

〈論 説〉

相続税の特定居住用宅地等についての一考察

— 近時の判例を中心として —

西 山 恭 博

目 次

1. はじめに
2. 特定居住用宅地等と居住用の意味
3. 佐賀事件の検討
 - (1) 事件の概要
 - (2) 裁判所の判断
 - (3) 検 討
4. 最高裁平成19年1月23日判決について
 - (1) 事件の概要
 - (2) 裁判所の判断とその検討
 - (3) 検 討
5. 結びに

1. はじめに

現代社会においてはライフスタイルが以前と比較して格段の変化を遂げてい¹⁾る。単身赴任や就学・就労を含め、以前とは異なる核家族化が進んでいる。生

1) 総務省「家計調査」『平成22年国勢調査 — 人口等基本集計結果 —』30頁。世帯の種類・家族類型では単独世帯（一人暮らし世帯）が一般世帯の32.4%、夫婦と子供から成る世帯が一般世帯の27.9%、夫婦のみの世帯が一般世帯の19.8%と指摘し、単独世帯が夫婦と子供から成る世帯を上回り最も多い家族類型になっていることを指摘している。さらに、「平成17年と比べると、『単独世帯』は16.1%増となっており、一般世帯に占める割合は29.5%から32.4%に上昇している。『ひとり親と子供から成る世帯』は11.1%増となっており、一般世帯に占める割合は8.3%から8.7%に上昇している。一方、『夫婦と子供から成る世帯』は1.3%減となっており、一般世帯に占める割合は29.8%から

活様式の変化に伴い、生活の本拠となる居住形態も変化してきているのではないだろうか。租税においては「居住」という面において課税上多くの配慮がなされているが、このような社会の変化に伴い、それぞれの規定に対して再検討していくことも重要ではないかと考える。

本稿では、租税特別措置法にある特定居住用宅地に焦点を当て、過去の判例からその解釈について検討してみたい。

2. 特定居住用宅地等と居住用の意味

平成22年の改正により、特定居住用宅地等の適用については細心の注意を払う必要がある。その適用について、法律の適用要件を満たさないにもかかわらず誤って適用してしまうケースもあるからである。減額割合も80%（限度面積は240㎡まで）と大きいために、相続税額に与える影響も大きく、首都圏に不動産を所有する者にとっては深刻な問題となることもある²⁾。したがって特定居住用宅地等においてはその意味するところをよく検討することが重要となる。

それではまず、特定居住用宅地等について平成25年改正規定から確認していきたい³⁾。租税特別措置法第69条の4第3項第二号では、特定居住用宅地等について次のように定めている。

27.9%に低下している。」とし、核家族化が進み、中でも単独世帯が急増していることを強調している。また、31頁では単独世帯について、男性は20～24歳、女性は80～84が最も高く、「ライフサイクルに応じて属する世帯の種類・家族類型は変化」として、男性と女性に区分して年齢5歳階級別に分けてその変化について分析している。総務省のホームページは、下記のとおりである。《<http://www.stat.go.jp/data/kokusei/2010/>》アクセス日：2013年10月14日。

- 2) 特に特定居住用宅地等の規定の適用により、相続税の申告をすることによって納付税額がゼロとなる納税者や、居住用宅地が240㎡以下であり、少額の相続税額で申告が完了する納税者にとってはこの規定は大変重要な規定となる。逆に高額納税者における本規定の適用は相対的に重要度が低いと思われる。
- 3) 平成22年改正により特定居住用宅地等の規定も改正されたが、平成25年改正により租税特別措置法第69条の4第1項と同条第3項第二号の改正規定は平成26年1月1日に新しく施行される。さらに、同条第2項の改正規定については平成27年1月1日施行となっている。

「被相続人等の居住の用に供されていた宅地等（当該宅地等が2以上ある場合には、政令で定める宅地等に限る。）で、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。以下この号において同じ。）が相続又は遺贈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一棟の建物（当該被相続人、当該被相続人の配偶者又は当該親族の居住の用に供されていた部分として政令で定める部分に限る。）に居住していた者であって、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、当該建物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って、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。」

つまり、配偶者が取得した場合には原則として特定居住用宅地に該当するとし、その他相続人が取得した場合にも、居住継続要件と保有継続要件を満たせば原則として特定居住用宅地等に該当する（上記イ）。

