

# 相続税の連帯納付義務者の財産の差押えによる 延滞税の充足免除について

— 国税通則法 63 条 5 項適用の可否に係る検討 —

本 橋 稔

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

## 要 約

### 1 研究の目的（問題の所在）

国税通則法 63 条 5 項は、一般的な滞納者に対して、滞納に係る国税の全額を徴収するために必要な財産の差押えをした場合には、納税者の負担軽減を図るため、その差押えに係る国税の延滞税につき、その差押えがされている期間のうち、当該国税の納期限の翌日から二月を経過する日後の期間に対応する部分の金額の二分の一に相当する金額を免除することができると規定している。

他方、相続税法 34 条により、相続税及び贈与税（以下「相続税等」という。）の徴収を担保するため、主たる納税義務者以外の者に、連帯して納付する責任（連帯納付義務）を負わせた場合に、主たる納税義務者に対する滞納処分を進める傍ら、連帯納付義務者に対して、相続税等に充足する財産の差押えを実施し、納付や差押財産の換価処分を行う等により、結果として、主たる納税義務の全額が完納に至ることが間々ある。

ここで、双方の事例の納税の負担額を比較してみると、①一般的な滞納者に適用される充足免除について、連帯納付義務者における「延滞税に相当する連帯納付義務」部分に関して、適用することはできるのか、②連帯納付義務者の充足免除が適用可能となるならば、主たる納税義務者の滞納額についても、延滞税部分の充足免除を適用することはできるのかという疑義が生じる。【次頁(イメージ図)参照】

しかしながら、これらについては、現行、特段の定めがなく、実務上の取扱いにおける明確な解釈基準がない状況にある。

研究に当たっては、延滞税に相当する連帯納付義務は、主たる納税義務の延滞税の発生に照応して当然生ずるものではあるものの、実質的な効果として、間接的に、早期の連帯納付義務の履行を強制していることから、この点を踏まえて、①主たる納税義務者以外に納税義務を拡張する制度として他に設けられている第二次納税義務や納税保証との異同を確認するほか、②国税



の連帯納付義務は、民法の連帯保証に類似するものと解されていることから、連帯保証の裁判例等を念査する等により法的整理を行い、充足免除適用の可否の明確化を図る。

## 2 研究の概要

### (1) 延滞税の免除

延滞税は、納付の遅延に対する民事罰の性質を有し、期限内に申告及び納付をした者との間の負担の公平を図るとともに、期限内の納付を促すことを目的とするものである。

法定納期限までに国税を完納しない場合は、その翌日から完納するまでの期間の日数に応じ、未納の税額に一定の割合（平成 29 年は 9.0%）を乗じて計算した延滞税が課される（通則法 60②、措置法 94①）。

他方、納税者の延滞税負担の軽減を図るため、納税の猶予等の納税緩和措置を講じた場合には、納税者の納付能力が減退したことに応じて、一定期間、納税等を猶予又は停止するものであることから、その期間に対応する延滞税の全部又は一部の免除規定（通則法 63①③）、差押えによる直接強制を講じた場合には、延滞税により納付を間接強制する必要性が減少することから、延滞税の一部を免除することができる規定（通則法 63⑤）等を設けている。

### (2) 延滞税に相当する連帯納付義務の免除

#### イ 相続税の連帯納付義務

同一の被相続人から相続により財産を取得した全ての者は、自らが負担すべき固有の相続税の納税義務のほかに、その相続により取得した財産に係る他の相続人固有の相続税についても、相続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を負う（相続税法 34①）。

これは、各相続人個々に相続税の納税義務を負わせると、共同相続人中に無資力者があった場合など、相続税債権の満足が得られなくなるお

それがあり、結果的に遺産のうち相続税として徴収する部分が減少するため、たとえ、課税の面では公平な負担が図られても、徴収（実質的負担）の面では、同一相続における相続人間はもとより他の相続案件との租税負担の公平を阻害するほか、国にとっては租税の徴収が困難となることが懸念されることから講じられた措置といわれる。

したがって、相続税の連帯納付義務は、これらの目的のため、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、各相続人の固有の相続税の納税義務の確定という事実に照応して、法律上当然に生ずるものであるから、格別の確定手続を要するものではないと解されている。

#### ロ 延滞税に相当する連帯納付義務

延滞税は、その額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とする旨規定され（通則法 60④）、基礎となる税が相続税であるときは、その延滞税も相続税として取り扱われることを意味するから、連帯納付義務を負う者は、本税とともに延滞税についても連帯納付の責に任ずるものと解されている。

#### ハ 延滞税に相当する連帯納付義務の免除の可否

連帯納付義務と同様に納税義務の拡張制度の一つである第二次納税義務者や保証人に関しては、国税通則法 63 条の規定に該当する事由が生じた場合、これら第二次納税義務者等についても、延滞税により納付を間接強制する必要性が減少することから、負担を軽減するため、実務上、同条の規定に準じて免除することができるとしているが、相続税の連帯納付義務に関してはどのように取り扱うか明確ではない。

以上のことを整理すると、延滞税に相当する連帯納付義務は、主たる納税義務の延滞税の発生に照応して当然に生ずるものであるところ、その実質的な効果として、遅延利息の性質を有する延滞税に相当する連帯納付義務を課すことにより、連帯納付義務の履行を間接強制している。このため、第二次納税義務者等と同様に、連帯納付義務者の所有する財

産について充足する差押えにより直接強制がされたときは、延滞税に相当する連帯納付義務を課すことにより納付を間接強制する必要性が減少することから、延滞税に相当する連帯納付義務を免除することができるのと解することができる。

なお、連帯納付義務者の「相続により受けた利益の価額に相当する金額」の限度額が主たる納税義務者の滞納額を下回っている場合は、その後生ずる延滞税に相当する連帯納付義務は、責任限度額を超える自然債務であり、連帯納付義務者に対して納付を間接的に強制する効果を有しないため、国税通則法 63 条 5 項に基づきその延滞税に相当する連帯納付義務を免除することはできないことになる。

## 二 免除の効果

### (イ) 主たる納税義務者との関係

前述イのとおり、相続税の連帯納付義務は、相続税の徴収の確保を図るため、主たる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ことから、主たる納税義務との関係において附従性を有しているといわれる。

また、第二次納税義務者や保証人（徴収法 32④、同法 33、通則法 52④等）とは異なり、相続税の連帯納付義務には補充性を認める規定が設けられていないことから、補充性はないものと解し、民法上の連帯保証に類似する性質を有するものといわれている。

なお、連帯保証は、補充性はないものの、あくまでも担保であって附従性があるから、主たる債務者に生じた事由は全て連帯保証人に影響するが、他方、連帯保証人に生じた事由は主たる債務者に影響しないと解される。

これらを踏まえ、実務上、主たる納税義務者の免除は、連帯納付義務者に対してその効果を及ぼし、連帯納付義務額は主たる納税義務の残額の範囲内においてなお存続するものとするが、連帯納付義務者の免除は主たる納税義務者にその効果を及ぼさないとしている。

(ロ) 他の連帯納付義務者との関係

複数の連帯債務者が存する場合の取扱いに関し、連帯債務について民法 437 条が存するものの、連帯保証人の一人に対する債務免除が、他の連帯保証人に効力を及ぼすかどうかについては規定がない。

この点につき、最高裁昭和 43 年 11 月 15 日第二小法廷判決（民集 22 卷 12 号 2649 頁）は、「複数の連帯保証人が存する場合であっても、右の保証人が連帯して保証債務を負担する旨特約した場合（いわゆる保証連帯の場合）、または商法 511 条 2 項に該当する場合でなければ、各保証人間に連帯債務ないしこれに準ずる法律関係は生じないと解するのが相当であるから、連帯保証人の一人に対し債務の免除がなされても、それは他の連帯保証人に効果を及ぼすものではないと解するのが相当である。」と判示している。

これを踏まえ、連帯保証類似の性質を有する連帯納付義務も同様に、連帯納付義務者の一人に対し、時効の中断や債務の免除（充足免除を含む）を行ったとしても、その効果は、他の連帯納付義務者には影響を及ぼさないと解することができる。

(3) 連帯納付義務者の財産差押えに基づく主たる納税義務者の延滞税免除の可否

イ 類似する他の納税義務の拡張制度の場合

相続税の連帯納付義務者が有する財産を差し押さえたことにより、連帯納付義務の全額を充足することとなった場合における主たる納税義務者の延滞税を免除することの可否を検討するに当たっては、まず、第二次納税義務など、主たる納税義務者以外に納税義務を拡張させる類似の制度での取扱いを確認する。

(イ) 第二次納税義務の場合

第二次納税義務の制度は、滞納者の財産について滞納処分をしても徴収すべき租税が不足すると認められる条件下で、滞納者の所有に属しない財産が、租税の徴収の観点からは、実質的にその滞納者の責任

財産に属すべきものと認められるような特定の場合において、その財産の所有形式に即しながら実質的に滞納者から徴収の実を挙げようとする制度である。すなわち、その責任財産に属すべき財産を目的として、その所有者に補充的な納税義務を課し、その納税義務の実行として当該財産等から滞納者の租税を徴収しようとするものである。

すなわち、第二次納税義務は補充的な納税義務であることから、第二次納税義務者の財産を差し押さえたとしても、主たる納税義務者に対しては、引き続き、延滞税によって納付を間接的に強制する必要があるため、主たる納税義務に係る延滞税を免除することはできないと整理できる。

(ii) 納税保証人の場合

国税通則法 63 条 5 項は、「納付すべき税額に相当する担保の提供を受けた場合」に延滞税を免除することができるとしている。

また、同法 50 条 6 号は、税務署長が確実と認める保証人の保証を国税の担保とすることを認めている。

これらの規定を踏まえると、滞納者の負担によって保証人の保証が担保として提供され、その保証人の資力が滞納国税の全額を確実に徴収することができるものと認められるものであるならば、延滞税を課すことによる納付の間接強制の必要性が減少するから、同法 63 条 5 項に基づき延滞税を免除することができると整理できる。

なお、実務においては、「担保が保証人の保証である場合には、保証人に対して滞納処分を執行した場合に徴収できると認められる金額をもって」充足適用の可否を判定することと定めている。

ロ 主たる納税義務者の延滞税免除についての可否判断

以上の考察及び他の納税義務の拡張制度との異同を踏まえると、連帯納付義務者の財産を差し押さえ、主たる納税義務者の滞納額を充足する場合であっても、相続税の連帯納付義務は、相続税の徴収を確保するために、主たる納税義務者以外の相続人に課された特別の責任であり、連

帯納付義務者の財産の差押えも、あくまで連帯納付義務を追及するために行うものであると言える。

このため、主たる納税義務者は、連帯納付義務者に係る保全状況のいかんにかかわらず、常に履行の請求や強制処分を受ける立場にあることから、連帯納付義務者の財産の差押えにより主たる納税義務の間接強制の必要性が減少したとは言えず、引き続き、延滞税によって納付を間接的に強制する必要がある、主たる納税義務に係る延滞税を免除することはできないと整理できる。

なお、この考え方は、連帯納付義務者に対する免除は主たる納税義務者にその効果が及ばないと規定する国税通則法基本通達 8 条関係 3（前述（2）ニ(イ)）とも整合性がとれている。

ところで、大阪高裁平成 14 年 2 月 15 日判決（裁判所ウェブサイト）において、相続税の連帯納付義務は「連帯保証人の責任と類似した特殊な法定の人的担保の性格を有する」と判示していることから、納税保証人（前述イ(ロ)）と同様に、免除適用可能ではないかとの疑義が生じるが、この点については、相続税の連帯納付義務が人的担保の性格を有するとしても、相続税法 34 条に基づき課されるものであって、主たる納税義務者の負担において提供された担保ではないことから、納税保証人と同様の取扱いはできないと考える。

#### ハ 国税通則法改正の提言（私見）

(イ) 上記ロのとおり、現状、主たる納税義務者について延滞税の免除適用はできないと整理できたところであるが、次のとおり多角的に考察を進めてみた結果、主たる納税義務者に関して延滞税の免除適用の制度を導入することについて検討の余地があるのではないかと考えるに至った。

##### A 延滞税免除制度の趣旨からの検討

(A) 連帯納付義務者の財産の充足差押えにより、主たる納税義務者の全額の徴収が確保できているのであるから、引き続き、主たる

納税義務者に過重な延滞税による間接強制をする必要性はないのではないか。

(B) 連帯納付義務者の財産の換価手続において、当局側の都合による執行遅滞等が生じた場合にまで、主たる納税義務者に過重な延滞税の負担を負わせるのは酷ではないか。

(C) 国税通則法 63 条 5 項の条文は、「誰」の財産についてであるか、「誰」の免除であるか等について明白な規定がないところ、文理解釈上、連帯納付義務者など「特定の人」に限定して充足の有無を判断するには必ずしも読めず、滞納処分全体による国税の満足を免除理由としているとも考えられることから、包括的に免除規定を適用してよいのではないか。

B 連帯納付義務の制度趣旨からの検討

(A) 同一の相続によって生じた相続税の徴収を確保し、他の一般の納税者との公平を図るなど、連帯納付義務制度の目的は既に達成されていることから、相続人の一人である主たる納税義務者にも、その効果を及ぼしてよいのではないか。

(B) 一般的に、相続の事案には、複数の連帯納付義務者の存在が想定されるところ、主たる納税義務者に係る延滞税を免除しないとすれば、納付資力を欠く主たる納税義務者の延滞税部分については、(免除適用のあった連帯納付義務者を除いた) 他の連帯納付義務者に対してのみ追及することになり、同一の相続関係者でありながら、人それぞれによって区々な延滞税負担となり、開差が生じる結果になるのではないか。

(D) 免除規定導入に係る改正試案

国税通則法 63 条 5 項「……を受けた場合」の後方に「(相続税法 34 条に規定する連帯納付義務者に係る財産の差押え又は担保の提供を含む。この場合、免除の効果は、連帯納付義務の目的となった納税義務者の国税に及ぶ。)」の一文を加筆することを試案として提案し

たい。

### 3 まとめ

連帯納付義務者の延滞税の充足免除については、適用可能との結論に到達した。

また、連帯納付義務者の充足免除が適用可能となった場合、主たる納税義務者の充足免除適用の可否については、現行法上、免除は適用できないと整理したが、多角的に考察を進めたところ、免除規定を導入することについて検討の余地があると考え、法改正を提案する。

目 次

はじめに	264
1 問題の所在	264
2 研究に当たって	266
第 1 章 延滞税の免除制度	268
第 1 節 延滞税の概要	268
1 国税通則法制定以前	268
2 国税通則法の制定	270
3 国税通則法制定後の主な改正点	271
4 延滞税の意義・性質等	273
5 国税通則法 60 条 2 項ただし書きの構成について	275
第 2 節 延滞税の免除制度の概要	277
1 国税通則法の制定（昭和 37 年 4 月法律 66 号）	277
2 国税通則法制定後の主な改正点	277
3 延滞税免除の意義・性質等	280
4 充足免除の概説	284
第 2 章 延滞税に相当する連帯納付義務の充足免除の可否	291
第 1 節 相続税法における連帯納付義務	291
1 相続税の連帯納付義務の沿革	291
2 現行相続税法における連帯納付義務制度の概要	301
第 2 節 連帯納付義務の意義・性格等	305
1 連帯納付義務の意義及び法的性格等	305
2 主たる納税義務者との関係	321
3 他の連帯納付義務者との関係	322
4 憲法上の財産権保障及び適正手続保障に抵触しないか	323
第 3 節 延滞税に相当する連帯納付義務	325
第 4 節 延滞税に相当する連帯納付義務の免除	326

1	他の納税義務の拡張制度における免除規定	326
2	延滞税に相当する連帯納付義務の免除の可否	328
第 3 章	連帯納付義務者の財産差押えに基づく主たる納税義務者の	
	延滞税の充足免除の可否	329
第 1 節	連帯納付義務者と主たる納税義務者との関係	329
第 2 節	連帯納付義務者の財産の差押えに伴う主たる納税義務者の	
	延滞税の免除	329
1	類似する他の納税義務の拡張制度における免除規定	329
2	主たる納税義務者への延滞税の充足免除適用の可否	332
第 3 節	小活	333
第 4 章	法改正への一考察（私的考察）	335
第 1 節	法改正を検討すべきとする考察	335
1	延滞税免除制度の趣旨からの検討	335
2	連帯納付義務制度の趣旨からの検討	335
第 2 節	現行制度下での対応	336
第 3 節	今後の対応として	338
	結びに代えて	340

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、平成 29 年 4 月 1 日現在のものに基づく。

また、裁判例や裁決を多数引用しているが、下線については筆者が施したものである。

《法令等》	《略称》
国税通則法・・・・・・・・・・・・・・・・	通則法
国税通則法施行令・・・・・・・・・・・・	通則令
国税通則法基本通達・・・・・・・・・・・・	通基通
国税徴収法・・・・・・・・・・・・・・・・	徴収法
国税徴収法施行令・・・・・・・・・・・・	徴収令
国税徴収法基本通達・・・・・・・・・・・・	徴基通
相続税法施行令・・・・・・・・・・・・	相続令
相続税法基本通達・・・・・・・・・・・・	相基通
租税特別措置法・・・・・・・・・・・・	措置法

## はじめに

### 1 問題の所在

巷では、少し前から、テレビやラジオ、果てはネットのパナーにまで至る所で「過払い金のご相談は、～」と過払い金解決を謳う広告が目立ち、弁護士や司法書士事務所による顧客の争奪戦が激しく繰り広げられている。

私がまだ二十代の若かりし頃、滞納者宅に臨場して納付指導を進める際、本税の納付がないと7年で2倍になる（年 14.6%×7年=102.2%）と、延滞税の現在額を目算したものである。時は過ぎ、平成 12 年に、超低金利時代の世相を反映し、延滞税の利率も見直しが行われ、その後、短期貸付けの平均利率を基に毎年告示する割合を適用することとなり、平成 29 年度の延滞税率は、2.7%（7.3%相当部分）及び9.0%（14.6%相当部分）と大幅に引き下げられている。ここで注目したいのは、納期限から二月を経過する日までの2.7%に比し、経過する日後の9.0%は、依然として、高水準の利率が確保されていることである。

一方、国税通則法 63 条5項は、一般的な滞納者に対して、滞納に係る国税の全額を徴収するために必要な財産の差押えをした場合には、納税者の負担軽減を図るため、その差押えに係る国税の延滞税につき、その差押えがされている期間のうち、当該国税の納期限の翌日から二月を経過する日後の期間に対応する部分の金額の二分の一に相当する金額（平成 29 年期間では、 $9.0\% - 1.7\% = 7.3\%$ ）を免除し、1.7%部分のみを納付させることができることになる<sup>(1)</sup>。

そして、相続税法 34 条により、相続税及び贈与税（以下「相続税等」という。）の徴収を担保するため、本来の納税義務者以外の者に、連帯して納付

---

(1) 正確に記すならば、租税特別措置法 94 条2項により「軽減対象期間における延滞税の額のうち、特例基準割合を超える部分の金額が免除される」ので、年 7.3%の割合の延滞税部分についても免除が適用され、特例基準割合を超える年 1.0%の割合に相当する金額が免除されることとなる。

する責任（連帯納付義務）を負わせた場合に、主たる納税義務者に対する滞納処分を進める傍ら、連帯納付義務者に対して、相続税等に充足する財産の差押えを実施し、納付や差押財産の換価処分を行う等により、結果として、主たる納税義務者の全額が完納に至ることが間々ある。

ここで、納税の負担額について考察すると、①一般的な滞納者に適用される充足免除規定について、連帯納付義務者における「延滞税に相当する連帯納付義務」部分に関して、適用（あるいは準用）することはできるのか。更には、②連帯納付義務の充足免除が適用可能となるならば、結果的に、主たる納税義務者の滞納額も完納となる場合、主たる納税義務者に関する延滞税部分について充足免除規定を適用（準用）することはできるのかという疑義が生じてくる。

