

〈論文〉

## 時効取得の課税関係 — 一時所得と相続税を中心にして —

外 村 剛 一

### 〈 要 旨 〉

権利の取得を生じさせる取得時効は、相続人（権利者）及び時効の利益・権利を有する者（援用権者）の両者の権利を変動させる原因となる。本稿では、相続と時効取得の課税関係に関して租税法独自の立場から明らかにするものである。

まず、時効取得において、援用権者は、時効の援用によって時効の利益を享受する意思が明らかになり、所得税法上、時効取得による一時所得に係る収入金額が確定するので、具体的な計算が可能となる。時効の援用は形成権であるので、権利確定主義の「収入実現の蓋然性」の観点から、形成権の行使によって所得税法 36 条 1 項にいう「経済的成果」への転換が行われたとみることができ、形成権が所得として実現する。

次に、相続税法上の「取得」については、租税法独自の観点から「取得」という事実に着目し、相続開始時点で相続人は相続財産を「取得」し（経済的成果の確定）、これが課税対象となる課税財産として把握される。時効取得が相続財産に対してどのような影響を与えるのかについて、援用者の立場での時効取得と一時所得の年度帰属の問題、相続人の立場での相続開始前後の時効取得の完成時及び未完成時に想定され得る状況を検討した。

以上の考察により、相続と時効取得の課税関係に関するこれらの判断は、相続税法 2 条 1 項、所得税法 36 条 1 項に基づいた租税法独自の判断でなされると結論づけた。

はじめに

1. 時効と課税
2. 時効取得と一時所得の年度帰属
3. 相続税法上の「取得」の解釈
4. 時効取得と相続財産

おわりに

## はじめに

租税法規の多くは、私法上の法律関係を課税要件として取り込んでおり、そこから租税法と私法に関する問題が生じる。他方で、租税法規が経済的実態を課税要件としている場合もある<sup>1</sup>。所得課税における「所得」の意義が、その代表的な例であり、経済的利得は、その原因行為の違法性や有効性にかかわらず所得となると解されている（包括的所得概念）<sup>2</sup>。また、相続税法におけるみなし相続・贈与財産の規定（特に相続税法9条）も同様に、無償または著しく低い対価による経済的利益の取得を広く適用対象としている。

このように、課税要件に私法上の法律関係に基づいて定められている部分と経済的実態に基づいて定められている部分があると、その境界線上で私法上の法律関係に則して解釈をするのか、もしくは、経済的実態に則して租税法独自の解釈をするのか、その解釈問題が生じる。私法上の時効と租税法との問題はその一例であると思われる。

私法上の時効制度は、長期間継続した事実状態を尊重し、それを法的に正当化するものである。そして、民法144条においては、「時効の効力は、その起算日にさかのぼる。」と時効の遡及効が定められている。時効取得に関する財産の取得においては、所得税法上は、遡及された時点での所得の実現を認識していない<sup>3</sup>。これは、なぜであろうか。また、当初は、相

1 渋谷雅弘（2018）「時効と課税」金子宏・中里実編著『租税法と民法』有斐閣129頁参照。所得税においては金銭・権利・その他経済的利益等（不法な利得も含む）を捉えて、担税力の増加を期待するものであるが、本稿ではこれらの金銭・権利・その他経済的利益等を一括して「経済的成果」とする（酒井克彦（2008）「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか（1）—法人税法に関する議論を中心として—」『國土館大学法學』第41号18頁、金子宏（1995）『所得概念の研究』有斐閣50頁参照）。

2 金子宏（1995）『所得概念の研究』有斐閣93-94頁、同（2019）『租税法（第23版）』弘文堂195-196頁参照。また、所得税法基本通達36-1は、「法第36条第1項に規定する『収入金額とすべき金額』は、その収入の原因となった行為が適法であるかどうかを問わない。」と定める。

3 租税法には、「時効」による財産の得喪に関する規定は置かれていない。本稿では、租税法上の経済的成果が「確定」し、その後、ただちに確定した経済的成果が課税対象となる所得として「実現」という立場を採用している。

続財産として申告していた財産が、時効取得により占有者に所有権が移転することになるが、財産を手放すことになる相続人の相続税法上の課税関係はどのように考えられるのだろうか。

そこで、本稿では、時効と租税法との関係を相続と時効取得の課税関係を題材にして解明する。具体的には、まず私法上の時効取得は租税法上どのように取り扱われているのかを検討し、次に時効取得と一時所得の年度帰属について権利確定主義、収入実現の蓋然性の観点から解明する。そのうえで、相続税法上の「取得」の解釈を経済的成果の確定及び課税財産の把握から解明し、そして、時効取得と相続財産については、相続財産の時効の完成・未完成、相続開始前後の時効取得の観点から検討する。最後に、相続と時効取得の課税関係については、租税法独自の立場から解明するものである。

なお、時効取得と課税関係においては、民法 144 条（時効の遡及効）との関係性を解明する論考を確認できるが、本稿ではさしずめ時効取得と一時所得の年度帰属、そして、相続税法上の「取得」の解釈について限定して展開するものである<sup>4</sup>。

## 1. 時効と課税

時効には、権利の取得を生じさせる取得時効と、権利の消滅を生じさせる消滅時効とがあり、時効は権利者・占有者の権利を変動させる原因となる<sup>5</sup>。はたして、取得時効、消滅時効などの権利変動が課税関係に及ぼすのであろうか。まず、時効制度の概要を確認し、次に時効と課税について検討する。

### (1) 時効制度の概要

時効制度は、真実の権利状態と異なった事実状態が永続した場合には、その事実状態をそのまま権利状態と認めて、これに適応するように権利の得喪を生じさせる制度である<sup>6</sup>。時効の存在理由としては、①長期間継続する社会秩序の維持、②時間経過とともに困難となる証拠保全の救済、③権利の上に眠る者は保護に値せず、等が挙げられている<sup>7</sup>。

4 時効取得の課税関係と民法 144 条（時効の遡及効）に関する論考として、佐藤孝一（1992）「租税判例紹介・解説 取得時効に係る所得の課税時期」『税経通信』第 47 巻第 15 号 218-240 頁、宮塚久（2016）「他人の時効取得を認める判例と後発的事由による更正の請求」中里実ほか編『租税判例百選〈第 6 版〉』205-206 頁がある。

5 松久三四彦（1999）「特集・民法総則の基礎と応用 総論 一時効制度の構造と存在理由」『法学教室』第 225 号、4-5 頁参照。

6 我妻栄ほか編（2019）『我妻・有泉コンメンタール民法 総則・物権・債権〈第 6 版〉』日本評論社 286 頁参照。

7 内田貴（2013）『民法 I 〈第 4 版〉総則・物権総論』東京大学出版会 312 頁参照。

時効制度は、時効の完成によって権利が取得され、または消滅する(民法162条<sup>8</sup>・163条<sup>9</sup>・166条<sup>10</sup>など)とされ、時の経過による権利の得喪を認め、時効の効力は、その起算日にさかのぼる(時効の効力)(民法144条)<sup>11</sup>。しかし、時効の効果は、時効期間の経過によって当然に発生するものとはせず、時効の利益を受ける者によりそれを受けようとする意思表示(時効の援用)(民法145条)<sup>12</sup>がなされることが必要である。また、時の経過によって権利を取得したり、債務が消滅したりすることを潔しとしない者の意思を尊重して、時効の完成後に、時効の利益を受けないとする意思表示(時効の利益の放棄)(民法146条)<sup>13</sup>をすることも認めている。すなわち、時効の効果が発生するかどうかは当事者の意思にかかっているのである。