またロの場合は、相続人が自己の居住用不動産などを所有せず、配偶者においても所有しないか所有していたとしても居住したことがない者で、例えば賃貸住宅などを使用していた相続人が相続により空き家となった被相続人の家屋に移り住むという場合が考えられる。したがってこの場合には「当該被相続人の配偶者又は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」ということに

なる。自己の不動産を所有して、家族と同居していた相続人が、親が亡くなったから家に戻ってきたという場合には本件特例の適用はない。

さらにハでは、被相続人と生計を一にしていた親族の居住継続要件と保有継続要件が入っている。つまり被相続人と生計を一にしていた親族が引き続き申告期限まで居住し、被相続人が所有していた土地等を相続により取得することが要件となる。実務的には（昔居住していた）親の家に戻る場合は同居や生計を一という条件がなくとも良いのではないかという要望もあるが、もともとこの制度の創設された意義からするとこれらの要望は果たせなくなる。なぜならば、昭和58年の創設時の説明の中で「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」とあり、そこには現在居住している居住用宅地の処分⁴⁾という意味がこめられているからである。この点については従来からの考え方を変更しなければ対応不可となる。

次に、被相続人等の居住の用に供されていた宅地等として定めている中に、カッコ書きとして「当該宅地等が2以上ある場合には、政令で定める宅地等に限る。」としているが、これについては租税特別措置法施行令第40条の2第8項で以下のように定めている。

- 一 被相続人の居住の用に供されていた宅地等が二以上ある場合（以下の三を除く。） 当該被相続人が主としてその居住の用に供していた一の宅地等
- 二 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

4) 国税庁「昭和58年改正税法のすべて」177頁には、「被相続人の事業の用または居住の用に供されていた宅地のうち面積200㎡までの部分のいわゆる小規模宅地については、それが相続人等の生活の基盤の維持のために不可欠のものであって、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から、従来通達による税務執行上、通常の方法によって評価した価額の80%相当額によって評価することに取り扱われてきました（旧昭50直資5-17）…（中略）…個人事業者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、特に事業用資産については、事業が雇用の場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宅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ついて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。」とあり、その制度の趣旨が説明されている。

ていた宅地等が二以上ある場合（次号に掲げる場合を除く。）当該親族が主としてその居住の用に供していた一の宅地等（当該親族が二人以上ある場合には、当該親族ごとにそれぞれ主としてその居住の用に供していた一の宅地等。同号において同じ。）

三 被相続人及び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宅地等が二以上ある場合 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める宅地等

イ 当該被相続人が主としてその居住の用に供していた一の宅地等と当該親族が主としてその居住の用に供していた一の宅地等とが同一である場合 当該一の宅地等

ロ イに掲げる場合以外の場合 当該被相続人が主としてその居住の用に供していた一の宅地等及び当該親族が主としてその居住の用に供していた一の宅地等

このように特定居住用宅地等については、相続人がその土地等を取得する場合に配偶者はともかくとして、その他の親族が取得する場合には居住継続要件、保有継続要件などを慎重に検討することが重要となる。また、政令で述べているように複数の居住用不動産を所有している場合には、主として居住の用に供していた一の宅地等ということの規定している。これは次に検討する佐賀事件により追加されたものといわれている。

3. 佐賀事件の検討

所謂佐賀事件は、佐賀地裁⁵⁾で納税者の主張を認めたものの福岡高裁⁶⁾では課税庁の主張を認めた。居住の実態という事実認定の問題が判決の決め手となったといえる。しかし、地裁・高裁ともに文理解釈により「居住の用に供していた宅地等は一箇所とは限られない」と解釈している。その後、平成22年改正で「主

5) 佐賀地方裁判所平成18年（行ウ）第10号相続税更正処分等取消請求事件（納税者勝訴）国税庁訴資Z258-10956、TAINS:Z888-1343。

6) 福岡高等裁判所平成20年（行コ）第27号相続税更正処分等取消請求控訴事件（原判決取消し）国税庁訴資Z258-11137、TAINS:Z888-1148。

として要件」(平成25年5月31日最終改正日では租税特別措置法施行令第40条の2第8項)が追加されたために現在では所得税同様に主としてその居住用に供していた一の宅地等とし、複数の宅地等を認めないことになったが、社会における生活様式の変化に対応するため、居住、生活の本拠という本来の考え方についても若干考察していく必要があるだろう。

