

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

三 木 義 一

はじめに

連帯納付義務はその制度自体が、現行相続税の取得税の体系と適合していないが¹⁾、バブル崩壊後その矛盾を一層深めている。しかも、連帯納付義務について「確定手続不要」と判示した昭和55年最高裁判決²⁾が誤用され、連帯納付義務者の権利救済が著しく狭められているように思われる。そこで、本稿では、連帯納付義務者は自己の固有の連帯納付義務の範囲について徴収手続固有の問題として争える、という当然の事実を確認するために前記最高裁判決の法的意義を明らかにし、「確定手続不要」であるため、連帯納付義務者は自己の具体的納付責任額の範囲についてまでも確定しており、その範囲等について争えないかのような主張を批判的に検討したい³⁾。

一 具体的事実関係および争点

まず、事実関係および争点を整理しておこう。

(1) 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、二女C及び三女Dがいた。

甲は遺言書でもって男子の相続人であるA及び原告に主たる遺産を相続

させることとしたが、Aはこれを不満として、遺産の一人占めを企て、死亡危急時遺言を捏造するなどの紛争を提起したが、長年にわたる係争の結果、甲が残した公正証書遺言どおりの相続となった。C及びDは、原告に対し、この公正証書遺言による相続によって遺留分を侵害されたとして、遺留分減殺請求を行ない、長年にわたる係争の結果、原告と和解し、遺留分相当額を取得した。C及びDはAに対しても同様に遺留分減殺請求を行ない、和解したようであるが、原告からの同人らに対する問い合わせに何ら回答しないため、その取得額は不明であった。

(2) Aは甲の死亡前及び死亡後において、遺産の一人占めを企て、諸々の紛争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（もっとも、原告にはその事実は知らされていなかった）、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。破産管財人の報告書によると、届出の負債額は総額約53億円であり、そのうち公租公課が3件で約10億7000万円であったが、その殆どが滞納していた相続税であった。

甲から相続で取得した財産の殆どが不動産であり、しかも、古くからの貸地が大部分であったため、早期に適切な対応をしなかったため、不動産市況の悪化などにより支払不能に陥ったのである。

(3) 督促処分

そのため、相続開始から14年後に、Y税務署長は、突如、原告に対し平成14年5月、別紙督促金額明細とともに督促状を送付してきたのである。同督促状によると、Aの滞納相続税を徴収するために、相続税法第34条第1項の規定に基づく連帯納付義務があるとされており、また、Bが平成2年9月12日に死亡したのであるが、同人の連帯納付責任額につき、国税通則法第5条の規定により承継されたとされており、それらの原因による督促処分であった。

(4) 督促処分がなされるまでの経過

本件督促処分がなされるまで、原告は被告Y税務署長が適切に徴収権を行使しているものと信頼していた。原告の相続税はすでに完納していた。Aの納税状況について不安もあったので、原告の妻がY税務署を訪問し、問い合わせをしたが、守秘義務を理由に何らの回答も得られなかった。

原告としては、Aの納付状況の悪化等の事情についても、わざわざY税務署を訪問しても何も知らされず、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、突如督促処分をされることに對し、明らかにY税務署長の怠慢としか考えられないので、Aに対する徴収の懈怠、Aの納付した税額の充当方法、等の問題点を指摘し、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。

これに對し、被告Y税務署長は前記昭和55年最高裁判決の「同(相続税)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に対応し、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。」という部分を引用し、「したがって、原告の訴外Aの相続税の連帯納付義務は、既に確定しており、仮に上記督促処分が違法であっても、連帯納付義務の成否に影響を与えるものではない」と主張しているのである。これでは、督促処分に違法があっても、連帯納付義務者は救済されないし、その具体的範囲も争えないことになりかねない。はたして、前記最高裁判決はそのような不合理なことを強いているのだろうか。以下この点を具体的に検討しよう。

二 租税法における確定過程と徴収過程の峻別

租税債権債務は、まず租税債務が一定の要件の充足により成立し、当該成立した抽象的租税債権債務が具体的に確定する確定過程と、具体的に確

定した租税債権債を納付もしくは徴収する徴収過程とに大きく区分されている。

相続税を例にすれば、「相続又は遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。）による財産の取得の時」（国税通則法15条2項4号）に租税債務が成立し、申告によって租税債務が具体的に確定する。こうして確定した相続税債務が納付（連帯納付・物納も含む）されるか（相続税法33条～41条）、納付されないときは督促をはじめとする徴収手続がとられることになる。

