



相続財産である土地を譲渡した場合の
所得税と相続税の二重課税

第 54 回 2014 年（平成 26 年）4 月 3 日

発表 吉野 隆雄

※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/>

第54回MJS租税判例研究会

平成26年4月3日

吉野 隆雄

相続財産である土地を譲渡した場合の所得税と相続税の二重課税

[東京地裁平成25年7月26日判決]

1. この判決の注目点

この判決は「判例研究会」の会員である小山先生、小谷先生が補佐人税理士として訴訟に参加され、以前この判決前に小山先生から概要の発表のあったものです。判決が出たので改めて検討してみます。

争点は、相続税の課税対象となった経済的価値と同一の経済的価値（相続税評価額、すなわち①被相続人の取得価額と②被相続人の保有期間中の増加益との合計額）の部分は、本件非課税規定により譲渡収入金額から控除し、非課税とすべきかどうかという点にあります。

現行所得税では、被相続人の保有期間中に生じた資産の増加益は、相続発生後にその資産が譲渡されたときに、相続人の保有期間中の増加益も含めて、相続人に対する所得税（譲渡所得）の課税対象とすることを予定していると解されます。

理論的には被相続人の保有期間中の増加益に対する部分は、本来相続時に被相続人に課税されるべきものが実現していないので繰り延べられたという性質を有するものであり、相続人が相続により取得した財産の経済的価値に対して二重に課税されるものではありません。

2. 事例の概要

要点をまとめると次の通りとなります。被相続人Aは平成19年8月7日に死亡し、妻Bが相続財産である不動産を相続して相続税の申告をした。平成21年に相続した不動産を譲渡し、分離長期譲渡所得の金額に計上して平成21年分所得税の確定申告をした後、譲渡所得のうち既に相続税の課税対象となった経済的価値と同一の経済的価値(相続税評価額)は所得税法9条1項15項（非課税規定）により非課税とすべきであると主張し、譲渡所得を「0」とする更正の請求をしたところ、税務署長から上記主張を容れない内容の減額更正処分を受けたため、その処分の一部取り消しを求めた事案です。

事件の経過

平成 19/ 8/ 7	相続開始
20/ 5/26	相続税申告書提出
21/10~11	不動産譲渡
22/ 3/15	21 年分所得税申告書提出
22/ 5/11	修正申告書提出
22/ 7/21	更正の請求(税務署長)
22/11/15	更正処分
22/12/ 8	異議申立て
23/ 3/ 4	異議決定(棄却)
23/ 3/24	審査請求 (国税不服審判所長)
23/12/ 2	裁決(棄却)
24/ 5/28	訴訟提起 (東京地裁)
25/ 7/26	判決

3. 判決のポイント

(1) 法 60 条 1 項 1 号

法 60 条 1 項 1 号は、居住者が贈与、相続（限定承認に係るものを除く。）又は遺贈(包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。)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規定しています。

譲渡所得課税は、贈与、相続又は遺贈による資産の移転があった場合には、その時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得が課税されるべき（法 59 条 1 項）ところ、法 60 条 1 項 1 号の贈与等については、その時点では増加益については具体的に実現していないので、その時点において譲渡所得課税を行うことは無理があり、その後受贈者等が資産を譲渡してその増加益が具体化したときにこれを清算して課税することとしたものです。

そして、譲渡所得の金額の計算においては、贈与者等が当該資産を取得するのに要した費用が引き継がれ、贈与者等の所有期間に係る増加益を含めて受贈者等に課税されること(最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決)となります。

つまり、相続により取得した資産の譲渡所得の課税は、被相続人の保有期間中に発生した資産の増加益と、相続人の保有期間中に発生した資産の増加益を合計し、その資産が譲渡されたときにこれらの増加益が実現したのものとして所得税を課税するものとしています。

したがって、被相続人の保有期間中に発生した資産の増加益について、相続人が相続により取得した資産の評価額が相続発生時に相続税の課税対象となることとは別に、それが譲渡されたときに相続人に対する所得税の課税対象となることを予定しているといえます。

(2) 年金受給権と「年金払い保険金」の相続税と所得税の二重課税問題との関係（最高裁平成22年7月6日判決）

原告はこの22年判決でいう「相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値」は、定期金に限らず、全ての経済的価値を意味するとしているが、この判決で問題とされた所得は、相続人が原始的に取得した生命保険金に係る年金受給権に係るものであるところ、この年金受給権はそれを取得した者において一時金による取得が選択でき、この場合は本件非課税規定が適用されることとの均衡を重視して年金による支払を選択した場合も本件非課税規定の適用を認めたものです。

