

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国(藤沢税務署長)

令和3年9月8日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・横浜地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和2年12月2日判決、本資料270号-129・順号13489)

判 決

	亡甲訴訟承継人
控訴人	乙
訴訟代理人弁護士	馬淵 泰至
補佐人税理士	田中 潤
被控訴人	国
代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	藤沢税務署長 千葉 雅英
指定代理人	市原 麻衣 淵 政博 宮脇 智砂子 北村 勝 小池 裕行 佐藤 千鶴

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が、平成29年9月27日付けで亡甲に対してした、平成26年8月●日開始の被相続人丙の相続に係る相続税の更正処分のうち、課税価格5920万4000円、納付すべき税額509万1200円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要(以下、略称は原判決の例による。)

- 1 丙の相続人の一人である甲は、丙から相続した本件土地(原判決9頁16行目参照)について本件特例(原判決2頁7行目、6頁10行目以下参照)を適用し、相続税の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、藤沢税務署長は、本件土地について本件特例の適用は認められないとして、本件更正処分(原判決10頁1行目参照)及び本件賦課決定処分(原判決10頁2行目参照)をした。本件は、甲が、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各取消しを求める事案である。

甲は原審係属中の令和元年12月●日に死亡し、甲の妻である控訴人が甲の訴訟上の地位を承継した。

2 原判決は控訴人の請求を全部棄却した。控訴人が原判決の全部を不服として控訴した。

3 「法令の定め」、「前提事実」、「本件課税処分及び本件賦課決定処分の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張」並びに「争点に対する当事者の主張」は、原判決を次のとおり付加、訂正し、当審における控訴人の補足主張を後記4のとおり追加するほか、原判決「事実及び理由」中の「第2 事案の概要等」の2から5まで（原判決の別紙及び別表を含む。）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決5頁7行目の「上欄」を「左欄」に、同頁8行目の「下欄」を「右欄」にそれぞれ改める。

(2) 同8頁6行目の末尾に改行の上、次のとおり加える。

「(4) 所得税法

第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）

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。（以下略）」

(3) 同8頁14行目の「ある。争いがない」を「ある。丙の夫であるA（以下「A」という。）は、平成22年6月●日、死亡した。（争いがない）」に改める。

(4) 同9頁6行目の末尾に改行の上、次のとおり加える。

「横浜家庭裁判所は、甲の申立てを受け、平成23年1月31日、戊についても後見を開始し、その成年後見人として甲を選任するとともに、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（甲3の2、弁論の全趣旨）。」

(5) 同9頁21行目の「引き続き」を「本件相続の開始前から本件相続税の申告期限まで引き続き」に改める。

(6) 同10頁9行目及び同頁10行目の各「本件課税処分」をいずれも「本件更正処分」（原判決10頁1行目参照）に改める。

(7) 同11頁1行目の「この生計一要件は」を「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（以下「生計一要件」ということがある。）は、所得税法56条の「生計を一にする」との要件と同様」に改める。

(8) 同15頁9行目から同頁10行目にかけての「丙について後見が開始し」を「丙について本件後見が開始し」（原判決9頁2行目参照）に改める。

(9) 同15頁14行目の「後見人」を「成年後見人」に改める。

4 当審における控訴人の補足主張（争点（1）について）

(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）。

ア 被相続人の親族と当該被相続人とが同居している場合は、各自に多少の独自の収入や支出があったとしても、よほど明確な区別がされていない限り、基本的には世帯主の財布の中で生活しているといえるから、生計を一にしていると認められる。

また、同居を止めて独自の生活を始めた場合でも、扶助義務に基づく財政援助等が行われている場合には、やはり世帯主の財布の中で生活しているといえるから、生計を一にしていると認められる。

イ 被相続人の親族と当該被相続人とが（たとえ親子であっても）同居しておらず、各自に独自の収入があり、それを独自の判断で処理している場合は、自分の財布で生活しているといえるから、生計を一にしているとは認められない。

ウ そこで、本件特例の趣旨のほか、同居していないケースにおいて上記のように生計一要件で射程範囲を限定している趣旨、さらには、租税法律主義（特に文理解釈）の観点から検討すると、租税特別措置法69条の4第1項の生計一要件は、所得税法56条の「生計を一」にするとの要件と同様、財布（生計）が一つの状態と言えるか、言い換えると、生計（暮らしを立てていく方法、手段）について、独自の収入があり、これを独自の判断で処理しているか否かという観点から判断すべきである。

(3) 本件へのあてはめ

ア 丙は、もともと夫のAと娘の戊と三人で暮らしていたが、老年期認知症に罹患し、平成22年6月●日にAが死亡した後、中度知的障害（B1）のある戊と二人で家計を維持していくのは困難となった（具体的には、食事や排泄は自らできるものの、買物を含む食事の準備はできず、トイレや室内の清掃もできずに自宅内はゴミだらけになり、誘導や介助

