

相続税法と遡及効

——裁判例・裁決例の分析から——

2010年4月入学

長戸貴之

I. 序

II. 基本的事項の整理

- 1 概念整理
- 2 現行の相続税の課税方式

III. 問題設定——裁判例と裁決例から

- 1 大阪高判平成14年7月25日
 - (1) 事案
 - (2) 判旨
- 2 国税不服審判所裁決平成19年11月1日
 - (1) 事案
 - (2) 判断
- 3 最判平成22年10月15日
 - (1) 事案
 - (2) 判旨
- 4 概観と問題設定
 - (1) 概観
 - (2) 問題設定

IV. 展開

- 1 租税法上も、遡及効が及ぶか否か——事例Ⅰ・Ⅱと事例Ⅲの整合性
 - (1) 整合しないとの議論
 - (2) 検討
 - a 前提
 - b 私法上の効果
 - c 私法上の制度による遡及効と公法上の制度による遡及効
- 2 相続財産の評価か帰属か
 - (1) 前提となる価値判断

- (2) 相続財産の評価
 - a 時効取得される経済的地位の相続財産性
 - b 財産の客観的価値
- (3) 相続財産への帰属による解決手法
 - a 渋谷説
 - b 検討
- 3 相続税法と遡及効——改めて、遡及すべきか
 - (1) 相続税の捉え直し——「相続又は遺贈により取得した」の解釈論
 - (2) 分類軸1——借用概念論
 - a 借用概念論に関する伝統的議論
 - b 固有概念としての「所得」とその含意
 - c 論点
 - (3) 分類軸2——取得税構成と財産税構成
 - a 所得税の補完税としての相続税
 - b 課税根拠
 - c 論点
 - (4) 帰結
 - a 説1-1：借用概念・財産税構成
 - b 説2-1：固有概念・財産税構成
 - c 説2-2：固有概念・取得税構成
 - d 説1-2：目的論的解釈・取得税構成
 - (5) 評価
 - a 「取得」≠固有概念
 - b 財産税構成か取得税構成か、ではなく立法論的契機へ
 - (6) 遡及効が明らかにしたもの

V. 結語に代えて

I. 序

本稿は、他の法分野における遡及効が、相続課税の課税関係にどのような影響を及ぼしているのかを、具体的事案をもとに分析し、考察するものである。この問題への接近を試みるために、以下のような手順を踏む。まず、相続課税に関する概念について、本稿における意味を定義・整理した上で、現行の相続税の課税方式を確認する(II)。

次に、他の法分野における遡及効の相続税の課税関係への影響が問題となった三つの裁判例及び裁判例を紹介し、その特徴を明らかにした上で、課税実務上、一貫した取扱いがなされているのかにかかわる問題を設定する(III)。なお、三つの裁判例及び裁判例は、判断主体や審級の異なるものであり、最高裁判例相互の整合性を問うのとは自ずと性質が異なることは否めない。しかし、ある程度確立した課税実務を題材に、現行の相続課税の実務上の問題点を抽出するという本稿の目的からは十分だと考える。

そして、設定した問題について、1) 租税法と私法の関係、及び、2) 課税根拠を中心とする相続税の性格、を相互に関連づけながら理論的な検討を施し、解釈論上の帰結を示すとともに、立法論上の視点を呈示する(IV)。

なお、本稿では、裁判例及び裁判例を分析の対象とし、三者の整合性を問う手法をとるが、個別事案の結論の当否を論ずる趣旨ではない。あくまで、現行相続税法が有する解決すべき理論的問題が、課税実務において顕在化していることを示すための素材とするものである。モデルを設定して分析するよりも、実際の紛争を分析対象にすることで、実務上の現象を踏まえることができ、考察が有意義なものになることを期待してのアプローチで

ある¹⁾。

本稿の目的は、伝統的な租税法と私法論をベースにしつつ、相続課税を租税法の体系上どのように位置づけるか、という基本的な問題について、具体的な事例から問題の所在を明らかにすることにある。

II. 基本的事項の整理

1 概念整理

ここでは、本稿で論じる上で必要な相続税に関係する概念について、本稿における用語法を示しておく。なお、序においても、以下の用語法に従っている。

まず、「相続税」とは、相続税法によって課される相続税のことを指し、同じく相続税法によって課される「贈与税」とは区別する。他方、広く相続にまつわる課税関係については、贈与についての課税も含めて「相続課税」とする。但し、相続・贈与による「所得課税」(後述)については「相続課税」からは除く。

租税の種類について、「収得税」とは、人が収入(貨幣又はそれに代わる経済的価値の取得)を得ているという事実に着目して課される租税のことを指している²⁾。とりわけ、ある人の総合的担税力の標識である所得を直接に対象として課される租税を「所得課税」とする。所得税法によって課される租税のことは、「所得税」という。

他方、同じく租税の種類としての「財産税」は、財産の所有という事実に着目して課される租税のことをいうものとする³⁾。とりわけ、「財産税」の中でも、資産の移転に担税力を見出して課されるものを「資産移転税」ということとする⁴⁾。日本においては、相続税及び贈与税がこれに該当する。

相続課税の方式として「遺産税」と「遺産取得税」とがあるが、「遺産税」は、被相続

1) 具体的な立法論的提言をするためには、モデルを設定しての経済分析をすることが別途必要となるが、本稿では立ち入ることができない。

2) 金子宏『租税法(第17版)』13頁(弘文堂、2012)。

3) 金子・前掲注2)14頁。

4) 中里実「相続税の理論的問題点——研究ノート——」海外住宅・不動産税制研究会編著『相続・贈与税制再編の新たな潮流——イギリス、アメリカ、ドイツ、フランス、スイス、カナダ、オーストラリア、日本——』310頁、315頁(日本住宅総合センター、2010)[初出1986]を参考にした。

人の遺産を対象として課税する制度のことを指し、「遺産取得税」は、相続人が相続によって取得した財産を対象として課税する制度のことを指しているものとする⁵⁾。

2 現行の相続税の課税方式

現行の相続税法における相続税の基本的な課税方式を確認しておく。被相続人の死亡によって、相続が開始し（民法 882 条）、相続開始の時から、相続人（民法 887-890 条）は、被相続人に一身専属的に帰属するものを除き、被相続人に属した一切の権利義務を承継する（民法 896 条）。また、遺言者は、遺言によって、自らの財産を無償で他人に与えることができる（民法 964 条）。相続又は遺贈（贈与をした人の死亡により効力を生ずる贈与を含む。）により財産を取得した者は、相続税の納税義務者となり（相続税法 1 条の 3）、その者が「相続又は遺贈により取得した財産」（以下、「相続財産」という。）の全部に対し、相続税が課される（相続税法 2 条）。

相続人や遺贈を受けた者が複数いる場合は、民法所定の各相続人が民法所定の相続分に応じて被相続人の財産を相続したと仮定した場合の「相続税の総額」を計算し（相続税法 11 条）、それを各相続人及び受遺者に、その者が相続又は遺贈によって得た財産の価額に応じて按分することとしている（相続税法 17 条）。なお、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得されるものの所得については非課税とする規定が所得税法に置かれている（所得税法 9 条 1 項 16 号）。

ここで注意しておくべきことは、課税物件が、「相続又は遺贈により取得した財産」であり、相続税が、資産移転税として課されていることである。そして、課税方式としては、基本的に遺産取得税の方式が採用されているが、相続財産がどのように分割されても

相続財産の総額がほぼ等しいことになる点（法定相続税課税方式）で、部分的に遺産税としての性格も残している。なお、ここではあくまで、現行の相続税の課税方式を確認するにとどめ、そもそもの相続税の課税根拠や沿革については、設定した問題について検討する過程で適宜触れることにする。

Ⅲ. 問題設定——裁判例と裁決例から

本章では、相続税に他の法分野における遡及効が絡んだ代表的な三つの事例を紹介した上で、三者で一貫した取扱いがなされているか、という観点から問題設定をする。

1 大阪高判平成 14 年 7 月 25 日⁶⁾

(1) 事案

原告 X1-X3（以下、「Xら」という。）は、被相続人 A から遺贈及び相続により取得した本件各土地について、移転登記をし、法定申告期限内に相続税の申告を所轄税務署長 Y に行った。

その後、A の他の子 B、C が提訴した Xらを被告とする訴訟において、本件各土地について、B、C による時効取得が完成したことを認め、本件各土地について、Xらに B、C への所有権移転登記を命ずる判決（以下、「別件判決」という。）が確定した。

この別件判決を理由として、Xらは、本件各土地は、それぞれ B、C が占有を開始したとき（A が死亡する前）から、B、C の所有に属するから、相続財産から除外すべきであるとして、Y に対し、国税通則法 23 条 2 項 1 号による更正の請求を行った。

これに対し、Y は、更正の請求を認めない通知処分をしたので、Xらは不服申立手続を経て、同通知処分の取消しを求めて出訴し

5) 金子・前掲注 2)520 頁。

6) 訟月 49 卷 5 号 1617 頁。以下、「事例 I」という。本判決の評釈として、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 12 卷 1 号 27 頁（2003）、品川芳宣「判批」税研 107 号 90 頁（2003）、田島秀則「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選（第 4 版）』32 頁（2005）、高野幸大「判批」税研 148 号 145 頁（2009）、橋本浩史「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選（第 5 版）』192 頁（2011）がある。

た。第一審裁判所⁷⁾は、請求を棄却し、これに対して、Xらが控訴した。

争点は、相続開始後の取得時効完成の事実を認めた判決が確定したことが、国税通則法23条2項1号に規定する「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決(判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。)により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。」に該当し、後発的理由に基づく更正の請求が認められることとなるか否かである。

(2) 判旨

「(2) 時効による所有権取得の効力は、時効期間の経過とともに確定的に生ずるものではなく、時効により利益を受ける者が時効を援用することによって始めて確定的に生ずるものであり、逆に、占有者に時効取得されたことにより所有権を喪失する者は、占有者により時効が援用された時に始めて確定的に所有権を失うものである。そうすると、民法144条により時効の効力は起算日に遡るとされているが、時効により所有権を取得する者は、時効を援用するまではその物に対する権利を取得しておらず、占有者の時効取得により権利を失う者は、占有者が時効を援用するまではその物に対する権利を有していたといえる。したがって、本件においては、本件相続開始(A死亡)時においては、本件各土地について、Bらによる時効の援用がなかったことはもちろん、時効も完成していなかったのであるから、その時点では、控訴人らが本件各土地につき所有権を有していたものである。

(3) 国税通則法23条2項1号にいう『その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき』とは、例えば、不動産の売買があっ

たことに基づき譲渡所得の申告をしたが、後日、売買の効力を争う訴訟が提起され、判決によって売買がなかったことが確定した場合のように、税務申告の前提とした事実関係が後日異なるものであることが判決により確定した場合をいうと解されるところ、本件においては、前記のとおり、本件相続開始時には、控訴人らは本件各土地につき所有権を有していたのであり、その点で食い違いはなく、別件判決(2)⁸⁾は国税通則法23条2項1号にいう『判決』には該当しないと解される。

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

(4) 控訴人らは、時効の効力が起算日まで遡る以上、租税法の解釈としても同様に解すべきであり、遡及効という法的効果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その効力を起算日まで遡及させたものであり、他方、租税法においては、所得、取得等の概念について経済活動の観点からの検討も必要であって、これを同様に解さなければならない必然性があるものとはいえない。(下線及び脚注は、筆者による。)

2 国税不服審判所裁決平成19年11月1日⁹⁾

(1) 事案

共同審査請求人総代Aほか2名(以下、「請求人ら」という。)が、相続により取得した土地について、相続開始前において既に取得時効が完成していた事実を認めた判決が確定

7) 神戸地判平成14年2月21日訟月49巻5号1623頁。第一審に係る評釈として、首藤重幸「時効と相続税」税務事例研究73巻43頁(2003)がある。

8) 「別件判決」のことを指す。

9) 裁決事例集74集1頁。以下、「事例Ⅱ」という。本裁決に係る評釈として、有賀武夫「判批」税務弘報57巻8号135頁(2009)がある。

したことから、国税通則法 23 条 2 項 1 号の規定により更正の請求をしたところ、原処分庁が更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったことから、その全部の取消しを求めた事案である。

争点は、相続開始前において既に取得時効が完成していた事実を認めた判決が確定したことが、同号に該当し、後発的理由に基づく更正の請求が認められることとなるか否かである。

