

連帯納付義務の承継等に関する諸問題

岩 淵 浩 之

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

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

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

相続税法 34 条は、相続税及び贈与税（以下「相続税等」という。）の徴収を担保するため、本来の納税義務者以外の者に、連帯して納付する責任（連帯納付義務）を負わせている。同条では、連帯納付義務の対象となる納付義務者やその責任の範囲（受忍限度額）を規定しているにすぎず、連帯納付義務の成立や確定について明文の規定は置かれていない。

このような相続税等の連帯納付義務について、贈与の発生後、当該贈与に係る贈与税の法定申告（納付）期限前に、贈与者が死亡した場合に、その相続人が、被相続人である贈与者（連帯納付義務者）が死亡した後に成立した附帯税について、連帯納付義務を負うか否かが問題となっている。

国税通則法（以下「通則法」という。）5 条 1 項は、相続人は、その被相続人に課されるべき国税（相続開始時に、納付義務は成立しているが、納付すべき税額が確定していない国税）等を納める義務を承継すると規定しており、被相続人の死亡後に成立した附帯税に係る連帯納付義務は、承継の対象とならないようにもみえる。

他方、相続人は被相続人の一切の権利義務を承継するとした民法 896 条の規定からすれば、贈与者は将来附帯税が発生した場合に、その連帯納付義務を負うべき地位にあるとみることもできるため、この連帯納付義務を負うべき地位を相続により承継すべきものとも考えられる。

以上のような状況から、連帯納付義務者の相続人に対し、上記の附帯税に係る連帯納付義務の履行を求めることについて、その適否及び法的整理を明らかにする必要があるが生じている。

2 研究の概要

（1）相続税等の連帯納付義務

イ 連帯納付義務の意義

わが国の相続税は、納付の引当てとなる相続財産が分割され、各人別に納税義務が課されると、その中に無資力者等がいる場合は徴収不足を来すおそれがあり、税負担の公平を保てない場合が生じ得る（贈与税についても、納税義務を受贈者に限定すると、徴収不足を来し、税負担の公平を保てない場合が生じ得る。）。

そこで、これらの事態に対処するため、相続税法 34 条の連帯納付義務の制度が設けられており、その意義（目的）は、相続税等の徴収の確保を図ることにある。

ロ 連帯納付義務の性質

相続税等の連帯納付義務は、本来の納税義務に対して、補充性はなく、付従性があり、本来は納付する義務のない他の相続人等の納税義務を負担するものである。

また、連帯納付義務は、相続等により受けた利益等を限度に納付責任を負うのに対し、民法の連帯債務の規定を準用する通則法 8 条の連帯納税義務は、各納税義務者が、別個独立の納税義務を制限なく負担することから、相続税等の連帯納付義務と民法上の連帯債務とは、その性質を異にするものである。

以上によれば、相続税等の本来の納税義務者が負担する納税義務と連帯納付義務の関係は、民法上の主たる債務と連帯保証債務の関係に類似するものであり、連帯納付義務は本来の納税義務を担保するために課される特別の責任であると解される。

ハ 相続税等の連帯納付義務の成立時期

① 連帯納付義務の担保的機能と成立時期

相続税等の連帯納付義務は本来の納税義務の担保的機能を有することから、本来の納税義務と連帯納付義務の成立時期は同一であるべきものと考えられる。

② 連帯納付義務の担税力と成立時期

納税義務は課税要件の充足、すなわち担税力を基準に成立するとさ

れており、連帯納付義務については、相続等により財産を取得した時点で担税力が生じるとみることができるため、連帯納付義務の成立時期は、本来の納税義務と同一であると考えることができる。

③ 連帯納付義務の裁判例と成立時期

最判昭 55.7.1 民集 34・4・535 頁（以下「最高裁昭和 55 年判決」という。）は、相続税の連帯納付義務の確定について、本来の納税義務の確定という事実に照応して、法律上当然に生ずると判示しており、学説上もこの考え方が有力である。

また、下級審であるが、東京地裁平成 25 年 3 月 21 日判決は、贈与税の連帯納付義務の成立及び確定は、主たる納税義務の成立及び確定という事実に照応して法律上当然に生ずると判示している。

これらの裁判例によれば、連帯納付義務の成立については、相続税等の本来の納税義務の成立という事実に照応して、法律上当然に生ずるものと考えることが自然である。

④ 小括

上記①から③によれば、相続税等の連帯納付義務の成立・確定は、本来の納税義務の成立・確定という事実に照応して、法律上当然に生ずるものと考えることが相当である。

二 相続税等の連帯納付義務の範囲（連帯納付義務は附帯税に及ぶか）

附帯税は、本税たる国税債権に附加して負担せしめる国税の一種であり、いずれもその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税であるとされている（通則法 60 条 4 項、69 条）。この規定により、各税法上「何税」と規定されている場合には、原則としてその税に係る附帯税が含まれることになる。

また、相続税法 51 条の 2 は、連帯納付義務者が本来の納税義務者の相続税を納付する場合、延滞税に代えて利子税を納付することとしており、連帯納付義務の中に延滞税が含まれることを前提とする規定となっている。

さらに、裁判例でも上記の内容等を理由として、連帯納付義務には延滞税が含まれると判示したものがあることから、相続税法 34 条の連帯納付義務は、本税のほか附帯税に及ぶと考えることが相当である。

ホ 附帯税の連帯納付義務を負うべき地位の成立

① 本来の納税義務者の本税と附帯税の法的関係

相続等により財産を取得した場合、本来の納税義務者には、相続税等の本税の納税義務が成立し、これにより、本税を法定期限までに申告・納付する義務が成立する。

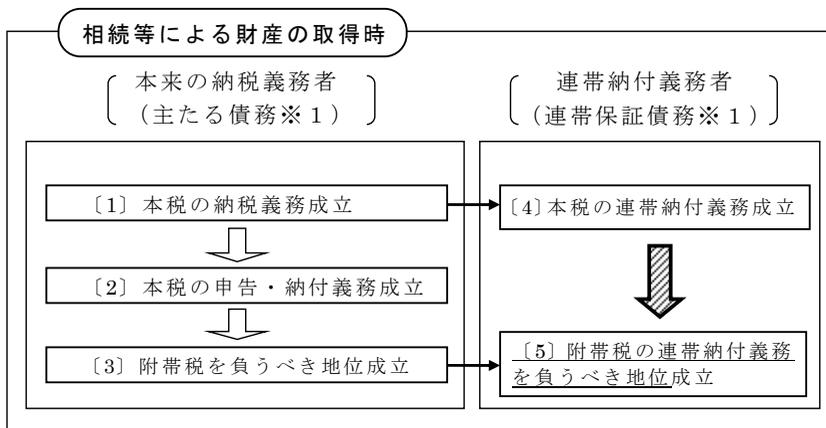
そして、上記の申告・納付義務の成立により、法定期限までに申告・納付義務を履行できなければ附帯税が課せられる法的責任、すなわち、相続税等の附帯税を負うべき地位が成立する。

② 連帯納付義務者の本税と附帯税の法的関係

相続税等の本来の納税義務者が負担する納税義務と連帯納付義務の関係は、民法上の主たる債務と連帯保証債務の關係に類似すること、そして、相続税等の連帯納付義務は附帯税に及ぶことから、本来の納税義務者に、相続税等の本税の納税義務が成立すれば、連帯納付義務者に本税の連帯納付義務が成立し、本来の納税義務者に相続税等の附帯税を負うべき地位が成立すれば、連帯納付義務者に附帯税の連帯納付義務を負うべき地位が成立する。

この場合、連帯納付義務の成立は、本来の納税義務の成立という事実にも照応して、法律上当然に生ずることから、下図〔1〕から〔5〕は、全て同時に成立し、下図〔4〕の本税の連帯納付義務が成立すれば、同時に、下図〔5〕の附帯税の連帯納付義務を負うべき地位が成立すると考えることができる。

これらの関係を図で表すと次のようになる。



※1 相続税等の本来の納税義務者が負担する納税義務と連帯納付義務の関係は、民法上の主たる債務と連帯保証債務の関係に類似する。

※2 上記〔1〕～〔5〕は、相続等による財産の取得が発生すると全て同時に成立するため、〔4〕が成立すれば自動的に〔5〕が成立することとなる。

③ 小括

本研究課題では、相続開始時において、本来の贈与税の法定申告期限・法定納期限が到来していないため、贈与税に係る附帯税の納税義務は成立しておらず、従って、附帯税の連帯納付義務も成立していない。

しかしながら、贈与財産の取得後に相続が開始しているため、相続開始前に、贈与税本税の納税義務が成立しており、従って、その本税の連帯納付義務も成立していることとなる。そして、本税の連帯納付義務が成立しているため、連帯納付義務者に附帯税の連帯納付義務を負うべき地位が成立していると考えられることができる。

そうすると、この附帯税の連帯納付義務を負うべき地位が、相続による承継の対象になるか否かが問題となる。

(2) 通則法5条1項と附帯税の連帯納付義務を負うべき地位

納税義務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ことから、租税法律主義に照らし、みだりに納税義務の承継

を認めることは適当でなく、相続により特定の納税義務を承継するためには、通則法 5 条 1 項の要件を満たすことが必要と考えられる。

通則法 5 条 1 項は、相続人は、被相続人に課されるべき国税等を納める義務を承継すると規定するのみで、被相続人が有していた税法上の地位が承継の対象になるか否かについて明文の規定を置いていない。

しかしながら、通則法 5 条 1 項の立法趣旨からすると、同項と民法 896 条の相続による承継の範囲は同一であるとみることができるため、通則法 5 条 1 項の課されるべき国税等には、原則として、当該各国税に係る一切の税法上の地位が含まれると考えることが相当である。

そうすると、このような通則法 5 条 1 項の規定に照らし、附帯税の連帯納付義務を負うべき地位が、承継の対象となる「税法上の地位」に当たるか否かが問題となる。

そこで、上記のとおり、通則法 5 条 1 項と民法 896 条の相続の効力（相続による承継の範囲）は同一であるとみることができるため、附帯税の連帯納付義務を負うべき地位について、学説及び裁判例が豊富な民法の相続の効力に関する規定に照らし、その承継の対象に該当することとなれば、当該地位は通則法 5 条 1 項により承継すると考えることができる。

（3）民法における相続の効力と附帯税の連帯納付義務を負うべき地位

イ 財産法上の法的地位と附帯税の連帯納付義務を負うべき地位

民法 896 条の規定により、相続人は、相続の開始により、被相続人の一身専属的な権利義務を除き、物権、債権、債務、無体財産権、その他明確な権利義務といえないものでも、財産法上の法的地位といえるものであれば、全て包括的に承継すると解されている。そして、租税法も財産法と同種の性質を有しているため、租税法の規定により成立する権利義務は、上記の財産法上の法的地位に該当すると考えられる。

附帯税の連帯納付義務を負うべき地位とは、通則法及び相続税法を根拠として成立し、将来において、本来の納税義務者に附帯税が発生した場合に、その附帯税について連帯納付義務を負うこととなる法的責任を

いうことから、当該地位は相続により承継する財産法上の法的地位に該当するものと考えられる。

ロ 一身専属的な権利義務と附帯税の連帯納付義務を負うべき地位

民法 896 条本文は、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継の対象としつつ、その例外として、被相続人の一身専属的な権利義務は相続人に承継されないものとしている（同条ただし書）。この一身専属的な権利義務とは、被相続人の人格、身分等と強く結びついたものであり、相続人行使・帰属等を認めること又は義務を負わせること等がふさわしくないものが該当する。

① 租税債務の性質と一身専属的な権利義務

附帯税の連帯納付義務を負うべき地位を含む租税債務は金銭債務であり、その性質は、被相続人の人格、身分等と強く結びついたものとみることとはできないため、一身専属的な権利義務に該当しないと考えられる。

② 民法上の保証債務と相続税等の連帯納付義務の相続性

相続税等の連帯納付義務の性質は、民法上の連帯保証類似の債務と解されている。そして、連帯保証債務も保証債務の類型に属するため、相続税等の連帯納付義務が相続性を否定される民法上の保証債務の性質と同質のものであるか否かが問題となる。

民法上の保証債務では、通常の保証債務（連帯保証を含む。）が相続性を有することに異論はないが、身元保証債務など被相続人との個人的信用関係が契約締結の基礎となり、かつ、責任の限度額等が不明確であるなど責任を負う範囲が広範すぎる場合は、一身専属性があるとして、判例上、相続性が否定されている。

相続税等の連帯納付義務は、相続により受けた利益を限度とするなど、その責任の範囲は限定されており、民法上の保証債務の相続性の基準からみても、一身専属性はないとみることが相当である。

③ 加算税と一身専属的な権利義務

一般に刑罰は一身専属性があるとして相続による承継の対象とされていらないことから、制裁的性格を有する加算税が一身専属的な権利義務に該当するか否かが問題となる。

この点について、租税債務のうち加算税は、刑罰としての性格を有しておらず、申告秩序維持のための納税義務違反に対する行政罰と解されるものであり、明らかに刑罰には当たらないことから、一身専属性はないと考えられる。

ハ 小括

上記イ及びロによれば、附帯税の連帯納付義務を負うべき地位は、通則法及び相続税法を根拠とするため財産法上の法的地位に該当し、一身専属的な権利義務にも当たらないことから、民法 896 条の規定に照らし、相続による承継の対象に含まれるとみることが相当である。

そうすると、通則法 5 条 1 項と民法 896 条の相続による承継の効力は同一であるとみることができると、附帯税の連帯納付義務を負うべき地位は、通則法 5 条 1 項の要件を満たし、相続による承継の対象に適するものと考えることができる。

3 結論

相続税等の連帯納付義務は、相続税等の徴収の確保を目的とする特別の責任で、その性質は民法上の連帯保証債務に類似する。この連帯納付義務の成立は、本来の納税義務の成立という事実と照応して、法律上当然に生ずるもので、その責任の範囲は、本税のほか附帯税に及ぶ。

本研究課題では、相続開始前に、相続税等の本税の連帯納付義務が成立しているため、その税法上の地位である附帯税の連帯納付義務を負うべき地位も成立しているとみることができる。

次に、通則法 5 条 1 項と民法 896 条の相続による承継の範囲は同一とみることができると、通則法 5 条 1 項で承継の対象となる課されるべき国税等には、当該各国税に係る一切の税法上の地位が含まれると考えられる。

また、附帯税の連帯納付義務を負うべき地位は、民法（相続関係）の規定に照らし、相続による承継の対象に該当することから、通則法 5 条 1 項の承継の対象に適するものである。

本研究課題では、相続税等の本税の連帯納付義務が通則法 5 条 1 項の「課されるべき国税」に該当し、その税法上の地位として同時に成立する附帯税の連帯納付義務を負うべき地位とともに相続人に承継されると考えることができる。

したがって、相続税等の連帯納付義務者の相続人は、将来、本研究課題における相続税等の附帯税が発生した場合に、当該附帯税の連帯納付義務を負うこととなる。

目 次

はじめに	113
1 問題の所在	113
2 研究の進め方	114
第1章 相続税・贈与税の意義と課税方式	115
第1節 相続税の意義と課税方式	115
1 相続税の意義	115
2 相続税の課税方式	116
3 わが国における相続税の課税方式	119
第2節 贈与税の意義と課税方式	123
1 贈与税の意義	123
2 贈与税の課税方式	123
3 わが国における贈与税の課税方式	124
4 小括	124
第2章 相続税等の連帯納付義務の諸問題	126
第1節 制度の概要と沿革	126
1 相続税法34条の連帯納付義務の概要	126
2 相続税等の連帯納付義務の沿革	131
第2節 連帯納付義務の意義及び性質	138
1 相続税等の連帯納付義務の意義	138
2 相続税等の連帯納付義務の性質	141
3 相続税と贈与税の連帯納付義務の同一性	153
第3節 連帯納付義務の成立及び確定	154
1 相続税等の本来の納税義務の成立及び確定	155
2 相続税等の連帯納付義務の確定	157
3 相続税等の連帯納付義務の成立	166
第4節 連帯納付義務と附帯税	170

1	附帯税の性質	170
2	連帯納付義務の責任の範囲（連帯納付義務は附帯税に及ぶか）	171
3	附帯税の連帯納付義務を負うべき地位の成立	174
第3章	納税義務の承継と税法上の地位	178
第1節	納税義務の承継の制度の概要	178
1	納税義務の承継（概説）	178
2	納税義務の承継に関する制度の概要	179
第2節	納税義務の承継の沿革と立法趣旨	182
1	納税義務の承継の沿革等	182
2	納税義務の承継規定の立法趣旨	186
第3節	納税義務の承継の効果	188
1	相続による税法上の地位の承継	188
2	納税義務の承継の効果に関する学説と裁判例	189
3	小括	190
第4章	民法における相続の効力と保証債務の相続性	192
第1節	民法における相続の効力	192
1	被相続人の財産に属した一切の権利義務	192
2	一身専属的な権利義務	193
第2節	民法上の保証債務の相続性	193
1	相続による債務の承継	194
2	身元保証債務の承継	195
3	信用保証債務の承継	196
4	保証債務の相続性に関する判断基準	196
第5章	研究課題の考察	198
第1節	研究課題の概要	198
1	研究課題の前提（事例の概要）	198
2	研究課題の論点	199
第2節	研究課題の考察	200

1	相続税等の連帯納付義務の意義及びその性質	200
2	相続税等の連帯納付義務の成立時期	202
3	相続税等の連帯納付義務の範囲（附帯税関係）	204
4	附帯税の連帯納付義務を負うべき地位の成立	205
5	通則法 5 条 1 項と附帯税の連帯納付義務を負うべき地位	207
6	民法上の相続の効力と附帯税の連帯納付義務を負うべき地位	210
7	結論	214
	結びに代えて	215

はじめに

1 問題の所在

相続税法 34 条は、相続税及び贈与税（以下「相続税等」という。）の徴収を担保するため、本来の納税義務者以外の者に、連帯して納付する責任（連帯納付義務）を負わせている。この連帯納付義務の規定では、その条文上、対象となる納付義務者やその責任の範囲（受忍限度額）が示されているにすぎず、連帯納付義務の成立や確定について明文の規定は置かれていない。

また、相続税等の連帯納付義務は、民法の相続法における債務の承継ではみられない租税法特有の規定であり、相続税について、自らの納税義務を適正に履行した場合であっても、共同相続人の中に相続税を納付しない者がいる場合は、法律の規定により強制的にその納付責任を負わされるため⁽¹⁾、その負担のあり方等について様々な議論が交わされている。

このような相続税法 34 条の連帯納付義務について、贈与税の連帯納付義務者の相続人が、連帯納付義務者（贈与者）が死亡した後に成立、確定した附帯税部分について、その連帯納付義務を負うか否かが問題となっている。

国税通則法（以下「通則法」という。）5 条 1 項は、相続による納税義務の承継について、相続人は、その被相続人に課されるべき国税等を納める義務を承継すると規定している。この項の「課されるべき国税」とは、「相続開始の時に於いて、被相続人について納付義務は成立しているが、国税に関する法律に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。」（通則法基本通達 5 条関係 4）とされており、本件では、被相続人の死亡後に成立、確定した附帯税部分に係る連帯納付義務は承継の対象とな

(1) 金子宏『租税法〔第 21 版〕』596 頁（弘文堂、2016）は、相続税法 34 条の連帯納付義務について、「自らは、納税義務を適正に履行した者が、さらに共同相続人の納税義務について、自己の意思に基づくことなく連帯納付の責任を負わなければならないことは、その責任の内容がときとして過大ないし苛酷でありうることを考えると、今日の法思想のもとでは、異例のことであるといわなければならない。」と述べられている。

らないようにもみえる。

他方、民法 896 条は、相続人は、被相続人の有する一切の権利義務を包括的に承継する（一身専属的な権利義務を除く。）と規定しており、この相続の一般的効力からすれば、贈与者は将来附帯税が発生した場合にその連帯納付義務を負うべき地位にあるとみることもできるため、当該連帯納付義務を負うべき地位を相続により承継すべきものとも考えられる。

以上のような状況から、連帯納付義務者の相続人に対し、上記の附帯税に係る連帯納付義務の履行を求めることについて、その適否及び法的整理を明らかにする必要があるが生じている。

2 研究の進め方

本稿は、相続税等の連帯納付義務及び相続による納税義務の承継に関する諸問題について研究するものである。

研究の進め方としては、第 1 章で相続税及び贈与税の基本的な内容を整理するため、相続税等の意義及び課税方式について考察を行う。第 2 章では、相続税等の連帯納付義務について、考察の前提となる連帯納付義務の意義や性質を明らかにした上で、連帯納付義務の成立時期や附帯税との関係、そして、本研究で問題となる附帯税の連帯納付義務を負うべき地位の成立等に関する考察を行う。第 3 章では、通則法 5 条 1 項の納税義務の承継制度の内容を整理し、明文の規定のない税法上の地位の承継について考察を行う。第 4 章では、納税義務の承継との関係において、民法における相続の効力（承継の範囲等）の一般的基準や保証債務の相続性について考察を行う。そして第 5 章（終章）では、第 1 章から第 4 章までの考察を踏まえ、本研究課題である連帯納付義務者の死亡後に成立した附帯税の連帯納付義務をその相続人に負わせることの適否及びその法的整理について考察を行う。

なお、文中意見に当たる部分は、筆者個人の見解であり、所属組織の見解ではないことを申し添える。

第1章 相続税・贈与税の意義と課税方式

第1節 相続税の意義と課税方式

1 相続税の意義

相続は被相続人の死亡により開始し（民法 882 条）、相続人は、相続開始の時から、原則として、被相続人の一切の権利義務を承継する（民法 896 条）。相続の開始により、被相続人の財産は相続人へ移転することとなるが、その移転する財産を捉えて課税を行うものが相続税である。すなわち、相続税は、人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税である⁽²⁾。

相続税を課税する意義（根拠）については、様々な議論が交わされており、必ずしも意見が一致している状況にないが、おおむね次のような考え方が示されている⁽³⁾。

(1) 社会還元説（国家共同相続説）

これは、被相続人の富の蓄積は、国家を含めた社会一般から受けた利益によるものであって、相続開始を機会として国が相続権を主張し、蓄積された富を相続税として課税し、社会に還元すべきとする説である⁽⁴⁾。

(2) 社会政策説

これは、富は広く個人に公平に分配されるべきであり、社会に存する富

(2) 金子・前掲注(1)591頁。

(3) 岩下忠吾『総説 相続税・贈与税 第4版』2～3頁（財経詳報社、2014）。

(4) 税制特別調査会『昭和32年12月相続税制度改正に関する税制特別調査会答申』2頁では、相続税を課税する意義について「その意義は、これにより富の集中の抑制を図ることにあるといわれている。国民の財産は、個人生活における経済基盤を強くする意味において、一般的になるべく厚くすることが望ましいことはいうまでもない。しかし、少数の特定の者に多額の財産が集中していることは、その富の蓄積に個人の経済手腕が優れていることに基因していることのほか、社会一般から受ける利益に基因しているものでもあるので、その個人の死亡の際に相続税を課税し、その富の一部を社会に還元することにより富の集中の抑制を行うことができるといわれている。」と説明している。

の分配の不公平を是正して、その公正を期すために相続税を課税するという説である。

(3) 所得税補完説（還元所得税説）

これは、遺産は、被相続人が生前において受けた税制上の特典その他租税の負担軽減ないし回避等により蓄積されたものであることから、相続開始を機会として所得税を課税し、一生を通じた所得税の清算をするという説である⁽⁵⁾。

(4) 財産の無償取得に対する所得税課税説

これは、遺産の無償による財産利益は、所得税における包括所得概念において所得として認識され、その財産利益に担税力を見出して課税するのであって、所得の稼得に対して課される個人所得課税を行うとする説である。

(5) 偶発的所得説（不労利得説）

これは、相続開始という偶発的な事実による財産の取得は、一種の不労所得であり、これに担税力があるとして相続税を課税する説である。

2 相続税の課税方式

相続税の課税方式は、遺産課税方式と遺産取得課税方式の2つの類型に分けられる。これらの課税方式の違いは、上記1の相続税の意義（根拠）に対する考え方の違いにより導かれるものであるともいえる。それぞれの課税方式の内容及び制度の特徴は次のとおりである。

(1) 遺産課税方式

遺産課税方式とは、相続の開始により被相続人から承継した財産（遺産）全体を対象として課税する制度であり、遺産自体に着目して課税を行うた

(5) 税制特別調査会・前掲注(4)2頁では、相続税を課税する意義について、注(4)の内容に加え、「さらに、相続税は、被相続人の生前において受けた社会及び経済上の各種の要請に基づく税制上の特典その他租税の回避等による負担の軽減が清算されるという意味において税制上重要な役割を果たすものであるといわれている。」と説明している。

め、相続人の数や遺産の分割の仕方により税負担が変わることはない。遺産課税方式は、アメリカやイギリスなど英米系の国々で採用されており、この場合の納税義務者は被相続人となる（実際には各相続人が共有的な債務として納税を行う。）。

遺産課税方式を採用する理由としては、①生存中に蓄積した富の一部を相続開始を機会に社会に還元すべきとする社会還元説（上記1（1））⁽⁶⁾、②社会に存する富の分配の不公平を是正し公正を期するために相続税を課すとする社会政策説（上記1（2））、③被相続人の生前における税制上の特典等により蓄積された財産について相続開始を機会に一生を通じた所得税の清算をとする所得税補完説（上記1（3））⁽⁷⁾などが根拠とされている。いずれの考え方を採るとしても、これらの説は、被相続人が生前に蓄積した財産（遺産）について、相続開始を契機にその一部を相続税として課税し、富の集中の抑制を図ることを目的とするものであり、遺産全体を課税標準とする遺産課税方式に適合するものとなっている。

（2）遺産取得課税方式

遺産取得課税方式とは、相続人が相続によって取得した財産を対象として課税する制度であり、共同相続の場合、各相続人は取得した財産の額に応じて相続税を負担することとなる。遺産取得課税方式は、ドイツやフランスなどヨーロッパ大陸諸国の国々で採用されており、この場合の納税義務者は、相続により財産を取得した相続人又は受遺者となり、各相続人等が固有の債務として納税を行うこととなる。

遺産取得課税方式を採用する理由としては、①遺産の無償取得による財産利益に担税力を見出してその所得の稼得に対して個人所得課税を行うとする説（上記1（4））、②相続開始という偶発的な事実による財産の取得に担税力があるとして相続税を課税とする偶発的所得説（上記1

(6) 金子・前掲注(1)592～593頁。

(7) 北野弘久=小池幸造=三木義一編『争点相続税法〔補訂版〕』（白坂博行）363頁（勁草書房、1996）。

(5) (8)(9)などが根拠とされている。これらの説は、相続の開始による一時的な富の増加についてその抑制を図ることを目的としており、相続人が相続により取得した財産を課税標準とする遺産取得課税方式に適合するものとなっている。

(3) 遺産課税方式と遺産取得課税方式の比較

遺産課税方式と遺産取得課税方式のいずれを採るとしても、その目的は同じであり、すなわち、相続開始を契機に、被相続人が生前に蓄積した財産（遺産）の一部を引当てとして相続税を課税し、富の集中の抑制等を図ることにある。しかしながら、被相続人の遺産全体を課税標準とする遺産課税方式と相続人が相続により取得した財産を課税標準とする遺産取得課税方式を比較すると、それぞれ次のような特徴を有している⁽¹⁰⁾。

