

相続税法における連帯納付義務に関する研究

村岡 宏樹

論文内容要旨

本稿の目的は、本来は個人のもので納めるべき責任を他者にまで及ぼすという異例な制度である相続税法第34条の連帯納付義務について、相続税等の課税方式、私法（民法）との関わり・比較、法解釈など、様々な角度から分析、考察、検討し、その問題点を明らかにすることである。

相続税法第34条を分析する上で、相続税等の課税方式の変遷および課税根拠について押さえることが重要となるため、第1章においてこれらの点を中心に歴史的経緯と、同法34条各項の概要について確認した。その中で、相続税の創設時の課税根拠が偶然所得課税説であったことと、相続税の課税方式の変遷に合わせて、相続税法の連帯納付義務がどのように改正されたのかなどを確認している。

第2章においては、主に相続税の課税方式を軸に、34条1項の連帯納付義務と現行法制下で実現すべき公平について考察した。その結果判明したことから、仮装分割を防ぐ効果のある現行の法定相続分課税方式を継続することには賛成できるが、飽くまで現行の課税方式は遺産取得税方式をベースにしたものであり、遺産税方式の要素は、相続税の総額を計算する上での表面的なもの（計算上の公平）にとどめるべきであるから、これを徴収上の公平を目的とする連帯納付義務制度の根拠とすべきではなく、遺産取得税方式下で優先すべき取得者視点の公平を損なわないようにする必要があるということが言える。また、相続税等の連帯納付義務は、徴収の便宜のための制度に過ぎず、純粋な取得税方式であるシャープ税制の実施と共に理論的根拠を失ったのであるから、その時に廃止されるべきであった。そのようにした方が、被相続人の財産処分権を尊重し、ひいては私法への配慮も実現することができたであろう。

第3章においては、相続税法34条1項と私法上の多数当事者間の債務の法的性質について確認し、続いて連帯納付義務と第二次納税義務との比較を行い、これらの考察を踏まえた上で同制度の法解釈について検討した。その結果、民法の改正もあって、連帯納付義務が連帯保証債務類似の法的性質を持つと解するほかないということや、第二次納税義務との反対解釈によって補充性を有しないと解されていること、概ね法解釈が合理的に行われているということがわかった。

第4章においては、同法34条4項について、その沿革、法的性質を確認した上で、問題点を考察した。その結果、34条4項の連帯納付義務についても連帯保証債務類似の法的性質を有することや、合理的な法解釈が行われているものの、特に担税力の面から見て存在が不合理であるため、見直すべきであるということがわかった。

第5章においては、同法2項および3項について、他規定との統合が可能か否かの検討を行った。第6章においては、同法34条1項について、平成23年・24年の改正前後の状況を分析し、改正による変化と残された課題について考察した。

以上の考察と検討の結論としては、相続税法34条については、その抱える問題が法解釈の限界を超えているため、同条1項及び1項に係る通知と督促を定めた5～8項、並びに4項を削除し、3項については国税徴収法39条に、2項のうち、相続に係る部分については国税通則法5条3項に、遺贈に係る部分については国税徴収法39条に吸収・統合させることで、34条全体を廃止する立法的解決を期待するということとなった。

キーワード： 相続税法 連帯納付義務 遺産税方式 遺産取得税方式

目次

はじめに	4
第1章 相続税法の連帯納付義務の概要.....	5
第1節 相続税法と連帯納付義務の沿革.....	5
第2節 相続税法第34条各項の概要.....	16
第3節 小括	20
第2章 相続税の課税方式と共同相続人の連帯納付義務.....	21
第1節 相続税の課税方式.....	21
第2節 所得税の補完税としての相続税.....	29
第3節 相続制度と連帯納付義務.....	32
第4節 現行法制下で優先すべき公平	39
第5節 小括	43
第3章 共同相続人の連帯納付義務の法的性質と解釈	45
第1節 相続税法第34条1項と多数当事者間の債務の法的性質	45
第2節 第二次納税義務との比較.....	51
第3節 相続税法第34条1項の解釈	58
第4節 小括	69
第4章 贈与税の連帯納付義務	70
第1節 相続税法第34条4項の沿革.....	70
第2節 相続税法第34条4項の連帯納付義務の法的性質と解釈.....	72
第3節 相続税法第34条4項の根拠	76
第4節 小括	81
第5章 相続税法第34条2項3項と他規定との統合の可否の検討.....	83
第1節 相続税法第34条2項と国税通則法5条3項の納付責任.....	83
第2節 相続税法第34条3項と国税徴収法第39条.....	86
第3節 小括	90
第6章 近年の改正と残された課題.....	91
第1節 近年の改正.....	91
第2節 残された課題.....	93
おわりに	97

はじめに

本稿の目的は、本来は個人のものとして納めるべき責任を他者にまで及ぼすという異例な制度である相続税法第 34 条の連帯納付義務について、相続税等の課税方式、私法（民法）との関わり・比較、法解釈など、様々な角度から分析、考察、検討し、その問題点を明らかにすることである。

相続の件数は年々増加傾向にあり、相続税の課税件数も、相続の件数増加に加え、課税ベースの拡大（平成 27 年度からの基礎控除額の減額）もあって、やはり増加傾向にある（財務省ホームページ「相続税・贈与税に係る基本的計数に関する資料」では、平成元年の死亡者数 788,594 人・相続税の課税件数 41,655 件に対し、令和 4 年の死亡者 1,569,050 人・相続税の課税件数は 150,858 件である。）。

相続の件数が増加するにつれて、相続税の連帯納付義務が適用される場面も増加すると単純に言うことはできない（平成 23 年・24 年改正により、相続税法第 34 条 1 項には一定の場合における連帯納付義務の解除規定が設けられた。詳しくは第 1 章第 1 節 3. および第 6 章第 1 節参照。）が、今後相続税法第 34 条自体に特に立法的手当てがないという前提であれば、相続の件数増加によって連帯納付義務の適用件数・同制度に係る争訟の件数も「現状比で」増加するという予測を立てることはできる。

また、2006 年の日弁連の意見書（日弁連ホームページ「相続税の連帯納付義務に関する意見書」。こちらに関しては、その問題とするところが平成 23 年・24 年の改正によって一部が手当されているが、例えば「個別申告をするような共同相続人間には、連帯納付義務を課すべき親族的紐帯が欠け」る点などは依然として問題として残されている。）や、日税連の建議書（日税連ホームページ「令和 7 年度税制改正に関する建議書」）には、相続税等の連帯納付義務の廃止を求める内容があり、同制度に関する関心は高い。

したがって同制度の検討と考察は現時点で、そして将来に向かって意義のあるものである。

相続税法第 34 条を分析する上で、相続税等の課税方式の変遷および課税根拠について押さえることが重要となるため、第 1 章においてはこれらの点を中心に歴史的経緯を見ていくほか、同法 34 条各項の概要について確認する。第 2 章においては、第 1 章の内容をふまえ、主に相続税の課税方式を軸に、連帯納付義務と現行法制下で実現すべき公平について考察する。第 3 章においては、先ず相続税の連帯納付義務（34 条 1 項）と私法上の多数当事者間の債務の法的性質について確認し、続いて連帯納付義務と第二次納税義務との比較を行い、これらの検討を踏まえた上で同制度の法解釈について考察する。第 4 章においては、同法 34 条 4 項について、その沿革、法的性質を確認した上で、主に担税力の面から問題点を検討する。第 5 章においては、同法 2 項および 3 項について、他規定との統合が可能か否かの検討を行う。第 6 章においては、平成 23 年・24 年の改正前後の同法 34 条 1 項について検討し、改正後の変化と残された課題について考察する。

第1章 相続税法の連帯納付義務の概要

相続税及び贈与税（以下、「相続税等」という。）は、本来、相続、遺贈または贈与により財産を取得した者が、それぞれ納税義務を負うものである¹。しかし、納税義務をこれらの者に限定してしまうと、租税の徴収確保の上から適当でない場合も生ずることが予想され、他の連帯納付義務者（共同相続人等）に全く相続税等を追求しない場合には、租税債権が満足されず、一般の納税者の負担となる²という考えから、相続税法第34条は、相続税等の徴収確保のため、本来の納税義務者以外の者に租税の納付義務を課すこととしている。

しかし、自らは納税義務を適正に履行した者が、共同相続人等の納税義務について、自己の意思に基づくことなく連帯納付の責任を負わなければならないことは、その責任の内容がときとして過大ないし過酷でありうることを考えると、今日の法思想のもとでは、異例のことである³と言え、自己の租税以外に他者の租税をも支払うという連帯納付義務のような特殊な債権関係は、（個人が自己に対しての義務を負うだけという）市民的納税倫理に反する債権関係に見える⁴。

本稿はその相続税法第34条の連帯納付義務について分析と考察を行い、問題点を明らかにすることを目的とするが、本章においては、相続税法34条の分析と考察に先立って、相続税、贈与税、および相続税法34条の沿革と概要について確認する。

第1節 相続税法と連帯納付義務の沿革

ここでは、相続税の課税方式（遺産税方式及び遺産取得税方式）、並びに課税根拠を中心に、相続税法の歴史的経緯を確認する。

¹ 北野弘久編『コンメンタール相続税法』（水野武夫）（勁草書房、1974年）354頁。

² 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法』（第一法規、1981年）2753頁。

³ 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2022年）696頁。

⁴ 「封建制社会が崩壊し、資本制経済のもとにおける市民社会では、個人の人格の尊重、契約自由の原則、自由なる所有権が近代市民法の根本原理とされ、個人主義的思想に基づいて、自己だけが義務を負うという市民的納税倫理が生じてきた」（飛岡邦夫「相続税の連帯納税義務に関する一考察」税務大学校論叢第1号（1968年）254頁※、「資本制経済～近代市民法の根本原理」については我妻榮『近代法における債権の優越的地位』（有斐閣、1954年）260頁参照）。また、島恭彦は『近代租税思想史』（有斐閣、1938年）42頁において、「自己の租税以外に隣人の租税をも支払うような事は、市民社会の個人にとって正に超人的な、犠牲的精神を必要とする。市民的納税倫理からすれば、社会は個人に割り切れるものであり、結局個人が自己に対しての義務を負うだけであるからである」としている。

※飛岡論文では相続税等の連帯納付義務を「連帯納税義務」と呼称しているが、本稿では「連帯納付義務」と記載する。

1. 相続税の沿革

(1) 相続税の沿革

① 相続税法の成立

相続税は人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税である⁵。相続税は日露戦争の最中、戦費調達を目的として明治 38 年（1905 年）に誕生した。相続税創設前にも賛成論ばかりでなく、慎重論を含めて様々な意見があったが、最終的には諸外国が相続税を現実に普遍的に採用していたという事実もあって、成立に至った⁶。

相続税の税率は、明治 20 年に施行された所得税が単純累進税率であったのにも関わらず、わが国で初めて超過累進税率を採用している。当時の主税局員、稲葉敏氏は著書「相続税法義解」において「右課税方法ハ、所謂累進税率ト称スルモノナリト雖モ、所得税法ニ於ケル累進課税ト少シク其ノ趣ヲ異ニス（中略）従来階級課税方法ノ弊タル各階級ニ近邇セル上下ノ価格ニ対スル課税ノ不公平ヲ矯正スルモノニシテ極メテ公平ナル累進法ナリトス」と述べ、超過累進税率が単純累進税率の欠点を修正した公平な累進法であるとして自画自賛している⁷。

相続税は、成立当初、課税区分を家督相続と遺産相続に分け、遺産相続の場合を家督相続の場合より重課していた。税率については、家督相続と遺産相続それぞれの中で、被相続人と財産の取得者の親疎に応じた 3 種の税率区分を設けていた。また、納税手続は（相続人から相続財産の目録及び債務等の明細書の提出を受けて）税務署が課税価額を通知するという賦課課税方式を採用していた。そしてこれらの相続税の体系的な骨子は、第二次大戦後の改正まで長く維持されることとなった⁸。

② シャベル勧告と昭和 22 年度改正

昭和 22 年度の改正の要点は、(a)民法の改正に対応して家督相続と遺産相続の課税区分を廃止、(b)贈与税の創設（贈与者の一生を通じた贈与財産の累積額に対して課税）、(c)賦課課税方式を廃止して申告納税制度を採用、という 3 点である。

これらの改正は、昭和 21 年 11 月に GHQ から日本政府に発せられた「日本の相続税及び贈与税に関する原則と勧告」（シャベル勧告）に基づいて行われたものであった。

シャベル（H.Shavell）は、一生累積型の贈与税の創設の他にも、親等関係に基づく差別税率の撤廃や高率の累進税の導入なども勧告していた⁹が、これらは受け入れられず、贈与税については創設されたものの、シャベルが志向する相続税と贈与税の統合課税という

⁵ 金子・前掲注(3)689 頁。

⁶ 大村巍「相続税の誕生」税務大学校論叢第 9 号（1975 年）114 頁「何といたっても諸外国が相続税を現実に普遍的に採用していたという事実が、相続税支持論者の増加とあいまって、わが国の相続税創設論者を力づけた強い理由であったことは、容易に想像できることである。」

⁷ 稲葉敏編著『相続税法義解』（1906 年、自治館）189-190 頁、大村・前掲注(6)146 頁

⁸ 菊地紀之「相続税 100 年の軌跡」税大ジャーナル 1 号（2005 年）39-40 頁

⁹ 神野直彦「シャープ勧告における資産課税—相続税・贈与税を中心に—」租税法研究 12 号『資産税の諸問題』31 頁（有斐閣、1984 年）

提案はこの時点では実現しなかった。

③ シャープ勧告と昭和 25 年度改正

昭和 25 年度の改正は、シャープ勧告に基づいたものであった。GHQ が招聘したシャープ使節団の中で、相続税・贈与税を担当したのはヴィックリー（W.Vickrey）である。シャープ勧告の相続税・贈与税は彼の考えに基づくものであった。ヴィックリーの租税理論は、サイモンズ（H.C.Simmons）の影響を強く受け、租税体系の中心に包括的所得概念を置いているが、相続・贈与は単なる移転に過ぎず、サイモンズのように所得税の課税ベースに相続・贈与を算入して重課すれば、世代を飛び越した移転等の事態が起こるため、所得課税をせず独立に課税すべきであると考えていた。ヴィックリーは単なる「移転」である相続・贈与について、移転に関する中立性を確保することに課税の根拠を見出していたのである¹⁰。

シャープ勧告は第八章「贈与税および遺産税」の冒頭で、「日本の現行相続および贈与税法は、米国のそれによく似ている」と指摘しているが、これは勧告当時の日本は遺産税方式の相続税と累積課税の贈与税という二本立てであり、それがアメリカの連邦遺産税・贈与税制度と同様であったからであろう¹¹。シャープ勧告はそう認識した上で、その制度がアメリカにおいては「不成績」であったとし、日本がアメリカと同じ轍を踏まないように改正することを主張している。この「不成績」であった理由は、生前贈与と世代の飛び越しという二つの抜け穴によるものだと認識されていた¹²。このうち世代の飛び越しについては、シャープ勧告内では年長者控除と配偶者控除という形で、ヴィックリーの理論からすると消極的な勧告による対応であった¹³が、生前贈与については累積的取得税という画期的な勧告を行ったのである。

累積的取得税とは、これまでの遺産税方式を遺産取得税方式に切り替え、財産取得者を中心として、取得者が一生を通じて取得した財産すべてを総合累積して課税する¹⁴というもの¹⁵であり、この勧告を受けた昭和 25 年度の改正では、従来の制度から、課税方式の転換（遺産税⇒遺産取得税）・贈与税と相続税の統合という非常に重大な変更が重ねて起こったこととなる。

なお、昭和 25 年度の改正では、被相続人との親疎による税区分を廃止している。

¹⁰ 神野・前掲注(9)36-37 頁

¹¹ 神野・前掲注(9)38 頁

¹² 神野・前掲注(9)38 頁

¹³ 神野・前掲注(9)42-43 頁「ヴィックリーは、移転回数あるいは移転経路に左右されない極めて複雑な税額計算方式をつくりあげ、それを遺贈力税として提唱したのである。しかしながら、シャープ勧告は年齢差に応じた累進課税も、遺贈力税も勧告していない」

¹⁴ 菊地・前掲注(8)43 頁

¹⁵ 福田幸弘監修シャープ税制研究会編『シャープの税制勧告』（霞出版社、1985 年）172-173 頁において「贈与または遺産を受けた場合、それ以前に受領した贈与と遺産の課税総額にそれを加えて、現行税率により、この総額に対して税額を算出する。同時に従前の累積総額に対して現行税率で税額を算出し、両税額の差額が今回納税すべき税額となる」と、具体的な税額計算方法について説明されている。

④ 昭和 28 年度税制改正

昭和 28 年度改正では、累積的取得税が廃止された¹⁶。廃止の理由としては実行上の難点¹⁷が挙げられている。これにより遺産取得税方式の相続税と、暦年ごとに財産取得者に課税される贈与税の二本立てとなった。

⑤ 昭和 33 年度税制改正

昭和 33 年度改正においては、相続税の課税方式の改定が行われた。従来の遺産取得税方式から、遺産取得税方式と遺産税方式の折衷方式に変更された。この課税方式は令和 6 年現在まで続いている。

⑥ 平成 15 年度税制改正

平成 15 年度改正においては、相続時精算課税制度が導入された。平成 15 年度の答申では、同制度の導入について、「高齢化の進展に伴って相続による次世代への資産移転の時期が従来より大幅に遅れてきている。また、高齢者の保有する資産の有効活用を通じて経済社会の活性化に資するといった社会的要請もある。」¹⁸と述べており、これは相続税制に経済政策としての機能を期待するものと言うことができる¹⁹。

(2) 課税根拠

相続税の課税根拠は相続税法の立法前から様々なものが論ぜられたが、それらを整理すると以下の 6 つに分けられる²⁰。

① 相続制限説

（相続税の根拠というよりは）国家が一定の場合に相続を制限しようとするもの。相続人についても、相続財産についても、一定の制限を設けて相続させ、相続されない財産は国庫に帰属させようという説（ベンサム（J.Bentham）、ミル（J.S.Mill）の説）。

② 相続参加説²¹

¹⁶ 金子宏は、著書『租税法理論の形成と解明（上）』（有斐閣、2011 年）において、「富裕税の廃止、累積的資産移転税の廃止、附加価値税の廃止（中略）これらの三つの制度の廃止は、シャープ税制の重要な部分の崩落とも呼ぶことができる。」と述べている。

¹⁷ 菊地・前掲注(8)47 頁「財産の取得者がその相続開始何十年にもわたって取得した財産の価額がすべて明瞭に記録されていないと、その相続に対する税額を計算することができないこととなり、『納税者が申告書を提出するまでに費やす労苦は、なみたいていのものではあるまいと思われる。また、税務署にとってもすべての納税者の課税資料をその者が生きている限り何年でも整理保存しなければならないということは極めて厄介な仕事』であり」

¹⁸ 税制調査会『平成 15 年度における税制改革についての答申』10 頁

¹⁹ 菊地・前掲注(8)52 頁

²⁰ 大村・前掲注(6)130-131 頁

²¹ 岩淵浩之「連帯納付義務の承継等に関する諸問題」税務大学校論叢 84 号（2016 年）115-116 頁において、「社会還元説（国家共同相続説）」とされているもの。同論文においては、岩下忠吾『総説 相続税・贈与税』を参照しつつ課税根拠の学説が整理されているが、岩淵と岩下では数点の差異が存在する。これは現行の相続税についての課税根拠と相続税法創設前後の時代に論じられた課税根拠との違いである

国家は個人の相続の一部の分配にあずかる権利を有しているという説。

ドイツのワグナー（A.Wagner）は『財政学』にて、「相続の行はるるに際して國家が其相続せらるる財産の一部を徴収することは、之を一面より見れば相続制度の一部分にして之を以て課税と見る可からず。即ち國家が一部の相続権を有する結果、人の財産が相続せらるるに際し其一部の分配に預るに過ぎざるものと解するを得」として相続参加説を相続税の根拠として挙げている²²。

これは、いわば遺産分割に国家が参加するような面白い説だが、相続税の成立を積極的に支持する立場としては当時最も有力な学説であった。

③ 財産分配説²³

財産の集中を妨げ、社会の貧富の差を調和するために、相続税を課税すべしという説。

④ 報償説

相続税は国が相続を保証するための、その保証手数料として徴収するものであるという説（相続税を登記手数料の延長のようなものととらえる考え方。フランスの学者ルロア・ボリユー（P.Leroy-Beaulieu）の説）。

⑤ 所得税補完税説²⁴

所得税で完全に徴収し切れなかった部分を、相続税の課税で補完しようとする説。

⑥ 偶然所得課税説²⁵

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であるとして、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説。

なお、上記の説のうち、相続税の創設時に課税根拠とされたのは⑥の偶然所得課税説で

う。

²² ワグナー著・瀧本美夫訳編『財政学（下）』（同文館、1904年）539頁。また、ワグナーは同書540頁で「遺産の相続は其相続人（又は他の承継者）に偶然の利得を與へ且つ之をして經濟上の給付能力を増さしむるものなれば之に租税を課すること固より當然の事に属す」とも述べ、偶然所得算出説についても相続税の根拠として挙げている。

²³ 岩淵・前掲注(21)115-116頁、岩下忠吾『総説 相続税・贈与税』（財経詳報社、2004年）3頁において、「社会政策説（富は広く個人に公平に分配されるべきであり、社会に存する富の分配の不公平を是正して、その公正を期すために相続税を課税するとする説）」とされているもの。

²⁴ 高野岩三郎『財政原論』（有斐閣、1906年）288頁。（岩淵・前掲注(21)116頁、岩下・前掲注(23)3頁において、「所得税補完説（還元所得税説）」とされているもの。「遺産は、被相続人が生前において受けた税制上の特典その他租税の負担軽減ないし回避等により蓄積されたものであることから、相続開始を機会として所得税を課税し、一生を通じた所得税の清算をするという説」である。）

²⁵ 岩淵・前掲注(21)116頁、岩下・前掲注(23)3頁においては、「財産の無償取得に対する所得税課税説」と「偶発的所得説（不労利得説）」に分かれている。前者は「遺産の無償による財産利益は、所得税における包括所得概念において所得として認識され、その財産利益に担税力を見出して課税するものであって、所得の稼得に対して課される個人所得課税を行うとする説」であり、後者は「相続開始という偶発的な事実による財産の取得は、一種の不労所得であり、これに担税力があるとして相続税を課税する説」とであると説明されている。

あった。前述の「相続税法義解」において、稲葉氏は「上来、縷述セル諸種ノ学説（ほぼ上記①～⑤の学説）ハ徒ニ理論ニ奔リテ實際ノ事実ニ適合セス孰レモ肯綮²⁶ヲ得タルモノニ非サルコト此ノ如シ余輩ハ相続税ノ根拠ヲ以テ一時ノ所得ニ課税スルモノナリト云フノ明且簡ナルニ如カサルヲ信セントス 抑モ課税ノ基礎ハ各人ノ資力ニ在ルコト吾人ノ一般ニ承認スル所ニシテ相続ニ依リテ財産ヲ取得スル者ハ偶然ノ事実ニ依リ経済上ニ於ケル地位分限ヲ増進セルモノナリ 新タニ租税負担ノ能力ヲ増加スヘキハ明白ノ事理ナリトス之ニ対シ適当ナル課税ヲ為スハ寧ロ租税本来ノ性質ニ適合スルモノニシテ極メテ至当ノコトナリト謂ハサルヘカラス」²⁷と述べ、相続税の創設当時は偶然所得課税説を根拠としていることが明確に打ち出されている。なお、相続税法義解の解説は著者の私の説のように書かれているが、これは解説書である故の書き方であり、これが当時の主税当局の説であるともみなして差し支えないと考える²⁸。すなわち、相続税は誕生したときから、その課税根拠を遺産取得者の偶然による所得の発生に求めていたということである。

わが国の戦前における相続税の課税根拠の説明は、この偶然所得課税を中核とし、これに他の説を組み合わせてなされているのが普通であり、相続税の根拠に富の再分配的な考え方が強く入ってきたのは戦後の相続税改正後のことであった²⁹。前述のシャベル勧告やシャウプ勧告は、富の集中排除を大きな目的の一つとしていたため³⁰、ここで立法者側（GHQ）から初めて相続税の課税根拠として「富の再分配機能」が示されたこととなる。

その後昭和28年度改正においてシャウプ勧告に基づく累積的取得税が廃止され、さらには遺産取得税方式を悪用して、仮装分割により相続税の軽減を図るケースが出てきたという時代背景を踏まえつつ、昭和32年の税制特別調査会答申を見ると、「相続税課税の意義」等について、①個人の死亡の際に相続税を課税し、その富の一部を社会に還元することにより富の集中抑制を行う、②被相続人の生前に受けた社会及び経済上の各種の要請に基づく税制上の特典その他租税の回避等による負担の軽減を清算するとして、これらが税制上重要な役割を果たすものとされている³¹。これら二つの意義については、遺産取得税方式よりも遺産税方式に馴染むものであり、翌33年改正で課税方式を折衷方式にすることが見込まれる状況下において、課税根拠の面でも遺産取得税方式から遺産税方式へ一部の転換を示したものと見ることができる。

(3) 課税方式

²⁶ 物事の急所。肝心かなめ。

²⁷ 稲葉・前掲注(7)20頁、大村・前掲注(6)131頁

²⁸ 大村・前掲注(6)131-132頁

²⁹ 大村・前掲注(6)132頁

³⁰ 「財閥解体を進めてきたGHQの、財閥復活阻止という占領政策における布石の一つだった」菊地・前掲注(8)41頁

³¹ 税制特別調査会『昭和32年12月相続税制度改正に関する税制特別調査会答申』2頁、菊地・前掲注(8)48頁

① 創設時～昭和 25 年

相続税を相続財産の取得に課する税と見た場合、相続財産の全体にこれを課するか（遺産税方式）、それとも相続人の取得財産にこれを課するか（遺産取得税方式）という問題がある³²。この点について相続税法義解は、「純理ノ上ヨリ觀察セハ相続人ノ取得スル財産ニ課スルヲ至当ト為スヘキカ如シ」として、理論上は遺産取得税方式が課税根拠に適合する旨を述べたが、同時に「立法ハ亦實際ノ便宜ヲ斟酌セサルヘカラス 被税者ニ甚シキ不便苦痛ヲ感セシメサル限リハ租税徴収上ノ便否ヲモ考量セサルヘカラス 而シテ国庫収入ノ点ヨリスレハ被相続人ノ遺シタル相続財産即チ共同相続ノ場合ニ於テハ未タ各相続人ニ分割セラレサル相続財産全体ヲ課税標準ト為スノ簡ニシテ且ツ収入ノ多大ナルニ如カサルナリ（中略）是レ我立法ノ此ノ主義ヲ採用セシ所以ナランカ」とも述べ、便宜主義の立場から遺産税方式を採用したことを明らかにしている³³。

相続税全体の重大な改正は(1)において述べたが、相続税の課税方式についてはシャウプ勧告に基づく昭和 25 年改正まで変わらず遺産税方式であった。贈与税との統合課税を提唱したシャベル勧告においてすら、課税方式については遺産税方式によっていたのであるから、シャウプ勧告が課税方式の一大転換を要求してきたのは、当時の日本政府には寝耳に水であったと想像できる³⁴。

② 昭和 25 年～昭和 33 年

シャウプ勧告によって相続税と贈与税が統合され、累積的取得税となったが、これは課税方式としては当然に遺産取得税方式である。昭和 28 年度改正によって累積的取得税自体は廃止されたものの、遺産取得税方式の相続税と、暦年ごとに財産取得者に課税される贈与税の二本立てとなったため、相続税の課税方式としては依然として遺産取得税方式である。

③ 昭和 33 年～現在

昭和 31 年 12 月の臨時税制調査会答申には、「現行の取得税方式では、遺産の分割が行われると相続税の額が少くなるので、実際には遺産の分割が行われないのに、相続税の課税上だけ分割が行われたかのように装うという弊害が生ずる」³⁵とあり、遺産取得税方式を悪用して、仮装分割により相続税の軽減を図る納税者の存在を窺わせる。

こうした事態を受けて、昭和 33 年度の税制改正では、遺産取得税方式と遺産税方式の折衷方式が採用された。これは法定相続分課税方式とも呼ばれるもので、税額の計算については、民法所定の各相続人が民法所定の相続分に応じて被相続人の財産を相続したと仮定した場合の総税額を計算し、それを各相続人および受遺者に、その者が相続または遺贈に

³² 大村・前掲注(6)132 頁

³³ 大村・前掲注(6)132-133 頁、稲葉・前掲注(11)4 頁

³⁴ 神野・前掲注(9)51 頁「日本政府にとって、シャウプ勧告の遺産取得税方式の相続税と贈与税との統合という勧告は、まさに青天の霹靂であった。」

³⁵ 臨時税制調査会『昭和 31 年 12 月臨時税制調査会答申』226 頁、菊地・前掲注(8)48 頁

よって得た財産の価額に応じて按分することとしている³⁶。この課税方式は現在まで続いている。

2. 贈与税の沿革

(1) 贈与税の沿革

① 相続税の成立時

贈与税は相続税の補完税としての性質をもっている。すなわち、相続税のみが課されている場合は、生前に財産を贈与することによって、その負担を容易に回避することができるため³⁷、相続税の立法前から、相続税の回避防止のために贈与税を課税すべきであることは主張されていた。しかし、相続税の創設当初は、被相続人が推定家督相続人または推定遺産相続人に一定額以上を贈与した場合等に、遺産相続を開始したものとみなして相続税を課するという、いわば限定的な形で贈与課税をすることとなった。この、贈与に対して直接の税を起して、そのすべてを課税対象としなかったことについては、創設当初から学者の批判することとなった³⁸。

② 贈与税の創設からシャープ勧告まで

贈与税の創設は昭和22年、前述のシャベル勧告に基づいて行われた改正において、一生累積課税というやり方で導入された³⁹。

その後シャープ勧告に基づく昭和25年改正によって、累積的取得税として相続税と統合される。

③ シャープ税制の終了から現在まで

昭和28年改正において累積的取得税が廃止され、再び相続税から独立した贈与税として復活した。但し、昭和22～25年における一生累積課税から、暦年課税に変更された。

それ以降、現在に至るまでの間で最も大きな改正としては平成15年の相続時精算課税制度の創設が挙げられる。平成15年の改正は一見、相続税と贈与税の一体課税への回帰のようにも見えるが、これは（生前の贈与か死後の相続かという）資産の移転時期の選択に対する税制の中立性を確保することのほか、高齢世代が保有する資産をより早いタイミングで若年世代に移転させることで、資産の有効活用を通じた経済の活性化を狙ったものである。令和5年度においても相続時精算課税制度と生前贈与加算に関連する改正が行われており⁴⁰、現在もこの流れは継続していると言える。

³⁶ 金子・前掲注(3)712頁

³⁷ 金子・前掲注(3)690頁

³⁸ 大村・前掲注(6)142頁

³⁹ 菊地・前掲注(8)40頁

⁴⁰ 財務省ホームページ「（令和5年度税制改正の解説）相続税法の改正」

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2023/explanation/PDF/p0442-0452.pdf 2025年2月最終閲覧)

(2) 課税根拠

贈与税は相続税の補完税である。相続税の生前贈与による課税回避防止は贈与税の重要な役割であるが、それ以外にも、贈与による財産の取得は取得者の担税力を増加させるため、それ自体として課税の対象とされるべきものである⁴¹。これは贈与税が相続税と同様に、無償による財産移転の機会をとらえて課税するものである⁴²ということだが、担税力の増加という面では、贈与者課税よりも受贈者課税の方が適合すると言える⁴³。反対に贈与者課税の課税方式においては、担税力の観点から贈与税の課税根拠を見出し辛くなるわけだが、その点、やはり相続税の補完税としての役割が重要であるため、贈与税単独での課税根拠は深く追究されてこなかったのではないだろうか。

