

相続放棄が行われた場合の国税徴収法 39 条の適用可否

—遺産分割協議による相続放棄との比較を手掛かりとして—

中野 誠人

概 要

平成27年度改正により相続税の基礎控除額が引下げられたことにより相続税の申告件数が増加している。わが国における高齢者数も年々増加する中、相続放棄の件数も年々増加している現状にある。実務上、期間制限に縛られず、裁判所への手続を必要とせずとも、放棄と同様の結果となるよう、相続人の一人に財産を集中させるなどの遺産分割協議に因る事実上の相続放棄が行われることがあるが、贈与税の納税猶予と相続時精算課税制度との併用が可能になったことにより、相続時精算課税適用者による事実上の相続放棄も増加すると予想される。

さて、手続を経た相続放棄と遺産分割協議に因る相続放棄は、ともに、財産を取得しない点で同じ帰結になるが、判例では、詐害行為取消権行使につき、相続放棄及び遺産分割協議により異なる取扱いがなされている。また、国税徴収法39条の第二次納税義務の賦課において、遺産分割協議は同条の対象となるとされている。しかし、相続放棄に係る同条の適用可否についてはその判断がなされておらず、法令や通達にはその適用について明示がなく、学説においても消極説ないし積極説が存しその取扱いに関し明確ではない。同条は、税務行政庁が自力執行により、滞納者とは異なる第三者から租税徴収を図るものであるため、その解釈・適用にあたっては非常に慎重にならなければならない。今後増加すると見込まれる相続放棄における同条の取扱いは重要であるといえ、同じ帰結となる遺産分割による相続放棄との調和の必要性から相続放棄も同条の対象となるのか。それとも、相続放棄は対象とはならないのか。かかる問題意識のもと、遺産分割との比較を手掛りに、相続放棄における同条の適用可否について検討することが、本稿の目的である。

第1章では、相続放棄及び遺産分割の法的性質を明らかにした。相続放棄及び遺産分割協議はともに遡及効の定めが存するが、相続放棄における遡及効は始めから相続人とならなかったものとする「宣言主義」に基づくものであり、また、相続放棄は、財産権を目的とする行為の側面を有するが、相続の強制は民法の原則に反することより、身分行為である。一方、遺産分割における遡及効にも、相続開始時までその効果が遡るとする「宣言主義」の定めは存するが、遺産分割は一度、単純承認がなされた後の財産の帰属を確定させる行為であり、第三者保護の観点から「移転主義」の考え方があり、財産権を目的とする行為であり、両者は性質を異にするとの知見を得た。また、2020年施行の改正民法に留意しつつ、詐害行為取消権行使に係る両者の取扱いをみるとその性質の違いにより異なる取扱いがなされているとの理解に至った。

第2章では、第二次納税義務及び国税徴収法39条の趣旨・立法経緯を概観し、次いで、国税徴収法39条の射程を探った。第二次納税義務制度は、納税者の詐害行為を防止するために取り入れられた制度であり、国税徴収法39条は、租税の徴収確保・合理化という見地から詐害行為取消を合理化した制度で、両者は共通するところが多い。国税徴収法39条に規定する「第三者に利益を与える処分」は、第三者に異常な利益を与える処分であれば足り、「無償又は著しく低い対価」は、政令においても単に「著しく低い価額」と定めるのみで、形式的判断基準は明示されておらず、金額の多寡により判断されるものではなく、その適用範囲は広いといえる。また、迅速な租税の徴収確保などの立法趣旨、立法経緯に鑑みれば、同条の適用に際し、「詐害の意思」は明示的にも黙示的にも要求されていない。しかし、第二次納税義務は、税務行政庁側に自力執行権を与えたものであり、慎重な判断が求められ、法定相続分に従わない遺産分割協議は判例・学説も認めるところであり、同条の適用に際しては「合理的な判断基準」が必要とされ、その射程はそれほど広くないとの理解に至った。

第3章では、相続放棄及び遺産分割に係る判例法理を探求した。相続放棄において、徴収法39条の判断がなされた事案は存しないため、まず、私法取引における判例からの検討を加えた。最高裁昭和49年9月20日第二小法廷判決（民集28巻6号1202頁）では、相続放棄は身分行為であるとし、最高裁平成11年6月11日第二小法廷判決（民集53巻5号898頁）では、遺産分割は共同相続人の共有となった財産の帰属を確定させる行為であり、財産権を目的とするものであるとの判断を下した。両判決に疑義は残るものの、放棄は強制されるべきではないこと、遺産分割は、単純承認後に、共同相続人の共有となった財産の帰属を確定させるものであり、債権者による返済への期待も高まり、その保護の必要性もあることを考えれば、結論としては妥当である。次に、遺産分割における国税徴収法39条が問題となった最高裁平成21年12月10日第一小法廷判決（民集63巻10号2516頁）では、先の最高裁平成11年判決を引用した第1審及び原審を支持し、また、当該最高裁と同様の文言を用いて同条の対象となるとの判断を下しており、租税判例において私法における判例法理を借用しているとみてとれる。「債権の性質」から検討すると、租税判例において私法判例を準用することは可能であるとの知見を得、そうであれば、相続放棄には同条の射程は及ばないとする可能性が示唆されうるとの理解に至った。

終章では、租税実体法における相続放棄と遺産分割の取扱いを確認し、相続放棄における国税徴収法39条の是非を検討した。租税実体法上、相続委放棄は、その有する「宣言主義」の遡及効の性質より課税関係は生じないが、遺産

分割は、税の種類異なるごとに「宣言主義」、「移転主義」に基づく課税がなされており、一様ではなかった。つまり、租税実体法上、両者は異なる取扱いがなされており、租税手続法上も両者を一に解する必要はないとの理解に至った。

以上、本稿における考察から、相続放棄と遺産分割はその性質を異にするものであること、国税徴収法39条には「合理的な判断基準」が求められ、その射程はそれほど広くないこと、租税判例における私法判例法理の準用は可能であること、租税実体法上、両者は異なる取扱いがなされていることから、判例法理では、相続放棄が身分行為であることにかわりはないため、国税徴収法39条の適用射程に相続放棄は含まれないとの結論に至った。

目 次

はじめに.....	1
1. 相続放棄と遺産分割の法的性質.....	8
1. 1 相続放棄の法的性質.....	8
1. 1. 1 相続放棄の概要.....	8
1. 1. 2 相続放棄の趣旨.....	9
1. 1. 3 相続放棄の撤回.....	11
1. 2 遺産分割の法的性質.....	12
1. 2. 1 遺産分割の沿革及び趣旨.....	12
1. 2. 2 遺産分割協議の修正.....	14
1. 2. 3 遺産分割協議による放棄.....	15
1. 3 性質の異同からみた私法上の取扱い.....	16
1. 3. 1 詐害行為取消権の概要.....	16
1. 3. 2 詐害行為取消権の要件と効果.....	17
1. 3. 3 相続放棄と遺産分割における詐害行為取消権の射程.....	18
1. 3. 4 相続放棄における詐害行為取消権行使の学説の整理.....	19
小括.....	20
2. 国税徴収法39条の解釈・適用.....	23
2. 1 第二次納税義務制度の性質.....	23
2. 1. 1 第二次納税義務の沿革及び立法趣旨.....	23
2. 1. 2 主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係.....	25
2. 2 相続放棄・遺産分割に係る国税徴収法39条の適用射程.....	27
2. 2. 2 国税徴収法39条の成立要件.....	27
2. 2. 1 国税徴収法39条の沿革及び立法趣旨.....	28
2. 2. 3 「第三者に利益を与える処分」の意義.....	29
2. 2. 4 「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」の意義.....	31
2. 2. 5 国税徴収法39条における「詐害の意思」の要否.....	34
2. 3 相続放棄に係る対立する学説の整理.....	35
2. 3. 1 消極説.....	35
2. 3. 2 積極説.....	37
小括.....	38
3. 相続放棄及び遺産分割に係る判例法理.....	39

3. 1	相続放棄及び遺産分割に係る私法における判例法理	39
3. 1. 1	最高裁昭和49年9月20日第二小法廷判決（民集28巻6号1202頁）	39
3. 1. 2	最高裁平成11年6月11日第二小法廷判決（民集53巻5号898頁）	45
3. 2	私法の判例法理に依拠したとみられる租税判例	55
3. 3	租税債権と私債権の優先劣後	64
	小括	70
4	租税実体法からの検証	71
4. 1	租税実体法と租税手続法の関係	71
4. 2	相続放棄及び遺産分割における租税実体法	74
	小括	81
	おわりに	82
	参考文献	86

はじめに

国税徴収法に規定される第二次納税義務制度は、第三者の滞納税額を第二次納税義務者に納付させる制度であり、第三者の地位を利用して租税の徴収回避を図ることに対処するために立法化されたもの¹であるが、租税の簡易迅速な確保のために司法手続を経ずに詐害行為取消権と同様の効果を得ようとするものである。同制度は、税務行政側からすれば、租税の徴収確保・合理化という面で極めて実効性に富んだ重要な制度であるが、国民の側からすれば、他人の滞納租税徴収のために、何時自己に一方的に納税義務が負担せしめられ不測の損害を蒙るやもしれないという不安を常に国民の側に負担せしめているものであって、その結果私法上の取引の安全が阻害されることになっており、いかに運用されるべきかは重要²であるが、昭和34年の全面改正以後、目立った改正はなされていないのが現状である。平成21年6月18日付で、国税徴収法基本通達39条関係5³の「第三者に利益を与える処分」が改正された。それまでは、第三者に利益を与える処分の例示として、地上権、抵当権、賃借権等の設定処分があげられていたが、同日付で遺産分割協議が追加されている。

さて、平成25年度税制改正により平成27年度1月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産について基礎控除額が引下げられ、課税対象となる被相続人の数が大幅に増加している⁴。また、高齢化が進む⁵と死亡者数も必然的に

¹ 吉良実「わが国の第二次納税義務」『杉村章三郎先生古希祝賀税法学論文集』83頁(三晃社、1970年)。

² 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係(1)」税法学 256号 6-7頁(1972年)。

³ 国税徴収法39条関係5は、以下の通り規定する。「法第39条の「その他第三者に利益を与える処分」とは、譲渡、債務の免除以外の処分のうち、滞納者の積極財産の減少の結果(滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものを除く。)、第三者に利益を与えることとなる処分をいい、例えば、地上権、抵当権、賃借権等の設定処分、遺産分割協議(平成21.12.10最高判参照)、株主に対する剰余金の配当(平成26.11.26東京高判参照)がある。この場合において、地上権等の設定により受けた反対給付(例えば、権利金、礼金等)があるときは、それが法第39条の「対価」に当たる。」

⁴ 国税庁「平成27年分の相続税の申告状況について」

<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2016/sozoku_shinkoku/index.htm 最終閲覧令和3年3月10日>

課税対象となった被相続人の数は、平成26年度(56,239人)と平成27年度(103,043人)では約2倍に増加し、その後の国税庁の「相続税の申告状況について」によれば、平成28年105,880件、平成29年111,728人、平成30年116,341人と増加している。

⁵ 厚生労働省「日本の人口の推移」

<<file:///C:/Users/user/AppData/Local/Microsoft/Windows/INetCache/IE/AI8ELWPT/000523234.pdf> 最終閲覧令和3年3月10日>

日本の人口推移は、2018年度は1億2,644万人(65歳以上の高齢化率28.1%)であるのに対し、2065年度には8,008万人(高齢化率38.4%)と高齢化が進むと死亡者数も必然的に増加し、人口数は減少の一途を辿るが、相続税の申告件数は今後も増加していくと考えられる。

増加し、相続税の申告件数は今後も増加していくと考えられる。

相続とは、被相続人の一身に属したものを除き、被相続人の財産に属した一切の権利義務を相続人が承継することをいい(民法896条)、被相続人の死亡により当然に発生し、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継するものであるため、プラスの財産のみならずマイナスの財産をも承継することになり、被相続人が債務超過に陥っている場合などに相続を強制することは民法の原則に反し、相続人に酷を強いることとなる⁶。そこで民法においては、「単純承認」、「限定承認」、及び相続を拒絶する「放棄」のいずれかを選択することができることとし、相続人に選択の権利を与えることで、相続人の意思を尊重する立場をとっている⁷。

ところで、承認及び放棄後に、被相続人の遺産の分配は遺産分割協議により行われることとなるが、遺産分割協議には法律上の期限はなく、また、裁判所の手続を経る必要もなく、相続開始後は、「共同相続人は被相続人が遺言で遺産の分割を禁じた場合以外は、何時でも、その協議で遺産の分割をすることができる(民法907①)」⁸とされている。相続放棄は3カ月という熟慮期間や家庭裁判所への書面での申述書提出義務といった制限が設けられているため、共同相続人のうちの1人の者が被相続人の財産を多く取得する場合、1人の者に財産を集中させたい場合などは、実務上、煩雑な相続放棄の手続をとらず、遺産分割協議により共同相続人のうちの1人ないし数人の取得分を零にしたり、法定相続分よりも限りなく少ない取得分にするというような事実上の相続放棄⁹が行われることがあり、世上多く見受けられる¹⁰。これは、事業承継が理由となることや、相続人が債務超過であり、被相続人の財産を移転させないことにより、被相続人の財産を保全する等、種々の理由が考えられ得る。

当該遺産分割協議については、詐害行為取消権の対象に遺産分割協議が含まれるか否かが争われた最高裁平成11年6月11日判決(民集53巻5号89

⁶ 服部弘「判批」税理46巻12号213-214頁(2003年)。

⁷ 相続放棄がいつでも自由にできてしまうと、法律関係を長期間不安定な立場に陥れることになるため、相続を単純承認するか、限定承認するか、あるいは相続放棄をするかどうかは、自己のために相続開始があったことを知った日から3カ月以内に決めなければならない(この期間は熟慮期間といわれている)(民法915条1項)とされており、この熟慮期間内に限定承認ないし、相続放棄の手続を採らなければ、単純承認したものとされる。

⁸ 桜井四郎『相続と相続法』216頁(財経詳報社、1996年)。なお、民法907条1項は、「共同相続人は、次条の規定により被相続人が遺言で禁じた場合を除き、いつでも、その協議で、遺産の全部又は一部の分割をすることができる。」と規定する。

⁹ 小関賀子『相続放棄が行われた場合における国税徴収方途について』税大論叢78号92頁(2014年)では、遺産分割協議により、滞納者が相続し得る財産の全てを他の相続人に相続させる事実上の相続放棄によって滞納国税の徴収を免れる場合もあるとされる。

¹⁰ 同上〔服部〕、213頁。

8頁) (以下、「最高裁平成11年判決」)¹¹において、遺産分割協議が民法424条2項¹²にいう「財産権を目的としない法律行為」に該当しないとし、共同相続人間で成立した遺産分割協議は、詐害行為取消権の対象となり得ると判示しており、学説においても、この種の協議は、共有持分権の放棄または贈与と同一の性格を有することから、詐害行為取消権の対象とすべきであるという主張がなされてきた¹³。当該遺産分割協議が「財産権を目的とする法律行為」に該当するか否かについては、消極説と積極説があり、消極説には、被相続人の債権者である相続債権者または受遺者には財産分離制度が用意されていることを理由とする学説¹⁴と、民法260条に規定する「共有物の分割への参加」を適用すべきであるとする¹⁵学説がある。これに対し、積極説は、民法906条の定める遺産分割には「贈与」の要素があり、詐害行為取消権の対象となるが、同条の趣旨に照らし、合理性がある場合には詐害性が否定されることもありうるとする¹⁶。

次に、国税徴収法39条¹⁷の第二次納税義務の適用に際し、遺産分割協議が

¹¹ 本件の概要は、以下の通りである。本件は、借地権付建物の登記を夫A死亡後(相続人は配偶者Y1及び子Y2・Y3の3名)も登記変更することなく居住し続けていた配偶者Y1が、その後、Y4の原告X金融機関よりの借入金につき、Xとの間で連帯保証する旨を約し、Y4が債務を返済しなかったため、XがY1に対し、連帯保証債務の履行及び借地権付建物の登記を相続を原因としてY1に変更するように求めたが、Y1は借地権付建物を取得せず、Y2・Y3の取得とする旨の亡Aの遺産分割協議を成立させ、後に、Y1が自己破産したため、XがY2・Y3を被告として遺産分割協議を詐害行為として取り消し、詐害行為取消を原因とするY1に対する持分の移転登記をせよと訴求した事案である。なお、遺産分割協議の詐害行為取消権該当性が争われた下級審判例(奈良地裁昭和27年11月8日判決(下民集3巻11号1582頁)、神戸地裁昭和53年2月10日判決(判時900号95頁))においても、「財産権を目的とする法律行為」との明言はないが、相続人である被告の主張を排斥するという形で、遺産分割協議が「財産権を目的としない法律行為」ではないことを事実上前提としているといえる。

¹² 民法424条2項は、以下の通り規定する。「424条1項(詐害行為取消権)の規定は財産権を目的としない法律行為については適用しない。」

¹³ 甲斐道太郎「法定相続分に従わない遺産分割の効力」中川善之助教授還暦記念家族法大系刊行委員会編『家族法体系VI相続(1)(中川善之助教授還暦記念)』266頁(有斐閣、1960年)。

¹⁴ 中川善之助編『註釋相續法(上)』199頁(有斐閣、1954年)。

¹⁵ 星野英一『民法論集第3巻』517頁(有斐閣、1972年)。

¹⁶ 道垣内弘人「判批」法教233号147頁(2000年)。

¹⁷ 国税徴収法39条は、以下の通り定める。「滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の一年前の日以後に、滞納者がその財産につき行った政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡(担保の目的とする譲渡を除く。)、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に基因すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免かれた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度(これらの者がその処分の時にその滞納者の親族その他滞納者と特殊な関係のある個人又は同族会社(これに類する法人を含む。)で政令で定めるもの(第58条第1項(第三者が占有する動産等の差押手続)及び第142条第2項第2号(搜索の権限及び方法)において「親族その他の特殊関係者」という。)であるときは、これらの処分により受けた利益の限度)において、

同条の適用対象となるか否かについては、遺産分割における第二次納税義務の射程に遺産分割協議が含まれ得るか否かが問題となった最高裁平成21年12月10日判決（民集63巻10号2516頁）¹⁸（以下、「最高裁平成21年判決」）では、遺産分割協議は、財産権を目的とする法律行為であると明言はしていないが、「財産権の帰属を確定させるもの」と判示し、滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議が国税徴収法39条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得るとして、第二次納税義務の賦課を認めており、上述の最高裁平成11年判決と同様に、遺産分割協議は、財産権に関する行為であると判示している。当該最高裁平成11年判決は遺産分割に係る私法上の詐害行為取消権（民法424条）が争われ、最高裁平成21年判決は遺産分割に係る第二次納税義務（国税徴収法39条）が争われた事案であるが、「現行国税徴収法39条は実質的には詐害行為の取消しをしたのと同様の効果を得ようとするものであると解することができるのであって同条の趣旨と詐害行為取消権の趣旨とは共通するところがある」¹⁹と評され、かかる39条の立法趣旨にかんがみれば、同条は租税の簡易迅速な確保のために司法手続を経ずに詐害行為取消権と同様の効果を得ようとするものであり、両者は共通するところが多いといえる。

一方、家庭裁判所にその旨を申述し家庭裁判所の審理によって受理することで成立する相続放棄²⁰の場合における詐害行為取消権が問題となった最高裁昭和49年9月20日判決（民集28巻6号1202頁）²¹（以下、「最高裁昭和

その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う。」

¹⁸ 本件の概要は、以下の通りである。本件は、原告Xの父Aは所得税などの国税11億円超を滞納しており、配偶者Bの死亡(相続財産は約2億円、相続人はX・A・Xの弟Bの3名)に際し、遺産分割協議にてXの取得分を約6割以上とし、法定相続分(四分の一)を大幅に超えるものにし、Aの取得を1割程度とし、A及びBの取得分を法定相続分に満たない少額の取得とする遺産分割協議を成立させた。所轄国税局のD国税局長はAがX及びCとの間で行った本件遺産分割協議が国税徴収法39条にいう第三者に利益を与える処分にあたるとし、Xに対して、国税徴収法39条にもとづく第二次納税義務の告知処分を行ったところ、Xが適法な不服申立て手続を経て提起したのが本件訴訟である。

¹⁹ 占部裕典「判批」判時2108号150-151頁(2011年)。

²⁰ 小池正明ほか編『相続と相続税法』315頁(ぎょうせい、1998年)によれば、「審判に際しては、申述書の形式的要件の具備や、申述が本人の意思によるものかどうかを形式的に審査して行われ、必ずしも本人の審問等を行うことを要するものではない。」とされ、放棄理由や必要性の有無は審理の対象とされておらず、審判所の関与は認証的なものであるといえる。

²¹ 本件の概要は、以下の通りである。本件は、原告X(A会社の破産管財人)がA会社に対し株式払込資金等の払込義務を負っていたB(破産時までのA会社の代表取締役)に対して、B死亡のためその子供である被告Y1～Y3(いずれもA会社の株主)に対して、Bの有する払込義務の支払い請求をしたが、Y1～Y3は相続放棄をしたため、無資力の配偶者Cが相続することになった。そこでXは、十分に資力を有するY1～Y3がA会社を害することを知りつつ相続放棄をしたのは詐害行為にあたり取り消すことができるとして放棄は無効であると主張した事案である。東京高裁昭和30年5月31日判決(下民集6巻5号1051頁)においても、最高裁昭和49年判決と同様、形式的な論理によってその訴えを退けているものが見受けられる。

49年判決)においては、相続放棄のような身分行為については詐害行為取消権の対象とならないと判示し、形式的な論理によって訴えを退けている。相続放棄については、債権者の期待よりも相続人の放棄の自由を優先すべきであるとして、詐害行為取消権の対象とならないとするのが通説的見解である²²。これに対して、相続放棄も詐害行為取消権の対象となるという考え方も主張²³されており、相続放棄、遺産分割協議は、ともに現代においては共同相続・均等相続の原則を事実上破る機能を果たしており、相続人側の意思の尊重および相続人の債権者保護の要請との関係を問題とすべき点でも両者は共通しているとして、実質に即した一義的解釈が必要である²⁴という指摘もある。

相続放棄の件数は年々増加²⁵しており、事実上の相続放棄を加味すれば、その件数はさらに増加し、今後も増加すると見込まれる²⁶が、相続放棄における第二次納税義務の賦課についての過去の判例は存せず、法令や通達にはその適用について明示されていない。上述の平成21年最高裁判決においても相続放棄が徴収法39条の対象となり得るかどうかを判断していないと考える立場が穏当であると評される²⁷ように、その判断はなされていない。徴収法39条の射程に相続放棄が含まれるか否かについて、学説では、判例同様、相続放棄は身分行為に該当すること、相続の強制をしうることになるなどから第二次納税義務の適用を認めない見解²⁸や、徴収法39条にいう「第三者に利益を与える

²² 中田裕康『債権総論[第3版]』243頁(岩波書店、2013年)。

²³ 占部洋之ほか編『現代民法学の理論と実務の交錯(高木多喜男先生古希記念)』356頁(成文堂、2001年)。

²⁴ 太矢一彦「判批」獨協法学51号182頁(2000年)。

²⁵ 司法統計<https://www.courts.go.jp/app/sihotokei_jp/search 最終閲覧日令和3年3月10日> 相続放棄の件数は、平成25年17万2,936件、平成28年19万7,656件、平成30年21万5,320件と増加している。

²⁶ 亡くなった時点で相続税と贈与税の課税を精算する相続時精算課税制度は、生前に財産を取得しているため、相続時精算課税適用者により、相続放棄、事実上の相続放棄が行われるケースが見受けられる。相続時精算課税制度の利用件数は、財務省「贈与税の課税状況の推移」によれば、平成15年施行時は78,202件であり、平成19年の89,571件以降減少し、平成29年では、44,921件と減少の傾向にあるが、平成29年度・平成30年度の事業承継税制の改正に伴い、事業承継税制は使い勝手の良いものになり、令和2年度税制改正要望(経済産業省)における事業承継税制の拡充を求める意見からもますます使い勝手の良いものとなり、今後も申請者数は増加するものとみられ、自社株を後継者に移転する場合などの事業承継税制による贈与税の納税猶予と併用適用できる相続時精算課税制度適用者も増加傾向にあると見込まれることから、相続時精算課税適用者による相続放棄、事実上の相続放棄も増加すると考えられる。「贈与税の課税状況の推移」<https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/e07.htm 最終閲覧令和3年3月10日>

²⁷ 佐藤英明「判批」別冊ジュリ228号53頁(2016年)。

²⁸ 西山恭博『国税通則法39条の第二次納税義務の問題について-平成21年最高裁判決と遺産分割協議・相続放棄を中心として-』創価法学41巻1・2号108頁(2011年)のほか、高橋祐介「判批」民商142巻6号591頁(2010年)、中村雅紀「判批」税理53巻11号140頁(2010年)もまた、参

処分」は、滞納者の積極財産の減少の結果、第三者に利益を与えることとなる処分をいい、相続放棄により得られるべき利益を拒絶することは、積極財産の処分であり、同条にいう「積極的に債務者の財産を減少させる行為」であるといえ、「その他第三者に利益を与える処分」（徴収法39条）に該当するとする見解²⁹があり、学説も対立しているのが現状である。

こうしてみると、相続放棄も遺産分割協議による事実上の相続放棄も、遡及効により相続開始の時に遡って遺産を取得しないことになる点で同様³⁰であり、結果的に相続財産を取得しないという点も同様であるにもかかわらず、相続放棄における第二次納税義務の賦課に関し、法令・通達も存せず、学説も異なっており、取扱いに関し明確でない。第二次納税義務は、税務行政庁が自力執行により、詐害行為の取消しがあった場合と同じような結果をもたらすため、租税の徴収確保・合理化という面で実効性に富んだ重要な制度であるが、しかし、納税者側から見れば、他人の滞納租税徴収のために、不測の負担を被るかもしれないという負担が生じ、予測可能性が十分に担保されておらず、その解釈・適用にあたっては非常に慎重にならなければならないといえる。

そこで本稿では、今後増加すると見込まれる相続放棄について、現行法上は同条の対象とされる相続放棄と同様の結果をもたらす遺産分割による事実上の相続放棄を手掛りとして比較検討し、相続放棄が国税徴収法39条に規定する第二次納税義務の適用対象となり得るかについて検討したい。本稿の構成は、以下の通りである。

第1章では、相続放棄及び遺産分割の法的性質を明らかにした。国税徴収法39条の第二次納税義務制度は、民法424条の詐害行為取消権を準用し、訴訟手続を必要とする国税通則法42条³¹では、徴収に際し、簡易迅速な対応がとれないことより訴訟手続を経ずに詐害行為の取消しがあった場合と同様の効果を得るために設けられている制度であり、民法424条の詐害行為取消権と共通するところが多い。そこで、詐害行為取消権行使に際し、申請による手続を経た相続放棄と遺産分割による事実上の相続放棄とは、ともに遡及効が規定されており、また、相続人が相続財産の取得をしないという点においては同じ

照。

²⁹ 小関・前掲注9) 96頁。小関は、「相続放棄は、その他第三者に利益を与える処分に該当するが、ただし、個別具体的な事情をみて、その相続放棄が必要かつ合理的であれば利益を受けた共同相続人は徴収法39条における第二次納税義務を負わないとする」として、国税徴収法39条の適用除外の可能性も述べている(同96頁)。その他、神山弘行「判批」ジュリ1422号151頁(2011年)もまた、参照。

³⁰ 同上〔小関〕、92頁。

³¹ 国税通則法42条は以下の通り規定する。「民法第3編第1章第2節第2款（債権者代位権）及び第3款（詐害行為取消権）の規定は、国税の徴収に関して準用する。」

帰結となるにもかかわらず、取扱いが異なる点に着目し、両者の法的性質の違いを明らかにする。次いで、詐害行為取消権の要件及び効果を確認する。しかるのち、両者の法的性質を考慮した上で、両者が詐害行為取消権の射程に含まれるか否かを明らかにする。

第2章では、第1章で確認した相続放棄と遺産分割の法的性質の知見をもとに、遺産分割及び相続放棄が、国税徴収法第39条の適用要件とされる「第三者に利益を与える処分」の射程に含まれるのか否かを検討すべく、第二次納税義務制度の沿革、立法趣旨を確認し、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係を考察する。次に、共同相続人又は包括受遺者に第二次納税義務が適用される国税徴収法39条の沿革、立法趣旨を確認し、その性質を検討したうえで、同条における詐害の意思の要否の検討及び両者が「第三者に利益を与える処分」、「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」に該当するか否かを探り、同条の射程範囲を明らかにする。

第3章では、第2章までで考察した第二次納税義務及び詐害行為取消権の射程に相続放棄及び遺産分割が含まれるか否かについて判例分析を行う。第二次納税義務の適用対象に相続放棄が含まれるか否かの判例は存しないため、第二次納税義務と同様の効果を得ようとするものである詐害行為取消権の適用可否について争われた事案より相続放棄における第二次納税義務の適用射程を検討するために、まず、詐害行為取消権の適用対象に相続放棄が含まれるか否かが争われた事案である最高裁昭和49年9月20日判決（民集28巻6号1202頁）を取りあげる。次に、遺産分割協議が詐害行為取消権の対象となるか否かが争われた事案である最高裁平成11年6月11日判決（民集53巻5号898頁）を取りあげる。最後は、遺産分割が第二次納税義務の適用対象に含まれるか否かが争われた事案である最高裁平成21年12月10日判決（民集63巻10号2516頁）を取りあげる。しかるのち、租税債権が問題となる第二次納税義務において、私債権が問題となる民法上の判例法理に依拠することの是非を問う。

第4章では、相続放棄及び遺産分割に係る租税実体法上の取扱いについての検討を行う。相続放棄における租税手続法である国税徴収法39条の適用の可否を判断するに当たり、租税実務上の取扱いを考慮しなければならないのかを検討するため、まず、租税実体法と租税手続法との関係を明らかにし、次いで、相続放棄及び遺産分割における租税実務上の取扱いを考察し、両者の取扱いの異同を確認し、相続放棄における国税徴収法39条の適用可否を検討する。

1. 相続放棄と遺産分割の法的性質

1. 1 相続放棄の法的性質

1. 1. 1 相続放棄の概要

相続は、遺産の形成に貢献した者への潜在的な共有財産の清算のほか、遺族の生活保障を根拠として、死者の財産を誰かに帰属させるための制度³²であり、被相続人の死亡によって開始する。相続が開始すると、被相続人の財産に属する権利義務の一切が相続人に承継される³³。しかし、被相続人の財産は必ずしも現預金、土地などのプラス財産だけでなく、借入金等のマイナス財産が含まれる場合もある。プラス財産の承継は相続人の生活保障のために有益であるが、反対にマイナス財産の承継は相続人の生活を脅かす結果となってしまう。そこで民法は、被相続人の財産（プラス財産及びマイナス財産）を承継するか否かの選択権を相続人に与えている³⁴。民法では承継の選択権として、相続人が、相続によって得た財産の限度においてのみ被相続人の債務及び遺贈を弁済することを留保して相続を承認するもので、被相続人が債務超過である場合に効果があり³⁵、相続人全員で共同して行わなければならない限定承認³⁶（民法922条）、被相続人の一身に属するものを除き、無制限、無条件に被相続人の権利義務を承継する³⁷単純承認（民法920条）、相続人の財産を全く承継しない相続放棄（民法939条³⁸）を与えている。

放棄とは、相続人が、自己の相続に関して、初めから相続人とならなかったとみなされることを欲する意思表示であり³⁹、相続開始によって一応生じた相続の効果を、全面的・確定的に消滅させる行為のことである。このことを相続の遡及効と呼んでいるが、放棄をした相続人は初めから相続人でなかったものとみなされる⁴⁰。この点、広島高裁昭和47年9月22日判決（民集第28巻6

³² 内田貴『民法IV(補訂版)親族・相続』356頁(東京大学出版、2012年)。

³³ 桜井・前掲注8)4頁(財経詳報社、1996年)。

³⁴ 小池ほか・前掲注20)289頁。

³⁵ 同上〔桜井〕、12頁。

³⁶ 千藤洋三「判批」判例時報2283号169頁(2016年)。限定承認につき、千藤の「相続人の間にもいろんな考え方が存在しうることを考慮すれば、まずは個別に限定承認できるように早急に法改正する必要があるように思われる。そうすれば、わずかの積極財産を承継した後になって、多額の相続債務の存在を知らされ、もはや相続放棄をすることができなくなるという悲劇は大幅に減少するであろう」(同169頁)との意見もある。