イ 富の集中抑制・富の再分配

遺産課税方式では、相続人の数や遺産の分割の仕方に関係なく税負担が決まるため、富の集中抑制や遺産の分割を促進するという点で十分機能するとはいえず、他方、遺産取得課税方式では、相続人が相続により取得した財産に応じて税負担が決まることから、富の集中抑制や富の再分配を促進する目的に適した制度となっている。

ロ 担税力に応じた課税

遺産課税方式では、遺産全体を課税標準とするため、個々の相続人の担税力に応じた課税ができず、担税力に応じた課税という面では不十分な制度となっている。他方、遺産取得課税方式では、相続人が相続により取得した財産を課税標準としているため、個々の相続人の担税力に応じた課税が行われるので、相続人間で公平な税負担を課すことが可能な制度となっている。

(8) 金子・前掲注(1)593頁。

(9) 北野ほか・前掲注(7)364頁。

(10) 遺産課税方式と遺産取得課税方式の比較に当たっては、岩下・前掲注(3)13～15頁、安島和夫『相続税法－理論と計算－[六訂版]』5～6頁（税務経理協会、2012）を参考とした。

ハ 仮装分割の防止

遺産課税方式では、相続人の数や遺産の分割の仕方により税負担が変わることはないため、遺産の仮装分割による申告を予防することができ、税負担の公平性を確保し易い制度となっている。他方、遺産取得課税方式では、遺産の分割の仕方によって各相続人の税負担が異なるため、現実と異なる遺産の仮装分割により税負担の軽減を図る申告が行われる可能性があることから、税負担の公平性を確保できない場合が生じ得る制度となっている。

ニ 税務執行の困難性

遺産課税方式は、課税制度が簡明であることから税務執行も比較的容易であり、他方、遺産取得課税方式は、現実と異なる遺産の仮装分割等によりその実態把握が困難な場合があるなど、税務執行の困難性が比較的高くなる場合がある。また、仮装分割等により適正な納税が行われないと、税務行政に対する信頼が失われ、納税意識の低下をもたらす懸念もある。

3 わが国における相続税の課税方式

(1) 戦前における相続税の課税方式

わが国の相続税は明治 38 年（1905 年）に日露戦争の戦費調達のために創設されたものである。この時代の相続税は、家の制度が尊重され、相続法は家督相続を中心として定められていたことから、これに対応して、当時の課税方式は、被相続人の遺産を課税標準とする遺産課税方式が採用されていた⁽¹¹⁾。

(11) 税制特別調査会・前掲注(4)15 頁では、「この時代においては、家の制度が尊重され、相続法は家督相続を中心として定められていた。これに応じて、相続税の課税は、家の存続ということについて多大の配慮がされていた。この時代の相続税は、相続税を家督相続に対するものと遺産相続に対するものとに分け、家督相続には軽く、遺産相続には重く課せられた。そして、その課税標準は、ともに相続開始の時における被相続人の遺産総額を基とし、相続人と被相続人との親疎の別に応じ、親等の近い相続人には軽く、親等のうとい相続人には重く課税されていた。」と説明している。

(2) シャウブ税制による遺産取得課税方式への移行

第二次大戦後、昭和 22 年の相続法の改正により家督相続制度が廃止されたが、昭和 24 年までは遺産課税方式による相続税が課されていた。

そして、昭和 25 年のシャウブ税制により相続税は、相続、遺贈又は贈与による無償取得に対して課税する遺産取得課税方式に移行した。この遺産取得課税方式へ移行した理由としては、この方式の方が、遺産課税方式よりも、第一に、相続財産の額に応じて税負担が相続人間に公平に分配され、第二に、富の集中排除の要請により良く適合することから、担税力に即した課税を行うことができることによる⁽¹²⁾。また、遺産取得課税方式は、現行民法の諸子均分相続に合致した課税方式であるとみることもできる⁽¹³⁾。

(3) 遺産課税方式と遺産取得課税方式の折衷方式への移行

イ 遺産取得課税方式の弊害

わが国の相続税は、明治 38 年の制度創設以降被相続人の遺産を課税標準とする遺産課税方式が採用されていたが、昭和 25 年のシャウブ勧告による税制改正により遺産取得課税方式に改められた。

しかし、この遺産取得課税方式による相続税制度については、当時のわが国の社会・経済情勢下において、税負担の公平を欠き、納税意識を低下させ、国民一般の税務行政に対する信頼を失わせる次のような弊害が生じていた。

- ① 遺産取得課税方式においては、相続により取得した財産の価額を課税標準とするものであり、遺産が各相続人に分割されることを前提とするものであるが、当時の相続の状況では、必ずしも分割の慣習が徹底しておらず、適切に遺産分割が行われていない場合が生じていた⁽¹⁴⁾。

(12) 金子・前掲注(1)593頁。

(13) 岩下・前掲注(3)15頁。

(14) 税制特別調査会・前掲注(4)12頁では、当時の相続における遺産分割の状況について、「わが国財産相続の現状は、相続法の改正後まだ十分な期間が経過していないことも原因して必ずしも分割の慣習がまだ熟しておらず、相続財産の性質によっては、

- ② 税務執行上、上記①のような状況の中で、遺産分割の状況を正確に把握することは極めて困難であり、その調査が行き過ぎとなる場合が生じていた⁽¹⁵⁾。
- ③ 遺産取得課税方式では、遺産分割の程度により相続税の負担額が大きく異なることから、事実と異なる仮装分割による申告が行われる事例が相当数見受けられた⁽¹⁶⁾ところであり、これに対して、税務執行上、遺産の分割状態を的確に調査することが極めて困難であったことから、相続税負担について不公平を来す結果となっていた。
- ④ 遺産分割を前提とする遺産取得課税方式では、遺産の分割が困難な農業用資産や中小企業用資産等を相続した場合、その財産が分割困難なため、単独又は少数の相続人により相続されることと相まって、その負担が相対的に重くなっていた⁽¹⁷⁾。

ロ 折衷方式への移行

上記イの遺産取得課税方式における弊害の発生を受けて、税制特別調査会は相続税の課税方式の在り方について審議を行った。その結果、相続税の課税方式は、制度的には当時の遺産取得課税方式を維持すること

遺産の分割相続の観念が弱く、また、分割相続が行われる場合においても、相続後相当の期間経過後に行われる場合が多い。」と説明している。

- (15) 税制特別調査会・前掲注(4)12頁では、当時の税務執行について、「税務執行の実際からは遺産分割の程度により相続税負担に大きな差異を生ずることからその分割の状況を適確に調査する必要があり、このため時には税務執行の行き過ぎもいわれている。」と説明している。
- (16) 税制特別調査会・前掲注(4)12頁では、当時の相続税の申告状況について、「納税者の相続税の申告に当つても、事実と異なるような申告が行われ、遺産を分割しても未分割として申告し、又は実際の遺産分割の程度をこえるような細分化を仮装し負担がより軽減されるような状態における分割を仮装して申告が行われている。」と説明している。
- (17) 税制特別調査会・前掲注(4)12頁では、当時の遺産分割が困難な資産の相続税負担の状況について、「農業や中小企業の資産その他事実上遺産の分割が困難な資産については、分割することによりその経営維持の困難をきたすため、経済的には、これらの財産については単独又は少数の者によつて相続せざるをえない現状である。これに対し、現行の相続税制度は、財産の取得者ごとに控除及び税率を定めているため、分割困難なこれらの財産を単独又は少数で相続した場合には、その相続税の負担は相対的に重いものとなる。」と説明している。

でその長所を残しつつ、問題となっていた弊害を是正するため、法定相続人が遺産を民法の相続分にしたがって分割したものと仮定して相続税額を計算することが、当時の状況下では最も適当であると判断された⁽¹⁸⁾。

すなわち、相続税額の計算方法は、遺産全体を各相続人が民法所定の相続分に応じて取得したと仮定した場合の相続税額を算定し、その税額の総額を各相続人及び受遺者に、相続により取得した財産の額に応じて按分する方式となっている。

この方式では、相続税の総額は、遺産がどのように分割されてもほぼ等しくなるため、遺産分割の隠ぺい・仮装を防ぐ効果があり、更に、遺産の分割が困難な農業用資産や中小企業用資産等を単独で相続した場合でもその税負担が過重になり過ぎることを防ぐ効果もある⁽¹⁹⁾。わが国の相続税では、このような二つの課税方式を折衷した方式、すなわち、遺産取得課税方式の形式を採りつつ、遺産課税方式の要素も加味した課税方式が現在も採用されている。

(4) 小括

相続税の課税方式には、被相続人の遺産全体を課税標準とする遺産課税方式と相続人が相続により取得した財産を課税標準とする遺産取得課税方式の二つの方式がある。

わが国の現行相続税は、純粹にこのいずれかの方式を採用するものではなく、基本的には、相続税の総額を相続により取得した財産の額に応じて按分する遺産取得課税方式を採用しつつ、この相続税の総額については、遺産が共同相続人間でどのように分割されてもほぼ等しい額になるという意味で遺産課税方式の要素を加味したものとなっている。

(18) 税制特別調査会・前掲注(4)19頁では、「当調査会は検討の結果、相続税の課税体系は、遺産取得税体系にも捨て難い長所があり、現在上述のような負担の不均衡をきたしているという弊害はあっても、いま直ちに遺産税体系に改めるべきではなく、将来の財産相続のあり方も考え、むしろ、現行の遺産取得課税体系をとりつつその長所を存置し、かつ、この制度による弊害を是正する方向において検討を行うことが適当であるとの結論に達した。」と説明している。

(19) 金子・前掲注(1)610頁。

このように、現行相続税の課税方式は、それぞれの方式の長所と短所を勘案した折衷的な方式を採用しており、課税の面では、仮装分割を防止し、相続人間に公平な負担を負わせるための仕組みが採用されているとみることができる。

第2節 贈与税の意義と課税方式

1 贈与税の意義

贈与税は、贈与によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税であり、相続税の補完税としての機能を有している⁽²⁰⁾。相続税は、相続開始により取得した財産に対して課税するものであるが、相続税のみが課される場合、生前において、将来相続人となる者に対して財産を贈与することで、相続税の負担を合法的に回避することが可能となる。こうした行為が許される場合、相続税はその存在理由を失うこととなり、贈与を受けた者と受けざる者との間に税負担の不公平を招くこととなる。

そこで、こうした事態を防ぐために、財産の生前贈与に対しては、将来の相続税課税を補完する目的で贈与税を課すこととしている⁽²¹⁾。贈与税の負担が相続税のそれよりも高いこと、個人からの贈与のみが贈与税の対象とされているのは、このような事情による⁽²²⁾。

上記のとおり、相続税と贈与税は密接な関係を有しているため、両者はともに相続税法という一つの法律の中で規定されており、共通の取扱いを受ける場合が少なくない⁽²³⁾。

2 贈与税の課税方式

贈与税の課税方式については、贈与税が相続税の補完税たる性質を有して

(20) 金子・前掲注(1)617～618頁。

(21) 岩下・前掲注(3)16頁。

(22) 金子・前掲注(1)591～592頁。

(23) 金子・前掲注(1)592頁。

いることから、相続税の課税方式に応じて2つの類型に分けられる。1つは、財産を贈与する者を納税義務者とするもので、この方式は遺産課税方式の体系に対応するものである。また、他の1つは、贈与により財産を取得する者を納税義務者とするもので、この方式は遺産取得課税方式の体系に対応するものである⁽²⁴⁾。

3 わが国における贈与税の課税方式

わが国の贈与税は、昭和22年の税制改正により新たに創設されたものである。その創設趣旨は、被相続人が生前中に贈与したことに伴う遺産の減殺によって生ずる相続税の減少を補完するためとされており、これにより相続税の課税体系は相続税と贈与税の二本建てによるものとなった⁽²⁵⁾。そして、この贈与税が創設された昭和22年から24年までは、相続税が遺産課税方式をとっており、贈与税の納税義務者は財産の贈与者とされていた。

その後、昭和25年のシャープ税制による改正で、相続税は遺産課税方式から遺産取得課税方式に移行し、贈与税は、相続税と一体化し、相続、贈与等により財産を取得した者に対し、その者の一生を通して累積して計算し、課税する方式（以下「一生累積課税方式」という。）が採られた⁽²⁶⁾。

更に、昭和28年の税制改正により、税務執行上の問題から相続税の一生累積課税方式が廃止され、相続税の課税体系は再び相続税と贈与税の二本建てとなった。この改正後の贈与税の納税義務者は、相続税が基本的に遺産取得課税方式を採用していることから、贈与財産の受贈者とされ、以降現在に至っている。

4 小括

わが国の相続税の課税体系が、相続税と贈与税の二本建ての制度となって

(24) 金子・前掲注(1)618頁。

(25) 税制特別調査会・前掲注(4)67頁。

(26) 岩下・前掲注(3)25頁。

いるのは、贈与税が、生前贈与による相続税の回避を防止するために制度化されたものであり、相続税の補完税としての機能を有していることによる。このように相続税と贈与税は密接な関係を有しているため、相続税の税負担の公平は、贈与税を含め、一体的に考えることが必要となる。

また、このような関係から、現行贈与税の課税方式は、相続税が基本的に遺産取得課税方式を採用していることに対応して、贈与財産の受贈者が納税義務者となる方式を採用しているところである。

第2章 相続税等の連帯納付義務の諸問題

第1節 制度の概要と沿革

1 相続税法34条の連帯納付義務の概要

相続税及び贈与税（以下「相続税等」という。）については、相続又は贈与等により財産を取得した者（本来の納税義務者）がその納税義務を負っている。しかし、相続税法34条は、相続税等の納付について、他の税目にはみられない特別な規定を置いており、本来の納税義務者以外の者に連帯して納付する責任（連帯納付義務）を負わせている。

本研究課題では、相続税法34条1項及び同条4項の連帯納付義務が問題となるが、以下では、相続税法34条が規定する連帯納付義務について、制度の内容を概観する。

(1) 相続税法34条1項の連帯納付義務

同一の被相続人から相続又は遺贈（以下「相続等」という。）により財産を取得した全ての者は、その相続等に係る相続税について、当該相続等により受けた利益の価額を限度として、互いに連帯納付の責任（連帯納付義務）を負う（相続税法34条1項本文）。

この項の連帯納付義務は、相続税の共同相続人に、相続により受けた利益を限度として互いに連帯して納付する責任を負わせるものであり、その基礎にある思想は、一の相続によって生じた相続税については、その受益者が共同して責任を負うべきであるという考え方によるとされている⁽²⁷⁾。

そして、この項では、連帯納付義務について、対象となる納付義務者やその責任の範囲（受忍限度額）を規定しているにすぎず、その成立や確定については、他の法律も含め明文の規定がない状況にある。

また、この項の「相続又は遺贈により受けた利益の価額」とは、相続等

(27) 金子・前掲注(1)595頁。

(相続時精算課税の適用を受ける財産に係る贈与を含む。)により取得した財産の価額(相続税法 12 条 1 項各号及び 21 条の 3 第 1 項各号に掲げる課税価格計算の基礎に算入されない財産の価額を含む。)から債務控除の額(相続税法 13 条)並びに相続等により取得した財産に係る相続税額及び登録免許税額を控除した後の金額となる⁽²⁸⁾。

なお、同項ただし書により、連帯納付義務者にとって過酷となるケースの発生を防止する観点から、①相続税の申告期限から 5 年を経過する日までに、当該相続税の連帯納付義務について、相続税法 34 条 6 項の規定による納付通知書を発していない場合(相続税法 34 条 1 項 1 号)、②相続税の延納の許可を受けた場合(相続税法 34 条 1 項 2 号)、③相続税の納税猶予がされた場合(相続税法 34 条 1 項 3 号)には、当該各規定に係る相続税部分について、その連帯納付義務は課されないこととなる⁽²⁹⁾。

(2) 相続税法 34 条 2 項の連帯納付義務

同一の被相続人から相続等により財産を取得した全ての者は、当該被相続人に係る相続税又は贈与税について、その相続等により受けた利益の価額を限度として、互いに連帯納付の責任(連帯納付義務)を負う(相続税法 34 条 2 項)。

この項の連帯納付義務は、被相続人の未納の相続税又は贈与税を相続により分割承継した場合に生ずるものである。承継した未納の相続税又は贈与税は、被相続人の財産(遺産)が納付の引当てとなっていたところ、被相続人の死亡により相続財産が共同相続人に分割され、その中に資力のない者がいた場合には徴収不足を来すおそれがある。そこで、これを防止する目的で、共同相続人相互に、受けた利益を限度として連帯納付義務を負

(28) 相続税法基本通達 34 条関係 1 参照。本規定は、相続税法 34 条 2 項の「相続等により受けた利益の価額」についても適用される。

(29) 相続税の一部について延納の許可を受けた又は納税猶予(租税特別措置法 70 条の 6 第 1 項、70 条の 6 の 4 第 1 項、70 条の 7 の 2 第 1 項又は 70 条の 7 の 4 第 1 項)がされた場合においては、延納の許可を受けた又は納税猶予がされた相続税額以外の相続税については、相続税法 34 条 1 項 1 号に該当する場合を除き、同項による連帯納付の責めの対象となる(相続税法基本通達 34 条関係 4)。

わせる仕組みとなっている。

(3) 相続税法 34 条 3 項の連帯納付義務

相続税又は贈与税の課税価格計算の基礎となった財産について、贈与又は遺贈により当該財産を取得した者等は、当該相続税又は贈与税の金額のうち、贈与又は遺贈を受けた財産に対応する部分について、その受けた利益の価額を限度として、連帯納付の責任（連帯納付義務）を負う（相続税法 34 条 3 項）。

この項の連帯納付義務は、相続税又は贈与税の対象となった財産を贈与又は遺贈により取得した者に対し、その相続税又は贈与税の額のうち取得した財産に対応する部分について、受けた利益を限度として連帯納付義務を負わせるものである。この規定の趣旨は、本来の納税義務者の処分行為により納税の引当てとなる財産が減少し徴収不足をきたすおそれがあることから、贈与又は遺贈により受けた利益の一部を返還させ、租税債権の満足を図ろうとするものである⁽³⁰⁾。

(4) 相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務

財産を贈与した者は、その財産の受贈者の贈与税額のうち、贈与した財産に対応する部分について、贈与した財産の価額を限度として、連帯納付の責任（連帯納付義務）を負う（相続税法 34 条 4 項）⁽³¹⁾。

この項の連帯納付義務は、贈与税の本来の納税義務者は贈与財産を取得した受贈者であるところ、当該財産を贈与した者に、贈与した財産の価額を限度として連帯納付義務を負わせるものである。

贈与税の課税標準は、納税義務者が一暦年中に贈与により取得した財産の合計額となることから、同じ暦年中に 2 者以上から贈与を受ける場合が

(30) 武田昌輔監修『DHC コメントール相続税法第 2 巻』2763 頁（第一法規、2015）。

(31) 相続税法 34 条 4 項は、「財産を贈与した者は、当該贈与により財産を取得した者の当該財産を取得した年分の贈与税額に当該財産の価額が当該贈与税の課税価格に算入された財産の価額のうち占める割合を乗じて算出した金額として政令で定める金額に相当する贈与税について、当該財産の価額に相当する金額を限度として、連帯納付の責めに任ずる。」と規定している。

生じ得る。この場合、各贈与者が、自ら贈与した財産に係る贈与税額以外の部分について連帯納付義務を負う理由はないことから、この項の条文中、各贈与者が連帯納付義務を負う範囲が示されている。

また、前項までの相続税の連帯納付義務は、共同相続人等の財産を取得した者に対して、その受けた利益を限度として連帯納付義務を負わせているところ、この項の贈与者には、贈与財産の価額を限度として連帯納付義務を負わせているため、担税力の減少した者に連帯納付義務を課するのは妥当ではないとする見解がある⁽³²⁾。

(5) 相続税の連帯納付義務に関する徴収手続

相続税の連帯納付義務については、連帯納付義務者が不意打的に履行を求められることがないように、次のような手続が規定されている。

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

税務署長(税務署長から通則法 43 条 3 項の徴収の引継ぎを受けた国税局長を含む。以下この節において同じ。)が、本来の納税義務者の相続税について、通則法 37 条の督促を行った場合、その督促状を発した日から 1 月を経過する日までに完納されないときは、当該相続税の連帯納付義務者に対し、相続税が完納されていないことその他必要な事項を通知することとされている⁽³³⁾。

この項の通知は、税務署長が連帯納付義務者に連帯納付義務の履行を求めるものではない。しかしながら、本来の納税義務者が相続税を滞納していることから、当該相続税に係る連帯納付義務者がその相続税の履行を求められる可能性が高まっているため、当該事実や制度の内容等を

(32) 武田・前掲注(30)2765頁。

(33) 相続税法施行規則 18 条の 2 は、相続税法 34 条 5 項に規定する連帯納付義務者に通知すべき事項として、次の①～④(①本来の納税義務者の相続税が完納されていない旨、②完納されていない相続税について連帯納付義務の適用がある旨、③その相続税に係る被相続人の氏名、④その他必要な事項)を規定している。

通知することとされている⁽³⁴⁾。

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

税務署長は、上記イの通知をした場合において、当該通知に係る相続税を連帯納付義務者から徴収しようとするときは、その連帯納付義務者に対し、納付すべき金額、納付場所その他必要な事項を記載した納付通知書を送付しなければならないこととされている。

相続税が期限内に完納されない場合、一般的に、税務署長は先ず本来の納税義務者から徴収を行うこととなる。しかしながら、本来の納税義務者が納付を行う見込みがなく、滞納額に充足する財産を有していない場合は、相続税の徴収を確保するため、その連帯納付義務者に対して相続税の履行を求めることとなる。この場合の手續として規定されているのが、この項の規定である。

なお、連帯納付義務者は、この項の納付通知書が発せられた場合、当該納付通知書に係る相続税を納付しなければならないが、相続税法 51 条の 2 の規定により、この納付通知書が発せられた日の翌日から 2 か月を経過した日等が納付基準日⁽³⁵⁾とされ、原則として、その納付基準日までは延滞税に代えて、より負担の少ない利子税を納付することとされている。

ハ 連帯納付義務者に対する督促（相続税法 34 条 7 項）

税務署長は、上記ロの納付通知書を送付した場合において、その納付通知書を送付した日の翌日から 2 月を経過する日までに当該納付通知書に係る相続税が完納されない場合は、当該通知を受けた連帯納付義務者に対

(34) 相続税法 34 条 5 項の通知は、①督促をした納税義務者の相続税の全額が、同法 34 条 1 項 2 号又は 3 号の規定の適用を受ける場合、②相続税法 34 条 2 項から 4 項までの規定により連帯納付の責めを負う場合は、送付を行わないこととなる（相続税法基本通達 34 条関係 5）。

(35) 相続税法 51 条の 2 に規定する「納付基準日」とは、相続税法 34 条 6 項の納付通知書が発せられた日の翌日から 2 月を経過する日又は同条 8 項の督促に係る督促状が発せられた日のいずれか早い日をいう。

し、通則法 37 条の規定による督促をしなければならないこととされている。

ニ 繰上請求に該当する事実があった場合の督促（相続税法 34 条 8 項）

税務署長は、上記イからハにかかわらず、連帯納付義務者に通則法 38 条 1 項各号に規定する繰上請求に該当する事実があり⁽³⁶⁾、かつ、相続税の徴収に支障があると認められる場合には、その連帯納付義務者に対し通則法 37 条の規定による督促をしなければならないこととされている。

この項の規定は、上記イからハの手続を経ていると相続税の徴収に支障を来すと認められる場合に、通常必要なイからハの手続を行うことなく、滞納処分に移行することを可能とするために設けられたものである。

2 相続税等の連帯納付義務の沿革

(1) 明治 38 年の相続税法の創設（相続税の連帯納付義務の創設）

相続税法は明治 38 年に創設されたが、同法にはその創設時から相続税の納付について連帯納付義務の規定が設けられていた。

当時の相続税法 22 条 4 項では、相続人が 2 人以上いる場合、各相続人は相続税の徴収金について連帯して納付する責任を負うと規定されていた。この規定は、相続人の 1 人が催告を受けても納付しない場合に、他の相続人がその事実があったことを知らなくても、その知らなかったことを理由に当該相続税の納付義務を免れることはできないとされ、各相続人はそれぞれ相続税の全額について連帯納付義務を負っており、相続人ごとに分割

(36) 通則法 38 条 1 項各号に規定する繰上請求に該当する事実とは、納税者の財産につき強制換価手続が開始されたとき（1 号）、納税者が死亡した場合において、その相続人が限定承認をしたとき（2 号）、法人である納税者が解散したとき（3 号）、その納める義務が信託財産責任負担債務である国税に係る信託が終了したとき（4 号）、納税者が納税管理人を定めないでこの法律の施行地に住所及び居所を有しないこととなる時（5 号）、納税者が偽りその他不正の行為により国税を免れ、若しくは免れようとし、若しくは国税の還付を受け、若しくは受けようとしたと認められるとき、又は納税者が国税の滞納処分の執行を免れ、若しくは免れようとしたと認められるとき（6 号）をいう。

して納付義務を負うものではないと解されていた⁽³⁷⁾。すなわち、各相続人は、遺産分割の内容にかかわらず、それぞれ相続税額全額について制限のない責任を負わされていた。

また、当時の相続税法施行規則 14 条では、相続税法が相続財産全体を課税の対象としていることを受けて、相続人が 2 人以上いる場合、相続税を納付する前に遺産分割を行っても、相続税は各相続人が連帯して納付することを要する旨を規定していた⁽³⁸⁾。

(2) 昭和 13 年の相続税法改正

昭和 13 年の相続税法の改正により、新たに納税義務者に関する規定が設けられ、相続人、受遺者等は、それぞれ相続により受けた利益に応じて相続税を納付すること、そして、当該相続税の納付について、相互に連帯して納付する義務を負う旨が規定された⁽³⁹⁾。この改正により、相続人、受遺者等は、相続税の納税義務を分割して納付することとなったが、その結

(37) 武田・前掲注(30)2754 頁では、当時の相続税法 22 条 4 項について「第 22 条 4 項は『相続人 2 人以上ナル場合ニ於テハ各相続人ハ前項ノ徴収金ニ付連帯納付ノ責ニ任ス』と定められたが、この規定は『相続人 2 人以上ナル場合ニ於テハ各相続人ハ前項ノ徴収金ニ付連帯納付ノ責ニ任スル旨ヲ規定セリ故ニ相続人ノ 1 人ノ催告ヲ受ケタルニ之ニ応セス他ノ相続人全ク之ヲ知ラサルモ其知ラサルヲ理由トシテ責ヲ免ルルヲ得ス而シテ茲ニ連帯納付ノ責ニ任ストハ其徴収金ノ全部ニ付キ各自カ納付ノ義務ヲ有シ分割納付ヲ許ササルヲ謂フ』と解されていた。」と述べられている。

(38) 武田・前掲注(30)2754 頁では、当時の相続税法施行規則 14 条について「同法施行規則第 14 条は『相続人 2 人以上ナル場合ニ於テ相続税納付前相続財産ノ分割ヲ為スモ相続税ハ各相続人連帯シテ之ヲ納付スルコトヲ要ス』と規定され、『本条ハ共同相続即チ遺産相続ノ場合ニ 2 人以上ノ相続人アルトキ各相続人ノ納税義務ハ其相続分ニ応シ分割スルヤ否ヤヲ定メタルモノナリ。我相続税法ハ相続財産全部ヲ直接ニ課税ノ目的トナスモノナルコトハ先ニ主法ノ註解ヲ為スニ当リ屢々説明セシ所ナリ本条ハ此ノ意味ヲ明シ各相続人ハ相続税納付前相続財産ノ分割ヲ為スモ相続税ハ各相続人連帯シテ全部ノ財産ニ対スル相続税ヲ納付セサルヘカラストヲ為セリ』と説かれていた。」と述べられている。

