

- 主文
- 一 原告の請求を棄却する。
- 二 訴訟費用は原告の負担とする。

○ 事実

第一 当事者の求める裁判

一 請求の趣旨

1 被告が原告に対し、昭和五八年一〇月二六日付でなした昭和五八年一月八日相続開始に係る相続税の更正処分のうち、課税価格二億七七二四万五〇〇〇円、納付税額一億〇三六八万九二〇〇円を超える部分及び及び過少申告加算税賦課決定処分のうち一九〇〇円を超える部分を取消す。

2 訴訟費用は被告の負担とする。

二 請求の趣旨に対する答弁

主文同旨

第二 当事者の主張

一 請求原因

1 相続税の申告

原告は、昭和五七年一月一八日に死亡した訴外故Aの相続人であるが、この相続（以下「本件相続」という。）につき、次のとおり記載した申告書を同年七月七日に提出した（以下この申告を「本件相続税の申告」という。）。

- (一) 課税価格 金二億七七一六万九〇〇〇円
- (二) 納付すべき税額 金一億〇三六五万〇七〇〇円

2 本件課税処分

被告は、原告に対し、昭和五八年一〇月二六日付で次のとおり更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした（以下それぞれ「本件更正」、「本件賦課決定」という。）。

- (一) 課税価格 金二億九一二七万円
- (二) 納付すべき税額 金一億一一四七万七七〇〇円
- (三) 過少申告加算税の額 金 三九万一三〇〇円

3 異議申立と審査請求

(一) 原告は、右処分を不服として昭和五八年一二月二六日被告に対して異議を申し立てたが、被告は、同五九年三月一五日異議申立てを棄却した。

(二) そこで、原告は、同五九年四月一三日国税不服審判所長に対し審査請求をしたところ、同所長は、同六〇年五月三〇日これを棄却する旨の裁決を行い、同裁決書は同年六月一三日原告へ送達された。

4 被告は、本件相続に係る原告の相続税の課税価額及び納付すべき税額のうち、申告額と異なる部分の算定根拠として、別表三の「相続財産等の種類別価額表（付表）」記載の各点を挙げるが、そのうち、株式・出資の中で浜松市南農業協同組合の出資口数一三口（評価額一万三〇〇〇円）が未申告であつたこと、現金・預貯金の中で静岡銀行相生支店のA名義の普通預金が一万一三六二円過少申告となつており、浜松市南農業協同組合飯田支所のA名義の普通預金五七一一円、中央相互銀行浜松支店のA名義の普通預金四万六二八二円がいずれも未申告であつたことについては、原告もこれを認めるところであるが、債務控除及び純資産価額に加算される贈与財産価額（贈与加算額）には、事実の誤認ないし価額評価の誤りがあり、したがって、申告額に右株式・出資及び現金・預貯金の価額を加算した額を超える部分は違法であり、また、これに対する賦課決定も違法であるから、いずれも取消を免れない。

5 よつて、原告は、本件更正のうち、課税価格二億七七二四万五〇〇〇円、納付税額一億〇三六八万九二〇〇円を超える部分及び及び過少申告加算税賦課決定処分のうち一九〇〇円を超える部分の取消しを求める。

二 請求原因に対する認否

1 請求原因1及び2の事実は認める。

2 同3(一)の事実のうち、異議申立ての日付は、否認しその余は認める。右日付は、昭和五八年一二月一六日である。

同3(二)の事実のうち、裁決書の送達の日付は否認し、その余は認める。右日付は、昭和六〇年六月一二日である。

3 同4の事実のうち、本件相続に係る相続税の申告において、浜松市南農業協同組合の出資口数一三口（評価額一万三〇〇〇円）が未申告であつたこと、静岡銀行相生支店のA名義の普通預金が一万一三六二円過少申告となつており、浜松市南農

業協同組合飯田支所のA名義の普通預金五七一一円、中央相互銀行浜松支店のA名義の普通預金四万六二八二円がいずれも未申告であつたことは、認めるが、その余は争う。

三 被告の主張

1 本件相続に係る相続税の課税価額の合計額並びに原告の相続税の課税価額及び納付すべき税額は、別表一「相続税額等の計算明細表」の「被告主張額」の「(13) 課税価額の合計額」、「(4) 課税価額」及び「(9) 差引納付すべき税額」欄記載のとおりであり、その算定基礎となる相続財産の内訳は、別表二「相続財産等の種類別価額表」の各欄記載のとおりである。

そして、別表二の相続財産等の価額のうち、「土地」、「家屋・構築物」、「有価証券」の中の「(7) 公社債」、「家庭用財産」及び「その他の財産」の額については、いずれも本件申告額と同額であり、また、有価証券の中の「(6) 株式・出資」と「現金・預貯金等」の価額が被告主張のとおりであることは、原告もこれを認めるところである。

2 債務控除について

(一) 原告は、本件相続税の申告において、次の表の者に係る下段記載の昭和五六年分贈与税の合計額一四二〇万九一〇〇円をAの債務として計上していた。

(二) しかしながら、右各金額は、Aが各人に昭和五六年中に贈与した財産に係る贈与税であり、次の理由より、これをAの債務として計上するのは誤りであるから、右金額合計一四二〇万九一〇〇円は、本件申告における債務控除額から減算されるべきである。

(1) 相続税法(以下「法」という。)は、相続税の課税価額の計算上控除する債務は、被相続人の債務で相続開始の際現に存するもののうち、その者の負担に属する部分の金額とし(法一三条一項及び二項)、かつ、その控除すべき債務は、確実と認められるものに限る(法一四一条一項)と規定しているところ、この「確実と認められる債務」とは、債務の存在のみならず、履行の確実と認められる債務を意味するものと解される。

