

ブラッシュアップ判例・裁決例

第30回

# 相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権の起算日

東京地裁令元年(行ウ)第385号, 令2・3・10日判決(TAINS:Z888-2323)(控訴)

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

Brush up Point

本件は、相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権は、相続開始の日の翌日から起算して5年を経過した時点で時効消滅するとされた事件である。東京地裁は納税者敗訴としたが、そのポイントは、次のとおりである。

- (1) 国税通則法74条1項所定の「その請求をすることができる」とは、法律上権利行使の障害がなく、権利の性質上、その権利行使が現実に期待のできるものであることを要する。
- (2) 相続の開始時に相続税の納税義務が発生する一方で、相続税の還付金請求権がある場合には、その額の算定も相続開始日に可能となるから、同還付金請求権に係る国税通則法74条1項所定の「その請求をすることができる日」は、相続開始の日と解すべきである。

## I. 事実関係

原告は、平成21年10月5日、母(以下、「甲」という。)から現預金2000万円の贈与を受け、平成22年3月9日、所轄税務署長に対し、甲からの贈与について相続時精算課税を選択し、相続時精算課税に係る特別控除として2000万円を控除し、納付すべき税額を0円とする平成21年分贈与税の申告書を提出した。次いで原告は、平成22年4月12日、甲から現金2000万円の贈与を受け、平成23年3月7日、所轄税務署長に対し、母からの当該贈与について、相続時精算課税に係る特別控除として500万円を控除し、納付すべき税額を300万円とする平成22年分贈与税の申告書を提出し、同年3月9日、この納付すべき税額300万円を納付した。

ところで、甲が死亡し、本件相続が開始したが、甲の相続人は、原告を含め3名であったところ、本件相続に係る相続税の課税価格の合計額は、5647万8000円であり、相続税法15条1項に基づく基礎控除額8000万円(旧

法)を下回っており、原告は、本件相続について、相続税の申告義務がある者には該当しなかった。そこで、原告は、平成30年11月9日、所轄税務署長に対し、還付を受ける税額を300万円とする本件相続に係る相続税の申告書を提出した。

しかし、M国税調査官は、平成30年11月27日、原告の税務代理人及び訴訟代理人に対し、本件還付申告書に係る還付金請求権は、甲の相続開始日の翌日から起算して5年を経過しており、時効により消滅している旨電話で連絡した。これに対し原告は、平成31年2月21日付けで、被告に対しこの還付を認めない処分を不服として再調査の請求をしたが、被告は、平成31年4月11日付けで、国税通則法75条1項所定の「国税に関する法律に基づく処分」が存在しないにもかかわらずされた不適法なものであるとして、同再調査の請求を却下する旨の再調査決定をした。

原告は、この処分を不服として国税不服審判所に審査請求をしたが、国税不服審判所長は、令和元年7月2日付けで、国税通則法75

条1項の適用の前提となる処分が存在しないにもかかわらずされた不適法なものであるとして、同審査請求を却下する旨の裁決を下した。そこで、原告は、令和元年7月19日、所定の手続きを経て本訴に及んだ。

