

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(練馬東税務署長)
平成23年8月26日棄却・確定

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	高野 栄子
同補佐人税理士	森田 義男
被告	国
同代表者法務大臣	江田 五月
処分行政庁	練馬東税務署長
	太田 利佳
被告指定代理人	二本松 裕子
	山口 克也
	今井 健
	吉本 覚
	信本 努
	山本 英樹
	山下 正美
	井上 文

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

練馬東税務署長が原告に対し平成21年3月6日付けでした、被相続人乙(以下「亡乙」という。)の平成18年12月9日の相続開始に係る原告の相続税の更正処分(以下「本件更正処分」という。)のうち納付すべき税額226万9900円を超える部分及び本件更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。)を、いずれも取り消す。

第2 事案の概要等

本件は、亡乙の死亡によって開始した相続(以下「本件相続」という。)により別紙1「物件目録」記載1の土地(以下「本件宅地」という。)等を取得した原告が、本件宅地について、租税特別措置法(平成17年法律第102号による改正前のもの。以下「措置法」という。)69条の4第3項2号に規定する特定居住用宅地等に該当するとして、同条1項1号に規定する特定居住用宅地等である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、この特例を「本件特例」

という。)を適用した内容の相続税の申告及び修正申告をしたところ、練馬東税務署長から、亡乙及びその妻である丙(以下「妻丙」といい、亡乙と併せて「亡乙ら」という。)は本件相続の開始前から介護付終身利用型の有料老人ホーム(以下「本件老人ホーム」という。)に入居しており、本件宅地は本件相続の開始の直前において亡乙らの居住の用に供されていたとはいえないから、本件特例の適用はないなどとして、本件更正処分等を受けたため、その各取消しを求めた事案である。

1 関係法令の定め

別紙2「関係法令の定め」に記載のとおりである(なお、同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。)

2 前提事実(証拠等の掲記のない事実は、当事者間に争いがないか、当裁判所に顕著な事実である。)

(1) 当事者等

ア 亡乙は、平成18年12月9日に死亡し、その相続人は、妻丙並びに子である原告及び訴外丁(以下「訴外丁」という。)の3名である(この3名を併せて、以下「本件相続人ら」という。)

なお、妻丙は、平成20年10月21日に死亡し、原告及び訴外丁が、その納税義務を承継した。

イ 亡乙は、本件宅地及び別紙1「物件目録」記載2の建物(以下「本件家屋」という。)を所有していたが、本件相続により、本件宅地については、本件相続人らが共有者となった。

なお、本件宅地は、本件家屋の敷地の用に供されている部分(170.36平方メートル。以下「本件家屋敷地」という。)と、北側と南側にそれぞれ設けられた舗装された駐車場部分(以下、北側の駐車場部分〔30.40平方メートル〕を「本件北側駐車場部分」、南側の駐車場部分〔33.99平方メートル〕を「本件南側駐車場」といい、両者を併せて「本件各駐車場部分」という。)とから成り、本件各駐車場部分は、貸駐車場として、亡乙により不動産貸付けの用に供されていた。(甲1、5、6)

(2) 本件相続に至る経緯等

ア 亡乙は、従前から、妻丙と2人で本件家屋に居住していたが、平成17年2月、インフルエンザによる重度の肺炎に罹患し、入院した(甲5、6、乙5、6)。

イ 妻丙は、亡乙が入院した当時、持病である慢性腎炎のため食事療法を受けており、また、変形関節炎のため歩行の際は杖を必要としていたが、食事療法に必要なカロリー計算や外出に当たっての付添い等は亡乙が行っていた。そのため、妻丙は、亡乙の入院後、本件家屋で1人で生活することができなくなり、亡乙の入院の数日後、ショートステイのできる老人保健施設に入所した。

なお、妻丙は、平成17年2月7日、慢性腎炎及び変形関節炎により、東京都練馬区(以下「練馬区」という。)により「要介護1」と認定されており、また、上記ショートステイをしたころには、老人性の認知症を患っていた。(甲5、6、乙6)

ウ 亡乙は、入院後、院内で緑膿菌に感染するなどして寝たきりの状態となり、その後、入院先において、病状そのものは落ち着いており、医療行為の必要はないとされ、同入院先を退院したが、退院当時もオムツを使用し、寝たきりの状態であった(甲5、6、乙6)。

エ 亡乙らは、平成17年2月以降、ともに介護を必要とする状態であり、原告及び訴外丁の介護を受けて本件家屋で生活することも困難であったため、同年4月16日、身元引受人と

して原告の立会いの下、有限会社C（以下「本件会社」という。）との間で、同社が設置した「D」（本件老人ホーム）への入居に係る契約を締結し（以下「本件入園契約」といい、その契約内容の要旨は、別紙3「本件入園契約（要旨）」に記載のとおりである。）、終身にわたる施設の利用率（以下「終身利用率」という。）を取得した上で、同日、本件老人ホームに入居した。

なお、本件老人ホームに入居した当時の亡乙らの年齢は、亡乙が90歳、妻丙が84歳であった。（甲5、6、乙2、4ないし9）

オ 亡乙は、平成17年4月28日、本件会社に対し、亡乙らの入園預り金（本件入園契約2条参照）として、亡乙の預金から1500万円を支払った。また、亡乙は、同年8月1日、同人の預金口座に3000万円を入金しており、亡乙らの月規定費用（本件入園契約13条参照）等は、同預金口座から支払われていた。（甲6）

カ 亡乙は、本件老人ホームに入居した後、死亡した平成18年12月9日までの間に、3回にわたり入院（平成17年7月上旬から同月下旬まで、平成18年8月下旬から同年10月中旬まで及び同年11月中旬から本件相続が開始した同年12月9日まで。）をしたが、そのほかに外泊をしたことはなく、また、通院以外での外出もほとんどしなかった。

なお、亡乙は、本件老人ホームに入居した後、練馬区により、次のとおり要介護等の認定を受けた。（甲6、乙6、7）

- ① 平成17年5月2日 要介護4
- ② 平成17年9月7日 要支援
- ③ 平成18年9月5日 要介護1
- ④ 平成18年11月8日 要介護5

キ 妻丙は、本件老人ホームに入居した後、月に数回ほど、原告や訴外丁に付き添われる等して、通院や散歩のために外出していたが、外泊を伴いあるいは長時間を要する外出はしなかった。

なお、妻丙は、本件老人ホームに入居した後である平成17年7月及び平成18年7月にも、「要介護1」の認定を受けている。（甲6、乙6、7）

ク 亡乙らは、本件老人ホームに入居した後も、本件家屋に家財道具を置いたままにしており、ガスの供給契約は解除したが、電気及び水道の契約は継続していた。また、亡乙らの住民基本台帳上の住所は、本件老人ホームに入居した後も、本件家屋の所在地とされていた。（甲6、乙5）

ケ 亡乙は、平成18年12月9日に死亡したが、妻丙は、その後も本件老人ホームに入居していた。

なお、亡乙らが本件老人ホームに入居して以降、本件家屋は空家となっており、本件相続の開始の直前において、原告及び訴外丁は、これに居住しておらず、生計も別にしていた。（甲6、乙7）

(3) 本件特例に係る国税庁の質疑応答事例

国税庁は、老人ホームへの入所により空家となっていた建物の敷地に係る本件特例の適用について、一般的には、老人ホームへの入所に伴い被相続人の生活の拠点も移転したものと考えられるが、個々の事例の中には、諸事情を総合勘案すれば、病気治療のため病院に入院した場合と同様な状況にあるものと考えられる場合もあるので、一律に生活の拠点を移転したものと

