

佐賀地方裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 相続税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（佐賀税務署長）
平成20年5月1日認容・控訴

判 示 事 項

- (1) 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）の対象範囲
- (2) 租税特別措置法69条の4の特例（本件特例）は、昭和50年6月20日付「事業又は居住の用に供されていた宅地の評価について」通達の趣旨を引き継いで法制化されたものであるから、本件特例も、上記個別通達と同様に「居住の用に供された宅地」を「主として居住の用に供された宅地」と解釈すべきであるとの国の主張が、本件特例は上記個別通達がそのまま法律化されたものではなく、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の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、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、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はほかならないというべきであって、個別通達の趣旨のみから、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して排斥された事例
- (3) 租税特別措置法69条の4の特例の「居住の用に供されていた」宅地に当たるかどうかの判断基準
- (4) 被相続人は、相続財産であるマンション（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、租税特別措置法69条の4の特例の「居住の用に供されていた宅地」には当たらないとの国の主張が、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、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、よって、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って、その敷地は、租税特別措置法69条の4の特例の「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として排斥された事例

判 決 要 旨

- (1) 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、租税特別措置法31条の3第2項（居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例）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同法施行令20条の3第2項（居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例）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、同法69条の4に規定する特例（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) 省略
- (3) 「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、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。

(4) 省略

判	決
原告	甲
原告	乙
原告	丙
上記3名訴訟代理人弁護士 中村 佐和子	
同	高橋 博美
被告	国
上記代表者法務大臣	鳩山 邦夫
処分行政庁	佐賀税務署長
	植木 修治
上記指定代理人	菊池 浩也
同	福本 昌弘
同	井手上 秀文
同	原尻 真二
同	向 宜喜
同	石橋 竜也
同	岩浪 照美
同	三浦 博文
同	山下 誠二
同	丁野 太介
同	松本 俊一

主 文

- 1 佐賀税務署長が平成17年6月30日付けで行った、原告らに対する、平成14年11月16日相続開始に係る相続税の更正処分のうち、課税価格4億0451万8000円、納付すべき税額8420万6300円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分（ただし、いずれも平成17年11月15日付け異議決定により一部取り消された後のもの）をいずれも取り消す。
- 2 訴訟費用は被告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求の趣旨

主文第1項と同旨

第2 事案の概要

1 事案の要旨

本件は、原告らにおいて、原告甲（以下「原告甲」という。）が相続により取得した2つの宅地について、いずれも租税特別措置法（平成15年法律第8号による改正前のもの。以下「措置法」という。）69条の4第1項（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）の適用があるとして、相続税の申告をしたところ、佐賀税務署長が、片方の宅地については上記条項は適用されないとし、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ことから、上記更正処分のうち申告分を越える部分及び過少申告加算税賦課決定処分が違法であるとして、その取消しを求めた事案である。

2 争いのない事実等

以下の事実は、当事者間に争いがないか、末尾掲記の証拠により認められる。

(1) 相続関係

丁（以下「丁」という。）は、平成14年11月16日に死亡し、原告らはいずれもその子であり、法定相続人である（以下この相続を「本件相続」という。）（争いがない。）。

(2) 丁によるマンション取得

丁は、平成13年6月23日、別紙物件目録記載1のマンション（A通り、以下「本件マンション」という。）を買い受けた（乙1）。

(3) 原告甲による2宅地の相続

丁は、平成14年11月16日当時、本件マンションの敷地である別紙物件目録記載1の「敷地権の目的たる土地の表示」欄記載の宅地の持分 $\frac{269984}{10078}$ （地積 26.958007956m^2 、以下「本件宅地」という。）及び小城市の家屋（以下「小城市家屋」という。）の敷地である別紙物件目録記載2の宅地（地積 122.00m^2 、以下「小城市宅地」という。）を所有しており、原告甲は、相続により、本件宅地及び小城市宅地の所有権を取得した（甲5、乙1、5）。

(4) 原告らの申告

ア 原告らは、本件相続に伴い、法定申告期限内である平成15年9月16日に、別紙1の「当初申告(A)」の「課税価格」及び「納付すべき税額」欄記載のとおり記載した相続税の申告書を佐賀税務署長に提出した（甲5）。

