



貸家建付地の評価と貸付事業用宅地等（小規模宅地等）の
減額特例における「一時的な空室」の取扱いの相違

第 73 回 2017 年（平成 29 年）9 月 1 日

発表 中島 孝一

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

目 次

[1] 貸家建付地の評価における「一時的な空室」の取扱い	
1 平成27年11月11日 裁決	1
2 平成28年12月7日 裁決	3
3 大阪地裁 平成28年10月26日 判決	5
4 平成20年6月12日 裁決	8
[2] 貸家建付地の評価における「一時的な空室」の判断基準の検討	
1 タックスアンサー等の判断基準	14
2 裁決及び判決のあらまし	15
3 私見	16
4 実務対応	17
[3] 貸付事業用宅地等（小規模宅地等）の減額特例における「一時的な空室」の取扱い	
1 横浜地裁 平成7年7月19日 判決	18
2 東京地裁 平成6年7月22日 判決	23
[4] 貸付事業用宅地等（小規模宅地等）の減額特例における「一時的な空室」の判断基準 の検討	
1 判断基準	25
2 貸家建付地との比較	25
※ 参考法令・通達他	27

[1] 貸家建付地の評価における「一時的な空室」の取扱い

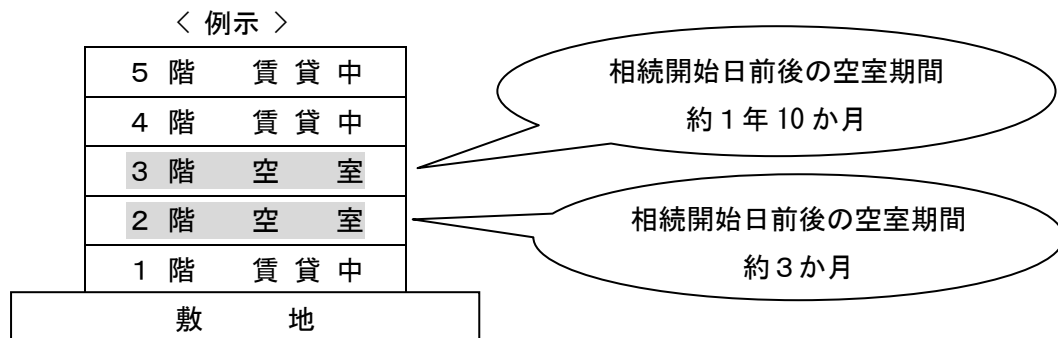
1 平成 27 年 11 月 11 日 裁決 (棄却) (資料 1)

貸家の「一時的な空室」と認められる期間の判定

(週刊 税のしるべ 第 3274 号 平成 29 年 1 月 30 日)

(1) 争点

空室期間が約 3 か月及び 1 年 10 か月の独立部分が、一時的として認められるか否か。



(2) 裁決要旨

① 請求人の主張

請求人らは、財産評価基本通達 26《貸家建付地》に定める賃貸割合の算出にあたり、各独立部分を有する家屋のうち課税時期において空室であった部分が同通達 26 の(2)の(注)に定める「課税時期において、一時的に賃貸されていなかったと認められるもの」に該当するか否かは、各独立部分の空室期間の長短のみで判断するのではなく、各独立部分が課税時期前に継続的に賃貸されてきたものかどうか等の事実関係から総合的に判断すべきものであり、各独立部分のうち課税時期において空室であった部分（本件各独立部分）は、「課税時期において、一時的に賃貸されていなかったと認められるもの」に該当する旨主張する。

② 判断

しかしながら、相続税法第 22 条《評価の時価》にいう時価とは、相続により財産を取得した日における当該財産の客観的な交換価値をいうものと解されることからすれば、各独立部分を有する家屋の全部又は一部が貸し付けられているかどうかについては、課税時期（相続開始日）における現況に基づいて判断するのが原則である。

そして、同通達の(2)の(注 2)に定める「一時的に賃貸されていなかったと認められるもの」とは、国税庁タックスアンサーが示す事実関係から、各独立部分の一部が課税時期において一時的に空室となっていたにすぎないと認められるものをいうものと解するのが相当であるところ、本件各独立部分に係る本件相続開始日前後の空室期間は、最も

短いものでも約3か月、長いものでは約1年10か月に及んでおり、国税庁タックスアンサーの③で示された期間（空室の期間が、課税時期前後の例えば1か月程度であるなど、一時的な期間であること）を大幅に上回っているのであって、社会通念に照らしても、これが一時的なものにすぎないとは認め難く、本件各独立部分の従前の賃貸状況等の事情を踏まえても、本件各独立部分が「一時的に賃貸されていなかったと認められるもの」に該当するとは認めることができない。

2 平成 28 年 12 月 7 日 裁決 (棄却) (資料なし)

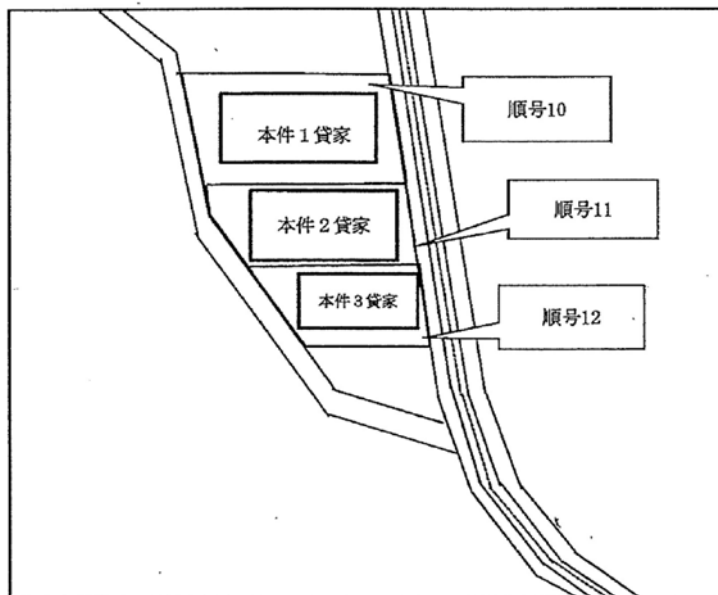
貸家建付地の賃貸割合に含める一時的な空室の判断 (納税者主張を認めず)

(週刊 税務通信 No3461 平成 29 年 6 月 12 日 13 頁)

(1) 争点

本件 4 土地及び本件各貸家の評価における、本件各貸家の賃貸割合

別図 4 本件 4 土地 (別表 2-1 の順号 10 ないし 12)



(2) 認定事実

① 本件 1 貸家について

本件 1 貸家は、木造 2 階建ての共同住宅である。本件改修工事前において賃貸されていた各独立部分の居室は全 20 室 (各室とも床面積 19.87 m²) であるところ、このうち、本件相続開始日において 11 室に賃借人が居住し、残りの 9 室の本件相続開始日前後の空室期間は、約 1 か月半である 1 室 (212 号室) を除くと、最も短いもので約 8 か月であった。

② 本件 2 貸家について

本件 2 貸家は、木造 2 階建ての共同住宅である。本件改修工事前において賃貸されていた各独立部分の居室は全 18 室 (各室とも床面積 19.87 m²) であるところ、このうち、本件相続開始日において 12 室に賃借人が居住し、残りの 6 室は空室であった。

上記 6 室の本件相続開始日前後の空室期間は、最も短いもので約 5 か月であった。

③ 本件 3 貸家について

本件 3 貸家は、木造 2 階建ての共同住宅である。本件改修工事前において賃貸されていた各独立部分の居室は全 10 室 (各室とも床面積 19.87 m²) であるところ、このうち、本件相続開始日において 7 室に賃借人が居住し、残りの 3 室は空室であった。

上記 3 室の本件相続開始日前後の空室期間は、最も短いもので約 11 か月であった。

貸家の区分	相続開始日の空室	相続開始日前後の空室期間	相続開始日における改修工事の進捗状況
本件1貸家	全20室のうち9室	212号室は、約1か月半 他の8室のうち、最も短いもので約8か月	完了 8室 未着手 12室
本件2貸家	全18室のうち6室	6室のうち、最も短いもので約5か月	完了 2室 改修中 3室 未着手 13室
本件3貸家	全10室のうち3室	3室のうち、最も短いもので約11か月	完了 3室 一部完了 2室 未着手 5室

