

実務研究

日本税務会計学会
藤田 章〔麹町〕



未分割遺産を換価した際の 譲渡所得税の取扱いについて (東京高裁平成23年9月21日判決、TAINS・Z261-11770)

1 はじめに

相続において換価分割が行われる場合、相続人の譲渡所得税の取扱いについても慎重な検討が必要となる。本事案は、家事審判手続の中で競売(換価)された土地につき、最終的に審判において財産を取得しな

2 事案の概要

本事案の原告乙は、被相続人丙(昭和53年9月19日死亡。以下「被相続人」という。)の子であり、乙の法定相続分は7分の1であった。係争となった相続財産である土地(以下「当該土地」という。)について、平成17年8月2日、相続を原因とする移転登記が行われた。

被相続人の相続につき、相続人ら間で遺産分割協議が調わなかったことから、相続人の一人であるCが千葉家庭裁判所市川出張所(以下「千葉家裁」という。)へ遺産分割調停を申し立てたものの、平成16年9月3日、調停不成立となり審判に移行した。

る売却(以下「本件売却」という。)を原因とする相続人らからOへの持分全部移転登記がされた。

本件遺産管理者は手続費用控除後の売却代金を本件遺産管理者名義の預金口座に保管した。

平成19年9月26日に審判がなされ、公正証書遺言により遺贈を受けている乙の特別受益の額が、遺産等に法定相続分を乗じて計算した本来的相続分を超えていることから、乙の具体的相

3 争点1 実質所得者課税の原則に反するか

本稿では2つの争点に絞って検討する。

(1) 納税者の主張

乙は多額の特別受益があることから、乙には実質上の相続持分はなく、また、当該土地売却代金は本件遺産管理者が保管し、乙は売却代金を受け取っていないことから、乙は単なる名義人であり、その経済的利益を

Cは平成17年6月15日、前記中間処分に基づき、千葉地方裁判所に対し換価のための競売を申し立て、同裁判所は、平成18年2月8日、当該土地につき株式会社O(以下「O」という。)に対して売却許可決定をし、Oは同年3月15日に売却代金である9451万円を納付し、同日付競売によ

統分はゼロである旨の審判がなされた。

乙は平成18年分の所得について、申告すべき所得がないと考え確定申告書を提出しなかったものの、船舶事務署長は、当該土地が競売されたことによる譲渡所得につき、乙に対し所得税

の確定申告義務があるとし、所得税170万円、無申告加算税31万円を課税する決定処分等を行ったため、その取り消しを求めた裁判である。

4 争点2 「収入すべき金額」について

(1) 納税者の主張

所得税法第36条1項にいう「収入すべき金額」とは、後日、その収入が実現することを前提としているところ、乙にとっては、その譲渡収入は実現しなかったため、競売時点において、乙が譲渡収入とされる金額を受け取るという「収入の実現可能性」もなかった(または、限りなく

「収入の実現可能性」もなかった(または、限りなくゼロに近かった)のであるから、乙の譲渡収入に関する所得税法第12条は「難解な条文として有名」とされる。

低い」と考えられることから、「現在では、12条を法律的帰属説に立って理解することは、非常に困難である」とされる。

本事案において、競売により換価した当該土地は遺産分割前であることから、当該土地は相続人の共有財産(民法第898条)となり、当該土地の譲渡代金のうち、乙の持分相当額については、法律上の真実の権利者である乙に帰属するとの裁判所の判断は妥当なものと認められる。

譲渡人が直接受け取った現金を所得として課税するものではないから、乙が本件売却代金を自ら受け取っていないことを理由として、本件売却による譲渡所得が発生していないという

5 更正の請求についての私見

本事案において納税者は敗訴したものの、乙は譲渡代金を最終的には取得しておらず、乙の純資産は増加していないことには留意が必要である。

もし、本事案において、換価処分が行われた年に譲渡所得に関する確定申告書の提出がなされたとした場合の更正の請求につき検討する。

本事例に係る更正の請求については、国税庁は、質疑応答事例4で「申告期限までに換価代金の分割が行われていない場合には、法定相続分により申告することとなりますが、法定相続分により申告した後にその換価代金が分割されたとしても、法定相続分による譲渡に異動が生ずるものではないから、更正の請求等をする必要はできません」とし、更正の請求を認めるべきである。

移動し、代金債権が成立したときに所得が実現したことになる(東京高判平成元年1月30日月報35巻6号1129頁)と考えるのが妥当と考える。

認めない。

しかし、本事案において納税者は家事審判手続において当該土地の換価代金を取得していないことから、「総収入金額の全部若しくは一部を返還すべきことになった場合」(所得税法第64条第1項)に該当するものと考え、所得税法第152条に規定する「第64条に規定する事実」が生じたものとして同条に基づく更正の請求を認める余地があるのではないかと考える。

若しくは、「後発的理由による更正の請求(終局審判も国税通則法第23条2項1号の「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」にあたる)と解すべきである」(国税庁HP「未分割遺産を換価したことによる譲渡所得の申告とその後分割が確定したことによる更正の請求、修正申告等」)

「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税するものである」として、不動産の売却によって

「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会

1 別冊Jurist「租税判例百選(第6版)」(有斐閣、2016) 54頁
2 佐藤英明「スタンダード所得税法(第2版補正2版)」(弘文堂、2020) 298頁
3 金子宏「租税法(第23版)」(弘文堂、2019) 310頁
4 国税庁HP「未分割遺産を換価したことによる譲渡所得の申告とその後分割が確定したことによる更正の請求、修正申告等」
5 金子宏「租税法(第23版)」(弘文堂、2019) 950頁