

〈研究ノート〉

相続税の小規模宅地等の 特例制度についての歴史的考察

— 立法の趣旨と現在までの流れ —

西山 恭 博

目 次

1. はじめに
2. 制度の概要
3. 制度の沿革
 - (1) 立法前の個別通達の時代
 - (2) 創設時とバブル時代の改正
 - (3) バブル崩壊後の地価高騰対策時代の改正
 - (4) 商法等の他の制度変更により改正していった時代
4. 平成22年度の税制改正についての検討
 - (1) 改正点の内容と問題点
 - (2) 検 討
 - 1) 改正の契機 — 平成17年会計検査院報告 —
 - 2) 私 見
5. 平成25年改正点について
6. 結びに

1. はじめに

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制度については、昭和58年度税制改正において租税特別措置法第70条として創設された制度であり、¹⁾現在まで幾度かの改正を経て今日に至っている。相続税の納税対象者は現在約4%程度といわれているが、²⁾この制度は比較的相続財産の小額な相続税申告対

1) 昭和50年から昭和57年までは個別通達において規定され、運用されていた。

2) 国税庁の報道発表資料によると、平成22年中に亡くなられた被相続人（約120万人）

象者に影響を与えており、今後平成27年1月より基礎控除が減額されることを考えると、多くの国民にとって少なからず影響を与えるものであると思われる。したがって、今後の相続税の申告を考える上で重要視しておかなければならない制度である。また、実務上の詳細事項については曖昧な点も残しており、納税者と課税庁との間に解釈が異なることも多々ある。したがって今回はこの制度についてその沿革から検討し、再検討してみたい。

2. 制度の概要

この制度は、現在租税特別措置法第69条の4として規定されている。その概要は「相続開始の直前において被相続人または被相続人と生計を一にしていたその親族³⁾が事業の用または居住の用に供していた宅地については、一定面積まではその評価額の一定割合のみを相続税の課税価額に算入すること⁴⁾としているものである。

ここでは、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で政令で定めるものを特例対象宅地等⁵⁾といい、その中で個人が取得した特例対象宅地等又はその一部で政令に定めるところにより選択したものを選択特例対象宅地等とよび、さらに限度面積を満たす選択特例対象宅地等を小規模宅地等と定義している。

そしてそれらは相続税法第22条の評価の原則⁶⁾により計算された金額に、以下

に対して相続税の課税対象となった被相続人は約5万人とされ、課税割合は4.2%とされている《http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2011/sozoku_shinkoku/》、2013年5月。

- 3) 「生計を一にしていた親族」についてはこの特例制度の中では規定していない。一般的には所得税の規定を参考としている。
- 4) 金子宏「租税法第16版」弘文堂、520頁。
- 5) 特例対象宅地等には特例事業用宅地等、特例居住用宅地等、特例同族会社事業用宅地等、及び貸付事業用宅地等がある。
- 6) ここでは「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」評価することを原則としており、財産評価基本通達が一般的に使用されているものの、この時価については「客観的な交換価値をいう」（東京地裁平成2年（行ウ）第177号、税務訴訟資料第188号639頁）としている。

の割合を乗じて計算された金額を課税価格に算入する。

特定事業用宅地等である小規模宅地等	} 100分の20
特定居住用宅地等である小規模宅地	
特定同族会社事業用宅地等である小規模宅地	
特定事業用宅地等である小規模宅地等	…………… 100分の50

次に限度面積であるが、それぞれ次に定める要件として規定されている。

・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である場合には選択特例対象宅地等の面積の合計が400㎡以下。

・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には選択特例対象宅地等の面積の合計が240㎡以下。

・選択特例対象宅地等の全てが貸付事業用宅地等である場合には選択特例対象宅地等の面積の合計が200㎡以下。

・選択特例対象宅地等の全てが、特定事業用宅地等、特定居住用宅地等又は貸付事業用宅地等である場合（上記の場合を除く。つまりこれらのうち2以上の宅地等である場合）には、次の①～③の面積の合計が400㎡以下。

- ① 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
- ② 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
- ③ 選択特例対象宅地等である貸付事業用宅地等の面積の合計に2を乗じて得た面積