がないと外出もできない状態であった。)。そのため、甲が、平成23年1月31日、丙と戊の成年後見人に就任し、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)。

イ 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であり、これを丙独自の収入と言うことは困難である。また、丙が独自の判断で家計を管理、処理することは不可能な状態にあり、丙の生活を維持するためには甲の協力が必要不可欠であった。

ウ したがって、丙は、自らの判断で家計を管理し、支出することができず、甲の協力を得ていたのであるから、甲と生計を一にしていたと認めるのが相当である。

(4) 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な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。

第3 当裁判所の判断

1 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「事実及び理由」中の「第3 争点に対する当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 原判決16頁24行目から同頁25行目までを以下のとおり改める。

「(1) 認定事実

前記補正の上引用する前提事実、掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。」

3 同17頁6行目から同頁7行目にかけての「丙について後見が開始した」を「丙について本件後見が開始した」(原判決9頁2行目参照)に改める。

4 同17頁19行目の「後見監督人」を「成年後見監督人」に、同18頁3行目の「後見人」を「成年後見人」に、それぞれ改める。

5 同18頁10行目から19頁16行目までを以下のとおり改める。

「(2) 本件特例についての検討

ア 本件特例は、個人が相続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の事業の用(中略)に供されていた宅地等」がある場合には、そのうち一定の部分について、相続税の課税価格に算入すべき価額の計算上、一定の割合を減額するというものである。

前記補正の上引用する前提事実及び認定事実によれば、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としたものである。

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を無償で貸し付け、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ということが出来るから、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いから、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。

エ 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ふ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（なお、前記のとおり、本件特例の適用により、その結果として中小企業の円滑な事業承継という政策目的が促進されるという効果が期待されるものの、それは副次的な効果にとどまり、本件特例の趣旨はあくまでも担税力の減少に対する配慮にあるから、円滑な事業承継の実現自体が独立して本件特例の趣旨に当たると解することはできない。）。

6 同19頁21行目から同頁22行目にかけての「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」を「丙名義の口座から引き出された現金や、丙の自宅で発見された現金等」に改める。

7 同20頁4行目から同頁7行目までを以下のとおり改める。

「これらの事実からすれば、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。」

8 同20頁9行目から同頁13行目までを以下のとおり改める。

「ア 控訴人は、租税特別措置法69条の4第1項は、本件特例の要件を「被相続人の親族」が「当該被相続人と生計を一にしていた」場合と規定し、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、同条と同様、かなり幅広く財布（生計）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り、本件特例の趣旨のほか、同居していないケースにおいて生計一要件で射程範囲を限定している趣旨、さらには、租税法主義（特に文理解釈）の観点から検討すると、生計（暮らしを立てていく方法、手段）について、独自の収入があり、これを独自の判断で処理しているか否かという観点で判断されるべきであると主張する。

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、前記補正の上引用する（2）のとおり、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ところ、本件特例の上記趣旨によれば、本件土地が「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」に該当するというためには、本件土地の上で営まれていた甲の事業（大工業）によって、甲の生計のみならず、丙の生計が維持されていたという関係がなければならぬことは、前記補正の上引用する（2）イ、ウにおいて検討したとおりである。

以上より、控訴人の上記主張は、採用することができない。」

9 同20頁17行目から同頁18行目にかけての「コントロール下に置いていたのであるから、日常の生活の糧を共通にしていたといえ」を「コントロール下に置いていたほか、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、まさに「居住費、食費、光熱費、その他日常生活の費用」を共通にしていたといえ」に改める。

10 同21頁6行目から同頁18行目までを以下のとおり改める。

「ウ 控訴人は、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、前記補正の上引用する（2）のとおり、本件特例は、当該宅地等について、担税力の減少に着目して相続税負担の軽減を図ることとしたものであって、その適用により中小企業の円滑な事業承継が促進されるという効果が期待されるとしても、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の用に供されていた宅地等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、前記補正の上引用する（2）ウのとおり、担税力の減少の観点から、当該宅地等が被相続人の事業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る。したがって、そのような場合でないにもかかわらず、中小企業の円滑な事業承継自体を目的として、本件特例を適用することはできない。

以上より、控訴人の上記主張は、採用することができない。」

11 同22頁13行目及び同頁14行目の各「前記認定」をいずれも「前記補正の上引用する認定事実」に改める。

第4 結論

以上によれば、控訴人の請求はいずれも理由がないから棄却すべきであり、これと同旨の原判決は正当である。よって、本件控訴を棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第11民事部

裁判長裁判官 大竹 昭彦

裁判官 原 克也

裁判官 押野 純