(39) 当時の改正後の相続税法第 10 条の 3 では「相続人（相続人 2 人以上ナルトキハ各相続人）、受遺者及第 3 条又ハ第 3 条ノ 2 ノ規定ニ依リ相続財産ノ価額ニ加算シタル贈与ヲ受ケタル者ハ課税価格中各自其ノ受ケタル利益ノ価額ノ占ムル割合ニ応シテ相続税ヲ納付スル義務アルモノトス但シ相続人ハ共同相続人、受遺者及第 3 条又ハ第 3 条ノ 2 ノ規定ニ依リ相続財産ノ価額ニ加算シタル贈与ヲ受ケタル者ノ納付スル相続税ニ付連帯納付ノ責ニ任ス」と規定していた。

果、相続税の徴収が困難となる場合が生ずるおそれがあること及び納税義務者間における税負担の公平が図られないこと等の理由から、連帯納付の規定を設けることにより納税義務者の責任を従前のものと同一にしようとしたものであると解せられている⁽⁴⁰⁾。

(3) 昭和 22 年の相続税法改正（贈与税の連帯納付義務の創設等）

昭和 22 年に相続税法の全文改正が行われ、この改正により相続税に加え、新たに贈与税が創設された。

改正後の相続税法 43 条は、「相続税について納税義務がある者が 2 人以上あるときは、各納税義務者の納付すべき相続税について、その受けた利益の価額を限度として、連帯納付の責に任ずる。」と規定し、それまでは各相続人がそれぞれ相続税全額について制限なく納付義務を負っていたところ、改正後は受けた利益の価額を限度とする有限責任に変更された。

また、相続税の補完的機能を有する贈与税が新設されたことに伴い、同法 44 条は、「受贈者は、贈与者の納付すべき贈与税について、贈与に因りその受けた利益の価額を限度として、連帯納付の責に任ずる。」と規定し、受贈者に連帯納付義務が負わされることとなった。当時の相続税は、遺産課税方式を採用していたため、財産の贈与者が贈与税の納税義務者とされており、その受贈者に連帯納付義務が負わされていた。

(4) 昭和 25 年の相続税法改正（シャープ税制による改正）

昭和 25 年のシャープ税制による相続税法の改正では、相続税の連帯納付義務の内容に変更はなかったものの、現在の相続税法 34 条 2 項から 4 項の内容が新たに追加された。

この昭和 25 年の改正では、相続税の課税方式が遺産課税方式から遺産取得課税方式に移行されたことを受けて、贈与税の納税義務者は贈与者から受贈者に変更され、そして、相続税法 34 条 4 項の贈与税の連帯納付義務を負う者は、それまでの受贈者から贈与者に変更されている⁽⁴¹⁾。このよ

(40) 武田・前掲注(30)2754 頁。

(41) 当時の相続税法 34 条 4 項は「財産を贈与した者は、当該贈与に因り財産を取得し

うに贈与者に連帯納付義務を負わせることとしたのは、贈与は相続財産の生前における前渡しであり、当該財産を保有していた贈与者は、本来担税力があると考えられていたことによる⁽⁴²⁾。

(5) 昭和 28 年・昭和 33 年・平成 15 年の相続税法改正

昭和 28 年の相続税法の改正により、昭和 25 年のシャープ税制によって導入された相続税の一生を通じた累積課税方式が廃止され、相続税の課税体系は、それ以前の相続税と贈与税の二本建てによるものとなったが、相続税等の連帯納付義務の内容について、この改正による変更はない。

昭和 33 年の相続税法の改正では、遺産取得課税方式から、同方式に遺産課税方式の内容を加味した折衷方式が採用されたが、遺産取得課税方式を基本とするところは変わらず、相続税等の連帯納付義務の基本的な内容について変更はない。

平成 15 年の相続税法の改正では、相続時精算課税制度の創設に伴い、相続税等の連帯納付義務について、同一の被相続人から相続時精算課税の適用を受ける財産を贈与により取得した者にも連帯納付義務が課されるなど所要の整備が行われたが、連帯納付義務の基本的な内容に変更はない。

(6) 平成 23 年の相続税法改正（連帯納付義務の徴収手続の整備等）

相続税については、自らの相続税を適正に納付していても、同一の相続に係る共同相続人の中に相続税を納付できない者がいる場合は、他の共同相続人がその相続税を納付しなければならない。

この相続税の連帯納付義務については、相当の期間にわたり、①当初の申告時に相続人等が連帯納付義務を十分に認識しておらず、また、他の相続人等の納税義務の履行状況が分からないため、連帯納付義務者にとっては、突然に納付を求められる場合があること、②連帯納付義務者が連帯納

た者の当該財産を取得した年分の相続税額に当該財産の価額が当該相続税の課税価格に算入された財産の価額のうちに占める割合を乗じて算出した金額に相当する相続税について、当該財産の価額に相当する金額を限度として、連帯納付の責に任ずる。」と規定していた。

(42) 武田・前掲注(30)2755 頁。

付義務を履行する時点では長期間が経過しており、既に多額の延滞税が加わっている場合もあること等の問題点が指摘されていた⁽⁴³⁾。

また、この問題について金子宏名誉教授は「他の相続人・受遺者または受贈者がその納税義務を履行しないため、連帯納付を要求されることになるかどうかは、必ずしも事前に予測できる事柄ではない。そのため、解釈論として、この規定に基づいて連帯納付義務者から租税を徴収する場合には、不意打ちを避けるために、その者に対し、納付すべき金額、納付の期限、納付の場所、その他必要な事項を記載した納付通知書による告知をしなければならないという主張が強くなされてきた。」と述べられている⁽⁴⁴⁾。

そこで、こうした問題に対処するため、平成 23 年度税制改正においては、相続税の連帯納付義務について次の 2 つの措置が講じられた。

イ 連帯納付義務者が連帯納付義務を履行する場合の延滞税を利子税に代える措置

相続税の連帯納付義務者が連帯納付義務を履行する場合、当該相続税の延滞税も併せて納付することとされている。しかしながら、この延滞税は本来の納税義務者の本税の履行遅滞により生じたもので、連帯納付義務者にその責任を負わせることは酷であると考えられるものである。

このため、平成 23 年度税制改正では、相続税の連帯納付義務者がその連帯納付義務を履行する場合には、履行遅滞の場合に納付する（遅延利息的性格を有する）「延滞税」に代えて、納期限後であっても履行遅滞の状態ではない場合に適用する（約定利息的性格を有する）「利子税」を納付することとしており、後者の方がより負担が少ないことから、連帯

(43) 斎須朋之（財務省主税局）ほか『改正税法のすべて[平成 23 年版]』425 頁（大蔵財務協会、2011）。

(44) 金子・前掲注(1)597 頁。高野幸大「共同相続人の連帯納付義務」租税判例百選[第 5 版]別冊ジュリスト 207 号 141 頁（2011）は、「法 34 条 1 項の連帯納付義務について固有の納税義務の確定行為とは別に確定手続を必要とすると解するか否かにかかわらず、学説の多くが、連帯納付義務者に対する不意打ちを避けることの必要性の観点から、共同相続人である連帯納付義務者に対する通知の必要性を説いている。」と述べられている。

納付義務者の負担を軽減するものとなっている。

なお、この延滞税に代えて利子税を納付する措置は、相続税本税の履行遅滞について、連帯納付義務者に帰責性がない部分に限り適用することとしているため、納付基準日（相続税法 34 条 6 項で規定する納付通知書が連帯納付義務者に発せられた日の翌日から 2 月を経過する日又は相続税法 34 条 8 項における督促がされた日のいずれか早い日をいう。）までの延滞税に適用することとされている⁽⁴⁵⁾。

ロ 連帯納付義務者に対して連帯納付義務の履行を求める場合の手續規定の整備

相続税の連帯納付義務については、先ほど述べたように、相続人等が連帯納付義務を十分に認識していない場合があり、また、他の相続人等の納税義務の履行状況が分からないため、連帯納付義務者にとっては、突然納付を求められる場合があるなど様々な問題が指摘されていた。

そこで、このような事態に対処するため、実務では、相続税の連帯納付義務者に対する情報提供等を行っていたところであるが、平成 23 年度の税制改正において、上記 1 (5) で説明した相続税の連帯納付義務に関する徴収手續(相続税法 34 条 5 項～8 項)が整備されたところである⁽⁴⁶⁾。

(7) 平成 24 年の相続税法改正（連帯納付義務の解除規定の整備等）

相続税の連帯納付義務については、上記(6)の平成 23 年度税制改正において、連帯納付義務者が連帯納付義務を履行する場合に納付する延滞税を

(45) 相続税法 51 条の 2 第 1 項。

(46) 平成 23 年度税制改正では、連帯納付義務の履行を求める徴収手續について、相続税法 34 条 5 項から 8 項までの規定のほか、相続税の納税義務者が延納又は物納の許可を申請する場合に、申請却下や延納不履行により将来的に連帯納付義務の履行を求められる可能性があることから、不意打ち防止のため、連帯納付義務がある旨の通知を発することとされていた。この規定については、平成 24 年度の税制改正で、連帯納付義務の履行請求は当該相続税の申告期限から 5 年以内に行う必要があること及び相続税の延納が許可された場合、その許可額に係る連帯納付義務を負わないとの規定が新設されたことから、相続後長期間経過してから連帯納付義務を追及されるといった不意打ちとなる懸念が低下したため、廃止されたと説明されている（吉沢浩二郎（財務省主税局）ほか『改正税法のすべて[平成 24 年版]』420 頁）。

より負担の少ない利子税に代える措置や連帯納付義務の履行を求める場合の徴収手続が整備されたところである。しかしながら、このような改正方針を示した平成 23 年度税制改正大綱の検討事項では、「相続税の連帯納付義務については、共同相続人による納税義務の履行の実態や租税の徴収確保の観点を踏まえ、そのあり方について幅広く検討を行います。」と記述されており、連帯納付義務については、引き続き制度の在り方について検討を行うこととされていた。

そして、平成 24 年度税制改正の審議過程では、①相続開始から長期間経過後に連帯納付義務を追及される事案も生じているという実態が確認され、また、②長期間経過後に連帯納付義務を追及することを強要する制度は、連帯納付義務者を長期間不安定な状況に陥らせ、「不意打ち」になるとの批判があること、③担保を提供の上で延納しているのに、担保価値の下落リスクを税務当局ではなく担保を提供した者以外の納税者が負うこととなっていること、④他方、同一の相続に起因する遺産の総額を基礎として計算される相続税について、他の共同相続人に対し連帯納付義務を全く追及しない場合には、租税債権が満足されず、財政負担（ひいては共同相続人以外の他の納税者の負担）となることといった論点を踏まえ、検討が行われた。その結果、相続税の連帯納付義務については、連帯納付義務者にとって過酷となるケースの発生を防止しつつ、一般納税者との公平を確保する観点から、申告期限から 5 年を経過した場合又は担保を提供して延納若しくは納税猶予の適用を受けた場合には、連帯納付義務を解除することとされたところである（相続税法 34 条 1 項ただし書）⁽⁴⁷⁾。

なお、本改正は、相続税の連帯納付義務（相続税法 34 条 1 項）についての見直しであり、連帯納付義務者の相続人に係る連帯納付義務（相続税法 34 条 2 項）、相続財産を贈与等により取得した者に係る連帯納付義務（相続税法 34 条 3 項）及び贈与税の連帯納付義務（相続税法 34 条 4 項）につ

(47) 吉沢浩二郎（財務省主税局）ほか『改正税法のすべて[平成 24 年版]』418 頁（大蔵財務協会、2012）。

いては、上記①から③の問題点が指摘されているという事情にないことから、本改正の対象とされていない⁽⁴⁸⁾。

第2節 連帯納付義務の意義及び性質

1 相続税等の連帯納付義務の意義

(1) 相続税の連帯納付義務の意義

税負担の公平は、適正な課税が行われるとともに、その課税された税額が確実に徴収されることによって実現する。

わが国の相続税は、前章でみたとおり、基本的には、相続税の総額を相続により取得した財産の額に応じて按分する遺産取得課税方式を採用しているが、この相続税の総額は、遺産が共同相続人間でどのように分割されてもほぼ等しい額になるという点で遺産課税方式の要素を加味したものとなっている。

このような課税方式を採る理由は、相続税軽減のための遺産の仮装分割を防止し、遺産分割が困難な農業用資産等を相続した場合に相対的に重く

(48) 吉沢ほか・前掲注(47)420頁。金子・前掲注(1)598頁。東京地判平 25.3.21 税資徴収関係判決順号 25-11 は、相続税等の連帯納付義務に関する平成 23 年度及び平成 24 年度税制改正の背景について「本件各税制改正により相続税の連帯納付義務に関して改正がされた背景には、相続税の延納期間は最長で 20 年であるため、他の共同相続人が延納許可を受けたときは、相続税の当初の法定納期限から相当長期間経過後に滞納者に係る未納相続税の連帯納付義務を追及されることがあり、共同相続の相続人を長期にわたり不安定な状態に置くことになることや、担保を提供した上で延納がされたにもかかわらず、担保価値の下落というリスクを課税当局ではなく、担保提供者以外の納税義務者（連帯納付義務者）に負担させることになるといった批判がされていたことがあり、他方、同一の相続に起因する遺産の総額を基礎として計算される相続税について、他の共同相続人に対して連帯納付義務を全く追及しないとした場合には租税債権が満足されず、財政負担となることなどを踏まえ、相続税の連帯納付義務者にとって過度に重い負担が課されることを防止しつつ、一般納税者との公平を確保するという観点から…（中略）…改正がされたことが認められる。これに対し、贈与税の連帯納付義務については、贈与税の延納の最長期間は 5 年であるため（相続税法 38 条 3 項参照）、相続税の場合と異なり、相当長期間経過後に連帯納付義務を追及されるという問題は生じないことなどが考慮されて、本件各税制改正の中では改正の対象とはされなかったものと考えられる。」と判示している。

なっていた相続税負担の軽減を図るためであり、相続税の課税の面では、相続人間に公平な負担を負わせるための仕組みになっているとみることができる。

しかしながら、その徴収の面では、相続税の納付の引当てとなっていた相続財産⁽⁴⁹⁾が共同相続人等に分割され、その納税義務が各人別に限定されてしまうと、共同相続人等の中に無資力者がいた場合には、相続税債権の満足が得られなくなるおそれがあるため、結果として、相続人間の実質的な税負担の公平が保てない場合が生じ得る。

そこで、このような事態を招かないよう、共同相続人等が相互に連帯して相続税の納付責任を負う相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の制度が設けられている。このように、相続税の連帯納付義務の意義は、相続税の徴収の確保を図ることにあるとみることができ、学説⁽⁵⁰⁾、裁判例⁽⁵¹⁾ともに多数説となっている⁽⁵²⁾。

-
- (49) 相続税は、相続の開始により、被相続人から相続人へ移転する財産を捉えて課税を行うものであり、その相続税の納付は、課税の対象となった相続財産が引当てとなるものである。
- (50) 金子・前掲注(1)595 頁。北野ほか・前掲注(7)366 頁。水野忠恒『大系租税法』700 頁（中央経済社、2015）では、相続税の連帯納付義務について「実質的には、相続税の納税義務の履行を確保するために設けられているものと考えられる。」と述べられている。
- (51) 相続税の連帯納付義務の意義を相続税の徴収の確保を図るためとした裁判例として、最判昭 55.7.1 民集 34・4・535 頁、大阪地判平 13.4.19 裁判所ウェブサイト、金沢地判平 15.9.8 判タ 1180・201 頁、名古屋高金沢支判平 17.9.21 訟月 52・8・2537 頁、東京高判平 20.6.25 訟月 55・4・1985 頁、東京高判平 23.10.26 裁判所ウェブサイトほか多数あり。
- (52) 東京高判平 11.2.25 公刊物未登載は、控訴人が本来の納税義務者が相続税法 34 条 1 項適用の前提となる無資力者に該当しないため、同条項の適用はないと主張したことに対し「現行の相続税法は、相続財産について複数の相続人等がいる場合にも、遺産全体の額を基に相続税額を算出するという方式（遺産税方式）を採用した上で、各相続した各人ごとに税額を算出するという遺産取得方式を採用している。このような遺産取得方式に伴う徴収面での公平を保つために設けられたのが相続税法三四条一項であり、同条項は、共同相続人中に無資力者が生じた場合など当該相続人等のみでは相続税債権の満足が得られなくなる虞れがあることから、これに備えるために、各相続人ら固有の相続税の納税義務の確定という事実に対応して連帯納付義務が生じるとするものであって、同条項による連帯納付義務は、相続人らの固有の相続税の納税義務の確定という事実に対応して法律上当然に発生し、確定するものであって、他の

そして、このような制度の意義に加え、相続税法 34 条の規定が、相続税法の賦課関係部分ではなく、徴収関係部分に配置されていることから、この規定は、課税の根拠規定ではなく（従って、相続税法 34 条には連帯納付義務の成立や確定についての規定は存在せず）、既に課税された税額の徴収の確保を図るための規定である（従って、相続税法 34 条は徴収のために必要な連帯納付義務の対象者やその責任の範囲を規定している）と考えることが相当である⁽⁵³⁾。このように相続税の徴収が確保されることにより、課税及び徴収の面で、冒頭で述べた税負担の公平が図られることとなる。

なお、学説の中には、この意義について、租税は本来の納税義務を負う者が履行すべきであるが、これらの者に納付の義務を限定すると租税の徴収確保の上で適当でない場合があり、相続税について、他の共同相続人に連帯納付義務を追及しない場合には、租税債権が満足されず、共同相続人以外の一般の納税者の負担になること等から、本来の納税義務者以外の者に納付義務を課すこととしている⁽⁵⁴⁾とするものもあるが、この説も相続税の徴収の確保により税負担の公平を図ることを目的とするものであり、実質的に上記の説と同じものとみることができる。

(2) 贈与税の連帯納付義務の意義

贈与税の本来の納税義務者は、財産の贈与を受けた受贈者であるが、一般に、贈与は、相応の資力を有する贈与者から、必要な資力が不足してい

共同相続人に対する連帯納付義務についてその共同相続人が実際に資力を有していたか否かは、同条項を適用する上での要件ではない。」と判示している。

(53) 時岡泰『最高裁判所判例解説民事篇 昭和 55 年度』224 頁（法曹会）では、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務について、「同条項の趣旨からみると、同条項は、課税の根拠規定ではなく、既に課税された税額の徴収確保のための規定であるといえる（同条二項ないし四項も同様である。）。また、条文の構成・配列よりみても、同法は、第一章総則、第二章課税価格、税率、控除を規定し、第三章財産の評価を経て、第四章に申告及び納付と題し、二七条から三二条まで申告及び更正の請求の規定を置き、三三条に納付の基本規定を置いたうえ、三四条に連帯納付の規定を置いている。この配列からみると、三二条までは賦課に関する規定、三三条と三四条は徴収に関する規定ということができよう。」と述べられている。

(54) 武田・前掲注(30)2753 頁

る受贈者に行われることが多く、贈与税の納税義務者をこのような受贈者に限定してしまうと、受贈者が贈与財産を費消し無資力である場合には、贈与税債権の満足が得られなくなるおそれがある。

既にみたように、贈与税は、生前贈与を利用した相続税の負担回避を防止するために創設されたものであり、相続税の補完税としての機能を有するものである。このため、贈与税が適切に徴収されない場合、相続税の補完税としての機能に支障をきたすこととなり、税負担の公平が図られないこととなる。

そこで、このような事態を招かないよう、財産を贈与した者が当該贈与に係る贈与税の納付責任を負う相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務の制度が設けられている。このように、贈与税の連帯納付義務は、相続税の連帯納付義務と同様に、贈与税の徴収を確保することにある^{(55) (56)}。

2 相続税等の連帯納付義務の性質

相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務は、相続税の納付について、同一の被相続人から財産を取得した全ての者に自らが納付すべき相続税と他の相続人

(55) 武田・前掲注(30)2764 頁では、相続税法 34 条 4 項の贈与税の連帯納付義務の趣旨について「贈与税が相続税の補完税として機能するものであり、贈与税の満足が得られないということは贈与形式による相続税の回避を防止しようとする補完税の目的が達せられず、租税負担の公平が図れない。また、受贈者だけを贈与税の納付をする者に限定してしまうことは、贈与税の満足が得られないことが予想される。このため、本項の規定が設けられたものである。」と述べられている。

(56) 贈与税の連帯納付義務の意義を贈与税の徴収の確保を図るためとした裁判例として、静岡地判平 19.11.30 裁判所ウェブサイト、東京高判平 20.8.28 裁判所ウェブサイト、神戸地判平 23.11.16 税資徴収関係判決順号 23-63、大阪高判平 24.6.28 税資徴収関係判決順号 24-36、東京地判平 24.7.10 税資 262・順号 11994、東京地判平 25.3.21 税資徴収関係判決順号 25-11。また、大阪高判平 28.3.4 は、贈与税の連帯納付義務の意義について「贈与税は、贈与によって相続財産を減少させ相続税を回避することを封ずる必要から創設された租税であり、租税徴収の観点からみれば、贈与による相続税の減少を補完する役割を果たす。そして、相続税法は、贈与者が、通常、受贈者との間に密接な人間関係を有し、かつ、相応の資力も有することに鑑み、贈与税の徴収を容易かつ確実なものとし、贈与税の納税者相互間で徴税に不公平が生じないようにすることを目的として、贈与者に対しても連帯納付義務を課している。」と判示している。

等が納付すべき相続税を、相続により受けた利益の限度で、相互に連帯して納付する責任を負わせるものである。このような相続税の連帯納付義務については、相続税の徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であるとされている⁽⁵⁷⁾。

また、同条4項の連帯納付義務は、贈与税について、財産の贈与者は、その受贈者の贈与税の金額のうち、贈与した財産に対応する部分について、当該贈与した財産の価額を限度として、連帯して納付する責任を負わせるものである。この贈与税の連帯納付義務については、贈与税の徴収の確保を図るため、贈与者に課した特別の責任であるとされている⁽⁵⁸⁾。

このように相続税等の連帯納付義務は、相続税等の徴収の確保を図るため、連帯納付義務者に課した特別の責任であるとみることができる。

以下では、この相続税等の連帯納付義務がどのような性質を有しているかについて考察を行う。

(1) 相続税等の連帯納付義務に類似する制度

相続税等の連帯納付義務は、本来の納税義務者以外の者に納付義務を負わせるものであるが、これに類似する制度として、納税保証人の納付義務（通則法50条6号）及び第二次納税義務（徴収法32条以下）の制度がある。また、通則法8条は国税の連帯納付義務について民法の連帯債務に関する規定が準用されることを通則的に定めたものであるが、文言的に類似する相続税法34条の連帯納付義務との関係を整理する必要がある。

イ 納税保証人の納付義務

納税保証人とは、租税の納税緩和措置（納税の猶予等）を適用する場

(57) このように判示した裁判例として、最判昭55.7.1民集34・4・535頁、大阪地判平13.4.19裁判所ウェブサイト、金沢地判平15.9.8判タ1180・201頁、名古屋高金沢支判平17.9.21訟月52・8・2537頁、東京高判平20.6.25訟月55・4・1985頁、東京高判平23.10.26裁判所ウェブサイトほか多数あり。

(58) このように判示した裁判例として、静岡地判平19.11.30裁判所ウェブサイト、東京高判平20.8.28裁判所ウェブサイト、神戸地判平23.11.16税資徴収関係判決順号23-63、大阪高判平24.6.28税資徴収関係判決順号24-36、東京地判平24.7.10税資262・順号11994がある。

合等の条件として、納税義務者から提供される担保の一つであり、その納付義務は、租税債権の徴収の確保を目的とするものである。

この納税保証人から保証した滞納国税を徴収する場合は、その納税保証人に対し納付通知書による告知をしなければならない(通則法 50 条 2 項)。

そして、納税保証人の財産に対して滞納処分を執行する場合は、滞納者(本来の納税義務者)の財産を換価した後でなければ、その換価処分を行うことはできないとされている(通則法 50 条 4 項)。すなわち、納税保証人の納付義務(保証債務)は補充性を有しており、その旨を定めた規定が明示的に置かれているところである。

また、納税保証人の保証債務は主たる債務に対し付従性を有する。具体的には、納税保証人の保証債務について、保証人がその義務を履行した場合は、滞納者の納税義務もその履行があった部分について常に消滅する。逆に滞納者がその義務を履行した場合は、その履行した額がその納税義務の全部であるときは、納税保証人の保証債務も消滅するが、その履行した額が一部であるときは、その一部履行後の滞納者の納付すべき税額が納税保証人の納付すべきであった税額より小さくなるときに限って、その小さくなる範囲内において納税保証人の納付義務が消滅する⁽⁵⁹⁾。また、滞納者に対する履行の請求その他の事由による時効中断の効力は、納税保証人に対してもその効力を生ずる(民法 457 条⁽⁶⁰⁾)。

ロ 第二次納税義務制度

第二次納税義務とは、納税義務者が租税を滞納した場合において、納税義務者の財産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、形式的には財産が第三者に帰属しているとはいえ、実質的にはこれを否認して、納税義務者にその財産が

(59) 荒井勇ほか編『国税通則法精解[15版]』591頁(大蔵財務協会、2016)。

(60) 民法 457 条 1 項は、「主たる債務者に対する履行の請求その他の事由による時効の中断は、保証人に対しても、その効力を生ずる。」と規定する。

帰属していると認めても公平を失しないような場合に、その形式的な財産帰属を否認して、私法秩序をみだすことを避けつつ、その形式的に財産が帰属している第三者に対し補充的、第二次的に納税義務者の納税義務を負担させることにより租税徴収の確保を図ろうとする制度である⁽⁶¹⁾。すなわち、本来の納税義務者から租税の全部又は一部を徴収することが不可能であると認められる場合に、それと人的・物的に特殊の関係にある者を第二次納税義務者とし、これに本来の納税義務者の納税義務に代わる義務を負担させることによって、租税の徴収確保を図ることを目的とする制度である⁽⁶²⁾。

この第二次納税義務者から徴収しようとする場合は、第二次納税義務者に対して納付通知書により告知をしなければならない(徴収法 32 条 1 項)。

また、第二次納税義務の各規定⁽⁶³⁾では、全て、滞納者(本来の納税義務者)の財産等について、滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合との要件が付されていること、そして、第二次納税義務者の財産の換価は、その財産が著しく減少するおそれがあるときを除き、滞納者の財産を換価した後でなければ行うことができないとされていること(徴収法 32 条 4 項)からすると、第二次納税義務は補充性を有しており、その旨を定めた規定が明示的に置かれているとみることができる。

さらに、第二次納税義務は、本来の納税義務に代わるものであるから、本来の納税義務が納付・免除等によって消滅した場合は、第二次納税義

(61) 大阪高判昭 48.11.8 行裁例集 24・11-12・1227 頁。

(62) 金子・前掲注(1)152 頁。

(63) 無限責任社員の第二次納税義務(徴収法 33 条)、清算人等の第二次納税義務(徴収法 34 条)、同族会社の第二次納税義務(徴収法 35 条)、実質課税額等の第二次納税義務(徴収法 36 条)、共同的な事業者の第二次納税義務(徴収法 37 条)、事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務(徴収法 38 条)、無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務(徴収法 39 条)。

