

横浜地方裁判所 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(藤沢税務署長)
令和2年12月2日棄却・控訴

判 決

原告	亡甲訴訟承継人 乙
同訴訟代理人弁護士	馬淵 泰至
同補佐人税理士	田中 潤
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	藤沢税務署長 村上 明雄
指定代理人	松本 亮一
同	別紙指定代理人目録記載のとおり

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

(平方メートルの表記は、後記第2の2「法令の定め」を除き、記号(m²)による。)

第1 請求

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、被相続人丙の平成26年8月●日相続開始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取り消す。

第2 事案の概要等

1 事案の概要

本件は、丙(以下「丙」という。)の相続人である甲(以下「甲」という。)が、丙から相続した土地について、租税特別措置法(平成27年法律第9号による改正前のもの)69条の4第1項1号の規定による特例(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「本件特例」という。)を適用し、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、藤沢税務署長が本件特例の適用は認められないとして、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ため、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取消しを求める事案である。

甲は、本件訴訟係属中の令和元年12月●日死亡し、同人の妻である乙(原告)がその訴訟上の地位を承継した。

本件の主要な争点は、①甲が相続により取得した土地について本件特例が適用されるか否か（争点（１））、②過少申告加算税賦課決定処分につき甲に「正当な理由」があるといえるか否か（争点（２））である。

2 法令の定め

(1) 国税通則法（平成２７年法律第９号による改正前のもの。以下「通則法」という。）

第６５条（過少申告加算税）

- 1 項 期限内申告書（省略）が提出された場合（省略）において、・・・更正があったときは、当該納税者に対し、・・・更正に基づき第３５条第２項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に１００分の１０の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。
- 2 項 前項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額（省略）がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と５０万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額（同項に規定する納付すべき税額が当該超える部分に相当する税額に満たないときは、当該納付すべき税額）に１００分の５の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。
- 3 項 前項において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号の定めるところによる。
 - 一 省略
 - 二 期限内申告税額 期限内申告書（省略）の提出に基づき第３５条１項又は第２項の規定により納付すべき税額（省略）
 - イないしホ 省略
- 4 項 第１項又は第２項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、その修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。
- 5 項 省略

(2) 相続税法（平成２７年法律第９号による改正前のもの。ただし、１５条及び１６条は平成２５年法律第５号による改正前のもの。）

ア 第１条の３（相続税の納税義務者）

次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある。

- 一 相続・・・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この法律の施行地に住所を有するもの
- 二ないし四 省略

イ 第１１条の２（相続税の課税価格）

- 1 項 相続・・・により財産を取得した者が第１条の３第１項第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・・・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。
- 2 項 省略

ウ 第15条（遺産に係る基礎控除）

1項 相続税の総額を計算する場合には、同一の被相続人から相続・・・により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格（省略）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。

2項 前項の相続人の数は、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、次の各号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。

一 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

二 省略

3項 省略

エ 第16条（相続税の総額）

相続税の総額は、同一の被相続人から相続・・・により財産を取得したすべ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前条第2項に規定する相続人の数に応じた相続人が民法第900条（法定相続分）及び第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上欄に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に同表の下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。

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

以下、省略

オ 第17条（各相続人等の相続税額）

相続・・・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・・・により財産を取得したすべ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すべての者に係る課税価格の合計額のうち占める割合を乗じて算出した金額とする。

カ 第27条（相続税の申告書）

1項 相続・・・により財産を取得した者及び当該被相続人に係る相続時精算課税適用者は、当該被相続人からこれらの事由により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格（省略）の合計額がその遺産に係る基礎控除額を超える場合において、

その者に係る相続税の課税価格（省略）に係る第15条から第19条まで、第19条の3から第20条の2まで及び第21条の14から第21条の18までの規定による相続税額があるときは、その相続の開始があったことを知った日の翌日から10月以内（省略）に課税価格、相続税額その他財務省令で定める事項を記載した申告書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

2項ないし6項 省略

(3) 租税特別措置法（平成27年法律第9号による改正前のもの。ただし、第69条の4第2項については、平成25年法律第5号による改正前のもの）

第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）

1項 個人が相続・・・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・・・に係る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（第3項において「被相続人等」という。）の事業（省略）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。同項及び次条第5項において同じ。）で財務省令で定める建物又は構築物の敷地の用に供されているもののうち政令で定めるもの（特定事業用宅地等、特定居住用宅地等、特定同族会社事業用宅地等及び貸付事業用宅地等に限る。以下この条において「特例対象宅地等」という。）がある場合には、当該相続・・・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（以下この項及び次項において「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（以下この項において「小規模宅地等」という。）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。

一 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

二 省略

2項 前項に規定する限度面積要件は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号の定める要件とする。

一 当該相続・・・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又は特定同族会社事業用宅地等（省略）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。

