■Article(vol.57)■ ……

売主死亡／更正の請求～売買契約中の土地に係る相続税の課税財産～
－平成23年9月28日広島地裁判決[1]－

税理士　朝倉洋子

……

１．相続した財産は土地？売買残代金請求権？

土地建物を購入する予定で手付金を支払った後、売主が突然死亡し、相続人らが相続税の申告をすることとなった場合において、相続財産は、土地建物という不動産か､又は売買金額から手付金を控除した残りの代金を請求する権利なのか、が本事件の争点である。

２．事案の概要

この事件は、被相続人の妻である原告甲、長女丙の夫である原告乙（養子）、長女原告丙、原告乙と原告丙との子である原告丁（養子）の4人が甲の夫である戊の死亡によって相続した財産に係る相続税について、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたのに対し、更正処分の一部取消しと賦課決定処分の全部の取消しを求めたという事案である。

原告らは、平成18年3月10日に死亡した被相続人戊の土地建物等を、相続によって取得した財産として、相続税の申告をした。

亡戊は、株式会社Ａ社との間で、平成17年12月7日、本件土地建物について代金１億7,087万円で売買する旨の契約を締結し、同日この契約に基づき、Ａ社から手付金1,700万円の交付を受けていた。

原告らは、Ａ社に対し亡戊死亡後の平成18年4月6日付で、この売買契約を解除する旨の通知をし、同月11日、手付金の倍額である3,400万円を支払って、この売買契約を解除した。

広島北税務署長は、原告らそれぞれに対し、本件売買契約に係る課税財産は、原告らが申告した土地建物ではなく、売買契約における売買残代金請求権であるとして、更正及び過少申告加算税の賦課決定を行った。

３．争点

この事件の主な争点は、次のとおりである。

（１）この売買契約に係る課税財産は残代金債権か土地建物か。

（２）売買契約に係る課税財産の価額はいくらか。

---

1 ＴＡＩＮＳコード Z888-1619

※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

４．裁判所の判断

（１）認定事実

甲家は、亡戊の先々代が分家し、一家を構えた農家であり、相続開始日（平成18年3月10日）当時、6か所に約70戸の貸家を所有していた。

亡戊は、関与税理士に対し、昭和の終わりころ、相続税の税額の試算を依頼し、その結果、約3～4億円程度の相続税が必要となることが予想されたことから、相続税の節税対策として、生前贈与を行ったり、原告丁を亡戊の養子にしたり、不動産管理会社としてＢ有限会社を設立したりした。

なお、生前贈与は、平成2年ころから平成17年ころまでの間に行われ、贈与税額は合計7,322万6,300円となっていた。

亡戊は、平成17年12月7日、Ｃ社を仲介業者として、Ａ社との間で本件土地建物を代金1億7087万円、引渡期日を平成18年4月末日として売却する旨の契約を締結し、同日、手付金1,700万円を小切手で受け取った。

しかし、売却する建物の賃借人に立退き交渉を行ったところ、全員が2月末日までに退去したので4月末日の引渡予定を3月16日に変更することに合意した。ところが、亡戊は、平成18年3月10日に心筋梗塞により死亡した。

そこで、相続人らが相続税の試算を行ったところ、約8,000万円となることが予想され、現預金は1億3,000万円あることが判明したので、平成18年4月6日、売買契約を解除する旨の通知をし、同月11日、手付金の倍額である3,400万円を支払い、契約を解除した。

（２）判断

① この売買契約に係る課税財産は残代金債権か土地建物か。

本件解除は、手付契約に基づく解除権の行使による解除であったから、国税通則法23条2項3号、同法施行令6条1項2号に定める「解除権の行使によって解除された」場合に該当するので、本件解除の遡及効（民545①）は、本件における課税関係に影響を及ぼすことになる。すなわち、本件売買契約は、その成立時点（平成17年12月7日）に遡って消滅し、相続開始日（平成18年3月10日）において、売買契約は存在せず、売買代金債権も存在しなかったことになることから、売買契約に係る相続税の課税財産は、各土地建物であったというべきである。