(2) 判断

「(1) 本件規定について

イ 通則法第 23 条第 2 項の趣旨は、納税申告時には予想し得なかった事由が後発的に発生し、これによって課税標準等又は税額等の計算の基礎に変更を生じて税額の減額をすべき場合にも更正の請求を認めないとする、帰責事由のない納税者に過酷な結果が生じる場合があると考えられることから、例外的に、一定の場合に更正の請求を認めることによって、保護されるべき納税者の救済の途を拡充したものであると解される。

また、本件規定が、その救済すべき一場合として、判決により申告時に基礎とした事実と異なる事実が確定した場合を挙げているのは、課税計算の前提となる諸事実は広範囲かつ多岐にわたっており、その中には、納税義務が成立する時点で必ずしも権利関係等が明確でなく、当事者間では最終的に確定し難い事実も多く、このような事実を課税の基礎とせざるを得ない場合もあり、そのような事実を課税の基礎とするときには、判決等による事実関係の確定を得て、その段階で課税の適切な是正を図るべきものとするのが妥当であるという趣旨に基づくものと解される。

ロ 本件規定の『その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。』という文言と上記イの趣旨にかんがみると、本件規定にいう『事実』とは、課税標準等又は税額等の計算に影響を与える事実を広く含むと解すべきであり、事実が『異なる』とは、事後的な実体法上の権利関係の変動に限られず、納税者が納税申告の際に基礎とした事実と判決で認定された事実との比較において、相異があれば足りると解すべきであ

る。

(2) 本件規定の適用について

イ 上記 1 の (2) のロの事実によれば、請求人らは、本件相続に係る相続税の申告に当たり、本件相続開始日において、本件土地は D に対して使用貸借により貸し付けているという事実、換言すると、D らによる取得時効の完成が認められないという事実を基礎とし、そのため本件土地を自用地としての価額で評価して申告したが、その後の本件判決によって、本件相続開始日前には既に所有権の取得時効の期間が満了し、本件土地の取得時効は完成していたという事実が確定したものである。

このことは、申告の基礎とした事実と本件判決で確定した事実とに相違があるといえる。また、本件判決で確定した事実は、本件相続開始日において、本件土地には、時効の援用以外の取得時効の要件が満たされており、請求人らの意思いかんにかかわらず、D らの時効の援用があれば一方的に所有権を時効取得される状態にあったということであり、これは、本件土地の価額に影響を及ぼすべき事情として、相続税の課税標準、ひいては税額の計算に影響を与えるものといえる。

そうすると、本件判決によって、申告の基礎としたところと異なる事実が確定したものであるから、本件規定の要件を満たしていることになる。

ロ なお、請求人らは、本件判決が確定し、民法第 144 条の遡及効によって本件土地は被相続人の遺産ではなくなることから、本件相続に係る相続税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実が異なることとなった旨主張する。

ところで、民法第 162 条及び第 145 条が、一定期間の権利の行使と時効の援用により取得時効の効果が生じると規定していることからすると、取得時効の効果は、時効期間の経過とともに確定的に生じるものではなく、時効により利益を受ける者が時効を援用することによって初めて確定的に生じるものと解され、他方、ある一つの権利の取得時効の時期と喪失の時期とは同一であるとするのが合理的であるから、時効取得されたことにより権

利を喪失する者は、時効が援用されたときに初めて確定的に権利を失うものと解される。すなわち、時効により所有権を取得する者は、時効を援用するまでは所有権を取得しておらず、他方、取得時効により所有権を失う者は、時効が援用されるまではその所有権を失っていないといえることができる。

これに対し、民法第144条は時効の遡及効を規定するが、この規定の趣旨は、時効による権利の得喪から生じる諸問題について、永続する事実状態を尊重しつつ、一挙かつ簡明に処理するため、時効の私法上の効力について起算日まで遡及させるところにあり、この規定は、経済実態的にも原状回復を指向する民法第545条《解除の効果》第1項などと異なり、経済実態的な事実関係までも遡及的に覆すものではなく、時効の効果は民法第145条に規定する時効の援用を停止条件として確定的に生じると解されることからすれば、相続による遺産の取得という経済実態に対する課税場面である本件に民法第144条の規定は適用されず、課税上、所有権の時効取得の効果は遡及しないといえるべきである。

そうすると、本件においては、所有権の取得時効が援用されたのは本件相続開始日より後のことであり、本件判決によっても、本件相続開始日においては、本件土地は被相続人の遺産であったことに変わりはないから、時効の遡及効により本件土地が被相続人の遺産でなくなったことを前提にして、異なる事実が確定したものといえることはできない。

したがって、この点に係る請求人らの主張は採用できない。

(3) 本件土地の相続税の課税価格に算入すべき価額について

相続税法第22条に規定する時価とは、客観的な交換価値を示す価額であると解されているところ、客観的な交換価値というものがあるから、課税実務上は、財産評価の一般基準として財産評価基本通達が定められ、同通達

においては、財産の種類ごとにその評価方法が定められるとともに、同通達1の(3)において『評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する。』とされており、この取扱いが、当審判所においても相当と認められる。

これを本件についてみると、本件土地については、相続開始時において既に時効期間が経過しており、相続人にとっては、所有権を確保すべき攻撃防御方法がないために、相手方に時効を援用されれば所有権の喪失を甘受せざるを得ない状態の土地であることが本件判決の確定によって明らかとなったところ、このような状態の土地は、相続人が所有権を確保しようとすれば、時効を援用する相手方に対し、課税時期現在における当該土地の客観的交換価値に相当する金員の提供を要するのが一般的である土地といえることができるから、そのことを価額に影響を与える要因として考慮すると、土地の価額と提供を要する金額が同額であるから、結局のところ、その財産の価額は零円になると理解するのが相当と認められる。」(下線は、筆者による。)

3 最判平成22年10月15日¹⁰⁾

(1) 事案

本件は、X(原告、被控訴人、上告人)の実母A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、Aが生前提訴しXがその地位を承継していた所得税更正処分取消請求事件について取消判決が確定したことから、過納金及び還付加算金がXに還付された。これをXが一時所得として確定申告したところ、所轄税務署長が過納金をAの相続財産と認定して、その相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。これに対し、Xは異議申立てをし、国税不服審判所は、過少申告加算税賦課決定処分については、国税通則法65条4項の「正当な理由」があるとして取り消す旨の裁決を下

10) 民集64巻7号1764頁。以下、「事例Ⅲ」という。本判決に係る評釈として、鎌野真敬「判解」ジュリ1426号171頁(2011)、大高由美子「判批」税研154号82頁(2010)、橋本守次「判批」税務弘報59巻2号78頁(2011)、林仲宣「判批」ひろば64巻2号62頁(2011)、駒宮史博「判批」ジュリ1416号62頁(2011)、増田英敏「判批」判評631号152頁(2011)、瀧圭吾「判批」水野ほか編・前掲注6(第5版)182頁がある。

したが、更正処分については異議が認められなかったため、Xが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、処分の一部取消しを求めた事案である。

争点は、相続開始時点では、未だ係属中の更正処分取消訴訟についての取消判決が確定したことにより、取消判決の遡及効によって、過納金の還付請求権が相続財産を構成するか否かである。

第一審¹¹⁾は、「A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」と述べ、相続財産を構成しないとし、Xの請求を認容した。原審¹²⁾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る」とし、したがって、「別件所得税更正処分の取消判決が確定したことにより、A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り、「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」と述べ、本件過納金の還付請求権は、相続財産を構成するとし、第一審判決を取り消し、Xの請求を棄却した。Xが上告した。

(2) 判旨

上告棄却。

「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。」（下線は、筆者による。）

4 概観と問題設定

(1) 概観

事例Ⅰから事例Ⅲから読み取れるのは、以下のような課税実務及び裁判所の判断である。第一に、事例Ⅰと事例Ⅱから看取できるように、相続開始時に相続財産に属していた財産について、時効取得(民法162条、163条)がなされ、その時効が、相続開始後に援用(民法145条)された場合であっても、時効の遡及効(民法144条)は、相続税の課税上は、斟酌されない(以下、「取扱いⅠ」という)。

第二に、事例Ⅰと事例Ⅱの比較からわかるように、時効の遡及効は相続税の課税上斟酌されないとしても、相続開始時に、既に時効が完成していた場合は、相続財産の評価の段階で、既に時効取得されたものとして土地の評価がなされ、その限りで時効について斟酌される(以下、「取扱いⅡ」という)。他に、このような相続財産の「評価」の局面において、取得時効の事実を斟酌するものとして、

11) 大分地判平成20年2月4日訟月56巻2号165頁。第一審に係る評釈として、林隆一「判批」税理51巻6号84頁(2008)、橋本守次「判批」税務弘報56巻7号123頁(2008)、増田英敏「判批」月刊税務事例40巻8号1頁(2008)、岸田貞夫=高橋心也「判批」TKC税研情報18巻1号1頁(2008)、林仲宣=高木良昌「判批」税務弘報57巻10号58頁(2009)がある。

12) 福岡高判平成20年11月27日訟月56巻2号153頁。原審に係る評釈として、朝倉洋子「判批」旬刊速報税理27巻36号19頁(2009)、本山敦「判批」月報司法書士449号36頁(2009)、林=高木・前掲注11)58頁、橋本守次「判批」税務弘報57巻5号43頁(2009)、谷口智紀「判批」専修法研論集45号123頁(2009)、西本靖宏「判批」税研148号151頁(2009)、伊川正樹「判批」速報判例解説「(法セ増刊)5号」291頁(2009)、大淵博義「判批」税務弘報57巻2号2頁(2009)、山田二郎「判批」税経通信64巻13号144頁(2009)、高野幸大「判批」税経通信64巻13号153頁(2009)、三木義一「判批」ジュリ1402号154頁(2010)がある。

賃借権の時効取得がなされた事案である国税不服審判所裁決平成14年10月2日¹³⁾がある。

第三に、事例Ⅰ・Ⅱと事例Ⅲの比較からわかるように、課税上、時効取得の遡及効については、一般的にこれを否定するのに対し、処分取消判決の遡及効に関しては、当然にこれを肯定し、相続税の課税上も、これを斟酌している（以下、「取扱いⅢ」という）。

(2) 問題設定

このような取扱いが相互に整合するものであるのか、また、相続税の課税として適切なものといえるかを、問題として設定する。この問題設定について、判旨を分析し、さらに学説の見解を踏まえて検討していくが、枝分かかれして生ずるあらゆる処理方法を検討するため以下のような段階を踏むことにする。

第一に、取扱いⅢは、取扱いⅠと矛盾するものではないかを問う。同じく遡及効が問題になりながら、遡及効が課税上斟酌された事例とされなかった事例とで、遡及効の性質の違いがないかを論ずる。そして、遡及効を課税上認めない取扱いに一応の整合的な説明が可能であるかを検討する。そして、その背後にある課税庁ないし裁判所の思考様式を探る。

第二に、取扱いⅡは妥当かを問う。ここでは、第一の問題とは別に、私法上の遡及効が課税上斟酌されないという取扱いは前提とした上で、実質的に時効取得の影響を斟酌する手法の妥当性を問題にする。

第三に、取扱いⅡが妥当でないとするれば、取扱いⅠはどう評価すべきか、を問う。第二の問題の検討によって取扱いⅡの妥当でない点が明らかになれば、自ずと遡及効が課税上斟酌されないことの正当性を改めて問う必要があるからである。

IV. 展開

租税法上も、遡及効が及ぶか否

1 か——事例Ⅰ・Ⅱと事例Ⅲの整合性

同じく遡及効が関係していながら、事例Ⅰ・Ⅱと事例Ⅲとの関係について詳細に論じたものはないようであるから、取扱いⅠと取扱いⅢの整合性を検討してみる¹⁴⁾。

(1) 整合しないとの議論

事例Ⅲの判旨では、「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」として、被相続人が上記各処分の取消訴訟提訴後係属中に相続が起きた場合、「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」としている。

その一方で、事例Ⅰの判旨では、「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その効力を起算日まで遡及させたものであり、他方、租税法においては、所得、取得等の概念について経済活動の観点からの検討も必要であって、これを同様に解さなければならない必然性があるものとはいえない。」としている。

同様に、事例Ⅱの判断でも、「民法第144条は時効の遡及効を規定するが、この規定の趣旨は、時効による権利の得喪から生じる諸問題について、永続する事実状態を尊重しつつ、一挙かつ簡明に処理するため、時効の私

13) 裁決事例集64集1頁。

14) 両者についてごく簡単に紹介するものとして、淵・前掲注10)183頁。

法上の効力について起算日まで遡及させるところにあり、この規定は、経済実態的にも原状回復を指向する民法第545条《解除の効果》第1項などと異なり、経済実態的な事実関係までも遡及的に覆すものではなく、時効の効果は民法第145条に規定する時効の援用を停止条件として確定的に生じると解されることからすれば、相続による遺産の取得という経済実態に対する課税場面である本件に民法第144条の規定は適用されず、課税上、所有権の時効取得の効果は遡及しないというべきである。」としている。

