



「生計を一にする」の意義について
東京高等裁判所令和3年（行コ）第1号相続税更正処分等取消請求控訴事件
（棄却）（上告受理申立て）

第 103 回 2022 年 8 月 5 日（金）

発表者 安藤 智子

※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＞

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

小規模宅地等の特例に定める「生計を一にしていた」との要件を充さないとの事例

東京高等裁判所令和3年(行コ)第1号 相続税更正処分等取消請求控訴事件(棄却) (上告受理申立)

令和3年9月8日判決 TAINS Z888-2368

横浜地方裁判所平成31年(行ウ)第10号 相続税更正処分等取消請求控訴事件(棄却) (控訴)

令和2年12月2日判決 TAINS Z888-2343

安藤智子

I 判決の概要

【はじめに】

親族が生計を一にする場合のうち、近年、子供が成人しても生活費等を親が負担している、いわゆる「8050問題」が問題となっている。親が健康で収入もあれば問題ないが、高齢化し、更に認知症等になり、成年被後見人になった場合、被後見人の財産は管理されて、被後見人にとって必要な範囲に支出が限られてしまう。未成年者の子供であれば保護義務があるため支出ができるが、成人している子供の場合は難しいのが現状である。そして親が亡くなった場合、残された成人している子供の生活はどうなるのか。このような問題について、税制が追いついていないのではないかと思い、今回の事案を検討することとした。

【事案の概要】

本件は、丙（以下「丙」という。）の相続人である甲（以下「甲」という。）が、丙から相続した土地について、租税特別措置法（平成27年法律第9号による改正前のもの）69条の4第1項1号の規定による特例（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。以下「本件特例」という。）を適用し、課税価格に算入する価額を算出して相続税の申告をしたところ、藤沢税務署長が本件特例の適用は認められないとして、相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたため、上記各処分はいずれも違法であるとして、本件更正処分のうち甲が修正申告した納付税額を超える部分及び本件賦課決定処分の取消しを求める事案である。

甲は、本件訴訟係属中の令和元年12月■■日死亡し、同人の妻である乙（原告）がその訴訟上の地位を承継した。

本件の主要な争点は、①甲が相続により取得した土地について本件特例が適用されるか否か〔争点(1)〕、②過少申告加算税賦課決定処分につき甲に「正当な理由」があるといえるか否か〔争点(2)〕である。

【前提事実】

1 丙と甲の関係

- ① 丙の相続人は、甲と戊の2人のみである。
- ② 甲は、丙の兄丁の子で、丙の養子である。
- ③ 丙は、昭和34年6月12日以降、戊とともに藤沢市A■■丁目■■番■■号に居住し、
甲は、昭和57年5月15日以降、藤沢市B■■丁目■■番地の■■に居住していた。

2 時系列

- ① ・丙は、藤沢市所在の土地(地積 928.92 m²以下、「本件宅地」という。)を所有していた。
- ・丁は、昭和 40 年に本件宅地上に建物(本件建物)を建築し、本件建物を作業場として使用して大工業を営んでいた。
 - ・甲は、昭和 48 年頃から父親である丁の大工業を手伝うようになる。
 - ・平成 6 年丁が引退してからは甲 1 人で大工業を営み、
 - ・平成 16 年に丁が死亡したことにより、甲が本件建物を相続した。
- 尚、甲は、相続開始前から本件宅地を丙から無償で借り受けていた。
- ② 丙の後見開始後
- ・丙は、元々夫(平成 22 年 6 月 14 日死亡)と中程度知的障害である娘の戊と暮らしていたが、認知症に罹患し、夫が死亡した後戊と 2 人で家計を維持していくことが困難になった。(具体的には、自宅内は、ゴミだらけになり、誘導や介助がないと外出できない状態)
 - ・そのため、甲は平成 23 年 1 月 31 日、丙と戊について成年後見人に就任し、その成年後見監督人を選任する旨の審判をし、同年 2 月 16 日、同審判が確定した(以下、丙について開始された後見を「本件後見」といい、丙についての後見開始の審判を「本件後見開始の審判」という。)。以後、甲は、丙の成年後見人としてその財産管理を行うこととなった。尚、甲は、無償で丙と戊の生活全般を援助し(身上監護)、必要な生計管理を甲の判断で行っていた(財産管理)。
 - ・丙には、駐車場の賃料収入があったものの、駐車場や収入の管理は甲の協力がなければ不可能な状態にあった。
- ③ 丙の死亡による相続及びその後の状況
- ・丙は、平成 26 年 8 月■■日、死亡し、甲と戊の 2 人が、丙の遺産(本件宅地を含む。)を相続した(以下、丙の死亡による相続を「本件相続」という。)
- 本件宅地は、3 筆に分筆され、そのうち本件建物等の敷地部分(分筆後の地番 C 番 1 の土地、地積 450.85 m²。以下「本件土地」という。)を甲が単独で取得し、その他の 2 筆を戊及び甲が共有(特分各 2 分の 1)で取得した。
- ・甲は、本件相続の開始時から本件相続税の申告期限まで引き続き本件土地を所有し、かつ、引き続き本件土地を甲が営む大工業の用に供していた。
- ④ その他
- ・本件後見開始審判の当時、丙には、年間約 181~197 万円の収入(年金収入約 72 万円、その他駐車場の賃貸収入、有価証券の配当収入等)があり、約 1,236 万円の預金、評価額 2,324 万円の有価証券の所有の他、本件宅地、自宅建物等の不動産を所有していた。
 - ・本件後見開始審判の当時、甲は、大工業を営み、世帯収入は年間 400 万円であった。

