



小規模宅地／「居住の用に供されていた宅地」の意義
／生活の拠点

第 42 回 2011 年（平成 23 年）12 月 2 日

発表 中島 孝一

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

M J S 判例研究会
平成 23 年 12 月 2 日

小規模宅地／「居住の用に供されていた宅地」の意義
／生活の拠点

[1] 小規模宅地等の減額特例制度

1 制度創設の趣旨

昭和 58 年度改正により、個人事業者の事業の用又は居住の用に供する小規模宅地等の処分についての制約面に配慮し、特に事業用土地については、事業が雇用のあること等事業主以外の多くの者の社会的基盤として居住用土地にはない制約を受ける面があること等から、従来の通達による取扱いを発展的に吸収して、相続税の課税価格計算の特例として法定された。

2 制度の概要

小規模宅地等の減額特例とは、個人が相続又は遺贈により取得した財産のうち、相続開始の直前において被相続人の事業の用若しくは居住の用に供されていた特例対象宅地等である小規模宅地等がある場合には、相続人等が取得した宅地等のうち、限度面積要件を満たす場合の小規模宅地等に限り、相続税の課税価格に算入すべき価額は、その宅地等の価額から用途区分（事業用宅地等・居住用宅地等・その他）に応じた割合（80%又は50%）を減額して計算した金額とすることができる制度をいう（措法 69 の 4）。

3 創設・改正の経緯

(1) 昭和 50 年（1975 年）：通達による評価上の措置

① 背景

被相続人の事業の用又は居住の用に供されていた「宅地」のうち、200 m²までの部分の「いわゆる小規模宅地」は、それが相続人等の生活基盤の維持のために不可欠なものであって、その処分に相当の制約を受けることが通常である。

② 評価上の措置

通常の評価をそのまま適用するのは相当ではなく、通常の方法によって評価した価額の 80%相当額（20%評価減）によって評価することとされた。

(2) 昭和 58 年（1983 年）：法律上の措置として創設

① 背景

取引相場のない株式の評価について改善合理化を図ることとの関連で、「個人が事業又は居住の用に供する小規模宅地についても所要の措置を講ずることが適当である。」との税制調査会の「昭和 58 年度の税制改正に関する答申」（昭和 57 年 12 月）の趣旨に沿って措置された。

② 減額割合（評価上の措置⇒法律上の措置）

創設時の減額割合は、200 m²までの部分の「宅地等」について、事業用宅地等は 40%・居住用宅地等は 30%（事業用宅地等との併用の場合は 20%）であった。

③ 「宅地」⇒「宅地等」・「小規模宅地」⇒「小規模宅地等」へ改正

通達では対象外とされていた（納税者から不満の声があった）、貸付地や貸家建付地・駐車場の敷地も特例の対象となる事業用宅地等として小規模宅地等に該当することとされた。

駐車場の敷地である雑種地も適用対象に含まれることとするため、通達上の「小規模宅地」から「小規模宅地等」に文言を改め、法律上の措置とした。

対象となる土地が「宅地」から「宅地等」に改正されたことから、農地も対象となるため、農地を除外するため特例対象宅地等を「建物又は構築物の敷地の用に供されているもの」に限定した。

(3) 昭和 63 年（1988 年）：減額割合の引上げ・準事業の除外

① 背景

地価の高騰があり、また、準事業の判定をめぐる執行上、種々の問題が生じていた。

② 減額割合の引上げ

減額割合が事業用宅地等は 60%・居住用宅地等は 50%（事業用宅地等との併用は 40%）にそれぞれ引上げられた。

③ 準事業の除外

税制調査会の答申の趣旨を踏まえ、特例の対象となる宅地等から事業に準ずるものの用に供されていた宅地等を除外することとし、本特例を事業の用又は居住の用に供されていた宅地等の特例に純化することとした。

④ 国営事業用宅地等の追加

国の事業の用に供されていた宅地等が追加され、特定郵便局の建物の敷地の用に供されていた宅地等を国営事業用宅地等として、事業用宅地等と同様に減額割合を 60%とした。

(4) 平成 4 年（1992 年）：土地の評価水準の引上げ・減額割合の引上げ

① 背景

財産評価基本通達における土地の評価水準が、従前の地価公示価格水準の 70%相当額から 80%相当額に引上げられた。

② 減額割合の引上げ

減額割合が事業用宅地等は 70%・居住用宅地等は 60%（事業用宅地等との併用は 50%）にそれぞれ引上げられた。

(5) 平成 6 年（1994 年）：各項目の見直し（準事業の復活等）

① 「特定」区分の新設等

特定事業用宅地等・特定居住用宅地等の区分が新設されるとともに、事業に準ずるも

のの用に供されていた宅地等も本特例の対象になった。

また、特定同族会社事業用宅地等が新たに追加されるとともに、1棟の建物の敷地の一部が特定居住用宅地等に該当する場合には、その1棟の建物の敷地全体を特定居住用宅地等に該当するものとされた。

＜1棟の建物の敷地全体を特定居住用宅地等に該当するものとされた背景＞

一戸建住宅の1階部分に被相続人夫婦が居住し、2階部分を他の者に貸付け、その賃料で生活をしていた場合には、その建物の1階部分に対応する敷地だけが居住用宅地等として特例の対象になり、2階部分に対応する敷地部分は、貸付けが事業的な規模に達していないことから特例の対象外になり、1階・2階とも被相続人夫婦で居住の用に供していた場合と比較して相続税の負担が重くなるという事態に対処するためのものであった。