しかしながら、これらの疑義については、現行、特段の定めがなく、実務上の取扱いにおける明確な解釈基準がない状況にある。

さて、相続税法 34 条に基づいて共同相続人に対して連帯納付義務を迫及した場合、この条文を知らないことも一因であるが、自らの相続税の納付を既に済ませた連帯納付義務者が督促状の送付を受けると不意打ちの感を拭えず、また、他人の相続税を納付することについての抵抗感も強く、連帯納付義務の確定手続の要否が争われることも少なくない。

そして、納税者心理として、少しでも納税額を抑えたいと考えることがあろうし、場合によっては数百万、数千万円にまで発生した延滞税について、減額（免除）が叶うのであれば果敢に適用を求めたいと考える（場合によっては訴訟提起に発展）であろう。

これまでも、相続財産を差し押さえること等により連帯納付義務を充足する事例は少なからずあるところ、国税通則法 63 条 5 項に規定する充足する差押えによる延滞税の免除の適用の可否は、納税する側（連帯納付義務者、主たる納税義務者）にとっても、徴収する側（国税）にとっても大きな影響を与えることになる。

相続税の基礎控除額の引下げ等を背景に、平成 27 年には相続税の課税対

象者が前年から 8 割増加<sup>(2)(3)</sup>しており、本研究の対象事案となる可能性が一層高まることを踏まえると、この機に、徴収実務に資する検討を行い、相続税の連帯納付義務に関する充足免除の解釈基準を確立しておく必要がある。

## 2 研究に当たって

研究に当たっては、延滞税に相当する連帯納付義務は、主たる納税義務の延滞税の発生に照応して当然生ずるものではあるものの、その実質的な効果として、間接的に、早期の連帯納付義務の履行を強制していることから、この点を踏まえて、①主たる納税義務者以外に納税義務を拡張する制度として、他に設けられている第二次納税義務や納税保証との異同を確認し、充足免除適用の可否を検討する。②国税の連帯納付義務については、民法の連帯保証に類似するものと解されていることから、連帯保証の裁判例等を念査する等により、法的整理等を行い、充足免除適用の可否の明確化を図る。

なお、本稿では、第 1 章で延滞税の沿革と意義・性格等を整理し、延滞税の免除制度の導入背景や目的、そして、国税通則法 63 条 5 項の充足免除について理解を進める。第 2 章では、相続税の連帯納付義務制定の沿革を整理し、その後、他の納税義務の拡張制度における免除規定の状況や民法における連帯保証との異同に言及し、充足免除の可否を検討する。第 3 章では、連帯納付義務者の財産の差押えに基づく充足免除が、主たる納税義務者について波及するの可否かを検討する。そして、第 4 章で、現行制度下においては

- 
- (2) 平成 28 年 12 月国税庁記者発表「平成 27 年分の相続税の申告状況について」において、平成 27 年中の被相続人約 129 万人中、課税対象となった数は約 10 万 3 千人（約 8.0%、前年対比 1.83 倍、前年 5 万 6 千人）とされる。
- (3) 渋谷雅弘教授は、「国際的にみると、日本の相続税・贈与税は、平成 25 年度税制改正前から決して負担の低いものではなかった。OECD の統計によれば、日本の相続税・贈与税の税収は、GDP 比で見ても総税収に占める割合で見ても、他の OECD 加盟国と比べてむしろ高い水準である。他方で、OECD 加盟国の中でも、カナダ、オーストラリア、イタリア、スウェーデン、ノルウェーなど相続税のない国もある。相続税は、世界的にみると、どの国でも税収は大きくなく、また廃止する国も現れている。その意味では、相続税は過去のものであって将来の発展性はないといえるかもしれない。その点で、日本の相続税強化は特徴的なものであるといえる。」と分析する。（税務弘報、2017.5 号 2 頁）。

充足免除適用の取扱いをどのようにすべきか。また、今後の対応としては、どのような対応を講じるべきか立法論にまで踏み込んだ提言を含め、研究を進めてまいりたい。

# 第 1 章 延滞税の免除制度

## 第 1 節 延滞税の概要

国税通則法は、国税の附帯債務のことを附帯税と呼んでいる。附帯税とは、本税たる国税債権に附加して負担せしめる国税の一種であり、本税に附帯して生ずることから附帯債務とも称されるが、国税通則法上、延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税の 6 種が定められている<sup>(4)</sup>。これらは、税と呼ばれているが、本来の意味における租税ではない。現行法上これらの附帯債務が租税とされているのは、本税と合わせて附帯税を徴収するのが便宜に合するからである<sup>(5)</sup>。

このうち、延滞税は、国税の全部または一部を法定期限内に納付しない場合に、未納税額を課税標準として課される附帯税で、私法上の債務関係における遅延利息に相当し、納付遅延に対する民事罰の性質をもつ（合わせて、期限内に申告しかつ納付した者との間の負担の公平を図り、さらに期限内納付を促すことを目的とする）ものと言われる<sup>(6)</sup>。

この節では、延滞税の免除規定の考え方に影響を与えることとなる、そもそもの延滞税に関する沿革及び改正の経緯を概観し、延滞税の意義・性質等について整理しておく。

### 1 国税通則法制定以前

#### (1) 延滞税に類する制度の発足<sup>(7)</sup>

租税を一定の期限までに納付しない場合に、遅延した期間に応じて利息

(4) 品川芳宣『附帯税の事例研究[第 4 版]』1 頁（財経詳報社、2012）。

(5) 金子宏『租税法[第 22 版]』815 頁（弘文堂、2017）。

(6) 金子・前掲注(5)815 頁。なお、田中二郎『租税法[第三版]』388 頁（有斐閣、1991）では、「延滞税は、元来は、納税義務の履行遅滞による遅延損害金の性質を有するもので、附帯税の一種とされているが、広い意味では一種の制裁にほかならない」と記す。

(7) 武田昌輔監修『DHC コンメンタル国税通則法』3313 頁（第一法規出版、1982）。

を課する制度は、明治 5 年から既にあった（延滞利息 1 か月ごとに不納金 100 円につき 50 銭）。

現行の延滞税の制度は、明治 44 年 12 月 7 日に設けられた延滞金が最初である。この延滞金は、現在と異なり、督促を受け、その指定期限までに納付されない場合に限り、納期限まで遡って課せられるものであった（滞納の防止を目的とし、日歩 3 銭）。

その後、昭和 19 年 4 月 1 日に延滞金の割合は、日歩 4 銭に引き上げられた。

第二次世界大戦後の猛烈なインフレーションや金利高及び納税モラルの低下から滞納額が増加し、この影響から昭和 22 年 12 月 1 日に加算税及び延滞金（日歩 5 銭、源泉所得税等については日歩 10 銭）が引き上げられた。

次いで、昭和 23 年 7 月 7 日には、延滞金（日歩 20 銭（年 73%））、加算税（日歩 10 銭（年 36.5%））に引き上げられ、延滞金については従来の遅延利息的性格に加え、行政制裁としての性格を加味することとなった。

その後、昭和 25 年 1 月には、延滞金（日歩 8 銭）、加算税（日歩 4 銭）に引き下げられた。

## (2) 昭和 25 年 4 月（シャープ勧告後）

シャープ勧告により、これまでの制度が余りに過酷であり、このような利率は明らかに多過ぎるのであって、滞納問題を悪化するのに役立つだけである<sup>(8)(9)</sup>として、昭和 25 年 4 月 1 日に引き下げるとともに、遅延利息的性格を有する部分を利子税額（加算税の名称変更、日歩 4 銭（年 14.6%））に統合し、滞納に対する制裁に相当する部分を新たに延滞加算税額（日歩 4 銭（年 14.6%））とした（最高額は滞納税額の 5%）。

---

(8) シャープ勧告では、「現在のように高い延滞利率（年間 73%ないし 36%）は自壊的である。そのため、納税者は短期間のうちにやけになってしまう程の滞納状況になってしまう。巨額の滞納税金が存在する理由の一つはおそらくこれであろう。」と指摘する。中川一郎ほか編『コンメンタール国税通則法』130 頁（三晃社、1963）。

(9) 武田監修・前掲注(7)3315 頁。

ここでいう納付遅延の場合に課される利子税額の意義を、次の 3 点に要約している<sup>(10)</sup>。①私法上の債権債務における遅延利息すなわち債務不履行に伴う損害賠償に相当するとみられること、②滞納者と期限内納付者との間の負担の公平を図る意義をもつこと、③間接的に期限内納付を促す効果をもつことである。

また、延滞加算税額は一種の行政制裁であると考えられていたが、これも利子税と同様に、国税の納付を促進する作用を持つとともに、負担の公平を図り、また損害賠償としても意義をもつことを否定することはできないといわれていた。

このため、納付遅延の場合に課される利子税額と延滞加算税額は実質的には同様の目的をもっていていると考えることができ、あえて両者間に異をたてて、二本建制度を維持する必要はないと考えられた<sup>(11)</sup>。

その後、昭和 30 年 7 月 1 日に、延滞加算税額（日歩 3 銭）及び利子税額（日歩 3 銭）は、金利水準の低下などの事情を勘案して引き下げられた。

## 2 国税通則法の制定

### (1) 昭和 37 年 4 月法律 66 号（国税通則法制定）

これまでの諸般の事情を考慮して、制度の簡素合理化を図り、合わせて市中金利の動向をも勘案してその負担割合の適正化を図る等の見地から、現行における通常の場合の利子税額と延滞加算税額とを統合して新たに延滞税（日歩 4 銭（年 14.6%）及び督促状発付から 10 日を経過した日以前は、日歩 2 銭（年 7.3%））の制度を設けた<sup>(12)(13)</sup>。

(10) 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解[15 版]』670 頁（大蔵財務協会、2016）。

(11) 税制調査会昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）の説明」答申別冊 92 頁。志場ほか・前掲注(10)670 頁参照。

(12) 「納付遅延の場合における利子税額と延滞加算税額の二本建制度は、実質的にはほとんど変わらない二つのものを重畳して課するものであり、いたずらな制度の重複であって、さきにみたように外国にもその例を見出し難く、簡素化の見地からは、これを統合して、新たに一本の延滞税の制度を設けることが適当であると考えた。」中川ほか・前掲注(8)129 頁参照。

## (2) 昭和 42 年 5 月法律 14 号

軽減した延滞税の割合を適用する方式を簡素化し、具体的納期限を基準として同日の 1 月後の日まで軽減した延滞税の割合を適用することとした。この改正は、督促状発付の日が判明しない限り延滞税が計算できないという複雑な制度を簡素化するとともに、督促状発付の有無により延滞税負担に差があった点(督促状が発せられない繰上請求に係る国税等については、長期間滞納しても、延滞税が年 7.3%のままであること等<sup>(14)</sup>)を合理化したものである<sup>(15)</sup>。

## 3 国税通則法制定後の主な改正点

## (1) 昭和 45 年 3 月法律 8 号 (充足免除等の追加条項の創設)

やむを得ない事由により猶予期限後に納付がされたときは、猶予期限後の期間についても免除ができることとされたほか、差押え又は担保の提供がされている期間の延滞税の軽減がされた。これについては、次節で詳細に述べる。

## (2) 昭和 45 年 4 月法律 13 号

延滞税の割合が日歩建てから年利建てに改正されたが、同時に我が国の金利表示がすべて年利建てに統一されたが、年利建てにする意義は、次のような点にあった<sup>(16)</sup>。

① 金利がものによって日歩建てあるいは年利建てでバラバラに表示され

---

(13) 当時、中川一郎教授は、別の誌上において「通則法では、「税額」の「額」の字をとり、利子税、延滞税と呼び、加算税と共に附帯税と総称するに至った。」「本来、これらの附帯税に属するものは、租税ではない。それを附帯税という名称を与えることにより、法制度としての租税に形成してしまったわけである。」「利子や行政制裁までを租税とすることが、果たして体系的整備であろうか。体系的整備、制度の簡素合理化、負担の軽減などという名目のもとに、利子や行政制裁までを租税に形成することに成功したような気がしてならない。」と批判する。シュトイエル 4 号 20 頁(1962 年 7 月)。

(14) 志場ほか・前掲注(10)475 頁。

(15) 武田監修・前掲注(7)3318 頁。国税庁「昭和 42 年改正税法のすべて」183 頁参照。

(16) 武田監修・前掲注(7)3319 頁。

ている状態は、国民生活のいろいろな面にロスを生じていると考えられるが、この表示を統一することにより、国民的能率の向上に資すること。

- ② 日歩建ては「銭、厘、毛、糸」などの単位を用いるので若い世代には段々と馴染みにくくなっていること。
- ③ 金利表示が統一されれば、各種の金利を相互に比較し易くなり、国民の金利に対する感覚が鋭敏になること。
- ④ 諸外国ではほとんど例外なくすべての金利を年利、パーセントで表示しているので、我が国の日歩建ては国際的に通用しない。今後の経済、国民生活の国際化の進展に即応し、金利表示も国際慣行に合わせた方が便利であること。

(3) 昭和 59 年 3 月法律 5 号

督促状を発付すべき期限が、納期限後 20 日以内から 50 日以内に延長されたことに伴い、延滞税の年 7.3%とされる期間が、納期限から 1 月を経過する日までから 2 月を経過する日までに改正された。

この改正は、督促状は納付の催告として発するものであり、他方、年 14.6%に加重された延滞税は、納付が遅延した場合に早期納付を間接的に強制するものとして課されるものであることから、催告としての督促状が発付されていないにもかかわらず、延滞税が加重されるのは適当でないと考えられたところに起因する<sup>(17)</sup>。

(4) 平成 11 年 3 月法律 10 号

超低金利の状況を勘案し、租税特別措置法 94 条に延滞税の割合の特則が設けられた。

なお、年 14.6%の割合の延滞税については特例の対象とされていなかったが、これは、延滞税については納税の猶予等の場合の延滞税の免除制度が設けられており、実際に延滞税の年 14.6%の割合が適用される場合は、基本的には、納税の督促を受けてもそのまま放置している場合等、滞納者

---

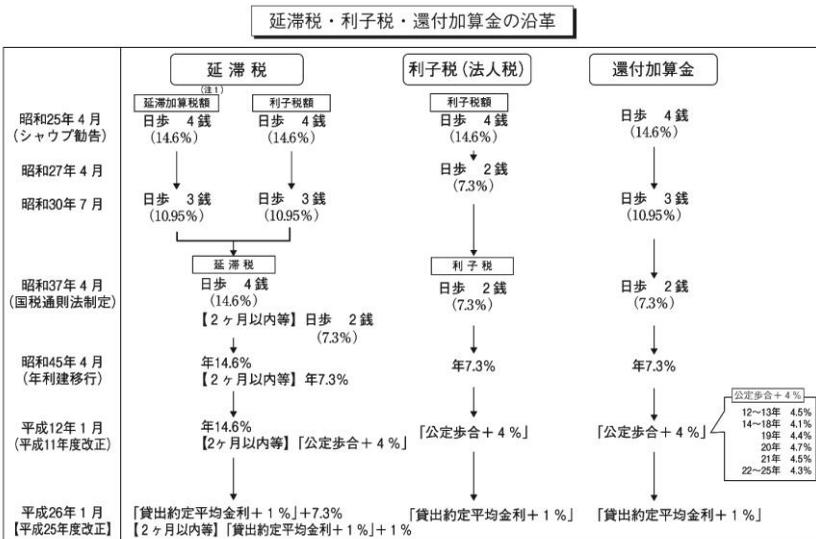
(17) 武田監修・前掲注(7)3320 頁。

が納税について誠意を示さない場合であり、このような滞納者に対しては強く納付を促す必要があること等が考慮されたものといわれる<sup>(18)</sup>。

(5) 平成 25 年法律 5 号

租税特別措置法 94 条（延滞税の割合の特例）が改正され、更に金利が低下している状況を踏まえ、更なる負担軽減を図る観点から、延滞税の年 14.6%の割合及び年 7.3%の割合とも引き下げる措置が講じられた。

【参考図表】（出典：財務省 HP<sup>(19)</sup>）



(注1) 国税通則法制定前の延滞加算税額は元本の5%を限度としていた。

(注2) 上記の貸出約定平均金利は、日本銀行が公表する前々年10月～前年9月における「国内銀行の貸出約定平均金利(新規・短期)」の平均

#### 4 延滞税の意義・性質等

延滞税はいわゆる本税に対してのみ課される(通則法 60① 3 かつこ書き参照)。各種加算税及び過怠税は、賦課課税方式による国税に含まれるが、行政

(18) 志場ほか・前掲注(10)1449頁。

(19) 財務省「平成 25 年度税制改正の解説」857 頁。(http://www.mof.nta.go.jp/tax\_policy/tax\_reform/outline/fy2013/explanation/pdf/p0850\_0872.pdf) (平成 29 年 6 月 23 日最終閲覧)。

罰に対してさらに遅延利子を付加することを避けるという考慮と負担過重を避けるという考慮から、各種加算税及び過怠税には延滞税は課されない<sup>(20)</sup>し、延滞税に、さらに延滞税が課されることはない。

なお、延滞税は、その計算の基礎となる国税、すなわち本税にあわせて納付しなければならない（通則法 60③）。

また、延滞税は、その額の計算の基礎となる税目とされる。したがって、各税法中「〇〇税」と規定されている場合は、特別の定めがない限り、その税の延滞税を含むものとする趣旨の規定である（通則法 60④）。

これまで述べてきたように、延滞税の意義については、沿革からも伺い知れるが、現行法制下における延滞税の意味合いは、国税債権の期限内における適正な実現を担保し、合わせて、期限内に適正に納税義務を履行した者との権衡を図るための制度であり、履行遅滞に対する損害賠償的性質を有するものといえ、次の判例において明確に判示されている。

《参考》最高裁平成 26 年 12 月 12 日第二小法廷判決（裁判集民 248 号 165 頁）

「延滞税は、納付の遅延に対する民事罰の性質を有し、期限内に申告及び納付をした者との間の負担の公平を図るとともに期限内の納付を促すことを目的とするものである」

なお、延滞税の性質について、平成 25 年 3 月税制改正の解説<sup>(21)</sup>では、『期限内納付した者との公平性を図るための利息部分（通常の利子部分）』と、『早期納付を促すための部分』とで構成されているものと考え、早期納付を促すための部分（年 7.3%）についてはこれを維持しつつ、通常の利子部分（年 7.3%）については市中金利を踏まえた水準とすることにより軽減を図ることとし、更に、『期限内納付した者との公平性を図るための利息部分（通常の利子部分）』<sup>(22)</sup>は、納税者が、未納期間において、その税額相当額を利用

(20) 志場ほか・前掲注(10)672 頁。

(21) 財務省「平成 25 年度税制改正の解説」・前掲注(19)856 頁。

(22) 財務省「平成 25 年度税制改正の解説」・前掲注(19)856 頁(注 2)。

することによって得られるであろう利益に相当する金額で、市中における貸出時の約定金利などを踏まえた、国税のいわば「約定利息」に相当するものであり、また、「早期納付を促すための部分」は、納税者が他の債権等に優先して国税を納付するといった誘因となるものであると新たに細分化した解説を行なっている。

## 5 国税通則法 60 条 2 項ただし書きの構成について

(1) 本稿執筆中、某名誉教授から次のようなお尋ねがあった。

「国税通則法 60 条 2 項ただし書きの条文は、『納期限までの期間又は納期限の翌日から 2 月を経過する日までの期間については、その未納の税額に年 7.3%の割合を乗じて計算した額とする。』とあり、『納期限までの期間』と『納期限の翌日から 2 月を経過する日までの期間』とを分けた書きぶりになっているが、前半部分を欠いたとしても解釈できる内容であるのに、なぜこのような回りくどい言い方の構成になっているのか判ったら教えてほしい。」というものであった。

当初、回答に窮していたが、延滞税の沿革を読み深めるにつれ、次のような背景が基因しているのではないかと考えた。

i 昭和 25 年のシャープ勧告後の大幅改正においては、利子税額と延滞加算税額の二本建制度が存続していた。

① 利子税額（旧加算税）…法定納期限から納付日までの日数計算（日歩 4 銭）

② 延滞加算税額…督促状の指定期限までに完納されない税額につき、その指定期限の翌日から納付日までの日数計算（日歩 4 銭（最高額は滞納税額の 5%））

ii その後、国税通則法制定時に延滞税に一本化されたときの条文は「ただし、督促状を発する前の期間又は督促状を発した日から起算して 10 日を経過した日以前の期間」については年 7.3%（日歩 2 銭）とし、10 日を経過した日からは原則税率の 14.6%（日歩 4 銭）とした。軽減期間

