

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——

占 部 裕 典

目 次

はじめに―問題の所在

一、取得時効と課税―特別の更正の請求に係る事由に該当するか否か

二、賃借権の時効取得について

三、取得時効と遺留分減殺請求との関係

四、消滅時効と課税

おわりに

はじめに―問題の所在

民法は、時の経過という事実によってある人が権利を取得したり（取得時効）、ある人の権利が消滅したりすること（消滅時効）を認めている。このような制度は、継続している事実状態の保護、証拠提出や立証の困難性からの保護、権利主張に怠慢な権利者へのサンクシヨンなどを存在理由としている。法律で定められた一定の期間、占有者が所有の意思をもって物を継続的に占有することで占有を正当化する権利（本権）を取得する場合に、この権利取得という法律効果を発生させる法律要件を取得時効という（民法一六二条以下）。一方、権利者が権利を行使できるにもかかわらず、法律で定められた一定の期間、権利を行使しないことにより権利を失う場合に、この権利消滅という法律効果を発生させる法律要件を消滅時効という（民法一六六条以下）。

時効制度において、民法は、時効制度を設けて時の経過による権利の取得・消滅の可能性を認めながらも、時効の利益に預かることを希望しない当事者の意思を尊重することとして、時効の援用（一四五条）や時効完成後の時効利益の放棄（一四六条）の制度をおいている（時効の援用、あるいは時効利益の放棄の問題）。また、時の経過によって、権利の取得や消滅が生ずるのであれば、その時の経過時をもって時効の効果が生じるものといわなければならないものと思われるが、民法は、時効の効果は、起算日にさかのぼるとして、遡及効の規定（一四四条）をおいている（時効の遡及効の問題）。

時効は権利変動原因の一つであることから、民法に定めた時効の要件（要件事実）を充足すると、時効を原因として当事者が権利を取得したり、消滅したりすることから、このような権利変動が課税関係にいかなる影響を及ぼすかが問題となる。

相続開始後に、別訴判決により相続財産である資産の時効取得について時効の援用が認められた場合に、相続人は、相続財産の一部に移動が生じたとして相続時に遡及して、更正の請求を行うことが認められるか否かもそのような場面の一つである。この問題については、取得時効について更正の請求が認められなかったケース（大阪高裁平成一四年七月二五日判決・訟月四九卷五号一六一七頁等）〔以下「ケースⅠ」という〕と認められたケース（国税不服審判所平成一四年一〇月二日裁決・裁決事例集六四号一頁）〔以下「ケースⅡ」という〕が存する。その判断の分岐点は、「相続時に時効期間が満了している」か否か、によると解される傾向にあるようである。

本稿では、「私法と租税法」の接点の一場面として、民法の時効規定と租税法（所得税法・法人税法、相続税法を中心とする）との関係を論ずることとしたい。^①特に時効が完成し、援用が行われることにより、私法関係が遡及的に影響を受けるため、課税関係の遡及的修正が問題となることも考えられる。そのような意味で、「時効と課税関係」は、租税手続法（更正の請求等）と租税実体法双方にまたがる法的な解釈が問題となりうる。

ここでは、このような相続税における取得時効の問題を、所得税法・法人税法における課税関係にも言及しながら、論じることとする。なお、消滅時効についても所得税法・法人税法との関連において論ずることとする。

まず、ケースⅠとケースⅡの事実を概観しておくことにしよう。

1、ケースⅠ（神戸地裁平成一四年二月二一日判決・大阪高裁平成一四年七月二五日判決）

訴外乙は、訴外甲の子である。そして、原告X₁は、乙の妻であり、原告X₂及び原告X₃は、いずれも乙と原告X₁との間に生まれた子である。乙は昭和六三年一月二三日に死亡し、甲も平成四年三月一三日に死亡した。甲は、生前、二筆

の土地（以下「第一土地、第二土地」といい、第一及び第二土地を合わせて「本件各土地」という）を所有していた。

甲は、平成元年一月一二日、本件各土地及び別件土地についての各三分の一の共有持分権を、原告X₁に遺贈し、同X₂及びX₃に相続させる旨の公正証書遺言（以下「本件公正証書遺言」という）をしていた（なお、以下、本件各土地についての遺贈及び相続を「本件相続」といい、別件土地についての遺贈及び相続を「別件相続」という）。

そこで、原告X₁は、平成四年四月一〇日、本件各土地及び別件土地について、同年三月一三日遺贈を原因とする持分三分の一の所有権一部移転登記を経由した。次いで、原告X₂及び同X₃も、平成四年四月一四日、本件各土地について、同年三月一三日相続を原因とする各持分三分の一の甲持分全部移転登記を経由した。

原告X₁らは、法定申告期限内の平成四年一二月三日、本件相続及び別件相続に係る相続税の申告書を被告Yに提出した。被相続人の平成三年五月一日付け公正証書遺言の効力が争われた別件訴訟（以下「別件訴訟(1)」という）において、原告ら敗訴の判決（以下「別件判決(1)」という）が確定し、同公正証書遺言と抵触する限度において、別件土地についての本件公正証書遺言が取り消されたものとみなされた。

そこで、原告X₁らは、別件土地についての持分が減少したとして、平成一〇年一〇月二三日、Yに対し、更正の請求をした（以下「第一次更正の請求」という）。Yは上記更正の請求を認め、平成一一年一月一九日付けで、減額更正処分を行った。甲の子である丙及び丁は、平成五年八月二三日、原告X₁らを被告として、神戸地方裁判所尼崎支部に次のような内容の訴訟（以下「別件訴訟(2)」という）を提起し、争った。

(ア)丙は、第一土地につき、主位的に昭和四五年ころ贈与を、予備的に昭和四九年三月二五日時効取得（同日占有開始、二〇年の時効取得）を主張し、前記各登記の抹消登記及び丙への所有権移転登記を求めた。

(イ)丁は、第二土地につき、主位的に昭和四五年ころ贈与を、予備的に昭和四七年一〇月一日時効取得（同日占有開始、

二〇年の時効取得）を主張し、前記各登記の抹消登記及び丁への所有権移転登記を求めた。

イ 別件訴訟(2)について、神戸地方裁判所尼崎支部は、丙への第一土地、丁への第二土地の各時効取得を原因とする所有権移転登記を命ずる判決（以下「別件判決(2)」という）を言渡し、同判決が確定した。

別件判決(2)を理由として、原告X₁らは、第一土地については、丙が占有を開始した昭和四十九年三月二十五日から同人が、第二土地については、丁が占有を開始した昭和四十七年一〇月一日から同人が、それぞれ所有権を有していたから、本件各土地を相続財産から除外すべきであるとして、平成一一年三月二十六日、Yに対し、第二次の更正の請求をした。

これに対し、Yは、平成一一年六月九日付けで更正をすべき理由がない旨の通知処分を行った。原告X₁らは、同人らの被相続人甲に係る相続税の各更正の請求に対して、Yが平成一一年六月九日付けでした更正をすべき理由がない旨の各通知処分（以下「本件処分」という）が、時効の遡及効を規定した民法一四四条を無視するもので違法であるとして、その取消しを求めた。

2、ケースⅡ（国税不服審判所平成一四年一〇月二日裁決）

A（請求人）は、平成九年一月二二日（以下「本件相続開始日」という）に死亡した父B（以下「被相続人」という）から、土地（以下「本件土地」という）を相続した（以下この相続を「本件相続」という）。

甲は、平成九年七月三日に、本件土地を耕作しているCに対して、主位的に使用貸借の解約申入れによる終了に基づき、予備的に賃貸借の解約申入れによる終了に基づき、本件土地の明渡等を求める訴訟（以下「本件訴訟」という）を提起した。

一方、Cは、本件訴訟において、本件土地について、賃借権を時効取得したとして、時効の援用をする旨の平成九年

八月六日付の答弁書を提出した。

甲は、相続税の申告書を法定申告期限までに提出したが、その際、本件土地を評価するに当たり、本件土地を耕作している第三者がいるものの、本件土地が使用貸借契約に基づく貸付農地で、農地法三条《農地又は採草放牧地の権利移動の制限》に規定する許可を受けていないものと考え、賃借権等何ら負担のない自用地として評価した。