みるのは実情にそぐわない面があるとして、次の①ないし④に掲げる状況が客観的に認められるときには、被相続人が居住していた建物の敷地は、相続開始の直前においてもなお被相続人の居住の用に供されていた宅地等に該当するものとして差し支えないものとする旨の質疑応答事例を作成し、公表している（以下、この質疑応答事例を「本件質疑応答事例」といい、次の①ないし④を「本件質疑応答事例の要件①」のようにいう。甲4）。

- ① 被相続人の身体又は精神上の理由により介護を受ける必要があるため、老人ホームへ入所することとなったものと認められること。
- ② 被相続人がいつでも生活できるようその建物の維持管理が行われていたこと。
- ③ 入所後新たにその建物を他の者の居住の用その他の用に供していた事実がないこと。
- ④ その老人ホームは、被相続人が入所するために被相続人又はその親族によって所有権が取得され、あるいは終身利用権が取得されたものでないこと。

(4) 課税処分等の経緯及び本件訴えの提起

原告による本件相続に係る相続税の期限内申告及び修正申告（なお、原告は、同修正申告の前に練馬東税務署所部職員の税務調査を受けた。）、修正申告に係る加算税賦課決定、本件更正処分等、本件更正処分等についての原告の異議申立て及びこれに対する練馬東税務署長の決定並びに同決定についての原告の審査請求及びこれに対する国税不服審判所長の裁決の経緯は、それぞれ、別紙4「課税処分等の経緯」の「期限内申告」欄、「修正申告」欄、「加算税賦課決定」欄、「更正処分等」欄、「異議申立て」欄、「異議決定」欄、「審査請求」欄及び「審査裁決」欄に記載されているとおりである（甲1、5、6、乙2、9）。

(5) 本件訴えの提起

原告は、平成22年12月9日、本件訴えを提起した。

3 本件更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張

後記5に掲げるほか、別紙5「本件更正処分等の根拠及び適法性」に記載のとおりである（なお、同別紙の別表中に限り、本判決の他の部分とは異なり、措置法69条の4第1項2号に係る特例を「本件特例」という。）。

4 争点

本件宅地が、本件相続の開始の直前において、本件特例に規定する被相続人等の「居住の用に供されていた宅地」に当たるか否か

5 争点に関する当事者の主張の要点

（原告の主張の要点）

- (1) ある土地が、本件特例の適用の対象となる被相続人等の「居住の用に供されていた宅地」に当たるか否かは、本件特例の規定に従えば、被相続人等が当該土地上にある建物に生活の拠点を置いていたかどうかで判断されるべきとされるが、一方、国税当局は、本件特例の規定に従った場合に実情に即さないことがあり得るとして、本件質疑応答事例を作成・公表し、例外的に、本件特例を実態に即した形で適用する取扱いを認めている。

本件においては、以下の(2)及び(3)のとおり、本件特例の規定からも、本件質疑応答事例からも、本件宅地は、本件特例に規定する被相続人等の「居住の用に供されていた宅地」に当たるというべきである。

- (2) 亡乙らの生活の拠点は本件家屋にあり、本件宅地は被相続人等の「居住の用に供されていた宅地」に当たること

ア 被相続人等が、ある土地上に存する建物に生活の拠点を置いていたかどうかは、①その者の日常生活の状況、②その建物への入居目的、③その建物の構造及び設備の状況、④生活の拠点となるべき他の建物の有無及び⑤その他の事実を総合勘案して判断すべきである。

これを本件についてみると、上記①及び②については、亡乙らは、自宅での介護生活が極めて困難になったため、まずは特別養護老人ホームへの入所を希望して懸命に探したが、原告及び訴外丁において亡乙らの見舞いが現実的に可能な地域における特別養護老人ホームはいずれも空きがなく、やむを得ず比較的近隣に位置する本件老人ホームに入所して、介護を受けるための生活を送っていたものであり、病院への入院と同様、自らの積極的な意思によるものではなく、仮に健康が回復する等によりさしたる介護を受ける必要がなくなるのであれば、喜んで自宅である本件家屋に帰っていたであろうと考えられ、上記③については、本件老人ホームには、広い共用部分はあるものの、亡乙らが専用として使用できるのは本件居室のみで、日用品・生活必需品についても、必要最小限度のものしか持ち込むことはできず、上記④については、亡乙らは、本来の生活の拠点である本件家屋を賃貸に出す等することなく、家財道具の一切があるまま空家として確保しており、健康回復による帰宅の可能性を考えていたほか、仮に本件老人ホームから退去せざるを得ない状況になった場合にも備え、直ちに普通の生活を送れるように維持していた。

治療のための数年間に及ぶ長期の入院中に死亡した場合であっても本件特例の適用が認められていることをも併せ総合勘案すれば、本件相続の開始の直前において、亡乙らの生活の拠点は本件老人ホームに移転しておらず、なお本件家屋にあったといえるから、本件宅地は、本件相続の開始の直前において、亡乙らの「居住の用に供されていた宅地」に当たるといふべきである。

イ 被告は、亡乙らが、本件家屋に寝泊まりした事実がなかった等として、亡乙らの生活の拠点が本件家屋にあったとはいえない旨主張する。

しかしながら、被告の上記主張は、亡乙らが本件家屋に帰宅し、寝泊まりすることが可能であったことを前提とするものと考えられるところ、亡乙らが本件家屋に帰宅しなかったのは、単に外泊できるほどに健康が回復していなかったからにすぎない(甲7の回答書参照)。

(3) 本件質疑応答事例によれば本件宅地は被相続人等の「居住の用に供されていた宅地」に当たること

ア 国税当局は、老人ホームへの入所により空家となっていた建物の敷地に係る本件特例の適用について、本件質疑応答事例を作成・公表し、生活の拠点が当該老人ホームに移転していた場合であっても、本件質疑応答事例の各要件に係る状況が客観的に認められるときには、被相続人がそれまで居住していた建物の敷地は、相続開始の直前においてもなお被相続人の居住の用に供されていた宅地に該当すると取り扱うこととしている。

本件において、本件質疑応答事例の要件①ないし③に係る状況が客観的に認められることは明らかであり、一方、同④のうち「終身利用権が取得されたものでないこと」との要件(以下「終身利用権に係る要件」という。)は、以下のイのとおり不合理なものであるから、不要と解すべきである。このように本件質疑応答事例を正しく解釈すれば、亡乙らの本件老人ホームへの入所状況等は、本件質疑応答事例の各要件を満たすものといえるから、仮に、亡乙らの生活の拠点が本件家屋になかったとしても、本件宅地は、本件相続の開始の直前において、なお亡乙らの「居住の用に供されていた宅地」に当たるといふべきである。

イ 一般に、老人ホームへの入所は、介護等の必要からやむを得ない事情に基づき個人の本来の自由意思によるものではなくされるのが実情であるところ、本件質疑応答事例は、生活の拠点が老人ホームに移転しているとの原則論に立って本件特例をそのまま適用すると、高齢化社会の著しい進展という時代の流れの下でのこうした実情にそぐわないため、本件特例を実情に即した形で適用すべく、生活の拠点は移転していないものとして本件特例を適用することとし、本件特例の規定を拡張解釈した実態論として設けられたものと解される。このような観点から本件質疑応答事例の各要件についてみると、終身利用権に係る要件以外の要件については、こうした実情を本件特例の適用の可否に反映させるための合理的な要件であるといえることができるが、終身利用権に係る要件については、合理性を認めることはできない。

