

## 所得税の納税義務の承継について

中 上 可奈子

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 研 究 員 〕

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

## 要 約

### 1 研究の目的

所得税法 120 条に規定する確定申告書を提出する義務のある者が、その年の中途において死亡した場合、その相続人（包括受遺者を含む。以下同じ。）は、原則として、相続の開始があったことを知った日の翌日から 4 か月を経過した日の前日までに、一般の確定申告書に準じた確定申告書（いわゆる準確定申告書と呼ばれるものであり、以下「準確定申告書」という。また、相続人が準確定申告書を所轄税務署長に対して提出する行為を、以下「準確定申告」という。）を提出することとされている（所得税法 124 条、125 条）。

被相続人の所得税に関し、相続人が行う準確定申告、それに対する修正申告、更正及び加算税賦課決定等について、東京地裁平成 29 年 8 月 30 日判決（以下「本判決」という。）は、これらの申告や処分は被相続人に課されるべき税額を確定するものであって、各相続人が承継する納税義務に係る税額を確定するものではないと判示し、本判決の控訴審である東京高裁平成 30 年 7 月 19 日判決（以下「本判決控訴審判決」という。）においても準確定申告、当該申告に係る修正申告及び更正処分により確定する税額は、被相続人に課されるべき所得税の額であり、相続人が二人以上ある場合に各相続人が承継する納付義務に係る所得税の額については、個別に確定されるものではないとの判断が維持されている。

しかし、準確定申告書は、各相続人が個別に提出することも許されており（所得税法施行令 263 条 2 項ただし書）、更正通知書は全ての相続人に対して送付するとされていることからすると、これらの申告や更正は、被相続人の所得税を確定させるものではなく、各相続人が承継した所得税の額を確定させるものではないかとの疑問が生ずる。また、これらに関連し、準確定申告及び相続人に対して更正決定等の課税処分が行われた後に相続分の変更があった場合、既に確定手続を行った当該相続人について、修正申告又は更正決定等の確定手続を再度行う必要があるか否かという問題が実務上生じるこ

とが想定される。

そこで、国税通則法（以下「通則法」という。）5条に規定する納税義務の承継に関し、被相続人に課されるべき所得税を中心に、承継により各相続人に生ずる効果及び承継される国税の対象等を検討した上で、準確定申告により確定する納税義務及び納付すべき税額について考察を行い、相続人が被相続人から承継する所得税に関する納税義務全般に対する法的な考え方を研究する。

## 2 研究の概要

### (1) 準確定申告における所得税の納税義務の成立と確定

#### イ 納税義務の成立及び確定

所得税法 120 条に規定する確定申告書を提出する義務のある者が、その年の中途において死亡した場合、被相続人の所得税は、その死亡の時に納税義務が成立し（通則法施行令 5 条 3 号）、これを確定させる手段として、相続人は、相続の開始があったことを知った日の翌日から 4 か月を経過した日の前日までに、被相続人の所得税について、準確定申告書を被相続人の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（所得税法 124、125 条）。準確定申告は、被相続人の申告手続を相続人に委ねるという特殊な申告制度であって、被相続人についての課税標準及び税額は、相続人の申告によって確定するものと解されている。

#### ロ 申告義務の承継

準確定申告の制度は、もともと死亡した者が申告納付すべき所得税について、その申告納付が事実上不可能であることから、その相続人に対しこれに代わって申告納付すべきことを義務付けたもので、申告義務の承継を前提としてその申告期限等を定めたものである。所得税法 124 条について、形式的には相続人の固有の申告義務と規定しているが、これは、新たに申告期限を定める技術的要請等からこのような規定の仕方とされているのであって、実質的には、被相続人が生前に負っていた申告

義務を相続人が承継するものであると解されており、同法 125 条 1 項についても同様に解すると考えられる。

## (2) 相続による納税義務の承継

### イ 民法における相続

租税法上には、「相続」の定義規定がなく、民法上の概念と同様であると考えられており、民法における「相続」とは、人の死亡を原因として財産上の地位を承継させることであると解されている。日本の相続法は包括承継を原則とするので、相続が開始すると、被相続人の財産に属した一切の権利義務は、例外を除き、全て相続人が承継し（民法 896 条）、相続人が数人ある共同相続の場合には、各共同相続人は、その相続分に応じて被相続人の権利義務を承継することとなる（民法 899 条）。

また、租税債務は金銭債務であるが、金銭債務を含む可分債務の承継について、判例は当然分割説を採用しており、共同相続の場合には、遺産分割によらず各共同相続人の相続分（指定相続分又は法定相続分）に応じて承継されることとなる。

### ロ 相続による納税義務の承継の効果

納税義務の承継とは、ある者について既に成立している納税義務が、他の者に受け継がれることをいい、通則法 5 条 1 項の規定について、相続の開始と同時に被相続人の権利義務を承継すると規定する民法と同趣旨に、被相続人の納税義務は、相続開始の時に被相続人に承継されると解されており、私法上の原則を確認的に規定したものであるとされている。

包括承継の場合において、承継者は被承継者の租税法上の地位をそのまま引き継ぐことから、納税義務の承継者である相続人は、被承継者である被相続人の納税義務と同じ内容の納税義務を負う。通則法 5 条 1 項の規定による納税義務の承継があったときは、その承継者である相続人は、国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者となり、同法 2 条 5 号にいう納税者に当たるものと解されている。

#### ハ 承継される国税（課されるべき国税）

相続により承継される被相続人に課されるべき国税とは、「相続開始の時に、被相続人について納付義務は成立しているが、国税に関する法律の定める手続または規定により、納付すべき税額が確定していない国税」をいう。

これは、相続開始の時に、被相続人につき既にその課税要件を充足し、国税の納付義務が成立しているが、まだ、申告、更正決定等の確定手続が行われておらず、その結果、納税義務が具体的に確定するに至っていない国税をいい、今後において確定手続が行われるべきものである。

#### (3) 検討

上記内容を踏まえ、本判決及び本判決控訴審判決において判示された「準確定申告、その修正申告及び更正処分により確定する税額は被相続人に課されるべき税額であり、各相続人が承継する納税義務に係る税額を個別に確定するものではない」という点及び被相続人に課されるべき国税の対象について検討を行う。

#### イ 準確定申告等の確定手続により確定する所得税

上記（１）及び（２）より、相続人は相続により被相続人の申告義務及び納税義務を承継することから、準確定申告及びその後に行われる修正申告並びに更正決定等の確定手続（以下「準確定申告等の確定手続」という。）において計算される所得税額は「被相続人の固有の税」と考えられているが、被相続人に課されるべき税額で、税務署長等が相続人に対し行う更正決定等の確定手続は、各相続人の承継税額について行うことを原則とされ、相続人ごとに計算した承継税額を更正決定通知書、賦課決定通知書、納税告知書（納付通知書）又は督促状（以下「更正決定通知書等」という。）に記載することとされており、更正決定通知書等によって、各相続人の承継税額が確定するとも考えられ、その点については本判決とは結論を異にする。

## ロ 相続人の行為による附帯税への影響

相続人は、被相続人が有していた税法上の地位を承継することとなるため、被相続人に「隠蔽又は仮装の行為」及び「偽りその他不正の行為」があった場合には、相続人に対して通則法 68 条の規定により重加算税が課され、また、同法 70 条 4 項の規定が適用されるが、準確定申告等の確定手続により計算された所得税に対して賦課決定等される附帯税（以下「準確定申告等の確定手続に係る附帯税」という。）については、無申告など各相続人の行為がその後の処分に影響を及ぼすことが考えられ、各相続人に対して個別に確定されるものとも考えられる。さらに、附帯税は、本税についての何らかの納税義務懈怠（違反）によってその納税義務が生ずるものであるとされ、その趣旨から考察するに、準確定申告等の確定手続において、被相続人から相続人に承継される申告義務及び納税義務に関して、相続人に対する適正な申告の担保という機能を持つ必要があるとも考えられる。

## ハ 納税義務の成立時期

被相続人の所得税はその死亡の時に成立する一方で、附帯税のうち、例えば過少申告加算税、無申告加算税及びそれらに代わる重加算税は、法定申告期限の経過の時に納税義務が成立する（通則法 15 条 2 項 14 号）が、準確定申告における法定申告期限は、相続の開始があったことを知った日の翌日から 4 か月を経過した日の前日であることから、被相続人の死亡後に納税義務が成立することとなる。

準確定申告等の確定手続により計算される所得税については、相続開始の時である被相続人の死亡の時に納税義務が成立しており、被相続人に課されるべき国税として相続人に承継されることに異論はないが、準確定申告等の確定手続に係る附帯税については、相続開始の時においては、まだ納税義務が成立も確定もしていない国税となることから、被相続人に課されるべき国税であるのか否かについて疑問が生じる。

### (4) 準確定申告等の確定手続により確定する国税に関する一考察

## イ 民法における相続の効力から考察する被相続人に課されるべき国税の対象

民法においては、相続開始の時点で被相続人に対して確定に至っていない金銭債権及び金銭債務であっても、相続開始時点で発生していれば相続財産として相続人に相続されるため、相続開始の時点で発生している債務は相続人へ承継され、逆に、相続開始の時点で発生していない債務は相続人へは承継されない。民法上の抽象的な金銭債務の発生と成立した納税義務との関係については、同様に考えることができるとされていることから、相続開始の時点で発生、つまり納税義務が成立している国税については相続人に承継されるが、相続開始の時点で納税義務が成立していない国税については相続人へ承継されないとすることが、民法における相続の原則とも合致するものと考えられる。したがって、準確定申告等の確定手続により計算される所得税については被相続人に課されるべき国税に該当し相続人に納税義務が承継される一方で、当該確定手続に係る附帯税については、相続開始時点では納税義務が成立していない国税であることから、被相続人に課されるべき国税等には該当しないため、相続人へ承継される国税ではなく各相続人に対して個別に課される「相続人の固有の税」であるといえることができる。

## ロ 準確定申告等の確定手続により確定する納税義務及び納付すべき税額

所得税の納税義務の確定方式は申告納税方式とされており、納付すべき税額については、納税者が行う申告により確定することを原則としている。準確定申告等の確定手続の主体は相続人であり、相続人に申告義務が課されている以上は、準確定申告を提出する者である相続人に対して、その納税義務が確定すると考えられる。なお、当該納税義務は、被相続人の死亡の時に成立し、その納税義務が相続人に承継されるのであり、相続人に対して新たな納税義務が発生するものではなく、承継された納税義務が準確定申告等の確定手続により確定すると考えられる。

また、準確定申告等の確定手続により確定する納付すべき税額につい



ては、被相続人の納付すべき税額が確定するとの考えと、相続人の相続分に応じた納付すべき税額が確定するとの考えがあると思料されるが、所得税法 124 条及び 125 条に規定する準確定申告に記載すべき課税標準及び税額は、同法 120 条に規定する被相続人の課税標準及び税額であり、被相続人の課税標準及び税額は相続人の準確定申告により確定すると解されていること、また、通則法 5 条の相続人の納税義務は、相続人の得た相続財産に係る物的な負担であり、相続により当該相続財産の受託者という地位に基づき相続人に承継されるものであると解されていることから、準確定申告等の確定手続により、相続財産である被相続人の納付すべき所得税額が確定し、相続人が相続財産として承継する金銭債務が確定すると考えられる。そして、金銭債務は遺産分割によらず当然分割により承継されるため、当該金銭債務が確定することで、各相続人の相続分に応じた納税義務が確定すると考えられる。

### 3 結論

通則法 5 条 1 項に規定する被相続人に課されるべき国税の対象は、相続開始以前に納税義務が成立しているか否かにより判断すべきであり、準確定申告等の確定手続により計算される所得税は相続人に対してその納税義務が承継される一方で、準確定申告等の確定手続に係る附帯税は承継される国税ではなく、相続人に対して個別に課される国税であると考えられる。

また、相続が開始していない場合には、納税者によって納税者自身の納付すべき税額が確定し、当該納税者に対してその納税義務が確定するところ、準確定申告等の確定手続の主体は相続人であることから、相続人によって被相続人の納付すべき税額が確定し、その納税義務は承継した相続人に対して当然分割により確定するとの結論に至った。この点につき、準確定申告は、特別であり特殊な申告制度であるということが出来る。

上記の結論からすれば、相続分に異動が生じたことなどによって各相続人の税額に異動が生じる場合であっても、準確定申告等の確定手続により計算

された課税標準及び税額に異動がない場合には、既に確定手続を行った当該各相続人による修正申告書の提出又は当該各相続人に対する更正決定等の課税処分を行う必要はないと考えられる。

目 次

はじめに	13
1 相続による所得税の納税義務の承継	13
2 問題の所在	13
3 本稿の構成	15
第 1 章 準確定申告における所得税の納税義務の成立及び確定	16
第 1 節 所得税の納税義務の成立及び確定	16
1 所得税の納税義務の成立	16
2 所得税の納税義務の確定	18
第 2 節 準確定申告の概要	21
1 準確定申告における所得税の納税義務の成立及び確定	21
2 準確定申告の申告義務	22
3 準確定申告の法定申告期限	25
4 準確定申告書の提出及び納付	27
第 2 章 相続による納税義務の承継	29
第 1 節 民法における相続の効力	29
1 民法における相続	29
2 相続財産の承継	31
第 2 節 相続による納税義務の承継	38
1 納税義務の承継	38
2 相続による納税義務の承継	39
第 3 節 相続による納税義務の承継の効果と承継される国税	46
1 相続による納税義務の承継の効果	46
2 承継される国税の範囲	51
第 4 節 相続人に対する国税の確定及び還付手続等	53
1 相続人に対する更正決定等による国税の確定手続	53
2 還付申告書の提出等により還付される国税と相続	55

第 3 章 検討	60
第 1 節 本判決の内容等	60
1 事案の概要	60
2 判示内容	61
第 2 節 本判決等に対する検討	62
1 準確定申告等の確定手続により計算される所得税	62
2 相続人の行為による附帯税への影響	63
3 所得税及び附帯税の納税義務の成立時期	65
第 4 章 準確定申告等により確定する国税に関する一考察	71
第 1 節 民法における相続の効力からの考察	71
1 民法における相続と準確定申告等の確定手続により確定する所得税	71
2 抽象的納税義務の相続財産該当性	73
3 準確定申告等の確定手続に係る附帯税と通則法 5 条による納税義務の承継	76
第 2 節 他税法における相続による納税義務の承継	78
1 相続税法における債務控除と通則法 5 条	78
2 通則法 5 条により相続人へ承継される国税の対象	80
第 3 節 相続による納税義務の承継と確定	81
1 準確定申告等の確定手続により確定する納税義務及び納付すべき税額	81
2 準確定申告等の確定手続に係る附帯税	91
第 4 節 納税義務の承継における手続上及び実務上の問題点	93
1 相続分の変更	93
2 被相続人に課されるべき国税に係る更正決定通知書等による確定手続の変更	93
結びに代えて	95

## はじめに

### 1 相続による所得税の納税義務の承継

国税通則法（以下「通則法」という。）5条1項の規定により、相続（包括遺贈を含む。以下同じ。）があった場合、相続人（包括受遺者を含む。以下同じ。）は、被相続人（包括遺贈者を含む。以下同じ。）に課されるべき、又は被相続人が納付し、若しくは徴収されるべき国税を納める義務を承継する。また、通則法5条2項の規定により、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、承継される国税の額を民法900条から902条まで（法定相続分・代襲相続人の相続分・遺言による相続分の指定）の規定によるその相続分によりあん分して計算した額とされている。被相続人が年の中途中で死亡した場合、所得税（復興特別所得税を含み、源泉徴収による所得税を除く。以下同じ。）はその死亡の時に納税義務が成立し（通則法施行令5条3号）、その相続人は申告義務を承継することから、被相続人に係る所得税に関して申告義務を負うこととなる。申告義務の承継に関する具体的な手続については所得税法124条及び125条に規定されており、被相続人が同法120条1項に規定する申告義務を負う場合、その相続人は、原則として、相続の開始があったことを知った日の翌日から4か月を経過した日の前日までに、一般の確定申告書に準じた確定申告書（いわゆる準確定申告書と呼ばれるものであり、以下「準確定申告書」という。また、相続人が準確定申告書を所轄税務署長に対して提出する行為を、以下「準確定申告」という。）を提出し、当該申告書により計算された所得税について、通則法5条に定めるところにより、納付しなければならないこととされている（所得税法129条）。

### 2 問題の所在

被相続人の所得税に関し、相続人が行う申告が適法な申告となっていない場合、税務官庁は、相続人に対して更正を行うとともに、必要に応じて加算

税の賦課決定を行うことになるところ、東京地裁平成 29 年 8 月 30 日判決<sup>(1)</sup>（以下「本判決」という。）は、準確定申告、その修正申告及び更正処分により確定する所得税及び過少申告加算税の額は被相続人に課されるべき税額であり、各相続人が承継する納付義務に係る税額については、修正申告及び更正処分によっても個別に確定されるものではない旨判示し、本判決の控訴審である東京高裁平成 30 年 7 月 19 日判決<sup>(2)</sup>（以下「本判決控訴審判決」といい、「本判決」と併せて「本判決等」という。）においても準確定申告、当該申告に係る修正申告及び更正処分により確定する税額は、被相続人に課されるべき所得税の額であり、相続人が二人以上ある場合に各相続人が承継する納付義務に係る所得税の額については、個別に確定されるものではないとの判断が維持されている。

しかし、準確定申告書は、各相続人が個別に提出することも許されていること（所得税法施行令 263 条 2 項ただし書）、また、更正通知書及び加算税賦課決定通知書は全ての相続人に対して送付するとされていることからすると、これらの申告や更正は、被相続人の所得税の額を確定させるものではなく、各相続人が承継した所得税の額を確定させるものではないかとの疑問が生ずる。また、これらに関連し、準確定申告及び相続人に対して更正決定等の課税処分が行われた後に相続分の変更があった場合、既に確定手続を行った当該相続人について、修正申告又は更正決定等の確定手続を再度行う必要があるか否かという問題が実務上生じることが想定される。

そこで、通則法 5 条に規定する納税義務の承継に関し、被相続人に課されるべき所得税を中心に、所得税及び附帯税の納税義務が各相続人にどのように承継されるのか、承継の結果、各相続人にどのような効果が生ずるのかなどにつき、準確定申告に対するもののみならず、被相続人が相続開始前に提出した申告書について相続人に対して行う更正決定等の確定手続等も含めた、相続人が被相続人から承継する所得税に関する納税義務全般に対する法的な

---

(1) 税資 267 号順号 13045。

(2) 裁判所ウェブサイト。

考え方を、民法、通則法及び所得税法等から研究する。

### 3 本稿の構成

本稿においては、まず、研究の前提として納税義務の成立と確定に関する法的性質等及び準確定申告の概要並びに通則法 5 条の相続による納税義務の承継に関する法的効果等に触れた後、本判決等について検討を行い、それを手掛かりとして、同条 1 項の規定により、被相続人から相続人へ承継される国税の対象について検討する。また、準確定申告により計算される所得税、それに伴う附帯税に係る納税義務及び納付すべき税額の確定並びに関連して生ずると想定される実務上の問題点についても考察を行う。

# 第 1 章 準確定申告における所得税の納税義務の成立及び確定

## 第 1 節 所得税の納税義務の成立及び確定

### 1 所得税の納税義務の成立

通則法 15 条 1 項の規定により、「納税義務<sup>(3)</sup>」は「国税を納付する義務」の略語として使われており、納税義務は、各税法で定める課税要件（すなわち、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準及び税率）を充足したときに抽象的に<sup>(4)</sup>、法律上当然に成立（発生）し、納税者又は税務官庁によるそのための特別の行為を要しないとされている<sup>(5)</sup>。

この、「課税要件の充足」について、抽象的租税債務は、納税義務者となるべき特定の者につき、特定の時点において特定の事実又は状態が存することを通じて課税物件がその者に帰属し又は連結し、法律の定めるところに基づいて課税標準の算定及びこれに対する税率の適用が可能となった状態が生ずることによって発生すると解されている<sup>(6)</sup>。

また、判例においても、「租税債権は、法律の規定する課税要件事実の存在によって当然に発生するものであって、国がなす課税処分は、単にその税額を具体的に明確にするものにすぎないと解すべきである」として、租税債権は課税処分を待たずに課税要件の充足によって成立するとしている<sup>(7)</sup>。

契約に基づく私法上の債権債務は、通常、当事者間の契約によって成立す

---

(3) 源泉徴収等による国税については、源泉徴収又は特別徴収により国税を徴収して納付する義務を意味しており、本来の納税義務者である給与の支払を受ける者等及び国際観光旅客等（特別徴収に係る規定の適用を受ける者に限る。）の納税義務は、通則法上納税義務から除かれている（武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』1128 頁（第一法規、加除式））。

(4) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』863 頁（弘文堂、2019）。

(5) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』117 頁（弘文堂、2018）。

(6) 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解〔第 16 版〕』263 頁（大蔵財務協会、2019）。

(7) 最三小判昭和 42 年 3 月 14 日訟月 13 卷 4 号 450 頁。



ると同時に当然にその内容も定まるのに対し、租税法上の債権債務は、各租税法の規定によって当然に発生するが、納税義務者又は税務官庁においてこれを具体的に確定するための特定の確認手続を採ることとされており、この債権債務の発生が「納税義務の成立」であり、特定の確認手続によって納税義務が確定する<sup>(8)</sup>。

租税法上、納税義務の成立を要件としているものについて、繰上請求（通則法 38 条 3 項）、納税の猶予制度（通則法 46 条 1 項 1 号）、更正決定の所轄庁の特例措置（通則法 30 条 2 項）等が挙げられる。

納税義務の成立の最も一般的かつ重要な効果は、申告納税方式（通則法 16 条 1 項 1 号）による国税についていえば、納税者と（国を代表する）税務官庁との間に、納税義務の確定に係る権利義務（確定権及び確定義務）を発生させることであるとされている（通則法 15 条 1 項）<sup>(9)</sup>。また、納税義務の成立の効果としては、繰上請求につき繰上保全差押の対象となること（通則法 38 条）、納税猶予の対象となること（通則法 46 条）、課税期間のない一定の国税に係る納税申告書の提出先（通則法 21 条）、相続及び法人の合併により承継の対象となること（通則法 5 条及び 6 条）等が挙げられている<sup>(10)</sup>。