³⁷ 同上〔桜井〕、11頁。

³⁸ 民法939条は以下の通り規定する。「相続の放棄をした者は、その相続に関しては、初めから相続人とならなかったものとみなす。」

³⁹ 中川善之助＝泉久雄著『相続法[第四版]』423頁(法律学全集、2000年)。

⁴⁰ 餅川正雄『日本の相続法における遺産分割当事者に関する研究』47頁(広島経大論集第41巻2号、2018年)。

号1209頁)においても、「相続放棄はいったん生じた相続の効果を後になって覆すものではなく、相続の効果が確定的に生ずることを拒否するにすぎないものというべき」⁴¹と判示し、また、最高裁昭和42年1月20日判決(民集21巻1号16頁)⁴²においても、「相続放棄の効果は絶対的であり、誰に対しても、登記等の対抗要件の具備の有無に関わりなくその効力を生じる」と判示している。相続放棄は意思表示であり、相手方のない単独行為である。限定承認とは異なり個々の共同相続人が放棄することができる。この意思是申述という形で表示されなければならない(民法938条)、またその受理⁴³という行政処分を受けて初めて有効に成立する行為であるから、この形式をとらない単なる意思表示は、放棄ということはできない⁴⁴。また、相続の放棄がいつでも自由にできると、法律関係を長期間不安定な状態に陥れることになるため、相続放棄は、自己のために相続の開始があったことを知った日から3カ月以内(熟慮期間)⁴⁵に行わなければならない(民法915条)、熟慮期間内に限定承認又は放棄をしなかったときはその相続人は単純承認したものとみなされる(民法921条2項)⁴⁶。

1. 1. 2 相続放棄の趣旨

相続放棄については、川崎秀司が「相続が、相続人個人のためのものではなく、相続人の属する家のためのものであった時代には、放棄は相続人の恣意に任されるべきことではなかった。相続人は、たとえ自己の利益を犠牲にしてで

⁴¹ 最高裁昭和49年判決の原審である。

⁴² 本件の概要は、以下の通りである。本件は、相続の放棄をした者の債権者が相続放棄後に相続財産である未登記の不動産について、相続放棄者も共同相続したのものとして、代位による所有権保存登記をし、持分に対する仮差押登記をし、その無効が争われた事案であり、当最高裁は、相続放棄の遡及効の効果について、「この効果は絶対的であり、誰に対しても、登記等の対抗要件の具備の有無に関わりなくその効力を生じる。」と判示し、その仮差押登記を無効とした。

⁴³ 中川ほか・前掲注39)426頁。中川は、「受理は審判であるが、その審判においては、申述書の形式的審査と、放棄者の真意に出たものかどうかの判断がされるだけであり、放棄の動機が正しいかどうかというようなことは、審理すべき限りではなく、たとえ正しくないと思われても、それによって受理を拒むことはできない」と述べており(同426頁)、相続放棄が認められるかどうかは実務的にはそれほど難しくないといえる。

⁴⁴ 同上〔中川〕、423頁。

⁴⁵ もっとも、熟慮期間の起算点が問題となった、福岡高裁平成26年2月16日(判時2259号58頁)では、「自己が取得すべき相続財産がなく、相続債務が存在しないと信じており、かつそのように信じたことについて相当の理由があると認められる場合には、熟慮期間の起算点は、相続債務の存在を認識した時から起算する」と判示している。

⁴⁶ 小関・前掲注9)108頁。小関は「一旦承認したとみなされると、もはや相続放棄はできない」と述べている(同108頁)。

も、相続を甘受しなければならなかった。」⁴⁷と述べるように、民法は、相続人は相続の開始により法律上当然に被相続人の地位を包括的に承継するものとなして当然相続主義を採り、又相続人は、熟慮期間内に限定承認をなした場合に限り、其の責任が相続財産を限度とする物的有限となるに過ぎないものとなす所から、相続人は一応当然に無限責任を負うものとして、相続人の無限責任主義を認めているというべく、従って、相続人を超過相続債務弁済の桎梏から全く開放するために、相続人には相続放棄の自由を認めた。唯民法は、家の絶滅を防止するために、被相続人の直系卑属たる法定の推定家督相続人についてだけは相続の放棄を認めなかった⁴⁸。

しかし、昭和22年の憲法改正に伴う民法改正において、家督相続が廃止され、遺産相続へと移行した現行法においては、放棄は、熟慮期間内にしなければならないという制限のほか、自由に選択できるものとされている。相続財産はプラス財産だけでなくマイナス財産も全て当然に承継されるため、場合によっては相続人に不利益をもたらすことがあり、相続放棄はこのような不利益を回避するために利用されることが少なくない。相続放棄制度の趣旨は、債務超過の相続によって相続人が過大な、しかも自らは関与しなかったような債務を負うことから相続人を保護することにある⁴⁹とされており、現在はすべての相続人に相続放棄は許されている⁵⁰。

相続放棄の本来の意義は、債務超過相続による相続人の保護にある。しかし、現実には家制度が廃止されたとはいえ、農家においては、均分相続により農地が細分化されれば、いずれは農業は衰退していくこととなるため、農地の細分化の防止⁵¹や、事業承継により財産を相続人のうちの一人に集中させたいがために、相続放棄や遺留分放棄の手続をとるということがしばしば行われる。これらのことを踏まえると、家制度は廃止されたとは言い難いといえ、債務超過相続に因る相続人の保護のみにその意義を求めることはできないといえる。

⁴⁷ 中川ほか・前掲注39) 424頁。

⁴⁸ 川崎秀司「相続放棄の沿革と其の現代的意義」東北法学会雑誌2号38頁(1951年)。

⁴⁹ 同上〔中川〕、294頁。

⁵⁰ 同上〔川崎〕、36頁。川崎が「近世諸国の立法は殆ど相続放棄の自由をすべての相続人に認めている」と述べていることから(同36頁)、相続人の保護の必要性は高いといえる。

⁵¹ 同上〔川崎〕、40-42頁。現在においても農地の細分化防止は現在でも問題としてあげられ、川崎は「農地の細分化は好ましくないため、農業経営の安定化を図るために、農業資産の分割を禁じ、之を農業相続人一人に包括的に相続させる案があり、幾度か国会で審議されたが、家督相続制度との比較から可決には至らなかった」と述べており(同40-42頁)、農地細分化防止のため、一定の場合には相続放棄を認めない案があったことが窺える。

1. 1. 3 相続放棄の撤回

民法919条1項では、一度なした承認や放棄の意思表示は熟慮期間内であっても撤回することができない⁵²と定められており、2項では、取消しができる旨を定めている⁵³。本条1項が一度なした承認や放棄の意思表示は、たとえ民法915条所定の熟慮期間内であったとしても撤回することはできないと定めているとしても、民法総則と親族編に規定されている取消しは、それぞれの制度趣旨に立脚した制度であり、それに沿った取消しをも1項は否定するものではないという趣旨⁵⁴で規定されており、民法総則により取り消せるのは、①未成年者が親権者または後見人の同意を得ずになした承認・放棄(民法5条)、②成年被後見人がなした承認・放棄(民法9条)、③被保佐人が保佐人の同意を得ずになした承認・放棄(民法13条4項・1項6号)、④相続の承認又は放棄が補助人の同意を得なければならないとされている場合に、被補助人がその同意を得ずになした承認・放棄(民法17条4項・1項、13条1項6号)、⑤詐欺・脅迫によってなされた承認・放棄(民法96)であり、親族編の規定により取り消せるのは、後見人が後見監督人の同意を得ずになした承認・放棄(民法865条1項、864条本文、13条1項6号)をする場合である。

では、相続放棄を債権編の規定である民法424条の規定に基づいて取り消せるかであるが、冒頭の最高裁昭和49年判決においては、「取消権の対象となる行為は、積極的に債務者の財産を減少させる行為であることを要し、消極的にその増加を妨げるにすぎないものを包含しないものと解するところ、相続の放棄は、相続人の意思からいっても、また、法律上の効果からいっても、これを既得財産を積極的に減少させる行為というよりはむしろ消極的にその増加を妨げる行為にすぎないとみるのが、妥当である。相続放棄のような身分行為については、他人の意思によってこれを強制すべきでない」と解するところ、もし相続の放棄を詐害行為として取り消し得るものとすれば、相続人に対し相続の強制をすることと同じ結果となり、その不当であることは明らかである。」と判示し、詐害行為取消権が相続放棄の取消しとなることを否定している。

⁵² 民法919条1項は、以下の通り規定する。「相続の承認及び放棄は、第915条第1項の期間内でも、撤回することができない。」

⁵³ 民法919条2項は、以下の通り規定する。「前項の規定は、第一編(総則)及び前編(親族)の規定により相続の承認または放棄の取消しをすることを妨げない。」

⁵⁴ 松川正毅=窪田充見編『別冊法学セミナー新基本法コンメンタール相続』132頁(日本評論社、2016年)。

1. 2 遺産分割の法的性質

1. 2. 1 遺産分割の沿革及び趣旨

遺産分割は、相続人、包括受遺者が2人以上いる場合に各相続人、包括受遺者が相続分、包括遺贈の割合に応じて自己に帰属する財産を確定させることをいい⁵⁵、遺産分割が行われるまでの遺産は、各相続人、包括受遺者の相続分、包括遺贈の割合に応じた共有とみなされる（民法898条）。

この「共有」の性質については、各共同相続人が相続財産を構成する個々の財産上に物権的な持分権（共有持分）を有し、この持分権を遺産分割前も単独で自由に処分できるとする共有説と、各共同相続人は、相続財産全体に対して抽象的な持分権を有し、この相続分の処分はできるが、相続財産を構成する個別財産上には物権的な持分権はないとする合有説があり、古くから議論されているが、合有説も共有説も、純粹に一方の理論で貫徹はできず中間的な取扱いをせざるを得ない⁵⁶として、近年の学説は、共有か合有かの性質論にはこだわらず個別問題の妥当な解決を志向する⁵⁷とされる。

民法は遺産分割の効力として遡及効を規定（民法909条）⁵⁸しており、被相続人の財産は、共有状態を経て遺産分割がなされ、相続人の財産となるが、遺産分割の遡及効により、共有状態を経ないで、被相続人から、相続人個々人の財産となったと扱われることであり、遺産分割の「宣言主義」といわれている。これに対し、被相続人の財産は、遺産共有を経て、個々の相続人に移転してゆくとする「移転主義」がある。わが国は、条文上は、フランス法の遡及効を採用している⁵⁹が、昭和22年の改正で「ただし、第三者の権利を害することはできない」とのただし書を設けたことにより、民法909条の遡及効が緩和され、第三者への移転主義的な要素が強くなっているといえる⁶⁰。最高裁昭和46年1月26日判決（民集25巻1号90頁）⁶¹においても、遺産分割により相

⁵⁵ 桜井・前掲注8) 47頁。

⁵⁶ 松川ほか・前掲注54) 46頁。

⁵⁷ 犬伏由子ほか『親族・相続法[第2版]』247頁(弘文堂、2016年)。

⁵⁸ 民法909条は、以下の通り規定する。「遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずる。ただし、第三者の権利を害することはできない。」

⁵⁹ 同上〔松川〕、119頁。日本の民法典は、フランス民法典に倣い、遺産分割の遡及効を採用したとされる(同119頁)。

⁶⁰ 同上〔松川〕、120頁。遺産分割における遡及効の効果については、「判例・学説により遺産分割の遡及効は形骸化しており、移転的な要素が強く表れている。相続と登記の問題、詐害行為取消権の行使の可能性などの問題に対して、移転的な要素が強く窺われる解釈がなされている。このように遡及効のもつ本来の意味は、持分の処分可能性と、それに加えて遺産分割を経ることなく当然に帰属する財産の存在により、本質的に薄れ、消えつつあるとまでいえよう。」とされる(同120頁)。

⁶¹ 本件の概要は、以下の通りである。本件は、相続人11名の間の遺産分割の調停において、

続分と異なる権利を取得した相続人は、その旨の登記を経なければ、分割後に権利取得をした第三者に対し、法定相続分を超える自己の権利の取得を対抗することができないと解されている。冒頭の最高裁11年判決においては、遺産分割の性質を財産権を目的とする法律行為であるとして、その性質を「相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部または一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるもの」と判示し、移転主義的な立場を採用しているといえる。

かかる遡及効と関連して問題となるのが、被相続人の死亡後、遺産分割が行われるまでの間に遺産から生じた果実の問題がある。果実は相続開始後に生じたものであるため、本来遺産を形成することはない。遺産分割効果は相続開始時に遡るとする遡及効を厳格に解釈すれば、相続開始後遺産分割までの間に生じた果実は、当然に果実が生じた元物を取得した相続人に帰属することになるが、この果実につき、最高裁平成17年9月8日判決(民集59巻7号1931頁)⁶²は、「遺産は相続人が数人あるときは、相続開始から遺産分割までの間、

遺産中の一部の不動産を相続人の一部である上告人ら7名の共有とする旨の合意が成立した後、右不動産につき(債権者の代位申立て等により)11名全員の共有とする所有権移転登記がなされたため、右保存登記を分割の結果に従い上告人らの共有に改める更正登記をすることとなり、その旨の判決が相続人間では確定したが、さらに相続人中の一部の者に対し、その債権者である被相続人らが仮差押の登記を経由していたので、上告人らが被上告人らに対し右更正登記手続きに対する承諾を請求したものであり、分割の結果上告人ら7名の共有に帰したことを登記なくして被上告人らに対抗しうるかどうか争点となった事案である。当最高裁は、遺産分割の効果に関し、「遺産の分割は、相続開始の時に遡ってその効力を生ずるものであるが、第三者に対する関係においては、相続人が相続によりいったん取得した権利につき分割時に新たな変更を生ずると実質上異なるものであるから、不動産に対する相続人の共有持分の遺産分割による得喪変更については、民法177条の適用があり、分割により相続分と異なる権利を取得した相続人は、その旨の登記を経なければ、分割後に当該不動産につき権利を取得した第三者に対し、自己の権利の取得を対抗することができないものと解するのが相当である」と判示した。

⁶² 本件の概要は、以下の通りである。本件は、共同相続財産である不動産から生ずる賃料債権について、相続開始から遺産分割までの間の賃料債権の帰属及び遺産分割の遡及効との関係が問題となった事案である。被相続人Aの法定相続人は、Aの配偶者X(原告、被控訴人、被上告人)、Aの子であるY(被告、控訴人、上告人)、訴外B・C・Dであったが、遺産中の不動産につき遺産分割が整わないため、共同相続人間において、当該不動産賃料につき、相続人全員が共同して管理する銀行口座を開設し、同口座において賃料の保管及び必要に応じて維持管理費等を出金し、遺産分割協議により最終的に本件不動産中の各不動産の帰属が決まった時点で精算を行うという合意がなされていた。その後、家庭裁判所においてなされた遺産分割審判及びその抗告審である大阪高等裁判所の決定により、本件不動産の配分及びその配分に基づき本件不動産から生じた賃料の分配額が定められたが、Yは法定相続分に従って配分すべきだと主張した。第1審(大阪地裁平成15年9月26日判決(民集59巻7号1940頁))及び原審(大阪高裁平成16年4月9日判決(民集59巻7号1946頁))では、遺産分割の効力は相続開始時にさかのぼるとし、後の遺産分割により当該不動産を取得した相続人が、相続開始

共同相続人の共有に属するものであるから、この間に遺産である賃貸用不動産を使用管理した結果生ずる金銭債権たる賃料債権は、遺産とは別個の財産というべきであって、各共同相続人がその相続分に応じて分割単独債権として確定的に取得するものと解するのが相当である。遺産分割は、相続開始の時に遡ってその効力を生ずるものであるが、各共同相続人がその相続分に応じて分割単独債権として確定的に取得した上記賃料債権の帰属は、後にされた遺産分割の影響を受けないものというべきである」と判示し、相続開始から遺産分割までの間の果実は、遺産分割の対象財産ではないが、相続分に応じて当然に分割され、単独債権として取得し、後にされた遺産分割の影響を受けないと解しており、ここでも移転主義的な立場を採用している。

1・2・2 遺産分割協議の修正

既に成立した遺産分割協議をやり直すことができるか否かについては、最高裁平成2年9月27日判決(民集44巻6号995頁)⁶³において、「共同相続人の全員が、既に成立している遺産分割協議の全部又は一部を合意により解除した上、改めて遺産分割協議をすることは、法律上、当然には妨げられるものではなく、上告人が主張する遺産分割協議の修正も、右のような共同相続人全員による遺産分割協議の合意解除と再分割協議を指すものと解されるから、原判決がこれを許さないものとして右主張自体を失当とした点は、法令の解釈を誤ったものといわざるを得ない」と判示しており、いったん成立した遺産分割協議について、それを共同相続人全員の合意で解除し、遺産分割の全体または一

後に当該不動産から生じた法定果実を取得することができるとしたが、本判決で破棄差戻しとなっている。本判決までは、第1審及び原審同様、遡及効を厳格にとらえ、元物取得した相続人に帰属するとした審判例(京都家審昭和38年8月2日(家月15巻11号124頁))や、相続開始後の果実も遺産であり、他の遺産と共に遺産分割の対象となると解する(大阪高決昭和40年4月22日(家月17巻10号102頁))、果実は、遺産ではなく、遺産分割の対象とならないが、例外的に当事者間に合意があれば遺産分割の対象となると解する(東京高裁昭和56年5月18日判決(家月35巻4号55頁))、本件最高裁同様、果実は遺産ではなく、相続財産から独立した相続人の共有財産であり、遺産分割対象財産にもならず、後の遺産分割の影響を受けることもないと解する(高松高裁昭和36年1月8日判決(家月14巻7号62頁))と判断は分かれていた。

⁶³ 本件の概要は、以下の通りである。本件は、長男X、二男Yら共同相続人5名の遺産分割協議により、Xが係争土地を単独相続して登記も了したが、YがXの実印等を使用して自己名義に所有権移転登記を経由したため、XからYに対し右登記の抹消登記手続きを求めた事案であり、Yは抗弁として分割協議の修正合意又はXの持分の受領を主張したが、第1審(札幌地裁昭和60年9月9日判決(民集44巻6号999頁))及び原審(札幌高裁昭和62年10月14日判決(民集44巻6号1005頁))とも、解除を認めれば、法的安定性を害することなどを理由に、かかる修正合意、すなわち共同相続人全員による合意解除と再分割協議は認められないとした。本件最高裁では、「遺産分割協議は全員の合意による解除により改めて分割協議ができる」と判示し、第1審及び原審の見解を否定した。

部をやり直すことが認められている。

これに対し、協議による遺産分割の法定解除が認められるかに関しては最高裁平成元年2月9日判決(民集43巻2号1頁)⁶⁴では、「共同相続人間において遺産分割協議が成立した場合に、相続人の一人が他の相続人に対して右協議において負担した債務を履行しないときであっても、他の相続人は民法541条によって右遺産分割協議を解除することができないと解するのが相当である。けだし、遺産分割はその性質上協議の成立とともに終了し、その後は右協議において右債務を負担した相続人とその債権を取得した相続人間の債権債務関係が残るだけと解すべきであり、しかも、このように解さなければ民法909条本文により遡及効を有する遺産の再分割を余儀なくされ、法的安定性が著しく害されることになるからである」と判示し、当最高裁は否定的に解している。

1. 2. 3 遺産分割協議による放棄

遺産分割において、1人の取得分を零にしたり、限りなく零に近い取得にし、法定相続分より著しく低い財産を取得する分割が認められるかという問題があるが、遺産は相続人のものであるから、その点からいえば、相続人は自由に分割の合意ができる。自由意志による協議の結果であるならば、自分のものを自分で処理するのだから差支えはないわけである⁶⁵。また、民法は承認と放棄の自由な選択を認めており、放棄は自分の相続分を完全に拒否することである。これが許されている以上、相続を受領した後の分割において、被相続人の意思である指定相続分又は民法の意思である法定相続分にかかわらず、自らの相続分を決める相続人の意思の優越が認められるのは当然であるといえる。相続分は、法定にしても指定にしても、相続人の権利の限界を定めたものであり、相続人は自らの意思に基づかない限り、その範囲の権利主張を妨げられることはない。権利であるから、その全部又は一部を放棄することも又自由である⁶⁶。程度を越えた相続分からの逸脱も権利放棄の自由からして原則として有効⁶⁷であるが、民法906条において、遺産の分割は、遺産に属する物又は権利の種類ならびに性質に従い、また各相続人の年齢・職業・心身の状態及び生活の状

⁶⁴ 本件の概要は、以下の通りである。本件は、父親死亡の祭に、相続人である長男Yと長女Xら5名(内、母親は1審係争中に死亡)が、遺産分割協議で、Y1人に遺産を集中させる遺産分割を行い、その際に、母親の世話をすることということが約束されていたが、母親を虐待して十分な扶養をしないばかりか、祭祀を放擲し、さらに口論のうえ母親を素手で殴打し傷害を負わせ、面倒見がうまくなされなかった場合に、遺産分割を解除できるかどうかが問題となった事案であり、第1審及び原審ともXらの請求を棄却したため、Xらが事案である。

⁶⁵ 中川ほか・前掲注39) 306頁。

⁶⁶ 同上〔中川〕、307頁。

⁶⁷ 同上〔中川〕、307頁。

況その他一切の事情を考慮すると規定し、遺産分割の基準を定めており、協議する相続人の自由であるといっても、この基準に従うことを本旨としており、一切の基準の中には、法定相続分の規定の趣旨や被相続人の遺志等も加えられなければならない⁶⁸。つまり、分割基準に照らして、著しく不当と認められない限り、積極財産に関する分割は相続人の自由に決定できるといえる。

しかし、消極財産については、債権者の意思を無視して、債務者だけが自由に処分できるものではないため、自由に処分したとしても、債権者に対抗することはできず⁶⁹、仮に、相続債務の全部を1人の相続人に集中させたとしても、債権者は各相続人に対し、各自の法定相続分に応じて、履行の請求をすることができる。

1. 3 性質の異同からみた私法上の取扱い

1. 3. 1 詐害行為取消権の概要

家庭裁判所の手続を経る相続放棄と遺産分割による事実上の相続放棄とはともに相続人が相続財産を取得しないという点で財産の帰属について帰結は同じであるが、私法上の詐害行為取消権行使の適用について、その判断が異なっているため、両者における詐害行為取消権についての検討を行う。

旧民法では、「法律行為」とあったが、2020年施行の改正民法では「行為」と改正され、詐害行為取消しの対象がより広く規定されることとなり、受益者の他、「転得者」についても規定されていたが、「転得者」は改正民法424条の5に規定されている⁷⁰。内田貴は、当該424条の解釈において、取消の対象となるのは厳密な意味での法律行為に限られるのではなく、法律行為に限定されず弁済や債務の承認、法定追認事由たる行為なども含まれると解されている⁷¹。と述べており、解釈上、認められていたので、実質的に変更はない⁷²とされる。

民法424条では、その1項で、「債権者は、債務者が債権者を害することを知ってした行為の取消しを裁判所に請求することができる。ただし、その行為によって利益を受けた者（受益者）がその行為の時ににおいて債権者を害することを知らなかったときは、この限りではない」と定めており、強制執行の準備

⁶⁸ 中川ほか・前掲注39) 308頁。

⁶⁹ 潮見佳男『新注積民法(19)相続(1)』644頁(有斐閣、2019年)。潮見は、「相続放棄とは異なり、相続人である地位は維持しており、相続債務を負担する」と述べている(同646頁)。

⁷⁰ 旧民法では詐害行為に関する条文は424条から426条の3条しかなく、多くの法理を判例により形成していたが、改正民法において、判例法理に加えて破産法の否認権に関する内容を踏まえ、要件を明文化している。

⁷¹ 内田貴『民法Ⅲ債権総論・担保物件』281頁(東京大学出版会、1996年)。

⁷² 我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法-総則・物権・債権-』811頁(日本評論社、2019年)。

段階として、責任財産を保全することを目的とする制度⁷³とされる。つまり、詐害行為があった場合に、債務者が行った本来は有効なはずの法律行為を取り消して、責任財産から離脱した財産を再び債務者に取り戻そうとする制度であり、法律行為を取り消すわけであるから、その法律行為の受益者や転得者の利益も考慮する必要がある、「考慮すべき要素は①債権者の責任財産を保全する必要、および②債務者が自己の財産を管理する自由（特に、弁済する自由）、という2つの要素に加えて、③受益者・転得者の取引の安全をも加える必要」⁷⁴がある。

1. 3. 2 詐害行為取消権の要件と効果

詐害行為取消権行使のための要件は、①債権は詐害行為の前の原因に基づいて生じていたこと（民法424条3項）であり、責任財産保全という制度趣旨から、取消し債権者が債権を取得した時点が、責任財産の基準時であり、それ以後になされた債務者の法律行為は取消しの対象となるが、それ以前の行為によって債権者が害されることはありえない⁷⁵。②債務者が無資力であることである。「債権者を害する」とは、債務超過になることであり、債務者の行為によって責任財産が減少し、その結果債務超過になる場合のほか、すでに債務超過の状態でも責任財産を減少する行為がなされた場合も同様であり⁷⁶、行為当時において債権者を害する事実があることはもちろん、取消権行使時の当時にも債権者を害する事実があることを要する⁷⁷。③財産権を目的とする行為であることであり、民法424条2項では「財産権を目的としない行為については適用しない」と規定されており、取り消される行為は財産権を目的とする行為でなければならず、財産権を目的としない行為の典型は、家族法上の行為で、婚姻、離婚、養子縁組、相続の承認・放棄等であり、これらの行為によって、債務者の財産状態が悪化しても、第三者が介入して取り消すのは不相当だということである⁷⁸。④債務者の行為が債権者を害することを知っていたことであり、主

⁷³ 内田・前掲注71) 269頁。

⁷⁴ 同上〔内田〕、270頁。

⁷⁵ 同上〔内田〕、277-278頁。

⁷⁶ 同上〔内田〕、279頁。

⁷⁷ 我妻ほか・前掲注72) 813頁。債権者を害する時点は行為当時だけでなく取消権行使時にも必要であり、「債務者がその財産を第三者に譲渡した当時には他にも財産があったが、後に他の事情で無資産となった場合にはその譲渡は詐害行為にはならない(大判大正10年3月24日(民録27輯657頁))、逆に債務者が不動産を第三者に贈与したときには他に資産がなかったが、後に資力がその債務を弁済するのに十分になったならば同じく詐害行為にならない(大判大正15年11月13日(民集5巻798頁))。」とされる(同813頁)。

⁷⁸ 同上〔内田〕、280頁。内田は、「もっとも、相続放棄は、入ってくるはずの財産が入らず、債権者の期待に背くことはあっても、現状より財産状態が悪化することはないから、そ

観的要件とされる「詐害の意思」が必要とされる。この詐害の意思は、債務超過を認識することで足りるのか、それとも債権者を害する意思まで必要であるのかという問題があるが、主観的要件は独立の要件ではなく、行為の詐害性との相関で判断されるものであり、贈与のような詐害性の強い行為については、主観的要件は単なる認識で足りるとし、さらにそれも推定するなどして、容易に詐害行為の成立を認めるが、弁済のような詐害性の弱い行為については、主観的要件として害意・通謀などの強い非難可能性を要求している⁷⁹。⑤受益者・転得者が悪意であること。受益行為又は転得の当時に、「債権者を害すべき事実」を知っている場合に限り、債権者取消権が生ずるもので立証責任は、受益者・転得者の方で、自ら悪意でなかったことを立証しなければならない⁸⁰。以上の5つの要件が詐害行為取消権行使の要件とされる。

次に詐害行為取消権の効果であるが、確定判決の効力は、債務者及びその全ての債権者に対して効力が生じることとされており、民法425条にいう「全ての債権者」には、詐害行為の当時または確定判決の時より後に債権者になった者も含まれると解されている⁸¹。

1. 3. 3 相続放棄と遺産分割における詐害行為取消権の射程

相続放棄・遺産分割協議が詐害行為取消権行使の射程に含まれるか否かは、1. 3. 2で確認した5要件に該当するか否かであるが、とりわけ、判断の基準となるのは、両者が③の財産権を目的とする行為に該当するか否かであるといえる。財産権を目的とする行為に該当すれば、詐害行為取消権の射程範囲に含まれ得るし、該当しなければ、同規定の射程範囲には含まれないこととなる。

まず、相続放棄についてみてみると、相続放棄は広義において身分行為であるが、相続の本質が財産承継であることを考えれば、財産権を目的とする法律行為としての側面も有するといえる。1. 1で確認したように、相続放棄の遡及効は絶対的なものであり、放棄により最初から相続人でなかったものとなる。

もそも詐害行為とはなり得ないのではないかと思われる」と述べており(同280頁)、同上〔我妻〕、820頁においても、「承認も放棄も身分行為であるから、対象にならないのが妥当であろう」とされる。

⁷⁹ 内田・前掲注71) 283-284頁。

⁸⁰ 同上〔内田〕、285頁。「ここで「知る」とは、一般的には単なる認識で足りるとされている。しかし、債務者との通謀が要求される類型の詐害行為にあつては、悪意以上のものが必要となろう。」と述べられており(同285頁)、主観的要件同様、詐害行為の類型により異なると考えられる。

⁸¹ 我妻ほか・前掲注72) 826頁。旧民法では、債務者が規定されておらず、債務者との間には確定判決の効力は生じないとされていたが、改正により債務者が加えられ、訴訟当事者のほか、債務者に対してもその効力が有する旨を定めている(同826頁)。

最高裁昭和49年判決が判示するように、詐害行為取消権行使の対象となる行為は、積極的に債務者の財産を減少させる行為であることを要し、消極的にその増加を妨げるにすぎないものを包含しないと判示するように、相続放棄は、財産を減少させる行為ではなく、財産の増加を妨げる行為にすぎず、財産権を目的とする行為には該当せず、よって、詐害行為取消権の対象とならず、同上の射程に含まれないといえる⁸²。

次に、遺産分割協議についてみると、1. 2で確認したように、遺産分割協議における遡及効は移転主義的な立場をとっており、最高裁平成11年判決は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産についてその全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであり、その性質上、財産権を目的とする法律行為であるということができると判示しており、遺産分割協議は、熟慮期間中に相続放棄するのとは異なり、遺産共有となっている相続財産について、一旦相続を承認して、放棄ができなくなった後に、相続人間で分割協議することにより他の相続人が相続によって取得したものにすることであるから、実質的には相続人間における贈与と同旨し得るもの⁸³である。また、同判決は、「取消権行使の対象となる行為は、積極的に債務者の財産を減少させる行為であることを要し、消極的にその増加を妨げるにすぎないものを包含しない」と判示した最高裁昭和49年判決を前提としていることから、遺産分割協議は、積極的に債務者の財産を減少させる行為と評価できるものであり、財産権を目的とする行為に該当することになり、詐害行為取消権の対象となり得るものであるといえる。しかし、相続分に見合わない遺産分割であっても、その分割が合理的であれば、同上の適用はなく、適用要件とされる詐害の意思の有無が必要である。

1. 3. 4 相続放棄における詐害行為取消権行使の学説の整理

相続放棄が民法424条の詐害行為取消権の対象となるかにつき、消極説及び積極説が存するため学説の整理をおこなう。

相続放棄が民法424条の対象とはならないとする消極説には、①池田恒男「近代法における個人主義のもとでは、一方で自らの行為に基づかない債務を

⁸² 大島俊之「相続放棄と債権者取消権」私法48号220頁(有斐閣、1986年)。大島が、「相続放棄について詐害行為取消権が適用されるか否かは、遺産の相続放棄の取消を認めるか否かであるが、判例および圧倒的多数説は、否定的な立場をとっている。」と述べるように(同220頁)、相続放棄が詐害行為の対象とならないとする学説が多数説である。

⁸³ 占部裕典「国税徴収法39条の適用対象」『行政と国民の権利-水野武夫先生古希記念論文集-』731頁(法律文化社、2011年)。

負わない自由があり、他方で債権者が債権のひきあてとして合理的に期待できる対象は債務者個人の財産のみであり適用はない⁸⁴、②我妻榮「相続の承認・放棄などは、たとい債務者の財産を悪化する場合でも、詐害行為とはならない」⁸⁵、③西村信雄「相続の承認又は放棄等の如き身分上の法律行為は、たとえ財産上の不利益な影響を伴うものとしても、取消権の物体たり得ない」⁸⁶、④金山正信「相続の放棄は、財産的意思表示であるが、債務者が、相続を放棄することによって、その財産に減少をきたすことはない。債権者取消権は、債務者のうべかりし財産を取得せしめるものではない」⁸⁷、⑤柚木馨＝高木多喜男「財産上の効果を伴う法律行為でも、財産自体を目的とするものではないもの(たとえば、・・・・・・相続の承認・放棄・・・・・・)は、詐害行為とはならない」⁸⁸、⑥星野英一「相続放棄によって相続人の財産が減少するものではなく、債権者も相続財産をあてにするべきではないと解されるから、否定してよかろう」⁸⁹などの学説があり、消極説が多数説となっている。

