

大阪地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(新宮税務署長)
令和3年1月13日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	伊勢谷 倍生
同	向山 知
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	新宮税務署長
	石橋 裕
指定代理人	別紙1 指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

新宮税務署長が原告に対して平成30年2月15日付けでした被相続人乙の相続に係る相続税の更正処分のうち、課税価格4411万8000円、納付すべき税額零円を超える部分及び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

本件は、被相続人乙(以下「被相続人」という。)を平成27年1月●日に相続(以下「本件相続」という。)した被相続人の子である原告が、被相続人が代表者を務めていた有限会社A(以下「本件会社」という。)に対する被相続人の貸付金債権(以下「本件貸付金債権」という。)について、課税価格の計算の際に計上することなく本件相続に係る相続税(以下「本件相続税」という。)の申告をしたところ、新宮税務署長から、本件貸付金債権2205万4347円が本件相続税に係る課税価格に含まれること等を理由として、本件相続税の更正処分(以下「本件更正処分」という。)及び過少申告加算税賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件各処分」という。)を受けたことから、本件各処分が違法である旨主張して、本件更正処分のうち、本件貸付金債権の価額を零円と評価して計算した課税価格及び税額を超える部分並びに本件賦課決定処分の取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

(1) 相続税法(平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。)

同法第3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

務の金額は、その時の現況による。(22条)

(2) 財産評価基本通達(昭和39年4月25日付け直資56、直審(資)17国税庁長官通達。以下「評価通達」という。)(乙1)

ア 6 (この通達の定めにより難い場合の評価)

この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。

イ 204 (貸付金債権の評価)

貸付金、売掛金、未収入金、預貯金以外の預け金、仮払金、その他これらに類するもの(以下「貸付金債権等」という。)の価額は、元本の価額と利息の価額との合計額によって評価し(本文)、貸付金債権等の元本の価額は、その返済されるべき金額である((1))。

ウ 205 (貸付金債権等の元本価額の範囲)(平成28年課評価2-10ほかによる改正前のもの。以下同じ。)

前項の定め(上記イ)により貸付金債権等の評価を行う場合において、その債権金額の全部又は一部が、課税時期において次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。

(ア) 債務者について、①手形交換所において取引停止処分を受けたこと、②会社更生手続の開始の決定があったこと、③民事再生法の規定による再生手続開始の決定があったとき、④会社の整理開始命令があったとき、⑤特別清算の開始命令があったとき、⑥破産の宣告があったとき、又は⑦業況不振のため若しくはその営む事業について重大な損失を受けたため、その事業を廃止し若しくは6か月以上休業しているときにおける、その債務者に対して有する貸付金債権等の金額(その金額のうち、質権及び抵当権によって担保されている部分の金額を除く。)

(イ) 再生計画認可の決定、整理計画の決定、更生計画の決定又は法律の定める整理手続によらないいわゆる債権者集会の協議により、債権の切捨て等の決定があった場合において、これらの決定のあった日現在における債務者に対して有する債権のうち、その決定により切り捨てられる部分の債権の金額等

(ウ) 当事者間の契約により債権の切捨て等が行われた場合において、それが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ものであるときにおけるその債権の金額のうち上記(イ)の金額に準ずる金額

2 前提事実(争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実)

(1) 関係者等

ア 原告は、被相続人の子である。被相続人は、平成27年1月●日に死亡して本件相続が開始したところ、その法定相続人は、被相続人の養子である丙及び丁(いずれも被相続人の夫の実子である。)並びに実子である原告の3名であった。

丙及び丁が、それぞれ、平成27年6月18日及び同年3月24日、和歌山家庭裁判所新宮支部において相続放棄の申述を行って受理されたことにより、原告が、被相続人の遺産を全て相続した。

イ 有限会社A（本件会社）は、平成元年9月●日に有限会社として設立された、船舶による瀬渡業務等を営む法人である。和歌山県東牟婁郡●●に本店を置いており、毎年4月1日から翌年3月31日までを事業年度としている。

被相続人は、本件会社設立時に取締役就任し、平成15年9月3日から死亡までの間は代表取締役を務めていた。

原告は、平成15年9月3日に本件会社の取締役に就任し、被相続人の死亡により、唯一の取締役となった。

（甲13、14、乙18、弁論の全趣旨）

（2）本件貸付金債権について

被相続人は、本件会社の取締役又は代表取締役であった期間を通じて、本件会社に対し、繰り返し金銭を貸し付け、一部について返済を受けていたところ、本件相続の開始時（平成27年1月●日）において、被相続人の本件会社に対する貸付金債権（本件貸付金債権）の残額は、2205万4347円であった。