すなわち、一般に、本件質疑応答事例の要件①である「身体又は精神上の理由により介護を受ける必要があるため、老人ホームに入所することとなった」者は、そこで最期を迎える流れにあるのは必然といわざるを得ず、当該老人ホームの終身利用を最も切実に望むものであり、実際、民間経営である有料老人ホームでは、こうした顧客に安心感を与えるため、入所の際の契約において、終身利用権を付与するのが一般となっていて、その付与はいわば「標準装備」となっている。ところで、本件質疑応答事例によれば、終身利用権を取得して有料老人ホームに入所した場合には、本件特例の適用を受けることができなくなるのに対し、特別養護老人ホームに入所した場合には、終身利用権が制度上存在しないため、本件特例の適用を受けることができることとなる。ところで、特別養護老人ホームは、施設の性格についての法の建て前や理想はともかく、公的施設という性格等から、途中で施設からの退去を求められることはほとんどないという点で、実質的には終身利用権が付与され、安定的に確保されているといえる。終身利用権の有無について、有料老人ホームとの間に実質的な差はないのであって、多くの人がそこで亡くなっており、一般社会においてもそのような役割が期待されている。一般に、公設のものであり比較的低廉に介護を受けることができることもあって、人気の高い特別養護老人ホームへの入所は極めて困難で、特に大都市部においては実質的に不可能というべき状況にあり、その代替としてやむを得ず有料老人ホームに入所するのが実情であることや、有料老人ホームにおける終身利用権が、病気入院後の再受入れを拒否されることがある等、入所者にとって実質的に終身利用権が確実に保証されているなどとはいえる状態ではなく、かなり空虚な「絵に描いた餅」ともいえるべき権利にすぎないこと等も踏まえれば、特別養護老人ホームに入所した場合に本件特例の適用を認め、本件質疑応答事例の要件①を満たす者が有料老人ホームに入所した場合にその適用を認めないのは、著しく不公平であり、あまりに冷酷な税制であるといわざるを得ない。実情に即してとする実態論の観点からすると、本件質疑応答事例中の終身利用権に係る要件は、何ら合理性がなくし意的というべきで、本件特例の規定を拡張解釈するのに当たり、これを設けることは違法というべきである。

ウ 被告は、本件質疑応答事例は、本件特例の適用について、入所の対象が特別養護老人ホームであるか有料老人ホームであるかを判断基準とするものではなく、また、両老人ホームの制度上の違いから、本件特例の適用の可否の判断結果が異なり得るのは当然である旨を主張する。

しかしながら、原告が主張しているのは、終身利用権に係る要件により、特別養護老人ホームに入所した場合と有料老人ホームに入所した場合とで、著しい不公平が生じることから

すれば、同要件は不合理かつ不要な要件というべきであるというものである。被告の上記主張は、終身利用権に係る要件の合理性に何ら言及しておらず、およそ原告の主張に対する反論となっていないものであって、理由がないことは明らかである。

(被告の主張の要点)

(1) 本件宅地について本件特例の適用がないこと

ア ある土地が本件特例に規定する被相続人等の「居住の用に供されていた宅地」に当たるか否かは、被相続人等が、当該土地の上にある建物に生活の拠点を置いていたかどうかにより判定すべきであり、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 これを本件についてみると次の(ア)ないし(ウ)のとおりであり、これらを総合勘案すれば、本件相続の開始の直前において、亡乙らの生活の拠点は本件老人ホームに置かれており、本件家屋にあったといえないことは明らかというほかないから、本件宅地のうち本件家屋敷地は、本件特例に規定する被相続人等の「居住の用に供されていた宅地」に当たらない。そして、本件宅地のうち本件各駐車場部分は、貸駐車場として亡乙の不動産貸付けの用に供されていたものであり、前記アに基づく検討を要するまでもなく、本件特例の適用がないことは明らかであるから、結局、本件宅地全部について、本件特例を適用することはできないというべきである(ただし、本件各駐車場部分について、措置法69条の4第1項2号に係る特例の適用があることは、前記第2、2〔別紙5「本件更正処分等の根拠及び適法性」記載1(1)ア(ア)a〕で主張したとおりである。)

(ア) 亡乙らの本件老人ホームへの入所目的及び入所後の生活状況

亡乙らは、平成17年2月以降、両者ともに介護を必要とする状況となり、本件家屋において亡乙ら2人で生活することは不可能となったため、本件老人ホームに入居することを選択し、本件会社との間で本件入園契約を締結し、終身の利用を目的として本件老人ホームに入居した。

そして、亡乙は、本件老人ホームに入居した後、本件相続の開始日までの約1年8か月の間、病院へ入院するために外泊した以外に外泊したことはなく、本件家屋で生活した事実もない(なお、亡乙は、平成17年9月7日には、「要支援」の認定を受けるまでに回復したが、それでも、本件家屋に外泊したり、本件入園契約を解除したりすることなく、本件老人ホームで生活していた。)。妻丙も、本件老人ホームに入居して以後、外泊した事実は一切なく、亡乙が死亡した後も本件老人ホームで生活していた。

(イ) 本件入園契約の内容及び本件老人ホームの構造及び設備

本件老人ホームは、介護保険法等の関係法令の規定に従い各種の介助を受けることができる介護付終身利用型の施設であるところ、亡乙らは、かかる本件老人ホームを終身利用することを目的として本件入園契約を締結した。また、亡乙らは、入園預り金を全額支払い、終身利用権を取得しており、月規定費用についても、亡乙の預金口座に3000万円を入金し、同口座から本件老人ホームの月規定費用等を支払っていた。このほか、本件居室は、居室面積32.10平方メートルという2人用の居室としては十分な広さを有し、居室には日常生活を送るのに必要な設備が備えられていた。

これらの本件入園契約の内容、入園預り金及び月規定費用の支払状況並びに本件老人ホ

ームの構造、設備等からすると、亡乙らは、本件老人ホームで、終身にわたり生活をする
ことが可能であったといえる。

(ウ) 本件入園契約の解除の有無

本件相続の開始の日までに本件入園契約が解除された事実はなく、本件入園契約は本件
相続の開始の日まで有効に存続していた。

(2) 本件質疑応答事例によれば本件特例の適用が認められるべきであるとの原告の主張につ
いて

ア 原告は、被相続人等が特別養護老人ホームに入所したことにより空家となっていた建物の
敷地については本件特例の適用が認められるにもかかわらず、有料老人ホームへの入所によ
り空家となっていた建物の敷地には適用が認められないのは不当であり、終身利用権に係る
要件は不要と解すべきである旨主張する。

しかしながら、以下のイ及びウのとおり、本件質疑応答事例は、被相続人等が特別養護老
人ホームの入所者であるときに本件特例の適用を認めるとしたものではないし、被相続人等
が特別養護老人ホームに入所していた場合と有料老人ホームに入所していた場合とでは、施
設の目的及び入所者、設備及び運営の基準等が異なるため、本件特例の適用の可否の判断結
果が異なり得ることは当然であって、原告の上記主張は理由がない。

