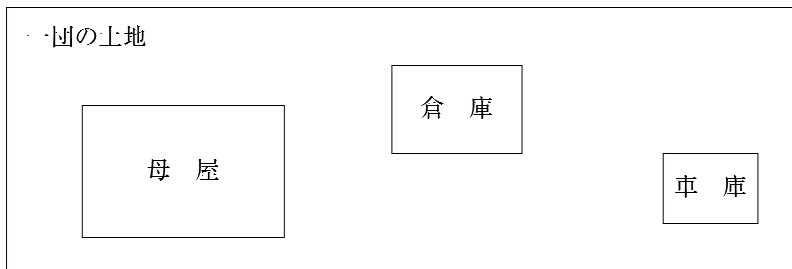


3 被相続人居住用家屋の敷地の判定

16 敷地上に用途上不可分の建築物がある場合

Q

実家の父が亡くなりました。父が一人で居住していた家屋の敷地には、母屋のほかに倉庫と車庫があります。これらの家屋と敷地を相続した甲は、母屋などを取り壊して売却するつもりですが、この敷地全体について空き家譲渡の特例を適用することができますか。

**A**

敷地上に母屋、倉庫、車庫という用途上不可分の建築物がある場合、その敷地全体のうち、被相続人が居住の用に供していた母屋に対応する敷地部分が空き家譲渡の特例の対象となります。一方、倉庫と車庫に対応する敷地部分については、本特例の対象にはならず一般譲渡になります。

解説

1 被相続人居住用家屋の敷地等の判定

被相続人居住用家屋の敷地の用に供されていた土地等とは、相続開始直前において、被相続人居住用家屋と一体として利用されていた土

地等（敷地）であったかどうかにより判断します（措法35④、措令23⑦）。

すなわち、土地等が用途上不可分の建築物がある一団の土地等であった場合に本特例の対象となるのは、下記の算式により計算した土地等の面積に限られます。

なお、相続後に増築や取壊しがあった場合であっても相続開始の直前における床面積で居住用家屋の敷地の計算をします（措法35④、措通35-13）。

〔算式〕

$$\text{一団の土地の面積(注1)} \times \frac{\text{被相続人居住用家屋の床面積}}{\text{被相続人居住用家屋の床面積} + \text{それ以外の建築物(注2)の床面積}} \times \frac{\text{譲渡した土地等の面積(注3)}}{\text{一団の土地の面積}}$$

(注1) 被相続人以外の者が相続開始の直前において所有していた土地等の面積も含まれます。

(注2) 被相続人以外の者が所有していた建築物も含まれます。

(注3) 被相続人から相続等により取得した被相続人居住用家屋の敷地の用に供されていた土地等の面積のうち、譲渡した土地等の面積。

2 用途上不可分の関係にある建築物

「被相続人が主としてその居住の用に供していたと認められる一の建築物」と「それ以外の建築物」とが用途上不可分の関係にあるかどうかは、相続開始の直前におけるその建築物の用途面や機能上の関連性などから総合的に判断することになります。

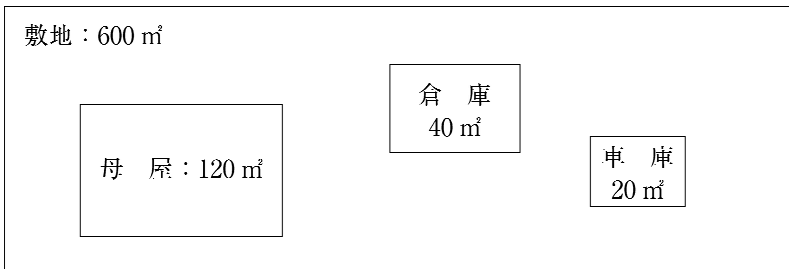
したがって、母屋とこれに附属する倉庫や車庫などは、一定の共通の用途に供されている建築物であり、分離すると用途上意味をなさないため、用途上不可分の関係にある建築物といえます。

一方、用途上可分の建築物とは、分けても機能上支障がないもので、複数の共同住宅や、工場と寮などが該当します。

なお、この場合に建築物の所有者が同一人であるか否かは関係ありません（措令23⑦、措通35-14）。

3 用途上不可分の建築物がある場合の居住用家屋の敷地の計算

【具体例1】甲が、家屋等及び敷地を譲渡した場合



全体の敷地：600m²

母屋の床面積：120m²
倉庫の床面積：40m²
車庫の床面積：20m² } 家屋等の床面積：180m²

◇被相続人居住用家屋に対応する敷地面積

$$600\text{m}^2 \times \frac{120\text{m}^2}{120\text{m}^2 + 40\text{m}^2 + 20\text{m}^2} \doteq 400\text{m}^2$$

