

最高裁判所(第二小法廷) 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分取消請求上告受理事件
国側当事者・国

平成22年10月15日棄却・確定

(第一審・大分地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成20年2月4日判決、本資料258号-26・順号10884)

(控訴審・大分地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成20年11月27日判決、本資料258号-224・順号11082)

判 決

上告人	甲
同訴訟代理人弁護士	鳥飼 重和 石井 亮
同訴訟復代理人弁護士	竹内 亮
同補佐人税理士	此本 英一郎 此本 憲司 原木 規江
被上告人	国
同代表者法務大臣	柳田 稔
同指定代理人	西川 英之

上記当事者間の福岡高等裁判所平成●●年(〇〇)第●●号相続税更正処分取消請求事件について、同裁判所が平成20年11月27日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

主 文

本件上告を棄却する。
上告費用は上告人の負担とする。

理 由

上告代理人鳥飼重和ほかの上告受理申立て理由について

- 1 本件は、上告人が、その母の死亡により相続した財産に係る相続税の申告をしたところ、同人が生前に提起して上告人が承継していた所得税更正処分等の取消訴訟において同処分等の取消判決が確定したことから、上記母が同処分等に基づき納付していた所得税等に係る過納金が上告人に還付され、所轄税務署長から上記過納金の還付請求権は相続財産を構成するとして上記相続税の更正処分を受けたため、上告人において、同還付請求権は相続開始後に発生した権利であるから相続財産を構成しないと主張して、同処分の一部の取消しを求めている事案である。
- 2 所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分の取消判決が確定した場合には、上記各処分は、処分時にさかのぼってその効力を失うから、上記各処分に基づいて納付された所得税、過少申告加算税及び延滞税は、納付の時点から法律上の原因を欠いていたこととなり、上記所得税等に係る過

納金の還付請求権は、納付の時点において既に発生していたこととなる。このことからすると、被相続人が所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分に基づき所得税、過少申告加算税及び延滞税を納付するとともに上記各処分の取消訴訟を提起していたところ、その係属中に被相続人が死亡したため相続人が同訴訟を承継し、上記各処分の取消判決が確定するに至ったときは、上記所得税等に係る過納金の還付請求権は、被相続人の相続財産を構成し、相続税の課税財産となると解するのが相当である。

以上と同旨の原審の判断は、正当として是認することができる。原判決に所論の違法はなく、論旨は採用することができない。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第二小法廷

裁判長裁判官 古田 佑紀
裁判官 竹内 行夫
裁判官 須藤 正彦
裁判官 千葉 勝美

平成●●年（〇〇）第●●号

平成●●年（〇〇）第●●号 相続税更正処分取消請求上告受理申立て事件

申立人 甲

相手方 国（処分行政庁：別府税務署長）

上告受理申立て理由書

平成21年1月30日

最高裁判所 御中

申立人訴訟代理人

弁護士 鳥飼 重和

同 石井 亮

上記鳥飼重和復代理人

弁護士 竹内 亮

上記鳥飼重和補佐人

税理士 此本 英一郎

同 此本 憲司

同 原木 規江

目次

第 1	事案の概要	4
第 2	争点及び原判決の判示	6
1	本件の争点	6
2	本件の争点に対する原判決の判示	7
第 3	上告受理申立て理由	10
第 4	本件更正処分に係る適用法令	10
1	日本国憲法	10
2	相続税法	10
3	国税通則法	11
第 5	本件更正処分が相続税法 2 条 1 項、 2 2 条及び国税通則法 5 6 条等の解釈適用に関し、重大な誤りがあること	11
1	申立人の主張の概要	11
2	本件還付請求権は相続開始後に発生したものであり、相続財産を構成しないこと	13
(1)	相続財産の範囲は相続開始の時点において画されること	13
(2)	還付請求権の根拠規定である国税通則法の解釈をすれば足り、取消判決の遡及効を持ち出す必要はないこと	14
(3)	国税通則法は還付請求権の遡及的な発生を予定していないこと	16
(4)	小括	21
3	相続税法 2 条 1 項は遡及的な権利変動を予定していないこと	21
(1)	事実認定と税法の解釈適用の関係	22
(2)	租税法の要件解釈において遡及的な権利変動を常に認識するわけではないこと	23
(3)	相続税法 2 条 1 項は法律関係の遡及的変動を予定していないこと	27
(4)	小括	30
4	相続税法 2 2 条 1 項は相続開始の時点で財産評価することを求めていること	31
(1)	法令の定め	31
(2)	時価の解釈	32
(3)	評価通達に基づく訴訟中の権利の価額	34
(4)	相続開始時に金額が確定していない権利は「相続開始時」で評価するとされていること	36
(5)	本件への当てはめ	39
(6)	小括	41
第 6	相続税としての課税は不合理であること及び原判決の理由には重大な誤りがあること	42
1	本件還付請求権の原資を被相続人が拠出したことをもって相続財産と評価することはできないこと	42
2	相続財産と解する場合、重大な課税もれが生じ、納税者間の不公平が生じること	43
(1)	本件では課税方式の選択が問題となること	43
(2)	租税公平主義	43
(3)	相続財産と解すると、更正の期間制限によって課税もれが生じ、不公平であること	44
(4)	原判決は、申立人の疑問にこたえていないこと	45
(5)	所得税を課する場合、課税もれが生じないこと	45

(6) 更正の期間制限の趣旨に反すること	4 6
(7) 不当な訴訟追行を誘引するおそれがあること	4 7
3 還付加算金の処理については遡及効を否定していること	4 7
(1) 原判決の説明は、還付金と還付加算金とにおいて、一貫していないこと	4 7
(2) 原判決は、還付請求権の発生が、遡及するとしたこと	4 8
(3) 原判決は、還付加算金の発生は、遡及しないとしたこと	4 8
(4) 原判決は、矛盾していること	4 8
4 相続税として課税しなくても、均衡を失しないこと	4 9
(1) 課税処分が無効の場合と比較しても、均衡を失しないこと	4 9
(2) 被相続人が存命中に取消判決が下された場合と比較しても、均衡を失しないこと	5 2
5 従来の実務の取扱いにおいても相続財産とされていなかったこと	5 3
6 相続人間の不公平について	5 4
第7 結論	5 6

第1 事案の概要

1 本件の経緯は原判決及び一審判決に記載されているとおりであるが、その概要は次のとおりである。

(1) 申立人の母である乙（以下「乙」という。）は、平成8年2月27日付けで処分行政庁によってなされた所得税更正処分（以下「別件所得税更正処分」という。）について、平成9年4月11日に大分地方裁判所に対して取消訴訟（以下「別件訴訟」という。）を提起したところ、乙は、その訴訟係属中の平成12年7月29日に死亡した。

そこで、乙の相続人である申立人は同事件の当事者の地位を承継し、乙の相続開始後約1年2か月にわたって訴訟活動を追行したところ、平成13年9月25日及び同年10月2日に別件訴訟につき大分地方裁判所において申立人の請求を認容する判決の言い渡しを受けた。同判決は、処分行政庁が控訴を断念したために、同年10月17日に確定した。

(2) 同判決の確定により発生した所得税額等の過納金（以下「本件過納金」という。）及び還付加算金を平成13年12月26日に取得した申立人は、その全額が、同判決が確定した平成13年分の所得として収入すべき金額に該当するため、法定申告期限までに確定申告をしたところ、処分行政庁は、本件過納金は乙にかかる還付請求権（以下「本件還付請求権」という。）であって乙の相続財産にあたるとして、申立人に対して平成15年4月18日付けで本件過納金について所得税の減額更正処分を行うとともに、同日付けで相続税の更正処分（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を行ったものである。

(3) これに対し、申立人が、本件還付請求権は相続財産には該当しないと主張して、不服申立ての 절차를適法に経た後に、本件更正処分の取消しを求めて提起したのが本件訴訟である。

なお、本件訴訟の前置手続である不服申立てにおいて、申立人が処分行政庁に対して行った異議申立ては同処分庁により棄却されたところ、国税不服審判所長に対して行った審査請求において、同審判所長は過少申告加算税の賦課決定処分についてはこれを全部取り消す旨の裁決をした。

2 上記事実経緯を時系列に沿って、一覧表にまとめると、下記のとおりである。

記

(1)	平成8年2月27日付け	乙に対する各所得税更正処分
(2)	平成9年4月11日	乙が上記(1)の処分に係る別件訴訟を提起
(3)	平成12年7月29日	乙死亡
(4)	平成13年9月25日及び同年10月2日	上記(2)に対する取消判決（申立人ら勝訴）の言い渡し
(5)	平成13年10月17日	別件訴訟の判決確定
(6)	平成13年12月26日	申立人が所得税額等の過納金及び還付加算金を取得
(7)	平成14年3月15日	平成13年分所得税確定申告において、同年12月26日に還付された過納金を申立人の所得として所得税申告
(8)	平成15年4月18日付け	過納金につき、処分行政庁が申立人に対して、上記(7)に係る所得税の減額更正処分を行うと共に、本件更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分
(9)	平成15年5月30日付け	申立人が処分行政庁に対して、本件更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分の取消しを求めて異議申立て

(10)	平成15年8月29日付け	処分行政庁が上記(9)の異議申立てを棄却
(11)	平成15年9月26日付け	申立人が国税不服審判所長に対して、本件更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分の取消しを求めて審査請求
(12)	平成17年6月20日付け	国税不服審判所長が、上記(11)の審査請求につき、本件更正処分については審査請求を棄却し、過少申告加算税の賦課決定処分については全部取り消す旨の裁決
(13)	平成17年12月19日	本件訴訟提起
(14)	平成20年2月4日	本件訴訟につき、大分地方裁判所が申立人の請求を認容する取消判決の言渡し（以下、「一審判決」という。）
(15)	平成20年11月27日	本件訴訟につき、福岡高等裁判所が一審判決を破棄する判決の言渡し（以下「原判決」という。）

第2 争点及び原判決の判示

1 本件の争点

本件の争点は、本件還付請求権が、相続税法（ただし、平成15年3月31日法律第8号による改正前のもの。以下同じ。）2条1項に規定する「相続により取得した財産」に該当するかどうか、である。

2 本件の争点に対する原判決の判示

(1) 上記争点について、原判決は次のとおり、本件還付請求権が、相続税法2条1項に規定する「相続により取得した財産」に該当すると判示した。

【原判決3ないし4頁】

本件過納金の原資は乙が拠出した納付金である。乙が生前別件所得税更正処分取消訴訟を提起し、乙の死亡後、被控訴人がその訴訟上の地位を相続により承継したところ、別件所得税更正処分の取消判決が確定し、本件過納金が被控訴人に還付されたものである。（この引用部分を以下「判断1」ともいう。）

取消訴訟の確定判決によって取り消された行政処分の効果は、特段の規定のない限り、遡及して否定され、当該行政処分は、当初からなかった状態が回復される。（略）（この引用部分を以下「判断2」ともいう。）

したがって、別件所得税更正処分も、同処分の取消判決が確定したことによって、当初からなかったこととなるため、・・・（略）・・・乙が別件所得税更正処分に従い納税した日に遡って本件過納金の還付請求権が発生していたことになる（乙10の1）。別件所得税更正処分の取消判決の遡及効を制限する特段の規定も存在しない。（この引用部分を以下「判断3」ともいう。）

（略）

以上のとおり、本件過納金の還付請求権は、乙の死亡時に乙の有していた財産に該当し、相続税の対象となるから、本件更正処分は相当であり、取り消す理由はない。（この引用部分を以下「判断4」ともいう。）

