

ジョイント研修会資料

「配偶者居住権の税務について

法律と資産課税課情報を読み解く」

税理士 引地 栄二

令和4年10月25日(火)

<目次>

1. 民法	1
2. 相続税法（評価）	4
3. 相続税法施行令（評価）	6
4. 相続税法施行規則（評価）	8
5. 相続税法基本通達 資産課税課情報 第6号 令和2年2月21日 相続税法基本通達の 一部改正について(法令解釈通達)のあらまし	9
6. 相続税法基本通達 資産課税課情報 第17号 令和元年11月5日 相続税法基本通達等の 一部改正について(法令解釈通達)のあらまし（抜粋）	30
7. 配偶者居住権等の評価に関する質疑応答事例 資産課税課情報 第16号 令和2年7月7日 「配偶者居住権等の評価に関する 質疑応答事例」について（抜粋）	34
8. 租税特別措置法施行令（小規模宅地等の特例）	51
9. 租税特別措置法通達 資産課税課情報 第15号 令和2年7月7日 相続税法基本通達等の 一部改正について(法令解釈通達)のあらまし（抜粋）	52
10. 資産課税課情報 第17号 令和2年7月7日 相続税及び贈与税等に関する 質疑応答事例(民法(相続法)改正関係)について（抜粋）	64
11. 資産課税課情報 第9号 令和3年4月1日 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係る相続税の申告書の記載例等について（抜粋）	68
12. 【参考】第23回生命表(完全生命表)に基づく平均余命(2022年3月2日公開)	86

1. 民法

(配偶者居住権)

第1028条

被相続人の配偶者(以下この章において単に「配偶者」という。)は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合において、次の各号のいずれかに該当するときは、その居住していた建物(以下この節において「居住建物」という。)の全部について無償で使用及び収益をする権利(以下この章において「配偶者居住権」という。)を取得する。ただし、被相続人が相続開始の時に居住建物を配偶者以外の者と共有していた場合にあつては、この限りでない。

- 一 遺産の分割によって配偶者居住権を取得するものとされたとき。
 - 二 配偶者居住権が遺贈の目的とされたとき。
- 2 居住建物が配偶者の財産に属することとなった場合であっても、他の者がその共有持分を有するときは、配偶者居住権は、消滅しない。
- 3 第903条第4項(持戻免除)の規定は、配偶者居住権の遺贈について準用する。

(審判による配偶者居住権の取得)

第1029条

遺産の分割の請求を受けた家庭裁判所は、次に掲げる場合に限り、配偶者が配偶者居住権を取得する旨を定めることができる。

- 一 共同相続人間に配偶者が配偶者居住権を取得することについて合意が成立しているとき。
- 二 配偶者が家庭裁判所に対して配偶者居住権の取得を希望する旨を申し出た場合において、居住建物の所有者の受ける不利益の程度を考慮してもなお配偶者の生活を維持するために特に必要があると認めるとき(前号に掲げる場合を除く。)

(配偶者居住権の存続期間)

第1030条

配偶者居住権の存続期間は、配偶者の終身の間とする。ただし、遺産の分割の協議若しくは遺言に別段の定めがあるとき、又は家庭裁判所が遺産の分割の審判において別段の定めをしたときは、その定めるところによる。

(配偶者居住権の登記等)

第1031条

居住建物の所有者は、配偶者(配偶者居住権を取得した配偶者に限る。以下この節において同じ。)に対し、配偶者居住権の設定の登記を備えさせる義務を負う。

- 2 第605条(不動産賃貸借の対抗力)の規定は配偶者居住権について、第605条の4(不動産の賃借人による妨害の停止の請求等)の規定は配偶者居住権の設定の登記を備えた場合について準用する。

(配偶者による使用及び収益)

第1032条

配偶者は、従前の用法に従い、善良な管理者の注意をもって、居住建物の使用及び収益をしなければならない。ただし、従前居住の用に供していなかった部分について、これを居住の用に供することを妨げない。

- 2 配偶者居住権は、譲渡することができない。
- 3 配偶者は、居住建物の所有者の承諾を得なければ、居住建物の改築若しくは増築をし、又は第三者に居住建物の使用若しくは収益をさせることができない。
- 4 配偶者が第1項又は前項の規定に違反した場合において、居住建物の所有者が相当の期間を定めてその是正の催告をし、その期間内に是正がされないときは、居住建物の所有者は、当該配偶者に対する意思表示によって配偶者居住権を消滅させることができる。

(居住建物の修繕等)

第1033条

配偶者は、居住建物の使用及び収益に必要な修繕をすることができる。

- 2 居住建物の修繕が必要である場合において、配偶者が相当の期間内に必要な修繕をしないときは、居住建物の所有者は、その修繕をすることができる。
- 3 居住建物が修繕を要するとき(第1項の規定により配偶者が自らその修繕をするときを除く。)、又は居住建物について権利を主張する者があるときは、配偶者は、居住建物の所有者に対し、遅滞なくその旨を通知しなければならない。ただし、居住建物の所有者が既にこれを知っているときは、この限りでない。

(居住建物の費用の負担)

第1034条

配偶者は、居住建物の通常必要費を負担する。

- 2 第583条(買戻しの実行)第2項の規定は、前項の通常必要費以外の費用につ

いて準用する。

(居住建物の返還等)

第1035条

配偶者は、配偶者居住権が消滅したときは、居住建物の返還をしなければならない。ただし、配偶者が居住建物について共有持分を有する場合は、居住建物の所有者は、配偶者居住権が消滅したことを理由としては、居住建物の返還を求めることができない。

- 2 第599条(借主による収去等)第1項及び第2項並びに第621条(賃借人の原状回復義務)の規定は、前項本文の規定により配偶者が相続の開始後に附属させた物がある居住建物又は相続の開始後に生じた損傷がある居住建物の返還をする場合について準用する。

(使用貸借及び賃貸借の規定の準用)

第1036条

第597条(期間満了等による使用貸借の終了)第1項及び第3項、第600条(損害賠償及び費用の償還の請求権についての期間の制限)、第613条(転貸の効果)並びに第616条の2(賃借物の全部滅失等による賃貸借の終了)の規定は、配偶者居住権について準用する。

(期間満了等による使用貸借の終了)

第597条

当事者が使用貸借の期間を定めたときは、使用貸借は、その期間が満了することによって終了する。

- 2 当事者が使用貸借の期間を定めなかった場合において、使用及び収益の目的を定めたときは、使用貸借は、借主がその目的に従い使用及び収益を終えることによって終了する。
- 3 使用貸借は、借主の死亡によって終了する。

(賃借物の全部滅失等による賃貸借の終了)

第616条の2

賃借物の全部が滅失その他の事由により使用及び収益をすることができなくなった場合には、賃貸借は、これによって終了する。

2. 相続税法（評価）

（配偶者居住権等の評価）

第23条の2

配偶者居住権の価額は、第一号に掲げる価額から同号に掲げる価額に第二号に掲げる数及び第三号に掲げる割合を乗じて得た金額を控除した残額とする。

- 一 当該配偶者居住権の目的となつている建物の相続開始の時における当該配偶者居住権が設定されていないものとした場合の時価（当該建物の一部が賃貸の用に供されている場合又は被相続人が当該相続開始の直前において当該建物をその配偶者と共有していた場合には、当該建物のうち当該賃貸の用に供されていない部分又は当該被相続人の持分の割合に応ずる部分の価額として政令で定めるところにより計算した金額）
 - 二 当該配偶者居住権が設定された時におけるイに掲げる年数をロに掲げる年数で除して得た数（イ又はロに掲げる年数が零以下である場合には、零）
 - イ 当該配偶者居住権の目的となつている建物の耐用年数（所得税法の規定に基づいて定められている耐用年数に準ずるものとして政令で定める年数をいう。ロにおいて同じ。）から建築後の経過年数（六月以上の端数は一年とし、六月に満たない端数は切り捨てる。ロにおいて同じ。）及び当該配偶者居住権の存続年数（当該配偶者居住権が存続する年数として政令で定める年数をいう。次号において同じ。）を控除した年数
 - ロ イの建物の耐用年数から建築後の経過年数を控除した年数
 - 三 当該配偶者居住権が設定された時における当該配偶者居住権の存続年数に応じ、法定利率による複利の計算で現価を算出するための割合として財務省令で定めるもの
- 2 配偶者居住権の目的となつている建物の価額は、当該建物の相続開始の時における当該配偶者居住権が設定されていないものとした場合の時価から前項の規定により計算した当該配偶者居住権の価額を控除した残額とする。
- 3 配偶者居住権の目的となつている建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。以下この条において同じ。）を当該配偶者居住権に基づき使用する権利の価額は、第一号に掲げる価額から第二号に掲げる金額を控除した残額とする。
- 一 当該土地の相続開始の時における当該配偶者居住権が設定されていないものとした場合の時価（当該建物の一部が賃貸の用に供されている場合又は被相続人が当該相続開始の直前において当該土地を他の者と共有し、若しくは当該建物をその配偶者と共有していた場合には、当該建物のうち当該賃貸の用に供されていない部分に応ずる部分又は当該被相続人の持分の割合に応ずる部分の価額として政令で定めるところにより計算した金額）
 - 二 前号に掲げる価額に第1項第三号に掲げる割合を乗じて得た金額

4 配偶者居住権の目的となつている建物の敷地の用に供される土地の価額は、当該土地の相続開始の時に於ける当該配偶者居住権が設定されていないものとした場合の時価から前項の規定により計算した権利の価額を控除した残額とする。

3. 相続税法施行令（評価）

（建物の一部が賃貸の用に供されている場合等の配偶者居住権の価額等）

第5条の7

法第23条の2第1項第一号に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

- 一 配偶者居住権の目的となつている建物（以下この条において「居住建物」という。）の一部が賃貸の用に供されている場合（第三号に掲げる場合を除く。）イに掲げる価額にロに掲げる割合を乗じて計算した金額
 - イ 当該居住建物の相続開始の時ににおける当該配偶者居住権が設定されておらず、かつ、当該賃貸の用に供されていないものとした場合の時価
 - ロ 当該居住建物の床面積のうち当該賃貸の用に供されている部分以外の部分の床面積の占める割合
 - 二 被相続人が居住建物を相続開始の直前においてその配偶者と共有していた場合（次号に掲げる場合を除く。）イに掲げる価額にロに掲げる割合を乗じて計算した金額
 - イ 当該居住建物の相続開始の時ににおける配偶者居住権が設定されていないものとした場合の時価
 - ロ 当該被相続人が有していた当該居住建物の持分の割合
 - 三 居住建物の一部が賃貸の用に供されており、かつ、被相続人が当該居住建物を相続開始の直前においてその配偶者と共有していた場合 第一号イに掲げる価額に同号ロに掲げる割合及び前号ロに掲げる割合を乗じて計算した金額
- 2 法第23条の2第1項第二号イに規定する耐用年数に準ずるものとして政令で定める年数は、所得税法施行令第129条（減価償却資産の耐用年数、償却率等）に規定する耐用年数のうち居住建物に係るものとして財務省令で定めるものに1.5を乗じて計算した年数（六月以上の端数は一年とし、六月に満たない端数は切り捨てる。）とする。
- 3 法第23条の2第1項第二号イに規定する配偶者居住権が存続する年数として政令で定める年数は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める年数（六月以上の端数は一年とし、六月に満たない端数は切り捨てる。）とする。
- 一 配偶者居住権の存続期間が配偶者の終身の間とされている場合 当該配偶者居住権が設定された時ににおける当該配偶者の平均余命（年齢及び性別に応じた厚生労働省の作成に係る生命表を勘案して財務省令で定める平均余命をいう。次号において同じ。）
 - 二 前号に掲げる場合以外の場合 遺産の分割の協議若しくは審判又は遺言により定められた配偶者居住権の存続期間の年数（当該年数が当該配偶者居住権が設定された時ににおける配偶者の平均余命を超える場合には、当該平均余命）

- 4 法第23条の2第3項第一号に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額とする。
- 一 居住建物の一部が賃貸の用に供されている場合(第三号に掲げる場合を除く。)イに掲げる価額にロに掲げる割合を乗じて計算した金額
 - イ 当該居住建物の敷地の用に供される土地(土地の上に存する権利を含む。以下この項において同じ。)の相続開始の時ににおける配偶者居住権が設定されておらず、かつ、当該居住建物が当該賃貸の用に供されていないものとした場合の時価
 - ロ 当該居住建物の床面積のうち当該賃貸の用に供されている部分以外の部分の床面積の占める割合
 - 二 被相続人が居住建物の敷地の用に供される土地を相続開始の直前において他の者と共有し、又は居住建物をその配偶者と共有していた場合(次号に掲げる場合を除く。)イに掲げる価額にロに掲げる割合を乗じて計算した金額
 - イ 当該土地の当該相続開始の時ににおける配偶者居住権が設定されていないものとした場合の時価
 - ロ 当該被相続人が有していた当該土地又は当該居住建物の持分の割合(当該被相続人が当該土地の持分及び当該居住建物の持分を有していた場合には、これらの持分の割合のうちいずれか低い割合)
 - 三 居住建物の一部が賃貸の用に供されており、かつ、被相続人が当該居住建物の敷地の用に供される土地を相続開始の直前において他の者と共有し、又は当該居住建物をその配偶者と共有していた場合 第一号イに掲げる価額に同号ロに掲げる割合及び前号ロに掲げる割合を乗じて計算した金額

4. 相続税法施行規則（評価）

（耐用年数）

第12条の2

施行令第5条の7第2項に規定する財務省令で定める耐用年数は、配偶者居住権の目的となつている建物の全部が住宅用であるものとした場合における当該建物に係る減価償却資産の耐用年数等に関する省令(昭和四十年大蔵省令第十五号)に定める耐用年数とする。

（配偶者の平均余命）

第12条の3

施行令第5条の7第3項第一号に規定する財務省令で定める平均余命は、厚生労働省の作成に係る完全生命表に掲げる年齢及び性別に応じた平均余命とする。

（法定利率による複利の計算で現価を算出するための割合）

第12条の4

法第23条の2第1項第三号に規定する財務省令で定める割合は、法定利率に一を加えた数を同項第二号イに規定する配偶者居住権の存続年数で累乗して得た数をもつて一を除して得た割合(当該割合に小数点以下三位未満の端数があるときは、これを四捨五入する。)とする。

5. 相続税法基本通達

資産課税課情報 第6号 令和2年2月21日 相続税法基本通達の一部改正について(法令解釈通達)のあらまし

資産評価企画官情報	第1号	令和2年2月21日	国税庁
資産課税課情報	第6号		資産評価企画官
管理運営課情報	第1号		資産課税課 管理運営課

相続税法基本通達の一部改正について（法令解釈通達）のあらまし（情報）

所得税法等の一部を改正する法律（平成31年法律第6号）の施行等に伴い、「相続税法基本通達」（法令解釈通達）について
は、令和2年2月12日付課評2-5ほか3課共同「相続税法基本通達の一部改正について」（法令解釈通達）により、所要の整備を行ったところであるが、そのあらましについて別添のとおり送付するので、執務の参考とされたい。

●[別添（PDF/490KB）](#)

目 次

【第 23 条の 2 ((配偶者居住権等の評価)) 関係】

23 の 2-1 一時的な空室がある場合の「賃貸の用に供されている部分」の範囲…………… 2

23 の 2-2 「配偶者居住権が設定された時」の意義…………… 6

23 の 2-3 相続開始前に増改築がされた場合の「建築後の経過年数」の取扱い…………… 7

23 の 2-4 法定利率…………… 10

23 の 2-5 完全生命表…………… 11

23 の 2-6 配偶者居住権の設定後に相続若しくは遺贈又は贈与により取得した当該配偶者居住権の目的となっている建物及び当該建物の敷地の用に供される土地の当該取得の時の価額… 12

【第 43 条 ((物納財産の収納価額等)) 関係】

43-3 「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」の意義…………… 15

【設例 (イメージ)】

○事実関係…………… 16

○相続時の評価…………… 17

○贈与時の評価…………… 19

《省略用語例等》

1 この情報において使用した省略用語は、それぞれ次に掲げる法令等を示す。

- 相法…………… 相続税法 (昭和 25 年法律第 73 号)
- 相令…………… 相続税法施行令 (昭和 25 年政令第 71 号)
- 相規…………… 相続税法施行規則 (昭和 25 年大蔵省令第 17 号)
- 評価基本通達…………… 財産評価基本通達 (昭和 39 年 4 月 25 日付直資 56、直審 (資) 17)

2 この情報における次の表の左欄の用語の意義は、それぞれ同表の右欄に記載するところによる。

用語	意義
配偶者居住権	民法第 1028 条の配偶者居住権
居住建物	配偶者居住権の目的となっている建物
敷地利用権	居住建物の敷地の用に供される土地 (土地の上に存する権利を含む。) を当該配偶者居住権に基づき使用する権利
配偶者居住権者	被相続人から配偶者居住権を取得した当該被相続人の配偶者
一次相続	配偶者居住権の設定に係る相続又は遺贈
二次相続等	一次相続に係る配偶者居住権が設定されている居住建物等の所有者から当該居住建物等を相続、遺贈又は贈与により取得した場合における当該相続、遺贈又は贈与
居住建物等	居住建物又はその敷地の用に供される土地 (土地の上に存する権利を含む。)

【第 23 条の 2 ((配偶者居住権等の評価))関係】

(一時的な空室がある場合の「賃貸の用に供されている部分」の範囲)

23の2-1 法第23条の2に規定する「時価」は、評価基本通達の定めにより算定した価額によるのであるが、同条第2項及び第4項に規定する「時価」を算定する場合において、評価基本通達26((貸家建付地の評価))(2)(注)2の定めにより、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「賃貸されている各独立部分」に含むこととしたときは、法施行令第5条の8第1項第1号口及び第4項第1号口に規定する「当該居住建物の床面積のうち当該賃貸の用に供されている部分以外の部分の床面積の占める割合」についても、当該各独立部分は「賃貸の用に供されている部分」に含めて算定することに留意する。

(新設)

(説明)

- 1 民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律(平成30年法律第72号)第2条の規定による民法(明治29年法律第89号)の改正により、被相続人の配偶者は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合において、遺産の分割(遺産の分割の協議、調停及び審判を含む。以下同じ。)によって配偶者居住権を取得するものとされたとき等は、その居住していた建物の全部について無償で使用及び収益をする権利(配偶者居住権)を取得することとされ、配偶者の終身の間又は遺産の分割若しくは遺言に別段の定めがあるとき等においてはその定めるところまで存続することとされた(民法1028等)。
- 2 この配偶者居住権については、取得した相続財産の分割行為である遺産の分割等により定められ、具体的相続分を構成することから、相続等により取得した財産として相続税の課税対象となる。この場合の財産評価については、以下の理由から相続税法第22条の「時価」によるのではなく、相続税法で別途評価方法を規定することとされた(相法23の2)。
 - ① 相続税法の「時価」とは、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解されており、取引可能な財産を前提としているが、配偶者居住権は譲渡することが禁止されているため、この「時価」の解釈を前提とする限り、解釈に委ねるには馴染まないと考えられること。
 - ② まだ制度が開始しておらず、配偶者居住権の評価額について解釈が確立されているとは言えない現状において解釈に委ねると、どのように評価すれば良いのか納税者が判断するのは困難であると考えられ、また、納税者によって評価方法が区々となり、課税の公平性が確保できなくなるおそれがあること。
 - ③ 配偶者の余命年数を大幅に超える存続期間を設定して配偶者居住権を過大に評価し、相続税の配偶者に対する税額軽減の適用を受ける等の租税回避的な行為を防止するためには、法令の定めによることが適切であると考えられること。なお、配偶者居住権のほか、居住建物、敷地利用権及び居住建物の敷地の用に供される土地(土地の上に存する権利を含む。以下同じ。)についても評価方法が法定化された。このうち、敷地利用権については上記①から③までと同様の理由により、居住建物及び居住建物の敷地の用に供される土地については上記②及び③と同様の理由により、法定評価とされた(財務省ホームページ「令和元年度税制改正の解説」496頁参照)。

3 これらの評価方法を算式で示すと次のとおり。

【配偶者居住権】

$$\text{居住建物の時価}^{(注)} - \text{居住建物の時価}^{(注)} \times \frac{\text{耐用年数} - \text{経過年数} - \text{存続年数}}{\text{耐用年数} - \text{経過年数}} \times \text{存続年数に応じた法定利率による複利現価率}$$

(注) ここでいう「時価」は、相続税法第 22 条に規定する時価をいう。

ただし、居住建物の一部が賃貸の用に供されている場合又は被相続人が相続開始の直前において居住建物をその配偶者と共有していた場合には、次の算式により計算した金額となる（相法 23 の 2 ①一）。

$$\text{居住建物が賃貸の用に供されておらず、かつ、共有でないものとした場合の時価} \times \frac{\text{賃貸の用に供されている部分以外の部分の床面積}}{\text{居住建物の床面積}} \times \text{被相続人が有していた持分割合}$$

【居住建物】

$$\text{居住建物の時価}^{(注)} - \text{配偶者居住権の価額}$$

(注) ここでいう「時価」は、相続税法第 22 条に規定する時価をいう。

【配偶者居住権に基づく敷地利用権】

$$\text{居住建物の敷地の時価}^{(注)} - \text{居住建物の敷地の時価}^{(注)} \times \text{存続年数に応じた法定利率による複利現価率}$$

(注) ここでいう「時価」は、相続税法第 22 条に規定する時価をいう。

ただし、居住建物の一部が賃貸の用に供されている場合又は被相続人が相続開始の直前において居住建物の敷地を他の者と共有し、若しくは居住建物をその配偶者と共有していた場合には、次の算式により計算した金額となる（相法 23 の 2 ③一）。

$$\text{居住建物が賃貸の用に供されておらず、かつ、居住建物の敷地が共有でないものとした場合の居住建物の敷地の時価} \times \frac{\text{居住建物の賃貸の用に供されている部分以外の部分の床面積}}{\text{居住建物の床面積}} \times \text{被相続人が有していた居住建物の敷地の持分割合と当該建物の持分割合のうちいずれか低い割合}$$

【居住建物の敷地の用に供される土地】

$$\text{土地の時価}^{(注)} - \text{敷地利用権の価額}$$

(注) ここでいう「時価」は、相続税法第 22 条に規定する時価をいう。

4 居住建物の一部が貸し付けられている場合には、配偶者居住権者は相続開始前からその居住建物を賃借している賃借人に権利を主張することができない（対抗できない）ことから、配偶者居住権及び敷地利用権は、上記算式のとおり、実質的に配偶者居住権に基づく使用及び収益をすることができない部分を除外して評価することとされている（相法 23 の 2 ①③、相令 5 の 8 ①④）。したがって、専ら賃貸の用に供されている部分であったとしても、相続開始の時ににおいて現実に貸し付けられていない部分については、配偶者居住権者が当該配偶者居住権に基づき使用及び収益をすることができるため、当該部分を居住建物の賃貸の用に供されている部分以外の部分に含めて（換言すると、賃貸の用に供されている部分から除外して）評価する必要がある。

一方、貸家建付地を評価する場合には、評価基本通達 26(2)(注) 2 において、「賃貸されている各独立部分」の意義として、相続開始の時ににおいて一時的に空室となったにすぎないと認められるものについては、相続開始の時ににおいても賃貸されていたものとして取り扱って差し支えないこととしている。

そうすると、専ら賃貸の用に供されている部分のうち、相続開始の時ににおいて現実に貸し付けられていない部分について、評価基本通達上は当該部分を賃貸の用に供されている部分として取り扱うこととした場合でも、配偶者居住権等の評価上は当該部分を賃貸の用に供されている部分から除外する必要があるため、評価上の取扱いに差異が生じることとなり、適当ではない。

そこで、本通達では、相続開始の時に一時的に空室となったにすぎないと認められる部分について、評価基本通達上、当該部分を賃貸の用に供されている部分として取り扱うこととした場合には、配偶者居住権等の評価においても同様に賃貸されている部分として取り扱うことを留意的に明らかにした。

《参考通達等》

○評価基本通達（抄）

（貸家建付地の評価）

26 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。以下同じ。）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。

$$\frac{\text{その宅地の 借地権割合} \times \text{その宅地の 賃貸割合} \times 94(\text{借家権の評価})}{\text{その宅地の 借地権割合} \times \text{その宅地の 賃貸割合} \times 94(\text{借家権の評価})} \times \text{その宅地の 賃貸割合}$$

この算式における「借地権割合」及び「賃貸割合」は、それぞれ次による。

- (1) 「借地権割合」は、27（借地権の評価）の定めによるその宅地に係る借地権割合（同項のただし書に定める地域にある宅地については100分の20とする。次項において同じ。）による。
- (2) 「賃貸割合」は、その貸家に係る各独立部分（構造上区分された数個の部分の各部分をいう。以下同じ。）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。

$$\frac{\text{Aのうち課税時期において賃貸されている各独立部分の床面積の合計}}{\text{当該家屋の各独立部分の床面積の合計（A）}}$$

(注) 1 上記算式の「各独立部分」とは、建物の構成部分である隔壁、扉、階層（天井及び床）等によって他の部分と完全に遮断されている部分で、独立した出入口を有するなど独立して賃貸その他の用に供することができるものをいう。したがって、例えば、ふすま、障子又はベニヤ板等の堅固でないものによって仕切られている部分及び階層で区分されていても、独立した出入口を有しない部分は「各独立部分」には該当しない。

なお、外部に接する出入口を有しない部分であっても、共同で使用すべき廊下、階段、エレベーター等の共用部分のみを通過して外部と出入りすることができる構造となっているものは、上記の「独立した出入口を有するもの」に該当する。

2 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。

（貸家の評価）

93 貸家の価額は、次の算式により計算した価額によって評価する。

$$\frac{89(\text{家屋の評価}) - 2(\text{文化財建造物である家屋の評価}) \text{ 又は 前項の定めにより評価したその家屋の価額 (A)}}{94(\text{借家権の評価}) \text{ に 定める借家権割合}} \times 26(\text{貸家建付地の評価}) \text{ の(2)の定めによるその家屋に係る賃貸割合}$$

○財務省ホームページ「令和元年度税制改正の解説」499 頁（抄）

このような按分計算をするのは、次の理由によるものです。

- ・ 居住建物の一部が貸し付けられている場合には、配偶者は相続開始前からその居住建物を賃借している賃借人に権利を主張することができない（対抗できない）ため、実質的に配偶者居住権に基づく使用・収益をすることができない部分を除外して評価する必要があること。
- ・ 被相続人の所有権が共有持分である場合には、その所有権の評価額は建物全体の評価額を共有持分で按分した価額となるので、配偶者居住権の評価額についても、被相続人の共有持分に応じた価額をベースとして算定するのが妥当であると考えられること。

（「配偶者居住権が設定された時」の意義）

23の2-2 法第23条の2第1項第2号及び第3号並びに法施行令第5条の8第3項第1号及び第2号に規定する「配偶者居住権が設定された時」とは、民法第1028条第1項各号（配偶者居住権）に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める時をいうことに留意する。