(注) 本件改修工事前の本件各貸家の各独立部分の居室は、いずれも1Kタイプの間取りで、本件改修工事は、上記1Kタイプの居室を改修する工事及び1Kタイプの居室2室を2DKタイプの居室1室に改修する工事であり、ユニットバス及びキッチンの解体及び新設工事が含まれるほか、各部屋にバルコニーを新設するものであった。

(3) 判断

本件各貸家の賃貸状況についてみると、本件相続開始日において空室であった居室は、本件1貸家の9室、本件2貸家の6室、本件3貸家の3室であったところ、このうち本件1貸家の212室を除く各居室については、本件相続開始日前後において、最短でも5か月を超えて空室状況にあったことが認められる。

そうすると、212号室を除くその他の居室については、課税実務上の基準に照らし、いずれも「課税時期において一時的に賃貸されていなかったと認められるもの」には当たらないといふべきである。

この点、請求人らは、本件各貸家について本件改修工事が行われていたという事情を斟酌すべきである旨主張するが、評価基本通達26に定める貸家建付地の評価は、そもそも相続開始日において借家権の目的となっている家屋の敷地の用に供されている宅地の価額の評価方式を定めるものである上、本件において、212号室を除く他の居室については、最短でも5か月を超えて空室状況にあったと認められるものであるから、請求人らの主張する事情を考慮してもなお、一時的に賃貸されていなかったものと認めることはできない。

したがって、本件各貸家の賃貸割合は、それぞれ、本件相続開始日において賃貸されていた居室の床面積の合計を貸家全体の床面積の合計で除した割合となる。

$$\frac{\left[\begin{array}{c} \text{次の31室の床面積の合計} \\ 12室（本件1貸家） + 12室（本件2貸家） + 7室（本件3貸家） \end{array} \right]}{\left[\begin{array}{c} \text{次の48室の床面積の合計} \\ 20室（本件1貸家） + 18室（本件2貸家） + 10室（本件3貸家） \end{array} \right]}$$

3 大阪地裁 平成 28 年 10 月 26 日 判決 (棄却) (原告控訴) (資料 2)

(平成 29 年 5 月 11 日大阪高裁 (棄却))

(週刊 税務通信 No3461 平成 29 年 7 月 24 日 8 頁・9 頁)

(1) 事案の概要

Y 税務署長が行った本件通知処分は、原告が本件相続によって取得した家屋及び土地の価額を誤って評価したものであり、違法である旨主張して、本件通知処分の取消しを求めた事案である。

※ 相続開始前後の空室期間

番号	室数	入居	空室	相続開始前後の空室期間	
1	9 室	2 室	7 室	最短 5 か月	最長 39 か月
2	15 室	12 室	3 室	最短 5 か月	最長 58 か月
3	43 室	29 室	14 室	最短 15 か月	最長 43 か月
4	10 室	7 室	3 室	最短 45 か月	最長 59 か月
5	27 室	13 室	14 室	最短 12 か月	最長 50 か月
6	9 室	7 室	2 室	最短 21 か月	最長 58 か月
7	42 室	26 室	16 室	最短 27 か月	最長 59 か月
8	36 室	22 室	14 室	最短 10 か月	最長 59 か月

(2) 争点及び当事者の主張

本件の争点は、本件各係争家屋及び本件各係争土地の価額、具体的には、本件各係争家屋に係る賃貸割合である。

被告の主張	原告の主張
<p>① <u>空室期間の長短が重要な考慮要素</u></p> <p>課税時期において現に賃貸されていない独立部分が一時的空室部分に該当するかについては、当該独立部分が、①課税時期前に継続的に賃貸されてきたものか否か、②賃借人の退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われたか否か、③空室の期間中、他の用途に供されていないか、④空室の期間が、課税時期の前後の例えば 1 か月程度であるなど一時的な期間であったか否か、⑤課税時期後の賃貸が一時的なものでないかなどの事実関係から</p>	<p>① <u>総合的に考慮して判断</u></p> <p>貸家に係る各独立部分が一時的空室部分に該当するかは、当該貸家に、自用の建物ではなく収益資産としての用途に供され、貸家として評価すべき実態があるかという観点から判断すべきであり、具体的には、①建物が建築された目的、②空室となった事情とそれまでの間の利用状況、③前賃借人の退去後、新たな賃借人の募集に着手した時期やその方法などの、賃貸業務の用に供するための努力の有無及び程度、④空室となった</p>

判断すべきであり、課税通達 26 (注) 2 の「一時的」という文言に照らせば、上記④の賃貸されていない期間の長短が、特に重要な考慮要素となるものといえる。

② 一時的空室部分に非該当

本件各空室部分の本件相続開始時前後の賃貸状況は別表 1 (添付なし) のとおりであり、本件各空室部分は、いずれも、賃貸されていない期間が課税時期まで、又はその前後の長期に及んでいるから、一時的空室部分に該当しない。

③ 賃貸割合は別表 2 順号④による

したがって、本件各空室部分は、課税時期において賃貸されている各独立部分に該当しないものとして、賃貸割合が算出されるべきであるから、本件各係争家屋に係る賃貸割合は、それぞれ別表 2 順号④の「賃貸割合」欄記載 (添付なし) のとおりとされるべきである。

以降における当該空室部分の利用状況等を、総合的に考慮して判断すべきである。

当該独立部分が賃貸されていない期間の長短は、一時的空室部分該当性を判断するための、重要な考慮要素であるとはいえない。

② 一時的空室部分に該当

本件において、①本件各係争家屋は、賃貸用マンションとして建設され、②本件各空室部分は、いずれも借家人側の事情によって空室となったが、賃貸以外の目的に供されたことはなく、③被相続人及び原告は、本件各係争家屋の建築以降、課税時期の前後を通じて、本件各係争家屋 (本件各独立部分) の賃借人を継続的に募集するなどしており、④本件相続後も、本件各係争家屋を賃貸業務の用に供していることなどからすると、課税時期において、本件各係争家屋には、自用の建物ではなく、貸家として評価すべき実態があるため、本件各空室部分は一時的空室部分に該当する。

③ 賃貸割合は 100%

したがって、本件各空室部分は、課税時期において賃貸されている各独立部分に該当するものとして、賃貸割合が算出されるべきであるから、本件各係争家屋に係る賃貸割合は、いずれも 1 とされるべきである。

(3) 判示

① 一時的空室部分該当性は借家権の目的となっているか否かにより判定

原告は、貸家に空室が生じた場合に、賃貸割合が減少し、貸家及び貸家建付地の価額が上昇することは、相続税法 22 条に反しており、当該貸家に収益資産としての用途に供され、貸家として評価すべき実態があるか否かという観点から、評価通達 26 (注) 2 の一時的空室部分該当性を判断すべき旨主張する。

しかしながら、評価通達 26 本文は、家屋の独立部分ごとに、借家権の目的となっていることに、基づく制約が現にあるかを基準としているものといえるところ、評価通達 26 (注) 2 はその注記の形式で規定されており、評価通達 26 本文で定められた取扱いとの関係で、あくまでも例外的な措置として位置付けられていると解されること及びその規定内容をもみても、家屋の各独立部分につき、当該部分が継続的に賃貸されていたことを前提としつつ、課税時期において賃貸されていなかったことが「一時的」なものであることを要件としていることに照らせば、原告が主張するように、評価通達 26 (注) 2 が、評価通達 26 本文と異なり、家屋全体の用途から、当該家屋の各独立部分の減価の可否を問題とする趣旨であると解することは、評価通達 26 の解釈として一貫性に欠けるものであり、文言に照らしても無理があるといわざるを得ない。

したがって、評価通達 26 (注) 2 は、家屋の独立部分ごとに、賃貸されていなかった期間が一時的であり、実質的にみて借家権の目的となっていると同視し得るかを基準として、一時的空室部分該当性を判断する旨予定しているものと解すべきである。

