

相続放棄が行われた場合における 国 税 の 徴 収 方 途 に つ い て

小 関 賀 子

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 科 研 究 員 〕

要 約

1 研究の目的

被相続人の死亡により相続人となった滞納者が、自己の滞納国税の徴収を免れる意図をもって相続を放棄する場合がある。また、遺産分割協議により、滞納者が相続し得る財産の全てを他の相続人に相続させる事実上の相続放棄によって滞納国税の徴収を免れる場合もある。

遺産分割協議については、最高裁平成 11 年 6 月 11 日第二小法廷判決において、共同相続人の間で成立した遺産分割協議は詐害行為取消権の対象となり得るとされた。

また、最高裁平成 21 年 12 月 10 日第一小法廷判決は、滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議が国税徴収法（以下「徴収法」という。）39 条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得るとして、第二次納税義務の賦課を認めた。

これに対し、相続放棄について、最高裁昭和 49 年 9 月 20 日第二小法廷判決（以下「最高裁昭和 49 年判決」という。）は、相続放棄は身分行為であるから、詐害行為取消権の対象にはならないとしている。

相続放棄と遺産分割協議は、いずれも相続に関する法律行為であり、相続開始の時に遡って遺産を取得しないことになる点で同様であるにもかかわらず、詐害行為取消権の行使や第二次納税義務の賦課において結論が異なることを理論的に正当化できるのか疑問がある。実際、近時では、相続放棄にも詐害行為取消権を行使する余地を認めるべきであるとする学説が有力になっている。また、実質的に見ても、滞納者が遺産分割協議のかたちをとった事実上の相続放棄により滞納国税の徴収を免れようとする場合は、詐害行為取消権の行使や第二次納税義務の賦課が可能であるにもかかわらず、相続放棄そのものがされた場合は、これらの方途による徴収ができなくなると衡平を失することとなる。

そこで、滞納者が行った相続放棄は、詐害行為取消権の対象になり得るか、

また、滞納者の相続放棄によって法定相続分以上の財産を取得した他の相続人に対して徴収法 39 条の第二次納税義務の賦課を行うことができるかを検討する。

2 研究の概要

(1) 相続放棄に対する詐害行為取消権の行使

詐害行為取消権は、債権者の共同担保を保全するための制度であり、財産権を目的としない行為は、取り消すことができない(民法 424 条 2 項)。したがって、婚姻、養子縁組等のように、法律上の身分の変動を生じさせることをその効果の中心とする行為が、取消しの対象とならないことは明らかである。

最高裁昭和 49 年判決は、相続放棄のような身分行為は詐害行為取消権の対象にはならないとし、その理由として、①詐害行為取消権行使の対象となる行為は、積極的に債務者の財産を減少させる行為であることを要し、相続放棄は、むしろ消極的に既得財産の増加を妨げる行為にすぎないこと、②相続放棄のような身分行為は他人の意思で強制すべきでなく、詐害行為取消権を認めることは相続の承認を強制するのと同じ結果となり不当であることの二つを挙げている。

イ 財産権を目的とする行為

相続は、遺産の形成に貢献した者への潜在的な共有財産の清算のほか、遺族の生活保障を根拠として、死者の財産を誰かに帰属させるための制度であって、その相続の放棄は、相続財産を取得しない旨の意思表示であり、その効果は財産的なものであるから、身分行為であるとともに、財産権を目的とする行為であるといえる。

ロ 積極的に財産を減少させる行為

相続を放棄した者は、初めから相続人とならないとみなされるため(民法 939 条)、そもそも相続財産を取得せず、その減少もあり得ないとする見解があるものの、遺産分割協議にも遡及効の規定(同法 909 条)は

あり、相続開始時に遡って相続財産を取得しなかったことになるのであるから、相続放棄も遺産分割協議も本質的に異なるものではない。したがって、相続放棄により得られるべき利益を拒絶することは、積極財産の処分であり、「積極的に債務者の財産を減少させる行為」であるといえる。

また、相続放棄の遡及効は、相続人を保護するためのものであり、相続人の正当な利益のみが保護の対象となるべきであるから、もっぱら債権者を害する目的で行われた相続放棄については、相続放棄に遡及効があるからといって、そのことにより詐害行為取消権の行使は否定されないと考えられる。

ハ 債権者の期待

債権者の期待について、債権者は、債務者の固有財産を引当てに債権を取得したのであるから、債務者の固有財産のみをあてにすべきであるとされている。

しかし、固有財産では自己の債務履行の責任を果たせない債務者が、相続により積極財産を取得し得る場合、誠実な債務者であれば相続財産により債務を弁済する責任を果たすだろうという債権者の期待は高まり、特に、相続財産から弁済することを条件として債務者から弁済期の繰り延べなどを懇願されていた債権者にとっては、過度な期待とはいえない。

相続放棄の制度上の目的は、債務超過の相続によって相続人が過大な、しかも自らは関与しなかったような債務を負うことから相続人を保護することにあり、もっぱら債務者が債権者を害することのみを目的として行った相続放棄に対しては、相続人よりも債権者の期待を保護する必要性は高い。

ニ 債務者に詐害の意思があること

相続放棄は身分行為の一面を有し、相続人は自らの意思で相続の放棄を選択する自由を有している。それゆえ、相続放棄の自由意思の尊重はそれなりに図られるべきであり、相続放棄という事実だけでは、行為の

詐害性を認めることは難しい。

したがって、債務者の主観としては、相続放棄により債権者が害されることを知っているだけでは足りず、相続放棄の動機・目的が主として債権者を害することであるなど積極的な害意がある場合に限り、詐害性が認められることになる考える。

ホ 受益者が悪意であること

相続放棄は単独行為であり、かつ、家庭裁判所への申述によって行われるため、詐害行為として取り消され得ることが分かっているにもかかわらず、その相続放棄の効果が一旦発生することを妨げることはできない。そして、相続放棄の効果が生じていることを前提として、他の相続人が、例えば、相続財産である不動産を既に居住の用に供してしまう場合もある。そのような場合に、相続放棄が取り消されると、他の相続人は当該不動産から立ち退かざるを得ず、その意に反して不安定な立場に置かれることにもなりかねない。

また、詐害行為取消権行使により相続放棄が取り消された場合は、債務者は自己の下に復帰した相続財産を取得する反面、詐害行為取消しの効果はあくまで相対的であり、相続放棄が対世効をもって無効になるわけではないため、債務者は相続債務を承継せず、受益者（他の相続人）との関係において公平を欠くこととなる。

したがって、受益者の悪意についても、債権者を害すべき事実の認識だけでなく、さらに進んで債権者を害する意図を有すること、つまり、債務者（相続を放棄した者）との通謀が必要になると考える。

（２）相続を放棄した相続人以外の共同相続人に対する第二次納税義務の賦課

徴収法 39 条は、簡易・迅速な租税徴収を図りつつ、実質的には詐害行為の取消しをしたのと同様の効果を租税債権者に与えるために設けられたものであるため、次のような相違はあるものの、上記（１）の詐害行為取消権での検討は、第二次納税義務にも妥当すると考える。

イ 相続承認の強制

第二次納税義務は、私法上の法律関係はそのままとしつつ、滞納者と一定の関係にある第二次納税義務者から国税を徴収するものであり、滞納者の相続放棄によって法定相続分以上の財産を取得した他の相続人に対して徴収法 39 条の第二次納税義務を賦課しても、滞納者は相続財産を取得せず、相続の承認を強制することにはならない。

ロ 「第三者に利益を与える処分」の該当性

徴収法 39 条の「第三者に利益を与える処分」とは、滞納者の積極財産の減少の結果、第三者に利益を与えることとなる処分をいう。上記(1)ロで述べたとおり、相続放棄と遺産分割協議の遡及効は、本質的に異なるものではなく、相続放棄が、滞納者である相続人の積極財産を減少させ、第三者である他の相続人に利益を与える行為であるという意味で「処分」に該当するといえる。

また、第三者に利益を与える処分であっても、それが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、徴収法 39 条は適用されないことから、相続放棄についても、その動機・目的の合理性を判断する必要がある。

具体的には、滞納者の相続放棄の動機・目的が、もっぱら租税債権を害することである場合、その相続放棄は、保護に値する合理性を欠き、「第三者に利益を与える処分」に該当することになる。

ハ 滞納者の詐害の意思と第二次納税義務者の悪意

徴収法 39 条の適用に当たっては、滞納者の詐害の意思や第二次納税義務者の悪意は要件とはされていない。

しかし、上記ロのとおり、相続放棄の動機・目的の合理性を判断する過程において、滞納者の詐害の意思を認定する必要がある。

一方、第二次納税義務者については、受けた利益（承継した相続債務は控除）を限度として納税義務を負い、詐害行為取消権のような不公平も生じないことから、その悪意（通謀）を認定する必要はないと考える。

3 結論

相続放棄に対して行う詐害行為取消しは、滞納者が国税の徴収を免れる目的で他の相続人と通謀して相続放棄を行った場合に、行使することが可能である。最高裁昭和 49 年判決は、相続債権者が相続放棄の取消しを求めた事案であるため、その射程には留意する必要があるものの、少なくとも、相続人の債権者を害することを意図した相続放棄について、詐害行為取消権を行使することを否定していないと考えられる。

また、相続放棄の動機・目的が、もっぱら租税債権を害することである場合は、相続放棄により財産を取得した他の相続人に対し、徴収法 39 条の第二次納税義務を賦課することにより、滞納国税を徴収することができる。この場合の滞納者の詐害の意思は、相続放棄の合理性の判断要素の一つに過ぎないが、その結果、第二次納税義務の簡易・迅速性が制限されることになったとしても、相続放棄が身分行為の一面を有し、詐害行為取消権の行使についても限定された場面を対象とする以上、やむを得ないとする。

目 次

はじめに	100
1 相続放棄と国税の徴収	100
2 問題の所在	101
3 本稿の構成	102
第1章 遺産分割協議に関する判例	103
1 遺産分割協議の制度	103
2 最高裁平成 11 年判決	104
3 最高裁平成 21 年判決	104
4 若干の検討	105
第2章 相続放棄に対する詐害行為取消権の行使	108
第1節 相続放棄の制度	108
1 相続放棄制度の概要	108
2 相続放棄制度の趣旨	108
第2節 判例	109
1 最高裁昭和 49 年判決	109
2 遺産分割協議との異同	110
第3節 検討	112
1 財産権を目的とする法律行為であること	112
2 債権者を「害する」こと	115
3 債務者に詐害の意思があること	122
4 受益者が悪意であること	124
第4節 小括	126
第3章 相続放棄をした相続人以外の共同相続人に対する	
第二次納税義務の賦課	127
第1節 徴収法 39 条の第二次納税義務	127
1 第二次納税義務の趣旨	127

2 徴収法 39 条の第二次納税義務の要件	127
3 詐害行為取消権と徴収法 39 条の関係	128
第 2 節 検討	130
1 相続承認の強制	130
2 「第三者に利益を与える処分」の該当性	131
3 滞納者の詐害の意思及び第二次納税義務者の悪意	137
第 3 節 小括	139
結びに代えて	140

はじめに

1 相続放棄と国税の徴収

被相続人の死亡により相続人となった滞納者が、自己の滞納国税の徴収を免れる意図をもって相続放棄を行い、他の相続人に財産を移転させることがある。また、相続放棄という法的手続をとらず、遺産分割協議により、滞納者が相続し得る財産の全てを他の相続人に相続させ、事実上、相続放棄と同じ効果を得る、いわゆる事実上の相続放棄によって滞納国税の徴収を免れる場合もある。

