

相統税の連帯納税義務に関する一考察

飛岡邦夫

(国税庁管理課
税大研究科二期生)

内容目次

第一章 序説

- 1 租税における多数当事者の債権関係
- 2 連帯納税義務の一般的な意義
- 3 連帯納税義務の特質
- 4 問題の提起

第二章 連帯納税義務の現状と沿革

第一 連帯納税義務の現状

相統税の連帯納税義務に関する一考察

1 連帯納税義務の類型

2 相統税・贈与税の連帯納税義務の現状

第二章 連帯納税義務制度の沿革

1 連帯納税義務の創設

2 相統税・贈与税の連帯納税義務の創設

3 相統税・贈与税の連帯納税義務のその後の経緯

第三章 連帯納税義務の機能と根拠

第一 連帯納税義務の機能

1 租税債権の効力強化機能

2 租税債権の担保的機能

相統税の連帯納税義務に関する一考察

二五二

第二 連帯納税義務の根拠

1 序

2 相統税についての共同相続人相互間における連帯納税義務

3 相統税・贈与税についての相続による承継に伴う共同相続人相互間の連帯納税義務

4 相統税・贈与税についての相続財産等の受贈者等の連帯納税義務

5 贈与税についての贈与者の連帯納税義務

第四章 連帯納税義務の法的性質と効力

第一 序

第二 成立および機能における連帯債務との差異

1 成立における差異

2 機能における差異

第三 相統税の連帯納税義務の法的性質

1 連帯債務との比較からみた法的性質

2 連帯保証債務との比較

第四 相統税の連帯納税義務の形態と効力の一考察

1 連帯納税義務の効力一般

2 相統税法三四条一項・二項の連帯納税義務の形態と効力

(1) 連帯納税義務の形態

(2) 連帯納税義務の効力（一人につき生じた事由の効力）

3 相統税法三四条三項・四項の連帯納税義務の形態と効力

(1) 連帯納税義務の形態

(2) 連帯納税義務の効力（一人につき生じた事由の効力）

効力）

第五章 連帯納税義務の適用および執行上の諸問題

第一 相統税の連帯納税義務の確定手続

1 租税債務の成立および確定の概念

2 相統税の連帯納税義務の成立

3 相統税の連帯納税義務の確定手続

第二 相統税の連帯納税義務（相法三四②）と租税債務承継の納付責任（通法五③）

- 1 連帯納税義務と納付責任との概観
- 2 連帯納税義務と納付責任との共通性

- 3 義務者の差異
- 4 責任範囲の差異

- 5 効力（一人につき生じた事由の効力）における差異
- 6 統合は可能か

第三 相続税の連帯納税義務（相法三四③）と第二次納

税義務（徴法三九）

- 1 連帯納税義務と第二次納税義務との概観

- 2 連帯納税義務と第二次納税義務との法的保護の共通性
- 3 要件の差異

- 4 責任範囲の差異

- 5 効力（一人につき生じた事由の効力）の差異

- 6 統合は可能か

第六章 ちすび

参考文献目録

相続税の連帯納税義務に関する一考察

第一章 序 説

1 租税における多数当事者の債権関係

(1) 租税債権関係においても、私法上の多数当事者の債権関係に類似する債権関係が認められる。すなわち、連帯納税義務、租税保証債務、第二次納税義務および租税債務承継の場合の納付責任（以下、「納付責任」という。）のような特殊な債権関係がこれである。

イ このうち、連帯納税義務および租税保証債務と同様の債権関係は、私法上、連帯債務および保証債務として規定されている。

ロ 第二次納税義務および納付責任は、租税法上の特殊な債権関係である。すなわち、第二次納税義務は、本来の納税義務者の財産につき滞納処分をしても徴収すべき国税に不足すると認められる場合に、その者と一定の関係がある者に限り、一定の要件に該当したときは、一定の額を限度として、補充的に納税義務を負担させるものである。⁽¹⁾ また、納付責任は、相続による租税債務の承継があつた場合に、被相続人の租税債務の徴収が困難となることを防止するために、相続人に対し他の相続人が承継した租税債

務について納付義務（責任）を負担させるものである。⁽²⁾

ハ これらは、それぞれその債権関係の内容等は異なっているが、いずれも本来の納税義務者以外の第三者に租税債務の履行義務を負担させることによって、租税債権の徴収を確保する制度であるといえよう。

(2) ところで、近代市民社会では、「自己の租税以外に隣人の租税をも支払うような事は、市民社会の個人にとって正に超人的な、犠牲的精神を必要とする。市民的納税倫理からすれば、社会は個人に割り切れるものであり、結局個人が自己に対しての義務を負うだけであるからである。」⁽³⁾といわれる。

古くは、原始共同社会あるいは封建制社会では、貢納義務や夫役義務は、村落その他の自治団体に割当てられ、それらの共同体が全体として負担を引受け、その後共同体の成員の連帯責任において義務の履行がされていた。⁽⁴⁾しかし、封建制社会が崩壊し、資本制経済のもとにおける市民社会では、個人の人格の尊重、契約自由の原則、自由なる所有権が近代市民法の根本原理とされ、⁽⁵⁾個人主義的思想に基づいて、上述のような自己だけが義務を負うという市民的納税倫理が生じてきたものと思われる。

(3) このような市民的納税倫理から現行租税法をながめてみると、前述した連帯納税義務等の特殊な債権関係は、他人の租税債務を負担させるものであることから、一見、この市民的納税倫理に反する債権関係のようにもみえる。

(4) しかしながら、現代国家は、公的欲求の充足のための制度として存在しており、国家がこのための財政需要を賄うためには、収入を必要とする。⁽⁶⁾租税は、この公的欲求の充足のための需要を賄う収入となるものであるから、その徴収の確保が当然の前提とされなければならない。この意味から、前述した納税義務者と一定の関係がある第三者に租税債務を負担させるような特殊な租税債権関係は、徴収を確保する制度として肯定されるものと思われる。

もつとも、このような特殊な租税債権関係は、他人の租税債務を負担させるものであるから、本来の租税債務にも増して合理的な根拠を要するものといえよう。

(注)

(1) 昭三六「国税通則法制定に関する答申」説明 六五頁参照。

(2) 志場喜徳郎編「国税通則法精解」昭三八 二五三頁参照。

- (3) 島恭彦「近世租税思想史」昭三 四二頁。
- (4) 島恭彦「前掲書」八一・二二二頁以下参照。
- (5) 我妻榮「近代法における債権の優越的地位」二六〇頁。
- (6) 金子宏「市民と租税」現代法と市民所収昭四一 三〇九頁。

2 連帯納税義務の一般的な意義

- (1) 連帯納税義務には、①共有物・共同事業等にかかる国税、②登録免許税、③印紙税、④輸入品にかかる内国消費税、⑤無限責任社員⁽¹⁾の第二次納税義務、⑥相続税および⑦贈与税⁽¹⁾についてのものがある（通則法九条・登録免許税法三条・印紙税法三条二項・輸徴法二〇条・徴収法三三三条・相続税法三四条⁽¹⁾）。
- (2) これらの租税の連帯納税義務は、「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。」⁽²⁾といわれている。沿革からみても、後述（第二章・第二）するように、租税法に「連帯納税義務」が規定されたのは、明治三五年であって、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。
- (3) したがって、租税の連帯納税義務は、私法上の連帯債務と

相続税の連帯納税義務に関する一考察

同じ様に、数人の納税者が同一内容の給付について、各自が独立に全部の給付をなすべき納税義務を負担し、しかも、そのうちの一人の給付があれば、他の納税者も納税義務を免れる多数当事者の納税義務であるといことができる⁽³⁾。ところが、この義務のうちで、相続税・贈与税については、義務額が一定の額の範囲に制限されており（相続税法三四条）、他のものといささか異なるようである。

(注)

- (1) このほかに再評価税の連帯納税義務があるが、その内容は相続税、贈与税についてのものと同様である。なお、相続税、贈与税についてのものは、「徴収法基本通達」(昭三六・一二)では、「連帯納付責任」という文言を用いている。
- (2) 前尾繁三郎「国税徴収法の話」昭二五 四五頁等。
- (3) 金子一平「租税法の理論」昭二八 四七頁、杉村章三郎「行政法各論」昭二四 一〇九頁等。

3 連帯納税義務の特質

租税の連帯納税義務は、前述したように、私法上の連帯債務と同様に考えることができるから、補充性のあるとされる租税保証債務および第二次納税義務に比べて、租税債権が強化され、納税

者にとつては責任が過重される。もつとも、弁済をした者は、求償権をもつからその負担は回復されるといえようが、もともと国は徴収しやすい方から徴収するであろうから、求償権の行使によつて満足を受けられるという絶対的な保証はない。したがつて、弁済をした者にとつては、結果的に租税負担が増加したこととなる場合が多いであろうと考えられるわけである。

4 問題の提起

(1) 連帯納税義務は、前述したように、租税債権を強化する反面、納税者にとつては、責任が過重されるといふような強い制度である。この連帯納税義務のうちで、相続税・贈与税についてのものは、相続税・贈与税が、相続・贈与により取得した財産にかかる租税であるという特殊性から、連帯納税義務が課されているものと考えられるが、これについては、法律が「連帯納付の責」と規定していること、義務額が一定の額に制限されていることなどから、この義務の内容・効力その他執行上の手続等に、次のような問題がある。

(2) 連帯納税義務の内容・効力については、昭和三四年国税徴

収法の改正以来、民法の規定を準用することとされた(通則法八条)のであるが、相続税・贈与税の連帯納税義務については、その義務額が制限されており、負担部分もない。しかも納付すべき額について「互に連帯納付の責に任ずる。」などと規定されているところから、責任だけを負うのかまたは債務を伴う義務なのか、民法の規定が準用されるのかされないのか、準用されるとすればどのように準用されるのかにつき問題がある。⁽¹⁾

(3) 次に、執行上の問題として、

イ 相続税・贈与税の連帯納税義務については、実務上の取扱いとして、「納税の告知」をすることとしている。⁽²⁾ところが、国税通則法(以下、「通則法」と称す。)は納税の告知をすべき場合を列挙しており(通則法三六条)、この義務については適用がない。それでは、どのような手続によるべきであろうか。

ロ 相続があつた場合には、相続人等は被相続人の国税の納付義務を承継する(通則法五条一項)が、相続人等が二人以上あるときは、それらの者は相続税・贈与税については連帯納税義務を負い(相続税法三四条二項)、その他の国税については納付責任を負う(通則法五条三項)ものとされている。したがつて、相続人等

が承継した国税につき、租税の種類により、義務者および義務の範囲が異なることとなるので、納税者にとっても国にとっても、まぎらわしい取扱いとなっている。

ハ 相続税・贈与税の課税財産を無償譲渡した場合には、譲受人は一定の限度で連帯納税義務を負う(相続税法三四条三項)。一方、一定の要件に該当するときは、第二次納税義務を負う(徴収法三九条)ものとされている。したがって、譲受人はそれぞれ要件および義務の範囲は異なるが、一つの譲受行為について、連帯納税義務と第二次納税義務とを負うこととなる。これらの義務はそれぞれ別個に適用されるであろうけれども、徴収手続が別々に行なわれることは、納税者に与える感觸もよくないし、国の徴収手続もまた不便である。

(4) 以下、このような問題をとりあげ、相続税・贈与税の連帯納税義務を中心として、まず、①この義務に関連ある制度の現状および沿革をみ、②この義務の機能および根拠を明らかにしたうえで、③連帯債務および保証債務と比較して、この義務の形態および効力を解明し、最後に、④これを基として、租税法の体系から、この義務の執行上の諸問題について考察することとしよう。

相続税の連帯納税義務に関する一考察

(注)

- (1) 準用されるとする見解(杉村章三郎「行政法要義下」昭三六 四八頁、平尾昭夫「新国税徴収法の体系(二)」自治研究三六 卷三号昭三五 六五頁など)と準用されないとする見解(志場喜徳郎編「前掲書」一六七頁)とがある。
- (2) 「徴収法基本通達」三〇条関係三三。

第二章 連帯納税義務の現状と沿革

第一 連帯納税義務の現状

1 連帯納税義務の類型

(1) 国税の連帯納税義務を大別すれば、①連帯納税義務者が全部給付の義務を負う形態をとる典型的なもの、②連帯納税義務者の義務額が租税の特殊性から、それぞれ一定の範囲に制限されている形態であるものに区分できよう。ここで考察する相続税・贈与税の連帯納税義務は、後者の類型に属する。

(2) 相続税・贈与税の連帯納税義務は、さらに、①連帯納税義務者が本来の納税義務額を超えてこの義務を負うもの(相続税法三四条一項二項)と、②本来、納税義務のない者が第三者の租税債務に加入してこの義務を負うもの(同法三四条三項四項)とがある。

(注)

(1) 末川博「民法における特殊問題の研究二巻」昭二一―一頁は、「債務加入という概念は、広く他人の債務の存在を前提として、之に第三者が加入する場合を総称したもの」とされ、「連帯債務者として併存的に他人の債務に加わる場合」もその例とされる。この意味で、相続税法三四条三項四項のものは、債務加入といえよう。

2 相続税・贈与税の連帯納税義務の現状

相続税・贈与税の課税状況をみると、昭和四〇年度では、相続税三万六千件、贈与税六万七千件の課税がなされている。これらの少なからざるものには、一応連帯納税義務が随伴しているはずである。しかるに、この適用状況をT局O署の例でみると、僅か二件(課税件数九〇八件)に過ぎない。しかし、滞納処分記録によると、この義務を負う者に事実上の請求をしている例がある。このことから、納税者の自主納付のものうちに、相続税について共同相続人のうちの一人が、また、贈与税について贈与者が、それぞれ納付している例、すなわち、連帯納税義務の履行がかなりあるのではないかと思われる。

(注)

(1) 昭和四〇年度国税庁税務統計年報書

(2) T局O署の昭和四〇年度についての実態調査による。

第二 連帯納税義務制度の沿革

1 連帯納税義務の創設

国税の連帯納税義務は、明治三五年に国税徴収法(以下「徴収法」と称す)の改正(法律三六号)により、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る。これより前は、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税義務とされたものである。(1)これは、明治二九年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。

(注)

(1) 「明治財政史」五卷一五八頁、北村三郎「実例判例国税徴収手続」大二三―五〇頁、杉山宗六「国税徴収法精解」昭二八―八四頁。

2 相続税・贈与税の連帯納税義務の創設

(1) 我国の相続税は、日露戦役の財政負担の増加に対する財源措置として、明治三八年に創設された。(1)

(2) 当時の相続税の課税体系は、遺産税法によるものであったが、遺産管理制度のない我国では、納税義務者は相続人とされ、相続人が二人以上ある場合につき、相続財産の分割をしても、相続税は、各相続人が連帯して納付すべきこととされている(相続税法規則一四条)。

これは、相続財産の分割前においては、連帯であることを当然の前提とし、⁽²⁾ 相続財産の分割後においても、相続税は分割債務とならず、連帯となることを規定したものと考えられる。

(3) このほかに、相続人が課税標準の申告を怠ったときは、催告に関する費用および税額の一〇分の一に相当する金額を徴収することとされていたが、相続人が二人以上ある場合には、その相続人は、この徴収金につき連帯債務を負うこととされていたのである(相続税法二二条四項)。

(注)

(1) 「明治大正財政史」七卷二〇五―二二三頁、桜井四郎「相続税」昭三四 一七頁、白崎浅吉「最新相続税法解説」昭四〇 九頁、昭三三・一二「相続税制度改正に関する税制特別調査会 答申」二部一五頁参照。

(2) 北村三郎「前掲書」五〇頁は、「共同納税義務は連帯なり」

相続税の連帯納税義務に関する一考察

とされ、また、杉村章三郎「行政法各論」昭三四 一〇九頁は、「相続財産は共有となる結果、相続税は当然連帯となる」とされており、本文のような考え方であったであろうと思われる。

3 相続税・贈与税の連帯納税義務のその後の経緯

(1) 北支事変による増税に基づく相続税法の改正

イ 北支事変による歳出の膨脹に伴って、昭和一三年に相続税法についても増税を中心とする改正が行なわれた(法律四七号)⁽¹⁾。

ロ この改正によって相続人・受贈者等の納税義務者は、相続税額を分割してそれぞれ負担することとされた(相続税法一〇条の三本文)が、これに伴って、相続人は、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のである(同法一〇条の三ただし書)。

ハ これは、①相続税は通常相続人が納付しているのが実情であって、納税義務を分割してしまうことは実情にそわないこと、②納税義務を分割してしまうと徴収が不能となる場合が生ずること、③その結果、同一条件の相続人群間の負担の公平をも破ることになることから⁽²⁾、結局は連帯納税義務を負わせること

により、相続人の責任を改正前と同一にしようとする考え方であるといえよう。

(2) 民法の改正に基づく相続税法の改正

イ 新憲法の制定に基づき民法典の親族編、相続編が改正され、個人的、共同的、均分的な相続制度をとることになった。この改正に伴い、相続税法は昭和二二年に全文改正された(法律八七号)⁽³⁾。

ロ この改正によって、連帯納税義務も次のように改正された。

(1) 相続税の連帯納税義務については、納税義務者全員に負わせることとして、その範囲を拡張し、その反面、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、その財産の価額をこえて他人の租税を負担させることは妥当でないこと、⁽⁴⁾という事由で、義務額を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した(相続税法四三条)。

(ii) 相続税の補完税として贈与税が創設され、贈与者が納税義務者とされた。そして、贈与税の引当財産の所有者である受贈者

に対し、贈与により受けた利益の価額を限度として連帯納付の責を負わせることとされた(同法四四条)。

(3) シャープ勸告に基づく相続税法の改正

イ 昭和二四年来日したシャープ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」に基づき、昭和二五年に相続税法の全文改正が行われた(法律七三号)。これによって、従来の遺産税法系の相続税から、遺産取得税法かつ累積課税制度の相続税へと一大変革を遂げたのである。⁽⁶⁾

ロ この改正によって、連帯納税義務も次のように改正された。

(1) 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された(相続税法三四条三項)。これは、財産が転々移転されることにより、相続税が連脱されることのないようにしたのであるといわれている。⁽⁷⁾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、かなり潜在的に行なわれていたことへの反省がある。こ

のことは、翌年徴収法が改正され、単に相続税だけでなく、すべての国税について、滞納者の財産を無償にまたは著しい低額により譲受けた者に対して、第二次納税義務を課する制度がとり入れられた(旧徴収法四条ノ七) ことでも明らかである。

(四) 贈与税(財産の贈与にかかる相続税)については、受贈者が納税義務者とされたことに伴い、財産を贈与した者に対し、その贈与財産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された(相続税法三四条四項)。これは、シャープ税制報告書により勧告されたこと⁽⁸⁾、従来贈与者が納税者であつてもともと担税力があると考えられることから、贈与者に義務を負わせたものである。

(四) 以上のほか、納税義務者が二人以上あるときの連帯納税義務は、遺産取得税体系をとつた後も維持し(相続税法三四条一項)、さらに、納税義務者につき相続があつた場合の連帯納税義務が整備された(相続税法三四条二項)。

(4) その後の税制改正に基づく相続法の改正

昭年二八年および同三三年に相続税法の大幅な改正が行なわれたが、連帯納税義務については、変革はされず単に所要の表現の

相続税の連帯納税義務に関する一考察

改正がされたにとどまつた。

(注)