(3) 課税方式

贈与税の課税方式については、贈与税が相続税の補完税たる性質を有していることから、相続税の課税方式に応じて2つの類型に分けられる。1つは、財産を贈与する者を納税義務者とするもの（贈与者課税）で、この方式は遺産税方式の体系に対応する。また、他の1つは、贈与により財産を取得する者を納税義務者とするもの（受贈者課税）で、この方式は遺産取得税方式の体系に対応する⁴⁴。

贈与税の課税方式の沿革についても、基本的に相続税の課税方式との対応関係から考えることができる。贈与税が創設される昭和22年より前の時代は置いておくとしても、創設からシャープ勧告前（昭和22～25年）までの時代は、相続税が遺産税方式であったため、これに対応して贈与税は贈与者課税であった。また、シャープ勧告に基づく改正税制（昭和25年～28年）においては、相続税と贈与税は統合され累積的取得税となった。これは言うまでもなく遺産取得税方式と受贈者課税に該当するものである。シャープ税制廃止（昭和28年）によって、相続税と贈与税は再び分離したが、相続税は課税方式としては変わらず遺産取得税方式であり、これに対応する贈与税も受贈者課税となった。その後は相続税の課税方式が遺産取得税方式を一部修正した形⁴⁵に変更されたものの、ベースは変わらず遺産取得税方式であったため、これに対応する贈与税は今日まで受贈者課税のままである。

3. 相続税法の連帯納付義務の沿革

現行の相続税法において、相続税等の連帯納付義務は34条に定められているが、以下の

⁴¹ 金子・前掲注(3)690頁脚注

⁴² 宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税務大学校論叢57号（2009年）453頁

⁴³ 伊藤義一「贈与税の連帯納付義務の存否及び同制度の合憲性」ジュリスト1374号115頁（2009年）のように「私見は、通常、受贈者よりも贈与者のほうが担税力があるのではないかと考える。」として、贈与者の担税力を積極的に認める意見も存在する。

⁴⁴ 金子・前掲注(3)720頁

⁴⁵ 法定相続分課税方式

ような経緯により現在の形に至っている。なお、現在の相続税等の連帯納付義務の概要については、次節において触れる。

(1) 相続税の創設時

相続税法は明治 38 年に創設されたが、同法にはその創設時から相続税の納付について連帯納付義務の規定が設けられていた。当時の相続税法 22 条 4 項では、相続人が二人以上いる場合、各相続人は相続税の徴収金について連帯して納付する責任を負うと規定されていた。この規定は、相続人の 1 人が催告を受けても納付しない場合に、他の相続人がその事実があったことを知らなくても、その知らなかったことを理由に当該相続税の納付義務を免れることはできないとされ、各相続人はそれぞれ相続税の全額について連帯納付義務を負っており、相続人ごとに分割して納付義務を負うものではないと解されていた。すなわち、各相続人は、遺産分割の内容にかかわらず、それぞれ相続税額全額について制限のない責任を負わされていた⁴⁶。

(2) 昭和 13 年改正

昭和 13 年の改正により、相続人、受遺者等はそれぞれが相続により受けた利益に応じて相続税を納付することと改められたが、この改正により相続税の徴収が困難となる場合が生ずるおそれがあること及び納税義務者間における税負担の公平⁴⁷が図られないこと等の理由から、「納付スル相続税ニ付連帯納付ノ責ニ任ス」（当時の同法第 10 条の 3）という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改正前のものと同一にしようとしたものと解せられている⁴⁸。

(3) 昭和 22 年改正

日本国憲法が施行されたことに伴い、昭和 22 年に相続税法の全文改正が行われ、この改正により相続税法に贈与税が創設された。

改正後の相続税法 43 条は、「相続税について納税義務がある者が二人以上あるときは、各納税義務者の納付すべき相続税について、その受けた利益の価額を限度として、連帯納付の責に任ずる。」と規定し、それまでは各相続人がそれぞれ相続税全額について制限なく納付義務を負っていたところ、改正後は受けた利益の価額を限度とする有限責任に変更された⁴⁹。

また、相続税の補完的機能を有する贈与税が新設されたことに伴い、同法 44 条は、「受贈者は、贈与者の納付すべき贈与税について、贈与に因りその受けた利益の価額を限度と

⁴⁶ 岩淵・前掲注(21)131-132 頁、武田・前掲注(2)2754 頁

⁴⁷ ここでいう「税負担の公平」とは、相続税の納税義務者と無関係の一般の納税者との間の負担の公平と解すべきであろう。連帯納付義務が一の相続における共同相続人同士の公平に資するとは考えにくい。

⁴⁸ 岩淵・前掲注(21)132-133 頁、武田・前掲注(2)2754 頁

⁴⁹ 岩淵・前掲注(21)133 頁、武田・前掲注(2)2754 頁

して、連帯納付の責に任ずる。」と規定し、受贈者に連帯納付義務が負わされることとなった。当時の相続税は、遺産税方式を採用していたため、財産の贈与者が贈与税の納税義務者とされており、その受贈者に連帯納付義務が負わされていた⁵⁰。

(4) 昭和 25 年改正（シャープ税制）

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

この昭和 25 年の改正では、相続税の課税方式が遺産税方式から遺産取得課税方式に移行されたことを受けて、贈与税の納税義務者は贈与者から受贈者に変更され、そして、相続税法 34 条 4 項の贈与税の連帯納付義務を負う者は、それまでの受贈者から贈与者に変更されている⁵¹。

(5) 平成 23 年改正

シャープ税制の実施以降、昭和 28 年の累積的取得税の廃止、昭和 33 年の法定相続分課税方式の導入、平成 15 年の相続時精算課税制度の創設などの相続税法の改正があったが、連帯納付義務については基本的な内容に変更はなかった⁵²。

相続税の連帯納付義務については、相続人等は他の相続人等の納税義務の履行状況がわからないため、突然連帯納付義務による納付を求められることや、連帯納付義務者が連帯納付義務を履行するときには長期間が経過しており、多額の延滞税を加えて納付する場合があることなどの問題点が長らく指摘されていた。この問題に対処するため、平成 23 年度税制改正において、相続税の連帯納付義務について次の 2 つの措置が講じられた⁵³。

① 連帯納付義務者が連帯納付義務を履行する場合の延滞税を利子税に代える措置

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

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

⁵⁰ 岩淵・前掲注(21)133 頁、武田・前掲注(2)2754-2755 頁

⁵¹ この理由について、岩淵・前掲注(21)133 頁においては、「このように贈与者に連帯納付義務を負わせることとしたのは、贈与は相続財産の生前における前渡しであり、当該財産を保有していた贈与者は、本来担税力があると考えられていたことによる。」とされているが、贈与により財産が減少した贈与者に担税力を認める考えは、特に遺産取得税の課税方式下では首肯しがたい。

⁵² 岩淵・前掲注(21)134 頁

⁵³ 岩淵・前掲注(21)135-136 頁

付義務者の負担を軽減するものとなっている。

② 連帯納付義務者に対して連帯納付義務の履行を求める場合の手続規定の整備

相続税の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いない場合があり、また、他の相続人等の納税義務の履行状況が分からないため、連帯納付義務者にとっては、突然納付を求められる場合があるなど様々な問題が指摘されていた。

そこで、このような事態に対処するため、平成 23 年度の税制改正において、相続税の連帯納付義務に関する徴収手続(相続税法 34 条 5 項～8 項)が整備された。

(6) 平成 24 年改正

平成 24 年度税制改正の審議過程では、①相続開始から長期間経過後に連帯納付義務を追及される事案も生じているという実態が確認され、②長期間経過後に連帯納付義務を追及することを強要する制度は、連帯納付義務者を長期間不安定な状況に陥らせ、「不意打ち」になるとの批判があること、③担保を提供の上で延納しているのに、担保価値の下落リスクを税務当局ではなく担保を提供した者以外の納税者が負うこととなっていること、④他方、同一の相続に起因する遺産の総額を基礎として計算される相続税について、他の共同相続人に対し連帯納付義務を全く追及しない場合には、租税債権が満足されず、財政負担(ひいては共同相続人以外の他の納税者の負担)となることといった論点を踏まえ、検討が行われた。その結果、相続税の連帯納付義務については、連帯納付義務者にとって過酷となるケースの発生を防止しつつ、一般納税者との公平を確保する観点から、申告期限から 5 年を経過した場合又は担保を提供して延納若しくは納税猶予の適用を受けた場合には、連帯納付義務を解除することとされた(相続税法 34 条 1 項但書)⁵⁴。

第2節 相続税法第 34 条各項の概要

相続税法 34 条 1～4 項までの規定の概要、趣旨等を確認する。なお、5 項～8 項は(1 項に係る)通知や督促の規定であるため、省略する。

1. 相続税法第 34 条 1 項

(1) 概要

相続税法 34 条 1 項は、同一の被相続人から相続または遺贈により財産を取得したすべての者は、その相続・遺贈にかかる相続税について、その相続・遺贈により受けた利益の価

⁵⁴ 財務省ホームページ「(平成 24 年度税制改正の解説 ○平成 24 年 3 月改正《東日本大震災の被災者等に係る臨時特例法関係を除く》) 相続税法の改正」

(https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p417_429.pdf 2025 年 2 月最終閲覧)418 頁

額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付の責に任ずると定めている⁵⁵。

この連帯納付の義務は、連帯納税義務ではなく、他の相続人の納税義務に対する一種の人的責任であるが、その基礎にある思想は、一の相続によって生じた相続税については、その受益者が共同して責任を負うべきであるという考え方⁵⁶であり、遺産税方式と親和性が高い。

(2) 趣旨

第 1 項の連帯納付義務は、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した場合に生ずるものである。相続税にあっては、相続財産からその納付が予定されているところであるが、遺産の分割により相続税の納税義務者と現実に財産を取得した者との間の不一致が生ずることがあるため、相続税の納税義務を本来の納税義務者に限定せず、連帯納付責任を負わせることで租税負担の公平と租税の徴収確保を図るという趣旨がある⁵⁷。これについては第 2 章第 4 節において改めて触れる。

(3) 連帯納付責任の限度額

相続又は遺贈により受けた利益が限度となる。ここにいう「相続又は遺贈により受けた利益」とは、相続又は遺贈により取得した財産の価額から、債務控除の額並びに相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税及び登録免許税を控除した後の金額である⁵⁸（相続税法基本通達 34-1）とされている。

(4) 問題点・論点

① 国税通則法 8 条との関係

国税通則法 8 条は、国税を連帯して納付する義務については、民法の連帯債務に関する規定を準用する旨を定めている。相続税法 34 条がこの規定の適用を受けるか否かで議論がある。第 3 章第 3 節にて取り扱う。

② 連帯納付義務の法的性質（附従性の存在、補充性の不存在）

相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務は、国税徴収法 39 条の第二次納税義務と異なり、補充性はもたないとされる。第 3 章にて取り扱う。

③ 「受けた利益の価額」

上記(3)に述べたように、34 条 1 項の連帯納付義務は「相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額」を限度とするが、その「受けた利益の価額」をどのように解釈するかで議論がある。第 3 章第 3 節にて取り扱う。

④ 確定手続不要

⁵⁵ 金子・前掲注(3)695 頁

⁵⁶ 金子・前掲注(3)695 頁

⁵⁷ 武田・前掲注(2)2759 頁

⁵⁸ 武田・前掲注(2)2759 頁

通知関連の規定は、平成 23 年の改正で整備されたが、改めての確定手続が不要であるという姿勢は変わっていない。第 3 章第 3 節にて取り扱う。

2. 相続税法第 34 条 2 項

(1) 概要

34 条 2 項は、同一の被相続人から相続・遺贈により財産を取得したすべての者は、その被相続人にかかる相続税または贈与税について、相続・遺贈により受けた利益を限度として、互いに連帯納付の責に任ずると定めている⁵⁹。被相続人の相続税・贈与税の納税義務も債務控除の対象となる債務の一種であり、各相続人が民法所定の相続分によってそれを按分した金額を承継することになるから、この場合の連帯納付義務も、他の相続人の承継した納税義務に対する人的責任である⁶⁰。

(2) 趣旨

第 2 項の連帯納付義務は、被相続人の納付すべき相続税又は贈与税を相続人が国税通則法 5 条（相続による国税の納付義務の承継）の規定により分割承継した場合に生ずるものである。この連帯納付責任を負う者は相続又は遺贈により財産を取得した者であり、連帯納付責任の基因となる租税債務は他の共同相続人が承継した相続税又は贈与税である。そして、相続又は遺贈により受けた利益を限度として連帯納付責任を負うものである。

相続税及び贈与税は相続財産又は贈与財産がこれらの租税についての引当てとされていることから、本来の納税義務者の死亡によってこれらの租税及び相続財産が分割され、租税の承継人と相続財産の取得者とが一致しない場合には、共同相続人間において負担の公平が図られない⁶¹。このようなことから、本項は、本来の納税義務者から相続又は遺贈により財産を取得した者に対して連帯納付責任を負わせることとしたものである⁶²。

(3) 連帯納付責任の限度額

相続又は遺贈により受けた利益の価額がその限度額であるが、2 項にいう「相続又は遺贈により受けた利益」とは第 1 項の場合と同様である⁶³。

(4) 問題点・論点

⁵⁹ 金子・前掲注(3)695 頁

⁶⁰ 金子・前掲注(3)695 頁。また、「この規定は、おそらく、被相続人の相続税・贈与税の納税義務は、一種の物的責任として潜在的に相続財産全体に附着している、という考え方に基づくものであろう。」と続き、この制度が遺産税方式の考え方と強く関連していることを表している。

⁶¹ 武田・前掲注(2)2762 頁には共同相続人間の負担の公平とあるが、単に、財産と租税債務が相続人に偏って承継されることによって相続税の徴収確保が困難となることを恐れているだけである。

⁶² 武田・前掲注(2)2762 頁

⁶³ 武田・前掲注(2)2762 頁

国税通則法 5 条 3 項（納付責任）と性質が似通っているため、統合が可能か検討したい。
第 5 章の第 1 節で取り扱う。

3. 相続税法第 34 条 3 項

(1) 概要

34 条 3 項は、相続税または贈与税の対象となった財産を、贈与又は遺贈によって取得した者（寄附行為による移転の場合はそれによって設立された法人）は、上の相続税または贈与税の金額のうち、贈与または遺贈を受けた財産に対応する部分について、受けた利益の価額を限度として、連帯納付の責に任ずると定めている⁶⁴。

(2) 趣旨

第 3 項は、本来の納税義務者の処分行為による納税の引当てとなる財産の減少に伴い、租税債権者が不利益を受けるのを回避するため、受贈者等からその受けた利益の一部を返還させ、租税債権の満足を図ろうとするものである⁶⁵。

(3) 連帯納付責任の限度額

贈与、遺贈又は寄附行為により、現実を受けた利益の価額を限度とする⁶⁶。

(4) 問題点

国税徴収法 39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）と性質が似通っているため、統合が可能か検討したい。第 5 章の第 2 節にて取り扱う。

4. 相続税法第 34 条 4 項

(1) 概要

34 条 4 項は、財産を贈与した者は、その相手方のその年分の贈与税の金額のうち、贈与した財産に対応する部分について、連帯納付の責に任ずると定めている⁶⁷。

(2) 趣旨

武田・前掲注(2)2764 頁では、「贈与税が相続税の補完税として機能するものであり、贈与税の満足が得られないということは贈与形式による相続税の回避を防止しようとする補完税の目的が達せられず、租税負担の公平が図れない。また、受贈者だけを贈与税の納付する者に限定してしまうことは、贈与税の満足が得られないことが予想される。このため、本項の規定が設けられたものである。」とされている。

⁶⁴ 金子・前掲注(3)695 頁

⁶⁵ 武田・前掲注(2)2763 頁

⁶⁶ 北野・前掲注(1)359 頁

⁶⁷ 金子・前掲注(3)695 頁

(3) 連帯納付責任の限度額

第3項の連帯納付責任は、贈与財産の価額に相当する金額を限度としている。

(4) 問題点

34条4項の規定は、同条の他項とは異なり、引当てとなる財産の存在が保証されていない。1項2項であれば相続財産が、3項であれば再移転を受けた財産がそれに該当するだろうが、4項の連帯納付義務者は財産を受け取った側ではなく、贈与により失った側である⁶⁸。しかし、(2)の趣旨にみられるように、財産の流れに逆行するものだとしても、相続税の補完税としての役割を全うさせるために存続しているという側面があるようだ。

34条4項については、第4章において取り扱う。

第3節 小括

ここまで、第1節では相続税法及び相続税法の連帯納付義務の沿革を確認するほか、課税根拠についても確認した。また、第2節では相続税法の連帯納付義務について定めた34条各項の概要（趣旨、責任限度額、問題点を含む）を確認した。

その中で、相続税の創設時の課税根拠は偶然所得課税説であったこと、相続税の課税方式が遺産税方式⇒累積的取得税（贈与税と統合された遺産取得税方式）⇒遺産取得税方式（贈与税と分離）⇒法定相続分課税方式（遺産取得税方式ベースで一部遺産税方式による計算を取り入れたもの）と変遷を辿ったこと、この課税方式の変遷に合わせて相続税法の連帯納付義務がどのように改正されたのかなどを確認している。

これらは第2章以降でも重要なポイントとなる。

⁶⁸ 武田・前掲注(2)2765頁「前項までの規定は、本来の納税義務者又は被相続人から財産を取得し、その受けた利益を限度として連帯納付責任を負うものであるが、本項は贈与者に連帯納付責任を負わせているため、立法論として担税力の減少した者に連帯納付責任を課するのは妥当ではないという見解がある。」

第2章 相続税の課税方式と共同相続人の連帯納付義務

本章では、相続税法の連帯納付義務のうち、主に 34 条 1 項について、相続税の課税方式を中心にした観点から、現行法制化で優先すべき公平について考察する。

第1節 相続税の課税方式

1. 相続税に係る 2 つの類型

相続税は、人の死亡による財産の移転に際して課される租税であり⁶⁹、相続税の課税方式には、大きく分けて「遺産税方式」と「遺産取得税方式」との 2 つの類型が存在する⁷⁰。

遺産税方式は、遺産全体を課税物件として、例えば、遺言執行者を納税義務者として課税する方式である。被相続人の一生を通じた税負担の清算を行い、被相続人が生存中に蓄積した富の一部を死亡にあたって社会に還元するという考え方に基づくものであり、英米で採用されている課税方式である。遺産税方式による相続税は、財産税に属するものである⁷¹。

これに対して、遺産取得税方式は、人が相続・遺贈によって取得した場合に、取得した者を納税義務者に、取得した財産を課税物件として課税する方式である。相続・遺贈という偶然による富の増加に担税力を見出して課税することにより、富の集中を抑制するという考え方に基づくものであり、ヨーロッパ大陸諸国で採用されている課税方式である。遺産取得税方式による相続税は、実質的に所得税の補完税である⁷²。

わが国の相続税の課税方式は、遺産税方式からスタートし、シャウプ税制で遺産取得税方式に変わり、その後現行の法定相続分課税方式に改正されている。詳しくは第 1 章第 1 節 1. (3) で述べた通りである。戦後日本の税制史のなかで、相続税ほど基本的な課税方式に改正を重ねてきた税目は珍しい⁷³。

相続税の課税方式は、私有財産制のもとにおける財産権の保障と富の再分配をどのように考えるかという論点が結びついた重要な問題である⁷⁴。

2. 遺産税方式の概要

(1) 概要

⁶⁹ 金子・前掲注(3)689 頁、北野弘久・小池幸造・三木義一編『争点 相続税法』〔白坂博行〕（勁草書房、1995 年）363 頁

⁷⁰ 宮脇・前掲注(42)451 頁、北野ほか・前掲注(69)363 頁

⁷¹ 金子・前掲注(3)691 頁、宮脇・前掲注(42)451 頁

⁷² 金子・前掲注(3)691 頁、宮脇・前掲注(42)451 頁、北野ほか・前掲注(69)363 頁

⁷³ 早見弘「相続税の再分配効果」一橋論叢 62 巻 6 号（1969 年）702 頁

⁷⁴ 水野忠恒『大系租税法〔第 4 版〕』（中央経済社、2023 年）910 頁

遺産は、相続法の規定に従って相続人等に承継され、所有権者の変更が行われる。所有者の死亡により、遺産がその帰属主体を失うという事実に着目した課税方式が遺産税方式である⁷⁵。遺産税方式においては、被相続人に帰属していた分割前の遺産を課税対象とし、税引後の遺産を相続人等に帰属させることとなるため、遺産が相続人等によってどのように分割されたかは基本的に問題にならず、遺産を一体として課税標準とする⁷⁶。

(2) 長所と短所

遺産税方式の長所⁷⁷としては、①被相続人の一生涯の税負担を清算するという（相続税の）目的に適合すること、②遺産分割を仮装することによる租税負担の不当な軽減を防止することができること、③税務執行が容易であることなどが挙げられるが、②の仮装分割の防止以外の長所には疑問符がつく。

まず、③の税務執行の容易さについては、相続税の創設から 120 年が経とうとしている今、税務行政の体制が整い、情報通信技術が発達し、税務署は法務局から登記データを手し、税務調査の対象を AI で選定するこの令和の時代⁷⁸では、最早強調すべき特長とはならないように思われる。また、①の被相続人の一生の税負担の清算は、被相続人の財産形成が、生前に税制上の特典を受けたり、租税回避等を行ったことによりなされたことを前提としており⁷⁹、非常に乱暴な説明が根拠となっているため、長所として認めることは困難である。

その一方で、遺産税方式の短所⁸⁰としては、(a)遺産取得者の担税力に即した課税ができないこと、(b)遺産分割によって税額の変動が生じないため、富の集中抑制や分散促進が図られないこと、(c)理論的根拠に乏しいこと等が挙げられる。

(3) 遺産税方式と課税根拠

上述したように、遺産税方式は遺産取得税方式に比して、相続税の課税方式として採用すべき理論的根拠に乏しい。

まず、遺産税方式は創設当初の相続税の課税根拠に馴染まない。第 1 章において触れたが、相続税は創設当初の課税根拠を偶然所得課税説（＝「財産の無償取得に対する所得税課税説」または「偶発的所得説（不労利得説）」）に求めているが、これと親和性の高い

⁷⁵ 宮脇・前掲注(42)452 頁

⁷⁶ 宮脇・前掲注(42)452 頁

⁷⁷ 岩淵・前掲注(21)118-119 頁、宮脇・前掲注(42)452 頁、武田・前掲注(2)58 頁、岩下・前掲注(23)7-9 頁、安島和夫『相続税法－理論と計算－〔六訂版〕』（税務経理協会、2012 年）5 頁

⁷⁸ 国税庁 HP 税務行政のデジタル・トランスフォーメーション－税務行政の将来像 2.0－

(https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/digitaltransformation/pdf/syouraizo2_r0306.pdf

2024 年 12 月最終閲覧）20 頁

⁷⁹ 昭和 32 年 12 月税制調査会答申・前掲注(31)14 頁

⁸⁰ 岩淵・前掲注(21)118-119 頁、宮脇・前掲注(42)452 頁、安島・前掲注(77)5-6 頁

課税方式は遺産取得税方式であるにも関わらず、徴税の便宜から遺産税方式を採用している⁸¹。

次に、遺産税方式と親和性の高い課税根拠は相続参加説（＝「社会還元説（国家共同相続説）」）及び所得税補完税説（＝「所得税補完説（還元所得税説）」）である。すなわち、被相続人の富の蓄積は、国家を含めた社会一般から受けた利益によるものであって、蓄積された富を相続税として課税し、社会に還元すべきとする説と、遺産は被相続人が生前において受けた税制上の特典その他租税の負担軽減ないし回避等により蓄積されたものであることから、相続開始を機会として所得税を課税し、一生を通じた所得税の清算をとする説である。このうち相続参加説については、なぜ国家が相続権を共有し得るのかを合理的に説明することが困難である⁸²。また、所得税補完税説については、相続税課税の根拠を、被相続人の生前の租税回避、脱税、低負担等の清算とする説明⁸³は、個人の努力と節制を正しく評価せず、故人を冒涇するものであり、さらに、この説明は、裏を返せばそれらの要素（租税回避等）がなければ被相続人は相続税が課税されるような財産を遺すことができないという意味に解することができるため、私有財産制を基本とする現代日本では到底受け入れられるものではないと言える。

以上のことから、遺産税方式はこれを支える理論的根拠に乏しい。

3. 遺産取得税方式の概要

(1) 概要

相続による遺産の所有権者の変更にあたって、相続人等がその遺産を取得したという事実に着目した課税方式が遺産取得税方式である⁸⁴。遺産取得税方式は、遺産分割を経て財産を取得した個々の相続人等に対し、その取得財産を課税標準とする⁸⁵。

(2) 長所と短所

遺産税方式と遺産取得税方式の長短所はお互いに裏表の関係にある。

遺産取得税方式の長所⁸⁶としては、①財産取得者の個人的担税力を測定して合理的な課税ができること、②富の集中抑制や再分配を促進するという目的に最もよく適合している

⁸¹ 第1章第1節1. (3)①参照

⁸² 三木義一「相続税の基本原理の法的再検討」租税法研究23号『相続税法の原理と政策』（有斐閣、1995年）6-7頁

⁸³ 三木義一は、前掲注(82)7頁にて、「生前の租税回避、脱税、低負担等の清算とする説明は租税国家における根拠としてはあまりにも乱暴かつ自虐的説明といわざるを得ない。」として、昭和三二年二月「相続税制改正に関する税制調査会答申」（遺産取得税方式に遺産税方式的要素を加えた現行方式の提言を行った答申）の挙げた課税根拠を批判している。

⁸⁴ 宮脇・前掲注(42)452頁

⁸⁵ 宮脇・前掲注(42)452頁

⁸⁶ 岩淵・前掲注(21)118-119頁、宮脇・前掲注(42)452頁、岩下・前掲注(23)7-9頁、安島・前掲注(77)6頁

こと、③現行民法（相続法）の相続人平等の原則に合致していること、および④所得税制の個人単位課税方式と整合すること⁸⁷などが挙げられる。

その一方で、遺産取得税方式の短所⁸⁸としては、(a)負担軽減を図るため仮装分割に基づく申告が行われるおそれがあること、(b)遺産分割の実態を把握することが容易ではなく、適正な税務執行が困難であること、および(c)事業用資産や農業用資産など分割困難な財産について、一般の相続と比較して相続税負担が相対的に重くなることなどが挙げられる。

このうち、(b)遺産分割の実態把握を理由とする税務執行の困難さについては、2.(2)で述べたように、今日の税務執行体制からは最早妥当しないだろう⁸⁹し、(c)事業用資産や農業用資産などの分割困難な資産について負担が重くなる問題は、農地の贈与税・相続税の納税猶予及び免除（措法70条の4～70条の6の5）、非上場株式等に係る贈与税・相続税の納税猶予及び免除（措法70条の7～70条の7の2）、同特例（措法70条の7の3～70条の7の8）、個人の事業用資産に係る贈与税・相続税の納税猶予及び免除の特例（措法70条の6の8～70条の6の10）、及び山林に係る相続税の納税猶予及び免除の特例（措法70条の6の6）などの多くの特例措置によって手当されているため、殊更短所として取りざたする必要はなくなっている。したがって、遺産取得税方式に残る短所は仮装分割の懸念くらいのものであろう。

(3) 遺産取得税方式と課税根拠

遺産取得税方式と親和性の高い課税根拠は、財産分配説と偶然所得課税説である。

財産分配説は、第1章で述べたように、財産の集中を妨げ、社会の貧富の差を調和するために、相続税を課税すべしという説であり、富の集中抑制や再分配の促進といった長所を持つ遺産取得税方式によりよく適合する。

また、偶然所得課税説は、相続財産の取得を偶然所得の発生であるとして、その所得（財産）に対し、担税力に応じた課税を行おうとする説であり、今では「財産の無償取得に対する所得税課税説」または「偶発的所得説（不労利得説）」とも呼ばれるものである⁹⁰。これも取得者に対して課税を行う遺産取得税方式に適合する。相続税創設当初から採用されている簡明な根拠である。

このように、遺産取得税方式は、相続人の相続による不労利得の獲得に着目して課税するという、明白な根拠を持つ課税方式であり、相続人が相続により新たな経済的価値を取得するに際して、その価値の一部を相続税として還元させるものである限り、相続税制は憲法の定める所有権保障に抵触しないと解することができる⁹¹。

⁸⁷ 藤田晴「取得課税のあり方―相続税を中心に―」税研56号（1994年）18頁

⁸⁸ 岩淵・前掲注(21)118-119頁、宮脇・前掲注(42)452-453頁、岩下・前掲注(23)7-9頁、安島・前掲注(77)6頁

⁸⁹ 三木・前掲注(82)12頁

⁹⁰ 第1章第1節1.(2)参照

⁹¹ 三木・前掲注(82)10頁。一方、「被相続人の『財産』そのものに課税するという前提はかなり問題があ

4. 現行の課税方式の概要

(1) 概要

わが国の現行相続税法は、相続税の総額を計算する際に「民法の規定による法定相続人が、その相続分に応じて遺産を取得した」ことを前提として、相続税額の総額を計算する方式を採用している⁹²。したがって、現行の制度下では、遺産がどのように分割されても、税額の合計額が変わらないようになっており、純粋な遺産取得税の体系を修正したものとなっている⁹³。これを法定相続分課税方式という。

法定相続分課税方式による計算の流れは以下の通りである⁹⁴。

- ① 先ず、遺産総額から債務等を控除して正味課税遺産額を算出（死亡保険金等の非課税分の控除や小規模宅地等の特例による課税価格の減額もここで行われる）し、これに生前贈与分を加算して課税価格を算出する。
- ② ここから基礎控除を控除して課税遺産総額を算出する。
- ③ 課税遺産総額を法定相続分で按分して、その法定相続分に超過累進税率をそれぞれ適用して税額を算出する。
- ④ それで算出された税額を一度合計して、相続税の総額を算出する。
- ⑤ この相続税の総額を、各人の実際の相続割合で按分して、各人が実際に負担すべき税額を算出する。
- ⑥ 各人の算出税額から一定の税額控除等を行い、納付税額を算出する。

法定相続分課税方式は、上記の通り、その税額の計算構造から、被相続人の遺産を一度法定相続人が法定相続分によって「取得」したものと擬制される。そして、その「取得額」に従って計算された相続税額を合計し、その合計額を再度、実際の「取得額」に応じて按分するという形になっている。

このことから見ても、現行の法定相続分課税方式が、遺産取得税方式ベースであることがわかる⁹⁵。最終的な税額配分のみならず、計算過程においても取得課税を前提にしてい

る。なぜなら、市場を整備し、市場を通じての経済的利得の一部を『租税』として提供させ、国民の所有権を保障している租税国家における『租税』には、財産元本に対する侵害であってはならないという本質的制約があり、この点で没収と区別しうる（中略）現代国家における租税は一定期間に生じた経済的利益の増大（もしくはそれを合理的に推定させる課税対象）の一部のみを吸収できるのであり、財産の元本そのものを侵害するとしたらもはや税としての限界を逸脱していることになり、遺産税方式ではこの難問を解消できない」（7-8 頁）として、遺産税方式が財産元本に課税する方式であることを強く批判している。

⁹² 北野ほか・前掲注(69)364 頁

⁹³ 金子・前掲注(3)691 頁

⁹⁴ 宮脇・前掲注(42)494-495 頁

⁹⁵ 昭和 32 年 12 月税制調査会答申・前掲注(83)19 頁においても、「結論として現行の相続税体系をそのままとし（中略）当調査会は、この案が、現行の遺産取得税体系をとりつつ、遺産額と相続人の数という