これらの徴収回避に対し、有効な徴収手段として詐害行為取消権の行使と国税徴収法（以下「徴収法」という。）39条の第二次納税義務の賦課が考えられる。滞納者の相続放棄により法定相続分以上の財産を取得した他の相続人に対する第二次納税義務の賦課が可能であればもちろんのこと、相続放棄を詐害行為として取り消すことができるならば、当該滞納者は相続財産を取得することになり、その財産に対して滞納処分を行うことができることになる。

相続放棄による滞納国税の徴収回避は、必ずしも件数が多いとはいえないかもしれない。しかしながら、相続放棄がなされるときは、滞納額・相続財産額がともに大きい場合があり、相続放棄に対する対抗手段を検討することは、滞納国税の徴収にとって極めて重要なことといえるであろう。

もっとも、最高裁昭和49年9月20日第二小法廷判決⁽¹⁾（以下「最高裁昭和49年判決」という。）は、相続放棄は身分行為であるから、詐害行為取消権の対象にはならないとしている。この判例法理からすれば、少なくとも詐害行為取消権行使の可否についての検討は、もはや無意味でないと思われるかもしれない。

しかしながら、遺産分割協議に関する最近の判例法理の展開を前提とする

(1) 民集 28 卷 6 号 1202 頁。

ならば、最高裁昭和 49 年判決は、遺産分割協議と相続放棄との関係についての理論的な視点からも、また、実務における両者の用いられ方からする実質的なバランス上も、再検討の必要があると思われる。実際、学説においても、相続放棄に対して詐害行為取消権を行使する余地を認めるべきであるとする説⁽²⁾が有力になっている。

このような状況からすると、現時点で相続放棄による滞納国税の徴収回避に対する対抗手段を再検討することは、十分な意義があると考えられるのである。

2 問題の所在

既に述べたように、遺産分割協議に関する最近の判例法理の展開からは、相続放棄の問題も再検討することが必要だと思われるが、そのことをもう少し明らかにするために、この問題意識を敷衍しておく。

遺産分割協議については、最高裁平成 11 年 6 月 11 日第二小法廷判決⁽³⁾（以下「最高裁平成 11 年判決」という。）において、共同相続人の間で成立した遺産分割協議は詐害行為取消権の対象となり得るとされた。

また、最高裁平成 21 年 12 月 10 日第一小法廷判決⁽⁴⁾（以下「最高裁平成 21 年判決」という。）は、滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議が徴収法 39 条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得るとして、第二次納税義務の賦課を認めた。

これらの判例からまず言えるのは、共同相続人である滞納者が遺産分割協議のかたちをとった事実上の相続放棄により滞納国税の徴収を免れようとした場合は、詐害行為取消権の行使により遺産分割を取り消すほか、法定相続

(2) 大島俊之「判批」法律時報 57 巻 8 号 117 頁、9 号 114 頁（1985）、吉田邦彦「判批」家族法判例百選〔第四版〕204 頁（1988）。相続開始後に債権を取得した債権者に詐害行為取消権を認める立場として、谷口知平ほか編『新版注釈民法（27）相続（2）』〔谷口知平〕472 頁（有斐閣、2000）、竹屋芳昭「判批」民商法雑誌 73 巻 1 号 91 頁（1975）、飯原一乗『詐害行為取消訴訟』237 頁（悠々社、2007）。

(3) 民集 53 巻 5 号 898 頁。

(4) 民集 63 巻 10 号 2516 頁。

分より多くの財産を得た他の共同相続人に第二次納税義務を賦課することにより、滞納国税を徴収することができるということである。そして、遺産分割協議のかたちをとった事実上の相続放棄がしばしば行われている⁽⁵⁾ことに鑑みると、遺産分割協議の場合と相続放棄の場合とで異なった取扱いをすべきなのかには疑問が生じる⁽⁶⁾

また、相続放棄は身分行為であるから、詐害行為取消権の対象にはならないとされていることについても、同一の効果をもたらし得る2つの行為の法的性質を全く異なって考えるのが妥当なのかという問題が存在するのである。

3 本稿の構成

本稿では、上記のような問題意識から、滞納者が行った相続放棄は、詐害行為取消権の対象になり得るか、また、滞納者の相続放棄によって法定相続分以上の財産を取得した他の相続人に対して徴収法 39 条の第二次納税義務の賦課を行うことができるかを検討する。

まずは、第 1 章において、検討の前提として、遺産分割協議に関する判例等を概観する。

これを踏まえ、第 2 章において、最高裁昭和 49 年判決の判示した理由に沿って、相続放棄に対する詐害行為取消権の行使の可否を検討する。

さらに、第 3 章において、滞納者の相続放棄の結果、法定相続分より多くの相続財産を取得した他の相続人に対する徴収法 39 条の第二次納税義務の賦課について検討する。この点については、遺産分割協議との関係だけでなく、詐害行為取消権の制度と第二次納税義務の制度との関係についても、併せて考察したい。詐害行為取消権の行使が認められない場合にも、なお、第二次納税義務の賦課が可能であるかを検討するためである。

(5) 内田貴『民法Ⅳ（補訂版）親族・相続』356 頁（東京大学出版、2012）

(6) 神山弘行准教授は、共同相続人である滞納者が、遺産分割協議で滞納国税の徴収を免れる場合には、他の共同相続人が第二次納税義務を負い得るのに、相続放棄の場合には第二次納税義務を負わないで済むとなると、衡平を失すると指摘されている（「判批」ジュリスト 1422 号 149 頁（2011））。

第1章 遺産分割協議に関する判例

1 遺産分割協議の制度

相続人が数人あるときは、相続財産は、その共有に属することとなり（民法 898 条）、その後行われる遺産の分割は、この相続財産の共有を解消し、各相続人間に具体的に帰属させる手続である。

遺産の分割は、禁止事由（民法 907 条 1 項、3 項、908 条）がない限り、いつでもすることができ、原則として、共同相続人全員の協議で決める。

相続分については、法定相続分（民法 900 条）、指定相続分（同法 902 条）、特別受益者の相続分（同法 903 条）、寄与分（同法 904 条の 2）の規定があり、これを考慮し具体的相続分を決していくことになるが、遺産の分割は、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うことが認められており（同法 906 条）、協議によって定められた遺産分割の結果が、これらの規定から決定される相続分と異なる場合でも、それが共同相続人全員の意思によるものである限り、有効となる。

遺産分割には、①相続人間の公平、②相続人の自由意思の尊重、③分割の安定性の 3 つの達成すべき理念があるとされ、②は、被相続人の意思（遺言）や民法の規定よりも尊重され、③は第三者関係における取引の安全を意味している⁽⁷⁾。これらは、相続人、受益者及び債権者の利益衡量において考慮される。

そして、遺産分割の効力は、相続開始の時にさかのぼって生じるものとされているが、その効力は、第三者の権利を害することはできないとされている（民法 909 条）。

(7) 星野英一「遺産分割の協議と調停」中川善之助教授還暦記念『家族法大系VI』349 頁（有斐閣、1960）、内田・前掲注（5）416 頁。

2 最高裁平成 11 年判決

最高裁は、平成 11 年 6 月 11 日第二小法廷判決として、遺産分割協議が詐害行為取消権の対象となるかについて初めての判断を下した。

本件事案は、次のようなものである。昭和 54 年 2 月、被相続人の妻と娘 2 人が遺産である自宅建物を相続したが、登記名義は被相続人のままであり、娘 2 人は結婚して他所に居住し、妻が 1 人でその建物に居住し続けていた。その後、平成 5 年 10 月、妻は連帯保証債務を負うに至り、平成 7 年 10 月に債権者から連帯保証債務の履行のほか、建物につき相続を原因とする所有権移転登記をするよう求められた。妻は、給与と年金により長期分割で連帯保証債務を支払う旨を債権者に述べたものの、平成 8 年 1 月、自宅建物を娘 2 人に取得させる遺産分割協議を成立させ、その旨の所有権移転登記を行った上で、同年 3 月に自己破産を申し立てた。債権者は、本件遺産分割協議が詐害行為に該当するとして、詐害行為取消権による取消しを求めた。

なお、妻が連帯保証債務を負ったのは、相続開始から約 15 年が経過した後であって、債権者は妻が相続により建物を取得していることを前提として連帯保証人とした可能性があり、また、債権者から連帯保証債務の履行を請求された後、短期間のうちに遺産分割協議を成立させた上で、自己破産を申し立てている。

以上の事実関係の下で、最高裁は、「共同相続人の間で成立した遺産分割協議は、詐害行為取消権行使の対象となり得るものと解するのが相当である。けだし、遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであり、その性質上、財産権を目的とする法律行為であるといえることができるからである。」と判示した。

3 最高裁平成 21 年判決

最高裁平成 21 年 12 月 10 日第一小法廷判決は、遺産分割協議が徴収法 39

条の第二次納税義務の対象となりうるか、徴収法 39 条の第二次納税義務が適用される場合に詐欺の意思が要件となるかについて初めて判断した。

本件事案では、被相続人である妻の死亡 3 週間後、相続人である滞納者（11 億円余りの国税を滞納）と息子 2 人の間で、約 2 億円の遺産について遺産分割協議が成立したというものである。遺産分割協議の結果、滞納者は法定相続分（2 分の 1）を大きく下回る約 2,000 万円の財産（相続財産の約 1 割）を相続し、長男は法定相続分（4 分の 1）を大きく上回る約 1 億 2,800 万円の財産（相続財産の約 6 割）を相続した。長男は、滞納者の滞納国税につき徴収法 39 条に基づく第二次納税義務の納付告知を受けたことから、その取消しを求めた。

最高裁は、「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであるから、国税の滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議が、滞納者である相続人にその相続分に満たない財産を取得させ、他の相続人にその相続分を超える財産を取得させるものであるときは、国税徴収法 39 条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得るものと解するのが相当である。なお、所論は、同条所定の第二次納税義務が成立するためには滞納者いわゆる詐欺の意思のあることを要するともいうが、前記事実関係によれば、滞納者に詐欺の意思のあったことは明らかである上、そもそも同条の規定によれば、滞納者に詐欺の意思のあることは同条所定の第二次納税義務の成立要件ではないというべきである。」と判示した。

4 若干の検討

まず、詐欺行為取消権に関しては、証明責任の所在をひとまず置くと、その要件として、「債務者が債権者を害することを知ってした」こと、及び受益者がその行為の時点で「債権者を害すべき事実」を知っていたことが必要とされる。そして、最高裁平成 11 年判決以前から、遺産分割協議に当たって

は、既に述べた遺産分割の理念のうち、とりわけ、②相続人の自由意思の尊重、③分割の安定性との関係で、特別の考慮が必要ではないかと説くものがあつた。

例えば、中川良延教授は、遺産分割協議が詐害行為取消権の対象となることを一般的に認めるのが妥当であるとする一方、遺産分割の手續及び内容の複雑微妙性からひとたび成立した遺産分割協議の安定性を図るべきであるから、詐害行為性の評価を慎重になすべきであると解し、詐害性を判断する一つの評価方法として、 α 債権者が相続債権者であるか相続人の債権者であるか、 β 相続人の債権者の場合も単純承認後の債権者かどうか、 γ 遺産分割の内容が贈与性的性格の強いものかどうか、 δ 遺産分割当時相続人が債権者に通知しているか、知らせていない場合に債権者の不知の間に急いで手續を終えたものかなどの事実を審査する必要があると述べている⁽⁸⁾。また、高木多喜男教授は、共同相続人に「害意」ある場合に限って、取り消し得ると解すべきだとしている⁽⁹⁾。

