

贈与税の連帯納付義務の問題

—承継した相続人の債務控除を中心として—

畠中 貴幸

贈与税の連帯納付義務の問題

—承継した相続人の債務控除を中心として—

新潟大学大学院現代社会文化研究科

氏名 畠中貴幸

本論文は、被相続人が贈与税の連帯納付義務を有する場合に、相続人は当該連帯納付義務についてどのように扱われるか、特に当該連帯納付義務が債務控除の対象となるかについて論じるものである。

贈与税の連帯納付義務については、相続税法 34 条 4 項により、贈与者に対して連帯納付義務を負わせているが、これは、親族間に限定されない贈与に起因した連帯納付を含んでおり、また担税力を問わず直接に義務を負わせることにもなっている。そのため、被相続人である贈与者が死亡して、相続人が相続により財産を承継した場合、事後的にその存在を追認できるようになるまで連帯納付義務の債務としての存在は明確でないことから、相続税の申告の際に当該連帯納付義務が債務控除の対象となるか否かという問題が発生する。しかし、贈与税の連帯納付義務については、その法的性質に関する明文の規定はないことから、当該連帯納付義務の履行前及び履行後において債務であるか否か、債務であればどのような債務であるかが明らかでない。そのため、従来課税当局は、優先すべきは徴収確保にあるとして、連帯納付義務について補充性を認めない形で解釈してきた。

そこで、本論文では、相続後にその連帯納付義務が実際に履行されるまでの期間に着目し、その連帯納付義務の債務としての形成（成立）過程に課税当局が積極的に関与せざるをえない現状を明らかにしたうえで、そのことが課税当局に委任された裁量の範囲内であるか否かを検討した。まず第一章では、贈与税の連帯納付義務規定は相続税の徴収確保と脱税防止を目的に創設され、相続税の課税方式（当時は遺産税方式）に応じる制度内容として創設されたことを確認した。創設以後は相続税の課税方式が遺産取得税方式に変更されたが、それに応じる改正のいまだないことも併せて確認した。第二章では大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決を主な検討対象として取り上げた。判決は、相続人は相続によって被相続人の租税法上の地位をも包括的に引き継ぐとして、当該贈与税の連帯納付義務が包括的に引き継がれるとした。また、贈与税の連帯納付義務規定は補充的な責任であって本来の納税義務と優劣なく併存する責任であると解したうえで、本来の納付義務者に回収可能性があったとしても、課税当局により行われた連帯納付義務の督促は徴収権の濫用にあたらぬとした。これを受けて、筆者は、本来の納付義務の回収可能性に起因した贈与税の連帯納付義務の問題点を 2 つ明示した。1 つは、第三章で論じているが、親族間でない贈与に係る贈与税の連帯納付義務を相続した者は、課税当局による徴収権の濫用であるか否かについて明確でないことである。いま 1 つは、第四章で論じているが、相続税計算上の債務控除の対象として、実際

に連帯納付義務の履行が完了する前に当該連帯納付義務を容認しうるか否かが明確でない点である。

大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決では、課税当局の判断により事後的な債務控除が容認されたが、筆者としては、現行の相続税法 13 条及び 14 条の解釈では、債務控除は相続開始時の一時点で判断せざるを得ないことから、仮に親族間でない贈与に起因した連帯納付義務の承継であって、課税当局のみが相続開始時にその義務を潜在的に認識し、補充性を認めない解釈に基づいて徴収権を確実に行使すると見定めた場合にあっては、いまだ相続開始時には債務として顕在しておらず、自らの積極的な関与をもってしても当該債務控除は容認されるべきでないと考える。

また、課税当局による徴収権の濫用であるか否かの判別が困難であるという問題は、相続税では平成 23 年度及び平成 24 年度の税制改正により督促前の段階的な通知等を法定化し、通知等なき連帯納付義務が時効消滅するとされたが、贈与税の連帯納付義務については特に規定がないことから、立法的措置が必要であると考えられる。

(1581 字)

目次

はじめに	4
第一章 贈与税の連帯納付義務規定創設の趣旨と沿革	7
第一節 相続税法上の連帯納付義務規定創設の趣旨と沿革	7
1 相続税の課税方式	7
2 相続税法上の連帯納付義務規定創設の趣旨－相続税の課税方式の沿革－	8
3 相続税法上の連帯納付義務規定創設の沿革	11
第二節 贈与税の連帯納付義務についての考察	12
第三節 小括	13
第二章 大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決	14
第一節 事案の概要及び判決の推移	14
1 事案の概要	14
2 第一審判決	15
3 控訴審判決	16
第二節 問題点	17
第三章 徴収権の濫用の問題に係る要因分析・検討	19
第一節 先行研究及び裁判例	19
1 担税力のない者に対する贈与税の連帯納付義務	19
2 贈与税に係る本来の納付義務者と連帯納付義務を承継した相続人との関係性	20
3 平成 23 年度及び平成 24 年度税制改正の不適用	21
4 贈与税の連帯納付義務の法的性質と問題	24
第二節 検討	30
1 担税力	31
2 相続税法 34 条 5 項以下の適用	33
3 連帯納付義務確実性の判断対象	33
4 延納や物納, 納税猶予の適用	34
5 結論	34
第四章 債務控除の可否	35
第一節 先行研究及び裁判例	35
1 前提－贈与税の連帯納付義務の相続承継－	35
2 相続人が承継した贈与税の連帯納付義務の確定時－判例の射程検証－	36
3 偶発債務である保証債務の債務控除	40
4 贈与税の連帯納付義務を承継した相続人における債務控除	45
第二節 検討	54
1 債務控除の可否	54

(1) 債務控除の可否.....	54
(2) 贈与税の連帯納付義務を承継した相続人等が複数いる場合の負担関係....	57
2 事後的な更正の請求による債務控除—他の裁判例との比較検討—.....	57
(1) 事案の概要.....	57
(2) 期限経過後の更正の請求を認めるべき事由（やむを得ない後発的事由）の有無.....	59
(3) 贈与税の連帯納付義務についての債務控除.....	59
(4) 比較検討—更正の請求の視点から—.....	60
3 結論	62
おわりに	64
【参考文献】	65

本論文における法令等の略語は次の通りである。

憲法	・・・・・・・・・・・・・・・・	日本国憲法
所法	・・・・・・・・・・・・・・・・	所得税法
相法	・・・・・・・・・・・・・・・・	相続税法
法法	・・・・・・・・・・・・・・・・	法人税法
国通	・・・・・・・・・・・・・・・・	国税通則法
国徴	・・・・・・・・・・・・・・・・	国税徴収法
措置法	・・・・・・・・・・・・・・・・	租税特別措置法
登税	・・・・・・・・・・・・・・・・	登録免許税法
印税	・・・・・・・・・・・・・・・・	印紙税法
相法令	・・・・・・・・・・・・・・・・	相続税法施行令
国通令	・・・・・・・・・・・・・・・・	国税通則法施行令
法基通	・・・・・・・・・・・・・・・・	法人税基本通達
所基通	・・・・・・・・・・・・・・・・	所得税基本通達
相基通	・・・・・・・・・・・・・・・・	相続税法基本通達
財基通	・・・・・・・・・・・・・・・・	財産評価基本通達

はじめに

相続税法上、連帯納付義務は34条に定められており、主な内容として相続税についてのもの（同条1項）と贈与税についてのもの（同条4項）がある。従来は相続税についての連帯納付義務を巡る争いのみであったところ、近年では贈与税についての連帯納付義務を巡る争いも散見されるようになってきた。贈与税の連帯納付義務を巡る争いの中で、相続人における相続税の計算上、相続により承継されることとなった被相続人に係る連帯納付義務を対象として、債務控除できるか否かといった問題が生じている。履行前の連帯納付義務が債務であるか否かについて、明確な判断基準を検討する必要性が生じてきているものと考えられる。

現行の相続税法の中に設けられている二税目の課税体系としては、生涯累積遺産の取得に対する相続税課税と暦年単位財産の受贈に対する贈与税課税とがあり、両者の間に乖離が生まれやすくなっている。現行の相続税の課税体系は、被相続人から各相続人の取得した遺産ごとに課税する「遺産取得税」の体系を採用している。ただし、その計算の過程は、被相続人の遺産全体に対して課税する「遺産税」の考え方を含めて計算することとなる。現行は両者の折衷方式が導入されるかたちとなっている。

この「遺産取得税」の考え方に「遺産税」の考え方を含めていく方式は、納付段階においても導入されている。連帯納付義務は、被相続人から実際に遺産を取得した相続人のみを納付義務者とするだけでなく、遺産全体の取得に対応する全相続人に対して納付義務を負わせようとする考え方である。

また、相続税法における相続税と贈与税の関係は、贈与税が相続税を補完する関係となっている。

これらを踏まえて、贈与税の連帯納付義務にあつては、連帯納付義務としての機能と相続税を補完する機能との二重の機能が期待される現状となっている。

他方、「遺産取得税」や「遺産税」における遺産とは、プラスの財産からマイナスの財産（債務）を控除することで差額として算定される（債務控除という）。マイナスの財産である債務は、相続税の計算上、相続開始の際現に存するものを控除することとされる。しかし相続税法上、この相続開始の際といった課税時点において、債務として控除することのできる範囲は必ずしも明確ではないところ、その解釈は極めて厳格に行われている現状がある。

相続税の連帯納付義務は相続開始後の申告により本来の納付義務とともに生じるものであるから、相続開始時、すなわち「被相続人が死亡した日」にはいまだ債務として存しない。そのため、相続税の連帯納付義務は原則として債務ではなく控除できないといった結論が導かれることは妥当であると考えられる。また、贈与税の連帯納付義務にあつても、贈与税の申告（贈与税の本来の納付義務）とともに生じるものであるから、相続税の債務控除が検討されるといったことは通常ない。

ただし、被相続人が贈与税の連帯納付義務者であった場合には、相続税の計算上、贈与税の連帯納付義務について相続開始の際に債務であるのか否かという問題が生じる。贈与税の連帯納付義務は、相続税の申告上とは関係のない、贈与税の本来の納付義務者に係る贈与税の申告に伴い生じるものであるから、相続税の連帯納付義務とは異なり、その履行前であっても存するか否か、及び相続開始の際に存するか否かの判断が必要となる。

そこで本論文では、贈与税の連帯納付義務の問題点のうち、従来から議論のある租税債権としての徴収権の濫用の問題を検討しつつ、相続により承継されることとなった場合に、他方で生じる求償権及び債務性（債務の存否）の問題に関して検討を行った。

贈与税の連帯納付義務を巡り争われた最新の裁判例（大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決）を主要な検討素材として、問題点を構造的に整理し、それぞれについて考察し、結論を導いた。そのうえで、相続税法 34 条 4 項にいう贈与税の連帯納付義務の固有性を踏まえ、当事者ごとに、時系列的に整理した判断基準までの考察を試みた。

贈与税の連帯納付義務を巡る争いのなかで、その争点は、相続税法上の連帯納付義務（相法 34 条）が一律に補充性¹をもたないと解されていることで生じる問題が争点となっており、具体的には徴収権の濫用にあたるか否か、相続により承継した贈与税の連帯納付義務を対象として、相続税の申告上で債務控除できるか否かが中心となっている。このうち、前者である徴収権の濫用にあたるか否かについては、相続税の領域において従来から議論されてきた問題であって、贈与税においても妥当するか否かという問題とされる。後者については贈与税に固有の問題を内在しており、いまだ研究の希薄領域にあると思われた。

本論文では、贈与税の連帯納付義務は固有性があり、保証債務とは明らかに異なる性質のものであることから、相続税の計算上の債務控除において、保証債務の取扱いを準用するだけでは妥当しないことを明らかにした。

本論文の構成は次の通りである。

第一章、第一節では、相続税法上の連帯納付義務（相法 34 条）の位置づけを確認するために、相続税の課税方式に応じて同規定が創設され、採用されてきた趣旨と沿革について整理した。第二節では、相続税の課税方式から導出される贈与税の連帯納付義務の理論的な位置付けについて考察を行った。第三節では、小括として、現行における贈与税の連帯納付義務が相法 34 条の中でいかなる位置づけにあるかを整理した。

第二章、第一節では、贈与税の連帯納付義務について、連帯納付義務を承継した相続人において、相続税の課税価格の計算上で債務控除が容認された結果となっている大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決の事案の概要及び判決の推移を確認した。そのうえで、第二節では、贈与税の連帯納付義務が相続税法上の連帯納付義務（相法 34 条）のなかで一律に補充性を

¹ 補充性をもつ（補充性あり）ということは、課税当局側はまず主たる納付義務者に履行請求をする必要があるという意味になる。連帯納付義務者は一次的な履行義務から免れることができる。

もたないと解されること、更にそこから一般化することによって2つの問題点を示した。その一つは、連帯納付義務者側からみて課税当局側による徴収権の濫用であるか否かが不明である点、もう一つは、被相続人の抱えていた贈与税の連帯納付義務について相続人が相続税の申告上で債務控除できるか否かという点である。本論文では後者を中心として検討を行った。

第三章では、贈与税の連帯納付義務を対象として、相続税の債務控除の適用可否を検討するにあたって、まずは贈与税の連帯納付義務に関し、従来から議論されている徴収権の濫用の問題に係る要因分析等の検討を行った。第一節では、関連する先行研究及び裁判例をもとに、従来から徴収権の濫用の問題（租税債権の視点）として議論されてきた連帯納付義務の固有性、更には、贈与税における固有性を確認しながら分析した。第二節では、大阪高裁平成28年3月4日判決（以下「本件」という）の贈与税の連帯納付義務に関して、考慮すべき要素を4つ挙げ、それぞれについて検討を行った。

第四章では、贈与税の連帯納付義務について、租税債務の視点から捉え直すことにより、相続税の計算上の債務控除の可否について検討した。更には、現実的な問題として、被相続人の死亡から連帯納付義務の履行までの期間に着目し、当該期間における債務性に関して、当事者ごと、時系列的に整理しながら検討を行った。第一節では、先行研究及び裁判例を踏まえて、当該期間において、被相続人の抱えていた贈与税の連帯納付義務が、いかに承継され、自動的に確定するのかを整理した。また、その履行以後では、債務控除の判断に影響する保証債務（偶発債務）の取扱いを確認し、それを贈与税の連帯納付義務に準用しながら考察を行った。その結果、法令解釈上、債務控除における債務性は、相続開始時の一時点において判断せざるをえないことなど、現行法上の問題点を明示した。第二節では、検討対象者に本来の納付義務者を加え、検討対象時点として考えられる4つの時点に着目することにより、当該期間の債務性の過程を当事者ごと、時系列的に整理し、検討を行った。また、本件のようなケースでは、債務控除の手続としては、事後的な更正の請求（国通23条、相法32条）による救済手段しかないが、その適用の可能性についても検討を行った。

第一章 贈与税の連帯納付義務規定創設の趣旨と沿革

贈与税の連帯納付義務は、相続税の課税方式が遺産税方式から遺産取得税方式へと変更された昭和 22 年に創設されたものであり、その後のシャープ勧告に基づく昭和 25 年度税制改正及び昭和 33 年度税制改正によって相続税の課税体系が変更されてもなお、そのままのかたちで既存し続ける制度である。

本章では、相続税法における連帯納付義務規定（相法 34 条）の位置づけを確認し、相続税法の下での相続税と贈与税の関係性を明らかにすることによって、相続税の課税方式に応じ導出される贈与税の連帯納付義務規定（相法 34 条 4 項）の理論的な位置付けについて考察を行った。そのうえで、小括として、贈与税の連帯納付義務規定は相続税法 34 条の中にあつて固有の性質を有していることを、識者らの見解を踏まえて考察した。

第一節 相続税法上の連帯納付義務規定創設の趣旨と沿革

租税法律主義の下、日本国民は「法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定され（憲法 30 条）、法律に定めのない納税義務を負うことはない。この納税義務を定めている法が租税法であるが、反面、租税法には国民の財産権への侵害を根拠づける、いわゆる侵害規範ともなることから、「将来の予測を可能ならしめ、法律生活の安定を図るため、成文の形式をとることが要求される」²。

相続税法は、34 条において相続税および贈与税についての連帯納付の義務を規定する。国税の連帯納付義務については、一般法である国税通則法において「民法 436 条、437 条及び 441 条から 445 条まで（連帯債務の効力等）の規定を準用する」（国通 8 条）と規定されるところであるが、あえて特別法として相続税法において優先して定められた当該規定はどのような趣旨から設けられ、いかなる経緯・沿革を経て現在に至ったのかを整理した。

1 相続税の課税方式

相続税の課税方式は、大別すると遺産税方式と遺産取得税方式とがある。遺産税方式とは、被相続人の遺産に対して課税する方式であつて「英米系の国々で採用されており、人は生存中に蓄積した富の一部を死亡にあつて社会に還元すべきである、という考え方」に基づき、

² 金子宏『租税法[第 24 版]』31 頁（弘文堂，2021）。

本来の「財産税」としての意味を有する³。他方、遺産取得税方式とは、被相続人から相続人の取得した遺産に対して課税する方式であり、「ヨーロッパ大陸諸国において採用されており、偶然の理由による富の増加を批判することを目的としている。この類型の相続税は、実質的には所得税の補完税」となる⁴。

遺産取得税方式と遺産税方式の特徴（利点）について、水野忠恒氏によれば次のように整理されている⁵。

（1）遺産取得税方式

- ① 相続財産に応じ相続税負担が公平に配分される。
- ② 取得者への富の集中を排除することができる。
- ③ 遺産分割後、相続財産を取得する者の担税力を考慮できる。

（2）遺産税方式

- ① 被相続人の一生涯の財産を清算する課税であることが明確である。
- ② 遺産分割の操作による相続税負担の軽減を防止できる。

2 相続税法上の連帯納付義務規定創設の趣旨－相続税の課税方式の沿革－

相続税法 34 条の連帯納付義務規定の趣旨は、「相続税及び贈与税についての本来の納税義務者以外の者について連帯納付の義務を負わせ、租税の徴収を担保しようとするものである」⁶とされており、明治 38 年の相続税法の創設当初から一貫するところである。相続税法の幾度かの改正、とりわけ相続税の課税方式が変更されてきた沿革に着目し、その一貫性はいかに守られてきたのかを考察する。

（1）明治 38 年相続税法の創設

明治 38 年に創設された相続税は、当初、民法（相続法）が「家督相続を中心に定められていたのに応じて、相続税も遺産税制度をとり、家督相続には軽く、遺産相続には重く課され、親等の親疎に応じ、税負担が異なっていた」⁷とされている。菊地紀之氏によると、創設当時の立法根拠としては「偶然所得課税と言われるものだったよう」⁸と述べられており、

³ 金子・前掲注 2) 691 頁。

⁴ 金子・前掲注 2) 691 頁。

⁵ 水野忠恒『大系租税（第 3 版）』876-877 頁（中央経済社，2021）。

⁶ 武田昌輔『相続税法コンメンタール』第一法規 2759 頁。

⁷ 田中二郎『租税法[第 3 版]』517 頁（有斐閣，1990）。

⁸ 菊地紀之「相続税 100 年の軌跡」税大ジャーナル第 1 号，38 頁（2005）。

「相続財産の取得という事実に着目し、それを相続による偶然所得の発生ととらえ、その所得（財産）に対し、負担能力に応じて課税を行おうとするもの」⁹とされる。また、贈与については、相続税の脱税防止を目的として一定の条件下で行われる贈与を遺産相続とみなして課税されていた¹⁰。

この創設当初は遺産税方式による相続税の全額納付を採用しており、贈与税は存在しなかった。遺産分割を行っても納付を分割することはできず、実質的には連帯納付責任を無限責任として課されることと同じ効果をもつ制度であった¹¹。

（2）昭和 13 年度税制改正

昭和 13 年改正により、遺産税方式のまま各相続人等による分割納付ができるようになったが、それに伴い、当時の第 10 条の 3 における但書として「相続人ハ共同相続人、受遺者及第 3 条又ハ第 3 条ノ 2 ノ規定ニ依リ相続財産ノ価額ニ加算シタル贈与ヲ受ケタル者ノ納付スル相続税ニ付連帯納付ノ責ニ任ス」という連帯納付の規定が設けられた。これは、改正により納税義務を分割して納付することとなった結果として、相続税の徴収が困難となる場合が生ずるおそれのあること、及び納税義務者間における税負担の公平が図られないこと等の理由から、「連帯納付の規定を設けることにより納税義務者の責任を従前のものと同一にしようとしたものである」¹²と解されている。