- (1) 桜井四郎「前掲書」三〇頁、白崎浅吉「前掲書」二〇—二二頁。
- (2) 平田敬一郎「相続税法講義案」昭一七 七五頁。
- (3) 桜井四郎「前掲書」三六頁、白崎浅吉「前掲書」二二頁、井藤半弥「地方財政租税の原理」昭四〇 四〇頁等。
- (4) 白崎浅吉「前掲書」二頁、泉美之松「相続税・富裕税の実務」昭二六 一頁。
- (5) 泉美之松「前掲書」一八五頁。
- (6) 桜井四郎「前掲書」四七—五一頁、白崎浅吉「前掲書」一三一—一四頁、泉美之松「前掲書」二二、二三頁。
- (7) 泉美之松「前掲書」一八五頁。
- (8) 「シャープ日本税制報告書」第八章・Gの十一 一五五頁。
- (9) 泉美之松「前掲書」一八五頁は、「取得課税となつたので、各取得者ごとに納税義務を負うのであるが、相続人又は受遺者が二人以上あるときは、改正前の相続税の場合と同様に連帯納税義務を負担せしめ、これらの者が通謀して遁脱を図る余地をなくせしめ、租税の確保を図っている。」とされている。

第三章 連帯納税義務の機能と根拠

第一 連帯納税義務の機能

相続税の連帯納税義務に関する一考察

二六一

1 租税債権の効力強化機能

連帯納税義務は、各自が独立に全部の給付をなすべき納税義務を負担するものであるから、多数の納税者のうち一人でも資力があれば、国は、その者から全部の給付を受けることができるし、また、その者に対して強制履行の請求をすることができる。このことから、租税債権の効力を強化する機能をもつものといえる。

(注)

(1) 前出第一章2参照。

2 租税債権の担保的機能

(1) 租税は、いわゆる応能負担の原則によって課すべきであるといわれる⁽¹⁾。すなわち、国民の租税負担は、それぞれの国民の租税能力に相応じているものでなければならぬということであり、租税債権に個別性が強調される理由も、またここにある。

(2) したがって、一個の租税法関係から生じた多数納税義務者の租税債務も、各納税義務者の租税力に応じて分割されること⁽²⁾が原則であるといえよう。連帯納税義務は、このような分割原則を破って、連帯納税義務者に第三者(本来の納税義務者)の租税債務の履行義務を負わせることとなるから、その履行を促がし、

不履行にそなえて、債権の満足を確保する手段となるもので、租税保証債務と同じく担保的機能をもつものといえる。

(注)

(1) 須貝脩一「税法講義」昭二八 六頁、渡辺喜久造「税の理論と実際」昭三〇 六五頁、新井隆一「財政における憲法問題」昭四〇 四〇頁。

(2) 連帯納税義務者の義務額のうち、負担部分を超える部分が、これにあたる。

第二 連帯納税義務の根拠

1 序

(1) 連帯納税義務は、第一で述べたような機能をもつから、国にとつては、租税債権の確保が図られる。その反面、納税者にとつては、その負担が過重される。

(2) 租税は、前述⁽¹⁾したように、公的欲求の充足のための需要を随うものであるから、その徴収の確保が当然の前提とされ、したがって、連帯納税義務は、租税の徴収を確保する制度として肯定されよう。しかし、租税債権には優先権(徴収法八条)と自力執行権とが付与され、債権自体が強化されていることから、連帯納税義務は、無制限に認められるべきではないと考えられる⁽²⁾。

そこで、ここでは、相続税の連帯納税義務にしばって、その根拠をみてみよう。

(注)

(1) 前出第一章1の(4)。

(2) 租税法研究会「租税徴収法研究上」昭三四 一二七、一三八

頁 渡辺発言参照。

2 相続税についての共同相続人相互間における連帯納税義務

(相続税法三四条一項)

(1) この義務は、相続・遺贈により財産を取得した者について、共同相続人等が負うものであり、租税法において、多数当事者の債権関係を創設したものである。

(2) 現行相続税の課税体系は、遺産取得税体系をとっているから、相続税は、課税の面からは、各相続人等に、その担税力に応じた租税の納税義務を負わせるものであり、さらに、遺産額と相続人等の数により、まず「相続税の総額」を算出するという方式をとっている⁽¹⁾ので、各相続人間も同一条件の共同相続人集団⁽²⁾にも公平な負担が図られているのである。ところが、徴収の面からは、各相続人等に各別に納税義務を負わせると、共同相続人中

に無資力者があつたときなどには、相続税債権の満足がえられなくなる場合が考えられる。そうになると、結果的に遺産のうち、相続税として徴収する部分が少なくなるから、課税の面では、公平な負担が図られても、徴収(実質的税負担)の面では、共同相続人集団の公平が保てないこととなる⁽³⁾。さらに、相続税のもつ、富の偏在⁽⁴⁾を抑制するという社会政策的意義が減殺されることとなる。

(3) 遺産税体系をとるか、遺産取得税体系をとるかは、どちらが社会および経済の実情に最も適合しているかによって定まるものである⁽⁵⁾。しかし、いづれをとるにしても、相続税は、相続財産に対する課税であり⁽⁶⁾、また、納税義務者も遺産管理制度のない我国では、相続人等であるので、納税義務の形態は同じであるといえる。加えて、相続税は、相続財産を税源とし、その財産からの納付が予定されているものであるから、その引当財産からの納付またそれに対する執行ができるという形態をとることが、相続税の納税義務の基本となるべきであると考えられる。

(4) 次に、相続の実態からみると、その大部分が事実上の単独相続となつているから、共同相続人のうち、実際に財産を取

得した者以外の者は、財産を取得していないのにもかかわらず、相続税法五五条等により、相続税が課されることになる。このようなものにあつては、その大部分は財産を取得した者が一括納付するのが実態であろう。⁽⁸⁾しかし、その者が納付しないときには、租税債権の満足を得ることができない場合もおきるわけである。

(5) 以上述べたように、①相続税を各相続人に分割負担させることよつて、同一条件の被相続人から財産を取得した共同相続人群間の負担の公平が保てない場合が生ずるので、これに対する措置をする要があること。②相続税は、相続財産からの納付が予定されるものであつて、相続財産がその引当財産とみられること。③現在の相続の実態に合わせて、相続税を適用する要があることの諸点から、共同相続人等に連帯納税義務を負わせている根拠があるものといえよう。

(注)

(1) 桜井四郎「前掲書」二二頁、井藤半弥「前掲書」四一頁参照。

(2) 桜井四郎「前掲書」二二七頁。

(3) 泉美之松「前掲書」一八五頁、吉田富士夫「相続税法」昭四

〇二〇三頁、白崎淺吉「前掲書」二〇一、二二三頁参照。
 (4) 島恭彦・林宗夫「財政学講座2」昭三九 一三五—一四四頁、木下明「相続」法哲学講座8 所収 昭三一 一一四頁参照。

(5) 桜井四郎「相続税制度に関する諸問題」財経詳報二二二—昭三一—二四頁。

(6) 昭三三・二二「前掲答申」第二部 二頁。

(7) 川島武宜編「農家相続と農地」昭四〇、私法学会「新法下における相続の実態調査」私法一五号昭三一 四頁、民商三四卷三三—三五頁以下、同三四卷五号一五五頁以下参照。

(8) 昭三三・二二・八一「租税徴収制度調査会四七回速記録」一五頁吉田発言、「同」二五頁我妻発言、川島武宜編「前掲書」三七頁参照。

3 相続税・贈与税についての相続による承継に伴う共同相続人相互間の連帯納税義務(相続税法三四条二項)

(1) この義務は、相続の開始があつた場合に、被相続人の相続税・贈与税について、その共同相続人等が負うものであり、2と同様相続法において、多数当事者の債権関係を創設したものである。

(2) 相続の開始があつた場合には、被相続人の租税債務は、相続人の相続分に応じて分割承継される(通則法五条二項)。相続税

・贈与税は、相続財産または贈与財産からの納付を予定されるものであるから、相続財産または贈与財産がその引き当てとなっている。相続の開始によってこの引当財産が、各相続人に分散される結果、租税債権の満足が得られない場合が生ずる。これでは、共同相続人群間の公平が保てなくなり、また、相続税のもつ社会政策的意義も減殺されることとなる。

このような、相続税・贈与税の債権の徴収が困難となることを防止し、租税の公平な負担を図るという点に、相続人等に連帯納税義務を負わせている根拠があるものといえよう。

(3) この点において、通則法五条三項に規定する納付責任と、その根拠を一にするものといえよう。

4 相続税・贈与税についての相続財産等の受贈者等の連帯納税義務(相続税法三四条三項)

(1) この義務は、相続・遺贈または贈与により財産を取得した者にかかる相続税・贈与税について、その課税された財産の受贈者・受遺者等が負うものである。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、2および3の義務と異なっている。

相続税の連帯納税義務に関する一考察

(2) 納税義務者が、相続・遺贈または贈与により取得した財産を、贈与・遺贈等の無償行為により移転した場合には、租税債権実現のための執行は、納税義務者の財産に限られるから、それ以外に財産がなければ、相続税・贈与税の債権の満足は得られない。そこで、この規定は、受贈者等が納税義務者から受けた利益の価額の一部を返還させて、租税債権の満足を得ようとするものであると考えられる。⁽¹⁾つまり、納税義務者の処分行為による執行可能財産の減少に伴い、国が受けることとなる不利益を回避しようとするものである。

(3) この点において、無償または著しい低額の財産の譲受人等の第二次納税義務(徴収法三九条)と、その根拠を一にするものといえよう。

(注)

(1) 泉美之松「前掲書」一八五頁、松村富之助「相続税法」昭三 四 一四五頁も本文の意味であろう。

5 贈与税についての贈与者の連帯納税義務(相続税法三四条四項)

(1) この義務は、贈与により財産を取得した者にかかる贈与税

について、その財産の贈与者が負うものである。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、4の義務と似ている。

(2) 沿革からみると、昭和二五年の改正前は、贈与者を納税義務者とし、受贈者には連帯納税義務を負わせていた。このように贈与者を納税義務者としたのは、遺産税法による課税を前提とし、贈与についての担税力の測定は、遺産について求めるべきであるとの理由によるのである。したがって、一面からみれば贈与者も担税力があると考えることができる。このようにみると、贈与税は、贈与者と受贈者との共同納税義務であると考えられる⁽¹⁾、⁽²⁾。

(3) 贈与税は、贈与形式による相続税負担の回避の防止を図る補完税である⁽³⁾。受贈者が無資力等ために受贈財産を費消したりすると、贈与税の満足を得ることができなくなり、その結果、補完税としての目的が達せられず、公平な負担が保てないこととなる。

(4) 次に、贈与の実態からみると、⁽⁴⁾子とか妻というような無資力者への贈与が大部分(六〇・三%)を占め、(3)で述べたような可能性が多いことを示している。

(5) 以上述べたように、①贈与税は、贈与者・受贈者の共同納

税義務とみることができると。②贈与税の満足が得られないのでは、補完税としての意義が失われること。③贈与の実態からみて、受贈者だけを納税義務者としたのでは、債権の満足が得られない場合があること、の諸点から、贈与者に連帯納税義務を負わせている根拠があるものといえよう。

(注)

(1) 桜井四郎「前掲書」八六頁。

(2) 現行租税法は、この場合の実質的な税負担者を受贈者にしたものといえる。なお、昭三二・一二「前掲答申」第一部七一頁参照。

(3) 井藤半弥「前掲書」一三三頁。

(4) T局〇署における昭和四〇年度の贈与税申告書に基づく実態調査による。

第四章 連帯納税義務の法的性質と効力

第一序

租税は、これを納める者からみると、一定額の金銭を給付する義務であり、徴収する者からみると、一定額の金銭を給付させる

権利であつて、その内容は金銭債権債務である⁽¹⁾。その点において私法上の債権債務と共通性を有しているが、租税関係は、公法上の法律関係であるから、公法上の債権債務としての特殊性をもっている⁽²⁾。

多数当事者の債権関係を規律する民法の規定は、債権を通ずる一般原理を規定したものと考えられる⁽³⁾。このような、一般原理を定めた規定は、公法関係にもあてはまるが、これらの私法規定がそのまゝの内容であてはまるかは問題であつて、公法関係の特殊性を考慮して、それらの規定の適用に限界を認めなければならぬとされている⁽⁵⁾。

連帯納税義務は、前述(第二章・第二)したように、沿革的には、私法上の「連帯債務」の概念を導入したものと考られる点からみて、その基盤を一にするものであるといえる。したがつて、一般的には、連帯債務に関する規定は、連帯納税義務にもあてはまるものといえよう。しかし、相続税・贈与税の連帯納税義務は前述(第三章)したように、その存在につき、合理的根拠をもっているが、各義務者の義務額が制限されており、「互に連帯」、「連帯納付の責」と規定されていることから、その法的性質・形

相続税の連帯納税義務に関する一考察

態(内容)・効力(特に一人について生じた事由の効力)がどのようなものであるかに問題がある。そこで、まず、この「連帯」の法的性質を連帯債務との比較においてみることにし、さらに保証債務とも比較したうへ、「連帯納付の責」の形態(内容)・効力を考察することとする。

(注)

(1) 杉村章三郎「行政法要義下」昭三六 三七頁、平尾照夫「新国税徴収法体系」自治研究三六卷三号昭三五 五九、六〇頁、須員脩一「税法講義」昭二八 六、五五頁等。

(2) 田中二郎「行政法総論」昭三二 一一三三頁、須員脩一「前掲書」五五頁、川西誠「公法における私法規定の適用」公法研究一七号昭三二 一〇七、一〇八頁、田中二郎「租税法」一三四、一三五頁等。

(3) 大正三・一〇・二九大審院判(民録一〇輯八三四頁)参照。

(4) 田中二郎「行政法総論」二三〇、二三二頁。

(5) 原竜之助「公法関係における私法規定の適用」恒藤先生古稀記念論文集所収二五九—二六六頁、川西誠「前掲」一〇九、一一〇頁、遠藤誠「公法の私法化について」判例タイムス一〇三号昭三五 一五頁以下、須員脩一「租税法関係の特色」別冊ジュリスト法学教室六号昭三八 六九頁。

第二 成立および機能における連帯債務との差異

1 成立における差異

(1) 連帯債務の成立

連帯債務は、法律行為または法律の規定によって成立する。このうち、法律の規定による連帯債務は、民法・商法に規定されているところで、次の三つの類型にわけることができる。⁽¹⁾

- ① 共同の責任を負担させることにより、その行動を慎重にさせるとともに、債権者の保護を図るために連帯を生じさせているもの。
- ② 本来の債務者の意思を推定して連帯であると認めるもの。
- ③ 本来の債務者の履行または資力を担保するために連帯を生じさせているもの。

(2) 連帯納税義務の成立

連帯納税義務は、法律の規定によって成立する。そして、租税法主義は、租税の根拠を法律で定めることのほか、課税要件のすべてを租税法で定めるといふ原則であるから、私的自治の原則に基づく契約による連帯納税義務が成立する余地はない。

(3) このように、連帯納税義務は、法律の規定によって成立する点において、法律の規定による連帯債務と共通性をもっている。そして、後述する機能からみて、前述した類型にしたがえば、(1)の③の担保のための連帯に属するものといえよう。

(注)

(1) 横田秀雄「多数当事者の債権について」日本法政新誌二〇巻六号大一一一四頁、「現代外国法典叢書フランス民法」(Ⅲ)昭三二 一五二、一五二頁。

(2) 忠佐市「全訂租税法入門」昭三三 一八頁、租税法研究会「租税法総論」三〇頁田中堯言、法学協会「注釈日本国憲法(下二)」昭二八 二二六八頁等。

2 機能における差異

(1) 連帯債務の機能

イ 連帯債務は、債権者が各債務者に対して、給付の全部を請求する権利を有しているから、多数の債務者のうちの一人に資力があれば、債権者はその者から全部の弁済を受けることができる。したがって、債権の効力を強化する機能をもっている。⁽¹⁾

ロ これを分割債務に比べると、各人の負担部分について全員が担保したような形となっている。⁽²⁾ すなわち、連帯債務によって、債権の弁済の引き当てとなる責任財産の範囲は、すべての債務者に帰属する一般財産に拡張されることになるから、債権担保の作用をもつものといえる。

(2) 連帯納税義務の機能

イ 連帯納税義務は、前述したように、租税債権の効力を強化する機能を持ち、他人の租税債務の履行義務を負わせることとなるという意味で、担保的機能をもっている。

ロ 相続税・贈与税の連帯納税義務は、契約による連帯債務において、たとえば、乙が甲に対して債務を負担した後、丙が別の契約により乙と連帯債務を負担する場合に類似している。その理由は、本来の納税義務者は、相続税法一〇条から二〇条までの規定により計算した額の納税義務を各自が負担する。そして、この納税義務について、相続人等が、相続税法三四条の規定により連帯納税義務を負担するというように考えられ、この関係は、前記の例に類似しているということができるからである。

このような連帯納税義務は、本来の納税義務者の租税債務の存在を前提として成立するものということができ、本来の納税義務者の租税債務と同一（もともと、義務額が制限されている）の租税債務を負担し、本来の納税義務者の租税債務が履行されない場合に、これに代って履行する義務を負うものであるから、この点で「保証」としての実質を有しているといえよう。⁽³⁾

(3) このように、相続税・贈与税の連帯納税義務は、担保的機能

相続税の連帯納税義務に関する一考察

能が強く「保証責任」の実質を有しているものである。したがって、この義務は、「保証」であるが、法形式としては「連帯」をとったものといえる。

(注)

(1) 我妻栄「新訂債権総論」昭四〇 三七七頁。

(2) 加藤一郎「連帯債務」時の法令二五五号五九頁。

(3) 法律の規定による連帯債務のうち、本来の債務者の履行または實力を担保する目的を有するものは、保証責任の実質を有するとされている（我妻栄「前掲書」四五四頁）。また、昭二一・一一・一大審院判決は、「他人の金借に付人的担保を為す方法は必ずしも保証契約を締結する一途に限るものにあらず、真実の借主と連帯債務を負担することによりても亦同一の目的を達することを得べし」と判示しており、本文で述べたような連帯債務の場合や、銀行取引で、担保として連帯債務を負担させる場合（「連帯債務か連帯保証か」金融法務事情二〇二号昭三四）は、「保証」としての実質を有しているといえよう。なお、我妻栄「前掲書」四〇五頁等は、「保証の意味で連帯債務者となる者」というような表現で説明されている。

第三 相続税の連帯納税義務の法的性質

1 連帯債務との比較からみた法的性質

(1) 連帯債務の法的性質

連帯債務の法的性質については、学説が区々にわたっている⁽¹⁾が、通説にしたがい、連帯納税義務と対比してみよう。

イ 独立した複数の債務である。現在では通説であり、判例もこの立場をとっており、各債務者の債務は態様を異にすることができる⁽²⁾。そして、各債務の間には主従の別がない⁽³⁾。

ところで、連帯債務者の債務額が不同であってもよいであろうか。この疑問は、義務額の制限された形態の連帯納税義務に関連する。旧民法債権担保編には、不均一の負担でも成立するとする規定があったが、現行民法にはこのような規定はない。連帯債務は、各債務者が債務全額につき負担するのが通常である⁽⁴⁾が、債務額が不同となる連帯債務として次のような事例がある⁽⁵⁾。

(1) 債務額の異なる連帯債務の例

上告人Xが金額二千円、利率月一分五厘の消費貸借について、連帯債務者となることを承諾していたのに、他の連帯債務者（実質上の借主）Aが二千六百元を月二分で被上告人Yから借り入れた例である。大審院は、「…債務の目的が金銭なるときは其債務は可分的のものなるが故に債務は単一なりとするも連帯債務の責任の限度は債務者に依り異なることあり得べきは当然とす…」

