

連帯納付義務の法的問題の再検討

——連帯納付義務の法的性格と「受けた利益」概念の再検討——

村 上 潤

(公法専攻・法政専修コース)

はじめに

第1章 相続税法上の連帯納付義務制度とその実態

第2章 連帯納付義務の批判的考察⁽¹⁾——所有権保障と財産権保障

第1節 相続と所有権の関係

第2節 相続と財産権の関係

第3章 連帯納付義務の批判的考察⁽²⁾——連帯納付義務の法的性格

第1節 判例の検討

第2節 学説の検討

第4章 連帯納付義務の批判的考察⁽³⁾——「受けた利益」概念の再構築

第1節 負担限度額の根拠——主観的共同性の有無

第2節 「受けた利益」概念の再構築——帰責性の有無を中心に

おわりに

はじめに

相続税法34条は相続税及び贈与税の連帯納付義務を定めており、同条1項は「同一の被相続人から相続又は遺贈に因り財産を取得したすべての者は、その相続又は遺贈にかかる相続税について、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、互に連帯納付の責に任ずる。」と規定する。これは、一つの相続・遺贈にかかる相続税を、共同相続人及び受遺者（以下、「共同相続人等」と呼ぶ。）各々の受益を限度として連帯責任により納付させるということであるが、その徴収の実態は国税徴収権の行使としては行き過ぎとしか思えない事態を引き起こしている。ときにバブル経済の崩壊以降長期的な不況が続いている中にあることは、相

続税の徴収が相続財産の没収に止まらず受益者の個人財産にまで及ぶ事態には敏感に反応せざるを得ないであろう。一般的には、相続税は相当の資産家でなければ課されず相続人は莫大な資産を手にすると思われるであろうが、そのような認識とは逆に、自らに責任がないにもかかわらず相続により相続前よりも貧困になるケースが存在する。

「相続人は連帯して相続税を納付する」と聞いても違和感を覚えない人は多いかもしれないが、この問題を見過ごしてはならない。徴収実務の不合理性はすべて「連帯の意思がなくとも連帯責任を負わせること」に端を発しているからである。

第1章 相続税法上の連帯納付義務制度とその実態

(1) 不意打ちの督促処分

一般的には、相続人は自己の相続税を納付すれば相続財産を円満に取得すると認識されているかもしれないが、相続人がそう思って安心していた頃、相続人の手元に督促状が届く。督促状は「あなたの共同相続人が相続税を滞納したので代わりに払ってください」という内容のものであり、相続人は否応なく共同相続人等の滞納税額(督促にかかる国税についての延滞税及び利子税を含む。以下、「滞納税額等」と呼ぶ。)を「相続又は遺贈に因り受けた利益」(以下、「受けた利益」と呼ぶ。)を限度として代わりに納めなければならない。

このような督促処分が行われる理由は、租税法上、次のように説明される。手続法上、連帯納付義務者に対する納税の告知¹⁾は規定されていないうえ、連帯納付義務は相続人又は受遺者の固有の納税義務の確定という事実²⁾に照応して法律上当然に成立し、徴収処分に際して特別の確定手続を要しない²⁾とされている。また、実体法上、連帯納付義務は民法上の連帯保証類似の責任と理解されており、連帯納付義務者には民法上の催告・検索の抗弁権にあたる権利(いわゆる補充性)は認められず(民法454条)、滞

納をした相続人に対する国税徴収権の時効中断（税通73条）の効力は連帯納付義務者にも及ぶ（いわゆる附従性。民法457条1項）。つまり、連帯納付義務は主たる納税義務の確定と同時に成立し、主たる納税義務が存する限り存続するため、課税庁は本来の納税義務者から相続税の納付がなければ、相続人の誰に対しても不意打ち的に督促処分を行うことができるのである。このような連帯納付義務の性質は最高裁55年7月1日判決（民集34巻4号535頁。以下、55年判決と呼ぶ。）及びその原審である大阪高裁昭和53年4月12日判決（行集29巻4号514頁。）によって示され、その後の判例において徐々に具体化されながら踏襲されているものであるが、この55年判決の補足意見として伊藤裁判官は次のように述べている。「国税通則法36条1項は納税の告知を要する場合を列記しており、それは制限的な列举と考えられるから、相続税法34条1項による連帯納付義務について国税通則法36条1項を適用する余地はないし、また、この連帯納付義務は保証人の納付義務と類似したところもあるが、その性質を異にするものであるから、同法52条2項の規定の類推適用を考慮することも困難であると解される。」としながらも、「租税の徴収の手続において、納付義務者に不意打ちの感を与えたりその者を困惑させる事態を生ずることのないよう配慮することが望ましいといつてよい。……連帯納付義務についての納税の告知を要しないとする立法態度は、賢明なものとはいえない」。この補足意見にみられるように、学説³⁾にも納税の告知を要するものが多く提唱されている。

しかし、この補足意見や多くの学説を受けても納税の告知を要するとの立法はされておらず、相続人は督促状を受けとって初めて自らが履行しなければならない納付義務の存在を知るのである。

（2） 相続財産の価値下落による固有財産の侵害

連帯納付義務額は相続人が受けた利益の価額に相当する金額が限度とされる。しかし、その督促状が届いたのが相続開始後10年以上経過した後で

あった場合などは果たして相続財産は残っているだろうか。残っているか否かにかかわらず、相続人の負う連帯納付義務の限度額は「受けた利益」であり、それが10年後にそのまま「連帯納付義務額」となるおそれがあるのである。

バブル経済の崩壊以降、地価は久しく右肩下がり傾向にあり、平成4年には土地の実勢価格が路線価による相続税評価額を下回るという地価の逆転現象が起きはじめ、同年、相続税評価額が地価公示価格に対して一律80%の水準に引き上げられたことにより両者の乖離は縮まったのであるが、それにより新たに起きた問題がある。全国平均で相続財産の70%以上を占めるといわれる土地の相続税評価額が引き上げられたことにより、相続人の相続税負担は従前よりも相対的に増え、相続した土地の（譲渡所得税等差し引き後の）売却代金をもってしても相続税を完納できないという事態が生じ始めたのである。そうなれば相続人は物納又は延納手続きをとるしかないが、物納が許可されなかった場合は、適正な担保提供を要件に延納を申請するしかない。しかし、相続した預貯金及び相続財産の売却代金を延納にかかる分納税額（利子税含む。以下「分納税額等」と呼ぶ。）の納付に充てていても、経済状況からして相続時の評価額で売却することは期待できない。相続財産と担保提供資産は価値下落と一体となって目減りしていく。こうした事態に陥っても現行法の下では延納を物納に切り替えることはできない。そうして固有財産までも相続税の納付に充てることになるが、分納税額等の納付ができなくなり滞納となる。すると今度は他の共同相続人等のところに督促状が届く。

ここで初めて連帯納付義務が顕在化するが、この相続人にも価値下落の問題が生じているのである。相続人は相続財産をその時の評価額どおりに換価できたとしても、他人が滞納した相続税を納めるために、相続時から督促処分時までの価値下落分については身銭を切ることになる。しかし、これで相続人の不幸が終わったわけではない。

（3） 求償問題の放置

連帯納付義務を履行した相続人は相続税を滞納した者に対して求償権（税通8条，民法442条）を取得することになるが，自らの支払うべき相続税を滞納した者に求償額相当の金銭を支払う資力は残されていないであろう。彼が善良な納税者であるならば私財を投げ打ってでも納付をしたであろうし，上記のように延納から滞納までの道筋をたどったのであればなおさら求償は見込めないであろう。求償の手立てがないとなると，連帯納付義務履行者は他人の租税債務を肩代わりしたことになるが，判例⁴⁾においては連帯納付義務の履行を求めるにあたって相続人の中での求償権行使において生じる障害は考慮する必要がないと判示されている。結局相続人に救済される者は一人もいないという事態が起こりうるのである。

