

相続税法における不当利得

——相続税法32条「更正の請求の特則」の
期限が徒過した場合の問題の検討——

西 村 浩 一
(公法専攻・法政専修コース)

はじめに

第一章 申告納税制度における不当利得

第一節 税法と不当利得法の関係

第二節 賦課課税方式における不当利得との比較

第二章 相続税法32条と不当利得の関係

第一節 事案の概要

第二節 問題提起

第三章 納税者の救済と租税負担の是正

第一節 現行税法による納税者救済の可能性

第二節 納税者間における不当利得法の適用

第三節 不当利得成立要件の課題

第四章 相続税の租税法律関係と不当利得法

第一節 相続税課税処分と不当利得

第二節 納税者間の不当利得

おわりに

はじめに

わが国の相続税は、遺産の偶然の帰属による「不労所得」に課税根拠を認め、各相続人の遺産取得に担税力を求める¹⁾。その課税方式は、「法定相続分課税による遺産取得課税方式」であり、課税対象となる遺産を相続人が法定相続分で分けたと最初から仮定している。しかしながら、今日の相続は、「争続」といわれることがあるほど相続人間の利害が対立し、分割の習慣が「確立」しているのであって²⁾、当初の申告は、必ずしも担税

力の実体に即したものではない。

相続税法は、相続の特殊な事情を考慮して、申告後の後発的事由に基づく「修正申告の特則」（相法31条）と「更正の請求の特則」（相法32条）を設けている。この修正申告は、任意的（相法31条2項を除く。）で、更正の請求に基因する更正処分（相法35条3項）があるまではいつでも提出ができるのに対し、当該更正の請求は、後発的事由を知った翌日より4か月という期間制限がある。そのため、更正の請求期限が徒過すると、遺産取得の実体に即した税負担の是正ができなくなり、税額を過大に負担する者と過少に負担する者が適法に確定してしまう。

相続に係る実体上の権利関係の変動によって、相続人間の債務確定手続の方法が異なり、実質的な税負担の是正を更正の請求制度のみに委ね、かつその期限が徒過したことにより税負担の不公平を適法に確定させることは、税法の解釈・適用以前の法律制定上の原則である応納負担原則（憲法14条「法の下での平等」、25条「生存権」、29条「財産権」から導き出される。）に反するといえる。そこで、更正の請求の期限の徒過した場合の過誤納を是正する方法として、民法703条に規定する「不当利得返還請求権」（以下「不当利得法」ともいう。）の適用が考えられる。不当利得は、①「他人の財産又は労務に因り利益を受け」（受益）、②「これが為めに」（受益と損失の因果関係）③「他人に損失を及ぼしたる」（損失）④ それにつき「法律上の原因」がないこと、を成立要件とする³⁾。

ところが、国との課税関係に不当利得法を適用して納税者の救済を図った裁判例は、非常に少ないのが現状である。なぜ遺産取得の実体に即さない不公平な税負担が認められ、それを是正しようとする不当利得の法理が排除されるのか。相続税を過大に負担した者は、もはや法的に救済されず、適正な税負担の是正は、実現しないのであろうか。

本稿は、以上のような相続税の債務確定手続を批判的に捉え、相続税法と不当利得法の関係について考察し、適正な課税の実現を通じて、税額が過大になった者の救済方法を検討するものである。第一章では、まず歴史

的背景から判例・学説における税法と不当利得法の関係について紹介する。第二章では、相続税の申告納税後に、親子関係不存在確認が確定した者が、更正の請求（相法32条）期限を徒過したことから、国に対して「不当利得返還請求権」を訴えた事案を基に、相続税と不当利得の関係を明らかにする。第三章では、不当利得を解消する具体的方法を検討する。第四章は、総括として、不当利得法を通じてみられる相続税法の租税法律関係について、私見を述べることとする。

第一章 申告納税制度と不当利得

第一節 税法と不当利得の関係

(1) 戦前における見解

戦前のわが国の租税行政は、明治憲法の下、賦課課税制度を採用し、税務訴訟は原則として行政裁判所の管轄権であった⁴⁾。当時の司法学界は、公法・私法の二元論が支配的であり、行政法上の不当利得が公権であるか私権であるかは、異論があるところであった。そのなかで学説の一致した見解は、行政行為が法律上の原因である場合、その処分が違法であっても、権力的行為が有効に存続する以上、処分の相手方はもちろん司法裁判所をも拘束するから（公定力⁵⁾）、一定の行政争訟手続を経てまずその取消しを求め、その違法性が公の権威をもって確認された後に、民事訴訟をもって不当利得返還請求をすべきことであった⁶⁾。裁判所においても、「租税ノ賦課徴収處分が違法ナリトスルモ、其ノ取消アラザル限り、徴収シタル金額ハ不當利得ト云ウヲ得ズ」（昭和5年7月8日・大民集719頁。）と判示し、学説と態度を同じくしていたといえる。

(2) 最高裁昭和49年3月8日判決の意義

戦後間もなくの昭和22年、所得税法、法人税法、相続税法に申告納税制度が導入された⁷⁾。納税申告の法的性格について、国税通則法の制定の際

の税制調査会は、「この申告が、納税者たる私人によってされる行為であり、その行為に納税義務の確定等公法上の法律効果が付与されるものであることは疑いがない。」と述べている⁸⁾。

納税申告が「私人によってされる行為」であり、「公法上の法律効果が付与」されることを、行政法学上、「私人の公法行為」とであると説明される⁹⁾。納税行為は、私人の行為であるが権力関係に基づいて生ずる行政上の行為であり、それは申告者の納税義務を確定させる公権力としての実体的法律効果が付与されているものと解釈するからである¹⁰⁾。この公権力としての側面から、戦後、申告納税制度の導入に至っても税法上の不当利得についての学説は、基本的に戦前の見解が維持され、また裁判例においても、昭和30年代までは、ほぼ戦前からの有力学説に従っていた¹¹⁾。

最高裁昭和49年3月8日判決（以下「昭和49年判決」という。）¹²⁾は、納税者の国に対する不当利得返還請求権を認めたものである。本件は、後発的事由による更正の請求制度が整備される前の昭和36年以前の所得税法（昭和22年法律第27号。以下「旧所得税法」という。）に関するものであり、問題点は、昭和37年の所得税の改正（昭和37年法律44号改正）により、立法的に解決された¹³⁾。本事案の概要は、次のとおりである。

原告（第一審）の所得税の申告納付に対し管轄税務署長は、更正処分、過少申告加算税の賦課処分、及び原告の財産の滞納処分によりこれを徴収した。ところが、当該年度課税標準に含まれていた雑所得に係る利息損害金債権が後年度になって裁判上の和解により放棄されたことから、貸倒れが発生し、結果的に先年度の納税額が過大になった。そこで、原告が国（第一審被告）に対して不当利得返還請求権を求めたものである。

最高裁判所は、「いったん適法、有効に成立した課税処分が、後発的な貸倒れにより、遡つて当然に違法、無効なるものではないが」と指摘し、「貸倒れの発生とその数額が格別の認定判断をまつまでもなく客観的に明白で」、課税庁に所得税の課税の認定判断権による是正措置が講ぜられないかぎり納税者が租税の収納を甘受しなければならないことは、「著しく

不当であつて、正義公平の原則にもとるものというべきである。」とし、課税庁または国は、「右課税処分に基づいて租税を徴収しえないことはもちろん、既に徴収したものは、法律上の原因を欠く利得としてこれを納税者に返還すべきものと解するのが相当である。」と判示した¹⁴。

当最高裁判決の理論構成は、税法の基本原則である租税公平主義の理念を、不当利得の統一の理念である「公平の理念¹⁵」と整合させることにより成り立たせているが、不当利得の成立要件である「法律上の原因」に関しての当該課税処分の効力の有無については、明確にしていない¹⁶。このことから、昭和49年判決は、行政処分の公定力を否定し、民法の不当利得による救済を認めたというものではなく、税法における納税者救済に係る規定そのものの不備、課税上の著しい不公平などを課税庁が是正すべきであるという、一種信義則的な考え方に基づいた判断である、との解釈が主流である¹⁷。

（3）税法と不当利得法の関係における現在の認識

この間、昭和45年に国税通則法における後発的事由による更正の請求制度が設けられ、納税者の救済の拡充が図られるようになった。一方で、国税通則法56条の「過誤納金」を「公法上の不当利得」とし、その趣旨を、「国税通則法の過誤納金に関する規定は、納付された国税に関し民法の不当利得の特則を定めたもので、過誤納金について民法の不当利得の規定の適用を排除する趣旨であると解するのが相当である。」とする裁判例がみられるようになった¹⁸。