各国税の納税義務の成立時期については、通則法 15 条 2 項に規定されており、所得税は、暦年の終了の時に納税義務が成立する。

金子宏名誉教授は、租税債務である納税義務の成立時期は、繰上保全差押をなしうる時期（通則法 38 条 3 項）、納税義務が承継に適する時期（通則法 5 条以下）、成立と同時に内容の確定する租税（通則法 15 条 3 項参照）の内容確定時期等、種々の法律関係において問題になると述べられている<sup>(11)</sup>。

---

(8) 所得税法研究会編『六訂版 注解所得税法』1327 頁（大蔵財務協会、2019）。

(9) 谷口・前掲注(5) 100 頁。

(10) 関子善信「抽象的納税義務の検討」久留米 46 号 37-38 頁(2003)。

(11) 金子宏「判批」租税判例百選 142-143 頁（1968）、金子・前掲注(4)863 頁。なお、志場ほか・前掲注(6)264 頁は、租税法上納税義務の成立の時期が問題となる場合として、従来、租税の時効及び除斥期間、詐害行為の取消権、遁脱犯の成立等もあるとされていたが、現在では、納税義務の成立とは直接関係ないと考えられていると説明する。

## 2 所得税の納税義務の確定

課税要件の充足により抽象的に成立した納税義務について、それが具体的に履行を請求しうる債権となるためには、当事者である納税義務者又は税務官庁の一定の行為を通じてその国税の金額が確定されることが必要となる<sup>(12)</sup>。納税義務が確定されることにより、国税を納税義務者が納付し、国である税務官庁が請求できる形になる<sup>(13)</sup>。

### (1) 納付すべき税額の確定方式

通則法 16 条は、納付すべき税額の確定方式として、申告納税方式と賦課課税方式の二つの方式があることを明らかにしており、それぞれの方式の内容及び国税の範囲は次のとおりとされている。

まず、申告納税方式とは、納付すべき税額が原則として納税義務者の「申告」、すなわち、納税義務者が自主的に課税標準、税額等を計算し、その計算したところに基づいてこれらを納税申告書に記載して、税務署長等へ提出することにより確定することを原則としているが、この申告がない場合又は適法な申告となっていない場合には、税務署長等の処分により税額を確定する方式である（通則法 16 条 1 項 1 号）<sup>(14)</sup>。申告納税方式により納付すべき税額が確定する国税は、「納税義務が成立する場合において、納税義務者が、国税に関する法律により、納付すべき税額を申告すべきものとされている国税」である（通則法 16 条 2 項 1 号）。

次に、賦課課税方式とは、納付すべき税額が専ら税務署長等の処分により確定する方式であり（通則法 16 条 1 項 2 号）、賦課課税方式により納付すべき税額が確定する国税は、税額の確定につき特別の手續を要する国税のうち、申告納税方式以外のものである（通則法 16 条 2 項 2 号）。

さらに、通則法 15 条 3 項は、上記の二つの方式のほかに、税額の計算が容易である等の理由から、納付すべき税額の確定について特別の手續を要

---

(12) 金子・前掲注(4)863 頁、志場ほか・前掲注(6)269 頁。

(13) 佐藤英明『スタンダード所得税法 [第 2 版補正版]』361 頁（弘文堂、2018）。

(14) 志場ほか・前掲注(6)276 頁。

せず、納税義務の成立と同時に法律上当然に確定する国税（自動確定方式の国税）について規定している<sup>(15)</sup>。

所得税の納税義務は通則法 15 条 2 項 1 号の規定により、原則として暦年の終了の時に成立するが、その成立した納税義務について、納税義務者自らの確定申告により、課税標準である所得金額及び税額を確定し納税することとされ、同法 16 条 1 項 1 号に掲げる申告納税方式を採用しており、所得税法 120 条において申告義務が課されている。

## (2) 申告納税方式の特徴

申告納税方式の下では、納税義務者自らが、その所得に関する事実関係や法令等を調査し、自己の判断と責任に基づいて、適正な申告を行う義務がある。

元来、種々事情の異なる納税者について適正公平な課税が行われるためには、その内容を最もよく知悉する納税者本人による課税標準等の申告が第一義的に要請され、さらに、納税義務の履行を国民自ら進んで遂行すべき義務と観念させることによって、その申告をできるだけ正しいものとし、同時に、その申告行為自体に納税義務の確定効果を付与することが現代国家における課税方式としてふさわしいものといえ、申告納税方式は、納税者をして、国家が当面している行政上の諸課題を自主的、民主的に分担させる機能を有するものであるとされている<sup>(16)</sup>。

また、申告納税方式について、最高裁昭和 39 年 10 月 22 日第一小法廷判決（民集 18 卷 8 号 1762 頁）は、「所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるもの」と判示しており、これは、「税額の確定に必要な情報を持っているのは納税者であり、その者の責任ある申告によって税額を確定するのが、手続上、もっ

---

(15) 志場ほか・前掲注(6)270-271 頁。

(16) 田中二郎『租税法〔第三版〕』199 頁（有斐閣、1990）。

とも効率的である」という理念に根ざしているとされている<sup>(17)</sup>。

なお、所得税法における申告の性質について、東京高裁昭和 40 年 9 月 30 日判決（訟月 12 卷 2 号 275 頁）は「所得税法における申告納税の制度は、納税義務者をして、自己の納税義務の具体的内容を決定の上、これを税務官庁に申告せしめ、その申告に係る納税義務の実現を企図するものであって、納税義務者は右の申告行為により具体的な租税債務を負担するに至るのであり、換言すれば、この申告行為は納税義務者と国との間の具体的な法律関係——租税債権債務関係——を発生せしめるための一の法律要件をなす前提事実にはほかならない」と判示している。

### (3) 申告納税方式における納税義務の確定

申告納税方式において、納税義務を確定させる方法として、納税申告書の提出及び税務署長による処分がある。納税申告は、納税義務という公法上の義務の存否又は範囲を確定させる効果（確定効）を有しており、その確定効は、納税申告書の記載事項について事後的かつ金額的に及ぶ<sup>(18)</sup>。また、納税義務者が申告納税義務を法律の規定に従って履行しない場合、税務官庁は確定権（課税権）を行使して第二次的ないし補充的に納税義務を確定するが、この行為を課税処分といい、更正（通則法 24 条）及び決定（通則法 25 条）等がこれにあたる。課税処分は、税務官庁の職権又は納税者による更正の請求に基づいてこれを行うこととなるが、納税申告と同じく確定効をもつとともに、原則として公定力をもつため、課税処分の公定力を否認し確定効を排除するためには、税務官庁の職権取消しによる以外は、取消争訟の提起に基づく取消しによらなければならない<sup>(19)</sup>。

---

(17) 佐藤・前掲注(13)368 頁。

(18) 谷口・前掲注(5)126-127 頁。なお、修正申告については、先行する納税義務の確定と、新たな追加的な納税義務の確定が併存するものとされている。

(19) 谷口・前掲注(5)163-164 頁。

## 第 2 節 準確定申告の概要

### 1 準確定申告における所得税の納税義務の成立及び確定

所得税法 120 条に規定する確定申告書を提出する義務のある者が、その年の中途に死亡した場合において、当該被相続人の所得税は、通則法 15 条 2 項によらず、通則法施行令 5 条 3 号の規定により、その死亡の時に納税義務が成立する。

成立した納税義務を確定させる手段として、相続人は、相続の開始があったことを知った日の翌日から 4 か月を経過した日の前日までに、被相続人の所得税について、準確定申告書<sup>(20)</sup>を被相続人の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（所得税法 125 条）。

また、死亡した年の申告だけではなく、所得税法 120 条に規定する確定申告書を提出する義務のある者が、その年の翌年 1 月 1 日から当該申告書の提出期限までの間に当該申告書を提出しないで死亡した場合にも、相続人は、相続の開始があったことを知った日の翌日から 4 か月を経過した日の前日までに、被相続人の所得税について、確定申告書を被相続人の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（所得税法 124 条）<sup>(21)</sup>。

通則法 5 条 1 項に前段において、相続人、包括受遺者又は相続財産法人が被相続人の納税義務を承継する旨規定しているが、同項に定める納税義務には、抽象的、一般的な申告義務が当然に含まれていると解され、その具体的手続を定めたのが所得税法 125 条の準確定申告に関する規定と考えられてい

---

(20) 所得税法 120 条 1 項に規定する申告書を提出すべき者又は同法 123 条 1 項に規定する申告書を提出することができる者がこれらの申告書を提出しないで提出期限後に死亡した場合には、同法 124 条の規定の適用はなく、相続人が提出するこれらの申告書は、期限後申告書となる（所得税基本通達 124・125-2）。

(21) なお、源泉徴収による所得税につき、源泉徴収後納付までの間に相続が開始した場合の納付義務の承継については、所得税法には納付期限の特例等を定めた規定はないことから、通則法 5 条の規定によることとなると考えられる（浦東久男「租税債務の相続に関する一考察—国税通則法第 5 条と地方税法第 9 条を手がかりに—」総合税制研究 8 号 8 頁（2000））。

る<sup>(22)</sup>。

## 2 準確定申告の申告義務

### (1) 申告義務の承継

所得税法 124 条について、形式的には相続人の固有の申告義務と規定しているが、これは、新たに申告期限を定める技術的要請等からこのような規定の仕方とされているのであって、実質的には、被相続人が生前に負っていた申告義務を相続人が承継するものであると解されており<sup>(23)</sup>、同法 125 条についても同様に解すると考えられる。

準確定申告は、もともと死亡した者である被相続人が申告納付すべき所得税について、その申告納付が事実上不可能であることから、その相続人に対しこれに代わって申告納付すべきことを義務付けたもので、申告義務の承継を前提としてその申告期限等を定めたものであり<sup>(24)</sup>、被相続人の申告手続を相続人に委ねるという特殊な申告制度であって、被相続人についての課税標準及び税額は、相続人の申告によって確定するものと解されている<sup>(25)</sup>。

### (2) 準確定申告書を提出すべき者

所得税法 124 条及び 125 条は、「相続人」が準確定申告書を税務署長に提出しなければならない旨規定している。この「相続人」には、包括受遺者が含まれ(所得税法 2 条 2 項)、被相続人の相続人及び包括受遺者がいない場合には、相続財産法人が当該被相続人の国税の納税義務を承継することから(通則法 5 条 1 項)、準確定申告書の提出も相続財産法人が行うこととなる。

#### イ 相続人

---

(22) 小林栢弘「遺言と譲渡所得税」信託 209 号 50-51 頁(2002)。

(23) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』6013 頁(第一法規、加除式)。

(24) 志場ほか・前掲注(6)288 頁。

(25) 神戸地判平成 12 年 12 月 5 日税資 249 号 971 頁。

被相続人の相続財産を包括承継することができる一般的資格をもつ者を相続人といい、民法は、相続人の種類と範囲を画一的に定めており、被相続人の意思によって相続人を創造することはできない<sup>(26)</sup>。民法の定める相続人には、配偶者相続人（民法 890 条）と血族相続人（民法 889 条）とがある。

なお、民法においては、胎児は、死産でない限り相続については既に生まれたものとみなされ相続人となるが（民法 886 条）、通則法 5 条の納税義務の承継については、出生の時まで相続人でないものとして取り扱うこととされている<sup>(27)</sup>。

また、被相続人の婚姻につき、無効の訴え又はその調停が係争しているときその他相続の効果をもつ身分関係の存否の確定に関して係争中であるとき等相続人が明らかでない場合は、原則として、その無効の訴えその他係争事由がないものとした場合における相続人に対して、通則法 5 条の規定を適用することとなる<sup>(28)</sup>。

おつて、民法 939 条は「相続の放棄をした者は、その相続に関しては、初めから相続人とならなかつたものとみなす」と規定されており、この「みなす」の効果は、民法がわが国の法制度において極めて重要な基本的法典であり、「相続権」を定めるのが民法であることを考えると、所得税法など民法以外の法律にも及ぶと考えるべきであり、民法 891 条に規定する相続欠格者についても同様に、所得税法上の義務の承継は起こらないこととなる<sup>(29)</sup>。

#### ロ 包括受遺者

---

(26) 潮見佳男『詳解 相続法』14 頁（弘文堂、2018）。

(27) 通則法基本通達（徴収部関係）5 条関係 2。

(28) 通則法基本通達（徴収部関係）5 条関係 3。

(29) 浦東・前掲注(21) 4 頁・14-15 頁（2000）。

包括遺贈<sup>(30)</sup>を受ける者を包括受遺者といい、遺産の上に一定の割合の権利をもつて相続人と類似するため、相続人と同一の権利義務を有する(民法 990 条)<sup>(31)</sup>。

#### ハ 相続財産法人

民法 951 条において、「相続人のあることが明らかでないときは、相続財産は、法人とする」と規定されており、この法人を相続財産法人という。

相続財産法人の申告手続については、所得税法上何ら規定されておらず、相続財産法人が、所得税法 124 条及び 125 条に規定する準確定申告書を提出すべき者に該当するか否かについて問題となるが、同法 129 条において、死亡の場合の確定申告による納付については、通則法 5 条の定めるところにより国に納付しなければならない旨規定し、同条において、相続財産法人は国税を納める義務を承継する旨規定されていること、相続財産法人も被相続人の権利義務を承継した相続人と同様の地位にあるとされていることから<sup>(32)</sup>、相続財産法人も被相続人が有していた税法上の地位を承継し、準確定申告書を提出すべき者に該当すると考えられている<sup>(33)</sup>。

---

(30) 遺産の全部又は一定割合で示された部分の遺産を受遺者に与える処分行為をいう(潮見・前掲注(26)460 頁)。

(31) 小林・前掲注(22)53-54 頁は、通則法 5 条及び所得税法 125 条の規定が被相続人に課されるべき国税の納税義務を相続人に承継させることとしている趣旨は、相続人は当該相続によって被相続人からこれに見合う財産の承継があることを前提にしていると考えられるが、その前提からするならば、遺言によって相続財産の大部分が法人に特定遺贈され、相続人は相続財産を全く取得せず、かつ、その相続人に遺留分請求権がない場合等、被相続人から何ら財産も取得していない相続人に対して納税義務のみを承継させることとなるのは、不合理であり、このような状況が生ずるのは、通則法上、被相続人に係る納税義務は特定遺贈の場合にはその受遺者に負わずに、その相続に係る相続人、包括受遺者又は相続財産法人に承継させる規定となっているからであることから、この点に関しては、一定の要件に該当する特定遺贈の場合には、特定受遺者にも納税義務を課すべく、何らかの法整備が必要であると指摘する。

(32) 潮見・前掲注(26)100 頁。

(33) 相続財産法人が納税義務の承継者と定められているのは、相続財産法人が、被相続人の死亡後の相続財産自体に法的主体性を擬制したもので、被相続人の権利義務を



なお、相続財産法人成立後に相続人のあることが明らかとなった場合には、相続財産法人は相続開始の時に遡って存在しなかったものとみなされ、判明した相続人が当初から相続財産の主体であったことになり、相続人が相続の承認をしたときに、相続財産法人の財産を管理する相続財産管理人の代理権は消滅するが、相続財産管理人がした申告、納付その他の行為及び相続財産管理人を相手方の代理人としてなされた賦課徴収等の処分は、いずれもその効力を失うことなく、その効果は相続人に帰属すると解されている<sup>(34)</sup>。

### 3 準確定申告の法定申告期限

所得税法 124 条及び 125 条は、相続の開始があったことを知った日の翌日から 4 か月を経過した日の前日までに、相続人は、被相続人の所得税について、準確定申告書を被相続人の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない旨規定しているが、これは、前述したとおり、申告義務の承継を前提として、その申告期限等の特例措置を講じたものであるとされている<sup>(35)</sup>。

準確定申告における法定申告期限を、相続の開始があったことを知った日の翌日から 4 か月を経過した日の前日と定めたのは、相続人につき、申告手続の準備のために必要な期間を考慮したものと考えられ、相続の開始があっても、その開始があったことを知らなければ申告の準備にかかることはあり得ないことから、この場合の「相続の開始があったことを知った日」とは、被相続人が死亡したという事実が、相続人の主観に反映し、その認識がなされるということであると解されている<sup>(36)</sup>。

また、相続財産法人が準確定申告を行う場合について、相続財産法人は被

---

承継するものではないが、相続人と全く同様の地位にあるところから、相続人と並べて納税者の財産に属する権利義務を包括して承継した者に含まれていると解されている（志場ほか・前掲注(6)178 頁、武田・前掲注(3)747 頁）。

(34) 金子宏ほか編『租税法講座－第 2 巻 租税実体法－〔第 3 版〕』286 頁〔関根達夫〕（ぎょうせい、1976）。

(35) 志場ほか・前掲注(6)288 頁。

(36) 武田・前掲注(23)6017 頁。

相続人死亡の時点で法律上当然に成立するとされているが<sup>(37)</sup>、当該法人が実際の活動を始めるのは、家庭裁判所によって相続財産管理人が選任されてからであり、相続財産管理人が選任されて初めて、当該管理人が法人の機関として被相続人の死亡の事実を認識することになるため、相続財産管理人が家庭裁判所によって選任され公告がなされた日を「相続の開始があったことを知った日」と解すべきものと考えられている<sup>(38)</sup>。

なお、民法においては、相続人は自己のために相続の開始があったことを知った日から 3 か月以内に、相続について単純若しくは限定の承認又は放棄をしなければならないとされており、この期間を熟慮期間といい、熟慮期間は伸長することができる（民法 915 条）。しかし、熟慮期間を伸長し、準確定申告の法定申告期限を経過する時に、単純承認、限定承認又は相続放棄のいずれかを選択するか結論が出ていない場合であっても、所得税法上、熟慮期間を伸長することにより申告期限の延長を認める規定はないため、法定申告期限までに単純承認をした場合と同様に、準確定申告及び納税を行うこととなる<sup>(39)</sup>。申告、納税をする行為は、民法 921 条に規定する法定単純承認事由の「相続財産の全部又は一部を処分したとき」には該当しないものとして取り扱われていることから<sup>(40)</sup>、準確定申告を行った後であっても、熟慮期間中であれば、限定承認又は相続放棄を選択することは可能であり、準確定申告

---

(37) 潮見・前掲注(26)100 頁。

(38) 武田・前掲注(23)6017 頁。また、国税庁の質疑応答事例においても、「相続財産法人が準確定申告書を提出する場合の申告期限は、管理人が確定した日（裁判所から管理人に通知された日）の翌日から 4 か月を経過した日の前日とすることが相当」としている（国税庁ホームページ・質疑応答事例「民法上の相続人が不存在の場合の準確定申告の手続」<http://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shotoku/07/15.htm>（令和 2 年 6 月 4 日最終閲覧））。

(39) 相続人が相続の開始があったことを知った日の翌日から 4 か月を経過した日の前日後に限定承認の申述受理の審判があった場合であっても、その限定承認に係るみなし譲渡の法定納期限は、相続人が相続の開始があったことを知った日の翌日から 4 か月を経過した日の前日であるとされた事例として、東京高裁平成 15 年 3 月 10 日判決（訟月 50 卷 8 号 2474 頁）。

(40) 太田隆良監修『民法・商法と税務の接点〔改訂増補版〕』35 頁（税務研究会出版局、2005）。

後に限定承認又は相続放棄を選択した場合には、既にした申告及び納税について是正が必要となる。

#### 4 準確定申告書の提出及び納付

##### (1) 準確定申告書の提出

準確定申告書を提出する場合、相続人が二人以上あるときは、当該申告書は原則として各相続人が連署による一の書面で提出することとなるが、他の相続人の氏名を付記して各別に提出してもよいこととされている（所得税法施行令 263 条 2 項）。なお、その場合には、準確定申告を提出した相続人は、遅滞なく他の相続人に対し、当該申告書に記載した事項の要領を通知しなければならない（所得税法施行令 263 条 3 項）。これは、自己以外の相続人が提出する準確定申告書の記載内容が不明となることを避け又は自己以外の相続人に申告義務があることを示すためであると思料される。

準確定申告書に記載する事項については、所得税法施行規則 49 条に規定されているが、共同相続で連署により準確定申告書を提出する場合には、準確定申告書とともに、「死亡した者の平成・令和 年分の所得税及び復興特別所得税の準確定申告書付表（兼相続人の代表者指定届出書）<sup>(41)</sup>」（以下「準確定申告書付表」という。）を提出することが一般的である。

連署による準確定申告書の提出につき、準確定申告書付表には連署により提出する共同相続人の署名等の記載及び押印することとされており、共同相続人の一部について署名等の記載及び押印がなく、個別での準確定申告書の提出がない場合には、当該共同相続人からの準確定申告書の提出はないものとされる。なお、準確定申告書付表に押印のみがない場合の効力について、相続税の事案ではあるが、国税不服審判所平成 22 年 9 月 14 日

---

(41) 様式については、国税庁ホームページ参照（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/shinkoku/yoshiki/01/fuhyo/f01.pdf>（令和 2 年 6 月 4 日最終閲覧））。

裁決（裁決事例集 80 集 10 頁）<sup>(42)</sup>において「本件第一申告書〔筆者注：法定申告期限内に他の共同相続人により提出された相続税申告書であり、請求人の氏名等の記載はあったが押印はない。〕が請求人の申告書であるといえるためには、単に請求人が申告の意思を有していたのみでは足りず、本件第一申告書が申告の意思に基づいて提出されてものであるか否かの観点から判断すべき」であり、「申告の意思に基づき提出されたものと認められるか否かによって押印がない者の申告の効力を判断すべきである」と判断しており、準確定申告についても同様に、単に準確定申告書付表に相続人の一部の押印がないことをもって申告書の提出がないものとせず、相続人の申告の意思に基づき提出されたものか否かの判断が必要となると考える<sup>(43)</sup>。

## (2) 準確定申告による納付

所得税法 129 条より、同法 124 条 1 項又は 125 条 1 項に規定する申告書を提出した者は、当該申告書により計算された所得税額について、通則法 5 条に定めるところにより、当該申告書の提出期限までに、国に納付することとなる。

なお、通則法 5 条については、後述する第 2 章第 2 節及び第 3 節にて詳細に検討を行う。

---

(42) 相続税申告書について、原処分庁が、法定申告期限内に他の共同相続人から提出された相続税申告書（以下「本件第一申告書」という。）には審査請求人（以下「請求人」という。）の記名、課税標準等の記載はあるものの、押印がないことなどを理由に請求人の申告書はないとし、法定申告期限後に請求人から提出された修正申告書様式による申告書を期限後申告書であるとして無申告加算税の賦課決定処分をしたのに対し、請求人が、他の共同相続人から提出された相続税申告書によって請求人も法定申告期限内に申告を行っているなどとして同処分の全部の取消しを求めたものである。本事案においては、本件第一申告書は請求人の意思に基づいて提出されたものではなく、請求人の申告書であるということとはできないなどとして、当該賦課決定処分は適法であると判断している。

