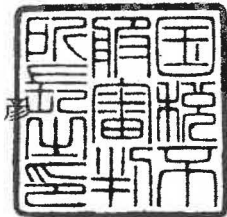


裁 決 書

大裁(所)令 5 第 43 号

令和 6 年 4 月 16 日

国税不服審判所長 清 野 正 彦



審査請求人

住 所

氏 名

原 処 分 庁

原 処 分 令和 5 年 2 月 28 日付でされた令和 2 年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

審査請求をいずれも棄却する。

理 由

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、令和2年分の所得税等の確定申告において、土地及び建物の譲渡による所得を非課税所得としていたところ、原処分庁が、当該譲渡による所得は非課税所得に該当しないとして更正処分等をしたのに対し、請求人が、当該譲渡時において資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難な状況にあったから、当該譲渡による所得は所得税法第9条《非課税所得》第1項第10号に規定する非課税所得に該当するとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令等

関係法令等は、別紙1のとおりである。

なお、別紙1で定義した略語については、以下、本文でも使用する。

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人所有のマンションの新築に係る銀行取引について

(イ) 請求人は、昭和63年12月21日、請求人の母である■■■■■（以下「■■■■■」という。）から、■■■■■の土地（以下「本件土地」という。）を購入した。請求人及び■■■■■は、平成3年2月18日、本件土地の上に、賃貸用のマンション（以下「本件マンション」といい、本件土地と併せて「本件不動産」という。）を新築し、同年3月19日、請求人の持分を10分の7、■■■■■の持分を10分の3とする所有権保存登記が経由された。

なお、請求人は、■■■■■、相続を原因として、本件マンションに係る■■■■■の持分の全部を取得した。

請求人は、本件土地の購入資金及び本件マンションの建築資金として、■■■■■（現、■■■■■。以下「■■■■■」という。）から下表のとおり借入れを行った。

請求人は、下表の各借入れについて■■■■■（現、■■■■■。以下「■■■■■」という。）との間で、保証委託契約を締結し、■■■■■は、■■■■■との間で、請求人の当該各借入債務を連帯保証する旨の契約を締結した。本件不動産については、当該各借入年月日及び平成3年2月22日、■■■■■の請求人に対する上記保証委託

契約に基づく求償債権の担保として、[REDACTED]を抵当権者又は根抵当権者とする抵当権又は根抵当権が設定され、その旨の登記が経由された。

順号	借入年月日	借入金額	借入利率	遅延損害金
1	昭和63年12月21日	396,000,000円	年5.5%	年14.0%
2	平成元年6月30日	237,000,000円	年5.5%	年14.0%
3	平成2年7月31日	230,000,000円	年7.3%	年14.0%
4	平成3年3月29日	400,000,000円	年7.2%	年14.0%

(p) 請求人が発行済株式の全てを保有し、代表取締役を務める [REDACTED] (以下「[REDACTED]」という。)は、平成3年2月22日、[REDACTED]から150,000,000円の借入れを行った。

なお、[REDACTED]は、本件マンションの管理業務を主たる事業としている。

また、請求人は、平成3年2月22日、[REDACTED]との間で、[REDACTED]が、同行との取引によって現在及び将来負担する一切の債務を連帯保証する旨の契約を締結した。本件土地については平成3年2月22日、本件マンションについては同年3月29日、[REDACTED]の[REDACTED]に対する上記貸金債権の担保として、[REDACTED]を根抵当権者とする各根抵当権が設定され、その旨の登記が経由された。

ロ 本件不動産の売買取引について

(i) 請求人は、上記イの(i)の各借入金の弁済が困難となっていたところ、平成30年12月頃から、債権者である [REDACTED] から債権回収の委託を受けた [REDACTED] (以下「[REDACTED]」という。)より本件不動産の任意売却による一括弁済を求められていた。

(p) 請求人は、令和元年5月21日、[REDACTED] (以下「本件法律事務所」という。)との間で、請求人の [REDACTED] に対する借入債務及び保証債務について、同行及び [REDACTED] と弁済に向けた示談及び交渉を行うことを内容とする委任契約を締結した。

なお、当該示談及び交渉に係る対応は、本件法律事務所に所属する [REDACTED] (以下「[REDACTED]」という。)が行っていた。

(h) [REDACTED] は、令和元年6月21日付で、[REDACTED] に対して、上記イの(i)の各借入れに係る残債務の全額の弁済を求めるとともに、直ちに当該弁済

がされない場合、[REDACTED]が[REDACTED]から代位弁済を受け、同社により直ちに競売等の法的手続が行われる旨通知をした。

(ニ) [REDACTED]は、令和元年8月20日、[REDACTED]に対して上記イの(イ)の各借入れに係る残債務の全額[REDACTED]を代位弁済した。

(ホ) 請求人は、令和2年2月4日、[REDACTED]（以下「本件買主」という。）との間で、本件不動産を[REDACTED]（以下「本件売買代金」という。）で売り渡す旨の売買契約を締結し（以下、この契約を「本件売買契約」といい、本件売買契約による本件不動産の譲渡を「本件譲渡」という。）、同日付で、要旨、別紙2のとおり記載された売買契約書を取り交わした（以下、この売買契約書を「本件売買契約書」という。）。また、本件売買代金には、消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の合計金額が含まれていた（以下、消費税等の額を含んだ金額の表示を「税込み」と表記する。）。

(ハ) 請求人は、令和2年2月4日、本件買主から本件売買契約書第2条に基づき、手付金[REDACTED]を請求人が指定する本件法律事務所名義の[REDACTED]の普通預金口座（以下「本件口座」という。）に振り込む方法により支払を受けた。

なお、請求人は、同日、預け金として本件口座に、18,390,473円を入金していた。

(ト) 請求人は、令和2年3月16日、本件買主から、本件売買契約書第3条、第7条、第12条、第13条及び第17条に基づき、本件売買代金から手付金の額[REDACTED]を除いた[REDACTED]に、本件不動産に係る固定資産税及び都市計画税（以下「固定資産税等」という。）の精算金相当額[REDACTED]（税込み、以下「本件固定資産税等精算金」という。）を加え、本件不動産から生じる収益及び費用等の精算金相当額3,599,255円（税込み）並びに預かり敷金等の額9,056,940円を差し引いた[REDACTED]（以下、当該金額に手付金の額[REDACTED]を加えた金額[REDACTED]を「本件受領金」という。）を、本件口座に振り込む方法により支払を受け、本件買主に対し、本件不動産を引き渡した。

(チ) 請求人の上記(ニ)の[REDACTED]による代位弁済に係る求償債務は、令和2年3月16日において、元金[REDACTED]及び遅延損害金99,285,555円で

あったところ、請求人は、同日、元金のみを弁済した。

また、[REDACTED]の上記イの(ロ)の[REDACTED]に対する借入債務は、令和2年3月16日において元金[REDACTED]及び遅延損害金21,744,346円であったところ、請求人は、同日、[REDACTED]を[REDACTED]名義の預金口座に入金した。[REDACTED]の上記借入債務については、同日、当該口座から、当該口座の残高の全額[REDACTED]が出金されて、[REDACTED]に対する上記元金のみ弁済がされた。

[REDACTED]及び[REDACTED]は、令和2年3月16日付で、請求人及び[REDACTED]に対しそれぞれ受取証書を発行し、請求人及び[REDACTED]の上記各遅延損害金債務をそれぞれ免除した（以下、[REDACTED]及び[REDACTED]による債務免除を併せて「本件債務免除」という。）。

- (リ) 本件不動産について、それぞれ、令和2年3月16日付で、売買を原因として、請求人から本件買主に対する所有権移転登記が経由された。

また、当該登記手続に当たって、請求人は、同日、本件売買代金により、[REDACTED]に対して、当該手続に係る報酬として150,000円（税込み。以下、当該金額を「本件司法書士報酬」という。）を支払った。

- (ル) 請求人は、令和2年3月16日、本件売買代金により、[REDACTED]に対して、本件譲渡に係る仲介手数料として27,940,000円（税込み。以下、当該金額を「本件仲介手数料」という。）を支払った。

