

東京高等裁判所 平成●●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(半田税務署長)

平成22年12月16日棄却・上告

(第一審・東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成22年7月2日判決、本資料260号-113・順号11469)

判 決

控 訴 人	甲こと 甲
同訴訟代理人弁護士	品川 芳宣
同	間瀬 まゆ子
同補佐人税理士	筒井 保司
被控訴人	国
同代表者法務大臣 処分行政庁	仙谷 由人 半田税務署長 山田 清
同指定代理人	中野 康典
同	出田 潤二
同	瀧石 明
同	千田 幸恵

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 処分行政庁が控訴人に対して平成19年6月27日付けでした、①平成17年1月17日相続開始に係る相続税の更正処分のうち、課税価額1億9616万円、納付すべき税額2384万8000円を超える部分及び②上記更正に伴う過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人が、平成17年1月17日に死亡した亡乙(以下「亡乙」という。)の相続(以下「本件相続」という。)に係る相続税の申告において、亡乙が代表取締役を務めていた法人に対する損害賠償金の未払金等を相続財産から控除すべき債務としたところ、処分行政庁である半田税務署長が当該未払金等は控除すべき債務に当たらないことを理由に相続税の更正処分(以下「本件更正処分」という。)をするとともに、過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」という。)をしたことから、控訴人がこれを不服として、本件更正処分及び本件賦課

決定処分各取消しを求めた事案である。

原審は、控訴人が主張する損害賠償債務、弁護士報酬等はいずれも債務控除の対象には該当せず、本件更正処分及び本件賦課決定処分はいずれも適法であるとして、控訴人の請求をいずれも棄却したことから、これを不服とする控訴人が控訴を提起した。

2 関係法令等の定め、前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張の要旨は、3のとおり、当審における控訴人の主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の2から5まで（原判決2頁11行目から18頁25行目まで）に記載するとおりであるから、これをここに引用する（ただし、原判決10頁5行目の「同異議申立てを棄却する旨の決定」を「同異議申立てをいずれも棄却する旨の決定（以下「本件異議決定」という。）」に、8行目の「同審査請求を棄却する旨の裁決」を「同審査請求をいずれも棄却する旨の裁決（以下「本件裁決」という。）」に、13頁13行目の「本件異議決定書及び本件裁決書」を「本件異議決定に係る決定書及び本件裁決に係る裁決書」に、15頁2行目の「会社」を「A」に、16頁12行目の「本件異議審理及び裁決の段階」を「本件異議決定及び本件裁決における審理の段階」に、32頁12行目の「上前記」並びに25行目及び33頁18行目の各「前記」をいずれも「上記」に改める。）。

3 当審における控訴人の主張

(1) 控訴人は、本件相続において、本件不動産等の積極財産を相続（取得）するとともに、その際に亡乙が負担することになっていた本件損害賠償債務、本件弁護士報酬等（以下、これらを併せて「本件損害賠償債務等」という。）を相続（負担）し、それらの差額（正味財産）を利得したものである。この場合、亡乙が生前において本件損害賠償債務等を弁済していれば、控訴人が相続できた積極財産はその分減額となるから、控訴人は、本件相続に係る相続税について、本件損害賠償債務等を債務控除の対象にしたものである。相続税の課税価額を担税力に配慮して実質的な正味財産とするという考え方は、同じ相続税が課せられる制限納税義務者に対しても基本的には同じはずである。ただし、制限納税義務者の課税財産が「この法律の施行地にあるもの」（相続税法2条2項、11条の2第2項）に限られているがゆえに、その課税価額から控除される債務等について、無制限納税義務者とは別に相続税法13条2項に掲げる「債務等」として規定されているものである。よって、相続税法13条2項各号の解釈においても、本件損害賠償債務等を同2項にいう「債務等」と認め、実質的な正味財産に課税するという相続税（法）の本旨にのっとって行われるべきである。

(2) 原判決は、相続税法13条2項2号の文言に拘泥し、本件損害賠償債務等は一般債務であるため同号により控除される債務には当たらないと結論づけている。しかしながら、本件仮差押えについては、控訴人が本件相続において取得した財産のほとんどがその対象となっているものであるから、当該仮差押えの対象となっている債務（本件損害賠償債務の起因となるもの）は、単なる「債務者の総財産を責任財産とする債務」に該当するものではない。むしろ、本件損害賠償債務を弁済しなければ亡乙及び控訴人において本件不動産を確保することができなかつたものであり、さらに、亡乙の債務として本件損害賠償債務以外に大きな債務が存在しなかつたため本件損害賠償債務を弁済すれば本件不動産を失わずに済んだことは明らかであるから、本件仮差押えによって担保される債務は、「国内財産を直接の目的とする担保物権で担保される債務」に限りなく類似するものであり、本件不動産と本件仮差押えに係る被保全債権との間には、留置権等の担保物権と被担保債権との間と同様の強い結合関係が認められる。租