本件訴訟に係る平成一〇年三月二六日の第一審判決及び平成一一年九月二八日の控訴審判決（以下「本件判決」という）は、次のとおり判示し、同年一〇月一二日が経過して上告期間が満了したことにより、確定した。

(イ)被相続人は、昭和二九年ころ、本件土地をCの父に、貸し渡したものであるところ、本件土地の賃借の合意は、期間の定めのない耕作目的の土地賃貸借契約に当たるが、賃貸借契約（以下「本件賃貸借契約」という）は、農地法三条所定の知事等の許可を受けていないので無効である。

(ロ)本件土地については、昭和二九年ころからはCの父が、昭和四九年六月一四日に同人が死亡して以降は同人の長男であるCが、占有して耕作地として利用していることから、Cについては昭和四九年一月三十一日の経過をもって時効取得している。

(ハ)Aの本件土地に係る賃借権についての解約申入れについては、農地法二〇条《農地又は採草放牧地の賃貸借の解約等の制限》所定の知事等の許可を要するところ、これを欠いているから無効である。

このため、Aは平成一一年一月一六日に、原処分庁に対して、相続税の課税価格に算入すべき本件土地の価額を耕作権の目的となっている農地として評価した価額に減額すべきであるとして、更正の請求（以下「本件更正の請求」という）をした。原処分庁（課税庁）は、本件更正の請求に理由がない旨の通知処分を行った。

これらのケースではまず、「別件判決②」や「本件判決」が国税通則法二三条二項一号にいう「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」に該当するか否か、その判決において、当該事実が「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」に該当するか否かが問題となる。また、現在においては、国税不服審判所平成一四年一〇月二日裁決後、平成一五年度税制改正において導入された相続税法施行令八条一号に規定する「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」の適用についても、検討することが必要となろう。

一、取得時効と課税と特別の更正の請求に係る事由に該当するか否か

まず、国税通則法二三条二項一号にいう、「判決」において、当該事実が「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」とはいかなる状態をさすのかを明らかにしておこう。

1、国税通則法二三条二項一号にいう「判決」とは

国税通則法二三条一項による更正の請求（いわゆる「通常の更正の請求」）は、納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大となった場合（一号）等に、納税者の側から税額等の変更をするために法定申告期限から一年内に限り行うことができるものである。

これに対して、国税通則法二三条二項各号は、納税者が課税当時若しくはその後の同条一項の期間内にも適切な権利

の主張ができなかったような後発的な事由により、当初の課税が実体法的に違法となった場合に、納税者からその是正を請求できる途を認めたものと解され、同条一項の適用を前提にその特例を定めたものである（広島地裁昭和五六年二月二六日判決・税務訴訟資料一六号三八八頁等参照）。すなわち、特別の更正の請求は、納税者が申告時には予知しえなかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じたことにより、遡って税額の減額等をなすべきこととなった場合に、これを課税庁の一方的な更正の処分に委ねることなく納税者の側からもその更正を請求しうることとして、納税者の権利救済の途をさらに拡大したものである。これら更正の請求は、租税法律主義の一内容である「手続保障原則」に由来するものと解されよう。

国税通則法二三条二項は、納税申告書を提出した者は、「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（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」は、その確定した日の翌日から起算して二月以内に更正の請求ができる旨を規定している（以下「特別の更正の請求」という）。

なお、相続税法二三条は、相続税又は贈与税について申告書を提出した者又は決定を受けた者は、一定の事由により当該申告又は決定に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額があつた場合には、国税通則法二三条一項（更正の請求）の規定による更正の請求をすることができると規定する。相続税法施行令八条は、そのような事由の一つとして、「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」（一号）を挙げる。

国税通則法二三条二項一号にいう「判決」の対象あるいは相続税法施行令八条一号にいう「判決」の対象に相違があ

るのか否かはともかくも、ここではまず「申告…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」の文言において、「…基礎となった事実」をどのように解するかが一つの問題点である。^②

2、課税庁の見解

課税庁は、たとえば、ケースⅡにおける本件判決によっても国税通則法二三条二項一号にいう「異なる」こと及びその「事実」は確定していないと主張する。すなわち、「本件判決によつて、本件各土地についてCらが賃借権を時効取得した事実が確定したが、民法第一四四条は時効の遡及効を規定しているが、この規定は、時効期間中継続した事実関係をそのまま保護し、時効による権利の得喪から生じる諸問題を遡及的に一挙に解決しようとする趣旨と解されることから、…租税法上においては、この適用がなく、時効の効力は遡及しない」としたうえで、「そうすると、本件において、時効の援用があつたのは本件相続開始日より後であり、Cらが賃借権を時効取得したのも本件相続開始日より後であることになるから、本件判決によつても、本件相続開始日において、本件各土地について賃借権があつたとの事実は確定しておらず、本件判決において確定した事実と請求人が申告の基礎とした事実とは、何ら異ならない」（傍線筆者、以下同じ）と主張する。

一般論としていえば、私法上において遡及効が否定される場合、課税関係に影響を及ぼさないといえる。ちなみに、大阪地裁平成一四年五月三十一日判決（判タ一〇九八号一四〇頁）は、訴外会社の吸収合併により生じた所得に関して、原告X₁A会社及び原告X₂、X₃が本件合併を前提に確定申告を行ったところ、その後本件合併に係る合併無効が確定したことにより、被告税務署長に対し各確定申告の更正の請求をしたが、同被告が更正すべき理由のない旨の通知処分を行ったため、原告X₁らが同処分取消を求めた事案において、商法一一〇条は、合併無効判決の遡及効を一般的に否定し

た規定であり、合併無効判決が確定した場合でも、合併は将来に向かつて無効となり、いわば新たに会社の「分割」が行われることになるから、訴外会社の清算所得及び原告X₂、X₃のみなし配当所得が生じなかったことにはならないと判示している(同旨、控訴審大阪高裁平成一四年二月二六日判決・判タ一三三四号二一六頁)。

課税庁では、遡及効等による所有権の移転は、国税通則法二三条二項一号にいう「事実」が異なることが確定した場合に該当することを前提としている。時効による資産の取得に係る収益が援用時に、一時所得に含まれるとする判決(東京地裁平成四年三月一〇日判決・訟月三九巻一号一三九頁等)の論理に影響を受けていると解される。

3、国税不服審判所の判断

ケースⅡにおいて、国税通則法二三条二項一号が適用されるか否かについて、国税不服審判所は、以下のように判断をしている。⁽³⁾

(1) 「本件規定が『課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実』という文言を用いており、納税義務の成立時における事実を問題にしていると考えられることからすると、事実と相違があるか否かを比較する基準となる時点は、納税義務が発生する時点、すなわち相続税においては相続開始時と考えるべきである。」

(2) 「本件において、請求人は、相続により取得した本件土地に係る立退請求訴訟において、同土地の耕作者から賃借権の取得時効を援用されたがそれを争い、同土地を何らの負担のない自用地として評価し、申告していたところ、相続開始前における賃借権の取得時効の完成を認定し、賃借権の取得を認容した本件判決が確定したものであるから、同判決は、請求人が申告に当たり本件土地の評価の基礎とした事実(何らの負担のない)と異なる事実、すなわち、相続開始時に取得時効が完成していたという事実が確定されたという意味において、国税通則法第二三条第二項第一号に依

う『判決』に当たり、そして、当該事情は、本件土地の評価上、しんしゃくされるべきであるから、本件判決が同号の『判決』に当たるとしてなされた本件更正の請求には、理由がある。」

4、大阪高裁平成一四年七月二五日判決との対比

大阪高裁平成一四年七月二五日判決（訟月四九卷五号一六一七頁）は、同様に国税通則法二三条二項一号にいう「判決」の意義が問題となったものである。

(1) 「控訴人らは、Xらにおいて別件判決(2)により本件各土地の時効取得が認められたものであるところ、時効取得は遡及効を有するから、本件各土地は、本件相続開始（甲死亡）時点で、甲の相続財産ではなかったことになり、控訴人らは本件各土地を取得していないことを理由として、本件処分取消しを求めている。」