- (ロ) 請求人は、令和2年3月16日、本件売買代金により、本件法律事務所に対して、上記(ロ)の委任契約に係る報酬として2,000,000円（税込み。以下、当該金額を「本件弁護士報酬」という。）を支払った。

- (リ) 請求人は、令和2年3月16日、本件受領金から上記(リ)の弁済額及び上記(リ)から(ル)までの支払額を差し引いた金額[REDACTED]に、上記(ハ)記載の預け金の金額18,390,473円を加えた合計金額[REDACTED]を本件法律事務所から受領した。

(4) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、令和2年7月14日、適用開始課税期間を同年1月1日から同年12月31日（以下「令和2年課税期間」という。）とする消費税簡易課税制度選択届出書を[REDACTED]に提出した。

そして、請求人は、令和2年課税期間の消費税等について課税標準額を [REDACTED]、納付すべき消費税等の額を [REDACTED] とする確定申告書を法定申告期限までに [REDACTED] に提出した。

ロ 請求人は、令和2年分の所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）について、本件譲渡に係る所得（以下「本件譲渡所得」という。）は本件非課税規定の非課税所得に該当するとして別表1の「確定申告」欄のとおり記載した確定申告書を法定申告期限までに [REDACTED] に提出した。

ハ 請求人は、令和3年10月19日、 [REDACTED] から [REDACTED] に住所を異動した。これにより、請求人の納税地の所轄税務署長は、 [REDACTED] から [REDACTED] になった。

ニ [REDACTED] は、本件譲渡所得について、本件譲渡時における請求人の資産の合計額が負債の合計額を上回っており、本件非課税規定を適用することはできないなどとして、令和5年2月28日付で、別表1の「更正処分等」欄のとおり、令和2年分の所得税等に係る更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。）をした。

ホ 請求人は、令和5年4月1日、上記ハの住所地から肩書地に住所を異動した。これにより、請求人の納税地の所轄税務署長は、 [REDACTED] から原処分庁になった。

ヘ 請求人は、令和5年5月23日、本件更正処分等に不服があるとして審査請求をした。

2 争点

本件譲渡所得は、本件非課税規定の非課税所得に該当するか否か（具体的には、①「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」である場合に該当するか否か。②「その譲渡に係る対価が当該債務の弁済に充てられた」場合に該当するか否か。）。

3 争点についての主張

原 処 分 庁	請 求 人
本件譲渡所得は、以下の理由から、本件非課税規定の非課税所得に該当しな	本件譲渡所得は、以下の理由から、本件非課税規定の非課税所得に該当する。

