

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正処分の義務付け等控訴事件

国側当事者・国(千葉西税務署長)

平成21年1月22日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成19年10月30日判決、本資料257号-199・順号10808)

判 決

控訴人	甲
同	乙
上記兩名訴訟代理人弁護士	下山 修司
同補佐人税理士	森 稔
被控訴人	国
同代表者法務大臣	森 英介
同指定代理人	吉田 俊介
同	馬田 茂喜
同	柏倉 幸夫
同	櫻井 和彦
同	吉原 広泰
処分行政庁	千葉西税務署長 高梨 武光

主 文

- 1 本件各控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁は、控訴人甲(以下「控訴人甲」という。)の平成14年分相続税について、課税価格を1億2291万8000円、納付すべき税額を2298万0100円とする更正処分をせよ。
- 3 処分行政庁が控訴人甲に対し平成16年12月14日付けでした控訴人甲の平成14年分相続税に係る平成16年7月23日付け更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分のうち、納付すべき税額2298万0100円を超える部分(ただし、異議決定及び裁決により一部取り消された後のもの)を取り消す。
- 4 処分行政庁は、控訴人乙(以下「控訴人乙」という。)の平成14年分相続税について、課税価格を2億4454万6000円、納付すべき税額を4571万9000円とする更正処分をせよ。

- 5 処分行政庁が控訴人乙に対し平成16年12月14日付けでした控訴人乙の平成14年分相続税に係る平成16年7月23日付け更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分のうち、納付すべき税額4571万9000円を超える部分（ただし、異議決定及び裁決により一部取り消された後のもの）を取り消す。
- 6 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人らが、亡丙（以下「丙」という。）からそれぞれ平成14年に相続したA株式会社（以下「A」という。）に対する各債権が、いずれも回収可能性がなく実質的価値のないものであり、これらを相続後の課税価格に算入すべきでない旨主張して、処分行政庁に対し、それぞれ相続税額の更正の請求を行ったが、平成16年12月14日付けで、いずれについても更正をすべき理由がない旨の通知がされたので、上記各通知（異議決定及び裁決により一部取り消された後のもの）の取消し及び上記各債権を課税価格に算入しない相続税額での更正処分の義務付けを求めている事案である。

原審は、控訴人らの各請求のうち、控訴人らの各更正の請求において納付すべき税額とした金額を超えない税額に関する部分は不適法であるとしていずれも却下し、その余はいずれも理由がないとして棄却したので、控訴人らがこれを不服として控訴した。

- 2 前提事実、争点及びこれに関する当事者の主張は、次のとおり訂正するほか、原判決の「事実及び理由」第2の1ないし3に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決3頁11行目から12行目の「死亡し」の次に「(以下、この死亡時を「本件相続開始時」ともいう。)」を、20行目の「併せて」の次に「己税理士の税務代理により」を、21行目末尾の次に「(甲44)」を、26行目の「主張して、」の次に「庚税理士の税務代理により」をそれぞれ加える。

(2) 原判決4頁6行目の「更正をすべき理由がない旨」を「主たる債務者であるA株式会社は相続開始時点において債務超過ではあるが、事業を継続しており、債務弁済能力がないとはいえず、貸付金等（控訴人乙については、未収家賃）が回収不能であるとは認められないとの理由により更正をすべき理由がない旨」と改める。

(3) 原判決7頁25行目の「Aが」を「Aは、平成11年7月期時点において既に破綻状態にあったところ、」と改め、8頁4行目末尾の次に改行して次のとおり加える。

「また、控訴人らは、丙死亡前の平成14年6月3日及び同年9月1日に不動産業者との間でAの本店所在地の土地を他に売却するための一般媒介契約を締結しており、Aがこれ以前に事業の廃止を決定していたことは明らかである。」

