

大阪高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国(新宮税務署長)

令和4年2月9日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・大阪地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和3年1月13日判決、本資料271号-1・順号13503)

判 決

控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	伊勢谷 倍生
同	向山 知
被控訴人	国
同代表者法務大臣	古川 禎久
処分行政庁	新宮税務署長 山端 克明
指定代理人	別紙指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 新宮税務署長が、平成27年1月●日に死亡した被相続人乙に係る相続税について、平成30年2月15日付けで控訴人に対してした更正処分のうち、納付すべき税額零円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を、いずれも取り消す。

第2 事案の概要(以下、略称は、原判決の表記に従う。)

- 1 本件は、被相続人の財産を相続により承継した被相続人の子である控訴人が、被相続人が代表者を務めていた本件会社に対する本件貸付金債権について、本件会社の経営状態が悪く回収が不可能又は著しく困難であるとして、その時価を零円と評価した上で、本件貸付金債権を計上することなく相続税の申告をしたところ、税務署長が本件貸付金債権の時価は2205万4347円であると判断して相続税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたため、控訴人が更正処分のうち申告税額を超える部分と過少申告加算税の賦課決定処分の各取消しを求める事案である。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したため、控訴人が、これを不服として控訴をし、前記第1のとおり判決を求めた。

- 2 関係法令等の定め、前提事実、争点及び当事者の主張は、以下のとおり補正し、後記3において当審における当事者の補充主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中、「第2

事案の概要」の1から4までのとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決3頁6行目の「手形交換所」の後に「(これに準ずる機関を含む。)」を加える。
- (2) 原判決3頁6行目及び7行目の各「こと」を「とき」とそれぞれ改め、同頁11行目の「いるとき」の後に「の各事実が発生している場合」を加える。
- (3) 原判決3頁13行目末尾に「(評価通達205(1))」を、同頁18行目末尾に「(評価通達205(2))」を、同頁22行目末尾に「(評価通達205(3))」をそれぞれ加える。
- (4) 原判決3頁17目の「債務者」の前に「その」を加え、同頁19行目の「切捨て等」を「切捨て、棚上げ、年賦償還等」と改める。
- (5) 原判決4頁20行目の「残額は、」の後に「本件会社にかかる平成26年度における総勘定元帳によれば」を加える。
- (6) 原判決5頁10行目の「①」の後に「相続開始時において、本件会社の資産状況及び営業状況等が破綻していることが客観的に明白であって、債権の回収が不可能又は著しく困難であったとは認められないとして、」を加える。
- (7) 原判決8頁14行目の「帰結するもので」の後に「相続税法22条の「時価」という文言の解釈の限界を超える」を、16行目末尾に「同債権に限られない貸付金債権一般に通用する評価基準が用意されていなくても、価額に影響しうる様々な事情の総合的考慮によって本件貸付金債権の時価を認定することは可能であり、裁判所においても、事実認定として同債権の時価を認定しなければならない。」を、それぞれ加える。

3 当審における当事者の補充主張

(控訴人の主張)

- (1) 本件会社は、売上総利益が平成18年から平成27年にかけて下落を続け、ほぼ毎年営業損失、経常損失を計上し、常に大幅な債務超過で、債務超過額も急速に増加し、役員報酬も半額以下に減額されるなど、その経営は長期にわたり不振で好転する見込みは極めて乏しく、本件貸付金債権において、本件相続開始後に実際に返済されたのは184万円にとどまり、残余の2021万4347円は回収不能のままである。したがって、相続税法22条にいう本件貸付金債権の「時価」は184万円とすべきである。
- (2) 本件貸付金債権を貸し付けた経緯からすると、本件貸付金債権については、遅くとも本件相続開始以前に、貸主と借主との間において、長期間にわたり返済を棚上げする、いわゆる自然債務に近い「ある時払いの催促なし」とする黙示の合意があり、それは真正に成立したものであることは明らかであるから、評価通達205(3)に該当し、その債権の金額は元本の価額に算入されないか、算入されるとしても184万円の限度とすべきである。なお、評価通達205(3)に該当するためには私的整理手続等がとられていることを要するとの被控訴人の主張は合理的ではない。

