



相続財産の範囲

取消訴訟係属中の被相続人の死亡に伴う訴訟上の権利

第 36 回 2010 年（平成 22 年）12 月 10 日

発表 守田 啓一

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

平成 22 年 12 月 10 日

MJS 租税判例研究会

相 続 財 産 の 範 囲

取消訴訟係属中の被相続人の死亡に伴う訴訟上の権利

目次

一 争点	1
二 判決	
1 大分地裁	1
2 福岡高裁	1
3 最高裁	1
三 経緯	1
四 大分地裁 納税者勝訴	3
I 事件の概要	3
II 争点	3
III 原告（納税者の主張）	3
(1) 行政処分 of 公定力からの考察	
(2) 取消判決の遡及効について	
(3) 過納金等の所得税法上取扱い	
(4) 結論	
IV 被告の主張の骨子	4
(1) 遡及効の法的性格	
(2) 遡及効と「過納金の還付請求権」の発生時期	
(3) 過納金の性格	
(4) 過納金の課税関係	
(5) 結論 過納金の還付請求権は相続財産である。	
V 大分地裁の判断	5
1 本件過納金の還付請求権の相続財産性について	5
(1) 相続財産の定義	
(2) 過納金の還付請求権は相続財産に該当するか	
(3) 取消判決の遡及効と還付加算金	
(4) 還付請求権が相続財産に該当するとの被告の主張について	
(5) 所得税の課税関係について	
(6) 停止条件と還付請求権の関係	
(7) 結論	
2 別件所得税更正処分取消訴訟の原告たる地位の相続財産性について	8
(1) 更正処分取消訴訟の原告たる地位と還付請求権	
(2) C意見書について	
3 結論	11
VI 意見書	

一 本件過納金の相続財産性と行政処分	12
(1) 相続開始前の還付金	
(2) 相続財産の範囲	
(3) 一身専属権等	
(4) 処分取消訴訟の特殊性	
(5) 停止条件付請求権	
二 法定条件としての公定力	14
三 停止条件付還付請求権の課税関係	14
相続税法第32条、施行令8条	
まとめ・結論	16
VII 意見書	
原告主張の不合理性	16
(1) 相続開始時期からの検討	
(2) 原始取得について	
(3) 民法第912条について	
むすびにかえて	18
五 控訴理由書	19
2 控訴理由の要旨	
(1) 取消判決の形成力	19
(2) 原判決の誤謬	19
(3) 結論	19
第2 行政処分は当初からなかった	19
第3 取消判決の形成力(遡及効)により本件過納金の還付請求権は納付時にさかのぼって発生していたことになること	20
第4 還付加算金について定める国税通則法58条は、取消判決の形成力(遡及効)により過納金の還付請求権が国税の納付時にさかのぼって発生することを当然の前提としていること	20
第5 原判決は所得税と相続税の関係についての理解を誤っていること	20
第6 結語	20
六 福岡高裁判決 納税者逆転敗訴	21
I 判示事項	21
1 本件過納金の原資	
2 取り消された行政処分の効果	
3 取消判決の確定と還付加算金	
4 更正処分は正しい	
5 納税者の主張についての否定(相続財産にあたらぬということについて)	

6	納税者の主張についての否定 (原始取得について)	
7	被控訴人の請求は棄却	
II	裁判所の判断	22
1	本件過納金の相続財産性	22
(1)	相続財産の範囲と相続開始の時期	
(2)	過納金の原資の正確	
(3)	更正処分は相当	
2	被控訴人の主張について	23
(1)	過納金の還付請求権の性格	
(2)	無効判決と取消判決	
(3)	還付加算金について	
(4)	国税通則法施行令 23 条	
(5)	相続財産の範囲 (還付請求権は相続財産か)	
(6)	財産評価基本通達 210 の解釈	
(7)	更正の期間制限	
(8)	死亡退職手当金等	
(9)	租税法律主義	
3	結論	
七	控訴審判決に対する所見 (大淵先生)	27
2.	原判決における遡及効理論の矛盾	27
(1)	課税時期に存在しない本件還付請求権の非相続財産性	
(2)	原判決の相続財産認定の遡及効理論の誤謬とその無用性	
III	取消判決の遡及効による相続財産の認定の是非	29
1.	原判決の認定判断とその問題点	29
2.	相続税法等における課税要件規定と遡及効	29
(1)	「相続または遺贈による財産の取得の時」における「時」の意義	
IV	原判決の甲の主張に対する判示の誤謬	31
1.	本件還付請求権の発生と相続財産性について [原判決第3「2」(1)]	31
2.	無効な課税処分等との比較に関する判示について [原判決第3「2」(2)]	32
(1)	無効判決と取消判決	
(2)	庚・辛意見書	
3.	還付加算金の相続財産性と所得課税 [原判決第3「2」(3)]	34
4.	訴訟中の債権の評価と本件還付請求権の評価 [原判決第3「2」(6)]	
	判事された内容の誤りの指摘	34
(1)	財産評価基本通達 210 の解釈	
(2)	財産評価基本通達 210 の解釈と相続税法第 22 条	

(3) 評価の原則の的確解説の例示	
(4) 損害賠償金と取消判決	
(5) 相続財産の価額	
V 結語	37
1 相続財産を課税対象とする相続税と遡及効理論の誤謬	37
2 鑑定意見書の非論理性と原判決の見落としした論点	39
(1) 二つの鑑定意見書の問題点	
(2) 原判決の見落としした税法解釈上の論点	40
(3) 遡及効と税法規定	41
3 おわりに	43
八 最高裁判決	44
九 上告受理申立て書	45
6 相続人間の不公平について	45
(1) 相続人間の不平等課税	
(2) 別件訴訟の取得者及び取得金額	
(3) 更正処分を受けたもの、受けなかったもの	
(4)	
(5)	
7 結論	47
十 大淵先生のレジュメ	48
1 事案の概要	48
2 判旨	49
3 研究	49
(1) 相続税法上の相続財産の意義 ～その文理解釈からの考察～	49
(2) 取消判決の遡及効と還付請求権の相続財産性	51
(3) 私法上の遡及効と課税関係	52

相続財産の範囲（取消訴訟係属中の被相続人の死亡に伴う訴訟上の権利）

一. 争点

1. 相続開始後に確定した判決により誤納となった所得税額は、被相続人の財産か否か
2. 納税者は、相続財産に該当しない（所得税法の一部所得として申告）と主張したのに対して、処分行政庁は、相続財産として、相続税の更正処分を行った。

二. 判決

1. 大分地裁 平成17年（行ウ）第13号相続税更正処分取消訴訟事件
平成20年2月4日判決 全部取消し（納税者勝訴）（控訴）TAINSコードZ888-1307
2. 福岡高裁 平成20年（行コ）第9号相続税更正処分取消訴訟事件（控訴人国）
平成20年11月27日判決 原判決取消し、被控訴人の請求棄却（納税者逆転敗訴）（上告）TAINSコードZ888-1384
3. 最高裁第二小法廷 平成21年（行ヒ）第65号相続税更正処分取消訴訟事件
平成22年10月15日判決 棄却 確定（納税者敗訴）TAINSコードZ888-1551

三. 経緯

(1)	平成8年2月27日付け	敏子に対する各所得税更正処分
(2)	平成9年4月11日	敏子が上記(1)の処分に係る別件訴訟を提起
(3)	平成12年7月29日	敏子死亡
(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1

		2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	本件訴訟につ章、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。)

四 大分地裁 納税者勝訴

I. 事件の概要

本件は、原告が、その実母である上野敏子（以下「敏子」という。）の死亡により相続した財産にかかる相続税として、課税価格1億2171万1000円、納付すべき税額1273万8700円と申告していたところ、敏子が生前提訴し、原告がその地位を承継していた所得税更正処分等取消請求事件について、取消判決が確定したことから、過納金が原告に還付され、これを被告が敏子の相続財産と認定して、その相続税につき、課税価格1億4963万円、納付すべき税額2096万9400円とする更正処分を行ったことに対し、原告が、上記過納金の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、その処分の取消しを求めた事案である。

課税価格の差額 27,919 千円 相続税額の差額 8,230,700 円

II. 争点

「本件の争点は、本件過納金の還付請求権が、敏子の相続財産を構成し、相続税の対象となるかどうか」である。

キーワードは、「過納金の還付請求権」であるが、大分地裁の判決は「過納金の還付請求権」という権利が存在するのを前提とし、「その権利」が相続財産となるか否かの判断をしている。

III. 原告（納税者）の主張の骨子

(1) 行政処分の公定力からの考察

行政処分に公定力を認める論理的帰結として、本件過納金又はその還付請求権は、別件所得税更正処分取消訴訟の取消判決確定によって初めて生じると解するほかなく、敏子の相続開始時には存在していなかったものである。

したがって、本件過納金の還付請求権は、原始的に原告に帰属するものであり、敏子の相続財産を構成するものではない。

(2) 取消判決の遡及効について

被告がその主張の根拠とする取消判決の遡及効は、判決の拘束力（行政事件訴訟法33条）によって原状回復義務が課される結果、更正処分がなかった状態まで回復するというにすぎず、還付請求権が遡及的に生じていたということにはならない。

(3) 過納金等の所得税法上取扱い

所得税法の通説的解釈によれば、原告の本件過納金の還付請求権の取得は、

原告の純資産の増加の起因となる外からの経済的価値の流入、すなわち収入金額に算入すべき金額に該当する。したがって、当該収入は所得税法36条の収入金額を構成すべきものであり、その収入は相続税又は贈与税の課税対象となるものではないから非課税所得（所得税法9条1項15号）には該当せず、その結果、当該収入は所得税の課税対象となるのである。

(守田注) 一時所得で申告している。

(4) 結論

以上のことから、原告が相続により取得したのは、「訴訟上の原告の地位を法的な訴訟承継手続により取得することができる地位」という事実上の地位に過ぎないことになるが、取消訴訟の訴訟物は処分の違法性一般であるから、その地位を他に譲渡して換価することはできない。したがって、当該地位は一切換価価値はないから相続財産を構成しない。

(守田注) 換価価値がないから相続財産を構成しないとしているので、相続財産に該当しないと主張している。相続財産には該当するが、課税価格に算入する金額が「0円」であるとの主張ではない。

IV. 被告の主張の骨子

(1) 遡及効の法的性格

抗告訴訟における取消判決は遡及効を有しているから、別件所得税更正処分は、同処分の取消訴訟の判決確定により当初から存在しなかったことになる。

(2) 遡及効と「過納金の還付請求権」の発生時期

そうすると、観念的には、敏子が別件所得更正処分にに基づき納付した時点で遡って、本件過納金の還付請求権が発生していたといえることができる。

(3) 過納金の性格

また、本件過納金は本来敏子に還付されるべきものであるが、これが原告に還付されたのは、原告が敏子の財産を相続したことをその理由とするのであり、この相続がなければ、本件過納金が原告に還付されることはなかったのである。すなわち、原告は、還付金を受けるべき地位を承継したのであり、たとえその発生時期が相続開始後であるとしても、本件過納金の還付請求権は相続財産を構成するというべきである。

(4) 過納金の課税関係

さらに、本件過納金の還付請求権は、所得税又は相続税のいずれかの課税対象となるべきものであるところ、本件過納金は敏子が有していた財産を原資として納付された金銭（過納金）であり、取消判決の確定により、それが当初から逸出しなかったことになるにすぎないから、仮に敏子が生存してお

り同人に還付された場合には、これを一時所得又は雑所得の収入金額として発生したとみるべき事実が認められず、所得税の課税対象とはならない。

(5) 過納金の還付請求権は相続財産である。

こうした本件過納金の還付請求権の性質は、相続という偶然の事情によって左右されるものではなく、敏子の納付により減少した相続財産が、納税義務が消滅して本件過納金が発生することにより回復されるだけなのであるから、これを原告の所得とみることはできない。したがって、本件過納金の還付請求権は敏子の相続財産を構成するというべきである。

V. 大分地裁 裁判所の判断

1. 本件過納金の還付請求権の相続財産性について

(1) 相続財産の定義

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)と定めているところ、相続税法上の「財産」とは、これを課税価格に算入する必要上、金銭的に評価することが可能なものでなければならない。

そうすると、相続財産は、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、既に存在する物権や債権のほか、未だ明確な権利とはいえない財産法上の法的地位なども含まれると解するのが相当である(相続税法基本通達11条の2-1参照)。

また、相続税の納税義務の成立時点は、「相続又は遺贈による財産取得の時」(国税通則法15条2項4号)であるところ、相続人は相続開始の時から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)から、納税義務の成立時点は、原則として、相続開始時すなわち被相続人死亡時である。

このように、相続税法上の相続財産は、相続開始時(被相続人死亡時)に相続人に承継された金銭に見積もることができる経済的価値のあるものすべてであり、かつ、それを限度とするものであるから、相続開始後に発生し相続人が取得した権利は、それが実質的には被相続人の財産を原資とするものであっても相続財産には該当しないと解すべきである(ここでは相続税法上のいわゆるみなし相続財産は考慮しない)。

(2) 過納金の還付請求権は相続財産に該当するか

以上を前提として、本件過納金の還付請求権が敏子の相続財産を構成するかどうかを検討するに、確かに、本件過納金の原資は敏子が拠出した納付金ではあるが、敏子の死亡時すなわち相続開始時には、別件所得税更正処分取

