

# 裁判例にみる時効をめぐる課税上の争点等

小 林 幹 雄  
〔国税不服審判所〕  
〔部長審判官〕

## 要 約

1 時効制度における停止条件説は課税処分取消訴訟等においても採用されているところである。本稿においては、停止条件説が租税法の適用においても合理性があるとしつつ、なお検討すべき点があることから、時効をめぐる課税処分取消訴訟等の事例（7例）に副って、主要な論点について概括的に検討を試みたものである。

2 時効制度の援用の効果については、昭和61年3月17日最高裁二小判決（民集40巻2号420頁）により明確に停止条件説が採用されたこともあり、課税処分取消訴訟等においても停止条件説に基づく判断が示されている状況にある。

そして、時効による権利の得喪が援用により確定的に生ずるとの停止条件説の下においては、例えば、所得税や法人税の所得課税では、「権利確定主義」の原則の下、時効による収益の計上は、時効完成時ではなく、また時効の遡及効にもかかわらず、援用時をもって行われるべきこととなる（損失においても同様）と解される。一方、相続税法では、その課税物件が「相続又は遺贈により取得した財産」であることから、①時効の完成、②援用、及び③時効の遡及効によって課税物件の存否及び課税価格の計算がどのような影響を受けるのかといった問題、また後発的事由による更正の請求の問題がある。

3 相続税の問題については、平成14年7月25日大阪高裁判決（判例タイムズ1106号97頁）及びその一審である神戸地裁判決がこれらの問題について広汎な判断を示している。この事件は、相続開始後に時効が完成したものであり、他人の時効取得による相続財産の喪失は相続人に生じた事由であるから、時効の遡及効にかかわらず相続税の課税物件である「相続又は遺贈により取得した財産」はなんら影響を受けないものとして捉えることができる。一方、相続開始前の時効完成は、権利の得喪を生じさせないものの、援用権の成立として捉えられることから、相続財産は援用権の付着した財産となり、課税

価格の計算上援用権の付着という内在的瑕疵が時価の上で考慮されるべきものとなる（相続財産そのものの存否には影響しない。）。そして、相続後援用があった場合には、援用権の付着という内在的瑕疵が顕在化したものとして、それが裁判上でなされれば国税通則法23条2項1号に該当するものとして更正の請求が認められるということになる。更に、援用権の行使は解除権の行使と同視できるものとして、裁判外での援用権の行使の場合も後発的事由による更正の請求（国税通則法施行令6条1項2号）が可能であると捉えられる。

なお、本年の相続税法の改正により条件付遺贈に係る条件成就の場合の更正の請求の特則が明文化されたが、停止条件付遺贈に係る条件成就の場合と停止条件説の下での援用権の行使の場合との比較もされるべきである。

## 目 次

1	はじめに	251
2	時効の援用をめぐる学説と判例の動向	252
	(1) 時効の援用をめぐる学説	252
	(2) 判例の動向	253
3	時効をめぐる課税処分取消訴訟等における主要な論点	255
4	裁判例	255
	(1) 広島地裁・昭和57・12・24判決 (税務訴訟資料132号1546頁)	255
	(2) 福島地裁・昭和62・2・23判決 (税務訴訟資料157号669頁)	256
	(3) 東京地裁・平成4・3・10判決 (税務訴訟資料188号573頁)	258
	(4) 静岡地裁・平成8・7・18判決 (税務訴訟資料220号181頁)	260
	(5) 千葉地裁・平成10・4・23判決 (税務訴訟資料231号731頁)	262
	(6) 前橋地裁・平成10・7・17判決 (税務訴訟資料237号786頁)	263
	(7) 神戸地裁・平成14・2・21判決 (未公刊)	265
5	おわりに	288

# 1 はじめに

近年になって取得時効をめぐる課税処分を争う事件が散見されるようになった。時効による権利の得喪をめぐる民事上の争い自体は以前からあるものであり、近年に至って事新しく時効をめぐる事件が起きてきたということではないのであろう。従来から時効制度の存在意義については種々の学説があり、時効の援用の法律上の効果、時効による権利発生・消滅の時期等についても多くの学説がある状況にあるが、昭和61年3月17日最高裁判決<sup>(1)</sup>（以下「昭和61・3・17最高裁判決」という。）において時効の援用につきいわゆる停止条件説が採用されたことから、課税関係においても明確に停止条件説に副った課税要件事実の認識が可能となったことがその遠因となったのではないかと思われる。本稿は、時効をめぐる課税処分取消訴訟事件等を可能な限り紹介しつつ、時効をめぐる租税法上の論点について概括的に検討を試みたものである。

なお、本稿において意見にわたる部分は私見であることをお断りしておく。

---

## (1) 最高裁二小判決（昭和61・3・17民集第40巻第2号420頁）

本事件は、農地の売買につき農地法3条による県知事の許可を要するところ、買主の有する許可申請協力請求権が10年間の消滅時効（民法167条1項）の期間を経過したときをもって同請求権は消滅し、本件土地の所有権が買主に移転しないことが確定したとする控訴審判決に対して、本最高裁判決が、「時効による債権消滅の効果は、時効期間の経過とともに確定的に生ずるものではなく、時効が援用されたときにはじめて確定的に生ずるものと解するのが相当であり、農地の買主が売主に対して有する県知事に対する許可申請協力請求権の時効による消滅の効果も、10年の時効期間の経過とともに確定的に生ずるものではなく、売主が右請求権についての時効を援用したときにはじめて確定的に生ずるものというべきであるから、右時効の援用がされるまでの間に当該農地が非農地化したときには、その時点において、右農地の売買契約は当然に効力を生じ、買主にその所有権が移転するものと解すべきであり、その後売主が右県知事に対する許可申請協力請求権の消滅時効を援用してもその効力を生ずるに由らないものというべきである。」と判示し、学説上いわゆる停止条件説を明らかにしたものである。

## 2 時効の援用をめぐる学説と判例の動向

民法162条及び163条は取得時効について、例えば同162条1項は、「20年間所有ノ意思ヲ以テ平穩且公然ニ他人ノ物ヲ占有シタル者ハ其所有權ヲ取得ス」と定めるように、その規定ぶりは20年の時効期間の経過をもって所有権が実体法上移転するかのようである。これは消滅時効について規定する同167条ないし174条の2又は商法等に定める消滅時効においても同様である。一方で、同145条は、「時効ハ当事者カ之ヲ援用スルニ非サレハ裁判所之ニ依リテ裁判ヲ為スコトヲ得ス」とし、同146条の時効の利益をあらかじめ放棄することを認めない規定とあいまって時効の効果の発生を当事者の意思に委ねていることから、これら規定の相互の関係をいかに矛盾なく説明するか、ことは時効制度の目的・存在意義に及ぶことから多くの学説がある。他方、判例においても、前述した最高裁判決の原審である控訴審判決（大阪高裁）が時効の完成をもって権利の得喪が生じる旨の判断を示しているように、従来の裁判例の流れは必ずしも確立した判断を示すまでに至っていなかったと思われる。

### （1）時効の援用をめぐる学説

時効の援用の性格をどう捉えるかについては、学説上、概略次のような説がある。

#### ① 実体法説

時効の効果により、権利の得喪が実体法上生ずるとするものであり、確定効果説（攻撃防御説）と不確定効果説とに分かれる。確定効果説は、時効期間の経過により権利の得喪は確定的に生じ、援用は訴訟上の攻撃防御にすぎないとするものであり、不確定効果説は時効期間の経過だけでは時効の効果は確定的には生じないとするものである。不確定効果説は更に援用を停止条件として時効の効果が確定的に生ずるとする説（停止条件説）と援用をしないことを解除条件として時効の効果が確定的に生ずるとする説（解除条件説）がある。停止条件説が

学説上の多数説であり、前述の最高裁の判決の判断もこの説を採用している。

## ② 訴訟法説

時効の効果としての権利の得喪は実体法上の権利の得喪として生ずるということではなく、時効期間の完成を法定証拠とし、援用はこの証拠を裁判に提出する行為にほかならないとするものである。

以上の各説以外にも時効の援用をどのように位置づけるかに関する説があるが、ここでは省略する。

時効制度の目的・存在意義としては一般的に、永年継続した事実状態を尊重し、その事実状態の上に出来上がった法律関係の安定を図ること、過去の事実関係についての立証上の困難性から真の権利者や義務のない者を救うこと及び権利の上に眠る者は保護に値しないことの3点が挙げられている。

## (2) 判例の動向

時効の援用が時効による権利の得喪とどのように関わるかについては、かつては、実体法説のうち確定効果説が判例として受け止められていた<sup>(2)</sup>。古い例であるが、明治38年11月25日大審院判決（民録11輯下1581頁）は、手形債権が時効消滅した場合などに生じる利得償還請求権の成立（現行手形法85条）が争われた事件に対して、「消滅時効ニ罹リタル権利ハ当事者カ時効ヲ援用スルニ因リテ始メテ消滅スルモノニアラスシテ時効成就ノ時ニ於テ業已ニ消滅スルモノトス乃チ民法145条ノ規定ハ消滅時効ニ付テ之ヲ云ヘハ時効ニ因リテ利益ヲ享有スル者カ抗弁方法トシテ之ヲ利用スルニアラサレハ裁判所ハ時効ニ因リテ権利ノ消滅シタル事実ヲ認定スルコトヲ得サルモノト為シタルニ過キス」と判示した。この他にも手形債

