

# 税務弘報

2011  
昭和28年2月3日  
第三種郵便物認可  
平成23年2月1日  
発行(毎月1回1日  
発行)

# 2

VOL.59/NO.2/FEBRUARY

特集

## 評価損計上の 税務ポイント

- 棚卸資産の評価損／堀内太郎
- 有価証券の評価損／坂井晴行
- 固定資産の評価損／石丸恒志・水品靖芳
- 外貨建資産の為替差損／湊 義和
- 解散等による株式評価損／植木康彦
- 資産除去債務／金井正義



特別企画

ここまで確認しておきたい!

## 年金二重課税判決後の 還付実務

- 更正の請求と還付手続き／坂部達夫
- 雑所得の計算と記載例／田口 渉
- 設例による影響シミュレーション／是枝俊悟

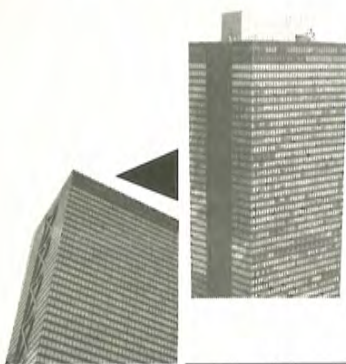
[T.Review] 地球炭素税と地方炭素税／植田和弘

[実務解説] 事例で確認する! 小規模宅地等の特例／小川 実

そうだ社会保険労務士に聞きにいこう 知っておきたい退職金の10のキホン／下山智恵子

第1付録 平成23年3月期 消費税申告チェックポイント／岡崎和雄

第2付録 国税月報 「税目ごとの論点の深掘り」に関する議論の中間報告 他



## 事例で確認する！ 小規模宅地等の特例

小川 実 税理士法人HOP・税理士

### はじめに

平成22年度税制改正において、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（以下「本特例」という。）が大幅に見直された。本特例の制度趣旨は、被相続人等の事業の用や居住の用に供されていた宅地等が、その処分に相当の制約を受けるといふ実情に配慮し、その相続人等の生活基盤の維持を目的として、当該宅地等の評価を減ずること（注1）にある。本特例は、昭和50年に通達として初めてその取扱いが公表され、昭和58年に租税特別措置法として立法化された。その後これまでの改正では、ほぼ一貫して特例の適用対象となる宅地等の範囲が拡大されてきた。しかし、本改正では、一転して、宅地等の取得者が事業又は居住を継続しない宅地等を中心に、特例対象宅地等の見直しが行われた。すなわち、本改正は、従来の特例対象宅地等のうち、本来の制度趣旨に必ずしも合致しないものを適用対象から除外したと評価できよう。

本稿では、本特例の改正の内容を整理し、今後、実務に影響があると思われる事項について、事例を含めて解説していく。

### ① 改正の概要

#### 1 特例対象宅地等の範囲の見直し

従来の本特例は、相続財産となる宅地等が相続開始の直前に被相続人又はその親族らにどのように利用されていたかという要件の充足のみをもって、一定の評価減を受けられることとしていた。本稿ではこれを「第一段階」の特例対象宅地等という。さらに、本特例は、その宅地等を取得した者の状況等を要件として、その宅地等がこれらの要件を充足した場合には、より多くの評価減を受けられることとしていた。本稿ではこれを「第二段階」の特例対象宅地等という。

この「第二段階」の特例対象宅地等に該当するためには、①取得者、②保有の継続、及び③利用の継続という3つの要件を充足する必要がある。①は、相続人等のうち誰がその宅地等を取得するかという要件をいう。②は、その取得した者が、申告期限までに当該取得した宅地等の所有を継続しているかという要件をいう。③は、当該宅地