【争点】本稿では、1 についてのみ論じる

- 1 本件土地につき本件特例が適用されるか否か
- 2 本件賦課決定処分について甲に「正当な理由」があるといえるか否か

【当事者の主張】

控訴人(原告)の主張	被控訴人(国側)の主張
〈横浜地裁〉 ・ 本件特例の趣旨は、一般に被相続人等の事業の用又は居住の用に供されている宅地等が相続人等の生活基盤の維持のた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のが通常であることを踏まえ、中小企業の円滑な事業承継の観点から、相続財産の評価において特別な配慮を加える点にある。 租税特別措置法 69 条の 4 第 1 項の「生計を一にしていた」との要件については、所得税法における「生計を一にする」との要件の解釈から検討すべきところ、最高裁昭和 51 年 3 月 18 日第一小法廷判決・裁判集民事 117 号 201 頁は、所得税法 56 条（事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例）における「生計を一にする」との要件につき、「有無相扶けて日常生活の資を共通にしている」との規範を立てており、この生計一要件は、①同一の生活単位に属しているか（独立した生活を営んでいないか）、②相扶けて共同生活を営んでいるか、又は、③日常の生活の糧を共通にしているかによって判断されるべきことになる。	〈横浜地裁〉 ・ 本件特例は、中小企業の円滑な事業承継を立法の動機として、被相続人等の事業又は居住の用に供されていた小規模な宅地等については、一般にそれが相続人等の生活基盤の維持のた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のが通常であるという担税力の減少に鑑み、相続税の課税上特別の配慮を加えることとしたものである。 また、本件特例が昭和 58 年法律第 11 号により新設される前においては、通達（昭和 50 年 6 月 20 日付け直資 5-1 7「事業又は居住の用に供されていた宅地の評価について」。なお、同通達は、本件特例の新設に伴い廃止された。）により、被相続人の事業の用又は居住の用に供されていた一定の宅地等について評価額が 20 パーセント減額されていたところ、本件特例において、被相続人の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等のほか、被相続人の親族で被相続人と生計を一にしていた者の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等も本件特例の対象とすることができるとされた。これは、例えば、父が不動産を無償で息子に貸し付け、生計を一にする息子が、事業を始めたような場合は、父親の宅地で事業が営まれ、その事業によって被相続人の生計が支えられているのであるから、被相続人の事業を親族が引き継ぐ場合と区別する必要はなく、被相続人が残した事業と同じく保護すべきであるが、生計を別にする子が父の事業を生前に承継しているような場合には、子が営む事業は、被相続人の生計とは無関係なわけであるから、被相続人が残した家業を承継する場合と同視することはできないという考え方によるものである。

・本件における「生計を一にしていた」との要件の判断においては、甲が丙の成年後見人に就任していたという特殊性をどのように評価・考慮するのが重要である。 本件では、要件を充たし、甲は、丙と「生計を一にしていた」親族に該当し、本件相続において、本件特例は適用されるべきである。 前記①（同一の生活単位に属しているか）の要件についてみると、甲は、従前から、丙の日常の世話をしており、家計の区別もされていない状況であったが、丙の生活能力の著しい低下により、丙の成年後見人に就任することとなり、その結果、丙の財産の分別管理を余儀なくされるようになった。その後、甲は、3年半以上もの期間、丙の成年後見人として、身上監護業務として丙の生活の維持や医療、介護等、身上の保護に関する行為を行い、財産管理業務として、丙の財産全体を把握し、包括代理権を行使することによりこれらの財産を保存し、一定の範囲で丙のために利用する財産の管理に関する行為を無償で行ってきた。判断能力のない成年被後見人に独立した生活単位など概念することができないことはいうまでもなく、身の回りの世話をする甲と身の回りの世話をしてもらう丙が、前記の①の要件である同一の生活単位に属していることの要件を充たしていることは明らかである。 前記②（相扶けて共同生活を営んでいるか）の要件についてみると、身上監護、財産管理を行う甲は、丙のあらゆる生活を助けており、相扶けて共同生活を営んでいるとの要件を充たしていることは明らかである。 前記③（日常の生活の糧を共通にしているか）の要件についてみると、確かに、甲は、丙の財産分別管理義務を負っており、丙の居住費、食費、光熱費につき、丙の財産から拠出していたが、それは、形式的に甲の財産と丙の財産を別々に管理していたという意味合いを持つにすぎない。そもそも、丙には、判断能力がなく、自らの能力では、日	・本件特例における「生計を一にしていた」との要件の意義については、相続税法上、定義された規定はないものの、一般的には、「生計」とは、「暮らしを立てるための手立て」を意味する用語であることからすれば、日常生活の経済的側面を指すものと解される。 そして、本件特例が、小規模な宅地等が相続人等の生活基盤の維持のために欠くことのできないものであることを根拠の一つとしていることからすれば、「生計を一にしていた」との要件は、被相続人と相続人等の日常生活の経済的側面の結びつきの観点から設けられたものと考えられる。 そうすると、本件特例の適用に当たり、「生計を一にしていた」ものとされるためには、その親族が被相続人と日常生活の糧を共通にしていたことを要し、その判断は社会通念に照らして個々になされるべきである。 これを本件についてみると、本件後見の開始後においては、丙の食費、光熱費、その他日常生活に係る費用は、甲の家計とは区別された上で、それらの費用に係る支出は、丙に係る金銭出納帳及び丙名義の信用金庫の口座で管理されていたところ、金銭出納帳により管理されていた現金は、その大部分が同口座又は同口座の預金を原資とする口座からのものであり、上記の信用金庫の口座には、丙の収入及び同人が亡夫から相続した預金が入金されており、金銭出納帳及び同口座からは、本件後見に係る後見事務費を除き、甲への支払・出金は認められない一方、同口座に甲からの入金も認められない。そして、甲は、本件宅地（本件土地）上に建築された本件建物で建設業を営み、また、甲の資産及び負債の状況に照らせば、丙から生活費等の援助を受ける必要性はうかがわれない。
---	---