現行規定は上記のような規定となっているが、平成25年度改正により、一部の規定が改正され変更となる。⁷⁾

3. 制度の沿革

この制度は昭和58年3月法律第11号、租税特別措置法第70条として新設されたものである。ただし、この規定の前に昭和50年6月20日付直資5-17通達に

7) 租税特別措置法第69条の4第1項、同条第3項第2号の規定は平成26年1月1日施行となり、同条第2項の規定は平成27年1月1日施行となっている。

において既にこの制度が開始されていたため、通達から確認していきたい。

(1) 立法前の個別通達の時代

①昭和50年6月20日付直資5－17個別通達について

この通達では「事業又は居住の用に供されていた宅地の評価について」として次のように取り扱われていた。つまり、昭和50年1月1日以後に相続又は遺贈（死因贈与を含む）により取得した事業又は居住の用に供されていた宅地の評価については、宅地の価額の100分の80⁸⁾に相当する金額によって評価するというものであった。

その宅地の範囲は、①事業の用に供されていた宅地としては、「相続開始時において被相続人がその営む事業の用に供していた宅地をいい貸付けていた宅地及び貸付けていた建物の存する宅地は、これに該当しない」として貸付事業用の宅地は対象から除外している。

また②居住の用に供されていた宅地の範囲は、「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。」として、所得税の規定と同様に「主として」要件が入っていた。この点については昭和58年の立法時に主として要件を除外したことから、後々佐賀事件⁹⁾を引き起こすきっかけともなっていたといわれている。

また、事業又は居住の用とそれ以外との用との双方の用途に供されていた宅地の事業又は居住の用に供されていた部分の判定については、「原則としてそれ

8) 武田昌輔監修「DHCコンメンタール相続税」第一法規、4047の2頁参照。

9) 佐賀事件（佐賀地裁：平成18年（行ウ）第10号平成20年5月1日判決。福岡高裁：平成20年（行コ）第27号平成21年2月4日判決。最高裁：平成21年（行ヒ）第157号平成22年2月5日決定。（不受理））とは生活の本拠が争点となった事案であり、相続により取得した2つの宅地について、特定居住用宅地等にあたるかどうか争われた事案である。第一審の佐賀地裁では二つの居所を持つ生活スタイルが認められ、納税者が勝訴したが、控訴審（福岡高裁）では居住の事実等の事実認定が問題となり、納税者が敗訴した。やはり保有と居住という継続要件は重要となる。この判決ののちに平成22年の税制改正において昭和50年の通達には記載してあった「主として」という要件が付加されることになった。

ぞれの用途に供されていた建物の床面積に応じてあん分して算出した宅地の地積に対応する部分がそれぞれの用途に供されていたものとする。」としている。また、事業又は居住用以外の部分が10分の1以下である場合にはその宅地の全てが事業又は居住の用に供されていたものとしている。

さらに、限度面積についても200㎡までとし、「事業の用に供されていた宅地と居住の用に供されていた宅地の双方がある場合又は事業の用に供されていた宅地が2以上ある場合には、それらの宅地のうち納税者が選択した宅地の200㎡までの地積によるものとし、納税者の選択がない場合には、単位地積当たりの¹⁰⁾評価額が高い宅地から順次選定した宅地の200㎡までの地積によるものとする。」としている。この点では制度の趣旨からいって、納税者に有利になるよう選択可能な制度となっていた。

(2) 創設時とバブル時代の改正

①昭和58年3月法律第11号により創設

「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」

創設されたこの制度の趣旨について国税庁の昭和58年改正税法では、(1)で述べた通達の取り扱いについて説明したのちに、「ところで、今回、前述のように取引所のない株式の相続税の評価について改善合理化を行うこととされたことに関連し、税制調査会の「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、最近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慮し、特に事業用宅地については事業が雇用の場であるとともに得意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顧み、従来の通達による取り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、以下に述べる小規模宅地等に相続税の課税価格の計算の特例として法定することとされました。¹¹⁾」と述べている。

10) 前掲注8、4047の3頁参照。

これにより租税特別措置法第70条では、課税価格に算入する小規模宅地等の価額に乗ずる割合を次のように改正し、減額する割合を増加させている。ただし、限度面積の200㎡という数字には変化はない。

- イ、小規模宅地等に係る200㎡までの部分の全部が事業の用に供されていた宅地等である場合には100分の60
- ロ、小規模宅地等に係る200㎡までの部分の一部が事業の用に供されていた宅地等である場合
 - ア、事業の用に供されていた宅地等については100分の60
 - イ、居住の用に供されていた宅地等については100分の80
- ハ、小規模宅地等に係る200㎡までの部分の全部が居住用の用に供されていた宅地等である場合には100分の70