最高裁昭和53年3月16日判決（以下「昭和53年判決」という。）は、昭和49年判決と同じく旧所得税法に係る事案であるが、事業所得であることが異なる。本判決は、昭和49年判決の観点から、税法上の是正措置によって救済されることが可能であるのにしなかった者は、別途に民法上の不当利得の返還請求をすることは許されない旨を判示したものである。その法的意義は、「租税法律関係における不当利得の法理について、その限界を

明らかにした¹⁹⁾」ところにある。ここにおいて、課税処分における不当利得の成否の判断は、税法に納税者の救済措置が設けてあるか否かが、重要な判断基準であるとして判示されたのである。なお、本件控訴審において、不当利得に関して税法と民法の関係が特別法と一般法の関係であることを明確に述べていることは、留意すべき点といえる²⁰⁾。

第二節 賦課課税方式における不当利得との比較

申告納税方式は、賦課課税方式と比べ、不当利得法の適用をより困難にしているであろう。

大阪高裁平成3年5月31日の判決は、現況が畑である土地を雑種地として認定して固定資産税を賦課した処分に対して過大になった税額を不当利得として認めたものである²¹⁾。賦課課税制度には更正の請求はなく、固定資産税においては、原則として不服審査前置主義（地方税法434条）が規定されている。本件の第一審は、不服審査前置主義により、不当利得を認めなかったが、本判決では、市町村長の固定資産税賦課処分の地目認定に、「重大かつ明白な誤りがあり」無効であることを理由とする不当利得返還請求について、無効原因の存否を判断することなく棄却したことを不当と判断している。

賦課課税制度では、課税処分の違法性、すなわち、「誤納金」を判断することになる。申告納税制度では、納税者の申告によって一次的な租税債務が確定されるが、当初の申告自体の違法性を問うものではなく、またこれらの行為は、「重大且つ明白な瑕疵」がない限り、有効に存在するので、既に納付された税額について、原則として²²⁾、この段階で「過誤納金」の発生する余地はない²³⁾。したがって、不当利得の成否に当たり、賦課課税方式では実体法が重視され、申告納税方式では手続法が重視されているといえる。そのため、納税者の救済は、もっぱら更正の請求によらなければならないという、「更正の請求の排他性」（または「更正の請求の原則的排他性」ともいう。）により、不当利得法は排除されるのである²⁴⁾。

第二章 相続税法32条と不当利得の関係

相続税法は、申告納税方式を採用しているものであり、「申告納税制度というからには、申告と更正の関係は、あくまで申告が基本であって、更正は例外的な場合にのみ可能であると考えるべき²⁵⁾」である。ところが、相続税の申告は、当初から法定相続分による分割を擬制しており、共同相続人間の課税に係る不当利得を発生させる要因を内在させている²⁶⁾。そのため、二次的な債務確定手続は、相続税の不当利得を解消し、課税要件の実体に即した公平な税負担を実現させる意味を持つ。

しかし、税額が過大（以下「過大税額」という。）になった者の更正の請求手続により例外的な更正が発動され、それに連動して税額が過少（以下「過少税額」という。）になった者に対しても増額更正をするといった手続制度は、「税における実体的真実の発見を、本則的に納税者に委ねる²⁷⁾」という申告納税制度の趣旨に妥当しておらず、また不当利得を解消する機能を果たせているとはいえない。

以下に相続税法32条の「更正の請求の特則」期限の徒過した者が国に対して「不当利得返還請求権」を訴えた事案を基に、相続税法の問題点、及び不当利得との関係を明らかにする。

第一節 事案の概要

——東京地裁平成14年7月30日判決・タインズZ888-0761——

(1) 事 実

被相続人甲は平成元年7月31日に死亡したが、甲の両親及び配偶者はすでに死亡しており、甲には子がいなかった。戸籍上、甲の兄弟姉妹として、X、A、B、及びCが記載されていた。Xは、平成4年12月14日に、相続財産の4分の1を有するとして、課税価格4億6130万5千円、相続税2億7729万7500円の申告書を管轄税務署に提出し、平成5年2月26日までに、

利子税230万0300円を含む2億7959万7800円を完納した。ところが、Cの代襲相続人であるC₁及びC₂は、Xに対し親子関係不存在確認の訴えを提起し、平成10年6月12日、最高裁判所の判決によりXは甲の相続人でないことが確定した。Xがそのことを知ったのは、同年6月15日である。

Xは、従来の相続人らの遺産分割調停の解決（平成14年1月11日）を待つことによって、相続税法32条の「更正の請求の特則」の期限を徒過してしまった。そこで、X（原告）は国（被告）に対し、民法による不当利得の返還を求めた（以下、本件を「親子関係不存在確認事案」という。）。

（2）当事者の主張

国は、① Xの納付すべき相続税額は適法に確定（国税通則法16条1項1号）した、② 相続税法32条2号に基づきXは更正の請求をすべきであり、法は更正の請求以外の方法による救済は予定していない（更正の請求の原則的排他性）、③ 前記②については昭和53年判決²⁸⁾で認められていること、を理由に民法の不当利得返還請求権を行使することは許されない、ことを主張した。

これに対しXは、① 不当利得の法理は、公法及び私法を通じる法の基本的原理であり、公法関係においても適用すべきものである、② 昭和53年判決は、民法上の不当利得返還請求を一律に排斥したものではない、③ 「更正の請求の原則的排他性」によってXの請求を排除することは、著しく正義公正に反する、ことを主張した。

（3）裁判所の判断

（イ）不当利得の法理が、公法及び私法を通じる法の基本的原理であり、公法関係においても適用すべき場合がある。しかし、不当利得の法理は一般法理であるから、特別法において、当該不当利得の原因たる事実について何らかの救済措置が規定されているときは、当該不当利得の是正は原則として当該救済措置によるべきであって、これについて民法上の不

当利得返還請求権を行使できるのは、当該救済措置によることができなかった特段の事情がある場合に限られるというべきである（最高裁判所昭和53年3月16日第一小法定判決参照）。そのように考えなければ、特別法が当該救済措置を設けた趣旨を没却することになるからである。

- (ロ) 相続税法32条は、相続税について申告書を提出したものは、認知、相続人の廃除、又は取消に関する裁判の確定、相続の回復、相続の放棄の取消その他の事由により相続人に異動を生じたこと（同条2号）により当該申告に係る相続税額が過大となったときは、当該事由が生じたことを知った日の翌日から4か月以内に更正の請求をすることができると定めている。本件のように親子関係不存在確認の裁判が確定した場合も、相続税法32条2号の「その他の事由」に該当すると解すべきである。Xは、上記最高裁判決を知った日の翌日である平成10年6月16日から4か月以内に、相続税法32条による更正の請求をすることができたものというべきである。Xが更正の請求をすることができなかった特段の事情はない。
- (ハ) したがって、Xは相続税法32条による更正の請求をすることによって救済措置を受けることができたのにこれをしなかったのであるから、それとは別に不当利得としてその返還を請求することは許されないというべきである。

第二節 問題提起

(1) 親子関係不存在確認事案判決の射程範囲

本判決は、税法に不当利得の成否を示す典型的な判例といえる。申告が過大である場合には、原則として更正の請求の手續によらなければならないとする、「更正の請求の原則的排他性」により不当利得を排除する趣旨である。

納税者の救済というのは、換言すれば、適正な課税価格に対して適法な課税を実現させることに他ならない。相続税の総額に対して、共同相続人

間の税負担は、実体上の権利関係の変動に連動して相互依存的である。つまり、本判決は、Xの過大税額によって、従来の共同相続人が納税義務を免れていることを、是認していることになる。

さらに、X以外の従来の相続人らは、課税価格が増加するにも拘らず、課税遺産額において遺産に係るXの基礎控除額分等（相法15条）の利得も享受することになる。すなわち、実体的真実から適法な相続税を導くならば、本件の相続税の総額は増加するのであって、本判決は、税の徴収漏れも是認することにもなる²⁹⁾。