るからだ。反対に、遺産税方式の要素は、相続税の総額の計算が遺産分割に対して中立であるという点にとどまる。

(2) 昭和 33 年改正の根拠

第 1 章の沿革で見た通り、シャープ勧告で導入された遺産取得税方式は、昭和 33 年改正で現行のような折衷方式に切り替えられた。その理由を、昭和 32 年 12 月相続税制度改正に関する税制特別調査会答申は次のように述べている。

「(イ) まず、現行相続税は、相続により取得した財産の価額を標準として課税する建前であって、相続により遺産が各相続人によつて分割相続されることを前提としたものである。しかし、わが国財産相続の現状は、必ずしも分割の慣習が徹底しているとはいえない。また、税務執行の上では、財産相続の現状のもとでは遺産分割の状況を確認することは極めて困難であるため、時に税務執行の行き過ぎがいわゆる反面現行の相続税制度が遺産分割の程度により相続税負担に大きな差異を生ずることから、事実と異なるような申告が行われ、相続税の負担に不公平をきたしていることが相当多いように見受けられる現状である。

このようなことは、負担の公平を欠くばかりでなく、納税思想を低下させ一般の税務に対する信用を失わせているものと認められる。

(ロ) 遺産を分割することを前提とした現行の相続税制度のもとでは遺産を分割することが困難な農業用資産や中小企業用資産その他の資産を相続した場合には、その財産が分割困難なため、単独又は少数の相続人によって相続されることと相まって、その負担は相対的に重いものとなつている。

(ハ) 現行の相続税の負担は、累次の軽減にもかかわらず、なお重く、特に中小財産階層においてかなり重いものとなつている。このことは、個人生活の経済的基盤をぜい弱にしているほか納税者の誠実な申告と円滑な税務執行を困難にしているものと認められる。」

このように、改正の理由は、(イ)仮装分割に対する対応、(ロ)分割困難な財産に対する相対的重課、及び(ハ)相続税課税による個人の経済的基盤の弱体化の 3 つとされているが、これらの理由が今日でも当てはまるかは検討の必要がある。

先ず、仮装分割に対する対応であるが、これは現在においても必要なものと思われる。これまで、現行の課税方式を単純な遺産取得税方式に改めようという意見は存在した⁹⁶が、課税方式を完全な遺産取得税方式に切り替えた場合、必然的に遺産取得者ごとに基礎控除を設けることとなるため、これについて何ら対策をしていなければ、納税者による仮

客観的事実により相続税額が定まり、しかも現行の制度を大幅にかえることなく実際の遺産分割の程度により負担が大幅に異なるという現在の弊害を除去できるという点では最も合理的な案と考えた。」とあり、法定相続分課税方式が遺産取得税体系のバリエーションであることを明記している。

⁹⁶ 政府税制調査会「令和 5 年 6 月 30 日わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」135 頁。

装分割を利用した課税逃れを誘発することは容易に想像できる。

次に、分割困難な財産に対する重課は、先述したように多くの特例措置によって既に手当てされているため、今日においては理由にならない⁹⁷。

最後に、相続税課税による個人の経済的基盤の弱体化は、基礎控除や税率の設定の問題であり、そもそも最初から課税方式の問題ではなく、理由としては不適當である⁹⁸。

したがって、検討の結果、現行の課税方式が導入された際に挙げられた理由のうち、現在でも通用するものは仮装分割の抑止以外には存在しないと言える。

(3) 長所と短所

法定相続分課税方式は、遺産取得税方式に遺産税方式的要素を加えることで生まれたハイブリッドな課税方式である。しかし、ベースが遺産取得税方式であるため、基本的に遺産取得税方式の長所短所を引き継ぐ。相違点としては、遺産分割に対して税額計算が中立であるため、仮装分割を抑止することができるという遺産税方式の長所を有するが、その反面、どのように分割しても税額が変わらないため、富の集中抑制・再分配促進という目的には適合しないという短所がある。

それ以外にも、小規模宅地等の特例制度などの各種特例が、当該財産（ここでは宅地）を相続しない他の相続人等の税額をも軽減したり、一人の相続人の申告漏れにより他の共同相続人にも追徴税額が発生する⁹⁹といった、この課税方式特有の短所が存在する。

(4) 仮装分割と連帯納付義務

相続税の連帯納付義務の趣旨として、「相続財産の仮装分割による課税逃れを防ぐため」ということが言われることがある¹⁰⁰が、この主張は第1章及び上記(2)で見た沿革から失当であるということができる。

なぜならば、シャープ税制導入時の相続税は完全な取得税方式であるが、連帯納付義務制度も依然存在していた。それにも関わらず仮装分割の問題が発生したため、現行の法定相続分課税方式への改正が行われたのである。

⁹⁷ 3. (2)参照。

⁹⁸ 神野は、前掲注(9)64頁にて、「シャープ勧告が相続税・贈与税に関する勧告をおこなうにあたって、富の集中抑制という課税目的を（中略）ドッジ・ラインの要請する税収確保という課税目的との現実的妥協のもとに実現しようとした。（中略）第二次大戦後の日本では財閥的あるいは地主的富が戦後改革で解体され、広汎に存在する農民を中心とした旧中間層の相続財産が、相続税の課税客体の圧倒的比重を占めていたが、こうした階層の家族的経営のための『家産』は分割が困難であり、遺産取得税方式の導入がこうした階層の相続を相対的に重課する結果に陥ることを、シャープ勧告は見落としていた。」と述べ、分割困難資産に対する相対的重課と個人の経済的基盤の弱体化の背景に、税収確保のため課税最低限を引き下げた結果、多くの中小資産階層が課税網に巻き込まれたことなどが理由として存在するとしている。

⁹⁹ 税制調査会平成19年11月「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」

¹⁰⁰ 北野・前掲注(1)354頁。また、本章第4節1.にて扱うが、武田・前掲注(2)2759頁の「同一相続における相続人の間の公平」を確保するという制度趣旨も、同旨であろう。

その後仮装分割への対策としての改正が特になされていないこととあわせて考えると、仮装分割に対して有効なのは現行の課税方式であって、連帯納付義務制度は効果的ではなかったということがわかる¹⁰¹。

以上のことから、現行の課税方式は改正の経緯や計算構造から見て、遺産取得税方式をベースにしたものであるということのほか、遺産税方式的要素は（相続税の連帯納付義務制度と違って）遺産の仮装分割を抑止するために有効であるものの、今日ではそれ以外に合理的な存在理由がないということが言える。

5. 相続税の連帯納付義務と課税方式

(1) 条文の文理

相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務を負う対象は、「相続人」ではない。一の被相続人から遺産を取得した者同士が、互いに連帯納付の責に任ぜられるものであり、受遺者を（包括受遺者のみならず特定受遺者をも）含む。この時点で連帯納付義務者同士は、被相続人との血縁関係等の繋がりの深さなどではなく、被相続人の遺産を中心にした結合関係を持つのみとすることができる。これは紛れもなく遺産を課税対象とする遺産税方式の考え方である。

(2) 取得者課税からの視点

反対に、遺産取得税方式において、連帯納付義務制度はどのように説明できるのだろうか。取得者課税の前提であれば、相続人にとって、他の相続人等が取得した遺産について租税を負担すべき合理的な理由は何ら存在しない。他者の取得した遺産は他者のものであって、自分のものではないのであるから当然である。他者の取得した遺産は連帯納付義務者本人の担税力を増加させることはない。連帯納付義務者は他の相続人等と同時期に相続するため、そこに一定程度の負担能力が存在するのは事実だが、負担能力が存在することと、そこに負担を求められることとの間には一光年からの開きがある。第 1 章の冒頭で、連帯納付義務制度の制度趣旨は「連帯納付義務者（共同相続人等）に全く相続税等を追求しない場合には、租税債権が満足されず、一般の納税者の負担となる」という考えから来ていると述べたが、取得者課税の視点からは、連帯納付義務者はその負担から守られるべき一般の納税者そのものである。

仮に、連帯納付義務者と共同相続人とを同一視しても差し支えないような強い連帯関係

¹⁰¹ 早見弘は、前掲注(73)715 頁において、「この推論を裏づけるものは、遺産税方式を加味したことによる税務当局の徴税効率の上昇である。遺産分割後に、各取得者の申告によって徴税するのではなく、市町村当局からの死亡者通告によって、まず遺産の捕捉から始まるこの方式が、偽装分割を防ぎ、三三年の改正趣旨を生かしたことは疑いない。」として、相続税による再分配効果が昭和 33 年改正以降高まった理由を述べる中で、課税当局による課税財産の捕捉の方法が変化したことが仮装分割の防止に繋がった旨を述べている。

が存在するという場合であれば、そこに合理的な理由を見出すことは可能かもしれない。しかし、(1)で述べたように条文の文理からは遺産を中心にした結合関係しか読み取ることができない上、第3節で述べるように共同相続人同士は時に利害対立者となり得ることからも、ここに強い連帯関係を認定することは困難である。

結局のところ、各相続人が取得した財産に対してそれぞれ独立に課税される遺産取得税方式の下で連帯納付義務の制度を仕組むことは理論的に難しい¹⁰²。

以上(1)(2)から、やはり連帯納付義務は遺産税方式を前提にしなければ成立しないことがわかる。

第2節 所得税の補完税としての相続税

1. 概要

相続税は所得税の補完税と言われるが、その意味合いは二通りにわかれる¹⁰³。一つは、所得税補完税説¹⁰⁴に端を発する、遺産税方式におけるもの。もう一つは、相続という財産の無償取得があった際に、相続人に所得税の代わりに相続税が課されるという、遺産取得税方式におけるものである。

2. 遺産税方式におけるもの

第1章で見たように、所得税補完税説は相続税創設当初には既に存在していた。この説は、被相続人の生前の所得税等の課税漏れを、相続という機会に相続税として捕捉するというものである。これは、現行の課税方式を提言した昭和32年12月税制調査会答申でも同旨の内容が記載されており、遺産税方式の要素を遺産取得税方式に加えるに当たって、課税根拠についても一部転換を図ったであろうことは、同じく第1章で既に述べた。

この税制調査会答申は、該当部分(14頁)において、「(四)人の死亡及び相続という事実、被相続人が生前において受けた社会及び経済上の各種の要請に基く税制上の特典その他租税の回避等により蓄積した財産を把握し課税する最もよい機会であり、この機会にいわば所得税あるいは財産税の後払いとして課税するには、遺産額を課税標準とすることが当然の帰結となるとするものである。」としている。この説明について、被相続人が生前に租税回避を行っていることを前提にしている点などが不当であることは本章第1節

¹⁰² 宮脇・前掲注(42)521頁

¹⁰³ 藤田・前掲注(87)17頁「所得税の補完という目的については、具体的な狙いをはっきりさせなければならぬ。遺産取得者に対する所得課税の代替ということであれば、遺産取得税を選ぶべきである。しかし、死亡者に対する生前の所得課税の不備を補うという意図であれば、遺産税方式が適当だということになる。」

¹⁰⁴ 第1章第1節1.(2)⑤参照

2. (3)で述べたが、所得税の補完税とする観点からは、さらに問題とすべきところが2点ほど見つかる。

一点は、遡及課税の疑いである。被相続人の過年度の所得を把握して課税するがごとき説明は、実質的に遡及課税に当たり、租税法律主義の法理に反する疑いがある¹⁰⁵。

もう一点は、二重課税の疑いである。仮に被相続人の遺産について、相続時に生前の所得税の清算を行うという説を一旦肯定したとしても、次の世代の相続ではどうなるのだろうか？ 前の相続に係る相続人が、相続財産を全て費消していれば問題ないかもしれないが、前の相続での相続財産を有したまま次の相続が開始した場合、この先代からの相続財産に対して課される相続税は一体誰の、いつの所得税の清算であるのか、合理的な説明は難しい¹⁰⁶。

以上のことから、遺産税方式に基づいて、相続税が所得税の補完税であると認めることは困難である。

3. 遺産取得税方式におけるもの

(1) 包括的所得概念

租税負担の公平な配分基準は、今日では、各人の担税力に応じて租税負担を配分することであり、正義にも適うと一般に考えられているようである。しかし、担税力について「租税を負担する能力」以上の厳密な定義をすることは、税制論における避けがたい難題である。この難解な担税力の近似概念を、我々は包括的所得概念の中に見出すことができる¹⁰⁷。

人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成するという考え方が、包括的所得概念である。包括的所得概念は純資産増加説とも呼ばれ、1892年にシャントツによって初めて体系化され、その後アメリカでヘイグやサイモンズによって主張された¹⁰⁸。

包括的所得概念によれば、所得額は（所得を測定する期間における）期中消費額と期中の純資産増加額の合計で表すことができる¹⁰⁹。

わが国の所得税は、戦前は制限的所得概念¹¹⁰であったが、シャウプ勧告の影響で所得税

¹⁰⁵ 三木・前掲注(82)7頁

¹⁰⁶ 三木・前掲注(82)8頁

¹⁰⁷ 谷口勢津夫『税法創造論』（清文社、2022年）381頁。なお、谷口は同書388頁にて、（担税力や所得概念についての考察をした上で）担税力論を論証・反証可能な法理論に高めるためには、シャントツのように、演繹的に考え抜いたことを帰納法によって検証、すなわち、担税力の存在を推認させる事実ないし事象について個別具体的に法的な意味内容及び輪郭を明らかにした上で、これまでの考察を突き合わせて検証する作業が必要であると述べている。

¹⁰⁸ 金子宏『所得概念の研究』（有斐閣、2012年）24-26頁、金子・前掲注(3)196頁、水野・前掲注(74)165頁

¹⁰⁹ 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』（弘文堂、2022年）6頁

¹¹⁰ 水野・前掲注(74)164頁参照。制限的所得概念では一定の源泉から生じた所得のみを課税の対象とする。具体的には、一時的、偶発的な所得は除かれる。

の課税対象は拡がり、一時的、偶発的な所得も課税の範囲に入り、さらにその他の所得も雑所得という分類で課税対象に含められた。その結果、わが国では包括的所得概念がとられているといえることができる¹¹¹。

包括的所得概念は、課税の公平の原則に適合するため支持をあつめ、租税の経済的機能や経済的安定や所得の再分配にも優れているとされ、アメリカやわが国の所得税の基本的方向として支持されてきた¹¹²。

(2) 包括的所得概念と遺産取得税方式

包括的所得概念との整合性という観点から相続税の課税方式を考えた場合、遺産税方式よりも遺産取得税方式の方が整合的と言える¹¹³。

遺産取得税方式は、相続人の相続による不労利得の獲得に着目して課税するという課税方式である。相続による財産の取得も、外部からの経済的価値の流入という点では、広義の所得の一つの類型である。しかし、これを所得税の対象とすると、一時所得として2分の一のみが課税対象となり、巨額な相続財産に対する税負担としては不十分なものになる恐れがあること¹¹⁴や、世代を飛ばした相続による租税回避行為が行われる懸念¹¹⁵などから、所得税と分離して課税する必要があるとされている。すなわち、相続税（贈与税）は、相続（贈与）による財産取得が本来所得税の課税対象であるはずのところ、これらの問題に対処するために、財産の無償移転の局面においてのみ、所得税の代替として課される租税であるといえることができる。

なお、遺産取得税方式による相続税においても、所得税との二重課税の問題は存在する。この問題については、わが国は、所得税法9条1項17号において「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」は所得税を非課税とすることで手当てしている¹¹⁶。

4. 所得概念と整合する課税方式

沿革で見たように、実は相続税法は成立当初より偶然による富の増加に担税力を求めていた。この課税の目的に即した課税方式は遺産取得税方式であることを認めながら、しかし徴税の便宜のために遺産税方式を採用したのである。この偶然による富の増加に担税力を求めて課税することは、すなわち包括的所得概念に基づく所得課税の為すところと同じである。

¹¹¹ 水野・前掲注(74)165-166頁

¹¹² 水野・前掲注(74)165頁、金子・前掲注(3)196頁

¹¹³ 宮脇・前掲注(42)455頁

¹¹⁴ 金子宏「相続税制度の構造的改革」税研17巻5号（2002年）12頁

¹¹⁵ 藤田・前掲注(87)17頁

¹¹⁶ 水野・前掲注(74)986頁。そのほか、相続税と所得税・譲渡所得課税の関係について、水野・前掲注(74)987-988頁、古谷勇二「相続税と所得税の二重課税について―相続税と譲渡所得における二重課税を中心として―」税務大学校論叢第90号（2017年）参照。

このような歴史的経緯や、上記2. 3. の検討から、本邦における相続税の位置付けは、包括的所得概念に基づく所得課税において、相続という無償財産移転に関して所得税の代替として課されるものであると結論付けられる。このことから、理論的に、現行の課税方式のベースは遺産取得税方式によるものと言うことができる。

第3節 相続制度と連帯納付義務

1. 相続制度と相続税

(1) 相続制度と根拠

相続は、死亡によって開始する（民法 882 条）。そして、相続人は相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務（被相続人の一身に専属したものを除く）を承継する（民法 896 条）。これが相続の一般的効力である。

相続の根拠には、二つのものがある¹¹⁷。

第一の根拠は、もともと相続人に属していた潜在的持分ともいべき財産部分の払い戻しである。被相続人の遺産が家族構成員の協働によってできた部分を含むものであるため、この共同生活者の潜在している持分を、名義人（被相続人）が死亡にあたって清算するというものである。

第二の根拠は、遺族の生活保障である。今は無限（責任）家族の時代ではなく、自己責任の時代であるが、しかし、それは一人一人が孤立して暮らすというのではなく、有限（責任）家族を結成して生活する。有限家族には家族員の生活保障に充てるべき固定的財源がないため、少数の主たる労働を中心に、全員の協力で生活を立てる。夫婦はその生涯を、子は成人までをこの有限家族の生活にかける。家族内の労働は無償であり、無償労働の集積によって、夫婦と子の生活は保障される。その有限家族の少数の働き手が亡くなった場合に、置き去られた遺産は、遺族の無償労働によって築かれた部分を含んでおり、それが彼らの生活のために用意されたものであったことを考えれば、彼らの生活保障のため、彼らに分配されなければならないものとするのが当然である。

(2) 戦後相続法の改正

① 明治民法の相続制度

明治民法は、「家」制度を基礎に、現行民法とは異なる相続制度を基礎に据えていた。「家」は民法典上で定義されていたわけではないが、明治民法は「家」を社会的存在として位置づけられた当然の前提として、親族・相続編の制度を設けていた。「家」とは「戸主」によって統率される同一の「家の氏」を称する集団である。戸主は「戸主権」を有す

¹¹⁷ 中川善之助・泉久雄『相続法〔第四版〕』9頁。また、第一・第二以外の第三の根拠として、債権者の保護のため、相続人に被相続人の債務を承継させることで、法的安定一般を保つことを挙げている。

る。戸主権は家族構成員に対する支配権であり、家族法上の法律関係において「家」を代表する地位である¹¹⁸。

明治民法の相続制度では、家督相続と遺産相続が別に定められていた。家督相続とは、家長の地位を引き継ぐ相続であり、家産と一体となった戸主の地位を相続するものである。家督相続は長男単独相続が原則とされた¹¹⁹。

これに対して遺産相続とは、家族個々人の特有財産の相続である。一般の「家」では、家産と区別される家族個々人の特有財産はわずかしがなく、遺産相続自体には大きな意味がなかった。

② 戦後の相続法改正

戦後、個人の尊厳と男女の本質的平等を基礎とする日本国憲法のもと、民法典も改正された。その結果、家督相続の制度が廃止され、相続は、唯一、被相続人の財産的地位の承継である¹²⁰とされた。そして、長男単独相続の原則から、共同相続制度への変更が行われた。

この相続法の改正に伴って、相続税法においては家督相続と遺産相続の課税区分の廃止、贈与税の創設などが行われたことは、第1章第1節1.(1)②で述べた通りである。

(3) 相続権

「相続権」という言葉は、大別して二通りの意味に分けられる。

先ず一方は、相続人の有する権利としての相続権である。この意味での相続権においては、相続人が相続開始前から有する地位を相続権と呼ぶこともあり、また相続開始後の地位を相続権ということもある。これは、相続開始の前後に渡り、相続人の地位が三様の変化をすることによる。すなわち、①相続開始前には「現状が継続すれば、相続開始の際、相続効果を受けうるだろうという期待的状态」（＝期待権的相続権）であり、②相続が開始すると、「相続財産を自分のものとなしうる権利」（＝形成権的相続権）となり、③承認によって「相続財産を構成する権利義務を承継取得した状態」（＝既得権的相続権、これは実質的に所有権である。）となるというものである¹²¹。

もう一方は、被相続人の有する権利としての相続権である。私有財産制においては、生前に原則として自由に自己の財産を処分できたのであるから、死後の遺産の処分やゆくえについても決定できるのが原則である¹²²。この方法の代表的なものが遺贈であるが、遺贈

¹¹⁸ 潮見佳男『詳解相続法』（弘文堂、2018年）5-6頁参照。戸主の権利として、居所指定権、家族の婚姻・養子縁組に関する同意権など、非常に強力な権限が定められていた。

¹¹⁹ 潮見・前掲注(118)6頁

¹²⁰ 潮見・前掲注(118)6頁参照。明治民法には自然人の死亡以外に、「隠居」、「入夫婚姻」などによる生前相続制度が存在した。

¹²¹ 中川=泉・前掲注(117)41頁

¹²² 潮見佳男は、前掲注(118)1-4頁において、被相続人の最終意思を尊重する「遺言相続原則論」と、国家主導による遺産承継スキームを原則とする「法定相続制原則論」を対比させている。前者では、所有権

ができなかった場合には、無遺言相続となる。無遺言相続の場合には、民法が定める相続人に財産等が承継される¹²³。この意味での相続権と所有権（財産権）との関係については、さらに二つの考え方がある。一つは、相続権が財産権の観念に含まれていない別個の存在であるとするもので、もう一つは、相続権が原則として財産権の観念のうちに含まれる、財産権の属性ないし構成要素であり、相続権の否定は財産権の否定に連なるという考え方である。後者の考え方を採用すれば言を俟たず、前者の考え方を採用しても、財産権を保障する憲法の下で贈与する権利を完全に奪うことはできず、ひいては遺贈や無遺言相続を完全に否定することはできない¹²⁴。

(4) 相続権と遺産税方式

相続権を、被相続人が有する財産処分の権利と捉えた場合、この考え方に適合する相続税の課税方式は遺産税方式と考えられる。しかし、遺産税方式の根拠を相続における被相続人の権利に見出すのであれば、被相続人の財産処分権を尊重する態度が必要であろう。

仮に被相続人が自分の子2人に遺言により財産を取得させたとして、この子2人のうち1人が自らの相続税を納めないうちに財産を蕩尽したとしよう。その相続税の納付義務が相続税法34条1項の規定により、もう1人の子の負担となった結果、そのもう1人の子が遺贈により得たものが実質的に0となってしまうこともあり得る。これは被相続人が遺言で望んだ財産処分の状況とはかけ離れていると言える。

被相続人が想定していたのは、子2人がそれぞれ遺贈により受けた財産に応じた相続税負担を負うことであったはずで、かかる状況が予測可能なものとは言い難い。

このように、相続税の連帯納付義務は、被相続人の財産処分権に、予測可能性を損ないながら介入する性質がある。

2. 相続と争族

相続の件数が増加すれば、遺産分割に係る争いも増加するというのは当然のことと言える。しかし、戦後の民法改正以来、遺産分割に係る争いの件数は相続の件数に比して、遙かに大きい割合で増加している。

下表1にも示す通り、1949年（昭和24年）の死亡数は945,444人であり、2021年（令和3年）には1,439,856人と、約1.52倍に増加している。これに対し、遺産分割に関する

絶対の原則（所有権者の処分の自由）と私的自治の原則を近代相続法の基礎に据えることで、遺言によって遺産の配分その他の法律効果の発生が意図されている場合に、国家はこれを尊重すべきであるという考え方に立たないので、この点は遺言自由の原則として私的自治の原則の下で説明されている。一方、後者では、遺言自由の原則は制限され、遺言は法定相続制度を修正するための例外的規律として捉えられる。遺留分制度などは後者の考え方から来ている。

¹²³ 林田清明「現代家族の変化と相続法制－相続法の経済分析の試みと素描－」会計検査研究第27号（会計検査院、2003年）30頁

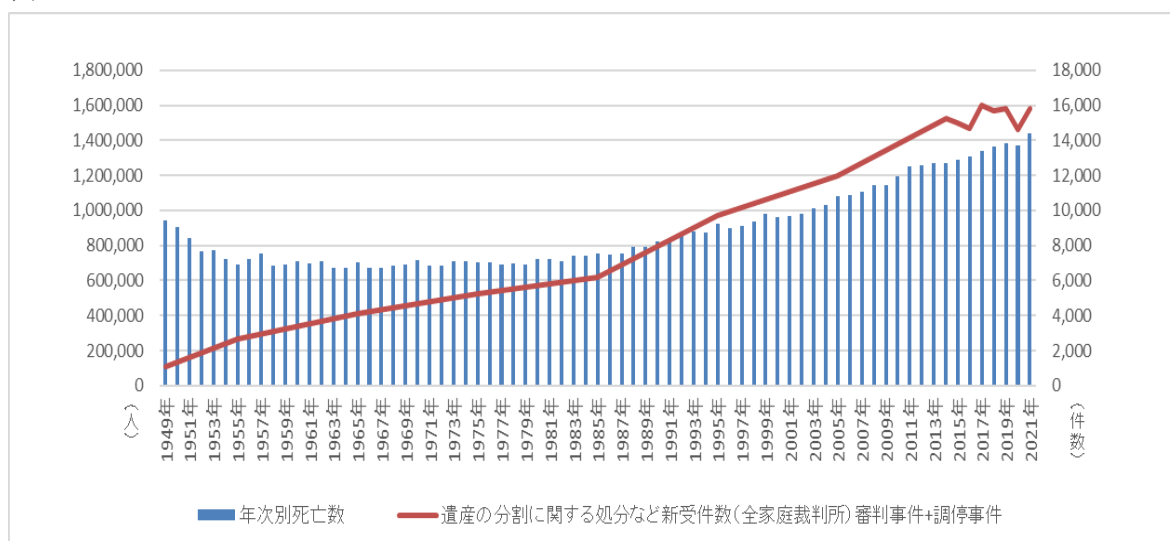
¹²⁴ 来栖三郎「相続税と相続制度」『公法の理論（中）』（有斐閣、1983年）778-779頁

処分・全家庭裁判所の新受件数（審判事件と調停事件の合計）は、1949 年には 1,104 件、（1955 年には 2,661 件）であったのが、2021 年には 15,819 件と、約 14.32 倍（1955 年から見ても約 5.94 倍）と大幅に増加している。

このことから、戦後まもなくは戦前からの「牧歌的な相続」¹²⁵が継続していたところ、時代の変化と共に均分相続の法制度に沿った権利意識が国民に定着し、共同相続人同士が利害対立者となって争うことが珍しいことではなくなっていったことがわかる。相続紛争においては、「骨肉の相続（遺産）争い」などと評されるように、人間の醜い面がむき出しになる。しばしば、「争族」と呼ばれるのはそのためである¹²⁶。

このような状況で共同相続人同士に強い連帯関係を認めることは不合理である。

表 1



人口動態調査 人口動態統計 確定数 死亡（政府統計ポータル e-Stat <https://www.e-stat.go.jp/dbviewsid=0003411656>）、及び最高裁判所事務総局令和 5 年司法統計年報（3 家事編）最高裁判所事務総局(<https://www.courts.go.jp/appfiletoukei719012719.pdf>)に基づき筆者作成

3. 連帯納付義務と争族

連帯納付義務制度を支持する考えの基礎にあるのは、共同相続人同士に強い連帯が存在するという認識である¹²⁷。共同相続人同士を一体と見做すことが可能であるほど強い連帯関係を認めることができるのであれば、これに連帯納付義務を課すのは自然なことであり、公平の要請に適うものであろう。

¹²⁵ 三木・前掲注(82)12 頁参照。「答申が前提とした牧歌的な共同相続人関係は今日ではほとんど期待できないといってよい。」

¹²⁶ 本山敦「相続と争族の間」法学セミナー618 号（2006 年）92 頁

¹²⁷ 三木義一・末崎衛『相続・贈与と税〔第 2 版〕』（三木義一）（信山社、2013 年）13 頁参照。「相続税法が前提としている連帯納付制度は共同相続人相互の強い連帯関係を背景にしなければ合理化できない。」

しかし、前述したように、現代においては、共同相続人同士はときに利害対立者であり、ここに強い連帯関係を認めることはできない。

共同相続人同士が利害対立者となった例として、連帯納付義務に関する事件だけとってみても、遺留分が関係する金沢地判平成 14 年 2 月 18 日（訟務月報 52 巻 8 号 2565 頁）、及び同事件の控訴審である名古屋高金沢支判平成 17 年 9 月 21 日（訟務月報 52 巻 8 号 2537 頁）、並びに、代償分割が関係する大阪地判平成 26 年 2 月 20 日（裁判所ウェブサイト）・同控訴審の大阪高判平成 27 年 3 月 6 日（裁判所ウェブサイト）及び、同事件について争点を変更して再度争った大阪地判令和元年 5 月 17 日（訟務月報 66 巻 9 号 1095 頁）・同控訴審の大阪高判令和 2 年 2 月 7 日（訟務月報 66 巻 9 号 1123 頁）などが挙げられる。

(1) 遺留分事件（金沢地判平成 14 年 2 月 18 日、名古屋高金沢支判平成 17 年 9 月 21 日）

この事件の概要は次の通りである。

被相続人は平成 3 年に全財産を養子（訴外 A）に相続させる旨の公正証書遺言を残して死亡しており、A はこの相続の相続税申告につき平成 4 年 1 月に所轄税務署長に延納の申請をし、許可を受けた。これと概ね同時期である平成 3 年 11 月に、原告（被相続人の配偶者、A の連帯納付義務者）は遺留分減殺請求権を行使し、平成 4 年 4 月に A と合意、当該相続について A から株式と 25 億円の価額弁済を受けた。原告は相続税の申告書を提出したが、配偶者の税額軽減規定により納付税額は 0 であった。

ところが A は延納相続税に係る分納税額を滞納し、税務署長から督促を受けたが完納しなかった（このとき、平成 11 年 3 月に、原告には「相続税の連帯納付義務のお知らせ」が送付されている）。A はその後も分納税額を納付しなかったため、延納許可が取り消された。同年 6 月になっても A が延納分納税額を完納しなかったため、税務署長は相続税法 34 条 1 項に基づき原告にも督促状を送付した。督促に係る相続税額は合計約 138 億円にのぼった。この事件は原告がこの督促処分の取消を求めたものである。

この事件の主な争点は相続税の連帯納付義務の補充性の有無、担保の徴収により連帯納付義務が消滅するか（改正前のため）、および確定手続の要否等であったが、これらについて述べるのは第 3 章に譲とする。

この事件では、遺留分減殺請求をしてまで自らの遺留分を取り戻した原告が、争った相手方である A が滞納した相続税の連帯納付義務によって、おそらくは取り戻したはずの遺留分をほとんど失う結果となったのではないかと想像できる¹²⁸。

相続開始が平成 3 年であり、連帯納付義務のお知らせが届くまでおよそ 8 年が経過している点も問題であるが、この問題については平成 24 年改正で 34 条 1 項に除外規定（5 年経過・延納）が整備されているため、その点は手当されている。

¹²⁸ 実際のところは、この連帯納付義務者から財産を取得したと思しき者への第二次納税義務が追及され、さらなる争訟に発展（金沢地判平成 17 年 7 月 25 日、大阪地判平成 19 年 12 月 13 日）している。

しかし、係争相手の相続税の連帯納付義務を負わされるという致命的な問題については未だ解決しておらず、この事件は連帯納付義務が本質的に私法秩序への配慮を持たないことを分かりやすく示したものと言える。

