

実務研究

日本税務会計学会
平成25年7月 月次研究会



松岡章夫 [神田]

小規模宅地等の平成25年度改正の検証

はじめに

平成25年度税制改正は年度内に成立しており、相続税の基礎控除の引き下げ、税率等の見直し、贈与税の税率等の見直し、事業承継税制の見直しなどが盛り込まれた。この中で、相続税の基礎控除の引き下げに歩調を合わせ、小規模宅地等の特例が平成27年から

1 平成25年度税制改正大綱の内容

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ついて、次の見直しを行う。

① 特定居住用宅地等に係る特例の適用対象面積を330㎡（現行240㎡）までの部分に拡充する。

② 特例の対象として選択する宅地等の全てが特定事業用宅地等及び特定居住用宅地等である場合には、それぞれの適用対象面積については、現行どおり、調整を行うこととする。

③ 一棟の二世帯住宅で構造上区分のあるものについて、被相続人及びその親族が各独立部分に居住していた場合には、その親族が相続又は遺贈により取得したその敷地の用に供されていた宅地等の

限度面積が拡大される。また、二世帯住宅及び老人ホームに入居している場合の取り扱いについて、平成26年から見直されることになった。そこで、小規模宅地等の特例の平成25年度改正の内容について、検証を試みようとするものである。

うち、被相続人及びその親族が居住していた部分に対応する部分を特例の対象とする。

④ 老人ホームに入所したことにより被相続人の居住の用に供されなくなった家屋の敷地の用に供された宅地等は、次の要件が満たされる場合に限り、相続の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ものとして特例を適用する。

イ 被相続人に介護が必要となつたため入所したものであること。
ロ 当該家屋が貸付け等の用途に供されていないこと。

（注）上記①及び②の改正は平成27年1月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用し、上記③及び④の改正は平成26年1月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用する。

2 限度面積の改正

(1) 改正前の内容

区分	適用対象面積	減額割合
特定事業用宅地等又は特定同族会社事業用宅地等（以下合わせて、「特定事業用宅地等」という。）	400㎡以下	80%
特定居住用宅地等	240㎡以下	80%
貸付事業用宅地等	200㎡以下	50%
上記の2以上の宅地等がある場合	以下の算式による	併用方式

得する財産に係る相続税について適用する。

度面積を330㎡（改正前240㎡）まで拡充

② 特定事業用宅地等及び特定居住用宅地等である場合の完全併用可としたが、特例の対象として選択する宅地等の全てが特定事業用宅地等及び特定居住用宅地等である場合には、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㎡まで適用できる。

改正後は、「事業」用とは、どこまでの規模が必要となるかが今以上に問題となる。所得税の事業所得と雑所得の区分と同じ基準であるのかどうか判断とはしない。

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、現行どおり、調整を行うこととなる（措法69の4②三）。

3 老人ホームに入所している場合の適用

(1) 改正前の内容

ア 入院により空家となつていた建物の敷地と特定居住用宅地等
イ 人が病院に入院した場合、その入院期間中は病院で起居することになるの

で、入院によりその者の生活の拠点が病院に移ったとも考えられるが、病院は、病気を治療するための施設であり、また入院の目的も病気を治療するためであるから、患者は病気が治った場合は入院前に居住していた

宅地等の上にある建物に被相続人が生活の拠点を置いていたかどうかにより判定することとなる。老人ホームは、病院のように病気を治療のための施設という性格とは異なり、一般的には入所者が通常の生活ができるような設備や施設を有していることからすると、被相続人が老人ホームに入所した場合に、それに伴い被相続人の生活の拠点多く老人ホームに移転したものと考えるられるケースが多いと考えられる。その場合には、居住用宅地等に当たらないことになる。

しかし、国税庁ホームページの質疑応答事例で、次のような状況が客観的に認められるときには、被相続人が居住していた建物の敷地は、相続開始の直前においてもなお被相続人の居住の用に供されていた宅地等に該当するものとして差し支えないものと取り扱う旨記載しているところである。

