場合	200 m ² 以下	50%
貸付事業用宅地等とその他がある場合	以下の算式による	併用方式

※ 特定事業用等宅地等とは、特定事業用宅地等及び特定同族会社事業用宅地等のことをいいます。したがって、特定事業用宅地等を300 m²選択すれば、特定同族会社事業用宅地等は100 m²までの選択となります。

<限度面積>

特定事業用等宅地等 = A (㎡)

特定居住用宅地等 = B (㎡)

貸付事業用宅地等 = C (㎡)

貸付事業用宅地等があるときの算式・・・ $A \times 200 / 400 + B \times 200 / 330 + C \leq 200 \text{ m}^2$

したがって、特例の対象の全てが特定事業用等宅地等及び特定居住用宅地等である場合（貸付事業用宅地等を選択しない場合）には、それぞれの適用対象面積まで適用可能となるため、最大 730 ㎡まで適用できます。

なお、貸付事業用宅地等を選択する場合における適用対象面積の計算については、調整を行うこととなります（措法 69 の 4 ②三）。例えば、特定居住用宅地等を 132 ㎡選択した場合、上記算式に当てはめ、次の方程式を解くこととなります。

$$132 \text{ m}^2 \times 200 / 330 + C \leq 200 \text{ m}^2$$

$$\therefore C \leq 200 \text{ m}^2 - 80 \text{ m}^2 = 120 \text{ m}^2$$

貸付事業用宅地等は 120 ㎡まで選択できることとなります。

3 特例対象宅地等の分割要件

(1) 原則

本特例の適用を受けるためには、相続税の申告書の提出期限（相続の開始があったことを知った日の翌日から 10 ヶ月）までに共同相続人又は包括受遺者によって特例の対象となる宅地等が分割されていることが必要となります（措法 69 の 4 ④）。

(2) 申告期限までに分割が未了の場合

本特例の適用を受けるためには、相続税の申告期限までに相続人等の中で特例の対象となる特例対象宅地等が分割されていることが必要となるので、その特例対象宅地等が申告期限までに分割されていない場合には、本特例の適用を受けられません。しかし、相続税の納税地の所轄税務署長に対して、それぞれ次の手順をとることによって、分割が確定した時点で、本特例の適用を受けることができます（措法 69 の 4 ④ただし書）。

- ① 当初申告の際に「申告期限後 3 年以内の分割見込書」を申告書に添付する（措規 23 の 2 ⑧六）。
- ② その後分割協議が行われ、本特例を適用して計算した相続税額が当初に申告した相続税額よりも減少することとなったときは、そのことを知った日から 4 ヶ月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対して、更正の請求をすることができる（措法 69 の 4 ⑤、相法 32）。

(3) 申告期限後 3 年を経過する日までに分割できない場合

申告期限後 3 年を経過する日の翌日から 2 ヶ月以内に、この特例を受けようとする宅地等の分割ができないことについてのやむを得ない事情の詳細を記載した「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」を提出する必要があります（措法 69 の 4 ④ただし書、措令 40 の 2 ③、措規 23 の 2 ⑨、相令 4 の 2 ②、相規 1 の 6）。

申告期限後3年以内にその宅地等が分割されなかったことにつき、やむを得ない事情がある場合において、所轄税務署長の承認を受けたときには、本特例の適用が認められる（措法69の4④ただし書）。この遺産分割等が行われ、本特例を適用して計算した相続税額が当初に申告した相続税額よりも減少することとなったときは、そのことを知った日から4ヶ月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対して、更正の請求をすることができることとされています（措法69の4⑤、相法32）。

上記のやむを得ない事情がある場合及び分割できることとなった日とは、次に掲げる場合においてそれぞれ次に定める日とされています（措令40の2㉓で準用する相令4の2①）。

- ① 相続税の申告期限の翌日から3年を経過する日において、その相続に関する訴えが提起されている場合 …判決の確定又は訴えの取下げの日その他訴訟の完結の日
- ② 相続税の申告期限の翌日から3年を経過する日において、その相続に関する和解、調停又は審判の申立てがされている場合 …和解若しくは調停の成立、審判の確定又は申立ての取下げの日
- ③ 相続税の申告期限の翌日から3年を経過する日において、その相続に関し、民法の定めにより遺産の分割が禁止されている場合 …その分割が禁止されている期間が経過した日
- ④ ①から③までのほか、相続税の申告期限の翌日から3年を経過する日までに分割されなかったこと及び分割が遅延したことにつき税務署長においてやむを得ない事情があると認める場合 …その事情の消滅の日

4 申告要件

本特例の適用を受けるには、相続税の申告書に、この特例の適用を受けようとする旨を記載し、小規模宅地等に係る計算の明細書、添付書類を相続税の申告書に添付することが必要とされています（措法69の4⑦）。

ただし、申告書の提出がなかった場合又は上記の記載若しくは添付がない申告書の提出があった場合においても、税務署長がやむを得ない事情があると認めるときは、その記載をした書類及び添付書類の提出があった場合に限り、本特例を受けることができます（措法69の4⑧）。

5 添付書類

(1) 共通（措法 69 の 4 ⑦、措令 40 の 2 ⑤、措規 23 の 2 ⑧一）

- ① 選択をしようとする特例対象宅地等について小規模宅地等の区分その他の明細を記載した書類
- ② 選択をしようとする特例対象宅地等が限度面積要件のいずれか一の要件を満たす旨を記載した書類
- ③ 特例対象宅地等を取得をしたすべての者のこの選択についての同意を証する書類（特例対象宅地等を取得をした者が 2 人以上の場合のみ）
- ④ 遺言書の写し、分割協議書の写し（印鑑証明書の添付が必要）その他財産の取得の状況を証する書類

(2) 個別（措規 23 の 2 ⑧二、三、四、五）

詳細は略

< 同意を証する書類がないため否認された裁判例 >

平 26. 8. 8 東裁（諸）平 26-19（裁判事例集 95 集 380 頁）

請求人は、同人に相続させる旨の遺言により相続した宅地について、①他の相続人は、遺言無効確認等訴訟が終了したときには、当該宅地に本件特例を適用することに反対していない、②遺言書の効力について訴訟で争われている場合には、当該宅地を選択特例対象宅地等とすることについて相続人全員の同意を必要とすることは、不可能なことを要求するものであるなどとして、当該宅地には、相続人全員の同意を証する書類の提出がなくても本件特例の適用が認められるべきである旨主張する。

しかしながら、本件特例を適用するためには、特例対象宅地等のうち本件特例の適用を受けるものの選択について、当該特例対象宅地等を取得した全ての個人の同意を証する書類の提出が必要とされているところ、請求人は、当該宅地につき特例対象宅地等を取得した全ての個人の同意を証する書類を提出していないから、当該宅地に本件特例を適用することはできない。なお、請求人の主張するような個別事情がある場合において、例外的に同意を証する書類の提出が必要でないとする規定はなく、また、租税特別措置法の規定をみだりに拡張解釈することは許されない。

小規模宅地等についての課税価格の計算明細書

FD3549

被相続人

○この申告書は機械で読み取りますので、黒ボールペンで記入してください。

この表は、小規模宅地等の特例（租税特別措置法第69条の4第1項）の適用を受ける場合に記入します。
 なお、被相続人から、相続、遺贈又は相続時精算課税に係る贈与により取得した財産のうち、「特定計画山林の特例」の対象となり得る財産又は「個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除」の対象となり得る宅地等その他一定の財産がある場合には、**第11・11の2表の付表2**を、「特定事業用資産の特例」の対象となり得る財産がある場合には、**第11・11の2表の付表2の2**を作成します（第11・11の2表の付表2又は付表2の2を作成する場合には、この表の「1 特例の適用にあたっての同意」欄の記入を要しません。）。
 （注）この表の1又は2の各欄に記入しきれない場合には、**第11・11の2表の付表1（続）**を使用します。

1 特例の適用にあたっての同意
 この欄は、小規模宅地等の特例の対象となり得る宅地等を取得した全ての人が次の内容に同意する場合に、その宅地等を取得した全ての人の氏名を記入します。
 私（私たち）は、「2 小規模宅地等の明細」の①欄の取得者が、小規模宅地等の特例の適用を受けるものとして選択した宅地等又はその一部（「2 小規模宅地等の明細」の⑤欄で選択した宅地等）の全てが限度面積要件を満たすものであることを確認の上、その取得者が小規模宅地等の特例の適用を受けることに同意します。

氏名

氏			
名			

（注）小規模宅地等の特例の対象となり得る宅地等を取得した全ての人の同意がなければ、この特例の適用を受けることはできません。

2 小規模宅地等の明細
 この欄は、小規模宅地等の特例の対象となり得る宅地等を取得した人のうち、その特例の適用を受ける人が選択した小規模宅地等の明細等を記載し、相続税の課税価格に算入する価額を計算します。
 「小規模宅地等の種類」欄は、選択した小規模宅地等の種類に応じて次の1～4の番号を記入します。
 小規模宅地等の種類：① 特定居住用宅地等、② 特定事業用宅地等、③ 特定同族会社事業用宅地等、④ 貸付事業用宅地等