以上によれば、原告の主張は採用することができない。

② 本件各空室部分は一時的空室部分に該当しない

本件各空室部分についてみると、本件各空室部分の本件相続開始時前後の賃貸状況は、別表 1 の「各室」欄のうち「空室」欄記載 (前々頁参照) のとおりであるところ、本件各空室部分が賃貸されていない期間は最も短い場合 (■■■■■■■■■■号室及び■■■■■■■■■■号室) でも 5 か月であり、本件各空室部分について、本件相続開始前に賃貸借契約が終了した後も引き続き賃貸される具体的な見込みが客観的に存在したにもかかわらず上記の期間新たな賃貸借契約が締結されなかったことについて合理的な理由が存在したなどの事情は認められず、むしろ、本件各係争家屋の賃借人を継続的に募集していたという原告の主張を前提とすれば、そのような募集状況にあったにもかかわらず 5 か月以上も賃貸されていないことから、上記のような事情はなかったものと推認される。

したがって、本件各空室部分は、本件相続税の課税時期に賃貸されていたと同視することはできず、一時的空室部分に該当しない。

4 平成20年6月12日 裁決（取消し）（資料3）

相続開始時点において全20室のうち4室が空室である賃貸マンション及びその敷地について、一時的に空室となっていたにすぎないから、その全体を貸家及び貸家建付地として評価するのが相当であるとされた事例

(1) 認定事実

請求人からの提出資料、原処分庁関係資料及び当審判所の調査したところによれば、次の事実が認められる。

イ 本件空室の課税時期（相続開始時）における空室期間等は、次表のとおりである。

号 室	退去時期	課税時期における空室期間	再入居時期
202	■■■■■■■	2か月	平成17年3月
204	■■■■■■■	1年11か月	平成17年3月
305	■■■■■■■	5か月	平成18年1月
403	■■■■■■■	9か月	平成16年12月

ロ 本件建物は、■■■■■■■■■■に新築され、■■■■■に所有権の保存登記が行われており、各20室の独立部分の間取りはすべて同じである。

ハ 本件被相続人は、■■マンションに空室が生じた場合には、速やかに修繕等を行った上で近隣の不動産業者3軒に対して連絡を取っていた。

ニ 不動産業者は、空室になったことの連絡を受け次第、募集広告を行っていた。

ホ 空室が生じている期間、■■マンションの外周フェンスには不動産業者の連絡先電話番号が常に掲示されていた。

ヘ 課税時期（相続開始時）における各部屋の家賃は■■■■■から■■■■■であり、各部屋に対応する駐車スペースが確保されていた。

ト 2軒の不動産業者には空室の鍵を預けており、入居希望者がある場合には、不動産業者がその都度空室に案内していた。

チ 本件建物は、定期的に外壁塗装や、ポンプ及び湯沸かし器の交換等が行われていた。

リ 相続開始時には、■■マンションの近隣周辺にマンション等の共同住宅が林立していた。

(2) 当事者の主張

原処分庁	請求人ら
<p>次のとおり、本件空室及び本件空室に係る土地の評価については、貸家及び貸家建付地としての評価は認められない。</p>	<p>次のとおり、本件空室及び本件空室に係る土地の評価については、評価通達に基づき、貸家及び貸家建付地として評価すべきであり、これに反した原処分は違法である</p>
<p>イ 相続開始時点で空室</p> <p>相続により取得した財産の価額は、相続により財産を取得した時点における価額であるとされているところ（相続税法第22条）、本件の場合、■■■■■■■■■■■■■■■■に相続開始しており、その時点が評価時点となり、4室が空室であった。</p>	<p>イ 相続発生時点の空室の運用状況</p> <p>本件相続発生時点で、4室の空室が存在するが、その運用状況は、以下のとおりである。</p> <p>(イ) 継続的に賃貸物件としてのみ使用されていた。</p> <p>(ロ) 近隣の不動産業者3社あまりに依頼し、常に募集をかけている状況であった。</p> <p>(ハ) 空室等を他の用途に供した事実は一切ない。</p> <p>(ニ) 入居者を募集し、空室を埋める努力をしていたが、■■■■■■■■■■■■■■■■もあり、入居者確保が困難であった。</p> <p>(ホ) 現在も賃貸物件として、相続発生時点と同様に努力して運営している状況である。</p>
<p>ロ 空室が一時的か否か</p> <p>評価通達において貸家建付地及び貸家の評価について定めている内容は、建物が借家権の目的となっている場合には、賃貸人は、一定の正当事由がない限り、建物賃貸借契約の更新拒絶や解約申し出ができないため、立退料等の支払をしなければ、借家権を消滅させられず、また、借家権が付いたままで貸家及びその敷地を譲渡する場合にも、譲受人は、建物及びその敷地の利用が制約されることなどから、貸家建付地及び貸家の経済的価値がそうでない土地及び建</p>	<p>ロ 空室における緩和措置設定の趣旨</p> <p>評価通達26の注2に定めている「継続的に賃貸されていた各独立部分で、課税時期において、一時的に賃貸されていなかったと認められるものを含むこととして差し支えない」という、いわゆる緩和措置が施された趣旨は、以下のとおりである。</p> <p>(イ) <u>相続発生時に満室であるということと、意図していない空室が出来ているということで、継続的に賃貸業を行っている物件について財産評価を行う際、大きな差異を生じさせることが不合理であるということ。</u></p> <p>(ロ) <u>昨今の賃貸事情をかんがみ、賃貸物件が常に満室である状況は非常にまれである。特に市街地以外の古い物件においては、空室率が高くなっていることも配慮されていると解される。また、都市で賃貸業を行う者と地方で賃貸業を行う者の租税</u></p>

物に比較して低下することを考慮したものと解されており、相続開始時点において、貸家のうち空室部分は、借家権の目的とはならず、相続開始時点において借家権はないものと認められる。

一方、評価の原則においては、相続財産は相続開始時点において評価することとされているが、一時的に空室となっていたにすぎないと認められるものについては、課税時期においても賃貸されていたものとして取り扱って差し支えないこととされている。これは、不動産の取引実態等に照らし、一時的に空室であったとしても、現実に賃貸されているものと同視し得るような状況にある場合には、その部分を賃貸部分に含めて評価することが、より実情に即したものであるとの考えによる。したがって、本件では、本件空室が一時的な空室であったか否かの判断が必要となる。

ハ 貸家建付地に該当しない

本件空室については、相当の期間空室であり、依頼した不動産業者が募集を行っていたにもかかわらず、入居者が決まるような状況ではなかったことが認められる。

よって、本件空室は継続的に賃貸しているとはいえず、借家

負担の不均衡に対する調整の意味合いもあるものと解されること。

- (ハ) 借地借家法上では、入居者に強い権利が認められており、継続して賃貸業を続けている状況においては、満室であろうと、空室が若干であろうとその建物を自由にすることはできない。もちろん当該底地も同様に自由に出来ない状況である。すなわち、継続して賃貸業を続けている場合、相続発生時に若干空室がある場合は、実質的に財産本来の価値に影響を及ぼしているとはいえず、各独立部分が賃貸の用に供されている、若しくは、賃貸に供される準備段階（募集をかけている、他の用途に供されていない）と捉えて、貸家及び貸家建付地として評価することが実態にあった評価であると解されること。

ハ 本件情報の解釈

本件情報では、貸家建付地等の評価について、5項目を掲げ、事実関係から総合的に判断するものとされている。

本件情報の意図するところは、通達を用いた租税回避を避止するために掲げられた項目である。例えば、①課税時期以前に独立部分が倉庫等自用の用途に供されており、相続発生をきっかけに租税負担を軽減するために入居者を募り、貸家状況にした場合、②建物を取り壊し更地処分することを計画しているにもかかわらず、相続発生により短期間の賃借者を入居させることにより租税負担の軽減を狙う等の行為を想定しているものと解される。

本件情報には、このようなケースについては救済する必要がないことから、5項目を掲げ「総合的に判断する」必要があるとしているものと解される。したがって、本件情報に掲げられる5項目を全て満たすことが要件となっているわけではない。また、ここでいう「総合的に判断する」と

