

相続税制限納税義務者の債務控除と国内財産仮差押えに係る債務

東京高裁平成22年12月16日判決

立教大学法学部准教授 浅妻章如

平成22年(行コ)第266号、X対国、相続税更正処分取消請求控訴事件／訟務月報57巻4号864頁／参照条文:相続税法(平成16年法律第147号改正前)13条2項2号、3号、5号／上告不受理。

事実

X(原告、控訴人)の父Aは日本法人たるB株式会社(1940年設立)の代表取締役(1982年～死亡時)であった。Xは1992年6月19日¹～2001年12月21日の間、B社の監査役であった。Aは2005年1月17日死亡した。共同相続人のCは相続放棄をし、XがAを単独相続した。Xはアメリカ国籍・ブラジル居住の**制限納税義務者**(相続税法1条の3第3号・2条2項²)である。

Aは2000年1月17日にB社所有の紡績機械を廉価(\$170万=1億8020万円)でE社に売却した。同機械は同日付でE社からF社へ、F社からG社へ順次転売された。2001年3月、B社E社G社が次の旨を合意した。E社がB社に支払う売買代金を5億円³の分割払いとし、E社がF社から資金を受領した場合に限りこの代金の支払をする責任を負うこととし、E社がB社に支払わない場合は代わりにG社がB社に支払う。

2004年1月6日にB社の更生手続が開始し、2006年3月に清算終了した。B社の管財人は、B社のAに対する旧商法(平成17年法律第87号改正前)266条1項4号及び5号に基づく損害賠償請求権を保全するため、A所有の国内不動産について**仮差押え**をした。管財人はB社のA及びXに対する損害賠償請求権の査定決定を求めた。A死亡後の2005年6月、XがB社に対し、AがB社に対して支払うべき解決金の相続債務として1億8579万2297円を支払うという内容の和解(Aが生前管財人に預託した3040万7700円を控除した1億5538万4597円…以下「**本件損害賠償債務**」…を分割して支払う)が成立した。

本件損害賠償債務及びXが支払った弁護士報酬等(2003年10月1日～2005年1月17日A宛請求として499万2548円。以下「**本件弁護士報酬等**」)が、相続税法13条2項2・3・5号、14条1項に照らし債務控除の対象となるかが争点である。

原審東京地判平成22年7月2日(訟務月報57巻4号879頁収録。以下掲げる頁は訟務月報57巻4号より)は請求棄却。

判旨 控訴棄却

I 原判決引用として、13条2「項の趣旨は、同法が制限納税義務者の課税財産を同法施行地である国内の財産に限定した(同法2条2項)ことに対応して、その差し引くべき債務もまたその財産に関するもので、その者が支払うべきもののみで限定するという点にある。そして、同法13条2項2号は、当該財産を目的とする留置権、特別の先取特権、質権又は抵当権で担保されている債務を控除すべき債務として掲げているが、その趣旨は、当該財産は、これらの担保権の設定により既にその交換価値を債権者に掌握され、担保権が設定された範囲においては実質的に被相続人の責任財産を構成しない財産となっており、相続人において被担保債権の弁済を行わなければその担保権が実行されて当該財産の所有権を失い、又は、取り戻すことができないことから、これらの担保権によって担保された債務は国内財産に関する債務と認められるため、控除の対象と

¹ 「就任当時は22歳であり、その職にある間は日本国内に居住していなかった」(一審判決文・888頁3行目)

² 規定は一審判決文・880-881頁。特に13条2項2・3・5号に注目。

³ この額は適正な価格であるとYは考えているようである。「交渉によって、亡Aらの利益を図る目的で、取締役会の決議を経ることなく、B社の重要な財産である本件機械を当初170万米ドルでE社等を介してG社に流出させてはいるものの、その後、交渉によって本件売買代金が5億円に変更され、B社においては、適正な価格の代金債権を取得している以上、B社は損害を被っていない。」(一審判決文Y主張・889頁下から6～2行目)

したものと解される。他方、一般の先取特権は、同法施行地にある財産(課税財産)のみを目的とする担保物権ではないから、上記趣旨が妥当しないため、同号において一般先取特権を掲げていないものと解される…。

このような立法趣旨によれば、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ているというべきである。これに対し…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、喪失との関係は相続税法13条2項2号所定の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く、このような債務を当該国内財産に関する債務ということとはできない。」⁴

