

東京地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 還付金請求事件

国側当事者・国

令和2年3月10日棄却・控訴

判 決

原告 甲
同訴訟代理人弁護士 武田 隼弘
被告 国
同代表者法務大臣 三好 雅子
同指定代理人 別紙指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

被告は、原告に対し、300万円及びこれに対する平成30年11月10日から令和元年12月31日まで年1.6%の割合、令和2年1月1日から支払決定の日又は充当の日まで年7.3%の割合又は租税特別措置法93条2項に規定する特例基準割合のいずれか低い割合による金員(ただし、100円未満の端数があるときはその端数金額を切り捨てる。)を支払え。

第2 事案の概要

本件は、原告が、被告に対し、相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金300万円及びこれに対する国税通則法58条、相続税法33条の2第2項並びに租税特別措置法95条及び93条2項の規定に従った還付加算金の支払を求める事案である。被告は、上記還付金請求権が時効により消滅している旨主張している。

1 関係法令の定め

(1) 相続時精算課税は、納税者の選択により、暦年課税(個人が1暦年間に贈与により取得した財産の合計額から基礎控除額を控除した残額に一定の税率を乗じて税額を算出する課税方法)に代えて適用することができる贈与税の課税方法の一つである。

納税者が相続時精算課税を選択した場合には、当該贈与により財産を取得した納税者は、受贈時に1暦年間に贈与により取得した財産の合計額から特別控除額(累積2500万円)を控除した残額に20%の税率を乗じて算出した当該贈与に係る税額を納付し、その後、当該財産を贈与した者について相続が発生したときは、当該受贈財産の価額を相続又は遺贈により取得した財産の価額に加算した合計額を課税価格として計算した相続税額から既に納付した相続時精算課税に係る贈与税相当額を控除した金額を納付する。

また、当該贈与税相当額が相続税額を上回る場合には、その上回る金額については所定の事項を記載した申告書を納税地の所轄税務署長に提出して、その上回る金額の還付を受

けることができ、同申告書を提出する場合には、所定の書類を添付しなければならないとされている（以上につき、相続税法2章3節、27条3項、4項、33条の2）。

- (2) 還付金又は国税に係る過誤納金（以下「還付金等」という。）に係る国に対する請求権は、その請求をすることができる日から5年間行使しないことによって、時効により消滅する（国税通則法74条1項）。この時効については、その援用を要せず、その利益を放棄することもできず（同法74条2項、72条2項）、別段の定めがあるものを除き、民法の規定が準用される（同法74条2項、72条3項）。

2 前提事実

- (1) 原告は、平成21年10月5日、母である乙（以下「乙」という。）から現預金2000万円の贈与を受け、平成22年3月9日、青梅税務署長に対し、乙からの当該贈与について相続時精算課税を選択し、相続時精算課税に係る特別控除として2000万円を控除し、納付すべき税額を0円とする平成21年分贈与税の申告書を提出した（乙2）。
- (2) 原告は、平成22年4月12日、乙から現金2000万円の贈与を受け、平成23年3月7日、青梅税務署長に対し、乙からの当該贈与について、相続時精算課税に係る特別控除として500万円を控除し、納付すべき税額を300万円とする平成22年分贈与税の申告書を提出した（乙1）。
- (3) 原告は、平成23年3月9日、上記（2）の納付すべき税額300万円を納付した（乙3）。
- (4) 乙は、平成25年1月●日死亡し、相続（以下「本件相続」という。）が開始した。乙の相続人は、原告を含め3名であった。本件相続に係る相続税の課税価格の合計額は、5647万8000円であり、相続税法（平成25年法律第5号による改正前のもの）15条1項に基づく基礎控除額8000万円を下回っており、原告は、本件相続について、相続税法27条1項の規定する相続税の申告義務がある者には該当しない（甲1）。
- (5) 原告は、平成30年11月9日、大森税務署長に対し、還付を受ける税額を300万円とする本件相続に係る相続税の申告書（以下「本件還付申告書」という。）を提出した（甲1）。
- (6) 大森税務署資産課税部門に所属していた丙国税調査官は、平成30年11月27日、原告の税務代理人及び訴訟代理人に対し、本件還付申告書に係る還付金請求権（以下「本件還付金請求権」という。）は、乙の相続開始日の翌日から起算して5年を経過しており、時効により消滅している旨電話で連絡した（乙4、弁論の全趣旨）。
- (7) 原告は、平成31年2月21日付けで、大森税務署長に対し、「平成25年1月●日被相続人乙の相続開始に伴う平成30年11月12日受理の相続税申告に係る還付を認めない処分」を不服として再調査の請求をしたが、同署長は、平成31年4月11日付けで、国税通則法75条1項所定の「国税に関する法律に基づく処分」が存在しないにもかかわらずされた不適法なものであるとして、同再調査の請求を却下する旨の再調査決定をした（甲2の1・2、乙5）。
- (8) 原告は、令和元年5月14日、上記（7）の再調査決定を経た後の「平成25年1月●日被相続人乙の相続開始に伴う平成30年11月12日受理の相続税申告に係る還付を認めない処分」を不服として審査請求をしたが、国税不服審判所長は、令和元年7月2日付けで、国税通則法75条1項の適用の前提となる処分が存在しないにもかかわらずされた不適法なものであるとして、同審査請求を却下する旨の裁決をした（甲3、乙6）。