ただし、上記ロのイの場合に、これにより計算した金額が100分の70を超えてしまう結果となることがある。そうなるとハとの整合性により調整が必要となるであろう。この点については第70条第2項において、ロイの場合に200㎡までの部分の宅地等の通常の方法による評価額の70%に相当する金額を超えるときは、居住の用に供されていた宅地等については、70%に相当する金額から事業の用に供されていた宅地等の評価額の60%に相当する金額を控除した金額とすることにした。つまり、「全体として減額後の割合が70%となるように居住の用に供されていた宅地等の価額を減額することによって調整¹²⁾」することにしたのである。

また、昭和50年の個別通達と異なる点として、「事業」だけでなく「事業に準ずるものとして政令で定めるものを含む」として事業と称するに至らない不動産の貸付けその他これに類する行為で相当の所得を得る目的で対価を得て継続的に行われるものも含むこととされたこと。また、被相続人だけでなく、被相続人と生計を一にしていた当該被相続人の親族（被相続人等）の事業又は居住の用に供されていた宅地等についても特例の対象となったことがあげられる

11) 国税庁「昭和58年改正税法のすべて」177頁。

12) 松岡章夫、山岡美樹「相続税小規模宅地等の特例」大蔵財務協会、平成24年11月、65頁。

(旧租税特別措置法第70条第1項)。

②昭和63年法律第109号による改正

昭和63年度改正の大きな特徴は、それまで認められていた「事業に準ずるもの」が対象外とされた点である。つまり、「事業の用に供している宅地だけではなく、事業と称するに至らない不動産の貸付けその他これに類する行為で相当の対価を得て継続的に行うものの用に供されていた宅地等は、昭和63年12月31日以後に相続又は遺贈により取得した財産にかかる相続税から適用されなくなった。¹³⁾したがって、不動産であれば事業的規模でなければ適用除外となる。¹⁴⁾

逆に、評価の割合としては減額される割合が大きくなり次のような減額割合となった。この規定は昭和63年1月1日以後の相続より適用されることになった(附則72条第1項)。ただし、限度面積については以前と同様で200㎡までである。

- イ、被相続人等の事業の用に供されていた宅地等については100分の60
- ロ、被相続人等の事業の用に供していた宅地等と居住の用に供していた宅地等がある場合については
 - a. 事業用部分については100分の60
 - b. 居住用部分については100分の40
 - c. 居住用部分について最低100分の50の減額は保証¹⁵⁾

ハ、被相続人の居住の用に供されていた宅地等については100分の50

昭和63年は時代的には所謂バブルの時代であり、大都市圏の都心部においては路線価自体も毎年倍になるという異常な状況であった。したがって、上記のように小規模宅地等について減額割合が大きくなり、課税価格に算入される金額が少なくなるように見えるが、実際にはこの特例制度を活用してもなお相続税の金額が大きくなる事態が数多く見られた。金融機関や不動産会社が主催す

13) 前掲注8、4047の3頁。

14) ただし、特定郵便局の敷地については本特例の対象とされている。

15) 3(2)①但し書参照。制度の趣旨としては同様で、居住用部分についての評価額が100分の50を超える場合には100分の50を限度とするという趣旨。昭和63年度改正では減額割合として表示している。

る（相続税対策という）研修やセミナー、税の専門家による無料セミナーや無料相談が毎週のように開催されたのもこの頃である。

③平成4年法律第14号による改正

相続税の課税価格計算の特例の減額割合がそれぞれ次のように引き上げられた。

イ、被相続人等の事業の用に供されていた宅地等については100分の70

ロ、被相続人等の事業の用に供していた宅地等と居住の用に供していた宅地等がある場合については

a. 事業用部分については100分の70

b. 居住用部分については100分の50

c. 居住用部分について最低100分の60の減額は保証¹⁶⁾

ハ、被相続人の居住の用に供されていた宅地等については100分の60

適用時期としては平成4年1月1日以後の相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税から適用した。