（3）昭和 22 年度税制改正

昭和 22 年には戦後の日本国憲法施行に伴って、家督相続を廃止する民法（相続法）の改正が行われ、それに伴って「相続税も遺産相続に対する課税だけ」¹³へと変更されることとなった。そこで、相続税法の全文改正がなされ、従来の遺産税方式から遺産取得税方式へとシフトし、申告納税制度が採用された。また、相続税の補完税として贈与税が新設された。本改正により、第 43 条（相続税）及び第 44 条（贈与税）のそれぞれにおいて連帯納付の規定が置かれることとなった¹⁴。

⁹ 菊地・前掲注 8) 39 頁。

¹⁰ 国税庁ホームページ『租税資料叢書【第七巻】相続税関係史料集～導入から昭和二十一年まで～ 解題』

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/07.htm> (2022. 2. 22 閲覧)

¹¹ 飛岡邦夫「相続税の連帯納税義務に関する一考察」税大論叢 1 号 259 頁（1968 年）。

¹² 武田・前掲注 6) 2754 頁。

¹³ 田中・前掲注 7) 517 頁。

¹⁴ 武田・前掲注 6) 2754-2755 頁。

(4) 昭和 25 年度税制改正

昭和 25 年、シャウプ勧告に基づく相続税法の全文改正がなされ、財産取得者税方式（財産取得者の一生を通じた累積課税制度）として、相続税と贈与税の各課税制度を廃止し相続税に一本化された。シャウプ勧告による「遺産の分割を促進して富の集中を排除するという見地」からは、「贈与税も相続税に吸収され、財産取得者の一生を通ずる累積課税」が採用されたのである¹⁵。現在の相続税法 34 条の規定はこのときに設けられたものであり、同条 1 項にいう相続税の連帯納付規定は従前から存在していたものを踏襲した内容であるが、2 項から 4 項についてはこのときに新設された内容となっている。各規定が設けられた趣旨は次のとおりである¹⁶。

	現行相続税法 34 条の創設趣旨（昭和 25 年シャウプ勧告）
1 項	旧相法 43 条からの踏襲。
2 項	財産取得者に係る一生累積課税からの要請など。
3 項	贈与形式による租税の徴収回避の遁脱防止。
4 項	贈与者に担税力があること。

以後、これらの連帯納付の義務規定については、表現の整備等が行われたにとどまり、現行そのまま維持されている。

(5) 昭和 28 年度税制改正

昭和 28 年度税制改正において、相続税の遺産取得者税方式への完全移行に伴い、相続税と贈与税の各課税制度に回帰しつつ、相続税は一生累積課税から都度課税へと変更し、それに合わせて贈与税が暦年贈与課税とされた。

(6) 昭和 33 年度税制改正

昭和 33 年度税制改正において、それまでの遺産取得者税方式でありながら、遺産税方式の計算体系（法定相続分課税）を加味した現行の課税方式（遺産取得税と遺産税の折衷と一般に表現される）が設けられ現行に至っている。この点、現行にまで至る当該折衷方式につき、単なる計算体系における折衷とみるのか、相続税の課税方式自体における折衷とみるのかといった見解が分かれ、次のようになる¹⁷。

¹⁵ 田中・前掲注 7) 518 頁。

¹⁶ 武田・前掲注 6) 2754-2755 頁。

¹⁷ 水野武夫「相続税法の連帯納付義務—滝井繁男先生の問題提起の再検討—」佐藤幸治・泉徳治編 滝井繁男先生追悼論集『行政訴訟の活発化と国民の権利重視の行政へ』425 頁（日本評

① 単なる計算体系における折衷方式とみる見解

水野武夫氏によると、昭和 33 年度税制改正以降において採用される折衷計算方式に対して、課税方式としてはあくまでも遺産取得税方式の建前を維持していると解しており、「法定相続分により取得したものと…割り振りをするというのは、あくまで遺産取得税方式の下での税額の計算方法の問題にすぎず、遺産税方式による相続税の計算とはまったく異なるものである」とし、制度（課税方式）としては「遺産取得税方式によるものであることには何ら変わりはない」と述べている。それは次のような制度から明らかであるとする。

- (イ) 相続税額は、各人が取得した財産の価額に応じて計算される（相法 17 条）。
- (ロ) 現行における相続税の申告は被相続人の死亡の時に納税地で行われているが、これは、昭和 25 年改正法附則 3 において当分の間とされたものが半世紀以上続いている状態なのであって、原則として、各相続人は、自己の納税地の所轄税務署長に対してそれぞれ申告書を提出しなければならない（相法 27 条 1 項, 62 条）。
- (ハ) 相続財産を取得した者は各人ごとの明細書を申告書に添付しなければならないのが原則である（相法 27 条 4 項）。
- (ニ) 贈与税の納税義務者は受贈者である（相法 1 条の 4）。

② 相続税の課税方式自体における折衷とみる見解

これは、相続税の課税方式自体において遺産取得税方式に遺産税方式を加味した折衷方式であるとする見解であり、一般には法定相続分課税方式とも呼ばれている。金子宏氏によれば、純粋な遺産取得税の体系を「修正している」¹⁸と述べられており、水野忠恒氏によれば、「遺産税方式と遺産取得者課税の折衷となっている」と述べられている。このように、現行においては課税方式そのものを折衷したとみる見解が一般的であるといえる。

3 相続税法上の連帯納付義務規定創設の沿革

相続税の課税体系の変化に応じて相続税法上の連帯納付義務規定が創設されてきた沿革を概要としてまとめると、次のようになる。

論社、2017)。

¹⁸ 金子・前掲注 2) 691 頁。ただし、同所書において「この点をどう考えるかは、今後に残された課題である」と付言されている。

明治35年	民法	国税徴収法
	「連帯債務」 概念の導入	連帯納税義務 の創設

	相続税法の課税体系		連帯納付			備考
	相続税	贈与税	規定	内容	限度	
明治38年 相続税法の 創設	遺産税 (全額納付のみ)	—	22条4項	遺産分割の前後問わず、 各相続人が全額 を連帯納付	無限	
昭和13年	遺産税 (各自分割納付)	—	10条の3 本文	連帯納付規定を追加 趣旨：改正前と同一責任	無限	実質は遺産取得税 体系となる
昭和22年 (戦後) 全文改正	遺産取得税 (申告納税創設)	創設 相続税の補完税	43条(相続) 44条(贈与)	[贈与税] 受贈者への連帯納付新設	有限	申告納税制度創設
昭和25年 シャープ勧告 全文改正	遺産取得税 + 累積課税制度 相続税の一本課税、かつ、財産取得 者の一生を通じた累積課税制度		34条	[相続税] 二次相続に係る連帯納付 義務の整備(2項) [相続税・贈与税共通] 贈与形式による相続税徴 収回避規定の創設(3項) [贈与税] 取得者(受贈者)を納税義 務者とし、贈与者への 連帯納付責任創設(4項)	有限	
昭和33年	遺産取得税 + 遺産税(法定相続分) 趣旨：仮装分割や恣意的な遺産分割 への対処		34条	同上(変更なし)		
現行	同上(変更なし)					

第二節 贈与税の連帯納付義務についての考察

贈与税や連帯納付義務といった概念にとらわれず、沿革を俯瞰していくことで導出される贈与税の連帯納付義務は、理論上、贈与税の補完すべき対象となる相続税の課税方式に合わせるべきものであって、担税力あるべきところに課税されるべきものであると考えられる。しかし、贈与税の連帯納付義務を単独で捉えると、そこには補完税としての機能や徴収確保といった趣旨や要請が極めて強い。このため、相続税法全体のなかにあって、同法 34 条、とりわけ 4 項の贈与税の連帯納付義務だけが突出した制度となっているのではないかと考えられるのである。なお、これに関して宮脇義男氏は、相続税法 34 条の連帯納付義務は遺産課税的な発想から導かれるものであって、課税方式が遺産取得税方式に近づいていくほどに理論的に説明はできなくなり、遺産取得税方式の下で連帯納付義務を存続させるためには、「別の観点からの根拠・必要性を提示することが求められることとなる」旨を述べている¹⁹。

¹⁹ 宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税大論叢 57 号 443-444 頁 (2008 年)。

第三節 小括

相続税の連帯納付義務については相続税法の創設当初から存する規定であるが、現行の相続税法 34 条 4 項に規定される贈与税の連帯納付義務については、シャープ勧告に基づいた昭和 25 年度全文改正の累積課税制度及び相続税・贈与税の一本課税のなかで担税力を趣旨として設けられた制度である。昭和 22 年の贈与税の創設以後、相続税及び贈与税の課税方式は幾度かの改正を経ているが、相続税法 34 条 4 項の規定については現行までそのままの形式で残され続けてきた規定ともいえる。

この点、金子宏氏が 34 条 1 項から 3 項について「受益を限度とする特殊な人的責任」であると述べられつつも、同条 4 項のみは「贈与を理由とする特殊な人的責任である」と述べられるところが妥当しており²⁰、相続税法 34 条のなかにあつて、4 項だけが固有の性質を有しているといえる。

第二章において取り上げる裁判例の控訴審判決(大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決)では、贈与税の連帯納付義務規定(相法 34 条 4 項)がその創設趣旨からすれば補充性をもたない責任であると判示しており、本章は贈与税の連帯納付義務の債務性(性質)を解釈するにあたっての前提となる。

²⁰ 金子・前掲注 2) 696 頁。

第二章 大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決

第二章では、贈与税の連帯納付義務について、連帯納付義務を承継した相続人において相続税の課税価格の計算上で債務控除が容認された結果となっている大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決（以下「本件」という）の事案の概要及び判決の推移を確認した。そのうえで、贈与税の連帯納付義務が相続税法上の連帯納付義務（相法 34 条）の中にあるとして一律に補充性をもたないと解されることで生じる問題点を一般化し、2つの問題点として示した。

第一節 事案の概要及び判決の推移

1 事案の概要

亡Aが平成 20 年 3 月に死亡したことにより、亡Aの兄であるX 1 及び妹であるX 2 は、Y 1 税務署長に対して亡Aの死亡に係る相続税の期限内申告書をそれぞれ提出して納付を行った。相続により取得した財産の価額はX 1 が 4000 万円、X 2 が 3 億 7475 万 9255 円であった。

その後、税務調査により一部相続財産の申告漏れとともに、被相続人である亡Aから相続人以外であるBへの平成 19 年中の金銭贈与が発覚し、Bによる贈与税の申告懈怠が発覚した。X 1 及びX 2 は相続税申告における申告漏れについての修正申告書を提出して増加税額及び附帯税を納付したが、Bに関しては申告期限（平成 20 年 3 月 17 日）までに申告書を提出しなかった。

平成 21 年 10 月 29 日、Bは平成 19 年分贈与税の期限後申告書をY 2 税務署長に提出したが、納付はされないままであった。当該期限後申告書上、Bは亡Aとの関係について「彼氏」との申述書を添えた。

Y 2 税務署長からBに係る贈与税の徴収について引受を受けた国税局長は平成 22 年 5 月 18 日、B所有の土地持分及び区分所有建物を差し押さえ、同年 6 月 9 日及び 8 月 17 日にB名義の株式及び債権（投資信託等）の差し押さえを行い、同年 6 月 30 日にはBの居宅内の捜索を行った（捜索によって換価価値のある財産は発見されなかった）。Bに係る贈与税等の税額 2704 万円のうち、差し押さえによって取り立てた金額は 733 万 9045 円であり、その全額が本税に充当された。

その後の約 1 年 10 か月の間に国税局長は、Bの所在が分からないために換価手続を進めるための通知ができないとして差し押さえた不動産及び株式の一部につき換価手続を執らず、平成 24 年 6 月 8 日付けでX 1 及びX 2 に対して相続税法 34 条 4 項の規定に基づく連帯納付義務を通知した。通知金額は未納贈与税額等の 2 分の 1 ずつであり、各々に通知され

た。これを受けて、X 1 は平成 24 年 6 月 27 日に連帯納付義務に係る 985 万 0477 円を納付し、X 2 は同年 6 月 28 日に連帯納付義務に係る納付 985 万 0477 円を納付した。

国税局長は平成 24 年 8 月 6 日、連帯納付義務の履行により確定した延滞税の額 1008 万 0100 円（各 504 万 0050 円）について X 1 及び X 2 に対して連帯納付義務の納付に係る督促状を送付したが、他方で、X 1 及び X 2 は Y 1 税務署長に対し、亡 A の贈与税の連帯納付義務に係る承継税額を相続開始時の債務として債務控除すべきであったとして相続税の更正の請求を行った。

その後、X 1 に関しては、平成 24 年分及び平成 25 年分の所得税の両確定申告書上で還付金が生じていたが、Y 3 税務署長により各還付金を連帯納付義務（附帯税等部分）の納付に充当され、亡 A の死亡に係る相続税申告についての更正の請求により生じた相続税の還付金等 453 万 2600 円の全額を贈与税（附帯税等部分）に係る連帯納付義務に充当されている。X 2 に関しては、亡 A の死亡に係る相続税申告についての更正の請求により生じた相続税の還付金等 773 万 1550 円を贈与税（附帯税等部分）に係る連帯納付義務に充当されている。これら充当によって X 2 は完納となっている。B に関しては、本来の納付義務者として贈与税の本税の未納額 1 円及び延滞税の未納額 294 万 5740 円を納付したが、その後は本件贈与税が連帯納付義務の履行によって完済されたために、差押えられていた不動産及び株式の差押えが解除されており、平成 26 年 10 月 6 日にはその不動産を他に売却した。

これらを受けて、X 1 及び X 2 は、国に対して、亡 A に係る贈与税の連帯納付義務を履行したことが誤納であった等として還付等を求め、訴訟の提起に至った事案である。

2 第一審判決²¹

まず前提として、贈与税の連帯納付義務の承継の有無（国通 5 条 1 項でいう承継される国税に該当するか否か）が争われたが、「国税通則法 5 条 1 項にいう『被相続人に課されるべき…国税』とは、相続開始時点において、被相続人に納付義務が成立しているが、納税義務が具体的に確定していない国税も含まれるものと解される。」とし、これを本件にあてはめると、亡 A の連帯納付義務は死亡前に既に成立しており、「本件贈与税に係る連帯納付義務は通則法 5 条 1 項による承継の対象」となる旨を判示した。

そのうえで、承継の対象とされた本件の連帯納付義務に関して、各当事者（本来の納付義務者、連帯納付義務を承継することとなった相続人、及び課税当局）の間の各債権債務関係と回収可能性にもとづいて、課税当局による相続人への徴収が徴収権の濫用にあたるか否かが争われている。

第一審判決は、課税当局から連帯納付義務を承継することとなった相続人に対する通知がされた当時、「B が本件各連帯納付部分を納付し得る資力を有していたと推認することは

²¹ 神戸地裁平成 27 年 8 月 18 日判決（LEX/DB 25547025）。

できないし、連帯納付義務に補充性に関する規定がない」として、課税当局による租税債権に回収の可能性があったとまではいえず、その連帯納付義務の回収にあたっては補充性を定める規定がないから、どのように回収するかは基本的には課税当局の合理的裁量に委ねられていると解して、徴収権の濫用にあたらないとした。

また、課税当局が平成 24 年における通知までの間に原告である X 1 及び X 2 に通知をしなかったこと、差し押さえた不動産及び株式の一部換価未了であったことを踏まえても、課税当局による徴収権の行使について「合理的裁量を逸脱・濫用したところがあるとはいえない。」と判示した。

第一審では原告らの請求は棄却され、これに対し、原告らは控訴した。

3 控訴審判決²²

まず、贈与税の連帯納付義務の承継の有無については、納税義務に限らず、連帯納付義務についても、国税通則法 5 条 1 項にいう「『被相続人に課されるべき…国税…を納める義務』に含まれる」と判示しており、その理由としては、「相続とは民法上の概念であり、被相続人の私法上の地位の包括的な承継を意味する」のであるから、同規定は、民法上の相続が生じた場合に、被相続人の「租税法上の地位をも包括的に引き継がせるために設けられた規定」と解されるとしている。

そのうえで、課税当局から B に対する租税債権の回収に関して、B 保有の不動産及び株式についての換価（権利行使）の放置（放棄）があったかどうか争われている。また、同事実に対して、原告らから B に対する求償権の回収として捉え、その行使可能性²³も争われることとなっている。

控訴審判決は、これら換価（権利行使）の可能性として、「換価困難な財産であることをうかがわせる事情も、換価金から国が配当を受けられなかったことをうかがわせる事情もないから、換価金の配当によって本件贈与税の未納額が減少し、原告らが納付すべき税額も減少していたことは推認できる」として、課税当局側から B への租税債権の行使可能性があったと認定している。

また、控訴審判決は、同事実によって、「原告らが B 保有の本件不動産及び本件株式に対し権利行使することが全く不可能でなかった」とし、原告らから B への求償権の行使可能性についてもあったと認定している。

このように、本来の納付義務者に資力（回収可能性）があったと認定されているにもかかわらず、課税当局による連帯納付義務者への徴収権の行使が濫用にあらず、連帯納付義務者による本来の納付義務者への求償権の行使可能性だけが強調されてしまう理由としては、

²² 大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決（LEX/DB 25561972）。

²³ 債務控除は容認されているが、課税当局により求償権が阻害されたか否かという視点から争われている。

課税当局から本来の納付義務者に対する租税債権の回収可能性が不問とされるからである。控訴審判決は、同規定の創設趣旨及び文言からすれば、贈与税の連帯納付義務（相法 34 条 4 項）について「補充的な責任（納税義務者から徴収できない場合に限って、そのできない限度でのみ発生する責任）ではなく、納税義務と優劣なく併存する責任（民法所定の連帯債務と同様の責任—通則法 8 条）と解される」としている。

以上より、課税当局が行った原告らからの徴税は徴収権の濫用にあたらぬとして、控訴審も棄却された（上告により係争中）。

第二節 問題点

まず、本件では、贈与税の申告期限（平成 20 年 3 月 17 日）前に贈与者（連帯納付義務者）であった A が死亡（平成 20 年 3 月）しており、本来の納付義務が確定する前の連帯納付義務の確定（存否）の問題が生じている。また、これに関しては、本来の納付義務者である B と、亡 A の相続人である X 1 及び X 2 との関係性がなく、親族関係や面識すらもない中で、贈与税の連帯納付義務を承継することとなるのかという問題も生じている。

そのうえで、本件は、受贈者 B による贈与税の納付（本来の納付）のない状態にあって、かつ、贈与者（連帯納付義務者）である A による履行や課税当局からの督促もない中で当該 A が死亡しており、被相続人となった A の死亡に係る X 1 及び X 2 の相続税の申告上、贈与税の連帯納付義務が債務控除の対象となるか否かという問題が生じる。

なお、本件は、贈与税の連帯納付義務を相続承継することとされた X 1 及び X 2 により履行が行われているが、本来の納付義務者である B がこれら連帯納付義務の履行後において未納付残額を納付できたという事実がある。

偶発債務と解しうる贈与税の連帯納付義務にあっては、債権者側から本来の納付義務者に対してその権利の行使可能性を問われる債権として、租税債権と求償権との 2 つがある。このため、本件のように贈与税の連帯納付義務を承継した相続人においては、求償権の視点が主であって、徴収権の濫用の問題として租税債権の視点のみで捉えるだけでは足りない。本件は、徴収権の濫用について争われた裁判例ではあるが、この 2 つの債権として各々の視点からその行使可能性（回収可能性）を捉えることのできる裁判例でもあり、贈与税の連帯納付義務についてのもう一つの問題を明示している。

第一審及び控訴審は、相続税法上の連帯納付義務（相法 34 条）が一律に補充性をもたないとして解している。

贈与税の連帯納付義務が補充性をもたないことは、租税債権としての解釈には妥当し、課税当局によって、その回収可能性を問わずに徴収できるといった解釈が徴収権の濫用の問

題に関して大きな意義をもつ。しかし、他方で、贈与税の連帯納付義務を承継した相続人においては、本来の納付義務者に対する求償権の行使可能性（主に債務控除の可否）といった問題が常に生じている。

贈与税の連帯納付義務が補充性をもたないと解されることによって生じる問題として主に次の2つが考えられる。

- ① 徴収権の濫用にあたるか否かの問題
- ② 被相続人が贈与税の連帯納付義務を抱えたまま亡くなった場合、その相続人は相続税の計算上で債務控除できるか否かの問題