（2）相続税法32条の問題点

実体上の権利の帰属に即した適正な相続税の実現を更正の請求のみに相続に委ねることは、相続税の申告納税制度の趣旨に合致しない³⁰⁾。更正の請求は、「申告納税制度の当然の結果として認められた制度」といわれるが³¹⁾、申告納税制度が必然的に更正の請求制度の採用を必要としたかは、疑問があるところである。なぜなら、相続税法に申告納税制度が採用されたのは、昭和22年の改正からである（当時は、まだ遺産課税方式である。）が、相続税法の更正の請求の採用は、昭和25年のシャープ勧告に基づく税制改正からである³²⁾。当時の更正の請求の後発的事由（旧相法32条2項2号）には、「相続人の異動」について「その他の事由」はなく、民法の規定だけをそのまま借用していたのである³³⁾。同法条項2号に「その他の事由」が加えられたのは、昭和33年の改正（昭和33年4月法律第100号）においてである。すなわち、相続税法においては、遺産取得課税方式の導入に伴い更正の請求制度が採用され、法定相続分課税方式の導入に伴い後発的事由に「その他の事由」が加えられたのである³⁴⁾。ここで明らかなのは、相続税法の更正の請求制度の採用は、申告納税制度の導入に伴っておらず、また後発的事由の「相続人の異動」について固有の概念を持っていなかったのである。

課税実務では、個人の遺産取得の経済的価値が計られる必要があり、私

法上の「権利の確定」といった実態だけでは税額は算出できない。更正の請求期限の起算日を私法上の「権利の確定」を知った翌日からと規定しても、その権利行使による財産的価値の移転に伴う経済価値が明らかになるまでには時間差があり、4か月を経過することもある。

この問題を露呈し、課税漏れを生じさせたのが、後発的事由の「認知」（相法32条2号）に係る、東京高裁平成14年11月27日判決（タインズ Z 888-0681。以下「平成14年判決」という。）である³⁵⁾。本件で特徴的なのは、課税庁側が、「法は、各共同相続人が現実に取得した財産の価額に応じて相続税を課することを課税の原則としている（相法11条、11条の2第1号参照）」と主張していることである。本事案の争点となった更正の請求期限の起算日の解釈は、平成15年4月1日施行「所得税法等の一部を改正する法律」によって、立法的に解決された³⁶⁾。それは、「認知」及び「遺留分減殺請求」に関して、「権利の確定時」に加えて「価額金確定時」にも、納税義務者は、期限後申告書（相法30条）、または修正申告書（相法31条）の提出、更正の請求（相法32条2号・3号・5号、相令8条2号）をすることができ、課税庁側は、その更正の請求に基づき更正等（相法35条3項）ができることになったことである。しかし、このような手続的側面からの立法的手当ても、遺産取得の権利の帰属に伴う、共同相続人間の二次的な債務確定手続の問題を根本的に解決するものではない。

親子関係不存在確認事案に即していうなれば、相続人の異動後に遺産分割が成立している。この場合、従来の相続人の税額負担の是正は、遺産分割の成立後である（相法32条1号）。しかし、彼らの修正申告は任意であって、増額更正するにも、更正の請求期限は徒過しており、本節(1)で既述したとおり課税漏れが生じている。このことは、たとえ遺産分割の成立の結果、従来の相続人のなかに、過大税額になった者が現われ、本人が更正の請求（相法32条1号）を行ったとしても、Xに対しては減額更正がなされないものであり（相法35条3項）³⁷⁾、適正な租税負担は実現し得ないのである。

また課税価格が増えた者（従来相続人）は、一般的には自己に不利益な増額修正を望まないとするが、善良な国民とばかりに「納税は国民の義務（憲法30条）。」として、修正申告したとする。彼の申告は課税要件を充足するものであり税負担に「損失」はなく、手続法としても問題はない。修正申告は自動確定であり、彼の納税額は適法に確定してしまう。国には相続税の総額は既に完納されており、彼の修正申告による納税額は、「目的を欠く国税の納付があったことによる国の不当利得の返還金（税通56条の「過誤納金」）³⁸⁾」である。修正申告が適法という意味において、これを「加納金³⁹⁾」とすると、課税庁は、減額更正をしなければならない。ところが、更正の除斥期間が過ぎているならば、国の利得が返還される途はない。これを、「誤納」であるとするならば、更正とは別途に不当利得法によって、返還できると解する。しかし、返還される相手は、Xではなく、修正申告した者になるであろう。

以上のことから、更正の請求（相法32条）に税負担の是正を委ねることは、① その手続期限が徒過することにより、課税漏れが生じる場合があり、② 過大税額になった者の救済も、各相続人の遺産取得の権利に即した適正な相続税の債務関係を通じて行われるべき観点から、制度として不備があるといえる。

第三章 納税者の救済と租税負担の是正

第一節 現行税法による納税者救済の可能性

申告納税制度では、一義的に、納税者の申告により、その納付すべき国税が確定することを原則とする。そして、その課税標準又は税額等の計算が実体と異なっているときは、課税の適正・充実を期する観点から、税務署長に対して納税者の申告に係る課税標準、または税額等を更正する権限を認めている（税通24条）。したがって、本来、「課税庁側は、更正の請求の有無あるいは更正の請求期限の徒過の有無とは関係なく、納税者の負担

の公平を図る見地から、当然、その税額等が適正なものでなければ適正な税額に是正する義務がある⁴⁰⁾」と考えることができる。このことは、平成14年判決における課税庁側の主張からも窺える。

また、更正の請求によらず、客観的にみて、課税標準等又は税額等が当初の申告と明らかに異なるような証拠書類が納税義務者から提出され、調査上の減額更正処分が要請されたときは、相続税法60条1項（当該職員による質問検査権）を根拠に、課税庁側の更正処分を法的義務の措置とする考え方もある⁴¹⁾。

これらの課税庁の職権による更正において問題となるのは、更正の除斥期間である。親子関係不存在確認事案では、被相続人が死亡してから、親子関係不存在確認の裁判確定までに10年弱が過ぎ、さらに遺産分割が整う迄に4年弱が過ぎ、約13年と半年が経過している。Xは、既に法定申告期限から5年以上過ぎており（税通70条2号）、さらに親子関係不存在確認の裁判確定からも3年以上が経過している（税通71条2号）ため、減額更正による加納金の還付は適わないこととなる⁴²⁾。

いずれにしろ、租税法律主義から逸脱した解釈は許されないものであり、共同相続人間の相続税の二次的な債務確定手続の不公平は、立法政策に負うところが大きい。したがって、親子関係不存在確認事案では、現行税法によるXの救済の可能性は閉ざされているといえる。

第二節 納税者間における不当利得法の適用

(1) 多当事者間の不当利得の要件

相続税の更正の請求（相法32条）の期限が徒過したならば、現行税法または不当利得法をもってしても、課税庁による実体的真実に即した税負担の是正は適わないのが現状である。そこで、不当利得法の観点から、権利関係の実体的側面に即し、過大税額になった者の「損失」と、それにより納税義務を免れている者の「利得」とを関連づけて、私人間の当事者で不当利得法を適用し、税負担の公平を矯正的に実現させることが考えられる。

私人間の課税関係に不当利得を認めた判例として、最高裁昭和47年1月25日判決がある。本判決は、登記簿上の名義人が真実の不動産所有でないのに固定資産税・都市計画税が課税された場合、その所有名義人は、真の所有者に対し、不当利得として、納付税額に相当する金員の返還を請求することを認めたものである⁴³⁾。固定資産税の性質は、固定資産の資産価値に着目し、その所有の事実に応税力を認めて課される財産税であり、その課税根拠は、固定資産が市町村の行政サービスから受ける保護と便益の対価であるとされる⁴⁴⁾。一方で、固定資産税の納税義務者は徴税手続の側面から、台帳課税主義が採用されている（地方税法343条2項・3項）。本判決は、形式的な手続制度より、実質的な応税力に即した課税を認めたものとして評価できる。

相続税においても、当最高裁の判決を援用し、真の遺産取得に即した課税の実現が相続人間で図られるべきと考えるのであるが、判例は一定していない。その理由として、① 相続税は固定資産税と異なり、更正の請求制度によって相続人間の税負担の調整ができる、② 不当利得の要件成立が困難である、ことが挙げられる。ここで、相続税の納税者間の不当利得の成否を検討するに当たって、まず不当利得の要件に対する考え方を述べておく。なぜならば、相続税の課税関係は国との間で生じていることから、不当利得の当事者が多当事者間になり、その要件についての考え方が二当事者間と若干異なるからである。