については、主として、督促状による納付しようよの効果を高めるよう図られており、実質をみると、確かにこのような負担割合の区分によって、督促の効果があらわれていることが知られる<sup>(23)</sup>。

- iii 昭和 42 年度改正<sup>(24)</sup>において、従来の督促状発付の日を基準として同日の 10 日後の日まで軽減した延滞税の割合を適用する方式を簡素化し、具体的納期限を基準として同日の 1 月後の日まで軽減した延滞税の割合を適用することとした。

この改正は、督促状の発付日が判明しない限り延滞税が正確に計算できないという複雑な制度を簡素化するとともに、脱税等のため繰上請求がされた場合には督促を要しないものとされ、年 7.3%のまま税率が変わらないなど、督促状発付の有無により延滞税負担に差があった点を合理化したものとされる。

- iv その後、督促発付は「10 日」から「20 日以内」、「50 日以内」に延長されることと併せて、昭和 59 年度税制改正で、軽減税率の適用期間は「1 月を経過する日まで」から「2 月を経過する日まで」に延長された。

- (2) 以上の歴史的変遷を背景に考察すると、まず、国税通則法制定時には、納税者が①督促を受けずに納付した場合と②督促を受けても、督促状を発した日から起算して 10 日を経過した日までに納付した場合とに区分けし、督促の納付促進の効果を高める趣旨が読み取れる。

その後、可変的要素を含む督促状の発付日という基軸が、不可変的な具体的納期限に代わったのであるが、このタイミングを捉え、本来であれば条文の構成を抜本的に整理すべきところ、整理を行わずに、国税通則法制定当時の条文の形が遺物として残ったのではないかと個人的には考えるに至った。

---

(23) 税制調査会昭和 36 年 7 月・前掲注(11)94 頁。

(24) 中山浩一「改正税法詳解特集」税経通信 22 巻 8 号 191 頁 (1967)。

## 第 2 節 延滞税の免除制度の概要

一般に、国税については、税負担の公平等の配慮から、一旦成立した納税義務を後日軽減免除することは少ない。僅かに「災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律」による減免を挙げる程度に留まる。

また、著しく資力を喪失した納税者の救済措置である滞納処分の停止の場合であっても、直ちに納税義務を消滅させるのではなく、その状態が 3 年間継続したときに、始めて消滅することを原則としている。

しかし、延滞税については、納付遅延に対する制裁として課するものであり、また、自主納税を間接的に促進しうよう、一般の金利水準よりも高めに課税割合が定められていること等もあって、国税通則法 63 条では、かなり広く、各種の場合を挙げて延滞税の軽減免除を定めている<sup>(25)</sup>。

この節では、延滞税免除制度の沿革及び意義・性質などを整理し、本稿において対象とする充足免除の規定について概説する。

### 1 国税通則法の制定（昭和 37 年 4 月法律 66 号）

昭和 37 年国税通則法制定当初の延滞税の免除規定は現行に比し狭かった。すなわち、国税通則法制定前の旧国税徴収法から承継した①災害、病気等による納税の猶予又は滞納処分の停止がされた場合の免除及び②事業の休廃止等による納税の猶予又は換価の猶予がされ、かつ、納付困難な延滞税がある場合の免除、並びに新設規定である③災害等による期限の延長規定が適用された場合の免除について定めていたにとどまる<sup>(26)</sup>。

### 2 国税通則法制定後の主な改正点

#### (1) 昭和 40 年 3 月法律 36 号

次の 2 点が拡張された。

---

(25) 志場ほか・前掲注(10)670 頁。

(26) 志場ほか・前掲注(10)707 頁。

イ 事業の廃止等による納税の猶予又は換価の猶予がされた場合の延滞税負担の軽減を図ることとし、従前どおり納付困難な延滞税を全免するほか、年 7.3%の割合を超える延滞税は、これを当然に免除することとした。

ロ 特別の事由がある次の期間、すなわち①納付委託証券の取立日後の期間、②交付要求に係る換価代金受領後の期間、③納税貯蓄組合預金を納付のために引き下ろした後の期間、④災害等によりやむを得ず納付が遅延した場合のその遅延期間については、延滞税を免除することとした(通則法 63⑥)。

(2) 昭和 42 年 5 月法律 14 号

イ 課税が 1 年以上遅延した場合の納税の猶予がされた場合について、年 7.3%を超える部分の延滞税を免除することとした。

ロ 年 7.3%の延滞税の計算期間の改正

「に係る督促状を発した日から起算して十日を経過した日」を「の納期限の翌日から 1 月を経過する日」に改正した。

ハ 第二次納税義務者の納付委託制度の創設等の改正に伴う改正

(3) 昭和 45 年 3 月法律 8 号

次の 2 点が改正された<sup>(27)</sup>。

イ 第 3 項の免除規定が整備され、やむを得ない事由により猶予期限後に納付がされたときは、猶予期限後の期間についても、免除ができることとした。

ロ 差押え又は担保提供がされている期間の延滞税が、原則として年 7.3%に軽減された。

この充足免除の規定の趣旨について、当時の国税庁徴収課近藤係長が

---

(27) 「従来における延滞税の免除は、主に納税の緩和措置に伴うものがその対象とされていたが、今次の改正により納税の担保または差押えを免除の要件とした従来のそれとは性格を異にする新たな免除規定が誕生したことは、その立法経緯等の詮議はさておき注目すべきことである。」国税庁徴収課佐藤友也「国税通則法の改正に伴う延滞税の免除の取扱いについて」税務弘報 18 巻 6 号 46 頁(1970)。

次のように記している。

「滞納に係る国税の全額を徴収するために必要な財産につき差押えをし、又は納付すべき税額に相当する担保の提供を受けた場合には、この差押えまたは担保の提供がされている期間に対応する延滞税の金額の 2 分の 1 を免除するというものである。この場合の差押え等は、その差押えまたは担保の提供を受けたことによって、納税者に直接的に納税を強制するものであり、一方延滞税には遅延利息的な性格とこれを課することによって納税を間接的に強制する機能を併せ有しているところから、国税を充足する差押え等がされているときは、これらの差押えと延滞税の徴収とによって、重畳的に納税の履行を強制しているということができよう。

また、観点を変えていうならば、差押え等の処分は、直接国がその目的財産の換価処分をすることによって満足を受けようとするものであり、財産を差し押さえたままに換価手続をしないでおくことは執行遅滞であり、そのために延滞税が日々累積し、その負担を納税者に負わしめるのは酷であるともいえる（もともと、差し押さえた財産を速やかに公売するとしたときは、延滞税の負担は軽減されるけれども、徴税の強化等の批判がでることが当然予想される。）。したがって、このような場合には、国にもその責め的一端があるという考え方もあろう。

以上のように、二重の納税についての履行の強制、差押え等をした国の執行遅滞があるときは、延滞税のうち、納税の履行を強制する作用部分を軽減しようとするのがこの免除規定創設の発端ではなかったかと推測される<sup>(28)</sup>。」

(4) 昭和 59 年 3 月法律 5 号

国税に関する法律の規定により徴収を猶予された場合には、年 7.3% の割合を超える延滞税を免除することとした（通則法 63④）。

---

(28) 国税庁徴収課特別調査係長近藤猛「国税通則法 63 条第 3 項および第 4 項の規定による延滞税の免除の取扱いについて」国税速報 2305 号 6 頁(1970)。

なお、年 7.3%の割合の延滞税を課する期間が、納期限経過後 2 月経過日（改正前は 1 月経過日）までに延長されたことに伴って本条の規定も改正された。

(5) 平成 24 年 3 月法律 16 号

税務行政執行共助条約等における徴収共助等に関する規定についての国内担保法の整備等に伴い、国税について徴収共助等の要請が可能となることを踏まえ、必要な財産の差押え又は担保の提供がある場合の延滞税の一部免除については、我が国が徴収共助等を要請した場合の被要請国において行う差押えに相当する処分又は被要請国において受けた担保の提供も含めて判断することができることとした（通則法 63⑤）。

(6) 平成 26 年 3 月法律 10 号

納税者の申請に基づく換価の猶予の特例が創設されたことに伴い、この特例により換価の猶予がされている期間に係る延滞税についても、免除することができることとした（通則法 63①及び③）。

### 3 延滞税免除の意義・性質等

この節の冒頭に記したとおり、国税通則法制定当初には、延滞税の免除規定は旧国税徴収法から承継したごく限られた項目しかなかったが、その後の改正で徐々に拡張され、現在の形に至っている。延滞税というものが納付遅延に対する制裁として課するものであり、これによって自主納税を間接的に促進しよう、一般の金利水準よりも高めに課税割合が定められている反面、延滞税免除規定は、納税者の救済措置として、かなり広く、各種の場合を設けてきたことになる。

しかしながら、税務官庁は、国税に関する法律に規定されている場合に限り免除することができるのであって、法律の根拠なくその裁量で免除することはできない<sup>(29)(30)</sup>ということにくれぐれも用心し、厳守しなければならない。

(29) 志場ほか・前掲注(10)706 頁。

(30) 田中二郎『租税法[第三版]』240 頁（有斐閣、1981）に、本件判示と同様な表現で

《参考》東京地裁昭和 45 年 11 月 30 日判決（税資 60 号 760 頁）

「一旦成立した租税債権の一部又は全部を免除するには、それが租税負担公平の原則に対する例外的措置であるということから、すべて法律の根拠に基づくことを必要とし、租税債権の確定ないし租税債務の履行の段階において、税務官庁と納税者との契約等により租税債権を免除するがごときことの許されないのは明らかである。」

なお、充足免除規定制定時の取扱要領<sup>(31)</sup>には、「延滞税の免除について、法律に定める要件または事実に該当するかどうかの判断を安易にし、みだりにこれを行なうときは、法定納期限内に完納した納税者との間における負担の公平を欠くことはもちろん、ひいては国税を早期に完納しようとする意欲を減退させる等税務行政上好ましくない結果を招来することにかんがみ、延滞税の免除にあたっては特段の注意を払い、適正を期するものとする。」と裁判例同様、延滞税免除について訓示的な表記がある。

他方、地方税法の規定には、「……やむを得ない理由があると認める場合」の表記がある。例えば、地方税法 64 条 4 項には、「道府県知事は、納税者が第一項の納期限までに税金を納付しなかつたことについてやむを得ない理由があると認める場合には、同項の延滞金額を減免することができる。」<sup>(32)</sup>と緩やかな判断が可能とも思える条項を置くなど、幅広く裁量を取り込める表現となっており、同じ税務執行官庁でありながら、尺度の異なる判断基準が

---

「租税債務の免除は、租税負担の公平の原則に対する例外措置にほかならないのであるから、すべて、法律の根拠に基づかななくてはならない。法律の根拠に基づくことなく、行政庁と納税者との間の契約等によって、租税債務を免除することはできない。」とある。

(31) 国税庁昭和 45 年 4 月 23 日徴徴 3-7 ほか「国税通則法 63 条 3 項及び 4 項の規定による延滞税の免除の取扱いについて」別冊「国税通則法 63 条 3 項及び 4 項の規定による延滞税の免除の取扱要領」1 頁。

(32) 自治省税務局「住民税逐条解説」506 頁（地方財務協会、1986）では、「市町村長は、納税者又は特別納税義務者が市町村税を納期限までに納付又は納入しなかつたことについて、客観的にやむを得ない事由があると認める場合は、自らの裁量によって延滞金を減免することができるものとする」と、更なる弾力的な解釈を行なっている。

あることから、納税者はもとより執行官庁にとっても混乱を招く材料になっている。

これらの点を総括評価する意見として、岩崎政明教授は、「わが国の（納税義務の軽減免除）制度の特色を整理すると、納税義務の軽減免除の範囲は地方税については相当に広く認められるが、これに比して国税については非常に狭いこと、また納税義務の軽減免除のために設けられている措置は主として徴収免除の措置であること。附帯税に関する徴収免除措置は充実している」、「確かに、納税義務の軽減免除を安易に認めることは、正規の納税をした者との間に不公平を生ぜしめ、また租税行政庁に裁量の幅を認めるような包括的一般規定による租税の減免措置を拡充すれば、これを根拠として、租税行政庁と納税者との間で不当な協定や和解のようなことが行われるのではないかとの疑いを招くかもしれない。このようなことに配慮すれば、わが国の納税義務の軽減免除制度はそれなりに整備されていると評価することもできよう。」<sup>(33)</sup>と述べられている。

また、裁量免除規定「免除することができる。」の表現の解釈については、①国に判断を委ねているのか、あるいは②義務免除同様に免除せざるを得ないとする意なのかについて疑義の生じるところ<sup>(34)</sup>であるが、国税通則法改正当時の資料<sup>(35)</sup>において、「滞納国税の徴収に必要な財産につき差押えをしたかどうか、また、納付税額に相当する担保が提供されているかということ、必ずしも明白な事実ではなく、税務署長等の判断を必要とするので、このよ

---

(33) 岩崎政明教授「納税義務の軽減免除」日税研論集 32-110 頁（日本税務研究センター、1995）。

(34) 大阪高裁昭和 59 年 4 月 25 日判決（訟月 30 卷 9 号 1725 頁）において、「原告は、国税通則法 63 条 4 項（現 5 項）所定の延滞税の減免措置は無条件かつ例外なしに認められるべき措置である旨主張するが、同条項は、滞納税額の全額を徴収するために必要な財産を差押えた場合、その差押のなされている期間のうち、一定の期間に対応する延滞税について、国税通則法 63 条 4 項所定の 2 分の 1 を免除できる旨規定しているのであって、差押前の延滞税は免除の対象ではないし、また、右免除をするか否かは、税務署長等の自由裁量に委ねられているものと解するのが相当である」と判令するが、この自由裁量に委ねられているとの判断には、筆者は疑問を禁じ得ない。

(35) 大蔵省主税局「昭和 45 年 2 月第 63 回国会国税通則法関係想定問答」89 頁。

うな規定の仕方になったものである。しかし、租税法律関係の性質上、これが法規裁量であり、税務署長の自由裁量を認めるものではないことについては異論がないと思う」と記すほか、現在においても、法律が「免除することができる」と規定しているのは、徴収の所轄庁が免除事由に該当するかどうかを判断してするものであり、自由裁量を認める趣旨ではない。免除事由に該当すると判断された場合には、免除をすべきものである<sup>(36)</sup>と解されている。

なお、免除すべき場合に免除しなかった場合の救済手段等については、次の裁判例で示されている。

《参考》東京地裁平成 15 年 2 月 26 日判決（税資 253 号順号 9291 頁）

「(通則法 63 条 5 項)の規定は、延滞税の免除をする場合に、免除処分という行政処分をすることを定めているのみであって、免除をしない場合に何らかの処分をすべき旨は何ら定められていないのであるから、免除をしない場合に不免除処分という行政処分をすることは予定していないものと解さざるを得ない。」

「国税局長等が延滞税の免除の要否に関する判断を誤り、本来延滞税を免除すべきであるにもかかわらず、免除処分をしなかった場合であっても、納税者としては不免除処分の取消訴訟を提起することはできず、また、延滞税の免除がされていない以上、延滞税納付債務不存在確認訴訟等によってこれを争うこともできないということとなり、不当な結果をもたらすと疑問が生じないではない。しかしながら、このことは、国税通則法 63 条 5 項の解釈上やむを得ない結果であるといわざるを得ないし、また、この場合であっても、納税者としては、延滞税の免除がされないことが違法であり、その結果損害を受けたとすれば、国家賠償を請求することによってその救済を求めることは可能であると解すべきであるから、これによって最低限の救済措置は確保されているものというべきである。」

(36) 志場ほか・前掲注(10)723 頁。

さらに、酒井克彦教授は「自由な裁量に基づく理解することは、租税法主義とりわけ合法性の原則に抵触することにもなりかねないように思われるのである。」「延滞税について、その軽減あるいは免除が国税に関する法律において規定されているが、その適用における判断は羈束裁量によるものと解すべきである。もっとも、このことは、かかる規定の趣旨の範囲内での税務署長の第一次的判断権が行使されるとみるべきであって、同判断権が否定されているわけではない。」<sup>(37)</sup>と述べ、自由裁量を否定するほか、第一次的判断権としての羈束裁量に言及している。

#### 4 充足免除の概説

##### (1) 趣旨

昭和 45 年法律 8 号により延滞税の充足免除の規定が創設されたが、その趣旨は当時の国税庁徴収課近藤特別調査課係長のコメント<sup>(38)</sup>を整理すると、次の 2 点と解される。

##### イ 二重の強制からの負担軽減

国税通則法 63 条 5 項の延滞税の免除の規定は、「差押えによる直接強制がされたときは、延滞税により納付を間接強制する必要性が減少することから負担の軽減を図ったもの」<sup>(39)</sup>、「具体的納期限から 1 か月（現 2 か月）を経過した後の期間について特に 2 倍の高い延滞税を課することとしている趣旨は、この時期に至れば、滞納処分により強制的に徴収することもできるわけですが、その場合にも、納税者の自主納付により納税義務が履行されることが望ましいという配慮から、この高い延滞税により納税者の自主納付が促進され、努めて滞納処分という直接的な強制力に訴える必要がないことを狙ったものです。したがって、この高い

---

(37) 酒井克彦『附帯税の理論と実務』457 頁（ぎょうせい、2010）。同「延滞税の免除と裁量権」税理 52 卷 15 号 92 頁（2009）、同「延滞税の免除を巡る議論（上）」税務事例 45 卷 11 号 10 頁（2013）に同旨。

(38) 近藤・前掲注(28)参照。

(39) 志場ほか・前掲注(10)718 頁。

延滞税は、滞納処分に代わるという性格もあるわけです。このような延滞税の性格を考慮し、直接に差押えをし、または担保を徴取した場合には、むしろ直接の強制力が行使されたわけですから、14.6 パーセントの延滞税は、これを 2 分の 1 に軽減免除することとして、納税者の負担を緩和すること<sup>(40)</sup>という趣旨から定められたものである。

また、担保提供があった場合の免除は、差押えとの権衡を考慮したものである。

#### ロ 国の執行遅滞との調整

差押え等の処分は、直接国がその目的財産の換価処分をすることで租税債権の満足を受けるものであって、財産を差し押さえたままに換価手続をしないことは当局側の都合による履行遅滞であり、国にその責めの一端があるといえ、そのために日々累積していく延滞税という負担を高率のまま納税者に負わせるのは酷であることから、定められたものである。

#### (2) 要件

免除の要件は、「国税を充足する差押え等がされている場合」であるが、この判定は、①差押え又は担保の提供にかかる財産を換価したものとした場合における国税への充当見込額と、②その差押え又は担保の提供の基因となった国税の額とを比較し、①の額が、②の額以上と判定できる状態にあることをいうとされている<sup>(41)</sup>。この判定に当たり、①の「国税の充当見込額」は、差押えまたは担保の提供にかかる財産の処分予定価額（見積価額）を基として判定することを原則とするが、実務において、すべてのものにつきこの調査を行なうことは至難のことであるから、徴収上弊害のない場合には、この処分予定価額を概算によって差し支えないこととし、そ

(40) 国税庁「昭和 45 年改正税法のすべて」151 頁。

(41) 国税庁・前掲注(31)別冊取扱要領第 3 の 2。なお、改正後は、国税庁平成 12 年 10 月 30 日徴徴 3-2 ほか「国税通則法第 63 条第 5 項の規定による延滞税の免除の取扱いについて」（法令解釈通達）別冊「3 国税を充足する差押え等がされている場合」に記されている。

の調査の簡略化が図られている。

なお、ここでいう国税の充当見込額は、差押え等にかかる財産の処分予定価額（または概算による価額）そのものでなく、差押え等にかかる国税に優先する債権がある場合には、これに配当するものとして計算し、この結果、現実に差押え等の基因となった国税に充てることとなる見込みの金額であることに留意する必要がある。この場合に、担保が保証人の保証であるときは、保証人に対して滞納処分の例により処分した場合に徴収できると認められる金額をもって国税への充当見込額とすることとされている。