かたや、租税法上も遡及効が及ぶことを当然に肯定し¹⁵⁾、他方では、租税法における「経済活動の観点」、「経済実態」を持ち出すことによって、租税法上遡及効を否定するのは、いかにもダブルスタンダードであり、整合的でないとの議論が可能である。とりわけ、事例Ⅲの上告受理申立理由書の中には、還付請求権が納付時に遡って発生したとされる場合であっても、それは一種の擬制にすぎず、租税法においては、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であり、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とはいえないとの主張がなされているのに対し¹⁶⁾、最高裁は何ら応答せずに判決を下しており、取扱いⅠとの整合性が問われることになる。なお、ここでは、両判決を整合的に説明できるかを問うにとどめ、そもそも租税法上も遡及効を認める「べきか」否かの議論は後ほど別途行うこととする。

(2) 検討

a 前提

「過納金」とは、租税手続法的にみて、納付又は徴収の時に法律上の原因があったが、後に法律上の原因を欠くに至った税額のことであり、実体法的にも手続法的にも納付又は

徴収の時点から既に法律上の原因を欠いていた税額である「誤納金」と区別される¹⁷⁾。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¹⁸⁾。

b 私法上の効果

取得時効においては、時効の援用によって占有開始時に遡って目的物への権利を原始取得する。他方、取消判決においては、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の確定によって、還付請求権が納付時に遡って発生することになるが、この還付請求権は、その実質が民法上の不当利得返還請求権である¹⁹⁾。よって、時効取得された権利と不当利得返還請求権とは、いずれも私法上の権利が遡及的に発生するという点で、一応は共通するようである。

では、取扱いⅠと取扱いⅢは矛盾するのだろうか。事例Ⅲが最高裁判決であり、事例Ⅰは下級審判決、事例Ⅱに至っては国税不服審判所の判断にすぎないから、そのような結論を問題視する必要がないとの立場もありえよう。しかし、ここでは少し踏み込んで、両者は整合的に理解する余地がないかを検討する。

c 私法上の制度による遡及効と公法上の制度による遡及効

(a) 何が遡及するか

結論から言えば、取得時効の遡及効と取消判決の遡及効とは、「何が」遡及的な効果を有するのかの点で区別できる。事例Ⅰ・Ⅱでは、遡及効を有するのは、取得時効という、いわば私法上の法現象そのものであり、取得時効の遡及効によって時効取得された権利自体が遡及的に存在したものとして擬制される。事例Ⅰの判旨も述べるように、「時効制度は、その期間継続した事実関係をそのまま

15) 鎌野・前掲注10)172頁も、還付請求権が納付時に遡って発生することを当然の前提としていると解すべきとしている。

16) 民集64巻7号1777頁。

17) 金子・前掲注2)703頁。

18) 金子・前掲注2)703頁。

19) 金子・前掲注2)701頁。

保護するために私法上その効力を起算日まで遡及させたもの」である²⁰⁾。

他方、事例Ⅲでは、取消判決により遡及的に擬制されるのは「処分が存在しなかったこと」である。判旨も、取消判決の確定によって、処分が処分時に遡ってその効力を失い、処分に基づいて納付された税が、納付の時点から法律上の原因を欠いていたこととなるから、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、という論理構成をとっている。そうすると、事例Ⅲについては、むしろ、還付請求権が、不当利得返還請求権として本来当然に発生すべきだったところ、公定力が間接付随的な障碍となって、その私法上における発生が妨げられていたとみることができる²¹⁾。

公定力については、現在では、立法政策として取消訴訟の排他的管轄を有する取消訴訟制度が設けられている²²⁾ ことの結果、反射的に認められる効果にすぎないとされている²³⁾。したがって、公定力は、積極的に私法上の権利関係を創出するものというわけではなく、いってみれば私法上の権利関係に対しては無関心だといえる。

そうであれば、取得時効の遡及効については、私法上の権利関係自体の擬制とみることが適切である一方、取消判決の遡及効については、もともと発生してしかるべきところの不当利得返還請求権について、取消訴訟制度

による公定力の反射的效果として、取り消されるまではひとまず「法律上の原因」があったことになるためにその発生が取消訴訟の機能によって妨げられていたにすぎないと解すべきである²⁴⁾。したがって、取消判決によって妨げがなくなれば、本来の私法上の権利関係としての形で顕在化するだけであるとみることができる。

このように、遡及効を有するのが私法上の制度ではなく、公法上の制度であって、相続財産としての債権が、事実経過としての相続開始当時に私法上本来的に発生していたはずのものだった、という点で、事例Ⅲは事例Ⅰ・Ⅱと区別できると思われる。

(b) 私法上の遡及効を無視する可能性

だが、遡及効を有するのが私法上の制度であるからといって、課税上それを無視することが当然に正当化されるわけではない。時効が援用された場合、占有開始時に取得時効の効果が遡り（民法144条、162条）、結果的に相続人は相続開始時に当該財産を所有していなかったことになると解されてきた²⁵⁾。それにもかかわらず、遡及効を有するのが私法上の制度の場合には課税上これを無視する取扱いの背後には、以下のような課税庁ないし裁判所の思考様式があるのではなかろうか。すなわち、一旦租税「債権」が有効に成立したのであれば、その後の私法関係の遡及的な変動によっては、それ以前に生じた租税

20) 民法学説上も、長く続いた事実状態をそのまま法律状態に高めようとするものとして時効制度の趣旨を捉えた上で、時効完成までの果実や利息の返還を要求することはこの趣旨に反するものであるから、時効による権利変動を簡明に処理するために、これに遡及効を認めたものとされている（我妻栄ほか『我妻・有泉コンメンタール民法——総則・物権・債権——（第2版追補版）』289頁（日本評論社、2010））。

21) この点、増田・前掲注11)7頁は、相続開始時点において金銭的価値を具体的に見積もることができない財産は相続財産から排除されるとして、相続開始時点に本件過納金の還付請求権が具体的に存在していたかが問われなければならないとする。増田・前掲注10)154-155頁も、相続税法22条の存在から、相続財産は、金銭的価値に評価しうる財産に限定されるとした上で、訴訟係属中の還付請求権は金銭的価値により測定評価することが困難であるから、相続財産にあたらぬとする。これは、申告納付する際の、納税者の困難を適切に指摘するものである。しかし、相続財産は財産権の対象となる一切の物及び権利が含まれるとするのが一般的であり（金子・前掲注2)507頁）、評価の困難性の問題と相続財産に含まれるかの問題は峻別して考えるべきである。さらに、相続財産の評価が困難であることと、不可能であることも一応は分けられるように思われる。

22) 塩野宏『行政法Ⅰ（第5版）』145頁（有斐閣、2009）、宇賀克也『行政法概説Ⅰ（第4版）』326-327頁（有斐閣、2011）。

23) 鎌野・前掲注10)172頁。

24) 高野・前掲注12)160頁も公定力について同様の理解を示すものと言える。

25) 金子・前掲注2)117頁。占部裕典「時効が課税関係に及ぼす影響——相続税法における時効取得と特別の更正の請求の可否を中心に——」同志社法学58巻4号61頁、91頁（2006）も同旨。但し、民法上、占有開始後、援用までの間の所有権移転までがなくなることにはならないとも考えられるが、遡及効との関係が明らかでない。

「債権」は法的安定性の見地から影響を受けない、というものである。

そのための立論としては以下の二つの考え方がありうる。第一に、取得時効の遡及効によっては一度開始した相続がなくなるわけではないという立論である。仮に、占有開始後時効援用までの間に、時効取得された土地が相続されたとき、時効援用があったとしても、被相続人と相続人との間での相続による所有権移転の事実がなくなることはないとはならないと解される。そうすると、相続人を、相続の事実から派生的に租税債権を取得する国家に置き換えてみると、相続の事実がなくなるわけではない以上、相続開始時に相続財産に含まれていた財産について租税債権を取得したのであれば、それが事後的になくなることにはならないと解する余地がある。この場合、相続開始が時効完成前であったか後であったかを問わず、一律に取得時効の遡及効を課税上無視できることになる。

第二に、いわば国家を「第三者」としてみる考え方である。このような考え方は、遡及効が絡んだ他の裁判例からもうかがえる。それは、合併無効判決に関する大阪高判平成14年12月26日である²⁶⁾。同判決は、合併無効判決の不遡及効を定めた旧商法415条3項が準用する旧商法110条の規定²⁷⁾について、「いったん合併が行われると、合併が有効にされたことを前提に多数の法律関係が積み重ねられるものであり、民法の一般原則のとおり遡及効を認めると、取引の安全を害

し、いたずらに法律関係の混乱を招くおそれがあることから、合併無効判決が確定しても、従前の権利義務には影響がないとして、合併無効判決の遡及効を制限しているものと解される。そして、租税法上、課税関係における合併無効判決の効力に関する規定はないが、私法上の効力と別異に解すべき理由はなく、課税関係においても、合併無効判決の効力は遡及しないと解するのが相当である。」として、合併無効判決が確定しても、既になされた合併に係る清算所得課税及びみなし配当課税には影響がないと判断している。私法それ自体が遡及効を制限しているのであれば、「第三者」たる国家も当然それによって保護される、ということになるのである²⁸⁾。このような思考様式を法的に基礎づけることは、第三者保護を認める不遡及効規定のような私法上の明文規定がなければ、基本的には困難であろう。だが、解釈論上の可能性が全くないわけではない。

後発的理由に基づく更正の請求においては、解釈上、納税者に「法23条1項所定の期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由」を求める（無帰責性要件）のが判例²⁹⁾の立場であり、これを肯定的に受けとめる学説もある³⁰⁾³¹⁾。この判例は、虚偽の遺産分割協議に基づいて相続税の申告をし、後に遺産分割協議無効確認判決が確定したとして後発的理由に基づく更正の請求がなされたことに対し、上記「やむを得ない理由」の存在を否定したものである。これは、

26) 訟月50巻4号1387頁。なお、上告受理申立てに対しては、最決平成17年6月2日税務訴訟資料255号順号10046によって不受理決定が出されている。

27) 同条は、「合併ヲ無効トスル判決ハ合併後存続スル会社又ハ合併ニ因リテ設立シタル会社、其ノ社員及ビ第三者ノ間ニ生ジタル権利義務ニ影響ヲ及ボサズ」と定めていた。会社法では839条に相当する。

28) 金子宏「会社の成立・合併・分割の無効判決の効果の不遡及と租税法関係——『租税法と私法』に関する一考察——」『租税法理論の形成と解明（下）』107頁、109-110頁（有斐閣、2010）〔初出2002〕も、国家が「第三者」にあたるとする。但し、合併等、無効となる組織行為自体には、不遡及規定の適用対象外であると私法自体を解釈することによって、結論として判旨には反対する。しかし、会社法839条のもとでは、このような解釈が困難になった（太田洋「判批」税研148号94頁、97頁（2009））。

29) 最判平成15年4月25日訟月50巻7号2221頁。

30) 神山弘行「判批」ジュリ1266号208頁、209頁（2004）。反対するものとしては、高橋祐介「判批」税法学550号127頁、144頁（2003）がある。

31) 課税当局に比較的近い立場からは、国税通則法23条2項は、明文では規定していないが、23条1項と2項との関係から、「1項所定期間内に更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由」＝無帰責性を要求していると解している（武昌昌輔監修『DHC 国税通則法コンメンタール § 1-55』1441の5頁（第一法規、1982）〔最終加除：2011〕、蔵重有紀「判決を後発的理由とする更正の請求の要件」山田二郎喜寿『納税者保護と法の支配』193頁、214頁（信山社、2007））。

通謀虚偽表示との関係での「第三者」たる国家を保護したと読めなくもない³²⁾。このように、一定の要件を満たすと租税法律関係の安定を真実の権利関係より優先させることがあることは示唆的である。以上のような思考様式を国税通則法 23 条 2 項の解釈論として理論的に基礎づける方向性は十分にありうるものと思われる³³⁾³⁴⁾³⁵⁾。

結論としては、取消判決の遡及効を課税上斟酌するのはいわば当然であるとはいえる。しかし、私法上の制度である取得時効について遡及効を認めないという立論によって「相続財産」に含まれるとの帰結を導くには、可能性はあるものの、解釈論上どこに位置づけるのかという点でなお検討を要するということになる。この点については、後述する。

