

# 貸家建付地の一時的空室の判断基準

講師 税理士法人チェスター 審査部部長  
公認会計士・税理士 大橋 誠一

## I 検討対象裁決の事案の概要

- ① 大裁（諸）平 27 第 24 号（平成 27 年 11 月 11 日）裁決
- ② 被相続人は 2 物件 35 室の賃貸マンションを保有し、相続開始時点で 7 室（本件各独立部分）が空室であった。
- ③ 本件各独立部分の課税時期前後の空室期間は、3 か月から 1 年 10 か月であった。
- ④ 2 物件 7 室の本件各独立部分のうち 1 物件 5 室は、課税時期 1 か月前に借上げていた会社の閉鎖によって一斉退去となった。

## II 審査請求に至る経緯

- ① 相続開始日：平成 24 年 6 月 7 日
- ② 申告：平成 24 年 12 月 28 日（本件各独立部分を貸家建付地・貸家として評価）
- ③ 更正処分等：平成 26 年 11 月 26 日（本件各独立部分を自用地・自用家屋として評価）
- ④ 異議申立て：平成 26 年 12 月 8 日
- ⑤ 異議決定：平成 27 年 2 月 6 日（棄却）
- ⑥ 審査請求：平成 27 年 2 月 18 日

## III 請求人の主張

- ① 賃料水準を下げることなく募集活動を継続し、すぐに入居できるように必要なメンテナンスをしていた。賃料水準を下げると入居率は上昇するが、将来の継続的な減収につながるため空室になっても我慢して賃貸経営していた。
- ② 所得税の不動産所得の必要経費においては、空室であっても減価償却費・租税公課を認めているのに、相続税については空室であることをもって否認するのはおかしい。
- ③ 過去に国税不服審判所において周辺の賃貸環境や募集活動の継続性を認定して空室であっても貸家建付地評価を認めた裁決があり、当該裁決（高裁（諸）平 19 第 25 号（平成 20 年 6 月 12 日）裁決）を添付している。請求人のおかれた環境は、当該裁決におけるそれと類似している。

#### IV 高裁(諸)平19第25号(平成20年6月12日)裁決(高松裁決、TAINS:F0-3-296)

- ① 主文は原処分取消し
- ② 課税時期前後の空室期間：最短11か月～最長2年6か月
- ③ 事実認定の特徴

空室状況の他に、「不動産業者に委託して募集活動をしていたこと」・「本件各独立部分は定期的にメンテナンスしていたこと」・「近隣に共同住宅が林立していたこと」等の事情(本件各独立部分に借家権による処分の制約があったか否か以外の事情)を事実認定している。

#### V 裁決(主文は棄却)

##### <法令解釈(一部)>

評価通達26及び93が賃貸割合を乗じているのは・・・合理的なものと認められる。

ところで、評価通達26の(2)の(注)2は・・・旨定めている。これは、継続的に複数の者の賃貸の用に供されている家屋について、課税時期前後の空室状況から借家権による処分の制約が事実上継続しているにもかかわらず、課税時期においてたまたま一時的に空室が存したような場合、原則どおり賃貸割合を算出することが、不動産の取引実態等に照らして必ずしも実情に即したものとはいえないことがあるものとして、これに配慮したものと解される。

なお、国税庁は・・・「タックスアンサー」No.4614「貸家建付地の評価」において・・・  
①・・・②・・・③空室の期間が、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、④・・・としているが、これは上記に係る運用を示したものであると解される。

##### <認定事実>

I ②③の空室状況のみであり、高松裁決のような「本件各独立部分に借家権による処分の制約があったか否か以外の事情」についての事実認定なし

##### <検討(一部)>

本件各独立部分の空室期間は③で示された期間を大幅に上回っているのであって、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がたい。そうすると、請求人が主張する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」に該当するものとは認めることができない。

<請求人の主張について>

- ① III①：しかしながら、・・・本件各独立部分に係るその他の事情を踏まえても、一時的空室とは認められない。
- ② III②：しかしながら、・・・別問題であるから、請求人の主張は採用できない。
- ③ III③：(無視)

## VI 審判所の考え方

- ① 相続税法 22 条の法令解釈である「客観的交換価値」からすると、課税時期において「借家権による処分の制約」があったか否かによって判断すべきである。  
以下の参考判例も、高松裁決のような「本件各独立部分に借家権による処分の制約があったか否か以外の事情」について考慮していない。
  - ・東京地裁平成 6 年 7 月 22 日判決（控訴審東京高裁平成 6 年 12 月 22 日判決同旨）
  - ・横浜地裁平成 7 年 7 月 19 日判決（控訴審東京高裁平成 8 年 4 月 18 日判決及び上告審最高裁平成 10 年 2 月 26 日判決同旨）
- ② しかし、アパート等の貸室は毎年 3 月頃に多くの入退去が発生し、一時的に空室となることもある。そこで、評価通達 26（注）2 は、上記の裁判例で示された貸家及び貸家建付地の評価の原則を、継続的に賃貸されていたアパート等の各独立部分で一時的に空室が生じているような場合について緩和したものと位置づけられ、タックスアンサーの回答事例はこれを具体化したものであって、このような取扱いには合理性があるものと認められる。  
→相続税法 22 条の規定について、仮に通達等で実務上緩和されることがあるとしても、それは少なくとも同条の規定と同視可能な限定的な場合と考えるべきである。
- ③ したがって、同回答事例で示されたイないしニの事実関係があるものについては、賃貸されていたものに含めて差し支えないが、そのような状況にないもの（例えば、空室期間が少なくとも 2 か月以上になるもの）については、当該空室部分は除外するのが相当である。
- ④ 今後同様の事例が発生した場合には、同回答事例のイないしニの事実関係が認められる場合（ハについては空室の期間が課税時期前後の通算で 2 か月未満である場合）にのみ、「一時的に賃貸されていなかったと認められるもの」に当たるとして判断する。  
→タックスアンサーの「例えば 1 か月程度」という表現からすれば、これを「少なくとも 2 か月未満」と理解した上で統一的な処理をすることは妥当である（2 か月以上になるのであれば、もはや「1 か月程度」とは言えない。）
- ⑤ 貸家建付地の一時的空室に係る審判所の公的見解は、平成 26 年 4 月 18 日公表裁決のみである。  
→審判所における高松裁決（沖縄裁決）の評価は・・・