一方、法三四条四項は、贈与者に受贈者の贈与税について連帯納付の義務を負わせているが、右義務は、本来の納税義務者である受贈者が、資力がない等の理由により納税義務を履行しない場合の徴収確保のため法が贈与者に課した特別の責任で、民法上の連帯保証債務に類似するものと解され、贈与者は主たる債務者となるものではないから、贈与者において、将来現実に納付義務を履行するか不確実であるし、本来の納税義務者である受贈者に代わつて、贈与者が贈与税の納付を行つた場合にも、贈与者は、受贈者に対して贈与税相当額の求償権を行使することができ、これによつて履行による損失を補填することができるから、法三四条四項の連帯納付義務が存在するというだけでは、法一四一条一項に定める「確実と認められる債務」には該当せず、相続開始時において受贈者が資力喪失の状況にあつて弁済不能であり受贈者に求償権を行使しても返済を受ける見込みがない場合を除いては、右贈与税額は、法一三条の債務控除の対象にならないというべきである。

これを本件についてみると、前記(一)のB、C、D、E、F、の五名の受贈者は、各人が納付すべき贈与税額を上回る受贈財産を現に所有しており、他に右贈与税額を納付することができない事情も見当たらないのであるから、仮に、Aが右贈与税額を納付したとしても、これを法一三条の債務控除の対象とすることはできないのである。

(2) 原告は、法三四条四項の連帯納付義務を不真正連帯債務と解し、贈与者と受贈者間には求償関係は発生せず、贈与税額は債務控除の対象となる旨主張するが、もし右主張が正しいとすると、法一九条は、相続または遺贈によつて財産を取得した相続人がその相続開始前三年以内にその相続に係る被相続人から贈与によつて財産を取得し贈与税が課せられた場合には、その課せられた贈与税相当額(納付した贈与税額ではない。)を当該相続人の相続税額から控除する旨規定しているの

で、受贈者が相続人である場合には、同一の贈与税額が(1)当該相続に係る相続税の課税価格の計算上、債務として控除される(法一三条一項)とともに、更に(2)受贈者の相続税額の計算上も控除される(法一九条)こととなる。このことは、相続税額計算上、同一の贈与税額の二重控除を許容するというところにほかならず、かかる二重控除を法が容認するものではない。

また、相続人以外の第三者に対する贈与があつた場合についてみると、受贈者に課せられた贈与税額について、贈与者が贈与契約上の債務としてではなく法三四条四項の連帯納付義務の規定によつて徴収せられた場合にも、原告主張のように求償権

を否定するのなら、贈与者は、受贈者の資力のいかんにかかわらず本来の納税義務者である受贈者に対して求償できず、贈与者の意思に反して贈与対象を拡大する結果を招来することになる。このように贈与契約の内容を法が画一的・一方的に強制することは、それ自体著しく不当なものであるし、また、贈与税の本来の納税義務者である受贈者が、租税の負担能力を有するにもかかわらず、贈与者の連帯納付義務の履行によつて当然にその納税義務のみならずこれに相当する求償権も完全に回避できるということも極めて不合理であるといわざるをえない。

(3) また、原告は、Aが生前に、各受贈者に対し贈与税を負担する約束をしていたとも主張するが、右約束があつたことを裏付ける書面その他の客観的資料はない。

Aは、生前出資金の贈与を行う場合に、贈与証書を作成し確定日付まで受けていたことが認められるところ、右贈与税相当額の金員を負担することに関し書面の作成を怠るとは考えられず、このことから考えると、右約束があつたとするのは極めて不自然である。そして、仮に原告主張のとおり、Aが受贈者に対して贈与税を負担する約束をしていたとしても、右約束は、贈与税相当額の金員を新たに贈与する約束を意味し、右約束を記載した書面はないのであつて、このような書面によらない贈与は、その履行が終わらないうちは贈与者においていつでもこれを取消することができる(民法五五〇条)、贈与者の相続人はこの取消権を行使することができるのであるから、Aなしいしその相続人が右約束に基づいて負う債務は、その履行が終了するまでは不確実な債務といわざるを得ない。したがつて、右贈与税相当額の金員の贈与は、Aの相続開始の日である昭和五七年一月八日においてはははまだ法一四条に規定する「履行の確実な債務」に該当しないものであるから、債務控除の対象とはならないのである。

3 有価証券の贈与加算額

(一) Aは、日本勸業角丸証券株式会社浜松支店を介して、日本医薬品工業株式会社の株式を昭和五五年七月二日に一〇〇〇株、同月三日に四〇〇〇株買付け、その買付け代金合計五七〇万一六六〇円を同証券会社浜松支店へ支払い、同月七日、同株式五〇〇〇株を取得し、その後、同年十一月二五日に右株式五〇〇〇株のうち二〇〇〇株(以下「本件株式」という。)を原告の弟の訴外G名義に名義変更したが、GはAに本件株式の代金の支払いをしていないので、被告は、これをAからGへの贈与と認定したものである。

ところで、Gは、原告同様Aの相続人であり相続財産を取得しているものであるところ、法一九条によれば、相続により財産を取得した者が相続開始前三年以内に被相続人から贈与により財産を取得している場合には、贈与により取得した財産の価額を相続税の課税価額に加算することとされているので、Gが本件株式を取得した当時における右株式の評価額二一〇万四〇〇〇円を本件相続に係る相続税の課税価額に加算した。

なお、日本医薬品工業株式会社の株式(上場株式である。)の昭和五五年十一月二五日における評価額の算出根拠は次のとおりである。

昭和五五年十一月二五日の終値	一〇八〇円
昭和五五年一一年中の終値の平均値	一〇九三円
昭和五五年一〇月中の終値の平均値	一〇七二円
昭和五五年九月中の終値の平均値	一〇五二円
右のうち最も低い価額(評価単価)	一〇五二円

(算式)

(評価単位) (株数) (評価額)

$$1, 052円 \times 2000株 = 2, 104, 400円$$

(二) 原告は、本件株式は、Gが昭和五五年六月一日に訴外有限会社上池自動車教習所(以下「訴外会社」という。)から借入した金員をもつて、同人がA名義の証券会社口座を利用して買入れたものである旨主張するが、Gが自己資金で株式を購入するのであれば、自己の口座を設定して株式を購入すればよいのであつて、Aの口座を利用して株式を購入する必要はないはずであるし、また、本件株式の上場日は昭和五五年七月一日であり、本件株式の買付けは同年七月二日及び三日で決裁日は七月七日であることから、一か月近くもの間借入資金をそのままにしておくということは通常考えられず、同年六月一日に買入資金を前借りし、同年七月四日支払いの賞与で相殺したとの原告の主張は失当である。