(43) 小田満「準確定申告書に押印できなかった相続人がいる場合の取扱い」税通 69 巻 5 号 158-159 頁（2014）、野口邦雄「相続に伴う準確定申告をめぐる税務トラブルとその防止策」税理 58 巻 3 号 182-183 頁（2015）。

## 第 2 章 相続による納税義務の承継

本稿では、相続による納税義務の承継が問題となることから、本章では、民法における相続の効力及び相続財産の対象、通則法 5 条の趣旨、租税法上の納税義務の承継による効果並びに承継される国税の範囲等について考察を行い、同条に規定されている相続による納税義務の承継について理解を深める。

### 第 1 節 民法における相続の効力

#### 1 民法における相続

##### (1) 死亡による相続の開始

租税法における「相続」については、租税法上に、「相続」の定義規定がないことから、民法上の概念と同様であると考えられている<sup>(44)</sup>。民法における「相続」とは、自然人の法律上の地位を、その者の死後に相続人と称する特定の者に包括的に承継させることであり、この法律上の地位とは、主として財産法上の地位をいう。この地位の承継は「権利義務の承継というのとほとんど変わらない結果となる<sup>(45)</sup>」とされており、「相続」とは、人の死亡を原因として被相続人の財産上の地位（権利及び義務）を相続人に承継させることであると解されている<sup>(46)</sup>。

##### (2) 民法における相続の原則

---

(44) 金子・前掲注(4)126 頁。

(45) 中川善之助＝泉久雄編『新版注釈民法（26）相続（1）』1 頁〔中川善之助＝泉久雄〕（有斐閣、1992）。

(46) 中川淳＝小川富之編『家族法〔第 2 版〕』159 頁〔小川富之〕（法律文化社、2019）、潮見・前掲注(26)1 頁。また、潮見・前掲注(26)1 頁は、被相続人の有していた財産上の地位を誰にどのような形で承継させるかは、権利主体の死亡により帰属先を失った財産の新たな帰属先（新たな権利主体）を実定法秩序がどのように決定するかにかかっており、相続とは、あくまでも、被相続人の死亡により帰属主体を失った財産の承継に関する国家による制度選択・政策決定の問題であると説明する。

相続が開始されると、相続人は被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継し、相続人が数人ある共同相続の場合には、各共同相続人は、その相続分に応じて被相続人の権利義務を承継することとなる（民法 896 条、899 条）。

民法における相続の原則として、被相続人に属していた権利及び義務は、その帰属先を失った瞬間に、すなわち被相続人の死亡時に、その相続人へ、「直ちに」移転し、承継は、相続人の意思に関係なく、法律上「当然に」生じ、なんらの手続も要しない（当然承継）。また、相続人は、被相続人の財産に属する「一切」の権利義務（正確には、そのような権利義務を有する法的地位）を包括的に承継する（包括承継）とされており<sup>(47)</sup>、この包括承継原則の基本的な意義は、相続人への承継が原則として権利義務の種類、性質及び由来によって左右されないことを宣言することにあるといわれている<sup>(48)</sup>。

ただし、相続が開始すると相続人は被相続人の財産を包括的に承継するといっても、放棄や承認がされない間は、相続の効果は相続人に対する関係で確定的に帰属せず、相続の承認を待つて初めて、相続人に確定的に効果が帰属することとなる<sup>(49)</sup>。

なお、日本の民法（相続法）の特徴として、法定相続においては、被相続人に属する一切の権利義務を全て一括して相続財産として把握し、債務があっても相続財産で清算しないまま相続人に承継させる制度が基本となっていることが挙げられる<sup>(50)</sup>。これは、債務者の死亡により債権が消滅することになると、取引の安全が害されることとなり、ひいては、高齢者になると金銭を借りられなくなるなどの債務者の利益も損なわれることとなるため、被相続人の財産に属した権利義務をそのまま相続人に承継させ

---

(47) 前田洋一ほか『民法VI 親族・相続〔第5版〕』229頁（有斐閣、2019）。

(48) 潮見佳男編『新注釈民法（19）相続（1）』154頁〔川淳一〕（有斐閣、2019）。

(49) 潮見・前掲注(26)55頁。

(50) 二宮周平『家族法〔第5版〕』309頁（新世社、2019）。

る当然承継主義により、被相続人の債権者（以下「相続債権者」という。）の保護を図るためであるとされている<sup>(51)(52)</sup>。

## 2 相続財産の承継

### (1) 相続の対象となる財産

相続の客体は被相続人の相続開始時の財産であり、相続財産と呼ばれる。相続財産は相続の客体を包括的の一体として抽象的に把握した法概念であり、「被相続人の財産に属した一切の権利義務」（民法 896 条）がその対象となる<sup>(53)</sup>。したがって、相続により、被相続人のもつて形成されてきた財産関係が一体として相続人によって承継されることとなる<sup>(54)</sup>。

日本の相続法は包括承継を原則とするので、相続が開始すると、被相続

---

(51) 相続債権者保護の方法としては、債務者の死亡時に、相続債権者が有していた積極財産と消極財産を精算する方法（清算主義）もあり、英米法系では清算主義を採る国もある。清算主義の場合には、相続財産はいったん遺産管理人に帰属し、遺産管理人が積極財産で消極財産を弁済した後に、残る積極財産があれば相続人が相続するため、消極財産の相続が生じる余地はない。なお、わが国の民法は、例外的に相続財産を精算できる場合として、限定承認（民法 922 条）、財産分離（民法 941 条以下）及び相続人不存在の制度（民法 951 条以下）などが規定されている（前田ほか・前掲注(47)232-233 頁・361-372 頁）。

(52) 限定承認や財産分離と同様の機能をもつ制度として、相続財産の破産がある（破産法 222 条以下）。相続財産の破産は、相続財産が債務超過の場合に、相続財産を換価して相続債権者らに公平に配当するとともに、清算後の残余債務のみを相続人の負担として承継させることで、相続人の固有財産を保護しようとするものである（前田ほか・前掲注(47)362 頁）。なお、相続財産に対し破産宣告がなされても、相続放棄又は限定承認をしない限り、相続人は被相続人の一切の権利義務（一身専属的なものを除く）を承継することとなるから、単純承認した場合には被相続人の滞納国税債務も相続人に承継される（大阪高判昭和 63 年 7 月 29 日判タ 680 号 206 頁）。

(53) 中川ほか・前掲注(45)59 頁〔山嶋正男〕。

(54) 潮見・前掲注(26)115 頁。

人の財産に属した一切の権利義務は、例外を除き<sup>(55)(56)</sup>、全て相続人が承継し（民法 896 条）、相続人が数人ある共同相続の場合には、各共同相続人は、その相続分に応じて被相続人の権利義務を承継することとなる（民法 899 条）。この一切の権利義務には、個別の動産・不動産などの権利（占有権も含む。）、債権・債務、財産上の法律関係ないし法的地位、例えば、申込を受けた地位、善意者・悪意者の地位なども含まれ、明確な権利義務といえないものでも、財産上の法的地位と言えるものであれば、全て包括的に相続の対象となる<sup>(57)</sup>。

## （2）共同相続における相続財産の帰属の確定

### イ 相続分

相続人が複数人ある場合には、各共同相続人は、その相続分に応じて被相続人の権利義務を承継することとなる（民法 899 条）。

この「相続分」とは、共同相続人の相続財産に対する持ち分を意味し<sup>(58)</sup>、共同相続において、各共同相続人が相続すべき権利義務の割合、つまり、積極財産及び消極財産を含む相続財産全体に対する各相続人の持ち分をいい、2分の1及び3分の1というような抽象的な割合で示される<sup>(59)</sup>。

民法において「相続分」という言葉は、いくつかの異なった意味で用いられている。相続人の身分（法的地位、被相続人との関係）から導かれる抽象的な割合として民法が定める法定相続分（民法 900 条）、被相

(55) 民法 896 条ただし書により、「被相続人の一身に専属したもの」は相続財産からはずれる。一身専属権とは、個人の人格・才能や個人としての法的地位と密接不可分の関係にあるために、他人による権利行使・義務の履行を認めるのが不適当な権利義務をいい、具体的には、雇用契約による労働債務、特定のデザイナーによる製作や芸術作品を作る債務、扶養請求権、親権などの民法上の権利義務の他に、生活保護受給権などの社会保障法上の権利、著作人格権などが挙げられる（二宮・前掲注(50)350 頁）。

(56) 系譜、祭具及び墳墓等のいわゆる祭祀財産の所有権の承継についても、民法 896 条を前提とする相続の一般的な枠組みから外れ、被相続人の指定、慣習、家庭裁判所の決定の順で決まることとなる（民法 897 条）。

(57) 二宮・前掲注(50)349 頁、内田貴『民法VI〔補訂版〕親族・相続』357 頁（東京大学出版会、2004）。

(58) 潮見・前掲注(26)185 頁。

(59) 二宮・前掲注(50)313 頁。



続人が遺言によって相続分を指定する指定相続分（民法 902 条）、ある相続人が具体的にどれだけの取り分を有するのか具体的な事情を踏まえて決められる具体的な相続分があり、具体的な相続分は、法定相続分や指定相続分を前提として、相続人が既に得ている特別の利益（特別受益、民法 903 条）や被相続人に対する貢献（寄与分、民法 904 条の 2）を考慮して決められるものであり、遺産分割の前提となる<sup>(60)</sup>。

相続分は、指定相続分が優先して適用され、被相続人の遺言による相続分の指定がないときに、民法が定めた相続分である法定相続分の規定が適用されることとなる（民法 902 条 1 項）。

#### ロ 遺産分割

相続人は相続開始の時点から、被相続人に属した一切の権利義務を承継するが、共同相続の場合には民法 898 条の規定により、相続財産は、その共有に属することとなり、共有となった相続財産について、終局的かつ個別的に帰属を確定させるために遺産分割が必要とされる。

遺産分割の対象となる財産の範囲は、遺産共有となる財産のほか、相続開始時に分割単独債権として各相続人に帰属する可分債権等も、共同相続人の合意があれば遺産分割の対象となり得ると解されている<sup>(61)</sup>。

遺産分割の基準は具体的な相続分であるが、必ずしもそのとおりに分けられるのではなく、「遺産に属する物又は権利の種類及び性質、各相続人の年齢、職業、心身の状態及び生活の状況その他一切の事情を考慮して」行わなければならないとされている（民法 906 条）。遺産を包括的に捉

---

(60) 窪田充見『家族法〔第 4 版〕』405 頁（有斐閣、2019）。内田・前掲注(57)382 頁は、民法で使用される「相続分」という用語は多義語であり、①：通常、法定相続分（民法 900 条）や指定相続分（同法 902 条）のように、相続人の本来の権利の割合、②：①の割合の評価額（同法 903 条 1 項中段）、③：②に特別受益や寄与分の調整を施して算出した金額（同法 903 条 1 項、904 の 2 条 1 項）、④：③をもとに算出した遺産分割の割合、⑤：以上のほか、遺産分割前の相続人の地位も相続分と呼ばれることがある（民法 905 条）と説明する。

(61) 前田ほか・前掲注(47)334 頁。なお、遺産に属するか争いのある場合については、分割審判の前提問題として家庭裁判所で判断してもらうことも（ただし既判力はない）、訴訟を提起して遺産に属することの確認を求めることも、いずれも可能である。

え、各相続人の具体的な事情に即して再配分する点で通常の共有物の分割とは異なり、また、遺産分割は当事者が諸事情や家族関係を考慮しながら協議で行うという、合意による解決を優先する仕組みとなっている<sup>(62)</sup>。

なお、民法 906 条のいう分割基準と相続分とは論理的に別次元であるとされ、相続分は、相続財産を分割することによって個々の相続人が取得すべき財産の価額の、相続財産全体の価額に対する割合を示すものであるのに対し、同条は、個々の相続人の具体的相続分に従った分割を前提とし、分割に際して具体的にいかなる財産をどの相続人に分割するかを定める基準を意味するとされる<sup>(63)</sup>。

遺産分割協議が長期間に及んだ場合であっても、遺産分割は民法 909 条の規定により相続開始時に遡ってその効力を生ずるため、相続開始の時に被相続人から相続人へ直接移転されたこととなる。ただし、遺産分割より前に登場した第三者の権利を害することはできない。

#### ハ 債権及び債務の共同相続

前述したとおり、相続により被相続人の一切の権利義務が相続人に承継されることとなるため、積極財産だけでなく消極財産も、一身専属のものを除き、履行期に達しているか否かを問わず包括承継の対象となる。

では、積極財産である相続債権及び消極財産である相続債務は共同相続人間でどのように承継されるのであろうか。不可分債権及び不可分債務<sup>(64)</sup>については、判例・学説ともに各共同相続人が不可分債権者及び不

---

(62) 二宮・前掲注(50)397 頁。なお、遺産分割協議が調わない場合には、家庭裁判所の調停及び審判で行われ（民法 907 条）、通常裁判所が判決手続で判定すべきものではないとされている。

(63) 谷口知平＝久貴忠彦編『新版注釈民法（27）相続（2）』[補訂版]』314 頁〔潮見佳男〕（有斐閣、2013）。なお、協議分割および調停分割において、相続人全員の合意で相続分と異なる割合での分割をすることは妨げられないが、審判による分割がされる場合には、具体的相続分に即した共同相続人間の均衡を考慮して、相続分に従った分割が行われなければならないとも説明する。

(64) 不可分債権及び不可分債務として、特定の建物・土地の引渡請求権・引渡義務、登記移転請求権・移転義務、投資信託の受益権、個人向け国債などが挙げられる（二宮・

可分債務者となると解することでほぼ一致しており<sup>(65)</sup>、共同相続人全員に帰属し、遺産分割によって帰属者が確定する。

租税債権及び租税債務は金銭債権及び金銭債務であるが、金銭債権及び金銭債務を含む可分債権及び可分債務については、次のとおり、判例は当然分割説を採用しており、遺産分割によらずに各共同相続人の相続分に応じて承継されることとなる。

(イ) 可分債権（金銭債権）

金銭債権<sup>(66)</sup>などの可分債権の共同相続について、最高裁昭和 29 年 4 月 8 日第一小法廷判決（民集 8 卷 4 号 819 頁）（以下「昭和 29 年最高裁判決」という。）は、相続人が数人ある場合において、その相続財産中に金銭その他の可分債権があるときには、その債権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権利を承継すると判示しており、判例は相続開始とともに相続分に従って当然に分割されて単独債権として承継するという「当然分割説（当然債権説）」を採用している<sup>(67)</sup>。この当然分割説によれば、可分債権は、遺産分割を経るまでもなく当然に分割承継されるということになり、遺産分割の対象となる財産にはならないこととなる。

当然分割説による「相続分」とは何を指すのかについて、具体的相続分でないのは確かであるとされるが、法定相続分であるのか指定相

---

前掲注(50)400 頁)。

(65) 谷口ほか・前掲注(63)121 頁〔宮井忠夫＝佐藤義彦〕。

(66) 金銭は一種の債権を見る余地もあるが、最高裁平成 4 年 4 月 10 日第二小法廷判決（家月 44 卷 8 号 16 頁）は、遺産中の金銭は、有体物として他の動産と同じく遺産共有の形で共同相続人に帰属し、相続財産として金銭を保管している相続人に対し遺産分割前に相続分に応じた金銭の支払いを請求することはできない旨判示している。

(67) 谷口ほか・前掲注(63)122 頁〔宮井忠夫＝佐藤義彦〕。学説上は、判例と同じ見解に立つもの、判例の見解とは異なり、可分債権も遺産分割までは何らかの形で不可分的に共同相続人に帰属し、それゆえに遺産分割を経て初めて共同相続人間での帰属が確定するとするもの、可分債権は共同相続人間で相続開始によって当然分割されるものの、なお、遺産分割を経て初めて共同相続人間での帰属が確定するものがある（潮見・前掲注(48)207-208 頁〔川淳一〕）。

統分であるのかという点を明示した判例及び裁判例は見当たらない<sup>(68)</sup>。学説によれば、具体的相続分にはよらず、相続分の指定がある場合には、当該指定相続分に従い、相続分の指定がない場合には法定相続分に従い分割されると考えられている<sup>(69)</sup>。

しかし、近時の最高裁判所の判断において、金銭債権であっても、共同相続において当然分割の対象とならない例外があることを判示している。最高裁平成 28 年 12 月 19 日大法廷判決(民集 70 卷 8 号 2121 頁)(以下「平成 28 年最高裁判決」という。)は、共同相続された普通預金債権、通常貯金債権及び定期預金債権について、可分債権の当然分割承継の原則を維持しながらも、遺産分割の趣旨は共同相続人間の実質的公平を図ることであり、被相続人の財産はできる限り広く遺産分割の対象とすべきであること、預貯金は確実かつ簡易に換価することができる点で現金に近いことなどの理由により、この原則の例外となり、相続開始と同時に相続分に応じて当然分割されることなく遺産分割の対象となる旨判示している<sup>(70)</sup>。

さらに、最高裁平成 29 年 4 月 6 日第一小法廷判決(判事 2337 号 34 頁)では定期貯金債権及び定期積金債権、最高裁平成 22 年 10 月 8 日第二小法廷判決(民集 64 卷 7 号 1719 頁)では定額郵便貯金債権については当然に分割されない旨判示しており、平成 28 年最高裁判決と合わせて、預貯金債権は全て当然分割説によらず、遺産分割の対象となることが明らかとなっている。

なお、平成 28 年最高裁判決は、前述の昭和 29 年最高裁判決を判例変更の対象とはしていないため、預貯金債権以外の可分債権(貸金債

---

(68) 潮見・前掲注(48)207 頁 [川淳一]。

(69) 潮見・前掲注(48)207 頁 [川淳一] は、分割債権の原則を定める民法 427 条がそもそも私的自治を前提にしていること、指定相続分は実体的権利と解すべきこと等を理由として挙げ、相続分の指定がある場合には指定相続分が優先すると説明する。

(70) 預貯金債権については、最高裁平成 16 年 4 月 20 日第三小法廷判決(家月 56 卷 10 号 48 頁)において、他の可分債権と同様、当然に分割される旨判示していたが、平成 28 年最高裁判決により判例変更された。

権、代金債権及び損害賠償債権等)については、昭和 29 年最高裁判決で判示された当然分割説は維持され、相続分に従って当然に分割されることとなる<sup>(71)</sup>。

(ロ) 可分債務(金銭債務)

可分債務の共同相続について、学説は「当然分割説(当然債務説)」と「不可分債務説」とに分かれているところではあるが、判例は「当然分割説」を採用しており<sup>(72)(73)</sup>、被相続人の負担していた金銭債務を含めた可分債務について、「相続人が数人ある場合に、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相続するもの<sup>(74)</sup>」とされている。

- 
- (71) 金銭債権を共同相続人の遺産分割協議の対象とし得ないとまでされているのではなく(預金債権を含む遺産分割が無効になるわけではない)、また、遺産分割審判についても、共同相続人全員の同意がある場合には、審判の対象となるという立場が実務においても一般的であるとされているが、当然分割によって金銭債権を遺産分割の対象から除外することにより生じる問題は深刻で、特に重要なものとして、具体的相続分を通じた共同相続人間の公平が実現されなくなるという問題があり、この問題は、共同相続人全員の同意があれば金銭債権も遺産分割審判の対象となるとする実務において一般的とされている修正ルールの実効性にも疑問を投げかける(相続法について知識があり、自らの特別受益が大きいことを認識している相続人であれば、そのような同意を与えないことがむしろ経済的には合理的な行動となる)との指摘もある(窪田充見「金銭債権と金銭債務の共同相続」論究ジュリスト 10 号 123-124 頁(2014))。
- (72) 谷口ほか・前掲注(63)123-124 頁[宮井忠夫=佐藤義彦]。なお、不可分債務説とは、共同相続人が相続した債務は全共同相続人間で不可分的に帰属するという説である。
- (73) 窪田・前掲注(60)535 頁は、このような判例の立場に対して、学説上は異論も有力であり、共同相続人の中に無資力の者がいた場合、その者のリスクを相続債権者が負担することになる点等の問題があるが、共同相続人が不可分債務(連帯債務)として、その債務を負担するということになる、相続債権者にとっては、共同相続人の全ての固有財産も含めて、その債権の引当てとなり、逆に、相続という偶然の事情を通じて、相続債権者が有利な地位を得ることになるとの問題もあり、この点を考慮すると、分割承継を原則とする判例の立場には一定の合理性があると思われると説明する。また、岡正晶「金銭債権・金銭債務・金銭の相続について」税研 87 号 54-55 頁(1999)は、金銭債務と同様に、相続人全員が合意すれば、遺産分割までは不可分債務となり、相続人の合意又は家庭裁判所の審判によって、相続債権者の同意なく「分割」できるとすると、相続債権者に不測の不利益を与えることになるから、金銭債務が無資力者に「分割」されると、相続債権者としては、回収不能となってしまうと説明する。
- (74) 最二小判昭和 34 年 6 月 19 日民集 13 卷 6 号 757 頁。なお、現行相続法改正前の

この金銭債務の承継の割合である「相続分に応じて」とは、指定相続分又は法定相続分によるのであって、具体的相続分によるのではなく、被相続人が相続開始時に負担していた債務が可分債務である場合には、各相続人は、その法定相続分に応じてその債務を承継し、相続分の指定又は包括遺贈によって各相続人の承継割合が定められたときには、各相続人の負担部分は、その承継割合によるとされている<sup>(75)</sup>。

なお、可分債務について、被相続人による相続分の指定があった場合には、各共同相続人は、内部的にはその指定相続分どおりに分割、承継するが、相続債権者は、共同相続人の一人に対してその指定相続分に応じた債務の承継を承認した場合を除き、各共同相続人に対し、その法定相続分に従って請求することができる（民法 902 条の 2）。当然分割説構成からは、共同相続人の一人が自己の相続分を超えて、他の共同相続人のために可分債務である相続債務を弁済した場合は、他の共同相続人に対する償還請求は通常の民事訴訟手続によるべきであって、遺産分割の審判手続によるべきではないとされている<sup>(76)</sup>。