時効取得については、10年又は20年の占有の継続(時効の完成)と時効の利益を受ける

#### 8 民法第162条(所有権の取得時効)

1 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、その所有権を取得する。

2 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。

#### 9 民法第163条(所有権以外の財産権の取得時効)

所有権以外の財産権を、自己のためにする意思をもって、平穩に、かつ、公然と行使する者は、前条の区別に従い20年又は10年を経過した後、その権利を取得する。

#### 10 民法第166条(債権等の消滅時効)

債権は、次に掲げる場合には、時効によって消滅する。

1 債権者が権利を行使することができることを知った時から5年間行使しないとき。

2 権利を行使することができる時から10年間行使しないとき。

11 債権の消滅時効の場合、起算日にさかのぼって債権が消滅していたものと扱われる。これにより、たとえ、時効の存在理由を真の所有者・弁済者の保護という点に重点を置いて理解したとしても、弁済していない債務者が結果として債務を免れることは否定できない(松久・前掲注5)6頁参照、内田・前掲注7)326-327頁参照)。国税不服審判所平成19年11月1日裁決においては、「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」と示されている。

#### 12 民法第145条(時効の援用)

時効は、当事者(消滅時効にあつては、保証人、物上保証人、第三取得者その他権利の消滅について正当な利益を有する者を含む。)が援用しなければ、裁判所がこれによって裁判をすることができない。

松久三四彦教授は、時効の援用とは、時効によって利益を受ける者、たとえば取得時効によって所有権を取得する者(占有者)や消滅時効によって債務を免れる者(債務者)などが、実際に時効の利益を受けようとする意思を表す行為であると考えておられる(松久三四彦(1998)「特集・民法総則の基礎と応用 時効の援用」『法学教室』第213号、43頁参照)。

#### 13 民法第146条(時効の利益の放棄)

時効の利益は、あらかじめ放棄することができない。

者によりそれを受けようとする意思表示（時効の援用）という2つの要件が必要である<sup>14</sup>。

時効の完成と援用との関係については、通説・判例では停止条件説を採用している<sup>15</sup>。最高裁昭和61年3月17日判決（昭和59年（オ）第211号）<sup>16</sup>（以下では、「最高裁昭和61年判決」という）は、「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、時効の効果を当事者の意思をも顧慮して生じさせることとしているのであって、これからすれば、実体法上、取得時効の効果は時効期間の経過とともに確定的に生ずるのではなく、時効が援用されたときにはじめて確定的に生ずる、すなわち右援用時に当該資産の所有権を取得するものと解するのが相当である」と判示している。

時効の援用は、権利者の一方的な意思表示によって法律関係を形成し得る効果を持つ権利であり、行使によってその法的効果は消滅する。時効の援用は形成権<sup>17</sup>の性質を有すると考えられる<sup>18</sup>。

## (2) 時効取得の収入金額の認識時期

取得時効により財産を取得した権利者に対しては、一時所得として所得税が課される（以下では、取得時効の援用による財産取得を「時効取得」、時効の援用という形成権を有する

---

14 時効に基づく裁判をするための第1の要件は、一定の事実状態が一定期間継続することであり、これを時効の完成という（民法158条-161条に「完成」という言葉が用いられている）。第2の要件は、当事者の「援用」であり、時効が完成していても裁判官は勝手に時効完成を理由に原告の土地の明渡しや貸金返還請求を棄却することはできない（民法145条）（松久・前掲注5）4頁参照）。

15 時効の完成と援用との関係に対する学説には、攻撃防御方法説、不確定効果説（停止条件説、解除条件説）、法定証拠提出説があり、判例は、従来、攻撃防御方法説を採用していたが、現在では、民法145条を重視して時効の援用時に時効の効果が発生し、援用は時効の効果を発生させる形成権の行使としての意思表示であり、時効の効果発生のための要件であるとする停止条件説が通説であり、判例でも採用されている（内田・前掲注7）328-329頁、松久・前掲注12）43-44頁参照）。

16 『裁判所時報』934号2頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号27100036。最高裁昭和61年判決は、農地の売買に基づく県知事に対する所有権移転許可申請協力請求権の消滅時効期間の経過後に右農地が非農地化した場合における所有権の移転及び非農地化後にされた時効援用の効力の有無を争われた事案である。

17 形成権とは、権利者の一方的な意思表示によって法律関係を形成しうる効果を持つ権利であると考えられている（本田純一（1985）「形成権概念の意味と機能」『ジュリスト増刊民法の争点I（総則、物権、親族、相続）』法律学の争点シリーズ3-I、12頁参照）。

18 於保不二雄教授は、「時効の援用は時効の効果を一方的意思表示によって確定せしめるものであるから、援用者には援用権という一種の形成権が与えられていると解し、時効の援用はこの援用権の行使であり、時効利益の放棄は援用権の放棄にほかならない」と述べておられる（於保不二雄（1953）「時効の援用及び時効利益の放棄」『法曹時報』第5巻第7号、308頁参照）。松久三四彦教授も於保不二雄教授と同様の意見を述べておられる（松久・前掲注12）44頁参照）。

権利者を「援用権者」という)。時効取得においては、所得税法上は、遡及された時点で一時所得の実現を認識していない。それでは、所得税法上は時効取得の収入金額の認識時期としては、どの認識時期が考えられ、また、どの認識時期が適切なのであろうか。

時効取得の収入金額の認識時期として、権利確定主義の観点からは、①占有開始時(起算日基準)、②時効期間の満了時(完成基準)、③占有者による時効の援用時(援用基準)、④時効取得の判決確定時(判決確定基準)が考えられるが、現在では、③の見解が採用されている<sup>19</sup>。

静岡地裁平成8年7月18日判決(平成6年(行ウ)第8号)<sup>20</sup>(以下では、「静岡地裁平成8年判決」という)においては、最高裁昭和61年判決を用いて、民法上所有権の時効取得の効果は時効が援用されたときにはじめて確定的に生ずる旨判示した上、所得税法36条1項にいう「収入すべき金額」とは「収入すべき権利の確定した金額」と解すべきであるとし、時効の援用によって占有者が時効の利益を享受する意思が明らかになり、かつ時効取得による一時所得に係る収入金額を具体的に計算することが可能になることから、所得税法上も、時効の援用時に時効取得による一時所得に係る収入金額が発生するものと解すべきであると判示した。つまり、③の見解が採用され、所得税法上の課税関係にも反映されている。

この点について、時効期間が満了していれば、援用によっていつでも時効の利益を享受できる状態になるのであるから、課税関係においては、上記②の時効期間の満了時に収入金額を認識すべきかもしれない。しかし、これは、時効がいずれ援用されることを当然視することになり、援用の良心規定<sup>21</sup>としての意義に反するものであって、妥当ではない<sup>22</sup>。

