

相続・贈与における unfair

I はじめに

II 連帯納付義務の概要等

- 1 相続税法 34 条の概要
- 2 沿革
- 3 連帯納付義務に係る徴収手続

III 連帯納付義務の法的性格及び類似徴収方法との比較

- 1 民法との比較
- 2 第二次納税義務との比較

IV 連帯納付義務の諸問題

- 1 課税方式から見た連帯納付義務の問題点
- 2 贈与税における連帯納付義務の特有の問題点
- 3 延納に伴う問題点及び改善策
- 4 「受けた利益」の範囲

V 判例

- 1 判例紹介
- 2 小括

VI 結びにかえて

VII 替歌紹介

名古屋青年税理士連盟 研究部

I はじめに

わが国は人口減少時代に突入したと言われている。急激な人口減少は、経済問題や社会保障問題のみにとどまらず、国や社会基盤、さらには地域社会や家族の存立問題にも影響するものであると考えられる。さらに、核家族化や国会等での夫婦別姓の議論など、近年「家族」というものが個々それぞれ異なっており、家制度を前提とした法律等の適用が崩れ始めているように感じられる。

平成21年度の税制改正において、盛んに議論された相続税の課税方式の変更であるが、これに伴い連帯納付義務もクローズアップされた。しかし、結局改正が見送られ、連帯納付義務についても現行のままとなった。

連帯納付義務は、明治から続く「家制度」を意識した相続人の共同責任が今なお色濃く残されている代表的なものである。個人の権利意識が強くなったわが国において、今日でも理解が得られるのか、検討の余地はないのか、一考する時期は来ていると思われる。

また、実務家である我々税理士において連帯納付義務はなじみの薄いものであるが、相続税・贈与税の申告につき必ず付きまとうものである。問題が生じた場合顧客に説明しなければならない。

そこで今年度の名古屋青年税理士連盟研究部は、全青税秋季シンポジウムのテーマ「税制におけるu n f a i rについて」から「相続・贈与におけるu n f a i r」を選択し、その中でも「相続税法34条」を軸に研究を行った。

相続税法34条というのは、まさしく前文から論じている「連帯納付義務」である。連帯納付義務というのは、租税特別措置法規定でもなければ、基本通達でもなく本法規定である。

この研究の目標は、「連帯納付義務」を様々な角度からもう一度見直し、判例等を踏まえ当該制度の問題点は何かを考え、「連帯納付義務はu n f a i rであることを理論的に証明する。」ことである。本稿が、皆様が連帯納付義務を考える足がかりとなれば幸いである。

Ⅱ 連帯納付義務の概要等

1 相続税法 34 条の概要

(1) 連帯納付義務の趣旨

相続税の納付義務は、原則として、相続又は遺贈により財産を取得した者が負っている。しかし、納付義務をこれらの者のみに限定してしまうことは、同一の相続によって財産を取得した相続人の間に負担の公平を害することとなり、また、国においても租税債権保全の上から適当でない問題も生ずることが予想されること等から、相続税法 34 条において連帯納付の義務（連帯納付義務と表現されることもあるが、本稿では便宜的に連帯納付義務という。）が設けられている。

(2) 連帯納付義務の概要

① 相続税の連帯納付義務（相続税法 34 条 1 項）

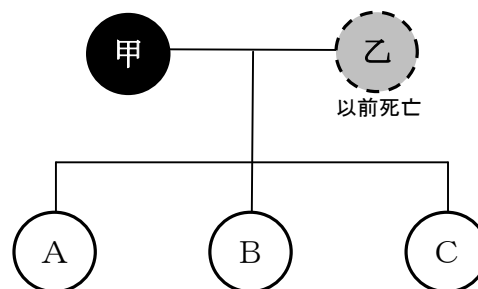
同一の被相続人から相続又は遺贈（相続時精算課税の適用を受ける財産に係る贈与を含む。以下①及び②において同じ。）により財産を取得した者が 2 人以上ある場合には、その相続又は遺贈により財産を取得したすべての者は、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付義務を負うこととなる。

これは、相続税は相続財産からその納付が予定されていることを論拠としているものである。

（具体例）

連帯納付義務は、たとえば、被相続人甲の相続財産 10 億円を、相続人 A が 5 億円、相続人 B が 4 億 9,000 万円、相続人 C が 1,000 万円を相続したケースでは次のように取扱われる。

【図表 1】相続関係図



この場合の各相続人の相続税額及び受けた利益の額は図表 2 のとおりとする。

【図表 2】各相続人の相続税額等

	A	B	C
取得財産の価額	5 億円	4 億 9,000 万円	1,000 万円
相続税額	1 億 6,000 万円	1 億 5,000 万円	320 万円
受けた利益の価額	3 億 4,000 万円	3 億 4,000 万円	680 万円

もし、相続人 A が、何らかの事情で相続税を納付しなかった場合、相続人 B と C は相続人 A の負担すべき 1 億 6,000 万円について連帯納付義務の責任を負うこととなる。この場合、連帯納付義務は受けた利益の価額を限度とするため、相続人 B は 3 億 4,000 万円、相続人 C は 680 万円の連帯納付義務が生じる。

なお①又は次の②の「相続又は遺贈により受けた利益の価額」は、相続又は遺贈により取得した財産の価額（課税価格計算の基礎に算入されない財産の価額を含む。）から相続税法 13 条の規定による債務控除の額並びに相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税額及び登録免許税額を控除した後の金額をいうものとされる（相続税法基本通達 34-1）。

② 被相続人に係る相続税又は贈与税の連帯納付義務（相続税法 34 条 2 項）

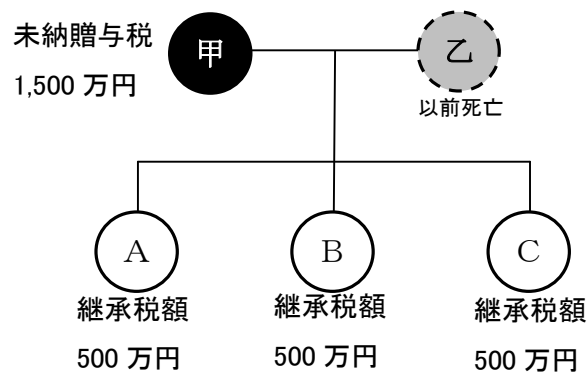
同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得したすべての者は、被相続人に係る相続税又は贈与税について、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付義務を負うこととなる。

これは、相続税及び贈与税は相続財産又は贈与財産がこれらの租税についての引当てとされているが、本来の納税義務者の死亡によってこれらの租税及び相続財産が分割され、租税の承継人と相続財産の取得者が一致しなくなった場合に対応するための制度である。

（具体例）

①の具体例の親族関係において、被相続人甲が生前に納付すべき贈与税 1,500 万円が未納となっている場合には、国税通則法 5 条 1 項の規定により各相続人は贈与税額を 500 万円ずつ承継する（図表 3 を参照）。そして、相続人 A は相続人 B 及び相続人 C の承継税額の合計額 1,000 万円について、B は A 及び C の承継税額の合計額 1,000 万円について連帯納付義務が生ずる。C についても A 及び B の承継税額について連帯納付義務が生ずるが、相続により受けた利益の額を限度とするため、連帯納付義務は 680 万円となる。

【図表 3】



なお、連帯納付義務者の 1 人が死亡した場合において、その相続人が 2 人以上あるときは、各相続人は被相続人の連帯納付義務に係る国税を、同条 2 項の規定による相続分によりあん分して計算した額につき、他の連帯納付義務者とともに連帯して納付する義務を承継し、相続人相互間には納付責任の関係が生ずるにとどまり、それ以上の連帯納付義務の関係は生じないものとされている（最高裁判所昭和 34 年 6 月 19 日判決参照）。

③ 贈与、遺贈又は寄付行為があった場合の連帯納付義務（相続税法 34 条 3 項）

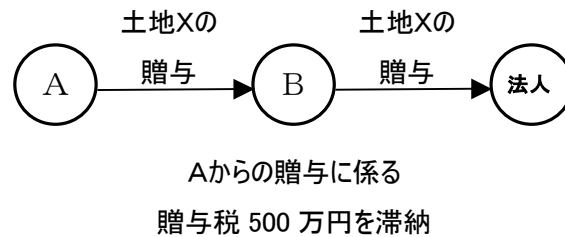
相続税又は贈与税の課税価格計算の基礎となった財産につき贈与、遺贈又は寄附行為による移転があった場合においては、当該贈与若しくは遺贈により財産を取得した者又は当該寄附行為により設立された法人は、一定の算式で計算した相続税又は贈与税について、その受けた利益の価額に相当する金額を限度として、連帯納付義務を負うことになる。

これは、本来納税義務者の処分行為により納税の引き当てとなる財産の減少に伴い、租税債権者（国）が不利益を受けるのを回避するため、受贈者等からその受けた利益の一部を返還させるものである。

（具体例）

A から X 土地の贈与を受けた B が、この贈与に係る贈与税を滞納したまま法人に贈与した場合には、法人は B の負担すべき贈与税 500 万円について、連帯納付義務が生じる。

【図表 4】



④ 贈与者の連帯納付義務（相続税法 34 条 4 項）

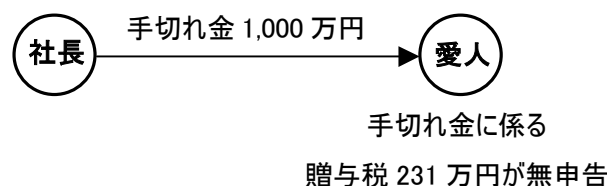
財産を贈与した者は、当該贈与により財産を取得した者の当該財産を取得した年分の贈与税額に当該財産の価額が当該贈与税の課税価格に算入された財産の価額に占める割合を乗じて算出した金額として政令で定める金額に相当する贈与税について、当該財産の価額に相当する金額を限度として、連帯納付義務を負うことになる。

贈与税は相続税の補完税として機能するものであるが、贈与税が確実に徴収できないとなると贈与形式による相続税の回避を防止しようとする補完税の目的が達せられなくなる。このような租税負担の不公平が生じないようにするためにこの制度が設けられた。

（具体例）

社長は愛人に対して手切れ金として1,000万円を渡したが、愛人は当然のごとく贈与税について申告しなかった。この手切れ金に係る贈与税額231万円については、社長は連帯納付義務が生ずる。

【図表 5】



（3）債務免除益課税の概要

相続税法 34 条 1 項又は 4 項の規定による連帯納付の責めに基づいて相続税又は贈与税の納付があった場合においては、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場合においては、相続税法 8 条（贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合）の規定による贈与があったものとみなされることはない。

ただし、連帯納付義務に基づいて相続税又は贈与税の納付があった場合において、上

記に該当しないときには、連帯納付義務の履行者から贈与があったものとみなされることがある（相続税法基本通達 8—3、34—3）ため注意が必要である。

2 沿革

（１）相続税法の課税方式の沿革

相続税の課税方式には、体系的に分けて、遺産課税方式と遺産取得課税方式とがあり、前者は、被相続人の遺産全体を課税物件として課税する方式で、相続人の数や遺産分割等に関係なく総税額が決まるものであるのに対し、後者は、相続人が取得した遺産を課税物件として課税する方式で、各相続人が取得した財産の大きさに応じて各人ごとに税額が決まるものである。

我が国の相続税法は、創設時（明治 38 年）から昭和 24 年までの間は遺産課税方式をとっていたが、昭和 25 年の同法全文改正の際から、遺産取得課税方式をとっている。

しかし、（純粋な）遺産取得課税方式をとることによる弊害、すなわち、遺産を単独相続するより分割して相続した方が相続税の総負担額が少なくなるため、実際は単独相続するにもかかわらず遺産分割をしたかのように装って相続税の申告をすることや、中小事業承継者に相対的に重税となっていることなどの弊害が現れてきた。このことから、これらの弊害を除去するために、昭和 32 年 12 月「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」（以下「昭和 32 年相続税答申」という。）において、相続税の総額が実際の遺産分割の状況にかかわらず、ほぼ一定額となる仕組み—法定相続分課税方式—を導入すべきとの提言がなされた。これを受けて昭和 33 年の改正において遺産取得課税方式を維持しつつ、相続税の計算は遺産額と相続人の数とによって定まる方式、いわゆる「法定相続分課税方式による遺産取得課税方式」が採用されることとなり、現在に至っている。

（２）相続税法の課税方式の趣旨

前述のとおり、相続税法は昭和 25 年に全文改正されて、遺産課税方式から遺産取得課税方式へ課税方式が変更されているが、この改正はシャープ勧告に基づくものであり、シャープ勧告においては、遺産取得課税方式をとることとした目的として、第一に「租税負担が各相続人の間により公平に分配されること」と説明されている。つまり、遺産取得課税方式をとる趣旨は「取得者の担税力に応じた課税を実現すること」にあったといえる。

また、昭和 32 年相続税答申では、現行の法定相続分課税方式による遺産取得課税方式を導入するよう提言されている。この提言は、遺産取得税体系の長所、すなわち取得者の担税力にふさわしい課税を行うことができるとの長所を生かし、かつ、仮装分割による申