本件の問題を検討する場合には、この二つの過程をきちんと峻別して議論をしていく必要があるのである。

三 相続税の連帯納付の仕組み

本件の連帯納付制度の場合は、通常の租税債権債務の確定・徴収と異なる要件が規定されている。通常は、自己の確定した租税債務がそのまま納付・徴収の対象になるが、連帯納付については相続税法が次のように規定している。

第34条（連帯納付義務）

同1の被相続人から相続又は遺贈（第21条の9第3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、

互いに連帯納付の責めに任ずる。

つまり、確定過程で確定された税額と、徴収過程で求められる連帯納付の額が一致しているのではなく、確定過程で確定した税額を上限として、

上記の要件の限度額内で納付責任が負わされている制度である。

この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」と判示したことの意味を、二つの過程の峻別を意識しながら、まず正確に理解する必要がある。この点を誤解すると、本件被告主張の中にしばしば見られるように、上記最高裁判決があたかも連帯納付義務者の権利救済を一切予定していないかのような誤った理解に陥ってしまう。そこで、最高裁判決の趣旨をわかりやすく説明するために、以下のような図を使用したい。

図1のようなケースを例にすると、AさんとXさんはともに相続税の申告をし(最高裁の事例の場合は、後述のように、共同申告であったことも影響していると思われる)、自己の相続税債務は確定している。ここで、租税債務の確定課程は終了している。その確定した相続税債務について、Aが滞納したため、課税庁はXに連帯納付を求めることになるが、Xさんの連帯納付について確定手続が必要と言うことになると、確定過程で一旦決着がついているAさんの租税債務及びXさん自身の租税債務についても再度その範囲をめぐる争えることになってしまう。つまり、連帯納付義務が各相続人等の「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……互いに連帯納付の責めに任ずる」制度である以上、その確定の要件には主たる租税債務額も対象に含まざるをえないからである。最高裁が、連帯納付について確定手続不要としたのは、このような徴収過程で、すでに確定している相続税債務額を蒸し返すのを避けるためであったのである。つまり、図1を例にすれば、Xさんが連帯納付義務に関連して、「Aさんの相続税債務は10億円ではなく、実は3億円だった」等の主張を認めない、という趣旨にすぎないのである。したがって、連帯納付固有の要件である「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」いるかどうか等は別個の問題であり、徴収手続固有の問題として当然争いうることが前提となっているのである。

このことを最高裁で争われた事例とその判決内容を次のように再度検討

連帯納付義務と確定手続の法的関係（三木）

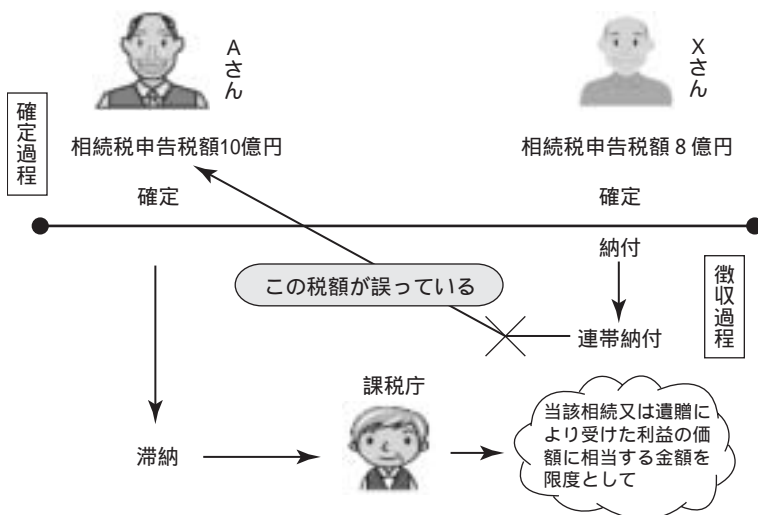


図 1

する中で確認しておきたい。

四 最高裁昭和55年判決事例と判決内容

最高裁昭和55年7月1日判決（民集34巻4号535頁）で問題となった事例とその主張は次のようなものであった。

原告Xは共同相続人B、Cとともに、共同申告した相続税債務について、B及びCが完納しなかったために連帯納付を求められた事案であった。そのため、原告は所有の不動産を差し押さえられたが、当該不動産を買い受けたD社が代位弁済をし、D社は売買代金と代位弁済求償権を相殺したのである。