したがって、本件売買契約に係る課税財産が売買代金債権であるとする被告の主張は採用することができない。

なお、仮に、本件解除が、手付契約に基づく解除権の行使による解除であったと評価することができず、原告ら、Ａ社間の、亡戊死亡後の合意に基づく解除（合意解除）であったと評すべきであるとしても、甲家は代々の農家で、亡戊は、自分が亡くなった場合に相続税が高額になると考え、やむなく

※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

本件各土地建物を売却しようと、Ａ社との間で本件各土地建物に係る本件売買契約を締結し、履行に向けて手続を進めていたところ、突然亡戊が死亡し、共同相続人である原告らにおいて、本件売買契約の履行をどうするかについて検討を進める中で、相続税を納税できるだけの現金、預金、生命保険金が存在することが新たに判明し、納税するお金があるなら、甲家代々の不動産を売却するのではなく、できれば持っておきたいとの気持ちも出てきて、本件売買契約の合意解除に至ったことが認められ、これによれば、この合意解除は国税通則法施行令6条1項2号の「当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によ」る解除に該当するというべきである。したがって、本件解除の遡及効（民 545①）は、やはり本件における課税関係に影響を及ぼすことになり、本件売買契約に係る相続税の課税財産は、各土地建物であったということになり、結論は変わらないということになる。

②　売買契約に係る課税財産の価額はいくらか。

相続税法は、地上権、永小作権、定期金に関する権利及び立木のようにその評価が困難な財産については、その価額の算定について、一義的な規定を設けているものの、その他の財産の評価方法については、何ら定めておらず、現実には、国税庁が制定する基本通達に従って、統一的、画一的に財産の評価が行われていることは公知の事実である。

このような課税事務の現状にかんがみれば、基本通達が法令ではなく、法令解釈の基準にすぎないとしても、基本通達の基準によらないことが正当として是認されうるような特段の事情がない限り、相続により取得した財産は、基本通達の評価基準に基づき評価されるべきであり、そうすることが相続税の課税の公平を期する所以であると考えられる。

以上によれば、本件各土地建物は、基本通達の基準に基づき評価すべきであり、その価額は、合計1億3,044万4,451円となる。

５．コメント

被相続人が土地等の譲渡契約を締結した後、所有権が移転する前に死亡した場合の相続財産は、土地譲渡代金の残金の請求権か土地そのものであるかについては、昭和61年12月5日最高裁判決[2]は、相続財産は売買残代金請求権であると判示したが、学説は、そうではなく、「その土地であると解すべき」とされている[3]。

一方、情報公開法第9条第1項による開示情報[4]である、「売買契約中に相続が開始した場合の相続財産について」という「資産税審理研修資料」によれば、次の解説がある。

2 TAINSコード　Z154-5840
3 金子宏「租税法第16版」508頁　弘文堂　2011年4月
4 東京国税局課税第一部資産課税課資産評価官、平成20年8月作成

※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

Ⅲ　相続税・贈与税の審理上の留意点

（２）売買契約中に売主が死亡した場合の相続税の対象財産

売買契約中の不動産につき、当該契約に基づく代金決裁が未了であり、その所有権が売主に残っていたとしても、もはやその実質は売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎないものであり、相続人等が相続した当該所有権は、独立して相続税の課税財産を構成せず、手付金、中間金として受領済みの代金が現金や預金等の相続財産に混入されたもの以外の売買残代金債権（金銭債権）が相続税の課税財産となるものと解されている（最高裁昭和61年12月5日第二小法廷判決）。

今回、売主死亡の判決において、広島地裁は、手付契約に基づく解除権の行使による解除であったから、国税通則法23条（更正の請求）2項3号に定める「解除権の行使によって解除された」場合に該当するとして、民法545条1項に規定する解除の遡及効により、売買契約は、その成立時点である平成17年12月7日に遡って消滅し、相続が開始した平成18年3月10日には、売買契約は存在せず、売買代金債権も存在しなかったことになると判示した。

売買契約に係る相続税の課税財産は、各土地建物であったとする広島地裁の判断に対し、国は控訴せず、一審で確定したという意義ある判決である。

以上

※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。