

# 相続財産が時効取得された場合における 課税実務上の取扱いについての一考察

## —民法上の要件事実論を踏まえて—

A consideration on the taxation practice when inheritance is acquired by prescription  
—Based on the facts of civil law requirements—

中尾 真和  
Masakazu NAKAO

### はじめに

相続税に係る申告後、民事訴訟の判決等によって当該相続財産を第三者が時効取得した旨が示された場合の処理については、学説上ないし実務上、かねてより議論が重ねられている。

この点、現在の課税実務上、国税不服審判所は、相続開始前に取得時効が完成している相続財産について、その後援用が為された場合、当該相続財産の評価額を低く見積もる（場合によっては零にする）旨の取扱いを採用している<sup>1</sup>。この取扱いについては、納税義務者の担税力に応じた柔軟な対応を図るものとして肯定的に評価することもできるが、時効完成と言う事実について援用の可能性等を踏まえた正確な評価をすることが可能なかといった難点を指摘することもでき、統一的な処理をすべき土壤が出来上がっているとは言い難い状況にある。

そこで、本稿では、必要な範囲においてこれまでの議論を整理した上、当該論点と関連してこれまで取り上げられることのなかった、取得時効に係る民事訴訟実務上の要件事実論を踏まえ、時効完成時を基準とすることについての問題点を指摘することによって、当該論点に関する議論の発展に資することを目的とする。

## 第1章 関連する裁判例等の内容

第1節 大阪高判平成14年7月25日訟月49巻5号1617頁、神戸地判平成14年2月21日訟月49巻5号1623頁)

### 第1項 事案の概要

本件の原告らは、平成4年3月13日、被相続人の所有し

ていた複数の土地（以下「本件土地」という。）について、公正証書遺言に従い、遺贈又は相続によって取得し、同年12月3日、相続税の期限内申告書を税務署長に対して提出した。

その後、遺言により本件土地を取得できなかった被相続人の子らが、平成5年8月23日、本件原告らに対し、本件土地の一部について、贈与ないし時効取得<sup>2</sup>を原因とする所有権移転登記を求める訴訟を提起したところ、平成11年1月26日、時効取得を原因として所有権移転登記を命ずる判決が確定した。

そこで、原告らは、所管税務署長に対して、時効取得の対象となった土地につき相続財産から除外する旨の更正の請求を行ったが、これが認められなかったため、本件訴訟に至ったものである。

### 第2項 判決の要旨<sup>3</sup>

#### 1 第一審（神戸地方裁判所）

裁判所は、おおむね以下のような理由を述べた上で、原告らの請求を棄却した。

「民法は、所有権の取得時効を、10年又は20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（民法162条、145条、146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（最第二小判昭和61年3月17日民集40巻2号420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

<sup>1</sup> 相続財産たる土地につき賃借権が時効取得された場合、当該賃借権を消滅させるために必要な解決金相当額につき、土地の評価額が減額されるとした国税不服審判所裁決平成14年10月2日裁決事例集64集1頁等参照。

<sup>2</sup> 贈与については昭和45年頃、時効取得については昭和47年から49年にかけて成立した旨主張。

<sup>3</sup> 判決の要旨中、個人名に係る部分については、便宜上、筆者において記号を付すこととした。以降において同じ。

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。」

「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。① 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（東京地判裁平成4年3月10日税務事例25巻4号22頁、静岡地判平成8年7月18日税資220号181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）。② 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22条3項3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①②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。そうすると、本件のような場合（占有者に時効取得されたことにより権利者が所有権を喪失する場合）においても、上記①②と整合的に解釈すべきである。そうでなければ、二重課税又は二重に控除を認めるなどの不都合な結果が生じるおそれがあるからである。」

「しかし、本件での問題は、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。」

## 2 控訴審

控訴審裁判所は、基本的に第一審判決を踏襲しつつ、以下のような理由を追加し、一審原告らの控訴を棄却した。

「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することができる。したがって、本件においては、本件相続開始（A死亡）時には、本件各土地について、B及びC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。」

「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、上記のとおり、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。」

「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。」

## 第2節 国税不服審判所裁決平成19年11月1日裁決事例集74集1頁

### 第1項 事案の概要

請求人らは、平成12年5月某日に被相続人が死亡した後、平成13年1月31日、遺産分割協議に従って、相続財産である宅地（以下「本件宅地」という。）について相続し、相続税の期限内申告を行った。その際、本件宅地につい

