



贈与税を負担する場合の債務控除について

(参考判例：平成1年6月9日静岡地裁判決、
平成4年2月6日東京高裁判決)

第95回 2021年4月2日(金)

発表者 守田 啓一

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

MJS判例研究会
令和3年4月2日
守田 啓一

贈与税を負担する場合の債務控除について

静岡地裁昭和60年(行ウ)第13号相続税更正処分取消請求事件(棄却)(原告控訴)【税務訴訟資料第170号698頁】TAINS Z170-6313

贈与者が負担することを約束していた贈与税相当額は確実な債務とはいえないとして、贈与者の死亡による相続税の計算上、債務控除の対象とすることはできないとされた事例

I. 事件の概要

1. 昭和56年7月不動産、12月に出資持分を贈与
2. 昭和57年1月に被相続人が死亡
3. 被相続人の相続について、「1」に係る贈与税を債務控除して相続税を申告

II. 争点

贈与税相当額が債務控除の対象となるか

原告 廣瀬恭寛 (被相続人の長男)

III. 受贈者

廣瀬仁子	726万9200円	(被相続人の孫、廣瀬恭寛の子)
廣瀬文圭	486万9900円	(被相続人の孫、廣瀬孝之の子、孝之の配偶者は 淑子)
杉本正博	181万0000円	(被相続人が経営する法人(訴外会社)の従業員)
杉本忠寛	24万0000円	(被相続人が経営する法人(訴外会社)の従業員)
神谷島護	2万0000円	(被相続人が経営する法人(訴外会社)の従業員)
計	1420万9100円	

IV. 事件の詳細(地裁)

- (1) **福子(被相続人)**は、訴外会社の創業者であり、訴外会社設立時(昭和39

年)から一貫して代表取締役を務め、昭和57年1月に死亡するまで実質上1人で訴外会社を経営していた。

(2) 原告(恭寛)は、福子の長男、孝之は、福子の次男で、福子の存命当時、2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といってよいほど関与せず、福子を手助けして訴外会社の運営にあっていたのは総務部長であつた正博らの従業員であつたため、福子は2人の息子を必ずしも信頼しておらず、正博と原告及び孝之との関係も良好とはいえなかつた。

(3) 福子は、亡くなる2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、2人の息子の間で遺産をめぐる相続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孝之の妻であつた淑子と高見税理士に相談していた。

(4) 福子は、昭和56年6月になって、原告及びその子仁子に対し舞坂町の土地の共有持分を2分の1ずつ、孝之及びその子廣瀬文圭に対し本件土地の共有持分を2分の1ずつ、それぞれ贈与する意思を固め、同26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7月2日にはその旨の登記がなされたが、福子はこの時点では右事実を4名の者に話さなかつた。

(5) 同年12月上旬になって、福子は、訴外会社の弁天島の寮に原告、孝之、淑子、訴外会社の社員である正博、忠博、護、信夫、清、高見税理士、以上の9名を呼び集めた席で原告と孝之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は特に異議は述べなかつた。

(6) 福子は、昭和56年6月に舞坂町の土地及び本件土地を原告ら4名に贈与するにあたって、この場合にかかる贈与税の額を高見税理士に確認し、そのうえで、右贈与税を福子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34条4項によって贈与者には贈与税の連帯納付義務があるので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の際にも、原告及び孝之に対し贈与税の負担についての話しはせず、仁子及び文圭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56年12月上旬の弁天島の寮での話し合いの席で初めて福子から提案され、正博、忠博、護、信夫、清の各受贈者は、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高見税理士に任せるといふことでその話し合いは終わった。

(8) その後同月17日になって、正博に150口、忠博に50口、護20口、信夫15口、清15口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。

(9) 原告が、**本件相続税の申告**において、仁子、文圭、正博、忠博、護の5名に係る**昭和56年分贈与税合計1420万9100円を福子の債務として計上**していたことは、当事者間に争いがなく、[証拠略]によれば、右金額は、福子が昭和56年6月26日付で仁子に贈与した舞坂町の土地の共有持分及び文圭に贈与した本件土地の2分の1の共有持分並びに同年12月17日付で正博、忠博及び護に贈与した訴外会社の出資持分それぞれ150口、50口、20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**孝之の妻であつた淑子が、福子死亡後の昭和57年3月15日に浜松信用組合金庫の福子名義の普通預貯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。**

(連帯納付の義務等)

第三十四条 同一の被相続人から相続又は遺贈(第二十一条の九第三項の規定の適用を受ける財産に係る贈与を含む。以下この項及び次項において同じ。)により財産を取得した全ての者は、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付の責めに任ずる。ただし、次の各号に掲げる者の区分に応じ、当該各号に定める相続税については、この限りでない。

4 **財産を贈与した者**は、当該贈与により財産を取得した者の当該財産を取得した年分の贈与税額に当該財産の価額が当該贈与税の課税価格に算入された財産の価額のうちに占める割合を乗じて算出した金額として政令で定める金額に相当する贈与税について、当該財産の価額に相当する金額を限度として、**連帯納付の責めに任ずる。**

(贈与税の納税義務者)

第一条の四 次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、贈与税を納める義務がある。
一 贈与により財産を取得した次に掲げる者であつて、当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの

V. 原告・被告の主張

1. 連帯納付の趣旨

被 告	原 告
連帯納付の義務は、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を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	(1) 法34条4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5条3項に規定する納付責任に類似する

<p>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定であるし、本来の納税義務者である受贈者に代わって贈与者が贈与税の納付を行った場合にも、贈与者は、受贈者に対して贈与税相当額の求償権を行使ことができ、これによって履行による損失を補填することができるから、法34条4項の連帯納付義務が存在するというだけでは、法14条1項に定める「確定と認められる債務」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13条の債務控除の対象にならないというべきである。</p>	<p>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。</p> <div data-bbox="810 360 1353 891" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"><p>不真正連帯債務 連帯債務と違い弁済以外の行為に関しては、他の債務者に影響がない相対効となる。 したがって、一人の債務が免除となつても、他の人の債務については免除とはならない。 (ネット検索から) 本事例では、受贈者と贈与者の両方が順序の区別なく納付責任を負うとの主張と思われる。</p></div> <p>2 求償権 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、贈与者は贈与税額相当額の求償債務を免除したものととして、新たに贈与税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1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(中略)。 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34条4項を解釈するとすれば、求償権は発生しないものと解するのが相当である。</p>
---	---

<守田>

連帯納付についての記述は、被告の方が正しい解釈と思われる。

連帯納付義務があるから、被相続人の債務であり、被相続人には求償権は存在しないという原告の主張には無理がある。

2. 本件へのあてはめ

被 告	原 告
<p>仁子、文佳、正博、忠博」という。)、 護」の5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、福子が右贈与 税額を納付したとしても、これを法13 条の債務控除の対象とすることはでき ないのである。</p>	<p>仁子及び文佳に対する土地の贈与並 びに正博、忠博、護に対する出資持分 の贈与のいずれについても、福子と各 受贈者との間において、贈与税は福 子が負担するとの合意が成立している ものである。</p>