加藤雅信教授によると、不当利得の中心的要件である「法律上の原因なく」は、財貨移転を基礎づける法律関係の不存在である、と説明される⁴⁵⁾。この考え方は、多当事者間でも適用される。次に、「受益」と「損失」とは、二当事者間において、一個の財貨移転の楯の両面になり、したがって、財貨移転という一つの事実を認定することで、「受益」と「損失」、そして両者の「因果関係」といった3要件は充足する。多当事者間の場合には、財貨移転が第三者を介することになり、ここでの「受益」と「損失」は、それぞれ異なった内容の財貨移転または法的な権利変動の半面を意味する。

この場合、「因果関係」は、直接的な原因と結果をさすのではなく、「受益」と「損失」とが、同一の事件によって発生していれば認められることとなる。したがって、「受益」と「損失」の「関連性」があれば不当利得の要件を充たすとされる。

以上の考え方を前提として、以下に、後発的事由（相法32条）に係る私人間の不当利得を認めた事案として、横浜地裁平成13年5月16日（判例集未登載，以下「遺留分減殺請求事案」ともいう。），そして認めなかった事案として、横浜地裁平成16年5月24日判決（判例集未登載，以下「遺産分割事案」ともいう。）を考察し⁴⁶⁾，親子関係不存在確認事案におけるXの従来の相続人に対する不当利得返還請求権の成否を判断することにする。

(2) 遺留分減殺請求事案（横浜地裁平成13年5月16日・判例集未登載）

(イ) 事 実

被相続人甲は、平成元年5月6日に死亡し、原告（以下「X₁」という。）、被告（以下「Y₁」という。）、訴外Cは、甲の遺言により所得した各財産につき、同年11月4日、相続税の申告をした。X₁は延納許可を受け、平成7年8月4日までに完納した。Y₁はX₁に対し平成元年11月17日に遺留分減殺の意思表示をし、調停・裁判を経て平成8年7月9日ころ、Y₁のX₁に対する遺留分減殺請求権が判決により確定した。X₁は、前記別件の判決の確定から4か月が経過したため、当初の申告税額より過大になった税額（以下「本件過大税額」ともいう。）について、相続税法32条の規定による更正の請求をすることができなくなった。X₁は、Y₁の遺留分減殺請求により、X₁の財産の一部がY₁の所得となり、結果的に、その財産についてY₁が支払うべき相続税をX₁が支払ったことになるとして、Y₁に対して、不当利得としてその返還を求めた。

(ロ) 当事者の主張

X₁は、① Y₁の遺留分減殺請求により、結果として、X₁の取得できなかった財産についての相続税額について納付義務がないのに納付したこと

が損失となり、② 一方、 Y_1 は、取得した財産について相続税の納付義務があるのにこれを納付せずに利得をしたものであり、③ Y_1 の利得には法律上の原因がなく、④ Y_1 は X_1 に対し、民法703条の不当利得として、本件過大税額に相当する金額を返還する義務がある、⑤ Y_2 は、この返還について、 X_1 がその納税額を完納した日である平成7年8月4日の翌日には、遅滞に陥っているから、その日から上記不当利得金につき民法所定の年5分の割合による遅延損害金を支払うべきである、と主張した。

これに対し Y_1 は、① X_1 は更正の請求の権利を放棄したのであり、自紹行為による損失は法的に保護されるべきでない、② X_1 の過大な納税額は更正の請求の権利を放棄したために生じたもので、 Y_1 の利得と X_1 の損失に因果関係がない、③ 仮に、 Y_1 に、不当利得の返還義務があるとしても、その履行期は、原告の相続税の完納の日ではなく、本訴状送達日である、と主張した。

（ハ）裁判所の判断

裁判所は、 X_1 の Y_1 に対する不当利得返還請求権を認めた。理由は次の通りである。

① X_1 の過大納付を基礎づける法律関係は、当初、表見的には存在するようにみえたが実は存在しないものであり、 Y_1 の利得には法律上の原因はない。② X_1 の過払いの損失は、税法上、還付しうる期限が経過したとしても、この損失によって、 Y_1 が利益を得ており、被告のその利得について法律上の原因がなければ、 Y_1 は、 X_1 に対し、その利得を不当利得として返還すべき義務を負うというべきである。③ 不当利得返還債務は、債務の履行につき期限の定めのない債務と解するのが相当であるから、債務者は、その履行の請求を受けたときから遅滞の責任を負う⁴⁷⁾。

（ニ）評 釈

判旨に賛成である。

遺留分減殺請求権の法的性質について学説は、形成権と請求権とに大別される⁴⁸⁾。形成権はさらに物権の効力説と債権の効力説に分かれる。現在

の通説・判例は、形成権説の物権的効力説の立場であるといえる⁴⁹⁾。すなわち、減殺の意思表示で、その限度で贈与・遺贈の効力が失われ、その結果、目的物上の権利も当然に遺留分権利者に帰属すると解される。そうすると、Y₁の減殺の意思表示により、甲の遺言の効力も遺留分を侵害する限度で失効するのであり、X₁の取得できなかった甲の遺産の権利は、当該相続税の申告確定前より、遡及的にY₁に帰属することになる。

当裁判所は、遺留分減殺請求の法的性質を物権的効力説に基づく形成権とした上で、その遡及効により「法律上の原因はない」と判示したと考える。実体的真実に則った納税者の権利義務を認める判決として評価できる⁵⁰⁾。

(3) 遺産分割事案（横浜地裁平成16年5月24日判決・判例集未登載）⁵¹⁾

(イ) 事 実

原告3名（以下「X₂」という。）及び被告（以下「Y₂」という。）は、平成8年8月9日に未分割のまま法定相続分に従った相続税申告書を提出した。その後、X₂及びY₂は調停を申し立て、平成13年8月24日、遺産分割が成立した。同年12月12日、Y₂は、X₂に対し、本件遺産分割に基づく相当分の代償金を支払った。その結果、X₂の遺産取得額は法定相続分より減少し、Y₂の遺産取得額は増加した。X₂は、更正の請求（相法32条）の期限を徒過している。X₂は、Y₂に対しY₂の増加した分（X₂の減少した分）の遺産取得に係る相続税額を不当利得として、その返還を請求した。

(ロ) 当事者の主張

X₂は、① Y₂が修正申告を行えば原告は相続税の還付を受けることはできた、② Y₂は、X₂の損失額以上の課税を免れている、③ 次の理由により、Y₂は、X₂の損失により不当に利得を得ている、(a) 受益と損失の因果関係は社会通念上両者に牽連関係があると評価できるか（表裏一体かどうか）で判断すべきである、(b) 相続財産全体の中でX₂とY₂の税負担の不均衡は、受益と損失とが反射し合う関係にあり、社会通念上の牽連性

がある、④ よって、X₂は、Y₂に対し、不当利得返還請求権に基づき、Y₂が利得した額及びこれに対する訴状送達の日翌日から支払済みまで民法所定の年5分の割合による遅延損害金の支払を求める、ことを主張した。

これに対し、Y₂は、① X₂は更正請求をしなかった（相法55条ただし書き、32条1号参照）、② 相続税の申告は任意的なものである（相法31条1号参照）、③ 税務署長は、更正の請求に基づき、減額更正がなされて、初めて、増額更正ができる（相法35条3項1号参照）、④ Y₂の修正申告が問題にならなかったのは、X₂が更正の請求をしなかったためでありX₂の自己責任である、⑤ X₂からY₂に何らかの財産的価値が移動したことにより、Y₂が利益を受けているわけではない。Y₂の受益は、あくまでもY₂と国との関係において生じているものであり、税務署長による増額更正がなされていない以上、相続税法により正当化される利益であり、法律上の原因がある、⑥ X₂のY₂に対する不当利得返還請求権は認められない、ことを主張した。

（ハ）裁判所の判断

当裁判所は、X₂のY₂に対する不当利得返還請求権を認めなかった。その理由は、具体的な争点をY₂の「受益」とX₂の間の「因果関係」、そしてY₂の「受益」には「法律上の原因」があるのか、といった不当利得返還請求権の成立要件に即して、次のように判断した。

- （i） Y₂の受益については、たしかに、Y₂が納付すべき税額が増えるとするものの、① X₂は更正の請求をした事実は認められないのであり、Y₂は、反射的利益を得ているものの、受益とまではいうことはできない、② 相続税は国に納付すべきものである以上、国との関係で利益を得ているとはいっても、X₂との関係で利益を得ているとはいえない。したがって、Y₂には、不当利得返還請求権の対象となる受益の存在を認めることはできない。
- （ii） Y₂の利得とX₂の損失の因果関係については、社会通念上の牽連性