そして、民法144条は時効の遡及効を定めているが、所得税法上の課税関係はそれに従っていない。もっとも、これは民法上の遡及効が課税関係に及ぼす効果の問題というより、所得税法36条が定める収入金額の認識時期の問題としてとらえるべきだからである。所得税法上は収入金額については、経済的実態を課税要件としており、経済的利益の収入金額の認識

---

19 村上由紀(2013)「時効取得と課税関係—時効取得による一時所得課税と相続税の課税—」『税法学』第569号、199-211頁参照。静岡地裁平成8年7月18日判決(平成6年(行ウ)第8号)、神戸地裁平成14年2月21日判決(平成12年(行ウ)第51号)、大阪高裁平成14年7月25日判決(平成14年(行コ)第21号)において、援用基準を採用している。

20 『行政事件裁判集』7・8号632頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号28020727。静岡地裁平成8年判決では、援用権者が土地の時効取得による一時所得の実現時期は時効の起算日である占有開始時であると主張したが、裁判所は、時効の援用時に一時所得の実現があるとして援用権者の主張を認めなかった。

21 時効の援用については、起草者である梅謙次郎博士の考えを重視して、伝統的に「良心規定」と説明されている。すなわち、本当は弁済していない債務者が、時効は完成したけれどその利益を享受するのを潔しとしない場合には、自らの良心に従って弁済することを認めようという考慮から、援用しない自由を認めたのだと考えられている(内田・前掲注7)327頁参照)。

22 梅謙次郎(1992)『民法要義卷之一(復刻版)』有斐閣315頁参照。

時期は、民法上の所有権取得時期と必ずしも一致するわけではない。よって、上記①の見解は妥当ではない<sup>23</sup>。

また、上記④の見解については、時効の援用の意思表示により当事者同士の協議等、裁判外で解決した場合には適用できず、妥当ではない<sup>24</sup>。

以上のことから時効取得の収入金額の認識時期として、権利確定主義の観点からは時効の援用によって占有者が時効の利益を享受する意思が明らかになり、かつ時効取得による一時所得に係る収入金額を具体的に計算することが可能になることから、所得税法上も、時効の援用時に時効取得による一時所得に係る収入金額が発生するものと解すべきであり、権利確定の時期として時効の援用時を採用することは妥当である<sup>25</sup>。

### (3) 時効と課税

時効の援用<sup>26</sup>という意思表示をした権利者に対しては、所得税法上、所得が実現していると認定される<sup>27</sup>。

---

23 渋谷・前掲注1) 134頁参照。村上由紀税理士は、起算日基準については時効の完成までの期間が10年から20年以上になるので、課税権は消滅してしまうと考えておられる(村上・前掲注19) 206頁参照)。大阪高裁平成14年7月25日判決(平成14年(行コ)第21号)においては、「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を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。」と起算日基準を認めていない。

24 村上・前掲注19) 207頁参照。有賀武夫税理士は、「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法関係における救済制度が存在しない。」と述べておられる(有賀武夫(2009)「国税通則法23条2項1号の更正の請求要件としての『基礎となった事実に関する訴えについての判決』の意義」『税務弘報』第57巻第8号、144頁参照)。

25 松久三四彦教授は、民法145条がある限り、時効の完成だけで時効の効果が発生するという解釈には無理があり、援用基準が妥当であると考えておられる(松久・前掲注12) 44頁参照)。佐藤孝一税理士は、東京地裁平成4年判決(平成元年(行ウ)第228号)を参考にして、取得時効の場合には、単に、請求権という権利の存在だけでなく、当該土地の現実的支配という実体的な面がすでに実現しているものであるから、それに係る所得の実現の時を時効の援用の時とみるのが妥当であると考えておられる(佐藤・前掲注4) 238頁参照)。

26 時効の援用とは私法に規定されている用語である。わが国における借用概念(他の法分野の概念)の解釈は、租税法主義=法的安定性の要請から、租税法においても他の法分野と同様に解する統一説が通説とされている(金子宏(2019)『租税法(第23版)』弘文堂127頁参照)。そこで、私法上、租税法上においては、時効の援用の用法は法的安定性、予測可能性の確保のために私法と同意義の内容に従っていると思われる。

27 渋谷・前掲注1) 132頁参照。

東京地裁平成4年3月10日判決(平成元年(行ウ)第228号)<sup>28</sup>(以下では、「東京地裁平成4年判決」という)は、「納税者は時効取得した資産を価額弁償の代物弁済として、他の相続人に譲渡したものである」としてなされた譲渡所得課税の適否が争われた事案であるが、その判決においては、「土地の時効取得による利得は、所得税法上、一時所得として所得税の課税対象となり、その場合の収入金額は、当該土地の所有権取得時期である時効援用時の当該土地の価額であると解すべきである(所得税法36条1項、2項)。そうすると、時効取得した土地を譲渡した場合のその譲渡所得に対する課税は、時効援用時以降の当該土地の値上がり益に対して行われることになる。したがって、譲渡所得の計算上、その取得費の額は、上記一時所得に係る収入金額すなわち時効援用時の当該土地の価額によることとなる。」と判示された。

時効取得により財産を取得した場合には、その取得のために対価の支払いをしているとは限らないが<sup>29</sup>、東京地裁平成4年判決において援用権者は、時効取得により所有権の移転があり、財産の現物を取得している。そして、その後、代物弁済による資産の譲渡がなされている。この場合、譲渡所得を求めるための資産の取得費については、「手離したものの価値」である時効の援用時の財産の価額(判決文では一時所得に係る収入金額)であると考えられる<sup>30</sup>。

## 2. 時効取得と一時所得の年度帰属

本稿は、私法上の時効取得については、形成権の性質を有しており、租税法上の収入すべき権利として捉えることができるのではないかという立場を採っている。

所得税法36条1項においては、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額(金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額)とする。」と規定されており、これは一般

---

28 『訟務月報』39巻1号139頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号27814502。

29 時効取得については、実際に何らかの対価(現金など)を支払って財産を購入したわけではない。

30 佐藤英明(2019)『スタンダードテキスト 所得税法 第2版補正版』弘文堂108、110、118頁参照。佐藤英明教授は、譲渡所得については、具体的に得た「譲渡の対価」に対する課税ではなく、課税せずに放置してきた「過去の値上がり分」に対する課税であり、端的に言えば、「(資産を)手離した人(こと)」への課税である。このように考えられるから、代金を受け取っていない場合に譲渡所得課税を行なう規定を設けたとしても、それは「所得のないところに課税所得の存在を擬制したものである」とされる。譲渡所得についてこのような考え方を「清算課税説」と呼ばれると考える(同書86頁参照)。



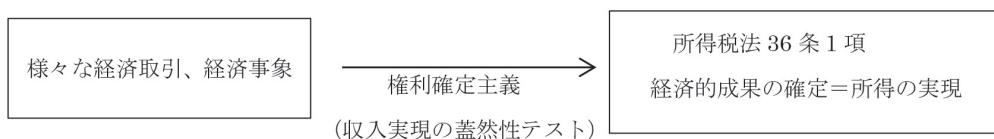
に権利確定主義を規定したものと理解されている。ここにいう「収入すべき金額」とは、所得税法上「収入」とみべき金額（単なる現金の流入のみではない）と理解することができ、「権利をもって収入とする場合」もあると考えられる<sup>31</sup>。