二ないし四 省略

3項 この条において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 特定事業用宅地等 被相続人等の事業（省略）の用に供されていた宅地等で、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（省略）が相続・・・により取得したもの（政令で定める部分に限る。）をいう。

イ 当該親族が、相続開始時から相続税法27条・・・の規定による申告書の提出期限（以下この項において「申告期限」という。）までの間に当該宅地等の上で

営まれていた被相続人の事業を引き継ぎ、申告期限まで引き続き当該宅地等を有し、かつ、当該事業を営んでいること

ロ 当該被相続人の親族が当該被相続人と生計を一にしていた者であって、相続開始時から申告期限（省略）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事業の用に供していること。

二ないし四 省略

4項ないし9項 省略

3 前提事実（争いのない事実及び記録上明らかな事実並びに後掲各証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実。以下の事実を引用する場合、単に「前提事実」といい、前提事実記載（1）の事実を「前提事実（1）」のように表記する。）

（1）丙と甲との関係等

甲は、丙の甥（丙の兄である丁（以下「丁」という。）の子）であり、丙の養子である。丙の子は、長女である戊（以下「戊」という。）と養子である甲の2人のみである。争いが無い）

丙は、別紙物件目録記載1の土地（地積928.92㎡。以下「本件宅地」という。）を所有していた。甲の父である丁は、本件宅地上に、昭和39年に同目録記載2の建物を、昭和40年に同目録記載3の建物（以下「本件建物」という。）を建て、本件建物を作業場として使用して大工業を営んでいた。甲は、昭和48年頃父の大工業を手伝うようになり、平成6年に父が引退してからは一人で大工業を営み、平成16年に父が死亡したことにより、これらの建物を相続した。（甲11、甲13（4頁）、甲21、弁論の全趣旨）

（2）丙についての後見開始の審判等

ア 甲は、平成22年9月21日、横浜家庭裁判所に対し、丙について後見開始の審判の申立てをし、同裁判所は、平成23年1月31日、丙について後見を開始し、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（以下、丙について開始された後見を「本件後見」といい、丙についての後見開始の審判を「本件後見開始の審判」という。）。（甲2、甲3の1、甲13（3頁）、弁論の全趣旨）

甲は、以後、丙の成年後見人としてその財産管理を行うこととなった。（甲5ないし甲8、弁論の全趣旨）。

イ 丙は、昭和34年6月12日以降、戊とともに藤沢市●●に居住していた。甲は、昭和57年5月15日以降、藤沢市●●に居住しており、丙とは同居していなかった。（乙8、乙9、弁論の全趣旨）。

（3）丙の死亡による相続及びその後の状況

ア 丙は、平成26年8月●日、死亡し、甲と戊の2人が、丙の遺産（本件宅地を含む。）を相続した（以下、丙の死亡による相続を「本件相続」という。）。（甲8ないし甲10、甲13（3頁）、乙7）

本件宅地は、3筆に分筆され、そのうち本件建物等の敷地部分（分筆後の地番●●の土地、地積450.85㎡。以下「本件土地」という。）を甲が単独で取得し、その他の2筆を戊及び甲が共有（持分各2分の1）で取得した。（甲9、甲10、甲20の1ないし3、乙7、弁論の全趣旨）

イ 甲は、本件相続の開始時から本件相続税の申告期限まで引き続き本件土地を所有し、かつ、引き続き本件土地を甲が営む大工業の用に供していた。

(4) 相続税の申告、更正処分等、審査請求等

甲は、本件土地につき本件特例の適用があることを前提として、本件相続に係る相続税の申告をした。本件相続に係る甲の相続税の申告、更正処分等、審査請求等の経緯は、「別表 課税処分等の経緯」のとおりである（以下、甲に対する更正処分を「本件更正処分」と、過少申告賦課決定処分を「本件賦課決定処分」という。）。（甲9、甲10、甲12、甲13）

甲の審査請求に対する平成30年8月22日付け棄却裁決は、同月31日、送達された。（甲14、乙1）

(5) 本件訴えの提起等

甲は、平成31年2月20日、横浜地方裁判所に本件訴えを提起したが、令和元年12月●日、死亡したため、同人の妻である乙がその訴訟上の地位を承継した。（争いのない事実）

4 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告の主張

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告の主張は、後記5（1）及び（2）の各（被告の主張）のほか、「別紙 本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張」記載のとおりである。

5 争点に対する当事者の主張

(1) 本件土地につき本件特例が適用されるか否か（争点（1））

（原告の主張）

ア 本件特例の趣旨は、一般に被相続人等の事業の用又は居住の用に供されている宅地等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、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、中小企業の円滑な事業承継の観点から、相続財産の評価において特別な配慮を加える点にある。