この事例において、原告Xが主張したのは、確定行為を欠いていることを理由とする連帯納付義務の「不存在」であった。その際、原告が根拠にしていたことは固有の確定手続が必要であることと、次のように、原告さ

れた相続税額が必ずしも客観的に正しいものではない可能性だったのである。

「他の共同相続人が相続税申告書を提出して各人固有の相続税額が確定すると同時に連帯納付義務者として納付すべき税額が特別の手續を要することなく確定するとの考え及び数人の共同相続人の相続税の共同申告は連帯納付の義務の額をも確定することになるとの考えは、共同相続人の全員について同時かつ合一的に相続税額が確定することを前提としている。しかし、数人の相続人は各別に申告書を提出するのが原則であり、共同して申告する義務はなく、各申告者により相続人、課税価格等について申告内容が異なる可能性もあり、その場合は各人固有の税額や相続税の総額が共同相続人全員について合一的に確定しない。」

つまり、この事案で問題にされていたのは、原告X固有の連帯納付義務の範囲ではなく、その前提となる申告による確定額なのである。確定行為が必ずしも正確ではないので、再度確定しなければ納付義務は生じないという主張であり、この議論は徴収過程で、確定過程の問題を蒸し返す可能性を秘めた議論だったのである。

この事案の控訴審判決⁴⁾は、納税者の主張を退けて、確定手續不要と判断したが、その趣旨は徴収過程固有の義務の範囲について不要とまでしたのではなく、確定過程での確定を再度蒸し返す必要までではない、という趣旨だったのである。

同判決は確定手續不要の根拠を次のように言う。

「右連帯納付の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と照応して、その都度法律上当然に生ずるものであり、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續を

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者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。」

つまり、申告によって一旦確定した相続税債務自体は蒸し返す必要はなく、徴収過程に入れるということを言っているだけであり、連帯納付義務固有の要件である納付責任限度額についても争う余地はないなどとは言っていないのである。それどころか、それらの問題は徴収過程で争えることも前提としているのである。前述の判示に続けて次のように述べている。

「被控訴人は、右見解によれば、連帯納付の義務者は徴収手続の段階で突如他の共同相続人の負担する具体的租税債務を知ることになり、その課税処分について適切な争訟手段を欠くこととなって不都合である旨主張するが、さきにも述べた本来の納税義務者と連帯納付義務者の特別の身分関係、税負担の原因となる事実（相続）の同一性、連帯納付義務者の責任の限度、相続税の特質等に照せば、ある相続人の申告等に基づき確定した相続税債務について、ことあらためて確定手続をとることなく、直ちに他の共同相続人に連帯納付の義務を課したとしても、さして不当であるとは考えられず、また、連帯納付の義務者は、本来の租税債務の不存在・無効・自己の納付責任の限度については、連帯納付の徴収手続の段階において違法の主張をして争い得るから、被控訴人の右主張は失当である。」

つまり、連帯納付責任の限度額については、徴収過程固有の問題として争えることを明言しているのである。

この高裁判決を支持した次の最高裁判決も同趣旨である。

「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に対応して、法律上当然に生ずるものであるから、連

滞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。」

この最高裁判決における伊藤裁判官の次の補足意見も同趣旨なのである。

「たしかに、相続人等の事情は一様ではないから、個々の具体的事案に即して考えてみると、場合によっては、連帯納付義務者に対し通常の申告納税方式による課税の一場合としての徴税手続をそのまま行うことが、その者に不意打ちの感を与えることを免れなかつたり、納付すべき額その他の具体的な納付義務の内容の不明確によりその者を困惑させるような事態になることがないわけではないと考えられる。しかしながら、そのこと自体は、確定した租税の徴収手続に関して生ずる問題であって、税額の確定手続に関する問題ではないと解すべきである。」