告という純粋な遺産取得課税方式における弊害を是正する方向で制度の検討を行った結果、遺産取得税方式に法定相続分方式を取り入れた現行の課税方式が最も合理的なものであるとの結論に達したものである旨説明されている。この提言に至る検討からすると、昭和32年相続税答申もまた、課税方式の理論的趣旨を取得者の担税力に応じた課税の実現に置いていたと考えられる。

さらに、近時の税制調査会において、相続税とは「基本的には、遺産の取得（無償の財産取得）に担税力を見出して課税するもの」と説明されていることからして、昭和33年の改正から約半世紀が経過しようとする現在においても、課税方式の趣旨は取得者の担税力に応じた課税の実現にあるとの見解が踏襲されているといえる。

これらのことからすると、シャウプ勧告に基づく遺産取得課税方式の下においてはもちろんのこと、現在の法定相続分課税方式による遺産取得課税方式の下においても、相続税の課税方式の趣旨は、取得者の現実の担税力に応じた課税を実現するところに置かれていると解される。つまり、法定相続分課税方式が導入された目的は、仮装分割による申告等の弊害を是正するために過ぎず、課税方式の本来的な趣旨は、遺産取得課税方式を基調とするところにある。

（３）連帯納付義務の沿革

① 相続税法制定時

相続税の連帯納付義務は、相続税法制定時（明治38年法律第10号）から設けられていた。同法22条4項は「相続人2人以上ナル場合ニ於テハ各相続人ハ前項ノ徴収金ニ付連帯納付ノ責ニ任ス」と定められ、また、相続税法施行規則（明治38年勅令第68号）14条では「相続人2人以上ナル場合ニ於テ相続税納付前相続財産ノ分割ヲ為スモ相続税ハ各相続人連帯シテ之ヲ納付スルコトヲ要ス」と定められていた。

すなわち、相続税法制定当時は、共同相続人は、それぞれ相続税額の全部について、相続財産の多少に関係なく、いわば無限責任で納付の責めを負わされるというかなり過酷な制度だったようである。

② 昭和13年の改正

昭和13年の税法改正により、相続税の納付の義務は、次のように改められた。

相続税の納税義務者即ち相続人（相続人2人以上ある場合には、各相続人）、受遺者及び当時の相続税法3条又は3条の2の規定により相続財産の価額に加算した贈与を受けた者は、課税価格中各自その受けた利益の価額の占める割合に応じて納税の義務を負担することとされた（当時の相続税法10条の3）

このように、納税義務者はその受益の割合に応じて相続税を負担することとされたが、相続人は、共同相続人、受贈者及び当時の3条又は3条の2の規定により相続財産の価額に加算された贈与を受けた者の納付する相続税について連帯納付の責に任ずることとされ

た（当時の相続税法 10 条の 3 ただし書）。相続人は、従来の無限責任を実質的には同様に負わされていたのである。

③ 昭和 22 年の改正

昭和 22 年に新しい憲法が施行され、民法の親族・相続編も新たになったが、これに伴って相続税法も全文改正が行われ、連帯納付義務については、相続税について納税義務がある者が 2 人以上あるときは、各納税義務者の納付すべき相続税について、その受けた利益の価額を限度として連帯納付の責に任ずる（当時の相続税法 43 条）旨が規定され、ここによりやく、相続税の納税義務は、従来の実質的無限責任から受益額を限度とする有限責任となった。また、贈与税を新設したことに伴い（当時の贈与税は贈与者課税であり、納税義務者は財産の贈与者であった）、受贈者に対して、贈与者の納付すべき贈与税について贈与により受けた利益を限度として、連帯納付の義務を負わせた（当時の相続税法 44 条）のである。

④ 昭和 25 年の改正

昭和 24 年のシャープ勧告により我が国の税制は全面的な大改正が行われたが、相続税法も再び大改正が行われ、昭和 25 年法律第 73 号として再び全文改正が行われて、今日に至っている。ただし、シャープ勧告による相続税は、贈与税と統合されて一生累積課税が行われることになった。この改正に際し、相続税の連帯納付義務についても全面的に見直しが行われ、相続税法 34 条として、従来の連帯納付義務が 1 項に規定されたほか、被相続人の相続税についての連帯納付義務、相続財産の贈与等により移転した場合の連帯納付義務及び贈与者と受贈者との連帯納付義務が同条 2 項から 4 項として新設されたのである。

その後相続税制度は、昭和 28 年の一生累積課税の廃止と相続税・贈与税の二本建制度への改正、昭和 33 年の遺産税体系を加味した現行の相続税制度への改正はあったが、連帯納付義務の規定については、根本的な改正はなく、今日に至っている。

3 連帯納付義務に係る徴収手続

相続税法 34 条の連帯納付義務に拠る徴収手続は、主たる債務者に対するものでないため、主たる債務者に対する徴収手続と異なる点がある。その一つは、連帯納付義務に基づき納付すべき税額の確定手続が不要とされている点である。そして、主たる債務者の滞納に基づく徴収手続の延長線上にあるため、法律上は連帯納付義務者に突然督促状が送付されることとなる。

ここでは、まず一般的な国税の徴収手続を簡記するとともに、相続税法 34 条の適用が

ある場合の手続きを確認することとする。

(1) 国税の徴収手続の流れ

国税の徴収手続は、納税義務の成立及び納付すべき税額の確定後、その税額が納付されない場合に行われる手続きで、一般的に督促、財産調査、差押え、交付要求及び参加差押え、そして換価という手順で行われる。これらの手続きの概略は、次のとおりである。

① 納税義務の成立及び納付すべき税額の確定

国税の納税義務は、所得税法、法人税法、相続税法などの各税法に定める課税要件の充足の時に成立し、原則として納税申告、更正、決定などの確定手続によって納付すべき税額が確定する（国税通則法 15～19 条等）。

② 納期限と納税

確定した国税（納付すべき税額）は、通則法又は各税法に定められた納期限までに納付しなければならない（国税通則法 35 条等）。

③ 督促

納税者がその国税を納期限までに完納しない場合には、税務署長は、一定の場合を除き督促状によりその納付を督促しなければならない（国税通則法 37 条）。督促は、納付催告として行うものである。この督促には、時効の中断の効果と差押えの前提要件としての効果が付与されている（国税通則法 73 条 1 項 4 号、同 47 条 1 項）。なお、督促状は、一定の場合を除き、その国税の納期限から 50 日以内に発するものとされている（国税通則法 37 条 2 項）。

④ 財産調査

財産調査は、滞納処分（差押え）の対象となる財産の発見等を目的に行われる手続である。そのため、質問及び検査の権限（国税徴収法 141 条）、搜索の権限（国税徴収法 142 条）を行使して財産調査を行うほか、任意の調査も実施する。

⑤ 差押え

督促後一定期間を経過しても完納されないときは、財産の差押えを行わなければならない（国税徴収法 47 条 1 項 1 号）。差押えは、その対象となる滞納者の財産について、処分を禁止し、換価できる状態におくことを目的とする滞納処分（国税徴収法 5 章）の最初の手続である。

⑥ 交付要求及び参加差押え

滞納者の財産について、既に強制換価手続が開始されている場合には、その手続に参加して先行の強制換価手続の換価代金から配当を受ける交付要求の制度がある（国税徴収法 82 条）。参加差押えは交付要求の一種で、先行する滞納処分手続に参加してその換価代金から配当を受ける効力を持つほか、先行の滞納処分による差押えが解除

された場合に、差押えの効力が発生するものである（国税徴収法 86 条、同 87 条）。

⑦ 換価

換価とは、差押財産を金銭に換える処分のことである。差押財産が金銭及び取立てをする債権以外の財産である場合には、これを売却して金銭に換え滞納国税に充てる。売却の方法は公売（入札又は競り売り）であるが、例外として随意契約による売却もある（国税徴収法 89 条、同 94 条、同 109 条）。なお、差押財産が金銭であるときは、そのまま充当し（国税徴収法 56 条 3 項、同 129 条 2 項）、債権については取立てを行う（国税徴収法 67 条 1 項）。

（２） 相続税法 34 条に係る徴収手続の実務

① 納税義務の成立及び納付すべき税額の確定

相続税法 34 条の適用に当たっては、共同相続人、遺贈者（贈与者）又は受遺者（以下「共同相続人等」という。）に係る連帯納付義務に基づく納税の義務は、既に成立、確定している相続税又は贈与税について共同相続人等に履行責任を負わせているものなので、改めて課税標準及び税額計算を行う必要がないとされている（最高裁判所昭和 55 年 7 月 1 日判決）。

この点については、租税保証債務（国税通則法 50 条、同 52 条）については成立、確定の規定の適用がないと考えられており、制度的に租税保証債務に類似する相続税法 34 条の規定についても、本来の納税義務の場合の成立、確定を論ずる必要性が乏しい。更に、相続税法 34 条の「連帯納付の責」という表現は国税通則法 5 条 3 項の場合と同様にその成立、確定（国税通則法 15 条、同 16 条）の規定の適用がないものと考えられている。すなわち、相続税法 34 条は国税通則法 15 条及び 16 条の適用がなく、また、その確定に当たっては改めて確定の手続きを要しないものと解されている。つまり、納付責任は本来の納税義務が確定することにより、その履行を確保するために納付責任もまた租税債権として確定することになる。

② 督促

相続税法 34 条に基づく連帯納付義務は民法上の連帯保証債務に類似するもので、補充性は有しないとされている（東京地方裁判所平成 10 年 5 月 28 日判決）。そのため法律上は共同相続人等に対しいきなり督促をすることができる。しかし、徴収実務上、連帯納付義務を負う者に対する督促等は、その性格上連帯納付義務に基づくものであることを明らかにするため、次のとおり行われることとされている（国税通則法基本通達 8 条関係 4（相続税法 34 条の連帯納付義務の徴収手続））。

ア．相続税又は贈与税の申告が共同してされた者に係る相続税法 34 条 1 項又は 2 項に規定する連帯納付義務については、連帯納付義務に係る督促状（相続税又は贈与税が完納されている者については、連帯納付義務に係る督促状とする。以下②にお

いて同じ。)に「相続税法34条の規定による連帯納付の義務がある」旨の文言を記載して行う。

イ. 相続税又は贈与税の更正又は決定が同時にされた者に係る同条1項又は2項に規定する連帯納付義務については、その更正又は決定の通知書及び督促状に、上記の①の文言を記載して行う。

ウ. 同条2項に規定する連帯納付義務で、その基因となる相続税又は贈与税に付き被相続人の死亡前に督促がされているものについては、国税通則法基本通達5条関係20(「被相続人の死亡前に督促がされている国税につき、その相続人に対して差押えを使用とする場合には、国税通則法38条1項各号(繰上請求の事由)に掲げる事由がある場合その他緊急を要する場合を除き、あらかじめ、その相続人の納付すべき承継税額及び納付責任の額について催告するところにより取扱う。」)に準じて行う。

エ. ①から③までにより定めるところによることができない者に係る連帯納付義務については、その基因となる相続税又は贈与税の納税地の所轄税務署長が納税の告知(連帯納付責任の通知)及び督促をすることにより取扱う。

オ. なお、督促状発付後「連帯納付義務のお知らせ」により、連帯納付責任があることの通知を行うこととされている。

この実務上の取扱いは、相続税法34条は民法上の連帯債務に類似する性質を有し、本来の納税義務である相続税又は贈与税について同時に申告又は更正、決定したときには納付責任もまたその効果が及ぶことを根拠としている。

なお、連帯納付義務に基づき連帯納付義務者が自らの責任を履行したとされるのは、納付書に記載された納税名義人でない連帯納付義務者が、納税のため自らの源資を提供し、かつ、自らの連帯納付義務履行をすることを国税の収納を行う税務署の職員に明らかにしていることを要するとの判決がある(大阪高等裁判所昭和62年9月29日判決)。

(3) 連帯納付義務の確定手続および告知の問題点

連帯納付義務の確定手続の問題点については、主に以下の見解に分類することが出来る。

- ① 何らかの確定手続を必要とする見解
 - ② 格別の確定手続は不要であるが徴収手続における納税の告知は必要とする見解
 - ③ 確定手続だけでなく納税の告知も不要とする見解
- の3つに分類することができるⁱ。

連帯納税義務の徴収手続は、所轄税務署長が、納税の告知および督促をすることにより行われる(国税通則法基本通達8条)。国税通則法36条には、賦課課税方式による国税など納税の告知を必要とする対象税目が限定列挙されているが、当該連帯納付義務に係る税

目は含まれていない。したがって、厳密に言えばこの連帯納付義務に係る手続は、納税の告知ではなく、いわゆる通知である。つまり、この納税の通知は、納付を催告するという督促ではなく、連帯納付義務があることを事前に報告することで速やかな徴収を目的とした配慮であるⁱⁱ。

連帯納付義務の確定手続きおよび告知については学説上複数の見解が成立していること、および実務上の手続も納税の告知はおこなわれないが通知がなされることから、当該連帯納付義務を伝える何らかの手段が必要であるということがうかがえる。

Ⅲ 連帯納付義務の法的性格及び類似徴収方法との比較

1 民法との比較（連帯債務、保証債務、連帯保証債務との比較）

連帯納付義務は、本来の（相続税又は贈与税の）納税義務者の租税債務を担保するための相続税法上の制度である。債務を担保する制度として通常よく使われるものとしては、民法に規定する保証債務、連帯保証債務、連帯債務の3種類がある。そこで、保証債務、連帯保証債務、連帯債務との異同点を確認しながら連帯納付義務の性格を検討していく。