- (1) 民法第1028条第1項第1号の規定に該当する場合 遺産の分割が行われた時
- (2) 民法第1028条第1項第2号の規定に該当する場合 相続開始の時

（新設）

（説明）

民法第1028条（配偶者居住権）では、被相続人の配偶者が被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合において、

- ① 遺産の分割によって配偶者居住権を取得するものとされたとき
- ② 配偶者居住権が遺贈の目的とされたとき

には、配偶者居住権を取得すると規定されているが、遺産の分割により配偶者居住権が設定される場合には、配偶者居住権の効力が生じるのは相続開始の時よりも後の時点であり、その時点を起算点として配偶者居住権の「存続年数」が定まると考えられることから、居住建物の「経過年数」についても、相続開始の時ではなく、「配偶者居住権が設定された時」までの年数で計算することとされている（相法23の2①ニイ、相令5の8③）。

この「配偶者居住権が設定された時」については、それぞれ次に掲げる時によることとなる。

- (1) 遺産の分割によって配偶者居住権を取得するものとされたとき（民法1028①一）
遺産の分割が行われた時
- (2) 配偶者居住権が遺贈の目的とされたとき（民法1028①二）
相続開始の時

本通達では、このことを留意的に明らかにした。

なお、遺産の分割が複数回に渡って行われることも考えられるが、そのような場合における「遺産の分割が行われた時」とは、配偶者居住権の設定に係る遺産の分割が行われた時となる。

《参考条文等》

○民法（抄）

（配偶者居住権）

第千二十八条 被相続人の配偶者（以下この章において単に「配偶者」という。）は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合において、次の各号のいずれかに該当するときは、その居住していた建物（以下この節において「居住建物」という。）の全部について無償で使用及び収益をする権利（以下この章において「配偶者居住権」という。）を取得する。ただし、被相続人が相続開始の時に居住建物を配偶者以外の者と共有していた場合にあっては、この限りでない。

- 一 遺産の分割によって配偶者居住権を取得するものとされたとき。
- 二 配偶者居住権が遺贈の目的とされたとき。

2・3 省略

○財務省ホームページ「令和元年度税制改正の解説」499頁（抄）

遺産分割の協議又は審判により配偶者居住権が設定される場合には、配偶者居住権の効力が生じるのは相続開始時よりも後の時点であり、その時点を起算点として配偶者居住権の存続年数が定まると考えられることから、居住建物の経過年数についても、相続開始時ではなく、配偶者居住権の設定時までの年数でカウントすることとされています。

(相続開始前に増改築がされた場合の「建築後の経過年数」の取扱い)

23の2-3 法第23条の2第1項第2号イ及びロに規定する「経過年数」は、相続開始前に増改築がされた場合であっても、増改築部分を区分することなく、新築時からの経過年数によるのであるから留意する。

(新設)

(説明)

配偶者居住権の価額は、次の算式で求めることとされている。

$$\text{居住建物の時価} - \text{居住建物の時価} \times \frac{\text{耐用年数} - \text{経過年数} - \text{存続年数}}{\text{耐用年数} - \text{経過年数}} \times \text{存続年数に応じた法定利率による複利現価率}$$

この場合における「居住建物の時価」は、評価基本通達 89(家屋の評価)の定めにより、固定資産税評価額に基づき計算することとなる。また、建物の増改築がされた場合についても、基本的にその増改築後の建物の状況に応じた固定資産税評価額が付されるため、居住建物の時価は当該固定資産税評価額に基づき計算することとなる。

ところで、仮に、相続開始前に居住建物の増改築がされた場合に、当該増改築部分を区分して配偶者居住権及び居住建物を評価することとすると、固定資産税評価額を増改築部分とそれ以外の部分に按分して計算する必要があり、評価の簡便性の観点からも適当ではない。

したがって、相続開始前に居住建物の増改築がされた場合であっても、当該増改築部分を区分することなく、新築時からの経過年数によるのが相当である。

本通達では、このことを留意的に明らかにした。

なお、上記算式の「耐用年数」及び「存続年数に応じた法定利率による複利現価率」並びに「存続年数」の判定に必要となる配偶者の平均余命(相規 12 の 3)については、「配偶者居住権等の評価明細書」(8、9 頁参照)の裏面に掲載している。

《参考》

○財務省ホームページ「令和元年度税制改正の解説」499 頁(抄)

被相続人が生前に増改築をした場合には、増改築部分を区分することなく、新築時からの経過年数によることとなります。

○配偶者居住権等の評価明細書

配偶者居住権等の評価明細書

(令和二年四月一日以降用)

所有者	建物	(被相続人氏名) (① 持分割合)	(配偶者氏名) (持分割合)	所在地番 (住居表示) ()
	土地	(被相続人氏名) (② 持分割合)	(共有者氏名) (持分割合)	(共有者氏名) (持分割合)
居住建物の内容	建物の耐用年数	(建物の構造) ※裏面《参考1》参照		年 ③
	建築後の経過年数	(建築年月日) (配偶者居住権が設定された日)		年 ④
	建物の利用状況等	建物のうち賃貸の用に供されている部分以外の部分の床面積の合計		m ² ⑤
建物の床面積の合計		m ² ⑥		
の配偶者居住年数等	〔存続期間が終身以外の場合の存続年数〕 (配偶者居住権が設定された日) (存続期間満了日) ④ ____年__月__日 から ____年__月__日 … ____年 (6月以上の端数は1年、6月未満の端数は切捨て)			存続年数(◎) 年 ⑦
	〔存続期間が終身の場合の存続年数〕 (配偶者居住権が設定された日における配偶者の満年齢) (平均余命) ⑧ ※裏面《参考2》参照 ____歳 (生年月日____年__月__日、性別____) … ____年 (◎ [④と⑧のいずれか短い年とし、④がない場合は⑧の年数])			複利現価率 ※裏面《参考3》参照 0. ⑧
評価の基礎となる価額	建物	賃貸の用に供されておらず、かつ、共有でないものとした場合の相続税評価額		円 ⑨
		共有でないものとした場合の相続税評価額		円 ⑩
		相続税評価額 (⑩の相続税評価額) (①持分割合)	円 ⑪	
	土地	建物が賃貸の用に供されておらず、かつ、土地が共有でないものとした場合の相続税評価額		円 ⑫
		共有でないものとした場合の相続税評価額		円 ⑬
		相続税評価額 (⑬の相続税評価額) (②持分割合)	円 ⑭	

○配偶者居住権の価額

(⑨の相続税評価額)	(⑤賃貸以外の床面積) (⑥居住建物の床面積)	(①持分割合)	円 ⑮
円 ×	$\frac{m^2}{m^2}$ ×		(円未満四捨五入)
(⑬の金額)	(⑮の金額)	(③耐用年数-④経過年数-⑦存続年数) (③耐用年数-④経過年数) (⑧複利現価率)	円 ⑯
円 -	円 ×	× 0.	(円未満四捨五入)

○居住建物の価額

(⑪の相続税評価額)	(⑮配偶者居住権の価額)	円 ⑰
円 -	円	

○配偶者居住権に基づく敷地利用権の価額

(⑫の相続税評価額)	(⑤賃貸以外の床面積) (⑥居住建物の床面積)	(①と②のいずれか低い持分割合)	円 ⑱
円 ×	$\frac{m^2}{m^2}$ ×		(円未満四捨五入)
(⑱の金額)	(⑱の金額)	(⑧複利現価率)	円 ⑲
円 -	円 ×	0.	(円未満四捨五入)

○居住建物の敷地の用に供される土地の価額

(⑭の相続税評価額)	(⑲敷地利用権の価額)	円 ⑳
円 -	円	

備考	
----	--

(注) 土地には、土地の上に存する権利を含みます。

（裏）
記載方法等

この評価明細書は、「配偶者居住権」、「居住建物（配偶者居住権の目的となっている建物をいいます。）」、「配偶者居住権に基づく敷地利用権」及び「居住建物の敷地の用に供される土地」を評価する場合に使用してください。

- 1 ⑨「賃貸の用に供されておらず、かつ、共有でないものとした場合の相続税評価額」とは、相続開始時において、配偶者居住権が設定されておらず、かつ、建物全てが自用であるとした場合において、建物を単独所有しているとしたときの建物の時価です。したがって、当該建物については、財産評価基本通達第3章（(家屋及び家屋の上に存する権利)）の定めに基づき評価しますが、同通達93（(貸家の評価)）の定めは適用しませんので、⑨の価額は、原則として、建物の固定資産税評価額となります。
- 2 ⑩「共有でないものとした場合の相続税評価額」とは、相続開始時において、配偶者居住権が設定されておらず、かつ、建物を単独所有しているとした場合の建物の時価です。したがって、当該建物については、財産評価基本通達第3章（(家屋及び家屋の上に存する権利)）の定めに基づき評価しますので、被相続人の持分を乗ずる前の相続税評価額（居住建物の一部を賃貸の用に供していない場合には⑨と同額、居住建物の一部を賃貸の用に供している場合には、同通達93の定めを適用して評価した価額）となります。
- 3 ⑫「建物が賃貸の用に供されておらず、かつ、土地が共有でないものとした場合の相続税評価額」とは、相続開始時において、配偶者居住権が設定されておらず、かつ、建物全てが自用であるとした場合において、土地を単独所有しているとしたときの土地の時価です。したがって、当該土地については、財産評価基本通達第2章（(土地及び土地の上に存する権利)）の定めに基づき評価しますが、同通達26（(貸家建付地の評価)）、26-2（(区分地上権等の目的となっている貸家建付地の評価)）、28（(貸家建付借地権等の評価)）、30（(転借権の評価)）ただし書及び87-7（(占用の許可に基づき所有する家屋を貸家とした場合の占有権の評価)）（以下「貸家建付地の評価等」といいます。）の定めは適用しません（「土地及び土地の上に存する権利の評価明細書」等で計算してください。）。
- 4 ⑬「共有でないものとした場合の相続税評価額」とは、相続開始時において、配偶者居住権が設定されておらず、かつ、土地を単独所有しているとした場合の土地の時価です。したがって、当該土地については、財産評価基本通達第2章（(土地及び土地の上に存する権利)）の定めに基づき評価しますので、被相続人の持分を乗ずる前の相続税評価額（居住建物の一部を賃貸の用に供していない場合には⑫と同額、居住建物の一部を賃貸の用に供している場合には、貸家建付地の評価等の定めを適用して評価した価額）となります（「土地及び土地の上に存する権利の評価明細書」等で計算してください。）。

【参考1】 配偶者居住権等の評価で用いる建物の構造別の耐用年数（「居住建物の内容」の③）

構 造	耐用年数
鉄骨鉄筋コンクリート造又は鉄筋コンクリート造	71
れんが造、石造又はブロック造	57
金属造（骨格材の肉厚4mm超）	51
金属造（骨格材の肉厚3mm超～4mm以下）	41

構 造	耐用年数
金属造（骨格材の肉厚3mm以下）	29
木造又は合成樹脂造	33
木骨モルタル造	30

【参考2】 第22回生命表（完全生命表）に基づく平均余命（「配偶者居住権の存続年数等」の⑥） ※平成29年3月1日公表（厚生労働省）

満年齢	平均余命		満年齢	平均余命		満年齢	平均余命		満年齢	平均余命		満年齢	平均余命	
	男	女		男	女		男	女		男	女		男	女
16	—	71	36	46	52	56	27	32	76	11	15	96	3	3
17	—	70	37	45	51	57	26	32	77	11	14	97	3	3
18	63	69	38	44	50	58	25	31	78	10	13	98	2	3
19	62	68	39	43	49	59	24	30	79	9	12	99	2	3
20	61	67	40	42	48	60	24	29	80	9	12	100	2	3
21	60	66	41	41	47	61	23	28	81	8	11	101	2	2
22	59	65	42	40	46	62	22	27	82	8	10	102	2	2
23	58	64	43	39	45	63	21	26	83	7	10	103	2	2
24	57	63	44	38	44	64	20	25	84	7	9	104	2	2
25	56	62	45	37	43	65	19	24	85	6	8	105	2	2
26	55	61	46	36	42	66	19	23	86	6	8	106	2	2
27	54	60	47	35	41	67	18	22	87	5	7	107	1	2
28	53	59	48	34	40	68	17	22	88	5	7	108	1	1
29	52	58	49	33	39	69	16	21	89	5	6	109	1	1
30	51	57	50	32	38	70	16	20	90	4	6	110	1	1
31	50	56	51	31	37	71	15	19	91	4	5	111	1	1
32	49	55	52	31	36	72	14	18	92	4	5	112	1	1
33	49	55	53	30	35	73	13	17	93	3	4	113	—	1
34	48	54	54	29	34	74	13	16	94	3	4	114	—	1
35	47	53	55	28	33	75	12	16	95	3	4	115	—	1

【参考3】 複利現価表（法定利率3%）（「配偶者居住権の存続年数等」の⑥）

存続年数	複利現価率	存続年数	複利現価率	存続年数	複利現価率	存続年数	複利現価率	存続年数	複利現価率	存続年数	複利現価率	存続年数	複利現価率
1	0.971	11	0.722	21	0.538	31	0.400	41	0.298	51	0.221	61	0.165
2	0.943	12	0.701	22	0.522	32	0.388	42	0.289	52	0.215	62	0.160
3	0.915	13	0.681	23	0.507	33	0.377	43	0.281	53	0.209	63	0.155
4	0.888	14	0.661	24	0.492	34	0.366	44	0.272	54	0.203	64	0.151
5	0.863	15	0.642	25	0.478	35	0.355	45	0.264	55	0.197	65	0.146
6	0.837	16	0.623	26	0.464	36	0.345	46	0.257	56	0.191	66	0.142
7	0.813	17	0.605	27	0.450	37	0.335	47	0.249	57	0.185	67	0.138
8	0.789	18	0.587	28	0.437	38	0.325	48	0.242	58	0.180	68	0.134
9	0.766	19	0.570	29	0.424	39	0.316	49	0.235	59	0.175	69	0.130
10	0.744	20	0.554	30	0.412	40	0.307	50	0.228	60	0.170	70	0.126

(法定利率)

23の2-4 法第23条の2第1項第3号の「法定利率」は、配偶者居住権が設定された時における民法第404条((法定利率))の規定に基づく利率をいうのであるから留意する。

(新設)

(説明)

配偶者居住権の価額は、次の算式で求めることとされている。

$$\text{居住建物} \text{の時価} - \text{居住建物} \text{の時価} \times \frac{\text{耐用年数} - \text{経過年数} - \text{存続年数}}{\text{耐用年数} - \text{経過年数}} \times \text{存続年数に応じた法定利率による複利現価率}$$

ここで、相続税法第23条の2第1項第3号の「法定利率」は、民法第404条((法定利率))の規定に基づく利率をいう。また、法定利率については、3年ごとに見直されることとされているが、配偶者居住権等の評価においては、配偶者居住権が設定された時における法定利率、すなわち、配偶者居住権が設定された日に適用される法定利率を用いることとなる。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにした。

なお、上記算式の「耐用年数」及び「存続年数に応じた法定利率による複利現価率」並びに「存続年数」の判定に必要となる配偶者の平均余命(相規12の3)については、「配偶者居住権等の評価明細書」(8、9頁参照)の裏面に掲載している。

《参考条文》

○民法(抄)

(法定利率)

第四百四条 利息を生ずべき債権について別段の意思表示がないときは、その利率は、その利息が生じた最初の時点における法定利率による。

2 法定利率は、年三パーセントとする。

3 前項の規定にかかわらず、法定利率は、法務省令で定めるところにより、三年を一期とし、一期ごとに、次項の規定により変動するものとする。

4 各期における法定利率は、この項の規定により法定利率に変動があった期のうち直近のもの(以下この項において「直近変動期」という。)における基準割合と当期における基準割合との差に相当する割合(その割合に一パーセント未満の端数があるときは、これを切り捨てる。)を直近変動期における法定利率に加算し、又は減算した割合とする。

5 前項に規定する「基準割合」とは、法務省令で定めるところにより、各期の初日の属する年の六年前の年の一月から前々年の十二月までの各月における短期貸付けの平均利率(当該各月において銀行が新たに行った貸付け(貸付期間が一年未満のものに限る。)に係る利率の平均をいう。)の合計を六十で除して計算した割合(その割合に〇・一パーセント未満の端数があるときは、これを切り捨てる。)として法務大臣が告示するものをいう。

○民法第四百四条第三項に規定する期及び同条第五項の規定による基準割合の告示に関する省令(抄)

(最初の期)

第一条 民法の一部を改正する法律(平成二十九年法律第四十四号)の施行後最初の期(民法第四百四条第三項に規定する期をいう。以下同じ。)は、令和二年四月一日から令和五年三月三十一日までとする。

(完全生命表)

23の2-5 法施行規則第12条の3に規定する「完全生命表」は、配偶者居住権が設定された時の属する年の1月1日現在において公表されている最新のものによる。

(新設)

(説明)

配偶者居住権等を評価する場合における「平均余命」は、「完全生命表」に掲げる年齢及び性別に応じた平均余命（6月以上の端数は切り上げ、6月未満の端数は切り捨てた年数）となる（相令5の8③、相規12の3）。この「完全生命表」は、厚生労働省が、男女別に作成し公表しているものであり、国勢調査及び人口動態統計を基に5年ごとに改訂されている。

配偶者居住権等の評価に当たっては、配偶者居住権が設定された時の属する年の1月1日現在において公表されている「完全生命表」のうち、最新のものによることを本通達で明らかにした。

なお、「平均余命」については、「当該配偶者居住権が設定された時における当該配偶者の平均余命」（相令5の8③一）と規定されており、「完全生命表に掲げる年齢」は、配偶者居住権が設定された時における満年齢となる。

(配偶者居住権の設定後に相続若しくは遺贈又は贈与により取得した当該配偶者居住権の目的となっている建物及び当該建物の敷地の用に供される土地の当該取得の時の価額)

23の2-6 配偶者居住権の設定後に相続若しくは遺贈又は贈与により取得した当該配偶者居住権の目的となっている建物及び当該建物の敷地の用に供される土地（土地の上に存する権利を含む。以下この項において同じ。）の当該取得の時の価額は、法第23条の2の規定に準じて計算することに留意する。この場合において、法第23条の2第2項に規定する「当該配偶者居住権の価額」又は同条第4項に規定する「権利の価額」は、当該配偶者居住権の目的となっている建物又は当該建物の敷地の用に供される土地を相続若しくは遺贈又は贈与により取得した時に配偶者居住権の設定があったものとして計算する。

(新設)

(説明)

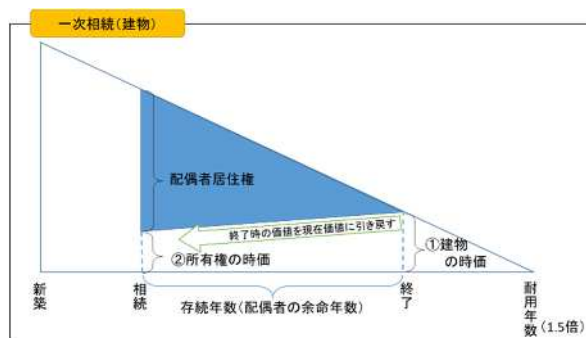
1 相続税法第23条の2は、配偶者居住権者が一次相続により配偶者居住権を取得した場合の「配偶者居住権の価額」、「居住建物の価額」、「居住建物の敷地の用に供される土地を配偶者居住権に基づき使用する権利の価額」及び「居住建物の敷地の用に供される土地の価額」についての評価方法を具体的に規定している。

一方、二次相続等により居住建物等を取得した場合の評価方法は法令に規定されていないため、どのように評価すべきかが問題となる。

2 一次相続により居住建物を取得した場合の評価方法の基本的な考え方は、以下のとおりである(右図参照)。

① 配偶者居住権の存続期間満了時点における居住建物の所有権の価額を算定する。

② ①の価額を一定の利率により現在価値に割り戻すことにより、一次相続に係る相続開始時点における(配偶者居住権付の)居住建物の所有権の評価額を算定する。



この評価方法は、居住建物を一次相続により取得した相続人等が、配偶者居住権が存続する期間中は、配偶者居住権者による当該居住建物の無償の使用・収益を受忍する負担を負い、配偶者居住権の存続期間満了時点でその居住建物が自由に使用・収益することが可能な完全所有権に復帰する点に着目したものである(居住建物の敷地の用に供される土地の価額についても同様)。

二次相続等により居住建物等を取得した場合についても、上記と同様に、当該二次相続等に係る相続人等が、一次相続に係る配偶者居住権が存続する期間中は、当該一次相続に係る配偶者居住権者による当該居住建物等の無償の使用・収益を受忍する負担を負い、当該配偶者居住権の存続期間満了時点でその居住建物等が自由に使用・収益することが可能な完全所有権に復帰することとなる。したがって、二次相続等により居住建物等を取得した場合も、一次相続により配偶者居住権者が配偶者居住権を取得した場合と同様に評価するのが妥当である。

3 また、この配偶者居住権の存続期間満了時の価額を現在価値に割り戻して居住建物等の価額を求める考え方については、配偶者居住権設定時の鑑定評価のみならず、配偶者居住権設定後の鑑定評価においても採り入れられており^(注)、適切な財産評価の観点から首肯されるものである。

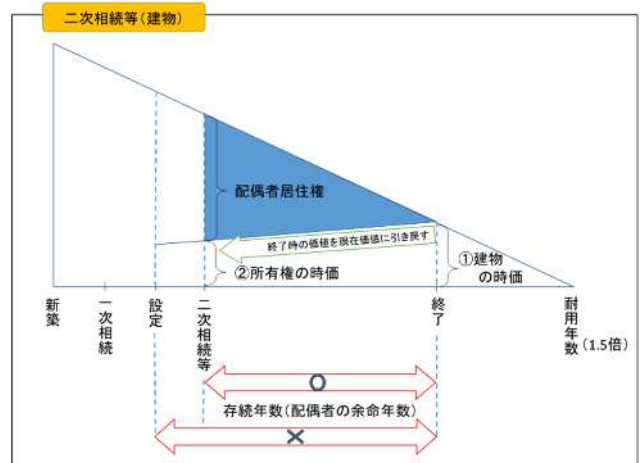
更に、二次相続等により居住建物等を取得した場合において、当該居住建物等の価額を、法定評価とは異なる方法で評価すると、例えば、一次相続と二次相続等が同一年中に発生した場合であっても評価額に大きな差が生じ得るといった問題がある。

以上のことを踏まえると、二次相続等により居住建物等を取得した場合の当該居住建物等の価額については、法定評価に準じて計算した金額によるのが妥当である。

(注) 公益社団法人日本不動産鑑定士協会連合会が配偶者居住権並びに配偶者居住権が付着した建物及びその敷地について、不動産鑑定士が鑑定評価を行う場合の実務の参考としてとりまとめた「令和元年12月『配偶者居住権等の鑑定評価に関する研究報告』」においても、配偶者居住権が付着した建物及びその敷地については、配偶者居住権が消滅して対象建物及びその敷地を使用収益することが可能な状態に復帰した時点における当該建物及びその敷地の価格の現在価値として求めることができる（権利消滅時現価法）と示されているほか、配偶者居住権の設定後における鑑定評価は、遺産分割等における配偶者居住権が付着した建物及びその敷地の鑑定評価手法等に準じて行うことが示されている。

4 そこで、本通達では、二次相続等により居住建物等を取得した場合の当該居住建物等の価額は、相続税法第23条の2の規定に準じて計算することを留意的に明らかにした。

そのため、二次相続等により取得した居住建物等の価額は、「一次相続に係る配偶者居住権」が設定されていないものとした場合の居住建物等の価額から、既に設定されている配偶者居住権又は敷地利用権の価額を控除して計算することとなる。なお、この場合の配偶者居住権又は敷地利用権の価額については、以下の理由により、二次相続等により居住建物等を取得した時に配偶者居住権の設定があったものとして計算するのが妥当である（右図参照）。



① 遺産の分割により配偶者居住権が設定される場合には、配偶者居住権の効力が生じるのは相続開始の時よりも後の時点であり、その時点を起算点として配偶者居住権の「存続年数」が定まると考えられることから、居住建物の「経過年数」についても、相続開始の時ではなく、「配偶者居住権が設定された時」までの年数で計算することとされていること（相法23の2①ニイ、相令5の8③）。

② 二次相続等により居住建物等を取得した場合には、その取得の時において当該居住建物に「一次相続に係る配偶者居住権」が設定されており、既に当該配偶者居住権の効力が生じているため、当該配偶者居住権の「存続年数」は「配偶者居住権が設定された時」における年数でなく、「二次相続等による居住建物等の取得の時」における年数により計算し、当該居住建物の「経過年数」についても、「配偶者居住権が設定された時」までの年数でなく、「二次相続等による居住建物等の取得の時」までの年数により計算するのが妥当であること。

そこで、本通達では、配偶者居住権の設定後に二次相続等により取得した居住建物等の価額を相続税法第23条の2の規定に準じて計算する場合において、「一次相続に係る配偶者居住権」が設定されていないものとしたときの居住建物等の価額から控除する配偶者居住権又は敷地利用権の価額は、二次相続等により居住建物等を取得した時に配偶者居住権の設定があったものとして計算することを明らかにした。

《参考》

○財務省ホームページ「令和元年度税制改正の解説」(抄)

一 民法(相続法)の改正に伴う見直し

2 配偶者居住権の創設に伴う改正

(2) 財産評価

③ 具体的な評価方法

イ 配偶者居住権

(ハ) 経過年数

遺産分割の協議又は審判により配偶者居住権が設定される場合には、配偶者居住権の効力が生じるのは相続開始時よりも後の時点であり、その時点を起算点として配偶者居住権の存続年数が定まると考えられることから、居住建物の経過年数についても、相続開始時ではなく、配偶者居住権の設定時までの年数でカウントすることとされています。

ロ 居住建物の所有権

居住建物の相続開始時における配偶者居住権が設定されていないものとした場合の時価から、上記イにより計算した配偶者居住権の価額を控除した残額によって評価します(相法23の2②)。

なお、この場合の居住建物の時価は、賃貸の用に供されていた部分がある場合であっても、上記イ(イ)のような按分計算を行いません。

(4) 配偶者居住権に関するその他の取扱い

① 関係者が死亡した場合(二次相続)

ロ 配偶者より先に所有者が死亡した場合

配偶者より先に居住建物の所有者が死亡した場合には、居住建物の所有権部分について所有者の相続人に相続税が課されます。この場合、配偶者居住権は存続中ですので、所有者の相続開始時において上記(2)③ロの所有権部分と同様に評価することが考えられます(居住建物の敷地についても同様です)。

なお、居住建物の所有者から所有権部分の贈与があった場合も同様に贈与税が課税され、その課税価格は贈与時点における居住建物の評価額から配偶者居住権部分の評価額を控除した金額とすることが考えられます。

○公益社団法人日本不動産鑑定士協会連合会「配偶者居住権等の鑑定評価に関する研究報告」(抄)