また、②の「差押え等の基因となった国税の額」は、差押え等にかかる本税、各種加算税、過怠税、利子税、延滞税（免除要件の当否を判定する日までの未確定の額も含まれる。）及び滞納処分費の額の合計額である。

このほか、取扱要領に定められている判定方法等に関する主要事項は、次のとおりである。

#### イ 差押え及び担保

差押え及び担保（以下「差押え等」という。）には、納税者に対して行った差押え等のほか、国税徴収法 24 条 3 項の規定により譲渡担保財産につき行なった差押え、国税徴収法 36 条 1 項 1 号（実質所得者課税の原則等の第二次納税義務）及び 41 条 1 項（人格のない社団等の財産の名義人の第二次納税義務）に規定する第二次納税義務者に対して行った差押えを含める取扱いとされている。第二次納税義務者等に対する差押えのうち特に上記のもののみを差押え等を含める取扱いとしたことは、これらの場合、納税者と特殊な関係にある財産権等の名義人に対し第二次納税義務等の徴収手続によって差し押さえたものではあるが、その根拠は、財産権等の実質帰属者が納税者に対する差押え等と同様に扱うことが妥当であるという理由によるもの<sup>(42)</sup>と思われる。

この件に関し、当時の国税庁城下達彦課長補佐は、「問題は、滞納にか

---

(42) 佐藤・前掲注(27)51頁。

かる国税について、第二次納税義務の追及その他徴収に関する法律の規定によるいわゆる納税義務の拡張の制度を活用して滞納に係る国税の全額を徴収することができる場合をどのように考えるべきか。この点については、立法趣旨から考えると、納税義務の拡張の制度の活用の有無を問題とすべきではなく、あくまでも滞納にかかる国税の額とその国税により差し押さえた滞納者の財産から徴収できる国税の額の見合いにより判断すべきものと解される。しかし、納税義務の拡張の制度の中には、実質的には滞納者の財産について差し押さえをしていると同視できる場合があり、このような場合には、滞納者の財産について差押えがされたと同様に取り扱うのが妥当である。」<sup>(43)</sup>と述べており、基本通達制定時の理論的根拠が伺い知れる。

#### ロ 判定の基準となるべき時期等

「国税を充足する差押え等がされている場合」に当たるかどうかの判定は、差押え等がされた時以後その差押え等がされている期間の全てにおいて、すなわち日々これを行うのが原則となる。

しかし、実務上、事務量等の面から到底なし得ないことであるため、取扱要領ではその便宜を考慮し、差押え等がされた時においてまず判定を行ない、その後においては、追加して差押え等をした場合又は差押え等にかかる財産の価値に変動があった場合もしくは差押え等の基因となった国税の額に変動があった場合に行なうものとし、その判定の基準となるべき時期として定めている。

そして、ある判定の基準となった時期において国税を充足する差押え等に当たると認められた場合で、その直後の判定の基準となった時期における判定結果も同様であると認められたときは、その間についての判定を省略し、国税を充足する差押え等が継続していたものとして取り扱えることとした。

---

(43) 国税庁管理課城下達彦課長補佐「国税通則法基本通達の制定について(Ⅱ)」税経通信 1970年10月号 199頁。

なお、国税を充足する差押え等かどうかは、前述のとおり、差押え等にかかる財産を換価したもとのした場合における国税への充当見込額と当該差押え等の基因となった国税の額とを比較して判定するものであるが、取扱要領においては、国税の額に異動があった場合等について細目を示し具体的にその判定方法を明らかにするとともに、国税を充足する差押え等がされた日又はその状態が終了した日についての取扱いを定めている。

#### ハ 参加差押え等についての取扱い

国税通則法 63 条 5 項の制定趣旨については、前述（１）のとおり、差押えという直接的な履行強制をしていることのほか換価し得る状態にありながら換価しない（執行遅滞）ことにその根拠の一つがあるものと思われるので、これを反面からいえば、差押えがあっても、国が直接換価し得る権限を有しないものである場合には、5 項に規定する差押えの範疇に入らないということになる<sup>(44)</sup>。

また、差押えについては、例えば、滞納処分と強制執行等との手続の調整に関する法律による二重差押えあるいは債権に対する二重差押え等他の強制換価手続との関連において、直接換価し得る権限が制限され、又はその制限が解かれる場合がある。このような場合における差押え等があった日等の取扱いについては、上述の考え方に基づき、国が直接換価し得る権限を取得することとなった日又はその権限を失うこととなった日を基準とすることとし、他の強制換価手続と関連のある個々の場合につき具体的にその取扱いを定めている。参加差押えについてこの取扱いをみると、参加差押えをしている場合は、直接換価し得る権限を有するものではないため、直接強制をしているものとはいえない。したがって、5 項に規定する「差押え」には当たらないこととなる。

ところが、その後、先行する差押え及び参加差押えの全てが解除され

---

(44) 近藤・前掲注(28)7頁に同旨。

た場合には、参加差押えの効力が生じた時に遡って「差押え」の効力が生ずることとされている（徴収法 87①）。しかし、これは、参加差押えが差押えの効力を遡って生ずることとされているものであるが、現実に換価し得る権限を取得することとなった日は、先行する差押え又は参加差押えの全てが解除された日であると解するのが妥当であると思われる<sup>(45)</sup>。そこで、取扱要領においては、この日に差押えがあったものとして取り扱うこととされている。したがって、この場合における国税を充足する差押え等であるかどうかの判定は、先行する差押え及び参加差押えのすべてが解除された日以後の期間について上記の判定によって行なうこととなる。

### (3) 免除することができる金額及び免除の時期

国税通則法 63 条 5 項の規定により免除することができる金額は、国税を充足する差押え等がされていたと認められる期間に対応する延滞税の金額の 2 分の 1 である。ただし、この期間のうちに、1 項から 4 項までの規定により延滞税の免除がされる期間及び延滞税が年当り 7.3% として計算される期間があるときは、これらの期間は除かれる<sup>(46)</sup>（これらの期間については、5 項の規定による免除を重ねてすることはできない）。

また、5 項の規定による延滞税の免除は、国税を充足する差押え等の基因となった国税の本税額が全部完結し、延滞税を徴収しようとする時において行なうものとされている。

なお、換価代金等につき配当計算書を作成するときは、その配当計算に

---

(45) 近藤・前掲注(28) 8 頁には、「このような取扱いとしたのは、先行する差押えの解除によって、はじめてその目的財産の換価をする権限が移転したものであり、それ以前の期間については自ら換価手続をとり得ないし、また、その納税者に対して参加差押えにかかる財産を換価することを根拠として納税の履行を強制することはできなかったから、この期間については、延滞税の免除の対象期間とするのは適切でないと考えられるためである。」と理由を述べている。

(46) 国税庁・前掲注(31) 別冊取扱要領第 3 の 3。なお、改正後は、国税庁平成 12 年 10 月 30 日徴収 3-2 ほか「国税通則法第 63 条第 5 項の規定による延滞税の免除の取扱いについて」（法令解釈通達）別冊「4 免除することができる金額」に記されている。

基ついて換価代金等を国税を充足する差押え等の基因となった国税に充てる前であってもその免除ができるものとされる<sup>(47)</sup>。

---

(47) 国税庁・前掲注(31) 別冊取扱要領第 3 の 4。なお、改正後は、国税庁平成 12 年 10 月 30 日徴徴 3・2 ほか「国税通則法第 63 条第 5 項の規定による延滞税の免除の取扱いについて」(法令解釈通達) 別冊「5 免除の時期」に記されている。

## 第 2 章 延滞税に相当する連帯納付義務の充足免除の可否

相続税法 34 条 1 項は、相続税について、特別の連帯納付義務を規定している。すなわち、相続人又は受遺者が二人以上ある場合に、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、他の相続人の固有の相続税の納税義務についても、相続等によ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るものである。

この規定は、各相続人らに固有の納税義務を負わせると、共同相続人中に無資力者があったときなどに相続税債権の満足が得られなくなるおそれがあり、結果的に遺産のうち相続税として徴収できる部分が少なくなり、課税の面では公平な負担が図られても、徴収の面では共同相続人間の公平が保てないこととなるため、これに対する措置であると言われる。

この章では、まず連帯納付義務制度の沿革と性格を確認し、さらに延滞税に相当する連帯納付義務を整理し、連帯納付義務者について延滞税の充足免除適用の可否を検討していく。

### 第 1 節 相続税法における連帯納付義務

#### 1 相続税の連帯納付義務の沿革

##### (1) 明治 38 年法律第 47 号

相続税の創設の背景は、日露戦争の財政負担の増加に対する財源措置とするためとされる。創設時の法律において、既に、「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」（相続税法 22）と連帯納付が規定されていた。

ここでいう相続税の連帯納付義務は、固有の納税義務を有する共同相続人が一定の限度で負担する連帯納付義務という概念ではなく、同一内容の税額について各自が独立に全部の納付義務を負担するという連帯債務で

あった。

なお、国税の連帯納付義務は、明治 35 年法律 36 号により国税徴収法の改正が行われ、共有物・共同事業等にかかる国税についてとり入れられたことに始まっている。これ以前は、これらの国税についても分割原則がとられていたが、分割により生ずる徴収上の不利不便を避け、徴収を確保するために連帯納付義務とされたものである。これは、明治 29 年に制定された民法の連帯債務の概念を導入したものである<sup>(48)</sup>。

## (2) 昭和 13 年法律第 47 号

日中戦争による歳出の膨張に伴って、相続税法についても増税を中心とする改正が行われた。この改正によって、相続人、受遺者等は相続により受けた利益の価額の割合に応じて相続税を分割して負担することとされた（相続税法 10 の 3 本文）。

これに伴い、相続税の徴収が困難となる場合が生ずるおそれのあること及び納税義務者間における税負担の公平が図られないこと等の理由から、共同相続人等は、各納税義務者の納付すべき相続税額について、連帯納付の責に任ずることとされた（同法 10 の 3 ただし書き）。これは、納税義務者の責任を従前のものと同一にしようとしたものであるといわれる。

## (3) 昭和 22 年法律第 87 号

新憲法の制定に基づいて民法の親族・相続編が改正され、個人的、共同的、均分的な相続制度となり、相続税法も全文改正された。この改正によって、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、各納税義務者は、他の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（同法 43）こととされた。すなわち、相続税の連帯納付義務を、納税義務者全員に負わせるものの、①相続税は相続財産を課税物件とするものであること、②相続税は相続財産からの納付を予定すべきものであるから、その財産を超えて他人の租税を負担

---

(48) 飛岡邦夫「相続税の連帯納税義務に関する一考察」258 頁（税大論叢 1 巻、1968）。

させることは妥当でないこと、という観点から、納税義務額がこれまでの無限責任から相続により受けた利益の価額を限度とする有限責任に軽減された。

(4) 昭和 25 年法律第 73 号

昭和 24 年に来日したシャウブ博士を団長とする日本税制調査の使節団が公表した「日本税制報告書」に基づいて、相続税法の全文改正が行われ、従前の遺産税方式<sup>(49)</sup>から遺産取得税方式<sup>(50)</sup>へと一大変革を遂げた。

連帯納付義務についても全面的な見直しが行われ、従来の連帯納付義務が、相続税法 34 条 1 項に規定されたほか、被相続人の相続税について、納税義務の相続があった場合の連帯納付義務が規定され(相続税法 34②)、相続税の課税価額計算の基礎となった財産を贈与、遺贈または寄附行為によって取得した者に対し、その財産にかかる相続税について、その受けた利益の価額に相当する金額を限度として、連帯納付の責を負わせることとした(相続税法 34③)。これは、財産が転々と移転されることにより、相続税がほ脱されることのないようにしたためといわれる。

この制度がとられた背景には、戦後における過重な税負担から、贈与形式による徴収の回避がかなり潜在的に行われていたことへの反省がある。このことは、翌年、国税徴収法が改正され、単に相続税だけでなく、全ての国税について、滞納者の財産を無償に又は著しい定額により譲り受けた者に対して第二次納税義務を課する制度が取り入れられたことでも明らかである<sup>(51)</sup>。

---

(49) 遺産税方式は、「故人の生存中の富の蓄積を社会に還元するという考え方が強い。遺産総額について相続税額を決定するものであり、被相続人の一生の財産を清算する課税、遺産分割の操作による相続税負担の軽減を防止できる。」水野忠恒『大系租税法』690 頁(中央経済社、2015)。

(50) 遺産取得税方式は、「偶然の理由による富の増加について、所得税の補完税という考え方。個人の担税力をより重視し、富の集中を排除するのに適する。遺産分割を利用した租税回避を招く危惧がある。」水野・前掲注(49)690 頁。

(51) 飛岡・前掲注(48)261 頁。

(5) 昭和 33 年法律第 100 号

法定相続分課税方式による遺産取得税方式がとられた<sup>(52)(53)</sup>。連帯納付義務の制度については、従前どおり維持された。この体系に改めたことで、被相続人や相続人が恣意的に相続税の総額を変えることができなくなった<sup>(54)</sup>。

(6) 平成 23 年法律第 82 号

連帯納付責任の確定手続については、従来から確定手続を要しないとの説<sup>(55)</sup>があったが、一方ではこれに対する批判もあった<sup>(56)(57)</sup>。その背景と

(52) 「各相続人の取得額を前提として相続税額を算定しているという点では遺産取得税方式を基礎としていると言えるが、相続人の遺産分割方法によって相続税の総額が変わることがない点で、遺産税方式が加味されているといえる。」武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法』2756 頁参照。

(53) 水野忠恒教授は、「わが国の資産取得税方式は、わが国の家制度における長子単独相続を払拭するとともに、アメリカ連邦相続税の欠陥を考慮して採用されたものである。」と記す。水野・前掲注(49)691 頁。

(54) 武田監修・前掲注(52)2756 頁

(55) 「国税通則法は、賦課権と徴収権に区分して規定され、同法 15 及び 16 条は賦課権に関する規定であり、徴収権の行使に当たって賦課権に関する規定の適用されることはなく、相続税法 34①の規定は、徴収権に関する規定ということができ、また、本条の目的、性格等から、各相続人の固有納税義務という事実に対応して、その都度法律上当然に確定する義務であり、その他に何らの手続を要しないと解するほかはないとする説」武田監修・前掲注(52)2770 頁。

(56) 日本弁護士連合会は、平成 18 年 2 月 16 日付「相続税の連帯納付義務に関する意見書」を作成し、財務省や税制調査会に提出している。その内容は、「相続税の連帯納付義務制度(相続税 34 条 1 項)を廃止すべきである」との趣旨で、理由として「他の共同相続人が納付すべき相続人を完納したか否かは、通常知ることができず、他の共同相続人の延滞を防ぐ方法もない。したがって、他に共同相続人のいる相続人は、他の共同相続人が各自の固有の相続税を完納するまでは、連帯納付義務に基づいて相続税を徴収されるおそれを回避することができず、甚だ不安定な状態に置かれる。とりわけ問題なのは、他の共同相続人が延納許可を受けた場合は、その共同相続人が延納税額を完納するまで、長期にわたって不安定な状態に置かれることである。」、「相続税の申告は、共同相続人各自による個別申告が原則であるが、各自個別申告をするような共同相続人間には、相続税の連帯納付義務を課すべき親族的紐帯が欠けており、個別申告は自己の相続した財産についてすることを当然の前提としている。共同相続人が遺産の範囲、評価、分割方法を巡って争う事例は枚挙に暇がなく、各自の個別申告は増加していくことが予想される。このような共同相続人にとって、遺産分割の完了は、他の共同相続人との縁切りを意味するのであって、連帯納付義務について納得を得ることは到底不可能である。」、「課税庁は、『連帯納付義務にかかる納税告知』を行うまでの間、連帯納付義務者に対して、他の共同相続人が延滞していることすら

なるのは、連帯納付義務者が督促状の送付を受けると、不意打ちの感を拭えず、なぜ、他人の相続税を納付しなければならないのかという抵抗感もあり、連帯納付義務の確定手続の要否が争われることが少なくなかったからである<sup>(58)</sup>。

この件に関しては、かなり以前から問題視されており、最高裁昭和 55 年 7 月 1 日第三小法廷判決（民集 34 卷 4 号 535 頁）において、伊藤正己裁判官は、判決文の中で補足意見を述べ、納税告知の制度が欠落しているといった立法上の手当の不十分な現状を指摘している。

《参考》最高裁昭和 55 年 7 月 1 日第三小法廷判決（民集 34 卷 4 号 535 頁）における伊藤正己裁判官の補足意見

「たしかに、相続人等の事情は一樣ではないから、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ったり、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

通知しておらず、また、通知する義務もないとされているのである。」「遺産取得税方式を採りながら、他の共同相続人が負担すべき相続税について特別の連帯納付義務を課すわが国の相続税法は、甚だ整合性に欠けると言わざるを得ない。」と記している。

(57) 日本税理士連合会は、平成 23 年 6 月 29 日付「平成 24 年度税制改正に関する建議書」の中で、「相続税の連帯納付義務制度を廃止すること」と題し、「連帯納付義務には、当初の申告時に納税義務者が連帯納付義務を十分に認識しておらず、また、共同相続人の納税義務の履行状況が分からないという問題がある。また、延納の許可を受けている場合には、行政庁が担保を徴収しているにもかかわらず、共同相続人は長期間にわたって連帯納付義務を負うことになる。未分割財産がある場合などを除き、相続税の連帯納付義務は廃止すべきであり、少なくとも一定の期間制限を設ける必要がある。また、延納の許可があった場合にはその時点で連帯納付義務を免除すべきである。」と記している。

(58) 北野弘久教授は、「連帯納付義務者に対して自己の固有の納税義務分を超えて納税義務を課する以上は、連帯納付義務の確定について何らかの別段の確定手続がどうしても必要であるといわねばならないであろう。」と、国税通則法 32 条の賦課決定の必要性を挙げた見解を述べてきた。北野『税法学原論[第 6 版]』297 頁(青林書院、2007)。

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。」

「もとより、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が、連帯納付義務者は、自己の納付すべき金額等を知りえないわけではないから、納税の告知がないからといってその徴収手続が違法となるものではないと考えられる。」

確かに、連帯納付義務の仕組みが純理論的には問題がなく、実務上も、もっぱら行政の執行のみの側面からは何らの不都合がないとしても、他の相続人等がその納税義務を履行しないため、連帯納付義務者が、連帯納付義務の履行について、納付すべき金額、更正・決定の有無などその具体的内容を、実際には、容易かつ確実に知ることができず、困惑させられるような事態がないではなく、また、いわば突然に督促状が送達され、差押えにもなりかねない状態が生じて、強権的な不意打ちの感を与えられるという事情にもなり、この場合、税務行政の運営上、望ましくない状況を醸し出すことは否定できない<sup>(59)(60)</sup>。そのため、連帯納付義務者から租税を徴収する場合には、不意打ちを避けるために、その者に対し、納付すべき金額、納付の期限、納付の場所、その他必要な事項を記載した納付通知書による告知をしなければならないという主張が強くなされてきた<sup>(61)</sup>。

(59) 新井隆一「共同相続人の連帯納付義務」別冊ジュリ 120 号 101 頁。

(60) 水野恵子教授は「こうした状況は、他の共同相続人が納付義務を履行するまで、共同相続人は互いに法的に不安定な状態におかれる。そのため、相続税法 34 条 1 項において連帯納付の責任の及ぶ期間が明示されていないことは、共同相続人の予測可能性・法的安定性を侵害するという点で問題があると思われる。」と述べる。「相続税の基本的仕組みと主たる論点—連帯納付責任を中心として—」日税研論集 61 号『相続税・贈与税の諸問題』127 頁（日本税務研究センター、2011）。

(61) 金子・前掲注(5)629 頁。

このような指摘に対し、国税当局は、実務上の対応として、連帯納付義務制度の案内や通知などを行なってきた。

そして、こうした長年の問題を解決するために、平成 23 年度税制改正において、連帯納付義務制度について、次の 2 項目の措置が講じられた。

イ 連帯納付義務者が連帯納付義務を履行する場合の延滞税を利子税に代える措置

履行遅滞の状態になった直接の原因は本来の納税義務者にあり、帰責性のない連帯納付義務者にまで延滞税の納付を求めることは酷であると考えられることから、①法定納期限から納付基準日までの期間は、延滞税に代えて利子税を納付、②納付基準日の翌日から 2 月を経過する日までの期間は、年 7.3%の割合を乗じて算出した延滞税を納付と改正された<sup>(62)</sup> (相続税法 51 の 2 ①)。