選択した小規模宅	小規模宅地等の種類 1～4の番号を記入します。	① 特例の適用を受ける取得者の氏名（事業内容）	⑤ ③のうち小規模宅地等（「限度面積要件」を満たす宅地等）の面積
		② 所在地番	⑥ ④のうち小規模宅地等（④×⑤/③）の価額
		③ 取得者の持分に応ずる宅地等の面積	⑦ 課税価格の計算に当たって減額される金額（⑥×⑧）
		④ 取得者の持分に応ずる宅地等の価額	⑧ 課税価格に算入する価額（④－⑦）
□	①	[]	⑤ □□□ . □□□□□□□□ m ²
	②		⑥ □□□□□□□□□□□□□□ □
	③	□□□□□□ . □□□□□□□□ m ²	⑦ □□□□□□□□□□□□□□ □
	④	□□□□□□□□□□□□□□ □	⑧ □□□□□□□□□□□□□□ □
□	①	[]	⑤ □□□ . □□□□□□□□ m ²
	②		⑥ □□□□□□□□□□□□□□ □
	③	□□□□□□ . □□□□□□□□ m ²	⑦ □□□□□□□□□□□□□□ □
	④	□□□□□□□□□□□□□□ □	⑧ □□□□□□□□□□□□□□ □

第11・11の2表の付表1（令和6年1月分以降用）

6 現在の本特例の内容

① 特定事業用宅地等の要件

区 分	特例の適用要件	
被相続人の事業（注1） の用に供されていた宅地 等（注4）	事業承継要件	その宅地等の上で営まれていた被相続人の事業を相続税の申告期限までに承継し、かつ、その申告期限までその事業を営んでいること
	保有継続要件	その宅地等を相続税の申告期限まで有していること
被相続人と生計を一にして いた被相続人の親族の 事業の用に供されていた 宅地等	事業継続要件	相続開始の直前から相続税の申告期限まで、その宅地等の上で事業を営んでいること
	保有継続要件	その宅地等を相続税の申告期限まで有していること

（注1）事業には貸付事業を除く。

（注2）貸付事業とは、不動産貸付業、駐車場業、自転車駐車場業及び準事業をいう（措法69の4③四、措令40の2⑦）。

（注3）準事業とは、事業と称するに至らない不動産の貸付又はこれに類する行為で相当の対価を得て継続的に行うものをいう（措令40の2①）。

（注4）被相続人が相続開始前3年以内に新たに事業の用に供された宅地等（3年以内事業宅地等といいます。）を除きます。

ただし、その宅地等の上で事業の用に供されている次に掲げる資産の価額が、当該宅地等の相続時の価額の15%以上である場合には、3年以内事業宅地等には該当しません（措法69の4③一、措令40の2⑧）。

イ その宅地等の上に存する建物（その付属設備を含む。）又は構築物

ロ 所法2①十九に規定する減価償却資産でその宅地等の上で行われるその事業に係る業務の用に供されていたもの

（注5）日本郵便株式会社に貸し付けられている一定の郵便局舎の敷地の用に供されている宅地等も特定事業用宅地等に含まれる（措通69の4-27）。

平成19年9月30日以前から被相続人又は被相続人の相続人が旧日本郵政公社との間の賃貸借契約に基づき郵便局の用に供するために貸し付けられていた一定の建物の敷地の用に供されていた宅地等で、平成19年10月1日から相続開始までの間、引き続き郵便局株式会社、日本郵便株式会社（24.10.1～）に貸し付けられていたもの（日本郵便㈱から相続開始後5年以上引き続き借りる見込みである証明書が必要で、郵政民営化後この適用を受けたものでないことが要件となる。）

② 特定同族会社事業用宅地等の要件

区分	特例の要件	
特定同族会社 (※1)の事業 の用に供されて いた宅地等	法人役員要件	相続税の申告期限において、宅地の取得者がその法人の役員(※2)であること
	保有継続要件	その宅地等を相続税の申告期限まで有していること
	事業継続要件	相続税の申告期限まで引き続きその法人の事業の用に供されていること

(※1) 特定同族会社とは、相続開始の直前において被相続人及びその親族等がその法人の発行済株式の総数又は出資の総額の50%超を有している法人(相続税の申告期限において清算中の法人を除く。)をいう。

(※2) 法人税法第2条第15号に規定する役員(清算人を除く。)をいう。

③ 貸付事業用宅地等の要件

区分	特例の適用要件	
被相続人の貸付事業 (注)の用に供されて いた宅地等	事業承継要件	その宅地等に係る被相続人の貸付事業を相続税の申告期限までに承継し、かつ、その申告期限までその貸付事業を行っていること
	保有継続要件	その宅地等を相続税の申告期限まで有していること
被相続人と生計を一に していた被相続人の親族 の貸付事業の用に供され ていた宅地等	事業継続要件	相続開始の直前から相続税の申告期限まで、その宅地等に係る貸付事業を行っていること
	保有継続要件	その宅地等を相続税の申告期限まで有していること

(注) 相続開始前3年以内に新たに貸付事業の用に供されたものが除かれます(措法69の4③四)。ただし、相続開始の日まで3年を超えて引き続き準事業以外の貸付事業(「特定貸付事業」といいます。)を行っていた被相続人等の貸付事業に供されたものは、この除外規定の対象外とされ、本特例を適用することができます(措法69の4③四、措令40の2⑱)。

④ 特定居住用宅地等の要件

区分	特例の適用要件	
	取得者	取得者ごとの要件
被相続人の居住 の用に供されて いた宅地等	(A) 被相続人の配偶者	「取得者ごとの要件」はない。(措法69の4③二柱書)
	(B) 被相続人の居住の用に供されていた一棟の建物に居住していた親族	相続開始の時から相続税の申告期限まで、引き続きその建物に居住し、かつ、その宅地等を有している人(措法69の4③二イ)

	(C) 被相続人と同居していない親族 (家なし親族) (措法 69 の 4 ③二ロ)	イからへの全てを満たすこと イ 被相続人の配偶者がいない ロ 相続開始の直前において被相続人と同居していた法定相続人がいない ハ 居住無制限納税義務者又は非居住制限納税義務者のうち日本国籍を有しない者でない ニ 相続開始前3年以内に日本国内にある自己、自己の配偶者、自己の3親等内の親族又は自己と特別の関係がある法人(注)の所有に係る家屋(相続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を除く。)に居住したことがない ホ 相続開始の時に、取得者が居住している家屋を一度も所有したことがない ヘ 相続開始の時から相続税の申告期限までその宅地等を有している
被相続人と生計を一にする被相続人の親族の居住の用に供されていた宅地等	(D) 被相続人の配偶者 (E) 被相続人と生計を一にしていた親族	「取得者ごとの要件」はない。(措法 69 の 4 ③二柱書) 相続開始の直前から相続税の申告期限まで、引き続きその家屋に居住し、かつ、その宅地等を有している人(措法 69 の 4 ③二ハ)

(注) 特別の関係がある法人とは、次に掲げる法人をいいます(措令 40 の 2 ⑮)。

- 一 当該宅地等を取得する親族及び次に掲げる者(親族等)が法人の発行済株式又は出資(自己株式は出資を除く。)の総数又は総額(発行済株式総数等)の10分の5を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合における当該法人
 - イ 当該親族の配偶者
 - ロ 当該親族の三親等内の親族
 - ハ 当該親族と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
 - ニ 当該親族の使用人
 - ホ イからニまでに掲げる者以外の者で当該親族から受けた金銭その他の資産によって生計を維持しているもの
 - ヘ ハからホまでに掲げる者と生計を一にするこれらの者の配偶者又は三親等内の親族
- 二 親族等及びこれと前号の関係がある法人が他の法人の発行済株式総数等の10分の5を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合における当該他の法人
- 三 親族等及びこれと前2号の関係がある法人が他の法人の発行済株式総数等の10分の5を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合における当該他の法人
- 四 親族等が理事、監事、評議員その他これに準ずるものとなっている持分の定めのない法人

7 貸付事業用の内容

租税特別措置法通達から要件を確認します。

i 一時的な空室

(被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等)

69の4-24の2 宅地等が措置法第69条の4第3項第4号に規定する被相続人等の貸付事業（以下69の4-24の8までにおいて「貸付事業」という。）の用に供されていた宅地等に該当するかどうかは、当該宅地等が相続開始の時ににおいて現実に貸付事業の用に供されていたかどうかで判定するのであるが、貸付事業の用に供されていた宅地等には、当該貸付事業に係る建物等のうちに相続開始の時ににおいて一時的に賃貸されていなかったと認められる部分がある場合における当該部分に係る宅地等の部分が含まれることに留意する。

(注) 69の4-5の取扱い（事業用建物等の建築中等に相続が開始した場合）がある場合を除き、新たに貸付事業の用に供する建物等を建築中である場合や、新たに建築した建物等に係る賃借人の募集その他の貸付事業の準備行為が行われているに過ぎない場合には、当該宅地等は貸付事業の用に供されていた宅地等に該当しないことに留意する。

ii 「新たに貸付事業の用に供された」の意義

(新たに貸付事業の用に供されたか否かの判定)

69の4-24の3 措置法第69条の4第3項第4号の「新たに貸付事業の用に供された」とは、貸付事業の用以外の用に供されていた宅地等が貸付事業の用に供された場合又は宅地等若しくはその上にある建物等につき「何らの利用がされていない場合」の当該宅地等が貸付事業の用に供された場合をいうことに留意する。