イ 本件質疑応答事例は、被相続人等が特別養護老人ホームに入所していたときに本件特例の
適用を認めるとしたものではないこと

被相続人等が居住していた建物が相続開始の直前において空家となっている場合であつ
ても、それが一時的なものにすぎないと認められるときは、その建物が他の用に供されたよ
うな特段の事情のない限り、被相続人等の生活の拠点はなおその建物に置かれていると解さ
れる。また、被相続人等が、居住していた建物を離れて老人ホームに入所した後、一度も同
ホームから退所することなく死亡した場合の本件特例の適用について、一般的には、老人ホ
ームへの入所に伴い生活の拠点も移転したものと考えられるが、個々の事例の中には、病気
治療のため病院に入院した場合と同様に、生活の拠点を移転したものとみることが実情にそ
ぐわらない場合がある。

本件質疑応答事例は、これらを踏まえ、本件質疑応答事例の各要件に係る状況が客観的に
認められるときは、被相続人等が居住していた建物の敷地は、相続開始の直前においてもな
お被相続人等の居住の用に供されていた宅地に該当するとして差し支えないとしたもので
ある。そして、入所した老人ホームが特別養護老人ホームであることは、本件質疑応答事例
において、その要件①に係る注として、「特別養護老人ホームの入所者については、その施
設の性格を踏まえれば、介護を受ける必要がある者に当たるものとして差し支えない」と記
載されていることから明らかなとおり、同要件に係る状況が客観的に認められることにな
ることを意味するにすぎない。

以上のとおり、本件特例の趣旨からすれば、本件質疑応答事例による取扱いは合理的であ
るというべきところ、本件質疑応答事例は、本件特例の適用について入所の対象が特別養護
老人ホームであるか、有料老人ホームであるかを判断基準とするものではない。

ウ 被相続人等が特別養護老人ホームに入所していた場合と有料老人ホームに入所していた
場合とで本件特例の適用の可否の判断結果が異なり得ること

次の(ア)ないし(ウ)のとおり、特別養護老人ホームと有料老人ホームとでは、その目的及

び入所者、設備及び運営の基準等が異なるのであるから、その入所の対象がいずれであるかによって本件特例の適用の可否の判断結果が異なり得ることはむしろ当然である。

(ア) 特別養護老人ホームについて

a 特別養護老人ホームの目的及び入所者

老人福祉法20条の5は、特別養護老人ホームについて、A同法11条1項2号の措置に係る者又はB介護保険法の規定による地域密着型介護老人福祉施設入所者生活介護に係る地域密着型介護サービス費若しくは介護福祉施設サービスに係る施設介護サービス費の支給に係る者その他政令で定める者を入所させ、養護することを目的とする施設である旨を規定している。

そして、①上記Aに係る者とは、「65歳以上の者であって、身体上又は精神上著しい障害があるために常時の介護を必要とし、かつ、居宅においてこれを受けることが困難なものが、やむを得ない事由により介護保険法に規定する地域密着型介護老人福祉施設又は介護老人福祉施設に入所することが著しく困難であると認めるときは、その者を当該市町村の設置する特別養護老人ホームに入所させ、又は当該市町村以外の者の設置する特別養護老人ホームに入所を委託する」措置を市町村から講じられたものをいい、②上記Bに係る者とは、いずれも介護保険法に基づき要介護者に該当すること及びその要介護状態区分について市町村の認定を受けた被保険者（同法19条1項、41条1項、42条の2第1項、48条1項）をいい、③ここにいう要介護者とは、要介護状態にある65歳以上の者のうちの一定の者をいい（同法7条3項）、④要介護状態とは、身体上又は精神上の障害があるために、入浴、排せつ、食事等の日常生活における基本的な動作の全部又は一部について、厚生労働省令で定める期間にわたり継続して、常時介護を要すると見込まれる状態であって、その介護の必要の程度に応じて厚生労働省令で定める区分（要介護状態区分）のいずれかに該当するもの（ただし要支援状態に該当する者を除く。）をいうものとされる（同法7条1項）。

このように、特別養護老人ホームの入所者は、市町村の措置に係る者又は介護保険法の規定による介護保険サービス費の支給に係る者であるところ、これらの者は、身体上又は精神上の障害があるために常時の介護を必要とする者に限られる。

b 特別養護老人ホームの措置入所者

昭和38年に制定された当初の老人福祉法（以下「旧老人福祉法」という。）14条3項は、特別養護老人ホームについて、同法11条1項3号の措置を受けた者を入所させ、養護することを目的とする施設である旨を規定し、同法11条1項は、市町村は、65歳以上の者につき、その福祉を図るため、必要に応じて次の措置をとらなければならないと規定し、その3号において、65歳以上の者であって、身体上又は精神上著しい欠陥があるために常時の介護を必要とし、かつ、居宅においてこれを受けることが困難なものを当該地方公共団体の設置する特別養護老人ホームに入所させ、又は当該地方公共団体以外の者の設置する特別養護老人ホームに収容を委託する旨を規定していた。また、介護保険法施行法による改正後においても、前記aのとおり、市町村は、老人福祉法11条1項2号の措置に係る者を当該市町村の設置する特別養護老人ホームに入所させ、又は当該市町村以外の者の設置する特別養護老人ホームに入所を委託する措置を講じることとされている。

このように、特別養護老人ホームに入所する者には、自らの意思で入所する者だけでなく、市町村により措置を講じられ、やむを得ない事情により入所する者が存在する。

c 特別養護老人ホームの設備及び運営の基準

老人福祉法17条1項は、厚生労働大臣は、特別養護老人ホームの設備及び運営について、基準を定めなければならない旨を規定し、同条2項は、特別養護老人ホームの設置者は、前項の基準を遵守しなければならない旨を規定しているところ、この規定に基づき定められた特別養護老人ホームの設備及び運営に関する基準(乙14参照)2条2項は、特別養護老人ホームの運営の基本方針について、入所者の処遇に関する計画に基づき、可能な限り、居宅における生活への復帰を念頭に置いて、入浴、排せつ、食事等の介護、相談及び援助、社会生活上の便宜の供与その他の日常生活上の世話、機能訓練、健康管理及び療養上の世話を行うことにより、入所者がその有する能力に応じ自立した日常生活を営むことができるようにすることを旨とするものでなければならない旨を規定している。そして、この基本方針を実現するため、同基準13条2項は、特別養護老人ホームは、入所者の心身の状況、その置かれている環境等に照らし、その者が居宅において日常生活を営むことができるかどうかについて定期的に検討しなければならない旨を規定するとともに、同条4項は、その心身の状況、その置かれている環境等に照らし、居宅において日常生活を営むことができると認められる入所者に対し、その者及びその家族の希望、その者が退所後に置かれることとなる環境等を勘案し、その者の円滑な退所のために必要な援助を行わなければならない旨を規定している。

このように、特別養護老人ホームは、入所者について、その自宅での生活に復帰させることを念頭に置いて介護等を行い、入所者が自宅において自立した日常生活を営むことができるようにすることを旨とする施設であって、入所者が終身にわたり同施設内で生活することを目的とするものではない。

(イ) 有料老人ホームについて

有料老人ホームとは、老人を入居させ、入浴、排せつ若しくは食事の介護、食事の提供等又は一定の日常生活上必要な便宜の供与をする事業を行う施設であって、老人福祉法5条の3に規定する老人福祉施設等でないものをいう(同法29条1項、5条の3)。特別養護老人ホームが、身体上又は精神上の障害があるため常時の介護を必要とする者が入所する施設であるのに対し、有料老人ホームは、これに該当しない者や、公的援助のある施設への入所を望まない者を入所の対象とするものであり、民間の創意工夫を尊重し、老人の多様なニーズに対応し得る施設と位置付けられている。