(4) 原判決8頁15行目の「なぜなら」の次に「、控訴人らの主張する不動産業者との一般媒介契約は、昭和53年に建築された建物敷地に限定されているから、葬祭請負業の経営に影響のない範囲の土地を売却する意図に基づくものにすぎず、丙及び控訴人らは相続開始時までにAの事業の清算を企図したことはなく」を、同行目の「続け」の次に「、平成15年7月期には前期を上回る広告費を支出し」を、18行目末尾の次に「そのほか、Aは、丙の所有地上に昭和53年建築の倉庫を所有し、その敷地に6392万9250円に相当する借地権を有しており、平成16年の清算時には控訴人らから什器備品の売却損失を考慮して4000万円の立退料を受領しており、その資産を評価するに当たってはこれらの帳簿外の資産をも考慮すべきである。」をそれぞれ加える。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1) (本件各通知の取消しを求め得る範囲) について

当裁判所も、本件訴えのうち、控訴人らが本件各更正請求において納付すべき税額とした金額を超えない税額に関する部分について本件各通知の取消しを求める部分は、いずれも訴えの利益を欠き不適法であると判断する。その理由は、原判決の理由説示(「第3 当裁判所の判断」1)のとおりであるから、これを引用する。

2 Aに関する事実関係

前記前提事実、証拠(甲14、29、32、40、47のほか、各項掲記のもの。)及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(1) Aは、控訴人甲の父戊が昭和25年11月22日に設立した株式会社であり、丙は、昭和49年10月10日から昭和63年10月31日までは同社の監査役、平成3年1月31日から平成9年10月31日まで及び平成12年10月10日から平成14年9月6日までは同社の取締役であり、この間、昭和57年2月1日戊が死亡し、同月22日控訴人甲が同社の代表取締役に就任し、控訴人乙は、平成12年10月10日同社の監査役に就任し、平成14年9月6日監査役を辞任して取締役に就任した。本件相続開始時直前においては、Aの役員は、代表取締役控訴人甲、取締役控訴人乙及びB(控訴人らの長男)、監査役C(控訴人らの長女)であり、以後、平成16年7月7日同社が解散登記をするまで役員に変更はなく、また、同社の発行済株式総数は20万株であり、丙が10万株、控訴人甲が5万株、控訴人乙が2万5000株、Bが2万5000株を保有していたが、丙の株式を相続により原告甲が全部相続した。以上のとおり、Aは、控訴人ら一族の同族会社である。(甲1の1中の登記簿謄本、乙3、乙4の1ないし10、乙5、9、10、弁論の全趣旨)

Aは、当初でんぷん製造業及び材木販売業を行っていたが、まもなくでんぷん製造業を廃業して建築業を始め、その後、レストラン、弁当屋及びコンビニエンスストアなどの新規事業を開始し、売上げのほとんどはこれらの新規事業が占めるようになったが、営業成績は振るわず損失が累積するようになり、銀行からの融資枠も平成3年ころ2億円であったが、平成6年ころには1億5000万円、その後は4000万円に縮小し、丙や被控訴人甲ら役員からの無担保無利息かつ期限の定めのない貸付けによって事業を継続する状態となったため、従前の事業をすべて廃業して比較的利益の出やすい葬儀請負業を新たに開業することとし、平成12年春には上記新規事業を廃業し、さらに従前の店舗の解体及び新規の葬祭ホールの建築を最後に建築業等も廃業し、平成13年1月から葬儀請負業を開業し、丙が死亡した後も営業を継続し、平成16年6月末に至って葬儀請負業を廃業し、同年7月5日株主総会決議により解散し、同月7日解散登記を経由し、次いで、同年9月10日清算を結了した。(乙3、6)。

(2) Aの平成11年7月期から平成16年7月期までの事業年度(同社の事業年度は各年8月1日から翌年7月31日まで。ただし、平成16年7月期は平成15年8月1日から解散決議をした平成16年7月5日まで)の経営状況等は別表記載のとおりである(単位は万円、万円未満切り捨て)。

平成12年7月期、平成13年7月期及び平成14年7月期の各役員借入金は、同表記載のとおりであるところ、これらは、丙、控訴人甲及び丙の三男丁からの借入金であり、いずれも返済時期の定めがなく、かつ、利子の定めのないものであった。

(3) Aの広告宣伝費の推移は、平成11年7月期3万5000円、平成12年7月期0円、平

平成13年7月期530万1508円、平成14年7月期307万2500円、平成15年7月期350万0278円、平成16年7月期199万1910円であり、葬儀請負業を開業した平成13年以降、広告宣伝費が大幅に増加し、事業の維持拡大の意図が明らかである。(甲25、乙7ないし11)