① 被相続人の身体又は精神上の理由により介護を受ける必要があるため、老人ホームへ入所することとなったものと認められること。
② 被相続人がいつでも生活できるような建物の維持管理が行われていたこと。
③ 入所後あらたにその建物を他の者の居住の用に供して供していた事実がないこと。
④ その老人ホームは、被相続人が入所するために被相続人又はその親族により所有権が取得されたこと（措令40の2③）。

被相続人の所有する宅地等が居住用宅地等に当たるとは、その

4 二世帯住宅の取り扱いの見直し

(1) 改正前の内容

同居していたものと解していた。また、構造上区分されたものは、それぞれの区分ごとに独立した住居とらえ、被相続人が居住していた部分は特定居住用に該当するものの、その他の部分は該当しないものとしていた（措置法通達69の4-21本文）。

大綱では、「一棟の二世帯住宅で構造上区分のあるものについて、被相続人及びその親族が各独立部分に居住していた場合には、その親族が相続又は遺贈により取得したその敷地の用に供されていた宅地等のうち、被相続人及びその親族が居住していた部分に対応する部分を特例の対象とする。」とあり、二世帯住宅については、条件なしにすべて適用できるように考えていたが、改正条文を見ると、改正があったのは、配偶者以外の同居親族のみと思われる。したがって、配偶者が取得する場合は改正の影響はないと考えられている。また、政令で、適用される部分を「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一条の規定に該当する建物である場合」には、「当

親族が同居していたものと解していた。また、構造上区分されたものは、それぞれの区分ごとに独立した住居とらえ、被相続人が居住していた部分は特定居住用に該当するものの、その他の部分は該当しないものとしていた（措置法通達69の4-21本文）。

(2) 改正内容

上記Q&Aの4要件のうち、②と④の要件が廃止され、老人ホーム等に入所するまで居住の用に供していた宅地等を、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として、この特例が適用される。具体的には、次の2要件となる。

① 次のi又はiiに該当すること（措令40の2②）。
i 介護保険法に規定する要介護認定又は要支援認定を受けていた被相続人が有料老人ホーム等に入居又は入所していたこと。
ii 障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律に規定する障害支援区分の認定を受けていた被相続人が障害者支援施設等に入居又は入所していたこと。

なお、改正前の4要件のうち①では、「介護を受ける必要があるため、老人ホームへ入所することとなったもの」と入居の際に介護が必要であるとの判断があったが、改正後は相続開始時点で判定することになる。この認定を受けている必要はないことに注意すべきである。

おわりに

平成25年度税制改正の小規模宅地等に関する改正は、限度面積の拡充、併用方式の緩和により、適用に当たっては、今後もより十分な検討が求められることとなる。

老人ホームに入居している場合の取り扱いについては、現在の家族生活を反映した改正になっているものと考えられる。一方、二世

親族が同居していたものと解していた。また、構造上区分されたものは、それぞれの区分ごとに独立した住居とらえ、被相続人が居住していた部分は特定居住用に該当するものの、その他の部分は該当しないものとしていた（措置法通達69の4-21本文）。

該被相続人の居住の用に供されていた部分」とし、そうでない場合には、「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」としたが、ここでいう「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」の解釈を巡り、混乱が生じている。

なお、9月上旬に財務省のホームページで掲載された改正税法の解説で、「構造上区分所有しうる建物が当然に区分所有建物に該当するわけではなく、区分所有の意思を表示する必要があると解されていることから、通常は区分所有建物である旨の登記がされている建物とな」としている。しかし、建物の区分所有等に関する法律第一条は、「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」と規定しており、「できる」と規定であるところから、登記しようと思えば、区分所有登記できるものも含まれるとも考えられる。

二世帯住宅の取り扱いについては、登記の有無で取り扱いが変わるのに疑問が残る。さらに、二世帯住宅の取り扱いを定めた措置法通達69の4-21のなお書きの改正は必至と思われ、関係通達、解説、質疑応答などが出されてからの検証がさらなる必要であり、注目していきたい。