---

(2) 川井 健(注釈民法(5)総則(5)38頁)、我妻 栄(新訂民法総則444頁)、幾代 通(民法総則第2版534頁)など

務をめぐる事件で同旨の大審院判決（大正8・6・19、民録25輯上1058頁）があり、昭和61・3・17最高裁判決の原審である控訴審（大阪高裁）判決もこの流れに副うものとなっている。前述の最高裁判決は、明確に停止条件説を採用したものであるが、必ずしもこれを判例変更とは捉えていないようである<sup>(3)</sup>。他に確定効果説を採用したと思われるものとしては、援用の撤回をめぐる事件（大正8・7・4、民録25輯下1215頁）、国による無効な農地の売り渡し処分により時効消滅した農地の所有権に係る国家賠償法上の損害賠償金額となる農地の価額を何時の時点の価額とするかの事件（昭和50・3・28、民集29巻3号251頁）などがあるが、これらの事件で採用されている確定効果説はいずれも傍論と位置づけられよう。これらのように、特殊なケース又は傍論ではあるが、大筋としては、時効による権利の得喪は時効の完成によって生ずるとするのがかつての判例であったといえるのではないかと思われる（停止条件説を採用したと思われるものにつき<sup>(4)</sup>）。

昭和61・3・17最高裁判決はこのような中で明確に停止条件説を採用したものであるが、この判決の対象となった事件も農地法3条の県知事の許可（所有権移転等の場合の許可）を要する農地の所有権をめぐる事件であり、「その先例的意義については、今後の判例の展開を見る必要がある。」

(3) 「利得償還請求権の発生要件としては、手形債務について、時効期間が経過することで足り、その債務者による時効の援用は必要でないと判断したとも解することもでき」、「民法145条と167条との関係について、しかも確定効果説を採用したものと解する要はないであろう。」（柴田 保幸・最高裁判所判例解説・民事篇・昭和61年度・166頁）

(4) 昭和10・12・24大審院判決（民集14巻2096頁）は、子の時効取得につき利害関係を有する親権者が時効の援用をできるか否かが争われた事件で、傍論ではあるが、「少クトモ取得時効ニ付テハ直接時効ノ利益ヲ享クル者ハ裁判上タルト裁判外タルトヲ問ハス何時ニテモ之カ援用ヲ為スヲ得ヘク一旦其ノ援用アリタルトキハニ時効ニヨル権利ノ取得ハ確定不動ノモノトナリ爾後ハ契約其ノ他ノ法律事実ト同ク何人ト雖訴訟ニ於テ之カ主張ヲ為シ得ルモノト解セサルヘカラス」と判示し、いわゆる停止条件説を採用したものと思われる。

(内田 貴・民法I第2版307頁)との指摘があるところである。

### 3 時効をめぐる課税処分取消訴訟等における主要な論点

時効をめぐる課税処分取消訴訟等において争点となるのは、取得時効の場合の所得課税（所得税及び法人税）における所得の発生時期と相続税における「相続又は遺贈に因り取得した財産」の得喪である。所得課税においては、取得時効による所得の発生を時効の完成時と時効の援用時の双方の捉え方があり得るし、また時効の遡及効（民法144条）をどう捉えるかの問題がある。相続税の場合には、「相続又は遺贈に因り取得した財産」に時効に罹る財産がある場合において、時効の利益を享受する場合と時効により財産を失う場合があり、時効の完成、援用及び時効の遡及効との関係で「相続又は遺贈に因り取得した」財産の得喪や評価等にどのように影響するのか、更正の請求の問題も含めて多くの論点を抱えていると思われる。

## 4 裁判例

#### (1) 広島地裁・昭和57・12・24判決（税務訴訟資料132号1546頁）

この事件は法人税法違反事件であり、課税処分の取消訴訟ではない。

この事件の争点の一つとして、退職したホステス・従業員の未払給与の消滅時効の適用による益金の計上時期が争われたが、判決は、

「キャバレー等のいわゆる水商売の業界においては、退職ホステスらの従業員が未払の給料を受取りに来ることは殆んどなく、被告会社経営の各店舗においても同様であることが認められるが、退職した個々のホステスや従業員らが明確に権利放棄の意思表示をした形跡の認められない本件の場合、経理処理の安定の見地から認められている権利確定主義に従えば、労働基準法115条所定の2年の消滅時効完成後に雑収入に計上することが相

当というべきである。」との判断を示した。

所得課税においては、収益の発生は、原則としていわゆる権利確定主義により認識されるとされ、その意義は「収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきもの」（法人税法上の益金につき最高裁一小・平成5・11・25判決・税務訴訟資料199号944頁）ということになる（同趣旨の判決として、旧所得税法（昭和40年法律第33号による改正前の所得税法）10条1項（現行所得税法36条1項）にいう「収入すべき金額」の意義に関する最高裁二小・昭和40・9・8判決（税務訴訟資料49号224頁））。本判決は、権利確定主義の下においては、時効の完成（本稿では、便宜上以下「時効期間の完成」という。）をもって収入に計上することを相当としており、時効の効果の発生を時効期間の完成時とする確定効果説を採用しているようであるが、法人税法の適用においては、同法22条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って収益の額等が計算されることとされており、本判決が「いわゆる水商売」における業界の実情を踏まえていることから、このような業界の慣行というべき実情を前提として、同項の規定を前提に確定効果説を採用したのもとも理解されるのであり、時効制度において一般的に確定効果説が採用されるとしたものとまでは言い切れないであろう。なお、本判決においては、時効の遡及効に触れておらず、この点に関する判断は不明である。

**（2）福島地裁・昭和62・2・23判決（税務訴訟資料157号669頁）**

**仙台高裁・昭和63・2・25判決（税務訴訟資料163号596頁）**

この事件は、法人の有する倒産した他の法人に対する買掛金債務の消滅に係る益金の計上時期を争点の一つとする事件であるが、判決は、買掛金債務の消滅の時期に関して、倒産会社が倒産時の債権債務に関する決算書に原告法人に対する売掛金債権を計上していないこと及び債権者に対する説明会においてもこの点に関しなんらの異議も出なかったこと等の事実認

定をした上、

「請求がなされないまま民法所定の商品代金にかかる2年間の短期消滅時効の期間が経過したことが認められ、且つ右売掛金の支払期日についての特段の定めがあったことを認めうべき証拠もないことによれば、右売掛金の一部支払いがなされた日から2年を経過した昭和54年7月15日には、右売掛金について消滅時効が完成しているともいいうること、以上の各認定をすることができる。」との判断を示した。

この事件においては、債務の消滅時期について、時効消滅のみで判断をしたものではないが、判断要素の一つとしての消滅時効の適用につき、いわゆる確定効果説を採用したものと思われる。時効の遡及効について触れていないのは(1)の判決と同様である。なお、本事件の控訴審判決は基本的には本判決を引用している。

課税処分取消訴訟等において、時効による権利の得喪と所得の計上時期の関係に関し確定効果説が採用されていると思われる事件は、この事件と前述の(1)の事件のみであり、(3)以後の事件においてはすべて停止条件説が採用されている。このことは、昭和61・3・17最高裁判決において停止条件説が採用されたことが大きく影響していると思われるものの、確定効果説を採用していると思われるこの2事件はいずれも法人の所得課税における所得計上時期の問題であり、一方(3)以後の事件は所得税法又は相続税法上の事件であることから、これらの事件について停止条件説が採用されたことについてはこの最高裁判決の影響とばかりはいえない側面もあると思われる。上記2.で述べたとおり、時効制度の存在意義は一義的ではなく、短期消滅時効を定めている民法173条や商法(手形法・小切手法を含む)上の消滅時効においては、それが、商取引上の債権に生ずるものという特殊性を踏まえたものであるところ、停止条件説を前提とした場合には、時効による利益の計上時期が利益を享受する側(援用権者)の恣意に委ねられるという問題を内包することとなる。法人及び事業を営む個人においては、帳簿を備えつけ日々取引記録がされていることや商取

引における権利・義務関係の早期安定の要請といった事情などを踏まえれば、私法上においても、これら事業上発生した権利についても停止条件説が貫徹し得るのか、なお検討を要すると思われる（例えば、手形債務の消滅時効と利得償還請求権の成立についての大審院判決（2. の（2））が必ずしも昭和61・3・17最高裁判決によって判例変更されたとは受け止められていないものと思われる（脚注（3）に掲記）。この点は、法人法22条4項の適用も含めて今後の裁判例の動向に注目していきたい<sup>(5)</sup>。

### （3）東京地裁・平成4・3・10判決（税務訴訟資料188号573頁）

この事件は、原処分庁がした長期譲渡所得に係る所得税の更正処分が争われたものである。主要な争点は、時効取得した土地を兄弟姉妹に移転した行為が遺留分減殺請求による移転なのか代物弁済による移転なのかであるが、判決は、代物弁済による移転と認定し、その場合の譲渡所得の計算上、当該取得土地の取得価額は時効取得したときの価額となるとして、

「土地の時効取得による利得は、所得税法上、一時所得として所得税の課税の対象となり、その場合の収入金額は、当該土地の所有権取得時期である時効援用時の当該土地の価額であると解すべきである（同法36条1項、2項）。そうすると、当該土地の時効援用時までの値上り益は、右一時所得に係る収入金額として所得税の課税の対象とされることになるから、時効取得した土地を譲渡した場合のその譲渡所得に対する課税は右時効援用時以降の当該土地の値上り益に対して行われることになり、したがって、右譲渡所得の計算上、その取得費の額は、右一時所得に係る収入金額すな