(2) また、原判決は、次のとおり、申立人の原審における主張を斥けた。

ア 更正の期間制限による還付金の相続税の課税もれについて

「更正処分を受けた被相続人が当該更正処分に係る税額を納付しないまま死亡した場合の相続税の取扱いも同様であり、これとの整合性からすると、納付済みの事案である本件過納金も相続税の課税対象とするのが合理的である。」(原判決第3の2(7)、7頁)(この引用部分を以下「判断5」ともいう。)

イ 還付加算金を雑所得として所得課税の対象としていることについて

「還付加算金の性格は、還付金に対する利息であるので、還付金それ自体は相続税の課税対象となる財産に含まれるとしても、その還付金に附帯して法令の規定に基づいて生ずる加算金について、相続税の課税対象となる財産に含めるべきであるとする解釈を採るべき必然性はない。所得税基本通達35-1は、還付加算金については、(略)雑所得としての取り扱いをすべきと明示しているのだから、矛盾はない。」(原判決第3の2(3)、5頁)(この引用部分を以下「判断6」ともいう。)

ウ 取消判決と無効判決の場合の相違について

「被控訴人の主張によれば、別件所得税更正処分が重大かつ明白な瑕疵により無効なのか、取り消し得べき瑕疵を有しているのかは、いずれも確定判決を待たなければ判明しないにもかかわらず、無効判決だった場合は還付請求権は納付時に発生しているのだから相続財産となり、取消判決だった場合は相続財産から外れることになる(乙9、12)。このように、更正処分の瑕疵の重大性、明白性如何により相続財産性が左右されるのは相当ではない。」(原判決第3の2(2)、4頁)(この引用部分を以下「判断7」ともいう。)

また、次の点も加える。

「取消判決の確定時に乙が存命であれば、当然本件過納金は相続財産となったにもかかわらず、訴訟係属中に乙が死亡したという偶然のできごとによって、同じ本件過納金が相続財産とならなくなる(乙12)。しかし、このように偶然のできごとによって相続財産性が左右されるのは相当ではない。(この引用部分を以下「判断8」ともいう。)

「さらに、本件過納金は、そもそも乙が納付したものであり、被控訴人に還付されたのは、別件所得税更正処分取消訴訟の訴訟手続を被控訴人が相続により受継したためであるにもかかわらず、同訴訟の勝訴の結果得た実体的な権利である本件過納金の還付請求権を被相続人の原始取得であると主張するのは背理である(乙12)。」

(原判決第3の2(2)、4頁最終行ないし5頁)。(この引用部分を以下「判断9」ともいう。)

エ 訴訟中の権利の価額について

「この基本通達(申立人代理人注:財産評価基本通達210)は、課税庁が相続財産を適正に評価する際の目安を示したものであって、相続税納付後に納税者が勝訴した場合に、勝訴によって確定した権利の価格と通達にしたがった評価との差額が相続税の対象にならないということを意味しない。」(原判決第3の2(6)、6頁)(この引用部分を以下「判断10」ともいう。)

その一方で、原判決は、申立人が指摘した、交通事故で死亡した者の相続人が得た損害賠償金の事例（甲第25号証）について、次のとおり付言する。

「この事案では交通事故時に損害賠償請求権が発生していることに争いはなく、損害額は判決で確定しても遡及するわけではないから、判決後に増加した損害額を相続税の課税価格に算入できないのは当然であり、判決確定により遡及して請求権が発生した本件とは事案を異にする。」（原判決第3の2(6)、7頁）（この引用部分を以下「判断11」ともいう。）

第3 上告受理申立て理由

原判決は、相続税法2条1項、同22条及び国税通則法56条等の解釈を誤っており、「法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められる事件」（民事訴訟法318条1項）に該当する重大な誤りが存在することから、破棄を免れない。

第4 本件更正処分に係る適用法令

1 日本国憲法

第84条

あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。

第29条第1項

財産権は、これを侵してはならない。

第14条1項

すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。

2 相続税法

第2条1項（相続税の課税財産の範囲）

第1条第1号の規定に該当する者については、その者が相続又は遺贈により取得した財産の全部に対し、相続税を課する。

第22条（評価の原則）

この章で特別の定のあるものを除く外、相続、遺贈又は贈与によ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。

3 国税通則法

第15条2項（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）

納税義務は、次の各号に掲げる国税（第1号から第12号までにおいて、附帯税を除く。）については、当該各号に定める時（当該国税のうち政令で定めるものについては、政令で定める時）に成立する。

（1～3略）

4 相続税 相続又は遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。）による財産の取得の時

（5～14略）

第56条（還付）

国税局長、税務署長又は税関長は、還付金又は国税に係る過誤納金（以下「還付金等」という。）があるときは、遅滞なく、金銭で還付しなければならない。

2 国税局長は、必要があると認めるときは、その管轄区域内の地域を所轄する税務署長からその還付すべき還付金等について還付の引継ぎを受けることができる。

第5 本件更正処分が相続税法2条1項、22条及び国税通則法56条等の解釈適用に関し、重大な誤りがあること

1 申立人の主張の概要

- (1) 原判決は、別件訴訟の取消判決によって別件処分が取り消されると、実体法上、所得税額等を乙が納付した時にさかのぼって、還付請求権が生じたこととなること【判断3】及び還付金の原資は乙が生前に納付した所得税額等であること【判断1】の2点を挙げ、この2点を根拠として、直ちに、本件還付請求権が、相続税法2条1項の相続により取得した財産にあたる【判4】、という結論を導いている。
- (2) しかしながら、この原判決の判断は、判断の枠組みにおいても、結論の妥当性においても、とうてい認めることができない。その理由は以下で詳細に説明するが、概要は次のとおりである。
- (3) 本件では、まず、本件還付請求権が、実体法上、どの時点において発生したかが問題となる。仮に、本件還付請求権が、実体法上、乙の死亡した後に発生したのであれば、他に特段の規定のない限り、原則として、相続税法の課税財産に該当することはない。そして、還付請求権が、実体法上どの時点において発生するかの判断は、直接的には、別件処分に関する別法規である国税通則法の解釈問題である。申立人は、国税通則法の仕組み上、本件還付請求権は、別件訴訟における取消判決の効果が発生する時に発生すると主張する。そうすると、申立人は、乙の死後である、別件訴訟の確定判決の効果が発生した時に、本件還付請求権を、自己に固有の権利として取得したのであって、本件還付請求権は、実体法上、相続財産にはあたらないというべきである。
- (4) 次に、仮に、本件還付請求権が乙の税額等の納付時にさかのぼって発生したとされる場合であっても、当然に、本件還付請求権が、相続税法上の課税財産となるとはいえない。相続税法における相続財産の取得の概念については、経済活動等の観点からの検討も必要なのであって、これを民法上の効果と同様に解さなければならない必然性があるものではないからである。特に、本件還付請求権の遡及的発生は、一種の擬制なのであって、その擬制を租税法の解釈においても維持すべきかどうかは、なお慎重に検討されるべきである。そして、申立人は、本件還付請求権が、乙が税額等を納付した時にさかのぼって発生したと解されるとしても、相続税法においては、本件還付請求権は、相続財産にはあたらないと解すべきであると主張する。
- (5) さらに、仮に、本件還付請求権が相続税法上の課税財産にあたりと解される場合であっても、その財産評価の方法は、なお問題となる。本件還付請求権の遡及的発生を仮に認めるとしても、それは前述のように擬制なのであって、相続税法上もそのことを考慮した評価がなされるべきである。そして、申立人は、仮に本件還付請求権が、相続税法上の課税財産にあたりと解されるとしても、その財産評価は零であり、したがって、本件還付請求権に対する相続税の課税は発生しないことを主張するものである。そうすると、本件還付請求権が課税財産にあたりとしても、その評価が零なのであるから、具体的に相続税を課税することはできないというべきである。

- (6) 以上のとおり、本件処分は、その課税要件事実を欠いた違法なものであって、速やかに取り消されるべきである。
- (7) また、原判決の帰結自体、妥当ではないし、その論理にも矛盾がある。原判決の帰結を承認した場合、更正の期間期限の悪用によって不当な課税もれが生じうる。このような帰結は課税の公平の見地からは看過できない。また、原判決は、還付請求権については遡及効を肯定して相続財産を構成すると解す一方、還付加算金については遡及効を否定し相続財産を構成することを否定しており、遡及効の取扱いが相互に矛盾している。その他原判決が述べる種々の論拠はいずれも本件の一面的な把握であって、正当なものとは解し得ない。
- (8) 原判決は、判断を尽くさず安易に結論を導くものであって、国税通則法及び相続税法の解釈に重大な違法があり、速やかに破棄されるべきである。

以下、詳論する。

2 本件還付請求権は相続開始後に発生したものであり、相続財産を構成しないこと

(1) 相続財産の範囲は相続開始の時点において画されること

相続税法は、相続税の課税財産の範囲を「相続又は遺贈により取得した財産の全部」（2条1項）と定める。そして、ここでいう「財産」とは、金銭に見積もることができる経済的価値のあるすべてのものをいい、物権、債権、債務のような権利義務に限らず、財産上の法的地位を含む（原判決2頁、一審判決6頁）。

ところで、権利義務関係や財産上の法的地位はもちろん、その経済的価値も絶えず変動するのであるから、相続税法2条1項の課税財産の範囲を画する際にも、基準となる時点が必要となる。

この点、相続税法の納税義務は、「相続又は遺贈（カッコ内略）による財産の取得の時」に成立するとされているところ（国税通則法15条1項4号）、相続開始の時から、相続人は被相続人の財産を包括承継するものであり（民法896条）、かつ、相続は死亡によって開始する（民法882条）ことからすれば、相続税法上の課税財産の範囲を画する際に基準となる時点は被相続人が死亡した時点であることは明らかである。

したがって、相続税法に相続財産とみなす特段の規定がない限り（たとえば、相続税法3条など）、被相続人が死亡した時点で存在しない財産は相続税の課税財産に含まれない。以上の点は原判決も認めるところであると思われる（原判決2頁。一審判決6頁も参照）。

(2) 還付請求権の根拠規定である国税通則法の解釈をすれば足り、取消判決の遡及効を持ち出す必要はないこと

そうすると本件では、まず、第1に本件還付請求権が乙が死亡した時点で存在したかが問題となる。

この点、違法な行政行為であるとしても、行政行為には公定力があるから、当該行為が取り消されるまでは、有効な行為として取り扱われる（最高裁昭和30年12月26日第三小法廷判決・民集9巻14号2070頁）。本件で問題となっている別件所得税更正処分についても、同様であり、当該処分が違法であったとしても、その取消しがなされない限り、納税者は、納税した金額の返還を請求することはできないのであって（大審院昭和5年7月8日判決・民集9巻10号719頁他。）、過納金の還付請求権を観念することはできない。

本件においても相続が開始した平成12年7月29日の時点において、申立人は処分行政庁に

対して、納税した金額の返還を請求することができなかつたのであって、この時点では本件還付請求権が発生していなかつたというほかない。一審判決がいうとおり、「相続開始時には、別件所得税更正処分が係属中であり、未だ本件過納金の還付請求権が発生していなかつたことは明らか」なのである（一審判決6頁）。