て、第三者が占有していたが、当該占有は使用貸借契約に基づくものであるとの認識により、自用地としての価額で評価を行った。

その後、本件宅地を占有していた者が、請求人らに対し、贈与ないし時効取得を原因として本件宅地に係る共有持分移転登記手続を求める訴訟を提起したところ、占有者による本件宅地の時効取得を認める旨の判決が確定した。

そこで、請求人らは、本件土地がBの相続財産ではなくなったとして、相続税に係る更正の請求を行ったが、所管税務署長がこれに応じなかったことから、審査請求に至ったものである。

## 第2項 判決の要旨

「本件規定（引用者注：国税通則法23条2項）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『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。」

「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C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、C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、C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。」

「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。」

「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うことが出来るから、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。」

## 第2章 相続財産の取得時効に関する解釈論の整理

相続税は、相続又は遺贈により財産を取得した者が納税義務者となり<sup>4</sup>、相続又は遺贈により取得した財産の全部に課せられる税である<sup>5</sup>。したがって、如何なる物によって相続財産が構成されているかという点が、相続税の計算上極めて重要な意味を有することは言うまでもない。

この点、相続時点では相続財産を構成していた物につき、相続開始後に第三者による時効取得が問題とされた場合、時効の援用の法的性質<sup>6</sup>及び時効に伴う遡及効の取扱い<sup>7</sup>に係る解釈次第では、相続税の対象とされる相続財産が存在しないこととなり、当該物に係る相続税は課すこと

<sup>4</sup> 相続税法第1条の3参照。

<sup>5</sup> 相続税法第2条参照。

<sup>6</sup> 民法第145条参照。

<sup>7</sup> 民法第144条参照。

ができないといった状況が生じ得る<sup>8</sup>。したがって、この問題についてはかねてより議論の対象とされているところであるが、以下、本稿において着目する問題意識の前提として、必要な範囲において既存の議論を整理する。

### 第1節 時効の援用に関する民法上の議論

ここからの議論の前提として、まず、民法上の時効援用の法的性質について整理する。これには、大きく分けて以下の4つの考え方が存在する<sup>9</sup>。

攻撃防御方法説は、時効の完成のみによって確定的な権利の得喪が生じることを前提として、時効の援用は、訴訟上の攻撃防御方法に過ぎないとする。

解除条件説は、時効の完成によって一応の権利の得喪が生じるものの、当事者が時効の援用をしないという条件が成就すれば、権利の得喪が遡及的に消滅するとする。停止条件説は、時効の完成のみによっては権利の得喪は生じず、当事者が時効の援用をするという条件が成就した場合に確定的な権利の得喪が生じるとする。この2つについては、不確定効果説とも呼ばれる。

法定証拠説は、そもそも時効完成の効果を一種の法定証拠を成立させるものと捉えた上、援用は当該証拠を裁判所に提出する行為であるとする。

学説上、主流とされているのは2つの不確定効果説であるところ、実務上では停止条件説に依拠して判断されることが多い<sup>10</sup>。

### 第2節 課税実体法に関する解釈論

ここでは、相続開始<sup>11</sup>、取得時効の完成<sup>12</sup>、援用<sup>13</sup>という各事実の時間的順序関係に応じて場合分けをしつつ、相続財産の取得時効が認められた際における、相続税課税の実体法的解釈に係る議論について整理する<sup>14</sup>。

#### 第1項 相続開始前に時効完成及び援用が認められる場合についての検討

被相続人が有する財産につき、相続開始よりも前の段階で、第三者による取得時効が完成しており、かつ、援用も

ある場合、援用の法的性質に係るいずれの考え方によっても、援用の時点で当該財産に係る権利は確定的に第三者の下に移ることとなり、遡及効の取扱いについて論じるまでもなく、当該財産は相続財産に含まれないこととなり、相続税課税は生じない<sup>15</sup>。

#### 第2項 相続開始前に時効が完成しているが、相続開始後に援用があった場合についての検討

被相続人が有する財産につき、相続開始前の段階で第三者による取得時効が完成していたが援用はなく、相続開始後になって援用があった場合、当該財産に係る相続税の課税関係を検討するためには、時効の援用の法的性質及び時効に伴う遡及効の取扱いにつき、二段階にわたる考慮が必要となる。