イ 原告らは、平成15年11月18日に、別紙1の「修正申告(B)」の「課税価格」及び「納付すべき税額」欄記載のとおり記載した、本件相続に係る相続税の修正申告書を佐賀税務署長に提出した（甲5）。

ウ 原告らは、佐賀税務署長の調査に基づき、平成16年11月26日に、別紙1の「再修正申告(C)」の「課税価格」及び「納付すべき税額」欄記載のとおり記載した、本件相続に係る相続税の修正申告書を佐賀税務署長に再提出した。

これは、原告らが佐賀税務署長の調査における指摘のうち、本件宅地に対する措置法69条の4の適用がないことを除き、その指摘に従って再修正申告書を提出したものである。（甲5）

(5) 佐賀税務署長の更正処分及び賦課決定

ア 佐賀税務署長は、原告らの(4)ウの再修正申告に対し、平成16年11月29日、別紙1の「再修正申告(C)」欄の「過少申告加算税」欄記載のとおり、過少申告加算税の賦課決定処分を行った（甲5）。

イ 佐賀税務署長は、調査に基づき、本件宅地には、措置法 69 条の 4 の適用がないとして、平成 17 年 6 月 30 日付けで別紙 1 の「更正処分(D)」欄のとおり、本件相続に係る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行った(甲 1～3)。

(6) 原告らの不服申立て等

ア 原告らは、佐賀税務署長に対し、本件相続に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分に不服があるとして、平成 17 年 8 月 29 日付けで異議申立てをし、佐賀税務署長は、調査に基づき、平成 17 年 11 月 15 日付けで、別紙 1 の「異議決定等(E)」欄のとおり、本件相続に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分の一部を取り消す異議決定(本件宅地に係る評価額の計算に誤りがあったもの。)をした(異議決定により一部取り消された後のものを以下「本件更正処分」及び「本件賦課決定処分」といい、これらを併せて「本件更正処分等」という。)(甲 4、5)。

イ 原告らは、本件更正処分等に不服があるとして、平成 17 年 12 月 15 日、国税不服審判所長に対して審査請求をし、国税不服審判所長は、平成 18 年 6 月 6 日、審査請求をいずれも棄却する裁決を行った(甲 5)。

(7) 本件訴訟の提起

原告らは、平成 18 年 12 月 2 日、本件更正処分等の取消しを求めて、本件訴訟を提起した(顕著な事実)。

3 法令等の定め

(1) 相続税法(以下「法」という。)11 条の 2 は、相続税の課税価格について定め、1 項は、「相続又は遺贈に因り財産を取得した者が第 1 条の 3 第 1 号又は第 2 号の規定に該当する者である場合においては、その者については、当該相続又は遺贈に因り取得した財産の価額の合計額をもって、相続税の課税価格とする。」と規定し、2 項は、「相続又は遺贈に因り財産を取得した者が第 1 条の 3 第 3 号の規定に該当する者である場合においては、その者については、当該相続又は遺贈に因り取得した財産でこの法律の施行地にあるものの価額の合計額をもって、相続税の課税価格とする。」と規定している。

(2) 法 22 条は、評価の原則について定め、「この章で特別の定めのあるものを除く外、相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」と規定する。

(3) 措置法 69 条の 4 は、小規模宅地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。)について定め、1 項は、「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若しく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若しくは居住の用に供されていた宅地等で財務省令で定める建物若しくは構築物の敷地の用に供されているもので政令で定めるもの(特例対象宅地等)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すべ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（選択特例対象宅地等）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（小規模宅地等）に限り、相続税法第11条の2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。」と規定し、同項1号は、「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、国営事業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100分の20」と、同2号は、「前号に掲げる小規模宅地等以外の小規模宅地等100分の50」とそれぞれ規定する。

また、2項は、小規模宅地等の限度面積要件について定め、同項3号は、「当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係る選択特例対象宅地等のすべてが特定事業用等宅地等及び特定居住用宅地等以外の特例対象宅地等である場合当該選択特例対象宅地等の面積の合計が200㎡以下であること」と規定する。