(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初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、民法一四四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ことができる。したがって、本件においては、本件相続開始（甲死亡）時においては、本件各土地について、C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ものであるから、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) 「国税通則法二三条二項一号にいう『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つ

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)は国税通則法二三条二項一号にいう『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認めることができる。」

(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を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。」

遡及効についてのこのような立場は、基本的には課税庁の立場と同一であり、裁判例の広くるところであるといえよう。大阪高裁平成一四年七月二五日判決のケースⅠと国税不服審判所平成一四年一〇月二日裁決のケースⅡの相違は、相続時開始時に二〇年が経過しているか否か（時効が完成しているか否か）である。ケースⅡにおいて、国税不服審判所は、相続開始時点において既に時効が完成している事実を認定して、第三者の賃借権の時効取得を認めた判決が

確定したことから、相続税の課税価格に算入すべき当該農地の価額を、賃借権の価額を控除した金額に減額すべきであるとする更正の請求を認めたものである。大阪高裁判平成一四年七月二五日判決と国税不服審判所平成一四年一〇月二日裁決において、民法一四四条にいう時効の遡及効が否定されている点で相違は存しない。

なお、大阪高裁判平成一四年七月二五日判決は、原審・神戸地裁判平成一四年二月二二日判決（判タ一一〇六号九九頁）を支持する。国税通則法二三条二項一号にいう「判決」の意義について、基本的に同一の立場であるといえよう。

「同条二項の趣旨からすれば、ここにいう『判決』とは、申告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（例えば契約の成否、相続による財産取得の有無、特定の債権債務を発生させる行政処分の効力の有無等）を訴えの対象とする民事事件の判決をいうものと解するのが相当である」としたうえで、さらに、「本件相続開始（甲死亡）時において、本件各土地についての丙らの各時効取得は、いずれも時効が援用されていなかったばかりか、いずれも時効が完成していなかった。具体的には、第一土地について本件相続開始から約二年後、第二土地について本件相続開始から約七か月後に時効が完成したものであるところ、各時効完成までの間に、原告らは、丙ら（占有者）が本件各土地をそれぞれ占有しているのを当然知っていたのであるから、丙らに対し、本件各土地の明渡しを請求するなどして、時効中断の措置をとることができたものである。とりわけ、第一土地については、丙から別件訴訟(2)が提起された時点においてさえ時効が完成しておらず、原告らは極めて容易に反訴を提起して、時効中断の措置をとることができたのである。これらの点からすれば、時効の完成も援用も本件相続開始（甲死亡）後である本件において、原告らは著しい不注意によつて時効中断の措置を執らなかつたのであるから、相続税の更正の請求が認められない（確定申告額の減額が認められない）としても、それは原告らに帰責事由があつたことによるものであり、：国税通則法二三条二項の趣旨に照らし、やむを得ないものであるというほかない。」と解している。

神戸地裁平成一四年二月二一日判決は、大阪高裁平成一四年七月二五日判決と同様、(1)「本件相続開始(甲死亡)時において、本件各土地についての丙らの各時効取得は、いずれも時効が援用されていなかったばかりか、いずれも時効が完成していなかった」という事実を強調しているところ、時効が完成していれば適用があることを示唆していたとも受け取れる。また、(2)原告が時効中断の措置をとらなかったことをも適用を否定する論拠の一つとしているようである。^①

ケースⅡの国税不服審判所の判断は、上記(1)を意識したものとなっているようである。

また、大阪高裁平成一四年七月二五日判決、神戸地裁平成一四年二月二一日判決及び国税不服審判所平成一四年一月二日裁決も、後述する最高裁昭和六一年三月一七日判決(民集四〇巻二号四二〇頁)を前提としているといえる。

5、大阪高裁平成一四年七月二五日判決の射程距離

大阪高裁平成一四年七月二五日判決及び神戸地裁平成一四年二月二一日判決は、所有権の喪失時期については、「占有者による時効が援用されるとき」と考えるべきであることから、更正の請求について、後発的な理由にもとづく更正の請求を認める一号の「判決」とは、相続開始の時点で客観的に存在しない事実が裁判所により確定されるという場合の判決であるとして、時効取得はあくまでも時効の援用により発生するものであるから時効の援用がなされていない時点では、客観的に課税の基礎たる事実が存在しないとはいえないと解する。では、これら判決は、相続時における、時効の援用という事実の有無が決定的な要素となるとの見解(以下「二要件説」という)、すなわち、課税庁が採用する立場を支持しているといえるのであろうか。

大阪高裁平成一四年七月二五日判決及び神戸地裁平成一四年二月二一日判決は、相続時における時効の完成と相続後

の時効の援用の二つの事実を充足してはじめて、時効が相続開始時に確定的に生ずるとして、すなわち国税通則法二三
条二項一号にいう「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つ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」に該当するとしているよう
にみえる。ただ、両判決においては、時効が完成していない場合には、相続人には中断が可能であり、そもそも国税通
則法二三条二項にいう特別の更正の請求をその規定の意義からそもそもそのような相続人には与える余地がないとも併
せて解しているようにみえる。

ともかくも、これらの判決は、相続開始時において時効の援用がなく、また時効も完成していない場合には、国税通
則法二三条二項一号の適用はないとするもので、いわゆる「二要件説」に立つものであるとの解釈も十分なりたつ余地
を残していたといえよう。そうであるならば、国税不服審判所平成一四年一〇月二日裁決の論理構成を予測していたか
はともかくも、国税不服審判所自体は、両判決の論理構成にそつた結論と解しているのかもしれない。

6、小括

一要件説における「事実」の解釈は、ケースⅡの原処分庁が主張するように、まさに法律的要件を充足しているか否
かといった判断はここでの事実には該当しないというものであった。このような解釈に依拠すると、二〇年の占有という
事実はずでに存在していた事実であり、時効が完成したという裁判所の判断はここでいう「判決」に該当しないと解さ
れる余地が存したといえよう。この点で、国税不服審判所平成一四年一〇月二日裁決は、一つの解釈を示したものとし
て評価できよう。国税不服審判所平成一四年一〇月二日裁決は、これまでの「事実」や「判決」の意義について、課税
実務における厳格な解釈から乖離した解釈を採用することによって、「時効の完成」を一つの事実として、特別の更正

の請求の事由に取り込むこととしているようにみえる。

ちなみに、福井地裁平成一五年一二月三日判決（TKC文献番号二八〇九一六三七）は、原告X社が、その所有地が公共事業のため買収されたことを証明する旨の収用証明書の発行を別訴において求め、名古屋高裁平成一二年二月二八日判決に勝訴し、県より所用証明書を得たうえで、本件土地につき租税特別措置法六四条一項の規定による特例が適用されることを前提に法人税の更正を請求したところ、被告税務署長Yが更正をすべき理由がない旨の通知処分をしたため、右処分取消しを求めた事案で、収用証明書は本件特例を適用するための唯一の認定資料ではないから、収用証明書の発行自体によって、本件特例を適用するための要件を具備したものと認めることはできないとして、請求を棄却した控訴審名古屋高裁金沢支部平成一七年六月二七日判決（判例集未登録）は、更正の請求の理由となる「判決」について、「別訴高裁判決は本件事業の遂行に必要な運輸大臣の許可又はこれに代わる意見書の取得があったとの事実を確定するものでないことは明らかであり、また、仮に別訴高裁判決が上記の許可又はこれに代わる意見書の取得を不要であると判断したとしても、これは法令の解釈に関する判断にすぎないのであって、国税通則法二三条二項一号の『事実』に関するものとはいえない」との不可解な理由により、別訴高裁判決に拘束されないとしている。このような狭義の解釈が確かにこれまでの課税庁、あるいは判決の流れであったということができるであろう。しかし、国税不服審判所平成一四年一〇月二日裁決の立場に立てば、このような場合にも更正の請求は肯定されてもよからう。