## II. 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、本件還付金請求権が時効により消滅したか否かである。当事者の主張は次のとおりである。

納税者の主張	税務当局の主張
<p>相続税の申告期限は、相続開始があったことを知った日の翌日から10か月以内とされているところ(相続税法27条1項)、この申告期限は、実務上、相続税の課税物件の調査、確定及び評価に相当の手間と時間を要し、申告には時間がかかることが当然の前提とされている。①相続開始の時に、相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権の行使を現実に期待することはできない。</p> <p>また、国税通則法74条は、還付金等に係る国に対する請求権について、5年間行使しないことにより「時効により消滅する」と規定するが、その実質は権利行使の除斥期間を定めたものとみることができる。そして、同条が公権的に権利消滅を確定させる強い効力を有し、納税者の国に対する還付金請求権を拒絶する根拠となる規定であることからすれば、その起算日の解釈において、税務上の観点から検討が必要であり、納税者の目線から誤解が生じないように決められるべきである。すると、②10か月の相続税の申告期限が設けられている以上、納税者は申告期限の最終日までに申告すればよいと考えるのが通常である。納税者は、申告期限は申告の準備期間であると考え、その間に消滅時効が進行するとは考えない。</p> <p>相続税が発生する場合は、法定申告期限の翌日から5年間は期限後申告ができることになる。③国税の賦課権があるのに、還付金請求権が先に消滅時効にかかるというのは均衡を失するから相続税の徴収は受け一方、還付金請求権は消滅しており控除が認められないという、納税者に不当な不利益を被らせる事態が生じ得る。</p> <p>以上によれば、国税通則法74条1項の「その請求をすることができる日」は、相続税の法定申告期限の最終日であると解すべきである。</p>	<p>①相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金については、相続税還付申告書を提出することによって権利の行使ができること、相続税法において、相続税還付申告書の提出ができることとなる時期を直接規定する条文はない。しかるに、相続税の納税義務が相続開始の時に成立し(国税通則法15条2項4号)、相続開始に伴い相続税の課税価格及び税額の計算、ひいては還付金額の計算が可能になることからすると、相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付を請求することに法律上の障害がなくなり、権利の性質上、その権利行使が現実に期待のできるものとなる時期は、相続開始の時ということになる。</p> <p>原告は、納税者である相続人は、相続開始の時から相続税の法定申告期限までの間、相続税還付申告書を提出し、還付金を請求することが可能であるにもかかわらず、②原告の主張によると、この間は消滅時効が進行しないということになるのであるから、かかる主張が、国税通則法74条1項の文理に反することは明らかである。</p> <p>原告は、相続税の発生する場合は、法定申告期限の翌日から5年間は期限後申告ができることになるところ、③国税の賦課権があるのに、還付金請求権が先に消滅時効にかかるというのは均衡を失するなどと主張するが、国税通則法70条1項1号が、国税の更正決定等の除斥期間の起算日を法定申告期限の翌日としているのは、除斥期間が、課税庁において更正及び決定をすることができる権利の存続期間を限定するものである以上、その起算日は更正及び決定をすることができる最初の日でなければならないからである。これに対して、還付金請求権の時効の起算点は、納税者において還付金の請求をすることができる日であるところ、除斥期間及び時効期間は、いずれも処分又は請求が可能となる日を起算点とし、その起算点から5年をもって処分や請求ができる期間を定めているから、これらの起算日が異なる点だけをみて不均衡ということとはできない。</p> <p>以上、相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権の消滅時効は、相続開始の時を起算点とするのが相当であり、同請求権は、相続開始の日の翌日から起算して5年を経過する日までに行</p>

使しないことによって時効により消滅することとなる。

### Ⅲ. 判決の要旨

[1] 東京地裁は、はじめに、国税通則法74条1項所定の「その請求をすることができる」という意味につき、次のとおり判示した。「相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権は、国税通則法74条1項所定の『還付金等に係る国に対する請求権』に該当するところ、同項は、当該請求権は、『その請求をすることができる日から5年間行使しないことによって、時効により消滅する。』と規定している。そして、同項所定の『その請求をすることができる』とは、法律上権利行使の障害がなく、権利の性質上、その権利行使が現実に期待のできるものであることを要すると解するのが相当である〔最高裁昭和40年（行ツ）第100号同45年7月15日大法廷判決・民集24巻7号771頁，最高裁平成4年（オ）第701号同8年3月5日第三小法廷判決・民集50巻3号383頁参照。〕」

そこで、相続税法上、同還付金請求権について申告期限の定めはないが、「相続の開始時に相続税の納税義務が発生する（国税通則法15条2項4号）一方で、同還付金請求権がある場合には、その額の算定も可能となるから、同還付金請求権に係る同法74条1項所定の『その請求をすることができる日』は、相続開始の日と解すべきである。したがって、同還付金請求権は、相続開始の日の翌日から起算して5年を経過した時点で時効消滅する。」と判示した。

[2] なお、原告主張の①の点については、

「原告の主張によれば、相続開始の日から相続税の法定申告期限までは、同還付金請求権の時効期間が進行しないことになるが、そのような解釈は、国税通則法74条1項に明らかに反する。また……相続税の課税物件の調査、確定及び評価に相当の手間と時間を要する場合もあることは否定できないが、相続開始の日以降、上記調査、確定及び評価を行った上で、同還付金請求権の額の算定をすることが可能なのであるから、同日をもって、同還付金請求権の行使を現実に期待することができるものといえる。」とした。

次に、②の点については、「相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権の行使が相続開始の日から可能であることは明らかであり、その消滅時効の起算点を相続開始の日とすることは、何ら権利者に不能を強いるものとはいえない。」とした。

さらに、③の点については、「課税庁による更正又は決定についての除斥期間は、更正及び決定をすることができる最初の日を起算日としなければならない、その日は法定申告期限であり、また、除斥期間は、相続時精算課税に係る贈与税相当額の還付金請求権の時効期間と同じく、5年とされている（国税通則法70条1項1号）。一方で、同還付金請求権は相続開始の日から権利行使が可能であるから、課税庁による更正又は決定についての除斥期間と同還付金請求権の時効期間の起算日が異なることが均衡を失するということとはできない。」と判示した。