有料老人ホームにおいては、入居期間は契約により自由に決められるのが前提とされ、同法29条6項は、有料老人ホームの設置者のうち、終身にわたって受領すべき家賃等の全部又は一部を前払金として受領するものは、当該前払金の算定の基礎を書面で提示し、かつ、当該前払金について返還債務を負うこととなる場合に備えて必要な保全措置を講じなければならない旨を規定している。そして、有料老人ホームの設置運営については、行政指導の指針として、「有料老人ホーム設置運営標準指針」(乙16参照)があり、同指針は、有料老人ホームの立地条件について、有料老人ホームは、入居者である高齢者が介護等のサービスを受けながら長期間にわたり生活する場であることから、住宅地から遠距離であったり、入居者が外出する差異に不便が生じるような地域に立地することは好ま

しくないとしており（同指針3(1)）、借地上に設置する場合については、入居者との入居契約の契約期間が終身である場合には、借地の当初契約の契約期間は30年以上で、自動更新条項が契約に入っていること（同指針3(3)ア(ウ)）とし、施設が借家である場合は、入居者との入居契約の契約期間が終身である場合には、借家の当初契約の契約期間は20年で、自動更新条項が契約に入っていること（同指針3(3)イ(イ)）としている。

このように、有料老人ホームは、入所者が身体上又は精神上の理由により介護を必要とするか否かにかかわらず入所することが可能な施設であり、入所期間も一律ではない。

(ウ) 特別養護老人ホームと有料老人ホームの差異

前記(ア)及び(イ)のとおり、特別養護老人ホームは、制度上、身体上又は精神上の障害があるために常時の介護を必要とする者が入所する施設であるのに対し、有料老人ホームは、常時の介護を必要とするか否かにかかわらず入所することが可能な施設である。また、特別養護老人ホームの入所者には、措置により入所した者が含まれるのに対し、有料老人ホームの入所者にこのような者は含まれていない。

さらに、施設の運営の基本方針として、特別養護老人ホームでは、入所者の終身にわたる施設の利用が前提とされておらず、いわば一時的な利用とされているのに対し、有料老人ホームでは、入居期間は契約により自由に決められるものとされている。

このように、特別養護老人ホームと有料老人ホームとでは、その目的及び入所者、設備及び運営の基準等が異なっているため、その入所の対象がいずれであるかによって、本件特例の適用の可否の判断結果が異なることとなる。

第3 当裁判所の判断

1 争点（本件宅地が、本件相続の開始の直前において、本件特例に規定する被相続人等の「居住の用に供されていた宅地」に当たるか否か）について

(1) 本件各駐車場部分について

前記第2、2「前提事実」（以下「前提事実」という。）(1)イのとおり、本件宅地は、本件家屋敷地と本件各駐車場部分とから成るところ、本件各駐車場部分は、本件相続の開始の直前において、貸駐車場として亡乙の不動産貸付けの用に供されていたものである。したがって、本件各駐車場部分が本件特例に規定する被相続人等の「居住の用に供されていた宅地」に当たらないことは明らかであるから、本件宅地のうち本件各駐車場部分について、本件特例を適用することはできないというべきである。

もっとも、本件各駐車場部分は、措置法69条の4第1項1号に掲げる小規模宅地等以外の小規模宅地等に当たるから、同部分については、同項2号に係る特例が適用されるということができる。

(2) 本件家屋敷地について

ア 本件特例は、被相続人等（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、相続人において居住の用を廃してこれを処分することについて相当の制約を受けるのが通常であることから、相続税の課税価格に算入すべき価額を計算する上において、政策的な観点から一定の減額をすることとした規定であると解される。そして、ある土地が本件特例に規定する被相続人等の「居住の用に供されていた宅地」に当たるか否かは、被相続人等が、当該土地を敷地とする建物に生活

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、①その者の日常生活の状況、②その建物への入居の目的、③その建物の構造及び設備の状況、④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考慮して判断すべきものと解するのが相当である。

イ これを本件についてみるに、前提事実及び弁論の全趣旨によれば、①亡乙らは、本件老人ホームに入居した平成17年4月16日から本件相続の開始の日である平成18年12月9日までの約1年8か月の間、亡乙が入院のために外泊をしたほかに外泊をしたことはなく、専ら本件老人ホーム内で日常生活を送っていたこと（前提事実(2)カ、キ）、②亡乙らは、平成17年2月以降、両名ともに介護を必要とする状況となったところ、本件家屋において原告及び訴外丁の介護を受けて生活することが困難であったことから、終身利用権を取得した上で本件老人ホームに入所したもので、その健康状態が早期に改善する見込みがあったわけではなく、また、本件家屋において原告等の介護を受けて生活することが早期に可能となる見込みがあったわけでもなかったのであって、少なくとも相当の期間にわたって生活することを目的として本件老人ホームに入居したものであること（前提事実(2)エ、別紙3「本件入園契約（要旨）」記載1、2、4）及び③本件老人ホームには、浴室や一時介護室、食堂等の共用施設が備わっており、本件居室には、ベッドやエアコン、トイレ等の日常生活に必要な設備が備え付けられていた上、亡乙らは、本件老人ホーム内において、協力医療機関の往診を受け、あるいは、介護保険法等の関係法令に従い、入浴、排せつ、食事等の介護、その他の日常生活上の介助、機能訓練及び療養上の介助を受けることができたもので、本件老人ホームには、亡乙らが生活の拠点として日常生活を送るのに必要な設備等が整えられていたこと（前提事実(2)エ、同別紙記載4、5、7）が各認められる。

以上からすれば、④亡乙らが、本件老人ホームに入居した後も、本件家屋に家財道具を置いたまま、これを空家として維持しており、電気及び水道の契約も継続していたこと（前提事実(2)ク）を考慮しても、本件相続の開始の直前における亡乙らの生活の拠点が本件老人ホームにあったことは明らかというほかない。

ウ 以上のとおり、本件相続の開始の直前において、亡乙らの生活の拠点が本件家屋にあったと認めることはできないから、本件家屋敷地が本件特例に規定する被相続人等の「居住の用に供されていた宅地」に当たるといえることはできない。したがって、本件家屋敷地について、本件特例を適用することはできない。

(3) 原告の主張について

ア 亡乙らの生活の拠点が本件家屋にあったとする原告の主張について

原告は、①治療のための数年間に及ぶ長期の入院中に死亡した場合であっても本件特例の適用が認められていることからすれば、本件においても本件特例の適用が認められてしかるべきである、②亡乙らが本件家屋に帰宅しなかったのは、外泊できるほどに健康が回復していなかったからにすぎない旨を主張する。

そこで検討するに、①証拠(乙11)によれば、国税庁は、ホームページ上に、病気治療のため入院していた被相続人が退院することなく死亡した場合について、病院の機能等を踏まえれば、被相続人がそれまで居住していた建物で起居しないのは、一時的なものと認められるとして、その建物が入院後他の用途に供されたような特段の事情のない限り、被相続人の生活の拠点は、なおその建物に置かれているとするのが実情に合致するものと考えられる旨の照会回答要旨を掲載していることが認められる。しかし、亡乙らの本件老人ホームにお

ける生活の状況、入居の目的、本件老人ホームの設備等は、前記(2)で検討したとおりであり、病気治療のための入院と同視し得るものでないことは明らかであるから、原告の上記主張は、その前提を欠くものというほかない。また、②現に、亡乙らが本件家屋に寝泊まりしていなかった以上、これも本件家屋に生活の拠点がなかったことを根拠付ける一要素となり得るものであって、その理由が、亡乙らの健康状態が本件家屋に寝泊まりすることができるほどに回復していなかったからというのであれば、なおさらである。

