

相続による国税の納付義務の承継

——納付責任を中心として——

座 親 孝 行

(国税庁管理課)
税大研究科三期生

〔新井隆一先生講評〕判例・学説のとほしい法条の解釈が、とくに実用的利益の視点において、困難なものであることは、いうまでもない。国税通則法五条三項の解釈も、その一例であるといえる。

座親孝行君は、税大研究科三期生として、私が指導を担当した一人であるが、はじめての面接で、その困難さを告げたときも、少しも動ぜず、解釈論を通じて立法論を展開したいとの研究方針を明らかにした。

その後の彼の調査、研究は、驚嘆に価する熱心さと誠実さで進められたが、私に対する質問などにも、するどきが静かななかにもみられて、同学のものとして、大きなよろこびを私にあたえてくれたことであつた。

完成した上掲の論文は、解釈論としては未熟なものである、といわざるをえないが、それは、おそらくはじめて論文というものを書くこととなつた彼の表現力の未熟の結果である、ということができる。

そのもつともよいあらわれは、論文中、それぞれの問題について結論をみちびく場合の理由の叙述が簡略にすぎず説明不足であることがしばしばであることによつて知られるというものである。

相続による国税の納付義務の承継

しかし、その部分について、彼にあらためて質問し追求してみると、彼の口頭による解答が精緻であることに驚くのは、私ばかりではない、と思う。読者諸氏にも、機会があれば、彼に質疑されて、彼のこれからの研究と執務とへの激励とされたいと希う。そして、それによって、私の驚きを確証していただきたい。

とはいえ、論文は、いうまでもなく、上掲に表現されたところによってのみ評価されなければならないであろう。その意味において、この論文は、税大研究生のものとして、必ずしも理想的なものとはいえないかも知れない。

しかし、それは、うえに述べたような彼の論文を書くことの不慣れと、研究期間のやむをえないことながらの短かさ、それに、そのような欠陥を知らながらも、適切な指導ができなかった私の罪である、としていただいで差し支えがない。

それにもかかわらず、この論文は、国税通則法五条三項の適切な解釈を示すものとして、税務行政のうえにおいても、さらには、学問的な分野においても、すぐれた貢献をするものであらうことを期待することができるのである。

また、この論文は、彼の解釈論では解決のみちびきえないことについて、立法を要請している。しかし、その内容はほとんど示されていない。もちろん、この論文が解釈論を展開しようとしたものであるから望蜀のことであろうが、その内容を結論のみでもよいから具体的に知らせてほしかった。(早稲田大学助教)

内 容 目 次

第一章 序 説	第二 租税債務の相続性
第一 租税債務の移転性	第三 通則法五条の存在理由
	第四 問題の所在

第二章 納付責任の法的性格

第一節 通則法五条の立法経緯

第一 租税徴収制度調査会での審議内容

第二 相続と租税の問題点の整理と答申

第二節 納付責任と他の相続人の承継国税との関係

第一 納付責任と債務なき責任

第二 納付責任と他人の債務の弁済責任

第三 納付責任と保証、併存的債務引受または連帯債務との

関係

第四 納付責任と民法との関係

第三節 納付責任または承継国税の納付が他の相続人の債務の

額に及ぼす影響

第一 他の相続人が一人の場合

第二 他の相続人が二人以上の場合

第三章 納付責任についての執行上の問題

第一節 納付責任の額の計算

第一 序

第二 相続によって得た財産の範囲

相続による国税の納付義務の承継

第三 遺産分割と相続によって得た財産の帰属関係

第四 相続によって得た財産の評価

第五 承継国税の範囲

第六 承継国税の帰属関係

第七 承継国税の額の異動と納付責任の額

第二節 納付責任の徴収手続

第一 納付責任の成立

第二 納付責任の額の確定

第三 納付責任と国税の徴収手続

第四 納付責任の徴収手続

第四章 むすび

第一章 序 説

第一 租税債務の移転性

1 国税通則法(以下「通則法」という)は、相続、法人の合併等の権利義務の包括的承継があった場合には、相続人または合併後存続する法人もしくは合併により設立した法人等は、その被相続人もしくは合併により消滅した法人等に課されるべき、また

はこれらの者が納付し、もしくは徴取されるべき国税を納める義務を承継することを規定している（通則法五条一項、六条、七条）。この相続等による国税の納付義務の承継は、債務者の交替による租税債務の移転である。

ところで、一般的に租税債務は移転性を有するものだろうか。

これについては、原則として移転性を有しないと見る見解と、有すると見る見解とがある。もともと、前者の見解においてもその理由づけは必ずしも一致しているとはいえない。あるいは、租税債務の一身専属性の点から、実定法に特別の規定がある場合でなければ承継しないとし、⁽¹⁾あるいは、租税債務は公法上の債務で、特に所定の担税力ある者を納税者とする関係から、その個別性を強調し、その移転性を原則的に否定して、権利義務の包括承継がある場合に限り、法律が特例規定を設け、租税債務を承継することとしたものであるとする。⁽²⁾これに対し、後者の見解は、租税債務は人的役務を内容とするものではなく、財産上の負担であるから、それが単に公法上の債務とはいえず、納税者の一身上の資格や個別性は問題とならず、私法上の原則と同様にその移転は認めてしかるべきものとする。⁽³⁾もちろんこの見解においても、租税の徴

収を困難にするおそれがある場合には、その移転は制限されなければならぬとしている。

2 そこで、これらの見解について、そのいずれが妥当であるかを次に考察してみよう。

(1) 租税債務は一身専属性を有するか。

租税債務についての一身上の資格や個別性が問題となるのは、その成立についてであり、それが成立した後には、特定の債務者が履行することに特別な意義を有するものではない。また租税債務は、刑罰としての罰金、科料等の負担と異なり、本人主義を貫かなければならない理由や根拠は存しない。現行実定法において、何らの制限もおらずに第三者納付の制度が認められている（通則法四一条一項）ことは、これらのことを実証するものといえよう。このような点から、租税債務は一身専属性を有するものであるとは解されない。

(2) 公法上の債務はそのすべてが移転性を有しないか。

個人の公義務には、懲戒、懲罰責任等のように一身専属性の性質を認められるものもあるが、もっぱら経済的負担の性質を有するものはその移転が認められてよいとされており、⁽⁴⁾また市吏員の公

法上の賠償義務の承継を認めた判例⁽⁵⁾もある。したがって、公法上の債務は、そのすべてが移転性を有しないものであるとはいえない。

(3) 租税が所定の担税力ある者に課されることが租税債務の移転性を否定することになるか。

租税債務について、免責的債務引受が認められる場合には、もちろんその移転性を認めることとなるが、たとえ免責的債務引受が認められないとしても、それは租税の徴収を困難にするおそれという別な配慮によるものであって、このことから直ちに租税債務の移転性を全面的に否定することにはならないであろう。むしろ、特定の場合には、租税債務について免責的債務引受を認める立法（会社更生法二六九条一項）さえされている。かくて、租税が所定の担税力ある者に課されることによって、租税債務の移転性を全面的に否定することにはならない。

(4) 以上のほか、次の理由によっても、租税債務は、その徴収を困難にするおそれがある場合を除き、原則として移転性を有するものといえよう。

イ 相続、法人の合併等による権利義務の包括承継の場合
相続による国税の納付義務の承継

は、当事者の法律行為によらない債務の移転であり、もしかかる場合に租税債務が移転しないとすれば、租税債務そのものが消滅する。したがって、このような場合には、租税法に特段の規定がなくとも租税債務は当然に移転するといわざるをえない。そして、これを認めた判例⁽⁷⁾もある。

以上のことは、人格のない社団等の権利義務の全部的包括承継についても同様であろう。

ロ 特定遺贈、法人の分割等権利義務の包括承継に類する場合には、私法上においても何らの行為をしないで債務の移転を生ずるとはいえないし、人格のない社団等の権利義務の一部の承継の場合も同様であろう。かくて、このような場合には、租税法に特段の規定がなければ租税債務の移転は認められないと解される。

現行実定法は、前者については、他に徴収の方途ありとして立法化されていないが、後者については、その徴収が困難になるとして、その移転につき特例規定（通則法七条）をおいたものであろう。

(注)

- (1) 長 穂「税法講義(総論)(四)(税法九四号)」一〇頁。
- (2) 桃井直造「国税徴収法」九四頁。
- (3) 租税法研究会編「租税法総論」二二七頁以下。
- (4) 田中二郎「行政法総論(法律学全集6)」二二三頁。
- (5) 行裁昭和七年一月二日行録九一八頁。
- (6) 会社更生法二六九条一項に租税債務の特定承継の特例規定があるほかは、租税法には、租税債務について免責的債務引受を一般的に認める規定は設けられていない。
- (7) 行裁昭和二年二月一九日行録三〇〇頁。

第二 租税債務の相続性

1 相続が開始された場合には、被相続人の租税債務は、租税法に特別の規定がなくても当然にその相続人に承継されることになるだろうか。

この点について、民法学者は、「財産を引当てる債務なる限り、私法上の債務のみならず、公法上の債務も亦相続の物体となる。」⁽¹⁾として公法上の債務の相続性を認め、「(相続財産は)私法上の債務のみならず、公法上の債務、たとえば被相続人が支払わなかった租税等を含むことは明らかである。」⁽²⁾として租税債務の相続性を認めている。また行政法学者も、「納税義務者が死亡

した場合には納税義務は其相続人に移転し、相続人によって為された税金の納付に因って納税義務は消滅する。納税義務が其の本質上金錢債務に外ならぬ以上は、其の相続の目的となることは当然である。」⁽³⁾として租税債務の相続性を認めている。

2 このように、被相続人の租税債務が相続の開始により当然にその相続人に承継されることになるとされている以上、通則法五条の規定は、基本的には確認規定であるといえる。しかし、同条はその二項で、相続があった場合において、相続人が二人以上あるときは、各相続人が承継する国税の額は、被相続人の国税の額を民法九〇〇条から九〇二条まで(法定相続分・代襲相続分・指定相続分)の規定による相続分によりあん分して計算した額とする、と規定して、共同相続があった場合には被相続人の租税債務が分割債務となることを明確にしている。したがって、被相続人の租税債務とその引当てであった相続財産とが人的帰属を異にし、被相続人の国税の徴収が困難となる危険が生ずる。そこで、この危険を防止するため、同条はその三項で、相続人のうちに相続によって得た財産の価額が承継した国税の額をこえる者があるときは、そのこえる価額を限度として、他の相続人が承継する国

税を納付する責めに任ずる、と規定して、各相続人に他の相続人が承継する国税の納付責任を負わせている。これは、国税の確実な徴収という配慮からでたもので、私法上例をみない特殊な規定である。いわば同条三項の規定は、創設規定であるといえる。

(注)

(1) 近藤英吉「民法Ⅴ相続法(1)(新法学会全集二巻)」八九

頁。

(2) 中川善之助監修「註解相続法(註解法律学全書)」九〇頁。

(3) 萬田 織「日本行政法原理」五六二頁。

第三 通則法五条の存在理由

通則法五条の規定が基本的に確認規定だとした場合、同条の規定が存在するのはなぜであろうか。これについては、一般に次のような理由があげられる。

(1) 租税法に特別規定をおかなかった場合に生ずる各種の反対解釈、たとえば規定の空白は租税法律主義(憲法八四条)からみて当然被相続人の租税債務の承継の問題は生じないという意見や、公法上の債務と私法上の債務との性質の相違等からの主張による相続人への承継は生じないという考え方、その他、相続による租税債務の承継は民法の規定によることとなり、相続人につ

相続による国税の納付義務の承継

て滞納処分ができない(徴収法四七条一項、二二条六号、九号参照)という意見等種々の議論の生ずる余地を断ち切ろうとするこ
とにある。⁽¹⁾

(2) 相続人が被相続人に課されるべき国税の確定手続の当事者となる⁽²⁾ということを明確にすることにある。

(3) 私法上、相続人が二人以上ある場合の一般債務の承継については、判例、学説は必ずしも帰一しているとはいえず、判例は一貫して相続債務は相続分に応じて分割されるとしているが、⁽³⁾学説には、判例に同調する説⁽⁴⁾、不可分債務説⁽⁵⁾、連帯債務説等があり、加えて、相続分に応じて分割されるとする説も、法定相続分、指定相続分または特別受益者の相続分のいずれか等見解が分かれて⁽⁶⁾いる。

ところで、租税債務は私法上の債権債務と異なり、公定力および自力執行力を有し、しかも大量的、回帰的に発生することからみて、このような判例、学説の不統一のままでは收拾がつかない混乱を生じ、租税の確実な徴収を困難にするおそれがある。そこで、被相続人の租税債務の人的帰属関係を明確にしたものであ

相続による国税の納付義務の承継

三五四

(4) 租税債務が相続分に応じて分割承継されるとすると、被相続人の租税債務とその引当てであった相続財産とが人的帰属を異にし、その国税の徴収確保が困難となる危険が生ずる。そこで、この危険を防止し、被相続人の国税の徴収を確保することにある。⁽⁷⁾

(注)

- (1) 租税法研究会「租税法研究(上)」一三六頁。
- (2) 大蔵省主税局「租税徴収制度調査会第三九回速記録」二二頁。
- (3) 最高判昭和三四年六月一九日民集一三卷六号七七頁。
- (4) 中川善之助編「註釈相続法(上) 註釈民法全書(3)」一五三頁。
- (5) 中川善之助「相続法(法律学全集24)」一六二頁。
- (6) 穂積重遠「相続法(第一分冊)二二八頁。
- (7) 志場喜徳郎他編「国税通則法精解」一五三頁。

第四 問題の所在

1 相続による国税の納付義務の承継については、通則法五条にその一般規定が置かれている。ところが、同条の規定は、国税徴収法(以下「徴収法」という。)二七条の規定を受け継いだものであり、徴収法二七条の規定は、租税徴収制度調査会の答申に基づいて制定されたものである。そしてこの調査会では、昭和三四

年の全文改正前の国税徴収法(以下「旧徴収法」という。)四条ノ二の二項の規定を検討し、⁽¹⁾ 相続による納税義務の承継について民法の相続制度との調整と徴税の合理化とを主眼として審議された。⁽²⁾

これをさらに内容別にいえば、通則法五条一項および二項、すなわち相続による納税義務の承継の基本的な考え方は、おおむね民法の相続制度と調整が図られているが、同条三項、すなわち納付責任は、主として徴税の合理化に資するために設けられたものである。したがって、前者については、民法の相続に関する規定を類推適用し、あるいはその解釈を援用することができるが、後者については、これが租税法独自の特殊な規定であるため、民法の規定を類推適用し、あるいはその解釈を援用することができない。しかも、実定租税法には、納付責任の性格、内容についての規定がないばかりでなく、納付責任の額のきめ方ないしその徴収手続についての規定がおかれていない。加えて、同項の規定が比較的新しい規定であるため、これについての判例、学説もない。

2 通則法五条三項の前身である旧徴収法四条ノ二の二項では、納付責任としてではなく、連帯納付義務として規定されていた

め、その法律上の性格、内容については、租税債務の特質に抵触しない限り私法上の連帯債務の規定が類推適用されると解されていた⁽³⁾。もちろんこの連帯納付義務そのものも、相続によって得た財産の価額を限度として構成されていたことから、その一人のなした納付の効果等について解釈上問題がなかつた(第二章第一節第一の注(3)参照)そこで徴収法(それは、実質的にそのまま通則法に受け継がれた)では、旧徴収法の連帯納付義務の考え方を捨てて、単に相続によって得た財産の価額を限度として他の相続人の納付すべき国税につき納付責任を負うこととされた⁽¹⁾。このことは、その法律上の性格、内容についてはほとんどよ、納付責任の額のきめ方ないし徴収手続についても、かえってその解釈上に混乱を生じさせる結果になつたのではないかとさえ考えられる。

3 そこで、以下、通則法五条三項の規定を中心に考察を加えたい。

まず、納付責任の法律上の性格、内容については、同項の規定の立法の経過をふりかえり、立法の趣旨、目的を明らかにして、そこからあるべき同規定の解釈を大胆に構成してみたい。この場