- (4) 丙は、平成12年7月期にAに賃貸していた店舗等の解体工事等を約7000万円で、平成13年7月期に葬祭ホールの新築工事を2億円で、それぞれAに発注し、これらはAの上記両年度の売上げのかなりの部分を占めるものであり、Aはこれを事業変更に伴う費用に充てることができた。他方、丙は、これらの費用を自ら負担し、これをまかなうために平成13年1月銀行から2億円を利息年2.5パーセント、期限14年6か月の約定で借入れ、同年7月から毎月約140万円ずつ返済することとし、新築した葬祭ホールをAに賃貸してその賃料(敷金はなく、賃料は、平成13年7月までは合計100万円、同年8月から12月までは0円、平成14年1月から月額150万円)をこの返済に充てることとした。(甲1の1中の建物賃貸借契約書、甲26ないし28、乙8ないし10)

被控訴人は、Aが丙に対し、平成12年8月8日から平成14年7月30日までの間に5回にわたり合計683万1224円を弁済したことを指摘しているが、このうち、平成12年8月8日の262万円、平成13年4月10日の50万円及び同年8月28日の278万円余の弁済については、その直前に丙からAに弁済額をかなり上回る貸付がされているから(甲6の別表4)、実質的には貸付額の減額とみるべきものである。

- (5) 丙は、平成14年4月25日、顧問税理士の勧めによりAに対する貸付金のうち6700万円につき書面により債務免除の意思表示をした(甲7)。

しかし、Aは、前記(2)のとおり、平成14年7月期も約429万円の経常損失を計上し、丙及び控訴人甲に対する役員報酬及び賃料の未払金も累計約2205万円となり、上記債務免除等による特別損益が発生したため当期利益を計上できなかったが、累積損失額は約1億4684万円、役員からの借入額は約1億5970万円(丙分1億0238万円、控訴人甲分4489万円、丁分1242万円)となった。(乙9)

3 争点(2)(本件各債権の評価)について

(1) 債権の評価基準

相続税法22条は、「この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の価額は、その時の現況による」と規定するところ、同条にいう時価とは、相続の場合、相続開始時における当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。

上記の客観的な交換価値は、必ずしも一義的に把握されるものではないから、課税実務上、相続税法に特別の定めのあるものを除き、相続財産の評価の一般的基準が評価通達により定められ、これにより定められた評価方式により相続財産を評価することとされている。このことは、上記の客観的な交換価値を個別に評価する方法をとると、評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価価額が生じ、また、課税庁の事務負担が加重となって課税事務の迅速な処理が困難となる等のおそれがあることから、あらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減等の見地から見て合理的であるという理由に基づくものと解され、したがって、評価通達の内容が同条の規定に照らして合理的なものである限り、評価通達により定められた評価方式により相続財産を評価する

ことは許容されるというべきである。

前記のとおり、評価通達204項は、貸付金債権等の価額は、原則として、元本の価額と利息の価額との合計額によって評価すると規定し、評価通達205項は、評価通達204項の定めにより貸付金債権等の評価を行う場合において、例外的に、その債権金額の全部又は一部が、課税時期において評価通達205項(1)ないし(3)に掲げる金額に該当するときその他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においては、それらの金額は元本の価額に算入しないと規定する。上記の評価通達205項(1)ないし(3)に掲げる金額に該当するときのうち、同項(1)に掲げる金額に該当するときとは、支払停止、支払不能等の状態にある債務者について法的倒産処理手続等がとられている場合におけるその債務者に対して有する貸付金債権等の金額に該当するときをいい、同項(2)及び(3)に掲げる金額に該当するときとは、債務者について私的整理手続等がとられている場合において債権者集会の協議又は債権者と債務者の契約により債権の減免等がされたときの減免等の金額に該当するときをいうものと解される。加えて、評価通達205項は、同項(1)ないし(3)の事由のほか、「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」も前項による評価の例外的事由として掲げているが、これが評価通達205項(1)ないし(3)の事由と並列的に規定されていることは規定上明らかである。このような評価通達205項の趣旨及び規定振りからすると、同項にいう「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、同項(1)ないし(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ときであると解すべきであり、同項(1)ないし(3)の事由を緩和した事由であると解することはできない。