原告の上記各主張は、いずれも採用することができない。

イ 本件質疑応答事例によれば本件宅地は被相続人等の「居住の用に供されていた宅地」に当たるとの原告の主張について

原告は、前記第2、5（原告の主張の要点）(3)のとおり、国税当局が作成して公表した本件質疑応答事例について、身体又は精神上の理由により介護を受ける必要があるため老人ホームに入所することとなった者（本件質疑応答事例の要件①参照）に関し、今日の社会の実情に即した形での実態論として本件特例を拡張解釈することとしたものであるとの理解を前提に、そのような観点に立ってその示す各要件をみた場合には、終身利用権に係る要件は、特別養護老人ホームへの入所を希望したがこれが困難であったことからやむを得ず終身利用権を付与する約定の下に有料老人ホームに入居した者に、著しい不公平をもたらし、合理性のないし意的なものであるとした上で、当該要件を排除して本件質疑応答事例を適用し、本件においても本件特例の適用を肯定すべきである旨主張する。

しかし、一般に、租税法規について、その規定の文言を離れ、明確な根拠がないにもかかわらず安易に拡張解釈をすることは、租税法律主義の見地に照らし相当とはいえない。そして、措置法69条の4第1項の文言に従えば、本件特例の適用の有無は、ある土地が相続の開始の直前において被相続人等の「居住の用に供されていた宅地」に当たるか否かにより決められるものであって、この文言の文理に従えば、この文言に係る要件を満たすか否かは、前記(2)アに述べたとおり、当該被相続人等が当該土地を敷地とする建物に生活の拠点を置いていたか否かで判断されるべきものであり、本件において、亡乙らの生活の拠点が本件家屋にあったと認められないことは、前記(2)で述べたとおりである。

本件質疑応答事例については、その内容（前提事実(3)参照）自体から明らかなおとおり、病気治療のため病院に入院していた被相続人が退院することなく死亡した場合におけるその生活の拠点到る事実の認定に関する照会回答要旨（前記(3)ア参照）と同様の性格のもので、老人ホームに入所していた被相続人が死亡した場合におけるその生活の拠点到る事実の認定についての考え方を述べたものにすぎず、被相続人等の「居住の用に供されていた宅地」に当たるか否かは、相続の開始の直前において当該被相続人等が老人ホームに入所していたとの一事をもって一律に決すべきものではなく、個別の事案の事実関係に照らして判断すべきものであるとのいわば当然の事理を、目安とするのが相当な事項として本件質疑応答事例の要件①ないし④を挙げつつ論じているにとどまる。これに示された考え方を踏まえて個別の事案において認定判断をする際に、被相続人が特別養護老人ホームに入所していた場合と、終身利用権に係るものを含む約定の下に有料老人ホームに入居していた場合との間で、それぞれの施設の法令上の性格の相違等を反映し、異なる結論に達することがあることは、当然のことというべきである。原告の主張は、本件質疑応答事例につき今日の社会事情を受けた「実態論」として措置法69条の4第1項の文理からあえて離れた解釈を示したか

のような理解を前提とするもので、独自の見解に立つものといわざるを得ず、採用することができない。

2 本件更正処分の適法性について

これまで述べたところに加えて、本件全証拠及び弁論の全趣旨によれば、①本件相続に係る原告が納付すべき相続税額は、別紙5「本件更正処分等の根拠及び適法性」の1(1)イ(エ)のとおり439万2300円であり(その計算過程は同別紙の1(1)参照)、②本件更正処分における原告の納付すべき相続税額428万5300円は、上記①の納付すべき相続税額よりも少額であるから、上記本件更正処分は適法というべきである。

3 本件賦課決定処分の適法性について

(1) これまで述べたところ及び本件全証拠によっても、本件において、本件更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実が、本件更正処分前における税額の基礎とされていなかったことについて、通則法65条4項にいう正当な理由があるとは認められない。また、前提事実(4)のとおり、原告は、練馬東税務署の調査担当職員から本件相続に係る相続税の申告に係る調査を受けていたものであり、本件修正申告書の提出が、同条5項にいう更正があるべきことを予知してされたものでないということもできない。

そうすると、原告に係る本件更正処分に係る過少申告加算税の金額は、別紙5「本件更正処分等の根拠及び適法性」の2(1)アないしウのとおり、21万1500円ということになる。

(2) 本件賦課決定処分に係る過少申告加算税の金額(21万1500円)は、前記(1)の過少申告加算税の金額と同額であるから、本件賦課決定処分は適法というべきである。

第4 結論

以上の次第であって、原告の請求は理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 八木 一洋

裁判官 田中 一彦

裁判官 塚原 洋一

別紙1及び別表1～7 省略

(別紙2)

関係法令の定め

1 相続税法（平成19年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。）

(1) 相続税の納税義務者

相続税法1条の3は、相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。）により財産を取得した個人で当該財産を取得した時において同法の施行地に住所を有するもの（同条1号）は、相続税を納める義務がある旨等を定めている。

(2) 相続税の課税財産の範囲

相続税法2条1項は、同法1条の3第1号等の規定に該当する者については、その者が相続又は遺贈により取得した財産の全部に対し、相続税を課する旨を定めている。

(3) 相続税の課税

相続税法11条は、相続税は、同法第2章第1節及び第3節に定めるところにより、相続又は遺贈により財産を取得した者の被相続人からこれらの事由により財産を取得した全ての者に係る相続税の総額（以下、同法第2章第1節及び第3節において「相続税の総額」という。）を計算し、当該相続税の総額を基礎としてそれぞれこれらの事由により財産を取得した者に係る相続税額として計算した金額により課する旨を定めている。

(4) 相続税の課税価格

相続税法11条の2第1項は、相続又は遺贈により財産を取得した者が同法1条の3第1号等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よ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旨を定めている。

(5) 遺産に係る基礎控除

ア 相続税法15条1項は、相続税の総額を計算する場合においては、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格（同法19条の規定の適用がある場合には、同条の規定により相続税の課税価格とみなされた金額。同法16条から18条まで及び19条の2において同じ。）の合計額から、5000万円と1000万円に当該被相続人の相続人の数を乗じて得た金額との合計額（以下「遺産に係る基礎控除額」という。）を控除する旨を定めている。

イ 相続税法15条2項は、同条1項の相続人の数は、同項に規定する被相続人の民法第5編第2章（相続人）の規定による相続人の数（当該被相続人に養子がある場合の当該相続人の数に算入する当該被相続人の養子の数は、次の(ア)及び(イ)に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める養子の数に限るものとし、相続の放棄があった場合には、その放棄がなかったものとした場合における相続人の数とする。）とする旨を定めている。

(ア) 当該被相続人に実子がある場合又は当該被相続人に実子がなく、養子の数が1人である場合
1人（1号）

(イ) 当該被相続人に実子がなく、養子の数が2人以上である場合
2人（2号）

(6) 相続税の総額

相続税法16条は、相続税の総額は、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格に相当する金額の合計額からその遺産に係る基礎控除額を控除した金額を当該被相続人の同法15条2項に規定する相続人の数に応じた相続人が民法900条（法