務も当然に消滅する⁽⁶⁴⁾など付従性を有しており、原則として、本来の納税義務について生じた効力は、第二次納税義務にも及ぶこととなる。このため、本来の納税義務について時効中断の効果が生じれば、第二次納税義務にもその効果は及ぶこととなる⁽⁶⁵⁾。

ハ 通則法 8 条の連帯納税義務

通則法 8 条は、「国税に関する法律の規定により国税を連帯して納付する義務については、民法第 432 条から第 434 条まで、第 437 条及び第 439 条から第 444 条まで（連帯債務の効力等）の規定を準用する。」と規定し、国税の連帯納付義務について民法の連帯債務に関する規定が準用されることを通則的に定めている（以下通則法 8 条の規定により国税を連帯して納付する義務を「連帯納税義務」という。）。この規定に定める連帯納税義務は、複数の者が連帯して 1 つの納税義務を負担する場合に適用されるものであり、国税では、①通則法 9 条の規定による共有物、共同事業又は該事業に属する財産に係る国税の連帯納税義務、②徴収法 33 条の規定による第二次納税義務が課された国税についての無限責任社員の連帯納税義務、③自動車重量税法 4 条の規定による自動車検査証の交付等を受ける者等が 2 人以上ある場合の自動車重量税の連帯納税義務、④登録免許税法 3 条の規定による登記等を受ける者が 2 人以上ある場合の登録免許税の連帯納税義務、⑤印紙税法 3 条 2 項の規定による一の課税文書を 2 人以上の者が共同して作成した場合の印紙税とその過怠税の連帯納税義務、⑥貨物の輸入者の住所、居所が明らかでない場合等における輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律 20 条の規定による通関業者の連帯納税義務が該当する。

(64) 金子・前掲注(1)158 頁。

(65) 大阪高判昭 48.11.8 行裁例集 24・11-12・1227 頁は、第二次納税義務の付従性及び補充性について、「第二次納税義務者の納税義務は主たる納税義務者のそれとは法律上別個のものであるが、主たる納税義務に対し付従性（主たる納税義務について生じた消滅変更の効力が原則として第二次納税義務に及ぶ）と補充性（主たる納税義務の履行がない場合に限って、第二次的に履行の責任を負う）を有するものと解するのが相当である。」と判示している。

この連帯納税義務の適用については、民法の連帯債務の規定が準用されるが、その準用に当たっては、私法上の契約に基づく債務に関する民法の規定を公法上の債務に当てはめて適用することから、国税の特質を考慮して、その一部は準用せず、また、若干の修正を加える必要も生じているところであり⁽⁶⁶⁾、その主な内容は次のとおりとなる。

同一の租税債務について、連帯納税義務者から徴収する場合は、連帯納税義務者の一人に対し、又は同時に若しくは順次に全ての納税義務者に対して、全部又は一部の履行を求めることができる(民法 432 条準用)。これは、民法の連帯債務の性質が、債務者の数に応じた複数の独立した債務であり、すなわち、国税の連帯納税義務は、各納税義務者が別個独立の国税の納税義務を負担するものであって、その共同の連関を有する面に着目して連帯債務とされているのであり、その成立原因については、各人をそれぞれ納税義務者として個別的に取り扱うことが本来の姿であることによる⁽⁶⁷⁾。各納税義務者の連帯納税義務相互には、保証債務のような主たる債務や従たる債務のような性質はなく、したがって連帯納税義務は補充性を有していない。

このような連帯納税義務については、〔1〕連帯納税義務者の一人に対する納税の告知及び督促が、履行の請求として他の連帯納税義務者全員に対してその効力が及ぶ場合(民法 434 条準用)、〔2〕連帯納税義務者の一人に対して国税の納付義務の免除があったときに、免除を受けた納税者の負担部分⁽⁶⁸⁾について、他の連帯納税義務者もその国税の連帯納税義務を免除される場合(民法 437 条準用)、〔3〕連帯納税義務者の一人のために国税の徴収権の消滅時効が完成したときに、その者の負担部分

(66) 荒井ほか・前掲注(59)192 頁。

(67) 荒井ほか・前掲注(59)192 頁。

(68) 荒井ほか・前掲注(59)193 頁では、負担部分について、「共有物についての持分(民法 253 条、250 条)、共同事業についての損益分配割合(民法 674 条、675 条。これらが明らかでないときは、平等として一応扱うことができる。)等により、当該納税義務者の負担に属するものとして算出される税額の部分をいう。」と述べられている。

について、他の連帯納税義務者もその義務を免れる場合（民法 439 条準用）、そして、明文の規定はないが、〔4〕連帯納税義務者の一人がした納付の効果が、他の連帯納税義務者全員に及び、その納付があった範囲において全員の連帯納税義務が消滅する場合を除いて、連帯納税義務者の一人について生じた事由は、他の連帯納税義務者に対してその効力を生じない（民法 440 条準用）。

したがって、上記の〔1〕から〔4〕の場合を除き、連帯納税義務は付従性を有することはなく、例えば、連帯納税義務者の一人について生じた時効中断の効力は、他の連帯納税義務者には及ばないこととなる。

（2）相続税等の連帯納付義務と補充性

相続税法 34 条 1 項及び 4 項で規定する「連帯納付の責めに任ずる」との文言からすると、相続税等の連帯納付義務に補充性はなく、本来の納税義務者又はその連帯納付義務者のいずれから徴収することも可能であるようにみえる。

また、本来の納税義務者以外の者に納付義務を負わせるという点で相続税等の連帯納付義務と類似する納税保証人の納付義務及び第二次納税義務は、上記（1）イ及びロのとおり、条文上、補充性を有することを明示的に規定している。しかしながら、相続税等の連帯納付義務には、補充性を定めた規定が置かれていないことからすると、この連帯納付義務には補充性はないと解するのが相当であり⁽⁶⁹⁾、本来の納税義務者からの徴収状況にかかわらず、連帯納付義務者に対し、当該義務の履行を求めることができ

(69) 相続税等の連帯納付義務に補充性はないと判示した裁判例として、東京地判平 10.5.28 判タ 1016・121 頁、東京高判平 11.2.25 公刊物未登載、大阪地判平 13.4.19 裁判所ウェブサイト、大阪地判平 13.5.25 訟月 48・8・2035 頁、大阪地判平 13.6.21 裁判所ウェブサイト、大阪高判平 14.2.15 裁判所ウェブサイト、金沢地判平 14.2.18 訟月 52・8・2565 頁、大阪地判平 15.1.24 公刊物未登載、大阪高判平 16.2.20 公刊物未登載、名古屋高金沢支判平 17.9.21 訟月 52・8・2537 頁、静岡地判平 19.11.30 裁判所ウェブサイト、大阪地判平 19.12.13 判タ 1269・169 頁、東京高判平 20.8.28 裁判所ウェブサイト、東京地判平 21.11.27 税資徴収関係判決順号 21-48 がある。

ると考えられる⁽⁷⁰⁾。

この相続税等の連帯納付義務の補充性に関する裁判例として特徴的なものを概観する。

名古屋高金沢支判平 17.9.21 訟月 52・8・2537 頁は、控訴人らの「連帯納付義務の補充性の有無とは関係なく、本来の納税義務者から徴収できるのであれば、同人から徴収すべきである」との主張に対して、「国税当局において本来の納税義務者からの徴収の現実性を常に正確に把握できるとは限らないのであり、また、既に説示したとおり、相続税の徴収を確保するため、相互に各相続人等に特別の責任を課した法の趣旨に照らしても、本来の納税義務者から徴収できるのに、これをしなかったとの一事をもって違法の評価を受けるものではないというべきである。」と判示し、控訴人らの主張を退けている。

また、東京高判平 11.2.25 公刊物未登載は、控訴人の「相続税の徴収実務においては、まず本来の納税義務者から相続税を徴収し、その全部又は一部を徴収できない場合に限って、相続税の連帯納付義務者に対して納付を督促し滞納処分を行うという取扱いが慣習法たる行政先例法として成立している」との主張に対して、「慣習法たる行政先例法が、租税法の法源となり得るかについては、それ自体問題となるところであり、仮にその点をおいたとしても、法三四条一項の連帯納付義務について、右規定の文理を離れ、第二次納税義務ないしは納税保証債務（通則法五〇条六号参照）と同様の補充性を認める取扱いが慣習法たる行政先例法として成立していると認めるに足りる証拠は存しない。」と判示し、控訴人の主張を退けている。

さらに、連帯納付義務の補充性と徴収権の濫用について、東京高判平 20.4.30 訟月 55・4・1952 頁は、控訴人の「国税当局の怠慢によって本来

(70) 大阪高判平 14.2.15 裁判所ウェブサイトは、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の補充性について、「相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務については、保証人や第二次納税義務者の場合（通則法 52 条 4 項、5 項、徴収法 32 条 4 項）とは異なり、補充性を認める規定を全く設けていないから、補充性はないものと解するのが相当である」と判示している。

の納税義務者であるAから相続税を徴収できなくなったのであるから、控訴人に対し本件連帯納付義務に係る国税の徴収権を行使することは許されない」との主張に対して、「相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務については、補充性がなく、第 2 次納税義務のように、本来納税義務者に対する滞納処分を執行しても徴収すべき額に不足すると認められる場合に限って納税義務を負担するものではないことを考えると、仮に国税当局において本来の納税義務者に対する滞納処分等の徴収手続を適正に行っていれば本来の納税義務者から滞納に係る相続税を徴収することが可能であったにもかかわらず、国税当局がその徴収手続を怠った結果本来の納税義務者から上記相続税を徴収することができなくなったという事実があったとしても、そのことにより直ちに、控訴人に対し連帯納付義務の履行を求めて徴収手続を進めたことが徴収権の濫用になるとはいえないというべきである。」と判示し、控訴人の主張を退けている。

そして、上記のようなケースにおいて、徴収権の濫用が認定され得る場合として、名古屋高金沢支判平 17.9.21 訟月 52・8・2537 頁は、「単に、国税当局において本来の納税義務者から相続税の徴収を怠ったというにとどまらず、本来の納税義務者が現に十分な財産を有し、同人から滞納に係る相続税を徴収することが極めて容易であるにもかかわらず、国税当局が同人又は第三者の利益を図る目的をもって恣意的に同相続税の徴収を行わず、法 34 条 1 項に基づき、他の相続人等に対して滞納処分を執行したというような場合には、他の相続人等に連帯納付義務の履行を求めることが形式的には租税法規に適合するものであっても、正義公平の観点からみて信義則違反あるいは国税徴収権の濫用に当たると評価すべき場合もあり得ないわけではない。」と判示している⁽⁷¹⁾。

(71) 相続税等の連帯納付義務の履行請求が徴収権の濫用に当たる場合について、本裁判例と同様に判示した裁判例として、東京地判平 10.5.28 判タ 1016・121 頁、東京高判平 11.2.25 公刊物未登載、大阪地判平 13.4.19 裁判所ウェブサイト、東京地判平 21.7.24 税資徴収関係判決順号 21-27、東京地判平 21.11.27 税資徴収関係判決順号 21-48、大阪地判平 22.12.1 税資徴収関係判決順号 22-58、大阪高判平 23.4.27 税資徴

(3) 相続税等の連帯納付義務と付従性

相続税法 34 条の連帯納付義務は、相続税等の徴収の確保、すなわち本来の納税義務を担保するために課される特別の責任である。このような担保的機能を有する連帯納付義務について、本来の納税義務に生じた時効中断の効果が及ばないとした場合、担保であるはずの連帯納付義務が単独で消滅する可能性が生じることとなる。しかしながら、連帯納付義務は、本来の納税義務が消滅しない限り、これを担保するため存続すべきものと考えられることから、相続税等の連帯納付義務は、本来の納税義務に対して付従性を有すると考えることが相当である。

また、この連帯納付義務は、本来の納税義務者以外の者に納税義務を負わせること、そして、本来の納税義務の徴収の確保を目的とする点で、納税保証人の納付義務や第二次納税義務と類似するものである。この納税保証人の納付義務や第二次納税義務が、本来の納税義務との関係において付従性を有することからしても、相続税等の連帯納付義務は、付従性を有すると解することが相当である。

このように相続税等の連帯納付義務は、本来の納税義務に対して付従性を有しており、本来の納税義務について生じた時効中断の効力は、その連帯納付義務に対しても効力を生じることとなる⁽⁷²⁾。

(4) 相続税等の連帯納付義務と国税通則法 8 条との関係

相続税等の連帯納付義務は、自らが負担すべき固有の納税義務とは別に、他の相続人等の納税義務について、相続等により受けた利益の額（贈与税の場合は贈与した財産の価額）を限度として、その責任を負うものである。

他方、通則法 8 条が適用される連帯納付義務は、民法の連帯債務の規定が準用されるもので、その性質は、上記（1）のハのとおり、債務者の数

収関係判決順号 23-28、東京地判平 25.3.21 税資徴収関係判決順号 25-11 がある。

(72) 相続税等の連帯納付義務は本来の納税義務に対して付従性を有していると判示した裁判例として、大阪地判平 13.4.19 裁判所ウェブサイト、大阪地判平 13.5.25 訟月 48・8・2035 頁、大阪地判平 13.6.21 裁判所ウェブサイト、東京地判平 21.11.27 税資徴収関係判決順号 21-48 がある。

に応じた複数の独立した債務であり、各納税義務者は、別個独立の国税の納税義務を制限なく負担するものである。

この両者を比較すると、相続税等の連帯納付義務が相続等により受けた利益等を限度として納付責任を負うのに対し、通則法 8 条の連帯納税義務は、各納税義務者が、それぞれ同一の国税に係る納付すべき税額の全額について制限なく責任を負うものである。

また、相続税等の連帯納付義務が、本来の納税義務の徴収の確保を図るための特別の責任とされているのに対し、通則法 8 条の連帯納税義務は、本来の納税義務そのものである。

以上によれば、相続税等の連帯納付義務は、通則法 8 条の連帯納税義務とその性質を異にするものというべきであり⁽⁷³⁾、したがって、相続税等の連帯納付義務について、通則法 8 条をそのまま適用することは適当でないと考えられる⁽⁷⁴⁾。

(5) 本来の納税義務と連帯納付義務との関係

上記の(1)から(4)によれば、相続税等の連帯納付義務は、本来の

(73) 東京高判平 23.10.26 裁判所ウェブサイトは、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務と通則法 8 条との関係について、「相続税法 34 条 1 項の趣旨及び『連帯納付』という文言に照らせば、同項に規定する相続人等の連帯納付義務は、国税通則法 8 条にいう『国税に関する法律の規定により国税を連帯して納付する義務』に該当するものと解され、同条により連帯債務に関する民法 440 条の規定もそのまま準用されるようにも考えられるところである。しかしながら、国税通則法 8 条は、国税の連帯納付義務について民法の連帯債務に関する規定が準用されることを通則的に定めたものであるところ、民法上の個別の規定の準用の当否は、当該国税の性質や当該連帯納付義務が課されている理由を考慮して個別に判断すべきである。そして、相続税法 34 条 1 項の規定する連帯納付義務は、自らが負担すべき固有の納税義務のほかに負う特別の責任であり、各相続人等に対して当該相続等により受けた利益の価額に相当する金額を限度として連帯納付義務を負担させることによって、事実上、財団としての相続財産を相続税徴収の対象とするのと類似の機能を果たすことを意図している点で、民法上の連帯債務と性質を異にするものというべきである。」と判示している。

(74) 金子・前掲注(1)595 頁は、相続税等の連帯納付義務について、通則法 8 条の連帯納税義務とは異なる旨を述べられている。また、北野ほか・前掲注(7)366 頁では、相続税法 34 条について、「連帯納付義務者は、主たる納税義務者ではない。あくまでも遺産取得課税方式の下における連帯納付義務は、徴税確保の観点から政策的に設けられた規定であり、主たる納税義務の補完的な規定である。それは、主たる納付義務に対して従たる関係にあることから、連帯債務と同質のものではない」と述べられている。

納税義務に対して、補充性はなく、付従性があると認められる。

また、相続税等の連帯納付義務は、相続税法 34 条 1 項及び 4 項の「連帯納付の責めに任ずる」との文言からすると、通則法 8 条の連帯納税義務に該当し、民法の連帯債務の規定が準用されるようにもみえるところである。しかしながら、通則法 8 条は、国税の連帯納税義務について、民法の連帯債務の規定が準用されることを通則的に定めたものであり、民法上の個別の規定の準用の可否は、当該国税の性質や当該連帯納付義務が課されている理由を考慮して個別に判断すべきものと考えられる⁽⁷⁵⁾。そして、相続税等の連帯納付義務は、本来の納税義務の徴収の確保を目的とした特別の責任であり、相続等により受けた利益の額等を限度として納付責任を負うのに対し、通則法 8 条の連帯納税義務は、本来の納税義務そのものであり、各納税義務者が、それぞれ同一の国税に係る納付すべき税額の全額について制限なく責任を負うことから、相続税等の連帯納付義務は、通則法 8 条の連帯納税義務、すなわち、民法上の連帯債務とその性質を異にするものというべきである。

さらに、相続税等の連帯納付義務は、本来は納税義務のない他の相続人等の納税義務を負担するものであり、相続税等の徴収を確保するために内部的な負担部分のない債務を特別の法的な責任として負担させるものである。

このような相続税等の連帯納付義務の性質に照らすと、相続税等の本来の納税義務者が負担する納税義務と連帯納付義務の関係は、民法上の主たる債務と連帯保証債務の関係に類似するもの⁽⁷⁶⁾であり、連帯納付義務は本

(75) 「準用」とはある事柄に関する法規を、別の事柄に対して必要な修正を加えて適用することを意味するものである。本件については、東京高判平 20.6.25 訟月 55・4・1985 頁及び東京高判平 23.10.26 裁判所ウェブサイト参照。

(76) このように判示した裁判例として、大阪地判平 13.4.19 裁判所ウェブサイト、大阪地判平 13.5.25 訟月 48・8・2035 頁、大阪高判平 14.2.15 裁判所ウェブサイト、東京地判平 19.11.9 訟月 55・4・1967 頁、東京地判平 19.12.12 訟月 55・4・1988 頁、東京高判平 20.4.30 訟月 55・4・1952 頁、東京高判平 20.6.25 訟月 55・4・1985 頁、東京地判平 23.3.23 裁判所ウェブサイト、東京高判平 23.10.26 裁判所ウェブサイト、

来の納税義務を担保するために課される特別の責任であると解することが相当である。

なお、本来の納税義務者に生じた時効中断の効力が連帯納付義務者に及ぶか否かが争われた事例で、控訴人が相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務については、通則法 8 条の規定が準用する民法 440 条⁽⁷⁷⁾の規定により、時効中断の効力は連帯納付義務に及ばず、当該連帯納付義務は時効消滅していると主張したことに対して、東京高裁は、上記の連帯納付義務が民法上の連帯保証債務に類似することに照らし、「このような納付義務の性質に照らすと、連帯保証について定める民法 458 条が同法 434 条から 440 条までの規定を準用しているにもかかわらず、連帯保証債務の時効の中断に関しては、同法 440 条が準用されず、同法 457 条 1 項⁽⁷⁸⁾が適用されると解されているのと同様に、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の時効の中断に関しては、民法 440 条は準用されず、むしろ保証債務の時効の中断に関する民法 457 条 1 項が適用されると解するのが相当である。したがって、本来の納税義務者に対する履行の請求その他の事由による時効の中断は、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務者に対してもその効力を生ずるものと解される。」と判示し⁽⁷⁹⁾、相続税等の連帯納付義務の連帯保証債務に類似した性質から、本来の納税義務者に生じた時効中断の効果について、通則法 8 条が準用する民法 440 条の適用がないことを明らかにしている。

3 相続税と贈与税の連帯納付義務の同一性

第 1 章第 2 節のとおり、贈与税は生前贈与による相続税回避を防止するために創設されたものであり、相続税の補完税としての機能を有している。こ

東京地判平 24.7.10 税資 262・順号 11994 がある。

(77) 民法 440 条は、「第四百三十四条から前条までに規定する場合を除き、連帯債務者の一人について生じた事由は、他の連帯債務者に対してその効力を生じない。」と規定している。

(78) 民法 457 条 1 項は、「主たる債務者に対する履行の請求その他の事由による時効の中断は、保証人に対しても、その効力を生ずる。」と規定している。

(79) 東京高判平 20.4.30 訟月 55・4・1952 頁参照。

のように密接な関係を有する相続税と贈与税は、いずれも相続税法という一つの法律の中で規定されており、共通の取扱いを受ける場合が少なくないとされている。

相続税及び贈与税の連帯納付義務は、両者とも相続税法 34 条で規定されており、いずれも本来の納税義務の徴収の確保を目的とする特別の責任であるとされている。また、連帯納付義務の適用に当たり、両者に差異を設けなければならないと認められるほどに利益状況等に違いはない。

さらに、裁判例をみると、東京高判平 20.8.28 裁判所ウェブサイトは、相続税の連帯納付義務（相続税法 34 条 1 項）の確定等について判示した最高裁昭和 55 年判決は、贈与税の連帯納付義務（相続税法 34 条 4 項）にも当てはまるというべきであると判示している⁽⁸⁰⁾。

以上によれば、相続税と贈与税の連帯納付義務は、その意義、性質や当該義務の成立、確定など、法律で規定がある場合を除き、基本的に同一のものと考えてことが相当である。

第 3 節 連帯納付義務の成立及び確定

本研究課題では、相続開始時に成立していない附帯税の連帯納付義務について、相続人がその連帯納付義務を負うか否かが問題となっており、連帯納付義務がどの時点で成立するかという点が問題となる。しかしながら、相続税等の

(80) 東京高判平 20.8.28 裁判所ウェブサイトは、「相続税法 34 条 1 項及び 4 項の各規定はいずれも納税義務の根拠規定ではなく、他の共同相続人、受遺者又は受贈者に、既に成立し確定した相続税又は贈与税について、これと同一内容の履行義務を連帯納付義務者に負わせることによってこれらの税の徴収確保を図ろうとする趣旨の規定であること、連帯納付義務の範囲は共同相続人又は受贈者の相続税の場合と同様に受遺者の贈与税の納税義務の確定によって自動的に確定するものであること、相続税法 34 条 1 項が規定する共同相続人等の連帯納付義務の場合と同条 4 項が規定する贈与契約における贈与者の連帯納付義務の場合とで、確定手続の要否や納付告知の要否の観点からみた場合に、両者の間に差異を設けなければならない程に利益状況に差異があるとは認められないことからすると、最高裁昭和 55 年判決は同条 4 項による連帯納付義務についても当てはまるというべきである」と判示している。

連帯納付義務の成立について、法令上明文の規定はなく、学説上も明確に論じているものは見当たらない状況にある。

以下では、相続税等の連帯納付義務の確定については、その手続の要否等を巡り議論が行われていることから、その議論等を踏まえつつ、相続税等の連帯納付義務の成立時期について考察を行う。

1 相続税等の本来の納税義務の成立及び確定

(1) 相続税等の本来の納税義務の成立

わが国では、一般に、納税義務は法律の定める課税要件の充足によって成立するとされている⁽⁸¹⁾。この課税要件の充足とは、納税義務者となるべき者について、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⁽⁸²⁾。すなわち、納税義務は、納税義務を負うべき者について、担税力が発生したと認められる時点を基準として成立すると考えられる⁽⁸³⁾。

各国税の納税義務の成立時期については、通則法 15 条 2 項で規定しているところであり、相続税については、相続または遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。）による財産の取得の時（通則法 15 条 2 項 4 号）、贈与税については、贈与（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。）による財産の取得の時（通則法 15 条 2 項 5 号）と規定されている。

また、相続税等の各加算税については法定申告期限の経過の時（通則法 15 条 2 項 13 号）、延滞税は法定納期限の経過の時（通則法 60 条 1 項）、

(81) 金子・前掲注(1)765 頁。最判昭 42.3.14 集民 86・551 頁は、納税義務の成立について「租税債権は、法律の規定する課税事実の存在によつて当然に発生するものであつて、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。」と判示している。

(82) 荒井ほか・前掲注(59)254 頁。

(83) 金子・前掲注(1)768 頁。

そして、利子税は延納を開始した時（通則法 64 条、相続税法 52 条等）に、それぞれの納税義務が成立する。

（2）相続税等の本来の納税義務の確定

課税要件の充足により納税義務が成立した国税は、一般に、そのままの状態では抽象的に存在しているにすぎず、その納税義務を履行することはできない。そこで、このような抽象的な納税義務について、履行を請求し得る債権とするためには、納税義務者又は税務官庁の一定の行為を通じてその納付すべき税額を確定することが必要となる⁽⁸⁴⁾。

通則法 16 条は、この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いる。

第一に、申告納税方式とは、納付すべき税額が納税者の申告により確定することを原則とするが、申告がない場合又は適法な申告となっていない場合に、税務署長等の処分により納付すべき税額を確定する方式である（通則法 16 条 1 項 1 号）。この申告納税方式により確定する国税とは、納税義務が成立する場合において、納税者が、国税に関する法律の規定により、納付すべき税額を申告すべきものとされているものが対象となる（同法 16 条 2 項 1 号）。

第二に、賦課課税方式とは、納付すべき税額がもつぱら税務署長等の処分により確定する方式である（同法 16 条 1 項 2 号）。この賦課課税方式により確定する国税とは、申告納税方式により確定手続が行われる国税以外の国税（次に説明する自動確定方式の国税を除く。）とされている（同法 16 条 2 項 2 号）。

以上のほか、通則法 15 条 3 項は、第三の確定方式として、課税要件たる事実が明白で、税額の計算が容易である等の理由から、あえて確定手続そのものを不要とし、その成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税（自動確定方式の国税）を規定している⁽⁸⁵⁾。

(84) 荒井ほか・前掲注(59)261 頁。

(85) 荒井ほか・前掲注(59)261～263 頁。また、同書 265 頁では、自動確定方式の国税

相続税及び贈与税の確定方式は、いずれも相続税法の規定（相続税法 27 条 1 項、同法 28 条 1 項等）により、申告義務が課されていることから、申告納税方式による国税に該当し、その確定に当たっては、納税者による申告手続又は税務署長等による更正・決定処分が必要となる。

また、各加算税については、税法上申告義務が課されておらず、また、通則法 15 条 3 項の自動確定方式の国税にも当たらないため、賦課課税方式による国税に該当する。延滞税及び利子税は、通則法 15 条 3 項 6 号で自動確定方式の国税と規定されているところである。

2 相続税等の連帯納付義務の確定

相続税等の連帯納付義務の確定は、学説、判例とも、相続税等の本来の納税義務の確定によって自動的に確定するものであり、確定するための特別の手続を必要とせず、法律上当然に生ずるものと解する説が多数説となっている⁽⁸⁶⁾⁽⁸⁷⁾。

が別条で規定されていることについて、「従来、国税の課税方式として、申告納税方式及び賦課課税方式のほか、(1)源泉徴収方式、(2)特別徴収方式及び(3)印紙納付方式の三つの方式をあげるものが多かった。しかしながら、これらの方式をとる国税（源泉徴収による国税等、印紙税等）については、原則として、その成立と同時に特別の手続を要しないで法律上当然に納付すべき税額が確定するという構成がとられており、確定手続そのものが不要である。したがって、右の三方式は、『税額の確定方式』ではなく、『国税の徴収方式』又は『国税の納付方式』たる性格を有するものであって、『税額の確定方式』たる申告納税方式及び賦課課税方式と併列的に規定するのは適当でないという見地から、この条では触れないこととされたのである。」と述べられている。