このような実態に着目し，本稿においては，相続税の徴収確保を図る目的から私法上の根拠を欠いた法律擬制的な連帯関係を共同相続人等に強制することの不合理さを批判的に論じ，相続税の連帯納付義務の法的問題を再検討したいと思う。そのためには，相続人の相続財産に対する所有権及び相続人の固有財産に対する財産権の保障についての観念的理解も必要であるため，そのような理解を前提として述べた後，判例により示された連帯納付義務の法的性格及び諸学説を批判的に検討することにより，連帯納付義務の本質（相続税の納付につき共同相続人等の間に主観的共同性のないこと）を論証する。これに基づき，主として帰責性の観点から，「受けた利益」概念の取扱いの見直しを提言したいと思う。

第2章 連帯納付義務の批判的考察(1)——所有権保障と財産権保障

第1節 相続と所有権の関係

相続財産は相続税の課税対象となるが，相続人は自らの相続税債務を履行した後は円満に相続財産を取得し，自由にその処分を行うことができるはずである。しかし，共同相続人等は，相続税の納付につき連帯納付義務

を負っていることにより、他の相続人の滞納に伴い不意打ち的にその義務の追及を受ける可能性がある。

(1) 相続制度からの検討

このような実態をみるに、相続人の相続財産に対する所有権については相続制度の法的仕組みから考える必要があると思われる。つまり、被相続人が自己の財産を受け継がせる権利(被相続人の相続権)を觀念することにより相続財産に対する相続人の所有権を觀念する必要が生じてくる。相続権と所有権との関係については、所有権とともに相続権を憲法で保障しているドイツにおける議論が参考になる。三木教授によれば、ドイツでは「一般には(相続権は)所有権保障と特に区別せずに、相続人が自己の財産を受け継がせる権利、すなわち被相続人にとっての遺言の自由、処分の自由はこの特別規定がなくとも、所有権保障の構成要素として保障されると解⁵⁾」されていることが窺え、このことからすれば憲法の規定がなくとも相続権は被相続人の所有権保障として觀念されと言える。したがって、被相続人が自らの遺産を引き継がせた相手、すなわち相続人の所有権を保障しなければならない。現行の相続制度においては、遺言などの死者の意思を確認する手段がないため法律の規定により相続人となる場合もあり、また、そのような法定相続人がいない場合にも内縁の配偶者を特別縁故者として遺産の全部又は一部を取得させることが認められる(民法958の3)のであるから、死者の意思がなくとも所有権保障の例外として国家に相続財産を没収されることはない。加えて、相続人の権利として遺留分減殺請求、寄与分などの個別的な調整規定があることや、相続の承認(限定承認を含む。)又は放棄を選択する自由も認められていることも併せ考えると、相続制度上は相続財産を取得した者はその財産について所有権を有すると考えられることに疑いはないであろう。

しかし、連帯納付義務を規定する相続税法34条1項の存在により、次の2点において、共同相続人等の相続財産に対する所有権、つまり、自己の

相続税納付後の残余相続財産を処分する自由は不当に制限されていると思われる。

第一に、共同相続人の中に被相続人の配偶者や一親等の血族以外に受益者がいる場合には、当該受益者には相続税額の2割加算規定（相続18条）が適用されるため、彼が自己の相続税を完納しなければ2割増の連帯負担を余儀なくされる⁶⁾。そのため、相続人は、「2割増の連帯納付義務」を考慮して、より多くの相続財産を留保しておかなければならない。もっとも、共同相続人等が互いの納付状況を常に把握し未納者には納付を促す、あるいは代表者が納税資金を預かって納付するなどの対策もとっているが、それが制度上義務づけられているわけではなく、また、そのような連帯関係が連帯納付義務者である「同一の被相続人から相続又は遺贈に因り財産を取得したすべての者」の間に存するとは思えない。

第二に、相続人が自己の相続税を完納しても、他の共同相続人等が相続税の延納許可を受け、その延納に係る分納税額等が完納されない間は、連帯納付義務の追及を受ける可能性が高い。第1章(2)で述べたように、バブル経済の崩壊で土地等の相続財産が満足以売却できず分納税額等の納付が困難となり延納が破綻する場合を考えると、「受けた利益」に相当するだけの相続財産は留保しておかねばならない。相続税法上認められる延納期間は最大で40年（措法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（措法70条の10第1号（不動産等に係る特例））のであるから、国税徴収権の時効消滅期間である5年（税通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。

55年判決によれば、相続人の固有の納税義務の確定と同時に、他の共同相続人等において、金額が不明であり存在も抽象的である連帯納付義務が成立するうえ、その追及にあたり確定手続は不要であるとされるが、この

ような見解をもって連帯納付義務が具体的な租税債務として確定したとは解されない⁷⁾。したがって、共同相続人等はその取得財産を相続税納期限後の将来最大45年間にわたって保持する義務を負わず、自由な処分を許されるというべきである。

しかし、これまでの判例には、上述のような相続財産の処分の自由が制限されていること（もっとも、相続財産を使用収益する権利はあろう。）の不合理さから、連帯納付義務の規定自体が法令違憲であるとして争われたものはない。したがって、相続財産の費消事実を連帯納付義務追及時にどう評価すべきかは連帯納付義務の事案を個々に検討することにより解決策を導くほかない。その際、「相続財産を費消しても良いが、連帯納付義務は「受けた利益」を限度として追及する」という徴収実務が行われることの是非に注目すべきであろう。なお、この点については第4章第2節において具体的に述べる。

（2）私債権と租税債権の優劣からの検討

連帯納付義務は、その発生時点では抽象的納税義務にすぎないため相続人の相続財産の処分を規制しえないが、これは次の点でも裏付けられる。租税債権は、共同相続人等（潜在的な連帯納付義務者）の取得財産に附着する私債権に劣後する場合がある。

租税債権は原則として私債権に優先する（税徴8条）が、例外的に、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（同15条1項、16条）。しかし、潜在的な連帯納付義務者が相続税の法定納期限「後」に抵当権を設定した相続財産を有していても、それが第三者（相続と無関係の納税者）のための物上保証である場合は、国は抵当権の順位による優先関係は主張しうるが、当該相続財産は「納税義務者」の財産ではない⁸⁾ことから、国税の法定納期限と私債権の

抵当権設定登記日との先後で決定される優先関係を主張できず、租税債権は抵当権に劣後することとなる。

つまり、私法上の取引の安全を図る観点から、国税徴収法上は租税債権が私債権に劣後する場合が想定されているのであるから、相続人が相続財産を担保に供する（処分権を有する）ことは法的に承認されていると言える。

もっとも、「受けた利益」は、条文上は「金額を限度として」であって「相続財産を限度として」とはなっておらず、租税債権が私債権に劣後することは問題とならないとも言える。しかし、共同相続人等が相続税の引当財産を取得したからこそ一つの相続による受益者であることに基づく連帯関係を擬制しうる⁹⁾のであるから、相続人がその引当財産を散財しないよう確保しておくことが求められるはずである。それにもかかわらず、連帯納付義務は相続税納期限後最大45年間消滅しないのであるから、この点（引当財産を最大45年間にわたり野放しにすること）を考慮せずして連帯納付義務を「附従性を有する」連帯保証類似の責任とし、不意打ちの督促処分による追及を承認した55年判決は、論理性を欠いた極めて不合理な判決であったと言える。

第2節 相続と財産権の関係

（1）課税権行使の限界

第1章⁽²⁾において述べたように、固有財産が相続税の引当てとなることは課税権行使の限界を越えたものであることは明らかである。来栖教授は、「財産権は租税立法の下にある、とよくいわれることがあるが、それは財産そのものを課税によって全部奪い取ることができるという趣旨でないのは勿論、贈与、遺贈、無遺言相続によって取得した財産を相続税（贈与税）として全部収奪しうる趣旨と解すべきではない¹⁰⁾」とされており、三木教授も、「国民の所有権を保障している租税国家における「租税」には、財産元本に対する侵害であってはならないという本質的制約があり、この