改正にあたっては、一戸建住宅の2階部分を賃貸しているようなケースを想定し、区分所有が可能なマンションの一部に居住し、他の大部分を賃貸しているようなケースは想定していなかったことから、結果的には行過ぎた改正であったと言わざるを得ない点もあった。

② 減額割合の引上げ

減額割合について、現在と同様に、特定事業用宅地等・特定居住用宅地等・特定同族会社事業用宅地等及び国営事業用宅地等についてそれぞれ80%とし、それ以外の特例対象宅地等は50%とされた。

③ 申告期限までの分割要件の追加

小規模宅地等の特例の適用を受けるための要件として、その小規模宅地等が相続税の提出期限までに共同相続人間で分割されていることが要件に追加された。

(6) 平成11年(1999年)・平成13年(2001年)：限度面積の引上げ

① 平成11年(1999年)改正

特定事業用宅地等の限度面積が、200㎡から330㎡に引上げられた。

② 平成13年(2001年)改正

特定事業用宅地等の限度面積が330㎡から400㎡に引上げられ、特定居住用宅地等の限度面積が200㎡から240㎡に引上げられた。

(7) 平成17年(2005年)：国営事業用宅地等の廃止

郵政民営化に伴い、平成19年10月1日以後に相続等により取得した小規模宅地等については国営事業用宅地等が適用対象から除外された。

なお、郵政民営化法第180条第1項の規定により、同法の施行日である平成19年10月1日前から郵政局舎を日本郵政公社(現：郵便局株式会社)に貸し付けていた郵政局

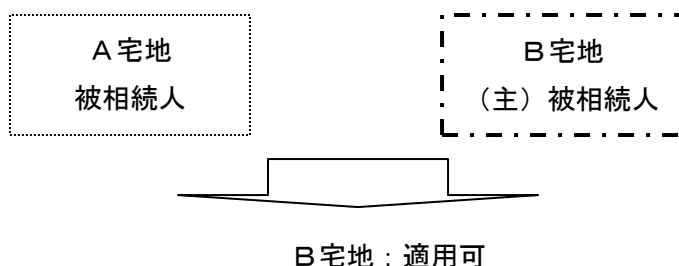
舎の敷地で一定の要件を満たすものについては特定事業用宅地等とみなされ、引き続き小規模宅地等の特例（400㎡まで80%減額）の適用がある。

※ 上記は、税経システム研究所「今月の税情報」尾崎三郎稿を参考としている。

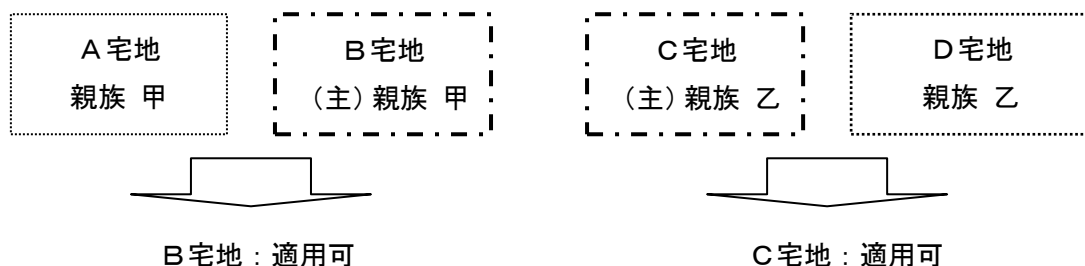
4 平成22年度改正

宅地等は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める宅地等とする（措令40の2⑥）。

- ① 被相続人の居住の用に供されていた宅地が二以上ある場合（③に掲げる場合を除く）
当該被相続人が主としてその居住の用に供していた一の宅地等



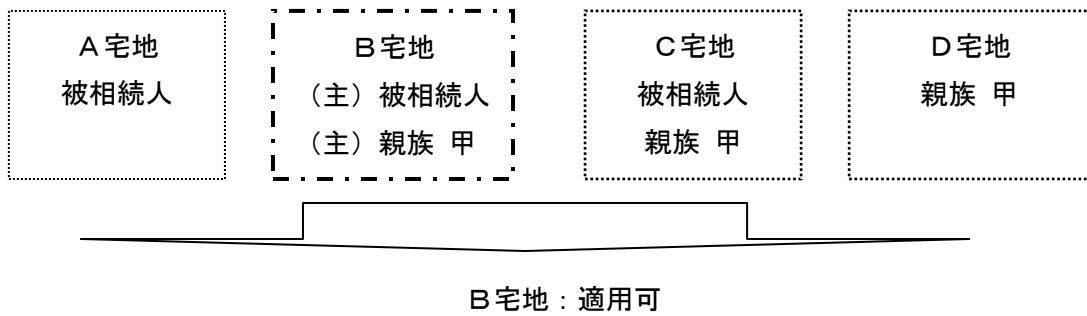
- ② 被相続人と生計を一にしていた当該被相続人の親族の居住の用に供されていた宅地が二以上ある場合（③に掲げる場合を除く）
当該親族が主としてその居住の用に供していた一の宅地等（当該親族が2人以上ある場合には、当該親族ごとにそれぞれ主としてその居住の用に供していた一の宅地等）



