

審判所、判断が異なる裁決事例を公表

老人ホーム入居金負担、 非課税財産該当性の分岐点

国税不服審判所が1月12日に公表した「裁決事例集No.83」には、被相続人が配偶者のために負担した有料老人ホームの入居金について、贈与税の非課税財産に該当しないとした裁決（平成23年6月10日裁決）が掲載されている。一方、「裁決事例集No.81」には、入居金負担が非課税財産に該当するとした裁決（平成22年11月19日裁決）があり、これら2つの裁決事例を比較することで、老人ホーム入居金負担の贈与税の非課税財産該当性の分岐点がみえてくる。

生活費に充てるために通常必要なもの

平成22年11月19日裁決は、被相続人の配偶者が介護付有料老人ホームに入居する際、被相続人が支払った入居金945万円が、非課税財産に該当するか否かが争われたもの。

審判所は、まず被相続人による配偶者の介護付有料老人ホーム入居金支払について、支払時に被相続人と配偶者間で入居金相当額の金銭の贈与があったと認定。

そのうえで、相法21条の3第2号の「通常必要と認められるもの」について、「被扶養者の需要と扶養者の資力その他一切の事情を勘案して社会通念上適当と認められる範囲の財産をいうものと解するのが相当」との解釈を示している（次頁表参照）。

そして、本事案においては、①配偶者が高齢かつ要介護状態にあり被相続人による自宅

での介護が困難になり介護施設に入居する必要に迫られ老人ホームに入居したこと、②入居金を一時に支払う必要があったこと、③配偶者には入居金を一時に支払う金銭を有していなかったため被相続人が代わりに支払ったこと、④被相続人にとって入居金を負担して老人ホームに配偶者を入居させたことは自宅における介護を伴う生活費の負担に代えるものとして相当であると認められること、⑤老人ホームは配偶者の介護生活を行うための必要最小限度のものであったことが認められることから、入居金相当額の金銭の贈与は、介護を必要とする配偶者の生活費に充てるために通常必要と認められると判断。入居金相当額は、相法21条の3第1項2号に規定する贈与税の非課税財産に当たるとしている。

社会通念上、必要な住の費用と認められず

一方、平成23年6月10日裁決は、請求人（被相続人の妻）および被相続人が有料老人ホームに入居するにあたり、入居契約上は請求人が支払うべき入居金の一部を被相続人が

負担したことにより、相続税の課税対象となるものがあるか否かが争われたもの。

審判所は、被相続人が請求人に係る有料老人ホーム入居金の一部を支払ったことで、請

【表】 主な関係法令等と審判所の解釈

平成22年11月19日判決	平成23年6月10日判決
関係法令 ○相法1条の2《定義》1号 扶養義務者…配偶者および民法877条（扶養義務者）に規定する親族をいう。 ○相法21条の3《贈与税の非課税財産》1項2号 扶養義務者相互間において生活費または教育費に充てるためにした贈与により取得した財産のうち通常必要と認められるもの	関係法令等 ○相法1条の2《定義》1号：同左 ○相法21条の3第1項2号：同左 ○相基通21の3-3《「生活費」の意義》 法21条の3第1項2号に規定する「生活費」とは、その者の通常の日常生活を営むのに必要な費用をいい、治療費、養育費その他これらに準ずるものを含むものとして取り扱うものとする。
審判所の解釈 扶養義務者相互間における生活費、教育費は、日常生活に必要な費用であり、それらの費用に充てるための財産を贈与により取得してもそれにより担税力が生じないことはもちろん、これを課税の対象とすることは適当でないという相続税法第21条の3第1項2号の趣旨にかんがみれば、同号の「通常必要と認められるもの」とは、被扶養者の需要と扶養者の資力その他一切の事情を勘案して社会通念上適当と認められる範囲の財産をいうものと解するのが相当である。	審判所の解釈 相法21条の3第1項2号の立法趣旨が、扶養義務者相互間における生活費または教育費は、日常生活に必要な費用であり、それらの費用に充てるための財産を贈与により取得してもそれにより担税力が生じないことはもちろん、その贈与の当事者の人間関係などの面からみてもこれを課税することは適当でないという点にあることにかんがみれば、当審判所においても、相基通21の3-3の取扱いは相当であると解する。 上記のような立法趣旨にかんがみれば、生活費に該当するか否かの判断は一律に定められるものではなく、個々の具体的事情に即して、社会通念に従って判断すべきものである。

求人は著しく低い対価で老人ホームの施設利用権に相当する経済的利益を享受しており、被相続人と請求人との間に実質的に利益の移転があったのは明らかと指摘。相法9条により請求人は、その利益を受けた時における利益の価額に相当する金額を被相続人から贈与により取得したものとみなすのが相当とした。

そのうえで、「生活費に該当するか否かの判断は一律に定められるものではなく、個々の具体的事情に即して、社会通念に従って判断すべきものである」とし（表参照）、本案については、入居金が1億3,370万円と極めて高額であること、請求人に係る居室面積が広いこと、老人ホームにフィットネスルーム、プール等が設けられ無料で利用できることなどから、老人ホーム施設利用権の取得のための金員は、社会通念上、日常生活に必要な住の費用とは認められない判断。

さらに、①本件老人ホームは介護付老人ホームではないこと、②請求人は介護状態がないこと、③請求人が老人ホームに入居する前は居宅に居住していたことから、請求人の老人ホームへの入居が不可避であったとも認められないと指摘。本件入居金は、相法21条の3第1項2号の規定する「生活費」には該当しないとしている。

上記2つの判決事例は、贈与税の非課税財産該当性で判断が分かれたケースだが、審判所による相法21条の3第1項2号に関する解釈は異なるものではない。すなわち、贈与税の非課税財産となる「生活費」については、社会通念に従って判断されるということだ。なお、平成23年6月10日判決が、入居金負担が非課税財産に該当しない理由として、請求人が介護状態がないことを挙げていた点も注目されよう。