(2) 代償分割事件（大阪地判平成 26 年 2 月 20 日など）

この事件の概要は次の通りである。

被相続人 A の子である原告 X₁、X₂（原告ら）は、同じく被相続人の子である亡 B（原告らの弟）との間で、A について開始した相続について、亡 B が遺産である不動産をすべて相続し、その代償として原告らに対して各 5000 万円の支払い義務を負う旨の遺産分割協議をした上、各人に係る相続税を納付したが、大阪国税局長から、本件相続に係る亡 B の相続税につき原告らが連帯納付義務を負うとして、その履行を求められた。そこで、原告らは、再度亡 B との間で、本件相続について、亡 B が遺産を全て相続し、原告らは何も相続しない旨の遺産分割協議をしたものの、原告らはそれぞれ大阪国税局長から還付所得税の充当や預金の差押えを受け、合計 3154 万円余を徴収された。この事件は原告らが本件徴収等に係る金員の還付と還付加算金の支払を求めたものである。

原告ら及び亡 B は、平成 6 年 5 月に本件相続につき前述のような遺産分割協議をしたが、代償債務については、亡 B が所有するゴルフセンターの土地建物の売却時か、原告らによる相続税の納付時のいずれか早く到来した時に一括して支払うという内容であった。原告ら及び亡 B は、遺産分割協議の内容に沿って同年 12 月に税務署長に相続税の申告書を共同して提出した。原告らは各自の納付すべき相続税額を納付したが、亡 B は納付すべき税額の全額につき延納申請をするとともに、原告らに対して代償債務を履行しなかった。

亡 B は、平成 16 年 8 月に当該ゴルフセンターを売却したが、その売却代金を原告ら以外の債権者に対する債務の弁済に充てるなどし、原告らに対して代償債務を履行しなかった。

原告らは、平成 19 年～21 年に大阪国税局から、連帯納付義務の履行を求める旨記載された書面の送付を受けた。

原告らは、平成 22 年 9 月、亡 B に対し代償債務の履行を再三に渡って求めたが履行されず、さらには亡 B 相続税について連帯納付義務が課されるに至ったので、債務不履行を理由に、平成 6 年遺産分割協議を解除する旨を記載した書面を送付した。原告らおよび亡 B は、平成 6 年遺産分割協議が解除され、被相続人 A の遺産が未分割の状態に復したことを確認した上で、亡 B が遺産を全て相続し、原告らは何ら相続しないという内容の遺産分割協議をした。

原告らは、平成 22 年 10 月、税務署長に対し、理由を「相続財産を取得しないこととなったため」とする相続税の更正の請求をした。税務署長は原告らに対し、「平成 6 年遺産分割協議により取得した代償債権 5000 万円の履行が受けられず、再度平成 22 年に遺産分割協議を行ったとしても、このことは更正の請求ができる場合に該当しないため。」との理由により、更正をすべき理由がない旨を通知した。原告らはこの更正をすべき理由がな

い旨の通知処分を求めて本件訴訟を提起した。

これについて、裁判所は、一審では平成6年遺産分割協議を解除することはできないと判示して原告の請求を退けたが、控訴審では遺産分割協議のやり直し自体は有効であるとして一審判決の判断を一部修正したものの、本件に係る遺産分割協議のやり直しが「やむを得ない事情」によってされたものということとはできないから、国税通則法23条2項3号所定の更正の請求の原因にならないということを理由に原告の請求を退けている¹²⁹。

この事件は、実質的に相続財産を取得することができなかったとしても、当初の遺産分割協議と、これに基づく相続税申告によって相続税の連帯納付義務の成立や責任限度額が判断され、後の状況変化が斟酌されることはないということも一つの問題ではある。連帯納付義務者は、受け取らなかった代償金に係る自らの租税を負担した上で、受け取らなかった代償金を受け取っていたとしたら存在する概念上の利益を上限に連帯納付義務を負うということになるからだ。

もう一つの問題は、共同相続人の一人が、遺産分割協議の内容を履行せず、その債務不履行によって連帯納付義務者が損失を被ったとしても、その債務不履行の責任を負うべき本来の納税義務者の滞納相続税を連帯納付義務者が負わなければならないということである。

法定相続分課税方式が採用されてから67年が経とうとしている。先述したように、この法定相続分課税方式への改正に関して、昭和32年12月相続税制度改正に関する税制特別調査会答申は、「わが国財産相続の現状は、必ずしも分割の慣習が徹底しているとはいえない」ということを改正の理由に挙げていた。67年の間に相続についての国民の考え方はずいぶん変わり、分割の慣習は国民に根付いたように思われる¹³⁰。長子相続を当然だとする見解はもはやごく少数と言って良いだろう。家や家業の維持に格段の配慮を加えている現行課税方式と国民感情のずれは、次第に拡大してきている¹³¹。実務家の意見でも、かつてのように長男が遺産のほとんどを取得するケースは減少し、他の兄弟に気を使いながら遺産分割協議を行ったり、逆に、相続人間で紛争が生じ、長期間にわたり解決できないようなことも増えているということである¹³²。

¹²⁹ その後、原告らは上告したものの上告不受理。本文にも記載したが、さらに争点を相続税法34条1項に定める「受けた利益の価額」の解釈問題に変えて再度争っている。これに対して、大阪地裁（一審。令和元年5月17日判決）は、「相続税法34条1項は、『受けた利益の価額』について、相続税に係る申告等がされることにより各相続人等の固有の相続税の納税義務が確定した時点において連帯納付義務者が相続又は遺贈により取得している財産を当該時点における価額を基準として評価して算定することを予定しているものと解するのが相当」として、原告の請求を退けている。

¹³⁰ 三木＝末崎・前掲注(127)12頁

¹³¹ 藤田・前掲注(87)18頁

¹³² 杉田宗久「共同相続人間の連帯納付義務をめぐるトラブルと問題点」税理第47巻第2号(2004年)22

このような時代の流れの中で、共同相続人同士の強固な連帯関係を前提とする相続税の連帯納付義務は、今の日本の状況に合わないものになっているのではないだろうか。

第4節 現行法制下で優先すべき公平

1. 共同相続人群間の公平と取得者の公平

(1) 34条1項がもたらす公平

公平とは、もともとは、近代法の基本原則である平等原理の課税の分野における表現であって、同一の状況にある者は同一に、異なる状況にある者は異なって、課税上取り扱われるべきことを意味する¹³³。

武田・前掲注(2)2759頁の相続税法34条1項の趣旨の説明において、「相続税の納税義務を本来の納税義務者に限定してしまうことは、同一相続における相続人の間あるいは異なる相続の間における租税負担の公平を阻害するばかりでなく、国においても租税の徴収が困難となることが予想される。このようなことから、本項は、現実の相続財産の取得者に相続税を負担させること等により公平を確保するのが妥当であるということで連帯納付責任を負わせることとしたものである。」とある。現実の相続財産の取得者に相続税を負担させるというのは当然のことと言える。これは仮装分割による相続税の軽減や課税逃れをけん制する役割が34条1項にあるという意味だろう。

しかし「同一相続における相続人の間あるいは異なる相続の間における租税負担の公平を阻害する」とはどういうことだろうか？

「異なる相続の間における租税負担の公平」とは、「共同相続人群間の公平」¹³⁴と呼ばれるものと同一と考えられる。すなわち、共同相続人群とは同一の被相続人の遺産を相続する共同相続人の一群という意味であるから、共同相続人群間の公平とは、同規模同種類の遺産をそれぞれ異なる被相続人から相続する共同相続人の集団が複数ある場合、それぞれ同程度の相続税の課税をすべき¹³⁵である、という意味であると想像できる。これは「異なる相続の間における租税負担の公平」とイコールと考えられる。いずれにせよ被相続人の遺産を中心にしており、遺産税方式でなければ説明が難しい考え方である。

問題は「同一相続における相続人の間の公平」を阻害する、とは如何なる意味であるのかということだ。上述したように、「異なる相続」が異なる被相続人から相続する者たちの話であったのであるから、同一相続におけるそれは一つの共同相続人群の中の話である。

頁

¹³³ 金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣、2012年）1頁参照。「同一の状況にある者は同一」とは「水平的公平」を、「異なる状況にある者は異なって」とは「垂直的公平」を表すものであろう。

¹³⁴ 飛岡・前掲注(4)263頁

¹³⁵ ここでは水平的公平についてのみ述べたが、当然、担税力の大きいものは小さいものよりもより多くを負担すべきという垂直的公平も同様に言うことができる。

例えば被相続人の遺産が1億円あったとして、相続人が被相続人の子AとB2人のみとする。ここで仮装分割が行われ、それぞれ半分の5000万円を取得したとして相続税の申告をしたが、実際はAが1億円すべて取得していたとしよう。このときBが無資力であれば、課税庁はBが納付すべき相続税を徴収することができない。ところが34条1項が存在することにより、Aが連帯納付義務者として連帯納付の責任を負うので徴収を確保することができる。おそらくだが、このようなケースにおいて、仮装分割をしても最終的に連帯納付義務によって納付の責任が回ってくるということで納税者をけん制し、仮装分割に対する動機付けを下げることで、仮装分割を防止する。これがBにとってメリットになる(=そうでないと公平が阻害される)という話ではないだろうか？

真意ははっきりしないが、仮にそうだとすれば非常に無理のある論理であると思う。

何故ならば、Bがたまたま無資力であれば上記のような顛末になるだろうが、そうでなければ課税庁は当然Bから初めに徴収する。Bが自らの固有財産から納付すれば当然そこで徴収は完了し、課税庁がそれ以上ABに何かをすることはないであろう。また、上記の例示のようにBが無資力であった場合も、課税庁はまずは申告上の本来の納税義務者であるBに対して徴税業務を行うわけで、その状況はBに十分に不利益が生じているといえることができるであろう。すなわち、連帯納付義務がBにとって有利に働くことはなにもない。Aが仮装分割のメリットを失い、国が税収を確保できるだけである。したがって、同一相続における相続人同士の公平が連帯納付義務によって守られる要素は何も見当たらない。結局、連帯納付義務は租税の徴収確保の手段以外のなにものでもないのである。

そもそも仮装分割の問題は、第一に課税庁が調査によってこれを暴き、正しい課税処分をすることで解決すべきものであるように思う。

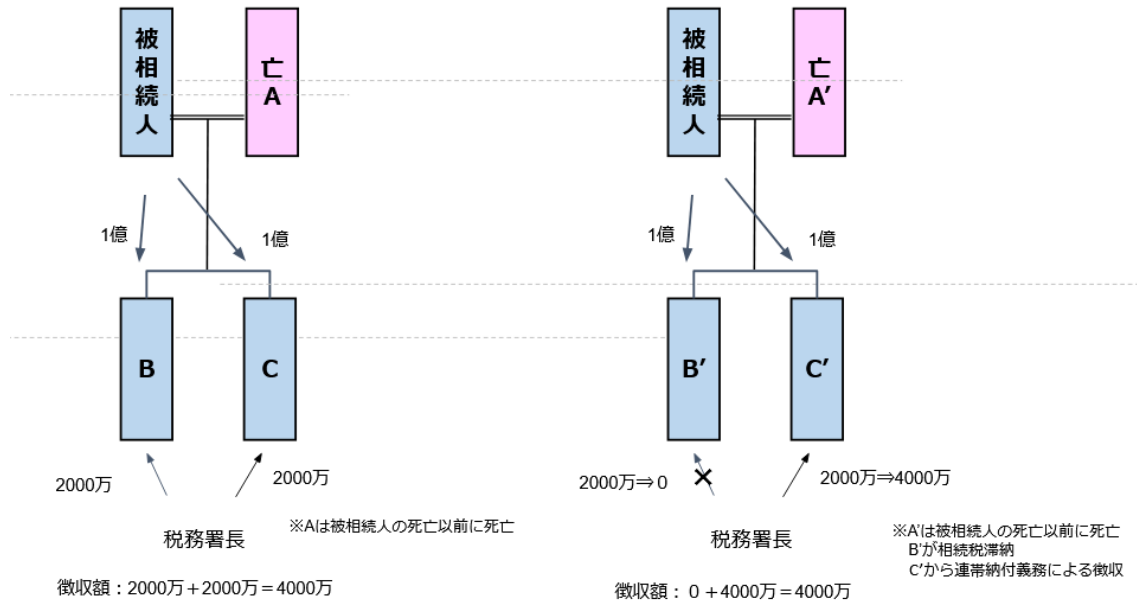
(2) 共同相続人群間の公平と取得者の公平

「共同相続人群間の公平」とは、(1)で述べたように、同規模同種類の遺産をそれぞれ異なる被相続人から相続する共同相続人の集団が複数ある場合、それぞれ同程度の相続税の課税をすべきである、という意味と解することができる。これは言うまでもなく、相続税の課税にあたって、被相続人の遺産を中心に据えた遺産税方式の考え方である。

一方で、同程度の遺産取得に対しては、同程度の相続税の課税をすべきであるという考え方も存在する。これを一先ず「取得者の公平」と呼ぶこととする。これは遺産取得税方式の考え方である。

ここで、それぞれ被相続人が同種同程度の資産、例えば2億円の預金を残して死亡した一家が2つあるとしよう。(下記図1)

図 1



(筆者作成)

被相続人には、かたや B と C、かたや B' と C' という子供がいた。被相続人はどちらも、子供たちが預金を半分に分けるようにという遺言を残していた。子供たちは遺言に従い、それぞれ 1 億円ずつ預金を取得し、その遺産取得通りに相続税の申告を行ったとする。

相続税額は 2000 万円ずつと計算され、一家の一つは子供たちが 2000 万円ずつ正しく納付したが、もう一方の一家は子供のうちの一人 (B') が瞬く間に預金を使い切り、申告期限には無一文になってしまい、本人が納めるべき相続税を納付しなかった。

そこで税務署長は、その一家のもう一人の子供であり、共同相続人である C' に相続税法 34 条 1 項の規定に基づく連帯納付責任を追及し、C' から B' が納めるべきであった税額 2000 万円を徴収した。

ここで先ずそれぞれの一家から徴収した税額に着目する。図 1 左の一家からは 2000 万円 + 2000 万円で 4000 万円、右の一家からは 0 円 + 4000 万円で 4000 万円と、2 億円の預金という同種同額の遺産に対して同額の 4000 万円という税額が徴収されており、これは共同相続人群間の公平が保たれているといえる。

次に遺産の取得者、特に C と C' に着目する。図 1 左の C は、1 億円の預金という遺産の取得に対して 2000 万円という相続税額を負担した。一方右の C' は、C と同じ 1 億円の預金という遺産取得に対して、合計で 4000 万円という相続税額を負担したこととなる。

これは同じ 1 億円の預金取得、しかも遺産全体も同じ 2 億円の預金という、相続税額の計算では完全に条件が同じであったにも関わらず、C' は C の 2 倍もの相続税負担を負う

こととなったということであり、これは取得者の公平という観点からは到底受け入れられないものである。

現行の相続税の課税方式は、法定相続分課税方式であり、わずかに遺産税方式の要素が入っているが、ベースは遺産取得税方式であるということは、これまで述べた通りである。

現行の制度下においては、取得者の公平は共同相続人群間の公平に優先すべきであり、34条1項の連帯納付義務はこれに逆行するものである。

2. 計算上の公平と徴収上の公平

前述の通り、現行の相続税の課税方式は、遺産取得税方式をベースにした法定相続分課税方式である。これは仮装分割を防ぐ目的で導入されたものだが、相続税の総額が遺産分割のやり方に関わらず一定であるという特徴がある。

この特徴には、遺産分割という納税者の「恣意」によって税額が変動しないという徴収確保上のメリットと、その変動しないという特徴故に税額軽減を目的とした分割促進効果が働かず、相続による富の再分配が機能しづらくなるというデメリットがある。

現行の課税方式は、上記のようなメリット・デメリットは一旦置くとしても、遺産分割に対して税額の計算が中立であり、公平を保てる（これを「計算上の公平」とする）と言うことができる。

一方で、相続税の連帯納付義務は、そのようにして計算された相続税額の総額が、どのように各相続人等に配分されたとしても、たとえ配分された相続税額を完納しない相続人等が現れたとしても、必ず（本人以外から徴収してでも）相続税の総額に相当する金額を徴収することによって、共同相続人群間の公平を実現するという制度であり、計算上の公平にとどまらず、徴収上の公平をも求めるものであると言うことができる。

しかし、連帯納付義務によって徴収上の公平を貫徹することは、包括的所得概念に基づく所得課税と応能負担による負担配分という現代の租税法体系の中心から乖離する¹³⁶もの

¹³⁶ 金子宏は、前掲注(133)4-5頁にて、「財産および消費に対する租税に比較して、所得に対する租税は最もよく『担税力に即した税負担の配分』の要請に応えることができるのである。もちろん、このことは、財産および消費も担税力の一つの尺度であり、したがって財産課税や消費課税が税制において相当の位置を占めるべきことを否定するものではない。（中略）しかし、これは、所得課税が租税体系において中心的位置を占めるべきことを否定するものではない。むしろ、ある国の租税制度において所得課税がどの程度に大きなウェイトを占めているかは、その国において公平負担の要請がどの程度実現されているかの指標である、とさえいえよう。」とし、所得課税・財産課税・消費課税のタックス・ミックスの中で、公平負担の観点からは所得課税が税制の中心に据えられるべきことを述べている（タックス・ミックスについては、金子・前掲注(16)233-236,251-254頁、金子・前掲注(3)89頁、水野・前掲注(74)15-16頁）。

また、金子は前掲注(133)2-3頁にて、「今日では、『担税力に即した税負担の配分』という観念は、アメリカのみでなく、多くの国々で、租税立法についても、租税法の解釈・適用についても依拠すべき最も重要な準則と考えられている（中略）累進課税を内容とする『担税力に即した税負担の配分』の観念は、憲法が否定していないばかりか、暗黙の前提としていっているところであると解することが可能であり、したがって、日本国憲法の下においても、それは租税政策が依拠すべき基本的な準則である、といってよいと思

で、連帯納付義務者にもたらす結果の苛酷さを考えると、制限されて然るべきものであろう。

ここは現状の課税方式を維持しつつ、連帯納付義務を廃止し、計算上の公平を求めるに留めるべきである。

3. 課税の公平と徴収の便宜

租税の徴収確保を重視する立場からは、徴収上の公平が実現できないことは許容し難いことかもしれない。しかし、連帯納付義務制度は租税の徴収確保を補助するものであって、徴収確保に必要な不可欠なものとはまでは言えない。

連帯納付義務による徴収が発生する最大の要因は、相続開始や相続税申告から、実際に相続税額を徴収するまでの間の時間差（タイムラグ）にある。

元々、連帯納付義務制度はその制度趣旨が「共同相続人のなかに無資力者がいた場合には、相続税債権の満足が得られなくなるおそれがあるため」と言われることがある¹³⁷が、本来の納税義務者には相続税の引き当てとなるべき相続財産が存在するにも関わらず、無資力者の存在を理由にすることには違和感を覚える。

本来の納税義務者に相続財産が存在するうちに、速やかに徴税業務を執行すればそもそも連帯納付義務の適用の余地はない。平成24年の改正以降、タイムラグの問題が発生しづらくなったため、事実そのようになっている（第6章参照）。

すなわち、相続税の連帯納付義務は、課税の公平を実現するために必要不可欠なものではなく、あれば徴収の確保がより容易になるという程度のもの、飽くまで徴収の便宜にとどまるものである。課税の公平であれば格別、徴収の便宜は、納税者の予測可能性や法的安定性を犠牲にしてまで追求すべきものとは言えず、また、相続税等の連帯納付義務は連帯納付義務者の担税力に応じた徴収を行うものではないため、負担能力に応じた租税負担の分配の原則を曲げており、かえって課税の公平を損なう¹³⁸ものという見方も可能である。

第5節 小括

以上、第1節から第4節まで

- ・連帯納付義務は遺産税方式を前提にしないと成り立ちえないこと

われる。」として、応能負担の原則が日本においても税負担の分配にあたって依拠すべき原則であることを述べている。

¹³⁷ 岩淵・前掲注(21)139頁

¹³⁸ 金子・前掲注(3)88頁参照。「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならないという原則を、租税公平主義または租税平等主義という。（中略）税負担が担税力に即して配分されなければならないことは、今日の租税理論がほぼ一致して認めるところである。」

- ・遺産税方式は合理的根拠に乏しいこと。
- ・仮装分割の抑止に有効なのは現行の課税方式（法定相続分課税方式）であり、連帯納付義務制度は有効ではないこと。
- ・現行の相続税法は相続税額の計算に一部遺産税方式の考え方が取り入れられているのみで、ほとんど遺産取得税方式に依っていること。それは、改正の経緯、相続税の計算構造、および本邦における相続税の立ち位置（包括的所得概念に基づく所得課税における、相続という無償財産移転について所得税の代わりに課されるもの）からも明らかであること。
- ・34条1項の連帯納付義務は被相続人の財産処分権に介入する性質があること。
- ・連帯納付義務制度は共同相続人同士の強い連帯関係を前提とするが、今日においては共同相続人同士はしばしば利害対立者であり、ここに連帯関係を認定するのは不合理であること。
- ・連帯納付義務で実現される公平は共同相続人群間の公平のみであり、遺産を中心にした公平であること。
- ・現行法制下で実現すべき公平は取得者視点での公平であって、それは共同相続人群間の公平よりも優先すべき公平であることと、連帯納付義務は取得者視点の公平を却って損なう制度であること
- ・徴収上の公平に拘泥せず、仮装分割抑止のため現状の課税方式を維持することで計算上の公平を求めるに留めるべきであること
- ・相続税の連帯納付義務は、課税の公平を実現するために必要不可欠なものではなく、徴収の便宜にとどまるものであり、応能負担の原則からはかえって公平を損なうものであることなどを述べた。

以上のことから、仮装分割を防ぐ目的で現行の課税方式を継続することには賛成できるが、飽くまで現行の課税方式は遺産取得税方式をベースにしたものであり、遺産税方式的要素は、計算上の公平、すなわち、相続税の総額を計算する上での表面的なものに留まるものと言える。従って、これを徴収上の公平を目的とする連帯納付義務制度の根拠とするのは失当であり、遺産取得税方式下で優先すべき取得者視点での公平を損なうこととなるので許されない。

また、相続税等の連帯納付義務は、徴収の便宜のための制度に過ぎず、純粋な取得税方式たるシャープ税制の実施と共に理論的根拠を失ったのであるから、その時に廃止されるべきであつたし、その方が私法へ配慮、すなわち被相続人の財産処分権を尊重することにも繋がると言える。

次章では法的解釈によって連帯納付義務が抱える問題が解決できるか否かを検証する。

第3章 共同相続人の連帯納付義務の法的性質と解釈

第1節 相続税法第34条1項と多数当事者間の債務の法的性質

相続税等の連帯納付義務（この章においては相続税法34条1項の連帯納付義務のこととする）は、相続税法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であり（最判昭和55年7月1日民集34巻4号535頁）、相続税等の本来の納税義務者が負担する納税義務と連帯納付義務との関係は、民法上の主たる債務と連帯保証債務の関係に類似する（大阪地判平成13年4月19日裁判所ウェブサイト、同様の趣旨で大阪高判平成14年2月15日裁判所ウェブサイト）ものとされている。

相続税等の連帯納付義務と類似する民法上の債権債務関係は、上記連帯保証債務以外にも、連帯債務および保証債務が考えられる。これら、連帯債務、保証債務、及び連帯保証債務は多数当事者間の債権債務関係であり、それぞれに法的性質が異なる。

ここでは、それぞれの法的性質を確認した上で、相続税等の連帯納付義務の法的性質について考察する。

1. 連帯債務、保証債務及び連帯保証債務に共通する法的性質

連帯債務、保証債務、及び連帯保証債務は全て、1個の給付につき債務者が複数存在する多数当事者間の債権債務関係であり、1対1の債権関係と以下の点が異なる¹³⁹。

- (1) 複数債務者と債権者の関係をどのように規律するかという問題（対外的効力）。
- (2) 複数債務者のうち1人について生じた事由が、他の債務者に影響するかという問題。影響することを絶対的効力（絶対効）といい、影響しないことを相対的効力（相対効）と言う。
- (3) 債権者に弁済した債務者は、他の債務者に求償することができるかという求償権の問題（内部関係の問題）。

2. 連帯債務の法的性質

(1) 連帯債務の意義

連帯債務は、複数の債務者が各自、債権者に対し同一内容の可分の給付へと向けられた債務を負担していて（全部給付義務）、そのうちの1人が給付をすれば全ての債務者が債務を免れるという関係にあるものをいう¹⁴⁰。

(2) 対外的効力

¹³⁹ 潮見佳男『民法（全）〔第3版〕』（有斐閣、2024年）336-337頁

¹⁴⁰ 潮見・前掲注(139)337頁、我妻榮『新訂債権総論〔民法講義IV〕』（岩波書店、1982年）401頁

連帯債務において、債権者は、連帯債務者の1人に対し、または一部もしくは全部の債務者に対し、同時または順次に、債権の全部または一部の履行を請求することができる（民法436条）¹⁴¹。

(3) 絶対的効力と相対的効力

連帯債務における絶対効は、弁済（代物弁済、供託を含む）のほか、更改、相殺、混同である。それ以外の事由（履行請求、免除、時効完成など）は原則全て相対効となる¹⁴²。

(4) 求償権

連帯債務者の一人が弁済その他自己の財産をもって共同の免責を得たときは、その債務者は、他の連帯債務者に対し、その免責を得るために支出した財産の額のうち各自の負担部分に応じた額の求償権を有する（民法442条1項）¹⁴³。

3. 保証債務の法的性質

(1) 保証債務の意義

保証債務は、主たる債務の履行を担保することを目的として、債権者と保証人との間で締結された契約により成立する債務である。主たる債務の存在を前提とし、主たる債務の履行がない場合において保証人が保証債務の履行をすることを、その内容とする（民法446条1項）¹⁴⁴。

(2) 別個債務性

保証債務は、主たる債務と別個の独立した債務である¹⁴⁵。

(3) 内容同一性

保証債務は、主たる債務と同一内容の給付を目的とする債務である¹⁴⁶。

(4) 附従性

保証債務は、主たる債務の履行を担保することを目的としたものであるから、主たる債務が有効に存続することを前提とする¹⁴⁷。具体的には下記各項目。

¹⁴¹ 潮見・前掲注(139)338頁、新井誠・岡伸浩編『民法講義録〔第3版〕』（日本評論社、2023年）568頁

¹⁴² 潮見・前掲注(139)338-339頁

¹⁴³ 潮見・前掲注(139)340頁、我妻・前掲注(140)430頁、新井=岡・前掲注(141)572頁

¹⁴⁴ 潮見・前掲注(139)346頁、我妻・前掲注(140)449、454頁、新井=岡・前掲注(141)581頁

¹⁴⁵ 潮見・前掲注(139)346頁、我妻・前掲注(140)450頁、新井=岡・前掲注(141)581頁

¹⁴⁶ 潮見・前掲注(139)346頁、我妻・前掲注(140)449、451頁

¹⁴⁷ 潮見・前掲注(139)346-347頁、我妻・前掲注(140)451頁、新井=岡・前掲注(141)581-582頁

- ① 主たる債務が不成立であれば、保証債務も成立しない（成立面での附従性）。
- ② 主たる債務が弁済、時効その他の事由により消滅した場合には、保証債務も当然に消滅する（消滅面での附従性）。
- ③ 保証債務は、その目的または態様において、主たる債務より重いことは許されない（内容面での附従性）。
- ④ 保証人は、主たる債務者が主張することができる抗弁（同時履行の抗弁など）をもって債権者に対抗することができる（附従性に基づく抗弁）。
- ⑤ 主たる債務者に対する履行の請求その他の事由による時効の完成猶予および更新は、保証人に対しても、その効力を生じる（時効障害が保証債務に与える影響。民法 457 条 1 項）。

(5) 随伴性

保証債務は、被保証債権が移転すればそれに随伴して移転する。すなわち、主たる債務が移転されるときは、保証債務もこれと共に移転する¹⁴⁸。

(6) 補充性

保証人は、主たる債務の履行がない場合に、補充的に、履行の責任を負う。補充性は、債権者からの履行請求に対する保証人の抗弁権（下記①②）としてあらわれる。ただし、補充性（およびこれに基づく抗弁権）は、連帯保証では認められない（民法 454 条）¹⁴⁹。

- ① 債権者が保証人に履行請求をしたときに、保証人は、まず主たる債務者に催告をせよとの抗弁を出すことができる（催告の抗弁権。民法 452 条）。
- ② 債権者が主たる債務者に対して催告をした後に保証人に履行請求をしたときでも、保証人は、まず主たる債務者の財産に執行せよとの抗弁を出すことができる（検索の抗弁権。民法 453 条）。

(7) 求償権

保証人が主たる債務者に代わって弁済その他自己の財産をもって債務を消滅させる行為をしたときは、その保証人は、主たる債務者に対し、そのために支出した財産の額の求償権を有する（民法 459 条 1 項）（但し、弁済期前に弁済等をした場合や、主たる債務者の意思に反して無委託で保証した場合等には、求償の時期や金額に一定の制限が生じる場合もある）¹⁵⁰。

4. 連帯保証債務の法的性質

¹⁴⁸ 潮見・前掲注(139)348 頁、我妻・前掲注(140)451 頁、新井=岡・前掲注(141)582 頁

¹⁴⁹ 潮見・前掲注(139)348 頁、我妻・前掲注(140)451 頁、新井=岡・前掲注(141)582 頁

¹⁵⁰ 潮見・前掲注(139)351-352 頁、我妻・前掲注(140)487-495 頁、新井=岡・前掲注(141)589 頁

(1) 連帯保証債務の意義

連帯保証とは、保証人が主たる債務者と連帯して債務を負担する場合をいう。連帯保証も保証債務の一種であるため、基本的に保証債務の性質を有するが、以下の点が通常の保証債務と異なる¹⁵¹。

(2) 補充性の不存在

連帯保証には、補充性がない。催告の抗弁権・検索の抗弁権が認められない（民法 454 条）ため、債権者の権利が特に強力となる¹⁵²。

(3) 附従性の存在

連帯債務も保証債務であるから、保証債務と同様、附従性が認められる。ここが連帯債務との大きな違いである。主たる債務者に生じた事由は、すべて連帯保証人に影響を及ぼす。連帯債務におけるような絶対的効力事由の限定がない。たとえば、債権者が主たる債務者に対して請求すれば、保証人にも請求したことになる¹⁵³。

(4) 連帯保証人について生じた事由の影響

（通常の保証債務では、保証人について生じた事由は主たる債務者に影響を及ぼさないが）連帯保証では、絶対的効力事由を定める連帯債務の規定が準用されていて、一定の場合に、保証人について生じた事由が、主たる債務者に影響を及ぼす（民法 458 条）¹⁵⁴。

5. 相続税法第 34 条 1 項の連帯納付義務の法的性質

(1) 連帯債務と連帯納付義務

飛岡邦夫の論文「相続税の連帯納税義務に関する一考察」（前掲注(4)）では、第四章において相続税の連帯納付義務と連帯債務の法的性質の比較を行っている¹⁵⁵。

飛岡は、連帯債務の法的性質として、①独立した複数の債務である ②各債務者の債務は全部の給付を内容とする ③債務者の誰か一人の給付があれば全部の債務が消滅する ④各債務者の債務は主観的にも共同の目的をもって連結している、という各点を挙げ、これに対して相続税の連帯納付義務は、①租税法の規定により各自独立に納税義務を負う ②各連帯納付義務者は租税債務の全部を履行すべき義務を負う ③連帯納付義務者の誰か一人の全部給付があれば全部の債務が消滅する ④（連帯納税義務は法律の規定によって成立するので、契約により成立する余地はないが）共同相続人間または贈与者及び受贈者