③ 被相続人及び当該被相続人と生計を一にしていた当該被相続人の親族の居住の用に供されていた宅地が二以上ある場合

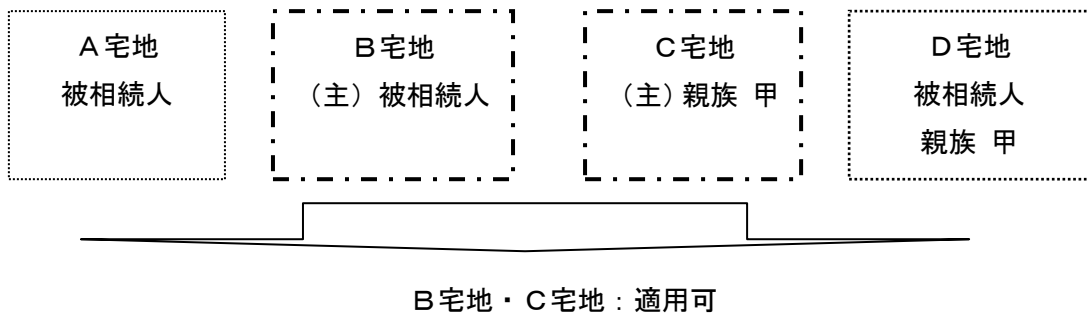
次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める宅地等とする。

イ 当該被相続人が主としてその居住の用に供していた一の宅地等と当該親族が主としてその居住の用に供していた宅地とが同一である場合
当該一の宅地等



ロ イに掲げる以外の場合

当該被相続人が主としてその居住の用に供していた一の宅地等及び当該親族が主としてその居住の用に供していた一の宅地等



[2] 小規模宅地 / 「居住の用に供されていた宅地」の意義 / 生活の拠点

佐賀地裁 平成 20 年 5 月 1 日判決 (納税者勝訴) Z 258-10956 (T A I N S)

福岡高裁 平成 21 年 2 月 4 日判決 (納税者逆転敗訴) Z 888-1418 (T A I N S)

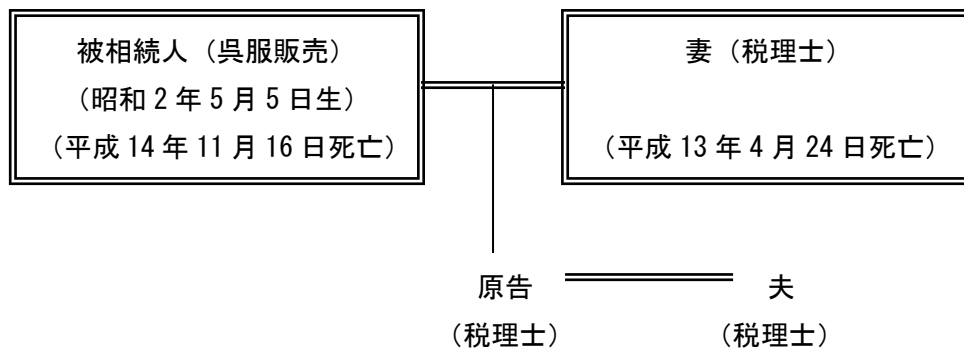
最高裁 平成 22 年 2 月 5 日 (不受理) (確定) Z 888-1503 (T A I N S)

1 争点

- ・ 被相続人の居住の用に供されていた宅地等は、主として居住の用に供されていた宅地等に限られるか (一の家屋の敷地に限られるか)
- ・ 居住の用に供されていた宅地等に当たるか

2 事案の概要

(1) 親族図



(2) 原告らの相続税の申告

以下の宅地について、小規模宅地等の減額特例の適用があるとして申告

- ・ 小城市家屋の敷地 ⇒ 特定居住用宅地等 (80%減額)
- ・ マンションの敷地 ⇒ その他の居住用宅地等 (50%減額)

(佐賀市所在、14階建て、10階部分、床面積 93.91 m²、敷地持分 4.55 m²)

(3) 佐賀税務署の処分

片方の宅地には、小規模宅地等の減額特例の適用がない。

3 佐賀地裁 (原告・被告の主張、判示)

(1) 争点1 ⇒ 「主として居住の用に供していた宅地等」に限られるか

被告の主張	原告の主張
<p>① 本件特例は個別通達の趣旨を受け継ぐ</p> <p>本件特例は、宅地が、相続人等の生活基盤維持のために欠くことのできないもので、処分に相当の制約を伴うことが通常であることに對する配慮から、評価上、しんしゃくを加えるとの趣旨に基づく本件個別通達の趣旨をそのまま受け継ぎ法制化されたものである。</p> <p>このような本件特例の沿革からすれば、「居住の用に供していた宅地」を主として居住の用に供していた宅地に限定していた本件個別通達時の解釈は、本件特例でも引き続き妥当するものと解すべきであり、本件特例が適用されるべき宅地等は、あくまでも、被相続人が主として居住の用に供していた宅地等1個のみに限られるものと解するのが相当である。</p>	<p>① 基本原則に租税法律主義がある</p> <p><u>租税の全体を支配する基本原則の一つに、租税法律主義があり、そこから導かれる課税要件明確主義に鑑みれば、同一法律内においては、その文言の意味は一義的に解されるべきである。</u>かかる明確性は、本件特例が法22条の例外を定めるものであることから要請されるといえる。</p>
<p>② 法制化に伴う文言削除の趣旨</p> <p><u>確かに本件個別通達における「主として」の文言は、本件特例への法制化において削除されてはいるが、これは、被相続人と生計を一にする当該被相続人の親族が居住の用に供していた宅地についても、本件特例の対象とすることとされたことに伴うものにすぎず、限度面積の範囲内である限り被相続人が居住の用に供していた宅地すべてを本件特例の対象とする趣旨であるとは到底考え難い。</u></p> <p>※ 「平成17年版 資産税質疑応答集(1144頁・1145頁)」では、被相続人の居住の用に</p>	<p>② 法制化に伴う文言削除の趣旨</p> <p><u>本件特例の趣旨は、本件個別通達の趣旨でもあったのであり、本件特例の創設の際に、本件個別通達にあった「これに該当する宅地が2以上ある場合には、相続開始時において被相続人が主として居住の用に供していた宅地をいうものとする。」との要件が削除された趣旨は別のところにあるはずである。</u></p>