租税特別措置法69条の4第1項の「生計を一にしていた」との要件については、所得税法における「生計を一にする」との要件の解釈から検討すべきところ、最高裁昭和51年3月18日第一小法廷判決・裁判集民事117号201頁は、所得税法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）における「生計を一にする」との要件につき、「有無相扶けて日常生活の資を共通にしてい」との規範を立てており、この生計一要件は、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判断されるべきことになる。

イ 本件における「生計を一にしていた」との要件の判断においては、甲が丙の成年後見人に就任していたという特殊性をどのように評価・考慮するのが重要である。

（ア）前記ア①（同一の生活単位に属しているか）の要件についてみると、甲は、従前から、丙の日常の世話をしており、家計の区別もされていない状況であったが、丙の生活能力の著しい低下により、丙の成年後見人に就任することとなり、その結果、丙の財産の分別管理を余儀なくされるようになった。

その後、甲は、3年半以上もの期間、丙の成年後見人として、身上監護業務として丙

の生活の維持や医療、介護等、身上の保護に関する行為を行い、財産管理業務として、丙の財産全体を把握し、包括代理権を行使することによりこれらの財産を保存し、一定の範囲で丙のために利用する財産の管理に関する行為を無償で行ってきた。

判断能力のない成年被後見人に独立した生活単位など概念することができないことはいうまでもなく、身の回りの世話をする甲と身の回りの世話をしてもらう丙が、前記の①の要件である同一の生活単位に属していることの要件を充たしていることは明らかである。

(イ) 前記ア②（相扶けて共同生活を営んでいるか）の要件についてみると、身上監護、財産管理を行う甲は、丙のあらゆる生活を助けており、相扶けて共同生活を営んでいるとの要件を充たしていることは明らかである。

(ウ) 前記ア③（日常生活の糧を共通にしているか）の要件についてみると、確かに、甲は、丙の財産分別管理義務を負っており、丙の居住費、食費、光熱費につき、丙の財産から拠出していたが、それは、形式的に甲の財産と丙の財産を別々に管理していたという意味合いを持つにすぎない。そもそも、丙には、判断能力がなく、自らの能力では、日常生活の経済的側面を担うことができず、そのすべてを甲に依存していたのである。そして、甲は、丙の包括的代理権を有し、丙のために、丙の財産を自由に処分することができる立場にあり、実際、甲は、丙の後見業務のため、丙の財産を自由に処分していた。

このように、甲は、甲の財産は当然のこととして、丙の財産も全て自らのコントロール下にあり、両財産を自由に使っていたのであり、このような状態を社会通念に照らして判断すれば、日常生活の糧を甲の下で共通にしていたものと認められるから、日常生活の糧を共通にしていることの要件を充たしていることも明らかである。

ウ 甲の父である丁は、丙の所有していた本件宅地（本件土地）上で事業（大工）を営んでおり、甲は、当該事業を承継し、本件宅地（本件土地）を利用し続け、丙から本件土地を相続したものであり、甲が父である丁の事業を承継した本件では、事業承継の保護という本件特例の趣旨が妥当する。

エ したがって、甲は、被相続人である丙と「生計を一にしていた」親族に該当し、本件相続において、本件特例は適用されるべきである。

（被告の主張）

本件土地に本件特例が適用されるとの原告の主張は争う。

ア 本件特例は、個人が相続により取得した財産のうちに、相続開始の直前において、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。

これは、中小企業の円滑な事業承継を立法の動機として、被相続人等の事業又は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、その処分について相当の制約を受けるのが通常であるという担税力の減少に鑑み、相続税の課税上特別の配慮を加えることとしたものである。

また、本件特例が昭和58年法律第11号により新設される前においては、通達（昭和

50年6月20日付け直資5-17「事業又は居住の用に供されていた宅地の評価について」。なお、同通達は、本件特例の新設に伴い廃止された。)により、被相続人の事業の用又は居住の用に供されていた一定の宅地等について評価額が20パーセント減額されていたところ、本件特例において、被相続人の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等のほか、被相続人の親族で被相続人と生計を一にしていた者の事業の用又は居住の用に供されていた宅地等も本件特例の対象とすることができることとされた。

これは、例えば、父が不動産を無償で息子に貸し付け、生計を一にする息子が、事業を始めたような場合は、父親の宅地で事業が営まれ、その事業によって被相続人の生計が支えられているのであるから、被相続人の事業を親族が引き継ぐ場合と区別する必要はなく、被相続人が残した事業と同じく保護すべきであるが、生計を別にする子が父の事業を生前に承継しているような場合には、子が営む事業は、被相続人の生計とは無関係なわけであるから、被相続人が残した家業を承継する場合と同視することはできないという考え方によるものである。

イ 本件特例における「生計を一にしていた」との要件の意義については、相続税法上、定義された規定はないものの、一般的には、「生計」とは、「暮らしを立てるための手立て」を意味する用語であることからすれば、日常生活の経済的側面を指すものと解される。