なお、連帯納付義務者の利子税等の納付による本来の納税義務者への効果として、連帯納付義務者が、この利子税又は納付基準日後の期間の延滞税を納付した場合には、本来の納税義務者の相続税に係る延滞税の額(A)のうち、連帯納付義務者が納付した利子税又は延滞税に相当する額(B)については納付があったものとみなされる(相続税法 51 の 2 ②)。したがって、本来の納税義務者は、連帯納付義務者の納付によってその納付があったものとみなされた額については、納付することを要しないものの、それ以外の部分の延滞税の額(差額部分(A)－(B))については、引き続き納付する必要がある<sup>(63)</sup>。

---

(62) 国税庁「平成 23 年改正税法のすべて」425 頁には、『延滞税』は、国税の期限内における適正な納付の実現を担保するとともに、期限内に適正な国税の納付を履行した者との権衡を図るために設けられたもので、履行遅滞の場合に納付する『遅延利息』に相当するものであるのに対し、『利子税』は、本来の納期限は経過しているが法律の規定によりその納付が猶予等されており、履行遅滞の状態にはなっていない場合に納付するものであることから、その性格は『約定利息』に相当するものと考えられると説明がある。

(63) 筆者は、この改正箇所については疑問視し、再考すべきと考える(後述「結びに代えて」参照)。

ロ 連帯納付義務者に対して連帯納付義務の履行を求める場合の手続き規定の整備

上述のような経緯を踏まえ、連帯納付義務者に対して連帯納付義務の履行を求める際の諸手続きを法定化した<sup>(64)(65)</sup>。

具体的には、相続税の連帯納付義務者に対して、連帯納付義務の履行を求める場合には、次のとおりの手続きをしなければならない。

(イ) 本来の納税義務者に相続税の督促をした場合の通知（相続税法 34 ⑤）

税務署長等は、本来の納税義務者に対し相続税の督促をした場合において、その督促に係る督促状を発した日から 1 か月を経過する日までにその相続税が完納されないときは、連帯納付義務者に対し、次の事項を通知する（相続税規則 18 の 2）。

- A その相続税が完納されていない旨
- B 連帯納付義務の適用がある旨
- C その相続税に係る被相続人の氏名
- D その他必要な事項

なお、この段階では、税務署長等は、連帯納付義務者に対し連帯納付義務の履行を求めているものではない。具体的に連帯納付義務の履行を求め、本来の納税義務者の滞納に係る相続税を連帯納付義務者から徴収しようとする場合には、次の(ロ)に掲げる納付通知書を発する必要がある。

(ロ) 連帯納付義務者から徴収しようとする場合の納付通知（相続税法 34 ⑥）

(64) 国税庁・前掲注(62)430 頁。

(65) 品川芳宣教授は、「このように、徴収手続を緩和することは、通則法 37 条や 40 条あるいは国税徴収法の規定を考えると、ここまで悠長にする必要があるかどうかは、甚だ疑問です。平成 23 年の通則法改正は、租税収入の確保と納税者の権利とのバランスを大きく崩していますので、その一環として理解しておく必要があります。」と述べ、徴収手続の延伸を疑問視している。品川『国税通則法講義—国税手続・争訟の法理と実務問題を解説』13 頁（日本租税研究協会、2015）。

税務署長等は、(イ)の通知を發した場合において、その通知に係る相続税を連帯納付義務者から徴収しようとするときは、その連帯納付義務者に対し、納付すべき金額及び納付場所等を記載した納付通知書を發しなければならない。

連帯納付義務者は、この納付通知書が發せられた場合には相続税を納付しなければならないが、相続税法 51 条の 2 の規定により、この納付通知書が發せられた日から 2 か月を経過した日が納付基準日とされ、原則として、その納付基準日までは延滞税に代えて利子税を納付する。

なお、(イ)の通知を發してから(ロ)の納付通知書を發するまでの期間についての定めはないが、税務署長等は、本来の納税義務者の納付状況、資力等を勘案し、また、連帯納付義務の追及に関する規定が法定化されている趣旨を踏まえ、長期間放置することなく適切な時期に連帯納付義務者に対して納付通知書を發する必要がある<sup>(66)</sup>。

(ハ) 連帯納付義務者に対する督促（相続税法 34⑦）

(ロ)の納付通知書により、連帯納付義務者は本来の納付義務者が納付すべき相続税について連帯納付義務の履行を求められるが、連帯納付義務者が諸般の事情により滞納となっている相続税を完納できない場合がある。その場合には、税務署長等は連帯納付義務者に対しても督促を行なう。

(イ)～(ハ)の手続は、連帯納付義務者に対する“不意打ち”を避けるために定められたものであるが、連帯納付義務者の置かれた状況によっては、このような手続を経ては相続税の徴収に支障を来す場合も想定されることから、これらの規定にかかわらず、連帯納付義務者の財産について強制換価手続が開始された場合など国税通則法 38 条 1 項各号（繰上請求）のい

---

(66) 武田監修・前掲注(52)2777 頁。

ずれかに該当する事実があり、かつ、相続税の徴収に支障があると認められる場合には、連帯納付義務者に対し、国税通則法 37 条の規定による督促をしなければならない（相続税法 34⑧）。

なお、平成 23 年度税制改正大綱の検討事項において「相続税の連帯納付義務については、共同相続人による納付義務の履行の実態や租税の徴収確保の観点を踏まえ、そのあり方について幅広く検討を行います。」と記述があり、以後、そのあり方について検討が行われることとされた<sup>(67)</sup>。

#### (7) 平成 24 年法律第 16 号

平成 23 年度改正によって、全ての問題が解決されたわけではない。特に、相続から長期間経過後<sup>(68)</sup>に連帯納付義務を追及されることは、連帯納付義務者にとって不意打ちになる場合が多く、法的安定性の点で問題が大きかった<sup>(69)</sup>。

そこで、平成 24 年度改正においては、次のとおり、連帯納付義務の制度を適用しない場合の除外規定を設けた。

#### ○ 連帯納付義務を負わない場合

相続税の連帯納付義務については、相続開始から長期間経過後に連帯納付義務を追及する事案が生じている実態があり、長期間経過後に連帯納付義務を追及することを強要する制度に対して批判があること、担保を提供の上で延納しているにもかかわらず、担保提供のリスクを担保提供者以外の納税者が負うこととなっていたことなどから、連帯納付義務者にとって過酷となるケースの発生を防止するとともに、一般納税者との公平を確保する観点から、一定の要件に該当する場合には連帯納付義務を解除することとした（相続税法 34①ただし書）。

(67) 国税庁・前掲注(62)425 頁。

(68) 相続税法上認められる延納期間は、原則 5 年以内であるが、不動産等の価額の占める割合に応じて、10 年、15 年ないしは 20 年以内となるが、最大で 40 年（特定森林計画立木部分に係る延納税額については、延納期間が最高 40 年）となる場合があり、国税徴収権の時効消滅期間である 5 年を加えると通常想定される場合でも 10 年間、最大で 45 年間、相続税の連帯納付義務が消滅しないことになる。

(69) 金子・前掲注(5)631 頁。

#### イ 申告期限から5年を経過した場合

納税義務者の納付すべき相続税額に係る相続税について、申告期限から5年を経過する日までに税務署長がその相続税に係る連帯納付義務者に連帯納付義務の履行を求める納付通知書を発していない場合、その連帯納付義務者については、その納付すべき相続税額に係る相続税の連帯納付義務を負わない（相続税法 34①一）。

#### ロ 延納の許可を受けた場合

納税義務者が相続税法 38 条 1 項の規定による延納の許可（物納申請の全部又は一部の却下に係る延納の許可及び物納の撤回に係る延納の許可を含む。）を受けた場合、その納税義務者に係る連帯納付義務者については、その延納の許可を受けた相続税額に係る相続税の連帯納付義務を負わない（相続税法 34①二）。

#### ハ 納税猶予の適用を受けた場合

納税義務者が相続税について次の(イ)から(ニ)の納税猶予を受けた場合、その納税義務者に係る連帯納付義務者については、その納税が猶予された相続税額に係る相続税の連帯納付義務を負わない（相続税法 34①三、相続令 10 の 2）。

(イ) 農地等についての相続税の納税猶予等（措置法 70 の 6）

(ロ) 山林についての相続税の納税猶予（措置法 70 の 6 の 4）

(ハ) 非上場株式等についての相続税の納税猶予（措置法 70 の 7 の 2）

(ニ) 非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予（措置法 70 の 7 の 4）

## 2 現行相続税法における連帯納付義務制度の概要

これまで述べてきたが、相続税等は、本来の納税義務を負う者が履行すべきものであるところ、これらの者に納付の義務を限定してしまうことは租税の徴収確保の上から適当でない場合も生ずることが予想され、また、同一の相続に起因する遺産の総額を基礎として計算される相続税について、他の共

同相続人に対し連帯納付義務を全く追及しない場合には、租税債権が満足されず、共同相続人以外の一般の納税者にとっては不公平感を生ずること等から、本来の納税義務者以外の者に租税の納税義務を課すこととしているのである<sup>(70)</sup>。

しかしながら、金子教授は、著書の中で、「自らは、納税義務を適正に履行した者が、さらに共同相続人の納税義務について、自己の意思に基づくことなく連帯納付の責任を負わなければならないことは、その責任の内容が時として過大ないし苛酷であり得ることを考えると、今日の法思想の下では、異例のことでありといわなければならない。そこで、この規定の解釈・適用に当たっては、できるだけ不合理な結果が生じないようにする必要がある。」と述べ、連帯納付義務の特殊性と慎重な適用判断を必要とする旨を訴えている<sup>(71)</sup>。

次に、相続税法 34 条に規定する連帯納付義務制度の趣旨及び納付責任額を概観する。

#### (1) 共同相続人相互間における相続人の連帯納付義務（相続税法 34①）

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。)により財産を取得した全ての者は、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、互いに連帯納付の義務がある。

この連帯納付の義務は、一般的な連帯納付義務（通則法 8～9 条）ではなく、他の相続人の納税義務に対する一種の人的責任であるが、その基礎にある思想は、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という考え方である<sup>(72)</sup>。

なお、連帯納付義務者が納付責任を負う限度としている「受けた利益の価額に相当する金額」とは、相続等により取得した財産の価額から債務控

---

(70) 武田監修・前掲注(52)2753 頁。

(71) 金子・前掲注(5)628 頁。

(72) 金子・前掲注(5)627 頁。

除の額並びに相続税（現に納付し、又は納付すべき税額）及び登録免許税を控除した後の金額である（相基通 34-1）。そして、財産の評価は、原則として、相続等による取得の時点（すなわち、相続開始時）における時価である（相続税法 22）ことから、「受けた利益」を算定するに当たって基準とすべき財産の時価は、相続開始時の時価であって徴収時点での現存利益ではないこととなる。

(2) 被相続人が負担する相続税又は贈与税の連帯納付義務（相続税法 34②）

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。）により財産を取得した全ての者は、当該被相続人に係る相続税又は贈与税について、その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がある。

(3) 贈与、遺贈若しくは寄附行為により財産を取得した者の連帯納付義務（相続税法 34③）

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いて贈与、遺贈若しくは寄附行為による移転があった場合には、その贈与若しくは遺贈によって財産を取得した者又はその寄附行為によって設立された法人は、その贈与、遺贈若しくは寄附行為をした者のその財産を課税価格計算の基礎に算入した相続税額に、その財産の価額がその相続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に相当する相続税、又はその財産を課税価格計算の基礎に算入した年分の贈与税額にその財産の価額がその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に相当する贈与税について、その受けた利益の価額に相当する金額を限度として、連帯納付の義務がある。

なお、「相続税又は贈与税の課税価格計算の基礎となった財産」には、その相続税又は贈与税の課税価格の計算の基礎となった財産により取得した財産を含むものとする（相基通 34-2）。

これは、本来の納税義務者以外の第三者に義務を負わせるという点で、上記（1）及び（2）の義務と異なっており、また、無償又は著しく低額

の財産の譲受人等の第二次納税義務（徴収法 39）と根拠を一にするものといえる<sup>(73)</sup>。

（４）財産を贈与した者の連帯納付義務（相続税法 34④）

財産を贈与した者は、その贈与により財産を取得した者のその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、次の①及び②の金額の合計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がある（相続令 11）。

① 相続時精算課税の適用を受ける財産

当該財産について相続税法 21 条の 12 及び 21 条の 13 の規定により計算された贈与税額

② 相続時精算課税の適用を受けない財産

贈与により財産を取得した者のその年分の贈与税額（相続時精算課税の適用を受ける財産に係る贈与税額を除く。）に当該財産の価額が当該贈与税の課税価格（相続時精算課税の適用を受ける財産に係る課税価格を除く。）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

本来の納税義務者以外の第三者に義務を負わせるという点で、上記（３）の義務と似ている<sup>(74)</sup>といえる。

しかしながら、（１）ないし（３）の規定は、本来の納税義務者又は被相続人から財産を取得し、その受けた利益を限度として連帯納付責任を負うものであるが、（４）の規定は、贈与者に連帯納付責任を負わせているため、立法論として担税力の減少した者に連帯納付責任を課するのは妥当でないという見解がある<sup>(75)</sup>。

---

(73) 飛岡・前掲注(48)265 頁。

(74) 飛岡・前掲注(48)266 頁。

(75) 武田監修・前掲注(52)2765 頁。

## 第 2 節 連帯納付義務の意義・性格等

### 1 連帯納付義務の意義及び法的性格等

#### (1) 連帯納付義務の意義

前述のとおり、相続税法 34 条 1 項は、相続税について特別の連帯納付義務を規定しているものである。すなわち、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者が 2 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も、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に連帯納付義務を負担させるものである。

なお、「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全ての者」及び「相続又は遺贈により受けた利益」の解釈については、次の裁判例を注視したい。

《参考》金沢地裁平成 15 年 9 月 8 日判決（判タ 1180 号 201 頁）

「法 34 条 1 項は、連帯納付義務を負う主体を『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全ての者』と規定しており、これを『自ら固有の相続税を課せられた者』と限定して解釈すべき理由があるとは認めがたい。同条の『互いに連帯納付の責めに任ずる』とは、A に固有の相続税納付義務がある場合には B に連帯納付責任があり、B に固有の相続税納付義務がある場合には A に連帯納付責任があるとの趣旨であり、たまたま一方に固有の相続税納付義務がないため結果として一方的保証になる場合も包含すると解すべきである。」

《参考》大阪地裁昭和 59 年 4 月 25 日判決（訟月 30 卷 9 号 1725 頁）

「相続又は遺贈により受けた利益」とは、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及び登録免許税を控除した後の金額であって、原告主張の如く現に利益が存する限度と言うが如きものではない。」

現行相続税の課税方式は、遺産取得税方式を建前としながら、遺産税方式をも加味するなどして、課税の点からは相続人間に公平な負担が図られていると言える。しかし、各相続人個々に相続税の納税義務を負わせる、共同相続人中に無資力者があった場合など、相続税債権の満足が得られなくなるおそれがあり、結果的に遺産のうち相続税として徴収する部分が減少するため、たとえ、課税の面では公平な負担が図られても、徴収（実質的負担）の面では、同一相続における相続人間はもとより他の相続案件との租税負担の公平を阻害するほか、国にとっては租税の徴収が困難となることが懸念されることから、相続税の連帯納付義務は講じられた措置である<sup>(76)(77)</sup>と解されている。

更に、相続税法 34 条 1 項の趣旨からみると、同条項は、課税の根拠規定ではなく、既に課税された税額の徴収確保のための規定であるといえる（相続税法 34②ないし④も同様である。）。なお、条文の構成・配列からみても、相続税法は、第一章総則、第二章課税価格、税率、控除を規定し、第三章財産の評価を経て、第四章に申告及び納付と題し、27～32 条まで申告及び更正の請求の規定を置き、33 条に納付の基本規定を置いたうえ、34 条に連帯納付の規定を置いている。この配列からみると、32 条までは賦課に関する規定、33 条と 34 条は徴収に関する規定であるということができ

(76) 時岡泰・最高裁判所判例解説民事編昭 55 年度 224 頁。武田監修・前掲(52)2759 頁に同旨。

(77) 三木義一ほか『判例総合解説相続・贈与と税[第 2 版]』269 頁（信山社、2013）には、「連帯して納付責任を負わせる合理的な理由が乏しく、徴税の便宜のための制度としかいいようがない。」との批判がある。

る(78)。

しかしながら、金子教授は、執行権者が留意すべき事項として、「連帯納付義務は補充性をもたないが、納税義務者が十分な資力をもっている場合に、連帯納付義務者から徴収することは、権利の濫用にあたり違法になると解すべき場合が多いであろう。」(79)と述べられている。

なお、実務上では、滞納処分執行に支障を生ずるおそれがない限り、主たる納税義務者から先に徴収するよう努めるものとする運用を行なう(80)。

《参考》東京地裁平成 10 年 5 月 28 日判決 (判タ 1016 号 121 頁)

「相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務は、法が相続税の徴収を確保するため各相続人等に課した特別の責任であることに照らすと、単に、国税当局において本来の納税義務者から相続税の徴収を怠ったということとどまらず、本来の納税義務者が現に十分な財産を有し、同人から滞納に係る相続税を徴収することが極めて容易であるにもかかわらず、国税当局が同人又は第三者の利益を図る目的をもって恣意的に右相続税の徴収を行なわず、相続税法 34 条 1 項に基づき、他の相続人等に対して滞納処分を執行したというような場合においては、当該滞納処分等が形式的には租税法規に適合するものであっても、正義公平の観点からみて国税徴収権の行使として許容できず、国税徴収権の濫用に当たると評価すべき余地がないわけではない。」

## (2) 連帯納付義務<sup>(81)</sup>の法的性格 (国税通則法 8 条との相違)

これまで述べたように、主たる納税義務又は連帯納付責任において生じ

(78) 時岡・前掲注(76)224 頁。

(79) 金子・前掲注(5)628 頁。

(80) 「国税庁徴収事務提要」262 頁参照。

(81) 相続税法 34 条の連帯納付責任 (義務) に類するものとして、①法人課税信託に係る主宰受託者以外の受託者の連帯納付責任 (法人税法 152 条、消費税法 15 条 13 項)、②法人の分割に係る連帯納付責任 (通則法 9 条の 2)、③連結子法人の連帯納付責任 (法人税法 81 条の 28) 等がある。

他方、国税に関する法律の規定による連帯納付義務には、④共有物、共同事業又は

た事由が他方に及ぼす効果に基づくと、連帯納付義務の性格は民法上の保証債務に類似することとなる<sup>(82)</sup>。

しかしながら、相続税法 34 条の連帯納付義務は、他の相続人等の納税義務について、相続等により受けた利益の額を限度として、その責任を負うものである<sup>(83)</sup>と、通則法 8 条の連帯納付義務は、債務者の数に応じた複数の独立した債務で、各納税義務者は、別個独立の国税の納税義務を制限なく負担するものであり、通則法 8 条には「国税に関する法律の規定により国税を連帯して納付する義務については、民法 432～434 条まで、437 条及び 439～444 条まで（連帯債務の効力等）の規定を準用する。」と規定し、かつて、解釈上民法の連帯債務に関する規定を準用していたのを立法的に明確化したとされる。

#### イ 連帯納付義務者からの徴収（民法 432 条の準用）

税務署長は、納税者の一人に対して、又は同時若しくは順次にすべて

当該事業に属する財産に係る国税の連帯納付義務（通則法 9 条）、⑤第二次納税義務が課された国税についての無限責任社員の連帯納付義務（徴収法 33 条）、⑥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（自動車重量税法 4 条）、⑦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（登録免許税法 3 条）、⑧一の課税文書を 2 以上の者が共同して作成した場合の印紙税とその過怠税の連帯納付義務（印紙税法 3 条 2 項）、⑨通関業者の連帯納付義務（貨物の輸入者の住所、居所が明らかでない場合等における輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律 20 条）等がある。