<p>供されていた宅地等が2箇所ある場合には、法令の規定が存しないものの、本特例の立法経緯・立法趣旨から、被相続人が主として居住の用に供していた宅地等の部分に限り本特例の適用があると解することが相当としていた。</p>	
<p>③ 所得税法との対比について</p> <p>原告らは、居住用財産の譲渡の場合の長期譲渡所得の課税の特例である措置法31条の3第2項及び措置令20条の3第2項の規定と対比して、本件特例の「居住の用に供されていた」の意味を解釈すべきと主張するが、<u>本件特例における「生活の用に供している」ということの意味や適用範囲は、その立法経緯や制度趣旨をも考慮して規定されるべきものであり、単純に所得税法33条の特例を定める措置法31条の3第2項との対比のみから、原告らの主張するような解釈が導かれるものではない。</u></p>	<p>③ 所得税法との対比について</p> <p><u>措置法31条の3第2項に「居住の用に供している（家屋）」という文言があり、これについて規定する措置令20条の3第2項において、「その者がその居住のように供している家屋を二以上有する場合には、これらの家屋のうち、その者が主としてその居住の用に供していると認められる一の家屋に限るものとする。」と規定しており、「居住の用に供されていた宅地」は、二箇所以上あり得る概念とされており、本件個別通達においてもこれを前提とした規定が置かれていた。</u></p> <p><u>ところが、本件特例については、措置令に適用範囲の制限規定は置かれていないのであるから、本件特例の「居住の用に供する」の意味は、単に「生活の拠点として利用する」を意味するものであり、複数認められ得るものである。</u></p>
<p>④ 特定居住用宅地等とその他の居住用宅地等の要件の相違</p> <p><u>原告らは、その他の居住用宅地等については、居住の継続を要件としていないのであるから、相続人等の生活基盤維持のために不可欠と</u></p>	<p>④ 特定居住用宅地等とその他の居住用宅地等の要件の相違</p> <p>被告は、本件特例の趣旨が、「事業又は住居の用に供されていた宅地のうち最小限必要な部分については、相続人等の生活基盤維持のため</p>

<p><u>いう制度趣旨は、特定居住用宅地等には該当するが、その他の居住用宅地等には妥当しない旨主張する。</u></p> <p><u>しかしながら、特定居住用宅地等に関する規定を創設した平成6年度の税制改正は、相続人の居住が継続されている場合に限り、減額割合を拡大して、相続人等の生活基盤の維持により一層配慮することとしたものであり、特定居住用宅地における「居住の継続」という要件は、相続人等の生活基盤維持の観点から配慮を加えるという本件特例の制度趣旨を前提として、その配慮の程度を引き上げるための要件にすぎないから、その他の居住用宅地等について「居住の継続」が要件とされていないからといって、上記の制度趣旨を離れた解釈をすることは許容されないというべきである。</u></p>	<p><u>めに欠くことのできないものであって、その処分について相当の制約を受けることが通常である」ことから、評価上、所要のしんしゃくを加える点にあり、このような趣旨からすれば、本件特例の「居住の用に供されている」宅地は、生活基盤維持のために欠くことのできない宅地等1個に限定されるとの解釈が導かれる旨主張する。しかしながら、上記の趣旨は、特定居住用宅地等については妥当するが、本件特例の適用については、相続人らが居住することが要件とされていないことからすれば、本件特例の趣旨をことさら強調して、上記のように解することは妥当ではない。</u></p>
--	---

(2) 争点2 ⇒ 本件宅地が「居住の用に供されていた宅地」に当たるか

被告の主張	原告の主張
<p>① 判断基準</p> <p><u>本件特例の「居住の用に供されていたか」どうかは、相続人らが生活の拠点を置いていたかどうかにより判断されるのであり、その者の日常生活の状況、その建物への入居の目的、その建物の構造及び設備の状況、生活の拠点となるべき他の建物の有無その他の事実を総合勘案して判定されるべきである。</u></p>	<p>① 判断基準</p> <p>同左</p>
<p>② 「居住の用に供されていた宅地」に非該当</p> <p><u>被相続人は、本件相続時もしくはこれに近い時期において、小城市家屋には明らかに継続的に居住する意思をもってこれに起居し、生活の拠点として利用していたのに対し、本件マンションについては、ごくわずかの日数しか利用していないこと、被相続人の周囲の者からは、その生活の拠点が本件マンションであるとは全く理解されていなかったこと、本件マンションの水道光熱費、ガスの使用状況は、単身居住者すら生活しているとはおよそ認められないほどにごく少量であることからすると、被相続人の生活の拠点とは到底いえない。</u></p> <p><u>また、本件マンションについては、福岡への足掛かりという入居目的に即した利用はほとんどされていないこと、本件マンションの面積及び間取りが、93.91㎡の4LDKであること、本件マンションの購入に際し、被相続人が購入した電化製品の中には、明らかに世帯使用のものが含まれていること等からすると、被相続人が購入当初は、本件マンションを福岡等への足掛かりとし、単身で居住する意思を持っていたとしても、そのような目的どおりに本件マンションを利用しないし居住する意思は失われていったことが合理的に推測できるから、やはり被相続人の生活の拠点とはいえない。</u></p> <p>以上のとおり、被相続人は、本件マンションに生活の拠点を置いていたとはいえ、本件マンションは、本件特例の「居住の用に供されていた」宅地には当たらないというべきである。</p>	<p>② 「居住の用に供されていた宅地」に該当</p> <p><u>本件マンションは、その構造及び設備（電気、水道、ガスが供給されていたのみならず、新たに家具や電化製品一式も揃えていた。）において居住に適しており、建物の入居目的も仕事上・生活上の便宜という日常生活のための利用を目的としていたものであり、一時的な目的で入居したものでも別荘でもなく、被相続人の病気のため利用が短期間に終わったとはいえ、現に利用していたのであるから、本件宅地は「居住の用に供されていた」といえる。</u></p>