（片かなを平かなになおした。以下同じ。）と判示した。この判例は、債務額が異なっても連帯債務の成立を妨げないとしたものである⁽⁶⁾。

(ii) 連帯債務の共同相続の例

連帯債務者の一人が死亡しその相続人が数人ある場合に、最高裁は、「…各債務者は、債権の確保及び満足という共同の目的を達する手段として相互に関連結合しているが、なお可分なること通常の金銭債務と同様である。ところで、債務者が死亡し相続人数人ある場合に、被相続人の金銭債務その他の可分債務は法律上当然に分割され、各共同相続人がその相続分に応じてこれを承継するものと解すべきであるから…その相続人らは、被相続人の債務の分割されたものを承継し、各自その承継した範囲において、本来の債務者とともに連帯債務者となると解するのが相当である。」と判示している⁽⁷⁾。

(iii) 商行為を業とする組合の加入組合員の例

商行為を業とする組合に新たに加入した組合員の責任に関し、下級審における判決では、「…質料債務は商行為によって生じたものであるので、被控訴人X（組合加入者）は組合に加入した時

より以前に生じたる賃料債務については、加入によって取得した組合持分の価額を限度とし、B・C（組合員）と各自連帯し」と判示している。⁽¹²⁾⁽¹³⁾

(二) 連帯債務額の一部免除の例

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につき、他の債務者も債務を免れる（民法四三七条）。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⁽¹⁴⁾と他の債務者とは、その債務額が異なることとなるわけである。

以上みたように、判例は、連帯債務者の債務額は、異なってもよいことを前提とした判示がなされている。連帯債務は、債務者各自単独で全部給付義務を負うことによって、対外的に、債権者の満足が強力に保証されるところに特質があるのであるから、債務額の一部しか連帯しないという債務に反対の見解を示すものもあるのである。⁽¹⁵⁾しかし、一方、連帯債務は、独立した数個の債務であるから、「債務の額が不同でも妨げない。」⁽¹⁶⁾ということができ、したがって、各債務者の債務額が異なっても、なお連帯債務は成立することができるといえる。この場合には、連帯債務の全部給

相続税の連帯納税義務に関する一考察

付義務性から、債務額の等しい範囲で連帯関係があるとみるべきであろう。⁽¹⁷⁾

ロ 各債務者の債務は、全部の給付を内容とする。⁽¹⁸⁾

ハ 債務者の誰れか一人の給付があれば、全部の債務は消滅する。⁽¹⁹⁾

ニ 各債務者の債務は、主観的にも共同の目的をもって連結している。⁽²⁰⁾

(2) 連帯納税義務の法的性質

イ 連帯納税義務者は、租税法の規定により、各自独立に納税義務を負うものである（例えば、相続税法三四条、登録免許税法三条、印紙税法三条参照）。また、連帯納税義務者が災害を受ける等一定の事実が該当する場合には、個別に納税を猶予される（通則法四六条）。これらのことから、連帯納税義務は連帯債務と同様に、独立した複数の債務であるといえよう。

相続税・贈与税の連帯納税義務は、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。⁽²¹⁾この意味で、全部給付義務を負うべき連帯納税義務額の一部を、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。

ロ 各連帯納税義務者は、租税法に定める租税債務の全部を履行すべき義務を負うものである。租税債務は、金銭債務であつて可分であるにもかかわらず、連帯債務と同様に分割債務とならないで、全部の給付を履行すべき義務を負うことを内容としているといえよう。

ハ 納税義務者の相続税につき、連帯納税義務を負わせるということは、その相続税債権の履行を確保し、その満足を得るといふ単一の目的を達する手段なのである。したがつて、連帯納税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。

ニ 連帯納税義務は、法律の規定によつて成立するものであるから、契約による連帯債務のように、「頼み頼まれて」と⁽²²⁾いふような関係はない。しかし、相続税・贈与税の連帯納税義務につい

てみると、相続税は、前述したように、相続財産がその引き当てになつているといえるから、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ていると考えられる。また、贈与は、我国においては次三男に対する財産分与、国民相互の贈答といふものが主であるといわれている。⁽²³⁾ T 局 O 署の例によると、⁽²⁴⁾親族関係者に対する贈与が、九二・二%も占めている。このようにみると、共同相続人間または贈与者および受贈者間には、緊密な人的結合関係があるといえよう。このよ⁽²⁵⁾うな人的結合関係に基づいて、法律による擬制ではあるが、この義務は主観的な共同目的によつて連結されているといえよう。

(3) 以上、考察したところから、相続税・贈与税の連帯納税義務における「連帯」は、連帯債務とその法的性質において共通性を有しているといえる。

(注)

- (1) 於保不二雄「債権総論」昭三四 一(一〇〇頁)。
 (2) 我妻栄「前掲書」四〇四頁、於保不二雄「前掲書」一九九頁、柚木馨「判例債権法総論下」昭二七 一八頁、勝本正晃「債権総論中」昭九 一〇五頁等。債務単一説をとるものとしては、岡村玄治「主たる債務と人的又は物的担保債務の同一性

と債務の個数」法学新報六〇巻一〇二号昭一九。

(3) 大正四・五・二九大審院判(民録二二輯八五一頁)、大正八・

一一・一五大審院判(民録二五輯三〇三頁)、昭和一三・一
二・二三大審院判(民集一七巻五三三頁)。

(4) 近藤・柚木「注釈日本民法中」昭一一 五五頁は、「一債務
が、他の債務の確保のためにのみ存し、従って両者の間に主従
の差異あることを妨げない。」とされている。

(5) 旧民法債権担保編五三条に「連帯債務者ハ別異及ヒ不均ノ
体様又ハ負担ヲ以テ責任スルコトヲ得」と規定されていた。

(6) 連帯債務における各債務者の債務は、全部の給付を内容とす
る(我妻栄「前掲書」四〇三頁)ものだからである。

(7) 債務額が異なる連帯債務の事例については、判例集・家
裁月報などについて調査したものであるが、本文に掲げる程度
であった。

(8) 大正七・七・三大審院判(民録二四輯一三三八頁)。

(9) 椿寿夫「連帯債務」総合判例研究叢書民法(昭三三) 六頁、
我妻栄「前掲書」四〇四、四〇六頁は、連帯債務は、複数の債
務であるから、債務の額が不同でも妨げないとされ、西村信雄
編「注釈民法」昭四〇 五一、七〇頁は、「不平等連帯」と
いう用語を用いている。また、勝本正晃「前掲書」一一一頁
は、「連帯債務は、同一の数额を有することを要する。しか
し、連帯債務を発生せしむべき各債務は、同一の数额を以て発
生することを要しない。」とされている。

なお、前掲大正七年大審院判決の評釈は、嚆道芸芸判例批評

相続税の連帯納税義務に関する一考察

三五法学論叢一卷一号大八 二二四—二六頁(判旨結論に發
成) 参照。

(10) 昭和三四・六・一九最高裁判(民集三三巻六号七五七頁)。同
旨の判決として、昭和三五・一・二東京高裁判(判決時報一
巻一号 二五頁)がある。

(11) 前掲最高裁判決に賛成の見解を示すものとしては、三宅正男
「連帯債務者の一人についての共同相続」判例評論二二号昭三
四 七—九頁、山下朝一「連帯債務の相続」金融法務事情二二
六号昭三四 三四八頁、三淵乾太郎「連帯債務の相続」法曹時
報一一巻八号昭三四 九八一—〇〇頁、「同」法律のひろば一
二巻九号昭三四 四五頁、「同」金融法務事情二二六号昭三四
一〇六頁がある。これに対して、反対の見解は、連帯債務は、
債務者各自単独で全部の給付をするのが本質である。この連帯
性は、連帯の免除によるかは否定することができない(泉久
雄「連帯債務の相続」専修大論集三三号昭三四 九二—九五頁、
福島四郎「同」民商四一卷五号昭三五 一一七—一二二頁)。相
続は被相続人の財産に属した非専属的な権利義務を現状のまま
で包括的に承継するものであって、相続の開始によって、その
内容になんらの変化をきたすものではない(遠藤浩「同」判例
演習(親族相続法)昭三九 一六一—一六七頁、福島四郎「前
掲」)から、連帯性を保持しながら承継されるものであること
を論拠とする。また、単一債務説の面から反対するものとし
て、人見康子「多数相続人による連帯債務の相続」法学研究三
三巻一号昭三四 一〇〇—一〇四頁。合有説の立場からは、有

的な差異は、附従性の有無、つまり、連帯保証債務には附従性があるが、連帯債務にはこれがないことだとされている。⁽²⁾

(2) ところで、保証の意味で連帯債務者となった者は、その負担部分は零とされる。⁽³⁾このような連帯債務と連帯保証債務とについて、一人につき生じた事由の効力を比較してみると、次のとおりである。

区 分	連 帯 債 務		連 帯 保 証 債 務	
	負担部分(1)の債務者に生じた事由の効力	負担部分(0)の債務者に生じた事由の効力	主たる債務者に生じた事由の効力	連帯保証人に生じた事由の効力
弁済・相殺	○	○	○	○
請 求	○	○	○	○
更 改	○	○	○	○
混 同	○	○	○	○
免 除	○	×	○	×
時効消滅	○	×	○	×
その他の事由	×	×	○	×

(備考) ○印₁及ぶ。 ×印₂及ばない。

相続税の連帯納税義務に関する一考察

このように、連帯保証債務において、主たる債務者に対する請求以外の原因による時効中断の効力が、連帯保証人に対しても生ずるといふ点に、その差異がある。したがって、時効中断の効力の及ぶ範囲が広いことにおいて、連帯債務よりも連帯保証債務の方が債権の効力を強めていることになる。

(3) 相続税・贈与税の連帯納税義務は、前述したように保証責任の実質を有しているが、法形式としては、「連帯」となっている⁽⁴⁾のであるから、文理的には、連帯保証とは解すべきではない。また、この「連帯」を保証の実質を有している面を重くみて、連帯保証債務と解して、連帯保証債務の規定を類推適用することは、前述したように債権の効力を強めることとなり、法の認める効力以上に國に利益を与えることとなるので不当であらう。⁽⁵⁾

(注)

- (1) 桃井直造編「条解国税徴収法」昭三二 一三九頁参照。
- (2) 樺寿夫「連帯保証の特質」ジュリスト法学教室四昭三七 一四頁、我妻栄「前掲書」四九九頁、西村信雄編「前掲書」五四頁。なお、少教説ではあるが、連帯債務も「主従の差異あることを妨げない。」とするものもある(近藤・柚木「注釈日本民法中」昭一一 五四頁)。

相統税の連帯納税義務に関する一考察

二七六

(3) 我妻榮「前掲書」四〇五頁、勝本正晃「前掲書」一八〇頁。
大正四・四・一九大審院判(民録二二輯五四二頁)。

(4) 昭和二二・一一・二大審院判(大審院裁判例一・民二七五頁)は、「借用証書に数人が連帯債務者として連署したる事実あるに於ては、…保証する意図を以て連署せることが明らかなる場合と雖…他に特別の事情を認むべきことのない限り…連帯債務」であると判示している。なお、旧貯蓄条例三条の規定による「銀行の義務についての取締役の連帯無限の責」について、「取締役の連帯債務は従たる債務の性質を有する。」(大正七・一・六六大審院判(大判録二四輯四頁))ものと判示したものがあつたが、これに対しては、「取締役は銀行と同列に連帯債務を負担するものにして、主従の関係を有しない。」と批判されている(「貯蓄銀行条例に依る連帯債務の性質等」法協三六巻六号二二二―二三頁)。

(5) 金子宏「市民と租税」現代法と市民所収四四一―三二七、三一八頁は、「租税法主義の見地からは、原則として文理解釈によるべきであつて、拡張解釈や類推解釈を無差別にもち込むことは正しくない。」とされている。なお、昭和三九・七・一八東京地裁判(行判集一五巻七号二二六三頁)参照。

第四 相統税の連帯納税義務の形態と効力の一考察

1 連帯納税義務の効力一般

(1) 連帯納税義務の効力等については、連帯債務の規定が準用

されているところである(通則法八条)。

(2) 相統税・贈与税の連帯納税義務は、義務額が「受けた利益の価額に相当する金額」に制限されている点で特殊なものといえるけれども、前述(第三)したように、その法的性質においては、連帯債務と共通性を有している。また、義務額が制限されているというものの、実際は全部給付義務を負うところの通常の「連帯」となるケースが多いと思われる。すなわち、均分相統がなされているとすると、相統税の総額が、各相続人の受ける遺産の額より大となり、債務額の異なる「連帯」となるのは、⁽¹⁾相続人が三人のときは遺産の総額が九千万円以上、四人のときは六千万円以上、五人のとき五千万円以上の場合である。相統税の課税状況によれば、⁽²⁾平均相続人数は三・四人であり、遺産の総額が五千万円を超えるものは、僅か二・八%であつて、二千万円以下のものが大部分(八六・二%)を占めている。また、贈与税においても⁽³⁾贈与者が二人以上あるのは、T局O署の例では四・二%に過ぎない。このような点から、大部分は、通常の連帯債務と異なるところはないといえる。

しかし、相統税・贈与税の連帯納税義務は、「互に連帯」「連

「帯納付の責」と規定されているところから、それがどのような形態（内容）の「連帯」になるのか、それに応じて一人につき生じた事由の効力についての民法の規定はどのように準用されるかの問題が残る。この義務は、前述したように二つに大別できるから、これに従って、以下、考察してみよう。

（注）

（1）昭和四一年適用の相続税法により算定した。

（2）昭和三八年度税務統計年報書により算定した。

（3）T局O署における昭和四〇年度贈与税申告書により調査したものである。

2 相続税法三四条一項・二項の連帯納税義務の形態と効力

(1) 連帯納税義務の形態

イ 相続税法三四条一項および二項は、「…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。」と規定している。これがどのような形態（内容）の「連帯」であるかについては見解がわかれている。

旧国税徴収法四条の二に同一趣旨の規定があったので、これも参考にして、これらの見解とそれに対する検討をしよう。え考察

相続税の連帯納税義務に関する一考察

する。

① 旧国税徴収法基本通達を基礎とする見解

各相続人等は、その納付すべき相続税の総額につき連帯納税義務を負うが、その責任は、「受けた利益の価額に相当する金額」を限度とする。したがって、限度額を超える部分は「責任なき債務」である。そして、各相続人等の相続税額は、この義務の負担部分であると見る見解である。⁽¹⁾これを例示すれば、

相続人（納税義務者） S・A・B・C（この設例は、昭和三六年二月「国税徴収法基本通達」三〇条関係に用いられているものを使用した。）

三〇万円

Sが相続により受けた利益

各二〇万円

Sが納付すべき相続税

一五万円

A・B・Cが納付すべき相続税

各一〇万円

納付すべき相続税の合計

四五万円

この場合、各相続人はそれぞれ四五万円の連帯納税義務を負うが、その責任の限度はSが三〇万円、A・BおよびCは各二〇万円である。その負担部分はSが39、A・BおよびCはいずれも

29である。

② 処理要領の見解

各相続人等は、その納付すべき相統税の総額につき、連帯納税義務を負うが、その額は、「受けた利益の価額に相当する金額」に制限される。そして、その負担部分は、①と同様であるとする見解である。⁽²⁾前記の設例によれば、Sは三〇万円、A・BおよびCは各二〇万円の連帯納税義務を負い、その負担部分は、①と同様である。

③ 国税徴収法基本通達の見解

「受けた利益の価額に相当する金額」の限度において、自己に課された税額（固有額）を納付するほか、他の納税者の固有額につき連帯して負担する「納付の責任」であると⁽³⁾するものである。これは「納付責任」という特殊なものであるから、連帯納税義務とは異なるものであると⁽⁴⁾されている。前記の設例によれば、Sは三〇万円の連帯納付責任と一五万円の固有義務とを、A・BおよびCは各二〇万円の連帯納付責任と各一〇万円の固有義務とを負っていることとなる。

ロ 旧国税徴収法基本通達を基礎とする見解についての検討

(イ) これは、「責任なき債務」という概念をとり入れることによって、相統税の連帯納税義務も全部給付の義務を負うものであるという構成をとろうとするものである。

(ロ) 相統税の総額につき連帯するということについて

a 相統税は、各相続人等ごとに相統税額を定めることとされ（相統税法一一条の二、一八条、三三条、かつ、申告書も各別に提出することを原則としている（同法二七条））。このように、相続人等ごとにそれぞれ別個に相統税債務が確定するから、この各自の租税債務相互間には、連帯関係は生ずることはないはずである。

b 相統税法一六条は「相統税の総額」を算出することを規定しているが、これは、負担の公平を図るためにとられた課税技術上の措置であり、⁽⁵⁾税額の算定のための過程にすぎない（同法一八条―一九条の三）から、この「相統税の総額」をもって租税債務が確定するものとはいえない。

c したがって、「その相続：に因り取得した財産に係る相統税」（同法三四条一項）とは、各相続人等それぞれの相統税を負うものと解される。

(ハ) 負担部分について

連帯債務における負担部分は、固有義務であると考えることもできるが、連帯債務者の内部関係における各債務者の分担出捐すべき部分であるとするのが通説である。⁽⁷⁾ところで、各相続人等の相続税額は、各自が自己の租税債務として履行すべきものであり、これを基礎として延滞税も課されるから、単なる相続人等相互間の内部関係における分担出捐すべき部分とみることに疑問がある。

(二) 「責任なき債務」と構成することについて

「受けた利益の価額に相当する金額」を限度とする責任は、この規定の文言からみて納税者の責任を一定の金額に制限するものであって、人的有限責任ということが出来る。債務と責任とを区別する立場からは、「債務なき責任」というものが認められる。⁽⁸⁾しかし、責任だけが制限されると解すると、この義務につき納税の猶予をする際の保証人は、全額につき保証債務を負担することになり、⁽⁹⁾保証人の責任が過重される。反面、国は法律が予定している以上の利益を受けることとなり妥当でない。また、この義務について義務額を制限した立法趣旨からみても責任だけが制限される⁽¹⁰⁾と解することは妥当でない。

相続税の連帯納税義務に関する一考察

したがって、「受けた利益の価額に相当する金額」に債務も責任もともに縮減されていると解すべきであろう。⁽¹¹⁾

(三) 実務面からみると、一部弁済がされた場合には、そのうちで負担部分に充てられるべき額を明らかにしなければ、延滞税の計算が不可能である。ところが、その弁済は、連帯納税義務の履行としてされたものであるから、負担部分とされる自己の相続税額に先づ充てられるということが出来るかは疑問である。⁽¹²⁾

ハ 処理要領の見解に対する検討

これは、連帯納税義務における債務額の異なる連帯を認め、債務額が縮減されたとみるものである。この点を除けば、前述の①の見解と考え方を一にするものであるから、前述ロで検討したこと(ロ)の(二)の部分を除く⁽¹³⁾があてはまる。

ニ 国税徴収法基本通達の見解に対する検討

(イ) これは、自己の相続税額をも含んで一個の責任とし(この責任のうち自己の税額をこえる部分は、他の者の税額に対する納付責任である)、この責任と自己の相続税債務とが併存する特殊な形態であるとするものである。⁽¹³⁾

この考え方は、相続税法三三条に規定するものが債務であり、

同法三四条に規定するものが責任であるとするもののようにみられる。

(四) 相続税法は、「連帯納付の責に任ずる。」と規定し、「納付する義務」と規定してはいない。この「責に任ずる。」などの文言は、私法上においても用いられているが、債務と責任とを区別する意味でなく債務を負わせるという意味で用いられていることが多い。⁽¹⁴⁾ 相続税法においても旧登録税法は、「納付ノ責ニ任ズル」(一七条ノ二)と規定していたが、納付義務と解されており、前述したように、人的有限責任であるこの「納付の責」は債務を伴う納付義務と解するのが妥当である。

