



租税法の解釈適用は、私的経済取引を規律する私法上の法律関係の法的判断等により具体的に確定した事実（課税要件事実）を、解釈された税法の課税要件規定に当てはめて課税関係が形成される。

ところが、租税法が、私法上の法律関係を前提にするとしても、例えば、私法上の遡及効という法的効果が、税法上の解釈適用の領域において当然の前提とされるものでないことはいうまでもないことである。例えば、遡及効のある土地の売買契約の解除に伴う譲渡代金の返還による損失は、譲渡所得では遡及して減額は正されるものの、継続事業を前提とする事業所得等や法人税法の所得金額の計算上は、実体法上の規定及びその解釈に基づいて、当該損失が発生した年分又は事業年度の損失として処理されることになる。また、取得時効により取得した土地等は占有時に遡及して所有権を取得するが、税法上は時効援用時の一時所得として課税されているし、一方、相続財産として申告されていた当該土地が時効の援用により失われた場合には、原則として、更正の請求が認められないとされている。

このような遡及効に関して、福岡高裁平成20年11月27日判決は、課税処分取消判決の遡及効の法的効果と相続税法の実体法の解釈適用との関連の議論を捨象して、一審判決とは異なる納税者逆転敗訴の判決を言い渡した。

この事案は、相続税更正処分取消訴訟の原告（母）が死亡したため、その訴訟を受継した長男が当該訴訟で勝訴判決を受けて、被相続人（母）が納付した所得税の還付金の還付を受けたものであるが、当該所得税の還付請求権は、取消判決の遡及効により被相続人の相続財産を構成するとして相続税更正処分が行われ、その

## 税法の解釈適用 ～取消判決の遡及効

還付金が一時所得か、本件還付請求権が相続財産を構成するかどうか争われたものである。

一審判決（大分地裁平成20年2月4日判決）は、所得税の更正処分取消訴訟が係属中であり、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して、相続税更正処分を違法として取り消した。ところが、その控訴審判決は、これとは正反対に、更正処分取消訴訟判決の遡及効により、更正処分時に遡及して処分がなかったことになるから、当該処分にかかる税額を納付した時に遡って、本件過納金の還付請求権が存在していたと認定し、当該還付請求権は被相続人の「死亡時に有していた財産に該当し相続税の課税対象となる」と判断したものである。一審判決と控訴審判決の理論的な落差に疑問を覚えるのは筆者だけではないであろう。

ところで、本件被相続人が生前納付した所得税については、その死亡時の相続税開始時までは過納金は発生していない。したがって、生前に、被相続人が当該所得税の還付を請求することは法的に不可能であるために、課税処分取消訴訟を提起したものである。それにもかかわらず、相続税法の実体規定を捨象して、行政法上の原状回復のための取消判決の形成力に伴う遡及効を、無条件に相続税法の解釈適用に取り込んで、現実の時の流れの一時点である「相続開始の時」には存在しない過納金が存在していたとフィクションして、その還付請求権が「相続開始の時」に存在していた相続財産であると認定したものであるが、かかる認定は、社会常識に反する事理であるといえよう。

被相続人が「相続開始の時に有する財産」が相続財産である。しかして、本件過納金が発生したのは取消判決確定時であるから、そもそも、