相続による国税の納付義務の承継

合、すでに確立している私法上の法律体系の中から納付責任に類似する法律関係のすべてを抽出し、これらと納付責任とを個別に比較検討することにより、納付責任の法律上の性格、内容を浮きぼりにしてみることにする。

次いで、納付責任の額のきめ方ないし徴収手続についても、租税法における類似の規定、たとえば限定承認をした相続人からの国税の徴収手続ないし第二次納税義務者または保証人等からの国税の徴収手続等の規定を分析検討し、これらのうちのどの規定が納付責任の徴収手続として最も不都合が少なく類推適用できるか等について考察してゆきたい。

(注)

(1) 大蔵省主税局「租税徴収制度調査会第三九回速記録」四頁。

(2) 租税徴収制度調査会答申第三の三。

(3) 国税庁「国税徴収法逐条通達(昭昭三〇年二月)」四条ノ

一關係二九。

第二章 納付責任の法的性格

第一節 通則法五条の立法経緯

第一 租税徴収制度調査会での審議内容

1 通則法五条の規定は、徴収法二七条の規定を受け継いだもので、表現上若干の差異はあるが、実質的には同様のことを規定している。そして徴収法二七条の規定は、租税徴収制度調査会の答申に基づいて制定されたものであり、納付責任の制度は、徴収法制定の際はじめ設けられたものである。そこで、以下、租税徴収制度調査会における審議経過をふり返ってみることとしよう。

2 租税徴収制度調査会第三九回総会では、相続と租税に関して、まず次の問題が提起された。⁽¹⁾すなわち、相続人が二人以上ある場合の納税義務の承継について、次の甲乙二案を組上にのせ、そのいずれによるかが審議された。もちろんいずれの案においても、相続人が限定承認をしたときは相続財産を限度とすることが前提となっている。

(甲案) 「各相続人は、不可分債務としてすべて無限に承継することとし、各相続人の負担すべき部分をこえて納付した額については、内部的に相互に求償させる。」

(乙案) 「各相続人は、相続分に応じて按分して承継するが、各相続人は相続した積極財産の範囲で、他の相続人の租税の納付責任を負う。この場合において、相続分に応じて承継

した額をこえて納付した者は、そのこえる額につき他の相続人に対して求償権を有するものとする。」

そして、以上の案の前提として、相続人が二人以上ある場合における一般債務の承継について、次の判例、学説が紹介されている。⁽²⁾

(1) 相続債務は、不可分債務となる説

未弘「判例民事法(大正二十一年一〇〇号事件評釈)」p 四二九
と四三〇、末川「民法研究」二巻 p 五三一

(2) 相続債務は、相続分に応じて分割されるとする説

我妻・立石「親族法相続法コンメンタール」p 四一八〜四二〇
Q、中川「註釈民法全書」p 一五二、一五三、大正九年二月二日大判、昭和五年二月四日大判

(3) 相続債務は、連帯債務となる説

穂積「相続法大意」p 七〇、七一、民法九四一、九四二、九四八、九五〇

3 2の甲乙二案についての同総会での提案理由の説明は、それぞれの問題点を要領よく摘出していると考えられるので、次にその内容を紹介しておこう。

現行制度は、相続によって得た財産の価額によって按分をし、相続によって得た財産の価額の限度で互に連帯納付義務を負うこととしている。この場合、相続によって得た財産とは相続財産のうち積極財産を指すと解釈しているが、積極財産がない場合には按分できないという問題があり、また連帯納付義務についても、連帯の仕方によってはその納付の効果について疑義を生ずる場合がある⁽³⁾。そこで、この難点を少なくするため、相続分に応じて按分をし、同時に積極財産の範囲で他の相続人の租税についても納付責任を負うこととしたのが乙案である。

甲案は、相続債務は不可分債務となるとする末弘博士の説に基づくものである。

4 同總會での審議の主な内容をいえるは、

(1) 甲乙両案の採否については、末弘博士が解釈された当時は相続税は遺産課税方式であったが、現在は遺産取得課税方式であるというように、当時と法制が異なっているから、現行法制に従えば乙案によるほかはないとの理由で、基本的には乙案採用とされた。ただ、求償権に関する事項は、当然の事理であるとして削除された。

相続による国税の納付義務の承継

(2) 相続した積極財産と納付責任との関係については、①まず相続財産から徴収し、残額を相続分に応じてあん分するとする見解、②固有の税額のほかに、財産の限度で他の相続人の租税の納付責任を負うとする見解および③財産の価額が固有の税額をこえるときに限り、そのこえる額を限度として、他の相続人の租税の納付責任を負うとする見解の三つに分かれたが、旧徴収法四条ノ二の規定についての当時解釈を尊重して、相続によって得た財産の価額と固有の国税とのいずれか大きい方の金額の範囲内で各相続人から被相続人の租税を徴収できるとされた。

(3) 相続分については、指定相続分を考慮するか否かで意見が分かれたが、民法の大原則を破ることはできないとの理由で、指定相続分をも考慮することとされた。

(注)

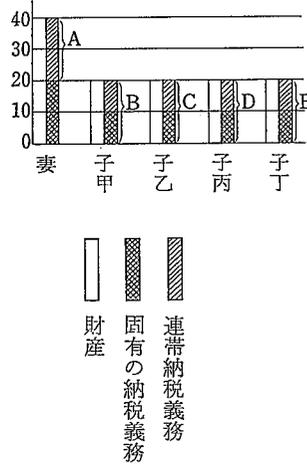
(1) 大蔵省主税局「租税徴収制度調査会第三九回速記録」四頁以下。

(2) 租税徴収制度調査会「租税徴収制度調査会答申(参考資料)」五〇頁。

(3) 相続財産 一一〇万円

相続による国税の納付義務の承継

税金	六〇万円	税金	二〇万円
妻	$\frac{1}{3}$ 財産四〇万円	税金	二〇万円
子四人	$\frac{1}{6}$ 財産二〇万円	税金	二〇万円



妻の連帯分二〇万円（Aの部分）の納付の効果が子に及ぶとすれば、子の固有分および連帯分（BCDEの部分）は全部消滅し、六〇万円の税金に対し、妻分四〇万円しか徴収できないことになる。

（4）国税庁「国税徴収法逐条通達（昭和三〇年二月）」四条ノ二関係二八。

第二 相続と租税の問題点の整理と答申

1 前記総会で審議された結果、二人以上の相続人が限定承認を

しない場合の納税義務の承継は、法定相続分または指定相続分によりあん分して承継することとされたが、各相続人の相続した積極財産の価額が承継にかかる租税債務の額をこえる場合の租税債務の承継方法について、さらに次の二案が審議の対象とされることとなった。

（甲案）「法定相続分または指定相続分により分割された租税債務を承継するが、相続した積極財産の価額がその租税債務をこえるときは、その範囲で他の相続人の租税債務について連帯納付責任を負う。」

（乙案）「被相続人の租税債務の全額について連帯納付義務を負うが、その責任は、法定相続分または指定相続分により分割された金額または相続した積極財産の価額のうち、いずれか大きい金額を限度とする。」

2 以上の問題についての昭和三十三年一月二八日の答申の内容を必要な範囲において次に引用しておこう。

「現行制度によれば、相続の開始があった場合には、相続人および相続財産法人は、被相続人の納税義務を無限に承継すること原則とし、限定承認をした相続人は、相続によって得た財産の

限度で承継するが、相続人が二人以上あるときは、その相続によって得た財産の価額にあん分して計算した税額を承継することとし、その相続によって得た財産の価額の限度において、その納付すべき税額につき互に連帯して納付する義務を有する旨を規定しているほか、徴収手続については、規定を欠いている。

しかし、相続による納税義務の承継につき、民法の相続制度と一層調整を図るとともに徴税の合理化に資するため、相続人が限定承認をしない場合の納税義務の承継および徴税処分は、次によるべきである。

1 相続による納税義務の承継

(1) 指定相続分があるときは、その相続分に応じてあん分して承継する。

(2) 指定相続分がないときは、法定相続分に応じてあん分して承継する。

(3) 特別受益者の相続分については考慮せず、前記の原則による。

(4) 相続した積極財産の価額がその承継した租税債務をこえるときに限り、その範囲で他の相続人が承継した租税債務につ

相続による国税の納付義務の承継

いて納付責任を負う。」

(注)

(1) 大蔵省主税局「租税徴収制度調査会主要審議資料」四三三頁。

第二節 納付責任と他の相続人の承継国税との関係

第一 納付責任と債務なき責任

1 通則法五条三項が「……他の相続人が……承継する国税を納付する責めに任ずる。」と規定していることから、納付責任は民法上の物上保証に類似したいわゆる債務なき責任であるとする見解がある⁽¹⁾。はたして納付責任は債務なき責任であろうか。

思うに、現代法において第三者の財産が債務の引当てとなるのは、その第三者が債務を負担している(人的担保)か、またはその第三者の財産上に担保物権が存在している(物的担保)場合に限られる。しかるに、納付責任を債務なき責任であるとする、次のような不都合が生ずる。

(1) 納付責任を負う者は債務を負わないから、国はその者に対して直接納付の請求をすることができない。

(2) 納付責任を負う者は徴収法上の納税者に該当しないから、国はその者について財産の差押えや交付要求をすることができ

ず、また納付責任の額を優先徴収することもできない。(徴収法二
条六号、九号、四七条一項、八二条一項、八条参照)。

(3) 納付責任を負う者に還付金または過誤納金(以下「還付金
等」という。)が生じても、これを納付責任の額に充当すること
ができない。ただし、充當の規定の働か余地がない(通則法五七
条一項参照)からである。

2 しからば、納付責任は債務を伴った責任であると解すべきも
のか。

「責めに任ずる」と規定しているものに、民法四四六条(保証
人の責任)がある。そして、債務と責任の関係については、「現
代の私法学は責任の中に債務の関係を構成し、保証債務に関する
法規から概念的に債務関係を抽出している。債権法の領域に於て
は、債務なき独立したる責任はなく、責任があれば必ずそのもと
に債務関係が構成されている。債務なき責任は、人的または財産
的責任の範囲内に現われる形態ではなく、物的責任の範囲に於て
現出する形態である。債務なき責任は実質は物的責任の問題であ
り、担保物権の問題である。」⁽²⁾とされ、保証人は、単に主たる債
務の責任だけを負担するものではなく、主たる債務と同一内容を

有する別個の債務を負担するとされている。⁽³⁾

かくて、納付責任は、債務なき責任ではなく、債務を伴った責
任、すなわち他の相続人の債務(納税義務)と同一内容を有する
別個の債務を伴うものであると解すべきである。

(注)

(1) 吉田二郎他編「新補改訂新国税徴収法精解」二五六頁。

(2) 石田文次郎「財産法における動的理論」三六〇頁。

(3) 我妻 栄・有泉 亨「民法Ⅱ債権法(法学テキスト2)」一

〇六頁。

第二 納付責任と他人の債務の弁済責任

1 納付責任が他の相続人の債務と同一内容を有する別個の債務
を伴うものであるとしても、その債務と他の相続人の債務との関
係については、通則法は明確な規定を欠いている。そのため、こ
れについては、類縁または同旨の事項を規定する他の法律の規定
を類推適用するか、あるいは条理にしたがって解釈せざるをえな
い。

2 納付責任は、他人の国税を納付する義務である。そして、他
人の国税を納付する義務としては、納付責任のほかに第二次納税
義務、保証義務、負担部分をこえる連帯納税義務および連帯納付

責任がある。ところが、これらの法律関係の多くは、民法の連帯債務に関する規定や保証債務に関する規定を準用（通則法八条）ないし類推適用し⁽¹⁾、あるいはその解釈を参考として解釈されている。とすると、納付責任の法的性格、内容を考察するについても、租税法上の類似の規定やその解釈を参考とするより、既に法律体系の確立している私法上の類似の法律関係の規定を類推適用し、あるいはその解釈を参考とする方が、より直截で、かつ、妥当であろう。

3 納付責任は、他の相続人の承継国税を納付する責任であるから、私法上の他人の債務を弁済する責めに任ずる法律関係に対応する。

ところで、判例は、「他人ノ債務ヲ弁済スルノ責ニ任スル法律関係トシテハ保証、債務者ニ代リテ弁済ヲ為スノ契約、債務ノ引受又ハ債務者ノ更替ニ因ル債務ノ更改アリ⁽²⁾」としている。ここに「債務者ニ代リテ弁済ヲ為スノ契約」とは、履行の引受または併存的債務引受をいうものと解される。したがって、この判例に従えば、他人の債務を弁済する責めに任ずる私法上の法律関係としては、次のものがあげられる。⁽³⁾

相続による国税の納付義務の承継

(1) 保証（民法四四六条以下）

イ 普通の保証

ロ 連帯保証

(2) 履行の引受

(3) 債務引受

イ 免責的債務引受

ロ 併存的債務引受（重疊的債務引受）

(4) 債務者の交替による更改（民法五一三条一項、五一四条）

さらに、連帯債務は、債権者に対する関係では各自全額を支払うべき義務であるが、その負担部分をこえる部分は、他人の債務を弁済する実質を有する。そこで、ここでは、連帯債務をも含めて考察を進めてみたい。

4 履行の引受、免責的債務引受および債務者の交替による更改は、第三者が本来の債務者と併立して同一内容の債務を負担するものではない。ところが、納付責任を有する者は、他の相続人の債務と同一内容を有する別個の債務を負担するものである。この点において、履行の引受、免責的債務引受および債務者の交替による更改は、納付責任とはその本質を異にするから、これらの法

律関係は、ここに検討の価値を有しない。そこで、以下、保証（普通の保証および連帯保証）、併存的債務引受および連帯債務に焦点を合わせて検討していこう。

（注）

（1） 国税庁「国税徴収法基本通達（昭和四一年八月）」三二条関係

係二五、東京地判昭和三九年三月二六日判例時報三七二号八

頁。

（2） 大判明治四五年二月七日民録一八輯七八頁。

（3） 谷口知平・加藤一郎共編「民法演習Ⅲ」一四七頁。

第三 納付責任と保証、併存的債務引受または連帯債務との関係

1 担保的機能

保証は、主たる債務者がその債務を履行しない場合に保証人がその履行の責めに任ずることによって主たる債務を担保するもの⁽¹⁾、併存的債務引受は、本来の債務者の債務（原債務ともいう）の効力を確保する作用を有するもの⁽²⁾、連帯債務は、債務全額の支払を確実にすることを目的とする制度である⁽³⁾。納付責任も、他の相続人の承継国税の徴収を確実にし、これを担保するためのもの⁽⁴⁾である。

このように、担保的機能を有する点では、納付責任は、保証、

併存的債務引受および連帯債務のいずれとも類似する。

2 債務の個数および内容の同一性

保証債務または併存的債務引受による債務は、主たる債務または原債務と同一内容を有するものであるが、法律的には、主たる債務または原債務と別個の債務であり⁽⁵⁾、連帯債務もまた、各債務者が同一内容の債務を負担するものであるが、債務者の数に応じた数個の債務である⁽⁶⁾。そして納付責任も、他の相続人の債務と同一内容の債務であるが、成立要件、成立時期および態様を異にするから、他の相続人の債務とは別個の債務であると解される。

3 債務の一部についての成立の可否

保証人または併存的債務引受人は、主たる債務または原債務の一部についても保証または引受けをすることができ⁽⁷⁾、連帯債務は、債務額に差異があってもよいとされている⁽³⁾。納付責任は、もちろん他の相続人の承継国税の一部についても成立する。

4 債務者または債務者以外の者による弁済の効果

主たる債務または原債務が弁済（これと同一視すべき代物弁済、供託等を含む。以下同じ。）による債権者の満足によって消滅したときは、保証債務または併存的債務引受による債務はいず

れも消滅し、⁽⁸⁾連帯債務者の一人が弁済をしたときは、他の債務者も債務を免れる。⁽⁹⁾そして他の相続人の承継国税が納付(還付金等の充当を含む。以下同じ。)によって消滅したときは、納付責任もその存在意義を失って消滅する。