点で没収と区別しうる¹¹⁾」と解されており、私見もそのように解すべきであると考ええる。

また、「生活激変緩和のための課税最低限や潜在的持ち分が合理的に推定される者の税負担軽減等は合理的な制度として承認できる¹²⁾」というべきであるから、相続税の引当てとなるべきでない性質のもの、すなわち非課税財産の価額、基礎控除等の諸控除相当額、税額軽減の額及び相続財産のうち相続人の潜在的持ち分が推定される財産等の価額は、それらが相続税法上は課税財産を構成しない(又はすべきでない)¹³⁾ものであり、前節に述べたことと併せ考えるに、それらの価額に相当するだけの相続財産に対する相続人の所有権が制限されているとは言えないから、「受けた利益」として相続税の引当てとなってはならない¹⁴⁾。

(2) 大阪地裁平成15年1月24日判決の検討

相続税の連帯納付義務を規定する相続税法34条1項の違憲性を全面的に争った、現在も大阪高裁において係争中の裁判の原審である大阪地裁平成15年1月24日判決(タイムズ国税庁訴資 Z888-0739。)の事案について検討する。

【事案の概要】

本件原告が平成2年9月20日に開始した相続により「受けた利益」(注：相基通34-1の取扱いに従った場合。)は1313万8500円であったが、平成12年10月16日付けで原告に対して行われた本件督促処分により同額を請求されている。しかし、原告が取得した相続財産のうち預貯金300万円を除いた建物の相続開始時の評価額が3050万1900円であったのに対し、原告が本件提訴に至った平成13年度における同建物の評価額は2958万6600円であり、督促処分のあった平成2年度の評価額から91万5300円下落していた。原告は相続により取得した預貯金300万円を既に消費しており、相続開始前から賃貸経営に供していた同建物を評価額で処分できたとしても、賃借人の退去費用、同建物の価値下落による不足額及び

預貯金消費分の合計で、最低でも約400万円を別途金策しなければならなかった。

【判決内容】

この事案では、告知等の手続に関する規定の不備や国税徴収権の濫用等についても争われているが、これらについては第1章⁽¹⁾、第3章第1節⁽²⁾において述べているため省略する。ここで注目すべきは、本件において相続税法34条1項の規定を適用することは憲法29条に違反するかという争点に関する大阪地裁の判示である。

大阪地裁は、同規定の合憲性について「……同条同項は、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に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とはいえないというべきである……」との判断を下した。また、その上で、同規定を本件に適用することにつき、「……仮に相続開始後に相続財産の価値が下落したことを理由に納税義務の減免を認めるとすると、当該財産の価値の下落前に相続税を納付した相続人等との間で税負担の不公平が生じるなど不合理な結果となる。……本件においては、原告の主張を前提としても、原告が取得した本件建物の価値の下落は91万5300円にとどまっている。よって、被告が、原告が本件受けた利益の価額である1313万円8500円について本件各督促処分を行ったことが著しく不合理であるとはいえず、本件各督促処分は憲法29条に違反しないというべきである」としている。

【判決に対する批判】

前半部分は、徴税確保という立法目的から設けられた連帯納付義務の

正当性を改めて確認しているが、「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に配慮されている」としていることは首肯しがたい。本件原告は、「受けた利益」を相続開始後10年以上経過後にそのまま連帯納付義務額として追及されており、その間の相続財産の価値下落については原告の責めに帰さない事由だからである¹⁵⁾。

また、「相続人は相続を放棄することも可能であ」ったとの見解をもって連帯納付義務者の帰責事由とすることも妥当ではない。仮に、自らが受けた利益を上回る相続税債務を負う共同相続人等をもつ者は相続放棄又は限定承認をすべきであるとしても、相続の放棄は相続開始後3ヶ月以内に行わなければならない(民法915条1項)のであるから、わずか3ヶ月の間に遺産分割を完了させて各人の相続税額を確定的に判明させなければならない。また、3ヶ月以内に単純承認・限定承認・放棄の判断ができない場合、利害関係人又は検察官の請求によって家庭裁判所で熟慮期間を伸長することができる(民法915条1項但書、家事審判法9条1項甲類二四)が、いずれにせよ、相続の承認による将来における連帯納付義務追及の可能性の考慮をも含めた、極めて難しい損得勘定を迫ることになるのである。いかに緊密な人間関係を有する共同相続人等の間であっても、各人の納税意識までも勘案して相続の承認・放棄を判断することはできないであろう。このような理解を前提としてもなお、相続放棄又は限定承認をしなかったことを連帯納付義務者の帰責事由とするならば、相続人は、共同相続人等のうち一人でも相続税債務を負う者がいれば必然的に負うこととなる連帯納付義務追及のリスクを排除するためだけに相続放棄又は限定承認をしなければならないが、それはもはや相続制度を否定する考え方である¹⁶⁾。したがって、これをもって相続人の帰責事由とすることはできない。

次に、後半部分は「……相続開始後に相続財産の価値が下落したことを理由に納税義務の減免を認めるとすると、当該財産の価値の下落前に

相続税を納付した相続人等との間で税負担の不公平が生じるなど不合理な結果となる。」としているが、これも首肯しがたい。なぜなら、現行の課税方式においては、被相続人の遺産の多寡によって、同等の財産を取得した相続人個人間において税負担が大きく異なる¹⁷⁾からである。この点を無視して、連帯納付義務の履行においてのみ相続人個人間の相続税負担の不公平を強調するのは公平の悪用であると思われる。また、第1章(3)に述べたような求償問題を放置することにより生じる、連帯納付義務履行者と履行を免れた者との間の不公平が指摘されないことについても同じである。

さらに、「原告の主張を前提としても、原告が取得した本件建物の価値の下落は91万5300円にとどまっている。よって、……受けた利益の価額である1313万円8500円について本件各督促処分を行ったことが著しく不合理であるとはいえず」ないとしていることも納得しがたい。この判断は、91万円5300円を損しただけなら「受けた利益」を限度として連帯納付義務を負っても不合理ではないと言うに等しく、固有財産から幾らの金額が連帯納付に充てられたなら著しく不合理であるのか、その基準は示されていないのである。判決が「相続税は本来相続財産を引当てとする」と述べることの反対解釈からして「相続税は本来相続財産以外を引当てとしない」と言い得るのであるから、共同相続人等の固有財産を侵害するような納付義務を課すことは許されない。

以上のことから、徴収確保という立法目的の合理性を尊重する観点からは同規定を法令違憲ということは難しいであろうが、連帯負担限度額である「受けた利益」については、そのような立法目的を強調することにより生じる不合理な事態を解消できる形で解釈し直す必要があると言える。

第3章 連帯納付義務の批判的考察⁽²⁾——連帯納付義務の法的性格

第1節 判例の検討

(1) 大阪地裁平成13年5月25日判決

大阪地裁平成13年5月25日判決(訟月48巻8号2035頁。)は、55年判決の判示内容を踏襲した上で、連帯納付義務の法的性格につき、他の共同相続人等が担保を提供して延納許可を受けた場合の連帯納付義務に対する影響との関係において、網羅的、具体的な判断を下している。(なお、下記の争点(i)、(iii)について争われたものとして東京地裁平成10年5月28日判決(判タ1016号121頁。)、東京高裁平成11年2月25日判決(タインズ国税庁訴資 Z888-0311。))がある。)

(2) 争点の検討

(i) 徴収における事実上の補充性は存するか

存しない。しかし、実際上は事実上の補充性ともいうべき徴収実務の存在を認めることができる¹⁸⁾。連帯納付義務者に送付される督促状には本来の納税義務者の滞納税額等が記載されていることが窺える¹⁹⁾ことから、徴収実務上は、連帯納付義務の追及には本来の納税義務者の滞納が要件とされていることは疑いないであろうし、ひいては、本来の納税義務者に対して滞納処分を行ってもなお徴収すべき額に不足すると認められることが事実上の要件となっていることを推測できそうである。しかし、第二次納税義務や納税保証人などと異なり、連帯納付義務は補充性が明文上規定されていないため、文理解釈からして補充性は認められない。