佐賀事件において、居住の用に供している土地等、つまり「『生活の拠点が複数存在する』複数住所説の存在を容認したことは、画期的な判断⁷⁾」といわれており、その後「主として」という要件が施行されてはいるものの、その判決についてはもう少し考えてみたい。では、その概略についてみてみよう。

(1) 事件の概要

丁は平成13年6月にマンションを購入した。その後丁は平成14年11月に死亡する。Xらは本件マンションとa市の家屋敷地を相続により取得するが、平成15年9月の相続税の申告において、本件マンションの敷地とa市の家屋敷地についていずれも租税特別措置法第69条の4の適用があるものとして申告した。これに対しY税務署長は調査によって本件マンションの敷地については租税特別措置法第69条の4の適用はないものとして平成17年6月に更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。これを不服として訴訟を提起したのが本件事件である。

(2) 裁判所の判断

① 一審判決における裁判所の判断

1) 租税特別措置法第69条の4の特例適用の対象となる「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」に限られるかについては、「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

7) 林仲宣、高木良昌、「小規模宅地一居住の用に供された宅地の意義」『税務弘報』2010年5月、163頁。

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。」として、条文通り適用を認めた。この点は租税法主義における文理解釈を貫いているといえる。

また、被告Yの主張に対しても「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ぬ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。」としている。この点は納得がいく。

ただし、いずれにしてもこの点については平成22年改正で条文が変更したために、現在では「主として」要件とともに、「一の宅地等」のみの適用となるであろう。⁸⁾

2) 本件宅地が「居住の用に供されていた宅地」に当たるかという争点については、「相続人らが生活の拠点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。」としている。そして具体的には、「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

8) 本論文2参照（租税特別措置法施行令第40条の2第8項）。

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。」と述べている。さらに、丁の入居目的にも触れ「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。」とも述べている。以上により、結論として面積制限も満たすことから「居住の用に供されていた宅地」に当たるものと判示している。

②控訴審における裁判所の判断

控訴審においても「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』に限られないものと判断する。」と、判示しているが、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、被相続人が生活の拠点に置いていたかどうかにより判断すべきとし、「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断されるべきである。」と述べている。そして「本件マンションの入居目的が、専ら被相続人一人が仕入れ等の便宜のために居住するためのものであったかどうかについては疑問がある。」とし、その利用状況についても「本件マンションへの立ち寄りも定期的なものではなく散発的で、被相続人が福岡へ出かけた日と一致するものでもなく、福岡への仕入れや社会保険センターの講座受講のための拠点として実際に使用されていたものではない。」と述べ、a市にある「家屋と本件マンションの両方に居住する生活スタイルというものも確立するに至っておらず、本件マンションが生活の拠点として使用されていたとは認められない。」と判示し、事実認定により判決を下しているといえよう。

(3) 検 討

生活の拠点という意味では、控訴審ではマンションの利用は生活の拠点となっ

ていないとしてa市のみの特例適用とした。「判旨は、大きな理由としてマンション設備が世帯使用であることを挙げているが、その根底に単身者は狭い設備に居住するはずという主観的な判断が窺われることは極めて残念⁹⁾」という意見もある。

また、逆に昭和58年の法制化の時点で、昭和50年当時の個別通達にあった「主として」という要件がなくなったことに関して『『主として』という要件がなくなったといっても、複数の宅地について適用を認めるという積極的な説明は見当たらない。(中略)未だ2箇所⁹⁾の住宅を有するのが社会的に必然という時代ではないのであり、セカンドハウスがあるからといって、それが処分に相当の制約を受けるものとして課税の特例を適用する必然性があるとは必ずしもいえないように考える(ライフスタイルの変化に即応しないという意見もあるが、ライフスタイルが変化したからといって、それが直ちに複数の居住用宅地に特例を適用すべきだ¹⁰⁾という結論にはならない¹⁰⁾。』という意見もある。

しかし、生活様式の変化により、家族から離れて2か所以上に生活の本拠を置く場合も珍しくはない。そのような場合に、実際の生活スタイルや居住形態などの事実認定により判断する規定が存在しなければ、「生活スタイルは自由だが税法上は認めない」ということになり、経済的な自由度が狭められる危険性も存在する。いずれにしても現在では改正規定により複数の宅地等への適用は認められなくなったことについて、再度考え直す必要があるのではないかと思われる。