常生活の経済的側面を担うことができず、そのすべてを甲に依存していたのである。そして、甲は、丙の包括的代理権を有し、丙のために、丙の財産を自由に処分することができる立場にあり、実際、甲は、丙の後見業務のため、丙の財産を自由に処分していた。このように、甲は、甲の財産は当然のこととして、丙の財産も全て自らのコントロール下にあり、両財産を自由に使っていたのであり、このような状態を社会通念に照らして判断すれば、日常生活の糧を甲の下で共通にしていたものと認められるから、日常の生活の糧を共通にしていることの要件を充たしていることも明らかである。	
・甲の父である丁は、丙の所有していた本件宅地（本件土地）上で事業（大エ）を営んでおり、甲は、当該事業を承継し、本件宅地（本件土地）を利用し続け、丙から本件土地を相続したものであり、甲が父である丁の事業を承継した本件では、事業承継の保護という本件特例の趣旨が妥当する。	・したがって、甲と丙とは、居住費、食費、光熱費、その他日常の生活に係る費用の全部又は主要な部分を共通にしていた関係にはなく、日常生活の糧を共通にしていたとはいえず、「生計を－にしていた」とは認められず、本件土地について、本件特例を適用することはできない。
〈横浜地裁の判断〉 ・本件特例の趣旨は、被相続人等の事業等の用に供されていた小規模な宅地等については、一般にそれが相続人等の生活基盤の維持のた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のが通常であることを踏まえ、担税力の減少に配慮したものであり、本件特例の適用により、中小企業の円滑な事業承継が実現するという関係にあるものと解される。そして、被相続が所有する宅地等を利用してその親族が事業を営み、その事業によって被相続人及び相続人の生計が支えられている場合には、その宅地等は相続人等の生活基盤の維持のために欠くことのできないものであり、通常、その土地の処分について相当の制約を受けているから、そのような土地を相続した相続人の担税力もまた相当程度減少しており、日常生活の経済的側面の単位でみれば、被相続人の事業等の用に供されていた場合と同視できることから、同様の配慮をしたものと解される。 ・このような本件特例の趣旨に照らすと、「生計を一にしていた」との要件は、当該土地を利用してなされる事業の収益によって被相続人と相続人（親族）の生活基盤が維持されるなど、社会通念に照らして、被相続人と相続人（親族）が日常生活の糧を共通にしていた事実を要するものと解するのが相当である。 ・これを本件についてみると、前記前提事実及び前記認定事実によれば、本件後見の開始から本件相続の開始までの間において、丙の食費、光熱費、その他日常の生活に係る費用に係る支出は、本件出納帳及び丙名義の口座で管理されており、本件出納帳により管理されていた現金は、丙の収入及び同人が亡夫から相続した預金が入金された丙名義の口座又は同口座の預金を原資とする丙名義の口座など	

からのものであるところ、丙名義の口座に甲との間での出入金は見当たらず、本件出納帳で管理されていた現金に甲から拠出された現金があることもうかがわれない。また、甲は、大工業を営んでいて、相応の収入があり、丙から経済的な援助を受けていたことはうかがわれない。さらに、甲と丙は、それぞれの自宅で生活していて、同居していたわけではなく、甲は、平成 26 年分の所得税及び復興特別所得税の確定申告において、丙を扶養親族としていなかったものである。

これらの事実からすれば、甲と丙とは、居住費、食費、光熱費、その他日常の生活に係る費用の全部又は主要な部分を共通にしていた関係にはなく、日常生活の糧を共通にしていたとはいえ、「生計を一にしていた」とは認められないものというべきである。

・乙の主張に対する検討

ア 原告は、甲は従前から丙の日常の世話をしており、家計の区別がされていなかった旨の主張をする。確かに、甲は、平成 22 年 6 月頃から丙の財産管理をするようになったが、丙の生活費は丙からの預り金から支出していたのであり、甲が、丙の生活費を拠出していたとか、両者の家計が一体になっていたとかいう事情は見当たらない。

イ 原告は、甲が、丙の成年後見人となっていたという特殊性を考慮すれば、甲と丙は同一の生活単位に属しており、相扶けて共同生活を営んでいるといえる上、甲は甲の財産と成年後見人として丙の財産を全て自らのコントロール下に置いていたのであるから、日常生活の糧を共通にしていたといえ、生計一要件を充足するものと解すべきであると主張する。

しかし、本件特例の趣旨は、被相続人等の事業等の用に供されていた小規模な宅地等については、一般にそれが相続人等の生活基盤の維持のた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のが通常であることを踏まえ、担税力の減少に配慮した点にあると解されるから、「生計を一にしていた」との要件に該当するというためには、甲の事業によって、甲のみならず、被相続人である丙の生計が維持されていたという関係がなければならない。原告が主張する甲の丙に対する生活面での種々の貢献や丙の成年後見人としての財産管理は、甲の丙に対する成年後見人としての報酬請求権や本件相続における甲の寄与を基礎付けるものではあっても、上記の宅地等の処分の制約や担税力の減少を基礎付けるものとはいえず、原告の主張する事情は、生計一要件を基礎付けるものであるとはいえない。

ウ 原告は、甲が父である丁から本件宅地（本件土地）で営んでいた大工業を承継した本件においては、事業承継の保護という本件特例の趣旨が妥当すると主張する。しかし、前記のとおり、本件特例は、当該宅地等について、担税力の減少に配慮したものであって、その適用により中小企業の円滑な事業承継が実現するという関係にあるとしても、中小企業の円滑な事業承継そのものをその目的とするものとは解されない。そして、被相続人と生計を一にしていた当該被相続人の親族の事業等の用に供されていた宅地について本件特例が適用される趣旨は、このような場合であっても、日常生活の経済的側面の単位でみれば、当該宅地等が被相続人の事業等の用に供されていた場合と同視することができることによるものであり、そのような関係がないにもかかわらず、被相続人以外の者からの事業の承継を保護する趣旨とは解されない。