（1）保証債務/連帯保証債務/連帯債務とは

① 意義

ア．保証債務

保証債務とは、主たる債務者がその債務を履行しない場合に履行義務を負う債務であり、主たる債務とは独立した債務である。

イ．連帯保証債務

連帯保証債務とは、主たる債務者がその債務を履行しない場合に債務者と連帯して履行義務を負う債務であり、主たる債務とは独立した債務である。補充性は有しない点において保証債務と異なる（民法 454 条）。

ウ．連帯債務

連帯債務とは、数人の債務者が、同一内容の給付について各自独立に全部の給付を負うべき債務をいう。この債務について債務者のうちの一人が給付をすれば、他の債務者も債務を免れる多数当事者の債務関係をいう。

② 保証の範囲

保証人が債権者に対して負う責任の範囲は、特約のない限り、主たる債務に関する利息、違約金、損害賠償金その他その債務に従たるすべてのものを包含する（民法 447 条）。

（2）保証債務/連帯保証債務/連帯債務の区別

保証債務、連帯保証債務、連帯債務の3つの制度の性格の違いを端的に示すと、主たる債務者との関係について補充性と附従性の有無により基本的に区別ができる。補充性とはその言葉通り補充的に債務履行の責任を負うことをいい、附従性は成立や消滅等について主たる債務と運命を伴にすることをいう。

	補充性	附従性
保証債務	○	○
連帯保証債務	×	○
連帯債務	×	×

保証人は、主たる債務者がその債務を履行しないときにその履行をする責任を負う（民法 446 条）ことになる。ここで補充性を有する保証債務では、債権者から請求されても、まず主たる債務者に請求せよ（催告の抗弁権：民法 452 条）、まず主たる債務者の財産に執行せよ（検索の抗弁権：民法 453 条）と主張することができる。特約によりこれら 2 つの権利を排除したものが連帯保証債務であり、債権者はいきなり連帯保証人の財産に執行することができる。

附従性を有する保証債務、連帯保証債務では、主たる債務が成立しなければ成立しない、主たる債務より重くなることはない（民法 448 条）、主たる債務が消滅すれば消滅する等の性格を有する。附従性を有しない連帯債務では、時効の中断事由（請求を除く）は他の債務者へは及ばない。

（３）相続税法 34 条 連帯納付義務との比較

相続税法 34 条に規定する連帯納付義務の性格は、一般的に補充性はなく、附従性は有しているものとされる。

	補充性	附従性
連帯納付義務	×	○

① 補充性について

連帯納付義務の補充性については、「連帯」という名前の通り補充性は認められない。実際には本来の納税義務者へ請求がなされるが、債権者である国（税務署長）は、申告書提出時より連帯納付義務のあるすべての相続人や受遺者または贈与者に対してそれぞれが納付すべき相続税、贈与税の全部または一部を請求することができる。大阪地方裁判所平成 15 年 1 月 24 日判決で、連帯納付義務を確定させるためには、賦課決定通知書を送達するなどの格別の手続きを必要としないと解され、告知等をせずに督促処分を行うことが適正でないとはいえないとして原告の主張を退けていることから補充性を有しない性格がうかがえる。補充性を有しない点について、保証債務と性格を異にする。

② 附従性について

連帯納付義務は、大阪地方裁判所平成 13 年 5 月 25 日判決において、主たる債務

と連帯保証債務との関係に類似すると解するのが相当という趣旨の判断がなされた。つまり連帯納付義務では、主たる債務についての（請求以外の）時効中断の効力が連帯納付義務者へ及ぶことになる。例えば20年間延納により相続税を納付していた長男が納付不能に陥った場合の次男の連帯納付義務について考えると、附従性がなければ請求以外の時効中断事由（この場合は”債務の承認”）の効力は次男に及ばず、次男は時効を主張できる。しかし、附従性を有する連帯納付義務は、長男の時効中断事由が次男にも及び、次男は時効を主張することができない。附従性を有する点について、連帯債務と性格を異にする。

③ 負担限度額

連帯納付義務は、各連帯納付責任者が相続等により受けた利益の価額等を限度として負担するものである。負担限度額については民法における保証債務、連帯保証債務、連帯債務では特に定められていない。

（４）法的性格の整理

相続税法34条の連帯納付義務は、補充性・附従性の観点からは民法における連帯保証債務と同一の性格を有している。国税における連帯納付の義務は、国税通則法8条の規定によれば民法の連帯債務の規定を準用することとされているが、上記（３）②のとおり時効の取扱いについて連帯債務とは性格を異にしている。

しかし連帯保証債務と完全に同質ではない。相違点としては負担限度額の規定が設けられている点があげられる。その点については納税者に有利となっているが、その負担限度額が設けられていることを理由に連帯納付義務者にとって不利な判断がなされている判例が見られる。また、連帯保証債務や連帯債務が原則的に契約により債務者の意思を基礎として成立するのに対し、連帯納付義務は法律の定めにより成立し、当事者の意思によらない点も相違点としてあげられる。

2 第二次納税義務との比較

（１）概要

相続税法34条と同様に、本来の納税義務者と違う者が本来の納税義務者の納税額を負担する制度がある。それが国税徴収法に規定されている第二次納税義務という制度である。この章では、この第二次納税義務の概略を説明するとともに相続税法34条との違い及び相続税法34条が第二次納税義務の制度に取り込まれなかった理由について検

討する。

(2) 第二次納税義務の概略

第二次納税義務とは、本来の納税義務者の財産につき滞納処分を執行しても、なお徴収すべき額に不足があると認められる場合に限り、第二次納税義務者に対して二次的に納税義務を追求できるものである。これは、租税の徴収確保を図ることを目的としている。

第二次納税義務は、形式的な第三者（＝第二次納税義務者）に財産が帰属している場合においても実質的には本来の納税者にその財産が帰属していると認めて差し支えない場合において、財産の帰属を本来の納税者へ強制的に復元させる手法を採らず、第二次納税義務者に納税義務を負わせることにより、徴収手続の合理化を図ろうとするものである。

なお、第二次納税義務の態様については末尾に一覧表を記載した。

(3) 相続税法 34 条と第二次納税義務との相違点、共通点について

① 相違点

ア. 補充性の有無

第二次納税義務は、補充性を有する。すなわち、本来の納税義務者の納税義務が履行されないで、納税者の財産について滞納処分を執行しても、なお徴収すべき額に不足すると認められる場合に二次的に納税義務が生ずることとされている。

一方、相続税法 34 条については、補充性を有しないこととされているため、法的には本来の納税義務者に徴収手続を行っても良いし、本来の納税義務者への徴収手続を行わずして連帯納付義務者に対し徴収手続を行うことも可能である。

イ. 本来の納税義務者との関係性について

第二次納税義務は、本来の納税義務者と法律上又は財産上一定の関係、例えば、本来の納税義務者より第二次納税義務者に対して財産の贈与があった等、当事者間の意思に基づく行為に納税義務不履行の原因を求め、第二次納税義務を負わせることとしている。

一方、相続税法 34 条については、主たる納税義務者たる相続人等と、連帯納付義務を負う他の相続人等との間には、同じ被相続人より財産を相続等するだけの関係であり、第二次納税義務のような、当事者間の意思などの直接の関係性は存在しない。

③ 共通点

ア. 納税義務の拡張制度であること

本来の納税義務者ではない特定の第三者に対して納税義務が課すことにより、納税義務の拡張を図る制度である。

イ．附従性を有すること

本来の納税義務者の納税義務について生じた消滅・変更の効力が原則として第二次納税義務にも影響を及ぼす。

ウ．納付責任の限度額があること

第二次納税義務の態様により異なるが、概ね一定の限度額が定められている。連帯納付義務については、相続等により受けた利益を限度としている。

エ．納税義務の成立

第二次納税義務者、あるいは連帯納付義務者の意思に関わらず成立する。

オ．徴収手続

第二次納税義務者及び連帯納付義務者への通知が必要だが、納税義務を確定させる意味ではない。

(4) 相続税法 34 条が第二次納税義務に取り込まれなかった理由の考察

相続税法 34 条については、その原型となる相続税法 22 条が明治 38 年に設けられ、国税徴収法においては、第二次納税義務について、昭和 26 年に規定が設けられた経緯がある。

第二次納税義務については、先に述べた通り補充性を有することとされ、相続税法 34 条の連帯納付義務は補充性を有しないこととされている。

つまり、相続税法 34 条は先に設けられた規定であり、かつ、補充性を有しないことにより徴収が強化されているため、国にとっては使いやすい規定を敢えて廃止する必要はなく、国側における徴収の利便性を図るために存続している規定、という事が出来る。

よって、相続税法 34 条は第二次納税義務に吸収されることなく、併存することになったものと考えられる。

3 相続税以外の連帯納付義務

相続税法以外の国税についても連帯納付の制度が設けられているものがある。ここではその制度についてその概略を説明することとする。

(1) 国税の連帯納付義務の制度

相続税法以外の国税についての連帯納付義務は国税通則法の規定のほか、各税法の性質に応じた連帯納付義務が規定されているが、その主なものは以下のとおりである。

① 共有物等に係る国税の連帯納付義務

これは、共有物、共同事業又は当該事業に属する財産のように、1つの課税物件が2人以上の者に帰属しているような場合には、これらの者がその物件に係る国税を連帯して納付しなければならないというものである（国税通則法9条）。

たとえば、共同事業により製造された物品の移出に係る石油ガス税等の間接諸税がこの適用の対象となる。

② 自動車検査証の交付等を受ける者等が2人以上ある場合の自動車重量税の連帯納付義務

これは、自動車検査証の交付等を受ける者及び車両番号の指定を受ける者が2人以上ある場合には、これらの者は連帯して自動車重量税を納付する義務を負うというものである（自動車重量税法4条）。

③ 登記等を受ける者が2人以上ある場合の登録免許税の連帯納付義務

これは、たとえば、共同して登記の申請をする登記権利者及び登記義務者は、連帯して登録免許税の納付する義務を負うというものである。2人以上が登記等を要する財産を共有している場合の登記等についても同様である（登録免許税法3条）。

④ 課税文書を共同して作成した場合の印紙税の連帯納付義務

これは、一の課税文書を2人以上の者が共同して作成した場合には、その2人以上の者がその作成した課税文書につき、連帯して印紙税を納める義務があるというものである（印紙税法3条2項）。

⑤ 法人課税信託の受託者の法人税・消費税の連帯納付の責任

これは、法人課税信託の受託者が2人以上ある場合には、主宰受託者が納めるものとされる信託に係る法人税について、主宰受託者以外の受託者もその法人税について、連帯納付の責が生ずるというものである（法人税法152条）。なお、消費税法においても、法人課税信託の受託者が2人以上ある場合においては、主宰受託者が単独で消費税の納税義務者の対象となることとされているが、こちらも、主宰受託者以外の受託者に連帯納付の責が生ずることとされる（消費税法15条13項）

⑥ 土地等の贈与等を受けた場合の地価税の連帯納付義務

これは、その年の課税価格の計算の基礎となった土地等について、その年1月1日から12月31日までの間に贈与、遺贈又は寄付行為による移転があった場合に、その贈与、遺贈により園と池塘を取得した者又はその寄付行為により設立された法人に対して、一定額の地価税につき、その贈与、遺贈又は寄付行為により受けた利益の金額を限度として、連帯納付の責が生ずるというものである（地価税法29条）。

⑦ 法人の分割に係る連帯納付の責任

これは、法人が分割型分割をした場合に、分割承継法人が、分割法人の分割の日前に納税義務の成立した一定の国税（源泉徴収所得税、印紙税等）について、分割承継財産の価額を限度として連帯納付の責が生じるというものである（国税通則法 9 条の 2）。

⑧ 連結子法人の連帯納付の責任

連結子法人は、連結親法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税について、連帯納付の責が生ずるというものである（法人税法 81 条の 28）

（2）国税の連帯納付義務についての民法の準用

国税通則法 8 条において、国税の連帯納付義務について民法の連帯債務に関する規定が準用されることを定めており、準用される規定は以下のとおりである。

- ① 履行の請求（民法 432 条）
- ② 連帯債務者の一人についての法律行為の無効（民法 433 条）
- ③ 連帯債務者の一人に対する履行の請求（民法 434 条）
- ④ 連帯債務者の一人に対する免除（民法 437 条）
- ⑤ 連帯債務者の一人についての時効の完成（民法 439 条）
- ⑥ 相対的効力の原則（民法 440 条）
- ⑦ 連帯債務者についての破産手続の開始（民法 441 条）
- ⑧ 連帯債務者間の求償権（民法 442 条）
- ⑨ 通知を怠った連帯債務者の求償の制限（民法 443 条）
- ⑩ 償還をする資力のない者の負担部分の分短（民法 444 条）

ところで、連帯納付義務は複数の納税者がそれぞれ自ら本来の納税義務を負い、その本来の納税義務について互いに連帯して義務を履行することとなるものである。しかし、連帯納付責任は、これと異なり、連帯納付責任を負うべき者が負うべき納税義務は、自ら負うべき本来の納税義務ではなく、他の者が負うべき納税義務について、連帯してこれを履行する責任があるとされるものである。したがって、この連帯納付責任について、上記の規定をそのまま適用することは妥当ではなく、一種の特別規定として解釈しなければならないものがある。これには、相続税法 34 条の連帯納付義務が該当するほか、上記（1）については⑤から⑧が該当する。