そして、本件特例が、小規模な宅地等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ることを根拠の一つとしていることからすれば、「生計を一にしていた」との要件は、被相続人と相続人等の日常生活の経済的側面の結びつきの観点から設けられたものと考えられる。

そうすると、本件特例の適用に当たり、「生計を一にしていた」とされるためには、その親族が被相続人と日常生活の糧を共通にしていたことを要し、その判断は社会通念に照らして個々になされるべきである。

これを本件についてみると、本件後見の開始後においては、丙の食費、光熱費、その他日常生活に係る費用は、甲の家計とは区別された上で、それらの費用に係る支出は、丙に係る金銭出納帳及び丙名義の信用金庫の口座で管理されていたところ、金銭出納帳により管理されていた現金は、その大部分が同口座又は同口座の預金を原資とする口座からのものであり、上記の信用金庫の口座には、丙の収入及び同人が亡夫から相続した預金が入金されており、金銭出納帳及び同口座からは、本件後見に係る後見事務費を除き、甲への支払・出金は認められない一方、同口座に甲からの入金も認められない。そして、甲は、本件宅地（本件土地）上に建築された本件建物で建設業を営み、また、甲の資産及び負債の状況に照らせば、丙から生活費等の援助を受ける必要性はうかがわれない。

ウ したがって、甲と丙とは、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はなく、日常生活の糧を共通にしていたとはいえず、「生計を一にしていた」とは認められず、本件土地について、本件特例を適用することはできない。

(2) 本件賦課決定処分につき甲に「正当な理由」があるといえるか否か（争点（2））

(原告の主張)

過少申告加算税を課する趣旨は、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し適正な申告納税の実現を図るという点にあり、通則法65条4項所定の「正当な理由」とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解されている（最高裁平成27年6月12日第二小法廷判決・民集69巻4号1121頁参照）。

これを本件についてみると、甲は、従前から、丙の日常生活の世話をしており、生活費も一部負担していたところ、平成23年から丙について後見が開始し、甲は、従前どおり、丙の身上監護、財産管理を継続していたが、加えて、丙の財産を分別管理し、横浜家庭裁判所に報告する義務が生じたので、この義務を履行しつつも、丙とは実質的に生計が一であったため、後見業務の報酬を請求することはなかったものである。丙に係る後見人の報酬は、年間60万円程度と見込まれ、光熱費を優に超える金額であったにもかかわらず、甲が無償で後見業務を行ってきた客観的な事情に鑑みると、甲が、「生計を一にしていた」との要件を満たし、本件特例の適用があると考えたことには真にやむを得ない理由があるというべきであり、甲に過少申告加算税を賦課することは不当又は酷と認められる。

（被告の主張）

「正当な理由」があるとの原告の主張は争う。

過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則として、その違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である（最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁（以下「平成18年最判」という。）参照）。

そうすると、過少申告加算税の上記趣旨に照らせば、通則法65条4項に規定する「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解すべきである（平成18年最判）。

そして、上記の過少申告加算税の趣旨及び通則法65条4項が同条1項の例外規定であることからすると、上記「正当な理由があると認められる」場合に当たる旨の主張立証責任は、納税者が負うものと解される。租税特別措置法69条の4第1項に規定する「生計を一にしていた」との要件は、被相続人と相続人等の日常生活の経済的側面の結び付きの観点から設けられたものであり、納税者とその親族が「生計を一にしていた」と判断するためには、両者が日常生活の糧を共通にしていたことが必要であり、このことは、既に裁判例においても認められているものであるから、本件相続の開始の直前において甲が丙と生計を一にしていた丙の親族に当たる旨の甲の主張は、「生計を一にしていた」との要件の誤った解釈に基づくものである。この誤りは、単に税法の知識不足又は誤解に基づくものであると認められるから、甲に過少申告加算税を賦課することが過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお不当又は酷である場合に当たるとの立証がされているとはいえない。

したがって、原告の前記主張には、理由がない。

第3 争点に対する当裁判所の判断

1 本件土地につき本件特例が適用されるか否か（争点（1））について

（1）前記前提事実、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。

ア 丙（大正●年●月●日生）は、本件後見開始の審判がされた当時、神奈川県藤沢市●●の住所地で、長女の戊と同居して生活しており、甲とは別居していた。

イ 甲は、平成22年6月頃から丙の財産管理をするようになり、年68万円程度の丙の生活費を、丙の預り金から支払っていた。（甲2、甲4）

ウ 本件後見開始の審判は平成23年2月16日確定し、丙について後見が開始した。当時、丙には、年間約181～197万円の収入（年金収入が約72万円のほか、駐車場の賃料収入、有価証券の配当金など）があり、年間約195～236万円の支出（固定資産税約81万円、食事の宅配代約43万円のほか支援介護費、生活費、水道光熱費など）があった。また、丙は、本件後見開始の審判がされた当時、約1236万円の預金、評価額約2324万円の有価証券を所有していたほか、本件宅地、自宅の建物等の不動産を所有していた。（甲4ないし甲8）