このことは、保証人、併存的債務引受人または納付責任を有する者が保証債務、併存的債務引受による債務または納付責任を弁済または納付したときの主たる債務、原債務または他の相続人の承継国税についても同様である。

5 成立原因

保証は、法律行為によってのみ成立し⁽¹⁰⁾ 併存的債務引受および連帯債務は、法律行為または法律の規定(併存的債務引受について、民法六一三条、商法二八条等。連帯債務について、民法七一九条、商法八〇条等)によって成立する。⁽¹¹⁾そして納付責任は、法律の規定(通則法五条三項)によってのみ成立する。

このように、成立原因については、納付責任は、併存的債務引受および連帯債務と共通点を有するが、保証とは異なるものがある。

6 債務者の債務の存在の必要性

相続による国税の納付義務の承継

保証契約または併存的債務引受が有効に成立するためには、主たる債務または原債務が有効に存在することが必要であるが、⁽¹²⁾連帯債務は、債務者の一人について法律行為の無効または取消しの原因があっても、他の債務者の債務の効力には影響を及ぼさない(民法四三三条)。そして納付責任は、その成立に他の相続人の承継国税の存在が必要である。

7 補充性

併存的債務引受による債務および連帯債務には、補充性は認められないが、⁽¹³⁾保証債務には、連帯保証の場合を除き、補充性が認められる。⁽¹⁴⁾

多数当事者の債権関係において、保証債務にだけ補充性が認められるのは、保証が一般に親族関係その他の情実的關係にもとずく人情義理などによって、または自己が何らの負担も負わないで済むと軽信して、しかも無償で引き受けられる場合が多いことから、保証人に催告の抗弁権と検索の抗弁権を与えるのが適當であるとして、特段の規定(民法四五二条、四五三条、四五五条)を置いたからであるとされている。⁽¹⁵⁾しかし、補充性は、連帯保証には認められないことからいっても、保証債務に不可欠のものでは

ない。⁽¹⁵⁾

このように、債務者以外の者の債務に補充性を認めるか否かは、もっぱら立法政策の問題である（事実、保証債務の補充性の内容については、各国の立法例には、それぞれ少なからぬ差異がある⁽¹⁶⁾）から、実定法に特段の規定がないものには、補充性は認められないと解される。したがって、補充性を認める特段の規定のない納付責任には、立法論としてならともかく、解釈論としては補充性は認められない。

かくて、納付責任は、補充性の有無については、連帯保証、併存的債務引受および連帯債務と類似するが、普通の保証とは相違する。

8 債務者の有する抗弁権の援用の可否

保証人または併存的債務引受人は、債務者がその債務関係に基づいてもつていた抗弁権、たとえばその債務の不成立、取消し、一部弁済等による抗弁権または同時履行の抗弁権はすべて援用することができるが、連帯債務者は、反対債権を有する他の債務者の負担部分について相殺を援用することができる（民法四三六条二項）だけで、各債務者が別個独立の債務を負担することから、一

般的な抗弁権を援用することはできないとされている。⁽¹⁸⁾

ところで、納付責任を有する者は、他の相続人の債務とは別個の債務を負担するが、その債務は、別個独立の債務ではない。したがって、納付責任を有する者は、他の相続人の承継国税の効力を制限する抗弁権、たとえば他の相続人の承継国税が納付、更正の取消し等によって消滅したこと、その国税の納期限が到来していないこと、他の相続人の還付金等があること等はすべて援用することができる⁽¹⁹⁾と解される。

9 債務者に対する請求の効力

主たる債務者または連帯債務者の一人に対する請求は、保証人または他の連帯債務者に対しても効力を生ずる（民法四五七条一項、四三四条）。原債務者に対する請求については、判例は絶対的効力を生ずるとしているが、学説には、併存的債務引受の法的性格について連帯債務説⁽²⁰⁾と不真正連帯債務説⁽²¹⁾があり、前者は、原則として絶対的効力を生ずるとし、後者は、原則として相対的効力のみを生ずるとする。⁽²²⁾

思うに、多数当事者の債権関係（分割債権関係を除く）において、債務者の一人について生じた事由で債権の目的を達成させ

るものは、どの債務者について生じたかを問わず絶対的効力を生ずることは当然であるが、それ以外の事由については、これに絶対的効力を認めるか否かはもっぱら立法政策の問題である（各国の立法例には差異がある⁽²³⁾）から、実定法に特段の規定がない場合には、原則として、相対的効力のみを生ずると解すべきであろう。

主たる債務者または連帯債務者の一人に対する請求に絶対的効力を認める規定（民法四五七条一項、四三四条）の存在がこのことを立証しているといえないだろうか。

しかるに、納付責任については、他の相続人に対する請求に絶対的効力を認める明文規定がないから、この場合には、むしろその絶対的効力を生ずる余地がないとすべきものであろう。

とすると、納付責任は、債務者に対する請求の絶対的効力の有無については、保証、連帯債務説による併存的債務引受および連帯債務と相違するが、不真正連帯債務説による併存的債務引受とは類似することになる。

10 債務者に対する時効中断の効力

主たる債務者に対する時効の中断は、保証人に対してもその効

相続による国税の納付義務の承継

力を生ずる（民法四五七条一項）が、原債務者または連帯債務者の一人に対する時効の中断（請求によるものを除く。以下同じ）は、併存的債務引受人または他の連帯債務者に対してはその効力を生じない⁽²⁴⁾。

このように、保証についてだけ債務者に対する時効の中断に絶対的効力が認められるのは、債権の担保を確保するために特に明文をもって規定したからであって、保証債務の附従性から生ずる当然の効果ではないとされている⁽²⁵⁾。

しかるに、納付責任については、他の相続人に対する時効の中断に絶対的効力を認める明文の規定がないから、他の相続人に対する時効の中断は、納付責任を有する者に対してはその効力を生じないと解される。

11 債務者の債務の免除または時効消滅の効力

主たる債務が免除されたときまたは時効で消滅したときは、保証債務も消滅し⁽¹⁴⁾、連帯債務者の一人のためにその債務が免除されたときまたは消滅時効が完成したときは、その債務者の負担部分については他の債務者もまた義務を免れる（民法四三七条、四三九条）。原債務の免除または時効消滅については、判例および連

帯債務説は絶対的効力を有するとしているが、不真正連帯債務説はこの点を明らかにしていない。²⁷⁾

ところで、主たる債務の免除または時効消滅によって保証債務が消滅するのは、明文の規定によるのではなく、保証債務が主たる債務のために存し自存の目的を有しないことから当然に生ずる効果であるとされている。一方、連帯債務について免除または時効の絶対的効力の規定（民法四三七条、四三九条）があるのは、各債務者が負担する債務が別個独立の債務であることおよび効力の相対性の原則の規定（民法四四〇条）があることとの関連においてその意義を有するものである。

この点納付責任は、保証債務と同様に、他の相続人の承継国税のために存し自存の目的を有しないものであるから、他の相続人の承継国税が免除され、または時効で消滅したときは、明文の規定の有無にかかわらず、納付責任も当然に消滅すると解される。

とすると、納付責任は、債務者の債務の免除または時効消滅の絶対的効力の有無については、保証、連帯債務説による併存的債務引受および連帯債務と類似するが、不真正連帯債務説による併存的債務引受とは類似するか相違するか明らかでない。

12 債務者以外の者に対する請求の効力

連帯債務者の一人に対する請求は、他の債務者に対してもその効力を生ずる（民法四三四条）が、併存的債務引受については、連帯債務説は原則として絶対的効力を生ずるとするが、不真正連帯債務説は原則として相対的効力のみを生ずるとする。²²⁾ また、保証人に対する請求は、連帯保証の場合を除き、主たる債務者に対してはその効力を生じない。²⁸⁾

債務者以外の者に対する請求は、債務者に対する請求と同様に、相対的効力のみを生ずるのが原則であり、連帯債務者の一人、連帯債務説による併存的債務引受人または連帯保証人に対する請求に絶対的効力を生ずるのは、明文の規定（民法四三四条、四五八条）によるものである。

この点は、納付責任については明文の規定がないから、納付責任を有する者に対する請求は、他の相続人に対してはその効力を生じないと解される。

13 債務者以外の者に対する時効中断の効力

保証人、併存的債務引受人または連帯債務者の一人に対する時効の中断は、主たる債務者、原債務者または他の連帯債務者に対

してはその効力を生じない。⁽²⁹⁾

このように、いずれの場合にも債務者以外の者に対する時効の中断に絶対的効力が生じないのは、時効の中断が債権の目的を達成させるものではないからである。

この点は、納付責任についても同様であるから、納付責任を有する者に対する時効の中断は、他の相続人に対してはその効力を生じないと解される。

14 債務者以外の者の債務の免除または時効消滅の効力

保証債務または併存的債務引受人の債務が免除され、または時効で消滅しても、主たる債務または原債務に影響を及ぼさず⁽³⁰⁾、連帯債務者の一人のためにその債務が免除されまたは消滅時効が完成しても、その債務者の負担部分をこえる部分については、他の債務者の債務に影響を及ぼさない(民法四三七条、四三九条)。

債務者以外の者の債務の免除または時効消滅に絶対的効力を生じないのは、それが債権の目的を達成させるものではないからである。このことは、納付責任についても同様であるから、納付責任が免除され、または時効で消滅しても、他の相続人の承継国税には何ら影響を及ぼさないと解される。

相続による国税の納付義務の承継

とすると、納付責任は、債務者以外の者の債務の免除または時効消滅の絶対的効力の有無については、保証、併存的債務引受および連帯債務のいずれとも類似する。

15 求償権

保証人または併存的債務引受人が弁済をしその他自分の出捐で債務を消滅させたときは、これらの者は、主たる債務者または原債務者に対して求償権を取得し⁽³¹⁾、連帯債務者の一人が債務を弁済しその他自分の出捐で共同の免責を得たときは、その者は、他の債務者に対して、各自の負担部分に応じて求償することができる(民法四四二条)。また、納付責任を有する者が納付責任の額を納付したときは、その者は、これによって承継国税の納付義務を免れた他の相続人に対して求償権を取得する(第一節第一の4の(1)参照)。

16 以上、納付責任と保証、併存的債務引受および連帯債務とを、その特徴的な点にスポットをあてながらそれぞれ類比をしてきたところであるが、検討の結果を参考までに一覧表にしてみよう。

相続による国税の納付義務の承継

補充性を有しない。	他の相続人の承継国税の存在を前提として成立する。	法律の規定によつてのみ成立する。	納付責任の承継も消滅する。	他の相続人の承継国税の納付によつて消滅する。	他の相続人の承継国税の一部によつて成立することがある。	他の相続人の承継国税とは別個の債務である。	他の相続人の承継国税と同一内容の債務である。	他の相続人の承継国税を担保する機能を有する。	納付責任の法的性格	
									保証	保証
×	○	×	○	○	○	○	○	○	普通 保証	連帯 保証
○	○	△	○	○	○	○	○	○	連帯 債務	併存的債務引受 不正連 帯債務説
○	×	△	○	○	○	○	○	○	連帯 債務	連帯 債務

他の相続人の有する抗弁権を援用できる。	○	○	○	○	○	○	×	×	○
他の相続人に対する請求は絶対的効力を生じない。	○	○	○	○	○	○	○	×	○
他の相続人に対する時効の中断は絶対的効力を生じない。	○	○	○	○	○	△	△	○	○
他の相続人の承継国税の免除によつて消滅する。	○	○	○	○	○	○	○	○	×
他の相続人の承継国税の時効完成によつて消滅する。	○	○	○	○	○	○	○	○	○
納付責任を有する者に対する請求は絶対的効力を生じない。	○	×	○	○	○	○	○	○	×
納付責任を有する者に対する時効の中断は絶対的効力を生じない。	○	○	○	○	○	○	○	○	○
納付責任の免除は絶対的効力を生じない。	○	○	○	○	○	○	○	○	○
納付責任の時効完成は絶対的効力を生じない。	○	○	○	○	○	○	○	○	○
納付責任の額を納付した者は他の相続人に対しても請求権を取得する。	○	○	○	○	○	○	○	○	○

(備考)

○ 納付責任と類似する。

× 納付責任と相違する。

△ 納付責任と一部共通する。

△ 納付責任と類似するか相違するか明らかでない。

(注)

(1) 我妻 栄「新訂債権総論(民法講義Ⅳ)」四四七頁。

(2) 大判大正一五年三月二五日民集五卷二一九頁。

(3) 我妻 栄「前掲書」四〇六頁。

(4) 志場喜徳郎他編「国税通則法精解」一五三頁。

(5) 我妻 栄「前掲書」四五〇、五七四頁。

(6) 我妻 栄「前掲書」四〇二頁。

(7) 保証について、我妻 栄「前掲書」四六七頁。併存的債務引

受について、近藤英吉・柚木 馨「註釈日本民法(債権編総

則)中巻」四七七頁。

(8) 保証について、我妻 栄「前掲書」四四九頁。併存的債務引

受について、長崎控判大正二三年二月二日法律新聞二二三七

号一七頁。

(9) 我妻 栄「前掲書」四一一頁。

(10) 我妻 栄「前掲書」四五四頁。

(11) 併存的債務引受について、近藤英吉・柚木 馨「前掲書」四

九八頁。連帯債務について、我妻 栄「前掲書」四〇四頁。

(12) 我妻 栄「前掲書」四五八頁。

相続による国税の納付義務の承継

(13) 併存的債務引受について、四宮和雄「総合判例研究叢書民法

(14)」六〇頁。連帯債務について、樺 寿夫「総合判例研究叢

書民法(16)」三八頁。

(14) 我妻 栄「前掲書」四五一頁。

(15) 来栖三郎「民法第三部講義案(債権総論(一)) (昭和四二

年二月刊)」一五頁。

(16) 我妻 栄「前掲書」四七八頁。

(17) 我妻 栄「前掲書」四八一、五七〇頁。

(18) 柚木 馨「判例債権法総論(下巻)」一三三頁。

(19) 朝鮮高判昭和一五年七月一六日法律評論二九卷民法九六五

頁。

(20) 鳩山秀夫「増訂改訂日本債権法(総論)」三八二頁。

(21) 我妻 栄「前掲書」五七七頁。

(22) 西村信雄編「注釈民法(債権(2))」四七三頁。

(23) 我妻 栄「前掲書」三八四、四一一頁。

(24) 併存的債務引受について、近藤英吉・柚木 馨「前掲書」四

七〇、四七八頁。連帯債務について、我妻 栄「前掲書」四二

四頁。

(25) 於保不二雄「債権総論(法律学全集20)」二四九頁。

(26) 最高判昭和四一年二月二〇日判例時報四七五号三三三頁。

(27) 近藤英吉・柚木 馨「前掲書」四七九頁。

(28) 我妻 栄「前掲書」四八七、五〇二頁。

(29) 保証および連帯債務について、我妻 栄「前掲書」四八七、

四二四頁。併存的債務引受について、近藤英吉・柚木 馨「前掲書」四七〇、四七八頁。

(30) 保証について、我妻 栄「前掲書」四八七頁。併存的債務引受については、連帯債務説と不真正連帯債務説のいずれによっても、引受人には負担部分がないから、引受人の債務が時効で消滅しても原債務者に対しては影響を及ぼさないと解される。

(31) 保証について、民法四五九条以下。併存的債務引受について、西村信雄編「前掲書」四七四頁。

第四 納付責任と民法との関係

1 前述のように、納付責任の法的性格は、保証、併存的債務引受または連帯債務のいずれにもおおむね類似しているが、そのいずれとも完全には一致していない。しいてこれを求めるとすれば、併存的債務引受に最も類似しているといえよう。

ところが、併存的債務引受は、民法の明文規定により定められているものではないから、いかなる法規がこれに適用されるべきかは必ずしも明確ではない。判例は原則として連帯債務の関係を生ずるとするが、学説には、連帯債務説と不真正連帯債務説とがある。そして、「之を何れに解するとも、連帯債務に関する第四三二条、第四三五条、第四三六条第一項、第四四〇条、第四四一