（3）相続による国税の納付義務の承継及び納付責任

国税通則法 5 条 3 項においては連帯納付義務としては規定されていないが、他の相続人（包括受遺者を含む。以下（3）において同じ。）に係る国税を納付する責が生ずるという制度がある。

この制度は、相続があった場合には、相続人又は相続財産法人は、被相続人に課され

るべき、又はその被相続人が納付し、若しくは徴収されるべき国税（以下「被相続人に係る国税」という。）を納める義務があるとされる（国税通則法 5 条 1 項）。そして、相続人が 2 人以上あるときの承継税額は、民法第 900 条から第 902 条まで（法定相続分、代襲相続人の相続分及び遺言による相続分の指定）の規定によるその相続分により按分して計算した額とするものである（国税通則法 5 条 2 項）。

ところで、相続人の中には資力のないものが存在することもあり、上記により承継するとされる承継税額を納付できないことも想定される。このような場合のために、被相続人に係る国税の担保財産を取得した相続人のうち、相続によって得た財産の価額がその者の承継税額を超えるものは、その超える価額を限度として、他の相続人の承継税額を納付する義務が生ずることとなる（国税通則法 5 条 3 項）。

すなわち、相続人が 2 人以上ある場合において、相続人のうちに相続によって得た財産の価額がその承継国税の額を超えている者があるときは、その相続人は、その超える額を限度として、他の相続人が承継した国税を納付する責めが生ずることになる。

これと類似する規定が相続税法 34 条 2 項である。両者とも他の相続人に承継される税額を他の相続人が納付する責任を負うものであるが、相続税法 34 条 2 項の規定は「互いに連帯納付の責めに任ずる」としており、この点において国税通則法 5 条 3 項に対しての特例として位置づけられる。

IV 連帯納付義務の諸問題

1 課税方式から見た連帯納付義務の問題点

(1) 遺産課税方式と遺産取得課税方式

人が死亡し相続が開始すると死亡者に帰属していた法律上の権利義務、つまり主たるものである被相続人の一生を通じた経済活動の成果である遺産が、相続財産として被相続人から相続人等に移転することとなる。そこで、相続税は、この遺産に対して課税する租税であるが、この相続税の課税方式については、大きく分類すると「遺産課税方式」と「遺産取得課税方式」に分けられると考えられている。

まず遺産課税方式は、遺産全体を課税物件として課税する方式で、一例として、遺産執行者を課税義務者として課税するような方式である。この方式の長所は、被相続人の一生の税負担を清算するという目的に適合することや、遺産分割を仮装することによる税負担の不当な軽減を避けることができること、税務行政が容易であることが挙げられる。その一方で短所として、遺産取得者の担税力に即した課税ができないことや、遺産分割方法の如何により税額の変動は生じないため富の分散促進が図れないという面も持っている。

次に、遺産取得課税方式とは、相続や遺贈により遺産を取得した者を納税義務者として、その者が取得した遺産を課税物件として課税する方式である。この方式の長所として、財産取得者の個人的な担税力を測り合理的に課税をすることができること、富の集中の抑制を図るという目的に最も適合していること、平等の原則の下に立つ相続に関する法律の趣旨に合致するということが挙げられる。その一方で短所としては、負担軽減を図るため現実と異なった分割仮装した申告が行われるおそれがある。さらに、遺産分割の実態を把握することが実際には容易でないため、適正な税務執行が困難であるという面も持っている。

(2) 現行の相続税法の課税方式の取扱いについて

沿革にもあるように、我が国の相続税法は、明治38年の創設時から昭和24年までの間は遺産課税方式を採用していたが、昭和25年の同法全文改正の際から、遺産取得課税方式を採用している。しかし、遺産取得課税方式を採用することにより、例えば、遺産を単独相続するにもかかわらず遺産分割をしたかのように装って相続税の申告をするなどの弊害が生じてきた。これらの弊害を除去するために、昭和32年12月「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」において、相続税の総額が実際の遺産分割の状況に関わらずほぼ一定額となる仕組み、つまり、法定相続分課税方式を導入すべき提言がなされ、これを受けて、昭和33年の改正において、遺産取得課税方式を維持しつつ、相続税の計算は遺産額と相続人の数とによって定まる方式、いわゆる「法定相続分課税方式による遺産取得課税方式」が採用されることとなり、現在に至っているのである。

（３） 連帯納付義務の考え方

現行の相続税法３４条に規定する連帯納付義務には、相続人又は受遺者が２人以上いる場合の相続税の連帯納付義務（１項）、被相続人が負担する相続税又は贈与税に係る連帯納付義務（２項）、贈与、遺贈又は寄附行為により財産を取得した者の相続税又は贈与税の連帯納付義務（３項）、及び財産を贈与した者の贈与税の連帯納付義務（４項）があるが、そのうち１項の連帯納付義務は既に昭和２２年度の相続税法全文改正の際に規定されており、２項から４項までの連帯納付義務は、遺産取得課税方式に転換された昭和２５年度の相続税法全文改正の際に規定されたものである。法律の制定状況から考えても、相続税は被相続人の財産に課せられるものであって、これを相続人が連帯して負うべきであるとする遺産課税的な発想からくるものであり、各相続人が取得した財産に対してそれぞれ独立に課税される遺産取得税方式のもとで連帯納付義務の制度を組み込むことは理論的に難しいとの指摘もあり、廃止をすべきであるという主張が存在しているが、現行の法定相続分課税方式のもとでは、遺産課税的な要素を有しているため、このような主張は退けられる状況となっている。（ただし、完全な遺産取得課税方式に移行した場合は、遺産課税的な要素がなくなるため、連帯納付義務を存続させるためには別の観点からの根拠や必要性を示す必要があると思われる。）

（４） 小括

以上のことにより、実務的には、各相続人の相続税額を計算し、納付書により各相続人が税金を納付する手続であるため、遺産取得課税方式がクローズアップされてしまっている。確かに、納税義務を果たした相続人に対して連帯納付義務を負わせることについては、性善説に基づけば酷なものと考えることができるが、相続税の改正の沿革から考慮すると、実質的には、相続税額を如何に少なくするかということに対して改正が行われてきた面もある。このことにより、性善説として相続税の納付を期待するのは難しいと考えられるため、相続税の滞納を許さないという立場に立って考慮すると、連帯納付義務の存続は仕方がないと思われる。

しかし、延納申請を行った相続人の相続税について、所轄税務署長が延納申請の承認をするということは、各相続人に対して承認をすることであり、遺産課税方式というよりは、遺産取得課税方式の取扱いに近いものがあるため、延納申請の承認後の連帯納付義務については、厳格な法律の適用について違和感があるものと思われる。

2 贈与税における連帯納付義務の特有の問題点

相続税法 3 4 条 4 項は、贈与税の連帯納付義務を定めたものである。これまで相続税の連帯納付義務については多々論議がなされているが、贈与税の連帯納付義務については十分な議論がなされていない。この節では、これまでおこなってきた相続税の連帯納付義務の議論をふまえ、贈与税の連帯納付義務について検討するものである。

(1) 相続税法 3 4 条 4 項の意義、趣旨および沿革

相続税法 3 4 条 4 項は、「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。」と贈与税の連帯納付義務を規定している。

この規定は、まず受贈者に対して贈与税の本来の納税義務を負わせ、次に受贈者と密接な関係にある贈与者に対して、受贈者と連帯して贈与税を納付する義務を負わせるものである。受贈者を贈与税負担者に限定することは、贈与税を確実に徴収することができない場合が生じる。この場合には、贈与税が贈与による相続税の回避を防止しようとする相続税の補完税としての役割を果たすことができず、租税負担の公平が図れないⁱⁱⁱ。このためにこの規定が設けられた。

昭和 2 2 年に贈与税は新設されたが、昭和 2 4 年まで相続税の課税方式は遺産課税方式が採用されていた。当時は、財産の贈与者に対して贈与税が課税される一方、受贈者に対して連帯納付義務が課せられていた。しかし、昭和 25 年におこなわれたシャープ勧告に基づく遺産課税方式から遺産取得課税方式への変更により、贈与者が連帯納付義務者となり、受贈者が本来の納税義務者となった。

(2) 贈与税の連帯納付義務者における担税力の有無

租税負担の公平を図る場合、原則として担税力のある者に、納税義務を課すべきである。したがって連帯納付義務を課す場合においても、この義務を負う者は担税力が認められる者でなければならない。

相続税の課税方式として遺産取得課税方式を採用した場合に、受贈者が本来の納税義務者とされるのは、無償で財産を取得し担税力を有しているためである。しかし、無償で財産を贈与した贈与者には、担税力を認めることはできない。したがって、贈与者に連帯納付義務を課す相続税法 3 4 条 4 項は、非常に不合理な規定であるといえる^{iv}。しかしながら、もし当該規定が必要であるとするならば、それは贈与税を確実に徴収するという課税庁側の都合によるものと思われる。

(3) 贈与税の連帯納付義務の限度額

贈与税の連帯納付義務者が負う租税債務は、受贈者の贈与税額にその贈与税額の課税価格に算入された贈与財産総額のうち贈与者がおこなった贈与財産の価額が占める割合を乗じて計算した金額に相当する贈与税額である。この趣旨は、贈与者の連帯納付義務の限度額を、受贈者が課される贈与税額のうち、贈与者が贈与した財産の価額に対応する部分に相当する贈与税額とするということである^v。

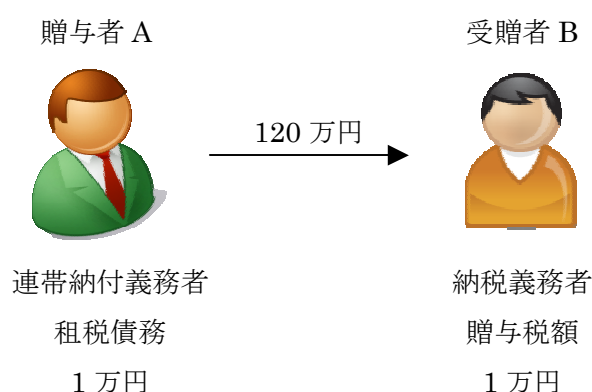
この限度額規定では、【図表 6】のように複数の贈与者から贈与を受けている場合など、各贈与者があらかじめ想定しうる連帯納付義務の租税債務以上の負担を各贈与者が負う可能性が生じる。担税力を認めることができない贈与者が、当初予想しうる額以上の連帯納付義務を負うのはやはり望ましいことではない。

したがって贈与税の連帯納付義務者が負う租税債務は、その贈与者が贈与した財産の価額を基に計算した贈与税額とすべきである。この規定であれば、贈与者は自らがおこなう贈与に対する連帯納付義務の租税債務をあらかじめ予測することができる。しかし、この場合の各連帯納付義務者が負う租税債務の合計額は当初受贈者が納付すべき贈与税額に満たない^{vi}。しかしながら、贈与税額総額を徴収するために、相続税法 34 条 4 項の限度額規定が存在するならば、連帯納付義務者としてはやはり酷である。

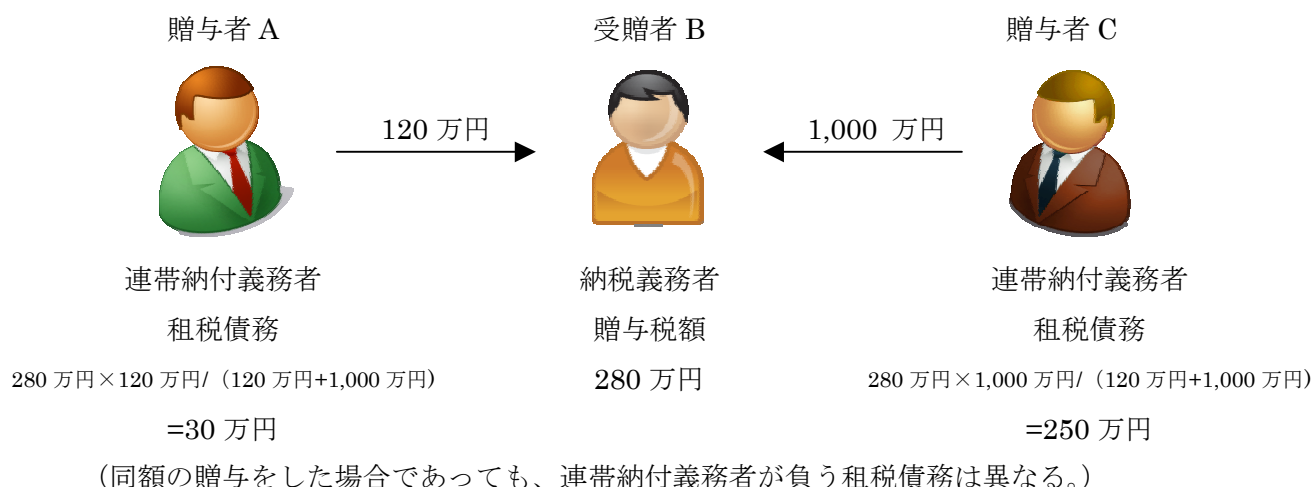
以上より、相続税の連帯納付義務だけでなく、贈与税の連帯納付義務についても見直す必要があるのではないだろうか。