<p>権の目的となっている建物と同じ取扱いをすることはできない。</p>	<p>は、<u>上記口で述べた事情に合致しているか否か、5項目を参考にしつつ判断すべきことを促しているものと解すべきである。</u></p> <p>ニ 通達の趣旨に合致する一時的な空室か否か 貸家建付地の評価については議論が多岐にわたるにもかかわらず、具体的な判例や取扱いに関する明文がなく、請求人らが主張する上記口の通達の趣旨にさえ合致していれば、課税時期において一時的に空室であったと認められる部分がある場合においても、その部分を含めて全体を課税時期において部分を含めて全体を課税時期において賃貸されていたものとして、貸家建付地として評価して差し支えないものと解する。</p> <p>ホ 総合的な判断により貸家建付地に該当 請求人らは、本件建物及び本件宅地について、課税時期前後の状況等を総合的に判断し、課税時期において実際に賃貸されていない部分も含めて、その全体が貸家及び貸家建付地に該当するものであるとして評価した。</p>
--------------------------------------	--

(3) 判断

① 本件情報について

本件情報（「財産評価基本通達の一部改正のあらましについて（情報）」平成11年7月29日付資産評価企画官情報第2号）は、その建物の全部又は一部が貸し付けられているかどうかについては、課税時期における現況に基づいて行うのが原則であるが、アパート等においては、課税時期にたまたま一時的に空室が生じていることもあり、このように継続的に賃貸の用に供されているような場合について、原則どおり賃貸割合を算出することは不動産の取引実態等に照らし必ずしも実情に即したものとはいえないと考えられることから、継続的に賃貸されていたアパート等の各独立部分で、例えば、次のような事実関係から、アパート等の各独立部分の一部が課税時期において一時的に空室となっていたにすぎないと認められるものについては、課税時期においても賃貸されていたものとして取り扱って差し支えないこととしており、評価通達及び本件情報の定めは当審判所においても相当であると認められる。

- イ 各独立部分が課税時期前に継続的に賃貸されてきたものであること
- ロ 賃借人の退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われ空室の期間中他の用途に供されていないこと
- ハ 賃貸されていない期間が課税時期の前後の例えば1か月程度であるなど一時的な期間であること
- ニ 課税時期後の賃貸が一時的なものではないこと

② 本件空室が一時的に空室となったものか否か

イ 一時的な空室か否かは本件情報により総合的に判断

相続税法第 22 条においては、相続・遺贈又は贈与により取得した財産の取得価額は、当該財産の取得の時ににおける価額としているところ、評価通達 26 の定めにおける（注）の 2 は、その建物の全部又は一部が貸し付けされているかどうかの判断は、同条の規定に従い、課税時期における現況に基づいて行うのを原則とした上で、不動産の取引実態等と照らし実情に即さない場合もありえることから例外的な取扱いとして、アパート等の各独立部分の一部が課税時期において一時的に空室になったに過ぎないと認められるものについては課税時期においても賃貸されていたものとして取り扱うこととしたものである。

そして本件情報は、上記①のとおり、一時的に空室になったものか否かを判断するに当たって考慮すべき4点の事実関係を例示し、総合的にこれを判断するものとしていると解される。

ロ 原処分庁の主張

原処分庁は、本件建物に相当の期間空室があり、依頼した不動産業者が募集を行っていたにもかかわらず入居者が決まるような状況ではなかったことから、一時的に空室であったものとは認められない旨主張する。

ハ 審判所の判断

本件空室が一時的に空室であったか否かについては、本件空室の課税時期（相続開始時）における空室期間を捉えて、一時的な空室か否かを判断することは相当でなく、いかなる状況下においてかかる空室期間が生じていたか等の諸事情をも総合勘案して判断すべきところ、本件空室の課税時期（相続開始時）における空室期間は、上記(1)のイのとおり、短いもので2か月、長いもので1年11か月ではあるが、上記(1)のハ・ニ・ホ・ト及びチの各認定事実によれば、請求人は、本件空室について速やかに所要の手当てを施した上で不動産業者に入居者募集の依頼を行っているほか、築25年の本件建物につい

て定期的に補修等を施すなど、経常的に賃貸に供する意図が認められる。

なお、上記(1)のりのとおり、本件建物の近隣周辺にはマンション等の共同住宅が林立していることからすると、空室が発生したからといって速やかに新入居者が決定するよ
うな状況ではなかったことが認められる。

また、本件建物の各部屋の間取りも20室すべてが統一されたものであり、各室に対応
した駐車スペースも確保されるなど、その形状は共同住宅としてのものにほかならない。

加えて、本件被相続人は、本件相続開始日まで継続して■■マンションを賃貸の用に
供し、不動産収入を得ていたことは明らかである。

以上のことを総合して判断すると、本件空室は本件情報に定める一時的に空室となっ
ていたにすぎないものであると認められる。

[2] 貸家建付地の評価における「一時的な空室」の判断基準の検討

1 タックスアンサー等の判定基準

財産評価基本通達 26 の（注）2 における「一時的に賃貸されていなかったと認められるもの」として、次の四種類の判断基準があり、上記[1]の裁決例・裁判例においても、いずれかに基づき判断・判示している。

- ・ 財産評価基本通達逐条解説
- ・ 国税庁タックスアンサー（No. 4614）
- ・ 財産評価基本通達の一部改正のあらましについて（情報）（平成 11 年 7 月 29 日）
- ・ 質疑応答事例

それぞれの判断基準を比較すると次のようになり、若干の差異はあるが、基本的な部分での相違はない。

財産評価基本通達逐条解説 国税庁タックスアンサー（No. 4614） 資産課税課情報（平成 11 年 7 月 29 日）	質 疑 応 答 事 例
<p>右欄の文言なし</p> <p>(1) 各独立部分が課税時期前に継続的に賃貸されてきたものであること。</p> <p>(2) 賃借人の退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われ、空室の期間中、他の用途に供されていないこと。</p> <p>(3) 空室の期間（賃貸されていない期間（時期））が、課税時期の前後の例えば 1 か月程度であるなど、一時的な期間であること。</p> <p>(4) 課税時期後の賃貸が一時的なものではないこと。</p>	<p><u>次の事実関係から総合的に判断する。</u></p> <p>① 各独立部分が課税時期前に継続的に賃貸されてきたものかどうか</p> <p>② 賃借人の退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われたかどうか</p> <p>③ 空室の期間、他の用途に供されていないかどうか</p> <p>④ 空室の期間が課税時期の前後の例えば 1 ヶ月程度であるなど一時的な期間であったかどうか</p> <p>⑤ 課税時期後の賃貸が一時的なものではないかどうか</p>

2 裁決及び判決のあらまし

(1) 棄却の場合

原則である相続開始時の状況を重視するとともに、例外が適用される場合には、判断基準のうち、他の要素より空室期間に重点を置くことにより、その許容範囲を狭くして判断・判示しているものと思われる。

(2) 取消しの場合

例外が適用される場合には、判断基準のうち、空室期間に重点を置くことなく、各要素を総合して判断しているものと思われる。

裁決及び判決	あらまし	空室期間
平成 27 年 11 月 11 日裁決	<p style="text-align: center;">＜棄却＞</p> <p>国税庁タックスアンサーの③で示された期間（……、課税時期前後の例えば 1 か月程度であるなど、一時的な期間であること）を大幅に上回っているのであって、社会通念に照らしても、……「一時的に賃貸されていなかったと認められるもの」に該当するとは認めることができない。</p>	<p>最短 3 か月 最長 22 か月</p>
平成 28 年 12 月 7 日裁決	<p style="text-align: center;">＜棄却＞</p> <p>請求人らは、本件各貸家について本件改修工事が行われていたという事情を斟酌すべきである旨主張するが、評価基本通達 26 に定める貸家建付地の評価は、……借家権の目的となっている家屋の敷地の用に供されている宅地の価額の評価方式を定めるものである上、……、最短でも 5 か月を超えて空室状況にあったと認められるものであるから、請求人らの主張する事情を考慮してもなお、一時的に賃貸されていなかったものと認めることはできない。</p>	<p>最短 5 か月 (約 1 か月半 は該当)</p>
平成 28 年 10 月 26 日判決	<p style="text-align: center;">＜棄却＞</p> <p>評価通達 26 (注) 2 は、家屋の独立部分ごとに、賃貸されていなかった期間が一時的であり、実質的にみて借家権の目的となっていると同視し得るかを基準として、一時的空室部分該当性を判断する旨予定しているものと解すべきである。</p> <p>※ 被告の主張</p> <p>課税通達 26 (注) 2 の「一時的」という文言に照らせば、上記④の賃貸されていない期間の長短が、特に重要な考慮要素となるものといえる。</p>	<p>最短 5 か月 最長 39 か月</p>

