相続した不動産を売却した場合の譲渡所得課税

第 49 回 2013 年（平成 25 年）4 月 5 日

発表　小山 隆洋

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

＜MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ＞
http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/

相続した不動産を売却した場合の譲渡所得課税

小　山　隆　洋

１．事件の概要

（１）本件不動産の相続及び相続税の申告

平成１９年８月７日に、原告の夫であるＡの相続が開始した。その相続人は、原告、Ｂ（長男）、Ｃ（長女）の３人であるが、原告は、遺産分割によって、広島県の土地･建物（「本件物件１」）及び東京都のマンション（「本件物件２」）ほかの財産を取得した

原告らは、平成２０年５月２６日に、鎌倉税務署長に対し、相続税の申告を行った。その際、本件物件１及び同２（以下「本件不動産」という。）を、財産評価基本通達に基づき評価し、これらの金額を、本件不動産の価額であるとして申告書に記載した。

（２）本件不動産の譲渡

原告は、相続後の平成２１年９月２６日に、訴外Ｄと、本件物件１を代金３０００万円で譲渡する契約を締結し、同日、代金の一部である２００万円を受領した。その後、同年１０月２７日に、本件物件１を訴外Ｄに引き渡すとともに、残代金２８００万円を受領した。

また、原告は、平成２１年１１月７日に、訴外Ｅと、本件物件２を代金１１５０万円で譲渡する契約を締結し、同日、代金の一部である１００万円を受領した。その後、同月２７日に、本件物件２を訴外Ｅに引き渡すとともに、残代金１０５０万円を受領した。

（３）所得税の申告

原告は、平成２１年分の所得税について、上記（２）記載の各譲渡による所得を含めて、法定期限までに、確定申告をした。

（４）更正の請求

平成２２年７月６日、長崎年金事件に係る最高裁判決があったので、平成２２年７月２１日、平成２１年分所得税の更正の請求書を鎌倉税務署に提出した。

２．これまでの経緯

（１）平成２０年　５月２６日　　相続税の申告書提出
（２）平成２１年　９月１８日　　相続税の調査
　　＊専業主婦が３億円以上の財産を保有することはありえない、との指摘
（３）平成２２年　３月１５日　　平成２１年度分所得税の申告書提出
　　＊このときの申告に本件譲渡所得が含まれる。
（４）平成２２年　５月１１日　　相続税の修正申告書提出
　　＊修正事項は５００万円で、上記の指摘に直接関係するものではない。
　　＊平成２２年７月６日　　長崎年金事件の最高裁判決
（５）平成２２年　７月２１日　　平成２１年分所得税の更正の請求書提出
（６）平成２２年１１月　９日　　異議申立書（不作為用）提出
（７）平成２２年１１月１５日　　平成２１年分所得税の更正通知書
（８）平成２２年１２月　８日　　異議申立書提出
（９）平成２３年　３月　４日　　異議決定書
(10) 平成２３年　３月２４日　　審査請求書の提出
　　＊平成２３年６月　７日　　審判官との面談
　　＊平成２３年７月２６日　　担当審判官全員の変更についての通知
(11) 平成２３年１２月　２日　　裁決
(12) 平成２４年　５月２８日　　東京地裁民事第３８部に訴状提出
　　＊平成２５年４月２６日の口頭弁論で原告準備書面４を提出する予定

３．原告主張の骨子

（１）現行の課税関係

「平成２２年７月最高裁判決」以前においては、相続が発生すると相続人に

①相続税が課せられ（長崎年金事件の場合は「本件年金受給権」が相続税の課税対象）、

②その相続財産の取得（長崎年金事件の場合は「本件年金受給権」の取得）に係る所得については所得税法９条１項１５号により非課税とされ、

③その非課税とされた財産がその後に実現する時の所得（長崎年金事件の場合は現実に受け取る年金額）には、所得税法９条１項１５号の適用はないとされ、

③についてはその全額が所得の計算において「総収入金額」に含めて計算が行われ、課税が行われていた。

（２）「平成２２年７月最高裁判決」

「平成２２年７月最高裁判決」は、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税は、所得税法９条１項１５号により排除すべきであるが、その排除の範囲は、②の相続時の相続財産の取得という所得にととどまらず、③の非課税所得とされた所得が実現した場合の所得にも及ぶことを明確にした。

⬇

「総収入金額」に含まれれていた③の非課税所得の実現額を「総収入金額」より排除しなければならなくなった。

したがって、「平成２２年７月最高裁判決」の本質は、所得税法９条１項１５号の趣旨解釈にあることはもちろんであるが、同時に、所得税法３６条の「収入金額」（長崎年事件の場合は所得税法３５条２項の「総収入金額」、譲渡の場合は所得税法３３条３項の「総収入金額」）に係わる問題である。

（３）所得税法６０条１項について

①譲渡所得の計算に関係する所得税法の規定等

総収入金額（３３条３項、３６条１項）	－	必要経費等	取得費（３３条３項、３８条１項、別段の定め：６０条１項、措置法３９条）	＝	譲渡所得	３３条３項
			譲渡費用（３３条３項）			
			特別控除額			

②所得税法６０条１項は、所得税法３８条の「別段の定め」として、その柱書において、「居住者が次に掲げる事由により取得した前条第１項に規定する資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。」と定めるものであって、相続により取得した資産を譲渡した場合の譲渡所得の金額の計算において、取得価額、取得の時期を被相続人の取得価額、取得の時期とすることを定める規定にすぎない。
所得税法６０条１項には、この規定の適用がある場合、所得税法３３条や３６条の「総収入金額」に、「平成２２年７月最高裁判決」で非課税とされた上記③の非課税所得の実現所得を含むべきことはもちろん、被相続人の資産の保有期間に係る増価益（非課税所得）を含めるべきとする定めが存在しているわけでもなく、また、譲渡所得をどのように計算すべきかについても規定されていない。