(9) 原告は、令和元年7月19日、本件訴えを提起した(顕著な事実)。

3 争点

本件の争点は、本件還付金請求権が時効により消滅したか否かである。

4 争点に関する当事者の主張

(1) 被告の主張

ア (ア) 還付金等に係る国に対する請求権は、その請求をすることができる日から5年間行使しないことによって時効により消滅し、その時効については、援用を要せず、また、時効の利益を放棄することはできない(国税通則法74条)。そして、同条1項にいう「請求することができる」は、民法166条1項の「権利を行使することができる」と同義であり、その権利の行使について法律上の障害がなく、権利の性質上、その権利行使が現実に期待のできるものであることを要すると解するのが相当である。

相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金については、相続税還付申告書を提出することによって請求、すなわち、権利の行使ができるところ、相続税法において、相続税還付申告書の提出ができることになる時期を直接規定する条文はない。しかるに、相続税の納税義務が相続開始の時に成立し(国税通則法15条2項4号)、相続開始に伴い相続税の課税価格及び税額の計算、ひいては還付金額の計算が可能になることからすると、相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付を請求することに法律上の障害がなくなり、権利の性質上、その権利行使が現実に期待のできるものとなる時期は、相続開始の時ということになる。

したがって、相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権の消滅時効は、相続開始の時を起算点とするのが相当であり、同請求権は、相続開始の日の翌日から起算して5年を経過する日までに行使しないことによって時効により消滅することとなる。

(イ) 本件相続は平成25年1月●日に開始しており、本件還付金請求権の消滅時効は同日から進行する。そして、本件還付金請求権については、平成30年1月●日の経過をもって時効期間が満了し、同日の経過をもって時効により消滅したものと認められる。

イ (ア) これに対し、原告は、本件還付金請求権の時効期間は、相続税の法定申告期限の翌日から起算して5年と解すべきであると主張する。

(イ) a しかしながら、納税者である相続人は、相続開始の時から相続税の法定申告期限までの間、相続税還付申告書を提出し、還付金を請求することが可能であるにもかかわらず、原告の主張によると、この間は消滅時効が進行しないということになるのであるから、かかる主張が、国税通則法74条1項の文理に反することは明らかである。

b 原告は、相続税の発生する場合は、法定申告期限の翌日から5年間は期限後申告ができることになるところ、国税の賦課権があるのに、還付金請求権が先に消滅時効にかかるというのは均衡を失するなどと主張する。

しかしながら、国税通則法70条1項1号が、国税の更正決定等の除斥期間の起算日を法定申告期限の翌日としているのは、除斥期間が、課税庁において更正及び決定をすることができる権利の存続期間を限定するものである以上、その起