<守田>

贈与税を負担している事実については争っていない。

3. 相手方への反論

被 告	原 告
<p>二重控除について</p> <p>法19条は、相続または遺贈によって 財産を取得した相続人がその相続開始 前3年以内にその相続に係る被相続人 から贈与によっ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13 条1項)とともに、 (2) 受贈者の相続税額の計算上も控除 される(法19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。</p>	<p>二重控除について</p> <p>相続税法19条によれば、相続開始前 3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 の課税価格に加算し、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 除することとなっている。すなわち相続税 の算定に当たっては、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。したがっ て、相続税に吸収される贈与税相当額 は、法13条1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 評価することになるとの被告の指摘は当 たらぬ。現に本件でも、原告及び孝之 に係る相続税額については、相続税の 課税価格を算定するにあたって債務とし</p>

<p>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34条4項の連帯納付義務の規定によっ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に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っ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当然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。</p>	<p>ては控除しておらず、ただ、相続税額の算定上法19条括弧書きによる控除をしているに過ぎない。</p> <p>(4) 求償権</p> <p>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、元来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(中略)。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。</p>
---	--

4. 結論

被 告	原 告
<p>原告は、福子が生前に、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。</p> <p>福子は、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</p>	<p>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</p>

<p>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。</p> <p>そして、仮に原告主張のとおり、福子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って、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ことができ(民法550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、福子な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。したがって、右贈与税相当額の金員の贈与は、福子の相続開始の日である昭和57年1月8日においては、いまだ法14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。</p>	<p>る求償債務の免除あるいは求償債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。</p> <p>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13条2項4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っ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。</p>
--	--

被告 贈与税を負担するという客観的資料がない。不自然

原告 贈与契約が締結されているという前提に立った主張とも思われる。

VI. 裁判所の判断

1. 連帯納付義務と債務控除

贈与者と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、相続税の課税価格を計算する上で、**贈与者に法34条4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。

法13条1項及び2項は、相続または遺贈(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、課税価格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14条1項は、13条の規定によりその金額を控除すべき債務は、確実と認められ**

るものに限ると規定する。

【判示(1)】 連帯納付の趣旨

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34条4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。

【判示(2)】 受贈者と贈与者の関係(求償権の発生)

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**補完のために**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**にあって、**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。**

【判示(3)】 連帯納付は「**確実と認められる債務**」には該当しない。

法34条4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確実**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っ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っ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の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14条1項に定める「確実と認められる債務」には該当しない**というべきである。

【判示(4)】 原告の主張について

(1) 課税が繰り返されることについて

原告は、贈与者から受贈者への求償権を認めると、贈与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とみなされて再度贈与税の課税が発生することになり、更にその後もこれが繰り返されることになって、**税務の1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っ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21条の5)を超えないことになっ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。**

【判示(5)】

(2) 求償権は「贈与の目的」を達成しえないことについて

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、**仮に贈与によっ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ったとしても、これをもって不当である**ということはいできない。

(3) 「連帯納付義務」は債務控除には該当しない。

そして、〔証拠略〕によれば、仁子、文圭、正博、忠博、護の5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、**福子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、福子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13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 贈与税を負担する約束の有無

(1) 契約があれば債務控除可能

原告は、福子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、福子は契約上、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13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。

(2) 契約の有無(供述はあるが贈与証書への記載はない)

証人高見功祐、同杉本正博、各証言中には、弁天島での話し合いの際、福子が正博、忠博、護、信夫、清に対し、**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ったのであるから、**福子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、福子は、相続人である原告及び孝之と正博らとの関係が良好ではないこともあって、受贈者と原告及び孝之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、もし福子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。

【判示(6)】

(3) 約束は無かった(確実ではない。約束したとの意思表示を確認する資料は無い)

そして、認定事実によれば、**福子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**、したがって、舞坂町の土地及び本件土地の各2分の1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14条に規定する「**確実な債務**」には該当せず、**法13条の債務控除の対象にはならないもの**というべきである。

なお、**原告**は、「**淑子は、仁子及び文圭を代理して贈与税負担についての約束を福子との間でなしたものであるところ**、淑子の行為が無権代理であるとしても、仁子の父親である原告と文圭の父親である孝之が、弁天島の寮での話し合いのときに、福子から贈与税負担についての約束を福子から聞かされて、これを承認したので、**淑子の行為を追認したことになる。**」旨主張するところ、証人高見功祐の証言中には、**福子が舞坂町の土地及び本件土地の贈与について淑子に相談しており、また、福子が舞坂町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高見税理士に対し漏らしたことがある旨の証言**はあるが、淑子が福子との間で、仁子及び文圭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福子が、仁子及び文圭の親権者である原告及び孝之に対し**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。

東京高裁平成元年(行コ)第70号相続税更正処分取消請求控訴事件(全部取消し)(確定)(納税者勝訴)【税務訴訟資料第188号209頁】TAINS Z188-6842

贈与者が負担することを約束していた贈与税相当額は、贈与者の死亡による相続税の計算上債務控除の対象とならないという地裁判決が、破棄された事例

高裁は、書面によらない贈与であっても相続時点において履行されることが確実と認定できるか否かが問題であると述べた上で、**認定事実によると、贈与の債務の存在及び履行は確実と認められると述べ、納税者の主張を認容した。**本件は控訴審で確定している。

概要

判 示 事 項

- (1) 相続税法14条1項(控除すべき債務)の趣旨
- (2) 書面によらない贈与の債務を債務控除の対象とすることの適否
- (3) 書面によらない贈与というだけで、債務控除の対象にならないと解すべきではないとされた事例

(4) 贈与者の意思

贈与者(被相続人)が生前に受贈者に対し、**贈与税を負担する旨の意思を表明したことは、本来の納税者である受贈者が贈与税を納付するが、贈与者は、贈与税に相当する金額を受贈者に贈与することによって贈与税を実質負担する**という趣旨であると考えられ、贈与者は連帯納付義務者として贈与税を納付しようとしたものではないこと及びその**贈与税相当の金員の贈与が履行済み**であることから、本件相続時点において、右贈与の債務の存在及び履行は確実であつたと認められるとして、右贈与税は贈与者の死亡を起因とする相続税の課税価格の計算上債務控除されるべきであるとされた事例

(5) 債務控除の確実性の判断

昭和57年にされた贈与に係る贈与税については、贈与をした暦年の終了時である12月末日にならないと、その税額を合理的に確定し得ないから、**相続時点(昭和57年1月8日)では未だ相続税法14条1項(控除すべき債務)に規定する「確実と認められるもの」に該当せず、債務控除の対象となし得ないとの課税庁の主張が排斥された事例**