つまり、最高裁が述べていることは、申告という確定行為によって確定した相続税債務自体は蒸し返してはならない、ということだけなのである。特にこの事案の場合は共同申告であったことも影響しており、他の相続人も滞納した相続人の相続税額はすでに承知していたということも前提となっているのである。したがって、確定行為が不要ということから、徴収過程においては納付責任の限度額について納税者に何らの告知等がなくても良いということは決して述べておらず、それらはむしろ徴収過程固有の問題として処理すべきことを前提とした判示であったことを、まず、確認しておく必要がある。また、共同申告でもなく、相手側の申告税額が不明な場合は、仮に相手の税額確定そのものは蒸し返せないとしても、徴収行為固有の要件の問題として「納付責任限度額」については納付義務者に告知すべきであるし、少なくとも督促処分でその範囲が明確にされていなければならないのである。

五 課税庁の誤解と徴収処分固有の手続

ところが本件被告の準備書面を見てみると、確定過程の問題と徴収過程の問題を混同し、「確定行為によって確定した租税債務額を蒸し返せない」という論理を「連帯納付義務者は責任限度額について争えない」かのような議論にすり替えている。

以下では、被告主張の中に見られる議論の混乱を指摘しつつ、徴収過程固有の問題として督促処分で連帯納付義務者に明示されるべき具体的内容を示していくことにしたい。

(1) 答弁書 8 頁

「本来の納税義務者に対する徴収手続と連帯納付義務者に対する徴収手続は、個別独立の手続であって、本件各延納許可の判断や本件延納許可時の具体的な担保追及の手続及びその判断等が、原告の連帯納付義務を消滅させたり、本件督促処分自体を違法とするものではない。……したがって、本来の納税義務者に対する徴収手続における違法等を根拠に原告の連帯納付義務が消滅するとする、原告の主張は失当である。」

ここでは、Aの租税債務についていかなる徴収上の問題があろうとも、Xの連帯納付義務には影響を与えないとされている。最高裁が判断しているのは、Xの連帯納税義務の前提となるAの確定過程の相続税債務はもはや蒸し返せないということだけなのに、Aについての徴収過程の問題もXの連帯納付義務には全く影響を与えないかのごとき記述となっている。

しかし、この記述は連帯納付義務の基本的性格にも反している。連帯納付義務については、その法的性質を連帯保証と解するか、連帯債務と解するか争いがあるが、いずれの見解に従うとしても、Aの納付はXの連帯

納付について絶対的効力を有するのであるから⁵⁾、Aの納付額をどのように評価すべきかは、Xの連帯納付責任の範囲についての固有の問題であり、Aの納付に応じてXの連帯納付義務も消滅していくことになるからである。この当然のことを、確定過程の確定行為は蒸し返せないということから否定できるわけではないことも明白であろう。

(2) 答弁書13頁 8 行目以下

ここでは最高裁判例を引用したあとで、

「したがって、原告の訴外雄作の相続税の連帯納付義務は、既に確定しており、仮に上記督促処分が違法であっても連帯納付義務の成否に影響を与えるものではないから、納付金の還付請求権は発生しない」

と論じている。

ここでも、確定過程と徴収過程の混同が行われている。Aの相続税債務が確定している場合に、その確定税額を蒸し返せないとしても、Xの納付責任の範囲については徴収行為固有の問題として争えるのであり、督促処分が違法であれば、連帯納付責任も請求できないこととなるのはむしろ当然であろう。

(3) 被告第1準備書面2頁

「本来の納税義務者である訴外雄作に対する徴収手続と連帯納付義務者に対する徴収手続は、別個独立の手続であって、本件各延納許可の判断や本件延納許可時の被告Y 税務署長の訴外Aに対する担保徴収の手続、判断等が原告の連帯納付義務を消滅させたり、本件督促処分自体を違法とするものではないことは既に述べたとおりである」

これは上記(1)と同趣旨なので、その批判がそのままここにもあてはま

る。

(1) 被告第4準備書面2頁

「一般に課税処分取消訴訟においては、税務署長において、当該課税に係る課税要件事実の存在について立証責任を負うと解されるものの、本件は、原告に対する相続税連帯納付義務に基づく督促処分の取消訴訟であって、当該督促処分の要件事実と上記課税処分取消訴訟とを同様に考えることはできない。そして、本件において被告Y税務署長が負うべき立証責任とは、原告が納付すべき国税を納期限までに納付していないことにとどまるのであって、それらの事実について立証を尽くしている」