---

(5) 神戸地裁・平成14・9・12判決（平成12年（行ウ）第45号法人税処分等取消請求訴訟事件・未公開）においては、冠婚葬祭事業を営む原告がその事業に係る会員の払込掛金を前受金として経理処理したことに関し、払込みが5年以上中断している会員に係る既払込金については、法人税法22条4項にいう公正妥当な会計処理上益金に計上すべきであるとの判断が示されている。なお、一般商事債権は、5年の消滅時効（商法522条）に罹るが、本訴訟においては、消滅時効による益金の計上時期は争われていない。

わち時効援用時の当該土地の価額によるべきこととなる。・・・取得時効は、所有の意思をもって資産を10年間又は20年間占有し、時効の援用をすることにより当該資産の所有権を取得するものであるから、実体法上右援用時にその所有権を取得するものであるのみならず、右援用によって、占有者が当該資産につき時効利益を享受する意思が明らかとなり、かつ、時効取得に伴う一時的所得に係る収入金額を具体的に計算することが可能となるものであるから、所得税法上、右援用時に一時所得に係る収入金額が発生するものと解すべきである。時効取得の効果をめぐって関係当事者間に訴訟が係属し又は占有者が当該時効取得資産の所有権登記を経ていないことは、必ずしも援用に伴う右の効果を妨げとなるものではないし、仮に、訴訟の結果により申告、更正等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎とされた事実が否定されたような場合には、納税者は、更正の請求により対処すべきこととされている（国税通則法23条2項）ことに鑑みて、訴訟が係属しあるいは所有権登記を経ていないからといって、時効取得に伴う一時所得の発生がないものということとはできない。」と判断した。

本判決は、課税処分を争う事件としては初めて停止条件説に立ったもの<sup>(6)</sup>であり、昭和61・3・17最高裁判決(1. に掲記)に副うものとなっている。そして、所得税法上の収入金額の計上時期として時効の援用時を採用する理由としては、停止条件説による実体法上の所有権の取得時期というだけでなく、①援用によって、占有者が当該資産につき時効利益を享受

---

(6) 国税不服審判所・昭和49・12・23裁決(裁決事例集No.9・10頁)は、時効取得した土地に係る一時所得の収入金額の確定する時期につき、「時効取得の場合、なるほど、請求人主張のごとく、時効の起算日にさかのぼって、権利そのものの取得の効果は絶対的であるとする説もあるが、他方、原処分庁主張のごとく、時効の効果は停止条件的に生じ、時効の援用があつて初めて権利の取得を生ずるとする説もあり、むしろ原処分庁の主張する後説が近時の通説と認められる。」「通説と認められる上記後説に従うと、請求人が上記訴訟提起以前において、時効の援用をした事実は認められず、上記訴訟につき訴状を提出した昭和46年6月8日に、初めて時効の援用があつたと認められるから、同日が本件土地の所有権を確定的に取得した日と解される。」と判断し、停止条件説を採用した。

する意思が明らかとなること、及び②収入金額を具体的に計算することが可能となるものであることを掲げている。本判決においてこの①を掲げていることは租税法の解釈において重要な視点を示したものであるといえよう。確定効果説により時効の利益の発生が所得課税上認識されるとしたときは、およそ納税者が所得の発生を認識すらできないことも予想される時効期間の完成時<sup>(7)</sup>をもって収入金額があるとするものであり、申告納税制度の下における納税者規範としても妥当性を欠くことになろう。このような点からも本判決のいう「占有者が当該資産につき時効利益を享受する意思が明らか」になることは看過できないのであり、私法上で仮に確定効果説が妥当する場合（2.（2）に掲記した昭和50・3・28最高裁判決）であっても、時効利益に係る所得課税の課税時期としては停止条件説が妥当することになろう（法人税及び事業を営む個人の当該事業上の取引に係る所得税の場合には（2）で述べたように停止条件説の妥当性についてなお検討を要すると思われる。）。

#### （4）静岡地裁・平成8・7・18判決（税務訴訟資料220号181頁）

この事件は、時効取得した土地に係る一時所得の収入金額の発生時期を主な争点とする事件であり、原告が主に時効の遡及効により権利の取得は占有開始時に遡るとする主張に対して、判決は、

「民法は、所有権の取得時効を、10年又は20年の占有の継続と時効の援用とによって当該資産の所有権を取得するものとして、時効の効果を当事者の意思をも顧慮して生じさせることとしているのであって、これからすれば、実体法上、取得時効の効果は時効期間の経過とともに確定的に生ずる

---

(7) 最高裁大法廷・昭和41・4・20判決（民集20巻4号702頁）は、時効期間の完成を知らないでした債務の承認が援用権の喪失事由となるか否かの争いにおいて、「債務者が商人の場合でも、消滅時効完成後に当該債務の承認をした事実から右承認は時効が完成したことを知ってされたものであると推定することは許されない」との判断を示した。

のではなく、時効が援用されたときにはじめて確定的に生ずる、すなわち右援用時に当該資産の所有権を取得するものと解するのが相当である（前記昭和61年最判（昭和61・3・17最高裁判決（脚注（1）に掲記））参照。もっとも、原告は、昭和61年最判は消滅時効に関するものであるから、取得時効に関する本件には妥当しないうえ、前記昭和50年最判（昭和50・3・28最高裁三小判決（2.（2）に掲記））によれば、実体法上時効援用時に所有権を取得するとは必ずしもいえない旨主張している。しかし、時効援用の効果について、消滅時効と取得時効とで異なる取り扱いをしなければならない理由はない。また、右昭和50年最判は、国が違法に無効な農地買収・売渡処分を行って被売渡人に農地を引渡し、被売渡人がこれを時効取得した結果、被買収者が右農地の所有権を喪失したことによって損害を被った場合につき、右処分と損害との間に相当因果関係があるとしたうえで、損害額は時効完成時における右農地の価格を基準として算定するのが相当である旨判示したものであり、時効による権利の得喪の時期について判示したものではない。）」

「また、所得税法36条1項にいう「収入すべき金額」とは、「収入すべき権利の確定した金額」と解すべきところ、取得時効の援用によって、占有者が当該資産につき時効利益を享受する意思が明らかになり、かつ時効取得に伴う一時所得に係る収入金額を具体的に計算することが可能になるのであるから、所得税法上も、時効援用時に時効取得に伴う一時所得に係る収入金額が発生するものと解すべきである。」との判断を示した。

本判決も前判決と同様、停止条件説を採用し、昭和61・3・17最高裁判決を明示的に前提としている。本事件においては、原告から民法144条の時効の遡及効により所有権は占有開始時に取得している旨の主張がなされたが、これに対して判決は直接触れず、前掲東京地裁判決と同様「時効の援用によって、占有者が当該資産につき時効利益を享受する意思が明らかになり、かつ時効取得に伴う一時所得に係る収入金額を具体的に計算することが可能になる」ことから、所得税法上も時効の援用時に収入金額が発

生ずるとしている。

民法144条に定める時効の効力の遡及によって、取得時効に関しては、「占有または権利行使のはじめから所有権その他の財産権を取得したものととして扱われる」（川井 健・注釈民法（5）総則（5）35頁）ことになる。したがって、時効取得者は占有開始時等の時効起算日から所有権者としての地位に立つことになり、所有権等の財産権の取得は時効起算日であるという主張が成り立ちうる。しかしながら、本判決のいうように所得税法上「収入すべき金額」が「収入すべき権利の確定した金額」であるならば、権利が確定したのは、停止条件説の下では、援用時であることから、そのことをもって収入金額の計上時期とすることが直接に結論付けられると思われる。このことは、法人税法においても同様である。所得は、基本的に権利義務の発生・消滅という動的な事実に基づき発生するものであり、時効による権利の得喪が生じる時効の援用時をもって所得が認識されるべきであろう。これを敢えて別な言い方をすれば、時効により民法上「時効起算日からの所有権者としての地位を取得した」のは所得税法上では「援用時」である、ということになる。時効の遡及効自体は、時効の効力の発生を前提としているものであり、民法上効力は遡及するが、権利確定主義を原則とする所得課税においては、時効の効力（時効による権利の得喪）が発生していない時効起算日に収入金額を計上すべきではないであろう。なお、「時効利益を享受する意思が明らかになる」ことをもって直接「収入すべき権利の確定」の時期を導き出し得るかについては疑問があらう。（3）に触れたように所得課税における停止条件説の妥当性の問題として捉えられるべきものと思われる。

#### （5）千葉地裁・平成10・4・23判決（税務訴訟資料231号731頁）

この事件は、相続税の更正処分等の取消を争う事件であり、争点の一つとして、原告が相続により取得した土地は第三者の時効取得に罹るものであるから、相続財産に含まれないとの原告の主張に対して、占有者の占有

が自主占有でない（したがって取得時効は成立しない。）との事実認定をした上、

「仮に、原告らと〇〇〇（占有者）の間の訴訟等が行われて〇〇〇（占有者）が取得時効を援用し原告らが争わなかったとしても、所有権移転の効果を発生させた行為（時効援用）は相続開始後のことであって、相続開始時点では平井の薬局の土地が遺産であったことに変わりはなく、」との判断をした。

