

TACTNEWS

No. 824

被相続人が相続開始直前に老人ホームに入居していた場合の 「相続した空き家の敷地に係る譲渡所得の特別控除」

1. 特例の概要

相続の開始の直前において、被相続人のみが主として居住の用に供していた家屋で、昭和 56 年 5 月 31 日以前に建築されたも（区分所有建築物を除く。以下「被相続人居住用家屋」）及びその敷地の両方を相続又は遺贈により取得した個人が、被相続人居住用家屋を取壊した後にその敷地を譲渡した場合は、一定の要件を満たすことにより、所得税の計算上、譲渡所得の金額から最大 3,000 万円を控除できる特例が設けられています（租税特別措置法（措法）35 条第 3 項 2 号、4 項、措法施行令 23 条 6 項。以下この特例を「本特例」といいます）。

2. 被相続人居住用家屋の意義

この特例の対象となる「被相続人居住用家屋」とは、次の①～③のすべての要件を満たす家屋をいいます（措法 35 条 4 項）。

- ①相続開始の直前において、被相続人の居住の用に供されていた家屋であること。
- ②昭和 56 年 5 月 31 日以前に建築された家屋（区分所有建築物を除きます。）であること。
- ③相続の開始の直前において、被相続人以外に居住をしていた者がいなかったものであること。

3. 被相続人が相続開始の直前に老人ホームに入居していた場合の本特例の適用

(1) 被相続人居住用家屋とその敷地の対象の拡大

上記 2 ①より、「被相続人居住用家屋」は相続開始の直前に被相続人の居住の用に供されていた家屋であることが要件とされ、老人ホームに入居中に相続が開始した場合は、被相続人が入居前に住んでいた自宅は相続開始の直前に被相続人の居住の用に供されていないことから、被相続人居住用家屋に該当しません。しかし高齢者が自宅を離れ老人ホームに入居後に元の自宅に戻る場合や、元の自宅を家財置き場等として使用する場合があります、生活の本拠が完全に老人ホームに移ったとは言えないケースもあります。そこで被相続人が相続開始の直前に老人ホームに入居したときでも、一定の要件を満たす場合には元の自宅が「被相続人居住用家屋」に該当するものとして、本特例の適用が認められています。

具体的には、本特例の適用対象となる被相続人居住用家屋およびその敷地として、「『対象従前居住の用』に供されていた”被相続人居住用家屋およびその敷地”が含まれることとされています。（措法 35 条 4 項、措法施行令 23 条 7 項、6 項）

(2) 「対象従前居住の用」の意義

「対象従前居住の用」とは、[1]次の①～③の要件を満たし、かつ[2]下記(3)の特定事由により相続の開始直前において家屋が被相続人の居住の用に供されていなかった場合における、その特定事由により居住の用に供されなくなる直前のその被相続人の居住の用をいいます。

- ①特定事由により、被相続人居住用家屋が被相続人の居住の用に供されなくなった時から相続の開始の直前まで、引き続き被相続人居住用家屋がその被相続人の物品の保管その他の用に供されていたこと。
- ②特定事由により、被相続人居住用家屋が被相続人の居住の用に供されなくなった時から相続の開始の直前まで、その被相続人居住用家屋が事業の用、貸付けの用又は被相続人以外の者の居住の用に供されていたことがないこと。
- ③被相続人が、(3)①の有料老人ホーム等に入居等をした時から、相続開始の直前までの間において、被相続人の居住の用に供する家屋が 2 以上ある場合には、これらの家屋のうち、その施設等が、被相続人が主としてその居住の用に供していた一の家屋に該当するものであること。

(3) 特定事由の意義

特定事由は、次の①又は②の事由をいいます。

- ①介護保険法の要介護認定又は要支援認定を受けていた被相続人が、養護老人ホーム、特別養護老人ホーム、有料老人ホーム、介護老人保健施設、サービス付き高齢者向け住宅等に入居等をしていたこと。
- ②一定の障害者区分の認定を受けた被相続人が、障害者支援施設等に入居等をしていたこと。

(注) 上記の要介護認定等を受けていたかどうかは、特定事由により被相続人居住用家屋が被相続人の居住の用に供されなくなる直前において判定します。

(山崎 信義)