したがって、賃貸借契約等につき更新がされた場合は、新たに貸付事業の用に供されたときに該当しないことに留意する。

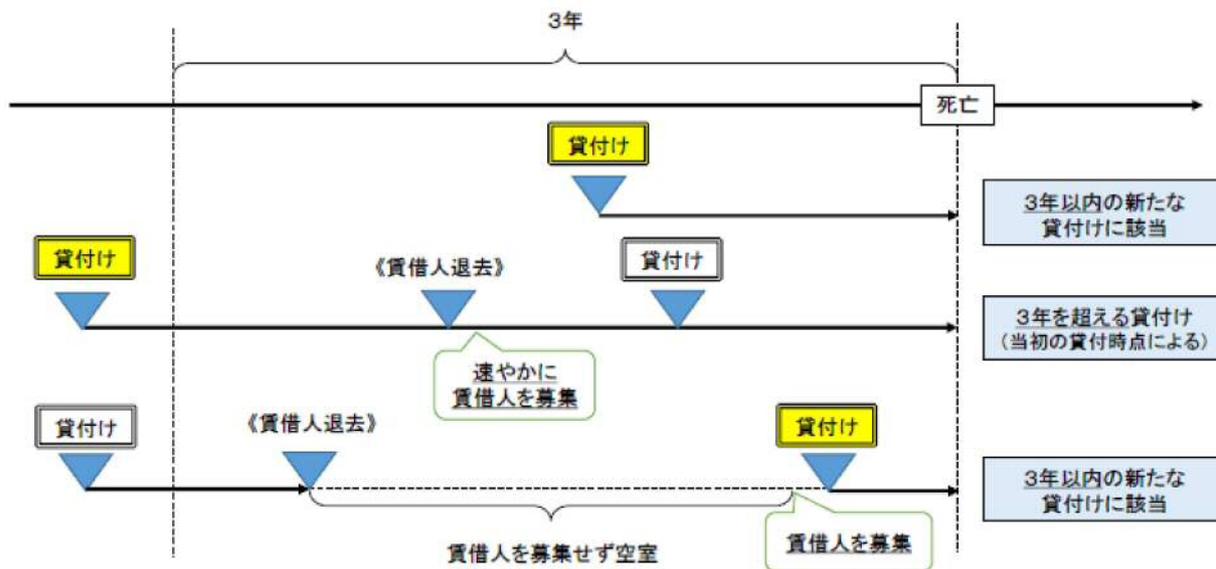
また、次に掲げる場合のように、建物等が一時的に賃貸されていなかったに過ぎないと認められるときには、当該建物等に係る宅地等は、上記の「何らの利用がされていない場合」に該当しないことに留意する。

- (1) 継続的に賃貸されていた建物等につき賃借人が退去をした場合において、その退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われ、賃貸されていたとき（新たな賃借人が入居するまでの間、当該建物等を貸付事業の用以外の用に供していないときに限る。）
- (2) 継続的に賃貸されていた建物等につき建替えが行われた場合において、建物等の建替え後速やかに新たな賃借人の募集が行われ、賃貸されていたとき（当該建替え後の建物等を貸付事業の用以外の用に供していないときに限る。）
- (3) 継続的に賃貸されていた建物等が災害により損害を受けたため、当該建物等に係る貸付事業を休業した場合において、当該貸付事業の再開のための当該建物等の修繕その他の準備が行われ、当該貸付事業が再開されていたとき（休業中に当該建物等を貸付事業の用以外の用に供していないときに限る。）

(注)

- 1 建替えのための建物等の建築中に相続が開始した場合には69の4-5の取扱いが、また、災害による損害のための休業中に相続が開始した場合には69の4-17の取扱いが、それぞれあることに留意する。
- 2 (1)、(2)又は(3)に該当する場合には、当該宅地等に係る「新たに貸付事業の用に供された」時は、(1)の退去前、(2)の建替え前又は(3)の休業前の賃貸に係る貸付事業の用に供された時となることに留意する。
- 3 (2)に該当する場合において、建替え後の建物等の敷地の用に供された宅地等のうちに、建替え前の建物等の敷地の用に供されていなかった宅地等が含まれるときは、当該供されていなかった宅地等については、新たに貸付事業の用に供された宅地等に該当することに留意する。

(参考) 賃借人の退去があった場合の「新たに貸付事業の用に供された」時



(平成 30 年 10 月 5 日国税庁「資産課税課情報」 p 31)

iii 特定貸付事業の意義

(特定貸付事業の意義)

69 の 4-24 の 4 措置法令第 40 条の 2 第 19 項に規定する特定貸付事業 (以下 69 の 4-24 の 8 までにおいて「特定貸付事業」という。) は、貸付事業のうち準事業以外のものをいうのであるが、被相続人等の貸付事業が準事業以外の貸付事業に当たるかどうかについては、社会通念上事業と称するに至る程度の規模で当該貸付事業が行われていたかどうかにより判定することに留意する。

なお、この判定に当たっては、次によることに留意する。

- (1) 被相続人等が行う貸付事業が不動産の貸付けである場合において、当該不動産の貸付けが不動産所得 (所得税法 (昭和 40 年法律第 33 号) 第 26 条第 1 項 ((不動産所得)) に規定する不動産所得をいう。以下 (1) において同じ。) を生ずべき事業として行われているときは、当該貸付事業は特定貸付事業に該当し、当該不動産の貸付けが不動産所得を生ずべき事業以外のものとして行われているときは、当該貸付事業は準事業に該当すること。
- (2) 被相続人等が行う貸付事業の対象が駐車場又は自転車駐車場であって自己の責任において他人の物を保管するものである場合において、当該貸付事業が同法第 27 条第 1 項 ((事業所得)) に規定する事業所得を生ずべきものとして行われているときは、当該貸付事業は特定貸付事業に該当し、当該貸付事業が同法第 35 条第 1 項 ((雑所得)) に規定する雑所得を生ずべきものとして行われているときは、当該貸付事業は準事業に該当すること。

(注) (1) 又は (2) の判定を行う場合においては、昭和 45 年 7 月 1 日付直審 (所) 30「所得税基本通達の制定について」 (法令解釈通達) 26-9 ((建物の貸付けが事業として行われているかどうかの判定)) 及び 27-2 ((有料駐車場等の所得)) の取扱いがあることに留意する。

(建物の貸付けが事業として行われているかどうかの判定)

所基通 26-9 建物の貸付けが不動産所得を生ずべき事業として行われているかどうかは、社会通念上事業と称するに至る程度の規模で建物の貸付けを行っているかどうかにより判定すべきであるが、次に掲げる事実のいずれか一に該当する場合又は賃貸料の収入の状況、貸付資産の管理の状況等からみてこれらの場合に準ずる事情があると認められる場合には、特に反証がない限り、事業として行われているものとする。

- (1) 貸間、アパート等については、貸与することができる独立した室数がおおむね 10 以上であること。
- (2) 独立家屋の貸付けについては、おおむね 5 棟以上であること。

(有料駐車場等の所得)

所基通 27-2 いわゆる有料駐車場、有料自転車置場等の所得については、自己の責任において他人の物を保管する場合の所得は事業所得又は雑所得に該当し、そうでない場合の所得は不動産所得に該当する。

iv 貸付物件が共有である場合

貸付物件が共有である場合には、現在の所基通の解釈上、共有持分を乗ずる前で判断することになりますので、小規模宅地等の特例も同様の判断になると思われます。

<貸付事業の事業的規模に関する沿革>

① 昭和 50 年 1 月 1 日から昭和 57 年 12 月 31 日 (個別通達時代)

被相続人の貸付事業は、事業の用に供されていた宅地等には含まれていなかった。

② 昭和 58 年 1 月 1 日から昭和 63 年 12 月 30 日 (措置法に規定)

貸付事業は、事業的規模のもの、事業と称するに至らない不動産の貸付けその他これに類する行為で相当の対価を得て継続的に行うものも含まれることとなった。

③ 昭和 63 年 12 月 31 日から平成 5 年 12 月 31 日

貸付事業のうち、事業と称するに至らない不動産の貸付けその他これに類する行為で相当の対価を得て継続的に行うものが除外されることとなった。

→当時の通達を以下に掲載

④ 平成 6 年 1 月 1 日から平成 30 年 3 月 31 日

貸付事業の中に、事業と称するに至らない不動産の貸付けその他これに類する行為で相当の対価を得て継続的に行うものが含まれることとなった。

⑤ 平成 30 年 4 月 1 日以降

事業的規模で貸付事業を行っているものを除き、新たに貸付事業の用に供されたものが除かれることとなった。

昭和 63 年 12 月 31 日から平成 5 年 12 月 31 日の通達

(貸し付けられていた建物の敷地が事業用宅地等に当たるかどうかの判定)

69 の 3-1 貸し付けられていた建物 (被相続人又は被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族 (以下 69 の 3-8 までにおいて「被相続人等」という。) の所有するものに限る。) の敷地の用に供されていた措置法

第69条の3第1項に規定する宅地等（以下69の3-3までにおいて「貸家の敷地」という。）が、同項に規定する事業の用に供されていた宅地等（以下69の3-8までにおいて「事業用宅地等」という。）に当たるかどうかは、当該建物の貸付が事業として行われていたかどうかにより判定する。この場合、当該建物の貸付けが事業として行われていたかどうかは、社会通念上事業と称するに至る程度の規模で建物の貸付けを行っていたかどうかにより判定すべきであるが、次に掲げる事実のいずれか一に該当するとき又は賃貸料の収入の状況、貸付建物の管理の状況等からみてこれらの場合に準ずる事情があると認められるときには、当該建物の貸付けは、事業として行われていたものとする。

(1) 貸間、アパート等については、貸与することができる独立した室数がおおむね10以上であること。

(2) 独立家屋の貸付けについては、おおむね5棟以上であること。

(注) 1 1棟の建物で、その構造上区分された数個の部分の部分を独立して住居その他の用途に供することができるものは、上記(1)のアパート等に該当するものとする。

2 例えば、アパートである建物が共有物である場合において、各共有者によるその貸付けが事業として行われていたかどうかは、その建物に係る全貸室数のうち各人の共有持分の割合に相当する貸室数を基に判定するものとする。

この場合、被相続人及び被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族が当該建物の共有持分を有していたときは、これらの者の共有持分の割合を合計した割合に相当する貸室数を基に判定するものとする。

3 被相続人及び被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族がそれぞれ建物の貸付けを行っていた場合においても、それらの建物の敷地が事業用宅地等に当たるかどうかの判定は、2の場合を除き被相続人及び当該親族の別にそれぞれの建物の貸付けが事業として行われていたかどうかにより行うものとする。69の3-2及び69の3-3においても同様とする。