等について、相続開始前の利用状況が、申告期限まで継続されているかという要件をいう。

本改正は「第一段階」の特例対象宅地等

についての本特例の適用を廃止し、すべてのケースで「第二段階」の特例対象宅地等の要件を充足することを求めるようになったと整理することができる。

【改正前】

第一段階		第二段階			
相続開始前の利用状況	特例の内容	取得者	申告期限までの保有継続要件	申告期限までの利用継続要件	特例の内容
被相続人の事業用	200㎡まで 50%評価減	親族	○	○	400㎡まで 80%評価減
同一生計親族の事業用	200㎡まで 50%評価減	その同一生計親族	○	○	400㎡まで 80%評価減
被相続人又は同一生計親族の貸付事業用	200㎡まで 50%評価減				
特定同族会社への貸付事業用	200㎡まで 50%評価減	役員である親族	○	○	400㎡まで 80%評価減
被相続人の居住用	200㎡まで 50%評価減	配偶者	—	—	240㎡まで 80%評価減
		同居親族	○	○	240㎡まで 80%評価減
		持ち家なし非同居親族	○	—	240㎡まで 80%評価減
同一生計親族の居住用	200㎡まで 50%評価減	その同一生計親族	○	○	240㎡まで 80%評価減

【改正後】

第一段階		第二段階			
相続開始前の利用状況	特例の内容	取得者	申告期限までの保有継続要件	申告期限までの利用継続要件	特例の内容
被相続人の事業用	(適用除外)	親族	○	○	400㎡まで 80%評価減
同一生計親族の事業用	(適用除外)	その同一生計親族	○	○	400㎡まで 80%評価減
被相続人又は同一生計親族の貸付事業用	(適用除外)	親族	○	○	200㎡まで 50%評価減
特定同族会社への貸付事業用	(適用除外)	役員である親族	○	○	400㎡まで 80%評価減
被相続人の居住用	(適用除外)	配偶者	—	—	240㎡まで 80%評価減
		同居親族	○	○	240㎡まで 80%評価減
		持ち家なし非同居親族	○	—	240㎡まで 80%評価減
同一生計親族の居住用	(適用除外)	その同一生計親族	○	○	240㎡まで 80%評価減

なお、被相続人の居住の用に供されていた宅地等を配偶者や持ち家のない親族が取得した場合の継続要件については、従来どおりの取扱いとなる。よって、配偶者については保有及び利用の継続は求められず、持ち家のない親族については保有の継続のみが求められる。

以下、改正後の特例対象宅地等について述べる。

#### (1) 特定事業用宅地等

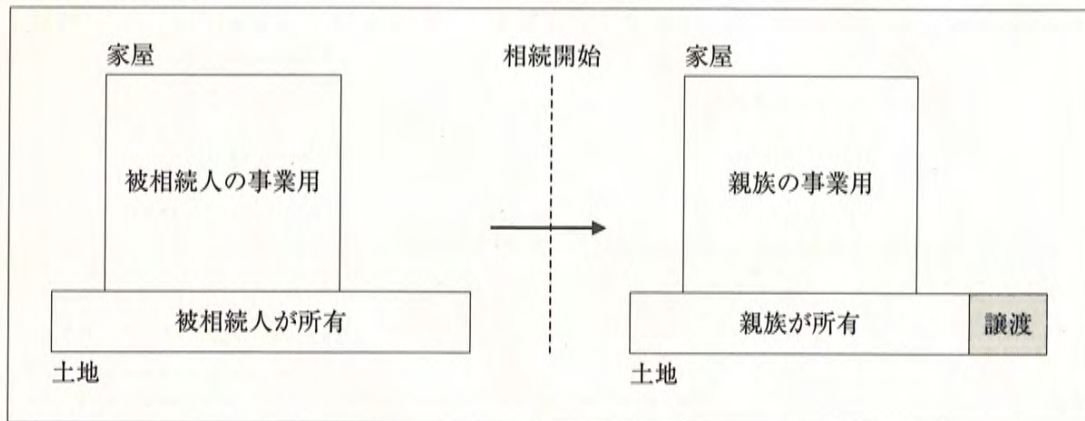
① 相続開始の直前において、被相続人の事業（不動産貸付業等を除く。）の用に供されていた宅地等で、その宅地等を取