◇一般譲渡の対象となる敷地面積

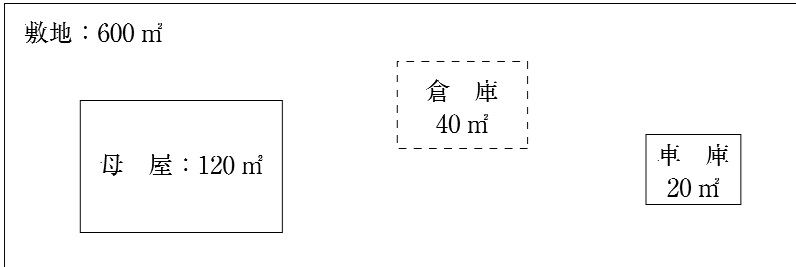
$$600\text{m}^2 - 400\text{m}^2 = 200\text{m}^2$$

なお、本特例の対象とならない部分の譲渡については、相続財産の取得費加算の特例を適用することができます（措通39-6(5)）。

〔取得費加算額算定の基礎となる計算式〕

$$\text{当該譲渡資産の相続税評価額} \times \frac{\text{当該譲渡資産のうち空き家譲渡特例の対象とならない部分に対応する収入金額}}{\text{当該譲渡資産の譲渡による収入金額}}$$

【具体例2】 甲が、倉庫の取壊し後に母屋と車庫及び敷地を譲渡した場合



相続開始の直前の現況で、「用途上不可分の関係」にあるかどうかを判定することとなるため、母屋と車庫及びその敷地を譲渡する前に倉庫を取り壊していたとしても、「被相続人居住用家屋以外の建築物の床面積」には、取壊しをした倉庫の床面積も含めることになります。したがって「母屋の床面積」と「倉庫と車庫の床面積」の合計に「母屋の床面積」の占める割合を土地の面積に乗じた部分が、本特例の適用対象となる被相続人居住用家屋の敷地となりますので、【具体例1】と同じ計算結果になります。

(竹内 春美)

36 空き家譲渡の特例の適用と課税時期

Q

私は、現在住んでいる自宅の売買契約を平成30年11月に不動産業者A社と締結し、平成31年2月に引渡しを行います。また、昨年亡くなった父が一人で住んでいた空き家についても、平成30年12月に個人B氏と売買契約を締結し、平成31年1月に引渡しを行います。

なお、いずれの譲渡についても、3,000万円の譲渡益が生じる見込みです。

ところで、Q33の説明によると、同じ年分の申告において、①本人の居住用財産譲渡の特例と②空き家譲渡の特例を適用する場合、適用可能な特別控除額は、両者を合わせて3,000万円が限度額になるということでした。

そこで、①私の居住用財産の譲渡について、平成30年分の申告で3,000万円控除を適用し、②父が住んでいた空き家の譲渡については、平成31年分の申告で3,000万円控除を適用することは可能でしょうか。

A

譲渡所得に関する課税時期の判定は、原則として「引渡しの日」によります。ただし、納税者の選択によって「契約の効力発生の日」によることができるとされています(所基通36-12)。

ご質問のケースのように二つの譲渡資産がある場合、実務的には、その課税時期の判断をそれぞれの譲渡資産ごとに行っても差し支えないとされています。したがって、平成30年分と平成31年分に分けて、それぞれの譲渡所得に関する申告を行い、それぞれの年分における譲渡所得について3,000万円の特別控除額を適用することができると考えられます。

〈参考〉

譲渡資産	契約 (H30)	引渡し (H31)	申告
自宅	11月 ●	◆ 2月	H30年分
空き家	12月 ●	◆ 1月	H31年分

解説

1 課税時期の判定について

(1) ある譲渡資産に関する譲渡所得の申告について、どの年分(何年分)の所得税において、その申告を行うべきかという判断、すなわち、「課税時期」に関する判断について(注)、所得税基本通達36-12《山林所得又は譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期》の定めがあります。

その内容は、譲渡資産の「引渡しの日」を課税時期とすることを原則とし、納税者の選択により「契約の効力発生の日」によることができる旨の定めになっています。

(注) 正確に記述しておくとして、所得税法36条1項(収入金額)の「収入すべき時期」の関する判断になります。

(2) 所得税基本通達36-12が、このような定めになっている理由は次のとおりです。

① 譲渡者は、譲渡資産の「引渡し」が完了することによって、「相手方に対してその譲渡代金を請求できることが確定的となり、譲渡代金相当額を収入すべき金額として認識できることが確定的」(三又修ほか共編『平成29年版所得税基本通達逐条解説』315頁(大蔵財務協会、2017))となります。

