

ブラッシュアップ判例・裁決例

第28回

小規模宅地等の特例と「生計を一にしていた」親族の該当性

国税不服審判所【東裁（諸）平30-28】平30・8・22裁決（TAINS:F0-3-670）

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

Brush up Point

本件は、相続税の小規模宅地等の課税の特例と「生計を一にしていた」親族の該当性の問題であるが、国税不服審判所は、「生計を一にしていた」という点につき、次のとおり判断し、請求人の主張を認めなかった事例である。

- (1) 「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、あるいは日常生活の資を共通にしていたことをいい、また、「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。
- (2) 被相続人と同居していなかった親族が「生計を一にしていた」と認められるためには、当該親族が被相続人と日常生活の資を共通にしていたと認められることを要し、そのように認められるためには、少なくとも、居住費、食費、光熱費その他日常生活に係る費用の主要な部分を共通にしていた関係にあったことを要するものと解するのが相当である。

I. 事実関係

請求人は、被相続人（母）の成年後見人として、毎年、3月から翌年2月までの間に行ったとする後見事務の内容を記載した後見事務経過一覧表並びに被相続人に係る食費（食材及び宅配の弁当の購入）、訪問介護費、日用品費及び医療費等の支出を日別に記載した金銭出納帳を作成し、後見事務経過一覧表及び金銭出納帳に記載された費用を被相続人名義の預貯金口座から出金した金銭等から支払っていた。被相続人は死亡にいたるまで、請求人の所得税法上の扶養親族とはなっていなかった。

なお、請求人は、上記の後見事務経過一覧表に、本件被相続人の成年後見人として行った財産管理のほか、被相続人に係る病院等への付添い、食材の搬入、年末年始の食事づくり、体調の管理、安否確認、トラブルの仲裁、本件居室内の物品紛失の対応等の成年後見事

務には含まれない内容も記載していた。

被相続人の居室（以下、「本件居室」という。）に係るガス、水道及び電気の使用料金については、被相続人名義の普通預金口座から支払われていた。

ところで、母の死亡による本件相続により、請求人らは、平成27年6月24日付で、遺産分割協議書を作成し、請求人は本件宅地（面積969.53㎡のうち450.628㎡）を取得した。請求人は、本件相続の開始時から本件相続に係る相続税の申告期限まで引き続き本件宅地を所有していた。

なお、請求人は、本件相続開始の前に被相続人から本件宅地を無償で借り受けていた。本件宅地の上には、請求人が営む建設業の作業場として使用する昭和40年頃に建てられた建物が存し、本件宅地は、本件相続の開始前から本件相続に係る相続税の申告期限まで引き続き、請求人が営む建設業のために使用されていた。

請求人らは、本件相続に係る相続税について、本件宅地について措置法69条の4第1項の規定による小規模宅地等の課税の特例（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14,328,810円として確定申告をした。

ところが、原処分庁は、請求人らに対し、請求人は本件被相続人と生計を一にしておらず、本件特例の適用は認められないから、本件宅地について課税価格に算入する価額は

54,720,809円であるとして相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をなした。これを不服とした請求人は、所定の手続きにしたがって本件審査請求をなした。

II. 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、請求人が本件特例の適用要件である被相続人と「生計を一にしていた」親族に該当するか否かである。当事者の主張をまとめると、次のとおりである。

請求人の主張	原処分庁の主張
<p>「生計を一にしていた」ということについては、法律として明文化されていないものの、国税通則法基本通達第46条関係9《生計を一にする》には、「納税者と有無相助けて日常生活の資を共通にしていること」、法人税基本通達1-3-4《生計を一にすること》には、「有無相助けて日常生活の資を共通にしていることをいうのであるから、必ずしも同居していることを必要としない」と定められており、ここでいう「日常生活」とは、「食事、排泄、着脱衣、入浴移動などの日常生活、動作を行う日々のこと」と、「資」とは、「もとで、もと、財貨、財産、力などを与えて助けること」とされている。「生計を一にする」には、納税者と相手方が日常生活において相手に力を与え助けることを経常的に行っているかどうかを判断基準を置くべきである。</p> <p>請求人は、母と別居していたものの、母は高齢、病弱であり、母と同居していた妹の分も含めて日常生活を担っていかねばならず、成年後見人の通常業務である財産管理等の業務のほか、母の病院等への付添い、食材の購入・搬入等の母の身の回りの世話をしていた。なお、請求人は、母とお互いに助け合うという観点から、本件宅地について、母から無償で使用させてもらっていた。したがって、請求人と母は、日常生活において相手に力を与え助けることを経常的に行っており、日常生活の資を共通にしていたと認められるから、「生計を一にしていた」親族に該当する。</p>	<p>請求人が母と「生計を一にしていた」というためには、請求人と母が日常生活の資を共通にしていたことを要し、少なくとも居住費、食費、光熱費その他日常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あったことを要することとなる。しかし、請求人は、母の日常生活に関する費用である食費、日用品費及び医療費等の支払を母名義の預貯金口座から出金して行い、さらに、本件居室に係る水道、ガス及び電気の使用料金も母名義の預金口座から引き落とされており、請求人と母は、少なくとも居住費、食費、光熱費その他日常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あったとはいえないから、「生計を一にしていた」とは認められない。請求人が行った母の日常生活の支援は、生活の場を別にしていない親子間の助け合いであって、必ずしも生計を一にしているかどうかの判断に直接結びつくものとは認められない。</p>