なお、被告がGに対して行つた本件株式の贈与に係る昭和五八年一〇月二六日付贈

与税の決定処分については、Gから不服申立てがなされず、右決定処分は、通知後二か月で確定している。

4 宅地の贈与加算額

(一) Aは、Gに対し、昭和五六年七月二〇日に浜松市<地名略>(面積一八八・八四平方メートル)及び同市<地名略>(面積四一七平方メートル)の宅地(以下「本件土地」という。)の各々持分二分の一を贈与していることから、原告は、この評価額一一八〇万九〇五〇円を法一九条により本件相続に係る相続税の課税評価額に加算して申告した。

本件土地は、右贈与以前から、GがAから無償で借り受けて建物を建築し第三者に貸し付けていたものであるが、借地権等の設定の事実がないので、本件土地の使用関係は使用貸借であつたと考えられるところ、原告は、本件土地を貸家建付地として評価し右評価額を算出している。

(二) しかしながら、使用貸借は、通常、知人、友人、親族間のような特殊な関係を有する者の間に設定され、当事者間の好意、信頼関係等にその基盤をもつものであるから、通常の経済取引とは無縁であり、更に、その無償性のために、建物の所有を目的とする場合であつても、借地法の適用がなく借地権のような強力な保護は受けられない。また、当事者間の対人関係を重視し、借主の死亡によつて使用貸借は終了する(民法五五九条)などの点で賃貸借とは異なるものである。このことから、使用貸借に係る土地の使用権は、経済的な価値においては借地権に比し極めて弱いものであり、借地権のような権利の評価額としてとらえることは不合理であつて、右使用借権の評価額は零として評価するのが相当である。

(三) そこで、本件土地を更地として評価するとGが贈与を受けた持分の評価額合計は、次のとおり一三八九万三〇〇〇円となる。したがつて、申告額一一八〇万九〇五〇円との差額二〇八万三九五〇円を加算するべきである。

(1) 浜松市<地名略>

(固定資産評価額) (倍率) (持分) (評価額)

4, 330, 400円×2倍÷2=4, 330, 400円

(2) 浜松市<地名略>

(固定資産評価額) (倍率) (持分) (評価額)

9, 562, 600円×2倍÷2=9, 562, 600円

(3) 評価額合計

((1)の評価額) ((2)の評価額) (評価額の合計)

4, 330, 400円+9, 562, 600円=13, 893, 000円

5 本件課税処分の適法性

(一) 前記1ないし4において主張した本件相続に係る相続税の課税評価額の合計額及び原告取得額に基づいて原告の納付すべき相続税額を算出すると、別表一記載のとおり一億一一九六万八六〇〇円となり、本件更正による原告の納付すべき税額一億一一四七万七七〇〇円は、その範囲内であるから、本件更正は適法である。

(二) 被告は、本件更正により、原告が新たに納付すべきことになつた税額(更正による増加額)七八四万七〇〇〇円の全額を、国税通則法(昭和五九年法律第五号による改正前、以下同じ)六五条一項の規定に基づく過少申告加算税の計算の基礎となる税額(但し、同法一一八条三項の規定により一〇〇〇円未満の端数を切捨て)とし、これに一〇〇分の五の割合を乗じて過少申告加算税の額三九万一三〇〇円を算出し、これを賦課決定したものであり、原告が右税額の計算の基礎となつた所得金額を過少に申告したことについて同法六五条二項に規定する正当な理由があつたとは認められないから、本件賦課決定も適法である。

四 被告の主張に対する認否

1 被告の主張1の事実のうち、別表二の「土地」、「家屋・構築物」、「有価証券」の中の「(7) 公社債」、「家庭用財産」及び「その他の財産」の額については、いずれも本件申告額と同額であること並びに有価証券の中の「(6) 株式・出資」と「現金・預貯金等」の価額が被告主張のとおりであることはいずれも認めるが、その余は争う。

2 同2(一)の事実は認め、(二)は争う。

3 (一) 同3(一)の事実のうち、Aが本件株式を購入したこと及び本件株式をGが贈与により取得したことは否認し、本件株式の評価額が二一〇万四〇〇〇円であること及びその算出根拠については不知、その余は争う。

(二) 同3(二)の事実のうち、本件株式の決裁日が昭和五五年七月七日であつたことは認めるが、その余は争う。

4 (一) 同4(一)の事実は認める。

(二) 同4(二)は争う。

(三) 同4(三)の事実のうち、本件土地を更地として評価するとGが贈与を受けた持分の評価額が一三八九万三〇〇〇円となること及び原告の申告額が一八〇万九〇五〇円であることは認めるが、その余は争う。

五 被告の主張に対する原告の反論

1 債務控除について

(一) 法三四条四項の規定する贈与税の連帯納付義務は、贈与者がその贈与した財産の価額を限度として受贈者と連帯して納付する義務であり、国税通則法五条三項に規定する納付責任に類似する特別責任であつて、その法的性格は、不真正連帯債務と解すべきである。

(二) 被告は、法三四条四項の連帯納付義務を民法上の連帯保証債務類似の責任とし、このことを根拠にして直ちに贈与者から受贈者への求償権の存在を認めているが、求償権の有無は、右法的性格とは別に、これを認める必要があるか否かを検討しなければならない問題である。

仮に、被告主張のように求償権が存在するとすれば、本件のように贈与税を贈与者が支払いしかも受贈者に対する求償権を放棄した場合、贈与者は贈与額相当額の求償債務を免除したのものとして、新たに右相当額の贈与があつたこととなつて再度贈与税の課税が発生し、この贈与税を受贈者において支払わない限り、その後もこれが繰り返されることになる。このことは税務の一回完結性の要請を損なう結果となり、実務上もそのような処理はなされていない。