国税通則法の体系から検討してみると、これを「納付する義務」でなく「責任」であるとすると、この責任のある者は、通則法の「納税者」(同法二条五号)ではないこととなり、「納税者」および「納付の義務」に関する諸規定(例、同法五・三七・四〇・四六・五五条等)は、一切適用されないこととなり、国は滞納処分によって満足を得ることができず、⁽¹⁶⁾ また、納税の緩和の措置もできないこととなる。このように「責任」であると解することとは通則法の体系からみて問題がある。

前述(第三の1)したように、相続税・贈与税の連帯納税義務も連帯債務と共通性を有しており、特異なものではないし、沿革からみても通常の連帯納税義務と解されていた。⁽¹⁷⁾ これらの点からみて、この連帯も国税を納付する義務(債務を伴う責任)と解すべきであろう。そして、このように解することが「税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にする」ことを目的とする通則法の体系に最も適することとなる。

(イ) 相続税は、前述(ロの四)したように、相続人等それぞれの別個の租税債務であり、また、自己の相続税額と連帯納税義務額とは、別個の債務なのであるから、これを一個の責任と解することには疑問がある。すなわち、例えば、甲から乙が三〇万円、丙が七〇万円の消費貸借契約により債務を負担した後、別の契約により、乙の三〇万円につき丙が、また、丙の七〇万円につき乙が、それぞれ連帯債務を負担したとする。この場合には、乙は三〇万円の債務と、七〇万円の丙との連帯債務とを負担しているということになる。このことは、これらの債務が別個の債務と考えられ、また、考えるべきであるからである。

(二) 実質的な責任額についてこの見解によると、①自己の相続

税額に延滞税が付されると、その延滞税の額だけ他の相続人等の相続税額につき連帯するという部分が減少する。また、②前記設例の場合に、Sが二四万円納付したとしよう、その結果は、⁽¹⁸⁾

(固有義務額) 〇万円 七万円 七万円 七万円

(納付責任額) 六万円 二〇万円 二〇万円 二〇万円

となる。これをAについてみると、Sの納付前においては、実質的にS・BおよびCの相続税につき連帯する部分は、一〇万円(②)一〇)であったのに、Sの納付後においては、一三万円(②④)となり、三万円だけ責任が増加するというような問題がある。

ホ 以上の検討のまとめ

前述した検討から、それぞれの見解にはいずれも欠陥があり、この義務の形態に関し妥当なものとはいえないと考えられる。

ヘ 義務の形態の考察

(イ) この義務については、「互に連帯」と規定しているところから、他の相続人等の相続税について自己が連帯し、自己の相続税については他の相続人等が連帯するという意味であると解するのが妥当であると考えられる。

(ロ) これを沿革からみると、昭和十二年改正法は、「他の納税者

の納付すべき相続税について……」連帯すると規定していた。この当時は、課税体系が遺産税体系であったが、納税義務者およびその租税の負担関係は現行と差異がない。その後、この「連帯義務」は、課税体系が遺産取得税体系に変わった際もそのまま引き継がれたものである(その際、「互に連帯」と改められた)から、その租税債務の形態としては、現行法においても変革はないといえる。したがって、連帯の形態も変わっていないから、他の納税義務者の相続税について連帯すると解すべきである。

(ハ) そして、これがどのような形態になるかは、たとえば「他の一方は、これによって生じた債務について連帯して……」(民法七六一條)あるいは「……取締役へ銀行ノ債務ニ付連帯」(旧貯蓄銀行条例三条)と同様に考えることができよう。そうすると、自己と他の納税義務者とが連帯関係を生ずるものであるということができよう。したがって、この連帯は、他の相続人等の相続税について自己が連帯納税義務を負うという債務と、自己の相続税について他の相続人等が連帯納税義務を負うという債務とからなる「互に連帯する。」という形態であると解するのが妥当である。

(ニ) このように解すると、この義務の限度である「受けた利益」

の範囲が問題となる。それは、「受けた利益の価額」とは、相続により受けた積極財産の価額から消極財産の価額を控除した差額であるとされており、前述(19)のような形態であると解すると、納税義務者は相続により取得した財産を超えて租税を負担することになり、いわゆる応能負担の原則に反することとなるからである。

そこで、「受けた利益」の範囲、特にここでは納付すべき相続税が、これに含まれるかどうかの問題となるわけであるから、これを中心にみることにする。

a 「受けた利益」あるいは「利益を受ける」という規定は、民法では、七〇三条・七〇四条（返還義務の範囲として「現に利益を受ける限度」と規定しているのは、三二条二項・一一二条・一九一条・七〇二条三項である。）があり、租税法では、徴収法三九条などがある。これらの義務はそれぞれの目的からみて異なるものではあるが、これらに規定する「利益」は、いずれも財産上の利益をいい義務額の限度を定めたもので、この点で共通性を有しているから、不当利得における「利益」の概念を基礎としてみることとしよう。

b 「利益」とは、或人が有している現実の財産と、或一定の

事実が発生しなかったとしたならばその者がもっているべきであると考えられる非現実の財産とを比較して、現実の財産が非現実の財産よりも大である場合の、その超過している部分であるとされている。⁽²⁰⁾

そうだとすると、「相続により受けた利益」とは、相続に基づく権利義務の承継による現実の財産と相続がなかったらば存したであろう財産との差額であるということができよう。ところで、相続に基づき負担する相続税は、相続財産からの納付が予定されるものであり、相続による財産の取得に直接関連して課されるものである。そして、この相続税は、相続による財産の取得の時に成立する（通則法一五条二項四号）ものであり、相続がなかったならば負担しなかったものであるから、相続による現実の財産から減殺されるべき要因であるといえよう。

c 次に、沿革からこれをみてみよう。この義務に、このような制限がなされたのは昭和二二年である。それによると、「受けた利益」は、「その者が納税義務者として納付した又は納付すべき税額を控除した金額⁽²¹⁾」であると解されていた。それは、税を負担することによって相続前より貧しくなるのでは、いわゆる応能

負担の原則に反するという趣旨に基づいたものと思われる。この趣旨は、相続税の課税体系が遺産取得税法系となった後も責任を加重するなんらの根拠もないわけであるから、現行法においても同様であると考えるべきであらう。

そうだとすると、「受けた利益の価額」とは、相続財産の減殺要因である相続税を控除した額であると解すべきである。

d 租税法において義務額を制限するものとして、「受けた利益」を規定しているものには、この相続税法の規定と徴収法三九条の規定とがある。徴収法三九条に規定する親族等特殊関係者の義務額である「受けた利益」については、「その物の譲受けのために支払った費用およびこれに類するものうち、その物の譲受けと直接関係あるものの額(例、贈与税等)」は控除するものと解されている⁽²³⁾。これは、義務額を受けた利益に制限している点で共通しているものであるから、統一的に解すべきであらう。

e このように、利益の概念、この義務の沿革、類似規定を考察したところから、この義務の「受けた利益の価額」とは、相続により受けた積極財産の価額から、消極財産の価額とその相続による財産取得に直接関係あるものの額(その代表として、相続により課

相続税の連帯納税義務に関する一考察

される相続税額)とを控除した額であると解するのが妥当である。

(b) 以上考察したところから、前述(イ)で述べたような連帯であると解することは、文理からみても、この義務の沿革からみても、また、法的性質からみても妥当するし、さらにこの「連帯納付の責」は責任だけを負うのではなく、債務を伴う納付義務、つまり、連帯納税義務と解すること(ニの(ロ)参照)が、通則法の体系にも最も適するものであるということができよう。

(イ) そうすると、この義務の形態は、「受けた利益の価額に相当する金額」が、他の相続人等の相続税額およびその附帯税額の合計額を超える場合は、通常の連帯債務と同一の形態となり、これを超えない場合は、債務額の異なる連帯の形態となる。これを具体的に示して考察してみよう。

a 「受けた利益の価額に相当する金額」が、他の相続人等の相続税額およびその附帯税額の合計額を超える場合

	[設例]	相続人 S・A・B・C	
	(相続税額)	(相続財産額)	(受けた利益の価額)
S	一五万円	九五万円	八〇万円
A	一〇万円	六〇万円	五〇万円

B	一〇万円	六〇万円	五〇万円
C	一〇万円	六〇万円	五〇万円

(a) Sは他の相続人A・B・Cの相続税額およびその延滞税額、つまり、Aの一〇万円およびその延滞税、Bの一〇万円およびその延滞税ならびにCの一〇万円およびその延滞税のそれぞれについて、受けた利益の価額に相当する金額八〇万円を限度として連帯する。したがって、結局A・B・Cの相続税の本税各一〇万円計三〇万円とその延滞税の計との合計額について連帯することとなる。

次に、Sの相続税一五万円およびその延滞税については、Aはその受けた利益の価額に相当する金額五〇万円を限度として、つまり、Sの相続税の全額について連帯することとなる。B・CもAと同様にSの相続税の全額について連帯することとなる。

(b) 以下、A・B・Cそれぞれと他の相続人との関係も上述したところと同じである。

(c) このような連帯納税義務は、通常の連帯債務と異なるものではない。すなわち、前述(ニのイ)した連帯債務の例をとれば、乙・丙はそれぞれ三〇万円と七〇万円との債務につき連帯し

ており、その負担部分は、特約がないとすれば乙および丙の受益の割合によることとなるから、⁽²⁶⁾三〇万円の連帯債務については乙が一、丙が零であり、七〇万円の連帯債務については乙が零、丙が一であるという関係となる。このような関係のもとに、総額では乙および丙は、いずれも百万円の連帯債務を負っていると考えることができる。

(d) これを前記設例の相続税の連帯納税義務にあてはめてみると、Sの相続税一五万円およびその延滞税については、S・A・B・Cが連帯納税義務を負っているといえる。そして、Sは相続税法の規定により実質的に相続税を負担すべき納税義務者であり、A・B・Cの連帯納税義務は前にもふれたように、保証の実質を有しているものであるから、⁽²⁷⁾この義務の負担部分は、Sが一、A・B・Cはそれぞれ零とみることができる。また、Sは受けた利益の価額に相当する金額を限度としてA・B・Cの相続税額およびその延滞税額につきそれぞれ連帯納税義務を負っているが、その負担部分は、前述したところにより、Sが零、A・B・Cがそれぞれ一であるといえる。

このような関係のもとに、Sは総額で四五万円とその延滞税と

の合計額について連帯納税義務を負っているともいえるわけである。しかし、これは一個の連帯納税義務ではなくて、数個の連帯納税義務からなっているのである。

b 「受けた利益の価額に相当する金額」が、他の相続人等の相続税額およびその附帯税額の合計額より小さい場合

〔設例〕 相続人 S・A・B・C

	(相続税額)	(相続財産額)	(受けた利益の価額)
S	一五万円	三〇万円	一五万円
A	一〇万円	二〇万円	一〇万円
B	一〇万円	二〇万円	一〇万円
C	一〇万円	二〇万円	一〇万円

(a) Sは他の相続人A・B・Cの相続税額およびその延滞税額について、受けた利益の価額に相当する金額一五万円を限度として連帯するという債務額の異なる連帯となる。このような連帯は、前述(第三の1のイ)したように債務額の等しい範囲で連帯関係があるとみられるのであるから、A・B・Cの相続税の本税の計三〇万円とその延滞税の計との合計額のうち、連帯になるのは一五万円に相当する部分ということになる。

相続税の連帯納税義務に関する一考察

この一五万円の部分の連帯納税義務は、Aの一〇万円、Bの一〇万円およびCの一〇万円に対応する部分について、それぞれ連帯している。したがって、抽象的には、A・B・Cの債務額の割合で連帯しているものと考えられる。

次に、Sの相続税一五万円については、Aはその受けた利益の価額に相当する金額一〇万円を限度として、Sの相続税一五万円に対応する部分について連帯することとなる。B・CもAと同様である。この連帯関係は、前述(イ)したように、SとA・SとB・SとC間の連帯であって、A・B・Cのそれぞれの間には連帯関係はないといえよう。

(b) 以下、A・B・Cそれぞれと他の相続人との関係も上述したところと同じである。

(c) このように、債務額が受けた利益の価額に制限され等しい額の範囲で連帯関係を生ずるという点を除いては、aの場合とその関係は同一である。

c 他の相続人等の相続税額のうち、延滞税額がある場合
(a) 相続税の延納は、その納期限を延納期限まで延期したものと解される。⁽²⁸⁾この連帯納税義務は、相続税債務の存在を前提とし

これに依拠して成立するものである(第一の2の(2)のロ参照)から、それが連帯する相続税債務の内容・態様よりも重い負担となることはないといえよう。⁽²⁹⁾したがって、延納にかかる相続税についてのこの義務の納期限は、延納期限まで延長されているといえる。

(b) そうだとすると、延納以外の相続税についての連帯納税義務と延納にかかる相続税についての連帯納税義務とは、それぞれ納期限の異なる租税債務ということになる。したがって、延納以外のものと延納のものとは、⁽³⁰⁾前記したaまたはbの形態になるものといえよう。

(2) 連帯納税義務の効力(一人につき生じた効力)

上述したような連帯関係のもとにおける効力について、ここでは、国の債権管理上問題となる一人につき生じた事由の効力に限定して考察することとする。

イ 納付(弁済)

連帯納税義務者の一人の納付は、他の連帯納税義務者についても絶対的効力を生ずるのもちろんである。ここで問題となるのは、一部納付があったときである。

(イ) 受けた利益の価額に相当する金額が、他の相続人等の相続

税額およびその附帯税額の合計額をこえる場合 前記設例aの場合に、Sが三〇万円納付したとしよう。

a Sは一五万円の自己の相続税および延滞税(ここでは、計算の簡易化のため三万円とする。)と三〇万円の連帯納税義務とを有しているのに、Sの納付額は総債務額に不足する三〇万円であるから、いずれの納付に充てるべきであろうか。弁済の充當については、本税とその延滞税との間の関係は、通則法六二条二項に規定されているが、数個の租税債務があるときの関係は、租税法上なら規定されていない。

私法上の債務については、弁済の充當の規定があり、この規定は、「両当事者の立場を考慮して公平妥当な標準を定めたものである。」⁽³¹⁾とされている。そうだとすると、租税債務も前記(第一)したように金銭債務であり、その点、私法上の債務と共通性を有しているから、この「公平妥当な標準を定めた」規定を類推適用すべきであろう。⁽³²⁾

したがって、納税者の指定⁽³³⁾があればそれにより、指定がないときは国において弁済の充當をすることとなり、その充當にあたっては、法定充當の規定が最も公平妥当と認められるから、これを

類推するのが妥当であろう。

前記の三〇万円について、Sの指定がなかったとしたならば、いずれも弁済期にあるわけであるから、「債務者ノ為メニ弁済ノ利益多キモノヲ先ニス」(民法四八九条三号)との規定によることとなる。そうすると、この場合、弁済の利益多きものは、自己の相続税一五万円およびその延滞税三万円の方である。なんとすれば、三〇万円の連帯義務額は負担部分が零であり、これを弁済するときには、求償権を行使して出捐を回復する煩を忍ばねばならないのに対し、一五万円の相続税は納税義務者として自己の負担すべき義務であり、これを弁済しないときは、延滞税を課されることとなるからである。³⁴⁾したがって、Sの納付した三〇万円については、まず、Sの相続税額の一五万円に、次に、その延滞税額の三万円に、次いで、連帯義務額の三〇万円のうちの一二万円に充てられることとなる。これは、納税者の意思にも適合するものと思われる。

b 一五万円のSの相続税額の納付により、これと連帯するA・B・Cの義務額が消滅する。また、三万円のSの相続税の延滞税の納付により、これと連帯するA・B・Cの義務額が消滅する。

相続税の連帯納税義務に関する一考察

c 一二万円の連帯納税義務額の納付により、Sが連帯しているA・B・Cの相続税額と、SとともにA・B・Cの相続税額につき連帯しているA・B・Cの義務額も消滅することとなる。

ところで、この一二万円が、A・B・Cの相続税額に対応するSの義務額のどの部分の納付であるかによって、他の相続人等の債務の消滅額に差異が生ずる。納税者の指定がある場合は、もちろんそれによるべきである。納税者の指定がない場合には、前述したように法定充当の規定を類推適用して、①弁済期が同一であること、②いずれも連帯納税義務であって弁済の利益も同一であることから、「各債務ノ額ニ応ジテ」(民法四八九条四号)充当すべきこととなる。

したがって、Sの指定がなかったとしたならば、義務額の納付一二万円を、A・B・Cの相続税額の合計額のうち占める割合(各三分の一)であん分して、それぞれの義務額の納付に充てることとなる。つまり、Aの相続税についての連帯分に四万円充てることによつて、Aの相続税額が四万円消滅するとともに、これと連帯しているB・Cの連帯納税義務も消滅することになる。B・Cについても同様であり、この結果は次のようになる。

cと同じである。

この結果は次のようになる。

	S	A	B	C
(相 続 税 額)	〇万円	六万円	六万円	六万円
(連 帯 納 税 義 務 額)	三万円	一〇万円	一〇万円	一〇万円

ロ 還付金等の充当

還付金等の充当がされた場合には、国税の納付があったこととなるから、イと同じである。

ハ 時効消滅

(イ) 時効により連帯納税義務者の一人につき租税債務が消滅したときは、民法四三九条の準用により、その者の負担部分につき、他の連帯納税義務者も債務を免れることとなる(通則法八条)。

(ロ) 前述したように、他の相続人等の相続税についての連帯納税義務の負担部分は零である。

(ハ) 前記設例 a の場合、S の租税債務が時効により消滅したとしよう。

a S の自己の相続税額が消滅すると、S と A・B・C との連帯関係においては、S の負担部分は一であるから、その絶対的効

相続税の連帯納税義務に関する一考察

力により、S の相続税額につき連帯している A・B・C の連帯納税義務が消滅することとなる。ただ、受けた利益の価額に相当する金額が他の相続人等の相続税額より小さい場合の連帯関係においては、前述(イのロの b) したように、連帯している相続税債務の総額が残存する範囲においては消滅しないこととなる。

b S の連帯納税義務が消滅しても、その負担部分は零であるから、A・B・C の相続税債務には何ら影響がない。

ニ 租税債務の免除

連帯納税義務者の一人につき租税債務の免除があったときは、民法四三七条の準用により、その者の負担部分につき、他の連帯納税義務者も債務を免れることとなる(通則法八条)。したがって、ハの時効消滅の場合と同じである。

ホ 課税取消し

相続税の連帯納税義務は、特定の者についての租税債務の成立を前提要件としているものであるから、その租税債務が成立していなければ義務も成立しないという関係にある。この意味で、課税の取消し⁽³⁷⁾が、他の連帯納税義務者の義務額に影響を及ぼすこととなる。

へ 請 求

連帯納税義務者の一人に対する履行の請求は、民法四三四条の準用により、他の連帯納税義務者に対してもその効力を生ずることとなる(通則法八条)。租税法において、相続税につき履行請求の効果を有する行為は督促である。しかし、督促は差押の前提要件(通則法四〇条)であり、これは、履行請求としての効力以外のものであるから、各納税者に対してそれぞれ行なう必要がある⁽⁸⁸⁾。したがって、督促による請求の効力が問題となることはないと思われる。

ト その他の事由

以上に述べた以外の事由は、民法四四〇条の準用により相対的効力を生ずるとどまる(通則法八条)。

(注)

- (1) 「国税速報」七一七号昭三一 一一頁。
- (2) 「国税徴収法の改正に伴う管理事務の処理要項」昭三五・二六徴管二一一外八課通達。
- (3) 「徴収法基本通達」三〇条関係 一一の1。
- (4) 志場喜徳郎編「国税通則法精解」昭三八 一六七頁。
- (5) 桜井四郎「相続税」昭三四 一九四頁、昭三一・二二「税制

