

- (平 19.11.1、裁決事例集 No.74 1頁)

更正の請求(基礎となった事実関係に関する判決等)

税理士 有賀武夫

はじめに

本稿は、相続開始後において、その相続財産中の占有者の時効援用判決により、共同相続人間で協議分割した相続財産の一部が時効援用者に移転された場合における、国税通則法 23条2項の更正の請求要件の有無が争われた事案である。

同条規定の、その申告に係る「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」と、「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」につき、この事案における解釈あり方とこれに伴う立法上の不備につき検討するものである。

事実

(1) 事案の概要

本件は、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したことから、国税通則法(以下「通則法」という。)第 23 条《更正の請求》第 2 項第 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り、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、それにより同条第 1 項第 1 号に規定する納付すべき税額が過大であるときに該当することとなるか否かである。

(2) 審査請求に至る経緯及び基礎事実

イ 請求人ら及び B は、平成 12 年 5 月 日(以下「本件相続開始日」という。)に死亡した C(以下「被相続人」という。)の共同相続人であり、被相続人の死亡により開始した相続(以下「本件相続」という。)により取得した財産について平成 13 年 1 月 31 日に遺産分割協議を行い、請求人らは、P 市 Q 町 番の土地(宅地) (以下「本件土地」という。)をそれぞれ 3 分の 1 の持分で相続した。

ロ 請求人ら及び B は、上記遺産分割協議に基づき、法定申告期限内に別表の「申告」欄のとおり記載した相続税の申告書を共同で原処分庁に提出した。その際、本件土地の価額を評価するに当たり、本件土地は D が使用しているものの、使用貸借契約に基づくものであると考え、自用地としての価額で評価した。

ハ 本件土地は、平成 13 年 3 月 日受付により、平成 12 年 5 月 日相続を原因とする請求人らの持分をそれぞれ 3 分の 1 とする所有権移転登記を経由した。

ニ B は、平成 15 年 月 日に死亡し、請求人らは、通則法第 5 条《相続による国税の納付義務の承継》により、本件相続に係る B の相続税の納付義務を承継した。

ホ D、E 及び F(以下「D ら」という。)は、平成 年 月 日に H 地方裁判所に請求

人らを被告として、本件土地に係る共有持分移転登記手続を求める訴訟（平成 年（ ）第 号共有持分移転登記手続等請求事件。以下「本件訴訟」という。）を提起した。

その理由とするところは、本件土地は、昭和 51 年 月 日に死亡した D らの父である G（以下「亡 G」という。）が、昭和 34 年ころに被相続人から贈与されたというものであった。

へ D らは、平成 16 年 月 日の本件訴訟の口頭弁論期日において、本件土地につき長期取得時効を援用する旨の意思表示をした。

ト H 地方裁判所は、本件訴訟について、亡 G は、本件土地上に自宅建物の建築を開始した昭和 34 年 3 月 28 日には本件土地を占有しており、同人の死亡後はその妻や D らが占有を承継し、占有開始から 20 年目に当たる昭和 54 年 3 月 28 日を経過した時点で本件土地を時効取得したとして、平成 年 月 日に D らの請求を認める判決（以下「本件判決」という。）をした。

本件判決において認定された事実は、要旨次のとおりである。

(イ) 贈与の事実は認められない。

(ロ) 亡 G は、本件土地上に自宅建物の建築を開始した昭和 34 年 3 月 28 日には本件土地を占有しており、同人の死亡後はその妻や D らが占有を承継し、占有開始から 20 年目に当たる昭和 54 年 3 月 28 日を経過した時点で本件土地を時効取得した。

チ 請求人らは、D らを被控訴人として J 高等裁判所に控訴（平成 年（ ）第 号共有持分移転登記手続等請求控訴事件）したが、平成 年 月 日に控訴は棄却され、上告しなかったことから、平成 18 年 月 日に本件判決が確定した。

リ 請求人らは、本件判決の確定により、本件土地が相続財産ではなかったことが確定したとして、平成 18 年 2 月 23 日に本件相続に係る相続税及び承継した B の相続税について、別表の「更正の請求」欄のとおりそれぞれ更正の請求（以下「本件更正の請求」という。）をした。

ヌ 原処分庁は、本件更正の請求に対し、平成 18 年 7 月 6 日付で、それぞれ更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という。）をした。

ル 請求人らは、本件通知処分を不服として、平成 18 年 7 月 19 日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、平成 18 年 10 月 17 日付で棄却の異議決定をしたことから、平成 18 年 11 月 8 日に審査請求をするとともに、当審判所に対し A を総代とする旨の選任届出書を提出した。

2 当事者の主張

省略

審判所の判断

全部取消

(1) 本件規定について

イ 通則法第 23 条第 2 項（以下本件規定という）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と、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 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うべきである。

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必ずしも一義的に確定されるものではないことから、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、この取扱いは、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るれば、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。

