

T.Review



租税法の解釈適用は、私的経済取引を規律する私法上の法律関係の法的判断等により具体的に確定した事実（課税要件事実）を、解釈された税法の課税要件規定に当てはめて課税関係が形成される。

ところが、租税法が、私法上の法律関係を前提にするとしても、例えば、私法上の遡及効という法的効果が、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。例えば、遡及効のある土地の売買契約の解除に伴う譲渡代金の返還による損失は、譲渡所得では遡及して減額は正されるものの、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上は、実体法上の規定及びその解釈に基づいて、当該損失が発生した年分又は事業年度の損失として処理されることになる。また、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が、税法上は時効援用時の一時所得として課税されているし、一方、相続財産として申告されていた当該土地が時効の援用により失われた場合には、原則として、更正の請求が認められないとされている。

このような遡及効に関して、福岡高裁平成20年11月27日判決は、課税処分取消訴訟の遡及効の法的効果と相続税法の実体法の解釈適用との関連の議論を捨象して、一审判決とは異なる納税者逆転敗訴の判決を言い渡した。

この事案は、相続税更正処分取消訴訟の原告（母）が死亡したため、その訴訟を受継した長男が当該訴訟で勝訴判決を受けて、被相続人（母）が納付した所得税の還付金の還付を受けたものであるが、当該所得税の還付請求権は、取消判決の遡及効により被相続人の相続財産を構成するとして相続税更正処分が行われ、その

税法の解釈適用 ～取消判決の遡及効

還付金が一時所得か、本件還付請求権が相続財産を構成するかどうかが争われたものである。

一审判決（大分地裁平成20年2月4日判決）は、所得税の更正処分取消訴訟が係属中であり、相続開始の時点で存在することが前提となる相続財産の中に本件過納金の還付請求権が含まれると解する余地はないとして、相続税更正処分を違法として取り消した。ところが、その控訴審判決は、これとは正反対に、更正処分取消訴訟判決の遡及効により、更正処分時に遡及して処分がなかったことになるから、当該処分にかかる税額を納付した時に遡って、本件過納金の還付請求権が存在していたと認定し、当該還付請求権は被相続人の「死亡時に有していた財産に該当し相続税の課税対象となる」と判断したものである。一审判決と控訴審判決の理論的な落差に疑問を覚えるのは筆者だけではないであろう。

ところで、本件被相続人が生前納付した所得税については、その死亡時の相続税開始時までは過納金は発生していない。したがって、生前に、被相続人が当該所得税の還付を請求することは法律的に不可能であるために、課税処分取消訴訟を提起したものである。それにもかかわらず、相続税法の実体規定を捨象して、行政法上の原状回復のための取消判決の形成力に伴う遡及効を、無条件に相続税法の解釈適用に取り込んで、現実の時の流れの一時点である「相続開始の時」には存在しない過納金が存在していたとフィクションして、その還付請求権が「相続開始の時」に存在していた相続財産であると認定したものであるが、かかる認定は、社会常識に反する事理であるといえよう。

被相続人が「相続開始の時に有する財産」が相続財産である。しかし、本件過納金が発生したのは取消判決確定時であるから、そもそも、

と遡及効 と相続財産

中央大学商学部教授

大淵 博義



「相続開始の時」に発生していない本件過納金に係る還付請求権が財産として存在するはずもない。それが取消判決の遡及効の理論により、相続開始時に遡って本件還付請求権が現実の財産として存在していたというのは詭弁の誹りを免れない。本来、相続財産とは、被相続人が生存中に財産として支配管理し自由に処分可能な財産であり、また、権利として行使できるものでなければならない。それが争いのある権利であるとしても、相続開始時の現況により自己の財産と認定できる客観的存在と認められれば、訴訟中の債権といえども相続財産を構成する（財産評価基本通達210）。しかるに、被相続人が生存中に法的に存在しない権利、つまり、請求不可能なものが、遡及効の理論によって、その被相続人の死亡後に存在することになるという論理自体が、理論の持て遊びであり、社会通念、社会常識に反するということでもある。控訴審判決に対して、「相続開始時前に生き返らせて欲しい、その上で国に謝罪を求めて還付請求権行使し納付させられた所得税を自分の手に取り戻したい、そして、息子の支払った訴訟費用を相続財産から控除して欲しい。」という本件被相続人の声が聞こえてきそうである。

ところで、「相続税法22条（評価の原則）」では、財産の価額は、「相続財産の取得の時の時価による」とし、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。この場合の「相続開始の時」という場合の「時」という用語は、「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ていた財産』等のようである。」（林修三『法令用語の常識』日本評論社（1975年）7頁）とされているように、「ある具体的な時点を指す」

（荒井勇『税法解釈の常識』税務研究会出版局（1975年）152頁）用語であり、したがって、「時」というのは「時の流れの一時点」をいうものである。

過ぎ去った時間である過去は戻らないのである。戻るはずのない過去の「時」が、取消判決の遡及効により時間が遡り、数年以上も経過した被相続人の所得税納付時まで遡及して過納金が発生し、生前、被相続人に帰属することがなかった還付請求権が相続財産として存在していたとフィクションすることが許されるというのであろうか。

仮に、課税庁及び控訴審判決の解釈に立つとすれば、被相続人が争訟開始の早期に死亡した場合や争訟が長引いた場合、取消判決が確定した時には、すでに3年の更正の除斥期間を徒過して多額な還付請求権（未納の場合債務控除の否認）の相続税課税漏れが発生することになる。しかも、かかる事態が、戦後、60年間も継続していたことになるが、仮に、控訴審判決のような解釈が正当であるというのであれば、更正の期間制限の特例を創設して手当したことは論ずるまでもないことである。かかる手当がなされていない事実を踏まえて、条文を整合的に解釈すれば、控訴審判決の解釈論理の矛盾が明らかになるであろう。

本件の争点は我が国では初めてのものである。最高裁に上告及び上告受理申立てを行っているところであり、最高裁の深度ある審理に基づいて、法の常識に適った判断を期待したい。

■プロフィール■

（おおふち・ひろよし）

中央大学商学部卒業。東京国税局法人税課審理係、国税庁審理室訟務専門官、税務大学校教授等を経て、現在、中央大学商学部教授。