平成 20 年 6 月 12 日 裁 決	<p style="text-align: center;">＜取消し＞</p> <p>課税時期（相続開始時）における空室期間を捉えて、一時的な空室か否かを判断することは相当でなく、いかなる状況下においてかかる空室期間が生じていたか等の諸事情をも総合勘案して判断すべきところ、……空室期間は、……、短いもので2か月、長いもので1年11か月ではあるが、……、請求人は、……不動産業者に入居者募集の依頼を行っているほか、……、経常的に賃貸に供する意図が認められる。</p>	最短 2 か月 最長 23 か月
-------------------------	--	---------------------

3 私見

(1) 各判断基準の検討

各判断基準のうち、次の(1)・(2)及び(4)は容易に達成可能な項目であるが、課題となるのは(3)の空室期間である。

財産評価基本通達逐条解説 国税庁タックスアンサー (No. 4614) 資産課税課情報 (平成 11 年 7 月 29 日) 質疑応答事例	私 見
(1) 各独立部分が課税時期前に継続的に賃貸されてきたものであること。 (2) 賃借人の退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われ、空室の期間中、他の用途に供されていないこと。 (3) 空室の期間(賃貸されていない期間(時期))が、課税時期の前後の例えば1か月程度であるなど、一時的な期間であること。 (4) 課税時期後の賃貸が一時的なものではないこと。	通常の不動産賃貸業であれば、容易に達成されるべき項目といえる(裁決・判決においても、争点になっていない)。 相続開始時期により、空室になる可能性はあり、その空室期間が1か月を超える事態も想定される。 仮装することは考えにくい。

(2) 総合的な判断を優先すべき

平成 20 年 6 月 12 日 裁 決 では、「一時的な空室か否かを判断することは相当でなく、いかなる状況下においてかかる空室期間が生じていたか等の諸事情をも総合勘案して判断」すべきとしている。

賃貸事業者としては、一日でも早く空室状況を解消する努力を行ったとしても、入居希望者の都合もあり、賃貸事業者の意思のみで解決できるものではない。

したがって、賃貸事業者が空室状況を解消するための努力を行っていることの疎明資料が整えば、空室期間にかかわらず評価減を認めるべきと思われる（例示された1か月程度はあまりにも短すぎる）。

(3) 賃貸割合は必要か

不動産賃貸事業を行う場合において、満室が理想であるが、ある程度の空室リスクがあるものとして資金収支計画を立案するのが一般的である。

現実には、空室は「たまたま」ではなく「当然」あるものとして想定していることから、満室（賃貸割合が100%）の場合でなければ評価減のすべての効果を受けない計算式は、実情を見据えたものではないと考えられる。

4 実務対応

(1) 一括転貸方式

不動産管理会社（第三者）とのサブリース契約を締結し、空室のリスクは不動産管理会社が負う方式にする。

(2) 上記(1)以外の場合

依頼者に前述の裁決・判決を説明し、空室期間が1月以上の場合には、貸家及び貸家建付地として評価するは避けるべきか否か、慎重に検討する必要がある。

[3] 貸付事業用宅地等（小規模宅地等）の減額特例における「一時的な空室」の取扱い

1 横浜地裁 平成7年7月19日 判決（棄却）（原告控訴）（資料4）

（平成8年4月18日東京高裁（棄却）（控訴人上告）・平成10年2月26日最高裁（棄却）（確定））

相続開始時点において貸付けられていない部屋に対応する敷地は、貸家建付地の評価はできないとされた事案である。

(1) 事案の概要（貸家建付地の適用について）

本件は、亡父を相続した原告が、共同相続した賃貸用マンションは貸付用に建てられたものであるから、その敷地及び建物の全部が貸家建付地及び貸家として課税評価すべきであるのに、被告は、相続開始日に現実に貸し付けられていた部屋に対応する土地及び建物部分についてのみ、貸家建付地及び貸家として課税評価をなし、その余の部分については、自用地及び自用家屋として評価した更正処分をしたのは違法であるとして、その取消しを求めた事案である。

(2) 争いのない事実

① 相続人の構成

原告は、昭和61年8月25日に死亡した甲の相続人であり、同人の相続人は、原告の外、甲の妻及び子である。

② 被告による賃貸用マンション及びその敷地の評価

本件土地建物（マンション型式の建物及びその敷地）は、相続財産であり、被告はその価額を評価算定するに当たって、相続開始日に本件建物の一部（21室のうち17室）が貸し付けられていない空き室であるとして、この部分の評価を自用の家屋に係る評価をし、本件土地については本件建物の敷地部分を、相続開始日における利用区分に応じて自用地と貸家建付地とに按分して評価した。

(3) 争点

本件の争点は、本件相続によって原告が取得した財産の評価額であり、具体的には、本件土地建物の評価方法はどうあるべきかである。

(4) 被告の主張

① 本件建物の評価

本件建物の価額は、「1億2,117万2,586円」である。

これは、相続開始時における本件建物の自用家屋としての評価額から、本件建物に存在すると認められる借家権の価額を控除して算出したものであり、その詳細は次のとおりである。

なお、相続開始時において賃貸されていたのは、本件建物の21室のうち4室であり、

17 室についてはいまだ賃貸には供されていなかったから、本件建物全体が借地権の目的となっているとして評価すべきではなく、21 室のうち 4 室のみが借地権の目的となっているものとして評価すべきである。

イ 4 室の借家権の価額

$$\begin{array}{l} \text{(固定資産評価額：21 室)} \\ 1 \text{ 億 } 2,860 \text{ 万 } 2,202 \text{ 円} \times \frac{229.80 \text{ m}^2 \text{ (4 室)}}{1,193.31 \text{ m}^2 \text{ (21 室)}} \times 0.3 = 742 \text{ 万 } 9,616 \text{ 円} \end{array}$$

ロ 本件建物の価額

$$\begin{array}{l} \text{(固定資産評価額：21 室)} \quad \text{(4 室の借家権の価額)} \\ 1 \text{ 億 } 2,860 \text{ 万 } 2,202 \text{ 円} - 742 \text{ 万 } 9,616 \text{ 円} = 1 \text{ 億 } 2,117 \text{ 万 } 2,586 \text{ 円} \end{array}$$

② 本件土地の評価

本件土地の価額は、「1 億 1,453 万 3,266 円」である。

これは、相続開始時における本件土地の自用地としての評価額から、現に賃貸されていた 4 室に応ずる敷地の自用地としての評価額を控除した額に、右 4 室に応ずる敷地の貸家建付地としての評価額を加算して算出した。

なお、右 4 室に応ずる敷地については、措置法 69 条の 3（現在は措置法 69 の 4）に規定する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の適用があるため、課税価格に算入する貸家建付地としての評価額は同特例の適用後の金額となる。その詳細は、次のとおりである。

（被告は、本件土地の価額の算定をするに当たり、当初、同特例の適用の対象となる小規模宅地等を、本件建物のうち、相続開始時において賃貸されていた 4 室に応ずる敷地の貸家建付地の評価額についてのみ適用していたが、本件建物の全室に係る敷地部分について同特例を適用して本件土地の価額を算出する方が合理的であるので、そのように算定した。）

イ 貸家建付地の計算

(イ) 4 室に対応する敷地の価額

$$\begin{array}{l} \text{(自用地としての評価額)} \\ 1 \text{ 億 } 2,973 \text{ 万 } 2,639 \text{ 円} \times \frac{229.80 \text{ m}^2 \text{ (4 室)}}{1,193.31 \text{ m}^2 \text{ (21 室)}} = 2,498 \text{ 万 } 3,081 \text{ 円} \end{array}$$

(ロ) 21 室に対応する敷地の価額から 4 室に対応する敷地の価額を控除した価額

$$1 \text{ 億 } 2,973 \text{ 万 } 2,639 \text{ 円 (21 室)} - 2,498 \text{ 万 } 3,081 \text{ 円 (4 室)} = 1 \text{ 億 } 0,474 \text{ 万 } 9,558 \text{ 円}$$

(ハ) 4 室に対応する敷地の貸家建付地としての評価額

$$2,498 \text{ 万 } 3,081 \text{ 円} - (2,498 \text{ 万 } 3,081 \text{ 円} \times 0.6 \times 0.3) = 2,048 \text{ 万 } 6,127 \text{ 円}$$