## 第 2 節 相続による納税義務の承継

### 1 納税義務の承継

納税義務の承継とは、ある者について既に成立している納税義務が、他の者に受け継がれることをいう<sup>(77)</sup>。

納税義務は、国民に課せられた公法上の義務であって、法定の課税要件が

---

大審院昭和 5 年 12 月 4 日判決（民集 9 卷 1118 頁）においても、当然分割説が採用されている。

(75) 潮見・前掲注(26)179 頁。窪田・前掲注(60)537-538 頁は、具体的相続分は、それを通じて、本来の相続分に応じた積極財産の承継を実現しようとするものであり、具体的相続分に応じて債務（消極財産）を承継させることは、せっかく実現した本来の割合による財産の承継を覆してしまうことになると説明する。

(76) 潮見・前掲注(26)178 頁。

(77) 谷口・前掲注(5)101 頁。

備わった場合にのみ成立し、その課税要件は、当該納税義務者（又はそれから転嫁さるべき者）の担税力を予定しているもので、納税義務者の交替は徴収の確保を破るおそれがあり、特に無資力者への意識的移転は、租税回避の途を開くことになる。そのため、一般の私法上の債権債務と異なり、債務者の変更交替すなわち納税義務の承継は、原則として認められないが、納税義務は金銭給付を目的とするものであり、その限りにおいて一身専属性を有しないから、権利義務の包括的承継がある場合には、これに伴って、納税義務も移転すると解されている<sup>(78)</sup>。

納税義務は金銭債務であって、その性質上非代替的なものではないから、元来承継に適するが、他方では、担税力を基準として課され、その意味で納税義務者の個別性が強調されるから、みだりに納税義務の承継を認めることは適当ではなく、現行法は、この二つの考慮の妥協の産物として、明文上は、包括承継、すなわち相続（通則法 5 条）、法人の合併（通則法 6 条）、法人による人格のない社団等の権利義務の包括承継（通則法 7 条）等の場合にのみ納税義務の承継について通則法において規定しており、これ以外の場合に納税義務の承継が認められるか否かについては、消極に解すべきであるとされている<sup>(79)</sup>。

## 2 相続による納税義務の承継

### (1) 通則法 5 条の趣旨

通則法 5 条は、納税者につき相続があった場合における相続人又は相続財産法人による納税義務の承継及び納付責任について通則的に規定している<sup>(80)</sup>。

通則法 5 条は、昭和 37 年の通則法施行前の国税徴収法 27 条（以下「旧徴収法 27 条」という。）の規定を引き継いだものであり、その内容は実質

---

(78) 金子ほか・前掲注(34)282-283 頁〔関根達夫〕。

(79) 金子・前掲注(4)866 頁。

(80) 志場ほか・前掲注(6)172 頁。

的には同様と解され、旧徴収法 27 条は、昭和 34 年同法全文改正前の 4 条ノ 2（以下「旧徴収法 4 条ノ 2」という。）を改めたものである<sup>(81)</sup>。

旧徴収法 4 条ノ 2 について、明治 30 年制定の徴収法の全面的な改正を目的として、昭和 31 年に政府により設置された「租税徴収制度調査会」の、昭和 33 年 9 月 29 日に開かれた第 39 回の審議時において、「税の場合は、すでに具体的に発生している税額については、これは民法の原則からいつでも相続が当然であります、あとでそれは更正決定等の税額が発生した場合に、相続人に直ちに課税できるということが必要であるという趣旨から、特別の規定が設けられた方が明確である点と、租税法の特色として相続人に連帯納税義務を負わせることが必要であるという二点」から特別の規定を置いていると考えられている旨説明されており<sup>(82)</sup>、通則法制定後に旧徴収法 27 条の規定を引き継いだ通則法 5 条も同様の趣旨であると考えられる。

通則法における国税の納税義務の承継に関する規定は、国税の納付義務が金銭的給付を目的とする財産上の負担であって一身専属的なものではないから、元来承継に適するものであるが、公法上の債権として特定の者の担税力に着目してその者を納税義務者とする関係上、自由な債務の引受けを認めず、納付義務者の個別性が一般に強調されるのに対し、相続、法人の合併のような包括承継の場合に限っては、その性質上当然に承継されるものであることを規定したもので、公法上の金銭債権としての国税の納税義務の本質を規定したものとされている<sup>(83)</sup>。

## (2) 相続による納税義務の承継の根拠の必要性

納税義務の承継に関する規定が、民法上の相続の効果として納税義務が当然に相続人に承継されるものであることを前提にした確認的規定である

---

(81) 武田・前掲注(3)732-733 頁。

(82) 三日月章ほか監修『租税法制定資料全集—国税徴収法〔昭和改定編〕(4)』54 頁〔吉岡二郎発言〕(信山社出版、2003)。

(83) 志場ほか・前掲注(6)123 頁。



のか、あるいは公法上の義務の承継の理論は私法上の相続理論とは次元を異にするものであり、私法上の相続理論をそのまま適用することはできないとの理由から、創設的規定であると解すべきであるのかに関しては議論のあるところであるとされている<sup>(84)</sup>。

この点につき、納税義務の実現が、相続人の任意による遺産分割の時期によって左右されるというようなことは是認されるどころではなく、債務の帰属する主体が一時なくなると解することもできないため、相続の開始と同時に被相続人の権利義務を承継すると規定している民法と同趣旨に、被相続人の納税義務は、相続開始の時ににおいて相続人に承継されるものと解すべきであるとされている<sup>(85)</sup>。

さらに、渡辺喜久雄氏は、納税義務の承継の根拠の必要性について、「この規定が全然なかった場合に、一体承継するだろうかどうだろうか。私法の方の概念が当然公法にも適用されていいのじゃないかという条理解釈の問題はあると思いますし、類推解釈によって事柄的に当然そうなる、しかも、事柄自体については、だれも争う人がないでしょうから、当然そうなるということにはなるでしょうけれども、しかし私法の規定があるから公法の規定はもう要らないのだというわけのものでもあるまいというのが、徴収法なり何なりに指定してあるゆえんではないかと思います。(中略) 規定がなかった場合に、一体その租税債務を承継するかしないか、これはおそらく承継するだろうと類推解釈する人もあれば、反対解釈する人もある。書いていないのだから承継しないのだとか、あるいは公法上の債務と私法上の債務と性質が違うのだから、従って私法に規定してあっても、国税徴収法というようなものに特別な規定がない限りは承継しないのだというように、いろいろな議論はあると思う」と述べられており、また、旧徴収法 4 条ノ 2 の趣旨を、「原則は、私法の方で認めている権利義務の承継と同じ

---

(84) 小林・前掲注(22)54 頁。

(85) 小林次男「相続の開始による納税義務の承継について」税通 10 卷 7 号 135 頁 (1955)。

ような意味において公法的な義務についても承継する。私法の方で一応認めているあの原則をそのまま公法の方の義務において規定している」と述べられている<sup>(86)</sup>。

おって、昭和 34 年の国税徴収法改正により旧徴収法 4 条ノ 2 の規定を引き継いだ旧徴収法 27 条についてもその趣旨を、「納税義務は、金銭的給付を目的とする財産上の負担であって、一身専属的なものではないから、元来、承継に適するものといえる。しかし、他面、納税義務は、公法上の債務であり、特定の担税力のある者をその義務者とする関係上、義務者の個性性が強調される。従って、納税義務を他の者が引き受ける債務の引受は認められない。新法が（中略）権利義務の包括承継がされる場合に限定したのは、そのためであり、これらの規定は、民法上の原則を確認的に規定したものである」としており<sup>(87)</sup>、旧徴収法 27 条の規定を引き継いだ通則法 5 条 1 項も、同様に私法上の原則を確認的に規定した規定であるといえる<sup>(88)</sup>。

### (3) 納税義務と納付責任

通則法 5 条は、相続による納税義務の承継の場合について、納税義務（租税債務）と納付責任とを区別していることが注意すべき点として挙げられる。すなわち、①相続人が限定承認したときは、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、承継した納税につき、納付責任を負う（通則法 5 条 1 項後段）。また、②相続人が二人以上あるときは、各相続人が承継する納税義務に係る税額は、被相続人の納税義務に係る税額を、民法の相続分（民法 900 条ないし 902 条）により、あん分して計算した金額であり（通則法 5 条 2 項）、相続財産の価額がそのあん分額を超える相続人にお

(86) 租税法研究会編（代表者田中二郎）『租税徴収法研究（上）』135-136 頁〔渡辺喜久雄発言〕（有斐閣、1959）。

(87) 吉岡二郎ほか編『新国税徴収法精解』231-240 頁（大蔵財務協会、1960）。

(88) 同様に確認規定であるとして、座親孝行「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—」税大論叢 2 号 352 頁（1969, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/02/20/ronsou.pdf>）（令和 2 年 6 月 4 日最終閲覧）。

いては、その超過額を限度として、他の相続人が承継した納税義務につき、納付責任を負う（通則法 5 条 3 項）。上記①の納付責任は民法の限定承認の効果（民法 922 条）を確認したものと解され、これに対して②の納付責任は、法定相続分課税方式に基づき算出される相続税の総額（相続税法 16 条）に相当する税収を確保するために、税法が特別に定めたものであると解されている<sup>(89)</sup>。

この納付責任の制度は、元来被相続人の納税義務は被相続人の全財産によって担保されているものであるが、この担保が、共同相続によって各共同相続人に各別に帰属することになるため、時に資力のない相続人がその承継納税義務を履行することができなくなって、租税債権が満足を得られなくなる不合理な結果を生ずることがあるので、この不合理を避けるために設けられたものであるとされている<sup>(90)</sup>。

また、納付責任は、租税法律主義（憲法 84 条）からみて、租税債務の承継を否定する見解を排斥し、相続人が被相続人に課せられるべき国税の確定手続の当事者になることを明確にし、民法上共同相続人の債務承継についての解釈の分裂による混乱を防止し、租税の確実な徴収を容易にし、被相続人の租税債務とその引当財産とが帰属を異にする場合の徴収を確保するために規定されているとも説明される<sup>(91)</sup>。

納付責任の性質については、独立した納税義務でなく付随的納税義務であるとする説、債務なき責任であるとする説もあるが、むしろ、それ自体独立した納税義務で、消滅時効も独立して進行し、免除についても独立してその対象となり得るものと解するのが妥当であり、また、納付責任を履行した者が、固有の相続納税義務者に対して求償し得ることは、特に明文はないが当然であるとされている<sup>(92)</sup>。

---

(89) 谷口・前掲注(5)103 頁。

(90) 金子ほか・前掲注(34)285 頁〔関根達夫〕。

(91) 谷口知平＝久貴忠彦編『新版注釈民法（27）相続（2）』342 頁〔谷口知平〕（有斐閣、1992）。

(92) 金子ほか・前掲注(34)285 頁〔関根達夫〕。

## (4) 共同相続における納税義務の承継

通則法 5 条 2 項は、相続人が限定承認していない場合において、相続人が二人以上あるときは、各相続人が同条 1 項前段の規定により承継する国税の額は、同項の国税の額を民法 900 条から 902 条まで（法定相続分・代襲相続人の相続分・遺言による相続分の指定）の規定によるその相続分によりあん分して計算した額とする旨規定している。通則法 5 条 2 項にいう「相続分」とは、「同順位の相続人が数人ある場合に、各相続人が被相続人の権利義務を承継する割合<sup>(93)</sup>」と解され、「相続分の指定」の意義について、東京地裁平成 2 年 2 月 27 日判決（訟月 36 卷 8 号 1532 頁）は「遺言等により遺産全体に対する分数的割合をもって相続人の相続分が表示されている場合をいう」としている。

なお、相続分について、民法の規定には、法定相続分、代襲相続分、指定相続分及び具体的相続分として特別受益者の相続分並びに特別寄与者の相続分があるが、特別受益者の相続分については、各相続人の承継する国税を確定するに当たり、過去に遡って事実を調査することを要し極めて繁雑となること、特別寄与者の相続分については、寄与分は相続債務の負担には影響を及ぼさないと解されていることから、通則法 5 条 2 項において相続人が二人以上ある場合の各相続人の承継する国税額の計算上用いられる相続分は、前三者に限られている<sup>(94)</sup>。この点については、可分債務の当然分割説による相続人への承継と合致するところである。

また、共同相続において、通則法 5 条 2 項の承継国税額のおん分の割合については、遺言による相続分の指定がない限り、民法 900 条及び 901 条の規定により算出した相続分によることとなる<sup>(95)</sup>。したがって、指定相続分がある場合には、指定相続分が優先して適用される。これは、昭和 33 年 12 月 8 日付け租税徴収制度調査会答申において、相続による納税義務の承

---

(93) 志場ほか・前掲注(6)174 頁。

(94) 志場ほか・前掲注(6)175-176 頁。

(95) 通則法基本通達（徴収部関係）5 条関係 8 - 2。

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、相続人が限定承認しない場合の納税義務の承継については、「(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、上記の原則による。」とされたことを受けて昭和 34 年に旧徴収法 4 条ノ 2<sup>(96)</sup>について、現行の通則法 5 条 2 項とほぼ同じ規定である旧徴収法 27 条 2 項に改められていることが背景にある<sup>(97)</sup>。

上記より、共同相続の場合に各共同相続人が承継する国税の納税義務は、遺産分割手続等により実際に相続した財産の価額によるものではなく<sup>(98)</sup>、民法に定める法定相続分、代襲相続分又は指定相続分によって承継することとなる<sup>(99)</sup>。

---

(96) 旧徴収法 4 条ノ 2 は、共同相続の場合に「相続分」という文言は用いず、「各々ニ付其ノ相続又遺贈ニヨリテ得タル財産ノ価額ニ按分シテ」計算した額について納税義務を有すると規定していた。

(97) 租税徴収制度調査会昭和 33 年 12 月「租税徴収制度調査会答申一附参考資料一」15-16 頁。昭和 33 年 12 月 8 日付け租税徴収制度調査会答申に先立って開催された、昭和 33 年 9 月 24 日租税徴収制度調査会第 21 回幹事会において、旧徴収法 4 条ノ 2 の規定から旧徴収法 27 条の規定に改められる際に、相続人が二人以上ある場合の納税義務の承継の基準となる「相続分」の意義について、甲案として全て法定相続分とするか、乙案として指定相続分があるときは法定相続分によらず指定相続分とするか、が議論され、民法の原則から乙案によることとされた経緯がある(三日月ほか・前掲注(82)57-76 頁、三日月章ほか監修『租税法制定資料全集一国税徴収法〔昭和改定編〕(5)』289 頁(信山社出版、2008))。

(98) 国税不服審判所昭和 45 年 11 月 6 日裁決(裁決事例集 1 集 3 頁)は、「相続人が二人以上ある場合における各相続人の国税の納付義務の承継は、民法 900 条から 902 条までの規定による相続分の割合によって定まり、たとえ相続分と異なる割合により遺産分割が行われた場合においても納付義務承継の割合に消長を来たさしめない法意であると解するを相当とする」とし、相続人が承継する国税の納税義務の割合は、遺産分割に基づくものではない旨判断している。

(99) 被相続人が外国人である場合には、法の適用に関する通則法 36 条において「相続は被相続人の本国法による」と規定されているため、被相続人の本国法における民法 900 条から 902 条の規定に相当する規定により承継税額を計算することとなるが、国交のない国で、その国の法律が分からない場合(例えば朝鮮民主主義共和国(北朝鮮))には、条理を適用し、最終的に日本法による相続を認めた審判例もある(武田・前掲注(3)745 頁)。さらに、浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座一第 3 巻 特殊

したがって、相続人が通則法 5 条 1 項の規定により被相続人の納税義務を承継するか否かは、被相続人の相続において当該相続人が民法 900 条から 902 条までに規定する相続分を有しているか否かであるといえる。

### 第 3 節 相続による納税義務の承継の効果と承継される国税

#### 1 相続による納税義務の承継の効果

租税法上の相続とは民法上の概念と同様であり、通則法 5 条 1 項の相続による納税義務の承継については、民法上の相続の原則を確定的に規定したものと考えられていることから、民法上の相続と同様に、一身専属的なものを除き、被相続人に属した一切の権利義務が承継の対象になり、その中には国税に係る税法上の地位も包含されていると考えることが相当である。

仮に、通則法 5 条に規定する被相続人に「課されるべき、又はその被相続人が納付し、若しくは徴収されるべき国税」（以下「課されるべき国税等」という。）について、当該国税に係る税法上の地位は承継されず、未納の税額のみが承継されとした場合には、相続人にとってみれば、当該未納国税について認められていた延納や猶予措置等の効果が消滅することとなり、税務官庁側からみても、被相続人に対して行った督促や差押え等の効果が失われる

---

徴収手続—〔改訂版〕184-185 頁（ぎょうせい、1999）は、相続が本国法で、納税義務の承継が日本国の法律（通則法 5 条）が適用されることについて問題があるとして、①これらの者に対しても住所地又は課税地法である日本国の法律の適用がありうるとするもの、②本国法により納税義務の承継処理をさせ、日本国法の適用がないとするもの、③本国法の内容に従って通則法の規定の内容を適宜変容させる一例えば、承継税額は本国法の相続分により、納付責任は財産所在地である日本国法による一、との考え方があろうが、結論的には立法措置を待つばかりではないと説明する。また、被相続人が外国の国籍も日本の国籍も有していない無国籍の場合の相続は、その常居所地法によるので（法の適用に関する通則法 38 条 2 項）、それが日本国であるときは日本人と同様に納税義務を承継し、被相続人が二重国籍を有している場合には、その一つが日本国籍であるときは、相続に関してわが国の民法が適用される（法の適用に関する通則法 38 条 1 項）から、納税義務の承継も日本人と同様となるが、無国籍者の住所又は居所が外国の場合及び二重国籍で日本国籍を有しない場合には、前述した問題が同様に生じることとなるとも説明する。

など、当事者及びその関係者等に大きな混乱をもたらす結果となるため、相続人は相続開始により、被相続人の課されるべき国税等に関する一切の税法上の地位を承継すると考える方が合理的であるとされる<sup>(100)</sup>。

通則法 5 条の規定により相続人へ承継される、被相続人が有していた税法上の地位とは具体的にどのようなものをいうのか。相続による納税義務の承継の効果及び承継される税法上の地位について、学説及び裁判例においては次のとおりとされている。

### (1) 学説

#### イ 一般の場合

納税義務の承継の効果として、承継者は被承継者の税法上の地位をそのまま受け継ぐこととなる。それは、租税実体法上の権利義務（納税義務、還付請求権等）だけでなく、租税手続法上の権利義務（所得税法 124 条、125 条、129 条、141 条、152 条等）をも含む包括的な権利義務の承継であるとされている<sup>(101)</sup>。

したがって、納税義務の承継者である相続人は、被承継者である被相続人の納税義務と同じ内容の納税義務を負い<sup>(102)</sup>、相続人は被相続人の納税義務について、被相続人と同一の地位に立つこととなる<sup>(103)</sup>。

具体的には、通則法 5 条 1 項の規定による納税義務の承継があったときは、その承継者である相続人は、国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者となり、同法 2 条 5 号にいう納税者に当たるものと解され、納税に関して被相続人が有していた税法上の地位を承継することにより、被相続人の国税に係る申告、申請、請求、届出、不服申立て等の手続の主体となり、また、税務官庁による税額確定処分、納税の

---

(100) 岩淵浩之「連帯納付義務の承継等に関する諸問題」税大論叢 84 号 188 頁（2016, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/84/02/01.pdf>）（令和 2 年 6 月 4 日最終閲覧）。

(101) 谷口・前掲注(5)103 頁。

(102) 金子・前掲注(4)866 頁。

(103) 金子ほか・前掲注(34)283 頁〔関根達夫〕。

告知、督促、滞納処分等の対象となるほか、被相続人の国税についてされていた延納、納税の猶予、徴収の猶予、換価の猶予等の効果をも承継するものといわれる<sup>(104)</sup>。

また、納税義務の承継者は、承継した納税義務について、申告義務に加え、質問検査受忍義務（通則法 74 条の 2 等）等、被承継者が負担すべき各種の義務を引き継ぎ、また、更正決定等各種処分の相手方となる<sup>(105)</sup>。

なお、相続人は被相続人の税法上の地位をそのまま受け継ぐこととなるが、青色申告の承認については、納税義務者に青色で申告することのできる法的地位を付与する設権的行政処分であり、青色申告をなしうる法的地位は一身専属的なものであると解されているため<sup>(106)</sup>、被相続人が青色申告の承認を受けていても相続人には承継されず、相続人が被相続人の事業を引き継いで行う場合には、所得税法 144 条の規定に従い、相続人が税務署長に対して青色承認申請書を提出し承認を受けなければならない<sup>(107)</sup>。

- 
- (104) 志場ほか・前掲注(6)179-180 頁、金子ほか・前掲注(34)283-284 頁〔関根達夫〕。
- (105) 金子・前掲注(4)867 頁。浦東・前掲注(21)10 頁は、被相続人について生じた納税義務に関して、被相続人の死後に相続人に対して課税処分を行うことができるという地位の承継を直接定めた規定はないが、「決定」については通則法 25 条に規定する「納税申告書を提出する義務があると認められる者」に相続人が該当すると考えれば、相続人宛に決定処分を行う根拠として理解することができ、これに対して、「更正」について定める通則法 24 条は、処分の名宛人を意識した表現になっていないので、相続人に対して処分できる旨を明示的に規定しているのではないが、通則法 5 条は「課されるべき国税」を納める義務を承継するとしていることから、これを法的な根拠として「課税処分」を行うことができると考えられているのであろうと説明する。
- (106) 注解所得税法研究会・前掲注(8)1343 頁。最高裁昭和 62 年 10 月 30 日第三小法廷判決（訟月 34 卷 4 号 853 頁）は、相続人である原告が青色承認申請書を提出せずに青色申告書を提出していたことにつき、「青色申告の制度を見れば、青色申告の承認は、課税手続上及び実体上種々の特典（租税優遇措置）を伴う特別の青色申告書により申告することのできる法的地位ないし資格を納税者に付与する設権的処分の性質を有することが明らかである。（中略）このような制度のもとにおいては、たとえ納税者が青色申告の承認を受けていた被相続人の営む事業にその生前から従事し、右事業を承継した場合であっても、青色申告の承認申請書を提出せず、税務署長の承認を受けていないときは、納税者が青色申告書を提出したからといって、その申告に青色申告の効力を認める余地はないものといわなければならない」と判示している。
- (107) 業務を承継した相続人が提出する青色申告の承認申請書の提出期限について、青



