

共同相続にかかる賃料の帰属は 遺産分割の影響を受けない

平成27年6月19日裁決（国税不服審判所裁決事例集No.99）

Brush up Point

本件は、相続開始から遺産分割までの間に共同相続に係る不動産から生ずる金銭債権たる賃料債権の帰属が問題となった裁決事例である。国税不服審判所は、各共同相続人がその相続分に応じて賃料債権を分割単独債権として確定的に取得し、その帰属は、後にされた遺産分割の影響を受けないものと解するのが相当であると判断した。

I. 事実関係

請求人の妻Qは、平成15年当時、K市所在の居宅兼作業所の共有持分10分の2を有していた。この居宅兼作業所の1階部分はV社に対し賃貸されていた。ところで、Qは平成15年8月に死亡した。Qの相続人は、夫である請求人並びに子であるK、L及びTの4名である。本件V社に対する賃料債権に基づく賃料収入のうち、Qの持分に相当する賃料収入は、毎月、請求人名義の貯金口座に送金されていた。そこで、請求人は、平成18年分ないし平成23年分の所得税の確定申告において、本件賃料収入の全額を請求人の不動産所得に計上して申告をし、平成24年分の確定申告においても本件賃料収入のうち、同年1月分ないし8月分の全額を請求人の不

動産所得に計上して申告をした。なお、平成24年9月分ないし12月分の本件賃料収入については、息子Lがその全額を同人の不動産所得に計上して申告をした。

この事実に基づき、原処分庁は、請求人の平成18年分、平成21年分及び平成24年分の不動産所得につき、Qの持分に相当する更新料収入（以下、本件賃料収入と併せて「本件賃料収入等」という。）の計上漏れがあり、また、平成24年9月分ないし12月分の本件賃料収入は、その全額が請求人に帰属するなどとして、平成26年3月13日付で所得税の更正処分をした（消費税については省略する。）。なお、本件更正処分当時、Qの遺産分割はされていなかった。

II. 主たる争点及び当事者の主張

本件の主たる争点は、賃料収入等の帰属が適正か否かである。請求人の賃料収入等は、妻Qの父親が所有していた貸店舗の賃料収入の相続分であり、昭和55年の父親の死亡によりQに送金されていたものが、平成15年にQの死亡により請求人の預金口座に振り込まれるようになった。この賃料収入は、本来Qの相続人である請求人、息子L、K及び長女Tに法定相続割合で帰属しており、請求人は代表者として預かっているにすぎないから、その全てが請求人の不動産所得に当たるものではないと主張した。なお、平成24年9月1日分以降の本件賃料収入等は、請求人の関係会社であるN社に譲渡された。

一方、原処分庁は、請求人の口座に不動産の共有者であるS（妻Qの母）から、賃料が毎月振り込まれているが、請求人は、その振込金を息子L等に渡しておらず、本件各年分において、その賃料収入を不動産所得の収入金額として申告している。また、請求人は、原処分時又は異議申立て時に、賃料収入を事業資金に充てた旨を申し立てている。すると、これらによれば、賃料収入等の全てが請求人の不動産所得に当たるというべきであると主張した。

III. 裁決の要旨

国税不服審判所は、本件賃料収入等の帰属について私法上の法律関係を前提とし、次のとおり判断した。「相続開始から遺産分割ま

での間に共同相続に係る不動産から生ずる賃料債権は、各共同相続人にその相続分に応じて確定的に帰属すると解するのが相当であるから、本件各年分に生じた本件賃料収入等は、その全額が請求人に帰属するのではなく、法定相続分に応じて、請求人に2分の1、K、L及びTに各6分の1の割合で帰属するものと認めるのが相当である。」したがって、「本件賃料収入等のうち請求人に帰属するのは2分の1に限られる。」とし、本件各年分の不動産所得の金額については、いずれの年分についても、審判所認定額が原処分額を下回るものと判断した。

IV. 解説

〔1〕本件は裁決事例であるが、その判断の基礎となった民事事件（租税事件ではない）があり、国税不服審判所の上記裁決の要旨は、最高裁平成17年9月8日判決の『共同相続した賃貸不動産の賃料債権の帰属と遺産分割の効力事件』（最高裁平16(受)1222号、平成17・9・8一小法廷判決（最高裁判所民事判例集59巻7号1931頁））に従ったものである。

すなわち、この平成17年最高裁判決は、相続開始から遺産分割までの間に共同相続に係る不動産から生じる金銭債権たる賃料債権の帰属が問題となった事件である。租税事件ではないが、きわめて重要な事件であるので、その概要をみる。