2 相続財産の評価か帰属か

(1) 前提となる価値判断

本節では、事例Ⅰと事例Ⅱを中心に、私法上の遡及効が相続税法上は影響しないことを前提とした場合の紛争解決方法を検討する。まず、事例ⅠとⅡの判旨からうかがえる価値判断を確認する。

事例Ⅰでは、「本件においては、本件相続開始（A死亡）時においては、本件各土地について、Bらによる時効の援用がなかったことはもちろん、時効も完成していなかったのであるから、その時点では、控訴人らが本件各土地につき所有権を有していたものである。」としているのに対し、事例Ⅱでは、遡

及効を相続税法上は同様に否定しつつ、「相続開始時において既に時効期間が経過しており、相続人にとっては、所有権を確保すべき攻撃防御方法がないために、相手方に時効を援用されれば所有権の喪失を甘受せざるを得ない状態の土地であることが本件判決の確定によって明らかとなったところ、このような状態の土地は、相続人が所有権を確保しようとすれば、時効を援用する相手方に対し、課税時期現在における当該土地の客観的交換価値に相当する金員の提供を要するのが一般的である土地ということができるから、そのことを価額に影響を与える要因として考慮すると、土地の価額と提供を要する金額が同額であるから、結局のところ、その財産の価額は零円になると理解するのが相当と認められる。」として、相続財産の評価（相続税法 22 条）の局面で、原告の救済を図っている。ここからうかがえる価値判断は、以下のようなものである。すなわち、相続開始時に時効が完成していないのであれば、時効の中断によって、時効取得を防ぐことができたのであるから、原告救済の必要性は低い。一方で、相続開始時に時効が既に完成していた場合は、もはや時効の中断をすることができないから、原告救済の必要性が高いというものである。

もちろん、このような価値判断自体には疑問が生じうるところである。なぜなら、時効完成前に相続が開始した場合であっても、何らかの事情でやむを得ず時効の中断をすることができない場合というのが想定できるから

32) 渡辺徹也「判批」民商 130 卷 1 号 142 頁, 145 頁 (2004) は、脱税目的の虚偽表示に対する処理の背後にクリーンハンズ原則やパブリック・ポリシー (公序) のような発想があったと指摘する。

33) このような処理が手続法による処理であり、租税実体法の議論をすべきだとの批判も考えられるが、国家を租税債権者と捉えることは、ある種手続法を実体化する思考であるともいえる。

34) 仮にこのような思考様式が存在したとしてその正当化を試みるとするならば、相続課税の歴史的沿革が、中世ヨーロッパ封建領主の領有権から派生した私的なものであるという分析 (中里実「財政法の私法的構成 (下)」ジュリ 1403 号 169 頁, 175 頁 (2010)) は、示唆を与えてくれるものである。すなわち、国家も、租税債権という私債権について、実体法的に第三者として登場してくる余地があるという方向性につながりうる。但し、一方で同時に相続制度自体の財産権としての性格の分析も不可欠となり、相続制度と国家の関係を考えていくことになる。

35) 最判昭和 48 年 4 月 26 日民集 27 卷 3 号 629 頁は、登記を冒用された納税者への譲渡所得の課税処分当然無効が認められるかという問題について、傍論部分ではあるが、「事後において明示または黙示にこれを容認していたとか、または右の表見的権利関係に基づいてなんらかの特別の利益を享受していた等の、特段の事情のない限り、」課税処分の不可争的効果による不利益を甘受させることは著しく酷であるとしている。この判示は、国家を「第三者」とする表見的権利関係を想定していると読めなくもない。

である³⁶⁾。そのような場合が想定できるにもかかわらず、時効の完成の前後という一律の基準によって割り切るのは妥当でないといえる³⁷⁾。とりわけ、後述するように、時効完成後に相続が開始した場合に、一律にその評価額を零円とする運用を肯定する立場にあっては、時効取得された財産の相続財産該当性の議論に立ち入らないため、時効完成前であっても、時効中断ができないような事情がある場合に対応することができないという問題がある。しかし、取扱いⅡが現実に存在する以上は、ひとまず上記価値判断自体の当否は措き、この価値判断を前提にして、租税実体法上の議論を試みる。具体的には、上記価値判断を相続財産の評価によって実現することによどのような問題があるのか、また、そもそも相続財産に含まれないといった議論が可能なのか、さらにはそれが適切なのか、といった点を論ずることとする。

(2) 相続財産の評価

ここでは、事例Ⅱや国税不服審判所裁決平成14年前掲注13)の採用した、相続開始時に取得時効が完成していたことを相続財産の評価に反映させるアプローチについて検討する。確認しておくべきは、両裁決ともに、直接には、後発的理由に基づく更正の請求における「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」(国税通則法23条2項1号)にあたるかが問題となったことである。両裁決は、共に課税上取得時効の効果が遡及することを明示的に否定した上で、相続開始時に既に時効が完成していた場合は、時効の援用が

あれば一方的に所有権ないし賃借権を時効取得される状態にあったということであり、これは、本件土地の価額に影響を及ぼすべき事情として、相続税の課税標準、ひいては税額の計算に影響を与えるものとして、当該条項に該当すると判断している。

このような評価方法によって原告の実質的な救済を図る手法には、一応の合理性があるが、いくつか考えるべき問題点もある。

時効取得される経済的地位の相続財産性

第一に、時効取得される経済的地位を相続財産としてどう評価するか、という問題がある。事例Ⅱでは、これを土地の評価に織り込んで扱っている。すなわち、財産評価基本通達1(2)は、「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期(括弧内略)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」をいうとしている。しかし、時効が完成しているからといって、必ず援用されるわけではないのであるから、時効完成の事実のみをもって、その評価額を零円とすることは、結論を先取りしたあまりにも乱暴な評価方法だと思われる³⁸⁾。

そもそも、見方によっては、相続人は、時効の援用という一種のオプションの行使によって原資産たる時効取得された土地の所有権を失う、というマイナスの経済的地位を相続したとみる可能性がある³⁹⁾⁴⁰⁾。ありうる解決手法としては、そのマイナスの経済的

36) 金子宏「更正の請求について」税大ジャーナル3号1頁, 11頁(2005)は、後発的理由に基づく更正の請求の要件の文脈で、時効の中断をしなかった場合でも更正の請求が認められてもよい場合がありうることを指摘する。その上で、そもそも後発的理由に基づく更正の請求の対象とならない場合でも、後発的無効の理論によって救済を図ることの検討の必要性を指摘する。

37) 但し、後述するように、時効の完成をオプションの付与とみるのであれば、時効の完成の前後による取扱いの区別には合理性が認められることになる。

38) 渋谷雅弘「相続税課税価格の減額方法」税務事例研究120号54頁, 62頁(2011)。

39) 法人所得課税の文脈であるが、保険とデリバティブの扱いを同じにする観点から、デリバティブのショートポジションをとった場合には、将来の支払可能性を時価評価して負債計上することの可能性を指摘するものとして、中里実「法人課税における保険とデリバティブの境界」落合誠一選譯『商事法への提言』925頁, 942頁(商事法務, 2004)。

40) 釧路地判平成13年12月18日訟月49巻4号1334頁は、先物取引の建玉について、反対取引を委託して差金決済できる契約上の地位として、その相続財産性を認めている。但し、この事案の解決としてはよいとしても、すべての契約上の地位等が相続税の課税財産となると考えるわけにもいかないであろうとの指摘もある(中里実「デリバティブ取引と所得課税——研究ノート」日税研論集55号27頁, 61頁(2004))。

位について、債務控除（相続税法13条1項1号）を受けるといものである。しかし、そのような地位は、「債務」（相続税法13条1項1号）と認められるか問題である上、仮に「債務」にあたるといえたとしても、時効が援用されるか否かが不確実であるため、「確実」（相続税法14条）とは認められず、控除は認められないであろうとの指摘がある⁴¹⁾。

そこで、事例Ⅱでは、相続財産であるといいやすい時効取得された土地の評価において、そのマイナスの経済的地位を加味する手法をとったものと思われる。実際に援用がされたのだから過去を振り返ってみて結局は零円だったと評価できるとの議論はすべきでなかろう。評価基準時は相続開始時（相続税法22条）だからである⁴²⁾。仮にその地位を土地の評価に便宜的に織り込むのであるとしても、絶対に援用がなされるとは限らない以上、コールオプションを行使されうる地位の負担付きの土地の評価額は零円にはならないと思われる。仮に零円と評価した場合、時効が援用されないうちに処分できたとき、そのマイナスの地位から逃れたことについて一時所得として計上し、別途申告を要求することが合理的とも思えない。

このように土地の評価にこの経済的地位を読み込む場合、理論上は時効援用の有無が評価に影響しないことになるが、時効の援用規

定を良心規定と解する起草者以来の民法上の伝統的通説⁴³⁾の趣旨が、租税法上没却されないかという問題が残る⁴⁴⁾⁴⁵⁾。また、より困難な問題は、一律に援用がされる可能性を算定して財産評価をするという運用に実現可能性がないのではないかという点である。ここに評価による解決の困難性がうかがえる。

b 財産の客観的価値

第二に、事例Ⅱでは、時効が完成しているという事実は、財産の内容ではなく、帰属の問題であるから、財産自体の客観的価値は変わらないのではないかと、という議論がありうる⁴⁶⁾。そこで、財産評価の基準時である相続開始時に、相続された土地が譲渡された場合を想定してみる。時効が完成した土地が譲渡された場合、判例⁴⁷⁾上、時効完成後の第三者は第三者対抗要件を具備することによって、完全な所有権を取得できるとされている。すると、時効取得者から土地を改めて買い受けることによってしか時効取得された土地を保持できない相続人からすれば、当該土地の主観的価値は零円に近くなる。しかし、対抗要件を具備させることによって完全な所有権を移転し、当該土地を処分できるのであれば、時効が完成していることについて相続財産の評価として斟酌する必要はなくなる⁴⁸⁾⁴⁹⁾。そして、財産評価基本通達1(2)は、時価を、「……(略)……課税時期(括

41) 渋谷・前掲注38)67頁。

42) 釧路地判平成13年前掲注40)は、先物取引の建玉の評価額を、相続開始3日後に差金決済されたその決済益であると判断している。浅妻章如「判批」ジュリ1230号129頁、130頁(2002)は、基準時について従来の時価の考え方にそぐわないと指摘しつつも、納税者に不可能を強いることはできないから解釈論として許容できると評する。

43) 梅謙次郎『民法要義巻之一(復刻版)』315頁(信山社、1992)〔初出1897〕。

44) 渋谷・前掲注38)70頁は、時効の援用の有無が理論上は影響しないことに疑問を呈する。

45) もちろん、租税法上は、相続財産として取得した経済的価値を評価して課税するのであるから、民法上の規定とは無関係であるという議論は可能である。

46) 渋谷・前掲注38)62頁。

47) 最判昭和33年8月28日民集12巻12号1936頁、最判昭和57年2月18日裁判集民135号201頁。

48) ここでは、既に時効取得者が対抗要件を具備しているような場合には、譲受人は買い受けず、確実に対抗要件を具備できる場合に買い受けるという仮定を置くことになるが、土地を買うに際しては対抗要件を具備できる可能性を考慮すると思われるので、このような仮定は十分にありうるものと考えられる。もちろん、買受人が背信的悪意者ならば対抗要件の具備には意味がなくなるが、土地について占有者がいることを確認しただけで背信的悪意と評価されるところまでは判例は到達していないと思われる(最判平成18年1月17日民集60巻1号27頁は、「多年にわたる占有継続の事実」の認識を要求している)。ありうるとすれば、不法占拠者がいることについて一般に相場が低くなるという社会的事実に基づく評価額の低落である。買受人一般が背信的悪意者だと仮定して、買い受けても当該土地を使用収益できないから処分できないと想定することが妥当とは思われない。

49) しかし、国税不服審判所裁決平成14年前掲注13)のように、土地賃借権が時効取得されたような場合には、

弧内略)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」としている。この通達に合理性を認め、これに従うのであれば、基準にすべきは時効取得された者が時効取得者に払うことになるであろう額ではなくて、一般的に第三者が買い受けるときの価額となると解すべきことになる。もちろん、事実上の問題として、時効が完成していることや土地に占有者がいることが売却価額を下げているという社会的事実があるのであれば、それが、財産評価基本通達1(3)に定める「その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情」に該当するものとして一定程度考慮され、低く財産評価されるということにはなろうが、このことは、一律に零円と評価すべきか否かの議論とは別の議論である。

このように考えると、財産自体の客観的価値が変わらない、という議論は基本的に妥当である⁵⁰⁾。このような批判の背後には、コールオプションを付与した地位という、マイナスの経済的地位を原資産たる土地の評価に便宜的に織り込むという手法への懐疑があると思われる。