Ⅲ 遺産分割等における鑑定評価にあたっての実務上の留意事項

3. 鑑定評価手法の適用

(2) 配偶者居住権が付着した建物及びその敷地

配偶者居住権が付着した建物及びその敷地の所有者は、配偶者居住権が消滅するまでは当該建物及びその敷地を使用収益することができず、処分権のみを保持することになるため、その経済価値については、配偶者居住権が消滅して対象建物及びその敷地を使用収益することが可能な状態に復帰した時点における当該建物及びその敷地の価格の現在価値として下記の計算式のとおり求めることができる。この方法を「権利消滅時現価法」という。

$$\left[\begin{array}{l} \text{配偶者居住権が付着した建物} \\ \text{及びその敷地の経済価値} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{l} \text{配偶者居住権消滅時の建物} \\ \text{及びその敷地の価格} \end{array} \right] \times (\text{複利現価率})$$

Ⅳ 配偶者居住権の設定後における鑑定評価にあたっての実務上の留意事項

配偶者居住権が設定された後、配偶者居住権が付着した建物及びその敷地を第三者又は配偶者に譲渡する場合、並びに配偶者居住権を合意により消滅させる場合における配偶者居住権等の鑑定評価については、上記ⅠからⅢに準じて行う。

【第 43 条（物納財産の収納価額等）関係】

（「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」の意義）

43-3 法第 43 条第 1 項ただし書に規定する「収納の時までに当該財産の状況に著しい変化を生じたとき」とは、例えば、次に掲げるような場合をいうものとする。

- (1) 土地の地目変換があった場合（地目変換があったかどうかは土地台帳面の地目のいかんにかかわらず。）
 - (2) 荒地となった場合
 - (3) 竹木の植付け又は伐採をした場合
 - (4) 所有権以外の物権又は借地権の設定、変更又は消滅があった場合
 - (5) 配偶者居住権の設定、変更又は消滅があった場合
 - (6) 家屋の損壊（単なる日時の経過によるものは含まない。）又は増築があった場合
 - (7) 自家用家屋が貸家となった場合
 - (8) 引き続き居住の用に供する土地又は家屋を物納する場合
 - (9) 震災、風水害、落雷、火災その他天災により法人の財産が甚大な被害を受けたことその他の事由により当該法人の株式又は出資証券の価額が評価額より著しく低下したような場合
- (注) 証券取引所に上場されている株式の価額が証券市場の推移による経済界の一般的事由に基づき低落したような場合には、この「その他の事由」に該当しないものとして取り扱うことに留意する。
- (10) 相続開始の時ににおいて清算中の法人又は相続開始後解散した法人がその財産の一部を株主又は出資者に分配した場合（この場合において、当該法人の株式又は出資証券については、課税価格計算の基礎となった評価額からその分配した金額を控除した金額を収納価額として物納に充てることができる。）
 - (11) (1)から(10)まで掲げる場合のほか、その財産の使用、収益又は処分について制限が付けられた場合

※下線部分が改正部分である。

（改正）

（説明）

物納財産の収納価額は、原則として、課税価格計算の基礎となった相続開始時のその財産の価額によることになっているが、収納の時までにその財産の状況に著しい変化を生じたときは、収納時の現況におけるその財産の価額によることになっている。この「収納の時までにその財産の状況に著しい変化を生じたとき」とは、どのような場合をいうのか法律上明らかでない。

そこで、本通達は、これについてその価額の増減を来す原因を態様別に例示として示し、その取扱いを明らかにしている。

今般創設された配偶者居住権についても、価額の増減を来す原因の態様の例示として追記し、その取扱いを明らかにした。

【設例（イメージ）】

○事実関係

- 2010年12月1日 被相続人が居住建物（1階（100㎡）を居住用、2階（100㎡）を賃貸用とする賃貸併用住宅）を新築し、2階2室*のうち1室を第三者Aへ賃貸
- 2020年10月1日 相続開始
- 2021年3月20日 遺産分割協議が成立し、配偶者が配偶者居住権を取得
- 2021年10月1日 配偶者は、老人ホームへの入居のため、居住建物の所有者である長男の承諾を得て第三者Bへ居住建物の一部（配偶者が居住していた1階部分）を賃貸
- 2022年10月1日 長男が孫へ居住建物（持分全部）を贈与（居住建物の敷地は、孫が長男から使用貸借により借り受ける。）

	事実関係の詳細
相続開始前	建物所有者：被相続人 土地所有者：被相続人 賃貸の状況：第三者Aへ賃貸（2階2室*のうち1室） 2階の賃貸割合：50%
相続開始時 (2020年10月1日)	相続税評価額：建物2,000万円（自用）、土地6,000万円（自用） 借家権割合：30% 借地権割合：40% 賃貸の状況：第三者Aへ賃貸（2階2室*のうち1室） 2階の賃貸割合：50% 建物建築日：2010年12月1日 建物構造：木造
遺産分割時 (2021年3月20日)	建物相続人：長男 土地相続人：長男 賃貸の状況：第三者Aへ賃貸（2階2室*のうち1室） 2階の賃貸割合：50% 配偶者の年齢：80歳10ヶ月 平均余命：11.71年 配偶者居住権の存続期間：終身 法定利率：3%
遺産分割後 ～ 2021年9月30日	建物所有者：長男 土地所有者：長男 賃貸の状況：第三者Aへ賃貸（2階2室*のうち1室） 2階の賃貸割合：50%
贈与時 (2022年10月1日)	相続税評価額：建物1,400万円（自用） 借家権割合：30% 賃貸の状況：第三者Aへ賃貸（2階2室*のうち1室） 第三者Bへ賃貸（1階部分） 2階の賃貸割合：50% 配偶者の年齢：82歳4ヶ月 平均余命：10.28年 配偶者居住権の存続期間：終身 法定利率：3%

* 2階2室は各室とも同一床面積である。

○相続時の評価

【配偶者居住権の価額】

$$\left(\begin{array}{l} \text{自用・単独所有} \\ \text{居住建物の時価} \end{array} \right) \left(\begin{array}{l} \text{賃貸以外の床面積} \\ \text{／居住建物の床面積} \end{array} \right) \left(\begin{array}{l} \text{配偶者居住権の} \\ \text{評価の基礎となる} \\ \text{居住建物の時価} \end{array} \right)$$

$$2,000 \text{ 万円} \times 150 \text{ m}^2 / 200 \text{ m}^2 \text{ (注)} = 1,500 \text{ 万円}$$

(注) 2階2室のうち賃貸されていない1室については、配偶者が配偶者居住権に基づき使用・収益することができ、賃借人に権利を主張できないということはないため、当該部分は「賃貸以外の床面積」に含めて評価する。具体的には次のとおり計算する。

$$\begin{array}{cc} \text{(1階)} & \text{(2階)} \\ 100 \text{ m}^2 + (100 \text{ m}^2 \times (1 - 50\%)) & = 150 \text{ m}^2 \end{array}$$

$$\left(\begin{array}{l} \text{配偶者居住権の} \\ \text{評価の基礎となる} \\ \text{居住建物の時価} \end{array} \right) \left(\begin{array}{l} \text{配偶者居住権の} \\ \text{評価の基礎となる} \\ \text{居住建物の時価} \end{array} \right) \begin{array}{c} \text{(耐用年数)} \text{ (経過年数)} \text{ (存続年数)} \\ 33 \text{ 年} - 10 \text{ 年} - 12 \text{ 年} \\ \hline 33 \text{ 年} - 10 \text{ 年} \end{array} \begin{array}{c} \text{(複利現価率)} \text{ (配偶者居住権の価額)} \\ \times 0.701 = \underline{9,971,087 \text{ 円}} \end{array}$$

$$1,500 \text{ 万円} - 1,500 \text{ 万円} \times \frac{33 \text{ 年} - 10 \text{ 年} - 12 \text{ 年}}{33 \text{ 年} - 10 \text{ 年}} \times 0.701 = \underline{9,971,087 \text{ 円}}$$

(耐用年数) (経過年数)

(参考) 耐用年数：33年 (22年×1.5)
 経過年数：10年 (2010年12月1日～2021年3月20日：10年3ヶ月)
 存続年数：12年 (第22回生命表に基づく平均余命11.71年)
 複利現価率：0.701 (端数処理前0.7014)

【居住建物の価額】

$$\begin{array}{ccc} \text{(居住建物の時価)} & \text{(配偶者居住権の価額)} & \text{(居住建物の価額)} \\ 1,850 \text{ 万円 (注)} & - 9,971,087 \text{ 円} & = \underline{8,528,913 \text{ 円}} \end{array}$$

(注) 居住建物の時価は、相続税法第22条に規定する時価をいう。

自家用屋部分：2,000万円×100m²/200m²=1,000万円

貸家部分：2,000万円×100m²/200m²=1,000万円

居住建物の時価：1,000万円 + (1,000万円 - 1,000万円×0.3×50%) = 1,850万円

【敷地利用権の価額】

$$\left(\begin{array}{l} \text{自用・単独所有} \\ \text{居住建物の} \\ \text{敷地の時価} \end{array} \right) \left(\begin{array}{l} \text{賃貸以外の床面積} \\ \text{／居住建物の床面積} \end{array} \right) \left(\begin{array}{l} \text{敷地利用権の} \\ \text{評価の基礎と} \\ \text{なる居住建物の} \\ \text{敷地の時価} \end{array} \right)$$

$$6,000 \text{ 万円} \times 150 \text{ m}^2 / 200 \text{ m}^2 \text{ (注)} = 4,500 \text{ 万円}$$

(注) 2階2室のうち賃貸されていない1室については、配偶者が配偶者居住権に基づき使用・収益することができ、賃借人に権利を主張できないということはないため、当該部分は「賃貸以外の床面積」に含めて評価する。具体的には次のとおり計算する。

$$\begin{array}{cc} \text{(1階)} & \text{(2階)} \\ 100 \text{ m}^2 + (100 \text{ m}^2 \times (1 - 50\%)) & = 150 \text{ m}^2 \end{array}$$

$$\left(\begin{array}{l} \text{敷地利用権の} \\ \text{評価の基礎と} \\ \text{なる居住建物の} \\ \text{敷地の時価} \end{array} \right) \left(\begin{array}{l} \text{敷地利用権の} \\ \text{評価の基礎と} \\ \text{なる居住建物の} \\ \text{敷地の時価} \end{array} \right) \begin{array}{c} \text{(複利現価率)} \text{ (敷地利用権の価額)} \\ \times 0.701 = \underline{13,455,000 \text{ 円}} \end{array}$$

$$4,500 \text{ 万円} - 4,500 \text{ 万円} \times 0.701 = \underline{13,455,000 \text{ 円}}$$

【居住建物の敷地の価額】

$$\begin{array}{ccc} \text{(居住建物の敷地の時価)} & \text{(敷地利用権の価額)} & \text{(居住建物の敷地の価額)} \\ 5,820 \text{ 万円 (注)} & - 13,455,000 \text{ 円} & = \underline{44,745,000 \text{ 円}} \end{array}$$

(注) 居住建物の敷地の時価は、相続税法第22条に規定する時価をいう。

自用地部分：6,000万円×100m²/200m²=3,000万円

貸家建付地部分：6,000万円×100m²/200m²=3,000万円

居住建物の敷地の時価：3,000万円 + (3,000万円 - 3,000万円×0.4×0.3×50%) = 5,820万円

配偶者居住権等の評価明細書

所有者	建物	(被相続人氏名) 〇〇 〇〇	① 持分割合 $\frac{1}{1}$	(配偶者氏名)	(持分割合)	所在地番 (住居表示) 〇〇市〇〇町1-1	(〇〇市〇〇町1-1)	(令和二年四月一日以降用)
	土地	(被相続人氏名) 〇〇 〇〇	② 持分割合 $\frac{1}{1}$	(共有者氏名)	(持分割合)	(共有者氏名)	(持分割合)	
居住建物の内容	建物の耐用年数	(建物の構造) ※裏面《参考1》参照 木造				33年	③	
	建築後の経過年数	(建築年月日) 2010年12月1日 から (配偶者居住権が設定された日) 2021年3月20日 … 10年				10年	④	
	建物の利用状況等	建物のうち賃貸の用に供されている部分以外の部分の床面積の合計				150.00 m ²	⑤	
建物の床面積の合計				200.00 m ²	⑥			
の配偶者年数居住権	〔存続期間が終身以外の場合の存続年数〕 (配偶者居住権が設定された日) (存続期間満了日) ④ _____年_____月_____日 から _____年_____月_____日 … _____年					存続年数(㉑)	⑦	
	〔存続期間が終身の場合の存続年数〕 (配偶者居住権が設定された日における配偶者の満年齢) ※裏面《参考2》参照 80歳 (生年月日 1940年5月20日、性別 女) … 12年					⑧ 〔㉑と㉒のいずれか短い年とし、 ㉑がない場合は㉒の年数〕	⑧	
評価の基礎となる価額	建物	賃貸の用に供されておらず、かつ、共有でないものとした場合の相続税評価額				20,000,000 円	⑨	
		共有でないものとした場合の相続税評価額				18,500,000 円	⑩	
		相続税評価額 (㉒の相続税評価額) 18,500,000 円 × (㉑持分割合) $\frac{1}{1}$				18,500,000 円 (円未満四捨五入)	⑪	
	土地	建物が賃貸の用に供されておらず、かつ、土地が共有でないものとした場合の相続税評価額				60,000,000 円	⑫	
		共有でないものとした場合の相続税評価額				58,200,000 円	⑬	
		相続税評価額 (㉓の相続税評価額) 58,200,000 円 × (㉑持分割合) $\frac{1}{1}$				58,200,000 円 (円未満四捨五入)	⑭	

○配偶者居住権の価額

(㉒の相続税評価額) 20,000,000 円	×	$\frac{\text{⑤賃貸以外の床面積}}{\text{⑥居住建物の床面積}} = \frac{150.00 \text{ m}^2}{200.00 \text{ m}^2}$	×	(㉑持分割合) $\frac{1}{1}$	円	⑮		
					15,000,000	(円未満四捨五入)		
(㉓の金額) 15,000,000 円	−	(㉓の金額) 15,000,000 円	×	$\frac{\text{③耐用年数} - \text{④経過年数} - \text{⑦存続年数}}{\text{③耐用年数} - \text{④経過年数}} = \frac{33 - 10 - 12}{33 - 10}$	×	(㉑複利現価率) 0.701	円	⑯
					9,971,087	(円未満四捨五入)		

○居住建物の価額

(㉑の相続税評価額) 18,500,000 円	−	(㉑配偶者居住権の価額) 9,971,087 円	円	⑰
		8,528,913		

○配偶者居住権に基づく敷地利用権の価額

(㉒の相続税評価額) 60,000,000 円	×	$\frac{\text{⑤賃貸以外の床面積}}{\text{⑥居住建物の床面積}} = \frac{150.00 \text{ m}^2}{200.00 \text{ m}^2}$	×	(①と②のいずれか低い持分割合) $\frac{1}{1}$	円	⑱
					45,000,000	(円未満四捨五入)
(㉓の金額) 45,000,000 円	−	(㉓の金額) 45,000,000 円	×	(㉑複利現価率) 0.701	円	⑲
					13,455,000	(円未満四捨五入)

○居住建物の敷地の用に供される土地の価額

(㉒の相続税評価額) 58,200,000 円	−	(㉑敷地利用権の価額) 13,455,000 円	円	⑳
		44,745,000		

備考	
----	--

(注) 土地には、土地の上に存する権利を含みます。

○贈与時の評価

【居住建物の価額】

$$\begin{array}{l} \text{(居住建物の時価)} \\ 12,950,000 \text{ 円 (注1)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{(配偶者居住権の価額)} \\ 6,408,000 \text{ 円 (注2)} \end{array} = \underline{\underline{6,542,000 \text{ 円}}} \begin{array}{l} \text{(居住建物の価額)} \end{array}$$

(注1) 居住建物の時価は、相続税法第22条に規定する時価をいう。

自用家屋部分：1,400万円×100㎡/200㎡=700万円 ※

貸家部分：1,400万円×100㎡/200㎡=700万円

居住建物の時価：700万円＋(700万円－700万円×0.3×50%)=12,950,000円

※ 居住建物の時価は、贈与により当該居住建物を取得した時における「配偶者居住権が設定されていないものとした場合の時価」である。

設例の場合、第三者Bの有する賃借権は、基本となる配偶者居住権の存在を前提として、配偶者居住権者が有する権利の範囲内で成立していると考えられることから、当該配偶者居住権が設定されていなければ、当該賃借権も存し得ないものと考えられる。

したがって、「配偶者居住権が設定されていないものとした場合の時価」を求める場合には、配偶者居住権の上に存する第三者Bの賃借権も、配偶者居住権と同様に設定されていないものとして(自用家屋として)評価するのが妥当である。

(注2) 配偶者居住権の価額は次のとおり計算する。

$$\begin{array}{l} \left[\begin{array}{l} \text{自用・単独所有} \\ \text{居住建物の時価} \end{array} \right] \times \left[\begin{array}{l} \text{賃貸以外の床面積} \\ \text{居住建物の床面積} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{l} \text{配偶者居住権の} \\ \text{評価の基礎となる} \\ \text{居住建物の時価} \end{array} \right] \\ 1,400 \text{ 万円} \quad \times \quad 150 \text{ ㎡}/200 \text{ ㎡}^{\ast\ast} = 1,050 \text{ 万円} \end{array}$$

※ 2階2室のうち賃貸されていない1室については、配偶者が配偶者居住権に基づき使用・収益することができ、賃借人に権利を主張できないということはないため、当該部分は「賃貸以外の床面積」に含めて評価する。

また、配偶者が居住していた1階部分については、配偶者居住権の設定後に配偶者が老人ホームへ入居のため、居住建物の所有者である長男の承諾を得て第三者Bに賃貸しているところ、当該賃貸は配偶者居住権に基づく使用・収益であるため、当該賃貸部分は「賃貸以外の床面積」に含めて評価する。

具体的には次のとおり計算する。

$$\begin{array}{l} \text{(1階)} \quad \quad \quad \text{(2階)} \\ 100 \text{ ㎡} + (100 \text{ ㎡} \times (1 - 50\%)) = 150 \text{ ㎡} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \left[\begin{array}{l} \text{配偶者居住権の} \\ \text{評価の基礎となる} \\ \text{居住建物の時価} \end{array} \right] \left[\begin{array}{l} \text{配偶者居住権の} \\ \text{評価の基礎となる} \\ \text{居住建物の時価} \end{array} \right] \begin{array}{l} \text{(耐用年数)(経過年数)(存続年数)} \\ 33 \text{ 年} - 12 \text{ 年} - 10 \text{ 年} \\ \hline 33 \text{ 年} - 12 \text{ 年} \\ \text{(耐用年数)(経過年数)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{(複利現価率)} \\ 0.744 \end{array} \begin{array}{l} \text{(配偶者居住権の価額)} \\ = \underline{\underline{6,408,000 \text{ 円}}} \end{array} \\ 1,050 \text{ 万円} - 1,050 \text{ 万円} \times \end{array}$$

(参考) 耐用年数：33年(22年×1.5)

経過年数：12年(2010年12月1日～2022年10月1日：11年10ヶ月)

存続年数：10年(第22回生命表に基づく平均余命10.28年)

複利現価率：0.744(端数処理前0.7441)

配偶者居住権等の評価明細書

所有者	建物	(被相続人氏名) 贈与者 〇〇 〇〇	① 持分割合 $\frac{1}{1}$	(配偶者氏名)	(持分割合)	所在地番 (住居表示)	〇〇市〇〇町1-1 (〇〇市〇〇町1-1)	(令和二年四月一日以降用)
	土地	(被相続人氏名)	② 持分割合	(共有者氏名)	(持分割合)	(共有者氏名)	(持分割合)	
居住建物の内容	建物の耐用年数	(建物の構造) ※裏面《参考1》参照 木造				33年	③	
	建築後の経過年数	(建築年月日) 2010年12月1日 から		(配偶者居住権が設定された日) 財産を取得した日 2022年10月1日 … 12年		12年	④	
	建物の利用状況等	建物のうち賃貸の用に供されている部分以外の部分の床面積の合計				150.00 m ²	⑤	
建物の床面積の合計				200.00 m ²	⑥			
の配偶者年数居住権	〔存続期間が終身以外の場合の存続年数〕 (配偶者居住権が設定された日) (存続期間満了日) ④ _____年____月____日 から _____年____月____日 … _____年 (6月以上の端数は1年、6月未満の端数は切捨て)					存続年数(㉔)	⑦	
	〔存続期間が終身の場合の存続年数〕 (配偶者居住権が設定された日における配偶者の満年齢) ※裏面《参考2》参照 82歳 (生年月日 1940年5月20日、性別 女) … 10年 (平均余命) ⑤ (配偶者居住権が設定された日) 財産を取得した日 1940年5月20日、性別 女 … 10年 (㉕と㉖のいずれか短い年とし、㉕がない場合は㉖の年数) ⑥					複利現価率 ※裏面《参考3》参照	⑧	
評価の基礎となる価額	建物	賃貸の用に供されておらず、かつ、共有でないものとした場合の相続税評価額				14,000,000 円	⑨	
		共有でないものとした場合の相続税評価額				12,950,000 円	⑩	
		相続税評価額		(⑩の相続税評価額) 12,950,000 円	(①持分割合) $\frac{1}{1}$	12,950,000 円	⑪	
	土地	建物が賃貸の用に供されておらず、かつ、土地が共有でないものとした場合の相続税評価額				円	⑫	
		共有でないものとした場合の相続税評価額				円	⑬	
		相続税評価額		(⑬の相続税評価額)	(②持分割合)	円	⑭	

○配偶者居住権の価額

(⑨の相続税評価額)	(⑤賃貸以外の床面積) (⑥居住建物の床面積)	(①持分割合)	円
14,000,000 円	$\frac{150.00 \text{ m}^2}{200.00 \text{ m}^2}$	$\frac{1}{1}$	10,500,000 円 (円未満四捨五入)
(⑮の金額)	(⑮の金額)	(③耐用年数-④経過年数-⑦存続年数) (③耐用年数-④経過年数) (注)分子又は分母が零以下の場合、零。	(⑧複利現価率) (配偶者居住権の価額)
10,500,000 円 - 10,500,000 円	\times	$\frac{33 - 12 - 10}{33 - 12}$	$\times 0.744$ 6,408,000 円 (円未満四捨五入)

○居住建物の価額

(⑪の相続税評価額)	(⑭配偶者居住権の価額)	円
12,950,000 円	- 6,408,000 円	6,542,000 円 ⑰

○配偶者居住権に基づく敷地利用権の価額

(⑫の相続税評価額)	(⑤賃貸以外の床面積) (⑥居住建物の床面積)	(①と②のいずれか低い持分割合)	円
円	$\frac{\text{m}^2}{\text{m}^2}$	\times	(円未満四捨五入)
(⑮の金額)	(⑮の金額)	(⑧複利現価率)	(敷地利用権の価額)
円 - 円	\times	0.	(円未満四捨五入)

○居住建物の敷地の用に供される土地の価額

(⑬の相続税評価額)	(⑰敷地利用権の価額)	円
円 - 円		円 ⑳

備考 配偶者が配偶者居住権に基づき居住の用に供していた100m²部分については、2021年10月1日以降、配偶者が配偶者居住権に基づきBへ賃貸していることから、当該部分については、⑤に含めて計算した。

(注) 土地には、土地の上に存する権利を含みます。

6. 相続税法基本通達

資産課税課情報 第17号 令和元年11月5日 相続税法基本通達等の一部改正について(法令解釈通達)のあらまし (抜粋)

資産課税課情報	第17号	令和元年11月5日	国税庁
			資産課税課

相続税法基本通達等の一部改正について (法令解釈通達) のあらまし

(情報)

所得税法等の一部を改正する法律(平成31年法律第6号)等の施行等に伴い、「相続税法基本通達」(法令解釈通達)及び「租税特別措置法(相続税法の特例関係)の取扱いについて」(法令解釈通達)については、令和元年7月2日付課資2-10ほか2課共同「相続税法基本通達等の一部改正について」(法令解釈通達)により、所要の整備を行ったところであるが、そのあらましについて別添のとおり送付するので、執務の参考とされたい。

なお、単なる条項の異動等その改正の内容が形式的なものについては省略した。

•

[別添 \(PDF/2,227KB\)](#)

目 次

第 1 「相続税法基本通達」(法令解釈通達)関係

【第 4 条((遺贈により取得したものとみなす場合))関係】

- 4-1 相続財産法人からの財産分与の時期等…………… 1
- 4-3 相続財産法人から与えられた分与額等…………… 3

【第 9 条((その他の利益の享受))関係】

- 9-13の2 配偶者居住権が合意等により消滅した場合…………… 4

【第10条関係】

- 10-7 特別寄与料の所在…………… 7

【第13条((債務控除))関係】

- 13-8の2 特別寄与料の額が特別寄与者の課税価格に算入されない場合…………… 8

【第21条の9((相続時精算課税の選択))関係】

- 21の9-5 令和2年1月1日以前の贈与に係る相続時精算課税選択届出書の添付書類…………… 9

【第30条((期限後申告の特則))関係】

- 30-1 法第30条第1項の規定による期限後申告書を提出することができる者…………… 11

第 2 「租税特別措置法(相続税法の特例関係)の取扱いについて」(法令解釈通達)関係

【措置法第69条の4((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))関係】

- 69の4-12 小規模宅地等の特例、特定計画山林の特例又は個人の事業用資産についての納税猶予及び
免除を重複適用する場合に限度額要件等を満たさないとき…………… 13
- 69の4-20の2 新たに事業の用に供されたか否かの判定…………… 14
- 69の4-20の3 政令で定める規模以上の事業の意義等…………… 17
- 69の4-20の4 相続開始前3年を超えて引き続き事業の用に供されていた宅地等の取扱い…………… 26
- 69の4-20の5 平成31年改正法附則による特定事業用宅地等に係る経過措置について…………… 27
- 69の4-26の2 個人の事業用資産についての納税猶予及び免除の適用がある場合…………… 28

【第9条((その他の利益の享受))関係】

(配偶者居住権が合意等により消滅した場合)

9—13の2 配偶者居住権が、被相続人から配偶者居住権を取得した配偶者と当該配偶者居住権の目的となっている建物の所有者との間の合意若しくは当該配偶者による配偶者居住権の放棄により消滅した場合又は民法第1032条第4項((建物所有者による消滅の意思表示))の規定により消滅した場合において、当該建物の所有者又は当該建物の敷地の用に供される土地(土地の上に存する権利を含む。)の所有者(以下9—13の2において「建物等所有者」という。)が、対価を支払わなかったとき、又は著しく低い価額の対価を支払ったときは、原則として、当該建物等所有者が、その消滅直前に、当該配偶者が有していた当該配偶者居住権の価額に相当する利益又は当該土地を当該配偶者居住権に基づき使用する権利の価額に相当する利益に相当する金額(対価の支払があった場合には、その価額を控除した金額)を、当該配偶者から贈与によって取得したものと取り扱うものとする。

(注) 民法第1036条((使用貸借及び賃貸借の規定の準用))において準用する同法第597条第1項及び第3項((期間満了及び借主の死亡による使用貸借の終了))並びに第616条の2((賃借物の全部滅失等による賃貸借の終了))の規定により配偶者居住権が消滅した場合には、上記の取り扱いはないことに留意する。