また、本件のように贈与者がその贈与税を納付する以前に偶然死亡しその後被相続人の相続財産から贈与税が支払われた場合に、その求償権が存在するという理由でこれに対して相続税を課税するのなら、結局贈与税相当額について再度課税することになるのに対し、贈与者が死亡しなければ贈与税相当額について再度贈与税を課税することはしないのが実務の取扱であるから、贈与者の死亡という偶然の事情によつて課税の有無が左右されることになり、課税の公平は全く失われる結果となる。

このように、税務上の大原則に適合し、実務上の取扱を無理なく説明できるように法三四条四項を解釈するとすれば、求償権は発生しないものと解釈するのが相当である。

(三) 被告は、贈与税額の債務控除を認めると、受贈者が相続人である場合には、法一三条一項による債務控除とともに、同法一九条による贈与税相当額の相続税額からの控除も受けられることとなり、贈与税額の二重控除を許容することとなる旨指摘する。

しかし、相続税法一九条によれば、相続開始前三年以内に被相続人から贈与により財産を取得したことがある場合には、当該贈与により取得した財産の価額をも相続税の課税価額に加算し、相続税額を計算したうえで当該贈与に係る贈与税額を控除することとなつている。すなわち相続税の算定に当たつては、当該贈与税額は相続税額に吸収されることとなり、その贈与税の納付義務は受贈者たる相続人自身の義務となるのである。したがつて、相続税に吸収される贈与税相当額は、法一三条一項の債務控除の対象とはならないのであるから、贈与税額を二重評価することにならざるの被告の指摘は当たらない。現に本件でも、原告及びGに係る相続税額については、相続税の課税価額を算定するにあつて債務としては控除しておらず、ただ、相続税額の算定上法一九条括弧書きによる控除をしているに過ぎない。

(四) 被告は、贈与者の納付した贈与税額を受贈者に求償できないこととなること、贈与対象を拡大する結果を招来し、贈与契約の内容を法が画一的・一方的に強制することとなり、それ自体著しく不当であるとも主張するが、贈与があつた場合、これに税を賦課するか否か、賦課するとして誰を納税者とするかは、元來法が規定し強制すべき事項であつて贈与契約の内容とは無関係である。そして、被告が主張するように、贈与契約の内容を法が画一的・一方的に強制することが不当であるなら、贈与税を受贈者が納付し、あるいは贈与者の納付した贈与税額を受贈者に求償した場合には、受贈者の意思に反して贈与対象が縮小された結果となり、このことも不当になるはずである。昭和二五年の相続税法改正前においては、贈与者に課税する制度が行われていたことから考えても、被告の主張は失当である。

更に、被告は、贈与者が贈与税を納付することにより受贈者の納税義務あるいは求償債務を完全に回避できることは不合理であるとも主張するが、本来贈与契約は無償契約であり、贈与者が受贈者に対して利益のみを与える契約であるから、通常の

場合、贈与者の意思は、受贈者に何らの負担をも与えないように計るところにあり、受贈者が税法上の債務を完全に回避できるという結果は、この意思に沿ったものといえこそすれ、何ら不合理なものではない。

(五) (1) Aは、昭和五六年六月二六日、静岡県浜名郡〈地名略〉ないし三の宅地(以下「舞坂町の土地」という。)を、原告及びその子であるBに各々共有持分二分の一宛、本件土地をG及びその子であるCの各々共有持分二分の一宛、贈与しているが、右各土地の贈与の経過は、次のとおりである。

(1) Aは、右贈与の相当以前から原告及びGに対して土地を贈与することを計画しており、そのことにつき当時Gの妻であつた訴外Hや税理士であるI(以下「I税理士」という。)らに相談していた。

(2) HはGの妻であり、また当時原告には妻がなく原告の財産管理の事務処理も従前からHがしていたことから、Aは、Hに対し贈与についての相談をしたものである。その際、Aは、贈与税のことにも言及し、贈与税はAが負担する意向であることを表明していた。

(3) その後右贈与の直前になつて、Aは、前記各土地の受贈者を、原告及びGの他に孫であるB及びCを加えた四名とし、共有持分で贈与することに決めた。そして、昭和五六年六月二六日、H及びI税理士を、訴外会社の応接室に呼び、贈与による所有権移転登記に必要な書類を作成したが、このとき、原告・G・B・Cらの署名・捺印は、Hが代理して行つた。その際にも、Aは、贈与税を同人が負担する旨改めて言明していた。

右(1)ないし(3)の経緯から考えて、本件の債務控除に係るB及びCに対する贈与については、Hがこれを代理して受贈したものであり、また、贈与税をAが負担することも、Hが兩名を代理して合意したものと認められる。

なお、仮にHの行為が無権代理であるとしても、その後昭和五六年一二月初旬、Bの父である原告及びCの父であるGは、浜名郡〈地名略〉所在の訴外会社の寮において、右贈与の事実及び贈与税をAが負担するとの合意についてAから聞かされ、これを承認して異議を述べなかつたのであるから、Hの行為は追認されたといふべきである。

(2) Aは、昭和五六年一二月一七日をもつて、訴外会社の出資持分をDに一五〇口、Eに五〇口、Fに二〇口、Jに一五口、Kに一五口、それぞれ贈与したが、このうちJ及びKの受贈分は、各々の受贈財産の価額が控除額を上回るものではなく、他の三名について贈与税が課税されることになつたものである。

右贈与当時、Aは、病気のため入退院を繰り返しており、訴外会社の将来に不安を抱いていたものであり、本件贈与は、従業員の主な者に出資持分を与え、経営の一端に参加させることによつて訴外会社を盛り立ててもらいたいとの意向によりなされたものである。

そして、Aは、昭和五六年一二月初旬頃、右受贈者やI税理士らを訴外会社の寮に呼び寄せ、これらの者にAの意向を伝え、うて各人の承諾を得たものである。このとき、Aは、従業員である受贈者各人が出資持分の贈与を受けることによつて負担を負うことを懸念して、贈与によつて生ずべき贈与税についてはAがこれを支払う旨言明し、各受贈者もこれを承諾したものである。