この考え方をより直截的に表現すると、引渡しの完了までは契約解除などの可能性が残っており、「最終的な確定」に至っていないということにほかなりません。

- ② 一方、「契約の効力発生の日」によることができるとしている点は、そのような危険負担の有無などの可能性(収入すべき金額の確定性)に関する判断を納税者自身に委ねていることになります。

また、契約により譲渡資産の所有権の移転が生じるという物権変動論(意思主義)とも整合し得るからです。

2 2以上の譲渡資産がある場合

(1) ここで問題になってくるのが、ご質問のケースのように、2以上の契約によって、2以上の譲渡資産がある場合、それぞれの譲渡について課税時期に関する判断を別々の基準によることができるのかという点です。すなわち、それぞれの譲渡資産に関する課税時期について、一の譲渡資産を引渡しの日によって判断し、他の一の譲渡資産を契約の効力発生の日によって判断することの可否に関する問題となります。

ご質問のケースに沿っていうならば、例えば、あなたのご自宅の譲渡については、契約の効力発生の日を基準に平成30年分の申告として3,000万円の特別控除(措法35②)を適用し、父が住んでいた空き家については、引渡しの日を基準に平成31年分の申告として3,000万円控除(措法35③)を適用することが可能なのかという問題として整理されます。

(注) 上記の点は国税庁ウェブサイトの「質疑応答事例・譲渡所得・課税時期」に掲載されている、「一の契約によって「底地部分と借地権部分の分割申告を認めることの可否」のようなケースについてまで、その分割申告の可否を問題にしているものではないことに注意してください。

(2) この問題点について、実務的には、その課税時期の判断をそれぞれの譲渡資産ごとに行っても差し支えないとされています(大阪国

税局の職員により執筆されている平本倫朗＝岡本和之編『平成29年11月改訂 資産税実務問答集』43頁【問1-49】（清文社、2014）参照。

同書の解説には、その理由について、「譲渡所得の申告における譲渡の時期の選択〔略〕は、取引ごとに行います。」と記されています。すなわち、所得税基本通達36-12の適用における課税時期の判断に当たって、「引渡しの日」によるのか、「契約の効力発生の日」によるのかという点は、個々の譲渡資産ごとに、その判断を行うことができるとされています。

ところで、課税時期の判断のような基本的事項に関する取扱いは、本来、統一的に処理されるべきであると考えられます。また、契約の効力発生の日から引渡しの日までの危険負担等を、同じ不動産取引という範疇で、区々にすべき特段の事情は、通例、生じてくることは少ないとも思われます。

しかしながら、ご質問のケースについて、所得税基本通達36-12の定めが、2以上の譲渡資産がある場合の課税時期の判定を別々の基準によること（一の資産については引渡しの日により、他の一の資産については契約の効力発生の日によって判断すること）に関して制限を加えていないというならば、「消極的な文理解釈」によって、それぞれの資産の課税時期を別々の年分とすることが可能であると考えられます（注1・2）。

（注1） 同様の問題について、国税庁職員により執筆された法人税に関する収益計上に関する質疑応答においても、統一的に判断しなくても法人税法上認容されるとされています（石井邦明ほか編『問答式 土地建物等の譲渡をめぐる税務』721頁（大蔵財務協会、2016））。

その理由として、「本件土地建物等のようにそれぞれ個性のある、そして単発的臨時的な固定資産の譲渡の場合には、必ずしも好ましい処理とはいえないものの、契約の効力発生の日による収益計上基準が認められる以上、ご質問のような、代金の入金状況の相違に応じて

(※)異なる会計処理も法人税法上、積極的に否認することにはならないと考えます。」(傍点筆者)と説明されて消極的に認容されています。

(※筆者注) 法人税基本通達2-1-14《固定資産の譲渡による収益の帰属の時期》の(注)による同通達2-1-2《棚卸資産の引渡しの日

の判定》における代金のおおむね50%以上の收受基準を指しています。

(注2) 譲渡資産の取得の日(取得時期)と課税時期に関しても同様の問題が生じてきます。すなわち、取得時期の判定と課税時期の判定を別々(契約の効力発生の日と引渡しの日)に行うことは可能かという問題です。

この点は、三又ほか・前掲223頁の所得税基本通達33-9《資産の取得の日》の定めに関する解説において、「取得の日は契約の効力発

生の日により、譲渡の日は引渡し日によるというように、取得の日と譲渡の日の判定基準が異なっても差し支えない。」と解説されています。

(塩野入 文雄)