そうすると、本件で問題とされる所得は、法60条1項1号により、相続人が相続により取得した不動産を譲渡した際の実現するものとして取り扱うものであり、同号が規定されている以上、単純承認した相続人は相続時点において、被相続人の保有期間に生じた増加益を実現させる選択ができないという事でこの22年判決とその性質を異にするものがあります。

(3) 結び

被相続人の保有期中の増加益に対する譲渡所得税の課税は、被相続人の下で実現しなかった値上がり益(被相続人の固有の所得)への課税を相続人の下で行おうとするものであり、理論的には被相続人に帰属すべき所得として被相続人に課税されるべきものであるから、相続人が相続により取得した財産の経済的価値に対して二重に課税されるという評価は当を得ないものとなります。

4. 検討

(1) 二重課税

不動産の相続取得時に時価で相続税が課税され、さらに、不動産の相続取得時に時価で所得税（一時所得）が課税されれば、それは二重課税という事になります。この場合は本件非課税規定が適用され所得税は非課税となります。これに対し、譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりにより所有者に帰属する増加益を所得として、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趣旨のものであり、譲渡所得税の課税対象は、相続人が相続により財産を取得したことによる経済的利得ではなく、資産の値上がりによる増加益であるから、相続税の課税対象となる経済的価値と同一性を欠き、相続税と所得税との二重課税の問題は生じないこととなります。

(2) 年金受給権判決との比較

22年判決は、年金受給権について、一括受給するか、年金受給するかを選択できるという事が前提での判断であり、本件は法60条1項1号の規定により被相続人に帰属すべき増加益を相続開始時において被相続人に課すという事が認められていないという点で相違があります。

(3) 類似の事件の判決（平成25年6月20日東京地裁判決、平成25年11月21日東京高裁判決）

地裁判決において、「相続人が被相続人からの相続により取得した資産を譲渡した場合、相続税の課税対象となる当該資産の相続開始の時ににおける価額に相当する経済的価値の中には、被相続人の保有期間中に抽象的に発生し蓄積された資産の増加益が未実現のまま含まれているという事ができるが、相続税の課税対象が、相続人が相続により取得した財産の経済的価値であるのに対して、譲渡所得に対する所得税の課税対象となる被相続人の保有期間中の増加益は、被相続人がその資産を譲渡していれば被相続人に帰属すべき所得が相続人によるその資産の譲渡により実現したものであるから、当該資産の譲渡により相続人に帰属する所得に所得税を課したとしても、実質的に同一の経済的価値に対する相続税と所得税との二重課税が行われることとなるとまでいう事は出来ない」と説示して、被相続人の保有期間中の増加益は非課税所得に該当しないと結論づけています。

また、同じ事件の高裁判決では、次のように判示している。

昭和25年改正後の旧所得税法は、「みなし譲渡課税」の制度を採用し、かつ、相続人が相続により取得した資産を譲渡した場合の資産の取得費については、相続人が相続時にその時の価額により取得したものとみなすとしていました。この制度の下では、相続時において、相続人に相続税評価額に対する相続税が課されるほか、被相続人にその保有期間中の増加益に対する所得税が課され、さらに、相続人が他に売却したとき、相続人にその保有期間中の増加益に対する所得税が課されることとなります。しかし、現行所得税は「みなし譲渡課税」の制度を採用せず、相

続人が資産を他に売却したとき、相続人に、被相続人の保有期間中の増加益と相続人の保有期間中の増加益の合計に対する所得税が課されるが、そのうち被相続人の保有期間中の増加益に対する部分は、本来被相続人に課されるべきものが繰り延べられていたという性質を有するものであって、相続人固有の所得に対する課税ではなく、被相続人固有の所得に対する課税の繰延とみるべきものであります。他方、相続人に課される相続税は、相続人が相続により土地を取得したことによる相続人固有の経済的利得に対するものであり、そうすると、相続人に課される相続税と被相続人の保有期間中の増加益に対する所得税とが、実質的に同一の経済的価値に対して二重に課税するものであるとすることが出来ないこととなります。

