

主 文

本件控訴を棄却する。

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 原判決中、控訴人の敗訴部分を取り消す。

2 札幌南税務署長が控訴人に対し平成19年3月2日付けでした控訴人の相続税の更正処分（被相続人A（以下「亡A」という。）の平成▲年▲月▲日相続開始に係るもの。以下「本件更正処分」という。ただし、平成21年1月7日付け裁決による一部取消し後のもの。）のうち申告納付税額566万6600円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。ただし、平成21年1月7日付け裁決による一部取消し後のもの。）を取り消す。

第2 事案の概要

次のように補正するほかは、原判決の事実及び理由中の第2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1行目の次に行を改めて次のように加える。

「 原審は、控訴人の請求のうち、亡AのB又はBの理事長に対する貸付金債権は相続開始時に存在しないので相続税の課税対象財産ではないとして、本件更正処分（ただし、平成21年1月7日付け裁決による一部取消し後のもの）及び本件賦課決定処分（ただし、平成21年1月7日付け裁決による一部取消し後のもの）の一部の取消しを求める部分を認容したが、C不正使用金債権及びD不正使用金債権

は相続開始時に相続財産として存在していたので相続税の課税対象財産になると認めて、控訴人のその余の請求を棄却した。これに対し、控訴人が控訴をした。」

2 原判決14頁16行目の次に行を改めて次のように加える。

「仮に、亡Aが生前にC不正使用金債権の返還を請求する意思を有していたならば、少しずつでも返還するよう催告するなどしたはずである。亡Aが債権回収行為をしなかったということは、亡Aによる黙示的な贈与又は免除の意思表示があったものというべきである。また、亡AとCは親子関係にあるので相続が発生すれば、C不正使用金債権は相続による混同で債権は消滅し、以後Cに対しては何らの金銭的な請求ができなくなる。このことからすれば、Cの債務消滅利益分については、亡AからCに対し贈与があったと認めることができる。さらに、亡AがCに対し不正使用金の返還請求をしなかったということは、Cは亡Aから不正使用金相当分の特別受益を受けていたものと評価できる。そして、亡Aは、死後、子らの間で不正使用金の返還をめぐる紛争が生じることを望んでいなかったと想像される。したがって、亡Aは、Cの不正使用金については持ち戻す必要がないものとして、贈与又は免除の意思表示をしたものと解するのが合理的である。」

3 原判決15頁11行目末尾の次に次のように加える。

「相続税法22条では相続財産の評価に関して時価主義を採用しており、ここでいう時価とは、客観的な交換価値のことであり、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価格を意味するとされている。そして、相続で混同が生じたときは、被相続人が有していた債権は、被相続人が死亡した時、すなわち、相続開始時に消滅する。これを客観的交換価値という観点から考えると、被相続人が有していた債権は、相続開始時には既に消滅しており、不特定多数の独

立当事者間において取引が成立する余地が全くないのであるから、客観的交換価値は零ということになる。したがって、C不正使用金債権も相続開始時には不特定多数の独立当事者間において取引が成立する余地は全くなく、何人が訴訟を提起しても勝訴の見込みは全くないのであるから、相続開始時における時価は零ということになる。また、Cは、亡AからC不正使用金債権の返還請求をされても、それを返済するだけの弁済資力を全く有していないので、C不正使用金債権は回収不能債権であるから客観的交換価値は全くない。

エ 控訴人の担税力

本件における混同は、亡AとCとの間において個別に生じたものであり、控訴人との関係において混同は問題となっていない。このことからすると、Cにおいては自己の債務消滅利益がもたらされたということが出来るが、控訴人において何ら債務消滅利益はもたらされていないのであるから、本件相続による担税力の増加を認めることはできない。したがって、控訴人との関係においては、担税力の増加を理由としてC不正使用金債権を、相続により取得した財産として本件相続に係る相続税の課税対象財産になるということとはできない。また、亡Aは、生前にCに対して何ら不正使用金の返還請求を行っていないのであるから、Cは相続の開始以前から債務減少利益を得ていたと見るべきであるから、相続を契機として担税力が生じたと評価することはできない。」

4 原判決18頁3行目の次に行を改めて次のように加える。

「 仮に、亡Aが生前にD不正使用金債権の返還を請求する意思を有していたならば、亡Aは、少しずつでも返還するよう催告するとか、株式の返還を求めるはずである。しかし、亡Aが債権回収行為をしなかったということは、亡Aによる黙示

的な贈与又は免除の意思表示があったものというべきである。また、亡AとDは親子関係にあるので、亡Aに相続が発生すれば、D不正使用金債権は相続による混同で債権は消滅し、以後Dに対しては何らの金銭的な請求ができなくなる。このことからすれば、Dの債務消滅利益分については、亡AからDに対し贈与があったと認められる。さらに、亡AがDに対し不正使用金の返還請求をしなかったということは、Dは亡Aから不正使用金相当分の特別受益を受けていたものと評価できる。そして、亡Aは、死後、子らの間で不正使用金の返還をめぐって紛争が生じることを望んでいなかったと想像される。したがって、亡Aは、Dの不正使用金については持ち戻す必要がないものとして、贈与又は免除の意思表示をしたものと解するのが合理的である。」