原 処 分 庁	請 求 人
<p>い。</p> <p>(1)「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」である場合に該当しないこと</p> <p>次の理由から、本件譲渡時における請求人の資産及び負債を算定すると、別表2のとおりとなり、資産の金額が負債の金額を上回るから、「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」である場合に該当しない。</p> <p>イ 本件マンション（別表2順号2）</p> <p>本件譲渡時における本件マンションの価額には、本件マンションに係る消費税等XXXXXXXXXX（以下「本件消費税等相当額」という。）が含まれる。</p> <p>資力喪失の要件の判断は、厳格に行われるべきであり、弁済可能な金額を客観的かつ具体的な金額をもって算定し、その上で、更にどれだけの資金を調達することができるかについて認定することが本件非課税規定の趣旨にかなうものである。そうすると、譲渡物件については、弁済可能な金額が客観的かつ具体的な金</p>	<p>(1)「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」である場合に該当すること</p> <p>次の理由から、本件譲渡時における請求人の資産及び負債を算定すると、別表3のとおりとなり、負債の金額が資産の金額を著しく超過し、請求人が、債務の全部を弁済するための資金を調達することはできないのであるから、「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」である場合に該当する。</p> <p>イ 本件マンション（別表3順号2）</p> <p>本件譲渡時における本件マンションの価額には、本件消費税等相当額は含まれない。</p> <p>資力喪失の要件は、請求人が債務の全部を弁済するための資金（弁済可能な金額）を調達することができたかという見地から検討するべきである。</p> <p>そして、通則法第15条《納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定》第2項第7号は、消費税の納税義務は課税資産の譲渡等の時に成立する旨規定しており、受領した消費税等相当額は、課税事業者が当該成</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>額として把握できるのは、譲渡時における譲渡の対価、すなわち、譲渡金額であるから、譲渡物件の資産の価額は、譲渡価額に相当する金額で評価すべきである。</p> <p>そして、以下の(2)のイのとおり、本件消費税等相当額は、譲渡に係る対価に含まれるから、本件マンションの価額には、本件消費税等相当額が含まれる。</p> <p>ロ ■■■■■の■■■■■に対する借入金及び遅延損害金</p> <p>上記1の(3)のロの(チ)の■■■■■の■■■■■に対する借入金及び遅延損害金は、請求人の負債に計上されない。</p> <p>連帯保証債務は、これを履行するまでは飽くまで偶発債務にすぎず、保証人が将来確実にその債務を履行するかどうか不確実である上、保証債務が履行された場合でも主債務者に対する求償権の行使によって補填されて解消する関係にあることからすれば、請求人が連帯保証債務を負っているというだけでは、同債務を本件譲渡時における請求人の負債に計上することはできない。</p> <p>そして、主債務者である■■■■■</p>	<p>立した納税義務に基づき後に納税することを予定して内部的に留保しておくべき預り金的性質を有するものであって、弁済に充てることが可能な金銭ではなく、担税力の見地からしても資産に計上するべきではない。</p> <p>ロ ■■■■■の■■■■■に対する借入金及び遅延損害金（別表3順号21及び22）</p> <p>本件譲渡時における、■■■■■の■■■■■に対する借入金及び遅延損害金は、請求人の負債として計上すべきである。</p> <p>上記借入金及び遅延損害金について、請求人は連帯保証人として、■■■■■と同じく債務を弁済すべき法的責任を負っている。</p> <p>この点、原処分庁は、まず、連帯保証債務が偶発債務であり、履行が不確実であった旨主張するが、本件譲渡に当たっては、■■■■■を債務者とする本件不動産に係る根抵当権の抹消同意が得られることが条件とされているところ、請求人が■■■■■</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>は、平成30年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「平成30年12月期」といい、他の事業年度についても同様に表記する。）及び令和元年12月期において債務超過であるが、■■■■■の債務の大部分は請求人からの借入金であって、かつ、いずれの事業年度においても約40,000,000円の売上の計上があり、本件譲渡の時において破産や会社更生等の事実はなく、むしろ本件譲渡の直前まで本件マンションの管理業務が継続されている。</p> <p>さらに、■■■■■は、■■■■■に解散しているものの、■■■■■の未払金は令和元年12月期から令和2年12月期までにかけて期末残高は減少しており、令和3年6月10日現在における未払金は29,100円であることも踏まえると、本件譲渡時において、■■■■■は請求人に対する求償債務の弁済が不能というほどの債務超過であったとは認められず、請求人の■■■■■に対する求償権の財産的価値がないとはいえない。</p>	<p>■■■■■の当該債務を弁済せずに、本件譲渡の話を進めることは不可能であったのであり、請求人が当該連帯保証債務を履行することは確実であったといえることからすれば、原処分庁の主張には理由がない。</p> <p>次に、原処分庁は、請求人が、保証債務の履行により同額の求償権を取得する旨主張するが、請求人が債務超過等の状況に該当するかは、資産を譲渡した時の現況により判断すべきとされているところ（基本通達9-12の2の定め）、本件譲渡の直前においては、請求人は保証債務を履行しておらず、本件譲渡後の事情である求償権の取得は考慮することはできない。</p> <p>また、■■■■■は債務超過の状態であり、求償権の取得を考慮しても当該求償権に回収可能性はなく、財産的価値のないものである。</p> <p>さらに、■■■■■は、本件譲渡により、本件マンションの管理業務を行うことはなくなっており、本件譲渡後に売上げが発生する見込みはなく、原処分庁の主張する、■■■■■が本件譲渡直前まで当該管理業務を継続していることは、求償権の財産</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>ハ 請求人の [REDACTED] に対する遅延損害金</p> <p>請求人は、上記 1 の (3) のロの(チ)の請求人の [REDACTED] に対する遅延損害金について、 [REDACTED] から債務免除を受けており、当該遅延損害金は、請求人の負債に計上されない。</p> <p>請求人は、令和 2 年 3 月 16 日に本件売買代金により [REDACTED] に対する借入債務を弁済するとともに、上記遅延損害金について、 [REDACTED] から債務免除を受けている。</p> <p>また、当該債務免除は、令和 2 年 1 月 16 日に [REDACTED] の担当者から [REDACTED] に口頭で伝えられているところ、当該債務免除は、本件不動産を任意売却することを前提とするものであり、実際に請求人は本件譲渡の日である令和 2 年 3 月 16 日に債務免除を受けていることから [REDACTED] は、遅くとも本件譲渡の日には債権放棄をしたといえ、本件譲渡時の現況において債務でなく、譲渡代金をその支払に充てる必</p>	<p>的価値評価が肯定される事情にならない。</p> <p>ハ 請求人の [REDACTED] に対する遅延損害金（別表 3 順号 20）</p> <p>上記 1 の (3) のロの(チ)の請求人の [REDACTED] に対する遅延損害金は、請求人の負債として計上すべきである。</p> <p>[REDACTED] が本件譲渡の効力発生前に債務免除を行う理由はなく、債務免除についての [REDACTED] の意思としては、本件譲渡の効力発生を前提としているところ、本件売買契約も締結されていない令和 2 年 1 月 16 日時点で、 [REDACTED] の担当者が債務免除の意思表示をするとは到底考えられず、そのように伝えた事実もない。</p> <p>よって、当該遅延損害金は、請求人の負債に該当する。</p> <p>また、 [REDACTED] の債務免除は、本件譲渡の日に行われているが、その効力発生は、本件譲渡と同時又は本件譲渡後であり、本件譲渡の直前に当該債務免除の効力が発生していたと解することはできないから、本件譲渡の日である令和 2 年 3 月 16 日に債務免除が行われているこ</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>要がないことから、上記遅延損害金は請求人の負債に該当しない。</p> <p>ニ 本件固定資産税等精算金（別表 2 順号18）及び固定資産税等</p> <p>本件固定資産税等精算金は請求人の資産に計上され、固定資産税等は負債に計上されない。</p> <p>以下の(2)のハのとおり、本件固定資産税等精算金は、譲渡に係る対価に当たるから、請求人の資産に計上される。</p> <p>また、[REDACTED]における固定資産税等の納税通知書は、毎年4月上旬に納税義務者に送付されるものであるが、固定資産税等の納税義務は、納税通知書が納税義務者に交付されるまでは抽象的にしか確定しないところ、本件譲渡時までに当該納税通知書が請求人に交付されていないため、債務が確定しているとはいえず、固定資産税等を請求人の負債に計上することはできない。</p> <p>ホ [REDACTED]の請求人に対する債権及び債務（別表 2 順号19及び26）</p> <p>[REDACTED]の請求人に対する長期借入金及び未払金については、債権と</p>	<p>とを理由に、上記遅延損害金が請求人の負債に該当しないという原処分庁の主張には理由がない。</p> <p>ニ 本件固定資産税等精算金及び固定資産税等（別表 3 順号27）</p> <p>本件固定資産税等精算金は請求人の資産に計上されず、固定資産税等が負債に計上されるべきである。</p> <p>以下の(2)のハのとおり、本件固定資産税等精算金は、譲渡に係る対価に含まれず、請求人の資産に計上されない。</p> <p>また、請求人は、固定資産税等の賦課期日である令和2年1月1日において本件不動産を所有しており、原処分庁の主張のとおり、賦課期日後に固定資産の所有者に異動が生じても、課税関係が変動しないのであれば、請求人は、本件譲渡時に固定資産税等の納税義務を負っており、納税通知書の交付の前後にかかわらず、請求人が納付すべき固定資産税等の額が、請求人の負債に計上される。</p> <p>ホ [REDACTED]の請求人に対する債権及び債務</p> <p>[REDACTED]の請求人に対する長期借入金及び未払金については、債権と</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>して請求人の資産に計上すべきである。</p> <p>[REDACTED]の本件譲渡の直前事業年度である、令和元年12月期の決算書には、請求人に対する長期借入金156,483,739円及び未払金6,502,992円が計上されており、本件譲渡後の令和2年12月期の決算書には、請求人に対する長期借入金162,683,483円及び内訳不明の未払金13,666,556円が計上されている。</p> <p>また、上記長期借入金及び未払金の免除を受けたと思われる債務免除益152,438,054円が、[REDACTED]の清算時の決算書に計上されている。よって、請求人は、本件譲渡時に、[REDACTED]に対し、令和元年12月期の決算書に計上されている長期借入金及び未払金に相当する金額の債権を有していたと認められる。そして、上記口のとおり、本件譲渡時における[REDACTED]の財務状況からも弁済不能とは認められないことを考慮すると当該金額が請求人の資産に計上される。</p> <p>なお、[REDACTED]の令和元年12月期の決算書に計上されている請求人に対する未収入金27,670,600円及び差</p>	<p>して請求人の資産に計上すべきではない。</p> <p>[REDACTED]は、平成30年12月期から令和2年12月期までにおいて債務超過の状態にあり、また、上記口のとおり、本件譲渡により、本件マンションの管理業務を行うことはなくなっていることからすれば、本件譲渡後に売上げが発生する見込みはない。したがって、求償権と同様、上記長期借入金及び未払金については回収可能性はなく、その資産価値は認められないので、請求人の資産に計上すべきではない。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>入保証金4,475,000円は、請求人の XXXXXXXXXXに対する債務であるから、 当該金額は請求人の負債に計上される。</p> <p>(2) 「その譲渡に係る対価が当該債務の 弁済に充てられた」場合に該当しない こと</p> <p>次のとおり、「その譲渡に係る対価 が請求人の債務の弁済に充てられた」 場合に該当しない。</p> <p>イ 本件消費税等相当額が譲渡に係る 対価に含まれること</p> <p>本件消費税等相当額は、譲渡に係 る対価に含まれる。</p> <p>本件売買契約書第1条には、売買 代金として、本件消費税等相当額を 含んだXXXXXXXXXX（本件売買代 金）が記載されており、当事者間で 当該金額を売買代金として合意し、 実際に授受されていることからすれ ば、本件消費税等相当額を含めた本 件売買代金が資産の金額として評価 すべき金額である。また、取引に係 る消費税等相当額は、そのまま納付 されるわけではなく、実際に納付す る消費税等の額は計算方法等により 変動し、還付となることもあるな ど、消費税等が預り金的性質を有し</p>	<p>(2) 「その譲渡に係る対価が当該債務の 弁済に充てられた」場合に該当するこ と</p> <p>次のとおり、「その譲渡に係る対価 が請求人の債務の弁済に充てられた」 場合に該当する。</p> <p>イ 本件消費税等相当額が譲渡に係る 対価に含まれないこと</p> <p>本件消費税等相当額は、譲渡に係 る対価に含まれない。</p> <p>対価とは、ある給付の代償として 相手方から受けるものをいい、価値 代替物を意味するものであるが、上 記の(1)のイのとおり、消費税等相 当額は預り金的性質を有し、課税事業 者が後に納税することを予定してい るものであることからすれば、対価 に含めることはできない。また、所 得税は、納税者の経済的利得に担税 力を見出して課税されるものである が、上記の性質を有する消費税等相 当額から経済的利得は得られず、消 費税等相当額は、譲渡所得課税の対 象となる資産の値上がりによる増加</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>ていたとしても、単なる預り金とはその性質が異なり、取引に係る対価の一部をなすものである。</p> <p>さらに、所得税法第33条《譲渡所得》第1項は、譲渡所得とは「資産の譲渡による所得」である旨規定しており、譲渡所得に係る総収入金額とは、「譲渡に際して得た対価の額」であると解されている。そして、「資産の譲渡による所得で、その譲渡に係る対価が当該債務の弁済に充てられたものとする」との所得税法施行令第26条の規定からすると、同規定にいう「譲渡に係る対価」と「譲渡に際して得た対価の額」は同義であり、「譲渡に係る対価」は譲渡所得に係る総収入金額に算入される金額を指すというべきである。</p> <p>譲渡所得課税の対象は、資産の増加益そのものではなく、資産の譲渡により実現した所得であるため、譲渡所得の金額の計算上、取引に係る消費税等相当額も総収入金額に算入されるべきであるし、請求人も本件譲渡所得の申告において、消費税等を含む本件売買代金を総収入金額の一部として計上しているのであるか</p>	<p>益でもない。</p> <p>さらに、譲渡の対価という文言に即した解釈を行えば、消費税等相当額を譲渡の対価に含めることは、日常用語例から極めてかい離した、違法な拡張解釈、類推解釈といわざるを得ない。また、本件売買契約書において、本件不動産の価額と本件消費税等相当額は別項目で計上されており、本件売買契約の当事者も本件譲渡の対価は、本件消費税等相当額を除いた[REDACTED]であると認識していた。</p> <p>なお、消費税等相当額が譲渡の対価に含まれるとすると、例えば、納税者が消費税等相当額を含めた譲渡の対価と同額の債務を負っている場合、当該譲渡の対価を全て債務の弁済に充てなければならないことになるが、この場合、消費税等の納税が困難となり、債務を弁済できたとしても、納税者は破綻を来すこととなり、結論の妥当性を著しく欠くことになる。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>ら、当該金額が譲渡に係る対価に計上すべき金額である。</p> <p>なお、「請求人」欄の(1)のイの主張のとおり、消費税の納税義務は課税資産の譲渡等の時に成立するものとされているが、課税資産の譲渡等によって、直ちに消費税の納税義務を負うわけではなく、課税期間中の課税資産の譲渡等の対価の額を合計した上で、これを課税標準額とする確定申告をすることにより、その課税期間分の納税義務が具体的に確定するのである。以上のとおり、個別の課税資産の譲渡等に係る抽象的な納税義務の成立と、具体的な納税義務の確定とを同一視することはできないから、消費税の納税義務が課税資産の譲渡等の時に成立することをもって、消費税等相当額が譲渡に係る対価に当たらない理由にはならない。</p> <p>ロ に対する弁済は が主債務者として弁済したものであること</p> <p>の からの借入金は、 が自らの口座から弁済を行っており、 から発行された受取証書の宛名も</p>	<p>ロ に対する弁済は請求人が連帯保証人として弁済したものであること</p> <p>の からの借入金は、本件譲渡に係る対価を原資として弁済されているところ、これは、当該対価の一部を 名義</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>■■■となっていることからすると、上記借入金は■■■が弁済したものと認められる。よって、当該借入金の弁済額は請求人の債務の弁済に充てられた額に計上すべきではない。</p>	<p>の口座に送金した上で■■■に弁済したにすぎず、法的には請求人が連帯保証債務の履行を行ったものである。また、本件譲渡を実現するためには、上記の(1)の口のとおり、■■■の債務を被担保債権とする根抵当権を抹消する必要があった。よって、当該債務の弁済は、譲渡に要した費用又は債務の弁済に充てられた額のいずれかに計上されるべきである。</p> <p>したがって、本件譲渡の対価を請求人の債務の弁済に充てたことの評価に当たっては、当該債務の弁済を考慮すべきである。</p>
<p>ハ 本件固定資産税等精算金及び固定資産税等</p> <p>本件固定資産税等精算金は、本件売買契約に基づき発生したものであるため、譲渡に係る対価に含まれる。</p> <p>なお、請求人は、上記イの本件消費税等相当額と同様に、本件譲渡所得の申告において、本件固定資産税等精算金も総収入金額として計上していた。</p> <p>また、固定資産税等は、賦課期日である毎年1月1日の固定資産の所</p>	<p>ハ 本件固定資産税等精算金及び固定資産税等</p> <p>本件固定資産税等精算金は、不動産の売主が固定資産税等を支払済の場合には費用の償還として、未納の場合には納税資金として、不動産の買主から売主に対して交付される、費用の前払又は費用の償還に類似するものであり、本件不動産の価値代替物として授受されるものではないから譲渡の対価に該当せず、譲渡に係る対価に含まれない。</p> <p>また、上記の(1)の二のとおり、請</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>有者に対して課されるものであり、賦課期日後に固定資産の所有者に異動が生じて、課税関係は変動せず、固定資産の譲渡人が譲受人に対して固定資産税等相当額の求償権を取得するものでもないから、本件固定資産税等精算金の授受は費用の償還に当たらない。</p> <p>上記の(1)の二のとおり、固定資産税等は負債に計上されないものであるから、債務の弁済に充てられた額にも計上されない。</p> <p>ニ 小括</p> <p>以上からすれば、別表5の「原処分庁主張額」欄のとおり、本件譲渡に係る対価の額■■■■■(本件消費税等相当額及び本件固定資産税等精算金の額を含む譲渡価額)から譲渡に要した費用の額42,746,195円及び債務の弁済に充てられた額■■■■■(請求人が主張する連帯保証債務の額を除く金額)を差し引いた残額■■■■■については、債務の弁済に充てられたとは認められないので、本件は、「その譲渡に係る対価が当該債務の弁済に充てられた」場合には当たらない。</p>	<p>求人は、本件譲渡時に本件不動産に係る固定資産税等の納税義務を負っており、固定資産税等の納税額が、債務の弁済に充てられた額に計上される。</p> <p>ニ 小括</p> <p>以上からすれば、別表5の「請求人主張額」欄のとおり、本件譲渡に係る対価の額■■■■■(本件消費税等相当額及び本件固定資産税等精算金の額を除く譲渡価額)から譲渡に要した費用の額42,746,195円、消費税等の額■■■■■及び債務の弁済に充てられた額■■■■■を差し引いた残高は、マイナス■■■■■となり、本件は、「その譲渡に係る対価が当該債務の弁済に充てられた」場合に当たる。</p>