前掲広島地裁昭和五六年二月二六日判決は、その規定の適用範囲を以下のように明確に「述べており、ケースⅠ・Ⅱにおける更正の請求の適用にあたっては参考とならう。

(1) 「法二三条二項一号は、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つた『事実』に関する訴についての判決等で、その『事実』が右と異なることが確定したとき、とのみ規定して、右規定の文言からだけでは、被告が主張するようにするよう右『事実』を課税計算の基礎となつた『私法上の事実』にのみ限定すべき理由は見出しがたいし、却つて、前記立法の経過からすると、特に、税調第二次答申後最初に制定された当初の法第七一条一号二号の規定と対比してみた場合、右『事実』は、必ずしも『私法上の事実』に限らず、広く課税計算の基礎もしくは前提となつて、その事実により特定の課税計算の内容を明確に左右するようなものであれば、これら諸事実をすべて含むものと解される（下線部筆者以下同）。

また、右は、法七一条一号及び法人税法八二条が、同一課税事実についての前事業年度の異動に伴う後の事業年度の課税の是正につき、更正（職権）及び更正の請求の特例として定めているところからするとこのような関係の場合も含めた広い意味に解することもできる」。

(2) 「ただ、法二三条二項のその余の規定と対比して全体的に見た場合、同二項一号は、課税計算の基礎となつた事実が、後に判決等で異なる内容のものとして確定した場合で、しかも、課税当時及び右確定に至るまでは、納税者において課税庁の間で、右異なる事実及び権利を主張して右事実を適切に争ひかつ確定することができないような場合に限られるものと解される。課税計算の前提となる諸事實は広汎多様に及び、その中には、課税当事者間では適切もしくは最終的に確定しがたい事実も多いから、このような事実を課税の基礎とする場合は、相当な当事者間及び手続によつてその事実の確定を得て、その段階で、課税の適切な是正を計るべきものとするのが妥当であり、右規定もこのような趣旨に基づくものとみられる」。

国税通則法二三条二項一号にいう「事実」の範囲をどのように解するかは問題が存するところであるが、本判決のよ

うな立場は評価されるべきである。

二、賃借権の時効取得について

ケースⅡにおいて、請求人Aは、相続税法の申告にあたり、本件土地について賃借権の負担がない自用地であるとの事実を前提としたが、本件判決によって、Cらの賃借権の時効取得が認定され、民法第一四四条により時効の効果は遡及するので、本件相続開始日において本件土地について賃借権の負担があったという異なる事実が確定したこととなるとの主張を展開している。すなわち、取得時効の遡及効を前提としたものである。ただし、そのように解しても、国税通則法二三条二項一号の適用にあたり、取得時効の認定となる事実はなんら変わらないので、異なる事実が存しないとの理解もありうるところであるが、本件国税不服審判所も含めてそのような解釈には立っていない。

そこで、大阪高裁判平成一四年七月二五日判決、国税不服審判所平成一四年一〇月二日裁決及び課税庁が採用する非遡及説をここで検討しておこう。

1、課税庁の立場

原処分庁は、請求人Aに対して「民法第一六二条において、一定の要件を備えた占有が一定期間継続することによって時効取得の効果が生じる旨規定され、同法第一四五条において、時効の援用が規定されており、その趣旨は、時効の援用のあったときに権利取得という効果が確定的に発生することにあると解される。なお、民法第一四四条は時効の遡及効を規定しているが、この規定は、時効期間中継続した事実関係をそのまま保護し、時効による権利の得喪から生じ

る諸問題を遡及的に一挙に解決しようとする趣旨と解されることから、本件のような実体法上の時効の効力としての権利の得喪を生じる時期の問題とは全く別の問題である。したがって、租税法上においては、この適用がなく、時効の効力は遡及しない。

そうすると、本件において、時効の援用があったのは本件相続開始日より後であり、Cらが賃借権を時効取得したのも本件相続開始日より後であることになるから、本件判決によっても、本件相続開始日において、本件各土地について賃借権があったとの事実は確定しておらず、本件判決において確定した事実と請求人が申告の基礎とした事実とは、何ら異ならない」との反論を展開している。

このような論理展開のもとでは、時効の完成も当然に「基礎となる事実」になんら影響を与えないということになるう。

2、国税不服審判所等の判断

(1) 租税法における「時効の遡及効」

国税不服審判所は、「民法第一四四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、経済実態的にも現状回復を指向する民法第五四五条第一項などと異なり、経済実態的な事実関係までも遡及的に覆すものではないと解されることから、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一四四条の規定は適用されず、課税上、賃借権の時効取得の効果は遡及しないといふべきである。

そうすると、本件において、賃借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るから、本件判決によっても、本件相続開始日においては、本件各土地に賃借権の負担がなかったこととなり、異なる事実は確定していないことに帰する。」と述べる。

国税不服審判所は、賃借権の時効取得を理由に本件規定を適用することはできず、この点に関する請求人の主張は採用できないと解している。民法一四四条についてのこのような立場（非遡及説）からは、相続時まで援用がなければ、当該相続において、時効の効果は相続税の課税関係に影響を及ぼさないということになりそうである。

下級審判例等ではあるが、民法一四四条の時効の遡及効は否定される傾向にあり、課税庁も裁決もそれらの判決と同様の見解に立っている。たとえば、前掲神戸地裁平成一四年二月二日判決は、以下のように判示している。

(1) 「民法は、所有権の取得時効を、一〇年又は二〇年の占有の継続と時効の援用とによって当該資産の所有権を取得するものとして（同法一六二条、一四五条、一四六条参照）、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（最高裁昭和六一年三月一七日第二小法廷判決・民集四〇巻二号四二〇頁）。

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」。

(2) 「時効取得による権利の得喪の場合の課税について、租税法上、次のような取扱いがされている。

(ア)まず、時効により不動産を取得した者に対する課税上の取扱いについていうと、課税実務上及び裁判例上、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解されている（東京地裁平成四年三月一〇日判決・月刊税務事例二五巻四号二二頁、静岡地裁平成八年七月一八日判決・税務訴訟資料二二〇号一八一頁参照。なお、原告らもこの点についてまで争っているわけではない。）。

(イ)次に、時効により権利を喪失した者に対する課税上の取扱いについてみると、不動産を占有者に時効取得されたのが法人である場合は、当該法人は時効取得された不動産を損金として計上することができるが（法人税法二二条三項三号）、課税実務上は、時効の遡及効にかかわらず、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し、その損失の額はこの時点における簿価とすることとされている。

このように、裁判例及び確立した課税実務の取扱い上、上記(イ)の場合に、私法上の時効の遡及効にかかわらず、租税法上、時効の援用の時に所得が発生し、あるいは損失が生じるものと解されている。」

(3) 「本件での問題は、本件各土地が、相続税法二条一項の「相続又は遺贈に因り取得した財産」に該当するか否かであって、私法の解釈そのものが問題となっているわけではない。課税は、私法ではなく税法に基づき行われるのであって、税法に基づき課税するに当たって、私法上の法律関係が前提とされることが多いのは、税法がその私法上の法律関係を課税要件の中に読み込んでいると解される場合が多いことによるもので、税法の解釈を離れて私法が適用されるものではないのである。」

(4) 「別件判決(2)は、時効の完成及び援用という本件相続開始（甲死亡）後に発生した新たな事実、すなわち、本件相続開始（甲死亡）後の時間の経過という事実及び実体法上の意思表示でもある時効援用の事実を判断の基礎としたも

のであり、本件相続開始（甲死亡）時に既に存在していた事実のみによって課税標準等を変更するものではない。すなわち、別件判決(2)は、『既に存在していた』事実を明らかにしたものであるのではない。

したがって、別件判決(2)は、国税通則法二三条二項一号にいう『判決』には該当しないものといわなければならない。』

なお、控訴審・大阪高裁判決も、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ことができる、したがって、本件においては、本件相続開始（甲死亡）時には、『本件各土地について、X₁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ものであるから、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』と判示する。