(ニ) 全室に対応する敷地の価額

(ロ) : 17室に対応する敷地 (ハ) : 4室に対応する敷地

$$1 \text{ 億 } 0,474 \text{ 万 } 9,558 \text{ 円} + 2,048 \text{ 万 } 6,127 \text{ 円} = 1 \text{ 億 } 2,523 \text{ 万 } 5,685 \text{ 円}$$

ロ 小規模宅地等の減額の適用

(イ) 本特例の対象となる敷地の限度面積に係る価額

$$\begin{array}{l} \text{(上記イ(ニ)による評価額)} \quad 200 \text{ m}^2 \text{(限度面積)} \\ 1 \text{ 億 } 2,523 \text{ 万 } 5,685 \text{ 円} \times \frac{\quad}{936.13 \text{ m}^2 \text{(敷地の面積)}} = 2,675 \text{ 万 } 6,045 \text{ 円} \end{array}$$

(ロ) 本特例の対象となる敷地の減額計算後の価額

$$2,675 \text{ 万 } 6,045 \text{ 円} \times (1 - 40\% \text{(昭和61年当時の減額割合)}) = 1,605 \text{ 万 } 3,627 \text{ 円}$$

(ハ) 本特例の対象外となる敷地の価額

$$\begin{array}{l} \text{(上記イ(ニ)による評価額)} \quad 736.13 \text{ m}^2 (936.13 \text{ m}^2 - 200 \text{ m}^2) \\ 1 \text{ 億 } 2,523 \text{ 万 } 5,685 \text{ 円} \times \frac{\quad}{936.13 \text{ m}^2 \text{(敷地の面積)}} = 9,847 \text{ 万 } 9,639 \text{ 円} \end{array}$$

(ニ) 本件土地の価額

$$\begin{array}{l} \text{(上記ロ)} \quad \quad \quad \text{(上記ハ)} \\ 1,605 \text{ 万 } 3,627 \text{ 円} + 9,847 \text{ 万 } 9,639 \text{ 円} = 1 \text{ 億 } 1,453 \text{ 万 } 3,266 \text{ 円} \end{array}$$

<被告の当初計算>

イ 4室に対応する敷地の面積

$$936.13 \text{ m}^2 \times \frac{229.80 \text{ m}^2 (4 \text{ 室})}{1,193.31 \text{ m}^2 (21 \text{ 室})} = 180.2739 \text{ m}^2 \Rightarrow 180.27 \text{ m}^2$$

$$180.27 \text{ m}^2 \leq 200 \text{ m}^2 \therefore 180.27 \text{ m}^2$$

ロ 本特例の対象となる敷地の減額計算後の価額

(上記イ(ハ))

$$2,048 \text{ 万 } 6,127 \text{ 円} \times (1 - 40\%) = 1,229 \text{ 万 } 1,676 \text{ 円}$$

ハ 本特例の対象外となる敷地の価額 1億0,474万9,558円 (上記イ(ロ))

ニ 本件土地の価額

(上記ロ)

(上記ハ)

$$1,229 \text{ 万 } 1,676 \text{ 円} + 1 \text{ 億 } 0,474 \text{ 万 } 9,558 \text{ 円} = 1 \text{ 億 } 1,704 \text{ 万 } 1,234 \text{ 円}$$

ホ 比較

(上記ニ)

(上記ロ(ニ))

$$1 \text{ 億 } 1,704 \text{ 万 } 1,234 \text{ 円} - 1 \text{ 億 } 1,453 \text{ 万 } 3,266 \text{ 円} = 250 \text{ 万 } 7,968 \text{ 円}$$

(5) 原告の主張

被告は、本件建物の価額を算定するに当たり、相続開始時にその一部が貸し付けられていないとして、この部分を自用家屋として評価し、また、本件土地の価額算定についても、相続開始時における利用区分に応じて自用地と貸家建付地とにあん分して評価しているが、これは相続財産の評価を誤るものであって違法である。

次の諸事情（省略）を勘案すれば、本件建物全体を貸家として評価した上、本件土地全部を貸家建付地として評価すべきである。

- ① 被相続人は、もともと本件建物全体を貸家目的として建築計画を立案していた
- ② 本件建物は、その建築費用を住宅金融公庫から借り入れているから、設計から賃借料までのすべてを管理されており、賃貸目的以外の用に供することはできない
- ③ 被相続人は、本件建物の賃借人の募集について、不動産業者に委託する旨の委任契約を締結しており、しかも賃借人の募集は既に開始されていた
- ④ 右委任契約は、原告において一方的に解約することはできず、賃借希望者に対して、原則として賃貸する義務を負っている
- ⑤ 本件相続人らは、順次賃貸借契約を締結し、昭和63年3月には、1室を残してすべて賃貸の用に供している
- ⑥ 仮に本件建物全体を売買目的のものに変更しようとしても、これをするには、多額の費用と労力を要するので、容易にはなし得ない
- ⑦ 評価通達によれば、建物の評価は、原則として1棟の建物ごとにすべきことになっている
- ⑧ 評価通達によれば、評価は、財産の価額に影響を及ぼすすべての事情を考慮すべきこととされており、単に相続開始時における状態のみを考慮すべきではなく、建築計画から資金手当て及び完成後の利用状況を考慮すべきである

(6) 判示

① 空室部分に貸家及び貸家建付地の適用なし

原告が主張するような事情があっても、相続開始時点において、本件建物のうち4室以外は借地権の目的となっていない以上、残りの17室の相続開始時点における客観的公開価値は借家権のないものと認めざるをえないものであり、これが住宅金融公庫又は不動産業者等との契約の内容及び相続開始時点の後に生じた事情等により左右されるとはいえない。

② 全室に小規模宅地等の適用あり

相続開始時において賃貸されていない部屋ある場合の賃貸マンションの敷地の課税価格の算定に当たり、措置法 69 条の 3 (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) の適用対象となる土地は、相続開始時において賃貸されていた部分に対応する敷地に限られるのではなく、本件マンションの全室に係る敷地全部である。

2 東京地裁 平成6年7月22日 判決（棄却）（原告控訴）（資料5）

（平成6年12月22日東京高裁（棄却）（確定））

小規模宅地等の特例は、生活基盤の維持、個人事業者の事業の承継等を図るため、対象となる宅地を、相続の開始の直前に、事業の用に供されていたもの等に限って、特に相続税の課税価格計算上の優遇措置を認めたものであるとされた事案である。

(1) 事案概要

本件は、父の死亡（昭和63年11月7日）により信託受益権などの財産等を相続した原告らが、信託受益権の価額の計算に当たり、信託目的である土地が貸家建付地として評価されるべきであり、かつ、小規模宅地等について相続税の課税価格の計算の特例を定める租税特別措置法69条の3第1項（現在は措置法69条の4第1項）（以下、「本件特例」とする）が適用されるべきであるとして、被告に対し本件各処分を取消しを求めた事案である。

(2) 当事者双方の主張

当事者双方の主張の要旨は、次のとおりである。

被告の主張	原告らの主張
<p>① 相続開始直前の利用状況により判断 信託受益権の目的となっている信託財産に属する土地について本件特例が適用されるか否かについては、当該土地の実際の利用状況に応じて判断されるものであり、当該土地が事業用宅地に該当するとされるには、その相続の開始の直前において、現実に被相続人等の事業の用に供されていないからである。</p>	<p>① 信託契約締結により事業用宅地に該当 土地信託通達は、……、信託契約締結後、土地等の管理運用権限が受託者にゆだねられることからすると、同通達は、委託者が受託者との間で不動産を一定の事業目的に供するために信託契約を締結したときに、当該不動産が事業の用に供されたとみることとしたものである。</p>
<p>② 賃貸事業用としては未使用 しかるに、本件建物1・2階部分については、本件相続の開始の直前において、本件賃貸借が成立していないから、賃貸事業用としては未使用の状況にあり、本件敷地部分が被相続人の事業の用に供されていたとは認められない。</p>	<p>② 相続開始直前に事業用宅地に該当 本件土地については、XとM信託との間で、賃貸事業用建物である本件建物1・2階部分の敷地に供する目的で管理運営する旨の本件信託契約が締結されていたのであるから、本件敷地部分は、本件相続の開始の直前において、本件特例にいう事業用宅地に該当するというべきである。</p>
<p>③ 本件特例の適用なし したがって、本件敷地部分は、本件特例にいう事業用宅地等には該当しない。</p>	<p>仮に、本件信託契約の締結をもって、事業が開始されたとはいえないとしても、M信託</p>