4 貸し付けられていたとは、相当の対価を得て継続的に貸し付けられていた場合をいうのであるから留意する。69の3-2及び69の3-3においても同様である。

(建物の敷地として貸し付けられていた宅地等が事業用宅地等に当たるかどうかの判定)

69の3-2 建物の敷地として貸し付けられていた措置法第69条の3第1項に規定する宅地等（以下69の3-3までにおいて「貸宅地等」という。）が事業用宅地等に当たるかどうかは、当該宅地等の貸付けが事業として行われていたかどうかにより判定する。この場合、当該宅地等の貸付けが事業として行われていたかどうかは、宅地等の貸付けが社会通念上事業と称するに至る程度の規模で行われていたかどうかにより判定すべきであるが、当該宅地等の貸付けが、次に掲げる事実のいずれか一に該当するとき又は賃貸料の収入の状況等からみてこれらの場合に準ずる事情があると認められるときには、当該宅地等の貸付けは、事業として行われていたものとする。

(1) 貸付件数がおおむね10以上であること。

(2) 貸宅地等の総面積がおおむね2,000㎡以上であること。

(貸家の敷地と貸宅地等の双方がある場合)

69の3-3 被相続人が貸家の敷地及び貸宅地等を有する場合におけるこれらの宅地等が事業用宅地等に当たるかどうかは、これらの貸付けが全体として事業として行われていたかどうかにより判定するものとする。この場合、69の3-1の(1)の独立した室数及び69の3-1の(2)の独立家屋の棟数（1棟を2として取り扱うことと

する。)並びに69の3-2の(1)の宅地等の貸付件数の合計がおおむね10以上であるときは、これらの貸付けは事業として行われていたものとする。

(有料駐車場等の用に供されていた宅地等)

69の3-4 自己の責任において他人の物を保管する有料駐車場、有料自転車置場等の用に供されていた措置法第69条の3第1項に規定する宅地等(以下69の3-11までにおいて「宅地等」という。)については、原則として、事業用宅地等に当たるものとする。

(注) 上記に該当する宅地等であっても、措置法規則第23条の2第1項(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)に規定する建物又は構築物の敷地の用に供されていなかったものは、措置法第69条の3第1項の規定の適用がないのであるから留意する。

以上まとめると次のようになります。

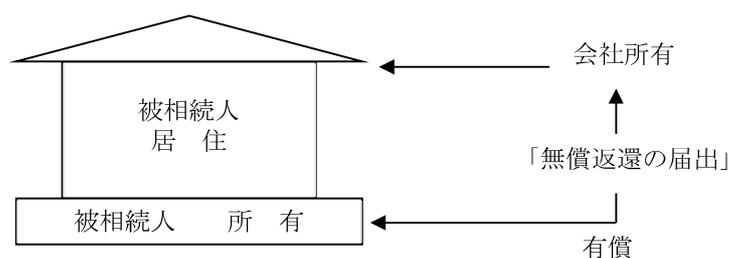
- ① ~H30.3.31 相続 貸付規模は無関係
- ② H30.4.1~R3.3.31 相続 H30.4.1以後の貸付開始は対象外
但し、3年超、特定貸付事業を行っている場合は適用可能
- ③ R3.4.1~相続 貸付開始から3年以内は対象外
但し、3年超、特定貸付事業を行っている場合は適用可能

8 事例検討

(Q1) 被相続人が同族会社の所有する建物に居住していた場合

被相続人は、自己が所有する宅地上の同族会社が所有する建物に居住していました。同族会社に対する宅地の貸付けについては、無償返還の届け出をして、有償で行っています。

この場合に、被相続人の所有していた宅地は、特定居住用宅地等として小規模宅地等に該当しますか。



A 特定居住用宅地等には該当しない。

解説 本特例において、被相続人等の居住の用に供されていた宅地等に該当するためには、被相続人又は被相続人の親族(被相続人と生計を一にする親族又は生計を別にする親族)の所有する建物の敷地の用に供されていた宅地等であることが必要である(措通69の4-7)。

したがって、被相続人等の居住の用に供されていた建物の所有者が、被相続人又は被相続人の親族以外である場合には、土地の貸借又は建物の貸借が有償であるか無償であるかに関係なく、被相続人等の居住の用に供されていた宅地等に該当しない。

この場合に、同族会社に対する宅地の貸付けが有償で行われているものであれば、その宅地は被相続人の貸付事業の用に供されていた宅地等として貸付事業用宅地等に該当する。

↓

この事例の場合には、建物を同族会社から被相続人に生前に売却しておけば、特定居住用宅地等に該当する可能性が出てくることになる。

措通 69 の 4—7 (被相続人等の居住の用に供されていた宅地等の範囲)

措置法第 69 条の 4 第 1 項に規定する被相続人等の居住の用に供されていた宅地等 (以下 69 の 4—8 までにおいて「居住用宅地等」という。) とは、次に掲げる宅地等をいうものとする。

(1) 相続開始の直前において、被相続人等の居住の用に供されていた家屋で、被相続人が所有していたもの (被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族が居住の用に供していたものである場合には、当該親族が被相続人から無償で借り受けていたものに限る。) 又は被相続人の親族が所有していたもの (当該家屋を所有していた被相続人の親族が当該家屋の敷地を被相続人から無償で借り受けており、かつ、被相続人等が当該家屋を当該親族から借り受けていた場合には、無償で借り受けていたときにおける当該家屋に限る。) の敷地の用に供されていた宅地等

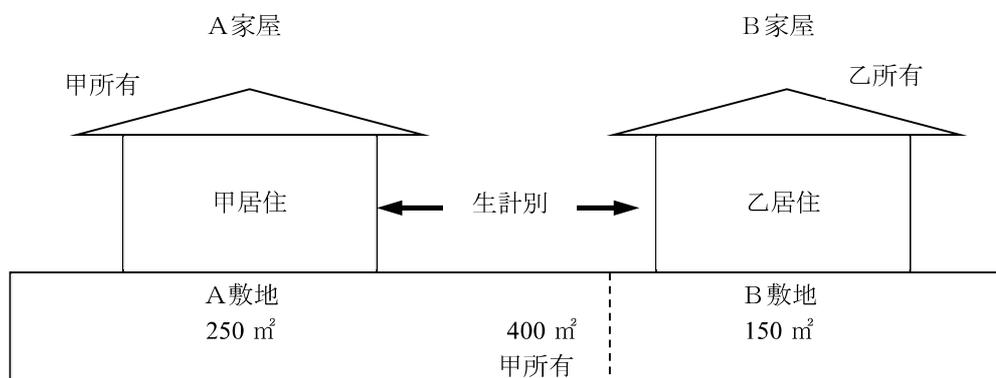
以下略

(Q 2) 隣地に居住していた場合の同居判定

被相続人甲は、自己が所有する 400 m²の一筆の土地の上に A 家屋 (その敷地 (A 敷地) は 250 m²とします。) を所有しそこに居住していました。被相続人の長男乙は、この 400 m²の土地の A 家屋に隣接するところに自己所有の B 家屋 (その敷地 (B 敷地) は 150 m²とします。) に居住していました。

甲と乙は生計を一にしておりませんでした。甲は高齢であり、また配偶者は既に死亡していることから、乙の妻が被相続人の日常生活の世話をしていました。

乙が A 家屋とその敷地 (400 m²) を相続する場合、A 敷地 (250 m²) は特定居住用宅地等に該当しますか。



A A敷地、B敷地とも特定居住用宅地等には該当しない。

解説 居住用宅地等が特定居住用宅地等に該当するためには、相続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に居住していた親族が相続開始から相続税の申告期限まで引き続き当該宅地等を有し、かつ当該家屋に居住していることが要件とされている。

この場合の「被相続人の居住の用に供されていた家屋に居住していた親族」とは、相続開始の直前において被相続人の家屋に被相続人と共に起居していたものとなる。

したがって、乙の妻が甲の日常生活の世話をしていたとしても、乙自身がA家屋で甲と起居を共にしていたと認められないことから、特定居住用宅地等には該当しないこととなる。

B敷地も生計が別なので、本特例の対象とはならない。

↓

甲と乙が生計を一にすると認定できれば、B敷地が該当する。

B敷地は、生計を一にする親族が自己の居住の用に供する宅地等を取得したことになるので、居住・保有継続の要件を満たせば、特定居住用宅地等に該当する。A敷地は、特定居住用宅地等には該当しない。

●「生計を一にしていた」の解釈

「生計を一にしていた」とは、本特例の規定のなかでは特に定められていません。本特例を巡っても、訴訟案件が少なくありません。

<本特例の中で、「生計一」をめぐる裁判・裁決例>

※福岡地判平成16年1月20日 平成14年（行ウ）第26号（税資254号-6順号9513）

（平10.10.18相続開始）被相続人が仮設住宅へ移転した前後を通じ、原告らが被相続人の食材等をまとめて購入し、夕食の世話をしていたことが認められるが、一方、被相続人の身の回りの世話及び朝食並びに昼食の支度は被相続人と同居していた義理の妹が行っており、また、被相続人自ら賃貸収入を得て申告をし、社会保険に加入しており、原告らの扶養親族として扱われていなかったことが認められるのであり、原告らと被相続人が生計を一にしていたと認めるには足りない。よって、本件宅地は「特定居住用宅地等」に該当せず、特例の適用はない。