大阪高裁判平成一四年七月二五日判決、神戸地裁判平成一四年二月二二日判決、国税不服審判所平成一四年一〇月二日裁判においては、民法一四四条の時効の遡及効についての租税法の解釈は同一である。しかし、このような解釈は、(1)非遡及説（時効の援用によりはじめて物に対する権利を取得するとの見解）の見解は所得税法あるいは法人税法における取得時効の遡及効の解釈においては収益の計上時期（権利確定主義等）の見地から支持されうるにしても、相続税法にこの理が当然にあてはまると解することができるのか、(2)非遡及説に立てば、端的に「時効の完成」によっても所有権は影響を受けないと解することとなるのではないのか、(3)国税不服審判所は、時効の完成及び援用が相続開始後に発生した場合には、これらは新たな事実であり、相続開始時に既に存在していた事実のみによって課税標準等を変更するものではなく、別件判決は、「既に存在していた」事実を明らかにしたものではないとの解釈を採用するが、国税不服審判所の解釈は、国税通則法二三条二項一号の「基礎となった事実」が判決により異なることが確定していれば足り

ると解されるのではないか、といった検討すべき問題が、なお存するように思われる。

(2) 相続開始日における賃借権の「取得時効の完成」

国税不服審判所は、前記の見解に立ちながらも、「相続開始日に賃借権の取得時効が完成しており、時効の援用があれば一方的に賃借権を時効取得される状態にあったという点において、事実の相違があつたということができるから、このことを理由に、本件規定の適用があるものと解される」と判断する。すなわち、「請求人は、本件相続に係る相続税の申告に当たり、本件各土地についてのCらの占有が農地法上の許可を受けない使用賃借契約に基づくものであるという事実、換言すると、Cらの占有が賃借の意思に基づくものではなく、かつ、賃借権の時効期間も当然満了しておらず、そのため賃借権の取得時効は完成していないという事実を基礎として、本件各土地を自用地として評価した。しかし、その後の本件判決によって、本件各土地について従前からCらの占有及び賃料の支払が継続していたことから、本件相続開始日には既に賃借権の取得時効の期間が満了し、賃借権の取得時効は完成していたという事実が確定した」ともと解することによる。

そのうえで、国税不服審判所は、「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、また、その確定した事実とは、本件相続開始日において、本件各土地には、時効の援用以外の取得時効の要件が満たされており、請求人の意思如何にかかわらず、Cらの時効の援用があれば一方的に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、事実上の制約として、本件各土地の時価を下げ、相続税の課税標準等ひいては税額等の計算に影響を与えるものといえる」と述べる。

国税不服審判所は、本件相続時に、「既に賃借権（耕作権）の取得時効が完成していた」という事実を前提としたうえで、適正価格（時効が援用されたときの解決金を考慮した金額）をもって相続税の課税標準等ひいては税額を算定することとしている。このような解釈及び本件不動産の時価の算定は一見精緻にみえるが、二〇年間の占有による時効の完成という事実はそもそも変わらず、時効の完成が不動産の評価に影響を及ぼすと解すれば、そもそも特別の更正の請求事由固有の問題ではなく通常の更正の請求の問題であり、両者の問題が混同されているとの批判もありうるところであろう。

3、国税不服審判所平成一四年一〇月二日裁決等の抱える問題

国税不服審判所平成一四年一〇月二日裁決は、「裁判例及び確立した課税実務の取扱い上、…私法上の時効の遡及効にかかわらず、租税法上、時効の援用の時に所得が発生し、あるいは損失が生じるものと解されている」と断定している。

遡及効による原始取得を認めただけで、所得税法上の収益の計上時期といった観点からは援用時に計上をすべきであるとの解釈に立つものではないといえよう。そうであるならば相続税法においても援用時において所有権の移転が生ずるものとしなければならない（課税庁の見解）。しかし、国税不服審判所が期間の経過という時点をとらえて相続財産の評価の問題として相続人の課税関係に影響を及ぼすとしている点では卓見であろう。ただ、時効の完成という判断をどのように評価に反映させていくかは一つの問題であろう。

民法は、時効の完成によって権利の取得（取得時効）の効果が生ずるとしている（民法一六二条）。しかし他方で、時

効の援用をしなければ裁判上時効による効果を主張できず、時効の完成と時効の援用との関係をどのように理解するかについては、民法上争いがある。時効の完成によって権利の得喪が実体的には完全に生ずるのであり、時効の援用は、弁論主義からくる訴訟法上の攻撃防御方式にすぎないと解する見解（確定効果説）、援用を停止条件と考へて、援用があつてはじめて時効の効果が確定的に発生するものとする見解（不確定効果説＝停止条件説）など、議論の存するところである。現在の学説の通説や判例（最高裁昭和六一年三月一七日判決）は停止条件説であり、租税法もこの立場にそつた理解を示しているといつてよい。

所得税法において、時効による利益を時効の援用年度に計上するとの見解は民法一四四条や一六二条等と矛盾するところはないが、相続税法において停止条件説、非遡及説を前提とする限り、(1)財産の時効取得者と喪失者で所有権の帰属の時期に相違が生ずる、(2)時効の完成という事實は、判決の前後でなんら変わらず、国税通則法二三条二項一号の適用場面ではない、との批判もありえよう。しかし、停止条件説といへども、時効の援用が権利得喪の要件である（要件説）とまでは徹底させないのであるから、本件の国税不服審判所のように、時効の完成という事実（占有期間が二〇年経過したことの認定）をあえて国税通則法二三条二項一号に取り込んで妥当な解決を図るという取扱いは、前述した特別の更正の請求の趣旨からも評価されうるであらう。確定効果説によらず、停止条件説を前提に所得税法と相続税法の課税関係に平仄をあわせようとすると、このような解釈もやむを得ないであらうか。この見解では、賃借権が期間の満了時において取得されていたのではないので、賃借権の存する農地としての評価（耕作権に係る評価額の控除）は困難である。

しかし、民法一四四条の遡及効を肯定したとしても、所得課税において援用時において課税することは論理的に十分可能である。民法一四四条、一四五条、一六五条以下等との規定の関係をどのように理解して、所得税法や相続税法に

おける課税規定を適用していくかが改めて問題なろう（なお、ここでは時効制度について訴訟法説的な理解に立つ見解や、実体法説を前提に、不確定効果説・解除条件説などの見解も存するが、ここでは検討の対象から除く^⑦）。

前橋地裁（第一審）平成一〇年七月一七日判決（税務訴訟資料二三七号七八六頁。控訴審・東京高裁平成一一年三月二五日判決）は、原告（納税者）が時効取得したことにより、不動産は占有開始時にさかのぼって被相続人の所有物ではなくなるから、当該不動産が被相続人の遺産に属するとしてなされた相続税の課税処分は違法であり、取り消されるべきであると主張したが、抗告訴訟における行政処分の適否の判断は、その行政処分に対する司法判断の事後審査性という基本的性格から処分時を基準にしてすべきであるから、一定の課税処分がされた後、新たな事情が発生して課税処分が前提とした法律状態が適及的に変動・覆滅した場合でも、そのような事由の発生を理由として課税処分の取消しを求めることはできず、納税者による本件不動産の時効取得が本件課税処分の取消事由となりうるのは同処分までに時効の援用をした場合に限られるとして、原告の主張を排斥したものである。しかし、国税不服審判所の論理構成によると、課税庁は相続時時効期間の完了の有無についても更正処分時に判断しなければならないこととなろう。

また、千葉地裁平成一〇年四月二三日判決（税務訴訟資料二三一七三三頁）は、相続財産について、相続開始前からの占有者が時効取得の訴えに勝訴しても、時効援用が相続開始後である場合には、その土地は相続財産に含まれる、と判示する。なお、同判決は、「原告らは、…薬局の土地は甲が時効取得を援用すれば他人の所有となることが明らかであるから相続財産に含めるべきではない、と主張するけれども、乙や甲の右土地の専有が自主占有でないことは明らかであるうえ、甲が取得時効を援用する意思を有していないとみられるから、原告らの右主張は採用できない。なお、これについては、仮に、原告らと甲の間の訴訟等が行われて甲が取得時効を援用し原告らが争わなかったとしても、所