これに対し、原判決は、処分が取り消されない限り、納税者が還付を求めることができないということは認めながらも（原判決4頁）、取消判決の遡及効を根拠に本件還付請求権が納付時に発生したと評価し、乙の相続財産を構成すると結論付けた（原判決4頁）。原判決において、その余の根拠は摘示されていないことからすれば、原判決は専ら「取消判決の遡及効」に依拠し、上記結論を導いたと思われる（原判決4頁、【原判決の判断2ないし4】）。

しかしながら、取消判決の遡及効は「実体法上又は手続上の瑕疵を有する処分によって国民の権利利益が侵害されたままの状態にあることが法治主義原理に照らして容認し得ない」との考慮から、原状回復の手段として認められるものにすぎないのであって（最高裁判所事務総局行政局監修『主要行政事件裁判例概観9－総論（手続法編Ⅲ）』7頁、添付資料1。司法研修所編『一改訂－行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究』294頁、添付資料2。一審判決7頁も参照）、個別法規において、原状回復の方法が定められている場合に、それを無視した規律を許容するものではとうていいない。

例えば、公有水面埋立法35条は、埋立免許の効力が消滅した場合における、工事施工者の原状回復義務と知事によるその免除を規定している。公有水面埋立免許が判決によって取り消された場合には、同条にしたがって原状回復の処理が行われるのであって、取消訴訟の遡及効という概念から直接、原状回復の内容が規定されるわけではないのである。

租税法においても、国税通則法が「国税の還付及び還付加算金」（56条ないし59条）として、判決等によって更正処分等が取り消された場合の原状回復の手段を明記している。この規定はもともと民法の不当利得の規定を排除する趣旨なのであり（東京高裁昭和50年4月16日判決・訟務月報21巻6号1345頁。大阪地裁昭和39年6月15日判決・行政事件裁判例集15巻6号1006頁も参照）、還付金等の返還については専らこの国税通則法の規定が適用される。したがって国税通則法の定める規律とは別に取消訴訟の遡及効から原状回復にかかる法律関係を導く必要はないのであって、端的に国税通則法の解釈を行えば足る話である。

国税通則法の規律を十分に検討することなく、単純に取消訴訟の遡及効に依拠し結論を導いた原判決は判断の枠組みに誤りがある。

(3) 国税通則法は還付請求権の遡及的な発生を予定していないこと

問題は国税通則法が還付請求権の発生を納付時に遡及するとの規律を採用しているかである。国税通則法は、還付請求権の発生時期について、納付時に遡及的に発生する旨の規定を設けていない。そればかりか、別に以下の規律を置いていることからすれば、国税通則法は還付請求権の発生を納付時に遡及するとの規律を採用していないというほかない。

ア 更正の期間制限（国税通則法71条1項1号）との整合性

国税の増額更正の除斥期間は、原則として、法定申告期限から3年とされる（国税通則法70条1項）。しかし、国税通則法71条1項1号は、次のとおり、当該除斥期間の特例措置（いわゆる「伴い更正」）を設けている。

【国税通則法 71 条 1 項】（国税の更正、決定等の期間制限の特例）

「更正決定等で次の各号に掲げるものは、当該各号に掲げる期間の満了する日が前条の規定により更正決定等を行うことができる期間の満了する日後に到来する場合には、前条の規定にかかわらず、当該各号に掲げる期間においても、することができる。

- 一 更正等に係る不服申立て若しくは訴えについての裁決、決定若しくは判決（以下この号において「裁決等」という。）による原処分の変動又は更正の請求に基づく更正に伴って課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税（当該裁決等又は更正に係る国税の属する税目に属するものに限る。）で当該裁決等又は更正を受けた者に係るものについての更正決定等当該裁決等又は更正があった日から 6 月」

例えば、法人税について、前期に繰り入れていた貸倒引当金の繰入額を過大として否認する更正処分が行われた場合、それに対応する当期における貸倒引当金の戻入益を減額する更正処分も行われる。その後、前期の当該繰入額の否認が裁決等により取り消された場合には、上記減額更正処分も違法となるが、当期の当初申告の戻入額に戻すためには増額更正処分が必要である（そのため「伴い更正」といわれる）。

ただし、争訟が長期にわたって係属し、上記裁決等による取り消しがなされた時点において、既に 3 年の除斥期間が経過することも考えられる。このように争訟が長期にわたって係属した場合には、更正処分等が裁決等により取り消されるまでの間、税務署長は増額更正をすることは不可能であり、税務署長の更正権行使に関し懈怠は存しない。そこで、国税通則法 71 条 1 項 1 号において 3 年の除斥期間の特例を措置したのである（志場喜徳郎他『国税通則法精解・平成 12 年改訂』698 頁以下、添付資料 3）。

しかしながら、この「伴い更正」は上記のとおり、「当該裁決等又は更正に係る国税の属する税目に属するものに限」られ、例えば所得税の更正処分が裁決等により取り消されたからといって、他の税目である相続税の増額更正処分をすることはできない。そして、これが、現在、法律で規定される増額更正等に係る唯一の期間制限の特例である。

したがって、更正処分が取り消された場合に、還付請求権が納付時に遡って発生するとすれば、時間的経過の中で、税務署長が現実的に別の税目にて課税権を行使できるのは、課税庁が敗訴した当該税務訴訟の判決が確定した日後である。しかし、その時点では当該還付請求権に係る課税についての法定申告期限から既に 3 年以上経過するという事態は容易に生じうる。この場合、結果として課税庁は当該還付請求権に対し課税権を行使できないことになる。

つまり、還付請求権が遡及的に発生すると考える限り、いくら多額の還付請求権が発生したとしても、課税もれになるという課税の公平性の見地から不合理な事態が生じうる。しかも、そのような事態は争訟の遂行懈怠等により意図的に招来することが可能となるのである。国税通則法が制度上そのような不都合な規律を許容しているとは考えがたい（甲第 55 号証もその旨、明言している）。

イ 還付金の充当に関する規定（国税通則法 57 条）との整合性

また、国税通則法 57 条は、次のとおり、規定している。

【国税通則法 57 条】

「国税局長、税務署長又は税関長は、還付金等がある場合において、その還付を受けるべ

き者につき納付すべきこととなつている国税（略）があるときは、前条第1項の規定による還付に代えて、還付金等をその国税に充当しなければならない。この場合において、その国税のうち延滞税又は利子税があるときは、その還付金等は、まず延滞税又は利子税の計算の基礎となる国税に充当しなければならない。

2 前項の規定による充当があつた場合には、政令で定める充当をするのに適することとなつた時に、その充当をした還付金等に相当する額の国税の納付があつたものとみなす。

3 国税局長、税務署長又は税関長は、第一項の規定による充当をしたときは、その旨をその充当に係る国税を納付すべき者に通知しなければならない。」

この国税通則法57条2項（還付金の充当の効果）を受けた同法施行令23条1項（還付金の充当適状）に規定する「還付金等が生じた時」の意義について、課税庁は、次の通達を発し、その解釈を明らかにしている。

【国税通則法基本通達第57条関係9（還付金等が生じた時）（甲第12号証の6）】

「通則令第23条第1項の「還付金等が生じた時」とは、次に掲げる還付金等については、次に掲げる時をいうものとする。

(3) 課税処分が判決により取り消されたことにより生じた還付金等 その確定判決の効力が生じた時」

このように、課税庁も取消判決が確定した時に、初めて、還付金が生じたものと解釈してきたのであって、結局、そのような解釈が合理的なのである。

ウ 還付加算金の規定（国税通則法58条）との整合性

他方、原判決は、納付した日を基準日として計算した日数に応じて法定の利率に乗じた還付加算金が支払われること（国税通則法58条1項）を納税した日にさかのぼって本件過納金の還付請求権が発生した証左だとする（原判決3頁）。

しかしながら、民法の解釈においても、不当利得返還請求権の発生時期と返還する利得の範囲が直ちに関連付けられているわけではない。国税通則法58条が定める還付加算金の範囲は、遡及効とは無関係に、納税者に与えた経済的損害の原状回復を図るために衡平の見地から定められたものであって、還付請求権の発生時期とは無関係の規定である（一審判決7頁ないし8頁）。

それは同条1項2号を見れば明らかであって、同号は還付加算金の起算点として「その更正の請求があつた日の翌日から起算して三月を経過する日」と「当該更正があつた日の翌日から起算して一月を経過する日」との「いずれか早い日」というように選択的に定めるが、還付請求権の発生時がこのように選択的に定まるといふことはおよそ考えがたい。

要するに、一審判決がいうように、還付加算金の起算日は過納金の還付請求権の発生時期とは無関係に定まっているのである（一審判決7頁ないし8頁）。

エ 従前の一般的な理解とも異なること

原判決は国税通則法56条以下に定める還付請求権の発生時期と取消判決の遡及効を直接、

結びつけて理解している。しかしながら、このような考え方は、これまでの課税実務において、異説であったことを念のため付言しておく。

例えば、税務署長が所得税額1000万円を増額する更正処分を行った後の不服申立て中に、職権で所得税額を500万円とする減額再更正処分をしたとする。この場合、過納金500万円に還付加算金を付して還付がなされるが、そこでは減額再更正処分に遡及効があるとの説明は行われてこなかった。つまり、国税通則法56条以下による還付と遡及効による規律とは必ずしも結び付けて考えられてきたわけではなく、また、その必要もないとされてきたのである。およそ原判決のように遡及効と還付請求権の発生時期を直接関連付ける考え方は異説ともいふべきものなのである。

(4) 小括

以上の検討から明らかなおと、国税通則法は過納金の還付請求権が納付時に遡及的に発生するとの規律を採用しておらず、取消判決の遡及効を根拠に当該還付請求権が納付時に遡及して発生するとの原判決の論理には誤りがあるのである。

そもそも、取消判決の原状回復自体が権利救済のために認められているのであって（最高裁判所事務総局行政局監修『主要行政事件裁判例概観9－総論（手続法編Ⅲ）』7頁、添付資料1。司法研修所編『一改訂－行政事件訴訟の一般の問題に関する実務的研究』294頁、添付資料2）、これを援用して納税者に不利な帰結を導くこと自体が背理である（一審判決7頁参照。甲第54号証も同旨）。

したがって、本件還付請求権はあくまで別件訴訟における取消判決が確定した時点に発生したものであるから、相続税法2条1項の「相続又は遺贈により取得した財産」には該当しない。申立人が相続したのは、一審判決がいうように、形成権に類似する「別件訴訟の原告たる地位」に過ぎない（一審判決8頁及び9頁）。本件処分は国税通則法56条以下の解釈を誤った結果、相続税法2条1項を誤って適用したものであり、原判決は法令解釈を誤っている。

3 相続税法2条1項は遡及的な権利変動を予定していないこと

このように本件還付請求権は、乙が所得税額等を納付した時まで遡って発生することはないため、相続税法2条1項の定める課税財産に含まれることはない。

しかし、仮に原判決のいうように、本件還付請求権が納付時まで遡って生じると解したとしても、本件還付請求権が当然に相続税法2条1項の定める相続税の課税財産にあたるわけではない。本件還付請求権が課税財産に該当するかは、なお相続税法2条1項の解釈問題として残されている。そして、同項は遡及効による法律関係の後発的遡及的変動を予定していない。