- (86) 武田・前掲注(30)2770 頁、桜井四郎『相続と相続税法一判例に見る事実認定と解釈一』436 頁（財経詳報社、1996）、連帯納付義務の確定手続の要否に関する学説の詳細として時岡・前掲注(53)225～229 頁、連帯納付義務の確定手続を必要とする説として北野ほか・前掲注(7)369～370 頁
- (87) 相続税等の連帯納付義務について確定するための手続を不要とした裁判例として、大阪高判昭 53.4.12 民集 34・4・563 頁、最判昭 55.7.1 民集 34・4・535 頁、大阪地判平 13.5.25 訟月 48・8・2035 頁、金沢地判平 15.9.8 判タ 1180・201 頁、大阪地判平 15.1.24 公刊物未登載、大阪高判平 16.2.20 公刊物未登載、大阪地判平 18.6.29 判タ 1218・220 頁、名古屋高金沢支判平 18.8.30 裁判所ウェブサイト、大阪地判平 19.10.31 判タ 1279・165 頁、東京地判平 19.11.9 訟月 55・4・1967 頁、静岡地判平 19.11.30 裁判所ウェブサイト、東京地判平 19.12.12 訟月 55・4・1988 頁、東京高判

相続税法 34 条には、連帯納付義務の確定について明文の規定はなく、上記の多数説のリーディングケースとなった最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決(民集 34・4・535 頁。以下「最高裁昭和 55 年判決」という。)が出されるまでは、税務署長等が連帯納付義務者から本来の納税義務に係る相続税等を徴収しようとする場合、その前提として何らかの確定手続を要するか否かが問題となっていた。そして、この最高裁昭和 55 年判決において、その 1 審及び 2 審判決は、それぞれ異なる判断を示しており、最高裁は 2 審判決(確定手続を要しないとす説)を是認したところである。

以下その内容等を概観する。

(1) 確定手続を要するとする説

最高裁昭和 55 年判決の 1 審である大阪地判昭 51.10.27 民集 34・4・552 頁は、次の理由から、相続税の連帯納付義務は、賦課課税方式により確定されるべきものであり、その手続がなければこれを徴収をすることができないと判示した。

イ 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務も通則法 15 条 1 項の「国税を納付する義務(納税義務)」に当たると解すべきこと

相続税等の連帯納付義務を負う共同相続人は、徴収法 2 条 6 号(現 7 号)の「納税者」に当たり、同条 9 号(現 10 号)の「滞納者」として滞納処分を受けることがあると解されることから、相続税法 34 条の連帯納付義務は、通則法 15 条 1 項にいう「国税を納付する義務」に当たるものと解される。

ロ 相続税の連帯納付義務は特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定するものと解することはできないこと

平 20.4.30 訟月 55・4・1952 頁、東京高判平 20.6.25 訟月 55・4・1985 頁、東京高判平 20.8.28 裁判所ウェブサイト、横浜地判平 21.5.27 税資徴収関係判決順号 21-20、東京地判平 21.11.27 税資徴収関係判決順号 21-48、大阪地判平 22.2.25 税資徴収関係判決順号 22-9、東京地判平 23.3.23 裁判所ウェブサイト、大阪高判平 23.4.8 税資徴収関係判決順号 23-24、東京高判平 23.10.26 裁判所ウェブサイト、大阪地判平 24.5.24 税資徴収関係判決順号 24-28、大阪高判平 24.10.10 税資徴収関係判決順号 24-56、東京地判平 25.3.21 税資徴収関係判決順号 25-11 がある。

特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する自動確定方式による国税は、通則法 15 条 3 項に列挙されているが、相続税の連帯納付義務はここに規定されていない。

また、実質的にも、同項で規定されている国税は、いずれも課税要件事実と税額とが客観的に明白なものに限られるところ、相続税の連帯納付義務はこのような性格のものではない。少なくとも連帯納付の義務の限度を定める「相続に因り受けた利益の価額」の判断は遺産分割や遺贈の有無、効力、相続財産の範囲、取得財産の内容、評価について慎重に検討したうで行う必要があるが、このような判断は容易にできるものではない。

更に、相続税の連帯納付義務と類似する第二次納税義務では、当然に確定するとの方式をとらず、行政庁の処分により確定することとなっている（徴収法 32 条 1 項）のであり、これとの対比からみても、相続税の連帯納付義務の確定について、行政庁の処分を要しないと解釈することはバランスのとれたものということとはできない。

ハ 相続税の連帯納付義務は申告納税方式により確定するものではないこと

申告納税方式による国税は、税法上、納付すべき税額の申告義務が規定されている国税に限られるが、相続税の連帯納付義務について、そのような規定は存在しない。

ニ 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務については賦課決定がなければこれを徴収できないこと

上記のイからハにより、相続税の連帯納付義務は、自動確定方式の国税でも、申告納税方式の国税でもない以上、これは賦課課税方式により確定されるべきものである（通則法 16 条 1 項 2 号）。一般に賦課決定のような行政処分をする場合は、法律の根拠が必要であるが、相続税の連帯納付義務の賦課決定については、通則法 32 条が適用されることとなる。

(2) 確定手続を要しないとする説

イ 大阪高裁昭和 53 年 4 月 12 日判決

最高裁昭和 55 年判決の 2 審判決である大阪高判昭 53.4.12 民集 34・4・563 頁は、次の理由から、相続税の連帯納付義務の確定は、各相続人の本来の納税義務の確定という事実と照応して、その都度法律上当然に生ずるものであり、本来の納税義務につき申告納税の方式により租税債務が確定するときは、その他に何らの確定手続を要するものではないと解するのが相当であると判示し、1 審判決を取り消した。

① 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の規定は、法文の構成、配列から徴収に関する定めであるとみられること

相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の規定は、同法の構成、配列からみると、この規定は相続税債務の確定後における納付についての規定、即ち徴収に関する定めであると解することができ、従って法は、連帯納付義務について本来の租税債務と別個に確定手続をとることを予想しているようには見えない。

② 相続税の連帯納付義務者に民法上の連帯保証類似の債務を負わせなくても必ずしも不合理、不公平とはいえないこと

実質的にみた場合、相続税の連帯納付義務者は、本来の納税義務者と同じ原因により納税義務者となる共同相続人等に限られ、かつ、その者の責任は相続により受けた利益の額を限度とするばかりでなく、そもそも相続税は、相続財産の無償移転による相続人の担税力の増加を課税根拠とするとはいえ、一面被相続人の蓄積した財産に着目して課される租税で、いわば被相続人の一生の税負担の清算という面も持っていることから、相続税の連帯納付義務者に民法上の連帯保証類似の責任を負わせ、相続税債権の満足を図っても、必ずしも不合理、不公平とはいえない。

③ 相続税の連帯納付義務の確定は、各相続人の本来の納税義務の確定という事実と照応して、その都度法律上当然に生ずるものであり、本

来の納税義務が申告納税方式により確定するときは、その他に何らの確定手続を要しないこと

相続税の連帯納付義務は、法が相続税徴収の確保を図るため、共同相続人中無資力の者があることに備え、他の共同相続人に課した特別の履行責任であって、その義務履行の前提条件をなす租税債権債務関係の確定は、各相続人の本来の納税義務の確定という事実と照応して、その都度法律上当然に生ずるものであり、本来の納税義務につき申告納税方式により租税債務が確定するときは、その他に何らの確定手続を要するものではないと解するのが相当である。

ロ 最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決

最高裁昭和 55 年判決は、上記イの大阪高裁判決を是認し、相続税の連帯納付義務は、相続税法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であって、その義務履行の前提条件をなす連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実と照応して、法律上当然に生ずるものであるから、連帯納付義務につき格別の確定手続を要するものではないと解するのが相当であると判示した。

上記の最高裁昭和 55 年判決の理由について、当該判決の最高裁判所判例解説では次のとおり説明している⁽⁸⁸⁾。

① 相続税法 34 条 1 項は、課税の根拠規定ではなく、既に課税された税額の徴収確保の規定であること

現行相続税の課税方式は、遺産取得課税方式を建前としながら、遺産課税方式をも加味しているから、課税の点からは相続人間に公平な負担が図られているといえる。しかし、各相続人等に各別に相続税の納税義務を負わせると、共同相続人中に無資力者等があったときなどには相続税債権の満足がえられなくなるおそれがあり、結果的に遺産

(88) 時岡・前掲注(53)223～229 頁。

のうち相続税として徴収する部分が少なくなるから、課税の面では公平な負担が図られても、徴収（実質的税負担）の面では、共同相続人間の公平が保てないこととなる。相続税法 34 条 1 項はこれに対する措置を講じたものである。このような同条項の趣旨からみると、同条項は、課税の根拠規定ではなく、既に課税された税額の徴収確保のための規定であるといえる（同条 2 項ないし 4 項も同様である。）。

- ② 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の規定は、条文の構成・配列から徴収に関する規定であるとみられること

相続税法は、第一章総則、第二章課税価格、税率、控除を規定し、第三章財産の評価を経て、第四章に申告及び納付と題し、27 条から 32 条まで申告及び更正の請求の規定を置き、33 条に納付の基本規定を置いたうえ、34 条に連帯納付の規定を置いている。この条文の構成・配列からみると、32 条までは賦課に関する規定、33 条と 34 条は徴収に関する規定といえることができる。

- ③ 相続税の連帯納付義務は法律で定めた保証責任ともいうべきものであり、相続税法 1 条に規定する固有の納税義務にはあらず、通則法 15 条、16 条は適用されないこと

通則法 16 条が申告納税方式及び賦課課税方式の対象としているのは、他の納税義務の存在とは無関係にそれ自身として成立する、固有（本来）の納税義務といわれるものであり、第二次納税義務者及び国税の保証人の債務のように、他の納税義務の存在を前提として成り立つ納税義務は、同条による手続とは性質を異にする。通則法 2 条 5 号の納税者には、第二次納税義務者及び国税の保証人を除くと規定されており、通則法は固有の納税者の納税義務の成立、確定及び納付等についてのみ規定しているものと解される。

したがって、相続税の連帯納付義務は、法律で定めた保証責任ともいうべきものであり、相続税法 1 条に規定する固有の納税義務にはあらず、通則法 15 条、16 条は適用されないとい解される。

(3) 相続税等の連帯納付義務の確定に関する裁判例

相続税等の連帯納付義務の確定手続の要否のほか、連帯納付義務の確定に関する特徴的な裁判例を概観する。

イ 各相続人等の固有（本来）の相続税等の納税義務が確定すれば、その連帯納付義務も法律上当然に確定するため、国税の徴収にあたる所轄庁は、連帯納付義務者に対して徴収手続を行うことが許されるとした裁判例

東京高判平 23.10.26 裁判所ウェブサイトは、「連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実と照応して、法律上当然に生ずるものとされており、連帯納付義務につき格別の確定手続を要するものではなく、相続人等の固有の相続税の納税義務が確定すれば、国税の徴収に当たる所轄庁は、連帯納付義務者に対して徴収手続を行うことが許されるものと解される」と判示した⁽⁸⁹⁾。

ロ 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務は、督促処分により連帯納付義務が成立又は確定するわけではないと判示した裁判例

東京地判平 21.3.13 税資徴収関係判決順号 21-11 は、督促処分により連帯納付義務が成立又は確定するか否かについて、「相続税法 34 条 1 項に規定する連帯納付義務は、同法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であって、その義務履行の前提条件をなす連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実と照応して、法律上当然に生ずるものであって（最高裁昭和 53 年（行ツ）第 86 号同 55 年 7 月 1 日第三小法廷判決・民集 34 卷 4

(89) 同様に判示した裁判例として、大阪高判昭 53.4.12 民集 34・4・563 頁、最判昭 55.7.1 民集 34・4・535 頁、大阪地判平 13.5.25 訟月 48・8・2035 頁、大阪地判平 15.1.24 公刊物未登載、大阪高判平 16.2.20 公刊物未登載、東京地判平 21.11.27 税資徴収関係判決順号 21-48、静岡地判平 19.11.30 裁判所ウェブサイト、東京高判平 20.8.28 裁判所ウェブサイト、大阪地判平 22.2.25 税資徴収関係判決順号 22-9、東京地判平 23.3.23 裁判所ウェブサイト、大阪高判平 23.4.8 税資徴収関係判決順号 23-24、東京高判平 23.10.26 裁判所ウェブサイト、大阪地判平 24.5.24 税資徴収関係判決順号 24-28、大阪高判平 24.10.10 税資徴収関係判決順号 24-56 がある。

号 535 頁参照)、督促処分により連帯納付義務が成立ないし確定するわけではない。」と判示した。

ハ 連帯納付義務の確定手続を不要とした最高裁昭和 55 年判決は単独申告の場合も当てはまると判示した裁判例

名古屋高金沢支判平 18.8.30 裁判所ウェブサイトは、控訴人の最高裁昭和 55 年判決は、相続税の共同申告をした事案であり、単独申告の場合は事案が異なるとの主張に対し、「連帯納付義務という相続人の負うべき責任の性質等に照らせば、共同相続人が共同で相続税申告をした場合とそれぞれ単独で相続税申告をした場合との間で異なる取扱いをすべき合理的理由はなく、したがって、上記判決は共同相続人がそれぞれ単独で相続税申告をした場合であっても妥当するというべきである」と判示し、控訴人の主張を退けた。

(4) 小括

上記(2)ロのとおり、最高裁昭和 55 年判決は、①相続税法 34 条 1 項は、課税の根拠規定ではなく、既に課税された税額の徴収確保の規定であること、②相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の規定は、条文の構成・配列から徴収に関する規定であるとみられること、③相続税の連帯納付義務は法律で定めた保証責任ともいうべきものであり、相続税法 1 条に規定する固有の納税義務にはあらず、通則法 15 条、16 条は適用されないことを理由として、「連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実と照応して、法律上当然に生ずるものであるから、連帯納付義務につき格別の確定手続を要するものではないと解するのが相当である。」と判示したもので、妥当な判決であると考ええる。

また、最高裁昭和 55 年判決は、相続税の連帯納付義務の確定について判示したものであるが、第 2 節 3 で述べたとおり、同判決は、贈与税の連帯納付義務についても当てはまると考えられるものである。

以上によれば、相続税等の連帯納付義務の確定は、本来の納税義務の確定という事実と照応して、法律上当然に生ずるものと考えることが相当で

ある。

このような考え方からすれば、相続税法 34 条の連帯納付義務の規定は、課税の根拠規定ではないため、連帯納付義務の成立や確定に関する規定が置かれておらず、既に課税された税額の徴収の確保を図るための規定であることから、徴収のために必要な連帯納付義務の対象者やその者が責任を負う範囲について規定していると考えられることができる。

ところで、最高裁昭和 55 年判決では、伊藤裁判官の補足意見⁽⁹⁰⁾が付されており、その補足意見では、相続人等の事情は一様ではなく、場合によっては、連帯納付義務者に対して徴税手続を行うことが、その者に不意打ちの感を与えたり、困惑させるような事態が生じ得ることから、租税徴収手続において、こうした事態が起きないように配慮することが望ましいとしている。そして、連帯納付義務について納税の告知を要しないとする立法態度は、違法ではないものの、賢明なものとはいえないと述べられている。

(90) 最判昭 55.7.1 民集 34・4・535 頁では、伊藤裁判官の補足意見として、「相続人等の事情は一様ではないから、個々の具体的事案に即して考えてみると、場合によっては、連帯納付義務者に対し通常の申告納税方式による課税の一場合としての徴税手続をそのまま行うことが、その者に不意打ちの感を与えることを免れなかつたり、納付すべき額その他の具体的な納付義務の内容の不明確によりその者を困惑させるような事態になることがないわけではないと考えられる。…(中略)…もとより、租税の徴収の手続において、納付義務者に不意打ちの感を与えたりその者を困惑させる事態を生ずることのないよう配慮することが望ましいといつてよい。…(中略)…三六条一項は納税の告知を要する場合を列記しており、それは制限的な列举と考えられるから、相続税法三四条一項による連帯納付義務については国税通則法三六条一項を適用する余地はないし、また、この連帯納付義務は保証人の納付義務と類似したところもあるが、その性質を異にするものであるから、同法五二条二項の規定の類推適用を考慮することも困難であると解される。このように連帯納付義務について納税の告知を要しないとする立法態度は、賢明なものとはいえないが、連帯納付義務者は、自己の納付すべき金額等を知りえないわけではないから、納税の告知がないからといつてその徴収手続が違法となるものではないと考えられる。」と述べられている。新井隆一「共同相続人の連帯納付義務」租税判例百選[第 3 版](別冊ジュリスト) 101 頁(1992)では、伊藤裁判官の補足意見について、「これは、このように制度のうえではこの連帯納付義務について『納税の告知』をする必要はないとしても、税務行政庁が連帯納付義務を負う相続人にその内容(納付すべき金額、納付期限、納付場所など)を通知することを望ましいとしたうえで、その趣旨にしたがった立法を促しているものといふことができる。」と述べられている。

この問題については、連帯納付義務者から相続税等を徴収する場合に不意打ちとなることを避けるため、連帯納付義務者に対し告知をするべきであるとの主張が強くなされてきた⁽⁹¹⁾。そして、これに対応して、平成 23 年度税制改正では、相続税について、本来の納税義務者に督促状を送付後、1 月を経過しても完納されない場合は、連帯納付義務者に対し、相続税が完納されていないことや連帯納付義務の適用があること等を通知すべきこと（相続税法 34 条 5 項）が規定されるなど、相続税の連帯納付義務の履行を求める場合の手續規定が整備された⁽⁹²⁾。また、平成 24 年度税制改正では、相続税について、申告期限から 5 年経過するまでに連帯納付義務の履行を求める納付通知書を送付していない場合は、連帯納付義務を負わないこととされるなど、この問題に対処するための措置が講じられた⁽⁹³⁾。この平成 23 年度及び平成 24 年度の税制改正により、上記の連帯納付義務者に対する不意打ち等の問題は相当軽減されたものと考えられる。

3 相続税等の連帯納付義務の成立

相続税等の連帯納付義務の成立については、その確定と同様に明文の規定はない。また、学説上も相続税等の連帯納付義務の成立について明確に述べたものは見当たらない状況にある。本研究課題では、連帯納付義務の相続による承継について、通則法 5 条 1 項の「課されるべき国税」（相続開始時に納付義務は成立しているが、納付すべき税額が確定していない国税）に該当するか否かが問題となることから、連帯納付義務がいつ成立するかが問題となる。

(91) 石島弘「相続税法三四条の連帯納付義務とその確定手續の要否」民商法雑誌 84 卷 3 号 370 頁（1981）は、「連帯納付義務の確定手續の要否については、…（中略）… 国税通則法 15、16 条の適用はないが、納付者の便宜や不意打ちの回避のために、国税徴収法 32 条 1 項を準用し、徴収しようとする金額、納付の期限その他必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならないと考えている。」と述べている。金子・前掲注(1)597 頁。

(92) この税制改正の詳細は第 2 章第 1 節 1（5）及び同節 2（6）参照。

(93) この税制改正の詳細は第 2 章第 1 節 1（1）及び同節 2（7）参照。

(1) 連帯納付義務の性質と成立時期

既にみたように、相続税等の連帯納付義務は、相続税等の徴収の確保を目的としており、相互に各相続人等（贈与者）に課した特別の責任とされている。そして、相続税等の本来の納税義務者が負担する納税義務と連帯納付義務の関係は、民法上の主たる債務と連帯保証債務の関係に類似するもので、連帯納付義務は本来の納税義務を担保するために課される特別の責任であると解することが相当である⁽⁹⁴⁾。

このように、連帯納付義務の存在意義が本来の納税義務を担保することにあるとすると、その担保的機能に鑑みれば、本来の納税義務と連帯納付義務の成立時期は同一であるべきものと考えられる。

(2) 連帯納付義務の担税力と成立時期

わが国では、一般に、納税義務は法律の定める課税要件の充足によって成立するとされており、この課税要件の充足とは、納税義務を負うべき者について、担税力が発生した時点を基準として判断すべきものと考えられる。

相続税等の本来の納税義務の成立は、相続等による財産の取得の時とされているところであり（通則法 15 条 2 項 4 号、同項 5 号）、相続税等の連帯納付義務についても、相続等により財産を取得した時点で担税力が生じるとみられるため⁽⁹⁵⁾、相続税等の連帯納付義務の成立時期は、その本来の納税義務の成立時期と同一であると考えられることができる。

(3) 連帯納付義務の裁判例と成立時期

最高裁昭和 55 年判決は、連帯納付義務の確定について、本来の納税義務の確定という事実と照応して、法律上当然に生ずると判示しており、学

(94) 第 2 章第 2 節 2 (5) 参照。

(95) 第 2 章第 1 節 2 (4) のとおり、昭和 22 年の贈与税創設時において、贈与は相続財産の生前における前渡しであり、当該財産を保有していた贈与者は本来担税力があると考えられていたため、贈与税の納税義務者は贈与者とされていた。この考え方によれば、連帯納付義務を負う贈与者は、贈与の発生時点において、贈与財産及び当該贈与財産に係る贈与税納付の引当てとなる財産を保有していた（担税力を有していた）とみることができる。

説上もこの説が有力である。その理由としては、既にみたように、①相続税法 34 条 1 項は、課税の根拠規定ではなく、既に課税された税額の徴収確保の規定であること、②相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の規定は、条文の構成・配列から徴収に関する規定であるとみられること、③相続税の連帯納付義務は法律で定めた保証責任ともいべきものであり、相続税法 1 条に規定する固有の納税義務にはあらず、通則法 15 条、16 条は適用されないことが挙げられている。そして、これらの理由は、明文の規定がない連帯納付義務の成立時期を判断する上でも、その根拠となり得るものである。

また、下級審ではあるが、東京地裁平成 25 年 3 月 21 日判決は、贈与税の連帯納付義務の成立及び確定は、主たる納税義務の成立及び確定という事実と照応して法律上当然に生ずるものであると判示した裁判例がある⁽⁹⁶⁾。この下級審の裁判例は、上記の最高裁昭和 55 年判決を踏まえたと思われるものであり、本来の納税義務とその連帯納付義務の成立時期は同一であるとするものである。

これらの裁判例によれば、連帯納付義務の成立については、最高裁昭和 55 年判決の確定についての考え方と同様に、相続税等の本来の納税義務の成立という事実と照応して、法律上当然に生ずるものと考えることが自然である。

(4) 小括

上記の(1)から(3)によれば、相続税等の連帯納付義務は、①本来の納税義務の徴収の確保を目的とし、その担保的機能を有すること、②相続税等の連帯納付義務の担税力は、本来の納税義務と同様に、相続等による財産の取得時に生じるとみられること、③最高裁昭和 55 年判決の連帯

(96) 東京地判平 25.3.21 税資徴収関係判決順号 25-11 は、「相続税法 34 条 4 項が規定する贈与税の連帯納付義務は、贈与税の徴収の確保を図るために贈与者に課した特別の法定責任であるところ、同項の文言に照らすと、その義務履行の前提条件となる連帯納付義務の成立及び確定は、主たる納税義務の成立及び確定という事実と照応して法律上当然に生ずるものであるということが出来る。」と判示した。

納付義務の確定に関する判決理由は、連帯納付義務の成立についても当てはまることから、本来の納税義務とその成立時期は同一であると考えることができる。すなわち、相続税等の連帯納付義務の成立は、本来の納税義務の成立という事実に対応して、法律上当然に生ずるものと考えることが相当である。

ところで、相続税法 34 条 4 項は、受贈者が 2 人以上から贈与を受けた場合に、その贈与税の連帯納付義務者が責任を負う範囲について「贈与により財産を取得した者の当該財産を取得した年分の贈与税額に当該財産の価額が当該贈与税の課税価格に算入された財産の価額のうちに占める割合を乗じて算出した金額として政令で定める金額に相当する贈与税について、当該財産の価額に相当する金額を限度として、連帯納付の責めに任ずる。」と規定している。

この規定からすると、連帯納付義務者が負う連帯納付義務の額は、贈与税額の課税価格の計算がその年中において贈与により取得した財産の価額の合計額とされている（相続税法 21 条の 2 第 1 項）ことから、暦年が終了するまでは、連帯納付義務が成立しないようにもみえる。しかしながら、そもそも贈与税の本来の納税義務の成立時期も、同じ事情にありながら、暦年の終了時ではなく、贈与による財産の取得の時としていること、そして、相続税法 34 条の連帯納付義務の規定は、前述のとおり、本来の納税義務の徴収の確保を目的とする規定であり、課税の根拠規定ではなく、既に課税された税額の徴収確保のための規定であることからすると、本規定も、納税義務の成立についての規定ではなく、連帯納付義務者の徴収に関する納付責任の範囲を規定したものにすぎないとみることが相当である。

したがって、この点からみても、相続税等の連帯納付義務の成立は、本来の納税義務の成立という事実に対応して、法律上当然に生ずるものとすることに問題はないと考える。

第4節 連帯納付義務と附帯税

相続税法 34 条 1 項及び同条 4 項は、「相続税」又は「贈与税」について連帯納付の責めに任ずると規定しているが、この「相続税」又は「贈与税」について、文言上、本税は当然に含まれると考えられるものの、その附帯税が連帯納付義務の対象になるか否かは明らかではない。

本研究課題では、附帯税の連帯納付義務を負うか否かが問題となることから、相続税法 34 条の連帯納付義務の規定にある「相続税」及び「贈与税」に、本税のほか附帯税が含まれるか否か（連帯納付義務の責任の範囲が附帯税に及ぶか否か）、そして、附帯税が含まれるとした場合に、附帯税の連帯納付義務を負うべき地位がどのような場合に成立するかについて考察を行う。

1 附帯税の性質

附帯税とは、本税たる国税債権に附加して負担せしめる国税の一種であり、本税に附帯して生ずることから附帯債務とも呼ばれる⁽⁹⁷⁾。相続税等の連帯納付義務に係る附帯税としては、延滞税、利子税及び加算税（過少申告加算税、無申告加算税、重加算税）がある。これらは、税とは呼ばれているが、本来の意味における租税ではない。現行法上これらの附帯債務が租税とされているのは、本税と合わせて附帯税を徴収することが便宜に合するからである⁽⁹⁸⁾。このような附帯税は、本税の申告又は納付に関する何らかの納税義務懈怠により生じ、発生した附帯税は、その計算の基礎となる本税が取り消されると当然に消滅する⁽⁹⁹⁾など、本税と一体をなすものである⁽¹⁰⁰⁾。

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

(98) 金子・前掲注(1)777頁。

(99) 品川・前掲注(97)3頁では、本税と附帯税の関係について「本税についての何らかの納税義務懈怠（違反）によってその附帯税の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、納付義務も消滅するものと考えられる。」と述べられている。

(100) 附帯税は本税に対して付従性を有するが、本税と附帯税は別個に存在し得ることから、本税の更正・決定処分に取消事由がない場合でも、その附帯税の賦課決定処分の

相続税等の連帯納付義務に係る附帯税は、次のような性質を有する。

(1) 延滞税

延滞税は、国税の期限内における適正な実現を担保するとともに、期限内に適正に国税を履行した者との権衡を図るために設けられた附帯税であり、履行遅滞に対する損害賠償の性質を有する。そして、国税に関する法律に定める課税要件事実が生じた時すなわち原則として国税の法定納期限を経過しても、なお納付されない事実がある時に成立する⁽¹⁰¹⁾。