(新設)

(説明)

民法等改正法第2条の規定による民法の改正により、被相続人の配偶者は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合において、遺産の分割によって配偶者居住権を取得するものとされたとき等は、その居住していた建物(以下「居住建物」という。)の全部について無償で使用及び収益をする権利(以下「配偶者居住権」という。)を取得することとされ、配偶者の終身の間又は遺産の分割の協議若しくは遺言に別段の定めがあるとき等においてはその定めるところまで存続することとされた(民法1028等)。

この配偶者居住権は、定められた存続期間の延長や更新はできないと解されているが、配偶者居住権を取得した被相続人の配偶者と当該配偶者居住権の目的となっている建物の所有者との間の合意若しくは当該配偶者による配偶者居住権の放棄又は民法第1032条第4項((建物所有者による消滅の意思表示))の規定による建物の所有者の意思表示によって、配偶者居住権を消滅させることはできるとされている。なお、配偶者居住権の放棄を条件として、これにより利益を受ける当該建物の所有者又は当該建物の敷地の用に供される土地(土地の上に存する権利を含む。)の所有者(以下「建物等所有者」という。)から配偶者が金銭の支払いを受ける合意が成立する場合には、配偶者は配偶者居住権を事実上換価できるとされている。

これらの事由により配偶者居住権の存続期間の満了前に配偶者居住権が消滅することとなった場合において、建物等所有者が、その対価を支払わなかったとき、又は著しく低い価額の対価を支払ったときは、適正な対価の支払いなしに、建物等所有者が当初予定されていた存続期間の満了を待たずに居住建物等の使用収益ができることとなり、配偶者から建物等所有者へ居住建物等を使用収益する権利が移転したものと考えられることから、原則として、相続税法第9条の規定により、建物等所有者が、当該配偶者が有していた当該配偶者居住権の価額に相当する利益又は当該土地を当該配偶者居住権に基づき使用する権利(敷地利用権)の価額に相当する利益に相当する金額(対価の支払があった場合には、その価額を控除した金額)を、当該配偶者から贈与により取得したものとみなされることとなる。本通達ではこのことを留意的に明らかにした。

他方で、配偶者居住権が、配偶者の死亡若しくは存続期間の満了又は居住建物の焼失等による全部滅失等により消滅した場合(民法第1036条において準用する同法第597条第1項及び第3項並びに第616条の2)は、上記の場合と異なり、配偶者は、その消滅の時に当初設定した配偶者居住権に基づき建物の使用収益が完了に至るなど、配偶者から建物等所有者へ移転し得る経済的価値は存在しないと考えられるため、原則として、相続税法第9条の規定の適用はないと考えられる。本通達(注)ではこのことを留意的に明らかにした。

【設例(イメージ)】

○子が建物と土地を相続し、被相続人の配偶者(女性:配偶者居住権設定時70歳)が配偶者居住権(存続期間:終身(平均余命年数:20年(厚生労働省・完全生命表)))を取得し、その10年後

に、対価の支払いなく子と配偶者の合意により配偶者居住権が消滅した場合
 [消滅直前(相続開始から10年後)の各権利の価額]

- [前提]・建物 経過年数：14年 耐用年数：33年 相続税評価額：650万円
 ・土地 相続税評価額：9,000万円
 ・複利現価率：0.701 (法定利率3%、12年間 (80歳女性の平均余命年数 (厚生労働省・完全生命表)))

①配偶者居住権の価額

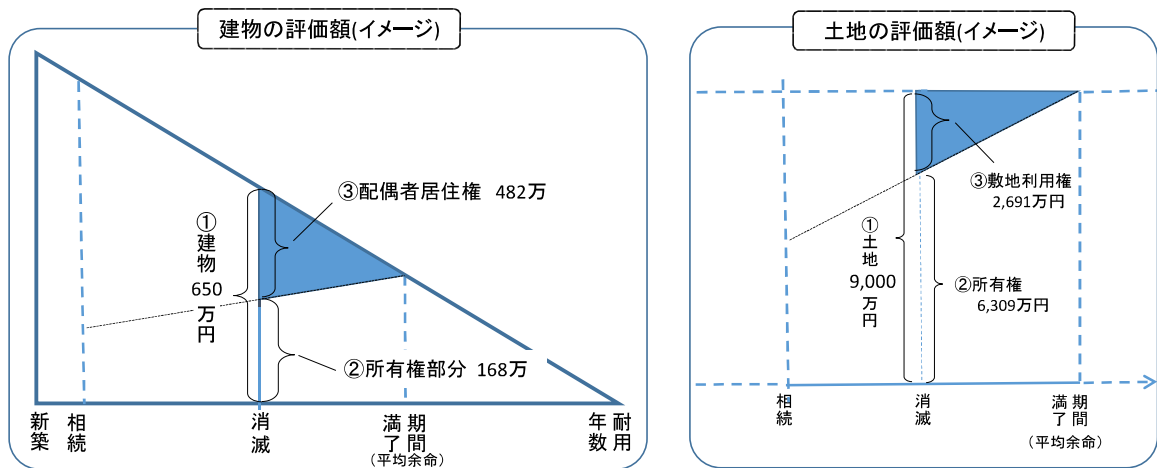
$$650 \text{万円} - 650 \text{万円} \times \frac{33-14-12}{33-14} \times 0.701 = \boxed{482 \text{万円}}$$

※居住建物の所有権部分の価額 650万円 - 482万円 = 168万円

②敷地利用権の価額

$$9,000 \text{万円} - 9,000 \text{万円} \times 0.701 = \boxed{2,691 \text{万円}}$$

※土地の所有権部分の価額 9,000万円 - 2,691万円 = 6,309万円



[合意による消滅時の課税関係]

子が、配偶者居住権の価額に相当する利益 (482万円) 及び敷地利用権の価額に相当する利益 (2,691万円) を、被相続人の配偶者から贈与により取得したものとみなされる。

《参考条文》

○民法 (民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律 (平成30年法律第72号) による改正後) (抄)
 (配偶者居住権)

第千二十八条 被相続人の配偶者 (以下この章において単に「配偶者」という。) は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合において、次の各号のいずれかに該当するときは、その居住していた建物 (以下この節において「居住建物」という。) の全部について無償で使用及び収益をする権利 (以下この章において「配偶者居住権」という。) を取得する。ただし、被相続人が相続開始の時に居住建物を配偶者以外の者と共有していた場合にあっては、この限りでない。

- 一 遺産の分割によって配偶者居住権を取得するものとされたとき。
- 二 配偶者居住権が遺贈の目的とされたとき。
- 2 居住建物が配偶者の財産に属することとなった場合であっても、他の者がその共有持分を有するときは、配偶者居住権は、消滅しない。
- 3 第九百三条第四項の規定は、配偶者居住権の遺贈について準用する。

(審判による配偶者居住権の取得)

第千二十九条 遺産の分割の請求を受けた家庭裁判所は、次に掲げる場合に限り、配偶者が配偶者居住権を取得する旨を定めることができる。

- 一 共同相続人間に配偶者が配偶者居住権を取得することについて合意が成立しているとき。
- 二 配偶者が家庭裁判所に対して配偶者居住権の取得を希望する旨を申し出た場合において、居住建物の所有者の受ける不利益の程度を考慮してもなお配偶者の生活を維持するために特に必

7. 配偶者居住権等の評価に関する質疑応答事例

資産課税課情報 第16号 令和2年7月7日 「配偶者居住権等の評価に関する
質疑応答事例」について（抜粋）

資産評価企画官情報 資産課税課情報	第3号 第16号	令和2年7月7日	国税庁課税部 資産評価企画官 資産課税課
----------------------	-------------	----------	----------------------------

「配偶者居住権等の評価に関する質疑応答事例」について（情報）

配偶者居住権、配偶者居住権の目的となっている建物、配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地等を当該配偶者居住権に基づき使用する権利（いわゆる敷地利用権）及び配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地等の評価に関する質疑応答事例を別添のとおり取りまとめたので、参考のため送付する。

別添

配偶者居住権等の評価に関する質疑応答事例

令和2年7月

国税庁 課税部 資産評価企画官

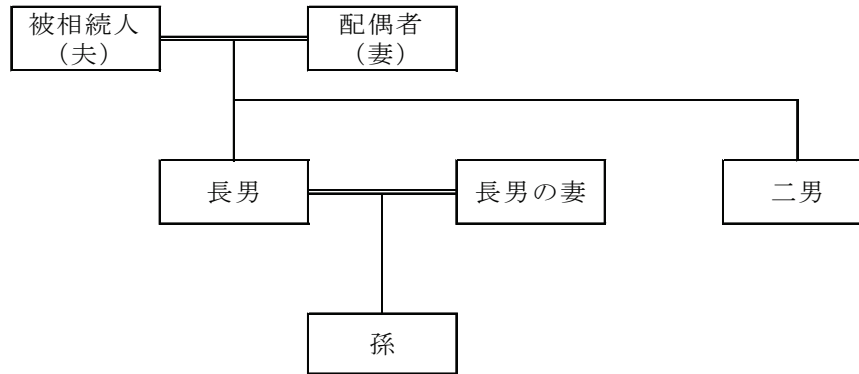
省略用語

この質疑応答事例において使用している省略用語の意義は、次のとおりです。


民法	民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成30年法律第72号）による改正後の民法（明治29年法律第89号）
相法	相続税法（昭和25年法律第73号）
相令	相続税法施行令（昭和25年政令第71号）
相規	相続税法施行規則（昭和25年大蔵省令第17号）
所令	所得税法施行令（昭和40年政令第96号）
耐用年数省令	減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和40年大蔵省令第15号）
相基通	相続税法基本通達（昭和34年1月28日付直資10）
評価通達	財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56、直審（資）17）
使用貸借通達	使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて（昭和48年11月1日直資2-189）
土地等	土地及び土地の上に存する権利
配偶者居住権	民法第1028条（（配偶者居住権））の規定に基づく権利
配偶者短期居住権	民法第1037条（（配偶者短期居住権））の規定に基づく権利
敷地利用権	配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地等を当該配偶者居住権に基づき使用する権利
居住建物	配偶者居住権の目的となっている建物
居住建物の敷地	配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される土地等


注記

- 1 この質疑応答事例における評価方法の説明及び設例で用いている家族構成は、次のとおりです。



- 2 設例の図中で使用している色の意味は、次のとおりです。

 配偶者居住権又は敷地利用権を評価する部分

 賃借権又は賃借人の有する権利

- 3 設例における借家権割合及び借地権割合は、次のとおりです。

借家権割合 30%

借地権割合 40%

【 概要 】

《配偶者居住権・配偶者短期居住権》

1 配偶者居住権の概要	1
2 配偶者短期居住権の概要	3

《配偶者居住権等の評価》

3 相続税法における配偶者居住権等の評価の考え方	4
4 相続税法における配偶者居住権等の評価方法の概要	8
5 配偶者居住権の評価額の計算の基礎となる金額	10
6 「耐用年数」・「経過年数」・「存続年数」	15
7 経過年数又は存続年数を求める場合の「配偶者居住権が設定された時」	17
8 居住建物の価額を求める場合の「居住建物の時価」	18
9 敷地利用権の評価額の計算の基礎となる金額	20
10 敷地利用権の評価単位	30
11 居住建物の敷地の価額を求める場合の「居住建物の敷地の時価」	32

【 具体的計算例 】

《遺産分割等により配偶者居住権が設定された場合》

● 相続開始時に居住建物の一部が賃貸の用に供されておらず、かつ、相続開始の直前において居住建物及びその敷地が共有でない場合

12 配偶者以外の相続人が居住建物及びその敷地を取得した場合	33
13 配偶者が居住建物の共有持分及び配偶者居住権を取得した場合	35
14 配偶者が居住建物の敷地の所有権及び配偶者居住権を取得した場合	37
15 居住建物が店舗併用住宅である場合	39
16 居住建物の敷地が借地権である場合	41
17 存続年数が残存耐用年数を超える場合	43
18 相続開始前に居住建物の増改築がされた場合	45
19 2以上の筆からなる1画地の宅地を2以上の者が取得した場合	47

● 相続開始時に居住建物の一部が賃貸の用に供されている、又は、相続開始の直前において居住建物若しくはその敷地が共有である場合

20	賃貸あり（居住建物及びその敷地の共有なし）の場合	50
21	使用貸借による貸付けがされている場合	52
22	居住建物のみ共有（賃貸なし）の場合	54
23	居住建物のみ共有（賃貸あり）の場合	56
24	居住建物の敷地のみ共有（賃貸なし）の場合	59
25	居住建物の敷地のみ共有（賃貸あり）の場合	61
26	居住建物及びその敷地が共有（賃貸なし）の場合	63
27	居住建物及びその敷地が共有（賃貸あり）の場合	65
28	相続開始時と配偶者居住権が設定された時の「賃貸の用に供されている部分以外の部分の割合」が異なる場合	68
29	一時的な空室を「賃貸部分」として取り扱うこととした場合	69

《配偶者居住権が設定されている建物等を相続又は贈与により取得した場合》

30	配偶者居住権が設定されている建物等を相続により取得した場合	72
31	配偶者居住権が設定されている建物等を贈与により取得した場合	74

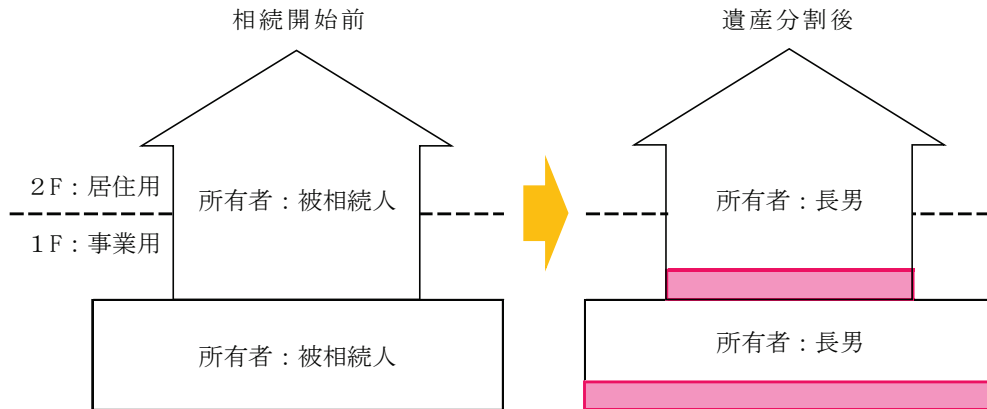
【 参考資料 】

表 1	配偶者居住権等の評価で用いる建物の構造別の耐用年数
表 2	第22回生命表（完全生命表）に基づく平均余命
表 3	複利現価率（3%）

15 居住建物が店舗併用住宅である場合

問 次のような事例の場合の配偶者居住権等の評価額を教えてください。

【設例】



相続税評価額：建物2,000万円

土地5,000万円

建物建築日：2010年12月1日

建物構造：木造（床面積200㎡）

相続開始日：2020年10月1日

賃貸の有無：無

建物所有者：被相続人

土地所有者：被相続人

建物の利用状況：1階（100㎡）事業用※

2階（100㎡）居住用

※ 相続開始前、被相続人が自己の事業（貸付事業を除く。）の用に供していたところ、遺産分割後は、配偶者が引き続き当該事業の用に供している。

遺産分割日：2021年3月20日

配偶者の年齢：80歳10か月（分割時）

平均余命：11.71年

配偶者居住権存続期間：終身

法定利率：3%

建物相続人：長男

土地相続人：長男

答 居住建物の一部が賃貸用の場合には、当該賃貸部分を除いた居住建物の時価又はその敷地の時価が、配偶者居住権又は敷地利用権の評価額の計算の基礎となる金額となります。これは、相続開始前から居住建物を賃借している賃借人に対し、配偶者が権利を主張することができないため、実質的に配偶者居住権に基づく使用・収益をすることができない部分を除いて評価するものです（問5(2)（11ページ）参照）。

設例のように、居住建物の一部が事業用である場合、当該事業用部分については、前述の賃貸部分とは異なり、配偶者が配偶者居住権に基づく使用・収益をすることが可能です。こうしたことから、相続税法上も、居住建物の事業用部分を配偶者居住権や敷地利用権の評価額の計算の基礎となる金額から除くこととはされていません。そのため、居住建物の時価又はその敷地の時価が、配偶者居住権又は敷地利用権の評価額の計算の基礎となる金額となります。

したがって、配偶者居住権等の評価額は次のとおりです。

〔配偶者居住権の価額〕

$$\left(\begin{array}{l} \text{配偶者居住権の} \\ \text{評価の基礎とな} \\ \text{る金額} \end{array} \right) \left(\begin{array}{l} \text{配偶者居住権の} \\ \text{評価の基礎とな} \\ \text{る金額} \end{array} \right) \begin{array}{l} \text{(耐用年数)(経過年数)(存続年数)} \\ 33\text{年} - 10\text{年} - 12\text{年} \\ \text{(複利現価率)} \quad \text{(配偶者居住権の価額)} \\ 0.701 \end{array} \times \frac{\quad}{33\text{年} - 10\text{年}} \times 0.701 = \underline{13,294,783\text{円}}$$

(耐用年数)(経過年数)

(参考) 耐用年数：33年 (22年×1.5)

経過年数：10年 (2010年12月1日～2021年3月20日：10年3か月)

存続年数：12年 (第22回生命表に基づく平均余命11.71年)

複利現価率：0.701 (端数処理前0.7014)

〔居住建物の価額〕

$$\begin{array}{l} \text{(居住建物の時価)} \quad \text{(配偶者居住権の価額)} \quad \text{(居住建物の価額)} \\ 2,000\text{万円} - 13,294,783\text{円} = \underline{6,705,217\text{円}} \end{array}$$

〔敷地利用権の価額〕

$$\left(\begin{array}{l} \text{敷地利用権の評価} \\ \text{の基礎となる金額} \end{array} \right) \left(\begin{array}{l} \text{敷地利用権の評価} \\ \text{の基礎となる金額} \end{array} \right) \begin{array}{l} \text{(複利現価率)} \quad \text{(敷地利用権の価額)} \\ 0.701 \end{array} = \underline{14,950,000\text{円}}$$

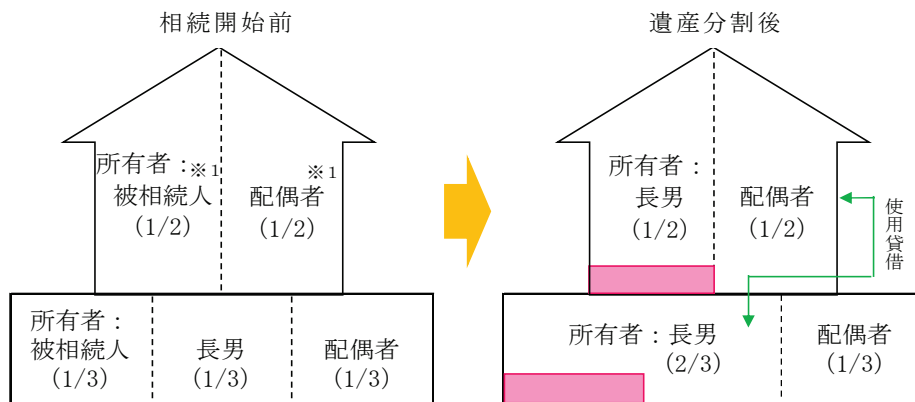
〔居住建物の敷地の価額〕

$$\begin{array}{l} \text{(居住建物の敷地の時価)} \quad \text{(敷地利用権の価額)} \quad \text{(居住建物の敷地の価額)} \\ 5,000\text{万円} - 14,950,000\text{円} = \underline{35,050,000\text{円}} \end{array}$$

26 居住建物及びその敷地が共有（賃貸なし）の場合

問 次のような事例の場合の配偶者居住権等の評価額を教えてください。

【設例】



相続税評価額：建物2,000万円（自用家屋）※ ²	遺産分割日：2021年3月20日
土地6,000万円（自用地）※ ²	配偶者の年齢：80歳10か月（分割時）
建物建築日：2010年12月1日	平均余命：11.71年
建物構造：木造	配偶者居住権存続期間：終身
相続開始日：2020年10月1日	法定利率：3%
賃貸の有無：無	建物相続人：長男
建物所有者：被相続人（1/2）	土地相続人：長男
配偶者（1/2）	
土地所有者：被相続人（1/3）	
長男（1/3）	
配偶者（1/3）	

※1 相続開始前、被相続人は配偶者及び長男から、配偶者は被相続人及び長男から、使用貸借により土地を借り受けていた。
 ※2 被相続人の持分を乗ずる前の評価額である。

答 居住建物が被相続人とその配偶者の共有の場合、配偶者居住権の評価額の計算の基礎は、被相続人の共有持分割合に対応する部分となります。

また、居住建物とその敷地のいずれもが、被相続人と配偶者又はその他の者の共有の場合には、当該被相続人の居住建物の共有持分割合（設例の場合、2分の1）と敷地の共有持分割合（設例の場合、3分の1）のうち、低い方の共有持分割合に対応する部分が、敷地利用権の評価額の計算の基礎となります。

したがって、配偶者居住権等の評価額は次のとおりです。

〔配偶者居住権の価額〕

$$\left(\begin{array}{l} \text{自用・単独所有} \\ \text{居住建物の時価} \end{array} \right) \times \frac{1}{2} = 1,000 \text{万円}$$

（被相続人の持分）

（配偶者居住権の評価の基礎となる金額）

$$\left[\begin{array}{l} \text{配偶者居住権の} \\ \text{評価の基礎とな} \\ \text{る金額} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{l} \text{配偶者居住権の} \\ \text{評価の基礎とな} \\ \text{る金額} \end{array} \right] \times \frac{\text{(耐用年数)(経過年数)(存続年数)}}{33\text{年} - 10\text{年} - 12\text{年}} \times 0.701 = \underline{6,647,391\text{円}}$$

(複利現価率)(配偶者居住権の価額)

(耐用年数)(経過年数)

(参考) 耐用年数: 33年 (22年×1.5)
経過年数: 10年 (2010年12月1日～2021年3月20日: 10年3か月)
存続年数: 12年 (第22回生命表に基づく平均余命11.71年)
複利現価率: 0.701 (端数処理前0.7014)

[居住建物の価額]

$$\text{(居住建物の時価)} - \text{(配偶者居住権の価額)} = \underline{3,352,609\text{円}}$$

[敷地利用権の価額]

$$\left[\begin{array}{l} \text{自用・単独所有居} \\ \text{住建物の敷地の時} \\ \text{価} \end{array} \right] \times \frac{\text{(被相続人の持分)}}{3} = 2,000\text{万円}$$

(注) 「被相続人の持分」は、被相続人が有していた居住建物の敷地の持分割合と当該建物の持分割合のうちいずれか低い割合となります。

$$\left[\begin{array}{l} \text{敷地利用権の評価} \\ \text{の基礎となる金額} \end{array} \right] \times 0.701 = \underline{5,980,000\text{円}}$$

(敷地利用権の評価の基礎となる金額) (複利現価率) (敷地利用権の価額)

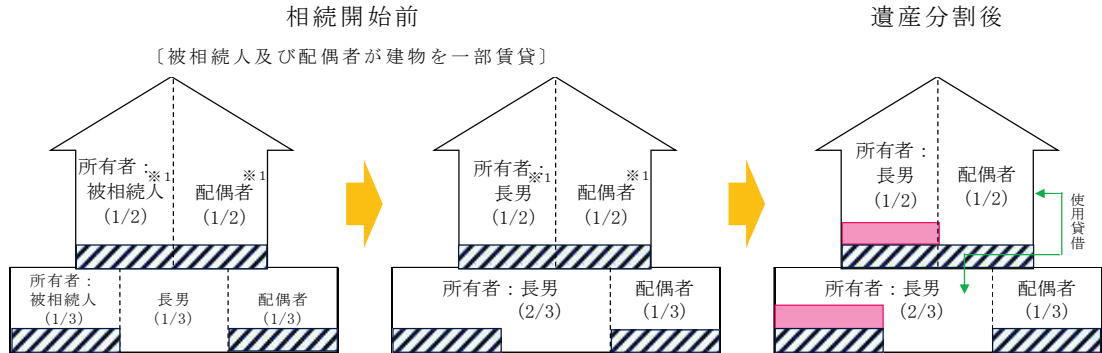
[居住建物の敷地の価額]

$$\text{(居住建物の敷地の時価)} - \text{(敷地利用権の価額)} = \underline{14,020,000\text{円}}$$

27 居住建物及びその敷地が共有（賃貸あり）の場合

問 次のような事例の場合の配偶者居住権等の評価額を教えてください。

【設例】



相続税評価額：建物2,000万円(自用家屋)^{※1}
 土地6,000万円(自用地)^{※2}

建物建築日：2010年12月1日
 建物構造：木造(床面積200㎡)
 相続開始日：2020年10月1日
 賃貸の状況：第三者Aへ賃貸
 (床面積200㎡の内100㎡)

建物所有者：被相続人(1/2)
 配偶者(1/2)
 土地所有者：被相続人(1/3)
 長男(1/3)
 配偶者(1/3)

遺産分割日：2021年3月20日
 配偶者の年齢：80歳10か月(分割時)
 平均余命：11.71年
 配偶者居住権存続期間：終身
 法定利率：3%
 建物相続人：長男
 土地相続人：長男

※1 相続開始前、被相続人は配偶者及び長男から、配偶者は被相続人及び長男から、使用貸借により土地を借り受けていた。
 ※2 被相続人の持分を乗ずる前の評価額である。

答 居住建物の一部が賃貸用の場合、配偶者居住権と敷地利用権の評価額の計算の基礎となるのは、「賃貸以外の部分」です。そのため、その賃貸されている部分を除いて、配偶者居住権と敷地利用権を評価することとなります。

また、配偶者居住権の評価額の計算の基礎は、居住建物が被相続人とその配偶者の共有であることから、被相続人の共有持分割合に対応する部分となります。

更に、敷地利用権の評価額の計算の基礎は、居住建物とその敷地のいずれもが、被相続人と配偶者又はその他の者の共有であることから、当該被相続人の居住建物の共有持分割合（設例の場合、2分の1）と敷地の共有持分割合（設例の場合、3分の1）のうち、低い方の共有持分割合に対応する部分となります。

したがって、配偶者居住権等の評価額は次のとおりです。

〔配偶者居住権の価額〕

$$\left[\begin{array}{l} \text{自用・単独所有} \\ \text{居住建物の時価} \end{array} \right] \quad \text{(賃貸以外の床面積)} \quad \text{(被相続人の持分)} \quad \left[\begin{array}{l} \text{配偶者居住権の} \\ \text{評価の基礎とな} \\ \text{る金額} \end{array} \right]$$

$$2,000\text{万円} \times \frac{100\text{m}^2}{200\text{m}^2} \times \frac{1}{2} = 500\text{万円}$$

$$\left[\begin{array}{l} \text{配偶者居住権の} \\ \text{評価の基礎とな} \\ \text{る金額} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{l} \text{配偶者居住権の} \\ \text{評価の基礎とな} \\ \text{る金額} \end{array} \right] \quad \text{(耐用年数)(経過年数)(存続年数)} \quad \text{(複利現価率)} \quad \text{(配偶者居住権の価額)}$$

$$500\text{万円} - 500\text{万円} \times \frac{33\text{年} - 10\text{年} - 12\text{年}}{33\text{年} - 10\text{年}} \times 0.701 = \underline{3,323,696\text{円}}$$