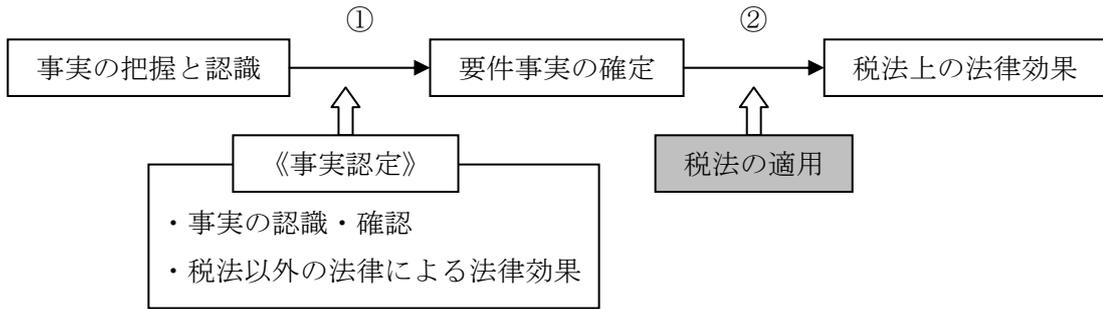
以下では、まず遡及効と税法の解釈適用の一般論について論じた後（下記(2)）、で相続税法2条1項における遡及効の取扱いについて論じる（下記(3)）こととする。

(1) 事実認定と税法の解釈適用の関係

税法の解釈適用に当たっては、まず適用の対象となる事実及び私法上の法律関係の確定（以下「事実の確定」という。）を必要とする（荒井勇『税法解釈の常識』96頁、添付資料4）。

かかる「事実の確定」と税法の解釈適用による租税上の法律効果の形成関係を簡潔に示せば、次のとおりである。

《事実認定と税法の解釈適用の構造》



この法令の解釈適用の過程については、「法令の適用に当たっては、原則として、…(1)事実の確定、(2)法令の発見または検認、(3)発見又は検認した法令の解釈適用、という三つの作業が次々に必要となる」(林修三『法令解釈の常識』54頁、添付資料5)のであり、「法令適用の第一段階として、事実の確定が必要であることは、事件が裁判所における訴訟問題になっている場合であろうと、行政機関の法令執行の際において問題となっている場合であろうと、別に変わりがない」(添付資料5)とされる。

すなわち、税法の解釈適用は、まず、私法上の法律行為及びそれにより発生した経済的意義(実質・成果)等の事実を認定して、その事実がもたらす私法上の法的事実又は事実行為に基づいて「事実の確定」(法律関係の確定を含む。)を行ない、次に、確定した当該事実適合する税法の規定を発見又は検認して、その税法規定を解釈し、確定した課税要件規定に当てはめる(適用する)という作業を意味する。

もちろん、当てはめの前提となる「事実の確定」については、私法上の行為によって現実に発生している経済効果に則してされるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われる。

しかしながら、「事実の確定」の結果が租税法の定める法律要件に該当し、所定の法律効果が発生するか否かは、問題となる租税法規の解釈の問題であって、税法固有の解釈適用の領域に属する問題であることを認識する必要がある。

(2) 租税法の要件解釈において遡及的な権利変動を常に認識するわけではないこと

本件では、後発的な事由による法律関係の遡及的変動が税法の解釈適用の場面でどのように作用するかという点が問題となっている。しかし、以下の例を見る限り、そのような遡及的変動は、税法の解釈適用における前提となる「事実の確定」として無条件に取り入れられることはないということも明らかというほかない。

ア 解除権の行使による法律関係の遡及的変動について

まず、すでに行われた土地の売買契約が、解除権の行使により解除され原状回復が図られたことにより、申告された譲渡益(所得)を喪失した場合である。売買契約の解除は、売買契約時に遡及して効力を喪失する遡及効を有する(大審院大正7年12月23日判決・民録24巻2396頁、大審院大正8年4月7日判決・民録25巻558頁)。しかし、そうであるからといって、当該解除によって喪失された譲渡益(所得)が、常に、引渡時に遡及して損失が発

生したとして処理することにはならない。

すなわち、継続事業を前提とする事業所得等や法人税法の所得金額の計算においては、契約解除に伴う代金の返還による利益の喪失という事実は、税法上の実体規定とその解釈に基づいて、申告した年分に遡及せず、当該損失が発生した年分（所得税法施行令141条参照）又は事業年度の損失（法人税法22条3項）として処理されることになる。

このことは、税法上の課税要件事実が私法上の遡及効を前提とされて適用されるというものではなく、その法律上の遡及効という法的効果が、各税法の課税要件規定においてどのように解釈されて適用されているのかという、税法固有の解釈・適用の問題であるということを物語るものである。

イ 取得時効に係る法律関係の遡及的変動について

また、占有者の個人が取得時効により取得した土地等は占有時に遡及して所有権を取得することになるが（民法144条）、税法上は、占有時に遡及せずに時効援用時の一時所得として課税されている（東京地裁平成4年3月10日判決・訟務月報39巻1号139頁、静岡地裁平成8年7月18日判決・行政事件裁判例集47巻7～8号632頁、添付資6及び7参照）。

また、所有者が第三者の取得時効により所有権を喪失した場合も、税法上は、所有権の喪失は占有時に遡及しないと解されており、申告されていた当該土地が、その相続後の時効完成による時効の援用により失われたとしても、相続税についての更正の請求が認められないとされている（神戸地裁平成14年2月21日判決、添付資料8。大阪高裁平成14年7月25日判決・訟務月報49巻5号1617頁、甲第44号証）。

その理由に関し、上記大阪高裁平成14年7月25日判決は、次のように判示し、税法上の課税要件事実が私法上の遡及効を前提とされて適用されるわけではないことを明らかにしている。

【大阪高裁平成14年7月25日判決・訟務月報49巻5号1617頁（甲第44号証・3頁）】

「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は無視することは許されない旨を主張する。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。」

また、これに関しては、上記神戸地裁平成14年2月21日判決も次のとおり判示している。

【神戸地裁平成14年2月21日判決、添付資料8】

「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く、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。」

これも、税法上の課税要件事実が私法上の遡及効を前提として適用されるというものではない。

く、その法律上の遡及効という法的効果が、各税法の課税要件規定においてどのように解釈して適用されているのかという、税法固有の解釈・適用の問題であるということを物語るものである。

なお、当該訴訟において、課税庁は、「相続開始後に取得時効が完成し、援用された場合であっても、次の事実を考慮すると、相続税法の解釈上、遡って相続財産でなくなるというわけではない。(1)本件における問題は、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』に該当するかという相続税法上の課税要件の解釈問題である。したがって、私法上の時効の遡及効を租税法の解釈に直ちに持ち込むことはできない。」(参考資料8・5頁参照)と主張していた。

つまり、課税庁は、本件訴訟と全く正反対の主張をしていたのである。国民から公正な税務執行を負託されている課税庁が、事件が異なるとはいえ、二律背反の主張を展開することは許されるべきものではない。

ウ 詐害行為取消権の行使に係る遡及的後発的変動について

さらに、既に行われた土地の売買契約が詐害行為取消権の行使により取り消された場合も同様であり、詐害行為取消権の行使により責任財産との関係では債務者と受益者の行為は無効となるが(奥田昌道『債権総論(増補版)』281頁)、特別土地保有税の課税要件事実である「土地の取得」(地方税法585条)が後発的に否定されるわけではない(最高裁平成14年12月17日第三小法廷判決・裁判所時報1330号7頁)。

【最高裁平成14年12月17日第三小法廷判決・裁判所時報1330号7頁】

「地方税法585条1項にいう土地の取得とは、所有権の移転の形式により土地を取得するすべての場合を含み、取得の原因となった法律行為が取消し、解除等により覆されたかどうかにかかわらず、その経過的事実を以てとらえた土地所有権取得の事実をいうものと解するのが相当であり、土地の所有についても同様に解するのが相当である。」

このことも税法上の課税要件事実が私法上の法律関係の変動を前提とされて適用されるというのではなく、その法的効果、各税法の課税要件規定においてどのように解釈されて適用されているのかという、税法固有の解釈・適用の問題であるということを物語るものである。

(3) 相続税法2条1項は法律関係の遡及的変動を予定していないこと

要するに、私法上の法律関係において遡及的な変動があるからといって、直ちに課税要件の解釈・適用の場面で当然に作用するわけではない。ここでも個別法規の解釈が問題なのである。

したがって、本件でも、相続税の課税財産の範囲を定めた相続税法2条1項が法律関係の遡及的変動を予定しているかが問題とされなければならない。しかしながら、以下の規律からして、相続税法2条1項は法律関係の遡及的変動を予定していないといわざるをえない。

ア 相続税法においては「時」という事実概念をもって課税関係が規律されていること

相続税法は、「相続の時」、つまりは被相続人が死亡した「時」(民法896条、882条)という一時点に着目し、課税関係を規律する仕組みが採用されている。

まず、相続税法の納税義務の成立時期は、「相続又は遺贈(カッコ内略)による財産の取得の時」とされているところ(国税通則法15条1項4号)、相続人は相続開始の時から被相続

人の財産を包括承継し（民法896条）、かつ、相続は死亡によって開始する（民法882条）ことからすれば、納税義務は被相続人が死亡した「時」において成立する。

また、「相続税の納税義務者」も、「相続又は遺贈（略）により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの」（相続税法1条の3）と規定されており、相続税法上の納税義務者に該当するか否かも、被相続人が死亡した「時」において判定される。

さらに、相続財産の評価も「相続…（略）…によ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。」とされており（相続税法22条）、これを受けた財産評価基本通達1(2)「評価の原則」では、「財産の価額は時価によるものとし、時価とは、課税時期…（略）…において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に、通常成立すると認められる価額をいう」と規定されており、課税財産の評価も被相続人が死亡した「時」をもって行われる。

このように相続税法は、「相続の時」、つまりは被相続人が死亡した「時」という一時点に着目し、課税関係を規律する仕組みが採用されているのであって、相続税法2条1項の定める相続財産の範囲も「相続の時」を基準として画されることが予定されている。

そして、相続税法に規定され使用されている、この「時」という用語は、事実経過における一時点を意味するのであって、事実関係を指図する概念である。すなわち、法律用語としての「時」という用語は、「ある具体的な時点を指す」（荒井勇『税法解釈の常識』152頁・甲第42号証）ものであることは法令用語の常識的解釈であり、このことは、林修三氏の以下の文献において、次のように明確に述べられているばかりではなく、そのような「時」の典型例として、「被相続人が相続開始の時において有した財産」が挙げられているのである（林修三『法令用語の常識』7頁、甲第43号証）。

『時』は、文字どおり、時点又は時間が問題になる場合だけに使われる。たとえば、『被相続人が相続開始の時において有した財産』等のようにである。（傍点申立人代理人）。

このように「時」とは、事実関係としての「時点又は時間」を意味する。それゆえ、その現実の時点又は時間、例えば、「相続開始の時」という一定（特定）の時点又は時間が経過すれば、もはや、その後を取得した財産は「相続開始の時」に取得したことになる。事実関係に関しては、「遡及的変動」ということはおよそ観念できないのである。

したがって、仮に事後的に遡及的に法律関係が変動したとしても、相続税法は事実経過の一時点を捉えて、課税財産の範囲を確定しているのであって、事後的に課税財産の範囲を変動させることを予定していない。それは、法令用語の「時」の意味内容から明白なのである。

イ そのような理解は従前の裁判例とも整合すること

この理解は従前の裁判例とも整合的である。上記(2)のイで述べたとおり、所有者が第三者の取得時効により所有権を喪失した場合も、相続税法2条1項の解釈上は、民法144条の存在にも関わらず、所有権の喪失は占有時に遡及しないと解されており、申告されていた当該土地が、その相続後の時効完成による時効の援用により失われたとしても、相続税についての更正の請求が認められないとされている（神戸地裁平成14年2月21日判決、添付資料8。大阪高裁平成14年7月25日判決・訟務月報49巻5号1617頁、甲第44号証）。