があれば足りるものであり、たしかに、 X_2 の損失と Y_2 の利得との間には条件関係があるが、① X_2 から Y_2 への財産的価値の移動が存在しない、② X_2 の損失と Y_2 の利益は国との関係により生じている、③ X_2 の損失は更正の請求をしなかったことに起因し、 Y_2 が X_2 の更正の請求を妨げる行為をした事実はない、④ X_2 と Y_2 の相続税の不均衡は国が調整すべきことで、私人間で調整すべきことがらでない。したがって、 Y_2 の利得と X_2 の損失の間に因果関係は認められない。

(iii) 法律上の原因については、たしかに、遺産分割には遡及効があり、 Y_2 が相続税の実質的負担者であったというべきであるが、① Y_2 の利得は、 X_2 が更正の請求をせず、そのため減額更正がなされなかったことによるものであり、 Y_2 は、違法に税負担を免れたわけではない、② 法定相続分に従った相続申告も違法な申告ではない。したがって、 Y_2 が、法理上の原因なくして利得を得たということはできない。

(vi) よって、 X_2 の請求は、いずれも理由がないから、これを棄却する。

(二) 評 釈

判旨に反対である。

当裁判所は、不当利得の「受益」、「因果関係」、「法律上の原因」といった要件に即した判断をするに当たって、「たしかに」と前置きをし、 X_2 の過大税額によって、実質的に Y_2 の税負担が免れていることを認めるが、結局は、 Y_2 に不当利得はないとする。その理由に、課税関係は国との関係で生じるものとする見解を、各要件の成否において繰り返すのである。ここに、不当利得の「公平の理念」を踏まえつつも、租税確定処分が適法であること及び相続の遺産分割の特殊性から、その要件を成立させる困難さがみられる。

本事案の遺産分割は、代償分割である。不当利得を成立するには、「受益」たる移転財貨がなければならないのであるが、課税価格を構成する代償財産の価額(財貨)は、物理的に、 Y_2 から X_2 へ移転している⁵²⁾。この

財貨移転に伴って租税債務が変動することもない。結局、相続税の申告に税の財貨移転を基礎づける法律関係が存在することになり、当裁判所は、Y₂の「利得」は国との関係で生じたものと判断し、不当利得を認めなかったのではないかと考えられる。

ところで、修正申告（相法31条2項を除く。）または更正の請求は、相続税の不均衡を是正する方法として存在するが、これらは、申告納税制度における納税者の権利であって、義務ではない。課税は国との関係で生じるものであるが、税負担の調整の関係は一元的に規律されてはいない。納税者間で税負担の不均衡を是正することができるなら、本件のような問題は発生しないのであり、また法は、納税者間での税負担の調整に対して何ら制限もしていないのである。当裁判所が述べる、相続税の調整は「私人間で調整すべきことがらでない」というのは、失当であるとまず指摘しておく。

共同相続の場合、相続財産の法的性質は、「共有」と解することができる（民法898条）。遺産分割は、共同相続における遺産の共有関係を解消し、遺産を構成する個々の財産を各相続人に分配して、それらを各相続人の単独所有に還元するものである⁵³⁾。法的には、遺産分割の効果は、相続開始時に遡り、各相続人の権利義務は被相続人から直接承継されたものとして扱うことになる（民法909条）。

この遺産分割の効力については、宣言主義と移転主義で考え方が対立している。前者は、遺産分割はその遡及効を事後的に宣言するものであるという立場である。後者は、分割の効力に遡及効を認めず、遺産分割は、共同相続人がそれぞれの共有持分を譲渡することであるとする立場である⁵⁴⁾。この点に関する従来判例は、遺産分割の遡及効を前提としつつも、実質的には移転主義的な解釈を行っている⁵⁵⁾。私見では、この点、課税関係は、第三者の権利を害することはないのであるから、財貨の移転を認めつつ、その遡及効をも認めることに差しさわりはないと考える。

代償分割は、特定の相続人が相続財産の全部又は大部分を取得し、その

相続人から他の相続人に金銭などの資産を給付する、という遺産分割の一つの方法である。代償財産の価額の移転において、「受益」と「損失」の関係がみられなくても、遺産分割の実体的効果において、財貨の移転はあるとみなすべきである。また、不当利得における「受益」は、負担すべき債務を負担しなかった場合の消極的利得や計算上の差額という経済的概念なども含むものである⁵⁶⁾。

以上のことから、遺産分割に係る課税関係において、納税者間の不当利得は成立すると考える。まず申告による租税確定処分は、納税者間による税負担の調整を規制するものではなく、また当初から法定相続分による取得を擬制していることから、実体的な遺産取得の関係に対して表見的に存在するにすぎない。Y₂の課税価格が増加し税負担を免れたという「利得」と、X₂の課税価格が減少し税負担が過大になったという「損失」は、遺産分割の財貨移転に起因するのであり、相互に関連性がある。したがって、Y₂には、「受益」が存在するのであり、当事者は納税者間であるといえる。

次に、遺産分割には遡及効があり、移転した財貨は相続に遡って相続人に帰属する。よって、X₂の「損失」とY₂の「受益」には法律上の原因はなく、X₂はY₂に対して、不当利得返還請求権を有するといえる⁵⁷⁾。ただし、遺留分減殺請求の遡及効は、遺留分を侵害する限度で失効するのに対し、遺産分割の遡及効の範囲は全財産、すなわち課税価格全体に渡ってしまふ。この点、申告による租税債務確定が表見的法律関係になるのだが、その効果を一定程度考慮（残存効）する必要があるといえる⁵⁸⁾。つまり、X₂とY₂の関係では、当初の申告の課税価格と遺産分割後の課税価格に係る税額が「損失」と「受益」であり、その範囲で遡及効を認めればよいと考える。

(4) 親子関係不存在確認事案

筆者は、相続税法32条の後発的事由に該当する事由について、納税者間の不当利得の成立を基本的に認める立場である。それは、上記二事案の

「評釈」で述べたとおり、不当利得の法理によって、税が過大になった者の「損失」と納付義務を免れた者の「利得」を、後発的事由によって関連づけ、その遡及効によって、真の遺産取得者に公平な税負担を矯正的に実現できると考えるからである。したがって、親子関係不存在確認事案においても、納税者間の不当利得を次のように認めるべきであると考ええる。

披相続人との親子関係不存在確認の決定を受けた者（X）は、親族でなくなり相続権を喪失する。Xの取得できなかった遺産は、従来の相続人に帰属する。その結果、Xの納付した税額は過払い（損失）となり、そのことにより、従来の相続人は納税義務を免れている「受益」があり、両者に関連性はあるが、従来の相続人の利得に当事者間としての「法律上の原因」はない。よって、従来の相続人は、その受益を不当利得としてXに対して返還すべき義務があるといえる。

第三節 不当利得成立要件の課題

後発的事由（相法32条）以外における相続税の私人間の調整で、不当利得の成立を認めなかったものとして、大阪地裁平成6年5月11日（以下「平成6年判決」という。判タ900号270頁。）があり、認めたものとして、最高裁平成10年6月30日（以下「平成10年判決」という。判タ979号97頁。）がある。

平成6年判決は、調停による遺産分割の成立を前提に相続税の申告をするのであるが、真実と異なる相続税の申告をしたために、本来の税額より多額の相続税を負担した原告が、本来の税額より少額の相続税の負担で済んだ被告に対し、不当利得による返還を求めたものである。不当利得の要件において、本判決は、課税関係は租税法上、国との関係で生じており、原告と被告に財貨移転は認められず、「受益」と「損失」とに「因果関係」はみられないとしている。不当利得の要件を欠く理論として、上記遺産分割事案の裁判所と同様の判断をしている。

平成10年判決は、遺産分割協議が整わないにも拘らず、共同相続人の兄

(原告)が、弟(被告)に無断で、弟にも相続分があることとして、相続税の申告をし、税を立替払いするのであるが、その後、両者が裁判で和解したことから遺産が共有状態になり、兄は弟に対し、税の立替払いを不当利得として返還請求したものである。本件の第一審判決は、課税関係は租税法上、国との関係で生じていることから、不当利得の成立要件を欠くとした。しかし、控訴審では、本来、弟には相続税の申告をすることが義務づけられていることを理由に、兄の「損失」と弟の「利得」に「因果関係」を認め、両者の間に「法律上の原因なく」こととし、不当利得が成立することを判示した⁵⁹⁾。最高裁は、この高裁の判決を是認している。