そして、このような手法は、その経済的地位の評価の困難性に加え、そのような経済的地位を読み込むことのできる適切な財産がないときに限界を生じる。具体的には、事例Ⅲのような、未だ公定力によって潜在しており、発生ないし行使を妨げられている還付請求権を遡及的に取得しうる地位である。これは、見方によっては、条件付権利とみるこ

もできる。未だ発生していない還付請求権を勝訴確率によって割引くようなことがあるうるとすれば、ひいては、訴訟係属中に相続した民事上の請求権一般についてその地位をどう評価するのかという問題までも生じてしまいかねない。いわば条件付きの権利である更正処分が取り消される前の還付請求権については、相続税法基本通達1の3・1の4共-9が、条件付遺贈・贈与について、財産取得時期を条件成就時としていることにも配慮して考えることが必要であろう。

従来の取扱いでは、裁判例⁵¹⁾・裁決例⁵²⁾において、買戻特約が付されている事実、すなわち、あらかじめ決められた価格により財産を譲渡しなければならないという事実が財産評価上考慮されていないが、そのこととの整合性も問題となる⁵³⁾。

以上より、相続財産の評価による原告の救済は、事例Ⅱの事案の解決としては一定の合理性があるとはいえ、そもそも相続財産に含まれるか否かを検討すべきところ、その問題をあいまいにしたまま、課税庁の裁量が認められる相続財産の評価によって問題を解決しようとしていることが明らかになった⁵⁴⁾。このような解決は、課税庁による便宜的な運用という側面が否定できず、他の取扱いとの統一性・整合性にも欠けるところがあり、問題がある。租税法律主義の観点からは、このような手法を一般的な規範として受け入れることは難しいであろう。

(3) 相続財産への帰属による解決手法

次に、租税法上、取得時効の遡及効が影響しないことを前提とした上でも、なお相続財

借地権であれば借地上登記済建物という形で対抗要件(借地借家法10条1項)が具備されている可能性があり、その場合は、賃借権負担付きの土地として相続財産の時価評価をすることには合理性がある。しかし、この事案では、時効取得された土地は、農地であった。とはいうものの、同事案において提出された私企業による不動産鑑定評価書においては、(請求人が提出するものであるから当然とはいえるものの)土地の買受人は、買い受け後に時効が援用されたときに、時効取得者に対して「解決金」を支払うものとして評価している。現実には明渡しを求めるためのコスト等も加味して評価されるからであろうか。

50) 譲受人は対抗要件を具備することによって、その土地を自由に使用・収益・処分することができる(民法206条)のであるから、その土地が生む将来キャッシュフローの合計の割引現在価値たる資産の客観的価値に、時効取得されたことが反映されることはない。

51) 大阪地判昭和63年12月27日シュトイエル331号1頁、仙台地判平成3年11月12日判時1443号46頁。

52) 国税不服審判所裁決平成2年6月18日裁決事例集39集401頁。

53) 渋谷・前掲注38)62頁。

54) 現に、このような手法がとられているのは、国税不服審判所における裁決においてであり、裁判所が行ったことはない。

産に該当しない、との議論によるアプローチを検討する。

a 渋谷説

渋谷雅弘教授は、以下のような立論で相続財産に該当しないという処理を提案する。すなわち、相続税法基本通達 11 の 2-1 が、「相続財産」の意義について、「(3) 質権、抵当権又は地役権（区分地上権に準ずる地役権を除く。）のように従たる権利は、主たる権利の価値を担保し、又は増加させるものであって、独立して財産を構成しないこと。」と規定していること、また、相続税法基本通達 11 の 2-6 が、譲渡担保について、債権者については、譲渡担保目的物ではなく、債権金額相当額を課税価格計算の基礎に算入し、他方で債務者については、担保目的物の財産価額相当額を課税価額計算の基礎に算入することを定めていること、最判昭和 61 年 12 月 5 日 訟月 33 卷 8 号 2149 頁が、被相続人が売主として土地の譲渡契約を締結した後、これに付された条件が未成就のうちに死亡したため所有権がまだ留保されていた事例について、相続財産は担保目的で留保した土地の所有権ではなく、売買代金残代金債権であると判示したこと等、従たる権利が相続財産を構成しない例を挙げた上で、民法上は相続財産に含まれる場合であっても、相続税の課税財産を構成しない場合というのを想定してもよいのではないか、とする⁵⁵⁾。

そして、具体的な手続として、後発的理由に基づく更正の請求（国税通則法 23 条 2 項 1 号）では、相続財産の値下がり等、相続開始後の事情は原則として考慮されないことから⁵⁶⁾、更正の請求の特則（相続税法 32 条）への該当性を考える。しかし、現行法上は、私法上有効に相続した財産が事後的に租税法上相続財産から外れることを想定した明文の規定はないことから、相続税法 32 条 6 号、相続税法施行令 8 条 2 項の規定の拡充を求め

る⁵⁷⁾。

b 検討

上記のような渋谷教授の解決方法は、おそらく、被相続人が売主の場合の売買途上相続事例においては、課税物件が、相続した土地の所有権ではなく、売買代金債権であるとする判断が下級審でも踏襲されているという取扱いを前提に⁵⁸⁾、事例Ⅱのような場合にも確立した取扱いの射程を及ぼして問題を解決しようとする試みであると思われる。しかし、以下のような問題点を指摘できる。

第一に、最判昭和 61 年自体が、相続財産を、所有権留保している土地の所有権ではなく、売買代金残代金債権であるとした点については学説上の批判が強いところであり⁵⁹⁾、それを安易に事例Ⅱにも及ぼすことには理論上の観点から問題がある。

第二に、渋谷教授の例示する相続財産を構成しない事例と、事例Ⅱには、事案として隔たりがあり、その射程を及ぼすのは難しいのではないかということである。すなわち、最判昭和 61 年は、売主に留保された所有権については、その実質が売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎないものであることを指摘しつつ、売買目的物たる土地の所有権を相続財産から除外している。また、上記通達でも、主たる権利の価値を担保又は増加させるものが挙げられている。しかしながら、時効取得の局面については、時効による取得自体に従たる権利としての側面はうかがえない。

第三に、時効取得の場合は、その効果が占有開始時に遡及することによって、事実経過としては、相続開始当初に相続財産とされたものが、遡及効によって民法上も相続財産に含まれなくなる点で、「民法上相続財産を構成しても、租税法上相続財産を構成しない場合」にあたることはないのではなかろうか。

よって、仮に相続税法が、私法上相続され

55) 渋谷・前掲注 38)64-66 頁。

56) あくまで、時効取得の遡及効は相続税法上影響を与えないと考えるから、時効の援用は事後的な事情となる。

57) 渋谷・前掲注 38)67-70 頁。租税手続法に関する立法的手当を必要とすることになる。

58) 東京地判昭和 62 年 10 月 26 日行集 38 卷 10 号 1431 頁等。

59) 金子・前掲注 2)525 頁は、相続財産は、譲渡代金の残金の請求権ではなくその土地であると解すべきだとする。他に、岩崎政明「判批」水野ほか編・注 6) (第 5 版) 144 頁, 145 頁。

る財産であっても、相続税法上は相続財産を構成しない財産の存在を予定していたとしても、ただちに上記取扱いの射程が取得時効の場合にも及ぶとして、取得時効について、「実質的には、時効完成によってその財産は失われていた」とみることは難しいのではないか。また、射程が及ぶかが疑わしいということはすなわち、いかなる場合に相続財産にあたらなくなるかが不明確であるという問題も孕む。

私法上有効に相続された財産について、相続税法上「相続財産」に含まれないとする帰結を解釈上導きだすにあたっては、改めて、私法との関連を整理しつつ、相続税法2条1項の「相続又は遺贈により取得した」という文言の解釈に立ち返る必要があるといえる。そこで、この点について節を改めて論ずることとする。

3 相続税法と遡及効——改めて、遡及すべきか

(1) 相続税の捉え直し——「相続又は遺贈により取得した」の解釈論

ここでは、相続税法2条1項の「相続又は遺贈により取得した」という文言の解釈について、あらかじめ、ありうる解釈を示しておくこととする。分類軸は、以下の二つである。第一に、相続税法2条1項の「取得」の文言を固有概念と捉えるか、借用概念と捉えるか、さらには、借用概念としつつも、意味関連から別意に捉えるべき場合にあたるとして目的論的解釈をとるか、である。第二に、相続税を、財産税と捉えるか、取得税と捉えるか⁶⁰⁾、である。これらの分類軸によると、中心的には以下の四つの説がありうることになる。

説 1-1：借用概念・財産税構成

説 1-2：目的論的解釈・取得税構成

説 2-1：固有概念・財産税構成

説 2-2：固有概念・取得税構成

以下、分類軸について敷衍していく。

(2) 分類軸 1——借用概念論

a 借用概念論に関する伝統的議論

ここでは、第一の分類軸となる租税法と私法の関係についての伝統的な議論、とりわけ借用概念論について確認した上で、それが相続税法2条1項の解釈にあたってどのような方向性を与えるかを検討したい。

金子宏教授の述べるところによれば、「租税はもともと、私的部門で生産され蓄積された富の一部を、公的欲求の充足のために国家の手に移すための手段であって、各種の私的経済生活上の行為や事実を対象として課されるが、これらの行為や事実は、第一次的には私法によって規律されており、租税法がこれらの行為や事実をその中にとり込むに当たっては、これらを生の行為や事実としてではなく、私法というフィルターを通して——ということは私法を前提としてそれを多少なりともなぞる形で——とり込まざるを得ない場合が多い。そのため、租税法は、程度の差はあれ宿命的に私法に依存する関係にあり、租税法の立法においても、その解釈及び適用においても、私法との関係がたえず問題となる」とされている⁶¹⁾。

そこから、金子教授は、租税法上の概念について、ドイツのクルーゼの区別に従い、固有概念と借用概念に分けた。すなわち、前者は、「他の法分野で用いられていない租税法独自の概念」であり、後者は、「すでに他の法分野で用いられている概念」のことであり⁶²⁾。固有概念の解釈にあたっては、私法上の法律関係にとらわれることなく、租税法独自の見地からその解釈をなすべきこととなり、他方、借用概念の解釈については、ドイツの租税法解釈論の影響を受けて、独立説、統一説、目的適合説の対立があった⁶³⁾⁶⁴⁾。日

60) 「財産税」、「取得税」の定義は、本稿Ⅱ1を参照。

61) 金子宏「租税法と私法——借財概念及び租税回避について——」『租税法理論の形成と解明(上)』385頁、385頁(有斐閣、2010)〔初出1978〕。

62) 金子・前掲注61)386頁。

63) 金子・前掲注61)388頁。独立説としては、田中勝次郎博士が挙げられるが、極端な独立説ではない。他方、

本では、独立説は少数説であり、統一説と目的適合説が有力である⁶⁵⁾。そして、統一説といえども、租税法規がその意義を明文の定めで修正している場合や、明文の定めがなくとも、規定の趣旨や意味関連からそれを別意に用いていることが明らかな場合にまで、その本来の意義に拘泥するものではなく⁶⁶⁾、また、目的適合説も、その本来の意義から離れた自由な解釈を認めるものではない。この点で両者の対立は相対的なものと評価できる⁶⁷⁾。統一説は、目的適合説だと、借用概念について、その本来の意義から離れた自由な解釈が行われやすく、法的安定性や予測可能性が損なわれる危険性があることを警戒する立場にあるといえよう。近時においても、判例上、金子教授がいうところの統一説の優位が揺らいでいないとの評価がある⁶⁸⁾。

b 固有概念としての「所得」とその含意

金子教授が固有概念として挙げるのが、「所得」という概念である⁶⁹⁾。「所得」は、人の担税力を増加させる経済的利得を意味し、特に戦後の所得税法については、包括的所得概念を採用していると解されている⁷⁰⁾。それゆえ、私法上不法ないし無効な利得であっても、現実に利得者の支配に服している限りは所得として課税の対象となると解すべきことが判例⁷¹⁾・通説⁷²⁾とされている。