(2) 利子税

利子税は、相続税法の規定による延納、物納若しくは租税特別措置法の規定による納税猶予がされた場合に、これらの延納、物納若しくは納税猶予の期間中は、国税の履行遅滞となっていないため、その期間については、延滞税を課さず別に利子税を課すものである⁽¹⁰²⁾。このような利子税は約定利息的性質を有するとされている。

(3) 加算税

加算税は、申告納税制度等の定着と発展を図るため、申告義務等が適正に履行されない場合に課される附帯税である。この加算税は、申告義務等の違反に対して一定の行政上の制裁(特別の経済的負担)を課すことによって、それらの義務の履行の確保を図り、ひいては制度の定着を促進しようとするものである⁽¹⁰³⁾。

2 連帯納付義務の責任の範囲(連帯納付義務は附帯税に及ぶか)

上記1のとおり、附帯税は本税の申告又は納付に関する何らかの納税義務懈怠により生じるものであり、発生した附帯税はその本税が取り消されると当然に消滅するなど、本税と一体をなすものである。

このような附帯税は、通則法上、いずれも「その額の計算の基礎となる税

みを取り消される場合がある。

(101) 荒井ほか・前掲注(59)668頁。

(102) 荒井ほか・前掲注(59)726頁。

(103) 金子・前掲注(1)782～783頁。

額の属する税目の国税」であるとされており（通則法 60 条 4 項、同法 64 条 3 項、同法 69 条）、この規定により、各税法上何々税と規定されている場合には、原則としてその税に係る附帯税が含まれることになることとされている⁽¹⁰⁴⁾。

また、平成 23 年度税制改正では、連帯納付義務者の負担を軽減するため、相続税の連帯納付義務者がその連帯納付義務を履行する場合には、履行遅滞の場合に納付する（遅延利息的性格を有する）「延滞税」に代えて、履行遅滞となっていない場合に適用する（約定利息的性格を有する）「利子税」を納付することとされたところであり（相続税法 51 条の 2）、このような改正は、相続税の連帯納付義務の責任の範囲に延滞税が含まれることを前提とする改正であるとみることができる。

さらに、相続税等の連帯納付義務は、民法上の連帯保証類似の性質を有するとされているが、民法上の保証債務の範囲を定める民法 447 条 1 項は、保証債務は、主たる債務に関する利息、違約金、損害賠償その他その債務に從たるすべてのものを包含すると規定している。このように、民法上の保証債務では、その対象となる範囲について、主たる債務のほか、利息等の從たる債務も含まれる旨が規定されており、同様の性質を有する相続税等の連帯納付義務についても、附帯税に及ぶと考えることが相当である。

この問題に係る裁判例を見た場合に、大阪高裁昭和 53 年 4 月 12 日判決は、通則法 60 条 4 項で、延滞税はその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とする旨が規定されていることを根拠に、相続税の連帯納付義務には本税及び延滞税が含まれると判示している⁽¹⁰⁵⁾。

また、大阪地裁平成 19 年 10 月 31 日判決は、相続税の連帯納付義務の確

(104) 荒井ほか・前掲注(59)684 頁、778 頁。

(105) 大阪高判昭 53.4.12 民集 34・4・563 頁は、「延滞税はその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とする旨規定され（同法 60 条 4 項）、これはその計算の基礎となる税が相続税であるときはその延滞税も相続税として取扱われることを意味するから、連帯納付の義務を負う者は本税及び延滞税についても連帯納付の責に任ずるものと解せられ」と判示している。

定は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実に対応して、法律上当然に生ずるものであるから、連帯納付義務につき格別の確定手続を要するものではなく、この理は、各相続人等の固有の相続税本税の納税義務に係る連帯納付義務のみならず、その附帯税である利子税及び延滞税の納付義務に係る連帯納付義務についても妥当すると判示しており、相続税の連帯納付義務が利子税及び延滞税に及ぶことを前提とした判決となっている⁽¹⁰⁶⁾。

そして、東京地裁平成 25 年 3 月 21 日判決では、①通則法が無申告加算税等について、いずれもその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税としていること（通則法 60 条 4 項、同法 69 条）、②通則法は、疑義があるときは、その税に係る附帯税を含むか含まないかを明記していること、③平成 23 年度の税制改正は、連帯納付義務の範囲に延滞税が含まれることを前提としていることを根拠に、贈与税の連帯納付義務の中には、無申告加算税等が含まれることになると判示している⁽¹⁰⁷⁾。

(106) 大阪地判平 19.10.31 判タ 1279・165 頁は、「相続税法 34 条 1 項の規定による連帯納付義務は、同法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であって、その義務履行の前提条件を成す連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実に対応して、法律上当然に生ずるものであるから、連帯納付義務につき格別の確定手続を要するものではない（最高裁昭和 53 年（行ツ）第 86 号同 55 年 7 月 1 日第三小法廷判決・民集 34 卷 4 号 535 頁参照）。この理は、各相続人等の固有の相続税本税の納税義務に係る連帯納付義務のみならず、その附帯税である利子税及び延滞税の納付義務に係る連帯納付義務についても妥当する。すなわち、上記連帯納付義務は、相続税法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であって、国税通則法 8 条の規定は適用されず、その責任の範囲は、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、各相続人等の固有の相続税本税の納税義務のみならず、その附帯税である利子税及び延滞税の納税義務も当然に含まれると解される。」と判示している。

(107) 東京地判平 25.3.21 税徴収関係判決順号 25-11 は、「国税についての基本的事項及び共通的事項を規定する国税通則法は、無申告加算税等について、いずれもその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とすると定めている（同法 60 条 4 項、69 条）。そして、同法は、2 条 2 号や 70 条 5 項のように、疑義があるときは、その税に係る附帯税を含むか含まないかを明記しているほか、平成 23 年度の税制改正は、連帯納付義務の範囲に延滞税が含まれることを前提としていることが認められる。したがって、相続税法その他の法令において別段の定めがない限り、相続税法 34 条 4 項の「贈与税」の中には附帯税である無申告加算税等が含まれることになるものと解される。」と判示している。

以上によれば、相続税等の連帯納付義務は、本税のほか附帯税に及ぶと考
えることが相当である。そうすると、前節でみたように、相続税等の連帯納
付義務の成立及び確定は、本来の納税義務の成立及び確定という事実⁽¹⁰⁸⁾に照
応して、法律上当然に生ずるため、相続税等の附帯税の連帯納付義務の成立・
確定についても、附帯税の本来の納税義務の成立・確定という事実⁽¹⁰⁹⁾に照
応して、法律上当然に生ずるものと考えられる。

3 附帯税の連帯納付義務を負うべき地位の成立

これまでの考察により、①相続税等の本来の納税義務者が負担する納税義
務と連帯納付義務の関係は、民法上の主たる債務とその連帯保証債務の関
係に類似すること⁽¹⁰⁸⁾、②相続税等の連帯納付義務の成立及び確定は、本来
の納税義務の成立及び確定という事実⁽¹⁰⁹⁾に照応して、法律上当然に生ずるこ
と⁽¹⁰⁹⁾、そして、③相続税等の連帯納付義務は、本税のほか附帯税に及ぶこ
と⁽¹¹⁰⁾が明らかとなっている。

そこで、これらの点を前提として、相続税等の本税と附帯税について、本
来の納税義務者とその連帯納付義務者は、相続税等の納税義務の成立時や確
定時等においてどのような法的関係にあるのか、そして、附帯税の連帯納付
義務を負うべき地位はどのような場合に成立するかについて考察を行う。

(1) 相続税等の納税義務の成立時における法的関係

イ 本来の納税義務者の本税と附帯税の法的関係

相続等による財産の取得があった場合、本来の納税義務者には、相続
税等の本税の納税義務が成立する（通則法 15 条 2 項 4 号・5 号）〔下図
①〕。

下図①の本税の納税義務成立を受けて、本来の納税義務者は、本税を
法定期限までに申告及び納付する義務が成立する（相続税法 27 条 1 項、

(108) 第 2 章第 2 節 2 (5) 参照。

(109) 第 2 章第 3 節 2 (4) 及び同節 3 (4) 参照。

(110) 第 2 章第 4 節 2 参照。

28条1項、33条)〔下図②〕。

そして、下図②の申告及び納付する義務の成立により、本来の納税義務者には、法定期限までに申告及び納付する義務を履行できなければ附帯税が課せられる(通則法60条1項、66条1項等)法的責任⁽¹¹¹⁾、すなわち、相続税等の附帯税を負うべき地位が成立することとなる〔下図③〕。

ロ 連帯納付義務者の本税と附帯税の法的関係

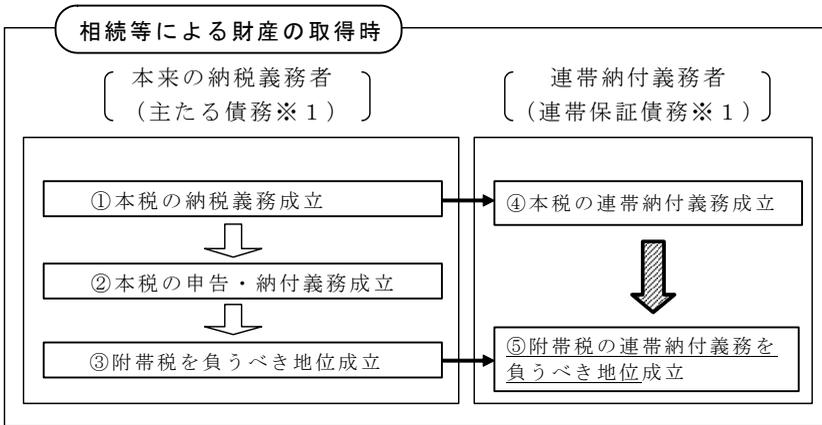
相続税等の本来の納税義務者が負担する納税義務と連帯納付義務の関係は、民法上の主たる債務と連帯保証債務の関係に類似するため、本来の納税義務の存在を前提として、その担保的機能を有する連帯納付義務が成立することとなる。また、相続税等の連帯納付義務は、本税のほか附帯税に及ぶと考えられる。

以上によれば、本来の納税義務者に下図①の本税の納税義務が成立すれば、連帯納付義務者に下図④の本税の連帯納付義務が成立し、本来の納税義務者に下図③の附帯税を負うべき地位が成立すれば、連帯納付義務者に下図⑤の附帯税の連帯納付義務を負うべき地位が成立する。

この場合、相続税法34条の連帯納付義務の成立は、本来の納税義務の成立という事実に対応して法律上当然に生ずることから、下図①から⑤は、全て同時に成立することとなり、その結果、連帯納付義務者に、下図④の本税の連帯納付義務が成立すれば、同時に、下図⑤の附帯税の連帯納付義務を負うべき地位が成立すると考えることができる。

以上の関係を図で表すと次のようになる。

(111) 法的責任とは、履行しなければならない義務の発生原因や内容等が法律に明記されているものをいう。



※1 相続税等の本来の納税義務者が負担する納税義務と連帯納付義務の関係は、民法上の主たる債務と連帯保証債務の関係に類似する。

※2 上記の①～⑤は、相続等による財産の取得が発生すると全て同時に成立することから、④が成立すれば、自動的に⑤が成立することとなる。

(2) 相続税等の納税義務の確定時における法的関係

イ 法定期限内に申告・納付した場合

本来の納税義務者が相続税等の申告・納付を法定期限内に行った場合は、同時に、連帯納付義務者について相続税等の本税の連帯納付義務が確定する。この場合、附帯税は成立・確定することではなく、確定した本税は完納されているため、連帯納付義務者が履行を求められることはない。

なお、法定期限内に申告したが、納付が法定期限後となった場合は、延滞税が発生し、その法的関係は次のロの延滞税の場合と同様となる。

ロ 法定期限後に申告・納付した場合

本来の納税義務者が法的期限内に申告・納付を行わない場合は、①法定期限経過時に、本来の納税義務者に加算税、延滞税の納税義務が成立し、同時に、連帯納付義務者に加算税、延滞税の連帯納付義務が成立する⁽¹¹²⁾。そして、②期限後申告時には、本来の納税義務者の本税の納税

(112) 東京高判平 20.8.28 裁判所ウェブサイトは、「贈与者の連帯納付義務は、受贈者の

義務が確定し、同時に、連帯納付義務者の本税の連帯納付義務が確定する。更に、③本来の納税義務者について、延滞税は法定納期限経過後日々成立と同時に確定し⁽¹¹³⁾、加算税については、賦課決定処分により確定する。また連帯納付義務者については、本来の納税義務者の附帯税（延滞税、加算税）が確定した時点で、同時に、その附帯税（延滞税、加算税）の連帯納付義務が確定することとなる。

納税義務の確定という事実と照応して法律上当然に生じる以上、受贈者が贈与税の法定納期限を徒過したことにより、受贈者だけでなく連帯納付義務者の贈与者も、贈与税及び延滞税について納付義務が生じると解される。」と判示している。

- (113) 金子・前掲注(1)767頁では、延滞税の納税義務の成立について、「法定納期限経過後、1日ごとにその日の経過する時」と述べられている。そして、延滞税は通則法15条3項6号により、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税と規定されていることから、法定納期限経過後日々成立・確定すると考えられる。

第3章 納税義務の承継と税法上の地位

本研究課題では、相続税等の連帯納付義務について、相続により承継するかどうかの問題となることから、本章では、通則法5条の相続による納税義務の承継について、制度の内容、民法の相続の効力に関する規定との関係、そして明文の規定のない税法上の地位の承継等について考察を行う。

第1節 納税義務の承継の制度の概要

1 納税義務の承継（概説）

納税義務は、担税力を基準として課されるものであり、その意味で納税義務者の個別性が強調されるため、租税法律主義⁽¹¹⁴⁾の観点からも、みだりに納税義務の承継を認めることは適当ではない⁽¹¹⁵⁾。他方、納税義務（租税債務）は金銭債務であり、非代替的な性質を有していないことから、相続による承継に適するものともいえる。

現行法では、このような点を踏まえ、相続（包括遺贈を含む。）による承継（通則法5条1項）、法人の合併による承継（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）の場合など特定の場合に

(114) 最大判昭60・3・27民集39・2・247頁は、租税法律主義について、「民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（30条）、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としている（84条）。それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手續は、法律で明確に定めることが必要である」と判示している。

(115) 磯邊律男『研修国税通則法』127頁（新都心文化センター、1984）は、納税義務の承継について、「国税を納付する義務は、私法上の債権債務と異なり、一般的には移転することができない。その理由は、租税は、特定の納税者に対して、各税法に規定する課税要件を充足する具体的事実が生じたときに課されるものであり、各税法はその特定の納税者に一定の担税力を予定して課されるものであるので、納税者がこれを任意に移転することはその趣旨に反し、租税の徴収の確保を危うくするおそれもあるからである。」と述べられている。

限定して、納税義務の承継規定を設けている。

そして、これらの税法に規定された場合以外に納税義務の承継を認めるべきかについて、金子宏名誉教授は消極に解すべきであろうと述べられている⁽¹¹⁶⁾。以上によれば、相続人が相続開始により特定の納税義務等を承継するためには、通則法5条1項で規定する納税義務の承継に係る要件を満たすことが必要と考えられる。

2 納税義務の承継に関する制度の概要

通則法5条は、納税者について相続があった場合における相続人による納税義務の承継及び納付責任について、通則的に規定したものであり、その内容は次のとおりである。

(1) 相続により承継される国税

通則法5条1項は、相続があった場合に、相続人は、その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を納める義務を承継すると規定している。

なお、相続人が限定承認をした場合、その相続人は、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⁽¹¹⁷⁾。

イ 課されるべき国税

上記の「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、国税に関する法律に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⁽¹¹⁸⁾。すなわち、今後において申告等によりその確定手続が行われるべきものである。

ロ 納付すべき国税

(116) 金子・前掲注(1)768頁。

(117) 荒井ほか・前掲注(59)176頁は、相続人が限定承認した場合において、当該相続人は一種の物的有限責任を負うことになり、相続人の固有財産に対して滞納処分をすることはできないとしている。

(118) 国税通則法基本通達5条関係4。

上記の「納付すべき国税」とは、「相続開始のときにおいて、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。」とされている⁽¹¹⁹⁾。すなわち、相続開始時において、被相続人の国税として納税義務が確定しているが、当該国税に未納額があり、今後において納付が行われるべきものである。

ハ 徴収されるべき国税

上記の「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、相続開始までに源泉徴収がされていないものをいう。」とされている⁽¹²⁰⁾。この規定は、源泉徴収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付義務のうちに含まれることを明確化したもので⁽¹²¹⁾、被相続人の国税として納税義務が確定しているが、今後において徴収が行われるべきものである。

ニ 裁判例

東京地判平 25.3.21 税資徴収関係判決順号 25-11 は、相続により承継される国税について、『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定していない国税のことをいい、『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、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のことをいうものと解される。」と判示している。

(2) 相続人が 2 人以上いる場合の承継税額

通則法 5 条 2 項は、相続人が 2 人以上であり、限定承認がされていない場合、各相続人は、承継する国税の額を民法 900 条から 902 条までの規定

(119) 国税通則法基本通達第 5 条関係の 5。

(120) 国税通則法基本通達第 5 条関係の 6。

(121) 荒井ほか・前掲注(59)175 頁。

による相続分（法定相続分・代襲相続分・指定相続分）によりあん分して計算した額を承継することとしている。

したがって、共同相続人間で、本項の規定による相続分と異なる遺産分割が行われた場合であっても、各相続人が承継する国税債務は影響を受けることはない。

（3）相続人が2人以上いる場合の納付責任

通則法5条3項は、相続人が2人以上いる場合に、相続によって得た財産の価額が、上記（2）により計算した国税の額（承継する国税の額を民法の規定による相続分であん分した額）を超えている相続人は、その超える額を限度として、他の相続人が承継する国税を納付する責任を負う旨を規定している。

この規定の趣旨は、被相続人の未納の国税について、もともと被相続人の全財産を引当てとし、そのいずれに対しても滞納処分をすることが可能であったところ、相続の開始によってこの引当財産が各相続人等に分割され、その各相続人等の中に無資力者がいた場合に被相続人の国税の徴収が困難となることを防止しようとするものである。

すなわち、これについて規定を設けた3項は、相続によって承継される国税債務が、現実の遺産分割の内容にかかわらず、民法の相続分により分割されるものとした2項の規定を徴収確保の観点から補完するものである⁽¹²²⁾。この点について、旧国税徴収法4条ノ2第2項前段では、2人以上の相続人に対し被相続人の国税債務について連帯納付責任を負わせていたが、現行の規定は、これを若干緩和したものとなっている。

ところで、相続税法34条2項は、被相続人に係る未納の相続税等について、その相続等により受けた利益を限度として、共同相続人相互に連帯

(122) 武田・前掲注(30)762頁では、通則法5条3項の立法趣旨について、「この納付責任の規定は、被相続人に係る国税の納付義務が当該被相続人の財産の全部を担保として存在していたにもかかわらず、相続の開始によって、この担保財産が相続分を基準に分割され、資力のない相続人に相続されたため国税債権が満足できなくなる場合を救済するものとして、創設されたものである。」と述べられている。

納付義務を負わせるものであり、通則法 5 条 3 項の規定と競合する場合が生じ得る。このような場合、通則法の特別法である相続税法 34 条 2 項の規定が優先し、本項の規定は適用されないこととなる。

なお、通則法 5 条 3 項の規定の適用を受ける国税と上記の相続税等とがある場合には、通則法 5 条 3 項及び相続税法 34 条 2 項の規定により当該相続人が納付の責めに任ずる国税の総額は、その相続人が相続により得た財産の価額からその者が通則法 5 条 2 項の規定により承継した国税の額を控除した額を限度とすることとして取扱われている⁽¹²³⁾。

第 2 節 納税義務の承継の沿革と立法趣旨

1 納税義務の承継の沿革等

(1) 納税義務の承継に関する規定の創設

相続が開始した場合の被相続人の財産等の承継は、民法の規定するところである。すなわち、相続人等は被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継し、限定承認をした相続人は、相続により得た財産の限度で被相続人の債務等の弁済義務を負うこととなる。しかしながら、公法上の権利関係である納税義務に対し、私法上の権利義務を規律する民法をそのまま適用することは妥当ではないとして、明治 35 年の国税徴収法（明治 30 年法律 21 号）改正に際し、納税義務の承継に関する規定が設けられた（それ以前において、租税の納税義務は、当然相続人の承継すべきものとして相続人から徴収する慣例となっていた。）⁽¹²⁴⁾。

(123) 国税通則法基本通達 5 条関係 18。

(124) 杉山宗六『国税徴収法精解』66 頁（森山書店、1952）は、納税義務の承継に関する規定の立法趣旨について、「相続の開始の場合における一般私法上の権利義務承継については、民法の規定するところである。すなわち、相続人または包括受遺者は、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継し（民法第 896 条及び第 990 条）限定承認をなした相続人は、相続に因り得たる財産の限度においてのみ被相続人の債務及び遺贈を弁済すべき義務を負う（民法第 922 条）等その関係は明らかであるが、公法上の権利関係である納税義務を直ちに私法上の権利義務と同様民法の規定をもつ

当時の徴収法（明治 30 年法律 21 号）4 条ノ 3 第 1 項は、「相続開始ノ場合ニ於テハ、国税、督促手数料及滞納処分費ハ相続財団又ハ相続人ヨリ之ヲ徴収ス但シ戸主ノ死亡以外ノ原因ニ依リ家督相続ノ開始アリタルトキハ被相続人ヨリモ之ヲ徴収スルコトヲ得」と規定していた。

（2）昭和 26 年の国税徴収法の改正

納税義務の承継に関する規定は、昭和 26 年の徴収法の改正により、次のとおり全面的に改められた。

改正後の徴収法 4 条ノ 2 第 1 項は、「相続ノ開始アリタル場合ニ於テハ相続人（包括受遺者ヲ含ム）又ハ相続財団ハ被相続人（包括遺贈者ヲ含ム以下同ジ）ニ課セラルベキ又ハ被相続人ノ納付スベキ国税並被相続人ノ未納ノ国税及滞納処分費ヲ納付スルノ義務ヲ有ス但シ限定承認ヲ為シタル相続人ハ相続ニ因リテ得タル財産ノ価額ヲ限度トシテ其ノ義務ヲ有ス」と規定していた。この改正では、相続が開始した場合に承継する被相続人の国税について、従来は単に「国税」と規定されていたところ、「課セラルベキ国税」、「納付スベキ国税」、「未納ノ国税」など承継する国税の内容を具体的に規定したものである。

また、改正後の徴収法 4 条ノ 2 第 2 項は、「前項ノ場合ニ於テ相続人又ハ包括受遺者 2 人以上アルトキハ此等ノ者ハ同項ニ依リ納付スベキ国税及滞納処分費ノ各々ニ付其ノ相続又ハ遺贈ニ因リテ得タル財産ノ価額ニ按分シテ計算シタル額ノ国税及滞納処分費ヲ納付スルノ義務ヲ有ス此ノ場合ニ於テ此等ノ者ハ其ノ相続又ハ遺贈ニ因リテ得タル財産ノ価額ノ限度ニ於テ其ノ納付スベキ国税及滞納処分費ニ付互ニ連帯シテ納付スルノ義務ヲ有ス」と規定していた。改正前の明治 35 年法 4 条ノ 3 では、相続の開始があっても、承継される国税債務は不可分債務にならず、被相続人の全財産を引当てとして、そのいずれに対しても滞納処分をすることが可能であつ

て律すること妥当にあらざとして明治 35 年に本条が設けられたのである（その以前は、租税の納付義務は当然相続人の承継すべきものとして相続人から徴収する慣例であつた）」と述べられている。

たが⁽¹²⁵⁾、本改正では、相続人又は包括受遺者が 2 人以上あるときは、相続人等は、相続によって得た財産の価額により、あん分して被相続人の納税義務を承継することとされた。さらに、各相続人等が承継した納税義務は、いわゆる固有の納税義務となるが、このほか各相続人等は、相続によって得た積極財産の価額を最高限度として、互に連帯納付義務を負うこととされた⁽¹²⁶⁾。

(3) 昭和 34 年の国税徴収法の改正

納税義務の承継に関する規定は、昭和 34 年の徴収法の改正により、次のとおり改められた。

すなわち、改正後の徴収法 27 条 1 項は、「相続があつた場合には、その相続人又は民法第 951 条（相続財産法人）の法人は、被相続人に課されるべき、又は被相続人が納付すべき国税（以下「被相続人の国税」という。）を納付しなければならない。ただし、限定承認をした相続人は、相続によって得た財産を限度とする。」と規定していた。この項の「被相続人に課されるべき国税」とは、改正前の徴収法 4 条ノ 2 第 1 項の「被相続人ニ課セラルベキ国税」と同義であり、相続開始の時において、被相続人について既にその課税要件は成立しているが、賦課、申告又は法律の規定により納税義務が具体的に確定していない国税をいうとされていた。そして、この項の「被相続人が納付すべき国税」とは、相続開始の時において被相続人について賦課、申告、又は法律の規定により、納税義務が具体的に確定している国税で納付を要するものをいい、改正前の徴収法 4 条ノ 2 第 1 項の「納付スベキ国税」と「未納ノ国税」の両者をあわせたものとなる⁽¹²⁷⁾。

また、改正後の徴収法 27 条 2 項は、「前項の場合において、相続人が 2 人以上あるときは、各相続人は、同項の規定により被相続人の国税を民法

(125) 武田・前掲注(30)732 頁。

(126) 荒木政之丞＝竹下重人＝浅田久治郎＝大島恒彦『例解国税徴収関係法』37 頁（大蔵財務協会、1958）。

(127) 吉国二郎＝荒井勇＝志場喜徳郎『新国税徴収法精解』234～235 頁（大蔵財務協会、1960）。

第 900 条から第 902 条まで（法定相続分・代襲相続分・指定相続分）の規定によるその相続分によりあん分して計算した額を納付しなければならぬ。」と規定していた。改正前の徴収法 4 条ノ 2 第 2 項では、2 人以上の相続人等がある場合の租税債務は、相続又は遺贈によって得た財産の価額によりあん分した額により承継するとされていたが、遺産分割前及び積極財産がない場合には、相続分に応ずるものとして取り扱われていたことから問題があるとされ、所要の整備を図ったものである⁽¹²⁸⁾。

さらに、改正後の徴収法 27 条 3 項は、「前項の場合において、相続人のうちに相続によって得た財産の価額が同項の規定により納付すべき国税の額をこえている者があるときは、その相続人は、そのこえる価額を限度として、他の相続人が同項の規定により納付すべき国税を納付する責に任ずる。」と規定していた。この規定は、もともと被相続人の全財産を引当てとし、被相続人のいずれの財産に対しても滞納処分をすることができたものが、相続の開始によってこの引当財産が切り離され、資力のない相続人に相続されたために被相続人の国税の徴収が困難となることを防止しようとするものである。すなわち、3 項は、相続によって承継される国税債務が不可分債務とならず相続分によって分割されるものとした徴収法 27 条 2 項の規定をカバーするものである⁽¹²⁹⁾。

（4）昭和 37 年の国税通則法の制定

昭和 37 年の国税通則法の制定に伴い、徴収法 27 条で規定されていた納税義務の承継に関する規定は、通則法 5 条で規定されることとなった。通則法 5 条の規定は、表現上において若干の変更はあるものの、それ以前の徴収法 27 条の規定と実質的に同じ内容となっており⁽¹³⁰⁾、現在に至っているところである。