(ii) 本来の納税義務者に対する延納許可により連帯納付義務は消滅するか

消滅しない。延納許可の決定は延納申請者からの担保提供により提供資産から彼自身の相続税の支払が見込まれるという意味であろうが、上記大

阪地裁は「相続税の徴収確保のための特別規定であるとの連帯納付義務の性質からすると、税務行政庁は、連帯納付義務による徴収の確保と担保による徴収の確保の双方の手段を併存的に有していると解するのが相当である。」と判示している。また、これに先立つ裁決（平成10年11月9日裁決。事例集56号396頁。）においても「延納制度の下においても何らかの事情の変動によって、延納に係る税額を担保できなくなる事態の生じることは法律上予定されている（税通51条）」とされている。つまり、法律上担保不足が生じることを予定しているのであるから、延納申請者から担保提供があっても他の共同相続人等は連帯納付義務を免れるものではないと言える²⁰⁾。

(iii) 本来の納税義務者に対する国税徴収権の時効中断の効力に附従性はあるか

附従性はない。この争点に関して上記大阪地裁は、「本来の納税義務者が負う納付義務と連帯納付義務に従い、民法457条1項が規定する主たる債務についての時効中断事由はすべて連帯保証人にも効力を及ぼす……このような趣旨は、……連帯納付義務にも妥当するものであり、本来の納税義務者の時効中断の効力に附従性を認めるのが相当であり、法34条は、この限度で国税通則法8条の適用（注：民法の連帯債務の規定を準用すること。）を排除するものと解される。」として、連帯納付義務は本来の納税義務との関係で附従性を有することを判示した。これは、連帯納付義務は固有の納税義務の法定納期限から最大45年間消滅しないということであり、また、その間の相続財産の費消行為の是非が、連帯納付義務追及時又は消滅時に初めて判明する（費消事実により「受けた利益」が減額されることはない。）という不合理さの原因である。論旨が重複するためこの点の批判は第2章第1節に述べたとおりとするが、連帯納付義務が連帯保証類似の責任とされることの不合理さはこの点に端的に表れている。

(iv) 督促処分は国税徴収権の濫用に当たるか

濫用に当たるとして納税者の損害賠償請求を認容した判例（大阪地裁平

成14年10月7日判決(確定)。訟月49巻第1号別冊141頁。)もあるが、事案の背景として税務署長が一度行った督促処分を取消したという経緯があり、課税庁側からの督促処分の取消しという事実からは行政の非が予め見てとれる。しかし、このような経緯のない事案において国税徴収権の濫用を主張することは、「行政は間違えない」とも評されるような行政行為の公定力を前に分の悪い戦いを強いられることは推測される。

今後も連帯納付義務の法的性格についてはこのような判断が踏襲されるであろうが、諸学説はこのような法的性格を有することについて異論を唱えている。

第2節 学説の検討

従来から、学説においては普通保証類似説²¹⁾、第二次納税義務類似説²²⁾、連帯債務類似説²³⁾が提唱されている。以下、これらの学説の妥当性を検証する。

(1) 普通保証類似説、第二次納税義務類似説の検討

普通保証又は第二次納税義務に類似するとの見解によれば、連帯納付義務には補充性が認められ、本来の納税義務者に対して滞納処分を行ってもなお徴収すべき税額に不足すると認められる場合に限り、他の共同相続人等からその不足税額を徴収できることとなる。この両説の比較として、牛嶋氏は、「諸説の中では、相続税の連帯納付義務について補充性を認める考え方に立つ普通保証類似説または第二次納税義務類似説が妥当であるが、連帯納付義務は、保証債務と異なり、当事者の意思によらないで負わされるという点を考慮すれば、第二次納税義務類似説が妥当であると考え²⁴⁾」とされ、また、碓井教授は、「原審判決(注：大阪高裁昭和53年4月12日判決)に対する評釈の中には、保証債務類似の義務として把握する見解が有力であり、民法との類似性に関する限り、そのようにみることは自然であるが、当事者の意思によらないで連帯納付義務を負わされるとい

う差異を無視するわけにはいかにないと思われる。したがって、連帯納付義務者は、租税法の面においては、保証人（税通50条6号）よりも、第二次納税義務者の地位に近いとみるべきではなかろうか²⁵⁾」とされている。この両指摘に見られる「当事者の意思によらない」という指摘は重要であり、この点において普通保証類似説は妥当性を欠く。

また、この点（相続税の納付につき共同相続人等の間に主観的共同性のないこと）は、連帯負担に「受けた利益」という限度額が設けられている理由と密接に関係すると考える。これについては、石島教授が、「相続税の場合、国税通則法5条の相続による国税の納付義務の承継の場合もそうだが、連帯負担に一定の限度を認めていることを、「全部給付義務を負うべき連帯納税義務の一部を法律の規定により免除したもの²⁶⁾」と解することは妥当でないように思う。共有物等に係る連帯納付義務の負担に限度額が設けられていないが、そのこととの差異は、重視すべきであると考え²⁷⁾」と含みのある指摘をされているが、第4章第1節の検討内容としたい。

立ち返って、第二次納税義務は、その法的性格として連帯納付義務が有しない補充性を有する一方、連帯納付義務同様に、時間の経過によって第二次納税義務者がその義務を免れうるか否かという附従性の有無については争われている。この問題は具体的に以下のような類型に分けられる²⁸⁾。

本来の納税義務が時効により消滅した場合に第二次納税義務は消滅するか。

いまだ納付告知されていない第二次納税義務は本来の納税義務とは別に独立して時効により消滅するか。

いったん納付告知された第二次納税義務はその後独立して時効により消滅するか。

第二次納税義務を告知する権限は国税通則法70条の賦課権等の期間制限（除斥期間）に服するか。

このうち、については反対説もあるものの、通説・実務は第二次納

税義務の消滅を認めており²⁹⁾，についてはこの場合の時効による消滅を認めないのが判例³⁰⁾・通説³¹⁾の立場である。については，第二次納税義務の納付告知が抽象的に発生していた第二次納税義務を確定するものであり賦課権と実質的に同じ内容の処分であること，除斥期間の適用を認めないと第二次納税義務者の立場を著しく不安定なものにすることを根拠に国税通則法70条の類推適用を認める説が学説上は有力であった³²⁾が，判例³³⁾は消極的な判断をしている。したがって，時の経過により第二次納税義務者が第二次納税義務を免れうるのは及びの場合に限られることになる。

これを連帯納付義務に置き換えて考えると，については，追及を免れるという点においては妥当である。しかし，及びについて否定されるということは，連帯納付義務について納付告知を要するとの立法がなされたとしても更正・決定等の除斥期間の規定（税通70条）は類推適用されないということであり，その消滅については本来の納税義務と運命を供にし，最大45年間消滅しないこととなるのである。それでは，本章第1節に取り上げた判例により示された「本来の納税義務者の時効中断の効力に附従性が認められる」という連帯納付義務と何ら変わるところがない³⁴⁾。

したがって，第二次納税義務と連帯納付義務は「当事者の意思によらないで負わされる」点において同一であるが，同時に，附従性を有する点において納税義務者の利益に反するという共通点をも有しており，それは両者が徴収の合理化あるいは便宜を図るために設けられた制度であることからすれば当然の結論であると言える。したがって，同説は妥当性を欠くといわざるを得ない。