判決年月日 H04-02-06 (H01-06-09)

国税庁訴資 Z188-6842 (Z170-6313)

1 債務控除について

(控訴人)	(被控訴人)
<p>1 贈与者の連帯納付義務の履行と求償権の発生の有無</p> <p>相続税法(以下「法」という。)34条4項の場合には、受贈者に対する納税義務の発生・確定と同時に法律上当然に贈与者に対する納税義務が発生するものであつて(最高3小昭55・7・1判、民集34巻4号535頁)、第2次納税義務の場合のような制限的な要件はなく、規定の体裁も全く異なるから贈与者と受贈者の各納税義務はいわば併存的な関係にあるというべきである。</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>最高裁昭和53年(行ツ)第86号損害賠償等請求事件(棄却)(確定) 【最高裁判所民事判例集34巻4号535頁】 TAINS Z999-7023</p> <p>概要</p> <p>判 示 事 項</p> <p>相続税法34条1項に規定する連帯納付義務は(中略)、法律上当然に生ずるものであるから、連帯納付義務につき格別の確定手続を要するものではないと解するのが相当である。それ故、相続人等の固有の相続税の納税義務が確定すれば、国税の徴収にあたる所轄庁は、連帯納付義務者に対して徴収手続を行うことが許されるものといわなければならない。</p> <p>判決年月日 S55-07-01 (S51-10-27) (S53-04-12)</p> </div> <p>(2) 以上のような両者の関係からす</p>	<p>1 連帯納付義務の履行と求償権の放棄</p> <p>国税庁長官平成元年4月10日付直資2-207「相続税法基本通達の一部改正について」通達により相続税法基本通達(以下「基本通達」という。)34-3が新設され(中略)、基本通達8-3(連帯債務者及び保証人の求償権の放棄)の取扱いの適用はないことを、また、注で「…上記の場合に該当しないときには基本通達8-3の適用がある」ことが明示された(中略)。</p> <p>右は、従前の法解釈を変更するものでも、新たな解釈を創設的に示したものでもない。</p> <p>すなわち、受贈者の納税義務は贈与者の義務と同等の義務とはいえず、その関係は主たる債務と従たる債務の関係にあつて、贈与者が受贈者の本来支払うべき贈与税額を納付した場合には、贈与者から受贈者に対する求償権が発生するのであり、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のは税法上当然のことである。</p> <p>ところで、法8条ただし書が、債務者の資力喪失により債務の弁済が困難である場合には、当該債務の免除があつても贈与とみなされない旨規定しているのは、債務者が資力を喪失している場合にも贈与税を課すのは、結果</p>

ると、一方が納税義務を履行したとしても相互には求償権は発生しないと解するのが相当である。このことは、第2次納税義務の場合には求償権に関する規定がある(国税徴収法32条5項)のに対し、法34条4項の場合にはそのような規定がないという文理上の差異に照らしても解釈できる。

(第二次納税義務の通則)

第三十二条 税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、政令で定めるところにより、徴収しようとする金額、納付の期限その他必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならない。この場合においては、その者の住所又は居所の所在地を所轄する税務署長に対しその旨を通知しなければならない。

5 この章の規定は、第二次納税義務者から第一項の納税者に対してする**求償権の行使を妨げない。**

(3) なお、平成元年4月10日、相続税法の基本通達の改正が行われた(中略)。しかし、**右改正以前において、贈与者が贈与税を納付した場合に更に贈与税が課税された事例はないし、贈与者が贈与税相当額の求償権を放棄したと見られるような事情がある場合でも、贈与税が課税された事例はない。**この通達改正の意図は、今後求償権を放棄した場合には更に贈与税の課税を行うとの意向を表明したものであるが、求償権の存在自体について争いがあり、**本来法律によって規定されなければならない事項につ**

において酷にすぎることからも適当でないとの趣旨に出たものである。その趣旨は、法34条4項の規定に基づき贈与者による贈与税の納付がされた場合の贈与税課税の発生に関する解釈に当たっても尊重されるべきことは当然である。そうすると、受贈者が資力を喪失して贈与税を納付することが困難であることにより贈与者がやむなく贈与税を納付した場合には、前記法8条ただし書の趣旨及び基本通達8-3に照らし、右ただし書を適用ないし準用して贈与課税をしないものと解するのが相当であり、課税庁も従前からそのような解釈の下に課税を行ってきた。ところが、これと異なる見解を述べる向きも一部に出始めたことから、今般、基本通達34-3において従前の解釈・取扱を留意的に明確にすることとしたものである。

第八条 対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で債務の免除、引受け又は第三者のためにする債務の弁済による利益を受けた場合においては、当該債務の免除、引受け又は弁済があつた時において、当該債務の免除、引受け又は弁済による利益を受けた者が、当該債務の免除、引受け又は弁済に係る債務の金額に相当する金額(対価の支払があつた場合には、その価額を控除した金額)を当該債務の免除、引受け又は弁済をした者から贈与(当該債務の免除、引受け又は弁済が遺言によりなされた場合には、遺贈)により取得したものとみなす。**ただし、**当該債務の免除、引受け又は弁済が次の各号のいずれかに該当する場合においては、その贈与又は遺贈によ

いて、**通達により課税を行おうとするのは誤り**である。

右通達は、これまでの実務の取扱とは全く異なる前提を作出し、本来意図するところを巧妙に隠しながら、課税の範囲を拡大しようとの趣旨によるものであつて**不当**である。

連帯納付の責めにより相続税又は贈与税の納付があった場合)

34-3 法第 34 条第 1 項又は第 4 項の規定による連帯納付の責めに基ついて相続税又は贈与税の納付があった場合において、その納付が相続若しくは遺贈により財産を取得した者又は贈与により財産を取得した者がその**取得した財産を費消するなどにより資力を喪失して相続税又は贈与税を納付することが困難であること**によりなされたときは、**8-3 の取扱いの適用はない**のであるから留意する。(平元直資 2-207 追加)
(注) 法第 34 条第 1 項又は第 4 項の規定による連帯納付の責めに基ついて相続税又は贈与税の納付があった場合において、上記の場合に該当しないときには、8-3 の適用がある。

(連帯債務者及び保証人の求償権の放棄)

8-3 次に掲げる場合には、それぞれ次に掲げる金額につき法第 8 条の規定による**贈与があったものとみなされる**のであるから留意する。(昭 57 直資 2-177 改正)

(2) 保証債務者が主たる債務者の弁済すべき債務を弁済した場合において、その**求償権を放棄したとき** その代わって弁済した金額

り取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りでない。

一 債務者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、当該債務の全部又は一部の免除を受けたとき。

二 債務者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その債務者の扶養義務者によって当該債務の全部又は一部の引受け又は弁済がなされたとき。

