

税務キャッチ・アップ

相続税関係

貸付事業用宅地等の軽減措置適用の実務留意点

1 はじめに

小規模宅地等の特例は、節税目的の駆け込みの適用を防止すべく、平成30年度に「貸付事業用宅地等」について、平成31年度には「特定事業用宅地等」について、それぞれ同様の規制の見直しが行われた。ここでは、このうち貸付事業用宅地等に係る特例適用にあたっての改正を踏まえた実務上の留意点を検討する。

2 改正の概要

今回の改正は、貸付事業用宅地等の範囲から相続開始前3年以内に新たに貸付事業の用に供された宅地等を適用除外とするものである。ただし相続開始前3年を超えて引き続き特定貸付事業を行っている被相続人等の貸付事業の用に供されたものは除かれている(措法69の4③四)。

なお、この改正には経過措置が設けられており、平成30年3月31日以前から貸し付けられている宅地等については、改正前の要件が適用される(平成30年改正措法附則118④)。

3 実務上の判断

(1) 特定貸付事業かの判断

上述のように、その貸付事業が「特定貸付事業」に該当するならば、3年以内であっても特例適用が可能となる。この特定貸付事業とは、貸付事業のうち準事業以外のものをいい(措令40の2⑯)、準事業とは事業と称するに至らない不動産の貸付けその他これに類する行為で相当の対価を得て継続的に行われ

るものとされる(措令40の2①)。すなわち、準事業以外の貸付事業である特定貸付事業の判定には、「社会通念上事業と称するに至る程度の規模」でその貸付事業が行われていたのかという実態把握を要することになる(措通69の4-24の4)。

この際、いわゆる5棟10室の形式基準(所基通26-9)は参考となるが、たとえば駐車場経営の事業的規模に係る判断等、実務家には適用にあたって悩ましい判断を要するケースがある。

(2) 新たに貸付事業の用に供されたかの判断

「新たに貸付事業の用に供された」状態についての判定にも留意が必要だ。この状態は、①貸付事業の用以外の用に供されていた宅地等が貸付事業の用に供された場合、又は②宅地等もしくはその上にある建物等につき「何らの利用がされていない場合」のその宅地等が貸付事業の用に供された場合をいうとされる。

ただし、②について継続的に賃貸されていた建物等につき賃借人が退去をした場合において、その退去後速やかに新たな賃借人の募集が行われ、賃貸されていたときは、「何らの利用もされていない場合」とはならないが、新たな賃借人が入居するまでの間、当該建物等を貸付事業の用以外の用に供していないことが条件となっている(措通69の4-24の3)。

全国的に貸家の空室率が上昇する昨今、たとえば相続開始前3年を超えて貸付けられている建物等であっても3年以内に賃借人を募集せず空室となっていて、相続前に募集を開始した物件等は、「新たに貸付事業の用に供した」状態と認定されることが想定される。

(3) 一時的空室についての判断

相続開始前3年以内の物件にかかわらず、貸付事業用の宅地等には、当該貸付事業に係る建物等のうちに相続開始の時に一時的に賃貸されていなかったと認められる部分がある場合におけるその部分に係る宅地等の部分が含まれるとされる(措通69の4-24の2)。

もっとも、どこまでが「一時的」でないのかという判定について、国税庁の質疑応答事例で示された貸家建付地評価にかかる「課税時期の前後たとえば1ヶ月程度」という指標が小規模宅地等の特例に援用されるのかは明瞭ではないが、ここでも実務家の社会通念上の判断がもとめられる。

4 おわりに

以上3点の留意点を踏まえると、たとえスポットで受注した相続案件であっても、実務家は被相続人等の過去の賃貸状況等についてこれまで以上に十分精査したうえで、本特例の適用を吟味する必要がある。

(右山研究グループ
税理士 山本 晋也)