消訴訟が係属中であり、未だ本件過納金の還付請求権が発生していなかったことは明らかである（判決による課税額の減少に伴う過納金の発生時期が、確定判決の効力が生じた時であることについて、当事者間に争いはない。）。

そうすると、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いわざるを得ない。

(3) 取消判決の遡及効と還付加算金

① 取消判決の遡及効

この点、被告は、取消判決の遡及効により、別件所得税更正処分が初めからなかったこととなるから、本件過納金の還付請求権は敏子が納付した当時から存在していたことになり、同還付請求権自体が相続財産を構成すると主張する。

しかしながら、一般に抗告訴訟における取消判決の形成力に遡及効が認められるのは、瑕疵のある行政処分を遡及的に失効させることによって、国民の権利利益に対する違法な侵害状態を排除することを目的とするものであって、そのことから直ちに、更正処分取消訴訟における取消判決が確定した場合に、過納金の還付請求権自体が納付時に遡って発生するとは解されない（還付請求権が発生するのは、あくまで取消判決が確定したときからである。）。

② 還付加算金

これに対し、C作成に係る鑑定意見書及び意見書（以下、両書面を併せて「C意見書」という。）は、国税通則法が還付加算金の支払について規定しているのは、遡及効が認められることによる当然の措置であるとする（すなわち、還付加算金が国税の納付のあった日の翌日から起算されるのは、過納金の還付請求権が納付と同時に発生したものと擬制されるからであると解しているものと思われる。）。

しかしながら、過納金を還付する場合に付される還付加算金は、違法に財産権を侵害された納付者に対する調整ないし救済措置として国税通則法によって定められたものであり、それが認められるからといって過納金の還付請求権が国税の納付時に遡って発生したと解する理論的根拠とはならず、むしろ、還付加算金の起算日を法定したのは、不当利得につき利息を付すのを受益者悪意の場合に限定する一般不当利得の法理を修正した結果であることからすると、過納金の還付請求権が国税の納付時に遡って発生したために還付加算金が国税の納付のあった日の翌日から起算されることになったとはいえ、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たというべきである。

したがって、遡及効を理由として、本件過納金の還付請求権が相続財産を構

成するとする被告の主張は採用できない。

(4) 還付請求権が相続財産に該当するとの被告の主張について

また、被告は、本件過納金が原告に還付されたことをもって、本件過納金の還付請求権が相続財産を構成することを裏付けている旨主張するが、本件過納金が原告に還付されたのは、原告が敏子を包括承継したことにより、別件所得税更正処分に係る納税者の地位を承継しているからであり、このことをもって、取消判決確定によって初めて発生した還付請求権を相続により取得したと解するのは、論理に飛躍があるといわざるを得ない。

(5) 所得税の課税関係について

さらに、被告は、本件過納金の還付請求権を原告の収入金額として所得税の課税対象とすることができないから、これと二者択一の関係にある相続税の課税対象とすべきである旨主張する。

確かに、敏子の存命中に取消判決が確定した場合には、還付金を新たな収入額として所得税を課することはできないが、相続開始後に還付金を取得した原告との関係では、これを「利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」(所得税法34条1項)に該当すると解する余地は十分あるというべきである。このことは、相続税法が、被相続人に支給されるべきであった退職手当金等が、被相続人の死亡後3年以内に支給が確定したものの支給を受けた場合に限りて相続財産として扱い(3条1項2号)、その期間を過ぎて支給が確定した退職手当金等は、相続人の一時所得として扱われることと同様ということができる。すなわち、支給の趣旨は同一であっても、それが支払われた時期によって、課税上は性質の異なるものとして捕捉することが法律上許容されているのであり、還付金についても、本来的には納付者本人の財産として扱うのが相当であるが、それが納付者の相続開始後に発生した場合には、相続人の新たな収入金額として扱うことも格別不合理ではないというべきである。

(6) 停止条件と還付請求権の関係

ところで、D作成に係る意見書(以下「D意見書」という。)は、原告が「処分が判決により取り消されることを法定の停止条件とする還付請求権」を相続によって取得したと解し、係る停止条件の成就により還付請求権が発生し、確定した還付金額が相続財産に加算されるという理論構成を立てている。

しかしながら、納付の基礎となった更正処分が取り消されること、すなわち、国が納付金を保有することの法律上の原因が失われることは、還付請求権の発生要件事実であり、これを停止条件と解することはできない。その意味で、処分の取消しは、D意見書が例示する農地の遺贈における農地法上の許可とは全く性質の異なるものである。

すなわち、更正処分が取り消されるまでは、還付請求権は条件付き債権としても発生していないのであるから、かかる見解を根拠として、本件過納金の還付請求権が相続財産を構成すると認めることはできない。

(7) 結論

以上より、本件過納金の還付請求権が敏子の相続財産を構成することは理論上あり得ないというべきであり、この点についての被告の主張は採用できない。

2. 別件所得税更正処分取消訴訟の原告たる地位の相続財産性について

(1) 更正処分取消訴訟の原告たる地位と還付請求権

前記のとおり、原告は、本件過納金の還付請求権を相続により取得したとはいえないが、別件所得税更正処分取消訴訟の原告たる地位を承継しており、係る地位に財産性が認められるのであれば、課税価格を算定するために、相続開始時点における当該地位を金銭的に評価する必要が生じる。

① 過納金の還付請求権と公定力

そこで検討するに、抗告訴訟の訴訟物は、行政処分の違法性一般と解されているから、更正処分の取消訴訟においても、訴訟物自体に財産性を見出すことはできない。もっとも、納税義務者に更正処分取消訴訟における原告適格（行政事件訴訟法9条1項）が認められるのは、当該更正処分によって侵害された財産権が、同処分を取り消すことによって回復されるという法律上の利益が認められるからであり、同訴訟において取消判決が確定し過納金が発生した場合には、還付請求権の行使を待つまでもなく、これを納付した者に対して還付金及び還付加算金が交付される（国税通則法56条1項、58条1項）。そうすると、過納金の還付請求権は、当該更正処分が取り消された場合に反射的に発生する権利といえ、その意味で、更正処分取消訴訟の原告たる地位は、過納金の還付請求権と密接な関係にあるといえることができる。

② 過納金の還付請求権と公定力

しかしながら、公定力により行政処分はそれが権限ある機関によって取り消されるまでは有効と扱われるから、こうした公定力が排除される以前の段階で

は、過納金の還付請求権も将来発生しないものとして扱われることになる。

③ 更正処分取消訴訟の原告たる地位の財産法上の法的地位

そうすると、更正処分取消訴訟の原告たる地位は、取消判決が確定する以前の段階では、財産法上の法的地位ということもできず、金銭に見積もることができる経済的価値のあるものとして評価することはできないというべきである。

また、仮に当該地位の財産性を肯定して、相続開始時点における金銭的評価を行う場合、更正処分取消訴訟において処分の適法性を主張している処分庁ないし国が、他方では、過納金が将来発生すること（すなわち、当該処分が違法であること）を前提として原告の地位を評価するという矛盾した態度を取らざるを得なくなり、こうした事実上の不都合に鑑みても、相続開始時に被相続人が更正処分取消訴訟の原告である場合には、その原告たる地位に財産性を認めるべきではない。

④ 結論

したがって、本件においても、別件所得税更正処分取消訴訟の原告たる地位に財産性を認めることはできず、係る地位も相続財産たり得ないこととなる。

なお、原告たる地位に一応財産性を肯定しつつ、相続開始時の評価額を零とする見解も成り立ち得ると思われるが、仮にこうした見解を採用しても、後記のとおり、本件の結論には影響しない。

(2) C意見書について

① 取消判決確定後の更正処分の正当性

この点、C意見書は、別件所得税更正処分取消訴訟の原告たる地位が相続税の財産評価の対象となり、相続開始時における評価額と取消判決確定により具体化した評価額との差額分については、更正の請求又は更正処分を通じて調整されるとし、本件の場合、別件所得税更正処分取消訴訟によって争われた金銭的価値が、相続開始時には零と評価された場合でも、課税庁は、取消判決確定後に、法の命ずるところに従って更正処分を行うべきである旨述べ、D意見書も同様の見解に立っている。

② 意見書の前提の否定

これらの見解は、いずれも別件所得税更正処分取消訴訟の原告たる地位に財産性が認められることを前提としているところ、当裁判所は、上記のとおり、こうした前提に立つものではなく、原告たる地位の相続財産性を否定するから、取消判決確定後にその再評価を行い、差額について更正処分を認めることもあ

り得ない。

③ 財産性の肯定した場合の相続開始時の評価額

もつとも、C意見書及びD意見書のように、別件所得税更正処分取消訴訟の原告たる地位に財産性を肯定しつつ、相続開始時の評価額を零とする見解も、取消判決確定による還付請求権の反射的発生を重視すれば、成り立ち得るから、かかる前提に立ち、相続開始後の取消判決確定によって生じた還付請求権の額を基に、原告たる地位の再評価を行い、その結果を課税価格及び相続税額に反映させることができるかについて、以下検討する。

④ 更正の請求の特則との関係

この点、相続税法は、国税通則法に基づく更正の請求の特則として、相続開始後に生じた一定の事由に基づいて申告又は決定に係る課税価格及び税額が過大となった場合に、更正の請求をすることを許容しており（同法32条、同法施行令8条）、D意見書も、これらの規定を引用して、申告時の評価額を暫定的なものとし、その後の事情変動により価額が明確となった場合の調整が認められる旨述べている。

⑤ 更正の請求と相続財産の評価額の変動の関係

しかしながら、同法32条、同法施行令8条に規定される後発的事由は、相続人の異動が生じた場合や、共同相続人間又は相続人以外の者との間において、相続財産の帰属に変動が生じた場合等であり、個々の相続財産の価額に変動が生じた場合は含まれていない。したがって、これらの事由に基づき更正の請求を行う場合であっても、算定の基礎となる評価額は相続開始時のものが用いられることとなる。

また、例えば、相続開始時に100万円の債権が相続財産として存在することを前提に、課税価格及び相続税額を算定し申告していたところ、その後の判決により当該債権額が50万円であることが確定した場合には、国税通則法23条2項1号に基づき更正の請求をすることができ、逆に、150万円であることが確定した場合には更正処分をすることもできると解されるが、これは、あくまで当該債権の相続開始時における債権額が50万円あるいは150万円であったことを前提として、その相続開始時における債権額が判決により明らかになったために認められるものであり、債権額に変動が生じたものではない。

⑥ 取消訴訟の原告たる地位の相続開始時の評価額

これに対して、別件所得税更正処分取消訴訟の原告たる地位の相続開始時の

評価額は零であり、その後の取消判決確定という事情変動によりその評価額が変動したものであるから、上記更正の請求や更正処分の対象にはならないといわざるを得ない。

⑦ 相続財産の評価時期

そもそも、相続税法22条は、相続財産の評価時期及び方法について「当該財産の取得の時における時価」と定めるのみで、それ以外の時点の評価時点とする規定や、取得時の評価額を暫定的なものとする規定は存在しない。そして、相続税法がこのように財産評価の時点を明確に定めた趣旨は、一般に財産は時間の経過によってその金銭的価値に変動が生じるところ、相続開始後に生じた事情変動に基づく価値変動を常に評価額に反映させなければならないとすると、相続税の課税価格を確定することが困難となり、手続的に著しく煩雑となるだけでなく、財産の種類によっては金銭的価値の恣意的操作がなされるおそれもあり、課税の公平を欠くことにもなりかねないため、こうした弊害を除去し、課税手続の安定・明確化、公平な課税の実現を図ることにあると解される。

このような相続税法22条の規定文言及び趣旨に加え、上記のように、後発的事由に基づく更正の請求においても、相続財産の評価額に変動が生じた場合は行われなかったことをも考慮すると、同法は、相続財産の評価時期を相続開始時のみとし、後発的事由に基づく再評価は許容していないと解するのが相当である。

⑧ 後発的事由発生による評価額の変動の可否

したがって、本件においても、相続開始時に別件所得税更正処分取消訴訟の原告たる地位を零と評価しておきながら、その後に同訴訟の取消判決が確定し、反射的に還付請求権が発生したからといって、原告たる地位の評価額を還付金相当額に改めた上で、増額更正処分を行うことは許されないというべきである。

したがって、C意見書及びD意見書の上記見解は採用できない。

3 結論

以上のとおり、本件更正処分は、本来相続財産に含まれない本件過納金に係る還付金を課税財産に含めて税額を算定したものであり、また、別件所得税更正処分取消訴訟の原告たる地位を相続財産と見ることもできない（仮に、原告たる地位を相続財産と見ても、相続開始時の評価額は零であり、後に発生した還付金相当額で再評価することはできない。）から、いずれにしても、相続税の増額更正を内容とする本件更正処分は違法といわざるを得ない。

よって、原告の請求には理由があるからこれを認容することとし、訴訟費用の負担 につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文の

とおり判決する。

(大分地方裁判所民事第2部 裁判長裁判官 一志泰滋 裁判官 神野泰一
裁判官 矢崎豊)

