

# 会員 相談室

Vol.10

相談事例紹介



今回は  
**資産税・消費税**



相談委員

中川 祐一 (神田支部)

## 遺産分割前後における消費税の納税義務の判定

質問

・甲は平成20年7月15日に死亡した。相続人は長男Aと二男Bの2人。甲の遺産のうちに貸付不動産(事務所用)があり各課税期間の課税売上高は次のとおり

- ・平成21年4月20日に遺産分割協議が調い、この貸付不動産はAが全部取得した。
- ・A・Bはともにサラリーマンで平成18年以降、課税売上には該当する収入はない。

H18	H19	H20	H21
1,500万円	1,600万円	相続	分割
Aが全部取得			

Aの平成21年分の消費税について納税義務の判定はどのように行うのか。

回答

基準期間(平成19年)におけるAと被相続人の課税売上高合計額で判定する。この場合の被相続人の課税売上高は法定相続分に応じた金額となる。〈検討〉の③に示すとおり、Aは平成21年は免税事業者となる。

検討

相続があった年の翌年および翌々年の納税義務の判定は、基準期間における相続人と被相続人の課税売上高合計額で行う(消法10②)。

この判定の際、遺産が未分割の場合には、「被相続人の基準期間の課税売上高」は、当該被相続人の基準期間の課税売上高に各相続人の法定相続分に応ずる割合を乗じた金額によることとされている(消法10③、消令21、消通1-5-5)。

遺産分割があった年(事例では平成21年)は、分割前だけが未分割状態なので、遺産分割前後で判定基準が変わることになるのだろうか。この点、次の①から③の考え方があろう。

①遺産分割後の状況で納税義務の判定をする

民法909条により遺産の分割は相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずるとされているので、相続開始の日とその事業を承継したものと考える。したがって、遺産分割があった年の判定は遺産分割後の状況で行う。

Aの平成21年は、基準期間である平成19年の被相続人およびAの課税売上高合計が1,600万円>1,000万円であるから、課税事業者となる。

②遺産分割の前後でそれぞれ納税義務の判定をする

平成17年9月8日最高裁判決により、遺産分割の遡及効は果実には及ばないことが明らかになった。Aの平成21年の課税売上高は、分割前は賃料収入の2分の1(法定相続分)相当額、分割後は賃料の全部となる。この考え方からすれば、納税義務の判定も遺産分割の前後でそれぞれ行うべきである。

Aの平成21年の納税義務は、分割前は1,600万円×1/2≦1,000万で免税事業者、分割後は1,600万円>1,000万で課税事業者となる。したがって、Aは分割後の平成21年4月21日以降の課税売上げに対してのみ納税義務を負う。

③平成20年12月31日の現況により判定する  
消費税は税の転嫁を予定して立法されている

ものであるから、課税期間開始前の現況で納税義務の判定を行う必要がある。平成21年の納税義務の有無は、平成20年12月31日の現況に基づいて判定する。

Aの場合、平成21年4月20日に遺産分割が行われており、平成20年12月31日時点では遺産は未分割の状態にあるので、法定相続分に応じて各相続人の納税義務を判定すればよい。基準期間の課税売上高は1,600万円×1/2≦1,000万となり、平成21年は免税事業者に該当する。

以上のとおり、消費税法施行令21条および消費税法基本通達1-5-5からは、上記①から③の解釈が考えられる。この点について、最近③の見解をとる税務雑誌の記事がみられ(注)、念のため当局に照会をしたところ、「③で差し支えない」という回答であった。

(注)熊王征秀「相続による事業承継」税務QA2009年7月号52頁

上杉秀文「相続により事業を承継する場合の納税義務の判定と簡易課税の適用」税務QA2007年2月号26頁

## 連帯保証人が複数の場合の保証債務の特例

質問

甲、乙はA社の銀行借入れ(残高7,000万円)の連帯保証人である。A社は業績悪化により事業を廃止したため、甲は代位弁済を求められ土地売却代金5,000万円全額を弁済に充てた。残り2,000万円は乙が弁済することになっているが本年中に弁済する用途はたっていない。甲のA社に対する求償権は行使不能だが乙への求償は可能である。

甲の所得税の申告にあたり「保証債務を履行するために資産を譲渡した場合の特例(所法64②)」を適用したいが、5,000万円の譲渡収入のうちなかったものとみなされる金額はいくらになるか。

①代位弁済額5,000万円のうち2分の1は乙に求償できる。保証債務特例の対象は5,000万円-2,500万円=2,500万円

②代位弁済額5,000万円のうち乙に求償できるのは、保証債務全体7,000万円の2分の1を超える1,500万円。したがって保証債務特例の対象は5,000万円-1,500万円=3,500万円

回答

②が妥当である。

検討

1. 連帯保証人が複数の場合の求償権  
債権者から連帯保証人の1人に保証債務全額について履行の請求があった場合でも、それを拒否することはできない。ただし、自己の負担部分を超えて弁済した連帯保証人は、その超える部分を他の連帯保証人に対して求償できる(民法465①)。自己の負担部分は、特約がない限り各連帯保証人平等の割合とされる(最判昭46.3.16など)。

事例の場合、甲は5,000万円の代位弁済により、A社だけでなく乙に対しても求償権を有することになる。甲の土地売却5,000万円は保証債務を履行するための資産の譲渡ではあるが、乙への求償が可能であるため全額を保証債務特例の対象とすることはできない。乙への求償権部分を除く必要がある。

2. 乙に対する求償権の額はいくらか

乙に対する求償権の額は、甲が自己の負担部分を超えて弁済した金額である。甲は7,000万円の保証債務のうち5,000万円を弁済したわけだが、甲の負担部分を超える金額とは、①弁済額5,000万円の2分の1相当額を超える2,500万円、②7,000万円の2分の1相当額を超えて弁済した1,500万円のどちらであろうか。

この点について最判平7.1.20では次のように判示している。「連帯保証人は、自己の負担部分を超える弁済をした場合は、民法465条1項、442条に基づき、他の連帯保証人に対し、右負担部分を超える部分についてのみ、求償権を行使し得るにとどまり、弁済した全額について負担部分の割合に応じて求償することができるものではない。」

すなわち、民法465条1項に規定する「自己の負担部分を超える弁済」とは、保証債務全体のうち自己の負担部分(本事実の場合には連帯保証額7,000万円の2分の1)を超える部分に限られるのであって、弁済額を基準に算定されるものではないということである(注)。

したがって、乙に対する求償権は5,000万円-(7,000万円×1/2)=1,500万円であり、「なかったものとみなされる金額」は、5,000万円-1,500万円=3,500万円と考えるのが妥当である。

(注)主たる債務者が無資力の場合には弁済額を基準に算定できるとする東京高判平11.11.29があるが、東京高判平12.11.28ではこれを否定し、多くの学説も否定説を支持している。

注)内容は、平成21年4月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。

「会員相談室」紹介

面接相談 (事前予約制)

お申し込み電話番号が変わりました。

お問い合わせ▶制度調査課  
03-5919-7157