(4) 以上によれば、本件判決は、本件規定にいう判決に該当し、それにより納付すべき税額が過大であったことになるから、本件通知処分は、違法となり、いずれもその全部を取り消すべきである。

研究……裁決に賛成、

1 通則法 23 条 2 項の更正の請求の制度

この制度は、法定申告期限から 1 年以内に限り認められている通常の更正の請求（通法 23 ）の例外として、その申告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、その確定した日の翌日から起算して二月以内に限り請求することができる」とされているものである。

2 通則法 23 条 2 項の「判決」の意義

本件規定の判決とは、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（例：青色承認の取り消し）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り、申告時には予知し得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、その申告の課税標準等の計算の基礎となった事実に関する訴えに係る判決によって、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であると解することができる⁽¹⁾とする解釈は、裁判例においても、また、審判所においても同様な解釈といえよう。

そこで「時効取得を原因とする所有権移転登記を命ずる判決」は、既に存在していた時事を確認し、確定させる判決でなく、権利者の所有権の喪失は、占有者により時効が援用されたときに確定的に生ずる⁽²⁾ものであり、本条でいう判決には該当しない。また、犯罪事実の存否を確定するに過ぎない刑事事件の判決、租税負担回避等を狙った当事者間の馴れ合いによってもたらされた判決も本条の判決には該当しない。

3 時効取得の遡及効（民 144）との関係

時効による所有権取得の効果は、占有者の時効の援用により確定的に生ずるものであるから、時効の援用が相続開始後になされた場合、相続開始時においては所有権者はその所有権を喪失していないのであるから、相続により財産を取得した者が当該相続又により取得した財産の価額の合計額をもつて相続税の課税価格とする（相法 11 条の 2）と定められているため民法上の遡及効はとくに問題にならない。

4 取得時効の援用と、時効の完成

取得時効は 20 年間、所有の意思をもって、平穩に、かつ、公然と他人の物を占有した者は、その所有権を取得し、10 年間、所有の意思をもって、平穩に、かつ、公然と他人の物を占有した者は、その占有の開始の時に、善意であり、かつ、過失がなかったときは、その所有権を取得する（民 162）が、いずれの場合にも取得者の援用を要件（民 145）としてその効力はその起算日にさかのぼる（民 144）ものとされている。

援用は時効完成を待って初めて援用できるものであるため、時効完成のための起算日が重要となり、この起算日は、時効の基礎たる事実の開始された時を起算点として計算すべきもので、時効援用者において起算点を選択し、時効完成の時期を早めたり遅らせたりすることはできない⁽³⁾とされている。

相続開始日後の時効取得の援用により判決を受けたことを原因として、本件規定の更正の請求に対して異なる判断事例があるため、これと本権事案とを比較して問題の所在を検討することとする。

（1）（神戸地裁平成 12 年（行ウ）第 51 号、平成 14 年 2 月 21 日判決、控訴審 大阪高裁平成 14 年（行コ）第 21 号、平成 14 年 7 月 25 日判決）

事案は、相続開始時において、本件土地について時効取得は、時効の援用がなされていないばかりか時効も完成していない事案であり、本件規定にいう「判決により……確定したとき」とは、税務申告が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どころ、本件は相続開始時はその土地につき所有権を有していたのであり、「判決」に該当しないと解されるとし、かつ、時効完成までの間に所有者は他人が当該土地を占有しているのを当然知っていたのであるから、時効中断の措置をとることができたものであるから、時効の完成も援用も相続開始後である本件において、所有者は著しい不注意によって時効中断の措置をとらなかったものであり更正の請求が認められないとしても、それは所有者に帰責事由があったと判断している。（注：下線部分は控訴審において削除されている。）

（２）判決 / 国税審判所平成１４年１０月２日

事案は、相続開始前における取得時効の完成による賃借権の取得という事実が判決により後発的に確定した場合の事案である。

賃借権の取得時効が援用されたのは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、相続開始日においては、当該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。しかしながら、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、事実の相違があったということが出来るから、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。したがって、更正の請求には理由があるため、当該土地の相続税の課税価額に算入すべき価額は、申告時において何らの制約のない土地として評価した価額から、賃借権としての評価額を控除した価額が当該土地の時価とするのが相当であると判断している。

（３）上記二つの事案の相違点

相続開始後の時効取得の援用があったとしても、相続開始時においては異なる事実は確定していないとの判断はいずれの事例においても同じである。しかし、相続開始時において取得時効が完成しているか否かに相違がある。前者は、取得時効が完成していないが、後者は完成している。完成していない前者の場合は、本件規定の適用がないとされ、完成している後者の場合は、時効の援用があれば一方的に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ったということが出来るから、本件規定の適用があるものと解され、当該不動産の評価において賃借権を斟酌するというものである。