本件貸付金債権について、弁済期及び利息の定めはなかった。

（乙14の3、弁論の全趣旨）

（3）本件各処分までの経緯

ア 原告は、平成27年10月22日、別表1課税の経緯の「当初申告」欄記載の内容で、新宮税務署長に対し、本件相続税に係る申告書を提出した（以下「本件申告」という。）。原告は、本件申告において、課税価格の計算の際に本件貸付金債権を計上しなかった。

（甲1）

なお、原告は、法定相続人が実際には3人であるのに、5人であることを前提として遺産に係る基礎控除額を6000万円として本件申告を行っているところ、これは、被相続人の養子であった戊（平成9年に死亡）の子2人について、被相続人と戊の養子縁組（昭和63年12月7日）以前に出生したため、被相続人の直系卑属ではなく、本件相続において代襲相続人とならないにもかかわらず、相続人に含めて申告したものである。

（弁論の全趣旨）

イ 新宮税務署長は、本件相続税について、①申告されていない本件貸付金債権の価額が2205万4347円であること、②和歌山県東牟婁郡●●の土地（以下「本件土地」という。）及び同土地の家屋（以下「本件家屋」という。）の評価に誤りがあること並びに③遺産に係る基礎控除額に誤りがあること（上記ア）を理由として、平成30年2月15日付けで、別表1の「更正処分等」欄のとおり、本件更正処分及び本件賦課決定処分（本件各処分）をした。（甲2）

ウ 原告は、国税不服審判所長に対し、平成30年4月18日、本件各処分の取消しを求めて審査請求をしたところ、平成31年1月11日付けで、同審査請求を棄却する旨の裁決を受けた。（甲11の2）

（4）本件訴えの提起

原告は、令和元年6月27日、本件訴えを提起した。（顕著な事実）

3 本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張

後記4に掲げるもののほか、別紙2「本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張」に記載するとおりである（なお、同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。）。

原告は、後記4に掲げるもののほか、その計算の基礎となる事実及び金額について争うことを明らかにしない。

4 争点に関する当事者の主張の要旨

本件における争点は、本件貸付金債権の時価であり、この点に関する当事者の主張の要旨は、以下のとおりである。

(被告の主張の要旨)

(1) 相続税法22条にいう「時価」とは、当該財産の客観的交換価値をいうものと解されるところ、これは、必ずしも一義的に確定されるものではなく、個別に評価すると、その評価方法及び基礎資料の選択の仕方等によっては異なる評価となることが避け難く、課税庁の事務負担も重くなる。そこで、国税庁長官は、法に特別の定めのあるものを除いて、評価通達によって財産評価の一般的基準を定め、課税実務においては、原則としてこれに定められた画一的な評価方法によって、当該財産の評価を行うこととしている。

そして、評価通達の内容自体が「時価」を算定する上での一般的な合理性を有していると認められる限りは、評価通達の定める評価方法に従って算定した財産の評価額をもって、相続税法上の「時価」であると事実上推認することができるから、評価通達の定める方法によっては財産の時価を適切に評価することのできない特別の事情がない限り、評価通達に定める方法によって相続財産を評価することに合理性があるというべきである。

(2) 貸付金債権については、通常は元本及び利息の金額を一義的に定めるものである一方、取引相場のように客観的交換価値を具体的に示すものはない。また、貸倒れリスクを評価し、元本等の価額から減額して貸付金債権の時価を算出するという方法は、そのための客観的かつ的確な評価方法を見だし難い。

そのため、評価通達204が、原則として、貸付金の価額は元本と利息の合計額で評価すると定め、評価通達205が、その例外として、債権金額の全部又は一部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限り、それらの金額を元本の価額に算入しないと定めていることは、このような貸付金債権の性質に照らして合理的である。

そして、評価通達205は、その(1)から(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」も評価通達204による評価の例外的事由として掲げているが、これは評価通達205(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をいうと解すべきである。

(3) 本件会社は、次のとおり、本件相続の開始時、倒産状態にあることが客観的に明白であるとか、本件貸付金債権の回収可能性がないことが確実であるとはいえないから、本件貸付金債権は評価通達205の「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」に当たらない。