本論文では、これらのうち②の問題について検討を行った。

贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人にとって、相続税の申告上において債務控除できるのは本来相続開始時の一時点の債務と解釈される場所であるが、本件については相続開始後の事後的な更正の請求の中にあって容認されており、例外的に認められる結果となっている。このため、本件の連帯納付義務は、相続開始時にいまだ履行されていないものではあるが、相続により承継した被相続人に係る贈与税の連帯納付義務について相続税の課税価格の計算上、贈与税に固有の事情を判断要素として含めたものと解しうる。そこで、次の第三章では、相続により承継した贈与税の連帯納付義務を対象とし、相続税の申告上で債務控除できるか否かを検討するにあたって、まずは贈与税の連帯納付義務に関し、従来から議論されている徴収権の濫用の問題に係る要因分析と検討から行った。

第三章 徴収権の濫用の問題に係る要因分析・検討

従来から、相続税法上の連帯納付義務には、相続税の領域を中心として、徴収権の濫用の問題があり、補充性をもたない租税債権であるといった解釈から、徴収過程において、納税者側の認識と課税当局側の認識との間に大きな差異を生じさせてきた。そのうえで、贈与税の連帯納付義務は、相続税の連帯納付義務に比して、幾つかの固有性がある。

第一節では、先行研究及び裁判例をもとに、徴収権の濫用の問題において議論されてきた徴収手続の問題（2の平成23年度及び平成24年度の税制改正による影響）、更には、贈与税における固有性（1の担税力のない者への課税、2の当事者間の関係性、4の法的性質）を確認しながら分析した。

第二節では、本件の贈与税の連帯納付義務に関して考慮すべき要素を4つ挙げ、それぞれについて検討を行った。

第一節 先行研究及び裁判例

1 担税力のない者に対する贈与税の連帯納付義務

担税力とは「各人の経済的負担能力」をいい、相続税及び贈与税の担税力の基準は「財産」である²⁴。贈与税の連帯納付義務者は、贈与をした者（相法34条4項）であるから贈与によって経済的な利益を得ておらず、直接的には担税力のない者ということになる。

この点、贈与者は贈与時に担税力を有していたと解することは可能であるし、贈与税の連帯納付義務を承継した相続人にあっても相続財産を相続している以上、一定の担税力を有するといった見解も考えられる。しかし、贈与による連帯納付義務であるにもかかわらず、その担税力については異なる原因事実（相続）に求めていることとなり、かえって担税力のない者に対する連帯納付義務といった問題が顕著となる。

そこで、担税力のない者に対する贈与税の連帯納付義務について、その根拠は贈与税の補完機能に求められる。第一章で述べたように、贈与税は、税目として誕生するよりも前である明治38年、相続税法の創設当初から、相続税の脱税防止を目的として贈与を遺産相続とみなして相続税を課すことを目的として生まれたものであり、個別の税目としてではなく、むしろ包括的な相続税の中に含まれる一つの概念的な要素であったことを背景とする。そこから、贈与税の補完機能といえは、相続税の補完税として、贈与形式による相続税の回避

²⁴ 金子・前掲注2) 89頁。

を防止し租税負担の公平を図ることにあるといわれる²⁵。

裁判例においても同じく解されており、「相続税法が、贈与により財産を取得した場合に贈与税を課すこととした趣旨は、生前贈与により相続税の課税が回避されることを封じるためである」（大阪地裁令和3年3月4日判決 LEX/DB 25571850）と判示されているところである²⁶。

2 贈与税に係る本来の納付義務者と連帯納付義務を承継した相続人との関係性

贈与税の連帯納付義務を承継する相続人が受贈者（本来の納付義務者）である場合には、贈与の直接当事者という親密な関係にあり、かつ、本来の納付義務者でもあるから、その関係性が問題とならない。しかし、贈与税に係る本来の納付義務者である受贈者は、連帯納付義務者である贈与者の親族（相続人）に限られない。そのうえで、贈与税の連帯納付義務を承継した相続人は、贈与税の本来の納付義務者である受贈者との関係性についてさらに疎遠となる問題がある。

贈与税の連帯納付義務を承継した場合における関係性としては、裁判例をもとに整理すれば次の4つに分類しうると考える。

- ① 贈与税に係る本来の納付義務者と贈与税の連帯納付義務を承継した相続人との間に親族関係があり、受贈者（本来の納付義務者）の納付すべき贈与税について贈与者（連帯納付義務者）が事前に負担することを合意することができる関係性（静岡地裁平成元年6月9日判決，第四章の第一節の4の(2)参照）。
- ② 贈与税に係る本来の納付義務者と贈与税の連帯納付義務を承継した相続人との間に親族関係があるが、贈与者（被相続人）の生前贈与財産及び相続財産について争い（別件訴訟での和解成立など）がある関係性（大阪高裁平成28年11月17日判決，第四章の第二節の2参照）。
- ③ 贈与税に係る本来の納付義務者と贈与税の連帯納付義務者を承継した相続人との間に親族関係がないものの、面識はある関係性（想定しうる関係性ではあるが、事案とし

²⁵ 武田・前掲注6) 2764頁。

²⁶ このほかにも、東京高裁平成19年6月28日判決は「もともと贈与税は相続税の補完税としての性質を持つといわれる…贈与税の納税義務者を受贈者だけに限定した場合には、…贈与税の満足を得られなくなり、贈与税の満足が得られなければ贈与形式による相続税の回避防止という補完税の目的も達成できず、ひいては税負担の公平が保てないおそれがある。」と判示している（LEX/DB 28141039）。

て見当たらなかった)。

- ④ 本来の納付義務者と贈与税の連帯納付義務を承継した相続人との間に親族関係がなく、面識すらもない関係性（本件での関係性）。

これらの関係性に着目して段階的に整理した場合には、次のようになる。

連帯納付義務を承継する相続人が 受贈者（本来の納付義務者）である	連帯納付義務を承継する相続人が 受贈者（本来の納付義務者）でない			
	本来の納付義務者と連帯納付義務を承継した者 の関係性			
	親族である		親族でない	
	財産分割等 についての 争いがある	財産分割等 についての 争いがない	連帯納付の 履行・督促 に至らない	連帯納付の 履行・督促 にまで至る

期待できない

実質	面識あり	面識なし
		債務控除による救済必要

裁判例	②	①	③	④
	大阪高裁 平成28年 11月17日 判決	静岡地裁 平成元年 6月9日 判決		大阪高裁 平成28年 3月4日 判決

3 平成23年度及び平成24年度税制改正の不適用

補充性をもたないと解される相続税法上の連帯納付義務に係る督促手続については課税当局側に大幅な裁量が委ねられるとの解釈につながり、従来から徴収権の濫用であるか否かという問題（不意打ちの問題）が存在してきた。これを受けて、次の（1）平成23年度及び（2）平成24年度の2回にわたる税制改正が行われ、手当がなされた。しかし、贈与税の連帯納付義務についてはこれらの改正が及んでおらず、不適用となっている。

（1）平成23年度税制改正

平成23年6月改正において、相続税法34条に5項以下（5項から9項）の督促手続規定が創設され、連帯納付義務者に対して連帯納付義務の履行を求める場合の通知制度等の手続規定が整備された。

これは、「連帯納付義務については、相続人等が連帯納付義務を十分に認識しておらず、また、他の相続人等の納税義務の履行状況が分からないため、連帯納付義務者にとっては、突然に納付を求められる場合がある」²⁷といった問題（一般に徴収権の濫用や不意打ちと表現される）につき従来から納税者や実務家からの指摘がなされてきたことを受けて²⁸、次のような通知等の規定が創設されたものである²⁹。

① 34条5項（相続税の連帯納付義務がある旨の通知）

本来の納税義務者に延納又は物納の申請があった場合には、連帯納付義務者に対して、あらかじめ連帯納付義務に係る規定の適用がある旨を通知しておくこととされた。延納や物納の場合には、将来的に連帯納付義務の履行を求められる可能性の高まることから、事前に通知することを法定化したものである。

② 34条6項（本来の納税義務者に対し相続税の督促状を発した場合の通知）

本来の納税義務者に督促をしても1月以内に完納されないときは、連帯納付義務者に対して、一定の事項³⁰を通知することとされた。連帯納付義務者に対して、連帯納付義務の履行を請求される可能性が高まっていると通知する旨を法定化したのである。

③ 34条7項（連帯納付義務者から徴収しようとする場合の納付通知）

連帯納付義務者への通知（相法34条6項）の後、連帯納付義務者から徴収することとなったときは、税務署長等は、その連帯納付義務者に対し、納付すべき金額や納付場所等を記載した納付通知書を送付しなければならないこととされた。

④ 34条8項（連帯納付義務者に対する督促）

連帯納付義務者へ納付通知書を送付して2月以内に完納されない場合には、税務署長等は、国通37条の規定による督促（原則として50日以内の督促状による督促）をしなければ

²⁷ 財務省「平成23年度 税制改正の解説」430-432頁

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/index.html（2022.3.25閲覧）。

²⁸ 武田・前掲注6）2757頁。なお、同所書においては「延納が許可された場合には、行政庁が担保を徴しているにもかかわらず、共同相続人は長期間にわたり相続税の連帯納付義務を負うこととなること」といった指摘への対処である旨も述べられている。

²⁹ 財務省・前掲注27）430-432頁。

³⁰ 連帯納付義務者に通知すべき事項として、①当該相続税が完納されていない旨、②相続税法34条1項本文に規定する連帯納付義務の適用がある旨、③当該相続税に係る被相続人の氏名、④その他必要な事項が規定されている（相続税法施行規則18条の2）。

ばならないこととされた。なお、当該督促状が発せられた日から起算して10日を経過した日までに完納されない場合には、税務署長による滞納処分が行われることとなる（国通40条）。

⑤ 34条9項（繰上請求に該当する事実があった場合の督促）

税務署長等は、次のいずれかの事実がある場合において、その納期限までに完納されないと認められるときは、連帯納付義務者に対し、その納期限を繰り上げ、納付の請求（繰上請求）をすることができることとされた。

- (イ) 納税者の財産につき強制換価手続が開始されたとき（仮登記担保契約に関する法律（昭和53年法律第78号）第2条第1項（所有権移転の効力の制限等）（同法第20条（土地等の所有権以外の権利を目的とする契約への準用）において準用する場合を含む。）の規定による通知がされたときを含む。）。
- (ロ) 納税者が死亡した場合において、その相続人が限定承認をしたとき。
- (ハ) 法人である納税者が解散したとき。
- (ニ) その納める義務が信託財産責任負担債務である国税に係る信託が終了したとき（信託法第163条第5号（信託の終了事由）に掲げる事由によって終了したときを除く。）。
- (ホ) 納税者が納税管理人を定めないでこの法律の施行地に住所及び居所を有しないこととなるとき。
- (ヘ) 納税者が偽りその他不正の行為により国税を免れ、若しくは免れようとし、若しくは国税の還付を受け、若しくは受けようとしたと認められるとき、又は納税者が国税の滞納処分の執行を免れ、若しくは免れようとしたと認められるとき。

相法34条9項は、連帯納付義務者に対する通知等に関し、上記（同条8項）までの手続を踏まずとも繰上請求書の送達手続により滞納処分に移行することができる旨を法定化したものである。（イ）から（ヘ）に該当するような事実がある場合、相続税の徴収に支障をきたすおそれがあることを想定して設けられている。

また、同改正において、相続税の連帯納付義務者が連帯納付義務を履行する場合には、当該連帯納付義務者がその延滞税の負担を不当に減少させる行為をした場合を除き、当該相続税に併せて納付すべき延滞税を利子税に代える措置（相法51条の2）が加えられた。これは、本来の納税義務者による履行遅滞につき、従来は連帯納付義務者が延滞税を納付することとされていたが、「履行遅滞の状態になった直接の原因は本来の納税義務者にあり、帰責性のない連帯納付義務者にまで延滞税の納付を求めることは酷であると考えられる」³¹こ

³¹ 財務省・前掲注27) 425-426頁。

と、「連帯納付義務者が相続税を納付する時点では既に多額の延滞税が加わっている場合もある」³²ことに対する手当である。

(2) 平成 24 年度税制改正

平成 23 年度税制改正に引き続き、長期間にわたって連帯納付義務を負うことによる問題への対処として、平成 24 年 3 月改正において、34 条 1 項（相続税の連帯納付義務）につき一定の場合（「申告期限から 5 年を経過した場合又は担保を提供して延納若しくは納税猶予の適用を受けた場合」）には、連帯納付義務の規定を適用除外とする（連帯納付義務を解除する）こととされた。

4 贈与税の連帯納付義務の法的性質と問題

相続税法上の連帯納付義務（相法 34 条）の法的性質については、相続税・贈与税を問わず明文の規定がない。大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決では、保証債務のうち補充性をもたない性質である連帯保証債務に類似するという解釈に沿って、贈与税の連帯納付義務に関して相続税の連帯納付義務や保証債務についての解釈をそのままあてはめることの妥当性が検討されている。従来から、相続税法上の連帯納付義務についての法的性質を示すものとしては附従性と補充性に関する先行研究がある。附従性や補充性という表現は、本来、民法における多数当事者間の法的な債権関係を性質として示すものであるが、租税法上においても、第二次納税義務、相続税法上の連帯納付義務といった多数当事者間の租税債権債務関係を説明する際に用いられる³³。先行研究では、本来の納税義務者とそれ以外の納税義務者（第二次納税義務者や連帯納付義務者）との関係性、すなわち本来の納税義務者により充足されなかった租税債権についての第三者への法律関係（効果）が論じられている。

4 では、補充性をもたないと解される贈与税の連帯納付義務について、法的性質の面から先行研究及び裁判例を踏まえた検証及び考察を行うことにより問題を明示した。

(1) 私法上の附従性と補充性—偶発債務である保証債務の法的性質—

偶発債務の代表的なものとしては保証債務がある。保証債務とは、主たる債務者がその債務を履行しないときに、その履行をする責任を負うことをいう（民法 446 条 1 項）。私法上、保証債務は人的担保と呼ばれ、物によって債権を強化する物的担保（民法 369 条の

³² 武田・前掲注 6) 2757 頁。

³³ 金子宏氏（前掲注 2 169 頁）は、たとえば第二次納税義務の附従性につき「保証債務の場合になぞらえて」と述べている。

抵当権など)とは異なり、債権者側としては「債務者以外の第三者からの弁済を期待」³⁴している。保証債務には、必ずそれによって担保される債務、すなわち、「主たる債務」が存在し、その主たる債務の実現を、「保証人の人的信用に依拠して、具体的にはその総財産(一般財産・責任財産)を引当てとすることによって、確実にすることを目的とするもの」である³⁵。

保証債務の法律的な諸性質としては、「古くから争われた」ところであって、「法文上も決して明瞭ではない」ともいわれるが、今日では一般に(イ)独立性、(ロ)同一内容性、(ハ)附従性、(ニ)随伴性、(ホ)補充性の5つの性質をもって理解されている³⁶。

(ハ)附従性とは、独立の目的を有さず、ただ主たる債務を担保する目的のために存するということである。これは一言でいえば主従の関係ということになるから、(ロ)同一内容性を前提として、この主従の関係(附従性の関係)の強さが(ホ)補充性を導くとされている³⁷。

(ホ)補充性とは、主たる債務が履行されなくなったときに、第二次的に履行すべきものである。補充性をもつということは、債権者側からはまず主たる債務者への履行請求をする必要があり、他方、保証人側からは催告の抗弁権(民法452条)及び検索の抗弁権(民法453条)によって一次的な履行義務から免れることができる。しかし、保証のうち、連帯保証においては両抗弁権をともに有しないため(民法454条)、補充性をもたない特殊な性質を有するものとなる。このため、「連帯保証にあつては、主たる債務と保証債務との間の主従の関係が弱められ、その効果は、連帯債務に接近している」³⁸と述べられている³⁹。

(2) 租税法上の附従性と補充性

① 多数当事者間における租税債権関係の分類

飛岡邦夫氏によると、私法上の多数当事者の債権関係に類似する租税債権関係として、(イ)連帯納税義務、(ロ)租税保証債務、(ハ)第二次納税義務および(ニ)租税債務承継の場合の

³⁴ 川井健『民法概論3(債権総論)[第2版]』202頁(有斐閣, 2005)。

³⁵ 我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—第6版』864頁(日本評論社, 2019)。

³⁶ 我妻・前掲注35) 867-870頁。

³⁷ 我妻・前掲注35)においても、「補充性も付従性から派生する性質である」(870頁)と述べられている。

³⁸ 川井・前掲注34) 214頁。

³⁹ ただし、連帯債務については、連帯保証と同様に「人的担保」の機能を果たすものではあるが、連帯保証が主たる債務に対して附従性をもつのに対し、連帯債務では各連帯債務者が独立の債務を負っているという点において性質を明らかに異とするものである(金子宏ほか編『法律学小辞典[第4版補訂版]』1266頁(有斐閣, 2008))。

納付責任の4つに分類されており、その内容は以下のとおりである⁴⁰。

〈 私法上でも規定される債権関係 〉

(イ) 租税の連帯納税義務⁴¹ …私法上の連帯債務を準用として規定される

① 一般的規定（一般法）

・一般的な国税の連帯納付義務 …国通 8

・共有財産に係る国税の連帯納付義務 …国通 9

② 個別的規定（特別法）

…国徴 33, 登税 3, 印税 3②（類似するものとして法法 152①, 相税 34）

(ロ) 租税保証債務 …私法上の保証債務を準用

〈 租税法固有の債権関係 〉

(ハ) 第二次納税義務 …租税法上の固有の債権関係

(ニ) 租税債務承継の場合の納付責任 …租税法上の固有の債権関係（国通 5）

相続税法 34 条 1 項から 4 項に定められる連帯納付義務は、これらのうち (イ) 租税の連帯納税義務に分類されている⁴²。ただし、租税の連帯納税義務に分類されつつも、飛岡邦夫氏は「相続税・贈与税についてのものは、義務額が一定の額の範囲に制限されており（相法 34 条）、他のものといささか異なるようである」⁴³と述べられ、金子宏氏は「連帯納税義務ではないが、それに類する性質をもった義務である」⁴⁴と述べられるところとなっている。

この点、そもそも「租税法に『連帯納税義務』が規定されたのは、明治 35 年であって、当時すでに民法に規定されていた『連帯債務』の概念を導入したものとみることができ、租税法独自の『連帯義務』を創設したものではないと考えられる」⁴⁵ことからすれば、あくまで (イ) 租税の連帯納税義務のなかにとどまる解釈が妥当すると思われる。

⁴⁰ 飛岡・前掲注 11) 253-254 頁。

⁴¹ 国税では、共有物・共同事業等にかかる国税（国通 9 条）、登録免許税（登税 3 条）、印紙税（印税 3 条 2 項）、輸入品にかかる内国消費税（輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律 20 条）、無限責任社員の第二次納税義務（国徴 33 条）、相続税・贈与税の連帯納付義務（相法 34 条）がある。

⁴² 飛岡・前掲注 11) 255 頁。金子・前掲注 2) 161 頁。

⁴³ 飛岡・前掲注 11) 255 頁。

⁴⁴ 金子・前掲注 2) 161 頁。

⁴⁵ 飛岡・前掲注 11) 255 頁。

(3) 相続税法上の連帯納付義務の附従性と補充性

① 先行研究（類似債権）

相続税法上、同法 34 条の連帯納付義務に係る附従性と補充性については明確に規定されていない。このため、他のいかなる債権に類似するののかといった先行研究が相続税（相法 34 条 1 項）を中心になされてきた。

① 類似しないとされるもの

… 国通 8 条（準用する民法の連帯債務含む）及び 9 条

国税通則法 8 条（準用する民法の連帯債務含む）及び 9 条については連帯納付責任を限定する規定が設けられていないことから、それに対する特例規定として⁴⁶有限責任を設ける相続税法 34 条は類似しないとされる。

② 租税債務承継の場合の納付責任（国通 5 条）との類似性

相続税法 34 条の連帯納付義務と国税通則法 5 条との類似性については、従来は類似性への先行研究もなされていたようであるが、国税通則法 5 条にいう「国税に関する法律の規定により国税を連帯して納付する義務」に該当するかどうかといった新たな問題を含むため、近年は少数説にあると思われる⁴⁷。

③ 第二次納税義務との類似性

第二次納税義務とは、「納税義務者（徴収納付義務者を含む。以下同じ）が租税を滞納した場合において、その財産について滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合に、納税義務者と一定の関係を有する者が、納税義務者に代わって租税を納付する義務」⁴⁸をいう。第二次納税義務と相続税法 34 条の連帯納付義務は、ともに「本来の納税義務者以外の者から租税の徴収を図るための規定」である⁴⁹。しかし、これを租税債権上の性質に着目し、相続税法 34 条の連帯納付義務と対比すれば以下のとおりとなる。