ここでの主張は相当強引なものであり、論理的に誤ったものといわざるをえない。まず、徴収処分の立証責任については、課税処分同様、課税庁により当該処分が適法であること、すなわち取消し得べき違法の不存在を立証しなければならないと一般に解されている⁶⁾。

本件連帯納付義務については、納付義務の督促が適法となるための要件として、

主たる租税債務の確定
相続によって受けた利益の存在
具体的納付責任の範囲

があるのであり、このうち、は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のである。これをあたかもの存在さえ立証すれば良いかのような主張をするのは、最高裁判決を誤解し、確定過程と徴収過程を混同しているといわざるをえないのである。

(5) 被告第4準備書面4頁

「(3)ア 連帯納付義務は法律上当然に発生していること

相続税法34条の連帯納付義務は、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に対応して、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きを要するものではない。それゆえ、相続人等の固有の相続税の納付義務が確定すれば、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（最高裁昭和55年7月1日判決・民集34巻4号535ページ）。

本件督促処分に係る租税債務は、相続税法34条に係る連帯納付義務に係る租税であるところ、原告の連帯納付義務は、他の相続人等の固有の相続税の確定という事実に対応して発生する。そして、訴外Aの固有の相続税の納税義務は、訴外Aの平成2年3月29日付けの確定申告及び平成3年12月6日付けの修正申告によって確定しているのであるから、原告の相続税の連帯納付義務は、法律上当然に確定している。」

ここでも、確定過程の問題と徴収過程の問題を混同している。確定過程で確かに、AとXの相続税債務は確定しており、そのことを本件納税者も争ってはいないのである。問題なのは、Xが負う納付責任の具体的範囲であり、その範囲はAが納付されたとされる額等によって重大な影響を受けるのである。したがって、Xが負わねばならない責任額の範囲を明確にしなければならず、その額については徴収過程固有の問題として争えるのである。

(6) 被告第4準備書面6頁

「本件のような督促処分においては、確定した納税義務者が不存在又は無効でない限り、その金額の多少はそもそも違法事由とはなら

ず、その意味においても要件事実なり得ない。そして、連帯納付義務者に対する督促処分において、その具体的金額が争訟の対象とならないことは、徴収法32条以下に定められている第二次納税義務者が負担する具体的な金額をその争訟の対象にできないことが参考になる。

すなわち、相続税法34条1項に基づく連帯納付義務は、固有の納税義務者ではないものに納付責任を負わせるという面で、第二次納税義務と共通するところ、第二次納税義務による納付告知処分の取消訴訟においては、『第二次納税義務による納付告知は、主たる納税義務が具体的に確定したことを前提として行われる徴収手続上の一処分として性格を有するものであるから、主たる課税処分等が存在又は無効でない限りその効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者が納付告知処分の取消訴訟において、確定した主たる納税義務の存否又は数学を争うことはできないと解するのが相当である。』（最高裁昭和50年8月27日第二小法定判決・民集29巻7号1226ページ，最高裁昭和63年7月15日第二小法・税務訴訟資料165号315ページも同旨）と判示されるように、具体的な金額を争うことはできないとされる」

ここでも被告の主張は決定的な誤りを犯している。被告が引用する判決で争われているのは、第二次納税義務者が主たる納税義務者の租税債務額に異議があるときに、「そもそも主たる租税債務額が違法である」という主張は、第二次納税義務の段階ではできないという趣旨であり、第二次納税義務者の責任についての固有の問題は徴収過程の問題として争うのである。本件の場合も、Aの相続税債務がそもそも違法であるという主張をしているわけではないのである（共同申告ではないので、本件の場合はそのような主張の余地もあるように思われるが、本意見書ではその点には言及しない）。本件で、納税者が争っているのはXの納付責任の範囲であ

り、このことはAの相続税債務が一応確定していることとは全く別個の問題なのである。

被告の主張は、意識的にか無自覚かは別として、この点を基本的に混同していることが議論を錯綜させているのである。

六 被告引用判決の誤用について

また、被告は、以上のように誤った前提に立って、本件督促処分について、その適法性を様々な判例を引用して論証しようとしているが、本件の争点との関係では誤用といわざるを得ないものが多い。