(3) 以上のとおり、B及びCに対する土地の贈与並びにD、E、Fに対する出資持分の贈与のいずれについても、Aと各受贈者との間において、贈与税はAが負担するとの合意が成立しているものである。

(六) 被告は、Aが贈与税相当額を負担すると約束したことは、贈与税相当額の新たな贈与に当たるとしたうて、この贈与は、書面によらないものでいつでも取消することができるのであるから、履行の確実な債務に該当しない旨主張する。

しかし、右主張については、まずAが贈与税を負担すると約束したことを持つて新たな贈与と認定することに誤りがある。すなわち、贈与者が贈与税を納付した場合にも贈与者・受贈者間に求償権は発生しないとする原告の主張に立てば、贈与者は本来の債務を履行するにすぎないから、新たな贈与という問題も発生しないし、仮に求償権を認めるとしても、贈与者が贈与税相当額を負担するとの約束は、将来贈与税を納付したときに発生する求償債務の免除あるいは求償権の放棄にしかすぎないものであり、贈与税相当額の金員の新たな贈与と認定することは実質にそぐわないものである。

そして、贈与税負担の約束が新たな贈与に当たるとしても、法一三条二項四号において、控除できる債務として「その財産に関する贈与の義務」と明示され、右規定には書面によらない贈与は債務控除の対象とならない旨の制限もないことから考え

て、法は、書面によらないことをもつて一律に債務控除の対象から排除する趣旨でないことは明らかである。

2 有価証券の贈与加算額について

(一) Gは、事前に証券会社より、日本医薬品工業株式会社の株式につき近く無償割当があるとの情報を得ており、そのため、昭和五五年六月一日、訴外会社より同年の夏期賞与相当額である三一三万六〇〇〇円を前借りし、株式の取得資金を用意しておいたものであり、この資金をもつてA名義の証券会社口座を利用して本件株式を買入れ、右借入金については、同年七月四日に支払われる賞与により相殺されたのである。そして、同年十一月二五日に本件株式の名義のみAからGに変更されたにすぎないから、これをもつて本件株式がAからGへ贈与されたと認定することはできない。

(二) 被告は、本件株式と同時期にA名義の証券会社名義で購入され、昭和五五年十一月二五日にAから原告に名義変更がなされた日本医薬品工業の株式三〇〇〇株については、これを贈与と認定することなく、贈与税ないし相続税の課税処分をしていないが、このように、一方を課税され、他方を課税されしないという極めて均衡を欠く処理がなされていること自体、本件株式をAからGへの贈与と認定することに無理があることの証左である。

3 宅地の贈与加算額について

(一) 使用貸借による土地の利用権は、借地権のように借地法によつて借主の権利が強固に保護される権利ではない。しかし、借主には用法に従つて土地を使用・収益する権利があり（民法五九四条一項）、契約によつて定めた返還時期、あるいは使用・収益の終わった時期に目的物を返還すればよいことになる（同法五九七条一項、二項）。したがつて、貸主は、右返還時期が到来するまでは目的物の利用を制限され、理由なく解約することは許されない。

本件の場合、使用貸借の目的は建物所有にあり、しかも当該建物は堅固な建物であつて、契約には返還時期も定められてはいないから、借主は、右建物が朽腐するまで本件土地を利用できることとなる。この場合、貸主は右の期間中土地利用権を制限され、借主は土地利用権を取得するのであつて、このような権利を経済的にまつたく零としか評価しないのは極めて不当なことである。

ただ、使用借権は、借地法の適用がなく、賃貸借による借地権程の保護は与えられないから、その価額は、賃貸借による場合よりも低額になるものと考えられ、したがつて、原告も、本件において賃貸借による借地権と同等の評価額を求めるものではない。

(二) 次に、使用借地上の建物を賃借している借家人の権利の評価について検討すると、土地所有者が建物を所有しその建物を第三者が賃借していた場合、その土地は、貸家建付地として評価され、これに対応して借家人の敷地利用権も次の算式によつて評価される（相続税基本通達二六・三一）。

（自用地価額）×（借地権価額）×（借家権価額）

そして、この借家人の敷地利用権の評価は、当該敷地が借地であつても変わらない

（但し、土地所有者の権利については借地権価額が控除され、借地人の権利は貸家建付借地権として評価される。）

本来、建物所有者の敷地利用権が所有権であるか賃借権であるかによつて、その権利の内容は全く異なるはずであるのに、税務上右のように両者に全く差異を認めないのは、借家人にとつてはその敷地利用権という面からは差異がないものと認めているからにほかならない。そしてこのことは、敷地利用権が賃借権であるか使用借権であるかによつても異なるはずである。

したがつて、使用借地上の建物の借家人も貸家建付地の場合と同様に次の算式で算出される敷地利用権を有するものである。

（自用地価額）×（借地権価額）×（借家権価額）

そして、敷地利用権の価額も右敷地利用権価額を控除した価額として評価されるべきである。

(三) 以上の見解に立つて、原告は、本件土地を貸家建付地として評価し、その自用地価額である一三八九万三〇〇〇円から次の算式により算出下借家人の敷地に対する権利の価額二〇八万三九五〇円を差引いた残額一一八〇万九〇〇〇円をもつて本件土地の価額としてこれを本件相続に係る相続税の課税価額に加算して申告したのであつて、原告の右評価は相当である。

（自用地価額）×（借地権価額）×（借家権価額）

13, 893, 000円×0.5×0.3=2, 083, 950円

第三 証拠（省略）

○ 理由

一 請求原因 1、2 の事実は当事者間に争いがない。
同 3 の事実のうち、異議申立ての日付及び裁決書送付の日付を除く事実は当事者間に争いがなく、成立に争いのない乙第六号証及び弁論の全趣旨によれば、原告が被告に対して異議申立てをした日付は昭和五九年三月一六日で、裁決書が原告に送達された日付は昭和六〇年五月三〇日であることが認められ、右認定に反する証拠はない。