したがって、原告の上記主張は理由がなく、採用することができない。

〈東京高裁〉控訴人の補足主張 ①本件特例の趣旨 ・相続税の本来の原理からすると、相続人が被相続人の財産を相続した場合、相続人には新たな経済的利益が発生することから、そこに担税力を見だし、税負担を求めることになる。ところが、被相続人が行っている事業を相続人が承継する場合には、事業自体に相続を通じて新たな経済的利益が生じるわけではなく、十分な担税力が見いだせない。そこで、相続による事業承継の場合、経済的利益の有無の観点から、相続税の負担軽減のために設けられた措置が本件特例である。 もっとも、同様の問題は、「被相続人の事業」だけでなく、「相続人の事業」の場合にも起こり得るため、どの範囲の事業まで対象を広げるかが問題となる。そこで、租税特別措置法 69 条の 4 第 1 項は、専ら立法政策として、「被相続人の親族」が「当該被相続人と生計を一」にしている場合に限定した。そして、明文上、所得税法 56 条の「生計を一」概念をそのまま用いていることから、所得税法 56 条と同様、かなり幅広く財布を一つにしている状態を対象にしているものと考えるのが相当である。つまり、生計一要件は、本件特例の趣旨（担税力の減少への配慮）から論理的に導き出せる要件ではなく、本件特例の射程範囲をどこまで広げるのか、どの程度まで限定するのかといった専ら立法政策の観点から設けられた要件にすぎず、そこに所得税法 56 条の「生計を一」にするとの概念を持ち込んだものである。 ②生計一要件の解釈 ・本件特例における生計一要件の解釈について、所得税法 56 条の「生計を一」にするの解釈と別異に解すべき積極的理由はなく、むしろ法秩序の一体性と法的安定性の観点からは同義に解釈すべきであるということになる（借用概念）。 ③本件は成年後見事案であり、そうである以上、丙と甲の間に出入金が無かったのは当然のことであって、出入金の有無により生計を一にしていた	〈東京高裁の判断〉 ・当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、原判決を次のとおり付加、訂正するほか、原判決のとおりであるから、これを引用する。 ア 本件土地は本件相続の開始前から申告期限まで引き続き丙の親族である甲の事業の用に供されていたこと、甲は、本件相続により本件土地を取得し、本件相続開始時から申告期限まで引き続き本件土地を所有していたことが認められる。そこで、本件において、本件特例の適用の有無を判断するに当たっては、本件土地が「丙と「生計を一にしていた」甲の事業の用に供されていた宅地等」に該当するかが問題となる。 イ この点につき、相続人が被相続人の財産を相続した場合には、相続人には新たな経済的利益が発生することから、当該相続財産に担税力を見出し、相続人に相続税の負担を求めることになる。しかし、被相続人がもともとその所有する宅地等で事業を行っていた場合には、そもそも、被相続人が「被相続人（中略）の事業の用（中略）に供されていた宅地等」を処分して現金化することは困難であり、「被相続人（中略）の事業の用（中略）に供されていた宅地等」には十分な担税力がなかったものと解される。相続人がその事業を承継する場合には、相続人は、被相続人から「被相続人（中略）の事業の用（中略）に供されていた宅地等」を相続したことにより新たな経済的利益が発生しているように見えるものの、当該宅地等で被相続人から承継した事業を継続するのであるから、やはり被相続人から相続した「被相続人（中略）の事業の用（中略）に供されていた宅地等」を処分して現金化することは困難である。このように、相続人が、相続により「被相続人（中略）の事業の用（中略）に供されていた宅地等」を取得し、そこ
--	---

か否かを判断するとする原判決の規範は相当ではない。 仮に、 原判決の上記規範を前提としたとしても、甲は、 少なくとも年間 60 万円を超える成年後見業務の報酬を受け取っておらず、 成年後見事務に伴うガソリン代などの必要費も請求していなかったのであるから、 丙から相当額を受け取った上で、それを丙のために拠出したものと解される。そうであるとすれば、 まさに「居住費、 食費、 光熱費、 その他日常の生活の費用」を共通にしていたといえるから、 生計を一にしていたと認められる。	で被相続人の事業を承継した場合には、当該宅地等には担税力がないから、「被相続人（中略）の事業の用（中略）に供されていた宅地等」については、本件特例により相続税の課税価格に算入すべき価額を軽減することにより、相続人の相続税負担の軽減を図ることにしたものである。 すなわち、本件特例の趣旨は、「被相続人（中略）の事業の用（中略）に供されていた宅地等」については、被相続人の生前から一般にそれが事業の維持のた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のが通常であることを踏まえて、相続財産としての担税力の有無に着目し、相続税負担の軽減を図ることとしたものである。その結果、本件特例の適用により、中小企業の円滑な事業承継が促進されるという効果が期待されるものの、それはあくまでも副次的な効果にとどまるものというべきである。 ウ また、事業承継は必ずしも相続を契機として行われるわけではなく、相続人である子が被相続人である親の事業をその生前に承継する場合もあり得るし、被相続人が相続人に対して宅地等は無償で貸し付け、相続人が当該宅地等で事業を始める場合もあり得る。 このような場合のうち、被相続人の有する宅地等で相続人が営んでいた事業により、相続人の生計だけでなく、被相続人の生計も支えられていたときは、相続によって被相続人から相続人に事業承継が行われる上記イの場合と同様、被相続人は、生前、上記の相続人「の事業の用（中略）に供されていた宅地等」で行われていた事業によりその生計を支えられていたことができるから、被相続人の相続の前後を通じ、相続人「の事業の用（中略）に供されていた宅地等」は、これを処分して現金化することは困難であったものであ
--	--