最高裁平成 11 年判決は、最上級審として、「共同相続人の間で成立した遺産分割協議は、詐害行為取消権行使の対象となり得る」としているにとどまる。しかし、事案としては、債務者は、債権者から連帯保証債務の履行を請求された後、短期間のうちに遺産分割協議を成立させた上で、自己破産を申し立てており、それによって連帯保証債務を免れようとしたという事情がうかがわれ、実際、第 1 審・第 2 審判決は、この事実を認定した上で、債務者の詐害の意思・受益者の悪意を認定しているのであり、差し当たり、判例法理としては、当該事案のように遺産分割協議に強い詐害性が認められるような場合に限って、詐害行為取消権の行使を認めるものと理解すべきであろう。

遺産分割は、一切の事情を考慮してすることが認められており、遺産分割協議の結果、具体的相続分が法定相続分や寄与分等の規定に従ったものになるとは限らない。また、共同相続人は、原則として、自由に遺産を分割する

(8) 中川良延「判批」判例評論 242 号 28 頁（判例時報 916 号 158 頁）（1979）。

(9) 高木多喜男『遺産分割の法理』208 頁（有斐閣、1994）。

ことが認められている。これらの点から、最高裁平成 11 年判決の調査官解説においても、「債務者である相続人が法定相続分を下回る財産を取得する結果となる遺産分割協議がされた場合であっても、債権者が直ちにこれを詐害行為として取り消すことはできないと解すべきことになる。」という理解が示されている⁽¹⁰⁾。

最高裁平成 21 年判決も「国税の滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議が、滞納者である相続人にその相続分に満たない財産を取得させ、他の相続人にその相続分を超える財産を取得させるものであるときは、国税徴収法 39 条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得る」（傍点：筆者）と判示しており、本件の調査官解説においても、「一切の事情を考慮して行われた遺産分割協議が、保護に値する合理的なものであると認められる場合には、これを『第三者に利益を与える処分』に当たるものとみて徴収法 39 条を適用することは相当ではない」とされている⁽¹¹⁾。

もっとも、この合理性の判断は微妙であり、原告（長男）は、滞納者が遺産分割協議において、財産を所持しても全て租税債権弁済のために取り上げられる結果になる運命にあり、他方、自身は高齢（81 歳）であるため、長男に多くの財産を取得させ、その扶養を受けようとすることを意図していたと述べている。これは、第二次納税義務の成立要件として、滞納者に詐害の意思が必要であるという原告側の主張を前提とし、詐害意思の存在を否定する論拠として示されているものである。そして、詐害意思を必要とする主張自体は、最高裁平成 21 年判決によって明らかに否定されている。しかし、合理性の判断に当たって、上記のような事情がどのように組み入れられ得るのかには、まだ不明な点が残っている⁽¹²⁾。

(10) 佐久間邦夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 11 年度 482 頁。

(11) 古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 21 年度 935 頁。

(12) 最高裁平成 21 年判決の調査官解説では、「本件遺産分割協議の場合は、滞納者の A がその本来の相続分の約 8 割に相当する約 8,000 万円もの財産を X に取得させるという極端な内容のものであり、X がこのような財産を取得する理由としては将来父である A の面倒を見る予定以外のことは主張されておらず、むしろ A に滞納国税の徴収を免れる目的があったというのであるから、保護に値する合理的な遺産分割で

第2章 相続放棄に対する詐害行為取消権の行使

第1節 相続放棄の制度

1 相続放棄制度の概要

相続は、遺産の形成に貢献した者への潜在的な共有財産の清算のほか、遺族の生活保障を根拠として、死者の財産を誰かに帰属させるための制度である⁽¹³⁾。

被相続人の死亡によって、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する（当然承継、民法 896 条）が、相続人は、自らの意思で相続の放棄を選択する自由が認められている。ただし、相続の放棄は、自己のために相続の開始があったことを知った時から 3 ヶ月以内（熟慮期間）に行わなければならない（同法 915 条）、その熟慮期間内に限定承認又は放棄をしなかったときは、相続人は単純承認をしたものとみなされる（同法 921 条 2 項）。一旦承認したとみなされると、もはや相続放棄はできない。

また、相続の放棄をするためには、その旨を家庭裁判所に申述しなければならない（同法 948 条）、他の相続人に対して相続放棄の意思表示をしただけでは有効な相続放棄にはならない。家庭裁判所において、申述が受理されると相続放棄の効力が生じることとなる。

なお、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ったものとみなされる（同法 939 条）。

2 相続放棄制度の趣旨

旧民法下においては、家族制度の要請から法定家督相続人の放棄は禁止され、戸主としての地位を承継する家督相続がなされていた。そのため、相続

あったと評価することがおよそ困難な事案であったといえることができる。」としている（古田・前掲（11）936 頁）。

(13) 内田・前掲注（5）325 頁。

人は自己の利益を犠牲にしても、相続を甘受しなければならなかった。

一方、現行法においては、家督相続が廃止され、遺産相続が中心となった。相続財産は、積極財産か消極財産かにかかわらず、当然に承継されることから、ときとして相続人に不利益をもたらすことがあり、相続放棄はこのような不利益を回避するために利用されることが少なくない⁽¹⁴⁾。

相続放棄制度の趣旨は、債務超過の相続によって相続人が過大な、しかも自らは関与しなかったような債務を負うことから相続人を保護することにあるとされている⁽¹⁵⁾。

第2節 判例

1 最高裁昭和49年判決

相続放棄が詐害行為取消権の対象になるかという問題に最高裁が初めて判断を下したものとして最高裁昭和49年9月20日第二小法廷判決がある。

本件事案は、相続財産が債務超過であることを理由に長男らが相続を放棄し、無資力の老母1人だけが相続するに至ったことに対し、被相続人に対し債権を有していた相続債権者が、長男らは、被相続人が負う当該債務を熟知しており、その債務を支払うに十分な資力を有しているにもかかわらず相続を放棄したことは、詐害行為に当たるとして取消しを求めたものである。

最高裁は、「相続の放棄のような身分行為については、民法四二四条の詐害行為取消権行使の対象とならないと解するのが相当である。なんとなれば、右取消権行使の対象となる行為は、積極的に債務者の財産を減少させる行為であることを要し、消極的にその増加を妨げるにすぎないものを包含しない

(14) 谷口知平ほか共編『新版注釈民法(27)相続(2)』〔犬伏由子〕620頁(有斐閣、2013)。

相続放棄申述書の書式において、「放棄の理由」欄には、①被相続人から生前に贈与を受けている、②生活が安定している、③遺産が少ない、④遺産を分散させたくない、⑤債務超過のため、⑥その他、が選択肢として例示されている(裁判所 HP [<http://www.courts.go.jp/vcms/lf10m-souzokuhouki.pdf>])。

(15) 中川善之助『注釈相続法(上)』294頁(有斐閣、1954)。

ものと解するところ、相続の放棄は、相続人の意思からいつても、また法律上の効果からいつても、これを既得財産を積極的に減少させる行為というよりはむしろ消極的にその増加を妨げる行為にすぎないとみるのが、妥当である。また、相続の放棄のような身分行為について、他人の意思によつてこれを強制すべきでないと解するところ、もし相続の放棄を詐害行為として取り消しうるものとすれば、相続人に対し相続の承認を強制することと同じ結果となり、その不当であることは明らかである。」と判示した。

2 遺産分割協議との異同

(1) 法的性質

最高裁昭和 49 年判決は、相続放棄は身分行為であるとして、その性質を「相続人の意思からいつても、また法律上の効果からいつても、これを既得財産を積極的に減少させる行為というよりはむしろ消極的にその増加を妨げる行為にすぎない」とした。

これに対し、最高裁平成 11 年判決の理由において、遺産分割協議は財産権を目的とする法律行為であるとして、その性質を「相続の開始によつて共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるもの」とし、相続放棄の性質と異なることを明示した。

言い換えれば、相続放棄は遺産を相続人の一般財産へ組み入れることを拒否するものであるのに対し、遺産分割協議は相続人の一般財産に組み入れられた財産を譲渡するという実質をもつものであると考えられている⁽¹⁶⁾。

また、相続放棄と遺産分割協議の性質を異にする前提には、相続開始の時に遡って効力を有することとなる「遡及効」がある。相続放棄の遡及効

(16) 佐久間・前掲注(10) 479 頁。

（民法 909 条）は、絶対的なものであって、何人に対しても、登記なくしてその効力を生ずるもの⁽¹⁷⁾であるのに対し、遺産分割については遡及効が認められているものの（同法 939 条本文）、遺産分割により相続分と異なる権利を取得した相続人は、その旨の登記を経なければ、分割後に権利（登記）を取得した第三者に対し、法定相続分を超える自己の権利の取得を対抗することができないもの⁽¹⁸⁾と解されており、実質的には、遡及効が制限されているともいえる。このことは、相続放棄と遺産分割協議の性質の違いを示している。

（2）債権者の立場

さらに、最高裁平成 11 年判決と最高裁昭和 49 年判決の事案における違いとして、次の点を指摘するものがある。

すなわち、最高裁昭和 49 年判決の事案は、被相続人が債務超過状態で死亡し、各共同相続人が相続放棄をしたとき、被相続人に対する債権者が、相続放棄を詐害行為として取り消すことを裁判所に請求したものであり、相続人に対する債権者ではなく、被相続人に対する債権者の保護が問題となっている。そして、被相続人に対する債権者は、被相続人の財産のみをあてにしていたのであり、相続人が相続を放棄したために、何らかの積極的な損害を被るわけではなく、相続人の財産をあてにできなくなるというだけであり、相続人が債務を承継して、自分の財産から支払ってくれるだろうという期待は保護に値しないといえるのである。

これに対して、最高裁平成 11 年判決の事案で問題になっているのは、相続人に対する債権者の保護である。相続人が、相続によって利益を受けることを全部又は一部拒否すること（つまり、自らへの分配が少ない遺産分割協議に合意すること）が、自らに対する債権者との関係でどのような意味を持つかが焦点となっている。

(17) 最高裁昭和 42 年 1 月 20 日第二小法廷判決（民集 21 卷 1 号 16 頁）。

(18) 最高裁昭和 46 年 1 月 26 日第三小法廷判決（民集 25 卷 1 号 90 頁）。

この違いから、両者の差異を説明しようというわけである⁽¹⁹⁾。

第3節 検討

詐害行為取消権の行使に当たり、民法 424 条に示されている要件を整理すると、以下のとおりである。

- ① 財産権を目的とする法律行為であること
- ② 債権者を「害する」こと
- ③ 債務者に詐害の意思があること
- ④ 受益者が悪意であること

相続放棄が詐害行為取消権の対象となるかを検討するに当たっては、それぞれの要件について、その充足性を検討する必要がある。

なお、第2節で見たように、取消権者が被相続人に対する債権者であるのか、相続人に対する債権者であるのかという差異が違いをもたらすのかも問題となるが、この問題は、②における債権者の期待の問題として論じることとする。

1 財産権を目的とする法律行為であること

詐害行為取消権は、債権者の共同担保を保全するため債務者の一般財産を減少させる法律行為を取り消し、一般財産から逸出した財産や利益を取り戻すことを目的とするものであるから、この取消権の対象となる法律行為は、財産権を目的とする行為でなければならず、婚姻、養子縁組、離婚又は離縁等のように法律上の身分の変動を生じる身分行為は、「財産権を目的としない法律行為」であるとして取り消すことができない（民法 424 条 2 項）。