VI. 意見書 (抜粋、番号・符号は意見書による)

立命館大学大学院法務研究科教授

博士 (法学・一橋大学) 三 木 義 一

一 本件過納金の相続財産性と行政処分

(1) 相続開始前の還付金

所得税更正処分が判決により違法として取り消されて確定し、所得税過納金に係る還付請求権が発生した後に、本件相続が開始されたのであれば、原告が相続により当該還付請求権を承継したことについては何らの異論もない・・・

【原告訴状7頁】

(2) 相続財産の範囲

民法 896 条 相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する。

(3) 一身専属性、等

もちろん、民法は「ただし、被相続人の一身に専属したものは、この限りでない」としている、

本件のような還付金請求権は典型的な金銭債権であるので、一身に専属されていると解する余地はないし、しかも訴訟まで提起している以上、通常の債権と別意に解する必要性もない。

また、本件還付請求権は、受取人として指定されているものが受ける生命保険金のように原告固有の財産と解されるものでないことも明らかである。原告はあくまでも被相続人が争っていた訴訟を承継したにすぎないからである。

(4) 処分取消訴訟の特殊性 (本件還付金の相続財産性を肯定するための障碍)

本件被相続人が死亡した課税時期においては、みなし譲渡課税にかかる所得税更正処分取消訴訟が係属中であることから、その相続税の課税時期の現況において判断すれば、本件所得税更正処分は、その公定力により適法・有効なものとして原告を拘束しており、しかも、その課税時期においては、被告自身が当該所得税更正処分は適法であると主張しているのであるから、当該更正処分

により確定した具体的納税義務に基づいて、原告が納付した所得税額等が過納金となるはずがない。したがって、原告が本件相続により本件所得税の過納金の還付請求権を取得したと認定すること自体、論外な違法な解釈であることは論ずるまでもないことである。

・・・過誤納金の原因が、申告、更正決定等による国税債権の確定行為に基づくものであり、「それが取り消すべき瑕疵（違法性）を有するにすぎないときは、それらの確定行為が取り消されるまでは還付請求権は生じない。」のである。

【原告訴状4頁】

【大淵博義教授意見書】

相続開始時においては、未だ還付請求をする権利は発生していないのであるから、これが相続財産を構成するはずもないし、原告が本件還付請求権を取得したのは判決確定日であり、その後、具体的に取消した所得税額等の還付金は、公定力が消滅した結果、発生した過納金の還付により原状回復がなされたということに過ぎない。このことが、相続開始時に遡及して、本件還付請求権が存在しているものとして相続財産を構成する根拠とならないことは、次のような相続税法の明文の規定の文理解釈から当然に導かれる法解釈である。

【大淵博義教授意見書2～3頁】

つまり、課税処分には一般に公定力があり、税額確定処分を訴訟で争っていてもその取消が確定するまでは還付請求権は発生していないので、本件相続開始時には相続すべき請求権自体がない、という主張である。

しかし、この問題は主として還付請求権の時効消滅との関係での議論であり、更正処分等に無効の瑕疵がある場合には納付したときから還付請求権が生じ（最高裁昭和52年3月31日判決訟務月報23巻4号802頁等）、一方取消すべき瑕疵にすぎない場合は、当該処分の取り消しの時から還付請求権が生じ、その翌日が時効の起算日になる、という意味であり、相続財産性を判断するための議論ではない。

仮に、原告の主張を前提とすると、更正処分が無効であった場合は相続財産になり、取消すべき瑕疵を有していた場合には相続財産からはずれるという奇妙な結論になるが、いずれも判決を待たずに相続開始時に判断できるものではないし、また、処分取消訴訟を原則とする行政事件訴訟制度とも整合しない解釈になる。

(5) 停止条件付請求権

このように考えると、本件還付金を相続財産からはずす積極的な理由は見あたらず、通常の請求権・債権と同様に相続財産に含まれると解するのが自然であるが、前述の公定力理論との整合性にも配慮しなければならないことになる。

二 法定条件としての公定力

まず、相続開始時に権利として発生していないものが、後日相続税の課税対象に含まれることは法制度としてありうるのである。たとえば、相続人以外の者への農地の遺贈を想定すればこのことは容易に理解されよう。(中略)

このように停止条件が相続財産に係わっているときは、相続開始時の納税義務の人的範囲及び物的範囲と、条件成就時のそれとがずれてくるのである。

本件の場合、更正処分がなされ、更正処分には原告主張のように公定力が認められ、この処分が取り消されない限り還付請求権が発生しないことは現行法の前提となっている。

従って、原告の母は、自ら還付を請求したものの、その請求権は「処分が判決により取消されること（「無効が確認されること」も含む）」を法定の停止条件としている還付請求権であったのである。行政処分の公定力から派生する法定の停止条件であるから、相続開始時には還付請求権はまだその効力を生じていないが、当該請求権自体は相続財産の中には含まれているのである。民法は、このような停止条件付債権・請求権も相続の対象にあることを明文で認めている。

【民法912条2項】

弁済期に至らない債権及び停止条件付きの債権については、各共同相続人は、弁済をすべき時における債務者の資力を担保する。

つまり、本件の法的関係は、原告の母親が「更正処分の取消（又は無効）」を停止条件として有している還付請求権を原告が承継し、後日当該停止条件が成就（判決により当該処分の取消・無効が確定）したものにすぎないのである。従って、本件還付金は明らかに「相続財産」であって、相続税の枠内で調整すべきものである。原告は本件処分の違法性を様々な観点から論じておられるが、肝心の行政処分の公定力が一種の法定の停止条件として機能していることを失念されているように思われる。

三 停止条件付還付請求権の課税関係

さて、本件還付金をこのように（法定停止）条件付債権（請求権）と解した場合の課税関係を整理しておこう。

① まず、相続開始時に原告が被相続人から承継する還付請求権は停止条件付であるから、当該条件が成就するまでは、その効力が生じないため、相続税の確定申告に際しては、その評価額はゼロとなろう。

② その後、当該停止条件が成就すると、還付請求権が発生するので、成就に

より還付が確定した金額が相続財産に加算されることになる。

この点に関連して、原告は相続開始後の変動が一切ないかのような主張をされている。(評価通 210：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)

しかし、原告のこの主張は、相続税法の基本的仕組と相容れない主張である。

相続税は相続により取得した財産の価額を課税対象としているが、その額が申告時には必ずしも明確ではなく、事後に様々な事情から明らかになる事態も想定しており、そのような場合には、明らかとなった価額で調整できることを明記しているのである。まず、国税通則法が規定する一般的な更正の請求や修正申告の適用が排除されているわけではないし、相続特有の事情を考慮して法 32 条の更正の請求の特例規定等も設けているからである。法 32 条では、具体的には次のような事項が調整の対象となっている。

- | | |
|---|---|
| 1 | 遺産分割等により、共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従って計算された課税価格と異なることとなったこと。 |
| 2 | 認知の訴え又は推定相続人の廃除等の規定による認知、相続人の廃除又はその取消しに関する裁判の確定、同法第 884 条に規定する相続の回復、同法第 919 条第 2 項の規定による相続の放棄の取消しその他の事由により相続人に異動を生じたこと。 |
| 3 | 遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したと。 |
| 4 | 遺贈に係る遺言書が発見され、又は遺贈の放棄があつたこと。 |
| 5 | 条件を付して物納の許可がされた場合において、当該条件に係る物納に充てた財産の性質その他の事情に関し政令で定めるものが生じたこと。 |
| 6 | 前各号に規定する事由に準ずるものとして政令で定める事由が生じたこと。 |
| 7 | 第 3 条の 2 に規定する事由が生じたこと。 |
| 8 | 第 19 条の 2 第 2 項ただし書の規定に該当したことにより、同項の分割が行われた時以後において同条第 1 項の規定を適用して計算した相続税額がその時前に於いて同項の規定を適用して計算した相続税額と異なることとなったこと。 |
| 9 | 贈与税の課税価格計算の基礎に算入した財産のうち第 21 条の 2 第 4 項の規定に該当するものがあつたこと |

そして、同法施行令第 8 条第 2 項では次のような事由も明記しているのである。

- | |
|---|
| <p>2 法第32条第6号に規定する政令で定める事由は、次に掲げる事由とする。</p> <p>1 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つたこと。</p> <p>2 民法第910条（相続の開始後に認知された者の価額の支払請求権）の規定による請求があつたことにより弁済すべき額が確定したこと。</p> <p>3 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。</p> |
|---|

このように、現行法は、判決や条件の成就により申告時に暫定的に相続財産の評価額としたものが、その後の事情により変動したり、より明確になる場合があることを想定しているのである。申告時に暫定的に評価したら、それで一切事後の調整を排除する仕組みではないのである。

まとめ・結論

以上のように、本件還付金は相続財産に含まれると解するのが、民法の規定との関係からも整合的であるといえるし、課税関係も整合的に理解することが可能になる。

したがって、被告が平成15年4月18日付で行った相続税の更正処分は適法であると解される。

VII. 意見書（抜粋、番号・符号は意見書による）

立命館大学法学部教授

修士（国際経済法学・横浜国立大学） 本山 敦

V 原告主張の不合理性

(1) 相続開始時期からの検討

本件訴訟の基本的事実関係を相続法的に整理する。

人の死亡（＝相続開始）は偶然事である。本件は、被相続人の死亡という偶然事から、上記のような状況を現出させることとなったが、たとえば、

- (a) 所得税の過納金が被相続人に還付され、還付後に被相続人が死亡する
- (b) 被相続人が生前に過納していたとして、被相続人の死後に相続人が更正処分の取り消しを求め不服申立、訴訟を提起し、勝訴し、過納金が相続人に還付される

というようなケースも机上において想定され得るところである。

上記 (a) で、還付金が単なる金銭として被相続人の相続財産に含まれることに疑いはない。また、上記 (b) において、相続人は訴訟手続を「受継」したわけではない。しかし、相続人がかかる訴訟を提起することができるのは、将に相続人として、過納した被相続人の地位を承継しているからであろう。もし、所得税の納付過納) が被相続人の一身専属的なものであると解すると、相続人は被相続人の過納をめぐり更正処分を取り消しを求めて争う余地がなくなってしまう。このように考えれば、(b) で相続人に還付される過納金は相続を根拠とするものであって、相続財産であると解するのが素直であろう。

そして、本件訴訟の事実関係は上記 2 例の中間に位置づけることも許されるであろう。原告の主張通りとすれば、訴訟係属中の被相続人の死亡という偶然時によって、過納金の相続財産性が左右されることになり、上記 2 例と余りにかけ離れた結果となる。

(2) 原始取得について

原告は還付金を、被相続人から相続によって承継取得したのではなく、固有財産として原始取得した旨主張している。

この点については以下のような指摘が可能である。

本件訴訟の事実関係は、被相続人が訴訟継続中に死亡し、相続人が訴訟手続を受継したというものである。つまり、原告は、訴訟手続上の地位は受継（承継＝相続）しながら、当該訴訟の勝訴によって齎される実体的な権利は承継（相続）によるものではなく、原始取得したと主張しているように見受けられる。これは余りにもおかしな議論である、これ以上の指摘の必要を感じない。

そこで、原告の主張する「原始取得」論について若干見ておくことにしたい。

原始取得とは、「前主の権利に基づかない取得、先占・拾得・時効取得など」（我妻栄『新訂民法総則（民法講義Ⅰ）』231頁、岩波書店、1965年）、「前主の所有権と無関係に新たな所有権を取得する」（川井健『民法概論2 物権〔第2版〕』16頁、有斐閣、2005年）ことである。原告は、還付金を原始取得したと主張するものようであるが、それは自らの固有の権利として取得した、という意味であろう。しかし、還付されるべき金銭は、そもそも被相続人が納付（過納）したものであるし、原告は訴訟手続を受継している。還付金が原始取得されたものであるというのであれば、原告は受継した訴訟手続の勝訴判決によって何を得たことになるのであろうか。

還付金が原始取得された権利であるならば、その権利が受継された訴訟手続を通じて実現するというのは背理であり、論理的に破綻していると言わざるを得ない。

(3) 民法912条について

原告は、三木鑑定意見書の民法912条2項を援用した説明を曲解しているようなので、民法研究者として若干の言及をしておきたい。

民法912条2項は、相続財産中に弁済未到来の債権あるいは停止条件付の債権があり、遺産分割を通じて相続人がそれら債権を相続することを想定した規定である。小職が冒頭に述べたように、相続財産には相続開始時において未確定の権利義務・財産が含まれることを前提にした規定である。

民法の起草者は相続人間の「公平」を期すべく本条を規定した(梅謙次郎『民法要義 卷之後 相続編』144頁以下、有斐閣、1984年〔復刻版〕)。同書では、弁済期未到来の債権については具体例が挙げられているが、停止条件付の債権の場合については、どのような停止条件を念頭に置いていたのか明らかでない。過去の裁判例を検索しても、同条が問題となった裁判例は存在しないようである。

ただ、繰り返しになるが、民法が相続開始時に未確定の権利義務・財産を相続財産に含めていることは、同条からも間違いがないし、確立した解釈として広く受容されている。

三木教授の民法912条に関する所論は、本件における更正処分の取消が停止条件の成就と同様の財貨帰属機能を果たしている点に着目したものである。

所論の眼目は、相続開始時に未確定の権利義務・財産が相続財産に含まれることを民法が規定しているのであるから、相続財産に含まれる権利義務・財産と解されるのであれば、税法上も相続税の対象とすることが妥当であるとの立論をするものと理解すればよいだけである。