5 原判決18頁24行目末尾の次に次のように加える。

「相続税法22条では相続財産の評価に関して時価主義を採用しており、ここでいう時価とは、客観的な交換価値のことであり、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価格を意味するとされている。そして、相続で混同が生じたときは、被相続人が有していた債権は、被相続人が死亡した時、すなわち、相続開始時に消滅する。これを客観的交換価値という観点から考えると、不特定多数の独立当事者間において取引が成立する余地が全くないのであるから、客観的交換価値は零ということになる。したがって、D不正使用金債権も相続開始時には不特定多数の独立当事者間において取引が成立する余地は全くなく、何人が訴訟を提起しても勝訴の見込みは全くないのであるから、相続開始時における時価は零ということになる。また、Dは、亡AからD不正使用金債権の返還請求をされても、それを返済するだけの弁済資力を全く有していないので、D不正使用金債権

は回収不能債権であるから客観的交換価値は全くない。

エ 控訴人の担税力

本件における混同は、亡AとDとの間において個別に生じたものであり、控訴人との関係において混同は問題となっていない。このことからすると、Dにおいては自己の債務消滅利益がもたらされたということができが、控訴人において何ら債務消滅利益はもたらされていないのであるから、本件相続による担税力の増加を認めることはできない。したがって、控訴人との関係においては、担税力の増加を理由としてD不正使用金債権を相続により取得した財産として本件相続に係る相続税の課税対象になるということとはできない。また、亡Aは、生前にDに対して何ら不正使用金の返還請求を行っていないのであるから、Dは相続の開始以前から債務減少利益を得ていたと見るべきであるから、相続を契機として担税力が生じたと評価することはできない。」

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求は原審が認容した限度で理由があるものと判断する。その理由は、次のように補正するほかは、原判決の事実及び理由中の第3に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決27頁19行目の「事情による認められる」を「事情によると認められる」に改める。

(2) 原判決30頁3行目の次に行を改めて次のように加える。

「また、控訴人は、亡Aが債権回収行為をしなかったということは、亡Aによる黙示的な贈与又は免除の意思表示があったとか、相続による混同で債権は消滅し、以後Cに対しては何らの金銭的な請求ができなくなるので、Cの債務消滅利益分に

については、亡AからCに対し贈与があったなどと主張する。しかし、前記のとおり、亡Aが、Cに対し、C不正使用金債権に係る債務を免除したり、又は贈与したりする意思を有していたとは認められないのであるから、黙示的にも亡Aがそのような意思を有していたと認めることはできないし、債務消滅利益分について亡Aから贈与があったなどともいえない。さらに、控訴人は、Cは亡Aから不正使用金相当分の特別受益を受けていたものと評価でき、亡Aは、Cの不正使用金については持ち戻す必要がないものとして、贈与又は免除の意思表示をしたものと解するのが合理的であるとも主張する。しかし、不正使用金相当分が、そもそも、特別受益とされている被相続人から遺贈を受け、又は婚姻若しくは養子縁組のため若しくは生計の資本として贈与を受けたものに当たらないことは明らかである。そして、C不正使用金債権は、相続開始時において、相続税が課税される対象財産として、存在していたのであり、それを持ち戻すということ自体あり得ないのであるから、持ち戻し免除の意思表示の有無が問題となることもあり得ない。したがって、控訴人の主張は採用することができない。」

(3) 原判決34頁17行目の次に行を改めて次のように加える。

「キ 控訴人は、相続税法22条では相続財産の評価に関して時価主義を採用しており、ここでいう時価とは、客観的な交換価値のことであり、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価格を意味するとされているところ、相続で混同が生じたときは被相続人が有していた債権は、被相続人が死亡した時、すなわち、相続開始時に消滅するので、客観的交換価値という観点から考えると、不特定多数の独立当事者間において取引が成立する余地が全くないのであるから、交換価値は零ということになると主張する。しかし、共同相続人が

いる場合に、金銭債権等の可分債権があるときは、当然分割され相続分に応じて債権を承継し、共同相続人の1人が被相続人に債務を負担しているときには、その債務と承継する債権とが混同により消滅するのではあるが、その前提として、金銭債権等の可分債権が相続開始時に分割承継されたとしても相続財産として存在していたことは明らかであり、混同により承継した債権が消滅するという事実と、金銭債権等の可分債権も相続財産として存在していたことは別個であるといえる。したがって、客観的交換価値が零になるということはない。これは、金銭債権等の可分債権に第三者が権利を有しているときには混同で消滅しないことから明らかである。また、前記のとおり、混同による金銭債権等の可分債権が消滅したとしても、その反面債務減少利益自体が相続により取得した財産に該当するとみることのできるから、客観的交換価値が零になるということはない。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。また、控訴人は、Cは、C不正使用金債権の返還請求をされても、それを返済するだけの弁済資力を全く有していないので、C不正使用金債権は回収不能債権であるから客観的交換価値は全くないと主張するが、弁済する資力があるかないかという問題と相続税を課税される対象財産が存在するか否かとは全く別の問題であり、控訴人の主張は採用することができない。