(耐用年数)(経過年数)

(参考) 耐用年数: 33年 (22年×1.5)
 経過年数: 10年 (2010年12月1日～2021年3月20日: 10年3か月)
 存続年数: 12年 (第22回生命表に基づく平均余命11.71年)
 複利現価率: 0.701 (端数処理前0.7014)

〔居住建物の価額〕

(居住建物の時価) (配偶者居住権の価額) (居住建物の価額)

$$8,500,000\text{円} - 3,323,696\text{円} = \underline{5,176,304\text{円}}$$

(注) 居住建物の時価は、相続税法第22条に規定する時価をいいます。

自家家屋部分: $2,000\text{万円} \times 100\text{m}^2 / 200\text{m}^2 \times 1 / 2 = 500\text{万円}$

貸家部分: $2,000\text{万円} \times 100\text{m}^2 / 200\text{m}^2 \times 1 / 2 = 500\text{万円}$

$500\text{万円} - 500\text{万円} \times 0.3 \times 100\% = 3,500,000\text{円}$

居住建物の時価: $500\text{万円} + 3,500,000\text{円} = 8,500,000\text{円}$

〔敷地利用権の価額〕

$$\left[\begin{array}{l} \text{自用・単独所有居} \\ \text{住建物の敷地の時} \\ \text{価} \end{array} \right] \quad \text{(賃貸以外の床面積)} \quad \text{(被相続人の持分)} \quad \left[\begin{array}{l} \text{敷地利用権の評価} \\ \text{の基礎となる金額} \end{array} \right]$$

$$6,000\text{万円} \times \frac{100\text{m}^2}{200\text{m}^2} \times \frac{1}{3} = 1,000\text{万円}$$

(居住建物の床面積)

(注) 「被相続人の持分」は、被相続人が有していた居住建物の敷地の持分割合と当該建物の持分割合のうちいずれか低い割合となります。

$$\left[\begin{array}{l} \text{敷地利用権の評価} \\ \text{の基礎となる金額} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{l} \text{敷地利用権の評価} \\ \text{の基礎となる金額} \end{array} \right] \quad \text{(複利現価率)} \quad \text{(敷地利用権の価額)}$$

$$1,000\text{万円} - 1,000\text{万円} \times 0.701 = \underline{2,990,000\text{円}}$$

〔居住建物の敷地の価額〕

(居住建物の敷地の時価) (敷地利用権の価額) (居住建物の敷地の価額)

$$18,800,000円 - 2,990,000円 = \underline{15,810,000円}$$

(注) 居住建物の敷地の時価は、相続税法第22条に規定する時価をいいます。

自用地部分：6,000万円 \times 100㎡²/200㎡² \times 1/3 = 1,000万円

貸家建付地部分：6,000万円 \times 100㎡²/200㎡² \times 1/3 = 1,000万円

1,000万円 $-$ 1,000万円 \times 0.4 \times 0.3 \times 100% = 8,800,000円

居住建物の敷地の時価：1,000万円 $+$ 8,800,000円 = 18,800,000円

【参考資料】表 1 配偶者居住権等の評価で用いる建物の構造別の耐用年数

構 造	耐用年数省令に定める耐用年数	配偶者居住権等の評価で用いる耐用年数
鉄骨鉄筋コンクリート造又は鉄筋コンクリート造	47	71
れんが造、石造又はブロック造	38	57
金属造（骨格材の肉厚が四ミリメートルを超えるものに限る。）	34	51
金属造（骨格材の肉厚が三ミリメートルを超え四ミリメートル以下のものに限る。）	27	41
金属造（骨格材の肉厚が三ミリメートル以下のものに限る。）	19	29
木造又は合成樹脂造	22	33
木骨モルタル造	20	30

【参考資料】表2 第22回生命表（完全生命表）に基づく平均余命

性別：男

年齢	平均余命	端数処理後	年齢	平均余命	端数処理後	年齢	平均余命	端数処理後
18	63.09	63	51	31.44	31	84	6.69	7
19	62.11	62	52	30.54	31	85	6.22	6
20	61.13	61	53	29.63	30	86	5.78	6
21	60.16	60	54	28.74	29	87	5.37	5
22	59.19	59	55	27.85	28	88	4.98	5
23	58.22	58	56	26.97	27	89	4.61	5
24	57.25	57	57	26.09	26	90	4.27	4
25	56.28	56	58	25.23	25	91	3.95	4
26	55.31	55	59	24.36	24	92	3.66	4
27	54.34	54	60	23.51	24	93	3.40	3
28	53.37	53	61	22.67	23	94	3.18	3
29	52.40	52	62	21.83	22	95	2.98	3
30	51.43	51	63	21.01	21	96	2.79	3
31	50.46	50	64	20.20	20	97	2.62	3
32	49.49	49	65	19.41	19	98	2.46	2
33	48.52	49	66	18.62	19	99	2.31	2
34	47.55	48	67	17.85	18	100	2.18	2
35	46.58	47	68	17.08	17	101	2.05	2
36	45.62	46	69	16.33	16	102	1.94	2
37	44.65	45	70	15.59	16	103	1.83	2
38	43.69	44	71	14.85	15	104	1.73	2
39	42.73	43	72	14.13	14	105	1.63	2
40	41.77	42	73	13.43	13	106	1.55	2
41	40.81	41	74	12.73	13	107	1.46	1
42	39.86	40	75	12.03	12	108	1.39	1
43	38.90	39	76	11.36	11	109	1.32	1
44	37.96	38	77	10.69	11	110	1.25	1
45	37.01	37	78	10.05	10	111	1.19	1
46	36.07	36	79	9.43	9	112	1.13	1
47	35.13	35	80	8.83	9	113	—	—
48	34.20	34	81	8.25	8	114	—	—
49	33.28	33	82	7.70	8	115	—	—
50	32.36	32	83	7.18	7	116	—	—

性別：女

年齢	平均余命	端数処理後	年齢	平均余命	端数処理後	年齢	平均余命	端数処理後
18	69.29	69	51	37.12	37	84	8.94	9
19	68.30	68	52	36.18	36	85	8.30	8
20	67.31	67	53	35.24	35	86	7.70	8
21	66.32	66	54	34.31	34	87	7.12	7
22	65.33	65	55	33.38	33	88	6.57	7
23	64.34	64	56	32.45	32	89	6.05	6
24	63.36	63	57	31.53	32	90	5.56	6
25	62.37	62	58	30.61	31	91	5.11	5
26	61.39	61	59	29.68	30	92	4.68	5
27	60.40	60	60	28.77	29	93	4.29	4
28	59.42	59	61	27.85	28	94	3.94	4
29	58.44	58	62	26.94	27	95	3.63	4
30	57.45	57	63	26.04	26	96	3.36	3
31	56.47	56	64	25.14	25	97	3.11	3
32	55.49	55	65	24.24	24	98	2.88	3
33	54.51	55	66	23.35	23	99	2.68	3
34	53.53	54	67	22.47	22	100	2.50	3
35	52.55	53	68	21.59	22	101	2.33	2
36	51.57	52	69	20.72	21	102	2.17	2
37	50.59	51	70	19.85	20	103	2.03	2
38	49.61	50	71	18.99	19	104	1.90	2
39	48.64	49	72	18.14	18	105	1.78	2
40	47.67	48	73	17.30	17	106	1.67	2
41	46.70	47	74	16.46	16	107	1.57	2
42	45.73	46	75	15.64	16	108	1.48	1
43	44.76	45	76	14.82	15	109	1.39	1
44	43.80	44	77	14.02	14	110	1.31	1
45	42.83	43	78	13.23	13	111	1.23	1
46	41.87	42	79	12.46	12	112	1.16	1
47	40.92	41	80	11.71	12	113	1.10	1
48	39.96	40	81	10.99	11	114	1.04	1
49	39.01	39	82	10.28	10	115	0.98	1
50	38.07	38	83	9.59	10	116	—	—

【参考資料】表 3 複利現価率（3%）

存続年数	端数処理後の複利現価率	存続年数	端数処理後の複利現価率
1	0.971	36	0.345
2	0.943	37	0.335
3	0.915	38	0.325
4	0.888	39	0.316
5	0.863	40	0.307
6	0.837	41	0.298
7	0.813	42	0.289
8	0.789	43	0.281
9	0.766	44	0.272
10	0.744	45	0.264
11	0.722	46	0.257
12	0.701	47	0.249
13	0.681	48	0.242
14	0.661	49	0.235
15	0.642	50	0.228
16	0.623	51	0.221
17	0.605	52	0.215
18	0.587	53	0.209
19	0.570	54	0.203
20	0.554	55	0.197
21	0.538	56	0.191
22	0.522	57	0.185
23	0.507	58	0.180
24	0.492	59	0.175
25	0.478	60	0.170
26	0.464	61	0.165
27	0.450	62	0.160
28	0.437	63	0.155
29	0.424	64	0.151
30	0.412	65	0.146
31	0.400	66	0.142
32	0.388	67	0.138
33	0.377	68	0.134
34	0.366	69	0.130
35	0.355	70	0.126

8. 租税特別措置法施行令（小規模宅地等の特例）

（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）

第40条の2

- 6 法第69条の4第1項の規定の適用を受けるものとしてその全部又は一部の選択をしようとする特例対象宅地等が配偶者居住権の目的となつている建物の敷地の用に供される宅地等又は当該宅地等を配偶者居住権に基づき使用する権利の全部又は一部である場合には、当該特例対象宅地等の面積は、当該面積に、それぞれ当該敷地の用に供される宅地等の価額又は当該権利の価額がこれらの価額の合計額のうちを占める割合を乗じて得た面積であるものとみなして、同項の規定を適用する。

9. 租税特別措置法通達

資産課税課情報 第15号 令和2年7月7日 相続税法基本通達等の
一部改正について(法令解釈通達)のあらまし (抜粋)

資産課税課情報	第15号	令和2年7月7日	国税庁
			資産課税課

相続税法基本通達等の一部改正について（法令解釈通達） のあらまし（情報）

所得税法等の一部を改正する法律（平成31年法律第6号）及び所得税法等の一部を改正する法律（令和2年法律第8号）等の施行等に伴い、「相続税法基本通達」（法令解釈通達）及び「租税特別措置法（相続税法の特例関係）の取扱いについて」（法令解釈通達）については、令和2年7月2日付課資2-10ほか2課共同「相続税法基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）により、所要の整備を行ったところであるが、そのあらましについて別添のとおり送付するので、執務の参考とされたい。

なお、単なる条項の異動等その改正の内容が形式的なものについては省略した。

- [別添（PDF/685KB）](#)

目 次

第 1 「相続税法基本通達」(法令解釈通達) 関係	1
【第 19 条の 3 ((未成年者控除)) 関係】	1
19 の 3—1 未成年者控除	1
19 の 3—5 法第 19 条の 3 第 3 項に規定する「第 1 項の規定による控除を受けることができる金額」 の意義	2
【第 21 条の 6 ((贈与税の配偶者控除)) 関係】	4
21 の 6—1 居住用不動産の範囲	4
【第 21 条の 9 ((相続時精算課税の選択)) 関係】	5
21 の 9—4 年の中途において贈与者の推定相続人になった場合	5
第 2 「租税特別措置法(相続税法の特例関係)の取扱いについて」(法令解釈通達) 関係	6
【措置法第 69 条の 4 ((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)) 関係】	6
69 の 4—1 の 2 配偶者居住権等	6
69 の 4—4 の 2 宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合の被相続人等 の事業の用に供されていた宅地等の範囲	8
69 の 4—7 の 2 宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合の被相続人等 の居住の用に供されていた宅地等の範囲	10
69 の 4—23 法人の事業の用に供されていた宅地等の範囲	12
69 の 4—24 の 2 被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等	14
【措置法第 69 条の 5 ((特定計画山林についての相続税の課税価格の計算の特例)) 関係】	15
69 の 5—12 特定計画山林の特例、小規模宅地等の特例又は個人の事業用資産についての納税猶予 及び免除を重複適用する場合の限度額の計算等	15
【措置法第 70 条の 4 の 2 ((贈与税の納税猶予を適用している場合の特定貸付けの特例)) 関係】	17
70 の 4 の 2—5 貸付期限の更新があった場合	17

【第 21 条の 6（贈与税の配偶者控除）関係】

（居住用不動産の範囲）

21 の 6 - 1 . . .

(1) . . .

(2) 受贈配偶者がその者の専ら居住の用に供する家屋の存する土地等のみを取得した場合で、当該家屋の所有者が当該受贈配偶者の配偶者又は当該受贈配偶者と同居するその者の親族であるときにおける当該土地等

なお、この場合における土地等には、受贈配偶者の配偶者又は当該受贈配偶者と同居するその者の親族の有する借地権の設定されている土地（いわゆる底地）及び配偶者居住権の目的となっている家屋の敷地の用に供される土地等を含むことに留意する（(3)において同じ。）。

(3) . . .

※下線部分が改正部分である。

（改正）

（説明）

婚姻期間が 20 年以上である配偶者から贈与により法施行地（日本国内）にある居住用不動産（その居住用不動産を取得するための金銭を含む。）を取得した者が、その取得の日の属する年の翌年 3 月 15 日までにその居住用不動産を居住の用に供し、その後も引き続き居住の用に供する見込みであるときは、贈与税の課税価格から基礎控除（110 万円）のほかに贈与税の配偶者控除として最大 2,000 万円の控除が受けられることになっている（相法 21 の 6）。

民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 72 号）第 2 条の規定による民法の改正により配偶者居住権が創設されたが（民法 1028 等）、この居住用不動産には、配偶者居住権の目的となっている家屋の敷地の用に供される土地等も含まれることを本通達で留意的に示した。具体的には、例えば、母が配偶者居住権を有し、その子が当該配偶者居住権の目的となっている居住用家屋（母、子及び子の妻が同居）及びその敷地の用に供される土地を所有していた場合において、子がその妻に当該土地を贈与した場合のその土地などが想定される。

第2 「租税特別措置法（相続税法の特例関係）の取扱いについて」（法令解釈通達）関係
 【措置法第69条の4（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）関係】

（配偶者居住権等）

69の4—1の2 特例対象宅地等には、配偶者居住権は含まれないが、個人が相続又は遺贈（死因贈与を含む。以下同じ。）により取得した、配偶者居住権に基づく敷地利用権（配偶者居住権の目的となっている建物等（措置法規則第23条の2第1項（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）に規定する建物又は構築物をいう。以下69の4—24の3までにおいて同じ。）の敷地の用に供される宅地等（土地又は土地の上に存する権利で、建物等の敷地の用に供されているものに限る。以下69の4—24の8までにおいて同じ。）を当該配偶者居住権に基づき使用する権利をいう。以下69の4—24の2までにおいて同じ。）及び配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地の用に供される宅地等が含まれることに留意する。

なお、措置法第69条の4第1項の規定の適用を受けるものとしてその全部又は一部の選択をしようとする特例対象宅地等が配偶者居住権に基づく敷地利用権又は当該敷地の用に供される宅地等の全部又は一部である場合の当該特例対象宅地等の面積は、措置法令第40条の2第6項の規定により、それぞれ次の算式により計算された面積であるものとみなして措置法第69条の4第1項の規定が適用されることに留意する。したがって、同条第2項の限度面積要件については、当該算式に基づき計算された面積により判定を行うことに留意する。

この場合において、配偶者居住権の設定に係る相続又は遺贈により、当該相続に係る被相続人の配偶者が配偶者居住権及び当該敷地の用に供される宅地等（当該被相続人の所有していた宅地等が当該相続又は遺贈により数人の共有に属することとなった場合のその共有持分を除く。）のいずれも取得したときの当該敷地の用に供される宅地等については、措置法令第40条の2第6項の規定の適用はないことに留意する。

（算式）

1 配偶者居住権に基づく敷地利用権の面積

$$\begin{array}{l} \text{特例対象宅} \\ \text{地等の面積} \end{array} \times \frac{\text{当該敷地利用権の価額}}{\text{当該敷地利用権の価額及び当該敷地の用に供される宅地等の価額の合計額}}$$

2 当該敷地の用に供される宅地等の面積

$$\begin{array}{l} \text{特例対象宅} \\ \text{地等の面積} \end{array} \times \frac{\text{当該敷地の用に供される宅地等の価額}}{\text{当該敷地利用権の価額及び当該敷地の用に供される宅地等の価額の合計額}}$$

（新設）

（説明）

民法及び家事事件手続法の一部を改正する法律（平成30年法律第72号。以下「民法等改正法」という。）第2条の規定により民法の改正が行われ、被相続人の配偶者の従前の居住環境での生活の継続などの観点から、住み慣れた住居に配偶者が無償で居住できる権利として配偶者居住権が創設された。具体的には、被相続人の配偶者は、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合において、遺産の分割によって配偶者居住権を取得するものとされたとき等は、その居住していた建物（以下「居住建物」という。）の全部について無償で使用及び収益をする権利（以下「配偶者居住権」という。）を取得することとされた（民法1028等）。なお、この場合において、その配偶者は配偶者居住権に基づく居住建物の使用及び収益に必要な限度でその敷地を利用することができることと解されている（当該敷地を利用する権利を「敷地利用権」という。以下69の4—24の2までにおいて同じ。）。

この配偶者居住権は、借家権類似の建物についての権利とされることから、土地（土地の上に存する権利を含む。以下同じ。）を対象とする措置法第69条の4第1項（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）の規定（以下69の4—4の2において「小規模宅地等の特例」という。）の適用の対象とはならない。しかし、配偶者居住権に基づく敷地利用権については、当該敷地利用権が建物でなく土地を利用する権利であること、配偶者居住権が被相続人の配偶者の従前の居住環境での生活の継続等を趣旨としていること、小規模宅地等の特例が事業又は居住の継続等への配慮を趣旨とするものであること等を踏まえれば、当該敷地利用権は、同項に規定する土地の上に存する権利に

該当するものとして、居住建物の敷地の用に供される土地も含め、当該特例の対象になるものと解される。

※ 配偶者居住権者（配偶者居住権を有する者をいう。以下 69 の 4—24 の 2 までにおいて同じ。）が死亡した場合（2 次相続）については、配偶者居住権が消滅するため（民法 1030、同法 1036 において準用する同法 597③）、配偶者居住権者が他に相続財産を有していないときは、相続を原因として移転する財産はないことから、相続税の課税関係が生じないため（参考「令和元年度税制改正の解説」（財務省、503 頁））、当該特例の対象となる財産もないこととなる。

なお、当該特例の適用を受けるものとしてその全部又は一部の選択をしようとする特例対象宅地等が、配偶者居住権に基づく敷地利用権又は居住建物の敷地の用に供される宅地等の全部又は一部である場合には、配偶者居住権が設定されていない場合の宅地等について特例の適用を受けるときとの均衡も踏まえ、適用対象となる面積の調整を行うこととされている。具体的には、この場合における当該特例対象宅地等の面積は、次の宅地等の区分に応じ、それぞれ次の算式により算出した面積であるものとみなして、当該特例を適用することとされている（措置法令 40 の 2⑥）。したがって、当該特例における限度面積要件については、当該算式に基づき計算された面積により判定することとなる。

(算式)

1 配偶者居住権に基づく敷地利用権の面積

$$\text{特例対象宅地等の面積} \times \frac{\text{配偶者居住権に基づく敷地利用権の価額}}{\text{配偶者居住権に基づく敷地利用権の価額及び居住建物の敷地の用に供される宅地等の価額の合計額}}$$

2 居住建物の敷地の用に供される宅地等の面積

$$\text{特例対象宅地等の面積} \times \frac{\text{居住建物の敷地の用に供される宅地等の価額}}{\text{配偶者居住権に基づく敷地利用権の価額及び居住建物の敷地の用に供される宅地等の価額の合計額}}$$

この場合において、1 次相続（配偶者居住権の設定に係る相続又は遺贈をいう。以下 69 の 4—24 の 2 までにおいて同じ。）に係る被相続人の配偶者が、配偶者居住権及び居住建物の敷地の用に供される宅地等のいずれも取得したときの当該宅地等については、配偶者は相続により宅地等そのもの取得しており、また、当該面積の調整の趣旨も踏まえれば、措置法令第 40 条の 2 第 6 項の規定の適用はなく、上記の面積の調整を行う必要はないこととなる。

なお、当該 1 次相続に係る被相続人の所有していた宅地等が当該相続又は遺贈によりその配偶者を含む数人の共有に属することとなった場合には、当該配偶者が取得した当該敷地の用に供される宅地等の所有権（共有持分）及び当該敷地利用権並びに他の相続人等が取得した当該敷地の用に供される宅地等の所有権（共有持分）について、それらのいずれも特例対象宅地等として選択することができるため、措置法令第 40 条の 2 第 6 項の規定の適用により、面積の調整を行うこととなる。

本通達では上記のことを明らかにした。

《参考》

○「令和元年度税制改正の解説」（財務省、539 頁）

「この配偶者居住権は、借家権類似の建物についての権利とされていることから、配偶者居住権自体が小規模宅地特例の対象となることはありません。他方、配偶者居住権に付随するその目的となっている建物の敷地を利用する権利（敷地利用権）については、「土地の上に存する権利」に該当するので、小規模宅地特例の対象となります。」

(宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物等の敷地である場合の被相続人等の事業の用に供されていた宅地等の範囲)

69の4—4の2 相続又は遺贈により取得した宅地等が、当該相続の開始の直前において配偶者居住権に基づき使用又は収益されていた建物等の敷地の用に供されていたものである場合には、当該宅地等のうち、次に掲げる宅地等が事業用宅地等に該当するものとする。

(1) 他に貸し付けられていた宅地等(当該貸付けが事業に該当する場合に限る。)

(2) (1)に掲げる宅地等を除き、被相続人等の事業の用に供されていた建物等(被相続人等又はその他親族が所有していた建物等をいう。以下(2)において同じ。)で、被相続人等が配偶者居住権者(当該配偶者居住権を有する者をいう。以下69の4—23までにおいて同じ。)であるもの又はその他親族が配偶者居住権者であるもの(被相続人等が当該建物等を配偶者居住権者である当該その他親族から無償で借り受けていた場合における当該建物等に限る。)の敷地の用に供されていたもの

(新設)

(説明)

《現行》

小規模宅地等の特例は、個人が相続又は遺贈により取得した財産のうち、その相続の開始の直前において、被相続人又はその被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族(以下69の4—24の2までにおいて「被相続人等」という。)の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等がある場合には、一定の要件の下に、その宅地等のうち、限度面積要件を満たす部分について、相続税の課税価格に算入すべき金額をその宅地等の価額に一定の割合を乗じて計算した金額とするものである。

この特例の対象となる被相続人等の事業の用に供されていた宅地等については、事業の用に供していた者が被相続人なのか生計を一にしていたその被相続人の親族(以下69の4—4の2において「生計一親族」という。)なのかで特例の適用要件が異なり、事業が貸付事業に該当するか否かで、上記の割合も異なることとなる。したがって、「被相続人等の事業の用に供されていた宅地等」の判定に当たっては、「誰の」事業か、また「何の」事業かの判定を適切に行う必要がある。

そこで、現行では、①被相続人の有する宅地等が他の者に相当の対価により継続的に貸し付けられていた場合には、その貸付規模等を問わず、その宅地等は被相続人の不動産貸付に係る事業の用に供されていたものとし、②当該宅地等に該当しない宅地等については、この特例の趣旨及びこの特例が建物等(措置法規則第23条の2第1項((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))に規定する建物又は構築物をいう。以下69の4—24の2までにおいて同じ。)の敷地として使用される宅地等に適用される制度であること等に鑑み、建物等所有者の用に供されていたものとして取り扱うことが合理的であるとして、その建物等の所有者がその建物等をどのように利用していたかにより判定することとしている。この場合において、建物等所有者である「被相続人等」が無償で当該建物等を貸し付けていたときは、被相続人の事業の用及び生計一親族の事業の用のいずれにも供されていないことになり、また、建物等所有者が「その他親族」(生計一親族以外の被相続人の親族をいう。以下69の4—7の2までにおいて同じ。)である場合には、その宅地等は「被相続人等」の事業の用に供されていた宅地等に該当する余地はないことになる。しかしながら、これらの場合において、「被相続人等」がそれらの建物等は無償で借り受けてその事業の用に供していたときは、親族間における建物等の利用の実態等を踏まえ、その「被相続人等」の建物等の利用状況に基づき、被相続人等の事業の用に供されていた宅地等に該当するかどうかを判定することとしている。

(注) 1 「その他親族」である建物等所有者が、相当の対価により被相続人等に当該建物等を貸し付けていた場合には、当該宅地等は「その他親族」の不動産貸付に係る事業の用に供されていた宅地等に該当するので、この特例の適用はないこととなる。

2 宅地等又は建物等の貸付けで不動産貸付たる「事業」に該当するものは、相当の対価により継続的になされるものであることから、上記の「無償」には、例えば、固定資産税その他の必要経費を補う程度の相当の対価に至らない程度の対価の授受がある場合を含むことになる。

《配偶者居住権の目的となる建物等の敷地》

配偶者居住権は、住み慣れた住居に配偶者が無償で居住できる権利として新たに創設されたものだが、配偶者が相続開始前に居宅兼店舗として使用していたのであれば、従前から店舗として使用されていた部分についても当該相続の開始後も同様の使用が許容され、また、配偶者居住権の設定後に建物の所有者の承諾を得た上で第三者に居住建物を賃貸することも可能とされている(民法1032)。

当該相続が配偶者居住権の設定に係る相続（1次相続）の場合については、この「被相続人等の事業の用に供されていた宅地等」の判定が相続開始の直前（配偶者居住権の取得前）の現況により行われることから、この場合における判定は現行と同様の取扱いとなるため、本通達ではなく、69の4-4の取扱いとなる。他方で、相続開始の直前において、建物等が、配偶者居住権者により、配偶者居住権に基づいて使用・収益されていたものであるときは、上記の現行の取扱い及び配偶者居住権の法的性質を踏まえ、次のとおり取り扱う。

(1) 被相続人の有する宅地等が被相続人以外の者に相当の対価により継続的に貸し付けられていた場合には、現行と同様に、その貸付規模等を問わず、その宅地等は被相続人の不動産貸付に係る事業の用に供されていたものとなる。