むすびにかえて

縷々述べてきたが、要するに、《訴訟は相続、効果は原始取得》という原告の立論がいかにも奇妙なものであるか、ということに尽きるのである。

付言すると、相続開始時に相続人が分明でなく、相続財産管理人が選任されて、相続財産管理人が更正処分の取消し訴訟を受継したような場合(民事訴訟法124条1項1号)、相続財産管理人が勝訴すれば、還付金・還付加算金は相続財産に組み入れられるのが当然であろう。相続財産管理人が還付金を「原始取得」することにはならないだろう。

上記のような場合を想定するならば、還付金を相続財産として捉える方が、民法・民事訴訟法等と整合的であり、かつ、社会的妥当性もあるものと思量する。

五 控 訴 理 由 書

平成20年4月8日

2 控訴理由の要旨

(1) 行政処分の取消判決には形成力があり、行政処分を取り消す判決が確定すると、当該処分の効力は遡及的に消滅し、初めから当該処分が行われなかったのと同様の状態がもたらされることになる(第2)。

そうすると、本件更正処分のような増額更正処分を取り消す判決が確定した場合には、当該処分は当初からなかったことになり、当該処分に基づき納付された税額については納付時点から国の不当利得状態にあったこととなるから、過納金の還付請求権は納付時点にさかのぼって発生していたことになる(第3)。

還付加算金について定める国税通則法58条も、以上のことを当然の前提としている(第4)。

したがって、本件過納金の還付請求権は、敏子の相続財産を構成する。

(2) 上記(1)のとおりであるにもかかわらず、原判決は、過納金の還付請求権の発生時期は取消判決確定の時であるとして、本件過納金の還付請求権は敏子の相続財産を構成しないとした。

これは、取消判決の形成力(遡及効)の理解を誤ったものであることが明らかである(第3)。

原判決は、「還付請求権が発生するのは、あくまで取消判決が確定したとき」であり(原判決8ページ)、「過納金の還付請求権は、当該更正処分が取り消された場合に反射的に発生する権利」といえる(原判決11ページ)などとしていることからして、別件所得税更正処分の取消判決が確定した時点において、「反射的に発生する権利」である本件過納金の還付請求権を被控訴人が原始的に取得したと解しているのではないかと思われるが、いかなる法的根拠に基づいて納付者でない被控訴人が原始的に取得するのか不明である。

取消判決の形成力(遡及効)により、被相続人である敏子について納付時にさかのぼって発生した本件過納金の還付請求権を、被控訴人が相続により取得したと解するのが、最も自然で合理的な法律構成というべきである(第3)。

(3) したがって、原判決の判断は失当であり、本件更正処分を違法とした原判決は取り消されるべきである。

第2 取消判決の形成力(遡及効)により行政処分は当初からなかったことになること

行政処分取消訴訟における取消判決の効力として形成力があり、行政処分を取り消す判決が確定すると、当該処分の効力が遡及的に消滅し、当該処分が初めからなかったのと同じ状態をもたらす。

第3 別件所得税更正処分の取消判決の形成力（遡及効）により本件過納金の還付請求権は納付時にさかのぼって発生していたことになること

第4 還付加算金について定める国税通則法58条は、取消判決の形成力（遡及効）により過納金の還付請求権が国税の納付時にさかのぼって発生することを当然の前提としていること

第5 原判決は所得税と相続税の関係についての理解を誤っていること

所得税とは、個人の担税力を増加させる利得に対して課される租税であるところ、本件過納金は、被相続人である敏子が有していた財産を原資として納付された所得税額相当額である。したがって、別件所得税更正処分が取り消されることにより還付される本件過納金は、敏子が生存している場合には敏子に還付され、敏子の財産の原状回復が図られただけであって担税力は増加していないから、敏子に所得が発生する余地はなく、所得税の課税関係は生じない。

そして、敏子が死亡した後であっても、それが被控訴人の所得を構成することはないというべきである。なぜならば、上記第2ないし第4で述べたとおり、取消判決による過納金の還付請求権は、納付の前提であった納税義務が課税処分の取消判決により遡及的に消滅したことを原因として発生するものであるから、敏子の納付により減少した相続財産が本件過納金により遡及して回復され、それを被控訴人が相続するだけなのであるから、被控訴人に所得税の課税関係は生じないのである（所得税法9条1項15号）。

以上のとおり、本件過納金は、そもそも敏子の財産であったものが、本来あるべき状態に回復されたにすぎないものであるから、所得税の課税関係が生じることとはなく、一時所得に該当する余地があるとする原判決の判断は誤っているというべきである。

第6 結語

本件においては、被控訴人が、その母である敏子の死亡により相続した財産に係る相続税を申告していたところ、敏子が生前提訴し被控訴人がその地位を承継した別件所得税更正処分取消請求訴訟について取消判決が確定したのであるから、取消判決の形成力（遡及効）により、敏子に対する別件所得税更正処分は当初からなかったことになる。

そのため、敏子が別件所得税更正処分に基づき納付した税額については、納付した時点から国の不当利得状態であったことになるから、本件過納金の還付請求権も納付時にさかのぼって発生していたことになる。

そうすると、本件過納金の還付請求権は、敏子の相続財産を構成し、被控訴人が「相続（中略）により取得した財産」（相続税法2条1項）に該当して相続税の課税対象となるため、被控訴人が本件過納金の還付請求権を相続により取得したとしてされた本件更正処分は、適法な処分であることは明らかである。

したがって、原判決を取り消し、被控訴人の請求を棄却すべきである。

六. 福岡高裁判決 納税者逆転敗訴

I 判 示 事 項

- 1 本件過納金の原資は亡乙が拠出した納付金であり、亡乙が生前別件所得税更正処分取消訴訟を提起し、亡乙の死亡後、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。
- 2 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。この取消訴訟の原状回復機能はすべての取消訴訟に共通する最も重要な機能である。また、取消しの遡及効（民法121条）の原則とも整合する。被控訴人は、原状回復は取消判決拘束力によって生ずるものであり、形成力によるものではないとして、取消判決の遡及効を否定するが、異説であって採用できない。
- 3 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になるため、判決により取り消された範囲において亡乙が納めた税金が還付され（国税通則法56条）、亡乙が納税した日を基準時として計算した日数に応じて法定の利率を乗じた還付加算金が支払われるのである（同法58条1項）。これは、訴訟係属中に相続が開始した場合でも変わりはない。すなわち、別件所得税更正処分の取消判決が確定したことにより、亡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たことになる。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。
- 4 以上のとおり、本件過納金の還付請求権は、亡乙の死亡時に亡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。

- 5 被控訴人は、本件過納金の還付請求権は、別件所得税更正処分の取消判決確定により初めて発生し、亡乙の相続開始時には訴訟係属中でまだ発生していなかったのだから相続財産を構成せず、原始的に被控訴人に帰属すると主張する。しかし、無効な処分に基づき最初から法律上の原因を欠いていた利得であり、納税者がただちに不当利得としてその還付を求めることができる誤納金と異なり、過納金は、有効な行政処分に基づいて納付ないし徴収された税額であるから、基礎と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はできないという意味で、租税手続法的に見て、取消判決の確定により還付請求権が生じると言われるだけであって、租税実体法上は納付の時から国又は地方公共団体が過納金を正当な理由なく保有しているのである。したがって、取消判決の確定により行政処分が取り消されれば、過納金及びその還付請求権も納付時に遡って発生していたことになる。当該行政処分の公定力も排除される。過納金の発生時期について、確定申告の効力が生じた時にその発生が「認識される」と、区別している文献もある。
- 6 さらに、過納金は、そもそも亡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控訴人の原始取得であると主張するのは背理である。
- 7 以上、被控訴人のその余の主張を採用することはできず、したがって、本件控訴は理由があるから原判決を取り消し、被控訴人の請求を棄却することとする。

II 裁判所の判断

1 本件過納金の相続財産性

(1) 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)と定めており、相続税法上の「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(相続税法基本通達11の2-1、甲13の9)、物権、債権、債務のような現実の権利義務に限らず、財産法上の法的地位も含まれる(甲37)。

また、相続税の納税義務の成立時点は、「相続又は遺贈による財産の取得の時」(国税通則法15条2項4号)であるところ、相続人は相続開始の時から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)から、納税義務の成立時点は、原則と

して、相続開始時すなわち被相続人死亡時である。

- (2) 本件過納金の原資は敏子が拠出した納付金である。敏子が生前別件所得税更正処分取消訴訟を提起し、敏子の死亡後、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。

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。この取消訴訟の原状回復機能はすべての取消訴訟に共通する最も重要な機能である(乙5、8、10の2、乙15、16)。また、取消しの遡及効(民法121条)の原則とも整合する。被控訴人は、原状回復は取消判決の拘束力によって生ずるものであり、形成力によるものではないとして、取消判決の遡及効を否定するが、異説であって採用できない(乙13)。

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になるため、判決により取り消された範囲において敏子が納めた税金が還付され(国税通則法56条)、敏子が納税した日を基準時として計算した日数に応じて法定の利率を乗じた還付加算金が支払われるのである(同法58条1項、乙17)。これは、訴訟係属中に相続があった場合でも変わりはない。すなわち、別件所得税更正処分の取消判決が確定したことにより、敏子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。

ちなみに、国税通則法74条1項は、還付金等に係る国に対する請求権の消滅時効の起算日を「その請求をすることができる日」と定めており、本件については、当該日は別件所得税更正処分の取消判決の確定日となり、本件過納金を納入した日と異なるが、これは行政処分の公定力の効果によるものであって、前記判断と何ら矛盾するものではない。

- (3) 以上のとおり、本件過納金の還付請求権は、敏子の死亡時に敏子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。

2 被控訴人の主張について

- (1) 被控訴人は、本件過納金の還付請求権は、別件所得税更正処分の取消判決確定により初めて発生し、敏子の相続開始時には訴訟係属中でまだ発生していなかったのだから相続財産を構成せず、原始的に被控訴人に帰属する

と主張する。

しかし、無効な処分にに基づき最初から法律上の原因を欠いていた利得であり、納税者がただちに不当利得としてその還付を求めることができる誤納金と異なり、過納金は、有効な行政処分に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（甲22）という意味で、租税手続法的に見て、取消判決の確定により還付請求権が生じると言われるだけであって、租税実体法上は納付の時から国又は地方公共団体が過納金を正当な理由なく保有しているのである（乙3）。したがって、取消判決の確定により行政処分が取り消されれば、過納金及びその還付請求権も納付時に遡って発生していたことになる。当該行政処分の公定力も排除される。過納金の発生時期について、確定判決の効力が生じた時にその発生が「認識される」と、区別している文献もある（乙4、11、17）。

(2) 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。

また、取消判決の確定時に敏子が存命であれば、当然本件過納金は相続財産となったにもかかわらず、訴訟係属中に敏子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、そもそも敏子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（ママ）の原始取得であると主張するのは背理である（乙12）。

(3) 被控訴人は、控訴人が還付加算金を雑所得として所得税課税の対象としているのは矛盾であると指摘する。

しかし、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、利子所得には分類されない各種の利子と同様のものとみなして、雑所得としての取扱いをすべきと明示しているのだから、控訴人の取扱いに矛盾はない(乙13)。

(4) 被控訴人は、国税通則法施行令23条1項の「還付金等が生じた時」とは、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の場合は、その確定判決の効力が生じた時とされている点〔国税通則法基本通達の57条関係の9-(3)、甲12の6〕を指摘する。

しかし、これは、還付金が生じたときに還付すべき相手方に納付すべき国税がある場合に、還付によらず他の国税に当該還付金を充当すべきとされる場合において、他の国税に充当するに適した状態の還付金が発生する時期を定めたものであり、取消判決の遡及効及びこれに基づき還付金が納付時に遡って発生することを否定するものではない(乙13)。

(5) 被控訴人は、取消訴訟の訴訟物は当該処分に係る違法性一般であって、取消しに基づく還付金の還付請求権の有無ではないから、相続財産の中に還付請求権は含まれないと主張する。

しかし、取消訴訟の訴訟物は、当該訴訟の審判の範囲及び判決の効力の及ぶ範囲を確定するだけであって、取消訴訟の対象はおよそ財産的な価値を持たないことまでも意味するものではない。これは、不動産や動産の帰属をめぐって争われる民事訴訟の場合と異なるところはない。そもそも被控訴人は、取消しの遡及効を無視して訴訟係属中は還付請求権が発生しないことを前提に上記主張をするもので、その前提を欠く上、控訴人は、敏子の別件所得税更正処分取消訴訟上の地位を相続財産としたものではないから、同訴訟の訴訟物が何かということは無関係である。

(6) 被控訴人は、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という取扱い(財産評価基本通達210、甲12の10)があるが、控訴人は本件過納金は発生しないものと別件所得税更正処分取消訴訟中は主張していたはずであるから、敏子の相続の時点において、本件過納金還付請求権は金銭に見積もることができる経済的な価値があるものとは認められず、相続の対象とならないと主張する。