## ロ 限定承認の場合

相続人が限定承認をした場合には、その相続人は、相続によって得た財産を限度として被相続人の国税を納付すればよいので、相続人の固有財産に対しては滞納処分することができない。限定承認の効果は、「債務と責任の分離」であり、責任は相続によって得た財産に限定されるが、これにより徴収できなかった残余の国税はいわゆる「責任なき債務」となる。限定承認は、相続人が二人以上あるときは、その全員が共同して行わなければならないこととされているが（民法 923 条）、この場合には、これらの相続人のうちから相続財産の管理人が選任され、この管理人が相続財産の管理や債務の弁済に必要な全ての行為をする（民法 936 条）。なお、相続人が相続財産の一部を処分し又は隠匿し、消費したとき等は、単純承認をしたものとみなされ、その者の固有の財産に対して滞納処分することができる（民法 921 条）とされている<sup>(108)</sup>。

限定承認の場合に、承継される納税義務の範囲が減縮されるのではなく、ただその責任の範囲（強制執行を受けるべき限度）が相続によって得た財産の限度に減縮されるに過ぎないものであることは、一般の私法上の債務の場合と同様であり、相続によって得た財産の全部を承継した納税義務の履行に充ててなお不足する場合の納税義務は「責任のない債務」になるのであって、債務そのものが消滅するわけではなく、当該納税義務に付随して成立している第三者の納税保証又は第二次納税義務は、これによってもなんの影響を受けることはない<sup>(109)</sup>とされている。

## (2) 裁判例等

---

色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けていた被相続人の業務を相続したことにより新たに所得税法 143 条（青色申告）に規定する業務を開始した相続人が提出する青色承認申請書については、当該被相続人についての所得税の準確定申告書の提出期限（当該期限が同法 147 条（青色申告書の承認があったものとみなす場合）の規定により青色申告の承認があったとみなされる日後に到来するときは、その日）までに提出して差し支えないこととされている（所得税基本通達 144-1）。

(108) 志場ほか・前掲注(6)180 頁。

(109) 金子ほか・前掲注(34)285-286 頁〔関根達夫〕。

大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決（税資徴収関係判決順号 28-6）は、相続とは民法上の概念であり、被相続人の私法上の地位の包括的な承継を意味するが、通則法 5 条 1 項は、民法上の相続が生じた場合、被相続人の、被相続人の租税法上の地位をも包括的に引き継がせるために設けられた規定と解される旨判示している。

また、東京高裁平成 20 年 4 月 30 日判決（訟月 55 卷 4 号 1952 頁）では、通則法 5 条 1 項が、国税の滞納者について相続があった場合には、相続人は、その被相続人が納付し、又は徴収されるべき国税を納める義務を承継すると定めていることからすると、国税について被相続人が既に督促を受けていた場合には、その督促に基づいて滞納処分を受けるべき地位も当然に相続人に承継されると解される旨判示しており、相続による納税義務の承継により、滞納者としての地位も被相続人から相続人へ承継されることとなる<sup>(110)</sup>。

さらに、国税不服審判所平成 14 年 4 月 17 日裁決（裁決事例集 63 集 86 頁）においては、準確定申告に対する更正処分につき、相続人は被相続人の国税の納税義務を承継しているのであるから、更正処分によって相続人に対して新たに納税義務を課しているものではなく、相続人は、被相続人に課されるべき国税を納める義務を承継することとなるが、これは、被相続人に相続開始の時に既に成立している抽象的な納税義務を適正に具体化するという以上何ら新しい納税義務を課すものではないと解される旨判断している。

---

(110) 承継の効果として、被相続人に対して行った更正決定等、納税の告知、督促又は差押えに基づき、直ちに相続人に対して督促、差押え又は換価することができるが、実務上、被相続人に課されるべき国税の承継があった場合を除き、納税義務承継通知書を作成し、必要に応じて納付書を添えて、相続人に送付することとされている（武田・前掲注(3)749 頁）。なお、当該通知書は東京地裁平成 19 年 11 月 9 日判決（訟月 55 卷 4 号 1967 頁）において、「納税義務承継通知書は実務上一般に行われているが、法令上の根拠はない」と判示されており、法律効果の発生するものではない。

## 2 承継される国税の範囲

相続により承継される納税義務の範囲は、被相続人の附帯税及び滞納処分費を含めた租税の全てであり、その被相続人が負担している連帯納付義務、連帯納付責任、第二次納税義務及び保証債務も承継されることとなる<sup>(111)</sup>。

通則法 5 条 1 項において規定する、被相続人から相続人に承継される被相続人に課されるべき国税等の範囲について、学説及び裁判例は次のとおりとなっている。なお、相続人が限定承認をした場合には、その相続により取得した財産の限度で国税を納める義務を承継することとなる。

### (1) 課されるべき国税

「課されるべき国税」とは、「相続開始の時ににおいて、被相続人について納付義務は成立しているが、国税に関する法律の定める手続または規定により、納付すべき税額が確定していない国税」をいうとされている<sup>(112)</sup>。

これは、相続開始の時ににおいて、被相続人につき既にその課税要件を充足し、国税の納税義務が成立しているが、まだ、申告、更正決定等の確定手続が行われておらず、その結果、納税義務が具体的に確定するに至っていない国税をいい、今後において確定手続が行われるべきものである<sup>(113)</sup>。

なお、通則法 5 条では、「納税義務」という用語は用いられていないが、課されるべき国税が、成立した納税義務であると解することは妥当であるとされている<sup>(114)</sup>。

### (2) 納付すべき国税

「納付すべき国税」とは、「相続開始の時ににおいて、被相続人について国税に関する法律に定める手続または規定により、その納付すべき税額が確定している国税」をいうとされており<sup>(115)</sup>、相続開始当時、既に被相続人が申告していたか若しくは税務官庁が被相続人に対して課税処分をしていた

(111) 金子ほか・前掲注(34)〔関根達夫〕283頁。

(112) 通則法基本通達（徴収部関係）5条関係4。

(113) 志場ほか・前掲注(6)178頁、小林・前掲注(85)133頁。

(114) 図子・前掲注(10)38頁。

(115) 通則法基本通達（徴収部関係）5条関係5。

国税で、納期中又は延納中の国税をいうと解される<sup>(116)</sup>。

### (3) 徴収されるべき国税

「徴収されるべき国税」とは、「被相続人につき徴収されるべきこととされている源泉徴収等による国税で、相続開始時まで源泉徴収されていないもの」をいうとされており<sup>(117)</sup>、納税義務の承継の際に被相続人について源泉徴収義務が成立し、かつ確定されているが、まだ納付がされていないものをいう<sup>(118)</sup>。

通則法制定前の旧徴収法 27 条に比し、「徴収されるべき国税」が加えられているが、これは、源泉徴収等による国税で徴収されるべきものが相続により承継される納税義務のうちに含まれることを明らかにしたものである<sup>(119)</sup>。

上記(2)の「納付すべき国税」及び「徴収されるべき国税」は、相続開始の時ににおいて、被相続人に係る国税として既にその納税義務が具体的に確定しているが、まだ納付又は徴収がされていない国税をいい、今後において納付又は徴収が行われるべきもので納期限が経過して滞納となっているものと、まだ納期限が到来していないものがある<sup>(120)</sup>。

### (4) 裁判例

東京地裁平成 25 年 3 月 21 日判決（税資徴収関係判決順号 25-11）において、「被相続人に課されるべき国税」とは、相続開始の時ににおいて、被相続人につき既にその課税要件を充足し国税の納付義務は成立しているものの、国税に関する法律に定める手続又は規定により納付すべき税額が確

---

(116) 小林・前掲注(85)133-134 頁。

(117) 通則法基本通達（徴収部関係）5 条関係 6。

(118) 谷口・前掲注(5)102-103 頁。

(119) 志場ほか・前掲注(6)178-179 頁。

(120) 武田・前掲注(3)747 頁。また、金子ほか・前掲注(34)283 頁〔関根達夫〕は、「課されるべき租税とは、相続開始の時ににおいてすでに成立しているが、いまだ確定するに至っていないいわゆる抽象的納税義務であり、納付すべき租税とは、すでに確定している具体的納税義務であり、徴収されるべき租税とは、源泉徴収を受ける納税義務者の源泉徴収を受ける義務（受忍義務）である」と説明する。

定していない国税をいい、「被相続人が納付し、又は徴収されるべき国税」とは、相続開始の時ににおいて、被相続人について国税に関する法律に定める手続又は規定により納付すべき税額が確定しているものの、いまだ納付又は徴収がされていない国税をいう旨判示している。

## 第 4 節 相続人に対する国税の確定及び還付手続等

### 1 相続人に対する更正決定等による国税の確定手続

#### (1) 相続人に対する書類の送達

被相続人に関する所得税の納税義務を確定させる手続として、準確定申告書をはじめとする納税申告書の提出及び更正決定等の課税処分が挙げられる。更正決定等の課税処分を行った場合、税務官庁は納税義務者に対して更正通知書、決定通知書及び賦課決定通知書(以下「更正決定通知書等」という。)を送達すべきこととなっており(通則法 28 条 1 項、32 条 3 項)、更正決定通知書等の送達があったときに課税処分の効力が生ずることとなる<sup>(121)</sup>。この更正決定通知書等の送達につき、相続による納税義務の承継があった場合について、特例として通則法 13 条は次のとおり規定している。

相続人が二人以上ある相続において、国税審判官を含む税務署長等が国税に関する法律に基づいて発する書類で、被相続人の国税に関するものを受領する場合に、各相続人へ送達することを原則とするが、特例として、相続人の内から代表者を指定した場合には<sup>(122)</sup>、当該代表者に対して送達

---

(121) 大阪地判昭和 35 年 7 月 29 日税資 33 号 942 頁。塩野宏『行政法 I 〔第六版〕行政法総論』186 頁(有斐閣、2015)は、行政行為によって権利変動が生ずるのは、相手方に対して行政行為の効果ないし効力が発生することを前提としており、それは、特段定めのない限り、意思表示の一般原則に従い、行政行為が相手方に到達されたときであると説明する。また、金子宏ほか編『実践租税法体系(上)基本法編』236 頁〔堺澤良〕(税務研究会、1981)は、更正又は決定等は、納税者に当該通知書を送達して初めて処分として成立するものであり、単に、更正決定を行うことにつき税務署長の決裁を経たとしても、それは内部的に成立をみたに過ぎず、当該通知がされていない間は、更正又は決定等は存在しないと説明する。

(122) 被相続人の国税に関する書類の受領代表者の制度は、相続人が指定して届け出た

することが可能である（通則法 13 条 1 項、2 項）。この「国税の法律に基づいて発する書類で被相続人に関するもの」には、滞納処分関係のものは除いたほかの全ての書類が該当するため、被相続人の国税の納税義務を承継する各相続人に対する更正決定通知書等、納税告知書、督促状、過誤納金の還付通知書、再調査決定書謄本等は、一括して当該代表者に送達することができるが、差押書その他滞納処分に関する書類は、各相続人ごとに送達しなければならないこととなる。

なお、通則法 13 条に規定されている「被相続人の国税」とは、同法 5 条 1 項に規定する被相続人に課されるべき国税等というのに等しいとされている<sup>(123)</sup>。

また、被相続人の死亡後に、税務官庁がその死亡を知らないで被相続人の国税につきその名義のまま処分し、その書類の送達を行った場合には、通則法 13 条 4 項の規定により、その書類が相続人の一人に現実に送達された場合に限り、当該国税について全ての相続人に対しされたものとみなされる。これは、税務官庁が行う処分等は継続的なものが多いことから、被相続人名義でした処分の効果を確定させて税務関係を円滑にすることを図ったものであり、被相続人の死亡の事実を知らない善意の場合に限り適用され、これが判明していれば、原則通り各相続人にそれぞれ送達しなければならないこととなる<sup>(124)</sup>。

## (2) 更正決定等による国税の確定手続

通則法基本通達（徴収部関係）5 条関係 19 において、相続人が二人以上ある場合の更正決定等、納税の告知、督促は、各相続人が承継した国税について各別にしなければならないとされており、被相続人に課されるべき税額について、税務署長等が相続人に対し行う確定手続については、これ

---

代表者についての制度（通則法 13 条 1 項）と、税務署長等が指定する代表者についての制度（通則法 13 条 2 項）とに分かれている。

(123) 志場ほか・前掲注(6)245 頁、武田・前掲注(3)1014 頁。

(124) 志場ほか・前掲注(6)247 頁。

らの処分は確定すべき各相続人の承継税額について行うことを原則とされ、相続人ごとに計算した承継税額を更正決定通知書等、納税告知書（納付通知書）又は督促状に記載することとされている<sup>(125)</sup>。

## 2 還付申告書の提出等により還付される国税と相続

### (1) 相続人が提出する還付申告書

所得税法 122 条 1 項に規定する還付申告書を提出することにより所得税の還付を受けることができる者が、その年の翌年 1 月 1 日以後に当該申告書を提出せずに死亡した場合には、その者の相続人は、当該申告書を提出して所得税の還付を受けることができる<sup>(126)</sup>。

所得税法 124 条について、同法 122 条 1 項に規定する還付申告書を提出することができる者が死亡した場合における相続人が行う還付申告については何ら規定していないが、同法 124 条の規定は、法定申告期限の定めがある同法 120 条 1 項及び 123 条 1 項に規定する申告書の法定申告期限の特例を定めた規定にすぎず、もともと法定申告期限の定めのない同法 122 条 1 項に規定する還付申告書については、このような特例を定める必要がないためとされている<sup>(127)</sup>。

### (2) 還付金等の還付請求権の成立と相続

納税者に還付される国税は、現行法上、「過納金」、「誤納金」（以下「過誤納金」という。）及び「還付金」（以下「過誤納金」と併せて「還付金等」という。）の 3 種類に分かれる。

#### イ 過誤納金の発生時期等と相続

過納金とは、申告及び更正並びに決定等の租税債務の内容を確定する行為が当然に無効ではないが、確定された税額が過大であるため減額更

---

(125) 武田・前掲注(3)754 頁。

(126) 所得税基本通達 124・125-1。

(127) 三又修ほか編著『所得税基本通達逐条解説 [平成 29 年版]』953 頁（大蔵財務協会、2017）。

正等がなされた場合に、それによって減少した税額のことであり、租税手続法的に見て、納付又は徴収の時には法律上の原因があったが、後に法律上の原因を欠くに至った税額のことをいう。過納金は、有効な確定処分に基づいて納付ないし徴収された税額であるから、基礎になっている行政処分が取り消され、その効力が失われぬ限り、納税者は不当利得としてその還付を求めることはできない<sup>(128)</sup>。

なお、過納金の発生時期について、減額更正、取消裁決又は判決等課税額の減少に伴う過納金については、それぞれ処分があった日（実務上は更正決定通知書等を発した日）又は確定判決の効力が生じた日に発生が認識されるとされているが<sup>(129)</sup>、過納金に係る還付請求権の成立時期は租税債権の確定行為の内容に応じた納付のあった時点と解され、その確定行為の取消し等があった時に還付請求権が確定することとなる<sup>(130)</sup>。

取消判決があった場合には、取消判決の効力として請求認容判決は行政庁による取消しを要せず処分に遡って失効させる形成力を有し<sup>(131)</sup>、取消判決の確定判決によって取り消された行政処分の効果は、特段の規定のない限り遡及して否定され、当該行政処分は、当初からなかった状態が回復されるため、取消判決の確定により行政処分が取り消されれば、過納金に係る還付請求権も納付時に遡って発生していたことになる<sup>(132)</sup>。

---

(128) 金子・前掲注(4)897頁。佐藤・前掲注(13)378頁は、更正の請求の容認による還付金や職権による減額更正による還付金などが過納金に該当し、税務官庁による減額更正処分がない場合は、納付の基礎となっている課税処分の取消判決などを得て処分の公定力を排除しない限り、納税者はその税額の還付を求めることはできず、不服申立ての制限期間や出訴期間を過ぎてしまえば、結果として過納金を請求することができないこととなると説明する。

(129) 志場ほか・前掲注(6)643頁。

(130) 金子ほか・前掲注(34)354頁〔青木康〕。

(131) 宇賀克也『行政法概説Ⅱ行政救済法〔第6版〕』271頁（有斐閣、2018）。

(132) 最二小判平成22年10月15日民集64巻7号1764頁。鎌田真敬「判解」最判民事篇平成22年度（下）643-644頁は、「別件所得税更正処分等の取消判決の結果として発生する過納金の還付請求権の法的性質は不当利得返還請求権であるところ、この場合の利得とは納付され国が収納した税相当額であり、損失はその反面として納税者A〔筆者注：被相続人〕が納付した税相当額である。そして、その利得、損失の法律上の原因となっているのが、別件所得税更正処分等である。したがって、別件所得税



したがって、例えば、被相続人が相続開始以前に提起し、相続人がその地位を承継した課税訴訟につき、相続開始後に確定した取消判決により相続人が還付を受ける過納金に係る還付請求権は、相続開始の時ににおいては既に発生していた権利であるため、「被相続人の財産に属した一切の権利義務」として相続財産の対象となる。

次に、誤納金とは、無効な申告及び更正並びに決定等に基づいて納付及び徴収された租税、税額確定前に納付及び徴収された租税、確定した税額を超えて納付及び徴収された租税などのように、実体法的にも手続法的にも、納付又は徴収の時から既に法律上の原因を欠いていた税額のことであり、納税者は、直ちに不当利得としてその還付を求めることができる<sup>(133)</sup>。したがって、誤納金に係る還付請求権は、納付又は徴収の時に発生するものと解され、仮に、被相続人が相続開始以前に納付した誤納金について相続人が還付を受けた場合には、その誤納金に係る還付請求権は、相続開始の時には既に発生していた権利であるため、相続財産の対象となる。

#### ロ 還付金の発生時期等と相続

還付金とは、過去に納付又は徴収が行われたが、後に租税法の計算規定の適用によって国が保有する正当な理由がなくなったため、納税者に還付されるべき税額をいい、例えば、所得税の源泉徴収税額又は予定納税額が確定申告税額を超える場合（所得税法 138 条）や、純損失の繰戻還付の場合（所得税法 140 条）などに発生する<sup>(134)</sup>。この還付金の発生時期については、①納税申告書の提出又は更正決定により発生が認識されるもの（所得税法の規定による源泉徴収税額又は外国税額の還付金、予定納税額の還付金など）、②還付請求を認容する処分により発生が認

---

更正処分等が遡及的に失効するということは、法律上の原因もまた遡及的に失効することを意味しているのであり、上記の税相当額については納付の時点から法律上の原因を欠く不当利得の状態にあったことになるのである」と説明する。

(133) 金子・前掲注(4)897 頁。

(134) 金子・前掲注(4)895-896 頁。

識されるもの（純損失等の繰戻しによる還付など）に区分される<sup>(135)</sup>。

還付金に係る還付請求権について、これを納税義務の成立と確定の概念に対比し、抽象的な還付請求権の成立と具体的な還付請求権の確定という認識が可能であり、例えば、上記①の所得税の予定納税額の還付金を例にとれば、納税義務の成立時期である暦年の終了の時に還付請求権が成立し、還付金額を記載した納税申告書の提出があったときに具体的に還付金額が確定すると説明されている<sup>(136)</sup>。また、上記②の還付金について、その還付請求の時点は還付請求権の確定前であるが、既に還付請求権の成立はあったとみられ、その請求権の行使としてその還付請求が行われ、この時点での還付請求権は、いわば手続上の権利として機能しているとみてもよいと説明されている<sup>(137)</sup>。上記①及び②の還付金の発生時期は、還付金の発生が税務官庁に具体的に認識されたときであり、納付すべき税額の確定に類似する概念であると説明されていることから<sup>(138)</sup>、抽象的な還付請求権の成立とは別に考える必要があると思料される。そして、準確定申告については、被相続人の死亡の時に納税義務が成立することから、還付金については、その死亡の時に抽象的な還付請求権が成立すると考えることができる<sup>(139)</sup>。

したがって、還付請求権は相続財産であり、金銭債権であるとされることに異論はなく相続人が相続開始後に提出する被相続人に係る還付申告書等により生じる還付金については、納税義務の成立と抽象的な還付請求権の成立時期から考察するに、被相続人の死亡の時にその抽象的な還付請求権が成立することから、相続開始の時点で既に発生している

---

(135) 志場ほか・前掲注(6)642-643 頁。

(136) 武田・前掲注(3)3084 頁。

(137) 金子ほか・前掲注(34)346 頁〔青木康〕

(138) 志場ほか・前掲注(6)642 頁。

(139) 金子・前掲注(4)895-896 頁は、還付請求権は確定申告書又は還付請求書の提出と同時に成立する旨説明するが、この成立は還付金の「発生」という意味で使用していると思料され、本稿でいう抽象的な還付請求権の「成立」とは異に解すると考えられる。

金銭債権として、還付金に係る還付請求権は相続財産の対象となると考える<sup>(140)</sup>。

#### ハ 共同相続における還付金等

還付金等に係る還付請求権については相続の対象となり、還付請求者につき相続の開始があった場合には、相続人に対して還付が行われることとなる。共同相続の場合、各共同相続人がどのような相続分で還付を受けるのかは、通則法及び所得税法上明記されていないが、通則法基本通達（徴収部関係）56 条関係 6 において、相続人への還付について、相続人が二人以上あるときは、還付金等について遺産の分割がされていないときは、その還付金等は、民法 900 条から 903 条まで（法定相続分、代襲相続人の相続分、遺言による相続分の指定、特別受益者の相続分）に規定する相続分に応じてあん分して計算し、遺産の分割がされているときは、その分割されたところにより、それぞれの相続人に還付するとされている<sup>(141)(142)</sup>。

- 
- (140) 国税庁の質疑応答事例においては、「還付金請求権は(本来の)相続財産であり、相続税の課税の対象となります。還付金請求権は、被相続人の死亡後に発生するとしても、被相続人の生存中に潜在的な請求権が被相続人に帰属しており、これが被相続人の死亡により顕在化したものと考えられます。したがって、これらの請求権に基づいて還付金を取得した場合は、相続税の課税の対象となります。」と説明する（国税庁ホームページ・質疑応答事例「被相続人の準確定申告に係る還付金等」<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/sozoku/02/01.htm>（令和 2 年 6 月 4 日最終閲覧））。
- (141) 還付請求権については可分債権である金銭債権であるから、前述したとおり、判例は当然分割説により相続人が承継することとなるため、指定相続分又は法定相続分により各相続人に承継され、通則法 5 条 1 項の規定と同様に、民法 900 条から 902 条に掲げる相続分によって承継されると考えられる。通則法基本通達（徴収部関係）56 条関係 6 は実務及び相続財産の分割の実情等を考慮して制定されたものであろうと思料され、当然分割説による承継を否定するものではなく、民法 900 条から 902 条までに掲げる相続分により還付を受けることを妨げないとする。
- (142) 国税に係る過誤納金還付請求権者について、国税の納付及び還付に関する法令の定めの内容と、納税事務及び還付事務が大量かつ反復的に行われ、これを迅速かつ画一的に処理する必要があるという租税法律関係の特殊性に鑑み、国税の納付の効果は納付書に納税者として記載された者（以下「納税名義人」という。）に帰属し、かつ、当該国税に係る過誤納金の還付請求権は当該納税名義人が取得するものと解すべきであるとされている。したがって、共同相続人の内の一人が他の相続人名義で納付した国税の過誤納金還付請求権は、他の相続人に申告義務があり連帯納付義務が生じる