⬇

所得税法６０条１項は、所得税法９条１項１５号とは無縁の規定であり、「平成２２年７月最高裁判決」によって、何ら取扱いは変更されない。

③平成１７年２月１日最高裁第三小法廷判決は、「所得税法６０条１項１号所定の贈与等にあっては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものである。」とするが、このように言うためには、相続財産の取得による所得が所得税法９条１項１５号により一度非課税所得とされ、その後の受贈者の譲渡所得の金額の計算において、その非課税とされた所得が再度課税所得とならなければならないのであって、そうでなければ、課税を繰り延べることはできても、清算することはできない。

⬍

「平成２２年７月最高裁判決」以前においては、非課税所得の実現額については所得税法９条１項１５号の適用がないとされていたので、上記のような最高裁判決も可能であったが、「平成２２年７月最高裁判決」が、所得税法９条１項１５号の趣旨として、相続税又は贈与税と所得税の二重課税を排除することを求め、非課税所得の実現額も非課税であるとしたので、所得税法３３条３項の「総収入金額」に非課税所得の実現額を含めることがで

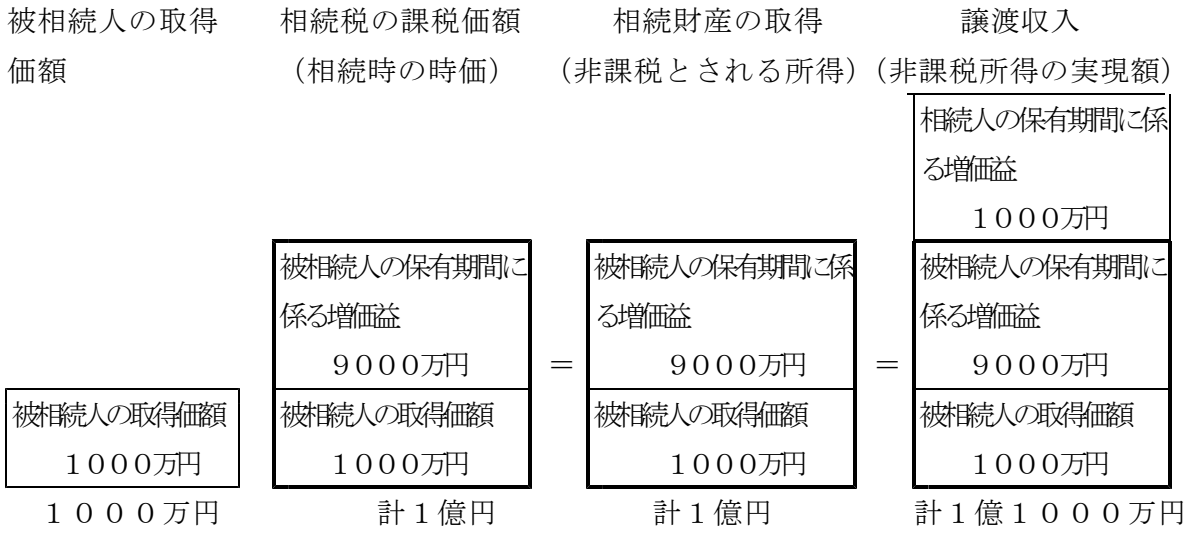
きないのであるから、課税として取り扱われるべき非課税所得の実現額が存在していないことになり、課税の繰り延べはできても、もはや清算することはできない。

したがって、「平成２２年７月最高裁判決」後においては、所得税法６０条１項が、相続により取得した資産を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算について、いわゆる「取得価額引継方式」を採用することを定めているとしても、最初に所得税法３３条３項の総収入金額の金額から非課税所得の実現額を控除しなければならないので、「取得価額引継方式」を採用することをもって、被相続人の保有期間に係る値上がり益の部分について所得税を課すことを容認する規定であるとすることや、所得税法６０条１項があることによって被相続人の保有期間に係る値上がり益の部分が、相続税及び所得税の双方の課税ベースに含まれる根拠となるものであるとすること（被告の主張）はできない。

＊措置法３９条についても調整措置を必要とする状況は消滅している。

④「平成２２年７月最高裁判決」後の譲渡所得の金額は、所得税法９条１項１５号の趣旨解釈に基づき計算される総収入金額（非課税所得の実現額控除後の金額になる）から、当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を、また、所得税法６０条１項１号の適用がある場合は、所得税法６０条１項１号に定める取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額として計算すべきことになる。

（例）被相続人が１０００万円で取得した土地が相続時の時価が１億円であった。
相続人は相続後にその土地を１億1000万円で譲渡した。
取得費加算は５００万円、譲渡費用は３００万円であった



●譲渡所得の金額

	判 決 前	判 決 後	
譲渡収入	１１０００万円	１１０００万円	所得税法9条1項１５号による
非課税所得の実現額	－	▲１００００万円	
総収入金額	１１０００万円	１０００万円	所得税法３３条3項、３８条、６０条1項1号、及び措置法３９条による
被相続人の取得価額	▲ １０００万円	▲ １０００万円	
取得費の加算額	▲ ５００万円	▲ ５００万円	
譲渡費用	▲ ３００万円	▲ ３００万円	
譲渡所得の金額	９２００万円	▲ ８００万円	

＊判決後の計算においては、被相続人の取得価額が２度控除されることになるが、現行法において、所得税法９条１項１５号の規定と所得税法６０条１項１号等の規定が併存し、この二重排除についての調整規定が存在しない（行政の不作為による）のでやむを得ない。