	<p>は、本件相続の開始前に、本件建物の賃借人の募集を広告し、管理会社に管理料を支払い、Y企業との間で覚書を作成するなど、賃貸事業の準備行為をしていたから、本件敷地部分は、本件相続開始の直前において、事業用宅地に該当するというべきである。</p>
--	---

(3) 判示

① 本件特例の拡大解釈は許されない【判示 12】

……………、しかしながら、本件特例は、生活基盤の維持、個人事業者の事業の承継等を図るため、対象となる宅地を、相続の開始の直前に、事業の用に供されていたもの等に限って、特に相続税の課税価格計算上の優遇措置を認めたものであって、仮に本件特例が事業の開始前の準備行為にも適用されるとすると、準備行為の内容いかんによっては、それが相当の対価を得て継続的に行われるものであるかどうかを判断することが困難となり、適用範囲が不明確になる上、本件特例が濫用されるおそれも生じかねないから、適用範囲を安易に拡大することは許されないというべきである。

したがって、事業に供されたか否かについては、課税の公平、迅速の観点から、一義的、明確な基準をもって判断されるべきであり、本件のような賃貸事業にあっては、賃貸契約の締結をもって、事業の用に供されたものとするのが相当というべきである。

② 一時的な事業の中断は本特例の適用あり【判示 13 前段】

……………、たとえば、相続の開始前に賃貸されていた建物について、たまたま相続の開始の直前に借家人が退去したため空室になったような場合には、事業が一時的に中断されたにすぎないものであり、被相続人等によって営まれていた事業が継続しているとみとることができるから、本特例が適用されるというべきである。

また、租税特別措置法通達 69 条の 3-8 (現在は、措通 69 の 4-5) が規定するように、事業場の移転又は建て替えのため被相続人等の事業の用に供していた建物を取り壊すなどし、これに代わるべき建物の建築中等に相続が開始した場合にも、すでに開始された事業がたまたま中断されたにすぎないものであるから、実質的には事業が継続しているとして、本特例が適用されるべきである。

③ 本件には本特例の適用なし【判示 13 後段】

これに対し、本件のように、相続の開始の直前において、およそ被相続人等による事業が開始されていない場合においては、相続人に承継されるべき生活基盤及び社会的基盤が未だ形成されていないというべきであるから、右のような場合と同視することはできないといわざるを得ない。

[4] 貸付事業用宅地等（小規模宅地等）の減額特例における「一時的な空室」の判断基準の検討

1 判断基準


貸付事業用宅地等（小規模宅地等）の減額特例における「一時的な空室」の判断基準について、資産課税課情報では「空室となった直後から不動産業者を通じて新規の入居者を募集しているなど、いつでも入居可能な状態に空室を管理している場合は相続開始時においても被相続人の貸付事業の用に供されているものと認められ、また、申告期限においても相続開始時と同様の状況にあれば被相続人の貸付事業は継続されているものと認められる」としている。

前記[3]の裁判例では、「空室期間」について触れておらず、**貸付事業用宅地等に係る情報**では貸家建付地のように「空室期間」は、**判断基準の要素としていない**。

2 貸家建付地との比較

貸家建付地の「資産課税課情報」と、貸付事業用宅地等の「資産課税課情報」を比較すると、次のように「空室期間」を**判断基準の要素とするか否か**の相違がある。

<空室における判断基準の比較>

貸家建付地 資産課税課情報（平成 11 年 7 月 29 日）他	貸付事業用宅地等（小規模宅地等） 資産課税課情報（平成 22 年 7 月 13 日）
(1) 各独立部分が課税時期前に継続的に賃貸されてきたものであること。 (2) 賃借人の退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われ、空室の期間中、他の用途に供されていないこと。 (3) 空室の期間（賃貸されていない期間）が、課税時期の前後の例えば 1 か月程度であるなど、一時的な期間であること。 (4) 課税時期後の賃貸が一時的なものではないこと。	① 空室となった直後から不動産業者を通じて新規の入居者を募集していること ② いつでも入居可能な状態に空室を管理していること  ③ 上記①・②から相続開始時においても被相続人の貸付事業の用に供されているものと認められ、 ④ 上記①・②から申告期限においても相続開始時と同様の状況にあれば被相続人の貸付事業は継続されているものと認められる。

※ 参考法令・通達

1 相続税法第 22 条 (評価の原則)

この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。

2 財産評価基本通達 26 (貸家建付地の評価)

貸家 (94<<借家権の評価>>に定める借家権の目的となっている家屋をいう。以下同じ。)の敷地の用に供されている宅地 (以下「貸家建付地」という。)の価額は、次の算式により計算した価額によって評価する。

$$\text{貸家建付地の価額} = \text{自用地としての価額} - \left[\text{自用地としての価額} \times \text{借地権割合} \times \text{借家権割合} \times \text{賃貸割合} \right]$$

この算式における「借地権割合」及び「賃貸割合」は、それぞれ次による。

- (1) 「借地権割合」は、27<<借地権の評価>>の定めによるその宅地に係る借地権割合 (同項のただし書に定める地域にある宅地については 100 分の 20 とする。)による。
- (2) 「賃貸割合」は、その貸家に係る各独立部分 (構造上区分された数個の部分の各部分をいう。)がある場合に、その各独立部分の賃貸の状況に基づいて、次の算式により計算した割合による。

$$\text{賃貸割合} = \frac{\text{Aのうち課税時期において賃貸されている各独立部分の床面積の合計}}{\text{その貸家の各独立部分の床面積の合計 (A)}}$$

(注)

- 1 上記算式の「各独立部分」とは、建物の構成部分である隔壁、扉、階層 (天井及び床)等によって他の部分と完全に遮断されている部分で、独立した出入口を有するなど独立して賃貸その他の用に供することができるものをいう。したがって、例えば、ふすま、障子又はベニヤ板等の堅固でないものによって仕切られている部分及び階層で区分されていても、独立した出入口を有しない部分は「各独立部分」には該当しない。
 なお、外部に接する出入口を有しない部分であっても、共同で使用すべき廊下、階段、エレベーター等の共用部分のみを通過して外部と出入りすることができる構造となっているものは、上記の「独立した出入口を有するもの」に該当する。
- 2 上記算式の「賃貸されている各独立部分」には、継続的に賃貸されていた各独立部分で、課税時期において、一時的に賃貸されていなかったと認められるものを含むこととして差し支えない。

※ 質疑応答事例

貸家が空き家となっている場合の貸家建付地の評価

【照会要旨】

借家人が立ち退いた後空き家となっている家屋(独立家屋)の敷地についても、貸家建付地として評価することができますか。

【回答要旨】

貸家建付地の評価をする宅地は、借家権の目的となっている家屋の敷地の用に供されているものに限られます。したがって、以前は貸家であっても空き家となっている家屋の敷地の用に供されている宅地は、自用地価額で評価します。また、その家屋がもっぱら賃貸用として新築されたものであっても、課税時期において現実に貸し付けられていない家屋の敷地については、自用地としての価額で評価します。

(理由)

家屋の借家人は家屋に対する権利を有するほか、その家屋の敷地についても、家屋の賃借権に基づいて、家屋の利用の範囲内で、ある程度支配権を有していると認められ、逆にその範囲において地主は、利用についての受忍義務を負うこととなっています。そこで、貸家の敷地である貸家建付地の価額は、その宅地の自用地としての価額から、その価額にその宅地に係る借地権割合とその貸家に係る借家権割合との相乗積を乗じて計算した価額を控除した価額によって評価することとしています。

しかし、たとえその家屋がもっぱら賃貸用として建築されたものであっても、課税時期において現実に貸し付けられていない家屋の敷地については、土地に対する制約がなく、したがって、貸家建付地としての減価を考慮する必要がないことから、自用地としての価額で評価します。