(2) 上記(1)の宅地等に該当しない宅地等について、「被相続人等又はその他親族」の所有する建物等が配偶者居住権の目的となっていた場合には、配偶者居住権者が当該建物等の全部について無償で使用・収益する権利を有していることから^(注1)、上記の現行の取扱いも踏まえ、この場合における当該建物等は、配偶者居住権者の用に供されていたものとして、その配偶者居住権者がその建物等をどのように利用していたかにより判定することとなる^(注2)。なお、配偶者居住権者（配偶者居住権を有する被相続人等又はその他親族をいう。）が無償で当該建物等を貸し付けて、「被相続人等」がその事業の用に供していた場合には、現行の取扱いを踏まえ、事業の用に供しているその「被相続人等」の建物等の利用状況に基づき、「被相続人等の事業の用に供されていた宅地等」に該当するかどうかを判定する。具体的には次のとおり。

(注) 1 居住建物の所有者については、債務者として、配偶者（債権者）による無償での居住建物の使用を受忍する負担を負う。また、配偶者に対し、配偶者居住権の設定の登記を備えさせる義務を負い、その登記がされたときは、配偶者は、居住建物について物権を取得した者その他の第三者に、配偶者居住権を対抗することができる（民法1031）。

2 配偶者居住権の目的となっている建物等であっても、1次相続の開始前（配偶者居住権の設定前）から引き続き建物等が貸し付けられ、配偶者居住権者がその賃借人に権利を主張することができない場合など、実質的に配偶者居住権に基づき当該建物等を使用・収益していない場合には、この取扱いでなく、現行と同様(69の4-4)の取扱いとなる。

イ 配偶者居住権者である「被相続人等」がその建物等（被相続人等又はその他親族が建物等所有者である場合の当該建物等をいう。ハまでにおいて同じ。）を自己の事業の用に供していた場合には、その宅地等は、その「被相続人等」の事業の用に供されていた宅地等となる。

ロ 配偶者居住権者である「被相続人等」が、その建物等を、建物等所有者の承諾を得て他の者に相当の対価により継続的に貸し付けていた場合には、その宅地等は当該配偶者居住権者である「被相続人等」の不動産貸付に係る事業の用に供されていた宅地等に該当する。

ハ 配偶者居住権者である「被相続人等又はその他親族」がその建物等を無償で貸し付けていた場合において、配偶者居住権者以外の「被相続人等」が当該建物等を無償で借り受けて当該建物等を事業の用に供していたときは、当該宅地等は当該「被相続人等」の事業の用に供されていた宅地等に該当する。

(注) 配偶者居住権者である「その他親族」が、相当の対価により継続的に被相続人等に当該建物等を貸し付けていた場合には、当該宅地等は「その他親族」の不動産貸付に係る事業の用に供されていた宅地等に該当するので、この特例の適用はないこととなる。

以上の考え方の下、「69の4-4の2(1)」は上記(1)について、「69の4-4の2(2)」は上記(2)について示したものである。

(宅地等が配偶者居住権の目的となっている家屋の敷地である場合の被相続人等の居住の用に供されていた宅地等の範囲)

69 の 4—7 の 2 相続又は遺贈により取得した宅地等が、当該相続の開始の直前において配偶者居住権に基づき使用又は収益されていた家屋の敷地の用に供されていたものである場合には、当該宅地等のうち、次に掲げる宅地等が居住用宅地等に該当するものとする。

(1) 相続の開始の直前において、被相続人等の居住の用に供されていた家屋（被相続人又は被相続人の親族が配偶者居住権者である場合のその配偶者居住権の目的となっている家屋をいう。以下(1)において同じ。）で、被相続人が所有していたもの（当該被相続人等が当該家屋を当該配偶者居住権者から借り受けていた場合には、無償で借り受けていたときにおける当該家屋に限る。）又は被相続人の親族が所有していたもの（当該家屋を所有していた被相続人の親族が当該家屋の敷地を被相続人から無償で借り受けており、かつ、当該被相続人等が当該家屋を当該配偶者居住権者から借り受けていた場合には、無償で借り受けていたときにおける当該家屋に限る。）の敷地の用に供されていた宅地等

(2) 措置法令第 40 条の 2 第 2 項に定める事由により被相続人の居住の用に供されなくなる直前まで、被相続人の居住の用に供されていた家屋（被相続人又は被相続人の親族が配偶者居住権者である場合のその配偶者居住権の目的となっている家屋をいう。以下(2)において同じ。）で、被相続人が所有していたもの（当該被相続人が当該家屋を当該配偶者居住権者から借り受けていた場合には、無償で借り受けていたときにおける当該家屋に限る。）又は被相続人の親族が所有していたもの（当該家屋を所有していた被相続人の親族が当該家屋の敷地を被相続人から無償で借り受けており、かつ、当該被相続人が当該家屋を当該配偶者居住権者から借り受けていた場合には、無償で借り受けていたときにおける当該家屋に限る。）の敷地の用に供されていた宅地等（被相続人の居住の用に供されなくなった後、措置法第 69 条の 4 第 1 項に規定する事業の用又は新たに被相続人等以外の者の居住の用に供された宅地等を除く。）

(新設)

(説明)

本通達は 69 の 4—4 及び 69 の 4—4 の 2 の考え方を踏まえて、措置法第 69 条の 4 第 1 項に規定する被相続人等の居住の用に供されていた宅地等（以下 69 の 4—7 の 2 において「居住用宅地等」という。）の範囲（措置法令第 40 条の 2 第 2 項に定める事由により、被相続人が老人ホーム等に入居等をしていただ場合の被相続人の居住の用に供されていた宅地等の範囲を含む。）を示したものである。

この被相続人等の居住用宅地等の判定は相続開始の直前（配偶者居住権の取得前）の現況により行われることから、当該相続が配偶者居住権の設定に係る相続（1 次相続）の場合における判定は現行と同様の取扱いとなり、本通達ではなく、69 の 4—7 の取扱いとなる。他方で、相続開始の直前において、「被相続人等」の居住の用に供されていた家屋が、配偶者居住権者により、配偶者居住権に基づいて使用・収益されていたものであるときは、次の宅地等が居住用宅地等に当たることとなる。このことを本通達では明らかにした。

A 相続開始の直前において、被相続人等の居住の用に供されていた家屋（「被相続人又は被相続人の親族」が配偶者居住権者である場合のその配偶者居住権の目的となっている家屋をいう。以下 B までにおいて同じ。）で、「被相続人」が所有していたもの（家屋を居住の用に供していた「被相続人等」が当該家屋を当該配偶者居住権者から借り受けていた場合には、無償又は相当の対価に至らない程度の対価で借り受けていたときにおける当該家屋に限る。）の敷地の用に供されていた宅地等

B 相続開始の直前において、被相続人等の居住の用に供されていた家屋で、「被相続人の親族」が所有していたもの（当該家屋を所有していた被相続人の親族が当該家屋の敷地を被相続人から無償又は相当の対価に至らない程度の対価で借り受けており、かつ、家屋を居住の用に供していた「被相続人等」が当該家屋を当該配偶者居住権者から借り受けていた場合には、無償又は相当の対価に至らない程度の対価で借り受けていたときにおける当該家屋に限る。）の敷地の用に供されていた宅地等

なお、宅地等が被相続人等の居住用宅地等に当たかどうかを判定するにあたり、次の点に留意する必要がある。

(1) 上記 A の居住用宅地等の場合

- イ 家屋を居住の用に供していた被相続人等が、当該家屋を配偶者居住権者である「被相続人等」から有償で借り受けていた場合には、配偶者居住権者である被相続人等の当該家屋の貸付けが不動産貸付（不動産の貸付けで、相当の対価により継続的に行われているもの）に該当することとなるので、その敷地である宅地等は、配偶者居住権者である「被相続人等」の事業用宅地等に該当する。
 - ロ 家屋を居住の用に供していた被相続人等が、当該家屋を配偶者居住権者である「その他親族」から有償で借り受けていた場合には、その他親族の当該家屋の貸付けが「その他親族」の事業（不動産貸付）に該当することとなるので、当該宅地等は、「被相続人等」の事業用宅地等及び居住用宅地等のいずれにも該当しない。
- (2) 上記Bの居住用宅地等の場合
- イ 家屋を所有する被相続人の親族が、宅地等を被相続人から有償で借り受けていた場合には、被相続人の当該宅地等の貸付けが不動産貸付に該当することとなるので、当該宅地等は「被相続人」の事業用宅地等に該当する。
 - ロ 家屋を所有する被相続人の親族が、宅地等を被相続人から無償又は相当の対価に至らない程度の対価で借り受けているが、家屋を居住の用に供していた「被相続人等」が当該家屋を配偶者居住権者から有償で借り受けていた場合には、次のとおりとなる。
 - (イ) 配偶者居住権者が「被相続人等」であるときは、配偶者居住権者である当該被相続人等の当該家屋の貸付けが不動産貸付に該当することとなるので、当該宅地等は配偶者居住権者である「被相続人等」の事業用宅地等に該当する。
 - (ロ) 配偶者居住権者が「その他親族」であるときは、当該家屋の貸付けが「被相続人等」の事業に該当しないこととなり、また、その他親族の当該家屋の貸付けは、「その他親族」の事業（不動産貸付）に該当することとなるので、当該宅地等は、「被相続人等」の事業用宅地等及び居住用宅地等のいずれにも該当しない。

(法人の事業の用に供されていた宅地等の範囲)

69 の 4—23 . . .

(1) . . .

(2) 当該法人の事業の用に供されていた建物等で、被相続人が所有していたもの又は被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族が所有していたもの（当該親族が当該建物等の敷地を被相続人から無償で借り受けていた場合における当該建物等に限る。）で、当該法人に貸し付けられていたもの（当該貸付けが同項に規定する事業に該当する場合に限る。）の敷地の用に供されていたもの

(注) 1 . . .

2 相続又は遺贈により取得した宅地等が、当該相続の開始の直前において配偶者居住権に基づき使用又は収益されていた建物等の敷地の用に供されていたものである場合には、上記(2)の「被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族」とあるのは「被相続人の親族」と、「で、当該法人に」とあるのは「のうち、配偶者居住権者である被相続人等により当該法人へ」と読み替えるものとする。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

《現行》

被相続人等の事業の用に供されていた宅地等で、措置法第 69 条の 4 第 3 項第 3 号に規定する法人の事業（不動産貸付業等以外の事業に限る。）の用に供されていたものについては、一定の要件の下に、特定同族会社事業用宅地等として減額割合 80%が適用されることとなっている。

この特定同族会社事業用宅地等に該当するためには、「被相続人等の事業の用に供されていた宅地等」であることが要件とされており、また、この「被相続人等の事業」については、被相続人の有する宅地等を一定の法人が利用しているケースであることから、その宅地等が被相続人によりその一定の法人に有償で貸し付けられているケースか、被相続人等の有する建物等が一定の法人に有償で貸し付けられているケースのいずれか、言い換えれば、被相続人等の不動産貸付（不動産の貸付けで、相当の対価により継続的に行われるもの）ということになる。

このような点を踏まえ、本通達は、その宅地等の範囲を、被相続人の有していた宅地等の貸付け又は建物等の所有者の当該建物等の貸付けの態様別に示したものであり、具体的には、次の宅地等が「法人の事業の用に供されていた宅地等」に当たるものとしている。

- (1) 当該法人に貸し付けられていた宅地等（ただし、その貸付けが措置法第 69 条の 4 第 1 項に規定する事業に該当する場合に限る。）
- (2) 当該法人の事業の用に供されていた建物等で、「被相続人」が所有していたもの又は「生計一親族」（被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族をいう。）が所有していたもの（当該親族が当該建物等の敷地を被相続人から無償で借り受けていた場合における当該建物等に限る。）で、当該法人に貸し付けられていたもの（当該貸付けが同項に規定する事業に該当するものに限る。）の敷地の用に供されていたもの

《配偶者居住権の目的となる建物等の敷地》

69 の 4—4 及び 69 の 4—4 の 2 の考え方を踏まえ、当該相続が配偶者居住権の設定に係る相続（1 次相続）の場合については、この「被相続人等の事業の用に供されていた宅地等」の判定が相続開始の直前（配偶者居住権の取得前）の現況により行われることから、当該場合における判定は現行と同様の取扱いとなる（本通達本文）。他方で、相続開始の直前において、建物等が、配偶者居住権者により、配偶者居住権に基づいて使用・収益されていたときは、次の宅地等が「法人の事業の用に供されていた宅地等」に当たるものとなる。

- (1) 当該法人に貸し付けられていた宅地等（ただし、その貸付けが措置法第 69 条の 4 第 1 項に規定する事業に該当する場合に限る。）。

※ 例えば、配偶者居住権の目的となっている建物を当該法人が買い取り、被相続人がその敷地を当該法人に貸し付けていた場合の当該敷地などが考えられる。

- (2) 当該法人の事業の用に供されていた建物等で、「被相続人」が所有していたもの又は「被相続人の親族」が所有していたもの（当該親族が当該建物等の敷地を被相続人から無償で借り受けていた場合における当該建物等に限る。）のうち、配偶者居住権者である「被相続人等」により当該法人へ貸

し付けられていたもの（当該貸付けが同項に規定する事業に該当するものに限る。）の敷地の用に供
されていたもの
本通達(注) 2 ではこのことを明らかにした。

(被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等)

69 の 4—24 の 2 . . .

(注) 1 . . .

2 配偶者居住権の設定に係る相続又は遺贈により当該貸付事業に係る建物等（当該配偶者居住権の目的とされたものに限る。）の敷地の用に供されていた宅地等を取得した場合には、当該宅地等のうち当該配偶者居住権に基づく敷地利用権に相当する部分については、当該貸付事業の用に供されていた宅地等に該当しないことに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

個人が、相続又は遺贈により取得した宅地等が措置法第 69 条の 4 第 3 項第 4 号に規定する「被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等」であるか否かの判断は、課税時期において、その宅地等が現実貸付事業の用に供されていたかどうかにより行うこととなる。

配偶者居住権については、その設定における相続（1 次相続）に係る被相続人が建物等の一部を賃貸していた場合であっても、その配偶者は当該建物等を目的とする配偶者居住権を取得することができるため、建物等所有者との関係では使用・収益できる権利を取得するが、既に当該建物等を賃借している建物等賃借人に対してはその権利を主張することができないと解される。したがって、この場合には、当該配偶者は当該建物等を賃貸している部分について実質的に配偶者居住権に基づき使用・収益することができないこととなる。

(注) 建物等の一部が貸し付けられている場合には、配偶者居住権者は相続開始前からその建物等を賃借している賃借人に権利を主張することができない（対抗できない）ことから、配偶者居住権及び配偶者居住権に基づく敷地利用権の相続税法における評価では、実質的に配偶者居住権に基づき使用及び収益をすることができない部分を除外してその価額を算出することとされている（相法 23 の 2、相令 5 の 8、「令和元年度税制改正の解説」（財務省、499 頁））。

そして、配偶者居住権に基づく敷地利用権については、当該敷地利用権が配偶者居住権に基づき建物等の使用・収益をする必要な限度で土地を利用する権利であることを踏まえれば、当該敷地利用権に基づき土地を利用する部分は、実質的に配偶者居住権に基づき使用・収益することができる範囲と基本的に同様の範囲であると解することが相当である。

したがって、上記の場合において、当該相続に係る被相続人が建物等を貸付事業の用に供していた部分については、その配偶者が配偶者居住権に基づき実質的に使用・収益することができない部分であるため、この場合における当該配偶者居住権に基づく敷地利用権についても、被相続人等の貸付事業の用に供されていた部分はないこととなる。

本通達(注) 2 ではこのことを明らかにした。

(注) 配偶者居住権の設定後において、配偶者居住権を取得したその配偶者は建物等の所有者の承諾を得てその建物等を第三者に賃貸し、貸付事業の用に供することができるが(民法 1032③)、当該貸付事業の用に供している建物等の部分は、配偶者が配偶者居住権に基づき使用・収益している部分であるため、当該建物等の部分に係る配偶者居住権に基づく敷地利用権については、上記と異なり、当該配偶者の貸付事業の用に供しているものとなる。

10. 資産課税課情報 第17号 令和2年7月7日 相続税及び贈与税等に関する
質疑応答事例(民法(相続法)改正関係)について (抜粋)

資産課税課情報	第17号	令和2年7月7日	国 税 庁 資産課税課
---------	------	----------	----------------

相続税及び贈与税等に関する質疑応答事例（民法（相続法）改正関係）
について（情報）

配偶者居住権関係（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関係）及び遺留分制度関係を中心に質疑応答事例を取りまとめたので、執務の参考として送付する。

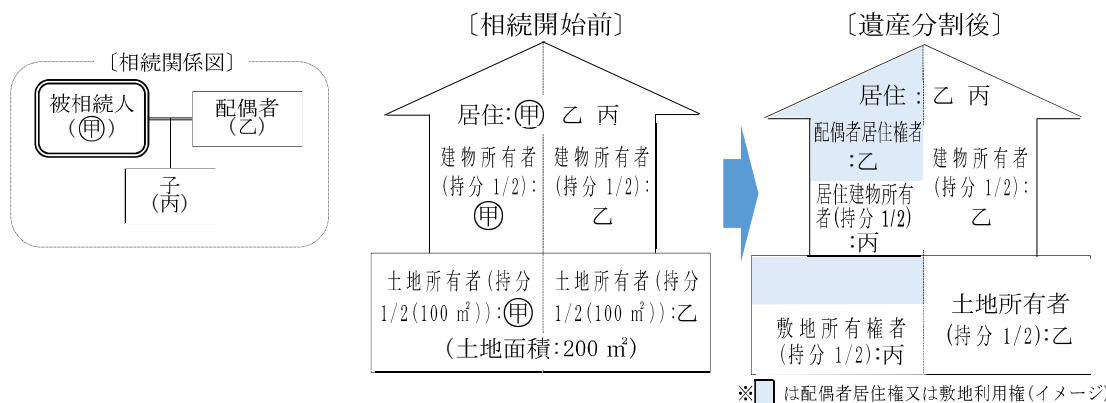
なお、質疑応答事例は、令和2年4月1日現在の法令に基づくものである。

目 次

I 配偶者居住権関係（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関係）	3
（事例1-1）1次相続 ①相続人が土地を共有で取得した場合	3
（事例1-2）1次相続 ②被相続人が土地を共有していた場合	6
（事例1-3）1次相続 ③配偶者居住権者が配偶者居住権と土地の所有権のいずれも取得した場合	7
（事例1-4）1次相続 ④被相続人が借地権を有していた場合	8
（事例1-5）1次相続 ⑤店舗併用住宅の場合	9
（事例1-6）1次相続 ⑥賃貸併用住宅の場合	13
（事例1-7）1次相続 ⑦賃貸併用住宅（空室あり）の場合	17
（事例1-8）1次相続 ⑧区分所有建物の登記がされている一棟の建物の場合	22
（事例1-9）1次相続 ⑨被相続人が宅地等を無償で借り受けていた場合	24
（事例1-10）1次相続 ⑩申告期限までに宅地等の一部の譲渡があった場合	25
（事例1-11）2次相続 ①敷地所有権者の相続：(1)複数の利用区分がある場合	29
（事例1-12）2次相続 ①敷地所有権者の相続：(2)1次相続に係る被相続人が無償で借り受けていた宅地等の上の建物について配偶者居住権が設定されていた場合	35
（事例1-13）2次相続 ①敷地所有権者の相続：(3)居住建物所有者の承諾を得て居住建物を貸し付けていた場合（複数の利用区分がある場合）	36
（事例1-14）2次相続 ②配偶者居住権者の相続	40
（事例1-15）配偶者居住権の設定が申告期限後になる場合の相続税の申告等	41
II 遺留分制度関係	42
（事例2-1）遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合における相続税の計算	42
（事例2-2）遺留分侵害額の支払の請求に係る遺贈により取得した宅地等について小規模宅地等の特例の適用を受ける場合の「遺留分侵害額に相当する価額」	45
（事例2-3）贈与が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合の贈与税の計算等	46
（事例2-4）非上場株式等についての納税猶予の特例措置における猶予税額の計算①：遺贈が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合	48
（事例2-5）非上場株式等についての納税猶予における猶予税額の計算②：贈与が遺留分を侵害するものとして遺留分侵害額の支払の請求があった場合	51
（事例2-6）納税猶予の適用を受ける財産をもって遺留分侵害額の支払に充てた場合の納税猶予の期限の確定	53

(事例1-2) 1次相続 ②被相続人が土地を共有していた場合

問 下図のとおり、甲（被相続人）及びその配偶者（乙）が土地及び建物を共有し、その建物を甲、乙及び丙（子）が居住の用に供していた。甲の相続に係る遺産分割により、乙は配偶者居住権等を取得し、丙は居住建物の共有持分及び敷地所有権の共有持分を取得し、引き続き居住の用に供している。この場合、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。



配偶者居住権が設定されていないものとした場合の甲の共有持分に対応する土地の相続税評価額 60,000,000 円
 (敷地利用権の相続税評価額 15,000,000 円、敷地所有権の相続税評価額 45,000,000 円)

答

1 個人が相続により取得した宅地等 (措置法 69 の 4 ①) 敷地利用権及び敷地所有権

① 敷地利用権の面積

$$100 \text{ m}^2 (\text{甲の土地の持分の面積}) \times \frac{15,000,000 \text{ 円 (敷地利用権の相続税評価額)}}{60,000,000 \text{ 円 (土地の相続税評価額)}} = 25 \text{ m}^2$$

② 敷地所有権の面積

$$100 \text{ m}^2 (\text{甲の土地の持分の面積}) \times \frac{45,000,000 \text{ 円 (敷地所有権の相続税評価額)}}{60,000,000 \text{ 円 (土地の相続税評価額)}} = 75 \text{ m}^2$$

2 取得者ごとの特例対象宅地等の区分等 (措置法 69 の 4 ①③)

① 乙が取得した宅地等のうち特定居住用宅地等に該当する部分
 敷地利用権 15,000,000 円 (25 m²)

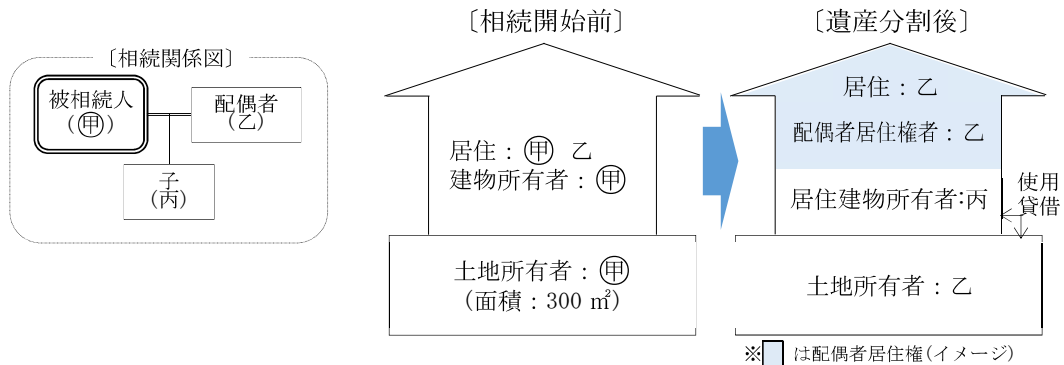
② 丙が取得した宅地等のうち特定居住用宅地等に該当する部分
 敷地所有権の持分 45,000,000 円 (75 m²)

3 限度面積要件の判定等 (措置法 69 の 4 ①②)

上記 2 の面積の合計 (100 m²) は、限度面積要件 (330 m²以下) を満たしている。したがって、乙は敷地利用権 (25 m²)、丙は敷地所有権の持分 (75 m²) について、他の要件を満たす限り、小規模宅地等の特例の適用を受けることができる。

(事例1-3) 1次相続 ③配偶者居住権者が配偶者居住権と土地の所有権のいずれも取得した場合

問 下図のとおり、甲（被相続人）は、自己の所有する土地の上に建物1棟を所有し、その建物を甲及びその配偶者（乙）が居住の用に供していた。甲の相続に係る遺産分割により、丙（子）は居住建物を取得し、乙は配偶者居住権及びその建物の敷地の用に供されている土地の所有権を取得し、引き続き居住の用に供している（丙は自己の所有する別の建物に居住している）。この場合、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。



土地の相続税評価額 40,000,000円

答

1 個人が相続により取得した宅地等（措置法69の4①） 土地（所有権）

乙は、土地の所有権を相続により取得していることから、特例の対象となる宅地等は（敷地利用権及び敷地所有権ではなく）土地（300 m²）そのものとなる。

※ 乙は、建物については、配偶者居住権に基づいて使用・収益することとなるが、その敷地については、相続により自己が所有することとなった土地の所有権に基づき使用・収益できることとなる。したがって、措置法令第40条の2第6項の規定の適用はないため、面積の調整を行わないこととなる（措通69の4-1の2）。

2 限度面積要件の判定等（措置法69の4①②）

当該土地の面積（300 m²）は、限度面積要件（330 m²以下）を満たしている。したがって、乙が取得した土地 300 m²について、他の要件を満たす限り、小規模宅地等の特例の適用を受けることができる。

《参考条文》

○民法（抄）

（所有権の内容）

第二百六条 所有者は、法令の制限内において、自由にその所有物の使用、収益及び処分をする権利を有する。

11. 資産課税課情報 第9号 令和3年4月1日 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係る相続税の申告書の記載例等について（抜粋）

資産課税課情報	第9号	令和3年4月1日	国 税 庁 資産課税課
---------	-----	----------	----------------

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係る
相続税の申告書の記載例等について（情報）

令和2年4月1日以後に相続又は遺贈により取得をする租税特別措置法第69条の4第1項に規定する小規模宅地等について同条の適用を受ける場合の相続税の申告書の記載例等を送付するので、執務の参考とされたい。

目 次

(事例 1) 複数の利用区分が存する場合	1
(事例 2) 被相続人の共有する土地が被相続人等の居住の用と貸付事業の用に供されていた場合	6
(事例 3) 特定同族会社事業用宅地等と貸付事業用宅地等が混在する場合	9
(事例 4) マンションの区分所有権の数戸を取得した場合	13
(事例 5) 共有宅地についての小規模宅地等の特例の選択	15
(事例 6) 共同住宅の一部が空室となっていた場合	18
(事例 7) 申告期限までに宅地等の一部の譲渡があった場合	22
(事例 8) 被相続人等の居住用宅地等を共有で取得し、その 1 人に小規模宅地等の特例の適用がある場合	25
(事例 9) 店舗兼住宅の敷地の持分の贈与について贈与税の配偶者控除の適用を受けていた場合	28
(事例 10) 相続開始前 3 年以内に新たに事業の用に供された宅地等で、事業の用以外の用に供されていた部分がある場合	31
(事例 11) 配偶者居住権① (相続人が土地を共有で取得した場合)	36
(事例 12) 配偶者居住権② (店舗併用住宅の場合)	40
(事例 13) 配偶者居住権③ (賃貸併用住宅の場合)	45
(事例 14) 配偶者居住権④ (賃貸併用住宅(空室あり)の場合)	51
(事例 15) 配偶者居住権⑤ (申告期限までに宅地等の一部の譲渡があった場合)	58

