

日本の相続税法における連帯納付制度に関する研究

——相続税と贈与税の連帯納付義務の法的性質について——

餅 川 正 雄*

1. はじめに

1.1 研究の目的

本研究の目的は、我が国の相続税法が定めている「連帯納付義務」の意義や法的性質を批判的に検討することである。この連帯納付義務については、国税通則法8条において、国税を連帯して納付する義務については、民法432条から437条、439条から444条までに規定する連帯債務や連帯保証の定めを準用するとされている。この連帯納付義務は、請求を受ける者の財産の有無を問わず、国税を納付する義務があると解されている。これに対し、相続税における連帯納付責任とは、相続等による受益を限度としており、受益を超える部分の相続額については責任を負わないと解されている（水野忠恒、2015、p. 700）。

1.2 問題の所在

課税庁の立場から言えば、この連帯納付の責任は、相続税の納税義務の履行を確保するために課している限度付きの「特別の責任」であり、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たものである。連帯納付義務者は、固有の納税義務者が相続税・贈与税を納付したか否かについて知り得る立場にあると考えている訳である。他方、納税者の立場から考えると、相続税の申告・納税を無事に終えて一安心したもの、

「連帯納付義務のお知らせ」が税務署から届いた場合には、（納税の告知もないため）驚くことであろう。このお知らせ（通知）は「相続人の中に納税期限までに相続税を納めなかった相続人がいるので、代わりに納付せよ」という督促（処分）のことである。自分自身は所定の相続税を納めたにも拘わらず、納税をしない兄弟姉妹等の相続税を納付せよというのは、いわゆる「不意打ち」、「寝耳に水」という状況であり納得のいかないことであるに違いない。

1.3 研究の視座

本研究の視座は、遺産を相続する相続人の立場である。結論を先取りするならば、連帯納付制度の本質的な問題は、共同相続人（当事者）に「連帯の意思がなくとも、連帯責任を負わせていること」にある。ここでいう連帯の意思とは、「主観的共同性」と言い換えることができる。主観的共同性が認められないがゆえに、「受けた利益を限度とする」という制限が加えられていると考えてもよいだろう。相続税の徴収確保を図る目的から設けられている制度であるが、私法上の根拠を欠いた法律擬制的な連帯関係を共同相続人等に強制することは、相続人の立場から考えれば、不合理なものと言えなくもない。少なくとも、連帯納付義務者は他人の租税債務（＝相続税）を肩代わりすることになり、求償権の行使もできないという過酷なケースも予想される。そのため、一般納税者との比較した場合、公平性を欠く制度であると言えるかもしれない。この相続税の連帯納付義務の法的性質に

* 広島経済大学経営学部経営学科教授

については、複数の学説があるが、本研究では「第二次納税義務類似説」を基に理論的な視点から考察していきたい。

1.4 研究対象

本研究の対象は、現行の相続税法34条（連帯納付の義務等）と国税通則法8条（国税の連帯納付義務についての民法の準用）の規定である¹⁾。

2. 先行研究

2.1 相続税法における連帯納付義務の意義

相続法における連帯納付制度は、通常の租税債権債務の確定・徴収と異なる要件が規定されている。通常は、自己の確定した租税債務がそのまま納付・徴収の対象になるが、連帯納付について相続税法は、次のように規定している。

■相続税法 34条（連帯納付の義務等）

同一の被相続人から相続又は遺贈（第21条の9第3項の規定の適用を受ける財産に係る贈与を含む。以下この項及び次項において同じ。）により財産を取得した全ての者は、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、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、互いに連帯納付の責めに任ずる。（以下省略）

*下線は筆者

この相続税34条は、相続税と贈与税の徴収確保を目的として定められている規定である。この連帯納付の義務は、連帯納税義務ではない（金子宏、2015、p. 585）。

相続税と贈与税の二つに分けて整理すると、表1のようになる。

①は、一つの相続によって生じた相続税は、その受益者が共同して責任を負うべきであるという「人的責任」の考え方に基づいていると言えよう。②と③は、連帯納付義務は、潜在的に

表1 相続税と贈与税の連帯納付義務

- | | |
|---|--|
| ① | 【相続税】 相続又は遺贈により財産を取得したすべての者は、その相続・贈与にかかる相続税について、互いに連帯納付の責任がある。 |
| ② | 【相続税】 相続税の連帯納付の責任は、相続・遺贈により「受けた利益の額」を限度とする。 |
| ③ | 【贈与税】 贈与によって財産を取得した者（=受贈者）は、その財産に対応する部分について、受けた利益の価額を限度として、贈与税の連帯納付の責任がある。 |
| ④ | 【贈与税】 財産を贈与した者（=贈与者）は、贈与した財産に対応する部分について、贈与税の連帯納付の責任がある。 |

*金子宏、2015、p. 585を基に筆者作成

財産全体に附着しているという「物的責任」の考え方に基づいていると言える。④は、贈与に基づいた「特殊な人的責任」であると考えられることができる。

この規定は、簡単に言えば、納税義務を適正に履行した者が、他の共同相続人が滞納した相続税を肩代わりすべきというものである。金子宏は、「その責任の内容がときとして過大ないし過酷であり得ることを考えると、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」、「この規定の解釈・適用にあたっては、できるだけ不合理な結果が生じないようにする必要がある」と述べている（金子宏、2015、p. 586）。