	り、十分な担税力がなかったものと解される。したがって、相続人は、被相続人から相続人「の事業の用（中略）に供されていた宅地等」を相続したことにより新たな経済的利益が発生しているように見えるものの、当該宅地等には担税力がなから、相続税の課税価格に算入すべき価額を軽減することにより相続人の相続税負担の軽減を図る必要があることは、上記イの場合と同様である。 以上によれば、本件特例にいう「被相続人と生計を一にしていた」相続人「の事業の用（中略）に供されていた宅地等」とは、上記のように、相続人の生計だけでなく被相続人の生計をも支えていた相続人「の事業の用（中略）に供されていた宅地等」を指すものと解するのが相当である。 工 これに対し、相続人が被相続人の有する宅地等で事業を営んではいるものの、これによって被相続人の生計が支えられていない場合には、相続人の営む事業は被相続人の生計とは関係がないといえるから、被相続人が、生前、相続人「の事業の用（中略）に供されていた宅地等」を処分することには制限がなく、当該宅地等に担税力の減少は生じていないことになる。 したがって、このような場合は、相続人が相続した財産における担税力の有無に着目して、相続税の課税価格に算入すべき価額を軽減することにより、相続人の相続税負担の軽減を図るという本件特例の趣旨は妥当しないから、本件特例を適用することはできない。 ・当該事実からすれば、甲が本件土地上で営んでいた大工業によって丙の生計が支えられていたとは到底いえないから、本件土地は「丙と「生計を一にしていた」甲の事業の用に供されていた宅地等」には当たらず、本件土地につき本件特例を適用することはできない。 この点について、控訴人は、租税特別措置
--	--

	法69条の4第1項のいう[生計を一にしていた]の解釈につき、所得税法56条の「生計を一」概念をそのまま用いるとしている。しかしながら、所得税法56条は、事業経営者と生計を一にする親族がその事業に従事している場合には、いわば家族ぐるみで事業を行っているものとみて、その事業所得を事業経営者によって代表される家族単位で一体的に把握し、その家族間における給料等の支払は内部的なものとして所得計算上問題にしないことを定めた規定であるのに対し、本件特例の趣旨は、相続人が相続した財産における担税力の有無に着目し、「被相続人と生計を一にしていた」相続人「の事業の用（中略）に供されていた宅地等」について、相続税の課税価格に算入すべき価額を軽減することにより、相続人の相続税負担の軽減を図る点にあると解される。したがって、本件特例が適用されるか否かを判断するためにその要件を検討することに当たっては、所得税法56条と同様に解することは相当ではなく、あくまでも本件特例の上記趣旨に従って解釈すべきである。
--	---

II 研究

【租税特別措置法 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）

1 措置法 69 条の 4 は、相続開始の直前において被相続人又は被相続人と生計を一にしていたその親族が事業又は居住の用に供されていた宅地のうち、一定面積まではその評価額の一定割合のみを相続税の課税価格に算入するという制度である。

2 立法過程と趣旨

① 昭和 50 年（1975 年）6 月 20 日付の「事業又は居住の用に供されていた宅地の評価について」通達（昭和 50.6.20 直資 5-17 通達、昭和 58.3.31 直評 4、直資 2-95 通達により廃止）がある。当時は高度成長期を経て地価が高騰。その結果、個人事業者をはじめとする多くの人々が、価値の上がった土地を相続しようとしても土地を処分しないと相続税が支払えないという事態が起きていた。そのため、この通達は、被相続人の事業用・居住用の「宅地」は「相続人等の生活基盤の維持のために不可欠なものであるため、その処分に相当の制約を受ける」ことから、200 平方メートルまでの部分の「小規模宅地」については通常の評価価額の 80%相当額（20%の評価減）とするとしている。この通達に明記されている

「相続人等の生活基盤の維持」が、特定居住用宅地を含む「小規模宅地等の特例」の根本にある。¹

当該通達の趣旨について「コンメンタール相続税法」において、「事業又は住居のように供されている宅地等のうち最小限必要な部分的については、被相続人等の生活基盤維持のため欠くことのできないものであつて、その処分について相当の制約を受けるのが通常である。このような処分に制約のある財産について通常取引価格を基とする評価額をそのまま適用することは、必ずしも実情に合致しない向きがあるので、これについて評価上、所要のしんしゃくを加えることとしたものである。」²と、説明されている。

② 昭和 58 年の税制改正において、租税特別措置法の規定に立法化され、その後、幾度かの改正を経て今日に至っている(当初、措置法 69 条の 3 として規定されましたが、平成 12 年度の税制改正により、現在の措置法 69 条の 4 とされました。)

当該 58 年の税制改正の趣旨について、国税庁「昭和 58 年 改正税法のすべて」177 頁、で、次のように説明されている「……税制調査会の「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。」とそれたことから、最近における地価の動向にも鑑み、個人事業主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いっそう配慮し、特に事業用土地については、事業が雇用の場合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顧み、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上特別の配慮を加えることとし、以下に述べる小規模宅地等の計算の特例として法定することとされました。」

そして通達にはなかった「被相続人又は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」という文言が加えられた。³

【「生計を一にしていた」との意義】

1 本件特例の「生計を一にしていた」の意義について、本特例の課税要件になっているにもかかわらず、相続税法では特段その定義は規定されていない。所得税法では、同一生計配偶者(所法 2①三三)、扶養親族(所法 2①三四)、ひとり親(所法 2①三一)、親族が事業から受ける対価(所法 56、57)、雑損控除(所法 72)、医療費控除(所法 73)等多くの規定の中に適用要件として「生計を一にする」という用語が使われている。また、国税通則法基本通達 46 条関係 9、法人税基本通達 1-3-4 にも使われている。

しかしながら、同じ用語が使われているからといって必ずしも「同一の意義」で使用されていない。

2 所得税基本通達 2-47(生計を一にするの意義)では、以下のように定められている。

法に規定する「生計を一にする」とは、必ずしも同一の家屋に起居していることをいうものではないから、次のような場合には、それぞれ次による。

(1) 勤務、修学、療養等の都合上他の親族と日常の起居を共にしていない親族がいる場合であっても、次に掲げる場合に該当するときは、これらの親族は生計を一にするものとする。