¹⁵¹ 潮見・前掲注(139)355 頁

¹⁵² 潮見・前掲注(139)355 頁、我妻・前掲注(140)497 頁、新井=岡・前掲注(141)595 頁

¹⁵³ 潮見・前掲注(139)355 頁、我妻・前掲注(140)497-498 頁

¹⁵⁴ 潮見・前掲注(139)355 頁、我妻・前掲注(140)497-498 頁、新井=岡・前掲注(141)595-596 頁

¹⁵⁵ 飛岡・前掲注(4)269-272 頁

はほとんどが親族関係者であり、主観的な共同目的によって連絡されていると言えるとして、連帯債務と相続税の連帯納付義務に共通性があると論じている。

飛岡は、相続税の連帯納付義務が、保証責任の実質を有していることを認めつつも、法形式として「連帯」となっているのだから、文理的には連帯保証と解すべきではないとしている¹⁵⁶。これは、「互に連帯納付の責めに任ずる」とのみ定めている相続税法 34 条の解釈から、この「連帯」は連帯債務の性質を持つものと解すべきであるという意味であろう。租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない¹⁵⁷のであるから、飛岡の言う通り、相続税の連帯納付義務を連帯保証債務と解して連帯保証債務の規定を類推適用すると債権の効力を強めることとなりえるので、法の認める効力以上に国に利益を与えることとなり不当と言えるかもしれない。

しかし、民法（債権法）の改正により、相続税の連帯納付義務を連帯債務と解すると問題が生じ得る状態となった。これについては債権法改正のところで述べる。

(2) 保証債務と連帯納付義務

飛岡は「相続税・贈与税の連帯納税義務は、担保的機能が強く『保証責任』の実質を有しているものである。したがって、この義務は、実質は『保証』であるが、法形式としては『連帯』をとったものといえる」¹⁵⁸とし、相続税等の連帯納付義務制度の実質が「保証」であると述べている。

後述の連帯保証債務も、実質的な保証という点で不足はないが、補充性がないという「欠点」があるため、個人的に連帯債務・保証債務・連帯保証債務の 3 つから相続税等の連帯納付義務に類推適用するのに相応しいものを選ぶとすれば、保証債務になるのではないかと考える。

筆者はそもそも相続税等の連帯納付義務制度を廃止すべきと考えているが、仮に存続させるとしても連帯納付義務者の負担を軽減する形の改正が望ましい。連帯債務・保証債務・連帯保証債務の 3 つの中では、保証債務がもっとも連帯納付義務者（＝保証人）の負担が軽く、何より補充性を有する点が優れている。補充性があれば、少なくとも本来の納税義務者（＝主たる債務者）から徴収することなく連帯納税義務者から徴収するという理不尽を回避できる。

他者の税金を負担する制度という意味で、連帯納付義務と共通点を持つ第二次納税義務は、条文中の「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ときは」という文言によって補充性を明確に定めている。また、第二次納税義務制度の在り方について述べた昭和 33 年 12 月 8 日租税徴収制度調査会答申では「この第二次納税義務の

¹⁵⁶ 飛岡・前掲注(4)275 頁

¹⁵⁷ 金子・前掲注(3)123 頁、最判昭和 48 年 11 月 16 日民集 27 巻 10 号 1333 頁

¹⁵⁸ 飛岡・前掲注(4)269 頁

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」として、第二次納税義務の補充性や私法秩序への配慮について言及している。

しかし、「連帯納付の責めに任ずる」としている相続税法 34 条の条文から出発しておきながら、「連帯」の要素を除いて、これを保証債務であるとする解釈は、文理解釈を無視したもので、連帯保証債務とする現行の解釈よりもさらに（租税法の解釈として）許されないものと言える。

(3) 連帯保証債務と連帯納付義務

相続税の連帯納付義務は連帯保証債務の性質を持つものであるというのが、主流の学説であり司法の判断でもある。前述の飛岡論文は相続税の連帯納付義務と連帯保証債務の法的性質の比較も行なっている。

連帯債務と連帯保証債務は類似しているが、その決定的な差異は附従性の有無である。つまり、連帯保証債務には附従性があるが、連帯債務にはこれがない。飛岡論文はこの点に着目して、（連帯債務の）絶対的効力事由と相対的効力事由を表中に並べて、連帯保証債務と連帯債務の比較検討を行なった。その結果「時効中断の効力の及ぶ範囲が広いことにおいて、連帯債務よりも連帯保証債務の方が債権の効力を強めていることになる」とし、さらに「（相続税等の連帯納付義務は）法形式としては、『連帯』となっているのであるから、文理的には、連帯保証と解すべきではない。（中略）連帯保証債務の規定を類推適用することは、前述したように債権の効力を強めることとなり、法の認める効力以上に国に利益を与えることとなるので不当であろう」¹⁵⁹と述べ、相続税等の連帯納付義務に連帯保証債務を類推適用する解釈を批判している。

しかし、この意見は次に述べる債権法改正により簡単に首肯しかねるものとなった。

(4) 債権法改正と連帯納付義務

令和 2 年 4 月の民法（債権法）改正により、（連帯債務者の一人に対して生じた事由が債権者和其他の連帯債務者にも影響を及ぼす）絶対的効力事由が、弁済及びそれに類するものや更改・相殺・混同に限られることとなった¹⁶⁰。そのため、改正前では絶対的効力とされていた次の事由が、相対的効力事由とされた。

・履行の請求（旧 434 条：連帯債務者の一人に対する履行の請求は、他の連帯債務者に対しても、その効力を生ずる。⇒改正により削除）

¹⁵⁹ 飛岡・前掲注(4)275 頁

¹⁶⁰ 松岡久和「民法（債権関係）の改正と不真正連帯債務」立命館法学 399・400 号（2022 年）2783 頁

・免除（旧 437 条：連帯債務者の一人に対してした債務の免除は、その連帯債務者の負担部分についてのみ、他の連帯債務者の利益のためにも、その効力を生ずる。⇒改正により削除）

・時効の完成（旧 439 条：連帯債務者の一人のために時効が完成したときは、その連帯債務者の負担部分については、他の連帯債務者も、その義務を免れる。⇒改正により削除）

以上の事由は改正後相対的効力事由となったため、仮に相続税等の連帯納付義務を連帯債務の性質を持つものだとすると

・本来の納税義務者に対して履行の請求をしても連帯納付義務者に請求したことにならない

・本来の納税義務者に対して相続税等を免除しても連帯納付義務者に対して免除したことにはならない

・本来の納税義務者について時効が完成しても連帯納付義務者について時効が完成したことにはならない

ということになりかねない。

このうち、履行の請求については本来の納税義務者・連帯納付義務者のそれぞれに対して請求が必要であるということは、税務執行上も適切な在り方であると言え、相続税法 34 条 5 項以下の通知規定の整備もあったため、問題とはなりにくいと考えられる。

しかし、他の 2 つについては問題が大きく、飛岡説のように相続税の連帯納付義務を連帯債務類似のものとして取り扱うのは、文理解釈上正しい態度だとしても改正後の民法にあてはめると危険である。

(5) 連帯債務・保証債務・連帯保証債務の小括

以上から、相続税等の連帯納付義務の法的性質は、文理解釈を重視するなら連帯債務類似、租税の徴収確保を重視すれば連帯保証債務類似（現在の主流学説・司法判断）、補充性を認めて連帯納付義務者の保護を図れば保証債務類似となる。

筆者は相続税等の連帯納付義務について、34 条 1 項及び 4 項の廃止を検討すべきではないかと考えているが、あえて上記の中から選択するならば補充性を認めて保証債務類似のものとして取り扱うべきであるとする。その場合、連帯納付義務について、条文の解釈から保証債務としての取り扱いを導くのは困難であるため、いずれにせよ条文の改正は必要であろう。

第2節 第二次納税義務との比較

租税債権債務関係において、相続税等の連帯納付義務と同じく、私法上の多数当事者の債権関係に類似する特殊な債権関係が認められるものに、国税徴収法の第二次納税義務が挙げられる。相続税等の連帯納付義務および第二次納税義務は、いずれも本来の納税義務

者以外の第三者に租税債務の履行義務を負担させることによって、租税債権の徴収を確保する制度である¹⁶¹。

ここでは、そのような共通点を持つ相続税等の連帯納付義務と第二次納税義務について比較し、両者の相違点について考察を行う。

1. 第二次納税義務の概要

納税義務者が租税を滞納した場合において、その財産について滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合に、納税義務者と一定の関係を有する者が、納税義務者に代わって租税を納付する義務を第二次納税義務という¹⁶²。この制度は、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、本来の納税義務者と人的・物的に特殊の関係のある者を第二次納税義務者として、その第二次納税義務者に本来の納税義務者の納税義務に代わる義務を負担させることによって、租税の徴収確保を図ることを目的とするものである¹⁶³。本来の納税義務者の納付義務が、納税義務の確定手続（賦課手続）におけるものであるのとは異なり、徴収手続における納付義務であるとされ¹⁶⁴、そのように解釈されている点も相続税等の連帯納付義務と類似するところである。

本来の納税義務者と第二次納税義務者との間には特殊な関係¹⁶⁵があり、第二次納税義務者が納付義務を負うのは、本来の納税義務者の財産に対して滞納処分しても、なお、徴収すべき税額に不足すると認められる場合に限られる。また、第二次納税義務者への納付告知の時点では、本来の納税義務者に対して滞納処分を行うことは必要でないとされるものの、第二次納税義務者の財産の換価は、（その財産の価額が著しく減少するおそれがあるときを除き）本来の納税義務者の財産を換価に付した後でなければ、行うことができない

¹⁶¹ 飛岡・前掲注(4)253-254頁

¹⁶² 金子・前掲注(3)162頁

¹⁶³ 金子・前掲注(3)162頁

¹⁶⁴ 水野・前掲注(74)101頁。また、最判昭和50年8月27日（民集29巻7号1226頁）では「（第二次納税義務の）納付告知は、形式的には独立の課税処分であるけれども、実質的には、右第三者を本来の納税義務者に準ずるものとみてこれに主たる納税義務についての履行責任を負わせるものにほかならない。

（中略）第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有」と判示されている。これに対して、三木義一は「第二次納税義務―「徴収不足額」説からの実務への批判を中心として―」租税法研究第15号『租税徴収法の諸問題』（有斐閣、1987年）において、「第二次納税義務納付告知処分は第二次納税義務を具体的に確定する処分であり、主たる納税者に対する課税処分と第二次納税義務納付告知処分との関係は、課税処分と課税処分との関係であり、課税処分と徴収処分との関係ではない。」としてこの見解を批判している。

¹⁶⁵ 「特殊な関係」は、水野・前掲注(74)101頁において、「(a)私法上の保証人や無限責任社員と同様な法律関係とみられるものと、(b)本来の納税者の財産、あるいは、納税者の財産であったものと何か法律で定める特殊な関係があるものとに分類される」とされている。

とされている（国税徴収法第 32 条 4 項）¹⁶⁶。

第二次納税義務は、（通則である第 32 条を除くと）国税徴収法第 33～41 条に規定されており、それぞれ、(1)無限責任社員の第二次納税義務（国税徴収法第 33 条）、(2)清算人等の第二次納税義務（国税徴収法第 34 条 1 項）、(3)清算受託者等の第二次納税義務（国税徴収法第 34 条 2 項）、(4)同族会社の第二次納税義務（国税徴収法第 35 条）、(5)実質所得者等の第二次納税義務（国税徴収法第 36 条）、(6)共同的な事業者の第二次納税義務（国税徴収法第 37 条）、(7)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 38 条）、(8)無償または著しい低額の譲受人等の第二次納税義務（国税徴収法第 39 条）、(9)人格のない社団等に係る第二次納税義務（国税徴収法第 41 条）となっている。

このうち、特に相続税法 34 条と関連付けられるのが、(8)国税徴収法 39 条である。

国税徴収法 39 条は、滞納者の国税につき滞納処分の執行をしてもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の 1 年前の日以後に、滞納者がその財産につき行った、無償または著しく低い額の対価による譲渡、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、また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の特殊関係者であるときは、これらの処分により受けた利益の限度）において、その滞納に係る租税の第二次納税義務を負うと定める。

ここで言う、無償または著しい低額で財産を譲り受ける者は、本来の納税義務者と特別な関係があり、また、民法の詐害行為取消権の対象となる¹⁶⁷とも考えられるので、第二次納税義務者とされるものと考えられる¹⁶⁸。

2. 第二次納税義務と本来の納税義務との関係

(1) 附従性

第二次納税義務は、本来の納税義務に代わるものであるから、本来の納税義務が納付・免除等によって消滅した場合は、第二次納税義務も当然に消滅する。これを、保証債務の場合になぞらえて、第二次納税義務の附従性という。本来の納税義務が時効によって消滅した場合の第二次納税義務の取扱いについては争いがあるが、この場合には第二次納税義務も消滅すると解すべきである¹⁶⁹。

¹⁶⁶ 水野・前掲注(74)101-102 頁

¹⁶⁷ 金子・前掲注(3)166 頁にあるように、財産の無償譲渡等は詐害行為に該当することが多いが、詐害行為取消権の行使は、訴訟手続によらなければならない（民法 424 条）ため、第二次納税義務の制度は手続の簡略化に役立つ。ただし、第二次納税義務制度は、詐害行為取消権の制度とは別個のものであるため、適用にあたって滞納者らの詐害の意思は必要とされない。

¹⁶⁸ 水野・前掲注(74)106 頁、金子・前掲注(3)166-167 頁

¹⁶⁹ 金子・前掲注(3)169 頁

(2) 補充性

第二次納税義務は、本来の納税義務に代わるものであるから、本来の納税義務者に対して滞納処分を執行しても徴収すべき税額に不足すると認められる場合に限り、その不足見込額を限度として認められる。これを第二次納税義務の補充性という。なお、上記 1. (1) に挙げた無限責任社員の第二次納税義務の場合は、この不足見込額がそのまま第二次納税義務の限度となるが、その他の態様の第二次納税義務の場合は、本来の納税義務者と第二次納税義務者との関係に応じて、それぞれ特定の財産の価額の限度において（上記 1. (2)(3)(4)(7)）、または受けた利益の額を限度として（上記 1. (5)¹⁷⁰(8)）、あるいは特定の財産を限度として（上記 1. (5)¹⁷¹(6)(9)）、第二次納税義務を負うとされているから、第二次納税義務の範囲について、いまひとつのしぼりがかけられていることになり、結局、不足見込額とこれらの限度のいずれか小さいほうが第二次納税義務の限度となる¹⁷²。

この辺りの定めは、相続税等の連帯納付義務が、相続税法 34 条 1 項および 2 項については「相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として」、同条 3 項については「（贈与、遺贈若しくは寄附行為により）受けた利益の価額に相当する金額を限度として」、同条 4 項については「（贈与）財産の価額に相当する金額を限度として」、それぞれ連帯納付の責めに任ずるとされている点に類似していると言えるだろう。

なお、第二次納税義務者に対して納付告知をするためには、本来の納税義務者に対して滞納処分を行っても徴収すべき額に不足すると認められることが必要であるが、現実に滞納処分を行うことは納付告知の段階では実は必要ではないと解されている。しかし、第二次納税義務者の財産の換価は、第二次納税義務者の利益に影響するところが大であるため、本来の納税義務者の財産を換価に付して、徴収すべき額に不足することが明らかになった場合にのみ、許される（国税徴収法第 32 条 4 項）¹⁷³。

3. 相続税等の連帯納付義務と第二次納税義務

(1) 附従性

前述のように、第二次納税義務は保証債務に、相続税等の連帯納付義務は連帯保証債務になぞらえられることがあるが、連帯保証債務も保証債務の一形態であるため、附従性という点では第二次納税義務と相続税等の連帯納付義務は共通していると言うことができる。

(2) 補充性

一方で、補充性については両者に明確な違いが存在する。第二次納税義務は本来の納税義務者に対して滞納処分を執行しても徴収すべき税額に不足すると認められる場合に限り認められ、第二次納税義務者の財産の換価も、原則、本来の納税義務者の財産を換価に付

¹⁷⁰ 国税徴収法第 36 条 3 号に該当するもの。

¹⁷¹ 国税徴収法第 36 条 1 号 2 号に該当するもの。

¹⁷² 金子・前掲注(3)170 頁

¹⁷³ 金子・前掲注(3)170-171 頁

した後でなければできないようになっている。対して相続税等の連帯納付義務は、本来の納税義務者の滞納処分の執行後でなければ連帯納付義務を追及できない、というような建付けにはなっていない。

これについては、東京地判平成 10 年 5 月 28 日（判例タイムズ 1016 号 121 頁）において「国税徴収法三三条ないし三九条及び四一条の定める第二次納税義務については、その規定の文言上、本来の納税義務者に対して滞納処分を執行しても徴収すべき額に不足すると認められる場合に限り、一定の限度でその滞納に係る国税について第二次納税義務を負う旨が明らかにされているのに対し、法三四条一項の連帯納付義務については、その規定の文言上、右のような限定は付されていないのであって、右連帯納付義務について、第二次納税義務と同様の補充性を認めることは、その文理に明らかに反するものといわざるを得ない。」と判示されていることから、第二次納税義務に「本来の納税義務者に対し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限り」との文言が存在し、連帯納付義務にその文言が存在しないという、いわば反対解釈によって、相続税等の連帯納付義務には補充性が認められないという解釈が導出されていることが見て取れる。これは論理解釈によるものではあるが、税法の解釈として妥当な態度であると考えられる。

4. 補充性の有無に関する検討

以上のように、文理解釈の上では、第二次納税義務に補充性が存在する一方、相続税等の連帯納付義務には補充性がないと取扱うのは論理的に正しく思われる。ここで、その両者の取扱いの違いについて、条文解釈以外の視点から検討する。

(1) 予測可能性について

第二次納税義務および相続税等の連帯納付義務の両者の予測可能性について検討する。

予測可能性には 2 つあると考えられる。それは、①義務発生の予測可能性と、②金額の予測可能性である。

相続税等の連帯納付義務は、その義務の存在と上限が相続税等の申告書等から自ずと知ることができる。これに対して第二次納税義務は納税義務者の課税逃れが（創設趣旨として）前提にあるので¹⁷⁴、予測可能性についてはある程度担保されていると考えられる¹⁷⁵も

¹⁷⁴ 昭和 26 年 3 月 20 日第 10 回国会 衆議院大蔵委員会 西川甚五郎委員「納税者に詐害行為等がありました場合の徴税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等に移転し、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とき事例が少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つて、これらの親族または同族会社から徴税できるとしたのであります。」（国会会議録検索システム <https://kokkai.ndl.go.jp/simple/detail?minId=101004629X03819510320> 2024 年 11 月最終閲覧）

¹⁷⁵ 第二次納税義務については、脚注 174 のような立法趣旨はあるものの、詐害行為の有無は適用要件と

の、金額的な予測は比較的難しい。しかし金額の予測の困難さに多少の差異がある¹⁷⁶ことは、相続税等の連帯納付義務のみに補充性を認めない理由にはならない。

(2) 類似する項目について

第5章第2節にて詳しく取り扱うが、相続税法第34条3項の連帯納付義務（第1章第2節3.）と国税徴収法第39条の第二次納税義務（本章第2節1.(8)）は、いずれも、租税債権の実現のための執行可能財産が、納税者の処分行為により減少することによって、国が受ける不利益を回避しようとする点で共通性を有している。さらに、ここで規定している納税者の処分行為は、詐害行為の典型的な場合であり、いずれも、詐害行為取消権における主観的要件を排除して、しかも、譲渡等の私法秩序を維持しながら、第三者に対する租税債権の拡張によって、その満足を得ようとするところにおいて、その基礎を一にしている¹⁷⁷。

両者には、補充性の有無以外に、対象が相続・贈与財産か一般財産か、処分行為に低額譲渡を含むか否か、責任範囲（義務を負う限度額）、責任を負う税額の範囲（相続税・贈与税といった税目）等の差異が存在する¹⁷⁸。

しかし、たとえば責任を負う税額の範囲については、連帯納付義務で徴収が不能であれば、さらに第二次納税義務を課すこととなるなど、結局はその範囲が同じことになるといったように、（第5章で述べるが）国税徴収法第39条は相続税法第34条3項を吸収・包含することができる制度である¹⁷⁹ため、これらの差異は両者の補充性に差異を設ける理由としては不足である。

はなっていない。これは大量かつ反復的に生じる租税債権の特徴を慮った（個々の事案について、訴訟を経由して、納税者や転得者がともに悪意であることを立証することは時間的・費用的に困難を伴う）ためであろうが、実際の運用において、第二次納税義務が納税者らの詐害行為とかけ離れた局面においても適用されるとすれば、納税者の法的安定性と予測可能性の面から問題である。仮に第二次納税義務について予測可能性の面で問題があるとすれば、それは第二次納税義務の運用の是正すべき点であって、これを以て連帯納付義務との補充性の有無の差の根拠とするのは失当であろう。

¹⁷⁶ 先述のように、第二次納税義務は、特定の財産の価額の限度、または受けた利益の額を限度、あるいは特定の財産を限度として義務を負うとされ、一方で相続税等の連帯納付義務は、相続・遺贈（又は贈与若しくは寄付行為）により受けた利益の価額に相当する金額を限度、あるいは（贈与）財産の価額に相当する金額を限度として義務を負う。この点について、それぞれ義務を負う上限は、第二次納税義務については重要財産等、相続税等の連帯納付義務については相続・贈与等に係る財産を基準として考えることとなるため、双方の金額の予測の困難さにも然程大きな差異はないようにも思える。

¹⁷⁷ 飛岡・前掲注(4)313頁、吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編『国税徴収法精解〔18版〕』（大蔵財務協会、2015年）372-373頁

¹⁷⁸ 飛岡・前掲注(4)313-318頁

¹⁷⁹ 国税徴収法第39条の適用を受けるケースであっても、相続税・贈与税の計算の基礎となった財産につき、納税者による贈与・遺贈・寄附行為による移転があった場合は、その部分には特別法的に相続税法第34条3項の適用があると解することができる。

(3) 本来の納税義務者と財産取得者との親疎

相続税法の連帯納付義務と国税徴収法の第二次納税義務の両者に差異を設ける理由として、本来の納税義務者と財産の取得者（転得者）との間の関係の近さが挙げられるかもしれない。

しかし、相続税法第34条1項2項については血縁を必要としない受遺者が連帯納付義務を負う対象に含まれていること、3項についても（血縁を必要としない）贈与等により移転を受けた者が、4項に至っては贈与者本人が義務を負う対象であり財産の取得者ではないことからすると、これを理由として認めるのは難しい。また、第二次納税義務にも特殊関係者に該当するか否かで取り扱いに違いがあるもの¹⁸⁰もあるため、この指摘は当てはまらない。

(4) 問題の所在

以上のように、第二次納税義務に認められる補充性が相続税等の連帯納付義務にないのは、条文の論理解釈からは妥当であるものの、そもそも何故条文に定められていないのかは大いに疑問である。

連帯納付義務に補充性を認めない理由の源泉は、シャープ税制前の、遺産税方式における相続税課税の考え方にあるのではないだろうか。すなわち、一の被相続人の遺産からは、必ず決まった一定の相続税を徴収しなければならないという観念に囚われて、これを至上命題とすれば、どの相続人等の相続税等であっても、どの相続人等からどのような順番で徴収しても問題ではないという極端な考えに至っても不思議ではない。

相続税法第34条各項は、シャープ勧告の第8章G11において、「贈与者は（中略）受領者が税を支払わない場合、その税額に対して責任を負うという罰則が附せらるべきである。」¹⁸¹という記述を根拠に、存続あるいは創設されたものと考えられるが、シャープ勧告による相続税法改正は、遺産税方式から遺産取得税方式への大転換であり、ここで連帯納付義務の理論的な妥当性について十分な検討を行うべきであった。しかしGHQ統治下の日本政府は、所得税減税の実現を優先し、独立後の改正を予定しつつも、相続税についてはシャープ勧告をほぼ全面的に受け入れた法案を作成した¹⁸²という経緯があった。その

¹⁸⁰ 例として国税徴収法第39条。利益を受けた者が特殊関係者に該当するか否かで、第二次納税義務を負う範囲が異なる。

¹⁸¹ 福田・前掲注(15)182頁

¹⁸² 神野・前掲注(9)51頁。金子・前掲注(16)225頁では、「シャープ勧告の全面的採用を可能にしたのは、いうまでもなく、わが国が占領下にあったという政治的現実と状況である。」とされている。また、山下壽文は『戦後税制改革とシャープ勧告—シャープ税制施行70周年を顧みて—』（同文館出版、2020年）22頁において、「当時の政府や大蔵省主税局の証言によると、GHQの間接統治下においてGHQの意志には逆らえず、面従腹背の観があった。つまり、現在はGHQのいうことに従うが、時が来れば修正を行えばよいとの考えであった。」と述べている。

後、相続税等の連帯納付義務制度は、現在まで大きな改正がなく¹⁸³存在し続けており、当時必要であった検討は令和の今でもなされないままになっているのではないだろうか。

第3節 相続税法 34 条 1 項の解釈

相続税法第 34 条 1 項の運用に当たって、司法が下した判断について検討する。

1. 合憲性

先ず、相続税法第 34 条 1 項の連帯納付義務そのものの合憲性については、大阪地判平成 15 年 1 月 24 日（判例集未掲載）を検討したい。本件では平成 2 年 9 月 20 日に相続が開始し、相続税申告は平成 3 年 3 月 19 日であった。訴外の共同相続人が、延納申請した相続税のうち平成 12 年分の分納税額及び利子税を滞納したため、延納の許可を取り消され、その共同相続人の延納税額及び利子税について、連帯納付義務者である原告に督促処分がなされ、原告がこの処分の取消しを求めたものである。それに対し、裁判所はそれぞれ以下のように判示し、納税者の主張を退けている。

(1) 憲法 13 条違反の有無

「原告は、相続税の連帯納付義務は明治憲法下の民法における『家』制度の概念に基づき定められたもので、遺産税方式による相続税制度においてのみ妥当するとの理解を前提に、個人の権利の尊重を基本原則として遺産取得税方式を採用した日本国憲法の下においては、相続人等に対し他の相続人等固有の相続税の納税義務について連帯納付義務を課することは憲法 13 条に違反し、許されないと主張する。相続税法 34 条 1 項は、（中略）相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であると解するのが相当である。すなわち、相続人等が複数ある場合に各相続人等の納税義務を各相続人等固有の相続税だけに限定すると、相続人等の中に無資力者がいた場合などには相続税債権の満足が得られなくなるおそれがあることから、各相続人等に対し、他の相続人等の固有の相続税の納税義務について一定の範囲で連帯納付義務を負担させることとしたのであって、その基礎にある思想は、一の相続によって生じた相続税については、その受益者が共同して責任を負うべきであるという考え方であり、原告の主張するように『家』制度を前提として定められたものと解することはできない。

また、相続税の課税方式は、被相続人の遺産全体を対象として課税する遺産税方式と相続人が相続によって取得した財産を対象として課税する遺産取得税方式とに分類することができ、現行相続税法は基本的に遺産取得税方式によっているが、相続税の徴収確保とい

¹⁸³ 平成 23 年・24 年に 34 条 1 項に係る重要な改正（手続規定の整備と除外規定の創設）が行われているが、補充性の有無には直接関係しない（第 1 章第 1 節の 3.相続税法の連帯納付義務の沿革(5)(6)参照）。

う連帯納付義務の趣旨は、上記いずれの課税方式においても妥当するものであるから、遺産取得税方式を採用したことから直ちに相続人等に連帯納付義務を課することが許されないということにはならない。」¹⁸⁴

(2) 憲法 29 条違反の有無

「憲法 29 条により保障される財産権は政策目的による制限が許容されているものであり、また、租税法の定立については、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断のみならず極めて専門技術的な判断を必要とし、裁判所は基本的には立法府の裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。したがって、当該立法の立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法目的達成のための手段が著しく不合理であることが明らかでない限り、これを憲法 29 条に違反するものということとはできないものと解するのが相当である。（中略）相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務は、相続税の徴収確保を目的として定められたもので、かかる立法目的が正当なものであることは明らかである。そして、相続税法 34 条 1 項は、上記目的の達成手段として、各相続人等に対し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わせることとしたのであるが、相続人等の負担する連帯納付義務の範囲は当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額に限られており、各相続人等の税負担が過大になることのないよう配慮されていること、相続税は本来相続財産を引当てとするものであること、相続人は相続を放棄することも可能であること等に照らせば、本条項による連帯納付義務が相続税の徴収確保という立法目的達成手段として著しく不合理であることが明らかであるとはいえないというべきである。」¹⁸⁵

(3) 憲法 31 条違反の有無

「相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務は、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であって、その義務履行の前提条件をなす連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実に対応して、法律上当然に生ずるものであるから、連帯納付義務につき格別の確定手続を要するものではないと解するのが相当である（最高裁判所昭和 55 年 7 月 1 日第三小法廷判決・民集 34 卷 4 号 535 頁）。したがって、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

¹⁸⁴ 第 2 章で述べたが、相続税の連帯納付義務は、理論的に、遺産税方式を前提にしなければ成り立たない。租税の徴収確保という法の制定趣旨が課税方式に依らないからという理由で、納税者の主張を退けた裁判所の判断は理論的な検討を欠いている。

¹⁸⁵ 「相続により取得した財産以上の財産的価値を相続税の名の下に国家に収奪されることになる」場合は、租税回避行為等に対する制裁等を目的とするものでもない限り、その適用において「憲法違反（財産権の侵害）の疑いが極めて強」くなる（旧租税特別措置法 69 条の 4 の適用に関する事件・大阪地判平成 7 年 10 月 17 日・税務訴訟資料 214 号 141 頁）ため、34 条 1 項が法令違憲でなくとも、「相続又は遺贈により受けた利益の価額」の解釈次第で適用違憲となる余地は残されていると考える。

序は、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うべきであり、連帯納付義務を確定させるために賦課決定通知書を送達するなどの特別の行為を行う必要はない。（中略）相続税法 34 条 1 項の目的は、相続税の徴収確保という租税法の基本原則に関わる重要なものであるのに対し、同条項に基づく督促処分により影響を受ける連帯納付義務者の財産権は本来的に政策目的による制限が許容されているものであること、特に租税法の定立については立法府の政策的・専門的判断を尊重する必要があること、大量かつ反復的に行われる督促処分について常に事前の告知等の手続を保障すべきとすることは实际的でないばかりか不可能に近く、相続税の徴収確保という上記督促処分の目的を阻害するおそれがあること、連帯納付義務者は、不服審査や訴訟による事後の救済手続により他の相続人等の固有の納税義務及び自己の連帯納付義務の存否・範囲を争うことが可能であること等を考慮すれば、相続税法に、同法 34 条 1 項の連帯納付義務に基づく督促処分を行うに先立ち連帯納付義務者に対し告知等の手続を行うことを定めた規定が存在しないことをもって憲法 31 条の法意に反するものということとはでき（ない）。」

なお、これら(1)～(3)の判示事項は、控訴審である大阪高判平成 16 年 2 月 20 日（判例集未掲載）においても概ね踏襲されている¹⁸⁶。この事件は、連帯納付義務者が自己の納税義務を適正に履行しているにも関わらず長期間不安定な状況に置かれ、相続開始から 10 年以上も経過して連帯納付の督促をされるということとなっている¹⁸⁷が、この間の相続財産の価値下落が著しく多額であった場合に、果たして違憲審査の限界¹⁸⁸を示すだけで 29 条違反が否定できるかは疑問である¹⁸⁹。

2. 国税通則法 8 条との関係

国税通則法は、8 条（国税の連帯納付義務についての民法の準用）にて、「国税に関する法律の規定により国税を連帯して納付する義務については、民法第四百三十六条、第四百三十七条及び第四百四十一条から第四百四十五条まで（連帯債務の効力等）の規定を準用する。」と定めている。これは令和 2 年の民法（債権法）改正に合わせて改正されており、参照する民法の条文が変更されている¹⁹⁰。