エ 丙は、平成24年5月24日、夫であるA（平成22年6月●日死亡）の遺産分割により、預金約1324万円、国債約300万円、不動産（固定資産税評価で約731万円）を取得した。（甲6）

オ 甲は、丙の後見事務において、丙の食費、日用品費、ガソリン代、水道光熱費、電話料金、訪問介護費、医療費、健康保険料、固定資産税等の日常の費用、後見監督人に対する報酬等を支払っており、丙に関する支出や入金を金銭出納帳（以下「本件出納帳」という。）や丙名義の預金口座（B信用金庫片瀬支店の口座番号●●●●の普通預金口座等。）で管理していた。同口座への入金は、丙の年金、有価証券の配当金、夫から相続した預金からの振込みなどであり、本件出納帳で管理されていた現金は、同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である。平成23年3月から丙が死亡した平成26年8月●日までの間、前記口座に甲との間での出入金は見当たらず、本件出納帳で管理されていた現金に甲から拠出された現金があることもうかがわれない。（甲4ないし甲8）

なお、甲は、丙の後見人としての報酬の支払を受けていなかった。（弁論の全趣旨）

カ 本件後見開始の審判の申立てがされた当時、甲は大工業を営んでいて、世帯収入は年間約400万円、甲自身の収入は年間約300万円であった。（甲2、甲22）

キ 甲は、平成26年分の所得税及び復興特別所得税の確定申告において、丙を扶養親族としていなかった。（甲13（3頁）、弁論の全趣旨）

（2）前記前提事実及び前記認定事実によれば、本件土地は丙の親族である甲の事業の用に供されていたこと、甲は本件相続開始時から申告期限まで引き続き本件土地を有していたこと、本件相続の開始前から申告期限まで引き続き当該宅地等を自己の事業の用に供していたこと、及び、甲が相続により本件土地を取得したことは認められるので、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、「生計を一にしていた」との要件に該当するか否かが問題となる。

本件特例は、個人が相続により取得した財産のうちに、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等の用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。

その趣旨は、被相続人等の事業等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、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、担税力の減少に配慮したものであり、本件特例の適用により、中小企業の円滑な事業承継が実現するという関係にあるものと解される。そして、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みれば、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。

なお、前記のとおり、本件特例の適用により中小企業の円滑な事業承継という政策目的が実現するという関係にあるが、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と解される。

- (3) これを本件についてみると、前記前提事実及び前記認定事実によれば、本件後見の開始から本件相続の開始までの間において、丙の食費、光熱費、その他日常の生活に係る費用に係る支出は、本件出納帳及び丙名義の口座で管理されており（(1)オ）、本件出納帳により管理されていた現金は、丙の収入及び同人が亡夫から相続した預金が入金された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であるところ、丙名義の口座に甲との間での出入金は見当たらず、本件出納帳で管理されていた現金に甲から拠出された現金があることもうかがわれない（(1)オ）。また、甲は、大工業を営んでいて、相応の収入があり、丙から経済的な援助を受けていたことはうかがわれない。さらに、甲と丙は、それぞれの自宅で生活していて、同居していたわけではなく、甲は、平成26年分の所得税及び復興特別所得税の確定申告において、丙を扶養親族としていなかったものである（(1)ア、カ、キ）。

これらの事実からすれば、甲と丙とは、居住費、食費、光熱費、その他日常の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はなく、日常生活の糧を共通にしていたとはいえ、「生計を一にしていた」とは認められないものというべきである。

(4) 原告の主張に対する検討

ア 原告は、甲は従前から丙の日常の世話をしており、家計の区別がされていなかった旨の主張をする。確かに、甲は、平成22年6月頃から丙の財産管理をするようになったが、丙の生活費は丙からの預り金から支出していたのであり、甲が丙の生活費を拠出していたとか、両者の家計が一体になっていたとかいう事情は見当たらない。

イ 原告は、甲が丙の成年後見人となっていたという特殊性を考慮すれば、甲と丙は同一の生活単位に属しており、相扶けて共同生活を営んでいるといえる上、甲は甲の財産と成年後見人として丙の財産を全て自ら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、生計一要件を充足するものと解すべきであると主張する。

しかし、前記（２）のとおり、本件特例の趣旨は、被相続人等の事業等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、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、担税力の減少に配慮した点にあると解されるから、「生計を一にしていた」との要件に該当するというためには、甲の事業によって、甲のみならず、被相続人である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。原告が主張する甲の丙に対する生活面での種々の貢献や丙の成年後見人としての財産管理は、甲の丙に対する成年後見人としての報酬請求権や本件相続における甲の寄与を基礎付けるものではあっても、上記の宅地等の処分の制約や担税力の減少を基礎付けるものとはいえず、原告の主張する事情は、生計一要件を基礎付けるものであるとはいえない。