しかし、身分行為には、財産の移動を伴うことがあり、このような法律行為、すなわち相続放棄が「財産権を目的としない法律行為」に該当するか否かが問題となる。

(19) 道垣内弘人「判批」法学教室 233 号 146 頁（2000）。

(1) 立法の経緯

まず、立法の経緯から遡ってみると、旧民法（明治 23 年公布、同 31 年廃止）財産編 340 条ないし 344 条には、一般的な詐害行為取消権（廃罷訴権）が規定されており、それを通則とすると、各則というべき財産取得編 339 条には、「債権者ヲ詐害スル意思ニ出タル拋棄ハ財産編 341 条以下ニ定メタル區別及ヒ期間ニ從ヒ債権者自己ノ利益ノ為メ之ヲ廃罷スルコトヲ得」と規定され、相続放棄の取消しができることとされていた。

旧民法第一草案の理由書には、「債権者ヲ詐害スル意思ニ出タル拋棄」とは、「其名相続人ト為リテ其實ヲ自己ノ債権者ニ占メラル、ヨリモ・・・拋棄シテ其利益ヲ他ノ親族ニ得セシムル・・・ノ意思ヲ以テ故ラニ其有利ナル相続ヲ拋棄スルコト」と説明されている。

その後の立法過程において、その各則が消えるとともに、「財産権を目的としない法律行為」を詐害行為取消権の対象としないとする民法 424 条 2 項が設けられることとなった。

起草者は、各則を設けなかった理由について、相続の承認・放棄は財産に限らず身分にも関することであり、被相続人が戸主であるならば家督相続の承認・放棄となり、債権者による取消しは相続法の趣旨に背く旨を説明しているものの、遺産相続について詐害行為取消権の対象とすることを否定していない。

また、民法 424 条 2 項を設けたことについては、隠居・婚姻も法律行為であり、これを取り消すことができるとなっては困るため、財産権だけに適用できるものにした旨を説明している。

このことから、起草者は、家督相続や隠居について詐害行為取消権による債権者の介入を避けることを意図していたのであり、遺産相続の放棄が詐害行為取消権の対象にならないとは考えていなかったと推測されている⁽²⁰⁾。

(20) 大島・前掲注(2) 8号 117 頁、前田陽一「相続法と取引法—相続人債権者の債権保全を中心に」椿寿夫教授古稀記念『現代取引法の基礎的課題』662 頁(有斐閣、1999)。

(2) 学説及び判例

その後の判例・学説においては、身分行為とは、婚姻、養子縁組、離婚、離縁のような意思表示を要素とする家族法上の行為をいうとされてきた⁽²¹⁾。そして、相続放棄は、被相続人の親族である相続人としての地位に基づく行為であるため、身分行為に該当するともいえそうである。

しかし、家督相続制度という身分自体の相続が生じる制度が存在していた旧民法下においてさえ、家督相続と遺産相続を区別し、相続には身分行為と財産権を目的とする行為の両面があると考えられてきた。そして、現行法下の学説においては、身分行為とは、一定の身分関係の創設、解消に向けられる法律行為であり、家督相続がなくなった現代の相続の本質は財産の承継であって、相続放棄に身分行為の性質があるとはいい難いとする説⁽²²⁾や身分行為であると同時に財産的色彩を有する法律行為であるとする説⁽²³⁾が唱えられてきた。

判例においても、大審院昭和 10 年 7 月 13 日判決⁽²⁴⁾が、遺産相続の実質は、財産関係の承継にほかならないと述べており、最高裁昭和 49 年判決も「相続放棄は消極的に財産の増加を妨げる行為である」としており、相続放棄が財産権を目的とする行為の側面があることを否定していない。

このように、学説においても判例においても、相続放棄は財産権を目的とする行為の一面を持っていると考えている。相続は、遺産の形成に貢献した者への潜在的な共有財産の清算のほか、遺族の生活保障を根拠として、死者の財産を誰かに帰属させるための制度であって、その相続の放棄は、相続財産を取得しない旨の意思表示であり、その効果は財産的なものである⁽²⁵⁾。

(21) 内田・前掲注 (5) 56 頁。

(22) 飯原一乗「判批」判例タイムズ 322 号 96 頁 (1975)。

(23) 内山尚三「判批」家族法判例百選〔第 3 版〕234 頁 (有斐閣、1980)。

(24) 新聞 3876 号 6 頁。相続人の債権者からの相続放棄の取消しを求めた判例。

(25) 「遺産相続ハ、名ハ相続ナリト雖其實質ハ即財産関係ノ承継ニ外ナラズ。故ニ此点ヨリ云ヘバ、之ガ放棄ハ民法 424 条ノ取消権ノ対象タリ得ルガ如シ。然レドモ、・・・此行為ハ当事者ノ意思ヨリ云フモ亦法律上ノ効力ヨリ云フモ、之ヲ既得財産ノ減少ト

したがって、相続放棄は身分行為であるとともに、財産権を目的とする行為であるといえるのである。

2 債権者を「害する」こと

(1) 積極的に財産を減少させる行為

最高裁昭和 49 年判決は、詐害行為取消権の対象となる行為は、積極的に債務者の財産を減少させる行為であることを要するのに対し、相続放棄は消極的に債務者の財産の増加を妨げる行為に過ぎないとしている。

ここにおける論理の前提は、相続放棄をした者は、その相続に関しては、初めから相続人とならなかったものとみなされる（民法 939 条）とする規定にある。この相続放棄の遡及効は、遺産分割と異なり、絶対的なものであり、何人に対しても登記なくしてその効力を生ずると解されている⁽²⁶⁾。このように相続放棄は、相続人の資格を遡及的に失わせるものであり、相続財産から相続人の財産へ財貨が移転することもないため、相続財産及び相続人の固有財産のいずれの観点からしてもその一般財産を減少させる行為ではないというわけである⁽²⁷⁾。

遺産分割についても、相続開始の時に遡ってその効力が生ずることとされている（民法 909 条）。遺産分割の遡及効によって、各相続人は被相続人から直接分割による財産を取得したものと扱われる。すなわち、相続開始によって生ずる遺産の共有は、遺産の分割を行わせるための便宜的、かつ暫定的なものにすぎず、分割が行われると、その共有ははじめから存し

見ンヨリハ寧ロ財産ノ増加ヲ防グルニ過ギザル行為ト見ルヲ妥当トス。・・・遺産相続放棄ノ取消ヲ許ストセバ、其結果ハ結局其承認ヲ強ユルコトナルベク、相続承認ノ如キハ他人ノ意思ニヨリテ之ヲ強制スベキニ非ズ」として相続放棄について詐害行為取消権の行使を認めなかった。

谷口知平ほか共編『新版注釈民法（27）相続（2）』（山木戸克己・宮井忠夫）620 頁（有斐閣、2000）。

(26) 前掲注（17）。

(27) 佐久間・前掲注（10）479 頁。

なかったかのように擬制される⁽²⁸⁾。

つまり、遡及効の有無でいえば、遺産分割協議も相続放棄も変わるところがないのである。そして、実質的に見ても、相続放棄の遡及効によって、放棄者が相続開始と同時に相続財産を一旦取得し、放棄の時まで相続財産の権利者であり、相続放棄によって相続開始時に遡って相続人でなかったと擬制されるという点では、遺産分割の遡及効と同じといえる⁽²⁹⁾。

このように考えると、相続人が相続を放棄し、得られるべき利益を拒絶することは、積極財産の処分であり⁽³⁰⁾、「積極的に債務者の財産を減少させる行為であるといえる。

(2) 遡及効による効果

同じく遡及効を有するものであっても、遺産分割協議の局面においては、相続放棄の場面よりも第三者の保護の要請が高いと言えないではない。

遺産分割の遡及効によって、第三者の権利を害することはできないとされている（民法 909 条ただし書き）。その趣旨は、相続開始後から遺産分割まで長時間を要し、相続財産に対して第三者が利害関係を有することが少なくなく、遺産分割により第三者の権利を覆すことは法律関係の安定を害するため、これを保護するよう要請されることにある⁽³¹⁾。

これに対して、相続放棄については、それが相続開始後の短期間にのみ可能であり、かつ、相続財産に対する処分行為があれば放棄は許されなくなるため、相続財産に利害関係を有する第三者の出現を考慮する余地は比較的乏しいため、遺産分割と異なり、その遡及効は絶対的であるとされているのである⁽³²⁾。

しかしながら、遡及効の担う役割は、一定の法律効果を認めるための法

(28) 谷口ほか共編・前掲注 (14) [川井健] 425 頁。

(29) 星野英一「判批」法学協会雑誌 90 巻 2 号 405 頁 (1973)、有地亨「判批」判例時報 483 号 101 頁 (判例評論 103 号 19 頁) (1967)、古田・前掲注 (11) 936 頁。

(30) 道垣内・前掲注 (19)。

(31) 前掲注 (18)、相続放棄と遺産分割の遡及効に差別を設けることに合理的理由が認められるとして、その理由を明示した。

(32) 前掲注 (18)。

律技術にすぎず、これに固く拘り、個別具体的事例の判断を導くのは妥当でないと考える。なぜなら、遺産分割の遡及効は、本来、分割における相続人間の平等を守るためのものであると説明されており⁽³³⁾、その理由として、共同相続人の一人が相続不動産の持分権を分割前に第三者に処分してしまった場合、遺産分割で図られたはずの具体的相続分を基準とした平等な分割は崩されることになるため、遡及効によって、分割前の遺産処分を無効にして遺産分割の結果を維持しようとしたとされているからである。すなわち、遺産分割においては、遡及効の目的が分割の安定（法律関係の安定）である場合、その効果は遺産分割の時から生じることとなり、遡及効の目的が相続人間の公平である場合は、その効果は相続開始の時に遡って生じることとなる⁽³⁴⁾。

学説においても、星野英一教授は、「遡及効とは一定の法律効果を認めるための法律技術である以上、遡及効から抽象的に演繹されうる他の効果までどこまで導くかは、各個の問題ごとに考慮する必要がある。」と述べた⁽³⁵⁾⁽³⁶⁾上で、相続放棄の遡及効は、相続放棄によって相続分の増加を得た相続人（受益者）と第三者（債権者）との利益衡量的問題として考えるべきであるとしている⁽³⁷⁾。

(33) 高木多喜男『口述相続法』412頁（成文堂、1988）。

(34) 旧民法の下では家督相続が原則的場面を構成し、遺産相続は例外的な場面にすぎず、宣言主義を貫いて一般的取引の安全を犠牲にしても、それほど大きな害はなかったものの、家督相続が廃止された現行法の下では取引の安全を図らなければならなくなった（川井・前掲注（28）425頁）という背景はあるものの、相続人間の平等という要請が失われた訳ではない。

(35) 星野英一「判批」法学協会雑誌 85 卷 2 号 223 頁（1968）。

(36) 詐害行為の成否は、行為時の当事者の主観的・客観的な諸要素を勘案して決するのであるから、そのような形式的峻別論（相続放棄は遡及主義・宣言主義、遺産分割は不遡及主義・移転主義）をもってすることは疑問であるとする指摘（工藤祐敏「判批」NBL 694 号 74 頁（2000）、飯原・前掲注（2）245 頁）や相続放棄もいったん取得した持分権を他の相続人に譲渡する行為と構成することも可能であり、行為の法的性質は結論の相違に対する後付けの説明にすぎないとする指摘（浦野由紀子「判批」不動産取引判例百選〔第 3 版〕84 頁（有斐閣、2008））がある。

(37) 星野・前掲注（29）406 頁。

相続放棄に関して登記不要とする理由は、遡及効の観点のみではなく、相続放棄

確かに、相続放棄の遡及効が制限された場合、受益者は相続放棄によって増加した積極財産を失うだけでなく、相続放棄によって承継した相続債務を負担することとなる⁽³⁸⁾。しかし、債務を免れる目的で債務者と通謀した受益者は、債権者により相続放棄が詐害行為として取り消される可能性を十分に認識していたということもできることから、このような場合にまで受益者の利益を保護する必要はないと考える。