《省略用語例等》

1 この情報において使用した省略用語は、それぞれ次に掲げる法令等を示す。

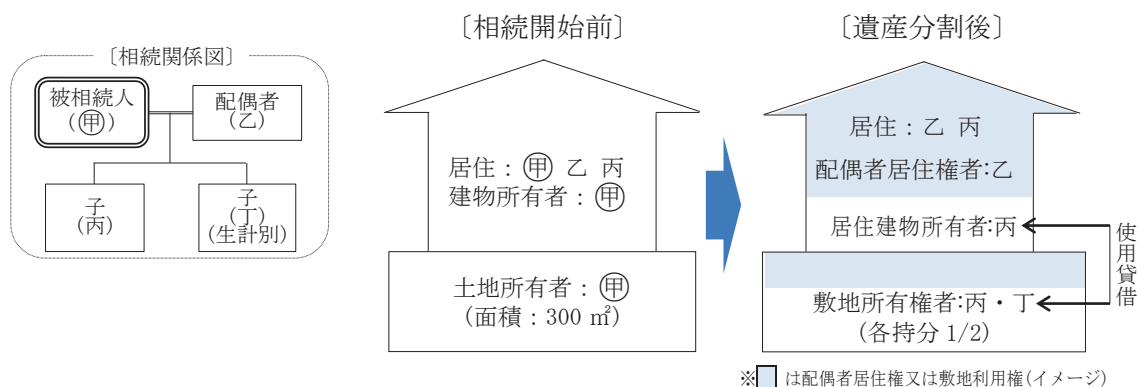
相続税法(相法)	相続税法(昭和 25 年法律第 73 号)
(相令)	相続税法施行令(昭和 25 年政令第 71 号)
相続税法基本通達	相続税法基本通達(昭和 34 年 1 月 28 日付直資 10)
財産評価基本通達	財産評価基本通達(昭和 39 年 4 月 25 日付直資 56 ほか 1 課共同)
(措置法、措法)	租税特別措置法(昭和 32 年法律第 26 号)
(措置法令、措令)	租税特別措置法施行令(昭和 32 年政令第 43 号)
(措規則)	租税特別措置法施行規則(昭和 32 年大蔵省令第 15 号)
(措通)	租税特別措置法(相続税法の特例関係)の取扱いについて(昭和 50 年 11 月 4 日付直資 2-224 ほか 2 課共同)、 租税特別措置法(山林所得・譲渡所得関係)の取扱いについて(昭和 46 年 8 月 26 日付直資 4-5 ほか 2 課共同)

(事例 11) 配偶者居住権① (相続人が土地を共有で取得した場合)

問 下図のとおり、被相続人甲は、自己の所有する土地の上に建物 1 棟を所有し、その建物を甲、その配偶者乙及び子丙が居住の用に供していた。甲の相続に係る遺産分割により、乙は配偶者居住権等を、丙は居住建物及び敷地所有権の共有持分 2 分の 1 を取得し、引き続き居住の用に供している。

また、甲と生計を別にする子丁は、当該敷地所有権の共有持分 2 分の 1 を相続により取得したが、自己が所有する建物に居住している。

この場合、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。



配偶者居住権が設定されていないものとした場合の土地の相続税評価額 90,000,000 円
 (敷地利用権の相続税評価額 30,000,000 円、敷地所有権の相続税評価額 60,000,000 円)

答

1 個人が相続により取得した宅地等 (措法 69 の 4 ①)

敷地利用権及び敷地所有権

特例の適用を受けようとする特例対象宅地等が敷地利用権又は敷地所有権である場合におけるそれらの面積は、措置法令第 40 条の 2 第 6 項の規定を踏まえ、次のとおり、それらの価額に基づき計算された面積となる (以下の事例において同じ。)

① 敷地利用権の面積

$$300 \text{ m}^2 (\text{土地の面積}) \times \frac{30,000,000 \text{ 円 (敷地利用権の相続税評価額)}}{90,000,000 \text{ 円 (土地の相続税評価額)}} = 100 \text{ m}^2$$

② 敷地所有権の面積

$$300 \text{ m}^2 (\text{土地の面積}) \times \frac{60,000,000 \text{ 円 (敷地所有権の相続税評価額)}}{90,000,000 \text{ 円 (土地の相続税評価額)}} = 200 \text{ m}^2$$

2 取得者ごとの特例対象宅地等の区分等 (措法 69 の 4 ①③)

① 乙が取得した宅地等のうち特定居住用宅地等に該当する部分

敷地利用権 30,000,000 円 (100 m²)

- ② 丙が取得した宅地等のうち特定居住用宅地等に該当する部分

$$200 \text{ m}^2 (\text{敷地所有権の面積}) \times \frac{1}{2} (\text{丙の持分}) = 100 \text{ m}^2$$

$$60,000,000 \text{ 円} (\text{敷地所有権の価額}) \times \frac{1}{2} (\text{丙の持分}) = 30,000,000 \text{ 円}$$

- ③ 丁が取得した居住用部分の宅地等

$$200 \text{ m}^2 (\text{敷地所有権の面積}) \times \frac{1}{2} (\text{丁の持分}) = 100 \text{ m}^2$$

$$60,000,000 \text{ 円} (\text{敷地所有権の価額}) \times \frac{1}{2} (\text{丁の持分}) = 30,000,000 \text{ 円}$$

※ 丁が取得した敷地所有権は特定居住用宅地等の要件を満たしていないことから、小規模宅地等の特例の適用はない。

3 限度面積要件の判定等(措法 69 の 4 ①②)

上記 2 ①②の面積の合計 (200 m²) は、限度面積要件 (330 m²以下) を満たしている。したがって、乙は敷地利用権 (100 m²)、丙は敷地所有権 (100 m²) について、他の要件を満たす限り、小規模宅地等の特例の適用を受けることができる。

この場合の相続税の申告書第 11・11 の 2 表の付表 1 (小規模宅地等についての課税価格の計算明細書) 及び第 11・11 の 2 表の付表 1 (別表 1 の 2) (小規模宅地等についての課税価格の計算明細書 (別表 1 の 2)) の記載は次のとおり。

小規模宅地等についての課税価格の計算明細書（別表1の2）

被相続人 甲

この計算明細書は、特例の対象として小規模宅地等を選択する一の宅地等（注）が配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等（以下「居住建物の敷地の用に供される土地」といいます。）又はその宅地等を配偶者居住権に基づき使用する権利（以下「配偶者居住権に基づく敷地利用権」といいます。）の全部又は一部である場合に作成します。
 なお、この計算明細書の書きかた等については、裏面をご覧ください。
 （注）一の宅地等とは、一棟の建物又は構築物の敷地をいいます。ただし、マンションなどの区分所有建物の場合には、区分所有された建物の部分に係る敷地をいいます。

1 一の宅地等の所在地、面積及び評価額				
宅地等の所在地	千葉県〇〇区〇〇△丁目×番		①宅地等の面積	300 m ²
相続開始の直前における宅地等の利用区分		面積 (m ²)	評価額 (円)	
			配偶者居住権に基づく敷地利用権	居住建物の敷地の用に供される土地
A	①のうち被相続人等の事業の用に供されていた宅地等（B、C及びDに該当するものを除きます。）	②	⑧	⑩
B	①のうち特定同族会社の事業（貸付事業を除きます。）の用に供されていた宅地等	③	⑨（1次相続の場合は0としてください。）	
C	①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（相続開始の時において継続的に貸付事業の用に供されていると認められる部分の敷地）	④	⑪（1次相続の場合は0としてください。）	
D	①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（Cに該当する部分以外の部分の敷地）	⑤	⑫	⑬
E	①のうち被相続人等の居住の用に供されていた宅地等	⑥ 300	⑭ 30,000,000	⑮ 60,000,000
F	①のうちAからEの宅地等に該当しない宅地等	⑦	⑯	⑰

2 一の宅地等の取得者ごとの面積及び評価額						
i 配偶者居住権に基づく敷地利用権の取得者氏名			乙			
	1 利用区分に応じた宅地等		2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等		3 特例の対象とならない宅地等（1-2）	
	面積 (m ²)	評価額 (円)	面積 (m ²)	評価額 (円)	面積 (m ²)	評価額 (円)
A	② × $\frac{⑤}{⑤+⑥}$	⑧				
B	③ × $\frac{⑥}{⑤+⑥}$	⑨				
C	④ × $\frac{⑥}{⑤+⑥}$	⑩				
D	⑤ × $\frac{⑥}{⑤+⑥}$	⑪				
E	⑥ × $\frac{⑥}{⑤+⑥}$ 100	⑬ 30,000,000	100	30,000,000		
F	⑦ × $\frac{⑥}{⑤+⑥}$	⑰				
ii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名			丙		⑳持分割合 1 / 2	
	1 持分に応じた宅地等		2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等		3 特例の対象とならない宅地等（1-2）	
	面積 (m ²)	評価額 (円)	面積 (m ²)	評価額 (円)	面積 (m ²)	評価額 (円)
A	② × $\frac{⑩}{⑩+⑬}$ × ②	⑫ × ②				
B	③ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ②	⑭ × ②				
C	④ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ②	⑮ × ②				
D	⑤ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ②	⑯ × ②				
E	⑥ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ② 100	⑰ × ② 30,000,000	100	30,000,000		
F	⑦ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ②	⑱ × ②				
iii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名			丁		⑳持分割合 1 / 2	
	1 持分に応じた宅地等		2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等		3 特例の対象とならない宅地等（1-2）	
	面積 (m ²)	評価額 (円)	面積 (m ²)	評価額 (円)	面積 (m ²)	評価額 (円)
A	② × $\frac{⑩}{⑩+⑬}$ × ②	⑫ × ②				
B	③ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ②	⑭ × ②				
C	④ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ②	⑮ × ②				
D	⑤ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ②	⑯ × ②				
E	⑥ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ② 100	⑰ × ② 30,000,000			100	30,000,000
F	⑦ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ②	⑱ × ②				

第11・11の2表の付表1（別表1の2）（令和2年4月分以降用）

小規模宅地等についての課税価格の計算明細書

F D 3 5 4 9

第11・11の2表の付表1 (令和2年4月分以降用)

○この申告書は機械で読み取りますので、黒ボールペンで記入してください。

		被相続人	甲	
<p>この表は、小規模宅地等の特例（租税特別措置法第69条の4第1項）の適用を受ける場合に記入します。 なお、被相続人から、相続、遺贈又は相続時精算課税に係る贈与により取得した財産のうち、「特定計画山林の特例」の対象となり得る財産又は「個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除」の対象となり得る宅地等その他の一定の財産がある場合には、第11・11の2表の付表2を、「特定事業用資産の特例」の対象となり得る財産がある場合には、第11・11の2表の付表2の2を作成します（第11・11の2表の付表2又は付表2の2を作成する場合には、この表の「1 特例の適用にあたっての同意」欄の記入を要しません。）。 (注) この表の1又は2の各欄に記入しきれない場合には、第11・11の2表の付表1(続)を使用します。</p>				
<p>1 特例の適用にあたっての同意 この欄は、小規模宅地等の特例の対象となり得る宅地等を取得した全ての人が次の内容に同意する場合に、その宅地等を取得した全ての人の氏名を記入します。 私(私たち)は、「2 小規模宅地等の明細」の①欄の取得者が、小規模宅地等の特例の適用を受けるものとして選択した宅地等又はその一部(12 小規模宅地等の明細)の⑤欄で選択した宅地等の全てが限度面積要件を満たすものであることを確認の上、その取得者が小規模宅地等の特例の適用を受けることに同意します。</p>				
氏名	乙	丙	丁	
(注) 小規模宅地等の特例の対象となり得る宅地等を取得した全ての人の同意がなければ、この特例の適用を受けることはできません。				
<p>2 小規模宅地等の明細 この欄は、小規模宅地等の特例の対象となり得る宅地等を取得した人のうち、その特例の適用を受ける人が選択した小規模宅地等の明細等を記載し、相続税の課税価格に算入する価額を計算します。 「小規模宅地等の種類」欄は、選択した小規模宅地等の種類に応じて次の1～4の番号を記入します。 小規模宅地等の種類: ① 特定居住用宅地等、② 特定事業用宅地等、③ 特定同族会社事業用宅地等、④ 貸付事業用宅地等</p>				
選択した小規模宅地等	① 特例の適用を受ける取得者の氏名〔事業内容〕	⑤ ③のうち小規模宅地等(限度面積要件)を満たす宅地等の面積		
	② 所在地番	⑥ ④のうち小規模宅地等(①×⑤)の価額		
	③ 取得者の持分に応ずる宅地等の面積	⑦ 課税価格の計算に当たって減額される金額(⑥×⑧)		
	④ 取得者の持分に応ずる宅地等の価額	⑧ 課税価格に算入する価額(④-⑦)		
	① 乙 ()	⑤	100.00000000 m ²	
	② 千葉市〇〇区〇〇△丁目×番(敷地利用権)	⑥	3000000000 円	
	③ 100.00000000 m ²	⑦	2400000000 円	
	④ 3000000000 円	⑧	600000000 円	
	① 丙 ()	⑤	100.00000000 m ²	
	② 千葉市〇〇区〇〇△丁目×番(居住建物敷地)	⑥	3000000000 円	
	③ 100.00000000 m ²	⑦	2400000000 円	
	④ 3000000000 円	⑧	600000000 円	
① ()	⑤	.00000000 m ²		
② ()	⑥	円		
③ .00000000 m ²	⑦	円		
④ .00000000 円	⑧	円		
<p>(注) ①欄の「()」は、選択した小規模宅地等が被相続人等の事業用宅地等(②、③又は④)である場合に、相続開始の直前にその宅地等の上で行われていた被相続人等の事業について、例えば、飲食サービス業、法律事務所、貸家などのように具体的に記入します。 2 小規模宅地等を選択する一宅地等が共有である場合又は一宅地等が貸家建付地である場合において、その評価額の計算上「賃貸割合」が1でないときには、第11・11の2表の付表1(別表1)を作成します。 3 小規模宅地等を選択する宅地等が、配偶者居住権に基づく敷地利用権又は配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等である場合には、第11・11の2表の付表1(別表1の2)を作成します。 4 ⑧欄の金額を第11表の「財産の明細」の「価額」欄に転記します。</p>				
<p>○ 「限度面積要件」の判定 上記「2 小規模宅地等の明細」の⑤欄で選択した宅地等の全てが限度面積要件を満たすものであることを、この表の各欄を記入することにより判定します。</p>				
小規模宅地等の区分		被相続人等の居住用宅地等		
小規模宅地等の種類		① 特定居住用宅地等	② 特定事業用宅地等	
⑨ 減額割合		80/100	80/100	
⑩ ⑤の小規模宅地等の面積の合計		200 m ²	m ²	
限度面積	イ 小規模宅地等のうち④(貸付事業用宅地等)がない場合	①の⑩の面積 ≤ 330m ² 及び ②の⑩及び③の⑩の面積の合計 ≤ 400m ²		
	ロ 小規模宅地等のうち④(貸付事業用宅地等)がある場合	①の⑩の面積 × 200/330 + ②の⑩及び③の⑩の面積の合計 × 200/400 + ④の⑩の面積 ≤ 200m ²		
(注) 限度面積は、小規模宅地等の種類(① 貸付事業用宅地等)の選択の有無に応じて、⑩欄(イ又はロ)により判定を行います。「限度面積要件」を満たす場合に限り、この特例の適用を受けることができます。				

※の項目は記入する必要がありません。

※ 税務署整理欄 年分 / / 名簿番号 / / 申告年月日 / / 一連番号 グループ番号 補充

第11・11の2表の付表1(令2.7)

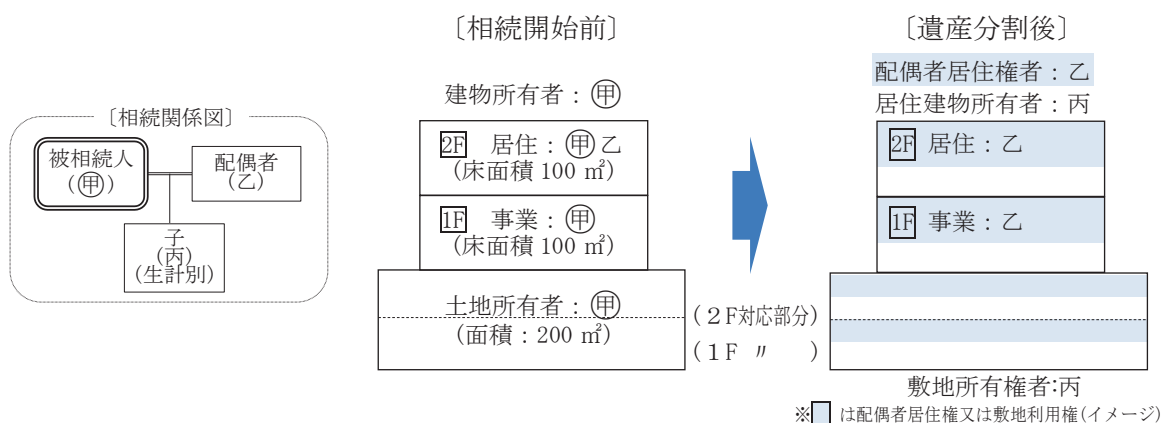
(資4-20-12-3-1-A4続)

(事例 12) 配偶者居住権② (店舗併用住宅の場合)

問 下図のとおり、被相続人甲は、自己の所有する土地の上に建物 1 棟を所有し、その建物のうち 2 階を甲及びその配偶者乙が居住の用に、1 階を甲が青果小売業の用に供していた。甲の相続に係る遺産分割により、乙は配偶者居住権等を、甲と生計を別にする子丙は居住建物及び敷地所有権を取得し、乙は居住建物に引き続き居住しているほか、甲の青果小売業を引き継ぎ、申告期限まで引き続き営んでいる (丙は自己の所有する別の建物に居住している)。

この場合、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。

なお、甲は、相続開始前 3 年を超えた日以前から、上記建物において青果小売業を営んでいた。



配偶者居住権が設定されていないものとした場合の土地の相続税評価額 20,000,000 円
 (敷地利用権の相続税評価額 5,000,000 円、敷地所有権の相続税評価額 15,000,000 円)

答

- 1 個人が相続により取得した宅地等 (措法 69 の 4 ①)

敷地利用権及び敷地所有権

※ これらの面積については、措置法令第 40 条の 2 第 6 項の規定を踏まえ、2 のとおり、土地の利用区分ごとに計算する。

- 2 当該宅地等の利用区分

- ① 居住の用に供していた部分

【評価額】

$$200 \text{ m}^2 (\text{土地の面積}) \times \frac{100 \text{ m}^2 (\text{居住用部分の床面積})}{200 \text{ m}^2 (\text{建物の総床面積})} = 100 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積})$$

$$20,000,000 \text{ 円} (\text{土地の評価額}) \times \frac{100 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積})}{200 \text{ m}^2 (\text{土地の面積})}$$

$$= 10,000,000 \text{ 円} (\text{土地の居住用部分の評価額})$$

《権利ごとの評価額》

配偶者居住権者の使用収益権限が及ぶ範囲は、居住建物の全部とされており (民法 1028)、

配偶者居住権者は、従前の用法に従い、居住建物の使用・収益をしなければならないこととされている（ただし、居住の用に供するため従前の用法を変更することは認められている。民法1032）。したがって、本問においては、居住建物の居住用の部分に加え、事業用の部分についても配偶者が配偶者居住権に基づき使用・収益することが可能であることから、当該配偶者居住権に基づく敷地利用権については、居住の用に供していた部分と事業の用に供していた部分とがあるものと解される。

（敷地利用権の居住用部分の評価額）

$$5,000,000 \text{ 円 (敷地利用権の評価額)} \times \frac{100 \text{ m}^2 \text{ (土地の居住用部分の面積)}}{200 \text{ m}^2 \text{ (土地の面積)}} = 2,500,000 \text{ 円} \cdots \text{①}$$

（敷地所有権の居住用部分の評価額）

$$10,000,000 \text{ 円 (土地の居住用部分の評価額)} - 2,500,000 \text{ 円 (敷地利用権の居住用部分の評価額)} = 7,500,000 \text{ 円} \cdots \text{②}$$

【面積】

100 m² (土地の居住用部分の面積)

《権利ごとの面積》

（敷地利用権の居住用部分の面積）

$$100 \text{ m}^2 \text{ (土地の居住用部分の面積)} \times \frac{2,500,000 \text{ 円 (敷地利用権の居住用部分の評価額)}}{10,000,000 \text{ 円 (土地の居住用部分の評価額)}} = 25 \text{ m}^2 \cdots \text{③}$$

（敷地所有権の居住用部分の面積）

$$100 \text{ m}^2 \text{ (土地の居住用部分の面積)} \times \frac{7,500,000 \text{ 円 (敷地所有権の居住用部分の評価額)}}{10,000,000 \text{ 円 (土地の居住用部分の評価額)}} = 75 \text{ m}^2 \cdots \text{④}$$

② 事業の用に供していた部分

【評価額】

$$200 \text{ m}^2 \text{ (土地の面積)} \times \frac{100 \text{ m}^2 \text{ (事業用部分の床面積)}}{200 \text{ m}^2 \text{ (建物の総床面積)}} = 100 \text{ m}^2 \text{ (土地の事業用部分の面積)}$$

$$20,000,000 \text{ 円 (土地の評価額)} \times \frac{100 \text{ m}^2 \text{ (土地の事業用部分の面積)}}{200 \text{ m}^2 \text{ (土地の面積)}} = 10,000,000 \text{ 円 (土地の事業用部分の評価額)}$$

《権利ごとの評価額》

（敷地利用権の事業用部分の評価額）

$$5,000,000 \text{ 円 (敷地利用権の評価額)} \times \frac{100 \text{ m}^2 \text{ (土地の事業用部分の面積)}}{200 \text{ m}^2 \text{ (土地の面積)}} = 2,500,000 \text{ 円} \cdots \text{⑤}$$

(敷地所有権の事業用部分の評価額)

10,000,000 円(土地の事業用部分の評価額)－2,500,000 円(敷地利用権の事業用部分
の評価額)＝7,500,000 円…③’

【面積】

100 m²(土地の事業用部分の面積)

《権利ごとの面積》

(敷地利用権の事業用部分の面積)

$$100 \text{ m}^2 (\text{土地の事業用部分の面積}) \times \frac{2,500,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の事業用部分の評価額})}{10,000,000 \text{ 円} (\text{土地の事業用部分の評価額})} = 25 \text{ m}^2 \dots \text{④}$$

(敷地所有権の事業用部分の面積)

$$100 \text{ m}^2 (\text{土地の事業用部分の面積}) \times \frac{7,500,000 \text{ 円} (\text{敷地所有権の事業用部分の評価額})}{10,000,000 \text{ 円} (\text{土地の事業用部分の評価額})} = 75 \text{ m}^2 \dots \text{④’}$$

3 取得者ごとの特例対象宅地等の区分等(措法 69 の 4 ①③)

① 乙が取得した敷地利用権

(1) 特定居住用宅地等に該当する部分 ④(④’) …2,500,000 円 (25 m²)

(2) 特定事業用宅地等に該当する部分 ④(④’) …2,500,000 円 (25 m²)

② 丙が取得した敷地所有権 ④’(④’), ④’(④’)

丙が取得した敷地所有権については、特定居住用宅地等の要件及び特定事業用宅地等の要件を満たしていないため、小規模宅地等の特例の適用はない。

4 限度面積要件の判定等(措法 69 の 4 ①②)

上記 3 ①(1)の面積(25 m²)は 330 m²以下であり、上記 3 ①(2)の面積(25 m²)は 400 m²以下であるため、限度面積要件を満たすこととなる。したがって、乙は敷地利用権について、他の要件を満たす限り、小規模宅地等の特例の適用を受けることができる。この場合の相続税の申告書第 11・11 の 2 表の付表 1 (小規模宅地等についての課税価格の計算明細書) 及び第 11・11 の 2 表の付表 1 (別表 1 の 2) (小規模宅地等についての課税価格の計算明細書 (別表 1 の 2)) の記載は次頁のとおり。

(参考) 取得者ごとの宅地等の区分等 (イメージ)

2 F (100 m ²)	乙 25 m ²
	丙 75 m ²
1 F (100 m ²)	乙 25 m ²
	丙 75 m ²

※ ■ は敷地利用権、

それ以外の部分は敷地所有権に相当する部分

※太枠部分は適用対象となる部分

小規模宅地等についての課税価格の計算明細書（別表1の2）

被相続人 甲

この計算明細書は、特例の対象として小規模宅地等を選択する一の宅地等（注）が配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等（以下「居住建物の敷地の用に供される土地」といいます。）又はその宅地等を配偶者居住権に基づき使用する権利（以下「配偶者居住権に基づく敷地利用権」といいます。）の全部又は一部である場合に作成します。
 なお、この計算明細書の書きかた等については、裏面をご覧ください。
 （注）一の宅地等とは、一棟の建物又は構築物の敷地をいいます。ただし、マンションなどの区分所有建物の場合には、区分所有された建物の部分に係る敷地をいいます。

1 一の宅地等の所在地、面積及び評価額				
宅地等の所在地	札幌市〇〇△丁目×番		①宅地等の面積	200 m ²
相続開始の直前における宅地等の利用区分		面積 (m ²)	評価額 (円)	
			配偶者居住権に基づく敷地利用権	居住建物の敷地の用に供される土地
A	①のうち被相続人等の事業の用に供されていた宅地等 (B、C及びDに該当するものを除きます。)	② 100	⑧ 2,500,000	⑩ 7,500,000
B	①のうち特定同族会社の事業（貸付事業を除きます。）の用に供されていた宅地等	③	⑨ (1次相続の場合は0としてください。)	
C	①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等 (相続開始の時において継続的に貸付事業の用に供されていると認められる部分の敷地)	④	⑩ (1次相続の場合は0としてください。)	
D	①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等 (Cに該当する部分以外の部分の敷地)	⑤	⑪	⑬
E	①のうち被相続人等の居住の用に供されていた宅地等	⑥ 100	⑫ 2,500,000	⑭ 7,500,000
F	①のうちAからEの宅地等に該当しない宅地等	⑦	⑬	⑮