一方、相続放棄も同条の対象となるとする積極説には、⑦勝本正晃「遺産相続は専ら、かつ、直接に財産権を目的とするものなるが故に、債権者がこれを放棄し、又は限定承認を為さずして包括的相続を為したるときは、これを取消し得るものとする」⁹⁰、また、債権債務関係に入った時期に応じて区別し、相続開始後に債権債務関係に入った場合には対象となるとする一部積極説として⑤谷口知平「放棄は相続開始前よりの債権者にとっては、相続人の財産状態に何等影響を与えないので詐害行為の成立の余地がないといえよう。しかし、相続開始後、債権を取得した債権者は、債務者が単純承認することができるのに放棄した場合には詐害行為を成立せしめることもあり、放棄を取り消して債務者の財産を保全することもできると解してよいのではなかろうか」⁹¹などの学説がある。

小括

相続放棄も遺産分割も、相続開始時に遡って効力が発生する（939条、909条）。遺産分割協議は、原則として、裁判所の手続を経ずとも、相続開始後

⁸⁴ 池田恒男「判批」法協93巻4号619頁(1976年)。

⁸⁵ 我妻榮『新訂債権総論』177頁(岩波書店、1964年)。

⁸⁶ 西村信雄『債権法総論』103頁(法律文化社、1948年)。

⁸⁷ 金山正信『債権総論』102頁(ミネルヴァ書房、1964年)。

⁸⁸ 柚木馨＝高木多喜男『判例債権法総論[補訂版]』190頁(有斐閣、1971年)。

⁸⁹ 星野英一『民法概論Ⅲ(債権総論)』110頁(良書普及会、1978年)。

⁹⁰ 勝本正晃『債権法概論(総論)』408頁(有斐閣、1949年)。

⁹¹ 谷口知平『注釈民法(25)』359頁(有斐閣、1970年)。

はいつでもすることができるのに対し、相続放棄には3カ月の熟慮期間や家庭裁判所への申述書提出義務といった制限が設けられている。そのような制度上の相違から、遺産分割の段階で、協議によって取得分を零と定めたり、相続人の一人の取得財産を不当に低く評価し、他の相続人が債務を負担したことにして実質的な内容を増やしたり、あるいは、他の相続人が被相続人の生前に、相続分に相当する財産の贈与を受けたものとし、相続分が零であることにするいわゆる事実上の相続放棄がなされる場合がある。この期限の定めがない遺産分割による事実上の相続放棄も遺産が特定の者に集中するなど相続放棄と同じ効果を得ることができる手段である。相続放棄も遺産分割も、相続開始時に遡って効力が発生する（939条、909条）との定めがあるため、相続放棄も遺産分割協議も本質的に異なるものではない。

相続放棄は、相続人が財産を取得しない点では遺産分割により財産を取得しないのと同じであるが、相続放棄者は被相続人の債務を承継することなく、債権者も相続放棄者に対して弁済を請求することができないのに対し、遺産分割はプラスの財産について行うものであるため、財産を取得しない場合においても被相続人の債務を承継することとなる点において異なる。また、相続放棄は原則として撤回することはできないが、遺産分割協議は成立後においても、それを共同相続人全員の合意で解除し、遺産分割の全部または一部をやり直すことを判例⁹²は認めている。

最高裁昭和49年判決では、相続放棄は身分行為であると判示し、最高裁平成11年判決では遺産分割協議は財産権を目的とする法律行為であるとし、相続放棄の性質と遺産分割の性質とは異なることを明示している。言い換えれば、相続放棄は遺産を相続人の一般財産へ組入れることを拒否するものであるのに対し、遺産分割協議は相続人の一般財産に組み入れられた財産を譲渡するという実質を持つものであると考えられている。

次に、相続放棄の遡及効（民法939条）は、絶対的なものであって、何人に対しても登記なくして効力を生ずるものであるのに対し、遺産分割については遡及効（民法909条）が定められているものの遺産分割により相続分と異なる権利を取得した相続人は、その旨の登記を経なければ、分割後に権利取得をした第三者に対し、法定相続分を超える自己の権利の取得を対抗することができないこと、相続開始から遺産分割までの間の果実は、遺産分割の対象財産ではないが、相続分に応じて当然に分割され、単独債権として取得し、後にさ

⁹² 合意解除を認めた裁判例として、先述の最高裁平成2年9月27日判決(民集44巻6号995頁)・前掲注63)、他方、法定解除を認めなかった裁判例として先述の最高裁平成元年2月9日判決(民集43巻2号1頁)・前掲注64)。

れた遺産分割の影響を受けないことより、遺産分割の遡及効は、実質的には遡及効が制限されているともいえ、相続放棄と遺産分割協議に違いがある。

相続の本質が財産権の承継であることを考えれば、裁判所の手続を経た相続放棄も財産権を目的とする行為ともいえ、最高裁昭和49年判決の判示する身分行為であるとは断言できないと考えられるが、放棄の取消しは相続を強制することであり、民法の原則に反する。対して、遺産分割協議は、相続人又は包括受遺者が、共有により取得した財産が遺産分割協議により、他の共同相続人、包括受遺者へと移転するため、言い換えれば、遺産分割協議により、贈与・譲渡されると考えられ、財産権の移転を目的とする行為である。両者とも財産権を目的とする行為であるといえなくもないが、相続放棄は遡及効により、最初から相続人とならなかつたものであり、原則として撤回することもできないのに対し、遺産分割協議は、全員の合意解除によりやり直すことが可能であり、期間の定めがなく、相続開始後いつでも行うことが可能であり、相続開始後遺産分割協議が成立するまでの期間が長期間にわたることも珍しくないため、その期間内に成立した第三者の権利を保護するため、遺産分割に係る遡及効は移転主義的なものであり、両者には大きな違いがあるといえる。

相続放棄と遺産分割による相続放棄とは、両者とも行為を行った者が財産を取得しないという点で、同じ帰結になるにもかかわらず、私法上で異なる取扱いがされる民法424条の詐害行為取消権行使について、同条は「詐害の意思」の有無が要件とされ、判例は、贈与のような詐害性の強い行為については、主観的要件は単なる認識で足り、さらにそれも推定するなどして、容易に詐害行為の成立を認めている。また、財産権を目的とする行為を対象としており、身分行為は、同条の対象とはならない。最高裁昭和49年判決では、法的性質を「身分行為」とであると明言し、また、同条の対象となる行為は、積極的に債務者の財産を減少させる行為であって、消極的にその増加を妨げるにすぎないものを包含しないとして、相続放棄は消極的に財産の増加を妨げる行為であるとしているが、最高裁平成11年判決では、遺産分割を「財産権を目的とする法律行為」と明言しており、相続放棄の遡及効を宣言主義的発想により厳格に捉え、遺産分割の遡及効を移転主義的発想により捉えていることにより両者で異なる取扱いがなされている。相続放棄が同条の対象に含まれるかにつき、学説は、身分行為であること、財産の減少をきたす行為でないこと、債務者本来の財産でないものに対してまで債権者の弁済を受ける権利を保護する必要がないことなどとして消極的に解する学説が多数説であるとの知見を得た。

2. 国税徴収法39条の解釈・適用

2. 1 第二次納税義務制度の性質

2. 1. 1 第二次納税義務の沿革及び立法趣旨

現行の国税徴収法（昭和34年法律第147号）では、32条以下に国税の第二次納税義務に関する規定が置かれている。その前身である旧国税徴収法（明治30年法律第21号）には第二次納税義務に関する規定はなく、昭和26年の法律78号によって、同族会社の納税義務（国税徴収法4条の6）、差押えを免れるために財産を移転した場合の所有者の納税義務（同法4条の7）等の規定が追加され、始めて取入れられ、昭和34年の国税徴収法の全部改正の際に、税制徴収制度調査会の答申に基づき、租税の徴収確保・合理化という見地から、従来の制度を整備・拡充して、今日の制度に体系化されるに至っている。同制度は法秩序を乱さないように納税者の行為を否認しないで納税義務の拡充を図ったものである⁹³とされる。

第10回国会衆議院大蔵委員会（昭和26年3月）では、立法経緯について、「納税者に詐害行為等がありました場合の徴収方法を改善したことであります。すなわち、滞納処分の実情に顧みますと、滞納者が故意にその財産を親族に移転し、あるいはその事業を同族会社に組織がえをする等により、滞納処分の目的達成を不可能ならしめるごとき事例が少なくない実情でありますので、正当な納税者との権衡上、かかる場合には、滞納者本人について滞納処分を執行しても、なお徴収すべき税金に不足するときに限って、これらの親族または、同族会社から徴税できることとしたのであります。」⁹⁴とあり、立法当初は納税者の詐害行為を防止するために設けられた規定であることがうかがえる。

昭和34年の国税徴収法全文改正時においては、租税徴収制度調査会答申に基づき、「第二次納税義務制度の制度は形式的に第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても、公平を失しないときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度である」⁹⁵と述べられており、租税徴収の確保、私法秩序の尊重、徴収制度の合理化という三つの基本的考え方が盛り込まれていることが窺え、昭和37年の国税通則法の制定に伴い国税徴収法のうち、国税通則法に関する規定はあげて国税通則法へ移行し、第二次納税義務に関する規定についても例外ではなく、

⁹³ 三木義一『現代税法と人権』84頁(勁草書房、1992年)。

⁹⁴ 『第1類第6号第10回国会衆議院大蔵委員会議録第38号』16頁(1951年)。

⁹⁵ 大蔵省租税徴収制度調査会『租税徴収制度調査会答申』13頁(1958年12月)。

国税徴収法第27条から第31条が削除され、それぞれ国税通則法第5条（相続による国税の納付義務の承継）・第13条（相続人に対する書類の伝達の特例）・第6条（法人の合併による国税の納付義務の承継）・第8条（国税の連帯納付義務についての民法の準用）・第9条（共有物に係る国税の連帯納付義務）の規定に移行している。なお、現行国税徴収法制定当初は第40条に人格のない社団等を法人とみなして国税徴収法を適用する旨を定めていたが、国税通則法制定に伴う国税徴収法整備の際に、国税徴収法第3条に移行し、第40条は削除されるに至っている。その後、第二次納税義務に関しては、特に大きな改正は行われておらず、現在に至っている。

第二次世界大戦後の混乱した社会情勢の中、租税回避行為を目的とした種々の脱法行為が横行し、租税徴収が満足に行えなかったことを考えれば、租税徴収の早期確保と公平負担を実現するためには、詐害行為を実質的に否定する必要があるといえる。その否定する方法として、司法手続を必要とし、その取消権の行使にあたっては詐害事実や詐害意思の存在等が必要であり、かつ、詐害意思の立証責任は税務行政側が負わされている詐害行為取消権（国税通則法42条・民法424条）では、迅速な対応が取れないことにかんがみれば、税務行政側が単独で行使できる第二次納税義務制度は必要であったといえる。

第二次納税義務制度は、「形式的には第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には、納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないようなときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度であって、本来の納税義務者の財産につき滞納処分をしても徴収すべき国税に不足すると認められる場合に限り、その者と一定の関係がある者に対し、第二次的にその納税義務を負わせようとする制度」⁹⁶であり、この義務を負担する者を第二次納税義務者といい、「本来の納税義務者から租税の全部また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、租税の徴収確保をはかることを目的とするものである」⁹⁷とされる。

この制度は税務行政側からみれば、私法上の取引行為そのものについては直接干渉するところがないので、私法秩序そのものを直接乱すことなく、かつ、

⁹⁶ 吉国二郎ほか『国税徴収法精解[第19版]』318頁(大蔵財務協会、2018年)。

⁹⁷ 金子宏『租税法[第23版]』162頁(有斐閣、2019年)。

詐害行為取り消しのように司法裁判所の判断を必要とするものでもないことから、税務行政庁が自力執行により、詐害行為の取消しがあった場合と同じような結果をもたらすため、租税の徴収確保・合理化という面で実効性に富んだ重要な制度である。しかし、納税者側から見れば、他人の滞納租税徴収のために、いつ、不測の損害を被るかかもしれないという負担が生じることになるため、慎重かつ適正な適用が求められる⁹⁸。

2. 1. 2 主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係

第二次納税義務の成立は、主たる納税義務が存在し、その納税義務者の納税義務が滞納となっていること。主たる納税義務者に対し滞納処分を執行してもなお、徴収すべき税額に不足があることが要件とされることより、租税の徴収に際し常に主たる納税義務との関係が存在する。

第二次納税義務者の納税義務は、主たる納税者の納税義務との関係において、「第二次納税義務者は、主たる納税義務とは別個に納税義務を負うが、主たる納税義務の履行のない場合にはじめて二次的に履行の責めに任ずるものである補充性」⁹⁹と「第二次納税義務は、主たる納税義務なくしては成立せず、主たる納税義務が消滅すれば消滅し、主たる納税義務が変更するときは変更することを原則とする付従性」¹⁰⁰とを合わせ持つことから、民法の保証債務に類似する性格をもっているとされる。しかし、主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務とは、法律的には別個の義務であるから、この付従性と補充性とかからくる制約を除けば、その一方に生じた理由は他に影響をおよぼさない¹⁰¹とされるように、主たる納税義務と第二次納税義務とは別個に独立した固有の義務であり、また、私法上の保証債務は当事者間の契約によって成立するが、第二次納税義務は要件を充足することによって法律の規定により成立するものであることから考えても、第二次納税義務と民法上の保証債務との関係は、補充性と付従性を有するといった共通点はあるが、同一視できず、異なるものであると考えられる。

第二次納税義務は租税徴収上の観点から所有者を異にする財産を滞納者の実質的責任財産と観念するものであるが、これらの制度は同一の原理に基づくも

⁹⁸ 吉良・前掲注2) 6頁。吉良は第二次納税義務の適用について、「それだけに、制度の運用を一步誤ると、課税権・徴収権の濫用の弊害が生ずることも杞憂されるところである。」と述べ(同6頁)、その適用にあつたては慎重でなければならないとしている。

⁹⁹ 浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座[改正民法対応版]第3巻 特殊徴収手続』77頁(ぎょうせい、2020年)。

¹⁰⁰ 同上〔浅田〕、77頁。

¹⁰¹ 吉国ほか・前掲注96) 319頁。

のではない。本法では共通する技術的な規定をその通則（徴収法 3 2 条）として定め、徴収法 3 3 条以下に①合名会社等の社員の第二次納税義務（国税徴収法第 3 3 条）¹⁰²、②清算人等の第二次納税義務（国税徴収法第 3 4 条）¹⁰³、③同族会社の第二次納税義務（国税徴収法第 3 5 条）¹⁰⁴、④実質課税額等の第二次納税義務（国税徴収法第 3 6 条）¹⁰⁵、⑤共同的な事業の第二次納税義務（国税徴収法第 3 7 条）¹⁰⁶、⑥事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務（国税徴収法第 3 8 条）¹⁰⁷、⑦無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務（第 3 9 条）¹⁰⁸、⑧人格のない社団等に係る第二次納税義務（国税徴収法

¹⁰² 吉国ほか・前掲注 96) 331 頁。吉国によれば、この規定は、合名会社又は合資会社の無限責任社員に対する第二次納税義務を定めたものであり、その趣旨は、「会社法の規定を前提として、租税債務について会社財産をもって不足すると認められるときは、無限責任社員にその第二次納税義務を負わせることを明確化したものである」とされる(同 331 頁)。

¹⁰³ 同上〔吉国〕、341 頁。吉国によれば、この規定は、法人の清算人又は残余財産の分配を受けた者、信託の精算における精算受託者等の第二次納税義務を定めたものであり、その趣旨は、「租税を納付せずに分配等が行われた場合には、清算人又は残余財産の分配を受けた者は、その悪意等を要件とせず、その法人の納税義務について、法律上当然に、直接、第二次納税義務を負うこととして、租税債権の迅速かつ適切な確保に資すること」とされる(同 341 頁)。

¹⁰⁴ 同上〔吉国〕、348 頁。吉国によれば、この規定は、個人事業者がその事業を法人に組織変更し多彩にその同族会社に対する第二次納税義務を定めたものであり、その趣旨は、「いわゆる法人成りによる租税回避行為を防止しようとするものであるが、条文上は法人個人を問わないので、法人についても、同様の要件に該当すれば、この条が適用される」とされる(同 348 頁)。

¹⁰⁵ 同上〔吉国〕、354-355 頁。吉国によれば、この規定は、実質上の帰属者に対し、滞納処分を執行してもなお、徴収すべき額に不足があると認められるときに、名義上の帰属者が実質課税の原因となった財産を限度として第二次納税義務を定めており、その趣旨は、「国税の賦課と徴収との調整を図るため、その実質課税の原因となった財産の権利者又は行為若しくは計算により利益を受けたとみなされる者にそれぞれ所要の第二次納税義務を負わせることとして徴収の適性を期すること」とされる(同 354-355 頁)。

¹⁰⁶ 同上〔吉国〕、361-362 頁。吉国によれば、この規定は、納税者と特殊な関係のある者等に対する第二次納税義務を規定しており、その趣旨は、「納税者が租税をはじめとして債権者の追及を免れるため、自己の財産を親族その他の特殊関係者の所有に貴族せしめている場合がある。また、親族その他の特殊関係者の財産をあたかも自己の財産と同様に支配し、その実質的な処分権限も有している」例がある。「徴収面においてもこのような実情に退所して、納税者に対するこのような実情にある事業の課税額につき右の親族等に第二次納税義務を負わせることにより、その徴収の適性を期すること」とされる(同 361-362 頁)。

¹⁰⁷ 同上〔吉国〕、368-369 頁。吉国によれば、この規定は、納税者が、親族その他の特殊関係者に事業譲渡し、かつ、譲受人が同一又は類似の事業を営んでいる場合における譲受人に対する第二次納税義務を規定しており、その趣旨は、「すべての事業譲渡があった場合に、その譲受人に譲渡人の租税の弁済の責に任じさせることは、譲渡の際に相当の反対給付を支出しているところからも過酷に過ぎる場合がある。したがって、事業の譲渡が特殊関係人に対して行われ、かつ、その事業形態が譲渡前と同様である場合すなわち譲渡人と譲受人の間に親近性が強く、かつ、外形的に事業の同一性を有する場合に限定し、さらにその譲渡が納税者の事業に係る国税の法定納期限の一年前の応当日後にされたときに限定して、譲渡人の租税につき第二次納税義務を負わせることとして、徴収の適性を期する」とさる(同 368-369 頁)。

¹⁰⁸ 同上〔吉国〕、377 頁。吉国によれば、この規定は、財産を無償又は著しく低い価額で譲り受けた者に対する第二次納税義務を規定しており、その趣旨は、「その譲渡が虚偽表示に基づくときは、その行為が無効であるから(民法 94 条)、その財産は依然納税者に帰属するものとして、

第41条)¹⁰⁹の数個の異なる第二次納税義務を規定しており、これらの第二次納税義務は、主たる納税義務者の国税の範囲に限定され、一定の限度が設けられていないものと一定の限度が設けられているものに大別され、また、一定の限度が設けられているもののうち、金銭的な限度があるものと物的な限度があるものに区分される¹¹⁰。

以上のように、国税徴収法には数個の異なる第二次納税義務が規定されているが、相続放棄をした滞納相続人以外の共同相続人に対する第二次納税義務については、上記の内、国税徴収法39条「無償または著しい低額の譲受人等の第二次納税義務」に該当することとなるため、以下、国税徴収法39条について検討する。

2. 2 相続放棄・遺産分割に係る国税徴収法39条の適用射程

2. 2. 2 国税徴収法39条の成立要件

国税徴収法39条における第二次納税義務の成立要件は、①滞納者がその財産につき無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分をしたこと、②その無償又は著しい低額の処分が、当該国税の法定納期限の1年前の日以後にされたものであること、滞納者の国税につき、滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められること、④国税に不足すると認められる場合において、

また、その譲渡が国税通則法第四二条の詐害行為に該当するときは、その行為を訴訟によって取り消し、財産を納税者に帰属させようとしてそれぞれ滞納処分を執行するが、租税に対する詐害行為のすべてを訴訟を待って処理することでは、租税の簡易、迅速な確保を期待し得ない。そこで、納税者が無償又は著しい低額で財産を処分し、そのため納税が満足にできないような資産状態に立ち至らせた場合すなわち詐害行為となるような場合には、その処分による受益者に対して直接第二次納税義務を負わせ、実質的には詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとするものである」とされる(同377頁)。

¹⁰⁹ 吉国ほか・前掲注96) 389-390頁。吉国によれば、この規定は、人格のない社団等の財産の名義人・人格のない社団等の財産の払戻し又は分配を受けたものに対する第二次納税義務が規定されており、その趣旨は、「人格のない社団等が、租税の徴収上法人と同様に取り扱われることに伴い、法人と異なる性格からくる特別の徴収措置を採る必要がある」とし、「人格のない社団等が、登記・登録の能力を有しないため、財産が人格を有する個人又は法人の名義となることがあるところから、その財産の滞納処分に当たっては、その登記・登録の名義人に対し第二次納税義務を負わせる必要があり、また、人格のない社団等については基本的に法律的規制に服していないので、法人の解散に類する事態に立ち至らない以前においても、その財産の払戻し又は分配を行う事例があり、このような場合には、法人の解散の場合に残余財産の分配等をしたときの第二次納税義務と同様の措置をとる必要がある」とされる(同389-390頁)。

¹¹⁰ 第二次納税義務の範囲は、一定の限度が設けられていない徴収法33条と限度が設けられている徴収法34条以下に大別され、そのうち、金銭的な限度があるものとして徴収法34条・35条・36条3号・39条・41条1項と物的な限度があるものとして徴収法36条1号・36条2号・37条・38条・41条2項とに区分される。

その不足すると認められることが、無償又は著しく低い額の対価による譲渡等の処分に起因すると認められることの4要件であり、当該4要件を満たしたときに、これらの行為により受けた利益が現に存する限度（これらの者が滞納者の親族その他の特殊関係者であるときは、受けた利益の限度）において受益者に第二次納税義務を課すものである。

2. 2. 1 国税徴収法39条の沿革及び立法趣旨

国税徴収法39条は、「納税者が国税の差押を免れるため財産を譲渡した場合において、その譲渡が虚偽表示に基づくときは、その行為は無効となり、その財産は依然納税者に帰属するものとして、その譲渡が国税通則法第42条の詐害行為に該当するときは、訴訟によってその行為を取り消し、その財産を納税者に復帰させた上で滞納処分を執行することになるが、租税に対する詐害行為のすべてを訴訟をまって処理することは、租税の簡易、迅速な確保ができないため、納税者が無償又は著しい低額で財産を処分し、納税ができないような資産状態に立ち至らせた場合すなわち詐害行為となるような場合には、その処分により利益を受けた者に対して直接第二次納税義務を負わせて実質的には詐害行為の取り消しをした場合と同様の効果を得ようとするもの」¹¹¹と解されており、国税通則法42条との関係によれば、国税徴収法39条の第二次納税義務は、簡易迅速な租税徴収を図ることを目的として、詐害行為取消権を合理化した制度であるといえる。判例¹¹²においても「第二次納税義務の制度は、滞納者の国税について滞納処分を執行しても徴収できない場合において、滞納者から財産の無償又は著しく低い額の対価による譲渡等を受けたものに対し第二次納税義務を負わせ、もって国税徴収の簡易迅速な確保を図ることを目的とするものである」とされる。

国税徴収法39条の解釈にあたっては、詐害行為の取消しとの対比において納税者の無償譲渡等の処分が、悪意で行われた場合に限って第二次納税義務の適用があるとして詐害行為取消権との類似性を強調するものや、納税者の無償譲渡等の処分行為が悪意でなくてもよいこと、第二次納税義務者は特殊関係者

¹¹¹ 吉国ほか・前掲注96) 377頁。

¹¹² 東京高裁昭和53年4月25日判決(判時893号21頁)。本件の概要は、以下の通りである。本件は、法人税及び源泉所得税等の滞納税額を有する訴外A社より財産の贈与を受けた原告Xに対し、所轄税務署長Y(被告)が、国税徴収法39条による第二次納税義務者として課税処分をしたものであり、「徴収すべき額に不足するかどうか」の判定基準時が争われた事案であり、第1審(宇都宮地裁昭和50年2月27日判決(宇都宮地裁昭和39年(行ウ)第3号))が「滞納者が資産不足の状態にあるかどうかの判定の基準時は、第二次納税義務者に対する徴収告知の時と解すべきである」としてXの請求を棄却したため控訴した事案。

に限定されず、第三者でもよいこと、第三者は現存利益の限度で第二次納税義務を負うことなどから、現行法は詐害行為の取消しよりも一種の不当利得返還（いわば、租税との関係だけにおける不当利得返還）に類似する制度である¹¹³との見解もある。

立法経緯に目を向けると、国税徴収法39条は旧法第4条の7に対応する規定であるが、旧法と新法を比較すると、旧法では①財産の差押えを免れるため、②親族その他の要件を満たす者に対して、③納期限の前2年以内に贈与や低額譲渡等がなされた場合につき第二次納税義務の定めを置いていたが、新法では、①の主観的要件を削除し、②の点が特殊関係者に限らず、譲渡その他の財産の処分により利益を受けた者に、③の点が法定納期限の1年前の日以後へと、それぞれ、拡充ないし縮小が行われている。主観的要件が削除されたことについては、立法過程において、吉国二郎は「従来の規定は納期限前二年という限定をつけて、それ以内に譲渡または贈与をいたしておりますと適用があったわけですが、今回の考え方は、やはりこれらの第二次納税義務も本来の納税義務が発生する可能性のある時期より前にさかのぼるのは酷であろうという意味において、課税期間の開始時または賦課期日、各税に統一するとすれば法定納期限の一カ年前以降に納税者がその財産を無償または著しく低い対価で譲渡した場合というので制限したい。反面において財産の差押を免れるためという条件は、これは実質的に非常にむずかしいものでございますから、前を制限したかわりにそれをまずしまして」¹¹⁴と述べており、規定の適用にあたり、主観的要件の充足を判断することが執行上、非常に困難であることから、その見合いとして、期限が1年以内に制限されている。また、改正に際し、旧法第4条の7では、譲渡だけが対象とされていたが、財産の処分の方法としては狭きにすぎるので、譲渡のほか、債務の免除その他第三者に利益を与える処分にまで拡充¹¹⁵されている。

2. 2. 3 「第三者に利益を与える処分」の意義

国税徴収法39条の「第三者に利益を与える処分」の範囲についてみると、譲渡、債務の免除以外の処分のうち、滞納者の積極財産の減少（滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使によるものを除く）の結果、第三者に利益を与えることとなる処分をいい、例えば、地上権、永小作権、地役権、

¹¹³ 浅田ほか・前掲注99) 135-137頁。

¹¹⁴ 青山善充＝碓井光明『国税徴収法[昭和改正編](1)』469頁(信山社出版、2002年)。

¹¹⁵ 吉国ほか・前掲注96) 378頁。

賃借権の設定等がある¹¹⁶とされており¹¹⁷、最高裁平成21年判決の原審である東京高裁平成20年2月27日判決(民集63巻10号2560頁)を受けて、基本通達39条関係5に遺産分割協議が国税徴収法39条にいう第三者に利益を与える処分の例示として追加されている。東京地裁昭和45年11月30日判決(行集21巻11・12号1392頁)¹¹⁸では、「国税徴収法39条の規定する無償譲受人等の第二次納税義務は、滞納者が純粋な経済的動機からは考えられないような処分行為をしたことによって国税の徴収を免かれる結果を招来した場合に、当該処分行為により異常な利益を受けている第三者に対して、一定の限度で、滞納者の滞納に係る国税につき納付義務を負担させる制度であるから、同条所定の処分行為は、必ずしも贈与、売買、債務免除、財産分与等特定の行為類型に属することを必要とせず、これら各種の約因を帯有する行為であっても、それによって第三者に異常な利益を与えるものであれば足りる」と判示しており、「第三者に利益を与える処分」は第三者に異常な利益を与える処分であれば足りると考えており、その範囲は広いといえる。

国税徴収法基本通達39条関係3¹¹⁹では、「譲渡」とは、贈与、特定遺贈、売買、交換、債権譲渡、出資、代物弁済等による財産権の移転をいい、相続等の一般承継によるものを含まない¹²⁰と定めていることからすると、相続等による承継は譲渡に含まれず、「第三者に利益を与える処分」に該当しないことになる。この点につき、占部裕典は「国税徴収法基本通達39条関係3は、(注)において、包括遺贈があつた場合には、国税通則法5条¹²¹の規定の適用があると定め

¹¹⁶ 吉国ほか・前掲注96) 380頁。

¹¹⁷ 冬木千成『国税徴収法基本通達逐条解説[全訂版]』331頁(大蔵財務協会、2008年)。冬木によれば、「国税の徴収実務も滞納者の積極財産の減少の結果、第三者に利益を与えることとなる処分をいう解釈のもと行われている」とされる(同331頁)。

¹¹⁸ 本件は、所得税、無申告加算税等の滞納税額を有するA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が生じ、その不足の原因が右国税の法定納期限の一年前の日以降のY(被告)への贈与に起因するとして国税徴収法39条により第二次納税義務があると認めX(原告)が納付すべき旨の告知処分をしたが、Yがこれを不服として争われた事案である。

¹¹⁹ 国税徴収法基本通達関係3は以下の通り規定する。「法第39条の『譲渡』とは、贈与、特定遺贈、売買、交換、債権譲渡、出資、代物弁済等による財産権の移転をいい、相続等の一般承継によるものを含まない。この場合において、売買、交換又は債権譲渡についてはそれにより取得した金銭又は財産が、出資についてはそれにより取得した持分又は株式が、代物弁済についてはそれにより消滅した債務が、それぞれ法第39条の『対価』である。」

¹²⁰ 同上〔吉国〕、379頁。

¹²¹ 国税通則法5条は、相続による納付義務の承継につき、以下の通り規定する。「相続(包括遺贈を含む。以下同じ。)があつた場合には、相続人(包括受遺者を含む。以下同じ。)又は民法(明治29年法律第89号)第951条(相続財産法人の成立)の法人は、その被相続人(包括遺贈者を含む。以下同じ。)に課されるべき、又はその被相続人が納付し、若しくは徴収されるべき国税(その滞納処分費を含む。次章、第3章第1節(国税の納付)、第6章(附帯税)、第7章第1節(国税の更正、決定等の期間制限)、第7章の2(国税の調査)及び第

ていることからすると、国税徴収法基本通達関係3が国税徴収法39条の「譲渡」に相続等の一般承継によるものを含まないとした趣旨は、滞納者が被相続人の場合の相続等の一般承継のときには、上記法条に基づいて当該相続人が滞納国税等を納める義務を当然に承継するため、国税徴収法39条の第二次納税義務を課す必要がないからであると解されよう¹²²と述べており、同条の「譲渡」に該当しない「相続」とは、被相続人が滞納者である場合を意味すると考えられる。このことから考えると、相続放棄であれ、遺産分割協議であれ、滞納者が被相続人であれば、国税徴収法39条は適用されないと考えられる。また、国税徴収法基本通達39条関係5では、滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果により他の者が利益を受けた場合はこれに該当しないと定めている。これをまず、相続放棄についてみると、冒頭の最高裁昭和49年判決がその性質を「相続の放棄は、相続人の意思からいっても、また法律上の効果からいっても、これを既得財産を積極的に減少させる行為というよりはむしろ消極的にその増加を妨げる行為にすぎないとみるのが、妥当である。また、相続の放棄のような身分行為については、他人の意思によってこれを強制すべきでない」と判示するように、相続放棄が身分行為とすれば、該当しないことになる。次に遺産分割協議については、冒頭の最高裁平成11年判決が「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであり、その性質上、財産権を目的とする法律行為であるということが出来るからである」と判示するように財産権を目的とする法律行為であるとするれば、相続権の行使としての遺産分割協議は「滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるもの」とはいえず、同条の対象になるといえる。

2. 2. 4 「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」の意義

先述の東京地裁昭和45年11月30日判決では、「第三者に異常な利益を与えるものであれば足りる、と同時に、無償又は著しく低い対価による譲渡等であっても、実質的にみてそれが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、右の処分行為に該当しないと解するのが相当である」と判示しており、「無償又は著しく低い額の対価」が「第三者に利益を与える処分」

11章（犯則事件の調査及び処分）を除き、以下同じ。）を納める義務を承継する。この場合において、相続人が限定承認をしたときは、その相続人は、相続によって得た財産の限度においてのみその国税を納付する責めに任ずる。」