そもそも相続放棄の遡及効は、相続人を保護するためのものである⁽³⁹⁾。そうであるならば、相続人の正当な利益のみが保護の対象となるべきであり、もっぱら債権者を害する目的で行われた相続放棄については、相続放棄に遡及効があるからといって、そのことにより詐害行為取消権の行使は否定されないと考えられる。

(3) 債権者の期待

取消債権者が被相続人に対する債権者であるのか、相続人に対する債権者であるのかという差が、債権者を「害する」ことという要件の充足判断に当たって、違いをもたらすのであろうか。

イ 相続債権者の期待

債権者の期待について、債権者は、債務者の固有財産を引当てに債権を取得したのであるから、債務者の固有財産のみをあてにすべきであるとされている。

相続債権者が相続放棄を詐害行為として取り消す場合、相続債権者の期待とは、被相続人の債務を相続人に承継させ、相続人の固有財産から

をめぐる具体的利益状況に基づくものであるとする見解もある（山本敬三「判批」家
族法判例百選〔第7版〕152頁（有斐閣、2008）、犬伏・前掲注（14）633頁）。

(38) 星野英一教授は、相続放棄の遡及効の趣旨・目的は、まさにこの不公平を避ける
ことにありと解している（前掲注（33）223頁）。

(39) 相続放棄の遡及効は、当初、放棄された財産の帰属が不明確であったことから、
放棄者は相続人として初めから存在していなかったとみなして、その後の財産相続を
安定させようとするためのものと解されていた（中川善之助＝泉久雄『相続法〔第四
版〕』430頁（有斐閣、1989））が、遡及効の目的を相続人の保護とすることには一貫
している。

債権回収を図りたいとするものである。これは、相続債権者にとって債務者でない者の財産から債権回収を図りたいとするものであり、過大な期待といえる⁽⁴⁰⁾。

ロ 相続人の債権者の期待

相続人の債権者の期待についても、学説では、相続人の債権者が相続財産から弁済を受けることは、いわば特別の幸運であって、これを特に強く保護する必要はないとする説⁽⁴¹⁾や相続を遺族の生活保障によって正当化する立場から、相続は相続人の債権者に法律上保護される期待権を与えるようなものではないとする説⁽⁴²⁾など保護に値しないとするものがある。

しかし、固有財産では自己の債務履行の責任を果たせない債務者が、相続により積極財産を取得し得る場合、誠実な債務者であれば相続財産により債務を弁済する責任を果たすだろうと債権者の期待は高まる。学説においても、相続人が放棄せず相続財産を承継した段階では、債権者の期待は相続人の相続分だけふくらみ、このふくらんだ期待は法的保護に値するとする説がある⁽⁴³⁾。特に、相続財産から弁済することを条件として債務者から弁済期の繰り延べなどを懇願されていた債権者にとっては、過度な期待とはいえない。

債務者の利益と比較しても、もっぱら債務者が債権者を害することのみを目的として行った相続放棄に対しては、債務者（相続人）よりも債権者の期待を保護する必要性は高いといえる。

また、相続放棄の制度上の目的は、債務超過の相続によって相続人が

(40) 最高裁昭和49年判決は、相続債権者が相続放棄の取消しを求めた事案であり、相続債権者は、被相続人の財産（相続財産）のみをあてにすべきであって、相続人が債務を承継し、相続人の固有財産によって債務を履行することへの相続債権者の期待を保護する必要はそもそもなかったといえる（道垣内・前掲注（19））。

(41) 星野・前掲注（7）376頁。

(42) 内田・前掲注（5）354頁。

(43) 潮見佳男『債権総論〔第2版〕Ⅱ—債権保証・回収・保証・帰属変更—』107頁（信山社、2001）。

過大な、しかも自らは関与しなかったような債務を負うことから相続人を保護することにあり、そのような事情もなく、自己の債務責任を免れる目的でした相続放棄は、その制度目的から逸脱しており、身分行為としての相続放棄の保護よりも債権者の期待が保護されるべきではないかと考える⁽⁴⁴⁾。

学説においては、相続人の債権者が債権を取得した時期を相続開始の前後に分けて債権者の期待を評価しているものがある。この説によれば、相続開始前に債権を取得した債権者は、相続人の固有財産を引当てに債権を取得したのであり、相続放棄によって相続人の財産状況に何ら影響がないことから、詐害行為取消権の行使を認めないとする一方、相続開始後に債権を取得した債権者は、債務者が単純承認をすることができるのに相続放棄した場合⁽⁴⁵⁾や相続開始後に相続財産のあることを債権者に開示し、債務者が信用を与えて相続放棄した場合⁽⁴⁶⁾には詐害行為取消権の行使を認め得ることになる。

しかし、租税債権は、契約によって債務者の選定や担保権の設定など自由に選択できる私債権とは異なり、法律の定める課税要件が充足されることによって成立することから、相続開始前後で債権者の期待の保護を異にすることは、必ずしも租税債権には妥当しないと考える。

もっとも、以上のような分析に対しては、相続人の債権者が相続財産から債権を回収する期待を否定した最高裁平成 13 年 11 月 22 日第一小法廷判決⁽⁴⁷⁾を挙げて、判例の立場に合致していないという批判があるか

(44) 相続債権者にとって、相続人の放棄は、その制度趣旨に合致し、また、債務者である被相続人の財産は減少していない。したがって、最高裁昭和 49 年判決の事案は、財産の減少、債権者の期待及び相続放棄制度の趣旨のいずれの点においても、詐害行為取消権の行使は認められなかったといえる。

(45) 谷口・前掲注 (2) 472 頁、竹屋・前掲注 (2) 100 頁。

(46) 飯原・前掲注 (2) 237 頁。

(47) 民集 55 卷 6 号 1033 頁。債権者代位権による遺留分減殺請求を認めなかった事案である。最高裁は、判示理由として、「遺留分制度は、被相続人の財産処分自由と身分関係を背景とした相続人の諸利益との調整を図るものである。民法は、被相続人の財産処分自由を尊重して、遺留分を侵害する遺言について、いったんその意思ど

もしれない。

確かに、同判決は、相続人の債権者が債務者の遺留分減殺請求権の代位行使を求めた事案について、「遺留分減殺請求権は、遺留分権利者が、これを第三者に譲渡するなど、権利行使の確定的意思を有することを外部に表明したと認められる特段の事情がある場合を除き、債権者代位権の目的とすることができないと解するのが相当である。」と判示し、その理由の一つとして、「債務者たる相続人が将来遺産を相続するか否かは、相続開始時の遺産の有無や相続の放棄によって左右される極めて不確実な事柄であり、相続人の債権者は、これを共同担保として期待すべきでない」と債権者の期待を否定している⁽⁴⁸⁾。

しかし、遺留分減殺請求権（民法 1031 条）は、遺言の尊重という形で被相続人の財産処分を原則としつつ、これを覆すか否かを遺留分権利者の自律的決定にゆだねたものであり、民法 1043 条により相続開始前に遺留分の放棄が認められたことから、現行民法下では被相続人の財産処分の自由の比重が一層高められたと解されている⁽⁴⁹⁾。遺留分権利者が減殺請求権を行使しない場面において、遺留分権利者以外の者による意思決定への介入を許さないことは、遺留分権利者の自律的決定を尊重すること、ひいては被相続人の財産処分の自由を保護することとなる。

の効果を生じさせるものとした上、これを覆して侵害された遺留分を回復するかどうかを、専ら遺留分権利者の自律的決定にゆだねたものといえる（1031 条、1043 条参照）。そうすると、遺留分減殺請求権は、前記特段の事情がある場合を除き、行使上の一身専属性を有すると解するのが相当であり、民法 423 条 1 項ただし書にいう「債務者ノ一身ニ属スル権利」に当たるといふべきであって、遺留分権利者以外の者が、遺留分権利者の減殺請求権行使の意思決定に介入することは許されない。」と述べた。

- (48) 前田陽一教授は、この理由付けについて、債権者代位権は、被保全債権成立と被代位権利成立の前後関係は問題とされず、被保全債権成立後に債務者が取得した権利も代位の対象となることから、相続するか否かの不確実性を、遺留分減殺請求権の代位行使を否定する理由にはならないことから、あくまで付加的な理由として重視すべきでない」と評価している（「判批」金融法務事情 1684 号 18 頁（2003））。

- (49) 瀬戸口壯夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 13 年度 657 頁。

したがって、遺留分減殺請求権は、遺留分権利者（相続人）の意思だけでなく、被相続人の意思についても保護すべきであるとする要請があることから、債権者が相続財産に対し期待を有する余地さえも認めなかったと考えられる。

一方、相続放棄については、相続人の放棄の意思のみが保護の要請にある。そして、相続人の意思が債権者を害することにあつた場合、その意思は保護に値せず、債権者の期待を保護すべきであるとする。

関連して、相続人の破産の場面において、相続開始後に破産手続開始の決定がされた場合、破産者が破産手続開始の決定後にした相続放棄は、限定承認の効力を有することとされている（破産法 238 条）。これは、相続財産が資産超過の場合、相続人が放棄をすると破産債権者の財団の増加に対する期待が裏切られ、利益を害することになるから、放棄の効果に制限を加えたものと解されている⁽⁵⁰⁾。このような債権者の期待は、破産手続だけではなく、詐害行為取消権の行使の場面でも保護するに値するのではないかと、そして、それが日本法全体の価値整合的な理解に繋がるのではないかとと思われる。

また、滞納者が相続放棄を行ったことにより、滞納国税を徴収する方途を失った租税債権者は、滞納者につき破産申立てが許されないことから、詐害行為取消権の行使を認める余地はあると考える。

3 債務者に詐害の意思があること

詐害行為取消権の行使に当たり、債務者が「債権者を害することを知って」詐害行為を行ったことが主観的要件の一つとされている。この債務者の詐害の意思は、債権者を害することの認識で足り、必ずしも害することを意図するものである必要はないと解されている。

(50) 伊藤眞『破産法・民事再生法（第2版）』68頁（有斐閣2009）。

相続財産が債務超過の場合は、相続人が単純承認すると破産財団から破産債権者が受ける配当が減少することから、これを防ぐため限定承認の効力を認めている。

一方、学説においては、詐害行為の類型ごとに当事者の主観的態様、詐害行為の客観的態様及びその効果などの一切の事情を総合的かつ相関的に判断し、詐害行為の成否を決すべきだとする説が有力になっており、判例もそのような総合的・相関的判断により問題を処理している⁽⁵¹⁾。

具体的には、無償譲渡のような行為の詐害性が強い場合は、債務者の悪意は認識でよく、本旨弁済のような行為の詐害性が弱い場合は、積極的な害意や通謀が必要になり、債務者の行為の動機・目的の正当性や手段・方法の妥当性などを個別・具体的に吟味し⁽⁵²⁾、総合的に判断することによって行為の詐害性を決することとなる。

この点、相続放棄は身分行為の一面を有し、相続人は自らの意思で相続の放棄を選択する自由を有していることが問題となる。この自由を完全に尊重するならば、債務者の詐害意思の存在は、常に否定されるべきもののようにも思われるからである。実際、最高裁昭和 49 年判決は、相続人の相続放棄の意思を尊重していると考えられる⁽⁵³⁾。

確かに、相続放棄が身分行為の一面を有している以上、相続放棄の理由が、相続により承継する過重な債務の負担から免れること、被相続人の事業を承継する他の相続人に相続を集中させること、被相続人の生前に他の相続人よりも多くの贈与を受けていることなどの合理的な理由である場合には、相続人の相続放棄の意思を尊重する必要もあると考えられる。