※ 以下の事実がある。

(1) 被相続人等の現況

被相続人と妻は、自宅である小城市家屋に居住していた。妻は、税理士であり、自宅敷地内で会計事務所を営み、被相続人は、昭和28年ころから、自宅で、小間物屋を営み、その後、「B」という屋号で、呉服の販売を行うようになった(昭和51年12月21日には有限会社Bを設立し、法人化している。)。なお、原告とその夫も税理士であり、小城市家屋の近隣に居住して、上記会計事務所に勤務していた。

被相続人は、呉服の仕入れのために、京都、大阪ないし福岡に行くことがあった。同営業の顧客は、小城市内のみならず、佐賀市内にも多く存在した。

(2) 平成13年1月22日(被相続人は大腸癌の手術)

被相続人は、平成13年1月22日、C病院で大腸癌の手術を受け、同年3月16日に退院した。被相続人は、福岡に仕入れなどに行くほか、営業のために佐賀市内で客と会う機会も多く、個人的な付き合いや買い物のために佐賀市内へ出向くこともあった。

被相続人は、自動車の運転が出来ず、福岡に仕入れに行くときは妻に佐賀駅まで自動車を送ってもらうことが多かった。なお、小城からJRで福岡へ出るためには、1時間以上の時間がかかった。

(3) 平成13年4月24日(妻の死亡)

妻は、平成13年4月20日に突然倒れ、同月24日には死亡した。被相続人は、同年6月下旬ころから仕事を再開したが、妻が死亡したことから、仕入れに行くにも、佐賀市内に営業や買い物に行くにも不便だと感じ、佐賀市内にも生活の拠点をもちたいと考えられるようになった。

(4) 平成13年6月23日(マンション購入)、平成13年11月2日(ガス使用開始)

被相続人は、平成13年6月23日、本件マンションを購入した。被相続人は、同年9月ころ、本件マンションで使用する家具等を購入し、同年10月20日には、小城市家屋にあった椅子とテーブル、食器類を本件マンションに搬入し、同月28日には、冷蔵庫、洗濯機、電子レンジ等の電化製品を購入し、同月30日には上記の購入した家具を搬入し、同年11月2日には上記電化製品も搬入した。なお、同年11月2日には、ガスの使用も

開始し、同日から生活できるようになった。

(5) 平成13年11月5日から同年11月20日(再入院)

被相続人は、本件マンションの家具等の準備と並行して、定期的に病院で検査を受けていたところ、肝臓に癌細胞の小さな転移が見つかり、平成13年11月5日から同年11月20日まで病院に入院した。

(6) 平成13年11月24日(初めて宿泊)

被相続人は、平成13年11月23日には、ベッド用のリネン等や食器類を購入し、同月24日、妻の月命日を済ませた後、原告及びその息子と共に、本件マンションに初めて宿泊した。

(7) 平成13年11月以降平成14年3月22日前(少なくとも計5回宿泊)

被相続人は、平成13年11月以降、平成14年3月22日に入院するまでの間、週に1回程度の頻度で、友人に会いに行ったり、呉服販売業の顧客に挨拶に行ったり、買い物をしたりするために、佐賀市内を訪れ、その際、本件マンションに立ち寄った。

また、被相続人は、この間、本件マンションに、少なくとも計5回宿泊している。また、被相続人は、同年2月には、同年4月から始まる、佐賀市内のDにおける書道講座やパッチワーク講座に申込みをし、受講を楽しみにしていた。