⁴⁶ 北野弘久『税法学原論[第 8 版]』233 頁（勁草書房，2020）。

⁴⁷ 水野恵子「相続税の基本的仕組みと主たる論点—連帯納付責任を中心として—」日税研論集 61 号 120-121 頁（日税研，2011）。

⁴⁸ 金子・前掲注 2) 162 頁。

⁴⁹ 武田・前掲注 6) 2763 頁。

[第二次納税義務と連帯納付義務の性質の対比]

	第二次納税義務	連帯納付義務
附従性の有無	有	
附従性の明文化 (法的な裏付け)	○ (国税徴収法33条以下)	× (解釈に委ねられている)
本来の納税義務の の代替納付性	○	
本来の納税義務者 でない第三者性	人的・物的に 特殊な関係のある者	相続税…親族(相続人)間 贈与税…親疎を問わない
補充性の有無	有	無
補充性の明文化 (法的な裏付け)	○ (国税徴収法33条以下)	× (解釈に委ねられている)

対比してみた場合、法的性質として補充性の有無が大きな違いであるが、その根拠にも大きな違いがみられる。すなわち、第二次納税義務の附従性及び補充性については文言上から導かれる⁵⁰ものの、相続税法 34 条にいう連帯納付義務については文言上からは導くことが難しい。このため、類似しないといった見解が多数である⁵¹。

㊦ 保証債務類似 (有力・多数説)

保証債務類似としてはさらに細かく2つの見解に分けることができ、首藤重幸氏の分類をもとに整理すると、普通保証類似(附従性あり・補充性あり)と連帯保証類似(附従性あり・補充性なし)とに分類できる⁵²。両者を対比すると以下である。

⁵⁰第二次納税義務の補充性は、「本来の納税義務者に滞納処分を執行しても徴収すべき税額を充足しえない場合にのみ、第二次納税義務者から徴収することができる旨が規定されており(国徴 33 条以下)、第二次納税義務の補充性が明示的に示されている。」とされている(首藤重幸「連帯納付責任の法的性格と範囲」税務事例研究 173 号, 60 頁(日税研, 2020))。

また、第二次納税義務の附従性については、「第二次納税義務は、本来の納税義務者の財産によって徴収できないと考えられる場合に、その不足見込み額を限度として、認められるのであるから、民法の保証債務に類似した付従性がある」とされている(水野忠恒『大系租税法 第3版』94 頁(中央経済社, 2021))。

⁵¹ 本村大輔「相続税法連帯納付義務にかかる第二次納税義務の諸問題」『納税者権利論の課題』722 頁(勁草書房, 2012)。

⁵² 首藤重幸「贈与税の連帯納付責任をめぐる問題」税務事例研究 9 号 75 頁(日税研, 1991)。

		民法類似	
		普通保証類似	連帯保証類似
附従性		○	○
補充性		○	×
連帯納付 義務者が 複数の場 合に生じ る問題	分別の利益 (各自の責任) ↓ 税負担の公平 ↓ 求償権に よる解決	○ (均分) ↓ ○ ↓ 不要	×
	租税債権 の満足	×	○
		補充性をもちながら 分別の利益を認めて しまう	

このうち、連帯保証類似とした見解が現在の多数説となる⁵³。

(4) 裁判例

相続税法上の連帯納付義務のうち、相続税の連帯納付義務については判例がある。最高裁昭和55年7月1日判決(第四章の第一節の2参照)は、相法34条1項の連帯納付義務について「相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任」と判示した。上告審において類似債権につき明確にされていないが、原審(大阪高裁昭和53年4月12日判決 LEX/DB21061649)での判断が維持されており、当該原審では「民法上の連帯保証類似の責任」と判示している⁵⁴。

贈与税の連帯納付義務については静岡地裁平成19年11月30日判決(LEX/DB 25440631)がある。裁判所は、贈与税の連帯納付義務に関する補充性について、相続税についての判例である昭和55年7月1日判決の射程が相続税および贈与税の双方に及ぶとしたうえで、「相続人等・贈与者の連帯納付義務は、同法が相続税・贈与税徴収の確保を図るために課した特

⁵³ 金子・前掲注2) 696頁。武田・前掲注6) 2766頁。

⁵⁴ このほか例えば、大阪地裁平成13年5月25日判決(LEX/DB 28070386)は、補充性に関して「法34条1項の連帯納付義務については保証人や第二次納税義務者の場合のように補充性を認めた規定がないことから補充性はないと解され(国通52条4項, 5項, 国税徴収法32条4項参照), 保証人や第二次納税義務とはその性質を異にするもの」とし、附従性に関し「本来の納税義務者が負う納付義務と連帯納付義務との関係は、主たる債務と連帯保証債務との関係に類似すると解するのが相当である」と判示している。

別の責任であって、固有の納税義務者でない者に納税義務を課する点では納税保証人（国通50条6号）や第二次納税義務者（国徴32条以下）と類似するが、これらの者に認められるような国税徴収上の補充性（国通52条4項、5項、国徴32条4項）は認められない。」とし、贈与税の連帯納付義務につき補充性をもたないと判示した。

（5）贈与税の連帯納付義務の附従性と補充性に関する問題

国税徴収法が第二次納税義務のなかに連帯納付義務を含めず、あえて相続税法に連帯納付義務を規定することからすれば、贈与税の連帯納付義務を含めた相続税法上の連帯納付義務が第二次納税義務とは明らかに異なる性質を有するものであって補充性をもたないと解することは妥当であると考ええる。

附従性に関しては、贈与税の連帯納付義務を含めた相続税法上の連帯納付義務として附従性を有するという解釈が妥当している⁵⁵ものの、その強度は第二次納税義務のような強い附従性を有するとまではいえず、その主従の関係は幾分か希薄化したものであるといえるのではないかと考える。

本研究において感じたこととして、元来、偶発債務の補充性とは附従性から導かれるものであるから、相続税法上の連帯納付義務は偶発債務とは幾分か異なる、もしくは附従性と補充性との関係に微妙な不整合が生じていると考えられた。

第二節 検討

第二章で取り上げた大阪高裁平成28年3月4日判決の事件（以下「本件」という）では、被相続人（亡A）の抱えていた贈与税の連帯納付義務の存在を、原告であるX1及びX2が相続承継後に事後的に認識したことに起因して、不意打ちの問題（徴収権の濫用の問題）が生じているが、他方で、事後的な債務控除は容認された結果となっている。第一審及び控訴審の判示したとおり、贈与税の連帯納付義務について補充性をもたないと解することは、不意打ちの問題（本件）に対して妥当するものと考えられた。

ただし、当該解釈は徴収権の濫用の問題を解決するための一つの解釈であって、その根拠にあっても、贈与税が補完すべき相続税における連帯納付義務の解釈から導出されている。相続人が贈与税の連帯納付義務を承継した場合には、相続税の計算上の債務控除の可否の問題が常に内在するのであって、そこでは、補充性をもたないと解することが妥当しうるのである。

⁵⁵ 自らの負担する固有の税金とはならないことから、附従性をもたないとまでは解されないものと考えられる。

か、更には、補充性をもたないと解することに沿って妥当な判断がなしうるものであるのか検討すべきと考えられた。

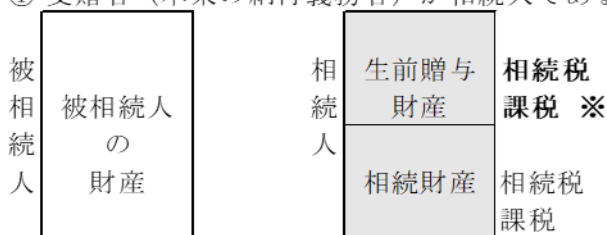
これまでの先行研究及び裁判例を踏まえると、本件の贈与税の連帯納付義務について、その債務控除の可否判断に関し考慮すべき要素を以下4つ挙げて、それぞれについて検討を行った。

1 担税力

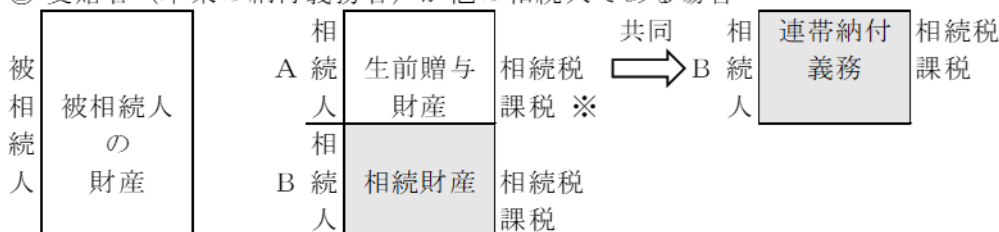
まず、先行研究及び裁判例を踏まえれば、贈与税の連帯納付義務が担税力のない者に対し課されることの根拠は、その補完関係に求められている。そこで、この補完関係について、相続開始前3年以内の被相続人からの贈与（相続時精算課税の選択を除く）を前提として実際の課税関係を整理しながら考察を行った。

【相続開始前3年以内の生前贈与を前提とした場合の補完関係】

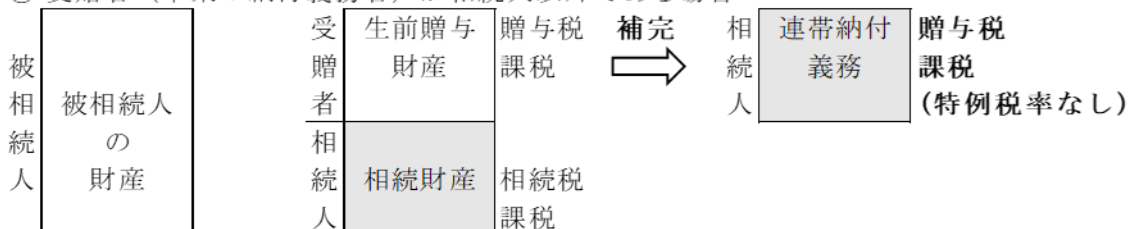
① 受贈者（本来の納付義務者）が相続人である場合



② 受贈者（本来の納付義務者）が他の相続人である場合



③ 受贈者（本来の納付義務者）が相続人以外である場合



※ 生前贈与加算+贈与税額控除

∴ 特例税率の適用がない贈与税課税は、相続税課税に比して高税率である

➡ 債務控除の容認（調整）がない場合には公平とならない。

このように、現行における贈与税の特例税率（措置法70の2の6～70の2の8）の適用下にあつては、必ずしも公平とはならないものと考えられた。

次に、本件での具体的な課税関係について考察を行った。

本件では、平成19年中の各贈与時において、贈与者であつた被相続人Aに担税力があつたものと推定することができる。しかし、贈与後の相続による相続財産分割により、各相続人X1及びX2の担税力は贈与時の被相続人Aに比して低下することから、贈与税の連帯納付義務を承継した者について、担税力なき者への課税という問題が生じうる。

相続人X1にあてはめて考えると、被相続人Aからの相続財産4000万円を承継して相続税を納付した後、贈与税の連帯納付義務に係る本税985万0477円、無申告加算税269万1500円及び延滞税504万0050円が履行請求されており、担税力のない者への課税としての苛酷度が増しているものと考えられる。

他方、相続人X2は被相続人Aから相続財産3億7475万9255円を相続により承継しており、担税力を承継した度合いの高いことが窺える。事業承継の有無や相続財産の換価困難性の有無といった問題は想定されるが、担税力のみでいえば高いといわざるをえない。

なお、連帯納付義務の履行請求額はX1とX2とで同額であり、実際に取得した相続財産額を問わず、法定相続分である2分の1ずつとなっているが、補充性のない債権債務関係であれば問題とされない。そのうえで、有限責任の限度額は生前の被相続人Aの担税力を対象として計算されることから、限度内におさまっているものと考えられる。

担税力のない者に対して連帯納付義務が課されることへの対処としては、静岡地裁平成元年6月9日判決（第四章の第一節の4の(2)）がある。本来の納付義務者と連帯納付義務者との間での親密さを前提とするが、贈与者の生前（被相続人となる前）の合意によれば、履行前の贈与税の連帯納付義務であっても被相続人の履行義務（債務）として取り扱うことが想定できる。しかし、本来の納付義務に係る贈与税においては、贈与者と受贈者との関係が必ずしも親族に限られないのである。本件では、親族とはいえ兄弟姉妹の関係（相続人としては第3順位になる）にして承継された連帯納付義務であり、もはや本来の納付義務者と連帯納付義務を承継した者との関係については親族でないうえに面識もないこととなっている。このため、X1及びX2のような相続人にとっては、被相続人の抱えた贈与税の連帯納付義務に対して影響を与えることができず、その連帯納付義務の存在を認識することもできないままにAが亡くなっている。すなわち、贈与者かつ被相続人であるAの生前中、X1及びX2は贈与税の連帯納付義務に関しての当事者ではないのであつて、生前の合意に基づく贈与税負担により債務控除を可能とすることに関与できる立場にない。

2 相続税法 34 条 5 項以下の適用

贈与税には従来からの相続税の連帯納付義務における不意打ち問題がいまだに残されている。本件は平成 23 年度及び平成 24 年度税制改正前の事案であるが、相続税法 34 条 5 項以下の規定は、そもそも贈与税について明文化されておらず、現行制度下にあっても同規定を適用することができない。

相続税法 34 条 5 項以下を贈与税について、仮に本件にあてはめて考えると、課税当局側から本来の納付義務者である B に督促（通知）を発したのは平成 21 年 11 月 26 日であり、当該督促をしても 1 月以内に完納されないときは連帯納付義務者に一定事項の通知があつてしかるべきところ、当該通知がなされていない。課税当局側から X 1 及び X 2 に通知が行われたのは、平成 24 年 5 月 25 日であり、2 年半もの間、通知がなされていない状態にあつたのである。

以上より、相続税法 34 条 5 項以下を贈与税についてあてはめることができれば、本件の課税当局側から X 1 及び X 2 に対する督促手続は徴収権の濫用にあたと解することが可能といえる。

3 連帯納付義務確実性の判断対象

保証債務のような偶発債務は、本来的には補充性をもつために、主たる納付義務者の状況に応じてその債務の確実性が問われることとなる。しかし、主たる納付義務者と連帯納付義務者との関係性が一様でない贈与税の連帯納付義務につき補充性をもたないと解することは、主たる納付義務者の資力等状況ではなく、課税当局側の状況（徴収権限の行使状況）に応じてその債務の確実性が問われることになるといわざるをえない。

租税法上、課税当局側に情報提供義務といった規定は明文化されていない。本件の第一審及び控訴審において、贈与税の連帯納付義務を承継することとされた X 1 及び X 2 は、課税当局側による徴収権限の行使状況について、その状況を窺い知ることのできる情報が共有されるべきである旨を主張したが、明文化のないことから排斥されている。

私法上では、保証契約（連帯保証を含む）について、2020 年 4 月 1 日以後の民法改正により、保証人から債権者に対して、主債務についての支払の状況に関する情報提供を求めることができることとされた⁵⁶。

⁵⁶ 法務省パンフレット『2020 年 4 月 1 日から保証に関する民法のルールが大きく変わります』7 頁。

4 延納や物納, 納税猶予の適用

本件では相続財産の具体的な内訳までは窺い知れないところであるが、仮に不動産などの換価性が低い財産を相続した場合であっても、相続税法上の連帯納付義務（相法 34 条 1～4 項）には、延納（相法 38 条）や物納（相法 41 条）、納税猶予（措置法 70 の 4 など）といった規定が適用されないものと解され、自ら選択する余地のない財産換価に迫られることも想定される。

相続人に承継された贈与税の連帯納付義務については、相続開始時においてその履行のないこと（必然として事後的な履行となること）が否めないものではあるが、その履行時期は、延納等が認められないことからすれば一時点（金銭による一時点での納付）に限定されることとなり、自ら選択することができない（課税当局側が選択する）ものであって、その履行自体には相続人の恣意性が介入しえないものであるといえる。

5 結論

相続税法 34 条 5 項以下の規定は、相続税についてのみ明文化されているが、同じ取扱いを贈与税にも導入することが望ましいと考える。また、連帯納付義務が一定の事由により解除される規定にあっても同じであり、相続税法 34 条 1 項但書における解除規定は、贈与税にも明文化されることが望ましいものとする。

その理由は、贈与財産額は、相続財産額に比べればその一部に過ぎないとはいえ、贈与税に固有の性質を多く有しており、個々の置かれた立場に応じて、その苛酷さや関係性が大きく左右されるためである。

なお、本章では、本件における 1 から 4 の要素を徴収権（租税債権）の側面から捉えることによって検討したが、反面、連帯納付義務（租税債務）という側面もある。次章は、本章の内容を踏まえて、その債務性（債務控除の可否の問題）から捉えることにより検討を行った。

第四章 債務控除の可否

第四章では、第三章の判断要素を租税債務（債務性）の視点から捉え直すことにより、相続税の計算上の債務控除の可否について検討した。大阪高裁平成28年3月4日判決（以下「本件」という）の相続人は、自らの与り知らないところで、贈与税の連帯納付義務を承継することとされており、当該連帯納付義務が自動的に確定していたものとされ、課税当局からいきなり督促を受け、その履行を余儀なくされている。このため、相続人としては、当該連帯納付義務を履行したことをもって被相続人に係る債務として確定し、相続税の計算上の債務控除が認められるという考えに至りやすい。本件では、課税当局の判断によって債務控除が容認された結果となっているが、法解釈上問題があると考えられる。そこで本章では、被相続人の死亡から連帯納付義務の履行までの期間に着目し、当該期間における債務性に関して、当事者ごと、時系列的に整理しながら検討を行った。

第一節では、先行研究及び裁判例を踏まえて、当該期間において、被相続人の抱えていた贈与税の連帯納付義務が、1でいかに承継され、2でどのように自動的に確定するのかを整理した。また、3では履行以後となる債務控除の判断に影響する保証債務（偶発債務）の取扱いを確認し、4で贈与税の連帯納付義務に準用しながら考察を行った。その結果、相続開始時の一時点において債務性が判断されることを解釈上で避けられないことなど、現行法上の問題点を明示した。第二節では、検討対象者に本来の納付義務者を加え、相続開始以後、時系列的に整理し、検討を行った。また、債務控除を容認する根拠規定としては、事後的な更正の請求（国通23条、相法32条）しかないが、その適用の可否についても検討を行った。

第一節 先行研究及び裁判例

1 前提－贈与税の連帯納付義務の相続承継－

被相続人に係る主たる納税義務としての贈与税は、相続人がその被相続人に課されるべき、又はその被相続人が納付し、若しくは徴収されるべき国税を納める義務を承継（国通5条1項）したうえで、被相続人の死亡に係る相続税の申告上、債務控除の対象とされる公租公課（債務）に含まれる（相法13条1項1号・2項1号）。しかし、被相続人に係る連帯納付義務としての贈与税にあっては、同条1項にいう「被相続人に課されるべき国税」に該当するか否かといったことにつき必ずしも明確でないことから問題となる。

これに関して、被相続人に課されるべき国税に該当しない場合には保証債務類似の視点

から導出されるべきと考えられるところ、連帯納付義務と類似の人的責任である保証債務の承継については、保証人が死亡し被相続人となった場合、「保証債務は、身元保証など保証人と被保証人との間の特別の信任関係を基礎とするものなどを除き、一般的には相続の対象になる」⁵⁷とされている。

このため、保証債務類似から導出するのであれば、贈与税の連帯納付義務においても同様に相続の対象になるものと解することができ、租税法上での債務となるか否かにかかわらず、その人的責任ではあることに着目し、そのまま相続人等に承継されると解することが妥当であるとする。ただし、贈与税の連帯納付義務について、相続税の申告上、債務控除の対象とされるか否かを巡っては、争いがある。

2 相続人が承継した贈与税の連帯納付義務の確定時一判例の射程検証一

相続税の連帯納付義務については、相続税法が特別法として連帯納付義務を設けている趣旨からすれば、「特別の責任」であるとした判例がある（最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決 LEX/DB 21070351）。当該判例は相続税の連帯納付義務について判示したものであるが、その射程は贈与税を含む相続税法 34 条の連帯納付義務全体に及びうる。大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決は当該判例を引用し、贈与税の連帯納付義務についても相続税の連帯納付義務に係る解釈をあてはめることを妥当とした。これに関して、当該射程の検証を行った。