連帯納付制度は、確定過程で確定された税額と、徴収過程で求められる連帯納付の額が一致しているのではなく、確定過程で確定した税額を上限として、その限度額内で納付責任が負わされている制度である。

我が国の相続税は、「法定相続分課税方式」を採用しており、第一に相続財産の総額を計算する。第二に、法定相続人が民法規定による法定相続割合によって相続したものとして、各相続人の相続税額を算定してそれを合計する。第三に、各相続人が実際に引き継いだ財産の取得分に応じて相続税額を按分して納税するという

複雑な仕組みになっている。言い換えれば、各相続人が納付する相続税額は、相続人の間で分配されたものに過ぎない。そのため、被相続人の財産を引き継いだ相続人全員が相続税を完納するまで、お互いに「連帯納付義務」を負うことになっている²⁾。

2.2 連帯納付義務の解除

「連帯納付義務」は、所定の納税額が全て支払われるまで、「連帯納付義務」が解除されることがないとした場合、連帯納付義務者を長期間不安定な状況に陥らせることになる。なぜならば、相続発生後、長期間経過していたとしても、課税庁が連帯納付義務を追求し、納税を強要される恐れが継続するからである。例えば、担保を提供して相続税の延納をしている相続人がいる場合、担保価値が下落するリスクを税務当局が負うことなく、担保を提供した者以外の相続人（納税者）に負わせることになる。これでは、一般納税者との公平性を担保できないという批判があり、2012（平成24）年度の税制改正において、相続税の時効は原則として「申告期限より5年」であるため、5年を経過する日までに税務署長が連帯納付義務者に対して、連帯納付義務の履行を求める「納付通知書」を発していない場合には、連帯納付義務は解除されることになった。

2.3 督促処分が行われる法的根拠

相続税の督促処分が行われる法的根拠は、どこにあるのかを検討することにした。手続法上、連帯納付義務者に対する納税の告知（notice of tax payment）は規定されていない。そのうえ、連帯納付義務は相続人又は受遺者の固有の納税義務の確定という事実¹⁾に照応して法律上「当然に成立するもの」であると考えられている。また、後述する最高裁判所の判例によれば、徴収処分²⁾に際して特別の「確定手続を要しない」

と解されている。また、実体法上、連帯納付義務は民法上の連帯保証類似の責任と解されており、連帯納付義務者には、民法上の催告・検索の抗弁権にあたる権利（いわゆる補充性）は認められていない（民法454条）。ただし、「連帯保証類似の責任」であることの法的根拠は明確にされていないことから、「特別の責任」の内容は依然として鮮明になっていない。滞納をした相続人に対する国税徴収権の時効中断（国税通則法73条）の効力は、連帯納付義務者にも及ぶことになる（民法457条1項）。

3. 連帯納付義務の法的性質に関する考察

連帯納付義務の法的性質について考えてみたい。連帯納付義務は、「主たる納税義務の確定と同時に成立し、主たる納税義務が存する限り存続する」という法的性質がある。そのため、課税庁は本来の納税義務者から相続税の納付がなければ、相続人の誰に対しても不意打ち的に督促処分を行うことができる訳である。このような連帯納付義務の性質は、最高裁55年7月1日判決（民集34巻4号535頁。以下、55年判決と呼ぶ）及びその原審である大阪高裁昭和53年4月12日判決（行集29巻4号514頁）によって示され、その後の判例において徐々に具体化されながら踏襲されているものである。

3.1 共同相続人の連帯納付義務事件の考察

ここでは、共同相続人の連帯納付義務事件について考察する。（最判昭和55年7月1日、民集34巻4号535頁）

《事件の概要》

被相続人（X）が死亡し、長男（A）・長女（B）・養子（C）が（X）の遺産を相続して、所轄の税務署長（Y）に対し相続税の申告をした。しかし、（B）・（C）が相続税を完納しなかったため、税務署長（Y）は、（A）には

連帯納付義務があるとして、(A)の所有地の差押えをした。そこで、(A)は当該所有地を(D)社に売却し、(D)社は、差押えにかかる未納相続税を代位弁済として納付した上、(A)に対する求償権と(A)に支払うべき売買代金債務とを相殺した。

これに対して、(A)は、国(Y)に対し、(A)の連帯納付義務の確定には特別の手続が必要なのにこれが行われていないから、連帯納付義務は不存在であるなどと主張し、(D)社による納付金は過誤納金であるとして、返還請求を行った。

《争点》

争点は、相続税法34条1項の連帯納付義務は、各相続人の固有の納税義務の確定に応じて法律上当然に確定するか、別に確定手続を必要とするかということであった。

《判決要旨》

連帯納付義務の確定は、各相続人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り、格別の確定手続を必要としない。

最高裁は、(A)の主張を認めず、(D)社による納付金の返還はしなくてよいと判断した。

《判決の内容》

〔1〕一審は、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は法律に列挙されているが、連帯納付義務は挙げられておらず、連帯納付義務については税額を申告すべきものともされていないので、国税通則法16条により、連帯納付義務の確定には賦課決定を要すると判断した。