本判決も、傍論であるが、停止条件説を採用したものである。本件自体は、占有者の占有が自主占有でないとの認定に立っていることから、問題は顕在化していないが、仮に、相続開始前に時効期間が完成し、相続開始後に援用があった場合には困難な問題を孕むこととなろう。即ち、本判決は傍論であるため明確ではないが、その判断を単純に前提とすると、第三者の占有に係る相続開始前に既に時効期間の完成した相続財産であっても、相続税の課税対象となり、相続開始後に援用があった場合に、当該相続税の課税価格の変動が生じるか否か、また生じるとして更正の請求ができるか否かの問題が残ることとなると思われる。この点、確定効果説によれば、時効期間の完成をもって時効による権利の得喪が生じるというものであるから、時効期間の完成と相続開始の先後をもって判断すればよく、このような問題は生じない。

相続税法上の問題については後述（7）の神戸地裁判決・大阪高裁判決のところで検討することとする。

#### （6）前橋地裁・平成10・7・17判決（税務訴訟資料237号786頁）

##### 東京高裁・平成11・3・25判決（税務訴訟資料241号402頁）

この事件は、相続税決定処分等を争った事件であり、その争点の一つとして取得した不動産（土地及び建物）が、相続財産か相続人が時効取得した財産か否か、また時効取得の場合の本件決定処分後にされた援用の効果が争われたものであるが、前橋地裁判決は、

「原告は、自己が本件不動産を時効取得したことにより、本件不動産は占有開始時（略）に遡って〇〇〇（被相続人）の所有物ではなくなるから、本件不動産が〇〇〇の遺産に属するとした本件課税処分は違法であり、取り消されるべきであると主張する。」

「そこで検討するに、抗告訴訟における行政処分の適否の判断は、その行政処分に対する司法判断の事後審査性という基本的性格から、処分時を基準にしてすべきであり（処分時説）、これは、課税処分においても異なることはない。したがって、一定の課税処分がされた後、新たな事情が発生して、課税処分が前提とした法律状態が遡及的に変動・覆滅した場合でも、そのような事由の発生を理由として課税処分の取消しを求めることはできない。」

「そして、時効の効果としての権利の得喪及び変更は、時効期間の経過により確定的に生ずるのではなく、時効利益享受の意思表示たる援用をまつて確定的に効果が生ずるのであるから、原告による本件不動産の時効取得の効果が確定するのは、原告が、本件不動産の所有者である〇〇〇あるいは〇〇〇の承継人に対して、時効援用の意思表示をした時であり、その効果が時効の起算日に遡るにすぎない。」

「よって、原告による本件不動産の時効取得が本件課税処分の取消事由となりうるのは、原告が同処分迄に時効援用の意思表示をした場合に限られる。」との判断を示した。

なお、この事件の控訴審である東京高裁は、基本的に地裁判決を引用している。本兩判決も停止条件説に立った判断をしている。そして、本判断においては、相続開始後に取得時効の援用があった場合において、援用が原処分後に行われたものであることから時効の遡及効をもって原処分の取消を求めることはできないとしている（違法性判断の基準時としての処分時説）。この場合、納税者は処分の取消を求めるのではなく、相続税につき更正の請求（国税通則法23条2項）を行うべきことになる。

本件は、課税処分後になされた時効の援用とその遡及効に基づき処分の

取消を求めていることから、時効の遡及効が相続税の課税物件にどのような影響を与えるかは、傍論とならざるを得ないものであるが、本件のようなケースにおいて更正の請求が行われ、原処分庁が更正をする理由がない旨の通知処分をし、その処分の取消を求める事件となった場合、又は、決定処分前に時効の援用がされた場合には、時効の遡及効の問題と直面することとなる。もし、相続後にした援用の結果、時効の遡及効により相続税の課税物件である「相続又は遺贈に因り取得した財産」とならないとした場合には、時効期間経過後は援用は相続人の全くの任意であるから、当該財産を時効取得による所得税法の一時的所得上の収入金額とするか、相続財産とするかの選択が可能となる問題を孕むこととなる。結論としては、本件の場合においても本件不動産は「相続又は遺贈に因り取得した財産」というべきであろう（(7)のイ、及びウ、において後述）。

(7) 神戸地裁・平成14・2・21判決（未公開）

大阪高裁・平成14・7・25判決（判例タイムズ1106号97頁）

この事件は相続財産として相続税の申告上課税価格の算入の対象とした土地の所有権について、第三者である占有者が当該申告後に裁判上取得時効の援用をした（時効期間が完成したのは相続開始後である。）ことにより所有権を喪失した相続人が、国税通則法23条2項1号の理由により更正の請求をし、これに対してなされた更正をすべき理由がない旨の通知処分を争った事件である。神戸地裁はその判決において、

「1. 国税通則法23条2項1号にいう「判決」の意義

- (1) 国税通則法23条は、1項において、納税申告書を提出した者は、当該申告に係る課税標準等又は税額等の計算が誤っていたこと等により、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大である場合等には、その法定申告期限から1年以内に限り、更正の請求をすることができる旨定めているが、さらに、2項において、同項各号所定の事由が生じた場合には上記期間の延長を認めている。これは、納税申告時には予想し得なか

った事由が後発的に発生し、これにより課税標準等又は税額等の計算の基礎に変更を生じ税額の減額をすべき場合にも更正の請求を認めないとすると、帰責事由のない納税者に過酷な結果が生じる場合等があると考えられることから、例外的に、一定の場合に更正の請求を認めることによって、保護されるべき納税者の救済の途を拡充したものである。

- (2) そして、同条2項1号は、その申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決又はこれと同一の効力を有する和解その他の行為により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したときに、更正の請求をすることができる旨定めているが、前記(1)の同条2項の趣旨からすれば、ここにいう「判決」とは、申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実(例えば契約の成否、相続による財産取得の有無、特定の債権債務を発生させる行政処分の効力の有無等)を訴えの対象とする民事事件の判決をいうものと解するのが相当である。

これに該当するのは、不動産の売買があったことに基づき譲渡所得の申告をしたところ、後日になって、売買の無効確認訴訟を提起され、判決によって売買がなかったことが確定した場合のように、申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実関係について私人間に紛争を生じ、判決によってこれと異なる事実が明らかにされた場合などであって、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じたことにより、その申告の課税標準等の計算の基礎となった事実に関する訴えに係る判決によって、事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したときであると解することができる。・・・

## 2. 本件への当てはめ

(略)

- (1) 占有者に時効取得されたことによる権利者の所有権喪失の効力発生時期

民法は、所有権の取得時効を、10年又は20年の占有の継続と時効の援用によって当該資産の所有権を取得するものとして（同法162条、145条、146条参照）、時効による権利取得の効果は当事者の意思をも顧慮して生じさせることとしているから、時効による所有権取得の効果は、時効期間の経過とともに確定的に生ずるものではなく、時効が援用されたときにはじめて確定的に生ずるものと解するのが相当である（最高裁昭和61年3月17日第2小法廷判決・民集40巻2号420頁）。

翻って、占有者に時効取得されたことにより所有権を喪失する権利者の所有権喪失時期についてみると、上記の占有者の所有権取得の効果が生じる時期と整合的に考えるべきであることから、やはり占有者により時効が援用されたときと解するのが合理的である。

## (2) 時効の遡及効の課税上の取扱い

ア 時効取得による権利の得喪の場合の課税について、租税法上、次のような取扱いがされている。

(ア) まず、時効により不動産を取得した者に対する課税上の取扱いについていうと、課税実務上及び裁判例上、時効の援用の時に、一時所得に係る収入金額が発生したものと解されている（東京地裁平成4年3月10日判決・月刊税務事例25巻4号22頁、静岡地裁平成8年7月18日判決・税務訴訟資料220号181頁参照。なお、原告らもこの点についてまで争っているわけではない。）。

(イ) 次に、時効により権利を喪失した者に対する課税上の取扱いについてみると、不動産を占有者に時効取得されたのが法人である場合は、当該法人は時効取得された不動産を損金として計上することができるが（法人税法22条3項3号）、課税実務上は、時効の遡及効にかかわらず、時効が援用された時点を基準に時効取得により生じた損失を損金算入し、その損失の額はこの時点における簿価とすることとされている。

このように、裁判例及び確立した課税実務の取扱い上、上記（ア）

(イ)の場合に、私法上の時効の遡及効にかかわらず、租税法上、時効の援用の時に所得が発生し、あるいは損失が生じるものと解されている。そうすると、本件のような場合(占有者に時効取得されたことにより権利者が所有権を喪失する場合)においても、上記(ア)(イ)と整合的に解釈すべきである。そうでなければ、二重課税又は二重に控除を認めるなどの不都合な結果が生じるおそれがあるからである。

イ 原告らは、時効による権利の取得者に対する課税の時期を援用時とすることと、権利の取得時期を起算日に遡らせることは、権利の取得者に対する課税方法の問題にすぎないが、権利の喪失者に対する課税は、実体法上起算日に遡って権利を有しなくなる者への課税であり、実質課税の原則に反し、単なる課税方法の問題ではない旨主張する。