(被控訴人の主張)

- (1) 本件貸付金債権において棚上げの合意があった事実は否認する。本件貸付金債権は、不定期であるものの継続的に弁済されているし、控訴審において、棚上げ合意が存在した事実が新たに主張されたことに照らしても、上記合意があったとは到底認められない。また、控訴人が主張するような黙示の合意は、当該合意が金融機関のあっせんに基づいてなされたなど、その存在を客観的かつ明白に裏付ける証拠があるわけでもなく、例外的に債権の回収が不可能又は著しく困難であることについて客観的に明白な事由がある場合に限り元本の価額に算

入しない取扱いをすることとした評価通達205(3)に該当するものではない。

(2) 控訴人のその余の主張は、原審におけるものの繰り返しであり、理由がない。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、本件更正処分等はいずれも適法であり、控訴人の請求はいずれも理由がないから棄却すべきであると判断する。その理由は、以下のとおり補正し、後記3で当審における当事者の補充主張についての判断を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第3当裁判所の判断」の1から3までのとおりであるから、これを引用する。
- 2 (1) 原判決11頁5行目の「本件相続の開始時において、」を削除する。
(2) 原判決11頁18行目の「である」を「であり、債務超過であったものの、毎期売上高を計上している」と改め、同頁20行目の「受け入れている。」の後に「平成29年3月期には営業黒字に転じている。」を加える。
(3) 原判決12頁8行目の「課税事務の迅速な」を「大量に発生する課税事務の迅速、画一的かつ適切な」と改める。
(4) 原判決13頁20行目の「原告が主張するように、」の後に「債務者の業務内容、財務内容、収支状況、信用力等を具体的総合的に検討した上で、」を加え、21行目の「としては、貸付金債権につき」を「は、そもそも課税庁において、債務者が個人の場合も含めたすべての事案で上記要素を正確に把握できるとは言い難い上、それらの事実に基づく債権回収可能性の評価方法についても」と改める。
(5) 原判決14頁17行目の「した場合」を「すると、債務者が経済的に破綻していることが客観的に明白であり、そのため債権の回収の見込みがないか又は著しく困難であると確実に認められる場合には、」と改め、同頁18行目の「場合は」の後に「元本の金額及び利息との合計金額が」を加える。
(6) 原判決15頁1行目の「であって、」の後に「上記場合に限り限定的に貸付金債権が全く価格に算入されないとした評価通達205は合理的なものと評価し得るのであり、」を加える。
(7) 原判決15頁9行目の「しかしながら、」の後に「先に述べたとおり、」を加え、同行目の「なく」を「ないため」に、10行目から11行目にかけての「に照らしつつ、」を「を債務者が個人の場合も含めたすべての事案で正確に把握できるとは言い難く、課税庁が採用できるような」と、それぞれ改める。
(8) 原判決15頁18行目の「は認められない。」を「を認めるに足りる証拠はない。」と改め、25行目の「本件会社は」から16頁6行目「(別表4)」までを以下のとおり改める。
「上記負債の97%以上を占めている本件貸付金債権を有していたのは、本件会社の代表取締役である被相続人であり、その死亡により同債権を相続した同会社の唯一の取締役となった控訴人であるところ、同債権には弁済期や利息の定めはなく、また、被相続人や控訴人は、上記債務超過を理由に本件会社について解散による清算等を行うこともなく、むしろ、本件会社に対し、本件相続開始直後の10万円の貸付けも含め、追加の貸付けを行っているものであり、それによって、本件会社は、被相続人や控訴人に対し返済を継続しながら、平成27年5月には旅館業における飲食業を廃業したものの、現在に至るまで控訴人が単独で遊漁船業や旅館業を継続しているのである」
- (9) 原判決16頁21行目の「踏まえた」を「踏まえても、上記アで述べた事情をも考慮す

れば、控訴人が主張するように、本件貸付金債権について実質的な回収可能性がないとは断定できないし、また、同債権の」と改める。

(10) 原判決17頁5行目の「しかしながら、」の後に、「前記(2)イで述べたとおり、本件貸付金債権の価値が零円であると断定することはできない。そして、」を、12行目の「したがって、」の後に「その余を判断するまでもなく、」を、それぞれ加える。