¹ 「小規模宅地等の特例の立法趣旨を解説！」(chester-tax.com)) 最終確認 2022.7.25。

² 武田昌輔監修[DHC コンメンタール相続税法] 第一法規・加除式 4047 頁

³ 前掲注 2 武田昌輔監修[DHC コンメンタール相続税法] 4047 頁

イ 当該他の親族と日常の起居を共にしていない親族が、勤務、修学等の余暇には当該他の親族のもとで起居を共にすることを常例としている場合

ロ これらの親族間において、常に生活費、学資金、療養費等の送金が行われている場合

(2) 親族が同一の家屋に起居している場合には、明らかに互いに独立した生活を営んでいると認められる場合を除き、これらの親族は生計を一にするものとする。

3 「生計を一にする」の解釈・適用について争った事例がある。

(1) 最高裁昭和 51 年 3 月 18 日判決(集民 117 号 201 頁)

別居していても生活費の仕送りなどをして扶養している関係があれば「生計を一にする」ものとなり、同居していても生活費の面で有無相扶け、一方が他方を扶養する関係になれば、「生計を一にする」とはいえないというのである。要するに現実に扶養関係にあるか否かが「生計を一にする」か否かを定めるメルクマールになるのである。ところでこの基本通達は、現行法第 56 条にいう「生計を一にする」の意義を確定するについても、その基準たりうるものであることはいうまでもない。

右両名が上告人から支給された生活費は労働の対価として支給されたものであるから賃金とみるべきである。そして右両名は上告人と別居して別世帯をもち、その賃金で生活していたのであるから、上告人と右両名らが扶養関係になかったことは明らかである。

(2) 浦和地裁平成 12 年 12 月 4 日判決 TAINS Z 249-8791

所得税法 56 条にいう生計を一にするとは、同一の生活単位に属し、相助けて共同の生活を営み、ないしは日常生活の糧を共通にしていることと解される。

(3) 平成 20 年 6 月 26 日裁決 TAINS J 75-4-38

措置法 69 条の 4 は、被相続人等の事業の用又は居住の用に供されていた宅地のうち、一定面積以下のいわゆる小規模宅地等は、相続人等の生活基盤の維持のために欠くことのできないものであって、相続人において事業の用又は居住の用を廃してこれを処分することに相当の制約を受けることが通常であることから、相続税の課税上特別の配慮を加えることとしたものであり、このような本件特例の立法趣旨からすれば、本件特例の対象となる居住の用に供されていた宅地等は、被相続人又は被相続人と生計を一にしていた相続人の生活基盤の維持に必要なものに限定すべきであると解される。そして、本件特例にいう「生計を一にしていた」とは、同一の生活単位に属し、相助けて共同の生活を営み、ないしは日常生活の資を共通にしている場合をいい、「生計」とは、暮らしを立てるための手立てであって、通常、日常生活の経済的側面を指すものと解される。(請求人が、被相続人の口座管理をしたり、毎日のように被相続人の居宅の管理を行っていても、親子間の助け合いであって、生計を一にしているかどうかの判断とならない)

4 本件における疑問？

(1) 納税者側は、何故、最高裁 51 年 3 月 18 日判決を引用したのだろうか。

最高裁では、「当時既に結婚して上告人と別居していた者であり、また、上告人の事業が親子だけによる小規模な個人企業であることを考えると、右(1)ないし(4)の事実のみから直ちに、係争の雇人費が A らにおいて上告人の事業に従事したことの対価であることを否定し、家族間の扶養の一態様として支給された生活費にすぎないとみることは、社会通念に照らし当を得たものとはいえない。そして、原判決挙示の証拠によれば、A らは、毎月支給を受ける右金員のうちから自らの責任と計算でそれぞれの家賃や食費その他の日常の生活費を支出し、時に上告人から若干の援助を受けること

があったものの、基本的には独立の世帯としての生計を営んでいたことがわかれるのであり、右生計の源泉が専ら上告人の事業にあったからといって、上告人と有無相扶けて日常生活の資を共通にしていたものと認めるには足りない。」と、「生計を一にする」状態ではないと判断している。これでは、本件納税者側と状況が同じではないか。もっとも、最判は、収入源が一つでそれが分かれているケースであり、本件事例は、収入源が二つあるが一つになっているケースであり、前提が異なるという事情はある。前提が異なるために、必ずしもこの最判から生計が別にならないという判断の下、当該判決で示された判断基準「有無相助けて日常生活の資を共通にしていたもの」に該当するとして主張したのかもしれない。

(2) 税法における借用概念と趣旨解釈

所得税法と本件特例では、立法趣旨が違うのだから、あくまでも本件特例の趣旨に従って解釈するというに無理があるように感じる。確かに租税特別措置は、担税力の有無に着目して制定されるものであるが、しかしながら、所得税法 56 条と同様の解釈をすることは「課税要件明確主義」からも自然なのではないか。なお、本件についていえば、本件特例の趣旨解釈をせずとも、上記(1)の最高裁判決の判断でも良かったのではないか。一般論から言って、所得税法と相続税法における本件特例の意義・解釈に違いがあるかのような判決には、疑問を感じる。

また、東京地裁平成 7 年 6 月 30 日判決(行裁例集 46 巻 6・7 号 659 頁)では、本件特例の「事業」についての概念について、「措置法及び相続税法においては、事業概念についての定義規定等の特別の定めが置かれていないことから、その事業の意義については、税法の一般概念及び本件特例制定の趣旨、目的により解釈すべきことになる。……中略……課税要件を定める法規が明確性を要し、その解釈に当たっては法的安定性を重視すべきことに照らせば、租税法規において、その解釈の対象となる概念が、他の税法において用いられている場合には、特別の理由のない限り、同一の意義に解釈することが相当であるというべきである。」と述べている。