そして、上記大阪高裁平成14年7月25日判決は、その理由について「私法上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」とはっきりと判示しているのである（甲第44号証・3頁）。

(4) 小括

このように、遡及効という法律効果が、税法上の解釈適用の領域において当然の前提とされるものでないことはいうまでもないことである。

行政法上の取消判決の遡及効は、取消訴訟の性質からの形成力により導かれるものであるが、かかる遡及効の議論が、相続税法の解釈適用における当然の前提とされるわけではないことは、すでに指摘した判例の解釈からも明らかなのであって、この点でも原判決の相続税法2条1項の解釈は失当なのである。

本件では乙が死亡した平成12年7月29日の時点において、申立人は処分行政庁に対して、納税した金額の返還を請求することができなかった（大審院昭和5年7月8日判決・民集9巻10号719頁他同旨）。つまり、処分行政庁は取消判決があるまでは公定力を根拠に絶対に還付せず、申立人自身が過酷な訴訟を迫りし、その結果として取消判決を得なければ、なんらの経済的な利益を得ることもできないような状況にあったわけであり、上記大阪高裁平成14年7月25日判決のいう「経済活動の見地」に照らしてみれば、申立人が相続により本件還付請求権を承継したとはどうも認められない。申立人が承継したのは、あくまで、形成権に類似する「別件訴訟の原告たる地位」に過ぎないのであって、「経済活動の見地」に照らしてみれば、実際に取消判決が下され還付を受けるかどうか、きわめて不確かな立場を受け継いだに過ぎない。

にもかかわらず、原判決は遡及効という擬制により、このような点を完全に捨象して、本件還付請求権を相続税法2条1項でいう相続財産であると誤認し、同項を誤って適用したものであって、法令の解釈適用に明白な違法がある（なお、このような結論は社会通念に照らしてみれば、極めて非常識なものであるばかりか、深刻な課税漏れを引き起こすのは、後記第6・3のとおりである。）。

4 相続税法22条1項は相続開始の時点で財産評価することを求めていること

前述のとおり、本件還付請求権は相続財産に該当しないというのが申立人の主張であるが、仮に、原判決の【判断4】のとおり、本件還付請求権が相続財産に該当するとしても、被相続人に係る相続税の確定申告において、相続財産の価額に算入すべき当該財産の価額は、原判決が認定した還付金額相当額ではなく、零であることを以下で述べる。

【原判決 判断4】

本件還付請求権は、被相続人から申立人が相続により取得した相続財産である。

(1) 法令の定め

相続税法22条は、「財産の価額」について、「特別の定めのあるものを除く外…財産の価額は、当該財産の取得の時の時価によると規定する。

そして、「特別の定めのあるもの」として、相続税法は、地上権、永小作権、定期金に関する

権利等一定の財産について、その価額の算定につき、規定を設けるのみであり、その他の財産については、その価額の評価はすべて解釈・適用に委ねられているところである。なお、所得税を含む国税の更正処分が取り消された場合のその還付請求権について、相続税法は、相続財産に含まれるか否かも、その評価方法も何ら定めていない。

したがって、仮に、本件還付請求権が相続財産に該当するとした場合には、当該還付請求権の価額は、22条の規定により「その取得の時ににおける時価」によることになる。

(2) 時価の解釈

相続税法22条に規定する「取得の時ににおける時価」については、裁判例、学説及び通達とも、次のように解している。

ア 裁判例

【東京高等裁判所平成7年12月13日判決・行政事件裁判例集46巻12号1143頁】

(第一審判決引用)

「相続税法22条の定める「当該財産の取得の時ににおける時価」とは、課税時期においてそれぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価格をいう」

(下線及び色太字は申立人代理人による。)

なお、最高裁判所第3小法廷昭和49年9月20日判決も、「その課税価格の算出にあつては、取得財産と控除債務の双方についてそれぞれの現に有する経済的価値を客観的に評価した金額を基礎とする」として、積極財産についての判示ではないものの、「金銭債権につきその権利の具体的内容によって時価を評価するのと同様に、金銭債務についてもその利率や弁済期等の現況によつて控除すべき金額を個別的に評価しなければならないのであり、かくして決定された控除すべき金額は、必ずしも常に当該債務の弁済すべき金額と一致するものではない」と判示している。

また、学説も上記解釈を支持している(金子宏『租税法 第13版』(弘文堂)、475頁)。

イ 通達

【財産評価基本通達 第1章総則(甲第13号証の10)】

1 (評価の原則) (2)時価の意義

「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期(相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日(略))において、それぞれの財産の状況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」

(下線及び色太字は申立人代理人による。)

このように、裁判例、学説及び通達のいずれによつても、「時価」とは、「課税時においてそれぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価格」をいうと解される。

しかし、財産の時価を客観的に評価することが容易でないことは、上記裁判例を始めとして、

これまで時価を争った多くの裁判例が存在することからも明らかである。

そのため、国税庁は、「財産評価基本通達」（以下、「評価通達」という。）を発遣し、評価の基本方針を定めるとともに、納税者及び課税庁双方の便宜及び徴税コストの観点から、各種財産について画一的かつ詳細な評価方法を定めている。この点、上記東京高等裁判所平成7年12月13日判決も、「課税実務上は、これを相続税財産評価に関する基本通達（昭和39年4月25日付け直資56、直審（資）17国税庁長官通達、平成3年12月18日付け課評2-4課資1-6により「財産評価基本通達」と題名改正、平成2年8月3日付け直評12、直資2-203による改正前）によってあらかじめ定められた評価方法により画一的に評価する取扱いをしており、このような取扱いは、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であり、租税平等主義にかなうというべきである。」と判示している。

また、最高裁判所昭和61年12月5日第2小法廷判決も、「課税の実務では、財産の評価、管轄地域、実務担当者の違いによつて区々に乱れるようなことがないように「相続税財産評価に関する基本通達」（昭和39年直資五六、直審（資）一七、以下「評価通達」という）が制定され、これに従つて実務が執行されている」と判示し、画一的な評価を行うために、評価通達が定められ、これに従つて実務が執行されていることを認めている。

(3) 評価通達に基づく訴訟中の権利の価額

最高裁判所が課税の実務において画一的な評価を行うものと認める評価通達は、訴訟中の権利について、次のように定める。

【財産評価基本通達210（甲第12号証の10）】

「訴訟中の権利の価額は、課税時期の現況により係争関係の真相を調査し、訴訟進行の状況をも参酌して原告と被告との主張を公平に判断して適正に評価する。」

なお、申立人代理人の調査した限りにおいて、訴訟中の財産の価額について争われた裁判例はない。

しかし、財産の評価について、相続税法22条が、「財産の取得の時における時価」と定めていることから、評価通達210が、訴訟中の権利の価額についても、相続開始時（課税時期）における財産（権利）の現況により評価することとしているものであり、もとより、その後に言い渡された判決の結果に基づいて評価をすることは念頭に置かれていないことは明らかである。すなわち、相続により取得した財産の「時価」は課税時期の一時点において評価されるべきものであるであり、その後の事情は一切考慮されるものでないということが、相続税法の財産評価の基本的考え方である。

これに対し、丁意見書（乙10号証の1、4頁）は、「相続税の納付の後に納税者が勝訴した場合に、勝訴によって確定した権利の価格と通達に従った評価との差額は相続税の対象にはならない、ということを法的に意味しない。・・・取消判決が示された時点において、（当初の相続税納付の時点においては、価格零と評価された訴訟対象となった権利についても）改めて相続財産に含めて相続税の課税対象とするのが、相続税法に関する適正な解釈であると考える。」と述べ、原判決【判断10】も同意見書を引用する。

この原判決の判示は、評価通達に従って評価し、相続税を納付した後に、勝訴判決があり、当該評価額を超える権利を得た場合に、相続税はその差額を相続税の課税価格に加算し、修正申告等をすることを求めるものであると思われる。

しかし、上記(1)及び(2)のとおり、相続税法22条は、財産の価額は、「当該財産の取得の時」すなわち「相続開始時」における時価によることを求め、時価は「課税時期においてそれぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価格」であるから、「取消判決が示された時点において改めて相続財産の価額を見直す」という丁意見書の見解が「相続税法に関する適正な解釈」などとはとうていいえない。

したがって、相続開始の時における財産評価方法自体が誤りであり、その後の判決により確定した金額が課税時期における評価として適切な価額であったという前提がない限り、原判決の【判断10】のように認定した金額で相続開始時の評価をすることはできないと解すべきである。

この点、被相続人が取得した宝くじが相続開始後の抽籤により1億円の当籤金を得た場合に、1億円が相続開始時の評価額であるとするに等しいとの指摘されるとおりである（A意見書（甲第1号証・12頁））。

したがって、原判決及び丁意見書の解釈は、上記相続税法22条の規定及び時価の解釈から明らかなように、財産評価の大原則を失念するものであり、相続税法22条に違反し、失当である。

(4) 相続開始時に金額が確定していない権利は「相続開始時」で評価するとされていること

相続税申告においては、相続開始時において金額が確定していない財産ないし権利の評価がしばしば問題となるところ、支給が確実であり、かつ、金額を評価できるものについてのみ、相続財産の課税価格に算入することは、法令の解釈及び課税実務から明らかである。

ア 交通事故の損害賠償請求権

訴訟係属中の租税の還付請求権と類似する事例として、長年国税当局において資産税部門を担当され、実務に精通する税理士のE氏は、相続開始の時において訴訟係属していた交通事故の損害賠償請求権を紹介する（佐藤清勝他『精選実例 税務解釈事典』ぎょうせい・甲第25号証）。

【事例】

交通事故により死亡した被相続人の損害賠償請求権は、交通事故の発生という事実により、その被相続人の権利として相続財産となる。しかし、相続開始時においては、その金額がいくらになるか確定していなかった。そのため、相続税の申告納税義務がないものとして、申告もしていなかった。

ところが、その後、損害賠償額が決定したことにより、当該賠償額相当額を相続財産とした場合には、相続税の申告納税義務が生ずることとなった。

この場合に、相続人は相続税の期限後申告をする必要があるか。

この事例につき、回答者の佐藤清勝氏は、当該損害賠償請求権は、「理論上は相続財産を構成」するが、その「相続開始時において、その金額が確定していない場合には、・・・その評価額を決めることができなければ、・・・事実上相続税の課税対象とはならない」と結論づけている。

つまり、相続財産を構成するとしても、相続税の課税時期において評価額が算定できないのであれば、事実上、その財産は相続税の対象とはならないということである。正に、「相続により財産を取得した日」に「それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」が認定できない場合には、相続財産としての権利を認識し得ても、相続財産を評価する術がないことになり、相続財産の評価額は零と

せざるを得ないということである。

これは、その後の話し合いや判決等で金額が確定したとしても、確定時の請求権の金額を、相続開始の時に遡及して、相続開始時の時価と認定することは、上記(1)及び(2)のとおり、現行の相続税法及び所得税法の解釈から、とうてい困難だからである。

この点、原判決は、次のとおり判示する（丁意見書（乙第10号証の1、乙第13号証）及び戊意見書（乙第9号証、乙第12号証）も同旨）。

「交通事故時には損害賠償請求権が発生していることに争いはなく、損害額は判決で確定しても遡及するわけではないから、判決後に増加した損害額を相続税の課税価格に算入できないのは当然であり、判決確定により遡及して請求権が発生した本件とは事案を異にする。」