税法の解釈適用においては、当該関係条項の文言にかかわらず、当該事案の事実関係や当該条項の趣旨等を総合勘案して行われることがまも認められるものである。とりわけ、相続税法13条2項2号については、明治38年に我が国に相続税法が創設された当時において既に、同様の文言が見られ、以後100年以上の間文言の修正が行われなかったものであり、にもかかわらず同号を限定列举と解するならば、比較的歴史の浅い譲渡担保等が当然に除外されることになり、課税の公平を著しく害する結果となることは明らかであるから、同号は柔軟に解釈されなければならない。本件についてみれば、相続税法13条2項2号の規定は、確かに、「仮差押え」という法的措置は明文化されていないが、本件仮差押えによって保全される本件損害賠償債務の基となる債務は、同号にいう留置権等によって担保される債務に酷似するものであるから、本件損害賠償債務についても、その実質に照らし、相続税法13条2項2号の規定に該当するものと認められてしかるべきである。明治38年に相続税制度が創設された時に存した類似の規定の趣旨は、日本国内に存する財産に課税する以上、日本国内の債務のみを控除すべきというところにあつたのであり、とするならば、相続税法13条2項2号の各事由を限定列举されたものと解する必要はなく、控訴人の主張するように同号を実質的に解釈することが、むしろ同号の趣旨にかなうことになる。そして、本件損害賠償債務は、Aという国内の会社が国内法に基づき自社の取締役であつた亡乙に対して行使し得るものであるから、これが日本国内の債務であつたことは明らかであり、したがって、これを控除することは、むしろ同号の趣旨にかなうことになる。

- (3) 本件においては、控訴人が本件損害賠償債務を弁済しなければ、本件仮差押えによって譲渡等の処分が禁止されている本件不動産を本件相続によって取得することはできなかつたのであるから、そうであれば、本件損害賠償債務は、本件の相続財産を取得するために要した債務にほかならず、相続税法13条2項3号の「その財産の取得、維持又は管理のために生じた債務」に該当する。控訴人は、特定の相続財産が仮差押えの対象となっている場合のその被保全債権という、当該財産と強く結びついている債務についてのみ相続税法13条2項3号の債務に含めるべきと主張しているのであつて、このような主張に従つたからといって、およそ責任財産を確保するための弁済がすべて対象に含まれるというような拡大解釈が導かれるものではない。
- (4) 相続税法13条2項5号については、一般的に「制限納税義務者の課税価額にその価額が算入される法施行地にある財産と直接関係のない債務も含まれる。」と解されており、同号の冒頭において「前各号に掲げる債務を除くほか」と定められていることも併せ考慮すると、同号は、同項1号から4号までに当てはまらない債務も広く取り込む趣旨で設けられた規定と解され、したがって、同号の適用に当たつても、柔軟に対応することが同号の趣旨にかなうことは明らかである。仮に、亡乙の死亡退職に際してAから役員退職慰労金が支給されれば、当該役員退職慰労金は相続財産とみなされ（相続税法3条1項2号）、当該役員退職慰労金は国内に存する（同法10条1項6号参照）こととなり、控訴人の相続税の課税価額に算入されることとなるのであり、Aそれ自体が相続財産を産み出す母体となるのであつて、実質的にはAそれ自体を亡乙の営業所又は事業所と解することができる。本件損害賠償債務がAの役員としての損害賠償責任であるということは、正に役員として勤務することによって得られる相続財産（退職慰労金等）に対応するものであるから、本件損害賠償債務が「営業上又は事業上の債務」に該当しないことにはならないはずである。また、亡乙はワンマン経営者としてAに君臨して

いたわけであるから、Aこそが亡乙が死亡の際この法律の施行地に有していた「営業所又は事業所」に該当すると解することもできる。亡乙は単なる代表取締役であったにとどまらず、Aのオーナーとしての地位も有していたのであり、同社の実質的支配者として取締役会も開かず同社のすべての経営判断をその一存で行っていたのであるから、正に亡乙とAは一体であったと評価することができる。あるいは、本件損害賠償債務は、亡乙が当該「営業所又は事業所」となるAの経営上の落度から生じたものであるから、「当該営業所又は事業所に係る営業上又は事業上の債務」に該当すると解することも可能である。

- (5) 本件弁護士報酬等のうち、本件損害賠償請求権査定申立ての件及び債務弁済契約公正証書作成の件に係る部分については、本件損害賠償債務を確定させるために要したものであるから、本件損害賠償債務のいわば付随費用に相当するものである。そのため、当該付随費用に相当する部分の本件弁護士報酬等が相続税法13条2項各号に規定する「債務」に該当するか否かは、本件損害賠償債務と運命を共にするものである。そして、本件損害賠償債務が相続税法13条2項に掲げる「債務」に該当することは、上記のとおりであるから、本件弁護士報酬等のうち本件損害賠償債務に係る部分（同債務の付随費用と認められる部分）についても、本件損害賠償債務と同じ理由により、相続税法13条2項に掲げる「債務」に該当することになる。