これらの裁判例は、不当利得の成立を認める判断においても、不当利得法の制度趣旨である「公平の理念」を主眼におき、矯正的に本来の納税義務者への正当な税負担の帰属を実現させているが、中心的要件としての「法律上の原因」の有無については、曖昧である。私人間の税負担は正に不当利得法を適用させる場面においても、租税確定処分の効力が、「法律上の原因なく」の要件成立に障壁になることは、指摘されるべきであろう。

第四章 相続税の租税法律関係と不当利得法

第一節 相続税課税処分と不当利得

(1) 権力関係の構成の弊害

戦前の明治憲法下において、判例及び学説は、民法上の不当利得の法理を、実体上の権利として、公法においても認めるものの、その適用には、行政行為たる課税処分に原始的瑕疵があることが前提であった。戦後の裁判所の一元化と申告納税制度の確立により、裁判所は、不当利得にかかる租税問題を、公法と私法の対立関係から特別法と一般法の関係に解釈することによって解決してきた。それは、税法に納税者の救済措置が設けられている限り、民法上の不当利得の適用を排除する趣旨である。しかし、納税者が不当利得返還請求権を主張する理論的根拠は、課税要件に包摂される

べき事実（税通23条2項1号の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」。）⁶⁰⁾が、申告と異なるからであり、そこに実体法としての「法律上の原因がない」ことにある。この点における裁判所の判断は、事実と反する申告でも有効とされるのは、「租税法律関係の早期安定」とすることからも、租税法律関係を手続法重視の権力関係的構成とし、実体法における「法律上の原因」の不存在を認めているとはいえない。

税法を特別法として位置づけ、「更正の請求の原則的排他性」によって、不当利得を排除する理論も、相続税法においては、近年における平成14年判決が示すとおり、実体的真実が犠牲にされ、その結果、課税漏れを生じさせている。平成15年改正は、このような課税漏れを防ぐための手続的側面からの立法処置であるが、親子関係不存在確認事案においては、更正の請求期限の徒過に生じる基礎控除等の更正に係る課税漏れは何ら解決されていない。平成14年判決における課税庁側の主張にもあるように、法は、課税要件事実の認定に即して税を課すことを本則としているのであり、更正の請求制度の趣旨である納税者の救済の意義もそこにある。課税庁が減額更正したがために課税漏れになったことも、更正の請求期限が徒過したことにより課税漏れが生じることも、本質的には違わないのであり、現行制度においても、相続税法32条に係る債務確定手続の問題点は、根本的に改正されていないのである。このような実体を適法としてしまうことは、相続税法の法律関係が、権力関係的構成の下に納税者を一元的にしか捉えていないからであり、さらに、同手続法は、申告納税制度の趣旨に合致していないばかりか、むしろ租税法律関係を不安定にしているといえる。

結局、裁判所は、税法と不当利得法を、特別法と一般法に置き換えることで理論構成の一貫性を試み、それは一応説得力があるようなのだが、課税要件の事実認定に基づく税負担の実現という根本的な問題については、戦前の公定力理論から脱却していないといえよう⁶¹⁾。

(2) 手続制度の課題と不当利得

相続税の申告は、当初から不当利得が生じる要因を含有しているのであり、申告納税制度の趣旨からすれば、二次的な租税債務の確定手続きこそ、相続税の課税根拠に基づく要件事実即した申告である。ここに、修正申告のみが任意で認められていることは、過大な申告による税額は正当であり、過少な申告による税額は正当でないことを暗示しているようにも考えられる⁶²⁾。減額修正申告が認められないとしても⁶³⁾、相続人間に帰属する最終的な遺産取得価額が確定した時点において、更正の請求の有無に拘らず、課税庁による更正が出来る余地は認めるべきである。同時に、更正の請求期限の起算日についても、「相続人の異動」事由に違わず、権利の帰属に伴う遺産取得価額が最終的に確定した日の翌日からすることに不都合はないと考える。

税法に不当利得法を適用すべきでないとする考えは、原則として異論はない。不当利得法を適用することによって、「特別法が当該救済措置を設けた趣旨を没却することになる⁶⁴⁾」ことは正論であろう。しかし、これら一連の手続法が相続人間に公平でなく、各人の課税要件事実即した適正な税負担が適わないのであれば、不当利得法により租税の公平負担を矯正的に実現させることは、十分検討に値すると考えるのである。

第二節 納税者間の不当利得

現行不当利得法は、裁判規範として効果的に機能していないといわれる。法の規定が裁判規範として機能するには、裁判所の判断内容が条文の構成要件に即して叙述されることが最低限度必要となるが、不当利得に関する判例の多数は、結論が構成要件に即して叙述されていないからである⁶⁵⁾。このことは、私人間の課税関係における不当利得の判例にもみられる。

相続税の課税関係は国と生じるものであるが、納税義務者の間に物理的でないし事実的な財産的価値の移動がないことを理由に、「関連性」を否定し、当該相続人を当事者でない、とする論旨は採用できない。このような

論旨を採用することは、相続または遺産分割の手段の選択によって、課税関係における不当利得の成否が一律に決定されてしまい、実体的真実に即さない不公正さを認めることになる。筆者は、原則として、納税者間の不当利得の成立は課税要件事実に即する限り認める立場である。

私人間における相続税の課税関係における不当利得の「受益」の概念は、当初の申告における課税価格と最終的な遺産の帰属に係る課税価格との経済的な差額である。物理的ないし現実的な財産的価値の移動がなくても、遺産取得の法的性質は、当初の遺産の共有状態から各相続人への個人所有に移転することから、財貨移転は認められるのである。したがって、不当利得の法理によって、相続税の是正の当事者が相続人納税義務者の間で成立することは、前提として認められるべきである。「法律上の原因」については、遡及効によって当初の申告にあらず、「受益」者と「損失」者の間に、移転財貨に関する（当該相続税の是正に関する）契約の存否を、不当利得法の「公平」理念に即して検討し、最終的に保護されるべき者の均衡を図って判断すればよいであろう。

お わ り に

不当利得法は、その中心的要件である「法律上の原因」の内容が、全実定法体系の投影構造になっていることから、実定法体系の「箱庭」といわれている⁶⁶⁾。不当利得法を租税法に照射し浮び上がってくるのは、不当利得を排除しようとする租税手続法であり、そこに付与されている権力関係的構成である。

不当利得の法理を租税法に投影し、浮かび上がってくるもう一つの側面は、不当利得法を含めた私法の理論が、租税法律関係における債務関係的構成⁶⁷⁾に対して援護的な地位に思えることである。私法分野で発展してきた不当利得法の「すべての類型を包括する統一的な理念としては、形式的・一般的には正統視される財産的価値の移動が、実質的・相対的には正

統視されない場合に、公平の理念に従ってその矛盾の調整を試みようとする
ことが不当利得の本質である。」という見解が⁶⁸⁾、租税債務関係論にお
ける「実体法における国家と私人の対等性を重視し、解釈論（ときには立
法論を含めて）を通じて、あたうかぎり手続法関係にも実体法レベルの平
等性及ぶことを要請するものであり⁶⁹⁾」といった指摘を、援護している
ようにみえる⁷⁰⁾。具体的には、昭和49年判決のように、租税確定処分に関
法の適用を問うことで、法の解釈論に変化がみえ、また実定法の改正がな
されているのである。

さらに、租税債務関係論は、「同時に特殊法学としての方法論を内包し
たものであった。」と指摘される⁷¹⁾。この「特殊」の意味が、たとえば、
「民法」に対する「商法」の「特殊」性ということであれば、その実体に
即した考慮がなされるべき点で異論はない。しかし、租税法に行政法的考
慮の「特殊」を鑑みても、帰責事由がなく課税根拠を欠く者の損失により、
納税義務を免れる者を排出する状態を、その特殊性によって縛り付けるこ
とは、実体的真実を犠牲にしているといえる。また、現行法の課税方式が
今日の相続の現状と合致してないことは、指摘されているところでもあ
る⁷²⁾。これらの問題は、公法ないし行政法的考慮による「特殊」で説得で
きるものではなからう。

租税法における「特殊」とは、「事実と反する申告でも有効とされるの
は、租税法律関係の早期安定」なのか、そして、「更正の請求の原則的排
他性」は、その「特殊」によって認められるべき制度なのかなどを踏まえ、
不当利得法は、租税実体法の視点から「特殊」を見直す機会を与えるもの
であろう。その意味において、税法に民法上の不当利得の適用・成否を継
続的に検討することは、十分に意義があるといえるのである。

