

実務研究

日本税務会計学会
平成23年12月 月次研究会

小山隆洋

「東村山」

相続した財産を譲渡した場合の課税関係

1、はじめに

今日の実務の取扱いは、相続人が相続した土地等を相続後に譲渡した場合に、相続時に相続した土地等の時価を課税価格として相続税が課税され、次いで、その土地等を譲渡した時の譲渡所得について所得税が課税される。

は、以前から、二重課税であるとの指摘や取得価額引継方式が理論上誤りであるとの指摘がなされていた。

平成22年の「長崎年金事件」の最高裁判決は、相続税を課した経済的価値については、同一の経済的価値・同一の担税力である限り、相続税に加えて所得税を課することはできないとし、このような事実が存在する場合に、相続税と所得税との二重課税を排除しなければならないとする。

3、長崎年金事件判決の影響

これまでは、取得価額の引き継ぎがあるから、「相続発生時までの増加益」を含めて相続人の収入金額とするとの取扱いが行われてきた。

「別段の定め」の中には、所得税法9条1項15号に「別段の定め」とする規定は存在していない。

「別段の定め」の中には、所得税法9条1項15号に「別段の定め」とする規定は存在していない。

4、租税法的な見地からの検討

相続税は、人の死亡を契機として生じた相続、遺贈または死因贈与により財産を取得した者に対して、その財産の取得時における時価を課税価格として課される税として定義される。

相続税の課税根拠については必ずしも明らかではないが、ジャンツ・ヘイク・サイモンズにより定義され、課税所得を二時点間における経済力の増加と捉える包括的所得概念によれば、贈与や相続による財産の取得も所得になり、所得税法36条の「収入すべき金額」になる。

また、所得税法60条による取得価額引き継ぎは多くの矛盾を生んでいる。例えば、被相続人が時価千の土地を残して死亡し、その後相続人がその土地を千で売却したケースを想定し、一方は含み益のない土地であり、他方は含み益が九百である土地であるとすると、相続税と所得税の税率を四十％・相続人を一人とした場合、前者の負担は相続税が四百のみであるのに対し、後者の負担は相続税が四百、所得税が三百六十となる。

また、後者の設例において、相続人の売却価額が五百である場合は、相続税が四百、所得税が六十の負担となり、外部からの経済的価値の流入（譲渡収入）五百を超えて相続人の税金負担が五百六十になる等、所得税法60条1項は、問題が多い規定であるので、今後のさらなる検討が望まれる。

2、所得税法60条1項の趣旨

譲渡所得の金額の計算に関連する条文は、所得税法33条が譲渡所得の金額の計算構造を明らかにし、次に、所得税法36条が総収入金額に算入すべき金額を定め、そして所得税法60条が相続した資産を譲渡した場合

この取扱いが、取得価額、取得の時期とする規定を定めるにすぎない規定である。

所得税法60条の条文には、総収入金額に非課税所得の収入を含むべきことはもちろん、総収入金額をどのように計算するかも規定されていない。また、差額概念としての譲渡所得の金額の計算についても、所得税法33条3項に規定される「所得の基因となった資産の取得費」について「その者が引き続きこれを所有していたものとみなす」と定めるにすぎず、その他についてはなら定めは行われていない。

したがって、所得税法60条1項は、いわゆる取得価額引継方式を採用することから、それを認めるものではない。

このように、長崎年金事件の最高裁判決により、従来の取扱いや解釈は変更されなければならないことが明らかである。すなわち、相続税を課した経済的価値については、同一の経済的価値・同一の担税力である限り、相続税に加えて所得税を課することはできないのである。換言すれば、相続税の課税対象となった財産はその時点で全ての課税関係が終了しており、その後生じた事実や所得についてのみを相続人の所得として所得税を課税すべきであると最高裁判示しているのである。

さらに所得税を課することはできないのである。換言すれば、相続税の課税対象となった財産はその時点で全ての課税関係が終了しており、その後生じた事実や所得についてのみを相続人の所得として所得税を課税すべきであると最高裁判示しているのである。

5、おわりに

以上簡単に、相続人が相続した土地等を相続後に譲渡した場合の課税関係について検討してきたが、税法条文の文理解釈においても、また、租税法的な見地からも、「相続発生時までの増加益」という同一の経済的価値・同一の担税力に

対して、相続税と譲渡所得税の二重課税が行われていると言わざるを得ない。また、所得税法60条による取得価額引き継ぎは多くの矛盾を生んでいる。例えば、被相続人が時価千の土地を残して死亡し、その後相続人がその土地を千で売却したケースを想定し、一方は含み益のない土地であり、他方は含み益が九百である土地であるとすると、相続税と所得税の税率を四十％・相続人を一人とした場合、前者の負担は相続税が四百のみであるのに対し、後者の負担は相続税が四百、所得税が三百六十となる。

したがって、相続税は、基本的には、無償の財産取得に担税力を見出して課税するもので、所得の稼得に對して課される個人所得課税を補完する特殊な形態の所得税と解されている。

また、このように解することにより、同じ所得税の範疇である相続税と所得税の同一の経済的価値・同一の担税力に対する二重課税を排除するための措置として

平成23年12月8日の租税訴訟学会での報告時点では、本件の判決は出されていなかったが、その後、所得税法60条1項は、いわゆる「取得価額引継方式」を採用するものであるから、相続発生時までの増加益について所得税を課することを容認する規定であること、及び、所得税法60条1項があることにより、相続発生時までの増加益が、相続税及び所得税の双方の課税ベースに含まれると解釈することができるとして、審査請求が棄却されたことを最後に付言する。