まず、解除条件説を前提とした場合、時効完成の時点において権利の得喪が生じており、その後に援用があったとしても、それは条件不成就を確定させる行為であり、既に発生している法的効果自体に影響を与えない。したがって、取得時効の対象となった財産に係る権利は、相続開始前の時点で第三者に帰属することとなり、遡及効の取扱いについて論ずるまでもなく、当該財産は相続財産に含まれないこととなる。

一方、停止条件説を前提とした場合、原則として、時効完成の時点においては未だ権利の得喪は生じておらず、援用時においてはじめて確定的に権利の得喪が生ずると考えることになる。この場合、取得時効の対象となった財産の帰趨を決定するためには、さらに、時効に伴う遡及効の取扱いについても考慮する必要がある。

すなわち、民法第144条が規定する遡及効の効果を課税関係上も徹底するとすれば、たとえ援用が相続開始後であったとしても、権利得喪の効果は相続開始前に遡って発生することとなり、取得時効の対象となった財産は相続財産に含まれないこととなるため、相続税は課されないという帰結に至る。

しかしながら、民法上の遡及効について、租税法が規律する課税関係という特殊な領域においては、個別の取扱い

<sup>8</sup> 仮に、相続人が、既に相続税を納めていた場合、納めた相続税につき還付を受けることができることとなる。

<sup>9</sup> 以下、当該節内の内容については、我妻榮ら著『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』（日本評論社、第4版、平成28年）301頁～302頁参照。

<sup>10</sup> この後に本文で触れる裁判例のほか、租税訴訟においても（東京高判平成19年12月4日税務訴訟資料257号順号10840参照）、原則として停止条件説に依拠した判断がされている。

<sup>11</sup> 被相続人の死亡時を基準とする。民法第882条参照。

<sup>12</sup> 相続人以外の第三者の占有が継続する状態において取得時効の成立に必要な期間が経過した時点を基準とする。

<sup>13</sup> 第三者により取得時効を援用する旨の意思表示がなされた時点を基準とする。

<sup>14</sup> 以下、当該節内の内容については、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（同志社法学会、2006）等参照。

<sup>15</sup> もちろん、当該財産を取得した第三者を被相続人として改めて相続が開始したら、第三者の相続人に対して、相続税が課せられることになる。

をすることも考え得る<sup>16</sup>。この点、権利の得喪を確定的にする行為である援用が相続開始よりも後になされていることに着目すれば、遡及効は一旦相続税の対象となった財産の課税関係にまでは影響を与えないものとして、相続税を課することができるという考え方もあり得るであろう。

### 第3項 相続開始後に時効が完成し、援用があった場合についての検討

被相続人の有していた財産につき、相続開始後に第三者による取得時効が完成し、その後援用があった場合について、第三者による占有も相続より後に開始したのであれば、援用の法的性質に係るいずれの考え方によっても、取得時効が相続財産の範囲に影響を与えることはない。

一方、第三者による占有が相続よりも前に開始していた場合、解除条件説によっても停止条件説によっても、権利の得喪は相続開始後に発生することとなるため、遡及効の取扱い如何によって、取得時効の対象となった財産が相続財産に含まれるか否かについて決定されることとなる<sup>17</sup>。

### 第4項 解釈論の整理

ここまでの内容を改めて整理すると、相続財産の取得時効が認められた場合における相続税課税の実体法的解釈の在り方は、以下のように分類することができる。

#### 1 A説（停止条件説・遡及効徹底型）

停止条件説を前提とした上で、時効に伴う遡及効を課税関係においても徹底する考え方。

この考え方によれば、被相続人となる者の財産につき、第三者による取得時効に向けた占有が相続開始前に始まっていた場合、その後援用がありさえすれば、時効完成や援用の時期如何にかかわらず、当該財産は相続財産の範囲から除かれることとなる。

この点、課税関係の帰結としては、援用が相続開始前であれば、当該財産に関して相続税の納税義務がそもそも発生しないため、相続税が課されることはないということになる。一方、援用が相続開始後となった場合には、一旦、当該財産に係る相続税の納税義務が発生した後、援用時に当該納税義務が遡及的に消滅することとなるため、援用が

相続税の法定申告（納付）期限前であれば、納税義務者が当該財産に係る相続税について申告、納付する必要はないが、援用が相続税の法定申告（納付）期限後であれば、納税義務者は当該財産に係る相続税について申告、納付をした上で、援用後に更正の請求によって相続税の還付を受けることとなる。