条が、併存的債務引受に適用せらるることは疑ひの余地なく（反之、四三三条の適用の余地はない）、併存的債務引受が、不真正連帯債務関係を生ぜせしむるものとすれば、第四三四条、第四三六条第二項、第四三七条、第四三八条、第四三九条の適用の有無につき、頗る疑義を生ずるであろう¹⁾。」といわれている。

かくて、併存的債務引受に連帯債務に関する規定の全部または一部が適用されるとすれば、これらの規定は、租税債務の特質に抵触しない限り併存的債務引受に類似する納付責任にも類推適用してさしつかえないのではあるまいか。

2 そこで、まず、連帯債務に関する規定のうち併存的債務引受到適用されることに疑いの余地がないとされる規定について、租税債務の特質に抵触しないかどうかを個別に検討してみよう。

(1) 民法四三二条（連帯債務者に対する請求）、四四〇条（効力の相対性の原則）および四四一条（債務者の破産）の規定は、国税の連帯納付義務に準用されている（通則法八条）から、もちろん租税債務の特質に抵触しない。したがって、これらの規定は、納付責任にも類推適用されると解される。

(2) 租税債務には更改や相殺は認められていないから、民法四

三五条（更改の絶対的効力）および四三六条一項（相殺の絶対的効力）の規定は、納付責任には類推適用の余地がない。

3 次に、連帯債務に関する規定のうち併存的債務引受への適用の有無につき疑義があるとされる規定について、納付責任への類推適用の可否を考察してみよう。

(1) 民法四三四条（請求の絶対的効力）の規定は、国税の連帯納付義務に準用されている（通則法八条）から租税債務の特質に抵触はしないが、他の相続人または納付責任を有する者に対する請求には絶対的効力を生じないと解される（第三の9、12参照）から、納付責任には類推適用されないと解される。

(2) 民法四三七条（免除の絶対的効力）および四三九条（時効の絶対的効力）の規定は、国税の連帯納付義務に準用されている（通則法八条）から、租税債務の特質に抵触しない。ところが、納付責任については、他の相続人の承継国税の免除または時効消滅は絶対的効力を生ずる（第三の11参照）が、納付責任の免除または時効消滅には絶対的効力は生じない（第三の14参照）と解される。しかし、納付責任の免除または時効消滅に絶対的効力を生じないのは、納付責任を有する者に負担部分がないことから結果

的に理由づけられるに過ぎないのであって、理論上は必ずしもその絶対的効力を否定するものではないであろう。とすると、これらの規定は、納付責任にも類推適用されると解される。

(3) 租税債務には相殺や混同は認められていないから、民法四三六条二項（相殺の援用）および四三八条（混同の絶対的効力）の規定は、納付責任には類推適用の余地がない。

4 連帯債務に関する規定には、以上のほかに、民法四四二条から四四五条までの規定があるが、これらの規定は、併存的債務引受到適用されるか否かが明らかでないので、次に、これらの規定の納付責任への類推適用の可否について考察しよう。

(1) 民法四四二条から四四四条まで（弁済した債務者の求償権等）の規定は、国税の連帯納付義務に準用されている（通則法八条）から、租税債務の特質に抵触しない。また、納付責任の額を納付した者は、これによって納税義務を免れた他の相続人に対して求償権を取得すると解されている（第一節第一の4の(1)参照）。したがって、これらの規定は、納付責任にも類推適用されると解される。

(2) 租税債務には連帯の免除がされることはないから、民法四

四五条（連帯の免除と償還無資力者の負担部分）の規定は、納付責任には類推適用の余地がない。

5 以上の考察の結果を整理すると、納付責任には、連帯債務に關する民法四三二条、四三七条および四三九条から四四四条までの規定が類推適用されることになる。

(注)

(一) 近藤英吉・柚木 馨「註釈日本民法（債権編總則）中巻」四五八頁。

第三節 納付責任または承継国税の納付が他の相続人の債務の額に及ぼす影響

他の相続人の承継国税が納付されると納付責任も消滅し、納付責任の額が納付されると他の相続人の承継国税も消滅することについては前述した（第二節第三の4参照）。しかし、ここでは、その対応して消滅する債務の額がいくらとなるかについては必ずしも明確にされなかったし、延滞税がどうなるかについては検討外においた。そこで、次にこの点につき考察する。

第一 他の相続人が一人の場合

1 納付責任の額が他の相続人の承継国税の額に等しい場合

他の相続人の承継国税の額の全部または一部が納付された場合は、納付責任も他の相続人の承継国税の納付額だけ消滅する。そして、他の相続人の承継国税にかかる延滞税の額が確定したときは、納付責任の額は、相続によって得た財産の価額からその相続人の承継国税の額を控除した額（以下「納付責任の限度額」という）の範囲で、その確定した延滞税相当額だけ増加する。

また、納付責任の額の全部または一部が納付された場合は、他の相続人の承継国税も納付責任の納付額だけ消滅する。そして、他の相続人の承継国税にかかる延滞税の額が確定したときは、納付責任の額は、納付責任の限度額から納付責任の納付額を控除した額の範囲で、その確定した延滞税相当額だけ増加する。

2 納付責任の額が他の相続人の承継国税の額に満たない場合

(1) 納付責任の額の全部または一部が納付された場合は、他の相続人の承継国税も納付責任の納付額だけ消滅する。この場合には、他の相続人の承継国税にかかる延滞税の額が確定しても、納付責任の額には影響がない。

これに反し、他の相続人の承継国税の全額が納付された場合は、納付責任もその全額が消滅するが、他の相続人の承継国税に

かかる延滞税の額が確定したときは、納付責任の額は、納付責任の限度額の範囲で、その確定した延滞税相当額だけなお存続する。

(2) 他の相続人の承継国税の額の一部が納付された場合は、納付責任は、その額が他の相続人の承継国税の未納額をこえることとなるときに限り、そのこえる額だけ消滅する。そして、他の相続人の承継国税にかかる延滞税の額が確定したときは、納付責任の額は、納付責任の限度額の範囲で、その確定した延滞税相当額だけ増加する。

第二 他の相続人が二人以上の場合

1 納付責任の額が他の相続人の承継国税の合計額に等しい場合
他の相続人の承継国税の合計額の全部または一部が納付された場合および納付責任の全額が納付された場合は、他の相続人が一人の場合と同様である。

ところが、納付責任の額の一部が納付された場合は、他の相続人の承継国税も納付責任の納付額だけ消滅するが、どの相続人の承継国税がどれだけ消滅するかについては問題がある。

思うに、この問題は、納付責任の額の納付の効果を、相対的連帯免除がされた場合の連帯の免除を受けなかった者のした弁済の

相続による国税の納付義務の承継

効果に準じて理解するか、弁済の充當に準じて理解するかによつて、その結論を異にする。

前者によれば、納付責任の納付額を他の相続人の承継国税の額に充ててあん分した額だけ、各相続人の承継国税が消滅することになる。^①

後者によれば、納付責任の額を納付した者が指定した承継国税（その指定がないときは、税務官庁が指定した承継国税）が、納付責任の納付額だけ消滅することになる。^② もっとも、税務官庁のする指定は、し意的であるべきではなく、合理的な基準として民法四八九条（法定充當）の規定の趣旨を尊重してなされるべきものであろう。

ところで、この問題については、次の理由により、後者によるべきであると考えられる。

イ 納付責任の額を納付する者のする指定を排除する合理的な理由がないこと。

ロ 相続人が遺産の分割をする場合には、被相続人の国税の納付方法についても協議するのが通例であるから、法令に抵触しない限り、その協議の内容を尊重することが適當であること。

相続による国税の納付義務の承継

ハ 租税法に特段の規定がないから、利害関係人、すなわち納付責任の額を納付する者、他の相続人および債権者である国に最も有利となるような解釈をすることが条理にかなうこと。

ニ 納付責任の額を納付した者の求償権の行使を容易にすることにより、納付責任の額の自主納付を助長できること。

2 納付責任の額が他の相続人の承継国税の合計額に満たない場合

(1) 納付責任の額の全部または一部が納付された場合は、他の相続人の承継国税も納付責任の納付額だけ消滅するが、どの相続人の承継国税がどれだけ消滅するかについては、1と同様に考えてよい。またこの場合は、他の相続人の承継国税にかかる延滞税の額が確定しても、納付責任の額には影響がない。

(2) 他の相続人の承継国税の合計額の全部または一部が納付された場合は、他の相続人が一人の場合と同様である。

(注)

(1) 民法に直接の規定はないが、民法四四二条(弁済した債務者の求償権)の規定との関連における解釈である。

なお、あん分した額がある相続人の承継国税の未納額をこえるときは、そのこえる額は、さらに他の相続人の承継国税の額

に応じてあん分することにならう。

(2) 民法四八八条の規定の類推適用。

第三章 納付責任についての執行

上の問題

第一節 納付責任の額の計算

第一序

1 納付責任の額は、納付責任を有する者が相続によって得た財産の価額からその者の承継国税の額を控除した額と、他の相続人の承継国税の額(他の相続人が二人以上あるときは、それらの相続人の承継国税の額の合計額)との、いずれか小さい方の金額である。したがって、納付責任の額を計算するには、①相続によって得た財産の範囲、②その評価の時期および評価の方法ならびに③承継国税の範囲を明らかにする必要がある。

2 納付責任は、他の相続人の承継国税の全額について、納付責任の限度額の範囲でこれを納付する責任である。ところが、納付責任を有する者は、納付責任を負うだけでなく、自己の承継国税

を納付する責任をも負っている。⁽¹⁾そして、自己の承継国税の額と他の相続人の承継国税の額との合計額は、被相続人の国税の額に相当し、自己の承継国税を納付する責任の額と納付責任の限度額との合計額は、相続によって得た財産の価額に相当する。したがって、納付責任を有する者は、被相続人の国税の全額について、相続によって得た財産の価額を限度としてこれを納付する責任を負うのである。

ところで、相続によって得た財産の価額を限度として被相続人の国税を納付する責任を負うというような法律関係は、相続の限定承認の場合の法律関係に酷似する。いな、租税徴収制度調査会における審議においても、そのことが明言されている。⁽²⁾

もっとも、限定承認をした相続人の責任は、相続によって得た財産そのものを限度とする物的有限责任であるが、納付責任を有する者の責任は、相続によって得た財産の価額を限度とする価額有限责任であるという点では、両者は相違している。しかし、実質上は形式の相違ほど異なるものではない。すなわち、限定承認をした相続人は、相続財産の価額相当額を弁済してその財産を自己の所有に留保することができ（民法九三二条但書）、一方納付

責任を有する者は、その固有財産が差し押えられたときは、相続財産への差押換えの請求をすることができる（徴収法五一条二項）。

3 しかれば、納付責任を有する者の責任を物的有限责任とせず価額有限责任としたのは、いかなる理由によるものであろうか。

それは、第一には、相続人が単純承認をしたときは被相続人が相続人に対して有していた権利が混同によって消滅し、あるいは相続財産が相続人の固有財産と混合して、被相続人の国税を相続財産そのものによって担保させることが事実上困難となるからであり、第二には、相続によって得た財産の価額と承継国税の額との比較において納付責任を規定するという立法技術上の要請によるものである。

しかし、このことは、限定承認に関する民法の規定やその解釈を参考として通則法五条三項の規定を解釈することを何ら妨げるものではない。むしろ経済的実質からみれば両者はほとんど間然するところなき実情においては、通則法は、納付責任に関する規定の空白を限定承認に関するこれらの規定等を十分参考とすることによって補充することを要請しているのではないかとすら考え

られる。

(注)

- (1) 現代法においては、責任はすべての債務に当然に附随する。したがって、債務を負う者は、原則として、その責任をも負う。我妻 栄「新訂債権総論(民法講義Ⅳ)」七二頁。
- (2) 大蔵省主税局「租税徴収制度調査会第三九回速記録」一八頁。

第二 相続によって得た財産の範囲

1 通則法五条三項の「相続によって得た財産」という文言は、租税法独自の概念ではなく、民法上の同一概念を借用したものであることは明らかである。そしてこのような借用概念の解釈については、別異に解する特段の理由がない限り、私法上の定まった解釈に従うべきであるとされている。⁽¹⁾とすると、ここにいう「相続によって得た財産」の概念も、原則として、民法上の概念と同義に解釈しなければならないことになる。しかし、同項の規定は、相続の開始によって被相続人の国税と人的帰属を異にした相続財産を、なお被相続人の国税の引当財産であるとして、被相続人の国税の徴収を確保しようとするものであるから、「相続によって得た財産」の範囲を、相続の開始がなかったならば被相続人

の国税の引当てとなるべきであった財産に限るべきであると考えらる。

以下、まず、民法上「相続によって得た財産」に含まれる財産であるかどうかについて、次に、相続の開始がなかったならば被相続人の国税の引当てとなるべきであった財産であるかどうかについて、順次考察していこう。

2 民法上、相続が開始すると、被相続人に帰属していた財産的な権利義務は、一身専属的なものを除き、すべて当然に相続人に帰属し(民法八九六条)、相続人が単純承認をしたときは、無限に被相続人の権利義務を承継する(民法九二〇条)。そのため、相続人が単純承認をしたときは、共同相続人間の内部関係はともかく、第三者に対する関係では、相続人に帰属する財産が相続財産であるか相続人の固有財産であるかは、通常の場合問題とならない。

ところが、相続人が限定承認をしたときは、その相続人は、相続によって得た財産の限度においてのみ被相続人の債務および遺贈を弁済する責任を負う(民法九二二条)から、相続人に帰属する財産が相続財産であるか相続人の固有財産であるかが大いに問

題となる。このようなことから、相続人に帰属する財産のうち、いかなる財産が相続財産であり、いかなる財産が相続人の固有財産であるかは、限定承認との関連において論ぜられる場合が多い。しかし、限定承認の場合は、限定承認特有の効果に基づいて相続財産であるとされるものもある。

そこで、「相続によって得た財産」の範囲を考察する場合の相続財産の解釈についても、原則として限定承認の場合の相続財産の解釈に準じつつ、①限定承認特有の効果に基づいて相続財産であるとされるもの、②民法の解釈上相続性の有無が分かれている財産、③民法の解釈上は相続財産であるとされるが、被相続人の国税の引当てとなりえないものの順序で考察してみよう。

3 限定承認特有の効果に基づいて相続財産であるとされるもの
(1) 被相続人が相続人に対して有していた権利

被相続人が相続人に対して有していた権利は、相続人が限定承認をしたときは、消滅しない(民法九二五条)から、相続財産であることが明らかであるが、相続人が単純承認をしたときは、その権利が第三者の権利の目的となっていない限り消滅する(民法一七九条、五二〇条)から、相続財産であるか否かが問題となる。

相続による国税の納付義務の承継

しかし、被相続人が相続人に対して有していた権利が混同によって消滅するのは、その権利が理論上相続人に帰属しえないからではなく、相続人に帰属することが無意味であるからであり、またその権利は、一旦相続人に帰属した後消滅するものであるともし解しうる。いわば、これを相続財産であると解することは何ら不都合ではない。しかもその権利は、被相続人の国税の引当てとなるべきであった財産であるから、「相続によって得た財産」に含まれると解される。

(2) 被相続人が第三者に譲渡した不動産で移転登記未了のもの
限定承認をした相続人は、被相続人が第三者に譲渡した不動産の移転登記をすることができず(民法九二一条)、またその第三者も、限定承認をした相続人に対しては移転登記の請求をすることができない⁽³⁾。このため、被相続人から不動産を譲り受け相続開始の時までに移転登記をしていない第三者は、不動産の取得をもって相続債権者等に対抗しえず、その不動産は、処分されなかつたと同様に見られ、相続財産に組み入れられることになる⁽⁴⁾。

ところが、単純承認をした相続人は、被相続人が第三者に譲渡した不動産の移転登記をすることについて何らの制限も受けず、

またその第三者から移転登記の請求があつた場合には、これを拒絶することができない。したがつて、このような財産は、一般的には、「相続によつて得た財産」には含まれないとすべきであらう。