### (1) 収入実現の蓋然性

権利確定主義については様々な考え方があり、収入実現の蓋然性を強調するものがある<sup>32</sup>。

収入実現の蓋然性については、所得税法 36 条 1 項にいう「経済的成果」に該当するか否かの判断をする基準であり、「市場価値による測定可能性」、「現実性」、「納税者の経済的利得の実質的な支配可能性」などを基礎にして、所得税法上の経済的成果の確定及び所得の実現を判断するもの（収入実現の蓋然性テスト）だと思われる<sup>33</sup>（図表 1 参照）。

図表 1 権利確定主義（収入実現の蓋然性テスト）



(出所) 筆者作成

31 酒井克彦（2006）「所得税の事例研究—第 13 回—所得税法 36 条 1 項にいう『権利をもって収入する場合』課税の時期 — 各種所得の収入計上時期を巡る諸問題—」『月刊税務事例』第 38 巻第 12 号、47-48 頁参照。

32 所得税法は、認識時期について明確かつ原則的な基準を示していない。従来は、認識時期の原則的な基準として権利確定主義が唱えられているが、その意味は、「権利の確定」した時を認識時期とする趣旨ではなく、収入実現の蓋然性が認められるようになったとき、通常は、債権の弁済期が到来した時を認識時期とする趣旨である（金子宏ほか編（1973）『租税実体法 2』帝国地方行政学会 94-96 頁参照）。

33 酒井克彦（2006）「所得税の事例研究 — 第 12 回— 権利確定主義における『確定』概念と収入の実現性 — 各種所得の収入計上時期を巡る諸問題—」『月刊税務事例』第 38 巻第 11 号、48-56 頁参照。酒井克彦教授は、「所得税法 36 条 1 項が収入実現の蓋然性テストによる権利確定主義を示すのであれば、同条項にいう『権利』に該当するか否かの判断に当たっては、収入実現の蓋然性の観点から、例えば換価可能性を充足するかとか、自由な管理支配や処分可能の観点から行使可能性や処分性を充足するかといったテストを踏むべきであり、具体的若しくは実体的なテストを経て所得を捉えるべきである」と考える。このように考えると、所得税法 36 条 1 項にいう『権利』とは、具体性を有した実体的な実現可能性を有するものを指すと理解することができそうである。」と述べておられる（酒井・前掲注 31）48 頁参照）。田中晶国准教授は、「収入実現の蓋然性（権利の発生）を客観的に認識することができるようになった時点が『権利の確定』時点であると捉えて所得の年度帰属の基準時とする」と述べておられる（田中晶国（2018）「所得の年度帰属 — 収入実現の蓋然性とその客観的認識—」『税法学』第 579 号、110 頁）。

最高裁昭和46年11月9日判決(昭和43年(行ツ)第25号)<sup>34</sup>(以下では、「最高裁昭和46年判決」という)において、「一般に、金銭消費貸借上の利息・損害金債権については、その履行期が到来すれば、現実にはなお未収の状態にあるとしても、旧所得税法10条1項(現行法36条1項)にいう『収入すべき金額』にあたるものとして、・・・収入実現の可能性が高度であると認められるからであつて、これに対し、利息制限法による制限超過の利息・損害金は、・・・貸主は、ただ、借主が、・・・任意の支払を行なうかも知れないことを、事実上期待しうるにとどまるのであつて、とうてい、収入実現の蓋然性があるものということとはできず、したがつて、・・・たとえ約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、旧所得税法10条1項にいう『収入すべき金額』に該当しないものというべきである」(カッコ内筆者)と判示している。

最高裁昭和46年判決は、旧所得税法10条1項にいう「収入すべき金額」に該当するものとしては、収入実現の可能性が高度であると認められるものであり、収入実現の蓋然性があるものであると示している<sup>35</sup>。

## (2) 時効取得における一時所得の年度帰属

時効の援用は形成権であるので、形成権の取得、すなわち、援用権者の時効の援用時において、所得税法上の経済的成果が確定し、ただちに所得が実現するということになる<sup>36</sup>。

大阪高裁平成14年7月25日判決(平成14年(行コ)第21号)<sup>37</sup>(以下では、「大阪高裁平成14年判決」という)は、取得時効の援用について、「時効による所有権取得の効力は、

34 『訟務月報』18巻1号67頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号21037410。最高裁昭和46年判決は、利息制限法の超過未収利息が所得として認められるのかが争われた事案である。渋谷雅弘教授は、最高裁昭和46年判決について、所得課税においては、法的に財産権を取得したかどうかではなく、経済的利得を実際に納税者が手にしているかどうかに着目していると考えておられる(渋谷雅弘(2013)「資産税 占有承継による取得時効と課税関係」『税務事例研究』第126号、79頁参照)。

35 清永敬次教授は、最高裁昭和46年判決について、「収入実現の蓋然性」という文言による説明を許容された後に、「ただし、『収入実現の蓋然性』といっても、それだけで権利確定主義より明確な基準を提供することにはならないであろう。」と述べておられる(清永敬次(2003)「賃料増額請求が争われた場合における増額分の賃料と所得の計算等の事例 ー権利確定主義」『戦後重要租税判例の再検証』財経詳報社115頁)。

36 酒井・前掲注31)47-55頁参照。

37 『訟務月報』49巻5号1617頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号28072342。大阪高裁平成14年判決では、原告(相続人)は、裁判によって本件各土地の時効取得が援用権者に認められたものであるところ、時効取得は遡及効を有するから、本件各土地は、本件相続開始時点で、相続財産ではなかったことになり、原告らは本件各土地を取得していないことを理由として、後発的理由による更正の請求を求めた事案である。

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、援用権者に時効取得されたことにより所有権を喪失する者は、援用権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。」として、時効の援用は形成権の行使としての意思表示であると判示している。時効の援用を形成権の行使と捉えることができるとすると、援用権者は時効の援用によって時効取得する権利（経済的成果）を得ることができるのであるから、時効の援用時において、形成権は確定し、援用権者に帰属する新たに実現した所得となり、一時所得の収入すべき時期と解することになる。

市場での取引によらない形成権にあっては、形成権の行使によって所得税法 36 条 1 項にいう「経済的成果」への転換があり得るのであって、大阪高裁平成 14 年判決が判示している。このことは、形成権が権利を有する一方当事者の意思表示によって法律関係を確定させることから、形成権の意思表示の時点をもって収入実現の蓋然性を捉える考え方であると説明することもできる。経済的成果の実質的転換が形成権の行使によって行われたとみることができ、その時点で所得税法 36 条 1 項の「経済的成果」として「形成権」が所得として実現すると考えられる<sup>38</sup> (図表 2 参照)。

図表 2 時効の援用と収入実現の蓋然性テスト



形成権が権利を有する一方当事者の意思表示によって法律関係を確定させる

(出所) 筆者作成

### 3. 相続税法上の「取得」の解釈

所得税法においては、所得税法 36 条 1 項にいう権利確定主義により経済的成果の確定を認識し、実現した所得の年度帰属を決定する。では、相続税法においては、どのようにして課税財産を把握するのだろうか。