(2) 連帯債務類似説の検討

連帯債務類似説は次に掲げる点において連帯納付義務と連帯債務との法的共通性を見いだすものである³⁵⁾。

担保的機能を有すること。

連帯納付義務者は各自独立に納税義務を負うこと。

連帯納付義務者の誰か一人の全部給付があれば、全部の債務は消滅すること。

共同相続人等が引当財産から相続税債務を履行するという結合関係に基づいた主観的共同性を有していること。

連帯納付義務者は本来の納税義務者と同一の租税債務を負担していること。—もっとも、義務額が制限されてはいる—

このうち から については両者の共通性を見出せるが、 については、主観的共同性を有しているといっても現実に相続人が相続税の納付につき総意をもっているわけではないのである。また、 については、債務額の異なる連帯債務も認められている³⁶⁾ことから形式的な共通性はあるとも言えるが、債務額の異なる理由（これについては第4章第1節において詳しく述べる。）に相違がある³⁷⁾と考えられるため、実質的には共通性をもたないと言える³⁸⁾。つまり、連帯納付義務と連帯債務との法的共通性を観念することは、主たる納税義務者において発生する時効中断の効果につき附従性を有しないという法的性質、及びそれによる効力を期待できる反面、現実には、本来の納税義務者の時効中断の効力に附従性を認めるのが相当であると明確に判示されており、後述のように相続税の連帯納付義務に負担限度額があることを債務額の異なる連帯債務であるとして理解することは妥当ではないと考えられることから、同説も妥当性を欠くというべきであらう。

(3) 小 括

このように、諸学説は判例の示す「連帯保証類似の特別の責任」という連帯納付義務の法的性格について批判的であるかに見えるが、普通保証類似説は当事者の意思を考慮しないものであり、第二次納税義務類似説は附従性の問題の解消については説得的な説明ができないものであり、連帯債務類似説は連帯納付義務との法的性質の重要な差異を捨象するものであるため、実際は妥当性を欠くものと言える。つまり、「連帯納付義務は、時

効中断の効力の及ぶ範囲が広いことにおいて連帯債務よりも債権の効力を強めている連帯保証類似の責任でありながらも、当事者の意思によらないで負い、義務額が一定額に制限された「特別の責任」である」ということをどのようにして批判的に説明するか³⁹⁾という検討課題は依然として残されていると言えるが、先の石島教授の指摘は、この「特別の責任」をどう捉えるべきかについて一石を投じていたものであると思われる。この指摘は、私見では、連帯納付義務に「受けた利益」という負担限度額が設けられている理由を追及することで「特別の責任」としての連帯納付義務の本質を明らかにできるのではないかという検討につながるものと考ええる。そこで次章においては、連帯負担に限度額が設けられている根拠を論証した上で、「受けた利益」概念の具体的な解釈を導きたいと思う。

第4章 連帯納付義務の批判的考察(3)——「受けた利益」概念の再構築

第1節 負担限度額の根拠——主観的共同性の有無

(1) 判例からみる根拠

連帯納付義務の制度は、明治30年に制定された国税徴収法の明治35年改正により共有物共同事業等にかかる国税について採用されたことに始まる。これは、1つの課税物件が2人以上の納税義務者に帰属しているような場合に、これらの者が当該物件に係る納税義務を連帯して履行することを規定したものである⁴⁰⁾が、当時の国税徴収法は単に連帯納付義務を有する旨規定するだけで、その具体的内容については特に規定を置いていなかった。そこで実務上、共有物共同事業等にかかる国税についての連帯納付義務は、「連帯債務関係の要素である主観的共同性も有するから⁴¹⁾」、民法が定める連帯債務の規定を類推適用していた⁴²⁾。したがって、この連帯納付義務は連帯債務と同じく連帯関係が発生することに主観的共同性が強い2人以上の納税者に課税物件が帰属し、同一内容の国税の納付について各納税義務者が独立に、負担額に制限なく、全額を連帯して納付する本来の納税義務

であると解される。

この連帯債務の性質を有する現行法上の連帯納付義務は以下のとおりである。

- 共有物共同事業又は当該事業に属する財産にかかる国税の連帯納付義務（税通9条）
- 第二次納税義務が課される無限責任社員の連帯納付義務（税徴33条）
- 共同登録者の連帯納付義務（登録免許税法3条）
- 共同文書作成者の連帯納付義務（印紙税法3条2項）

これらには第二次的、保証的要素がないと解されている⁴³⁾。

このような連帯債務類似の連帯納付義務に対し、相続税の連帯納付義務は55年判決により「自らが負担すべき固有の相続税の納税義務のほかに負う特別の責任」と判示されており、以後の判例においてもこの判断が踏襲されている。また、第3章に取り上げた判例においても、本来の納税義務者の延納許可による時効中断の効力に附従性が認められる点において連帯債務の規定の準用を排除するとされている。つまり、これまでの判例は、上記のような民法の連帯債務の規定が準用される連帯納付義務とは明らかに差異を認めていると考えられる⁴⁴⁾。連帯債務は「固有の義務」であって債務額につき負担限度額もないのであるから、「(55年判決のいう)固有の相続税の納税義務のほかに負」い、納付税額につき負担限度額のある相続税の連帯納付義務との違いは明らかであろう。

こうした理解をもとにして考えるに、相続税の連帯納付義務に負担限度額が設けられていることにつき、第2章第2節に取り上げた大阪地裁平成15年1月24日判決は「各相続人等の税負担が過大になることのないように配慮されている」としているが、55年判決においても相続税の連帯納付義務と連帯債務との差異が認識されていると考えられることから、なぜ共同相続人等の税負担が過大となつてはならないかはおのずと見えてくる。それは、共有物等に係る連帯納付義務は1つの課税物件が2人以上の納税義務者に帰属しており主観的共同性を有するため、連帯債務の規定を類推適

用する結果、負担額に制限が設けられていないのであるが、相続税の連帯納付義務については、相続税の課税物件である相続財産は遺産分割により各人に帰属しており共同相続人等は相続税の納付につき主観的共同性を有しないため、各共同相続人等の税負担が過大とならないよう負担限度額を設ける必要があったためであると考えられる。先に取り上げた石島教授の指摘は、私見ではこのような意味を示すものと考ええる。

(2) 歴史的経緯からみる根拠 (略)

(3) 相続人の帰責性との関係

また、このように理解した上で、上記⁽¹⁾において述べた相続税の連帯納付義務とその他の連帯納付義務との差異について再度思い起こす必要がある。つまり、そのような差異は同じ相続税の納税義務者の中にも存するのであるから、固有財産までが相続税の引当てとなった相続人に何らかの落ち度(帰責性)がある場合とない場合については、「主観的共同性の有無が負担限度額の設定に影響している」ことと同様に、それぞれ別異の取扱いをすべきである。具体的には、相続財産の価値下落があり、連帯納付義務の履行により当該価値下落分だけ固有財産を侵害された場合や、督促処分を受けるまでに取得財産を費消してしまった場合に、当該価値下落分又は費消分につき納付義務の減免を認めるか否かという形で取扱うことになる。

第2節 「受けた利益」概念の再構築——帰責性の有無を中心に

国税に関する法制度においては、納税義務の内容がいったん成立確定してしまうと、その後事情の変更が生じて納税者の側からその変更や軽減免除を求めることのできる場合は限定されており、相続税に関するものとしては相続税法32条(更正の請求の特例)・災害減免法4条に基づく相続税の減免措置以外に軽減免除規定はない。

しかし、相続後に相続財産の価値が下落した場合、本来の納税義務者ではない連帯納付義務履行者はそれについて帰責性を有しないにもかかわらず、「受けた利益」は相続時の価額に固定され、当該価値下落分につき納付義務を減免されないというのは法制度として明らかに不備であろう。しかし、連帯納付義務履行者の帰責性の有無の立証は容易である。したがって、事実認定により法制度の不備を補うことができると考えられることから、主として連帯納付義務者の帰責性の有無を基準とし、以下に、現行法上連帯納付義務の減免を認めることの是非とその根拠を述べる。

（1） 納付義務の減免を認めるべき場合

——大阪地裁平成15年1月24日判決の事案を主なモデルケースとして

- （i） 相続財産の価値下落に関して相続人に帰責性がない場合（略）
- （ii） 相続放棄又は限定承認をしていなかった場合（略）
- （iii） 連帯納付義務に備え、相続人において何の対策も講じなかった場合（略）
- （iv） 督促にかかる延滞税、利子税がある場合（略）
- （v） 加算税がある場合（略）