被相続人Aには妻Xと子供Y、B、C、D



がいた。*Aは平成8年10月13日に死亡した。Aの遺産の中には不動産があり、相続人等は平成8年12月26日、共同で銀行口座を開設し、本件不動産の賃借人に通知して賃料を共同口座に送金させ、維持管理費用等を共同口座から出金していた。そして本件不動産の賃料は、各不動産の帰属が決まった時点で清算を行うという暫定的合意が成立していた。その後、Aの遺産分割は、平成11年6月18日大阪家庭裁判所及び平成12年2月2日の大阪高等裁判所の決定によって、各相続人が相続すべき不動産が決定した。そこで、妻Xは、大阪高裁の決定に従って、各不動産の取得者が不動産から生じる賃料を共同口座開設時から取得していたと考えれば、共同口座残額2億1,163万7,517円は、Xが1億9,402万4,269円、Yが976万636円、Bが917万9,905円、Cが31万8,437円、Dはマイナス164万5,730円という分配額になると考えた。しかし、子供等は大阪高裁の決定が確定した平成12年2月3日までの収益・費用は、法定相続分に従って分配すべきであり、分配額はXが1億478万2,348円、Yが2,703万2,606円、Bが2,703万2,606円、Cが2,641万4,735.5円、Dが2,637万5,221.5円であると主張したのである。

〔2〕判決内容は、きわめて面白い展開となる。まず、第1審では遺産から生じる法定果実はそれ自体遺産ではないが、遺産の所有権が帰属する者にその果実を取得する権利もまた帰属するのであるから、遺産分割が遡及

効を有する以上、遺産分割の結果ある財産を取得した者は、被相続人が死亡した時以降のその財産から生じた法定果実を取得することができるとして、原告Xの請求を認容した。控訴審も同様に分割遺産から生じる賃料収入に遡及効を認めた。

しかし、最高裁は一転して原判決を破棄し、次のとおり差戻しを命ずる判決を下した。「遺産は、相続人が数人あるときは、相続開始から遺産分割までの間、共同相続人の共有に属するものであるから、この間に遺産である賃貸不動産を使用管理した結果生ずる金銭債権たる賃料債権は、遺産とは別個の財産といふべきであって、各共同相続人がその相続分に応じて分割単独債権として確定的に取得するものと解するのが相当である。遺産分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずるものであるが、各共同相続人がその相続分に応じて分割単独債権として確定的に取得した上記賃料債権の帰属は、後にされた遺産分割の影響を受けないといふべきである。」

すなわち、最高裁によると、未分割遺産から生じた賃料収入は、各共同相続人に対しそれぞれの相続分で相続開始日より帰属することになり、結果として、その賃料収入に係る所得税の課税関係もその帰属する収入金額に基づいて決せられることを示唆するものとなった。実は税法上は平成16年8月11日の裁決例があり、国税不服審判所は、「法定相続分でいったん帰属した法定果実は、遺産分割による分割後の取得者に相続開始時にさか

のぼって帰属するものではないから、更正の請求は認められない。」と判断しており、課税実務においては賃料収入について遡及効を認めることを否定的に取り扱ってきた。このような課税実務が、平成17年最高裁判決により裏付けられたことの意義は大きい。

〔3〕ひるがえって本件事件であるが、本件事件は実はいくつもの争点があり、家賃の帰属問題はその一部にすぎない。請求人は、自宅兼店舗である3階建の建物の1階において居酒屋を、2階においてスナックを営み、3階を自宅として使用していた。請求人は青色申告の承認を受け、本件係争各年分において、息子であるK、Lを青色事業専従者として申告し、また、平成18年分ないし平成20年分においては、Kの妻であるMも青色事業専従者として申告した。請求人は、平成25年3月14日、原処分庁に対し、平成24年8月31日をもって廃業した旨を記載した「個人事業の廃業届出書」及び「事業廃止届出書」を提出し、同日息子Lが原処分庁に対し、平成24年9月1日をもって請求人から事業の引継ぎを受けた旨を記載した「個人事業の開業届出書」を提出した。そのような事実関係の中で、税務調査の違法性、帳簿書類の備付け及び取引の記録をしていない点での青色申告の承認の取消し、推計課税の必要性等が争点となっている。原処分庁の事実認定は、これらを前提として請求人が賃料収入等の全てを取得したものと判断し、いわば所得の経済的帰属の実質は、請求人にあると判断

したものである。所得税法12条は、実質所得者課税の原則を規定しているが、経済的実質を重視する読み方は、その一解釈である。しかし、同条の基本的な読み方は、法形式的側面を重視した判断を第一的におこなうのであり、上記最高裁判決は、揚言すると、改めて民法の法的論理を税法が強く意識しなければならないことを確認させた事件といえる。本件裁決例の位置付けも同様である。

筆者自身は、平成17年最高裁判決は、むしろ別途預金口座を設け共同相続人間で本件不動産の帰属が最終的に確定するまでは賃料収入を一括管理する別個の合意の存在があったのであるから、その合意は各共同相続人がその相続分に応じて分割単独債権として確定的に賃料収入を取得することを破る効果があるのであり、最高裁はそのような合意につき判断を示していない点に果実に対する遡及効を積極的な理由を開示して否定しているとは考えず、課税上は果実に対する遡及的取扱いを考慮すべき事由があると考え（渡辺充著『検証！藤山税務訴訟判決』（ぎょうせい、平成20年9月、36～45頁参照）。