ア 本件会社は、本件相続の開始時前後の事業年度において、債務超過であったものの、事業活動を継続し、毎期売上高を計上していた。

イ 平成27年5月に飲食店事業を廃止したことに伴い、本件会社の営業赤字が減少し、平成28年4月1日から平成29年3月31日までの事業年度(以下「平成29年3月期」といい、他の事業年度についても同様に呼称する。)には営業黒字に転じているなど、事業内容の見直しによって本件会社の経営状況が改善されている。

なお、本件相続の開始後の事情であっても、本件相続の開始時において本件会社が経済的に破綻していなかったことを裏付けるものであり、これらを考慮できないとする原告の主張は合理的根拠がない。また、債権の回収可能性は、将来にわたる継続的な回収の可能性も考慮すべきであり、期限の定めのない本件貸付金債権については、本件相続の開始時において全額を回収することができたか否かではなく、将来にわたって回収する見込みがなかったか否かが検討されるべきであるから、本件相続の開始後の事情も本件貸付金債権の評価に影響を及ぼすというべきである。

ウ 本件会社の負債の大半は本件貸付金債権によるものであり、期限の定めがないため、本件会社が同債権の強制執行を受けることにより運転資金を失って事業の継続が困難となる可能性は低かった。

エ 本件会社は、本件相続の開始時前後において、被相続人及び原告に対して本件貸付金債権の一部を弁済しており、原告に対する役員報酬を支払っていることから、経済的に破綻した状態にあったとはいえない。

(4) 以上のとおり、本件貸付金債権は、評価通達204により、元本の価額である2205万4347円と評価すべきである。

(原告の主張の要旨)

(1) (被告の主張の要旨) (2) のような評価通達205の解釈は、債権金額の全部又は一部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は全く価額に算入されないが、それ以外の場合は全額算入されるという二者択一的な評価に帰結するもので不合理な解釈であり、そのように解するのであれば評価通達205は合理性を欠くことになるから、評価通達によらずに本件貸付金債権の「時価」が認定されなければならない。

相続税法22条にいう「時価」とは、当該財産の客観的交換価値であり、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額を意味するところ、本件貸付金債権は以下のとおり履行可能性が乏しいため、同債権の「時価」は零円である。

本件会社は、平成18年3月期には総売上高1809万4024円、売上総利益1285万2805円を計上していたが、いずれも平成27年3月期まで年々減少し、毎事業年度において営業損失を出し、ほとんどの事業年度で経常損失及び当期損失を計上している。また、貸借対照表上も大幅な債務超過であり、その額も急速に増加しているなど、本件相続の開始時において、本件会社は、短期的にも長期的にも全く経営安定性が望めない状態であり、いつ倒産してもおかしくない経営状態であった。

本件会社の事業の規模は極めて小さいうえ、総売上高・売上総利益は年々悪化していることや、賃借して事業に使用している船舶及び旅館建物の老朽化を考慮すれば、本件会社が経常的な利益を上げて本件貸付金債権について分割返済を継続することは非現実的である。

なお、被告が主張する以下の事情は、いずれも、本件貸付金債権の時価を元本の額面額と評価する根拠にはならない。

ア 倒産する会社も、直前までは事業活動を継続して売上高を計上するのが通常であるから、本件会社が毎期売上高を上げていても、健全な経営状態の会社と等しく評価することはできない。まだ倒産していなくても、いつ倒産してもおかしくない状態であれば、当該会社に対する貸付金債権は零円と評価すべきである。

イ 平成27年5月の事業内容の見直しや、平成29年3月期に営業黒字に転じたことは、いずれも本件相続の開始後の事情であって、本件相続の開始時の本件貸付金債権の時価に影響を及ぼさない。

ウ 本件貸付金債権に期限の定めがなく強制執行の可能性が低いことは、債権者から見ればその回収可能性が低いことを意味する。

エ 本件会社が本件相続の開始後に原告に対して本件貸付金債権の一部を弁済したことは、上記イと同様、本件相続の開始時の本件貸付金債権の時価に影響を及ぼさない。被相続人に対する弁済についても一部にとどまり、本件貸付金債権の残額は年々増加していたのであり、これだけの貸付けを受けても経営状態が改善されない本件会社に対する債権の評価が額面どおりとなるはずがない。