上述の（i）から（v）までの例に該当する場合においては納付義務の減免を認めるべきであると考えが、このように解した場合は、かつて、財産権侵害の疑いがあるとして措置法の適用を否認した大阪地裁平成7年10月17日判決（税資214号141頁。）に対して「要件事実を満足しているにもかかわらず、適用を否認するというのは裁判所が立法を行ったようなもので、……租税法律主義に明らかに違反している⁴⁵⁾」との批判があったように、軽減免除規定がないにもかかわらず連帯納付義務の減免を認めることの問題点を指摘される向きもあろう。しかし、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は解されない。

また、「受けた利益」についての現行の取扱い是不合理というほかない⁴⁶⁾ことから、減免措置がないことをもってのみ批判を受けるいわれはないし、共同相続人等に帰責性のない相続財産の価値下落分について納付義務の減免を認めることは価値下落による「受けた利益」の減少として理解できるから、立法解釈の範囲にあると言える。

(2) 納付義務の減免が認められない場合

(i) 相続財産を費消してしまっていた場合

相続人が相続財産の全部又は一部を費消してしまっていた場合は、本来的には、連帯納付義務追及時における残存価額をもって「受けた利益」とすべきである。

しかし、相続財産を自由に処分してよいとなると、相続人は連帯納付義務追及前に相続財産の一部又は全部を費消してしまうはずである。そうすると今度は連帯納付義務の制度自体が意味をなさなくなる。また、費消部分につき納付義務の減免を認めるためには課税庁において取得相続財産の費消金額の把握が必要となるが、取得財産のうち金銭などは相続人の固有財産と一体となってしまう、費消部分の内訳は明らかでないであろうから、相続人において費消事実を立証することは困難であると思われる。このようなことからすると、所有権(処分権)保障の観点から共同相続人等が相続財産を処分する自由を認め督促処分時における費消部分について納付義務の減免措置をとることと、共同相続人等に連帯納付義務を課して相続税の徴収確保を図るという立法目的とは、相続税法34条1項の適用上及び徴収実務上は両立しえない。したがって、現行法上は、相続財産の費消部分につき納付義務額の減免は認められないと思われる。

もっとも、このように解した場合であっても連帯納付義務の追及は相続人には予測不能であり、共同相続人等全員が相続税を完納するか、国税徴収権の時効消滅によって連帯納付の責めを免れるまでは相続財産に対する所有権は留保付きであること。連帯納付義務履行者と履行を免れた者との

間に不公平が生じていること。連帯納付義務者の有する相続財産の換価性が考慮されないこと。この3点については問題が残されているのである。連帯納付義務を履行した相続人は徴税コストの削減という貢献をした⁴⁷⁾と言えるのであるから、相続財産の費消事実の考慮にとどまらず、連帯納付義務の追及を免れた者とのバランスからも、相続財産の価値変動についてのもとは別に納付義務の減免措置を講ずる必要があることを併せて提言しておきたい。

- (ii) 相続財産の価値下落に関して相続人に帰責性がある場合——最高裁判平成1年6月6日判決の事案を素材として

【事案の概要】

本件原告は、「受けた利益」は民法703条に規定する不当利得の場合のそれと同様に「現存利益」を指すものとし、株価の暴落した場合の相続開始時の評価額に基づいて算出された相続税額の徴収は国の不当利得であるため返還すべきとの主張を行ったが認められなかった。原告が相続により取得した財産の価額は27億8221万6275円であり、そのうちの91%強を株式が占めていた。また、取得財産から債務及び葬儀費用の額、相続税額を差し引いた後の原告の「受けた利益」は6億5741万1803円であった。原告は、当初の申告時に自身の相続税のうち1873万6900円を納付し残税額8億5000万円については10年年賦の延納許可を受けていたが、その後オイルショックに端を発した大不況の影響により原告が支配株主であった会社が事実上倒産し、それに伴い同会社並びに各関連会社の株式がほとんど無価値となり、第4回分の分納税額等の納付ができなかったため第5回分から最終分までが滞納となった。これにより大阪課税庁は原告に対する延納許可を取消し、原告が取得した相続財産の範囲を超え相続開始前から有していた固有財産に対しても差押えを行った。

【評釈—帰責性の指針】

相続により取得した株式の評価方法は、上場株式の評価につき相続開始日の最終価格、又は課税時期（相続開始日）の属する月以前3ヶ月間の毎

日の最終価格の各月ごとの平均額のうち最も低い価額により評価することとされている(評基通169)。これには一時的に騰貴した株価をもって評価額とすることを避ける趣旨や、相続開始後の平均価格ではなく最終価格の月平均額を3ヶ月に限ることにより株価操作を防止する趣旨があるとされる⁴⁸⁾。このような評価基準のもとで、オイルショックによる株価暴落のありを受けた本件のような相続人に対し株式を早急に換価しなかったことの帰責性があるとするのは酷ではないかと思うが、このような悲惨な事案においても相続人の納付義務は減免されなかったのである。

この事案は相続財産の価値下落についての相続人の帰責性を判断するにあたって一つの指針を示している。現行の取扱いでは「受けた利益」は「現存利益」とはされていないが、本事案の大阪高裁判決の評釈において「(災害減免法が適用されるか否かの)違いは、責任の所在にある。経済活動が原則として自己の計算と危険において行うべきものであるのに対して、自然界の事象に人は責任を負い得ない。本件のごとき株価の下落は自己責任に基づいて株主が負担すべき損失の典型例であ⁴⁹⁾」ると評されていることを考えると、財産評価にかかる根深い問題⁵⁰⁾を除けば、一般的には取得相続財産の価値下落に関して、本来の納税義務者である者は帰責性を有するといふべきであり、判旨は正当であろう。

しかし、これは本来の納税義務者の場合であって、連帯納付義務者は本来の納税義務者ではない。上記事案についての大阪地裁判決が「将来の株価の暴落による損害を回避することも十分に可能であった」として原告の主張する災害減免法第4条の適用を否定し、大阪高裁、最高裁においてこの判断が支持されたことからみても、連帯納付義務者は、督促処分が予測不能であるがゆえに自己の相続財産について自己の計算と危険による経済活動を行いようがない。つまり、相続財産の価値下落に関して帰責性を有しないと云える。このような場合にも相続人の帰責性を観念することは、連帯納付義務を課すことに加えて相続財産の「価値」を常に維持することを強制することになり、価値が下落しても換価の難しい相続財産がある場

合は連帯納付義務者にとって酷であるばかりか、もとより、固有の相続税債務を負わない者や、固有の相続税を納付した者の経済活動までも規律する結果となってしまう。

（3） 総 括

以上のことから、本来の納税義務者であっても、その保証人的地位にあると擬制される連帯納付義務履行者であっても、その納付義務の減免を認めるか否かを判断するにあたっては、納税義務者に帰責性があるか否かを基準として行うべきであると言える。そして、本来の納税義務者ではない連帯納付義務履行者に対しては、その基準はより妥当性を有すると考える。制度上は、「受けた利益」という負担限度以外に納付義務の減免が法定されていない連帯納付義務につき、事実認定により「受けた利益」を柔軟に解釈し、立法の不備を補うものとして位置づけられよう。連帯納付義務履行者については、「担税力を喪失している者に対して租税の減免を認めることは、むしろ租税の公平に資する⁵¹⁾」というべきであるから、帰責性の有無の判断により連帯納付義務の減免を認めることに支障はないはずである。

お わ り に

現在のように恒常的な地価下落傾向にある経済状況化においては、本稿で取り上げた判例と同種の事案が今後も起こる可能性は高いと言える。相続税の連帯納付義務にかかる徴収実務においては、相続人の滞納税額等が連帯納付義務者の「受けた利益」を上回っている場合に連帯納付義務者において相続財産の費消及び財産価値の下落があったとしても、取得財産額から債務控除の額、相続税額及び登録免許税額を差引いた「受けた利益」をそのまま「連帯納付義務額」として半ば機械的に納付を求めることに何の躊躇もみられないのである。不意打ちの督促処分により連帯納付義務を