4. 当審判所の判断

(1) 法令解釈等

本件非課税規定の趣旨は、強制換価等によって資産の譲渡が行われるのは、その資産の所有者の資産状態が悪化し、当該所有者において、自己の有する資産の全部をもってしてもその債務の全部を弁済することができないような状態に陥っている場合が多く、このような場合に当該資産の譲渡による所得に対する課税を行っても、その者に担税能力がないのが通常である上、個人に対しては、その最低限の生活を保障すべき憲法上の要請があることから、これらの事情を考慮して、一定の合理的な範囲で課税することを控え、個人の生計維持を図ったものと解される。

強制換価手続によらない資産の譲渡の場合、その所得が本件非課税規定に規定する非課税所得に該当するためには、本件非課税規定及び所得税法施行令第26条に規定されているとおり、①納税者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であること、②強制換価手続の執行が避けられないと認められる場合であること及び③その譲渡に係る対価が当該債務の弁済に充てられたことという要件（以下、これらの要件を併せて「非課税要件」といい、個々の要件については、「非課税要件①」などという。）の全てに該当することが必要である。すなわち、任意の譲渡においては、強制換価手続の執行が行われるのと同様な事情の下で行われることが、本件非課税規定が適用される前提とされる。

そして、非課税要件①の「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」であることについて、基本通達9-12の2は、債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達できないと認められる場合をいい、これに該当するかどうかは、当該資産を譲渡した時の現況により判定する旨を定めているところ、この取扱いを上記本件非課税規定の趣旨に沿うものであり、当審判所においても相当であると認められる。

また、非課税要件③の「その譲渡に係る対価が当該債務の弁済に充てられたもの」について、基本通達9-12の4は、資産の譲渡の対価（当該資産の譲渡に要した費用がある場合には、当該費用に相当する部分を除く。）の全部が当該譲渡の時ににおいて有する債務の弁済に充てられたかどうかにより判定する旨を定めているが、資産の譲渡の対価の一部が債務の弁済以外に流用される場合には、もはや当該譲渡は強制換価手続の執行が行われるのと同様な事情の下で行われたとはいえないことから、本件非課税規定の適用はないとするものであり、この取扱いは上記本件非課税