(1) 事案の概要

被相続人甲は昭和 40 年 4 月 26 日に死亡し、長男 A（原告、被控訴人、上告人）、長女 B 及び養子 C が相続し、当該三名が共同して昭和 40 年 10 月 26 日、被相続人甲に係る相続税申告書を X 税務署長に対して提出した。しかし、B 及び C は当該相続税を完納しなかったことから、国（被告、控訴人、被上告人）は、A に相続税法 34 条 1 項による相続税の連帯納付義務があるとして、これを徴収するため、A の所有する二宅地を差押えた（昭和 46 年 10 月 6 日付、昭和 47 年 2 月 21 日付）。

その後、A は昭和 48 年 3 月 19 日、上記のうちの一宅地を訴外 D 社（株式会社）に売却し、D 社は同日をもって X 国税局長に対して差押えの原因である A の連帯納付義務についての代位弁済を行い、そのうえで、D 社は、当該代位弁済の求償権をもって宅地売買代金債務と対等額での相殺を行った。

A は、宅地の差押えに対して、B 及び C に係る連帯納付義務は不存在（未確定）であること、訴外 D 社による代位弁済は過誤納金に該当する旨を主張し、国に対して過誤納金などの支払いを請求した事案である。

⁵⁷ 森田哲也編『相続税法基本通達逐条解説』287 頁（大蔵財務協会、2020）。

(2) 一審判決⁵⁸

相続税法 34 条 1 項に規定される相続税の連帯納付義務を負う者は、国税徴収法上の「国税を納める義務がある者」及び「納税者」(国徴 2 条 6 号)に該当し、滞納があった場合には滞納処分を受ける対象になりうる者(国徴 2 条 9 号)とされ、相続税の連帯納付義務(相法 34 条 1 項)が「国税を納付する義務(納税義務)」(国通 15 条 1 項)に該当するとした。

連帯納付義務の類似債権(法的性質を表すもの)としては、民法の連帯保証を挙げ、その理由として、「本来は他の相続人の負っている納税義務の支払確保、担保としての目的を有し」ている点において共通するとした。

相続税の連帯納付義務について、主たる納付義務の確定(申告)により特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定(自動確定)するか否かについては、拡張解釈すべきものではなく、国税通則法 15 条 3 項に列挙されていないものであることから、「特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定するものと解することはできない」とした。また、目的及び要件において類似する第二次納税義務は、「確定の方式をとらず行政庁の処分によつて確定させることとなつている(同法 32 条 1 項)」から、相続税の連帯納付の義務の確定に行政庁の処分を要しないとの解釈はバランスがとれない旨を判示した。また、相続税の連帯納付義務(相法 34 条 1 項)には税額を申告すべき規定がなく、申告納税方式によって確定するものと解することもできない旨を判示した。

以上より、相続税の連帯納付義務(相法 34 条 1 項)は、相続税法上の他規定を解釈しても自動確定を導くことはできず、自動確定による国税でも申告納税方式により確定する国税でもないから、賦課課税方式により確定されるべきものである(国通 16 条 1 項 2 号)とし、国税通則法 32 条(行政庁の処分により確定)が適用される旨を判示した。

第一審では原告の請求は一部認容、一部棄却され、これに対し、国は控訴した。

(3) 控訴審判決⁵⁹

相続税法 34 条 1 項が納税義務に該当するか否かについては、「法文の構成、配列」からすれば、相続税債務の確定後における納付規定、即ち徴収に関する定め」と解することができ、「連帯納付義務について本来の租税債務と別箇に確定手續をとることを予想しているようには見えない」とし、単独の納税義務としての該当性の問題とならず、そのように解したとしても、連帯納付義務者は「本来の納税義務者と同じ原因に基き税義務者となる共同相続人という身分関係者に限られるのであるから「不合理、不公平とはいえない」旨を判示した。

連帯納付義務の類似債権(法的性質を表すもの)としては、民法の連帯保証を挙げ、そのように解して相続税債権の満足をはかることが「必ずしも不合理、不公平とはいえない」としている。

相続税の連帯納付義務について、主たる納付義務の確定(申告)により特別の手續を要し

⁵⁸ 大阪地裁昭和 51 年 10 月 27 日判決 (LEX/DB21055921)。

⁵⁹ 大阪高裁昭和 53 年 4 月 12 日判決 (LEX/DB21061649)。

ないで納付すべき税額が確定（自動確定）するか否かについては、「連帯納付の義務は法が相続税徴収の確保を図るため、共同相続人中無資力の者があることに備え、他の共同相続人に課した特別の履行責任であつて、その義務履行の前提条件をなす租税債権債務関係の確定は、各相続人の本来の納税義務の確定という事実を照応して、その都度法律上当然に生ずるものであり、本来の納税義務につき申告納税の方式により租税債務が確定するときは、その他に何らの確定手続を要するものではないと解するのが相当である」として自動確定に該当する旨を判示した。

以上より、「税務行政庁は、本来の納税義務者との間で確定した租税債権に基づいて、直ちに連帯納付義務者に対し徴収手続を執ることができるものといわなければならない」としている。

控訴審では原判決中の国敗訴の部分が取消され、Aの請求は棄却された。これに対して、Aは上告した。

（４）上告審判決⁶⁰

相続税法 34 条 1 項が納税義務に該当するか否かについては、同規定は、複数の相続人等（相続人又は受遺者）がいる場合に、各相続人に対して、「自らが負担すべき固有の相続税の納税義務のほかに、他の相続人等の固有の相続税の納税義務について、…連帯納付義務を負担させている。」とし、該当する旨を判示した。

連帯納付義務の類似債権（法的性質を表すもの）としては、「この連帯納付義務は、同法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任」と判示した。なお、類似債権について明確にされていないものの、原審の判断は維持されている。

相続税の連帯納付義務について、主たる納付義務の確定（申告）により特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定（自動確定）するか否かについては、「義務履行の前提条件をなす連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実を照応して、法律上当然に生ずるものであるから、連帯納付義務につき格別の確定手続を要するものではないと解するのが相当」であるとし、自動確定する旨を判示した。

以上より、「相続人等の固有の相続税の納税義務が確定すれば、国税の徴収にあたる所轄庁は、連帯納付義務者に対して徴収手続を行うことが許されるものといわなければならない。」として、上告は棄却され、確定した。

（５）射程の検証

相続税の連帯納付義務（相法 34 条 1 項）に関する判例ではあるが、一審、控訴審及び上

⁶⁰ 最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決（LEX/DB21070351）。

告審のいずれにおいても、連帯納付義務の類似債権（法的性質を表すもの）としては、民法の連帯保証が挙げられており、一貫している。そこから、租税債務として確定するための手続はどうか、その根拠をどこに求めるかが争われている。一審は、租税法上の各文言からの解釈による消去法式で、賦課課税方式により確定される旨を判示したが、控訴審及び上告審は、相続税徴収の確保という趣旨解釈から「特別の責任」として自動確定を判示した。

一審の示すように、相続税の連帯納付義務については、その確定に関する内容を文言上から明確に導出することが難しいものと考えられ、贈与税の連帯納付義務にあっても同様であると考えられた。当該判示は、相続税の連帯納付義務について再度の確定を要するか否かといった議論となり、特に、「徴収過程で、確定過程の問題を蒸し返す可能性を秘めた議論だった」⁶¹とされている。このため、当該判示以後は、相続税を中心とし、連帯納付義務の確定手続についての見解が分かれ、多くの先行研究がなされてきた⁶²。

贈与税の連帯納付義務についての相続税の計算上の債務控除では、相続税における当該判例の射程が贈与税にまで及ぶのか否かという問題となるために、以下、先行研究や裁判例（贈与税の連帯納付義務に関するもの）を踏まえて検討を行った。

① 裁判例

東京高裁平成20年8月28日判決（LEX/DB25440472）において、控訴人（納税者）は、当該判例が相続税の連帯納付義務（相法34条1項）について判示したものであり贈与税には妥当しない旨を補充主張した。これに対して、裁判所は、「同条1項及び4項の規定はいずれも納税義務の根拠規定ではなく、他の共同相続人、受遺者又は受贈者に、既に成立し確定した相続税又は贈与税について、これと同一内容の履行義務を連帯納付義務者に負わせることによってこれらの税の徴収確保を図ろうとする趣旨の規定であること、連帯納付義務の範囲は共同相続人又は受遺者の相続税の場合と同様に受遺者の贈与税の納税義務の確定によって自動的に確定するものであること、相続税法34条1項が規定する共同相続人等の連帯納付義務の場合と同条4項が規定する贈与契約における贈与者の連帯納付義務の場合とで、確定手続の要否や納付告知の要否の観点からみた場合に、両者の間に差異を設けなければならない程に利益状況に差異があるとは認められない」として、当該判例の射程は贈与税の連帯納付義務（同条4項）についても及ぶとした。

② 先行研究

先行研究においても、当該判例の考え方が「贈与税の連帯納付義務の確定にも当てはま

⁶¹ 三木義一「連帯納付義務と確定手続の法的関係－誤用される最高裁判決の法的意味－」立命館法学304号、346頁（立命館大学法学会、2005）。

⁶² 相続税を前提とした連帯納付義務の確定に係る判例及び諸学説については、松岡章夫編著『令和3年補訂 ゼミナール相続税法』1268頁以下（大蔵財務協会、2021）参照。

るものである」⁶³といった見解しか見当たらなかった。研究の希薄領域にあることも想定されたが、異論の特に見当たらない現状である。

また、当該射程が贈与税にまで及ぶといった場合には、確定のみならず、附従性や補充性、さらには求償権についても相続税法 34 条 1 項と同様の解釈が導かれうるところ、先行研究においても「相続税又は贈与税の連帯納付義務は、本来の納付義務者に資力がないこと等の理由により租税債権の徴収に支障を来す場合を考えて、他の共同相続人又は贈与者等に課した特別の履行責任と考えられ、したがって本来の納税義務との関係は主たる債務と従たる債務との関係とみられるから、連帯納付義務者が税額を納付した場合には、本来の納税義務者に対する求償権が発生するものと解される。」⁶⁴とされている。

③ 検討

相続税の連帯納付義務の確定に関しては明文規定がなく、文理解釈によって一律に確定させることが難しい。趣旨解釈により「特別の責任」とした当該判例は妥当する。また、相続税と贈与税の連帯納付義務は、同じ相続税法 34 条の中にあり、贈与税は相続税を補完する機能が期待される。贈与税の連帯納付義務の確定に係る解釈は、相続税のものに係る解釈（趣旨解釈）に整合すべく、当該判例の射程が贈与税に及ぶと考えられる。

ただし、贈与税の連帯納付義務の附従性や補充性、さらには求償権における解釈に関しては、当該判例の射程が及ぶとは直ちに言い切れないものとする。その理由としては、一般法に対する特別法（相続税法）上の「特別の責任」である点において、相続税と贈与税とが同様であるとはいえ、個々の税目に応じた固有性のあることからすれば、「特別の責任」としてその附従性や補充性、さらには求償権についての解釈においてまで同様とはならないものと考えられるためである。裁判例では、贈与税の連帯納付義務に関しても連帯保証債務に類似する旨で一貫し判示されているが、あくまで類似に過ぎないのであって、すべて一律同様という解釈にはならないものと考えられる。

そこで、次の 3 では、連帯保証債務との類似にすぎないものであるのか、または連帯保証債務と同一（準用）であるのかという視点から、保証債務（連帯保証債務を含む）の債務控除について、附従性や補充性、さらには求償権の解釈及び取扱いを確認した。

3 偶発債務である保証債務の債務控除

ここでは、次の 4 の贈与税の連帯納付義務を承継した相続人における債務控除を検討するにあたって、まず（1）相続税の債務控除における判断基準を確認し、（2）偶発債務と

⁶³ 首藤・前掲注 50) 58 頁。

⁶⁴ 松岡・前掲注 62) 1263 頁。

して代表的な保証債務の債務控除を確認しながら、複数の基本通達が複雑に絡み合った適用関係を整理した。

(1) 相続税の債務控除の判断基準

相続税法上、債務控除の対象となる債務については相法 13 条（相続税法施行令 5 の 4 第 1 項含む）において、1 項が制限納税義務者、2 項が無制限納税義務者といった納税者ごとの区分に応じて、それぞれ債務控除できる範囲を定めている。そのうえで、相法 14 条 1 項は、控除すべき債務の金額として「確実と認められるものに限る」と定めている。

この相法 14 条 1 項にいう債務の「確実」の解釈については、行政解釈である相基通 14-1 がある。同通達は、債務の「確実」に該当するか否かは、必ずしも書面証拠により判断されるものではない旨定められている。また、同通達においては、債務の存在が確実と認められれば、債務の金額は確定していなくとも、相続開始時の現況によって確実と認められる範囲の金額のみを控除できる旨定められている。文言上は金額面での表現のように見受けられるが、「債務の存在は確実とされているので、結局、その履行の確実性が問題」（下線は筆者）とされる内容となっている⁶⁵。

従来からの学説上では、『「確実な債務」かどうかの解釈にあたって、債務の存在のほかに、履行の確実性を持ち込んでいる」⁶⁶』といった指摘もなされてきたところであるが、現在では判例、裁判上においても、相法 14 条 1 項にいう「確実と認められる」とは、「履行の確実性」と解するのが通説であるとされている⁶⁷。

なお、相基通 14-2 においては、相続税申告に係る確定後に債務控除の対象となる公租公課に異動が生じた場合、更正を要することを留意的に定める。

(2) 偶発債務の債務控除－保証債務の債務控除－

① 相基通 14-3(1)

保証債務とは主たる債務者の不履行によって責任を負うものであり、保証人が必ず履行することになるとは限らない債務であるため、相続税法 14 条にいう「確実と認められるもの」の解釈のみならず、個別事案ごとのあてはめにおいても実務上の争いが多い⁶⁸。

⁶⁵ 森田・前掲注 57)283 頁。

⁶⁶ 山田二郎「相続税の計算と被相続人の保証債務」ジュリスト 836 号 111 頁（有斐閣、1985）。

⁶⁷ 北野弘久ほか編『争点相続税法』76 頁（勁草書房、1996）。

⁶⁸ 例えば、連帯保証債務の債務控除を巡り争われた福岡高裁平成 15 年 7 月 8 日判決（LEX/DB 28130681）は、主たる納税義務者が多額の債務超過の状態を継続していても、金融機関との間に金利の引き下げ等があった場合には、求償権の行使不可な客観的状況にあるとまでは認められないとし、連帯保証債務が「相続税法にいう『確実と認められる』債務に該当しない」とし

この点、相続税法基本通達 14-3(1)は、保証債務について原則として控除しないこととしている。そのうえで、次の2要件を満たすような債務である場合にのみ、例外として債務控除を許容するスタンスをとっている。

- (イ) 主たる債務者が弁済不能の状態にあること
- (ロ) 主たる債務者に求償しても返還を受ける見込みがないこと

保証債務の保証人は、相続税法上の連帯納付義務とは異なり、催告の抗弁権（民法 452 条）や検索の抗弁権（民法 453 条）が私法上で認められており、補充性をもつ。このため、まずは主たる債務者の履行が一次的にあり、その履行の不可が確実となった段階で二次的に保証人に対する履行が生じる。そのため、未だ二次的な履行に至っていない保証債務における履行の確実性とは、主たる債務者による不履行となる可能性と同意義であるから、主たる債務者の状況に応じて、当該可能性（確実性）の判断が左右されるという要件が①といえる。②は、民法上、保証債務について保証人による履行がなされた場合、保証人には主たる債務者に対する求償権を取得することとされており（民法 459 条及び 462 条）、法律上、当該求償権の行使により保証債務の履行が補填される場合には「確実な債務とはいいがたい」⁶⁹ことから、一要件として加えることを必要とされている。

保証債務について2要件を満たす場合の債務控除すべき金額は、主たる債務者の弁済不能部分であり、当該部分についてのみ債務控除することが容認される。

② 求償権との兼ね合い

保証債務の性質にあてはめて考えるのであれば、債務控除、すなわち債務の確実性を検討すると同時に、求償権の行使可能性を検討することが必然と生じてくる。連帯納付義務者によって履行もしくは履行に相当する事由が生じた場合、連帯納付義務という債務（マイナスの財産）の具現化がいかほどであるのかを検討すること、他方で、対称として求償権（プラスの財産）がどれほど行使可能であるのか検討すること、これらは表裏一体の関係にあるといえる。

た。また、東京高裁平成 16 年 4 月 22 日判決（LEX/DB 28141036）は、連帯保証債務に係る債務控除の判断時点に関して、第一審（水戸地裁平成 15 年 5 月 27 日判決 LEX/DB28130651）の判断を維持したうえで「相続税法 14 条 1 項に定める債務の存在が確実であるか否かについては、相続開始時の現況によって判断すべきであり、その後の事情は、当時の状況を把握するための事情あるいはそれを推認するための事情として考慮され得るにすぎない。」と判示した。

⁶⁹ 森田・前掲注 57) 283 頁。

(イ) 求償権が問題となる場合

私法上、保証債務に係る保証人は、主たる債務者に代わって弁済等をした場合、その支出した財産相当額の求償権を主たる債務者に対して有する（民法 459 条以下）。その根拠は、主たる債務者に代わって弁済した保証人が「主債務者が負う債務の最終的な負担者でないため、弁済した保証人は主債務者に対して弁済額について償還を求めることができる（権利を有する）」というものである⁷⁰。私法上において有する権利であることから、租税法上において金銭債権として取り扱われることとなる。

求償権は私法上で弁済以後に生ずる権利であるから、相続税法上においても弁済以後に求償権の存否や保証債務の確実性といった問題は生じない。問題となるのは、保証債務の履行がない段階における求償権の存否や保証債務の確実性についての解釈である。保証人自らが主たる債務者に対して主たる債務の履行を働きかけることは制限されるが、解釈上、保証債務に固有の事情として保証人と主たる債務者との関係性は保証契約を約していることからすれば、親密な関係にあることが前提となっている。このため、保証債務では、主たる債務者による債務の弁済の不履行が生じても、保証人は、保証債務の履行を突如迫られるといったケースが想定しにくいものといえる。

(ロ) 求償権の評価

相続税法 22 条は相続・贈与財産の評価について、原則として「当該財産の取得の時における時価」により評価するものとしており、その「時価」による具体的な評価方法については財産評価基本通達に定められている。求償権は、貸付金債権等に含まれ、元本の金額（その返済されるべき金額）、及び既経過利息との合計額により評価される（財基通 204）。そのうえで、同通達 205 は例外として次のような定めを置いている。

財基通 205（貸付金債権等の元本価額の範囲）

貸付金債権等の債権金額の全部又は一部が、課税時期において①～③の事由に該当するときその他その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるときは、各金額について元本の価額に算入しない。

① 債務者について次に掲げる事実が発生している場合

… その債務者に対する貸付金債権等の金額

- ・ 手形交換所（これに準ずる機関を含む。）において取引停止処分を受けたとき
- ・ 会社更生法の規定による更生手続開始の決定があったとき
- ・ 民事再生法の規定による再生手続開始の決定があったとき

⁷⁰ 松井宏興『債権総論[第2版]』293頁（成文堂，2020）。

- ・ 会社法の規定による特別清算開始の命令があったとき
- ・ 破産法の規定による破産手続開始の決定があったとき
- ・ 業況不振のため又はその営む事業について重大な損失を受けたため、その事業を廃止し又は6か月以上休業しているとき

㊦ 更生計画認可の決定，再生計画認可の決定，特別清算に係る協定の認可の決定又は法律の定める整理手続によらないいわゆる債権者集会の協議により，債権の切捨て，棚上げ，年賦償還等の決定があった場合

… 決定日現在における債務者に対する債権のうち，その決定による切捨額⁷¹

㊧ 当事者間の契約により債権の切捨て，棚上げ，年賦償還等が行われた場合において，それが金融機関のあっせんに基づくものであるなど真正に成立したものと認めるものであるとき

… その債権の金額のうち㊦の金額に準ずる金額

㊦及び㊧は，法的な手続の事実に基づくことを要求しており，㊧については真正な成立という条件が付されている。求償権を行使不可と解釈するにはきわめて厳格な解釈がなされているといえる。