【図表 6】

贈与者 A が受贈者 B に 120 万円贈与した場合



贈与者Aが受贈者Bに120万円、贈与者Cが受贈者Bに1,000万円贈与した場合



3 延納に伴う問題点及び改善策

連帯納付義務は、相続税は被相続人の財産に課せられるものであって、これを相続人が連帯して負うべきであるとする遺産課税的な発想からくるものである。

各相続人が取得した財産に対してそれぞれ独立に課税される遺産取得税方式では連帯納付義務を廃止すべきとする主張が存在するが、現行の法定相続分課税方式は、遺産課税的な要素を有しているため、このような主張は退けられている^{vii}。

ただし、延納の場合、その手続については他の相続人が責任を負う根拠がないため、連帯納付義務が付着することには疑問がある。

延納とは、相続税を一括納付できないときに分割納付することを認める制度で、申告又は更正・決定により納付することになった相続税額が10万円を超え、納期限までに、又は納付すべき日に金銭で納付することを困難とする事由がある場合には、その納付を困難とする金額を限度として、延納申請書を提出の上、担保を提供することにより、年賦で納めることができる制度である。(相続税法 38、39 条) なお、この延納期間中は利子税がかかる。(相続税法 52 条)

(1) 延納の手続について

相続税を延納するかどうかは各相続人が意思決定することであり、他の共同相続人の承諾を必要とせず、他の相続人が延納税額の納付状況及び残額について課税庁に問い合わせても、守秘義務を理由に回答がもらえない。連帯納付義務が遺産課税的なものであるなら、延納手続についても各相続人によるものでなく、遺産分割協議書のように相続人全員の押

印を求める等、全員の承諾を必要とすべきであるとする。また、全員の承諾を必要とした場合には、課税庁側から他の相続人に残額等を告知する必要はないと思われるが、納税者側からの問い合わせがあった場合は、これに応じる必要があると考える。

（２） 延納の期間について

他の相続人が相続税の全額を納付するまでは、連帯納付義務に基づく督促処分がいつあるか分からず、最大４５年間《相続税法上認められる延納期間は最大で４０年（租税特別措置法７０条の８第１，２号（森林施業計画区域内にある立木に係る特例））であり、また、課税相続財産価額のうちに不動産等の価額の占める割合が４分の３以上であるときも２０年以内の延納期間が認められている（租税特別措置法７０条の１０第１号）のであるから、国税徴収権の時効消滅期間である５年（国税通則法７２条１項）を加えると、通常想定される場合であっても２５年間、そして最大で４５年間《相続税の連帯納付義務は消滅しないのであるから、相続開始から長期間経過して連帯納付の督促をされることもあり不安定な状態が長期間続く。（１）の改善策により、共同相続人の延納の事実及び納付状況を知り得ることで、督促処分がいつあるか分からないという不安定な状態から解放されると考える。

（３） 担保の提供について

当該相続人が必要な書類を期限までに提出し、担保として要件を満たした財産を提供した上で、所轄税務署長から延納許可を受けているにもかかわらず、延納手続に全く関与できない他の相続人になお連帯納付義務が及ぶ。相続税の延納は税額に見合う担保を提供した上で許可を受ける制度であり、延納税額に滞納があった場合には、他の相続人に連帯納付義務を求めるのではなく、担保物の処分だけに限定すべきであり、許可した金額については納付があったものとみなして、他の相続人の連帯納付義務を免除すべきではないかと考える^{viii}。

相続人は共同で相続するといっても、各自の相続税負担はあくまでも各自の義務であり、相続人の一人に延納を許可し、担保を確保した場合には、そのことにより延納部分の連帯関係は遮断されたと解されるべきであるように思われる^{ix}。

（４） 延納期間中における担保の価値下落のリスクについて

延納期間中において、地価下落等により提供した担保が当初の時価による評価を下回り、担保を処分しても納税額を充足しない場合、連帯納付義務者に督促処分がなされる。

時価の下落は納税者に起因するものでなく、課税庁側は、延納期間中、担保として提供された土地の路線価が著しく下落している場合には、担保の変更又は増担保の提供を求める等の対処をし、納税者側だけでなく課税庁側もそのリスクを負うべきではないかと考える。

担保物の価値の下落に対し何らの処置を講じなかった結果、滞納という事実が生じた時に、連帯納付義務者に督促処分がなされるのは課税庁側の怠慢ではないだろうか。

(5) 附帯税について

連帯納付義務の対象は相続税だけでなく、延滞税及び利子税についても連帯納付義務が及ぶ。

担保の提供がなされる延納の場合は、(3)でも述べたように、担保物の処分だけに限定すべきであると考えるが、そうでなければ、せめて延滞税及び利子税については連帯納付義務の対象から除外すべきであると考える。これについては、『相続税法34条1項は「相続・遺贈にかかる相続税について」受けた利益を限度とする連帯納付義務を規定するのであるから、文理解釈によれば相続人は「相続・遺贈にかかる相続税」以外の延滞税及び利子税について連帯納付義務を負うと解されない^{ix}。』との見解からも主張できる。

(6) 小括

相続税法34条の連帯納付義務が、相続税の徴収確保を目的として定められているものである以上、「廃止すべきである」との主張を即座に実現することは難しいであろうが、改善の余地は多分にあると考える。

課税庁側の徴収確保の面だけでなく、自己の納税分を既に完納したにも関わらず、突然督促処分を受けることになる納税者側にも配慮していただきたい。

4 「受けた利益」の範囲

三木義一教授は、納付義務の督促が適法となるための要件として、

- (1) 主たる租税債務の確定
- (2) 相続によって受けた利益の存在
- (3) 具体的納付責任の範囲

を挙げられ、「このうち、(1)は最高裁判決によって蒸し返せないこととされているが、残りの(2)(3)は徴収過程固有の問題としてその存在が立証されねばならない^{xi}」と指摘している。つまり、最高裁昭和55年判決の後においても、納税者固有の受けた利益の範囲及び連帯納付責任の範囲については争い得るとしていることから、以下、この点について考察する。

相続税法34条は、相続税及び贈与税により「受けた利益」を限度として、連帯納付の責に任ずると規定している。そしてこの「受けた利益」とは、取得した財産の価額（非課

税財産を含む。)から、債務控除の額、相続税額及び登録免許税を控除した後の金額とされる(相続税法基本通達 34-1)。

非課税財産を含めるとともに相続税額及び登録免許税をも控除している点からもわかるように、「受けた利益」とは課税価格を指すものではなく、相続開始後において具体的に発生する費用も控除している。しかし相続開始後に発生する費用は、相続税と登録免許税だけではない。「受けた利益」について定義した規定は存在しないため借用概念であると考えられるが、何ゆえに、相続税と登録免許税に限っているのでしょうか。

相続により取得した財産の価値がその後下落した場合にはその「受けた利益」が減少することとなるが、判決(大阪高等裁判所昭和 62 年 9 月 29 日判決)は、相続後の価値の下落について納税者の帰責性を重視してその控除を否定している。本来の納税義務者であれば取得相続財産の価値下落について帰責性を有するといえるであろう。しかし連帯納付義務者の場合は、予測不可能な連帯納付義務を想定して財産価値を常に維持することを強制されることとなり、その後の経済活動を制限することとなる^{xii}。したがって、納税義務者の帰責性に言及するのは、連帯納付義務が顕在化した後の部分に限るべきであろう。さらに付言するなら、昨今のデフレ下にあつては財産価値は相対的に減少し続けるのであって、相続開始時の相続利益を確保し続けることは、その財産によって利益を上げ続けることに等しいため、デフレ下においては、連帯納付義務が顕在化する時には相続開始時の「受けた利益」自体、減少していると考えべきである。

また、相続した土地を処分した場合の譲渡所得税等については、「受けた利益」の算定上控除されるべきものであると考えることはできないだろうか。譲渡所得を計算するに当り、相続人は被相続人に帰属するキャピタルゲインをも負担することとなる(所得税法 60 条)。これは相続開始時において既に潜在的に発生している債務であるといえる。潜在的債務は納税者の責に帰するものではなく、言わば相続という特別の原因による取得に必然的に付着する債務であると言い得るため、受けた利益から控除し得ると考える。

さらに潜在的租税債務の典型例として被担保保証債務を挙げたい。財産評価基本通達は、潜在的租税債務は評価に影響を与えないことを原則としている。これは相続税法 13 条において控除すべき債務を相続開始の際現に存するものに限っていることとの整合性を保つためであると考えられるが、そのため、評価にあたり、例えば抵当権が設定されている財産とそうでない財産に時価の差異はないものとされている。しかし、通常の私的取引において、抵当権の有無はたとえ権利行使の可能性が少ない場合であっても取引価格の算定に多大な影響を与える。租税債権は原則として私債権に優先する(国税徴収法 8 条)が、納税者がその財産上に質権又は抵当権を設定している場合において、その質権又は抵当権が租税の法定納期限以前に設定されたものであるときは、その租税は、その換価代金につき、その質権又は抵当権によって担保されている債権に劣後する(国税徴収法 15 条 1 項、16 条)。そのため、少なくとも連帯納税義務が具体化する前に顕在化したものについては「受

けた利益」から控除すべき性質のものであるし、顕在化する前であっても評価において問題視しうられる。

そのほか、相続税申告に係る税理士費用、相続財産の確保のために要される弁護士費用、登記等に係る司法書士手数料などは、「通常性」「必要性」の観点からも、借用概念である「受けた利益」の算定上、控除されるべきか否かについて再度慎重な検討が必要であると思われる。

上記については先行する研究が見つからなかったため、議論の余地は大いにあるが、この「受けた利益」の範囲については、課税価格から控除しうる債務を相続税等と登録免許税に限っているからこそ、連帯納付義務が顕在化したときに課税庁が確定していると判断できるのである。「相続等により受けた利益」は、上記の検討が考慮されるなら本来であれば課税庁が事前に把握しうるものではないと考えられるため、私たち税理士は、これらの点につき積極的に主張していかなければならないのではないだろうか。

V 判例

1. 判例紹介

この項では、連帯納付義務というものが裁判所でどのように判断されてきたのかを示すために、代表的な判例を列挙するものである。

(1) 昭和53年(行ツ)第86号 損害賠償事件

(原審・大阪高等裁判所昭和51年(行コ)第43号)

昭和55年7月1日 最高裁判所(民集34巻4号535頁)

①事実の概要

昭和40年4月26日に訴外甲の死去に伴い、その長男X(原告・被控訴人・上诉人)及び訴外長女乙、同養子丙が甲を相続した。X、乙及び丙は、昭和40年10月26日、所轄税務署長に対して共同して相続税申告書を提出した。ところが乙及び丙は、いずれも自己の負担する相続税を完納しなかったため、所轄税務署長は、Xに対して、昭和45年9月1日付で、乙及び丙の相続税の未納税額につきXに相続税法34条1項による連帯納付義務があるとして納税告知書を送達し、引き続き、昭和45年10月9日付で督促状を送達した。しかし、Xがこれを納付しなかったため、大阪国税局長は、右相続税及びそれに対する延滞税をXが連帯して納付する義務があるとして、昭和46年10月6日及び昭和47年2月21日付でX所有の宅地各一筆を差し押さえた(なお、Xが右納税告知につき異議申立、審査請求をしたところ、所轄税務署長は、昭和47年2月7日右納税告知を取り消し、これを原告に通知している。)。その後Xから右土地を買い受けた訴訟外丁会社に売却したところ、丁は昭和48年3月19日、前記差し押さえの原因とされているXの連帯納付義務の代位弁済をなし、この求償権債権と右土地の売買金債務とを相殺した。

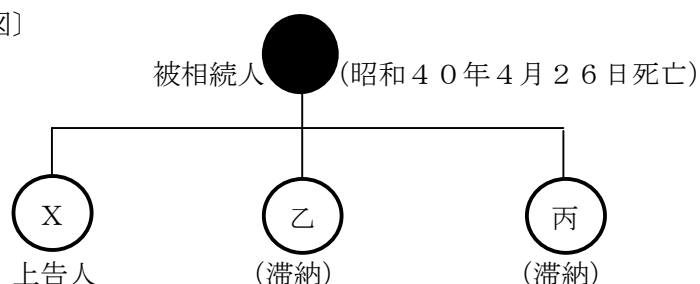
そこでXは、右相続税等の連帯納付義務は不存在であるとして、国Y(被告・控訴人・被上诉人)を相手どって過誤納金の還付を求めて出訴した。

第一審の大阪地方裁判所昭和51年10月27日判決は、相続税法34条1項の連帯納付義務は国税通則法15条1項にいう「国税を納付する義務」に該当するが、国税通則法15条3項に列挙されていないから、特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税ではないと判示した。そして、相続税法27条4項は、共同申告書により相続人間の申告の相違を避けようとする目的をもつにとどまり、連帯納付義務を確定する効力を有するものではないから、結局、連帯納付義務は賦課課税方式により確定されるべきものであると述べて、Xを勝訴させた。