(82) 飛岡・前掲注(48)255 頁では、「これらの租税の連帯納付義務は、『租税債務関係を特定の場合に、民法における連帯債務の関係と同趣旨の立場に立たせようとするものである。』と記す。また、沿革からみても、租税法に『連帯納付義務』が規定されたのは、明治 35 年であって、当時すでに民法に規定されていた『連帯債務』の概念を導入したものとみることができ、租税法独自の『連帯義務』を創設したものではないと考えられる。」と記す。

(83) 飛岡・前掲注(48)271 頁では、「相続税・贈与税の連帯納付義務は、義務額の制限された形態のものである。これは、相続財産または贈与財産の価額を超えて他人の相続税・贈与税を負担させることは、いわゆる、租税の応能負担の原則にも反することとなるので、租税の特殊性を考慮して、その義務額を一定額に軽減したものである。この意味で、全部給付義務を負うべき連帯納付義務額の一部を、法律の規定により免除したものであるとも考えることができる。前述したように連帯債務者の債務額の異なることも認められているのであるから、これを法律の規定による租税債務の一部免除とみれば、特異なものではない。」と整理する。

の納税者に対して連帯納付義務に係る国税の全部又は一部についての納税の告知、督促及び滞納処分をすることができる。

ロ 一人の納税義務の瑕疵（民法 433 条の準用）

連帯納付義務者の一人につき、法律行為の無効又は取消しの原因が存しても、他の納税者の国税の納付義務には影響を及ぼさない。これは、国税の連帯納付義務は、各納税者が別個独立の国税の納付義務を負担するものであって、その共同の連関を有する面に着目して連帯債務とされているのであるけれども、その成立原因については各人をそれぞれ納税者として個別的に取り扱うべきことが本来の姿であるからである。

ハ 納税の告知及び督促（民法 434 条の準用）

連帯納付義務者の一人に対する納税の告知及び督促は、その履行の請求として全員に対してその効力を生ずる。したがって、連帯納付義務者の一人に対する納税の告知又は督促により、全員につき時効中断の効力を生ずる。

ニ 納税義務の免除（民法 437 条の準用）

連帯納付義務者の一人に対して国税の納付義務の免除があったときは、免除を受けた納税者の負担部分について、他の者もその国税の連帯納付義務を免除される。

ホ 消滅時効の完成（民法 439 条の準用）

連帯納付義務者の一人のために国税の徴収権の消滅時効が完成したときは、その者の負担部分について、他の者も連帯納付義務を免れる。

ヘ 一人の納付の効力

連帯納付義務者の一人がした納付の効果は、他の全員に及び、その納付があった範囲において全員の連帯納付義務が消滅する。民法に明文の規定はないが、債務の履行があったのであるから、その性質上当然のことである。

なお、連帯納付義務者の一人につき生じた過誤納金が連帯納付義務に係る国税に充当されたときは、国税の納付があったことになるから同様

となる。

ト その他の事項の相対的効力（民法 440 条の準用）

連帯納付義務者の一人について生じた事由で上記以外のものは、他の連帯納付義務者に対して効力を生じない。したがって、たとえば次の事由による効力は、他の者には及ばない。

- ① 連帯納付義務者の一人についてされた差押え、交付要求又は国税の承継等による時効中断の効力
- ② 連帯納付義務者の一人についてされた延納、納税の猶予又は徴収若しくは滞納処分に関する猶予による時効停止の効力
- ③ 連帯納付義務者の一人についてした更正若しくは決定、賦課決定、納税の猶予又は換価の猶予の効力

チ 連帯納付義務者の破産の場合の請求（民法 441 条の準用）

連帯納付義務者の全部又は一部の者について破産手続開始の決定があったときは、その国税の全額につき、それぞれ破産財団に対して交付要求をすることができる。

リ 連帯納付義務者の求償関係（民法 442～444 条までの準用）

連帯納付義務者の一人が国税を納付し、その他自己の出捐をもって当該国税につき共同の免責を得たときは、連帯納付義務者に対し、それぞれの負担部分につき求償権を有することとなるが、これについては民法の規定が準用される。

以上のように、国税通則法 8 条における民法の規定の準用は、本来私法上の契約に基づく債務についての民法の規定を公法上の債務に当てはめるため、その準用に当たって国税の特質を考慮して、その一部は準用せず、また、若干の修正を加えている<sup>(84)</sup>ところである。

つまり、国税通則法 8 条に定める連帯納付義務は、複数の納税義務者

---

(84) 志場ほか・前掲注(10)192 頁。

それぞれが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ものである。各納税義務者は、別個独立の国税の納税義務を制限なく負担するもので、民法の連帯債務に関する規定を準用する。

これと異なり、相続税法 34 条の連帯納付義務は、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、相続税法 34 条の性質は、国税通則法 5 条 3 項に規定する相続人の承継した国税の納付責任（相続によって得た財産の価額を限度として他の相続人が納付すべき国税の納付責任を負うもの）に類似するものであるところ、相続税法 34 条の連帯納付義務について国税通則法 8 条をそのまま適用することは妥当でなく、一種の特別規定として解釈しなければならない<sup>(85)(86)(87)</sup>。

なお、次の判例等によって、相続税法 34 条の連帯納付義務の特質が明確に示されている。

《参考》既出：最高裁昭和 55 年 7 月 1 日第三小法廷判決（民集 34 卷 4 号 535 頁）（以下、「昭和 55 年判決」という。）

「この相続税の連帯納付義務は、相続税の徴収の確保を図るため、相互に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、各相続人の固有の相続税の納税義務の確定という事実に照応して、法律上当然に生ずるものであるから、格別の確定手続を要するものではない。」

(85) 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解[初版]』167 頁（大蔵財務協会、1963）。武田監修・前掲注(7)837 頁に同旨。

(86) 田中二郎教授は、相続税法 34 条が相続に際しての納付責任（通則法 5 条）と同様に、責任の限度額が設けられていることから、通常の連帯納付義務とは異なると指摘する。田中・前掲注(30)281 頁。

(87) 北野弘久教授は、「(相続税法の) 連帯納付義務は、各人が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に任ずるものとされている。この限度で、国税通則法 8 条の特別規定と解される。この点を除いて、同連帯納付義務につき、国税通則法 8 条（民法の適用）の適用を排除する理由がないし排除することの規定もない。」と理論整理する。北野・前掲注(58)298 頁。

い。」と判示し、主たる納税義務の確定時点と連帯納付義務の確定時点とが同一であることを明らかにした<sup>(88)</sup>。

同判決の調査官解説<sup>(89)</sup>において、「通則法 8 条は、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通則的に定めている。」「連帯納付義務は、固有の納税義務者でないものについて納付責任を負わせる点では納税保証債務（通則法 50⑥）、第二次納税義務（徴収法 32）に類似するが、補充性を有しない点では性質を異にする。」「本判決が、『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確定という事実に照応して、法律上当然に生ずる』と判示したことは右のような見解を前提とするものと思われる。本判決は、解釈の分かれていた問題について最高裁が新判断を示したもので、税務実務上重要な意義を有する。」と記している。

《参考》国税不服審判所平成 10 年 11 月 9 日裁決（裁決事例集 56 集 396 頁）

「通則法 8 条は、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通則的に定めたものにすぎず、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務は、相続税の徴収の確保を図るため、各相続人相互に課された特別の責任であって、その性質は民法の連帯債務とは異なり、通則法 5 条（相続による国税の納付義務の承継）3 項に規定する相続人の承継した国税の納付責任に類似するものと解されるから、民法の連帯債務に関する規定を適用することは妥当ではないというべきである。したがって、通則法 8 条をそのまま適用すべきではない」

(88) 一審（大阪地裁昭和 51 年 10 月 27 日判決）では、『連帯納付の義務が特別の相続を要しないで納付すべき税額が確定する国税』でも『納税者が納付すべき税額を申告すべきものとされている国税』でもない以上、これは賦課決定処分により確定されるべきものである。」と判示した。同様の立場を採るものに、北野・前掲注(58)297 頁がある。

(89) 時岡・前掲注(76)225 頁及び 229 頁参照。

ここまでのところを改めて整理すると、国税通則法 8 条にいう連帯納付義務は、これ自身が本来の納税義務としての性格を有し、しかも、同一内容の国税の納付について各自が負担額の制限なしに全額を連帯して納付する義務なのに対し、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務は、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であり、かつ、各連帯納付責任者が相続等により受けた利益の価額を限度として負担するものであり、民法の連帯債務とは異なったもので、その性質は国税通則法 5 条 3 項に規定する相続人の承継した国税の納付責任に類似したもので、例えるとするならば保証債務ということになる。

したがって、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務については、国税通則法 8 条をそのまま適用することは妥当ではなく、同条は、一種の特別規定であると解するのが相当である<sup>(90)</sup>。

(3) 連帯納付義務の補充性<sup>(91)</sup>及び附従性<sup>(92)</sup>の有無等について

イ 連帯納付義務に類似する制度

(イ) 第二次納税義務者の場合（補充性あり・附従性あり）

第二次納税義務は、本来の納税義務に代わるものであるから、本来の納税義務者に対して滞納処分を執行しても徴収すべき税額に不足すると認められる場合に限り、その不足見込額を限度として認められる（補充性）<sup>(93)</sup>。

また、第二次納税義務は、本来の納税義務が納付・免除等によって

(90) 中山裕嗣『租税徴収処分と不服申立ての実務（二訂版）』455 頁（大蔵財務協会、2016）に同旨。

(91) 「補充性」とは、主たる債務者が履行しないときにはじめて履行しなければならないようになるように、二次的な債務であること。内田貴『民法Ⅲ（第 3 版）』338 頁（東京大学出版会、2005）。

なお、第二次納税義務者及び保証人は、主たる納税義務者に対し、附従性・補充性とも有することとなる。

(92) 「附従性」とは、主たる債務に附従することであり、成立・内容・消滅の 3 つのレベルで附従性が存在する（成立…主たる債務がなければ成立しない。内容…主たる債務より重くなることはない等。消滅…主たる債務が消滅すれば消滅する。）。内田・前掲注(91)338 頁。

(93) 金子・前掲注(5)161 頁。

消滅した場合は、第二次納税義務も当然に消滅する。これを、保証債務の場合になぞらえて、第二次納税義務の附従性という（ただし、保証債務の附従性と全く同じものではない。）<sup>(94)</sup>。

(㉓) 納税保証人の場合（補充性あり・附従性あり）

納税の猶予等の担保として保証人がある場合において、保証人に対する滞納処分は、滞納者の財産について滞納処分を執行してもなお不足があると認めるときにすることができる（補充性）。

また、保証人の保証債務に係る納税義務について、保証人がその義務を履行した場合には、滞納者の納税義務もその履行があった部分について常に消滅する。逆に滞納者がその納税義務を履行した場合には、その履行した額がその納税義務の全部であるときは、保証人の納税義務も消滅するが、その履行した額が一部であるときは、その一部履行後の滞納者の納付すべき税額が保証人の納付すべきであった税額より小さくなるときに限って、その小さくなる範囲内において保証人の納税義務が消滅する<sup>(95)</sup>（附従性）。

ロ 連帯納付義務の補充性の有無について

連帯納付義務は補充性を有するか否かについては、従来から裁判例等に基づき補充性はないと解されてきたが、相続税法の改正があったことに鑑み、その動向を背景に再検討する。

(イ) 補充性を有しないとす説（通説）

第二次納税義務や連帯保証人の明文規定からは、これらに補充性を有することは明らかであり、これらに比して、連帯納付義務は、相続税法 34 条 1 項及び 4 項で規定する「連帯納付の責めに任ずる」との文言からすると、相続税等の連帯納付義務に補充性はなく、本来の納税義務者又はその連帯納付義務者のいずれから徴収することも可能であると解することができる。

(94) 金子・前掲注(5)160 頁。

(95) 志場ほか・前掲注(10)591 頁。

この点についての判断は、次の裁判例<sup>(96)</sup>や裁決によっても明らかである。

《参考》既出：東京地裁平成 10 年 5 月 28 日判決（判タ 1016 号 121 頁）

「相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務は、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を限度としているものであり、この点において、右規定は、通則法 8 条の特則をなすものであるが、法 34 条 1 項は、各相続人等に対し、その納税義務の重なり合う範囲内においては、互いに連帯して当該相続税を納付すべき義務を課しているものであって、右納付義務の履行については、民法上の連帯債務ないしは連帯保証債務と同様に、国税債権者である国との関係では補充性はないものと解される。」

「国税徴収法 33 条ないし 39 条及び 41 条の定める第二次納税義務については、その規定の文言上、本来の納税義務者に対して滞納処分を執行しても徴収すべき額に不足すると認められる場合に限り、一定の限度でその滞納に係る国税について第二次納税義務を負う旨が明らかにされているのに対し、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務については、その規定の文言上、右のような限定は付されていないのであって、右連帯納付義務について、第二次納税義務と同様の補充性を認めることは、その文理に明らかに反するものといわざるを得ない。」

《参考》国税不服審判所平成 10 年 10 月 21 日裁決（裁決事例集 56 集 435 頁）

「相続税法 34 条 1 項に規定する連帯納付義務は、相続人が二人以上いる場合に各相続人に対し、自ら負担すべき固有の相続税の納税義務のほか、他の相続人の相続税の納税義務について、当該相続により受けた利益の価額に相当する金額を限度として連帯して納付する責任を負担させているもので、これは、相続税の徴収の確保を図るために相互に各相続人に課した特別の責任であると解される。そして、その義務履行の前提条件をなす連帯納付義務の確定と

(96) 裁判例として、ほかに、東京地判平成 10 年 5 月 28 日（判タ 1016 号 121 頁）、大阪地判平成 13 年 5 月 25 日（訟月 48 巻 8 号 2035 頁）、大阪高判平成 14 年 2 月 15 日（裁判所ウェブサイト）などが挙げられる。

いう事実に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く、各相続人の固有の相続税の納税義務が確定すれば、国税の徴収に当たる所轄庁は直ちに連帯納付義務者に対して徴収手続を行うことができると解され、本来の納税義務についての履行責任を連帯納付義務者に補充的に負わせるものではない。」

《参考》大阪地裁平成 13 年 5 月 25 日判決（訟月 48 卷 8 号 2035 頁）

「(相続税) 法 34 条の連帯納付義務は、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であり、かつ、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り、この点において民法の連帯債務と異なり、他方、連帯納付義務は、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（通則法 50 条 6 号）や第二次納税義務（徴収法 32 条）に類似するものであるが、補充性を有しない点においてこれとも性質を異にするものである。これらの性質に鑑みれば、本来の納税義務者が負う納付義務と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すると解するのが相当である。」

(ロ) 補充性を有するとする説

一般に、納税義務は法律の定める課税要件の充足によって成立し（通則法 15）、その確定によって具体化する。納税義務の成立時期と確定時期は区別されており、課税要件の充足によって成立した納税義務は、抽象的な存在であって、履行を請求しうる債権となるためには、その内容が確定することが必要である。確定の方式としては、①申告納税方式（納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、申告がない場合又は申告が不相当と認められる場合に限って更正・決定によって税額を確定する方式。通則法 16① 1）、②賦課課税方式（納付すべき税額がもっぱら課税庁の処分によって確定する方式。通則法 16②、例えば加算税）、③自動確定方式（納付すべき税額が納

税義務の成立と同時に特別の手續を要せず確定するもの。通則法 15 ③、例えば源泉徴収による国税)とがあり、相続税法 34 条の連帯納付義務は国税通則法 15 条 1 項の「国税を納付する義務」に含まれるか否かが問題となっていた<sup>(97)</sup>。

この点については、以前から、一部の学説<sup>(98)</sup>には、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務についても国税通則法 15、16 条が適用されるとの前提で、相続人等の固有の納税義務とは別に確定手續を必要とするとし、賦課課税方式、申告納税方式が適用されると言われてきた。これに対して多数の学説<sup>(99)</sup>は、確定手續は固有の納税義務について税額を明確にする特別の手續であるところ、連帯納付義務は固有の納税義務の成立・確定を前提として、その徴収を図るための徴収手續の一環であるから、国税通則法 15、16 条は適用されないと解してきた。

《参考》国税不服審判所平成 26 年 6 月 25 日裁決（裁決事例集 95 集 358 頁）

「連帯納付義務者には、補充性を定めた規定がおかれていないことに照らすと、連帯納付義務には補充性はないと解されるから、連帯納付義務者は、本来の納税義務者に対する滞納処分の状況等の如何にかかわらず、連帯納付義務を負うと解するのが相当である。」

「相続税法 34 条 1 項に規定する連帯納付義務は、補充性を有しないのであって、連帯納付義務者は第二次納税義務等のように本来の納税義務者に滞納処分を執行しても徴収すべき額に不足すると認められる場合に限って納付義務を負担するというものではない。」

「相続税法 34 条 6 項に規定する納付通知書による通知処分は、連帯納付義務者に不意打ちの感を与えるなどの事態にならないように設けられた規定で

(97) 時岡・前掲注(76)225 頁。

(98) 賦課課税方式説（水野武夫、北野弘久編コンメンタール相続税法 361 頁）や申告納税方式説（碓井光明（税務事例 11 卷 2 号 23 頁）がある。なお、申告納税方式説は、後に賦課課税方式説に転向した（判例時報昭和 56.7.1No.1001 号 157 頁参照）。

(99) 山田二郎（税理 22 卷 6 号 133 頁）、水野忠恒（判例評論 248 号 160 頁）、牧野正満（税理 20 卷 9 号 177 頁）。

あり、請求人が主張するような事実を明らかにした上で当該納付通知書による通知処分をする旨又はそのような事実を当該納付通知書に記載する旨の法律上の規定はないし、もとより連帯納付義務は補充性を要さず、同項に規定する納付通知書による通知処分をするに当たって、本来の納税義務者の資力、財産状況からして徴収不足となることなどは要件ではない」

この裁決に関して、木村弘之亮弁護士は、平成 23 年度相続税法改正後の裁決である点を踏まえて、次のような評釈を行う。

「相続税法 34 条 5 項の『完納されないとき』との文意は、完納されない範囲においてと解釈しうる。さらに、同項は『連帯納付義務者に対し、当該相続税が完納されていないことなどを通知する旨を』規定する。連帯納付義務は、本来の納税義務者の滞納国税（租税執行債権）の存在を必要要件と解するべきであり（附従性の原則）、かつ、その範囲において、連帯納付義務者はその納付責任を負う（補充性の原則）。」との説を述べられている<sup>(100)</sup>。

更に、「平成 23 年改正法は、昭和 55 年判決の判示内容からいくつかの重要な点で乖離している。ただし、昭和 55 年判決の補足意見及び学説は、連帯納付義務者に対する連帯納付責任の履行を求める場合の手續規定の整備を求めていたところ、平成 23 年改正法はそれに応じているからである。」「税務署長は、納税義務者に対し督促をした後に『完納されないときは』、連帯納付義務者に対し所定の通知を行なうと規定する。この規定は、補充性の原則を明確にすると共に、不意打ちを避けるため、連帯納付義務者に事実の通知を義務づけている（5 項）。続いて、税務署長は、相続税を連帯納付義務者から平常徴収しようとするときは、当該連帯納付義務者に対し、納付すべき金額、納付

(100) 木村弘之亮「租税法務学会裁決事例研究《通算第 247 回》連帯納付義務者に対する連帯納付責任と滞納相続税債務：相続税法 34 条」税務弘報 2016 年 7 月号 158 頁 [161 頁]。

場所その他必要な事項を記載した納付通知書による通知をしなければならない(6項)。さらに、税務署長は、当該通知に係る相続税が完納されない場合には(附従性の原則と補充性の原則)、当該通知を受けた連帯納付義務者に対し、通則法 37 条の規定による督促をしなければならない(7項)。」と述べ、附従性の原則と補充性の原則の双方とも有する改正となった旨を説明している。