追及される共同相続人等には相続財産の費消行為あるいは価値下落につき帰責性を観念しえないのであるから、このような徴収実務は是正されるべきである。もっとも、相続人の滞納税額等が現行の取扱いによる「受けた利益」を下回っていたとしても、「受けた利益」概念については同じく本稿に述べたような見直しを図るべきである。

本稿では、相続税法上の連帯納付義務制度の不合理さ及び徴収実務の不合理さを批判的に論じることにより、連帯納付義務における「受けた利益」概念の再構成を試論したつもりである。相続税の連帯納付義務制度自体は実に不合理なものであるが、それを根本から否定するよりも、同制度が拠り所とする「連帯の意思がなくとも連帯責任を負わせること」に着目し(第1章)、それが相続制度についての一般的・観念的理解とどのように抵触し(第2章)、それが具体的に制度にどう反映されており、また、それが実体法を解釈する上でどのように関わってくるのか(第3章、第4章)を論証したかったというところから、このような論考の形を採った次第である。拙稿ではあるが、今後、相続事案において同種の問題が起きたときには、連帯納付義務を履行した相続人に有利な判断が下されることを期待して、本稿を終了したいと思う。

- 1) 納税義務者に対し納期限を指定して、確定した納税義務の履行を請求する行為。税務署長は、賦課課税方式および自動確定の国税の徴収にあたっては納税の告知をしなければならない(税通36条1項)。不意打ちを避ける意味から、国税の保証人に対する納付告知(税通52条2項)、譲渡担保権者に対する納付告知(税徴24条2項)、第二次納税義務者に対する納付告知(税徴32条1項)が別に定められており、徴収しようとする金額(保証人の場合は納付すべき金額)、納付の期限(譲渡担保権者の場合は告知書を発した日から起算して10日を経過した日)等を記載した告知書により行われるが、連帯納付義務者に対する納付告知の規定はない。
- 2) 最高裁55年7月1日判決(民集34巻4号535頁。以下、55年判決と呼ぶ。)参照。学説上も有力説とされている。武田昌輔監修『DHC コンメンタル相続税法』2771頁(第一法規)参照。
- 3) 山田二郎「相続税法34条1項の連帯納付責任の性質とその確定手続の要否」税法学345号6頁(1979年)、石島弘・55年判決「判批」、民商法雑誌84巻3号365頁(1981年)以下、時岡泰・同判決「判批」、法曹時報34巻7号114頁(1982年)など。
- 4) 大阪地裁平成13年5月25日判決(訟月48巻8号2035頁。)参照。

- 5) 三木義一『相続・贈与と税』（以下『相続』と略す。）1，2頁（一粒社，2000年）。
- 6) もっとも、一つの相続により財産を取得した者のうちに「一親等の血族（代襲者を含む。）及び配偶者以外の者」がいることにより連帯納付義務額が（義務額は制限されているにしても）2割増となること自体問題である。2割加算の規定は被相続人から比較的遠い血族関係にある相続人には相続税負担を重くするという政策的理由から設けられているのであり、そのような偶発利得者にかかるべき特別な税負担を連帯納付義務者に転嫁する根拠がないからである。
- 7) 金子宏『租税法（第8版増補版）』（以下、『租税』と略す。）487頁（弘文堂，2002年）は、「納税義務は課税要件の充足によって成立するが、……それはまだ抽象的な存在であって、内容の確定したものではない。それが具体的な債務となるためには、その内容、すなわち課税標準と税額が確定されなければならない。」と述べる。つまり、連帯納付義務の追及にあたっては、申告による相続税総額の確定とは別に、連帯納付義務額を確定させる確定手続が必要であると思われる。
- 8) 連帯納付義務はいまだ具体的な租税債務となっていない（税額等の具体的な納税義務が確定していない）ことから、将来において連帯納付義務を負うこととなる相続人も、いまだ納税者となっていないと解すべきであろう。
- 9) 飛回邦夫「相続税の連帯納付義務に関する一考察」税務大学校論叢1号272頁（1968年）は、「相続税は相続財産がその引き当てとなっているため、引当財産を取得した共同相続人間には、引当財産から履行するという結合関係が前提とされる」と述べ、大阪地裁平成15年1月24日判決（タインズ国税庁訴資Z888-0739.）は、「一の相続によって生じた相続税については、その受益者が共同して責任を負うべきである」「相続税は本来相続財産を引当てとするものである」と判示する。
- 10) 来栖三郎「相続税と相続制度」『公法の理論（中）』779頁（有斐閣，1976年）。
- 11) 三木・前掲注5)『相続』7頁。
- 12) 三木・前掲注5)『相続』3頁。
- 13) 相続12条（相続税の非課税財産）、15条（遺産に係る基礎控除）、19条の2（配偶者に対する相続税額の軽減）、19条の3（未成年者控除）、19条の4（障害者控除）、20条（相次相続控除）、21条（在外財産に対する相続税額の控除）。なお、相続人の潜在的持ち分が推定される財産等の価額としての寄与分相当額を非課税とすることについては否定的な考え方が多いが、今後立法上の手当がなされることを期待してここに含めることとした。なお、水野武夫『コメンタール相続税法』北野弘久編356頁（勁草書房，1974年）参照。
- 14) 実務上、「受けた利益」は「相続又は遺贈により取得した財産の価額……から……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」とされている（相基通34-1、大阪地裁昭和59年4月25日判決（訟月30巻9号1725頁。）」が、前掲注13)に挙げた非課税財産等の価額も「受けた利益」を構成するとの取扱いは法的一貫性を欠いていると思われる。なお、水野前掲注13)参照。
- 15) 三木・前掲注5)『相続』232頁参照。
- 16) 相続制度を否定するという点からは、他にも、遺留分減殺請求による価額弁済金の受領者に対して連帯納付義務を追及した事案として金沢地裁平成14年2月18日判決（訟月49巻

第1号別冊139頁。)が挙げられるが、そのような者に対して連帯納付義務の規定の適用があるかについては争点となっていない。遺留分相当の価額弁済金も「受けた利益」を構成するとすれば、減殺請求者が滞納税額等を肩代わりすることで価額弁済金は相殺されてしまい、さらに求償の余地がなければ減殺請求は意味をなさなくなるため、このことも問題とされるべきであろう。なお、本件は原告控訴。

- 17) 小池正明ほか『相続法と相続税法 相続事案に対する法務・税務の対応』16頁(ぎょうせい, 1999年)参照。なお、松崎啓「相続税法の問題点——相続税の配分に係る制度の不合理性」税経通信52巻11号124頁(1997年)以下は、相続税の税額計算の不合理性を指摘している。
- 18) 徴収事務研究会編『ケーススタディ滞納整理50選』266頁以下(ぎょうせい, 1995年)参照。
- 19) 前掲注16)判例参照。原告は、連帯納付義務に係る滞納処分として差押えを受け、その一部を取立てられたことに対し、督促処分において納付税額が明示されていない違法があると主張したが、「法34条1項は、連帯納付義務者の責任を当該相続等により受けた利益の価額に相当する金額に限定したにすぎず、連帯納付義務の範囲を限定したものではないから、課税庁は、各連帯納付義務者に対し、本来の納税義務者が納付すべき相続税全額の納付を請求することができるのであり、……滞納税額等が記載されていることをもって本件督促状を無効と解すべき理由はない」と判示されている。
- 20) この争点に関連して、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231頁以下(2002年)において、三木教授は「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ように思われる。こう解すると、延納が許可されにくくなる恐れもあるが、延納許可要件を義務的に解することで調整することも可能であろう」と述べる。また、鹿田氏は「地価下落時には、延納が破綻することは、ある程度予測がつき、この場合に限り、早い段階での物納への切り替えを認めるべきではないだろうか」とされ、地価下落のリスクを納税者と課税庁とで分かち合うべきことを指摘されている。
- 21) 水野忠恒・大阪高裁昭和53年4月12日判決(55年判決原審)「判批」・判例評論248号162頁以下(1979年)。
- 22) 碓井光明・55年判決「判批」・判例評論269号155～156頁、石島弘・前掲注3)「判批」・357頁。
- 23) 飛岡・前掲注9)論文266～272頁。
- 24) 牛嶋勉「第二次納税義務と連帯納付義務」税務事例研究40号38頁以下(1997年)。
- 25) 碓井・前掲注22)「判批」に同じ。
- 26) 飛岡・前掲注9)論文275頁。
- 27) 石島弘「相続税の連帯納付責任」甲南法学第22巻1～4合併号170頁(1982年)。
- 28) 佐藤英明・最高裁平成6年12月6日判決「判批」・判例評論439号176頁(1995年)。
- 29) 金子・前掲注7)『租税』150頁、三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」『会社と訴訟(下)』所収、853頁、860～862頁(有斐閣, 1968年)、国税徴収法基本通達32-28注、吉国二郎ほか『国税徴収法精解』301頁(大蔵財務協会, 平成8年改訂, 1996年)参照。