相続税法 2 条 1 項<sup>39</sup> では、「相続又は遺贈により取得した」と規定されており、相続税法上は「取得」という文言の解釈が重要視される。相続税法上の「取得」という文言に所得税法と同じく担税力の増加を期待できるのであれば、相続財産を取得した時点で経済的成果が確定

38 酒井・前掲注 31) 49-50 頁参照。

39 相続税法第 2 条 (相続税の課税財産の範囲)

第 1 条の 3 第 1 項第 1 号又は第 1 号の規定に該当する者については、その者が相続又は遺贈により取得した財産の全部に対し、相続税を課する。

し、これらが課税対象となる課税財産として把握されるときと考えられるのではないだろうか<sup>40</sup>。

### (1) 租税法上の「取得」

所得税は経済的成果に対して担税力を見出し課税する<sup>41</sup>。では、相続税ではどのようにして担税力を見出すのであろうか。

相続税は、相続を契機とした財産移転に対する課税であり、遺産の取得(無償の財産取得)という経済的実態を課税要件に取り込み、担税力の増加を見出している<sup>42</sup>。

一方、判例においては、東京高裁平成13年3月15日判決(平成12年(行コ)第215号)<sup>43</sup>(以下では、「東京高裁平成13年判決」という)では、「贈与税は、贈与契約等の原因行為そのものではなく、その結果として取得した経済的成果に担税力を認めて課税するものであるから、仮に原因行為が実体的に無効であるとしても、当該経済的成果が原因行為の無効を基因として現実に除去されない限り、贈与税の課税物件(課税客体)を欠くことにはならないものと解するのが相当である。」と判示している。贈与税に関する判決ではあるが、取得と経済的成果に対する担税力との関係を示している<sup>44</sup>。

40 本稿では、相続税法上の「取得」を租税法上の観点から解している。他方、相続税法上の「取得」を民法上の意義と同一に解するものとして、京都地裁昭和52年12月16日判決(昭和50年(行ウ)第4号)、碓井光明(1979)「公正証書による贈与と除斥期間～贈与による財産取得時期を中心として」『税理』第22巻第8号71頁、北野弘久(1979)「贈与税債務の発生時期」『税理』第22巻第6号151頁がある。民法上の「取得」の解釈としては、「取得」によって所有権は前権利者から現権利者へ移転すると解するものである。相続税法上の課税財産には民法によるもの(相続、遺贈)、相続税法によるもの(みなし取得財産)があり、本稿では、相続人が被相続人から取得した相続財産＝課税財産とする(小原清志(2020)『図解令和2年度版 相続税・贈与税』大蔵財務協会、71頁参照)。

41 酒井・前掲注1)18頁、金子・前掲注26)129頁参照。

42 渋谷雅弘(2008)「相続税の本質と課税方式」『税研』第139号22-23頁参照、税制調査会答申(2000)『わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択』290-291頁参照。長戸貴之准教授は、相続税について、包括的所得概念においては、相続・贈与による財産の取得も所得であり、相続税は、相続人にかかる所得税の補完税であると考えておられる(長戸貴之(2012)「相続税法と週及効：裁判例・裁決例の分析から」『東京大学法科大学院ローレビュー』第7号、46頁参照)。

43 『訟務月報』第48巻7号1791頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号28061848。東京高裁平成13年判決は、課税庁は、被相続人の生前に同人から相続人がされた有限会社の出資持分の譲受けが相続税法7条にいう「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当するとして、本件譲受けの対価と出資持分の時価との差額を贈与により取得したもののみなして贈与税決定処分等をしたのに対し、原告がその取消しを求めた事案である。

44 西野敏雄教授は、相続税法上の贈与税にいう「財産の取得」については、権利確定主義に類した考え方を否定する必要はなく、むしろ必要な考え方ではなかろうか。権利の確定がいつかを判断することは、ひいては、現実的に取得者において支配利用しうる実際の立場をいつ入手したか、個々具体的・実体的な担税力がいつ得られたかを確定することに、結びつくと考えておられる(西野敏雄(1981)「書面によらない不動産の贈与と贈与税の課税時期」税務大学校論叢第13号、573頁参照)。

そして、相続税法では、相続・贈与による財産の取得以外に、一定の経済的成果の取得についてもこれを相続・贈与により取得したものとみなす規定を置いている（相続税法3条1項1号<sup>45</sup>・9条<sup>46</sup>など）。すなわち、相続税法は、相続・贈与により取得した財産ではなくとも、「取得」という事実に着目して、経済的成果があるとみなされるものについては「みなし取得財産」として相続税・贈与税の課税財産となる旨を規定している。こう考えると、相続税法上では「取得」という事実に着目して経済的成果を認識していると考えられる<sup>47</sup>。

## (2) 相続税法上の「財産を取得した時」

相続税法では「取得」という事実に着目して経済的成果を認識していることが分かった。それでは、相続人にとってどの時点が「財産を取得した時」といえるのであろうか<sup>48</sup>。

相続税法は私法上の法律関係を課税要件として取り込んでおり、「相続」という文言も私法からの概念である<sup>49</sup>。私法上の「相続」は、「相続とは、死んだ一個人の遺した財産を、他の

---

### 45 相続税法第3条（相続又は遺贈により取得したものとみなす場合）

次の各号のいずれかに該当する場合には、当該各号に掲げる者が、当該各号に掲げる財産を相続又は遺贈により取得したものとみなす。この場合において、その者が相続人（中略）であるときは当該財産を相続により取得したものとみなし、その者が相続人以外の者であるときは当該財産を遺贈により取得したものとみなす。

1 被相続人の死亡により相続人その他の者が生命保険契約（中略）の保険金（中略）又は損害保険契約（中略）の保険金（中略）を取得した場合においては、当該保険金受取人（中略）について、当該保険金（中略）のうち被相続人が負担した保険料（中略）の金額の当該契約に係る保険料で被相続人の死亡の時までに払い込まれたものの全額に対する割合に相当する部分

### 46 相続税法第9条（贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合）

第5条から前条まで及び次節に規定する場合を除くほか、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額（中略）を当該利益を受けさせた者から贈与（中略）により取得したものとみなす。ただし、当該行為が、当該利益を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りでない。

47 中野昌治（1979）「税法判例研究 書面によらない贈与の納税義務の成立時期」『税務弘報』第27巻第1号、146-147頁参照。藤村啓検事は、相続税法上の「取得」の意義については、担税力の移転とその明確性の2要件で捉える必要があると考えておられる（藤村啓（1977）「税法判例研究 書面によらない贈与に相続税法1条の2が適用された事例」『税務弘報』第25巻第10号、123-125頁参照）。

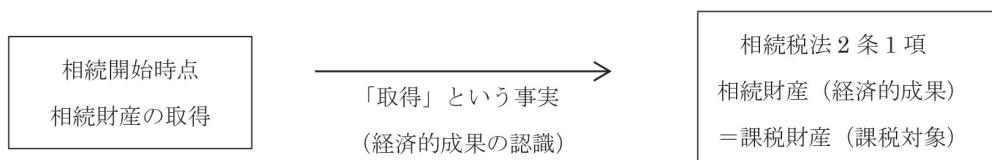
48 相続税法上、「財産を取得した時」については、明確に定義を規定されていない。