本稿では、租税法律関係で救済されなかった相続税の納税者を、実定法
の「箱庭」とされる不当利得法によって、私人間による税負担の是正によ
り救済できる可能性を示唆した。国に対して不当利得を認めさせることは、
現行法そして判例・学説を検討した結果、非常に困難といえる。課税庁に

対しては、更正の除斥期間との関係から、職権による更正を発動させようとしても限界がある。これら相続税の債務確定手続に伴って生じる不当利得の問題は、租税法律主義の観点から、立法的に解決されることを期待して本稿を終了する。

- 1) わが国の相続税は、遺産税課税方式の時代においても、その課税根拠は、「不労所得」に見出していたといえる（三木義一『相続・贈与と税』〈一粒社、2000年〉8頁。）。また、平成12年7月の政府税制調査会答申では、「相続を契機とした財産移転に対する相続課税の課税根拠については、遺産課税方式を採るか遺産取得課税方式を採るかにより位置付けは若干異なる面はありますが、基本的には、遺産の取得（無償の財産取得）に担税力を見出して課税するもので、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものと考えられます。」と述べている。
- 2) 三木・前掲注1書111頁。
- 3) 内田貴『民法Ⅱ 債権各論』（東京大学出版、第7版、1998年）525頁。
- 4) 行政裁判所法は、明治23年に制定され、租税の賦課徴収に関する事件などが扱われ、再審、上告は認められていなかった。戦後、日本国憲法76条2項により、特別裁判所が認められないこととなった結果、行政裁判所は廃止された。
- 5) 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957年）103頁、同著「公法と私法」（有斐閣、1955年）50頁以下参照。
- 6) 有力な学説として、美濃部博士の公法関係の不当利得を私法規律適用事例と認める立場（私権説）と、田中二郎博士（当時は教授）の公法上の不当利得概念を認める立場（公権説）がある（美濃部達吉『公法と私法』〈日本評論社、1935年〉231頁以下、田中・前掲注5『公法と私法』47頁以下。）。
- 7) これら直接国税に申告納税制度が導入された経緯については、税務大学校研究部編『税務署の創設と税務行政の100年』（大蔵財務協会、1996年）79頁以下参照。
なお、大戦末期に税務官庁の人手不足の緩和等のために一部の大法人等にかかる法人税や間接諸税に申告納税制度が導入されたことがあるが、税額の決定は国の通知によっていたので、実質は賦課課税制度であったといえる（西野敏雄『税ってなんだろう（改訂版）』〈大蔵省印刷局、1996年〉35頁以下。）。その後、申告納税制度は、昭和21年、戦後の逼迫した財政を再建させるために創設された、戦時補償特別税と財産税に導入され、同時に更正の請求制度が採用された（武昌昌輔監修『DHC コメントナル国税通則法』（以下『コンメン税通』と略す。）、〈第一法規、1981年〉1422頁、同著『東西税金ばなし』（清文社、1997年）247頁以下参照。）。
- 8) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」（昭和36年7月）答申別冊第4章第2節2・2の1参照。
- 9) 田中二郎『租税法（第三版）』（有斐閣、1990年）200頁、金子宏『租税法 第九版』（弘文堂、2003年）631頁、新井隆一『行政法における私人の行為の理論』（成文堂、1973年）43頁、等。

- 10) 納税申告の法的性質については、納税者の意思表示を要素とする行為(法律行為的公法行為)または、法律の規定自体によって与えられている行為(準法律公法行為)とみるかの両説がある。後者が多数説とされる(竹下重人「錯誤と租税法律関係」『日本税法学会創立40周年記念祝賀税法論文集』〈税法研究所, 1991年〉133頁。)
- 11) 碓井光明「評釈」別冊ジュリ61号85頁参照。
- 12) 民集28巻2号186頁, 判タ738号62頁等。
- 13) 雑所得に基因する債権が後日貸倒れになった場合は、貸倒れとなった債権額に相当する所得の金額はなかったものとみなし、更正の請求の手段を通じて、さかのぼって減額更正をすることとされた(同法10条の6第1項, 同27条の2, 現行法64条1項, 152条。)
- 14) 民集28巻2号192頁以下。
- 15) 我妻栄『債権各論下巻一』(岩波書店, 1972年)938頁, 加藤雅信『現代民法学の展開』(有斐閣, 1993年)520頁以下参照。
- 16) 本件の不当利得の「法律上の原因」の有無に関して、学説では、金子教授の「後発の一部無効論」が有力とされる(金子宏「判批」自治研究45巻7号180頁以下, 加藤雅信「判批」別冊ジュリ120号144頁参照。)。他の学説としては、兼子仁「判批」ジュリ444号156頁, 遠藤博也「判批」民商72巻1号113頁, 等がある。
- 17) 平田由紀子「税金の過誤納金等と不当利得返還請求権の成否」松尾弘・益子良一『民法と税法の接点——基本法から見直す租税実務——』(ぎょうせい, 2005年)163頁, 武田・前掲注7『コンメン税通』1469頁, 等参照。
- 18) 東京地判昭和49年7月1日・訟月20巻11号178頁, 同控訴審・東京高判昭和50年4月16日・訟月21巻6号1345頁。
- 19) 訟月24巻4号840頁。
- 20) 名古屋高判昭和52年6月28日(訟月23巻7号1242頁。)では、税法(本件においては、旧所得税法を指す。)を特別法として民法を一般法とする位置関係を明確に述べている。つまり、公法と私法の関係から判決を導くことはせず、所得税法の趣旨から導いているといえる。
- 21) 判タ772号174頁。
- 22) 相続税法41条1項による物納許可額が当該物納の評価額より低額な場合は、その差額は過誤納金として認められ納税者に返還される。なお、当該差額部分については、譲渡所得の課税対象になる(税務事例24巻11号43頁以下参照。)
- 23) 国税通則法56条の「過誤納金」は、「加納金」と「誤納金」という二つの概念を組み合わせて作られた言葉であるとされる(金子・前掲注9書606頁。)
- 24) 占部裕典『租税債務確定手続』(信山社出版, 1998年)43頁以下参照, 金子・前掲注9書642頁以下。「更正の請求の原則的排他性」の趣旨は、昭和53年判決に表れている。
- 25) 中川一郎・清水敬次『コンメンタール国税通則法』(税法研究所, 追録第5号)E266頁以下。
- 26) 現行相続税法による課税方式の問題点の指摘については、三木義一「相続税の基本原則の法的再検討」租税法研究23号12頁以下, 小池正明「相続税制の再検討——現行相続税制の実務上の問題点——」日本租税理論学界『相続税制の再検討』(法律文化社, 2003年)