〔2〕これに対し、二審の大阪高裁は、相続税法34条1項の規定は、相続税債務が確定した後における納付についての規定（徴収に関する規定）であり、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し、相続税は被相続人の蓄積した財産に着目して課される租税であり、その責任にも相続の状況を踏まえた限度が設けられていて、あらためて確定手続をとらなくてもそれほど不当ではないなどとして、一審の判断を覆した。

〔3〕最高裁も、連帯納付義務は、相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人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から、格別の確定手続を必要としない、と述べて、二審の結論を維持し上告を棄却した。

二審と異なり、最高裁の判決理由はシンプルで、実質的な考察についてはあまり言及がなされていない。伊藤裁判官は、補足意見において、「特別の手続を不要とするのは不意打ち的だ」という趣旨の(A)の主張に関し、連帯納付義務の確定の問題と徴収手続に関する問題を区別すべきであること、しかし、納税の告知を要しないとする立法態度は必ずしも賢明とはいえないこと、などを指摘している。

《考察》

学説でも納税の告知を要するものが多く提唱されてきた。しかし、この補足意見や多くの学説を受けても納税の告知を要するとの立法は、いまだにされていないという現実がある。筆者は、相続人が自己の意思に基づくことなく連帯納付の義務を負わされるという問題は、立法により解決されるべきだと考えている。この問題は、遺産税方式を採用すれば解決することになる。少なくとも、相続人が督促状を受けとって初めて、自らが履行しなければならない納付義務の存在を知るということになるという問題は

解決すべきであると考えている。

3.2 連帯納付義務と第二次納税義務の考察

3.2.1 二つの制度の目的は共通している

ここでは、本研究の主題である連帯納付義務について、第二次納税義務と比較することで、その法的性質を明らかにしたい。筆者は、連帯納付義務と国税徴収法32条で規定されている第二次納税義務は、類似していると考えている。なぜならば、この両者の制度の目的が、租税徴収の合理化・便宜という点で共通していることから当然のことでもある。

3.2.2 二つの制度の納税義務者は異なっている

相続税の連帯納付義務者は、「共同相続人」である。共同相続人とは、相続人が複数人いる場合に、遺産分割前の相続財産を共有している状態の相続人である。一方、法定相続人は、配偶者や子、父母などの民法（相続法）によって定められた相続人のことである。共同相続人は必ず法定相続人ではあるが、法定相続人であっても共同相続人でないことがある。

他方、国税の第二次納税義務者は、配偶者や親族である。「親族」とは、民法725条各号《親族の範囲》に掲げる者、すなわち、配偶者、6親等内の血族及び3親等内の姻族をいう。「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、その財産について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、納税義務者と一定の関係を有する者が、納税義務者に代わって租税を納付する義務のことをいう。この義務を負担する者を「第二次納税義務者」という。具体的には、納税者と生計を一にする「配偶者その他の親族など」である。この第二次納税義務制度とは、本来の納税義務者に代わって租税を納税する義務を負わせることで租税徴収を図ろうとする納税制度である。

3.2.3 第二次納税義務者への告知は必要だが、相続税の連帯納付義務者への納税の告知は必要ない

先述したとおり、相続税の連帯納付義務者への納税告知は「必要ない」とされている。その根拠は、相続税法において、納税義務の成立や確定についての規定が存在しないためである。筆者は、少なくとも連帯納付義務者への納税の告知は不可欠の手續であると考えており、これは明らかに立法上の不備だと考えている。その理由は、第二次納税義務者への納税の告知は必要となっていることと不整合な状態となっているからである。

3.2.4 附従性と補充性について

① 連帯納付義務は、「附従性」はあるが、「補充性」はない

連帯納付義務の「附従性 (obedience)」とは、主たる納税義務 (main tax liability) がなければ連帯納付義務は成立せず、主たる納税義務が時効によって消滅すれば、連帯納付義務も消滅するという法的性質のことである。

他方、連帯納付義務の「補充性 (replenishability)」については、明文上規定がない。それゆえに、連帯納付義務は、文理解釈から補充性は認められないと言える。補充性とは、主たる納税義務者が納税しないときにはじめて連帯納付義務者が納税の義務を負うということである。

② 第二次納税義務は「附従性」と「補充性」がある

第二次納税義務 (secondary tax liability) の基因となった「主たる納税義務」に対して、「附従性」と「補充性」の両方を有している。制度上は、主たる納税義務は、第二次納税義務者の存在とは無関係に成立し、第二次納税義務者にとって最も重要である存在の有無に関する事項が、第二次納税義務者が関知しないところで確定されているという特異な制度である。通説では、第二次納税義務も連帯納付義務と同様に、

時間の経過によって（第二次納税義務者が）その義務を免れうるとされており、実務でも「本来の納税義務が時効により消滅した場合に第二次納税義務は消滅する」、「いったん納付告知された第二次納税義務はその後独立して時効により消滅する」として運用されている。

3.2.5 負担の限度額と納付義務の解除

連帯納付義務については、負担の限度額がある。その限度額とは、相続により受けた利益の額である。同一の被相続人から相続により財産を取得した全ての者は、相続により受ける利益相当額を限度として互いに相続税の連帯納付義務を負うと規定する「相続税の連帯納付義務」が、2012（平成24）年度税制改正で見直された。