2 贈与税負担の合意の有無

(控訴人)	(被控訴人)
<p>(1) 贈与税相当額について贈与証書がなかった理由</p> <p>福子が出資持分を正博らに贈与しようとしたのは、訴外会社の経営の安定を慮つてのことであるから、その贈与口数は相当のものが予定されていたし、また、このような趣旨による贈与であるから、福子には受贈者に税金面で負担を掛けてはいけないとの考慮が働くのは当然であって、弁天島での話合の際に税額の具体的な計算が行われていなかったとしても、贈与税の負担についての合意がされていなかったことにはならない。</p> <p>なお、贈与証書は、単なる従業員にすぎない正博らが出資持分を譲り受けることに控訴人や孝之が反対するおそれがあつたため、福子の贈与意思並びに口数を明確にする目的で作成されたものである。しかし、贈与税を福子が負担するということは、同じく贈与を受けている控訴人や孝之の利益にもなることであつて、正博らとの間で利害が対立し、紛争が発生するおそれもなかつたから、改めて書面にまで記載しなかつた。なおまた、一般に贈与証書を作成する際に贈与税に関する事項も併せて記載するという慣行もない。したがつて、贈与証書に贈与税の負担について記載がないとしても、この点の合意がなかつたことにはならない。</p> <p>(2) 昭和 57 年の出資持分の贈与</p>	<p>(1) 控訴人・孝之・仁子・文佳に対する贈与税負担の合意の有無</p> <p>本件では、福子が贈与税額を負担するという約束をしたことの確かな証拠はない。淑子の証言によるも、福子が自分で払うという一方的発言があつたことが認められるのみで、贈与税負担についての合意が成立したと認めることはできない。</p> <p>昭和56年12月上旬の弁天島での話合の席上、既に6箇月前に贈与をし、その履行も完了していた土地贈与に付随する税負担の問題が持ち出され、合意がされたということは不自然である。昭和56年12月上旬の弁天島での話合においては、せいぜい福子が、土地の贈与によって生ずる税負担の問題が具体化した段階においてこれを負担する用意がある旨の意向ないし心づもりを一般的かつ一方的に表明したというにすぎず、これに関し、福子と控訴人らとの間で、いかなる意味においても明確な形で双方の意思が合致し、その旨の契約が成立したとは到底認め難いというべきである。</p>

(略)

(3) 贈与税相当額を贈与する旨の合意の有無

控訴人・孝之・仁子・文佳に対する土地の贈与については、当初、福子は、淑子との間で話を進め、贈与税負担の合意についても同女との間で成立したものである。

淑子は、控訴人及び孝之が金銭的にルーズであり、浪費癖もあったところから、従前から夫である孝之はもちろん、義兄である控訴人(当時配偶者はいなかった。)のためにも、財産管理を担当していた。その一環として、控訴人の子である仁子の面倒をみ、経済面での処理も行っていたし、自身の子である文佳の問題も1人で処理していたのであって、淑子は、控訴人・孝之・仁子・文佳の財産管理について包括的な代理権を有していたものである。

また、昭和56年12月ころ、弁天島の寮で行われた話合の席においても、福子から出席した控訴人・孝之に対して贈与税は福子が負担するという話がされ、これを右両名は了承した。この時点において、控訴人・孝之は、前記合意を自身についてはもとより、仁子・文佳の親権者としても追認したといえることができる。

さらには、その後、昭和57年3月15日に淑子が本件贈与税相当額を福子名義の預金から引き下ろして納付の手続をした際にも、控訴人・孝之は特に右処理に異議を述べなかつた。したがって、この時点で、右両名は前記合意を追認したということもできる。

(2) 正博ら従業員に対する贈与税負担の合意の有無

控訴人・孝之が出資の贈与そのものに対して反対することさえ想定して確定日付付きの贈与証書まで作成した福子が、贈与税の負担について将来トラブルの発生することを懸念しなはずはなく、この点について書面化していないことからみて、贈与税の負担についての合意があつたというのは極めて疑わしい。しかも、弁天島での話合の時点では、従業員らに対する出資持分の贈与は決まったものの、その口数などは具体的には決まっておらず、それが決まったのは昭和56年12月17日と昭和57年1月5日の2度にわたる贈与の履行によってであるから、それまでは、出資持分の価額が贈与税の控除額の範囲を超えているか否か、超えているとしても贈与税額が幾らになるかは計算できなかったのである。したがって、福子が、弁天島での話合で贈与税の具体的な負担をどうするか発言する必然性はなかつたといふべきであつて、この点からも、贈与税負担の合意の存在を認めることは困難である。さらには、昭和57年1月5日の贈与に係る贈与税は受贈者である正博らが負担して納付しているのであつて、この点も、贈与税負担の合意がなかつたことを裏付けるものである。

仮に福子が贈与税の負担について発言したとしても、これは、仮に今後贈与税の負担が問題化した場合には、その実質的な負担については自らの

<p>いずれにせよ、本件贈与税を福子が負担する旨の合意が有効に成立していたことは明らかである。</p>	<p>責任においてなす用意があるとの意向ないし心づもりを表明したということにすぎず、これをもって福子と各受贈者との間に贈与税の負担につき明確な合意が成立したということにならないものである。</p>
--	---

3 贈与税負担の合意の法的意味

(控訴人)	(被控訴人)
<p>福子のした贈与税負担の合意は、(1)贈与者である福子が相続税法上の連帯納付義務者として贈与税を納付し、かつ、その場合、仮に贈与者に受贈者に対する求償権が発生するとすれば、これを放棄するという意思表示であるか、又は(2)贈与税は受贈者が直接納付するが、この納付に必要な贈与税相当額の金員を福子が受贈者に贈与するという合意のいずれかの法的意味を有すると考えられる。そして、(1)と解するときは、贈与税負担の合意は将来発生する求償権の事前の放棄の意味を有することになるが、その意味における合意の効果は右合意成立時から発生しているのであり、その効果により相続時点において、将来右合意に基づいて贈与税の納付がされても求償権は発生しないことに決まっているのである。</p> <p>この点は、昭和57年3月15日にされた福子名義の預金からの贈与税の納付につき、これを福子の相続人が連帯納付義務者として納付したと解するか、それとも受贈者らが本来の納付義</p>	<p>3 贈与税負担の合意と債務控除の可否 (1) 贈与税相当額の金員の贈与と解した場合</p> <p>債務控除をなし得る債務の確実性についてはこれを厳格に解釈しなければならない。</p> <p>そして、本件では、仮に贈与税相当額の金員の贈与の約束が成立したとしても、この点については書面が作成されないままで推移した。したがって、この贈与約束は書面によらない贈与として履行が終わらないうちは贈与者(又はその相続人)はいつでも取り消し得るものである(民法550条)。なお、出資の贈与とその贈与税相当額の金員の贈与との関係を、前者と後者は主従の関係に立ち、契約当事者が前者につき後者と切り離して別個の法的効力を付与する(書面化)ことを許さないほど強力なものと解することは相当でない。</p> <p>そうすると、本件で贈与税負担の約束が履行されたのは、福子が死亡した後の昭和57年3月15日であって、福子</p>