Ⅱ 「相続税法13条2項3号は…当該財産の未払取得代金、未払修繕費等の当該財産の取得、管理、維持のために生じた債務については、当該国内財産に関して生じた費用としての性質を有する債務であるため、控除の対象とした…。

本件損害賠償債務は…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、本件不動産に関して生じた費用としての性質を有するものではない。」⁵

Ⅲ 「相続税法13条2項5号は…被相続人が国内に営業所又は事業所を有していた場合において、営業所又は事業所を有する者の当該営業所又は事業所に係る営業上又は事業上の権利が課税財産とされることから(同法10条1項13号参照)、これに対応して、国内における被相続人の営業所又は事業所に係る営業上又は事業上の債務についても控除の対象に含めることとして、同法13条2項1号ないし4号に規定する債務に該当しないものであっても、国内の営業所又は事業所に帰属する債務であれば控除の対象としたものと解される…

…亡Aが死亡の際、B社の代表取締役であることとは別に、個人として国内に営業所又は事業所を有し、何らかの営業又は事業を行っていた事実は認められないし、そもそも、本件損害賠償債務は亡AのB社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るから、亡A(被相続人)の営業上又は事業上の債務には該当しない。」⁶

Ⅳ 「本件損害賠償債務の相続税法14条1項該当性について判断するまでもなく、本件損害賠償債務が債務控除の対象とならないことは明らか。」⁷

Ⅴ 「本件弁護士報酬等のうち…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…当該譲渡に係る不動産自体は、本件相続時においては既に相続財産ではなくなっており、相続財産である本件不動産等との関係において、上記の行為をもってその取得のためのものということができないことはもちろん、その維持又は管理のためのものと位置づけることもできないから、当該弁護士報酬等が本件不動産の取得等のために生じた債務ということとはできない。」⁸

⁴ 一審判決文・893-894頁。

⁵ 一審判決文・894-895頁。

⁶ 一審判決文・895-896頁。

⁷ 一審判決文・897頁。

⁸ 一審判決文・898頁。

「本件弁護士報酬等のうち、役員損害賠償請求権査定申立事件及び公正証書作成に関する部分について」(一審判決文・897頁)は、本件損害賠償債務に関する債務控除該当性の判断とはほぼ連動するものと考えられるので、原稿では省略する。一番は「これら弁護士報酬等が生ずる原因となった本件損害賠償債務が相続税法13条2項2号又は3号の「債務」に該当しないことは上記1(2)のとおりであるし、その他、これら弁護士報酬等が上記各号の「債務」に該当する事情も明らかでない以上、上記弁護士報酬等が、上記各号に該当するとは認められない。」(879頁)とし、5号該当性も同様に否定している。

控訴審は「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。」と論じており、やはり本件損害賠償債務と弁護士報酬等とを連動させる。

弁護士報酬に関し、所得税事案であるが、遺産分割のための弁護士報酬を取得費に含めないとした東京高判昭和55年10月30日行集31巻10号2309頁(金子宏他『ケースブック租税法』294頁、3版、弘文堂、2011参照)等が参考となるうか。

VI Aが生前弁済していたら相続財産は減る筈との控訴審でのX主張の實質論⁹に対し、「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A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。」¹⁰

評釈

I 本判決の意義

本判決は相続税法13条2項に関する「初めての判断」(石川裕一・872頁)である。相続税制限納税義務者の債務控除の範囲を定める13条2項各号が、**限定列举**であるとし、一般債務に関する仮差押えが国内財産に施されていても同項2・3・5号に該当しないことを明らかにした、という意義を本判決は有する(金子宏『租税法』17版、541頁、弘文堂、2012等参照)。14条1項「**确实**」につき裁判所は判断していないものの、**确实な債務**でも13条2項非該当と読める。

II 實質論の難しさと規定の趣旨

13条2項の趣旨は判旨 I が論じており、従来も**債務と国内財産との結びつき**で説明されてきた¹¹。

債務控除対象外の債務を相続人が弁済しても相続税の更正の請求ができない、という立法の不備がかねてから存在する上に(相続人の所得税の計算において必要経費扱い等が認められれば救い¹²があるものの、損害賠償債務は必要経費にならない。所得税法45条1項7号¹³)、13条2項

