

税法入門

第38回 過納金の還付請求権及び被相続人の原告の地位の相続財産性

税務特別委員会委員長 脇谷 英夫 (51期)

事案

相続人Xは、その実母であるAの死亡により相続した財産にかかる相続税について、課税価格1億2171万1000円、納付すべき税額1273万8700円として申告した。

ところで、被相続人Aは、処分行政庁が平成8年2月27日付けで①Aの夫であるB（平成6年9月27日死亡）の平成4年分所得税について、Bの相続人であるAほか6名に対して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と、②Aの平成5年分所得税についても更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った（以下処分①と処分②を併せて「別件所得税更正処分」という）ことについて、納付税額を支払った上で、所得税更正処分等取消訴訟を提起していた。

Aの死亡後は、XがAの取消訴訟の原告の地位を承継した。

この取消訴訟については取消判決が確定し、その結果、過納金がXに還付された。

Xは過納金を自己の一時所得として申告したが、処分行政庁は、過納金をAの相続財産と認定して、その相続税につき、課税価格1億4963万円、納付すべき税額2096万9400円とする更正処分を行った。

Xは、上記過納金の還付請求権は相続開始後に発生した権利であるからAの相続財産を構成しないと主張して、その処分の取消しを求めた。

争点

1. 本件過納金の還付請求権が、Aの相続財産を構成し、相続税の対象となるかどうか。

2. 還付請求権の性格。
3. 所得税更正処分取消訴訟の原告たる地位は相続財産性を有するか。

判旨

●大分地方裁判所平成20年2月4日判決 (裁判所HP)

1. 結論

処分行政庁が平成15年4月18日付けでした原告に対する平成12年7月29日相続開始に係る相続税の更正処分のうち、課税価格1億2171万1000円、納付すべき税額1273万8700円を超える部分を取り消す。

2. 理由

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

(2) 本件過納金の原資はAが拠出した納付金ではあるが、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。（中略）そうすると、相続開始の時点で存在することが前提となる相続財産の中に、本件過納金の還付請求権が含まれると解する余地

はないといわざるを得ない。

- (3) 更正処分取消訴訟の原告たる地位は、取消判決が確定する以前の段階では、財産法上の法的地位ということもできず、金銭に見積もることができる経済的価値のあるものとして評価することはできない。
- (4) 仮に当該地位の財産性を肯定して、相続開始時点における金銭的評価を行う場合、更正処分取消訴訟において処分の適法性を主張している処分庁ないし国が、他方では、過納金が将来発生すること（すなわち、当該処分が違法であること）を前提として原告の地位を評価するという矛盾した態度を取らざるを得なくなり、こうした事実上の不都合に鑑みても、相続開始時に被相続人が更正処分取消訴訟の原告である場合には、その原告たる地位に財産性を認めるべきではない。

コメント

1. 過納金の還付請求権は遡及的に発生するか

(1) 問題の所在

相続税は被相続人等の納税義務者が相続又は遺贈により取得した財産を基礎として計算される。

本件では、過納金の還付請求権の発生要因は相続前に生じている。

しかし、更正処分のような行政処分は公定力により、取り消されるまでは有効であるから、相続開始の時点では還付請求権自体はまだ発生していない。取消訴訟の取消判決が確定して初めて公定力が消滅し還付請求権が発生する。

このような場合、還付請求権は相続人が相続により取得した財産となるのか、それとも相続人の下で発生した権利となるのか、が問題となった。

(2) 国の主張

国は、《抗告訴訟における取消判決は遡及効を有しているから、所得税更正処分は、同処分の取消訴訟の判決確定により当初から存在しなかったことになり、そうすると、観念的には、Aが別件所得税更正処分にに基づき納付した時点に遡って、本件過納金の還付請求権が発生していた》という論理を展開した。

また、《還付加算金が国税の納付のあった日の翌日から起算される（国通58 I）のは、過納金の還付請求権が納付と同時に発生したものと擬制されるからである》という論理を展開した。

(3) 裁判所の判断

これに対し、裁判所は「一般に抗告訴訟における取消判決の形成力に遡及効が認められるのは、瑕疵のある行政処分を遡及的に失効させることによって、国民の権利利益に対する違法な侵害状態を排除することを目的とするものであって、そのことから直ちに、更正処分取消訴訟における取消判決が確定した場合に、過納金の還付請求権自体が納付時に遡って発生するとは解されない」として還付請求権の遡及的発生という国の考え方を採用しなかった。

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

は過納金の還付請求権の発生時期とは無関係に定まったというべきである」として国の考え方を採用しなかった。

2. 還付請求権の性格

(1) 問題の所在

取消訴訟の取消判決が確定して初めて公定力が消滅し還付請求権が発生するという関係は、還付請求権の要件事実論的観点から、どのように構成されるのか。

(2) 国の主張—法定停止条件

国の提出した意見書では、「処分が判決により取り消されることを法定の停止条件とする還付請求権」を相続によって取得したと解し、係る停止条件の成就により還付請求権が発生し、確定した還付金額が相続財産に加算されるという理論構成を展開していた。

(3) 裁判所の判断—発生要件事実

裁判所は、納付の「基礎となった更正処分が取り消されること、すなわち、国が納付金を保有することの法律上の原因が失われることは、還付請求権の発生要件事実であり、これを停止条件と解することはできない」として還付請求権が法定停止条件付権利であるという国の考え方を採用しなかった。

3. 更正処分取消訴訟の原告たる地位は相続財産か

(1) 問題の所在

被相続人の有していた更正処分取消訴訟の原告たる地位は、財産法上の法的地位として被相続人の相続財産を構成するか。

(2) 国の主張

国は、《Xは還付金を受けるべき地位を承継したのであり、たとえその発生時期が相続開始後であるとしても、本件過納金の還付請求権は相続財産を構

成するというべきである》との論理を展開した。

(3) 裁判所の判断

裁判所は「抗告訴訟の訴訟物は、行政処分の違法性一般と解されているから、更正処分の取消訴訟においても、訴訟物自体に財産性を見出すことはできない」「公定力により行政処分はそれが権限ある機関によって取り消されるまでは有効と扱われるから、こうした公定力が排除される以前の段階では、過納金の還付請求権も将来発生しないものとして扱われることになる。そうすると、更正処分取消訴訟の原告たる地位は、取消判決が確定する以前の段階では、財産法上の法的地位ということもできず、金銭に見積もることができる経済的価値のあるものとして評価することはできない」として国の考え方を採用しなかった。

4. 私見

相続税法では、相続税の計算過程において被相続人の債務を控除する場合、「確実性」という要件が必要であると規定されている（相続13、14 I）。

相続時に不確実を理由に控除されなかった債務が、その後確実に became してからといって控除できるようになるわけではない。

還付加算金が仮に遡及的に発生するという見解を前提としたとしても、相続時に発生が確実でなかった債権について、確実に became ときに遡及的に相続税の計算に反映させるということは、相続税の基本的な姿勢と矛盾するように思われる。債務については不確実性が必要だが積極財産には確実性は不要というのではバランスに欠ける。

この点から見ると、国の主張には疑問が残り、還付請求権を相続財産に含めなかった判旨の結論は支持できるのではないかと思われる。