二 債務控除について

1 原告が、本件相続税の申告において、B、C、D、E、Fの五名に係る昭和五六年分贈与税合計一四二〇万九一〇〇円をAの債務として計上していたことことは、当事者間に争いがなく、成立に争いがない甲第七号証、第八号証の不言によれば、右金額は、Aが昭和五六年六月二六日付でBに贈与した<地名略>の土地の共有持分及びCに贈与した本件土地の二分の一の共有持分並びに同年一月一七日付でD、E及びFに贈与した訴外会社の出資持分それぞれ一五〇口、五〇口、二〇口、以上の財産に係る贈与税であり、右贈与税については、当時Gの妻であつたHが、A死亡後の昭和五七年三月一五日に浜松信用金庫のA名義の普通預金口座から預金を引き出し、その中からこれを納付したことが認められる。

2 ところで、贈与者がその贈与税を納付する以前に死亡し、その後被相続人の相続財産から贈与税が支払われた場合、相続税の課税価額を計算する上で、贈与者に法三四条四項の連帯納付の義務があることを理由に、右贈与税額を債務控除の対象とすることが許されるか否かにつき検討する。

(一) 法一三条一項及び二項は、相続又は遺贈（包括遺贈及び被相続人から相続人に対する遺贈に限る。）に因り取得した財産について、課税価額に算入すべき価額は、当該財産の価額から被相続人の債務で相続開始の際現実に存するものの金額のうちその者の負担に属する部分の金額を控除した金額による旨規定し、法一四条一項は、一三条の規定によりその金額を控除すべき債務は、确实と認められるものに限り規定する。

昭和二五年のシャウプ勧告に基づく税制改正により、相続税が、遺産税方式から遺産取得税方式に改められたのを受けて、それまで財産の贈与者に課税する方法を取っていた贈与税についても、受贈者に対して課税する方法に変更されたが、受贈者だけを贈与税の納付義務者に限定すると、受贈者に資力がない等の理由により贈与税の満足を得られないことが予想されるので、法三四条四項において、贈与者は、贈与した財産の価額に相当する金額を限度として、連帯納付の責に任ずる旨規定されたのである。したがって、右法の趣旨からすれば、贈与税の本来の納税義務者は受贈者であり、贈与者の納税義務は、受贈者が右義務を果たさないときの補完的なものに定められたものと解するのが相当であるから、受贈者の納税義務は、贈与者の義務と同等の義務であるとはいえず、その関係は主たる債務と従たる債務の関係にあつて、贈与者において納税義務を履行した場合には、贈与者から受贈者に対する求償権が発生すると解すべきものである。

法三四条四項の連帯納付義務の性格を右のように解した場合には、贈与者は主たる債務者ではないから贈与者において将来現実に贈与税を納付すべき義務を履行することになるのかどうか不确实であるし、また、贈与税を納付すべき義務を履行しても受贈者に対して求償権を行使することによつてその損失を補填することもできるのであるから、相続開始時において受贈者が無資力の状況にあつて求償権を行使しても納付した税額に相当する金員の返済を受ける見込みが全くないなどの特別な事情があるのなら格別、贈与者に連帯納付義務があるというだけでは、法一四条一項に定める「确实と認められる債務」には該当しないというべきである。

(二) これに対し、原告は、贈与者から受贈者への求償権を認めると、受贈者が贈与税を納付し、しかも受贈者に対する求償権を放棄した場合、贈与税相当額の贈与があつたものみなされて再度贈与税の課税が発生することになり、更にその後これが繰り返されることになつて、税務の一回完結性の要請を損なう結果になると主張する。

しかし、求償権がある場合において、その求償権が放棄されたことにより贈与税の課税要件が充足されれば、贈与税が課税されることは税法上当然のことであるし、また、右求償権の放棄の場合の贈与税額は、最初の贈与税額に比べるとかなり低額になるのが通例であるから、たとえ資力に乏しい受贈者であつても贈与税額を納付

することは不可能ではなく、更に右贈与税額が基礎控除額（法二一条の五）を超えないことになつて贈与税を納付する義務を免れることもありうるのであるから、必ずしも常に贈与税の課税の繰り返しが生ずるとはいえない。

(三) また、原告は、贈与者が納付した贈与税額を受贈者に求償した場合には、受贈者の意思に反して贈与対象が縮小された結果となり不当であるとも主張するが、受贈者に対して求償するか否かは、贈与者が受贈者の受ける利益など諸般の事情を総合して自由に決定すべき事柄であるから、仮に、贈与によつて無償で財産を取得しうる受贈者が贈与者から納付した贈与税について求償され、無償で財産を取得した意図に反する結果になつたとしても、これをもつて不当であるということはいえない。

(四) そして、成立に争いのない甲第一四号証の一、二、証人I、同Dの各証言及び弁論の全趣旨によれば、B、C、D、E、Fの五名は、各人が納付すべき贈与税額を上回る受贈財産を現に所有していることが認められ、Aないしその相続人において求償権を行使すれば、納付した税額に相当する金員の返済を受ける見込みがあるから、Aに贈与税の連帯納付義務があるというだけでは、贈与税額を法一三条の債務控除の対象とすることはできないというべきである。

3 また、原告は、Aが生前に各受贈者に対し贈与税を負担する約束をしていたとも主張するところ、仮に右契約が存するとするならば、Aは契約上、各受贈者に対し贈与税を納付すべき債務を負い、この債務は法一三条の債務控除の対象となり得るのであるから、この契約の有無につき更に検討する。

(一) 前掲甲第一四号証の一、二、乙第一五号証、原本の存在及び成立に争いのない乙第一六号証、証人I、同Dの各証言及び前記1の認定事実を総合すれば、次の事実が認められる。

(1) Aは、訴外会社の創業者であり、訴外会社設立時（昭和三九年）から一貫して代表取締役を務め、昭和五七年一月に死亡するまで実質上一人で訴外会社を経営していた。

(2) 原告は、Aの長男、Gは、Aの次男で、Aの存命当時、二人は、訴外会社の取締役にもかかわらず、訴外会社の経営にはまったくいつてよいほど関与せず、Aを手助けして訴外会社の運営にあたつていたのは総務部長であつたDらの従業員であつたため、Aは二人の息子を必ずしも信頼しておらず、Dと原告及びGとの関係も良好とはいへなかつた。