(1) 被告第5準備書面3頁

「このことは、差押調書において、滞納税額の記載に誤記があっても、そのことから直ちに当該差押処分自体が違法となるものでないとした裁判例（東京地裁昭和39年8月15日・訟務月報11巻2号323ページ、東京高裁昭和43年5月15日判決・訟務月報14巻10号1188ページ）からもうかがえる」

この東京高裁で争われた事案は、処分の無効確認であり、一審は「差押調書に記載された滞納税額の一部に誤りがあり、また滞納のない税額が含まれていることは明らかであり、被告の差押処分に疎漏のあったことは否定できない」としたうえで、例外的に「無効」になることがあり得ることも次のように認めている。

「差押調書の記載の誤りが大きく、正当滞納税額に比し差押物件の価格が著しく高額で、もし差押調書に記載された滞納税額に誤りのあることがわかっておれば、当該物件を差し押えることなく、他の適当な物件を差し押えたであろうことが明らかであるというような特段の事情がある場合にのみ、当該差押処分の無効を惹起するものと解すべ

き」

しかし、同事案では「その誤差がとくに大きいというほどではないこと、及び正当滞納税額の満足を得るため他にいつそう差押えに適する財産を容易に発見し得たというような特段の事情があることにつきなんらの主張、立証がない」ことをふまえて「滞納税額の記載の一部に誤りがあったということだけで、たゞちに、本件差押処分が右述のような特段の事情に基づく無効原因があるということとはできないものと解すべきである」としているのである。

したがって、本件のように督促処分の無効確認を求めているのではなく、取消を求めている事案に、このような無効確認の裁判例を根拠に、督促処分を正当化するのとはそもそも筋違いである。

(2) 被告第5準備書面4頁

ここでは、大正11年の行政裁判所判決と、昭和35年の最高裁判例を引用して、督促処分の金額の誤りが違法ではないことの根拠にしている。しかし、行政裁判所の判決は、滞納処分を受けたために被選挙権を失わせた処分に対する判示であり、滞納処分の範囲そのものを争っているものではない。また、昭和35年最高裁の事案も、一旦適法になされた督促後の問題であり、「所論滞納額は、一旦督促のなされた後における誤謬訂正による税額の減少、公売処分による公売代金等を計算した結果生じたものであって、このように税額が減少せられた場合には、税額更正前に督促手続がなされている以上、改めて減少された滞納額に対して督促手続をすることなく前になされた督促手続に基づきただちに差押処分をなしうるものと解すべきである」とされているだけであり、そもそも最初の督促処分が適法なのか争われている本件に引用できる事案ではない。

(3) 被告第5準備書面5頁

ここでは、最高裁昭和45年12月24日第一小法廷判決（民集24巻13号2243

ページ)の判旨が本件連帯納付義務には適用されえないことを主張している。その論拠は、前期最高裁判決は源泉税についての判断であり、申告納税ですでに確定している債務を前提とする連帯納付とは異なることと、本件は納税告知ではなく督促処分であることが指摘されている。しかし、この最高裁45年判決の判旨は次のようなものである。

最高裁昭和45年12月24日第一小法廷判決

「源泉徴収による所得税についての納税の告知は、前記により確定した税額がいくばくであるかについての税務署長の意見が初めて公にされるものであるから、支払者がこれと意見を異にするときは、当該税額による所得税の徴収を防止するため、異議申立てまたは審査請求(法七六条、七九条)のほか、抗告訴訟をものしうるものと解すべきであり、この場合、支払者は、納税の告知の前提となる納税義務の存否または範囲を争って、納税の告知の違法を主張することができるものと解される。ただし、右の納税の告知に先だって、税額の確定(およびその前提となる納税義務の成立の確保)が、納税者の申告または税務署長の処分によてなされるわけではなく、支払者が納税義務の存否または範囲を争ううえで、障害となるべきものは存しないからである。」

つまり、ここでは告知処分とはいえども、ここで初めて税務署長の見解が明らかにされるので、徴収処分の遂行を阻止するために「納税義務そのもの」の存否を争えるとしているのである。被告がわざわざこの判決を引用しているのは、本件で原告が争っているのはAの相続税額そのものであると誤解しているからである。本件の争点は、原告Xの納付責任の範囲であり、そのこととの関係でAがいくら納付したといえるかである。前記最高裁の判旨を引用するならば、納税者にとってはこの納付責任の範囲が督促処分ですでに公にされるのであるから、Xは違法な徴収処分の遂行を阻止するために、納付責任額の範囲等を徴収処分の取消訴訟で争えることは、