したがって、本件貸付金債権には2205万4347円の客観的交換価値がなかったことは明らかであり、零円と評価すべきである。

(2) 仮に、評価通達205に合理性が認められるとしても、評価通達1(3)が定めるとおり、「財産の評価に当たっては、その財産の価額に影響を及ぼすべきすべての事情を考慮する」べきであるから、評価通達205の「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」との文言は、同(1)から(3)と同視し得る事態に当たらない場合でも、貸付金債権の回収可能性に影響を及ぼし得る要因が存在することがうかがわれる場合には、評価時点における債務者の業務内容、財務内容、収支状況、信用力などを具体的総合的に検討した上でその実質的価値を判断することを定めたものと解釈すべきである。そして、上記(1)の事情からすると、本件会社には見るべき資産が存在せず、その遊漁船業と旅館業から短期に多額の利益を得ることも現実的に不可能であるから、本件貸付金が回収される見込みはほとんど皆無であり、その実質的価値は全くない。

(3) また、仮に、(被告の主張の要旨)(2)のように評価通達205を解釈するとしても、実質的に判断される時価が零円である本件貸付金債権を額面どおり評価することは著しく不相当であるから、本件貸付金債権は評価通達6の「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産」に該当する。したがって、本件貸付金は、国税庁長官の指示を受けて零円と評価されるべきであった。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

(1) 本件会社の設立時における社員は被相続人を含めて3名であったが、平成18年頃には、被相続人が唯一の株主となった、(乙18、甲20)

(2) 本件会社は、本件相続の開始時において、遊漁船業者の登録を受け、被相続人が所有する遊漁船(●●)で遊漁船業を営むとともに、被相続人が旅館業の営業の許可を受け、本件会社が旅館(民宿)を営んでいた。(甲15～17、弁論の全趣旨)

本件会社は、本件相続の開始時において、被相続人の養子である丙が代表者を務める会社が所有する土地及び建物を賃借して上記旅館(民宿)を営んでいたが、平成28年4月、原告が前記土地建物を前記会社から売買によって取得した。(甲18、19、弁論の全趣旨)

また、遊漁船(●●)は、原告が相続した。(弁論の全趣旨)

本件相続の開始時において、本件会社の従業員は、被相続人、原告(取締役)及び遊漁

船の船長の合計3名であったが、被相続人の死亡後、当該船長が死亡したため、口頭弁論終結時点では、本件会社の業務に従事しているのは原告のみである。(甲35)

- (3) 本件会社について、本件相続の開始前後の事業年度における資産及び負債等の状況の概要は、別表2のとおりであって、平成23年3月期から平成26年3月期までについては、負債の部のうち97%以上を占める短期借入金はその全てが本件貸付金債権である。また、後記(5)のとおり、本件会社は、本件相続の開始後は、本件貸付金債権を相続した原告に対し、新たな借入れ及び本件貸付金債権の返済を繰り返しており、平成27年3月期から平成31年3月期についても、同様に、計上された短期借入金は全てが本件貸付金債権である。(乙4~12)

- (4) 本件会社について、本件相続の開始前後の事業年度における損益の状況は、別表3のとおりである。

本件会社は、平成27年5月をもって、旅館業における飲食店営業を廃止し、以降は素泊まりの客だけを受け入れている。(甲35、乙13)

- (5) 本件会社は、本件貸付金債権について、本件相続の開始時までは被相続人との間で、本件相続の開始後は原告との間で、別表4の「日付」欄記載の日に、「借方(返済)」欄記載の金額を返済し、「貸方(借入)」欄記載の金額を借り入れ、本件貸付金債権の残高は、「残高」欄記載の金額で推移した。(甲3、乙14の1~3)

2 本件貸付金債権の時価について

- (1) ア 相続税法22条は、特別の定めのあるものを除き、相続により取得した財産の価額は、相続の時ににおける時価による旨を規定しているところ、同条に規定されている「時価」とは、当該財産の客観的交換価値をいうものと解される。

ところで、財産の客観的交換価値は、必ずしも一義的に確定されるものではなく、これを個別に評価すると、その評価方法及び基礎資料の選択の仕方等によっては異なる評価額が生じることが避け難いし、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがある。そこで、課税実務上は、法に特別の定めのあるものを除き、財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、原則としてこれに定められた画一的な評価方法によって、当該財産の評価を行うこととされている。このような扱いは、税負担の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減といった観点からみて合理的であり、これを形式的に全ての納税者に適用して財産の評価を行うことは、通常、税負担の実質的な公平を実現し、租税平等主義にかなうものである。そして、評価通達の内容自体が財産の「時価」を算定する上での一般的な合理性を有していると認められる限りは、評価通達の定める評価方法に従って算定された財産の評価額をもって、相続税法上の「時価」とであると事実上推認することができるものと解される。