(3) バブル崩壊後の地価高騰対策時代の改正

①平成6年法律第24号による改正

この改正では、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制度が拡張されている。

まず、特例の対象となる宅地等の範囲を、①特定事業用宅地等、②特定居住用宅地等、③国営事業用宅地等、④特定同族会社事業用宅地等、⑤①～④以外の小規模宅地等とし、減額割合を①～④については100分の80、⑤については100分の50とした。

この制度の適用は、平成6年1月1日以後の相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税からとした。

これにより昭和63年税制改正では不動産貸付に対するこの特例制度の適用は除外されたが、「事業と称するに至らない不動産の貸付けその他これに類する行

16) これも制度の趣旨としては同様で、割合が変わっただけである。

為で相当な対価を得て継続的に行うもの」の用に供されていた宅地等が含まれることとされた。¹⁷⁾不動産の貸付けは特定事業用宅地等ではカッコ書きで「不動産貸付業その他政令で定めるものを除く。」として80%減額の対象から除外しているが、上記⑤により50%の減額の適用を受けられることとなる。

当時の小規模宅地は200㎡までの制度であるが、これは現実的には大きな効果であり、大都市圏については特定居住用宅地で80%減額し、残りをアパート等の不動産貸付における小規模宅地の減額として使用するなどの適用方法がとられた。

②平成11年法律第9号による改正

平成11年度の改正では、①特定事業用宅地等、②特定同族会社事業用宅地等、③国営事業用宅地等について限度面積が200㎡から330㎡に拡張された。また、特定居住用宅地等に係る要件の「相続開始の直前において被相続人の居住の用に供していた家屋に居住していた親族がいない場合」の親族の範囲が、民法第5編第2章の規定による相続人（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）¹⁸⁾とすることとされた。

また、この規定は平成11年1月1日以後の相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税から適用となった。

この後、平成11年12月法律第160号（中央省庁等改革関連法施行法（平成13年1月6日施行））では中央省庁の改編があったことから大蔵省令が財務省令と改められることになる。また、平成12年3月法律第13号では、租税特別措置法第69条の3から第69条の4に改められている。

③平成13年法律第7号による改正

平成13年度の改正においても限度面積が次のように拡充されている。つまり、①特定事業用宅地等、②特定同族会社事業用宅地等、③国営事業用宅地等については従来の330㎡から400㎡へと限度面積要件が引き上げられ、特定居住用宅

17) 前掲書、注12、67頁。

18) 同、69頁。

地等についても従来の200㎡から240㎡まで拡充し適用可能とした。ただし、その他の特例対象宅地等については従来と変わらず200㎡までとしている。これらの規定は平成13年1月1日以後の相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税から適用された。

(4) 商法等の他の制度変更により改正していった時代

①平成14年法律第15号による改正

特定事業用資産について新たに租税特別措置法69条の5が創設され、その特例対象株式等及び特例対象山林との選択制となった。また、小規模宅地等の特例対象宅地等を取得した者のほかに特例対象株式等又は特例対象山林を取得した個人がいる場合、全員の同意が必要とされた¹⁹⁾。また、「分割済みの小規模宅地等について特定事業用資産が分割されないことにより本特例を選択できない場合における更生の請求の規定の整備が行われた。」²⁰⁾

これらの規定は平成14年1月1日以後の相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税から適用された。

②平成15年法律第8号による改正

特定同族会社事業用宅地等について、その対象となる同族会社の要件が改められた。要件としては、「相続開始直前に被相続人及び当該被相続人の親族その他当該被相続人と特別の関係がある者が有する株式の総数又は出資の金額の合計額が当該株式又は出資に係る法人の発行済株式の総数又は出資金額の10分の5を超える法人」となっている。また、「本特例と特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例については、一定の要件を満たす場合にはそれぞれの特例の併用が認められることとされた。」²¹⁾

