

被相続人が自宅を建築工事中に相続が開始した場合の小規模宅地等に係る相続税の特例の適用

1. 小規模宅地特例の概要

小規模宅地等に係る相続税の特例（以下、「小規模宅地特例」という。）とは、被相続人が所有し、その相続開始の直前において被相続人等の居住の用、事業の用又は貸付事業の用に供されていた宅地等を、被相続人の親族が相続又は遺贈により取得する場合、一定の要件の下で、その宅地等の評価額を被相続人の相続税計算上、減額できる特例です。

被相続人等の居住の用に供されていた宅地等（以下、「居住用宅地等」という。）については、小規模宅地特例の適用対象となる面積の上限は 330 ㎡、減額割合は評価額の 80%相当額とされます（租税特別措置法（措置法）第 69 条の 4 第 1 項、第 2 項）。

2. 自宅の建築中に相続が開始した場合に「被相続人の居住用として使用していた宅地等」に該当するかどうかの判定方法

小規模宅地特例の適用のある居住用宅地等とは、相続開始の直前において、被相続人が現にその上に存する建物を居住の用に供していた宅地等をいいます。したがって、その居住用建物の建築工事中に被相続人の相続が開始した場合には、その建物の敷地である宅地等については、小規模宅地特例の適用がある居住用宅地等には該当しないこととなります。

しかし、居住の継続という観点では、建築工事中の建物の敷地として使用していた宅地等も、現に居住の用に供していた建物の敷地である宅地等と同様の必要性が認められます。被相続人の居住用宅地等であるかどうかの判定を、相続開始直前の一時点のみで行うのは、実情に即さない場合もあります。

そこで国税庁は、措置法通達 69 の 4-8（以下、「措通 69 の 4-8」という。）を発遣し、建築工事中の居住用建物の敷地につき、一定の要件を満たす場合は小規模宅地特例の適用を認めることにしています。この場合の「一定の要件」は、措通 69 の 4-8 とその逐条解説において、以下のとおりとされています。

(1) 建築工事中の建物は、被相続人又はその親族の所有に係るもので、かつ、被相続人の居住の用に供されると認められるものであること。

なお、相続開始の直前において、現に被相続人が居住用として使用していた建物（被相続人が居住用として使用するための建物の建築中だけの仮住まいである建物、その他一時的な目的で入居していたと

認められる建物を除く。）を所有していた場合には、その建物の敷地である宅地等が居住用宅地等に該当するので、建築工中の建物の敷地となっている宅地等については、措通 69 の 4-8 の適用はありません。

(2) 原則として、相続税の申告期限までに、被相続人又は被相続人の親族の所有に係る建築工中の建物を、その建物又はその建物の敷地を取得した被相続人の親族の居住の用に供されていること。

以上により、建築中の建物が被相続人の居住用として使用される予定であった場合、次の①又は②の者が、相続税の申告期限までに、その建物を居住の用に供することにより、その敷地は「被相続人等の居住の用に供されていた宅地等」に該当します。

- ①建物又はその敷地を取得した被相続人の親族
- ②被相続人と生計を一にしてした親族

3. 相続税の申告期限までに、被相続人の親族が建築中の建物を居住用として使用していない場合の取扱い

(1) その敷地が居住用宅地等に該当する場合

相続税の申告期限までに、前述 2 の要件に該当する被相続人の親族が建築中の建物を居住の用に供していない場合（すなわち、2(2)の要件を満たしていない場合）において、居住の用に供していない理由が、次に掲げる事情により、やむを得ず建物の完成が遅延していることによるものであるときは、前述 2 にかかわらず、その建物の完成後、すみやかに居住の用に供されることが周囲の状況からみて確実であると客観的に認められるときに限り、その建物の敷地として使用している宅地等は、小規模宅地特例の適用のある居住用宅地等に該当するものとして取扱われます（措通 69 の 4-8 逐条解説）。

- ①建築中の建物の規模からみて、建築工事に相当の期間を要すること。
- ②法令の規制等により、建築工事が遅延していること。
- ③①又は②に準じる特別な事情があること。

(2) 居住の用に供されていた部分の判定

小規模宅地特例が適用される居住用宅地等は、被相続人等の居住の用に供されていた部分に限られません（措置法施行令第 40 条の 2 第 4 項）。措通 69 の 4-8 における、居住の用に供されていた部分の判定は、その宅地等の上に建築工中の建物の用途に応じて行われます（同逐条解説）。