【判示11】

（原判決7頁）

しかしながら、このような原判決の解釈は、相続税法22条が、相続財産の評価につき、「当該財産の取得の時ににおける時価とする」と規定していることに反するものである。すなわち、判決が「遡及する」かどうかは問題となるのではなく、経過的事実として、「相続開始の時」において、請求権が発生していた場合に、それを財産として評価できたかどうかは問題となるのである。そして、相続開始の時において「判決で確定」していない以上、評価額を算定できないということである。

したがって、相続開始時において、その財産の価額（時価）が算定できないのであれば、その権利を相続財産として認識し得たとしても、事実上、相続税は課税されないということが、その論理的帰結である。

イ 死亡退職手当金

相続税法3条1項2号は、相続人の受ける一定の退職金について、みなし相続財産として相続税の対象となることを規定している。すなわち、死亡退職金は、課税時期（相続開始時）においては、相続財産として未確定であっても、その支給及びその金額が確実に予測できることから、みなし相続財産として相続税の対象とされる。

同条の規定に基づき相続財産とみなされるべきものの範囲について、最高裁判所昭和47年12月26日判決は、次のとおり判示する。

【最高裁判所昭和47年12月26日判決・民集26巻10号2013頁】

「相続開始の際、・・・少なくとも退職金の支給されること自体は、退職手当金支給規定その他明示または黙示の契約等により、当然に予定された場合であることを要するものというべく、また、所得税としてではなく相続税としての課税を期待するものである以上、相続税として課税可能な期間内に支給額が確定する場合でなければならないのは当然である。」

すなわち、「相続開始の際」に、①支給が当然に予定されていること、②相続税として課税可能な期間内に支給額が確定することを条件に、退職手当金等に係る相続税法のみなし規定を適用するのであって、支給の予定されていない退職金については、そもそも相続財産に属さず、受給権者である遺族固有の権利となるというのである。この判断において、「相続開始」後に実際に確定した金額がいくらであったかは問題とされない。

ウ 小括

したがって、仮に、相続開始時において、請求権などの権利を相続財産として認識し得たとしても、当該財産の時価評価にあたっては、その後に実際に確定した金額がいくらであったかは問題とされず、相続開始時におけるその権利の確実性を考慮して算定すべきであり、財産の価額（時価）が算定できないのであれば、相続税は課税されない。

これは、上記(3)において述べた評価通達210が訴訟中の権利の価額につき、相続開始時における別件訴訟の進行状況を参酌し、その財産の確実性を算定すべきことを求めていることとも符合する。

(5) 本件への当てはめ

ア これを本件についてみると、本件還付請求権は、相続開始時において、別件訴訟が大分地方裁判所に係属し、係争中であり、権利として不特定多数の当事者間における自由な取引の対象ではなかった。したがって、本件還付請求権の相続開始時における価額は、不特定多数の間で成立する財産的価値がされず、財産評価基本通達210の取り扱いを援用するまでもなく、「零」である。

この点、長年国税当局において資産税部門を担当され、実務に精通する税理士A氏も、次のとおり、相続税の課税価格に算入される本件還付請求権の価額は「零」であるとする。

【A意見書（甲第1号証）】

「仮に、本件過納金発生期待権が事実上の権利として存在することが想定され、これが相続により取得した権利に該当するものであるとした場合においても、その権利が、その相続開始の時において、金銭に見積もることのできる経済的価値があると認められるものに該当しないかぎり、当該権利の価額は零であり（7頁）、・・・これに該当するのかわからないかの判断は、当該権利が不特定多数の当事者間において自由な取引の対象とされ、市場価格が形成されるようなものであるか否かによることになるのである。・・・

本件過納金発生期待権のような・・・権利が通常一般の多数の当事者間において取引されるというような経済的・社会的実態が存在しないということは明らかであるから、当該権利の価額は、・・・零というほかないものである（8頁）。」

イ また、上記(3)のとおり、評価通達210が、「訴訟中の権利」の評価につき、「課税時期の現況により係争関係の真相を調査し、訴訟進行の状況をも参酌して原告と被告との主張を公平に判断して適正に評価する。」と定めている。

この点に関する原判決の【判示10】は、上記(3)のとおり誤りであり、相続税法が、時間的経過の中の一時点である「相続開始の時」における評価をすることを規定している点を看過している。

すなわち、相続開始の時における財産評価方法自体が誤りであったという前提がなければ、当該判決の認定した金額が合理的な評価額であると解することはできない。したがって、相続開始の時において存在した、本件還付請求権の還付及び金額が確実になかったという事実に照らして評価すべきである。

また、別件訴訟の判決確定により確定的にその後に取得した権利は、下記第6.2（44頁）で述べるとおり、所得税の収入金額に該当して所得税の課税の対象となるから、課税の空白は生じず、評価通達210に従って評価することが何ら問題となる点もない。

ウ そして、評価通達210に従って評価するとしても、本件還付請求権については、課税時期である相続開始時において、別件所得税更正により一旦確定し、別件訴訟において争われていたのである。したがって、上記(4)の同種の権利の確実性の評価方法に照らせば、相続開始時の現況において、未だ支給も金額も確定していない財産であった事に基づき、その価額は「零」として評価すべきである。なお、所得税更正処分の取消訴訟の勝訴率は、従来から極めて低く、たとえば、本件相続開始時である平成12年における納税者の勝訴率は、わずかに2.8%（所得税訴訟件数142件中全部取消件数は4件）であった。（添付資料9：国税庁報道資料）。また実際に、別件訴訟における相続開始時の進行の状況からしても、その判決により還付が確実であるなどとは到底いえないものであった。これは、相続開始時において、本件と同じ処分庁である別府税務署長自らその処分の適法性を主張して全面的に争っていたことから明らかである（添付資料10：別件訴訟の被告別府税務署長の第7準備書面）。

したがって、本件還付請求権の相続税の課税価格に算入される価額を合理的に算定するならば、零とするのが最も合理的である。

(6) 小括

上述のとおり、仮に、本件還付請求権が相続財産に該当するとしても、相続税法22条に従えば、被相続人の相続開始の時における当該還付請求権の価格は、「零」であるから、これを還付金額相当額とする原判決の判断は相続税法22条に違反するものであり、失当である。

また、申立人の上記2及び3の主張のとおり、被相続人から承継した訴訟上の地位が相続財産となる否かはおくとして、仮に訴訟上の地位が相続財産性を有するとした場合であっても、これが課税時期において不特定多数の当事者間で自由な取引が行われるものとは到底考え難いことであるし、またこれについて、通常成立すると認められる価額が形成されることもおよそないことは社会通念上明らかであるから、その評価額が「零」となることはいうまでもない。

第6 相続税としての課税は不合理であること及び原判決の理由には重大な誤りがあること

以上で述べたとおり、本件更正処分が前提とする法解釈には重大な誤りがあるのであるが、原判決には、上述した点以外にも、十分な理由が述べられていない点及び検討が尽くされていない点が存在する。以下ではそれらの点について、それぞれ検討を加え、反論を述べたい。

1 本件還付請求権の原資を被相続人が拠出したことをもって相続財産と評価することはできないこと

原判決は、本件還付請求権が相続財産にあたる理由を述べる中で、本件還付請求権の原資を乙が納付したということを、挙げられている【判断1】。原判決が結論を導く理由として挙げているのは、遡及効の理論のほかにはこの点だけであることからすると、原判決の判断において、原資の拠出は重要な要素となったものと推測される。

しかしながら、原資の拠出の有無は、相続財産の範囲を画するに当たって、意味を持たない。この点は相続税法3条のみなし相続財産の規定を見れば明らかである。

すなわち、退職手当金及び保険金については、相続財産2条1項の「相続又は遺贈により取得した財産」に該当しないとの前提の下、「相続又は遺贈により取得したものとみなす。」との規定が置

かれている（相続税法3条1項1号及び2号）しかし、退職手当金においては労働を媒介として間接的に、保険金においては保険料として直接的に、その原資は被相続人によって拠出されているのであって、原判決の理屈からいえば、相続財産に含まれるべきものなのである。つまり、相続税法は原資の拠出によって相続財産の範囲を画するとの立場を採用しておらず、だからこそ相続税法3条において相続財産とみなす旨の規定が設けられているのである。

以上のとおりであるから、被相続人に経済的に由来することが、相続税法2条1項の相続財産性を決定づけるとは、とうてい言えない。原資を被相続人が負担したことが、本件還付金が相続財産であることの根拠とすることができないのであって、むしろ被相続人による原資の拠出を起因として、相続人が取得するという点で類似する退職手当金及び保険金の場合がみなし規定をわざわざ置いていることからすると、本件還付請求権は相続税法2条1項の定める相続財産ではないと解することが、相続税法の解釈として、整合的なのである。

2 相続財産と解する場合、重大な課税もれが生じ、納税者間の不公平が生じること

(1) 本件では課税方式の選択が問題となること

本件で争われている解釈問題は、その結論から考えれば、申立人に還付された還付金を、申立人の被相続人の相続財産として、相続税によって課税するのが適切か、あるいは相続人である申立人に対する所得税によって課税するのが適切かという点に帰着する。

仮に、本件還付金が相続税法上の相続財産にあたると解して、相続税を課する場合には所得税が課されることはなく（所得税法9条1項15号）、他方、相続財産でないと解する場合には、所得税が課されることになるからである。

(2) 租税公平主義

税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない。各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならない。これは、近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における表れであり、直接には憲法14条1項の命ずるところである。（金子宏『租税法第13版』75頁参照）

(3) 相続財産と解すると、更正の期間制限によって課税もれが生じ、不公平であること

前述のとおり、税務署長が行う更正は、原則として、法定申告期限から3年間の期間においてしかできない（国税通則法70条1項）。ところが、本件のように、更正処分取消訴訟が認容されたことによって還付金が生じる場合において、原判決の【判断4】のように取消判決に基づく還付金を相続税によって課税することとし、前記取消判決の確定が、申告期限から3年間の期間を経過した後のときは、期間制限によって更正処分をすることができないこととなる。そうすると、不服申立て及び上訴等も含めた審理の結果、申告期限から3年を経過した後に取消判決が確定した納税者に対する還付金は、相続財産であるにもかかわらず、相続税によっては課税をすることが不可能であり、また、相続財産であることから所得税によっては課税することができない（所得税法9条1項15号）。これは、課税関係の早期安定という要請を考慮したとしても、なお納税者間において明らかに不公平な取り扱いである。そして、課税処分取消訴訟における一般的な審理期間を考慮すると、上訴がなされた場合において、処分を取り消す判決が確定したときは、相当程度の割合が、期間制限により更正が不可能となり、課税もれとなってしまう事態を招来することとなる。

課税が行われる者と更正の期間制限によって課税が行われない者との間には、有意な担税力の

差はないのであって、基本的に、同一の課税がなされるべきであるにもかかわらず、原判決の解釈によれば、不服申立て及び訴訟係属の期間という偶然的要因に基づいて、更正の期間制限が適用され課税をまったく受けない納税者と、更正の期間内に取消判決が確定し課税を受ける納税者とが生じることとなる。不服申立て及び取消訴訟の確定に要する一般的な期間を考慮すると、更正の期間制限を経過する場合が相当の割合において生じることとなるが、これは、納税者間に課税の不公平をもたらし、課税公平主義に反するものである。