務者として納付したと解するかに係わってくる。右納付は、納付書の記載によると、受贈者らが、納付したもののようでもあるが、実態からすると、淑子が手足となって、福子の相続人らが連帯納付義務者として納付したと解する余地も充分あるものである。

4 書面によらない贈与と「履行の確実な債務」

被控訴人は、贈与税負担の合意は書面によらない贈与であり、履行が終わらないうちは贈与者がいつでも取り消すことができるから、相続開始時点において「履行の確実な債務」に該当しないと主張する。

しかしながら、制限的納税義務者について規定する法13条2項4号は、控除できる債務として、「その財産に関する贈与の義務」を明示している。仮に書面によらない贈与は、取消しの可能性があるが故に定型的に不確実な債務に該当し、債務控除の対象とならないというのであれば、右条項に初めからその点の制限が明示されてしかるべきであるところ、そのような制約は明示されていないのであるから、右の場合の贈与の義務は書面によると否とを問わない趣旨と解される。このような条文の規定の仕方からみても、書面によらない贈与であるとの一事をもつて法14条所定の「不確実な債務」に当たると解すべきではない。

の死亡による相続開始の日である昭和57年1月8日の時点では、未だ法14条に規定する「確実な債務」には該当しないものであつたから、本件の贈与税相当額の金員を贈与するという債務は、相続税法に規定する債務控除の対象とはならない。(中略)

書面によらない贈与は履行が終わるまではいつでも取り消すことができ、履行前の受贈者の地位は極めて不安定なものであるので、その贈与が確定的になる履行の時によるものとして取り扱うことにしたものである。

(2) 連帯納付責任の履行により発生する求償権の放棄と解する場合

(前略)贈与者に右求償権が具体的に発生したというためには、少なくとも贈与税の確定申告の時期が到来し、贈与者において右贈与税を納付した以後でなければならない。ところで、本件では、贈与税の納付がされたのは昭和57年3月15日であるから、求償権が具体的に発生したのは右同日であるというべきである。そうすると、相続開始時点(昭和57年1月8日)においては求償権放棄の効果は具体的に発生していないところ、福子の相続人らが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かどうかは不確実なものであつたから、本件相続開始時においては、結局、右贈与税負担の約束に基づく債務なるものは、「確実と認められる債務」には該当しないというべきである。

裁判所の判断

債務控除について

【判示(1)】

1 法14条1項の趣旨

債務控除の対象となる債務は、「确实と認められるもの」に限られる(法14条1項)。なぜなら、同条の趣旨は、相続人ないし相続財産の負担となる債務(消極財産)は積極財産の価額から控除して正味(純)財産により相続税の課税価格を算定しようとするものだからである。したがって、その**存在が确实であっても、保証債務のように、債務の性質上、相続人が履行するとは限らず、必ずしも相続人ないし相続財産の負担とはならないものは、原則として、それから除かれるものと解さなければならない。**

【判示(2)】 書面によらない贈与

そのような観点からすると、書面によらない贈与のようにいつでも本人又は相続人が取り消し得るものについても、それがここでいう「确实と認められるもの」に含まれるかは一個の問題である。確かに、**書面によらない贈与は、贈与者又はその相続人は履行するまでは取り消すことができる。**しかしながら、だからといって、直ちに、それらが**定型的に「确实と認められるもの」に当たらない**ということとはできない。

なぜなら、**贈与契約に基づく債務は、保証債務のような補充的なものではないから、いやしくもその債務の存在すること及びその債務の履行されることが确实であると証拠上認められるならば、これを「确实と認められるもの」ではないとはいえないからである。**すなわち、取消しが理論的には可能であっても、諸般の状況からみて取消権の行使がされず、その債務が履行されることが确实と認定できる場合には、これを**債務控除の対象から除外すべき理由はない。**抽象的に取消権が付着しているということだけで一般的に債務控除の対象としないとすると、例えば、相続税の申告時点までに既に履行が済んでいる書面によらない贈与に係る債務も、単に相続の時点では取り消し得たという理由で債務控除の対象とならないということになり、常識的にみて合理性を欠く結果を招くおそれがある。なお、このような解釈を採るべきであることは、いわゆる制限納税義務者に関する**相続税法13条2項4号**の規定の仕方からも窺うことができる。すなわち、**制限納税義務者**の場合の債務控除については、同条2項で控除の対象を個別的に列挙しているが、そのうち4号においては**「その財産に関する贈与の義務」とされ、特に書面による場合という限定が付されていない。**このことからみて、立法者は、必ずしも書面によらない贈与であるという一事で、定型的に債務控除の対象から外すという考え方を採っていないかつたものと考えられるのである。

【判示(3)】 書面によらない贈与の状況判断

そうすると、本件でも、書面によらない贈与であるというだけで、債務控除の対象にならないと解すべきではなく、書面によらない贈与であっても、相続時点において、相続人によって取消権が行使されずに履行されることが確実と認定できるか否かが問題であるというべきである。そして、この点の認定に関しては、相続開始後における状況、特に相続人によって現実に右債務の履行がされたか否かの点は、相続開始時点において債務の履行が確実と認められるか否かの認定においても斟酌されて然るべきである。

2 贈与税負担の合意の有無

【判示(4)】

以上の認定確実によると、福子は、少なくとも、**昭和56年12月ころの弁天島での話合の席上**において、仁子の法定代理人である控訴人並びに文佳の法定代理人である孝之・淑子に対し、舞阪町の土地及び本件土地の贈与に対して課せられる**贈与税を負担する旨の意思を表明し、その旨の合意が成立した**ということが**できる**。

被控訴人は、弁天島での話合の際に既に**6箇月近く前**に履行された贈与についての税負担の話が出るのは不自然であると主張するが、前記のように、従業員への出資持分の贈与の話合がされた弁天島での会合において、**福子が、従業員への出資持分の贈与に反対されないよう、土地贈与の事実をそれまではっきり認識していなかった控訴人や孝之に明らかにし、かつ、その際、その後始末の問題といえる贈与税の負担に言及する**ということは何ら不自然なことではない。殊に、今まで自己の事業を切り盛りしてきた福子が、病のため行く先も短いことを悟り、何とか事業を継続させ、自己の資産も無事後世に引き継がせたいとの気持ちから、**未成年で贈与税を払う預金等を持たない孫や信頼の置けない息子らのため、贈与税も福子が負担しようとしたことは、充分考えられることであつて、この点に関する証人廣瀬淑子の証言は充分信用できる**。そして、福子の意思表示に対して特に控訴人や孝之、淑子が異議を述べなかった以上、そこに**合意が成立したと認めるのが相当**である。