78頁以下、岩下忠男『総説 相続・贈与税』（財経詳報社、2004年）23頁、等参照。

- 27) 中川・清水・前掲注25書。
- 28) 本稿の第一章・第一節（４）で採り上げた昭和53年判決のことである。
- 29) 本件は、国税通則法70条の更正の除斥期間が経過しており、この場合、原則として課税庁の更正の発動には、相続税法32条2号が要件となる（相法35条3項参照）。
- 30) 相続税の申告納税制度の趣旨とは、相続税の担税力は各相続人の遺産取得に認めることから、その実体的真実を本則的に各相続人に委ねることであると考ええる。
- 31) 篠原芳雄「新相続税法（手続規定）の解説」税経通信5巻8号50頁参照、武田・前掲注7『コンメン税通』1424頁参照。
- 32) 相続税の更正の請求の沿革については、武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法』（第一法規，加除式）2682頁以下、篠原・前掲注37書。
- 33) 私見では、相続に係る私法上の解釈と整合させることで、法的安定性を求めたからだと考える。
- 34) 法定相続分課税方式の採用経緯については、米倉鈞一「改正相続税法」税経通信13巻6号63頁。
- 35) 本件の評釈については、三木義一・浪花健三「認知の確定と更正の請求」税経通信58巻4号182頁、岩下忠吾「後発的事由による更正の請求」税務事例33巻7号25頁等参照。
- 36) 柴崎澄哉『改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2005年）520頁参照。
- 37) 相続税法35条3項は、同法32条1号から5号までの「請求をした者の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した他の者」と規定してある。親子関係不存在確認が決定した者は、被相続人から遺産取得できない（遺贈を除く）ので、該当しないと解せる。
- 38) 司馬喜徳朗ほか編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、2004年）537頁以下。
- 39) 「加納金」は、実定法上の用語としても使われているが（税通58条1項1号）、「誤納金」は使われていない。手続法の観点からは、「誤納金」は認められないからであろう。
- 40) 武田・前掲注7『コンメン税通』1424頁参照。国税通則法24条に関して税務署長が更正の義務を負うか否かが争われた事案として、最高裁平成3年1月24日がある。最高裁は、職権更正は、税務署長の裁量の範囲に属するものと判示した。この判旨に対して、「税務署長の裁量権はその前段階である調査対象の選択にあるのであって、一旦調査を行った上は、税額等に誤りがあることが判明したら、それが増額であれ、減額であれ、更正を行うことが義務付けられている。」とする反対意見がある（橋本守次「更正の請求期限を徒過した場合の救済」税理36巻17号108頁。）。筆者は、反対意見の立場である。
- 41) 北野弘久「相続税課税処分等に係る後発的瑕疵の確定と不当利得の成立」税経新報457号54頁以下参照。また、親子関係不存在確認事案においては、国税通則法71条2号の趣旨に該当するといえる。
- 42) しかし、除斥期間内であれば、訴訟等により、職権による減額更正を義務付けることは可能だと考える。この点については、阿部泰隆『行政訴訟法改革論』（有斐閣、1993年）223頁以下、望月爾「行政事件訴訟法改正と税務訴訟への影響」税経新報523号3頁以下参照。
- 43) 判タ274号151頁。同様に固定資産税等において、競売不動産の元の所有者が、同不動産

の買受人に対し、固定資産税等の返還を求めた裁判例があるが、当裁判所は、不当利得返還請求権を認めなかった（東京高判平成13年7月13日・判時1764号61頁。）。本判決の理由は、不動産競売手続では、当事者間で固定資産税等の調整の合意がなされていず、「固定資産税等相当額を買受人に負担させることを前提として不動産の評価がされ、最低売却額が決定されたなどの特段の事情のない限り不当に利得したということとはできない」として

いる。

- 44) 金子宏「固定資産税の性質と問題点」税研50号3頁以下参照。
- 45) 加藤雅信『財産法の体系と不当利得の構造』（以下『財産』と略す。）（有斐閣，1986年）45頁以下，同著『新民法体系Ⅴ 事務管理・不当利得・不法行為』（有斐閣，2002年）33頁以下等参照。
- 46) 益子良一税理士・神奈川大学法科大学院講師のご好意により，当事案における各判決文及び関連資料のコピーを頂くことができました。ここにお礼を申し上る次第です。
- 47) 当裁判所は，本件訴状の送達による催告の日が平成12年4月21日であることから， Y_1 は X_1 に対して，その翌日である同月22日から民法所定の年5分の割合による金員を遅滞損害金として支払義務を負うと判断している。つまり，私人間における相続税の不当利得の返還義務者は，民法704条（悪意の受益者の返還義務）に該当するといえる。
- 48) 二宮周平『家族法』（新世社，2002年）357頁以下，内田貴『民法Ⅳ親族・家族法』（東京大学出版，2003年）514頁以下参照。
- 49) 前掲注48。
- 50) なお，遺留分減殺請求に基づく更正の請求は，相法32条3号に規定されているが，現行同条項は，平成15年改正により，「遺留分による減殺の請求に基づき……額が確定したこと」を知った日の翌日から4か月以内に限定しているのに対し，本件当時の同条項では，「遺留分による減殺の請求があったこと」を知った日の翌日から4か月以内であったことは，実務上，留意する点といえる。いずれにしろ，本事案の原告は，相法32条の請求期限を徒過している（本稿の第二章・第二節（2）を参照。）。
- 51) 本件は控訴審で和解が勧告され，当事者の和解の成立により，本訴訟は終結した（高荒敏明「相続税の更正の請求と不当利得返請求」松尾・益子・前掲注17書171頁以下参照。）。
- 52) 不当利得の「受益」の概念について，加藤雅信教授は，裁判実務における「受益」が，「物理的ないし事実的な移転財貨」を意味すると指摘される（加藤・前掲注45『財産』32頁。）。
- 53) 二宮・前掲注48書287頁。
- 54) 両者の対立する考え方の根本は，民法909条の但書にある「第三者の権利」の保護にある（内田・前掲注48書427頁以下。）。
- 55) 内田・前掲注48書428頁。
- 56) 倉田彪士「不当利得の要件としての受益と損失」谷口知平教授還暦記念発起人編『不当利得・事務管理の研究（1）』（有斐閣，1971年）2頁以下。不当利得の類型論からすると，相続税の私人間の課税関係における「受益」の概念を経済的概念とすることにより，「費用利得」に該当するのではないかと考える（不当利得の類型論については，内田・前掲注3書520頁以下，加藤前掲注45『財産』131頁以下参照。「費用利得」については，内田・

前掲同書524頁，加藤・前掲同書173頁以下，藤原正則『不当利得法』（信山出版，2002年）299頁以下参照。）。

- 57) 本件の解決策として転用物訴権の適用が考えられる（高荒・前掲注51書178頁以下。）。
転用物訴権の特徴は，不当利得の中心的要件である「法律上の原因」が存在する点にある。
このことから，不当利得と転用物訴権は，性格が異なり，転用物訴権は，契約関係から受益した契約外の第三者に対する利得引渡請求権といわれる（転用物訴権については，加藤・前掲注45書・『新民法体系V 事務管理・不当利得・不法行為』117頁以下，等参照。）。
本件に転用物訴権法を適用する考え方は有用であると考え。本稿では，遺産分割の効果によって，私人間の財貨移転を認め，私人間であるが故に，課税関係を表見的法律関係とすることが可能ではないかと考えた。
- 58) 加藤雅信『事務管理 不当利得』（三省堂，1999年）137頁以下。
- 59) 第一審は東京地裁平成5年1月28日判決（判タ842号173頁。）。控訴審は，東京高裁平成5年12月22日判決（判タ842号120頁。）。
- 60) 課税要件事実については，谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」池芝義一ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995年）61頁以下参照。
- 61) 不当利得事案に関する公定力の効力について言及している判例として，東京地判平成11年3月26日（判時1692号88頁。）がある。当裁判所は，公定力は，「当該行政処分を有効なものとして承認させる効力」であるが，「当該行政処分を適法なものとして承認させる効力」ではないと判示するものの，その論拠を述べていない。
- 62) 中川・清水・前掲注25書参照。租税法律関係の早期安定においては，減額更正が必要な者より，増額修正等ができる者に「手続の安定」が委ねられていることから，既述の平成14年判決は起こるべくして起こった事件といえる。
- 63) 減額修正申告の弊害については，武田・前掲注7『コンメン税通』1429頁参照。
- 64) 本稿で採り上げた，親子関係不存在事案の裁判所の判断。
- 65) 加藤・前掲注45『財産』19頁以下参照。
- 66) 不当利得が問題となる場面は多様であり，「箱庭」以外に，「財産法のごみ処理場」や「実定法の裏道街道」ともいわれる（内田・前掲注3書519頁以下，加藤・前掲注45『財産』279頁以下。）。
- 67) 金子教授は，「租税法律関係の基本的・中心的な関係が債務関係にあることは否定できず，租税法律関係は，原理的には，債務関係として構成することができる。」と述べられている（金子・前掲注9書28頁。）。租税債務関係説における租税法律関係の解釈については，須貝脩一『租税債務関係の理論』（三晃社，1961年）85頁以下，三木義一「ヘンゼル税法の構造（一），（二），（三・完）」民商72巻4号648頁・5号804頁・6号983頁，村井正「租税法律関係の構成」租税法研究第5号1頁，中村芳昭「申告納税制度とその展開」日本租税理論学界『戦後50年と税制〈租税理論研究叢書6〉』（谷沢書房，1996年）98頁，等参照。
- 68) 我妻・前掲注15書。
- 69) 三木・前掲注67「ヘンゼル税法の構造（三・完）」998頁。
- 70) 不当利得においては，「公平」の概念が一括して捉えることができず，典型的に捉える

考え方が主流となり、その類型が要件内容に影響を与えるようになっている（内田・前掲注3書522頁。）が、理念としては、「実質的・相対的には正統視されない場合に、公平の理念に従ってその矛盾の調整を試みようとする」ことにあると考える。

71) 三木・前掲注69。

72) 前掲注26。