有権移転の効果を発生させた行為（時効援用）は相続開始後のことであって、相続開始時点では平井の薬局の土地が遺産であったことに変わりはなく、また、取得時効援用の形をとつても実質的には、原告らと甲の間の相続開始後の合意による所有権移転ともみられるから、…「上記」の認定を左右する事情とはならない」と判示している。同様の問題が起きてこよう。

4、解決策の検討

ケースⅠ・ケースⅡの解決にあたっては、以下のような見解が存するであろう。

(1) 停止条件説・遡及説のもとで、ストレートに国税通則法二三条二項一号の適用を論ずる見解。

① 所得税法や法人税法においては時効の援用時（あるいは判決の確定時、以下同）に経済的な利益が生じたとして所得を認識することとなる。一方、相続税法においては、占有開始時に不動産等を原始取得したこととなるので、当該不動産は相続財産を構成せず相続人に特別の更正の請求を認める。

② 所得税法、法人税法及び相続税法において、時効の援用があると、援用権者は常に占有開始時に不動産等を原始取得するとして課税関係が生ずる（所得税は時効で消滅、相続税は特別の更正の請求により還付（原告・審査請求人ら納税者の見解））。

(2) 停止条件説・非遡及説のもとで、時効の完成（時効期間の経過の満了）が、相続時以後に生ずるものは、国税通則法二三条二項一号に該当しないと解する見解（二要件説）（国税不服審判所の見解）。なお、この説においては所得税は援用時に一時所得課税が生ずる。

期間の経過（満了）を所有権の移転ではなく、資産の評価の問題として対応する。

(3) 停止条件説・非遡及説のもとで、時効の援用（時効期間の経過の満了が相続時以前であることを問わない）が存した場合においてもそもそも遡及しないのであるから、国税通則法二三条二項一号の適用を認めないとの見解（課税庁の見解）。所得税は、時効の援用時に一時所得税が生じる。

(4) 取得時効の効果は時効の完成時であるとの前提のもとで、国税通則法二三条二項一号の適用を論ずる見解

以上の見解にもとづく課税関係は、次のように要約できよう。

(1) 停止条件説・遡及説

①説

ア 占有開始(a)―時効の完了(b)―相続時―時効の援用(c)

イ 占有開始(a)―相続時―時効の完了(b)―時効の援用(c)

所得税法上は援用時に一時所得として収入に計上する。相続税法上は特別の更正の請求を認める。アとイの場合で課税の相違はない。

②説

ア 占有開始(a)―時効の完了(b)―相続時―時効の援用(c)

イ 占有開始(a)―相続時―時効の完了(b)―時効の援用(c)

所得税法上は援用時に課税することとなり、所得税が消滅時効にかかっているので、課税は結果的には生じない。相続税については、特別の更正の請求を認める。アとイで課税の相違はない。

(2) 停止条件説・非遡及説

ア 占有開始(a)―時効の完了(b)―相続時―時効の援用(c)
イ 占有開始(a)―相続時―時効の完了(b)―時効の援用(c)

所得税法上は援用時に一時所得として収入に計上する。相続税については、アの場合には特別の更正の請求を認める。イの場合には特別の更正を認めない。

(3) 停止条件説・非遡及説

ア 占有開始(a)―時効の完了(b)―相続時―時効の援用(c)
イ 占有開始(a)―相続時―時効の完了(b)―時効の援用(c)

所得税法上は援用時に一時所得として収入に計上する。相続税については、特別の更正の請求を認めない。

(4) 停止条件説・非遡及説又は遡及説

ア 占有開始(a)―時効の完了(b)―相続時―時効の援用(c)
イ 占有開始(a)―相続時―時効の完了(b)―時効の援用(c)

ア、イの場合、所得税法上は、時効の完了時に一時所得として収入に計上する。相続税については、アの場合には特別の更正の請求を認める。イの場合には特別の更正の請求を認めない。

ケースⅡについていえば、(1)説、(2)説のいずれの見解によっても同様の結論がえられるところである。ただし、(2)説、

(4) 説のもとでは、時効の完成時が相続開始時前から後かで結論が異なる。(1) 説及び(4) 説は、そもそも時効の効果が時効の援用時に生ずるとする判例の流れと矛盾をすることとなる。しかし、所得税法と相続税法において、当然に民法一四四条の遡及効の租税法上での解釈・取扱いが同一になると解する必要はないであろう。(2) 説は、租税法判例で採用されている非遡及説にたちながら、国税通則法二三条二項一号の要件を巧妙に解釈することによって、(4) 説に近づこうとするものであり、一定の評価はできる。⁽⁸⁾

当事者が選択した私法(特に民法)形成が租税法においても尊重されるのか否認されるのかという問題は「私法と租税法」論として論じられてきた。わが国の租税法は、多くの場合、私法関係にもとづいて課税要件事実が認識され、個別租税法規に適用されることによって生ずるとの理解が一般的であるといえよう。すなわち、課税は、租税法主義の目的である法的安定性を確保するために、私法上の法律関係に即して行われる。このような私法と租税法との関係は「私法関係絶対前提説」と呼ぶことができる⁽⁹⁾。しかし、私法の規定のなかには、直接的に租税法の課税関係へ影響を与えるか否か不明確なものも存する。このような遡及効に係る規定等に租税法がどの程度依拠するかは個別に検討せざるをえない。また、私法上、条文の解釈等をめぐって争いが生ずる場合においてもやっかいな問題が生ずる。

期間の経過による時効の完成と時効の援用との関係をどのように考えるかは議論の存するところである。上記の判例や裁決で引用される最高裁昭和六一年三月一七日判決が実体法説を前提に、不確定効果説・停止条件説にたつことから、租税法においても同様にこの見解に依拠することとなろう(実体法説を前提に、不確定効果説・停止条件説は取り上げない)。よって、所得税や法人税法の所得計上時期は援用時説でよからう。しかし、この意味するところは、遡及的に

開始時に原始取得する不動産等の経済的な利益を時効の援用時に計上するという意味である。民法一四四条については、たとえば、時効取得についてみれば、甲が乙の土地の所有権を時効により取得したとして、時効期間の満了時に所有権を取得したと考えると、期間完了前の一〇年あるいは二〇年にわたる物の果実を返還しなければなくなり、時効取得を主張するも、時効利益の放棄を主張した方がかえって有利となり、時効制度を設けた理由がなくなることから導入されたものであるといえよう。

法的に時効取得者は占有開始時に原始取得したことになるのであるから、この規定の適用は租税法においても存すると解さざるを得ないのではないか。そうすると相続税については、時効の援用（判決）により、相続時には被相続人の相続財産を構成しなかったこととなるから、相続税の更正の請求は可能であるとして理解すべきであろう。

たとえば、被相続人が時効完成前に死亡したが、占有を継続している相続人が時効の援用時に所得税を賦課されることとなるが、援用権者は被相続人の占有開始時から原始取得していたこととなるので相続税の課税関係は生じないこととなる。

三、取得時効と遺留分減殺請求との関係

相続税における時効取得においては、遺留分減殺請求と取得時効との関係も問題となる。

たとえば、生前贈与から死亡までの期間が一〇年あるいは二〇年の期間が経過することにより、遺留分減殺請求による遺留分算定の基礎財産に時効取得がどのような影響を及ぼすであろうか。

民法は、遺留分算定の基礎となる財産について、相続財産の価額に、被相続人が贈与した財産の価額を加えて、その

うちから債務の全額を控除して算定することとしているが、ここでの贈与は相続開始前一年以内の贈与に限ることとされている（民法一〇二九条、一〇三〇条。ただし、一〇三〇条、一〇四四条、九〇三条による例外がある）。この規定に対応するために受贈者が時効取得を援用した場合には、そのような相続財産が遺留分算定の基礎財産から除外されると解される余地がある。しかし、時効に関する事柄はそれが問題なつた当事者のみ効力を生ずることとされている（民法一四八条以下）。いわゆる時効の相對効といわれるものである。時効の援用権者の問題、時効の援用権の濫用問題も議論する余地はあろうが、ここでは直接問題とならないので言及しない。