(ハ) 小活

これらを踏まえ、考察を進めるに、国税通則法 15 条「国税を納付する義務が成立する場合には、その成立と同時に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を除き、国税に関する法律の定める手續により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする。」との表記の中で、平成 23 年度相続税改正前は前段「成立と同時に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」と解すべきところであるが、この法改正が法の決却部分を補完したことによって、「国税に関する法律の定める手續により」確定される国税であると読み、補充性を有する明確な課税手続きであるとの学説が登場した。

しかし、この規定自体は、条文の位置づけ等を根拠に、あくまで不意打ちを避けるという救済手段として徴収手續の第一段階を表記したものであるに留まり、相続税の連帯納付義務は、法律上当然に生ずるものであり、連帯納付義務につき格別の確定手續を要するものではないとした昭和 55 年判決を維持し、補充性は有していないとの見解は従前と変わらないものとする。

ハ 連帯納付義務の附従性の有無について

連帯納付義務は、納税保証又は第二次納税義務と異なるが、本来の納税義務者の租税債務について重疊的に納付義務を負わせるものである。他面、本来の納税義務者でないものに納付義務を負わせる点では、納税保証や第二次納税義務に類似した性質のものとなる。

したがって、連帯納付義務は、保証債務と同じく、附従性を有し、本来の納付義務が消滅したときは消滅し、納付義務を履行したときは、本来の納税義務者に対し求償権を取得する<sup>(101)(102)</sup>。

《参考》既出：大阪地裁平成 13 年 5 月 25 日判決（訟月 48 卷 8 号 2035 頁）

「(民法の連帯保証債務において、) 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と解されるのであり、その趣旨は、主たる債務の存続中に保証債務のみが消滅する場合が生じては保証人を立てた本来の目的を失うに至ることがあるから、債権の担保を確保するための実際の必要性を顧慮して、主たる債務の時効が中断すれば保証債務の時効もまた同時に中断すべきものとしたところに求められる。このような趣旨は、相続税債権の徴収確保のため、共同相続人中無資力の者があることに備え、他の共同相続人に特別の履行責任である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、相続税法 34 条は、この限度で通則法 8 条の適用を排除するものと解される。」

《参考》東京地裁平成 21 年 11 月 27 日判決（税資徴収関係判決順号 21-48）

「本来の納税義務者の納付義務と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附従性を有しているものと解される。したがって、本来の納税義務者について生じた時効中断事由は、連帯納付義務者についても効力を生ずるものと解するのが相当である。」

その後、平成 24 年改正を踏まえ、考え方の変更の有無については、中山裕嗣税理士の意見に賛成したいと考える。

(101) 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 1 頁[2 頁]。

(102) 金子宏教授は、「この連帯納付義務は、民法上の連帯保証債務と同様に附従性を持ち、共同相続人の納税義務がなんらかの理由で消滅した場合には、消滅すると解すべきである。」と記す。金子・前掲注(5)628 頁。

「連帯納付義務は、本来の納税義務との関係において附従性を有している」と解されているが、平成 24 年度の相続税法改正により、所定の場合には連帯納付義務を負わない旨の規定が整備されたため、附従性について、従来通りの解釈でよいのかが問題となる。この点については、本来の納税義務がなければ連帯納付義務の存在意義はないという点に従来と変わりがなく、したがって、附従性を有することを本質としつつ、これを法によって所定の場合に限り制約を加えたものと解するのが相当であろう。」<sup>(103)</sup>と記し、従前と変更なく附従性の存在を肯定する。

## 2 主たる納税義務者との関係

上記のとおり、連帯納付義務は、相続税の徴収の確保を図るため、主たる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ことから、主たる納税義務との関係において附従性を有し、また、相続税の連帯納付義務については、第二次納税義務者や保証人（徴収法 32④、33、通則法 52④等）の場合とは異なり、補充性を認める規定は設けられていないことから、連帯納付義務には補充性はないものと解し、民法上の連帯保証に類似する性質を有するものといわれる。

なお、連帯保証は、補充性はないものの、あくまでも担保であって附従性があるから、主たる債務者に生じた事由は全て連帯保証人に影響するが、他方、連帯保証人に生じた事由は主たる債務者に影響しない<sup>(104)</sup>と解される。

連帯納付義務は、その成立要件及び限度額が主たる納税義務と異なるため、それとは別個独立した債務であるとも考えられるが、主たる納税義務とともに同一の租税債務を履行するという共通の目的を有するものであるから、一方において生じた事由が他方にどのような効果を及ぼすかを整理する<sup>(105)</sup>。

---

(103) 中山・前掲注(90)453頁。

(104) 内田・前掲注(91)359頁。

(105) 武田監修・前掲注(52)2766頁。

(1) 納付の効果

連帯納付義務を負う者の納付は主たる納税義務を常に消滅させることとなるが、主たる納税義務者の納付は常に納付責任額に効果を及ぼすとは限らない。主たる納税義務者の納付は、主たる納税義務額が連帯納付義務の限度額に満たない場合には常に効果を及ぼすこととなり、主たる納税義務額が連帯納付義務の限度額を超える場合には、その超える部分についての納付は連帯納付義務に対し効果を及ぼさない。

(2) 時効消滅の効果

主たる納税義務の時効消滅は常に連帯納付義務にその効果を及ぼすこととなるが、連帯納付義務の時効消滅は主たる納税義務に効果を及ぼさない。

(3) 免除の効果

連帯納付義務の免除は主たる納税義務にその効果を及ぼさないが、主たる納税義務の免除は、連帯納付義務が主たる納税義務の範囲内であるときに限り（納付等によりこの範囲となるときを含む。）、連帯納付義務に対してその効果を及ぼすこととなる。

(4) 時効中断の効果

主たる納税義務についての時効中断は常に連帯納付義務に対しその効果を及ぼすこととなるが、連帯納付義務に対する時効中断は主たる納税義務に対しその効果を及ぼさない。

### 3 他の連帯納付義務者との関係

複数の連帯債務者が存する場合の取扱いに関し、連帯債務について民法 437 条が存するものの、連帯保証人の一人に対する債務免除が、他の連帯保証人に効力を及ぼすかどうかについては、なんら規定がない<sup>(106)</sup>。

---

(106) 栗山忍・最高裁判所判例解説民事編昭和 43 年度号 852 頁において、「民法 458 条は、連帯保証人につき生じた事由が主債務者に及ぼす効力につき、連帯債務に関する民法 434 条ないし 440 条を適用すべき旨の規定であり、連帯保証人の一人につき生じた事由が他の連帯保証人に及ぼす効力について規定しているのではない。」と解説する。

この点につき、最高裁昭和 43 年 11 月 15 日第二小法廷判決（民集 22 卷 12 号 2649 頁）を踏まえ、連帯保証類似の性質を有する連帯納付義務も同様に、連帯納付義務者の一人に対し、時効の中断や債務の免除（充足免除を含む）を行ったとしても、その効果は、他の連帯納付義務者には影響を及ぼさない<sup>(107)(108)</sup>と解することができる。

《参考》最高裁昭和 43 年 11 月 15 日判決（民集 22 卷 12 号 2649 頁）

「複数の連帯保証人が存する場合であっても、右の保証人が連帯して保証債務を負担する旨特約した場合（いわゆる保証連帯の場合）、または商法 511 条 2 項に該当する場合でなければ、各保証人間に連帯債務ないしこれに準ずる法律関係は生じないと解するのが相当であるから、連帯保証人の一人に対し債務の免除がなされても、それは他の連帯保証人に効果を及ぼすものではないと解するのが相当である。」

#### 4 憲法上の財産権保障及び適正手続保障に抵触しないか<sup>(109)</sup>

##### (1) 財産権保障（憲法 29 条）との関係

相続税の連帯納付義務は、共同相続人中に無資力者があることに備え、相続税の徴収の確保を図るため、他の共同相続人等に特別の履行責任を課すものであるところ、これにより当該連帯納付義務を課せられた相続人等の財産権（憲法 29①）を制限することになるとしても、その制限は、租税の確実な徴収を目的とするものであり、その規制目的は正当なものというべきである。

(107) 同判決における奥野健一裁判官の反対意見（民法 437 条を準用し、連帯保証人の一人に対して為した債務の免除は、その保証人の負担部分についてのみ他の保証人の利益のためにも、その効力を生ずる。）は、有力な学説（我妻栄、於保不二雄等）であって、今日においては実質的にも理論的にも納得できるところであり、判例変更の可能性が非常に高い（東法子「共同保証人の一人に対する債務の免除と他の保証人に対する影響」銀行法務 21№519、59 頁（経済法令研究会、1996））とされる。

(108) 国税通則法基本通達 8 条関係 2 の反対解釈によっても、このように解することができる。

(109) 東京地裁平成 23 年 3 月 23 日判決（税資徴収関係判決順号 23-19）から抜粋。

また、相続税法 34 条 1 項は、原則として本来の納税義務者と同じ原因に基づき共同相続人となった者という一定の身分関係にある者に限って連帯納付義務を課しており、しかも納付責任の範囲は相続によって利益を受けた限度に限られているものであるから、各相続人相互に民法の連帯保証類似の特別責任を課すことも、上記のような規制目的を達成するための手段としての必要性又は合理性に欠けるとはいえず、規制目的との関連で著しく不合理であるということとはできない。

したがって、相続税法 34 条 1 項による連帯納付制度は、たとえ連帯納付義務を課せられる相続人等の財産権（憲法 29①）を制約するものであるとしても、その規制目的が正当なものであり、その規制手段が規制目的との関連で著しく不合理であるため立法府の合理的裁量の範囲を超えとも認められないから、同項に違反するものということとはできない。

## (2) 適正手続保障（憲法 31 条）との関係

連帯納付義務は、その発生要件及び範囲が一義的かつ明確に定められており（相続税法 34①）、各相続人等の固有の相続税納税義務が納税申告等によって確定すれば、法律上当然に発生するものであるから、そもそも固有の相続税納税義務に係る確定手続とは格別の確定手続を求める意味がなく、また、連帯納付義務を課せられる者が原則として本来の納税義務者と同じ原因に基づき共同相続人となった者という一定の身分関係にある者に限られ、納付責任の範囲も相続によって利益を受けた限度に限られているから、その発生及び追及を予期してこれに備えることや他の共同相続人の相続税の納付状況等を確認すること等も可能であり、不意打ち防止のために格別の確定手続が必要不可欠であるともいえない。

そして、連帯納付義務が課される場合であっても、連帯納付義務者は、連帯納付義務に係る徴収処分の段階において、当該連帯納付義務者に固有の法定要件（納付責任の限度や相続人資格等）を争えることはもちろん、仮に他の相続人等の行った納税申告が不存在あるいは無効であれば、これに基づく連帯納付義務の追及としてされた徴収処分も当然に無効となるも

のとして争えるものと解され、さらに、現に他の相続人等に係る滞納相続税が連帯納付された場合には、当該連帯納付をした者が当該相続人等又はその他の共同相続人等に対して求償することも可能である。

以上の点を総合考慮すれば、格別の確定手続は要しないことを前提とした相続税法 34 条 1 項の規定が、手続保障を要請する憲法の趣旨に反しているとまでいうことはできない。

### 第 3 節 延滞税に相当する連帯納付義務

繰り返しとなるが、連帯納付義務者は、相続税について、当該相続等により受けた利益の額を限度として、互いに連帯納付義務を負う（相続税法 34）。ここでいう「相続税」については、附帯税を含まない旨の主張がされる場合もあるが、延滞税はその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とする旨規定されていること（通則法 60④）から、相続税の延滞税もまた相続税に含まれるというべきであり、連帯納付義務の範囲に含まれると解すべきであろう。

《参考》大阪高裁昭和 53 年 4 月 12 日判決（訟月 24 卷 8 号 1680 頁）

「延滞税はその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とする旨規定され、これはその計算の基礎となる税が相続税であるときはその延滞税も相続税として取り扱われることを意味するから、連帯納付の義務を負う者は、本税及び延滞税についても連帯納付の責に任ずるものと解せられる。」

なお、「納税者は、延滞税をその額の計算の基礎となる国税にあわせて納付しなければならない。」（通則法 60③）と定めるものの、国税通則法基本通達 60 条関係 1 において「納税者には連帯納付義務者を含まない」としているが、これは、相続税の連帯納付義務は、各相続人固有の相続税の納税義務の確定という事実に照応して、法律上当然に生ずるものであって、相続税法 34 条 1 項は、課税の根拠規定ではなく、固有の相続税の納税義務が、既に確定されていることを前提として、課税された税額の徴収を確保するための規定であるというべ

きところ、連帯納付義務者は、本来の納税義務者が納付すべき相続税に係る本税及び延滞税を連帯納付責任額の範囲で納付する義務を負うのであって、これとは別に連帯納付責任額に対し延滞税が課される法律上の根拠もないことから、実務上、国税通則法 60 条 1 項の規定の「納税者」から、連帯納付義務者が除外される旨が定められているものと整理することができる。

また、相続税法 51 条の 2 第 1 項柱書きは、「連帯納付義務者が第 34 条第 1 項本文の規定により相続税を納付する場合における当該相続税に併せて納付すべき延滞税については」と規定しており、連帯納付義務の対象に延滞税が含まれることを前提としていることが伺える。

更に、平成 23 年法律第 82 号の相続税法の改正では、連帯納付義務者が連帯納付義務の履行により本来の納税義務者の相続税を納付する場合には、延滞税に代えて利子税を納付することとされた（相続税法 51 の 2 ①一）ところであるが、この改正（「延滞税に代えて」の文言）は、そもそも前提として、相続税の連帯納付義務の責任の範囲に延滞税が含まれていることを示していると解することができる。

《参考》東京地裁平成 25 年 3 月 21 日判決（税資徴収関係判決順号 25-11）

「国税についての基本的事項及び共通の事項を規定する国税通則法は、無申告加算税等について、いずれもその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とすると定めている。そして、同法は、2 条 2 号や 70 条 5 項のように、疑義があるときは、その税に係る附帯税を含むか含まないかを明記しているほか、平成 23 年度の税制改正は、連帯納付義務の範囲に延滞税が含まれることを前提にしていることが認められる。」

## 第 4 節 延滞税に相当する連帯納付義務の免除

### 1 他の納税義務の拡張制度における免除規定

#### (1) 第二次納税義務者又は保証人の場合

国税通則法基本通達 63 条関係 16 に「第二次納税義務者（徴収法 36 条

1 号（実質課税額等の第二次納税義務）及び 41 条 1 項（人格のない社団等に係る第二次納税義務）に規定する第二次納税義務を除く。）又は保証人について、この条の規定に該当する事由が生じた場合には、その第二次納税義務者等についてもこの条の規定に準じて免除することができる。」と定め、第二次納税義務者又は保証人について、国税通則法 63 条の規定に該当する事由が生じた場合は、その第二次納税義務等についても、同条の規定に準じて免除することができるとしている<sup>(110)</sup>。

(2) その他（譲渡担保財産、参加差押え、二重差押え）の場合

譲渡担保財産を差し押さえた場合については、国税通則法基本通達 63 条関係 6 に「この条 5 項の『滞納に係る国税の全額を徴収するために必要な財産』とは、差し押さえた財産から国税を徴収できる額（処分予定価額を基にして算定する。）が差押えに係る国税の額以上と判定できる財産をいう。この場合において、その国税につき徴収法 24 条 3 項（譲渡担保権者の物的納税責任）に規定する譲渡担保財産又は同法 36 条 1 号（実質課税額等の第二次納税義務）及び 41 条 1 項（人格のない社団等に係る第二次納税義務）に規定する第二次納税義務者の財産を差し押さえているときは、その財産から徴収できる額も含めてその国税の額以上かどうかの判定をする。」と定め、譲渡担保財産を差し押さえているときは、その財産から徴収できる額も含めて充足の判定を行うよう示されている。

また、参加差押え、二重差押えの場合にも、その差押えが滞納税額の全額に相当する差押えであることが確認できれば、適用すべきであると考えられる<sup>(111)</sup>。具体的には、参加差押えの場合には、先にされている差押え及び参加差押えの全てが解除されたとき、二重差押えの場合には、債権につい

---

(110) 「第二次納税義務について延滞税は課されないにしても、それに相当する第二次納税義務額の拡張がされることから、納税者であれば免除を受けられるであろう金額相当分につき、第二次納税義務の免除をするのが、利益衡量にかなった合理的な解釈態度であるといえよう。」と評価する（浅田久治郎ほか共著『第二次納税義務制度の実務と理論』255 頁（大蔵財務協会、2006））。

(111) 志場ほか・前掲注(10)718 頁。

てされている先順位の差押えが解除されたときから差押えがあったものとして取り扱うこととすべきであろう。

## 2 延滞税に相当する連帯納付義務の免除の可否

これまで述べてきたように、連帯納付義務と同様に納税義務の拡張制度の一つである第二次納税義務者や保証人に関しては、国税通則法 63 条の規定に該当する事由が生じた場合、これら第二次納税義務者等についても、延滞税により納付を間接強制する必要性が減少することから、負担を軽減するため、実務上、同条の規定に準じて免除することができるとしているが、相続税の連帯納付義務に関しては取り扱うか明確ではなかった。ここまでの法解釈等を整理すると、延滞税に相当する連帯納付義務は、主たる納税義務の延滞税の発生に照応して当然に生ずるものであるところ、その実質的な効果として、遅延利息の性質を有する延滞税を課すことにより、連帯納付義務の履行を間接強制している。このため、第二次納税義務者等と同様に、連帯納付義務者の所有する財産について充足する差押えにより直接強制がされたときは、延滞税を課すことにより納付を間接強制する必要性が減少することから、延滞税に相当する連帯納付義務を免除することができるかと解すことができよう。

なお、連帯納付義務者の「相続により受けた利益の価額に相当する金額」の限度額が主たる納税義務者の滞納額を下回っている場合<sup>(112)</sup>は、その後を生ずる延滞税に相当する連帯納付義務は、限度額を超える自然債務であり、連帯納付義務者に対して納付を間接的に強制する効果を有しないため、国税通則法 63 条 5 項に基づきその延滞税に相当する連帯納付義務を免除することはできないと考える。

---

(112) 例えば、主たる納税義務者 A の滞納本税額 500 万円、連帯納付義務者 B の限度額 1,000 万円の場合は、延滞税部分について、連帯納付義務者に追及すること及び免除を適用することも可能となるが、反対に、主たる納税義務者 A の滞納本税額 1,000 万円、連帯納付義務者 B の限度額 500 万円の場合では、延滞税部分について、連帯納付義務者への追及や免除適用はない。

## 第 3 章 連帯納付義務者の財産差押えに基づく 主たる納税義務者の延滞税の充足免除の 可否

### 第 1 節 連帯納付義務者と主たる納税義務者との関係

前章では、連帯納付義務者の財産の差押えが充足したものであった場合、連帯納付義務者自身の延滞税の免除の可否について整理してきた。

この章では、第 2 章の内容を踏まえて、連帯納付義務者の財産の差押えによって連帯納付義務者本人の充足はもとより、主たる納税義務者の全額を充足したものであった場合に、連帯納付義務者と同様に、主たる納税義務者の滞納国税についても延滞税の充足免除を適用できるのか検討していきたい。

これまで述べてきたように、連帯納付義務者は、主たる納税義務との関係において附従性を有するものの、補充性を認める規定は設けられていないことから、連帯納付義務には補充性はないものと解し、民法上の連帯保証に類似する性質を有するものといわれている。

次節以降では、この性質を踏まえた考察とともに、類似する他の納税義務の拡張制度を確認し、研究を進めていく。

### 第 2 節 連帯納付義務者の財産の差押えに伴う主たる納税義務者の延滞税の免除

#### 1 類似する他の納税義務の拡張制度における免除規定

相続税の連帯納付義務者の有する財産を差し押さえたことにより、連帯納付義務の全額を充足することとなった場合における主たる納税義務者の延滞税を免除することの可否を検討するに当たっては、まず、第二次納税義務など、主たる納税義務者以外に納税義務を拡張させる類似の制度における取扱