もっとも、評価通達の上記のような趣旨からすれば、評価通達に定める評価方法を画一的に適用することによって、当該財産の「時価」を超える評価額となり、適正な時価を求めることができない結果となるなど、評価通達に定める評価方法によっては財産の時価を適切に評価することのできない特別の事情がある場合には、他の合理的な評価方法により「時価」を評価するのを相当とする場合もあると解されるのであって、このことは、評価通達6が、「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定め、評価通達自らが例

外的に評価通達に定める評価方法以外の方法を取り得るものとしていることから明らかである。

以上によれば、評価通達に定める方法によって相続財産を評価することには合理性があるというべきである。

イ 次に、評価通達204及び205の合理性について検討する。

評価通達204では、原則として、貸付金債権の価額を元本の金額と利息との合計額で評価するとしつつ、評価通達205において、例外として、債務者が手形交換所において取引停止処分を受けたとき等、債権金額の全部又は一部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限り、それらの金額を元本の価額に算入しないとしている。

そもそも、貸付金債権は、債務の内容が金銭の支払という抽象的な内容であり、通常元本及び利息の金額が一義的に定まっているものであるから、その履行は債権者及び債務者の個性に左右されにくく、したがって額面どおりの価値を有するものといえる場合が多いといえる。

確かに、貸付金債権は、債務者の資力等によっては全額の履行を求めることが困難となり、額面どおりの価値を有するものとはいえない場合が生じ得る。しかし、貸付金債権は、株式などの有価証券と異なり、もともと取引がほとんど行われず、取引相場のように交換価値を客観的かつ合理的に探究するための手段がない。そのような中で、貸付金債権については、原告が主張するように、個別に債権回収率を予測して価値を評価することとしては、貸付金債権につき確立していない評価方法を無理に適用するに等しく、恣意を排除することができなくなって課税の公平性を保つことが困難となるほか、課税庁に過大な負担を強いて徴税コストの増大を招くことに繋がる。

そうすると、貸付金債権については、原則として額面評価とし、その履行を期待し得ない客観的かつ明白な事由がある場合に限り元本価額に算入しないとするには、一般的な合理性があるといえることができる。

そこで、評価通達205の趣旨を検討すると、評価通達204は、原則として貸付金債権の価額を元本の金額及び利息との合計額で評価すると定めた上で、評価通達205はその例外に当たる事由として(1)ないし(3)を挙げ、「その他」と続けて、「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」と規定しているから、貸付金債権の履行を期待し得ない客観的かつ明白な事由がある場合に元本価額に算入しないこととするものであり、それ自体が一般的な合理性を有するといえる。そして、このような定め方に鑑みれば、「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、評価通達205(1)ないし(3)の事由と並列的に規定されていることは明らかである。このような評価通達の規定の内容や、上記評価通達の趣旨に照らせば、「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、評価通達205の(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をいうものと解するのが相当である。

ウ この点、原告は、評価通達205について上記イのように解釈した場合、貸付金債権が全く価額に算入されないが、それ以外の場合は全額算入されるという二者択一的な

評価に帰結することになり不合理であると主張する。

しかしながら、評価通達205を上記イのとおり解釈したとしても、評価通達205の「債権金額の全部又は一部…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」との文言からすれば、債権の一部について、評価通達205の(1)ないし(3)に該当する場合又はこれと同程度に、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(上記イ)には、当該部分を元本の価額に算入しない場合もあるというべきであって、原告の指摘は当たらない。

したがって、原告の上記主張は採用することはできない。

エ また、原告は、評価通達205の「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」との文言は、同(1)から(3)と同視し得る事態に当たらない場合でも、貸付金債権の回収可能性に影響を及ぼし得る要因が存在することがうかがわれる場合には、評価時点における債務者の業務内容、財務内容、収支状況、信用力などを具体的総合的に検討した上でその実質的価値を判断する旨定めたものと解釈すべきであると主張する。

しかしながら、貸付金債権には市場性がなく、取引相場のように客観的交換価値を具体的に評価するものがなく、原告が挙げるような要素に照らしつつ、税負担の公平性を害することなく貸付金債権の価額を適切に評価する客観的方法は見出し難い。そうであるにもかかわらず、原告が挙げるような個別事情を踏まえた実質的な回収可能性に応じて貸付金債権の価額を評価することになれば、公平性及び客観性を欠く財産評価となるおそれがあるといわざるを得ない。