⁹ 873-874頁。

¹⁰ 877頁。控訴審でのX主張は(1)～(5)であり、これは(1)について。(2)～(5)は一審と同様の論点なので註に落とす。

(2)本件損害賠償債務等がAの一般債務であるとはいえ、13条2項2号を限定列举と解すべきでなく、「仮差押え」が明定されていないけれども、本件仮差押えによって保全される本件損害賠償債務は留置権等によって担保される債務と酷似するとのXの主張(874-875頁。「酷似」云々は875頁。)に対し、「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。(877-878頁)

(3)本件損害賠償債務を弁済しなければ本件仮差押えにより処分が禁止されている本件不動産を相続することはできなかつたから、13条2項3号を満たすとのXの主張(875頁)に対し、「本件損害賠償債務は…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A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はできない。」(878頁)

(4)13条2項5号に関し、B社が亡Aの営業所又は事業所と解されるとのXの主張(875-876頁。一種の法人格否認論と解せようか)に対し、「亡AがB社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B社について、亡A個人の営業所又は事業所とみることはできないし、亡Aの死亡退職に際してB社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B社を亡A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。」(878頁)

(5)本件弁護士報酬等のうち、本件損害賠償債務に付随する部分、及び不動産売却に関するアドバイスに対応する部分が、13条2項の「債務」に該当するとの主張(876-877頁)に対し、前者について13条2項「債務」該当性を否定した上で、後者について、「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A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はできない。」(878-879頁)

¹¹ 武田昌輔編著『DHCコンメンタール相続税法』1273-1275頁(第一法規)、小池正明『知っておきたい相続税の常識』81頁(11版、税務経理協会、2009)、池本征男・酒井克彦『裁判例からみる相続税・贈与税』118頁(大蔵財務協会、2008)、今村修『相続税法 所得課税としての相続税法の研究』115頁(2版、税務経理協会、2006)、三木義一監修・山名隆男・市木雅之著『税務明解 相続税・贈与税』83頁(清文社、2008)、安島和夫『相続税法 理論と計算』59頁(5訂版、税務経理協会、2010)。

¹² 尤も、相続税であれ所得税であれ事後的な救済を図るべきかに関しては、例えば相続した家屋が相続直後に焼失してしまった場面(相続開始後は相続人の危険負担となるので、救済のロジックは立てがたい)等との比較を考えると、債務弁済の場面では救済焼失の場面では救済しない、という法律論について民衆の理解を得るこ

が更に債務控除の範囲を制限しているのです、酷の度合いがいや増す。

Aが生前債務を弁済していたら、積極財産は減額される、との**実質論**には聞くべきところがあるが、実質論・立法論を見据えると以下のような難問がある。

仮想例として、Aに3億円の債務と国内財産4億円と国外財産2億円があるとする。Aが生前国内財産のみ処分し債務を弁済した後で死亡したならば、日本相続税の課税対象額は1億円になる。Aが国外財産を処分してから弁済すると、課税対象額は3億円になる。Aが弁済する前に死亡した場合に、債務を国内財産と国外財産とでどう割り当てるか、立法論としても解は一つに定まらない¹⁴。債務3億円を国内財産から控除する方法(日本の国庫を傷つける自由を相続人Xに与えてしまう)、国外財産から控除する方法(国内財産から1億円を控除)、国内・国外財産で按分して控除する方法(国内財産から2億円を控除)が考えられる¹⁵。実質論から立法論として考えても難問である。按分よりも、先に国外財産から控除することを要求する方法が良さそうに私には思える。借入金利子を非課税所得たる帰属所得と対応させる発想(金子宏「譲渡所得における『取得費』の意義」『課税単位及び譲渡所得の研究』250頁以下、267頁、初出1981、東京高判昭和61年3月31日民集46巻5号535頁。但し上告審最判平成4年7月14日民集46巻5号492頁、中里実・租税判例百選5版81頁参照は非採用)や、非課税財産に係る債務控除を認めない相続税法13条3項と同様の発想である。これは日本の国庫にも配慮できる(X居住地国課税との二重課税が発生しうる。が、相続税を課さない国も珍しくない中で、国内法で非居住者の二重課税への配慮の要請は低いと思う。日米相続税条約・昭和30年条約2号による課税権の制約は本件で主張されていないようであり、本件事実に条約は効かないであろう)。しかし日本課税庁が国外財産を把握できるかという難点がある。13条2項は国外財産が無い場合に対応していないという不備があるとの批判は成立しうるものの、13条2項が(明治38年に立法された当時…874頁)国内財産との結びつきを債務控除の要件としたことには一応の合理性もある。