4. 最高裁¹¹⁾平成19年1月23日判決について

仮換地の指定により更地となった土地等について、租税特別措置法第69条の

9) 林仲宣、高木良昌、前掲(注6)163頁。

10) 橋本守次、「複数の居住用宅地と小規模宅地等の課税の特例の適用をめぐる問題の検討 — 福岡高裁平成21年2月4日判決」『税務弘報』2009年9月、79頁。

11) 最高裁判所(第三小法廷)平成17年(行ヒ)第91号相続税更正処分等取消請求上告事件(一部破棄差戻し)平成19年1月23日判決、税務訴訟資料第257号-5、TAINS Z257-10614。

4（当時は租税特別措置法第69条の3）の規定の適用が認められるかどうかについて問題となった事件がある。自治体の土地区画整理事業により使用収益が禁止となった土地について小規模宅地の特例を認めるかどうかという事件。従来より、租税法においては課税負担の公平という観点から条文を拡大解釈することなく文理解釈によって形式的に判断するという傾向がある。しかし、あくまで実質課税の原則という考え方もあり、規定の適用にあつては条文の解釈が課税庁側と納税者側で異なることも少なくない。当事件においてもそのような傾向が見られたが、判決でどのような判断がなされたか、以下に述べてみたいと思う。

(1) 事件の概要

X1、X2は昭和51年7月にA（昭和63年2月死亡）、B夫婦と養子縁組をした。BはAが亡くなった後、相続により甲土地、乙土地（甲土地、乙土地両者を総称して本件土地という）を取得。平成9年3月頃、X1の実母Cと甲土地の上の建物（甲建物）に居住し、X1は乙土地の上の建物（昭和57年4月14日にX1が新築。乙建物という。）に居住していた。平成9年3月、福岡市より土地区画整理事業（本件事業）の施行地区内にあり、仮換地（本件仮換地）の指定を受けたため、Bは福岡市に仮設住宅等使用願を提出し仮設住宅に転居した。Xらも乙建物から同じ仮設住宅の隣室に転居している。平成9年12月、本件土地の建物が取り壊され更地となった。平成10年10月18日にBが死亡。本件土地はX1が相続した。本件仮換地は使用尾収益が禁止されていたが、平成12年4月1日より使用収益が使用収益が開始できることとなり、同年5月21日に建築業者とビル建築の工事請負契約を締結し、平成13年3月に引き渡しを受け同月27日に入居した。Xらは平成11年8月11日に本件土地について特定居住用宅地等の提供があるものとして相続税の申告を行った。これに対しY税務署長（被告、被控訴人、被上告人）は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、過少申告加算税の各賦課決定を行った。これを不服として訴訟を提起したのが本件事例である。

(2) 裁判所の判断とその検討

①福岡地裁¹²⁾における判断

一審判決では小規模宅地等の課税の特例の趣旨を「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、一般にその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、相続人において事業又は居住の用に廃してこれを処分することに相当の制約があるのが通常であることから、相続税の課税上特別の配慮を加えることとしたもの」と述べ、本件土地については「本件特例の適用にあたっては、少なくとも相続開始時に当該土地において現実に居住用建物の建築工事が着工され、当該土地が居住用建物の敷地として使用されることが外形的・客観的に明らかになっている状態にあることが必要と解すべきであって、相続開始時において、単に当該土地上に居住用建物を建築する計画があるとか、居住用建物の建築請負契約を締結しているというだけで、現実には未だその建築工事に着手していない場合には、その土地は居住用建物の敷地としての土地の使用が未だ具体化ないし現実化しているということができない」として本件特例には当たらないとした。

また、「相続税の課税対象となる財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価によるのであり（相続税法22条）、その時価とは課税時期（すなわち相続開始の時）における財産の現況に応じて評価された価額であると解せられ、相続税法及び租税特別措置法等租税法規の適用は、租税法律主義の原則及び課税の公平の原則並びに迅速な課税処理という徴税技術上の観点から、相続開始の前後の事情を問わず、相続開始時の現況に基づき一義的な統一的、画一的な基準によって判断されるべきであり、租税法規についてその規定の文言を離れてみだりに拡張解釈することは、租税法律主義の見地から相当でなく、本件特例のような例外的な措置については特に厳格に解釈するべきである。したがって、相続開始時において、居住用建物の建築計画があるだけで更地の状態にある土地に、法律上の評価として居住があると認めて、本件特例にいう「居住の用に供されていた宅地等で…建物若しくは構築物の敷地の用に供されているもの」に該当すると解することは、解釈の限界を超えるものであって相当ではない。」として、納税者