ウ 原告は、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、担税力の減少に配慮したものであって、その適用により中小企業の円滑な事業承継が実現するという関係にあるとしても、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等の用に供されていた宅地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、日常生活の経済的側面の単位で見れば、当該宅地等が被相続人の事業等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り、そのような関係がないにもかかわらず、被相続人以外の者からの事業の承継を保護する趣旨とは解されない。

したがって、原告の上記主張は理由がなく、採用することができない。

（５）よって、本件土地に原告が主張する本件特例の適用は認められないから、本件土地の価額は5472万0809円（甲10）となり、このことを前提に甲の納付すべき相続税額を計算すると、その額は、別表1順号16の「原告」欄の金額のとおり計算されることが認められ（弁論の全趣旨）、これは、本件更正処分の額（別表順号4の「納付すべき税額」欄の金額）と一致するから、本件更正処分は、正しい税額の範囲内の処分であり、適法な処分であると認められる。

2 本件賦課決定処分につき、甲に「正当な理由」があるといえるか否か（争点（２））について

（１）過少申告加算税は、過少申告をした納税者と当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であるから、このような過少申告加算税の制度趣旨に照らすと、通則法65条4項に規定する「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお納税者に過少申告加算

税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（平成18年最判）。

- (2) これを本件について見ると、租税特別措置法69条の4第1項に規定する「生計を一にしていた」との要件の解釈は、前記1(2)で説示したとおりであり、また、甲や丙の生活状況等は前記認定のとおりであるところ、本件賦課決定処分当時、前記認定の甲や丙の生活状況に照らして、甲が丙と「生計を一にしていた」との要件を満たすとする課税庁の公的見解や文献等が存在していたことはいかなるわけでもなく、本件において「生計を一にしていた」との要件を満たすとする甲の解釈は、独自のものであるといわざるを得ないから、本件において、甲に過少申告加算税を賦課することが、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお不当又は酷である場合に当たる場合であるとはいえない。

したがって、原告の前記主張は理由がなく、採用することはできない。

- (3) よって、甲に「正当な理由」があるとは認められないから、過少申告加算税の額は、別表3順号12の「金額」欄の金額のとおり計算されることが認められ（弁論の全趣旨）、これは、本件賦課決定処分の額（別表順号4の「過少申告加算税」欄の金額）と一致するから、本件賦課決定処分は、正しい税額の範囲内の処分であり、適法な処分であると認められる。

第4 結論

以上のとおり、原告が主張する本件特例の適用は認められず（争点(1)）、このことを前提に甲の納付すべき相続税額を計算すると、その額は、本件更正処分の額と一致するから、本件更正処分は正しい税額の範囲内の処分であり、また、本件賦課決定処分に関する「正当な理由」があるとは認められず（争点(2)）、過少申告加算税の額は、本件賦課決定処分の額と一致するから、本件賦課決定処分は正しい税額の範囲内の処分であって、本件更正処分及び本件賦課決定処分は、いずれも適法である。

よって、原告の請求は、理由がないから、いずれも棄却することとして、主文のとおり判決する。

横浜地方裁判所第1民事部

裁判長裁判官 岡田 伸太

裁判官 寺田 悠亮

裁判官 西村 有紗

(別紙 指定代理人目録)

小野寺 博、茂泉 尚子、松田 朋子、淵 政博、上遠野 裕之、井野 裕文、北村 勝、
佐藤 千鶴、小池 裕行

以上

(別紙 物件目録)

1 土地

所在 藤沢市●●
地番 ●●
地目 宅地
地積 928.92 m²
(甲11)

2 建物①

所在 藤沢市●●
種類 専用住宅
構造 木造亜鉛メッキ鋼板葺 地上1階
床面積 61.15 m²
(未登記)

3 建物②

所在 藤沢市●●
種類 作業所
構造 木造亜鉛メッキ鋼板葺2階
床面積 1階 約60 m²
2階 約30 m²
(未登記)

以上

(別表 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27年6月25日	45,787,000	2,937,600	—
2	修正申告	平成29年8月3日	59,204,000	5,091,200	—
3	修正申告に係る 過少申告加算税 賦課決定処分	平成29年8月21日			215,000
4	更正処分及び 過少申告加算税 賦課決定処分	平成29年9月27日	99,596,000	12,378,800	1,053,000
5	審査請求	平成29年12月22日	順号4の更正処分及び 過少申告加算税賦課決定処分の全部取消し		
6	審査裁決	平成30年8月22日	棄却		

以上

(別紙 本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張)

1 本件更正処分の処分要件の充足 (相続税の納付すべき税額)