(ハ) 保証人の求償権放棄に対するみなし贈与課税（相基通 8-3）

相続税法基本通達 8-3 は，保証人が主たる債務者の弁済すべき債務を弁済した場合において，「その求償権を放棄したとき」には，「その代わって弁済した金額」につき相続税法 8 条のみなし贈与の適用がある旨を定める。これは，保証人が主たる債務者の弁済すべき債務を弁済した場合においても，主たる債務者に対して求償権を放棄しない（行使する）限り，贈与とはならないことを意味する⁷²。

また，主たる債務者が弁済すべき債務を保証人が弁済するというのは，主たる債務者がすでに資力を喪失しており，求償権を行使しようにもすることができず放棄にまで至っていることが想定されるが，そういった事情を問わず贈与となることを「留意的に定めたもの」でもある⁷³。

⁷¹ 長期弁済（弁済までの据置期間5年超，5年超の割賦弁済）の場合におけるその5年超相当部分の金額を含む。

⁷² 森田・前掲注 57) 153 頁。

⁷³ 森田・前掲注 57) 153 頁。

4 贈与税の連帯納付義務を承継した相続人における債務控除

相続税法 34 条の連帯納付義務は、連帯保証債務類似の性質を有すると解したうえで、贈与税の連帯納付義務（同条 4 項）にあっても変わらないといった見解が有力となっている（第三章の第一節の 4 参照）。贈与税の連帯納付義務に係る相続税の計算上の債務控除については具体的な明文や行政解釈がなく、仮に偶発債務として捉えるのであれば代表的なものである保証債務の債務控除を参考に導出する方法が考えられる。しかし、贈与税の連帯納付義務に係る相続税の計算上の債務控除の具体的な取扱いを導出するにあたっては、保証債務類似の性質から税務上の取扱いを導出していくアプローチではなく、税務上の保証債務の取扱いを準用もしくは類推するといったアプローチが採用されている。なぜなら、行政解釈である相基通 34-3 は後者のアプローチ、すなわち偶発債務である保証債務としての取扱いを準用もしくは類推することを前提とした内容となっているからである。

そこで以下の（１）において相基通 34-3 に定める連帯納付義務に伴う求償権の取扱いを中心として贈与税の連帯納付義務に係る相続税の計算上の債務控除について整理しながら、（２）において同通達が設けられた時期と同じくして争われた贈与税の連帯納付義務に係る最初の裁判例を確認しながら検討を行った。（３）では、（１）と（２）を踏まえて提示される問題点として、贈与税の連帯納付義務に、偶発債務のうちの保証債務の解釈をあてはめることが、相続開始時の一時点判断という限界に必然的に達し、結果として、贈与税の連帯納付義務の承継者が連帯納付義務を履行しながら相続税申告上で債務控除できないという苛酷な状況に陥りやすい点などを明示した。

（１）主たる納税義務者に対する求償権

贈与税の連帯納付義務の法的性質を民法上の保証債務類似⁷⁴と解すれば、民法 459 条および 462 条と同様に取り扱われ、連帯納付義務者による連帯納付義務の履行に伴い、主たる納税義務者に対して求償権を取得することが導かれる。

① 通常の場合

贈与者から本来の納税義務者に対する求償権は、「金銭債権として取り扱われ、その後贈与者に相続が発生した場合、相続財産を構成する」⁷⁵と解される。

⁷⁴ 主たる納税義務者との関係であれば、求償権の請求の相手先が主たる納税義務者一人となるから、普通保証類似及び連帯保証類似を問わず保証債務類似と解するのみで十分となる。

⁷⁵ 小林磨寿美「贈与税の連帯納付義務と保証債務履行特例」T&A master No. 331 32 頁（新日本法規，2009）。

② 相基通 34-3（求償権を放棄する場合）

(イ) 受贈者が資力を喪失して納付の困難な場合

相法 34 条 1 項又は 4 項の規定により連帯納付義務を履行(納付)した場合において、その履行(納付)の原因が、主たる納税義務者について「取得した財産を費消するなどにより資力を喪失して相続税又は贈与税を納付することが困難である」とときには、本来の納税義務者に対するみなし贈与（相基通 8-3）は適用されない。

ここでいう「取得した財産を費消するなどにより資力を喪失して相続税又は贈与税を納付することが困難である」とは、低額譲受、債務免除等又はその他の利益の享受といったみなし贈与であるにもかかわらず課税がされない場合のことをいうのであって（相法 7 条から 9 条）、その者の債務の金額が積極財産の価額を超えるときのように社会通念上債務の支払が不能（破産手続開始の原因となる程度に至らないものを含む）と認められる場合をいうものとされる（相基通 7-4）。なお、この履行（納付）金額については、みなし贈与とならないことに加え、「贈与により財産を取得した者の一時所得の対象ともならない」⁷⁶（所基通 36-17、所法 9 条、34 条）ともされている。

(ロ) 上記以外

相続税法 34 条 1 項又は 4 項の規定により連帯納付義務を履行した場合において、(イ)に該当しないときには、相続税法基本通達 8-3 が適用され、本来の納税義務者に対して贈与をしたものとみなされる（相法 8 条）。

(2) 裁判例－静岡地裁平成元年 6 月 9 日判決－

贈与税の連帯納付義務に関して「最初のもの」といわれる裁判例である⁷⁷。贈与税の連帯納付義務者が死亡した場合の相続税申告における債務控除の可否について争われた。

① 事案の概要

訴外会社の創業者かつ代表取締役であった被相続人 F（昭和 57 年 1 月 18 日死亡）には、長男 A（原告、控訴人）及び次男 B の二人の息子がいた（いずれも相続人）。これら二人の息子は取締役であったものの、会社経営に関与せず、浪費癖もあり F から信頼を置かれていなかった。このため、訴外会社の運営は、F と、総務部長甲ら従業員による手助けによるところが大きかった。F は二人の息子（A 及び B）に対しては強い不信感を抱き、

⁷⁶ 小林・前掲注 75) 33 頁。同所書においては、所得税法上、贈与者が連帯納付を履行しても一時所得とならない場合において、そのために資産を譲渡したときの譲渡所得の取扱い（所法 64 条 2 項における譲渡所得計算の特例の適用可否）といった問題もあるとされる。

⁷⁷ 首藤・前掲注 52) 78 頁。

長男Aと次男Bとの関係も良好とはいえなかった。

Fは亡くなる2年程前から病気に悩まされるようになり、余命がいくばくもないことを感じ、二人の息子の中で遺産をめぐる相続争いが起こらないように、自己所有の不動産等を生前に分け与えることを計画し、次男Bの妻であるEや税理士に相談し、次の2つの贈与（イ）及び（ロ）を行った。そのうえで、相談相手となっていたEに対し、贈与に対し課せられる贈与税についての一切を、Fが負担する意向であることを表明していた。

（イ） Fの所有する二宅地について、一宅地をA及びAの子であるCに、他方の一宅地についてはB及びBの子であるDに対し、各々持分の2分の1ずつ贈与すること。

これに関して、昭和56年7月ころ、昭和56年6月26日付けの贈与を登記原因とする旨の移転登記手続を行っているが、当該登記時点において当該贈与の事実をFは親族には話さなかった。C及びDは未成年であり、贈与税を支払うだけの預金等を所持していなかった。

（ロ） 訴外会社の従業員の主な者である5名に対し、Fの所有する会社の出資持分を贈与すること。

昭和56年12月上旬、Fは2人の息子であるAとB、E（孫であるCとDの代理として参席）、従業員5名（甲、乙、丙、丁、戊）に税理士1名を加えた9名を呼び集め、訴外会社の寮で話し合いを行った。話し合いの間では、Fが上記（イ）及び（ロ）の贈与をはじめ明らかにし、この贈与に対して課せられる贈与税もFが負担する意向を表明した。これに対し、A、BやEは特に異議を述べず、これを承諾した。しかし、この時点においては（ロ）に係る贈与の口数や手続的なことはF側に任せるということで話し合いは終わっており、その場で具体的な贈与税負担額までの話はなされていない。

その後の同月17日、話し合いを受け、従業員5名に対して確定日付付きの贈与証書が各人毎に作成され、その内容どおりの贈与がされた。また、翌年1月5日にも、甲及び乙に確定日付付きの贈与証書が作成され、その内容どおり贈与がされた。しかし、これらいずれの贈与証書にも贈与税の負担についての記載はされていなかった。

（イ）に係る贈与について、各受贈者において贈与税の申告がされた。そのうえで、Fの死後の昭和57年3月15日に、EがF名義の普通預金口座から預金を引き出し、各受贈者の名義でこれを納付している。なお、これら納付につき、特にAやBからの異論も出なかった。

（ロ）に係る受贈者となった従業員5名は、受贈分が基礎控除額以下で贈与税がかからないとの見解に立ち贈与税の申告をしなかったところ、X税務署長は、昭和58年5月26日付で贈与税の賦課処分をした。これに対して甲らは異議を申し立て、審査請求を経た後、処分の取消しの訴えを提起したが、平成3年3月19日、同人らの上告が棄却され、同人

らの敗訴の判決が確定した。当該贈与税額の納付については、延滞税や延納処分を免れるため、甲らが一旦は自己の負担で納付したが、敗訴確定後の平成3年3月25日、Aが甲らに対して前記合意に基づき課税額を支払っている。

これらを踏まえて、被相続人Fの死亡により相続人となった原告Aは、昭和57年7月7日に相続税の申告書を提出した。当該相続税の申告書において、受贈者5名に係る昭和56年分贈与税額の合計相当額をFの債務として計上したが、X税務署長（被告）はこれを容認せず更正処分等を行った。Aは、更正処分等のうち株式・出資の一部未申告、現金・預貯金の一部過少申告につき容認したものの、債務控除額等については不服として、更正処分等の一定額を取消すことを求めた事案である。

② 一審判決⁷⁸

前述（第四章の第一節の3の（2）②参照）したように、債務控除の可否（債務の確実性）は求償権の存否（求償権の残存・喪失の度合い）と同意であって表裏一体の関係にあると考えられるところ、第一審では求償権の存否に焦点がある。

贈与税の連帯納付義務（相法34条4項）の法的性質について、同規定が「受贈者だけを贈与税の納付義務者に限定すると、受贈者に資力がない等の理由により贈与税の満足を得られない」という補完の趣旨から創設されていることからすれば、本来の納税義務と連帯納付義務との関係は、「同等の義務であるとはいえず、その関係は主たる債務と従たる債務の関係」にあるとして、附従性をもつことを判示した。そして、附従性をもつことから、「贈与者において納税義務を履行した場合には、贈与者から受贈者に対する求償権が発生すると解すべき」とした。

当該事案のように、贈与税における主たる納付義務者と連帯納付義務者との間での生前の合意（約束）に基づいて、連帯納付義務が履行される場合の求償権の存否としては、相続開始時の段階では、「贈与者において将来現実に贈与税を納付すべき義務を履行することになるかどうか不確実であるし、また、贈与税を納付すべき義務を履行しても受贈者に対して求償権を行使することによってその損失を補填することもできる」として、贈与税の連帯納付義務の履行前にあつては求償権（債務）の発生を認めず、履行後にあつても特別の事情がない限りは求償権の喪失（債務の確実）は認められない旨を判示した。

この「特別の事情」に関し、第一審は、生前の合意（約束）の形式として、納付の負担を約する（契約を示した）書面がないことについて、(イ)納付の負担を約する契約が存在したか否か、(ロ)債務の確実性（求償権の喪失）を認めうる「特別の事情」があるか否か

⁷⁸ 静岡地裁平成元年6月9日判決（LEX/DB 22002891）。

についての事実認定等をしている。(イ)について、Fは、自らの経営する会社寮での話し合いにおける贈与税の負担の約束に関して、土地の贈与については2人の子(A及びB)に対して「贈与税の負担についての話はせず」、2人の孫(C及びD)との間でも「贈与税の話をしたことはなかった」としており、会社の出資持分についても5名の従業員に対して「この時点では各人に贈与する出資持分の口数が決まっておらず」、また、その際にFが贈与税の負担を約束していたのであれば「贈与税の負担についても右(贈与)証書に記載するのが当然なのにこの記載がない」(括弧書は筆者)とした。そのうえで、「各受贈者との間に贈与税負担の約束があったと認めることはできず」と認定した。(ロ)については、債務控除が認められる場合は「特別の事情」がある場合に限定されるどころ、第一審は、受贈者(5名)について、「各人が納付すべき贈与税額を上回る受贈財産を現に所有している」と認定し、贈与者である被相続人ないしその相続人には「求償権を行使すれば、納付した税額に相当する金員の返済を受ける見込みがある」として、債務控除を認める特別の事情はないとした。

なお、第一審は、「仮に右契約が存するとするなら、Fは契約上、各受贈者に対し贈与税を納付すべき債務を負い、この債務は法13条の債務控除の対象となり得る」としている。

当該事案では、課税当局側からの督促によらない、生前合意に基づいて行う連帯納付義務の履行が求償権の放棄であるか、新たな贈与であるかが贈与税の連帯納付義務に固有の問題として争われた。原告Aは、このような履行について求償権を認めると、求償権の放棄が必然と生じ、贈与税額相当額の贈与があったものとみなされて、再度贈与税の課税が発生すると主張したのに対して、第一審は、再度贈与税の課税が発生するのは「税法上当然のことである」としつつも、「求償権の放棄の場合の贈与税額は、最初の贈与税額に比べるとかなり低額になるのが通例であるから、たとえ資力に乏しい受贈者であっても贈与税額を納付することは不可能ではなく、更に右贈与税額が基礎控除額(法21条の5)を超えないことになって贈与税を納付する義務を免れることもありうるのであるから、必ずしも常に贈与税の課税の繰り返しが生ずるとはいえない」とした。

以上より、二宅地及び訴外会社の出資持分に係る贈与税額は、「法一四条に規定する『確実な債務』には該当せず、法一三条の債務控除の対象にはならない」として、第一審では原告の請求は棄却され、これに対し、原告は控訴した。

③ 控訴審判決⁷⁹

控訴審では、第一審のように求償権に焦点をあてるのではなく、債務控除の可否(債務

⁷⁹ 東京高裁平成4年2月6日判決(LEX/DB 22005181)。

の確実性)に焦点をあてている。

連帯納付義務者による贈与税負担は、正味(純)財産により相続税の課税価格を算定しようとする趣旨からすれば、保証債務と同様に「存在が確実であっても、…債務の性質上、相続人が履行するとは限らず、必ずしも相続人ないし相続財産の負担とはならないものは、原則として、それから除かれるものと解さなければならない」として、相続税法14条1項にいう「確実と認められるもの」に含まれない旨を判示した。

当該事案における生前の合意(贈与税負担)は、連帯納付義務の履行ではない贈与契約に基づく債務であるとし、贈与税負担の合意の有無として次の事実認定等をしている。

Fによる各贈与の経緯、訴外会社の寮における話し合いにおける経緯は、将来紛争が起きることを心配して行われたものであって、いずれの贈与についても合意があったと認定した。負担額(贈与すべき税額)が具体的に決まっていなかったことについては、「直ちに贈与税負担の明確な合意がされていなかったと結論することはできない」と認定している。

贈与税負担による納付(いわゆる肩代わり納付)が行われる場合、その類型・趣旨には次の④と⑤の2つが考えられるとしている。

④連帯納付の責めを負うから贈与税相当を負担する

…これは、連帯納付義務者名義による納付をし、求償権が発生する。そのうえで、合意による放棄を行うことで肩代わり納付するかたちとなる。

⑤受贈者の贈与税負担を軽減するために贈与者自らが負担する

…これは、本来の納税義務者が一旦納付し、後に連帯納付義務者から本来の納税義務者に金員を贈与するかたちとなる。

当該事案では、これらのうち⑤の贈与税負担を内容とする合意であって、「Fは連帯納付義務者として贈与税を納付しようとしたものではない」と認定し、連帯納付義務者の立場にあるからといって直ちに当該債務を不確実とすることはできないとした。

土地の贈与に係る贈与税額相当額の金員の支払い(義務の履行)時点は、相続開始時(昭和57年1月18日)からすぐの昭和57年3月15日であり、「遡って本件相続時点において、右贈与の債務の存在及び履行は確実であった」と認定した。また、出資の贈与に係る贈与税額相当額の金員の支払い(義務の履行)時点に関しては、受贈者が贈与税のかからない認識の下に申告しておらず、課税処分の取消訴訟により相続開始時の状態のまま維持されていた状態であって、判決の確定後はすぐに支払いがなされており、「相続時点において、その存在及び履行が確実であった」と認定している。

暦年課税である贈与税では、暦年終了に至るまでの間、主たる納付義務者が更なる受贈をする可能性もあり、贈与税額が具体的に確定しないこととなる。この贈与税に固有の間

題は連帯納付義務にも影響を与えるところ、控訴審は、同じ暦年中に他の贈与が加わった場合であっても、贈与税額は累進税率のために高くなるだけであり、「当該暦年中に他の贈与がなかった場合の贈与税の額を下回ることはない」から、贈与時において当該贈与以外の贈与がないものとして仮定計算した贈与税額は、「確実に贈与債務の内容となっているということができ、この額の限度では債務として『確定』ということが出来る」とした。これに関しては、相基通 14-1 が「債務の金額が確定していなくとも当該債務の存在が確実と認められるものについては、相続開始時の現況によって確実と認められる範囲の金額だけを控除する」としている旨を判示した。

以上より、債務控除の対象となっている債務（義務）は、連帯納付義務としての履行債務ではなく、書面によらない贈与による履行債務であるとし、そのうえで、書面によらない贈与であっても取消権の行使されない場合（履行の確実な場合）に該当すると認定でき、相続税法 14 条 1 項にあてはめると債務控除できるとした。

控訴審で、控訴人の更正処分は取り消され、確定した。

④ 検討

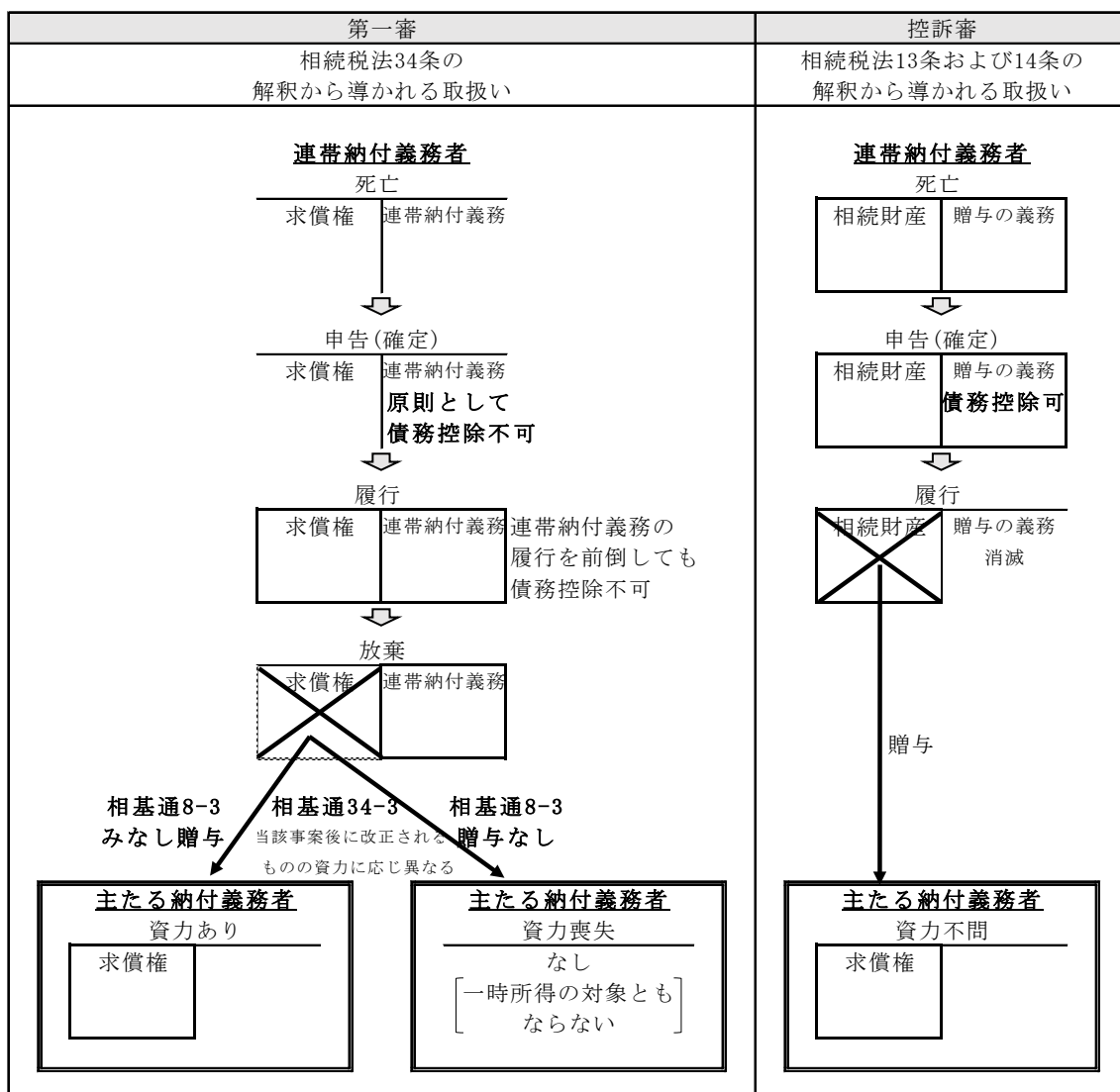
贈与税の連帯納付義務を承継した相続人においては、その履行によって相続財産が減少するのであり、相続税申告における債務控除ができるといった判断に陥りやすい。