(3) Aは、亡くなる二年程前から糖尿病とこれに併発する病気に悩まされて余命がいくばくもないことを感じ、二人の息子の間で遺産をめぐる争いが起こらないように、自己所有の不動産を生前贈与することを計画し、このことについて当時Gの妻であつたHとI税理士に相談していた。

(4) Aは、昭和五六年六月になつて、原告及びその子Bに対し〈地名略〉の土地の共有持分を二分の一ずつ、G及びその子Cに対し本件土地の共有持分を二分の一ずつ、それぞれ贈与する意思を固め、同二六日に右贈与による所有権移転登記に必要な書類を作成し、同年七月二日にはその旨の登記がなされたが、Aはこの時点では右事実を四名の者に話さなかつた。

(5) 同年一二月月上旬になつて、Aは、訴外会社の弁天島の寮に原告、G、H、訴外会社の社員であるD、E、F、J、K、I税理士、以上の九名を呼び集めた席で原告とGに対して初めて舞坂町の土地と本件土地の贈与について話し、両名もこれについて特に異議は述べなかつた。

(6) Aは、昭和五六年六月に〈地名略〉の土地及び本件土地を原告ら四名に贈与するにあつて、この場合にかかる贈与税の額をI税理士に確認し、そのうえで、右贈与税をAが負担することに問題がないかにつき同税理士の意見を聞いたところ、同人から、法三四条四項によつて贈与者には贈与税の連帯納付義務があるの贈与者が相続税を納付しても何ら問題は生じない旨の回答を受けたため、弁天島の寮での話し合いの際にも、原告及びGに対し贈与税の負担についての話はせず、B及びCとの間でも贈与税の話をしたことはなかつた。

(7) 訴外会社の出資持分の贈与については、昭和五六年一二月月上旬の弁天島の寮での話し合いの席で初めてAから提案され、D、E、F、J、Kの各受贈者は、出資持分の贈与を受けることを承諾したが、その時点では各人に贈与される口数は具体的には決められておらず、また各受贈者は右出資持分の実質的な価値や税金についての知識がなかつたので、細かい手続的なことはすべてI税理士に任せるということでその話し合いは終わった。

(8) その後同月一七日になつて、Dに一五〇口、Eに五〇口、F二〇口、J一

五口、K一五日を贈与する旨の確定日付付きの贈与証書が各人毎に作成され、各受贈者に渡されたが、右贈与証書には贈与税の負担について何らの記載もされていない。

(二) 右認定に対し、証人I、同Dの各証言中には、弁天島での話し合いの際、AがD、E、F、J、Kに対し、出資持分の贈与にかかる税金は自分が負担すると言った旨の供述部分があるが、この時点では各人に贈与する出資持分の口数が決まっておらず、出資持分の価額が贈与税の控除額の範囲を超えるか否か、超えるとしても贈与税額がいくらになるかを計算したり確定したことがなかつたのであるから、Aが贈与税の具体的な負担をどうするかについて発言する必要性がどの程度あつたかについて疑問がないわけではなく、加えて、Aは、相続人である原告及びGとDらとの関係が良好ではないこともあつて、受贈者と原告及びGとの間で出資持分の贈与について後日紛争が起きないように確定日付付きの贈与証書まで作成しているのであるから、もしAが贈与税の負担の約束までしていたのなら、贈与税の負担についても右証書に記載するのが当然なのにこの記載がないことも考え併せると、右供述部分は、にわかに措信できない。

(三) そして、(一)の認定事実によれば、Aと各受贈者との間に贈与税負担の約束があつたと認めることはできず、したがつて、〈地名略〉の土地及び本件土地の各二分の一の共有持分ならびに訴外会社の出資持分に係る贈与税額は、法一四条に規定する「確実な債務」には該当せず、法一三条の債務控除の対象にはならぬものというべきである。

なお、原告は、「Hは、B及びCを代理して贈与税負担についての約束をAとの間でなしたものであるところ、Hの行為が無権代理であるとしても、Bの父親である原告とCの父親であるGが、〈地名略〉の寮での話し合いのときに、Aから贈与税負担についての約束をAから聞かされて、これを承認したので、Hの行為を追認したことになる。」旨主張するところ、証人Iの証言中には、Aが〈地名略〉の土地及び本件土地の贈与についてHに相談しており、また、Aが〈地名略〉の土地及び本件土地に係る贈与税を負担する心づもりであることをI税理士に対し漏らしたことがある旨の証言はあるが、HがAとの間で、B及びCを代理して贈与税負担についての約束をなしたこと並びにAが、B及びCの親権者である原告及びGに対し贈与税負担の意思表示をしたことについてはこれを認めるに足る証拠はないから、原告の主張は、理由がないというほかはない。

三 有価証券の贈与加算額について

1 成立に争いのない甲第一二二号証、弁論の全趣旨により真正に或立したことが認められる乙第一号証の一ないし五、二二二号証の一ないし三並びに弁論の全趣旨を総合すれば、Aは、日本勸業角丸証券株式会社浜松支店を介して、日本医薬品工業株式を昭和五五年七月二日に一〇〇〇株、同月三日に四〇〇〇株買付け、その買付け代金合計五七〇万六六〇円を同証券会社浜松支店へ支払い、同月七日に同株式五〇〇〇株を取得したこと、同年十一月二五日に右株式のうち二〇〇〇株に当たる本件株式が同証券会社のG名義の口座に受け入れられ、同月二七日に本件株式の株主名簿の名義がGに書換えられていること、右名義変更にあつてGがAに本件株式の代金を支払っていないこと、以上の事実が認められる。