#### 2 B説（停止条件説・遡及効制限型）

停止条件説を前提とした上で、時効に伴う遡及効の課税関係への影響を制限する考え方。

この考え方によれば、被相続人となる者の財産につき、第三者における取得時効の完成及び援用のいずれもが相続開始前に存在する場合には、当然、当該財産は相続財産に含まれず、当該財産に係る相続税が課されることはないが、それ以外の場合（援用が相続開始後となる場合）には、取得時効は相続財産の範囲に影響を与えず、当該財産に係る相続税が課されることとなる。

現在、裁判所は、基本的にこの考え方に依拠しているものと解される<sup>18</sup>。これに対し、国税不服審判所は、このB説を採用した上で、別途、相続財産の評価に当たり、当該財産につき第三者による取得時効が完成しているという事実について、減算要素として考慮する旨の取扱いをしており<sup>19</sup>、さらに考え方が分岐することとなる。

そこで、本稿においては便宜上、B説のうち、時効完成の事実を相続財産の評価に当たって考慮しないものをB①説（停止条件説・遡及効制限・財産再評価否定型）、国税不服審判所のように時効完成の事実を相続財産の評価に当たって考慮するものをB②説（停止条件説・遡及効制限・財産再評価導入型）と呼ぶこととする。

#### 3 C説（解除条件説・遡及効徹底型）

解除条件説を前提とした上で、時効に伴う遡及効を課税関係においても徹底する考え方。

この考え方によれば、被相続人となる者の財産につき、相続開始前に第三者による取得時効が完成してさえいれば、原則として、当該財産は相続財産に含まれることはなく、相続税が課されることはない<sup>20</sup>。しかしながら、その

<sup>16</sup> 長戸貴之「相続税法と遡及効—裁判例・判決例の分析から—」東京大学法科大学院ローレビューVol.7（東京大学法科大学院ローレビュー編集委員会、2012）等参照。

<sup>17</sup> この点、停止条件説について見れば、援用のみならず、時効完成についても相続開始後となっていることが、上記第2項の場合と比較して、課税関係上、特別な扱いをすべきとの結論に至りやすいと考えることもできるであろう。

<sup>18</sup> 上記大阪高判平成14年7月25日参照。なお、同判決内では、「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。」との言及があり、権利変動の基準を時効完成時としているようにも思われるが、その直前において「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者に対する権利を取得しておらず」とも言及していることからすれば、裁判所としては、援用時を基準としており、時効完成に係る上記言及部分は、当該個別事案における事実関係の評価として触れたに過ぎない又は解除条件説への配慮を見せたものとして捉えるべき様に思われる。

<sup>19</sup> 上記国税不服審判所裁決平成19年11月1日参照。

<sup>20</sup> その後、援用があれば、その時点で相続税が課されない旨が確定する。

後、相続開始前に当事者が時効の援用をしないことが確定すれば、解除条件の成就によって時効完成の効果が遡って生じないこととなり、当該財産が相続財産に含まれるとして相続税が課されることとなる<sup>21</sup>。

また、時効の完成が相続開始後である場合には、一旦、当該財産に係る相続税の納税義務が発生した後、時効が完成した時点で当該納税義務が遡及的に消滅することとなるため、時効の完成が相続税の法定申告（納付）期限前であれば、納税義務者は当該財産に係る相続税について申告、納付する必要はないが、時効の完成が相続税の法定申告（納付）期限後であれば、納税義務者は当該財産に係る相続税について申告、納付をした上で、時効お完成後に更正の請求によって相続税の還付を受けることとなる<sup>22</sup>。ただし、その後当事者が時効の援用をしないことが確定すれば、遡って再び相続税の納税義務が発生することとなるため、事態は複雑な様相を呈する。

#### 4 D説（解除条件説・遡及効制限型）

解除条件説を前提とした上で、時効に伴う遡及効の課税関係への影響を制限する考え方。

この考え方によれば、被相続人となる者の財産につき、相続開始後に第三者における取得時効が完成する場合には取得時効が相続財産の範囲に影響を与えることはなく、当該財産につき相続税が課されることとなる。しかしながら、相続開始前に時効が完成している場合、原則として当該財産は相続財産の範囲から除かれることとなるものの<sup>23</sup>、その後に当事者が時効を援用しないことが確定すれば、解除条件の成就によって時効完成の効果が遡って生じないこととなり、当該財産が相続財産に含まれるとして相続税が課されることとなる<sup>24</sup>。