特別調査会答申」第一部四頁。

- (6) 於保不二雄「債権総論」昭三三 一八四、二二三—二一四頁。
- (7) 我妻栄「新訂債権総論」昭四〇 四三〇、四三二頁、西村信雄編「注釈民法11」昭四〇 一一五頁。
- (8) 我妻栄「前掲書」七三—七五頁、於保不二雄「前掲書」七一、七二頁、坂本雄三「有限責任論」明治大学法学部七五週年記念論文集三八四頁以下、磯村哲「債務と責任」民法演習(債権)八頁以下。
- (9) 加藤正治「債務ト責任」法協三三卷五号大四 一一〇、一一一頁参照。
- (10) 第二章第二の3の(イ)、本章第三の1の(2)のイ。
- (11) 我妻栄「前掲書」七五頁は、「一定額を限度とする有限責任は、債務もともに制限されるものと解することが、現行法の理論的構成に一層適する。」であらうとされている。
- (12) なんとなれば、負担部分が割合だとすると、一部弁済に応じた割合により、負担部分の履行があったとみることができからである。それでは、納税者の意思にも適合しないであらうし、延滞税についても、不利益とならう。
- (13) 志場喜徳郎編「前掲書」一六七頁は、「連帯納付責任者が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、全員がそれぞれ納付すべき額について互に連帯して納付する責任を有するもの」であるから、特別な責任であるとされている。

(14) 「新法律学辞典」昭三六 五六五、五六六頁参照。なお、たとへば、民法七〇九条、商法二三条、二六条等の「責ニ任ス」

は、債務を負わせるという意味で用いられている。また、債務なき責任は、いわゆる物的有限责任である。

(15) 「徴収法基本通達」三〇条関係二の3、志場喜徳郎編「前掲書」一六七頁。

(16) 滞納処分は、国民の財産権の侵害を本来その内容とするものであるから、これに関する法律上の根拠に基づいてだけ認められ、法律に定める手続によってだけ執行することができると解されるからである(田中二郎「行政法総論」昭三二 三八〇、三八一頁、園部敏「行政手続」現代の行政所収昭四〇 一一八—一二〇頁)。

(17) 河沼高輝「現行相続税法釈義」昭三三 三五頁、平田敬一郎「相続税法講義案」昭一七 七五頁。

(18) 「徴収法基本通達」三〇条関係一四の設例参照。

(19) 「相続税法基本通達」一九一、白崎浅吉「最新相続税法解説」昭四〇 二二〇頁。

(20) 末川博「民法における特殊問題の研究」昭二五 二二七、五二八頁、松坂佐一「事務管理・不当利得」昭三二 一〇三頁、我妻栄編「判例コンメンタール事務管理、不当利得、不法行為」昭三八 五九、六〇頁、我妻栄「事務管理・不当利得・不法行為」昭一七 四二頁、鳩山秀夫「債権各論」七八三頁。

(21) 「改正相続税法の取扱について」昭二二 七・一〇蔵税二〇

相続税の連帯納税義務に関する一考察

八五号。

(22) 泉美之松「相続税・富裕税の実務」昭二六 一八五頁。

(23) この相続税には、附帯税は含まれないと解すべきである。附帯税は相続人の納付遅延、申告義務違反等について課されるものであるからである。

(24) 相続税法施行令五条の二・一項二号に、申告書の記載事項として「受けた利益の価額」を記載すべきこととされているが、これも同様に解すべきであると思われる。もっとも、この規定は、沿革的には相続人等の納付すべき税額の計算のための記載事項であり、計算の容易性という要請による計算のための規定であるから、義務額を定めるための規定とは異なる解釈も成り立つわけである。しかし、現行法のもとでは、相続人等の納付すべき税額は、通則法五条二項の規定によるのであるから、この規定は、連帯納税義務額の記載の意味であると解される。

(25) 「改正徴収法基本通達」三九条関係16の②。

(26) 我妻栄「前掲書」四三一、四三三頁、勝本正晃「前掲書」一七九—一八一頁、於保不二雄「前掲書」二二四頁、柚木馨「前掲書」三七頁。大正五・六・三大審院判(民録三二輯一三三—頁)。

(27) 「保証の意味において連帯債務を負担したる者の如きは、負担部分を有せざるを妥当」とされている(我妻栄「前掲書」四〇五頁、勝本正晃「前掲書」一八〇頁、樺寿夫「連帯債務」総合判例研究叢書民法(昭三五 一〇頁)。

(28) 桜井四郎「前掲書」三四二頁、志場喜徳郎編「前掲書」九八頁。

(29) 特定の債務の存在を前提要件とする債務としては、併存的債務引受がある。これについては、引受当時の原債務の状態を標準として成立するものであるから、その範囲、態様を等しくするもので、原債務より重い負担を負うことはないといわれている(末川博「前掲書」九六一—一〇〇頁)。

(30) これに対しては、延納にかかるものを区分しない見解もありうる。これは、延納をどのように解するか、の差異によるのである。

(31) 我妻栄「前掲書」二八五頁。

(32) 田中二郎「行政法総論」昭三二一三三頁、志場喜徳郎編「前掲書」三四四頁、田中二郎「租税法」二二〇頁。

(33) 納付書に記載すべきものとされている「納付の目的」の記載が、弁済充当の指定であるといことがいえる。

(34) 「弁済ノ利益多キモノ」とは、「債務者の負担を除去するの利益多きものこと」であると、とかれている(玉田弘毅「弁済の充当」民法例題解説Ⅱ 八六頁)。その具体例としては、前掲のほか、我妻栄「前掲書」二八八頁、於保不二雄「前掲書」三三六頁、三淵乾太郎「弁済の充当」総合判例研究叢書民法(2) 昭三三 六九頁等参照。

(35) 我妻栄「前掲書」四〇六頁、西村信雄編「注釈民法Ⅱ」五七、七〇頁。なお、大正七・七・三大審院判(民録二四輯一三

三八頁)参照。

(36) 我妻栄「前掲書」四六七頁。

(37) 我妻栄「前掲書」四〇七頁は、「当事者がある特定の者について連帯債務が有効に成立することを条件とするときは、その者の債務についての無効取消は、条件とした者の債務を成立せしめない」といわれている。

(38) 志場喜徳郎編「前掲書」一六八頁。なお、「租税徴収制度調査会第一七回速記録」四八頁田中発言では、「…一人に対して督促状を発すれば他のすべての者に効力が及ぶこととされており、従来の行政裁判所の考え方もそれと同様であったが、現在の裁判所では次第に変わってくるのではないか」といわれている。

3 相続税法三四条三項・四項の連帯納税義務の形態と効力

(1) 連帯納税義務の形態

イ 相続税法三四条三項および四項は、「…した者は、…」した者(納税義務者)の…贈与税(相続税)について…連帯納付の責に任ずる。」と規定している。これがどのような形態の「連帯」であるかについては、2のイからホまでに述べたところと同様な問題がある。⁽¹⁾

ロ 義務の形態の考察

この連帯納税義務の形態は、2の連帯納税義務と異なり、より単純な形態であつて、2で考察したことがほほあてはまる。以下、相続税法三四条四項の義務を中心として考察する。

(1) 贈与者が一人であるときは、原則として、通常の連帯債務と同一の形態となる。すなわち、贈与税が二〇万円であるとする、贈与者も二〇万円の連帯納税義務を負うのであるから、受贈者と贈与者とは連帯関係にあることができる。これは、たとへば、乙が甲から二〇万円の消費貸借契約により債務を負担した後、別個の契約により丙が連帯するという場合と同じ関係になるわけである。そして、このような関係は輸入品にかかる内国消費税につき、納税義務者と税関貨物取扱人とが負う連帯納税義務（輸入品に対する内国消費税の徴収に関する法律二〇条）と同様であるといえよう。

(2) 贈与者が二人以上であるときは、贈与税の一部を連帯するという形態となる。たとえば、受贈者Aの贈与税が二〇万円、贈与者B・Cの贈与財産の割合が六対四とした場合は、Bは二二万円、Cは八万円の連帯納税義務を負い、この関係は、債務額の異なる連帯債務となる。したがつて、BはAの二〇万円の贈与税の

うち一二万円の部分を連帯し、Cは同じく八万円の部分を連帯するということになる。⁽³⁾

(2) この連帯納税義務は、保証の実質を有し、また、受贈者が相続税法の規定により、実質的に贈与税を負担すべき納税義務者であるから、その負担部分は、2の連帯納税義務と同様に、受贈者が一、贈与者が零であると考えるべきである。

(2) 連帯納税義務の効力（一人につき生じた事由の効力）

この義務は、前述したように、受贈者からみれば自己の贈与税につき贈与者が連帯し、逆に贈与者からみれば他の者の贈与税につき連帯するものであるから、2の連帯納税義務の単純な形態である。したがつて、その効力については、2で述べたことがあてはまる。

(注)

(1) 徴収法基本通達は、「一方的連帯納付責任」であるとされてゐる（同三〇条関係二の4）

(2) 贈与財産の価額が仮りに贈与者Bが六〇万円、同Cが四〇万円とすると、基礎控除前の課税価格は一〇〇万円となるから、贈与財産の割合は六対四となる。もっとも、相続税法二二条の七の適用がある場合には、単純に贈与財産の価額の割合により

相続税の連帯納税義務に関する一考察

二九四

連帯納税義務を負うと解するのは妥当であるまい。この場合には、贈与税額を①その年において贈与により取得した財産にかかる税額と②同法二条の七、一項一号の金額から同一号の金額を控除した税額とに区分し、①については、その税額を贈与財産の価額の割合によりあん分した額をそれぞれの贈与者の義務額とし、②については、その税額をその計算された贈与者の義務額とすべきであると考えられる。

(3) 延滞税の關係については、次のように考えられる。

① 贈与者が一人であるときは、受贈者の贈与税の全額につき連帯するのであるから、延滞税についても連帯する。たとえば、本文(イ)の例で、贈与税二〇万円、延滞税一万円とすると、贈与者も二〇万円の贈与税と一万円の延滞税につき連帯納税義務を負う。

② 贈与者が二人以上であるときは、延滞税は本税とは成立および確定の時期が異なり、しかも本税より後取りとされており別個の債務であるから、その連帯關係も本税と区分して考えるべきであろう。たとえば、本文(ロ)の例で、Aの贈与税二〇万円、延滞税一万円とすると、Bは二万円の贈与税と六千円の延滞税につき、Cは八万円の贈与税と四千円の延滞税につき、連帯納税義務を負うこととなる。

第五章 連帯納税義務の適用および執行上の諸問題

第一 相続税の連帯納税義務の確定手続

1 租税債務の成立および確定の概念

(1) 租税債務は、国民が日常営んでいるところの法的なまたは経済的な生活において生ずる事実が、法律で定める租税要件を充足したときに成立する。⁽¹⁾

(2) 租税債務の確定は、成立した租税債務について、納税義務者が誰れであり、課税物件としての事実状態などがいかなるものであり、課税標準および税額がいくらであるかを、具体的に確認する行為によつて具体化することである。⁽²⁾ そうして、納税者は、この確定があつたときに初めて具体的な租税債務を負うこととなるわけである。⁽³⁾

(3) ところで、相続税法三四条三項および四項の連帯納税義務については、実務上、「納税の告知」をすることに取扱い⁽⁴⁾とされている。しかし、通則法は、同法三六条において納税の告知をすべき場合を限定して規定しており、この義務に対する納税

の告知は、この条の規定するところではない。

通則法の制定前においては、納税の告知は、一般的に「国税を徴取しようとするとき」にするものとされ（徴税法四二条）、その告知によって、租税債務の確定と履行の請求に伴う法律効果が生ずると解されていたが、現行法のもとでは、原則として、租税債務の確定という法律的效果は生じない。そこで、以下、確定手続を中心に考察してみよう。

(注)

- (1) 金子平「租税法の理論」昭二八 三一頁、新井隆一「税務行政の法律知識」昭四〇 四五頁、三代川正一「租税法概論」昭三七 六二頁、杉村章三郎「租税法概論」昭三一 一六頁、志場喜徳郎編「前掲書」二〇八頁、忠佐市「租税法要綱」昭四〇 六三頁、田中二郎「租税法」二二四、一四二、一五六頁。
- (2) 忠佐市「前掲書」六四頁、志場喜徳郎編「前掲書」二〇二頁、新井隆一「税法における私人の公法行為序説」税法学一八号昭三五 二四頁、田中二郎「租税法」一三七、一七五頁。
- (3) 新井隆一「前掲書」四六頁、志場喜徳郎編「前掲書」二〇九、二二四頁、田中二郎「租税法」二三四頁等
- (4) 「徴税法基本通達」三〇条関係一三。
- (5) 「徴税法基本通達」四二条関係一三、桃井直造編「条解国税徴税法」昭三二 二二八頁。

相続税の連帯納税義務に関する一考察

2 相続税の連帯納税義務の成立

(1) 租税債務は、租税要件を充足したときに成立する。具体的には、通則法に規定するところである（同法一五二条二項）。

連帯債務は、数人の債務者が単一の目的を達するため同一内容の給付について、各自が独立に別個の債務を負担するものである。連帯納税義務も第四章で考察したように、連帯債務と法的性質において共通性を有するから、同様である。したがって、連帯納税義務は、その義務を負う租税債務について、租税要件を充足したときに成立するといえよう。

(2) 相続税は、「相続又は遺贈による財産の取得の時」（通則法一五二条二項四号）、贈与税は、「贈与による財産の取得の時」（同五号）に成立する。相続税・贈与税の連帯納税義務者は、相続税・贈与税の債務を負担するものであるといえるから、その租税債務が成立すれば、連帯納税義務も成立するといえよう。⁽¹⁾ ただ、相続税法三四条二項および三項の義務は、やや異なるようである。⁽²⁾

イ 相続税法三四条二項の義務は、被相続人につきすでに成立した相続税・贈与税の債務を承継した場合の、その承継した債務についての連帯納税義務である。相続税・贈与税の債務の成立時

においては、相続人等の連帯納税義務は成立してはいないのであるから、この義務だけが別個に成立するものといわねばならない。

したがって、この義務は、相続税・贈与税の納税義務者である被相続人の死亡によって相続があったとき、換言すれば、その相続による財産を取得した時に成立するものと考えられる。

ロ 同条三項に規定する義務は、贈与または遺贈等により、相続税または贈与税の課税財産を取得した場合の、その贈与者等にかかる相続税・贈与税についての連帯納税義務であるから、課税財産を取得した時点では、それらの財産にかかる相続税・贈与税の債務は成立し、場合によっては確定しているものである。それ故、この義務は、相続税・贈与税の債務の成立とは別個に成立するものといわなければならない。したがって、この義務は、贈与・遺贈等により課税財産を取得したときに成立するものと考えられる。

(注)

(一) 第二次納税義務については、「徴収法に規定する特定の納税者が滞納し、同法に規定する要件を充足することによって成立し、納付通知書による告知により確定する。」というように解する見解(「徴収法基本通達」三三一条関係一、吉田二郎編「国税徴

収法精解」昭四〇 四二二頁)に對し成立という概念はなく、納付通知書による告知(下命行為)によって発生するという見解(大島恒彦「第二次納税義務の法律的性質と時効」税法學一六〇号一五、一六頁、租税法研究会「租税徴収法研究上」一五四頁田中発言)がある。同様に、この連帯納税義務についても、国の下命行為により発生するとする見解もあろう。しかし、この連帯納税義務も国税を納める義務であり、通則法の体系からみても本文のように成立を考へることが出来る。また、国の下命行為により発生すると解すると、相続税法三四条一項、二項の義務についても、すべて下命行為がされなければならないという問題が生ずる。

(二) 租税法において、ほかに相続税法三四条二項、三項の義務に類似しているものがある。すなわち、輸入品にかかる内国消費税の連帯納税義務である。

3 相続税の連帯納税義務の確定手続

(1) 租税要件の充足によって成立した租税債務は、その確定によって具体化する。この確定は、租税債権実現のため爾後の一切の履行手続の前提要件をなすものである。

租税債権の確定の方式としては、その任に当たる者として租税法上定められた者が、だれであるかにより、納税者の側からする確定、すなわち、申告納税方式と、国の側からする確定、すなわち

ち、賦課課税方式とがあり、このほか、特別な手続を要しないで確定するものがある(通則法一五条⁽¹⁾)。

連帯納税義務は、前述したように数人の納税者が、同一内容の租税債務を負担するものであるから、原則的には、連帯納税義務を負う租税債務の確定方式により確定するものといえる。しかし、連帯納税義務は、各自が独立に租税債務を負担するものであるし、また、租税債務の確定方式は、租税債務の内容により定まるのではなく(たとえば、酒税には申告納税方式のものと賦課課税方式のものがある)、実定法により定められた方式によるものであるから、連帯納税義務であるということで必然的に確定方式もすべて同一であるとはいえないであろう。

そこで、相続税・贈与税の連帯納税義務の確定手続は必要であるかどうか。必要であるとすれば如何なる手続によるかについて考察しよう。

(2) 確定手続は必要であるか

イ 相続税法は、「相続税」・「贈与税」について、「連帯納付の責に任ずる。」とだけ規定し、その確定手続に関しては特別な規定がない。このことから、この義務は、相続税または贈与税の債

相続税の連帯納税義務に関する一考察

務が確定すれば、当然に確定するものであるとする見解がなりたつかも知れない。しかし、租税債務は、租税要件の充足によって成立し、この成立した租税債務を確定する行為(いわゆる確認行為)によって、納税者が始めて具体的に租税債務を負うという構成をとっている(通則法一五条参照)。このことは、連帯納税義務も租税債務である以上、例外ではないと考えられる。この確認行為は、納税者の租税債務について行なうものであるから、他人の租税債務について確定という法効果が生ずることはないと考えられる。したがって、前記のような見解をとることは妥当でない。

ロ そうすると、「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続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続により、その国税について納付すべき税額が確定される」(通則法一五条一項)こととなる。

(1) もっとも、この通則法一五条一項の規定は、所得税や相続税の納税義務に関する規定であって、相続税・贈与税の連帯納税義務のように本来の納税義務者以外の第三者がこれを負担する場合には、適用がないとする見解もあろう。

しかし、同条は「国税を納付する義務」と規定しており、文理解的にみて、相続税・贈与税の連帯納税義務を排除しているものとは解されない。また、「納付の責」と規定されているところから、この義務が「国税を納付する義務」に含まれないと解すると、この義務を負う者は、通則法のうえでは「納税者」(同法二条五号)ではないこともなり、通則法の体系からみて問題がある。このようにみると、この義務を「国税を納付する義務」として通則法を適用することが、矛盾も少なく最も妥当であるということができ

きる。

(d) この義務は、前述したように担保的機能をもち、保証の實質を有していることから、租税保証債務についての規定(通則法五二条二項、三項)を類推適用するとする見解もあろう。しかし、この連帯納税義務は、あくまでも保証債務ではないのであるから、担保の処分として適用される手続を、これに類推適用する余地はない。

ハ 以上のことから、この義務については、特別な手続規定がない以上、通則法一五条の規定が適用されると解すべきであらう。

(3) 成立と同時に特別な手続を要しないで確定するのであらうか

イ 予定納税に係る所得税や源泉徴収等による国税、印紙税等は、特別な確定の手続をとる必要がないとされている(通則法一五条三項)。これは、租税要件である事実が明白で、税額の計算が容易であること、および租税債権の成立と納付との間に時間的な間隔がなく同時的であること(1)の理由によるものであるとされている。

ロ 相続税の連帯納税義務について、このことがあてはまるであらうか。なるほど、この義務は、相続または贈与等により成立するものであるから、租税要件たる事実が明白であり、また、他人の相続税・贈与税についてのものから、他人の相続税・贈与税が計算されれば、この義務の額もおのずから明らかであるといえるかも知れない。しかし、連帯納税義務者の側に立って見た場合は、誰の租税がいくばくであり、それに対して自己の義務額がいくばくであるかは、事実を把握し、法令の規定をあてはめて、はじめて判明するものであるから、これを確認し具体化する手続つまり、確定手続を要するものと思われる。