49 わが国における借用概念（他の法分野の概念）の解釈は、租税法律主義＝法的安定性の要請から、租税法においても他の法分野と同様に解する統一説が通説とされている（金子・前掲注26）127頁参照）。

個人が包括的に承継することである。」と考えられている<sup>50</sup>。そして、民法882条（相続開始の原因）<sup>51</sup>において、相続は、死亡によって開始する。また、民法896条（相続の一般的効力）<sup>52</sup>では、相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する（包括承継）と規定されている。加えて、相続による被相続人からの権利取得（移転的に承継する）を承継取得という<sup>53</sup>。つまり、相続開始時点で相続人は相続財産を取得する（被相続人が所有する全ての権利及び財産は相続人へ移転する）と考えられる。

よって、相続税法では、相続開始時点で相続人は相続財産を取得し、これらが課税財産（課税対象）となるのである（図表3参照）。

図表3 相続税法上の「取得」の解釈



(出所) 筆者作成

#### 4. 時効取得と相続財産

相続開始時点で相続人は相続財産を取得し（経済的成果の確定）、これらが課税財産（課税対象）となるのである。それでは、時効取得は相続財産に対してどのような影響を与えるのだろうか。以下では、一部ではあるが時効取得と一時所得の年度帰属、相続税法上の「取得」の解釈を前提として相続財産の時効の完成・未完成、そして、相続開始前後の時効取得の観

50 中川善之助（1951）『註解 相続法』法文社1頁参照。

51 民法第882条（相続開始の原因）  
相続は、死亡によって開始する。

52 民法第896条（相続の一般的効力）

相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する。ただし、被相続人の一身に専属したものは、この限りでない。

53 内田・前掲注7) 379頁、稲本洋之助（1983）『現代法律学講座10 民法Ⅱ（物権）』青森書院新社281頁参照。高梨克彦弁護士は、相続税においては、財産譲渡人（被相続人）は既に生存していないのであるから、いかなる時点で、相続財産が譲渡人の支配を離脱して譲受人の支配内に組み込まれたかを論ずる必要がない。したがって、相続財産の承継取得は、観念的に法的意味を有していると同時に常に相続人がこれを実際に占有支配する状態を帯びることになるのである。すなわち、所有権を例にとれば、観念的所有権の取得で足り、登記又は引渡あるいは現実の使用収益の開始などの事実認定は判断の考慮外に置いてよいのである（これがとりもなおさず、現実の利益取得をもたらすから）と考えておられる（高梨克彦（1977）「論説（1）贈与に因る財産の取得の時期に関する通説判例等に対する疑問」『シュトイエル』第187号、5-6頁参照）。

点から想定され得る状況を検討する<sup>54</sup>。

### (1) 時効の完成、相続開始前の時効取得

図表4 時効の完成、相続開始前の時効取得



相続人が相続を開始する前に被相続人が所有していた権利及び財産に対して時効が完成し、その後、援用権者から時効の援用を行使される状況である。この場合、①援用権者の時効の援用時点（以下では、「時効の援用時」という）に形成権の確定を認識し、確定した形成権はただちに援用権者の一時所得として実現する。②援用権者の時効の援用時において被相続人から援用権者へ被相続人所有の権利及び財産を譲渡したとみなされ、被相続人に対して譲渡所得課税をするという2つの状況を想定できる。

①では、時効の援用時点に所得税法36条1項という「経済的成果」への転換があり、その時点で所得税法36条1項の「経済的成果」として「形成権」が所得として実現する。それでは援用権者から時効の援用を行使されるまでは被相続人の権利及び財産は誰に帰属するのだろうか。

大阪高裁平成14年判決によれば、「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」と判示している。果たして、占有者の時効取得により権利を失う者とは誰であろうか。民法882条（相続開始の原因）に従った場合、相続開始時点は被相続人の死亡の時と考えられ、相続開始前、つまり、被相続人が死亡する前では、占有者の時効取得により権利を失う者とは被相続人であり、援用権者から時効の援用を行使されるまでは被相続人の権利及び財産は被相続人に帰属すると考えられる。

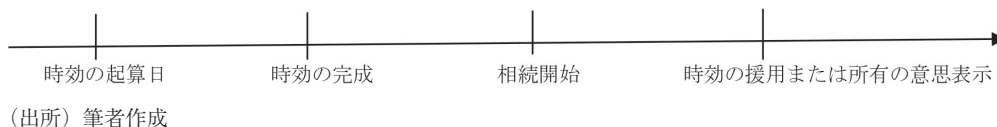
よって、援用権者から時効の援用を行使されることにより、被相続人の権利及び財産は援用権者に移転する。そして、援用権者に移転した権利及び財産は、相続開始時点において相続人が「取得」する相続財産には含まれないと思われる。

54 時効取得と相続財産については様々な私法上の権利関係が存在すると考えられるが、本稿では、所得税・相続税に関係する権利変動を中心にして、想定され得る状況を検討する。

②では、時効の援用時に被相続人所有の権利及び財産の時価からその権利及び財産の取得費を控除した金額(資産の値上り益)を譲渡所得とすると考えられる<sup>55</sup>。この場合、被相続人は自己所有の権利及び財産に対して時効の完成前に援用者へ時効の完成猶予・更新<sup>56</sup>のための何らかの法的措置をとらなければならない。被相続人は時効の完成前に法的措置をとらなければ、永年の間自分の権利を主張しなかった、つまり、権利の上に眠っていた者として保護に値しないと見える<sup>57</sup>。

## (2) 時効の完成、相続開始後の時効取得

図表5 時効の完成、相続開始後の時効取得



相続開始時点に、被相続人が所有していた権利及び財産に対して時効が完成しており、相続開始時点において相続人は時効の完成した相続財産を取得する。その後、援用権者から時効の援用を行使される状況である。この場合、①相続開始時点まで相続人は時効の完成した相続財産の存在を何も知らなかった、初めて時効の完成した相続財産の存在を知った(善意・無過失)、そして、一旦相続人は時効の完成した相続財産の相続税を申告する。その後、その時効の完成した相続財産に対して相続人と占有者との間で売買契約をし、相続人に対して譲渡所得課税をする。②相続開始時点において相続人が援用権者による相続財産の実質的支配(援用権者の土地の長期占有など)を認知していた(悪意・有過失)という2つの状況を想定できる。

①では、譲渡所得を求める計算方法は(1)②と同じである。例えば、占有者は被相続人から長期間土地、建物などの財産管理を任されており、相続人は長期間親元から離れて暮らしていた。この場合、通常では、占有者は他主占有<sup>58</sup>であり、民法185条(占有の性質の変更)<sup>59</sup>に

55 佐藤・前掲注30)84頁、106頁参照。

56 完成猶予とは、裁判上の請求、支払督促、即決和解、民事調停、家事調停、破産手続参加、再生手続参加および更生手続参加の場合においては、その手続が終了するまでの間は、時効の完成が猶予されることを意味し、更新とは、確定判決を受け、または確定判決と同一の効力を有するものによって権利が確定したときは新たに消滅時効が進行することを意味する(我妻・前掲注6)295-296頁参照)。