ク 控訴人は、本件における混同は、亡AとCとの間において個別に生じたものであり、控訴人との関係において混同は問題となっていないのであり、控訴人において何ら債務減少利益はもたらされていないのであるから、本件相続による担税力の増加を認めることはできないと主張する。確かに、本件における混同は、亡AとC間に関するもので控訴人とは関係がないものであることは控訴人の主張するとおりである。しかし、C不正使用金債権が亡AとC間で混同により消滅することと、

C不正使用金債権が相続財産として存在していたこととは別個の問題であるとともに、C不正使用金債権が混同で消滅してもそれに対応する債務減少利益は相続財産として存在するのである。そして、前記のとおり、混同による債務減少利益の価額は、混同により消滅した当該部分に係る債務の返済されるべき金額であるから、それを、相続により取得した財産を当該金銭債権とみるにせよ、その代替物である債務減少利益とみるにせよ、相続財産としてその価額は存在していたのであるから、控訴人との関係においても担税力の増加があるとして扱うべきであり、課税対象になる。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。また、控訴人は、亡Aは、生前にCに対して何ら不正使用金の返還請求を行っていないので、Cは相続の開始以前から債務減少利益を得ていたと見るべきであるから、相続を契機として担税力が生じたと評価することはできないとも主張する。しかし、亡Aが、Cに対し、生前不正使用金の返還請求を行わなかったからといって、そのことから直ちにCが債務減少利益を得ていたなどとはいえず、しかも、前記のとおり、亡Aは、Cに対し、C不正使用金債権の返還を求めない意思を有していたとは認められないのであるから、控訴人の主張は採用することができない。」

(4) 原判決39頁8行目の次に行を改めて次のように加える。

「また、控訴人は、亡Aが債権回収行為をしなかったということは、亡Aにより黙示的な贈与又は免除の意思表示があったとか、相続による混同で債権は消滅し、以後Dに対しては何らの金銭的な請求ができなくなるので、Dの債務消滅利益分については、亡AからDに対し贈与があったなどと主張する。しかし、前記(2)のとおりであり、控訴人の主張は採用することができない。さらに、控訴人は、Dは亡Aから不正使用金相当分の特別受益を受けていたものと評価でき、亡Aは、Dの不正

使用金については持ち戻す必要がないものとして、贈与又は免除の意思表示をしたものと解するのが合理的であるとも主張するが、前記(2)のとおり、控訴人の主張は採用することができない。」

(5) 原判決40頁7行目の次に行を改めて次のように加える。

「エ 控訴人は、相続税法22条では相続財産の評価に関して時価主義を採用しており、ここでいう時価とは、客観的な交換価値のことであり、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価格を意味するとされているところ、相続で混同が生じたときは被相続人が有していた債権は、被相続人が死亡した時、すなわち、相続開始時に消滅するので、客観的交換価値という観点から考えると、不特定多数の独立当事者間において取引が成立する余地が全くないのであるから、交換価値は零ということになると主張する。しかし、前記(3)のとおりであり、控訴人の主張は採用することができない。また、控訴人は、Dは、D不正使用金債権の返還請求をされても、それを返済するだけの弁済資力を全く有していないので、D不正使用金債権は回収不能債権であるから客観的交換価値は全くないと主張するが、前記(3)のとおり、控訴人の主張は採用することができない。

オ 控訴人は、本件における混同は、亡AとDとの間において個別に生じたものであり、控訴人との関係において混同は問題となっていないのであり、控訴人において何ら債務減少利益はもたらされていないのであるから、本件相続による担税力の増加を認めることはできないと主張する。しかし、前記(3)のとおりであり、控訴人の上記主張は採用することができない。また、控訴人は、亡Aは、生前にDに対して何ら不正使用金の返還請求を行っていないので、Dは相続の開始以前から債務減少利益を得ていたと見るべきであるとも主張するが、前記(3)のとおり、控訴人の

上記主張は採用することができない。」

(6) 原判決40頁15行目末尾の次に次のように加える。

「控訴人は、CはC不正使用金債権について弁済資力が全くなく、DもD不正使用金債権について弁済能力が全くないから、C不正使用金債権及びD不正使用金債権は、いずれも客観的交換価値は全くなく、零とすべきであると主張する。しかしながら、C及びDの弁済能力がないことについての証拠がないから、これらの債権については、債権額を基礎とすることにする。」

2 以上によれば、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20民事部

裁判長裁判官 春 日 通 良

裁判官 太 田 武 聖

裁判官 金 子 直 史