## VII なぜ空室期間についての争訟が止まないのか

### ① 税務通信 No.3467（平成 29 年 7 月 24 日）

「相続開始時に賃貸に供されていなかった空室部分が、その貸家や敷地の相続税評価額が減額される“一時的空室部分”に当たるか否かについては、例えば空室期間が 1 か月程度であるか、新たな賃借人の募集が行われていたかなど、総合的に判断する。あくまで総合判断で、空室期間が 1 か月を大きく超えるような場合でも、実態を考慮して認めた過去の裁決等を抛り所に税務調査等で一時的空室部分と主張する実務家も多いようだ。ところが去る 5 月 11 日、一時的空室部分を巡り大阪高等裁判所は「空室期間が重要な要素となることは明らか」としたうえで、本件での最短空室期間の“5 か月”は長期間と指摘。本件貸家の空室部分は一時的空室部分に当たらないと判断した。

『空室期間が重要と示されるも総合判断であることは変わらず』

本件で当局は“空室期間の長短は特に重要な考慮要素となるもの”と主張しているが、今後も実務的にはあくまで質疑応答事例の基準に基づき総合的に判断されるようだ。“一時的”という文言から、まず客観的にわかる空室の期間に着目することはごく自然な考え方といえるが、とりわけそのみを重視してみるようにといった指示はされていないようで、あくまで総合的な判断によるという。また、本件では 5 か月という空室期間を長期間に及ぶものと判断しているが、どれくらいの期間が長期間に当たるかは個々の状況等で異なるものと考えようだ。」

### ② 空室期間が「1 か月程度」を超えているのに、なぜ納税者・税理士に期待を持たせてしまっているのか

→高松裁決・沖縄裁決（平成 21 年 10 月 13 日、TAINS：F0-3-241）の影響力

### ③ 審判所も裁判所も「なぜ『1 か月程度』なのか」について裁決書・判決書において説明していない

→審判所は「2 か月未満」のみ一時的空室を認める裁決を出し続けることしかしない。

<参考：大裁（諸）平 27 第 24 号の担当審判官による裁決書案の起案内容（一部）>

請求人は、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はなく、被相続人は、賃料を据え置き新たな賃借人の募集活動を継続してマンション経営をしてきたのであるから、たとえ空室期間が 1 か月程度を超えていたとしても、本件各独立部分の空室は一時的である旨主張する。

しかしながら、相続税の課税時期が相続開始日である以上、たとえ本件相続開始日の近くまで賃借人が存在していても、本件相続開始日において本件各独立部分に借家権による負担がなければ、それによる経済的価値の減少の効果を受けないのであるから、借家権による処分の制約がないものとして評価するほかなく、たとえ本件相続開始日後に賃借人が充足したとしても、本件相続開始日前の賃貸借契約の終了に伴う賃借人の退去と、本件相続開始日後の新たな賃貸借契約の締結に伴う賃借人の入居との間には、本件相続開始日の前後で借家権による処分の制約がない期間が存在することには変わりはない。よって、請求人の主張は、本件相続開始日において空室が生じることとなった背景を述べるものではあっても、評価通達 26 及び 93 における評価減は、本件不動産が本件相続開始日において負うべき処分の制約

を評価上反映したものであり、かかる背景が本件相続開始日において一時的に賃貸されていなかったことの意味を広く解すべき理由とはならないし、かかる背景を理由に空室についての減価を柔軟に認めるべきであるということにもならない。

また、タックスアンサーが具体的な空室期間を示しているのは、マンションやテナントビルといった建物の賃貸借における慣行として、前の賃借人との間の賃貸借契約が終了して賃借人が退去した後、新たな賃借人との賃貸借契約を締結して賃借人が入居するまでの間には、原状回復のための工事期間が必要であることが多く、新たな賃借人に賃貸するための原状回復のために必要と認められる期間内に課税時期が到来した場合に、たまたま賃借人による占有がなかったからといって、当該事情を有する空室が、当該事情を有しない空室と同様に、処分の制約がないと判断することは、当該慣行があるなかで賃借人にとって酷であるからであると解される。そして、具体的な期間として「例えば1か月程度」としていくことも、新たな賃借人に賃貸するための原状回復のための期間として、できるだけ早期に新たな賃借人に賃貸して収益を得たいと考える賃借人の立場に照らしても合理性があるものと認められる。

本件相続開始日前後の空室期間については、本件各独立部分のいずれの住戸においても、本件相続開始日の前の空室期間も後の空室期間もいずれも1か月を超えており、本件各独立部分の各住戸別の規模及びその画一的な間取りの状況に照らして、新たな賃借人に賃貸するための原状回復のための期間としては余りあるものである。たとえ請求人の主張する背景があったとしても、本件相続開始日前の賃貸借契約の終了に伴う賃借人の退去と、本件相続開始日後の賃貸借契約の締結に伴う賃借人の入居との間に存在する課税時期において、本件各独立部分に借家権による処分の制約が継続していたとみることができないことから、本件各独立部分は、評価通達26の(注)2における「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」に該当するとはいえない。

以 上