また、本件弁護士報酬等のうち、名古屋市所在の不動産売却に関するアドバイスに対応する部分については、当該不動産の売却自体のアドバイスではなく本件管財人との交渉に当たったことへの対価として支払われたものであるところ、その交渉は、当該不動産の売却代金を本件管財人に預託して本件損害賠償請求権査定申立てを亡乙にとって有利に解決するために行われたものであるから、本件損害賠償債務の付随費用と考えることができる。また、そう考えられないとしても、相続財産の「取得、維持又は管理のために生じた債務」（相続税法13条2項3号）に該当するものと考えられる。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、本件損害賠償債務等は、いずれも相続財産から控除すべき債務には該当せず、本件更正処分及び本件賦課決定処分はいずれも適法であって、控訴人の本件請求はいずれも理由がないと判断するものであるが、その理由は、2のとおり、控訴人の当審における主張に対する判断を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」の1から3まで（原判決19頁1行目から27頁11行目まで）に記載のとおりであるからこれを引用する。
- 2 (1) 控訴人は、上記第2の3(1)のとおり主張する。しかし、相続税法13条2項の各号に該当しない限り、債務控除の対象とはならないと解されるのであり、亡乙が生前において本件損害賠償債務等を弁済していれば、控訴人が相続できた積極財産はその分減額となるという実質的理由のみで、債務控除が認められるものではない。
- (2) 控訴人は、上記第2の3(2)のとおり主張する。しかし、相続税法13条2項2号によれば、同号によって控除される債務は、国内財産を直接の目的とする担保物権で担保された債務に限定されるものと解されるのであり、同号を限定列举と解すれば課税の公平を著しく害する結果となるとの控訴人の主張は、独自の見解であって、採用することができない。そして、仮差押えは、将来の強制執行を確保するための手段であって、仮差押えをした債権者は、競売を通じて得られた換価代金から一般債権者として配当を受け得るにすぎず、一般債務については、それを被保全債権とする仮差押えがされたとしても、当該債務の弁済の有無と当該財産の所有権の保持、喪失との関係は担保権で担保される債務と当該不動産との関係におけるような密接な

ものではないといわざるを得ない。したがって、本件不動産と本件仮差押えに係る被保全債権との間には、留置権等の担保物権と被担保債権との間と同様の強い結合関係が認められる旨の控訴人の主張は、独自の見解であって、採用することができない。

(3) 控訴人は、上記第2の3(3)のとおり主張する。しかし、本件損害賠償債務は、本件機械の売買に関して発生した亡乙のAに対する代表取締役としての旧商法266条1項4号及び5号に基づく損害賠償債務であるから、国内財産である本件不動産とは無関係に生じたものであって、控訴人が相続により取得した国内財産について、亡乙がそれらの財産を取得するため、又は維持・管理するために生じた債務ということとはできない。

(4) 控訴人は、上記第2の3(4)のとおり主張する。しかし、亡乙がAの代表取締役であり、ワンマン経営者として君臨していたからといって、独立した法人格を有するAについて、亡乙個人の営業所又は事業所とみることはできないし、亡乙の死亡退職に際してAから役員退職慰労金が支給されれば当該役員退職慰労金は相続財産とみなされるからといって、そのことがAを亡乙の営業所又は事務所とみるべき根拠となると解することもできない。本件損害賠償債務は、亡乙のAに対する代表取締役としての損害賠償責任に基づくものであって、亡乙の営業上又は事業上の債務に該当する余地はないというべきである。

(5) 控訴人は、上記第2の3(5)のとおり主張する。しかし、本件損害賠償債務が相続税法13条2項に掲げる「債務」に該当するとは認められない以上、その付随費用として、本件弁護士報酬等が相続税法13条2項に掲げる「債務」に該当するという余地はない。

また、上記のとおり、本件損害賠償債務は、本件不動産の取得のために生じた債務であるとか、その維持又は管理のために生じた債務であると認めることはできないから、本件弁護士報酬等のうちの不動産売却に関するアドバイスに対応する部分が、本件損害賠償請求権査定申立てを亡乙にとって有利に解決するために行われたものであるからといって、そのアドバイスに要した費用をもって、本件不動産の取得のために生じた債務であるとか、その維持又は管理のために生じた債務であるということとはできない。

第4 結論

以上によれば、控訴人の本件請求はいずれも理由がなく、原判決は相当であるから、本件控訴を棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第21民事部

裁判長裁判官 前田 順司

裁判官 橋本 昌純

裁判官 原 敏雄