ハ ところで、このように解すると租税債務の承継の場合における、「納付責任」(通則法五条三項)について疑問が起きよう。つまり、納付責任は、相続人が承継した租税債務を超えて負担する点で、相続税の連帯納税義務に類似しているから、確定手続を要するのではないかという問題である。

(4) 納付責任は、他の相続人が承継した租税債務を納付する義務である。この点で相続税法三四条二項の義務と類似しており、その成立については、前述(2のイ)したところがあてはまる。したがって、納付責任は相続の開始があったときに成立するものといえよう。

(5) 相続人は、被相続人の租税債務の額を法定相続分、代襲相続分、指定相続分により按分した額を承継する(通則法五条二項)のであるから、各相続人の承継する租税債務の額の計算は容易であり、相続の事実が明白である。また、相続人であるから、被相続人の租税債務がいくらであり、相続財産がいくらであるかは、相続の承認・放棄の前提としても、相続財産の管理のうえからも知りうべきものであるし、その相続分についても知りうべきものである。したがって、納付責任を負う事実およびその義務額は、明白かつ容易に知りうべきものである。

務額は、明白かつ容易に知りうべきものである。

このようにみると、通則法一五条三項には列挙されていないが、この規定の趣旨からみて、この規定を類推して、特別な確定手続を要しないで確定するものであるということができよう。具体的には、①納付すべき国税にかかる納付責任については、相続による租税債務の承継により、成立と同時に確定する。そして、納付責任は他の相続人が承継した租税債務の存在を前提とし、これに依拠して成立するものであるから、被相続人の租税債務が滞り処分を執行しうる状態であれば、その状態で確定するといえよう。②課されるべき国税にかかる納付責任については、相続により成立するが、その基因となる租税債務が確定していないのであるから、成立と同時に確定するとはいえず、その基因となる租税債務、つまり、他の相続人が承継する租税債務が確定すれば、同時に納付責任も確定するというべきであろう。

(4) 確定手続が必要だとすると、どのような手続であるか

イ 租税債務の確定手続には、申告納税方式と賦課課税方式とがあり、そのいずれかの方式によるものとされている(通則法一六条)。相続税・贈与税の連帯納税義務がそのいずれに属するかに

つては、現在のところ論じたものはないので、以下、この二つの方式につき、それぞれ考察してみることにする。

ロ 申告納税方式の国税であるとする立場

(イ) 申告納税方式の国税というためには、「納税者が、国税に關する法律の規定により、納付すべき税額を申告すべきものとされている国税」(通則法一六条二項一号)でなければならぬ。

この立場をとるためには、相続税法三四条に規定する「納付の責に任ずる。」とは、申告義務をも負わせたものであるといわなければならぬ。この点については、たとえば、法人の合併の場合における申告義務の承継に關し、法人税法には何ら規定がないが、通則法六条の「納める義務を承継する。」との規定により、合併法人が申告義務を負うと解されている。⁽⁹⁾さらに、この連帯納税義務は、相続税・贈与税と同一内容の債務を負担するものである。このことから、「納付の責」には申告義務も内包されていると構成するわけである。

そして、この申告内容については、相続税法二七条・二八条に規定する申告書の記載事項⁽¹⁰⁾からみて、連帯納税義務の内容を認識することができるから、この申告書を同法三四条の申告書とみる

ことができるとするわけである。

(ロ) これによれば、連帯納税義務者は、申告義務を負うから、申告がなければ決定(通則法二五条)することとなる。

(イ) しかし、この考え方には、次のような欠陥がある。

a 「納付の責に任ずる。」ことによつて、当然に申告義務を負うとすることに疑問がある。すなわち、申告義務は各税法において、これを負わせるべき実体規定、たとえば、所得税のそれについては所得税法一二〇条、法人税のそれについては法人税法七四条等の如き規定がなければ負うことはないと解される。単に、「相続税を納める義務がある。」(相続税法一条)や「共有物に係る国税は、連帯して納付する義務を負う。」(通則法九条)の規定だけでは、当然に申告義務を負うものではない。この「連帯納付の責に任ずる。」の規定も同様であると考えられる。⁽¹¹⁾

b 相続税法三四条三項の義務は、相続税・贈与税の申告期限後にされた贈与等の場合も、その譲受人が義務を負うものである。そうすると、この場合は、期限後申告ということになるのであるが、それを義務づけた規定はないし、また、同法二七条・二八条の申告書にも、この義務の内容に關する記載は全くないの

であるから、申告しようにもできないこととなる。

c 相統税法三四条三項および四項の連帯納税義務者のように、本来納税義務のない者に「申告」を期待することは無理である。また、明文のない以上第三者としては、自ら申告すべきことを予測できないであろう。したがって、これらの者は無申告になるものと思われる。

「申告すべし。」という明文の規定がないのに、「納付の責に任ずる。」との規定を根拠に、申告義務があると常に「決定」をすることとは、申告納税制度の趣旨に反することとなる。申告納税制度をとる以上は、自主的な申告が期待されなければならないし、申告を予測しうるものでなければならない。そのためには、申告について明文の規定がなければならないと考えられる。⁽¹²⁾

ハ 賦課課税方式の国税であるとする立場

(i) 相統税法三四条の義務については、申告義務を負わせる規定はない。すなわち、同法二七条は「相続又は遺贈により財産を取得した者」の、同法二八条は「贈与により財産を取得した者」の、それぞれの申告義務を規定しているが、この規定の文言からみても、この規定の位置からみても、連帯納税義務にかかる申告

相統税の連帯納税義務に関する一考察

についてのものではない。申告納税方式の国税であるというためには、法律の規定により申告義務があり、「納付すべき税額」を申告すべきこととされている国税でなければならない(通則法一六条)。そうだとすると、この連帯納税義務については、申告義務がないから、申告納税方式の国税ではなく、それ故に、賦課課税方式の国税であるとするわけである。

(ii) これによれば、この連帯納税義務は、すべて賦課決定により確定することとなる。

(i) この考え方によると、文理上の欠陥はないが、次のような問題がある。

a 相統税額または贈与税額については、申告によりすでに確定しているにもかかわらず、連帯納税義務について賦課決定がなされることとなるが、相統税法三四条一項、二項の義務者は、原則として、同法二七条、二八条の申告義務者なのである。したがって、相統税の申告をした納税者に対して賦課決定が行なわれることとなり(もともと、納付されていれば賦課決定はしないであろう)、申告納税制度をとっている意義が失なわれる。

b 賦課課税方式の国税その他納税の告知により徴収する国税

(通則法三六条)は、各税法において「徴収する。」と規定されているものであるとされているが、この義務については、「徴収する。」と規定されていない。もつとも、このことについては、次に述べるように絶対的なものではないと思われる。

たしかに、各税法においては、大部分はいわれるように「徴収する」と規定されているが、日本銀行券発行税のように、「発行税ヲ納ムベシ」(同法三一条ノ二)と規定されている例もある。

賦課課税方式の国税は、通則法上「徴収する。」と規定されているものことではなくて、申告納税方式以外の国税なのである(通則法一六条一項)。したがって、この連帯納税義務につき「徴収する。」と規定していないことを理由に、通則法三六条の規定の適用がないということではできないと考えられる。⁽¹⁴⁾

ニ 以上考察したところから、相続税法三四条の連帯納税義務の確定方式を統一的に解することは問題がある。この義務は、①納税義務者が、本来の納税義務額を超えてこの義務を負うものと、②本来納税義務のない者が、第三者の租税債務に加入してこの義務を負うものとの二つの類型に分けることができるのであるから、この類型に従って解すべきではなからうか。

(4) ①の類型のものは、もともと、納税者の申告納税を期待しているものであり、納税者としても自ら租税債務を確認し、申告して納付することを予測しているであろう。そして、文理的には問題があるが、この申告書の記載事項からみて、連帯納税義務の内容を認識することができるから、この申告によって、連帯納税義務も確定するとみるのが妥当であろう。したがって、申告納税方式であると解するのが妥当であろう。⁽¹⁵⁾これに対し、

(a) ②の類型のものは、申告納税を期待したとしても、第三者は明文の規定のない以上、自ら申告することを予測していないわけであるから、申告による確定はありうることはない。したがって、賦課課税方式であると解するのが妥当であろう。

(b) これによれば、相続税・贈与税の申告義務のある者の連帯納税義務(相続税法三四条一項および二項のものが原則として該当する)は、申告(または更正・決定)により確定し、申告義務のない者の連帯納税義務(相続税法三四条三項、四項のものならびに同条一項、二項のもので控除失格のため申告を要しないものおよび同条二項の特定受遺者にかかるもの)は、賦課決定により確定するということとなる。この結果は、相続税、贈与税の債務

の確定が、一つは申告納税方式により一つは賦課課税方式によるというように統一がとれないこととなるが、一つの国税でこのよ⁽¹⁶⁾うな例はありうるのであるから、別段特殊なものと考ええることはないと思われる。

(5) このように解した場合の適用上の諸問題

前述のように解した場合の通則法の適用上の諸問題を、以下考察してみよう。

イ 賦課決定の時期(通則法三二条一項)

賦課決定は、「その納税義務の成立の時後」に行なうこととされている。この成立の時後というのは、それ以後であればいつでもということではなく、各税法の定めるところによるのである。⁽¹⁷⁾相統税・贈与税の連帯納税義務は、相統税・贈与税の債務について連帯するものであるから、その租税債務が確定していることが前提である。したがって、「成立の時後」といっても、直ちにいう意味ではなく、相統税・贈与税の債務の確定後とすべきであろう。

ロ 申告納税方式による国税の納付(通則法三五条)

申告納税方式による国税の納付は、「申告書」に記載した税額

相統税の連帯納税義務に関する一考察

に相当する国税」を納付すべきものとされている(通則法三五条一項等)。この点については、相統税の申告書に、この連帯納税義務の税額が記載されているかは、文理的に問題の存するところである。しかし、前述したように、この申告書の記載事項からみて、この義務の内容を認識することができるとするならば、この義務の税額も記載してあるとみるべきであろう。

ハ 延滞税(通則法六〇条)

この義務を申告納税方式または賦課課税方式の国税と解した場合には、通則法六〇条の規定により、延滞税を納付すべきことのようにみえる。しかし、①この義務は相統税・贈与税の存在を前提とし、それに依拠して成立するものであること。②延滞税は、相統税、贈与税の納付遅滞に対して納付すべき一種の遅延損害金であること。③相統税法三四条は、相統税・贈与税の延滞税についても連帯納税義務を負うべきこととされていること等からみて、この義務については、通則法六〇条の規定は適用がないと解するのが妥当である。⁽¹⁸⁾

ニ 賦課権の期間制限(通則法七〇条)

(1) 賦課権の期間制限については、①申告義務のある者が負う

連帯納税義務については、原則として、通則法七〇条一項一号または三項、②申告義務のない者が負う連帯納税義務については、同条四項二号によることとなる。

(4) この結果、①については、相続税債務とその連帯納税義務とは、同一の規定に服することとなるが、②については、それらの制限期間に差異を生ずることとなる。しかし、この義務は、贈与税の存在を前提とするものであるから、その賦課権が消滅すれば、当然この義務の対象はなくなり、この連帯納税義務者だけに賦課権が行使できることにはならないと考えられる。したがって、実質的には差異はないこととなる。

ホ 徴収権の消滅時効（通則法七二条）

(イ) 徴収権の消滅時効は、その国税の法定納期限から五年間である。この義務の法定納期限については文理上明確ではないが、相続税・贈与税を納付する義務なのであるから、時効の起算点に關する限り、その相続税・贈与税の法定納期限と同一であるとみてよいであらう。

(ロ) ところで、相続税法三四条三項の義務については、相続税・贈与税の債務の確定後における譲渡行為も対象となるから、前

述の法定納期限から五年間とすると、譲渡行為がされたときにすでに徴収権が消滅していることとなる場合がありうる。

消滅時効の起算点を、「法定納期限」としたのは、「納税を請求する権利は法定納期限を経過すれば、すでに権利を行使しうる状態にあると考えることができる」⁽¹⁹⁾からであり、権利を行使しうる時を具体的に規定したものである。この連帯納税義務は、譲渡行為により財産を取得した時に成立するものであり、その時を経過しなければ権利を行使することはできないといえよう。そうだとすると、この規定の趣旨からみて、その事実が生じた時から時効が進行すると解すべきであらう（通則法二条八号ハ参照）。

(6) 立法論としてどのような手続が妥当か

この連帯納税義務の確定手続については、これまで述べてきたように明確でない点が多いから、立法的に措置すべきであると考えられる。相続税法三四条二項・三項の義務は、第二・第三において考察することとし、ここでは、その他のものについてふれてみよう。

イ 相続税法三四条一項の連帯納税義務

この義務は、第三章第2の2で述べた相続の実態等からみても、

また、この義務者に相続税の申告義務があることからみても、申告により確定するものが妥当である。このためには、次の点を明確にする必要がある。

① 相続人等全員の共同申告制を原則とする。現行法においても共同申告ができることとされている（相続税法二七条四項）が、申告の実態は、T局O署の例では、共同申告によらないものは僅か一件にすぎない状況である。また、税額の計算方式からみても、全員の共同申告制によることが申告書の記載内容が統一されるから、合理的であろう。

② 義務の限度額である「受けた利益の価額」を申告書に明記させる。

なお、例外的には個別申告もやむを得ないであろうが、この場合には、連帯すべき他の相続人等の税額を記載させる必要がある。

ロ 相続税法三四条四項の連帯納税義務

これは贈与者、受贈者の共同納税義務的な性格もあるが、「贈与者に対して：課することは、社会情勢から受け入れ難い⁽²⁾」といわれており、連帯のような強い制度を今後も維持していくことに

相続税の連帯納税義務に関する一考察

は問題がある。しかし、前述したように相続税の公平な負担の実現と、贈与の実態とからは、この義務の存在の根拠が認められる。執行上は、滞納処分を執行しても、なお徴収すべき国税に不足すると認められるときだけにこれを適用することとして、補充的な義務として取り扱っている。これらのことから、この義務は補充的な義務とすることが妥当であると思われる。

租税債務における法定の補充的な義務には、第二次納税義務と取引所税法二一条に規定する法定保証債務とがあるが、第二次納税義務の方が要件がしぼられ、義務者の保護に欠けるものがないし、第二次納税義務のなかには、担保的性質を有するものもあるから、第二次納税義務の制度をとり入れるのが妥当であろう。

(注)

- (1) 志場喜徳郎編「前掲書」二〇三頁、田中二郎「租税法二七七頁、なお、忠佐市「租税法要綱」昭四〇 六四、六五頁は確定方式を次のように分類する。①申告納税方式②賦課課税方式③源泉徴収等方式④印紙納付方式⑤法定確定方式。新井隆一「税務行政の法律知識」四〇頁は、課税権の発動方式として、①賦課課税方式②申告納税方式③印紙納付方式に大別する。
- (2) 第四章第四の2の(1)の(ロ)参照。次に通則法の適用関係を一覽にしてみよう。

条 項	責 任	納 付 義 務	
		申告納税式	賦課納税式
五、八	×	○	○
一五	×	○	○
一七、三〇	×	○	○
三一、三三	×	○	○
三四	○	×	○
三五	×	○	○
三六	×	○	○
三七	×	○	○
三八	×	○	○
四〇	×	○	○
四三	○	○	○
四六、四九	×	○	○
五五	×	○	○
六〇	×	○	○
六五、六九	×	○	○
七〇	×	○	○
七二	○	○	○

○ 適用 × 不適用

(3) 第四章第三の2参照。

(4) 志場喜徳郎編「前掲書」二〇三頁、田中二郎「租税法」一七

七、一九〇頁

(5) 相続税は累進税率であり、算出税額からの控除額もある。ま

た、贈与税は一年間の累積課税で、かつ累進税率であるから、税額の計算は容易であるということができないし、明白であるともいえないであろう。もつとも、相続税法三四条二項の義務は、後述する納付責任と類似している。

(6) 債務なき責任であるとする見解もある(杉村章三郎編「コンメンタール国税通則法」D二三一頁)。

(7) 通則法の規定のなかには、たとえば、七二条徴収権の消滅時効において「法定納期限」から五年間と規定するが、第二次納税義務については、その納付通知書による告知の期限を「法定納期限」であるとすると、同法七三条の時効の中断事由の規定との関係で矛盾を生ずるから、法の欠けつの部分もあるといえよう。

なお、納付責任については、次のような見解も考えられる。すなわち、納付責任は、その基因となる国税と同一内容の債務を負うものであるから、その確定手続は、その基因となる国税の確定手続と同一であるべきであるとするのである。この見解による場合、被相続人につき確定した国税にかかる納付責任は、その確定した国税と同一内容の債務を負うものであるから、納付責任も確定しているという構成をとることとなるが、そうすると、成立と同時に手続を要しないで確定するとみることもできるわけであるから、本文と差がなからう。

本文の見解によっても、更正、決定、賦課決定または督促等をするときに納付責任について通知すべきことは、もちろんで

あろう。

(8) 納付責任の法的性質について論じたものはないが、納付義務であるとする、併存的債務引受または連帯保証に類似するものではないかと思われる。

(9) 志場喜徳郎編「前掲書」一六三頁

(10) 相続税法二七条、二八条の申告書の記載事項をみると、もちろん連帯納税義務額としては記載することにはなっていないが、「取得した財産」および「債務の明細」または「受けた利益の価額」(同法施行令五条六号、八号、七条四号、五条の二二一)号)や、「贈与者の氏名」および「贈与者の異なることに取得した財産」(同法施行令八条一項五号、六号)などを記載することとされている。

(11) そのほか、相続税については、相続人のうち一部の者だけが申告した場合に、連帯納税義務の確定する範囲(額)についても問題があるが、申告をしない者の相続税にかかる連帯納税義務は、確定しないというべきであらう。

(12) 申告を期待することが困難あるいは無理であるような場合には、賦課課税方式がとられている(例、酒税法三〇条の四・二項など)。

(13) 志場喜徳郎編「前掲書」三五二頁。

(14) 吉国二郎編「前掲書」一〇八頁は、「この「徴収」とは、申告納税方式による国税等についてとられている自主納付の方式に対し、税務官庁が納税者に履行の請求をして国税を納付させ

相続税の連帯納税義務に関する一考察

る方式の意味に用いられる。」とされる。

(15) 申告納税方式と解した場合の通則法の適用関係は(注)(2)

参照。

(16) たとえば、消費税は、申告納税方式のものと賦課課税方式のものがある。

(17) 杉村章三郎編「前掲書」E七二二頁。

(18) 加算税についても同様である。

(19) 志場喜徳郎編「前掲書」五七二頁。

(20) 丁局〇署の昭四〇年分六二七件中一件である。

(21) 昭三三・一二「税制特別調査会答申」第二部七一頁。

第二 相続税の連帯納税義務(相法三四②)と租税債務承継の納付責任(通法五③)

1 連帯納税義務と納付責任との概観

相続税法三四条二項の連帯納税義務と通則法五条三項の納付責任とは、いずれも、相続の開始があった場合における租税債務の承継にかかるものであるが、前者は特別法、後者は一般法の関係にある(通則法四条)。その結果、同じ租税債務の承継について、租税の種類によって義務者、責任の範囲等が異なり、徴収手続が別個に行なわれることになる。そこで、立法上の問題として、統

合の可否につき考察してみよう。

2 連帯納税義務と納付責任との共通性

(1) 納付責任は、もともと被相続人の全財産を引き当てとし、そのいづれに対しても滞納処分をすることができたのに、相続の開始によってこの引当財産が切り離され、資力のない相続人に相続されたために被相続人の国税の徴収が困難となることを防止しようとするものである。⁽¹⁾