## 第 3 章 検討

### 第 1 節 本判決の内容等

#### 1 事案の概要

本判決は、A 社の代表取締役であった被相続人が、自身の有していた A 社株式（以下「本件株式」という。）を B 社に対して譲渡したことにつき、相続により所得税の納付義務を承継した原告らが所得税の申告をしたところ、所轄の税務署長が本件株式の譲渡は所得税法上の低額譲渡に当たるとして原告らに対して更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）をしたことから、当該処分の取消しを求めた事案である。

主な争点は、本件株式の譲渡が低額譲渡に当たるか否かであるが、被告が行った本件各更正処分等後の相続分の変更による再更正等の必要性、原告らがそれぞれ納付すべき税額についての被告の主張変更の当否等についても争点（以下「本稿争点」という。）となっている。本判決において、本稿争点は、本件各更正処分等が確定していない事項の取り消しを求めるものであり、訴えの対象となる処分を欠くとして棄却されている。

---

と誤解して納付したとしても、真に出捐及び納付した者ではなく納税名義人が取得することとなる（東京地判平成 25 年 11 月 26 日税資徴収関係判決順号 25-50）。また、原則は各相続人の相続分に応じて還付金等を受け取ることとなるが、実務上は、相続人の代表者が一括して受け取る方法も認められている。この方法で受け取る場合は相続人全員からの委任状を作成し、準確定申告書に添付して税務署に提出する必要がある。委任状の様式については国税庁ホームページ参照（<https://www.nta.go.jp/about/organization/tokyo/topics/shinkoku/pdf/01.pdf>（東京国税局様式））（令和 2 年 6 月 4 日最終閲覧）。

## 2 判示内容

本判決においては、「所得税法 125 条 1 項による申告及びその修正申告並びにこれらに対する更正処分が確定する税額は、被相続人に課されるべき所得税の額であり、相続人が二人以上ある場合に各相続人が承継する納付義務に係る所得税の額については、上記の申告及び更正処分によっても個別に確定されるものではないと解するのが相当である。また、上記の修正申告や更正処分がされた場合に課されることとなる過少申告加算税の賦課決定処分についても、過少申告加算税の額がこれらの修正申告や更正処分によって確定される本税の額に基づいて計算されるものであることから（通則法 65 条 1 項、2 項）、その賦課決定処分が確定する税額は、被相続人に課されるべき過少申告加算税の額であり、相続人が二人以上ある場合に各相続人が承継する納付義務に係る過少申告加算税の額については、上記の賦課決定処分によっても個別に確定されるものではないと解するのが相当である。（中略）以上に述べたことは、本件各更正処分等にも当てはまるから、本件各更正処分等が確定した税額の範囲は、被相続人に課されるべき所得税の額及びこれに係る過少申告加算税の額にとどまり、原告らが被相続人から承継した納付義務に係る所得税及び過少申告加算税の額については、本件各更正処分等によって個別に確定されるものではないというべきである」と判示している。

そして、本判決控訴審判決において、過少申告加算税については、納税義務違反があった当時既に A が死亡していたことから、控訴人らに対し本件各賦課決定処分がされていると判示し、本判決の判示を一部改めているものの、準確定申告、当該申告に係る修正申告及び更正処分により確定する税額は、被相続人に課されるべき所得税の額であり、相続人が二人以上ある場合に各相続人が承継する納付義務に係る所得税の額について、個別に確定されるものではないとの判断が維持されている。なお、本判決控訴審判決において、本件各更正処分は取り消されており、本件各賦課決定処分は違法であるとして、本稿争点に対する判断はされていない。

## 第 2 節 本判決等に対する検討

以上に述べた内容を踏まえ、本節においては、本判決等において判示された「準確定申告、その修正申告及び更正処分により確定する所得税は被相続人に課されるべき税額であり、各相続人が承継する納付義務に係る税額については、修正申告及び更正処分によっても個別に確定されるものではない」という点について、所得税及び過少申告加算税を含めた附帯税について検討した上で、本判決等における問題点等を抽出し考察する。

### 1 準確定申告等の確定手続により計算される所得税

前述した昭和 33 年 9 月 29 日に開かれた租税徴収制度調査会の第 39 回の審議時に、「所得税の準確定申告は、御承知のように、年の途中に死亡いたしますと、その時までの所得をもとにして所得税を計算して申告納付することになります。この場合にはすでに申告すべき人は死んでおりますので、相続人が準確定申告をするということになりますけれども、これは本来被相続人の固有の税」であると説明されている<sup>(143)</sup>。

相続人は相続により被相続人の申告義務及び納税義務を承継することから、準確定申告及びその後に行われる修正申告並びに更正決定等の確定手続（以下「準確定申告等の確定手続」という。）において計算される所得税額は本来被相続人のものであると考えられており、また、準確定申告等の確定手続により計算される所得税の納税義務は被相続人の死亡の時に成立しており、通則法 5 条の被相続人に課されるべき国税に該当することから、本判決等の判示と合致するものと考えられる。

しかしながら、準確定申告等の確定手続により計算される所得税については、「被相続人固有の税」であることについて異論はないものの、被相続人に課されるべき国税で、税務署長等が相続人に対し行う確定手続は、第 2 章第

---

(143) 三日月ほか・前掲注(82)56 頁〔吉岡二郎発言〕。

4 節 1 (2) で述べたとおり、確定すべき各相続人の承継税額について行うことを原則とし、相続人ごとの承継税額の計算により計算した承継税額を更正決定通知書等に記載することとされ、また、所得税法施行規則 49 条において、連署により準確定申告書を提出する場合には、納付すべき所得税額をその相続分によりあん分して計算した額に相当する所得税の額を記載することとされ、準確定申告及び当該更正決定通知書等によって、各相続人が承継する税額が確定するとも考えられ、その点については本判決等とは結論を異にすることとなる。

## 2 相続人の行為による附帯税への影響

相続人は、被相続人が有していた税法上の地位を承継することから、被相続人の「隠蔽又は仮装の行為」及び「偽りその他不正の行為」により納税申告書の提出がされ、又は、申告がされていなかった場合には、相続人がそれらの事実を知っていたか否かにかかわらず、相続人に対して通則法 68 条の規定により重加算税が課され、また、同法 70 条 4 項の規定が適用されることとなる。

被相続人の「隠蔽又は仮装の行為」について、国税不服審判所平成 14 年 4 月 17 日裁決（裁決事例集 63 集 86 頁）は、被相続人が相続開始前に隠蔽又は仮装の行為に基づいて納税申告書を提出していたと認定し、相続人に対して行った当該納税申告書に対する更正処分及び重加算税賦課決定処分につき、被相続人が隠蔽又は仮装の行為に基づいて納税申告書を提出したと認められる以上、請求人が被相続人の真意を知らなかった場合でも被相続人に課されるべき国税の額に影響を与えるものではないとして、これらの更正決定処分を適法としている。

また、国税不服審判所昭和 53 年 5 月 23 日裁決（国税不服審判所裁決例集 1328 頁）も、被相続人の相続開始前に被相続人が提出した確定申告について、相続開始後に相続人に対して行った更正処分及び重加算税賦課決定処分につき、被相続人が他人名義により、買受け及び譲渡を行ったことに基因して相

続人に対して行った重加算税賦課決定処分を適法であると判断している。

おって、神戸地裁昭和 57 年 4 月 28 日判決（訟月 28 巻 8 号 1662 頁）は、相続があった場合には「相続人は、相続開始の時ににおいて既に成立しているがいまだ確定するに至っていないいわゆる抽象的納税義務をも承継するのであって、これにつき、確定申告書を提出しなければならない」としたうえで、相続人が提出した準確定申告について、「被相続人に『偽りその他不正の行為』があったために相続人の提出する確定申告書の記載内容がゆがめられ、その結果相続人において国税の一部を免れることとなった場合には、相続人において被相続人にそのような行為があったことを知らなかったとしても、右相続人に対する国税についての更正については、国税通則法第 70 条第 2 項第 4 号〔筆者注：現行法 70 条 4 項 1 号〕の適用があるものと解するのが相当である」と判示している。

なお、被相続人の「偽りその他不正の行為」について、金子宏名誉教授は「相続によって承継した租税の更正決定等については、相続人が被相続人が行った『偽りその他不正の行為』を知らなかった場合も、この規定が適用されると解すべきであろう」と述べられている<sup>(144)</sup>。

しかし、準確定申告につき、附帯税については相続人の行為がその後の処分に影響を及ぼすことが考えられる。例えば、相続人の隠蔽又は仮装の行為により準確定申告書の記載内容がゆがめられ、その結果国税の一部を免れることとなった場合の重加算税賦課決定処分について、当該重加算税が本判決で判示されたように被相続人に課されるべき国税にのみ該当するとは考え難く、相続人に対して個別に確定するものとも考えられる。また、準確定申告につき共同相続人の一部について無申告となった場合には、当該相続人に対しては通則法 66 条の規定により無申告加算税が賦課されるが、この無申告加算税賦課決定処分についても、各相続人に対して個別に確定されるものと考えられる。

---

(144) 金子・前掲注(4)969 頁。



さらに、附帯税は、本税についての何らかの納税義務懈怠（違反）によってその納税義務が生ずるものであるとされる<sup>(145)</sup>。その趣旨から考察するに、相続開始以前に納税義務が成立していた申告については、被相続人に対して適正な申告の担保という機能を持つ必要があり、準確定申告等の確定手続においては、被相続人から相続人へ申告義務及び納税義務は承継されていることから、相続人に対して適正な申告の担保という機能を持つ必要があるとも考えられる。

### 3 所得税及び附帯税の納税義務の成立時期

準確定申告につき、被相続人の所得税の納税義務は、その死亡の時に成立する一方で、附帯税はその額の計算の基礎となる国税の法定納期限の経過の時等に成立することから、被相続人の死亡後に納税義務が成立することとなる。したがって、準確定申告等の確定手続により確定する所得税については、相続開始の時である被相続人の死亡の時において納税義務が成立しており、被相続人に課されるべき国税であるが、準確定申告等の確定手続により計算された所得税に対して賦課決定される附帯税（以下「準確定申告等の確定手続に係る附帯税」という。）については、相続開始の時においては、まだその納税義務が成立も確定もしていない国税となるものもあり、被相続人に課されるべき国税であるのか否かについて疑問が生じる。

そこで、被相続人に係る所得税及び源泉徴収による所得税並びにそれらに対して賦課決定される附帯税について、それぞれの納税義務の成立時期について確認し、納税義務の成立時期から通則法 5 条の規定により相続人へ承継される国税に該当するか否かについて検討を行う。

#### (1) 所得税

前述したとおり、所得税の納税義務の成立時期については、通則法 15 条 2 項の規定により、暦年の終了の時に納税義務が成立し、所得税法 120 条

---

(145) 品川芳宣『附帯税の事例研究〔第 4 版〕』3 頁（財経詳報社、2012）。

に規定する確定申告書を提出する義務のある者が、その年の中途において死亡した場合については、通則法施行令 5 条 3 号の規定により、その死亡の時に納税義務が成立する。したがって、準確定申告等の確定申告により計算される所得税については、相続開始の時である死亡の時に納税義務が成立しているものの、準確定申告等の確定手続が行われていないことから、通則法 5 条 1 項に規定する被相続人に「課されるべき国税」に該当し、同条の規定により相続人に承継される国税となる。

また、相続開始以前に納税義務が成立していた所得税につき、相続開始後に相続人が提出する期限後申告書及び相続人に対して行われる更正決定等の課税処分により確定する所得税についても、相続開始の時には納税義務が成立していたものの、申告等の確定手続が行われていないことから、被相続人に「課されるべき国税」に該当し、通則法 5 条の規定により相続人に承継される国税となる。

なお、相続開始以前に被相続人が納税申告書の提出等の確定手続を行っており、納税義務が確定していたにもかかわらず未納となっていた所得税については、通則法 5 条 1 項の被相続人が「納付すべき国税」に該当することから、上記と同様に相続人に承継される国税となる。

## (2) 源泉徴収による所得税

源泉徴収による所得税の納税義務の成立時期は、通則法 15 条 2 項 2 号の規定により、利子、配当、給与、報酬、料金その他源泉徴収すべきものとされている所得の支払の時である。源泉徴収による所得税は、納付すべき税額の確定について特別の手続を要せず、納税義務の成立と同時に法律上当然に確定する自動確定方式の国税であることから（通則法 15 条 3 項 2 号）、源泉徴収すべきものとされている所得の支払の時に納税義務が成立、確定することとなる。

したがって、相続開始以前に被相続人がなした支払いに基づく源泉徴収による所得税については、納税義務が成立、確定していることから、法定納期限前に相続が開始した場合には、通則法 5 条 1 項に規定する「徴収す

べき国税」に、法定納期限後に納付せずに死亡した場合には「納付すべき国税」にそれぞれ該当し、相続人に承継される。

### (3) 加算税

#### イ 過少申告加算税等

過少申告加算税、無申告加算税及びそれらに代わる重加算税（以下「過少申告加算税等」という。）は、その額の計算の基礎となる国税の法定申告期限の経過の時に納税義務が成立する（通則法 15 条 2 項 14 号）。準確定申告における法定申告期限は、相続の開始があったことを知った日の翌日から 4 か月を経過した日の前日であることから、準確定申告等の確定手続により計算された所得税に対して賦課決定される過少申告加算税等（以下「準確定申告等に係る過少申告加算税等」という。）については、相続開始後に納税義務が成立することとなる。

また、還付請求申告書に係る過少申告加算税又は重加算税は、通則法施行令 5 条 11 号の規定により、当該還付請求申告書の提出の時に成立することから、相続人が提出する被相続人の還付請求書に係る過少申告加算税及び重加算税についても、相続開始後に納税義務が成立することとなる。

なお、相続開始後に相続人が提出する、相続開始前に申告期限が経過している納税申告書又は還付申告書等について、相続人に対して賦課決定される過少申告加算税等については、相続開始の時には納税義務が成立している国税となることから、被相続人に「課されるべき国税」に該当し<sup>(146)</sup>、相続開始以前に納税義務が成立し、被相続人に対して賦課決定しているにもかかわらず未納となっている過少申告加算税等は、被相続人が「納付すべき国税」に該当することから、それぞれ通則法 5 条 1 項

---

(146) 相続開始前に被相続人が提出した納税申告書等に対して賦課決定される過少申告加算税等について、確定手続がされるまでに被相続人が死亡し、結果的に相続人に対して賦課決定される場合も、納税義務が成立しているが確定していないことから、被相続人に「課されるべき国税」として相続人に承継されると考えられる。

の規定により相続人に承継されることとなる。

#### ロ 不納付加算税等

不納付加算税又は源泉徴収等に係る重加算税(以下「不納付加算税等」という。)は、その額の計算の基礎となる国税の法定納期限の経過の時に成立する(通則法 15 条 2 号 15 号)。源泉徴収した所得税は、原則徴収の日の属する月の翌日 10 日までに納付することとされており(所得税法 181 条)、被相続人がなした支払いに基づく源泉徴収を行ったが、法定納期限の前に死亡した場合の源泉徴収に係る不納付加算税等については、相続開始後に納税義務が成立することとなる。

なお、準確定申告等の確定手続により計算される所得税については、相続の開始があったことを知った日の翌日から 4 か月を経過した日の前日が法定申告期限及び法定納期限となるのに対し、源泉徴収による所得税については、源泉所得税の納期の特例の承認に関する申請書を提出している場合を除き、給与などを実際に支払った月の翌月 10 日が法定納期限となることから、相続を開始した直後に法定納期限が到来するなど、相続人にとって酷となる状況も考えられる。したがって、準確定申告における所得税のように、被相続人がなした支払いに基づく源泉徴収の法定納期限について、立法論による再考の余地があると考えられる。

#### (4) 延滞税

延滞税は、国税に関する法律に定める課税要件に該当する事実が発生した時、すなわち、その計算の基礎となる国税が法定納期限を経過しても、なお納付されない事実が生じたときに成立すると解されており<sup>(147)</sup>、納付すべき税額の確定について特別の手続を要せず、納税義務の成立と同時に法律上当然に確定する自動確定方式の国税である(通則法 15 条 3 項 7 号)。

したがって、相続開始以前にその額の計算の基礎となる国税の法定納期限を経過し、納税義務が成立及び確定している延滞税については、通則法

---

(147) 品川・前掲注(145)9頁。

5 条 1 項の「納付すべき国税」として相続人に承継されるが、準確定申告に係る延滞税については、相続開始後に納税義務が成立及び確定することとなる。

#### (5) 利子税

利子税は延滞税と同様に、国税に関する法律に定める課税要件に該当する事実が発生したときに成立し、成立と同時に確定する。確定申告における納付すべき所得税については、その法定申告期限内に確定申告書を提出し、その法定納期限までに一定の額（2分の1）以上の額を納付するとともに、延納届出書を提出した場合には、その残余について、その納付した年の5月31日までその納付を延期することができる（所得税法 131 条 1 項）。したがって、延納を開始した時（通則法 64 条、所得税法 131 条 3 項等）に納税義務が成立し、同時に確定することとなる。

延納には延納届出書の提出が必要であり、被相続人が延納届出書を提出し、延納の許可を受けた国税については、相続開始以前に納税義務が成立、確定していることから、未納の場合には、通則法 5 条 1 項の「納付すべき国税」として相続人に承継される。

なお、所得税法 131 条 1 項に規定する確定申告における納税額がある場合の延納については、同法 120 条の規定による申告書を提出した者について適用され、同法 124 条及び 125 条に規定する準確定申告については規定がないことから、原則準確定申告においては延納を行うことができない。しかし、所得税法 132 条に規定する、延払条件付譲渡<sup>(148)</sup>に係る延納については、同法 125 条 1 項の死亡の場合の準確定申告書をその提出期限までに提出する者についても適用があることから、準確定申告において延払条

---

(148) 延払条件付譲渡とは、①月賦、年賦その他の賦払の方法により3回以上に分割して対価の支払を受けること、②その譲渡の目的物の引渡しの期日の翌日から最後の賦払金の支払いの期日までの期間が2年以上であること、③当該契約において定められているその譲渡の目的物の引渡しの期日までに支払の期日の到来する賦払金の額の合計額がその譲渡の対価の額の3分の2以下となっていること、の要件に適合する条件を定めた契約に基づき、当該条件により行われる譲渡をいう（所得税法 132 条 3 項、所得税法施行令 265 条）。

件付譲渡に係る延納を行う場合には、当該利子税については、相続開始後に納税義務が成立することとなる。

## 第 4 章 準確定申告等により確定する国税 に関する一考察

上記の検討を踏まえれば、本判決の判示内容にある準確定申告等の確定手続により計算される所得税及び当該手続に係る附帯税について、被相続人に課されるべき国税のみが確定するという理解だけでは説明しきれない場合があり、さらに、準確定申告等の確定手続に係る附帯税については、納税義務の成立時期から検討するに、被相続人に課されるべき国税に該当するか否かの疑問が生じているところである。

そこで、本章においては、通則法及び所得税法のみならず、民法における相続財産の対象と納税義務の成立との関係、他税法における承継される国税等について検討することにより、通則法 5 条に規定する被相続人に課されるべき国税等の範囲について、より詳細に考察し、また、準確定申告等における実務上の問題点等について指摘することにより、準確定申告の確定手続における納税義務の承継、そして、準確定申告等の確定手続により確定する所得税、それに伴う附帯税についての理解を深めることとする。

### 第 1 節 民法における相続の効力からの考察

#### 1 民法における相続と準確定申告等の確定手続により確定する所得税

民法における相続の原則は、第 2 章第 1 節 1 (2) で述べたとおり、「被相続人の死亡時に、その相続人へ、『直ちに』移転し、承継は、相続人の意思に関係なく、法律上『当然に』生じ、なんらの手続も要せず、被相続人の財産に属する『一切』の権利義務も包括的に承継する」とされ、また、相続債務のうちの可分債務の承継については、判例は「当然分割説」を採用している。被相続人から承継される国税は相続財産（相続債務）であり、かつ、金銭債務であることから、当然にこの原則に基づいて相続により承継されることとなる。

通則法 5 条は、被相続人に課されるべき国税等は、遺産分割による割合及び具体的相続分によらず、法定相続分、代襲相続分及び指定相続分により相続人へ承継され、相続分の指定があれば指定相続分が優先して適用されることから、可分債務である金銭債務の当然分割説と同様の結果となることは、そもそも同条 1 項が民法上の相続の原則を確認的に規定したものであり、同条 2 項について民法の相続制度との調整を図るために改正された経緯があることからしても、当然の帰結であると言えるのかもしれない。

相続開始時点で納税義務が既に成立し、確定手続が行われているが納付されていない（未納となっている）国税の場合には、金銭債務として、当然分割説により被相続人の死亡によって何ら手続を経ることなく各相続人へその相続分に応じて当然に承継されることとなる<sup>(149)</sup>。

一方で、準確定申告等の確定手続により計算される所得税の納税義務の成立時期は、被相続人の死亡の時であるから、相続開始の時点では納税義務が成立しているが、準確定申告等の確定手続が相続人により又は相続人に対して行われるまでは確定しない。しかしながら、納税義務が成立しているという点に着目すると、債務としては相続開始以前に発生しているということになり、抽象的にはあるが相続人へ承継される相続財産（相続債務）として存在していると考えられる。したがって、準確定申告等の確定手続により計算される所得税は、相続開始後において確定手続が必要となり、確定手続がされなければ抽象的のままで相続債務としての具体的な金額は決まらず、また、相続開始の時点では、単純承認、限定承認又は相続放棄するのかが正式に決まっていないために、相続人として相続財産を誰がいくらの税額を承継するのかなどが定まっていない債務であっても、相続開始の時点で発生している金銭債務として相続人に承継される、と考えられる。