57 我妻栄(1995)『新訂 民法総則(民法講義I)』岩波書店432頁参照。

58 他主占有とは、質権者、借地人、借家人などのように、他人の所有権を認めて占有する者の占有である(我妻・前掲注6)401頁参照)。



よると、他主占有から自主占有<sup>60</sup>にしなければならない<sup>61</sup>。これは、権利者の知らない間に取得時効が完成することを防ぐためであると思われる<sup>62</sup>。民法185条は、占有の性質が他主占有から自主占有に変更する要件として、(i)占有者が自己に占有をさせた者に対して所有の意思があることを表示する、(ii)新たな権原<sup>63</sup>によってさらに所有の意思をもって占有を始めるという2つを定めている。よって、この2つを満たすものとして通常は、売買契約が考えられる(売買によって財産等の目的物を受け取った買主(占有者)の占有は、権原の客観的性質から判断して所有の意思がある占有、つまり自主占有になるといえる)。売買契約では、所得税法上は相続人から占有者への譲渡であると考えられる。

②では、相続人が援用権者の土地の長期占有、援用権者の実質的な被相続人の権利及び財産の支配を認知していた(悪意)場合には、相続人は時効完成までに援用権者へ時効の完成猶予・更新及び自らの所有の意思を主張しなければならない。仮に、所有の意思を主張しなければ援用権者の実質的支配を黙認していた(権利の上に眠っていた)として、相続人にも過失があったといえる<sup>64</sup>。相続人は時効の完成した相続財産(形成権)を課税財産に含めて相続税を申告するべきではない。他方、相続人は時効の完成した相続財産を取得し、相続開始後に援用権者から時効の援用があれば一方的に相続した財産を時効取得される状態にあり、援用権者の所有権移転を認める判決により、相続人は後発的理由による更正の請求が認められる場合もあると思われる<sup>65</sup>。

---

59 民法第185条(占有の性質変更)

権原の性質上占有者に所有の意思がないものとされる場合には、その占有者が、自己に占有をさせた者に対して所有の意思があることを表示し、又は新たな権原により更に所有の意思をもって占有を始めるのでなければ、占有の性質は、変わらない。

60 自主占有とは、所有者として占有する意思を伴う占有である(我妻・前掲注6)401頁参照)。

61 同上、401頁参照。

62 同上、320-326頁参照。

63 我妻栄教授は、「権原とは、物を占有し、または用益する基礎である権利をいう。したがって、権原の性質とは、たとえば、占有が所有権に基づくか、地上権に基づくか、賃借権に基づくか、というように、基礎である権利の性質のことである。」と述べておられる(同上、401頁参照)。

64 民法162条(所有権の取得時効)において、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、その所有権を取得すると規定されている。所有の意思の立証責任は、これを否定する側(取得時効を主張する者の相手方、相続人)にあるとされる(同上、321頁参照)。(2)②では、客観的に見て相続人は援用権者の長期占有(援用権者の所有の意思)を認めてしまっていたといえる。

65 後発的理由による更正の請求については、国税不服審判所平成19年11月1日裁決及び、国税不服審判所平成14年10月2日裁決において認められている。両裁決ともに相続開始時点に時効の援用はないが、すでに時効は完成しており、相続人は時効の完成した相続財産を取得し、相続開始後に援用権者から時効の援用があれば一方的に相続した財産を時効取得される状態にあるとして、相続財産の評価の観点から相続人の救済を計ったものである。

## (3) 時効の未完成、相続開始後の時効取得

図表6 時効の未完成、相続開始後の時効取得



(出所) 筆者作成

相続開始時点で、被相続人が所有していた権利及び財産に対して時効が完成しておらず、相続開始時点において相続人は時効の完成していない相続財産を取得する。その後、時効が完成し、援用権者から時効の援用を行使される状況である。この場合、相続人は相続開始時点から時効完成時点までの間に裁判所、援用権者に対して時効の完成猶予・更新を主張しなければならない。

神戸地裁平成14年2月21日判決（平成12年（行ウ）第51号）<sup>66</sup>（以下では、「神戸地裁平成14年判決」という）では、相続人は相続開始時において、時効の完成も援用権者から時効の援用もなされていなかった。そして、時効の完成までに、相続人は援用権者が本件各土地をそれぞれ占有しているのを当然知っていたのに本件各土地の明渡しを請求するなどして、時効中断<sup>67</sup>の措置をとることができたものである。援用権者から所有権移転訴訟が提起された時点においてさえ時効は完成しておらず、相続人は極めて容易に反訴を提起して、時効中断の措置をとることができたのである。時効の完成も援用も本件相続開始後である本件において、相続人は著しい不注意によって時効中断の措置を執らなかったのであるから、更正の請求は認められない（確定申告額の減額が認められない）としても、それは相続人に帰責事由があったことによるものであると示している。

以上（1）から（3）まで時効取得が相続財産に対してどのような影響を与えるのか一部の想定され得る状況を検討した。

66 『訟務月報』49巻5号1623頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号28071017。神戸地裁平成14年判決は、大阪高裁平成14年判決の第1審判決である。

67 民法の一部を改正する法律（平成29年法律第44号）に伴い「時効の停止・中断」については、「時効の完成猶予・更新」へ変更された（民法147条・148条など）が、ここでは、神戸地裁平成14年判決に則る（我妻・前掲注6）295頁、法務省民事局（2018）『民法（債権関係）の改正に関する説明資料』1-11頁参照）。

## おわりに

時効取得においては、所得税法上は、遡及した時点に所得の実現を認識しておらず、時効の援用時に租税法独自の経済的成果の確定、そして、所得の実現を認識している。相続税法においては相続開始時点で租税法独自の「取得」によって、相続財産を取得し（経済的成果の確定）、これらが課税対象となる課税財産として把握される。これは、時効取得に関する課税関係では、租税法独自の判断がなされているのではないだろうか。

まず、時効取得において、援用権者は時効の援用によって時効の利益を享受する意思が明らかになり、かつ時効取得による一時所得に係る収入金額を具体的に計算することが可能になることから、所得税法上、時効の援用時に時効取得による一時所得に係る収入金額が確定するものと解する。そして、時効の援用は形成権であるので、権利確定主義の「収入実現の蓋然性」の観点から形成権の行使によって所得税法 36 条 1 項にいう「経済的成果」への転換が行われたとみることができ、その時点で所得税法 36 条 1 項の「経済的成果」として「形成権」が所得として実現すると考えられる。

次に、相続税法上の「取得」については、租税法独自の観点から「取得」という事実に着目し、相続開始時点で相続人は相続財産を取得し（経済的成果の確定）、これが課税対象となる課税財産として把握され则认为される。

また、時効取得が相続財産に対してどのような影響を与えるのか一部ではあるが時効取得と一時所得の年度帰属、相続税法上の「取得」の解釈を前提として相続財産の時効の完成・未完成、そして、相続開始前後の時効取得の観点から想定され得る状況を検討した。

相続と時効取得の課税関係に関するこれらの判断は、相続税法 2 条 1 項、所得税法 36 条 1 項に従った租税法独自の判断であると考えられる。

そして、相続人と援用権者との間で時効取得の可否が裁判で争われている場合に、時効取得を認める裁判確定後に民法 144 条（時効の遡及効）を認めると、課税庁における一時所得の認識が 10 年、20 年前にさかのぼることになり、時効の援用時と遡及した時（起算日）、つまり、2ヶ所の時点で時効取得に関する一時所得の実現を認識することになる。これは、法的安定性、予測可能性の観点から好ましくないとと思われる。