(11) 原判決21頁20行目の「4800」を「1800」と改める。

3 当審における控訴人の補充主張に対する判断

(1) 控訴人は、本件会社が、好転する見込みが極めて乏しい長期にわたる経営不振であることや、本件貸付金債権が相続開始後に実際に返済されたのは184万円にとどまり、残余の2021万4347円は回収不能のままであることを挙げて、本件貸付金債権は、回収不可能又はその「時価」が184万円であると主張する。

しかし、そもそも、控訴人の主張するところの本件会社の長期にわたる経営不振や本件貸付金債権について本件相続開始後に実際に返済されたのが控訴人の主張するとおり184万円にとどまったとしても、それらをもって、本件会社に本件貸付金債権に対する返済能力がないと認めることができないことは、先に述べたとおりである。そして、評価通達204及び205に合理性があること、同204、205の趣旨や同205の規定のされ方からは、「その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるとき」とは、同205(1)から(3)の事由と同程度に、債務者が経済的に破綻していることが客観的に明白であり、そのため、債権回収の見込みがないか、又は著しく困難であると確実に認められるときをいうものと解するのが相当であることは、原判決を引用して説示したとおりであり、その他一切の本件会社の事情を踏まえても、本件会社が経済的に破綻していることが客観的に明白であると認めることはできないことも、原判決を引用の上認定、説示したとおりである。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。

(2) また、控訴人は、本件貸付金債権は、その貸付けの経緯からすると、遅くとも本件相続開始以前に、貸主である被相続人と借主である本件会社との間において、長期間にわたり返済を棚上げする、いわゆる自然債務に近い「ある時払いの催促なし」とする黙示の合意があったのであるから、評価通達205(3)に該当すると主張する。

しかし、評価通達205(3)が当事者間の債権の棚上げ等の契約につき「金融機関のあっせんに基づくものであるなど真正に成立したものである」ことを要求している趣旨に照らせば、前記契約が成立したか否かが不明確な黙示の合意では足りないというべきであり、他に、当該合意が、評価通達205(3)の「金融機関のあっせんに基づくものであるなど真正に成立したもの」と認めるに足りる証拠もない。また、この点を措くとしても、そもそも、本件会社が本件相続開始後に控訴人に対し前記のとおり弁済をしていることは、前記黙示の合意と整合しないというべきであるし、本件貸付金債権の返済が不定期かつ返済額が少ないことをもって、直ちに長期にわたり返済の棚上げを合意したことを推認することはできず、一件記録上、他に本件会社と被相続人との間の本件貸付金債権にかかる上記棚上げ合意を認めるに足りる証拠はない。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。

(3) なお、抗告人は、処分行政庁が本件貸付金債権の評価について評価通達に従わざるをえないとしても、その取消訴訟においては、裁判所が評価通達によらずに本件貸付金債権の評価

額を事実認定すべきであるとも主張する。

しかし、処分行政庁が本件貸付金債権の時価を評価するに、他に合理的な方法がないとして評価通達によることに合理性があるというのであれば、それに基づきなされた本件更正処分は適法であるというべきである。それを、裁判所が、処分行政庁が処分時に把握することが困難であった事情を取消訴訟において提出された資料に基づき認定した上、それらの事情に基づき裁量的に本件貸付金債権の評価を行うのは、結局、行政処分の処分時における違法性を判断することを超えて、前記訴訟の弁論終結時に裁判所が行政庁の立場に立っていかなる処分が正当であるかを判断することに帰するというべきであり、処分行政庁の第一次的判断権を侵すもので、採用できない。

4 結論

以上の次第で、本件各処分は適法であり、控訴人の本訴請求はいずれも理由がなく、これをいずれも棄却した原判決は相当である。

よって、本件控訴を棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第10民事部

裁判長裁判官 中垣内 健治

裁判官 國分 晴子

裁判官 山本 陽一

別紙

指定代理人目録

形野浩平，石田隆邦，小泉雄寛，村岡恭子，橋本和也

以上

