

事案の概要

被相続人Aは、実際に居住していた相続財産となった甲土地が土地区画整理事業の施行地区内にあったため、F市との間で、物件の全てを整理事業の支障にならないよう移転又は除去することなどを内容とする物件移転等補償契約を締結し、この契約に基づき甲土地を更地とした。また、仮換地についても通知があるまで使用収益することができないと通知されたため、仮設住宅に転居した。

その後、Aが死亡したので、土地を相続したXらが、甲土地について「小規模宅地等の特例」の適用があるものとして相続税の申告書を提出したが、課税当局は、更地となった土地ないし仮換地については、建築計画等だけで着工されておらず、そのような土地にまで同特例が適用されると解することは困難であるとして、同特例の適用は認められないとして更正するとともに、過少申告加算税の賦課決定を行なった。

なお、仮換地については、申告後、F市から使用収益を開始できる旨の通知があったので、Xらはビルを建築し、そこに入居している。

この処分を不服とした相続人Xらが訴訟を提起したが、2審の福岡高裁は1審に引き続き、課税当局の更正処分及び賦課決定処分について適法であるとの判断を示した。

判決要旨

●最高裁第三小法廷平成19年1月23日判決

平成17年（行ヒ）91号

（破棄差戻し）

「以上のとおり、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ともに禁止された結果、やむを得ずそのような状況に立たされたためであるから、相続開始ないし相続税申

告の時点において、A又はX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。そして、本件においては、A及びX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、X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。」

解 説

1. 「小規模宅地等の特例」とは、被相続人又は被相続人と生計を一にしていたその親族が事業の用又は居住の用に供していた宅地については、一定面積（居住用については240平方メートル、事業用については400平方メートル）まではその評価額の一定割合（事業用宅地については20パーセント、居住用宅地については20パーセント）のみを相続税の課税価格に算入されることとされている負担軽減措置である（租税特別措置法69条の4）。これは、昭和末期からのバブル期における地価の高騰によって相続税の負担が過重になったため、事業の承継に支障が生ずるおそれや、相続人が同一の宅地に居住を続けることが困難となるといった事態に対処するために設けられた措置である。

本件では、この「小規模宅地等の特例」の適用要件のうち、本件土地が居住の用に供していたといえるかどうか争いとなった。

2. この要件に関し、過去の裁判例を見ると、相続した土地上に被相続人の居住用の建物の建築請負契約が締結されていたに過ぎない場合（平成8年3月22日東京地裁判決平成6年（行ウ）第339号）、相続開

始時において、事業の用に供しうる状態になっていたが、仮処分によって占有が一時的に他に移転していたため、現実には事業の用に供されていなかった場合（平成9年5月22日東京高裁判決平成8年（行コ）第80号）、被相続人が貸付に供していた土地について権利の変換がなされ、相続発生時に変換地に貸付用の建物を建築中である場合（平成15年3月25日東京高裁判決平成14年（行コ）第210号）はいずれも「小規模宅地等の特例」の適用を否定している。これらの裁判例は、いずれも「小規模宅地等の特例」を適用するには、相続開始の直前において、対象となった土地を被相続人等が現実に事業の用又は居住の用に供されていたか、少なくとも現実に利用できる状態になっていなければならないと解している。

本件においても、2審の福岡高裁までの判決では「小規模宅地等の特例」を適用するには、相続開始の直前において、対象となった土地を被相続人等が現実に居住の用に供していたか、あるいは、少なくとも相続開始時にその土地において現実に居住用建物の建築工事が着工され、その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であるとした。その上で、相続開始の直前において問題となった土地及び仮換地が、更地の状態であったことは明らかであって、いずれの土地についても居住用の敷地としての使用が外形的に認められないから、これを居住用宅地等として扱うことはできず、特例の適用は認

められないので、課税当局の処分を適法としていた。

3. これに対し、最高裁は、上記判決要旨のとおり述べ、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を認めることができず、「小規模宅地等の特例」が適用されるべきとして、裁判官全員一致の意見で課税当局の更正処分に係る部分について、福岡高裁に差し戻すとの判決を行なっている。

4. 従来より、「小規模宅地等の特例」の適用に当たっては、緩和すべきとの意見もあり、上記平成9年5月22日東京高裁判決平成8年（行コ）第80号や平成15年3月25日東京高裁判決平成14年（行コ）第210号の事案でも適用を認めても良いとの意見があった（金子宏「租税法（第11版）」481頁）。

今回の事案は、福岡高裁への差し戻しであり、判決が確定していないが、課税当局は、最高裁の判決に沿う内容の取り扱いの変更をしており、最高裁の判決が実務に与えた影響は大きいといえる。

<参考文献>

- 金子宏「租税法（第11版）」（弘文堂）481頁
- 「週刊税務通信 No.2954」（税務研究会）9～10頁

（税務特別委員会委員 鈴木 規央）