したがって、原告の上記主張は採用できない。

(2) 本件貸付金債権の時価について、評価通達205(1)ないし(3)に相当する事情は認められない。そこで進んで、本件貸付金債権について「その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれる」と評価できるか検討する。

ア 上記認定事実によれば、本件会社は、平成23年3月期から本件相続の開始日を含む平成27年3月期まで債務超過状態であり、同期間のうち平成27年3月期を除いた事業年度では、約40万円から220万円の経常損失を計上している(別表2、3)ことが認められる。しかし、上記認定事実によれば、本件会社は、この間、従業員数名で遊漁船業及び旅館業を継続しており、平成27年5月に旅館業における飲食業を廃業しつつも現在に至るまで事業活動を継続していること、平成23年3月期から平成27年3月期の本件会社の負債の97%以上を占めている本件貸付金債権の債権者は、被相続人の死亡により本件会社の唯一の取締役となった原告であったこと、本件貸付金債権には弁済期や利息の定めはなかったこと、本件相続の開始直後の、原告の本件会社に対する10万円の貸付けをはじめ、本件相続の開始前後において、被相続人及び原告と本件会社との間で追加の貸付けや返済が繰り返し行われていたことが認められる(別表4)。そうすると、本件会社は、本件相続の開始時において債務超過の状態が継続していたとはいえ、負債の大部分を占める本件貸付金債権に係る債務について直ちに強制執行を受けることにより、あるいは利息の支払により、運転資金を欠く可能性がある状況であったとは認められない。また、金融機関からの借入れや、その返済が滞っていたなどの事情

も見当たらない。

以上に照らせば、本件相続の開始時において、本件会社が経済的に破綻していることが客観的に明白といい得る状況にあったと認めることはできない。したがって、本件貸付金債権について、「その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれたとき」に当たるとは認められない。

イ 原告は、本件会社の経常利益等が年々減少していること、役員報酬が年々減少しており、原告に支払われている役員報酬が稼働実態に照らして安価であること、本件会社の事業に用いられている船舶及び旅館建物が本件会社所有でないことなどを指摘して、本件貸付金債権について実質的な回収可能性がない旨主張する。

しかしながら、これらの事情を踏まえた実質的な回収可能性をもって本件貸付金債権の価額を定めることが妥当でないことは上記（１）エで述べたとおりである。また、原告が挙げるこれらの事情を考慮しても、本件会社が経済的に破綻していると客観的に明白とはいえないとの上記判断が左右されるものではない。

（３）また、原告は、仮に、評価通達２０５を上記（１）イのように解釈するとしても、実質的に判断される時価が零円である本件貸付金債権を額面どおり評価することは著しく不適当であるから、本件貸付金債権は、評価通達６の「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産」に該当する旨主張する。

しかしながら、評価通達２０５の各事由に該当しない以上、本件貸付金債権の価額は、評価通達２０４に沿って、元本の価額と利息の価額との合計額によって評価するのが相当というべきであって、本件貸付金債権を元本の額面通り評価することが著しく不適当ということとはできない。その他、本件全証拠をもってしても、本件貸付金債権の時価を評価通達２０４及び２０５に基づいて評価することによっては適正に算定することができない特段の事情は見当たらない。

（４）したがって、本件貸付金債権の時価は、元本の価額である２２０５万４３４７円と認められる。

３ 本件各処分の適法性について

本件貸付金債権を除いた本件相続に係る取得財産の価額、債務及び葬式費用の金額並びに遺産に係る基礎控除額について当事者間に争いはない。加えて、上記２の本件貸付金債権の価額、証拠（甲１）及び弁論の全趣旨によれば、原告に課される相続税及び過少申告加算税の額は別表７のとおりであり、本件各処分における課税額と同額であると認められる。

したがって、本件各処分はいずれも適法である。

第４ 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第２民事部

裁判長裁判官 森鍵 一

裁判官 齋藤 毅

裁判官 岡田 総司

指定代理人目録

野口 弘雄、市谷 諭史、小泉 雄寛、黒山 勝、橋本 和也

以上

本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張

1 本件更正処分の根拠

被告が本訴において主張する原告の本件相続税に係る課税価格及び納付すべき税額は以下のとおりである。

(1) 取得財産の価額 (別表5の原告の①欄) 1億0196万3618円

上記金額は、相続税法11条の2第1項の規定により、本件相続税に係る原告の課税価格とすべき金額であり、下記アないしエの合計額である。

ア 本件貸付金債権 (別表6の通番34) 2205万4347円

「争点に関する当事者の主張の要旨」で述べるとおり、本件貸付金債権の価額は、評価通達204に基づき、2205万4347円となる。

イ 本件土地 (別表6の通番19) 856万5239円

上記金額は、本件相続税の課税価格に算入すべき本件土地の金額であり、評価通達に基づく本件土地の価額に対し、租税特別措置法(平成30年法律第7号による改正前のもの。以下同じ。)69条の4の規定を適用して算出した金額である。