しかし、原告らの上記主張は、権利の取得者の側から考察すると矛盾している。例えば、土地の占有者(以下「甲」という。)が時効完成前に死亡したが、その後も占有を継続した甲の相続人(以下「乙」という。)が時効完成後に時効の援用をした場合を考えると、原告らの上記主張によれば、乙が時効を援用した場合、民法144条により時効の効力が占有開始時まで遡ることから、甲は所有権を占有開始時に取得したこととなり、甲の相続開始時点における相続財産を構成するため、乙に相続税が課税され、それと同時に、乙には時効の援用の結果として、一時所得が課税されるということとなり、相続によって取得した土地に対して一時所得が課税されるという理論の矛盾をも招来し、二重課税ともいふべき不都合な結果となる。

それゆえ、原告らの上記主張は採用できない。

(3) 実質的にみて原告らが保護に値するか

・・・(略)・・・、本件相続開始(略)時において、本件各土地についての〇〇〇(占有者)らの各時効取得は、いずれも時効が援用され

ていなかったばかりか、いずれも時効が完成していなかった。・・・各時効完成までの間に、原告らは、〇〇〇らが本件各土地をそれぞれ占有しているのを当然知っていたのであるから、〇〇〇らに対し、本件各土地の明渡しを請求するなどして、時効中断の措置をとることができたものである。・・・。

これらの点からすれば、時効の完成も援用も本件相続開始（略）後である本件において、原告らは著しい不注意によって時効中断の措置を執らなかったのであるから、相続税の更正の請求が認められない（確定申告額の減額が認められない）としても、それは原告らに帰責事由があったことによるものであり、前示1（1）の国税通則法23条2項の趣旨に照らし、やむを得ないものであるというほかはない。

#### (4) 原告らの主張の検討

原告らが別件判決（略、時効取得を争った裁判上の判決、以下「別件判決」という場合はこの判決を指す。）が国税通則法23条2項1号にいう「判決」に該当すると主張する根拠は、民法144条に規定する時効の遡及効により、時効取得者は占有開始時に遡って本件各土地の所有権を取得したことになるから、本件各土地についての△△△（被相続人）の遺贈又は相続が無効になるという点に尽きる。

しかし、本件での問題は、本件各土地が、相続税法2条1項の「相続又は遺贈に因り取得した財産」に該当するか否かであって、私法の解釈そのものが問題となっているわけではない。課税は、私法ではなく税法に基づき行われるのであって、税法に基づき課税するに当たって、私法上の法律関係が前提とされることが多いのは、税法がその私法上の法律関係を課税要件の中に読み込んでいると解される場合が多いことによるもので、税法の解釈を離れて私法が適用されるものではないのである。

したがって、原告らの上記主張は採用することができない。

#### (5) まとめ

以上のとおり、別件判決（略）は、時効の完成及び援用という本件相続開始（△△△死亡）後に発生した新たな事実、すなわち、本件相続開始（△△△死亡）後の時間の経過という事実及び実体法上の意思表示でもある時効援用の事実を判断の基礎としたものであり、本件相続開始（△△△死亡）時に既に存在していた事実のみによって課税標準等を変更するものではない。すなわち、別件判決（略）は、「既に存在していた」事実を明らかにしたものである。

したがって、別件判決（略）は、国税通則法23条2項1号にいう「判決」には該当しないものといわなければならない。」

と判断し、原告の請求を棄却した。

次に、この控訴審である大阪高裁はその判決において、一審判決を基礎としながら、以下の理由を補足している。

- 「(1) 控訴人らは、〇〇〇らにおいて別件判決（略）により本件各土地の時効取得が認められたものであるところ、時効取得は遡及効を有するから、本件各土地は、本件相続開始（△△△死亡）時点で、△△△の相続財産ではなかったことになり、控訴人らは本件各土地を取得していないことを理由として、本件処分取消を求めている。
- (2) 時効による所有権取得の効力は、時効期間の経過とともに確定的に生ずるものではなく、時効により利益を受ける者が時効を援用することによって始めて確定的に生ずるものであり、逆に、占有者に時効取得されたことにより所有権を喪失する者は、占有者により時効が援用された時に始めて確定的に所有権を失うものである。そうすると、民法144条により時効の効力は起算日に遡るとされているが、時効により所有権を取得する者は、時効を援用するまではその物に対する権利を取得しておらず、占有者の時効取得により権利を失う者は、占有者が時効を援用するまではその物に対する権利を有していたとすることができる。したがって、本件においては、本件相続開始（△△△死亡）時には、本件各土地について、〇〇〇らによる時効の援用がなかったことはもちろん、

時効も完成していなかったのであるから、その時点では、控訴人らが本件各土地につき所有権を有していたものである。

- (3) 国税通則法23条2項1号にいう「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」とは、例えば、不動産の売買があったことに基づき譲渡所得の申告をしたが、後日、売買の効力を争う訴訟が提起され、判決によって売買がなかったことが確定した場合のように、税務申告の前提とした事実関係が後日異なるものであることが判決により確定した場合をいうと解されるところ、本件においては、前記のとおり、本件相続開始時には、控訴人らは本件各土地につき所有権を有していたのであり、その点で食い違いはなく、別件判決（略）は国税通則法23条2項1号にいう「判決」には該当しないと解される。

課税実務上、時効により権利を取得した者に対する課税上の取扱いにつき、時効の援用の時に一時所得に係る収入金額が発生したものとし、時効により権利を喪失した者については、それが法人である場合は、時効が援用された時点を基準に時効取得により生じた損失を損金算入する扱いがされているが、正当な取扱いとしては是認することができる。

- (4) 控訴人らは、時効の効力が起算日まで遡る以上、租税法の解釈としても同様に解すべきであり、遡及効という法的効果を無視することは許されない旨主張する。しかし、時効制度は、その期間継続した事実関係をそのまま保護するために私法上その効力を起算日まで遡及させたものであり、他方、租税法においては、所得、取得等の概念について経済活動の観点からの検討も必要であって、これを同様に解さなければならない必然性があるものとはいえない。」

この事件に関する両判決は、時効の遡及効について正面から採り上げ、多くの論点に対し判断を示している。実体法上、時効の効果は援用により確定的に生ずるとのいわゆる停止条件説を前提として、民法144条の時効

の遡及効をどう位置づけるかについては、国税通則法23条2項の適用も含めて、多くの検討すべき問題を内包しているといえよう。以下、主要な論点について検討したい。

ア 「相続又は遺贈に因り(より)取得した財産」の意義(相続税法2条)

相続税の課税物件は「相続又は遺贈に因り取得した財産」(本年の相続税法の改正により「因り」は「より」に改められているが、本稿では便宜上「因り」を使用する。)である。前述((4))のとおり、所得税法や法人税法上の所得は、権利確定主義の原則の下、基本的には権利義務の発生・消滅という動態的事実により把握されるものであるから、例えば取得時効において、民法上時効の遡及効によって時効の起算日に遡って所有権者としての地位を取得したとしても、停止条件説の下においては、時効による権利の得喪は援用時に生じるものであるから、所得税法及び法人税法上、所得はその効果の発生した援用の時をもって認識されるべき旨を述べた。したがって、このような前提に立つときは、所得課税の論理が直ちに相続税の場合に当てはまらないと思われる。相続税の課税物件である「相続又は遺贈に因り取得した財産」は、その要件として、財産の取得原因が「相続又は遺贈」であることを求めている。そして、「相続又は遺贈」か否かは専ら私法上の問題として捉えるべき問題ではないかと思われるのである(相続税法は、「相続」及び「遺贈」について、特に定義規定をおいておらず、したがって、これらの概念は民法上の概念と捉えられるところ、相続税法上これらの用語につき別異に解すべき根拠はない。ただし、遺贈については「贈与者の死亡に因り効力を生ずる贈与を含む。」とされている(相続税法1条1号括弧書))。このような前提にたてば、一審神戸地裁判決が(4)において「課税は、私法ではなく税法に基づき行われるものである」というときにおいても、「相続又は遺贈」の意義は民法上の概念として捉えるべきものと解されるのである。そして、民法上、時効による権利の喪失がその遡及効により相続財産からの離脱を

もたらずのか否か（その財産については相続がなかったことになるのか、そして、例えば既にした遺産分割の効力に影響を与えるのか否か等）が問題となるが、民法上での解釈論は、本稿の限界を超えているので検討の対象から除外する。ただ、民法は、相続があった場合において、その160条において「相続財産ニ関シテハ相続人ノ確定シ、管理人ノ選定セラレ又ハ破産ノ宣告アリタル時ヨリ6カ月内ハ時効完成セス」と規定しているとおり、相続開始前に時効期間が完成していない限り（本稿においては、相続開始前に時効期間が完成していた場合には、この規定の対象外にあるとの前提で論を進める。なお、最高裁判所判例解説・民事篇・昭和35年度・323頁参照<sup>(8)</sup>）は、相続開始後、早くても6カ月は時効期間が完成しないようにしているが、このことは、相続人等（被相続人に対して権利を有する者を含む。）は、相続すべき財産の権利に関して、相続人の確定等の後一定期間の間にその調査確認ができるのであり、このことからすれば、相続人は時効に罹る財産がある場合には、その事実を知って相続したものとみなされるものではないかとも思われるのである。そうすると、相続人は相続時において時効に罹る財産としてこれを相続したものであるから、後日、時効の遡及効によって権利を遡及的に喪失するとしても、それによって直ちに当該財産に関して相続がなかったことにはならないと考えることができるのではないかと思われるが、この点は多くの論点を抱えていると思われ、今後の裁判所の判断に注目したい。