当然なのであり、最高裁の論理で行けば、この段階で初めてAの租税債務額が公になるのであるから、これをも徴収処分を阻止するために争う余地もあるのである（但し、本件ではそのことを争っているわけではなく、X固有の納付責任額の限度である）。

おわりに 督促処分で示されるべきもの

以上論じてきたように、被告の主張は根本的なところで最高裁判決の趣旨及び原告の主張を誤解して、誤った反論を繰り返しているだけと言わざるを得ない。

本件で問われているのは、連帯納付義務の前提となるAの相続税債務額の当否ではない。本件で問われているのは、原告納税者の固有の連帯納付責任の範囲である。

この連帯納付責任は

まず、前提となる相続税債務の存在（本件では、この点は特に争われていない）、

次に、連帯納付義務者の「相続によって受けた利益」の存在、

次に、連帯納付義務者相互の納付状況、

によって、その具体額は変動する。したがって、具体的納付責任の範囲を課税庁は納税者に明らかにしなければならず、その額が誤っていれば当該処分は違法となり、督促処分は取消し得べき瑕疵を内包していることになる。本件の場合、この具体額を連帯納付義務者に初めて公にできるのは督促処分である以上、督促処分で少なくとも 及び の具体額が明示されなければ、納税者は具体的範囲について争う道が閉ざされることになる。確定手続を不要とした最高裁判決は、上記 の部分について争えないとしているだけであり、 の問題は徴収過程固有の問題として当然争えることを前提にしていることを、再度強調して本稿を終えることにしたい。

* なお脱稿後、最高裁平成17年1月19日判決（最高裁HP・三木「主たる納税

者に代わって訴訟が可能」税務Q & A2006年2月号参照)に接した。第二次納税義務者が主たる納税者に代わって主たる課税処分を争えろとし、権利救済の道を大きく広げる内容であった。この判示は連帯納付義務者の救済にも今後大きな影響を与えらると思われる。

【付記】 裁判官として税法についての判決も多い吉川先生には、税法上の問題についてでも在職中いろいろご指導いただきました。退職後も税法と裁判のあり方について、多くのご教示が受けられることを期待しています。

- 1) この点については、三木「相続税の基本原則の再検討」租税法研究23号1頁以下、三木『相続・贈与と税の総合判例解説』(信山社、2005年)216頁およびそこに引用の諸文献も参照されたい。
- 2) 最高裁昭和55年7月日判決(民集34巻4号535頁, 訟月26巻11号2070頁等)。本件についての評釈は、碓井光明・判例評論269号154頁, 広瀬正・税理25巻13号15頁, 山田二郎・税法学345号6頁, 時岡泰・法曹時報34巻7号103頁, 上田勇夫・税務弘報29巻7号151頁, 新井隆一・租税判例百選 第3版(別冊ジュリスト120)100頁, 石島弘・民商法雑誌84巻3号357頁, 中里実・法学協会雑誌99巻9号153頁, 白井皓喜・自治研究57巻4号106頁, 牧野正満・税理20巻9号177頁, 高野幸大・税研106号29頁, 等がある。
- 3) 本稿は、平成15年(行ウ)第80号及び平成16年(行ウ)第41号の相続税督促処分取消請求事件について、原告側から依頼された意見書を論文用に再編したものである。
- 4) 大阪高裁昭和53年4月12日判決(民集34巻4号563頁, 訟月24巻8号1680頁, 等)。本件の評釈も多い。碓井光明・税務事例11巻2号23頁, 山田二郎・税理22巻6号139頁, 水野忠恒・判例評論248号160頁1979年10月。大堅敢・法律のひろば31巻7号84頁1978年7月, 藤井康夫・税務事例10巻8号27頁, 牧野正満・税経通信33巻10号181頁, 等。
- 5) 浅田久治郎氏ほかの課税庁担当者により書かれた『租税徴収実務講座・特殊徴収手続3』(ぎょうせい1986年)147頁参照。
- 6) 法務省訟務局租税訟務課職員編『徴収訴訟の理論と実務』(税務経理協会, 1996年)193頁。