¹⁸⁶ 控訴審である大阪高判平成 16 年 2 月 20 日（判例集未掲載）で追加された事項は、主に、（本文中にも記載がある）最高裁昭和 55 年 7 月 1 日第三小法廷判決（民集 34 巻 4 号 535 頁）の伊藤正己裁判官の補足意見による指摘に対して、20 年余り立法及び税務行政上の手当がなされていないことに対する批判である。なお、上告は適法な上告理由に当たらないとして棄却されている。

¹⁸⁷ 杉田・前掲注(132)18-23 頁

¹⁸⁸ 上記(2)下線部。最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決（民集 39 巻 2 号 247 頁）参照。

¹⁸⁹ 品川芳宣「共同相続人の連帯納付義務の合憲性」税研 JTRI20 巻 1 号（2004 年）78-81 頁

¹⁹⁰ 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』（第一法規、1982 年）835 頁「平成 29 年 6 月、民法の一部を改正する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成 29 年法律第 45 号）第 135 号により、次のように改正された。第 8 条中『第 432 条から第 434 条まで』を『第 436 条』に、『第 439 条から第 444 条まで』を『第 441 条から第 445 条まで』に改める。」。なお、法改正は平成 29 年と

連帯債務に係る民法の改正については、粗方既に本章第1節で述べた通りであるが、この国税通則法8条を相続税等の連帯納付義務に適用するか否かについて議論がある。

この通則法8条が想定する「連帯納付義務」は、①通則法9条の規定による共有物、共同事業又は当該事業に属する財産に係る国税の連帯納付義務、②通則法9条の2の規定による法人の合併等の無効判決に係る連帯納付義務、③通則法9条の3の規定による分割承継法人に係る連帯納付義務、④国税徴収法第33条の規定による第二次納税義務が課された国税についての無限責任社員の連帯納付義務、⑤自動車重量税法第4条の規定による自動車検査証の交付等を受ける者等が2人以上ある場合の自動車重量税の連帯納付義務、⑥登録免許税法第3条の規定による登記等を受ける者が2人以上ある場合の登録免許税の連帯納付義務、⑦印紙税法第3条第2項の規定による一の課税文書を2以上の者が共同して作成した場合の印紙税とその過怠税の連帯納付義務、および、⑧貨物の輸入者の住所、居所が明らかでない場合等における輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律第20条の規定による通関業者の連帯納付義務などである¹⁹¹。

一方、他の相続人の納税義務に対する一種の人的責任である相続税等の連帯納付義務は、通則法8条にそのままでは当てはまらないとするのが主流の学説と司法の判断である。

東京地判平成23年3月23日（裁判所ウェブサイト）は、「国税通則法8条は、国税の連帯納付義務について民法の連帯債務に関する規定が準用されることを通則的に定めたものであるところ、民法上の個別の規定の準用の当否は、当該国税の性質や当該連帯納付義務が課されている理由を考慮して個別に判断すべきである。そして、相続税法34条1項の規定する連帯納付義務は、自らが負担すべき固有の納税義務のほかに負う特別の責任であり、各相続人等に対して当該相続等により受けた利益の価額に相当する金額を限度として連帯納付義務を負担させることによって、事実上、財団としての相続財産を相続税徴収の対象とするのと類似の機能を果たすことを意図している点で、民法上の連帯債務と性質を異にするものというべきである。」として、国税通則法8条の規定の適用に当たっては、国税の性質や連帯納付義務が課される理由を基に個別に判断すべきとし、相続税等の連帯納付義務の法的性質が民法上の連帯債務と異なることを述べ、さらに、「本来の納税義務者が負担する納税義務と連帯納付義務の関係は、民法上の主たる債務と連帯保証債務の関係に類似することからすれば、相続税の連帯納付義務に係る徴収権がそれによって担保される本来の納税義務者に対する租税債権と別個に時効消滅するということは想定されていないというべきであり、民法上の連帯保証債務と同様に（中略）、本来的な納税義務者に生じた時効中断の効力は、履行の請求以外の時効中断事由によるものであっても、連帯納

なっているが、施行は令和2年4月1日からである。

¹⁹¹ 志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂串俊共著『国税通則法精解〔14版〕』（大蔵財務協会、2013年）187-188頁、武田・前掲注(190)836頁

付義務者に及ぶものと解するのが相当である（その限度で国税通則法 8 条は限定解釈される。）。」¹⁹²として、相続税の連帯納付義務が、連帯債務とは異なり、附従性を有する連帯保証債務類似の法的性質を持つことから、本来の納税義務者に生じた時効中断の効力が連帯納付義務者に及ぶということを述べつつ、通則法 8 条の規定の適用がないということを判示した。

相続税等の連帯納付義務者は、本来の納付義務者との関係では従たる債務者であり、主たる債務者である本来の納税義務者と全く同格の責任を負うものではないと解するのは自然なことと言える。一方、通則法 8 条の適用が想定されるものとして上に挙げた①～⑧の連帯納付義務は、各債務者それぞれが主たる債務者と捉えるのが適当であり、民法上の連帯債務類似の法的性質を有すると考えて、民法の規定を準用するのに差し支えはない。

以上のことから、連帯保証債務類似の性質を持つ相続税法 34 条の連帯納付義務は、連帯債務類似の法的性質を持つものについて適用される国税通則法 8 条の適用を受けないと考えられる。

3. 附従性の存在・補充性の不存在・連帯保証債務類似

相続税法第 34 条 1 項の連帯納付義務が、附従性を有し、補充性を有さず、私法上の連帯保証債務類似のものであることを示したのは、本章第 1 節でふれた大阪地判平成 13 年 4 月 19 日（裁判所ウェブサイト）及び大阪高判平成 14 年 2 月 15 日（裁判所ウェブサイト）、本章第 2 節 3 の(2)でふれた東京地判平成 10 年 5 月 28 日の他に、大阪地判平成 13 年 5 月 25 日（訟務月報 48 巻 8 号 2035 頁）、金沢地判平成 14 年 2 月 18 日（訟務月報 52 巻 8 号 2565 頁）、及び同事件の控訴審である名古屋高金沢支判平成 17 年 9 月 21 日（訟務月報 52 巻 8 号 2537 頁）などがある。

詳しくは本章第 2 節で述べたところなので割愛するが、いずれも連帯納付義務に附従性がある一方、補充性はなく、連帯保証債務類似の法的性質を有していることを述べ、判例によっては第二次納税義務の条文との対比からこの解釈を導いている。

連帯納付義務は補充性はないが、納税義務者が十分な資力を持っている場合に、連帯納付義務者から徴収することは、権利の濫用にあたり違法になると解すべき場合が多い¹⁹³とされるが、相続税の連帯納付義務が私法上の連帯保証債務類似の法的性質を持ち、真に補充性がないのであれば、催告の抗弁権と検索の抗弁権を有しない以上、課税庁が本来の納税義務者の相続税を連帯納付義務者から優先して徴収しても違法と解される余地はなく、その徴収によって不合理な結果が生じるとしても、それが解釈による限界であると言

¹⁹² これは改正前民法と改正前国税通則法 8 条によって判断された事件である。民法の連帯債務に関する法律が改正され、通則法 8 条が改正され、さらには連帯保証債務について連帯債務の準用を定めた民法 458 条も改正されているため、現在でも同様の判示事項となるかは多少の疑問があるが、相続税等の連帯債務義務について通則法 8 条の規定の適用がないという点に関しては変わらないものと思われる。

¹⁹³ 金子・前掲注(3)696 頁

えるだろう。

4. 受けた利益の価額

(1) 受けた利益の定義

相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務は、「相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額」を限度とするが、同条、及び同法において、この「受けた利益」は明確に定義されていない。

そこで、解釈としては租税法の他の規定、あるいは民法を参照することが考えられるが、「受けた利益」あるいは「利益を受ける」と記載された規定は、租税法では国税徴収法 39 条などがあり、民法では 703 条（不当利得の返還義務）、704 条（悪意の受益者の返還義務等）がある。これらに規定する「利益」は、いずれも財産上の利益を言い、義務額の限度を定めたもので、この点で共通性を有しているから、民法の不当利得における「利益」の概念を基礎としてみることができる¹⁹⁴。

（不当利得において）ある事実によって「利益」を受けるとは、その事実がなかったと仮定した場合に予想せられる財産の総額よりも、現在の現実に残る財産総額が増加していることである¹⁹⁵。したがって、「相続により受けた利益」とは、相続に基づく権利義務の承継による現実の財産と、相続がなかったならば存したであろう非現実の財産との差額とすることができる¹⁹⁶。この考え方に即して具体的な責任限度額について検討する。

(2) 通達の定め

相続税法基本通達 34-1 では、「法第 34 条第 1 項又は第 2 項に規定する『相続又は遺贈により受けた利益の価額』とは、相続又は遺贈により取得した財産の価額(法第 12 条第 1 項各号及び第 21 条の 3 第 1 項各号に掲げる課税価格計算の基礎に算入されない財産の価額を含む。)から法第 13 条の規定による債務控除の額並びに相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税額及び登録免許税額を控除した後の金額をいうものとする。」とされており、裁判所もこの通達の基準を採用している¹⁹⁷。

しかし、ここで定義されている「相続又は遺贈により受けた利益の価額」は、正確に、相続があった場合の財産と、相続がなかったならば存していた財産の差額を表しているとは言いがたい。

通達が、責任限度額を単純に純資産（財産から債務を控除したもの）の金額と定めていないのは、連帯納付義務者本人分の相続税や登録免許税を控除して計算しなければ、連帯

¹⁹⁴ 飛岡・前掲注(4)282 頁

¹⁹⁵ 我妻榮『事務管理・不当利得・不法行為』新法学全集〔復刻版〕（日本評論社、2005 年）42 頁、飛岡・前掲注(4)282 頁

¹⁹⁶ 飛岡・前掲注(4)282 頁

¹⁹⁷ 大阪地判昭和 59 年 4 月 25 日（行集 35 巻 4 号 532 頁）、大阪地判平成 22 年 12 月 1 日（租税関係行政・民事事件判決集（徴収関係）平成 22 年 1 月～平成 22 年 12 月順号 22-58）

納付義務を負わされた結果、「税を負担することによって相続前より貧しくなるのでは、いわゆる応能負担の原則に反する」¹⁹⁸ことになるからであろう。また、相続開始時点では（納税義務は成立しているものの）金額が確定していない本人分の相続税や、場合によっては申告後にもなり得る登録免許税が利益計算上の控除の対象になっていることから、「相続又は遺贈により受けた利益の金額」の計算対象は、相続税における純資産額の計算と異なり、相続開始時点のみならず、相続後の一定の幅を持った期間にまで及ぶものと解することができる。

(3) 解釈の限界

一方で、相続後の相続財産の価値下落に対しては、これが「受けた利益」の計算に反映されることはなく、連帯納付義務が現に利益が存する限度に限定されるものとはされていない¹⁹⁹。

すなわち、現状の解釈では、相続開始後の財産そのものの状況の変化（相続財産の価値下落など）は考慮に入れず、それ以外の相続に係る支出を限定的に控除の対象として認めている形になっている²⁰⁰。

これでは先述の危惧、「税を負担することによって相続前より貧しくなる」事態が容易に起こりうる。これに対しては、例えば国税徴収法第39条のように、「受けた利益が現に存する限度」にまで義務の金額を制限する方法が考えられる²⁰¹。この場合、申告後の状況

¹⁹⁸ 飛岡・前掲注(4)282-283頁

¹⁹⁹ 大阪地判平成13年6月21日（裁判所ウェブサイト）は「相続により取得した財産の価額は取得時すなわち相続開始時の時価により評価され、これを前提として各相続人の相続税の納税義務も確定されることに照らすと、連帯納付義務の限度である『相続に因り受けた利益の価額』も相続開始時を基準として算定されるべきものと解するのが相当であって、その後に相続財産の価額が減少したとしても、連帯納付義務が現に利益が存する限度に限定されるものではないというべきである。」と判示している。

また、大阪地判令和元年5月17日（訟務月報66巻9号1095頁）においては、当初の遺産分割によって代償債権を取得していた原告が、遺産分割のやり直しによって代償債権を取得しなかったこととなった場合、相続により受けた利益が存しないこととなるか否かの判断について、「連帯納付義務が、相続又は遺贈により受けた利益に着目して課される特別の責任であって、相続税に係る申告等により固有の相続税の納税義務が確定されることに照応して、法律上当然に生ずるという法的性格に鑑みると、相続税法34条1項は、『受けた利益の価額』について、相続税に係る申告等がされることにより各相続人等の固有の相続税の納税義務が確定した時点において連帯納付義務者が相続又は遺贈により取得している財産を当該時点における価額を基準として評価して算定することを予定しているものと解するのが相当である。」として、「受けた利益の価額」が相続時点における価額を基準として算定されるものという判断を下している。

²⁰⁰ 遺産分割に係る弁護士費用、相続税申告に係る税理士費用、並びに登記に係る司法書士費用又は法務局への交通費等は、相続がなければ発生しなかった費用である。これらは遺産の取得に「直接関係のある」ものではないため控除項目から除外されていると考えられるが、本文中に述べた不当利得における利益概念を参照するならば、「受けた利益」の計算上、控除し得る余地がある。

²⁰¹ 品川・前掲注(189)81頁

変化次第で連帯納付義務の限度額が変動することとなる。租税の徴収確保を重視する立場からは、租税の債権関係が長期間不安定な状態に置かれることを避けたいだろうが、納税者は連帯納付義務によって長期間不安定な状態に置かれるのであるから、それらの平衡を取るのが正義公平に適うものと考ええる。

しかし、既に述べた補充性の有無と同様に、これも第二次納税義務との条文の文言の違いから、第二次納税義務のように義務を制限した解釈を導くことが困難であると想像できる。なぜならば、相続税法 34 条 1 項の責任限度は「受けた利益の価額に相当する金額を限度」とするのであって、「受けた利益が現に存する限度」ではないからだ。

(4) 非課税財産等からの徴収

先述の通達 34-1 では、相続又は遺贈により取得した財産の価額は、括弧書きで「法第 12 条第 1 項各号及び第 21 条の 3 第 1 項各号に掲げる課税価格計算の基礎に算入されない財産の価額を含む。」とされている。ここでいう「法第 12 条第 1 項各号」とは相続税の非課税財産のことを指し、「第 21 条の 3 第 1 項各号」とは、贈与税の非課税財産を指す。

通達の定めに従うのであれば、連帯納付義務者は遺族の生活保障や政策的配慮のため非課税とされていた財産²⁰²を積極財産として算入した状態で納付義務を課せられることとなる²⁰³。

また、連帯納付義務者が、本人分の相続税額を計算する上で適用を受けた、配偶者の税額軽減、未成年者控除及び障害者控除などの軽減規定は、連帯納付義務の「受けた利益の価額」の計算上考慮されないため、連帯納付義務者にこれらの規定が適用されるような事

²⁰² 岩下・前掲注(23)160 頁・162 頁において、相続人が取得した生命保険金等と退職手当金等の非課税制度について、「被相続人の死亡後における遺族の生活保障への配慮及び生命保険制度を通じての貯蓄の増進を図る見地から、その取得した保険金額（退職手当金等）のうち一定の部分の金額は課税価格に算入しないこととされている。」とある。

²⁰³ 水野武夫は、北野・前掲注(1)355-356 頁にて、相続税・贈与税の非課税財産は「受けた利益」の価額に含めるべきではなく、その理由を「なぜなら、本項の連帯納付責任といえども、相続税の連帯納付責任であるから、相続税の課税価格算定の基礎となった財産にかぎることは、当然の前提だからである」とし、さらに「これらの規定による非課税財産は、本来、相続税の負担なく財産の移転を認めるべきものとして、法が認めているものである。自分自身の相続税についてさえ非課税財産とされるものを引当てとして、他人の相続税を負担しなければならないと解するのは、不当というほかはない。」として通達の解釈を批判している。

これに対し武田・前掲注(2)は、2762 頁で、非課税財産を①絶対的非課税財産（皇位とともに皇嗣が受けた物及び墓所、霊廟祭具等）と②相対的非課税財産（相続人が取得した保険金及び退職金のうち一定の範囲の金額のように保険金控除又は退職金控除となるべきもの）とに分け、このうち②の相対的非課税財産については、非課税財産とするか課税価格計算の過程で基礎控除とともに特別控除とするかは、もっぱら立法技術上の問題であるとし、非課税財産といえども差押禁止財産でない限り滞納処分の対象となり得るものであり、（これらの相対的非課税財産を含んだ）積極的財産から消極財産及び相続に伴う負担（相続税及び登録免許税等）を差し引いたものを「相続又は遺贈により受けた利益」と解しても公平を欠くことはないとしている。

情があっても、相続により受けた利益が0になるまで徴収されることとなる²⁰⁴。

これらの税額計算上の軽減規定は、相続財産に占める配偶者の潜在的持ち分に対する課税を避けたり²⁰⁵、親をなくした未成年を本人が自立するまで養育するための費用について配慮したり²⁰⁶、障害者福祉の増進に資するため²⁰⁷に存在していたはずで、総じて遺族の生活を保障する性質を持つ侵しがたい領域のはずである。これは憲法29条違反のみならず、25条の生存権の保障に違反する疑いがあるのではないだろうか。

実際の運用においては、国税徴収法75条以降の差押禁止財産に当たるものは滞納処分を免れるだろうが、そもそも本人の納税義務を十全に果たした連帯納付義務者が、本来他者の負うべき納税義務によって、生存権を脅かされる寸前まで追い込まれかねないのは容認し難いリスクである。この排除されるべきリスクが条文の文理解釈によって当然に排除できていないのであれば、これもまた立法的解決が要求されるところであろう。

5. 確定手続不要

相続税法34条1項の連帯納付義務に関して、連帯納付義務者に連帯納付義務を負わせる際、改めて確定手続が必要か否かの問題については、最高裁昭和55年7月1日第三小法廷判決（民集34巻4号535頁）が、「連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実に照応して、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」と判示している。

その一方で、伊藤正己裁判官が補足意見にて「もとより、租税の徴収の手続において、納付義務者に不意打ちの感を与えたりその者を困惑させる事態を生ずることのないよう配慮することが望ましい（中略）このように連帯納付義務について納税の告知を要しないとする立法態度は、賢明なものとはいえない」と述べている。この補足意見を始めとする司法の意見と、連帯納付義務者に対する不意打ちを避けることの必要性の観点から通知の必要性を説く多くの学説²⁰⁸により、のちに平成23年改正における通知手続の整備（現在の

²⁰⁴ 「非課税財産であっても課税される」ではないことに注意が必要である。ここで規定されているのは徴収の限度額であるため、限度額に達するまでは非課税財産であっても丸ごと徴収されることとなる。

²⁰⁵ 松岡章夫『令和3年補訂ゼミナール相続税法』（大蔵財務協会、2021年）333頁、福田・前掲注(15)175頁参照。配偶者の税額軽減規定の前身である配偶者控除規定の根拠となったシャープ勧告第8章のBに「生存中の配偶者に対する遺産は、配偶者はそう永く生きながらえないであろうとの予想のほかになお考慮すべきものがある。すなわち、相続財産の集積ないし保存は、しばしば夫婦双方協力の結果なのである。このように相当部分が自分の努力によるものである相続財産を承継する寡婦に多額の税を課するのは不公平である。」とある。

²⁰⁶ 松岡・前掲注(205)367頁、泉美之松・栗原安共著『相続税・富裕税の実務』（税務経理協会、1951年）頁

²⁰⁷ 「心身障害者を残す場合の相続について、その特殊事情に応じた特別の配慮を払い、障害者福祉の増進に資そうとするものです。」（国税庁『昭和47年版・改正税法のすべて』110頁参照。）

²⁰⁸ (1)確定手続必要説として挙げられるのは、①連帯納付義務は自動確定の国税でも、申告課税方式の国税でもないため、結局賦課課税方式により確定されるものと解するほかはないとする説。（水野武夫、

相続税法 34 条 5 項～8 項、第 1 章第 1 節の 3.(5)②) が行われた²⁰⁹⁾。

しかし、この平成 23 年改正は、連帯納付義務について新たな確定手続を定めたものではない。飽くまで徴収手続の一環として連帯納付義務者への通知手続を整備したのみである。

これは、上記補足意見でも「そのこと（連帯納付義務者への不意打ちの問題）自体は、確定した租税の徴収手続に関して生ずる問題であって、税額の確定手続に関する問題ではないと解すべきである。」とされているように、徴収手続と確定手続は別物であり、連帯納付義務により負担を課し徴収を行うのは徴収手続の段階におけるものなので、「各相続人等の固有の納税義務の確定という事実」に照応して、法律上当然に生ずる「連帯納付義務の確定を改めて行うことはないということとなっている。

「賦課課税方式説」とする。）、②納付の「責」の履行は納税義務の履行であり、適正手続によらない課税権の行使は憲法 29 条が保障する財産権の侵害とする説。（白坂博行、「適正手続保証説」とする。）、③共同申告の場合は格別、他の共同相続人の単独申告等の場合は、連帯納付義務者は確定手続に参加していないため不意打ちは許されないとする説。（碓井光明、「単独申告必要説」とする。）、④34 条のうち 1 項 2 項は申告により、3 項 4 項は賦課により、それぞれ確定手続を必要とする説。（飛岡邦夫、「賦課・申告併存説」とする。）などがある。また、(2)確定手続不要説として挙げられるのは、①連帯納付義務は、受益を限度とする特殊な人的責任であって、その範囲は各相続人、受遺者または受贈者の相続税ないし贈与税の納税義務の確定によって自動的に確定するとする説。（金子宏、「自動確定・告知必要説」とする。）、②連帯納付義務はすでに固有の納税義務の確定によって確定されているので、改めて確定手続をとる必要はなく、当然に確定手続は法定されていないとする説。（新井隆一、「確定済説」とする。）、③（わが国の相続税は）遺産税的要素の一面を有するため、連帯納付義務は相続による財産の取得に伴って各相続人が当然に負担する義務であって、一般の国税の納税義務とは異なり、何らの確定手続を要せず、各相続人固有の納税義務が申告等の事実により確定するとする説。（牧野正満、「遺産税説」とする。）、④法文の構成上、連帯納付義務の制度は徴収権に関する規定であり、国税は賦課権と徴収権が截然として区分されているため、徴収権に関して賦課権に係る規定が適用される余地はないとする説。（林貞夫、「徴収権説」とする。）、⑤単独申告であろうと共同申告であろうと、相続税についてその総額を認識していなければならない。それゆえ、相続税申告が行われた場合、相続人固有の納税義務だけでなく、連帯納付義務も確定するとする説。（高野幸大、「総額認識説」とする。）などがある。

但し、金子宏などは、確定手続きは不要とするものの、不意打ちを避けるために、納付告知書による告知をすべきとしている。このように、確定手続を必要とする学説や、確定手続を不要としても、連帯納付義務者への通知は必要とする学説は多かった。（橋本守次「ゼミナール相続税法 申告及び納付（その 10）」税務弘報 2001 年 12 月 57-59 頁、藤曲武美・志村直子「連帯債務と連帯納付義務」JTRI 税研 vol.15-No.4（2000 年）103 頁、北野弘久編『コンメンタール相続税法』〔水野武夫〕（勁草書房、1974 年）362 頁、北野ほか・前掲注(69)369-371 頁、碓井光明「租税判例研究」税務事例 vol.11 No.2（1979 年）25-28 頁、飛岡・前掲注(4)302 頁、金子・前掲注(3)696 頁、新井隆一「共同相続人の連帯納付義務」租税判例百選〔第 3 版〕（1992 年）100-101 頁、牧野正満「租税判例研究第 81 回」税理 20 巻 9 号（1977 年）182 頁、林貞夫「相続税法第 34 条第 1 項の連帯納付義務に係る確定手続の要否について（上・下）」（税務事例 9 巻 8 号・9 巻 11 号）、高野幸大「共同相続人の連帯納付義務」『租税判例百選〔第 7 版〕』（2021 年）154-155 頁）

²⁰⁹⁾ 補足意見の影響で即座に法改正が行われたわけではない。先述の大阪高判平成 16 年 2 月 20 日（判例集未掲載）では伊藤裁判官の補足意見から 20 年経過しても法改正が行われていないことを批判している。平成 23 年の改正は司法判断の蓄積と学説の後押しの賜物だろう。

上述の最判昭和 55 年 7 月 1 日の原審である大阪高判昭和 53 年 4 月 12 日（民集 34 巻 4 号 563 頁）も、相続税法 34 条 1 項について、「同法の法文の構成、配列よりみると、この規定は相続税債務が確定した後における納付についての規定、即ち徴収に関する定めであると解することができ、従って法は連帯納付義務について本来の租税債務と別箇に確定手続をとることを予想しているようには見えない」と判示し、相続税法の法文の配列からも、連帯納付義務は徴収手続に属するものなので、確定手続を要しないとしている。

この裁判所の判断は、法文の構成から連帯納付義務が国税の徴収権に関する規定であるということからこの結論を導いており、徴収権に関する規定に（租税債権を確定させる権限である）賦課権に関する規定が適用されることはない²¹⁰という意味で、合理的な解釈をしていると言える。

しかし、ここで、34 条 1 項の連帯納付義務によって徴収される金額は本当に確定しているのか？という疑問が生じる。

なぜならば、34 条 1 項の連帯納付義務は補充性は有さないものの、その法的性質から、債務の履行（納付）に当たる絶対効は連帯納付義務に影響する。すなわち、本来の納税義務者が納付した分・課税庁が本来の納税義務者から徴収した分は当然に義務を免れる。また、34 条 1 項に定めるように、この連帯納付義務は「相続又は遺贈により受けた利益の額」を限度とすることから、仮に相続税法基本通達 34-1 に従うとしても、課税庁は（申告内容から、純資産額および連帯納付義務者の相続税額は当然把握しているだろうが）限度額の計算上登録免許税の金額を連帯納付義務者から聞き取る必要があり、さらに通達に定める項目以外の項目の控除を行うか否かについて納税者がこれを主張する余地が存在すべきである²¹¹。

つまり、連帯納付義務額は、①本来の納税義務者の未納付額、②相続又は遺贈により受けた利益の金額という 2 点のしぼりがかけられ、最終的にこれら①②のうち小さい方が実質的に負担を求められる金額となるため、これらの金額を求めるために課税庁と連帯納付義務者で情報の擦り合わせと計算が必要だということとなる。

本来の納税義務者が納付した金額は、課税庁は把握しているだろうが基本的に連帯納付義務者は知り得ない情報である。また、課税庁側も「受けた利益の額」の計算について連帯納付義務者からの控除項目の申告を受ける必要がある。そしてこれらの情報をもとに計算を行い、大小比較を行う。単純に考えてこれほどの工程が必要であるにも関わらず、大元の相続税額が確定していることのみを以て「確定手続は不要である」とする在り方には疑問を感じざるを得ない。

これは、相続税の連帯納付義務が、他者の租税を負担させる特殊な制度であり、それに

²¹⁰ 林・前掲注(208)9 巻 8 号 16 頁

²¹¹ 先述の大阪高判昭和 53 年 4 月 12 日（民集 34 巻 4 号 563 頁）は、「連帯納付の義務者は、本来の租税債務の不存在・無効、自己の納付責任の限度については、連帯納付の徴収手続の段階において違法の主張をして争い得る」として納税者の主張を退けているが、争訟以前に連帯納付義務者に何ら主張の機会がないことは問題である。

相応しい具体的かつ詳細な規定の整備が求められるにも関わらず、必要な手続について定めていなかったこと、そして、国税の徴収段階に至って、さらに「徴収額の確定手続」が必要な事態が想定されていなかったことが原因ではないだろうか。

伊藤裁判官の補足意見にも「納付すべき額その他の具体的な納付義務の内容の不明確によりその者を困惑させるような事態になる」とあったが、平成 23 年の通知手続の整備があっても、この問題は解決していないように思われる。

第4節 小括

ここまで、民法における多数当事者の債務と相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務を、その法的性質において比較し、さらには連帯納付義務と第二次納税義務との比較を行った。また、相続税法 34 条 1 項の法解釈面についても検討した。

その結果、34 条 1 項の連帯納付義務は、厳密な文理解釈によれば連帯債務類似と解することとなるが、民法改正により、そのように解すると危うい結果を招きかねないこと、その一方で保証債務類似と解することは文理解釈上困難であること、結局、連帯保証債務類似の法的性質を持つと解するほかないことが分かった。

また、第二次納税義務との比較によって、連帯納付義務は附従性の面では第二次納税義務と類似するものの、第二次納税義務の反対解釈によって補充性を有さないものと解されていることがわかった。

さらに、相続税法 34 条 1 項は、裁判所の判断が示すように、法令として違憲ではなく、また、通則法 8 条の不適用、附従性及び補充性の面、受けた利益の額、確定手続の要不要等、それぞれが条文の文理・論理において、概ね合理的な解釈と運用を行っているということがわかった。

しかし、34 条 1 項には様々な問題点、すなわち、補充性を認めない故に本来の納税義務者に資力があるにも関わらず連帯納付義務者から徴収しても違法とならない危険性、条文の文言以外に第二次納税義務と取り扱いに差異を設ける理由がないという問題点、「受けた利益」の解釈次第で適用違憲となる危険性、並びに、連帯納付に基づく徴収額の確定作業が現実に必要なにも関わらずその定めがないという問題点などが存在する。そして、法解釈が概ね合理的である以上、これらの問題を法解釈によって解決することは困難であると言わざるを得ず、まして第 2 章で掲げた問題点などは言うまでもなく解決不可能である。

第4章 贈与税の連帯納付義務

本章における贈与税の連帯納付義務とは、現行の相続税法 34 条 4 項の、贈与者が負う連帯納付義務を指す。34 条 3 項も贈与税の連帯納付義務の要素があると言っているが、ここでは主としては取り上げない。

34 条 4 項の連帯納付義務は、贈与を理由とする特殊な人的責任とされる²¹²。

第1節 相続税法第 34 条 4 項の沿革

34 条全体の沿革については、すでに第 1 章で確認している。このうち、4 項については第 1 章第 1 節の 3. (3)(4)で触れたが、改めて 4 項に関わる部分だけ抜き出し、これに補足を加える。

1. 昭和 22 年改正

昭和 22 年改正で贈与税が新設されたことに伴い、同法 44 条は、「受贈者は、贈与者の納付すべき贈与税について、贈与に因りその受けた利益の価額を限度として、連帯納付の責に任ずる。」と規定し、受贈者に連帯納付義務が負わされることとなった。当時の相続税は、遺産税方式を採用していたため、財産の贈与者が贈与税の納税義務者とされており、その受贈者に連帯納付義務が負わされていた。これは現行法で言うところの相続税法 34 条 3 項または国税徴収法 39 条と同じ性質を持つものであり、贈与税の引き当てとなるべき財産を追跡する合理的な規定と言える。

2. 昭和 25 年改正（シャープ税制）

昭和 25 年のシャープ税制による相続税法の改正では、現在の相続税法 34 条 2 項から 4 項の内容が新たに追加された。昭和 25 年の改正では、相続税の課税方式が遺産税方式から遺産取得課税方式に移行されたことを受けて、贈与税の納税義務者は贈与者から受贈者に変更され、そして、相続税法 34 条 4 項の贈与税の連帯納付義務を負う者は、それまでの受贈者から贈与者に変更されている。

3. シャープ税制の廃止から現在まで

シャープ税制の廃止は相続税法にとって非常に大きな変化であったが、第 1 章第 1 節 3. (5)で述べたように、連帯納付義務制度自体には大きな変更がなかった。その後も長く変化がない時代が続き、平成 23 年になって 34 条 1 項の除外規定追加、翌 24 年における 34 条 5 項以下の通知規定の整備という大きな改正が訪れた。