「相続又は遺贈」そのものは、民法上の概念として捉えるとしても、

---

(8) 「時効停止の規定が、中断の機会を逸し時効完成の不利益を受ける者の救済を趣旨とするものとすれば、管理人の選任を待って初めて時効が完成するものとしなければならない。文理上も、同条は単に「時効完成セズ」としており、期間の満了を停止することに限局しておらず、期間満了した時効の効力の発生をも停止する趣旨と解し得ぬこともないであろう。」（北村 良一・最高裁判所判例解説・民事篇・昭和35年度・323頁）とされている。

相続税法上の課税物件は「相続又は遺贈に因り取得した財産」である。このことは、相続税が遺産取得課税を基本としていることの表れであるが、同法は「相続又は遺贈に因り取得すべき財産」あるいは「相続又は遺贈に因り取得する財産」とはしていない。このような規定ぶりを前提とすれば、「相続又は遺贈に因り取得」された後に各相続人に発生した事由（必ずしも相続人の帰責事由ということではなく、相続後に発生した事由）は相続税の課税物件の存否になんら影響を与えるべきものでないと理解されるべきであろう。

#### イ 時効の遡及効と「相続又は遺贈に因り取得した財産」との関係

上記アで述べたように、相続税法に定める相続税の課税物件は「相続又は遺贈に因り取得した財産」であり、相続開始後に相続人に生じた事由は相続税の課税物件の存否になんらの影響を与えるものではなく、したがって、民法上、時効の遡及効により仮にその財産について相続がなかったものと解される場合があるとしても、相続開始後、相続人に生じた事由である限りは「相続又は遺贈に因り取得した財産」の存否にはなんらの影響もないと解すべきであろう。一審神戸地裁判決の（４）（しかし以下）の判示は、このような理解を前提に妥当なものとした（ただし、相続開始前に時効期間が完成している場合には別途検討を要する（エ、に後述））。なお、相続開始後の事由が相続税の課税物件の存否に影響しないことは、被相続人の占有を継続した場合の相続人が援用する取得時効の場合も同様であることはいうまでもない。被相続人が占有していたものを相続人が占有を継続し、相続開始後相続人が援用した場合において、民法上の時効の遡及効を前提とすれば、占有開始時に被相続人が所有者としての地位を取得し、したがって、相続人はそれを相続するという論理になると思われる（一審神戸地裁判決 2. の（２）のイ）が、時効による権利の取得は援用をした相続人において生じたものとして当該取得に係る利益は相続人に帰属するものであることから、所得課税の対象となるものであり、相続税の課

税物件の存否はなんらの影響を受けるものではない。

本件においては、相続開始後に時効期間が完成し、更に援用に至ったというものであり、時効による権利の喪失は、前述のとおり相続人に固有の事由として生じたものであるから、相続開始時においては、相続税の課税物件である「相続又は遺贈に因り取得した財産」はなんら瑕疵のない財産（権利）であったというべきである。

一審神戸地裁において触れている原告の「帰責事由」は、かかる意味において判断の要素となり得ると思われる（控訴審においては「帰責事由」の部分は引用していない。）が、判決のように「保護に値するか」否かという観点には疑問がある。そして、相続税の課税物件である「相続又は遺贈に因り取得した財産」を上記のように捉えることにより、相続開始前において時効期間の完成をみている場合には、占有者の援用権が被相続人において成立していることが「相続又は遺贈に因り取得した財産」に影響を及ぼすか否か、即ち、この援用権の成立をもって相続時において課税物件や課税標準を変動させる事由が内在していたか否かが問われるべきものといえよう。

なお、控訴審判決においては、時効の遡及効の租税法上の適用に関して、「時効制度は、その期間継続した事実関係をそのまま保護するために私法上その効力を起算日に遡及させたものであり、他方、租税法においては、所得、取得等の概念について経済活動の観点からの検討も必要であって、これを同様に解さなければならない必然性があるものとはいえない。」としているが、(4)で述べたとおり、所得課税の場面ではこの判決の判断のとおりであるが、時効の遡及効が及ばないことの根拠は、相続税法の適用においては、「経済的活動の観点」の検討ということではなく、上述のとおり、相続税法がその課税物件を「相続又は遺贈に因り取得した財産」としていることから導き出されるものとして捉えられよう。

## ウ いわゆる後発的事由による更正の請求と時効の遡及効

国税通則法23条には、過大な税額を申告した場合等において納税者からそれを是正する方法として更正の請求をすることが定められている。そして、同条1項は、原則的な更正の請求として、「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」により税額が過大となったこと等の場合は、申告期限から1年以内に更正の請求ができるとしている。また、同条2項は、同項各号に掲げる事由がある場合には、1項の期間にかかわらず、当該事由の確定・決定・発生の日の翌日から起算して2月以内に更正の請求ができるとしている。これらの事由として同項は次のものを掲げている。

- (ア) その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき（国税通則法23条2項1号）
- (イ) その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算に当たってその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があったとき（同2号）
- (ウ) その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと（国税通則法施行令6条1項1号）
- (エ) その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと（同2号）
- (オ) 帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき帳簿書類その他の記録に基づいて国税の

課税標準等又は税額等を計算することができなかつた場合において、その後、当該事情が消滅したこと（同3号）

(カ) わが国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避又は防止のための条約に規定する権限ある当局の協議により、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行われたこと。（同4号）

なお、上記（ウ）ないし（カ）は法定申告期限後に生じたものに限られている。

ここに掲げられた事由は、申告時に内在している事由に係るもの（イ）及び（オ）、並びに申告後に発生した事由により形成的に発生したもの（ウ）、（エ）及び（カ）に分けることができよう。そして、このような現行国税通則法の規定ぶりからすれば（ア）の「判決」の場合において、（ウ）、（エ）及び（カ）のような後発的に生じた形成的なものが排除されると解する必要はないであろう（参考・村上敬一・最高裁判所判例解説・民事篇・昭和57年度・156頁）。したがって、「判決」が「既に存在していた」事実を明らかにしたものか否かは争点にならないと思われ、一審神戸地裁の判決の「（5）まとめ」の中で「すなわち、別件判決（略）は、「既に存在していた」事実を明らかにしたものではない。」との判断は必要でなかつたと思われる。この点、本稿の考えは控訴審判決の（2）及び（3）の理由に近いが、イに述べたとおり、時効の遡及効があつても、それにより「相続又は遺贈に因り取得した財産」になんらの影響を与えないということ、即ち、租税実体法上、課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実になんらの変動も生じないのであるから、上記（ア）にいう「その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」に当たらないということになる。

なお、本年の税制改正により相続税の更正の請求の特則として、「相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に

関する訴えについての判決があったこと」の事由が追加された（改正後相続税法32条5号、同施行令8条1号）が、相続人に生じた事由によって課税物件の存否が影響を受けないことは、国税通則法23条2項1号の場合と異にすることはないと思われる。

エ 両判決の射程距離（相続開始前に時効期間が完成した場合）

- A 両判決の対象となった事件は、相続開始後に時効期間が完成したものであることから、第三者の時効取得により相続人が権利を喪失した事実は、専ら相続開始後の相続人に生じたものであり、相続税の課税物件である「相続又は遺贈に因り取得した財産」の存否になんらの影響を与えるものではない旨を述べたのであるが、相続開始前に時効期間が完成している場合においては、この両判決をストレートに引用できないと思われる。

時効の援用は、停止条件説の下においては、時効の効果の発生につき停止条件的に作用する。そして、時効の援用を規定する民法145条は、良心規定ともいわれ<sup>(9)</sup>、援用するか否かは援用権者の全くの任意であり、民法は援用されないことも当然に予定しているのである。

このような停止条件説の下においては、時効期間の完成時の段階では、いわば援用権が成立しただけであり権利の得喪を生じさせないものであるから、相続財産の中に第三者の時効に罹る権利があり、時効期間が完成していても援用がされない限りは、相続税法上それをもって課税物件から除くことはできないことは、相続開始後に時効期間の完成があった場合と同様である。しかしながら、相続開始前での援用権

---

(9) 内田 貴・民法I（第2版）総則・物権総論・304頁

ここでは、民法145条の規定について「この規定は、起草者以来伝統的に「良心規定」と説明されている。すなわち、本当は弁済していない債務者が、時効は完成したけれどその利益を享受するのを潔しとしない場合には、自らの良心に従って弁済することを認めよう、という考慮から、援用しない自由を認めたのだ、というのである。」と説明している。

の成立によって相続人は援用権の付着した財産を相続したのであるから、そのことは相続税の課税価格の計算上考慮されるべき事柄である（援用権の付着した権利の時価がなんら瑕疵のない権利の時価よりも低いことは明らかである。）。しかも、援用権は形成的に援用権者の一方的な意思表示により権利の得喪を生じさせるものであり、被援用権者は援用を停止するためのなんらの手段も有しないのである（専ら援用権者の良心を期待するしかない。）。

ところで、この点は、あたかも、被相続人が解除権の原因となる行為をしていた場合における解除権の行使があった場合と同様と思われる。生前被相続人が第三者に役務の提供をし、その提供の対価としての資産を取得していたので、当該資産を相続財産として相続税の申告をしたところ、被相続人のした役務に瑕疵があったため約定により解除権が成立しており、相続後当該解除権が行使され、相続人が当該相続した資産を返還した場合と同様に捉えることが可能である。そして、解除権の行使の場合には、国税通則法23条2項の規定によるいわゆる後発的事由による更正の請求が認められることになろう（同項3号を受ける同施行令6条1項2号）。なお、この場合、解除権の成立の要件となる約定違反等の事由が相続人において生じたときには「相続又は遺贈に因り取得した財産」になんらの影響も与えないのであるから、同項の適用はない。