しかし、もっぱら相続人の債権者を害することを目的とする相続放棄についてまで、相続人の自由な意思を尊重し、債権者の介入を許さないとするときには疑問がある⁽⁵⁴⁾。

(51) 奥田昌道編『新版注釈民法(10)Ⅱ債権(1)』〔下森定〕822頁(有斐閣、2011)。

(52) 下森・前掲注(51)822頁。

(53) 相続放棄の自由は、相続人の基本的人権に繋がるといえるほど相続人個人の人格に密着したものであるため、たとえ放棄が相続債権者を詐害する如き結果を導く形となる場合でも、相続放棄の自由そのものは奪うべからざるものとする見解もある(中川=泉・前掲注(39)361頁)。

(54) 最高裁昭和 42 年 5 月 30 日第三小法定判決(民集 21 卷 4 号 988 頁)は、無権代理人が本人を相続した場合は、本人が自ら行為をしたことになるにもかかわらず、無

相続放棄は、債務超過の相続財産から相続人を保護するためのものであり、相続人の自己の債務から免れるための制度ではない。

そして、相続人は自らの意思で債務を負うに至っており、相続人に自己の債権者を害する自由はなく、債権者を害することを目的とした相続放棄の取消しを認めないとすると、債権者を害する自由を相続人に対して認め⁽⁵⁵⁾、債権者に不当に犠牲を強いることとなると考える。

もちろん、相続放棄の自由意思の尊重はそれなりに図られるべきであり、相続放棄という事実だけでは、行為の詐害性を認めることは難しく、債務者の主観としては、相続放棄により債権者が害されることを知っているだけでは足りないというべきである。つまり、相続放棄の動機・目的が主として債権者を害することであるなど積極的な害意がある場合に限り、詐害性が認められることになると考える。

4 受益者が悪意であること

受益者の悪意についても、債権者を害すべき事実を認識していれば足り、債権者を害する意図までは必要ないものの、債務の弁済など詐害行為の類型によっては、債務者との通謀が必要と解されている。

相続放棄は単独行為であり、かつ、家庭裁判所への申述によって行われるため、仮に、他の相続人の悪意が債権者を害する事実の認識で足りるとすれば、他の相続人としては、後に詐害行為で取り消され得ることが分かっている。

権代理人が相続を放棄したことが権利の濫用により無効となるかが争われた事案について、「相続の放棄は、それによって相続債権者に損害を加える結果となり、また放棄者がそれを目的とし、もしくは認識してなされたとしても、民法が相続放棄の自由を認めている以上、無効と解すべきではない」として、相続放棄を権利濫用として無効とすることを認めなかった。本件事案の相続人は、自己の遊行費等のための借金を債権者に肩代わりさせ、被相続人所有の不動産を無権代理で代物弁済（売買名義で所有権移転登記）をしており、また、放棄により財産を取得した他の相続人（母）が死亡すると、結局これを相続しようとなり、巧妙な責任逃れとなることから、星野英一教授は、本件事案のような特殊な場合には、相続放棄を権利濫用と認める余地があるとしている（法学協会雑誌 85 巻 5 号 133 頁（1968））。

(55) 大島・前掲注 (2) 9 号 120 頁。

ても、その相続放棄の効果が一旦発生することを妨げることはできない。そして、相続放棄の効果が生じていることを前提として、例えば、相続財産である不動産を既に居住の用に供してしまう場合もある。そのような場合に、相続放棄が取り消されると、他の相続人は当該不動産から立ち退かざるを得ず、その意に反して不安定な立場に置かれることにもなりかねない。

また、詐害行為取消権の行使により相続放棄が取り消された場合は、債務者は自己の下に復帰した相続財産を取得する反面、詐害行為取消しの効果はあくまで相対的であり、相続放棄が対世効をもって無効になるわけではないため、債務者は相続債務を承継せず、他の相続人との関係において公平を欠くこととなる点も考慮する必要がある。

これらの受益者（他の相続人）との関係を踏まえると、相続放棄に対する詐害行為取消権の行使においては、受益者の債権者を害すべき事実の認識だけでなく、さらに進んで債権者を害する意図を有すること、つまり、債務者（相続を放棄した者）との通謀が必要になると考えられる。

例えば、最高裁平成 11 年判決や最高裁平成 21 年判決の事案が相続放棄であったと仮定した場合において、相続を放棄した者が相続財産である建物に引き続き無償で居住できること、あるいは、相続財産を取得した息子の扶養を受けるなど、他の相続人（受益者）との間で、相続を放棄した者が実質的に相続の恩恵を受けることができるように合意されているときは、通謀があったと評価できると考える⁽⁵⁶⁾。

上記の相続債務の承継に関する問題についても、他の相続人（受益者）が、債務者と通謀して債権者を害することを意図した以上、相続放棄の取消しにより他の相続人のみが相続債務を承継するという結果も受忍すべきであると考えられる。

(56) 通謀があっても相続を放棄することが真意であれば、虚偽表示には該当しない。相続放棄は単独行為で相手方の受領を要しない意思表示であるものの、通謀により虚偽の意思表示がなされた場合は、民法 94 条の類推適用により無効になると解される（谷口知平ほか共編・前掲注（14）〔谷口知平・松川正毅〕498 頁）。

第4節 小括

第3節における検討のとおり、債務者（相続を放棄した者）と受益者（他の相続人）の通謀により、もっぱら債権者を害するために行った相続放棄については、詐害行為取消権の対象となり得ると考えられる。

しかし、相続放棄は単独行為であり、熟慮期間内に行わなければならない、最高裁平成11年判決のような詐害性の強い事案は生じにくいという指摘がある⁽⁵⁷⁾。

確かに、遺産分割協議は、共同相続人全員の協議の結果、法定相続分と異なる遺産分割には贈与的要素が含まれ、そこに債権者に対する詐害行為の生まれる余地が生じるとされている⁽⁵⁸⁾ものの、相続放棄についても、相続放棄によって相続財産を特定の相続人に集中させるような場合は、共同相続人間において何らかの話し合いがなされ、それに基づく相互の合意があったものと推察できる。さらに、通常、共同相続人にとって、相続する財産の種類や量、それによって生じる相続税や将来の維持管理費などの負担は、共同相続人の共通の関心事項であり、そこに財産的な話し合いやそれに基づく合意がなされることは少なくないと考えられる。したがって、相続放棄に強い詐害性（通謀）が生じる可能性は十分にあるといえる。

また、最高裁昭和49年判決は、相続債権者が相続放棄の取消しを求めた事案であり、その射程には留意すべきである⁽⁵⁹⁾が、相続放棄は身分行為であるとの理由付けからは、相続人の債権者が取消しを求める場合も射程に含まれると解しても、債務者と受益者が通謀して相続放棄を行った事案を念頭にした判決ではなく、そのような事実関係において、相続放棄を詐害行為取消権の対象とすることまでは否定していないといえるのではないかと考える。

(57) 内田・前掲注(5) 425頁。

(58) 道垣内・前掲注(19)。

(59) 道垣内・前掲注(19)、吉田・前掲注(2)。

第3章 相続放棄をした相続人以外の共同相続人 に対する第二次納税義務の賦課

第1節 徴収法 39 条の第二次納税義務

1 第二次納税義務の趣旨

第二次納税義務の制度（徴収法 32 条から 41 条まで）は、形式的には第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には、納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないようなときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度であって、本来の納税者の財産につき滞納処分をしても徴収すべき国税の額に不足すると認められる場合に限り、その者と一定の関係がある者に対し、第二次的にその納税義務を負わせようとする制度である⁽⁶⁰⁾。

2 徴収法 39 条の第二次納税義務の要件

徴収法 39 条は、「滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の 1 年前の日以後に、滞納者がその財産につき行った政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く。）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に基因すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免れた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度（これらの者がその処分の時にその滞納者の親族その他の特殊関係者であるときは、これらの処分により受けた利益の限度）において、その滞納に係る国税の第二次納税

(60) 吉国二郎ほか共編『国税徴収法精解』312 頁（大蔵財務協会、第 17 版、2009）。

義務を負う」と規定している。

したがって、同条の第二次納税義務の要件は、①徴収不足と認められること、②滞納者が滞納国税の法定納期限の1年前の日以後にその財産について第三者に利益を与える処分を行ったこと、③上記①の徴収不足と認められることが、上記②の処分の行為に基因すると認められること、及び④処分により受けた利益が現に存すること（利益を受けた者が滞納者の親族その他の特殊関係者であるときは、これらの処分により受けた利益があること）である。

相続放棄をした相続人以外の共同相続人に対し徴収法 39 条の第二次納税義務を賦課する場合、相続放棄が上記②の第三者（相続人以外の共同相続人）に利益を与える処分に該当するかが問題となる。

3 詐害行為取消権と徴収法 39 条の関係

徴収法 39 条の趣旨は、「納税者が国税の差押えを免れるためその財産を譲渡した場合においては、その譲渡が虚偽表示に基づくときは、その行為が無効であるから、その財産は依然納税者に帰属するものとして、また、その譲渡が国税通則法 42 条の詐害行為に該当するときは、その行為を訴訟によって取り消し、財産を納税者に復帰させた上でそれぞれ滞納処分を執行するが、租税に対する詐害行為のすべてを訴訟をまって処理することでは、租税の簡易・迅速な確保を期し得ないため、納税者が無償又は著しい低額で財産を処分し、そのために納税が満足できないような資産状態に立ち至らせた場合、すなわち詐害行為となるような場合には、その処分による受益者に対して第二次納税義務を負わせ、実質的には詐害行為の取消しをしたと同様の効果を得ようとするものである。」とされている⁽⁶¹⁾。

これには、租税債権の特殊性である自力執行権と優先権を認めるにつき私法秩序への影響を最小限に止めるという側面と、租税の簡易・迅速な確保を図るという側面がある。

(61) 吉国ほか共編・前掲注 (60) 367 頁。

前者（私法秩序への影響の最小限化）の側面に関して、徴収法 39 条は、対象とする行為を財産権を目的とする法律行為の全般ではなく、無償又は著しく低い額による譲渡等に限定するほか、詐害行為取消権のような価額賠償は原則として求めず、現に利益が存する限度で第二次納税義務を負うこととしている。

また、徴収法 39 条は、詐害行為取消権のように法律行為を取り消し、財産の帰属を変化させるものではなく、私法上の法律関係はそのままとしつつ、無償譲渡等により利益を受けた者に対して第二次納税義務を賦課することとしている。

後者（簡易・迅速な租税の確保）の側面に関しては、徴収法 39 条は、詐害行為取消権のような滞納者の詐害の意思や第二次納税義務者の悪意の存在は要件とせず、また、訴訟によらず、行政処分（告知）による国税の徴収を可能としている。

このように、徴収法 39 条は、簡易・迅速な租税徴収を図りつつ、実質的には詐害行為の取消しをしたのと同様の効果を得ようとするものといえる⁽⁶²⁾。

徴収法 39 条と詐害行為取消権との関係については、一定の議論があり、徴収実務においては、滞納者が行った法律行為が徴収法 39 条及び民法 424 条の適用要件を満たす場合は、原則として徴収法 39 条の可否を先に検討した方が効率的であるとされている⁽⁶³⁾。他方で、滞納者の無償譲渡等の処分行為につき悪意が必要ないこと、第二次納税義務者は特殊関係者に限定されず第三者でもよいこと、第三者は現存利益の限度で第二次納税義務を負うことなどを根拠として、徴収法 39 条に基づく第二次納税義務は、詐害行為の取消しよりも、一種の不当利得返還（租税との関係だけにおける不当利得返還）