⇒〔控訴審〕 福岡高判平成16年11月26日 平成16年（行コ）第7号（税資254号-330順号9837）

⇒〔上告審〕 最判平成19年1月23日 平成17年（行ヒ）第91号（判タ1233号152頁）

⇒〔差戻審〕 福岡高判平成19年7月19日 平成19年（行コ）第6号（税資257号-147順号10756）

「生計を一にしていた」とは、日常生活の糧を共通にしていたことを意味するのが相当であるが、被相続人と控訴人が同居していないことは明らかであり、認定事実によっても生活費の支出が共通になされていたとは認めがたく、むしろ、被相続人が自ら賃料収入を得て、社会保険にも加入していたことからすれば、両者の生計は各自独立していたものと推認され、控訴人が被相続人と「生計を一にしていた者」であるとはいえない。したがって、特定居住用宅地等には該当しない。

※平成 20 年 6 月 26 日裁決（裁決事例集 75 集 645 頁）

（平 17. 2 相続開始）被相続人の生活の本拠はその居宅であり、請求人は請求人居宅を建築後は、被相続人と別居しており、それぞれ独立した生活をしていたと認められ、また被相続人の入院後は複数の病院を転院しながら入院生活を継続しており、請求人と被相続人は別居していたものと認められる。被相続人の入院費用は被相続人名義の預金口座から出金された金員で支払われたものと推認でき、また、被相続人居宅に係るガス料金等は被相続人の預金口座から引き落とされていることからすれば、請求人と被相続人は、相続開始の直前において、日常生活に係る費用の全部又は主要な部分を共通にしている関係にはなく、請求人が被相続人と「生計を一にしていた」親族であるとは認められず、特例の対象とはならない。

※平成 31 年 4 月 8 日裁決（国税速報第 6601 号より）

被相続人は、土地の全部を所有し、家屋については請求人と 2 分の 1 ずつ所有し、被相続人の弟の子に賃貸していた。土地については、請求人は無償で被相続人から借りていた。被相続人は、請求人と同居していたが、老人ホームに入居して 9 年間一度も元の家に戻ることなく、死亡した。

請求人は、老人ホームへの入居は、被相続人の病状・要介護状態の悪化に伴いやむなく入居していただいだけであって、病状が改善すれば自宅である請求人住所地に戻ることを想定しており、治療のために病院へ入院している状態と同じであるから、老人ホームへの入居以降も被相続人の生活の本拠は請求人住所地であるとして、「被相続人と生計を一にしていた親族」に当たると主張した。

これに対して、審判所は、9 年間余りの間、被相続人はその日常生活の大半を老人ホームで過ごしていたのであり、また、被相続人が、請求人住所地から約 1 km という距離にある老人ホームに入居し、いずれ請求人住所地に戻ることを想定していたのだとしても、かかる当事者の主観的事情をもって、生活の拠点がいずれにあるかを判断すべきものではないから、老人ホーム入居以後の被相続人の生活の本拠が請求人住所地にあったと認めることはできない。また、生計を一にするとは、当該親族が被相続人と日常生活の資を共通にしていたと認められることを要し、そのように認められるためには、少なくとも、居住費、食費、光熱費その他日常生活に係る費用の主要な部分を共通にしていた関係にあったことを要するものと解するのが相当であり、本件では、老人ホームの入居金、施設利用費、管理共益費、月額の利用料及び利用料に含まれない実費負担額の全てを被相続人が負担しており、被相続人と請求人が日常生活の資を共通にしていたと認めることはできず、請求人は被相続人と生計を一にしていたとはいえないと判断した。

※横浜地判令和 2 年 12 月 2 日（T A I N S : Z 888-2343）

被相続人甲所有の土地に原告所有の建物があり、そこを原告が大工業として使用していた。

原告は以下の理由により、生計一親族の事業の用に供していた土地として、小規模宅地等の特例を適用できるとしている。原告は、3 年半以上もの期間、甲の成年後見人として、身上監護業務として甲の生活の維持や医療、介護等、身上の保護に関する行為を行い、財産管理業務として、甲の財産全体を把握し、包括代理権を行使することによりこれらの財産を保存し、一定の範囲で甲のために利用する財産の管理に関する行為を無償で行ってきたので、「①同一の生活単位に属しているか（独立した生活を営んでいないか）」の要件を満たす。また「②相扶けて共同生活を営んでいるか」という要

件も、身上監護、財産管理を行う原告は、甲のあらゆる生活を助けており、相扶けて共同生活を営んでいるとの要件を充たしていることは明らかである。また、「③日常の生活の糧を共通にしているか」の要件も、原告は後見人として甲の財産を自由に処分することができる立場にあり、日常生活の糧を共通にしているといえる。

これに対して、裁判所は以下のように判示し、原告の請求を棄却した。本件特例の趣旨は、被相続人等の事業等の用に供されていた小規模な宅地等については、一般にそれが相続人等の生活基盤の維持のために欠くことのできないものであって、その処分について相当の制約を受けるのが通常であることを踏まえ、担税力の減少に配慮した点にあると解されるから、生計を一にしていたとの要件に該当するというためには、相続人の事業によって、相続人のみならず、被相続人の生計が維持されていたという関係がなければならない。原告が主張する生活面での種々の貢献や甲の成年後見人としての財産管理は、成年後見人としての報酬請求権や本件相続における寄与を基礎付けるものではあっても、宅地等の処分の制約や担税力の減少を基礎付けるものとはいえず、原告の主張する事情は、生計一要件を基礎付けるものであるとはいえない。また、生計を一にしていたとの要件は、被相続人と相続人が日常生活の糧を共通にしていた事実を要するものと解するのが相当であり、本件では、居住費、食費、光熱費、その他日常の生活に係る費用の全部又は主要な部分を共通にしていた関係にはなく、日常生活の糧を共通にしていたとはいえず、生計を一にしていたとは認められない。

○まとめ

本特例では、「生計を一にする」の具体的な判定に当たっては、所得税基本通達2-47（生計を一にするの意義）を参考とすることになります。

（参考）所得税基本通達2-47（（生計を一にするの意義））

法に規定する「生計を一にする」とは、必ずしも同一の家屋に起居していることをいうものではないから、次のような場合には、それぞれ次による。

（1） 勤務、修学、療養等の都合上他の親族と日常の起居を共にしていない親族がいる場合であっても、次に掲げる場合に該当するときは、これらの親族は生計を一にするものとする。

イ 当該他の親族と日常の起居を共にしていない親族が、勤務、修学等の余暇には当該他の親族のもとで起居を共にすることを常例としている場合

ロ これらの親族間において、常に生活費、学資金、療養費等の送金が行われている場合

（2） 親族が同一の家屋に起居している場合には、明らかに互いに独立した生活を営んでいると認められる場合を除き、これらの親族は生計を一にするものとする。

○ 他の税法における「生計一」の規定

法人税基本通達

1-3-4 令第4条第1項第5号《同族関係者の範囲》に規定する「生計を一にする」こととは、有無相助けて日常生活の資を共通にしていることをいうのであるから、必ずしも同居していることを必要としない。

国税通則法基本通達第46条関係9

（生計を一にする）

9 この条第2項第2号の「生計を一にする」とは、納税者と有無相助けて日常生活の資を共通にしていることをいい、納税者がその親族と起居を共にしていない場合においても、常に生活費、学資金、療養費等を支出して扶養している場合が含まれる。

なお、親族が同一の家屋に起居している場合には、明らかに互いに独立した生活を営んでいると認められる場合を除き、これらの親族は生計を一にするものとする。

(Q3)二世帯住宅の取り扱い

特定居住用宅地等の対象となる親族（配偶者を除く。）を、被相続人の居住の用に供されていた一棟の建物が建物の区分所有等に関する法律第1条の規定に該当する建物であるか否かにより、場合分けして規定しています。

- ① 被相続人の居住の用に供されていた一棟の建物が建物の区分所有等に関する法律第1条の規定に該当する建物である場合・・・相続開始直前において当該被相続人の居住の用に供されていた部分に居住していた者であつて、申告期限まで、継続保有し当該建物に継続居住する者
- ② ①以外の場合・・・相続開始直前において被相続人又は当該被相続人の親族の居住の用に供されていた部分に居住していた者であつて、申告期限まで、継続保有し当該建物に継続居住する者

措置法69条の4第3項（抄）

3 この条において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

二 特定居住用宅地等 被相続人等の居住の用に供されていた宅地等（当該宅地等が二以上ある場合には、政令で定める宅地等に限り。）で、当該被相続人の配偶者又は次に掲げる要件のいずれかを満たす当該被相続人の親族（当該被相続人の配偶者を除く。以下この号において同じ。）が相続又は遺贈により取得したもの（政令で定める部分に限り。）をいう。

イ 当該親族が相続開始の直前において当該宅地等の上存する当該被相続人の居住の用に供されていた一棟の建物（当該被相続人、当該被相続人の配偶者又は当該親族の居住の用に供されていた部分として政令（措令40の2⑬）で定める部分に限り。）に居住していた者であつて、相続開始時から申告期限まで引き続き当該宅地等を有し、かつ、当該建物に居住していること。

ロ 当該親族（当該被相続人の居住の用に供されていた宅地等を取得した者であつて財務省令で定めるものに限り。）が次に掲げる要件の全てを満たすこと（当該被相続人の配偶者又は相続開始の直前において当該被相続人の居住の用に供されていた家屋に居住していた親族で政令で定める者がいない場合に限り。）。

(1) 相続開始前三年以内に相続税法の施行地内にある当該親族、当該親族の配偶者、当該親族の三親等内の親族又は当該親族と特別の関係がある法人として政令で定める法人が所有する家屋（相続開始の直前において当該被相続人の居住の用に供されていた家屋を除く。）に居住したことがないこと。

(2) 当該被相続人の相続開始時に当該親族が居住している家屋を相続開始前のいずれの時においても所有していたことがないこと。

(3) 相続開始時から申告期限まで引き続き当該宅地等を有していること。

ハ 当該親族が当該被相続人と生計を一にしていた者であつて、相続開始時から申告期限まで引き続き当該宅地等を有し、かつ、相続開始前から申告期限まで引き続き当該宅地等を自己の居住の用に供していること。