得た親族が、相続税の申告期限まで引き続きその宅地等を有し、かつ、その事業を営んでいるもの。

② 相続開始の直前において、被相続人の同一生計親族の事業（不動産貸付業等を除く。）の用に供されていた宅地等で、その同一生計親族が、相続税の申告期限まで引き続きその宅地等を有し、かつ、その事業を営んでいるもの。

③ 郵政民営化法第180条第1項（相続税に係る課税の特例）に規定する宅地等については、特定事業用宅地等とみなして、本特例を適用する（措通69の4-27）。

#### 【事例1】 申告期限までに、宅地等の一部を譲渡した場合



(改正前) 宅地等のうち、申告期限まで保有及び利用を継続する部分については240㎡まで80%評価減、申告期限までに譲渡した部分については200㎡まで50%評価減の適用となる。

(改正後) 宅地等のうち、申告期限まで保有及び利用を継続する部分についてのみ240㎡まで80%評価減の適用となる。よ

て、申告期限までに譲渡した部分については本特例の適用はない。

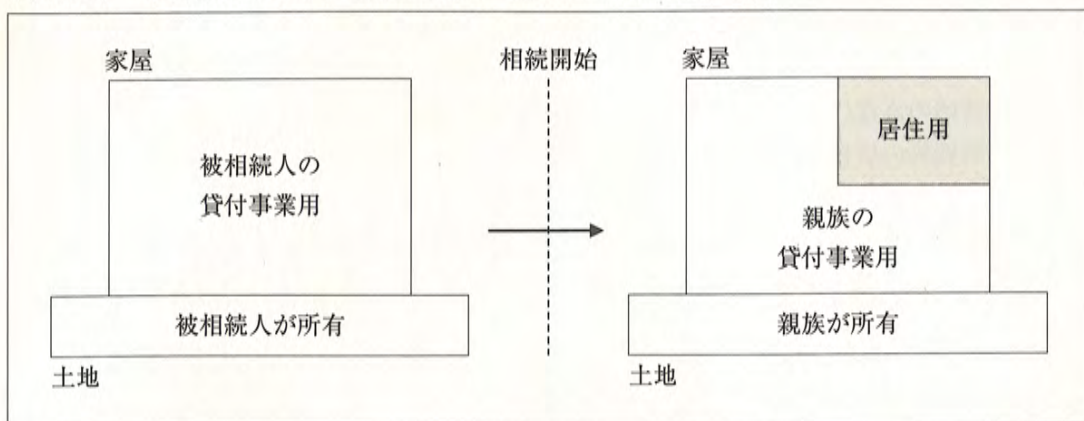
#### (2) 貸付事業用宅地等

① 相続開始の直前において、被相続人の不動産貸付業等の用に供されていた宅地等で、その宅地等を取

- ② 相続開始の直前において、被相続人の同一生計親族の不動産貸付業等の用に供されていた宅地等で、その同一生計親族

が、相続税の申告期限まで引き続きその宅地等を有し、かつ、その事業を営んでいるもの。

【事例2】 申告期限までに、共同住宅の一部を居住用とした場合



(改正前) 宅地等の全体について200㎡まで50%評価減の適用がある。

(改正後) 宅地等のうち、申告期限まで保有及び利用を継続する部分についてのみ200㎡まで50%評価減の適用となる。よって、申告期限までに居住用とした部分については、本特例の適用はない。なお、申告期限における空室部分については、一時的なもの（入居者の募集を行っている等）であれば、貸付事業用としての利用を継続しているものとされる。

(3) 特定同族会社事業用宅地等

相続開始の直前において、被相続人及びその被相続人の同一生計親族その他その被相続人と特別の関係にある者が有する株式等の総数が、その法人の発行済株式等の総数の10分の5を超える法人の事業（不動産貸付業等を除く。）の用に供されていた宅地

等で、その宅地等を取得した親族（相続税の申告期限において、その法人の役員である者に限る。）が、相続税の申告期限まで引き続きその宅地等を有し、かつ、その法人の事業の用に供されているもの。