さらに、3項2号は、特定居住用宅地等の意義について、「被相続人等の居住の用に供されていた宅地等で、当該相続又は遺贈により当該宅地等を取得した個人のうちに、当該被相続人の配偶者又は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（当該被相続人の配偶者を除く。以下同じ。）がいる場合の当該宅地等（政令で定めるものに限る。）をいう」とし、「次に掲げる要件」として、「イ 当該親族が相続開始の直前において当該宅地等の上に存する当該被相続人の居住の用に供されていた家屋に居住していた者であつて、相続開始時から申告期限まで引き続き当該宅地等を有し、かつ、当該家屋に居住していること」「ロ 当該親族（当該被相続人の居住の用に供されていた宅地等を取得した者に限る。）が相続開始前3年以内に相続税法の施行地内にあるその者又はその者の配偶者の所有する家屋（当該相続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た家屋を除く。）に居住したことがない者（財務省令で定める者を除く。）であり、かつ、相続開始時から申告期限まで引き続き当該宅地等を有していること（当該被相続人の配偶者又は相続開始の直前においてイに規定する家屋に居住していた親族で政令で定める者がいない場合に限る。）」

「ハ 当該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居住の用に供していること」と規定している。

- (4) 昭和50年6月20日付「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（乙3の4047の2頁参照、以下「本件個別通達」という。）は、「相続又は遺贈により取得した宅地で、その相続又は遺贈に係る被相続人の事業又は居住の用に供されていたものの価額は、昭和39年4月25日付「相続税財産評価に関する基本通達」第2章第2節の定めにかかわらず、同節の定めにより評価したその宅地の価額の100分の80に相当する金額によって評価する。」と規定するとともに、「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。」と規定していたが、同通達は、本件特例の創設に伴い廃止された。

なお、同通達は、その趣旨として「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。このように処分に制約のある財産について通常の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。」旨規定していた。

- (5) 所得税法 33 条 1 項は、資産の譲渡による所得を譲渡所得と規定し、措置法 31 条 1 項は、譲渡所得のうち、当該譲渡に係る年の 1 月 1 日において所有期間 5 年を超える土地等及び建物等の譲渡に係る譲渡所得は、長期譲渡所得として、他の所得と分離されて課税される旨規定している。

措置法 31 条の 3 第 1 項は、居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例を定め、同第 2 項は、「前項に規定する居住用財産とは、次に掲げる家屋又は土地等をいう。」と規定し、同項 1 号は、「当該個人がその居住の用に供している家屋で政令で定めるもののうち国内にあるもの」と規定する。

そして、上記政令に当たる租税特別措置法施行令（以下「措置令」という。）20 条の 3 第 2 項は、「上記家屋は、個人がその居住の用に供している家屋（居住の用に供していない部分を除く。）とし、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。

4 争点及びこれに関する当事者の主張

本件の主要な争点は、原告甲が本件相続により取得した本件宅地について、これを「当該相続の開始の直前において、当該相続に係る被相続人の居住の用に供されていた宅地等」と認定して、本件特例（措置法 69 条の 4 第 1 項 2 号）を適用できるか否かであるが、具体的には次の 3 点である。

- (1) 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」は、「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〕

ア 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対する配慮から、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。

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。

イ 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。

ウ 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 項及びに措置令 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、本件特例における「生活の用に供している」ということの意義や適用範囲は、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。

エ 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。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。

〔原告ら〕

ア 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。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。

そこで検討するに、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。

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。

イ この点につき、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。

また、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。

(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〕

ア 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。

イ 丁は、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、丁の周囲の者からは、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、丁の生活の拠点とは到底いえない。

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、丁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、丁が購入当初は、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、やはり丁の生活の拠点とはいえない。

以上のとおり、丁は、本件マンションに生活の拠点を置いていたとはいえず、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ふべきである。

〔原告ら〕

ア 本件特例の「居住の用に供されていたか」どうかの判断基準については、被告の主張と同様である。

イ 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のであり、一時的な目的で入居したものでなく、別荘でもなく、丁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。

(3) 本件賦課決定処分 of 違法性

〔被告〕

ア 本件において、「被相続人が居住の用に供していた」宅地とは、1箇所に限られるものではなく、限度面積の範囲で軽減措置が受けられるとする原告らの解釈は、課税庁の見解として示されたことも、最高裁判所の判例や下級審裁判例の判断において示されたこともない。