なお、通則法 5 条 1 項の規定には、それ以前の徴収法 27 条 1 項には存

(128) 荒井ほか・前掲注(59)168 頁。

(129) 荒井ほか・前掲注(59)168 頁。

(130) 武田・前掲注(30)732～743 頁。

在しなかった「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付義務に含まれることを明らかにしたものである⁽¹³¹⁾。

2 納税義務の承継規定の立法趣旨

上記1(2)の昭和26年の徴収法改正により制定された法4条ノ2の立法趣旨に関する解説では、租税債務は財産上の負担であって人的役務を内容とするものではないから、個人の死亡又は法人の合併による権利義務の包括承継がある場合においては、私法上の原則(民法896条等)と同様の一般規定を国税徴収法に設け、租税債務を承継することとしている(法4条ノ2、4条ノ3)と説明されている⁽¹³²⁾。

また、明治30年制定の国税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」において、次のような審議が行われている。同調査会(第39回)の審議では、相続による納税義務の承継を規定した当時の徴収法4条ノ2の立法趣旨について、同調査会の吉国幹事から「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って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が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という点と、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ものと考えられます。」との説明がされている⁽¹³³⁾⁽¹³⁴⁾。

(131) 荒井ほか・前掲注(59)175頁。

(132) 桃井直造『国税徴収法』94頁(中央経済社、1958)。

(133) 三ヶ月章＝加藤一郎監修『租税法制定資料全集－国税徴収法〔昭和改正編〕(4)日本立法資料全集154』54頁(信山社、2003)。

(134) 租税徴収制度調査会の論議に資すること等を目的とし、同調査会の委員・幹事その他の関係者が多く参加する「租税法セミナー」では、相続による納税義務の承継を規定した徴収法4条ノ2の制度趣旨について、渡辺喜久雄氏は「原則は、私法の方で認めている権利義務の承継と同じような意味において公法的な義務についても承継す

さらに、上記 1 (3) の昭和 34 年徴収法改正後の徴収法 27 条 (相続による納税義務の承継) の立法趣旨に関する解説では、「納税義務は、金銭的給付を目的とする財産上の負担であつて、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、義務者の個別性が強調される。従つて、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、納税義務の承継を相続による場合と法人の合併による場合の二つ、すなわち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、私法上の原則 (民法 896 条等) を確認的に規定したものであるといえる。」と述べられている⁽¹³⁵⁾。

そして、現在の通則法 5 条の規定は、それ以前の徴収法 27 条の規定を受け継いだものであり、その内容は実質的に同じものとなっている。

以上によれば、通則法 5 条 1 項の相続による納税義務の承継の考え方は、一貫して、民法 896 条等の私法上の原則と同じものとされており、その立法趣旨は、①私法 (民法 896 条) における相続の効力と公法 (通則法 5 条 1 項) における租税債務の承継の効力が同じものであること、すなわち被相続人に属した一切の納税義務が承継の対象になることを確認し、②相続開始後、被

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。また、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るのじゃないかという条理解釈の問題はあろうと思いますし、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規定してあるゆえんではないかと思ひます。

(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、従つて私法に規定してあつても、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います。」と述べられている (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 (有斐閣、1959)。

(135) 吉国ほか・前掲注(127)231 頁。

相続人の納税義務について、その相続人に対し直ちに更正・決定等の課税処分や差押え等の滞納処分が執行できることを明らかにするためであるとみることが相当である。

第3節 納税義務の承継の効果

1 相続による税法上の地位の承継

通則法5条1項は、相続人は、被相続人に課されるべき国税等を納める義務を承継すると規定するのみで、この承継の効果として、被相続人が有していた税法上の地位が承継の対象となるか否かについて明文の規定を置いていない。

しかしながら、前節の2でみたように、通則法5条1項と民法896条の相続による承継の効力は同一であること、すなわち被相続人に属した一切の納税義務が承継の対象になると考えられることからすると、通則法5条1項で承継の対象となる「課されるべき国税、納付すべき国税又は徴収されるべき国税（以下「課されるべき国税等」という。）」には、原則として、当該各国税に係る一切の税法上の地位が含まれると考えることが相当である。

そして、仮に、被相続人の課されるべき国税等について、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たとした場合には、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。すなわち、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ことが合理的である。

なお、実務における規定では、通則法5条1項の被相続人の課されるべき国税等とともに承継される処分又は行為として、①納期限の延長、延納、納税の猶予、徴収若しくは滞納処分に関する猶予又は滞納処分の停止、②物納

の許可、③納期限の延長の申請、延納の申請、納税の猶予の申請、納税の猶予の期間の延長の申請、換価の猶予の申請、換価の猶予の期間の延長の申請又は物納の申請、④担保の提供が挙げられている⁽¹³⁶⁾。

2 納税義務の承継の効果に関する学説と裁判例

(1) 納税義務の承継の効果に関する学説

相続による納税義務の承継の効果について、学説では被相続人の税法上の地位を包括的に承継するとの説が多数となっている。金子宏名誉教授は、納税義務の承継の効果について、「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。したがって、納税義務の承継者は、被承継者の納税義務と同じ内容の納税義務を負う。承継される納税義務の中には、成立はしているが内容の確定していないものと、成立しかつ内容の確定しているものがある。また、その中には、本来の納税義務のほか、第二次納税義務、附帯税の納付義務、徴収納付義務も含まれる。」と述べられている⁽¹³⁷⁾。また、谷口勢津夫教授は、納税義務の承継の効果について、「納税義務の承継の効果として、承継人は被承継人の税法上の地位をそのまま受け継ぐ。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（所税 124 条、125 条等）をも含む、包括的な権利義務の承継である。」と述べられている⁽¹³⁸⁾。

(2) 納税義務の承継の効果に関する裁判例

相続による納税義務の承継の効果に関する裁判例として、大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決は、「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、被相続人の租税法上の地位をも包括的に引き継がせるために

(136) 国税通則法基本通達 5 条関係 7 参照。

(137) 金子・前掲注(1)768～769 頁。武田・前掲注(30)748～749 頁、荒井ほか・前掲注(59)175 頁も、相続による納税義務の承継に際し、被相続人が有していた税法上の地位も承継すると述べられている。

(138) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 3 版〕』99 頁（弘文堂、2012）。

設けられた規定と解される。」と判示し、被相続人の税法上の地位が通則法 5 条 1 項の承継の対象になると判断している。

また、被相続人の滞納国税について、相続人に対する納税義務の承継通知と同日付で差押えを行ったことに対し、相続人に対する督促がないことを理由に違法な差押えであるとした控訴人の主張に対し、東京高裁平成 20 年 4 月 30 日判決⁽¹³⁹⁾は、「国税通則法 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。」と判示し、控訴人の主張を退けている。この裁判例も被相続人の税法上の地位を相続人が承継すると判断したものである。

以上のとおり、裁判例においても、被相続人の税法上の地位が通則法 5 条 1 項の納税義務の承継の対象になると判断されている。

3 小括

通則法 5 条 1 項は、被相続人が有する税法上の地位が相続による承継の対象になるか否かについて明文の規定を置いていない。しかしながら、通則法 5 条 1 項と民法 896 条の相続の効力（相続による承継の範囲）は同一であるとみることができるため、通則法 5 条 1 項の「課されるべき国税、納付すべき国税又は徴収すべき国税」には、原則として、当該各国税に係る一切の税法上の地位が含まれると考えることが相当である。学説、裁判例そして実務上からみても、この考え方が妥当であると考えられる。

ところで、相続税等の連帯納付義務は、相続税法 34 条で規定された相続税等を納付する義務であることから、当該連帯納付義務が通則法 5 条 1 項の課されるべき国税等に該当すれば、当然に承継の対象になると考えられる

(139) 東京高判平 20.4.30 訟月 55・4・1952 頁。

(140)。

そして、第2章第4節3で考察した附帯税の連帯納付義務を負うべき地位についても、本章での考察によれば、被相続人が有する税法上の地位とみることができると、相続による承継の対象になり得るものと考えられる。

-
- (140) 大阪高判平 28.3.4 は、相続税等の連帯納付義務が通則法 5 条 1 項の対象になるか否かについて、「納税義務に基づいて国税を納める義務のみならず、連帯納付義務に基づいて国税を納める義務も、通則法 5 条 1 項第一文前段の「被相続人に課されるべき…国税…を納める義務」に含まれる。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。したがって、上記の「被相続人に課されるべき…国税…を納める義務」が納税義務に限定されるとか、ここに連帯納付義務が含まれないという解釈は、文言上の根拠も薄弱であり、規定の立法趣旨にもそぐわないから採用することができない。」と判示している。

第4章 民法における相続の効力と保証債務の相続性

第1節 民法における相続の効力

相続は人の死亡によって開始する（民法 882 条）。民法は、相続の一般的効果として、相続人は、相続開始の時から、被相続人の一身に専属したものを除き、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継すると規定している（民法 896 条）。この相続の効果は、相続人が相続開始の事実を知っていたかどうかにかかわらず、また、被相続人から相続人へ相続登記等の手続きを経ているかどうかにかかわらず、法律上当然に発生する⁽¹⁴¹⁾。

以下では、相続の効力に関する民法の規定に照らし、具体的にどのようなものが承継の対象とされているかについて考察を行う。

1 被相続人の財産に属した一切の権利義務

民法 896 条本文は、相続の一般的効果として、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すると規定する。この条の規定により、相続人は、所有権をはじめとする物権のほか、債権、債務、無体財産権、その他明確な権利義務といえないものでも、財産法上の法的地位といえるものであれば、全て包括的に承継することとなる。そして、これを包括承継という。

例えば、父親がその所有する不動産の売買契約を締結した直後に死亡したとすると、相続人である子は、契約上の売主たる地位を承継することになり、登記移転義務、代金請求権、引渡債務、取消権、解除権のほか、善意・悪意、過失・無過失などの主観的態様も承継する⁽¹⁴²⁾。すなわち、相続人が被相続人の契約上の売主たる地位を承継した場合は、当該売買契約の締結によって生ずるあらゆる法律関係又は法的地位というべきものを承継することになる。

(141) 松原正明『全訂判例先例相続法 I』205 頁（日本加除出版、2006）。

(142) 内田貴『民法IV[補訂版]親族・相続』357 頁（東京大学出版会、2004）。

このように、民法は、相続の一般的効果として、明確に権利義務といえないものも含め財産法上の法的地位といえるものであれば、原則として、全て包括的に相続の対象としているところである⁽¹⁴³⁾。

2 一身専属的な権利義務

上記1のとおり、相続の一般的効力は、原則として、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継の対象とするものである。しかしながら、民法 896条ただし書は、その例外として、被相続人の一身に専属した権利義務（一身専属的な権利義務）を相続による承継の対象から除外している。

この一身専属的な権利義務とは、被相続人の人格や身分等と強く結びついたものであり⁽¹⁴⁴⁾、相続人行使・帰属等を認めること又は義務を負わせること等がふさわしくないものが該当する。もっとも、いかなるものが一身専属的な権利義務に該当するかは一概にいうことはできず、個別に考察が必要であるとされている⁽¹⁴⁵⁾。

第2節 民法上の保証債務の相続性

相続税等の本来の納税義務とその連帯納付義務との関係は、民法上の主たる債務と連帯保証債務との関係に類似すると解することができる⁽¹⁴⁶⁾。そこで、連帯保証債務も保証債務の類型に属すると考えられるため、民法上の保証債務の相続による承継等について考察を行う。

(143) 大判大 10.10.20 民録 27 輯 1807 頁は、相続の効果について、「人ノ死亡ニヨリテ当然開始スルモノニシテ其開始ノ時ヨリ遺産相続人ハ財産ニ関スル被相続人ノ権利義務ヲ包括的ニ承継スルモノトス」と判示している。

(144) 前田陽一＝本山敦＝浦野由紀子『民法Ⅳ親族・相続第3版』261頁（有斐閣、2015）。

(145) 松原・前掲注(141)205～206頁。

(146) 第2章第2節 2(5)参照。

1 相続による債務の承継

民法は、被相続人の債務その他財産法上の義務も、一身専属性がない限り、相続による承継の対象としている。相続財産の中に積極財産がなく、消極財産のみの場合も相続人はこれを承継することとなる⁽¹⁴⁷⁾。

このように相続人の利益とならない被相続人の債務を承継させることについて、中川善之助名誉教授・泉久雄名誉教授は、「相続は相続人の利益を護ることに重点をおいているとはいうものの、そのために、被相続人が相続開始の時までもっていた法律関係、従ってその法律関係の相手方の利益を、全く顧みないでもよいということにはならない。相続人は護られなければならないが、相手方もまた護られなければならない。この故に、被相続人の負担していた債務は、当然相続人に承継され、相続人に弁済の責任を負わせなければならない結果となる。つまり権利の安定のためには、法律関係に連続性を与える必要があるからである。換言すれば、債務者の死亡によって、債権がたちまち無に帰してしまうのでは困るからである。もともと相続法は、相続人のための法ではあるが、相続人も一般の権利安定を犠牲にしてまで保護されるいわれはない。甘い汁を吸う者は、苦い汁をも受けねばならない。しかし、もともと相続人の債務ではないのであるから、いくら権利安定のための債権者保護とはいえ、過大の債務を相続人に強制することはできない。甘い汁に附随する程度の苦い汁は受けなければならないが、大部分が苦いような汁を無理に吸えとはいえない。そこに相続人の選択権が当然に生まれ、相続人は、相続を承認すると放棄するとの自由を与えられるのである。」と述べられており⁽¹⁴⁸⁾、このような考え方は、相続による納税義務の承継についても当てはまるものである。

ところで、相続による保証債務の承継も上記の債務の承継の中の一つとなるが、その相続性⁽¹⁴⁹⁾の有無は、保証債務の性質等によって異なるとするの

(147) 松原・前掲注(141)323頁。

(148) 中川善之助＝泉久雄『法律学全集 24 相続法〔第四版〕』163頁（有斐閣、2000）。

(149) 「相続性」とは、相続による承継の対象になることをいう。

が現在の通説であり⁽¹⁵⁰⁾、以下その内容を考察する。

2 身元保証債務の承継

身元保証とは、一般に雇用契約に附随して、雇い主が被用者から受けるかもしれない損害を当時者以外の第三者が担保する契約をいう。この身元保証債務が相続による承継において問題となる理由は、第一に、契約が個人的信頼関係に基づいて存続するものであること、第二に、保証の内容が不確定で、しばしば上限がないため、相続人に予想外の負担を負わせかねないことにある⁽¹⁵¹⁾。このような問題があることから、大審院昭和2年7月4日判決は、身元保証債務の承継について、通常の保証債務と異なり、保証人の責任の範囲が広範であること、また、身元保証契約が被相続人との相互の信用を基礎として成立したものであり、一身専属的な性質を有すると認められることから、特別の理由がない限り、相続人に承継されないと判示した⁽¹⁵²⁾。

ただし、相続開始時に、既に身元保証契約に係る損害賠償の責任額が確定しているとき、すなわち身元保証契約に係る損害が実際に発生している場合は、当該債務が相続人に承継されることとなる⁽¹⁵³⁾。

(150) 松原・前掲注(141)324頁。

(151) 内田・前掲注(142)364頁。

(152) 大判昭2.7.4民集6・436頁は、「使用人ノ身元保証契約ニ付テハ法令ニ其ノ規定ナキヲ以テ其ノ効力ハ一ニ当事者ノ意思表示ニ依リテ定ムヘキモノニシテ原審ニ確定シタル事実ニ依レハ本件身元保証契約ハ訴外Aカ上告銀行ノ使用人トシテ契約ノ不履行又ハ職務ニ関シ故意又ハ過失ニ依リ上告銀行ニ損害ヲ加ヘタル場合ニ保証人トシテ上告人先代ニ於テ弁済ノ責ニ任スヘキコトヲ其ノ内容ト為シタルモノトス故ニ本件身元保証契約ニ在リテハ保証人ノ責任ノ範囲ハ特定ノ債務ニ付従タル義務者トシテ負担スル普通ノ保証債務ト異リ広汎ナル範囲ニ於テ責任ヲ負ハサルヘカラサルニ至ルヘキモノナレハ右契約ハ保証人タル上告人先代ト訴外Bトノ相互ノ信用ヲ基礎トシテ成立シタルモノニシテ専属的性質ヲ有スト謂ハサルヘカラス從テ特別ノ事由アラサル限り右契約ハ当事者其ノ人ト終始シ保証人ノ死亡ニ依リ相続開始スルモ其ノ相続人ニ於テ契約上ノ義務ヲ承継シ保証人トシテ相続開始ノ後被上告銀行ノ為ニ生シタル損害ニ付テモ責任ヲ負フモノト解スヘキニ非ス」と判示している。

(153) 大判昭4.4.13法律学説判例評論全集18巻民法984頁。

3 信用保証債務の承継

信用保証とは、継続的取引関係において発生する将来債務について、取引の過程で債務の増減が予定されているものの保証契約をいう。この信用保証債務が相続による承継において問題となる理由は、上記2の身元保証の場合と基本的に同様である。

最高裁昭和37年11月9日判決は、責任の限度額及び責任を負う期間について定めのない継続的信用保証契約について、通常の保証契約と異なり、責任の及ぶ範囲が極めて広範であり、ひとえに被相続人との人的信用関係を基礎として締結されたものであるから、当該保証人たる地位は、被相続人限りのものであって、保証人（被相続人）の死亡後に生じた債務については、特段の理由がない限り、相続人に承継されないと判示した⁽¹⁵⁴⁾。

そして、この判例から、その反対解釈として、信用保証債務の期間もしくは限度額等に何らかの制限がある場合は、相続性は肯定され则认为することができる⁽¹⁵⁵⁾。

4 保証債務の相続性に関する判断基準

上記2及び3では、身元保証債務及び信用保証債務の相続性について考察したが、金銭消費貸借上の保証など通常の保証債務（連帯保証を含む。）については、責任の限度額等が定まっていることから、相続により承継されるとするのが通説判例である⁽¹⁵⁶⁾。

以上によれば、保証債務について相続性が否定されるのは、被相続人との

(154) 最判昭 37.11.9 民集 16・11・2270 頁は、「継続的取引について将来負担することあるべき債務についてした責任の限度額ならびに期間について定めのない連帯保証契約においては、特定の債務についてした通常の連帯保証の場合と異り、その責任の及ぶ範囲が極めて広汎となり、一に契約締結の当事者の人的信用関係を基礎とするものであるから、かかる保証人たる地位は、特段の事由のないかぎり、当事者その人と終始するものであって、連帯保証人の死亡後生じた主債務については、その相続人においてこれが保証債務を承継負担するものではないと解するを相当とする。」と判示している。

(155) 高津環『最高裁判所判例解説（昭和37年度）』416頁（法曹会）。

(156) 松原・前掲注(141)324頁。

個人的信用関係が契約締結の基礎となっており、かつ、責任の限度額やその期間等が不明確であるなど責任を負う範囲が広範すぎると認められる場合であり、このような場合は一身専属性があるとして、相続人に承継はされないものと考えられる。

第5章 研究課題の考察

本研究では、相続税等の連帯納付義務者の相続人が、連帯納付義務者（贈与者）の死亡後に成立した附帯税について、連帯納付義務を負うか否かを考察し、相続人が当該附帯税の連帯納付義務を負う場合は、その法的根拠を明らかにすることを目的としている。

以下では、第1章から第4章までの考察内容を踏まえて、本研究課題について検討を行うこととする。

第1節 研究課題の概要

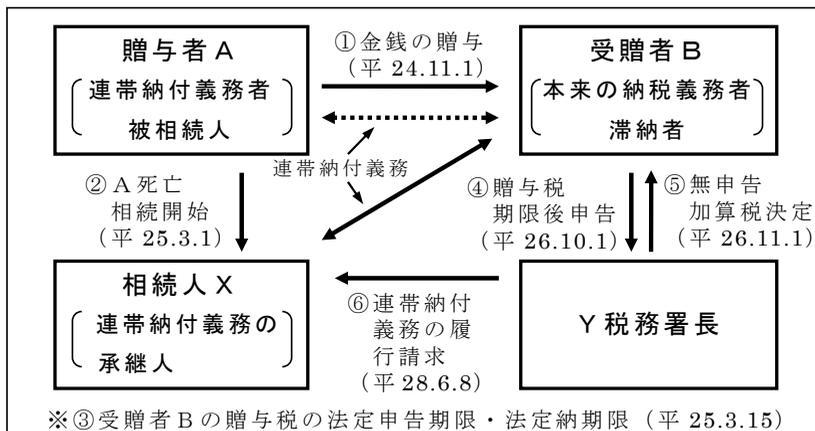
1 研究課題の前提（事例の概要）

本研究課題の事例の概要は次のとおりである（事例の事実関係は仮定であり、必要な徴収手続等は適法に行われていることを前提とする。）。

- ① 平成24年11月1日に贈与者Aが受贈者Bへ金銭を贈与した。
- ② 平成25年3月1日に贈与者Aが死亡し、相続人Xが贈与者Aの遺産を相続した。
- ③ 平成25年3月15日に受贈者Bの贈与税の法定申告期限が到来したが、受贈者Bは贈与税の申告書を提出せず、同日が法定納期限である贈与税の納付も行わなかった。
- ④ 平成26年10月1日に受贈者Bは贈与税の期限後申告書をY税務署長へ提出した。
- ⑤ 平成26年11月1日にY税務署長は受贈者Bに無申告加算税を賦課決定した。
- ⑥ 平成28年6月8日にY税務署長は相続人Xに対し、贈与税本税及び附帯税の連帯納付義務の履行を請求した。

上記の①から⑥を図で示すと次のようになる。

【事例の概要】



2 研究課題の論点

本研究の課題は、上記 1 の事例において、Y 税務署長は相続人 X に、受贈者 B に発生した贈与税に係る附帯税の連帯納付義務の履行を請求することができるか否かである。

本事例では、①贈与者 A の死亡による相続開始時 (平 25.3.1) において、既に金銭の贈与 (平 24.11.1) が発生しており、当該贈与に係る受贈者 B の贈与税の納税義務が成立している。また、②相続開始時 (平 25.3.1) において、受贈者 B の贈与税の法定申告期限・法定納期限 (平 25.3.15) が経過していないため、法定期限経過により成立する附帯税の納税義務は成立していない。

通則法 5 条 1 項は、被相続人に課されるべき国税 (納税義務は成立しているが、納付すべき税額が確定していない国税) を承継すると規定しており、相続開始時に成立していない上記の附帯税の連帯納付義務を、相続人 X は負わないようにもみえる。

他方、民法 896 条は、相続人は被相続人の財産に属する一切の権利義務を承継すると規定しており、本税の連帯納付義務が成立するのであれば、附帯

税の連帯納付義務を負うべき地位が成立し、当該地位を承継するとも考えられる。

そこで、本研究課題を検討する上で問題となる次の論点及び関連する事項について考察を行う。なお、検討する事例は贈与税の連帯納付義務に関するものであるが、相続税と贈与税の連帯納付義務は同一性を有することから⁽¹⁵⁷⁾、以下では一般的な記述部分について、「贈与税」に代えて「相続税等」と表記する。

- (1) 相続税等の連帯納付義務の意義及びその性質
- (2) 相続税等の連帯納付義務の成立時期
- (3) 相続税等の連帯納付義務の範囲（連帯納付義務は附帯税に及ぶか）
- (4) 附帯税の連帯納付義務を負うべき地位の成立及びその成立時期
- (5) 附帯税の連帯納付義務を負うべき地位は、通則法 5 条 1 項の納税義務の承継の対象となるか
- (6) 附帯税の連帯納付義務を負うべき地位は、民法の相続の効力の規定に照らし承継の対象となるか

第 2 節 研究課題の考察

ここでは、第 1 章から第 4 章までの考察を踏まえ、前節で示した研究課題の各論点について検討を行う。

1 相続税等の連帯納付義務の意義及びその性質

相続税等の連帯納付義務に関する各論点を整理する上で、検討の前提となる連帯納付義務の意義及び性質について考察を行う。

- (1) 連帯納付義務の意義⁽¹⁵⁸⁾

わが国の相続税は、遺産取得課税方式の形式を採りつつ、遺産課税方式

(157) 第 2 章第 2 節 3 参照。

(158) 連帯納付義務の意義の詳細については、第 2 章第 2 節 1 参照。

の要素も加味しており、課税の面では、仮装分割を防止し、相続人間に公平な負担を負わせるための仕組みが採用されているとみることができる。

しかしながら、徴収の面では、相続税納付の引当てとなる相続財産が共同相続人に分割され、各人別に納税義務が課されると、その中に無資力者等がある場合は徴収不足を来すおそれがあり、結果として相続人間の実質的税負担の公平が保てない場合が生じ得る。

また、贈与税は、相続税の補完税として機能するものであり、この贈与税の納税義務を受贈者に限定すると、徴収不足を来すおそれがあることから、相続税の回避を防止しようとする贈与税の機能に支障を来し、税負担の公平が図られない場合も生じ得る。

そこで、このような事態に対処するため、相続税法 34 条の連帯納付義務の制度が設けられており、その意義（目的）は、相続税等の徴収の確保を図ることにあるとみることができる。

そして、このような制度の意義に加え、同条の規定が、相続税法の賦課関係部分ではなく、徴収関係部分に配置されていることから、この規定は、課税の根拠規定ではなく（従って、相続税法 34 条には連帯納付義務の成立や確定についての規定は存在せず）、既に課税された税額の徴収の確保を図るための規定である（従って、相続税法 34 条は徴収のために必要な連帯納付義務の対象者やその責任の範囲を規定している）と考えることが相当である。

（2）連帯納付義務の性質⁽¹⁵⁹⁾

相続税等の連帯納付義務は、本来の納税義務に対して、補充性はなく、付従性があり、本来は納付する義務のない他の相続人等の納税義務を負担するものである。

また、相続税等の連帯納付義務と法律上の文言が類似する通則法 8 条の連帯納税義務は、民法の連帯債務の規定が準用されている。この両者を比

(159) 連帯納付義務の性質の詳細については、第 2 章第 2 節 2 参照。

較すると、相続税等の連帯納付義務は、本来の納税義務の徴収を確保するための特別の責任とされ、相続等により受けた利益等を限度として納付責任を負うのに対し、通則法 8 条の連帯納税義務は、本来の納税義務そのものであり、各納税義務者が、別個独立の納税義務を制限なく負担することから、相続税等の連帯納付義務は、通則法 8 条の連帯納税義務、すなわち、民法上の連帯債務とその性質を異にするものというべきである。

このような相続税等の連帯納付義務の性質に照らすと、相続税等の本来の納税義務者が負担する納税義務と連帯納付義務の関係は、民法上の主たる債務と連帯保証債務の关系到類似するものであり、連帯納付義務は、本来の納税義務を担保するために課される特別の責任であると解するのが相当である。

2 相続税等の連帯納付義務の成立時期

本研究課題では、相続開始時に成立していない附帯税の連帯納付義務について考察するものであり、相続税等の連帯納付義務の成立時期が問題となる。しかしながら、この連帯納付義務の成立時期については、法令上明文の規定がなく、学説上も明確に論じているものは見当たらない状況にあることから、以下では上記 1 で整理した連帯納付義務の意義や性質、そしてこの問題に関連する裁判例から連帯納付義務の成立時期について考察を行う。