但し、所得が固有概念であるといえども、

経済的利得は、犯罪行為のような例外的な場合を除き、当事者の私法上の行為を前提として、当該行為に従って（法律効果として）もたらされるため、私法上の行為をまったく無視して課税することが許されることにはならない、との中里実教授の指摘がある⁷³⁾。中里教授は、違法所得に関するいわゆる管理支配基準について、金子教授が、一貫して私法を尊重するところから、違法所得、無効所得の場合においてのみ、正面から私法を無視するわけにはいかないために、包括的所得概念の立場を採用した上で、所得は固有概念だと管理支配が及ぶ場合に例外的に、違法所得・無効所得への所得課税を正当化したものとの理解を示している⁷⁴⁾。渋谷教授も、固有概念たる「所得」の計上時期に関する所得税法36条の「収入すべき金額」の解釈を例に挙げて、権利確定基準をとるのであれば、結局は私法に依拠して決められることになるとしている⁷⁵⁾。このように、固有概念であるとしても、なお、私法に依拠している側面があるといえよう⁷⁶⁾。

c 論点

以上を踏まえると、相続税法2条1項の「取得」が借用概念か、固有概念かがまずは問題になり、さらに借用概念だとした場合には、別意に解すべき場合、すなわち相続税の性質から「取得」を私法上のそれとは異なっ

統一説としては、中川一郎博士が挙げられ、目的適合説としては、田中二郎博士が挙げられる（金子・前掲注61)393-394頁）。

64) ドイツの議論を紹介したものとして、金子・前掲注61)の他に、水野忠恒『租税法と私法』論の再検討『所得税の制度と理論——『租税法と私法』論の再検討——』2頁（有斐閣、2006）〔初出1979、1987〕がある。

65) 金子・前掲注61)393-394頁。

66) 例えば、所得税法60条1項1号の「贈与」には、負担付贈与は含まないとした最判昭和63年7月19日裁判集民154号443頁があり、金子・前掲注2)113頁もこの立場を肯定する。

67) 金子・前掲注61)395頁。谷口勢津夫『税法基本講義（第2版）』42頁（弘文堂、2011）も同旨。

68) 洲圭吾「租税法と私法の関係」学習院大学法学会雑誌44巻2号13頁、19頁（2009）。

69) 金子・前掲注61)387頁。

70) 金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究』1頁、47-49頁（有斐閣、1995）〔初出1966、1968、1975〕。

71) 違法所得に関する最判昭和46年11月9日民集25巻8号1120頁。

72) 金子・前掲注61)387頁。

73) 中里実「タックス・シェルターと租税回避否認」税研83号61頁、65頁（1999）。

74) 中里実「法人税における時価主義」金子宏編『租税法の基本問題』454頁、472-473頁（有斐閣、2007）。

75) 渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」金子宏編『租税法の発展』39頁、43頁（有斐閣、2010）。

76) この意味で、占部裕典「私法上の『遡及効』と課税関係」北野弘久古稀『納税者権利論の展開』273頁、280-283頁（勁草書房、2001）が批判する、経済的成果への管理支配による把握を貫徹する経済的成果説とはなお距離を置くものといえる。

て解し、課税が認められる場合に当たるかが論点となる。

進んで、固有概念か借用概念か（さらに目的論的解釈をすべき場合か否か）によって相続税法上どのような違いを生ずるかについて明らかにするため、分類軸 2 について説明する。

(3) 分類軸 2——取得税構成と財産税構成

a 所得税の補完税としての相続税

第二の分類軸に、相続税を取得税と捉えるか、財産税と捉えるか、という軸を据えたのには以下のような理由がある。すなわち、相続税は、相続財産という財産を課税物件とする財産税であると理解されるのが一般的であるが⁷⁷⁾、その沿革や課税根拠に立ち返れば、実際には、取得税の性質を有しており、所得課税と捉え直すことが可能だと思われるからである。この点を相続課税の課税根拠に立ち返って明らかにする。

b 課税根拠

現代における相続税の課税根拠については、議論が錯綜しており、必ずしも決定的なものはない⁷⁸⁾。我が国においては、平成 12 年度の税制調査会答申「わが国税制の現状と課題——21 世紀に向けた国民の参加と選択

——」において、相続税の課税根拠として (i) 遺産の取得による担税力の増加、(ii) 富の再分配、(iii) 被相続人の生前所得の清算課税、(iv) 資産の引継ぎの社会化、が挙げられている⁷⁹⁾。しかし、これらの課税根拠は、本来並列的に列挙されるべきものではなく、いずれを中心に据えるかによって課税方式に大きな影響を与えるのであって、相続課税を考える上での基礎土台となる。このうち、相続税を取得税と捉える契機となるのは、(i) である。

遺産の取得による担税力の増加を課税根拠とした場合、相続課税は、相続人にかかる所得税の補完税と位置づけうる⁸⁰⁾。課税方式としては、財産税のうち資産移転税、すなわち相続に伴い相続人の財産の保有高が増加したときに、その時点で課税する租税であるというのであれば、遺産取得税の方式をとることになる。他方、遺産の取得による収入があつて所得が把握できるようになったというのであれば、取得税として所得課税の方式をとることが可能性としては浮上してくる。なお、(iii) の課税根拠に親和的なのは、遺産税である。この場合、遺産税は被相続人の生前所得の清算課税としての性格を持つように

77) 水野正一「資産課税の理論と課題——資産課税の概念とその根拠——」『21 世紀を支える税制の論理 第 5 巻 資産課税の理論と課題 (改訂版)』1 頁、2 頁 (税務経理協会、2005) は、資産課税のうち資産移転税として相続税と贈与税を挙げる。

78) 世界的な相続課税の歴史的沿革については、ここでは立ち入ることができない。歴史的沿革については、岩崎政明「相続税を巡る諸問題」水野編著・前掲注 77)179 頁、180-183 頁。また、英米と独仏の相続課税制度の比較を中心に、日本の相続税法を觀察するものとして、来栖三郎「相続税と相続制度」田中二郎古稀『公法の理論(中)』745 頁 (有斐閣、1976) がある。最近のものでは、欧米各国の相続・贈与税制について沿革にも立ち入ったものとして、海外住宅・不動産税制研究会編著・前掲注 4) 所収の各論文がある。

79) 税制調査会「わが国税制の現状と課題——21 世紀に向けた国民の参加と選択——」290-291 頁 (1999)。

80) ここでは、沿革についてごく簡単に触れる。もともと、主税当局では、登録税として相続税を位置づけるフランスの影響を受け、相続税として独立に課税することには、批判的な立場が主流であったとされる。しかし、日露戦争の戦費調達のため相続税が創設されるに至った (大村巍「相続税の誕生」税大論叢 9 号 107 頁、122-123 頁 (1975))。数ある相続税の課税根拠論のうち、相続税創設時には、偶然所得課税説によっていたと指摘されている (同 131 頁)。この論文でも紹介されているように、明治 38 年の相続税導入後間もない時期に出された当局の相続税解説書が、「相続税の根拠をもって一時の所得に課税するものなりと言うの明、且つ簡なるに如かざるを信ぜんとす。そもそも、課税の基礎は、各人の資力に在ること吾人の一般に承認するところにして、相続によりて財産を取得する者は、偶然の事実により、経済上における地位分限を増進せるものなり。」(引用にあたって、平仮名書きに改め、句読点を付した。)と述べており (稲葉敏編著『相続税法義解』20 頁 (自治館、1906))、遺産税の方式を取りながらも、相続人の所得に着目していた点は示唆的である。他方で、相続税創設前段階の議論として、登録税による相続、贈与財産に対する課税を、フランス流の相続税の一形態と受け取ってさらに一般的な相続税への発展を希望した学説もあった (大村・同 121 頁)。しかし、相続税創設時には、相続税は、財産取得の事実で課するものである一方、登録税は、第三者に対抗するための手数料であつて課税根拠を別にすると結論づけられた (同 133 頁)。

なり、みなし譲渡課税との関係が問題になってくる⁸¹⁾。しかし、我が国では、遺産税方式は採用していない⁸²⁾。

平成21年度税制改正において、現行の遺産税と遺産取得税の折衷的な課税方式から、遺産取得税方式への移行が議論された⁸³⁾。これも遺産の取得による担税力の増加に相続税の課税根拠の重点が置かれて理解されていることを示すものといえる。

現行法上も、遺産の取得による担税力の増加を「所得」と捉えていることをうかがわせる規定がある。所得税法9条1項16号は、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得された所得についての非課税規定である。相続により取得した財産は、まぎれもなく、包括的所得概念のもとでの所得を構成するのである。この規定からは、現行相続税法は、(ii) 富の再分配どころか、相続という偶発的事情によって、所得税が累進税率のもとで課されると負担が重くなるため、累進性の緩和と高い基礎控除によって、ある種、所得課税の分離課税による軽減措置を設けたものとも理解しうる⁸⁴⁾。そして、このような見地からは、所得税において「相続所得」という新たな所得類型を設けることの検討の余地も生ずるのである⁸⁵⁾⁸⁶⁾。

c 論点

以上のように、相続税を取得税と捉え直すことによって、「所得」概念に引きつけて相続課税を考える方向性が出てくる。すなわち、固有概念である「所得」についての課税のタイミングの基準として用いられる管理支配基準のような形で、「相続財産の取得」を把握し、当初適法に相続財産を「取得」した

のであるから、事後的な私法上の遡及効の影響を課税上考えなくてよい、とする立論が成立する契機となる。

分類軸1との関係にも付言する。たとえ、「取得」を固有概念と捉えても、租税法独自の見地からの解釈として、相続税を取得税として把握するのではない限り、相続開始当初の課税を正当化する理論は演繹的には導かれない点で意味を持つてくる。また、分類軸1を捨象して、相続税を一律に取得税として解釈するか、財産税として解釈するかに関係に収斂させて考えればよい、ということにはならないと思われる。なぜなら、相続税を取得税として考える際に、「取得」を借用概念と捉えた上で取得税的に目的論的解釈をする方法をとるのか、はじめから固有概念として把握する方法をとるのかで、なお違いがあると思われるからである。すなわち、目的論的解釈がなされるのは例外的な場合であり、その目的による正当化が具体的に要求されるのに対し、固有概念とされれば、一般的に租税法独自の解釈がなされる危険が大きくなる。もちろん、固有概念についても、その解釈に際しては、私法を無視した解釈がなされることが許容されるわけではないことは前述の通りである。しかし、租税法が課税に際して、当局の行為規範としても作用することに鑑みれば、目的論的解釈と固有概念とを峻別することには、なお意味があると思われる。実際、現在の課税実務には、一般に「取得」を「所得」と近づけて解釈することで課税を正当化する風潮がみられないでもないが、それを否定した上で、目的論的解釈を施すことで対応していく考え方もありうるからである。その

81) 中里実「相続税の理論的問題点に関する暫定的メモ」トラスト60『国際商取引に伴う法的諸問題(16・完)』85頁, 94頁(トラスト60, 2010)。

82) そもそも、相続税創設時にも、遺産税方式が採用されたのは、徴収の便宜の観点があったからである(稲葉・前掲注80)4頁)と指摘されている(大村・前掲注80)133頁, 三木義一「相続税の基本原則の法的再検討」租税法研究23号1頁, 9頁(1995)。

83) 税制調査会「平成21年度の税制改正に関する答申」5-6頁(2008)。

84) 柴由花「相続税と所得税の統合——課税ベースからの考察——」横浜国際社会科学研究所8巻1号81頁, 87頁(2003), 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研139号22頁, 23頁(2008), 中里・前掲注81)91-92頁。

85) 柴・前掲注84)94頁, 中里・前掲注81)92頁。

86) 富の再分配を相続税の課税根拠に据えているのであれば、相続課税がなくなったと仮定した場合、包括的所得課税のもとでも、所得税法9条1項16号の規定を存続させるのでなければ、相続税が富の再分配効果を有するとはいえない。

際の目的によって、両者に違いが出てくることは後述する。以下では、具体的に説ごとの帰結を事例ⅠからⅢにあてはめる形でみていくことにする。説明の便宜上、説1-1、説2-1、説2-2、説1-2の順に検討する。

(4) 帰結

a 説1-1：借用概念・財産税構成

この立場は、「取得」の文言について、私法上の意味と同じく解するので、私法上、相続人が問題となっている財産を取得したか、が問題となる。したがって、相続開始時における時効の完成の有無にかかわらず、事例Ⅰ・Ⅱともに、判決により土地が時効取得されたことが確定すれば、遡及効によりその土地は占有開始時から時効取得者に帰属することとなり、租税実体法上は、相続人の相続財産を構成しないことになる。したがって、相続税申告納付時の「計算の基礎としたところと異なることが確定」（国税通則法23条2項1号）するものといえ、後発的理由に基づく更正の請求が原則として認められることになる⁸⁷⁾。時効取得者側には、裁判例上、時効援用時に一時所得として所得税が課されるが⁸⁸⁾、相続税について更正の請求が認められることで、納税義務者は違うとはいえ、相続税と所得税の経済的二重課税となることが避けられる。しかし、相続開始時に時効が完成していなかった場合は、時効の中断が可能であったことから、実質的利益衡量の余地を