規定の趣旨に沿うものであるから、当審判所においても相当であると認められる。

(2) 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、次の事実が認められる。

イ [REDACTED]と[REDACTED]の交渉等について

(イ) [REDACTED]は、令和元年5月29日から、[REDACTED]と弁済に向けた交渉を開始し、上記1の(3)のロの(ニ)の代位弁済後は、[REDACTED]と交渉を続け、当該交渉の中で、元金及び約定利息の弁済は行うが、遅延損害金の回収を行うと本件不動産の売買に係る交渉が成立しないことになるため協力してほしい旨申し出た。

(ロ) [REDACTED]は、令和2年1月16日、上記(イ)の申出に応じ、本件売買代金による借入金の元金の弁済充当後に、請求人に対する遅延損害金を免除することを社内で決定し、同日、その旨が[REDACTED]に伝えられた。

(ハ) [REDACTED]は、令和2年4月13日、請求人に対し、本件譲渡前からの説明のとおり、本件売買代金から[REDACTED]及び[REDACTED]への弁済を行った後、必要経費を支払い、本件消費税等相当額及び固定資産税等を差し引いても請求人の手元には資金が残る旨の連絡を行った。

ロ 本件譲渡前後の[REDACTED]の状況等について

(イ) [REDACTED]の売上高の内訳について、令和元年12月期には、売上高11,926,840円及び管理収入30,823,890円が計上されており、令和2年12月期には、売上高1,245,778円及び管理収入4,422,660円が計上されていた。

なお、上記管理収入は、その全額が本件マンションの管理業務に係るものであるところ、令和2年4月以降は、管理収入は発生しておらず、管理業務以外の取引に係る売上高も、同年12月に、期首棚卸高と同額が売上高として計上された以降は発生していない。

(ロ) [REDACTED]の資産及び負債のうち、請求人に対する債権、債務については、令和元年12月期末現在において、未収入金27,670,600円及び差入保証金4,475,000円が資産として、長期借入金156,483,739円及び未払金6,502,992円が負債としてそれぞれ計上されていた。また、令和2年12月期末現在においては、未収入金26,160,285円が資産に、長期借入金162,683,483円が負債にそれぞれ計上され

ている。

なお、[REDACTED]の平成29年12月期から令和2年12月期までの各期末の資産状況は、1億円を超える債務超過の状態が継続しており、上記の請求人に対する債権、債務を除いても、1,000万円を超える債務超過の状態が継続していた。

(ハ) [REDACTED]は、本件売買契約書第18条に基づき、本件譲渡に伴い、本件不動産に係る管理業務を終了させた。また、[REDACTED]は[REDACTED]に解散し、[REDACTED]に清算終了した。

ハ 令和2年度の固定資産税等について

[REDACTED]は、令和2年度の本件不動産に係る固定資産税等の額を[REDACTED]（本件土地[REDACTED]、本件マンション[REDACTED]）と決定した。

なお、上記固定資産税等は、令和2年4月17日に全額納付されている。

ニ 請求人の公社債等について

請求人が[REDACTED]において保有する公社債等（[REDACTED]）の令和2年3月16日現在の残高は1,480,000円であった。また、請求人が保有する上場株式（[REDACTED]・100株）の同日現在の価額は89,000円であった。

(3) 検討

イ 請求人が本件譲渡時において「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」である場合に該当するか否か（非課税要件①の充足性）について

請求人が令和2年3月16日に本件譲渡によって本件買主から本件受領金の支払を受け、本件買主に対し本件不動産を引き渡した時（上記1の(3)のロの(ト)）を本件譲渡時として、請求人の資産及び負債の状況について、争いのある項目を以下検討する。

(イ) 本件消費税等相当額について

A 消費税法第5条《納税義務者》第1項及び地方税法第72条の78《地方消費税の納税義務者等》第1項は、納税義務者を、課税資産の譲渡等を行った事業者であると規定しており、法的には、事業者には消費税等を徴収、受領する義務もなく、消費者には消費税等を事業者に預ける義務もない。また、消費者から事業者に対して支払われた消費税等相当額は、一旦事業者の手元で自由に処分できる資金となるのであり、事業者が当該消費税等相当額につき、

過不足なく納付する義務を消費者に対する関係で負うわけではない。以上からすれば、消費者が事業者に対して支払う消費税等相当額は、事業者が提供した商品やサービスに対する対価の一部としての性格を有するものと解される。

そうすると、消費税等相当額が預り金的性質を有しているか否かにかかわらず、本件譲渡により請求人が受領した本件消費税等相当額は、本件譲渡の対価の一部であり、本件マンションの価額には、本件消費税等相当額が含まれる。したがって、本件消費税等相当額は、本件マンションの価額として、請求人の資産に計上されることになる（別表4の1順号2）。

B 他方、請求人が納付すべき消費税等については、通則法第15条第2項第7号が消費税の納税義務は、課税資産の譲渡等の時に成立する旨規定しているが、消費税は、納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税には含まれておらず、その税額の確定については、申告納税方式が採用されている。すなわち、課税資産の譲渡等に係る消費税については、課税資産の譲渡等をした時に納税義務が成立するものの、その税額の確定は、個々の納税義務の発生の都度ではなく、課税期間ごとに、その期間内に納税義務が成立した消費税につき確定申告を行うことによって、納付すべき消費税額が確定するという方式が採用されている。

したがって、課税期間の中途である本件譲渡時において、本件譲渡に係る消費税等の納付すべき税額は確定していないため、本件消費税等相当額は、消費税等の納付すべき税額とはいえず、本件譲渡時における請求人の負債には計上されない（別表4の2順号11）。

(ロ) [REDACTED] の [REDACTED] に対する借入金等（請求人の [REDACTED] に対する連帯保証債務）及びこれに係る請求人の [REDACTED] に対する求償権について

A 上記1の(3)のイの(ロ)のとおり、[REDACTED] の [REDACTED] に対する一切の債務については、請求人が連帯保証人となっており、連帯保証債務については、いわゆる催告及び検索の抗弁権がないことから、主たる債務者である [REDACTED] の弁済能力にかかわらず、請求人の [REDACTED] に対する連帯保証債務は請求人の負債に計上される（別表4の2順号4、5）。

なお、当該連帯保証債務のうち、[REDACTED] の [REDACTED] に対する遅延損

害金に係るもの（別表４の２順号５）については、本件債務免除がされているため、更に下記（ハ）においても検討する。

B 他方、請求人は、連帯保証債務の履行により■■■■■に対して同額の求償権を取得することになるが、上記１の（３）のイの（ロ）及び上記（２）のロの（イ）のとおり、■■■■■の売上高に計上されていた管理収入は、本件不動産から生じており、その売上高の大半を本件不動産からの管理収入が占めているところ、同（ロ）のとおり、■■■■■は、平成29年12月期から令和２年12月期まで、請求人に対する債権及び債務を除いても債務超過の状態が継続しており、請求人に対する債務を弁済できる状態になかった。また、上記（２）のロの（ハ）のとおり、■■■■■は、本件譲渡に伴い、本件不動産に係る管理業務を終了させており、■■■■■は、■■■■■に解散し、同年■■■■■に清算終了している。そうすると、本件譲渡時において、請求人は、■■■■■に対し求償権を行使できる見込みがなかったと認められる。

したがって、当該求償権は請求人の資産に計上すべきではない。

（ハ）遅延損害金について

上記１の（３）のロの（ト）及び同（チ）のとおり、請求人は、本件譲渡時に本件買主から本件受領金の支払を受け、その後、本件受領金を原資に、請求人は■■■■■に対し求償債務の元金を弁済し、■■■■■は■■■■■に対し借入債務の元金を弁済し、さらにその後、請求人は■■■■■から、■■■■■は■■■■■から各遅延損害金について本件債務免除を受けている。そうすると、本件債務免除は、本件譲渡後に行われたと認められ、本件譲渡時には当該各遅延損害金が残存していたものと認められる。