¹²² 占部・前掲注19) 151頁。

の判断基準となっているといえるため、いかなる行為が「無償又は著しく低い対価」となるかは重要である。それは、「無償又は著しく低い対価」に該当しなければ同条の適用対象とはならないからである。

所得税法59条1項2号¹²³及び国税徴収法39条はいずれも「政令で定める」との文言があるが、所得税法59条1項2号を受けた同法施行令169条¹²⁴は明文で「二分の一に満たない価額」と規定しているのに反し、国税徴収法39条を受けた同法施行令14条¹²⁵は単に「著しく低い価額」と定め、形式的判断基準は明示されておらず、国税徴収法基本通達39条関係7¹²⁶にて、土地のように値幅のあるものについて、「時価のおおむね二分の一に満たない価額をもって著しく低い」としているが、二分の一を超える場合でも同条に該当する場合があることを規定し、裁判例¹²⁷においても同様に解されている。また、相続税法7条¹²⁸は、「著しく低い価額の対価」で財産を譲り受けた場合に、贈与があつ

¹²³ 所得税法59条は、「贈与等の場合の譲渡所得等の特例」について規定するが、その1項2号にて「著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡（法人に対するものに限る。）」と規定する。

¹²⁴ 所得税法施行令162条は、以下の通り規定する。「法第59条第1項第2号（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）に規定する政令で定める額は、同項に規定する山林又は譲渡所得の基因となる資産の譲渡の時における価額の二分の一に満たない金額とする。」

¹²⁵ 国税徴収法施行令14条は、以下の通り規定する。「法第39条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）に規定する政令で定める処分は、国及び法人税法第2条第5号（定義）に規定する法人以外の者に対する処分が無償又は著しく低い額の対価によるものとする。」

¹²⁶ 国税徴収法基本通達39条関係7は、以下の通り規定する。「法第39条の『著しく低い額の対価』によるものであるかどうかは、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合的に勘案して、社会通念上、通常取引に比べ著しく低い額の対価であるかどうかによって判定する。」また、留意事項として「値幅のある財産（不動産等）については、対価が時価のおおむね2分の1に満たない場合は、特段の事情のない限り、『著しく低い額』と判定すること。ただし、おおむね2分の1とは、2分の1前後のある程度幅をもった概念をいい、2分の1をある程度上回っても、諸般の事情に照らし、『著しく低い』と判定すべき場合があること。」

¹²⁷ 広島地裁平成2年2月15日判決(判時1371号82頁)。本件は、X(原告)が甲より土地を時価の51.1%の価額で購入し、約1ヶ月後に当該土地をZに時価で売却したが、甲は本件土地の譲渡により確たる財産を持たない状態となり、滞納処分を執行しても徴収すべき税額に不足する状態となったため、Y(被告)は国税徴収法39条に基づき、Xに対し第二次納税義務の告知処分をしたので、Xが「著しく低い額」には該当しないとして告知処分の取消を求めた事案である。本裁判所は、所得税法59条1項2号と国税徴収法39条とはその目的、利益状況を異にしているから、同条の「著しく低い額の対価」を時価の二分の一に満たない場合と解すべきではないとして、本件告知処分を適法とした。これとは対照的に、大阪地裁昭和52年12月7日判決(行集28巻12号1293頁)では、「著しく低い額の対価」とは概ね時価の二分の一に満たない場合をいうとする裁判例も存するが、当事例は時価の65%での譲渡であり、時価の二分の一を大幅に上回る事例であったことより二分の一という形式基準を用いたものと思われる。

¹²⁸ 相続税法7条は以下の通り規定する。「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合においては、当該財産の譲渡があつた時において、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価

たとみなしているが、この「著しく低い価額の対価」についても、所得税法のような基準を設けているわけではなく、横浜地裁昭和57年7月28日判決(訟月29巻2号321頁)¹²⁹では、これを「右規定にいう著しく低い価額の対価の意義については、所得税法五九条一項二号に係る同法施行令一六九条のような規定がないところ、相続税法七条は、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合には、法律的には贈与といえないとしても、実質的には贈与と同視することができるため、課税の公平負担の見地から、対価と時価との差額について贈与があつたものとみなして贈与税を課することとしているのであるから、右の規定の趣旨にかんがみると、同条にいう著しく低い価額の対価に該当するか否かは、当該財産の譲受の事情、当該譲受の対価、当該譲受に係る財産の市場価額、当該財産の相続税評価額などを勘案して社会通念に従い判断すべきものと解するのが相当である。」と解しており、社会通念において判断すべきとする考えが他の裁判例¹³⁰でも支持されている¹³¹ことから、国税徴収法39条にいう「著しく低い価額」については、所得税法のような形式的基準は適用されないことになり、一般論として妥当であり、異論はない。つまり、金額の多寡により判断されるものではないということになる。同条の「著しく低い価額」の判断においては、形式的判断基準は存しないことから、東京地裁昭和45年1

と当該譲渡があつた時における当該財産の時価（当該財産の評価について第三章に特別の定めがある場合には、その規定により評価した価額）との差額に相当する金額を当該財産を譲渡した者から贈与（当該財産の譲渡が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす。ただし、当該財産の譲渡が、その譲渡を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りでない。」

¹²⁹ 本件の概要は以下の通りである。本件は原告XがXの姉の夫から、第一物件(地目田、現況雑種地)及びXの兄から第二物件(地目田、現況宅地)を買い受け、農地法所定の手続をして所有権移転登記手続をすませたところ、被告Y(税務署長)は、右各土地の売買がいずれも相続税法7条にいう著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合に該当するとして、Xに対して贈与税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をしたため、Xが各処分の取消を求めた事案である。本件訴訟において、低額譲渡に該当するのは譲渡対価が相続税評価額の二分の一を下回る場合に限られるのかが争点の一つであったが、本地裁は、当該財産の譲受の事情、当該財産の譲受の対価、当該譲受に係る財産の市場価額、当該財産の相続税評価額などを勘案して社会通念に従い判断すべきであるとし、相続税評価額の二分の一を下回る場合に限るべき根拠がないとしてXの請求を棄却した。

¹³⁰ 相続税法7条の規定にいう「著しく低い価額」による譲渡に該当するかどうか社会通念に照らして判断すべきとして、東京高裁平成10年5月28日判決(税資232号353頁)、東京地裁平成9年11月28日判決(税資229号898頁)などがある。

¹³¹ 形式基準が全く無視されているわけではなく、同族会社の株式で取引相場のないものについて、相続税法7条にいう低額譲渡があつたとされた事案である大阪地裁昭和53年5月11日判決(行裁例集29巻5号943頁)では、「非上場株式について贈与税における時価より著しく低い価額とは、時価の4分の3未満の額を指すと解するのが相当である。」旨を判示しており、先例として参考すべきであろう。

1月30日判決が判示する「実質的に必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、同条39条の処分行為に該当しない」と解することが妥当であると考えられる。

かかる東京地裁昭和45年11月30日判決の理論構成を遺産分割協議の場合に当てはめると、法定相続分・相続分に従わない遺産分割協議が、ただちに同条の適用対象になるわけではない。法定相続分に従わない遺産分割協議は判例・学説も認めるところであり、また、遺産分割は、遺産の種類・状況、特別受益や、相続人の将来の生活の安定なども考慮されて行われること等を考えれば、その分割が必要かつ合理的であれば、法定相続分・相続分と著しく異なる分割であっても同条の適用は否定されるということであり、民法906条による分割の基準が定められていることとも整合性がとれる。

2. 2. 5 国税徴収法39条における「詐害の意思」の要否

1. 3. 2でみたように、「詐害の意思」とは債権者を害することを知ってその行為をしたことであり、その行為によって責任財産が減少し、債務超過となる場合のほか、すでに債務超過の状態でも責任財産を減少する行為がなされた場合も同様であるが、最高裁昭和49年判決では、相続放棄を「既得財産を積極的に減少させる行為というよりはむしろ消極的にその増加を妨げる行為にすぎないとみる」と判示するが、大島俊之による「被相続人の死亡の時点で相続人が相続財産を承継する点(882条、896条本文)を重視し、相続放棄は財産を減少させる行為である」¹³²との見解もあり、相続放棄や取得分を相続分より少なくする遺産分割協議がなされた場合においては、その行為をした者が、債務超過の相続人であるならば、自己が債務超過であることを知っているため、「詐害の意思」を有しているとも考えられる。また、最高裁平成21年判決では、「事実関係によれば、Aに詐害の意思のあったことは明らかである上」と判示しており、詐害の意思を考慮した判示であるともよみとれるため、同条の適用に際し「詐害の意思」が必要であるのか否かを検討しなければならない。

そこでまず、判例を確認すると、最高裁平成21年判決において、「そもそも同条の規定によれば、滞納者に詐害の意思のあることは同条所定の第二次納税義務の成立要件ではないというべきである。」と判示し、国税徴収法39条の適用において、詐害の意思は不要である¹³³とされるが、同条は、民法424条の

¹³² 大島俊之「判批」判タ688号16頁(1989年)。

¹³³ 国税徴収法39条に主観的要件が規定されていないとして同条に詐害の意思は不要であるとして大阪高裁昭和54年9月13日判決(行集30巻9号1546頁)、名古屋高裁平成元年9月25日判決(シュト332号1頁)などがある。

詐害行為取消権ないし同一の機能を果たす国税通則法42条を合理化した制度であり、民法424条1項は詐害行為取消権の行使について、債務者の「詐害の意思」を要件としている。学説においては、「詐害行為の取消しにあたっては詐害の意思を有することが絶対の要件であるのに対し、この条においては、「債権者を害することを知り」の明文規定はないが、詐害行為の取消しをすることができる場合とほとんど同様の事情があるとみなし得る場合およびこれに準ずる場合に国税徴収法39条が適用されると考えて差し支えない」¹³⁴として、詐害の意思が黙示的に求められるとする見解がある。

次に、1-3-2でみた詐害行為取消権では、その成立要件に「詐害の意思」が明示されているが、国税徴収法39条の文言には、詐害の意思の明示はなく、第二次納税義務の成立の要件とはされていないことが窺える。1-3-2ないし、2-2-2で両者の成立要件を確認したが、両者は成立要件を異にするものであるため、一に解する必要はないと考えられる。また、2-2-1でみた、国税徴収法39条の立法経緯から、主観的要件を削除することが自覚的に説明されており、規定の適用に当たり、課税庁がすべてのケースにおいて主観的事情の存在を立証することは現実問題として非常に困難であると思われ、このような立法経緯からすれば、国税徴収法39条の第二次納税義務の成立につき詐害の意思は明示的にも黙示的にも要件とされていないと考えられ、「詐害の意思」は要件とされないと解する学説が多数説¹³⁵となっている。

2. 3 相続放棄に係る対立する学説の整理

相続放棄が、国税徴収法39条に該当するか否かについて、相続放棄には適用されないとする消極説と遺産分割同様、相続放棄にも適用されるとする対立する積極説が存するため、ここでは学説の整理を行う。

2. 3. 1 消極説

相続放棄には国税徴収法39条の適用がないとする消極説として、まず、高橋祐介は、最高裁平成21年判決は民法上の詐害行為取消権の理由づけを、そのまま徴収法39条の解釈に持ち込み判断を下したことからすれば、相続放棄においては徴収法39条の第二次納税義務が成立しないとする見解¹³⁶を示し

¹³⁴ 吉国ほか・前掲注96) 386頁。

¹³⁵ 国税徴収法39条の適用にあたり、「詐害の意思」は要件でないとする学説として、佐藤英明「判批」ジュリ1385号137頁(有斐閣、2009年)、浅妻章如「判批」法協130巻7号1749頁(2013年)、占部・前掲注19) 152頁、倉見智亮「判批」同志社法学63巻3号242頁(2011年)、前川勤「判批」東北法学36号222頁(2010年)などがある。

¹³⁶ 高橋・前掲注28) 591頁。同趣旨として、浅妻は最高裁平成21年判決が相続放棄への言

ている。次に、占部は、基本通達39条関係5は相続放棄等滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果により他の相続人が利益を得た場合は該当しないと定めており、相続の放棄は既得財産の増加を消極的に妨げる行為であり、相続放棄のような身分行為は他人に強制されるべきものではなく、徴収法39条の対象とはならないとする見解¹³⁷を示し、山田二郎は、詐害行為取消権は、財産権を目的としない法律行為には適用しないと明文で規定しており、第二次納税義務についても、明文の規定を欠いているが、財産権を目的としない法律行為には適用がなく、相続放棄は最高裁昭和49年判決が判示するよう身分行為であるため、第二次納税義務の対象とならないとする見解¹³⁸を示している。また、高野幸大の見解として、相続は、相続人の債権者に法律上保護される期待権を与えるようなものではなく、徴収法39条が適用される場面はかなり限定的なものとするべきであり、相続放棄は該当しないとす¹³⁹ものや、倉見智亮の見解として、相続を放棄した者は当初から相続人とならなかったものとみなされるため、相続放棄をした者はそもそも相続財産の共同所有者にならないから、国税徴収法39条は適用し得ないとする¹⁴⁰ものなどがあり、消極説は総じて、判例法理や、その法的性質から徴収法39条の適用対象とならないと解している。確かに、最高裁21年判決は、最高裁平成11年判決を引用した原審を全面的に支持していること、遺産分割が無償譲渡等に該当する理由づけとして、「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるもの」と最高裁平成11年判決と同様の文言により判示し、移転主義の発想を持ち込んでいることからすると民法上の理由を踏まえて判断したといえ、身分行為である相続放棄には徴収法39条は適用されない。また、相続放棄については詐害行為取消権とならないと解するのが圧倒的多数説¹⁴¹となっている。最高裁平

及を避けているとしつつも、「将来相続放棄と徴収法39条との関係についての事案が現れ、徴収法39条を適用すると最高裁が判断しようとする際は、判例変更が必要であるとまでは言いきれないものの、相続放棄に関する制度説明が従来の最高裁判例におけるものから変化するであろう」と述べている(浅妻・前掲注135)1749頁)。中村・前掲注28)140頁もまた、参照。

¹³⁷ 占部・前掲注83)732-733頁。

¹³⁸ 山田二郎「判批」税務事例43巻6号35頁(2011年)。

¹³⁹ 高野幸大「遺産分割協議と第二次納税義務に係る相続税法上の問題」税務事例研究118号78頁(2010年)。

¹⁴⁰ 倉見・前掲注135)254頁。

¹⁴¹ 相続放棄が詐害行為取消権の適用対象にならないとする学説として、1章3節でみたほか、中川ほか・前掲注39)362頁、内山尚三「判批」別冊ジュリ66号235頁(1980年)、右近健男「判批」金法1576号45頁(2000年)、飯原一乗「判批」判タ322号97-98頁(1975年)、東條

成 21 年判決が相続放棄についての判断を避けているとみてとれるとするもの¹⁴²があるが、判例法理において、相続放棄が身分行為であることにかわりはなく、この点に関し、浅妻章如は「将来相続放棄と徴収法 39 条との関係についての事案が現れ、徴収法 39 条を適用すると最高裁が判断しようとする際は、判例変更が必要であるとまでは言いきれないものの、相続放棄に関する制度説明が従来の最高裁判例におけるものから変化するであろう」¹⁴³と述べている。

2. 3. 2 積極説

相続放棄が国税徴収法 39 条の対象となるとする積極説として、まず、神山弘行は、最高裁平成 21 年判決の第 1 審判決及び控訴審判決は、最高裁平成 11 年判決の趣旨は徴収法 39 条の適用関係についてもあてはまると明示的に述べているのに対し、当最高裁は、上告受理申立理由において相続放棄について宣言主義的な立場を採る最高裁昭和 49 年判決及び遺産分割協議について移転主義的な立場を採用している最高裁平成 11 年判決の関係が論じられているにもかかわらず、両判決に明示的に言及しておらず、相続放棄における徴収法 39 条の適用については示唆していない。また、当最高裁は遺産分割協議の性質について財産権を目的とする法律行為との明言はなく、滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議の事案であることを明示しており、債務者が誰であるかを明確に意識しており、共同相続人である滞納者についてみると、遺産分割協議で滞納国税を免れる場合には、他の共同相続人が第二次納税義務を負うのに、相続放棄の場合には、第二次納税義務を負わないで済むとなると衡平を失するため相続放棄にも徴収法 39 条の適用があるとする見解¹⁴⁴を示している。次に、小関賀子は、相続放棄も遺産分割協議も、相続の開始とともに一旦は相続財産の共有持分を取得し、遡及効により相続開始時に遡って財産を取得しなかったことになり、相続人の積極財産を減少させ、第三者である他の相続人に利益を与えるという意味で「処分」に該当することは明らかである。また、租税債権は公益性が高く私債権に比して保護されるべきであって、相続放棄は相続人の正当な利益を保護するためのものであり、保護に値する合理的

宏＝原克也「判批」判タ 1100 号 424 頁(2002 年)、片山直也「判批」別冊ジュリ 176 号 43 頁(2005 年)などがある。一方、積極説に解する学説として、大島俊之「判批」重判解 81 頁(2000 年)、同趣旨として、吉田邦彦「判批」別冊ジュリ 99 号 205 頁(1988 年)、鹿野菜穂子「判批」法事 75 卷 12 号 81 頁(2003 年)などがあるが、消極説が多数説となっている。

¹⁴² 最高裁平成 21 年判決が、相続放棄における徴収法 39 条の判断を先送りに行っているとして、佐藤・前掲注 27) 53 頁、渋谷雅弘「判批」税研 178 号 21 頁(2014 年)、浅妻・前掲注 135) 1735 頁、青木康國「判批」別冊ジュリ 207 号 51 頁(2011 年)などがある。

¹⁴³ 同上〔浅妻〕、1754 頁。

¹⁴⁴ 神山・前掲注 29) 151 頁。

な相続放棄ではないと認められる場合には徴収法39条の適用があるとする見解¹⁴⁵を示しており、積極説は総じて、相続放棄と遺産分割協議とで差異はないとして、相続放棄と遺産分割の衡平の観点にその根拠を求めているといえる。

小括

旧国税徴収法（明治30年法律第21号）には第二次納税義務に関する規定はなく、昭和26年の法律78号によって、同族会社の納税義務（国税徴収法4条の6）、差押えを免れるために財産を移転した場合の所有者の納税義務（同法4条の7）等の規定が追加され、始めて取入れられ、租税の徴収確保・合理化という見地から従来を整備・拡充して、今日の制度に体系化されるに至っている。第二次納税義務のうち、国税徴収法39条は旧法4条の7を前身とするが、旧法4条の7では、詐害行為の意思を明示しており、納税者の詐害行為を防止するために設けられた規定であって、同条は詐害行為の取消しがあった場合と同様の効果を得ようとするものである。民法424条の規定を準用する規定としては別に国税通則法42条を設けているが、国税徴収法39条は、詐害の意思を問うことなく、税務行政庁が自力執行により詐害行為取消権行使と同様の効果を得られるよう租税の徴収確保・合理化がはかられた規定となっている。

主たる納税義務者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務の関係は附従性と補充性を有しており、民法上の保証債務と類似するといわれるが、別個に独立した固有の義務であり、第二次納税義務は要件を充足することにより法律の規定により成立するものである。国税徴収法39条の成立要件である「第三者に利益を与える処分」は、譲渡、債務免除など滞納者の積極財産の減少の結果、第三者に異常な利益を与える処分であれば足りるとされその範囲は広く、国税徴収法基本通達39条関係3にて、「譲渡には相続等の一般承継によるものを含まない」と規定するが、同規定の「相続」は滞納者が被相続人の場合をさしているため、被相続人が対象者である場合における相続放棄及び遺産分割協議においては同条の適用はないが、滞納者が相続人である場合の「相続」は同通達には含まれない。同通達39条関係5では「滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果により他の者が利益を受けた場合はこれに該当しない」と定めているため、最高裁昭和49年判決の相続放棄が身分行為であるとする判例法理から考えれば相続放棄は同条の対象とならない。また、同条の「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」には、形式的判断基準は示さ

¹⁴⁵ 小関・前掲注9) 131-139頁。

れておらず、民法906条の要請から考えれば、その理由が合理的であれば同条の適用はない。同条は、税務行政庁が自力執行により、詐害行為取消権行使と同様の効果が得られ、租税の徴収確保・合理化という面では重要な制度であるが、国民からすれば、他人の滞納租税徴収のために、何時自己に一方的に納税義務の負担を迫られるかもしれないという不安があり、運用は慎重にされなければならない、その判断基準は非常に重要である。

相続放棄が国税徴収法39条の対象に含まれるか否かについては、遺産分割協議との調和、債権者の利益保護の要請などから積極的に解する学説も存するが、相続放棄は身分行為であること、消極財産の増加を妨げる行為であること、放棄は原則撤回ができず、法的手続きが必要であり、相続放棄と遺産分割協議は性質を異にするため、異なる取扱いがなされるなどの消極に解する学説が多数にわたる。

3. 相続放棄及び遺産分割に係る判例法理

冒頭で述べたように、相続放棄に係る国税徴収法39条の第二次納税義務の適用可否に関する判例は存しないが、事実上の相続放棄により相続放棄と同様の帰結に至る遺産分割協議が同条の適用対象になるかが争われた判例（最高裁平成21年12月10日第一小法廷判決（民集63巻10号2516頁））の分析をおこなう。また、2.1で述べたように、第二次納税義務制度は、税務行政側が、詐害行為等があった場合に、すべてを裁判所の手続を必要とする詐害行為取消権としていたのでは迅速な徴税・公平が保てないために、税務行政側に、自力執行できる権限を与えたもので、実質的に詐害行為取消があった場合と同様の効果を得ることができるとされるため、まず、相続放棄・遺産分割により、私債権が詐害行為取消権行使の対象となるか否かが争われた判例分析をおこない、次いで、遺産分割により、租税債権が国税徴収法39条の摘要対象になるか否かが争われた判例分析をおこなう。しかるのち、相続放棄者に係る租税債権が同条の摘要対象になるか否かの検討をおこなう。

3.1 相続放棄及び遺産分割に係る私法における判例法理

3.1.1 最高裁昭和49年9月20日第二小法廷判決（民集28巻6号1202頁）

私債権における相続放棄が問題となった事案で、被相続人が債務者であった場合に、資力を有する相続人が相続放棄をし、無資力の相続人が財産を相続した場合に被相続人の債権者が相続放棄は無効であると主張し、争われた判例を取り上げる。

【事案の概要】

本件は、A会社が破産宣告を受けた際、その破産管財人に選任されたX（原告・控訴人・上告人）が、A会社に対し、株式払込金及びこれに対する遅延損害金の払込義務を負っていたB（A会社の創設者であり破産時までの代表取締役であった）に対して、B死亡のためその子供Y1～Y3（いずれもA会社の株主）に対してBの有する払込義務の支払請求したものであるが、Y1～Y3は、B死亡に際してその債務超過を理由に相続放棄を申述したため、無資力の配偶者Cが相続することになった。そこでXは、十分に資力を有するY1～Y3が、A会社を害することを知りつつ相続放棄をしたのは、詐害行為にあたり取り消すことができ、また相続放棄の濫用であり、放棄は無効であると主張し、第1審及び原審がXの請求を棄却したため、Xが上告した。

【争点】

本件の争点は、相続放棄が詐害行為取消権の対象となるか否かである。

【判旨】 上告棄却

「相続の放棄のような身分行為については、民法四二四条の詐害行為取消権行使の対象とならないと解するのが相当である。なんとなれば、右取消権行使の対象となる行為は、積極的に債務者の財産を減少させる行為であることを要し、消極的にその増加を妨げるにすぎないものを包含しないものと解するところ、相続の放棄は、相続人の意思からいつても、また法律上の効果からいつても、これを既得財産を積極的に減少させる行為というよりはむしろ消極的にその増加を妨げる行為にすぎないとみるのが、妥当である。また、相続の放棄のような身分行為については、他人の意思によってこれを強制すべきでないところ、もし相続の放棄を詐害行為として取り消しうるものとすれば、相続人に対し相続の承認を強制することと同じ結果となり、その不当であることは明らかである。」と判示して、全員一致で上告を棄却した。

【検討】

本判決は、相続放棄は詐害行為取消権の対象とならないことを判示した最初の最高裁判決として意義があり、従来先例と同様、消極的判断を下している。

第1審(鳥取地裁昭和46年6月21日判決(民集第28巻6号1207頁))は、詐害行為取消権は、財産権を目的とする法律行為について行使し得るもので、財産権を目的としない法律行為について詐害行為取消権は、行使することはできないとして、Y1等のなした相続放棄を、詐害行為として取消す旨の主

張を失当とし、相続放棄は、法律により認められた権利であり、被告等が資力を有しているにも拘らず相続を放棄し、無資力の老母のみに遺産を相続させたとしても、権利の濫用とはいえないなどとして、Xの請求を棄却し、原審（広島高裁昭和47年9月22日判決(民集第28巻6号1209頁)）は、「相続放棄は身分行為であることはいうまでもないが、右は相続によって承継すべき被相続人の積極財産および消極財産が自己に帰属することを確定的に拒絶する行為であって、広い意味においては財産権を目的とする行為といえることができる。」と相続放棄は広義では財産権を目的とするものであるとしたが、相続放棄を詐害行為として取り消すとすれば、相続人に対し、相続の承認を強いることになり、相続放棄自由の建前に反する結果となるとして控訴を棄却している。

過去には、相続放棄が詐害行為取消権の対象となるか否かが争われた大判昭和10年7月13日(新聞3876号6頁)¹⁴⁶があるが、同判決は、遺産相続でもその実質は財産関係の承継に外ならないとしつつ、民法424条の対象は積極的な財産減少行為たるを要し、また、遺産相続を承認すべきか否かは十分に得失を考慮する必要がある、単に債権者たるの故でこれに干渉させるのは妥当ではなく、相続承認を他人の意思で強いることはできないと述べて放棄の取消しを否定したが、本判決も引用はしていないものの、この立場を概ね踏襲している¹⁴⁷。下級審では、X銀行の外交員として集金した無尽掛金を横領したY1及びその身元保証人Y2Y3に対して損害賠償されたケースであり、被相続人Aの死亡後、Y1～Y3が相続放棄をしたため、Xは詐害行為として放棄の取消を求めた事案であり、債務者である相続人と相続人債権者により争われた東京高裁昭和30年5月31日判決(下民集6巻5号1051頁)¹⁴⁸があるが、大

¹⁴⁶ 本件の概要は、以下の通りである。本件は、相続放棄による詐害行為取消権行使の可否が争われた事案であるが、取消を主張した債権者が遺産相続人の債権者か被相続人の債権者か明示しておらず必ずしも明らかではない(吉田・前掲注141)204頁)とされるが、「判決の書き方は、債権者は遺産相続人の債権者を前提にしている」(池田・前掲注84)618頁)と述べており、債権者は本件同様、相続人の債権者であったことを前提としているとしている。そのほか、伊藤昌司「判批」リーマークス21号27頁(2000年)も、相続人の債権者による取消権行使を否定した判例であるとしている。

¹⁴⁷ 吉田・前掲注141)204頁。

¹⁴⁸ 本件は、X銀行(原告)が、X銀行の外交員として集金した無尽掛金を横領したY1及びその身元保証人Y2Y3(被告)に対して損害賠償請求した事案であり、被相続人Aの死亡後、Y1～Y3が相続放棄をしたため、詐害行為として放棄の取消を求めたものであり、債務者である相続人と相続人債権者により争われた事案である。Xは、相続放棄は財産的意思表示であって詐害行為取消の対象となると主張したが、当裁判所は、「遺産相続の放棄は、見方によって身分上の行為であるとともに財産的意思表示であるかも知れないのであるが、それがため詐害行為取消の目的となりうるというのは結果からみた論であって、相続人が遺産相続の放棄を決意するについては相続人の債権者に関係なき種々の事情に基く場合もあるべく、単に債権者たる故をもってこれに干渉せしめるは妥当でなく、もし、詐害行為としてその取消を許す

判昭和10年7月13日判決を引用して取消を否定している。また、最高裁昭和42年5月30日判決(民集21巻4号988頁)¹⁴⁹において、「相続の放棄は、それによって相続債権者に損害を加える結果となり、また放棄者がそれを目的とし、もしくは認識してなされたとしても、民法が相続放棄の自由を認めている以上、無効と解すべきではない」とし、放棄の自由を重視している¹⁵⁰。

学説は、消極説と積極説に分かれるが、判例と同様に、相続放棄につき詐害行為取消を否定するのが伝統的通説である¹⁵¹。消極説は、相続放棄を婚姻・縁組等と同様にとらえ、それが身分行為であるとする見解¹⁵²や相続放棄は財産権自体を直接目的とする行為でないとする見解¹⁵³などがあり、これらの学説は、婚姻、縁組、相続の承認、放棄等についてまで債権者が干渉すべきでないなどと説明する。積極説は、相続人の債権者は、相続人の固有の財産のみならず相続財産については合理的に期待しうるとする見解や事実上の相続放棄としての遺産分割協議が存在することを考慮すべきであり、本件は、債務者が被相続人であったが、債務者が相続人の場合とに類型分けし、後者の場合には、詐害行為取消の対象となるとする見解¹⁵⁴、民法424条2項は家督相続に債権者が干渉することを許さない目的で置かれたのであって、遺産相続までを詐害行為取消の対象から除外する趣旨ではないとする見解¹⁵⁵がある。また、相続開始前よりの債権者にとっては相続人の資産状態に何等影響を与えないので詐害行為の成立の余地はないが、相続開始後、債権を取得した債権者は、債務者が単純承

とすれば、その結果は結局承認を強うることとなるべく、相続承認の如きは他人の意思によってこれを強制すべきでないから、遺産相続の放棄は、たとえ相続人の債権者詐害の目的に利用された場合でも、(その実債権者は相続人の既存財産は少しも変化はないのであるから、損害はないのであるが、)詐害行為取消の目的とならないものと解する」としてXの請求を棄却したものである。

¹⁴⁹ 本件の概要は、以下の通りである。本件は、亡Aの所有する不動産をその長男Bが、Y(被告・控訴人・上告人)よりの遊興費等の借金返済のために、売買名義でYに所有権を移転して登記したものであり、Aは不知であったとして、所有権移転登記の抹消を求めて本訴に及んでいたところ、係争中に死亡し、Aの妻X(原告・被控訴人・被上告人)が相続人として本件訴訟を承継した。B及び次男Cは適法な期間内に相続放棄の申述をして受理された。Xは、Bの売買は無権代理行為であり、Yもその旨を知っていたと主張し、YはBのした相続放棄は権利濫用であるとしたが、第1審(大分地裁昭和36年4月26日判決(民集21巻4号995頁))・原審(福岡高裁昭和39年6月4日判決(民集21巻4号1007頁))ともXの請求が認容されたため、Yが上告した事案。

¹⁵⁰ 吉田・前掲注141)204頁。吉田は、「放棄の自由を重視する論理は、詐害行為取消を否定する判例法理と共通するところがある」と述べている(同204頁)。

¹⁵¹ 同上〔吉田〕、204頁のほか、内山・前掲注141)234頁、飯原・前掲注141)95頁、大島・前掲注82)220頁もまた、参照。

¹⁵² 於保不二雄『債権総論[新版]』183頁(有斐閣、1972年)。

¹⁵³ 我妻・前掲注85)177頁、柚木ほか・前掲注88)190頁など。

¹⁵⁴ 同上〔吉田〕、205頁。

¹⁵⁵ 大島俊之「相続放棄と詐害行為取消権1」法時57巻8号117頁(1985年)。

認することができるのに放棄した場合には詐害行為を成立せしめることもあるとする見解¹⁵⁶がある。

相続放棄は、広義においては、親族・相続法上の法律効果を生ぜしめる意思活動を総称するが、狭義においては、これらのうちの一定の身分関係の創設、解消に向けられる法律行為であると一般に解されており、前者からすれば身分行為と解されるが、後者からすると身分行為と解するには無理があり、むしろ財産的行為である¹⁵⁷といえ、上述の大判昭和10年7月13日においても、「遺産相続は名は相続なりと雖も其實質は即財産関係の承継にほかならず」として、相続放棄が財産権を目的とする行為であることを認めながら、相続放棄によって既存財産の減少を生じさせるものでないこと、他人の意思によって強制すべきでないこと等により詐害行為取消の対象とならないと判示していることから、消極説のいう身分行為であることをもってのみでは、十分な説得力があるとは思えない。飯原一乗は、「旧民法の下では、家督相続と遺産相続とがあり、相続の放棄といっても、戸主の身分取得を拒否するのに伴って財産権の移転が拒否される場合と、財産権の移転そのものを拒否する場合とがあつたが、家督制度が廃止され、現行法の下では、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』（民法896条）場合しかなく、相続人の地位の取得は財産権の取得しかなく、このような意味では相続の放棄に身分行為の性質があるとはいいがたい」¹⁵⁸と述べていることから財産権を目的とする行為の側面も有するといえる。