本件マンション及び小城市家屋における電気、水道、ガスの使用量は別紙2記載(記述なし)のとおりである。

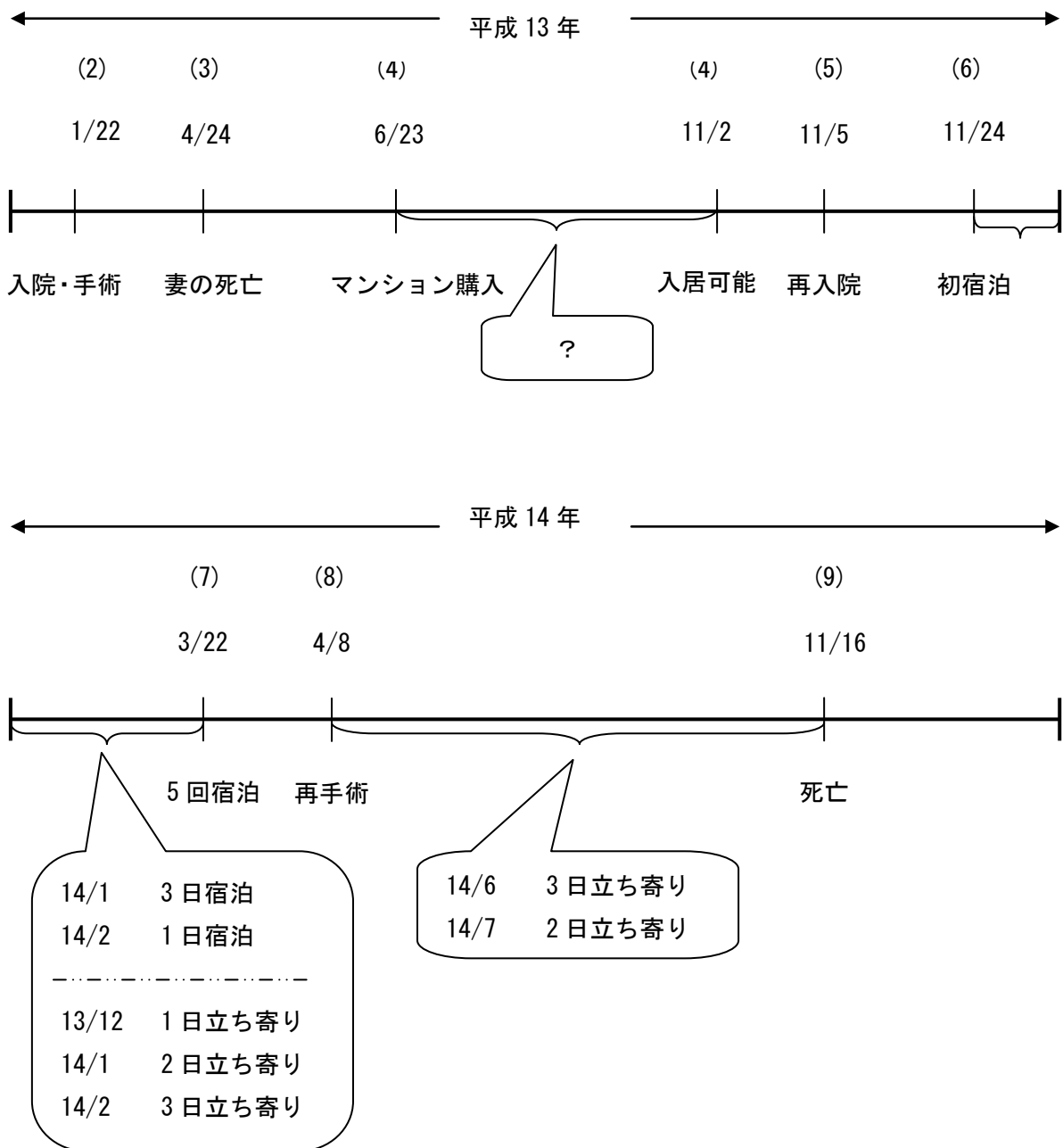
(8) 平成14年4月8日(再手術)

被相続人は、平成14年4月8日、E医大で、癌摘出手術を受けるも、開腹の結果、複数の転移が見つかり、癌を摘出することは出来なかったが、被相続人には手術は成功した旨伝えられた。

被相続人は、同月23日、E医大を退院し、小城市家屋で療養するも、めまいと吐き気を訴えたことから同年5月10日、Fに入院し、同月16日、同医院を退院した。

(9) 平成 14 年 11 月 16 日 (死亡)

被相続人は、その後も 3 回程度、本件マンションに赴いている。被相続人は、その後、小城市家屋での療養、病院への入退院を経た後、平成 14 年 11 月 16 日に死亡した。



(3) 佐賀地裁の判示

争点1 ⇒ 「主として居住の用に供していた宅地等」に限られるか

① 複数存在することも許容されていると解するのが相当

相続税と所得税の特例という違いはあるものの、所得税の場合には、措置法 31 条の 3 第 2 項に「居住の用に供している（家屋）」という文言があり、これについて規定する措置令 20 条の 3 第 2 項において、「その者がその居住の用に供している家屋を二以上有する場合には、これらの家屋のうち、その者が主としてその居住の用に供していると認められる一の家屋に限るものとする。」と規定しているにもかかわらず、本件特例においてはそのような制限はされていないことからすると、本件特例の解釈として、主として居住の用に供されていた宅地等に限るとすることは困難であって、面積要件さえ満たせば、複数存在することも許容されていると解するのが相当である。

② 本件特例には規定されていない「主として」を読み込むことは無理がある

この点に関し、被告は、本件個別通達は、「居住の用に供されていた宅地とは、相続開始時において被相続人が居住の用に供していた宅地をいい、これに該当する宅地が 2 以上ある場合には、相続開始時において被相続人が主として居住の用に供していた宅地をいうものとする。」と規定しており、その趣旨を引き継いで本件適用が法律化されたのであるから、本件特例も本件個別通達と同様の解釈をするべきである旨主張している。