したがって、当該各遅延損害金は本件譲渡時における請求人の負債に計上すべきである（別表４の２順号３、５）。

（ニ）本件固定資産税等精算金及び固定資産税等について

固定資産税等は、地方税法第343条《固定資産税の納税義務者等》第１項の規定により固定資産の所有者に対して課されるものであり、その賦課期日は毎年１月１日である（同法第359条《固定資産税の賦課期日》）ことからすると、固定資産税等の納税義務者は、賦課期日現在において当該固定資産を所有している者であると解されるところ、同日後に当該固定資産の所有者に異動が生じた

からといって課税関係に変動が生じるものではなく、同日後に当該固定資産の所有者となった者が納税義務を負うことはないから、当該固定資産の売買の当事者間において売買後の期間に対応する固定資産税等、すなわち未経過分の固定資産税等相当額が授受されたとしても、買主において当該未経過分の固定資産税等相当額について地方税法上の固定資産税等の納税義務に伴う負担とみることはできない。

そうすると、請求人が受領した本件固定資産税等精算金は、本件不動産に対して賦課される令和2年度の固定資産税等のうち、本件譲渡の日以降に相当する部分について、買主が負担する旨の本件売買契約書第12条の定めに基づくものであり、その授受は、当該定めにより請求人と本件買主との間に生じる債権債務関係に基づいて固定資産税等の相当額が売買当事者間でされたものであって、法律上、他人が負担すべき税金の立替分を精算するという実質を有しないから、本件譲渡における売買条件の一つにほかならない。以上からすれば、本件固定資産税等精算金は、本件不動産の譲渡対価の一部であり、請求人の資産に計上される（別表4の1順号18）。

他方、上記のとおり、固定資産税等は、賦課期日現在における固定資産の所有者に課されるものである。請求人は、賦課期日である令和2年1月1日において本件不動産の所有者であり、本件譲渡時において、本件不動産に係る令和2年度の固定資産税等の納税義務を負っている。そして、上記(2)のハのとおり、本件不動産に係る令和2年度の固定資産税等は、[REDACTED]（本件土地[REDACTED]、本件マンション[REDACTED]）である。

したがって、令和2年度の本件不動産に係る固定資産税等[REDACTED]は、請求人の負債に計上される（別表4の2順号10）。

(ホ) [REDACTED]の請求人に対する債権（未収入金及び差入保証金）及び債務（長期借入金及び未払金）について

上記(2)のロの(ロ)のとおり、令和元年12月期末における[REDACTED]の資産及び負債には、請求人に対する未収入金及び差入保証金の各資産並びに長期借入金及び未払金の各負債が計上されており、令和2年12月期末においても未収入金及び長期借入金が計上されているところ、令和元年12月期末から本件譲渡時までの間に、上記[REDACTED]の請求人に対する債権及び債務が変動したことを示す

証拠もないことからすれば、本件譲渡時における [REDACTED] の請求人に対する債権及び債務は、令和元年12月期末と同様の状況であったと推認され、請求人の負債及び資産にそれぞれ計上されると考えられる。

しかしながら、令和元年12月期末における [REDACTED] の未収入金27,670,600円及び差入保証金4,475,000円の各資産の合計金額32,145,600円は、同期末の長期借入金156,483,739円及び未払金6,502,992円の各負債の合計金額162,986,731円を下回るから、[REDACTED] の請求人に対する債権の金額は、これらについて相殺処理をすることによって零になる。また、上記長期借入金及び未払金の各負債の合計金額から上記各資産の合計金額を控除した額については、上記(ロ)のBのとおり、請求人は [REDACTED] から回収する見込みがないと考えられるため、請求人の資産に計上するのは相当ではない。

(ハ) その他の資産及び負債について

本件譲渡時において、請求人には上記(イ)から(ホ)まで以外に、別表4の資産及び負債の各内訳のとおり、資産及び負債があったと認められ、それぞれの金額は、同表の「金額」欄のとおりである。

(ト) 小括

A 上記(イ)から(ハ)で検討した各事項を考慮すると、本件譲渡時における請求人の資産及び負債の状況は別表4のとおりであり、請求人は本件譲渡時において、47,052,127円 ([REDACTED] - [REDACTED]) の債務超過の状態であったと認められる。

なお、上記(2)のニのとおり、請求人が [REDACTED] において保有する公社債等 ([REDACTED]) の令和2年3月16日現在の残高は1,480,000円であるから、同額が別表4の1順号10の公社債等 ([REDACTED] (口座番号 [REDACTED])) の金額となる。また、上記(2)のニのとおり、請求人が保有する上場株式 ([REDACTED]) の令和2年3月16日現在の価額は89,000円であるから、同額が別表4の1順号14上場株式 ([REDACTED] 100株) の金額となる。

B その一方で、上記(2)のイのとおり、[REDACTED] が、本件譲渡に当たり、本件債務免除を求め交渉を行った結果、[REDACTED] は本件譲渡前に社内、本件売買代金による借入金の元金の弁済充当後に本件債務免除を決定し

たことに加え、上記1の(3)のロの(チ)のとおり、実際に本件譲渡直後に本件債務免除がなされていることからすると、本件譲渡は、本件債務免除を前提とした取引であり、本件譲渡時、その直後に本件債務免除がされることが予定されていた。そして、本件債務免除により遅延損害金債務が消滅すれば、請求人の資産の金額は、負債の金額を73,977,774円上回ることになる。

したがって、請求人は、本件譲渡時において、債務超過の状態にあったものの、本件売買代金により借入金の元金を弁済することに伴い、本件債務免除によって遅延損害金債務が消滅し、その結果、請求人の資力が回復することが見込まれていたのであるから、債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達できないと認められる場合には該当せず、「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」であったとまで評価することはできないというべきである。

- ロ 「その譲渡に係る対価が当該債務の弁済に充てられた」場合に該当するか否か（非課税要件③の充足性）について

上記イで説示したところによると、本件においては、本件譲渡による所得は、非課税要件①の要件を充たさないことから、同所得は本件非課税規定に規定する非課税所得に該当しないことになるところ、念のため、非課税要件③の充足性についても検討する。

- (イ) 譲渡に係る対価について

上記イの(イ)のA及び同(ニ)において説示したとおり、消費税等相当額は本件マンションの譲渡の対価の一部であり、本件固定資産税等精算金は本件不動産の譲渡対価の一部であるから、譲渡に係る対価の額は、別表5の「審判所認定額」欄のとおり となる。

- (ロ) 債務の弁済に充てるべき譲渡の対価の額及び債務の弁済に充てられた額について

A 上記イの(イ)のBのとおり、本件消費税等相当額については、本件譲渡時において、消費税等の納付すべき税額は確定していないため、請求人の債務の弁済に充てられた額には計上されない。

もっとも、請求人は、上記1の(4)のイのとおり、消費税等の合計額を

[REDACTED]とする確定申告書を法定申告期限内に提出しており、当該合計額を実際に納付しているところ、上記(1)の本件非課税規定の趣旨を考慮すると、消費税等のように、法律上の支払義務があり、かつ、同支払義務に基づいて実際に支出された金額については、債務の弁済に充てるべき譲渡に係る対価の額から控除するのが相当である。

したがって、本件においては、本件譲渡に係る消費税等相当額のうち、請求人が実際に納付した [REDACTED] については、別表5の3の「審判所認定額」欄のとおり、請求人の債務の弁済に充てるべき譲渡の対価の額に含まれない金額として、これを本件譲渡に係る対価の額から控除することとする。

B 令和2年度の本件不動産に係る固定資産税等は、上記(2)のハのとおり、令和2年4月17日に全額納付されているところ、上記イの(ニ)のとおり、上記固定資産税等は、請求人の負債に計上されるものであるから、本件においては、令和2年度の本件不動産に係る固定資産税等 [REDACTED] は、別表5の5の(6)の「審判所認定額」欄のとおり、請求人の債務の弁済に充てられた額に計上されることになる。

C [REDACTED] の [REDACTED] に対する借入債務については、上記1の(3)のロの(チ)のとおり、[REDACTED] 名義での弁済がなされているものの、当該弁済の原資は、本件譲渡の対価から出捐されており、当該弁済によって請求人の [REDACTED] [REDACTED] に対する連帯保証債務も消滅したから、当該弁済に係る金額は請求人の債務の弁済に充てられた額として評価するのが相当である。