この問題について、最高裁昭和一二年六月二四日判決（民集五三巻五号九一八頁・判時一六八七号七〇頁）は、以下のような立場を採用している。

「被相続人がした贈与が遺留分減殺の対象としての要件を満たす場合には、遺留分権利者の減殺請求により、贈与は遺留分を侵害する限度において失効し、受贈者が取得した権利は右の限度で当然に右遺留分権利者に帰属するに至るものであり（最高裁昭和四〇年（オ）第一一〇八四号同四一年七月一四日第一小法廷判決・民集二〇巻六号一一八三頁、最高裁昭和五〇年（オ）第九二〇号同五一年八月三〇日第二小法廷判決・民集三〇巻七号七六八頁）、受贈者が、右贈与に基づいて目的物の占有を取得し、民法一六二条所定の期間、平穩かつ公然にこれを継続し、取得時効を援用したとしても、それによって、遺留分権利者への権利の帰属が妨げられるものではないと解するのが相当である。ただし、民法は、遺留分減殺によって法的安定が害されることに對し一定の配慮をしながら（一〇三〇条前段、一〇三五条、一〇四二条等）、遺留分減殺の対象としての要件を満たす贈与については、それが減殺請求の何年前にされたものであるかを問わず、減殺の対象となるものとしていること、前記のような占有を継続した受贈者が贈与の目的物を時効取得し、減殺請求によ

つても受贈者が取得した権利が遺留分権利者に帰属することがないとするならば、遺留分を侵害する贈与がされてから被相続人が死亡するまでに時効期間が経過した場合には、遺留分権利者は、取得時効を中断する法的手段のないまま、遺留分に相当する権利を取得できない結果となることなどにかんがみると、遺留分減殺の対象としての要件を満たす贈与の受贈者は、減殺請求がされれば、贈与から減殺請求までに時効期間が経過したとしても、自己が取得した権利が遺留分を侵害する限度で遺留分権利者に帰属することを容認すべきであるとするのが、民法の趣旨であると解されるからである。」

本判決の論理は、以下のようなものである。

取得時効による所有権取得が原始取得であるとしても、時効取得者及び占有者が何ら制約のない完全な所有権を常に取得するわけではない。学説・判例において、原始取得される所有権の範囲は取得時効の基礎となった占有の状態・内容によつて定まることに異論はない。受贈者が取得時効を援用することによつて、遺留分減殺請求を免れることができるか否かは、贈与時に受贈者に遺留分権利者に損害を与える認識があつたか否か、である（民法一〇三〇条後段）によることとなろう。最高裁平成五年三月一四日判決（裁時一一九一号一八頁）は、「遺留分権利者に損害を加えることを知つて不動産の贈与をうけた受贈者は、贈与後いかに日時が経過しようとも、被相続人が死亡すれば、右贈与が減殺請求の対象になり得るものであつて、減殺請求がされれば、自己が取得した権利が遺留分を侵害する限度で遺留分権利者に帰属することになることを容認すべきものと解される」と判示している。

本最高裁判決は、さらに、将来遺留分を侵害することとなつた場合には、当該贈与が減殺請求の対象となる可能性があるあることを認識しておけば足りるということを述べている（その理由は判旨②①②である）。このような判旨は妥当で

あると解される。課税関係もこのような解釈を前提に生ずるものと解すべきである。⁽¹⁰⁾

四、消滅時効と課税

消滅時効における問題も上記二で述べたように、消滅時効を取得することによって利益がいつ生ずるかという問題と、更正と更正の請求の期間制限の問題である。

たとえば、法人税において、利益の計上については、消滅時効を援用した時点で利益を計上することとなる。そのことを明確に判示した判決としては、仙台高裁(控訴審)昭和六三年二月二五日税務訴訟資料一六三号五九六頁(第一審福島地裁昭和六二年二月二三日判決・税務訴訟資料一五七号六六九頁)がある。同判決は、以下のように述べる。買掛金債務は、甲の倒産により事実上又は法律上消滅したので、Xにはこれに相当する収益が生じた旨の主張について、甲は、倒産しその売掛金の回収を担当した法人も事実上倒産したこと、甲は債権債務に関する決算書を作成し、これを各債権者に送付して同店の財務内容を知らせたが、それにはXに対する売掛金債権は計上されていないこと、当時甲の所有する売掛金を回収する人手もなく、仮に売掛金の回収ができたとしても、それは全額債権者への弁済に充てられるだけであつて、同店を再建することはできない状況にあつたことから、甲はこれを回収しても仕方がないと考え、右決算書にこれを記載しなかったこと、X代表者Aはもと甲に勤務し、独立後も緊密な関係にあり取引を続けていたから甲の右の状況は十分に了知していたこと、甲はXに対し売掛残金の請求をしたが、Xは三〇〇万円を支払い、その後甲から請求されないまま二年間の短期消滅時効が完成したこと、右事実によれば、甲の債権者らに対する説明会の時点で、甲のXに対する売掛金債権は消滅したと認められるから、買掛金債務は係争年度において、社会的・経済的にすでに消滅し、

Xは同年中これに相応する経済的利益を得たことになるから、Xは同年度において益金の額に算入すべき一二六四万余円の収益を得たというのが相当である」と判示する。

また、広島地裁昭和五七年一月二四日判決（税務訴訟資料一三三号一五四六頁）は、「弁護人は未払給料は法人税法上の収益計上時期に関する権利確定主義からすると、消滅時効完成後に雑収入に計上するべきであると主張する。

そこで検討してみるに、…キャバレー等のいわゆる水商売の業界においては、退職ホステスらの従業員が未払の給料を受取りに来ることは殆んどなく、被告会社経営の各店舗においても同様であることが認められるが、退職した個々のホステスや従業員らが明確に権利放棄の意思表示をした形跡の認められない本件の場合、経理処理の安定の見地から認められている権利確定主義に従えば、労働基準法一一五条所定の二年の消滅時効完成後に雑収入に計上することが相当というべきである」と判示する。

法人税法上、判例においては、債務が消滅時効完成後に収益に計上されるべきであるとの見解がとられているようである。このような解釈は所得税法においても同様であるが、生活上の債務にかかるものについては所得税法の適用はな
いものとして実務は扱われているようである。^①

問題は、(1)相続税法との関係である。(1)相続人が被相続人の債務を引き継ぎ、時効の援用をした場合の取扱い、(2)相続人が被相続人の債権を引き継いだところ第三者が時効の採用をした場合の取扱いである。取得時効の場合と同様の議論がここでも生ずることとなる。

おわりに

期間の経過による時効の完成と時効の援用との関係をどのように考えるかは議論の存するところである。上記の判例や裁決で引用される最高裁昭和六一年三月一七日判決が実体法説を前提に、不確定効果説・停止条件説にたつことから、租税法においても同様にこの見解に依拠することとなろう。よって、所得税や法人税法の所得計上時期は援用時説でよからう。しかし、この意味するところは、遡及的に開始時に原始取得する不動産等の経済的な利益を時効の援用時に計上するという意味である。所得税法三六条における収益計上時期の問題である。民法一四四条については、たとえば、時効取得についてみれば、甲が乙の土地の所有権を時効により取得したとして、時効期間の満了時に所有権を取得したと考えると、期間完了前の一〇年あるいは二〇年にわたる物の果実を返還しなければならないなり、時効取得を主張するも、時効利益の放棄を主張した方がかえって有利となり、時効制度を設けた理由がなくなることから導入されたものであるといえよう。

法的に時効取得者は占有開始時に原始取得したことになるのであるから、この規定の適用は租税法においても存すると解さざるをえないのではないか。そうすると相続税については、時効の援用（判決）により、相続時には被相続人の相続財産を構成しなかったこととなるから、相続税の更正の請求は可能であるとして理解をすべきであろう。

期間の経過による時効の完成と時効の援用との関係は前記の実体法的な問題のみでなく、その実体法的な課税関係をどのように手続法的に是正するかが、もう一つの重要な問題である。

実務においては、国税通則法二三条二項一号という「異なる」こと及びその「事実」について、時効の援用があった

のが相続開始日より後であるとするならば、援用権者が賃借権を時効取得したのも本件相続開始日より後であることになるから、いわゆる確定判決によっても、本件相続開始日において、本件各土地について賃借権があったとの事實は確定しておらず、本件判決において確定した事実と請求人が申告の基礎とした事実とは、何ら異ならないとの見解が一般的であり、判例もこのような見解に追隨する傾向にあるといえよう。