以上によれば、評価通達204項及び205項は、貸付金債権等の評価として、原則として額面の評価によることとし、例外的に債権の回収が不可能等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当該部分について元本に算入しない取扱いをすることとしているものであって、この定めは、相続税法22条を具体化した基準として合理的なものと認められる。

控訴人らは、金融庁の金融検査マニュアル等をあげて、債権の回収可能性については画一的な評価を避け、個別具体的に判断すべきであると主張する。しかし、金融検査は、金融庁が金融システムの安定と再生を図ること等を目的として金融機関を検査しているものであるところ、金融検査マニュアルは、その検査の際、金融庁の検査官が用いる手引書として位置付けられるものであり、各金融機関においては、このマニュアル等を踏まえ創意工夫して、より詳細なマニュアルを作成し、金融機関の業務の健全性と適切性の確保に努めることが期待されるというものである(乙21)。そうすると、金融検査マニュアルと評価通達とはその趣旨目的を異にするものであり、相続税における財産の評価の際に、評価通達によらないで、銀行等の金融機関の業務の健全性と適切性の確保のために用いられる金融検査マニュアルを使用するのは到底合理的なものということとはできない。したがって、控訴人らの上記主張は理由がない。

(2) 評価通達による本件各債権の評価

前記(1)で述べたところを踏まえて、評価通達による本件各債権の評価を検討する。

まず、本件各債権の元本の全部又は一部については、これが評価通達205項(1)ないし(3)の金額に該当しないことは、当事者間に争いが無い。そこで、次に、本件各債権の元本の全部又は一部が評価通達205項にいう「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」に該当するか否かについて検討する。

前記認定事実によれば、Aは、同族会社であって、その経営は、事業による利益に加えて、同族株主、役員等の経済的な支援により維持運営されてきたものであること、Aは、本件相続開始時前から数事業年度にわたって多額の未処理損失があり、そのため債務超過であり、その経営状況は厳しい状況にあったことが認められる。しかし、前記認定事実によれば、Aにおいては、事業による利益は、毎年相当額の売上げが継続してあり、殊に、葬儀請負業に転じた平成13年以降は、従前と比較して、売上総利益が増加していること、前記未処理損失の大半は、同族役員等からの借入金であって、いずれも返済時期の定めのない無利子のものであり、実際に返済が求められていたものではなく、他方、金融機関からの有利子の借入金は割合的に少なく、その返済に遅滞等はないこと、Aにおいては、その役員は控訴人甲が代表取締役、丙が取締役であったが、発行済株式総数20万株のうちその半分の10万株を丙が保有し、それに応じた発言力を有していたと認められるところ、丙は、平成13年当時には、Aに対し約1億7309万円の貸付金があったにもかかわらず、自らの負担により銀行から2億円を借り入れて葬祭ホールを新築し、これをAに賃貸してその葬儀請負業の事業の用に供するなど、Aについての事業意欲はなお盛んであり、また、葬儀請負業の経営についてそれなりの成算をもっていたものと認められること、Aは、葬儀請負業を開業した後、広告宣伝費を大幅に増加し、平成13年7月期に530万1508円、平成14年7月期に307万2500円、平成15年7月期に350万0278円を支出しており、本件相続開始時の前後にわたって事業の維持拡大の意図を明らかに示していたこと等が認められ、他方、本件相続開始時において、Aについて、事業不振のため、債権者、とりわけ金融機関に対する支払返済が遅滞、停止する等の事実があったことは認められず、また、業務を停止し、休業し、又は廃業を準備する等の事実があったことも認められないというのである。

そうすると、本件各債権については、本件相続開始時において、評価通達205項にいう「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」、すなわち、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客観的に認められるときに該当すると認めることはできず、評価通達204項に基づき債権の元本による評価をして差し支えないものということができる。なるほど、Aにおいては、本件相続開始時に多額の未処理損失があったが、それは大半が同族役員からの借入金であり、同族会社が同族株主、役員等からの経済的な支援等を受けて維持運営されるのは異例のことではなく、また、経常的に業務を維持運営している会社が計算書類上債務超過の状態にあるからといって、これを目して倒産状態にあるというのは早計に過ぎるといわなければならない。