(2) この義務も、相続の開始による相続税・贈与税の債務の承継に関するものであるから、その点、納付責任と共通性を有しているといえよう。⁽²⁾

(注)

(1) 志場喜徳郎編「前掲書」一五三頁。

(2) 前出第三章第一の3。

3 義務者の差異

連帯納税義務は、特定受遺者もこれを負う点で、納付責任よりも義務者の範囲が広い。

(1) 包括受遺者は、「相続人と同一の権利義務を有する。」(民法

九九〇条)から、租税債務も承継する。しかし、特定受遺者はこれと異なり、租税債務を承継しない。相続税または贈与税の申告義務の承継についても、「相続人(包括受遺者を含む。…)(相続税法二七条二項・二八条二項)と規定し、特定受遺者は申告義務を承継しない。したがって、特定受遺者は、相続税または贈与税の債務は承継しないが、連帯納税義務だけを負担するわけである。

(2) 特定受遺者にこのような義務を負わせたのは、①特定遺贈によって、被相続人の相続税または贈与税の引き当てとなっていた財産が減少し、租税債権の満足がえられなくなる。包括遺贈であれば、徴収の可能性はあるが、特定受遺者からは全く徴収することができない。これでは、結果的に相続税の負担の公平が保てなくなること。②特定受遺者は、自己が遺贈により取得した財産について相続税の納税義務者であり、相続税法三四条一項の規定により連帯納税義務を負わされており、この規定とのバランスから被相続人の相続税または贈与税についても、連帯納税義務を負わせるのが妥当であることによるものと考えられる。

(3) ところで、納付責任は、前述したように、相続により租税

債務の引き当てとなっていた被相続人の財産が分散されることよって、国税の徴収が困難となるのを防止しようとするものである。そうだとすると、遺贈した財産も、もともと被相続人の租税債務の引き当てとなっていたわけであるから、特定受遺者に対しては、納付責任を負わせるべきではないかという立法上の問題が生ずる。しかし、租税債務の承継に関する義務は、相続による権利義務の承継者である相続人（包括受遺者も含まれる）であるからこそ、負わせることができるのである。相続人以外の者に、納付責任の如き義務を負わせることは、租税法において、相続による義務の承継者の範囲を拡げることとなつていよう。租税債務は金銭債務として、私法上の債務と共通性を有しており、その承継についても、民法の相続制度との調整が図られなければならない。⁽¹⁾このような意味で、特定受遺者に納付責任を負わせるべきではないといえよう。また、特定遺贈に基づく財産の減少により国の受ける不利益は、後述する徴収法三九条に規定する第二次納税義務により、回避されるのである。

(4) このことは、相続による相続税・贈与税の承継についてもあてはまることであるから、租税債務の承継という点からは、他の国

相続税の連帯納税義務に関する一考察

税の承継の場合と異なる取扱いをする理由はないと考えられる。

(5) 以上述べたように、特定受遺者が義務を負う点で、納付責任よりも義務者の範囲は広いが、特定遺贈による財産の減少については、第二次納税義務により租税債権は保護されているし、他の国税の承継の場合と異なる取扱いをする理由はないから、租税債務の承継として、納付責任と同じ取扱いをすべきであると考えられる。

(注)

(1) 第四章第一参照。

(2) 昭三三・二「租税徴収制度調査会答申」第三の三 一六頁。

4 責任範囲の差異

連帯納税義務の責任範囲は、「相続により受けた利益の価額に相当する金額」である点で、納付責任の責任範囲より小さい。

(1) 連帯納税義務の責任範囲は、消極財産の価額が控除されるから、被相続人の債務が多ければ多いほど、その責任範囲は小さくなる。

(2) 連帯納税義務の責任範囲を、「受けた利益の価額」に制限したのは、前述したように、相続財産をこえて租税債務を負担させ

相続税の連帯納税義務に関する一考察

ない。つまり、相続の負担によって相続前の財産価値を減少させないという趣旨であると考えられる。この考え方は、自己が納税義務者として相続税を負担する場合には、あてはまるであろう。しかし、相続による承継の場合には、被相続人が納税義務者として負担する相続税および制限された連帯納税義務を承継するのであるから、その相続債務を承継する相続人の責任範囲を、「受けた利益の価額」に制限しなくとも、被相続人が受けた相続財産をこえて、相続債務を負担する結果になるようなことはないわけである。

(3) 相続債務の承継についての責任を、このように、「利益の価額」に制限することは、結果的に、被相続人の相続債務の引当財産に対して私債権が租税に優先することとなる。これは、徴収法八条の規定の趣旨にそわないこととなり、租税債権を弱体化するものであるということができよう。これに対しては、相続税の課税標準は、積極財産から消極財産を控除することとされている(相続税法一三条)から、責任範囲も他の国税と異なるとする見解があらう。これは、自己が納税義務者として相続税を負担する場合にはあてはまるであろう。しかし、相続による承継の場合には納税義務者(被相続人)の債務も承継されるから、それまでも責任

範囲から控除する理由はないものと思われる。

(4) 以上述べたように、連帯納税義務の責任範囲は、納付責任に比して軽減され過ぎているといえる。

5 効力(一人につき生じた事由の効力)における差異
連帯納税義務は、「連帯」であるのに対し、納付責任には「連帯」関係がない⁽¹⁾。そこで、一人につき生じた事由の効力を比較してみると、次のとおりとなる。⁽²⁾

区分	連帯納税義務		納付責任	
	納税者に生じた事由の効力	連帯納税義務者に生じた事由の効力	納税者に生じた事由の効力	納付責任者に生じた事由の効力
納付・充当	○	○	○	○
請求	○	○	×	×
免除	○	×	○	×
時効消滅	○	×	○	×
その他の事由	×	×	×	×

(備考) ○印¹及ぶ。×印²及ばない。

右のように、連帯納税義務者に対する請求の効力が他の者に及ぶという点で、連帯納税義務の方が、債権の効力を強めているが、この点を除いては全く差異がない。

(注)

(1) 志場喜徳郎編「前掲書」二五三、二五四頁。なお、租税法研究会「租税徴収制度答申と国税徴収法の改正」ジュリスト一七五号、昭三四 五八頁の吉田発言は「他の相続人の租税債務を納付する責任を有するというような表現で連帯納税義務という形に従って解釈上の疑をはっきりさせておこう」といわれており、このことからみると、法律上「連帯」という表現はないが、実質的には、「連帯納税義務」とみていたのではないかと思われる。

(2) 志場喜徳郎編「前掲書」二六一、二六八—二七〇頁参照。なお、相続人等の承継した租税債務と納付責任との関係について述べているものはないが、次のように考えることができるのではないだろうか。納付責任は、「他の相続人が承継する国税について負うものであるから、その承継する国税の存在を前提とし、その国税を履行する目的のために存在する。したがって、附従性が認められるといえようか。そうだとすると、相続人の承継した租税債務について生じた消滅事由は、附従性から納付責任にも効力を及ぼす（履行の請求その他時効の中断の効力が及ぶかは、疑問の余地がある）。これに対して、納付責任について生

相続税の連帯納税義務に関する一考察

じた事由は、納付、充当等目的の到達による消滅以外の事由は、相続人の承継した租税債務には、その効力を及ぼさないと考えられる。

6 統合は可能か

以上、考察したように、いずれも相続による租税債務の承継に関する義務である点で共通性を有しているが、現行法においては、義務者の範囲および責任範囲に差異がある。しかし、特定受遺者の負担する連帯納税義務は、責任が納付責任に比較して過重されており、それによって実現できる効果は、第二次納税義務によっても期待できるし、効力の点で、連帯納税義務の方が、請求の効力が他の者にも及ぶという面で債権を強化しているが、請求は全員に対して行なう必要があるから、執行上は、このような債権の強化が絶対的に要請されるものではない。また、納付責任の方が責任範囲が広いが、それは、連帯納税義務の責任範囲が軽減され過ぎていたためである。したがって、この義務を納付責任に吸収したとしても、義務者の負担が他の国税の承継の場合に比較して加重されることはなく、むしろ、これによって、租税債務の承継に伴う責任のアンバランスが解消されるとともに、徴収手続が統一

相続税の連帯納税義務に関する一考察

される利点があるので、両者の統合は、「可」とすべきである。

第三 相続税の連帯納税義務（相法三四③）と第二次納税義務（徴法三九）

1 連帯納税義務と第二次納税義務との概観

(1) 相続税法三四条三項の連帯納税義務は、相続税・贈与税の課税価格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り譲渡した場合に、その行為により財産を取得した者または設立された法人が、その譲渡行為をした者の相続税・贈与税について負うものである。

一方、徴収法三九条の第二次納税義務は、滞納者の国税につき滞納処分を執行しても、なお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、その不足すると認められることが、その国税の法定納期限一年前の日以後に滞納者の財産につき行なわれた無償または著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除等に基づくこと認められるときに、これらの処分により権利を取得した者または義務を免れた者が、滞納者の国税について負うものである。

(2) 相続税・贈与税の課税財産につき無償譲渡行為があった場

合には、相続税・贈与税については、相続税法三四条の規定により、譲受人は連帯納税義務を負い、さらに、その他の滞納国税があり、徴収法三九条の要件に該当するときは、その譲受人は第二次納税義務を負うこととなるわけである。このような場合には、徴収手続が別個に行なわれることとなるので、納税者にとってはその与える精神的な影響がよくないし、また、国にとっても不便である。そこで、立法上の問題として、統合の可否につき考察してみよう。

2 連帯納税義務と第二次納税義務との法的保護の共通性

(1) この連帯納税義務は、前述したように、相続税・贈与税の課税財産の無償譲渡行為に基づく執行可能財産の減少により、国が受ける不利益を回避するために、受贈者に対し、「連帯」という法形式を導入して、受贈者が納税義務者から受けた利益の一部を返還させ、租税債権の満足を得ようとするものである。

(2) 一方、第二次納税義務は、納税者が無償または著しい低額で財産を譲渡しあるいは債務の免除等の処分をし、そのために租税債権の満足を得ることができなくなった場合に、受益者に対し

「第二次納税義務」という法形式を導入して、納税者から受けた利益を返還させ、租税債権の満足を得ようとするものである。⁽¹⁾

(3) このように、この連帯納税義務と第二次納税義務とは、いずれも、租税債権の実現のための執行可能財産が、納税者の処分行為により減少することによって、国が受ける不利益を回避しようとする点で共通性を有している。さらに、ここで規定している納税者の処分行為は、詐害行為の典型的な場合であり、⁽²⁾いずれも、詐害行為取消権における主観的要件を排除して、しかも、譲渡等の私法秩序を維持しながら、第三者に対する租税債権の拡張によって、その満足を得ようとするところにおいて、その基礎を一にしているといえよう。⁽³⁾・⁽⁴⁾

(注)

(1) 吉国二郎編「国税徴収法精解」四四〇 四四九頁、吉国二郎「新国税徴収法の詳解」金融法務事情一〇七号、昭三四 三五〇頁。

(2) 吉国二郎編「前掲書」四四九頁。

(3) 吉国二郎編「前掲書」四〇八、四四二頁、昭三三・一二「租税徴収制度調査会答申」第三の一の1 一三頁。

(4) 沿革からみると、この連帯納税義務は、昭和二五年に創設さ

相統税の連帯納税義務に関する一考察

れたものであり、この第二次納税義務は、翌二六年に創設されたものである。これからみると、この連帯納税義務は、この第二次納税義務の創設の際に、それに吸収されるべきであったものであろう。

3 要件の差異

第一次納税義務は、滞納処分を執行しても徴収すべき額に不足することが前提要件であり、この点で、連帯納税義務よりも要件がしぼられているが、納税者の一般財産につき行なわれた処分行為が対象となる点で、連帯納税義務よりも広いことに差異がある。

(1) 前提要件の差異

イ 第一次納税義務は、滞納処分を執行しても徴収すべき額に不足することが前提要件となっているが、これは、第二次納税義務の通則的要件である。このことから、第二次納税義務は、「補充性」を有するとされているところである。⁽¹⁾

ロ 連帯納税義務には、法的にこのような補充性はない。すなわち、民法四三二条の準用(通則法八条)により、連帯納税義務者の一人に対し、または全員に対し、同時若しくは順次に請求ができる。

相続税の連帯納税義務に関する一考察

三一四

ところで、この連帯納税義務は、「相続税・贈与税の課税価格計算の基礎となった財産」につき、贈与等の行為があった場合に負うのであるから、相続または贈与による財産の取得があったとき以後の譲渡行為が対象になるといふことであり、相続税・贈与税の確定後に、譲渡行為があった場合には、相続税・贈与税の債務が履行されていない。つまり、滞納となることが、この義務を負う前提となる。この規定の創設については、「財産の無償取得者が、贈与等の行為をした者が先にその財産を取得したことについて納付すべき相続税を納付していないときに、それについて連帯納付の義務を負担させることとした」といわれていること⁽²⁾からみても、相続税・贈与税の滞納が前提となっているといえよう。

そして、執行上においては、「徴収すべき額に不足すると認められる場合」に限り、連帯納税義務者に対して徴収手続を行なうものとされており、第二次納税義務と差異はない。

ハ 以上述べたように、法的に連帯納税義務には補充性はないが、実質的には、納税義務者の滞納が前提となり、二次的な責任に近いし、執行上においては、第二次納税義務との差異がなくな

ってしまっている。

(2) 処分行為の対象となる財産の範囲の差異

イ 連帯納税義務は、相続税・贈与税の課税財産の処分行為に限られるのに対し、第二次納税義務は、納税者の一般財産の処分行為が対象とされる。

ロ 相続税・贈与税は、相続・贈与により取得した財産からの納付を、まず予定しているから、その財産の減少によって生ずる国の不利益を回避するために、このように限定したものといえる。しかし、相続税・贈与税といえども租税債務である以上、納税義務者の一般財産も引き当てとなるべきものであり、逆に、相続・贈与により取得した財産も、他の租税債務の引き当てとなるべきものである。したがって、相続税・贈与税は、財産に対する課税ではあるが、納税者の財産の詐害行為的な処分行為に対する租税債権の保護の点からは、異なる取扱いをする理由はないと考えられる。もっとも、相続税・贈与税を、その課税財産の物的負担⁽⁴⁾とし、その財産に、それらの債務が付着するという構成をとれば別であるが、このような構成は現行制度上とられていない。

(3) 処分行為の範囲の差異

イ 財産の処分行為を比較すると、次のとおりである。

連帯納税義務	第二次納税義務
財産の贈与 〃 遺贈 寄附行為	財産の無償譲渡（公共法人に対するものを除く。） 財産の著しい低額譲渡（公共法人に対するものを除く。） 債務免除その他第三者に利益を与える処分

このように、第二次納税義務の方が範囲が広いが、ここでは、第二次納税義務における無償譲渡行為に限定して考察してみよう。

ロ 第二次納税義務における「譲渡」とは、「贈与、特定遺贈」：出資等による財産権の移転⁽⁵⁾をいうとされている。また、寄附行為は財団法人の設立行為であつて、無償で財産を出捐する行為であるから、この「譲渡」に含まれるものと解される⁽⁷⁾。したがつて、連帯納税義務における贈与・遺贈のうちの特定遺贈および寄

相続税の連帯納税義務に関する一考察

附行為は、第二次納税義務と共通している。

ハ 第二次納税義務については、公共法人に対する処分行為が除かれるのに対し、連帯納税義務は、法的には公共法人に対する処分行為が含まれる。しかし、公共法人に対する贈与・遺贈は通常生じないだろうし、公共法人に対しては、法人税が非課税である（法人税法四三三三）ことから、立法論としては、第二次納税義務と同様に、義務を負わすべきではないと思われる。

ニ 包括遺贈については、相続税法三四三三項は、「遺贈」と規定されているから、その文言からは含まれるようである。しかし、「財産につき、遺贈」と規定されていることからみると、この規定は、特定された財産の遺贈と解すべきであろう。そして、包括遺贈による場合は、権利義務の一般承継として、通則法五条および相続税法三四三二項の適用があるものである。

ホ 以上述べたように、財産の処分行為は、第二次納税義務の方が、法的にはその範囲は広く、しかも、連帯納税義務における処分行為の範囲は、第二次納税義務のそれに実質的に共通していることから、第二次納税義務の方に包含されるべきが妥当である

う。

(注)

- (1) 吉田二郎編「前掲書」四〇八頁。
- (2) 泉美之松「相統税・富裕税の実務」昭二六 一八五頁以下。
- (3) 「徴収法基本通達」三〇条関係一三の2。
- (4) 「シャープ税制調査団第二次報告書」附録「地方税に関する問題」八一頁は、固定資産税につき、「対物的納税義務」とすることを勧告していた。
- (5) 「改正徴収法基本通達」三九条関係4。
- (6) 我妻栄「民法総則」昭四一 一四九頁。
- (7) 中田淳一「破産法・和議法」昭三四 一六四頁（無償否認における無償行為には「寄附行為」を含むとされている）。

4 責任範囲の差異

(1) 連帯納税義務の責任範囲は、「受けた利益の価額に相当する金額」とされている。そして、責任を負うのは、納税義務者の相統税または贈与税の全額ではなくて、その財産の価額が相統税または贈与税の課税価格のうちを占める割合によりあん分した額とされている。

これに対し、第二次納税義務の責任範囲は、「受けた利益が現に存する限度」（滞納者の親族その他の特殊関係者にかかるもの）にあつては、「受けた利益の限度」であり、そして、責任を負うのは滞納者の滞納額の全額である。

(2) 贈与・遺贈という行為について考えると、このような無償行為の相手方は、親族その他の特殊関係者が大部分であるといえよう。このことは、T局O署における贈与税についての調査結果では、親族関係者に対する贈与が、九二・二%を占めていること（⁽¹⁾）からみても、明らかであろう。したがって、実質的には、その責任の範囲は同一であるといえよう。

(3) 責任を負う税額の範囲は、連帯納税義務は、相統税・贈与税の一部の額に限られている。しかし、連帯納税義務によつても、徴収が不能であれば、さらに第二次納税義務を課すことになろうから、結局、税額の全部ということになる。したがって、結果においては、第二次納税義務と同一にならう。

(注)

(1) T局O署の調査結果（昭四〇年贈与税）

総数一五四件・うち贈与者と受贈者の関係が親族関係者で

あるもの一五一件・割合九二・二％
 (総数には、贈与者と受贈者との関係が不明のものを除いた)

5 効力(一人につき生じた事由の効力)の差異
 連帯納税義務と第二次納税義務との、一人につき生じた事由の効力を比較してみると、次のとおりとなる。(1)

区分	連帯納税義務		第二次納税義務	
	納税者に生じた事由の効力	連帯納税義務者に生じた事由の効力	主たる納税者に生じた事由の効力	第二次納税義務者に生じた事由の効力
納付・充当	○	○	○	○
請求	○	○	○	×
免除	○	×	○	×
時効消滅	○	×	(2)	×
請求以外の時効中断	×	×	○	×
納税の猶予等	×	×	○	×

(備考) ○印₁及ぶ。×印₂及ばない。

相続税の連帯納税義務に関する一考察

右のように、連帯納税義務者に対する請求の効力は、納税義務者に対しても及ぶという点で、連帯納税義務の方が債権の効力を強めているが、反面、主たる納税者に対する請求以外の原因による時効中断の効力は、第二次納税義務者に対して及ぶという点で、第二次納税義務の方が債権の効力を強めている。

(注)