① 連帯納付義務は、相続税の申告期限から5年経過した場合に解除される

2012年度税制改正大綱では、相続税の連帯納付義務の見直しが行われ、連帯納付義務を解除する場合として、①申告期限等から5年を経過した場合（ただし、申告期限等から5年を経過した時点で連帯納付義務の履行を求めているものについては、その後も継続して履行を求めることができる）と、②納税義務者が延納又は納税猶予の適用を受けた場合、の二つが明示された。これは、相続人が複数いた場合（共

同相続）、自分の相続分の相続税を納めても、他の相続人全てが納税を終えるまでは連帯納付義務から解放されないとの指摘を受けての措置であった。適用は、2012年4月1日以後に申告期限等が到来する相続税からである。

② 第二次納税義務は、主たる納税者の国税が完納されるまで解除されない

第二次納税義務の限度額は、親族その他の特殊関係者であるときは無償譲渡等の処分により「受けた利益の額」を限度として、「主たる納税者の滞納国税の全額」である。それ以外の第三者であるときは無償譲渡等の処分により受けた利益の現に存する額を限度として、「主たる納税者の滞納国税の全額」である。主たる納税者の国税について、納付、充当、税額を減少させる更正等により、その国税の額の一部が減少したときにおいても、なお主たる納税者の国税の残額の範囲において、その第二次納税義務者の第二次納税義務は存続することになっている。

3.2.6 両者は納税義務者の「意思に反する」という共通点がある

連帯納付義務は、第二次納税義務と同様に「当事者の意思によらないで負わされる」という点で共通の法的性質を有する。換言すれば、この両者は「附従性」を有する点において「納

表2 連帯納付義務制度と第二次納税義務制度の比較

比較事項	連帯納付義務制度	第二次納税義務制度
制度の目的	租税徴収の合理化・便宜	租税徴収の合理化・便宜
納税義務者	共同相続人 (相続を放棄した者を除く)	配偶者その他の親族 (国税徴収法により規定)
納税の告知	不要	必要
補充性の有無	無(規定なし)	有
附従性の有無	有	有
負担の限度額	有 (相続により受けた利益の額)	有 (滞納した国税の残額)
納税義務解除	申告期限から5年で解除	完納されるまで解除されない
当事者の意思	無	無

*筆者作成

税義務者の利益に反する」という共通点を有している。その理由は、両者が徴収の合理化あるいは便宜を図るために設けられた制度であることに起因する。

3.3 相続税法では連帯納付義務の成立や確定についての規定が存在しない

「連帯納付義務」は、所定の納税額が全て支払われるまで、「連帯納付義務」から解放されることはないという法的性質を有する。また、連帯納付の際は通常の相続税と異なり、延納も認められていない。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。ただし、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）を規定しているに過ぎず、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。

3.4 贈与者（連帯納付義務者）が死亡した後

に成立した附帯税は相続人が承継するのか
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、当該贈与によ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いる。そうであるならば、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考えられる。他方、相続人は被相続

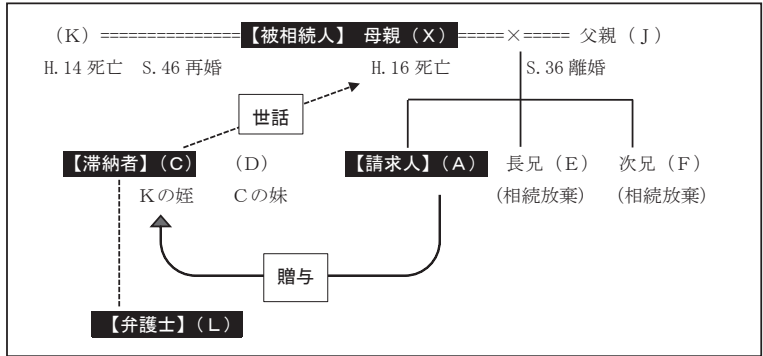
人の一切の権利義務を承継するとした民法896条の規定からすれば、贈与者は将来附帯税が発生した場合に、その連帯納付義務を負うべき地位にあるとみることもできるため、この連帯納付義務を負うべき地位を相続により承継すべきものとも考えられる。以上のような状況から、連帯納付義務者の相続人に対し、上記の附帯税に係る連帯納付義務の履行を求めることについて、その適否及び法的性質を明らかにする必要が生じている。

4. 連帯納付義務者に不服申立適格があるとした事例（平成22年2月4日裁決）の考察

ここからは、国税不服審判所によって連帯納付義務者に不服申立適格があるとした平成22年2月4日裁決（以下、「本件」と表現する）について検討したい。本件の人間関係と経過は複雑なものであるため、最初にそれらを図解しておきたい。2010（平成22）年2月4日裁決の事例について、人間関係と経過概要を作成すると、次の図1と表3に示すとおりになる。

《事案の概要》

本件の請求人（A）の実母（X）が被相続人である。（X）は、2004（平成16）年10月に死亡した。この相続において相続人となるべき者は、請求人（A）と長兄（E）及び次兄（F）の3名（以下「請求人ら」という）のみであり、受遺者はいなかった。被相続人の（X）は、1961（昭和36）年に請求人（A）の実父である（J）と離婚した。その後、（X）は1971（昭和46）年に（K）と再婚したが、請求人らとは（J）との離婚以来交流がなかった。（K）の姪（めい）である滞納者（C）は、被相続人（X）と親交があったことから、（K）が2002（平成14）年に死亡した後は、（C）が一人暮らしになった被相続人（X）の身の回りの世話をしていた。



