

小規模宅地等の特例たる 「生計を一」にしていたに関する一考察

中 村 咲 子

はじめに

本稿の目的は、租税特別措置法（以下「措置法」という。）第 69 条の 4 である小規模宅地等の相続税の課税価格の計算の特例（以下「小規模宅地等の特例」という。）の要件である「生計を一」にしていたの意義を明らかにすることにより、小規模宅地等の特例の在り方を明確にしていくことである。

相続税の課税割合が増えている状況において、相続税の課税物件である土地の課税標準の計算に、大きな影響を与えるのが、小規模宅地等の特例である。

東京高裁令和 3 年 9 月 8 日判決では、小規模宅地等の特例の適用要件である「生計を一」が問題となった。この判例は、相続人が被相続人の成年後見人となったことで、生活費を区別することになり、「生計を一」とは認められなかった事案である。

少子高齢化社会の中、成年後見人制度をはじめ相続税の基礎となる家族の在り方が変わっており、小規模宅地等の特例の適用要件である「生計を一」にしていたについても規定の立法趣旨や用語の意味をもとに解釈を考え直す必要がある。

第 1 章 小規模宅地等の特例における「生計を一」要件の問題点

第 1 章では、小規模宅地等の特例における「生計を一」の解釈に関する最新の判例である令和 3 年 9 月 8 日判決を取り上げた。この判例は、原告が事業の用に供していた宅地について小規模宅地等の特例が適用出来るか否かが争われた。原告の事業は、被相続人の行っていた事業ではなかったため、原告と被相続人が「生計を一」にしているか否かが争点となった。原告と被相続人は別居しており、原告は被相続人の成年後見人として財産の管理等を行っていたが、生活費が別であったため「生計を一」にしていることを認められず、小規模宅地等の特例の適用がないとされた。

この判例を通じ、小規模宅地等の特例の適用における問題点を、①小規模宅地等の特例の立法趣旨と解釈の在り方②所得税法上の「生計を一」と小規模宅地等の特例の「生計を一」の解釈の関係③ライフスタイルの変化による「生計を一」について、という 3 つの観点から提起した。

第 2 章 小規模宅地等の特例の立法趣旨と「生計を一」

第 2 章では、小規模宅地等の特例の立法趣旨と「生計を一」について検討した。

小規模宅地等の特例の立法趣旨は、「処分の制約性」及び「事業、生活基盤の維持」であるが、趣旨について相続人から考えると「生計を一」か否かを区別する必要はないと考えられる。

小規模宅地等の特例は、昭和 50 年の通達から始まり、昭和 58 年に措置法として制定されて以降、限度面積や減額割合を拡大している中で例外規定も増えていっている。しかし、「生計を一」要件は、各改正

の中で追加された規定ではなく制定当初からあった規定である。

被相続人の事業を承継又は被相続人と同居もしくは持家のない親族の特例の適用要件を満たせば、「生計を一」が否かを問わず適用ができる規定もある。そのため、小規模宅地等の特例における「生計を一」要件は、被相続人の使用状況を重視している規定であると考えられ、被相続人と相続人と同等に扱う規定といえる。

小規模宅地等の特例は措置法であり、新たな要件を追加し、解釈を拡げることはできないが、「生計」「一」という用語について柔軟に判断していくことは可能であると考ええる。

第3章 所得税法と小規模宅地等の特例の「生計を一」

第3章ではまず所得税法における「生計を一」の解釈について確認した。「生計を一」という規定は、所得税において、扶養控除、所得税第56条など多くの規定において使用されている。その解釈は、通達及び判例から有無相扶けて日常生活の資を共通にしていると考えられる。その中で具体的な判断基準として、有無相扶けてを「同一の生活共同単位」ということから同居か否か、婚姻しているかという点で判断されており、「日常生活の資」は、財布が共通かということから、生活費、水道光熱費等が共通かという点で判断されている。

一方、小規模宅地等の特例における「生計を一」についてであるが、判例から解釈として所得税と同様に、有無相扶けて日常生活の資を共通にしているという考え方は同じであると考えられる。ただし、「生計を一」の判断基準について、事案上では日常生活の資という点で財布が共通かということから生活費、水道光熱費等が共通かを重視し、判断されている。

所得税と相続税は同じ税法であり、「生計を一」という同じ用語を使っているため、解釈についても同様としていることには問題がない。しかし、事案において「日常生活の資を共通にしている」という点が重視され、判断基準として生活費に重きが置かれていることには問題があるとした。

第4章 家族の変化と小規模宅地等の特例の「生計を一」

第4章では、ライフスタイルの変化の中で、小規模宅地等の特例における「生計を一」がどのように解釈、判断されていくべきか、民法における「生計」概念を含めて検討した。小規模宅地等の特例は、家制度を前提としていたため、「生計を一」要件は被相続人と同居し家を守っていく相続人を前提としていたと考えられる。しかし、第3章でも述べたように家族の在り方が変わっていく中で「生計を一」の判断基準の在り方も変えていくべきとした。

相続税法は民法を基本としている法律であり、同じ「生計」という用語が使われている民法の特別縁故者における判断基準を検討し、小規模宅地等の特例における「生計を一」要件の判断基準として、同居をしていない場合において生活費の支払状況に重点を置くのではなく、財産管理も含めた扶けがあったのかを重視して判断すべきであるとした。

おわりに

本稿では、小規模宅地等の特例における「生計を一」要件の解釈の在り方について、立法趣旨及び所得税における「生計を一」との関係から検討した。通達や判例から「生計を一」要件の解釈としては、有無相扶けて日常生活の資を共通にしていることとしたが、小規模宅地等の特例の事案においては、生活費の負担に重きを置いて判断をされていることが問題であることを明らかになった。小規模宅地等の特例の規

定が制定された時代から現在においては家族の在り方についても変化があるため、立法趣旨も考慮し、親族間の扶け合いを重視し、財産管理に着目して判断をしていくべきであるとした。

第1章で取り上げた令和3年9月8日判決については、原告が主張しているように所得税法と同様に有無相扶けて日常生活の資を共通にしていることと解釈すべきであると考ええる。これは、過去の小規模宅地等の特例における事案における「生計を一」に対する解釈とも合致している。しかし、判断基準として生活費の支払だけに着目するのではなく、相続人が、生活能力が減少していた被相続人の財産を管理し、問題なく生活を行えるように行っていたことから「生計を一」にしていたと判断することができたのではないだろうか。ただし、成年後見人になっていれば「生計を一」と認められることは妥当ではなく、特別縁故者の事案と同様に成年後見人の職務を超え療養看護や財産管理に尽くす必要があると考える。

相続税の課税割合が増え、小規模宅地等の特例の重要性が高まっていく中で、「生計を一」要件について本稿で述べた解釈と判断基準が今後の事案において適用されていくことを期待したい。