---

(149) 実務上は、納税義務が承継される相続人に対して「納税義務承継通知書」送付している。



## 2 抽象的納税義務の相続財産該当性

### (1) 民法上の抽象的債権債務と相続

準確定申告等の確定手続により計算される所得税は、相続開始の時点では確定には至っていないが、抽象的には存在している金銭債務である。民法の契約に基づく債権債務は、当事者間の契約によって成立すると同時にその内容が定まるとされ、これは契約に基づく債権債務に限らず、私法上の債権債務に通ずる原則とされる<sup>(150)</sup>。しかし、通則法 5 条に規定する被相続人に課されるべき国税のように、民法において相続財産の対象となるものの中には、相続開始の時点で確定するに至っていない抽象的な金銭債権及び金銭債務は存在し、当該金銭債権及び金銭債務は相続人に相続される。

例えば、損害賠償請求権（債務）について、不法行為を理由とする損害賠償請求権を加害者に対して有していた被害者が死亡し、この者について共同相続が開始したとき、当該損害賠償請求権は、金銭債権であり、かつ、可分の給付目的とする債権であるから、相続開始により法律上当然に各共同相続人の相続分に応じて分割され、相続することとなるため<sup>(151)</sup>、損害賠償債務を有していた加害者が死亡し、この者について共同相続が開始したときには、当該損害賠償債務は、金銭債務として相続財産の対象であり、相続開始により法律上当然に各共同相続人の相続分に応じて分割され相続することとなる。

また、不法行為を理由とする損害賠償請求権（債務）の発生時期は、不法行為による損害発生時であるとされている。これは、不法行為によって損害が発生し、加害者がその支払いをしないときには、損害金を元本として、遅延損害金（遅延利息）が発生するが、この遅延損害金の起算点について、判例は「不法行為に基づく損害賠償債務は、なんら催告を要することなく、損害の発生と同時に遅滞に陥る<sup>(152)</sup>」としており、損害賠償債務は

---

(150) 志場ほか・前掲注(6)254 頁。

(151) 潮見佳男『基本講義 債権各論Ⅱ 不法行為法〔第3版〕』88 頁（新世社、2017）。

(152) 最三小判昭和 37 年 9 月 4 日民集 16 卷 9 号 1834 頁。

損害の発生と同時に遅滞に陥る、つまり、損害の発生から遅滞損害金が生じるとされていることから、損害賠償債務の発生時期については、加害行為時ではなく損害発生時としての不法行為時に発生し、その時点で当然に遅滞に陥って遅延損害金が発生するという構成となっている<sup>(153)</sup>。

したがって、損害賠償請求権及び損害賠償債務については、損害発生時としての不法行為時に発生しているとされることから、損害賠償責任そのものが確定する前に被害者又は加害者が亡くなり、その後に損害賠償責任及び損害賠償額が確定した場合であっても、損害賠償請求権又は損害賠償債務は相続開始時には発生していた財産として民法上相続財産の対象となる。そして、当該損害賠償請求権又は損害賠償債務が確定されると、損害発生時に遡って金銭債権及び金銭債務として確定することとなり、当然分割説により相続人がその相続分に応じて相続することとなる。

同様に、財産分与請求権（義務）についても、財産分与請求権が協議又は審判によって具体的に形成される前であっても、財産分与請求権及びそれに対応した財産分与義務は離婚によって生じているため相続性が肯定されるとする見解があり<sup>(154)</sup>、また、内縁関係解消による財産分与請求の事案であるが、内縁関係解消後、財産分与審判手続中に分与義務者が死亡した場合に、分与義務の相続を認めた裁判例もみられる<sup>(155)</sup>。

民法においては、相続開始の時点で被相続人に対して確定に至っていない金銭債権及び金銭債務であっても、相続開始時点で発生していれば相続財産として相続人に相続されることとなる。

---

(153) 窪田充見編『新注釈民法（15）債権（8）』487頁〔前田洋一〕（有斐閣、2017）。

(154) 二宮・前掲注(50)112頁。潮見・前掲注(48)169頁〔川淳一〕は、比較的古い下級審裁判例には、財産分与請求権及び財産分与義務は一身専属権であるが、権利者が請求の意思表示をすれば、その内容が調停・審判等によって確定する前であっても普通の財産権等として相続の対象になるとしたものがあるが、財産分与の権利義務が相続による承継の対象となるかを直接判断した最高裁判例は存在せず、学説には、相続による承継を承認する見解、否定する見解、意思表示があった場合には肯定する見解とがあると説明する。学説については谷口ほか・前掲注(91)88頁〔三島宗彦＝右近健男〕参照。

(155) 大阪高判平成 23 年 11 月 15 日家月 65 卷 4 号 40 頁。

## (2) 民法上の金銭債務と納税義務の成立

岡村忠生教授は「民法上の金銭債務であっても、人の精神作用によって金額が明らかにされるもの、金額の主観的確認が必要なものはある。たとえば、交通事故によって生じる損害賠償請求権は、事故があった時点で金銭債権として発生し、請求可能である。しかし、民法の規定する要件事実はごく抽象的であり、賠償すべき金額がどれだけかは、事故の直後には被害者にも認識できない場合が多い。後遺症などが現れることもある。事故により生じた損害賠償請求権の金額がいくらであったかは、当事者の交渉などを経て最終的には司法審査により請求権発生の時点に遡って決まる。」とした上で、「成立した納税義務も、このような金銭債務と同様に考えることができる。成立した納税義務の金額は法規の不完備のため、納税者と課税庁とで異なって認識されることがある。つまり、この段階では、複数の金額が認識されていることがある。しかし、それは、司法審査により成立時点に遡って一つに決定される」として、民法上の抽象的な金銭債務の発生と成立した納税義務との関係について、同様に考えることができると述べられている<sup>(156)</sup>。

民法においては、相続の客体は被相続人の相続開始時の財産であり、相続開始の時点で発生している債務は相続財産の対象となり、逆に、相続開始の時点で発生していない債務は相続財産の対象とはならない。租税債務についても同様に、相続開始の時点で発生、つまり納税義務が成立している国税については相続人に承継される相続財産であり、被相続人に課されるべき国税等に該当するが、相続開始の時点で納税義務が成立していない国税については相続財産ではないことから、被相続人に課されるべき国税等には該当しないと考えることが、民法における相続の原則とも合致するものとする。

したがって、準確定申告等の確定手続により計算される所得税について

---

(156) 岡村忠生「納税義務の成立について」税研 165 号 21 頁 (2012)。

は、通則法施行令 5 条 3 号の規定により被相続人の死亡の時、つまり相続開始の時点で納税義務が成立していることから、通則法 5 条に規定する被相続人に課されるべき国税に該当し、相続人へ納税義務が承継される国税となる。

### 3 準確定申告等の確定手続に係る附帯税と通則法 5 条による納税義務の承継

#### (1) 納税義務の成立時期と通則法 5 条

被相続人について相続開始以前に納税義務が成立しているものについては、相続人が納税義務を承継することから、準確定申告等の確定手続により計算される所得税については、通則法 5 条の規定により相続人へ承継されることは上記 1 及び 2 で述べたとおりであるが、準確定申告等に係る過少申告加算税等のように、相続開始後に納税義務が成立する準確定申告等の確定手続に係る附帯税については、どのように考えるべきであろうか。

この点については、二つの考え方があるのではないかと思料される。

一つは、相続開始の時点で納税義務が成立した所得税に係る附帯税であっても、通則法 15 条に規定する納税義務の成立の時期が相続開始後とされている国税については、相続開始時点では発生していないことから相続財産に該当せず、相続人へ納税義務は承継されない。よって、相続開始後に納税義務が成立する準確定申告等の確定手続に係る附帯税については、通則法 5 条に規定する被相続人に課されるべき国税には該当しないとの考えである。

一方で、附帯税は本税である所得税に基づいて計算されること、通則法 5 条 1 項の国税には、その国税に係る附帯税も含まれることから、その基因となる所得税の納税義務が相続開始以前に被相続人に対して成立している限り、当該附帯税はその納税義務の成立時期にかかわらず、全て相続人へ承継される国税に該当するとの見解も考えられる。本判決においても、このような見解の下に判示しているものと思われる。

確かに、附帯税には付随性があり、本税についての何らかの納税義務懈

怠（違反）によって納税義務が生ずるものであるから、その性質上本税と運命を共にし、本税についての課税処分が取り消されると当然附帯税もその根拠を失い、納税義務も消滅するものと考えられている<sup>(157)</sup>。

上記 2 で述べたとおり、通則法 5 条 1 項に規定する相続人に承継される国税である被相続人に課されるべき国税とは、相続開始以前に納税義務が成立しているものと解することができ、また、民法上の相続において相続財産の対象となるものは、相続開始時点で発生しているものであるとされている。

しかしながら、準確定申告等の確定手続に係る附帯税については相続開始時点で納税義務が成立するに至っていないということは、その時点で抽象的な納税義務すら生じていないこととなり、民法において相続財産の対象となる財産と比較しても矛盾が生じることとなる。第 1 章第 1 節 1 のとおり、納税義務の成立の時期が通則法 5 条の法律関係において問題となるとされていること、さらに、納税義務の成立の効果の一つとして、相続による承継の対象となるとされていることから、相続開始後に納税義務が成立する準確定申告等の確定手続に係る附帯税については、被相続人に課されるべき国税には該当しないと考えられる。

## (2) 申告義務の承継と附帯税

所得税法 124 条及び 125 条は、被相続人が生前負っていた申告義務を相続人が承継するものであると解されていることから、準確定申告についてその申告義務は相続人が負うべきものである。したがって、相続人は、租税法の規定に従って課税標準及び税額を計算し、法定申告期限までに正しい内容で申告しなければならない義務を負うのはもちろんであるが、たとえば被相続人が生前に「隠蔽又は仮装の行為」及び「偽りその他不正の行為」を行っており、相続人は当該行為について不知のまま準確定申告を行ったとしても、その責任（例えば、被相続人の隠蔽又は仮装の行為等の事実

---

(157) 品川・前掲注(145)3頁。

ついて知らずに準確定申告を行い、結果として過少申告又は無申告となったことに対する責任<sup>(158)</sup>は相続人が負うものと考えられる。

また、延滞税についても、同様に、準確定申告等の確定手続については申告義務を承継した相続人が法定納期限までに納付しなければならず、法定納期限を徒過したことに対する責任は相続人が負うものと考えられることができる。

この考えからも、準確定申告に係る附帯税については「被相続人の固有の税」ではなく、承継した申告義務を適正に履行すべき「相続人の固有の税」であるといえることから、通則法 5 条に規定する被相続人に課されるべき国税には該当しないと考えられる。

## 第 2 節 他税法における相続による納税義務の承継

通則法 5 条に規定する相続人に承継される被相続人に課されるべき国税等の範囲について、所得税法だけではなく、他税法にも影響を及ぼすと考えられることから、本節においては、同条の規定により留意的な規定であると解されている相続税法 13 条について検討を行い、被相続人に課されるべき国税等の対象についてさらに考察することとしたい。

### 1 相続税法における債務控除と通則法 5 条

相続税につき、相続税法 13 条 1 項 1 号において、「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）」は債務控除として、相続又は遺贈により取得した財産の価額から控除して課税価格を計算することとなる。

この債務控除することができる債務は相続開始の際に現に存するものに限

---

(158) 相続人が被相続人の隠蔽又は仮装の行為についておよそ知りえなかった場合にはどのように考えるか。第三者の隠蔽又は仮装の行為に関する重加算税賦課の適否については、意見の分かれているところであるが、結局のところ事実認定により判断することになると思われる。

られ、相続によって相続人に承継されない債務は債務控除の対象とならない。

相続債務の対象となる公租公課について、「債務控除の対象となる被相続人の債務には、公租公課が含まれる旨が〔筆者注：相続税〕法第 13 条第 1 項第 1 号かつこ書に規定されているが、少なくとも国税及び地方税に関しては、国税通則法第 5 条第 1 項及び地方税法第 9 条第 1 項の規定により被相続人の納税の義務が承継されることとされているところから、現在においては、これは留意的な規定と解してもよいと思われる」と説明されている<sup>(159)</sup>。

そして、相続税法施行令 3 条 1 項ただし書において、相続税法 14 条 2 項に規定する公租公課の額に「相続人の責めに帰すべき事由により納付し、又は徴収されることとなった延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税に相当する税額を含まないものとする」旨規定されているが、これらの附帯税が債務控除の対象とならないのは、当該附帯税が被相続人に係る租税ではなく<sup>(160)</sup>、債務控除とすることで、このような附帯税を課税する意味が失われてしまうからであると説明されている<sup>(161)</sup>。

「相続人の責めに帰すべき事由により」という文言からは、附帯税が賦課決定されることとなった事実に係る行為の主体が被相続人なのか相続人なのかにより、債務控除の対象となるか否かを判断すると解することもできるが、この点につき、実務者向けの質疑応答事例では、準確定申告は被相続人が申告するのではなく相続人に申告義務があることから、申告漏れなどがあれば、それは相続人に基因するものであることから債務に計上できず、一方で、相続開始前に法定申告期限が到来している年分については、もともと被相続人が正しい申告をしていなかったことに基因するもので、被相続人に課される加算税を承継したものであるから、債務に計上できる旨説明している<sup>(162)</sup>。

---

(159) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法』1257 頁（第一法規、加除式）、橋本守次『平成 27 年 1 月改訂 ゼミナール相続税法』221 頁（大蔵財務協会、2015）。

(160) 岩下忠吾『総説 相続税・贈与税〔第 4 版〕』277 頁（財形詳報社、2014）。

(161) 橋本・前掲注(159)222 頁。

(162) 松岡章夫「税務相談 Q&A 資産税 相続税の債務控除（租税債務）」税通 73 巻 3 号 158-159 頁（2018）。

債務控除することができる公租公課には、被相続人について納税義務が確定しているものに加えて、被相続人について納税義務が成立しているものも含まれることとなる旨説明されていること<sup>(163)</sup>、相続税法 13 条 1 項 1 号括弧書が通則法 5 条の留意的規定であるとされていることから、債務控除の対象となる国税については、同条の規定により相続人へ承継される被相続人に課されるべき国税等の対象と異なるとは考え難く、通則法及び相続税法とで異なる解釈を行うべきではないことから、同様に解すべきであると考えられる。

したがって、準確定申告等の確定手続に係る附帯税が債務控除の対象となる国税には含まれないとされている根拠として、通則法 5 条と同様に被相続人の国税につき、納税義務が成立しているか否かを基準として判断していると考えられ、準確定申告等の確定手続に係る附帯税については、相続開始の時に納税義務が成立していない債務であることから、同条 1 項の被相続人に課されるべき国税等には該当せず、よって、相続税法 13 条に規定する債務控除には該当しないとされていると考えられる。

## 2 通則法 5 条により相続人へ承継される国税の対象

上記 1 において検討したとおり、相続税法において債務控除となる国税か否かは、通則法 5 条に規定する被相続人に課されるべき国税等であるか否か、つまり、相続開始以前に納税義務が成立している国税か否かで判断していると考えられ、結果として、準確定申告等の確定手続に係る附帯税は、相続開始後に納税義務が成立する国税であることから、相続税法における債務控除には該当しないとされていると考えられる。

以上により、他税法からみても、準確定申告等の確定手続により計算される所得税については被相続人に課されるべき国税等に該当し相続人に納税義務が承継される一方で、準確定申告等の確定手続に係る附帯税については、

---

(163) 武田・前掲注(159)1299 の 3 頁。



相続開始時点では納税義務が成立していない国税であることから、被相続人に課されるべき国税等には該当せず、相続人に承継される国税ではなく、相続人に対して課される国税であるということができる。

したがって、本判決の判示について、本税である所得税については、被相続人の固有の税として計算されるものであり、相続開始以前に納税義務が成立しているものであるから、被相続人に課されるべき国税であるとの判断については検討内容からして合致するが、その見解を過少申告加算税にまで及ぼした点については再考の余地があるものとする<sup>(164)(165)</sup>。

### 第 3 節 相続による納税義務の承継と確定

#### 1 準確定申告等の確定手続により確定する納税義務及び納付すべき税額

##### (1) 準確定申告等の確定手続による納税義務の確定

所得税の納税義務の確定方式は、通則法 16 条に規定される申告納税方式とされており、納付すべき税額については、納税者が行う申告により確定することを原則としている。相続による納税義務の承継の効果として、相続人が被相続人の国税に係る申告手続の主体となり、また、準確定申告については、その申告義務が相続人へ承継されており、相続人が申告を行わなければならない。この相続人が被相続人のために行う申告は、納税義務の承継による自己の義務の履行であると説明されている<sup>(166)</sup>。成立した納税義務を具体的に確定させる準確定申告等の確定手続について、相続に

---

(164) 準確定申告等に対する附帯税については、通則法 5 条に規定する被相続人に課されるべき国税等に該当しないとの結論から、同法 13 条 1 項及び 2 項に規定する代表者に対する書類の送達並びに同条 4 項のみなし規定については適用することができず、各相続人ごとに賦課決定通知書等を送達しなければならないこととなる。

(165) なお、本判決控訴審判決においては、納税義務違反があった当時既に被相続人が死亡しており、本件各更正処分等のうち過少申告加算税は相続人らに賦課決定処分がされているとして本判決の判示を改めているものの、本件各更正処分自体が取り消されたことから、本件各賦課決定処分は違法で本稿争点については判断の必要がないとしており、納税義務の成立時期からの考察等詳細については触れられていない。

(166) 阿南主税『所得税法体系』855 頁（ビジネス教育出版社、1969）。

より権利義務の主体は相続人へ承継されていることから、当該確定手続の主体は死亡した被相続人ではなく相続人であり、相続人に申告義務が承継されている以上、準確定申告を提出する者である相続人に対して、その納税義務が確定するものと考えられる。

また、納税義務が確定されることにより、国税を納税義務者が納付し、国である税務官庁が請求できる形になるが、準確定申告等の確定手続により計算された所得税を納付する義務を負い、税務官庁が当該所得税について請求をする相手方となるのは相続人であることから、被相続人ではなく相続人に対して当該確定手続に係る納税義務が確定すると考えられる。

以上により、準確定申告等の確定手続に係る納税義務は、本来は被相続人に対して成立し確定するところ、相続開始により、相続開始時点で成立している被相続人に係る納税義務は相続人へ承継され、準確定申告等の確定手続により承継された当該納税義務が相続人に対して確定するのであり、相続人に対して新たな納税義務が成立し確定するのではないと考えられる。

## (2) 準確定申告等の確定手続により確定する納付すべき税額

上記(1)のとおり、準確定申告等の確定手続により、被相続人の死亡の時に成立した納税義務を承継した相続人に対して当該納税義務が確定することとなるが、当該確定手続により確定する納付すべき税額については、相続人のその相続分に応じた納付すべき税額が確定する、との考えと、被相続人の納付すべき税額が確定する、との考えがあると思料されるため、その両方について検討を行う。

### イ 相続人の納付すべき税額の確定とする根拠

#### (イ) 民法の金銭債務の承継からの考察

準確定申告等の確定手続により計算される所得税は、第3章第2節1で述べたとおり「被相続人の固有の税」であり、また、相続財産に該当し、被相続人に課されるべき国税として、相続人に承継される。そして、民法において相続財産は被相続人の死亡時に直ちに移転するとされており、さらに、金銭債務については、判例は当然分割説を採

用しており、共同相続の場合には相続により当然に共同相続人間でその相続分に応じて分割されることとなる。したがって、相続財産であり金銭債務である準確定申告等の確定手続により計算される所得税も、相続開始の時点である被相続人の死亡時に、その相続分に応じて各共同相続人へ移転すると考えられる。そして、相続開始後に準確定申告等の確定手続等が行われる時点で、その納税義務は共同相続の場合には既に各共同相続人が相続開始の時にその相続分に応じて承継しているため、準確定申告等の確定手続により計算される所得税については、各共同相続人の相続分に応じてその承継税額である納付すべき所得税が具体的に確定すると考えられる。

そして、各共同相続人の相続分に応じた承継税額が確定すると考えられることから、所得税法施行規則 49 条において、準確定申告書を提出する場合には、納付すべき所得税額を相続分によりあん分して計算した額に相当する所得税の額を記載することとされ、税務署長等が相続人に対し行う更正決定等の確定手続は、各共同相続人の承継税額について行うことを原則とされていると考えられる。

(ii) 共同申告規定からの考察

準確定申告と同様に、共同相続人が個別又は連署により申告書を提出するものとして、相続税の申告が挙げられる。相続税法では、複数の相続人が同一の申告書上に各自の納税額を記載し、連名で署名の上共同して申告書を提出する、いわゆる「共同申告規定」が認められている（相続税法 27 条 5 項）。現行の相続税法は民法上の法定相続人が法定相続分に従って相続財産を取得したものとして相続税の総額を計算し、この相続税の総額を、実際に相続財産を取得した者がその取得分に応じて相続税として納付することとしており、当該相続税は各相続人に対して確定することとなる。共同相続における相続税の課税関係については、共同相続の場合でも、相続税の申告及び課税は各共同相続人ごとに別個独立に行われ、その効力も個別的に判断すべきで

あって、ある相続人の申告又は課税における瑕疵は、原則として、他の相続人の申告又は課税に影響を及ぼさないとされている<sup>(167)</sup>。

相続税の申告書が原則個別に提出することに対し、準確定申告書は原則連署により提出するという点について違いはあるものの、共同相続の場合に相続人が個別に準確定申告書を提出することも可能であること、準確定申告書には連署により提出する共同相続人の氏名等の記載及び押印することとされており、共同相続人の一部について氏名等の記載がない場合など、共同相続人のうちの一部が無申告となった場合には、当該相続人のみ通則法 66 条の規定により無申告加算税が課されることなどからも、現行の相続税法の共同申告規定と同様に、準確定申告における効力は各共同相続人に個別に判断すべきものであると考えることができる<sup>(168)</sup>。

#### (ハ) 小括

以上のとおり、準確定申告等の確定手続等により計算される、被相続人に課されるべき国税に該当する所得税について、被相続人に対して抽象的に成立していた納税義務は相続開始の時に申告義務等が相続人へ承継され、相続開始後において行われる確定手続により、各相続人の相続分に応じて既に承継されている納税義務に係る納付すべき税額が確定すると考えられることから、準確定申告等の確定手続等により各相続人に対してその納税義務が確定すると考えることができる。