*筆者作成

図1 本件の人間関係図

表3 本件の経過概要

1961 (昭和36) 年	母親 (X) と父親 (J) が離婚する。
1971 (昭和46) 年	母親 (X) は (K) と再婚する。
2002 (平成14) 年	(K) が死亡する。 一人暮らしとなった (X) の身の回りの世話は、(K) の姪 (C) がおこなっており、(A) ・(E) ・(F) と (X) の交流はなかった。
2004 (平成16) 年	【相続の発生】 10月〇日に、母親 (X) が死亡する。 ➔ 法定相続人は、(A) ・(E) ・(F) であり、遺言証書はなかった。
	(X) の死亡直後に、(J) は、(C) に対して (X) の遺産をすべて贈与すると (口頭で) 伝えた。
	(X) の実子 (A) ・(E) ・(F) は、相続を放棄する。
	(C) は、代理人弁護士 (L) に (X) の遺産 (預金通帳) を渡す。
■2005 (平成17) 年	
1月〇日	請求人 (A) 一人が、相続放棄を取りやめる。 〔理由〕 法定相続人が全員、相続放棄をすると遺産は国庫に入るため
2月〇日	相続放棄の取り消しが家庭裁判所で受理され、請求人 (A) が被相続人である母親 (X) の財産を相続する。
3月25日	請求人 (A) は代理人弁護士 (L) に委任状以外の文書を送付する。
5月28日	【話し合い】 滞納者 (C) とその妹 (D)、被相続人 (X) の兄嫁の (Q) 及び弁護士 (L) を交えて本件相続財産の処分について話し合う。
	➔ 話し合いによって、土地は請求人 (A) が相続により取得し、預貯金については滞納者 (C) が取得することで合意する。
	請求人 (A) は、弁護士 (L) に預貯金の解約を委任する。
7月1日	弁護士 (L) は、預貯金を解約し、解約金35,000,000円を自分 (L) の口座に振り込む。
7月24日	請求人 (A) は、弁護士 (L) に対し、本件預貯金全額の返還を求める損害賠償請求訴訟を提起する。
7月26日	弁護士 (L) は解約金から弁護士報酬1,780,300円を差し引いて (C) の口座に送金する。
■2008 (平成20) 年	
1月16日	請求人 (A) は、2005 (平成17) 年分の贈与税の期限後申告書を提出する。

1月25日	税務署は (C) に対して、本件申告に係る無申告加算税の賦課決定処分を行う。 ➡ しかし、(C) は、本件滞納国税を納期限までに完納しなかった。
6月18日	税務署は、請求人 (A) に対し、「連帯納付責任のお知らせ」を送付する。
8月27日	税務署は、請求人 (A) に対して督促状を送付する。

*筆者作成

請求人 (A) らの実父である (J) は、被相続人である母親 (X) の死亡の直後、滞納者 (C) に対して電話をして、「被相続人 (X) は自分たちとは関係のない人間であり、遺産はいないので、あなた (C) にあげる。請求人ら (A・E・F) には相続させない」という旨の申し出をした（これに関する書面は作成していない）。

請求人ら (A・E・F) は、被相続人・母親 (X) には負債があることも見込まれたことから、(X) の財産について調査をすることなく相続放棄をすることを決め、家庭裁判所へ相続放棄の申述をした。

一方、上記の申出を受けた滞納者 (C) は、弁護士 (L) に対し、相続財産を取得するための手続の代理を依頼し、M 郵便局、N 銀行 Q 支店、R 銀行 S 支店及び T 銀行 U 支店に対する預貯金等（以下「本件預貯金」という）に係る預貯金通帳等（約35,000,000円）を発見し、これを弁護士 (L) に手渡した。

弁護士 (L) は、滞納者 (C) の代理人として、請求人 (A) に対し、本件預貯金が存在することを知らせた。また、請求人ら (A・E・F) は、被相続人の母親 (X) が土地を所有していたということを伝え聞き、このまま全員が相続放棄すれば、相続人がいなくなり被相続人 (X) の遺産は国庫に帰属することになるため、請求人 (A) だけが、相続財産の処分等を円滑に行うために2005（平成17）年1月〇日付で相続放棄を取りやめる旨を記載した相続放棄申述書の補正書を G 家庭裁判所 H 支部に提出し、同年2月〇日に受理された。その結果、請求人 (A)

が被相続人である母親 (X) の財産を相続することとなった。

その後、弁護士 (L) は、請求人 (A) に対し、2005（平成17）年2月24日付で、本件預貯金の解約手続（以下「本件解約手続」という）等に関する委任状、解約請求書などの金融機関提出書類を同封の上、本件解約手続に関する連絡文書を送付し、同書類に署名・捺印して返送するよう依頼した。

請求人 (A) は、2005（平成17）年3月25日付で弁護士 (L) に対して、委任状以外の書類に署名・捺印の上、「(X) 死亡による遺産相続の件について」と題する文書を同封して送付した。なお、請求人は同文書に、滞納者 (C) と被相続人である亡母 (X) とのかかわりについて納得できる説明を受けるまでは委任状の送付はしない旨及び請求人 (A) らが安心し、納得の上で遺産を贈与できるような返答を待つ旨を記載した。