他方、本件特例における「居住の用に供していた」宅地の範囲に関する被告の解釈は、その創設当初から変更されたことはなく、課税実務上も定着しているものである。

結局、原告らが依拠する解釈は、独自の見解というほかなく、納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りに属するものであり、原告らが本件マンションに本件特例の適用があるとして行った申告に、国税通則法65条4項の「正当な理由」があるとはいえない。

イ したがって、本件賦課決定処分は適法である。

〔原告ら〕

ア 仮に、本件宅地につき本件特例が適用されないことになっても、本件では、以下の事実が認められ、原告らが申告の際に、本件宅地につき本件特例が適用されないことを認識することは不可能、もしくは、極めて困難であったのであるから、原告らに過少申告加算税を賦課することは酷であり、国税通則法65条4項の「正当な理由」があるというべきである。

(ア) 措置法上、「居住の用に供する」という文言の定義を定めた規定がなく、むしろ同様の文言が使用されている措置法31条の3第2項について、措置令20条の3第2項は、「居住の用に供する」との文言が、個人の生活の拠点が複数あり得ることを前提とした規定を置いていること。

(イ) これまで、本件特例における「居住の用に供する」の判断基準についての被告の見解を明らかにする通達が出されていないこと。

(ウ) 被告は、措置法31条の3第2項に規定する居住用家屋の範囲について、通達によって、「居住用家屋」は複数あり得るとの見解を示していること。

(エ) 被告は、本件個別通達においては、「居住の用に供されていた宅地」とは、「主として居住の用に供していた宅地をいうものとする」と定義していたのに対し、本件特例を制定するに際しては、あえて条文として盛り込まなかったものであり、国民がその経緯から、この制限が撤廃されたものであると考えることは相当であること。

イ したがって、本件賦課決定処分は違法である。

第3 当裁判所の判断

1 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」は、「主として居住の用に供していた宅地等」に限られるか（争点(1)）について

【判示(1)】 (1) 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) 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。

【判示(2)】

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意し、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は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。

- (3) 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。

2 本件宅地が「居住の用に供されていた宅地」に当たるか（争点(2)）について

- (1) 前記争いのない事実等のほか、証拠（甲5、6～12、13の1～6、14～18、

19の1～30、20、21、乙1、5～13、20、21、24～28、原告甲本人)及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

ア 丁(昭和2年5月5日生)と戊(以下「戊」という。)は、夫婦であり、自宅である小城市家屋に居住していた。

戊は、税理士であり、自宅敷地内で会計事務所を経営し、丁は、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、原告甲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。

丁は、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。

イ 丁は、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。

丁は、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。

丁は、自動車の運転が出来ず、福岡に仕入れに行くときは戊に佐賀駅まで自動車です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。

ウ 戊は、平成13年4月20日に突然倒れ、同月24日には死亡した。丁は、同年6月下旬ころから仕事を再開したが、戊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るようになった。

エ 丁は、平成13年6月23日、本件マンションを購入した。

丁は、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。

オ 丁は、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。

カ 丁は、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、戊の月命日を済ませた後、原告甲及びその息子と共に、本件マンションに初めて宿泊した。

キ 丁は、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、丁は、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、丁は、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記載のとおりである。

ク 丁は、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、丁には手術は成功した旨伝えられた。

丁は、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。

ケ 丁は、その後も3回程度、本件マンションに赴いている。丁は、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。

【判示(3)】 (2) 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、相続人ら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。

【判示(4)】 (3) 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丁にとって、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、丁は、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、丁は、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、丁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、丁にとって、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。

(4) この点、被告は、丁が、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、丁の周囲の者からは、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、丁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、丁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、丁の入居目的は、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、丁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、丁が、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、丁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。

- (5) したがって、丁は、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」宅地にあたものというべきである。

3 結論

- (1) 前記争いのない事実等記載のとおり、本件宅地の面積と小城市宅地の面積を合算しても、200㎡以下という本件特例の面積要件を充足するから、小城市宅地のみならず、本件宅地にも本件特例の適用があるというべきである。
- (2) 以上によれば、その余の点について判断するまでもなく、本件更正処分等は、本件宅地につき本件特例を適用しなかった点で違法であるから、その取消しを求める原告の本訴請求は理由がある。

よって、主文のとおり判決する。

佐賀地方裁判所民事部

裁判長裁判官 神山 隆一

裁判官 内山 裕史

裁判官田中芳樹は、転補につき、署名押印することができない。

裁判長裁判官 神山 隆一

物件目録

1 (一棟の建物の表示)