算日は更正及び決定をすることができる最初の日でなければならないからである。これに対して、還付金請求権の時効の起算点は、納税者において還付金の請求をすることができる日であるところ、除斥期間及び時効期間は、いずれも処分又は請求が可能となる日を起算点とし、その起算点から5年をもって処分や請求ができる期間を定めているから、これらの起算日が異なる点だけをみて不均衡ということとはできない。

(2) 原告の主張

ア (ア) 相続税の申告期限は、相続開始があったことを知った日の翌日から10か月以内とされているところ(相続税法27条1項)、この申告期限は、実務上、相続税の課税物件の調査、確定及び評価に相当の手間と時間を要し、申告には時間がかかることが当然の前提とされている。相続開始の時に、相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権の行使を現実に期待することはできない。

(イ) また、国税通則法74条は、還付金等に係る国に対する請求権について、5年間行使しないことによって「時効により消滅する」と規定するが、その実質は権利行使の除斥期間を定めたものとみることができる。そして、同条が公権的に権利消滅を確定させる強い効力を有し、納税者の国に対する還付金請求権を拒絶する根拠となる規定であることからすれば、その起算日の解釈において、税務上の観点から検討が必要であり、納税者の目線から誤解が生じないように決められるべきである。

上記(ア)のとおり、10か月の相続税の申告期限が設けられている以上、納税者は申告期限の最終日までに申告すればよいと考えるのが通常である。納税者は、申告期限は申告の準備期間であると考え、その間に消滅時効が進行するとは考えない。国税通則法74条は、権利の上に眠っている者を保護しないという考え方に通じるものであるが、申告期限内は権利行使のために許された準備期間であり、権利行使を怠っている期間ではない。抽象的に相続開始時から申告が可能であるとし、申告期限をもって権利行使を怠っている期間とみるような解釈は、納税者に不能を強いるのと同じである。

(ウ) 相続税が発生する場合は、法定申告期限の翌日から5年間は期限後申告ができることになる。国税の賦課権があるのに、還付金請求権が先に消滅時効にかかるというのは均衡を失する。

すなわち、相続時精算課税の届出があり、相続税額が発生する場合において、相続税額が相続時精算課税に係る贈与税額を下回れば、当然その差額の還付を受けられることになるが、このような場合の申告期限は、法定申告期限の翌日から起算される。仮に、還付金請求権が相続開始の日の翌日から起算されるとすると、還付金請求権が賦課権より先に時効により消滅し、賦課権があるから相続税の徴収は受ける一方、還付金請求権は消滅しており控除が認められないという、納税者に不当な不利益を被らせる事態が生じ得る。

(エ) 以上によれば、国税通則法74条1項の「その請求をすることができる日」は、相続税の法定申告期限の最終日であると解するべきである。

イ 本件還付申告書の提出は、法定申告期限から5年以内にされているから、本件還付金請求権は時効により消滅していない。

第3 当裁判所の判断

1 本件還付金請求権が時効により消滅したか否かについて

(1) ア 相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権は、国税通則法74条1項所定の「還付金等に係る国に対する請求権」に該当するところ、同項は、当該請求権は、「その請求をすることができる日から5年間行使しないことによって、時効により消滅する。」と規定している。そして、同項所定の「その請求をすることができる」とは、法律上権利行使の障害がなく、権利の性質上、その権利行使が現実に期待のできるものであることを要すると解するのが相当である（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同45年7月15日大法院判決・民集24巻7号771頁、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同8年3月5日第三小法院判決・民集50巻3号383頁参照）。

イ 相続時精算課税に係る贈与税担当額の還付金請求権は、相続税還付申告書を提出することによって請求をすることができる。そして、相続税法上、同還付金請求権について申告期限の定めはないところ、相続の開始時に相続税の納税義務が発生する（国税通則法15条2項4号）一方で、同還付金請求権がある場合には、その額の算定も可能となるから、同還付金請求権に係る同法74条1項所定の「その請求をすることができる日」は、相続開始の日と解すべきである。したがって、同還付金請求権は、相続開始の日の翌日から起算して5年を経過した時点で時効消滅する。