また、福子は、正博ら従業員に対しても、弁天島での話合の席上、出資持分の贈与に伴い課せられるかもしれない贈与税については、**福子が一切負担する旨意思表示し、正博ら従業員もこれを承諾したものと認められる**。

被控訴人は、確定日付付きの贈与証書を作成までした福子が贈与税の負担については**特に書面化してない**ことを考えると、そのような約束がされたことは**疑わしいと主張**するが、**福子側の都合で贈与を受けてもらった**という本件における特殊な事情を考えると、従業員には一切迷惑を掛けないようにして、**贈与税も福子**

側が負担するというのがむしろ自然であり、事実、福子の死後、控訴人や孝之から異論も出ずに、福子の遺産から正博らの贈与税分も支払われていることをも勘案すると、この点の合意があつたとする各証人の証言は充分信用できるものである。なお、福子は本体たる出資の持分の譲渡を巡って将来紛争が起きることを心配したのであり、贈与税の負担は出資の持分の贈与に伴ういわば後始末の問題にすぎないから、この点まではわざわざ贈与証書に明記しなかつたとしても、それを不自然というのは当たらない。また、弁天島での話合の席では出資持分を何口譲渡するか具体的に決まっていなかつたことは確かであるが、口数によっては贈与税がかかるおそれがあることを考えて、もし贈与税がかかるとすればこれは福子側で負担するという包括的な約束をするということも充分あり得ることであつて、

そのような約束が具体性を欠く不明確なものであるとはいえない。要するに、贈与すべき税額が未だ具体的に決まっていなかつたとしても、そのことから、直ちに贈与税負担の明確な合意がされていなかつたと結論することはできない。

そうすると、福子は本件贈与の各受贈者の間で、贈与に係る贈与税は福子が負担するという合意が成立したというべきである。

3 前項の合意と法14条1項

【判示(4)】

一般に、贈与者が受贈者に対し、当該贈与に関する贈与税を負担する旨の合意については、(1)贈与者も贈与税の連帯納付の責めを負うことから、連帯納付義務者として自ら贈与税を納付することを約束するとともに、それにより贈与者に求償権が発生する場合はこれを放棄するという趣旨の合意である場合と、(2)本来の納税義務者である受贈者が贈与税は納付するが、贈与者は、贈与税に相当する金額を受贈者らに贈与することによって、贈与税を実質負担するという趣旨の合意である場合の2つが考えられる。

この点は、(1)のように連帯納付の責めを負う者(本件においては福子ないしその相続人)自体が贈与税を納付するというのであれば、納付書にも「連帯納付責任者福子相続人」と記載するのが本来であるところ、本件の場合、(12)認定の納付の仕方からすると、納付の主体は本来の納税義務者である各受贈者であると認められるのであつて、淑子は福子の相続人らの手足として福子の預金から金員を受贈者に提供するとともに、受贈者の手足として納付の手続を行つたとみるのが素直である。また、昭和57年1月の贈与にかかる贈与税についても、受贈者がいったん納付し、後になって福子側が受贈者に対しその分の金員を支払うという方法が採られていること〔この場合も、連帯納付の責めを負う福子の相続人らを取り敢えず納付し、贈与税賦課処分取消しの判決を受けたときは、国から還付を受けるということが可能であつたはずであり、もし、合意の内容が(1)であるとすると、

そうすべきであつたということになる。)からみると、当事者としてはそれほど明確な区別を意識していなかつたとしても、**(2)を内容とする合意であつたとみるのが相当**である。

なお、原審における証人高見功祐の証言によれば、土地の贈与の過程で福子から、贈与税を福子が負担しても問題ないかという相談を受けた高見税理士は、贈与者である福子が連帯納付の責めを負っていることから、特に問題はないという回答をしたことが認められる。これによると、相談に預かつた税理士としては福子が連帯納付者として納付することを当時考えていたかのようでもあるが、他方、原審における証人杉本正博及び当審における証人廣瀬淑子の各証言によれば、前記(12)認定の納付の仕方も、(14)認定の納付もいずれも高見税理士の指導によりされていることが認められるのであつて、このような、その後の現実の贈与税の納付の仕方をみると、**税理士自体も、はっきりとは意識していなかつたものとも思われるが、(2)の内容を考えていたようにも思われる**。こうした点を考えると、税理士が前記のような回答をしていたことをもつて、前記認定を左右するに足りない。

そうであれば、福子は連帯納付義務者として贈与税を納付しようとしたものではないから、**福子が連帯納付義務者であることを理由として、右合意に基づく福子の債務を確実なものとはいえないとする被控訴人の主張は採用できない**。

【判示(4)】

以上に加え、本件では、前記認定のように、仁子及び文佳に対する土地の贈与に係る**贈与税**及び昭和56年中に従業員に対してされた出資の持分の贈与に係る**贈与税相当の金員の贈与**については、昭和57年3月15日に既に**福子名義の預金を下ろして履行済み**である。この事実を照らすと、**遡つて本件相続時点において、右贈与の債務の存在及び履行は確実であつたと認めるのが相当**である。

次に、昭和57年にされた出資の贈与に係る贈与税相当の金員の贈与の義務であるが、これについては、前記の認定のように、受贈者は、贈与税がかからないという認識の下、贈与税の申告をしないでいたところ、贈与税の賦課処分がされ、右処分は処分取消訴訟においてもそのまま維持されたため、控訴人は最終的に右課税額相当の金員を正博らに贈与している。このことからみると、右贈与の債務についても、相続時点において、その存在及び履行が**確実であつたと認めるのが相当**である。

4 債務額の未確定性について

【判示(5)】

なお、**被控訴人は**、右昭和57年にされた贈与に係る贈与税については、贈与をした暦年の終了時である昭和57年の**12月末日にならないと合理的算定をして**

確定し得ないから、相続時点では未だ債務控除の対象となし得ないと主張する。

確かに、法は、贈与税の課税価格を1暦年中に贈与により取得した財産の価額の合計額とし、課税価格より一定額の基礎控除した金額に累進税率を適用して贈与税額を算出すべきものとしているので、贈与税の具体的な総額は暦年の終了時にならないと確定しないといえる。しかしながら、**受贈者に対し、同じ暦年中に本件以外に他からも贈与があつた場合、前記合意に従って福子ないしその相続人が負担すべき贈与税相当の額は、累進税率のため高くなることはあり得るとしても、当該暦年中に他の贈与がなかつた場合の贈与税の額を下回ることはない。**そうすると、当該暦年中に本件贈与以外の贈与はなかつたものと仮定して算出した贈与税の額は**確実に贈与債務の内容となっている**ということができ、この額の限度では債務として「**確実**」ということが出来る(なお、基本通達14-1も、「債務の金額が確定していなくとも当該債務の存在が確実と認められるものについては、相続開始時の現況によって確実と認められる範囲の金額だけを控除する。」としている。)この点に関する**被控訴人の主張は採用し難い。**