次に、詐害行為取消制度の目的は、債務者の責任財産を詐害行為前の状態に復元しようとするものであるから、取消の対象となる債権者詐害の行為は、債務者がその財産を実質的に減少させる行為でなければならない。本判決は、相続放棄が取消の対象とならないことを示す理由の一つとして、相続の放棄は、既得財産を積極的に減少させる行為というよりむしろ消極的にその増加を妨げるにすぎないと判示しているが、これは、債務者が相続人である場合は当てはまるが、債務者が被相続人である場合には適合しないと考えられる。本件は、被相続人が債務者であり、かつ、債務超過の資産状態であるため、相続人である被告らが相続するのは消極財産のみであり、相続を承認することによって被告らが利益を取得することはありえず、利得の拒絶の場合の理論構成には疑義が残る。一方、原審では、この点に関し、「もともと相続人の固有財産は被相続人の責任財産を構成しているものではないから、被相続人の債権者が害される

¹⁵⁶ 谷口・前掲注91) 359頁。

¹⁵⁷ 内山・前掲注141) 234頁。

¹⁵⁸ 飯原・前掲注141) 96頁。

とはいえない」と判示しており、債務者を明確に区分して判断しており正当であろう。

次に、本判決は、相続放棄の取消を認めると相続の承認を強制することになり不当であるというが、もっともな理由である。1・1でみたように、旧法では、法定の推定家督相続人に放棄を禁じていたが、現行法では相続放棄の自由を認めており、相続を承認するか放棄するかを選択の自由は、中川善之助が、「相続人の基本的人権に繋がるともいえるほど、相続人個人の人格に密着したものである」¹⁵⁹と述べるように、相続の承認を強制することは許されないと考える。積極説の中には、利害関係者の利益の分析・考量及びそれに対する評価が不可欠であるとして、被相続人が債務者の場合には、債権者が相続人の固有財産に期待をするのはやや無理があり、重視しなくてもよいが、相続人が債務者の場合には、相続人債権者の相続財産への期待を保護しても必ずしもおかしくはない¹⁶⁰とするものがあるが、中川が「この段階における相続人の権利はまだ、期待権的なものでこれらの財産を支配することはできない」¹⁶¹と述べるように、単なる期待権にすぎないものを保護する必要はなく、相続放棄の自由が優先すると考えられる。このことは、最高裁昭和42年5月30日判決における「相続の放棄は、それによって相続債権者に損害を加える結果となり、また放棄者がそれを目的とし、もしくは認識してなされたとしても、民法が相続放棄の自由を認めている以上、無効と解すべきではない」との判旨とも整合性がある。一方、先述の最高裁昭和42年5月30日判決の評釈にて、星野英一は、相続放棄について、「債権成立後に増加した財産を再びもとの状態にまで減少する行為が詐害行為にあたるかという未だあまり論じられていない問題が発生するが、本件のような特殊の型の場合には認められるとの解釈は不可能ではないように思われる」¹⁶²と述べ、相続放棄も詐害行為取消権行使の対象となりうるとの見解¹⁶³を示すが、相続放棄が相続人の財産を減少するものと解するのは行き過ぎである¹⁶⁴。

私見によれば、本判決の結論には賛成であり、相続放棄は詐害行為とならないと解する。1・1でみたように、相続放棄は、間接的には財産上の利益に影響

¹⁵⁹ 中川ほか・前掲注39) 306頁。

¹⁶⁰ 吉田・前掲注141) 205頁。

¹⁶¹ 同上〔中川〕、362頁。

¹⁶² 星野英一「判批」法協85巻5号809頁(1968年)。最高裁昭和42年5月30日判決(民集21巻4号988頁)・前掲注149)の評釈。

¹⁶³ 大島・前掲注82) 221頁。大島も、「被相続人の死亡の時に相続人が相続財産を承継する(民法882条、896条)点を重視すれば、相続放棄は、既に承継している財産を減少させる行為であるといえることができる」と述べている(同221頁)。

¹⁶⁴ 飯原・前掲注141) 98頁。

響をおよぼす法律行為ではあるといえ、身分行為であることをもって詐害行為を消極的に解するのは適当ではないが、承認及び放棄は、相続人の自由意志に委ねるべきものであり、先述の最高裁昭和42年5月30日判決や最高裁昭和63年6月21日判決(家月41巻9号101頁)¹⁶⁵においても、承認・放棄の自由を優先させており、また、放棄の遡及効の効果からいっても、「放棄は相続の資格そのものを遡及的絶対的に喪失させるもの」¹⁶⁶で取消しの対象とならないと考える。

3. 1. 2 最高裁平成11年6月11日第二小法廷判決(民集53巻5号898頁)

ここでは、私債権における遺産分割が問題となった事案で、相続人が債務者である場合に、債務者である相続人の取得分を零とする事実上の相続放棄となる遺産分割協議が行われた場合に、相続人の債権者が遺産分割協議は無効であると主張し、争われた判例を取りあげる。

【事案の概要】

借地権付建物(「本件建物」)を所有し、妻Y1(1審被告)および子Y2・Y3(被告・控訴人・上告人)とそこに居住していた訴外夫Aが、昭和54年に死亡し、Y1・Y2・Y3が相続人となった(昭和55年に民法900条が改正される前に開始した相続であり、各相続人の相続分は三分の一である)。Y1らは本件建物の登記を亡Aのままにして、引き続き居住を続けていた(Y1およびY2は嫁いで他所に居住しており、昭和57年以降はY1が1人で居住)。

平成5年、信用金庫X(原告・被控訴人・被上告人)がY4・Y5(1審被

¹⁶⁵ 本件の概要は、以下の通りである。本件は、被相続人Aが死亡し、その相続人は、債務超過であるBと代襲相続人Xらであった。Bが熟慮期間内に承認・放棄をしないままに死亡したので、Bの相続人Cらが、まず、Aの相続を放棄してBの債権者たちをAの遺産から遠ざけ、その後、CらはBの相続も放棄したものであり、Bの債権者であるYらは、BがAから法定相続分の2分の1につき相続したものと主張し、代位により所有権移転登記を経由した後、Bを債務者として不動産の持分2分の1につき不動産仮差押登記を申請し、裁判所は、申請を認容する旨の決定をし、決定に基づき、仮差押登記を嘱託した。そこでXらは、仮差押登記は無効であるとして、抹消登記を求めて提訴した事案である。第1審(昭和58年10月17日(家月41巻9号108頁))・原審(昭和59年4月26日(家月41巻9号105頁))ともYらの敗訴となったため上告したものである。最高裁は「民法916条の規定は、Aの相続につきその法定相続人であるBが承認又は放棄をしないで死亡した場合には、Bの法定相続人であるCらのために、Aの相続についての熟慮期間をBの相続についての熟慮期間と同一にまで延長し、Aの相続につき必要な熟慮期間を付与する趣旨にとどまるのではなく、右のようなCらの再転相続人たる地位そのものに基づき、Aの相続とBの相続のそれぞれにつき承認又は放棄の選択に関して、各別に熟慮し、かつ、承認又は放棄をする機会を保障する趣旨をも有するものと解すべきである。」と判示し、承認・放棄の自由を優先させている。

¹⁶⁶ 安永正昭「判批」ジュリ1179号55頁(2000年)。

告)を連帯債務者として資金を貸与するに際して、Y1はXに同債務につき連帯保証する旨を約した。後に、Y4・Y5が支払を遅滞し期限の利益を喪失したので、平成7年10月11日以降、XはY1に対して連帯保証債務の履行および本件建物についての相続を原因とする移転登記手続を求めている。ところが、Y1及びY2・Y3は、平成8年1月5日頃、本件建物について、Y1はその持分を取得しないものとし、Y2・Y3が各二分の一の持分割合で所有権を取得する旨の遺産分割協議を成立させ、同日その旨の所有権移転登記が經由された。その後、Y1は、平成8年3月21日、自己破産の申立てをしている。

そこで、平成8年3月25日事実を知ったXは、5月29日日本訴を提訴し、Y4・Y5及びY1を被告とし残債務の支払を、Y2・Y3を被告として遺産分割協議を詐害行為として取り消し、詐害行為取消を原因とするY1に対する持分三分の一(原審では各持分六分の一に縮小)の移転登記をせよと訴求したが、第1審がXの請求を認容したためY2・Y3が控訴したが、原審においてもY2・Y3の請求が棄却されたため及び原審がXの請求を認容したため、Y2・Y3が上告した。

【争点】

本件の争点は、遺産分割協議が詐害行為取消権の対象となるか否かである。

【判旨】上告棄却。

「共同相続人の間で成立した遺産分割協議は、詐害行為取消権行使の対象となり得るものと解するのが相当である。けだし、遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであり、その性質上、財産権を目的とする法律行為であるといえることができるからである。そうすると、前記の事実関係の下で、被上告人は本件遺産分割協議を詐害行為として取り消すことができるとした原審の判断は、正当として是認することができる。」と判示し、全員一致で上告を棄却した。

【検討】

本判決は、遺産分割協議が詐害行為取消の対象となることを肯定した初めての最高裁判決である。

第1審(横浜地裁平成9年5月13日判決(民集53巻5号909頁))は、Y1及びY4・Y5に対する債務の履行請求については認容し、次にXの詐害

行為取消請求については、「遺産分割協議は、その効果は遡及するとしても、既に取得した相続人間の共有財産を分割する行為であり、かつ、その実質は財産の分配であるから、これをもって、当然に消極的に債務者の一般財産の増加を妨げるにすぎないとはいえず、また、財産権を目的としない法律行為であるともいえないのであって、遺産分割協議も詐害行為の対象となり得ると言わねばならない。」と、遺産分割協議は、「財産権を目的とする法律行為」に該当する旨判示した。さらにY2・Y3はY1が資力もないのに本件連帯保証債務の支払を求められていることを知り本件遺産分割協議を成立させた事実が認められ、かつ、同遺産分割協議はY1が取得した財産を積極的に減少させる財産上の行為と評価できるので、本件遺産分割協議は詐害行為に該当すると判示したので、Y2・Y3は遺産分割における各相続人の権利は身分関係に付随する権利であるから遺産分割協議は詐害行為取消の対象とはならないとし、控訴した。

原審（東京高裁平成10年1月22日判決（民集53巻5号915頁））は、「遺産分割協議は、熟慮期間中に相続を放棄するのとは異なり、いわゆる遺産共有となっている相続財産について、いったん相続を承認して、もはや相続放棄することができない状態になった後に、これを相続人間で分割協議することにより、他の相続人が相続によって取得したことにするものであるから、実質的には相続人間で贈与するのと同視し得るものというべきであって、遺産分割協議も詐害行為取消権の対象となり得るものと解するのが相当である。また……一般論としては、遺産分割は、遺言、寄与分及び特別受益等を勘案して決定されるもので、これにより具体的相続分が法定相続分とは異なることがあるの……が、そうであるからといって、遺産分割協議は詐害行為取消権の対象とはならないと解すべき理由はない。」と判示した。これに対して、Y2・Y3は遺産分割協議は身分関係に付随する合意であると主張し、遺産分割協議は詐害行為取消権の対象とはならないとして上告した。

それまでの下級審判決としては、被相続人の債権者が詐害行為取消を主張したケースである奈良地裁昭和27年11月8日判決（下民集3巻11号1582頁）¹⁶⁷と、本件同様、相続人の債権者が詐害行為取消を主張したケースであ

¹⁶⁷ 本件の概要は以下の通りである。本件は、銀行に対し約束手形金債務を有していた被相続人の死亡によりその妻と6名の子供が相続人となったが、主たる相続財産である不動産については被相続人の長男のみが承継するような遺産分割協議がおこなわれ、所有権移転登記（贈与を原因として）がなされていたが、この長男以外はすべて無資力であったから、原告はこのような遺産分割は詐害行為にあたると主張し、当地裁は、「相続により亡Aの権利義務を承継したことはまさに被告等のいうとおり、身分変動により生じた財産権の変動である。然しながらそのために承継した相続財産の分割までも右身分変動に付随する行為として前記民法法条の取消の対象たらずとする被告等の主張はその独自の見解であって到底これを採用することはできない」と判示し、原告の請求を認容した。

る神戸地裁昭和53年2月10日判決（判時900号95頁）¹⁶⁸があり、さらに、前者は相続開始前に成立した債権を基礎に詐害行為取消を主張し、後者は本件同様に、相続開始後に成立した債権を基礎に詐害行為取消権を主張しており、事案においてはかなり相違しているものの、何れの事案においても詐害行為取消権の行使が認められており、本判決はこのような下級審判決と同様の結論を採るものである。

詐害行為取消権の対象となる法律行為は、債権者を害する行為であることを要し、財産権を目的としないものは除かれる。財産権を目的としない法律行為としては、婚姻、縁組、相続の承認等があげられている。

遺産分割協議が詐害行為取消権の対象となるか否かについては学説上争いがある。まず、本判決を含む多数説である積極説であり、民法424条2項の解釈として、遺産分割は「財産権を目的としない法律行為には該当しない」と解する説であり、遺産分割協議は相続の承認の後に、相続人間で共有となった財産について、相続人間で財産の帰属を確定させる行為であり、共有財産の持分の譲渡という性質を有する行為であるため、財産権を目的とする行為であり、民法424条2項の適用はなく民法424条1項が適用されると解するもの¹⁶⁹である。

次に、これに対する消極説として、まず一つは、遺産分割に民法424条1項は適用されないとするものであり、詐害的遺産分割には、民法424条1項ではなく、民法260条¹⁷⁰の共有に関する規定が適用されるべきであるとし、「民法260条を遺産分割に対する債権者取消権の特則と考え、遺産債権者が分割への申出をしなかった場合には、債権者取消権を有しないと解すべき」¹⁷¹

¹⁶⁸ 本件の概要は以下の通りである。本件は、被相続人の死亡後に、その相続人である長男が原告より事業資金の借入れをし、事業を継続していたが、その後、事業が行き詰まり倒産した。倒産直後に、被相続人の所有する不動産を、被相続人の妻が単独で取得する遺産分割を行い、移転登記がなされた。このような遺産分割につき、原告は、第一に通謀虚偽表示となること、第二に詐害行為であることを主張し、当地裁は、「被告Y1は本件不動産の三分の一の持分を相続により取得し、原告に対し被告会社の債務のために本件不動産の三分の一の持分を担保として提供し、かつ、右債務につき連帯保証人としての支払をなすべき義務を有しながら、他に何等の資産をも有していなかったにもかかわらず、被告Y2の単独名義とすることはこれを遺産の分割協議とみても被告孝の右持分を無償で譲渡したものである」ということができる。……被告Y2は被告会社の倒産、被告Y1の地位、債務負担を知り、前記登記をなすことにより債権者である原告を害することを知って右持分の譲渡を受けたものと推認することができ、そうだとすれば被告Y1とY2の間で本件不動産についてこれを被告たかの単独所有とする旨の遺産分割の協議は取消を免れない」と判示し、詐害行為取消を肯定した。

¹⁶⁹ 佐久間郁夫「判批」ジュリ1178号85頁(2000年)。

¹⁷⁰ 民法260条は以下の通り規定する。「共有物について権利を有する者及び各共有者の債権者は、自己の費用で、分割に参加することができる。」

¹⁷¹ 中川ほか・前掲注39)346頁。起草者である富井政章『法典調査会民法議事速記録第拾

として債権者の保護がはかられるべきとする学説であり、民法260条2項¹⁷²の要件に従って、相続人の債権者による遺産分割の請求があつたにもかかわらず、その債権者を遺産分割に参加させなかったときには、その分割を債権者が取り消すことができると解するものであって、相続人の債権者が相続財産から弁済を受けることは特別の幸運であつて、これを特に強く保護する必要はないとする¹⁷³。民法上、遺産分割を行うにあつて、債権者に希望者は参加すべき旨を通知する手続は何ら規定されておらず、また、家庭裁判所における遺産分割手続においても、民法に規定がない以上当然ではあるが、債権者の参加につき何らの制度的保障が行われていない¹⁷⁴ことから考えれば、詐害行為取消を否定し、民法260条のみで消極に解することは妥当でない¹⁷⁵と考える。

いま一つの消極説は、「相続人の一人が多額の債務を負担するような遺産分割協議が行われた場合に、この相続人の債権者が債権者取消権の行使によりは財産分離によるべし」¹⁷⁶として、民法は相続債権者と相続人の債権者との調整を目的として相続財産分離の制度があるとする見解であるが、相続債権者にしる、相続人の債権者にせよ、財産分離の制度を用いて不利益を防止できる場合

卷』115頁(日本學術振興會、1935年)によれば、民法260条の立法理由について、「債権者ハ廢罷訴権ト云フモノヲ持テ居リマス本条ニ於テモ多分其權利ヲ有セシムルコトニナリマセウ併シ其廢罷訴権ハ其場合ガ限ツテ居ル又一定ノ条件ガアル加之ナラズ分割ヲ行ハツタ後ニ取消スト云フコトヲスルヨリモ前ニ予防シタル方ガ宜カラウト云フ考ヘデ獨逸民法西班牙民法ニ倣ツテ置イタノデアリマス相続ノ場合ニ於イテモ茲ニ揚ゲタ諸国ノ法律ニ例ガアル併シ一般共有ノ規定ニスルガガ適当ト考ヘマス。」と説明されており、起草者の意図によれば、民法260条が債権者取消権の特則であること、遺産分割の場合にも適用されることは明らかである。

¹⁷² 民法260条2項は以下の通り規定する。「前項の規定による参加の請求があつたにもかかわらず、その請求をした者を参加させないで分割をしたときは、その分割は、その請求をした者に対抗することができない。」

¹⁷³ 星野・前掲注15) 517頁。星野は、共同相続人の債権者に対し、分割に参加する旨の申出をさせて、債権者が申出をしたにもかかわらずこれを除外して分割の行われた場合にのみ債権者が分割を取り消すことができる旨を定めたフランス民法882条は、債権者取消権を定めた同民法1167条の特則であるとの理解を基礎に提唱している。また、分割を債権者が取り消すことができる例外としてフランス民法の例外同様、①分割が実は見せかけに過ぎない場合、②債権者の申出を避けるため急いで分割のなされた場合、③債権の存在または債権額を確認する書類を未だに有しない債権者を害する意図で分割のなされた場合を星野説はあげている(同517頁)。

¹⁷⁴ 右近・前掲注141) 44頁。

¹⁷⁵ 伊藤・前掲注146) 29頁。伊藤も、「共有物分割の規定は、遺産分割にも適用すべきものとしてももとは用意されたものであつたが、第二次大戦後の法改正により遺産分割と共有物分割を区別する規定が設けられてから両者の乖離が進んだ。そして現時点では、裁判所での調停・審判に相続債権者や相続人の債権者を関与させるような実務は全く育っていない。協議分割においてはなおのことである。」と同様の趣旨を述べている(同29頁)。

¹⁷⁶ 中川・前掲注14) 199頁。

は限られるため、債権者は詐害行為取消権を使う他はない¹⁷⁷とされ、財産分離制度をもって、消極に解することはできないといえる。

遺産分割協議の性質は1-2でみたように、いったん単純承認し、共同相続人間の共有とされた遺産を協議により分割するものであって、そこには当然個々の財産における権利の移転が伴うため、遺産分割はむしろ財産行為の性格が強いといえる。また、離婚における財産分与において、不相当に過大であり財産分与に仮託してされた財産処分であると認められる場合には、債権者による取消の対象となりうるとする最高裁昭和58年12月19日判決(民集37巻10号1532頁)¹⁷⁸があることを考えれば、本件判決理由を「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであり、その性質上、財産権を目的とする法律行為であるといえることができる」としたのは妥当である。

本判決では、まず、「遺産分割協議は、詐害行為取消権行使の対象となり得る……その性質上、財産権を目的とする法律行為といえることができる」と判示し、遺産分割協議が詐害行為取消対象になることを前提にし、対象とならない場合もあるとしている。遺産分割協議が詐害行為取消権行使の対象となるにしても、どのような遺産分割協議に詐害性があるのかが重要であるといえる。もっとも、遺産分割協議は、各共同相続人の特別受益、寄与分の有無、その量などについても協議され、最終的な分割結果に反映されるが、それは、法律によって分配しているにすぎず、贈与の要素はない。さらに、民法は906条にて、分割の基準を相続財産の種類・性質、共同相続人等の年齢・職業などの生活状況等を考慮することを認めている。相続財産が居住用不動産だけである場合に、独立して生計を立てている共同相続人ではなく、被相続人と同居していた共同相続人にそのままの居住を可能にするために遺産中かなりの価値を占める家屋を帰属させたり、被相続人が事業を営んでいた場合には、事業承継者である共同相続人に対して事業継続や今後の生活基盤のため、より多くの財産を帰属させたり、また、生活の苦しい共同相続人に多くの財産を帰属させ

¹⁷⁷ 伊藤・前掲注146) 27頁。同趣旨として、右近・前掲注141) 44頁もまた、参照。

¹⁷⁸ 本件の概要は、以下の通りである。本件は、個人事業主の妻が夫の倒産後、協議離婚し財産分与として夫の所有名義の不動産の譲渡を受けたことについて、夫の債権者が当該財産分与が詐害行為にあたるとしてその取消を求めた、離婚に伴う財産分与と詐害行為の成否が問題とされた事案であり、当最高裁は、「分与者が既に債務超過の状態にあつて当該財産分与によって一般債権者に対する共同担保を減少させる結果になるとしても、それが民法768条3項の規定の趣旨に反して不相当に過大であり、財産分与に仮託してされた財産処分であると認めるに足りるような特段の事情のない限り、詐害行為として、債権者による取消の対象となりえないものと解するのが相当である。」と判示している。

たりすることは、法に従った分割にほかならないともいえ、贈与的な要素がなくなるが、このような法に従った遺産分割協議をした結果、共同相続人のうちに法定相続分を下回る遺産を取得する者が生じた場合に、債権者が直ちに遺産分割協議を詐害行為として取消することができることはできない¹⁷⁹と思われる。詐害性を判断するにあたっては、債権者が相続債権者であるか、相続人の債権者であるか、その内容が贈与的性格の強いものかどうか等を審査する必要があるとする説¹⁸⁰や、共同相続人に「害意」場合に限りて取消し得ると解したいとする説¹⁸¹などがあるが、具体的基準作りは困難であり、個々の事案ごとに判断せざるを得ない。

次に、相続の放棄との関係をどのように解するかが問題となる。潮見佳男が、「遺産分割協議は事実上の相続放棄といわれたり、相続放棄の側からみて相続放棄も実質的にはいったん共同相続人となった者から他の共同相続人に対する持分の譲渡だといわれるように、遺産分割協議と相続放棄の間には、かなりの同質性がみられる」¹⁸²と述べるように、遺産分割協議においても、法定相続分に従わない、あるいは共同相続人の1人の取得分を零とする遺産分割協議がありうることは1. 2でみたように判例・学説の認めるところであり、一部の相続人については、事実上の放棄がされることがあるという実態からすると、相続の放棄と遺産分割協議とを区別すべきでないとする考え方もある。にもかかわらず、最高裁昭和49年判決は、相続の放棄は詐害行為取消権行使の対象とならないとし、本判決は、遺産分割協議は詐害行為取消権行使の対象となるとし、詐害行為取消権の成否につき、最高裁レベルで異なる結論が導かれている。

両者の違いにつき、佐久間郁夫は「相続の放棄は、相続財産を減少させるものでないし、相続財産から相続人の財産への財貨の移転を生じさせない行為であるから、相続人の固有財産の観点からも一般財産の減少ということとはできない。これに対し、遺産分割協議は、明示または目次による相続の承認によって遺産共有の状態となった財産の帰属を相続人間で確定する行為であり、持分の譲渡という実質を有するものであるから、相続の放棄とは本質的に異なるとい

¹⁷⁹ 同趣旨として、佐久間・前掲注169) 86頁、右近・前掲注141) 45-46頁、片山・前掲注141) 43頁、道垣内弘人「判批」法協135巻11号2754頁(2018年)もまた、参照。道垣内は、「贈与的な要素がないときは、詐害性が認められないのは理論上当然であるが、それ以外にも、つまり、一定の贈与性があっても、民法906条の趣旨に照らし合理性がある場合には、詐害性を否定すべきことになろうが、その具体的基準作りはなかなか困難である」と述べている(同135頁)。

¹⁸⁰ 中川良延「判批」判時916号162頁(1979年)。

¹⁸¹ 高木多喜男『遺産分割の法理』208頁(有斐閣、1992年)。

¹⁸² 潮見佳男「判批」銀法572号59頁(2000年)。

うべきもの」¹⁸³と述べ、右近健男は「一方は相続財産を自己の一般財産に承継させるか否かの問題であり、他方は、相続財産の承継を前提に、それに属する各個の財産中いずれを自己に帰属させるかの問題」¹⁸⁴と述べ、両者は、その本質を異にするものであるといえる。また、相続放棄と遺産分割協議とが違った処理基準となることはすでに登記の要否につき、過去の最高裁判例で存するところであり、先述の最高裁昭和42年1月20日判決においては、相続放棄に関して、相続資格の遡及的消滅ととらえ、「相続放棄の効果は絶対的であり、誰に対しても、登記等の対抗要件の具備の有無に関わりなくその効力を生じる」と判示し、相続放棄の遡及効につき、宣言主義を採り、先述の最高裁昭和46年1月26日判決においては、「遺産の分割は、相続開始の時に遡ってその効力を生ずるものであるが、第三者に対する関係においては、相続人が相続によりいったん取得した権利につき分割時に新たな変更を生ずるのと実質上異ならない」と判示し、遺産分割における遡及効につき、宣言主義を採らずに移転主義の立場を採っており、処理結果のみに着目すれば、詐害行為取消権が問題となる場面でも、登記の場合と同様に、相続放棄の場合と遺産分割の場合を峻別する構成を最高裁は採用しており、整合性はとれている。つまり、相続放棄・遺産分割における遡及効の有無は、条文の文言だけではなく、一般には行為の性質の差異にその理由が求められ、遺産分割は物件の移転を目的とする行為であるのに対して、相続放棄は相続人としての地位に関わり、物件の移転を直接の目的とはしない。このように両制度は、遡及効を認めることの意義が異なる¹⁸⁵とされ、両者の違いを示すものであり、安永正昭の「相続放棄は相続の資格そのものを遡及的絶対的に喪失させるもので、遺産分割とは異なることが明らかである」¹⁸⁶との意見もある。

一方、学説においては、相続放棄があった場合、被相続人の債権者と相続人の債権者を区別し、被相続人に対する債権者には詐害行為取消権の行使を認めないが、相続人に対する債権者にはそれを認める説¹⁸⁷があり、前者については、「被相続人に対する債権者は、被相続人の財産のみをあてにしていたのであり、相続人が相続を放棄したために、なんらかの積極的な損害を被るわけではない。そして、相続人が承継して、自分の財産から払ってくれるだろう、という期待が保護に値するとは思え(ず)」¹⁸⁸、もつともである。後者については、承認・

¹⁸³ 佐久間・前掲注169) 85頁。

¹⁸⁴ 右近・前掲注141) 45頁。

¹⁸⁵ 甲斐道太郎「判批」法時43巻12号161頁(1971年)。

¹⁸⁶ 安永・前掲注166) 55頁。

¹⁸⁷ 大島・前掲注141) 81頁、吉田・前掲注141) 205頁、鹿野・前掲注141) 81頁など。

¹⁸⁸ 星野・前掲注16) 147頁。

放棄の自由と債権者の権利保護を比較検討すべきこととなる。確かに、相続人の債権者が相続財産から債権の回収を期待することは考えられ、相続放棄ではなく、相続承認後に行われる遺産分割協議であれば、債権者の期待はより膨らむといえる。しかし、被相続人の債権者であれ、相続人の債権者であれ、相続開始前に債権債務関係に入った債権者は、当該債務者の固有財産のみを引当財産とすべきであり、相続人の固有財産や、被相続人の財産から弁済されるという期待は保護するに値しないといえる。問題となるのは、単純承認が確定して、遺産分割が行われない間に生じた相続人の債務である。その場合には、先に述べたように債権者の期待はより膨らむといえるからである。しかし、そのような場合でも、債権者の期待が保護されるべきではないことが原則であろう。なぜならば、1. 2 でみたように、事実上の相続放棄は現実に行われているだけでなく判例・学説の認めるところである。星野が「相続人の債権者が相続財産から弁済を受けることは特別の幸運であって、これを特に強く保護する必要はない」¹⁸⁹と述べるように、分割が確定し、債務者の取得分が確定するまでは、債権者が相続財産より弁済を受けること、それは単なる期待権にすぎないといえるからである。

私見によれば、本判決の結論には賛成であるが、本判決は、遺産分割協議が財産権を目的とし権利の移転をもたらす法律行為であるという基本的理解を明確にし、しかもそこから単に、詐害行為取消権行使の対象となるという結論を導き出しているように読み取れる。

しかし、遺産分割協議による分割の基準は、民法906条で規定するように、一義的に定まるものではなく、特別受益等様々な要素を考慮して定められるものであり、本判決が、その点を何ら述べていないことには疑義が生じる。本件においては、A死亡の数年後にはY1のみが本件建物に居住していること、Y2らはA死亡の前後に婚姻して独立していることなどから考えれば、その分割協議に合理性はなく、また相続開始後20年近く経過した後に遺産分割協議を行っていること、Y1に債務のあることを知りながら、しかも債権者であるXに通知することなくY1の取得分を零としたこと、他の方法で滅殺する旨をXに伝えておきながら、分割協議及び本件建物の所有権移転登記後に自己破産の申立をしていることなどから考えれば、その遺産分割協議が詐害行為であることにつき異論のない事案であるということができるが、どのような遺産分割協議の場合に詐害行為取消権行使の対象となるのかの判断基準を示すべきであったと考える。

¹⁸⁹ 星野・前掲注15) 517頁。

なぜならば、先述の離婚に伴う財産分与が争われた最高裁昭和58年12月19日判決において、原則として債権者による取消しの対象となりえないこと、及び相当性を基準とする立場を採ることを明らかにしている。学説では、財産分与は身分関係の設定・廃止そのものと直接に関係ない行為として詐害行為の対象となり、財産分与の程度が民法768条3項所定の分与基準に照らし、不相当に過大な場合に限り詐害行為にあたる¹⁹⁰とされる¹⁹¹。この最高裁昭和58年12月19日判決は、流出した財産の額が財産分与として相当なものであったため、不相当に過大な場合の取消しの範囲についての示唆はなかったが、最高裁平成12年3月9日判決(民集54巻3号1013頁)¹⁹²において、「離婚に伴う財産分与として金銭の給付をする旨の合意は、その額が不相当に過大であり、財産分与に仮託してされた財産処分であると認めるに足りる特段の事情があるときは、不相当に過大な部分について、その限度において詐害行為として取り消されるべきである」と取消しの範囲を不相当に過大な部分と判示し、学説、裁判例と同様の立場を採っており、財産分与の詐害行為取消権行使につき、原則は対象とならず、不相当に過大な場合は対象となるとしている。また、遺産分割が破産法160条3項¹⁹³の無償行為に該当するか否かが争われた東京高裁平成27年11月9日判決(金判1482号22頁)¹⁹⁴においても、「共

¹⁹⁰ 於保・前掲注152) 183頁。

¹⁹¹ 野村豊弘「判批」別冊ジュリ162号37頁(2002年)。野村は、離婚に伴う財産分与の学説の対立について、「婚姻、縁組、相続の承認・放棄、等の身分行為が間接的に財産上の利益に影響を与えるものであっても、債務者の自由意思にゆだねられるべきものであることを理由に、取消しの対象とならないとするのが多数説であり、財産分与が家族関係の設定・廃止に直接関係しないことを根拠に、取消しの対象となるとする少数説があるが、多数説においても財産分与が例外的に詐害行為となり得ることを認めているからである」とし、学説の対立はそれほど大きいものではないと述べている(同183頁)。

¹⁹² 本件の概要は、以下の通りである。本件は、Aに対して貸付金債権を有するXと慰謝料等公正証書を有するY(Aの元妻)が各自の有する債務名義に基づき、B社からのAへの給与に対して、二重に差し押さえたため、執行裁判所が、B社からの供託金をXとYに案分して配当する旨の配当表を作成したところ、Xが異議を述べ、Yに対し、手続費用等を除く供託金の全額をXに配当するよう、配当表の変更を求めた配当異議訴訟であり、Xは主位的請求として、本件合意による公正証書が、通謀虚偽表示により無効であるとして本件配当表につき、全額をXに配当するよう変更を求め、予備的請求として、詐害行為取消権に基づきYとAとの間の本件合意を取消し、本件配当表を同様に変更することを求めた事案であり、第1審(大阪地裁平成9年7月25日判決(民集54巻3号1027頁))は、本件合意は通謀虚偽表示により無効であるとして、主位的主張を認容した。これに対し、原審(大阪高裁平成9年11月20日判決(民集54巻3号1034頁))は、本件合意が通謀虚偽表示であるとはいえないが、詐害行為に該当するとして、予備的主張を認容したので、Yが上告したものである。