(62) 「〈資料〉租税徴収制度調査会答申[昭和 33 年 12 月 8 日]」ジュリスト 171 号 49 頁。

(63) 吉国ほか共編・前掲注 (60) 372 頁

に類似する制度であるとの指摘もある⁽⁶⁴⁾。

しかし、第二次納税義務者は、あくまで無償譲渡等により財産を取得した者であり、一定の関係者である。そして、この第二次納税義務者の悪意を要件とせず、責任限度額については、既に述べたように、私法秩序への影響の最小限化の要請があることから、詐害行為取消権と比して要件を緩和し、その効果を制限することで、租税徴収の局面において詐害行為取消権の合理化が図られたと捉えるべきであろう。

したがって、基本的には、徴収法 39 条の第二次納税義務は、詐害行為取消権を合理化したものであると考えるべきである。

第 2 節 検討

前述のとおり、徴収法 39 条の第二次納税義務は、詐害行為取消権を合理化したものであるため、上記第 2 章の相続放棄に対する詐害行為取消権の行使に関する考え方は、基本的に徴収法 39 条の第二次納税義務の賦課にも妥当すると考えられる⁽⁶⁵⁾。

しかしながら、第二次納税義務は、租税の簡易・迅速な徴収を図るために認められた特別な手段であり、以下では、詐害行為取消権に関する検討との重複を避け、徴収法 39 条の第二次納税義務の賦課について、特に問題となる点のみを検討する。

1 相続承認の強制

最高裁昭和 49 年判決は、相続放棄について詐害行為取消権を行使できな

(64) 浅田久治郎ほか共著『租税徴収実務講座—第 3 巻特殊徴収手続—』133 頁（ぎょうせい、第 2 版、1999）

(65) 神山弘行准教授は、最高裁 21 年判決が、遺産分割協議の性質について「財産権を目的とする法律行為」とは明言しておらず、最高裁平成 11 年判決に言及しなかったのは、相続放棄に対する徴収法 39 条の第二次納税義務の賦課の可能性を残しつつ、民法 424 条の相続放棄への適用に関する議論に不要な影響を与えることを避けるためであったと指摘している（前掲注（6）151 頁）。

い理由の一つとして、相続人に身分行為である相続を強制することの不当性を挙げている。

これに対して、徴収法 39 条は、滞納者の相続放棄という私法上の法律関係はそのままとしつつ他の相続人である第二次納税義務者から国税を徴収するものである。したがって、相続を放棄した者に相続の承認を強制することにはならず、他人の意思で相続を強制すべきでないとの指摘は、徴収法 39 条による第二次納税義務を否定する理由にはならないと考えられる⁽⁶⁶⁾⁽⁶⁷⁾。

2 「第三者に利益を与える処分」の該当性

徴収法 39 条の「第三者に利益を与える処分」とは、滞納者の積極財産の減少の結果、第三者に利益を与えることとなる処分をいい⁽⁶⁸⁾、相続放棄がこの処分に該当するかが問題となる。

(1) 相続放棄の法的性質

既に述べたとおり、相続放棄も遺産分割協議も、相続の開始とともに一旦は相続財産の共有持分を取得し、その後、その遡及効によって相続開始時に遡って相続財産を取得しなかったことになるのであるから、本質的に異なるものではない。

また、相続人は、相続開始から相続放棄をするまでの間、相続財産を取得する解除条件付権利又は期待権を取得しているとも考えられ、相続放棄によりこれを拒絶することで、結果的に他の相続人の相続財産が増加することになる。

したがって、相続放棄は、滞納者である相続人の積極財産を減少させ、第三者である他の相続人に利益を与える行為であるという意味で「処分」に該当することは明らかである。

(66) 古田・前掲注 (11) 937 頁。

(67) 詐害行為取消権の効果を被保全債権を満足させる範囲にとどめれば、放棄者に対して相続放棄の全面的な取消しによる単純承認の強制にはならないとする見解もある(犬伏・前掲注 (14) 633 頁)。

(68) 吉国ほか共編・前掲注 (60) 370 頁。

ところが、詐害行為取消権の行使の可否に関する判例法理は、相続放棄と遺産分割とで異なる扱いを行っている。詐害行為取消権に関して、この区別が完全に妥当であると評価できないことは、既に述べたとおりであるが、仮に、詐害行為取消権に関して両者を区別することを前提としても、なお、相続放棄の場面において、徴収法 39 条を適用することができないかは、検討する必要がある。

そして、この点については、私人間の利益調整の場面における遺産分割と相続放棄の遡及効の取扱いの差異は、租税債権との関係においては、租税債権の特殊性から、直ちに妥当しないとの見解が述べられている⁽⁶⁹⁾ことに注意しなければならない。

租税債権の特殊性としては、①租税債権は国家活動の基礎となる財政収入の大半を占めるものとして公益性が高く、私債権に比して保護されるべき必要性が高いこと、②租税債権は当事者間の契約によって成立するものではなく、法律の定めにより、課税要件が充足することによって成立するため、私債権者のように、債務者の選定や担保権の設定等の債権を確保するための措置を自由に選択することができないこと（租税債権の無選択性）、③私債権が、原則として、資金の貸付けや物品の売買等の反対給付を前提として成立するのに対し、租税債権は、直接的に何らの反対給付なしに成立するため、履行される可能性は低くならざるを得ないこと（租税債権の無対価性）が挙げられる⁽⁷⁰⁾。

このように、公益性の高い租税債権を保護する必要性は強く、また、私債権者のように共同相続の状態を信頼して権利を取得するといったことはほとんどなく、遺産分割と相続放棄とで差異はないこと、さらに、私債権

(69) 相続放棄と遺産分割の遡及効の取扱いの差異は、相続人と相続財産に利害関係を有する第三者という私人間における利益調整の場面に関するものであり、これが第二次納税義務の成否の場面においても該当するののかという指摘がある（古田・前掲注(11) 936 頁）。

(70) 吉岡ほか共編・前掲注（60）130 頁。

と比較して租税の徴収を回避しようとする誘因が働きやすい⁽⁷¹⁾ことからしても、滞納国税の徴収を免れる意図をもって行った相続放棄に徴収法 39 条を適用する場面においてまで、私債権者である第三者との関係のように相続放棄の遡及効を絶対的なものとする必要はないと考えられるのである。

(2) 「第三者に利益を与える処分」の合理性

徴収実務において、滞納者の積極財産の減少の結果、第三者に利益を与える処分であっても、その処分が必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、徴収法 39 条の「第三者に利益を与える処分」に該当しないと解されてきた⁽⁷²⁾。

また、裁判例でも、東京地裁昭和 45 年 11 月 30 日判決⁽⁷³⁾は、滞納者の配偶者が土地の譲渡代金を滞納者に交付した行為につき、「徴収法三九条の規定する無償譲受人等の第二次納税義務は、滞納者が純粋な経済的動機からは考えられないような処分行為をしたことによつて国税の徴収を免かれる結果を招来した場合に、当該処分行為により異常な利益を受けている第三者に対して、一定の限度で、滞納者の滞納に係る国税につき納付義務を負担させる制度であるから、同条所定の処分行為は、必ずしも贈与、売買、債務免除、財産分与等特定の行為類型に属することを必要とせず、これら各種の約因を帶有する行為であつても、それによつて第三者に異常な利益を与えるものであれば足りる、と同時に、無償又は著しく低い対価による譲渡等であつても、実質的にみて必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、右の処分行為に該当しない」との解釈を示し、本

(71) 佐藤英明教授は、租税債権の公共性に基づく徴収確保の必要性によって租税債権の優先性を基礎づけることは、一般債権者の理解を得られなくなってきたとして、徴収確保の困難性（脆弱性）を租税債権の優先性の存在理由としている（『破産法改正と租税債権』租税法学会編『租税徴収法の現代的課題』82 頁（有斐閣、2005））。

(72) 吉岡ほか共編・前掲注（60）370 頁。

なお、滞納者と生計を一にする親族の生活費、学費等に充てるためにした社会通念上相当と認められている範囲の金銭又は物品の交付についても、徴収法 39 条の「譲渡」に該当しないと解されている（国税徴収法基本通達第 39 条関係 3（注）3）。

(73) 行裁例集 21 卷 11・12 号 1392 頁。

件の土地の譲渡代金の交付は、離婚を前提とする慰謝料、財産分与等の各種の意味合いをかねてなされたものであり、必要かつ合理的な理由に基づく財産処分であるとして、徴収法 39 条の適用を認めなかった。

したがって、「第三者に利益を与える処分」の該当性を判断するに当たっては、その処分の動機・目的の正当性や手段の妥当性を考慮し、その処分の合理性を判断することとなる。

(3) 相続放棄の合理性

相続放棄は、遺産分割協議と同様、一切の事情を考慮し自由に行うことができる。そして、徴収法 39 条の第二次納税義務の制度が、私法秩序との衝突を避けようとしていることに鑑みると、この相続放棄の自由は確かに尊重に値するといえるであろう。

最高裁平成 21 年判決では、処分を行った者に詐害の意思のあることが必要であるかが問題となった。同判決は、結論として、「滞納者に詐害の意思のあることは同条〔徴収法 39 条〕所定の第二次納税義務の成立要件ではない」としたものの、既に見たように、同判決の調査官解説においても、「一切の事情を考慮して行われた遺産分割協議が、保護に値する合理的なものであると認められる場合には、これを『第三者に利益を与える処分』に当たるものとみて徴収法 39 条を適用することは相当でない」と解されている⁽⁷⁴⁾。

しかし、相続放棄が保護に値するのは、あくまで相続放棄の制度の目的との関係で、合理的なものに限られると解すべきである。例えば、相続放棄の動機・目的が、債務超過である遺産の承継を回避すること、又は家業を承継する他の相続人に事業用の財産である遺産を集中させることである場合は、その相続放棄は保護に値する合理的なものであるといえる⁽⁷⁵⁾。

これに対して、相続放棄の動機・目的の正当性を考慮し、それが保

(74) 古田・前掲注 (11) 935 頁。

(75) 遺産分割協議においても、「一切の事情」には将来の家業の承継や生存配偶者たる父母の扶養や世話も含まれうると解されている (池田恒男「判批」家族法判例百選〔第 7 版〕142 頁 (有斐閣、2008))。

護に値する合理的な相続放棄ではないと認められる場合に限り、徴収法 39 条が適用されると解することが適当である。具体的には、相続放棄の動機・目的が、もっぱら租税債権者を害することであるといった場合は、保護に値する合理的なものとはいえず、「第三者に利益を与える処分」として、徴収法 39 条が適用されることになる解すべきである⁽⁷⁶⁾。

それでは、この合理性の判断は、どのようにして行われるべきであろうか。

(4) 合理性の判断における詐欺の意思

まず、徴収法 39 条の立法過程から探ってみる。

徴収法 39 条の立法過程において、旧徴収法（明治 30 年法律第 21 号）下における租税債権の優先性をどのように制限するかが最大の論点とされた。そして、租税債権の優先性には、徴収に本来的に必要なとされる内容と徴収回避に対応するための内容とを含んでいることが認識され、個別の合理的な徴収回避に対処する措置を創設することにより、租税債権の優先性の縮減を実現しようとしたのである。このような状況の下、現行の徴収法（昭和 34 年法律第 147 号）39 条の前身である旧徴収法 4 条の 7 は、財産の差押えを免れるために行った譲渡等を対象としており、その主観的要件の充足を判断することが執行上は非常に困難であったこともあり、個別の合理的な徴収回避の対処措置として、詐欺行為取消権とは異なり、債務者の主観を要件としない強力な第二次納税義務の制度を創設するに至っている⁽⁷⁷⁾。