したがって、[REDACTED] の [REDACTED] に対する借入債務の弁済に充てられた [REDACTED] のうち本件譲渡の対価から出捐した [REDACTED] は、別表5の5の(5)の「審判所認定額」欄のとおり、請求人の債務の弁済に充てられた額に計上される。

(ハ) 小括

以上のことから、譲渡に係る対価の額、債務の弁済に充てるべき譲渡の対価の額及び債務の弁済に充てられた額は、別表5の「審判所認定額」欄のとおりであり、当該債務の弁済に充てるべき譲渡の対価の額が債務の弁済に充てられた額を [REDACTED] 上回るものであるから、本件譲渡に係る対価の全部が債務の弁済に充てられたとはいえない。

ハ 本件譲渡所得は本件非課税規定の非課税所得に該当するか否かについて

上記イに説示したとおり、本件譲渡に係る所得については、「納税者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であること」（非課税要件①）に該当しないのみならず、上記ロに説示したとおり、「その譲渡に係る対価が債務の弁済に充てられたこと」（非課税要件③）にも該当しないから、本件非課税規定に規定する非課税所得に該当しないといわざるを得ない。

ニ 請求人の主張について

(イ) 請求人は、上記 3 の「請求人」欄の(1)のイのとおり、資産の譲渡等に伴い消費者から支払を受ける消費税等相当額は、預り金としての性質を有しており、本件譲渡時における本件マンションの価額には、本件消費税等相当額は含まれない旨主張する。

しかしながら、上記イの(イ)のAのとおり、消費税等相当額が預り金的性質を有しているか否かにかかわらず、本件消費税等相当額は、請求人の資産に含まれるのであるから、請求人の主張には理由がない。

(ロ) また、請求人は、上記 3 の「請求人」欄の(2)のイのとおり、消費税等相当額は資産の増加益に該当せず、消費税等相当額から経済的利得は得られない旨主張する。

しかしながら、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得（所得税法第33条第1項）であるところ、資産の譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益（キャピタルゲイン）を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを精算して課税する趣旨のものであり、売買等によりその資産の移転が対価の受入れを伴うときは、その資産の増加益は対価のうちに具体化されるので、これを課税の対象として捉えたものである。そして、上記イの(イ)のAのとおり、本件消費税等相当額は、本件譲渡の対価の一部であるため、増加益として譲渡所得課税の対象となる。

したがって、請求人の主張は採用することができない。

(ハ) 請求人は、上記 3 の「請求人」欄の(2)のハのとおり、本件固定資産税等精算金については、不動産の買主から売主に対して交付される、費用の前払又は費用の償還に類似するものであり、本件不動産の価値代替物として授受されるものではないから譲渡の対価に該当せず、本件譲渡に係る対価に含まれない旨主

張する。

しかしながら、上記イの(ニ)のとおり、本件固定資産税等精算金は、本件不動産の売買に伴って授受されたものであり、本件不動産の譲渡対価の一部に含まれるのであるから、請求人の主張には理由がない。

(4) 本件更正処分の適法性について

上記(3)のとおり、本件譲渡に係る譲渡所得は、本件非課税規定に規定する非課税所得に該当しない。そこで、請求人の令和2年分の所得税等の分離長期譲渡所得の金額及び納付すべき税額を計算すると、本件更正処分の金額と同額となる。また、本件更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は見当たらない。

したがって、本件更正処分は適法である。

(5) 本件賦課決定処分の適法性について

本件更正処分は、上記(4)のとおり適法であり、また、本件更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法第65条（令和4年法律第4号及び令和5年法律第3号による改正前のもの。）《過少申告加算税》第4項第1号に規定する正当な理由があると認められない。そして、当審判所においても、令和2年分の所得税等に係る過少申告加算税の額は、本件賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額であると認められる。

したがって、本件賦課決定処分は適法である。

(6) 結論

よって、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

別表 1

審査請求に至る経緯

(単位：円)

項 目		区 分	確 定 申 告	更 正 処 分 等	
年		月	日	令和 3 年 3 月 15 日	令和 5 年 2 月 28 日
総		所 得 金 額			
内 訳	不 動 産 所 得 の 金 額				
	給 与 所 得 の 金 額				
	雑 所 得 の 金 額				
	一 時 所 得 の 金 額				
	純 損 失 の 繰 越 控 除 額				
分 離 長 期 譲 渡 所 得 の 金 額					
上 場 株 式 等 の 譲 渡 所 得 の 金 額					
所 得 税 等 の 納 付 す べ き 税 額					
過 少 申 告 加 算 税 の 額					
翌 年 以 後 に 繰 り 越 さ れ る 純 損 失 の 金 額					
翌 年 以 後 に 繰 り 越 さ れ る 上 場 株 式 等 に 係 る 譲 渡 損 失 の 金 額					

- (注) 1 [REDACTED]
 2 各所得金額欄のかっこ書きは、所得税法第69条《損益通算》第1項の規定による損益通算前の金額である。
 3 「一時所得の金額」欄は、所得税法第22条《課税標準》第2項第2号の規定による2分の1に相当する金額である。

別表 2

本件譲渡時における請求人の資産及び負債の状況（原処分庁主張額）

（単位：円）

	順号	項目	場所等	金額	争いのある項目
資 産	1	土地	[REDACTED]（本件土地）	[REDACTED]	—
	2	建物	[REDACTED]（本件マンション）	[REDACTED]	○
	3	現金	弁護士預け金	18,390,473	—
	4	預貯金	[REDACTED]	168,463	—
	5	預貯金	同上 [REDACTED]	4,402,593	—
	6	預貯金	[REDACTED]	1,492	—
	7	預貯金	[REDACTED]	31,156	—
	8	預貯金	[REDACTED]	2,586	—
	9	預貯金	[REDACTED]	3	—
	10	公社債等	[REDACTED]	1,800,000	—
	11	公社債等	[REDACTED]	49,010	—
	12	公社債等	[REDACTED]	9,380	—
	13	公社債等	[REDACTED]	69,200	—
	14	上場株式	[REDACTED] 100株	67,500	—
	15	上場株式	[REDACTED] 200株	316,000	—
	16	外国株式	[REDACTED] 8,000株	833,560	—
	17	外国株式	[REDACTED] 2,000株	330,480	—
	18	未収金等	本件固定資産税等精算金	[REDACTED]	○
	19	債権等	[REDACTED]	162,986,731	○
	資産の額の合計額			[REDACTED]	
負 債	20	預り敷金・保証金	[REDACTED]	9,056,940	—
	21	借入金等	[REDACTED]（借入金）	[REDACTED]	—
	22	未払金等	本件法律事務所（本件弁護士報酬）	2,000,000	—
	23	未払金等	[REDACTED]（本件司法書士報酬）	150,000	—
	24	未払金等	[REDACTED]（本件仲介手数料）	27,940,000	—
	25	未払金等	賃料等精算金	3,599,255	—
	26	未払金等	[REDACTED]	32,145,600	○
	負債の額の合計額			[REDACTED]	

別表 3

本件譲渡時における請求人の資産及び負債の状況（請求人主張額）

（単位：円）

	順号	項目	場所等	金額	争いのある項目
資 産	1	土地	[REDACTED]（本件土地）	[REDACTED]	—
	2	建物	[REDACTED]（本件マンション）	[REDACTED]	○
	3	現金	弁護士預け金	18,390,473	—
	4	預貯金	[REDACTED]	168,463	—
	5	預貯金	同上 [REDACTED]	4,402,593	—
	6	預貯金	[REDACTED]	1,492	—
	7	預貯金	[REDACTED]	31,156	—
	8	預貯金	[REDACTED]	2,586	—
	9	預貯金	[REDACTED]	3	—
	10	公社債等	[REDACTED]	1,800,000	—
	11	公社債等	[REDACTED]	49,010	—
	12	公社債等	[REDACTED]	9,380	—
	13	公社債等	[REDACTED]	69,200	—
	14	上場株式	[REDACTED] 100株	67,500	—
	15	上場株式	[REDACTED] 200株	316,000	—
	16	外国株式	[REDACTED] 8,000株	833,560	—
	17	外国株式	[REDACTED] 2,000株	330,480	—
資産の額の合計額				[REDACTED]	
負 債	18	預り敷金・保証金	[REDACTED]	9,056,940	—
	19	借入金等	[REDACTED]（借入金）	[REDACTED]	—
	20	借入金等	同上（遅延損害金）	99,285,555	○
	21	借入金等	[REDACTED]（借入金）	[REDACTED]	○
	22	借入金等	同上（遅延損害金）	21,744,346	○
	23	未払金等	本件法律事務所（本件弁護士報酬）	2,000,000	—
	24	未払金等	[REDACTED]（本件司法書士報酬）	150,000	—
	25	未払金等	[REDACTED]（本件仲介手数料）	27,940,000	—
	26	未払金等	賃料等精算金	3,599,255	—
	27	未払金等	固定資産税等	[REDACTED]	○
負債の額の合計額				[REDACTED]	