しかし、被相続人が第三者に譲渡した不動産についてその移転登記前（相続開始の前後は問わない）に被相続人の国税で差押えがされている場合は、その不動産は被相続人の国税の引当てとなつていたものであり、またその第三者は不動産の取得をもつて國に対抗しえないから、「相続によつて得た財産」に含まれることとなるであらう。

(3) 相続財産から生じた果実および相続財産である株式から生

じた利益配当請求権

相続人が限定承認をしたときは、相続財産は相続債権者等のために凍結され、相続人の固有財産とは分離して管理されるため、相続財産から生じた果実等は、当然相続財産に組み入れられる。⁽⁴⁾ところが、相続人が単純承認をしたときは、相続人は相続財産について完全な権利を取得するから、相続財産から生じた果実等は、相続人の固有財産であると解することもできるし、またこれ

らの財産は、相続財産が拡張したものとまたは相続財産の一部が分離されたもの、すなわち相続財産であるとも解することができる。

しかし、いづれにしろ、これらの果実等は、被相続人の国税の引当てとなるべきであつた財産であるから、「相続によつて得た財産」とすべきであらう。

もっとも、「現在及将来ニ於テ其ノ通常ノ使用収益ニ因ル利益ヲ得ベキコトガ其ノ物ノ現在ノ価格ヲ為スモノ」⁽⁵⁾であるから、相続財産の評価時以後に生ずる果実等は、「相続によつて得た財産」に含まれない。

4 民法の解釈上相続性の有無が分かれている財産

(1) 相続回復請求権および相続分取戻権

相続回復請求権（民法八八四条）および相続分取戻権（民法九〇五条）については、被相続人の一身に専属した権利であるから相続されないとする見解と、行使上の一身専属権であるが帰属上の一身専属権ではないから相続されるとする見解とがある。⁽⁶⁾⁽⁷⁾

しかし、いづれにしろ、行使上の一身専属権であつて債権者代位権の目的となりえないことについては異論がない。とすると、

これらの権利は、その帰属者が行使しない以上、被相続人の国税の引当てとなりうるものではないから、相続性の有無にかかわらず、「相続によって得た財産」には含まれないと解される。

もっとも、相続人がこれらの権利を行使し、かつ、実現した場合には、その得た財産は、相続財産と同視すべきものであるから、「相続によって得た財産」に含まれることになる。

(2) 受取人の指定のない保険金請求権

保険金受取人を指定しないで保険契約者（同時に被保険者）が死亡した場合の保険金請求権は、相続の効果として相続人に帰属し、保険金全額が相続財産に属するとする見解と、⁽⁸⁾ 保険金請求権は、被保険者すなわち被相続人の死亡によつてはじめて発生するもので、被相続人自身は生前この権利を有せず、論理的に相続財産には属しえないとする見解とがある。⁽⁹⁾

しかし、次に掲げる理由により、受取人の指定のない保険金請求権は、「相続によって得た財産」には含まれないと考える。

イ 被相続人が自己を被保険者、特定相続人を保険金受取人と定めた場合について、判例は、保険金請求権は相続によつて得た財産とはならず保険契約による相続人の原始取得であるとし、⁽¹⁰⁾

相続による国税の納付義務の承継

保険金受取人を単に「相続人」と指定していた場合についてもなお、「保険契約に基く当然の効果であつて、相続に基く継承取得ではなく、したがつて……相続人の固有財産に属し、その相続財産に属するものではない」として⁽¹¹⁾いる。

このような理論からいえば、保険金受取人の指定がされたかどうかという偶然の事由によつて実質上一である処分行為の効力を左右せしめることは、余りにも形式に走つた議論で、一般的な妥当性がないと考えられること。

ロ 実際の取扱いとしては、相続人に渡すようにしているようであるが、それは、商法六七六条二項の精神を類推し、⁽¹²⁾ 保険契約者が被保険者の相続人を黙示的に指定したと推測することによるものであること。

ハ 相続税法に、相続人が被相続人の死亡によつて取得した生命保険金は相続によつて取得したものとみなす、という規定（同法三条一号）があるが、これは、被相続人の死亡により相続人が取得する生命保険金が相続財産に属さないことを前提としているものであるといえること。

ニ 被相続人を被保険者とする生命保険契約に基づく生命保

險金請求権は、被相続人の国税の引当てとなるべきであった財産ではないこと。

(3) 慰籍料請求権

慰籍料請求権は、その性質上被害者の一身に専属する権利であるから、原則として相続の対象とならないが、「被害者カ……加害者ニ対シ慰籍料ヲ請求スル意思ヲ表示タルトキハ」相続の対象となるとする見解から、最近においては、「右請求権を放棄したものと解しうる特段の事情がないかぎり……この損害の賠償を請求する意思を表明するなど格別の行為をすることを必要とするものではない。そして、当該被害者が死亡したときは、その相続人は当然に慰籍料請求権を相続する」とする見解へと判例は推移している。しかし、慰籍料請求権は、債権者代位権の目的とならないことについては異論がないから、その権利者が行使しない以上、被相続人の国税の引当てになりえない。したがって、慰籍料請求権は、相続性の有無にかかわらず、「相続によって得た財産」には含まれないと解される。

5 民法の解釈上は相続財産であるとされるが、被相続人の国税の引当てとなりえない財産

(1) 差押禁止財産

差押禁止財産（条件付差押禁止財産を除く。以下同じ）は、被相続人の国税の引当てとなるべきものではないから、「相続によって得た財産」には含まれないと解される。ただし、これが「相続によって得た財産」に含まれると解すると、結果的に国は差押禁止財産から国税の満足を受けることとなり、法律上差押禁止財産制度を設けた趣旨を没却することになるからである。

(2) 相続開始時に相殺適状にあった債権

相続開始時に被相続人の債務と相殺適状にあった債権は、相続財産ではあるが、被相続人の国税の引当てとなっていたものではないから、「相続によって得た財産」には含まれないと解すべきであろう。

(3) 相続開始時に同時履行の抗弁権のあった債権

相続開始時に同時履行の抗弁権のあった債権は、相続財産ではあるが、それだけでは経済的価値がなかったものであり、また被相続人の国税の引当てとなっていたものでもないから、「相続によって得た財産」には含まれないとすべきであろう。

(注)

- (1) 最高判昭和三五年一〇月七日民集一四卷二二四二〇頁。
 - (2) 志場喜徳郎他編「国税通則法精解」一五三頁。
 - (3) 中川善之助「相統法(法律学全集24)」二六九頁。
 - (4) 中川善之助「前掲書」二六八頁。
 - (5) 大判大正二五年五月二三日民集五卷三八六頁。
 - (6) 中川善之助「前掲書」四〇、一二四頁。
 - (7) 我妻 栄・立石芳枝「親族法・相統法(法律学体系コンメンタール篇4)」四一〇頁。
 - (8) 中川善之助編「註釈相統法(上)註釈民法全書(3)」二五九頁。
 - (9) 中川善之助「前掲書」一四九頁。
 - (10) 大判大正二一年五月二三日民集一五卷八七七頁。
 - (11) 東京高判昭和三六年六月二八日東京高裁判決時報六卷二号民二四九頁。
 - (12) 遠藤 浩「家族法大系V相統(1)」一八一頁。
 - (13) 大判明治四三年一〇月三日民録一六輯六二一九頁。
 - (14) 最高判昭和四二年一月一日判例時報四九七号二二三頁。
 - (15) 我妻 栄「新訂債権総論(民法講義V)」一六七頁。
- 第三 遺産分割と相統によって得た財産の帰属関係
- 1 遺産分割が完了している場合
- 相統財産は、遺産分割によって各相続人に確定的に帰属するか、遺産分割が完了している場合は、遺産分割によって受けた財産による国税の納付義務の承継

産が、「相統によって得た財産」となる。

この場合、相統財産が可分債権であるときは、その債権は、相統の開始と同時に各共同相続人にその相統分に応じて当然に分割される(民法四二七条)が、それは、その債権の債務者に対する関係についてだけであり、共同相続人間の内部関係は、これとは別に定めることができる。⁽¹⁾とすると、可分債権も、他の財産と同様に、遺産分割の目的となりうるから、遺産分割によって受けた債権が、「相統によって得た財産」となる。

2 遺産の再分割が行なわれた場合

(1) 分割協議の瑕疵による場合

分割の協議に参加すべき相続人が参加しなかったこと、参加した相続人の意思表示に瑕疵があったこと等により、分割の協議が無効である場合または取り消された場合には、その瑕疵ある遺産分割は、初めから存在しなかったものとされる(民法二二一条)から、後にされる遺産の再分割が、相統開始の時にさかのぼってその効力を生ずる(民法九〇九条)。その結果、この場合は、再分割によって受けた財産が、「相統によって得た財産」となる。

(2) 分割協議の瑕疵によらない場合

新たな相続財産の発見、相続財産の価額の騰落等により、任意に遺産の再分割が行なわれた場合は、当初の遺産分割が無効となるものではないから、再分割の効力は遡及しない。そのため、この場合は、最初の遺産分割によって受けた財産が、「相続によって得た財産」となる。もっとも、新たに発見された財産その他当初の遺産分割の目的となっていなかった財産については、再分割によって受けた財産が、「相続によって得た財産」となる。しかし、この場合も、当初の分割によって受けた財産を他の相続人に譲渡することによって得た財産は、「相続によって得た財産」とはならないし、一方、その相続人から相続財産の譲渡を受けた相続人についていえば、その譲渡を受けた財産は、「相続によって得た財産」となる。

3 遺産分割が未了の場合

相続財産は、遺産分割がされるまでは各共同相続人の共有に属し（民法八九八条）、各共同相続人は、相続財産全体の上に相続分に応じて持分を有する（民法八九九条）から、遺産分割が未了の場合は、相続財産全体の上に有する持分が、「相続によって得た財産」となる。

ところが、遺産分割前の相続財産の共有は、遺産分割によって遡及的にその効力を失う（民法九〇九条）から、相続分と異なる遺産分割がされた場合には、納付責任の額が異動する。しかも、遺産分割には期限がないから、納付責任の額は不安定な状態におかれ、いきおいその徴収手続が不安定となるおそれが生ずる。このため、納付責任の額が納付された後に相続分と異なる遺産分割がされた場合には、納付責任の額との関係では、その遺産分割の効果が制限されると解さざるをえないであろう。

4 遺産分割の禁止がされている場合

被相続人の遺言（民法九〇八条）、家庭裁判所の審判（民法九〇七条三項）または共同相続人の協議で遺産分割の禁止がされると、相続財産は各共同相続人の共有となるから、3と同様、相続財産の上に有する持分が、「相続によって得た財産」となる。

ところが、遺産分割の禁止による相続財産の共有は、未分割遺産の共有と異なり、分割禁止期間が満了してその共有財産が分割されても、その分割には遡及効がないとされているから、この場合は、相続分と異なる分割がされても、納付責任の額は異動しない。

5 債務負担による遺産分割がされた場合

共同相続人の一人または数人が遺産の現物を取得し、反面、他の共同相続人に対して債務を負担するという方法による遺産分割（家事審判規則一〇九条参照）がされた場合は、「相続によって得た財産」は、共同相続人の一人または数人が取得した遺産の現物のみを指すのか、それとも遺産の現物に共同相続人間の債権債務を加算減算したものを指すのかという問題が生ずる。

思うに、債務負担による遺産分割は、遺産の現物を共同相続人の一人または数人に売却してその代金を分配すること、または各共同相続人が有する遺産の現物の上の持分を共同相続人間で売買することを簡易に処理する方法であろう。とすると、遺産の現物を受けた相続人については、その受けた現物の価額から他の相続人に対して負担した債務の額を控除した額が、また遺産の現物を受けなかった相続人については、他の相続人に対して有することとなった債権が、「相続によって得た財産」となる。

6 負担附包括遺贈の場合

通則法上は、包括遺贈も相続に含まれる（通則法五条一項参照）から、包括遺贈によって得た財産は、「相続によって得た財

相続による国税の納付義務の承継

産」となる。しかし、遺贈が負担附である場合には、その遺贈によって得た財産のうちその負担に相当する部分は、一般的には、特定の債務を負担することによって得たものであると考えられるから、「相続によって得た財産」には含まれないとするのが妥当であろう。

なお、受遺者の負担する債務が相続人に対するものである場合には、その債務（相続人からいえば債権）は、その相続人については、「相続によって得た財産」となる。

7 相続分の指定または遺産分割方法の指定の委託を受けた第三者がその指定をしない場合

被相続人が、遺言で、相続分の指定または遺産分割方法の指定を第三者に委託（民法九〇二条一項、九〇八条）した場合においては、その委託を受けた第三者がその委託を承託しなかった場合は指定することができない場合は、指定の委託が失効して、法定相続分の規定が適用されることになり、または協議分割が適用⁽⁵⁾することになる。

指定の委託を受けた第三者が指定するかしないか不明の場合には、民法一一四条の規定を類推適用し、指定の委託を受けた者に

対して相当の期間を定めて委託を受けるかどうかの確答を求め、その期間内に確答しないときは、委託を拒絶したものと解することができ⁷⁾る。

なお、相続人がこの確答請求をしないときは、債権者代位権（通則法四二条、民法四二三三条）によって国がその請求をするこ
とができると解されよう。

8 遺留分権利者が減殺請求をした場合

遺留分を侵害された相続人が遺贈または贈与を減殺して得た財産は、もともとその相続人が相続によって得べきであった財産であり、しかも相続の開始によって発生した権利（減殺請求権）の実現によって得た財産であるから、相続によって得た財産と同視され、「相続によって得た財産」に含まれると解される。その反面、遺留分権利者から減殺請求をうけた相続人については、その減殺請求がされたことによって失った財産は、一旦は相続によって取得したものであっても、「相続によって得た財産」から除外すべきであろう。

9 分割後の被認知者の請求があった場合

相続の開始後認知によって相続人となった者が有する価額のみ

による支払請求権（民法九一〇条）は、相続財産と同視すべきものであるから、「相続によって得た財産」に含まれると解される。その反面、被認知者から請求を受けた相続人についていえば、その価額による支払は、相続財産の返還に代わるもの、いわば相続財産の返還と同視すべきものであるから、その相続人が遺産分割によって受けた財産のうちその支払うべき価額に相当する部分は、「相続によって得た財産」から除外すべきであろう。

（注）

- (1) 我妻 栄「新訂債権総論（民法講義Ⅳ）」三九四頁。
- (2) 中川善之助「相続法（法律学全集24）」二一九頁。
- (3) 中川善之助「前掲書」二二二頁。
- (4) 中川善之助編「註釈相続法（上）註釈民法全書（3）」二〇二頁。
- (5) 我妻 栄・立石芳枝「親族法・相続法（法律学体系コメントール篇4）」四三二頁。
- (6) 中川善之助編「前掲書」二〇二頁。
- (7) 我妻 栄・立石芳枝「前掲書」四三二頁 中川善之助「前掲書」一七五頁。

第四 相続によって得た財産の評価

第二と第三で、「相続によって得た財産」の範囲と帰属につい

て考察した。次に究明すべきは、「相続によって得た財産」の評価の時期と評価の方法であろう。

1 評価の時期

(1) 通則法は、「相続によって得た財産」の評価の時期については、何らふれるところがない。しかし、これについては、相続開始時とする見解と、納付責任の納付時とする見解とがある。前者の見解は、受けた財産の価額を限度とする第二次納税義務についての受けた時の価額によるとの発想を納付責任⁽¹⁾について援用したものであり、後者の見解は、納付責任の制度そのものの性格を考え、相続がなかったならば被相続人の財産から徴収しえたであろう額を限度とすべきであるとするものである。そして、前者の見解は、後者の見解では納付責任の額が異動するおそれが多く、法的安定性を欠くと主張する。これに対し、後者の見解は、前者の見解では相続によって得た財産が滅失した場合等にまで義務を負わせることとなり相続人に酷であるとして反論する。

思うに、通則法五条三項の規定の趣旨とするところは、国は、納付責任を有する相続人からは、相続によって得た財産の範囲では、その相続人の承継国税の額をこえて被相続人の国税を徴収で