控訴人らは、Aが丙死亡前から廃業に向けて動き出しており、たまたま廃業時期が丙死亡後になったにすぎないから、丙死亡後に同社が廃業して解散し、清算手続において貸付金債権等が一切弁済されなかったことを本件相続開始時における相続財産の評価の要素として考慮すべきであり、控訴人甲が平成14年に入って廃業を考え、同年6月3日及び同年9月1日に不動産業者との間でAの本店所在地の土地を他に売却するための一般媒介契約を締結しており、Aがこれ以前に廃業を決定していたことは明らかであると主張し、一般媒介契約書（甲22、23）、控訴人甲の陳述書（甲14、24）等を提出する。

証拠（甲22、23、乙22、23）によれば、控訴人甲は、有限会社Dに対し、平成14年6月3日付けで、Aが営む葬儀請負業に影響しないように葬祭ホールの西側に存在する倉庫

敷地（300坪ないし500坪と見込まれた。）を測量して売却することを依頼し、同日付けで、依頼者控訴人甲と宅地建物取引業者有限会社Dとの間で不動産の一般媒介契約書が作成され、同契約書には、有効期間同契約締結後3か月、目的物件の所有者控訴人甲、所在地八千代市の一部、土地実測992㎡（300坪）、公簿1653㎡（500坪）、備考として工場跡地300坪～500坪を測量して売却する（西側道路付きの部分）等の記載があること、次いで、控訴人甲は、株式会社Eに対し、同年9月1日付けで、上記倉庫敷地を測量して売却することを依頼し、同日付けで、依頼者控訴人甲と宅地建物取引業者株式会社Eとの間で不動産の一般媒介契約書が作成され、同契約書には、有効期間同契約締結後6か月、目的物件の所有者控訴人甲、所在地八千代市、地目工場跡地、地積300坪～500坪等の記載があること、その後、控訴人甲と株式会社Eは、平成16年3月1日付けで、上記 番地の土地全体2000坪を売却対象とした専任媒介契約を締結したことが認められる。

そうすると、控訴人甲が平成14年6月及び9月当時において不動産業者に対し売却を依頼した土地は、Aが営む葬儀請負業に影響しない倉庫敷地であり、さらに、不動産業者に対し同倉庫敷地及び葬祭ホール敷地を含む全体の土地の売却を依頼したのは平成16年3月のことであるから、Aが平成14年6月及び9月当時において廃業を意図していたと認めることは到底できず、他にAが本件相続開始時前において廃業に向けて動き出していたことを認めるに足りる証拠はない。したがって、控訴人らの上記主張は理由がない。

以上によれば、本件各債権については、評価通達205項を適用すべき事由は認められず、また、評価通達6項にいう事由は認められないから、評価通達204項に基づき元本により評価することは相当であるというべきである。

(3) よって、本件各債権を控訴人らの相続税の課税価格に算入すべきものとしてされた本件各通知はいずれも適法であり、違法であるとはいえない。

4 争点(3)（更正処分の義務付けの訴えの適法性）について

当裁判所も、本件訴えのうち、更正処分の義務付けを求める部分は、いずれも不適法であると判断する。その理由は、原判決の理由説示（「第3 当裁判所の判断」3）のとおりであるから、これを引用する。

5 よって、原判決は相当であり、本件各控訴はいずれも理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第10民事部

裁判長裁判官 吉戒 修一

裁判官 藤山 雅行

裁判官 野口 忠彦

(別表)

	売上高	売上原価	売上総利益	経常損失	当期末処理損失	役員借入金 () 内は丙からの分	銀行借入金
平成11年7月期	11017	8982	2034	△874	△18251	13545 (不明)	4000
平成12年7月期	133452	10540	2804	△1176	△19428	13782 (8941)	4000
平成13年7月期	24667	20343	4324	△80	△19508	22554 (17309)	1794
平成14年7月期	9863	5100	4762	△429	△14684	15970 (10238)	1821
平成15年7月期	10191	5808	4383	△855	△15572	15977	1698
平成16年7月期	4848	3068	1779	△3118	△22566	18543	1540