(2) ア これに対し、原告は、相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権について、国税通則法74条1項所定の「その請求をすることができる日」は相続税の法定申告期限の最終日である旨主張し、その根拠として、①相続税の課税物件の調査、確定及び評価に相当の手間と時間を要し、相続開始の時に同還付金請求権の行使を現実に期待することはできないこと、②相続開始があったことを知った日の翌日から10か月の相続税の申告期限が設けられている以上、納税者は申告期限の最終日まで申告すればよいと考えるのが通常であり、抽象的に相続開始時から申告が可能であるとし、申告期限をもって権利行使を怠っている期間とみるような解釈は、納税者に不能を強いるのと同じであること、③国税の賦課権があるのに、還付金請求権が先に消滅時効にかかるというのは均衡を失することなどを挙げる。

イ しかしながら、相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権は、上記(1)イのとおり、相続開始の日から法律上権利行使が可能であるにもかかわらず、原告の主張によれば、相続開始の日から相続税の法定申告期限までは、同還付金請求権の時効期間が進行しないことになるが、そのような解釈は、国税通則法74条1項に明らかに反する。

ウ また、原告の主張する根拠をみても、①の点については、相続税の課税物件の調査、確定及び評価に相当の手間と時間を要する場合もあることは否定できないが、相続開始の日以降、上記調査、確定及び評価を行った上で、同還付金請求権の額の算定をすることが可能なのであるから、同日をもって、同還付金請求権の行使を現実に期待することができるものといえる。

次に、②の点については、相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権の行使が相続開始の日から可能であることは明らかであり、その消滅時効の起算点を相続開始の日とすることは、何ら権利者に不能を強いるものとはいえない。

さらに、③の点については、原告は、相続時精算課税の届出があり、相続税額が発生する場合において、相続税額が相続時精算課税に係る贈与税額を下回れば、当然その差額の還付を受けられることになるが、このような場合の申告期限は、法定申告期限の翌日から起算されるところ、仮に、還付金請求権が相続開始の日の翌日から起算されたとすると、還付金請求権が賦課権より先に時効により消滅し、賦課権があるから相続税の徴収を受ける一方、還付金請求権は消滅しており控除が認められないという、納税者に不当な不利益を被らせる事態が生じ得る旨主張する。しかしながら、そもそも相続税の納付義務が発生する場合には、相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権が発生しないから、その時効消滅を観念する余地はなく、また、相続開始の日の翌日から5年を経過した後に相続税の申告又は更正若しくは決定がされたとしても、相続税額から相続時精算課税に係る贈与税相当額を控除することができる（相続税法21条の15第3項）。したがって、この点に係る原告の主張は前提を欠くものというべきである。それをおくとしても、課税庁による更正又は決定についての除斥期間は、更正及び決定をすることができる最初の日を起算日としなければならない、その日は法定申告期限であり、また、除斥期間は、相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権の時効期間と同じく、5年とされている（国税通則法70条1項1号）。一方で、同還付金請求権は相続開始の日から権利行使が可能であるから、課税庁による更正又は決定についての除斥期間と同還付金請求権の時効期間の起算日が異なることが均衡を失するということはできない。

エ その他原告の主張を検討しても、上記（1）の解釈を揺るがすものは見いだせない。
（3）以上を前提とすると、原告は、本件相続開始の日（平成25年1月●日）の翌日から5年間経過した後の平成30年11月9日に、大森税務署長に対し、本件還付申告書を提出したものであるところ、本件還付金請求権について時効中断事由は認められないから、同還付金請求権は、同年1月●日の経過をもって時効により消滅したものと認められる。

2 結論

以上によれば、原告の請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 森 英明

裁判官 小川 弘持

裁判官 鈴鹿 祥吾

(別紙)

指定代理人目録

伊藤 健太郎、大谷 和志、神山 典子、櫻井 和彦、吉田 正、武田 涼子

以上