請求人 (A) らは、2005（平成17）年5月28日、P 市に所在するホテルにおいて、滞納者 (C) とその妹の (D)、被相続人 (X) の兄嫁の (Q) 及び弁護士 (L) を交えて本件相続財産の処分について話し合いをした（以下、この話し合いを「本件話し合い」という）。本件話し合いにおいて、弁護士 (L) から、土地については請求人 (A) が相続により取得し、預貯金については滞納者 (C) が取得することにしたとの申出があり、請求人 (A) らにおいて異議を唱える者はいなかった。

請求人 (A) は、その後、本件解約手続及び本件預貯金の解約金（以下「本件解約金」とい

う)の受領等を弁護士(L)に委任する旨を記載した2005(平成17)年3月30日付の委任状に署名・捺印して、これを弁護士(L)に交付した。

弁護士(L)は、請求人(A)とともに、2005(平成17)年7月1日に金融機関に赴き、本件解約手続を行い、本件解約金をすべて弁護士(L)の預貯金口座に振込入金した。請求人(A)は、その際、上記の本件解約手続の状況をすべて見ており、R銀行S支店分を除く本件解約金の合計が35,000,000円以上であることを把握した。なお、弁護士(L)は、本件解約手続終了後に弁護士(L)の事務所において、本件解約手続に協力してもらった謝礼として請求人(A)に現金50,000円を渡し、請求人(A)はこれを受け取った。

弁護士(L)は、2005(平成17)年7月26日、滞納者(C)に対し、本件解約金から弁護士報酬等1,780,300円を控除した金額を、滞納者(C)のR銀行Z支店の普通預金口座に送金した。弁護士(L)は、請求人(A)に対し、2005(平成17)年7月26日付で、上記解約の事実を記載した文書を送付した。

さて、その後(F)は、滞納者(C)及び弁護士(L)に対し、2005(平成17)年9月ごろに、(E)が生活に困っているので10,000,000円を渡してほしい旨を申し出た。本件滞納者(C)は、2008(平成20)年2月上旬、請求人(A)に対し、本件滞納者(C)が贈与税を納付することとなったこと、また、請求人(A)も贈与税を支払わなければならないことがある旨を記載した文書を送付した。

請求人(A)は、弁護士(L)に対し、2008(平成20)年5月8日になって初めて本件預貯金全額の返還を求め、その旨の書面を送付した。請求人(A)は、2008(平成20)年7月24日に、本件滞納者(C)と弁護士(L)に対し、受け取った金銭の返還を求める損害賠償請求訴訟を

地方裁判所に提起した。

滞納者(C)は、請求人(A)から金銭の贈与を受けたとして、税務署の職員からの申告要請に基づき、2008(平成20)年1月16日に2005(平成17)年分の「贈与税の期限後申告書」を提出した。そして、滞納者(C)に対し、2008(平成20)年1月25日付で本件申告に係る無申告加算税(以下「本件加算税」といい、本件申告に係る本税と併せて「本件滞納国税」という)の賦課決定処分を行った。

滞納者(C)は、本件滞納国税を納期限までに完納しなかったため、税務署は、請求人(A)に対し、2008(平成20)年6月18日付で「連帯納付責任のお知らせ」と題する書面(以下「本件通知」という)を送付し、請求人(A)が、本件滞納国税について、本件連帯納付義務を負っている旨通知し、2008(平成20)年8月27日付で督促状を送付し、本件連帯納付義務に係る本件滞納国税の納付を督促した。

請求人(A)は、損害賠償請求訴訟を提起したことを挙げ、贈与の意思がなく、解約金を本件滞納者(C)が取得したことについても、請求人(A)の意思によるものではなく、弁護士(L)が請求人(A)の意向を無視して勝手に引き渡したものであって、贈与の履行の事実もなく、本件連帯納付義務を負うものではないこと、つまり贈与の事実が存在しないので連帯納付義務も存在しないと主張した。

国税不服審判所の判断は、次のとおりであった。(下線は筆者)

〔1〕贈与は必ずしも書面によらなければならないわけではなく、実際、本件解約金については弁護士(L)を通じて滞納者(C)が取得していることにかんがみると、贈与に関する書面の作成がないことのみをもって、贈与の意思がなかったということはできない。

〔2〕請求人(A)は、本件解約金が少なく

とも35,000,000円以上は存在することを把握していたことが認められることから、本件解約手続の時点において高額な預金残高があることは認識していたはずであり、当該通知があるまで本件解約金の正確な金額を把握していなかったとしても、そのことをもって贈与の意思がなかったことの根拠とはなり得ないものである。

〔3〕請求人（A）は弁護士（L）に対して本件解約金の返還を求め、さらに損害賠償請求訴訟を提起しているものではあるが、その時期は、滞納者（C）から請求人（A）も贈与税を支払わなければならないことがある旨知らされた平成20年2月以後のことであり、それまで、解約金の総額をすべて本件滞納者（C）が受領していることを知りながら、2年半以上にわたって何らの請求をしていないことに照らすと、請求人（A）に贈与の意思があったという認定を左右するものとは言い難い。