措置法施行令 40 条の 2

4 法第六十九条の四第一項に規定する被相続人等の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等のうち政令で定めるものは、相続の開始の直前において、当該被相続人等の同項に規定する事業の用又は居住の用（同項に規定する居住の用をいう。以下この条において同じ。）に供されていた宅地等（土地又は土地の上に存する権利をいう。以下この条において同じ。）のうち所得税法第二条第一項第十六号に規定する棚卸資産（これに準ずるものとして財務省令で定めるものを含む。）に該当しない宅地等とし、これらの宅地等のうちに当該被相続人等の法第六十九条の四第一項に規定する事業の用及び居住の用以外の用に供されていた部分があるときは、当該被相続人等の同項に規定する事業の用又は居住の用に供されていた部分（当該居住の用に供されていた部分が被相続人の居住の用に供されていた一棟の建物（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を除く。）に係るものである場合には、当該一棟の建物の敷地の用に供されていた宅地等のうち当該被相続人の親族の居住の用に供されていた部分を含む。）に限るものとする。

13 法第 69 条の 4 第 3 項第 2 号イに規定する政令で定める部分は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める部分とする。

- 一 被相続人の居住の用に供されていた一棟の建物が建物の区分所有等に関する法律第 1 条の規定に該当する建物である場合 当該被相続人の居住の用に供されていた部分
- 二 前号に掲げる場合以外の場合 被相続人又は当該被相続人の親族の居住の用に供されていた部分

措置法通達 69 の 4 - 7 の 3（建物の区分所有等に関する法律第 1 条の規定に該当する建物）

措置法第 40 条の 2 第 4 項及び第 13 項に規定する「建物の区分所有等に関する法律第 1 条の規定に該当する建物」とは、区分所有建物である旨の登記がされている建物をいうことに留意する。

（注） 上記の区分所有建物とは、被災区分所有建物の再建等に関する特別措置法（平成 7 年法律第 43 号）第 2 条に規定する区分所有建物をいうことに留意する。

○ 建物の区分所有等に関する法律

（建物の区分所有）

第 1 条 一棟の建物に構造上区分された数個の部分で独立して住居、店舗、事務所又は倉庫その他建物としての用途に供することができるものがあるときは、その各部分は、この法律の定めるところにより、それぞれ所有権の目的とすることができる。

< 国税庁 26. 1. 15 情報の検証 >

国税庁の平成 26 年 1 月 15 日付けの資産課税課情報第 1 号で二世帯住宅の取扱いについて、事例を掲載しているので、それを検証します。

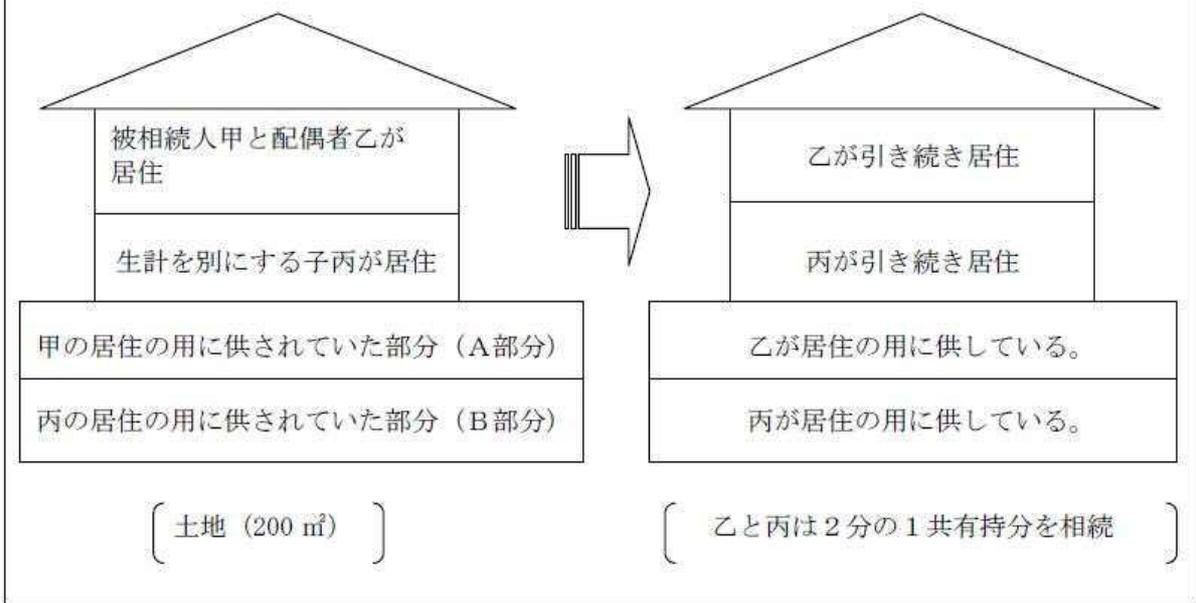
【設例】

（事例 1 区分所有建物の登記がされていない 1 棟の建物の敷地の場合）

問 被相続人甲は、自己の所有する宅地の上に一棟の建物を所有し、甲とその配偶者乙及び生計を別にする子丙の居住の用に供していた（建物は、区分所有建物である旨の登記がなく、甲単独の名義である。）。

配偶者乙、子丙は、当該宅地の2分の1の持分を各々相続により取得し、申告期限まで引き続き所有し、かつ居住の用に供している。

甲の所有していた宅地は、特定居住用宅地等に該当するか。



答

1 被相続人等の居住の用に供されていた宅地等の判定

甲の居住の用に供されていた一棟の建物の敷地には、被相続人甲の居住の用に供されていた部分（以下「A部分」という。）と、生計を別にする親族丙の居住の用に供されていた部分（以下「B部分」という。）がある。当該一棟の建物は、区分所有建物である旨の登記がされていないことから、生計を別にしていた親族丙の居住の用に供されていた部分についても、被相続人等の居住の用に供されていた宅地等の部分に含まれることとなる（措置法令40条の2④）。したがって、敷地の全体が、措置法第69条の4第1項に規定する被相続人等の居住の用に供されていた宅地等に該当することとなる。

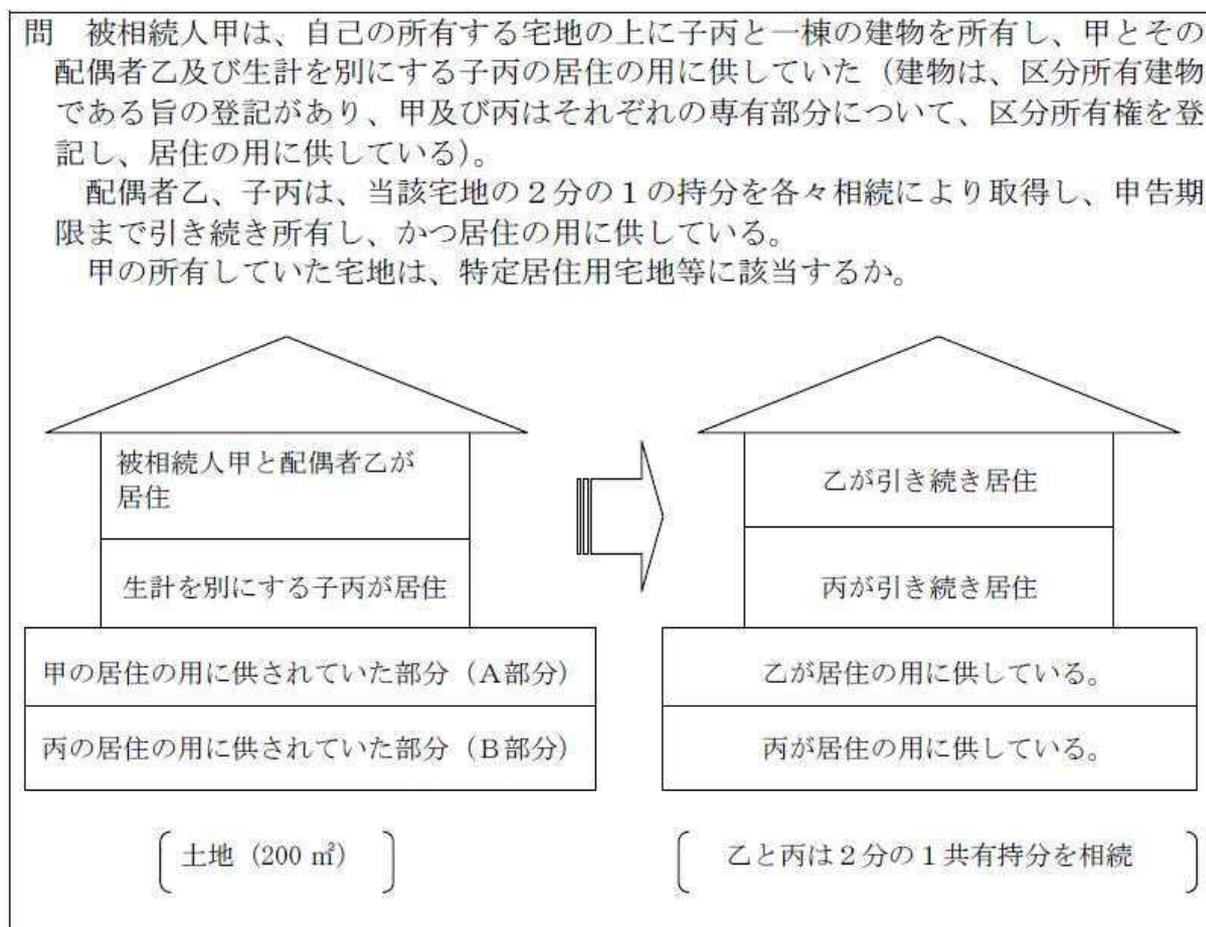
2 特定居住用宅地等の判定

敷地全体が、被相続人等の居住の用に供されていた宅地等に該当することから、配偶者である乙が取得した、A部分(100㎡)及びB部分(100㎡)の持分の割合(2分の1)に応ずる部分(100㎡)は、特定居住用宅地等に該当する（措置法69条の4③二柱書、措置法令40条の2⑫）。