第二審の大阪高等裁判所昭和53年4月12日判決は、「右連帯納付義務は法が相続税徴収の確保を図るため、共同相続人中無資力の者があることに備え、他の共同相続人に課した特別の履行責任であって、その義務履行の前提条件をなす租税債権債務関係の確定は、各相続人の本来の納税義務の確定という事実に対応して、その都度法律上当然に生じるも

のであり、本来の納税義務につき申告納税の方式により租税債務が確定するときは、その他に何ら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。それゆえ、税務行政庁は、本来の納税義務者との間で確定した租税債権に基づいて、直ちに連帯納付義務に対し徴収手続を執ることができるものといわなければならない。」と判示しXの請求を棄却した。

〔親族関係図〕



②争点

相続税法34条1項の規定による連帯納付義務とその確定

③裁判所の判断

上告棄却

「相続税法34条1項は、相続人又は受遺者（以下「相続人等」という。）が2人以上ある場合に、各相続人等に対し、自らが負担すべき固有の相続税の納税義務のほかに、他の相続人等の固有の相続税の納税義務について、当該相続又は遺贈に因り受けた利益の価額に相当する金額を限度として、連帯納付義務を負担させている。この連帯納付義務は、同法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であって、その義務履行の前提条件をなす連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実と照応して、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。」

（なお、伊藤正巳裁判官の補足意見があるが省略する。）

（2）昭和59（行コ）第23号 差押処分取消請求控訴事件

（原審・大阪地方裁判所昭和57年（行ウ）第15号）

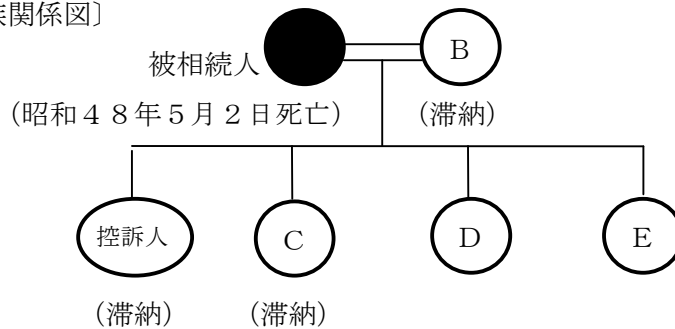
昭和62年9月29日 大阪高等裁判所

①事実の概要

昭和48年5月2日、Aが死亡。その妻訴外B、直系卑属である控訴人、訴外C、同Dの四名が相続することとなった。相続人四名は、法定の納税申告期限である昭和48年1月2日に、遺産分割未了のまま相続税の申告をした。その後、調停、遺産分割協議の成立、訴外Eの死後認知があり、修正申告、減額更正などが行われた。

大阪国税局長は、控訴人の固有財産の物件を公売し、昭和61年1月31日にこれを3億400万円で売却する旨を決定するとともに、本人の延滞税と、B、Cの延滞税に充当した。

〔親族関係図〕



②争点

ア．オイルショック後の不況で昭和53年2月20日に事実上倒産した会社の株式の評価の点。また、災害減免法の準用もしくは類推適用がされるべき。

イ．控訴人は「6億6,229万6,483円の相続税連帯納付責任は納付済みである。」と主張する。一方、被控訴人によると、納税者たる連帯納付義務者の連帯納付責任の履行があったとされるためには、連帯納付義務者が、国税通則法34条1項、同法施行規則5条所定の自己名義で作成された納付書を添えて自己の名において納付しなければならない。しかし、控訴人が自己の連帯納付義務の履行と主張する納付は、いずれも本来の納税者名義の納付書が添付されており、控訴人のそれが添付されていないから、控訴人自身の右義務の履行とみることはできない。

③裁判所の判断

本件相続税について、各納税義務者の租税が各納付の際に作成された納付書に記載された納付者の名義は、昭和53年5月1日に納付されたCの本税及び利子税につき担保提供者永大実業株式会社となっているほかは、全て各納税義務者名義となっていることが認められ、認定を左右するに足る証拠はない。

ところで、被控訴人は、納税者である連帯納付義務者が自らの責任を履行したとされるのは自己名義で作成された納付書を添えて納付した場合に限るのであって、そうでない場合は仮にその納税のため自らの原資を提供していても右連帯納付義務の履行をしたものとはいえない旨主張する。しかし反面、納税者の利益も考慮すると、右形式的な記載を絶対的なものとし、納付書の記載を納税者の納税義務消滅の要件と解するのは相当ではない。納付書に記載された氏名の者を、その納税者とみるべきではあるが、連帯納付義務者が自らの原資を提供し、かつ、自らの連帯納付義務を履行することを税務署の職員に明らかにしているような場合にまで、納付書にその氏名の記載がないことだけを理由に、義務の履行を否定すべきものとは解されない。

ただ、連帯納付義務者が原資を提供する場合、本来の納税義務者との間で、提供金につ

き贈与の意思を有していたり、或いは貸借関係が生じている場合もありうるから、原資の提供及び税務担当者がこれを知っていることのみでは足りず、自らの連帯納付義務を履行することを明らかにすることを要するわけである。

納付された別表記載の各税の原資はいずれも控訴人自身が提供したものであることが認められ、この認定を左右するに足りる証拠はないのであるが、他方、前記の控訴人が自らの連帯納付義務を履行することを明らかにした点については、これを認めるに足りる証拠はなく、かえって納付は銀行や信用金庫を通じてなされていることが認められることからみると、控訴人が自ら連帯納付義務者として納付することを税務担当者に明らかにしていなかったとみざるを得ない。

そうすると、控訴人主張のように各税を自らの連帯納付義務の履行として納付したものと認められない。

(3) 平成18年(行コ)第313号 租税債務不存在確認請求控訴事件

(原審・東京地方裁判所平成16年(行ウ)第554号)

平成19年6月28日 東京高等裁判所

①事実の概要

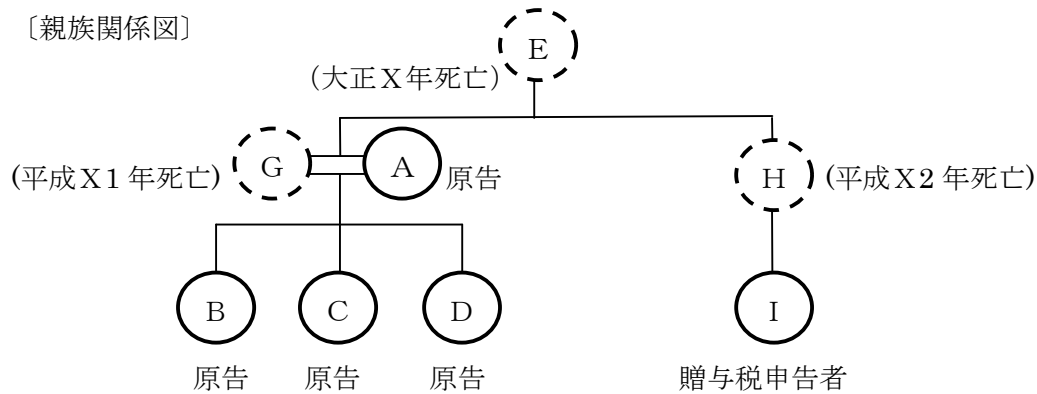
訴外Eは大正X年に死亡し、訴外Gが長男として家督相続により本件贈与の対象とされた土地の所有権を取得し、Eの次男である訴外Hが家業を承継した。

Gは平成×1年に死亡し、その妻子である原告A及び原告B、原告C、原告Dが相続により本件土地を含むGの地位を承継、一方Hは平成×2年に死亡し、その子である訴外Iが相続によりHの地位を承継した。

平成11年3月23日に原告らとIとの間で「昭和45年にG・H間でなされた本件土地の書面によらない贈与契約が有効であることを確認し、本件土地がHの相続人であるIの所有であることを認め、Iが原告らに、本件解決金として500万円の支払った上で、所有権移転登記手続をする。」旨を合意した。しかしIは、平成12年3月15日所轄税務署長に対し、贈与者を「Gの相続人A外」(原告ら)、本件土地の取得日を「平成11年4月1日」として平成11年分の贈与税申告を行った。その後Iが贈与税を滞納したため、贈与者である原告らが預金債権の差押えを受けたのに対し、原告らが本取立てはいずれも法律上の原因を欠くと主張した。

原審が、昭和45年当時の本件土地の利用状況やGの遺言書及びGの相続税申告書に本件土地の記載がなかったことを根拠に、本件土地は昭和45年に書面によらない贈与契約に基づいてGからHに対し簡易の引渡しが行われ、これにより贈与の履行がされたから、本件贈与税の連帯納付義務は時効により消滅したと判断し、原告らの請求を全面的に認容したのに対し、国税側が不服として控訴した事案である。

〔親族関係図〕



②争点

ア. 贈与税の徴収権の時効起算点 (争点1)

イ. 贈与税の連帯納付義務を規定した相続税法34条4項は、それ自体又は本件に適用する限りにおいて、憲法29条や84条に違反するかどうか。(争点2)

③裁判所の判断

ア. 争点1について

平成11年の合意は、HがEの家業を継ぎ、長年に渡り家族とともに本件土地で生活してきたこと等を考慮して、被控訴人AらがHの承継者であるIに対し、500万円の負担で本件土地を贈与する趣旨のものと認めるのが相当であるから、被控訴人らは相続税法34条4項の「贈与をした者」に該当し、連帯納付義務を負うべきである。また、本取立てに法律上の原因があるかどうかは、平成11年に贈与があったか否かで決まることであり、仮に昭和45年に贈与があったものとすれば、その贈与に係る贈与税の徴収権が時効により消滅したかどうかを論ずるまでもなく、(そもそも相続税法34条4項の「贈与をした者」に該当しないため)被控訴人らは連帯納付義務を負うことはないのである。いずれにしても本件贈与は平成11年にあったと認めるべきであるから、時効の主張については判断の限りでない。

イ. 争点2について

租税法の定立については、国家財政、・・・国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にその裁量的判断を尊重せざるを得ない(最高裁昭和60年3月27日大法廷判決、民集39巻2号247頁参照)。

したがって、租税法について、その立法目的が正当なもので、その具体的な規定内容が上記目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、当該立法は憲法29条に違反するものではないというべきである。

これを本件についてみるに、贈与税の納税義務者を受贈者だけに限定した場合には、受贈者にもともと財産がない場合や受贈者が当該取得した財産を他に処分して無資力者となった場合等には、贈与税の満足を得られなくなり、贈与税の満足が得られなければ贈与

形式による相続税の回避防止という補完税の目的も達成できず、ひいては税負担の公平が保てないおそれがある。そこで、贈与税の徴収確保のために、受贈者を本来の納税者とする一方、本来の納税義務者と密接な関係がある第三者にその租税債務の履行義務を負担させるという連帯納付義務を設け、特別の法定責任を課すことは、それなりの必要性、合理性がないということとはできない。

そして、贈与者の連帯納付義務は、当該贈与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贈与税額に限定され、かつ贈与財産の価額相当額を限度とするもので、相続税法34条4項の規定内容が立法目的との関連で著しく合理性を欠くものということもできない（なお、贈与者が受贈者に代わって贈与税を支払ったときは、受贈者に求償できると解せられる）。

また、相続税法34条4項は、贈与税の満足を得られなくなる場合に備えて設けられたものであって、贈与者及び受贈者において相続税回避を目的に行われたか否かにかかわらず、贈与者に連帯納付義務を負わせることを定めているものであり、租税回避行為に対する懲罰的規定とは認められない。そこで、本件において、当事者に相続税回避の意図がなかったとしても、その適用を妨げるものではなく、本件にこれを適用したとしても、これをもって憲法29条、84条等に違反するということもできない。そうすると、適用違憲をいう被控訴人らの主張も採用することはできない。

（４） 平成12（行ウ）第7号 相続税連帯納付督促処分取消請求事件

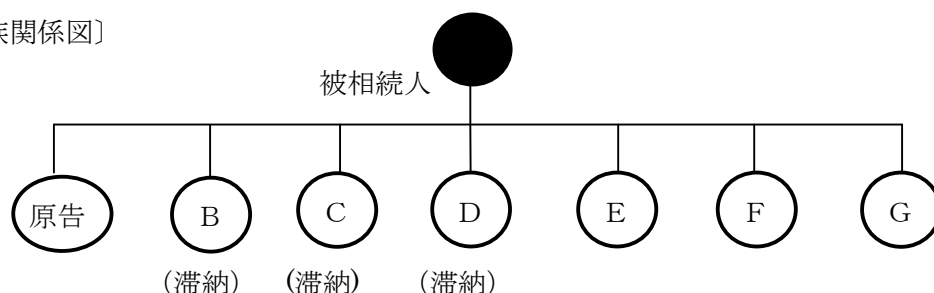
平成13年4月19日 大阪地方裁判所

①事実の概要

本件は、養父Aの死亡により、原告及びB、C、D、E、F、Gの7名がその相続人である。原告は、法定納期限に、相続税申告書を被告である国に提出し、相続税申告書の提出と同時に、相続税額を全額納付したが、その後、増額があったため、修正申告をして、全額納付した。