以上のとおり判断され、本件申告に係る申告書に重大かつ明白な瑕疵はなく、また、本件加算税の賦課決定処分も適法になされており、本件督促処分がなされた2008（平成20）年8月27日現在において、減額更正処分等がなされた事実もないなど、督促処分の効果に影響を及ぼすような事実は存在しないことが認められた。また、本件滞納国税が取り消され若しくは完納となった事実も存在せず、「本件督促処分は適法」である、とされた（平成22. 02. 04裁決事例集No. 79より）。

《考 察》

この事案は、預金を贈与された（C）が贈与税の申告をせず、税金を納付しなかったことが原因である。相続税の連帯納付制度は、徴収確保を目的として定められたものであるが、かか

る「立法目的が正当なものであるのか？」ということが争点になった。これについては、次の三つのことを検討したようである。第一に、相続人等の負担する連帯納付義務の範囲は、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に限られており、各相続人等の税負担が過大になることのないよう配慮されていること。第二に、相続税は本来相続財産を引当てとするものであること。第三に、相続人は相続を放棄することも可能であることを考慮された。

この三つを考慮した結果、連帯納付義務が相続税の徴収確保という立法目的達成手段として著しく不合理であることが明らかであるとはいえないというべきとし、憲法29条に違反しないと判断している（第一小法廷判決 平成16年（行ヒ）第275号 裁決取消請求事件最高裁で棄却 平成18年1月19日）。

5. お わ り に

本研究の総括として、相続税と贈与税の連帯納付義務制度について分かったことを整理しておく。

5.1 相続税の連帯納付義務制度のまとめ

〔1〕相続税の納付は、相続人の共同責任となっている

相続税の連帯納付義務制度とは、相続税を支払わない相続人の相続税を、他の共同相続人全員で負担しなければならない制度であることが分かった。我が国の相続税法は、遺産取得税課税方式を原則としながらも、遺産税方式を折衷的に採用していることから、相続税の納付は、相続人の共同責任という考え方が色濃く残っているとと言える。

〔2〕相続税の納税額は、各人が相続した金額分が上限となっている

連帯納付義務者の納税額は、「相続した金額分を上限」とされており、例えば共同相続人の

(A) が相続した財産が200万円の場合には、(A) は200万円を超える納税義務はないことが分かった。勿論、家庭裁判所へ相続放棄の申述をして受理された者は、連帯納付義務を負うことはない。

〔3〕 連帯納付義務制度は、国民にとって理解し難い制度である

連帯納付義務制度は、一般の国民にとって理解し難い制度である。なぜならば、自分自身の相続税はすでに支払ったのだから問題ないと考えるのが常識的だからである。それゆえに、税務署から「連帯納付義務のお知らせ」という通知を放っておくことがあるかもしれない。しかし、実際に督促されて納税する場合には、遅れた日数分の「延滞税」も支払わなくてはならなくなる。さらに、自分自身の財産が「差し押さえ」の処分を受けるという最悪の事態にもなりかねない。

5.2 贈与税の連帯納付義務制度のまとめ

〔1〕 贈与は、遺産の先渡しであると考えられている

贈与税の連帯納付義務制度についても整理しておきたい。贈与税の連帯納付義務は、受贈者ではなく贈与者に対して贈与財産の価額に相当する金額を限度として連帯納付義務を負わせている点に特徴がある。そして、贈与は遺産の先渡しであると考えて、贈与税の連帯納付義務も相続税法の中（相続税法34条4項）に規定されている訳である。

〔2〕 贈与税は、贈与者に連帯納付義務を負わせている

財産をもらった人が、贈与税の納付をしていなかった場合、どうなるのかという問題である。受贈者が税務署から督促等を受けても、納税をしていない場合である。未納のまま、連絡が取れなくなったケースも含まれる。贈与税の場合、受贈者（＝財産をもらった人）が納めるべき贈

与税について、贈与者に、連帯納付義務を負わせている。贈与を受けた人が払わない税金を、贈与者が納税する必要が出てくるということである。財産を贈与した結果、連帯納付義務が発生するということは、理不尽と言える。

〔3〕 贈与税は、贈与者に対して「通知」なく納税の履行が求められる

相続税の場合は、ある相続人から納税がない場合は、税務署は、連帯納付義務者に対して、督促状を通知するが、贈与税の場合には、原則的に、連帯納付義務者となる贈与者に対して「通知」というシステムが存在しない。それゆえに、連帯納付義務者となる「贈与者が、通知もなく突然、納税の履行を求められる」ということである。ただし、贈与者が、連帯納付義務により、納付しなければならない税額はあくまで、自身が贈与した財産に対する贈与税であり、他の者が贈与した分の贈与税までは、連帯して納付する義務はない。他の者が贈与した分の贈与税は、他の者が連帯納付義務を負うことになる。

〔4〕 贈与により財産を喪失した贈与者に担税力を認めることは不合理と言える

筆者は、この贈与税の連帯納付義務は、相続税にもまして不合理な規定であると考えている。相続税法の課税体系は遺産を取得したものに取得した額に応じて税を課する方式（＝遺産取得税方式）になっており、贈与税についても、同様に財産を取得した受贈者に対して課税する方法となっている。ところが、受贈者が贈与税の納税をしない場合に備え、相続税法34条4項において、なぜか「贈与者は贈与した財産の価額に相当する金額を限度として連帯納付義務がある」ことが規定されている。

