

不動産の売買契約後、引渡し前に相続が起こったとき

1. 不動産か、代金か

被相続人が土地・建物を売買する契約を生前に締結したあと、土地・建物の引渡し前に不幸にも亡くなってしまった場合、通常は、売買代金の残金の請求権を相続したこととして、相続税の課税対象と扱われます。

例えば、1億円で土地を被相続人が第三者に売る売買契約を結び、手付金1000万円をもらった後亡くなったとすると、相続税の課税対象になるのは、手付金1,000万円と残金9,000万円です。仮に被相続人が生前に契約せず不動産のままだったら、土地・建物が課税対象になって、財産評価基本通達に基づいた評価額で課税価格が計算されることとなります。不動産の時価が、上昇傾向にあるときは、現金化する前と後では、課税額に無視できない差が出ることでしょう。

2. 契約解除なら、課税対象はどうなる？

では、被相続人の締結していた契約が相続開始後に解除されたら、元に戻るでしょうか？そんな疑問に関連する未公開裁判事例が最近見つかりました（平成21年9月16日）

これは、被相続人が自分の経営していた賃貸住宅を第三者におよそ1億7,000万円で売る契約をして、約1割の手付金を受領、入居者の立退きを完了させて、引渡しという段階になって相続が発生したというケースです。

複数の相続人は、相続後の平成18年4月にこの売買契約を解除し、相続税の課税対象を土地・建物として、課税価格を計算したところ国税当局が否認し、不服審査になったものです。

3. 相続人の考え

売買契約の解除について、相続人はこう考えました。「売買契約の当事者の一方が解除権を行使したときには、契約の効力は遡って消滅し契約の債権債務関係は解消し、契約がはじめからなかった状態に復することになる（民法545条）。であれば、被相続人から承継した契約にかかる解除権が行使されれば、売買契約は相続の開始前に遡って消滅するから売買残代金請求権は相続の開始時に法律上存在していないことになる。したがって、課税対象は土地建物になるはずである」と。

さらにその傍証として「税務上・更正の請求ができ

る後発的理由で、課税標準等の計算の基礎となった事実にかかる契約が解除権の行使によって解除されたことを掲げていることからしても、契約解除は課税価格に影響を与えるだろう」というわけです。

4. 審判所の判断

しかし国税不服審判所は、こうした場合の考え方を次のように示しました。

「相続開始前に売買契約が締結されている土地等について、相続税の課税対象となる相続財産を判定するに当たっては**相続開始の時に**において売買残代金請求権が確定的に被相続人に帰属していると認められるか否かの観点から判定するのが相当と解される。そうすると、このように判定した相続税の課税対象となる財産について、相続開始後に何らかの事情が生じたとしても、**相続開始の時に**において売買残代金請求権が確定的に被相続人に帰属している認めることが不相当であるというべき特段の事情でない限り、その事情は考慮されるものではないと解される。」

その上で、国税不服審判所は次のような事実を認定し相続人の考えを退けています。

- イ. 本件各建物は被相続人が賃貸していた共同住宅であったが、被相続人は売買契約書に定められた条項に基づき、各入居者と交渉を行い平成18年2月末までに入居者全員が退去した。
- ロ. 入居者退去が完了した後、売買契約の当事者間で引渡し日を平成18年3月16日と決めた。
- ハ. 相手方は売買残代金の資金調達を終えていた。

こうした事実を踏まえ審判所は「このように相続開始時に契約が履行されることが確実であると認められるような状況下にあつては、本件各土地建物の所有権が被相続人に残っているとしても、もはやその実質は契約にかかる売買残代金請求権を確保するための機能を有するに過ぎないものといえ、相続した土地建物は課税財産を構成しないといふべき」というのです。

さらに審判所は「契約解除は、相続人らの意思によるものであり、解除をもって相続開始時ににおいて売買残代金請求権が確定的に被相続人に帰属していると認めることが不相当であるというべき特段の事情といふことはできない」としています。