¹⁹³ 破産法160条3項は以下の通り規定する。「破産者が支払の停止等があった後又はその前六月以内にした無償行為及びこれと同視すべき有償行為は、破産手続開始後、破産財団のために否認することができる。」

¹⁹⁴ 本件の概要は、以下の通りである。本件は、原告破産管財人Xが、破産者の兄であるYに対し、Yが破産者との間で行った遺産分割協議のうち、Yが法定相続分を超えて遺産を取得す

同相続人が行う遺産分割協議において、相続人中のある者がその法定相続分又は具体的相続分を超える遺産を取得する合意をする行為を当然に贈与と同様の無償行為と評価することはできず、遺産分割協議は、原則として破産法160条3項の無償行為には当たらないと解するのが相当である。……遺産分割協議が民法906条に掲げる事情とは無関係に行われ、遺産分割の形式はあっても、当該遺産分割に仮託してされた財産処分であると認めるに足りるような特段の事情があるときには、破産法160条3項の無償行為否認の対象に当たり得る場合もないとはいえないと解される」と判示し、遺産分割協議は原則として無償行為性が否定され、特段の事情が存する場合に例外的に無償行為性が認められるという判断基準を示す判例も存する¹⁹⁵。本件においても、相続放棄が詐害行為取消権行使の対象とならないとする判例・学説との調和、遺産の公平な分割のために行われた合意は尊重すべきであることなどを考慮すれば、遺産分割協議は原則として詐害行為取消権行使の対象とならず、贈与的要素の強い場合など必要かつ合理的な理由のない場合には対象となるという理論構成によるべきであったと考える。

3. 2 私法の判例法理に依拠したとみられる租税判例

租税債権における遺産分割が問題となった事案で、遺産分割協議によりその相続分を超える財産を取得した相続人が、同分割協議によりその相続分に満たない財産を取得した共同相続人の滞納にかかる国税につき国税徴収法39条に基づく第二次納税義務の納付告知を受けたことからその取消しを求めて争われた判例最高裁平成21年12月10日第一小法廷判決（民集63巻10号2516頁）を取りあげる。

【事案の概要】

X（原告・控訴人・上诉人）の父Aは昭和62年分の所得税など合計11億円超の国税を滞納していたところ、Aの妻Bが平成17年に死亡した。その法定相続人はBの夫であるA、子であるXとXの弟のCの3名であり、Bの相続

るものと合意された部分（以下「本件超過取得部分」）が「無償行為」（破産法160条3項）にあたるとして否認権を行使するとともに、本件超過取得部分相当額の価額償還（同法168条4項）を求めた件につき、請求を棄却されたXが控訴した控訴審において、原告の控訴が棄却された事案である。

¹⁹⁵ 高須順一「判批」金法2049号54頁(2016年)。高須は、「本件の判断の構造及び判断基準は最高裁58年12月19日判決で示されたものと根本的に同様である。したがって、判例が採用する一般的な基準と考えることができ、本判決で示された判断の構造および判断基準も無償行為否認に限定されるものではなく、一般的な詐害行為否認(破産法160条1項)あるいは民法424条の詐害行為取消権にも基本的に適用されると解するのが相当であろう」と述べている(同54頁)。

財産の合計額は約2億円であったが、Xらが成立させた遺産分割協議書においてはX（法定相続分は四分の一）がBの相続財産の6割以上である1億2790万絵円余を取得し、法定相続分の二分の一のAはBの相続財産の1割である1990万円余を取得するにとどまるとされた。

この遺産分割協議において、Aは自分が滞納していた国税の徴収を免れるとともに、Aの近くに居住し、その面倒をみてくれる長男Xに多くの財産を取得させることを意図していたと認定されている。処分行政庁であるD国税局長は、AがX及びCとの間で行った本件遺産分割協議が国税徴収法39条にいう第三者に利益を与える処分にあたるとし、Xが法定相続分を超えて取得した相続財産の価額から、債務・葬儀費用、相続税、登録免許税を控除した残額の6748万円余がXの受けた利益の限度額であると認定して、Xに対して、国税徴収法39条にもとづく第二次納税義務の告知処分を行ったところ、Xが適法な不服申立て手続を経て提起したのが本件訴訟であり、第1審及び原審がXの請求を棄却したためXが上告した。

【争点】

本件の争点は、①遺産分割協議が徴収法39条にいう「その他第三者に利益を与える処分」に該当しうるかと、②遺産分割協議に徴収法39条が適用される場合に「詐害の意思」が要件となるか否かである。

【判旨】 上告棄却。

争点①につき、

「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであるから、国税の滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議が、滞納者である相続人にその相続分に満たない財産を取得させ、他の相続人にその相続分を超える財産を取得させるものであるときは、国税徴収法39条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得るものと解するのが相当である。」

争点②につき、

「なお、所論は、同条所定の第二次納税義務が成立するためには滞納者にいわゆる詐害の意思のあることを要するともいうが、前記事実関係によれば、Aに詐害の意思のあったことは明らかである上、そもそも同条の規定によれば、滞納者に詐害の意思のあることは同条所定の第二次納税義務の成立要件ではないというべきである。そして、前記事実関係の下で、本件遺産分割協議が第三

者に利益を与える処分に当たるものとし、上告人について第二次納税義務の成立を認めた原審の判断は、正当として是認することができる。」

【検討】

本判決は、遺産分割協議が国税徴収法39条にいう「その他第三者に利益を与える処分」に該当しうることを、遺産分割協議に同条が適用される場合に「詐害の意思」が不要であることを最高裁として初めて示したことに意義がある。

第1審（東京地裁平成19年10月19日判決（民集63巻10号2531頁））は、「遺産分割協議は……いわば、相続人の一般財産に組み入れられた財産を譲渡するという実質をもつものといえることができるから、その性質上、財産権を目的とする法律行為であると解するべきである（平成11年判決引用）。そうすると、共同相続人の間で成立した遺産分割協議について、共同相続人のうちに滞納者が含まれている場合には、当該遺産分割協議は、徴収法39条の『その他第三者に利益を与える処分』に該当し、同条の規定の適用対象となり得る……。民法424条の詐害行為取消権は、総債権者のために、債務者が行った法律行為を取り消して、債権者の満足を図ろうとするものであるのに対し、徴収法39条の第二次納税義務の制度は、滞納国税の法定納期限の1年前の日以後に滞納者が行った無償又は著しく低い価額による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分を対象とするなど時期及び対象を限定し、また、その効果は、当該処分を取り消すというものではなく、受益者が特殊関係者の場合には当該処分により受けた利益が現に存する限度において、受益者に第二次納税義務を負わせるにとどまるものであり、しかも、その場合の第二次納税義務は徴収法32条1項に規定する告知手続によって確定するものであり、訴訟手続を要しないとされていることなど、民法424条とは明らかに異なる法律的構成となっており、また、国税通則法42条が民法424条を国税の徴収に関して準用する旨規定しているにもかかわらず、それとは別に徴収法39条が設けられているのである。このように、民法424条の詐害行為取消権と徴収法39条の第二次納税義務の制度とは、その対象及び効果等が異なり、それに応じてそれぞれ異なる適用要件等が条文上定められていると解すべきであることからすると、徴収法39条の文言上必要とされていない『詐害の意思』を黙示的な要件と解すべき理由は見出せ(ない)」と判示した。

原審（東京高裁平成20年2月27日判決（民集63巻10号2560頁））は、第一審判決をほぼそのまま踏襲した上で、「遺産分割協議が身分行為としての面を持っていることは否定できないとしても、最高裁平成11年判決が説示するように、財産権を目的とする法律行為としての性質を持つことも明らかで

あるから、その点に着目すれば、遺産分割協議が徴収法39条の適用対象になると解したとしても、決して不合理ではない。また、遺産分割協議に徴収法39条が適用されるとしても、その効果は、共同相続人のうちに滞納者が含まれ、かつ、その滞納者が第三者に利益を与える処分をしたと評価される場合において、受益者に第二次納税義務を負わせるにとどまるのであり、すべての相続に際して法定相続分どおりの遺産の取得を強制するものではないし、もとより、民法906条の規定に従った遺産分割協議を否定するものでもない」と付加し、Xの控訴を棄却したので、Xが徴収法39条の「その他第三者に利益を与える処分」に遺産分割協議が含まれるとした判示は昭和49年判決と相反する判断である。仮に遺産分割協議がそこに適用されるとしても、その範囲は平成11年判決の事例と本質的に同一の場合に限られると主張し上告した。

まず、争点①の遺産分割協議が国税徴収法39条の「その他第三者に利益を与える処分」に該当するか否かについてであるが、国税徴収法39条のいう「その他第三者に利益を与える処分」は、一定の状況下で国税の滞納者が無償譲渡、著しく低い対価による低額譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分を行った場合に、その相手方が一定の範囲で第二次納税義務を負う旨を定めており、2.2.3でみたように、同条に規定する「第三者に利益を与える処分」は第三者に異常な利益を与える処分であれば足り、広く第三者に利益を与えることとなる処分であると解されている。

国税徴収法39条が、「実質的に詐害行為の取消しをしたのと同様の効果を得ようとするものである」¹⁹⁶との立法趣旨から考えると、「詐害行為取消権の趣旨とは共通するとことがあることから最高裁平成11年判決の趣旨は、国税徴収法39条の規定の適用関係についても当てはまる」¹⁹⁷というべきであり、本件の第1審及び原審では「最高裁平成11年判決の趣旨は、国税徴収法39条の規定の適用関係についてもあてはまる」と明示的に述べているのに対し、本判決では、上告受理申立て理由において最高裁昭和49年判決及び最高裁平成11年判決の関係が論じられているにもかかわらず、両判決に明示的に言及していない。しかし、本判決では、遺産分割の効果として、「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであるから」と判示し、遺産がいったん共同相続人の共有になり、遺産分割によって改めて遺産の帰属が決まるとい

¹⁹⁶ 吉国ほか・前掲注96) 377頁。

¹⁹⁷ 占部・前掲注19) 151頁。

う移転主義の発想を採っており、これは最高裁11年判決の民法上の理由づけをそのまま国税徴収法39条の解釈に持ち込んでいる¹⁹⁸と考えられる。

遺産分割について移転主義の発想によれば、遺産分割協議により滞納者がその本来の相続分に応じていったん取得した共有持分を減少させるとともに、その反面において、他の相続人が本来の相続分を超える財産を取得する場合には、「第三者に利益を与える処分」に当たり得るものといえる。

ただしその場合においても、3.2でみたように、遺産の分割は必ずしも相続分通りに行われるものではなく、一切の事情を考慮して行われるものであるから、そのような一切の事情を考慮した遺産分割協議が合理的なものである場合には、「第三者に利益を与える処分」には該当しないといえる。本判決においても、「国税徴収法39条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得る」と判示しており、無限定に国税徴収法39条の適用を認めているわけではない。この合理的な判断に関しては、古田孝夫が「実際の国税の徴収実務においては、相続分どおりに行われていない遺産分割協議について、それが保護に値する合理的なものといえるか否かを判定することが難しいケースも多く出てくるであろう¹⁹⁹」との意見もある。また、神山が「法定相続分から少しでも乖離した場合に、第二次納税義務の成立を広く認めすぎると民法906条の趣旨を没却するおそれがあるところ、この点については射程を狭く解する必要がある²⁰⁰」と述べており、本判決における射程はそれほど広くないといえる。

次に争点②の詐害意思の要否について、詐害の意思とは、債権者を害することを知って当該行為をする意思のことであり、民法424条に詐害行為取消権行使の要件として規定されている。2.2でみたように、国税徴収法39条の第二次納税義務は、簡易迅速な租税徴収を図ることを目的として、詐害行為取消権を合理化した制度であるといえ、また、国税徴収法39条の前身である旧法4条の7においては、「財産ノ差押ヲ免ルル為」という主観的要件を定めたため、現行国税徴収法39条においても詐害の意思が必要とされるかが問題となる。

学説においては、詐害の意思を必要とする明文上の文言は存在しないものの、詐害行為と取消ができる場合とほとんど同様の事情があるとみなし得る場合およびこれに準ずる場合に国税徴収法39条が適用されると考えて差し支えないとして、詐害の意思が黙示的に求められているとする学説²⁰¹があるが、2.2

¹⁹⁸ 高橋・前掲注28) 579頁。

¹⁹⁹ 古田孝夫「判批」ジュリ1423号99頁(2011年)。

²⁰⁰ 神山・前掲注29) 151頁。

²⁰¹ 吉国ほか・前掲注96) 386頁。

でみたように、立法経緯の過程で主観的要件が意図的に削除されていることから考えると、詐欺の意思は明示的にも黙示的にも要件とされていないというべきである。本件第1審が「民法424条の詐害行為取消権は、総債権者のために、……また、国税通則法42条が民法424条を国税の徴収に関して準用する旨規定しているにもかかわらず、それとは別に徴収法39条が設けられているのである」と判示するように、国税徴収法39条の第二次納税義務制度と民法424条とは、その要件・効果も異なり、明らかに異なる法律構成であって、国税通則法42条が民法424条を準用する旨規定し、それとは別に国税徴収法39条が設けられていることから考えても、条文に明文されていない詐欺の意思は不要であるといえる。なお、古田は、「これまでの下級審の判例において、滞納者に詐欺の意思のあることが国税徴収法39条所定の第二次納税義務の成立要件か否かが争われた事案が散見されたことから（東京地判昭和50年3月24日行裁例集26巻3号376頁、大阪高判昭和54年9月13日判時959号61頁、金沢地判平成17年7月25日、名古屋高金沢支判平成18年8月30日、大阪地判平成19年12月13日判タ1269号169頁等）、本判決は、この点の法律解釈を明示的に示したものであると考えられる」²⁰²と述べており、判例・学説においても詐欺の意思は不要であるとするのが圧倒的多数説である²⁰³。

私見によれば、本判決の結論には賛成であるが、理論構成には疑義が生じる。

第1審及び原審では、最高裁平成11年判決を引用し、遺産分割協議が「財産権を目的とする法律行為」としている。なお、第1審では、遺産分割協議が相続人の一般財産に組み入れられた財産の「譲渡」という性質を有するとの一般論を展開し、このような性質を有する本件遺産分割協議は「第三者に利益を与える処分」に該当すると判断しているが、このような理論構成では法定相続分と異なる内容の遺産分割協議がすべて「第三者に利益を与える処分」に該当するとの誤解が生ずる。そこで原審では、「すべての相続に際して法定相続分どおりの遺産の取得を強制するものではないし、もとより、民法906条の規定に従った遺産分割協議を否定するものでもない」との判断を付加している。

本件最高裁は、「財産権を目的とする法律行為」という表現を用いておらず、最高裁11年判決を引用していない。しかし、遺産分割の法的性質については言及していないが、その効果について「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人

²⁰² 古田・前掲注199) 99頁。

²⁰³ 不要説として、佐藤・前掲注135) 137頁、青木・前掲注142) 51頁、占部・前掲注19) 152頁、神山・前掲注29) 151頁・高橋・前掲注28) 584頁などがある。

の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるもの」と判示しており、「最高裁平成11年判決を国税徴収法39条の解釈にそのまま持ち込んでいるように見受けられる」²⁰⁴と評され、国税徴収法39条が詐害行為取消権に類似した制度なのか、それとも別の作りをもった制度なのかという点が問題となる²⁰⁵。第1審及び原審が判示するように、この2つの制度の趣旨は共通しているところが多いといえるが、第1審判決が指摘しているとおおり、両制度間には要件・効果等で大きな違いもある。最高裁昭和49年判決では詐害行為取消権について、身分行為たる相続放棄はその対象とならないと示されたが、最高裁平成11年判決では財産権を目的とする遺産分割協議はその対象となるという判断が示されているため、国税徴収法39条が詐害行為取消権と同じ類の制度であれば、当該49年判決の射程が相続放棄に及ぶ余地もあると考えられ、相続放棄が同条の対象とならないともいえよう。この点については、実際、本判決が詐害行為取消権の判断枠組みを取り入れているとの理解の下に相続放棄には本判決の射程が及ばないとする見解²⁰⁶や、本件事案は、最高裁昭和49年判決とは異なり、最高裁平成11年判決同様、相続人の債務が問題となっている事案であるにもかかわらず、本判決が最高裁平成11年判決を引用せず、「財産権を目的とする法律行為」と表現していないこと、及び、遺産分割協議において少額の遺産を取得した場合には本条の対象となるのに相続放棄によって何らの遺産も取得しない場合には本条の対象とならないのは不均衡であることを根拠として本判決の射程は相続放棄にも及ぶとする見解²⁰⁷がある。

本件最高裁は、第1審及び原審とは異なり、遺産分割協議の法的性質について判断せず、最高裁平成11年判決への言及が一切ない。佐藤英明が「本判決は相続放棄が国税徴収法39条の対象となりうるかどうかを判断していない(判断を先送りした)と考える立場が穏当である」²⁰⁸と述べるように、最高裁平成11年判決を引用すれば、相続放棄のケースの場合には最高裁平成11年判決を引用せざるを得なくなり、相続放棄の場合には国税徴収法39条を適用できなくなるため、相続放棄における同条の適用の可能性を残したとも考えられる。

本判決は、具体的な事案の解決として、法定相続分を基準として上告人の第二次納税義務の範囲を定めた被上告人の処分を適法とした原審判決の判断を是

²⁰⁴ 高橋・前掲注28) 579頁、同趣旨として、青木・前掲注142) 51頁もまた、参照。

²⁰⁵ 佐藤・前掲注27) 53頁。

²⁰⁶ 占部・前掲注19) 151頁や同上〔高橋〕、591頁など。

²⁰⁷ 神山・前掲注29) 151頁。

²⁰⁸ 同上〔佐藤〕、53頁、同趣旨として、浅妻・前掲注135) 1735頁、渋谷・前掲注142) 21頁もまた、参照。

認している。原審も「すべての相続に際して法定相続分どおりの遺産の取得を強制するものではないし、もとより、民法906条の規定に従った遺産分割協議を否定するものでもない」と判示しており、本判決も、「第三者に利益を与える処分に当たり得る」と判示するところからみると、遺産分割協議に国税徴収法39条が適用されない場合があることを念頭に置いていると考えられる。ここで問題となるのは具体的にいかなる内容の遺産分割協議であれば国税徴収法39条の適用が除外されるのか、なぜ本事案の場合には国税徴収法39条の適用を免れ得ない事案であったのかということであるにもかかわらず、いかなる基準によるかは明らかにしていない。「第二次納税義務制度が租税の簡易迅速な確保のための制度であるとするれば、合理性を詳細に検討しなければならないことは制度趣旨と矛盾する」²⁰⁹といえる。また、上告理由で、被上告人が最高裁昭和49年判決及び最高裁平成11年判決との関係を挙げているにも関わらず一切言及していないことには疑義が生ずる。なぜならば、民法906条より、遺産分割は相続人間における一切の事情を踏まえた上で協議されるものであるが、国税徴収法39条に基づく第二次納税義務により法定相続分を超える金額を受益者から機械的に取り戻すことを許容すれば、民法906条における要請を没却することにもなりかねず、法定相続分どおりの遺産分割協議をしないことについて合理的理由が存在する場合には、国税徴収法39条の適用を制限すべきであり、これは学説の多くにおいても受け入れられている論理であり²¹⁰、判断基準こそが重要であるといえるからである。

先述の東京地裁昭和45年11月30日判決は、「国税徴収法39条所定の処分行為は、必ずしも贈与、売買、債務免除、財産分与等特定の行為類型に属することを必要とせず、これら各種の約因を帯有する行為であっても、それによって第三者に異常な利益を与えるものであれば足りる、と同時に、無償又は著しく低い対価による譲渡等であっても、実質的にみてそれが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、右の処分行為に該当しないと解するのが相当である」と判示する。同判決は、認定事実によれば、「AがX(原告)に対し1,000万円を支給する旨を約諾したのは、借地権放棄の代償と離婚を前提とする慰藉料、財産分与等各種の意味合いをかねてなされたものであり、その一つ一つの約因についてみれば格別、これらを総合して判断すれば、前叙のごとき事実関係のもとにおいては、資産の見るべきものがないAにとつ

²⁰⁹ 高橋・前掲注28) 588頁。

²¹⁰ 佐藤・前掲注27) 53頁、古田・前掲注199) 99頁、占部・前掲注19) 153頁、渋谷・前掲注142) 21頁、神山・前掲注29) 151頁、東京地裁昭和45年11月30日判決(行集21巻11・12号1392頁)などがある。

ても、右約旨に基づいて支給された500万円は、まさに、必要かつ合理的な理由に基づくものであり、国税徴収法三九条所定の処分行為に該当しないというべきである。それ故、これが単なる贈与であって同法条の処分行為に当たるとしてなされた本件告知処分は、取消しを免かれない」と判示する。また、東京地裁平成9年8月8日判決(判時1629号43頁)²¹¹は、「旧法人税法36条との関係では、平均功績倍率法を利用して役員退職給与の金額の相当性を判断することが合理的であるとしても、国税徴収法39条との関係では、実際に支給された退職金の金額が平均功績倍率法によって求めた相当とされる退職金の金額を超えていれば、その超える部分について無償又は著しく低額の対価による財産の処分があったと直ちにいうのは妥当ではなく、平均功績倍率法によって求めた相当とされる退職金の金額と実際に支給された退職金の金額の乖離の程度に加えて、当該役員の職務又は功労の内容、程度、勤務年数のほか当該退職金が支給されるに至った具体的事情等をも考慮し、その退職金の支給が無償又は著しく低額の対価による財産の処分に該当するか否かを判断するのが相当である」と判示している。

これらの判決はいずれも、そのような処分が当事者において合理的な事情や理由が存する場合には、国税徴収法39条適用のための要件が充足されていたとしても適用が否定されることを示しており、遺産分割協議について、山田もまた、「受益者(他の共同相続人)に補充的な納税責任を負担させることに合理性がある場合だけに、国税徴収法39条の適用を限定すべきである」²¹²と述べ、占部もまた、『合理的な事情』の有無が国税徴収法39条の適用関係に影響を及ぼしており、いかなる事情をもって『合理的な事情』や『合理的な理由』が存するといえるかは国税徴収法39条の趣旨・目的のもとで個別に判断するしかないものと考えられる。国税徴収法39条の適用において、『詐害の意思』は要件ではないと解されるが、『合理的な事情』や『合理的な理由』が『詐害の意思』に代わって同法39条の適用範囲を画する機能をしているといえる」²¹³と述べており²¹⁴、同条の適用に際しては、「合理的な基準」が求められることが窺

²¹¹ 本件の概要は、以下の通りである。本件は、和菓子の製造販売を業とする同族会社である有限会社Aが会社資産を売却して解散するに当たり、その取締役にも過大な退職金を支給したため法人税の徴収不足が生じたとして、Y(国税局長)が国税徴収法39条に基づき、取締役X1及びX2に対し、第二次納税義務の告知処分をしたところ、X1らがこれを不服として、告知処分の取消を求めた事案である。

²¹² 山田・前掲注138) 37頁。

²¹³ 占部・前掲注83) 740-741頁。

²¹⁴ 中村重和＝細谷佳世「第二次納税義務者の権利救済について」税研210号82-83頁(2020年)。東京地方税理士会の税制改正意見として、国税徴収法39条は詐害の有無にかかわらず第三者に第二次納税義務を負わせることとなり、経済取引の安定性を担保できない制度となっ

える。

本件遺産分割協議が合理的であるか否かをみると、Aの近くに居住し、その面倒を看てくれるXに多くの遺産を取得させようとするAの意図が存在したこと²¹⁵や、Bが残した遺産がXの事業関連資産であり、Aが取得するよりもXが取得する方が合理的²¹⁶であることは、池田が「民法906条の『一切の事情』には将来の家業の承継や生存配偶者たる父母の扶養や世話も含まれてよく、複雑な家族の事情を背景とする当事者の主観による交換的正義の発露があり得る以上は、遺産分割が具体的な相続分を踏み越えたからといって、直ちに実質的な意味で贈与すなわち無償の財産移転があるとは即断できない」²¹⁷と述べられるように、民法906条の観点からも、国税徴収法39条の適用除外を認める合理的な自由にあたると思われる。このような合理的自由があるにも拘らず、本件最高裁が、国税徴収法39条の適用を認めたのは、本件遺産分割協議によって多額の滞納国税を免れようとするAの主観的事情、つまり、詐害の意思の存在を考慮²¹⁸したからではないかと考えられる。本件最高裁は、原審を支持し、「受けた利益」として、法定相続分をその判断基準としているが、合理的な判断基準を示さなかったのは、詐害の意思があったからではないかと考えられ、本判決は、国税徴収法39条の第二次納税義務の成立にあたり、詐害の意思が考慮されない旨を明言しており、矛盾が生ずることになる。もしそうであるならば、高橋が「滞納税額と期間が重視されたとすると、高額滞納税額を徴収した方が効率的とはいえ、自力執行権が付与され早期の租税債権回収が可能な税務官庁が、なぜこれほど多額の税額につき、長期間にわたって滞納することを放置しておいたのか、長期間の滞納放置後に簡易迅速な確保手段である第二次納税義務を使うことは、同制度の予定外利用ではないのか」²¹⁹と述べるように長期間の滞納放置後に簡易迅速な第二次納税義務を適用したことは、本判決では不要と判示した詐害の意思を考慮しているとみてとれ、疑義が残り得る。

3. 3 租税債権と私債権の優先劣後

判例法理で確認したように、相続放棄及び遺産分割協議に係る私債権が問題

ており、現行法規定には一般的な除外事由の定めがないため、善意の第三者に過酷な処分となるおそれがあることより、国税徴収法39条に「合理的な理由があると認められる場合にはこの限りではない。」として、第二次納税義務が免責される事由を明示すべきであると述べている(同82-83頁)。

²¹⁵ 当最高裁において適法に確定した事実として認定されている。

²¹⁶ 認定事実ではなく、第1審におけるXの主張である。

²¹⁷ 池田恒男「判批」別冊ジュリ193号143頁(2008年)。

²¹⁸ 同趣旨として、高橋・前掲注28)589頁もまた、参照。

²¹⁹ 同上〔高橋〕、589頁。

となった民法424条の詐害行為取消権行使について、最高裁レベルで、その法的性質より両者は異なる結論が導かれており、遺産分割協議に係る租税債権が問題となった国税徴収法39条の適用につき、最高裁平成21年判決は、その民法上の理由づけに依拠して判断を下している²²⁰。租税債権は私債権とは性質を異にするが、私法取引におけるその判例法理、理由付けを公法上の債権を対象とする国税徴収法39条の第二次納税義務についても私法取引におけるそれと同様に取り扱うことについて、債権の性質からの検討をおこなう。

まず、租税の性質であるが、租税は国が納税者に求める金銭的給付であり、法的には国民が国に対して有する金銭債権として認識され²²¹、国税徴収法8条²²²では、国税債権の特殊な性格を考慮して、国税は、原則として、すべての公課その他の債権に優先して徴収すること、すなわち国税の優先徴収権を規定している。租税の特殊な性格として、①租税は、国家活動の基礎となる財政収入の大宗をしめるものであり、諸法律秩序維持の経済的基礎を形造っており、予定される租税収入を確保することは、国家がその目的を達成するための前提条件であるともいえる²²³。②租税は、所得の発生等そのものの基礎となる国家活動の費用であり法律の定めるところに従い、課税要件の充足によって成立するものであるため、所得の発生等があれば、その所得のうちには税金の引き当て部分が含まれているのであって、まず優先して徴収されるべきものであり、納税義務者の資産からの弁済を受けるに当たって、租税と私債権が競合し、租税が優先して徴収することになっても、租税が私債権の犠牲において徴収されたとはいえない²²⁴。③私債権は原則として契約により成立するため、債務者の選定、債券金額の範囲等について債権者が自由に選択することができるだけでなく、担保権の設定等による債権の確保の措置も可能であるが、法律の定めるところにしたがい、課税要件が充足されることによって成立する租税債権は、これらの自由を有せず、租税債権と私債権は同列に論ずることができない²²⁵。④私債権は、原則として資金の貸付け、物品の売買等の反対給付を前提として成立するが、租税債権は、直接的にはなんらの反対給付なしに成立し、反対給付を有する債権と有しない債権とでは、その債権が履行される可能性が異なり、履行可能性の少ない租税債権に優先徴収権によって保護を与える必要がある

²²⁰ 高橋・前掲注28) 590頁。

²²¹ 佐藤・前掲注27) 27頁。

²²² 国税徴収法8条は以下の通り規定する。「国税は、納税者の総財産について、この章に別段の定がある場合を除き、すべての公課その他の債権に先だって徴収する。」

²²³ 中川ほか・前掲注39) 134頁。

²²⁴ 同上〔中川〕、134-135頁。

²²⁵ 同上〔中川〕、135頁。

226。などがあり、我妻もまた、「租税その他の公共的債権が優先的にとり扱われることは、債権の性質からいっても、ある程度は是認しうるのであろう」²²⁷と述べており、その特殊性から私債権よりも保護されるといえ、諸外国においても私債権に対する優越性を認めている²²⁸。

しかし、「別段の定めがある場合」には、私債権に劣後して国税が徴収されるとしており、別段の定めとして、強制換価手続の費用(徴収法9条)、直接の滞納処分費(徴収法10条)、強制換価の場合の消費税等(徴収法11条)差押先着手に係る国税(徴収法12条)、交付要求先着手に係る国税(徴収法13条)、担保を徴した国税(徴収法14条)、法定納期限等以前又は譲受前に設定された質権・抵当権・担保のための仮登記(徴収法15条1項)、16条、17条1項、23条1項から3項まで)、不動産保存の先取特権等(徴収法19条1項)、法定納期限等以前にある不動産賃貸の先取特権等(徴収法20条1項)又は留置権によって担保される債権(徴収法21条1項)が規定されている。また、民法に定める財産分離²²⁹との関係では、相続債権者又は受遺者は原則として、相続開始の3月以内に、相続人の財産のうちから相続財産を分離することを裁判所に請求することができ(民法941条1項前段)²³⁰、家庭裁判所が、この請求によって財産の分離を命じたときは、その請求をした者は、5日以内に他の相続人債権者及び受遺者に対し、財産分離の命令があったこと及び一定期間内に配当加入の申出をすべき旨を公告しなければならない。この財産分離の請求をした者及び配当加入の請求をした債権者は、相続人の債権者に先立って弁済を受ける(民法942条)²³¹ことができるため、相続人の債権である国税は国税徴収法8条に定める優先徴収権にかかわらず、相続財産に関しては、財産分離の請求をした一般私債権者及び配当加入の申出をした一般私債権者にも劣後して弁済を

²²⁶ 中川ほか・前掲注39)135頁。

²²⁷ 我妻榮『新訂担保物件法』69頁(岩波書店、1936年)。

²²⁸ 村井正『租税徴収法の諸問題』4頁(有斐閣、1987)。村井は、「租税債権については、程度の差はあるものの、どの国においても私債権に対する優先性を認めている」と述べている(同4頁)。

²²⁹ 同上〔中川〕、147頁。中川によれば、「財産分離は、相続によって被相続人の財産(相続財産)と相続人の固有財産とが混合することを阻止し、相続財産を特別財団として、これにつき清算手続をとるものである。また、破産手続でも同様の取り扱いがされる(破産法231条、240条)」とされる(同147頁)。

²³⁰ 民法941条1項は、以下の通り規定する。「相続債権者又は受遺者は、相続開始の時から三箇月以内に、相続人の財産の中から相続財産を分離することを家庭裁判所に請求することができる。相続財産が相続人の固有財産と混合しない間は、その期間の満了後も、同様とする。」

²³¹ 民法942条は、以下の通り規定する。「財産分離の請求をした者及び前条第二項の規定により配当加入の申出をした者は、相続財産について、相続人の債権者に先立って弁済を受ける。」

受けることになる。また、相続財産をもって全部の弁済を受けることができなかつた場合に限り、相続人の固有財産についてその権利を行使することができるが、この場合には、相続人の債権者はその者に先だつて弁済を受けることができ(民法948条)²³²、財産分離の請求又は配当加入の申出をした国税は、相続人の固有財産についても相続人の一般私債権に劣後することとなり、租税債権が特殊性を有するといえども、私債券に劣後し、その優越性が否定されることとなる。