12) 福岡地方裁判所平成14年（行ウ）第26号相続税更正処分等取消請求事件（却下・棄却）（控訴）平成16年1月20日判決、税務訴訟資料第254号-6。TAINS Z254-9513。

の主張を退けている。

②福岡高裁¹³⁾における判断

高裁における判断も基本的に地裁の判断と変わりはない。多くが原審判決の引用となっているが、「相続開始時においては、本件土地及び本件仮換地がいずれも更地であったのであり、前記各土地が相続開始の直前において、居住用建物の敷地として現実に使用される状況にはなかったのであるから、本件特例の適用はないといわざるを得ない。したがって、相続開始時において、控訴人らが主張するような事由が存したとしても、これによって、本件特例が適用されると解することはできない。」と付け加えている。やはり特定居住用宅地等として本特例を適用するためには居住用であるということを確認できる形式的な根拠が必要であったのであろうか。しかし、その実態を事実関係から見直したのが最高裁であった。

③最高裁¹⁴⁾の判決と差戻し

最高裁判決においては、その事実関係に着目していることがわかる。例えば「前記事実関係によれば、Bは、従前、甲土地を現実に居住の用に供していたのであるが、福岡市の施行する本件事業のため、甲土地を含む本件土地につき仮換地の指定がされ、本件土地及び本件仮換地の使用収益が共に禁止されたことにより（土地区画整理法99条参照）、仮設住宅への転居及び甲建物の取壊しを余儀なくされ、その後、本件仮換地についての使用収益開始日が定められないため本件仮換地に建物を建築することも不可能な状況のまま、同人が死亡し、相続が開始したというのである。」とし、土地区画整理事業という公共事業により居住用の宅地をやむをえず更地にした点に着目している。

また、判示では「相続開始の直前においては本件土地は更地となり、本件仮換地もいまだ居住の用に供されてはいなかったものであるが、それは公共事業である本件事業における仮換地指定により両土地の使用収益が共

13) 福岡高等裁判所平成16年（行コ）第7号相続税更正処分等取消請求控訴事件（棄却）（上告）平成16年11月26日判決、税務訴訟資料第254号-330、TAINS Z254-9837。

14) 前掲注11。

に禁止された結果、やむを得ずそのような状況に立たされたためである」とし、外的な要因により更地となったことを認めている。

さらに「相続開始ないし相続税申告の時点において、B又は上告人らが本件仮換地を居住の用に供する予定がなかったと認めるに足りる特段の事情のない限り、甲土地は、措置法69条の3（現在の措置法69条の4）にいう「相続の開始の直前において…居住の用に供されていた宅地」に当たると解するのが相当である。」として、「本件仮換地を居住の用に供する予定がなかったと認めるに足りる特段の事情」がなかったことを重視しているといえる。この点は居住用であることを印象付ける重要な点であると思われる。

また、「B及び上告人らは、仮換地指定通知に伴って仮設住宅に転居しており、また、上告人らは、相続開始後とはいえ、本件仮換地の使用収益が可能となると、本件仮換地上に本件ビルを建築してこれに入居したものであって、上記の特段の事情は認めることができない。したがって、甲土地について本件特例が適用されるものというべきである。」と結論づけ、「本件を原審に差し戻す」こととなった。

差戻し控訴審¹⁵⁾では最終的に①同居していないこと、②生計を一にしないことを理由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の適用は認めなかった。

(3) 検 討

最高裁で形式的な基準により判断することなく事実関係を詳細に把握した上で結論付けたことは大変意義のあることである。原則的に考えれば、相続開始時点で居住用の建物が存在していなければそもそも本件特例の適用はないと考

15) 福岡高等裁判所平成19年（行コ）第6号相続税更正処分等取消請求控訴事件（一部取消し）（確定）、平成19年7月19日判決、税務訴訟資料第257号-147、TAINS Z257-10756。ここでは「被相続人と納税者が同居していないことは明らかである上、被相続人と納税者との間で、生活費の支出が共通になされていたとまでは認めがたく、むしろ、被相続人が自ら賃料収入を得て、社会保険にも加入していたことからすれば、両者の生計は各自独立していたものと推認されるから、納税者が被相続人と「生計を一にしていた者」であるとはいえ」ないとして特定居住用宅地等には該当しないと判示した。