ウ 本件家屋 (別表6の通番29) 3123万7653円

上記金額は、評価通達93に基づき、本件家屋を評価通達89の定めにより評価した価額4462万5219円から、同価額に大阪国税局長の定める借家権割合100分の30及び賃貸割合を乗じた金額を控除した金額である。

エ その他の財産 (別表6の通番1~18、20~28、30~33)

4010万6379円

上記金額は、別表6の通番1~18、20~28及び30~33の各財産に係る被告主張額の合計額であり、各財産に係る被告主張額は、本件申告における各財産の価額と同額である。

(2) 債務及び葬式費用の額 (別表5の原告の②欄) 3579万0341円

上記金額は、相続税法13条の規定により、本件相続税に係る原告の課税価格の算定に当たり、前記(1)の金額から控除される金額であり、本件申告における債務及び葬式費用の金額(別表1の原告の「債務及び葬式費用の金額」欄)と同額である。

(3) 原告の課税価格 (別表5の原告の④欄) 6617万3000円

上記金額は、前記(1)の金額から前記(2)の金額を控除した金額(国税通則法(平成28年法律第15号による改正前のもの。以下同じ。)118条1項の規定により、1000円未満の端数を切捨て。)である。

(4) 課税価格の合計額 (別表5の各人の合計の④欄) 6617万3000円

上記金額は、本件相続に係る被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格の合計額であり、本件相続においては原告が全ての財産を取得していることから、前記(3)の金額と同額となる。

(5) 遺産に係る基礎控除額 (別表5の⑩欄) 4800万円

本件相続税に係る相続税法15条2項の相続人は、原告、丙及び丁の3名であるところ、上記金額は、同条1項の規定により、前記(4)の金額から控除される金額であり、30

00万円と、600万円に本件相続に係る法定相続人の数である3を乗じて算出した金額4800万円の合計額である。

(6) 課税される総遺産額 (別表5の⑪欄) 1817万3000円

上記金額は、前記(4)の金額から前記(5)の金額を控除した金額である。

(7) 法定相続分に応ずる所得金額 (別表5の⑬欄) 605万7000円

上記金額は、相続税法16条の規定により、前記(6)の金額に、同法15条2項の相続人に係る法定相続分3分の1 (別表5の⑫欄) を乗じた金額であり (国税通則法118条1項の規定により、1000円未満の金額を切捨て。)、法定相続人である原告、丙及び丁が法定相続分に応じて取得したものとした場合におけるその各取得金額である。

(8) 相続税の総額 (別表5の⑤欄及び⑮欄) 181万7100円

上記金額は、前記(7)の金額に、それぞれ相続税法16条の規定を適用して算出した税額 (別表5の⑭欄) の合計額である。

(9) 納付すべき相続税額 (別表5の原告の⑧欄) 181万7100円

上記金額は、相続税法17条の規定により、前記(8)の金額に、前記(3)の金額が前記(4)の金額に占める割合を乗じた金額である。

2 本件更正処分の適法性

被告が本件訴訟において主張する原告の本件相続税に係る課税価格及び納付すべき税額は前記1のとおりであるところ、これらの額は、いずれも本件更正処分における課税価格及び納付すべき税額と同額である。

したがって、本件更正処分は適法である。

3 本件賦課決定処分の適法性

本件更正処分に伴って原告に賦課される過少申告加算税の額は、本件更正処分における原告の納付すべき相続税額181万7100円 (別表7の①欄) から、本件申告における原告の納付すべき相続税額零円 (別表7の②欄) を控除した金額181万円 (国税通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表7の④欄) に100分の10の割合を乗じて算出した18万1000円 (別表7の⑧欄) に、同更正処分により納付すべき相続税額181万7100円 (別表7の③欄) から50万円を差し引いた後の金額である131万円 (ただし、同項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表7の⑤欄) に100分の5を乗じて算出した金額6万5500円 (別表7の⑨欄) を加算した金額24万6500円 (別表7の⑩欄) である。