2 これに対し、原告は、本件株式の取得の経緯につき、「Gは、事前に証券会社より日本医薬品工業株式会社の株式につき近く無償割当があるとの情報を得ており、そのため、昭和五五年六月一日、訴外会社より同年の夏期賞与相当額である三一三万六〇〇〇円を前借りし、この資金を持つてA名義の証券会社口座を利用して本件株式を買入れ、右借入金については、同年七月四日に支払われる賞与によつて相殺された。」と主張するが、証人Iの証言によれば、昭和五五年六月一日に訴外会社から前借りの手続きを取つたのはAであり、Gは、前借りがなされたことも本件株式が購入されたこともまったく知らなかつたことが認められるから、原告の主張はその前提事実を欠き失当である。

もつとも、成立に争いのない甲第一〇号証、弁論の全趣旨によつて真正に成立したことが認められる甲第五号証の一ないし三によれば、昭和五五年六月一日に訴外会社より、G名義で三一三万六〇〇〇円、原告名義で二九六万八〇〇〇円、A名義で三一八万円の借入れがなされ、右金額は、いずれも、各人が同年七月四日に訴外会社から支給された夏期ボーナスの所得税源泉徴収後の金額に一致することが認められ、右事実によれば、Gの夏期賞与の前借分が同年七月七日に購入された本件株式の購入資金に使われた可能性もないではない。

しかしながら、本件株式は二〇〇〇株でありその購入代金は二一八万六六八〇円で

あるところ、G名義の借入金は一三三万六〇〇〇円であるから、右購入代金と右借入金の金額が一致せず、また、原本の存在及び成立に争いのない甲第四号証及び第一号証の各一、二、証人Iの証言によれば、Aは、昭和七月七日、日本勸業角丸証券株式会社浜松支店を介して日本医薬品工業の株式五〇〇〇株を取得した外に、同日大和株式会社を介して同株式一万株を取得し、購入代金一一四五万〇二九〇円を同証券会社に支払っていることが認められるから、G名義の借入金がそのまま本件株式の購入代金に当てられたと確定することはできず、G名義で一三六万六〇〇〇円の借入がなされていることをもつて、前記1の認定を左右するには足りないというべきである。

3 そして、成立に争いのない乙第四号証によれば、相続税財産評価に関する基本通達一六九に「上場株式の価額は、その株式が上場されている証券所の公表する課税時期の最終価格又は課税時期の属する月以前三か月間の毎日の最終価格の各月ごとの平均額のうち最も低い価額によつて評価する」旨定められていることが認められ、上場株式である日本医薬品工業株式会社の株式の評価額の算定にあつて右の方法によることが相当であると解されるころ、成立に争いのない乙第三号証の一ないし三によれば、右株式の昭和五五年一月二五日の終値が一〇八〇円、同年一一年中の終値の平均値が一〇九三円、同年一〇月中の終値の平均値が一〇七二円、同年九月中の終値の平均値が一〇五二円出ることが認められ、このうち最も低い価額は一〇五二円であるから、Gが本件株式の贈与を受けた時点での株式の評価額は、この二〇〇〇倍の一〇万四〇〇〇円とするのが相当である。

4 したがつて、本件株式の評価額一〇万四〇〇〇円を本件相続に係る相続税の課税価額に加算する被告の主張は正当であるというべきである。

四 宅地の贈与加算額について

1 AがGに対し、昭和五六年七月二〇日に本件土地の持分二分の一を贈与していること、本件土地は、右贈与以前から、GがAから使用貸借により借り受けて建物を建築し、この建物を第三者に貸し付けていたこと、原告は、本件土地を貸家建付地と評価して持分二分の一の評価額一一八〇万九〇五〇円を算出し、これを本件相続に係る相続税の課税価額に加算して申告したこと、本件土地を更地として評価するとGが贈与された持分の評価額が一三八九万三〇〇〇円になること、以上の事実は当事者間に争いが無い。

2 そこで本件土地を更地として評価することの相当性につき検討する。

(一) 法二二条は、相続、遺贈又は贈与に因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る旨規定するが、右時価とは、課税時期においてそれぞれその財産の現況に応じ不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち客観的な交換価値をいうものと解するのが相当であるところ、使用貸借による土地の使用権は、借地権のように法律上の手厚い保護を与えられておらず、また、当事者間の好意・信頼関係等にその基盤を持ち、通常、正常な経済取引になじまないものであるから、借地権のように客観的な交換価値を有するものと見ることが困難である。

(二) 原告は、本件土地上の建物を第三者が賃借している関係は、土地所有者自身が地上建物を所有しその建物を第三者に賃貸するいわゆる貸家建付地と変わらないので、本件土地を貸家建付地として評価すべきである旨主張する。

しかしながら、貸家建付地の場合は、敷地所有者と建物所有者が同一人なので、敷地所有者の借家人に対する明渡し請求には借家法一条の二に定める正当事由が必要となるのに対し、本件土地の場合は、Aは、地上建物の借家人に対し借家法の制限を受けずに土地の返還請求ができるものというべきであるから、両者の法律関係が同様であるとはいえない。

3 したがつて、本件土地の使用借権の価額を零とし、本件土地を更地として評価する被告の主張は相当であると解される。

五 本件課税処分の適法性について

1 以上のとおり、別表三記載の相続財産等のうち、当事者間に争いのある債務控除及び贈与加算額については、いずれも同表の被告主張額欄記載の課税価額及び原告取得額のとおりであると認められ、これらに当事者間に争いのない相続財産等の課税価額を加えて、原告の納付すべき相続税額を算出すると、別表一記載のとおり一億一一九六万八六〇〇円となり、本件更正による原告の納付すべき税額一億一四七万七七〇〇円は、その範囲であるから、本件更正は適法であるというべきである。

2 したがつて、原告は、本件相続税の申告を過少に行つていたことになるから、

国税通則法六五条一項の規定に基づいてなされた本件賦課決定も適法であるというべきである。

五 以上のとおり、本件更正処分及び本件賦課決定処分に違法はないから、原告の本訴請求を失当として棄却することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法七条、民事訴訟法八九条を各適用して主文のとおり判決する。

(裁判官 塩崎 勤 松津節子 中山幾次郎)
別表一～三省略