（４）本事案との比較

本事案の場合は相続開始時において時効が完成していて、その援用が相続開始後に判決がなされているところから、後者の事案と同じくするものである。そして、結論も後者と同じく原処分庁の処分を取り消している。このように考えると、結論としては相続開始時に時効の援用はないが、既に時効は完成しているか否かという理由のみで本件規定の適用の可否が判断されるということになる。しかし、本件規定の「基礎となった事実」を時効の完成とみたり、援用とみたりすることに不合理性がのこり、援用時に課税関係が生じるとする所得税や法人税との取扱の整合性が維持できなくなる（５参照）との意見がある⁽⁴⁾が、実務においても特に相続に関しては、他人の占有を承諾したのは被相続人であり、その相続人にはそのときの状況等が把握されていない場合もあり、占有者の時効援用の可能

性の有無を判断させることは困難であり、又一般的であるとも思えないため、相続税の申告にあたっての検討は期待できないのではないかと。であるからこそ後日の時効取得の援用があった場合の救済措置が必要とされるが、本件規定では万全とはいえないといえよう。

5 時効遡及効の課税上の取扱

時効により不動産を取得した者に対する課税上の取扱は、課税実務上及び裁判例上、時効援用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⁽⁵⁾。

時効により権利を喪失した者に対する課税上の取扱は、それが法人の場合は、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。

このように私法上の遡及効にかかわらず、租税法上、時効援用時に所得が発生し、あるいは損失が生じると整合的に解釈されているが、仮に民法上の遡及効を認めるとすれば、仮に援用者が先代の地位を承継して時効を完成させたものであれば、先代の相続財産に含まれることになり、かつ時効援用時においても課税されることになり二重課税又は二重控除を認める不都合な結果を生じる恐れがある⁽⁶⁾との指摘があり妥当な判断と思われる。

6 まとめ

占有者の時効取得により、相続した財産の所有権を喪失した場合、相続税の減額が認められないとすれば、本件規定の趣旨に反することになるが、本事案の結論に関してはこの趣旨に合致し賛成である。しかし、現状では前述したとおり本件規定の適用の可否が必ずしも明らかとなっていない。しかも、時効取得の援用は必ずしも判決を必要とせず、裁判外の援用でも時効の効果が確定するため、この場合は「判決」はあり得ず、喪失という効果は同一でありながら租税における救済制度が存在しないという不合理がある。上記4(4)に述べたように、時効完成の事実を全く認識していない状態、すなわちその事実がないことを前提にした相続税申告をした場合、その後占有者から時効の援用を伝えられた場合で裁判外の援用の場合は、本件規定の適用がなく著しく不合理な結果となる。これは租税法の不備と言わねばならない。このため次に示す事案の結末と同様な立法上の手当を望むものである。

同様な事案として、相続税法32条(更正の請求の特則)の規定をめぐる争いを引用すると、遺産協議分割後の認知判決があった場合、そのことを知った日の翌日から4月以内に限り通則法23条1項の規定による更正の請求ができるものであるが、事案は認知判決後、遺産分割に代わる価額の支払いを求める訴えを起し価額支払い判決を得た場合、このような判決は認知判決から4月以内に確定することは通常は不可能であり、事案も6年を超える期間後に確定し、この価額支払い判決に基づき共同相続人はこの価額を支払い結果、申告済みの相続税額が過大となったとして更正の請求を行い、これにより課税庁は減額更正処分をしたうえで被認知者に対して相続税額の決定処分をしたものである⁽⁷⁾。これに対して、被認知者はこの決定は共同相続人らの更正の請求に基づくものであるが(相35)

) 相続税法32条2号は認知判決の翌日から4月以内の更正の請求だけが可能であると主張した。第1審は結論としてこの処分は違法なものであるとして判示し、納税者勝訴とした。第2審は、本件のように被認知者に対する課税漏れを放置することは本件相続人間における相続税の負担の不均衡を是認することとなるが、租税法規については、租税法律主義の見地から、納税義務者の不利益又は利益を問わず、分理から乖離した拡張解釈を

することは慎重であるべきことが要請されているとして、これら不合理はいずれも立法問題として解決されるべきであるとして、控訴棄却判決をしている。なお、判決の翌年の税法改正においてこの事案に対処している（相326、令8）。

(1) 大阪高裁平成14年7月25日判決平成14年（行コ）第21号

(2) 最高裁二小判・昭和61年3月17日・民集40・2・4・20

(3)(最判昭35・7・27民集14-10-1871

(4) 品川芳宣「国税通則法23条2項1号にいう「判決」の意義・税研107・90頁

(5) 東京地裁平成4年3月10日判決・月刊税務事例25・4・22、静岡地裁平成8年7月18日判決・税務訴訟資料220・181

(6) 前掲神戸地裁

(7) 第1審：東京地裁平11（ウ）182号・平成13・5・25判決

控訴審：東京高裁平13（行コ）146号・平成14・11・27判決