援用権の付着という瑕疵は援用される以前においては、援用されないことも予定されているものであり、未だ内在的な瑕疵に止まるものであるから、相続税の法定申告期限までに援用がされない場合には、その瑕疵を反映させて申告をすることはできないと解される（内在的瑕疵として申告に反映できないことは解除権も同様である。）。そして、相続開始時においては援用権の付着という内在的な瑕疵を抱えているものが、後日援用がされた場合に、その瑕疵が顕在化したことによつて課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実が申告等の基礎と

なった事実と異なることが確定したということになる。援用権及び解除権の行使はその権利者の意思表示によって相続後に偶発的・後発的に生じる事由であることに変わりはない。そして、そのようなものとして援用権の付着した財産を相続税法上どのように位置づけるかが検討されなければならない。

上述のとおり、相続開始後に時効の援用がありそれにより相続財産に係る権利を喪失しても、時効の援用がされるか否か未定の段階では、相続税の申告時において援用権の成立のみではそれを申告に反映させることはできない。そして、後日、援用がされた場合には当該権利を喪失することとなるが、権利喪失の原因たる援用権の成立は相続開始前において被相続人において生じたものであり、相続人は瑕疵ある権利を相続したことになるところ、その瑕疵が援用により顕在化したことになるのであるから、後発的事由により「課税標準等又は税額等」において申告の基礎とした事実と異なることとなったといえよう。問題は、「課税標準等又は税額等」において申告の基礎とした事実とどのように異なることとなったかである。

援用権の行使により、時効の対象となった財産は「相続又は遺贈に因り取得した財産」を構成しなくなったと捉える考えと、当該財産の存否そのものの変動はないが援用権の付着という瑕疵のある財産であることが確定したとして財産の時価を評価すべきと捉える考えの2通りが考えられよう。前者については、相続開始時に援用権の付着した財産を相続し、相続後に援用がされた場合、時効の援用による権利の喪失は相続後相続人において生じた事由であること及び援用がされないことも予定される中で援用がされるまでの間所有権者としての地位にあったという事実は否定できないのであるから、既に述べたとおり相続税の課税物件が「相続又は遺贈に因り取得した財産」である限り、相続財産に係る権利そのものの変動があるとすることはできないと思われる。結局のところ、現行相続税法の下においては、財産の

時価評価に当たって、援用権の付着という事実を反映させる方法が考えられよう（ただし、援用権自体は、例えば取得時効の場合は占有という事実付従するものであるから、援用権を独立した財産として相続税の課税対象とすることはできず、したがって、援用権自体を援用権者の財産として時価を評価し、これを被援用権者の相続財産の価額から控除する方法は適当でない。）。しかして、援用権が行使されたときは、この援用権の付着という瑕疵が相続財産である権利の価額に影響を与えるものとして顕在化したことから、当該財産は援用権が行使されるべき財産としての時価を求められるべきものとなり、したがって、「課税標準等又は税額等」の変動を来すものとして、更正の請求の対象になるか否かが検討されるべきである。ただし、援用権の付着という瑕疵が数額として把握されなければ、評価はできないが、評価が可能である場合には、これら付着した瑕疵を含めて評価すべきであると解されるのである。このように解した場合でも、援用権が行使されないことも想定できることから相続税の法定申告期限までに援用権が行使されない場合は、相続税の申告において評価上これを反映することはできないのは上述のとおりであるが、援用権が行使されたときに、申告時に内在していた援用権の成立という瑕疵が顕在化したものとして、援用が裁判上でなされた場合には、国税通則法23条2項1号に該当するものとして更正の請求が認められるべきであるということになる（改正相続税法32条5号及び同施行令8条1号の更正の請求の特則は、財産についての権利の帰属に関するものであるが、相続税の課税物件が「相続又は遺贈に因り取得した財産」である限りは、国税通則法23条2項1号の場合と同様、相続開始後の援用権の行使の場合に適用があると解することはできないと思われる。）。ただし、援用権の行使があった場合の援用権の付着した財産の評価については、現実の問題としては、評価技術上の難しい問題が残るとと思われる。この点については、援用権の行使による権利の喪失という事実に加え、所有

権移転登記手続きにかかわる和解金・判子代等の有無等<sup>(10)</sup>の種々の要素を総合的に考慮して評価されるものとして捉えたい。いずれにしても具体的な評価の問題については、検討すべき多くの問題がありこれ以上触れないが、和解金等の要素を除いた相続財産そのものの時価については、例えば相続開始後直ちに援用された場合と5年後、10年後に援用された場合とでは、当該財産の持つ実態的価値には相違があり、極論としては、相続開始の日に援用がされたような場合には、当該財産はゼロ評価になることも想定されてよいと思われる<sup>(11)</sup>。なお、前

---

(10) 土地の時効取得をめぐる事件において、支払った裁判上の和解金が取得土地の取得に要した費用として取得価格を構成する旨の裁判例として、昭和55年6月27日大阪高裁判決（税務訴訟資料113号836頁）

(11) 援用権の付着した財産の評価において、「相続開始後所有者であった期間」を時価の評価上考慮することの可能性について考えてみたい。

相続税法22条は「この章で特別の定のあるものを除く外、相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」と規定していることから、同条の解釈としては、相続財産取得後の事情は当該財産の時価評価において考慮されないと解されているところである。

援用権の付着した財産の時価が瑕疵のない財産の時価よりも低いこと（価値がゼロであることも含む。）は明らかであり、このような瑕疵のある権利は、財産評価基本通達1の（3）がいうように「その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮」されるべきものであるところ、援用による権利の喪失の可能性の評価は現実には援用されるまでは不可能である（本文で述べたとおり、援用権を独立した財産として捉えることができないのであるから、援用権の付着した財産の価額について援用権の価額を求めこれを当該財産の価額から控除する方法はとれない。）。そして、財産取得時に時価を求め得ないことと時価がないこととは全く別のことである。援用権の付着した財産は、援用がされるまでは時価を求めることはできないが、援用権の行使があった場合には時価を求められるものとして、「当該財産の取得の時における時価」があると捉えることは可能であろう。

例えば、援用権の付着した財産の時価を求めるとした場合において一つの仮想取引を設定することが可能である。現実にはあり得ないが、仮に10年後に援用権者によって援用されることが確実であることを想定した場合には、当該援用権の付着した財産は、10年間財産上の権利者としての地位を得られるものとして取引されると想定することができる（もっとも、時効期間の完成した不動産の譲渡については、時効取得者と譲受人とは対抗関係に立つとされており、譲受人は先に所有権移転登

記を経由すれば権利を取得することができるとするのが判例である。) から、そのようなものとして評価することが不可能ではない。しかし、援用がされたときに、当該援用権の付着した財産が10年後に援用される財産であったことが確定するのであるから、例えば、相続開始後10年経過した時に時効取得される財産であったとして取得時の時価を評価できると捉えるのである。相続後の事情といっても、援用権が被相続人において成立しており、相続財産に内在している瑕疵を含んだ財産の評価であることから、相続した株式の価額が相続後に下落した場合や相続後に火災等により財産が滅失した場合と同列に論じることはできない。

なお、文理上においても、相続税法22条の「当該財産の取得の時にける時価」を「当該財産の取得の時に求められる取得の時の時価」に限定されるとまで解する必要はないと思われる。

相続税法22条を以上のように解することは、一般的ではなく、基本的には立法レベルにおいて明確にされることが望まれるが、現行法の下において不可能とは言い切れないであろう。相続開始後即日援用権を行使された場合と5年後、10年後あるいは20年後にそれぞれ援用権が行使された場合とでは、相続した財産の持つ価値は大きく異なるものであり、このような実態的な相違が相続税の課税価格に反映されないことの方がむしろ不合理ではないかと思われるのである。この点は、停止条件付遺贈の条件成就の場合も同様の問題があるが、課税実務は、相続開始時の価額に基づく課税価格により受遺者の申告及び相続人の更正の請求がされるものとの取扱いをしており(相続税基本通達27-4の(注))、このような評価上の問題は生じない。しかし、例えば、相続開始後10年、20年後に条件が成就したときは、相続人は、一定の制限はあるもののその間財産上の権利を行使できるといった問題が残ることになる。

ところで、将来の事実をもってしか評価できないものとしては、終身定期金に係る権利がある。相続税法24条2項は、終身定期金に関する権利については「その目的とされた者が当該契約に関する権利を取得した時後第27条第1項〔相続税の申告書〕又は第28条第1項〔贈与税の申告書〕に規定する申告書の提出期限までに死亡し、その死亡に因りその給付が終了した場合においては、当該定期金給付契約に関する権利の価額は、前項第3号の規定にかかわらず、その権利者が当該契約に関する権利を取得した時後給付を受けた又は受けるべき金額(当該権利者の遺族その他の第三者が当該権利者の死亡に因り給付を受ける場合には、その給付を受けた又は受けるべき金額を含む。)」としている。終身定期金は、受給者の死亡という偶発的事由により給付が終了するものであり、当該権利を相続時点で評価することは不可能であることから、法は同法22条の原則によらず、権利取得時における受給者の年齢によって一律にその価額を定めている(同法24条1項3号)ものであるが、申告書の提出期限までに受給者が死亡した場合には現実に受給した又は受給すべき金額をもってその価額としているものである。このように、極めて例外的ではあるが、終身定期金に係る権利のように相続後の事実をもってしか「当該財産の取