【関係法令通達】

財産評価基本通達 26

※ 「一時的な空室」の判断基準

1 財産評価基本通達逐条解説（平成25年版 谷口裕之編 201頁 大蔵財務協会）

……次のような事実関係から、アパート等の各独立部分の一部が課税時期において一時的に空室となっていたにすぎないと認められるものについては、課税時期においても賃貸されていたものとして取り扱って差し支えないこととしている。

- イ 各独立部分が課税時期前に継続的に賃貸されてきたものであること。
- ロ 賃借人の退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われ、空室の期間、他の用途に供されていないこと。
- ハ 賃貸されていない時期が課税時期の前後の例えば1ヶ月程度であるなど一時的な期間であること。
- ニ 課税時期後の賃貸が一時的なものではないこと。

2 国税庁タックスアンサー No.4614

……また、継続的に賃貸されていたアパート等の各独立部分で、例えば、次のような事実関係から、アパート等の各独立部分の一部が課税時期（相続の場合は被相続人の死亡の日、贈与の場合は贈与により財産を取得した日）において一時的に空室となっていたに過ぎないと認められるものについては、課税時期においても賃貸されていたものとして差し支えありません。

- (1) 各独立部分が課税時期前に継続的に賃貸されてきたものであること。
- (2) 賃借人の退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われ、空室の期間中、他の用途に供されていないこと。
- (3) 空室の期間が、課税時期の前後の例えば1か月程度であるなど、一時的な期間であること。
- (4) 課税時期後の賃貸が一時的なものではないこと。

3 質疑応答事例

……アパート等の一部に空室がある場合の一時的な空室部分が、「継続的に賃貸されてきたもので、課税時期において、一時的に賃貸されていなかったと認められる」部分に該当するかどうかは、その部分を次の事実関係から総合的に判断します。

- ① 各独立部分が課税時期前に継続的に賃貸されてきたものかどうか
- ② 賃借人の退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われたかどうか
- ③ 空室の期間、他の用途に供されていないかどうか
- ④ 空室の期間が課税時期の前後の例えば1ヶ月程度であるなど一時的な期間であったかどうか
- ⑤ 課税時期後の賃貸が一時的なものではないかどうか

4 資産評価企画官 情報第2号 平成11年7月29日 国税庁資産課税課

「財産評価基本通達の一部改正のあらましについて(情報)」(抜粋)

(平成20年6月12日裁決より引用)

その建物の全部又は一部が、貸し付けられているかどうかについては、課税時期における現況に基づいて行うのが原則であるが、アパート等においては、課税時期にたまたま一時的に空室が生じていることもある。

しかし、アパート等に現に借家人が存在している場合には、その借家人の有する権利は敷地全体に及ぶと考えられることから、このような一部に空室のあるアパート等については、入居者のいないアパートや一戸建ての貸家と異なり、借家人の存在がその敷地全体の価格形成において相当の減価要素となり得る場合もある。このように継続的に賃貸の用に供されているような場合について、原則どおり賃貸割合を算出することは、不動産の取引実態等に照らし、必ずしも実情に即したものとはいえないと考えられる。

そこで、継続的に賃貸されていたアパート等の各独立部分で、例えば、次のような事実関係から、アパート等の各独立部分の一部が課税時期において一時的に空室となっていたにすぎないと認められるものについては、課税時期においても賃貸されていたものとして取り扱って差し支えないこととした。

- イ 各独立部分が課税時期前に継続的に賃貸されてきたものであること。
- ロ 賃借人の退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われ、空室の期間中、他の用途に供されていないこと。
- ハ 賃貸されていない期間が、課税時期の前後の例えば1か月程度であるなど一時的な期間であること。
- ニ 課税時期後の賃貸が一時的なものではないこと。

- ※ 資産課税課情報 第18号 平成22年7月13日 国税庁資産課税課
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係る相続税の申告書の記載
例等について（情報）

6 共同住宅の一部が空室となっていた場合

問 被相続人甲は、自己の所有する土地(200㎡)の上にアパート1棟(10室)を所有し、これを貸付事業の用に供していたが、相続開始の1か月前にこのアパートの1室が空室となり、相続開始の直前においては9室を貸し付けていた(この空室については、甲の大学生の子を住ませるため新規の入居者の募集を中止していた)。

上記アパートとその敷地(200㎡)については、甲の配偶者乙が相続により取得し、9室の貸付事業について乙が引き継ぎ、申告期限まで引き続き貸付事業を行っている。

乙が貸付事業を引き継いだ部分について、貸付事業用宅地等(貸付事業用宅地等の要件は満たしている。)として選択して小規模宅地等の特例の適用を受ける場合の相続税の申告書第11・11の2表の付表2の1(小規模宅地等についての課税価格の計算明細(その1))、第11・11の2表の付表2の2(小規模宅地等についての課税価格の計算明細(その2))及び第11・11の2表の付表2の3(小規模宅地等についての課税価格の計算明細(その3))の記載はどのようにすればよいか。

路線価 1㎡ 200,000円、借地権割合 70%、借家割合 30%

答 省略

(参考)

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「被相続人等」という。)の事業の用に供されていた宅地等とは、相続開始の直前において、被相続人等の事業の用に供されていた宅地等で、これらの宅地等のうち、被相続人等の事業の用に供されていた宅地等以外の用に供されていた部分があるときは、被相続人等の事業の用に供されていた部分に限られる(措令40の2②)。

例えば、相続開始の直前に空室となったアパートの1室については、相続開始時において継続的に貸付事業の用に供していたものと取り扱うことができるか疑義が生ずるところであるが、空室となった直後から不動産業者を通じて新規の入居者を募集しているなど、いつでも入居可能な状態に空室を管理している場合は相続開始時においても被相続人の貸付事業の用に供されているものと認められ、また、申告期限においても相続開始時と同様の状況にあれば被相続人の貸付事業は継続されているものと認められる。

したがって、そのような場合は、空室部分に対応する敷地部分も含めて、アパートの敷地全部が貸付事業用宅地等に該当することとなる。

※ 措置法通達

1 措通 69 の 4-5 (旧 69 の 3-8) (事業用建物等の建築中等に相続が開始した場合)

被相続人等の事業の用に供されている建物等の移転又は建替えのため当該建物等を取り壊し、又は譲渡し、これらの建物等に代わるべき建物等(被相続人又は被相続人の親族の所有に係るものに限る。)の建築中に、又は当該建物等の取得後被相続人等が事業の用に供する前に被相続人について相続が開始した場合で、当該相続開始直前において当該被相続人等の当該建物等に係る事業の準備行為の状況からみて当該建物等を速やかにその事業の用に供することが確実にあったと認められるときは、当該建物等の敷地の用に供されていた宅地等は、事業用宅地等に該当するものとして取り扱う。

なお、当該被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族又は当該建物等若しくは当該建物等の敷地の用に供されていた宅地等を相続若しくは遺贈により取得した当該被相続人の親族が、当該建物等を相続税の申告期限までに事業の用に供しているとき(申告期限において当該建物等を事業の用に供していない場合であっても、それが当該建物等の規模等からみて建築に相当の期間を要することによるものであるときは、当該建物等の完成後速やかに事業の用に供することが確実にあると認められるときを含む。)は、当該相続開始直前において当該被相続人等が当該建物等を速やかにその事業の用に供することが確実にあったものとして差し支えない。

(注) 当該建築中又は取得に係る建物等のうちに被相続人等の事業の用に供されると認められる部分以外の部分があるときは、事業用宅地等の部分は、当該建物等の敷地のうち被相続人等の事業の用に供されると認められる当該建物等の部分に対応する部分に限られる。

2 措通 69 の 4-8 (旧 69 の 3-7) (居住用建物の建築中等に相続が開始した場合)

被相続人等の居住の用に供されると認められる建物(被相続人又は被相続人の親族の所有に係るものに限る。)の建築中に、又は当該建物の取得後被相続人等が居住の用に供する前に被相続人について相続が開始した場合には、当該建物の敷地の用に供されていた宅地等が居住用宅地等に当たるかどうか及び居住用宅地等の部分については、69 の 4-5((事業用建物等の建築中等に相続が開始した場合))に準じて取り扱う。

(注) 上記の取扱いは、相続の開始の直前において被相続人等が自己の居住の用に供している建物(被相続人等の居住の用に供されると認められる建物の建築中等に限り一時的に居住の用に供していたにすぎないと認められる建物を除く。)を所有していなかった場合に限り適用があるのであるから留意する。