いを整理する。

(1) 第二次納税義務者の場合

第二次納税義務の制度は、滞納者の財産につき滞納処分をしても徴収すべき租税が不足すると認められる場合に限って、滞納者の所有に属しない財産が、租税の徴収の観点からは、実質的にはその滞納者の責任財産に属すべきものと認められるような特定の場合において、その所有形式に即しながら実質的に滞納者から徴収の実を挙げようとする制度である。すなわち、その責任財産に属すべき財産を目的として、その所有者に対して補充的な納税義務を課し、その納税義務の実行として当該財産等から滞納者の租税を徴収しようとするものである<sup>(113)</sup>。

このように第二次納税義務は補充的な納税義務であることから、第二次納税義務者の財産を差し押さえたとしても、主たる納税義務者に対しては、引き続き、延滞税によって納付を間接的に強制する必要があり、主たる納税義務に係る延滞税を免除することはできないと解することができる<sup>(114)(115)</sup>。

なお、国税通則法基本通達 63 条関係 6 は、国税徴収法 24 条 3 項に規定する譲渡担保財産又は同法 36 条 1 項 1 号（実質課税額等の第二次納税義務）及び同 41 条 1 項（人格のない社団等に係る第二次納税義務）に規定する第二次納税義務者の財産を差し押さえているときは、その財産から徴収できる額も含めて延滞税免除の充足の判定をする旨を定めている。

---

(113) 吉国二郎ほか共著『国税徴収法精解[18版]』47頁（大蔵財務協会、2015）。

(114) 国税徴収法基本通達 32 条関係 21 「第二次納税義務者に対する第二次納税義務の免除は、主たる納税者に対しては効果を及ぼさないが、主たる納税者に対する納税義務の免除は、その納税義務が第二次納税義務の範囲に含まれている限り、その効果が及ぶ。」

(115) 小林徹編著『国税徴収法基本通達逐条解説[平成 28 年度版]』269 頁（大蔵財務協会、2016）では、「主たる納税義務と第二次納税義務とは、法的には別個の債務であり、補充性及び附従性による制約を除けば一方に生じた事由は他に影響を与えないから、第二次納税義務額に対する延滞税相当額の免除がされてもその免除の効果は主たる納税者には及ばない。逆に、主たる納税者の納税義務を免除した場合、第二次納税義務者の第二次納税義務に対しては、第 32 条関係 20 に述べたと同様の結果を生ずる。」と解説する。

これは、これらの規定に該当する場合の差押えに係る財産が、実質的には主たる納税義務者の財産であるのに法律上は第三者(第二次納税義務者)の財産となっているため、これを主たる納税義務者の財産として差し押さえることができないため、国税徴収法上これらの規定を設け、第二次納税義務等の手続を借りてその財産を差し押さえることができることとしたものであり、その差押えは主たる納税義務者に対して行った差押えと同視すべきものであると考えるからである<sup>(116)</sup>。

更に、国税徴収法 36 条 1 項 1 号(実質課税額等の第二次納税義務)及び同法 41 条 1 項(人格のない社団等に係る第二次納税義務)といった実質帰属者が滞納者である財産の場合に限定する旨の表記がないところで、第二次納税義務者の財産を差し押さえたときは、これから徴収しうる額も含めて主たる納税義務者の滞納国税に相当するかどうかを判定し、全て免除できるという見解<sup>(117)</sup>や、第二次納税義務の独立性を理由として、主たる納税義務に係る延滞税を免除することはできないとする見解<sup>(118)</sup>もあるが、理論構成に若干不足があると考え、同意しかねる。

## (2) 納税保証人の場合

国税通則法 63 条 5 項は、「納付すべき税額に相当する担保の提供……を受けた場合」に延滞税を免除することができることとしている。

他方、同法 50 条 1 項 6 号は、税務署長が確実と認める保証人の保証を国税の担保とすることを認めており、担保である以上、その提供を受けた場合は、同法 63 条 5 項に基づき延滞税が免除されることが考えられる。

これらの規定を踏まえると、滞納者の負担によって保証人の保証が担保と提供され、その保証人の資力が滞納国税の全額を確実に徴収することができると思われれば、延滞税を課すことによる納付の間接強制の必要性は減少しているといえ、同法 63 条 5 項に基づき延滞税を

---

(116) 近藤・前掲注(28)6 頁。

(117) 志場ほか・前掲注(10)718 頁。なお、第二次納税義務者に適用した免除の効果が、主たる納税義務者に及ぶのではない(志場ほか・前掲注(10)724 頁)と記す。

(118) 浅田ほか・前掲注(110)259 頁。

免除することができる。

実務においても、充足免除に関する通達（平成 12 年 10 月 30 日付徴徴 3-2 ほか 1 課共同「国税通則法第 63 条第 5 項の規定による延滞税の免除の取扱いについて」（法令解釈通達））は、「担保が保証人の保証である場合には、保証人に対して滞納処分を執行した場合に徴収できると認められる金額をもって」充足適用の可否を判定することと定めている。

## 2 主たる納税義務者への延滞税の充足免除適用の可否

以上を踏まえると、連帯納付義務者の財産を差し押さえ、主たる納税義務者の滞納額を充足する場合であっても、相続税の連帯納付義務は、相続税の徴収を確保するために、主たる納税義務者以外の相続人に課された特別の責任であり、連帯納付義務者の財産の差押えも、あくまで連帯納付義務を追及するために行うものであると言える。

このため、主たる納税義務者は、連帯納付義務者に係る保全状況のいかんにかかわらず、常に履行の請求や強制処分を受ける立場にあることから、差押えにより主たる納税義務の間接強制の必要性が減少したとは言えず、引き続き、延滞税によって納付を間接的に強制する必要がある、主たる納税義務に係る延滞税を免除することはできないと整理できる。

なお、この考え方は、連帯納付義務者の免除は主たる納税義務者にその効果が及ばないと規定する国税通則法基本通達 8 条関係 3 とも整合性がとれている。

ところで、大阪高裁平成 14 年 2 月 15 日判決において、相続税の連帯納付義務は「連帯保証人の責任と類似した特殊な法定の人的担保の性格を有する」と判示していることから、納税保証人（前述 1（2））と同様に、免除適用可能ではないかとの疑義が生じるが、この点については、相続税の連帯納付義務が人的担保の性格を有するとしても、それは相続税法 34 条に基づき課されるものであって、主たる納税義務者の負担において自発的に提供された担保ではなく性質を異にすることから、納税保証人と同様の取扱いはできない

と考える。

《参考》大阪高裁平成 14 年 2 月 15 日判決（裁判所ウェブサイト）

「連帯納付義務は、相続税法 34 条 1 項に規定されているし、その手続は、相続税法並びに通則法及び徴収法等に規定されていて、租税法律主義や課税要件法定主義に背馳するものではないことは明らかであり、また、連帯納付義務が本来の納付義務（固有の相続税の納付義務）と別個に独立して時効消滅することがないのは、連帯納付義務が相続税法 34 条 1 項に基づき本来の納税義務を担保するために課された特殊な義務であり、本来の納付義務が消滅しない限り、これを担保するため存続するものと規定されていること（補充性がなく、取得した利益の限度で本来の納税義務者と同列の全面的責任を負うものの、内部的な負担部分がないという、連帯保証人の責任と類似した特殊な法定の人的担保の性格を有する。）から当然に演繹されるもの」

### 第 3 節 小活

連帯納付義務は主たる納税義務との関係において、附従性は有するものの、補充性は有していないと解されている。このため、主たる相続税債務を徴収できないときに、初めて連帯納付義務の追及ができるとするものではなく、独立して、主たる納税義務者に併行して追及できるものである。このことから、主たる納税義務者の相続税債務を徴収するために連帯納付義務者の財産を差押えるのでなく、あくまで連帯納付義務を追及するために連帯納付義務者の財産を差し押えるものであるといえる。

そして、連帯納付義務者の財産に対する差押えの効果が主たる納税義務者に及ぶことはなく、主たる納税義務者は、連帯納付義務者に係る保全の状況のいかんにかかわらず、常に履行の請求や強制処分を受ける立場にあり、差押えにより主たる納税義務の間接強制の必要性が減少したと言えないことから、延滞税免除の制度趣旨に照らし、延滞税の免除を行うことはできないことになる。

また、連帯納付義務者の財産は、譲渡担保財産等のように、実質的に滞納者

の財産であるとは言えないことから、連帯納付義務者の財産から徴収することが主たる納税義務者に納税を強制していることにはならない。

更に、相続税の連帯納付義務は、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を照応して、法律上当然に生ずるものであり、納税保証のように、滞納者の負担によって提供されるものでもなく、この点からも、連帯納付義務者の財産の差押えをもって、主たる納税義務者の延滞税の免除の判定を行うことはできないと整理できる。

## 第 4 章 法改正への一考察（私的考察）

### 第 1 節 法改正を検討すべきとする考察

これまで述べたとおり、現状、主たる納税義務者について延滞税の免除適用はできないと整理できたところであるが、これまでの研究から多角的に考察を進めてみたところ、主たる納税義務者に関して延滞税の免除適用の制度を導入することについて検討の余地があるのではないかと考えるに至った。

#### 1 延滞税免除制度の趣旨からの検討

- (1) 連帯納付義務者の財産の充足差押えにより、主たる納税義務者の全額の徴収が確保できているのであるから、引き続き、主たる納税義務者に過重な延滞税による間接強制をする必要性はないのではないか。
- (2) 連帯納付義務者の財産の換価手続において、当局側の有責による執行遅滞等が生じた場合にまで、主たる納税義務者に過重な延滞税の負担を負わせるのは酷ではないか。
- (3) 国税通則法 63 条 5 項の条文は、「誰」の財産についてであるか、「誰」の免除であるか等について明白な規定がないところ、文理解釈上、連帯納付義務者など「特定の人」に限定して充足の有無を判断するようには必ずしも読めず、滞納処分全体による国税の満足を免除理由としているとも考えられることから、包括的に免除規定を適用してよいのではないか。

#### 2 連帯納付義務制度の趣旨からの検討

- (1) 同一の相続によって生じた相続税の徴収を確保し、他の一般の納税者との公平を図るなど、連帯納付義務制度の目的は既に達成されていることから、相続人の一人である主たる納税義務者にも、その効果を及ぼしてよいのではないか。
- (2) 一般的に、相続の事案には、複数の連帯納付義務者の存在が想定される

ところ、主たる納税義務者に係る延滞税を免除しないとするならば、納付資力を欠く主たる納税義務者の延滞税部分については、(免除適用のあった連帯納付義務者を除いた) 他の連帯納付義務者に対してのみ追及することになり、同一の相続関係者でありながら、人それぞれによって区々な延滞税負担となり、開差が生じる結果になるのではないか。

## 第 2 節 現行制度下での対応

租税法律主義のもとでは、「疑わしきは納税者の利益に（国庫の利益に反して）」(in dubio contra fiscum) という法理は課税要件事実の認定については妥当するが、租税法の解釈原理としては成り立たないといわれる<sup>(119)</sup>。

また、租税法規の解釈について、最高裁昭和 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決（民集 27 卷 10 号 1333 頁）は、租税法の規定はみだりに拡張解釈すべきではないとして、類推適用することを否定している。この判決は、租税法規は、納税者に不利な方向だけでなく、有利な方向にも拡張解釈することを否定したものであり、租税法律主義のほか納税義務の公平な分担といった観点から、実定法の文理に忠実な解釈をすべきことを求めたものと解される。

《参考》最高裁昭和 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決（民集 27 卷 10 号 1333 頁）

「租税法の規定はみだりに拡張適用すべきものではないから、譲渡担保による不動産の取得についてはこれを類推適用すべきものではない。」

《参考》最高裁平成 6 年 12 月 6 日第三小法廷判決（民集 48 卷 8 号 1451 頁）

「租税法規の解釈においては、課税の公正、適正な処理の観点から、納税者

(119) 金子・前掲注(5)118 頁。他方、北野・前掲注(58)98 頁では、「租税法律主義のもとでは、結論的にいって、税法の解釈・適用に関して同一法令のもとで複数の見解が成立する場合に『疑わしきは国庫の利益に反して (in dubio contra fiscum)』という法理が成り立つ。この法理は、法の解釈についてのみならず要件事実の認定についても妥当することはいうまでもない。」とする考え方があ

側に有利にも不利にも拡張解釈することは許されないというべきである。いずれにしる、解釈論として類推適用を認めるべき根拠はないというべきである。」

(判解民事篇平成 6 年度 613 頁[619 頁])

しかし、納税者の不利益に類推ないし拡張解釈を行うことは慎むべきであるが、納税者の有利に合理的類推解釈を行うことは禁ずべきではないとする考え方(下記裁判例)もあるが、法的安定性及び予測可能性の側面からは賛同しがたいものとする<sup>(120)</sup>。

《参考》東京地裁昭和 39 年 7 月 18 日判決(行裁例集 15 卷 7 号 1363 頁)

「税法の解釈適用に当たっては、法の予想するところを超え、実質的に新たな課税対象を創設若しくは課税対象を拡張し、又は納税者に不利益を来たす方向において類推ないし拡張解釈を行うことは慎まらざるべきものであるが、納税者の有利に、課税の公平、公正を図る方向において合理的類推解釈を行なうことは、これを禁ずべき理由はないものといわねばならない。」

しかるに、解釈原理ではなく、通達の制定に委ねたいと考えるが、通達は、上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されないことから、税法の法源をなすものではない<sup>(121)(122)</sup>。なお、租税に関する通達が税法の

(120) 金子宏教授は「判旨には、租税法は「疑わしきは納税者の利益に」解釈すべきであると述べていると思われる箇所がある。これは筆のはしりかもしれないが、このような解釈原理は論理上成り立ちえないと思われる。「疑わしきは……の利益に」というのは、事実認定に関する原則であって、法の解釈に関する原則ではありえない。なぜなら、その解釈につきどんなに見解の分かれている法規であっても、その意味内容について一義的な解釈を下すのが、法を適用する者の義務であって、その意味内容が不分明で疑わしい場合であるというのは、その義務を放棄しあるいは回避することにはほかならないからである。」(別冊ジュリ 17 号 28 頁)と述べ、解釈原理として成り立つ余地はありえないとする。

(121) 金子・前掲注(5)109 頁。

(122) 北野・前掲注(58)96 頁では、「税務通達は、税務の実際においては重要な意味を有し、現実には法と同様の、ある意味においては法以上の機能を果たしている。いわば、法社会学的には、税務通達は法源性を有するといつてよい。しかし、通達は上級行政

法源をなすものでないことは、今日では異論を見ない<sup>(123)</sup>。

このため、例えば、国税通則法基本通達 63 関係 18 を新設し、「連帯納付義務者について、この条の規定に該当する事由が生じた場合には、その連帯納付義務者についてもこの条の規定に準じて免除することができる。なお、その目的となった主たる納税義務者についても、連帯納付義務者の免除に応じて免除することができるものとする。」と定めることも一考であるが、法令が要求している以上の義務を通達によって納税者に課することがあってはならないと同時に、法令上の根拠なしに、通達限りで納税義務を免除したり、軽減したりすることも許されるものではない<sup>(124)</sup>ことから、通達による方法で、拡大解釈と読めるような規定を設けることは行うべきではないと考える。

### 第 3 節 今後の対応として

延滞税の免除制度も、これまで数次の改正が行われ施行されてきたことを踏まえ、現行制度に拘泥することなく、理にかなった法改正案を提言し、今後の議論の検討材料として提供したい。

私案として、国税通則法 63 条 5 項「・・・を受けた場合」の後方に「(相続税法 34 条に規定する連帯納付義務者に係る財産の差押え又は担保の提供を含む。この場合、免除の効果は、連帯納付義務の目的となった納税義務者の国

庁の指揮監督権に基づく下級行政庁に対する命令示達の形式であって、行政の内規にすぎず、納税者および裁判所を法的に拘束するものではない。つまり、法解釈学的には、通達は法源性を有しない。租税法律主義のもとでは、とりわけて、税務通達の法源性の否定が強調されることになる。」と述べ、通達的重要性を認識しつつも、結論として法源性を否定している。

(123) 最判昭和 38 年 12 月 24 日 (月報 10 卷 2 号 381 頁)において、「税法の基本通達は、税務行政の便宜、統一を図るため、行政解釈を税務職員に示すとともに、合わせて納税者の申告についての指針として公表されたものに過ぎず、法的効力を有するものではない」、「そもそも通達は、上級行政庁の下級行政庁等に対する示達の形式であって、行政の取扱いの基準を示し法令の解釈を統一する等の目的をもって発せられるもので、元来は、法規としての性質を有するものではなく、このことは、国税庁長官から発せられる税務通達についても同様であるということが出来る。」と判示する。

(124) 金子・前掲注(5)110 頁。

税に及ぶ。) (125)」の一文を加筆することを提案する。

---

(125) 前段では、連帯納付義務者の免除適用についての明確化を図り、後段では、その効果が主たる納税義務者に及び、主たる納税義務者についても延滞税免除がされる旨の表記とした。

## 結びに代えて

本稿は、これまで特段の定めがなく、実務上の取扱いにおける明確な解釈基準がなかった相続税の連帯納付義務者の財産の差押えによる延滞税の充足免除について研究を進めてきた。類似する他の納税義務の拡張制度である第二次納税義務や納税保証人との異同を確認するほか、民法の連帯保証類似の性質を有することから、民法の裁判例なども引用し、整理を進めた。

その結果、連帯納付義務者の延滞税の充足免除については、適用可能との結論に到達した。

また、連帯納付義務者の充足免除が適用可能となった場合、主たる納税義務者の充足免除適用の可否については、現行法上、免除は適用できないと整理できた。

しかしながら、多角的に考察を進めていくと、免除規定を導入することについて検討の余地があるのではないかと考え、改正試案を提案したところである。まだまだ議論の余地はあると考えるが、拙稿がその考察の一端になればと思っている。

さて、この研究を進めるにつれ、本件テーマからはやや離れ、周辺領域となるが、連帯納付義務に関する新たな疑問点が湧いてきた。

- 1 相続税法 18 条には、「被相続人の一親等の血族及び配偶者以外の者である場合においては、その者に係る相続税額は、……算出した金額にその百分の二十に相当する金額を加算した金額とする。」とあり、この相続人に納付資力がなかった場合、連帯納付義務者への追及となるが、連帯納付義務者の責任限度額の範囲内であるにせよ、税額が 2 割加算された状態のまま、翻って、連帯納付義務者となった一親等の血族及び配偶者が背負う場合があることについて、検討の余地があるのではないか。
- 2 平成 24 年度税制改正によって、主たる納税義務者と連帯納付義務者の納付すべき額にかい離（主たる納税義務者には通常の 14.6%割合部分の延滞税

が加算されるが、連帯納付義務者には利子税部分及び2か月間は7.3%割合部分の延滞税に減額される)が生じることとなった。このかい離部分は、連帯納付義務者への追及はなく、主たる納税義務者が、引き続き、納付する必要があることとなった。

しかし、現実問題として、主たる納税義務者への徴求が困難な状況にあって、連帯納付義務者へ追及する状態にある中で、このかい離部分については、主たる納税義務者にのみ徴収できるものとなれば、当然徴求が不可能となり、滞納処分の停止を視野にいたしたものとなる。連帯納付義務者への負担軽減措置が生んだ歪みを解消すべきと考えるがいかがであろうか。

- 3 連帯納付義務者に充足免除を適用する際、租税特別措置法 94 条 2 項の特例基準割合を用いた延滞税の軽減措置適用下では、14.6%部分(9.0%を1.7%にする免除)のほかに、納期限後2か月の間の7.3%部分(2.7%を1.7%にする免除)にも免除適用の可能性が生まれた。

このため、督促から2か月を超えるまでもなく早い段階で、充足差押えや充足担保の懲遷を行うなどの徴収手段を講じた場合と否とでは、延滞税の徴求額が異なることとなる。行政執行庁としては、この処分ないしは懲遷を早期に実施すべき立場にあり、連帯納付義務者への説明責任も問われかねないと考えるがいかがであろうか。

今後、延滞税の充足免除制度を含めた連帯納付義務に関する議論をさらに深めるためには、そもそもの日本の相続税制度(遺産取得課税方式の修正型)のあり方論にも発展していくところでもあり、研究範囲に捉われず、視野を広げた包括的な議論を展開する必要があるのかも知れない。これらの点を含め、機会があれば、今後の研究課題としたい。