述の被相続人の生前において解除権が成立している場合においても同様と捉えられるが、解除権の場合には、解除権の行使により、単に相続財産の返還を要するだけでなく、原状回復義務に加えて利息・損害賠償に関する義務（民法545条1項ないし3項）もあり得る（使用利益の返還義務もあり得るとの見解もある<sup>(12)</sup>。）ことから、解除権が行使された場合には当該財産の価額は解除権の成立時をもってゼロであったとされるべきであろう。したがって、解除権の行使の場合は、結果としては「相続又は遺贈に因り取得した財産」を構成しないことと同じことになる。

- B 援用権の付着した相続財産を、相続税法上、以上のとおり位置づけた場合において、若干補足しておく点がある。停止条件付遺贈があった場合との衡量である。停止条件付遺贈があった場合、課税実務は、①停止条件付遺贈があった場合の財産の取得時期について、「停止条件付の遺贈でその条件が遺贈者の死亡後に成就するものである場合」には「その条件が成就した時」とし（相続税法基本通達1・1の2共―8）、②成就前の課税価格の計算については、「停止条件付の遺贈があった場合において当該条件の成就前に相続税の申告書を提出すると

---

得の時のにおける時価」を認識できないものを相続税法が全く想定していないわけではなく、このようなものを課税価格の計算の基礎から除外するという趣旨ではないはずであろう。もっとも、同項の反対解釈として、法が特に定めを置かない場合には、同法22条の解釈としては相続後の事情は財産の評価上これを考慮すべきではないとも解され、また、同項は定期金という月々、又は年々毎等に受給を受けるような権利の場合であり、これをもって相続後の事情が財産の評価上考慮されるとの一般的結論を導き出すこともできないことから、基本的には立法レベルで明確化されることが望ましいと思われる。

(12) 内田 貴「民法Ⅱ・債権各論」・96頁

ここでは、解除の効果としての使用利益の返還に関して次のようにいう。

「解除の原状回復に特有の原理として、使用利益の発生（それによる減価）が社会通年として観念できる場合にはその返還義務がある、と考えるのが適当だろう。そして、金銭は使用による減価は生じないけれども使用利益が当然に発生するとみなすべきなので、とくに明文でその趣旨を規定したと理解できよう。」

き又は更正若しくは決定をするときは、当該遺贈の目的となった財産については、相続人が民法第900条から第903条までの規定による相続分によって当該財産を取得したもとしてその課税価格を計算するものとする。(以下略)」(相続税法基本通達11の2—8)としている。更に、③成就後の申告内容の是正に関し、「停止条件遺贈に係る財産を相続人の課税価格に含めて相続税の課税が行われていた場合において、その条件が成就したことにより当該遺贈に係る財産が受遺者に帰属したときは、当該受遺者以外の者の当該遺贈財産の価額に対する相続税額については、法32条第1号の規定に準じて更正の請求ができるものとする。」(相続税法基本通達32—3)としていた。遺言に停止条件が付された場合には、その条件が遺言者の死亡後に成就したときは、遺言はその条件が成就した時から効力を生じる(民法985条2項)から、①及び②の取扱いはこれに副ったものであるが、③の取扱いは、停止条件付遺贈があった場合には、条件成就までは遺産が未分割である状態と同視できることを前提としたものである。停止条件付遺贈があり、相続後当該条件が成就しても、遺産総額が変動するわけではなく、同一の遺産に係る相続税の納税義務者である相続人と受遺者との間の財産の再分配が行われるだけであるから、遺産分割があった場合と同様に停止条件付遺贈の当該条件が成就した場合を取扱うことには合理性があるといえよう(なお、本年の相続税法の改正により、更正の請求の特則として、「条件付又は期限付の遺贈について、条件が成就し、又は期限が到来したこと」が更正の請求の対象となる事由に加えられたこと(改正後相続税法32条5号、同施行令8条3号)から法令上の整理がされたところである。)。時効制度における援用が時効による権利の得喪に関して停止条件的に作用するという停止条件説の下においては、上記の場合の相続人と援用権の付着した財産を相続により取得した相続人と区別する合理的理由はないと思われる。遺言か援用権の成立かの違いはあるが、相続に伴い、相続人が当然に承継すべ

き負担であることには変わりはないのである。しかしながら、相続税法32条等の適用において、援用権の付着した相続財産を同様に扱うことは文理上も解釈上も困難である。結局のところ、現行相続税法の下においては、既に述べたとおり、援用権の付着した財産を「相続又は遺贈に因り取得した財産」から除外することはできないが、財産の評価上可能であるものについては、これを適正に評価して相続税の課税価格（課税標準）とせざるを得ないであろう。

- C 最後に、更正の請求について触れておきたい。停止条件説の下においては、時効の援用は裁判上に限られるものではなく、意思表示により行われ得ると解されているところであり<sup>(13)</sup>、この場合において、更正の請求が認められるか否かが問題となる。国税通則法23条2項各号に規定する事由にはこのような意思表示は掲げられていない。この点は、同項3号を受ける同施行令6条1項2号（前掲ウの（エ））に援用権の行使も含まれると解したい。同号に掲げる事由として契約における「解除権の行使」若しくはやむを得ない事情による解除又は取消があるが、解除権の行使は法律又は約定により当事者の一方の意思表示により権利・義務の発消滅の効果を生じさせるものであり、このような形成権と援用権を区別する理由はないと思われるからである。援用権は法律により当然の権利として与えられるものであり、その作用は援用権者の一方的な意思表示でなされるものであれば、同一に扱うことに困難はないというべきであるから、同号に含まれるものと解したい。

#### オ その他若干の論点

- A 取得時効による占有者の所有権取得時期に関して、神戸地裁判決は「例えば、土地の占有者（以下「甲」という。）が時効完成前に死

---

(13) 我妻 栄「新訂民法総則（民法講義Ⅰ）」・449頁、川井 健「注釈民法（5）総則（5）」・50頁

亡したが、その後も占有を継続した甲の相続人（以下「乙」という。）が時効完成後に時効の援用をした場合を考えると、原告らの上記主張によれば、乙が時効を援用した場合、民法144条により時効の効力が占有開始時まで遡及することから、甲は所有権を占有開始時に取得したこととなり、甲の相続開始時点における相続財産を構成するため、乙に相続税が課税され、それと同時に、乙には時効の援用の結果として、一時所得が課税されるということとなり、相続によって取得した土地に対して一時所得が課税されるという理論の矛盾をも招来し、二重課税ともいうべき不都合な結果となる。」と捉えている。原告の主張によれば、相続人が援用して権利を取得した場合において、時効の遡及効により占有を開始した被相続人が権利を取得したということになり、当該権利は相続税法上の「相続又は遺贈に因り取得した財産」という論理になる。そうすると、相続人は相続により取得して自己の財産となったものを援用により時効取得したものであること（自己のものを時効取得しただけ）になるから、この場合には、所得税法上の所得とはならず、その限りでは不都合な結果ということにはならないと思われる。

なお、被相続人の占有を相続人が継続したことにより時効取得した場合も、援用により得た権利に係る利益は、援用をした相続人において発生したものであるとして、したがって、相続人に帰属するものとして所得税の課税対象になるものであり、時効の遡及効にかかわらず「相続又は遺贈に因り取得した財産」には当たらないと解されることは、上記イで述べたとおりである。また、上記エのAで述べたとおり援用権自体を相続税の課税物件として捉えることはできない。

- B 時効により権利を喪失した者の課税実務上の取扱いに関し、神戸地裁は、法人税法上の取扱い（援用時をもって損金算入）をもって確立した取扱いとしているが（神戸地裁判決2の（2）の（イ））、法人税法の適用においては同法22条4項の適用の問題もあり、また（2）

に述べたとおり、事業上の債権に係る消滅時効について停止条件説がストレートに適用されるのか否か疑問をもっているところであり、このような法人税法上の課税実務をもって相続税法の適用場面での判断の基礎となしうるか否かは更に検討されるべきであろうと思われる。

## 5 おわりに

本稿は、時効制度における停止条件説が課税処分取消訴訟等において一般的に採用されている現状において、停止条件説が租税法の適用においても合理性があることを前提としつつ、しかしなお、いくつか問題点（特に相続税において）があることから、時効をめぐる課税処分取消訴訟等の少ない事例を参考に主要な論点について検討したものである。時効制度については、私法の世界でも困難な問題があり（時効に罹る不動産の原権利者が第三者に当該権利を譲渡した場合の時効取得者と譲受人との関係等）、租税法の適用においても多くの判例を積み上げるべき点が多いと思われる。本稿は、主に所得課税と相続税の場面における主要な点に関し述べたものであるが、相続税の場合は、停止条件説の下において、時効期間の完成を援用権の成立として捉え、そして相続時における「相続又は遺贈に因り取得した財産」という相続税の課税物件が援用権の成立によりどのような影響を受けるかという観点からの検討も試みたものである。しかし、例えば、私法上、時効の遡及効が相続にどのような影響を与えるのかについても一定の知見が得られなかった非力を痛感しているところであり、現行相続税法が民法からの借用概念を多く取り入れていることからしても、今後裁判において判例法が積重ねられることを期待したい。