しかしながら、本件特例は、本件個別通達がそのまま法律化されたものではなく、税務調査会の「昭和 58 年度の税制改正に関する答申」において「株式評価について改善合理化を図ることとの関連で、個人が事業の用又は居住の用に供する小規模宅地についても所要の措置を講ずることが適当である。」とされたことから、立法時における地価の動向にも鑑み、個人事業者等の事業の用又は居住の用に供する小規模宅地の処分についての制約面に一層配慮し、特に事業用土地については、事業が雇用の場であるとともに取引先等と密接に関連している等事業主以外の多くの者の社会的基盤として居住用土地にはない制約を受ける面があること等に鑑み、従来の通達（本件個別通達）による取扱いを発展的に吸収して相続税の課税上特別の配慮を加えることとして、法律化されたものであり、本件個別通達と比較すると、種々の変更が加えられているのであり、例えば、貸付地については、事業に至らない場合にまで拡大されたりしているのであるから、本件個別通達に存在した「主として」という文言が本件特例では削除されているというこ

とは、文字どおり、本件個別通達の「主として」の制限を本件特例で解除したものにほかならないものというべきである。

被告は、本件個別通達の趣旨を強調するが、それは法律の趣旨の一部にすぎないのであって、その趣旨のみから、本件特例には規定されていない「主として」を読み込むこと自体、法律の解釈としては無理があるというべきである。

また、被告は、「主として」の規定が削除された理由として、被相続人と生計を一にする当該被相続人の親族が居住の用に供していた宅地についても、本件特例の対象とすることとされたことに伴うものにすぎない旨主張するが、上記規定を存続させても、上記改正に何ら支障がないことからすれば、被告の上記主張は理由がない。

さらに、本件のような相続税における小規模宅地等の課税の特例における居住用宅地については、1回限りの相続において、面積要件もあることや、居住の継続の要件もないこと（すなわち売却も可能）からすると、譲渡所得の特例の場合のように、主たるものに制限しなければならない理由に乏しいのであって、この点からも、ことさらに無理をして、本件特例の適用の対象となる「居住の用に供されていた宅地等」を「主として居住の用に供していた宅地等」に限定する解釈を行う必要性もない。

争点2 ⇒ 本件宅地が「居住の用に供されていた宅地」に当たるか

① 判断基準

本件特例の「居住の用に供されていた」宅地にあたるかどうかについては、相続人が生活の拠点を置いていたかどうかにより判断すべきであり、具体的には、その者の日常生活の状況、その建物への入居の目的、その建物の構造及び設備の状況、生活の拠点となるべき他の建物の有無その他の事実を総合勘案して判定されるべきであると解するのが相当である。

② 生活の本拠と認められる

これを本件についてみるに、前記認定事実によれば、小城市家屋では、自動車を運転できない被相続人にとって、福岡へ仕入れに行ったり、佐賀市内に営業や買い物に行くのに不便であったため、これを改善する目的で、本件マンションを購入したこと、現に、被相続人は、手術後の平成13年11月ころ以降、再手術のために入院した平成14年3月

ころまでの間、少なくとも週に1回程度は、本件マンションに立ち寄り、時折は宿泊もしていたこと、本件マンションには、水道設備の他、日常生活に必要な電化製品も備えられており、被相続人は、本件マンションにおいて、これらを利用していたことが認められ、これらによれば、被相続人による本件マンションの利用は、単に娯楽や一時的な目的に出たものではなく、生活の改善を目的に、小城市家屋及び本件マンション双方において生活することを選択した一つの生活スタイルに基づくものと認めることができる。

以上によれば、本件マンションは、被相続人にとって、生活の拠点として使用されている実態にあったというべきである。

③ 「居住の用に供されていた」宅地に該当する

この点、被告は、被相続人が、本件マンションをごくわずかの日数しか利用していないこと、被相続人の周囲の者からは、その生活の拠点が本件マンションであるとは全く理解されていなかったこと、本件マンションの水道光熱費、ガスの使用状況は、単身居住者すら生活しているとはおよそ認められないほどにごく少量であることなどを指摘するが、上記事実は、本件マンションが、小城市家屋との比較において、主として居住の用に供されてはいなかったことを窺わせる事情とはいえるものの、本件においては、前記のとおり、生活の拠点が複数存在することも妨げられないのであるから、このような比較検討は不要であるし、前記認定事実からして、被相続人が本件マンションの利用状況を偽装していたとは到底認められない以上、病気等の事情から、結果的に利用が極端に少なかったとしても、上記の事情のみをもって、本件マンションが生活の拠点ではないということとはできない。

また、被告は、本件マンションについては、福岡への足掛かりという入居目的に即した利用はほとんどされていないこと、本件マンションの面積及び間取りが、93.91㎡の4LDKであること、本件マンションの購入に際し、被相続人が購入した電化製品の中には、明らかに世帯使用のものが含まれていることを指摘する。

しかしながら、前記認定のとおり、被相続人の入居目的は、福岡への足掛かりのみではなく、佐賀市内での活動の足掛かりという目的もあったのであるから、福岡への足掛かりとしての利用がなかったとしても、被相続人の入居目的どおりの利用がなかったとはいえない。また、本件マンションの間取り、電化製品の種別は、被相続人が、将来的に孫などの親類を本件マンションに招くことを考えていたことを推認させるとしても、

それが直ちに、被相続人が本件マンション購入直後に本件マンションを利用する意図がなかったことを推認させるとまではいえない。

したがって、被相続人は、本件マンションに生活の拠点を置いていたといえるから、本件宅地は、本件特例の「居住の用に供されていた」宅地にあたるものというべきである。

4 福岡高裁の判示

(1) 争点1 ⇒ 「主として居住の用に供していた宅地等」に限られるか

本件特例の対象となる「居住の用に供していた宅地等」は、「主として居住の用に供していた宅地等」に限られないものと判断する。

(2) 争点2 ⇒ 本件宅地が「居住の用に供されていた宅地」に当たるか

① 判断基準

本件特例の「居住の用に供されていた」宅地に当たるかどうかについては、被相続人が生活の拠点を置いていたかどうかにより判断すべきであり、具体的にはその者の日常生活の状況、その建物への入居の目的、その建物の構造及び設備の状況、生活の拠点となるべき他の建物の有無その他の事実を総合勘案して判断されるべきである。