²¹² 金子・前掲注(3)696 頁

しかし、これらの規定の追加は 34 条 1 項にかかるもので、34 条 4 項には影響がない。これは、34 条 2～4 項は、34 条 1 項のように、(1)相続開始から長期間経過後に連帯納付義務を追及される事案も生じているという実態が確認されていること、(2)長期間経過後に連帯納付義務を追及することを強要する制度は、連帯納付義務者を長期間不安定な状況に陥らせ、「不意打ち」になるとの批判があること、(3)担保を提供の上で延納しているのに、担保価値の下落リスクを税務当局ではなく担保を提供した者以外の納税者が負うこととなっていることなどの問題が指摘されている²¹³という事情にないことから、改正の対象とされなかったということであった²¹⁴。

4. 沿革を俯瞰して

以上の経緯から、相続税法 34 条 4 項は、シャープ税制前に存在した連帯保証義務制度が、シャープ税制によって本来の納税義務者と連帯納付義務者の立場が入れ替わるような形になっていることから、「シャープ勧告に基づいて（新たに）制定された」²¹⁵というのは間違いではないが、シャープ税制前に導入された贈与税制で贈与者課税方式が採られていたところからきた遺制的一面²¹⁶が大きいように思われる。

シャープ税制制定時の相続税法の立案に携わった泉美之松は、相続税法 34 条 4 項については、「これは、財産の贈与者にその受贈者の納付すべき相続税のうち、その財産に対応する部分について連帯納付の義務を負担せしめ、取得者が納税しないときは、贈与者から徴収しようというわけである。」²¹⁷と述べるが、ここから、これまでの贈与者課税が受贈者課税に変わり、連帯納付義務者を受贈者から贈与者に入れ替えたことに関して、担税力の観点等の理論的検討を行ったか否かをうかがい知ることはできない²¹⁸。

シャープ税制の導入当時であれば、つい先日まで贈与者課税であったこともあって、贈与者に贈与税の負担を求めてもさほど不自然にも感じることもなかったと想像できる。しかし、改正で贈与税の課税方式が受贈者課税に変わってから 75 年が経とうとしている。すでに受贈者が贈与税を負担することが当然の認識となっている中、贈与者と受贈者が一体とみなせるほどの関係であれば格別、そうでなければ贈与者は受贈者に納税義務を果たす

²¹³ 第 1 章第 1 節 3. (6)参照

²¹⁴ 財務省ホームページ・前掲注 (54)420 頁、金子・前掲注(3)698 頁

²¹⁵ 武田・前掲注(2)2755 頁

²¹⁶ 四元俊明『行間の税法解釈学—判例・裁決例から見た不条理の世界—』（ぎょうせい、1988 年）43 頁

²¹⁷ 泉＝栗原・前掲注(206)188 頁

²¹⁸ 松岡章夫は、前掲注(205)1262 頁において、「この規定を新設したときの考え方は、受贈者が不動産の贈与を受けたが、納付資金の持合せがないことが少なくなく、そのような場合は、贈与者がその資金を提供するか、受贈者に代わって贈与税を納付するのは当然であるというものであったという立案の関係者の個人的意見を聞いたことがある。」とし、「しかし、それは、別に規定がなくとも、情誼的にはそのようにすればよいことであり、連帯納付責任を負わせる必然性については疑問に思う。」と述べている。筆者としては、本当にそのような理由で立法されたものであるなら、理論的検討が十分になされたものではないのではないかという疑いが強くなる。

ようにコントロールすることも、そもそも納税義務を果たしたか否かも知ることができないのであるから、贈与税の連帯納付義務は納税者の予測可能性を損なうおそれがあるものになっている。この点は同じく贈与者に贈与税の負担を求めるものであっても、贈与者課税方式による贈与課税とは決定的に異なるところである。

第2節 相続税法第34条4項の連帯納付義務の法的性質と解釈

1. 34条4項の連帯納付義務の法的性質

(1) 連帯保証債務類似

結論から述べると、34条4項の連帯納付義務の法的性質は、概ね同条1項の連帯納付義務と同じと考えられる²¹⁹。

先ず、34条1項と同様に、34条4項には法的性質について明文の規定はない。

次いで判例を見ると、静岡地判平成19年11月30日（裁判所ウェブサイト）及び大阪高判平成28年3月4日（租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）平成28年1月～平成28年12月順号28-6）などは、34条4項の連帯納付義務が保証債務のような補充性を有するものではないことを述べており、さらには上記静岡地裁の事件の控訴審である東京高判平成20年8月28日（裁判所ウェブサイト）は、34条1項に規定する連帯納付義務と34条4項に規定する連帯納付義務を同一に解釈すべきではないという控訴人（一審原告）の主張に対して「同条1項及び4項の各規定はいずれも納税義務の根拠規定ではなく、他の共同相続人、受遺者又は受贈者に、既に成立し確定した相続税又は贈与税について、これと同一内容の履行義務を連帯納付義務者に負わせることによってこれらの税の徴収確保を図ろうとする趣旨の規定であること、連帯納付義務の範囲は共同相続人又は受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ことからすると、最高裁昭和55年判決は同条4項による連帯納付義務についても当てはまるというべきである」として、控訴人の主張を退けている。

これは主に確定手続の要否について判断されたものであるが、ここに述べられている理由からすると、法的性質についても特段差異を設けるべき理由がないため、34条4項は34条1項と同様の法的性質を持つと解すべきように思える。

ところが、上記大阪高判平成28年3月4日は、「相続税法34条4項が設けられた趣旨及び同項の『連帯納付』との文言からすれば、同項所定の連帯納付義務は、納税義務との関係での補充的な責任（納税義務者から徴収できない場合に限り、そのできない限度での

²¹⁹ 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 vol.9（1991年）73頁

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。」としており、34 条 4 項の法的性質が 34 条 1 項と同様の連帯保証債務類似のものではなく、連帯債務と同様の責任であると判示している。

しかし、既に述べたように 34 条 4 項が同条 1 項と同じ相続税法 34 条という条文の中にあり、かつ、1 項と差異を設けるべき理由が特にないということと、第 3 章第 1 節 5. (4) で述べたように、債権法改正後においては、連帯納付義務が連帯債務類似の法的性質を持つと解した場合、本来の納税義務者に生じた「履行の請求」「免除」「時効完成」といった相対的効力事由の効力が、連帯納付義務者に及ばないこととなってしまうため、ただでさえ不合理な点が多い相続税法の連帯納付義務が、輪をかけて不合理なものとなってしまう危険があることなどから、この大阪高裁の解釈は(文理解釈として正しいとしても)疑問が残る²²⁰。

ここはやはり、(贈与税の連帯納付義務について)本来の納税義務者が負担する納税義務と連帯納付義務の関係は、民法上の主たる債務と連帯保証債務の关系到類似していることや、民法上の連帯債務とは性質を異にすること等を示した、東京地裁平成 24 年 7 月 10 日判決(税務訴訟資料 262 号順号 11994)などが妥当な解釈をしているものと考えられる。結局のところ、連帯納付義務を保証債務類似と解することは文理解釈上困難で、連帯債務類似と解することは危険である以上、連帯保証債務類似と解するほかないということは、34 条 1 項の共同相続人の連帯納付義務について第 3 章第 1 節の 5. で述べたことと同様である。

(2) 相違点

以上の検討の結果、34 条 4 項の連帯納付義務は 34 条 1 項同様に連帯保証債務類似の法的性質を持つと考えられる。

一方で、両者の相違点としては、34 条 4 項は 34 条 1 項単独の場合と異なり、複数の連帯納付義務の規定の競合が考えられる。この場合、どの規定を優先的に適用するのか等の問題が生じ得ることとなる。

例えば、34 条 3 項と 34 条 4 項が競合するケースが考えられるが、法はこのような場合についての処理基準を示していない。この場合、34 条の連帯納付義務を連帯保証債務類似の法的性質を持つものと解するならば、共同保証類似の取り扱いをすることとなると考えられる。この場合、課税庁は 34 条 3 項の連帯納付義務者にも、4 項の連帯納付義務者にも全責任額の履行を求めることができ、双方の連帯納付義務者の負担割合は半分ずつになる。

他にも、現行の相続税制が遺産取得税方式を原則としていることから、相続税・贈与税をめぐる問題については、法に特別な定めがない限り遺産取得税方式の原則に適合的な取

²²⁰ 佐藤孝一「租税判例研究 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—」税務事例 51 巻 1 号(2019 年) 31 頁

り扱いをなすべきと考え、受贈者であり手元に財産が存在している 34 条 3 項の連帯納付義務者からの徴収を優先すべきという解釈が存在する²²¹。

2. 34 条 4 項の解釈

(1) 合憲性

先述の大阪高判平成 28 年 3 月 4 日を例にとると、控訴人（贈与税の連帯納付義務者）が、憲法 29 条や 84 条に関して、相続税法 34 条 4 項の法令違憲あるいは本件への適用違憲があると主張したのに対し、裁判所は、「国民の租税負担を定めるについては、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかであり、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にその裁量的判断を尊重せざるを得ない(最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決、民集 39 巻 2 号 247 頁参照)。」として、大嶋訴訟判決を引用しつつ、「租税法について、その立法目的が正当なもので、その具体的な規定内容が上記目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、当該立法は憲法 29 条に違反するものではないというべきである。」とした。続けて、「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(中略)そして、法律で定められた租税は財政需要ないし公的欲求の充足を目的とするものであり、高度の公益性を有するから、その徴収は確実かつ能率的に行われなければならない、また、そのようにして租税収入を確保できなければ、財政上の需要をまかなう上で支障を来すばかりでなく、ひいては租税負担の公平の原則にも反することになる。贈与税の場合についていえば、贈与税の納税義務者を受贈者だけに限定した場合には、受贈者がもともと財産がない場合や受贈者が当該取得した財産を他に処分して無資力者となった場合等には、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。そこで、贈与税の徴収確保のために、受贈者を本来の納税者とする一方、本来の納税義務と密接な関係がある第三者にその租税債務の履行義務を負担させるという連帯納付義務を設け、特別の法定責任を課すことは、それなりの必要性、合理性がないということとはできない。(中略)このような贈与税の性格や立法の沿革に照らすと、贈与税について受贈者を本来の納税義務者としつつも、租税確保の必要から贈与者を連帯納付義務者とし、特別の法定責任を課すこととしたことは、立法の目的として不合理なものということとはできない。そして、贈与者の連帯納付義務は、当該贈与財産の価額が当該贈与税の課税価格に算入された財産の価額のうちに占める割合を乗じて算出した額として政令に定める贈与税に限定され、かつ贈与財産の価額相当額を限度とするもので、相続税法 34 条 4 項の規定内容が立法目的との関連で著しく合理性を欠くものということもできない(なお、

²²¹ 首藤・前掲注(219)87-88

贈与者が本来の贈与税の納税義務を負担する受贈者に代わって贈与税を支払ったときは、贈与者は受贈者に求償できると解せられる。)。』として、贈与税の連帯納付義務の違憲性を否定している。

この判示事項について検討すると、先ず贈与者に担税力があるという前提に誤りがある。仮にこの事件について当てはまったとしても、贈与者に必ず担税力があると決めつけることはできない。担税力に沿わない形で連帯納付の負担を課すことは、かえって租税負担の公平の原則に反することとなるのは第2章において既に述べた。

また、受贈者が無資力である場合に贈与税の満足が得られないという見解については、先ず贈与税は贈与財産を引当てに納付すべきものであるもので、受贈者が無資力という状態は不自然である。贈与財産を処分した結果無資力になったということについては、無償譲渡や低額譲渡が原因なら国税徴収法 39 条や相続税法 34 条 3 項によって財産の移転先に負担を求めるべきであり、相当の対価を受取しているならその対価を引当てにすべきである。仮に私債務の返済に充てたということであれば、基本的に租税債権は私債権に優先するので国税の徴収確保が図れないというケースは考えにくい。そうすると該当するケースは元々受贈者が自らの租税を滞納していた場合などだが、そのような状態であっても贈与税の連帯納付義務を追及するのは、相続税法 8 条 1 号の規定との平仄が合わない。

最後に、34 条 4 項は責任限度額が定められているため合理性に欠けるということはないという見解については、受贈者が第三者から受けた贈与に係る贈与税について、贈与者が責任を負うことはないということと、贈与した財産以上の責任を負うことはないという至極当然の内容が 34 条 4 項に定められているからといって、これのみを以て合理性に欠けないということとはできないだろう。仮に第三者からの贈与分の贈与税についても納付を求められたり、贈与財産を超える額の責任を負うこととなれば 34 条 4 項は明白に違憲であるというだけの話である。この点についての合理性は、せめて相続税法 34 条の他項を基準に判断すべきである。例えば 34 条 1 項は「受けた利益の価額」を責任限度としているが、これは連帯納付義務者が連帯納付義務によって、相続前よりも貧しくなることがないように配慮して設けられていると考えられている²²²。この「受けた利益の価額」の解釈については既に第3章で取り扱ったところであるが、相続財産という責任財産の存在を前提に、相続により受けた利益が残存するであろう限々を責任限度と考えていることがわかる。翻って 34 条 4 項は、責任を負う連帯納付義務者が贈与者であるため、最初から引当てとなるべき責任財産が手元に存在しない。

なお、判旨は、本件に 34 条 4 項を適用することが違憲ではない理由として、贈与者と受贈者との間に密接な人的関係があったこと、および贈与者が贈与後にも十分な資力を有していることを挙げている。このように判示した理由を推察すると、反対に、赤の他人間の贈与・受贈であったり、贈与者の資力が乏しい場合に 34 条 4 項を適用すると不合理な結果になることを察しているからではないかとも考えられる。

²²² 第3章第3節4. 参照。

以上の検討から、相続税法 34 条 4 項は不合理でないと言い切ることはできず、ひいては違憲性（憲法 29 条違反）についても完全に否定しきれものではないと考える。

(2) 附従性・補充性

1. で述べた通り、贈与税の連帯納付義務は、相続税の連帯納付義務同様、私法上の連帯保証債務類似の法的性質を持つと考えられるので、附従性を有し、補充性を有さないものと解される。連帯保証債務の法的性質や附従性・補充性については第 3 章で述べたので、ここでは省略する。

(3) 確定手続不要

34 条 1 項同様、34 条 4 項の連帯納付義務についても、確定手続が必要か否かの見解の対立が存在する²²³。

① 確定手続不要説

確定手続不要説によれば、贈与税の連帯納付義務の確定は、受贈者の固有の贈与税の納税義務の確定という事実に対応して、法律上当然に生ずると解することとなる。

② 確定手続必要説

確定手続必要説によれば、贈与者から受贈者への贈与が行われた時点で抽象的な連帯納付義務が成立するが、確定手続がなければ具体的な連帯納付義務とならない。したがって、連帯納付義務者となるべき者に賦課処分を行うことが必要となる。

本章第 2 節 1. (1) に挙げた東京高判平成 20 年 8 月 28 日の判旨からわかる通り、判例は①の確定手続不要説をとっている。これも 34 条 1 項の相続税の連帯納付義務の確定手続の要否に係る主流の学説・司法判断と一致している²²⁴。

但し、平成 23 年の改正による 34 条 5 項以降の通知・督促の規定は 34 条 1 項に係るものであり、34 条 4 項を含む 34 条の他項には適用がないという相違点があるところは注意が必要である。

このように、34 条 4 項の贈与税の連帯納付義務は、解釈において概ね 34 条 1 項の共同相続人の連帯納付義務と同じ取り扱いをする部分が多い。34 条 4 項の解釈は、34 条 1 項同様、概ね文理に沿って合理的に為されていると考えられることから、34 条 4 項が抱える問題は条文の解釈ではなく、存在そのものにあるように思われる。

第3節 相続税法 34 条 4 項の根拠

²²³ 首藤・前掲注(219)86 頁

²²⁴ 第 3 章第 3 節 5. 参照。

1. 課税根拠と連帯納付義務

第1章第1節2.(2)で述べたように、贈与税の課税根拠は、①受贈者の無償財産取得による担税力の増加と、②相続税の補完の2つに求められる。

このうち①の課税根拠に係る贈与税は、第2章第2節で見たように、包括的所得概念に基づく所得課税の中で、贈与による財産の無償取得という局面に限って、所得税の代替として課されるものと位置づけられる。この①の根拠から34条4項の連帯納付義務を見ると、贈与は贈与者の純資産（担税力）を増加させるどころか、減少させるため、34条4項によって贈与者に連帯納付義務を求めるのは不合理である。

また、②の根拠からは、34条4項の連帯納付義務は、財産無償移転における租税の包囲網というべきもの——これは相続税法34条1項2項3項並びに通則法5条各項及び国税徴収法39条によって構成されるものであるが——を補強するものと言える。

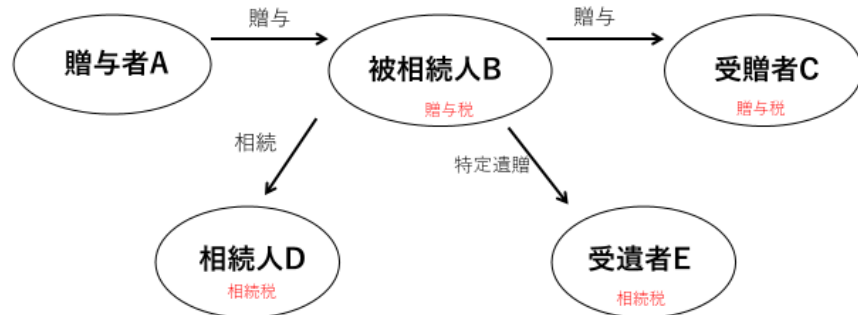
2. 無償移転の包囲網

先ず、前提として相続税の補完税としての贈与税は、被相続人が相続前に（特に相続直前に）財産を推定相続人等に贈与した場合、贈与税がなければ容易に相続税の課税を逃れ得ることから、これを防止するために存在するということである。財産の贈与というものは財産保有者の意思によって容易に為すことができるため、相続に課税するのであれば贈与にも課税しなければこのような事態になるのは自明であることから、相続税・贈与税といった財産の無償移転税は移転の形式に対して中立でなければならないという要請が生じることとなる。これはシャープ勧告が提唱した累積的取得税の根拠の一つであった²²⁵わけだが、ここで、租税の徴収の確保を重視する立場からは、この課税物件たる相続・贈与に係る財産について、納税義務者が租税を完納しなかったり、完納しないまま課税財産を再移転した場合に、いかにして租税債権の満足を図るかという問題が生じる。

一例として図2のようなケースを挙げる。図中AはBの生前に、保有する財産をBに贈与し、BはCに贈与を行った、その後Bは死亡し、DはBの遺産を相続、EはBの遺言により遺贈を受けたとしよう。このケースでは先ず、B及びCは贈与税、並びにD及びEは相続税を、それぞれ自らの納税義務として負うこととなる。

²²⁵ 福田・前掲注(15)173-174頁、神野・前掲注(9)39-40頁

図 2

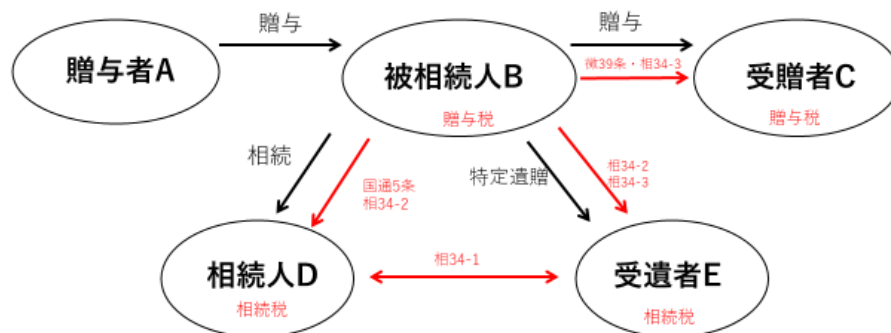


(筆者作成)

上記の前提で、仮に相続人 D が自らの相続税を納めなければ相続税法 34 条 1 項によって受遺者 E へ（反対に受遺者 E が相続税を納めなければ相続人 D へ）、仮に被相続人 B が亡くなるまで自らの贈与税を納めていなければ通則法 5 条各項又は相続税法 34 条 2 項によって相続人 D・受遺者 E らが、若しくは国税徴収法 39 条又は相続税法 34 条 3 項によって受贈者 C 又は受遺者 E が、それぞれ本来の納税義務者の代わりに納付義務を負うこととなり、徴収の確保を助ける（下図 3）。このように、相続税法 34 条各項、国税通則法 5 条各項および国税徴収法 39 条は、セットで相続・贈与・遺贈等といった財産の無償移転に係る租税を捕捉するための網を形成する。これが無償移転の包囲網である。

無償移転の包囲網は、相続から贈与、贈与から相続、相続から遺贈、贈与から贈与…いかなる形で財産の無償移転を繰り返しても、財産の移転先へ際限なく納税義務を追及することが可能である。

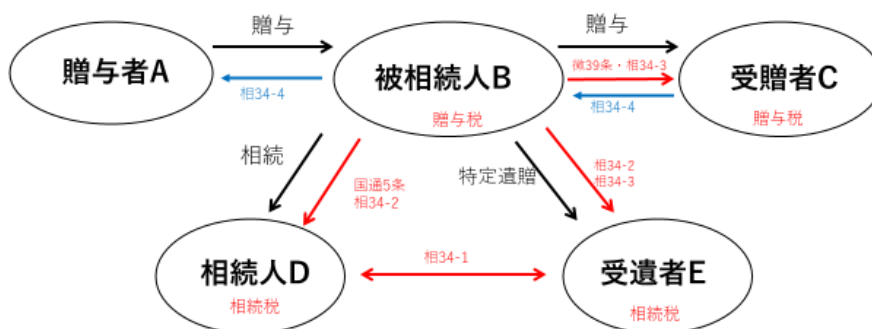
図 3



(筆者作成)

これらの規定の是非は各章に譲るとして、ここに相続税法 34 条 4 項が加わるとどうなるだろうか？ 先ず、被相続人 B が生前に贈与税を納めていないのであるから、贈与者 A は相続税法 34 条 4 項によって連帯納付義務を負うこととなる。また、受贈者 C が自らの贈与税を納めなかった場合、その責任は相続税法 34 条 4 項によって被相続人 B が負うこととなり、さらにその責任は相続人 D・受遺者 E へ承継され、その承継に当たっては国税通則法 5 条各項・相続税法 34 条 2 項 3 項の適用が考えられる（図 4）。

図 4



(筆者作成)

このように、相続税法 34 条 4 項が包囲網に加わることで、相続以外の無償財産移転である贈与についても納付義務者が複数となり、相続税・贈与税の徴収確保のための責任追及の網は 1 本の糸から複数の糸になって補強され、範囲も拡大することとなるため、相続税

を補完する贈与税の役割も補強されることとなるといえることができる。

3. 財産のベクトルと責任追及のベクトル

しかし、相続税法 34 条の他項、国税通則法 5 条の納付責任および国税徴収法 39 条などと比較すると、34 条 4 項には決定的な相違点が 2 点ある。

まず一点は、財産の流れに逆行するということである。

34 条 1 項・2 項（及び国税通則法 5 条 3 項の納付責任）については、連帯納付義務者は被相続人から財産を取得している。また、34 条 3 項（及び徴収法 39 条）については、連帯納付義務者は資産の贈与・遺贈等を受けている。

このように、34 条他項（および納付責任・徴収法 39 条）は義務履行の裏付けとなる財産の取得が背景にあり、責任限度額もその財産取得を基準に定められているため、財産のベクトルと責任追及のベクトルが概ね一致している²²⁶。

これに対して 34 条 4 項は、財産を贈与した本人に連帯納付義務を求めるもので、裏付けとなる財産など当然存在しない。贈与により純資産額は減少しているため、財産のベクトルと責任追及のベクトルが一致しないどころか逆になっているのである。責任限度額についても、贈与財産の価額が限度となっているだけで、実質的に限度などあってないようなものになっている。

もう一点は、代替となる徴収手段が存在しているということである。上述したように、34 条 4 項は無償移転の包囲網を補強するものだが、図からも読みとれるように、包囲網にあっては、基本的に本来の納税義務者及び 34 条 4 項の連帯納付義務者の他に徴収候補が存在している（例えば、受贈者が受贈財産を贈与等により再移転した場合には、34 条 4 項の適用によって贈与者が連帯納付義務者となるほか、34 条 3 項および徴収法 39 条によって財産の再移転先も連帯納付義務者又は第二次納税義務者となる）ため、34 条 4 項は、あれば徴収の確保をより確かにするものではあるものの、必要不可欠なものとは言えない。

なお、上記徴収網の一環ではない、相続や財産の再移転が絡まないシンプルな一対一の贈与に関しては 34 条 4 項の連帯納付義務の代替となる他の徴収手段は存在しないが、この場合は贈与税を相続税の補完税として捉える必要がないため、(1)の課税根拠①に基づき、担税力の増加の有無によって判断すべき事柄であると言える²²⁷。

4. 34 条 4 項の根拠

ここまで、(1)で挙げた贈与税の課税根拠からは、いずれも 34 条 4 項の規定が肯定できないことを述べた。他に挙げられる 34 条 4 項の根拠としては、①受贈者よりも贈与者の方が

²²⁶ 34 条 1 項については、財産のベクトルと逆行はしないものの、取得者同士に連帯納付義務を課すものなので、一致しているとは言い難い。34 条 1 項の是非については第 2 章及び第 3 章を参照。

²²⁷ 仮に一対一の贈与で、贈与税が相続税の補完税としての役割を果たせないと認定されるようなケースがあれば、これは連帯納付義務ではなく贈与と相続の一体課税を進めることで解決すべき問題である。

担税力があるとするもの²²⁸、②受贈者が無資力者であることが多いので、租税債権の満足のために贈与者との連帯納付義務としたとするもの²²⁹、③贈与税を贈与者・受贈者の共同納税義務とみるもの²³⁰、などが存在する。以下、これらの根拠について検討する。

まず、①については、おそらく財政状況に余裕のあるものが贈与を行うことが多いという考えから来ているのだろうが、贈与者は贈与によって純資産額を減少させているため、包括的所得概念に照らすとこの考えは成り立たない。強引に贈与を消費と解釈しても、贈与前後で所得額は不変とするのがせいぜいであろう。

次に、②については、飛岡邦夫は、贈与の実態（当時）が、子とか妻というような無資力者への贈与が大部分（60.3%）であることを根拠としているが、受贈者には贈与財産が存在しており、贈与税は先ずその贈与財産を引当てに納付を期待されるものであろうから、この理由付けには無理があるように思える。そもそも無資力者とされているものは、無資力者ではなく無所得者とでも言うべきものであろう。

最後に、③については、本当に贈与税を受贈者と贈与者の共同納税義務として構成するのであれば、そのような租税の根幹に関わる重大事については、相続税法という法文の序盤にその旨を明確に定めるべきであろう。34条4項の連帯納付義務の解釈から、受贈者と贈与者の共同納税義務を導き出すのは、法文の構成という観点からも、課税要件明確主義の観点からも許容しがたい²³¹。

第4節 小括

第1節から、シャープ税制で生まれた現行の34条4項の贈与税の連帯納付義務は、それ以前の贈与者課税の制度から受贈者課税に改正されたタイミングで、連帯納付義務者の立場を受贈者から贈与者に入れ替えただけの遺制的な側面があることや、同じく贈与者に贈与税の負担を求めるものでも、贈与者課税の制度と異なり、納税者の予測可能性を損なうおそれがあること等がわかった。また、第2節から、贈与税の連帯納付義務の法的性質は、相続税の連帯納付義務同様に、民法上の連帯保証債務類似のものと解すべきことと、その他の運用は条文解釈からは合理的になされているということがわかった。

第3節においては、34条4項の連帯納付義務は、贈与税の課税の根拠を、財産の受贈による担税力の増加に求めた場合は、連帯納付義務者たる贈与者は担税力が増加するどころか減少しているため不合理であること、そして、相続税の補完に求めた場合は、財産の無

²²⁸ 伊藤・前掲注(43)115頁

²²⁹ 飛岡・前掲注(4)266頁

²³⁰ 飛岡・前掲注(4)266頁

²³¹ 贈与者が連帯納付義務によって受贈者の贈与税を負担した場合、贈与者に求償権が生じる。この求償権を放棄すれば、その求償権相当の贈与を行ったものと認定される（相続税法基本通達8-3および34-3注意書参照）という点も、共同納税義務説を支持できない理由である。

償移転にかかる租税の追跡網を補強するものとして意義があるが、やはり責任追及のベクトルが財産のベクトルに逆行することや、代替となる徴収手段が存在することを考えると徴収確保に不可欠なものとは言いえないということ、その他の34条4項の根拠についても、合理的と言えるものはないことがわかった。

以上の検討の結果、相続税法34条4項は法文から見て合理的な解釈運用がされているとしても、そもそも存在自体が不合理で根拠に乏しいため、見直すべきではないかと考える。

第5章 相続税法第34条2項3項と他規定との統合の可否の検討

本章においては、相続税法34条2項と3項のそれぞれについて、共通点を有する他規定との統合が可能か否かを検討する²³²。

第1節 相続税法第34条2項と国税通則法5条3項の納付責任

1. 相続税法34条2項

第1章第2節で概要を述べたが、相続税法34条2項は、同一の被相続人から相続・遺贈により財産を取得したすべての者が、被相続人に係る相続税・贈与税について、相続・遺贈により受けた利益を限度として互いに連帯納付の責に任ずると定めている。

この連帯納付責任は、被相続人の納付すべき相続税・贈与税を相続人が国税通則法5条1項（相続による国税の納付義務の承継）及び2項（法定相続分による承継）の規定により分割承継した場合に生ずる。この連帯納付責任を負う者は、相続税法34条1項と同じく相続又は遺贈により財産を取得した者であり、連帯納付責任の基因となる租税債務は他の共同相続人が承継した相続税又は贈与税である。そして、相続又は遺贈により受けた利益を限度として連帯納付責任を負うこととなる²³³。

相続税及び贈与税は、相続財産又は贈与財産がこれらの租税の引当てとされていることから、本来の納税義務者の死亡によってこれらの租税及び相続財産が分割され、租税の承継人と相続財産の取得者とが一致しない場合には、租税の徴収確保が図れないことから、34条2項は本来の納税義務者から相続又は遺贈により財産を取得した者に対して連帯納付責任を負わせることとしている²³⁴。

2. 国税通則法5条3項

国税通則法5条3項は、相続人が二人以上いる場合に、同条1項および2項による国税の納付義務の承継を前提として、相続によって得た積極財産の価額が2項の規定により計算した国税の額を超える場合に、その超える価額を限度として、他の相続人が納付すべき国税について納付責任を有することとしている（納付責任）²³⁵。

²³² 飛岡邦夫は、前掲注(4)307-318頁において、同様の検討を行い、統合は可能であると結論付けている。

²³³ 武田・前掲注(2)2762頁

²³⁴ 武田・前掲注(2)2762頁では、「租税の徴収確保が図れない」ことではなく「共同相続人間において負担の公平が図られない」ことを理由としている。しかし、34条1項同様、連帯納付義務によって「同一相続における相続人の間の公平」という意味での共同相続人間の公平が図られることはない（第2章第4節1. (1)参照）。

²³⁵ 志場ほか・前掲注(191)165頁

国税通則法 5 条は、国税通則法制定前の旧国税徴収法 27 条の規定を引き継いだものである。先ず、同条 1 項において、相続人は被相続人の国税の納付義務を承継する旨を定め、次いで 2 項において、二人以上の相続人がある場合の被相続人の租税債務につき、民法に規定する共同相続人による一般の相続債務の承継²³⁶との調整を図って、各相続人の相続分に応じて承継されることとした。これは、旧国税徴収法において、租税債務は相続又は遺贈により得た財産の価額により按分した額により承継されるとする一方で、遺産分割前及び積極財産がない場合は相続分に応ずるものとして取り扱っていたところ、この取り扱いに問題があるため改正したものである²³⁷。