(1) 課税価格の合計額 (別表1順号11の「合計額」欄の金額) 1億9919万2000円

上記金額は、甲及び戊 (以下「本件共同相続人」という。) がそれぞれ相続により取得した次のアの財産の価額 (別表1順号8の各人欄の金額) から、各人が負担した後記イの債務等の金額 (同表順号9の各人欄の金額) を控除し、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後の各人の課税価格 (同表順号11の各人欄の金額) を合計した金額である。

ア 相続により取得した財産の価額 (別表1順号8の「合計額」欄の金額)

2億0018万1666円

上記金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した財産の総額であり、次の (ア) 及び (イ) の合計額である。

(ア) 本件土地の価額 (別表1順号1の「原告」欄の金額) 5472万0809円

本件土地に本件特例を適用することはできないから、上記金額は、甲が本件相続により取得した本件土地について、本件特例を適用しない場合における本件相続税の課税価格に算入すべき金額である。

(イ) その他の財産 (別表1順号2ないし7の「合計額」欄の金額の合計額)

1億4546万0857円

上記金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した財産のうち、本件土地を除くその余の財産の価額の合計額であり、その内訳は、以下のとおりである。

a 本件土地以外の土地の価額 (別表1順号2の「合計額」欄の金額)

8415万6328円

上記金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した各土地のうち、本件土地以外の土地の価額の合計額である。

b 家屋・構築物の価額 (別表1順号3の「合計額」欄の金額) 524万7651円

上記金額は、戊が本件相続により取得した家屋・構築物の価額の合計額である。

c 有価証券の価額 (別表1順号4の「合計額」欄の金額) 2929万1422円

上記金額は、本件共同相続人が、本件相続により取得した各有価証券の価額の合計額である。

d 現金・預貯金等の価額 (別表1順号5の「合計額」欄の金額)

2667万9987円

上記金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した現金・預貯金等の価額の合計額である。

e その他の財産の価額 (別表1順号6の「合計額」欄の金額) 8万5469円

上記金額は、本件共同相続人が本件相続により取得した前記 a ないし d 以外の財産の合計額である。

f 代償財産の価額 (別表1順号7の各人欄の金額)

(a) 甲 Δ 2020万4664円

(b) 戊 2020万4664円

上記金額は、本件相続において、甲が戊に対して支払うことになった代償金の額である。

イ 債務等の金額（別表1順号9の「合計額」欄の金額） 98万7773円

上記金額は、本件共同相続人が負担する、丙の本件相続開始時における債務及び同人に係る葬式費用の合計額である。

(2) 納付すべき相続税額

甲の納付すべき相続税の額は、相続税法15条ないし17条の各規定に基づき、次のとおり算定される。

ア 課税遺産総額（別表2-1順号3の金額） 1億2919万2000円

上記金額は、前記(1)の課税価格の合計額1億9919万2000円（別表1順号11の「合計額」欄の金額及び別表2-1順号1の金額）から、相続税法15条の規定により、5000万円と1000万円に本件相続に係る相続人の数である2を乗じた金額2000万円との合計額7000万円（別表2-1順号2の金額）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2-1順号5の各人欄の金額）

(ア) 甲（法定相続分2分の1） 6459万6000円

(イ) 戊（法定相続分2分の1） 6459万6000円

上記各金額は、相続税法16条の規定により、本件相続に係る相続人が前記アの金額を民法900条の規定による相続分（別表2-1順号4）に応じて取得したものとした場合の各人の取得金額である。

ウ 相続税の総額（別表1順号12の「合計額」欄の金額及び別表2-1順号7の金額）

2475万7600円

上記金額は、前記イの(ア)及び(イ)の各金額に、それぞれ相続税法16条に定める税率を乗じて算出した各金額（別表2-1順号6の各金額）を合計した金額である。

エ 甲の算出税額（別表1順号14の「原告」欄の金額） 1237万8800円

上記金額は、相続税法17条の規定により、前記ウの相続税の総額に、甲の課税価格（別表1順号11の「原告」欄の金額）が前記(1)の課税価格の合計額に占める割合（別表1順号13の「原告」欄の割合）を乗じて算出した金額である。

オ 甲の納付すべき相続税額（別表1順号16の「原告」欄の金額） 1237万8800円

上記金額は、前記エの金額と同額である。

(3) まとめ

甲の納付すべき相続税額1237万8800円は、本件更正処分による納付すべき税額（別表順号4の「納付すべき税額」欄の金額）と一致するから、本件更正処分は、処分要件を充足する。

2 過少申告加算税に係る本件賦課決定処分の処分要件の充足

甲の申告の経過は、「別表 課税処分等の経緯」記載のとおりであるところ、同人の申告は、過少申告である。通則法65条1項及び2項に従って過少申告加算税を計算すると、「別表3 本件更正処分に係る過少申告加算税の額の計算」に記載のとおり、105万3000円となるから、同額（別表順号4の「過少申告加算税」欄の金額）を甲に賦課した本件賦課決定処分は、処分要件を充足する。

以上

(別表1 課税価格等の計算明細表)