また、修正申告書を提出した後、更に他の共同相続人の課税価格に増額があったため、他の共同相続人と共に修正申告書を提出したが、他の共同相続人であるB、C及びDの本件相続税が滞納になり、国税当局は、原告に対し督促状を送付した。原告は同年、国税不服審判所長に対し、審査請求をした。

〔親族関係図〕



②争点

原告の連帯納付義務が時効消滅しているか否か

③裁判所の判断

本来の納税義務者について生じた時効中断の事由は、連帯納付義務者についても効力を生じると解する。

原告は、被告が本件処分をしたのは、法定納期限から7年2か月以上を経過した時であったから、原告の連帯納付の義務も法定納期限から5年の経過により時効により消滅している（国税通則法72条）と主張している。

しかし、相続税法34条1項は、相続人が二人以上ある場合に、各相続人に対し、自らが負担すべき固有の相続税の納付義務のほかに、他の相続人等の固有の相続税の納付義務について、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義務を負わせている。

この連帯納付義務は、相続税法が相続税徴収の確保を図るために、相互に各相続人等に課した特別の責任であり（前掲最判昭和55年7月1日参照）、本来の納税義務者以外の者に納付義務を負わせるものである点において、納税保証債務（国税通則法50条6号）や第二次納税義務（国税徴収法32条）に類似するが、補充性（ア）を有しない点においてこれらと性質を異にする。

本来の納税義務者が負う納付義務とこれについて他の相続人が負う連帯納付義務との関係は、主たる債務と連帯保証債務との関係に類似し、連帯納付義務は、本来の納税義務者の納付義務に対して付従性（イ）を有すると解される。したがって、本来の納税義務者について生じた時効中断の事由は、連帯納付義務者についても効力を生じると解するのが相当であるとされる。

ア．保証債務は、主たる債務者が債務不履行に陥って初めてその補充のため履行する義務が生じる二次的な債務であること（民法446条）

イ．民法上の概念で、地役権・担保物権・保証債務などに認められる性質をいう。保証債務の成立、変更、消滅は、主たる債務の成立、変更、消滅に従う。つまり、保証債務は、主たる債務がなければ成立せず、主たる債務より重い債務となることはなく、また主たる債務が消滅すればともに消滅する。

（５）平成13年（行ウ）第80号 国税督促処分取消請求事件

平成15年1月24日 大阪地方裁判所

①事実の概要

本件は、共同相続人の一人が滞納した相続税に関し、相続税法34条1項の規定により上記相続税を連帯納付する義務があるとして督促処分を受けた原告が、上記督促処分が憲

法違反に当たるとしてその取消しを求めた事案である。

②争点

- ア．相続税法３４条１項が、個人の財産権を保障した憲法２９条に違反する無効な規定であるから、これに基づいてなされた本件各督促処分は違法であるかどうか。
- イ．国税当局は事前に告知・聴聞の機会を全く与えることなく滞納処分の一環である本件各督促処分を行っているが、このように不意打ち的に不利益処分を行うことが適正手続を保障する憲法３１条及び行政手続法１条に違反するかどうか。
- ウ．本件各督促処分は相続開始時（平成２年）から１０年以上も経過した後になされているから、徴収権の濫用であり違法である。

③裁判所の判断

- ア．相続税法３４条１項は相続税の徴収確保を目的として定められたもので、かかる立法目的が正当なものであることは明らかであり、相続人等の負担する連帯納付義務の範囲は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に限られており、各相続人等の税負担が過大になることのないよう配慮されていること、相続税は本来相続財産を引当てとするものであること、相続人は相続を放棄することも可能であること等に照らせば、本条項による連帯納付義務が相続税の徴収確保という立法目的達成手段として著しく不合理であることが明らかであるとはいえないというべきである。よって、相続税法３４条１項の規定は憲法２９条に違反しない。
- イ．連帯納付義務に基づく徴収手続を行うに当たり、事前の告知等の手続を不要とすると、連帯納付義務者は滞納処分を受けて初めて具体的租税債務を知ることとなり不意打ちとなるおそれがあることは否定できない。しかし、相続税法３４条１項の目的は相続税の徴収確保という租税法の基本原則に関わる重要なものであるのに対し、同条項に基づく督促処分により影響を受ける連帯納付義務者の財産権は本来的に政策目的による制限が許容されているものであること等を考慮すれば、相続税法に同法３４条１項の連帯納付義務に基づく督促処分を行うに先立ち連帯納付義務者に対し告知等の手続を行うことを定めた規定が存在しないことをもって憲法３１条の法意に反するものということはできない
- ウ．相続税の連帯納付義務には他の相続人等の固有の相続税の納税義務に対して補充性がないから、税務署長は、相続人等の固有の相続税の納税義務が確定した時点で直ちに連帯納付義務者に対して連帯納付義務に基づく徴収手続を行うことも可能である。しかし、国税当局は本件延納許可を行い、本件相続に係る固有の相続税について徴収していたところ、平成１２年分の相続税及び利子税を滞納したことから、平成１２年に本件各延納許可を取り消した上、本件各督促処分を行ったのである。また、本件各督促処分に至る経緯にかんがみれば、被告において不当に本件相続に係る相続税の徴収を怠っていたなどの事情は認められないから、被告が本件相続開始後約１０年経過し

た後に本件各督促処分を行ったことをもって国税徴収権の濫用と評価することはできない。

(6) 平成15年(行ウ)第80号相続税督促処分取消等請求事件(甲事件)、平成16年(行ウ)第41号相続税督促処分取消等請求事件(乙事件)

平成19年10月31日 大阪地方裁判所

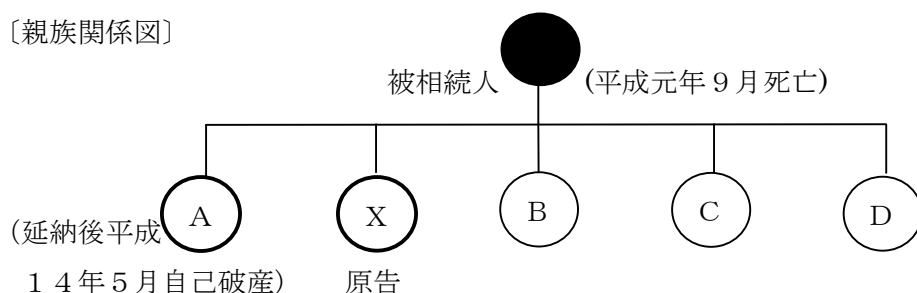
① 事実の概要

被相続人甲は、平成元年9月に死亡し、法定相続人として、長男A、二男原告X、長女B、次女C及び三女Dがおり、遺言書でもって男子の相続人である長男A及び原告Xに主たる遺産を相続させるようにした。

長男Aはこれを不満として遺産の一人占めを企て、諸々の扮装を惹起させていたが、相続税については延納の許可を受けた後、その支払いを怠り(原告Xには知らされていない)平成14年5月大阪地方裁判所に自己破産を申し立て破産宣告となった。その後、納税開始から14年後の平成14年5月に、Y税務署長から、二男原告Xに対して、長男Aの滞納相続税を徴収するために督促金額明細とともに、原告Xに対し督促状が送付された。

法定納期限である平成2年4月2日から12年以上も経過した平成14年5月20日に、突如督促処分されることに対し、明らかにY税務署長の怠慢としか考えられないこと、長男Aに対する徴収の懈怠、長男Aの納付した税額の充当方法等の問題点指摘し、連帯納付義務の具体的範囲と督促処分の違法性を争った。

〔親族関係図〕



② 争点

原告Xは、相続税法34条1項「連帯納税義務」の適用により、長男Aの相続税について納税をしたが、被相続人から相続又は遺贈により財産を取得したすべての者は、取得した財産に係る相続税について、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と記述されているが、原告納税者の固有の連帯納付責任の範囲に関する判断を争点としている。

③ 裁判所の判断

昭和55年に最高裁判決で「確定手続不要」と判示されており、連帯納付義務について、最高裁が「格別の確定手続を要するものではないと解する」と判示した判断を踏襲した。

2. 小括

相続税の連帯納付義務については、納税者の一般的な感覚から言うと不合理に感じる部分が多いとかねてより指摘されてきた。当然、裁判事例も多く存在しているのであるが、納税者側の主張が受け入れられたケースはほとんど存在しないと言っても過言ではないだろう。

この章では、いくつかの代表的な判例を例示として挙げさせて頂いた。徴収のあり方や、関連法の側面からも検討したとおり、十分予想されたことではあるが、事例に挙げたどの争点をとっても、納税者には厳しい判断となっている。

連帯納付義務が発動する場合、督促処分を受けた納税者にとって不意打ちとなるケースが多い。その際に、滞納をした相続人に対する国税徴収権の時効中断の効力は連帯納付義務者に及ぶかどうか、は有名な最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決で不意打ち督促処分を容認する判決が出ており、以後、裁判所はその判断を踏襲している。さらに行政手続法上の問題点について提起されたケースでは、連帯納付義務については特別の措置であるから行政手続法を考慮する必要はないという判断が続いている。しかも、裁判所の判断では連帯納付義務に「補充性はない」ので、たとえ本来の納税義務者から相続税を徴収できる可能性があったとしても連帯納付義務を適用できるという、全く持って徴収側に都合の良い判断が続いているのである。

また、連帯納付義務が発生する場合、本来の相続税の納期限より相当年数が経過している場合が多く、本来、「相続人が受けた利益の額を限度として」納税する義務が発生するはずであるにもかかわらず、一見、相続により受けた財産を大きく上回る納税を強いられるケースが多発している。(相続した不動産の時価が下落した場合など) しかし、この場合も裁判所の判断では「相続人が受けた利益」はすなわち相続時の相続税申告書に記載された課税価額に相当する金額のことであり、その後の財産状態の変動は全く考慮してもらえないという判断に終始している。

ここで興味深いことは、それでもなお、連帯納付義務の存在自体の違法性を争う裁判事例が後を絶たないことである。連帯納付義務が個人の財産権を保証した憲法 29 条などに違反しているかどうかということなどは、すでに多くの判例が存在し、裁判所が過去の判例を覆してまで納税者の主張を受け入れる余地はほとんど無いと解っているにもかかわらず、繰り返し提訴されているのである。これは、納税者にとって、「連帯納付義務」そのものが心情的に受け入れがたい“義務”であることを物語っている。過去の判例から見れば裁判に負けることが確実であると解っていても裁判に踏み切る納税者が数多く存在すると推察されるのである。

連帯納付義務は、有り体に言うと、税金の徴収手段を確保するための法律である。しかし、時代が進み、相続税の課税方法自体の是非も議論に上がる昨今、連帯納付義務の規定も、裁判所の判断も、民意からかけ離れてしまっていると言えるだろう。だからといって、

今後同じような事例で裁判所の判断が覆って連帯納付義務を否定するような判決が出る可能性は低いと言わざるを得ず、その点から考えても、早急な法律改正が望まれるところである。

VI 結びにかえて

名古屋青年税理士連盟研究部は今回「連帯納付義務」を議論してきた。研究当初の「連帯納付義務は *u n f a i r* であることを理論的に証明する。」の目標を達成できたか疑問が残る。しかし、代表的な判例を見てもわかるように納税者側には厳しい判断ばかりである。先にも述べたが、それでも連帯納付義務を争点とする判例が後を絶たないのはなぜであろうか。この点について、議論を深める余地はあると思われる。

内容的にはまだ不十分な点多々あると思われるが、今後の名古屋青税の研究部員それぞれの課題としたい。また最後になりましたが、研究部員の皆様には毎日の業務に追われる中、貴重なお時間を頂きありがとうございました。

ⁱ 北野弘久編「コンメンタール相続税法」勁草書房（1974）353-364 頁、橋本守次「ゼミナール相続税法」大蔵財務協会（2007）1034-1046 頁。

ⁱⁱ 小林磨寿美『贈与税の連帯納付義務と保証債務履行特例』T&A master 331 号（2009）30 頁

ⁱⁱⁱ 武田昌輔監「DHC コンメンタール相続税法」第一法規 2757 頁。

^{iv} 前掲注 ⁱ 「コンメンタール相続税法」359-360 頁。

^v 橋本守次「ゼミナール相続税法」大蔵財務協会（2007）1036 頁。

^{vi} 前掲注 ⁱ 「コンメンタール相続税法」360 頁、同「ゼミナール相続税法」1036 頁。

^{vii} 宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税務大学校論叢 57 号（2008）521 頁