別表 4

本件譲渡時における請求人の資産及び負債の状況（審判所認定額）

1 資産の内訳

(単位：円)

順号	項目	場所等	金額
1	土地	（本件土地）	
2	建物	（本件マンション）	
3	現金	弁護士預け金	18,390,473
4	預貯金		168,463
5	預貯金	同上	4,402,593
6	預貯金		1,492
7	預貯金		31,156
8	預貯金		2,586
9	預貯金		3
10	公社債等		1,480,000
11	公社債等		49,010
12	公社債等		9,380
13	公社債等		69,200
14	上場株式	100株	89,000
15	上場株式	200株	316,000
16	外国株式	8,000株	833,560
17	外国株式	2,000株	330,480
18	未収金等	本件固定資産税等精算金	
資産の額の合計額			

別表 4 (続き)

2 負債の内訳

(単位：円)

順号	種目	場所等	金額
1	預り敷金・保証金		9,056,940
2	借入金等	（借入金）	
3	借入金等	同上（遅延損害金）	99,285,555
4	連帯保証	（借入金）	
5	連帯保証	同上（遅延損害金）	21,744,346
6	未払金等	本件法律事務所（本件弁護士報酬）	2,000,000
7	未払金等	（本件司法書士報酬）	150,000
8	未払金等	（本件仲介手数料）	27,940,000
9	未払金等	賃料等精算金	3,599,255
10	未払金等	固定資産税等	
11	未払金等	消費税等	
負債の額の合計額			

別表 5

債務の弁済状況

(単位：円)

	原処分庁主張額	請求人主張額	審判所認定額
1 譲渡に係る対価			
(1) 土地代金			
(2) 建物代金			
(3) 固定資産税等精算金			
2 譲渡に要した費用（1 から控除する額）	42,746,195	42,746,195	42,746,195
(1) 登記費用	150,000	150,000	150,000
(2) 弁護士費用	2,000,000	2,000,000	2,000,000
(3) 仲介手数料	27,940,000	27,940,000	27,940,000
(4) 預り敷金等	9,056,940	9,056,940	9,056,940
(5) 賃料等精算金	3,599,255	3,599,255	3,599,255
3 その他（4 に含まれない額）			
消費税等			
4 債務の弁済に充てるべき譲渡の対価の額（1－2－3）			
5 債務の弁済に充てられた額			
(1)			
(2)			
(3)			
(4)			
(5)			
(6) 固定資産税等			
6 差引残高（4－5）			

(注) 「6 差引残高」欄の△印は損失金額を示す。

別紙 1

関 係 法 令 等

- 1 所得税法（令和3年法律第11号による改正前のもの。以下同じ。）第9条第1項第10号（以下「本件非課税規定」という。）は、資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合における国税通則法（以下「通則法」という。）第2条《定義》第10号に規定する強制換価手続による資産の譲渡による所得その他これに類するものとして政令で定める所得については、所得税を課さない旨規定している。
- 2 通則法第2条第10号は、この法律において、強制換価手続とは、滞納処分、強制執行、担保権の実行としての競売、企業担保権の実行手続及び破産手続をいう旨規定している。
- 3 所得税法施行令第26条《非課税とされる資力喪失による譲渡所得》は、本件非課税規定に規定する政令で定める所得は、資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であり、かつ、通則法第2条第10号に規定する強制換価手続の執行が避けられないと認められる場合における資産の譲渡による所得で、その譲渡に係る対価が当該債務の弁済に充てられたものとする旨規定している。
- 4 所得税基本通達（以下「基本通達」という。）9-12の2《「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」である場合の意義》は、本件非課税規定及び所得税法施行令第26条に規定する「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」である場合とは、債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと認められる場合をいい、これに該当するかどうかは、これらの規定に規定する資産を譲渡した時の現況により判定する旨定めている。
- 5 基本通達9-12の4《譲渡対価が債務の弁済に充てられたかどうかの判定》は、所得税法施行令第26条に規定する「その譲渡に係る対価が当該債務の弁済に充てられた」かどうかは、同条に規定する資産の譲渡の対価（当該資産の譲渡に要した費用がある場合には、当該費用に相当する部分を除く。）の全部が当該譲渡の時において有する債務の弁済に充てられたかどうかにより判定する旨定めている。

別紙 2

本件売買契約書の要旨（抜粋）

第 1 条《売買の目的物及び売買代金》

請求人は、本件買主に対し、本件不動産を売買代金 [REDACTED] で売り渡し、本件買主はこれを買受けた。本件売買代金の内訳は、それぞれ本件土地を [REDACTED] 円、本件マンションを [REDACTED]、消費税等の合計額を [REDACTED] とする。

第 2 条《手付金》

本件買主は、請求人に対し、手付金として、本件売買契約の締結と同時に金 [REDACTED] を請求人指定の口座に振り込む方法により支払う。

第 3 条《売買代金の支払時期及びその方法》

本件買主は、令和 2 年 3 月 16 日までに本件不動産の引渡し及び所有権移転登記申請手続に必要な書類の交付を受けるのと引換えに、請求人に対し、本件売買代金から上記第 2 条の手付金を差し引いた金 [REDACTED] を請求人指定の口座に振り込む方法により支払う。

第 6 条《所有権移転の時期》

本件不動産の所有権は、本件買主が売買代金の全額を支払い、請求人がこれを受領した時に、請求人から本件買主に移転する。

第 7 条《引渡し並びに所有権移転登記手続》

請求人は、上記第 3 条に基づく本件売買代金全額の支払を受けるのと引換えに、本件買主に対し、本件不動産の引渡し及び所有権移転登記申請手続を行うものとする。

第 12 条《公租公課の分担》

- 1 本件不動産に対して賦課される固定資産税等は、引渡日の前日までの分を請求人が、引渡日以降の分を本件買主がそれぞれ負担する。
- 3 固定資産税等の分担金の精算は、第 7 条に基づく引渡時に令和元年度の固定資産税等の年税額に基づき精算を行い、請求人宛に送達される令和 2 年度の固定資産税等の年税額と差異が生じたとしても再精算は行わないものとする。
- 4 本件買主は、本件マンションに関する固定資産税等負担額については、当該負担額に係る消費税等の合計額を合算した額を、請求人に支払うものとする。

第 13 条《収益の帰属・負担金の分担》

本件不動産から生ずる収益の帰属並びに管理料などの各種費用及び負担金（税込み）の分担については、上記第12条第1項及び第3項を準用する。

第17条《敷金及び保証金の引継ぎ》

請求人は、本件売買契約の締結日現在における賃借人からの預かり保管中の敷金及び保証金の合計金額9,056,940円を本件買主に交付し、本件買主は賃借人に対する敷金及び保証金の返還債務を承継する。

第18条《管理委託契約の解約》

請求人は、自己の責任と負担において、上記第7条に基づく本件不動産の引渡しまでに本件不動産の管理業務に関し [REDACTED] との間で平成27年1月1日付で締結している管理業務委託契約を解約するものとする。

第23条《売却許可及び抵当権等の抹消についての特約》

本件売買契約は、令和2年2月17日までに [REDACTED] 及び [REDACTED] から本件不動産の売却許可及び抵当権等の抹消の同意が得られることを条件とする。