### Ⅳ. 解説

[1] 国税通則法74条第1項は、還付金等の消滅時効につき、次のとおり規定している。「第74条 還付金等に係る国に対する請求権は、その請求をすることができる日から5年間行使しないことによって、時効により消滅する。」

すなわち、還付金等に係る国に対する請求権は、その請求をすることができる日から5年間行使しないことによって時効により消滅し、その時効については、援用を要せず、また、時効の利益を放棄することはできないのである。なお、相続税法上、この還付金請求権について申告期限の定めがないので、本件訴訟が起きている。

そこで、同条1項にいう「その請求をすることができる」という点が問題となるが、これは民法166条1項の「権利を行使することができる」と同義であり、その権利の行使について、(a)法律上の障害がなく、(b)権利の性質上、その権利行使が現実に期待のできるものであることを要すると解するのが通例となっている（最高裁昭45・7・5大法廷判決）。これは税務当局の主張にもみられる点である。

しかし、民法の概念を借用する以上、筆者は、本件につき上記(a)、(b)の要件は満たされていないと考え、本判決に反対する。その理由は、下記のとおりである。

[2] まず、相続時精算課税の仕組みであるが、これをお復習する。納税者が相続時精算課税を選択した場合には、当該贈与により財産を取得した納税者は、受贈時に1暦年間に贈与により取得した財産の合計額から特別控除額（累積2500万円）を控除

した残額に20%の税率を乗じて算出した当該贈与に係る税額を納付し、その後、当該財産を贈与した者について相続が発生したときは、当該受贈財産の価額を相続又は遺贈により取得した財産の価額に加算した合計額を課税価格として計算した相続税額から既に納付した相続時精算課税に係る贈与税相当額を控除した金額を納付する。

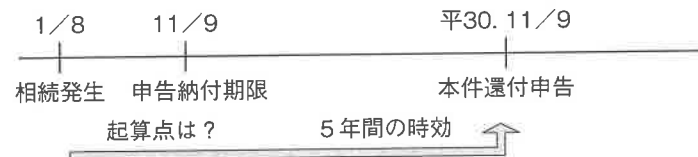
また、当該贈与税相当額が相続税額を上回る場合には、その上回る金額については所定の事項を記載した申告書を納税地の所轄税務署長に提出して、その上回る金額の還付を受けることができ、同申告書を提出する場合には、所定の書類を添付しなければならない（相続税法2章3節、27条3項、4項、33条の2）。

すなわち、上記最高裁昭45・7・5大法廷判決の起算点論の「(a)法律上の障害がない」とは、「期限の未到来」や「条件の不成就」をいうが、本件では期限の未到来が法律では規定されていないので、還付の条件の不成就が問題となる。すると、この条件の不成就は、まさに納税者主張の①の点であり、相続税の申告にあたっては、実務上、相続税の課税物件の調査、確定及び評価に相当の手間と時間を要し、当該申告により相続税の納税が発生するのか、あるいは相続税の納付がないか相続時精算課税の対象となった贈与税額が大きかった場合には、すでに納付されている贈与税（本件の場合300万円）の還付が起こるのである。したがって、相続開始の日に相続税の納税義務が発生するといえども、本件還付金につき「権利を行使することができる」ための(a)の要件は満たされたとはいえない。

さらに、最高裁昭45・7・5大法廷判決

新型コロナ税特法による消費税の特例

の「(b)の権利の性質上、その権利行使が現実に期待のできるものであることを要する」という、現実的期待可能性は、より本件還付金請求権の起算点を判定する上で重要となる。すなわち、東京地裁は、「相続開始の日以降、上記調査、確定及び評価を行った上で、同還付金請求権の額の算定をすることが可能なのであるから、同日をもって、同還付金請求権の行使を現実に期待することができるものといえる。」としたが、現実的期待可能性は単なる観念的な期待可能性ではなく、現実に相続税の課税の有無の計算が納税者によって行われること



この申告書提出の日というのは、最高裁平8・3・5三小判決から、考え方を借用したが、当該事件は租税事件ではなく、自動車損害賠償保障法72条の損害填補請求権の消滅時効起算点をめぐめるものであり、上記最高裁昭45・7・5大法廷判決が示した「権利の性質上、その権利行使が現実に期待のできる」時を基準に民法166条1項の解釈をしたもので、第三小法廷は、「交通事故の加害者ではないかとみられる者との間で自賠法3条による請求権の存否についての紛争がある場合には、右の者に対する自賠法3条による請求権の不存在が確定するまでは、本件規定による請求権の性質からみて、その権利行使を期待することは、被害者に難きを強いるものである…本件においては、XとAとの間で本件交