認める無帰責性要件を満たさないことになり、更正の請求が認められなくなる、という租税手続法上の解釈による解決の余地がある⁸⁹⁾。

事例Ⅲにおいては、同じく遡及効により課税処分が取り消されるので、還付請求権は過納金納付時から遡及的に発生していたことになり、これが相続財産に含まれる。その評価は、相続財産が、訴訟係属中の還付請求権を取得しうる地位ではなく、遡及効によって完全に発生した還付請求権自体である⁹⁰⁾から、額面額で評価してよからう。この場合の問題点は、実際上の問題として、遡及効により相続財産の範囲の事後的な変動が必ず生じてしまう点である。確かに、当初の相続税の申告が覆るのは納税者にとって煩瑣である。しかし、相続財産は、判決確定により遡及的に発生した還付請求権であるから、相続税の申告当初において係属中の請求権を取得しうる地位についての困難な評価を求めるわけではなく、過少申告加算税も生じないと解することで足りると思われる。課税の基礎となった事実の事後的な変更については、後発的理由に基づく更正の請求の制度があり、とりわけ相続税法においては、事後的な相続法上の理由による相続財産の変動を予定した規定（相続税法32条）があり、後発的理由に基づく更正の請求において無帰責性要件を実質的な利益衡量のための要件と捉えることができ

87) 金子・前掲注2)118頁、540頁、745頁。但し、同520頁は、遺産取得税の類型の相続税は実質的に所得税の補完税であるとしつつも、同15頁で日本の相続税・贈与税を財産税に分類している。他方、占部・前掲注25)90-91頁は、所得課税において権利確定基準によって時効援用時に計上することと、相続開始時に相続財産に含まれるかの問題を明確に峻別し、私法尊重の立場から、時効取得の援用によって遡及的に相続財産に含まれないことになるとして更正の請求を認めるべきとする。

88) 東京地判平成4年3月10日訟月39巻1号139頁。但し、田中治「判批」水野ほか編・前掲6)（第4版）86頁、87頁は、時効取得の効果を争う訴訟の判決確定時とすべきだとする。

89) 金子・前掲注2)118頁、540頁、745頁。

90) 瀧・前掲注10)183頁。

91) 金子・前掲注2)745頁は、事例Ⅰについても相続人が時効の中断の手続をとるとまがなかった等、真に保護に値する場合には、更正の請求をすることができると解すべきであるとしており、国税通則法23条2項について広く実質判断を可能とする解釈をしている。しかし、「相続開始前に時効の中断ができたこと」が、「1項所定期間内に更正をしなかったことについてのやむを得ない理由がないこと」にあたるのはただちには言えないことに注意する必要がある。最判平成15年前掲注29)に関する神山・前掲注30)のいうところの「強度の悪性」が、「時効を中断しなかったこと」についてまで認められるとは容易にはいえないであろう。他方で、岡村忠生「判批」判評551号172頁、176頁（2005）は、帰責事由の対象の例示として、事例Ⅰの第一審判決を挙げている。国税通則法23条2項については、より広く実質判断をするための解釈論を展開する余地がある。さらにはそのことの是非を検討していく必要もある。そして、そのような実質判断を可能にするための解釈論は、「第三者」としての国家を保護する思考様式の法律上の根拠の問題と重なってくることになるのではないかと。

るのであれば⁹¹⁾、手続上の弊害も大きな問題にはならないと思われる。

b 説2-1：固有概念・財産税構成

この立場は、「取得」を固有概念として把握する。固有概念と捉えることが、「所得」に引きつけて、取得税的に相続税を把握することと親和的であることからすれば、相続税を財産税と捉えることと相容れず、この構成には理論的に問題がある。しかし、むしろ、実務上この立場に近い取扱いをしているならば、その一貫性のなさが現れているといえる。具体的には、事例Ⅰが「時効制度は、その期間継続した事実関係をそのまま保護するために私法上その効力を起算日まで遡及させたものであり、他方、租税法においては、所得、取得等の概念について経済活動の観点からの検討も必要であって、これを同様に解さなければならぬ必然性があるものとはいえない。」としていることが挙げられる。事例Ⅰについては、その判旨において、「その時点⁹²⁾では、Xらが本件各土地につき所有権を有していたものである」と述べており、相続開始時というある時点におけるストックに着目して課税要件の充足を検討していることから、財産税構成をとっているとも読める。そうならば、取得について所得に引きつけて解釈することには問題がある。他方で、事例Ⅰは「所得」と「取得」を並置して論じており、贈与税に関する東京高判平成13年3月15日⁹³⁾と同様に、実質的には、相続税を取得税と捉えている可能性も否めない。その意味で、財産税と取得税の違いを意識しているかには疑問が生じるどころであり、固有概念・財産税構成には問題がある。

固有概念・財産税構成を貫徹するならば、事例Ⅰ・Ⅱについては、相続開始時において確かに土地を相続により「取得」したことになり、これは、時効の援用による遡及効に左右されない。そして、取得税ではないから、

所得税のように、事後的に経済的利得が失われた場合に調整するというにもならない。したがって、相続開始時には既に時効が完成しており、時効中断ができなかった場合について実質的な救済をするには、事例Ⅱのように、相続財産の評価で「工夫」を要することになる。しかし、そのような「工夫」に問題があることは、前述した通りである⁹⁴⁾。

事例Ⅲについては、相続開始時には、還付請求権は公定力により潜在しているにとどまり、未だ発生していなかったと考えるのであれば、相続開始時に当該還付請求権を「取得」しておらず、相続税は課されない。のちに取消判決が確定しても遡及効は影響しないから、相続税は課税されないはずである。所得税の課税について、取消判決の確定によって還付請求権が「確定」したときに、一時所得として所得税が課されることになるはずである⁹⁵⁾。しかし、事例Ⅲの判旨は、このような処理を結論として認めない⁹⁶⁾。

他方、還付請求権もその実質は不当利得返還請求権であり、公定力により潜在しているとはいえ、相続財産に含まれると考えることも可能である。この場合の問題は、申告時にどう評価するかであるが、相続するのは、還付請求権を取得しうる地位ではなく、あくまで還付請求権自体である。通常のコイン債権として評価することになるのであろうか⁹⁷⁾。事後的に敗訴した場合は、そもそも還付請求権が相続財産に含まれないのであるから、後発的理由に基づく更正の請求が可能となると解すべきである。

c 説2-2：固有概念・取得税構成

この立場は、「取得」を固有概念と捉え、実質的にも、取得税として所得課税において議論される権利確定基準や管理支配基準を計上時期の判断に用いる。すなわち、相続開始時に、権利確定や管理支配が認められるかを判断することになる。このような取扱いをし

92) 相続開始時点のこと。

93) 訟月48巻7号1791頁。

94) 本稿IV 2(2)。

95) 最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁。

96) 原告は、当初、還付請求権を一時所得として申告していたところ、更正処分を受けた。

97) 本稿IV 2(2)b。

たものとして、東京高判平成13年前掲注93)がある。同判決は、「贈与税は、贈与契約等の原因行為そのものではなく、その結果として取得した経済的成果に担税力を認めて課税するものであるから、仮に原因行為が実体的に無効であるとしても、当該経済的成果が原因行為の無効を基因として現実に除去されない限り、贈与税の課税物件(課税客体)を欠くことにはならないものと解するのが相当である。」と判示している。贈与税は、相続税の補完の意味で相続税法上に規定が置かれ⁹⁸⁾、「贈与により取得した財産」を課税物件とする点で相続税と共通するから、この考え方は相続税にも援用できると思われる⁹⁹⁾。

事例Ⅱにおいても、国税不服審判所は、「取得時効の効果は、時効期間の経過とともに確定的に生じるものではなく、時効により利益を受ける者が時効を援用することによって初めて確定的に生じるものと解され、他方、ある一つの権利の取得時効の時期と喪失の時期とは同一であるとするのが合理的であるから、時効取得されたことにより権利を喪失する者は、時効が援用されたときに初めて確定的に権利を失うものと解される。」として、違法所得については事後的に違法所得が失われた場合に更正の請求が認められること(所得税法152条、所得税法施行令274条)と平仄をあわせるかのような判断をしているようにも読める。

この立場からは、事例Ⅰ・Ⅱのような相続開始後に時効援用がされた場合、一旦は、相続開始によって有効に相続人の権利が確定した土地について取得税としての相続税が課され、続いて、時効の援用により、時効取得者が一時所得として所得税が課されることにな

る¹⁰⁰⁾。事例Ⅰの判断は結論としてこれと一致する。ここで、時効取得された者について、何らかの対応処置がないかが問題となる。しかし、所得税法152条、所得税法施行令274条1号のような規定が、相続税関連法令には存在しない。さらに、法人税で、時効援用時に広く損金算入が認められる(法人税法22条3項3号)のとは異なり、所得税法では、土地を失ったことを資産損失として計上しようとしても、その必要経費控除が、事業用資産(所得税法51条1項、所得税法施行令140条)又は業務用資産(所得税法51条4項)についてしか認められず、雑損控除は、「災害又は盗難若しくは横領による損失」に限って認められるにとどまる(所得税法72条)。事例Ⅱについては、加えて評価の問題があることは前述した¹⁰¹⁾。

事例Ⅲについては、最判昭和53年前掲注95)によれば、相続開始時には、たとえ経済的利得が発生していたと解しても、権利確定も、管理支配もないと解すべきであろうから、還付請求権に相続税は課されない。判決確定時に、一時所得として所得税が課されることになろう。しかし、事例Ⅲではこれを認めなかった。

d 説1-2: 目的論的解釈・取得税構成

この立場は、本稿Ⅳ2(3)で取り上げた渋谷説を想定している。渋谷説は、相続財産の評価によってではなく、そもそも「相続財産」にあたるのかという局面における解決を提案する。この点で、「取得」を固有概念と解して私法上の遡及効を相続財産該当性判断において無視し、代わって相続財産の評価において救済を図る立場とは異なる。ただ、「民法上は相続財産に含まれるものであっても、相

98) 金子・前掲注2)542頁。

99) 神山・前掲注30)211頁は、「所得」等固有概念が問題となる所得税・法人税についての最判平成2年5月11日訟月37巻6号1080頁の射程は、相続税・贈与税には及ばないとしつつ、それでも東京高判平成13年前掲注93)が上記最判平成2年にならったとしたのであれば、贈与と遺産分割無効における相続をどう区別するか、という議論を展開する。しかし、その議論は、遺産分割無効の事案に限って両者を区別するものであり、ここでは用いることができない。

100) さらに、「譲渡」(所得税法33条1項)の解釈にもよるが、値上がり益が生じているのであれば、時効援用時に時効取得された者に譲渡所得も生じることになるとと思われる。しかし、東京地判平成4年前掲注88)は、「当該土地の時効援用時までの値上がり益は、右一時所得に係る収入金額として所得税の課税の対象とされる」としている。

101) 本稿Ⅳ2(2)。

続税の課税財産を構成しない場合」の存在を想定する点で、借用概念について、目的論的解釈をして私法上と別意に解しているものと理解しうる¹⁰²⁾。そして、渋谷教授自身は、相続税・贈与税について、無効な贈与契約と贈与税の関係について述べる文脈で、無効な行為により生じた経済的成果が失われた場合に更正の請求を認める所得税法152条、所得税法施行令274条1号のような規定が、相続税関連法令には存在しないからといって、贈与契約が無効である場合に、その経済的成果が贈与税の対象にならないわけではないとしている。そして、相続税・贈与税が、富の取得に対する課税であるという点で所得税と共通性を持ち、所得税の補完税の性格を有すること等を理由に、経済的成果が生じている限り、贈与税の課税が生じるとする¹⁰³⁾¹⁰⁴⁾。このような立場は、もはや相続税・贈与税を財産税としてではなく、取得税として捉えているものと見受けられる。

事例Ⅰについては、相続開始時に時効が完成していないことから、「取得」があったとして、相続税の課税を肯定することになる。他方、事例Ⅱについては、相続開始時に時効が完成していたことを捉えて目的論的解釈を施し、時効援用によって経済的成果が失われたときに「取得」を否定し、相続税法上の「相続財産」性を否定することになる。しかし、いかなる場合にそうなるかが不明確であることは前述した。