しかし、この基本通達は、相続が発生した場合について、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(乙10の1)。

この点、被控訴人は、交通事故で被相続人の遺族が加害者に損害賠償請求訴訟を提起している間に申告期限を徒過した場合において、相続開始時における損害賠償請求権の価額を評価することが困難であることから、その判決の損害賠償額を相続税の課税価格に算入することができないとされていること(甲25)を指摘する。しかし、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。

(7) 被控訴人は、取消判決の確定が相続税の法定申告期限から3年を経過していた場合は、更正の期間制限によって、還付金について相続税が課税漏れになるという矛盾が生じると主張する。

しかし、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。

(8) 被控訴人は、相続税法3条1項2号が退職手当金等で被相続人の死亡後3年以内に支給が確定したものに限りみなし相続財産としていることから、還付金についても納付者の相続開始後に発生した場合には、相続人の新たな収入金額として扱うことも不合理ではないと主張する。

しかし、上記規定は、本来相続財産ではないものを政策的に相続財産とみなしたものであって、このような特段の規定を有しない還付金の相続財産性の有無とは無関係である。

(9) 被控訴人は、本件更正処分は租税法律主義に反する、本件過納金の還付請求権の取得は収入金額に算入すべき金額に該当し、所得税の課税対象となる等と主張するが、いずれも本件過納金の還付請求権を被控訴人が原始取得したことを前提とした主張であり、前記のとおり、その前提を欠く。

3 以上によれば、本件控訴は理由があるから原判決を取り消し、被控訴人の請求を棄却することとし、主文のとおり判決する。

七 控訴審判決に対する所見 (抜粋：番号・符号は所見のとおり)

中央大学商学部教授 (税務会計・税法専攻) 大淵博義

2. 原判決における遡及効理論の矛盾

(1) 課税時期に存在しない本件還付請求権の非相続財産性

本件訴訟の争点は、甲の母・乙が提起した別件訴訟の係属中に、乙が死亡したことにより、当該訴訟の原告の地位を受継した甲が、その後に言い渡された別件訴訟の取消判決が確定して取得した本件還付請求権が、当該乙の相続財産を構成するか否かという一点にある。換言すれば、相続の課税時期 (相続開始の時) に存在していない本件還付請求権が、乙の死亡した1年2カ月後の取消判決の確定による遡及効により、その課税時期に存在していた相続財産であると認定することが許されるのかどうかの解釈問題に尽きるということでもある。

民法896条 (相続の一般的効力) は、「相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に帰属した一切の権利義務を承継する。」と規定している。一方、相続税の納税義務 (抽象的納税義務) は、「相続による財産の取得の時」 (国税通則法15②五) に成立することとされている

ところが、「乙の死亡により財産を取得した時」には、別件訴訟の所得税更正処分等は、行政法上のいわゆる「公定力」によって適法性の推定を受け有効な処分として機能していることから過納金は存在せず、したがって、乙の死亡により取得した財産には、本件還付請求権は含まれないことは当然のことである。

つまり、相続人である甲が「乙の相続 (死亡) により財産を取得した時」の当該財産には、更正処分により納付した所得税には過納金はなく本件還付請求権は発生していないから、そもそも、本件還付請求権に係る抽象的納税義務は成立していないし、しかして、その具体的納税義務が確定する余地もないということになる。

本件還付請求権は、原告の訴訟上の地位を承継した甲が、自らの費用を投じて、所得税更正処分の取消しを求めた困難な別件訴訟を迫行した結果、取得することができた権利であって、「乙の相続により取得した」ものではないということが銘記されなければならない。つまり、甲が相続により取得したのは、「所得税更正処分取消訴訟の甲の地位を承継することができる権利」に

すぎないということに思いを致すべきである。

原判決は、相続開始の時の課税時期に被相続人が現実に支配管理している財産、つまり、民法上の「相続開始の時から、被相続人の財産に帰属した一切の権利義務」が相続財産であるということを失念し、乙の死亡時には発生していない過納金を、取消判決が確定した1年2カ月後に至って、所得税過納金の本件還付請求権は、課税時期にはこの世にいない乙の財産に帰属した権利であるという真実と異なる虚構の事実認定に立ち、相続人の甲に相続税を課税したものである。それ自体、社会常識に反する論理であるといわなければならない。

原判決のかかる奇妙な論理は、相続財産が実在するか否かは事実の問題であるにもかかわらず、遡及効という行政法上の法的効果をかかる事実認定の不可避的前提として相続税法の解釈適用を行ったところにその誤謬の要因がある。

(2) 原判決の相続財産認定の遡及効理論の誤謬とその無用性

原判決は、所得税更正処分等の取消判決の遡及効の理論を絶対的な前提として、本件還付請求権が納付時に発生したことになるとして、乙の相続財産を構成するという唯一の根拠としている。そうであれば、当該更正処分の不服申立て中に、被相続人が死亡した後に、原処分庁が職権で減額再更正若しくは取り消した場合又は異議審理庁が異議決定で取り消した場合（以下総称して「減額再更正等」という。）、さらには、国税不服審判所長が裁決で取り消した場合、「取消判決の遡及効の理論」は、もとより無用である。

税務署長が行った更正処分を自ら職権で減額再更正等をした場合又は本件のように取消訴訟の取消判決が確定した場合に発生した過納金は、国税通則法56条1項の規定により、遅滞なく金銭で還付することが義務付けられているのであり、このことは、取消判決の形成力による遡及効の理論とは無関係に行われるものである。

取消判決の遡及効の理論は、取消訴訟が形成訴訟という性格を有していることから、その取消判決の形成力によって導かれる学問上の効力に関するものであるから、かかる形成訴訟とは無関係の職権減額再更正処分若しくは異議申立ての決定又は審査裁決の取消しにより発生した過納金の還付とは無関係の講学上の効力であるということである。

取消判決の遡及効は、本件還付請求権が相続財産を構成するかどうかには無用の議論であり、したがって、原判決が本件相続税更正処分の適法性の唯一の課税根拠とする取消判決の遡及効理論は、本件還付請求権を相続財産とする直接的な根拠にはなりえないといえることができるのである。

取消判決の遡及効という行政法における講学上の議論とは無関係に、現実の時間の経過の中で、乙が死亡した相続開始の時という「現実の時間の流れ」の一時点を捉えて、その時に乙に財産として帰属している一切の権利が相続財産として相続税の課税対象とされるものである。したがって、取消判決の確定時である平成13年10月17日に、所得税更正処分により納付した所得税の過納金が発生し、その時に本件還付請求権が発生したものであるから、甲が乙の相続により当該請求権を取得した財産にはなり得ないことは自明であり、本件相続税更正処分の違法性は明らかである。

III 取消判決の遡及効による相続財産の認定の是非

1. 原判決の認定判断とその問題点

更正処分が職権で取り消された場合や裁決により取り消された場合に発生する過納金は、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還付され、しかして、この場合、国税通則法58条1項一号により更正処分の納付時から利息相当額の還付加算金を付することとしているが、それは、遡及効とは無関係に、過納金相当額の納付による得べかりし利益相当額の損害を補填する意味での利息計算の始期を法定したものすぎない。それは、不法行為により与えられた財産的損害に付される遅延損害金と何らかわるところはないということである。

このことは、形成訴訟説に立つ取消訴訟の性質論から認められている遡及効の理論とは無関係に、更正処分を行った当事者である当該税務署長が、自らの職権減額更正により発生した過納金の還付に際しても、納付の時から還付加算金が付されることに照らしても明らかである。

2. 相続税法等における課税要件規定と遡及効

(1) 「相続または遺贈による財産の取得の時」における「時」の意義

「時」とは、「時点又は時間」を意味するのであるから、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、その後に取得した財産は「相続開始の時」に取得したことにならないということである。そして、このことは、課税処分の取消判決の効力とは次元の異なる問題であるということである。

ところで、相続税の抽象的納税義務は相続又は遺贈による「財産の取得の

時」に成立する、と定められている。これによれば、時間の流れの中での具体的な一時点である「相続により財産を取得した時」に当該納税義務が成立することになるが、本件の「相続開始の時」には、本件所得税更正処分等取消訴訟が係属中であり、そこでは、更正処分を行った税務署長自らが適法であると主張しているのであるから、当該更正処分が取り消されるまでは、公定力により適法、有効な処分としての効力が持続し、したがって、相続開始の時の課税時期では、当該更正処分によって被相続人が納付した所得税額には過納金は生じていないことは当然のことである。そうであれば、「相続開始の時」には、本件還付請求権は「被相続人の財産に帰属した一切の権利義務」(民法896条)には当たらず、相続財産には当たらない。

本件所得税更正処分により納付した所得税額について過納金が発生するのは、当該更正処分が判決により取り消され、その判決が確定した時であり、「その時」に、原告は、当該過納金に係る本件還付請求権を取得したものである。

その意味では、ここでの「その時」、つまり、「取消判決が確定した時」という現実の「その一時点」が、乙の死亡による「相続開始の時」前の「所得税納付の時」まで遡及して、「その時」に過納金が発生しているとフィクションした上で、本件還付請求権を取得したというのは、極めて奇妙な論理であることは容易に知れるところである。

しかるに、原判決が、行政法上の取消判決の形成力から生ずる講学上の遡及効の理論を持ち出して、現実の「取消判決が確定した時」が、時が経過して過去となった「所得税の納付の時」までタイム・スリップして、その時に、本件還付請求権を取得したことになるという解釈ができるはずもない。

本件還付請求権は、被相続人の相続開始の時には、現実に実在する財産ではないのであるから、第三者との間で当該債権を譲渡することは不可能であることは当然である。このことは、かかる財産が遡及効という原状回復機能のための講学上の議論を現実の相続財産の存否の判断に持ち込んで解釈すること自体許されないということでもある。

ちなみに、本件甲が、本件過納金を取得することができたのは、一審判決が判示しているように、甲が相続により乙の訴訟上の原告の地位を承継したからであり、「このことをもって、取消判決確定によって初めて発生した還付請求権を相続により取得したと解するのは、論理に飛躍があるといわざるを得ず」

(一審判決)、しかして、公定力が排除される以前の段階では、過納金の還付請求権も将来発生しないものとして扱われ、そうであれば、更正処分取消訴訟の原告たる地位は、取消判決が確定する以前の段階では、財産法上の法

的地位ということもできず、金銭に見積もることができる経済的価値のあるものとして、評価することはできない、という同判決の正当性は明白である。

IV 原判決の甲の主張に対する判示の誤謬

1. 本件還付請求権の発生と相続財産性について〔原判決第3「2」(1)〕

原判決は、租税手続法的に見て、「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」という当然の行政法上の理論を述べているが、その意味は、納税者は公定力を排除するために不服申立て又は取消訴訟を提起し、当該更正処分を取り消した上でなければ、不当利得としての過納金の還付を求めることはできないというものである。

したがって、原判決は、所得税更正処分により乙が納付した所得税は、乙の生存中は公定力が排除されていないから、納付した所得税の還付を求めることはできないということを説示するものであるが、そうであれば、乙が生存中に還付を求めることができない本件還付請求権が、乙の生存中に同人に帰属している相続財産であると認定すること自体が論理的誤謬を犯しているということである。

また、原判決は、租税手続的には、処分が取り消されてはじめて還付を求めることができるというものであるが、「租税実体法上は納付の時から国又は地方公共団体が過納金を正当な理由なく保有しているのである(乙3)。したがって、取消判決の確定により行政処分が取り消されれば、過納金及びその還付請求権も納付時に遡って発生していたことになる。」と判示する。

しかしながら、本件取消判決が確定した平成13年10月17日までの間は、租税手続的にせよ納付した所得税は適法な納付として過納金は発生しておらず、法律上の権利として還付請求ができないのであれば、乙がその生存中に還付請求することができないことは当然であって、したがって、せいぜい、被相続人に存在するのは、「還付請求期待権」というような漠然とした財産であり、評価測定が不可能な経済価値がゼロの抽象的な将来の希望又は期待というものにすぎず、これを相続財産として課税することは許されない(戊「意見書」7頁、己「意見書」9頁ないし10頁参照)。

原判決は、現実の財産の存在と、取消判決の遡及効という講学上の理念的観念を同列視して論ずるものであり、その結果、被相続人が具体的権利として行使不能な本件還付請求権を同人の相続財産に帰属するとする誤りを犯し

たものである。

2. 無効な課税処分等との比較に関する判示について〔原判決第3「2」(2)〕

(1) 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。

かかる判示について、先ず指摘しておかなければならないのは、本件において、別府税務署長が行った乙及びその夫に対する所得税更正処分は、乙等が行った非上場株式の譲渡価額が時価の2分の1未満か否かという非上場株式の時価評価を巡る極めて困難なみなし譲渡所得課税の適否であり、しかし、かかる更正処分が、重大かつ明白な瑕疵のある無効な更正処分に該当するはずもないということである。したがって、本件においては無効か取消しうべき行為かによって齟齬が発生する余地のない更正処分であるから、本件事例の適用に関しては、税法上、問題が発生する余地はない。