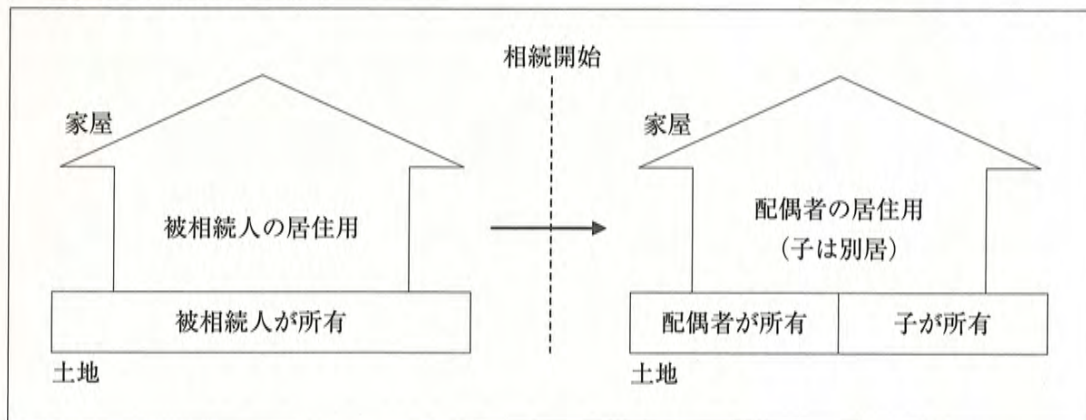
(4) 特定居住用宅地等

- ① 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宅地等で、その被相続人の配偶者が取得したもの。
- ② 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宅地等で、その宅地等を取得した親族（その被相続人と同居していた者に限る。）が、相続税の申告期限まで引き続きその宅地等を有し、かつ、自己の居住の用に供しているもの。
- ③ 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宅地等で、その宅地等を取得した親族（相続開始前3年以内において、国内にある自己又は自己

の配偶者の持ち家に居住したことがなく、かつ、その被相続人と別居していた者に限る。)が、相続税の申告期限まで引き続きその宅地等を有しているもの(その被相続人について、配偶者又は法定相続人である同居親族がない場合に限る。))。

- ④ 相続開始の直前において、被相続人の同一生計親族の居住の用に供されていた宅地等で、その同一生計親族が、相続税の申告期限まで引き続きその宅地等を有し、かつ、自己の居住の用に供しているもの。

【事例3】 特定居住用宅地等の要件を満たす者とそうでない者が、宅地等を共有持分2分の1ずつ共同相続した場合



(改正前) 宅地等を取得した共同相続人のうち、配偶者が特定居住用の要件を満たすため、宅地等の全体について240㎡まで80%評価減の適用がある。

(改正後) 宅地等のうち、配偶者が取得した部分のみ特定居住用の要件を満たすため、当該部分についてのみ240㎡まで80%評価減の適用となる。よって、子が取得し

## 2 共同相続があった場合の判定方法の見直し

従来の本特例は、一の宅地等について共同相続があった場合に、共同相続人のうちの一人でも適用要件を満たすときは、その宅地等全体について本特例の適用があることとされてきた(旧措法69の4③一、二)。しかし、改正後は、共同相続人のうちその適用要件を満たす者が取得した持分の割合に応じた部分にのみ本特例の適用があることとされた(新措法69の4③一、二)。