(4) 原判決は、申立人の疑問にこたえていないこと

申立人は、原審においても、おおむね上記のとおり、不整合が生ずるとの主張を行ったのに対して、原判決は「更正処分を受けた被相続人が当該更正処分に係る税額を納付しないまま死亡した場合の相続税の取扱いも同様であり、これとの整合性からすると、納付済みの事案である本件過納金も相続税の課税対象とするのが合理的である。」と判示した【判断5】。

しかしながら、原判決の上記判示は申立人の主張に応答するものとはとうてい言えない。原判決は、被相続人が更正処分を受けた税額等を納付しないまま死亡した場合を述べるものようであるが、申立人の主張は、法定申告期限から3年間の期間制限の間に取消判決が確定した場合には、還付金に対して相続税課税がなされるのに対して、3年間の期間制限を経過して取消判決が確定した場合には、一切の課税がなされないこととなることの不整合を述べたものであって、原判決の述べるところは申立人の主張と異なる状況を取り出して対比を行うものであって失当である。

(5) 所得税を課する場合、課税もれが生じないこと

他方、本件還付金を、その還付金が生じた年分の収入すべき額として所得税によって課税することとした場合には、相続開始時期にかかわらず、判決が確定した年分の確定申告期限から3年間が更正の期間制限とされるのであるから上記のような課税の不公平は生じない。そうすると、原判決の主張する本件還付金が相続税法上の相続財産に該当するという解釈よりも、衡平な結論をもたらし、また、他の税制度と整合的であって、合理的な解釈論であるといえる。

(6) 更正の期間制限の趣旨に反すること

そもそも、更正処分等の期間制限は、課税庁が更正権を有しているにもかかわらず、その権利行使を懈怠した場合に、一定期間の経過により、課税権の行使を制限するものである。この制度は、税務署長が課税権を行使することが可能であるにもかかわらず、一定期間これを行わない懈怠があることが前提となっている。そうすると、課税権を有する税務署長に、特段責められるべき事由がないにもかかわらず、一定の期間経過によって課税権がはく奪されるというのは、制度本来の趣旨から逸脱するものといえよう。

そして、税務署長に一定の懈怠がないにもかかわらず、更正の期間制限を徒過してしまうことを避けるため、前述のとおり「伴い更正」(国税通則法71条1号)の制度が置かれているところ、本件のように、相続により取消訴訟を承継して認容判決を得て納付税額等が還付される場合には、期間制限の起算日である相続税の法定申告期限においては、税務署長は相続税についての課税権を行使することができないのであって、課税権行使の懈怠は存在しないにもかかわらず、更正の期間制限の3年間が経過し始めることになってしまうのである。本件では、処分行政庁は

所得税更正処分を行い、それが争われていた間、当該処分は適法であるとしていたのであるから、本件還付請求権を認識することはありえず、それを相続財産として相続税を更正することは不可能なことである。

それにもかかわらず、期間が進行して3年が過ぎれば、多額の相続税が課税できないことになるという制度は、およそ整合性のない制度というべきであり、そのような事態を相続税法は予定していないと解すべきなのであって、また、期間制限により重大な課税もれを生ずる立法が、立法当局者において長年放置されていたということも、考えられないことである。仮に、本件について相続税として更正処分を行うのであれば、税法全体として整合的な制度を、立法によって、手当てすべきであろう。

(7) 不当な訴訟追行を誘引するおそれがあること

原判決の論理を前提とすれば、乙がもう少し早く死亡していた場合には、3年の更正処分の期間制限が経過し、本件処分は回避されたことになる。また、原判決の解釈に従えば、期間の経過を知ったうえで、訴訟の審理期間を引き延ばしたり、一部敗訴の判決に不服がない場合でも上訴をした上で、3年の期間経過後に取り下げるといったようなことが、当事者にとっては合理的な行動ともいえるのであって、そのような不当な訴訟追行が生じかねない。このような制度的な不備を生じさせるおそれのある原判決の解釈が、不当であることは明らかであり、現行法制度は、そのような不当な事態を招くことを予定して構築されたものではないと解すべきである。

3 還付加算金の処理については遡及効を否定していること

(1) 原判決の説明は、還付金と還付加算金とにおいて、一貫していないこと

原判決は、還付請求権が納付時に遡及して発生するというのであれば、相続開始時までの期間に係る未収利息も相続財産を構成するはずだとの申立人の主張に対して、次のとおり判示し、還付加算金を雑所得とする所得税基本通達35-1を引用した。

【判断6】

「還付加算金の性格は、還付金に対する利息であるので、還付金それ自体は相続税の課税対象となる財産に含まれるとしても、それに附帯して法令の規定に基づいて生ずる加算金について、相続税の課税対象となる財産に含めるべきであるとする解釈を採るべき必然性はない。」

(原判決5頁)

申立人は、還付加算金は、遡及効とは無関係に、納税者に与えられた経済的損害の原状回復を図るために衡平の見地から定められたものであるとする一審判決と同じ立場に立つものであるが、仮に、還付加算金が、利息であるとするならば、相続開始前の期間に対応する利息は当然に相続財産を構成するのが論理的な帰結である。そうすると、原判決は、その内容自体において論理的な一貫性を欠いており、法律論として成立しているとは言い難い。

(2) 原判決は、還付請求権の発生が、遡及するとしたこと

元本である還付金等が還付され又は充当される場合は、国または地方公共団体がそれを保有していた期間の日数に応じ、その金額に年7.3%の割合で計算した金額が加算される。原判決は、還付加算金が、過納金に対する利息だということであるから、本件還付金に対する還付加算金のう

ち、すくなくとも納付した日から相続開始の時までの期間に対応する部分については、相続開始の時までの期間に対する貸付金の未収利息が相続財産を構成するのと同様に、相続財産を構成すると解するのが、論理的帰結である。

(3) 原判決は、還付加算金の発生は、遡及しないとしたこと

しかしながら、処分行政庁は、還付加算金の全部が、取消判決の確定により訴訟当事者の納税者が取得した利息相当額の利得であるとして、当該納税者の雑所得であると解して、所得税を課し、原判決は、これを是認したのである【判断6】。このような還付加算金についての原判決の解釈は、取消判決により訴訟を承継した申立人が、還付金を、自己に固有のものとして取得することと整合する議論であって、還付金が遡及して発生するとする立場とは整合しない。

(4) 原判決は、矛盾していること

以上のとおり、原判決は、一方で、本件還付請求権が実体法上遡及して発生し相続財産を構成するとしていながら、他方で、本件還付請求権から生ずる利息であるとする還付加算金については相続開始前に発生したのも含めて相続財産にあたらないとしているのである。

本件還付請求権が遡及的に発生するのであれば、その利息も、実体法上、相続開始前に発生していたことになるのであって、当然に、相続財産を構成すべきであり、その解釈を妨げる特段の規定は存在しない。そうすると、原判決における本件還付請求権についての理解と、還付加算金についての理解とはどうい整合的に理解することができない。

申立人は、本件還付金については、相続税を課するのではなく、所得税を課するべきであると主張するものであるが、仮に、原判決のように相続税を課する場合には、遡及的に還付請求権が発生することの帰結として、利息とされる還付加算金についても相続財産と解すべきであって、原判決の解釈論は、一貫性を有しないのである。(甲第26号証・F「鑑定意見書」8頁)。

還付加算金についての原判決の解釈論及び所得税基本通達35-1の行政解釈を前提とすると、むしろ申立人の主張する本件還付請求権が相続財産にあたらないとする解釈論が、整合するのである。

4 相続税として課税しなくても、均衡を失しないこと

以上のとおり、原判決の議論は、更正の期間制限及び還付加算金の処理との整合性という2つの重大な点について検討が不十分であると考えられるが、他にも、無効の瑕疵のある処分及び乙が存命であるときとの対比において、均衡を失する旨の判示をしているため、これらの点について、反論を述べる。

(1) 課税処分が無効の場合と比較しても、均衡を失しないこと

ア 無効の場合と取り扱いが異なるとよいこと

原判決は「被控訴人の主張によれば、別件所得税更正処分が重大かつ明白な瑕疵により無効なのか、取り消し得べき瑕疵を有しているのかは、いずれも確定判決を待たなければ判明しないにもかかわらず、無効判決だった場合は還付請求権は納付時に発生しているので相続財産となり、取消判決だった場合は相続財産から外れることになる(乙9、12)。このように、更正処分の瑕疵の重大性、明白性如何により相続財産性が左右されるのは相当ではない。」と判示する【判断7】。

処分の取消しの瑕疵は抗告訴訟で主張されるのに対して、無効の瑕疵は無効等確認訴訟また

は民事訴訟その他の訴訟において本案請求の前提問題として主張されるものであって、原判決が「確定判決を待たなければ判明しない」と述べた趣旨が必ずしも明確ではなく、また、原判決において、処分が、無効の瑕疵を有する場合と取消しの瑕疵を有するに止まる場合とで相続財産性が左右されるのは相当でないとする理由も示されていないのであるが、一般に、取消しの瑕疵については、取消訴訟の排他的管轄が認められるなど、行政事件訴訟法その他の法制度において、無効の瑕疵と取消しの瑕疵とは明確に区別されているのであって、更正処分の瑕疵が重大明白であるかどうかによって、その相続財産性について異なる結論が導かれることは、けっして不相当であるとはいえない。

前述のとおり、過納金は有効な確定処分に基づいて納付ないし徴収された税額であるから、基礎になっている行政処分が取り消され、公定力が排除されない限り、納税者は、不当利得としてその還付を求めることができない。したがって、過納金の還付を求めためにはまず、その基礎になっている更正・決定等の取消しを求める必要があり、ひとたび不服申立期間ないし出訴期間を徒過すると、原則としてその還付を求めることができなくなる。そのため、無効な租税確定処分と取り消しうるに止まる租税確定処分との区別が重要な問題になる。(金子宏『租税法第13版』608頁参照)

以上のように、無効な租税確定処分と取り消しうるに止まる租税確定処分とは実定法上の取り扱いにおいて明確に区別されているのであり、相続税法上の相続財産の解釈においても、その区別は参照されるべきであって、むしろ、異なる結論が導かれることこそが相当な解釈なのである。

イ 無効な課税処分はきわめて例外的なこと

そもそも、更正処分の瑕疵が、重大明白であるとして無効とされるケースは、実務上は極めて少なく、本件においても、処分行政庁が行った被相続人等に対する所得税更正処分は、みなし譲渡所得課税の適否に関するものであり、非上場株式の時価評価を争点とするものであって、このような処分が、重大かつ明白な瑕疵を有することは考え難い。

一般に、課税処分が、無効の瑕疵を有している場合というのは、きわめて例外的な場合なのであって、そのような場合には、前述のとおり実定法上異なる扱いをすることが、許容されるものと考えられる。

ウ 無効な処分も、結果的には、同一の課税関係が生ずること

もっとも、申立人の主張するように、取消しの瑕疵を有する処分についての還付請求権が相続財産にあたらないと解し、無効の瑕疵を有する処分においては、不当利得返還請求権が相続財産にあたると解した場合であっても、無効の瑕疵を有する処分についての不当利得返還請求権の財産評価は、以下のとおり、常に零となることから、原判決の指摘するような不都合は生じないのである。

前述のとおり、相続財産とされる不当利得返還請求権そのものが相続税法22条に規定する相続開始の時の現況において評価される価額(客観的な経済的交換価値)がなければ、相続税の課税価格は零であり、相続税の課税対象とはされない(この点につき、甲第1号証・A意見書「4」参照)。