- 30) 広島地判昭和46年5月6日判決（訟月17巻8号1354頁。）
- 31) 金子・前掲注7)『租税』150頁。
- 32) 三木義一「第二次納税義務——「徴収不足額」説からの実務への批判を中心として——」租税法研究15巻57頁，64頁（1987年）。およびそこに引用されている文献参照。反対説としては，三好・前掲注29)の862～863頁。
- 33) 最高裁平成6年12月6日判決（判時1518号13頁。）
- 34) 連帯納付義務を，納付告知による確定ではなく，賦課課税方式により確定させる（税通16条2項2号）との見解（碓井・前掲注22）「判批」156～157頁，水野・前掲注13)362頁，大阪地裁昭和51年10月27日判決（55年判決一審。）もあるが，成立と同時に先に連帯納付義務者に対して賦課決定できることが難点として挙げられる（牧野正満・大阪地裁昭和51年10月27日判決「判批」・税理20巻9号177頁（1977年）。）
しかし，申告納税制度上および「税の徴収上，延納によってであっても納税者が自ら任意に納税することが望ましい（東京高裁平成11年2月25日判決（タインズ国税庁訴資Z888-0311。）」のであるから，敢えて納税義務者から先に納付を求めることは考えられない。したがって，確定手続の要否の点において，連帯納付義務を賦課課税方式により確定させるとの見解によれば，税通70条の規定が適用されることにより，理論的には附従性の問題を解決できると思われる。
- 35) 飛岡・前掲注9)論文268～272頁参照。
- 36) 債権者が連帯債務者の一人に対してその債務を免除したときは，その債務者の負担部分（連帯債務者相互間で内部的に各自が負担すべき割合）につき，他の債務者も債務を免れる（民法437条）。一部免除をしたときも絶対的効力があるとされている（我妻栄『新訂債権総論』（岩波書店，1964年）419頁。）から，一部免除を受けた後においては，一部免除を受けた債務者和其他の債務者とは，その債務額が異なることとなる。なお，一部免除の場合の他の債務者に及ぼす効力については判例と学説がわかれているようであるが，いずれの見解をとっても免除後においては債務額が異なる。以上，飛岡・前掲注9)論文271頁，274頁参照。
- 37) 連帯債務について債権者の任意により連帯債務者の一人に対して債務が免除されることと，連帯納付義務について法律の規定により義務額が制限されている（立法趣旨がある）こととは，その義務（債務）の制限理由が異なる，ということである。
- 38) この点につき，廣瀬正「従たる納税義務と連帯納付義務」月刊税務事例19巻3号55頁（1987年）は，「連帯納付義務は，その責任の範囲が「受けた利益（財産）の価額に相当する金額」を限度とするほか，特に同条1項2項の場合には本来各自が納付すべき固有の債務の額が一次的に法によって定まっている点で一般の連帯債務とは著しく異なっており，保証債務や第二次納税義務に類似しているところがある」と述べている。
- 39) 連帯納付の責めを負わせることにに関して，55年判決は，「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」，「責任の限度」，「相続税の特質」等，多岐にわたる事項から，共同相続人等に対してそれぞれの納税義務について互いに「連帯保証類似の責任を負わせ，相続債権の確保の満足をはかっても，必ずしも不合理，不公平とはいえない」として，相続税法の立法趣旨から詳細な検討を行っている。しかし，それ

が「連帯保証類似の責任」であることの法的根拠は明確にされていないから、「特別の責任」の内容は依然として鮮明になっていないと言える。この点については新井隆一・55年判決「判批」・別冊ジュリスト租税判例百選第3版101頁(1992年)、白坂博行「相続税法における連帯納付義務」北野弘久ほか『争点相続税法(補訂版)』(勁草書房、1996年)366頁以下参照。

また、佐藤・前掲注28)「判批」・177頁は、「国税徴収法には様々な形態の第二次納税義務が定められており……租税回避・徴収回避に対応することを目的としていると考えられる規定も多いことを前提とするなら、租税の徴収という、税務行政のまさに最後の場面において、滞納をした悪質な納税者が自らの資産を他人の名義に換えてゆうゆうと逃げ去ることを許さないために、第二次納税義務者の手続的な利益を狭く解することも首肯しえないではない。」とし、他の善良な納税者との公平を図る必要を述べたうえで、第二次納税義務者は「本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別の関係にある第三者なのである。」と述べるが、これを連帯納付義務について当てはめれば、相続税の滞納のあった相続人「群」と相続税を完納した相続人「群」との間の公平を図るため、となる。しかし、それは納税主体間にあるべき公平を納税主体「群」間の公平にすりかえることになり、また、相続税の税額計算においては、相続人個人における財産取得額と負担税額との関係は常に不公平であるから、連帯納付義務は課税の公平を図るために課された責任であるとは言えない。したがって、第二次納税義務類似説によった場合でも、「特別の責任」の内容は不明確であると言える。

- 40) 桃井直造編『条解国税徴収法』52頁(白桃書房、1957年)。
- 41) 桃井・前掲注40)書52頁。
- 42) 石島・前掲注27)論文154頁。
- 43) 石島・前掲注27)論文157～158頁参照。
- 44) 石島・前掲注27)論文159頁。
- 45) 橋本守次・大阪地裁平成7年10月17日判決「判批」・税経通信50巻16号108頁(1995年)。同様の指摘として、渋谷雅弘・同判決「判批」・ジュリスト1090号101頁(1996年)。
- 46) 前掲注14)参照。
- 47) 植木努「相続税の納付が困難な相続人がいる場合の事前対策」税理44巻14号177頁(2001年)。
- 48) 大阪高裁昭和62年9月29日判決(本件原審、税資159号851頁。)
- 49) 増井良啓・大阪高裁昭和62年9月29日判決(本件原審)「判批」・自治研究65巻5号131頁(1989年)。他に佐藤清勝・大阪地裁昭和59年4月25日判決(本件一審、訟月30巻9号1725頁。)'判批'・税理28巻14号90頁(1985年)参照。また、反対意見として、「担税力を喪失している者に対して租税の減免を認めることは、むしろ租税の公平に資する」とするもの(岩崎政明・本件「判批」・月間税務事例22巻4号11頁。(1990年))もある。
- 50) 相続時に客観的市場価格として時価評価されていても、課税相続財産の実際の換価性はそれよりも低いことがあるため、相続人は納税資金を別途金策する必要に迫られるという問題。物納との関係でも問題となる。この点につき、三木・前掲注5)『相続』242頁、松沢智「相続税に関する「税政策学」——新しい学問体系への構築——」租税法研究第23号

連帯納付義務の法的問題の再検討（村上）

60頁（1995年）など参照。

51) 岩崎・前掲注49)「判批」に同じ。