た部分については、本特例の適用はない。

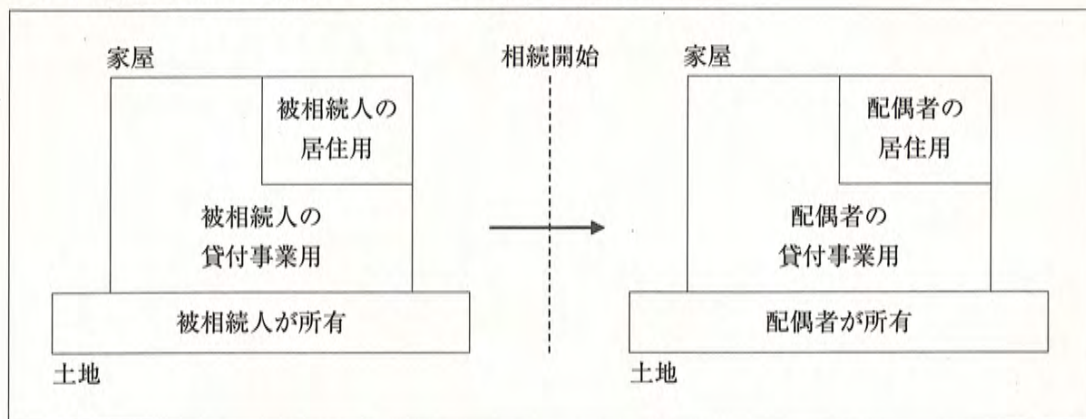
## 3 一棟の建物の敷地に特定居住用宅地等を含む場合の取扱いの見直し

従来は、一棟の建物の敷地の用に供されていた宅地等のうち、その宅地等の一部が特定居住用宅地等に該当する場合には、その宅地等の全体について特定居住用宅地等として本特例の適用を受けることができた

(旧措令40の2②後段かっこ書)。しかし、改正後は、この規定が削除され、その建物の利用状況に応じ床面積の割合で宅地等を

按分し、個々の部分について特例対象宅地等に該当するか否かを判定していくこととなった。

【事例4】 一棟の建物の敷地の用に供される宅地等のうちに、特定居住用宅地等の要件を満たす部分と貸付事業用宅地等の要件を満たす部分がある場合



(改正前) 宅地等のうち、配偶者の居住用部分が特定居住用の要件を満たすため、宅地等の全体について240㎡まで80%評価減の適用がある。

(改正後) 配偶者の居住用部分については240㎡まで80%評価減、貸付事業用部分については200㎡まで50%評価減の適用となる。

#### 4 居住の用に供されていた宅地等が複数ある場合の取扱いの明文化

被相続人等の居住の用に供されていた宅地等が複数ある場合には、それぞれの宅地等について本特例の適用があるのではないかという点が争いになったことがある(注2)が、本改正により、以下のように明文化されることとなった(措令40の2⑥)。

(1) 被相続人の居住の用に供されていた宅

地等が二以上ある場合((3)に掲げる場合を除く。)には、その被相続人が主として居住の用に供していた一の宅地等

- (2) 被相続人の同一生計親族の居住の用に供されていた宅地等が二以上ある場合((3)に掲げる場合を除く。)には、その同一生計親族が主としてその居住の用に供していた一の宅地等(その同一生計親族が二人以上いる場合には、その同一生計親族ごとに、それぞれ主としてその居住の用に供していた一の宅地等)

- (3) 被相続人及びその被相続人の同一生計親族の居住の用に供されていた宅地等が二以上ある場合には、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める宅地等

- ① その被相続人が主としてその居住の用に供していた一の宅地等と、その同一生計親族が主としてその居住の用に供していた一の宅地等とが同一である場合に

は、その一の宅地等

- ② ①に掲げる場合以外の場合には、その被相続人が主としてその居住の用に供していた一の宅地等とその同一親族が主としてその居住の用に供していた一の宅地等

なお、(3)②の場合には、限度面積要件(240㎡)の範囲内で、複数の宅地等について、特定居住用宅地等に該当することがある。

## ② 実務上の留意点

### 1 「利用の継続」の解釈と一部転業の取扱い

改正後は「第二段階」の特例対象宅地等に該当するためには、「利用の継続」が重要な要件となる。そして、その解釈にあたっては、租税特別措置法69条の4第3項において「相続開始の直前における被相続人等の事業又は居住を相続開始時から相続税の申告期限まで(注3)引き続き」と規定されている。