定相続分)及び901条(代襲相続人の相続分)の規定による相続分に応じて取得したものとした場合におけるその各取得金額(当該相続人が、1人である場合又はない場合には、当該控除した金額)につきそれぞれその金額を次の表の左欄に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に同表の右欄に掲げる税率を乗じて計算した金額を合計した金額とする旨を定めている。

1000万円以下の金額	100分の10
1000万円を超え3000万円以下の金額	100分の15
3000万円を超え5000万円以下の金額	100分の20
5000万円を超え1億円以下の金額	100分の30
1億円を超え3億円以下の金額	100分の40
3億円を超える金額	100分の50

(7) 各相続人等の相続税額

相続税法17条は、相続又は遺贈により財産を取得した者に係る相続税額は、その被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の総額に、それぞれこれらの事由により財産を取得した者に係る相続税の課税価格が当該財産を取得した全ての者に係る課税価格の合計額のうちに占める割合を乗じて算出した金額とする旨を定めている。

(8) 評価の原則

相続税法22条は、同法第3章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時に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旨を定めている。

2 措置法

(1) 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

措置法69条の4第1項は、個人が相続又は遺贈により取得した財産のうち、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(同条3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。以下同条1項及び3項において同じ。)の用若しくは居住の用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。以下同条1項及び3項並びに同法69条の5第7項において同じ。)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又は国の事業の用に供されている宅地等で財務省令で定める建物の敷地の用に供されているもの(同法69条の4第3項において「国の事業の用に供されている宅地等」という。)で政令で定めるもの(以下同条において「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(以下同条1項及び2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(以下同条1項において「小規模宅地等」という。)に限り、相続税法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ア及びイ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旨を定めている。

ア 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
(1号)

イ 上記アに掲げる小規模宅地等以外の小規模宅地等 100分の50（2号）

(2) 限度面積要件

措置法69条の4第2項は、同条1項に規定する限度面積要件は、次のアないしエに掲げる場合の区分に応じ、当該アないしエに定める要件とする旨を定めている。

ア 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全てが特定事業用宅地等、国営事業用宅地等又は特定同族会社事業用宅地等（以下同項において「特定事業用等宅地等」という。）である場合 当該選択特例対象宅地等の面積の合計が400平方メートル以下であること（1号）

イ 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全てが特定居住用宅地等である場合 当該選択特例対象宅地等の面積の合計が240平方メートル以下であること（2号）

ウ 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全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（以下同項において「特定特例対象宅地等」という。）である場合 当該選択特例対象宅地等の面積の合計が200平方メートル以下であること（3号）

エ 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全てが特定事業用等宅地等、特定居住用宅地等又は特定特例対象宅地等である場合（上記アないしウに掲げる場合を除く。） 次の(ア)ないし(ウ)に掲げる面積の合計が400平方メートル以下であること（4号）

(ア) 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である特定事業用等宅地等の面積の合計(イ)

(イ) 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である特定居住用宅地等の面積の合計に3分の5を乗じて得た面積(ロ)

(ウ) 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である特定特例対象宅地等の面積の合計に2を乗じて得た面積(ハ)

(3) 小規模宅地等の区分に係る用語の意義

ア 措置法69条の4第3項1号は、特定事業用宅地等の意義について、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。以下同号及び同項4号において同じ。）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、一定の要件を満たす当該被相続人の親族がいる場合の当該宅地等をいう旨を定めている。

イ 措置法69条の4第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一定の要件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。）がいる場合の当該宅地等（政令で定めるものに限る。）をいう旨を定めている。

ウ 措置法69条の4第3項3号は、国営事業用宅地等の意義について、国の事業の用に供されている宅地等で、一定の要件を満たすものをいう旨を、同項4号は、特定同族会社事業用宅地等の意義について、相続開始直前に法人の事業の用に供されていた宅地等で一定の要件を満たすものをいう旨を、それぞれ定めている。

以上

(別紙3)

本件入園契約 (要旨)

1 目的施設の類型 (契約書冒頭部分)

介護付終身利用型

2 目的 (1条)

本件会社は、亡乙らが心身ともに充実安定した生活を送ることができるよう、亡乙らに対し、本件老人ホームを終身利用させ、亡乙らは、その対価として必要な費用を本件会社に支払う。

3 入園預り金 (2条)

亡乙らは、本件会社に対し、本件入園契約締結と同時に1500万円を入園預り金として支払う。
なお、入園預り金は、本件入園契約締結時に30パーセントを償却し、入園後50か月 (毎月均等額) で償却する。

4 施設利用権 (3条)

亡乙らは、前記3の入園預り金の支払を完了したときは、本件老人ホームの専用居室 (●●●号室。以下「本件居室」という。) 及び共用施設 (浴室、一時介護室、食堂、デイルーム、機能訓練室等) を終身利用することができる。

なお、本件居室は、居室面積32.10平方メートルの2人部屋であり、居室内には、ベッド、エアコン、トイレ、洗面設備、ナースコール、クローゼットが備え付けられていた。

5 健康管理 (8条)

本件会社は、亡乙らの健康状態に留意し、同人らの定期健康診断及び医療相談を実施しなければならず、同人らは、病気等のため入院する必要がある場合には、協力医療機関において外来治療又は往診を受けることができる。

6 月規定費用 (13条)

亡乙らは、毎月当月分の月規定費用18万9000円及び食費、医療費と要支援・要介護の認定により支払われる介護報酬の告示上の額、その他実費費用を合算した金額を支払う。

7 介護 (15条)

本件会社は、亡乙らに対し、同人らが特定施設入所者生活介護を利用する場合、介護保険法等の関係法令に従い、入浴、排せつ、食事等の介護、その他の日常生活上の介助、機能訓練及び療養上の介助を、本件老人ホーム内において行う。

8 契約の解除 (16条)

ア 亡乙らは、その都合により本件入園契約を解除する場合は、30日以上予告期間をもって契約解除届出書を提出し、その届出書に記載された解除の日付をもって本件入園契約は解除されるものとする。

イ 本件会社は、亡乙らが次の(ア)ないし(エ)の一つに該当したときは、亡乙らに対し90日の予告期間を置いた後に本件入園契約を解除することができる。

(ア) 他の入園者の生活及び健康に重大な侵害を及ぼした場合又は及ぼすおそれがある場合 (ただし、老人性の認知症と病気の人を除く。)

(イ) 共同生活の秩序を乱す行為又はそのおそれがある場合その他本件老人ホーム内で共同生活をすることが困難であると本件会社が認めた場合 (ただし、老人性の認知症と病気の人を除く。)

(ウ) 前記6の月規定費用 (13条) 等の支払を怠り、その滞納額が3か月分に達した場合

(エ) 本件入園契約等の規定に一つでも違反した場合

9 契約の終了（17条）

本件入園契約は、亡乙らが死亡したとき又は前記8の規定に基づき本件入園契約が解除されたときは、終了するものとする。

以上

(別紙4)

課税処分等の経緯

(単位：円)

順号	区分	年月日	課税価格	納付すべき税額	過少申告加算税
1	期限内申告	平成19年9月3日	45,374,000	2,036,400	—
2	修正申告	平成20年12月15日	45,437,000	2,269,900	—
3	加算税賦課決定	平成21年3月6日	—	—	23,000
4	更正処分等	平成21年3月6日	65,185,000	4,285,300	211,500
5	異議申立て	平成21年4月20日	45,437,000	2,269,900	—
6	異議決定	平成21年7月8日	棄却		—
7	審査請求	平成21年8月4日	45,437,000	2,269,900	—
8	審査裁決	平成22年6月11日	棄却		—