5 結論

そうすると、債務控除の額は、前記争いのない債務控除額1784万9861円(更正処分により認められた債務控除の額1814万4961円から贈与税課税処分が取り消されたことによる29万5100円を減額した額に同じ)に、仁子・文佳・正博・忠博・護に係る昭和56年分の贈与税相当額合計1420万9100円(右金額については当事者間に争いが無い。成立に争いのない甲第1号証によれば、右債務については全額控訴人に帰属するものと認められる。)、及び正博・忠博に係る昭和57年分の贈与税相当額60万円(無申告加算税部分を除いたもの。弁論の全趣旨によれば、右債務は未分割と認められるから、控訴人部分はその2分の1の30万円と解するのが相当である。)を加算した、3265万8961円(うち控訴人部分は、3235万8961円)となる。

6 地裁判決と高裁判決の比較

贈与税負担の合意の有無

<地裁判決>	<高裁判決>
1. 供述の信用力 証人高見功祐、同杉本正博、各証言中には、弁天島での話し合いの際、福子が正博、忠博、護、信夫、清に対し、 出資持分の贈与にかかる税金は	福子は、少なくとも、 昭和56年12月ころの弁天島での話合の席上 において、仁子の法定代理人である控訴人並びに文佳の法定代理人である孝之・淑子に対し、舞阪町の土地及び本

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、**福子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、福子は、相続人である原告及び孝之と正博らとの関係が良好ではないこともあって、受贈者と原告及び孝之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、もし福子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。**

件土地の贈与に対して課せられる**贈与税を負担する旨の意思を表明し、その旨の合意が成立したということが**できる。

被控訴人は、弁天島での話合の際に既に**6箇月近く前**に履行された贈与についての税負担の話が出るのは不自然であると主張するが、前記のように、従業員への出資持分の贈与の話合がされた弁天島での会合において、**福子が、従業員への出資持分の贈与に反対されないよう、土地贈与の事実をそれまではっきり認識していなかつた控訴人や孝之に明らかにし、かつ、その際、その後始末の問題といえる贈与税の負担に言及する**ということは何ら不自然なことではない。殊に、今まで自己の事業を切り盛りしてきた福子が、病のため行く先も短いことを悟り、何とか事業を継続させ、自己の資産も無事後世に引き継がせたいとの気持ちから、**未成年で贈与税を払う預金等を持たない孫や信頼の置けない息子らのため、贈与税も福子が負担しようとしたことは、充分考えられることであつて、この点に関する証人廣瀬淑子の証言は充分信用できる。**そして、福子の意思表示に対して特に**控訴人や孝之、淑子が異議を述べなかつた以上、そこに合意が成立したと認めるのが相当**である。

また、福子は、正博ら従業員に対しても、弁天島での話合の席上、出資持分の贈与に伴い課せられるかもしれない贈与税については、福子が一切負担する旨意思表示し、正博ら従

2. 約束は無かった(確実ではない)

福子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、(中略)

証人高見功祐の証言中には、福子が舞坂町の土地及び本件土地の贈与について淑子に相談しており、また、福子が舞坂町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高見税理士に対し漏らしたことがある旨の証言はあるが、淑子が福子との間で、仁子及び文圭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福子が、仁子及び文圭の親権者である原告及び孝之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。

業員もこれを承諾したものと認められる。

被控訴人は、確定日付付きの贈与証書を作成までした福子が贈与税の負担については特に書面化してないことを考えると、そのような約束がされたことは疑わしいと主張するが、福子側の都合で贈与を受けてもらったという本件における特殊な事情を考えると、従業員には一切迷惑を掛けないようにして、贈与税も福子側が負担するというのがむしろ自然であり、事実、福子の死後、控訴人や孝之から異論も出ずに、福子の遺産から正博らの贈与税分も支払われていることをも勘案すると、この点の合意があつたとする各証人の証言は充分信用できるものである。なお、福子は本体たる出資の持分の譲渡を巡って将来紛争が起きることを心配したのであり、贈与税の負担は出資の持分の贈与に伴ういわば後始末の問題にすぎないから、この点まではわざわざ贈与証書に明記しなかつたとしても、それを不自然というのは当たらない。また、弁天島での話合の席では出資持分を何口譲渡するか具体的に決まっていなかつたことは確かであるが、口数によっては贈与税がかかるおそれがあることを考えて、もし贈与税がかかるとすればこれは福子側で負担するという包括的な約束をするということも充分あり得ることであつて、

そのような約束が具体性を欠く不明確なものであるとはいえない。要するに、贈与すべき税額が未だ具体的に

	<p>決まっていなかったとしても、そのことから、直ちに贈与税負担の明確な合意がされていなかったと結論することはできない。</p> <p>そうすると、福子は本件贈与の各受贈者の中で、贈与に係る贈与税は福子が負担するという合意が成立したとすべきである。</p>
--	--

7. 地裁と高裁の判断の分かれ目

(1) 事実

地裁判決及び高裁判決の基礎となった事実については同じ。

控訴人及び被控訴人は、高裁において新しい主張は行っていないように思われる。

地裁及び高裁の判断の基準となった客観的事実に変化はない。

客観的事実ではなく意思が存在したか否かが争点

自然か不自然か

(2) 意思が存在したか否かの判断

地裁及び高裁の判断は同じ事実に基づいて

地裁： 供述は信用するに足らない。認めるに足る証拠はない。不自然である。

高裁： 贈与する意思について合意が成立している。不自然というには当たらない
具体性を欠く不明確なものであるとはいえない。

(3) 書面の存在

地裁： 書面がないのは不自然

高裁： 贈与証書に明記がなくても不自然ではない

(4) 原告(控訴人)の主張

地裁 連帯納付義務・求償権強く主張

高裁 約束があった強く主張

(5) 明るい明日のために？

贈与証書に「上記の贈与に伴う贈与税の負担については贈与者が負担する」という一文があったら、課税処分があったか？

この場合の贈与税相当額の贈与の時期はいつか？

＜オマケ＞1

相続税の課税価格の計算（債務控除）相続人から被相続人に対する貸付金
（平成20年分相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分・全
部取消し・平25-03-04公表裁決）

【国税不服審判所ホームページ】

《参照条文等》

相続税法第13条第1項第1号、第14条第1項

民法第545条、第587条

裁決年月日 H25-03-04 裁決事例集 J90-4-12

【概要】

相続人が、被相続人に対して貸し付けた金員が、債務控除として認められた事案

本件被相続人に対する役員報酬及び賃借料を減額したことによって、本件被相続人の銀行借入金の返済が滞る事態が生じれば、H病院の経営の維持継続が困難となり、H病院からの収入で生計を維持している相続人らにとって、その生活に直接大きな影響を与えることとなることが容易に想定されることから、相続人らの答述内容は、相続人らが本件被相続人に対して本件各金員を支出するに至った経緯として、自然なものといえることができる。