そして、当該処分を行った税務署長及び国が、訴訟において、重大かつ明白な瑕疵がないと主張している以上は、相続税法22条に規定する相続開始の時の現況における価額(時価)を、相続税の課税時期である「相続により財産を取得した日」において、「それぞれの財産の現況

に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」(相続財産評価基本通達第1「総則」1(2)甲第13号証の10)、すなわち客観的交換価格によって評価すれば、不当利得返還請求権の価額を、納付した所得税額に相当する金額として評価することはできないのである。

したがって、無効な更正処分につき訴訟を提起したとしても、相続税としては課税されないのであるから、結果的には、同一の課税関係が生ずることになる。そうすると、原判決の指摘するような不都合は生じないことになる。

(2) 被相続人が存命中に取消判決が下された場合と比較しても、均衡を失しないこと

ア 原判決は「取消判決の確定時に乙が存命であれば、当然本件過納金は相続財産となったにもかかわらず、訴訟係属中に乙が死亡したという偶然のできごとによって、同じ本件過納金が相続財産とならなくなる(乙12)。しかし、このように偶然のできごとによって相続財産性が左右されるのは相当ではない。さらに、本件過納金は、そもそも乙が納付したものであり、被控訴人に還付されたのは、別件所得税更正処分取消訴訟の訴訟手続を被控訴人が相続により受継したためであるにもかかわらず、同訴訟の勝訴の結果得た実体的な権利である本件過納金の還付請求権を被相続人の原始取得であると主張するのは背理である(乙12)。」と判示している【判断8および9】。

イ しかしながら、被相続人が、死亡前に取消判決を得て確定すれば、被相続人が生前に還付金を得て、自由に処分することができるのに対して、被相続人の死亡後に取消判決が確定した本件のような場合には、被相続人は、その還付金を手にすることも、その処分を自ら決定することも不可能なのであって、その両者の法的、経済的実態は全く異なるからである。

ウ 原判決の判示は、戊・B意見書(乙第12号証、以下「戊意見書」という。)を引用しているところ、原判決及び戊意見書が指摘するのは異なり、判決の確定と被相続人の死亡との先後によって相続財産にあたるかどうかが変わることは、不合理であるとはいえず、原判決及び戊意見書の見解こそ、不合理である。

エ さらに、原判決は、「本件過納金は乙が納付したことを捉えて、訴訟を受継して取得した実体的権利である本件過納金の還付請求権を被相続人の原始取得であると主張するのは背理である」【判断9】として、戊意見書を引用する。(なお、原判決引用の下線部分「被相続人の原始取得」は、「相続人の原始取得」の誤りと思われる。)

ここで、申立人が使用した原始取得という用語法の適切さはともかくとして、その真の意図するところは、申立人は、訴訟を承継した後において、自らの費用を負担し、自らの危険と責任においてそれを追行した結果として、還付請求権を取得したという趣旨である。乙は、その死亡後においては、別件訴訟にかかわれないのは当然であり、したがって、乙が提起した訴訟を承継して争った申立人が、結果として、認容判決により本件還付請求権を取得できたものであるという意味において原始取得したという表現を用いたもので、法的な意味での「原始取得」とは異なることを付言しておきたい。

5 従来の実務の取扱いにおいても相続財産とされていなかったこと

(1) 本件のような相続開始後に発生した還付請求権が、これまで相続税の課税対象とされていなかったことは、前述のとおりであり、本件事実審において、申立人が提出した税理士のE氏、同

A氏及びF教授の各意見書をみれば明らかである。E、A両氏は、いずれも、国税庁審理室（課）において長年にわたり資産税の審理事務に従事し、その後、E氏は東京国税局国税訟務官室長を務め、A氏は東京国税局資産税課長という資産税実務の要職を経験した後、高松国税不服審判所長を務め、それぞれ、課税庁の実務に精通している。また、F教授は10年間にわたり同審理室の訴訟担当（うち4年間は訟務専門官）の職にあったものであるところ、その3人がいずれも、本件還付請求権は、相続財産を構成しないという見解を示していることは、従前、国税当局において、本件のような相続開始後1年3か月後の勝訴判決確定により還付請求権を取得したとしても、それは相続開始後の事情によるものであるから、相続財産を構成しないという課税実務が採用されていることを示すものである。

(2) 原告が本件還付請求権を取得したのは、相続開始後約1年2か月の間における原告並びにその訴訟代理人及び補佐人が真摯にかつ工夫をこらして訴訟を迫行した結果取得した経済的価値であるといえるものであり、したがって、このような観点からみても、本件還付請求権は相続により取得した財産ではなく、訴訟上の地位を承継した申立人が自ら訴訟を迫行して取得した財産であると評価することができることの表れである。

(3) 本件還付金に対しては、所得税による課税がなされるべきであるとする、前述の申立人の主張はこの点からも支持されるものと思われる。

6 相続人間の不公平について

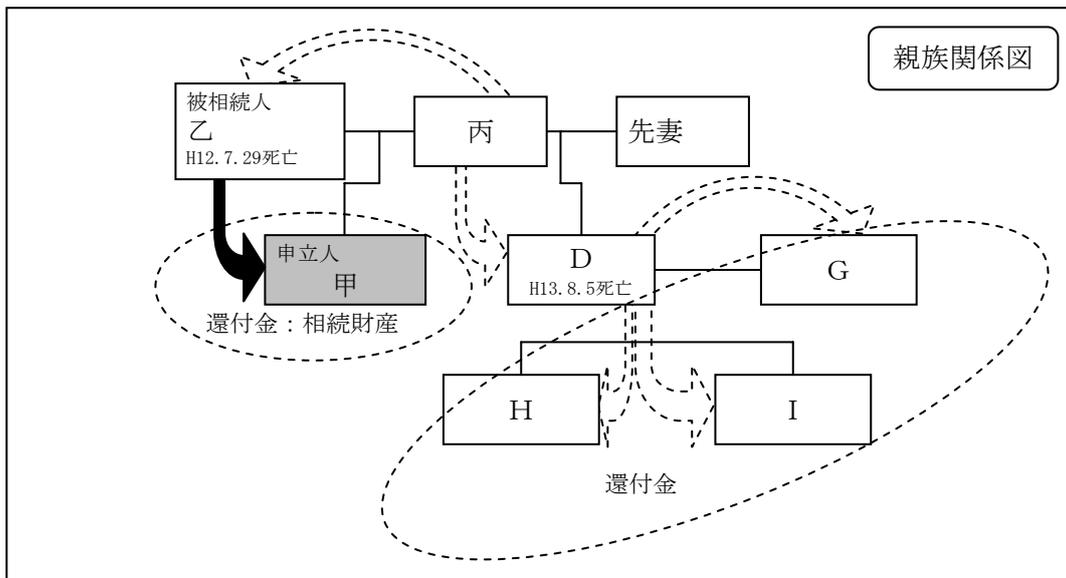
(1) 本件還付金を相続税によって課税することとした場合、期間制限により課税を免れる者と、課税を受けるものとの不平等に加えて、本件においては、相続人の間においても不平等な課税がなされる。

(2) 乙が別件訴訟において争っていた所得税更正処分は、夫の故・丙が納付すべき所得税に係るものも含まれており、故・丙に係る納税義務は、妻の乙及び先妻の子（次男）であるDを含む相続人が承継し、納付していた。Dは平成13年8月5日に死亡したが、死後、別件訴訟の取消判決により、同人の相続人Eら3名も、下記のとおり、Dに係る所得税等の還付金を受領している（甲第19号証の1及び甲第19号証の2）。

G 2, 081, 400円（内還付加算金90, 600円）

H 1, 040, 700円（内還付加算金45, 300円）

I 1, 040, 700円（内還付加算金45, 300円）



すなわち、上記の還付金は、Dが納付した所得税額等を、その相続人である上記Eら3名が受領したものであり、その点では、申立人が受領した所得税額の還付金と同一である。そして、Eら3名も、申立人と同様、当該所得税額の還付金につき、Dに係る相続税の確定申告において、相続財産として申告納付しなかった（添付資料11：平成14年5月31日提出の被相続人D相続税確定申告書）。

- (3) 当該確定申告につき、平成15年9月9日、本件の処分行政庁でもある別府税務署長は、Dの上記各相続人に対して税務調査に着手し、修正申告の懲遷をしたにもかかわらず（添付資料12：代理人J税理士の調査記録。）、上記還付金については何ら指摘しなかったため、Eらも指摘事項についてのみ修正申告に応じた（添付資料13：被相続人D相続税修正申告書）。その後も、処分行政庁（別府税務署長）は同人らには、還付金にかかる相続税更正処分を行わずに更正期限を徒過させたのに対し、申立人に対してのみ更正処分を行ったものである（甲第53号証の1）。

すなわち、原判決の【判断2ないし4】のとおり、更正処分の取消判決の遡及効の理論により、乙の相続財産であると認定するのであれば、Dの場合も、相続開始時において、当該所得税の還付請求権はDの相続財産を構成するから、申立人に対する更正処分と同じく、上記3人の相続人に対しても、相続税の更正処分が行われるべきである。

- (4) Dは、その父の丙に対する所得税更正処分については相続人として訴えを提起していないが、その所得税の還付請求権は、更正処分により、納税した時に発生するという原判決の判示によれば、その相続開始の時にさかのぼりDの相続財産を構成することは明らかである。
- (5) そうすると、申立人に対してのみ行われた本件処分は、この点においても相続税法の解釈または適用において不平等である。

第7 結論

以上の検討からすれば、本件還付請求権は相続税法2条1項にいう相続により取得した財産を構成しないことは明らかである。還付請求権の根拠規定である国税通則法は還付請求権の遡及的発生を予定していないし、また相続税の課税根拠規定である相続税法2条1項及び22条も被相続人死亡「時」に着目して課税関係を規律するものであって、法律関係の後発的な遡及的変動を取り込むことを予定していない。これら関係法令を整合的に解釈する限り、他の結論は考えがたい。

また、このような帰結は課税関係の公平という見地からも支持される。仮に本件還付請求権が遡及

的に相続財産を構成するとの規律を採用した場合には、極めて重大な課税漏れを惹起するのであって、結論の妥当性、その波及効果という見地からいってもとうてい、採用できる規律ではない。

本件更正処分及び原判決は、上記個別法規の解釈を十分に行わず、またこのような課税関係の公平という点にも十分配慮することなく、取消判決の遡及効という極めて抽象的な概念を主たる根拠として、結論を導いたものであって、その解釈論及び帰結には明白な違法がある。よって、申立人は原判決を破棄し、本件更正処分を取り消すことを求める。

最後に改めに付言すると、本件還付請求権が乙の相続財産というのであれば、社会通念に照らして考えれば、乙が生前中に還付を請求することができるものでなければならぬはずである。それが「乙に帰属する財産」ということの常識的な意味であって、相続税法もまたそのような常識に則った規律を採用しているはずである。取消判決の遡及効という極めて抽象的な法理を論拠として、乙が、生前、財産の所有者として権利行使する権能を有しない本件還付請求権が、後日の取消判決確定により、「乙が生前還付請求できたはずであるから、乙に帰属する財産であった」との解釈は社会通念に照らして考えてみれば、きわめて非常識な議論であって、ましてや処分行政庁は取消判決があるまでは公定力を根拠に絶対に還付せず、申立人自身が過酷な訴訟追行を余議なくされたということをも併せて考えれば、正義に反するとさえいえる。適切な租税制度の運用をするためには納税者の信頼が不可欠であるが、原判決の帰結は納税者の信頼を害するという事に留意していただければ、幸いである。

以上