

Vol.120

今回は 所得税・相続税

相談事例  
紹介

## 会員相談室

相談委員 中島 孝一 (神田)



電話相談

受付 午前10時～11時50分  
時間 午後 1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157



## 共同住宅の1室が空室の場合における減価償却費の計上

事例1

個人甲は、アパート1棟（5室のうち4室は賃貸中）を所有し家賃収入を得ているが、1室は1年近く空室である。その空室については、空室となった直後から入居者の募集及び管理を他の賃貸中の貸家とともに不動産管理会社に依頼している。

不動産所得金額の計算上、1年近く空室である部分の床面積についても、他の貸家部分の床面積と同様に、その年分の減価償却費を必要経費に算入することができるか。

回答

空室部分について、入居者の募集等を継続し、貸付け可能な状態に維持管理されていれば、その部分の床面積に係る減価償却費についても必要経費に算入することができる。

検討

## I 減価償却資産の範囲

減価償却資産とは、不動産所得等を生ずべき「業務の用に供する資産」をいい（所法2①十九、所令6）、現に業務に使用されていない資産は、原則として「業務の用に供される資産」に該当しないものと考えられている。

## II 現に稼働していない資産

現に稼働していない資産（アパート1棟のうち空室部分が該当する）であっても、その資産が業務の用に供するために維持補修が行われており、いつでも稼働し得る状態にあるときは、減価償却資産に該当する（所基通2-16）。

## III 減価償却費を必要経費に算入

**事例1**の空室部分は、常に貸付けの用に供することが可能であったと認められることから、その床面積に係る減価償却費は必要経費に算入することができる。



## 共同住宅の1室が一時的に空室であった場合における貸家建付地の評価

事例2

**事例1**の甲が年途中で死亡した場合において、空室部分の床面積は、他の貸家部分の床面積と同様に建物は貸家として評価するとともに、その敷地については貸家建付地として評価することができるか。

なお、空室期間は**事例1**と異なり、甲の死亡（課税時期）前後3か月とする。

回答

**事例2**の場合、空室期間は3か月であり、**検討**に掲げる裁判例・判決例の基準に照らし、空室部分の床面積に対応する敷地は貸家建付地として評価できないもの（自用地評価）と考えられる（建物も同様）。

検討

I 法令による貸家建付地評価の考え方  
相続税法の規定では、相続等により取得した財産の価額は、その財産の取得の「時」における時価により評価することになっているため（相法22）、**事例2**のように相続開始の「時」において、空室部分の床面積に対応する敷地は貸家建付地として評価できないことになる。

しかし、次のIIに掲げる財産評価基本通達などでは緩和措置として、相続開始の「時」に空室であっても、その空室期間が相続開始の「時」（課税時期）前後1月程度であれば、貸家建付地として評価して差し支えないことになっている。

## II 財産評価基本通達における貸家建付地の評価

財産評価基本通達では、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）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ことになっている（評基通26）。

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

上記算式における「賃貸割合」は、その貸家に係る各独立部分がある場合に、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。

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

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ものとされている（評基通26（注2））。

## III 「一時的に賃貸されていなかったと認められるもの」の範囲

国税庁タックスアンサー（NO4614）では、「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）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。」と記述されている（資産課税課情報（情報第2号・平成11年7月29日）・国税庁の質疑応答事例等にも同様の記述がある）。

- 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。

## IV 貸家が「一時的に空室」と認められる期間の判断

## 1 裁判例

平成27年11月11日裁判（棄却）では、「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で示された期間を大幅に上回っているため、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。」とされた。

## 2 判決例

平成28年10月26日大阪地裁・判決（棄却）では、「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、……、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。」と判示された。

## 3 裁判例・判決例における期間の判断

上記の裁判例・判決例では、国税庁タックスアンサーにおける①・②・④の要件を満たしていても、③の要件である「空室の期間が課税時期の前後の例えば1か月程度」を満たさないため、「一時的な空室」に該当しないと判断されている。

4 **事例2**の期間の判断

空室期間について、裁判例では3か月・判決例では5か月であったが、いずれも「空室期間1か月程度」を超えていることから、課税時期においてその敷地の評価に影響を及ぼす借地権の存在を認識できないとの解釈から、貸家建付地評価が認められていないと判断したものと考えられる。

**事例2**は、空室期間3か月であることから他の要件を満たしたとしても、裁判例・判決例による借家権の存在を認識できないとする期間の判断に従えば、貸家建付地評価は認められないことになる。

なお、最近の裁判では、約1か月半の空室期間の場合に貸家建付地評価が認められたケースがある（平成28年12月7日裁判）。



## 事例2で貸家建付地評価が認められなかった宅地に係る小規模宅地等の減額特例の適用

事例3

**事例2**において、貸家建付地評価が認められなかった空室部分の床面積に対応する敷地は、小規模宅地等の減額特例における貸付事業用宅地等にも該当しないと考えるべきか。

なお、他の貸付事業用宅地等に係る適用要件は満たしているものとする。

回答

小規模宅地等の減額特例における貸付事業用宅地等には、空室期間の制限が適用要件に含まれていない。

したがって、**事例1**と同様に、空室部分について、入居者の募集等を継続し、貸付け可能な状態に維持管理されていれば、空室部分の床面積に対応する敷地についても、貸付事業用宅地等として小規模宅地等の減額特例の適用（200㎡を限度として50%減額）を受けることができる。

検討

## I 判決例

平成7年7月19日横浜地裁・判決では、「相続開始時において賃貸されていない部屋がある場合（21室のうち17室が空室）の賃貸マンションの敷地の課税価格の算定に当たり、小規模宅地等についての相続税の課税価格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。」と判示しており、17室の空室期間については言及していない。

## II 資産課税課情報

資産課税課情報（第18号・平成22年7月13日）の「6 共同住宅の一部が空室となった場合」欄の回答で「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、……、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。」と記述されており、上記Iと同様に空室期間については言及していない。

## III 貸付事業用宅地等の適用

上記I及びIIから、貸家の一部に空室があったとしても、入居者の募集等を継続し、貸付け可能な状態に維持管理されていれば貸付事業用宅地等の適用要件を満たすことになり、空室期間は要件に含まれていないことが確認できる。

そのため、**事例2**で貸家建付地評価が認められなかった空室部分の床面積に対応する敷地についても、貸家建付地評価が認められた賃貸中の貸家部分の床面積に対応する敷地と同様に、小規模宅地等の減額特例における貸付事業用宅地等の適用を受けることができることになろう。

注) 内容は、平成31年4月12日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見（参考意見）ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。

## 【お詫びと訂正】

前号（第750号）・12面「会員相談室相談事例紹介」の一部に誤りがございました。当該記事の国税不服審判所における裁判の日付について、「平成28年2月28日」を「平成18年2月28日」に訂正させていただきます。