(1) 吉国二郎編「前掲書」四〇九―四二一頁、志場喜徳郎編「前掲書」一六八―一七〇頁。

(2) 吉国二郎編「前掲書」四二一、四二二頁参照。

6 統合は可能か。

以上、考察したように、いずれも、納税者の財産処分行為によって国が受ける不利益を回避しようとする点で、共通性を有している。現行法においては、要件、責任範囲に差異があるが、連帯納税義務によって実現できる効果は、第二次納税義務によっても期待できる。ただ、効力の点で、第二次納税義務の方が、債権の効力を強化している面があるが、第二次納税義務は法的要件がせ

ばめられているわけであるから、その差異も絶対的なものではないかろう。したがって、連帯納税義務を第二次納税義務に吸収したとしても、義務者の負担が過重されるといふことにはならないし、むしろ、これによって、徴収手続が統一される利点があるもので、両者の統合は、「可」とすべきである。

第六章 　　む　　す　　び

以上、連帯納税義務のうち相続税の連帯納税義務を中心として、考察してみた。

この義務については、現在までのところ研究なり、議論された文献が少ないので、連帯債務等との比較を中心にして、その法的性質および効力について、考察をし、あわせて、この義務についての執行および適用上の問題をとりあげてみたのであるが、あくまでも、一つの考え方を示すにとどまり、批判されるべき点多々あると思われる。

1 相続税および贈与税の連帯納税義務は、「納付の責」と規定されているが、現行通則法のうえからみて、納付義務（債務）と解するのがより妥当する。

この義務は、保証の実質を有し、また、義務額が制限されており、特殊な形態の連帯納税義務であるが、保証の実質を有する連帯債務というものも認められ、また、債務額を異にする連帯債務というものもある。そして、これは、連帯債務と法的性質を共通にし、租税債務における連帯関係として構成することができる。したがって、通則法八条の規定が適用とされるといえるようだが、その適用は、連帯納税義務の形態に應じてなされなければならない。

2 相続税法三四条一項の相続人等（納税義務者）相互間における連帯納税義務は、相続税の実質的な公平の維持、すなわち、同一条件の被相続人から財産を取得した共同相続人群間の公平の確保および相続の実態から、その存在の合理的根拠があり、今後も存続されるべきであろう。

この義務の形態は、他の相続人等の相続税については、自己が「受けた利益の価額に相当する金額」を限度として連帯し、自己の相続税については、他の相続人等が「受けた利益の価額に相当

する金額」を限度として連帯するという、複数の債務の交錯した形態の連帯義務であるといえる。

そして、「受けた利益の価額」というのは、義務額の限度としてみる場合、相続による現実の財産と、相続がなかったならば存在したであろう非現実の財産との差額に求められるから、相続により取得した積極財産から消極財産および自己の相続税額を控除した価額と解するのが妥当であろう。

この義務の確定手続は、申告によると解することもできるが、明確さを欠くから、共同申告を原則とする等の措置を立法上において明確にする必要がある。

3 相続税法三四条二項の相続により承継した相続税・贈与税にかかると相続人等相互間における連帯納税義務は、租税債務の承継に関するもので、相続税・贈与税だけを別異にする理由に乏しいから、立法論としては、通則法五条三項の納付責任に統合すべきであろう。

統合したとしても、現行よりも国に不利益をもたらすことにはならないし、納税者にも特に責任が過重されるということにもな

相続税の連帯納税義務に関する一考察

らない。むしろ、これによって、租税債務の承継に伴う責任のアンバランスが解消されるとともに、徴収手続が一元化されることとなる。

4 相続税法三四条三項の相続税・贈与税の課税財産を譲り受けた者の連帯納税義務は、徴収法三九条の第二次納税義務とその根拠を一にしているものであるから、立法論としては、徴収法三九条の第二次納税義務に統合すべきであろう。

統合したとしても、現行よりも国に不利益をもたらすことにはならないし、納税者にも責任が過重されるということにもならない。しかも、徴収手続が一元化されることとなる。

5 相続税法三四条四項の贈与者の連帯納税義務は、相続税（贈与税）の実質的な公平の維持および贈与の実態から、その存在の合理的根拠があり、今後も存続されるべきであろう。そして、この義務の確定手続は、賦課決定によると解するのが妥当であろう。

しかしながら、贈与者に対して、贈与税を課することは、現在の社会情勢には必ずしもマッチしないといわれており、連帯納税

相続税の連帯納税義務に関する一考察

義務のような強い制度を、今後とも維持するということにも問題があるから、立法論としては、補充的な義務とすること、すなわち、第二次納税義務とするのが妥当であろう。

6 以上を図式化すると、

相続税法三四条一項 ↓ 存続

同条二項 ↓ 通則法五条三項
 同条三項 ↓ 徴収法三九条
 同条四項 ↓ 新設第二次納税義務
 となり、単純化された連帯納税義務制度となろう。

参考文献目録

一 書籍の部

租 税 法 一 般	新 井 隆 一	昭 四 〇	中 央 経 済 社
市 岡 正 一	昭 和 の 税 制 改 正	昭 四 〇	帝 国 地 方 行 政 学 会
大 蔵 省 主 税 局	本 朝 税 則	昭 四 〇	早 稲 田 大 学 出 版 部
岡 野 鑑 司	昭 和 の 税 制 改 正	昭 二 七	辻 岡 文 助
金 子 一 平	国 家 租 税 論	昭 四 〇	大 蔵 財 務 協 会
金 子 一 平	租 税 法 の 理 論	昭 二 八	中 央 書 房
北 野 弘 久	租 税 法 講 義 案	昭 四 〇	新 評 論 社
北 野 弘 久	租 税 法 の 基 本 理 論	昭 三 九	東 大 出 版 会
見 三 郎	租 税 論	昭 三 九	中 央 経 済 社
島 恭 彦	近 世 租 税 思 想 史	昭 二 三	有 斐 閣
		昭 二 三	〃
		再 版	

	国税通則法 志場喜徳郎編 杉村章三郎編	国税徴収法 大藏省 河村尚平 北村三郎 小林次男 佐藤亀清 杉山宗六 租税法研究会 高崎整之助 丹羽彦次郎 藤塚林次郎 前尾繁三郎
野中 準 渡辺 喜久造 三代川 正一 日本租税研究会 〃 忠 佐 一郎 田中 二郎 租税法研究会 須貝 脩 一 租税法講義 I 租税法総論 租税法入門 租税法要綱 戦後の日本税制 租税法概論 税の理論と実際（理論編） 大日本租税志	国税通則法精解 コンメンタール国税通則法 国税徴収法講義案 新国税徴収法 実例判例国税徴収手続 国税徴収法精解 租税滞納処分必携 国税徴収法精解 租税徴収法研究（上） 現行国税徴収法要義 国税徴収法実例判例総覧 現行国税徴収法総覧 国税徴収法の話	租税法概論 租税法総論 租税法入門 租税法要綱 戦後の日本税制 租税法概論 税の理論と実際（理論編） 大日本租税志
昭三一 初版 〃二八 〃四〇 初版 〃四三 初版 〃三三 全訂版 〃四〇 初版 〃三四 初版 〃三七 初版 〃三〇 明一八	昭三八 〃三八 昭二五 〃四〇 大二三 訂正五版 昭二六 〃二一 四版 〃二八 再版 〃三四 初版 〃二四 〃一三 〃二一 五版 〃二五	有斐閣 有信堂 有斐閣 〃 森山書房 東洋経済新報社 文雅堂書店 日本経済新聞社 大蔵省租税局
大蔵財務協会 三晃社	大蔵財務協会 三晃社	有斐閣 有信堂 有斐閣 〃 森山書房 大蔵財務協会 日本法律研究会 原書房

相統税の連帯納税義務に関する一考察

相続税の連帯納税義務に関する一考察

	<p>相続税法</p>	<p>桃井直造編 吉国二郎編</p>	<p>条解国税徴収法 国税徴収法精解</p>
<p>行政法</p>	<p>その他 税制調査会 租税特別調査会 租税徴収制度調査会 租税制調査会 シャープ日本税制調査団</p>	<p>泉美之松 宇佐美邦雄 河沼高輝 勝正憲 桜井四郎 白崎浅吉 中川善之助 結城義人 庭山慶一郎 平田敬一郎 藤沢弘 松村富之助 前尾繁三郎 吉田富士夫</p>	<p>相統税・富裕税の実務 相統税の課税と手続 現行相統税法釈義 相統税の話 相統税 最新相統税法解説 相統と相統税 相統税法 相統税法講義案 改正相統税法解説 相統税の話 相統税の話 相統税法</p>
<p>行政法</p>	<p>現代の行政 行政法要義</p>	<p>昭和二六 初版一刷 初版一刷</p>	<p>岩波書店 有斐閣</p>
<p>行政法</p>	<p>昭和三一 租税特別調査会 租税徴収制度調査会 租税制調査会 シャープ日本税制報告書</p>	<p>昭和二六 再版 昭和三五 再版 昭和三四 再版 昭和三五 再版 昭和三四 再版 昭和二五 再版 昭和二四</p>	<p>大蔵省主税局 日本租税学会 税務経理協会 原書房 税務経理協会</p>

<p>田中二郎 行政法総論 公法と私法 行政法講座2 行政法 下 行政上の強制執行の研究</p>	<p>廣岡達吉 美濃部達吉 柳瀬良幹編 田中二郎・原竜之助</p>	<p>昭三二 初版 昭三四 初版 昭四一 初版 昭四五 昭三六</p>	<p>有斐閣 法律文化社</p>
<p>法一般</p>	<p>加藤一郎編 鶴銅信成外編 滝川政治郎 現代法と市民 日本近代法発達史 四卷・一〇卷 日本法制史</p>	<p>昭三六 一刷 昭四一 初版 昭四〇 昭三八 一版一刷 昭四一 三刷</p>	<p>勁草書房 岩波書店 角川書店</p>
<p>民法総則</p>	<p>川島武宜 我妻榮 民法総則 判例コンメンタール民法総則 新訂民法総則</p>	<p>昭四〇 初版一刷 昭三八 一版一刷 昭四一 三刷</p>	<p>有斐閣 日本評論新社 岩波書店</p>
<p>債権法総論</p>	<p>明石三郎 石田文治郎 岡田参太郎 於保不二雄 勝本正晃 川島武宜 磯谷幸次郎 近藤英吉 小袖木隆一 末弘 徹太郎</p>	<p>昭三八 初版 昭二四 三版 昭三二 初版 昭三四 初版 昭三九 初版 昭二三 昭二 昭一一 再版 昭三一 初版 大九</p>	<p>有斐閣 早稻田大学出版部 有斐閣 岩松堂 近代思想社 岩松堂 泉文堂 有斐閣</p>

債権各論				
石田文治郎	民法演習(債権)	昭三八	初版三刷	有斐閣
加藤一郎	民法例題解説(債権)	昭三六	初版一刷	〃
谷口知平	民法例題解説(債権)	昭三五	初版一刷	〃
有泉享	綜合判例研究叢書(16) 連帯債務	昭三三	初版三刷	〃
〃	弁済の充當	昭三三	初版三刷	〃
永田与四郎	新民法要義三卷上	昭三一	一版	帝國判例法規出版社
中川善之助	民法(中)	昭三五	一版	青林書院
西村信雄	注釈民法(11)債権2	昭四〇	初版一刷	有斐閣
鳩山秀夫	日本債権法(総論)	昭二二	改訂版	岩波書店
柚木馨	判例債権法総論 上・下	昭二七	四版	有斐閣
柚木馨・谷口知平・加藤一郎編	判例演習 民法債権	昭三八	初版一刷	〃
横田秀雄	債権総論	昭四一	初版	清水書店
我妻榮	新訂債権総論	昭四〇	三刷	岩波書店
我妻榮	判例コンメンタル債権総論	昭四〇	一版一刷	日本評論社
我妻榮	近代法における債権の優越的地位	昭二八	初版二刷	有斐閣
石田文治郎	債権各論	昭二六	三版	早稲田大学出版部
加藤一郎	注釈民法(19)債権10	昭四〇	初版一刷	有斐閣
末弘巖太郎	債権各論	大九	五版	〃
末川巖太郎	債権各論二部	昭一七	三刷	岩波書店
谷口知平	不当利得の研究	昭二四	初版	有斐閣
比較法学会編	贈与の研究	昭三三	初版	〃

相 統 法	鳩山秀夫 松坂佐一 我妻榮編	増訂日本債權法各論下 不当利得論 判例コンメンタール事務管理・不当利得・不法行為	昭九 一七刷 昭二八 初版一刷 昭三八 一版一刷	岩波書店 有斐閣 日本評論新社	昭四一 昭三二 昭三八 昭三三 昭三二 昭三三
川島武宜	近藤英吉	農家相続と農地 相続法	昭四〇 新裝版 昭一六 初版一刷 昭四〇 初版一刷	東大出版会 日本評論社 有斐閣	
谷口知平編	有泉享編	綜合判例研究叢書(26) 相続人・相続財産 相続法	昭三九 初版 昭二九 初版 昭三九 初版		
中川善之助	中川善之助編	注釈相続法 上 家族法大系 Ⅲ	昭三九 初版 昭三五 初版 昭三九 初版		
念	中川善之助教授還歴記	判例演習 親族相続編 Ⅳ	昭三九 初版		
柚木馨・谷口知平・加藤一郎編					

二 雜誌・論文集の部

租 稅 法	金子宏 須貝脩一 長尾久衛 長尾久衛 吉良実	市民と租稅 稅法と民法との交る問題点について 租稅法律關係の特色 稅法講座二、三 租稅債權の特殊性 租稅債權債務の特殊性	現代法と市民 民法商 法學教室 稅法學 名城法學 稅法學	三六卷・二号 三六卷・六 七・二、七・三 九三、九四 九六、九七	昭四一 昭三二 昭三八 昭三三 昭三二 昭三三
-------------	------------------------------------	---	---	--	--

相続税の連帶納稅義務に関する一考察

行政法	相続税法	国税徴収法	国税通則法
荒井成和 今村成和	塩崎潤 泉美之松 平田敬一郎 吉田富士雄 森一也 松下周太郎 高田清源 桜井四郎	吉国二郎 吉国二郎 平尾照夫 杉村章三郎 研究會 大島恒彦	小林次男 研究會 新井隆一
公法上の不当利得 行政法における私法規定の適用	昭和三年度の税制改正 昭和二八年度の税制改正 シャープ報告に基づく国税の改正 贈与と税金 改正相続税法の課税方式について 相続税の諸問題 相続税制度に関する諸問題 税法における相続	第二次納税義務の法的性質と時効 租税徴収制度答申と国税徴収法の改正 租税滞納処分制度の変遷 新国税徴収法の体系 新国税徴収法はどうかあるべきか 新国税徴収法の詳説二	租税債務履行遅滞と利子税の法的性質 私人の公法行為序説 相続の開始による納税義務の承継 国税通則法をめぐって
行政法演習 民法商 法学セミナー	自治研究 法律のひろば 自治研究	税法 ジュリスト 国家学会五〇 周年記念論集 自治研究 時の法令 金融法務事情	税法 ジュリスト 税経通信 ジュリスト
三六・二 二六	二九・一 一五七 九〇 二九三 二六・三 六・九 三四・六	二〇七 二二一 二二一 三六・三 一七五	一〇一 一八八 一〇一 二二五 二二五 二二
昭三八 昭三二 昭三三	昭三八 昭三五 昭二八 昭三三	昭三二 昭三八 昭三七 昭三八 昭三五 昭三一 昭三四	昭三二 昭三五 昭三〇 昭三七

椿	壽夫	連帯債務論の若干の問題点	民法商	三四・三	昭三二
中田	薫	我国古法における保証及連帯債務	国家学会雑誌	三九・四	大一一
中島	玉吉	連帯債務ノ性質ヲ論ス	統民法論文集	二四・九	〃
〃	〃	保証債務	法学新報	三四・一	〃
仁井田	益太郎	連帯債務者の性質	法協	一三・四	昭一五
西村	信雄	連帯債務者の一人に對する債務の免除は他の債務者にいかなる効力を及ぼすか	民法商	四・三〇	大一一
信岡	雄四郎	連帯債務の性質	法学志林	一九・六	昭一五
野田	良之	連帯債務の一部免除	判民	三三・一	大六一
鳩山	秀夫	連帯保証と連帯債務	法学志林	一九・七	昭三四
入見	康子	多数相続人による連帯債務の相続	法学研究	四一・五	大一一
船田	享二	債務ト責任ノ區別ト多数当事者ノ債権關係	日本法制新誌	一一・八	昭三五
福島	四郎	連帯債務の相続	民法商	一一・二	〃
三宅	正男	連帯債務者の一人についての共同相続	判例評論	一一・九	〃
三淵	乾太郎	連帯債務の相続	法曹時報	二一・四	〃
〃	〃	〃	法律のひろば	二一・九	〃
〃	〃	〃	金融法務事情	二六・四	〃
山口	吉哉	連帯債務ノ負担部分ニ付特約ナキ場合	法学新報	三三・三	昭三一
山中	康雄	いわゆる連帯ということの意義	民法商	二六・四	大五
〃	〃	連帯債務の本質	石田文次郎還	三三・三	〃
山下	朝一	連帯債務の相続	歴記念論文集	二二・六	〃
柚木	馨	多数当事者の債権關係	金融法務事情	二二・六	〃
〃	〃	多数当事者ノ債権關係ニツイテ	法学セミナー	二〇・五	〃
横田	秀雄	連帯債務者ノ求償權ヲ論ス	日本法制新誌	三〇・七	大一一
〃	〃	〃	法学新報	〃	九

	<p>我妻 栄 第一線の法律実務 判例批評</p>	<p>民法の道しるべ連帯債務 債権者と債務者の弁済延期の契約は保証人に も当然効力を及ぼす 連帯債務が保証債務か 貯蓄銀行条例ニ依ル連帯債務ノ性質</p>	<p>法学セミナー ジュリスト 金融法務事情 協</p>	<p>一一六 一一五 二〇二 三六・六</p>	<p>昭四一 〃三二 〃三四 〃一一</p>
<p>債権法その 他</p>	<p>石田 文治郎 磯村 哲 石坂 晋四郎 上山 安政 加藤 正治 川村 泰啓 坂本 雄三 沢井 悟博 末川 博 玉田 弘毅 中島 玉吉 山中 康雄</p>	<p>債権の本質と責任 自然債務 債務と責任 不当利得 債務ト責任 債務と責任と自然債務 返還さるべき利得の範囲 有限責任論 自然債務 目的の到達による債権の消滅 不当利得返還義務の性質及範囲 弁済の充當 不当利得における悪意受益者の責任について 不当利得ヲ論ス 不当利得法のあり方</p>	<p>法学論叢 民法判例演習 民法演習(債権) 法学セミナー 改纂民法研究 法学論叢 法學協 判例評論 明大法学部七五 週年記念論文集 綜合法学 民法における特 殊問題の研究 民法例題解説 明治大学法制 研究所記要 民法論文集 私法</p>	<p>二〇・二 一一三 一一三 六五・三 三三・五 四五 四〇</p>	<p>昭三 〃三八 〃三八 大一一 昭三四 大五 昭三八 〃三二 〃三六 〃二 〃三六 〃三四 大五 昭三九</p>

〔講評〕 飛岡邦夫氏稿「相続税の連帯納税義務に関する一考察」は、相続税法第三四条につき従来必ずしも解釈が明確でなく取扱いの混乱を生じがちであった点を中心として、連帯納税義務の法的性質を明らかにし、これに基づいて解釈論及び立法論を展開し、あわせて執行上の問題点にも言及したものである。比較的小さな問題を扱いながら、その後にある制度の比較等をも考慮している点で、その論文構成は巧みであり、内容的には、その結果の妥当性を狙った一貫した理論構成は、単に一つの学説として理論の世界における市民権を獲得しうるばかりでなく、実務の取扱いの改善に裨益するところも多大であると思量する。

東京大学助教授

青 山 善 充