丙は、甲の居住の用に供されていた一棟の建物（区分所有建物である旨の登記がされていない建物）の措置法令第40条の2第13項第2号に規定する「当該被相続人の親族の居住の用に供されていた部分」に居住していた者であって、相続開始から申告期限まで、被相続人等の居住の用に供されていた宅地等を有し、かつ、当該建物に居住していることから、措置法第69条の4第3項第2号イの親族に該当する。

したがって、丙が取得したA部分(100㎡)及びB部分(100㎡)の持分の割合(2分の1)に応ずる部分(100㎡)は、特定居住用宅地等に該当する(措置法69条の4③二イ、措置法令40条の2⑫)。

(事例2 区分所有建物の登記がされている1棟の建物の敷地の場合)



答

1 被相続人等の居住の用に供されていた宅地等の判定

甲の居住の用に供されていた一棟の建物の敷地には、被相続人甲の居住の用に供されていた部分(以下「A部分」という。)と、生計を別にする親族丙の居住の用に供されていた部分(以下「B部分」という。)がある。

甲の居住の用に供されていた一棟の建物は、区分所有建物である旨の登記がされていることから、生計を別にする丙の居住の用に供されていた部分(B部分)は、措置法第69条の4第1項に規定する被相続人等の居住の用に供されていた宅地等の部分に含まれないこととなる(措置法令40条の2④)。

したがって、一棟の建物の敷地のうち、A部分だけが、措置法第69条の4第1項に規定する被相続人等の居住の用に供されていた宅地等に該当することとなる。

2 特定居住用宅地等の判定

乙は、A部分及びB部分の持分（2分の1）を相続により取得しているが、被相続人等の居住の用に供されていた部分は、A部分のみである。したがって、配偶者である乙が取得したA部分（100㎡）の持分の割合（2分の1）に応ずる部分（50㎡）は、特定居住用宅地等に該当することとなる（措置法69条の4③二柱書、措置法令40条の2⑫）。

なお、B部分（100㎡）の持分の割合（2分の1）に応ずる部分（50㎡）は、B部分が措置法第69条の4第1項に規定する被相続人等の居住の用に供されていた宅地等に該当しないことから、特定居住用宅地等には該当しないこととなる。

丙は、甲の居住の用に供されていた一棟の建物（区分所有建物である旨の登記がされている建物）の措置法令第40条の2第13項第1号に規定する「当該被相続人の居住の用に供されていた部分」に居住していた者には該当しないことから、措置法第69条の4第3項第2号イの親族に該当しない。また、丙は、自らの所有する家屋に居住し、かつ、被相続人と生計を一にしていないことから、措置法第69条の4第3項第2号ロ及びハの親族にも該当しない。

したがって、丙が取得したA部分（100㎡）及びB部分（100㎡）の持分の割合（2分の1）に応ずる部分（100㎡）は、特定居住用宅地等に該当しない。

↓（松岡のコメント）

対処法（生前での対応となる。）

① 建物を区分所有から共有に変更する（※）。

具体的には、1階と2階の建物の評価額が同じであれば、1階の1/2の持分と2階の1/2の持分を甲と丙の間で交換登記をする（これにより、1階と2階ともに、甲・丙が1/2ずつの所有となる。）。その後（同時にできるものと思われる。）、区分所有登記から一つの建物に表示登記を変更する。これにより、建物全体が一つとなり、甲・丙が1/2ずつの所有となる。こうなれば、事例1とほぼ同じになるので、乙・丙ともに全てが特定居住用宅地等になります。

※ただし、何らかの構造変更が必要になる。措通35-11（建物の区分所有等に関する法律第1条の規定に該当する建物）の逐条解説には以下のような記載がある（令和2年1月改訂版、譲渡所得等関係租税特別措置法通達逐条解説p506（大蔵財務協会））。

何ら構造上変更がないにもかかわらず、「被相続人の居住用財産の特別控除の特例」の適用を受けるためのみの目的で相続開始前に区分所有建物から区分所有でない建物に登記変更したとしても、一棟の建物に構造上区分された部分で独立して住居等の用途に供することができるものであることは明らかであることから、「被相続人の居住用財産の特別控除の特例」の適用がないことはいうまでもない。

②建物の2階部分について、土地の1/2の敷地権登記をする。

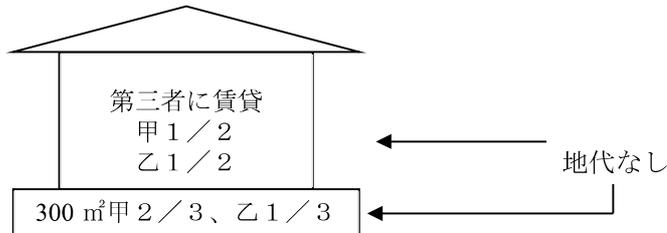
これを行うことにより、土地、建物が以下の3つに区分される。

- i マンションのように建物の2階とその敷地権1/2（甲所有）
- ii 土地の1/2（甲所有）
- iii 建物の1階部分（丙所有）

- ・ i を乙が取得すれば、敷地権100㎡の全てが特定居住用宅地等になる。
- ・ ii を丙が取得し、甲と丙が生計一となれば、100㎡全てが特定居住用宅地等になる。生計別となれば、特例の適用はない。

(Q 4) 土地、建物が共有の場合の考え方

被相続人甲は、生計別の子乙と共有の土地 300 m² (甲 2/3 (200 m²)、乙 1/3) の上に家屋も共有で (甲 1/2、乙 1/2) 所有し、第三者に貸し付けている。この場合に、貸付事業用宅地等に該当するのは何m²でしょうか。



A 甲の 2/3 の 200 m²のうち土地全体 300 m²の 1/2 までの 150 m²を先取りして、貸付事業用宅地等となり、1/6 の 50 m²は対象外となります。

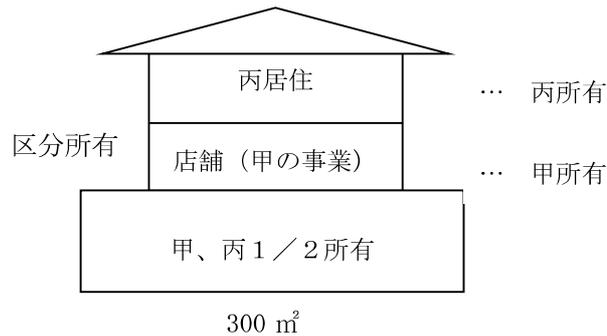
解説 甲及び乙は、それぞれ自己の所有部分に自己の所有部分の建物を建築しているものと認識するのが一般的ですから、まず自己の建物の所有部分の敷地は、自己の所有部分からなるものとして、取り扱うのが相当と考えられます。したがって、甲の 2/3 のうち 1/2 までが貸付事業用宅地等となり、残りの 1/6 は乙の建物のために使用貸借で貸し付けたものと判定され、対象外となります。

↓

対処法として、生前に建物の持分を甲 2/3、乙 1/3 に変更できれば、甲の 2/3 (200 m²) の全てが貸付事業用宅地等となります。

(Q5) 共有の土地の上に区分所有されている店舗と住宅がある場合

被相続人甲は子丙と土地を共有で保有していた。その上の建物は区分所有登記がなされており、1 Fは甲の事業用の店舗があり甲が所有している。2 Fは丙の住宅があり、丙が所有している。この場合、小規模宅地等の課税の特例の対象はどうなりますか。なお、丙と甲は生計別であり、この店舗の事業は3年以上行われている。



A 相続財産である土地（甲の持分 1 / 2）の 1 / 2（土地全体の 1 / 4）が他の要件を満たせば特定事業用宅地等の対象となります。

解説 前記事例と同様に甲及び丙は、それぞれ自己の所有部分に自己の所有部分の建物を建築しているものと認識することも考えられますが、本事例は区分所有登記であり甲丙共有の土地に 1 F 部分の建物と 2 F 部分の建物が並んで建っていると考えべきです。したがって、甲の持分の 1 / 2 × 1 / 2 は 1 F 部分の敷地であり、他の要件を満たす限り特定事業用宅地等の対象となります。残りの 1 / 2 × 1 / 2 は 2 F 部分の敷地であり、生計別の親族が居住の用に供しているものであり、本特例はありません。