また、租税特別措置法通達69の4-15は、転業があった場合の取扱いを定めて、一定の利用状況の変更があった場合にも、利用の継続があるものとして取り扱うこととしており、その宅地等の上では、なお従前の事業を営んでいるものとして認められる。これについては、本改正の影響はない。

しかしながら、本通達は、宅地等を貸付事業用に転業した場合には、その転業部分について利用の継続があるとは認めていない。本改正前は、当該転業部分が「第二段階」の適用要件を充足しないとしても「第一段階」の特例対象宅地等に該当し、200㎡

まで50%の評価減の適用を受けることができた。しかし、改正後は「第一段階」の特例適用が廃止され、当該転業部分については、本特例の適用を受けられなくなった。この点については十分注意したい。

### 2 「主として居住の用」の解釈

租税特別措置法施行令40条の2第6項に「主として居住の用」と明記されたことから、今後はこの「主として」の解釈が注目を集めることが予想される。従前は、「居住の用」に供していれば、いずれの宅地等についても本特例の適用があるとされていたが、今後は「主として」及び「居住の用」の2つの要件を充足している宅地等に適用範囲が限られるため、注意が必要である。今後の相続税対策のプランニングにおいては、「主として居住の用」という要件を意識して、客観的な事実を整えておくことが重要であろう。

### 3 「棚ボタ適用」廃止の影響

本改正は、本特例の適用に関して、宅地等の取得者や継続要件をこれまでよりも厳格化するものであった。従来は、共同相続人のうち一人でも適用要件を充足すれば、他の共同相続人も本特例の適用を受けることができた。このような、いわば「棚ボタ適用」は本改正で排除されることになった。今後、本特例を有効に利用するには、なるべく継続要件を満たす者が宅地等を相続することが望ましい。また、過去に行ったプランニングを見直す必要も出てくるだろう。

おわりに

相続税は、バブル期の地価急騰に伴い、



急激に増えた課税対象者を抑制するために、基礎控除の引上げや本特例の拡充の改正が行われてきた。しかし、バブル崩壊後は、地価の下落に伴う基礎控除の引下げ等も行われず、現在の日本における相続税は、年間の死亡者数の4.2%<sup>(注4)</sup>しか負担しない構造となってしまった。しかも、平成15年度税制改正において最高税率が引き下げられて以降、所得の再分配機能を果たせていないと言われている。

本改正は、本特例の制度趣旨を徹底するものである。今後は、本特例の適用を受けることができる者が制限されることとなり、相続税の納税義務を有する者が増加することが見込まれる。

また、本稿執筆時において詳細は明らかにされていないが、平成23年度税制改正において、相続税の基礎控除が現行よりも4割縮小される案も出ている。本案が実現すれば、本改正は、相続税の課税件数の拡大に更に大きな影響力を持つことになるだろう。

(注1) 武田昌輔『DHCコンメンタール相続税法』措置法第69条の4沿革(第一法規、加

除式)

(注2) 福岡高判平成21年2月4日(未掲載)は、旧法の「本件特例の適用の対象となる『居住の用に供されていた宅地等』は『主として居住の用に供していた宅地等』に限られない」と判断し、本特例の適用対象となる宅地等は複数あることを示唆していた。

(注3) 宅地等を取得した者が申告期限前に死亡した場合には、その死亡の日まで。

(注4) 財務省ホームページ「最近における相続税の課税割合・負担割合及び税収の推移」

#### 【参考文献】

- ・松岡章夫＝山岡美樹『Q&A 相続税 小規模宅地等の特例』(大蔵財務協会、平成22年)
- ・赤坂光則『一目でわかる小規模宅地特例100』(税務研究会出版局、平成21年)
- ・税理士法人HOP(株)アローズ・リーガル・サービス『リスク回避のための“生前相続”のススメ』(ぎょうせい、平成22年)
- ・清水謙一＝藤澤美穂「小規模宅地等の特例改正の実務的影響」『週刊税務通信』No.3131、63-68頁
- ・平成22年度税制改正大綱

\*

\*

\*