(1) 連帯納付義務の担保的機能と成立時期⁽¹⁶⁰⁾

上記 1 (2) のとおり、相続税等の連帯納付義務の性質は、民法上の連帯保証類似の債務とされており、本来の納税義務を担保するための特別の責任であると解される。このように、連帯納付義務の存在意義は本来の納税義務を担保することにあるとすると、その担保的機能に鑑みれば、本来の納税義務と連帯納付義務の成立時期は同一であるべきものと考えられる。

(160) 連帯納付義務の担保的機能と成立時期の詳細は、第 2 章第 3 節 3 (1) 参照。

(2) 連帯納付義務の担税力と成立時期⁽¹⁶¹⁾

納税義務は課税要件の充足、すなわち担税力を基準に成立するとされており、連帯納付義務については、相続等により財産を取得した時点で担税力が生じるとみられることから、連帯納付義務の成立時期は、本来の納税義務と同一であると考えられることができる。

(3) 連帯納付義務の裁判例と成立時期⁽¹⁶²⁾

最判昭 55.7.1 民集 34・4・535 頁は、相続税の連帯納付義務の確定について、本来の納税義務の確定という事実と照応して、法律上当然に生ずると判示しており、学説上もこの考え方が有力である。その理由としては、①相続税法 34 条 1 項は、課税の根拠規定ではなく、既に課税された税額の徴収確保の規定であること、②相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の規定は、条文の構成・配列から徴収に関する規定であるとみられること、③相続税の連帯納付義務は法律で定めた保証責任ともいふべきものであり、相続税法 1 条に規定する固有の納税義務にはあらず、通則法 15 条、16 条は適用されないことが挙げられている。そして、これらの理由は、明文の規定がない連帯納付義務の成立時期を判断する上でもその根拠となるものである。

また、下級審ではあるが、東京地裁平成 25 年 3 月 21 日判決は、贈与税の連帯納付義務の成立及び確定は、主たる納税義務の成立及び確定という事実と照応して法律上当然に生ずるものであると判示した裁判例がある⁽¹⁶³⁾。この下級審の裁判例は、上記の最高裁昭和 55 年判決を踏まえたのみみられるものであり、本来の納税義務とその連帯納付義務の成立時期は同じであると判断している。

これらの裁判例によれば、連帯納付義務の成立については、最高裁昭和 55 年判決の確定についての考え方と同様に、相続税等の本来の納税義務の

(161) 連帯納付義務の担税力と成立時期の詳細は、第 2 章第 3 節 3 (2) 参照。

(162) 連帯納付義務の裁判例と成立時期の詳細は、第 2 章第 3 節 3 (3) 参照。

(163) 東京地判平 25.3.21 税資徴収関係判決順号 25-11。

成立という事実に照応して、法律上当然に生ずるものと考えることが自然である。

(4) 小括

相続税等の連帯納付義務の成立については、法律上明文の規定はないものの、上記(1)から(3)によれば、本来の納税義務の成立という事実に照応して、法律上当然に生ずるものと考えることが相当である。

なお、相続税等の連帯納付義務の確定については、最高裁昭和55年7月1日判決の判示内容が妥当であり、本来の納税義務の確定という事実に照応して、法律上当然に生ずると考えることが相当である⁽¹⁶⁴⁾。

3 相続税等の連帯納付義務の範囲（附帯税関係）

本研究課題では、附帯税の連帯納付義務を負うか否かが問題となるため、そもそも相続税法34条の連帯納付義務は附帯税に及ぶか否かについて考察を行う。

附帯税は、本税たる国税債権に附加して負担せしめる国税の一種であり、本来の意味における租税ではないとされる。また、附帯税は、本税の申告・納付に係る何らかの納税義務懈怠により生じ、発生した附帯税はその計算の基礎となる本税が取り消されると当然に消滅するなど、本税と一体をなすものである。

このような附帯税は、いずれもその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税であるとされており（通則法60条4項、69条）、この規定により、各税法上「何税」と規定されている場合には、原則としてその税に係る加算税や延滞税が含まれることになるとされている。

また、平成23年度税制改正では、連帯納付義務者が相続税法34条1項の規定により、本来の納税義務者の相続税を納付する場合は、延滞税に代えて利子税を納付することとされており（相続税法51条の2）、連帯納付義務の

(164) 第2章第3節2参照。

中に延滞税が含まれることを前提とする規定となっている。

さらに、民法上の保証債務では、対象となる範囲について、主たる債務のほか、利息等の従たる債務も含まれる旨が規定されており(民法 447 条 1 項)、同様の性質を有する相続税等の連帯納付義務についても、附帯税に及ぶと考えることが相当である。

裁判例でも上記の内容等を理由として、連帯納付義務には延滞税が含まれると判示したものがあり、以上によれば、相続税法 34 条の相続税等の連帯納付義務は、本税のほか附帯税に及ぶと考えることが相当である⁽¹⁶⁵⁾。そうすると、この附帯税の連帯納付義務の成立・確定は、上記 2 (4) のとおり、本来の附帯税の納税義務の成立・確定という事実⁽¹⁶⁶⁾に照応して、法律上当然に生ずるものと考えられる。

4 附帯税の連帯納付義務を負うべき地位の成立

これまでの考察により、①相続税等の本来の納税義務者が負担する納税義務と連帯納付義務の関係は、民法上の主たる債務とその連帯保証債務の關係に類似すること⁽¹⁶⁶⁾、②相続税等の連帯納付義務の成立及び確定は、本来の納税義務の成立及び確定という事実⁽¹⁶⁷⁾に照応して、法律上当然に生ずること⁽¹⁶⁸⁾、そして、③相続税等の連帯納付義務は、本税のほか附帯税に及ぶこと⁽¹⁶⁸⁾が明らかとなっている。

そこで、これらの点を前提として、本研究課題において、本来の納税義務者とその連帯納付義務者は、相続税等の本税及び附帯税についてどのような法的関係にあるのか、そして、附帯税の連帯納付義務を負うべき地位はどのような場合に成立するかについて考察を行う。

(165) 連帯納付義務の責任の範囲(連帯納付義務は附帯税に及ぶか)の詳細は、第 2 章第 4 節 2 参照。

(166) 第 2 章第 2 節 2 (5) 及び第 5 章第 2 節 1 (2) 参照。

(167) 第 2 章第 3 節 2 (4) 及び同節 3 (4) 並びに第 5 章第 2 節 2 参照。

(168) 第 2 章第 4 節 2 及び第 5 章第 2 節 3 参照。

(1) 本来の納税義務者の本税と附帯税の法的関係

相続等により財産を取得した場合、本来の納税義務者には、相続税等の本税の納税義務が成立し（通則法 15 条 2 項 4 号・5 号）〔下図①〕、これにより、本税を法定期限までに申告・納付する義務が成立する（相続税法 27 条 1 項、28 条 1 項、33 条）〔下図②〕。

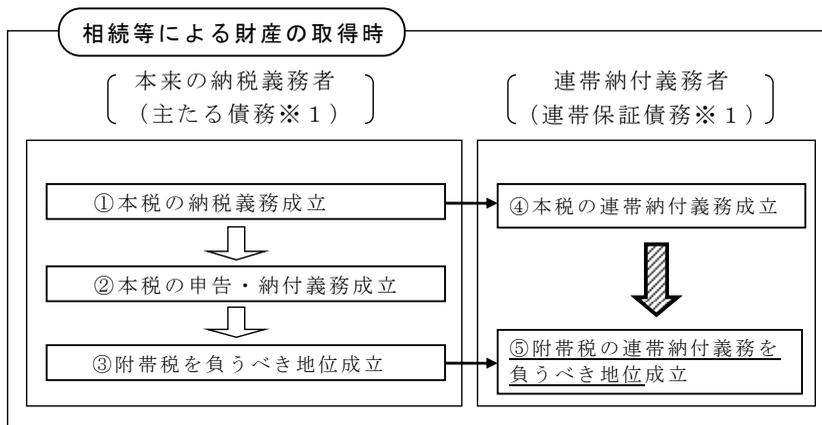
そして、下図②の申告・納付義務の成立により、本来の納税義務者には、法定期限までに本税の申告・納付義務を履行できなければ附帯税が課せられる（通則法 60 条 1 項、66 条 1 項等）法的責任、すなわち、相続税等の附帯税を負うべき地位が成立することとなる〔下図③〕。

(2) 連帯納付義務者の本税と附帯税の法的関係

相続税等の本来の納税義務者が負担する納税義務と連帯納付義務の関係は、民法上の主たる債務と連帯保証債務との関係に類似すること、そして、相続税等の連帯納付義務は、本税のほか附帯税に及ぶことから、本来の納税義務者に下図①の相続税等の本税の納税義務が成立すれば、連帯納付義務者に下図④の本税の連帯納付義務が成立し、本来の納税義務者に下図③の相続税等の附帯税を負うべき地位が成立すれば、連帯納付義務者に下図⑤の附帯税の連帯納付義務を負うべき地位が成立することとなる。

この場合、連帯納付義務の成立は、本来の納税義務の成立という事実に対応して、法律上当然に生ずることから、下図①から⑤は、全て同時に成立することとなる。すなわち、相続税等の連帯納付義務者について、下図④の本税の連帯納付義務が成立すれば、同時に、下図⑤の附帯税の連帯納付義務を負うべき地位が成立すると考えることができる。

上記（1）を含めこれらの関係を図で表すと次のようになる。



※1 相続税等の本来の納税義務者が負担する納税義務と連帯納付義務の関係は、民法上の主たる債務と連帯保証債務との関係に類似する。

※2 上記の①～⑤は、相続等による財産の取得が発生すると、全て同時に成立することから、④が成立すれば自動的に⑤が成立することとなる。

(3) 小括

本研究課題では、相続開始時において、本来の贈与税の法定申告期限・法定納期限が到来していないため、贈与税に係る附帯税の納税義務は成立しておらず、従って、附帯税の連帯納付義務も成立していない。

しかしながら、贈与財産の取得後に相続が開始しているため、相続開始前に、贈与税本税の納税義務が成立しており、従って、その本税の連帯納付義務も成立していることとなる。そして、本税の連帯納付義務が成立しているため、連帯納付義務者に附帯税の連帯納付義務を負うべき地位が成立していると考えられることができる。

そうすると、この附帯税の連帯納付義務を負うべき地位が成立する場合に、当該地位が相続による承継の対象になるか否かが問題となる。

5 通則法5条1項と附帯税の連帯納付義務を負うべき地位

本研究課題では、上記4により、相続開始前に附帯税の連帯納付義務を負うべき地位が成立していると考えられるため、この附帯税の連帯納付義務を

負うべき地位が、通則法 5 条 1 項の納税義務の承継の対象となるか否かについて考察を行う。

(1) 納税義務の承継の根拠⁽¹⁶⁹⁾

納税義務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ことから、租税法律主義に照らし、みだりに納税義務の承継を認めることは適当でなく、現行法（相続であれば通則法 5 条 1 項）に規定がある場合以外に納税義務の承継を認めることについては消極に解すべきである。このため、相続人が相続開始により特定の納税義務等を承継するためには、通則法 5 条 1 項で規定する納税義務の承継に係る要件を満たすことが必要と考えられる。

(2) 通則法 5 条 1 項により承継する国税

通則法 5 条 1 項は、相続があった場合に、相続人はその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を納める義務を承継すると規定している。

イ 課されるべき国税

上記の「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、国税に関する法律に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。

ロ 納付すべき国税

上記の「納付すべき国税」とは、「相続開始のときにおいて、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。」とされている。

ハ 徴収されるべき国税

上記の「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、相続開始までに源泉徴収が

(169) 第 3 章第 1 節 1 参照。

されていないものをいう。」とされている。

ニ 本研究課題で対象となる国税

本研究課題では、相続開始時において、相続税等の本税、附帯税とも納税義務が確定していないため、上記ロ又はハに該当することはなく、上記イの「課されるべき国税」との関係が問題となる。

(3) 通則法 5 条 1 項の立法趣旨⁽¹⁷⁰⁾

通則法 5 条 1 項の立法趣旨は、相続による納税義務の承継について、①私法（民法 896 条）における相続の効力と公法（通則法 5 条 1 項）における租税債務の承継の効力が同一のものであること、すなわち被相続人に属した一切の納税義務が承継の対象となることを確認し、②相続開始後、被相続人の納税義務について、その相続人に対し直ちに更正・決定等の課税処分や差押え等の滞納処分が執行できることを明らかにすることにある。

(4) 納税義務の承継の効果

通則法 5 条 1 項は、被相続人に課されるべき国税等を納める義務を承継すると規定するのみで、承継の効果として、被相続人の税法上の地位が承継されるか否かについて明文の規定を置いていない。学説では、通則法 5 条 1 項の納税義務の承継があった場合、その相続人は、納税に関して被相続人が有していた税法上の地位を包括的に承継するとの説が多数となっており、同様に判示した裁判例も存在する。

(5) 小括⁽¹⁷¹⁾

通則法 5 条 1 項は、相続人は、被相続人に課されるべき国税等を納める義務を承継すると規定するのみで、被相続人が有していた税法上の地位が承継の対象になるか否かについて明文の規定を置いていない。

しかしながら、通則法 5 条 1 項の立法趣旨から、同項と民法 896 条の相続による承継の範囲は同一であるとみることができると、通則法 5 条 1 項の「課されるべき国税、納付すべき国税又は徴収されるべき国税」には、

(170) 通則法 5 条 1 項の立法趣旨の詳細は、第 3 章第 2 節 2 参照。

(171) 第 3 章第 3 節参照。

原則として、当該各国税に係る一切の税法上の地位が含まれると考えることが相当である。学説上も納税義務の承継の効果として、相続人は、被相続人が有していた税法上の地位を包括的に承継するとの説が多数となっており、同様に判示した裁判例も存在する。

附帯税の連帯納付義務を負うべき地位は、連帯納付義務としてはいまだ成立していないため、通則法 5 条 1 項の「課されるべき国税等」に該当することはない。このため、附帯税の連帯納付義務を負うべき地位が相続による承継の対象となる「税法上の地位」に当たるか否かが問題となる。

そこで、通則法 5 条 1 項と民法 896 条の相続の効力（相続による承継の範囲）は同一であるとみることができると、附帯税の連帯納付義務を負うべき地位について、学説及び裁判例が豊富な民法の相続の効力に関する規定に照らし、その承継の対象に該当することとなれば、当該地位は通則法 5 条 1 項により承継されると考えることができる。

6 民法上の相続の効力と附帯税の連帯納付義務を負うべき地位

民法 896 条は、相続の一般的効果として、相続人は、相続開始の時から、被相続人の一身に専属したものを除き、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継すると規定している。以下では、附帯税の連帯納付義務を負うべき地位が、この民法の相続に関する規定に照らし承継の対象に該当するか否かについて考察を行う。

(1) 財産法上の法的地位と附帯税の連帯納付義務を負うべき地位⁽¹⁷²⁾

民法 896 条の規定により、相続人は、相続の開始により、被相続人の一身専属的な権利義務を除き、物権、債権、債務、無体財産権、その他明確な権利義務といえないものでも、財産法上の法的地位といえるものであれば、全て包括的に承継すると解されている。そして、租税法も財産法⁽¹⁷³⁾

(172) 第 4 章第 1 節 1 参照。

(173) 財産法とは、私法のうち、経済生活に関する財産の支配および取引法規の全体をいう。

と同種の性質を有すると考えられるため、租税法の規定により成立する権利義務は、上記の財産法上の法的地位に該当すると考えられる。

附帯税の連帯納付義務を負うべき地位とは、第2章第4節3(1)でみたように通則法及び相続税法を根拠として成立し、将来において、本来の納税義務者に附帯税が発生した場合に、その附帯税について連帯納付義務を負うこととなる法的責任をいう。そして、民法の規定では、明確な権利義務といえないものでも財産法上の法的地位といえるものであれば承継の対象になるとしているため、通則法等を根拠とする附帯税の連帯納付義務を負うべき地位は、相続により承継する財産法上の法的地位に該当するものと考えられる。

(2) 一身専属的な権利義務と附帯税の連帯納付義務を負うべき地位

民法 896 条本文は、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継の対象としつつ、その例外として、被相続人の一身専属的な権利義務は相続人に承継されないものとしている(同条ただし書)。この一身専属的な権利義務とは、被相続人の人格、身分等と強く結びついたものであり、相続人行使・帰属等を認めること又は義務を負わせること等がふさわしくないものが該当する。

イ 租税債務の性質と一身専属的な権利義務

附帯税の連帯納付義務を負うべき地位を含む租税債務は金銭債務であり、その性質は、被相続人の人格、身分等と強く結びついたものとみることとはできないため、相続による承継の対象外となる一身専属的な権利義務に該当しないと考えられる。

ロ 民法上の保証債務と相続税等の連帯納付義務の相続性⁽¹⁷⁴⁾

相続税等の連帯納付義務の性質は、民法上の連帯保証類似の債務と解されている。そして、連帯保証債務も保証債務の類型に属しており、民法上の保証債務はその性質等の違いにより相続性の有無が異なるため、

(174) 第4章第2節参照。

相続税等の連帯納付義務が相続性を否定される民法上の保証債務の性質等と同質のものであるか否かが問題となる。

民法上の保証債務では、通常の保証債務（連帯保証を含む。）が相続性を有することに異論はない⁽¹⁷⁵⁾が、身元保証債務など被相続人との個人的信用関係が契約締結の基礎となり、かつ、責任の限度額等が不明確であるなど責任を負う範囲が広範すぎる場合は、一身専属性があるとして、判例上、相続性が否定されている。

相続税等の連帯納付義務は、相続により受けた利益を限度とするなど、その責任の範囲は限定されており、いわゆる通常の連帯保証債務と変わるところはないため、民法上の保証債務の相続性の基準からみても、一身専属性はないとみるのが相当である。

ハ 加算税と一身専属的な権利義務

一般に刑罰は一身専属性があるとして相続による承継の対象とされていないことから、制裁的性格を有する加算税が一身専属的な権利義務に該当するか否かが問題となる。

この点について、租税債務のうち加算税は、刑罰としての性格を有しておらず、申告秩序維持のための納税義務違反に対する行政罰と解される⁽¹⁷⁶⁾ものであり、明らかに刑罰には当たらないことから、一身専属性はないと考えられる。

(175) 内田・前掲注(142)364頁。

(176) 品川・前掲注(97)479頁。最大判昭33・4・30民集12・6・938頁は、追徴税（現在の各加算税を代替する附帯税）は、申告納税の実を挙げるために、本来の租税に附加して租税の形式により賦課されるものであって、これが申告納税を怠ったものに対する制裁的意義を有することは否定し得ないが、詐欺その他不正の行為により法人税を免れた場合に科せられる罰金とは、その性質を異にするものと解すべきである。すなわち、ほ脱犯に対する刑罰が、脱税者の不正行為の反社会性等に着目し、これに対する制裁として科せられるものであるのに対し、追徴税は、単に過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべきである。法が追徴税を行政機関の行政手続により租税の形式により課すべきものとしたことは、追徴税を課される納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として追徴税を課す趣旨でないことは明らかであると判示している。

また、租税等に関する罰金・追徴については、刑の言渡しを受けた者が未納のまま死亡した場合、相続財産について執行できる旨の規定が存在する（刑事訴訟法 491 条）⁽¹⁷⁷⁾。この規定の趣旨は、租税に関する罰金刑は、課税等の公平を期し、不正に得た利得の剥奪を目的とするものであり、国家財政の確保という側面もあることから、不正の利得を承継している相続財産に対し執行できる規定を設けたものと説明されている⁽¹⁷⁸⁾。この場合、租税に関する罰金は、相続人に承継されていないため、一身専属性がないとまでは言えないが、加算税についても課税等の公平や国家財政の確保を図るという意味では同様の機能を有することから、その納付の引当てとなっていた相続財産を承継した相続人に、加算税の納付義務を承継させる理由はあると考えられる。

したがって、加算税は刑罰としての性格を有しておらず、一身専属的な権利義務に当たらないと考えることが相当であり⁽¹⁷⁹⁾、仮に刑罰に当たるとみた場合でも、上記の刑事訴訟法 491 条の考え方により、租税の特殊性から例外的に相続による承継の対象になり得るものと考えられる。

(3) 小括

上記（1）及び（2）によれば、附帯税の連帯納付義務を負うべき地位は、通則法及び相続税法を根拠とするため財産法上の法的地位に該当し、相続性が否定される一身専属的な権利義務にも当たらないことから、民法 896 条の規定に照らし、相続による承継の対象に含まれるとみることが相当である。

(177) 刑事訴訟法 491 条は、「没収又は租税その他の公課若しくは専売に関する規定により言い渡した罰金若しくは追徴は、刑の言渡しを受けた者が判決の確定した後死亡した場合には、相続財産についてこれを執行することができる。」と規定している。

(178) 松本時夫ほか編『条解刑事訴訟法〔第4版〕』1188頁（弘文堂、2009）。

(179) 延滞税は、国税の期限内における適正な実現を担保するとともに、期限内に適正に国税を履行した者との権衡を図るために設けられた附帯税であり、履行遅滞に対する損害賠償の性質を有する（荒井ほか・前掲注(59)668頁）とされており、加算税と同様刑罰としての性格を有しておらず、税の形式で課されることから、一身専属性はないものと考えられる。

そうすると、第3章でみたとおり、通則法5条1項と民法896条の相続による承継の効力は同一であるとみることができるため、附帯税の連帯納付義務を負うべき地位は、通則法5条1項の要件を満たし、相続による承継の対象に適するものと考えることができる。

7 結論

相続税等の連帯納付義務は、相続税等の徴収の確保を目的とする特別の責任で、その性質は民法上の連帯保証債務に類似する。この連帯納付義務の成立は、本来の納税義務の成立という事実に対応して、法律上当然に生ずるもので、その責任の範囲は、本税のほか附帯税に及ぶ。

本研究課題では、相続開始前に、相続税等の本税の連帯納付義務が成立しているため、その税法上の地位である附帯税の連帯納付義務を負うべき地位も成立しているとみることができる。

次に、通則法5条1項と民法896条の相続による承継の範囲は同一とみることができるため、通則法5条1項で承継の対象となる「課されるべき国税、納付すべき国税又は徴収されるべき国税」には、当該各国税に係る一切の税法上の地位が含まれると考えられる。

また、附帯税の連帯納付義務を負うべき地位は、民法（相続関係）の規定に照らし、相続による承継の対象に該当することから、通則法5条1項の承継の対象に適するものである。

本研究課題では、相続税等の本税の連帯納付義務が通則法5条1項の「課されるべき国税」に該当し、その税法上の地位として同時に成立する附帯税の連帯納付義務を負うべき地位とともに相続人に承継されると考えることができる。

したがって、相続税等の連帯納付義務者の相続人は、将来、本研究課題における相続税等の附帯税が発生した場合に、当該附帯税の連帯納付義務を負うこととなる。

結びに代えて

本研究は、相続税法 34 条に規定する相続税等の連帯納付義務について、その成立時期や附帯税の取扱い、そして、附帯税の連帯納付義務を負うべき地位が成立し、当該地位が相続により承継し得ることを通則法 5 条 1 項や民法 896 条等の規定に照らして考察したものである。いずれも、現行の法令を前提として、それらの法解釈を整理したものであり、これまであまり論じられていない連帯納付義務の成立時期や通則法 5 条 1 項の税法上の地位が承継される根拠等について、一定の整理ができたものと考えている。

ところで、相続税の連帯納付義務については、相続開始から長期間経過後に不意打的に履行を請求されるケースが発生するなど、制度的な問題が指摘されていた。そこで、このような問題に対処するため、平成 23 年度及び 24 年度の税制改正では、相続税の連帯納付義務の徴収手続が整備され、また、申告期限から 5 年間経過した場合や延納の許可を受けた場合などにおいて、連帯納付義務が解除される制度が創設されたところである。そして、これらの改正により、連帯納付義務制度の運用に当たっての問題は、概ね解決されたとみることができる。

しかしながら、現在においても、相続税等の連帯納付義務そのものを廃止すべきであるとの意見が提起されていることから、連帯納付義務の制度そのものについて、本研究課題を考察する中で個人的に感じた点をここで記しておきたい。

相続税の連帯納付義務自体が問題とされる主な理由は、自らの相続税を適正に納付しているにもかかわらず、法律の規定により、自らの意思にかかわらず、他の共同相続人の未納の相続税について、連帯して納付責任を負う点にある。一般に、借金の保証人、特に連帯保証人にはなってはいけないと言われることが多い中で、相続税の連帯納付義務は、民法上の連帯保証類似の債務とされていること、そして、相続税は時としてその負担すべき税額が著しく高額となる場合もあることから、このような主張にも一定の理由があるものと考えら

れる。

他方、相続税の連帯納付義務を必要とする公益は、他の共同相続人に対し連帯納付義務を全く追及しない場合には、租税債権が満足されず、財政負担（ひいては共同相続人以外の他の納税者の負担）となることと説明されている（平成24年版改正税法のすべて〔財務省主税局〕）。

また、国家財政の基盤をなす租税の重要性については言うまでもないが、他面、租税は対価性がなく、その制度を適正に維持するためには、税負担の公平の確保が最も重要な要素であると考えるところである。このため、相続税の課税根拠としては、様々な意見がある中で、被相続人の財産は生前における租税の負担軽減ないし回避等により蓄積されたものであり、被相続人の一生を通じた税負担の清算を行うものであるとする説が、最終的な税負担の公平を確保するという意味で、最も説得的ではないかと考える次第である。この説からすれば、遺産が分割され、各相続人別に納税義務が課される場合に、税負担の公平を確保するための仕組みとして、連帯納付義務が必要とも考えられるところである。

ちなみに、相続税等の連帯納付義務の憲法違反が争われた裁判例では、憲法29条の財産権の侵害であるとの主張に対し、相続税等の徴収確保という立法目的が正当であること、責任の範囲が受けた利益の価額を限度としていること、相続税が本来、相続財産を引当てとするものであり、相続人には相続を放棄するという選択肢もあること等を理由として、連帯納付義務制度は憲法違反ではないと判断されている（東京高判平24.6.27税資262・順号11979）。なお、この裁判例は、連帯納付義務を積極的に肯定するものではないことに留意する必要がある。

いずれにしても、連帯納付義務制度を採用するか否かは政策的な問題であり、理論上はいずれを採用することも可能であると考えられるため、その時代の社会・経済情勢等に応じて、上記で述べた連帯納付義務を負う相続人等の負担の程度と連帯納付義務を必要とする公益との比較衡量により判断すべきものと考ええる。

現状においてこの問題を考察する場合、一般論として言えば、相続等による財産の取得は、偶発的なものであり、一種の不労所得であるとされていることからすると、その取得した財産を限度とする限りにおいて、連帯納付義務者に不利益は生じないとも言えることから、税負担の公平と租税収入の確保を図るという公益性との比較において、必ずしも連帯納付義務の制度は否定されないのではないかと考えられる。

他方、公益性との比較の対象となる連帯納付義務者の負担の程度については、制度的には相続等により受けた利益の価額を限度とするものの、現実に自らの納税義務を履行した上、高額の連帯納付義務に係る相続税を負担するケースも発生しており、連帯納付義務者の負担がどの程度のものか、そしてその負担が社会一般に受忍され得るものかどうかについてしっかりと見極める必要があり、最終的な結論については特に慎重に行うことが求められるであろう。

この問題については、今後十分な検討が必要であり、機会があれば、研究の対象にしてみたいと考えている。