相続による国税の納付義務の承継

きることとし、反面、納付責任を有する相続人には、相続によって得た財産の範囲をこえて被相続人の国税を徴収されることのないことを保障することにある。したがって、納付責任を有する相続人が、相続によって得た財産の全部を被相続人の国税の納付に当てた場合には、その相続人は、それ以上の責任、すなわち自己の固有財産による責任を負わないでよいことになる。

また、納付責任を価額有限責任とした所以について前述(第一の3)したところを参照すれば、相続財産と相続人の固有財産とが混同や混合をしていない場合には、その相続人の責任は、原則として、物的有限責任の場合と同額になるべきものであろう。

とすると、「相続によって得た財産」の評価の時期は、むしろ承継国税および納付責任(以下「納付責任等」という。)の納付時であると解釈するのがより妥当であると思われる。

なお、相続財産と相続人の固有財産とが混同し、または混合した場合でも、それらの事実がないものとして、同様に評価すべきであろう。

ところで、前者の見解は、受けた財産の価額を限度とする第二次納税義務についての受けた時の価額によるとの発想を納付責任

に援用して、相続開始時で評価すべきであると主張するが、これは、遺産の分割は現物によるのが原則であるが残余財産の分配等は金銭によるのが原則である（金銭以外の財産による分配等は、金銭に代えてなされるのが常態である。）という相違を無視して直ちにその発想を援用するものであるから、にわかには賛成することはできない。

さらに、前者の見解は、後者の見解によれば納付責任の額が異動することが多く、法的安定性を欠くことになり不都合であるから、相続開始時で評価すべきであるとも主張する。しかし、それがある程度妥当することは否定できないが、このことから直ちに評価の時期が相続開始の時であるという結論はでてこない。ただし、相続開始の時と納付責任の額の確定とは直接関係がなく、またこれを相続開始の時であるとしても、遺産分割等の事由によつては、これまたある程度法的安定性を欠く場合があるからである。

(2) それでは、納付責任等が分割して納付された場合はどうか。この場合も(1)の結論には変りがない。ただし、納付責任等の額の一部納付を、限定承認者のする相続財産の一部の価額の弁済（民法九三二条但書）に準じて理解することによつて、何らその

推理に誤りを見出すことができないからである。

とすると、この場合は、次の算式によつて計算した額を、「相続によつて得た財産の価額」とすべきである。

A 「相続によつて得た財産の価額」

B 一部納付の額

C 一部納付の時の相続財産の価額

D 完納の時の相続財産の価額

$$A = B + (C - B) \times \frac{D}{C}$$

また、相続財産から果実等を生ずる場合は、次の算式によつて計算した額を、「相続によつて得た財産の価額」とすべきである。

A 「相続によつて得た財産の価額」

B 相続によつて得た元物の価額

C 一部納付の額

D 相続開始の時から一部納付の時までに

生じた果実等の額

E 一部納付の時から完納の時までに生じた果実等の額

$$A = B + D + E \times \frac{B + D - C}{B + D}$$

2 評価の方法

1より「相続によって得た財産」の評価の時期を納付責任等の納付の時であると解するとしてもなお、いかにこれを評価すべきかとの具体的な問題となると、「相続によって得た財産」が一身専属権を除く財産上の権利を包括しているが故に、その財産によつては、かなり検討すべき事項を生ずる。

以下、これらの主要なものについて、逐次論点を進めてみよう。

(1) 相続財産が滅失または毀損した場合

イ 滅失または毀損が相続人の行為による場合

単純承認をした相続人は、相続財産の管理義務を負わない(民法九一八条一項但書参照)から、相続財産を滅失または毀損しても、責任の問題は生じない。しかし、その損失額を相続人の負担とせず、相続財産の負担とすると、納付責任を有する者は、相続財産を滅失または毀損することによって租税の負担を免れることができることとなり、不合理である。したがって、その損失額は、相続財産の負担とすべきではない。

相続による国税の納付義務の承継

とすると、この場合は、滅失または毀損直前のその財産の価額を、「相続によって得た財産の価額」とすべきである。

ロ 滅失または毀損が相続人の行為によらない場合

相続財産が相続人の行為によらないで滅失または毀損したときは、その損失額は、相続人の負担とすべきではない。したがって、この場合は、評価時のその財産の価額を、「相続によって得た財産の価額」とすべきである。ただし、相続人が相続財産の滅失または毀損に対して損害賠償請求権等の代償請求権を取得したときは、評価時のその財産の価額にその代償請求権の額を加算した額を、「相続によって得た財産の価額」とすべきであろう。

(2) 相続人が相続財産を処分した場合

イ 相続財産を譲渡した場合

相続人が相続財産を譲渡した場合は、その譲渡代金の額を、「相続によって得た財産の価額」とすべきである。ただし、その譲渡が無償または著しく低い価額の対価によるものであるときは、その財産の譲渡時の価額を、「相続によって得た財産」とすべきであろう。ただし、無償または著しく低い価額の対価による譲渡であるときにまで譲渡代金の額を「相続によって得た財産の

価額」とすると、義務者である相続人の行為によって租税の負担が軽減されることとなり、不合理であるからである。

ロ 相続財産上に他人の権利を設定した場合

相続人が相続財産上に用益物権、担保物権、賃借権等の他人の権利を設定した場合は、これらの権利の設定がないものとしたときの評価時のその財産の価額を、「相続によって得た財産の価額」とすべきである。ただし、相続財産は、相続開始時の現況で被相続人の国税の引当てとなっていたものであるからである。

なお、相続開始後に相続人が相続財産である土地の上に建物を建てた場合も、その建物が無いものとしたときの評価時のその財産の価額を、「相続によって得た財産の価額」とすべきである。

(3) 相続人の行為によらないで相続財産の価値が増減した場合

イ 被相続人の相続人に対して有していた権利が混同によって消滅した場合

この場合は、混同によって消滅する直前のその権利の価額を、「相続によって得た財産の価額」とすべきである。

ロ 相続財産である株式について新株の割当てがあった場合

この場合は、相続財産である株式の価値の一部が新株式に移転したものと解されるから、次の算式によって計算した額を、「相続によって得た財産の価額」とすべきである。

「利益によって得た母株の価額」	A
親百年の1株の価額	B
新株発行時の1株の価額	C
新株式1株当たりの増分金額	D
相続財産である旧株式の数	E
増分てを収めた新株式の数	F

$$A = \{C \times E + F \times (C - D)\} \times \frac{B}{C}$$

(4) 相続財産上に被相続人の国税に優先する担保権が設定されている場合

イ 被担保債権の債務者が被相続人である場合

この場合は、担保権の目的となっていた相続財産のうち、被担保債権の額に相当する部分は、被相続人の国税の引当てとなっていたものではないから、評価時のその財産の価額から評価時の被担保債権の額と相続開始後評価時までとその相続人が弁済した被

担保債権の額とを控除した額を、「相続によって得た財産の価額」とすべきであろう。

ロ 被担保債権の債務者が相続人である場合

イと同様であるが、この場合は、被担保債権の額相当額だけ相続人に対する求償権が生じ、その求償権が被相続人の国税の引当となるべきであったものであるから、結局、評価時のその財産の価額を、「相続によって得た財産の価額」とすべきであろう。

一ハ 被担保債権の債務者が第三者である場合

イと同様であるが、この場合は、被担保債権の額相当額だけ第三者に対する求償権が生じ、その求償権が被相続人の国税の引当となるべきであったものであるから、評価時のその財産の価額から評価時の被担保債権の額を控除した額に、評価時にその財産が強制換価されたと仮定した場合に相続人が取得すべき求償権の価額（実価）を加算した額を、「相続によって得た財産の価額」とすべきであろう。

(5) 相続財産に関する費用が生じた場合

イ 相続人が相続財産を使用している場合

相続財産に関する費用は、相続財産の負担とするのが原則（民

相続による国税の納付義務の承継

法八八五条）であるが、その財産を相続人が使用している場合には、相続人の負担とすべきである（民法五九五条一項参照）から、この場合は、評価時のその財産の価額を、「相続によって得た財産の価額」とすべきであろう。

しかし、相続人がその財産の通常の維持管理に要する経費（以下「必要費」という。）以外の費用を支出している場合は、その価額の増加が現存する場合に限り、債権者である国の選択に従い、その費した金額または増加額を相続財産の負担とすべきである（民法五九五条一項参照）。したがって、この場合は、評価時のその財産の価額から、その支出額と現存する増加額とのいずれか小さい方の金額を控除した額を、「相続によって得た財産の価額」とすべきであろう。

ロ 相続人が相続財産を使用していない場合

相続財産に関する費用は、相続財産の負担とするのが原則であるから、この場合は、評価時のその財産の価額からその費用の額を控除した額を、「相続によって得た財産の価額」とすべきである。

しかし、相続人が必要費以外の費用を支出している場合は、イ

の後段と同様である。

(注)

(一) 国税庁「国税徴収法基本通達(昭和四一年八月)三四条関

係八、四一条関係七。

第五 承継国税の範囲

1 単純承認をした相続人は、被相続人の国税の納付義務について無限の責任を負うから、その相続人の納付すべき国税が被相続人から承継した国税であるか相続人の固有の国税であるかは、通常の場合問題とならない。ところが、納付責任の額は、被相続人から承継した国税の額を基準とするから、その額を計算する場合には、各相続人の納付すべき国税が被相続人から承継した国税であるか相続人の固有の国税であるかが、問題となる。

なお、相続人が承継する国税には、もちろん附帯税すなわち延滞税、利子税および各種加算税を含む(通則法二条四号参照)が、さらにそれには、被相続人の本来の納税義務だけでなく、被相続人が負っていた第二次納税義務、保証義務、連帯納税義務、連帯納付責任および納付責任(以下「第二次納税義務等」という)をも含むとされている。(一)

2 相続人の納付すべき国税のうち、相続開始以前に被相続人について成立したものについては、これが被相続人から承継した国税であることについて異論はないが、相続開始以前に被相続人について成立した国税の附帯税および滞納処分費(以下「附帯税等」という)で相続開始後に成立するものについては、これが被相続人から承継した国税であるか、相続人の固有の国税であるかについて、見解が分かれる。

第一の見解は、相続開始以前に被相続人について成立した国税の附帯税等であっても、相続開始後に成立するものは、被相続人には帰属しえないから相続の目的とはなりえず、またそれは、相続人の義務違反に対して課されるものでもあるから、相続人の固有の国税であるとし、第二の見解は、通則法五条一項にいう「国税」には、その国税の附帯税等が含まれるから、相続人の納付すべき附帯税等は、その徴収の基因となる国税(以下「本税」という)が相続開始以前に被相続人について成立している限り、その成立の時期の如何にかかわらず、すべて被相続人から承継した国税であるとする。

3 ところで、附帯税等は、その種類の異なることにその性格

課税要件、成立時期等が異なるから、これらを一律に論ずることは適当でないと思われる。そこで、以下、これらをその種類ごとに分けて各別に考察することとする。

(1) 延滞税

延滞税は、本税が法定納期限を経過してもなお納付されていない事実が発生した時に成立するとされているから、相続開始以前に被相続人について成立し、相続開始後に法定納期限の到来する国税の延滞税について問題が生ずる。

ところで、延滞税は、通常の納付遅滞に対して課されるものであるから、私法上の遅延利息に相当する⁽³⁾。そして、遅延利息は、金銭債務の不履行による損害賠償であり（民法四一九条参照）、債務不履行による損害賠償請求権は、本来の債務の拡張であつて、本来の債務と同一性を有するとされている⁽⁴⁾。

とすると、延滞税は、本税の拡張したものであると解されるから、その本税が相続開始以前に被相続人について成立している限り、その成立の時期の如何にかかわらず、すべて被相続人から承継した国税であると解される。

(2) 利子税

相続による国税の納付義務の承継

利子税は、所得税法一三一条、法人税法七八条、相続税法三八条、租税特別措置法四一条の一〇等の規定による延納が認められた場合または法人税法七五条一項もしくは一四五条の規定による確定申告書の提出期限の延長が認められた場合に、その延納または延長の期間に応じて課されるものであるが、本来納付すべき期限は経過していてもその期間は納税者はまだ納付遅滞の状態になつていないから、私法上の約定利息に相当する⁽³⁾。

一方、相続債務の範囲については、「遺産債務は、相続により被相続人の承継した債務（広義の相続債務）のみに限らるることなく、すべて相続財産の負担たるべき債務をも包含する（民法八八五条参照）。……相続開始後具体的に発生せるものについても（例えば、将来の債務の保証にして被相続人の一身に専属せざるもの）、相続人はその責を免るることを得ないのみならず、又相続債務の内容如何を問わない。(イ)被相続人が、相続開始の当時、爾後一定の事実の発生により債務を負担すべき地位に在ったときは、相続開始後に発生した債務と雖も、相続債務に属する。……(ホ)相続開始後の利息債務が相続債務に属することは疑ない。」⁽⁵⁾とされている。そしてこのことは、破産法にその例証を示す明文

相続による国税の納付義務の承継

規定がおかれていることから明らかである。すなわち、破産宣告前の原因に基づいて生じた破産債権（破産法一五條）に破産宣告後の利息が含まれる（破産法四六條一號参照）ことは、相続財産に対して破産宣告があつた場合には、相続開始後の利息債務も相続債務となることを意味する（破産法三四條参照）。

ところで、利子税は、その本税について延納届出書の提出（所得税法一三一條、法人税法七八條等）、延納の許可（所得税法一三二條、相続税法三八條、租税特別措置法四一條の一〇等）または確定申告書の提出期限の延長（法人税法七五條一項等）があつたことよつて発生し、その本税が本来の納期限を経過してもなお納付されない事実が発生した時にその効力を生ずる停止条件付納税義務であると解され、条件付権利義務は、一般の規定に従つて処分、相続、保存または担保することができる（民法一一九條）。したがつて、被相続人が延納届出書を提出し、または延納の許可を受けた国税の利子税は、その成立の時期の如何にかかわらず、すべて被相続人から承継した国税であり、相続人が延納届出書を提出し、または延納の許可を受けた国税の利子税は、相続人の固有の国税であると解される。

なお、被相続人が延納の許可を受けた国税について、相続開始後に相続人のした申請に基づいてその延納期間が延長（所得税法一三四條、相続税法三九條）された場合には、その国税の利子税のうち、その延長された期間に対応する部分は、相続人の固有の国税であると解すべきであらう。

(3) 加算税

加算税は、納税者の行なうべき申告および納付義務の履行について、国税に関する法律の適正な執行を妨げることとなる行為または事実に対する防止および制裁の措置としての性質をもつ負担として課されるものであり、形式上は税金として徴収するが、實質的には一種の制裁としての意味をもつ⁽⁶⁾。したがつて、加算税は、申告または納付義務の違反者、すなわちその成立の時に申告義務もしくは納付義務を負っていた者または還付請求申告書を提出した者に原始的に帰属すると解される。

そして、過少申告加算税、無申告加算税および申告納税方式による国税の重加算税（以下「過少申告加算税等」という。）は、法定申告期限の経過の時または還付請求申告書の提出の時に成立する（通則法一五條二項一、二號、同法施行令五條九號）から、相

統開始以前に法定申告期限の到来した被相続人の国税の過少申告加算税等または被相続人が提出した還付請求申告書にかかる過少申告加算税等は、被相続人から承継した国税であり、相統開始後に法定申告期限の到来する被相続人の国税の過少申告加算税等または相統人が提出した還付請求申告書にかかる過少申告加算税等は、相統人の固有の国税であると解される。

なお、不納付加算税および源泉徴収等による国税の重加算税についても、また同様と考えられる。

(4) 滞納処分費

滞納処分費は、滞納処分の実施に要する費用弁償の性質を有する（徴収法一三六条参照）から、その費用を支出すべきことの確定した時に成立すると解される。

ところで、被相続人から承継した国税の滞納処分費で相統開始後に成立するものは、相統財産の換価、弁済その他清算に要する費用であるから、原則として、相統財産の負担となる（民法八八五条一項）。したがって、その滞納処分費は、その成立の時期の如何にかかわらず、すべて被相続人から承継した国税であると解される。