により、還付の実現性の有無が判明するのであり、決して相続開始の日とその「現実」的期待可能性が明らかになるのではない。  
〔3〕以上により、筆者は本件における国税通則法74条第1項の還付金請求金の起算日を相続開始の日とすることに反対である。では、その起算日は何時であるかという点、上記反論の主旨からすると、本件相続に係る申告書提出の日となると考える。ただし、実際に相続税の申告がない場合は、権利の確定が相続税の申告納付期限まで留保されたとして、申告納付期限とすべきである。

通事故の加害車両の保有者がAであるか否かをめぐって自賠法3条による請求権の存否についての紛争があったところ、XのAに対する敗訴判決が昭和64年1月6日に確定したので、Xの本件請求権の消滅時効は、その翌日である同月7日から進行し、本件訴訟が提起された平成2年2月13日に中断されたことになるから、Xの本件請求権が時効により消滅したということとはできない。」と判示した。

本件の場合、資料によると、相続開始の日が明らかではないが、仮に相続の発生が1月8日であったとすると、還付金請求権の起算点は、遅くとも11月9日までの申告納付日となると考える。

1 はじめに

新型コロナウイルス感染症及びそのまん延防止のための措置の影響により一定期間の事業としての収入に著しい減少があった事業者のために、所轄税務署長の承認を前提に、課税事業者選択の変更等に関する特例が設けられた。

ただし、納税義務が免除される事業者は、その課税期間の基準期間における課税売上高及び特定期間における課税売上高が1000万円以下である事業者である。合併等に係る納税義務の免税の特例の適用がない場合は適用できない。

2 新型コロナ税特法による特例の適用

(1) 特例対象事業者と特定課税期間

この特例の対象となる事業者は、一定期間（令和2年2月1日から令和3年1月31日まで）のうち任意の連続した1か月以上の期間に、事業としての収入金額が、前年同時期と比べおおむね50%以上減少している事業者（以下「特例対象事業者」という）である（新型コロナ税特法10①、新型コロナ消費税通達2）。

対象となる課税期間は、事業としての収入の著しい減少があった期間内の日を含む課税期間（以下「特定課税期間」という）

以後の課税期間である（新型コロナ税特法10①③）。

(2) 課税事業者を選択する場合

① 届出期限

特定課税期間がある特定対象事業者が課税事業者を選択する場合は特定課税期間の末日の翌日から2月を経過する日までが、課税事業者選択に係る承認申請書の提出期限である。また、国税通則法第11条の摘要により提出期限の延長を受けている場合は、その延長された期限が提出期限となる（以下(3)も同様）。

② 翌課税期間の選択不適用

特例により上記①の課税事業者を選択した場合は、継続摘要の取扱いは解除され、課税事業者の選択を1年でやめることができる。

この場合翌課税期間に課税事業者の選択をやめるには、特定課税期間の期末までに課税事業者選択不適用届を提出しなければならない。この期間に提出できなかった場合には、特例により承認申請の提出期限は、2年経過日の属する課税期間の末日及び課税事業者の選択を止めようとする課税期間の末日のいずれか早い日となる。

(3) 課税事業者を変更する場合

① 届出期限

課税事業者選択届出書を提出している課税事業者が、課税事業者の選択を止めるには、課税

事業者を選択した時期及び調整対象固定資産の仕入等の有無にかかわらず、特定課税期間の確定申告書の提出期限までに、確定申告書を提出せずに、課税事業者選択不適用届出書の承認申請書を提出する。

② 翌課税事業者の選択

特例により上記①の課税事業者選択不適用となった場合に、翌課税期間に課税事業者を選択するためには、前課税事業年度末日までに課税事業者選択届出書を提出する。また、この期間に提出できなかった場合には特例による承認申請の提出期限は、特定課税期間の末日の翌日から2月を経過する日となる。

3 おわりに

新型コロナウイルス感染症等の影響により事業としての収入が著しく減少した場合に、特定課税期間の初日以後2年を経過する日の属する課税期間までの課税期間において、高額特定資産の仕入等を行った場合には、特定課税期間以後の課税期間について、高額特定資産を取得した場合の納税義務の免除の特例の適用を解除する申請を行うことができる等、状況に応じての選択をすることとなるので、十分に検討し準備する必要がある。

（右山研究グループ  
税理士 守屋みゆき）