ただし、国税不服審判所の立場は、ケースⅡをみる限り、必ずしもこれまでの傾向と同一ではないといえる。国税通則法二三条二項一号にいう「判決」の対象あるいは相続税法施行令八条一号にいう「判決」の対象に相違があるのか否かはともかくも、ここではまず「申告」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」の文言において、「基礎となった事実」とは、必ずしも『私法上の事実』に限らず、広く課税計算の基礎もしくは前提となつて、その事実により特定の課税計算の内容を明確に左右するようなものであれば、これら諸事実をすべて含むものと解される。

(1) この問題につき、私法と税法との関係をふまえ、解釈論を展開したものは少ない。時効と課税に言及した論考としては、金子宏『租税法第十一版』二二六頁、二三五頁、四八二頁等(弘文堂・二〇〇六)、齋藤淑人『実務解説 時効取得による資産の得喪に係る課税関係——主として所得税関係』月刊税務事例三七卷一〇号五〇頁〜五二頁(二〇〇五)、遠藤みち『法務と税務 取得時効が完成した財産の相続における課税』税理四七卷一四号一五六頁〜一六一頁(二〇〇四)、三木義一・市木雅之『判例分析ファイル(五八) 取得時効の主張と和解』税経通信五九卷一二号一九七頁〜二〇四頁(二〇〇四)、田島秀則『国税通則法二三条二項による更正の請求と解除及び取得時効における遡及効について』月刊税務事例三六卷八号五四頁〜五八頁(二〇〇四)、三木義一・関根稔・占部裕典『実務家のための税務相談(民法編)』二四頁〜三八頁(有斐閣・二〇〇三)、首藤重幸『時効と相続税』税務事例研究七三号四三頁(二〇〇三)、三木義一『判決の緒』税理士春香の事件簿(四四) 源泉徴収と消滅時効』税研一九卷一号四四頁〜五四頁(二〇〇三)、小林幹雄『裁判例にみる時効をめぐる課税上の争点等』税務大学校論叢四一号二四七頁〜二八八頁(二〇〇三)、今仲清『税理士業務に活かす最新最高裁判決(1)取得時効に対する遺留分減殺請求権』

時効が課税関係に及ぼす影響

同志社法学 五八巻四号

九八 (一四〇四)

税理四三巻一、号二三八頁～二四一頁(二〇〇〇)、森田茂夫「資産の時効取得に伴う所得の発生時期とその周辺問題(事例研究)」税理三九巻一六号二二頁～二八頁(一九九六)、阿部栄次郎「時効と税法―その基礎理論の提唱」日本大学大学院法学研究年報二六号一四七頁～一九四頁(一九九六)、佐藤孝一「取得時効に係る所得の課税時期(租税判例紹介・解説)」税経通信四七巻一五号二八頁～二四〇頁、竹下重人「時効と税(民事紛争と税(特集))」紛争処理に際して注意されるべき税」自由と正義二八巻六号二三頁～二七頁(一九七七)等がある。

- (2) 本稿で取り上げる大阪高裁平成一四年七月二五日判決の評釈としては、品川芳宣「後発的事由に基づく更正の請求ができる場合の『判決』の意義・範囲」TKC税研情報一二巻一、号二七頁(二〇〇三)、品川芳宣「国税通則法二三条二項一、号にいう『判決』の意義」税研一〇七号九〇～九三頁(二〇〇三)、田島秀則「土地の取得時効と相続税」ジュリスト一七八号(租税判例百選第四版)三三頁(二〇〇五)がある。また、一審・神戸地裁平成一四年二月二二日判決の解説としては、一杉直「判例研究『国税通則法二三条二項一、号にいう『判決』の意義と相続開始後になされた『時効取得の原因とする所有権移転登記を命ずる判決』に基づく更正の請求の可否(神戸地裁判平成一四・二・二一判決)」月刊税務事例三四巻七号一頁～一〇頁(二〇〇二)、がある。

- (3) この問題について言及した判決として、国税不服審判所平成一二年七月三一日判決(裁決事例集六〇号一五頁)、国税不服審判所平成一二年四月二六日判決(裁決事例集五九号一頁)等がある。

- (4) 相続人の時効にかかる過失等は課税関係の判断にあたって考慮すべきか否は一つの問題であらう。金子・前掲書一六頁、四八二頁は、相続開始後に取得時効が完成したとして時効を援用し、裁判所がそれを認めた場合、相続人が時効中断の手続をとるいとまがなかった等、相続人が真に保護に値する場合は、特別の更正の請求ができる」と解されている。この問題については、田島・前掲論文(月刊税務事例)五七頁以下も参照。

- (5) 東京地裁平成四年三月一〇日判決(訟月三九巻一、号一三九頁、税務訴訟資料一八八号五七三頁)は、(1)時効による土地の取得は、時効援用の時に確定的に発生し、時効取得の効果をめぐって関係当事者間に訴訟が係属し又は占有者がその時効取得資産の所有権移転登記を経ないことは、右の効果を妨げるものではない、(2)時効取得による土地の利得は、一時所得であり、その収入金額は時効援用時の土地の価額である、と判示する。吉村典久・租税法研究二三号一四九～一五一頁(一九九四)、佐藤孝一・税経通信四七巻一五号二一八～二四〇頁(一九九二)、寺沢守弘・月刊税務事例二五巻四号二二頁(一九九三)参照。静岡地裁平成八年七月一八日判決(行裁例集四七巻七・八号六三三頁、税務訴訟資料二二〇号一八一頁)は、所得税法三六条一項にいう「収入すべき金額」とは、「収入すべき権利の確定した金額」と

解すべきところ、取得時効の援用によって、占有者が当該資産につき時効利益を享受する意思が明らかになり、かつ時効取得に伴う一時所得に係る収入金額を具体的に計算することが可能になったのであるから、所得税法上も、時効援用時に時効取得に伴う一時所得に係る収入金額が発生するものと解すべきであり、本件土地の価額は、取得時効の援用時の評価によるべきである、と判示する。西山由美・租税法研究二六号一二二～一二四頁（一九九八）参照。以上、二つの判決は、神戸地裁平成一四年二月二一日判決が引用しているところである。

- (6) 小林（国税不服審判所部長審判官）・前掲論文二七八頁以下は、援用権の付着について検討をしているが、本裁決と同様の立場を示しているといえる。

- (7) 時効制度の意義、取得時効と時効の遡及効の意義、時効の援用（民法一四五条）の意義等をどのように理解するかが、本稿ではきわめて重要である。時効の遡及効、時効期間、時効の援用に係る各規定間の関係をどのように法的に構成するかは課税関係に大きな影響を及ぼす。この問題については、山本豊「民法一四五条（時効の援用の意味および援用権者の範囲）広中俊雄・星野英一『民法典の百年Ⅱ総則編・物権編 個別的觀察(1)』二五七頁以下（有斐閣・一九九八）、松久三四彦「民法一六二条・一六三条（取得時効）」広中俊雄・前掲書三〇五頁以下。本稿では、時効の完成と時効の援用等の関係に係る学説等の展開について、潮見佳男『民法総則講義』二七四頁～三三〇頁（有斐閣・二〇〇五）、山本敬三『民法講義Ⅰ総則（第二版）』四五一頁～五二二頁（有斐閣・二〇〇五）等を参照にしている。

- (8) 首藤・前掲論文四三頁。

- (9) 占部裕典「租税回避行為論再考」税法学五四八号二二頁以下（二〇〇二）、「租税回避に対する新たなアプローチ」税法学五四六号二七頁以下（二〇〇一）、「私法上の『遡及効』と課税関係」『納税者の権利論の展開（北野弘久先生古稀論文集）』二七三頁以下（勁草書房・二〇〇一）。

- (10) 首藤・前掲論文四三頁。なお、今仲・前掲論文二三八頁以下も参照。

- (11) 三木・関根・占部、前掲書八三頁参照。