19) 前掲書、注12、70頁。

20) 前掲書、注8、4049の3。

21) 同

③平成17年法律第102号による改正

平成19年10月1日以後に相続又は遺贈により取得した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について、国営事業用宅地等が適用対象から除外された。これは、郵政民営化法（平成17年法律第97号）によるものである。郵政民営化法第180条1項では、「施行日（平成19年10月1日）前に当該相続若しくは遺贈に係る被相続人又は当該被相続人の相続人と旧会社との間の賃貸借契約に基づき旧公司法第20条の第1項に規定する郵便局の用に供するため旧会社に対し貸付けられていた建物で政令で定めるものの敷地の用に供されていた土地又は土地の上に存する権利のうち、施行日から当該被相続人に係る相続の開始の直前までの間において当該賃貸借契約（施行日の直前に効力を有するものに限る。）の契約事項に政令で定める事項以外の事項の変更がない賃貸借契約に基づき引き続き郵便局株式会社法第2条第2項に規定する郵便局の用に供するため郵便局会社に貸し付けられていた建物で政令で定めるものの敷地の用に供されていたもの」であること、「当該相続の開始の日以後5年以上の当該郵便局舎の敷地の用に供する見込みであることにつき、財務省令できざめるところにより証明がされたもの」であること、「この規定の適用を受けたことがない」ものであることの全ての要件を満たした場合に、特定宅地等として特定事業用宅地等に該当する特例対象宅地等とみなして、一代に限り小規模宅地等の特例を適用できるものとした。

つまりこれらは、郵政の民営化という時代の変化により、それまで認めてきた郵便局に対する特例を認めないことにすると、賃貸借契約上の円滑な運営並びに承継を確保することが難しくなることからこのような措置が講じられたと解釈できる。

④平成18年法律第10号による改正

会社法（平成17年法律86号）が平成18年5月1日から施行されたことを受けて所要の整備が行われた。特定同族会社事業用宅地等について、相続税の課税価格の計算の特例制度を受ける場合に定款の写しを添付することなどがあげられる。

⑤平成19年法律第6号による改正²²⁾

平成15年1月1日より相続時精算課税制度が創設されているが、この制度の適用があった場合の小規模宅地等についての取り扱いについて明確にされた。つまり、「平成19年1月1日以後に被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した者（相続時精算課税制度により贈与を受けたものを含む）が、特定同族会社等に係る相続時精算課税の特例の規定の適用を受け、又は受けている場合は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は適用できないこととされた。

また、信託については信託法の施行日（平成19年9月30日）以後に効力発生の信託があり、相続又は遺贈により取得した信託に関する権利（その信託財産が特例対象宅地等である場合）を取得した場合には、特例対象宅地等を取得した者とみなして特例の適用を受けることが出来るものとした。

以上、小規模宅地等の相続税の課税価格の計算の特例制度について、昭和50年の個別通達、昭和58年の創設時からその流れを見てきたが、時代的背景や経済状況により租税政策が頻繁に変わる様子がうかがえる。

4. 平成22年度の税制改正についての検討

平成22年の改正は最近の改正であるが、小規模宅地等の規定としてはそれ以前より適用しにくくなったというところが現実的などころであろう。この制度の概要については、2で述べたとおりである。まずは改正点とその問題点を検証していきたい。

(1) 改正点の内容と問題点

①改正点の内容

平成22年度の改正においては、相続税の小規模宅地等の減額制度の趣旨を踏まえて、次のように相続人等の事業又は居住の継続を必要とすることとし、申

22) 前掲書、注8、4049の5頁参照。

告期限まで事業又は居住を継続しない宅地等を特例の対象から除外することとした。²³⁾

- ① 相続人等が相続税の申告期限まで事業又は居住を継続しない宅地等については特例の適用対象から除外する。改正前は200㎡までは50%減額を認めていた。
- ② 一の宅地等について共同相続があった場合には、取得した者ごとに適用要件を判定する。
- ③ 一棟の建物の敷地に供されていた宅地等のうちに特定居住用宅地等の要件に該当する部分とそれ以外の部分がある場合には、部分ごとに按分して軽減割合を計算する。
- ④ 特定居住用宅地等は主として居住の用に供されていた一の宅地等に限られることを明確化する。

以前は①で述べたように50%減額部分があったために、居住していない相続人等に対してもこの減額制度が適用されていたが、居住の継続、保有の継続などの条件が必要となり、相続人等に対してその適用は慎重に行うことが重要となった。また、②のように適用については各取得者ごとに判断されるために、相続財産についての遺産分割にも影響を与えることになる。③については、今まで一括して特定居住用宅地等が適用されてきたこと自体問題視されたといってもよいだろう。さらに、④は前述した佐賀事件を受けて「主として要件」を明確にしたものである。