次に、租税債権の優越性の変遷についてみてみると、国税徴収法(法律第21号)は明治30年に導入され、昭和34年に全面的に改正されて今日に至っている。旧法第2条²³³では、国税はすべての公課および私債権に優先して徴収するとされており、例外として旧法3条²³⁴にて質権又は抵当権によって担保される債権に対しては、その設定が国税の納期限より1年前である場合に限って、国税を劣後して徴収するものとされていた。これは、戦前における租税債権は「公法上の債権」として、私債権に比し優越性は非常に高かつたといえる。しかし、「旧法にみられる租税優先権を過度に強調すると私法秩序が破壊され、担保債権者に不測の損害を与えることとなり、物権公示の原則にも反するとの批判が展開」²³⁵され、昭和34年の全面改正に際し、租税債権の優先権の範囲を縮小して私債権との調整をはかっている。佐藤が「当時のわが国において、租税を一般の私債権と「同じようなもの」ととらえる考え方が、すでに一程度広く浸透して」²³⁶と述べていることから、「公法上の債権」もひとたび債権として成立すれば、私債権と変わるところがないといえ、その特殊性からくる租税債権の優越性は低くなっているといえる。この点、佐藤もまた、「租税債権に関する『特別な定め』は、とりわけ、現行国税徴収法の制定時、および、現行破産法の制定時の2度にわたって議論の俎上にのぼり、重要な改正がなされた。その動向を一言でいえば、租税債権の特殊な効力を弱め、それを一般の私債権

²³² 民法948条は、以下の通り規定する。「財産分離の請求をした者及び配当加入の申出をした者は、相続財産をもって全部の弁済を受けることができなかつた場合に限り、相続人の固有財産についてその権利を行使することができる。この場合においては、相続人の債権者は、その者に先立って弁済を受けることができる。」

²³³ 旧国税徴収法2条は以下の通り規定する。「国税ノ徴収ハ總テノ他ノ公課及債権ニ先ツモノトス。」

²³⁴ 旧国税徴収法3条は、以下の通り規定する。「納税人ノ財産上ニ質権又ハ抵当権ヲ有スル者其ノ質権又ハ抵当権ノ設定カ国税ノ納期限ヨリ一箇年前ニ在ルコトヲ公正證書ヲ以テ證明シタルトキハ該物件ノ價額ヲ限トシ其ノ質権ニ對シテ国税ヲ先取セサルモノトス。」

²³⁵ 村井・前掲注228)2頁。我妻もまた、「明治30年以施行された国税徴収法(法21号)は、私債権の物的担保をあまりにも無視し、金融取引の安定を害したので非難の対象とされた」と述べている(我妻・前掲注227)69頁)。」

²³⁶ 佐藤英明『「租税債権」論素描』金子宏編『租税法の発展』3頁(有斐閣、2010年)。

に近づける方向に進んでいるということが出来る」²³⁷と述べている。

判例においては、租税徴収における私法の適用についてどのような判断がなされているかの確認をおこなう。

租税債権に対して民法の規律が及ぶことを判示した最高裁判決として、最高裁昭和31年4月24日判決(民集10巻4号417頁)²³⁸がある。当最高裁曰く、「国税滞納処分においては、国は、その有する租税債権につき、自ら執行機関として、強制執行の方法により、その満足を得ようとするものであって、滞納者の財産を差し押えた国の地位は、あたかも、民事訴訟法上の強制執行における差押債権者の地位に類するものであり、租税債権がたまたま公法上のものであることは、この関係において、国が一般私法上の債権者より不利益の取扱を受ける理由となるものではない。それ故、滞納処分による差押の関係においても、民法177条の適用があるものと解するのが相当である。」と、一般論を示している。もっとも、この判決では、登記の欠缺を主張するにつき正当の利益を有する第三者に該当するかの判断につき、「かようにして滞納処分が続行され、公売が実施された以上、公売制度の信用を維持すべき国家の立場が、本件の事案の判断において、しんしゃくさるべき重要な要素の一つとして附加されることも、またやむを得ないところである。」と述べている。これは、本判決における少数意見として、小林俊三裁判官が、「国税そのものの公的意義の重いことはいうまでもないが、国といえども、ひとたび租税債権者として納税人と私法の支配する関係に入った以上、その特殊の性質から出て来る事項を除いては、法律の解釈適用についてすべて他の当事者と同等の地位に立つべきものである」と述べるように、そこにおいて租税債権と私債権をできる限り同様にとらえようとしていることに鑑みれば、租税債権に特有の考慮要素があることを

²³⁷ 佐藤・前掲注27) 27頁。

²³⁸ 本件の概要は、以下の通りである。本件は、税務署長が国税滞納者に対する滞納処分として、登記簿上滞納者の所有名義となっている不動産を差し押え、公売処分に付し、競落が行われ、競落による所有権取得の登記がなされた。ところが、右不動産は、差押前すでに第三者に譲渡されており、この第三者は、差押の数年前財産税の実施された当時に、右不動産につき所有権移転登記を経由していなかったにもかかわらず、これを自己の所有として財産申告をし、財産税を納付していた等の事情があったため、不動産を差し押えた税務署長は、登記の欠缺を主張するにつき正当の利益を有する第三者に当らないから、差押、公売処分は、結局、滞納者の所有に属しない不動産を滞納者の所有と誤認してなされた処分として、当然無効であると主張し、税務署長を被告として公売処分の無効確認と競落人を被告として登記の抹消とを訴求した事案である。第1審(富山地裁昭和28年5月30日判決(民集10巻4号441頁))が原告の請求を棄却し、原審(名古屋高裁(昭和28年12月25日判決(民集10巻4号446頁)))は、第1審を棄却し原告の請求を認容したため、国が上告した。当最高裁は破棄差戻とした。なお、差戻控訴審(名古屋高裁昭和32年6月28日判決(民集14巻4号708頁))が控訴棄却としたため、控訴人が上告し、差戻上告審(最高裁昭和35年3月31日判決(民集14巻4号663頁))は原判決を取消し、原告の請求を認めている。

示している²³⁹といえる。

しかし、不実の登記に係る名義人に対する滞納処分としてその登記に係る不動産について差押えをした行政庁は、民法94条2項の第三者に当たるとされた最高裁昭和62年1月20日判決(訟月33巻9号2234頁)²⁴⁰を評する佐藤は、「最判昭和44・11・14(民法94条2項の類推適用により国が保護される可能性を指摘していた事案)などを経て、遅くとも、本判決ころまでには、租税債権を、特別な規定がある場合を除いて、一般の私債権と同様に取り扱う態度が、裁判例において固まったといえる」と述べており、租税債権特有の考慮要素は重視されなくなっているといえる。また、下級審においても神戸地裁平成8年2月21日判決(訟月43巻4号1257)²⁴¹でも「租税滞納処分については、租税債権の成立、すなわち租税の賦課は、権力関係であるとしても、いったん成立した租税債権の実現、すなわちその執行については、特別の規定のない限り、私債権と区別する理由はないと解するのが相当である」と判示し、金子宏もまた、「その確定と徴収が公平・確実・かつ迅速に行われなければならないことを反映して、租税債権者である国家の手に、私法上の債権者には見られない種々の特権が留保されている。これらの特権を取り除けば、租税法律関係は、私法上の債務関係と何ら異ならないものとなる。したがって、租税法律関係についても、それを排除する明文の規定ないしは特段の理由がない限り、私法規定が適用ないし準用されると解すべきであろう」²⁴²と述べることから、租税債権特有の考慮要素は重視されなくなっているといえる。

²³⁹ 佐藤・前掲注27) 26-27頁。

²⁴⁰ 本件の概要は、以下の通りである。X(原告・控訴人・上告人)は本件土地建物の所有者で、本件物件の所有権を有していたところ、Xが知らない間に、疎外Aへの本件物件の所有権移転登記が経由されていた。このAが国税を滞納したため所轄税務署長Bが国税滞納処分として本件物件を差し押さえてその登記を経由し、その後の公売によりY(被告・被控訴人・被上告人)が本件物件の所有権を取得して所有権移転登記を受けた。そこでXがYに対して、所有権移転登記の抹消手続を求めた事案である。Yは仮に公売期日当時、本件物件がAの所有でなかったとしても、民法94条2項の類推適用により、Yが所有権を取得したと主張した。第1審(那覇地裁昭和56年9月30日判決(昭和54年(行ウ)第2号))では、Xの請求が棄却され、原審(福岡高裁昭和58年10月18日判決(昭和56年(ネ)第59号))においても、「滞納処分に民法94条2項を類推適用し、この場合、善意に無過失を要しない」としてXの請求を棄却したため上告された事案である。

²⁴¹ 本件は、被告税務署長Yが、訴外Aに対する滞納国税徴収のため、原告Xに対する債権を差し押さえてその取立てを行ったことに対し、Xが、右差押えはXの財産を疎外Aの財産と誤認してなされた違法なものであり、また、右取立てによりXの有していた右債権を喪失せしめ、よって、Xに損害を与えたと主張して、被告Y税務署長に対して右差押処分の取消しを、被告国に対して主的に国家賠償を、予備的に不当利得返還を求めた事案である。

²⁴² 金子・前掲注97) 32頁。

小括

最高裁昭和49年判決は相続放棄の法的性質について、身分行為であることを理由に詐害行為取消権行使の対象とならないとし、最高裁平成11年判決は、遺産分割協議の法的性質について、財産権を目的する法律行為に該当することより詐害行為取消権行使の対象となると結論付けている。それは、結論であつて、問題は相続放棄及び遺産分割がどのような変動を生じさせる行為であるかということであり、最高裁平成11年判決は「相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させる」行為であるとしている。

相続放棄の場合には、相続の放棄によって、放棄者は当初から相続人でなかったことになり、相続放棄によって新たな物権変動が生じるわけではないのに対し、遺産分割は、共同相続人の共有となった相続財産について、物権変動を生じさせるものであるとする判例法理は、最高裁昭和42年1月20日判決で「相続放棄の効果は絶対的であり、誰に対しても、登記等の対抗要件の具備の有無に関わりなくその効力を生じる」と解する(宣言主義)一方で、最高裁昭和46年1月26日判決で「遺産の分割は、相続開始の時に遡ってその効力を生ずるものであるが、第三者に対する関係においては、相続人が相続によりいったん取得した権利につき分割時に新たな変更を生ずるのと実質上異なるもの」と解され(移転主義)ており、判例法理としては内在していたといえる。また、租税債権が争われた最高裁平成21年判決では、第1審及び原審と異なり最高裁平成11年判決を引用していないものの、原審を全面的に支持し、また、「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものである」と判示し、平成11年判決と同様の理由づけを行っていることから、最高裁平成11年判決を踏襲し、詐害行為取消権行使の判断枠組みを取り入れ、両者の財産権の変動にその理由を求めていることがより明確になったといえる。最高裁平成21年判決は、相続放棄があった場合の国税徴収法39条の取扱いについて、その判断をせず、先送りしているとの見解²⁴³もあるが、判例法理からみると、相続放棄には財産権の変動がなく、身分行為であることに変わりはなく、相続放棄があった場合には国税徴収法39条の適用がないと考えられる。

²⁴³ 最高裁平成21年判決は相続放棄があった場合の国税徴収法39条の判断を先送りにしているとすると、佐藤・前掲注27)53頁、浅妻・前掲注135)1728頁、渋谷・前掲注142)21頁などがある。

次に、租税債権は、契約により発生するものではなく、課税要件が充足されることにより成立すること、公益性が高いことなどより私法上の債権とは異なるとして、「公法上の債権」として、国税徴収法 8 条にて、私債権等に優越して徴収することが認められている。戦前においては、この「公法上の債権」は強い優越性を有していたが、租税優先権を過度に強調すると私法秩序が破壊されることなどにより、昭和 34 年の国税徴収法の全面改正、および、破産法の改正は、租税債権の効力を弱め、それを一般債権に近づける方向に進み、判例においても、租税債権ゆえの特有の考慮要素が、あまり重視されなくなり、ひとたび成立した債権は、租税債権といえども、特別な規定がある場合を除いて、一般の私債権と同様に扱う態度へと変わっており、公法上の債権を対象とする国税徴収法 39 条の第二次納税義務についても民法における判例法理、理由づけをもとに判断することができるとの理解を得た。

国税徴収法 39 条の適用にあたっては、判例及び学説の多数説がそうであるように詐害の意思は要件とされない。しかし、遺産分割協議においては、民法 906 条の定め、遺産分割の自由から、法定相続分をその判断基準とするのは妥当ではなく、詐害の意思に変わり、合理的な判断基準が必要²⁴⁴とされ、離婚に伴う財産分与が国税徴収法 39 条の適用対象になるか否かが争われた先述の最高裁昭和 58 年 12 月 19 日判決とも整合性がとれる。遺産分割協議においては、合理的な理由があれば国税徴収法 39 条の適用対象とならず、詐害の意思がある場合には同条の適用がされやすいということとどまり、同条の射程はそれほど広くないといえる。

4 租税実体法からの検証

3 章までで確認したように、判例法理では、相続放棄は身分行為であるため、財産権を目的とする遺産分割とは国税徴収法 39 条の適用可否に際し、異なる結果となり、相続放棄は同条の対象とはならないこととなるが、相続放棄及び遺産分割に係る実体法上の取扱いに差異はあるのかを検討しなければならない。それは、租税手続法である国税徴収法 39 条の取扱いに関し、租税実体法を完全に切り離して検討することができるのか疑問であるからである。

4. 1 租税実体法と租税手続法の関係

いずれの法分野においても、当該法律関係は、実体法と手続法によって構成

²⁴⁴ 占部・前掲注 83) 741 頁。

され、租税法の分野においても、租税実体法と租税手続法に区分²⁴⁵して、それぞれの内容が論じられることによって租税法の体系的理解に役立てられている。租税法の体系について金子は、「租税法をどのように体系化するかについては、見解の相違があり得るが、どのような考え方をとるにせよ、それは、対象的には実体租税法の全体をカバーし、内容的には租税法律関係を理論的に整理し、体系化するものでなければならない」²⁴⁶と述べ、租税法の全体を租税法序説²⁴⁷・租税実体法・租税手続法・租税訴訟法²⁴⁸・租税処罰法²⁴⁹の5つの部分に分けて体系化している²⁵⁰。金子によれば、租税実体法とは、「租税法律関係のうち、租税債権債務関係の当事者、租税債務の内容、租税債務の成立・承継・消滅等を扱う部分である。」²⁵¹とされ、その内、租税債権の成立要件に関する法の総称として課税要件法があり、租税実体法の中心をなす²⁵²ものであり、課税要件の設定は法律によらなければならず、厳格な租税法律主義が妥当する。租税手続法とは、「租税債務の確定と租税の徴収の手続を担う部分である。」²⁵³とされ、租税債権の実現過程の法、すなわち、租税の確定と徴収に関する法である²⁵⁴。租

²⁴⁵ 金子・前掲注97) 31頁。金子は、「租税実体法と租税手続法の関係は、実体法と手続法との関係に当たり、後者は、前者に対して目的従属的關係に立っている」と、両者の關係性を述べている(同31頁)。

²⁴⁶ 同上〔金子〕30頁。

²⁴⁷ 租税序説法について、金子は、「租税の意義と種類、租税法の意義と特質、租税法の基本特則、租税法の法源、租税法の解釈等、租税法の全体に関する基本的諸問題を扱う部分である」と説明されている(同上〔金子〕、30頁)。

²⁴⁸ 租税訴訟法について、金子は、「租税法規に基づく各種の処分(更正・決定・滞納処分等)に対する不服申立や取消訴訟など、租税法律関係に関する訴訟を租税訴訟といい、それに関する方を租税訴訟法という」と説明されている(同上〔金子〕、31頁)。

²⁴⁹ 租税処罰法について、金子は、「租税犯とその処罰に関する部分であり、租税犯の種類、その構成要件、犯罪調査等の諸問題を扱う」と説明されている(同上〔金子〕、31頁)。

²⁵⁰ 同上〔金子〕、30頁。金子は、「総論と各論とに分け、所得税・法人税等、個別の租税は各論の中で扱うという体系も考えられるが、今日もっとも重要なのは所得税・法人税等の課税要件法であることからして、それを体系の中心にする必要がある」として租税法全体を5つの分野に分けている(同30頁)。

²⁵¹ 同上〔金子〕、30頁。金子は、租税実体法について、「租税債務の内容をなす課税要件法の領域は、他のいずれの法分野で研究の対象とされない税法独自の領域であり、しかも、この分野では、従来に引続き、新しい解釈理論の形成を必要とするような重要な問題が次々と生じている。所得税および法人税の課税要件法については、特に問題が多い。その意味でこの分野は租税法全体の中で最も重要な部分である」と述べられている(同30-31頁)。

²⁵² 碓井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」『租税法の基礎理論』15頁(有斐閣、1983年)。碓井は、「租税債権の法をも、消極的課税要件法にとり込むべきかなど、多少の吟味が必要とされるとはいえ、課税要件法の意義は、租税法研究者の間において、ほぼ定着しているものと思われる」と述べる(同15頁)。

²⁵³ 同上〔金子〕、31頁。金子は、租税手続法について、「最近、法理論的解明を要する問題が次々と生じている」と述べられている(同31頁)。

²⁵⁴ 同上〔碓井〕、15頁。租税手続法に租税訴訟法を含めて用いられる場合もあるが、碓井は「この違いは、租税訴訟法をどれだけ独立の領域として認識するか逆にいえば、租税訴訟法

租税手続法は、租税債権の実現の過程を規律する法として、租税債権者に対して、優先的地位ないし権力的手段を与えているが、碓井光明は、「民事法における債権の実現過程との類似性を見出すこともできる。その意味において、課税要件法において厳格な租税法律主義が妥当するのに比較して、納税者と租税債権者との間の衡平や正義を基礎にした法の発見ないし創造が許容され、かつ必要であると考えられる」²⁵⁵と述べられており、租税手続法の解釈・適用にあたっては、柔軟な対応が必要であるとの見解もある²⁵⁶。

租税法の分野においては、個々の法律によって実体法と手続法が区分されているわけではなく、租税手続法においても実体法的規定が設けられ、逆に租税実体法においても租税手続の特則が定められているため、租税法の全体を理解するためには実体法と手続法を総合的に理解する必要がある²⁵⁷。この点に関し、碓井も「今日の租税法律には、課税要件の一部として、種々の手続がとり込まれている。」²⁵⁸、「課税要件法については、要件法定主義に従って、厳格な解釈を行うことが原則とされなければならない。しかし、事柄によっては、特別の手続規定が存在せずとも、手続的視点に立った解釈を行う場合もありうる。」²⁵⁹とし、両者の関係について、「手続規定は、本来は、課税要件法に対して従たる位置を占めるものである」²⁶⁰と述べている。また、国税通則法4条では、「この法律に規定する事項で他の国税に関する法律に別段の定めがあるものは、その定めるところによる。」とし、国税通則法と他の税法との一般規定と特別規定の関係を定めていることから、租税実体法と租税手続法を総合的に検討する必要

の租税確定・徴収等の行政過程への依存関係をどうみるかによる、認識の違いに由来するものと思われる。ただし、この種のことは、定義を明確にしておきさえすればほぼ問題は解消するともいえる」と述べている(同15頁)ことから、租税手続法に関する範囲の認識はさほど大きいものではないといえる。

²⁵⁵ 碓井・前掲注252) 25頁。

²⁵⁶ 法の発見ないし創造が許容されるが、手続を過度に重視する場合には多くの犠牲を伴い、安易に手続を創設することは避けなければならないとしている(同上〔碓井〕、41頁)。

²⁵⁷ 品川芳宣『現代税制の現状と課題(租税手続編)』4頁(新日本法規出版、2017年)。

²⁵⁸ 同上〔碓井〕、38頁。典型的な例として、碓井は、青色申告制度や損金経理要件、申告要件などをあげ、これらは、一定の手続要件を満たすことによって、実体的真実も適正に反映されるとしている(同38頁)。

²⁵⁹ 同上〔碓井〕、39頁。一例として、碓井は、所得課税における収入金額や収益の計上時期の問題をあげており、「法人税の場合には『公正妥当と認められる会計処理の基準』の枠内で弾力的に処理することが可能であるかも知れない。しかし、所得税における譲渡所得の収入金額や、不動産所得の収入金額についても、その計上時期が唯一とみるべきではない。一連の流れの中で、許容される範囲内で確定されると考えてよい。」と述べられている(同40頁)。

²⁶⁰ 同上〔碓井〕、41頁(有斐閣、1983年)。手続規定は、課税要件法に対して従たる関係にあるため、手続を過度に重視する場合には、多くの犠牲を伴うであろう。ことに、行政の便宜の観点から、安易に手続を創設することは避けなければならない、解釈論のレベルにおいても、同様のことが妥当するとしている(同41頁)。

があるといえる。また、2-1-2で確認したように、主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務とは、法律的には別個の義務である。そうであれば、第二次納税義務の納付告知処分は単なる徴収処分ではなく、課税処分でもある²⁶¹といえることから、両者を総合的に検討する必要があるといえるであろう。いいかえれば、租税手続法である国税徴収法39条の適用の検討に際し、租税実体法からも検討を加える必要があるということである。

4. 2 相続放棄及び遺産分割における租税実体法

4-1でみたように、租税実体法と租税手続法は総合的に検討する必要がある。また、国税徴収法39条の適用に際し、相続放棄の場合と遺産分割の場合とで異なる結果となれば、衡平を失することになるとの見解もある²⁶²ことから、相続放棄及び遺産分割における租税実体法上の取扱いを確認する。

まず、相続放棄についてみると、民法939条の遡及効(宣言主義)により、そもそも当初から相続人でなかったとされるため、そこには財産の移転がないため、課税関係が生じることはなく、宣言主義的な考え方に基づくものである²⁶³といえる。

一方、遺産分割についてみると、民法909条に遡及効の定めはあるものの、ただし書きにて、第三者の権利を害することはできない旨を定めていることより、遡及効につき、宣言主義及び移転主義の考え方があり、課税上は、高橋が、「税の種類ごとに移転主義と宣言主義が使い分けられている」²⁶⁴と述べるように、税の種類ごとに宣言主義ないし移転主義の発想に基づく課税がなされており、一様ではないことが窺える。たとえば、1つ目として、相続税法においては、申告期限までに遺産分割が行われなかった場合には、法定相続分に従った申告納付をとりあえず行い、その後分割が行われた場合には、分割後に改めて税額の再計算を行い、修正申告や更正の請求を行うこと(相続税法55条)²⁶⁵と

²⁶¹ 三木義一「判批」別冊ジュリ 228号 51頁(2016年)。

²⁶² 神山・前掲注 29) 151頁。

²⁶³ 高橋・前掲注 28) 582頁。高橋は「相続放棄の場合には、放棄者の課税価格がゼロなので、税額もゼロである(宣言主義的発想)。」と述べており、税法上、相続放棄の場合においては、宣言主義的発想により課税がなされていると述べている(同 582頁)。

²⁶⁴ 同上〔高橋〕、580頁。

²⁶⁵ 相続税法 55条は、以下の通り規定する。「相続若しくは包括遺贈により取得した財産に係る相続税について申告書を提出する場合又は当該財産に係る相続税について更正若しくは決定をする場合において、当該相続又は包括遺贈により取得した財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によってまだ分割されていないときは、その分割されていない財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法(第904条の2(寄与分)を除く。)の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って当該財産を取得したものとしてその課税価格を計算するものとする。ただし、その後において当該財産の分割があり、当該共同相続人又は包括受

されている。その趣旨は、相続財産の分割につき係争中であって、自己の取得すべき財産が確定していない場合の納税義務が問題となった東京地裁昭和45年7月22日判決(訟月17巻6号1027頁)²⁶⁶では、「長期間にわたって遺産分割を行なわないことにより、いまだ現実に相続により取得した財産が確定していないことを理由に、相続税の納付義務を免れるというがごとき不都合を防止するための措置であるばかりでなく、国家の財源を迅速、確実に確保するという国家的要請に基づくものでもある」と判示している²⁶⁷。また、相続税法32条1項1号²⁶⁸では、同法55条の規定により、未分割遺産が分割され場合において、当初申告による相続税額が過大であった場合には、更正の請求ができると規定している。相続人間における相続分の譲渡による増加も相続税法55条の相続分に該当するか否かが問題となった東京地裁昭和62年10月26日判決(行集38巻10号1431頁)²⁶⁹では、「相続税法五五条は、遺産の全部又は一部が未分割の場合には、その未分割遺産については、各共同相続人が民法

遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従って計算された課税価格と異なることとなった場合においては、当該分割により取得した財産に係る課税価格を基礎として、納税義務者において申告書を提出し、若しくは第32条第1項に規定する更正の請求をし、又は税務署長において更正若しくは決定をすることを妨げない。」

²⁶⁶ 本件は、係争により遺産分割が確定していないところ、税務署長Y(被告)が、X(原告)が被相続人の財産の3分の1の持分を相続したとして、相続税及び無申告加算税の決定ないし更正し、本件不動産の持分の3分の1を差押えたため、Xがこれを不服とし、相続税の納税義務を負担しないこと、共有持分権に対する差押処分の取消を求めた事案である。

²⁶⁷ 同旨の裁判例として、東京地裁昭和45年3月4日判決(行集21巻3号423頁)、仙台地裁昭和63年6月29日判決(訟月35巻3号539頁)、神戸地裁平成14年10月28日判決(税資252号9221順号)などがあり、学説からの異論もなく、確定した解釈であると認められる。

²⁶⁸ 相続税法32条1項は、「相続税又は贈与税について申告書を提出した者又は決定を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する事由により当該申告又は決定に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額(当該申告書を提出した後又は当該決定を受けた後修正申告書の提出又は更正があった場合には、当該修正申告又は更正に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額)が過大となったときは、当該各号に規定する事由が生じたことを知った日の翌日から四月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対し、その課税価格及び相続税額又は贈与税額につき更正の請求(国税通則法第二十三条第一項(更正の請求)の規定による更正の請求をいう。第三十三条の二において同じ。)をすることができる。」と定め、1号にて「第五十五条の規定により分割されていない財産について民法(第九百四条の二(寄与分)を除く。)の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って課税価格が計算されていた場合において、その後当該財産の分割が行われ、共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従って計算された課税価格と異なることとなったこと。」と規定する。

²⁶⁹ 本件は、原告Xが相続財産について法定相続分により相続税の申告をした後に、当該相続財産に係る一部の遺産の分割が確定したこと、評価に誤りがあったこと、申告漏れ財産があったことを理由に、Xによる更正の請求があり、税務署長Yは、更正の請求に対する更正をするとともに、相続人間の相続分の譲渡を代償分割と解し増額更正をしたため、Xが当該増額更正処分の取消を求めた事案である。

(九〇四条の二を除く。)の規定による相続分の割合に従って取得したものと
して各人の相続税の課税価格を計算することとしている。しかし、同法は、各
相続人にその取得財産価額に応じた税額を負担させることを原則としている
(同法一條の二、三二条、三五条三項等)のである」と判示し、また、神戸
地裁平成11年3月15日判決(税資241号76頁)²⁷⁰においても相続税法第
11条、第16条、第15条第2項、第17条及び第11条の2第1項の各規
定及び民法909条からすると、「各相続人の相続税は、相続税の総額を各相続
人が現実取得した相続財産の課税価格に応じて課税され(る)」と判示してい
ることから、相続税課税は、本来取得に応じた課税がなされるべきであるが、
同法55条は、相続税の納付義務の租税回避防止のほか、国家の財源の早期確
保などから、未分割の遺産に対しても相続税課税をおこなうために定められた
規定であることがわかる。この点、学説においても、「現行相続税法が遺産税方
式を加味した折衷的な色彩を残しているとはいえ、その基礎には取得税方式の
理念があり、現実の取得財産価額に応じて税負担すべきことを原則としている」
²⁷¹との見解や「相続税がもともと相続によって取得した財産に対して課税され
るもの」²⁷²との見解があり、取得に応じた課税が原則であるとされる。これら
の点から、判例及び学説においては、相続税課税は、「現実取得した財産の価
額に応じて課税するもの」であると解釈し、未分割遺産が分割された場合には
法32条1項1号にて更正の請求を認めていることに鑑みれば相続開始時に遡
って被相続人の財産を承継し、現実取得した財産の価額に応じて課税されて
おり、相続税法における民法909条の遡及効は宣言主義的発想に基づいてい
るといえる。

2つ目は、相続により資産を取得した相続人が、その後において、その資産
を譲渡した場合における相続人の譲渡所得課税における収入金額から控除され
る取得費については、被相続人の取得費と保有期間を相続人が引き継ぎ(所得
税法60条1項1号)²⁷³相続人が引き続き所有していたものとみなして取得費

²⁷⁰ 本件は、Xが相続財産について法定相続分により相続税の申告をした後に、当該相続財産
が家庭裁判所の審判で遺産分割時の実勢価格が法定相続分に応じたものとなるように遺産分
割されたところ、X以外の共同相続人から更正の請求があったため、所轄税務署長Yは当該
請求に基づく、更正をするとともに、Xに更正をしたところ、当該相続財産は法定相続分ど
おりに分割されているから更正の事由は存しないとして、Xが当該更正処分の無効確認を求
めた事案である。

²⁷¹ 三木義一『相続・贈与と税』52頁(一粒社、2000年)。

²⁷² 金子・前掲注97)698頁。

²⁷³ 所得税法60条1項は以下の通り定める。「居住者が次に掲げる事由により取得した前条第
1項に規定する資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金
額又は雑所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみな
す。」と規定し、1号にて「贈与、相続(限定承認に係るものを除く。)又は遺贈(包括遺贈の

が計算される。遺産の分割にあたり、共同相続人のうちの1人又は数人に相続財産を現物で取得させ、その現物を取得した者が、他の共同相続人などに対して代償金の支払いをする代償分割があったとしても、代償分割により資産を取得した相続人は、被相続人からその資産を直接取得したものと考えて被相続人の取得費を引継ぐことになり、代償金と引き替えに他の相続人の持分を取得したとは考えない。代償分割による代償金の支払いを譲渡所得の取得費に算入することができるかが、最高裁平成6年9月13日判決(民集173号79頁)²⁷⁴においても「相続財産は、共同相続人間で遺産分割協議がされるまでの間は全相続人の共有に属するが、いったん遺産分割協議がされると遺産分割の効果は相続開始の時にさかのぼりその時点で遺産を取得したことになる。したがって、相続人の一人が遺産分割協議に従い他の相続人に対し代償としての金銭を交付して遺産全部を自己の所有にした場合は、結局、同人が右遺産を相続開始の時に単独相続したことになるのであり、共有の遺産につき他の相続人である共有者からその共有持分の譲渡を受けてこれを取得したことになるものではない」と判示している。学説においては、代償分割は、遺産そのものの分割ではなく、その基礎にある法律関係は持分権の有償譲渡にほかならず、代償金も譲渡所得金額の取得費に含まれると解するもの²⁷⁵があるが、代償金が譲渡所得の取得費に算入しうるとするならば、代償金はその法的性質において相続時点における当該資産の価額を構成するものであることが必要であるが、相続の法的構造の観点から、代償分割が他の共同相続人の持分の譲受けと解する余地はなく、実質的にも共同相続人間の協議分割においては、他の共同相続人の相続分の価額のみを基準として代償金の額が決定されているわけではなく持分譲受けの対価であるとはいえないとする見解²⁷⁶や、遺産分割がなされるとその効果は相続開始時に遡及するため、遺産分割により暫定的・観念的な遺産共有状態は相続開始時まで遡って解消され、遺産を取得した相続人は被相続人から直接に遺産を相続したものとみなされ、代償金の支払いにより分割された場合も例外ではな

うち限定承認に係るものを除く。)」

²⁷⁴ 本件の概要は、以下の通りである。本件は、Xが共同相続した不動産を、いわゆる代償分割により、他の共同相続人に合計300万円を支払って単独取得したが、その後、本件不動産の一部を売却し、その際に右代償金の内、売却部分に相当する金額とその支払のために銀行から借り入れた借入金の利息相当額を売却不動産の取得費に算入して譲渡所得の申告をしたところ、Yから、本件代償金等は取得費としては認められないとして更正処分及び過少申告加算税賦課決定がされたのでその取消しを求めて本訴を提起したものであり、第1審(鳥取地裁平成5年9月7日判決(金判961号24頁))及び原審(広島高裁平成6年2月25日判決(金判961号22頁))が、代償金等は不動産の取得費とはいえないとしてXの請求を排斥したため上告された事案である。

