

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譲渡所得の計算に係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) 譲渡費用(33条3項) 特別控除額 | = | 譲渡所得 | } | 33条3項 |
|------------------------|---|---|---|------|---|-------|

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、何ら取扱いに変更されない。

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つては、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事や、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事（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

| 被相続人の取得 価額 | 相続税の課税価額 (相続時の時価) | 相続財産の取得 (非課税とされる所得) | 譲渡収入 (非課税所得の実現額) |
|---------------|---------------------------|---------------------------|--------------------------|
| | 被相続人の保有期間に係る増価益 9000万円 | 被相続人の保有期間に係る増価益 9000万円 | 相続人の保有期間に係る増価益 1000万円 |
| | 被相続人の取得価額 1000万円 | 被相続人の取得価額 1000万円 | 被相続人の取得価額 1000万円 |
| 1000万円 | 計1億円 | 計1億円 | 計1億1000万円 |

●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（行政の不作为による）のでやむを得ない。