※ 以下の表の「原告」は、甲を指す。

順号	区分		合計額	原告	訴外戊
1	取得財産の価額	本件土地	54,720,809	54,720,809	0
2		本件土地以外の土地	84,156,328	37,547,006	46,609,322
3		家屋、構築物	5,247,651	0	5,247,651
4		有価証券	29,291,422	14,645,708	14,645,714
5		現金・預貯金等	26,679,987	13,339,990	13,339,997
6		その他の財産	85,469	41,984	43,485
7		代償財産	0	-20,204,664	20,204,664
8		合計	200,181,666	100,090,833	100,090,833
9	債務等		987,773	493,887	493,886
10	差引純資産価額(8-9)		199,193,893	99,596,946	99,596,947
11	課税価額		199,192,000	99,596,000	99,596,000
12	相続税の総額(別表2順号7の金額)		24,757,600		
13	あん分割合	「課税価格」の各人の金額(11)		99,596	
		「課税価格」の合計額(11)		199,192	
14	算出税額(12×13)			12,378,800	
15	税額控除額			0	
16	納付すべき相続税額(14-15)			12,378,800	

(注) 順号11欄の各人の金額は、通則法118条1項の規定により、1000円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

以上

(別表 2 - 1 相続税の総額の計算明細表)

※ 以下の表の「原告」は、甲を指す。

順号	区分	原告	訴外戊
1	課税価格の合計額	199,192,000	
2	遺産に係る基礎控除額	70,000,000	
3	課税遺産総額 (1 - 2)	129,192,000	
4	法定相続分	$\frac{1}{2}$	$\frac{1}{2}$
5	法定相続分に応ずる取得金額 (3の金額×4の法定相続分)	64,596,000	64,596,000
6	相続税の総額の基となる税額	12,378,800	12,378,800
7	相続税の総額	24,757,600	

- (注) 1 順号1の金額は、別表1順号11の「合計額」欄の金額である。
2 順号2の金額は、「50,000千円+10,000千円×2人(相続税法15条2項に規定する相続人の数)」の算式により求められた金額である。
3 順号5の金額は、順号3の金額に、相続税法15条2項に規定する相続人の数に応じた相続人の法定相続分の割合を乗じた金額である。
4 順号6の金額は、順号5の金額に相続税法16条に定める率をそれぞれ乗じて算出した金額である。
5 順号7の金額は、順号6の各人欄の金額の合計額である。
6 順号5及び6の計算の詳細については、「別表2-2 法定相続分に応ずる取得金額に係る税額の計算の根拠」を参照。

以上

(別表 2 - 2 法定相続分に応ずる取得金額に係る税額の計算の根拠)

順号	区分	対象金額 (①)	税率 (②)	税額 (①×②)
1	1000万円以下の金額	10,000,000円	100分の10	1,000,000円
2	1000万円を超え 3000万円以下の金額	20,000,000円	100分の15	3,000,000円
3	3000万円を超え 5000万円以下の金額	20,000,000円	100分の20	4,000,000円
4	5000万円を超え 1億円以下の金額	14,596,000円	100分の30	4,378,800円
5	合計	64,596,000円		12,378,800円

以上

(別表3 本件更正処分に係る過少申告加算税の額の計算)

※ 以下の「原告」は、甲を指す。

順号	区分	金額	
1	加算税の対象となる税額	7,287,600	
2	累積増差税額	2,153,600	
3	期限内申告税額	2,937,600	
4	3の金額と50万円のいずれか多い方の金額	2,937,600	
5	1の金額と「1+2-4」の金額のいずれか少ない方の金額	6,503,600	
6	通常分	加算税の基礎となる税額(1) (1万円未満の端数切り捨て)	7,280,000
7		加算税の割合	10%
8		加算税の額(6×7)	728,000
9	加重分	加算税の基礎となる税額(5) (1万円未満の端数切捨て)	6,500,000
10		加算税の割合	5%
11		加算税の額(9×10)	325,000
12	過少申告加算税の額(8+11)		1,053,000

- (注) 1 順号1は、別表1順号16の「原告」欄の金額から、原告の本件修正申告における納付すべき税額(甲第10号証2枚目・「修正申告額」の「小計②」欄の金額)を控除した後の金額である。
- 2 順号2は、通則法65条3項の規定に基づく、原告の本件修正申告により新たに納付すべき税額(甲第10号証2枚目・「修正する額」の「小計②」欄の金額)である。
- 3 順号3は、原告の本件当初申告における納付すべき税額(甲第9号証2枚目・「小計②」欄の金額)である。
- 4 順号6及び順号9は、順号1及び順号5の各金額について、通則法118条3項の規定より、それぞれ1万円未満の端数を切り捨てた後の金額である。
- 5 順号7は、通則法65条1項に規定する加算税の割合であり、順号10は、同条2項に規定する加算税の割合である。

以上