しかし、相続開始時（承継時）において未だ履行のないことが必然である連帯納付義務は、偶発債務の一つに分類されるのであり、それが債務として確実であったという解釈には履行以外の根拠を要する。当該事案は、この根拠を生前の合意（約束）に求めている。

第一審は、求償権を行使しないことが生前の合意により約されていても、求償権としては債務控除を認める事情（特別の事情）にあたらぬとしている。ただし、生前の合意が契約（書面）に基づいて行われる場合には、それが被相続人に係る連帯納付義務ではない債務として、相法 13 条の債務控除の対象となり得る旨を判示しており、当該生前の合意が契約にあたらぬことを認定して、債務控除の対象とならぬとしている。

控訴審では、求償権としての検討を要せず、生前の合意があったことを認定して、債務控除として焦点をあてて、連帯納付義務ではなく債務として相法 13 条の債務控除の対象となる旨を判示した。

当該事案では、贈与税の連帯納付義務を偶発債務として取り扱うだけでなく、保証債務と同様に取り扱うといった解釈がなされており、保証債務の取扱いを準用した場合には債務控除の対象とならぬとされている。そこで、第一審及び控訴審の各判決について、当該事実関係を（1）における保証債務の債務控除の取扱いにあてはめて検討を行った。結果は以下に図示したとおりであった。



生前の合意（被相続人の生前意思）に基づく放棄ないし贈与であるかという相違は大きいですが、いずれも経済的実態は同じでありながら相続税申告上の債務控除の可否、すなわち課税関係が異なることとなる。

当該事案のように、贈与者には、自らが贈与者であって担税力を有している贈与後間もないうちに、贈与による贈与税負担（連帯納付義務相当）についての履行を済ませたいといった要望のある場合も想定される。しかし、贈与者はその生前中、自らが連帯納付義務の履行前に亡くなることを前提とし、自らの意思に応じて契約を交わすことにより対処することができなければ、贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人において債務控除が一律に認められないことになってしまう。

(3) 問題点

① 相続開始時の一時点判断

静岡地裁平成元年6月9日判決は、贈与税の連帯納付義務を承継した相続人が相続税申告上でその債務控除を判断するにあたって、複数の要素の解釈を組み合わせても、原則として債務控除できない限界を判示したように思われる。

ただし、これまでの先行研究や裁判例を踏まえると、贈与税の連帯納付義務を偶発債務であると解し、さらには保証債務と同様と解し、かつ相続税の連帯納付義務と同じと解するロジックによることで、相続開始時の一時点判断という限界線を設けていることに本来的な問題があるものと考えられた。

これについて、筆者としては、贈与税の連帯納付義務は贈与税固有の事情があるのであって（第三章参照）、相続開始時の一時点のみで相続税の債務控除を判断することには問題があるものとする。相続開始時の一時点を限界とした場合には、結果として、贈与税の連帯納付義務の承継者が連帯納付義務を履行しながら相続税申告上で債務控除できないという苛酷な状況に陥りやすいためである。

そこで、贈与税の連帯納付義務に係る債務控除について、保証債務に係る債務控除を準用・類推させるこれらロジックのうち、偶発債務であると解し保証債務と同様に解する点に生じている微妙な不整合を根拠として、次の第二節では相続開始後の後発事象を含めて、時系列的な本件へのあてはめと検討を行った。微妙な不整合とは、贈与税の連帯納付義務は、偶発債務（保証債務）に比して相続開始時の段階において既に偶発性（不確実性）が希薄であると考えられるものである。贈与税の連帯納付義務は連帯保証債務と解するほどに贈与税の補完機能が強調され、補充性をもたないことが強調される。ゆえに、本来の納付義務と連帯納付義務との主従関係（附従性）は弱まっているのであって、偶発債務（保証債務）の取扱いをそのままあてはめるといったことは妥当せず、贈与税の連帯納付義務としては相続開始時（未履行）であっても債務及び求償権が存しないとはならないというものである。

② 贈与税の連帯納付義務を承継した複数相続人間における求償権

贈与税の連帯納付義務者が複数の場合には総じて保証債務類似と解するだけでは不十分であり、保証債務でありながら補充性をもたない性質とするためには、保証債務のうち普通保証類似ではなく連帯保証類似と解する必要性が生じてくる。この点、複数の連帯納付義務に関する問題は贈与者が一人であることが想定される贈与税には妥当せず、複数相続人がいることを想定されている相続税に限定した問題のようにも思われる。しかし、贈与者が連帯納付義務を履行する前に死亡した場合には、相続分割により各相続人に連帯納付義務が承継されるので、連帯保証類似の見解に基づきあてはめを行うのであれば、贈与税の連帯納付義務においても同様に問題となりうる。

この点、連帯保証類似と解した場合、民法465条1項に定める「各保証人が全額を弁済

すべき旨の特約」に該当し、民法 442 条（連帯債務者間の求償権）が準用されることから、自己の負担部分を超えて弁済した連帯納付義務者について、他の連帯納付義務者への求償権が生じうると考える。

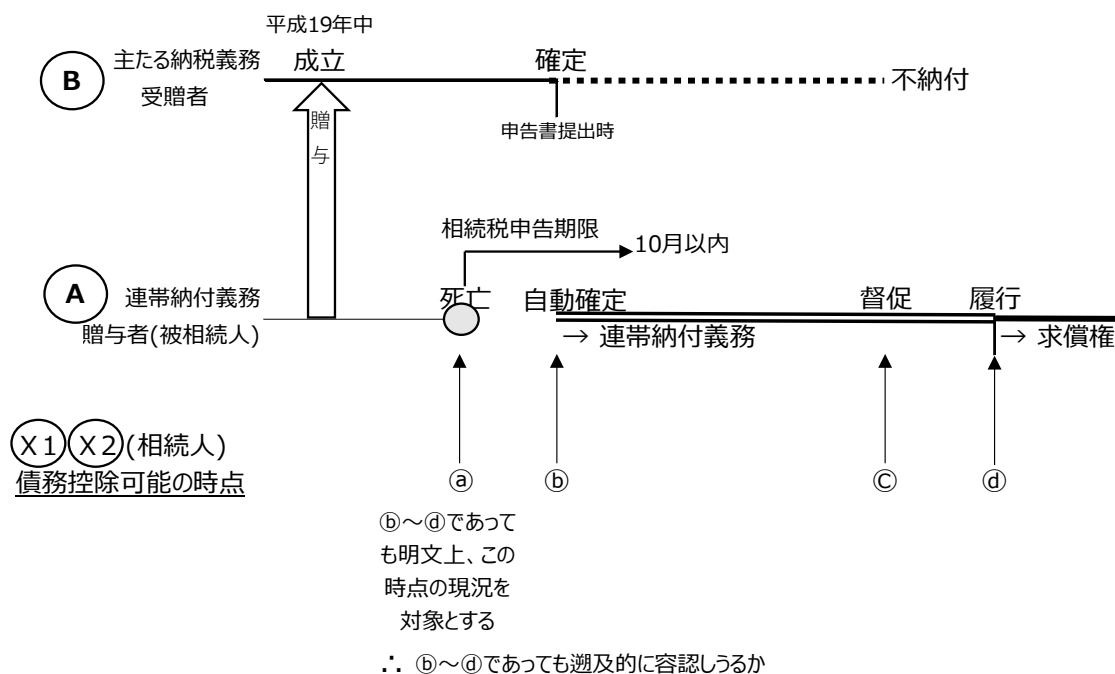
第二節 検討

1 債務控除の可否

(1) 債務控除の可否

大阪高裁平成28年3月4日判決（以下「本件」という）において、贈与税の連帯納付義務の債務控除は容認された結果となっている。第一審及び控訴審は、贈与税の連帯納付義務が確定（自動確定⁸⁰）する前であっても「被相続人に課されるべき」国税に含まれるとしており、確定前であっても連帯納付義務が存する旨を判示した。そこで以下、確定前にも存するとされたこの連帯納付義務について時系列的に整理した。

本件のように確定（自動確定）前に贈与税の連帯納付義務者（贈与者）が死亡した場合、その債務控除可否が問題とされる時点としては、時系列的に主に次の4つ（㉑～㉔）の時点が考えられる。



⁸⁰ 最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決（第四章の第一節の 2 参照）参照。

まず、相続税申告は財産取得時課税であって、④時点の現況によって債務控除の判断を行うことが定められており（13条及び14条1項）、判断時点が④の一時点に固定されることは避けられない。これは、贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人（本件ではX1及びX2）において、債務控除の可否を実際に判断する時点が⑤～⑥に至った場合であっても、判断時点を④以外の時点に解することができないということになる。

また、保証債務（連帯保証債務を含む）と同一の取扱いによってその可否判断がなされるのであれば、原則として④時点では確実な債務として認められず、債務控除は不可となる。現実的な問題として、⑤から⑥の各時点では債務控除が認められないこととなりうる。

加えて、贈与税の連帯納付義務について偶発債務であると解するのであれば、贈与税の連帯納付義務は④の段階において既に存在しているが、その履行時点となる⑥にまで至っていない期間（④から⑥に至るまでの期間）においては、その債務が不確実であるといわざるをえない。これは、本件においても判示されており、やむを得ないものと考えられる。ただし、贈与税の連帯納付義務を承継しながら、それを債務として控除できないとすれば、納税者としては、その履行を行うことで二重に課税されるといった認識に至りやすい。また、補充性をもたないことを前提に課税当局から督促された場合、納税者にとっては、それが課税当局によって回収できなかった債権であるのか、または徴収権の濫用であるのかを認識することができない。これらは贈与税の連帯納付義務に関する争い（訴訟）の火種の一因ともなっているように推測され、解消されるべき問題と考えられる。

なお、これらに関して、贈与税の連帯納付義務は、そもそも補充性をもたないことが強調されるだけで済むのであって、連帯保証債務類似とまで解して、保証債務についての取扱いを準用し組み合わせることが妥当しているのかという疑問もある。

次に、贈与税の連帯納付義務を承継した相続人により、その履行が実際に行われた後の期間（⑥以後の期間）では、現実には求償権が生じ、それと対称に、確実な債務としての連帯納付義務が現実には存在することとなる。そのうえで、この履行以後に完全となった求償権及び債務（連帯納付義務）は、本来の連帯納付義務者であった被相続人（本件ではA）の生前の贈与（本件では相続開始前の平成19年中の贈与）により生じた支出（費用）であることには変わらないから、被相続人（本件ではA）の死亡により承継されることとなったその連帯納付義務について、その相続開始時（④時点）において遡って存在していたということができかねるかが問題となる。⑥以後の期間において、贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人（本件ではX1及びX2）は、その債務控除の可否を判断する中で、④から⑥に至るまでの期間の各事象、贈与税の連帯納付義務に係る固有性をも含めて、履行（⑥）に至ったという認識に立つためである。

また、このような場合の救済方法としては、事後的な更正の請求しか手段がないといった

問題もありうる。なぜなら、被相続人（本件ではA）に係る相続税申告の法定申告期限は、その相続開始を知った日の翌日から10月以内（相法27条、29条）であるところ、㊦の時点に関与しうる立場にあるのは、主たる納付義務者（本件ではB）及び課税当局であり、自ら関与しえない相続人による期限内申告の中での債務控除の申告可否は、主たる納付義務者による申告（自動確定）及び課税当局による督促によって左右されることになるためである。

更正の請求にあたっての期限については、まず国税通則法23条1項がある。同規定は、更正の請求ができる期間を、原則として国税の法定申告期限から5年以内に限定する。平成23年12月改正により、更正の請求期限が従来の1年から5年に延長されているが、贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人は、5年以内に更正の請求を行うことに関して、自ら与り知ることができない。

そのうえで、当該期限を経過してしまった場合には、国税通則法23条2項又は相続税法32条による救済がある。国税通則法23条2項は、一定の事由（後発的事由）に該当した場合、当該事由が生じた日の翌日から2月以内にまで更正の請求ができる旨を定めており、相続税法32条は、一定の後発的な事由に該当する場合には、その事由が生じたことを知った日の翌日から4月以内に限り、納税地の所轄税務署長に更正の請求をすることができる旨を定めている。

しかし、本件のようなケースは、国税通則法23条2項の後発的事由⁸¹のいずれにも該当しないと解される。また、評価時点が㊦の一時点で固定されることから、「注意すべきは、評価を誤って後日評価を超える金額の弁済を強いられるに至ったときは、相続税法32条の後発的な事由による更正の理由には該当しない」⁸²ともいわれており、筆者もそのように解さざるを得ないと考える。

本件では、法定申告期限である平成20年3月17日から5年以内に更正の請求が行われたことにより債務控除が容認された結果となっている。これは相続税法13条及び14条の規定解釈上で妥当せず、たとえ更正の請求期限内に実際に履行が行われたことを受けて判断する場合であって、結果として納税者側が過度に苛酷な状況に置かれてしまうようなと

⁸¹ 後発的事由とは、①当初の計算基礎となった事実に関する訴えについて異なる事実の判決が確定したこと、②所得その他課税物件について当初の帰属者から他の者に帰属する国税の更正又は決定があったこと、③その他法定申告期限後に生じた②に類する政令で定めるやむを得ない理由があること、といった事実が生じたことをいう（国通23条2項各号）。なお、③のやむを得ない理由とは、当初の計算基礎となった事実に係る契約が解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと等をいう（国通令6条1項）。

⁸² 東京弁護士会編『法律実務の税務（平成2年全訂版）』238頁（第一法規、1990）。

きであっても、容認されるべきでない。また、仮に課税当局側が連帯納付義務の履行をもって更正の請求を認容すべき状況にあると解釈しようにも、相続税の計算上の債務控除は相続開始時の一時点との文言に従うことしかできないのであって、贈与税の連帯納付義務が債務控除の対象として認められないことには変わりがない。課税当局側は、連帯納付義務に係るすべての裁量を有していると解されるところであるが、相続税の計算上の債務控除は課税当局側に委ねられている裁量ではなく、たとえ自らが行った徴収過程での個別の事情を斟酌しようとしても認めることができない。

平成 23 年 12 月改正前についての更正の請求期限(5 年以内に改正される前の 1 年以内)についてのものにはなるが、以下の 2 において、他の裁判例との比較検討を行った。

(2) 贈与税の連帯納付義務を承継した相続人等が複数いる場合の負担関係

贈与税の連帯納付義務が連帯保証債務に類似するものと解して補充性をもつとするのであれば、民法 465 条 1 項に定める「各保証人が全額を弁済すべき旨の特約」に該当し、民法 442 条(連帯債務者間の求償権)が準用されることから、自己の負担部分を超えて弁済した連帯納付義務者について他の連帯納付義務者への求償権が生じることとなりうると考えられる。

これを本件にあてはめて考えると、X 1 及び X 2 は、実際に相続財産を取得した割合(担税力)に応じた負担関係となっていないのであるが、ともに法定相続分に応じた負担(2分の1ずつ)関係となっていることから、両人の間に求償権が生じないと解される。

2 事後的な更正の請求による債務控除—他の裁判例との比較検討—

被相続人に係る贈与税の連帯納付義務について、申告期限後にその履行が確実となったことをもってしても、相続人に対して期限経過後の更正の請求を認めるべき事由にはあたらないとした大阪地裁平成 28 年 11 月 17 日判決(LEX/DB 25561901)⁸³がある。

(1) 事案の概要

有限会社 F の代表取締役であった亡 C の相続人には妻 A、子 B 及び子 D の 3 人がおり、亡 C の生前の合意にもとづいて妻 A が亡 C の財産を単独で相続した。亡 C は、妻 A と婚姻後の平成 17 年 8 月 27 日、子 B 及び子 D との間で生前贈与等契約の合意書を交わした。合

⁸³ 控訴審(大阪高裁平成 29 年 9 月 7 日判決 LEX/DB 25563513)においても概ね原判決に同意。上告審(最高裁平成 30 年 5 月 10 日決定 LEX/DB 25565476)において上告不受理(確定)。

意書では、子B及び子Dによる遺留分放棄が停止条件とされ、贈与後はCに対し一切の財産的要求をしないことを確約する旨などを記載した。

平成17年9月7日、子B及び子Dの遺留分放棄が確定し、亡Cは、平成17年9月15日付けの公正証書に、全財産を妻Aに相続させて子B及び子Dには相続させない旨の遺言をし、当事者での覚書を作成（平成17年9月27日作成）した。

亡Cは生前、子Bへ預金証書2億5000万円と現金2億円の贈与、子Cへ現金2億7500万円とC名義の土地の贈与をした（これらの一部は、贈与の存否・時期について争われた）。

亡Cは平成17年12月に死亡した。子B及び子Dは平成18年10月6日、甲税務署長に対して相続税申告書を提出し、相続により取得した財産の価額について0円と記載した。また、同申告書では暦年課税分の贈与財産として次の2つが記載されていた。

- ・平成15年1月24日の現金5000万円の贈与
- ・平成17年10月3日の現金2億円の贈与

平成18年10月10日、子B及び子Dは、甲税務署長に対し、提出した相続税申告書を訂正する旨の相続税申告書を提出した。同申告書には、子B及び子Dが相続により取得した財産を現金1万円とする旨が記載されていた。

平成17年11月30日、子Bは亡Cに対し、生前贈与のうち2億5000万円が未履行であるとして、同額の支払を求める別件訴訟を提起した。平成18年12月21日、亡Cを相続した妻Aは、子Bに対して生前贈与の履行として1億6000万円を支払うことなどを内容とする和解が成立した。妻Aは、同月26日、子Bに対し、同額を支払った。

これを受けて、子Bは甲税務署長に対し、それぞれ次の申告書等を提出した。

提出年月日	相続税	贈与税
平成19年 3月7日	更正の請求 亡Cからの相続財産なし	平成17年分の期限後申告 現金2億円の受贈 平成18年分の期限後申告 別件訴訟和解金1.6億円(受贈)
平成19年 12月19日		平成15年分の期限後申告 平成15年8月の受贈2.5億円 平成17年分の修正申告 別件訴訟和解金の受贈年度変更

他方で、子Dは平成19年12月18日、甲税務署長に対し、平成17年分贈与税の期限後申告書を提出した。

甲税務署長は、子B及び子Dに対し、平成20年1月9日付けで各贈与税を本税とする附帯税等の賦課決定処分をした。

甲税務署長は平成20年1月17日、贈与者である亡Cの相続人である妻Aに対し、本件各贈与税及び延滞税の連帯納付義務を承継した旨の通知書を送付し、同月21日に各督促処分をした。

また、甲税務署長は、平成20年2月16日及び同月19日付けの通知文書により、妻Aに対して、贈与税の連帯納付義務に係る未納額の通知及び還付金の充当（所得税の還付金の充

当) 処分をした。さらに、甲税務署長は平成 20 年 2 月 19 日、妻 A に対し、本件各贈与税を本税とする無申告加算税の連帯納付義務を承継した旨の通知書を送付し、同月 29 日には各督促処分をした(記載不備を理由に平成 20 年 8 月 8 日に再度の各督促処分を行っている)。

平成 23 年 5 月 31 日、妻 A (原告) は、甲税務署長に対して、贈与税の連帯納付義務者(贈与者)であった亡 C が負担し、相続人として承継した連帯納付義務を相続税の課税価格の計算上で債務控除すべきであるとして更正の請求を行った。

甲税務署長は、平成 23 年 9 月 28 日付けで、更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。これを不服として、妻 A は、国(被告)を相手に、同処分の取消しを求めた⁸⁴。