② マンションの入居目的に疑問がある

前記認定事実によれば、自動車を運転できない■■■にとって、■■■家屋からでは、福岡へ仕入れに行ったり、佐賀市内に営業や買い物に行くのに不便であったため、これを改善する目的で本件マンションを購入し、本件マンションには、電気、ガス、水道が供給されており、日常生活に必要な家具や電化製品も備えられており、生活の拠点として使用するに足る設備が整えられていたことが認められる。

他方で、本件マンションの面積や間取りは、■■■が一人で居住するには不必要なほど広く、電気もその使用量に比べて契約容量が極めて大きい。家具や電化製品も世帯用の製品が購入されており、■■■は運転免許を持たないにもかかわらず、駐車場契約を締結している。

したがって、本件マンションの入居目的が、専ら■■■一人が仕入れ等の便宜のために居住するためのものであったかどうかについては疑問がある。

③ 本件マンションの実際の利用状況は散発的

更に、■■■の本件マンションの実際の利用状況は、ガスの使用を開始した平成13年11月に1日宿泊した後、同年12月は一度立ち寄ったのみであり、平成14年1月は3日宿泊し、2日立ち寄ったが、同年2月は1日宿泊し、3日立ち寄ったのみである。その後、入退院を繰り返したため、同年6月に至って3日、同年7月に2日立ち寄ったものの宿

泊することはなかった。本件マンションへの立ち寄りも定期的なものではなく散発的で、■■が福岡へ出かけた日と一致するものでもなく、福岡への仕入れや社会保険センターの講座受講のための拠点として実際に使用されていたものではない。実際に使用された電気、ガス、水道も、極めて少量である。

また、■■が本件マンションを住所として届け出た金融機関や取引先はなく、郵便物は■■■家屋に届けられており、本件マンションに届く郵便物はダイレクトメールの類に過ぎず、知人らに本件マンションで生活していると知らせた形跡もなく、入退院を繰り返していた時期や平成14年8月以降は最後まで■■■家屋で療養していたものである。

④ 生活の拠点として使用されていたとは認められない

以上のとおりの本件マンションの利用状況等からすれば、■■が病気等の事情から利用できなかったことを考慮しても、■■は本件マンションにおいてほとんど生活していなかったものであり、その利用も散発的であって、被控訴人らが主張する■■■家屋と本件マンションの両方に居住する生活スタイルというものも確立するに至っておらず、本件マンションが生活の拠点として使用されていたとは認められない。

⑤ 地方税法と相続税法の立法趣旨及び目的の相違

被控訴人らは、地方税法施行規則7条の2の15が地方税法施行令36条における「日常生活の用に供しないもの」の定義を「毎月1日以上以上の居住（括弧内省略）の用に供する家屋又はその部分以外の家屋又はその部分」としていることから、本件マンションは毎月1日以上以上の居住の用に供する家屋又はその部分に該当すると主張するが、同じ税体系の法律とはいえ、地方税法と相続税法ではその立法趣旨及び目的が異なるから、地方税法における用語の定義が相続税法ひいては本件特例にも妥当するとはいえない。

また、前記認定事実によれば、■■は毎月宿泊していたものではなく、毎月1日以上居住の用に供していたとも認められないから、被控訴人らの主張は理由がない。

したがって、本件宅地は、本件特例の「居住の用に供されていた」宅地に当たるとは認められない。

(3) 争点2 ⇒ 佐賀地裁と福岡高裁の相違

佐 賀 地 裁	福 岡 高 裁
<p>① 入居目的（仕入れ等の便宜）</p> <p>構造及び設備から、親類を招くことを推認させても、購入直後に当初の入居意図がなかったとはいえない。</p>	<p>① 入居目的（仕入れ等の便宜）</p> <p>構造及び設備から、仕入れ等の便宜のために居住する目的であったか疑問がある。</p>
<p>② 生活スタイルの確立</p> <p>単に娯楽や一時的な目的でなく、生活改善を目的に、双方において生活することを選択した一つの生活スタイルによるものと認められ、利用頻度の検討は不要である。</p>	<p>② 生活スタイルの確立</p> <p>利用状況等（本件マンション住所を取引先・知人等への未周知等も含む）から、双方に居住する生活スタイルは確立するに至っていない。</p>
<p>③ 利用状況等から生活の拠点といえる</p> <p>利用状況を仮装したものでなく、病気等の事情から利用が少なかったとしても、生活の拠点といえる。</p>	<p>③ 利用状況等から生活の拠点でない</p> <p>病気等の事情から利用できなかったことを考慮しても、その利用は散発的であり、生活の拠点として使用していたとは認められない。</p>

5 「居住の用に供されていた宅地」の判断基準

本件特例の「居住の用に供されていた」宅地に当たるかどうかについては、被相続人が生活の拠点を置いていたかどうかにより判断すべきであり、具体的にはその者の日常生活の状況、その建物への入居の目的、その建物の構造及び設備の状況、生活の拠点となるべき他の建物の有無その他の事実を総合勘案して判断されるべきである。

- ・ 佐賀地裁及び福岡高裁の判断基準は同一
- ・ 判示に相違有り