所 在	佐賀市
建物の名称	A通り
構 造	鉄骨鉄筋コンクリート造陸屋根 1 4 階建
床 面 積	1 階 1 0 4 . 4 9 m ²
	2 階 2 1 2 . 8 7 m ²
	3 階 2 1 2 . 8 7 m ²
	4 階 2 1 2 . 8 7 m ²
	5 階 2 1 2 . 8 7 m ²
	6 階 2 1 2 . 8 7 m ²
	7 階 2 1 2 . 8 7 m ²
	8 階 2 1 2 . 8 7 m ²
	9 階 2 1 2 . 8 7 m ²
	1 0 階 2 1 2 . 8 7 m ²
	1 1 階 2 1 2 . 8 7 m ²
	1 2 階 2 1 2 . 8 7 m ²
	1 3 階 2 1 2 . 8 7 m ²
	1 4 階 2 1 2 . 8 7 m ²

(専有部分の建物の表示)

不動産番号	
家 屋 番 号	
建物の名称	1 0 0 2
種 類	居宅
構 造	鉄骨鉄筋コンクリート造 1 階建
床 面 積	1 0 階部分 9 3 . 9 1 m ²

(敷地権の目的たる土地の表示)

所在及び地番	佐賀市
地 目	宅地
地 積	7 2 2 . 1 9 m ²

(敷地権の表示)

敷地権の種類	所有権
敷地権の割合	2 6 9 9 8 4 分の 1 0 0 7 8

2 所 在 小城市
地 番

地	目	宅地
地	積	1 2 2 . 0 0 m ²

以上

別紙 1

単位：円

区分	当初申告(A)	修正申告(B)	再修正申告(C)	更正処分等(D)	異議決定等(E)	裁決(F)
(年月日)	平成15年9月16日	平成15年11月18日	平成16年11月26日	平成17年6月30日	平成17年11月15日	平成18年6月6日
課税価格	395,864,000	397,368,000	404,518,000	406,196,000	406,026,000	406,026,000
納付すべき税額	80,745,500	81,346,600	84,206,300	84,878,200	84,809,800	84,809,800
過少申告加算税	0	0	285,000	66,000	58,000	58,000

別紙2

○ 水道、電気、ガスの使用状況

家屋の別 科目、用途 年月	(本件小城市家屋)					佐賀市 (本件マンション)		
	電気 (Kwh)			水道 (m ³)	ガス (m ³)	電気 (Kwh)	水道 (m ³)	ガス (m ³)
	照明	冷暖房	電気温水器			照明		
平成13年4月				84				
平成13年5月	1,213	92	635	96	0.9			
平成13年6月	972	77	271	86	0.8			
平成13年7月	1,403	73	231	71	0.4			
平成13年8月	2,398	80	441	93	0.4	68	0	0
平成13年9月	858	75	232	80	0.4	17	0	0
平成13年10月	630	69	203	70	0.9	16		0
平成13年11月	930	81	386	72	1.9	42	1	0
平成13年12月	1,372	127	461	66	2.9	125		1.9
平成14年1月	1,569	394	789	77	3.2	151	3	1.8
平成14年2月	1,240	342	586	81	4.1	99		1.4
平成14年3月	1,156	212	510	67	3.5	73	3	0
平成14年4月	465	78	146	58	2.9	78		0
平成14年5月	823	105	394	34	2.2	65	0	0
平成14年6月	809	69	482	33	0.3	91		0
平成14年7月	988	73	335	22	0.5	106	2	0.5
平成14年8月	1,459	81	251	38	0.3	95		0
平成14年9月	1,124	27	208	26	0.3	88	0	0
平成14年10月	1,100	8	214	48	0.2	94		0.5
平成14年11月	2,577	8	329	48	0.1	63	1	0
13/8～14/11の平均	1,219	114	373	57.06	1.51	79	0.625	0.38
平成14年12月	666	8	296	16	0.2	60		0.9
平成15年1月	322	9	297	9	0	103	1	0
平成15年2月	224	7	252	4	0	66		0

(注) 電気：1家庭1月平均300Kwh
水道：1人1月平均6.12m³
ガス：1家庭1月平均22m³