

親の土地を無権代理で売買、引渡し前に相続開始で税金紛争

1. はじめに

疾病により意思の確認が困難な親の持つ土地を、子が無権代理で売買契約した直後、相続が開始したため、税金トラブルになった事例が出てきました（国税不服審判所裁決、令和4年10月4日）。トラブルになったのは、親の土地が買主に引渡前で、いわゆる「売買契約中の相続」だったためです。

このケースで、売主側で開始した相続の場合には、相続財産として課税対象になるのは、土地そのものではなく、手付金を除いた残代金請求権という金銭債権になるとされます。残代金請求権となると土地の含み益が実現した形で相続税の課税が及びます。

このため相続人である子供は、売買契約を無権代理で行っていたことから、契約は無効だったとして、土地としての相続税評価額で相続税の申告をしましたが、税務署がそれを否認して争いになったものです。

2. 事例の概要

裁決書によると、事実の経過は次のとおりです。

1. 平成30年4月13日、相続人のうちの1人Aが、認知機能の低下した被相続人の保有する土地2万㎡弱を買主に売る契約を締結し、契約書の売主欄には被相続人の記名押印があった。
2. 契約では、同年7月13日までに引き渡すことが約されたほか、手付金の交付が約され、契約日である4月13日に、手付金は被相続人口座に振り込まれた。
3. 土地の引渡し前に被相続人が死亡し相続が開始。
4. 同年6月29日、相続人AとBの2名は、買主との間で、土地の引渡し日を同年8月末日に変更する「不動産契約取引期日変更同意書」を取り交わした。相続人A・Bの署名押印がなされた。
5. 同年6月30日、売買契約目的の土地等について相続人A・Bが取得することを決めた遺産分割協議を成立させた。同年8月15日、相続人A・Bは、売主との間で、売主の地位が被相続人から承継されていることなどについて「覚書」を交わした。同月31日、相続人A・Bは残代金を受領した。

この後、相続人らは、売買契約中の土地につき路線価評価で期限内に相続税申告。これに対し税務当局は令和3年9月に売買契約中の財産につき「残代金請求権」と認定し追徴しました。相続人はこれを不服として国税不服審判所（以下、「審判所」という。）の判断を仰ぐことになったものです。

3. 審判所の判断の概要

争点は「相続税の課税価格に算入すべき財産は、土地等であるか、売買残代金請求権であるか」。

民法では、代理権を有しない者が他人の代理人としてした契約は、本人がその追認をしなければ、本人に対してその効力を生じないとの規定（第113条第1項）があります。この事案では売買契約を追認又は拒絶する権利を行使することのないまま被相続人本人が死亡しています。そこで審判所は、被相続人の共同相続人による売買契約を追認又は拒絶する権利の行使について、次のように検討しました。

- (1)無権代理人が、被相続人本人の持つ無権代理行為を追認又は拒絶する権利について、他の相続人と共に共同相続した場合において、無権代理行為を追認又は拒絶する権利は、その性質上相続人全員に不可分的に帰属する。共同相続人全員が共同して追認又は拒絶する権利を行使しない限り、無権代理行為が有効となるものではない。
- (2)相続人は全員で、売買契約を追認又は拒絶する権利を行使することのないままに、遺産分割協議を成立させ、その結果として、無権代理をした相続人等は、土地等の所有権を相続により取得した。
- (3)「無権代理をした相続人ら」は、売買契約を追認又は拒絶する権利も土地等の所有権とともに、相続により取得したものとみるべき。

審判所は上記を踏まえ、被相続人の無権代理人として締結した売買契約について、被相続人死亡後、買主との間で交わした「売主の地位を被相続人から承継したとする」覚書で追認したものと認められ、民法第116条に規定するとおり、追認は別段の意思表示がないときは、契約の時に遡ってその効力を生ずることとなるから、売買契約は、被相続人が亡くなる前の無権代理で契約のあった日に遡って有効であったと認定しました。

結論として審判所は「相続の開始の時ににおいて、売買契約の履行が、相当程度確実にになっていたものと認められることから、相続税の課税価格に算入すべき財産は、土地等ではなく、売買残代金請求権であると認めるのが相当である」と判断し、税務当局の追徴を支持しました。