②改正点の曖昧さと誤解

平成22年度改正によって、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制度の適用は、一部について判断が難しくなったように思う。例えば特定居住用宅地等については配偶者が取得した場合には問題ないと思われるが、同居している親族が取得した場合には申告期限まで居住を継続していることが要件となり、また保有の継続も要件とされる（租税特別措置法第69条の4第3項第二号）。特に完全分離型の二世帯住宅等については適用外とされ、租税特別

23) 同。

措置法関係通達69の4-21などで被相続人の居住用家屋に居住していたものの範囲を指定している。今まで認めていた小規模宅地等について、その制度を適用可能とする住宅が建設され、制度の利用を促した企業もあったように見受けられるが、本制度の改正により一定の場合に適用除外となったことは否めない。²⁴⁾

(2) 検 討

1) 改正の契機 — 平成17年会計検査院報告 —

平成22年度税制改正について上記のような改正が行われた背景には、会計検査院の平成17年度決算検査報告がある。この第4章第3節第4では租税特別措置法（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）の適用状況等について報告があり、その4本院の所見として「一方では、小規模宅地等の特例等の事業承継の円滑化のための税制措置は、相続税負担のバランスを欠くなどの問題点があるとされており、また、現行民法の均分相続制の下での資産分割等の問題のうちには税制面では対処できないものもある。」と指摘している。

また、適用状況についての報告があり、その制度の見直しが必要であることが指摘されている。適用状況の(ウ)では、「居住継続等の要件を満たす相続人との共同相続により、要件を満たさない相続人が減額割合が80%である特定居住用宅地等などとして適用しているもので、当該相続人の適用面積が特定居住用宅地等などの適用面積全体の大部分又はすべてを占めているものが32件見受けられ、このうち適用面積全体の全てを占めているものが10件ある」としている。また、(エ)では「1棟の建物の敷地の一部が特定居住用宅地等に該当することにより、相続人が居住を継続するなどしている居住用部分以外の貸付用部分に対応する敷地部分を含めたその敷地全体に特定居住用宅地等として適用し

24) 高橋安志「税理」2013年4月号、ぎょうせい、64-65頁。ここでは完全分離型二世帯住宅について誤解が生じている例を紹介し、さらに家なき子（被相続人が死亡したときに被相続人の配偶者も同居法定相続人もいない場合で、居住用宅地等を取得した親族が、その者又はその者の配偶者が所有する家屋に、相続開始前3年以内に居住したことがない者の俗称としている）が取得した場合の制度の誤解も紹介し、相続税申告の現場における混乱を指摘している。

25) 会計検査院のホームページより《<http://report.jbaudit.go.jp/org/h17/2005-h17-0768-0.htm>》

ているものが83件見受けられ、このうち貸付用等部分に対応する敷地部分の適用面積全体に占める割合が70%以上のものは30件ある」としている。そしてさらに、(オ)では「譲渡された小規模宅地等が193件見受けられ、このうち相続税の申告期限までの保有継続の要件があったものは30件あり、30件のうち申告期限の翌日以後12箇月以内に譲渡されたものが19件ある」としている。いずれにしても本来の趣旨とは違った形で運用されていることを指摘したものと思われる。

検証状況についても、「経済産業省においては、小規模宅地等の特例をはじめとする特別措置の適用状況に関するデータの収集や個別の特別措置のみの効果の測定には難しい面があるなどするが、小規模宅地等の特例の検証について、その内容をより一層充実することにより、政策の実効性を高めていくとともに国民に対する説明責任を果たしていくことが肝要である。また、財務省においても、小規模宅地等の特例について今後とも十分に検証していくことが肝要である」と結んでいる。

これを受けて税制調査会では、「小規模宅地等の減額特例は相続人による事業等の継続に配慮して設けられた措置であるにもかかわらず、相続後に事業等を継続しない場合など、本特例の制度趣旨に照らし必ずしも的確とは言えない場合でも一定の減額を受けることが可能であることに対する見直しが検討され、平成22年度税制改正に至った²⁶⁾ものと考えられる。

2) 私見

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制度は、相続税を申告する相続人等においてどの程度適用実績のあるものであろうか。前述の平成17年度会計検査院の決算検査報告を見ても、「16年分の死亡者1,028,602人のうち、課税された申告書の被相続人は43,488人(4.2%)であり、この43,488人のうち小規模宅地等の特例を適用している申告書の被相続人は40,438人²⁷⁾となっており、相続人等にとってこの制度が大変重要であることが理解できる。