尤も、財産との結びつきで債務控除を認める、という規定の構造は、不合理な結果をも招来しうる。国外財産で賠償しうる者でも債務を担保する抵当権(13条2項2号)が国内財産に設定すれば、日本の国庫が傷つけることができる。立法論として盤石とは評し難い13条2項につき、解釈論で限定列举であることに拘るべきか、との疑問が呈されるのも無理はない。

Ⅲ 債務と国内財産等との結びつきに関する線引き

判旨は規定の趣旨を根拠に(そして恐らく文理にも照らして)13条2項を限定列举(各号の中身も限定列举)としている。13条2項に関する裁判例がなかったのは解釈論で争う余地が狭いと感じられてきたためであるかもしれない。

本件において、仮差押えに係る債務と国内財産との結びつきがあるとのXの主張には、聞くべきところがある。一般債権は国内財産とだけ結びついている訳ではない、という判旨の言い分は、そ

とができるか、という素朴な疑問が呈せられてしまうのかもしれない。

¹³ 本件のようなブラジル居住者についてブラジル所得税法がどうなっているか分からない。

¹⁴ 財産の所在を相続税法10条が規定しているものの、債務の所在は相続税法で定義されていない。所得課税においても、費用・損失の控除は費用・損失の場所を考えるという発想ではなく、費用収益対応の原則による割り当てや、費用収益対応が見いだせないような場合についての国内・国外源泉所得への配賦という方法に拠らざるをえない。

私は所得源泉について考察したことがあるが(浅妻章如「所得源泉の基準、及びnetとgrossとの関係(1~3・完)」法学協会雑誌121巻8号1174-1284頁、9号1378-1488頁、10号1507-1606頁(2004))、所得というプラス項目ですらその所在を考えることには難問が伴いがちであるところ、債務(場面によっては損失等も)というマイナス項目についてその所在を考えることは更に難しいことであろうと推測される。

¹⁵ マイナス項目を複数のプラス項目にどう割り当てるかという問題は難問を提起しがちである。最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁を承けた平成22年10月1日付通達

(http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h22/sozoku_zoyo/pdf/9382.pdf)は、被相続人の既払い保険料を、非課税所得部分と課税所得部分に按分しているが、按分が適切かという問題があった。

れだけを読むと形式論理が強すぎる。研究会では、抵当権が設定された場面でも債権者が抵当財産以外から弁済を受ける可能性は皆無でなく、判旨の論理だけでは線引きの根拠を説明できていない、等が議論された。これに対する裁判官の応答を推測すると、【そうは言っても線引きが明定されているから】というものとなろうか。

尤も、判旨は形式論理だけに拠った訳ではないかもしれない。Aが債務を生前に弁済していたならばAがB社に代位してG社に請求できた筈である、とYは主張する(890頁)¹⁶。14条1項に関する論点であり、一審・控訴審共に判断していないが、保証債務は求償できない場合しか債務控除の対象とならないとした東京高判平成16年3月16日訟月51巻7号1819頁(相基通14-3、渡辺充『検証！藤山税務訴訟判決』126頁、ぎょうせい、2008参照)等に照らすと、仮差押えに係る債務と13条2項2号に掲げられている債務との間の線引きを本件で維持することには、合理性の余地もある。

とはいえ判旨の射程(なお、条約違反・憲法違反の可能性は別論)を判旨の字面のみから測って決めることは危険である。研究会では、本差押えであっても2号が限定列举ならば債務控除が認められないこととなるか、等が指摘された。判旨の解釈としては本差押えも射程内に含むと読める。しかし強烈な違和感を催す場面もありえよう。本判決からはX主張に対して必要以上に固く形式論理で突っぱねている¹⁷印象を受けるが、本判決は本件の事実関係に照らして必要な限度で結論に結びつく理由を書いたにすぎず(裁判官の心証は評釈者には知りえないが、解釈的技巧を凝らす程の救済に値する【実態面の何か】が本件にはない、と裁判官は暗黙裡に判断したのかもしれない。本件はAが独断でB社を害してでも¹⁸自分の家族の利益を図り虎の子の機械を海外に移転させた事案、とも見うる)、本判決を先例として過度に尊重すると禍根を残しかねない。将来、本判決射程外として納税者の救済を図るならば、限定列举という建前を崩すか、或いは、限定列举の建前を残しつつ債務と財産との結びつきの強さに鑑みて類推解釈¹⁹をする(最判平成20年10月24日民集62巻9号2424頁参照²⁰)といった解釈方法となろうか。