このように、解除条件説を前提とする場合には、停止条件説を前提とする場合と比較して、納税義務の発生、消滅が繰り返され、課税関係が煩雑となる可能性があり、また、援用をしないことの確定という要素については事実認定が困難であるといった問題もある。そうすると、実務上、原則として停止条件説が採用されていることからしても、C説及びD説は、A説とB説と比較して採用に難があ

ると言わざるを得ないであろう。

### 第3節 課税手続上の処理について

納税義務者は、課税標準等若しくは税額等の計算が法律の規定に従っていなかったこと、又は計算に誤りがあったことにより、税額を過大に申告した場合には、更正の請求をすることができる<sup>25</sup>。また、申告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とき等、課税庁は更正をすることができる<sup>26</sup>。

したがって、上記A説ないしD説のいずれの説を採用するかによって具体的な場面は異なるであろうが、相続税の納税義務者となった相続人が、相続開始時点で時効取得によって確定的に第三者へ権利が移っている財産（相続財産に含まれない財産）につき、誤解等に基づいて相続財産に含めて相続税の申告・納付してしまった場合、その後に誤解が解消するなどすれば<sup>27</sup>、相続税の還付に関する更正の請求等が可能となる。

さらに、国税不服審判所が示すB②説を採用した場合、相続財産の範囲に関する事実のほか、相続開始前に時効が完成しているとの財産評価に関する事実について、誤解等に基づく申告がなされた場合、同様に更正の請求等が可能となる。

また、A説、C説及びD説を採用した場合、相続開始後に相続財産の範囲を変更せしめる事情（援用又は援用しないことの確定）が生じることによって、一旦発生した納税義務が消滅したり、相続開始から一定期間経過後に納税義務が発生することが考えられ、そのような場合には、事後の状態に合わせるための更正の請求等が可能となると考えられる。

ただし、通常の更正の請求等の期限は、原則として法定申告期限から5年間であるところ<sup>28</sup>、それ以降の時期においては、更正の請求等が認められるのは特定の後発的事由がある場合に限られることとなり、更正の請求等の可否については、課税手続法上特有の問題が生じることとなる<sup>29</sup>。

このような課税手続上の取扱いの差異は、上記Aないし

<sup>21</sup> 場合によっては、期限後申告ないし決定、更正によって対応することになる。

<sup>22</sup> その後、援用があれば、その時点で相続税が課されない旨が確定する。

<sup>23</sup> 同上。

<sup>24</sup> 場合によっては、期限後申告ないし決定、更正によって対応する必要があるが生じることはC説の場合と同様である。

<sup>25</sup> 国税通則法第23条参照。

<sup>26</sup> 国税通則法第24条参照。

<sup>27</sup> 誤解の解消ほか、取得時効の成否について当事者同士で争いがあったが、その後（通常の更正の請求等の期間内）に判決等で内容が確定した場合などが考えられる。

<sup>28</sup> 更正の請求につき、国税通則法第23条第1項、更正につき、同法第70条第1項等参照。

<sup>29</sup> 更正の請求につき、国税通則法第23条第2項、同法施行令第6条等、更正につき、同法第71条第1項、同法施行令第30条、第24条、第6条等参照。

D説の優劣にも影響を与えると考えられることから、以下、通常の更正の請求等の場面と後発的事由に基づく更正の請求等の場面に分けつつ、それぞれの場面における課税手続上特有の問題点の有無及び内容について整理する。

#### 第1項 通常の更正の請求等について

通常の更正の請求等の期間内に申告内容の誤りに気付いた場合、及び当該期間内に援用があったこと又は援用しないことが確定したことに基いて相続財産の範囲に変更が生じた場合については、課税手続上、更正の請求等をするために改めて検討すべき特有の問題点は見当たらない。したがって、上記実体法上の処理に係る各説の帰結に応じて、処理をすればよいと考えられる。

この点、通常の更正の請求等に当たっては、取得時効の成否が裁判等で確定される必要はなく、裁判外の援用等を根拠として更正の請求等を行うことができるものと解される。

なお、B②説を示した上記国税不服審判所の判決自体は、判決によって時効完成の事実が事後的に判明した事案に関するものであるが、B②説は、時効の援用があれば権利の喪失を甘受せざるを得ないような財産の評価額は低くあるべきという論理に基づくものと解されるところ、これは相続開始前に時効が完成しているという事実自体に着目するものであるから、通常の更正の請求に当たっては、時効完成の事実について必ずしも判決等で確定される必要はないと解すべきであろう。