相統による国税の納付義務の承継

もつとも、その費用の支出または増加が相統人の過失によるものであるときは、その滞納処分費は、統相人の固有の国税であるとされよう（民法八八五条一項但書参照）。

(注)

(1) 国税庁「国税徴収法基本通達（昭和三十六年二月）」二七条関係一、一二。

(2) 田中二郎「租税法（法律学全集11）」一六九、一九二頁。

(3) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」九五頁。

(4) 我妻 栄「新訂債権総論（民法講義Ⅳ）」一〇一頁。

(5) 近藤英吉「相統法（2）（新法学全集）」二六頁以下。

(6) 田中二郎「前掲書」一七〇頁。

(7) 田中二郎「前掲書」三三三頁。

第六 承継国税の帰属関係

相統によって各共同相続人が承継する国税の額は、被相続人の国税の額を民法九〇〇条から九〇二条までの規定による相統分によりあん分して計算した額である（通則法五条二項）から、これらの相統分が明らかでない場合は問題はないが、明らかでない場合に問題を生ずる。

以下、この点について検討を加えたい。

なお、相続分の指定の委託を受けた第三者がその指定をしない場合については、既に述べたところ（第三の7）に譲り、ここでは再説しない。

1 一部の者の相続分のみが指定されている場合

共同相続人中の一部の者の相続分のみが指定されている場合は、他の共同相続人の相続分は法定相続分による（民法九〇二条二項）のであるが、他の共同相続人中に配偶者が含まれている場合、たとえば相続人が配偶者とABCの三人の子であつて、Aの相続分のみが二分の一と指定されている場合の各共同相続人の相続分については、説が分かれている。

甲説は、配偶者の相続分は全相続財産の三分の一であるとするものである。⁽¹⁾

この説によれば、各共同相続人の相続分は、次のようになる。

配偶者の相続分	三分の一
Aの相続分	二分の一
Bの相続分	二分の一
Cの相続分	二分の一

乙説は、配偶者の相続分は残り二分の一の三分の一すなわち全

相続財産の六分の一であるとするものである。⁽²⁾

この説によれば、各共同相続人の相続分は、次のようになる。

配偶者の相続分	六分の一
Aの相続分	二分の一
Bの相続分	六分の一
Cの相続分	六分の一

したがって、このような場合の各共同相続人の相続分の決定は、遺産分割の場合に準じて、共同相続人間の協議または家庭裁判所の審判に任せるべきではなからうか。

2 遺留分を侵害する相続分の指定がされた場合

相続分の指定は、遺留分に関する規定に違反することができない（民法九〇二条一項）が、遺留分に関する規定に違反する相続分の指定も、当然に無効となるものではないと解されている。⁽³⁾しかし、その指定は、遺留分権利者から減殺の請求（民法一〇三一条）がされるとその効力を失い、⁽⁴⁾しかも遺留分は、特定の財産ではなく、相続財産に対する一定の割合であるから、⁽⁵⁾遺留分を侵害する相続分の指定がされた場合においてその侵害部分の全部または一部が減殺されたときは、各共同相続人の相続分に異動を生ず

る。したがって、この場合は、各共同相続人の承継する国税の額も異動する。

なお、減殺の請求を受けた相続人は、減殺を受けるべき限度において、減殺の目的物の価額を遺留分権利者に弁償して返還の義務を免れることができる（民法一〇四一条）が、この価額による弁償は、減殺の目的物の返還に代えてなされるものであるから、この場合も、現物返還の場合と同様に、各共同相続人の承継する国税の額が異動する。

（注）

- （1） 中川善之助「相続法」（法律学全集24）一七六頁。
- （2） 我妻 栄・立石芳枝「親族法・相続法」（法律学体系コンメンタール篇4）四三三頁。
- （3） 中川善之助「前掲書」一七四頁。
- （4） 我妻 栄・立石芳枝「前掲書」六三八頁。
- （5） 我妻 栄・立石芳枝「前掲書」六五三頁。

第七 承継国税の額の異動と納付責任の額

各相続人の承継国税の額は、相続分または被相続人の国税の額が異動することによって異動し、納付責任の額は、その相続人の承継国税の額が異動することによって異動する。ところが、相続

相続による国税の納付義務の承継

分の異動による各相続人の承継国税の額および納付責任の額の異動は、執行手続上多少の問題はあるとしても、法律上の問題を生ずることは少ない。これに反し、被相続人の国税の額の異動による各相続人の承継国税の額および納付責任の額の異動は、単に執行手続上にとどまらず、法律的にも困難な問題を生ずることがある。そこで、以下、後者について検討することとする。

1 被相続人の国税の額が更正等によって異動する場合

この場合の被相続人の国税の額の異動には、増額の異動と減額の異動とがある。そして、減額の異動の結果は還付金等の還付の問題が生ずるだけであるが、増額の異動の場合には、次のような困難な問題が生ずる。

たとえば、被相続人の国税三〇万円はA B Cの三人の子が均分して相続し、相続財産三〇万円はAが一人で相続した場合は、承継国税の額はA B C各一〇万円となり、納付責任の額はA二〇万円となる。この場合に、Aがその承継国税一〇万円と納付責任の額二〇万円をそれぞれ納付すると、Aの承継国税一〇万円が消滅するだけでなく、Aの納付責任の額の納付の効果によりB Cの承継国税各一〇万円もすべて消滅する。ところが、その後被相続

人の国税の額が六〇万円に更正されると、A B C の承継国税の額がそれぞれ一〇万づつ増加する反面A の納付責任の額は一〇万円減少する。その結果、B C の承継国税の納付済額が五万円づつ減少することになり、一度消滅したB C の承継国税が五万円づつ復活することになる。このことは、B C の承継国税の消滅を信頼してB C の財産上に担保権を設定した第三者の権利を害することになり、既に消滅した筈の承継国税に延滞税が課されることになり、また共同相続人間の求償権の行使その他の内部関係に影響を及ぼすことになる等、法的安定性を著しく害することになる。したがって、納付責任の納付済額に影響を及ぼすような納付責任の額の異動は、特段の事情のない限り制限されると解さざるをえないであろう。

2 承継国税に含まれている第二次納税義務等が本来の納税者の納付によって消滅した場合

この場合の納付責任の額の計算については、次の三つの見解がある。

第一の見解は、第二次納税義務等（連帯納税義務の負担部分を除く。以下同じ。）は、他人の国税を納付する義務であり、また

これを納付した者は本来の納税者（連帯納税義務の負担部分を含む。以下同じ。）に対して求償権を取得する（徴収法三二条五項、通則法八条、民法四四二条、四五九条、四六二条、第二章第一節第一の4の(1)参照）から、第二次納税義務等を有する者の負担に帰すべきものではない。したがって、納付責任の額の計算上は、第二次納税義務等の額は承継国税の額に含めるべきではないとするものである。

第二の見解は、第二次納税義務等の額は、通則法五条三項にいう「国税の額」に含まれるから、納付責任の額の計算上もこれを含めるべきであり、またその第二次納税義務等が本来の納税者の納付によって消滅しても、納付責任の額の計算上はこれを考慮すべきでないとするものである。

第三の見解は、納付責任の額の計算上は、第二次納税義務等の額も承継国税の額に含めるが、その第二次納税義務等が本来の納税者の納付によって消滅した後は、これを承継国税の額に含めるのは不合理であり、またこれを承継国税の額に含めなくても相続人の責任が不当に過重されることにはならないから、その消滅した額は承継国税の額から控除すべきであるとするものである。

思うに、納付責任を有する相続人の責任は、被相続人の国税の全額について、相続によって得た財産の価額を限度として、これを納付する責任であるから、承継国税に第二次納税義務等が含まれている場合の納付責任の額は、納付責任を有する相続人が相続によって得た財産の価額からその相続人が承継した本来の納税義務の額と第二次納税義務等の額とを控除した額と、他の相続人が承継する本来の納税義務の額と第二次納税義務等の額の合計額との、いずれか小さい方の金額であり、その第二次納税義務等が本来の納税者の納付によって消滅した場合の納付責任の額は、納付責任を有する相続人が相続によって得た財産の価額からその相続人が承継する本来の納税義務の額を控除した額と、他の相続人が承継する本来の納税義務の額と、いずれか小さい方の金額である。

とすると、前述の第三の見解が妥当であろう。

3 承継国税が第二次納税義務等を有する者の納付によって消滅した場合

この場合は、相続人は、承継国税の納付義務そのものは免れるが、その第二次納税義務等を納付した者から求償を受けるから、その負担を免れるものではない。したがって、承継国税が第二次

相続による国税の納付義務の承継

納税義務等を有する者の納付によって消滅しても、納付責任の額は異動しないと解される。

このことは、承継国税が納付責任を有する他の相続人の納付によって消滅した場合についても、その相続人にとっては、また同様である。

第二節 納付責任の徴収手続

第一 納付責任の成立

1 納付責任は、債務なき責任ではなく、債務を伴った責任すなわち納税義務である。

しからば、この債務は、納付責任を有する者が他の者から承継したものであろうか、それともその者について新たに成立したものであろうか。

そこで、かりに他の者から承継したものであるとすると、それは、被相続人か他の相続人のいずれからかであろう。ところが、被相続人から承継したものであるとすると、相続があった場合のみ存在する納付責任が相続開始以前に被相続人について存在していなければならないという論理の矛盾が生じ、また他の相続人から承継したものであるとすると、納付責任を有する者がその債

務を負担することによって他の相続人が承継国税の納付義務を免れることになるという不合理が生ずる。

かくて、納付責任に伴う債務は、納付責任を有する者が他の者から承継したのではなく、その者について新たに成立したものであるといえよう。

2 納付責任に伴う債務が納付責任を有する者について新たに成立するものであるとすると、その債務はいつ成立するのだろうか。

租税債務の成立の時期は、一般的には、租税法の定める一定の要件を充足した時とされ、⁽¹⁾具体的には、通則法一五条二項および同法施行令五条にそれぞれの国税ごとに規定されている。ところが、納付責任の成立の時期については明文の規定がないから、その成立の時期を知るためには、通則法五条三項に規定する要件を充足する時期がいつであるかを考察しなければならぬ。

この点、納付責任は、次に掲げる要件のすべてを充足した時に成立すると解される。

- (1) 相続があったこと(通則法五条一項)。
- (2) 相続開始の時に被相続人の国税が存在(抽象的また

は具体的に)すること(通則法五条一項)。

- (3) 相続人が二人以上あること(通則法五条二項)。

- (4) 承継国税の額をこえる価額の相続財産を取得したこと(通則法五条三項)。

そして、(1)および(2)は、相続開始の時に充足し、(3)は、死後認知(民法七八一条二項、七八七条)によって相続人が二人以上になる場合等の特殊な場合を除き、同様相続開始の時に充足し、(4)は、相続財産取得の時に充足する。

かくて、納付責任は、一般的には、相続財産の取得の時に成立すると解される。

(注)

(1) 田中二郎「租税法(法律学全集II)」二五六頁。

第二 納付責任の額の確定

1 納付責任は、他の相続人の承継国税を納付する義務であるが、国税を納付する義務であるという点では、本来の納税義務と異なるところはない。したがって、納付責任も、それが成立しただけでは納付または徴収の対象となりえず、その内容(納付すべき税額)が具体的に確定されてはじめて履行手続を進めることが

できることとなると解され、またその確定手続も、本来の納税義務についてと同様に、法律の規定に基づいて行なわれることが必要であると解される。

ところが、納付責任の額の確定手続については、実定法には直接の規定がないので、その確定手続をいかにすべきかが問題となる。

2 租税徴収制度調査会での審議の過程では、この問題については次のように考えられていたようである。⁽¹⁾すなわち、①被相続人の国税についての申告は、原則として、共同相続人が連署して行なう。②更正決定通知書には、各人の相続分による金額を記載するとともに、納付責任のあることを附記する。③差押えは、原則として、まず相続財産について行なう。④相続人の固有財産に対して差押えをする場合に積極財産の価額が相続分による金額をこえるときは、相続人の納付すべき金額を確定させるため、相続人の納付すべき金額について納付通知書を発する。

この発想によれば、相続財産を差し押える場合および相続人が任意納付する場合は、納付責任の額の確定手続を要しないが、相続人の固有財産を差し押える場合は、納付責任の額の確定手続を

相続による国税の納付義務の承継

要し、その確定手続は、各相続人に対する納付通知書の送達により行なうこととなるであろう。しかし、その理由は明らかでないが、この納付通知による納付責任の額の確定手続は、立法化されていない。

3 納付責任の額の確定手続に関する法律の規定および実務上の取扱いは、次のとおりである。

(1) 相続人が提出する被相続人の国税の申告書には、各相続人の民法九〇〇条から九〇二条までの規定による相続分および相続によって得た財産の価額ならびに承継国税の額を記載することとされている（所得税法施行規則四九条、酒税法施行令三九条三項、印紙税法施行令一〇条五項等）。

(2) 被相続人の国税について更正、決定または賦課決定をする場合には、それらの通知書の余白に、「相続によって得た財産の価額があなたの承継する税額をこえているときは、通則法五条三項の規定により、そのこえる額を限度として、他の相続人の承継する税額を納付する義務がある。」旨の文言を記載することとされている。⁽²⁾

なお、被相続人の国税について納税の告知または督促をする場

相続による国税の納付義務の承継

四〇〇

合にも、その納税告知書または督促状に同趣旨の文言を附記することとされている。⁽³⁾

(3) 相続人から相続開始以前に確定した被相続人の国税を徴収する場合には、納税義務承継通知書⁽⁴⁾をその相続人に送達することとされ、⁽⁵⁾ 相続人に納付責任があるときは、その通知書に、「他の相続人が承継した被相続人の国税について他の相続人が納付されないときは、あなたが相続によって得た財産の価額を限度として、あなたの相続分に対応する税金のほか、その税金をも、納付しなければなりませんからご承知下さい。」と書き加えることとされている。⁽⁴⁾

しかし、これらの取扱いは、(1)以外は法律の規定によるものではなく、また(1)についても、納付責任の額そのものを記載することとはされていないから、これによっては、直ちに納付責任の額が確定するものでないことはいうまでもない。

(注)

(1) 大蔵省主税局「租税徴収制度調査会主要審議資料」四二四頁。

(2) 国税庁長官通達昭和三十七年六月一三日付直所三一六・徴管二一六四「申告所得税の更正、決定通知書および加算税の賦課決

定通知書の様式等の改正について」第1の2の(2)の(二)、国税庁「消費税事務規程(昭和四一年二月)」二三六頁。

(3) 国税庁「国税徴収法基本通達(昭和三六年二月)」二七条関係四十三。

(4) 国税庁「国税徴収法の改正にともなう管理事務の処理要領(昭和三五年二月)」一九八頁。

(5) 国税庁「前掲処理要領」九一頁。

第三 納付責任と国税の徴収手続

1 実定法に納付責任の額の確定手続に関する規定がないことについては既に述べた。しかれば、納付責任の額の確定、請求、督促、滞納処分その他の実現手続(以下「徴収手続」という。)はいかにすべきであろうか。

一般に、租税法において成文規定が欠けている場合には、類縁または同旨の事項についての規定を類推適用し、あるいは条理にしたがって解釈すべきものとされている。⁽¹⁾ このことは、納付責任の徴収手続についても同様であろう。

ところが、国税の徴収手続については、①本来の納税者から徴収する場合、②第二次納税義務者から徴収する場合および③国税の保証人から徴収する場合のそれぞれについて規定がある。この