(4) 若干の疑問点

【図1】

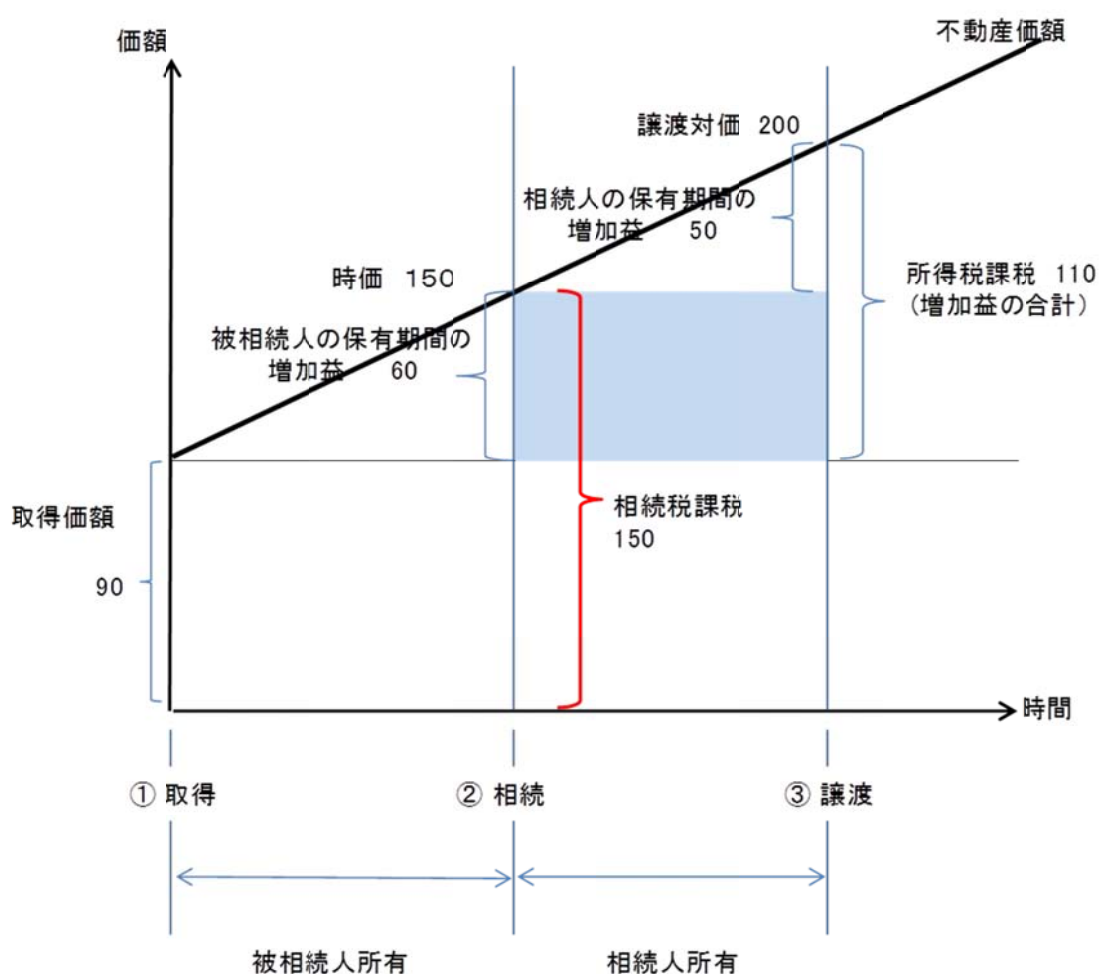
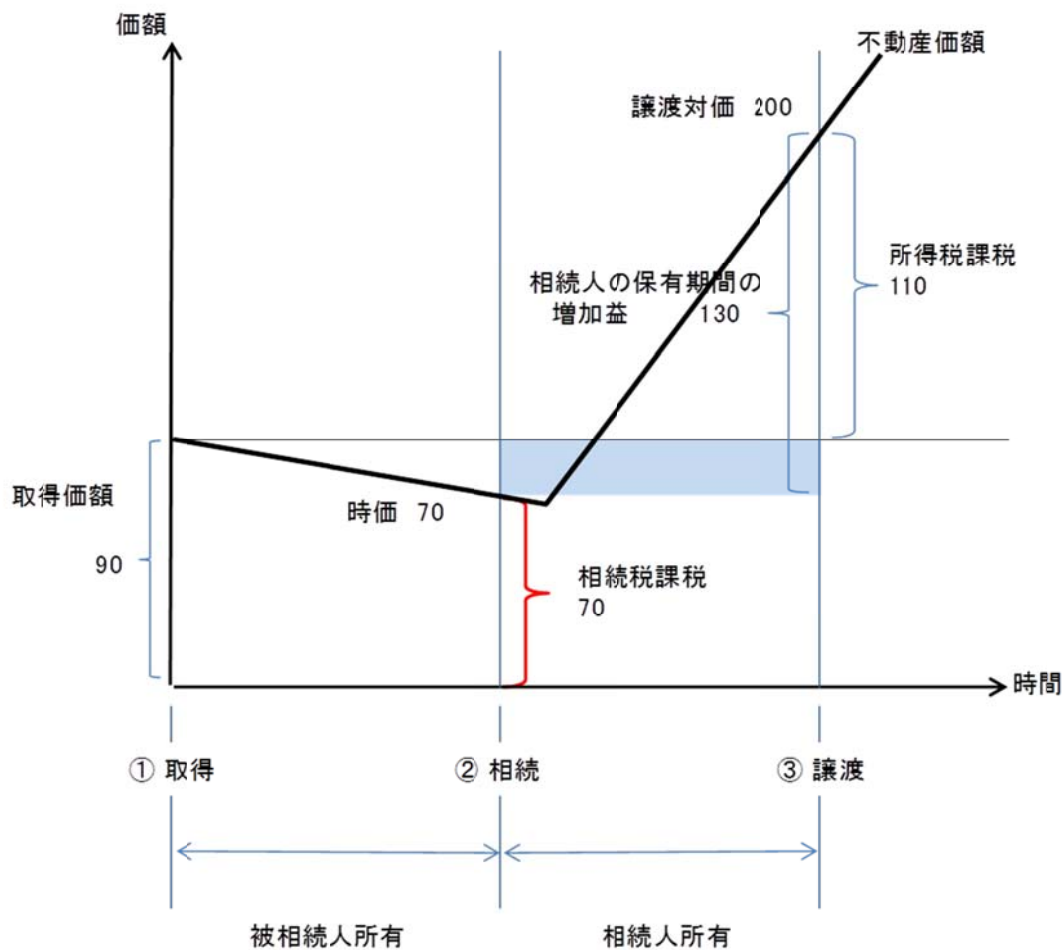