(76) 最高裁平成 21 年判決において、滞納者の近くに居住し面倒を看てくれる長男に多くの遺産を取得させるという理由があったものの、多額の滞納国税の徴収を免れようとした詐欺の意思を実質的理由として第二次納税義務の成立を認めたとすると、詐欺の意思を要件としないとしたことと内在的矛盾があるとする指摘がある（高橋祐介「判批」民商法雑誌 142 巻 6 号 575 頁（2010））。

これに対し、「無償又は著しく低い額の対価」の判定において、詐欺の意思を考慮に入れることまでは排斥されていないと解すれば、判決内在的矛盾は回避できるとする見解がある（神山・前掲注（6）149 頁）。

(77) 佐藤英明「国税徴収法 39 条の適用要件」ジュリスト 1385 号 136 頁（2009）。

そして、主観的要件の排除について、①詐害行為の範囲を納税者の詐害の意思、譲受人の悪意等の主観的要件を必要としない程度に限定し、徴税の公平上その取消しを主張することが妥当と考えられる行為に限るとともに取消しによる公示方法を定めるとすれば、必ずしも行政処分により取消権を行使させることを排除する必要はない、②典型的な詐害行為にまで訴訟による煩瑣な手続を必要としない、③現行制度は、訴訟等に日時を要し、徴収の確保及び公平な徴収に欠けるおそれがあることを理由に検討された⁽⁷⁸⁾。

したがって、詐害行為の範囲を典型的な詐害行為と目される法律行為に限定することで、滞納者の詐害意思及び受益者の悪意を徴収法 39 条の成立要件から排除し、簡易・迅速な租税徴収を図ったといえる。

しかし、第 2 章第 3 節における検討のとおり、身分行為の一面を有する相続放棄は、無償譲渡のような詐害性の強い典型的な詐害行為とはいいい難く、債務者（相続を放棄した者）と受益者（他の相続人）が債権者を害するために通謀して行った相続放棄に限り、詐害行為取消権の対象になることになる。

一方、徴収法 39 条の第二次納税義務は、滞納者の詐害の意思や第二次納税義務者の悪意を要件としていないため、徴収法 39 条の適用において、同条の立法趣旨との関係から、全ての相続放棄が当然に同条の対象になり得るわけではないと考えられる。

そして、徴収法 39 条の第二次納税義務の成立につき詐害の意思を要件としないことが、「第三者に利益を与える処分」の認定、すなわち処分の合理的な目的の判断において、詐害の意思を考慮に入れることまで排斥するものではないと考える。

(78) 青山善充＝碓井光明『租税法制定資料全集—国税徴収法[昭和改正編]（一）』327頁（信山社、2002年）。

3 滞納者の詐害の意思及び第二次納税義務者の悪意

(1) 滞納者の詐害の意思

上記 2 (4) のとおり、滞納者の相続放棄によって法定相続分以上の財産を取得した他の相続人に対して徴収法 39 条の第二次納税義務を適用するに当たり、相続放棄の合理性を判断するため、実質的に滞納者の詐害の意思（具体的には、相続放棄の動機・目的が、もっぱら租税債権者を害することであることなど）を認定することになる⁽⁷⁹⁾。ただし、その場合でも、滞納者の詐害の意思は、相続放棄の合理性の判断要素の一つに過ぎず、滞納者の詐害の意思が第二次納税義務の要件とされている場合と異なり、その立証の程度は異なることになるだろう。

なお、相続放棄の合理性を判断する結果、第二次納税義務の簡易・迅速性が制限されることになったとしても、相続放棄が身分行為の一面を有し、詐害行為取消権の行使についても限定された場合を対象とする以上、やむを得ないと考える。

また、相続という局面においては、詐害の意思がない場合でも、自己より債務超過の兄弟を助けるために相続を放棄するなど、処分の合理性の判断が難しい場合も考えられることから、親族間が抱える複雑な事情については、慎重な判断が求められるといえる。

(2) 第二次納税義務者の悪意

イ 徴収法 39 条における第二次納税義務者の悪意

既に第 2 章第 3 節の 4 で述べたとおり、相続放棄に対する詐害行為取消権の行使に当たっては、受益者（他の相続人）の悪意は、債権者を害する事実の認識で足りず、債務者（相続を放棄した者）との通謀が必要になると考えられる。

一方、徴収法 39 条は、第二次納税義務の成立について、文理上、第

(79) 徴収法 39 条の第二次納税義務は、滞納者の詐害の意思を要件としていないものの、同条が詐害行為取消権を合理化したものであることから、詐害行為の取消しをすることができる場合とほとんど同様の事情にあるとみなし得る場合又はこれに準ずる場合に適用されると解されている（吉岡ほか共編・前掲注（60）373 頁）。

二次納税義務者の悪意（租税債権者を害する事実の認識）は要件とされていない。

徴収法 39 条は、法定納期限から 1 年前の日以降に行われた無償譲渡等の処分を対象とし、その処分に基因して徴収不足となっていることなどの要件全体から、第二次納税義務者の悪意が推認することができる場合⁽⁸⁰⁾を対象としていると考えられる。

特に、徴収法 39 条は、受益者が第三者であるときは、受けた利益が現に存する限度で第二次納税義務を負うのに対し、受益者が利益を受けた時において滞納者の親族その他の特殊関係者であるときは、その利益が消滅した場合でも、同条に規定する処分によって受けた利益を限度として第二次納税義務を負うものとされており、このように受益者が第三者の場合と親族等の場合とで、第二次納税義務の限度を異にする理由には、親族等は第三者に比して、滞納者の経済的状況や心情等を知り得る立場にあることが考慮されたものと考えられる。

そして、簡易・迅速な租税の徴収を図るとの立法趣旨からしても、第二次納税義務者の悪意は要件とされていないと解される⁽⁸¹⁾。

ロ 相続放棄に対する詐害行為取消権との関係

相続放棄に対する詐害行為取消権の行使は、先に検討したとおり、他の相続人（受益者）の不利益を考慮した結果、債務者と通謀した場合に限られるとの結論が導かれた。

徴収法 39 条の第二次納税義務は、私法上の相続放棄の効果を取消すものではないため、例えば、第二次納税義務者は、既に居住の用に供した相続財産を手放さなければならないといった不利益を被ることはない。

(80) 特に、相続放棄の場合は、第二次納税義務者である他の相続人は、基本的に滞納者の親族（六親等内の血族又は三親等内の姻族）である（国税徴収法基本通達第 39 条関係 11 において引用する第 38 条関係 3）。

(81) 浅田久治郎ほか共著「第二次納税義務制度の実務と理論」〔改訂新版〕326 頁（大蔵財務協会、2006）。

また、徴収法 39 条の第二次納税義務者は、その受けた利益を限度として納税義務を負うこととされており、第二次納税義務者が相続によって承継した債務は、受けた利益の算定において減額の要因となるため、詐害行為取消権のように受益者（第二次納税義務者）のみが相続債務を負担するという不公平も生じない。

そのため、滞納者の相続放棄によって法定相続分以上の財産を取得した他の相続人（第二次納税義務者）に対して徴収法 39 条を適用する場合は、第二次納税義務者の悪意は要件でないことはもちろんのこと、第三者に利益を与える処分の判断においても、第二次納税義務者の主観（悪意）を考慮する必要はない。

第3節 小括

滞納者がもつばら国税の徴収を害することを動機・目的とする相続放棄をした場合など、その相続放棄が保護に値する合理性を欠くときは、徴収法 39 条の第二次納税義務を他の相続人に課することが可能である⁽⁸²⁾。

この場合、第三者に利益を与える処分の判断において、相続放棄の合理性を認定することとなり、その判断要素として、滞納者の詐害の意思などを認定しなければならないことになる。その一方で、相続放棄に対して詐害行為取消権を行使する場合のように、滞納者と第二次納税義務者との通謀の事実を認定することまでは求められず、その限りにおいて、第二次納税義務の簡易・迅速性は確保されることになる。

(82) 国税の通達（昭和 52 年 6 月 7 日徴収 2-9 ほか 6 課共同「第二次納税義務関係事務提要の制定について」（法令解釈通達）101(1)ロ(イ)の注書き）では、相続放棄は「第三者に利益を与える処分」には該当しない旨が規定されている。しかし、もつばら国税の徴収を害することを動機・目的とする相続放棄を対象とすることを否定しているとはまでいえるかは、議論の余地があると考ええる。少なくとも、前記の通達は、最高裁判平成 21 年判決が示される前に定められていることに留意する必要がある。

結びに代えて

本稿では、身分行為とされている相続放棄に対し、詐害行為取消権の行使と徴収法 39 条に基づく第二次納税義務の賦課という二つの徴収方途について、遺産分割協議に関する判例を概観した上で最高裁昭和 49 年判決と比較し、検討を行った。

そして、滞納者が国税の徴収を免れる目的で他の相続人と通謀して相続放棄を行った場合は、詐害行為取消権の行使により、相続放棄を取り消すことが可能であり、また、相続放棄の動機・目的が、もっぱら租税債権を害することである場合は、相続放棄により財産を取得した他の相続人に対し、徴収法 39 条の第二次納税義務を賦課することにより、滞納国税を徴収することができるとの結論を得た。

しかし、相続放棄に対する詐害行為取消権の行使については、下級審においてさえも一貫して認められておらず、新たな判例や解釈の集積を待たなければならない。

今般の民法（債権法）改正においても、詐害行為取消権は、財産権を目的としない法律行為については適用しないとする民法 424 条 2 項の規定について、現行法を維持するとしている⁽⁸³⁾ものの、その解釈については、判例の展開が待たれており⁽⁸⁴⁾、国税の徴収以外の実務においても、相続放棄に対し詐害行為取

(83) 民法（債権関係）の改正に関する要綱案のたたき台（7）（法制審議会民法（債権関係）部会第 82 回会議（平成 26 年 1 月 14 日開催）部会資料 73A）参照（法務省 HP（<http://www.moj.go.jp/content/000118685.pdf>））。

(84) 民法（債権法）改正検討委員会による改正案によれば、詐害行為取消権の対象は「財産権を目的としない行為」（甲案、乙案共に）とされ、これについて「財産分与、遺産分割協議、相続放棄など、特に家族法・相続法上の法律行為に関して、解釈上の議論がある。これらについて、一定の立場を明示することも考えられなくはないが、その場合、判例のリステイトにとどまるか、そうでないときは、財産分与の理解等、家族法・相続法上の制度の理解に立ち入って一定の立場を採用することになるが、それが望ましいかはなお疑問がなくはない。このため、これらの点については、現行法同様、解釈に委ねることとしている。」と説明されている（民法（債権法）改正検討委員会編『詳解債権法改正の基本方針Ⅱ 契約および債権一般（1）』457 頁（商事法務、2009））。

消権を行使し得るとする要請がある⁽⁸⁵⁾。

本稿が、今後の相続放棄に関する詐害行為取消権の行使や第二次納税義務の賦課に関する議論に少しでも参考となれば幸いである。

最後に、本稿の作成に当たっては、東京大学大学院法学政治学研究科道垣内教授をはじめ、国税庁徴収課小林徹課長補佐、税務大学校研究部山元逸郎教授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すべての皆様に、心から御礼申し上げます。

(85) 全国銀行協会による『『民法（債権関係）の改正に関する中間的な論点整理』に対する意見（平成23年8月）』においては、詐害的な実態をもつ行為であれば、相続放棄等についても取消しの対象とできることが望ましいとされている（一般社団法人全国銀行協会 HP（<http://www.zenginkyo.or.jp/abstract/opinion/entryitems/opinion230812.pdf>））。