2 一の宅地等の取得者ごとの面積及び評価額						
i 配偶者居住権に基づく敷地利用権の取得者氏名		乙				
1 利用区分に応じた宅地等		2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等		3 特例の対象とならない宅地等（1-2）		
面積 (m ²)		評価額 (円)		面積 (m ²)	評価額 (円)	
A	② × $\frac{⑤}{⑤+⑥}$ 25	⑤ 2,500,000	25	2,500,000		
B	③ × $\frac{⑥}{⑤+⑥}$	⑥				
C	④ × $\frac{⑥}{⑤+⑥}$	⑦				
D	⑤ × $\frac{⑥}{⑤+⑥}$	⑧				
E	⑥ × $\frac{⑤}{⑤+⑥}$ 25	⑨ 2,500,000	25	2,500,000		
F	⑦ × $\frac{⑥}{⑤+⑥}$	⑩				
ii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名		丙		⑳持分割合	1/1	
1 持分に応じた宅地等		2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等		3 特例の対象とならない宅地等（1-2）		
面積 (m ²)		評価額 (円)		面積 (m ²)	評価額 (円)	
A	② × $\frac{⑩}{⑩+⑪}$ × ⑳ 75	⑩ × ⑳ 7,500,000			75	7,500,000
B	③ × $\frac{⑪}{⑩+⑪}$ × ⑳	⑪ × ⑳				
C	④ × $\frac{⑪}{⑩+⑪}$ × ⑳	⑫ × ⑳				
D	⑤ × $\frac{⑪}{⑩+⑪}$ × ⑳	⑬ × ⑳				
E	⑥ × $\frac{⑩}{⑩+⑪}$ × ⑳ 75	⑭ × ⑳ 7,500,000			75	7,500,000
F	⑦ × $\frac{⑪}{⑩+⑪}$ × ⑳	⑮ × ⑳				
iii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名				⑳持分割合	/	
1 持分に応じた宅地等		2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等		3 特例の対象とならない宅地等（1-2）		
面積 (m ²)		評価額 (円)		面積 (m ²)	評価額 (円)	
A	② × $\frac{⑩}{⑩+⑪}$ × ㉑	⑩ × ㉑				
B	③ × $\frac{⑪}{⑩+⑪}$ × ㉑	⑪ × ㉑				
C	④ × $\frac{⑪}{⑩+⑪}$ × ㉑	⑫ × ㉑				
D	⑤ × $\frac{⑪}{⑩+⑪}$ × ㉑	⑬ × ㉑				
E	⑥ × $\frac{⑩}{⑩+⑪}$ × ㉑	⑭ × ㉑				
F	⑦ × $\frac{⑪}{⑩+⑪}$ × ㉑	⑮ × ㉑				

第11・11の2表の付表1（別表1の2）（令和2年4月分以降用）

小規模宅地等についての課税価格の計算明細書

F D 3 5 4 9

被相続人 甲

この表は、小規模宅地等の特例（租税特別措置法第69条の4第1項）の適用を受ける場合に記入します。
 なお、被相続人から、相続、遺贈又は相続時精算課税に係る贈与により取得した財産のうち、「特定計画山林の特例」の対象となり得る財産又は「個人の事業用資産についての相続税の納税猶予及び免除」の対象となり得る宅地等その他一定の財産がある場合には、第11・11の2表の付表2を、「特定事業用資産の特例」の対象となり得る財産がある場合には、第11・11の2表の付表2の2を作成します（第11・11の2表の付表2又は付表2の2を作成する場合には、この表の「1 特例の適用にあたっての同意」欄の記入を要しません。）
 (注) この表の1又は2の各欄に記入しきれない場合には、第11・11の2表の付表1(続)を使用します。

1 特例の適用にあたっての同意
 この欄は、小規模宅地等の特例の対象となり得る宅地等を取得した全ての人が次の内容に同意する場合に、その宅地等を取得した全ての人の氏名を記入します。
 私(私たち)は、「2 小規模宅地等の明細」の①欄の取得者が、小規模宅地等の特例の適用を受けるものとして選択した宅地等又はその一部(1 2 小規模宅地等の明細)の⑤欄で選択した宅地等)の全てが限度面積要件を満たすものであることを確認の上、その取得者が小規模宅地等の特例の適用を受けることに同意します。

氏名 乙 丙

(注) 小規模宅地等の特例の対象となり得る宅地等を取得した全ての人の同意がなければ、この特例の適用を受けることはできません。

2 小規模宅地等の明細
 この欄は、小規模宅地等の特例の対象となり得る宅地等を取得した人のうち、その特例の適用を受ける人が選択した小規模宅地等の明細等を記載し、相続税の課税価格に算入する価額を計算します。

「小規模宅地等の種類」欄は、選択した小規模宅地等の種類に応じて次の1~4の番号を記入します。
 小規模宅地等の種類: 1 特定居住用宅地等、2 特定事業用宅地等、3 特定同族会社事業用宅地等、4 貸付事業用宅地等

選択した小規模宅地等	小規模宅地等の種類 1~4の番号を記入します。	① 特例の適用を受ける取得者の氏名〔事業内容〕	⑤ ③のうち小規模宅地等(「限度面積要件」を満たす宅地等)の面積
		② 所在地番	⑥ ④のうち小規模宅地等(①×⑤)の価額
③ 取得者の持分に応ずる宅地等の面積	⑦ 課税価格の計算に当たって減額される金額(⑥×⑨)		
④ 取得者の持分に応ずる宅地等の価額	⑧ 課税価格に算入する価額(④-⑦)		
1	1	乙 ()	25 m ²
	2	札幌市〇〇△丁目×番(敷地利用権)	25000000円
	3	25 m ²	20000000円
	4	25000000円	5000000円
2	1	乙 (青果小売)	25 m ²
	2	札幌市〇〇△丁目×番(敷地利用権)	25000000円
	3	25 m ²	20000000円
	4	25000000円	5000000円
	1	()	m ²
	2		円
	3	m ²	円
	4	円	円

(注) 1 ①欄の「()」は、選択した小規模宅地等が被相続人等の事業用宅地等(2、3又は4)である場合に、相続開始の直前にその宅地等の上で行われていた被相続人等の事業について、例えば、飲食サービス業、法律事務所、貸家などのように具体的に記入します。
 2 小規模宅地等を選択する一宅地等が共有である場合又は一宅地等が貸家建付地である場合において、その評価額の計算上「貸付割合」が1でないときには、第11・11の2表の付表1(別表1)を作成します。
 3 小規模宅地等を選択する宅地等が、配偶者居住権に基づく敷地利用権又は配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等である場合には、第11・11の2表の付表1(別表1の2)を作成します。
 4 ⑤欄の金額を第11表の「財産の明細」の「価額」欄に転記します。

○ 「限度面積要件」の判定
 上記「2 小規模宅地等の明細」の⑤欄で選択した宅地等の全てが限度面積要件を満たすものであることを、この表の各欄を記入することにより判定します。

小規模宅地等の区分	被相続人等の居住用宅地等		被相続人等の事業用宅地等	
	1 特定居住用宅地等	2 特定事業用宅地等	3 特定同族会社事業用宅地等	4 貸付事業用宅地等
⑨ 減額割合	80/100	80/100	80/100	50/100
⑩ ⑤の小規模宅地等の面積の合計	25 m ²	25 m ²	m ²	m ²
⑪ 限度面積	[1]の⑩の面積		[2]の⑩及び[3]の⑩の面積の合計	
	25 ≤ 330m ²		25 m ² ≤ 400m ²	
⑫ 限度面積	[1]の⑩の面積		[2]の⑩及び[3]の⑩の面積の合計	
	m ² × 200/330 +		m ² × 200/400 +	
[4]の⑩の面積				

(注) 限度面積は、小規模宅地等の種類(1 貸付事業用宅地等)の選択の有無に応じて、⑪欄(イ又はロ)により判定を行います。「限度面積要件」を満たす場合に限り、この特例の適用を受けることができます。

※ 税務署整理欄 年分 名簿番号 申告年月日 連番 グループ番号 補充

第11-11の2表の付表1(令2.7) (資4-20-12-3-1-A4続)

第11・11の2表の付表1 (令和2年4月分以降用)

○この申告書は機械で読み取りますので、黒ボールペンで記入してください。

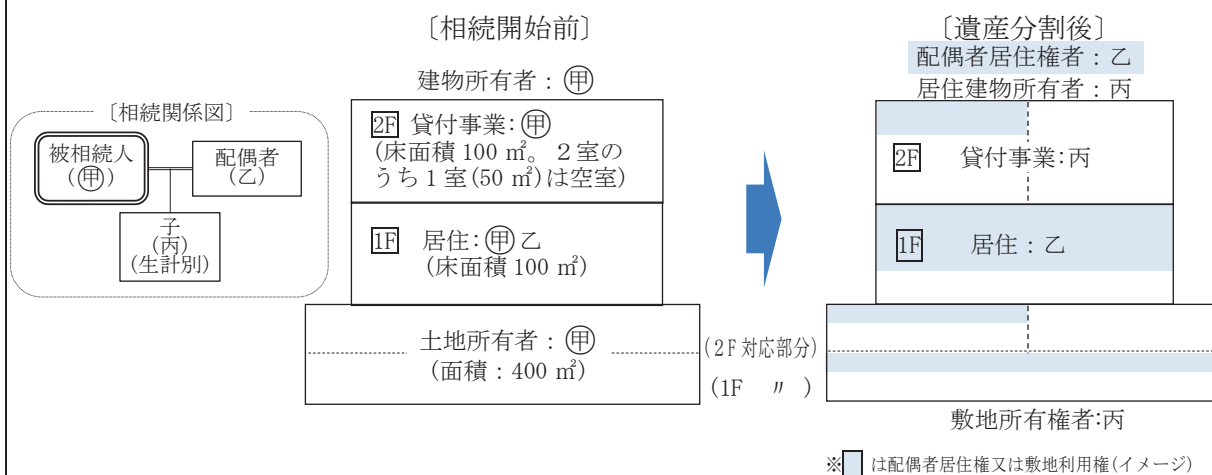
※の項目は記入する必要があります。

(事例 14) 配偶者居住権④ (賃貸併用住宅(空室あり)の場合)

問 下図のとおり、被相続人甲は、自己の所有する土地の上に建物1棟を所有し、その建物のうち1階を甲及びその配偶者乙が居住の用に、2階を甲が貸付事業の用にそれぞれ供していた(空室部分については新規の入居者の募集をしておらず、今後貸し付ける予定はない)。甲の相続に係る遺産分割により、乙は配偶者居住権等を取得して引き続き居住建物に居住し、甲と生計を別にする子丙は居住建物及び敷地所有権を取得した上で甲の貸付事業を引き継ぎ、申告期限まで引き続き貸付事業の用に供している(丙は自己の所有する別の建物に居住している)。

この場合、小規模宅地等の特例の適用対象となるのはどの部分か。

なお、甲は、相続開始前3年を超えた日以前から、上記建物において貸付事業を営んでいた。



配偶者居住権が設定されていないものとした場合の土地の相続税評価額 58,200,000 円

〔甲の貸付事業の用に供されていた部分 28,200,000 円〕

〔甲と乙の居住の用に供されていた部分 30,000,000 円〕

〔敷地利用権の相続税評価額 15,000,000 円、敷地所有権の相続税評価額 43,200,000 円〕

路線価 150,000 円/m² 借地権割合 40% 借家権割合 30%

答

- 1 個人が相続により取得した宅地等 (措法 69 の 4 ①)
敷地利用権及び敷地所有権
- 2 当該宅地等の利用区分
次表のとおりであり、具体的な計算は次のとおり。

宅地等	58,200,000円(400㎡)		
	敷地利用権	乙：15,000,000円(100㎡)	
	敷地所有権	丙：43,200,000円(300㎡)	
貸付用部分	28,200,000円(200㎡)		
		空室部分 15,000,000円(100㎡)	賃貸部分 13,200,000円(100㎡)
	敷地利用権 5,000,000円 (33.33…㎡)	乙：5,000,000円 (33.33…㎡) ㉠(㉠')	—
敷地所有権 23,200,000円 (166.66…㎡)	丙：10,000,000円 (66.66…㎡) ㉡(㉡')	丙：13,200,000円 (100㎡) ㉢(㉢')	
居住用部分	30,000,000円(200㎡)		
	敷地利用権	乙：10,000,000円(66.66…㎡) ㉣(㉣')	
	敷地所有権	丙：20,000,000円(133.33…㎡) ㉤(㉤')	

※太枠部分は、特例の対象となる部分。

① 貸付事業の用に供していた部分

$$400 \text{ m}^2 (\text{土地の面積}) \times \frac{100 \text{ m}^2 (\text{2 F 部分の床面積})}{200 \text{ m}^2 (\text{建物の総床面積})} = 200 \text{ m}^2 (\text{土地の貸付用部分の面積})$$

28,200,000円(土地の貸付用部分の評価額)

(内訳)

(1) 空室部分

$$400 \text{ m}^2 (\text{土地の面積}) \times \frac{50 \text{ m}^2 (\text{2 F 部分(空室)の床面積})}{200 \text{ m}^2 (\text{建物の総床面積})} = 100 \text{ m}^2 (\text{土地の空室部分の面積})$$

$$@150,000 \text{ 円} \times 100 \text{ m}^2 (\text{土地の空室部分の面積})$$

$$= 15,000,000 \text{ 円} (\text{土地の空室部分の評価額})$$

(2) 賃貸部分

$$400 \text{ m}^2 (\text{土地の面積}) \times \frac{50 \text{ m}^2 (\text{2 F 部分(賃貸中)の床面積})}{200 \text{ m}^2 (\text{建物の総床面積})} = 100 \text{ m}^2 (\text{土地の賃貸部分の面積})$$

$$@150,000 \text{ 円} \times 100 \text{ m}^2 (\text{土地の賃貸部分の面積}) \times (1 - 0.4 \times 0.3)$$

$$= 13,200,000 \text{ 円} (\text{土地の賃貸部分の評価額})$$

② 居住の用に供していた部分

$$400 \text{ m}^2 (\text{土地の面積}) \times \frac{100 \text{ m}^2 (\text{1 F 部分の床面積})}{200 \text{ m}^2 (\text{建物の総床面積})} = 200 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積})$$

30,000,000円(土地の居住用部分の評価額)

3 敷地利用権及び敷地所有権ごとの利用区分

【評価額】

① 貸付事業の用に供していた部分

(1) 敷地利用権

イ 空室部分

$$15,000,000 \text{ 円 (敷地利用権の評価額)} \times \frac{100 \text{ m}^2 \text{ (土地の空室部分の面積)}}{300 \text{ m}^2 \text{ (土地の空室・居住用部分の面積)}} \\ = 5,000,000 \text{ 円 (敷地利用権の空室部分の評価額)} \dots \textcircled{A}$$

※ 配偶者居住権は建物全体に及ぶところ、空室部分については、賃借人に権利を主張できないということもないため、配偶者は配偶者居住権に基づき使用・収益することが可能と解される。したがって、当該配偶者居住権に基づく敷地利用権についても「2F部分（空室部分）」の用に供されているものと考えられる。

ロ 賃貸部分 なし

※ 本事例において、当該建物のうち賃貸されている部分については、配偶者は当該相続の開始前から当該部分を賃借している賃借人に権利を主張することができないため（対抗できないため）、当該配偶者居住権に基づく敷地利用権は、当該貸付事業の用に供されていないと考えられることから、当該敷地利用権のうち「2F部分（賃貸部分）」に相当する部分はないものと考えられる（措通 69 の 4-24 の 2）。

(2) 敷地所有権

イ 空室部分

$$15,000,000 \text{ 円 (土地の空室部分の評価額)} - 5,000,000 \text{ 円 (敷地利用権の空室部分の評価額)} = 10,000,000 \text{ 円 (敷地所有権の空室部分の評価額)} \dots \textcircled{B}$$

ロ 賃貸部分 13,200,000 円…③

② 居住の用に供していた部分

(1) 敷地利用権

$$15,000,000 \text{ 円 (敷地利用権の評価額)} \times \frac{200 \text{ m}^2 \text{ (土地の居住用部分の面積)}}{300 \text{ m}^2 \text{ (土地の空室・居住用部分の面積)}} \\ = 10,000,000 \text{ 円 (敷地利用権の居住用部分の評価額)} \dots \textcircled{D}$$

(2) 敷地所有権

$$30,000,000 \text{ 円 (土地の居住用部分の評価額)} - 10,000,000 \text{ 円 (敷地利用権の居住用部分の評価額)} = 20,000,000 \text{ 円 (敷地所有権の居住用部分の評価額)} \dots \textcircled{E}$$

【面積】

① 貸付事業の用に供していた部分

(1) 敷地利用権

イ 空室部分

$$100 \text{ m}^2 (\text{土地の空室部分の面積}) \times \frac{5,000,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の空室部分の評価額})}{15,000,000 \text{ 円} (\text{土地の空室部分の評価額})} = 33.33 \dots \text{m}^2 \dots \text{㉞}'$$

ロ 賃貸部分 なし

(2) 敷地所有権

イ 空室部分

$$100 \text{ m}^2 (\text{土地の空室部分の面積}) \times \frac{10,000,000 \text{ 円} (\text{敷地所有権の空室部分の評価額})}{15,000,000 \text{ 円} (\text{土地の空室部分の評価額})} = 66.66 \dots \text{m}^2 \dots \text{㉟}'$$

ロ 賃貸部分 100 m²…㉟'

② 居住の用に供していた部分

(1) 敷地利用権

$$200 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積}) \times \frac{10,000,000 \text{ 円} (\text{敷地利用権の居住用部分の評価額})}{30,000,000 \text{ 円} (\text{土地の居住用部分の評価額})} = 66.66 \dots \text{m}^2 \dots \text{㊱}'$$

(2) 敷地所有権

$$200 \text{ m}^2 (\text{土地の居住用部分の面積}) \times \frac{20,000,000 \text{ 円} (\text{敷地所有権の居住用部分の評価額})}{30,000,000 \text{ 円} (\text{土地の居住用部分の評価額})} = 133.33 \dots \text{m}^2 \dots \text{㊲}'$$

4 取得者ごとの特例対象宅地等の区分等(措法 69 の 4 ①③)

① 乙が取得した敷地利用権

(1) 空室部分に相当する部分 ㉞(㉞')

乙が取得した「2F部分(空室部分)」に相当する部分については、相続開始の直前において被相続人の貸付事業の用に供されていないことから、小規模宅地等の特例の適用の対象とならない(措通 69 の 4-24 の 2)。

(2) 特定居住用宅地等に該当する部分 ㊱(㊱')…10,000,000 円(66.66…m²)

② 丙が取得した敷地所有権

(1) 空室部分及び居住用部分に相当する部分 ㉟(㉟')、㊲(㊲')

丙が取得した「2F部分(空室部分)」に相当する部分については、上記①のとおり相続開始の直前において被相続人の貸付事業の用に供されておらず、「1F部分(居住部分)」に相当する部分については、特定居住用宅地等の要件を満たしていないことから、これらの宅地等は小規模宅地等の特例の適用の対象とならない。

(2) 貸付事業用宅地等に該当する部分 ㉟(㉟')…13,200,000 円(100 m²)

5 限度面積要件の判定(措法 69 の 4 ①②)

乙が取得した特定居住用宅地等に該当する敷地利用権(66.66…m²)及び丙が取得した貸付事業用宅地等に該当する敷地所有権(賃貸中の部分:100 m²)については、次の算式のとおり、

限度面積要件を満たすため、これらの宅地等について、他の要件を満たす限り、小規模宅地等の特例の適用を受けることができる。この場合の相続税の申告書第11・11の2表の付表1（小規模宅地等についての課税価格の計算明細書）及び第11・11の2表の付表1（別表1の2）（小規模宅地等についての課税価格の計算明細書（別表1の2））の記載は次頁のとおり。
(算式)

$$66.66\cdots\text{m}^2(\text{特定居住用宅地等の面積}) \times \frac{200}{330} + 100\text{m}^2(\text{貸付事業用宅地等の面積}) \leq 200\text{m}^2$$

小規模宅地等についての課税価格の計算明細書（別表1の2）

被相続人 甲

この計算明細書は、特例の対象として小規模宅地等を選択する一の宅地等（注）が配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等（以下「居住建物の敷地の用に供される土地」といいます。）又はその宅地等を配偶者居住権に基づき使用する権利（以下「配偶者居住権に基づく敷地利用権」といいます。）の全部又は一部である場合に作成します。
 なお、この計算明細書の書きかた等については、裏面をご覧ください。
 （注）一の宅地等とは、一棟の建物又は構築物の敷地をいいます。ただし、マンションなどの区分所有建物の場合には、区分所有された建物の部分に係る敷地をいいます。

1 一の宅地等の所在地、面積及び評価額				
宅地等の所在地	広島市〇〇区〇〇△番		①宅地等の面積	400 m ²
相続開始の直前における宅地等の利用区分		面積 (m ²)	評価額 (円)	
			配偶者居住権に基づく敷地利用権	居住建物の敷地の用に供される土地
A	①のうち被相続人等の事業の用に供されていた宅地等（B、C及びDに該当するものを除きます。）	②	⑧	⑩
B	①のうち特定同族会社の事業（貸付事業を除きます。）の用に供されていた宅地等	③	⑨（1次相続の場合は0としてください。）	
C	①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（相続開始の時に継続的に貸付事業の用に供されていると認められる部分の敷地）	④ 100	⑪ 0	⑬ 13,200,000
D	①のうち被相続人等の貸付事業の用に供されていた宅地等（Cに該当する部分以外の部分の敷地）	⑤ 100	⑫ 5,000,000	⑭ 10,000,000
E	①のうち被相続人等の居住の用に供されていた宅地等	⑥ 200	⑬ 10,000,000	⑮ 20,000,000
F	①のうちAからEの宅地等に該当しない宅地等	⑦	⑭	⑯

2 一の宅地等の取得者ごとの面積及び評価額						
i 配偶者居住権に基づく敷地利用権の取得者氏名			乙			
1 利用区分に応じた宅地等	面積 (m ²)		2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等		3 特例の対象とならない宅地等（1-2）	
	面積 (m ²)	評価額 (円)	面積 (m ²)	評価額 (円)	面積 (m ²)	評価額 (円)
A	② × $\frac{⑤}{⑤+⑥}$	⑤				
B	③ × $\frac{⑥}{⑤+⑥}$	⑥				
C	④ × $\frac{⑥}{⑤+⑥}$	⑥				
D	⑤ × $\frac{⑥}{⑤+⑥}$	33.33 ⑪ 5,000,000			33.33	5,000,000
E	⑥ × $\frac{⑥}{⑤+⑥}$	66.66 ⑫ 10,000,000	66.66	10,000,000		
F	⑦ × $\frac{⑥}{⑤+⑥}$	⑬				
ii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名			丙		⑳持分割合 1 / 1	
1 持分に応じた宅地等	面積 (m ²)		2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等		3 特例の対象とならない宅地等（1-2）	
	面積 (m ²)	評価額 (円)	面積 (m ²)	評価額 (円)	面積 (m ²)	評価額 (円)
A	② × $\frac{⑩}{⑩+⑬}$ × ②	⑩ × ②				
B	③ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ②	⑬ × ②				
C	④ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ②	⑬ × ② 100 13,200,000	100	13,200,000		
D	⑤ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ②	⑬ × ② 66.66 10,000,000			66.66	10,000,000
E	⑥ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ②	⑬ × ② 133.33 20,000,000			133.33	20,000,000
F	⑦ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ②	⑬ × ②				
iii 居住建物の敷地の用に供される土地の取得者氏名					㉑持分割合 /	
1 持分に応じた宅地等	面積 (m ²)		2 左記の宅地等のうち選択特例対象宅地等		3 特例の対象とならない宅地等（1-2）	
	面積 (m ²)	評価額 (円)	面積 (m ²)	評価額 (円)	面積 (m ²)	評価額 (円)
A	② × $\frac{⑩}{⑩+⑬}$ × ㉑	⑩ × ㉑				
B	③ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ㉑	⑬ × ㉑				
C	④ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ㉑	⑬ × ㉑				
D	⑤ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ㉑	⑬ × ㉑				
E	⑥ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ㉑	⑬ × ㉑				
F	⑦ × $\frac{⑬}{⑩+⑬}$ × ㉑	⑬ × ㉑				

12. 【参考】第23回生命表（完全生命表）に基づく平均余命（2022年3月2日公開）

(男)

年齢	平均余命	端数処理後	年齢	平均余命	端数処理後
18	63.86	64	66	19.16	19
19	62.88	63	67	18.37	18
20	61.90	62	68	17.60	18
21	60.93	61	69	16.84	17
22	59.96	60	70	16.09	16
23	58.99	59	71	15.36	15
24	58.02	58	72	14.63	15
25	57.05	57	73	13.92	14
26	56.08	56	74	13.23	13
27	55.10	55	75	12.54	13
28	54.13	54	76	11.87	12
29	53.16	53	77	11.22	11
30	52.18	52	78	10.58	11
31	51.21	51	79	9.95	10
32	50.24	50	80	9.34	9
33	49.27	49	81	8.74	9
34	48.30	48	82	8.17	8
35	47.33	47	83	7.62	8
36	46.36	46	84	7.09	7
37	45.40	45	85	6.59	7
38	44.43	44	86	6.11	6
39	43.46	43	87	5.66	6
40	42.50	43	88	5.24	5
41	41.54	42	89	4.85	5
42	40.58	41	90	4.49	4
43	39.62	40	91	4.15	4
44	38.67	39	92	3.83	4
45	37.72	38	93	3.55	4
46	36.78	37	94	3.29	3
47	35.84	36	95	3.06	3
48	34.90	35	96	2.86	3
49	33.97	34	97	2.68	3
50	33.04	33	98	2.51	3
51	32.12	32	99	2.35	2
52	31.21	31	100	2.21	2
53	30.30	30	101	2.07	2
54	29.40	29	102	1.95	2
55	28.50	29	103	1.83	2
56	27.61	28	104	1.73	2
57	26.73	27	105	1.63	2
58	25.85	26	106	1.54	2
59	24.98	25	107	1.45	1
60	24.12	24	108	1.37	1
61	23.27	23	109	1.30	1
62	22.43	22	110	1.23	1
63	21.60	22	111	1.16	1
64	20.78	21	112	1.10	1
65	19.97	20	113	1.05	1

(女)

年齢	平均余命	端数処理後	年齢	平均余命	端数処理後
18	69.98	70	66	23.98	24
19	69.00	69	67	23.09	23
20	68.01	68	68	22.20	22
21	67.02	67	69	21.32	21
22	66.04	66	70	20.45	20
23	65.06	65	71	19.59	20
24	64.07	64	72	18.73	19
25	63.09	63	73	17.89	18
26	62.10	62	74	17.05	17
27	61.12	61	75	16.22	16
28	60.13	60	76	15.40	15
29	59.15	59	77	14.59	15
30	58.17	58	78	13.79	14
31	57.18	57	79	13.01	13
32	56.20	56	80	12.25	12
33	55.21	55	81	11.50	12
34	54.23	54	82	10.77	11
35	53.25	53	83	10.07	10
36	52.27	52	84	9.38	9
37	51.29	51	85	8.73	9
38	50.31	50	86	8.10	8
39	49.34	49	87	7.49	7
40	48.37	48	88	6.91	7
41	47.39	47	89	6.37	6
42	46.42	46	90	5.85	6
43	45.45	45	91	5.37	5
44	44.49	44	92	4.92	5
45	43.52	44	93	4.50	5
46	42.56	43	94	4.12	4
47	41.60	42	95	3.78	4
48	40.65	41	96	3.48	3
49	39.70	40	97	3.21	3
50	38.75	39	98	2.96	3
51	37.80	38	99	2.73	3
52	36.86	37	100	2.53	3
53	35.92	36	101	2.34	2
54	34.99	35	102	2.17	2
55	34.06	34	103	2.01	2
56	33.12	33	104	1.86	2
57	32.19	32	105	1.73	2
58	31.27	31	106	1.61	2
59	30.35	30	107	1.50	2
60	29.42	29	108	1.39	1
61	28.51	29	109	1.30	1
62	27.59	28	110	1.21	1
63	26.68	27	111	1.13	1
64	25.78	26	112	1.05	1
65	24.88	25	113	0.98	1
			114	0.92	1