III. 裁決の要旨

〔1〕 審判所は、本件特例の「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、あるいは日常

生活の資を共通にしていたことをいい、また、『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」と定義した上で、「被相続人と同居していなかった親族

が『生計を一にしていた』と認められるためには、当該親族が被相続人と日常生活の資を共通にしていたと認められることを要し、そのように認められるためには、少なくとも、居住費、食費、光熱費その他日常生活に係る費用の主要な部分を共通にしていた関係にあったことを要するものと解するのが相当である。」と、本件特例の判断のための要素をはじめに示した。

〔2〕そこで、本件への当てはめであるが、事実関係から、「請求人と本件被相続人の間では、居住費、食費、光熱費その他日常生活に係る費用の主要な部分を共通にしていた関係にはなかったといわざるを得ず、他に日常生活に係る費用の主要な部分を共通にしていたことを示す事実も認められないとして、請求人は、本件被相続人と『生計を一にしていた』親族ではない」と判断した。

また、請求人らは、措置法69条の4第1項の「生計を一にしていた」の意義をそれと同一の文言を定める国税通則法基本通達第46条関係9及び法人税基本通達1-3-4と同一に解すべきとした上で、生計を一にするということは、単に納税者と相手方が生活するための金銭を負担し合う関係にあったかどうかということではなく、納税者と相手方が日常生活において相手に力を与え助けることを経常的に行っていたかどうかに判断基準を置くべきであると主張したが、この点につき、「国税通則法基本通達第46条関係9は国税通則法第46条《納税の猶予の要件等》第2項第2号の納税の猶予ができる場合の要件に関するものであり、また、法人税基本通達1-3-4は法人税法第2条《定義》第10号及び法人税法施行

令第4条《同族関係者の範囲》第1項第5号の同族会社の判定のための同族関係者の範囲を画する基準に関するものであって、いずれも本件特例とはその趣旨……や適用場面を異にするから、それぞれにおける『生計を一』の意義についても直ちに同一に解すべきとは認められない。」と判断し、その主張を退けた。

IV. 解 説

〔1〕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》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、相続人等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があるのが通常であることに鑑み、相続税の課税上特別の配慮を加えることを趣旨として制定された。したがって、本件裁決例の評釈にあたっては、その趣旨解釈は重要である。

〔2〕「生計を一にする」という概念については、本件特例でも課税要件となっているにもかかわらず、定義規定がない。たとえば、所得税法の条文をみると、控除対象配偶者（所法2①三三の二）、扶養親族（所法2①三四）、ひとり親（所法2①三一イ）、雑損控除（所法72）、医療費控除（所法73）、社会保険料控除（所法74）等々の規定や、所得税法56条の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、所得税法57条の事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例に関する規定の中に適用要件としてこの用語が使われている。また、本件

で請求人が主張するように、国税通則法基本通達第46条関係9、法人税基本通達1-3-4にも、同用語が登場する。

各種税法において同じ用語が使われているが、必ずしも同意義で使われていないというのがこの「生計を一」にするという用語の特徴で、本件で審判所も「それぞれにおける『生計を一』の意義についても直ちに同一に解すべきとは認められない。」と判断し、特異な存在であると認識している。なお、夫婦間の報酬の支払いにつき所得税法56条の適用が争点となった有名な事件に「服部事件」（最高裁平16・11・2判決）と「宮岡事件」（最高裁平17・7・5判決）があるが、「生計を一にする」ということが所得税法56条の第1要件であるにもかかわらず、判決では、それについて明確な判断を下しておらず、夫婦間という親族よりもさらに密接な関係においては、生計を一にすることが当然であるかのごとく本要件は軽視されている。