↓

対処法として、生前に土地を区分所有建物の敷地権登記をすれば、甲の土地 150 m²はすべて 1 F の敷地権となり、全てが特定事業用宅地等となります。

130

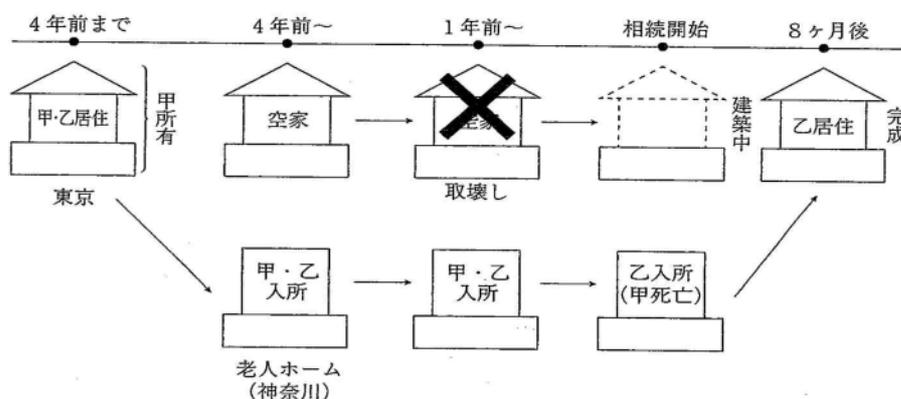
老人ホーム等入所中の自宅の建替中に相続が開始した場合

Q

被相続人甲・配偶者乙は、4年前まで甲が所有する東京の土地・建物に暮らしていました。そして、4年前からは、甲・乙は神奈川の老人ホームに入所しました。

甲は、自宅を建て替えて、完成後は甲・乙で居住するつもりでしたが、建物の完成前に死亡しました。この建築中の建物とその敷地を乙が取得し、相続開始後8ヶ月で完成したので、乙が居住しました。

この場合、特定居住用宅地等に該当しますか。



A

特定居住用宅地等に該当するものと思われます。

解説

特定居住用宅地等の要件である被相続人の居住の用に供されている場合には、居住の用に供することができない事由(要介護認定、要支援認定又は障害支援区分の認定を受けていた被相続人が老人ホーム等に入居等していたこと(措令40

の2②))で相続の開始の直前において当該被相続人の居住の用に供されていなかった場合における当該事由により居住の用に供されなくなる直前の当該被相続人の居住の用が含まれます。

ここでいう「居住の用」とは、居住の用に供されていた宅地等を指しています(措法69の4①)。したがって、上記にいう居住の用に供されなくなる直前の建物が取り壊されたことをもって、居住していた事実が失われることはないと思われれます。

一方、被相続人が、被相続人の居住の用に供されると認められる建物を建築中に死亡した場合において、その建物を取得した被相続人の親族又はその敷地を取得した被相続人の親族がその建物を居住の用に供した場合又は被相続人と生計を一にしていた被相続人の親族が居住の用に供した場合には、その建築中の建物の敷地となっていた宅地等は、居住用宅地等に当たるものとされています(措通69の4-8、措通69の4-5の準用)。

この事例の場合は、建築中の建物及びその敷地を被相続人の配偶者が取得していますので、建築中の建物又はその敷地を取得した被相続人の親族が居住の用に供した場合に該当します。

したがって、その建築中であった建物の敷地となっていた宅地等は居住用宅地等に当たるものとして取り扱われ、配偶者が取得し、完成後に居住していますので、特定居住用宅地等に該当するものと思われれます。

(Q7) 遺留分減殺請求の改正に伴うもの

1 改正後の民法の規定（令和元年7月1日から施行）

（遺留分侵害額の請求）

第1046条 遺留分権利者及びその承継人は、受遺者（特定財産承継遺言により財産を承継し又は相続分の指定を受けた相続人を含む。以下この章において同じ。）又は受贈者に対し、遺留分侵害額に相当する金銭の支払を請求することができる。 2 省略

2 税法の規定

上記の民法改正に伴い、遺留分に関する規定が物権的効力から金銭請求権へと変化したものの、権利行使によって生ずる担税力の増減は改正前と同様であると考えられることから、相続税に関しては改正前と同様の課税関係とし、民法における用語の改正に伴う規定の整備のみ行うこととされました（相法32①三）。

しかし、所得税に関しては、以下のように通達が発遣され、遺留分侵害額請求は金銭債権であるので、本来なら金銭で支払うものを譲渡所得の基因となる不動産など（相続財産であるものを含みます。）で充当した場合には、これを代物弁済と考え譲渡所得の対象とされることになりました。

（遺留分侵害額の請求に基づく金銭の支払に代えて行う資産の移転）

33-1の6 民法第1046条第1項《遺留分侵害額の請求》の規定による遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求があった場合において、金銭の支払に代えて、その債務の全部又は一部の履行として資産（当該遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求の基因となった遺贈又は贈与により取得したものを含む。）の移転があったときは、その履行をした者は、原則として、その履行があった時においてその履行により消滅した債務の額に相当する価額により当該資産を譲渡したことになる。

（注） 当該遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求をした者が取得した資産の取得費については、38-7の2参照

（遺留分侵害額の請求に基づく金銭の支払に代えて移転を受けた資産の取得費）

38-7の2 民法第1046条第1項の規定による遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求があった場合において、金銭の支払に代えて、その債務の全部又は一部の履行として資産の移転があったときは、その履行を受けた者は、原則として、その履行があった時においてその履行により消滅した債権の額に相当する価額により当該資産を取得したことになる。

3 国税庁Q&Aの改訂

（令和元年7月1日前に開始した相続）

遺留分減殺に伴う修正申告及び更正の請求における小規模宅地等の選択替えの可否

【照会要旨】

被相続人甲（平成31年3月10日相続開始）の相続人は、長男乙と長女丙の2名です。乙は甲の遺産のうちA宅地（特定居住用宅地等）及びB宅地（特定事業用宅地等）を遺贈により取得し、相続税の申告に当たってB宅地について小規模宅地等の特例を適用して期限内に申告しました。

その後、丙から遺留分減殺請求がなされ、家庭裁判所の調停の結果B宅地は丙が取得することにな

りました。

そこで、小規模宅地等の対象地を、乙は更正の請求においてA宅地と、丙は修正申告においてB宅地とすることができますか(限度面積要件は満たしています。)。なお、甲の遺産の内小規模宅地等の特例の対象となる宅地等は、A宅地及びB宅地のみです。

【回答要旨】

当初申告におけるその宅地に係る小規模宅地等の特例の適用について何らかの瑕疵がない場合には、その後、その適用対象宅地の選択換えをすることは許されないこととされていますが、照会の場合は遺留分減殺請求という相続固有の後発的事由に基づいて、当初申告に係る土地を遺贈により取得できなかったものですから、更正の請求においてA宅地について同条を適用することを、いわゆる選択換えというのは相当ではありません。

したがって、乙の小規模宅地等の対象地をA宅地とする変更は、更正の請求において添付書類等の要件を満たす限り認められると考えられます。また、当初申告において小規模宅地等の対象地を選択しなかった丙についても同様に取り扱い差し支えないと考えられます。

【関係法令通達】

租税特別措置法第69条の4

注記

令和元年10月1日現在の法令・通達等に基づいて作成しています。

(令和元年7月1日以後に開始した相続)

遺留分侵害額の請求に伴い取得した宅地に係る小規模宅地等の特例の適用の可否

【照会要旨】

被相続人甲(令和元年8月1日相続開始)の相続人は、長男乙と長女丙の2名です。乙は甲の遺産のうちA宅地(特定居住用宅地等)及びB宅地(特定事業用宅地等)を遺贈により取得し、相続税の申告に当たってこれらの宅地について小規模宅地等の特例を適用して期限内に申告しました(小規模宅地等の特例の適用要件はすべて満たしています。)

その後、丙から遺留分侵害額の請求がなされ、家庭裁判所の調停の結果、乙は丙に対し遺留分侵害額に相当する金銭を支払うこととなりましたが、乙はこれに代えてB宅地の所有権を丙に移転させました(移転は相続税の申告期限後に行われました。)

丙は修正申告の際にB宅地について小規模宅地等の特例の適用を受けることができますか。

【回答要旨】

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)による改正により、令和元年7月1日以後に開始した相続から適用される民法第1046条《遺留分侵害額の請求》に規定する遺留分侵害額の請求においては、改正前の遺留分減殺請求権の行使によって当然に物権的効力が生じるとされていた(遺贈又は過去の贈与が無効となり、遺贈又は贈与をされていた財産に関する権利が請求者に移転することとされていた)規定が見直され、遺留分に関する権利の行使によって遺留分侵害額に相当する金銭債権が生じることとされました。

照会の場合、遺留分侵害額の請求を受けて乙はB宅地の所有権を丙に移転していますが、これは、乙が遺留分侵害額に相当する金銭を支払うために丙に対し遺贈により取得したB宅地を譲渡(代物弁

済)したものと考えられ、丙はB宅地を相続又は遺贈により取得したわけではありませんので、小規模宅地等の特例の適用を受けることはできません。なお、丙は、遺留分侵害額に相当する金銭を取得したもとして、相続税の修正申告をすることになります。

(注) 乙がB宅地を遺贈により取得した事実に変動は生じず、また、乙がB宅地を保有しなくなったのは相続税の申告期限後であることから、遺留分侵害額の請求を受けてB宅地の所有権を丙に移転させたとしても、乙はB宅地についての小規模宅地等の特例の適用を受けることができなくなるということはありません。なお、乙は、遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金銭の額が確定したことにより、これが生じたことを知った日の翌日から4月以内に、更正の請求をすることができます。

【関係法令通達】

相続税法第31条、第32条、租税特別措置法第69条の4、所得税基本通達33-1の6、民法第1046条

注記

令和2年8月1日現在の法令・通達等に基づいて作成しています。

↓ (松岡の補足)

譲渡所得について

乙は遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求を受け、その金銭の支払に代えて、その債務の全部の履行として、当該遺留分侵害額に相当する金銭の支払請求の基因となった遺贈により取得した土地の移転をおこなったので、その履行により消滅した債務の額に相当する価額により当該資産を譲渡したこととなります。その際に、相続税の申告期限から3年以内に譲渡した場合には、「相続税の取得費加算」の特例が適用になるものと考えます(措法39)。

丙のB宅地の取得費は被相続人の取得費を引き継ぐことにはならず、その履行があった時においてその履行により消滅した債権の額に相当する価額により当該資産を取得したこととなります。

ご清聴ありがとうございました。

(以上)