^{viii} 佐柄 綾「相続税法 34 条 1 項（連帯納付の義務）に係る一考察」日税研究賞 入選論文第 29 回号（2006）12～17 頁

^{ix} 三木義一・鹿田良美「共同相続人の延納と連帯納付義務」税経通信 57 巻 10 号（2002）234 頁。

^x 村上潤「連帯納付義務の法的問題の再検討」立命館法政論集 2004 年第 2 号 99 頁。

^{xi} 三木義一「連帯納付義務と確定手続の法的関係 ―誤用される最高裁判決の法的意味―」立命館法学 2005 年 6 月号、351 頁。

^{xii} 前掲注 ^x、102 頁。

VII 替歌紹介

1. 1曲目『ぶれないぞ』

原曲：『プレゼント』唄：JITTERIN' JINN

1曲目

『ぶれないぞ』

あなたが私にくれたもの
場所も知らない別荘地
あなたが私にくれたもの
ヤクザが居座る更宅地

あなたが私にくれたもの
清算進まぬ(ゴルフ場)会員権
あなたが私にくれたもの
売るに売れない同族株

金持ちだったけど
現物ないなんて

まじめな長男は
秘密の夜行脚
だいたい毎日フィリピン
(滞納)残高知って呆れるわ

お上がよこした督促状
確定手続きいりません
お上がよこした督促状
不意打ち課税も違法なし

お上がよこした督促状

滞納税額2,000万

お上がよこした督促状

利子税重なり8,000万

兄貴の税だけど

私にくるなんて

金持ちだったけど

いきなりくるなんて

連帯納付で、借金

さよならしてあげるわ

2. 2曲目『払わせたのがいっぱい』

原曲：『思い出がいっぱい』唄：H20

2曲目

『払わせたのが
いっぱい』

マンションはとても高価で

とても 買えやしないね

無邪気なパパの財布で
名義Me 払うのはPaPa

税は無限のつながりで
贈与税 思いもしないね

手に届く 封筒は
税務署のもので
納付書 入っていた

税金払う金ない
パパはもう 別れちゃった

相談した税理士 言った
「連帯納付(義務)で解決だね」

悪女だったと いつの日か
想う時が くるのさ

3. 3曲目『34条 怖ええ』

原曲：『天城越え』唄：石川さゆり

3曲目

『34条 怖ええ』

兄の事業の失敗が

いつしか私に

ふりかかる

国に盗られるくらいなら

息子に譲っても

第二次納税義務

多額の遺産 上場株

カネボウ・NOVA

武富士にJAL

暴落し 崩れ落ちる

失意の向こうに 兄の

連帯納付

受けた利益はもうないのに

さらにとられて火の車

あなたに言いたい

連帯納付 怖ええ

4. 4曲目『国が勝つ』

原曲：『愛は勝つ』唄：KAN

4曲目

『国が勝つ』

毎月の家賃を
受け取るたびに
延納税額払うため
ぜんぶ貯金した

すべての生活費
切り詰めたから
延納税額ぜんぶ
なんとか完納できたのさ

だーけど その一あと
税務署から通知来て
兄貴の分の税金も
「払え！」って言うんだよ……

そんなのおかしいよ
兄貴なんていつも
派手にやってたんだ

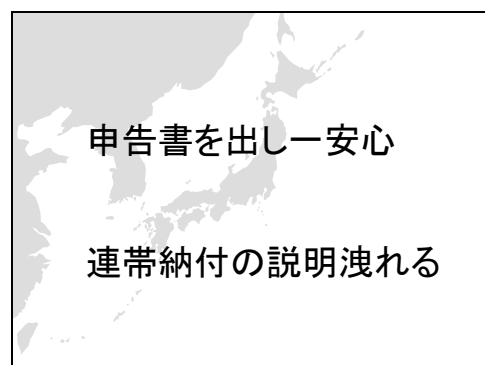
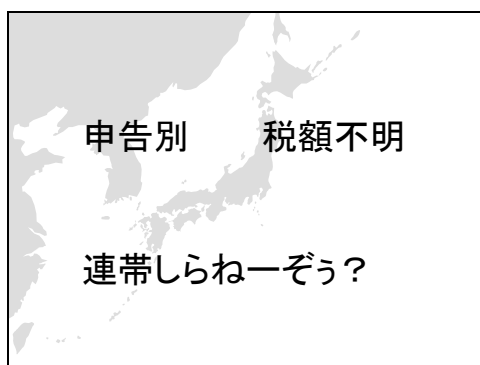
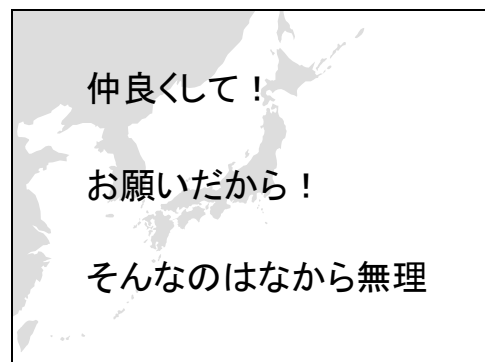
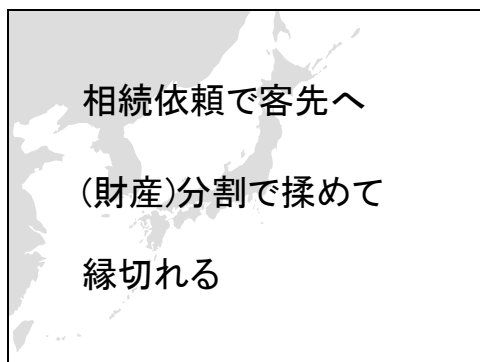
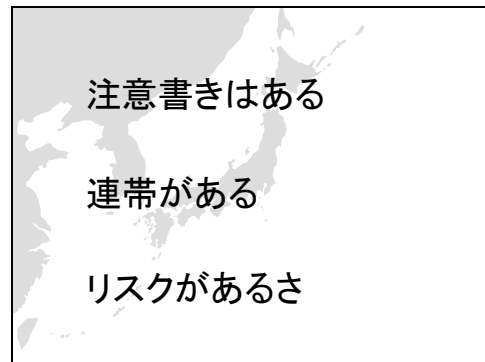
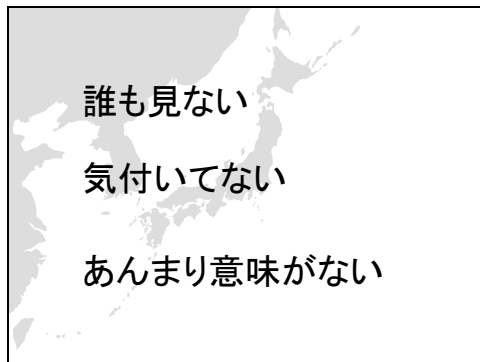
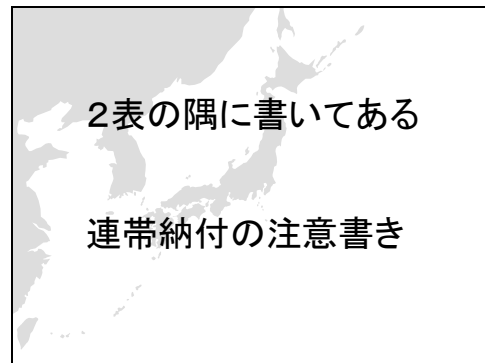
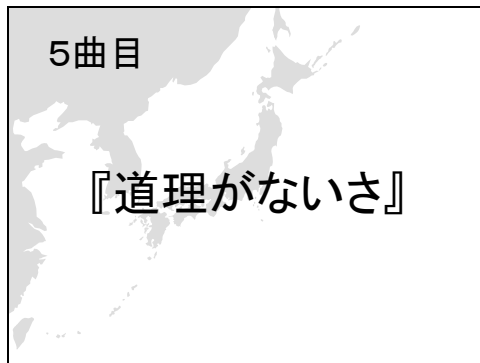
そんなこと言ってもね
連帯納付の義務が
君にはあるよ
法律で決まってる

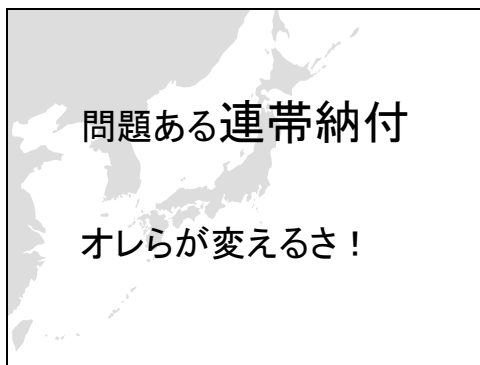
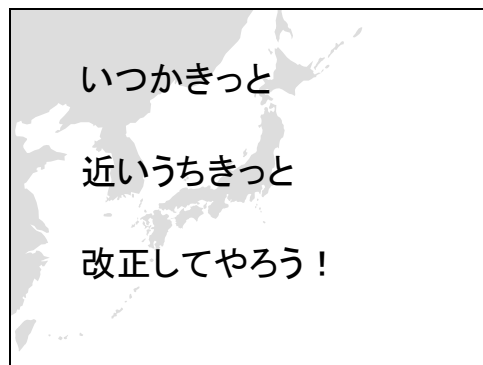
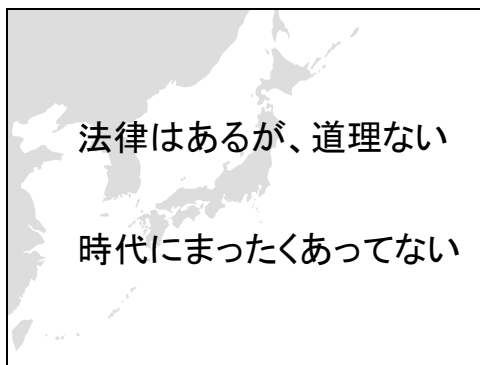
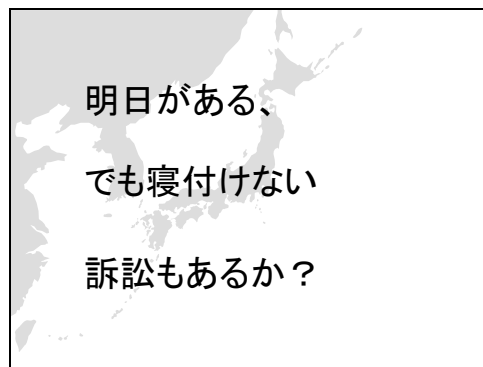
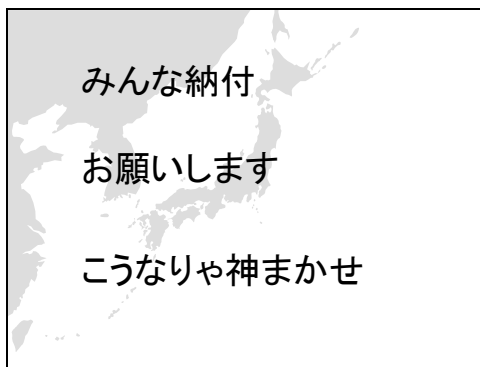
どんなに理不尽で
かわいそうでも
裁判やれば
必ず最後に国が勝つ

34条ある限り
必ず最後に国が勝つ！

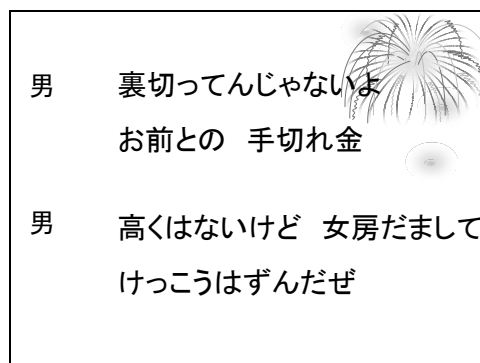
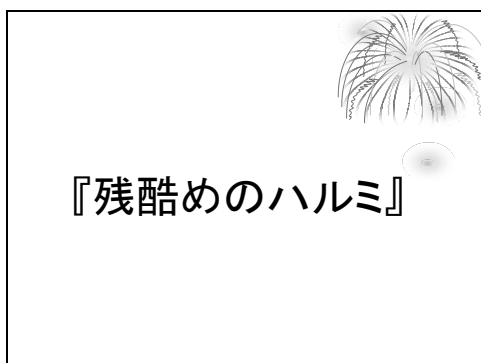
5. 5曲目『道理がないさ』

原曲：『明日があるさ』 唄：坂本九





6. 6 曲目『残酷めのハルミ』 原曲：『3 年目の浮気』 唄：ヒロシ&キーボー



男 滞納してんじゃないよ
現ナマ払いだろ

男 贈与税にも 連帯あること
説明しただろ

女 あらバカね
いつも騙されて ばかりで

女 あなたが死んだら 嫁さん負担と
言ったのあなたよ

男 わざとかよ
それでも連帯くるのか

男 いきなり督促、負担も増えるし
浮気もばれるし

女 金持ってはいないわ

男 金持ってんじゃないか

女 ハワイに土地買い
ドバイの株買い
日本じゃ金ない

男 税務署は株くらい
海外見ろよ

女 取り易いところからって
決まっているのよ

男 散々だよ春美怖い
遠くに行ってよ！！

女 悪態ついてあの世行っただって
天国行けない♪♪♪

平成22年度 研究部

担当副会長	水 野 貴 文 (千 種)
部 長	中 垣 吉 晴 (中 川)
副 部 長	石 川 広 紀 (中)
副 部 長	妹 尾 明 宏 (西)
部 員	後 藤 真 弓 (中)
	齊 藤 浩 基
	新 町 未 紀
	岡 田 和 巳 (東)
	山 田 瞳
	恒 川 貴 光 (千 種)
	本 間 拓 巳
	中 島 達 朗
	河 村 達一郎 (西)
	後 藤 大 輔
	宮 田 文 香
	森 山 貴 弘 (中 村)
	松 田 憲 治
	鈴 置 和 美 (昭 和)
	田 中 和 美 (熱 田)
	小 出 繁 明 (中 川)
	後 藤 聡
	内 藤 忠 大 (半 田)