図1の場合、相続人は被相続人の保有期間の増加益（60）と相続人の保有期間の増加益（50）の合計額 110 に対して譲渡所得税が課税されることとなります。しかし、納税者の感覚からすると、相続税が被相続人の保有期間の増加益を含めて課税されているので、色付けした部分は二重課税になると感じるのは無理がないと思います。

【図2】



また図2の場合には、相続税課税が時価（70）で行われていても、譲渡所得課税は 110 となり、色付けした部分は課税を免れることとなります。

いろいろなケースを考えると、若干の疑問がわいてくるのは私だけでしょうか。

<参考資料>

国税速報 6293・20131216

「実務家のための判例・裁決例セミナー」池本征男

東京税理士界 684・20140101

TAINS 判決の紹介 依田孝子

税理 201011

「年金受給権と「年金払い」による保険金の相続税と所得税の二重課税問題」
大淵博義

国税速報 6286・20131028

「相続税課税と被相続人から引き継いだ譲渡益課税に該当しないとした事例」

東京地裁判決平成25年6月20日 (TAINS Z888-1801)

東京高裁判決平成25年11月21日 (TAINS Z888-1802)

(参考) 所得税法

(非課税所得) *平成22年の改正により 第9条1項15号は16号に

第9条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

16. 相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの(相続税法(昭和25年法律第73号)の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。)

(譲渡所得)

第33条 譲渡所得とは、資産の譲渡(建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。以下この条において同じ。)による所得をいう。

【令】第79条

2 次に掲げる所得は、譲渡所得に含まれないものとする。

1. たな卸資産(これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。)の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡による所得
2. 前号に該当するもののほか、山林の伐採又は譲渡による所得

【令】第81条

3 譲渡所得の金額は、次の各号に掲げる所得につき、それぞれその年中の当該所得に係る総収入金額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控除し、その残額の合計額(当該各号の

うちいずれかの号に掲げる所得に係る総収入金額が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に満たない場合には、その不足額に相当する金額を他の号に掲げる所得に係る残額から控除した金額。以下この条において「譲渡益」という。) から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする。

1. 資産の譲渡（前項の規定に該当するものを除く。次号において同じ。）でその資産の取得の日以後5年以内にされたものによる所得（政令で定めるものを除く。）
2. 資産の譲渡による所得で前号に掲げる所得以外のもの

（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）

第38条 譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額とする。

- 2 譲渡所得の基因となる資産が家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産である場合には、前項に規定する資産の取得費は、同項に規定する合計額に相当する金額から、その取得の日から譲渡の日までの期間のうち次の各号に掲げる期間の区分に応じ当該各号に掲げる金額の合計額を控除した金額とする。
 1. その資産が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供されていた期間 **第49条**第1項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）の規定により当該期間内の日の属する各年分の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入されるその資産の償却費の額の累積額
 2. 前号に掲げる期間以外の期間 **第49条**第1項の規定に準じて政令で定めるところにより計算したその資産の当該期間に係る減価の額

（贈与等の場合の譲渡所得税等の特例）

第59条 次に掲げる事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。

1. 贈与（法人に対するものに限る。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）
2. 著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡（法人に対するも

のに限る。)

(贈与等により取得した資産の取得費等)

第60条 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。

1. 贈与、相続（限定承認に係るものを除く。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。）

2. **前条**第2項の規定に該当する譲渡

2 居住者が**前条**第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により取得した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、その者が当該資産をその取得の時ににおける価額に相当する金額により取得したものとみなす。