¹⁶ Xは次のように主張した。

「本件においては、亡Aが本件損害賠償債務を履行した場合、理論上、B社に代位して、G社に対して本件売買代金を請求できるものの、G社においては、税の滞納がみられるなど、その経営自体が成り立たなくなっていることに加え、法人税法上、「繊維工業用設備」の耐用年数が3ないし7年とされている(減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表第2の3)ところ、本件機械は、B社において既に遊休資産として扱われており、それが海外へ搬出され、その後本件和解時まで5ないし6年が経過していたことや、繊維産業の深刻な構造不況を考慮した場合、本件相続時において、本件機械に経済的価値があったとも考えられないから、実際には、本件売買代金をG社から受領することはできない状況にあった。

G社に本件機械の売買代金の支払能力がないことは、原告が個人資産から約1億6000万円もの損害賠償を支払う旨約していること、原告自らが本件和解後に求償権を行使していないことから、明らかである。」(887頁)

Yの主張は以下のようなものであった。

「本件損害賠償債務は、せいぜいG社から売買代金の支払を受けられなかったという損害に対するものであり、同債務を履行した場合には、亡Aは本件売買代金債権につきB社に代位することができる(民法422条)。

G社の経営難を基礎付ける具体的資料はなく、その財務状況も不明であるし本件機械の代金債務の弁済と同社の資金不足との間に論理必然の関係はないから、同社において本件損害賠償債務の金額に相当する金銭を得るための資産を有していなかったとの根拠は全くないし、G社はその後も営業を続けていることに照らすと、同社には相応の資産があったというべきである。」(890頁)

¹⁷ 13条2項が限定列举であるということでX主張を斥けるというだけならば、もっと簡潔な判決文も書けたはずのところ、妙に書きすぎてはいまいか、との疑問も研究会では提起された。

¹⁸ AはB社を自分の会社であると認識していたので(13条2項5号に関するX主張に表れている)、取締役としての行為が会社(或いは会社に対する債権者)を傷つける、ということの認識がなかった、という可能性が研究会では指摘された。

¹⁹ 2号の文言を見る限り拡張解釈の余地は乏しいと考えられる。

²⁰ 類推解釈に関しては、結論には影響しなかった一般論としてサンヨウメリヤス土地賃借事件・最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁、類推適用例として都民税還付加算金起算日事件・最判平成20年10月24日民集62巻9号2424頁(拙評釈・法協128巻11号2931-2965頁(2011.11)参照)がある。後者が類推のギリギリの事例で

射程と離れるが、2億円の財産に3億円の債務を担保する抵当権が設定され、国内財産総額が4億円である場合、課税対象額は2億円か1億円か、定かでない。13条2項の解釈としては両論ありえ、本判決は手掛かりをもたらさない。13条2項各号を跨いだ債務控除の可否も定かでない。

本件で仮にXを救うとすれば、拡張解釈の余地のありそうな文言は13条2項3号くらいであろうか。しかし、3号の例として「未払取得代金、未払修繕費、未払管理人賃金」(武田昌輔編著『DHCコメンタール相続税法』1274頁、第一法規)が考えられてきたことと2号との類似性に照らすと、前述の線引き(仮差押えに係る債務と2号に掲げられている債務との間の線引き)が不合理であるという判断を伴わなければ、Xを救う結論には至り難い。

13条2項5号に関する会社を個人事業と同視するX主張について、当事者(特にA)がそういう認識であったであろうことは推測しうるものの、退職金相当額の控除を株式評価において否定した殖産堂出資事件・東京高判昭和55年9月18日行集31巻9号1902頁(渋谷雅弘・租税判例百選3版110頁;金子宏他編著『ケースブック租税法』3版、608頁、渋谷雅弘執筆、弘文堂、2012参照)等に照らし、難しそうである。

あるとすると差押後換価前を2号の類推の範囲に含めるのは難しいかもしれない。最判平成20年10月24日が出る前の広島地判昭和53年1月19日行集29巻1号9頁、広島地判昭和55年9月17日行集31巻9号1867頁、広島地判昭和56年6月9日行集32巻6号889頁・広島高判昭和58年2月28日行集34巻2号321頁・最二小判昭和62年12月18日判例集未登載はどれも納税者を救済していない。