#### ロ 被相続人の納付すべき税額の確定とする根拠

上記イに対し、準確定申告等の確定手続により確定する納付すべき税額は、次のとおり被相続人が納付すべき所得税額が確定する、とも考え

---

(167) 最二小判平成 10 年 4 月 10 日税資 231 号 508 頁。

(168) 相続税法における共同申告規定は、昭和 37 年の相続税法改正において、遺産取得課税体系に移行したことに伴い新たに導入されたもので、申告の簡素化が図られているとされている（武田・前掲注(159)2556 頁）。準確定申告は、昭和 22 年に申告納税制度が導入された時から制定されており、制定時から連署又は個別に申告することとされている。準確定申告が連署による申告とされた背景は定かではないが、その一つとして「申告の簡素化」という点を考慮されているとも考えられる。

られる。

(イ) 所得税法からの考察

通則法 5 条 1 項に規定する納税義務には、抽象的、一般的な申告義務が当然に含まれると解されており、その申告義務の承継に関する手続について具体的に規定したものが所得税法 124 条及び 125 条である。相続人が準確定申告について申告義務が課されているのは、被相続人が同法 120 条に規定する確定申告書を提出しなければならないことで、被相続人の死亡によりその申告義務が承継されるからであり、準確定申告により計算される所得税額は、「被相続人の固有の税」と考えられている。そして、準確定申告により計算された所得税額は、通則法 5 条の定めるところにより納付する旨所得税法 129 条に規定されている。

所得税法 124 条及び 125 条において、準確定申告書に課税標準及び税額を記載することとされているが、この課税標準及び税額は、同法 120 条に規定するもので、被相続人の課税標準及び所得税額であり、被相続人についての課税標準及び税額等は、相続人の準確定申告によって確定するものと解されていることから<sup>(169)</sup>、準確定申告により、被相続人の課税標準及び所得税額が計算され、確定すると考えられる。

そして、被相続人の申告義務を承継した相続人が行う準確定申告によって計算される所得税は、被相続人に課されるべき国税であり、この被相続人に課されるべき国税は相続財産であるから、被相続人の所得税額が確定することで、相続人が承継した抽象的であった金銭債務が具体的に確定し、共同相続に場合には、民法上、金銭債務は相続開始とともに当然に各共同相続人の相続分に応じて納税義務が承継されるため、通則法 5 条により計算される結果と同様に各共同相続人がその相続分に応じて納付しなければならないこととなる。

---

(169) 神戸地判・前掲注(25)。

また、準確定申告に対して行われる更正処分及び準確定申告書の提出がない場合に行われる決定処分についても、所得税法 124 条及び 125 条に基づいて相続人に対して行われるのであり、同法 120 条に規定する被相続人の課税標準及び税額が計算され、確定するものと考えられる。これは、相続開始以前に納税義務が成立していた所得税につき、相続開始後に相続人が提出する期限後申告書及び相続人に対する更正決定等の課税処分により確定する課税標準及び税額についても、所得税法 120 条に規定する課税標準及び税額が計算されることから同様であり、相続開始後に相続人が行う被相続人に係る納税申告書の提出及び相続人に対して行われる被相続人に係る更正決定等の課税処分により、被相続人の課税標準及び税額が確定すると考えられる。

なお、所得税法施行規則 49 条において、準確定申告書に民法 900 条から 902 条までに規定する各相続人の相続分及び納付すべき所得税額をその相続分によりあん分して計算した額に相当する所得税の額を記載することとされているが、本判決において「これらの記載事項は、各相続人への納付書の送付や各相続人からの徴収等のための資料という意味合いを持つものと解され、このような所得税法施行規則の定めが、所得税法や国税通則法の定めにおいて申告及び更正処分等の確定対象であるとされている税額の範囲を左右するものとは解されない」と判示しており、本判決控訴審判決においても維持されている。

おつて、所得税基本通達 124・125-3 により、各相続人の承継税額を通則法 119 条 1 項の規定により端数処理を行う趣旨として、民法 900 条から 902 条までに規定する相続分によりあん分して計算した額は、国税の確定金額ではないから、本来は、これについて通則法 119 条 1 項の規定は適用されないが、同項の趣旨に照らし、あん分して計算した額の端数処理を同項の規定に準じて行うとの説明からも<sup>(170)</sup>、

---

(170) 三又ほか・前掲注(127)954 頁。志場ほか・前掲注(6)1310 頁・1312 頁は、通則法 119 条 1 項の趣旨について「税負担の公平に反しない限度において計算等の簡素化を

相続人の承継税額が準確定申告等の確定手続により確定する税額ではないと考えることができる。

(ロ) 過納金に係る還付請求権と相続からの考察

還付金と納付すべき税額とに違いはあるが、準確定申告等の確定手続により確定する納付すべき税額について、第 2 章第 4 節 2 (2) イにおいて検討した、過納金の発生時期等と相続と同様に結論を導くことができると思われる。第 2 章第 4 節 2 (2) イでも例に挙げた、相続開始以前に被相続人が提起し、相続人がその地位を承継した課税訴訟につき、取消判決により確定した過納金について、納付時に既に成立していた還付請求権が取消判決により遡って納付時に発生することとなり、当該還付請求権による還付金は本来被相続人のものであり、被相続人に対して還付すべきであるが、相続の開始により相続人が取得するのであって、相続人の固有財産ではなく、被相続人から相続人に承継される相続財産であり、被相続人のものとして確定した所得税が相続により相続人に承継されると考えられている。準確定申告等の確定手続により計算される所得税についても、相続開始の時に抽象的に成立していた納付すべき所得税額が、当該確定手続により納税義務が成立した時点である相続開始の時に遡って確定することとなり、当

---

図り、税務行政の効率化及び経済化に資しようとするものであり」、同項に規定する「確定金額」について「端数計算の制度自体に行政の能率性ないし経済性の要請が基本的内在している」と説明する。準確定申告等の確定手続により確定した納付すべき税額について、通則法基本通達（徴収部関係）119 条関係 4 により、被相続人に課されるべき国税が分割して承継された場合、被相続人の国税の額について端数計算等を行った後に各相続人が承継する税額について行うこととされている。被相続人の納付すべき税額が確定し、当然分割により相続人が承継するという考えからは、被相続人の国税についてのみ端数計算を行えば良いとも考えられるが、被相続人に課されるべき国税は、まだ確定手続がされておらず、確定手続を行う上で計算される相続人の承継税額については、通則法 119 条 1 項の趣旨等を踏まえ、「確定金額」に相当するものとして端数処理等を行っていると思料される。一方で、被相続人が納付すべき国税が分割して承継された場合には、既に被相続人において確定手続が行われており、端数処理等もされていることから、通則法 119 条 1 項による端数処理等は不要であると考えられる。

該所得税額は本来被相続人が納付すべきものであるが、相続の開始により相続人が納付することとなるのであって、この所得税額は相続人の固有財産ではなく、本来は被相続人のもので、被相続人から相続人に承継される相続財産であり、被相続人の納付すべき所得税額が相続により相続人に承継され、通則法 5 条の規定により各相続人の相続分に応じて納付することとなると考えることができる。

#### (ハ) 小括

以上のとおり、所得税法 124 条及び 125 条において計算することとされているのは被相続人の課税標準及び税額であり、準確定申告によって被相続人に課されるべき国税及び相続人が相続財産として承継する金銭債務である所得税額が確定し、相続財産として承継されるため、納税義務を承継した相続人が納付することとなる。そして、当該所得税額を各相続人がどのようにあん分して納付するかの基準として通則法 5 条が適用され、また、民法の金銭債務の相続における当然分割によって各相続人はその相続分に応じた所得税額を納付することとなるのであり、準確定申告等の確定手続により各相続人の個別の承継税額が確定されるものではないと考えられる。

#### ハ 結論

上記イ及びロのとおり、準確定申告等の確定手続によって、各相続人のその相続分に応じた納付すべき税額が確定するとの考えと、被相続人の納付すべき税額が確定するとの考えがあることから、その二点についてそれぞれ考察を行ったが、どちらの考えを結論とすべきであろうか。

まず、更正決定通知書等につき各相続人の承継税額を記載するとされている点について、準確定申告については所得税法に規定されているのに対し、更正決定等の課税処分については通則法に規定されており、これらの課税処分は行政行為であり不利益処分に該当する点で準確定申告と異なっている。この不利益処分とは、行政庁が法令に基づき、特定の者を名宛人として直接にこれに義務を課し、又はその権利を制限する



処分をいう<sup>(171)</sup>。準確定申告に係る更正決定等の場合、名宛人である被相続人は死亡していることから、原則被相続人を名宛人として更正決定通知書等を送達することはできないため、相続人（共同相続の場合には各共同相続人）を名宛人として送達することとなる。そして、共同相続の場合、名宛人とされる各共同相続人に対して課す義務は、各共同相続人が承継する相続分に応じた納税義務であり承継税額であることから、通則法に基づき不利益処分である更正決定等の課税処分を行う上では、更正決定通知書等には各共同相続人の承継税額を記載することされると考えられる。しかしながら、所得税法上、準確定申告に係る更正決定等の課税処分で計算する課税標準及び税額は、所得税法 120 条に規定されている被相続人の課税標準及び税額であることから、更正決定通知書等については承継税額を記載することとされているものの、更正決定等の課税処分により確定する納付すべき所得税額は被相続人の納付すべき税額であり、更正決定等の課税処分によって各共同相続人の承継税額を直接に確定させるものではないと考えられる。

また、準確定申告については、上記イ(ロ)のとおり相続税と同様に各相続人が共同で申告を行うこととされているものの、そもそも相続税は遺産を取得した個人が納税義務者となり、個別申告を原則としているのに対し、準確定申告は相続分を有する共同相続人全員が被相続人に課されるべき国税である所得税について申告義務を負っていることから、連署で申告することを原則としていると考えられる。結果的には、連署又は個別に申告書を提出することを許容しているのではあるが、あえて、所得税法において準確定申告書は原則連署で提出し、相続税法において申告書は原則個別で提出する、と規定している点について重視すべきであり、準確定申告は、相続人が承継する相続財産である被相続人の納付すべき所得税額の総額を計算し確定するもので、相続税の申告と同様に準

---

(171) 宇賀克也『行政法〔第2版〕』162頁（有斐閣、2018）。

確定申告における効力を各共同相続人に個別に判断すべきものではなく、各相続人の納付すべき税額が準確定申告により確定するのではないと考えられる。

おって、共同相続人の一部について準確定申告書付表に氏名等の記載がないなどにより無申告となった場合には、当該相続人にもみ通則法 66 条の規定により無申告加算税が課される点については、そもそも準確定申告等に係る過少申告加算税等については被相続人に課されるべき国税には該当せず、相続人の固有の税として各相続人に個別に賦課決定されるものであることから、当該過少申告加算税等が各相続人に対して個別に賦課決定されるのであり、各相続人に対して個別に過少申告加算税等が賦課決定されるという点から準確定申告における効力を各相続人に個別に判断すべきであるとは考え難いとする。

第 2 章第 4 節 2 (2) イにおいて検討した、過納金の発生時期と相続に関して、瀧圭吾教授は、「相続人の納付義務（税通 5 条）は相続人の得た相続財産に係るいわば物的な負担であり、さらに言えば、この納付義務は相続財産の受託者（fiduciary）としての地位に基づくものとみることができる。それゆえ、相続人に対して還付される過納金は、相続人の固有財産ではなく、相続財産に属するものと言わざるをえない。」と述べられている<sup>(172)</sup>。通則法 5 条の規定により承継の対象となる被相続人に課されるべき国税は、相続財産である被相続人が納付すべき所得税に対する納税義務が、相続により、当該相続財産の受託者という地位に基づき相続人に承継されるものであり、準確定申告等の確定手続により相続財産としての被相続人の納付すべき所得税額が確定すると考えられる。

また、相続開始以前に納税義務が成立していた所得税につき、相続開始後に相続人が提出することとなる被相続人に係る期限後申告書及び

---

(172) 瀧圭吾「判批」租税判例百選〔第 5 版〕183 頁（2011）。

相続人に対して行われる被相続人に係る更正決定等の課税処分により計算される所得税についても、計算すべき課税標準及び税額は被相続人の所得税額であり、被相続人の納付すべき所得税額が確定すると考えられることから、その点については準確定申告等の確定手続と同様に考えるべきであろう。

そして、準確定申告等の確定手続によって被相続人の所得税である被相続人に課されるべき国税が確定することにより、相続人が相続財産として承継する金銭債務が確定し、民法において金銭債務は当然分割説によりその相続分に応じて相続人へ承継され、また、通則法 5 条の規定により納税義務は相続分に応じて相続人が承継し、当該相続人に対して確定するため、各相続人は相続分に応じて納付しなければならないこととなる。

以上により、準確定申告等の確定手続により、相続財産である被相続人の納付すべき所得税額が確定することで、相続人が相続財産として承継する金銭債務が確定し、金銭債務は遺産分割によらず当然分割により承継されるため、被相続人の納付すべき所得税額が確定することで、各相続人の相続分に応じて承継した納税義務が確定すると考えられる。

相続が開始していない場合には、被相続人によって被相続人の納付すべき税額が確定し、被相続人に対してその納税義務が確定するところ、準確定申告等の確定手続により確定する所得税は、相続人によって被相続人が納付すべき税額が確定し、その納税義務は相続人に対して確定するという点について、特別であり特殊な申告であるといえることができる。

## 2 準確定申告等の確定手続に係る附帯税

準確定申告等の確定手続に係る附帯税については、納税義務の成立時期から考察するに、被相続人に課されるべき国税等には該当せず、被相続人から承継される国税ではないことから、相続人に対して計算され確定する「相続人の固有の税」であり、当該附帯税は賦課決定等の確定手続により相続人に

対して納税義務が確定するといえる。

過少申告加算税等は、通則法 35 条 2 項に規定する納付すべき税額に、一定の割合を乗じて計算することとされている。準確定申告等に係る過少申告加算税等の計算方法については条文等に明記されていないが、各相続人の承継税額のうち被相続人に課されるべき国税に相応する承継税額は、上記 1 で述べたとおり通則法 119 条に定めるところにより端数計算が行われていることから、準確定申告等の確定手続により確定した各相続人の承継税額が、過少申告加算税等の計算の基礎となる税額として過少申告加算税等を計算すべきであると考ええる。

例えば、共同相続の場合に、準確定申告等に係る過少申告加算税等が賦課決定される場合には、準確定申告等の確定手続により計算し確定された各共同相続人の承継税額に対して、当該過少申告加算税等が計算され各共同相続人に対して賦課決定される。そして、共同相続人のうち、準確定申告の提出を行わず無申告となった共同相続人がいた場合には、当該共同相続人が適正な申告義務を履行していないことに基因して、当該共同相続人の承継税額に対して個別に無申告加算税が賦課決定されると考えられる。

なお、相続開始前にその額の計算の基礎となる国税の法定申告期限等が到来している附帯税については、被相続人に課されるべき国税等に該当し、相続財産として相続により相続人へ承継されることから、賦課決定等の確定手続により計算され確定する附帯税は「被相続人の固有の税」であるということができ、確定した被相続人の所得税額を基礎として計算された過少申告加算税等の税額に対して、各相続人は通則法 5 条に規定される相続分に応じた過少申告加算税等の額を納付することとなる。

以上のとおり、準確定申告の確定手続に係る附帯税については各相続人に対して個別に計算され確定するものであり、各相続人に対してその納税義務が確定することとなる。

## 第 4 節 納税義務の承継における手続上及び実務上の問題点

### 1 相続分の変更

相続人が承継した（又は承継したものとして算定されていた）納税義務及び納付責任額について、その後発生した事実又は相続当時判明していなかった事実の判明により、各相続人の相続分が変更となり、その結果、承継税額に異動が生じる場合がある。具体的には、指定相続分の判明（民法 902 条）、胎児の出生（民法 886 条）、認知（民法 781 条 1 項）、相続の回復（民法 884 条）、遺言又は裁判による推定相続人の廃除又はその取消し（民法 892、894 条）、相続の放棄又はその取消し（民法 915、919 条）、相続人の欠格事由の発生（民法 891 条）等が挙げられる。

被相続人に課されるべき国税につき、各相続人へ更正決定通知書等の送達等により確定手続が行われた後に上記の事実が発生するなどし、相続分が変更された場合、当該各相続人に対して行われた確定手続について変更を要するか否かが実務上問題となり得る。

### 2 被相続人に課されるべき国税に係る更正決定通知書等による確定手続の変更

上記 1 において挙げた、各相続人の相続分の変更があった場合の変更手続の要否について、関根達夫氏は、相続分の変更が生じた場合には、被相続人に対して既に租税確定手続がとられているときは、改めて相続人に対してその変更手続をとる必要はないが（実務上は、納税義務承継通知書の変更通知書を送付する）、被相続人に対する確定手続がとられておらず、相続人に対して確定手続がとられているときは、これによってなされた確定納税額が上記各事実によって変更するため、各相続人について、その変更したところに基づいて、修正手続（修正申告、減額又は増額の更正等）がなされなければなら

らないと述べ<sup>(173)</sup>、変更手続を要するとしている。

確かに、更正決定通知書等には各相続人の承継税額を記載することとされており、相続分の変更によって当該承継税額が変更となる。しかし、前述したとおり、準確定申告等の確定手続及び相続開始以前に納税義務が成立していた所得税につき、相続開始後に相続人が行う被相続人に係る期限後申告及び相続人に対して行われる被相続人に係る更正決定等の確定手続により、相続財産である被相続人の課されるべき国税としての被相続人が納付すべき所得税額の総額が確定するのであり、各相続人の承継税額が個別に確定するものではないと考えられることから、当該確定手続後に指定相続分の判明等により相続分の変更があった場合でも、被相続人に課されるべき国税につき、所得税法 120 条に規定する被相続人の課税標準及び税額に異動がない以上は、既に準確定申告等の確定手続を行った当該各相続人による修正申告書の提出又は当該各相続人に対する更正決定等の課税処分を行う必要はないものと考えられる。

---

(173) 金子ほか・前掲注(34)290-291 頁〔関根達夫〕。

## 結びに代えて

本稿は、通則法 5 条の規定により被相続人から相続人へ承継される、被相続人に課されるべき国税の対象及び準確定申告等の確定手続により確定する納税義務並びに納付すべき税額について、本判決等を検討した上で、考察を行った。

まず、上記の前提として、準確定申告の制度について、もともと死亡した者である被相続人が申告納付すべき所得税について、その申告納付が事実上不可能であるところから、その相続人に対しこれに代わって申告納付すべきことを義務付けたもので、申告義務の承継を前提としてその申告期限等を定めたものであるとされ、また、通則法 5 条 1 項に定める納税義務には、抽象的、一般的な申告義務が当然に含まれていると解され、その具体的手続を定めたのが所得税法 124 条及び 125 条に定める準確定申告に関する規定と考えられており、被相続人についての課税標準及び税額は、相続人の申告によって確定するものであると考えられていることを確認した。

次に、民法における相続財産の対象及び相続による納税義務の承継による法的効果等について検討を行い、民法における相続は包括承継を原則とし、相続が開始すると、被相続人の財産に属した一切の権利義務は、例外を除き、全て相続人が承継し、相続人が数人ある共同相続の場合には、各共同相続人は、その相続分に応じて被相続人の権利義務を承継することとなり、金銭債務は、相続開始とともに当然共同相続人間で分割され、各共同相続人は、その相続分に応じた割合で債務を負担する「当然分割説」により相続人が相続することを確認した。なお、民法における相続財産には税法上の地位も包含されており、相続による納税義務の承継により、納税義務の承継者である相続人は、被承継者である被相続人の納税義務と同じ内容の納税義務を負い、相続人は被相続人の納税義務について、被相続人と同一の地位に立つこととなり、被相続人に係る申告等の手続の主体となると解されていることも併せて確認した。

さらに、準確定申告等の確定手続により計算される所得税と相続人への更正決定等の確定手続、準確定申告に対する附帯税と申告義務懈怠（違反）の主体

及び所得税及び附帯税の納税義務の成立時期を検討したところ、本判決の判示とは結論を異にする点があり、特に納税義務の成立時期と通則法 5 条に規定する被相続人に課されるべき国税の対象となるか否かにつき、判断基準となると思料されることから、さらに検討を進めた結果、被相続人に課されるべき国税については、相続開始以前にその納税義務が成立している国税が対象となり、そのように考えることが民法における相続財産の対象とも合致することから、準確定申告等の確定手続により計算される所得税は被相続人に課されるべき国税として相続人へ承継されるが、準確定申告等の確定手続に係る附帯税については、相続開始後に納税義務が成立することから、相続人に対して課される国税であり、同条 1 項の規定により承継される国税ではないとの結論を導いた。

続けて、準確定申告等の確定手続により確定する納付すべき税額については、被相続人の納付すべき税額が確定するとの考えと、相続人の相続分に応じた納付すべき税額が確定するとの考えがあると思料されること、所得税法 124 条及び 125 条に規定する準確定申告に記載すべき課税標準及び税額は、同法 120 条に規定する被相続人の課税標準及び税額であり、被相続人の課税標準及び税額は相続人の準確定申告により確定すると解されていること、また、通則法 5 条の相続人の納税義務は、相続人の得た相続財産に係る物的な負担であり、相続により当該相続財産の受託者という地位に基づき相続人に承継されるものであると解されていることから、準確定申告等の確定手続により、相続財産である被相続人の納付すべき所得税額が確定し、相続人が相続財産として承継する金銭債務が確定すると考えられる。そして、金銭債務は遺産分割によらず当然分割により承継されるため、当該金銭債務が確定することで、各相続人の相続分に応じた納税義務が確定すると考えられ、この結論からすれば、相続分に異動が生じたことなどによって各相続人の税額に異動が生じる場合であっても、準確定申告等の確定手続により計算された課税標準及び税額に異動がない場合には、既に当該確定手続を行った各相続人による修正申告書の提出及び各相続人へ対する更正、決定等の課税処分を行う必要はないとの結論に至った。

本稿は、準確定申告等の確定手続により計算され確定する所得税だけではな



く、被相続人に係る所得税及び附帯税全般について考察を行い、実務に資することを目的として作成を行ったが、内容について振り返って見ると、まだまだ十分なものとはいえないため、不足する点については、今後も自己研さんを重ね、研究を深めていくこととしたい。

しかしながら、本稿が、準確定申告に関する一つの資料として、今後何らかの参考になれば幸いである。

最後に、本稿の作成に当たっては、慶應義塾大学大学院法務研究科佐藤英明教授をはじめ、国税庁課税部個人課税課堀田陽平課長補佐、税務大学校研究部上田正勝教育官から多くのご指導を賜った。深く感謝するとともに、厚く御礼を申し上げる次第である。

また、貴重なご意見やご指導をいただいた全ての皆様に心から御礼申上げたい。