事例Ⅲについては、cと同じである。

(5) 評価

各説によった場合の帰結を提示してみたが、事例Ⅰ・Ⅲ及び関連裁判例すべてに一貫

して適用される論理構成は存在しなかった。この検討から、具体的事案を通じて、現行法の解釈論の限界をみることができた。そこで、資産移転税としての相続課税がどうあるべきか、という視点から評価を試みる。

a 「取得」≠固有概念

まず、「取得」の文言を固有概念として理解する説2-1、説2-2のような解釈論には疑問がある。なぜなら、たとえ「取得」という文言自体は、私法上用いられているわけではないとしても、相続税法が「相続又は遺贈により取得した」（相続税法2条1項）、「贈与により取得した」（相続税法2条の2第1項）と規定しているのであれば、相続・遺贈・贈与といった私法上の法現象の効果として取得されたことを含意していると解すべきだからである。相続税法22条が、相続財産の評価を「取得の時の時価」によることとしていることについて、「相続開始後相続税の申告までの間に相続財産の価格が下落したときは、その下落した価格によるものと解することは、相続財産の価格を、当該財産の取得の時（相続開始の時）における時価とした相続税法22条の明文の規定に反する」と判示した裁判例¹⁰⁵⁾も、「取得」が、相続による承継取得であって、借用概念であることを例証するものといえるのではないか。不動産取得税については、「不動産の取得」が「不動産所有権の取得」を意味する借用概念であることは学説の一致するところである¹⁰⁶⁾。

相続財産についても、一律に「取得」を固有概念であると安易に解して、私法を無視する契機とすることは、そもそも借用概念論が提唱された理由である、法的安定性・予測可

102) 但し、時効取得の遡及効の場面では、そもそも相続財産にすら含まれないのではないかと、という疑問については、本稿IV 2(3)で述べた。

103) 渋谷雅弘「贈与の錯誤無効と贈与税」税務事例研究108号69頁、72-73頁(2009)。

104) ここでは、相続開始時における時効の完成の有無によって目的論的解釈をする点で、固有概念とは区別できる。

105) 大阪地判昭和59年4月25日行集35巻4号532頁。

106) 金子・前掲注2)668頁、金子宏「判批」ジュリ579号122頁、123頁(1975)は、不動産取得税の「不動産の取得」(地方税法73条の2)について、「不動産所有権の取得」を意味するとして、借用概念に位置づける。北野弘久「判批」民商71巻5号119頁、125頁(1975)もこれに賛成する。確井光明「不動産取得税における『不動産』及びその『取得』の意義(二)」自治65巻8号18頁、26-27頁(1989)は、「不動産の取得」が借用概念であることを前提とした上で、譲渡担保については、私法上の解釈が変遷していることから、もはや譲渡担保は「不動産の取得」の要件を満たさないと論ずる。

能性の確保の見地からは是認できないように思われる¹⁰⁷⁾。流通税である特別土地保有税に関する最判平成14年12月17日¹⁰⁸⁾も、固有概念を緩やかに認めたことの現れであると思われ、一般に学説の批判が強い¹⁰⁹⁾。

b 財産税構成か取得税構成か、ではなく立法論的契機へ

説1-1と説1-2は、いずれも一定の論拠のあるものである。しかし、解釈論としては、説1-1の処理をするのが望ましいと思われる。なぜなら、文言上の無理がなく、運用上も許容される余地があるからである。一般に財産税と分類される相続税について、そのまま財産税として扱うことができ、また借用概念の解釈にも忠実である。目的論的解釈をすることに正当化理由があるのか不明確であるという問題があることも前述した。私法上の解釈に沿った場合、遡及効により必然的に事後的な修正処理が生じることになるが、そのような場合、なお議論を精緻化する必要があるものの、現行法の制度上対応可能なものであり、またそれが許容できないとまではいえないことも前述した¹¹⁰⁾。

だが、我が国租税法における体系上、相続税をどう位置づけるか、という視点からは、解釈論上の困難が見受けられる取得税構成にも、大きな意義があると思われる。現在の相続税が、相続による相続人の担税力の増加を課税根拠にし、所得税の補完税と理解されているのであれば、取得税構成をとる解釈論は、事柄の性質に適合しているといえるからである。しかし、解釈論においては、しばしば、個々の事案における適切な解決を図るためにその場限りの解釈が展開されることが不可避であり、相続税に遡及効が影響した事例を分析した本稿でも、それが明らかにされ

た¹¹¹⁾。

そこで、実務でも学説でも、相続税法の改正、とりわけ遺産取得税方式への移行が盛んに検討されている現在¹¹²⁾、そもそも財産税であることは前提としてしまつてよいのか、という議論の必要性を、本稿で検討した相続税と遡及効の問題は顕在化させているということがいえよう。

(6) 遡及効が明らかにしたもの

ここでは、本稿が分析対象とした事例及びその関連裁判例が明らかにした、現行の相続税の位置づけについてまとめる。

まず、現行相続税法は、相続開始時点における相続財産を課税物件にし、相続財産の時価を課税標準とすることによって相続税額を決定する。そのため、相続開始時という一時点におけるストックに対する課税であるのがその建前である。

しかし、現行の相続税は、固定資産税等とは違い、相続による「資産の移転」に相続人の担税力の増加を見出して課されるものであるから、フローに対する課税である所得課税における「所得」、「収入」という概念と親和性がある。そのため、課税実務、裁判実務では、財産税という性格が薄まり、場合によっては、所得課税と同様のロジックによってその課税がなされるようになった。

それが顕著に現れたのが、相続税課税に遡及効が関係する場面である。遡及効は、相続開始後、遡及的に私法上の相続財産（ストック）の範囲を変動させる。しかし、相続財産の事後的な変動は、手続的面倒を生じさせ、ときに相続税の法的安定性を害する。そのため、相続財産の「取得」（フロー）を所得課税同様の固有概念と捉えることで、当初の相続税課税を適法なものとするのである。他方

107) 本稿IV 3(2)。

108) 判時1812号76頁。

109) 判旨に反対するものとして、金子・前掲注2)116頁、668頁、山田二郎「判批」判自239号112頁(2003)、岩崎政明「判批」判評538号168頁(2004)がある。今村隆「判批」ジュリ1262号173頁、174頁(2004)は、結論には賛成するが、「土地の取得」は法律上有効に所有権を取得することだとしている。

110) 本稿IV 3(4)a。

111) 本稿IV 3(4)b c d。

112) 税制調査会・前掲注79)。学説上も、三木義一「遺産取得税方式と法定相続分方式の差異」税研139号38頁(2008)、小池正明「遺産取得課税方式を採用する場合の論点整理」税研139号43頁(2008)、品川芳宣「遺産取得課税方式へ変更した場合の実務への影響」税研139号50頁(2008)等が挙げられる。

で、所得税においては違法な所得もその利得が失われれば所得税も修正されるところ、相続税においては、建前上は財産税であることから、錯誤無効に関する贈与税の事案ではともかく、本稿が分析対象とした遡及効が影響する場面ではそのような修正の余地を正面から認めることはない。場合によって、課税庁の影響力が強い相続財産の評価の局面で調整がなされているのが現状である。

このような、相続税・贈与税の財産税としての性格と所得税としての性格を混在させた一貫性のない課税実務・裁判実務の存在を遡及効は明らかにしたのであり、このような取扱い、やはり租税法律主義の観点から問題があろう。

V. 結語に代えて

本稿では、三つの事例を中心的に分析し、段階的な三つの問題設定をして、遡及効が相続税にもたらす影響を分析してきた。

第一に、取消判決と時効取得の遡及効とで違いはあるか、である。ここでは、公定力により発生が妨げられている還付請求権が、その実質は不当利得返還請求権であることから、公定力がなくなれば、当然に取消判決の遡及効が認められ、相続財産性が肯定される一方、時効取得の遡及効については、私法上の法現象として課税上は無視しようとの立論が可能であり、整合的に説明することができるものと結論づけた。

第二に、課税上はひとまず無視する時効取得の遡及効を、相続税の相続財産該当性判断の上でどう取扱うか、という点を論じた。ここでは、私法上の遡及効が相続税課税に影響を与えないという前提に立った上で、実質的に妥当とされる価値判断を仮定し、それを実現するための解釈論を検討した。しかし、私

法上の遡及効を無視した解釈には、自ずと限界があることが明らかになった。すなわち、相続財産の評価による解決は、実質的に課税庁の裁量判断の余地が大きくなり、租税法律主義の点から問題がある。また、私法上の遡及効を無視した上で、そもそも相続財産に該当しない、という議論による解決には、まずもってそのような場合がありうるのか、いかなる場合にそれにあたるのかが不明確になるという問題があった。

最終的に、私法上の遡及効がそもそも相続税の課税に及ぶべきなのかという第三の問題に取り組むことになった。その際、ありうる解釈の軸として、1) 相続財産の「取得」について私法上の解釈をとるか否か、2) 相続税を財産税と捉えるか、所得税と捉えるか、というものを置いた。その結果、現在の実務では、固有概念・取得税構成をとっているとされる場面があるが、必ずしもそれを貫徹していないことが明らかになった。固有概念と捉えることに問題があることも論じた。

他方で、理論上は、借用概念・財産税構成か、目的論的解釈・取得税構成が有力な解釈と思われ、特に解釈論としては、前者が望ましいと結論づけた。但し、後者の見解は、暫定的ではあるものの、現時点での我が国における相続税の位置づけにふさわしい解釈である。その意味で、相続税の取得税としての性質と相続税法の建てつけの齟齬が具体的事案において問題を生じさせていることが明らかになった。遡及効は、今後相続税法改正がなされうる状況で、相続税を財産税として残すのならどう位置づけるか、財産税としては廃止し、取得税として所得税に統合するのならどう設計すべきか、といった点を論ずることに意味を与える一つの素材となると思われる¹¹³⁾。

なお、最後に付言しておかなければならぬ

113) 中里・前掲注 81)98-100 頁, 中里実「総括」海外住宅・不動産税制研究会編著・前掲注 4)291 頁, 304-305 頁は、相続税を所得税の一類型とした場合の譲渡所得課税との関係を論じる。さらに、前者は、財産税とするのであれば、相続人の相続以前に保有していた財産の多寡も考慮にいれることを提案している点で、財産税とみることから立法論を発展させる可能性を示すものといえる。また、藤谷武史「受益者連続型信託に対する資産移転税の課税方式に関する一考察」トラス 60『金融取引と課税 (1)』105 頁, 113-114 頁 (トラス 60, 2011) は、受益者連続型信託についての資産移転税について、取得税と捉えた場合にありうる現行の課税方式への批判を提示する。このように、相続税の基礎土台をどこに置かかという問題は、資産移転税について派生的に問題を生じさせるものと思われる。

い点がある。本稿では、裁判例や裁決例といった課税実務を分析の対象に置いた関係で、所得税については、自ずと包括的所得概念を前提とせざるを得なかった。しかし、理論的には、包括的所得概念自体への疑問は数多く提起されており、豊富な考察がなされている¹¹⁴⁾。したがって、包括的所得概念を採用している所得税法と相続税法の関係にとどまらず、更なる展開として、例えば消費型所得概念のもとでの所得税との関係で相続税はどう位置づけるか¹¹⁵⁾、といった問題が生じてくるところである。

また、そもそも相続とは何なのか、ということ自体が未だ民法の分野においても十分に解明されていないように思われ¹¹⁶⁾、この点の理解次第で相続課税の位置づけも変わってこよう¹¹⁷⁾。だが、本稿では、ひとまずこれらの問題には立ち入らず、現行の所得税法と相続税法の関係を、課税実務の具体的文脈のもとで明らかにすることに注力した。今後の課題としたい。

(ながと・たかゆき)

114) 数多くあるが、例えば、中里実「所得概念と時間——課税のタイミングの観点から——」金子宏編『所得課税の研究』129頁（有斐閣、1991）、Joseph Bankman & David A. Weisbach, *The Superiority of an Ideal Consumption Tax Over an Ideal Income Tax*, 58 STAN. L. REV. 1413 (2006)、藤谷武史「所得税の理論的根拠の再検討」金子編・前掲注74)272頁が挙げられる。

115) 例えば、金子宏「所得税の課税ベース——所得概念の再検討を中心として」前掲注70)161頁、168頁〔初出1989〕。

116) 来栖・前掲注78)781-782頁において、相続権を生活保障のためだとする中川説とこれに対する批判が展開されている。

117) ローマ法において人間が財産権の対象であったという点や、リバタリアンの自己所有権といった議論に着想を得つつ、それを配偶者や親族に及ぼして相続及び相続税を理解し、相続課税を制限的に理解しようとする試みとして、中里実「無償取引と対価」トラスト60・前掲注113)23頁、42-48頁。但し、リバタリアンの中でも、森村進『財産権の理論』111-115頁、201-203頁（弘文堂、1995）、森村進「リバタリアンな相続税」一橋法学6巻3号1153頁、1156頁（2007）のように、死後の財産移転制度は自己所有権からはただちに出てこないとして相続税を正当化できるとする見解もある。