えてもおかしくはない。また、建物が建設中に相続の開始が発生する場合もあるが、その場合には通達（租税特別措置法関係通達69の4-5、同69の4-8）によりある程度は救済されることになっている。つまり、「本件通達は、そのような建て替え中であっても相続税の申告その提出期限（相続開始後10か月）までに居住の用に供しているとき、又はその提出期限に居住の用に供していなくても当該建物等の完成後速やかに居住の用に供することが確実であると認められるときには、その適用を認めることとしていた¹⁶⁾」のであるが、本件事例は通達によっても救済することができないケースである。

しかし、みだりに例外的な措置をとることは租税法における文理解釈を歪める。合法性の原則から考えてもこの点は重要となろう。「例外的な措置については特に厳格に解釈すべきである」とる考え方は、すでに多くの裁判例において支持されているところである。¹⁷⁾「過去の最高裁も、租税法律主義の見地から、一般に租税法の規定はみだりに拡張すべきものではない（最高裁昭和48年11月16日二小判）としており、本件一審判決は、『例外的な措置については特に厳格解釈すべきである』とした¹⁸⁾」のである。

最高裁判決ではこの枠を超えて拡大解釈をしたともとらえられる。それに対し、「公共工事のために適用要件の充足ができないやむを得ない事情がある場合には行政庁が法の欠けつをこのような拡大解釈で補うことが租税法律主義の合法性の原則に反しないか、司法による「法の創造」にあたるのではないかなど¹⁹⁾の問題が生じる。」「本件特例の文言からすれば、租税法律主義の下における解釈としてはいささか無理があるように考えられる。このような無理な解釈をし

16) 品川芳宣「土地区画整理事業中に相続が生じた場合の小規模宅地の課税特例の適用」『税研』2007年7月No.134、86頁。

17) 同。この中で品川教授は裁判例として岡山地裁昭和57年7月20日判決（税資127号321頁）、大阪地裁昭和58年12月21日判決（同131号563頁）、大阪高裁昭和63年10月26日判決（同166号358頁）、宇都宮地裁平成8年10月2日判決（同221号20頁）を挙げている。

18) 伊藤義一「仮換地の指定による仮設住宅居住中の相続開始と小規模宅地の特例の適用の是非」『TKC税研情報』2007年12月、10頁。

19) 本庄資「仮換地指定による更地に係る小規模宅地課税特例の適用」『税研』2009年11月No.148、159頁。

なければならないということは、元々、本件特例の文言に問題があるからであろう。そうであれば国税庁による解釈の変更ではなく、本件特例において特別な事情がある場合には適用できるような宥恕規定を設けるなどして、立法的解釈を図るべきである。²⁰⁾」など指摘されている。この最高裁判決を受けて、国税庁は平成19年5月25日に法令解釈通達（租税特別措置法関係通達69の4-1の3（現在は69の4-3））を発している。

やはり、何らかの救済措置規定がなければならない。しかも、上記のような過去の起きた事例を基に限定した措置ではなく、相対的に合理性のある、しかも社会的・経済的な事象に対して、ある程度想定外の事象に対しても納税者を保護することを可能にした制度が重要なのではないかと考えるのである。規定がなければ適用もできず、当然に救済されるようなケースでも救済することが不可能となることを回避しなければならないのではないだろうか。

5. 結びに

本稿では特定居住用宅地等について2つの判例をもとに考察した。1つは佐賀事件であり複数の居住用宅地等を生活の本拠として認めるかどうかという事例で、租税法主義における税法上の文理解釈を貫くとともに、複数の住宅を認めたとところに大きな意味があった。また、もう1つの仮換地指定による小規模宅地の特例適用については、最高裁で拡大解釈とまでいわれるほど原則規定と特例規定に弾力性を持たせた判決ともいえる。いずれにしても両者ともに改正規定となっているが、形式的な税法の解釈のみにとどまらず、事実関係を把握した上で結論を出しているところに注目したい。

租税法においては租税法主義が原則とされ、租税法規は強行法であるからみだりに拡大解釈することは許されないとする考え方が一般的である。これは大変重要な原則であるが、一方で実質課税の原則という考え方もあり、ある一定の場合には健全なる納税者を保護していくことも重要になるであろう。本来守られる事例であっても規定がなければ守れないのが租税法であると考えが

20) 品川芳宣、前掲注16、87頁。

いかながなものであろうか。租税法規を守り租税公平主義を貫きつつ納税者の救済を行うという課題について、今後も研究を重ねたい。