なお、本件更正処分に基づき、原告が新たに納付すべきこととなった相続税額181万7100円の計算の基礎となった事実のうちに、同更正処分前の相続税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があると認められるものはない。

したがって、本件更正処分に伴って原告に賦課されるべき過少申告加算税の額24万6500円は、本件賦課決定処分により原告に賦課された過少申告加算税の額 (別表1の「更正処分等」欄) と同額であるから、本件賦課決定処分は適法である。

以上

課税の経緯

(単位：円)

		当初申告	更正処分等	審査請求	裁決
原 告	年月日	平成27年10月22日	平成30年2月15日	平成30年4月18日	平成31年1月11日
	取得財産の価額	90,931,663	101,963,618	全部取消し	棄 却
	債務及び 葬式費用の金額	35,790,341	35,790,341		
	課税価格 (1,000円未満切捨て)	55,141,000	66,173,000		
	算出税額	0	1,817,100		
	納付すべき税額 (100円未満切捨て)	0	1,817,100		
	過少申告加算税の額		246,500		
相 続 税 の 総 額	取得財産価額の合計額	90,931,663	101,963,618		
	債務控除の合計額	35,790,341	35,790,341		
	課税価格の合計額 (1,000円未満切捨て)	55,141,000	66,173,000		
	(法定相続人の数)	(5人)	(3人)		
	遺産に係る基礎控除額	60,000,000	48,000,000		
相続税の総額 (100円未満切捨て)	0	1,817,100			

相続税額の計算明細

(単位：円)

	各人の合計	原告
① 取得財産の価額 (別表6の合計額)	101,963,618	101,963,618
② 債務及び葬式費用の金額	35,790,341	35,790,341
③ 純資産価額 (①-②)	66,173,277	66,173,277
④ 課税価格 (③の金額の1,000円未満切捨て)	66,173,000	66,173,000
⑤ 相続税の総額 (下表⑮)	1,817,100	
⑥ あん分割合 (各人の④÷「各人の合計」の④)	1.00	1.00
⑦ 各人の相続税額 (⑤×⑥)	1,817,100	1,817,100
⑧ 納付すべき相続税額 (⑦の金額の100円未満切捨て)	1,817,100	1,817,100

相続税の総額の計算明細

(単位：円)

⑨課税価格の合計額 (各人の④の合計額)		⑩遺産に係る基礎控除額 (3,000万円+600万円×法定相続人の数)		⑪課税される総遺産額 (⑨-⑩)
66,173,000		48,000,000		18,173,000
(注1) 法定相続人の氏名	被相続人 との続柄	(注2) ⑫法定相続分	⑬法定相続分に応ずる 取得金額 (⑪×⑫)	⑭相続税の総額の 基礎となる税額
甲	長男	1/3	(注3) 6,057,000	(⑬×10%) 605,700
丙	養子	1/3	(注3) 6,057,000	(⑬×10%) 605,700
丁	養子	1/3	(注3) 6,057,000	(⑬×10%) 605,700
⑮相続税の総額 (合計)				1,817,100

(注1) 「法定相続人」は、相続税法15条2項の相続人の数に算入された相続人(相続放棄をした相続人を含む。)である。

(注2) 「法定相続分」は、相続税法15条2項の相続人の数に応じた相続分(民法900条及び901条)である。

(注3) 各人の⑬欄は、国税通則法118条1項の規定により1,000円未満の端数を切り捨てた金額である。

本件賦課決定処分に係る加算税の金額

(単位：円)

項 目		金 額
納付すべき相続税額（別表 5 の原告の⑧欄）	①	1,817,100
当初申告における相続税額	②	0
差引納付すべき税額（①－②） （100円未満切捨て）	③	1,817,100
③のうち、過少申告加算税の基礎となる税額 （①－②）（1万円未満切捨て）	④	1,810,000
③のうち、通則法65条2項の規定による加算税の基礎 となる税額（③－500,000円） （1万円未満切捨て）	⑤	1,310,000
④に対する過少申告加算税の割合	⑥	10%
⑤に対する過少申告加算税の割合	⑦	5%
過少申告加算税の額（通常分）（④×⑥）	⑧	181,000
過少申告加算税の額（加重分）（⑤×⑦）	⑨	65,500
過少申告加算税の額（⑧＋⑨）	⑩	246,500

別表 2～4、別表 6 省略