憲法 84 条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」として、租税法律主義を規定している。そして租税法律主義の内容として「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」、「手続的保障原則」の 4 つ⁴がある。法的安定性と予見可能性の観点から、納税者が立法趣旨まで遡って適用することには無理があるのではないか。確かに所得税法 56 条の「生計を一にする」を広く解釈すると対価に相当する金額は必要経費に算入できなくなってしまう、逆に本件特例では、適用要件を満たすことになるため、そのままの解釈でよいのかという問題点がのこる。解釈が異なるというのであれば、このよう問題を解決するためにも、税法ごとに規定を設けるべきではないか。

【「生計を一にする」と成年後見制度】

1 成年後見制度とは⁵

(1)成年後見制度とは、認知症、知的障害、精神障害などによって判断能力が十分ではない方を保護するための制度です。

⁴ 金子宏 [租税法 第 23 版] 弘文堂 P81

⁵ 裁判所 HP https://www.courts.go.jp/saiban/qa/qa_kazi/index.html#qa_kazi53 最終確認 2022.7.25

(2)「後見」とは、認知症、知的障害、精神障害などによって、判断する能力が欠けているのが通常の状態の方について、申立てによって、家庭裁判所が「後見開始の審判」をして、本人を援助する人として成年後見人を選任する制度です。

成年後見人は、後見開始の審判を受けた本人に代わって契約を結んだり、本人の契約を取り消したりすることができます。このように幅広い権限を持つため、後見人は、本人の財産全体をきちんと管理して、本人が日常生活に困らないように十分に配慮していかなければなりません。

(3)成年後見人等の役割は、本人の生活・医療・介護・福祉など、本人の身のまわりの事柄にも目を配りながら本人を保護・支援します。具体的には、本人の不動産や預貯金などの財産を管理したり、本人の希望や体の状態、生活の様子等を考慮して、必要な福祉サービスや医療が受けられるよう、介護契約の締結や医療費の支払などを行ったりします。もっとも、食事の世話や実際の介護などは、一般に成年後見人等の職務ではありません。⁶

2 「成年後見制度」を受ける以前の「生計を一にする」との要件の該当性

(1)控訴人は、「甲は、従前から、丙の日常の世話をしており、家計の区別もされていない状況であったが、丙の生活能力の著しい低下により、丙の成年後見人に就任することとなり、その結果、丙の財産の分別管理を余儀なくされるようになった。」と主張しているように以前から家計の区別なく、ひとつの財布で生活費を出し合っている状態であったと推察される。このような状況であれば、「弁護士夫婦事件」～最判平成16年11月2日（集民215号517頁）、の判旨のように「所得税⁷法第56条の立法趣旨および同第57条の立法趣旨を検討すれば「生計を一にする親族」への支払に必要経費性を認めるか否かの分岐点は企業と家計が分離されているか否かなのである。」とあるから、別居していても所得税法56条の「生計を一にする」親族と認められるかもしれない。⁸

ただし、措置法69条の4でいう「生計を一にしていた」とは、被相続人の担税力の減少への配慮であるから、被相続人の生前から被相続人の有する宅地等で事業を営んでいる場合は、被相続人の生前に被相続人が当該土地を処分することに制限もなく、相続人の生計だけでなく、被相続人の生計をも支えていた相続人の「の事業の用(中略)に供されていた宅地等」を指すものと解すると判示されているので、成年後見人になったからということとは関係ないであろう。

3 「成年後見制度」を受けた後の「生計を一にする」との要件の該当性

甲が、成年後見人となった後も、甲から毎月一定額を丙に送金したり、甲が公共料金等の支払いをしていれば「生計を一にする」親族として本件特例が認められたであろうか。しかしながら、丙には収入があり、甲の扶養親族には該当しない。そして、「甲の事業によって、甲のみならず、被相続人である丙の生計が維持されていたという関係がなければならない。」と述べられているため、「生計を一にする」との要件を充たすのは、難しいのかもしれない。

4 甲は、主張の中で「甲は、丙の包括的代理権を有し、丙のために、丙の財産を自由に処分することができる立場にあり、実際、甲は、丙の後見業務のため、丙の財産を自由に処分していた。このように、

⁶ 法務省 HP <https://www.moj.go.jp/MINJI/a02.html#09> 最終確認 2022.7.25

⁷ 筆者追加

⁸ その他 弁護士・税理士夫婦事件。最判平成17年7月5日、税務訴訟資料255号順号10070

甲は、甲の財産は当然のこととして、丙の財産も全て自らのコントロール下にあり、両財産を自由に使っていた」と述べている。多分、甲は、自分の生活維持のためにも、丙の財産を処分していたと推察できる。つまり、丙が成年被後見人になる前も後も丙の財産に依存して生活をしていたことが伺える。しかしながら、甲が成年被後見人であるにもかかわらず、丙の財産を甲のために処分していたことが発覚すれば、甲は成年被後見人を外されるだけでなく、横領罪を問われる可能性もある。そのため社会通念に照らして、被相続人と相続人（親族）が日常生活の糧を共通にしていた事実を要するとの強い主張ができなかったのではないかと考える。そうすると、甲が丙の成年被後見人に就任していたという特殊性が判決に影響を与えたと言えるのではないかと考える。