#### 第2項 後発的事由に基づく更正の請求等について

後発的事由に基づく更正の請求等に当たり、法が掲げる後発的事由のうち相続財産が第三者に時効取得された場合に関係してくるものとしては、「申告等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等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」という事由が挙げられる<sup>30</sup>。

相続財産に係る第三者の取得時効の成否について当事者同士に争いがあり、その後の判決等によって、納税義務者である相続人が申告に際して基礎とした相続財産の範囲や

評価に関する事実とは異なる（納税義務者にとって有利な）内容が確定したが、通常の更正の請求等の期間が既に経過していたような場合<sup>31</sup>については、原則として当該後発的事由に該当し、更正の請求等が認められるものと解される。ただし、さらに無帰責性要件の要否が問題とされることがある<sup>32</sup>。

一方、相続財産の範囲に影響を与える援用又は援用しないことの確定という行為が、通常の更正の請求等の期間経過後において、かつ、裁判外的意思表示によってなされた場合、上記後発的事由における「判決等により」という部分の要件を満たさないため、後発的事由に基づく更正の請求等は認められないこととなる。この点、納税義務者となった相続人が確認訴訟等を提起することによって上記要件を満たそうとすることは可能であろうが、納税義務者側にそのような負担を求めることは酷であるように思われる。なお、この問題は、A説、C説及びD説については生じるものの、B説に関しては生じない。

#### 第4節 小括

以上のとおり、相続財産が第三者によって時効取得された場合に関する解釈論については、援用の法的性質及び時効に伴う遡及効の取扱いに応じて、A説ないしD説に分類することができるが、それぞれにつき、課税実体法上の問題と課税手続上の問題とが重疊的に絡んでくる。

この点、先に述べたように、解除条件説を前提とするC説及びD説については、納税義務の発生、消滅が繰り返され、課税関係が煩雑となる可能性、援用をしないことの確定という要素について事実認定が困難であるといった難点を指摘することができる。

また、遡及効を徹底するA説及びD説については、基本的に第三者による占有開始時から時効の完成ないし援用までの長期間に渡って相続税の課税関係が安定しないこととなるといった難点を指摘することができる。

一方、取得時効に伴う遡及効については、新たな権利変動に関して、果実の処理等の不都合を解決するための便宜という性格が認められ、同じ遡及効でも解除や取消に伴っ

<sup>30</sup> 国税通則法第23条第2項第1号参照。なお、相続税法32条第1項6号及び相続税法施行令8条第2項1号にも同趣旨の規定が置かれているところ、これにより更正の請求が認められる期間が延長されている。

<sup>31</sup> 法定申告期限の時点で既に争いが生じていた場合のほか、法定申告期限後に相続財産の時効取得を主張する第三者が現れて争いが生じた場合、通常の更正の請求等の期間経過後になって相続財産の時効取得を主張する第三者が現れて争いが生じた場合などが考えられる。なお、法定申告期限（相続開始）時点で既に争いが生じている場合における申告時の財産評価に関しては、財産評価基本通達210によれば、「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。」とされているが、この点、当該通達に従った評価と最終的に判決によって確定した権利の価額とに差異が生じた場合、その差額分につき相続税が生じ得る点につき留意が必要である（福岡高判平成20年11月27日民集64巻7号1835頁参照）。

<sup>32</sup> 大淵博義「更正の請求制度とその周辺の課税上の諸問題—（第3回）遡及効をめぐる課税上の諸問題—」租税研究771号142頁（日本租税研究協会、2014）等参照。

て生じる場合のように原状回復的性向が強いものとは異なっており、B説及びD説のように、課税実体法上において取得時効に伴う遡及効を制限する根拠を見出すことは可能であろう。

その上で、課税手続上の処理について他説と比較して問題が生じる場面が少ないという点をも考慮すると、他説と比較してB説が秀でてるように思われる。

しかしながら、我が国の相続税法は基本的に遺産取得税方式を採用しており、相続人が納税義務者とされているところ<sup>33</sup>、B説の中でもB①説に依った場合、相続開始直後に第三者によって相続財産に関する取得時効の援用があり、相続人が相続開始直後に相続財産を失ったような場合についても当該財産に相続税を課すこととなり、納税義務者（相続人）の担税力に応じた課税を実現しているとはいえない場面が生じる。