租税法においては、時効による財産の得喪に関する規定は置かれていない。そして、私法上の時効については、様々な解釈があり、時効と租税法との関係を一義的に理解することは困難である。様々な解釈が錯綜する時効と租税法との関係については、納税者の法的安定性、予測可能性を確保するためには、立法による一義的かつ明確な規定を制定しなければならないのではないだろうか。

残されたものとして、時効取得における相続人に対する納税上の救済措置がある。相続税

法上一度確定した課税財産を私法上の法形式である時効取得に従った場合には、相続財産の帰属が変動することになり、納税者の予測可能性、納税者間の公平性を損なう可能性がある。よって、一旦適法に成立した課税関係がその後の後発的事情によりその課税の前提となった経済的成果の基因たる私法上の法律関係に変動が生じた場合には、変動後の法律関係に適合せしめるための納税者の救済措置制度である後発的理由による更正の請求(国税通則法23条2項)により納税者保護を図られるべきだと思われる<sup>68</sup>。

なお、相続と時効取得の課税関係については本稿で取り上げた以外のものとして、相続税と所得税の2重課税、相続税法上の形成権(時効取得)の取り扱い(形成権は相続財産なのか、もし相続財産とするならば物権なのか債権なのか)などがある。これらについては稿を改めて研究したいと考えている。

### 【参考文献】

- 有賀武夫(2009)「国税通則法23条2項1号の更正の請求要件としての『基礎となった事実に関する訴えについての判決』の意義」『税務弘報』第57巻第8号。
- 稲本洋之助(1983)『現代法律学講座10 民法Ⅱ(物権)』青森書院新社。
- 碓井光明(1979)「公正証書による贈与と除斥期間～贈与による財産取得時期を中心として」『税理』第22巻第8号。
- 内田 貴(2007)『民法Ⅱ(第2版)債権各論』東京大学出版会。  
 ———(2013)『民法Ⅰ(第4版)総則・物権総論』東京大学出版会。
- 梅謙次郎(1992)『民法要義巻之一(復刻版)』有斐閣〔初出1897〕。
- 於保不二雄(1953)「時効の援用及び時効利益の放棄」『法曹時報』第5巻第7号。
- 金子 宏ほか編(1973)『租税実体法2』帝国地方行政学会。  
 ———(1995)『所得概念の研究』有斐閣。  
 ———(2019)『租税法(第23版)』弘文堂。
- 北野弘久(1979)「贈与税債務の発生時期」『税理』第22巻第6号。
- 清永敬次(2003)「賃料増額請求が争われた場合における増額分の賃料と所得の計算等の事例 — 権利確定主義」『戦後重要租税判例の再検証』財経詳報社。
- 小原清志(2020)『図解 令和2年度版 相続税・贈与税』大蔵財務協会。

68 新潟地裁平成24年1月26日判決(『税務訴訟資料』262号順号11864頁)、武田昌輔監修(1982)『DHC コメントール 国税通則法1～33』第一法規出版1441頁参照。

- 酒井克彦 (2006) 「所得税の事例研究 — 第 12 回 — 権利確定主義における『確定』概念と収入の実現性 — 各種所得の収入計上時期を巡る諸問題 —」『月刊税務事例』第 38 巻第 11 号。
- (2006) 「所得税の事例研究 — 第 13 回 — 所得税法 36 条 1 項にいう『権利をもって収入する場合』課税の時期 — 各種所得の収入計上時期を巡る諸問題 —」『月刊税務事例』第 38 巻第 12 号。
- (2008) 「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか (1) — 法人税法に関する議論を中心として —」『國士館大学法學』第 41 号。
- 佐藤孝一 (1992) 「租税判例紹介・解説 取得時効に係る所得の課税時期」『税経通信』第 47 巻第 15 号。
- 佐藤英明 (2019) 『スタンダードテキスト 所得税法 第 2 版補正版』弘文堂。
- 渋谷雅弘 (2008) 「相続税の本質と課税方式」『税研』第 139 号。
- (2011) 「資産税 相続税課税価格の減額方法」『税務事例研究』第 120 号。
- (2013) 「資産税 占有承継による取得時効と課税関係」『税務事例研究』第 126 号。
- (2018) 「時効と課税」金子宏・中里実編著『租税法と民法』有斐閣。
- 高梨克彦 (1977) 「論説 (1) 贈与に因る財産の取得の時期に関する通説判例等に対する疑問」『シュトイエル』第 187 号。
- 武田昌輔監修 (1982) 『DHC コメンタール 国税通則法 1 ~ 33』第一法規出版。
- 田中晶国 (2018) 「所得の年度帰属 — 収入実現の蓋然性とその客観的認識 —」『税法学』第 579 号。
- 中川善之助 (1951) 『註解 相続法』法文社。
- 長戸貴之 (2012) 「相続税法と遡及効：裁判例・裁決例の分析から」『東京大学法科大学院ローレビュー』第 7 号。
- 中野昌治 (1979) 「税法判例研究 書面によらない贈与の納税義務の成立時期」『税務弘報』第 27 巻第 1 号。
- 西野敏雄 (1981) 「書面によらない不動産の贈与と贈与税の課税時期」税務大学校論叢第 13 号。
- 藤村 啓 (1977) 「税法判例研究 書面によらない贈与に相続税法 1 条の 2 が適用された事例」『税務弘報』第 25 巻第 10 号。
- 本田純一 (1985) 「形成権概念の意味と機能」『ジュリスト増刊民法の争点 I (総則、物権、親族、相続)』法律学の争点シリーズ 3-I。
- 宮塚 久 (2016) 「他人の時効取得を認める判例と後発的事由による更正の請求」中里実ほか編『租税判例百選 (第 6 版)』
- 村上由紀 (2013) 「時効取得と課税関係 — 時効取得による一時所得課税と相続税の課税 —」『税法学』第 569 号。
- 松久三四彦 (1992) 「時効の援用・放棄時効の中断理由としての承認」『法学教室』第 144 号。
- (1998) 「特集・民法総則の基礎と応用 時効の援用」『法学教室』第 213 号。
- (1999) 「特集・民法総則の基礎と応用 総論 — 時効制度の構造と存在理由」『法学教室』第 225 号。
- 水島 淳 (2016) 「取得時効と課税」中里実ほか編『租税判例百選 (第 6 版)』
- 我妻 栄 (1995) 『新訂 民法総則 (民法講義 I)』岩波書店。
- ほか編 (2019) 『我妻・有泉コメンタール民法 — 総則・物権・債権 (第 6 版)』日本評論社。

# Acquisition Prescription and Taxation —Focusing on Occasional Income and Inheritance Tax—

Kouichi Hokamura

## Summary

Acquisition Prescription is changed of the Rights of both the Heir (Right Holder) and the Person who has the Right of the Prescription (Invocation of Prescription Right Holder) to change.

This Paper will clarify the Taxation Relationship between Inheritance and Acquisitive Prescription from the Standpoint of the Tax Law.

It was concluded that the Tax Law would make its own Judgment based on Article 2.1 of the Inheritance Tax Act and Article 36 (1) of the Income Tax Act.