しかし、贈与により財産を喪失した贈与者に担税力（＝税金を負担する能力）を認めることは、合理的でないと考えられる。なぜならば、相続税の場合のような相続財産を取得した相続

人間の連帯納付と異なり、贈与者と受贈者との間には相互の強い連帯納付を発生させる関係があるとは限らないからである。以上の理由から、贈与税の連帯納付義務は、相続税の連帯納付義務以上に不合理な規定であると言える。

注

1) 国税通則法8条

■国税通則法8条関係 国税の連帯納付義務についての民法の準用

(相対的効力の原則)

1 連帯納付義務者の1人につき生じた履行による納付義務の消滅の効果は、他の連帯納付義務者にも及ぶが、それ以外の事由、例えば、次に掲げるものの効力は、他の連帯納付義務者には及ばない(民法第441条参照)。

- (1) 申告又は更正決定等による国税の確定
- (2) 延納、納税の猶予又は徴収若しくは滞納処分に関する猶予
- (3) 差押え、督促又は納付等による時効の完成猶予及び更新
- (4) 免除、時効又は滞納処分の停止による消滅

(連帯納付義務者の破産)

2 連帯納付義務者の全員又は数人若しくは1人について破産手続開始の決定があった場合には、それぞれの破産手続において、連帯納付義務に係る国税の全額につき交付要求をすることができる(破産法第104条第1項参照)。

(相続税又は贈与税の納付義務と相続税法第34条の連帯納付責任の関係)

3 相続税又は贈与税の納付義務について生じた事由の相続税法第34条に規定する連帯納付責任に対する効力及び連帯納付責任について生じた事由の相続税又は贈与税の納付義務に対する効力は、次によるものとする(平成13.9.28大阪高判参照)。

- (1) 相続税又は贈与税の納税義務者がその相続税又は贈与税を履行したときは、履行後の相続税又は贈与税の額を超える連帯納付責任は消滅する。また、連帯納付責任者(相続により連帯納付責任を承継した者を含む。)が連帯納付責任に基づき相続税又は贈与税を履行したときは、その範囲内において相続税又は贈与税の納付義務は消滅する。
- (2) 相続税又は贈与税について、免除、徴収法第153条第4項若しくは第5項による消滅又は時効による消滅(以下(2)において「免除等」という)があったときは、免除等の後の相続税又は贈与税の額を超える連帯納付責任は消滅する。

なお、連帯納付責任について免除等があっ

た場合であっても、相続税又は贈与税の納付義務は消滅しない。

- (3) 相続税又は贈与税に係る徴収権の時効の完成猶予及び更新の効果は連帯納付責任に及ぶ(民法第457条1項、平成20.4.30東京高判参照)。

なお、連帯納付責任に係る徴収権の時効の完成猶予及び更新の効果は、相続税又は贈与税の納付義務には及ばない(民法第458条、第441条参照)。

- 2) 「連帯納付義務」が発生するケースについて、具体的に考えてみたい。ある相続人が相続後に音信不通となってしまい、期日までに相続税の納税が履行されなかったとする。その場合、残る相続人に対して、支払われるはずだった相続税の請求が行われるということである。また、納税者が延納を申請していたものの、その期限内に税金を納められなくなってしまった場合などにも適用される。

参考文献

- 新井隆一(1956)「租税債務履行不能論」『早稲田法学会誌』第6巻、pp. 141-152。
- 金子 宏(2015)『租税法 第二十版』弘文堂
- 川嶋啓右他(2019)「第二次納税義務に関する一考察—第二次納税義務者への権利救済と実効性—」『東京通信大学紀要』第1号、pp. 73-88。
- 倉見智亮(2022)「主たる納税者による課題申告と第二次納税義務者の権利救済」『同志社法學』74巻第3号、pp. 1375-1397。
- 白木康晴(2016)「相続税法上の連帯納付義務者と不服申立適格等について」『大分大学経済論集』67巻第4・5号、pp. 1-30。
- 末永英男(2010)「納税者の権利救済：更正の請求を中心として」『会計専門職紀要』第1号、pp. 65-76。
- 鈴木 潮(2006)「国税不服審判所の意義と実態」『関西学院経済学研究』第37号、pp. 117-129。
- 菅原 計(2008)「租税裁決の法理と納税者の権利保障」『経営論集』第72号、pp. 17-31。
- 田中章介・田中 将(2014)『相続と相続税・贈与税事例選集』清文社
- 中川 淳(1990)『相続税法逐条解説(中巻)』日本加除出版
- 西野敏雄(2017)「相続税法の性格と同法第34条第1項の連帯納付義務に関する一考察」『國士館法學』第39号、pp. 71-100。
- 藤巻秀夫(2020)「第二次納税義務者に対する納税告知と主たる課税処分との間の『違法性の承継』」、『札幌法學』31巻第1・2合併号、pp. 1-43。
- 三木義一他(2006)『[[租税]]判例分析ファイルⅢ 相続税・消費税編』税務経理協会
- 水野忠恒(2015)『体系租税法』中央経済社
- 山内ススム(2014)『相続税法要説 四訂版』税務経理協会