

税法入門

第33回 限定承認にかかるみなし譲渡の法定納期限

税務特別委員会委員長

脇谷 英夫 (51期)

事案

Aは平成12年11月8日に死亡した。

Aの相続人Xらは平成13年2月28日に仙台家庭裁判所に限定承認をする旨の申述をした。

Xらは同年3月6日、Y税務署長に対し、Aの平成12年度の所得税に関する準確定申告書を提出した。

仙台家裁は同月27日、Xらの限定承認の申述を受理する旨の審判をし、Xらに対し、その審判を告知した。

Xらは同年9月7日に、Yに対し、前記所得税について限定承認を前提とする修正申告書を提出した。

Yは、前記所得税の法定納期限は同年3月8日（Xらが相続開始を知った平成12年11月8日の翌日から4月を経過した日の前日）であるとして、同年10月19日、Xらに対し、3月9日から完納した9月7日までの期間について延滞税を支払うよう求めた。

Xらは、法定納期限の起算点は限定承認の申述受理の審判の告知の時である3月27日であり、7月27日以前の期間については延滞税の納税義務は存在しないと主張して、その納税義務の不存在確認を求める訴訟を提起した。

第一審（東京地裁平成14年9月6日）はXらの請求を棄却したので、Xらは控訴した。

争点

所得税法59条1項に規定するみなし譲渡所得に対する所得税の法定納期限はいつと解すべきか。

判旨

●東京高裁平成15年3月10日判決 判時1861・31

控訴棄却

相続の限定承認にかかるみなし譲渡所得に対する所得税の法定納期限は相続人が相続開始があったことを知った日の翌日から4月を経過した日の前日であると解する。

コメント

1. 相続について限定承認がなされる場合、所得税法はこれを譲渡とみなして、相続財産の増加益を被相続人の所得として課税することとしている（所得税法59条1項1号）。単純承認のように相続人が取得費を引き継ぐとすると（同法60条1項1号）、債務返済のために財産を譲渡した時点で相続人に増加益が実現してしまい、これについて相続人に譲渡所得課税がなされることになり不都合が生じるからである。

増加益が被相続人の所得であるとすればこれについて準確定申告（同法125条1項）をする必要がある。

準確定申告の期間（法定納期限）は相続人が相続の開始を知った日の翌日から4月を経過した日の前日までであるが（同項）、その時点でまだ家庭裁判所の限定承認申述受理がなされていない場合も同様か、というのがここでの争点である。

2. 納税者は所得税法59条1項1号の生じる事由とは限定承認の申述受理の審判の告知の時であり、それゆえ法定納期限の起算点はその告知のあった日の翌日であると主張したが、地裁も高裁も上記事由とは相続開始時であり、それゆえ法定納期限の起算点も125条1項の文言どおり相続の開始を知った日の翌日であると判断した。

東京高裁の判例は基本的には地裁の判決の引用判決であるが、高裁が独自に示した控訴棄却の理由としては、①限定承認の申述受理から4月を経過した日の翌日を法定納期限と明記した法令はない、②限定承認の申述をするには被相続人の財産調査を行なうから、これと併せて税額を算定することもできる。それゆえ相続開始を知った日の翌日から4月を経過した日の前日を延滞税の起算日としても納税者に無理を強いるものではないので不合理とはいえない、③延滞税は法律に特別の規定がある場合を除き法定納期限までに本税が納付されないという事実があれ

ば、納税者に正当な理由があるか否かにかかわらず、一律に課せられる性質のものであるから、申告受理の時期いかんによって法定納期限に差異が生ずることになるのは合理性がない、④熟慮期間伸長の手続をした結果、法定納期限後に限定承認の申述受理がなされることになったとしても、それは相続人が自ら選択した結果であるから、これにより延滞税負担の不利益を課せられてもやむをえない、ということであった。

3. 確かに所得税法の形式的解釈としては高裁の見解は素直な解釈といえよう。限定承認は相続の態様ではないし、納税者の主張を前提とすると、相続開始後限定承認申述受理の審判の告知の時までに生じた増加益についても死亡した被相続人の所得に含まれる結果が生じるという不都合さも生じてくるからである。

しかし、限定承認は、その申述受理の審判が告知されて初めて効果が発生するものである（民法924条、家事審判法9条1項甲類26号、同法13条本文）。

課税関係は私法上の法律関係を前提として課せられるべきであるという視点からみれば、限定承認の効果が発生していないにもかかわらず、納税者は限定承認の申述が受理されることを想定して申告をすべきであって、これを怠った以上延滞税を課せられてもやむを得ないとする地裁及び高裁の価値判断には強い違和感を感じる。たとえ納税者において限定承認を前提とする準確定申告が十分可能であったとしても、だからといってこのことが限定承認の効果が発生していないのに、その効果が発生しているものとして申告しなければならないことになる法的根拠にはならないであろう。

立法論としては、限定承認を原因とするみなし譲渡の法定納期限については、限定承認申述受理の手続の実状を踏まえたものにすべきであろう。

ただ、限定承認にかかるみなし譲渡の法定納期限に関する解釈としては高裁の判断のとおりとしても、本件で納税者に延滞税を課することが妥当であったかは疑問が残る。地裁も高裁も延滞税は納税者に正当な理由があるか否かにかかわらず一律的に課せられる性質であるとして、本件でも延滞税の負担はやむをえないとしているが、民法との調整の観点から何らかの救済方法を考えるべきではなかったか。

4. いずれにしても、地裁高裁と一貫して理由の如何を問わず法定納期限を過ぎれば延滞税の負担はやむをえないという判断をしている以上、実務上は、限定承認を行なわせる場合で法定納期限が徒過する危険のある場合には、たとえ申告時に限定承認の効果がまだ発生していなくても、所得税の準確定申告に限定承認の内容を反映させておくように注意する必要があるだろう。

所得税法第59条1項

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。

- 一 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。）（以下略）

同法第125条1項

居住者が年の中途において死亡した場合において、その者のその年分の所得税について第120条第1項（確定所得申告）の規定による申告書を提出しなければならない場合に該当するときは、その相続人は、第3項の規定による申告書を提出する場合を除き、政令で定めるところにより、その相続の開始があつたことを知つた日の翌日から4月を経過した日の前日（同日前に当該相続人が出国をする場合には、その出国の時。以下この条において同じ。）までに、税務署長に対し、当該所得税について第120条第1項各号に掲げる事項その他の事項を記載した申告書を提出しなければならない。