もともと、本件各金員の支出に関して、金銭消費貸借契約証書等の書類の作成はなく、また、返済方法、返済期限及び利息等の明示的な取決めは行われていない上、本件各入金日から本件相続開始日までの間、本件被相続人が相続人らに対して本件各金員に係る返済をした事実はなく、相続人らが本件被相続人に対してその返済を催促した様子もうかがわれないことからすれば、本件各金員の支出が返還を要しないもの、すなわち相続人らから本件被相続人に対する贈与であった可能性を否定できないことはない。

しかしながら、相続人らは、それぞれが毎月掛金を支払って形成していた拠出型企業年金を一部解約した解約返戻金をもって本件各金員の原資に充てた上、これを父ないし夫に当たる本件被相続人に交付しているのがあって、相続人らが、当該年金契約は孫らの医科大学への進学費用及び老後の生活資金として積み立てていたものである旨の答述をしていることを併せ考えると、上記認定の相続人らが本件各金員を支出するに至った経緯を斟酌してもなお、相続人らが本件各金員を本件被相続人に交付するに当たり将来その返済を受ける意思を有していなかったとはにわかに考え難い。

他方、本件被相続人は、平成6年までは、相続人ら及び孫らに所有土地の一部

を定期的に贈与するなどしており、その態様からして当該贈与は相続税対策の目的で行われたものと推認されるから、本件被相続人は、相続税対策のために長年相続財産を計画的に減少させようとしてきた様子がうかがえるのであって、そのような行為をしてきた本件被相続人が当該行為と逆効果となるような行為を行うとはにわかに考え難い(本件被相続人に対して贈与を行えば、贈与税に加え、本件被相続人に係る相続財産を増加させる結果になることは明らかであり、本件被相続人の本件各入金日当時の年齢(7X歳)に鑑みても、本件各金員を贈与して租税負担を増加させるような状況をあえて作出したとは考え難い。)

(ロ) 以上によれば、相続人らから被相続人に対する本件各金員の支出が本件被相続人に対する本件各金員の贈与であったとみるのは困難であり、本件各金員は、相続人らが答述するとおり、相続人らから本件被相続人に貸し付けられたものであると認めるのが相当である。

<オマケ>2

相続財産／債務免除（立替払いした相続税額）

（平成20年3月28日付でされた平成■年■月■日相続開始に係る相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分・全部取消し・平22-04-26 判決） 【関裁（諸）平21-107】

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

判決年月日 H22-04-26 コード番号 FO-3-254

1 事 実

（1） 事案の概要

本件は被相続人が、■■■■■■■■■■に死亡した被相続人の夫、■の相続（以下「第一次相続」という。）に係る相続人全員の相続税を全額納付したところ、原処分庁が、被相続人が審査請求人らに対して有することとなった立替金返還債権（以下「本件債権」という。）を放棄したことによる利益が、被相続人の相続財産に該当するとして原処分を行ったことから、請求人らがその全部の取消しを求めた事案である。

（2） 基礎事実

被相続人は、平成9年2月10日付で、「遺言書(追伸)」と題する書面(以下「本件追伸」という。)を作成した。

記載内容は、以下のとおりである。

「■■の相続を受けた■■をはじめとする八人の子供達へこの度は皆の協力を得て無事相続の終わりましたことを母親として感謝します。

これまで続いた代々守って来た、先祖様の苦労を考えると私の相続の時は■■■を守る人のみをお願いしたく、その他の子供達(■■■、■■■、■■■、■■■、■■■)は放棄してもらいたく、遺言書を先日作成しましたので協力をお願いします。そして今回の相続税の支拂いについては、各人のお金のたりない分を私が立替えて納めましたが、相続税金が決まった時皆とお約束した通りその立替金を請求することを放棄します。

なお、本件追伸には、作成日付の記載及び被相続人の署名押印があるほか、作成日を「右同日」として■■■■■■の署名押印がされている。

（3）争点 本件追伸によって本件債権が放棄されたか否か。

2. 判 断

（1） 本件追伸の意味内容について

イ 本件追伸によって本件債権が放棄されたか否かを判断するには、本件追伸の記載が法的効果を発生させる趣旨であるのか否かについて解釈する必要があるところ、

その作成者である被相続人が死亡していることから、その**解釈に当たっては、当該書面の文言を形式的に判断するだけでなく、(中略)当該書面の全記載との関連、当該書面作成当時の事情及び作成者の置かれていた状況などを考慮して作成者の真意を探究し当該条項の趣旨を確定すべきものと解するのが相当である。**

- 本件追伸の文言についてみると、「遺言書(追伸)」との表題の後に、①文章冒頭には、「■■の相続を受けた■■をはじめとする八人の子供達へ」として、■の相続人としての子供たちに呼びかけ、「この度は皆の協力を得て無事相続の終わりましたことを母親として感謝します。」と、第一次相続の処理が無事終了したことについての**感謝の意**を述べており、②被相続人が、本家相続人らのみが財産を承継するために、他の**相続人らには相続を放棄することを期待して**、別に本件遺言公正証書を作成したと、本件遺言公正証書作成に至った心情及び他の相続人に対する希望を述べた上で、③「今回の相続税の支払いについては、各人のお金のたりない分を私が立替えて納めました**が、相続税金が決まった時皆とお約束した通りその立替金を請求することを放棄します。**」と記載されている。

以上の文言は、全体の体裁や上記①及び②など書面作成に至った心情や他の相続人に対する希望などを内容としている点で本件遺言公正証書の第3条に記載された付言及び平成9年1月追伸と類似ないし共通しており、**上記①から③までが別個の条項として記載されているものではなく、一体の文章として記載されており、「遺言書(追伸)」との表題からしても、本件追伸の直前に作成された本件遺言公正証書に、更に付け加えるものといえることができる。**

以上からすると、**本件追伸は法的効果を生じさせる趣旨のものではないことが強くうかがわれる。**

さらに、「**相続税金が決まった時皆とお約束した通り**」との記載がされていることを併せて考えると、被相続人は、請求人らに対し、第一次相続開始時以降、第一次相続に係る相続税については被相続人が支払い、■■ら8名の相続人に負担させない旨を告げ、■■■立会いの下、相続税を納付し、本件追伸を作成しているのであるから、本件追伸作成までに、被相続人と■■ら8名の相続人との間に、第一次相続に係る相続税は、被相続人のみが負担し、■■ら8名の相続人は何ら負担しないとの合意が形成されていたといえることができる。

以上検討したところに、上記(1)ニの本件追伸作成の経緯を併せて考えると、本件追伸は、後の紛争防止のため、**被相続人が過去に■■ら8名の相続人に対して本件債権につき債務免除の意思表示をした事実を书面化するべく、法的効果を伴わない本件遺言公正証書の付言部分に付け加えて、過去の事実を確認する趣旨で記載されたものと解するのが相当である。**