問題が生ずる場合があるとすれば、重大明白な瑕疵ある更正処分について、処分無効を前提として納付した所得税につき不当利得返還請求訴訟を提起した場合と、法定の期間内に取消訴訟を提起した場合であろう。なるほど、この場合には、前者の不当利得返還請求訴訟の係属中に、原告が死亡し、その相続人がその訴訟上の地位を承継した後に、当該訴訟の勝訴判決が確定した場合には、相続開始の時においては、被相続人による不当利得返還請求訴訟が提起されていることから、その訴訟提起の根拠とされた不当利得返還請求権(還付請求権)が、当該被相続人の相続財産を構成することになるであろう。

このことは、私人間の不当利得返還請求訴訟が提起されていた場合も同様であるが、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価額(客観的な経済的交換価値)が評価できなければ、相続税の課税価格は零円であり、相続税の課税対象とされないことはいうまでもないことである(この点につき、甲第1号証・己意見書「4」参照)。

かかる不当利得返還請求権の評価は、租税(所得税)における不当利得返還請求権(還付請求権)も同様である。すなわち、仮に、更正処分の無効を前提として不当利得返還請求訴訟を提起した納税者が、その訴訟係属中に死

亡し相続が開始した場合、当該被相続人の相続財産には、形式的には当該不当利得返還請求権が相続財産とされることになるであろうが、そうとしても、当該返還請求権の評価額はゼロとして評価せざるを得ない。

なぜならば、当該処分を行った税務署長（国）が、当該訴訟において、重大かつ明白な瑕疵がないとして主張して争っている以上、当該不当利得返還請求権の客観的交換価額を、返還を求めている納付所得税相当額として評価することは到底困難であり、なかんずく、かかる不当利得返還請求権を相続財産として申告していない当該被相続人に対して、処分は適法として争っている税務署長が自ら無効を前提として更正処分を行うことも不可能である。

つまり、このことは処分無効を前提として提起された所得税納付に係る不当利得返還請求訴訟における請求権は、その「相続により財産を取得した日」の課税時期の経済的価値は零円として評価せざるを得ないということである。しかして、その後、当該訴訟に勝訴して返還を受けたとしても、それは判決によるものであり、相続税の課税時期における時価を零円として評価したことが誤りであるということにはならない。

そうとすれば、無効な更正処分につき課税処分取消訴訟を提起したとしても、結果的には、相続税については同一の課税関係が生ずることになる。すなわち、課税処分取消訴訟では、更正処分の公定力により、課税時期においては相続財産を構成しないし、仮に、何らかの権利があるとしても、せいぜい、「訴訟上の地位」（それも正確には訴訟を受継することができる地位）を承継したと評価できるものであり、しかして、かかる地位の評価額は、無効な更正処分に係る不当利得返還請求権と同様に、税務署長自らが適法であるとして争っている以上、その客観的交換価額は零として評価されることになるからである。

そこには、原判決の指摘するような不都合は生じることはない。

(2) 原判決は、庚・辛意見書（乙第12号証、以下、「庚意見書」という。）を引用して、乙の死亡という偶然の出来事により、本件過納金が相続財産になったり、ならなかったりすることの問題点を指摘しているが、そもそも、偶然の出来事で相続が発生するものであり、その相続開始の前後で法律関係が異なることは、むしろ当然のことである。乙が死亡前に勝訴判決を得て確定すれば、乙が生前に本件還付請求権を行使して現金を掌中にするのできるのに対して、乙の死亡後に勝訴判決が確定した本件の場合には、乙は、その還付金を手にすることは不可能であるから、そこには財政状態の差異があり、二つの場合に相続税に差異があることは、むしろ当然のことである。

3. 還付加算金の相続財産性と所得課税〔原判決第3「2」(3)〕

4. 訴訟中の債権の評価と本件還付請求権の評価〔原判決第3「2」(6)〕

(1) 原判決は、訴訟中の権利の価額について、財産評価基本通達は課税庁が財産を評価する際の日安であり、訴訟中の権利の価額に関して相続税の申告後に勝訴判決があった場合において、申告した評価額と判決により確定した価額が異なり、増差額が生じたときにはその差額に対して相続税の課税が行われることを判示している。

その一方で、原判決は、甲が取り上げ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）について付言し、相続開始の時には損害賠償請求権が発生していることを前提として、この事例における損害賠償金には遡及効がないことを根拠に、「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。」と判示している。

(2) まず、(1)の財産評価基本通達の「訴訟中の権利」の評価に関する判示について検討する。同通達「210」（甲第12号証の10）によれば、訴訟中の権利の評価は、「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。」とされている。かかる規定は、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を規定したものであり、もとより、その後と言渡された判決の結果に基づいて評価をするということは念頭に置かれていない。

このことは、財産の評価は、相続税法22条において、「財産の取得の時ににおける時価」と定めており、また、その時価とは、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」〔財産評価基本通達第1「総則」1(2)〕、とされているところからも明白といえよう。すなわち、相続により取得した財産の「時価」は課税時期の一点において評価されるものであり、その前後の事情は一切考慮されるものでないということであり、それが法律の財産評価の基本的考え方である。

しかるに、原判決は、訴訟中の権利の価額に関して、相続税申告後の勝訴判決により申告額との間に差額が生じた場合には、相続税の課税が行われることを肯定しているが、かかる判示は、必ずしも常に正しい理解とはいえない。

つまり、相続税の課税時期である「相続により財産を取得した日」というのは、その相続開始の一時点であるから、例えば、2年後に行われた当該判決の確定が、「相続により財産を取得した日」における「当該財産の現況に応じて、不特定多数の当事者間で通常成立すると認められる価額」を認定する場合の要素となるはずもないからである。

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。」と述べているが、かかる解釈は、上記の相続税法及び評価通達の規定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る。同意見書を引用した原判決も、また、同様の誤りを犯している。

換言すれば、課税時期の相続開始の時における財産評価が誤りであり、その後の判決により確定した金額が課税時期における時価として妥当であるという前提があつて、初めて、当該判決の認定した金額が合理的であるということである。

(3) このような相続財産の課税時期における評価の原則からの確な解説が行われているのが、戊他『精選実例 税務解釈事典』ぎょうせい・「甲第25号証」)である。この事例は、被相続人が交通事故により1週間後に死亡し、事故直後に加害者が損害賠償金を支払う旨の確約をしたが、金額が未確定のまま申告期限を徒過したが、相続税が発生しなかったことから申告をしていなかった。

ところが、その後、損害賠償額が決定したことから、相続税の期限後申告をする必要の有無が問われている事例である。

この事例に関して、回答者の戊先生は、「当該損害賠償請求権は相続財産を構成するが、その相続開始の時にはその金額が確定していないので、評価できないから、事実上、相続税の課税対象とはならない」と結論付けている。

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り、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」が認定できないから、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。

それ故に、その後の話し合いや判決等で金額が確定したとしても、その請求権の金額を、相続開始の時に遡及して、その時の客観的交換価額と認定することは、現行の相続税法の文理解釈では、到底困難である。しかして、かかる取扱いによるというのであれば、相続税法自体を改正することを要することはいうまでもないことである。

しかるに、この点の税法解釈に思いを致さない原判決及び丁意見書（乙第10号証の1、乙第13号証）及び庚意見書（乙第9号証、乙第12号証）は訴訟中の権利の評価は、あくまでも、「相続により財産を取得した日」（課税時期）において、その財産の現況に応じて、「課税時期の現況における訴訟の進行の状況をも参酌して」、適正に評価されているかどうかという一点に尽きるという財産評価の基本原則を逸脱した誤りを犯しているのである。

(4) 原判決は、前記損害賠償の事例につき、「相続開始の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。」と判示しているが、ここでも、原判決は論理矛盾と相続財産の評価の基礎的な誤りを犯している。

すなわち、まず、原判決は、前記(1)の説示において、丁意見書を引用して、「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とならないということの意味しない。」(原判決7頁)と判示しているが、かかる判示は、遡及効を有しない前記損害賠償請求権のような権利を含む一般的な判示としての文脈であり、また、丁意見書も同様に、訴訟中の権利の評価が判決で増額された場合の相続税の増額更正について論じているのである。

ところが、原判決は、その判示の直後に、前記損害賠償請求権の金額の確定には、遡及効を有しないという理由で、本件還付請求権とは事案を異にするとして一蹴している。極めて、粗雑にして非論理的な判示であるといわざるを得ない。

なお、加害者に過失のあることが明白であって被害者の勝訴が確実である場合にはその損害額の算出、見込額を財産の価額としていくらとするかに争いがあるとしても確実な損害額というべき金額を評価できるのであれば、その金額が損害賠償請求訴訟中の権利の価額とすべきものであり、判決の遡及効を論拠にする原判決は誤りである。

(5) 以上、考察したところから明らかなように、相続財産の評価は、課税

時期である「相続により財産を取得した時（日）」の一時点における不特定多数の間で成立する客観的交換価額を認定する事実認定の問題である。そのために、未確定な財産の時価評価は困難を伴うものであることは否めない。

しかるに、相続税法が明文の法律をもって、「相続により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価」（相法22）と規定したのは、相続税の抽象的納税義務は、「相続による財産の取得の時」（通法15②四）に成立し、しかして、その相続により財産を取得した時の財産に対して相続税が課税されることから、その一点の課税時期における相続財産の客観的交換価額が問題とされるのである。

したがって、相続財産を構成するとしても、その財産の客観的交換価額が認定できないのであれば、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。このことは、本件事案においても重要な論点である。

別件訴訟の所得税更正処分は、その取消訴訟が取り消されない限りは適法有効なものとして取り扱われることから、本件還付請求権は生じていないし、そのような状況の下で、乙が死亡したものである。したがって、その課税時期には相続財産となる本件還付請求権は存在せず、将来、掌中にできるかどうかも未確定である。そのような状況で、被相続人から相続人（甲）が取得できたのは、すでに指摘したように、被相続人の「訴訟上の原告の地位」であり、また、せいぜい、「将来の本件還付請求期待権」という漠然とした権利ということになる。

そうとすれば、課税時期における「訴訟上の原告の地位」の客観的交換価額は、客観的に評価することはできないから、具体的な価額は零であり、また、「将来の本件還付請求期待権」も同様に、具体的な経済的価値として評価することはできない。むしろ、課税庁は公定力を有する更正処分を適法と主張して争っているのであるから、積極的にその価額は零として評価すべきであるといえよう。

したがって、仮に、かかる地位又は権利を相続により取得した財産であるとしても、その価額は零と評価する以外にはないのであるから、事実上、相続税の課税対象にはならないという結論になる。

V 結 語

1. 相続財産を課税対象とする相続税と遡及効理論の誤謬

還付金の充当に関して規定する国税通則法57条2項を受けて、その充当すべき時期について、同施行令23条第1項は、「還付金等が生じた時」と規定し、その「還付金等が生じた時」とは、課税処分が取り消されたことにより生じた

還付金等につき、「その確定判決の効力が生じた時」(国税通則法基本通達第57条関係「9」)と規定されている。これによれば、「還付金等が生じた時」は、別件所得税更正処分取消請求訴訟における取消判決が確定した平成13年10月17日であり、甲は、その時に初めて本件還付請求権を取得し還付請求することができることになったのである。

すなわち、被相続人の乙は、生前に、納付した所得税額の還付を請求することはできなかったのであり、したがって、乙が還付請求することができない権利が、乙の相続財産を構成するはずがない。このことは、「被相続人・乙に帰属する財産」という相続財産の意義に鑑みても当然の事理であり、しかして、相続税の課税時期において乙の財産か否かの認定に遡及効の理論は無関係であるということである。それは、国税通則法74条(還付金等の消滅時効)に規定する「その請求することができる日」が、本件取消判決が確定した日であることから証明されている。

このように、本件還付請求権が、経済社会において現実の債権として認識され機能するのは、取消判決が確定した時以降であり、それが遡及効によって、遡及して納付時に債権として社会的に実在することになるという論理自体がまやかしの議論である。しかるに、本件課税庁(国)は、取消判決の遡及効という行政法における講学上の理論を持ち出して、相続税の課税時期には現実に存在しない本件還付請求権が、遡及的に存在することになったという意味不明の机上の議論により、相続財産と認定して相続税を課税し、原判決がこれを支持したものである。すでに指摘したように、乙は、生前、本件取消訴訟を提起しているが、本件還付請求権を財産として実際に支配管理していたものではないから、当該債権は乙の相続開始時には租税負担能力を有していないにもかかわらず、相続税の課税時期に乙が財産として所有していたとフィクション(擬制)して相続税の課税対象としたのが本件である。

相続税は相続により取得した実在の財産に対して課税するものである。遡及効の理論を前提とする原判決は、私法又は行政法上の遡及効が、税法上どのように扱われるかという税法の解釈適用の検討を怠り、さらに、相続税は、相続開始という相続税の課税時期における相続財産に課される財産税であるにもかかわらず、取消判決の遡及効という講学上の概念的効力を前提にして、当該課税時期に存在しない財産を相続財産として存在していたという事実を反したフィクション(擬制)により相続財産を認定したという二重の誤りを犯したということである。

かかる問題点を認識して検討が行われていたのであれば、原判決のような結論には至らなかったと思われるが、しかるに、原判決のような誤った結論に至ったのは、二人の高名な研究者の鑑定意見書の存在が影響を与えたものと思料

