

相続税の債務控除の対象とされる債務の範囲

1. 控除対象とされる「確実と認められる債務」とは

(1) 相続税の債務控除

相続税は相続財産の課税価格を基に計算されますが、この課税価格の計算上、「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの」等が控除されます（相続税法 13 条第 1 項 1 号外）。この場合、相続税の課税価格の計算上控除されるべき債務は、「確実と認められるものに限る。」（同法 14 条 1 項）とされています。

(2) 法令通達上の「確実と認められる債務」の基準

相続税法 14 条の「確実と認められる債務」については、法令通達上、その「確実」性をどのようにして判断するか基準が明確ではありません。相続税法基本通達 14-1 は、「債務が確実であるかどうかについては、必ずしも書面の証拠があることを必要としないものとする。なお、債務の金額が確定していなくても当該債務の存在が確実と認められるものについては、相続開始当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ものとする。」とされていますが、具体的な判断基準が示されているわけではありません。そこで次の 2 と 3 では、過去の裁判例等から債務の確実性についての具体的な判断基準のありかたについて考えてみます。

2. 債務の確実性についての具体的な判断基準

(1) 基本的な考え方

債務控除の対象とされる債務であるためには、まず相続開始時点で、被相続人にその【債務が存在していること】が必要です。債務が存在しているとは、支払い等の財産的な給付をする法的な義務（債務）を生じる契約等が成立・発生している、ということです。次に、債務が【存在】するとしても、次は、【それが「確実」なもの】といえなくてはなりません。その「確実」性の判断の時点は、相続財産の評価が財産の取得の時＝相続の時点（の現況）で行われること（相続税法 22 条）から、同様に相続開始の時の状況で判断されるべきと考えられます。そして、「確実」性の判断に当たっては、債務控除制度の趣旨を確認しておくことが必要です。なぜなら、その趣旨に照らし、「確実」というために求められる確かさのレベルが導き出されると考えられるからです。

(2) 平成 4 年 2 月 6 日の東京高裁判決における債務控除制度の趣旨

表題の判決では、「確実」性を求める相続税法 14

条第 1 項の趣旨を、「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計算しようとするものだからである。したがって、その存在が確実であっても、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。…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証拠上確実と認められるならば、これを『確実と認められるもの』ではないとはいえない…」（二重否定に注意）としています。

上記の判決では、被相続人の正味（純）財産を相続税の課税対象として捉え、それを求めるための控除が債務控除制度（の趣旨）であり、債務が存在していることに加え、その履行が証拠上確実か、により判断されるべきとしていることがわかります。

また上記判決では、「相続開始後の状況、特に相続人によって現実に当該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」（太字下線部は筆者）としており、この点についても留意すべきと思います。

3. 事例による債務の確実性についての考え方

例えば、被相続人が生前に自宅の改修工事をリフォーム業者に発注し、契約上、工事完了後に代金を一括して支払う取決めをしたとします。実務上、相続税法 14 条 1 項の「確実」は、文字の表す通り、“確定”まで至っていなくてもよいと解されています。したがって、工事完了前に被相続人の相続が開始したときであっても、工事の大半が終了して契約の取消されることが通常見込まれず、工事完了後に相続人による代金の支払い（債務の履行）が見込まれるのであれば、相続開始時点で被相続人の債務（工事代金の支払債務）は、“確定”には至っていないものの、「確実」であるとは言えると思われれます。

さらに上記 2 の下線部の内容を踏まえると、工事代金の支払債務につき、相続税の申告期限までに相続人により債務が引き継がれ、その履行（工事代金の支払い）がされた事実があれば、それはその債務が相続の開始時点において「確実」なものであったことの強い証拠となると思われれます。