実務研究

日本税務会計学会
平成28年2月 月次研究会

貸家建付地の相続税評価
―一時的空室か否かの判断―

福田　真弓［麹町］

1．評価通達26（貸家建付地の評価）の趣旨

家屋が有償で貸し付けられている場合、借家人は家屋に加え敷地についてもある程度の支配権を有し、逆に地主はその範囲において、敷地の使用収益権が制限される。その借家人の支配権を消滅させるには立退料の支払いを要する場合もあり、また、このままの状態で敷地を譲渡する場合、支配権が付着していない場合に比べ低い価額でしか譲渡できない。そこで評価通達26では、前記の減価要因を考慮し、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、借家人の敷地に対する支配権（その宅地の自用地としての価額に宅地の借地権割合と貸家の借家権割合との相乗積を乗じて計算した価額）を控除した価額で評価することとされている。

また、家屋が各独立部分のあるアパート等で一部に空室がある場合、借家人の敷地に対する支配権は、課税時期に現実に賃貸されている部分の割合である「賃貸割合」に応じて算定する。ただし、同通達㊟2では「『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」とし、継続的賃貸における一時的な空室は、賃貸部分と同様の減価要因があると考えて差し支えないこととされている。これは、平成10年2月26日の最高裁判決を機に、平成11年7月19日付で評価通達が改正され、賃貸割合の概念が新設・通達に明示された際に、考え方が確定したものである。

2．タックスアンサーの「1か月基準」

一方、現在の国税庁タックスアンサーには、継続的賃貸における一時的な空室か否かの判断につき、次の(1)～(4)の事実関係の例示がある。

【タックスアンサーNo.4614　貸家建付地の評価】抜粋

(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。

前記(1)～(4)は、賃貸割合の概念が新設された際、平成11年7月29日付で公表された以下の資産評価企画官情報（以下、「情報」）の(イ)～(ニ)とほぼ同じ文章である。

【平成11年7月29日付資産評価企画官情報第2号「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

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、原則通り賃貸割合を算出することは、不動産の取引実態などに照らし、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。

※傍線筆者

前記情報を読む限り、継続的賃貸における一時的な空室か否かは、傍線部分（借家人の存在が敷地「全体」の価格形成の減価要因になる点）を鑑み、事実関係や諸事情を総合勘案し判断すべきものと考えられる。しかし、継続的に不動産賃貸を行っている場合、通常、前記タックスアンサー(3)及び情報(ハ)に掲げるいわゆる「1か月基準」の例示以外は満たすため、4つの例示を形式的に当てはめると、結果として空室期間の長短だけが判断基準になっているという現状がある。

3．一時的空室か否かを「1か月基準」で判断しなかった事例【平成20年6月12日 高松国税不服審判所裁決（F0－3－296）】

賃貸マンションの20室中4室が空室で、空室期間は最短で2ヶ月間、最長で1年11ヶ月間、課税時期後2年以内には満室になっていた。納税者は建物全部が貸し付けられていることを前提に評価したが、原処分庁は空室部分の評価減を認めなかった。審判所は、空室の速やかな修繕、建物の定期的な外装塗装や湯沸かし器等の交換、空室の鍵を預かる近隣の不動産業者2軒は入居希望者を都度空室に案内、周辺には共同住宅が林立等の事実に基づき、継続的賃貸における一時的な空室に該当するとし、原処分を一部取り消した。

また審判所は、前記情報につき「一時的な空室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、空室の課税時期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」と述べている。

4．「財産評価基本通達逐条解説」26（貸家建付地の評価）解説部分の削除及び書き換え

「財産評価基本通達逐条解説」（一般財団法人大蔵財務協会）では、全訂版（初版平成12年）で平成11年7月19日付の通達改正を反映し、賃貸割合の概念を明示した。以後、平成15年版、平成18年版において内容の変更はなかったが、平成22年版では解説部分が大幅に削除され、一部が書き換えられている。その結果、解説部分に記載のあった前記2．情報の傍線部分（借家人の存在が敷地「全体」の価格形成の減価要因になる旨）がすべて削除されることとなった。

5．一時的空室か否かを「1か月基準」で判断した事例【平成26年4月18日 大阪国税不服審判所裁決（J95－4－13）】

賃貸用集合住宅14棟の107室中33室が空室で、空室期間は最短で4か月間、最長で8年間だった。納税者は建物全部が貸し付けられていることを前提に評価したが、原処分庁は空室部分の評価減を認めなかった。審判所は、空室期間等の賃貸状況に照らせば、賃貸割合の算出上、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」には該当しないとし、請求を棄却した。また審判所は、空室期間が一時的といえるかどうかは、タックスアンサーの1か月基準などから判断するのが相当であると述べている。

6．実務上の留意点

私見だが、前記4．の削除及び書き換えは、課税庁が賃貸割合新設時の考え方を翻し、一時的な空室か否かを「空室期間」だけに基づき判断するという姿勢の現れのように思われる。

確かに、賃貸アパート等の一部に課税時期において現実に貸し付けられていない部分がある場合、その部分には減額を行わないのが評価通達26の原則的な取扱いである。しかしその上で同通達㊟2の取扱いが定められた趣旨は、継続的賃貸における一時的な空室にはその原則論を厳格適用しないという考え方に基づくものである。それに現在は、退去、原状回復、募集、入居までの期間が1か月程度であることの方がむしろめずらしい。一時的な空室か否かの判断は、単に空室期間の長短だけではなくあくまで空室が生じていた状況や事情も含めた上で総合的に判断すべきである。

従って納税者は、継続的に賃貸の意思があり、実際に賃貸活動を行っている事実を示す証拠をできるだけ多く集め、残しておく必要がある。例えば、継続的賃貸の事実や空室が生じた状況の分かる資料（相続開始数年前～申告期限までの部屋毎入居状況一覧表）、共用部分の定期的な修繕や賃借人退去後の速やかな修繕やリノベーションの事実が分かる資料（時系列にまとめた文書や領収書）、積極的な募集努力の事実が分かる資料（不動産業者との募集委託契約書、看板、チラシ広告、内見実績をまとめた文書）等が考えられる。

また、前記3．の高松国税不服審判所裁決では、その財産固有の絶対的な事実に加え周辺環境等の相対的な事情も考慮し判断している。よって、類似する近隣不動産の空室率、賃料、空室期間などについても調べ、記録を残すなど、総合的な判断の基となる資料を整備して主張すべきだろう。