なお、明文規定がないという法の不備の点については、国税不服審判所平成20年6月26日裁決において、「請求人は……法の不備による不利益は課税庁側が負うべきで

ある旨主張するが、法令の適用に当たっては、当該法令の趣旨に従って解釈し適用すべきであって、『生計を一にしていた』との文言について、相続税法及び措置法に定義又は準用規定がないとしても、当該文言は上記イ（筆者注：判示事項）のとおり解することができ、『生計を一にしていた』親族に該当するか否かについては社会通念に照らして個々に判断できるので、この点に関する請求人の主張には理由がない。」としている。

〔3〕このような不確定概念である「生計を一」にするという点については、特に同居していない場合には、浦和地裁平12・12・4判決により、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証明するしかなく、たとえば、従来からの手法では、次のような「形式的要件（住民票や不動産の登記等）」、「物理的要件（家屋の構造等）」、「経済的要件（収入・生活費、水道光熱費、家賃の支払い等）」を満足させなければならない。

	生計を一にする	生計を別にする
住民票等	住民票や社会保険制度上の世帯が同じ	住民票や社会保険制度上の世帯が異なる
不動産の登記	同居している親族のどちらか一方のみの所有	不動産の持分が区分所有権により区分
同居・別居の別	同居……親族が納税者と同一の家屋に起居している場合（両者間で日常の生活費における金銭面の区別が不明確である場合は、事実上の推定が働くことを注意的に明らかにしたものとして解することができる・徳島地裁平9・2・28判決）	別居……ただし、所得税基本通達2-47の「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」というケースを除く
家屋の構造	玄関、台所、風呂等の生活な主要設備を共有 建物内でそれぞれの居住スペースを自由に往来できる	玄関、台所、風呂等の生活の主要な設備が別々にある 建物内でそれぞれの居住スペースを自由に往来できない（平28・9・29裁決）

収入・生活費	独立した収入がなく、一方の親族が他方の親族の生活費を負担	独立した収入、独自の生活費の負担 被相続人に係る食費、訪問介護費、日用品費及び医療費等について、被相続人名義の預貯金口座から出金（本件・平30・8・22裁決）
水道光熱費等	メーターや回線が共通 使用料に応じた実費精算がない 少なくとも居住費、食費、光熱費その他 日常生活に係る費用の全部又は主要な 部分を共通（国税不服審判所平20・6・26裁決）。	親族それぞれの居住スペースごとにメーターや回線が設置 使用量に応じた実費精算がある
家賃の支払い	親族間での家賃の支払いがない	親族間での家賃の支払いがある

また、以上の要件に加え、同居していない場合に納税者が「相助け・共同生活要件」を強調することがあるが、過去の裁決例・判決

例では、下記のようなときは、これらにつき消極的に判断されている。

判断要因	生計を一	生計を別
<平20・6・26裁決判断要因> ・被相続人の入院中、毎日のように植木の面倒、郵便物の確認等、被相続人居宅の管理を行っていた（生活の場を別にして親子間の通常の助け合いであって、必ずしも生計を一にしているかどうかの判断とならない）	×	○
<平28・9・29裁決判断要因> ・被相続人は、平日は自ら費用負担した給食サービスを利用、週末は、親族が調理したものを食しており、その材料費は親族が負担 ・被相続人の入退院時の送迎及び入院中の洗濯などの身の回りの世話は親族が行い、治療費については本件被相続人が自ら支払う	×	○
<平30・8・22裁決判断要因> ・成年後見人の通常業務のほか被相続人の身の回りの世話をを行い、さらに宅地を無償で使用させてもらう	×	○
<横浜地裁令2・12・2判決> ・相続人の事業によって、当該相続人のみならず、被相続人の生計が維持されていた ・成年後見人としての財産管理（相続人の被相続人に対する成年後見人としての報酬請求権や相続における甲の寄与を基礎付けるもの）	○	×
	×	○

なお、本件裁決例後の事件であるが、被相続人の成年後見人である納税者が事業の用に供していた土地について、本件特例に定める「生計を一にしていた」との要件を充たさないとした事例がある（横浜地裁令2・12・2判決）。この事件で横浜地裁は、「被相続人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見れば、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。」と判示した。

以上、本件は、相続税における小規模宅地等の特例と「生計を一にしていた」親族が問題となっているが、同居していないことが明らかかな親族がその被相続人と生計を一にして

いることの証明はハードルが高く、親から子への財産の移転につき、軽減を行う課税の特例は、たとえ中小企業の事業承継を目的とするものであっても、「本件特例の趣旨は、担税力の減少への配慮にあるのであり、これと関係なく、円滑な事業承継の実現それ自体が独立して本件特例の趣旨に当たるものではない（く）」（横浜地裁令2・12・2判決）、本件特例が軽減をすることの趣旨から逸脱することはできず、これを限定的に解することはやむを得ないと考える。