²⁷⁵ 金子・前掲注97) 278頁。

²⁷⁶ 石原直樹「判批」判タ913号283頁(1996年)。

く、相続によって取得した遺産と解するのが相当であり、譲渡所得計算に当たっては相続開始前か引継ぎ所有していたものとされると解するもの²⁷⁷があるが、石原直樹によれば、「下級審判例においても代償金が取得費に算入されるとした裁判例は見当たらない」²⁷⁸と述べており、遺産分割の効果が、相続開始時に遡り宣言主義的発想によっているといえる。

他方、相続財産のうちに分割が確定していない資産を譲渡し、換価してからその代金を相続人間で分割する換価分割の場合には、各相続人がその資産を法定相続分で譲渡したとして、各相続人に対して譲渡所得課税が行われる。その後、法定相続分と異なる割合で分割が確定した場合には、分割前にした法定相続分による譲渡所得課税と異なることとなるが、当該異なった部分の相続人間の資産移転について課税関係は生じない²⁷⁹ことから、換価分割の場合においては遺産分割の効果が譲渡所得課税に遡及せず、移転主義的発想に基づくといえる。

3つ目として、不動産取得税の場合には、相続による不動産の取得を非課税としている(地方税法73条の7第1号)²⁸⁰が、遺産分割のやり直しによる不動産取得税の賦課について争われた最高裁昭和62年1月22日判決(民集150号65頁)²⁸¹では、「被上告人を含む相続人らは第一回遺産分割協議のうち本件相続土地に関する部分を相続人全員の合意によって解除し改めてこれを第二回遺産分割協議のとおり分割協議をしたものであって、被上告人の右第二回遺産分割協議による本件相続土地の共有持分の取得は地方税法73条の7第1号

²⁷⁷ 大崎満「判批」ジュリ1084号116頁(1996年)。

²⁷⁸ 石原・前掲注276)283頁。

²⁷⁹ 国税庁質疑応答集「未分割遺産を換価したことによる譲渡所得の申告とその後分割が確定したことによる更正の請求、修正申告等」

<<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/joto/09/01.htm> 最終閲覧令和3年3月10日>

²⁸⁰ 地方税法73条の7は、「道府県は、次に掲げる不動産の取得に対しては、不動産取得税を課することができない」と定め、第1号にて「相続(包括遺贈及び被相続人から相続人に対してなされた遺贈を含む)による不動産の取得」と規定する。

²⁸¹ 本件の概要は、以下の通りである。本件は、相続税を軽減する目的でいったん行われた遺産分割をやり直したことにより相続土地の共有持分を取得することになったXに対し、Yが2回目の遺産分割協議による取得は「新たな土地所有権の取得」であるとして不動産取得税を賦課したため、右共有持分の取得についてした不動産取得税の賦課処分は適否が争われた事案であり、第1審(岡山地裁昭和58年4月13日判決(判自1号27頁))では「相続に因る不動産の取得」は第1回遺産分割協議による所有権の取得のみであり、その後の共有持分の取得は新たな法律関係に基づくものであり本件付加処分は違法はないとしてXの請求を棄却したが、原審(広島高裁昭和59年7月26日判決(シユト280号10頁))は、第1回遺産分割協議を全員で合意解除し、改めて第2回遺産分割協議をしたものであり、これによる相続土地の共有持分の取得は被相続人の所有権の一部を相続を原因として承継したもので「相続に因る不動産の取得」にあたる判断し、本件付加処分を違法として取り消したためYからの上告に応えたのが本判決である。

所定の不動産取得税の非課税事由である『相続に因る不動産の取得』に該当すると解されると判示している。学説では、最初の遺産分割協議は、既に共有取得している土地の所有権を、各人の単独所有にするための合意にすぎず、遺産分割協議に因り、かつその時に始めて土地を取得したのではなく、民法896条より相続開始の時に遡って各人が土地の所有権を相続に因り単独で取得したことになるのであって、遺産分割のやりなおし行為を修正行為とみるか、新たな処分行為とみるかは事実認定に左右される問題である²⁸²との見解があり、不動産取得税においては、遺産分割につき、宣言主義的取扱いをしているといえる。

最後に、不動産所得については、遺産分割までは法定相続分や指定相続分により、不動産賃料が各相続人に帰属するとして課税が行われ、遺産分割後はその不動産の最終帰属者に所得が帰属するとして課税が行われる。遺産分割協議が整い、分割が確定した場合であっても、その効果は未分割期間中の所得の帰属に影響を及ぼすものではなく、分割の確定を理由とする更正の請求又は修正申告を行うことはできない²⁸³。いいかえれば、遺産分割までの果実は相続開始時に遡って分割による取得者に帰属するのではなく、法定相続分や指定相続分により各共同相続人に帰属するため、遺産分割の遡及効につき、移転主義的立場を採っている。この点、遺産分割が成立するまでの間に遺産から生じた果実(賃料債権)が遺産分割の対象となるか否かが争われた先述の最高裁平成17年9月8日判決(民集59巻7号1931頁)がある。それまでの裁判例では、賃料は遺産から産出した法定果実としての性格があり、相続財産の価値を増殖させており、遺産分割の中で帰属を定めれば、遺産分割の一括処理の観点からも賃料を分割手続に含めることが便宜であるとして、果実を別個の財産とは考えずに遺産に含めると解するもの²⁸⁴。これに対し、相続開始時に存在していない果実は、遺産に属する財産ではないと解するものがある。その帰属についての1つの考え方は、相続開始後、遺産分割までの間に生じた不動産から生じた果実は、相続開始時に遡ってその取得者に帰属するものであり、その根拠として遺

²⁸² 吉良実「判批」判タ677号351頁(1988年)。

²⁸³ 国税庁質疑応答集「不動産の収入計上時期・未分割遺産から生ずる不動産所得」
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1376_qa.htm 最終閲覧令和3年3月10日>

²⁸⁴ 大阪高決昭和40年4月22日(家月17巻10号102頁)。当裁判所は、「遺産分割時までに挙げ得た利益(ただし管理費用を差引いたもの)は、相続開始当時存在していた相続財産ではないが、遺産より産出されたものであるのと遺産の包括的な性格、民法九〇九条の趣旨よりして、これのみを分離して、共有分割の方法によらしめるのは適当ではなく、むしろ一般の遺産とともに、遺産分割の審判の対象になるものと解すべきである」と判示し、賃料も遺産分割の対象になると解している。

産分割の遡及効に求めるもの²⁸⁵。今ひとつの考え方は、果実は、相続財産とは別個の相続人の共有財産になるとするものであり、遺産分割対象財産とはならず、また後に行われた遺産分割によって影響を受けることもないとするもの²⁸⁶。これ以外の見解として、果実は遺産ではないが、例外的に、当事者間の合意があれば遺産分割の対象となるとするもの²⁸⁷。があり、その判断は分かれていた。当最高裁は、「相続開始から遺産分割までの間に共同相続に係る不動産から生ずる金銭債権たる賃料債権は、各共同相続人がその相続分に応じて分割単独債権として確定的に取得し、その帰属は後にされた遺産分割の影響を受けない」と判示している。当最高裁は、遺産の果実は、相続開始後に発生した財産であるため、遺産には属しないといた発生時期を論拠とするのではなく、遺産に属する不動産は、相続開始時から遺産分割時までの間、共同相続人の共有に属するものであるとして、帰属する権利者は誰であるかということ論拠としているといえる。学説においては、賃料債権は、相続開始後に発生するのであるから、相続財産から独立したものであり、遺産分割の対象外であり、また、後に行われた遺産分割によって影響を受けることはなく形式論理的には正しいとするもの²⁸⁸や遺産分割前の本件不動産の所有状況は、共同相続人間の共有であ

²⁸⁵ 当最高裁の第1審(大阪地裁平成15年9月26日判決(民集59巻7号1940頁))及び原審(大阪高裁平成16年4月9日判決(民集59巻7号1946頁))、京都家審昭和38年8月2日(家月15巻11号124頁)などがある。

²⁸⁶ 高松高裁昭和36年1月8日判決(家月14巻7号62頁)。当裁判所は、「相続財産は分割に至るまで相続人の共有に属するから、これら相続財産からの収益も相続人の共有であると解されるが、しかしあくまで相続財産と別個の共有財産であるというべきである。(民法第九〇九条は、相続は被相続人からの直接の承継であるとする同法の理論に合致させるための擬制に過ぎない。従って分割の結果収益を生んだ相続財産が相続人の一人に帰属しても、同法案を適用して右分割時までの収益を同人に帰属さすべきではないと解する。)」と判示し、当最高裁と同様の判断をしている。

²⁸⁷ 東京高裁昭和56年5月18日判決(家月35巻4号55頁)。本件は、被相続人Aには配偶者Y1及び長男X1、次男Y2、長女Y3、次女Y4、三女X2の6名の相続人があり、分割協議が整わず、家庭裁判所に遺産の分割を申立て、原審である東京家審昭和55年2月29日(家月35巻4号68頁)は、X1、Y2には特別受益があるため、Aの遺産のうち、土地及び共同住宅をY3とし、他の遺産をY4に取得させ、Y3にY1、Y4、X2に対して代償金を支払う旨を命じる審判をした。Y3の取得した共同住宅は、Aの死亡以前より第三者に賃貸されており、賃料はAの死亡後はY1が受け取っていたが、原審が賃料を遺産分割の対象とすることはできないと判示し、賃料については分割審判しなかったためX1、X2がこれを不服として即時抗告した事案である。当裁判所は、「遺産は、民法上特別の規定がない限り相続開始時に被相続人に帰属していた財産のみに限られるのは当然であり、遺産の果実である家賃収入が遺産に属しないことは、いうをまたないところであるから、これを遺産とは別個の財産として、共同相続人らの遺産に対する共有持分の割合に従い右の相続人らに帰属せしむべきものとし、共同相続人間の合意がない限り、右の家賃収入を遺産とあわせて分割することはできない」と判示し、共同相続人間の合意がある場合には遺産分割の対象となると解している。

²⁸⁸ 高木多喜男「判批」リーマークス34号72頁(2007年)。高木は、形式的には正しいとするが、「本件とは異なり、特定の者が分割時までの賃料を管理する場合には、果実は消費したも

り、共同相続人が共同賃貸人となり、賃料債権は過分債権として各共同相続人に法定相続分の割合で帰属することになるとするもの²⁸⁹があり、これらの見解は、共同相続人間で賃料を遺産分割に含める別個の合意がある場合には、遺産分割に含めることができるとするが、形式論理的には賃料は遺産分割に含めるべきでなく、後の遺産分割による影響を受けないとし、遡及効を貫徹する考え方を否定している当最高裁判決を支持していることに鑑みれば、不動産所得は移転主義的立場によるものであるといえる。

このように、租税実体法上から考察すると、相続放棄については、初めから相続人でなかったものとされ、遺産は相続人間の共有関係になることもなく遺産の帰属は一切ないため課税関係が生ずることもない。遺産分割については、税の種類異なるごとに遡及効の考え方、課税関係が異なり、相続税課税や譲渡所得課税、不動産取得税など、遺産の移転を対象とするものについては、宣言主義的な発想により課税が行われ、不動産所得や事業所得、消費税、事業税などの遺産から生ずる所得や事業に対する課税は移転主義的な発想により課税が行われていることがわかる。租税実体法上は、相続放棄と遺産分割につき異なる取扱いがなされており、このことより、租税手続法である国税徴収法39条の適用に際して相続放棄と遺産分割の取扱いを異にする結果になるとしても問題はないといえる。

小括

租税実体法と租税手続法の関係は、租税手続法において、実体法的規定が設けられ、逆に租税実体法においても租税手続の特則が定められているため、個別に検討するのは妥当ではない。また、第二次納税義務における主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務とは、法律的には別個の義務であるため、第二次納税義務の納付告知処分は単なる徴収処分ではなく、課税処分でもあるといえ、租税実体法と租税手続法を総合的に検討しなければならない。つまり、相続放棄に係る租税手続法である国税徴収法39条の適用可否の検討に際しては、租税実体法をみる必要があるといえるということである。また、相続放棄における同条の適用については、遺産分割による事実上の相続放棄との衡平性の観点から調和を図るべきとの見解があるため、相続放棄及び遺産分

の勝ちになり相続人間の平等という観点から望ましくなく、遺産分割の対象とはならないが、当事者の合意があれば審判事項とすることが、現実的な解決方法かもしれない」と述べ(同72頁)、その射程を一般化するのは妥当ではないとする。

²⁸⁹ 道垣内弘人「判批」重判解91頁(2006年)。道垣内は、「共同相続人間の合意でそれが排除されることがあり得ることまでは否定していないと解すべきである」と述べ(同91頁)、賃料を遺産分割の対象とする場合もあり得ることを示唆している。

割における租税実体法上の取扱いを確認する必要がある。

そこで、両者の租税実体法上の取扱いを考察すると、まず、相続放棄については、民法939条の遡及効により、そもそも当初から相続人でなかったとして財産の移転がないため、課税関係が生じることはなく、宣言主義的な考え方に基づくものであるといえ、一方、遺産分割については民法909条に遡及効の定めがあり、宣言主義による考え方があるものの、移転主義による考え方も存し、租税実体法上は、税の種類ごとに宣言主義ないし移転主義の発想に基づく課税がなされており、一様ではなく、相続放棄と遺産分割につき、租税実体法上、異なる取扱いがなされているといえる。租税実体法上も異なる取扱いがなされていることから、租税手続法においても両者を同一に取扱う必要はないとの知見を得た。

おわりに

本稿では、今後増加すると見込まれる相続放棄に対する国税徴収法39条の適用可否について、相続放棄と同様の効果を得ることができる遺産分割による事実上の相続放棄ならびに、同条と趣旨を同じくする民法424条の詐害行為取消権を手掛りとし、相続放棄及び遺産分割の法的性質、租税債権と私債権の優先劣後及び相続放棄及び遺産分割の実体法上の取扱いの面から検討を行った。その検討内容を以下で要約する。

第1章では、相続放棄と遺産分割の法的性質を明らかにした。まず、相続放棄は、初めから相続人とならなかつたとみなされることを欲する意思表示であり、この意思表示は3カ月という熟慮期間内に申述受理の申立てをし、受理を受けなければならず、相続開始によって一応生じた相続の効果を、相続開始時に遡って、全面的・確定的に消滅させる行為(遡及効の宣言主義と呼ばれる)であり、相続放棄の効果は絶対的であり、原則として撤回することができず、被相続人の債務を承継することもない。また、既得財産を減少させる行為ではなく、消極的にその増加を妨げる行為であり、財産権を目的とする行為でなく、身分行為とされるが、相続の本質が財産の承継であることを考えれば、財産権を目的とする法律行為としての側面も有するものであった。次に、遺産分割は、プラスの財産について行うものであり、被相続人が債務を有する場合には相続放棄と異なり、被相続人の債務を承継することとなる。また、分割が確定するまでの共有状態の被相続人の遺産帰属を各共同相続人へと確定させる行為であり、相続放棄同様、共有状態を経ないで各相続人の財産となったと取り扱われるとする遡及効が規定されている。しかし、遺産分割は、相続人全員の協議で合意解除することが可能であり、熟慮期間のような期間もなくいつでも協議分

割をなすことが可能であることより第三者の権利保護のため、遺産共有を経て、各相続人へ財産が移転していく(遡及効の移転主義と呼ばれる)とする移転主義的要素が強くなり、遺産分割における遡及効は、相続放棄のそれに比べ緩和されており、移転主義的発想により共有となった財産の帰属が遺産分割により確定するため、既得財産の減少にあたり、財産権を目的とする法律行為であった。判例においても、詐害行為取消権行使に係る両者の取扱いにつき、異なる判断が下されているが、両者における宣言主義・移転主義の違い、宣言主義に基づく相続放棄の絶対的効果により判断が異なっていた。また、学説においても、宣言主義である相続放棄の性質により、相続放棄があった場合の詐害行為取消権行使を消極に解する学説が圧倒的多数説となっており、両者は、同じ側面も有するが、性質を異にするものであるとの結論を得た。

第2章では、第1章での知見をもとに、相続放棄における国税徴収法39条の是非を検討すべく、同条の射程範囲の考察を行った。まず、第二次納税義務制度は、法秩序を乱さないように納税者の行為を否認しないで納税義務の拡充を図ったものであるが、その立法経緯を確認すると、昭和34年の国税徴収法の全部改正の際に租税の徴収確保・合理化という見地から、従来制度を整備・拡充し、租税の徴収確保・合理化という見地から、従来制度を整備・拡充し、今日の制度に体系化されていたが、昭和26年に始めて取り入れられ、その趣旨は、納税者の詐害行為を防止するために取り入れられた制度であった。また、国税徴収法は、数個の第二次納税義務を定めているが、相続放棄が問題となる国税徴収法39条に焦点を絞ると、同条は、旧法第4条の7に対応する規定であり、昭和34年の改正に際して、拡充ないし縮小が行われているが、実質的には詐害行為があった場合と同様の効果を得ようとするものであり、民法424条の詐害行為取消権を準用し、訴訟手続きが必要となる国税通則法42条では簡易迅速な租税徴収を行えないため、訴訟手続きを経ることなく詐害行為取消権と同様の効果を得ようとするものであった。

次に、国税徴収法39条に規定する「第三者に利益を与える処分」は、贈与・売買・債務免除等特定の行為類型に属することを必要とせず、第三者に異常な利益を与える処分であれば足り、その範囲は広いものであった。また、基本通達39条関係3にて、同条の「譲渡」には相続等による一般承継は含まれないと定めるが、「譲渡」に含まれない「相続」とは、滞納者が被相続人である場合における相続を意味しており、基本通達関係5では、滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果により他の者が利益を受けた場合はこれに該当しないと定めていることからすると、遺産分割は財産権を目的とする法律行為であることから、同条の対象となり、学説も同様の見解が多数説であ

った。次に、同条に規定する「無償又は著しく低い額の対価」については、同条には「政令で定める」との文言があるが、同条を受けた施行令には単に「著しく低い価額」と定めるのみで、形式的判断基準は明示されておらず、金額の多寡により判断されるものではなく、また、同条は詐害行為取消と同様の効果を得るものであり、その前身となる旧法第4条の7では「詐害の意思」が要件とされていたが、昭和34年の現行国税徴収法改正における立法過程において、主観的要件の充足を判断することが執行上、非常に困難であるとして削除されており、簡易迅速な租税徴収を目的とする趣旨から考えても、詐害の意思は明示的にも黙示的にも要件とされず、学説においても「詐害の意思」は求められていないとする見解が多数説となっていた。しかし、同条は滞納者とは異なる第三者から、訴訟手続きを経ることなく租税徴収を行うことができるという税務行政庁側に強い権力を与えたものであるため、その判断は非常に慎重でなければならず、実質的に必要かつ合理的な理由に基づくものである場合には同条の対象とならないことより、「詐害の意思」に代わり、「合理的な判断基準」が必要とされるとの知見を得た。

次に相続放棄が同条の適用対象となるか否かについて、学説の多数は、判例法理や、その法的性質から徴収法39条の適用対象とならないと解しており、私法判例は、相続放棄を身分行為としているため、身分行為であるならば、それは、身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものとなり、同条にいう「第三者に利益を与える処分」に該当せず、国税徴収法39条の適用対象とはならないとの結論を得た。しかし、租税債権と私債権は性質を異にするものであるため、租税債権における同条の判断に際し、私債権が問題となる私法判例を準用することができるのかとの疑義が生じた。

第3章では、国税徴収法39条の射程範囲に相続放棄が含まれるか否かを考察するために、3つの判例を取り上げた。まず、私法における詐害行為取消権の最高裁判例を取り上げた。そこでは、相続放棄及び遺産分割の法的性質の違いにより異なる判断が下されており、相続放棄の遡及効は宣言主義であり、相続放棄は身分行為であるが、遺産分割の遡及効は移転主義であり、遺産分割は財産権を目的とする法律行為であるとする判例法理が内在していた。

次に、遺産分割が国税徴収法39条に含まれるかが争われた最高裁判例を取り上げた。最高裁では、私法判例を引用していないものの、私法判例を引用した第1審及び原審を全面的に支持し、かつ私法判例と同様の文言を用い、同様の理由付けで判断が下されており、私法における理由付けをそのまま持ち込んで判断を下していた。また、詐害の意思は不要であると判示していたが、詐害の意思を考慮しての判断となっており、矛盾が生じ、そこには、詐害の意思に

代わる合理的な判断基準が要求されているとの理解に至り、遺産分割における徴収法39条の射程範囲もそれほど広くないものであった。また、私法における判例法理を持ち込んでいることからすれば、相続放棄は身分行為であるとされることより、徴収法39条の適用射程には含まれないとの知見を得た。

次に、最高裁平成21年判決が私法判例の理由づけを持ち込んでいるとの見解から、2章において生じた疑問である租税判例における私法判例の準用について債権の性質より検討を行った。租税債権はその特殊性から公法上の債権として他の債権に優先して徴収することができるかとされるが、国税徴収法及び破産法の改正に際し、租税債権の特殊な効力は弱まり、一般の私債権に近づける方向に進み租税債権の、租税債権もひとたび債権として成立すれば、租税法律関係も私法上の債務関係と異なるものではなく、それを排除する明文の規定ないし特段の理由のない限り、私法規定が適用ないし準用されるべきであって、相続放棄に係る国税徴収法39条の適用判断に際し、同条と趣旨を同じくする詐害行為取消権行使に係る私法規定よりの理由づけの準用は可能であるとの結論に至った。

第4章では、租税手続法である国税徴収法39条の射程を検討するに際して、相続放棄が租税実体法上どのように取り扱われているかをみる必要があると考えたため、まず、租税実体法と租税手続法との関係を明らかにした。すると租税法全体を理解するためには両者を個別にみるのではなく総合的にみる必要があった。そこで、まず、相続放棄における租税実体法上の取扱いを考察すると、租税実体法上においては、始めから相続人とならなかつたものとみなされ、被相続人の遺産は共有状態を経ることなく、遺産の帰属が一切ないため、課税関係が生じないとし、遡及効を宣言主義的発想より捉えていた。

次に、相続放棄における同条の適用については、遺産分割による事実上の相続放棄との衡平性の観点から調和を図るべきとの見解があるため、遺産分割における租税実体法上の取扱いも確認する必要があると考え考察を加えた。遺産分割に係る租税実体法上の取扱いは、民法909条に遺産分割の遡及効の定めがあり、宣言主義による考え方があり、移転主義による考え方も存することより、課税関係は税の種類ごとに異なり、相続税課税や譲渡所得課税、不動産取得税など、遺産の移転を対象とするものについては、宣言主義的発想により課税が行われ、不動産所得や事業所得、消費税、事業税などの遺産から生ずる所得や事業に対する課税は移転主義的発想により課税が行われており、租税実務上における取扱いは一様ではなかつた。租税実体法と租税手続法の関係から、租税実体法上の取扱いを確認したが、租税実体法上、相続放棄と遺産分割により異なる取扱いがなされており、租税手続法である国税徴収法39条の適

用に際し、両者を同一に取り扱う必要はないとの結論に至った。

以上、本稿における考察から、次のことがいえる。第一に、相続の本質が財産承継であることを考えれば、相続放棄は財産権を目的とする法律行為の側面を有するが、民法の原則に従い、承認・放棄は相続人の自由意思に委ねられるべきものであって強制することはでき得ず、身分行為である。一方、遺産分割協議は、一度相続の承認を為した後の遺産の分割を確定させる行為であり、財産権を目的とする法律行為であって両者はその性質を異にするものである。第二に、国税徴収法39条の適用には非常に慎重な判断が求められ、対象となる行為の範囲も広いが、同条の適用にあたっては「合理的な判断基準」が必要であり、その射程はそれほど広くない。第三に、租税債権と私債権という債権の性質より検討をした結果、租税判例における私法判例法理の準用は可能である。第四に、相続放棄と遺産分割は、租税実体法上において、異なる取扱いがなされており、租税手続法である国税徴収法39条の適用に際しても、両者を一に解する必要はない。これらのことから、判例法理では、相続放棄が身分行為であることにかわりはないため、国税徴収法39条の適用射程に相続放棄は含まれないとの結論に至った。

最後に、第三者の滞納税額を徴収する制度である国税徴収法39条の適用に際しては非常に慎重でなければならず、その射程は狭きべきであると考え、その基準に関して、ここでは検討することができなかった。同条の適用に際し重要な基準となる「合理的な判断基準」の考察については、今後の研究課題としたい。

参考文献

- ・ 青木康國「判批」別冊ジュリ 207号(2011年)
- ・ 青山善充＝碓井光明『国税徴収法[昭和改正編](1)』(信山社出版、2002年)
- ・ 我妻榮『新訂担保物件法』(岩波書店、1936年)
- ・ 我妻榮『新訂債権総論』(岩波書店、1964年)
- ・ 我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法-総則・物権・債権-』(日本評論社、2019年)
- ・ 浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座[改正民法対応版]第3巻 特殊徴収手続』(ぎょうせい、2020年)
- ・ 浅妻章如「判批」法協 130巻7号(2013年)
- ・ 飯原一乗「判批」判タ 322号(1975年)
- ・ 池田恒男「判批」法協 93巻4号(1976年)
- ・ 池田恒男「判批」別冊ジュリ 193号(2008年)

- ・ 石原直樹「判批」判タ 913 号(1996 年)
- ・ 伊藤昌司「判批」リーマークス 21 号(2000 年)
- ・ 犬伏由子ほか『親族・相続法[第 2 版]』(弘文堂、2016 年)
- ・ 右近健男「判批」金法 1576 号 45 頁(2000 年)
- ・ 碓井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」『租税法の基礎理論』(有斐閣、1983 年)
- ・ 内田貴『民法Ⅲ債権総論・担保物件』(東京大学出版会、1996 年)
- ・ 内田貴『民法Ⅳ(補訂版)親族・相続』(東京大学出版、2012 年)
- ・ 内山尚三「判批」別冊ジュリ(1980 年)
- ・ 占部裕典「判批」判時 2108 号(2011 年)
- ・ 占部裕典「国税徴収法 39 条の適用対象」『行政と国民の権利-水野武夫先生古希記念論文集-』(法律文化社、2011 年)
- ・ 占部洋之ほか編『現代民法学の理論と実務の交錯(高木多喜男先生古希記念)』(成文堂、2001 年)
- ・ 大崎満「判批」ジュリ 1084 号(1996 年)
- ・ 大島俊之「相続放棄と詐害行為取消権 1」法時 57 卷 8 号(1985 年)
- ・ 大島俊之「相続放棄と債権者取消権」私法 48 号(有斐閣、1986 年)
- ・ 大島俊之「判批」判タ 688 号(1989 年)
- ・ 大島俊之「判批」重判解(2000 年)
- ・ 小関賀子『相続放棄が行われた場合における国税徴収方途について』税大論叢 78 号(2014 年)
- ・ 於保不二雄『債権総論[新版]』(有斐閣、1972 年)
- ・ 甲斐道太郎「法定相続分に従わない遺産分割の効力」中川善之助教授還暦記念家族法大系刊行委員会編『家族法体系Ⅵ相続(1)(中川善之助教授還暦記念)』(有斐閣、1960 年)
- ・ 甲斐道太郎「判批」法時 43 卷 12 号(1971 年)
- ・ 片山直也「判批」別冊ジュリ 176 号(2005 年)
- ・ 勝本正晃『債権法概論(総論)』(有斐閣、1949 年)
- ・ 金山正信『債権総論』(ミネルヴァ書房、1964 年)
- ・ 金子宏『租税法[第 23 版]』(有斐閣、2019 年)
- ・ 鹿野菜穂子「判批」法事 75 卷 12 号(2003 年)
- ・ 川崎秀司「相続放棄の沿革と其の現代的意義」東北法学会雑誌 2 号(1951 年)
- ・ 吉良実「わが国の第二次納税義務」『杉村章三郎先生古希祝賀税法学論文集』(三晃社、1970 年)
- ・ 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係(1)」税法学 256 号(1972

年)

- ・ 吉良実「判批」判タ 677 号(1988 年)
- ・ 倉見智亮「判批」同志社法学 63 卷 3 号(2011 年)
- ・ 小池正明ほか編『相続と相続税法』(ぎょうせい、1998 年)
- ・ 神山弘行「判批」ジュリ 1422 号(2011 年)
- ・ 佐久間郁夫「判批」ジュリ 1178 号(2000 年)
- ・ 桜井四郎『相続と相続法』(財経詳報社、1996 年)
- ・ 佐藤英明「判批」ジュリ 1385 号(有斐閣、2009 年)
- ・ 佐藤英明『「租税債権」論素描』金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010 年)
- ・ 佐藤英明「判批」別冊ジュリ 228 号(2016 年)
- ・ 潮見佳男「判批」銀法 572 号(2000 年)
- ・ 潮見佳男『新注釈民法(19)相続(1)』(有斐閣、2019 年)
- ・ 品川芳宣『現代税制の現状と課題(租税手続編)』(新日本法規出版、2017 年)
- ・ 渋谷雅弘「判批」税研 178 号(2014 年)
- ・ 千藤洋三「判批」判例時報 2283 号(2016 年)
- ・ 高木多喜男『遺産分割の法理』(有斐閣、1992 年)
- ・ 高木多喜男「判批」リーマークス 34 号(2007 年)
- ・ 高須順一「判批」金法 2049 号(2016 年)
- ・ 高野幸大「遺産分割協議と第二次納税義務に係る相続税法上の問題」税務事例研究 118 号(2010 年)
- ・ 高橋祐介「判批」民商 142 卷 6 号(2010 年)
- ・ 谷口知平『注釈民法(25)』(有斐閣、1970 年)
- ・ 太矢一彦「判批」獨協法学 51 号(2000 年)
- ・ 東條宏＝原克也「判批」判タ 1100 号(2002 年)
- ・ 道垣内弘人「判批」法教 233 号(2000 年)
- ・ 道垣内弘人「判批」重判解(2006 年)
- ・ 道垣内弘人「判批」法協 135 卷 11 号(2018 年)
- ・ 中川善之助編『註釋相續法(上)』(有斐閣、1954 年)
- ・ 中川善之助＝泉久雄著『相続法[第四版]』(法律学全集、2000 年)
- ・ 中川良延「判批」判時 916 号(1979 年)
- ・ 中田裕康『債権総論[第 3 版]』(岩波書店、2013 年)
- ・ 中村重和＝細谷佳世「第二次納税義務者の権利救済について」税研 210 号(2020 年)
- ・ 中村雅紀「判批」税理 53 卷 11 号(2010 年)
- ・ 西村信雄『債権法総論』(法律文化社、1948 年)

- ・ 西山恭博『国税通則法 39 条の第二次納税義務の問題について-平成 21 年最高裁判決と遺産分割協議・相続放棄を中心として-』創価法学 41 卷 1・2 号 (2011 年)
- ・ 野村豊弘「判批」別冊ジュリ 162 号(2002 年)
- ・ 服部弘「判批」税理 46 卷 12 号(2003 年)
- ・ 冬木千成『国税徴収法基本通達逐条解説[全訂版]』(大蔵財務協会、2008 年)
- ・ 古田孝夫「判批」ジュリ 1423 号(2011 年)
- ・ 星野英一「判批」法協 85 卷 5 号(1968 年)
- ・ 星野英一『民法論集第 3 卷』(有斐閣、1972 年)
- ・ 星野英一『民法概論Ⅲ(債権総論)』(良書普及会、1978 年)
- ・ 前川勤「判批」東北法学 36 号(2010 年)
- ・ 松川正毅＝窪田充見編『別冊法学セミナー新基本法コンメンタール相続』(日本評論社、2016 年)
- ・ 三木義一『現代税法と人権』(勁草書房、1992 年)
- ・ 三木義一『相続・贈与と税』(一粒社、2000 年)
- ・ 三木義一「判批」別冊ジュリ 228 号(2016 年)
- ・ 村井正『租税徴収法の諸問題』(有斐閣、1987)
- ・ 餅川正雄『日本の相続法における遺産分割当事者に関する研究』(広島経大論集第 41 卷 2 号、2018 年)
- ・ 安永正昭「判批」ジュリ 1179 号(2000 年)
- ・ 山田二郎「判批」税務事例 43 卷 6 号(2011 年)
- ・ 柚木馨＝高木多喜男『判例債権法総論[補訂版]』(有斐閣、1971 年)
- ・ 吉国二郎ほか『国税徴収法精解[第 19 版]』(大蔵財務協会、2018 年)
- ・ 吉田邦彦「判批」別冊ジュリ 99 号(1988 年)
- ・ 『第 1 類第 6 号第 10 回国会衆議院大蔵委員会議録第 38 号』(1951 年)
- ・ 大蔵省租税徴収制度調査会『租税徴収制度調査会答申』(1958 年 12 月)
- ・ 『法典調査会民法議事速記録第拾卷』(日本學術振興會、1935 年)