26) 中島孝一「税経通信」2010年5月号、税務経理協会、123頁。

27) 会計検査院、平成17年度決算報告書より。

特に都市部においては、居住等の面積は十分でないにしても相続税評価額が過大となり、この制度の適用なしには財産を維持することが難しくなるケースもみられる。

しかし、制度の趣旨に反する状況まで認めることはできず、趣旨に反する制度については継続することは困難となるであろう。この制度については「総務省、厚生省（現厚生労働省）等も要望を行ってきたが、経済産業省は、事業承継の円滑化の観点から長期にわたり拡充の要望を行ってきている。拡充の要望の対象としては、事業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。以下同じ）に限らず、事業と兼用されている場合があることから居住の用に供されていた宅地等についても要望に含めていた。そして小規模宅地等の特例の大幅な改正のあった6年以後は主として一部の事業の用に供されていた宅地等について要望を行っている。²⁸⁾」

相続財産が極端に大きい場合にはこれらの制度はあまり機能しない場合もあるが、²⁹⁾一般的な相続等を考えた場合には、この制度は大変重要な制度であり、誤解が生じるような制度となってしまうのは、法的安定性に欠けてしまうのではないかと懸念するのである。例えば二世帯住宅の敷地については税務当局側も慎重に対応している面があり、国税庁のホームページなどでも詳しく解説している。³⁰⁾また、要件が厳格に取り扱われることになったため、建物の構造により特例制度が適用可能かどうかを判断しなければならないケースが生じているようである。³¹⁾つまり、平成22年度の改正では小規模宅地等の特例制度に不安定

28) 同。

29) 相続財産が過大となった場合に、その多くが最高税率の対象となってしまう小規模宅地等の適用の効果は限定的となるケースがある。

30) 国税庁ホームページ、《<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/sozoku/10/13.htm>》

タックスアンサーNo. 4124 相続した事業の用や居住の用の宅地等の価額の特例（小規模宅地等の特例）等、《<http://www.nta.go.jp/taxanswer/sozoku/4124.htm>》など参照。

31) 「二世帯住宅の敷地に係る小規模宅地等の特例」T&Amaster、No. 469、2012年10月1日号、14-17頁参照。一棟の二世帯住宅の場合に建物の内部で居住スペースが繋がっており、互いに行き来できることなど、建物の構造上独立部分に区分されていないことが重要となる。

要素が残されてしまったように思われてならない。

5. 平成25年改正点について³²⁾

平成25年度の改正においては、特定居住用宅地等の適用対象面積が240㎡から330㎡に拡充されている。また、現行では限定的に併用が認められている特定居住用宅地等と特定事業用宅地等については、それぞれの適用対象面積まで適用可能となる完全併用へと適用が拡大された（租税特別措置法第69条の4第2項については、平成27年1月1日以後の相続について適用する）。

また、現行制度では、二世帯住宅の場合に居住スペースが繋がっており建物の構造上独立部分が区分されていないことが特例適用の要件として重要となるが、改正ではこれらの要件が撤廃されている。構造上区分のあるものについては、被相続人及びその親族が各独立部分に居住していた場合には、その親族が相続等により取得したその敷地の用に供されていた宅地等のうち、被相続人及びその親族が居住していた部分に対応する部分が特例の対象となる。

また、老人ホームに入所したことについて、被相続人の居住の用に供さなくなった場合についても、その居住の用に供さなくなった家屋の敷地の用に供されていた宅地等は、次の要件が満たされる場合には居住の用に供されていたものとして特例の対象となった。

- ① 被相続人に介護が必要であるために入所したものであること。
- ② 当該家屋が貸付等の用途に供されていないこと。

（租税特別措置法第69条の4第1項、及び3項第二号については平成26年1月1日以後の相続について適用する。）

6. 結びに

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制度について、創設

32) 高橋安志、前掲書、注24、67-70頁。大石敬「税経通信」2013年3月号、80頁。なども参考としている。

から改正点を順次見てきたが、その時々を経済状況により制度が変化してきたことが理解できる。この制度は平成27年1月1日より相続税の基礎控除額が見直されることが決まっている現在において、今後重要な制度となってくるであろう。その時に、制度の適用について曖昧な点を残しては法的安定性を欠く制度となってしまうであろう。今後の制度の動向について見守っていきたい。