これに対して、国税不服審判所によって生み出されたのがB②説であり、担税力に応じた柔軟な対応を実現しようとしている点については、評価することができる。しかしながら、B②説に対しては、時効完成という事実をどのように評価に反映させるべきかに関して様々な問題点が指摘されているところである<sup>34</sup>。

そこで、次章においては、取得時効に関する民法上の要件事実論を踏まえ、時効完成時を基準として処理を行うことに係る問題点という観点から、B①説及びB②説の優劣について更なる検討を加えることとする。

### 第3章 民法上の要件事実論を踏まえた考察

判例は、取得時効の起算点について、時効の基礎となる占有の事実が開始されたときから起算すべきであり、当事者が起算点を選択し、早めたり遅らせたりすることはできないとする<sup>35</sup>。

したがって、当該判例の掲げる命題に従う限りにおいては、時効が完成した時点について客観的に一つの時点に絞られることとなり、B②説は、この時効完成の時点が相続開始よりも前か後か比較するによって、具体的事案の解決を図ろうとするものである。しかしながら、この点、取得時効に関する民法上の要件事実論を踏まえると、大きな問題点が浮かび上がってくる。以下、取得時効に関する要件事実論の内容等を整理しつつ、問題点の指摘、検討を

行う。

#### 第1節 取得時効に関する民法上の要件事実論

##### 第1項 要件事実論の内容

民法第162条の文言に基づけば、取得時効に係る要件事実として、①所有の意思をもって、②平穩かつ公然に、③他人の物を、④10年間ないし20年間占有し、⑤占有開始時に善意であり、⑥⑤について無過失であったことという内容を導き出すことができる。

しかしながら、民法第186条第1項によって、占有者は、所有の意思をもって、善意で、平穩に、かつ、公然と占有をするものと推定されることから、上記①、②及び⑤の要件については、取得時効を主張する者が原則として主張・立証責任を負わないものと解される。また、判例上、自己の所有物を時効取得することができることとされていることからすれば<sup>36</sup>、③の要件についても、取得時効を主張する者が主張・立証する必要はないと解される。

さらに、民法第186条第2項は、「前後の両時点において占有をした証拠があるときは、占有は、その間継続したものと推定する。」と規定しているところ、実務上、当該条文を根拠として、上記④の要件については、任意のある時点の占有とそこから10年ないし20年後の時点の占有を主張・立証すれば足りる、という内容の要件事実についての考え方が採用されている。

以上を踏まえると、結局のところ、物の所有権の取得時効を主張する者においては、原則として、㉞ある時点で物を占有していたこと、㉞㉞の時点から10年ないし20年経過した時点で当該物を占有していたこと、㉞㉞の時点で事故に所有権があるものと信じることに付いて無過失であったことという要件事実に加え、㉞時効援用の意思表示をしたことを主張・立証する必要があると、整理し直すことができる<sup>37</sup>。

そして、このような要件事実論の内容を前提とすると、取得時効を主張する者は、必ずしも本来の占有開始時点について主張・立証する必要はなく、そのため、時効の起算点を任意に選択することが許されないとする上記判例については実質的に意味をなさないこととなるのである。したがって、当該判例が示した命題については、裁判所は当事者から主張のあった占有開始日のうち最も早いものを選択する必要があるという限りで、意味を有するものと解され

<sup>33</sup> 武田昌輔『DHC コンメンタル相続税法』（第一法規,1981）53頁の2参照

<sup>34</sup> 占部・前掲注（14）84頁等参照。

<sup>35</sup> 最判昭和35年7月27日民集14巻1871頁参照。

<sup>36</sup> 最判昭和44年12月18日民集23巻12号2467頁参照。

<sup>37</sup> 司法研修所編『新問題研究 要件事実』（法曹会、2011）99～104頁参照。

るようになって<sup>38</sup>。

## 第2項 当該要件事実論が当事者の主張・立証傾向に与える影響

取得時効に関する判例の中には、原権利者が有する不動産につき、ある者（以下「甲」とする。）が取得時効の完成及び援用によって所有権を取得した場合、取得時効完成前に原権利者から不動産を取得した第三者が存在し登記を経っていたとしても、甲は、時効完成時の当事者は当該第三者であるとして、第三者に対して取得時効を対抗できるとするものがある<sup>39</sup>。一方で、判例は、原権利者が有する不動産につき、ある者（以下「乙」とする。）による取得時効が完成した後、乙による取得時効に係る登記がなされない間に、原権利者から第三者に対して当該不動産が譲渡され、かつ、当該第三者が登記を経た場合、乙は第三者に対して取得時効を対抗できないとしている<sup>40</sup>。