【まとめ】

- ・ 租税特別措置法 69 条の 4 の特例に定める「生計を一にしていた」との要件を充さないとの判決については、妥当と考えるが、その理由については、疑問が残る。わざわざ所得税法と租税特別措置法の違いを強調する必要があるのだろうか。所得税法 56 条の適用要件から導き出しても本件特例の判決に変わりはないのではないかと考える。
- ・ 本件事案からわかることは、別居親族が被相続人と「生計を一にしていた」ということの立証に対するハードルが高いということがいえよう。
- ・ 措置法 69 条の 4 の趣旨が担税力の減少への配慮であり、円滑な事業承継は、副次的なものであり、それ自体独立して本件特例の趣旨に当たるものではないと述べている。しかしながら、事実認定では、丙だけでなく、戊の成年被後見人も務めている。現実問題としてこのような状況で、多額の相続税を納付することとなり、甲の事業継続が困難になった場合、結果として戊の生活にも影響を及ぼすことが考えられる。
- ・ 本当に本件特例の趣旨は、事業承継よりも相続人が相続した財産における担税力の有無なのであるか。
- ・ 措置法 69 条の 4 が適用されるか否かで、評価対象宅地等については、80%も評価額が違うことに伴い、相続税額も大きく異なってくるからこそ、相続人は、何とかして適用したいと考える。
本特例について、所基通 2-47(2)にあるように同一の家屋に起居しているのであれば、たとえば被相続人と相続人がお互い多額の収入があったとしてもそれだけで本特例の適用要件を充たし(原則として「生計を一にする」を立証する必要がない)、本事例のように被相続人と相続人が、同一の家屋に起居していなく、それぞれ少しだけ収入が扶養親族の要件を満たさないというだけで、本件適用を充たさなくなってしまう(「生計を一にする」を立証する必要がある)。
- ・ 本特例は、被相続人と同居していた相続人の生活基盤維持にある。当該物件が、被相続人と別居していた相続人の生活基盤維持に欠かせないものであっても、そのような者まで保護する必要がないということか。
- ・ 子供が親の生活費等を負担していれば、親が被後見人となったとしても引き続き生活費等を負担することに問題はない。しかし、被相続人と同居していたとしても、親が子供の生活費等を負担していて、その後親が被後見人となった時に、後見人から子供の生活費等は、子供自身が負担するように求められた場合、親子間は、「生計を一にする」親族ではなくなる可能性がある。特に子供に多少なりとも収入や資産がある場合は、難しく、別生計と判断される可能性があるのではないかと考える。

このような状況にある者をどのようにすれば救えるのか。大家族で家長制度を前提とした昔からの法制度では、昨今の多様な家族の形について応えることができないのではないか。このような問題は、今後の検討課題である。

【参考文献】

- ・ 林仲宣・谷口智紀 「税務弘報」 2021.7
- ・ 渡辺充 「税理」 2021.7
- ・ 赤坂高司 「税理」 2021.7
- ・ 橋本浩史 「税務通信」 2021.8
- ・ 品川芳宣 「T&Amaster」 No.915 2022.1.24

根拠法令

【租税特別措置法】

(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)

第六十九条の四 個人が相続又は遺贈により取得した財産のうちに、当該相続の開始の直前において、当該相続若しくは遺贈に係る被相続人又は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（第三項において「被相続人等」という。）の事業（事業に準ずるものとして政令で定めるものを含む。同項において同じ。）の用又は居住の用（居住の用に供することができない事由として政令で定める事由により相続の開始の直前において当該被相続人の居住の用に供されていなかった場合（政令で定める用途に供されている場合を除く。）における当該事由により居住の用に供されなくなる直前の当該被相続人の居住の用を含む。同項第二号において同じ。）に供されていた宅地等（土地又は土地の上に存する権利をいう。同項及び次条第五項において同じ。）で財務省令で定める建物又は構築物の敷地の用に供されているもののうち政令で定めるもの（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貸付事業用宅地等に限る。以下この条において「特例対象宅地等」という。）がある場合には、当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係る全ての特例対象宅地等のうち、当該個人が取得をした特例対象宅地等又はその一部でこの項の規定の適用を受けるものとして政令で定めるところにより選択をしたもの（以下この項及び次項において「選択特例対象宅地等」という。）については、限度面積要件を満たす場合の当該選択特例対象宅地等（以下この項において「小規模宅地等」という。）に限り、相続税法第十一条の二に規定する相続税の課税価格に算入すべき価額は、当該小規模宅地等の価額に次の各号に掲げる小規模宅地等の区分に応じ当該各号に定める割合を乗じて計算した金額とする。

一 特定事業用宅地等である小規模宅地等、特定居住用宅地等である小規模宅地等及び特定同族会社事業用宅地等である小規模宅地等 百分の二十

二 貸付事業用宅地等である小規模宅地等 百分の五十

2 ……省略

3 この条において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 特定事業用宅地等 被相続人等の事業（不動産貸付業その他政令で定めるものを除く。以下この号及び第三号において同じ。）の用に供されていた宅地等で、次に掲げる要件のいずれかを満たす当該被相続人の親族（当該親族から相続又は遺贈により当該宅地等を取得した当該親族の相続人を含む。イ及び第四号（ロを除く。）において同じ。）が相続又は遺贈により取得したもの（相続開始前三年以内に新たに事業の用に供された宅地等（政令で定める規模以上の事業を行っていた被相続人等の当該事業の用に供されたものを除く。）を除き、政令で定める部分に限る。）をいう。

イ 当該親族が、相続開始時から相続税法第二十七条、第二十九条又は第三十一条第二項の規定による申告書の提出期限（以下この項において「申告期限」という。）までの間に当該宅地等の上で営まれていた被相続人の事業を引き継ぎ、申告期限まで引き続き当該宅地等を有し、かつ、当該事業を営んでいること。

ロ 当該被相続人の親族が当該被相続人と生計を一にしていた者であつて、相続開始時から申告期限（当該親族が申告期限前に死亡した場合には、その死亡の日。第四号イを除き、以下この項において同じ。）まで引き続き当該宅地等を有し、かつ、相続開始前から申告期限まで引き続き当該宅地等を自己の事業

の用に供していること。

二 ……省略

三 ……省略

四 ……省略

4 ……省略

5 ……省略

6 ……省略

7 ……省略

8 ……省略

9 ……省略

10 第四項から前項までに定めるもののほか、第一項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

【所得税法】

（事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例）

第五十六条 居住者と生計を一にする配偶者その他の親族がその居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合には、その対価に相当する金額は、その居住者の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入しないものとし、かつ、その親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、その居住者の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。この場合において、その親族が支払を受けた対価の額及びその親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、当該各種所得の金額の計算上ないものとみなす。

家系図