(2) 期限経過後の更正の請求を認めるべき事由(やむを得ない後発的事由)の有無

大阪地裁平成 28 年 11 月 17 日判決における更正の請求は、国税通則法 23 条 1 項所定の期限が相続税の法定申告期限から 1 年以内(平成 19 年 10 月 10 日まで)とされていた平成 23 年 12 月の税制改正前のものであり、現行はこの 1 年が 5 年に延長されている。

国税通則法 23 条 2 項及び施行令 6 条 1 項は、申告時には予知することができなかった事象その他やむを得ない事由がその後において生じたことにより、遡って税額の減額等をすべきこととなった場合に、例外的に期限(同条 1 項)の経過後においても、一定の期限の範囲内で更正の請求を行うことを認めている。

判決では、同規定が限定的に認められていることからすれば、この例外が安易に認められるべきではないとしたが、そもそも後発的理由による更正の請求は、通常更正の請求の期間内に更正の請求をしなかったことにつき「やむを得ない理由」がある場合に限定して認めると解すべきか否かについて見解が分かれうる⁸⁵。

また、判決は、贈与税の連帯納付義務を相続により承継した者が①その贈与の存在を認識していた②相続人であった場合には、被相続人の死亡の際に成立している贈与税(本来の納付義務)は、その確定の有無を問わず債務控除の対象となる(相法 14 条 2 項、相法令 3 条 1 項 2 号)ことから、例外を認めるべき事情に該当しない旨を判示しており、これら事情が異なった場合には異なる判断となりうるとも考えられる。

(3) 贈与税の連帯納付義務についての債務控除

原告は、平成 23 年 2 月における連帯納付義務の履行(還付金の充当)により本来の納付義務者(子 B 及び子 D)の無資力状況が確定的となっており、承継した贈与税の連帯納付義

⁸⁴ 三件の事件中、更正の請求及び債務控除に関する 1 事件のみを取り上げている。

⁸⁵ 金子・前掲注 2) 970 頁。

務が債務控除の対象となる旨を主張したが、判決では、更正の請求が認められないことから、債務控除の可否についてまでは言及されていない。

(4) 比較検討—更正の請求の視点から—

大阪地裁平成 28 年 11 月 17 日判決は、贈与税の連帯納付義務を承継した相続人における相続税上の債務控除に関して、更正の請求（国通 23 条 1 項）からして認めない旨を判示している。このような場合について、以下検討した。

まず、個別法である相続税法は、相続税の申告以後に生じた一定の後発的事由に該当する場合には、その申告書を提出した者又は決定を受けた者に対して、法定申告期限を問わずにその各事由が生じたことを知った日の翌日から 4 月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対して、更正の請求をすることができる旨を定めている（相法 32 条）。ただし、贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人というだけでは、これら後発的事由のいずれにも該当せず、相続税法 32 条による救済（適用）ができないものと考えられる。

次に、一般法である国税通則法は、「やむを得ない理由」としての後発的事由がある場合、例外として、更正の請求期限を問わず、その各事由に定める日の翌日から起算して 2 月以内に限り、税務署長に更正の請求をすることができる旨を定めている（国通 23 条 2 項）。「やむを得ない理由」としての後発的事由については、国税通則法施行令 6 条 1 項に委任されており、5 つの事由が挙げられている。贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人において、まずはこれら後発的事由としての該当性を検討すべきことになるものと考えられる。同条 2 項に定める 5 つの後発的事由のうち、その該当性を問われうる事由としては 1 号及び 2 号が考えられる。ただし、判例ではゆるやかに解釈されるともいわれているところであるが、そもそも後発的事由とは「後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、確定済みの租税法律関係を変動した状況に適合させるために認められた救済手続である」（下線は筆者）とされる⁸⁶。このため、国税通則法 23 条 2 項にいう「やむを得ない理由」（後発的事由）としての該当性は認められないことが通常であると考えられ、大阪地裁平成 28 年 11 月 17 日判決はこの点で妥当している。

債務控除に関しては、大阪地裁平成 28 年 11 月 17 日判決においても、贈与税の連帯納付義務を承継した相続人の相続税申告上において、相続開始時の一時点のみで判断される問題が同じく生じている。すなわち、相続税法 13 条及び 14 条は相続開始時において確実な債務を控除すべきと定めており、贈与税の連帯納付義務を偶発債務として捉えた場合、複数の要素の解釈を組み合わせても相続開始時の一時点の限界を超えることは難しい。相続開始時の一時点を限界とされる場合には、結果として、贈与税の連帯納付義務の承継者が連帯納付義務を履行しながら相続税申告上で債務控除できない状況になる。

⁸⁶ 金子・前掲注 2) 970 頁。

以上と比較して、請求期限（国通 23 条 1 項）内に更正の請求が行われ、贈与税の連帯納付義務に関し、相続税の計算上で債務控除が容認される結果となっている大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決（以下「本件」という）についての検討を行った。

国税通則法 23 条 1 項による更正の請求に関して、金子宏氏によると、要素の錯誤などを問わず、過大に申告した場合の手続は、更正の請求の手続によってなされるべきであり、原則として、他の手続・救済手段によることが許されない旨を述べられており⁸⁷、過大申告の手続は原則として更正の請求による手続・救済手段に限定される。このため、贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人が、その履行を行った（必然として相続税の申告後となる）ことにより、当該連帯納付義務が債務であったとして事後的に債務控除による救済を求める場合には、原則として、更正の請求の手続に限定されることになる。そして、更正の請求期限内に所定の手続がなされた場合、課税当局は、その請求にかかる課税標準等または税額等を調査し、請求事由に該当すると認めるときは、課税標準等または税額等について必要な更正（減額の更正）を行う（国通 23 条 4 項）。なお、課税当局は、課税標準等または税額等について、その調査によって更正をすることができる（国通 24 条）。これは、更正の請求に基づいて行われる更正だけでなく、独自に行われる更正もあるというものである⁸⁸。しかし、更正は、更正の請求に係る債務控除の可否判断（成立過程）についてのものではなく、「すでに成立している納税義務の内容を確定する行為」にすぎない⁸⁹。

また、課税当局は、承継された贈与税の連帯納付義務について、徴収過程にあるとして、そのすべての裁量を委ねられていることがこれまでの検討により明らかである。

これらを踏まえれば、本件は、相続開始時の一時点のみで行われる相続税の計算上での債務控除の解釈及び判断において、相続人側の債務としての確実性の錯誤による過大申告であったというものではなく、課税当局によるその後の徴収過程を踏まえた減額の更正に実質等しいものと考えられる。本件は、連帯納付義務の履行をもってしても、その債務控除の可否を認識しきれない中で過大申告としての手続・救済が限定された相続人と、その納付（徴収）過程及び調査の並行する中で是正を要する課税当局、これら両者の解釈が一致するという条件の下に、結果として債務控除が容認されたものであると考えられる。

贈与税の連帯納付義務については、課税当局による徴収過程において固有性が強く、それに起因して従来からの徴収権の濫用の問題、更には承継した贈与税の連帯納付義務に係る債務控除の問題が残されており、相続承継することとなった連帯納付義務者がその認識すらできなかったことからすれば、妥当しているものと考えられた。ただし、このような更正は、更正の請求事由該当性、債務控除の可否といった問題との間に介在し、結果として相続開始時の一時点という限界を超えるという誤解を生じやすく、相続税法 13 条及び 14 条の規定から逸脱することになりかねない。

⁸⁷ 金子・前掲注 2) 968 頁。

⁸⁸ 金子・前掲注 2) 976 頁。

⁸⁹ 金子・前掲注 2) 976 頁。

3 結論

被相続人に係る贈与税の連帯納付義務は、実際の履行以後であれば、相続開始後の履行（事後的な履行）とはいえ被相続人に係る公租公課になったのであるから、相続税法 14 条 2 項にいう「被相続人の死亡の際債務の確定しているものの金額のほか…」の規定に基づいて控除できる可能性があるとも考えられるところである。しかし、相続税法施行令 3 条 1 項において列挙される項目に該当しない（同条項 2 号は、「被相続人が相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産に対する相続税額又は贈与税額」（傍点は筆者）と規定する）。

このため、相続人の連帯納付義務にあつては、同法 13 条 1 項 1 号にいう「相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）」という文言上の公租公課以外のものとして適用され、保証債務など同様の適用関係となり、現行法では、実際に連帯納付義務を履行したにもかかわらず、事後的な更正の請求によっても債務控除ができないこととなっている。

筆者の結論としては、現行法では贈与税の連帯納付義務につき一律に債務控除ができないために、まずは相続税法 13 条 1 項（居住制限納税義務者）及び同条 2 項（制限納税義務者）の各規定において、相続税法上の連帯納付義務を、債務控除の一項目として個別に明文化すべきであると考え。そのうえで、当該項目の中で相続税と贈与税とを個々に規定し、贈与税の連帯納付義務に関しては、相続開始時の一時点にとらわれず、事後的なその履行をもって可否判断できるよう改正すべきと考える。また、その履行以後は、更正の請求によって債務控除が行われるために、相続税法 32 条における更正の請求の特則の一事由として、相続税法上の連帯納付義務の履行を加えるべきと考える。

その理由は、本論文において考察してきたように、以下 3 点に要約できる。

- ① 現行法では、相続承継することとなった贈与税の連帯納付義務にあつても、すでに徴収過程にあるとして課税当局側の裁量に委ねられるところが大きい。しかし、課税当局側は徴収権の行使（履行）を唯一の目的としており、実際の行使（履行）によってその債務が確定となったことを認識しながらも、事後的にはそれを容認しうる根拠をもたない。反面、納税者側は、課税当局側に対して、実質的な減額の更正（救済）を期待するのであるが、課税当局側による是正が個々に行われるのでは租税法律主義（合法性の原則）に反することになるのではないか。また、それでは、公平性がいかに保たれているのかを納税者側から認識できず、本件のような争いを根本的に解決できない。
- ② 相続税法上の連帯納付義務、特に贈与税のものに関しては、同条項にいう公租公課以外にあたる保証債務などとは明らかに異なり、公租公課とも似て非なるものである。
- ③ 保証債務との類似点は、その履行を判断要素とすることが最も客観的かつ確実であるという点である。また、租税債権との類似点は、その確定から履行に至るまでの間、課税当局側の裁量に委ねられるところが大きく、納税者側による恣意性が介入しえない点である。

平成 23 年 12 月改正によって更正の請求期限が 5 年に延長されており，贈与税の連帯納付義務にあっても大きな前進となっているが，相続税法上の連帯納付義務規定自体，特に贈与税に係るものについては，いまだ整備が不十分であると考えられる。相続税法上の連帯納付義務，特に贈与税の連帯納付義務に関しては，承継した相続人に対してその履行を自発的に促すことが，贈与税の補完機能を納付段階においても高めることにつながるため，提案した改正によって解決され则认为。

なお，佐藤孝一氏は「贈与者の死亡時（相続開始時）に限らず，贈与者の相続人による連帯納付義務の履行時において求償権を行使しても受贈者から納付した税額に相当する金員の返還を受ける見込が全くなかったと客観的に認められる場合にも債務控除を可能とするよう，何らかの法的手当が必要なように思われる。」⁹⁰と述べられる。贈与税の連帯納付に係る徴収手続，相続税の連帯納付に係る徴収手続を管轄する税務署は同一であるから，ここでいう「客観的に認められる場合」とは，当該税務署において客観的に判断できる場合を指すものと考えられる。

⁹⁰ 佐藤孝一「受贈者による贈与税の申告が贈与者の死亡後であっても，贈与者の相続人は贈与税の連帯納付義務を承継するとした事例－相続税法 34 条 4 項，国税通則法 5 条 1 項の解釈適用を中心として」月刊税務事例 Vol. 51 No. 1 34 頁（財経詳報社，2019）。

おわりに

贈与税の連帯納付義務については、もともと担税力のあることが想定されている贈与者が原告となって訴訟が提起される事案は見当たらなかった。しかし、贈与者が死亡した場合、相続人が原告となって訴訟が提起される事案は散見される所であり、相続税の申告納付に伴う担税力の低下や主たる納税義務者との疎遠関係によるところが主な原因であると考えられる。

相続税法 34 条 4 項は連帯納付義務を特別法として明文化し、最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決が税収確保の趣旨から「特別の責任」と判示したように、租税公平主義の観点から重視されるべきものは徴税確保であるといわざるをえず、その射程が贈与税にまで及ぶことは妥当しており、贈与税の連帯納付義務についてその存否を問うこと自体難しいものと考えられる。当該判例は現行においても重要判例であり、徴税確保の趣旨解釈から連帯納付義務の法的性質として補充性をもたないことが導かれることにも一貫性がある。

しかし、附従性から補充性が導かれるとの私法上の理論から考察してみると、補充性を強くもたないほどに附従性（主従の関係）は薄まる。これは同趣旨である第二次納税義務との対比によっても明らかであって、租税法固有の性質ではないとしながらも補充性のないことを強調するがゆえに生じている不整合と考えられる。もともと租税法固有の性質ではなく、私法の性質を有するものであり、この微妙な性質の不整合は債務控除の可否、すなわち求償権の行使と関係するものであるとの考えに至り、現行では更正の請求によって整合を求めることしか手段のないこと、その際には債務控除が相続開始時の一時点において判断されることへの対応が必要となることを考察することができた。

最後に私見を述べると、贈与税の連帯納付義務に関してはこれまで相続税に比して裁判事例が少ないものの、少子高齢化社会においてその重要性は高まりつつあるものと感じるところである。贈与税の連帯納付義務について、たとえその義務を承継した相続人等への責めであっても補充性を全く有しないと解する以上、本来の納税義務者と疎遠関係にあるときには附従性がきわめて希薄であることを勘案し、その求償権の発生への影響等を加味することはできないものであろうか。たとえば、相続開始時において主たる納税義務額の最高二分の一に相当する額について債務控除を容認することで実質折半できないものであろうか。事後的に連帯納付義務の未履行が現実となった場合には、情報提供義務を負わない課税当局による更正決定処分等に対応されるべきとも考えられたところである。

受贈者と疎遠関係にある相続人等が贈与税の連帯納付義務を相続承継することとなった場合において、当該連帯納付義務の履行等をもって相続開始後に債務控除を判断するときには、相続開始時の現況で判断するという極めて限定された状況下での解釈に縛られない早急な手当がなされるべきと考える。

【参考文献】

《書籍》

- ・金子宏『租税法[第24版]』(弘文堂, 2021)。
- ・金子宏ほか編『法律学小辞典[第4版補訂版]』(有斐閣, 2008)。
- ・川井健『民法概論3(債権総論)[第2版]』169-237頁(有斐閣, 2005)。
- ・北野弘久ほか編『争点相続税法』75-82, 363-405頁(勁草書房, 1996)。
- ・北野弘久『税法学原論[第8版]』199-242頁(勁草書房, 2020)。
- ・武田昌輔『相続税法コンメンタール』第一法規。
- ・田中二郎『租税法[第3版]』515-529頁(有斐閣, 1990)。
- ・東京弁護士会編『法律実務の税務(平成2年全訂版)』233-238頁(第一法規, 1990)。
- ・波多野弘『租税法概論講義』133-227頁(清文社, 2015)。
- ・松井宏興『債権総論[第2版]』278-313頁(成文堂, 2020)。
- ・松岡章夫編著『令和3年補訂ゼミナール相続税法』(大蔵財務協会, 2021)。
- ・三木義一著『相続・贈与と税の判例総合解説』269-280頁(信山社, 2005)。
- ・水野忠恒『大系租税法(第3版)』(中央経済社, 2021)。
- ・本村大輔「相続税法連帯納付義務にかかる第二次納税義務の諸問題」『納税者権利論の課題』715-743頁(勁草書房, 2012)。
- ・森田哲也編『相続税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会, 2020)。
- ・我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—第6版』(日本評論社, 2019)。

《学会誌・法律雑誌等論文》

- ・阿部雪子「贈与者が負う贈与税の連帯納付義務(相続税法34条4項)の意義」税研No.148, 148-150頁(日税研, 2009)。
- ・阿部雪子「贈与税の仕組みと主たる論点」日税研論集61号, 149-207頁(日税研, 2011)。
- ・岩淵浩之「連帯納付義務の承継等に関する諸問題」税大論叢84号99-217頁(2016年)。
- ・占部裕典「納税義務の成立と確定の再検討～租税実体法と租税手続法の解釈等に及ぼす影響～」税研No.194, 19-30頁(日税研, 2017)。
- ・菊地紀之「相続税100年の軌跡」税大ジャーナル第1号(2005)。
- ・小林磨寿美「贈与税の連帯納付義務と保証債務履行特例」T&A master No.331 29-33頁(新日本法規, 2009)。
- ・佐藤孝一「受贈者による贈与税の申告が贈与者の死亡後であっても, 贈与者の相続人は贈与税の連帯納付義務を承継するとした事例—相続税法34条4項, 国税通則法5条1項の解釈適用を中心として」月刊税務事例 Vol.51 No.1, 19-36頁(財経詳報社, 2019)。
- ・佐藤孝一「贈与税の連帯納付義務を履行した者から求償権の放棄を受けた他の連帯納付義務者に対するみなし贈与課税(相続税法8条)の許否」国税速報6511号, 41-45頁(大蔵財務協会, 2018)。
- ・首藤重幸「贈与税の連帯納付責任をめぐる問題」税務事例研究9号, 71-93頁(日税研, 1991)。
- ・首藤重幸「連帯納付責任の法的性格と範囲」税務事例研究173号, 48-66頁(日税研, 2020)。
- ・高野幸大「共同相続人の連帯納付義務」『別冊ジュリストNo.253 租税判例百選[第7版]』154-155頁(有斐閣, 2021)。
- ・中山裕嗣「一から学ぶ租税徴収手続の理論・実務(第58回)連帯納付義務」月刊税 Vol.74 No.7, 65-89頁(ぎょうせい, 2019)。
- ・中山裕嗣「一から学ぶ租税徴収手続の理論・実務(第59回)連帯納付義務」月刊税 Vol.74 No.8, 143-154頁(ぎょうせい, 2019)。
- ・飛岡邦夫「相続税の連帯納税義務に関する一考察」税大論叢1号251-330頁(1968年)。
- ・土師秀作「立法趣旨から探る税務のポイント(第16回)贈与税の連帯納付義務[神戸地裁平成27.8.18判決]」税理 Vol.59 No.15 90-95頁(ぎょうせい, 2016)。
- ・福井智子「平成19年分課税関係訴訟裁判例の動向 IV実体法関係・相続税(贈与税)①」月刊税務事例 Vol.41 No.11, 86-88頁(財経詳報社, 2009)。

- ・福井智子「平成 19 年分課税関係訴訟裁判例の動向 IV 実体法関係・相続税（贈与税）②」月刊税務事例 Vol. 41 No. 12, 75-80 頁（財経詳報社, 2009）。
- ・三木義一「連帯納付義務と確定手続の法的関係－誤用される最高裁判決の法的意味－」立命館法学 304 号, 340(2662)-358(2680) 頁（立命館大学法学会, 2005）。
- ・水野恵子「相続税の基本的仕組みと主たる論点－連帯納付責任を中心として－」日税研論集 61 号, 99-147 頁（日税研, 2011）。
- ・水野武夫「相続税法の連帯納付義務－滝井繁男先生の問題提起の再検討－」佐藤幸治・泉徳治編 滝井繁男先生追悼論集『行政訴訟の活発化と国民の権利重視の行政へ』（日本評論社, 2017）。
- ・宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税大論叢 57 号 437-526 頁（2008 年）。
- ・山田二郎「相続税の計算と被相続人の保証債務」ジュリスト 836 号（有斐閣, 1985）。

《官公庁等の発刊物》

- ・国税庁 HP『税務大学講本 相続税法（令和 3 年度版）』4 頁。
- ・国税庁 HP『租税資料叢書【第七巻】相続税関係史料集～導入から昭和二十一年まで～ 解題』
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/07.htm> (2022. 2. 22 閲覧)
- ・財務省「平成 23 年度 税制改正の解説」430-432 頁
https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/index.html (2022. 3. 25 閲覧)。
- ・財務省『平成 24 年度税制改正の解説』418 頁（平成 23 年 12 月 10 日）。
- ・日本税理士会連合会『令和 4 年度税制改正に関する建議書』18 頁（2021 年 6 月 23 日）。
- ・法務省パンフレット『2020 年 4 月 1 日から保証に関する民法のルールが大きく変わります』7 頁。