ため、納付責任の徴収手続については、これらのどの規定を類推適用すべきかがまず問題となる。

そこで、以下この問題について考察することとするが、この場合、どの規定を類推適用した場合が納付責任の徴収手続として最も不都合が少ないかということを基準とする。

2 第二次納税義務者からの国税の徴収手続についての規定を類推適用するとした場合

第二次納税義務者からの国税の徴収手続については、徴収法三二条および四七条以下にその規定がある。そしてその徴収手続は、同法三二条一項に規定する納付通知書による告知をすることから始まる。ところが、同項の規定による告知は、第二次納税義務者に対してのみすることができるとされており、しかも同項にいう「第二次納税義務者」とは、同法三三条から三九条まで（無限責任社員等の第二次納税義務）または四一条（人格のない社団等に係る第二次納税義務）の規定により納税者の国税を納付する義務を負う者をいうと規定されていて（徴収法二条七号）、第二次納税義務者の範囲についての拡張解釈が制限されるから、納付責任を有する者に対して同法三二条一項の規定による告知を

相続による国税の納付義務の承継

することは、不適法であると解さざるをえないであろう。

かくて、第二次納税義務者からの国税の徴収手続についての規定は、納付責任の徴収手続には類推適用できないと解される。

3 保証人からの国税の徴収手続についての規定を類推適用する
とした場合

保証人からの国税の徴収手続については、通則法五二条にその規定があるが、その徴収手続は、第二次納税義務者からの国税の徴収手続とほとんど同様であり、2と同様、納付責任を有する者に対して通則法五二条二項の規定による告知をすることができない。したがって、保証人からの国税の徴収手続についての規定は、納付責任の徴収手続には類推適用できないと解される。

4 本来の納税者からの国税の徴収手続についての規定を類推適用するとした場合

本来の納税者からの国税の徴収手続については、通則法一五条以下および徴収法四七条以下にその規定がある。すなわち、納税義務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（以下「成立と同時に税額の確定する国税」という。）を除き、その徴収手続として、申告納税方式による国税と賦課課

税方式による国税との二つに区分して規定されている。したがって、納付責任の徴収手続に本来の納税者からの国税の徴収手続についての規定を類推適用するとした場合にも、これらのいずれかについての規定を類推適用することになる。

(1) 納付責任の徴収手続に成立と同時に税額の確定する国税の徴収手続についての規定が類推適用できるとするためには、その前提として、納付責任が成立と同時に税額の確定する国税であるとしなければならない。

ところが、成立と同時に税額の確定する国税は、通則法一五条三項に限定列举されており、納付責任は、同項各号中に掲げられていない。したがって、納付責任は、形式的には成立と同時に税額の確定する国税であるとは解されない。

また、成立と同時に税額の確定する国税は、課税要件たる事実が明白で、税額の計算が容易である等のため、あえて税額の確定に特別の手続をとる必要がないものを定めたものとされている。そこで、この点について検討してみると、「相続によって得た財産」の範囲は必ずしも明白ではなく、またその価額の計算も容易ではない(第一節第二―第四参照)。しかも納付責任の額の計算

の要素としての承継国税の範囲もしかと明確であるとはいえない。加えて納付責任は、他の相続人の承継国税の額が確定しなければその額の確認ができないことからみて、成立と同時にその額を確認できる筈はない。したがって、納付責任は、実質的にも成立と同時に税額の確定する国税であると解することは到底できない。

かくて、成立と同時に税額の確定する国税の徴収手続についての規定は、納付責任の徴収手続には類推適用できないと解される。

(2) 納付責任の徴収手続に申告納税方式による国税の徴収手続についての規定が類推適用できるとするためには、これまた納付責任が申告納税方式による国税であるとしなければならない。

ところが、被相続人の国税が申告納税方式による国税以外の国税である場合および申告納税方式による国税であるが相続開始以前にその額が確定している場合は、相続人は、被相続人の国税について、その納付すべき税額を申告すべきものとはされていない。また、その他の場合でも、承継国税の額は申告すべきものとされているが、納付責任の額を申告すべきものとはされていない

(も)とも、各相続人の民法九〇〇条から九〇二条までの規定による相続分および相続によって得た財産の価額ならびに承継国税の額は申告すべきものとされている(所得税法施行規則四九条、酒税法施行令三九条三項、印紙税法施行令一〇条五項等)が。したがって、納付責任は、申告納税方式による国税であると解することはできない。

かくて、申告納税方式による国税の徴収手続についての規定は、納付責任の徴収手続には類推適用できないと解される。

(3) 納付責任の徴収手続に賦課課税方式による国税の徴収手続についての規定が類推適用できるとするためには、まず、納付責任が賦課課税方式による国税であるとしなければならぬ。

この点については、通則法上賦課課税方式による国税とは、成立と同時に税額の確定する国税でなく、かつ、申告納税方式による国税でない国税をいい(通則法一六条二項二号)、納付責任は、成立と同時に税額の確定する国税であるとは解されず、また申告納税方式による国税であるとも解されない。したがって、納付責任は、まさしくこれに該当し、形式的には賦課課税方式による国税であると解することができる。

相続による国税の納付義務の承継

とすると、賦課課税方式による国税の徴収手続についての規定は、少なくとも形式的には、納付責任の徴収手続に類推適用できないことになる(唯、実質的にその確定手続としての賦課決定があるかどうかの問題は残るが)。

(注)

(1) 忠 佐市「租税法要綱」四八頁。

(2) もちろん、これらの規定は、国税を納税者から徴収する場合のみ適用されるものであるから、これらの規定が納付責任の徴収手続に類推適用できるとするためには、納付責任を有する者が通則法上および徴収法上の納税者であるとしなければならぬ。

この点、納付責任を有する者は、通則法五条三項の規定により他の相続人の承継国税を納付する義務がある者であり、かつ、第二次納税義務者および国税の保証人でないから、通則法上および徴収法上の納税者に該当する(通則法二条五号、徴収法二条六条)。したがって、この点については問題はないと思われる。

(3) 志場喜徳郎他編「国税通則法精解」二二四頁。

第四 納付責任の徴収手続

納付責任の徴収手続について、賦課課税方式による国税の徴収手続についての規定、すなわち通則法三一条以下および徴収法四

七条以下の規定が類推適用できるとして、以下、これらの規定を類推適用した場合の問題点等を考察してみよう。

1 申告、賦課決定、督促等の手続

(1) 課税標準申告書

通則法は、賦課課税方式による国税を課税標準申告書の提出を要するものと要しないものと区分して規定し、課税標準申告書の提出を要しないものとして即時徴収にかかる国税、過怠税、加算税等を定めている。

ところで、納付責任は、課税標準がないから、過怠税、加算税等の課税標準申告書の提出を要しない国税と同様のものと解される。したがって、納付責任の徴収手続には、課税標準申告書の提出を要しない。

(2) 賦課決定

税務署長は、賦課課税方式による国税で課税標準申告書の提出を要しないものについては、その調査により、その納税義務の成立後に、課税標準および納付すべき税額を決定することとされている(通則法三二条一項三号)。ところが、納付責任については、課税標準がないので、納付すべき税額のみを決定することになる

う。

また、賦課決定は、税務署長がその決定にかかる課税標準および納付すべき税額を記載した賦課決定通知書を送達して行なうこととされている(通則法三二条三項)が、納付責任についての賦課決定は、納付すべき税額のみを記載した賦課決定通知書を送達して行なうことになろう。

(3) 納税の告知および督促等

税務署長は、賦課課税方式による国税を徴収しようとするときは、原則として納税の告知をしなければならないこととされている(通則法三六条一項一号)から、納付責任についても、これを徴収しようとするときは、納税の告知をしなければならないであろう。この場合、その告知書に記載する納期限は、通則法施行令八条一項の規定を類推適用して、その告知書を発する日の翌日から起算して一月を経過する日とすべきであろう。

また、納税の告知を受けた国税をその納期限までに完納しない場合に行なわれる督促(通則法三七条一項)についても、納付責任の徴収手続にそのまま類推適用することとなるし、その督促状を発した日から起算して一〇日を経過した日までに完納されない

場合の滞納処分（通則法四〇条）も、また同様、徴収法その他の法律の規定により行なうこととならう。

2 納付責任の徴収手続と納付責任の額

賦課決定、納税の告知、督促および滞納処分は、原則として、具体的な金額によって行なうものとされている。⁽²⁾

ところが、納付責任の額は、相続によって得た財産、その価額または各相続人の承継国税の額が異動することによって異動するから、理論上は、これらの異動事由が消滅するまで確定しない。したがって、納付責任の徴収手続は、具体的な金額によって行なうことができない。

もっとも、賦課決定、納税の告知および督促については、具体的な金額によることができない場合には抽象的な金額によって行なうことができる⁽³⁾と解されているから、納付責任を有する者から他の相続人の承継国税を徴収しようとする場合に、賦課決定、納税の告知および督促も、抽象的な金額によって行なうことが許されよう。

問題は、滞納処分についてである。

もちろん、滞納処分も、実務上抽象的な金額によることができ

相続による国税の納付義務の承継

る場合には、賦課決定、納税の告知または督促についてと同様に、抽象的な金額によって行なうことが許されよう。

しかし、その処分の性質上抽象的な金額によることができない場合、たとえば他の執行機関に対する交付要求や証券の納付受託等をする場合には、具体的な金額によらざるをえないから、この場合の処分の方法は、次によるべきであると考ええる。

(1) 滞納処分に納付責任を有する者の意思的関与を要する場合、たとえば納付受託をする場合は、その処分時における納付責任の額を確定金額として取り扱う。ただし、この場合は、納付責任を有する者が納付責任の額を確認した上で意思的関与をしたのであるから、その額を確定金額として取り扱ってもその者の保護に欠けることがなく、かつ、徴収手続が安定するからである。

(2) これに反し、滞納処分に納付責任を有する者の意思的関与を要しない場合、たとえば他の執行機関に対して交付要求をする場合は、その処分に關してのみその処分時における納付責任の額を確定金額として取り扱い、その処分に基づく収納額が納付時における納付責任の額と一致しない場合には、不足額は追加徴収し、超過額は還付することとする。

(注)

(1) 昭和四十二年法律三三号による通則法三二条一項三号の改正前
は、加算税について、納付すべき税額のみを決定することができると解されていた。

なお、志場喜徳郎他編「国税通則法精解」三三三頁参照。

(2) 通則法施行規則別紙第一号書式および第三号書式、徴収法施行規則別紙第三号書式から別紙第八号書式までおよび第一号書式参照。

(3) 国税庁「国税徴収法基本通達(昭和三十六年二月)」二七条
関係三十五、国税庁長官通達昭和三十七年六月十三日付直所三一
六・徴管二一六四「申告所得税の更正、決定通知書および加算
税の賦課決定通知書の様式等の改正について」第1の2の(2)の
(一)参照。

第四章 相続 び

通則法五条三項に規定する納付責任については、同項の規定が他に類を見ない特殊なものであり、また比較的新しい規定であることもあって、これに関する判例、学説はなく、また文献も少なかったため、右に外れ、左にそれる等全く暗中摸索の道を進る以外に方法がなかった。ここでは、とりあえず、類似性をもつと考えた私法上の多数当事者の債権関係または限定承認をした相続人

の責任との比較を中心にして、その法的性格または範囲について考察をし、あわせてその執行上の問題点をとりあげてみたのであるが、あくまでも一つの着想を示すにとどまる。出発点において既に誤りをおかしているかも知れないし、行論の過程において批判されるべき点も多々あると思われる。

1 納付責任の法的性格については、まず、通則法五条の規定の立法の経過をふりかえり、立法の趣旨、目的を明らかにし、ついで、納付責任に類似する私法上の法律関係、すなわち保証、併存的債務引受および連帯債務と納付責任とを個別に比較しながら考察を進めてみた。

納付責任は、債務なき責任ではなく、債務を伴った責任である。いわば完全な国税の納付義務である。この義務と他の相続人の承継国税の納付義務との関係は、納付責任が他の相続人の承継国税に対して附従性を有する点および他の相続人に対する履行の請求が納付責任を有する者に対して効力を生じない点などにおいて連帯債務関係と異なり、また、納付責任が他の相続人の承継国税に対して補充性を有しない点ならびに他の相続人に対する履行の請求および時効の中断が納付責任を有する者に対して効力を生

じない点などにおいて保証債務関係とも異なる。それは、連帯債務関係とも保証債務関係とも異なり、いわば不真正連帯債務（民法四三二条、四三七条および四三九条から四四四条までの規定を類推適用する）関係に近いようなものではないかと考ふる。

このような特別な関係をもつ国税の納付義務については、そもそも租税法主義の趣旨からいっても、異論の生ずる余地のないように立法化（たとえば、連帯債務または保証債務に関する民法の規定の全部または一部の準用規定を置く）を図るべきものである。

通常の租税法の規定においてさえ「国税庁通達」という解釈通達が租税法主義の枠を踏み外しているのではないかとの批判さえある今日、特にその感を強くするのは、筆者だけではないであろう。

2 納付責任の額を決めるには、「相続によって得た財産の価額」と承継国税の額を明確にすることを要するので、まず、「相続によって得た財産」の範囲、帰属ならびに評価の時期およびその方法について、次いで、承継国税の範囲およびその帰属について、考察した。

相続による国税の納付義務の承継

「相続によって得た財産」および承継国税の範囲および帰属については、相続に関する民法の規定およびその解釈（とくに、限定承認に関する民法九二二条にいう「相続によって得た財産」の解釈）を参考としながら考察を進めてみた。

通則法五条三項にいう「相続によって得た財産」の範囲については、①被相続人が第三者に譲渡した不動産で移転登記未了のものなど特殊な法律関係にある財産、②受取人の指定のない生命保険金請求権など民法上相続性の有無につき説が分かれている財産および③同時履行の抗弁権のある債権などの国税の引当てとなりえない財産などについて、その解釈上困難な問題がある。

納付責任は、相続財産の取得の時に成立するが、その額は、遺産の分割、遺留分権利者の減殺請求などにより「相続によって得た財産」または承継国税の範囲または帰属が異動することによって異動する。とくに、納付責任の納付後にその納付済額に影響を及ぼすような異動は、納付責任の徴収手続に収拾のつかない混乱を生じさせる。したがって、納付責任の額の確定についても、一定の基準日（①相続開始の時、②被相続人の国税の納税申告書の提出の時または③納付責任の徴収手続の着手の時などが考えられ

る。)を法定し、その基準日以後に発生した異動事由は、納付責任の額の計算上これを考慮しないこととするような配慮が望ましい。

通則法五条三項の「相続によって得た財産の価額」とは、理論的には、相続開始時における相続財産の価額ではなく、承継国税および納付責任の納付の時における相続財産の価額とするのが妥当である。その結果、納付責任の額の計算においてその要素となる事項の異動がかなり多く生ずることから、納付責任の額も常に異動する。このことは、実務上の取扱いを極めて困難にする。この点においても、「相続によって得た財産」の評価の時期(たとえば、相続開始の時)につき法定することの必要を痛感する。

3 納付責任の徴収手続については、実定法にその規定がないので、租税法における類似の規定、すなわち第二次納税義務者または保証人からの国税の徴収手続等の規定を分析検討し、これらのうちのどの規定が納付責任の徴収手続として最も不都合が少なく類推適用できるかについて考察してみた。

ここでは、形式的な面からこれを課税標準申告書の提出を要しない賦課課税方式による国税として類推し、その徴収手続に関する

規定を適用してみた。しかし、何か割り切れないものをもつほか、その本質を追求していけばいくほど賦課課税方式による国税の徴収手続に関する規定を適用ないし類推適用することに相当の無理があることを発見する。ここでもまた、納付責任の徴収手続についての特別規定の立法化(たとえば、徴収法三二条の準用規定を置く。)を提案したいと考える。

4 納付責任の制度は、被相続人の国税の徴収を確実にするとともに、納付責任を有する相続人の責任の範囲を限定することによってその者の固有財産に対する侵害を制限するものである。ところが、地方税法にも通則法五条三項と同様の規定(地方税法九条三項)があり、これらの規定を別々に適用した場合には、著しく相続人の保護に欠けることとなる。ここでも、通則法と地方税法(さらにいえば、国税徴収の例による公課に関する規定)との調整(たとえば、納付責任を有する者が被相続人の地方税その他の公課を承継した場合には、その者の申請により、その承継した公課等の額またはその者が納付した被相続人の公課等の額を納付責任の額から控除する旨の規定を置く。)の必要性を強調しておきたい。