つまり、取得時効の恩恵を得ようとする者にとって、第三者との対抗関係を考慮すれば、基本的に取得時効の完成時期が遅くなるような主張・立証をする方が都合が良いということになる<sup>41</sup>。また、立証上の便宜という点においても、比較的最近の占有事実の方が、立証が容易であることが多いであろう。

この点、上記要件事実論を踏まえると、取得時効を主張する者は、民事訴訟上の戦略として、上記⑦の要件について、できる限り遅い時点の占有を主張・立証することによって、時効の完成時期を遅らせることが有利ということとなる。

このような事情からすれば、当事者主義が採用される民事訴訟において、取得時効の成否を巡る事案に関し、本来の占有開始時点とそれに対応する時効完成時点が必ずしも明らかになるわけではない（それとは異なる時効完成時点

が認定される可能性がある）という点を指摘することができるであろう<sup>42</sup>。

## 第2節 考察

以上のとおり、取得時効の成立が民事訴訟手続で確定される場合において、本来の時効完成時期が明らかにされるとは限らないところ、訴訟手続き上で明らかにされなかった当該事実が訴訟手続外において明らかにされることも期待し難いであろう。

このことからすれば、B②説のように、相続開始時までに取得時効が完成していたか否かを基準として相続財産の評価額を大きく変更するという処理を行うことに対しては、真実の時効完成時期が明らかになった納税義務者とそうでない納税義務者との間において、公平性を害する場面が生じ得るという問題点を指摘することができる。

そうすると、B②説については、かねてより指摘されている時効完成という事実の評価方法という問題点とも併せて看過し難い欠点があると言わざるを得ず、現時点では、相続開始時までの援用の有無という基準で割り切って処理するB①説が、各説の中では法的安定性にも優れた最も妥当なものと言うべきであろう<sup>43</sup>。

とは言え、担税力に応じた課税の実現を図ろうとするB②説の趣旨自体は評価されるべきものではある。この点、相続開始後に取得時効によって対価なしに相続財産が流出した場合について、何らかの手当てをすることができればよいのであるが、時期が不安定な時効完成の事実の代わりに相続開始後に生じた援用という事実を相続財産の評価に取り入れることにもまた問題があり、現行法規の解釈によって対処することは困難であろう。したがって、立法による対処が望まれるところである。

<sup>38</sup> 大江忠『要件事実民法(1)総則』（第一法規、2006）460頁参照。

<sup>39</sup> 大判大正9年7月16日民録26輯1108頁参照。

<sup>40</sup> 最判昭和33年8月28日民集12巻1936頁参照。

<sup>41</sup> そうすることによって、登記を経ずに第三者に取得時効を対抗できる場面が広がる。

<sup>42</sup> ちなみに、民法第187条第1項によれば、取得時効を主張するものは、自己の占有のみを主張するか、または、自己の占有に前の占有者の占有をあわせて主張するかを自由に選択できるとされており、この意味でも、民事訴訟上、時効完成時期がブレる可能性がある。

<sup>43</sup> B②説においても、結局、第三者による相続財産の取得時効が完成する直前に相続が開始した者については、時効完成後直後に相続が開始した者との比較において、相続財産の評価上、不利に扱われることとなる。また、相続開始前に第三者による相続財産の取得時効は完成していたが、その後、援用がなかった場合についての評価を如何にすべきかといった問題も指摘できる。

---

### 《主な参考文献》

- ・ 我妻榮ら著『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』（日本評論社，第4版，平成28年）
- ・ 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（同志社法学会，2006）
- ・ 長戸貴之「相続税法と遡及効—裁判例・判決例の分析から—」東京大学法科大学院ローレビューVol.7（東京大学法科大学院ローレビュー編集委員会，2012）
- ・ 大淵博義「更正の請求制度とその周辺の課税上の諸問題—（第3回）遡及効をめぐる課税上の諸問題—」租税研究771号142頁（日本租税研究協会，2014）
- ・ 武田昌輔『DHC コンメンタール相続税法』（第一法規，1981）
- ・ 司法研修所編『新問題研究 要件事実』（法曹会，2011）
- ・ 大江忠『要件事実民法(1)総則』（第一法規，2006）