する。

2. 鑑定意見書の非論理性と原判決の見落としした論点

(1) 二つの鑑定意見書の問題点

原判決は、本件還付請求権の相続財産性について、その論拠を取消判決の形成力による遡及効に全面的にその論拠を求めている丁意見書（乙第10号証の1及び乙第13号証の1）及び庚意見書（乙第9号証及び乙第12号証）に依存するところが大きい。特に、原判決の判示内容に照らせば、行政法の権威である丁意見書の見解が原判決に及ぼした影響は極めて大きいといえよう。

しかしながら、原判決が依拠した丁意見書は、行政法における講学上の遡及効の議論を所与の前提とし、しかも、相続税法の実体法における解釈適用において、かかる遡及効をどのように位置づけて解釈するかという視座からの論証が欠如している。このために、すでに述べたような税法解釈と遡及効の関連を失念したものであるが、同意見書は、そこに重大な解釈の誤りを犯していることには気づいていない。

次に、庚意見書であるが、原判決はいくつかの判示において、その論拠の拠り所としているが、同意見書の基本的な誤りは、「相続開始時に本件還付請求権は存在している」として論を進めている点である。もとより、本件所得税更正処分の取消訴訟が係属していた相続開始時には、本件過納金は発生しておらず、したがって、本件還付請求権が存在しているはずもないから、庚意見書が前提とした「相続開始時に本件還付請求権は存在している」という論理自体が成り立ちえない立論である。

しかも、庚意見書は、本件所得税更正処分により納付した所得税について、「停止条件付還付請求権」と論じているが、それは何がしかの権利があるから、還付金を取得することができたというものであろう。しかし、そもそも、自力執行権の強制力と公定力を有する公権力の行使たる更正処分が、判決により取り消されるまでは還付請求権の行使を停止するという条件付課税処分と解することは論外であり、課税処分を擁護するためのみの立論である。そもそも、相続開始時には過納金が発生していないから「停止条件付還付請求権」などという議論が成立する余地は全くない。

ちなみに、同意見書は、相続開始時に存在する財産の当該開始時における価額が「零」としか評価できなかったものが、その後において価額があることが明らかになれば、その明らかとなった価額がその相続開始時の価額である、としている。かかる解釈が「停止条件付還付請求権」というものに繋がるのかもしれない。しかしながら、その財産の相続開始時における価額が明

らかでなく、客観的交換価値が算定できないようなものの価額は零としか評価され得ないものであり、その後が発生した事情に基づく価格の変動は、相続税の課税価格計算には何ら影響しないことは、同教授の『相続・贈与と税』（乙第45号証）の「相続税では当該財産の評価をあくまでも相続開始時の評価としており、開始後の変動はいっさい考慮しないことになっている」の記述（同書56頁）からも明らかである。そうすると、その財産の相続開始の時における価額、つまり相続開始時の客観的交換価値を算定できないような財産の価額は、その後如何なる事情が発生したとしても、零以外にはあり得ないのである。

(2) 原判決の見落としした税法解釈上の論点

丁・庚意見書が論理的な批判に耐えられる十分な理論で構成されているものであれば、これを採用した原判決の結論も自ずと合理的なものになることはいうまでもない。しかし、これまでに詳細に論じたように、多くの問題点について、両意見書の論理からは何らの回答も得られない。

原判決が、本件還付請求権を相続財産とする唯一の根拠としている取消判決の遡及効は、取消訴訟の形成訴訟としての性格に由来するものであるが、税務署長等が職権で当初更正処分を減額更正等した場合には遡及効論は無関係である。すなわち、原判決の遡及効論は、税務署長等の減額更正等により発生した還付請求権が相続財産を構成するという認定判断の直接の根拠とはなり得ないということである。この点の議論が欠落している前記両鑑定意見書は、不十分な意見書といわざるを得ない。

加えて、何よりも問題なのは、税法の解釈適用における「事実の確定」、つまり、相続税の課税時期に本件還付請求権が発生しているかどうかという事実認定の問題において、かかる原状回復機能としての遡及効は無関係であることが失念されていることである。両鑑定意見書をなぞった原判決は、行政法上の遡及効の法的効力の問題が、税法の課税要件規定の解釈適用においてどのように取り扱われるのかという、各税法の解釈問題に帰着するものであるにもかかわらず、税法の課税要件規定の解釈適用に無限定に取り入れて解釈した誤謬を犯したということである。

法律上の遡及効が、租税法の領域に無限定に取り込まれるというものでないことは、すでに紹介したように、別件税務訴訟において課税庁（国）が明確に主張しているところであり、この点は、本訴においても極めて重要な課税庁（国）の主張であるから、再度、ここに引用する。

「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。」(神戸地裁判決・「添付資料8」5頁参照)。

これに対して、同控訴審の大阪高裁判決は、「控訴人ら(筆者注・納税者)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同様に解すべきであると主張する。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。」(別添「参考資料1」3頁参照)と的確に判示しているところである。

いずれにしても、原判決は、相続財産の存在という客観的事実の事実認定や相続税法の課税要件規定の解釈適用の領域において、遡及効の法的効果を無限定に当然の前提とすることは許されないという、前記別件訴訟の課税庁(国)の正鵠を射た解釈とこれを支持した神戸地裁及び大阪高裁判決に思いを致すべきであったのである。

別件訴訟の課税庁(国)とは異なる本件課税庁(国)の主張が信義に悖ることであり許容されるべきでないことはもとより、かかる別件訴訟の判決を引用して、本件課税庁(国)の主張に反論しているにもかかわらず、これを無視して、先例判決と異なる解釈に基づいた原判決は、理由附記不備の誹りを免れないというべきである。

(3) 遡及効と税法規定

課税庁(国)は、一審において、「この相続がなければ本件過納金が原告に還付されることはなかったものである。その意味において、本件過納金は、たとえその発生時期が相続開始後であるとしても、やはり、原告が相続によって取得した財産というべきである。」と主張している。しかしながら、乙が相続開始前に発生した過納金に係る本件還付請求権を取得した場合と、その相続開始後に過納金が発生して相続人が本件還付請求権を取得した場合とで、還付請求権の権利者が異なるのであるから、その論理自体、成り立ちえないものである(甲26号証・大淵博義「鑑定意見書」5頁参照)。

このような課税庁(国)の主張が如何に相続税法の規定の解釈を誤るものであるのかは、平成18年以前に我が国の保険業法の適用を受けない外国保険会社と締結した生命保険契約に基づいて被相続人が保険料の全部を負担していた場合において、保険事故の発生により当該契約により保険金等を相続

人が取得したときには、その保険金は、相続税法3条1項1号の「相続により取得した」ものとはみなされていなかったことから、当該保険金は相続人の一時所得の課税の対象とされていたことから明らかである（このことは、一時払い保険に係る保険契約に基づく保険事故が当該契約締結直後に発生して保険金が相続人に支払われた場合には、その保険金の大部分が被相続人の払い込んだ保険料相当額となるものであることから、この場合には、被相続人の払い込んだ保険料相当額の返還と同じ経済的実質を有するものであるといえるのである。）。

すなわち、平成19年3月の税法改正（平成19年法律第6号による改正）前の相続税法3条1項1号の規定の適用については、「我が国の保険業法の適用を受けない外国保険会社と締結する生命保険契約」については、相続税基本通達において「みなし相続財産とはならないことが明らかにされており、」我が国の保険業法の適用を受けない外国保険会社と締結する生命保険契約に基づいて相続人が保険金等を受け取った場合には、当該相続人の一時所得として取り扱われていたのであるが、同改正により、みなし相続財産として取り込んだ旨が明らかにされているのである（（平成19年版「改正税法のすべて」大蔵財務協会488頁参照）。このことは、被相続人が保険料の全部を負担していた場合においても、そのことのみをもってしては、その負担に基因して支払われる保険金を相続税の課税の対象とすることができないものであり、これを相続税の課税の対象とするためには、別途、「相続により取得したものとみなす」旨の特別の規定が必要であることの証左である。

しかるに、課税庁（国）の本件訴訟における主張の背景には、更正処分が取り消された場合の遡及効の理論があるのであろうが、それは原判決もまた同様である。しかしながら、法律上の遡及効は、一般には法律の規定がある場合に限って認められるものであるとされているところであり〔甲第24号証・我妻栄編集代表『新法律学辞典』有斐閣（1967年）755頁〕、相続税法にかかる規定が措置されていない以上、遡及効を同法の解釈の当然の前提として持ち込むことは許されない。

ちなみに、遡及して課税関係が是正されるのは、国税通則法23条2項に規定する後発的事由の更正の請求に該当する場合、所得税法152条による非継続的な臨時的所得の収入金額について、申告後の回収不能や無効による利得を返還した場合等の減額更正の場合に限られるのである。

したがって、このことは、すでに述べたように、相続開始後に被相続人の生存期間中の占有期間を通じて取得時効が完成し、その占有者によって相続開始後に時効が援用されて、当該相続開始前の占有時に遡及して当該被相続人が財産の所有権を喪失した場合も同様であり、この場合に、相続開始前に

遡及して相続税の課税価格を是正することはできないのである。一方、財産の占有者が被相続人であった場合において、その占有者の相続人が当該相続の開始後に取得時効を援用して財産の所有権を取得した場合には、当該時効の援用によって財産を取得したことによる利得は、当該時効援用時に権利が確定したのものとして同人の一時所得の収入金額として取り扱われているところである（この点の詳細は、「Ⅱ 税法の解釈適用における『事実の確定』」の「2」参照）。しかして、この場合、当初からの占有者が取得時効の期間経過後に死亡し、相続開始後にその相続人が時効を援用した場合には、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）、かかる場合にも、被相続人の相続財産として課税することは許されないのである。

したがって、上記のような国税に関する法律の各規定が存在しなければ、財産の得喪に関しては、他の法律関係による遡及効の適用の有無にかかわらず、その得喪に関する事実が生じた時の損失又は取得に該当するというのが所得税法及び相続税法の本来の考え方であって、その事実が生じた時から過去に遡及して課税要件事実を是正するためには、国税に関する特別の法律の規定がある場合に限られると解すべきである。

そうすると本件還付請求権のように、その取得が相続開始後に生じたものである場合には、これを相続開始の時に取得したとする特別のみならず規定は存在しないのであるから、遡及して相続開始時の取得とみなして相続税の課税価格に算入することは許されない。したがって、このことからしても原判決が違法なものであることは明らかである。

3. おわりに

前述したように、本件とは別件税務訴訟において、被告課税庁（国）は、「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。」という本件甲と様の解釈に立つ主張を展開している。しかるに、当該訴訟の被告課税庁（国）と同一の立場にある本訴の課税庁（国）は、かかる正論とは正反対の主張を展開したものであり、また、2名の研究者は、それを支持する意見書を提出したのである。かくして、原判決は、前記神戸地裁判決・大阪高裁判決とは正反対の解釈に立って（そのことについて合理的な根拠も判示せず）、逐一、丁・庚両意見書の誤りを指摘した合理的かつ精緻な理論構成による一審判決について、格別の合理的理由も示さずに簡単に排斥したのである。

先例判決の課税庁の解釈と正反対の信義に悖る本件課税庁（国）の主張とこれを支持した二人の鑑定意見書、そして、それを基礎とした原判決に対して、善良な納税者が強い憤りを覚えることは推測に難くない。

これまでに指摘した論点について何らの考察がなされていない丁・庚両意見

書について、合理的検証を怠ったところに、原判決の誤謬があるが、かかる原判決の問題点は、これまでに指摘した多くの論点を検証することにより一層明白になるものと思料する。

最後に、原判決及び課税庁（国）の解釈に立てば、税務争訟が係属中に、当該納税者が死亡し相続が開始しその相続人が当該争訟を承継して、その後、取消判決等を得て過納金の還付を受けた場合、そのほとんどが更正の期間制限により更正ができず、多額な相続税の課税漏れが発生することを、再度指摘しておく。

しかして、課税庁（国）が本訴で主張した解釈に基づいて運用することが租税正義であるというのであれば、本件相続税更正処分を行う前に、かかる不公正な課税漏れを防止する法改正を提言し、立法的手当を図ることが先決であり、それが租税法主義の下において、国民から公正な税務行政を負託された税務行政庁たる課税当局（国）の責務であると考えらる。

八 最高裁判決 （棄却）（確定）

福岡高等裁判所平成20年（行コ）第9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)

九 上告受理申立て理由書 (一部)

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

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) 敏子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・甲が納付すべき所得税に係るものも含まれており、故・甲に係る納税義務は、妻

の敏子及び先妻の子（次男）である乙を含む相続人が承継し、納付していた。乙は平成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、同人の相続人丙ら3名も、下記のとおり、乙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）。

丙 2,081,400円（内還付加算金90,600円）

丁 1,040,700円（内還付加算金45,300円）

戊 1,040,700円（内還付加算金45,300円）

すなわち、上記の還付金は、乙が納付した所得税額等を、その相続人である上記丙ら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、丙ら3名も、申立人と同様、当該所得税額の還付金につき、乙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日提出の被相続人乙相続税確定申告書）。