(別紙5)

本件更正処分等の根拠及び適法性

1 本件更正処分の根拠及び適法性

(1) 本件更正処分の根拠

被告が本件訴えにおいて主張する本件相続に係る原告の相続税の課税価格及び納付すべき相続税額は、別表1「課税価格等の計算明細表」に記載したとおりであり、その計算根拠は、次のア及びイのとおりである。

ア 課税価格の合計額（別表1順号8の「合計額」欄の金額）

1億7034万9000円

上記金額は、本件相続人らが、相続又は遺贈により取得した次の(ア)の財産の価額から、各人が負担した次の(イ)の債務等の金額を控除した後の金額につき、国税通則法（以下「通則法」という。）118条1項の規定により、本件相続人ら各人ごとに1000円未満の端数を切り捨てた後の各金額（別表1順号8の各金額）である以下の①及び②の金額を合計した金額である。

① 原告 5840万6000円

② 他の相続人 1億1194万3000円

(ア) 相続又は遺贈により取得した財産の価額（別表1順号5の「合計額」欄の金額）

1億7294万7938円

上記金額は、本件相続人らが本件相続により取得した財産の価額の合計額であり、その内訳は、次のaないしdのとおりである。

a 土地の価額（別表1順号1の「合計額」欄の金額）

4884万3540円

上記金額は、本件宅地を、別表3-1「土地の明細」のとおり、本件家屋敷地、本件南側駐車場部分及び本件北側駐車場部分に分け、各部分について、別表3-2及び同3-3のとおり価額を算出して求めたものである。

別表3-2及び同3-3から分かるとおり、本件家屋敷地の価額は、本件特例を適用せずには算出され、本件南側駐車場部分及び本件北側駐車場部分の各価額は、措置法69条の4第1項2号に係る特例が適用され、それぞれ評価額の50パーセントが減額されている。

b 家屋及び構築物の価額（別表1順号2の「合計額」欄の金額）

598万1300円

上記金額の内訳は、別表4「家屋、構築物の明細」のとおりであり、原告が平成20年12月15日に練馬東税務署長に提出した相続税の修正申告書（以下「本件修正申告書」という。）第11表に記載された金額と同額である。

c 現金、預貯金等の価額（別表1順号3の「合計額」欄の金額）

1億1175万8950円

上記金額の内訳は、別表5「現金、預貯金等の明細」のとおりであり、本件修正申告書第11表に記載されたそれぞれの金額と同額である。

d その他の財産の価額（別表1順号4の「合計額」欄の金額）

636万4148円

上記金額の内訳は、別表6「その他の財産の明細」のとおりであり、本件修正申告書第1

1 表に記載されたそれぞれの金額と同額である。

(イ) 債務等の金額 (別表 1 順号 6 の「合計額」欄の金額)

2 5 9 万 7 0 9 1 円

上記金額の内訳は、別表 7 「債務等の明細」のとおりであり、本件修正申告書第 1 3 表に記載されたそれぞれの金額と同額である。

イ 納付すべき相続税額

本件相続に係る原告の納付すべき相続税額は、相続税法 1 5 条ないし 1 7 条の各規定に基づき、次の(ア)ないし(エ)のとおり算定したものである。

(ア) 相続税の総額 (相続税法 1 1 条参照。本別紙において以下同じ。) の計算の基礎となる金額 (別表 2 順号 3 の金額)

9 0 3 4 万 9 0 0 0 円

上記金額は、前記アの課税価格の合計額から、相続税法 1 5 条の規定により、5 0 0 0 万円と 1 0 0 0 万円に本件相続に係る相続人の数である 3 を乗じた金額 3 0 0 0 万円との合計額 8 0 0 0 万円を控除した後の金額である。

(イ) 法定相続分に応ずる取得金額 (別表 2 順号 5 の各欄の金額)

a 原告 (法定相続分 4 分の 1)

2 2 5 8 万 7 0 0 0 円

b 他の相続人 (法定相続分 4 分の 3)

6 7 7 6 万 1 0 0 0 円

上記各金額は、相続税法 1 6 条の規定により、本件相続人らが上記アの金額を民法 9 0 0 条の規定による相続分に応じて取得したものとした場合の各人の取得金額 (ただし、昭和 3 4 年 1 月 2 8 日付け直資 1 0 による国税庁長官通達「相続税法基本通達の全部改正について」〔平成 1 9 年 5 月 2 5 日付け課資 2 - 5 ほかによる改正前のもの〕 1 6 - 3 の取扱い〔乙 3〕により、各相続人ごとに 1 0 0 0 円未満の端数を切り捨てた後の金額) である。

(ウ) 相続税の総額 (別表 1 順号 9 の「合計額」欄及び別表 2 順号 7 の金額)

1 2 8 1 万 0 9 0 0 円

上記金額は、上記(イ)の a 及び b の各金額に、それぞれ相続税法 1 6 条に定める税率を乗じて算出した金額の合計額である。

(エ) 原告の納付すべき相続税額 (別表 1 順号 1 3 の「原告」欄の金額)

4 3 9 万 2 3 0 0 円

上記金額は、相続税法 1 7 条の規定により、上記(ウ)の金額に課税価格の合計額 1 億 7 0 3 4 万 9 0 0 0 円 (別表 1 順号 8 の「合計額」欄の金額) のうち原告に係る課税価格 (別表 1 順号 8 の「原告」欄の金額) の占める割合を乗じて算出した金額 (ただし、通則法 1 1 9 条 1 項の規定により 1 0 0 円未満の端数を切り捨てた後のもの) である。

(2) 本件更正処分の適法性

被告が本件訴えにおいて主張する本件相続に係る原告の納付すべき相続税額は、前記(1)イ(エ)のとおり、4 3 9 万 2 3 0 0 円となるところ、本件更正処分における原告の納付すべき相続税額は 4 2 8 万 5 3 0 0 円 (甲 1 の 1 枚目参照) であり、これを下回るから、本件更正処分は適法である。

2 本件賦課決定処分の根拠及び適法性

(1) 本件賦課決定処分の根拠

被告が本件訴えにおいて主張する本件更正処分に係る過少申告加算税額及びその計算根拠は、次のアないしウのとおりである。

ア 通則法65条1項により計算した金額

20万1000円

上記金額は、本件更正処分により新たに納付すべきこととなった税額201万円（甲1の1枚目参照。なお、通則法118条3項の規定により1万円未満を切り捨てた後のもの）に、通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

イ 通則法65条2項により加算する金額

1万0500円

上記金額は、通則法65条2項の規定に基づき、本件更正処分により新たに納付すべきこととなった税額201万5400円に、本件修正申告書により納付すべきこととなった税額23万3500円を加算した224万8900円のうち、期限内申告税額203万6400円を超える部分に相当する税額21万円（通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に100分の5の割合を乗じて計算した金額である。

ウ 本件における過少申告加算税の額

21万1500円

上記金額は、前記アの金額20万1000円に、前記イの金額1万0500円を加算した金額である。

(2) 本件賦課決定処分の適法性

前記1(2)のとおり本件更正処分は適法であり、被告が本件訴えで主張する過少申告加算税は前記(1)ウのとおり21万1500円であるところ、原告において、本件更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実が、本件更正処分前における税額の基礎とされていなかったことについて通則法65条4項にいう正当な理由があるとは認められず、また、本件賦課決定処分による過少申告加算税の金額は、上記に被告の主張する金額と同額であるから、本件賦課決定処分は適法である。

以上