(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、乙の上記各相続人に対して税務調査に着手し、修正申告の態勢をしたにもかかわらず（添付資料12：代理人此本税理士の調査記録）、上記還付金については何ら指摘しなかったため、丙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：被相続人乙相続税修正申告書）。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、敏子の相続財産であると認定するのであれば、乙の場合も、相続開始時において、当該所得税の還付請求権は乙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) 乙は、その父の甲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乙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どうてい、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、本件還付請求権が敏子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、敏子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「敏子に帰属する財産」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、敏子が、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、「敏子が生前還付請求できたはずであるから、敏子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

十 大淵博義先生 M J S 判例研究会 (2010.10)

相続財産の範囲／取消訴訟係属中の訴訟上の権利大分地裁平成20年2月4日
判決（訟務月報56巻2号165頁） 福岡高裁平成20年11月27日
判決（訟務月報56巻2号153頁） 最高裁（第2小）平成22年10月15日判決
中央大学商学部教授 大淵博義

1. 事案の概要

故甲（以下、「甲」又は「被相続人」という。）は、Y税務署長が行った所得税更正処分に対して取消請求訴訟（以下「別件訴訟」という。）を提起したが、その訴訟係属中の平成12年7月29日に死亡した。そこで、甲の相続人・X（上告人）は、別件訴訟を承継し、その1年2か月後の平成13年9月25日に取消判決（勝訴判決）の言い渡しを受けて確定した。

Xは、勝訴判決により還付を受けた所得税額等の過納金（以下「本件過納金」という。）及び還付加算金等の全額を平成13年分の一時所得として確定申告を行ったところ、Y税務署長は、その所得税の過納金に係る還付請求権（以下「本件還付請求権」という。）は、被相続人の相続開始の時に被相続人に帰属する相続財産に当たると認定し、Xに対して所得税の減額更正処分（還付加算金は雑所得）を行うとともに、甲の課税価格1億2171万1000円、納付すべき税額1273万8700円とした相続税申告に対して、課税価格1億4963万円、納付すべき税額2096万9400円とする相続税更正処分を行った。これに対し、Xは、その取消を求めて本件訴訟を提起したものである。

本件訴訟の法的な争点は、本件相続開始の時（課税時期）には、所得税更正処分の取消訴訟が係属中であるが、その後の取消判決による遡及効により、相続税納付時に遡及して還付請求権が発生し、相続開始の時の相続財産を構成するか否かという点にある。

第一審判決は、本件過納金の原資は甲が拠出した納付金ではあるが、甲の死亡時すなわち相続開始時には、別件訴訟が係属中であり、未だ本件過納金の還付請求権が発生していなかったことは明らかであるから、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、更正処分を取り消した。

これに対して、控訴審判決は、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、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、甲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として、相続開始の時点における相続財産を構成すると判示して一審判決を取り消した。

2. 判旨

所得税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、当該各処分は、処分時に遡ってその効力を失うから、当該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になり、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、被相続人の所得税更正処分等の取消請求訴訟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至った時は、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、相続財産となると解するのが相当である。

3. 研究

(1) 相続税法上の相続財産の意義 ～その文理解釈からの考察～

民法第896条は、相続の一般的効力として、「相続人は相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する。ただし、被相続人の一身に専属したものは、この限りではない。」(傍点筆者、以下同じ)と規定している。

一方、相続税の納税義務(抽象的納税義務)は、「相続又は遺贈(カッコ内略)による財産の取得の時」に成立し(通則法15①四)、また、相続税法22条(評価の原則)は、「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。」ことになる。また、その時価とは、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る場合に、通常成立すると認められる価額をいうものとされている。

以上のように、相続税法に規定され使用されているのは「時」という用語であり、この「時」という用語の意味内容は、相続により財産を取得した、その一時点を意味することはいうまでもない。すなわち、法律用語としての「時」の用語は、「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)ものであり、また、「『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点において有した財産』等のようにである。」(林修三氏が『法令用語の常識』日本評論社(1975年)7頁)とされているところである。

つまり、「時」とは、「時点又は時間」を意味するものであるから、その現

実の時の流れの一時点、すなわち、「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、その後取得した財産は「相続開始の時に取得した」ことにならないということである。

ところで、時間の流れの中での具体的な一時点である「相続により財産を取得した時。」に当該納税義務が成立するが（国税通則法15条②四）、本件の「相続開始の時」には、別件訴訟が係属中であるから、その処分の公定力により当該更正処分が取り消されるまでは、適法、有効な処分としての効力が持続し、したがって、相続の課税時期では、当該更正処分によって被相続人が納付した所得税額に本件過納金は生じていないことになる。そうであれば、「相続開始の時」の一時点では、本件還付請求権は存在せず、「被相続人の財産に帰属した一切の権利義務」（民法896条）には当たらないから、当該請求権は、相続財産を構成しないと解するのが、素直な文理解釈である。

当該所得税更正処分により納付した所得税額について、本件過納金が発生したのは、当該更正処分の取消判決が確定した時であり、「その時」に、原告は当該過納金に係る本件還付請求権を取得し、初めて還付を求めることができたのであり、それ故に、その時から還付請求権の消滅時効が開始するのである。その意味では、ここでの「その時」、つまり、「取消判決が確定した時」という現実の「その一時点」が、甲の「所得税納付の時」まで時間的に遡及し、「その時」に過納金が発生していると擬制した上で、相続により本件還付請求権を取得したというのは、極めて奇妙な論理である。

相続財産というためには、被相続人が生存中に自らの権利の行使により現金化が可能な財産でなければならない。つまり、租税負担能力の観点から、課税時期において、第三者間で成立する客観的交換価額が存在するものが相続財産ということである。しかして、本件還付請求権は、被相続人の相続開始の時には、客観的に実在する財産ではなく資産として現金化できる機能を有しないのであるから、当該請求権が第三者との間で譲渡の対象となることは考え難い。このことは、遡及効という原状回復機能のための講学上の議論を、現実の相続財産の存否の判断に持ち込んで解釈することが許されないことを意味している。

ただ、本件相続開始の時において、相続人Xは、所得税取消請求訴訟の原告の地位を承継したものであるから、それが相続財産を構成するという論理は成り立ちうるであろう。この点に関して、本件一審判決は、所得税等の課税処分は、公定力によりそれが権限ある機関によって取り消されるまでは有効と扱われるから、こうした公定力が排除される以前の段階では、本件過納金及び本件還付請求権も将来発生しないものとして扱われることになり、そうすると、更正処分取消訴訟の原告たる地位は、取消判決が確定する以前の段階では、財産法上の法的地位ということもできず、金銭に見積もることができる経済的価値

のあるものとして評価することはできないとする的確な判断を行っている。

このように、本件還付請求権の相続財産性については、困難な種々の議論がありうるにもかかわらず、本件最高裁判決は、この点についての解釈論については全く触れるところではなく、ただ単に、取消判決の遡及効という行政法上の原状回復機能を前提として、相続開始の時に存在しない資産を相続財産と認定したものである。その結果、被相続人の相続税の課税時期において、被相続人甲が納付した所得税の還付を求めることが法的に許されない権利に対して、相続財産として課税されるという誤謬を犯したものである。それが「相続開始の時」の意味内容からの当然の文理解釈である。

そして、その文理解釈の結果の妥当性が認められる以上、もはや、それ以上の解釈手法を用いる必要はないといえることができる。

(2) 取消判決の遡及効と還付請求権の相続財産性

本件最高裁判決によると、取消判決が確定した場合には、当該各処分は、処分時に遡ってその効力を失うから、当該各処分に基づいて納付された所得税等は、納付の時点から法律上の原因を欠いていたことになり、したがって、当該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になる、というのである。

最高裁判決は、「相続開始の時」の課税時期において、実体的権利として法的に存在しない本件還付請求権が、被相続人の相続財産とする理由付けは、取消判決の遡及効の一点に尽きる。この点に関して、控訴審判決は、「租税手続法的に見て、取消判決の確定により還付請求権が生じると言われるだけであって、租税実体法上は納付の時から国又は地方公共団体が過納金を正当な理由なく保有しているのである。」と判示する。しかしながら、国等が過納金を正当な理由なく保有していることが確定したのは、被相続人甲が死亡した1年3か月後の別件取消判決の確定時であり、したがって、このような不当な利得（即ち過納金）を返還請求できる権利は、当該処分が重大かつ客観的に明白であれば格別、甲の相続開始の時には客観的に認識することはできなかったのである。換言すれば、本件還付請求権が相続財産であると認定する本判決の論旨が合理的な立論であるというためには、本件被相続人甲が、生前（相続開始の時）に、不当に利得を得ているという国等に対して、現実に、その利得の返還を求めることが可能な実体法上の権利を保有していることが必須の要件である。

当該判決は、「租税実体法上は納付の時から国又は地方公共団体が過納金を正当な理由なく保有している」としているが、そうであれば、被相続人には、誤った更正処分に係る所得税の納付義務自体が発生せず、また、これを納付し

たとしても、その納付と同時に、不当利得返還請求が可能な実体的権利を保有しているというのが、その論理的帰結である。しかしながら、その論理自体、矛盾していることは明かである。なぜならば、本件相続開始の時には、租税実体法上、本件過納金は発生していないから、「国等が過納金を正当な理由なく保有している」という論理自体が成立しないからである。このことは、「相続により財産を取得した時」に納税義務が発生する相続税は、その相続税の課税時期（被相続人の死亡時）に客観的、具体的に実在する財産の客観的交換価額に租税負担能力を認めて相続税を課税するものであるから、本件最高裁判決の解釈は、相続税の趣旨、目的にも違背する論理と言わざるを得ない。

ところで、本件のように、課税処分後に、納税者が死亡し相続が開始した場合、当該納税者の課税処分の一部を職権で減額更正したときには、遡及効の理論は無関係である。そもそも、かかる職権取消しによる過納金の還付金の還付は、国税通則法56条1項の「…税務署長…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。」という確認的規定に基づく、いわば当然の還付であり、本件取消判決による本件過納金も当該規定により速やかに還付されるにすぎない。

本件最高裁判決は、裁判所による取消判決による行政庁の原状回復義務を機能させるため論理構成の遡及効理論にのみ目を向け、取消判決の遡及効とは無関係に、課税庁が更正処分を自ら職権で取消又は減額更正した場合における国税通則法の過納金の還付について思いを致さないままに判示したことは、同判決の稚拙さが批判されることは避けられないであろう。

(3) 私法上の遡及効と課税関係

私法上の遡及効が税法上の課税関係にどのように影響するかという問題がある。この点については、例えば、相続開始後に土地の占有者が時効を援用して当該土地を自己のものとし場合、その所有権は占有時に遡及して占有者の所有とされ、一方、相続人は相続財産として申告していた当該土地を遡及して喪失することになる。最高裁判決の遡及効理論に従えば、時効援用により、占有者は遡及して占有時に所有権を取得したものとされるから、その土地の無償取得は占有時の一時所得の収入すべき金額とされるが（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・税資220号181頁参照）、更正の期間制限により課税はできないことになる。

また、時効援用により相続財産の土地所有権を喪失した所有者は、本件最高裁判決の遡及効理論により、更正の請求による相続税の減額更正が認められるべきであろうが、課税庁及び判決は、所有者の所有権喪失時期は、占有者による時効援用時であると解して消極に解している（神戸地裁平成14年2月21日判

決・税資252号順号9072、大阪高裁平成14年7月25日判決・税資252号順号9167)。前記大阪高裁判決は、「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・民集402420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。」と判示している。

ちなみに、前記神戸地裁の訴訟において、被告課税庁は、「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。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。」と自ら主張している。この論理を本件に当てはめれば、行政法上の取消判決の遡及効を相続開始の時に存在する相続財産の解釈に持ち込むことはできないということである。

本件最高裁判決等の誤解は、「確定判決の遡及効により過納金の還付請求権の帰属者が被相続人になることはない」（山田二郎「相続財産の範囲と過納金の還付請求の帰属」税経通信64巻13号144頁）という真実の実態を失念したことにある。いずれにしても、最高裁は、納税者の本件上告理由に対して、ほとんどの答えを回避しているのは、何故であろうか。

最高裁は、被相続人の「相続開始の時」の直前に行使することができない（不存在の）還付請求権につき、格別の規定もなく原状回復のための遡及効理論により相続財産とした誤りを犯したということができよう。

<参考文献>

（一審判決を支持するもの）

山田二郎「相続財産の範囲と過納金の還付請求の帰属」税経通信64巻13号

岸田貞夫「過納金還付請求権の相続財産該当性」TKC税研情報18巻1号

増田英敏「相続開始後に生じた過納金還付請求権の相続財産該当性」税務事例40巻8号

橋本守次「過納金還付請求権の相続財産性を巡る問題」税務弘報57巻5号

林隆一「被相続人からの訴訟の地位の承継と取消判決に伴う利益の帰属」税理51巻5号

大淵博義「課税処分取消判決による所得税還付請求権の相続財産(1)(2)」税務

事例41巻11号、12号

(控訴審判決の結論を支持するもの)

三木義一「相続により承継した訴訟で勝訴した場合の還付金の相続財産該当性」
ジュリスト No. 1402 高野幸大「相続税の課税財産の範囲—「上野事件」大分
地裁判決・福岡高裁判決を踏まえて—」税経通信 64 巻 13 号