そして、3 項において、二人以上の相続人がある場合に、相続によって得た積極財産の価額を限度として、他の相続人が納付すべき国税についての納付責任を有することとした。これは、生前であれば被相続人の全財産を引当てに滞納処分をすることができたはずが、相続の開始によってこの引当財産が分割され、資力のない相続人に相続されたために被相続人の国税の徴収が困難となることを防止しようとするものである。つまり、これは前述の旧国税徴収法から通則法 5 条 2 項への改正があったことにより、旧法であれば満足できたはずの租税債権が遺産分割や遺贈の内容次第で満足できなくなるおそれが生じたため、これをカバーするために定められたものである²³⁸。

3. 共通点

相続税法 34 条 2 項と、国税通則法 5 条 3 項は、いずれも相続が開始した際の被相続人の租税債務について、その共同相続人等が相互に負う義務を規定しており、その目的は被相続人に係る租税債権の徴収確保ということで一致している。

両規定は一般法と特別法の関係にあり、原則としては国税通則法 5 条 3 項が適用される場所、一定の場合には相続税法 34 条 2 項が適用されるという形になる²³⁹。

なお、承継する租税債務が相続税または贈与税と、その他の国税の両方を含む場合において、責任限度額をどのように解するかについて争いがある²⁴⁰。

4. 相違点についての検討

両規定の相違点は、税目、責任限度額、対象者に遺贈（特定遺贈）を含むか否か等が挙げられる。両規定の統合の可否の判断にあたって、これらの相違点について検討する。

²³⁶ 民法 899 条 各共同相続人は、その相続分に応じて被相続人の権利義務を承継する。

²³⁷ 志場ほか・前掲注(191)165 頁

²³⁸ 武田・前掲注(190)762 頁、志場ほか・前掲注(191)165 頁

²³⁹ 飛岡・前掲注(4)264-265、307-308 頁

²⁴⁰ 北野・前掲注(1)は、357 頁において、相続税・贈与税には相続税法 34 条 2 項が、その他の国税には国税通則法 5 条 3 項がそれぞれ適用され、両者の責任限度額は重なるとしている。一方、国税通則法基本通達 5 条関係 18 後段によれば、この場合の納付責任を負う国税の総額は国税通則法 5 条 3 項の規定によるものとしている。

(1) 税目

両規定の統合を考えた場合、全ての国税に適用する国税通則法 5 条 3 項に、相続税・贈与税についてのみ適用する相続税法 34 条 2 項を吸収させることとなる。この点については特に問題は存在しない。

(2) 責任限度額

相続税法 34 条 2 項の連帯納付義務の責任限度額は、相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額である。一方、国税通則法 5 条 3 項の責任限度額は、相続によって得た財産の価額が 2 項の規定により計算した国税の額を超えると時の、その超える価額である。

両者を比較すると相続税法 34 条 2 項の限度額の方が低く設定されている。相続税法 34 条 2 項の「受けた利益の価額」は同条 1 項の「受けた利益の価額」と同じと考えられており²⁴¹、仮に通達に従うのであれば（相続税法基本通達 34-1、第 3 章第 3 節 4. (2)参照）、相続・遺贈により取得した財産の価額から債務控除の額並びに連帯納付義務者本人分の相続税額及び登録免許税額を控除した後の金額ということになる。

相続税法 34 条 2 項の限度額がこのように解されている理由は、相続税を負担した結果、相続前より貧しくなるという事態を防ぐためと考えられるが、両規定の統合を考えた場合、限度額をどのように設定すべきだろうか？

これについては国税通則法 5 条 3 項の限度額を生かすこととなるだろう。理由は、今般開始した相続が原因で相続人に生じた相続税ということであれば格別、そうではない被相続人に係る租税債務という意味で他の税目と同じ地位にあるのだから、相続税・贈与税のみ負担を軽くする理由がないということと、国税優先の原則（国税徴収法 8 条）からすると、相続税法 34 条 2 項の責任限度を採用した場合、私債権が国税債権に優先することになってしまうので、許容し難い部分があるということである。

(3) 特定遺贈に係る受遺者

国税通則法 5 条 3 項は、包括受遺者を対象に含んでいる。従って相続税法 34 条 2 項との統合に際して問題となるのは特定受遺者である。

国税通則法 5 条 3 項は上述のように、旧国税徴収法からの改正にあたって私法（民法）との調整を図っている。民法上、包括受遺者は租税債務を承継するが、特定受遺者は承継しない。しかし、それでは特定遺贈によって被相続人の租税債務に充てるべき引当財産が減少した結果、租税債権の満足が得られなくなるという事態が生じるため、相続税法 34 条 2 項によって特定受遺者に連帯納付義務を負わせることとしている。

このような事情を考えると、一つの解決策として特定受遺者にも国税通則法 5 条 3 項の納付責任を負わせるという方法が考えられるが、その場合、改正によって為した民法との

²⁴¹ 北野・前掲注(1)357 頁、武田・前掲注(2)2762 頁

調整が崩れ、元の本阿弥になってしまう。

したがって、相続税法 34 条 2 項のうち特定受遺者に係る部分については、国税通則法 5 条 3 項への統合は難しい。

5. 統合の可否

両規定の相違点について検討した結果、税目及び責任限度額については統合が可能であるということがわかった。しかし特定受遺者に係る部分については私法との調整の問題があるため、国税通則法 5 条 3 項への統合は難しいということが分かった。

この特定受遺者に係る部分については、次節で国税徴収法 39 条への統合を検討する。

第2節 相続税法第 34 条 3 項と国税徴収法第 39 条

1. 相続税法 34 条 3 項

第 1 章第 2 節で概要を述べたが、相続税法 34 条 3 項は、相続税又は贈与税の課税対象となった財産を、贈与又は遺贈によって取得した者（寄附行為による移転の場合はそれによって設立された法人）が、上の相続税または贈与税の金額のうち、贈与又は遺贈を受けた財産に対応する部分について、受けた利益の価額を限度として、連帯納付の責めに任ずると定めている。

この連帯納付責任を負う者は、課税価格計算の基礎となった財産の贈与、遺贈を受けた者又は寄附行為により設立された法人であり、連帯納付責任を負うべき租税債務は、相続税又は贈与税に当該贈与等により取得した財産が課税価格計算の基礎となった財産のうちに占める割合を乗じて計算した相続税又は贈与税である。そして、当該贈与等により受けた利益を限度として連帯納付責任を負う²⁴²。

この規定は、本来の納税義務者の処分行為により納税の引当てとなる財産の減少に伴い、租税債権者が不利益を受けるのを回避するため、贈与等によりその財産を取得した者に、その贈与等により受けた利益の一部を返還させることによって、租税債権の満足を図ろうとするものである。これは、国税に関する詐欺行為取消権²⁴³を補完するものである²⁴⁴。

2. 国税徴収法 39 条

第 3 章第 2 節 1. で概要を確認したが、国税徴収法 39 条は、滞納者の国税について滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の 1 年前の日以後に、滞納者が行った、無償または

²⁴² 武田・前掲注(2)2763 頁

²⁴³ 国税通則法 42 条（債権者代位権及び詐欺行為取消権） 民法第三編第一章第二節第二款（債権者代位権）及び第三款（詐欺行為取消権）の規定は、国税の徴収に関して準用する。

²⁴⁴ 北野・前掲注(1)358 頁、武田・前掲注(2)2763 頁

著しく低い額の対価による財産の譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に基
因すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免れた者は、
これらの処分により受けた利益が現に存する限度（これらの者がその処分の時にその滞納
者の親族その他の特殊関係者であるときは、これらの処分により受けた利益の限度）にお
いて、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負うと定める²⁴⁵。

納税者が国税の差押えを免れるためにその財産を譲渡した場合において、その譲渡が国
税通則法 42 条の詐害行為に該当するときは、その行為を訴訟によって取消し、財産を納税
者に復帰させた上で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・迅速な確保を期しえない。そこで、この規定は、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
に至った場合（すなわち詐害行為となるような場合）には、その処分による受益者に対し
て第二次納税義務を負わせ、実質的に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²⁴⁶。

3. 共通点

前述の通り、相続税法 34 条 3 項は納税者の処分行為による執行可能財産の減少に伴い、
国が受ける不利益を回避するために、受贈者が本来の納税義務者から受けた利益の一部を
返還させようとするもので、この意味で国税徴収法 39 条と同じく、国税に関する詐害行為
取消権を補完するものと言え、両規定は共通点を有する²⁴⁷。

4. 相違点についての検討

(1) 税目

両規定の統合を考えた場合、全ての国税に適用する国税徴収法 39 条に、相続税・贈与税
についてのみ適用する相続税法 34 条 3 項を吸収させることとなる。この点については特に
問題は存在しない。

(2) 補充性

国税徴収法 39 条を含む第二次納税義務は、滞納処分を執行しても徴収すべき額に不足す
ることが前提要件となっている。これが第二次納税義務が「補充性」を有するとされる所
以であるが、相続税法の連帯納付義務にはこの補充性がないと解されていることは第 3 章
において確認した。相続税法の連帯納付義務に補充性はないと解することは、条文の文
理・論理から妥当であるものの、条文以外に連帯納付義務と第二次納税義務に補充性の差
異を設けるべき理由がないということは、同じく第 3 章第 2 節 4. において述べている。

²⁴⁵ 金子・前掲注(3)166 頁、吉国ほか・前掲注(177)372 頁

²⁴⁶ 吉国ほか・前掲注(177)372-373 頁

²⁴⁷ 北野・前掲注(1)358 頁、飛岡・前掲注(4)312-313 頁

したがって、この補充性に関する差異は統合の障害にはならないと考える。むしろ統合して、現行で 34 条 3 項の適用を受けるケースについても補充性を認めた方が合理的であろう。

(3) 対象財産

相続税法 34 条 3 項の連帯納付義務は、相続税・贈与税の課税財産の処分に限られるのに対し、国税徴収法 39 条は納税者の一般財産の処分が対象とされる。これについては、統合にあたって吸収する側（徴収法 39 条）の対象財産の方が、吸収される側（相続税法 34 条 3 項）のそれよりも範囲が広い点や、相続税法基本通達 34-2 において、34 条 3 項の「相続税又は贈与税の課税価格計算の基礎となった財産」には、その相続税又は贈与税の課税価格計算の基礎となった財産により取得した財産を含むものとして取り扱うと解釈されている点を考慮すると、両規定の対象財産の差異は大きなものにならず、統合の問題にはならないと考えられる。

(4) 処分行為

相続税法 34 条 3 項の連帯納付義務は、財産の贈与・遺贈・寄附行為が対象であり、国税徴収法 39 条は、無償又は低額の譲渡・債務免除・その他第三者に利益を与える処分である。この徴収法 39 条の「譲渡」については、国税徴収法基本通達 第 3 章第二次納税義務第 39 条関係 無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務 納税義務の成立（譲渡）3 において、「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。」とされており、贈与や特定遺贈が「譲渡」の中に含まれていることを示している。また、寄附行為は財産を出捐して財団法人を設立する行為であるから、この「譲渡」の中に含まれるものと解される²⁴⁸。

したがって、相続税法 34 条 3 項が対象とする処分行為は全て、国税徴収法 39 条が対象とする処分行為に含まれると考えられるため、統合の問題にはならない。

(5) 責任限度額

相続税法 34 条 3 項は「受けた利益の価額」に相当する金額を責任限度としている。そして、責任を負うのは、本来の納税義務者の相続税・贈与税の全額ではなく、その財産の価額が相続税・贈与税の課税価格のうちに占める割合を乗じた額であるとされている。一方、国税徴収法 39 条の責任限度は、親族その他特殊関係者については「受けた利益の限度」であり、それ以外の者については「受けた利益が現に存する限度」となっており、責任を負うのは滞納者の滞納税額の全額である²⁴⁹。

²⁴⁸ 飛岡・前掲注(4)315 頁

²⁴⁹ 飛岡・前掲注(4)316 頁

先ず、責任を負う範囲は国税徴収法 39 条の方が広い。これについては、現行制度下であっても、相続税法 34 条 3 項の適用によって徴収が不能な部分については、さらに国税徴収法 39 条の第二次納税義務を課すということとなる²⁵⁰ため、統合の障害になるわけではなく、統合すれば二度手間でなくなるというメリットがある。

次に、責任限度額については、国税徴収法 39 条は本来の納税義務者と受益者の関係によって限度額に差異が設けられているが、相続税法 34 条 3 項の限度額は、国税徴収法 39 条における親族その他特殊関係者に適用される限度額と同じと考えられる。両規定を統合した場合、現行の相続税法 34 条 3 項の適用対象者である受贈者や受遺者のうち、親族その他特殊関係者以外の者については、責任限度額が「受けた利益が現に存する限度」に変更されることとなる。

国税徴収法 39 条が、親族その他特殊関係者とそれ以外に扱いの差異を設けている理由は、その沿革にヒントがある。国税徴収法 39 条は旧国税徴収法第四条ノ七に対応する規定であるが、その旧法第四条ノ七では、第二次納税義務を負うものが親族その他の特殊関係者に限られており、責任限度額も現に有する財産の価額を限度としていた²⁵¹。これを改正によって対象者を拡大し、責任限度額を変更したものが現行の国税徴収法 39 条である。すなわち、改正にあたって、元から対象となっていたものと、新たに対象になったものに差異を設けたわけである。この差異は、この規定の適用が詐害行為の典型的な場合を想定していることを考えると、不合理とまでは言えないものと考えられ、これに統合された相続税法 34 条 3 項の適用対象者の一部がこの論理に服することも許容されるべきであろう。

5. 統合の可否

(1) 相続税法 34 条 3 項と国税徴収法 39 条

4. (1)~(5)の検討の結果、相続税法 34 条 3 項を国税徴収法 39 条に吸収させる形で統合することは可能であることがわかった。

(2) 相続税法 34 条 2 項と国税徴収法 39 条

第 1 節で述べたが、相続税法 34 条 2 項のうち特定受遺者を対象にした部分は、民法との調整の関係で国税通則法 5 条 3 項への統合は困難であるという結論に至った。この特定受遺者を対象にした部分とは、すなわち被相続人からの遺贈であり、受遺者に責任を求めようとしているものは被相続人に係る相続税・贈与税である。

これは相続税法 34 条 3 項の適用があるケースのうち、遺贈を行った者に係る相続税・贈与税について、遺贈先の者が納付の責任を追及される場合と共通している。連帯納付責任を課される対象が、同一の被相続人から財産を取得した者同士（34 条 2 項）か、（被相続人の）相続税・贈与税の課税価格計算の基礎となった財産を取得した者（34 条 3 項）かと

²⁵⁰ 飛岡・前掲注(4)316 頁

²⁵¹ 吉国ほか・前掲注(177)373 頁

いう違いはあるが、この場合は実質的に責任を負う対象にも期待される効果にも大きな差異はない。

ひいては国税徴収法 39 条との統合を考えた場合にも、上記 4. (1)～(5)で検討した内容からも問題は生じないと考えられるため、相続税法 34 条 2 項のうち、特定遺贈に係る部分は国税徴収法 39 条に統合することが可能といえる。

第3節 小括

ここまで統合の可否の検討を行ったが、そもそも、相続税法 34 条 2 項及び 3 項の内容は、本来は第二次納税義務の創設時および国税通則法の創設時にそれぞれに定められるべきものであったように思う。しかし、相続税法 34 条 2 項 3 項が昭和 25 年に定められた当時において、国税徴収法に第二次納税義務はなく、（国税通則法 5 条については）国税通則法そのものが存在しなかったため²⁵²、このように規定が並存する結果となったとすれば、これらの規定の統合と整理について検討するのは当然のことと言える。

そして、本章における検討の結果、相続税法 34 条 3 項については国税徴収法 39 条に、相続税法 34 条 2 項のうち、相続に係る部分については国税通則法 5 条 3 項に、遺贈に係る部分については国税徴収法 39 条に吸収・統合させることが可能であることがわかった。

これらの規定の統合が実現した場合、相続税法 34 条 2 項の適用における、被相続人の租税債務に他税目と相続税・贈与税が混在する場合の責任限度額を巡る解釈の争いや、相続税法の連帯納付義務につき確定手続が必要か否かの論争²⁵³、そして相続税法の連帯納付義務に補充性が認められないという問題などが解決し、さらに、従前なら複数の規定の適用があるケースで多重化していた手続が一本化して簡素になり、納税者にも課税庁にもメリットがある。

²⁵² 第二次納税義務（徴収法 39 条）の創設は昭和 26 年、国税通則法の創設は昭和 37 年である。なお、本章で見たように国税通則法 5 条の前身の旧国税徴収法 27 条は、取得した財産の価額により租税債務を按分して承継するとしていたため、法定相続分による承継を前提とした 34 条 2 項の内容を吸収することはできない。

²⁵³ 第 3 章第 3 節 5. 参照。なお、相続税法 34 条 1 項については同条 5 項以降の通知規定が整備されたが、5 項以降の規定は 2 項～4 項については適用がないとされている（相続税法基本通達 34-5）ため、この問題は適正手続の保障の観点からも手当が必要であると考えられる。

第6章 近年の改正と残された課題

第1節 近年の改正

相続税法 34 条 1 項の規定について、平成 24 年に大きな改正が行われた。延納、納税猶予、または申告期限から 5 年経過した場合には、34 条 1 項の連帯納付義務を解除するというものである。

この改正をもって連帯納付義務制度にまつわる問題については立法的解決がなされたと見る向きがある²⁵⁴が、果たして本当にそうなのか、改正前後の状況の変化を分析する。

1. 平成 24 年改正以前

(1) 平成 23 年改正

相続税の連帯納付義務については、従来から、当初の申告時に相続人等が連帯納付義務を十分に認識しておらず、また、他の相続人等の納税義務の履行状況が分からないため、連帯納付義務者にとっては、突然に納付を求められる場合があったり、また、連帯納付義務者が連帯納付義務を履行する時点では長期間が経過しており、既に多額の延滞税が加わっている場合もある等の問題点が指摘されていた。

第 1 章第 1 節 3. (5)で述べたが、これらの問題に対応するため、平成 23 年の改正では、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延滞税に代えて利子税を納付することとし、さらに、34 条 5 項以下に通知と督促の規定を整備している²⁵⁵。この通知と督促の規定は、第 3 章第 3 節 5. でふれたように、最高裁昭和 55 年 7 月 1 日第三小法廷判決における伊藤正己裁判官の補足意見や多くの学説が法整備を求めていたところがようやく実現したものと言える。

なお、平成 23 年度税制改正大綱の検討事項では、「相続税の連帯納付義務については、共同相続人による納税義務の履行の実態や租税の徴収確保の観点を踏まえ、そのあり方について幅広く検討を行います。」とされており、引き続き制度のあり方について検討を行うこととされており²⁵⁶、翌 24 年の改正に繋がっていく。

(2) 平成 24 年改正

平成 23 年改正を受けても未解決の問題はあった。特に、相続開始から長期間経過後に連帯納付義務を追及されることは、連帯納付義務者にとって不意打ちになる場合が多く、法的安定性の点で問題が大きかった。平成 24 年度税制改正においては、①申告期限から 5 年

²⁵⁴ 岩淵・前掲注(21)215 頁

²⁵⁵ 第 1 章第 1 節 3. (5)、斎須朋之『改正税法のすべて〔平成 23 年版〕』（大蔵財務協会、2011 年）425 頁、430 頁

²⁵⁶ 斎須・前掲注(255)425 頁

を経過するまでに税務署長が連帯納付義務者に対して 34 条 6 項所定の通知の送付をしていない場合の相続税、②納税義務者が延納の許可を受けた場合の延納相続税、③納税義務者が納税猶予を受けた場合の猶予相続税、この 3 つの相続税については、34 条 1 項の連帯納付義務は適用しないこととなった²⁵⁷。

2. 改正後の変化

平成 24 年改正の影響がどのように出たかを見るため、相続税法 34 条 1 項に関連する争訟の件数変化を調べた。平成 24 年改正の前後それぞれ 10 年間を切り取り、改正前を表 2、改正後を表 3 としている。

調査方法は TKC 法律情報データベース LEX/DB インターネット 税務判例総合検索より、「相続税法 34 条 1 項」でキーワード検索してヒットした結果で、34 条 1 項の適用の件数を調査する趣旨から、重複を避けるために一審判決と国税不服審判所の裁決に限定した。

また、改正前 10 年を平成 14 年 4 月 1 日～平成 24 年 3 月 31 日（表 2）、改正後 10 年を平成 24 年 4 月 1 日～令和 4 年 3 月 31 日（表 3）と設定しているが、平成 24 年改正は、改正附則 57 条 1 項で、平成 24 年 4 月 1 日以後に申告期限又は分納税額の納期限が到来する相続税について適用されるということと、改正附則 57 条 2 項で、平成 24 年 3 月 31 日以前にこれらの期限が到来した相続税で同年 4 月 1 日において未納になっているものについても、改正後の規定を準用することとなっているため、平成 24 年 4 月 1 日以後と前とで分割するのが基準として適当と考えた。

表から単純に件数の変化を見ると、改正前の 25 件から改正後は 19 件と減少している。おおよそ 25%ほど減少していると言えるが、ここから不適当なものを除外していく。

表 2 のうち、10 番・13 番・22 番・25 番は 34 条 1 項の規定が適用されていない。そして、4 番と 12 番は 3 番と同じ事案に係るものである。これらを除外すると改正前は 19 件となる。

次に表 3 のうち、9 番・12 番・14 番・16～18 番は 34 条 1 項の規定が適用されていない。そして、15 番は 5 番と同じ連帯納付義務に係るものである。これらを除外すると改正後は 12 件となる。

おおよそ半減していると言いたいところであるが、表 3 には重要なポイントがある。平成 24 年改正の規定は、平成 24 年 4 月 1 日以降に申告期限が到来する相続税に適用されるものであるはずだが、表 3 の各事件の最終申告日はほとんど平成 24 年 3 月 31 日以前であるということである。すなわち、平成 24 年改正後に申告期限が到来した相続税に関して 34 条 1 項の連帯納付義務が適用された事件は、表 3 の 19 番の事件の 1 件のみということになる。

²⁵⁷ 金子・前掲注(3)697-698 頁、第 1 章第 1 節 3. (6)

もちろん、世の争訟の全てがこのデータベースに格納されているわけではないので、当然他にも連帯納付義務が適用されたものはあるだろうが、年々相続の件数が増加している中で²⁵⁸この減り方は異常である。これを以て、平成 24 年の改正は成功、連帯納付義務に関わる問題は解決したという意見もあるかもしれない。しかし、この異常な減り方には別の見解を提供したい。それは、34 条 1 項の連帯納付義務は、相続開始や相続税申告の時期と連帯納付義務による徴収の時期の時間差（タイムラグ）がなければ出番がないということである。

表 2 からわかるように、改正前の連帯納付義務において、タイムラグを生む主要因は延納であった。他にも物納申請から物納申請の却下まで 10 年超を要したもの等²⁵⁹があるが、そのような相続及び相続申告の時期と連帯納付義務による徴収の時期との差を生む要因が、平成 24 年の改正によってほとんど排除されたため、争う件数が減ったのであろう。

もしかすると、ほとんどすべての連帯納付義務者が肅々と義務を受け入れて納付しているため、争訟に発展していないのかもしれない。しかし、実務家が「相互に連帯保証人状態であると説明しても、（納税者に）なかなか納得してもらえない」²⁶⁰という制度である 34 条 1 項が、当該データベース限定とはいえ、10 年間で実質 1 件しかヒットしない理由は、そもそも 34 条 1 項の適用自体がほとんどなくなってしまったからと考えるのが自然であろう。

第 2 章第 4 節 3. で述べたが、共同相続人のなかに無資力者がいた場合に相続税債権の満足が得られなくなるおそれがあるので、これを防ぐのが連帯納付義務の制度趣旨と言われる²⁶¹。しかし、本来の納税義務者には相続税の引き当てとなるべき相続財産が存在するにも関わらず、無資力者の存在を理由にするのは不自然である。

この調査結果は、本来の納税義務者に相続財産が存在するうちに、速やかに徴税業務を執行すれば、そもそも連帯納付義務の適用の余地はないということを示すものだろう。

第2節 残された課題

²⁵⁸ 第 2 章第 3 節の表 1 参照

²⁵⁹ 表 3 の 1 番、大阪地判平成 24 年 5 月 24 日（租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）平成 24 年 1 月～平成 24 年 12 月順号 24-28）

²⁶⁰ 杉田・前掲注(132)22 頁

²⁶¹ 岩淵・前掲注(21)139 頁。なお、東京地判平成 11 年 2 月 25 日（判例集未掲載）は、「共同相続人中に無資力者が生じた場合など当該相続人等のみでは相続税債権の満足が得られなくなる虞れがあることから、これに備えるために、（中略）同条項による連帯納付義務は、相続人らの固有の相続税の納税義務の確定という事実と照応して法律上当然に発生し、確定するものであって、他の共同相続人に対する連帯納付義務についてその共同相続人が実際に資力を有していたか否かは、同条項を適用する上での要件ではない。」と述べ、無資力者の存在は制度趣旨ではあるものの適用要件ではない旨を判示している。

第1節で見たように、34条1項の連帯納付義務は、その多くがタイムラグが原因で適用されることとなる。なお、タイムラグを生むものでありながら、平成24年改正でカバーされていないものがある。それは代償分割である。

代償分割の事件については第2章第3節3.(2)で取り扱った。この事件は平成6年に開始した相続に係るものだが、その内容からすると、仮にたった今相続が開始したとしても争訟に発展した可能性が高いと思われる。内容については既に説明済みなので割愛するが、延納・納税猶予・申告期限から5年経過等(34条1項の除外規定)のように課税庁が関わる形ではない、遺産分割協議という共同相続人間の私法上の契約によってもタイムラグを生じさせ得るという点は重要である。これも未解決の問題の一つであると言えよう。

他にも、第3章で述べたように、平成24年改正後の連帯納付義務制度下で、条文を合理的な解釈により運用したとしても問題²⁶²が残されており、そもそも34条1項の連帯納付義務制度存在そのものが不合理である²⁶³ことは第2章で述べた通りである。

したがって、平成24年の改正を経たとしても、連帯納付義務にまつわる問題はその多くが解決していない。24年の改正は強力な対症療法であったが、原因治療の必要性を感じるところである。

²⁶² 第3章第4節参照

²⁶³ 第2章第5節参照

表 2

番号	判決（裁決）日	裁判所等	掲載判例集	延納等	相続開始日	当初申告日	最終申告日等	備考
1	平成14年10月7日	大阪地裁	判例タイムズ1141号171頁	延納	平成2年10月14日	平成3年4月15日	同左	課税庁の過失に係る国賠訴訟
2	平成15年1月24日	大阪地裁	判例集未掲載	延納	平成2年9月20日	平成3年3月19日	平成5年10月28日	※第3章第3節1. 参照。合憲性の判断
3	平成15年9月8日	金沢地裁	判例タイムズ1180号201頁	延納	平成3年7月19日	平成4年1月20日	平成5年2月19日 更正	※第2章第3節3. (1)と同じ事案。
4	平成17年7月25日	金沢地裁	裁判所ウェブサイト	延納	平成3年7月19日	平成4年1月20日	平成5年2月19日 更正	連帯納付義務者の第二次納税義務者に 係る裁判。※3番と同じ事案。
5	平成18年6月26日	国税不服 審判所	裁決事例集71集626頁		平成9年〇月〇日	不明	不明	申告日等不明
6	平成18年6月29日	大阪地裁	判例タイムズ1218号220頁	長期	平成3年7月18日	平成4年1月20日	平成5年12月10日	相続税の修正申告が錯誤によって無効となる 場合に当たらないとされた事例
7	平成18年10月25日	大阪地裁	税務訴訟資料256号10552		平成12年11月12日	平成15年3月24日決定 平成13年10月4日申告	同左 平成15年3月17日更正	原告Aの甲事件、原告Bの乙事件2つの事件
8	平成19年10月31日	大阪地裁	判例タイムズ1279号165頁	延納	平成元年9月30日	平成2年3月29日	平成3年12月6日	
9	平成19年11月9日	東京地裁	訟務月報55巻4号1967頁		平成2年5月	平成2年11月14日	同左	延納申請却下 時効中断の効力が連帯納付義務者に及ぶか
10	平成19年11月30日	静岡地裁	裁判所ウェブサイト					34条4項の規定の適用に係る事件 34条1項の適用なし
11	平成19年12月12日	東京地裁	訟務月報55巻4号1988頁	延納	平成6年6月	平成7年9月12日	平成8年4月12日	時効中断の効力は連帯納付義務者に及ぶか
12	平成19年12月13日	大阪地裁	判例タイムズ1269号169頁	延納	平成3年7月19日	平成4年1月20日	平成5年2月19日 更正	連帯納付義務者の第二次納税義務者に 係る裁判。※3番・4番と同じ事案。
13	平成20年2月12日	金沢地裁	税務訴訟資料258号 順号10891		平成15年8月10日	平成17年9月15日	平成17年9月28日	連帯納付義務の規定の適用なし
14	平成21年3月13日	東京地裁	租税関係行政・民事判決集 (徴収関係判決) 平成21年1 月～平成21年12月順号21-11	延納	平成2年9月24日	平成3年3月22日	同左	
15	平成21年5月27日	横浜地裁	租税関係行政・民事判決集 (徴収関係判決) 平成21年1 月～平成21年12月順号21-20		平成13年6月26日	平成14年4月18日	平成15年7月14日	物納申請の却下
16	平成21年7月24日	東京地裁	租税関係行政・民事判決集 (徴収関係判決) 平成21年1 月～平成21年12月順号21-27	延納	平成11年5月17日	平成12年3月16日	平成12年3月24日	国税徴収権の濫用に当たるか否か
17	平成21年11月27日	東京地裁	租税関係行政・民事判決集 (徴収関係判決) 平成21年1 月～平成21年12月順号21-48	延納	平成3年9月7日	平成4年3月3日	平成4年11月30日	
18	平成22年2月25日	大阪地裁	租税関係行政・民事判決集 (徴収関係判決) 平成22年1 月～平成22年12月順号22-9	長期	平成3年6月21日	平成3年12月24日	平成6年10月4日	物納申請から却下まで8～11年
19	平成22年4月19日	水戸地裁	租税関係行政・民事判決集 (徴収関係判決) 平成22年1 月～平成22年12月順号22-18	延納	平成6年3月12日	平成6年11月14日	平成8年8月7日	原告国による、相続財産法人に対する 租税債権存在確認請求事件
20	平成22年12月1日	大阪地裁	租税関係行政・民事判決集 (徴収関係判決) 平成22年1 月～平成22年12月順号22-58		平成10年6月6日	不明	不明	申告日等不明
21	平成23年3月23日	東京地裁	裁判所ウェブサイト	長期	平成4年▲月▲日 平成6年▲月▲日	平成5年5月13日 平成6年11月22日	平成8年4月25日 同左	1次相続、2次相続いずれも物納を申請し、 10年以上経過してから却下された事例
22	平成23年5月30日	さいたま 地裁	租税関係行政・民事判決集 (徴収関係判決) 平成23年1 月～平成23年12月順号23-33		不明	不明	不明	連帯納付義務の規定の適用なし
23	平成23年7月22日	東京地裁	税務訴訟資料261号 順号11721		平成15年7月16日	平成16年5月7日	平成18年1月11日 更正	
24	平成24年3月8日	国税不服 審判所	裁決事例集86集1頁	長期	平成6年4月	平成6年12月12日	同左	遺産分割協議のやり直し ※第2章第3節3. (2)参照。表3の5番と同じ事案
25	平成24年3月13日	東京地裁	租税関係行政・民事判決集 (徴収関係判決) 平成24年1 月～平成24年12月順号24-17		平成4年8月31日	平成5年3月1日	不明	連帯納付義務の規定の適用なし

TKC 法律情報データベース LEX/DB インターネット 税務判例総合検索より、「相続税法34条1項」でキーワード検索。結果に基づいて筆者作成。

一審（地方裁判所）と国税不服審判所のみ、判決日の指定期間は平成14年4月1日～平成24年3月31日

表 3

番号	判決（裁決）日	裁判所等	掲載判例集	延納等	相続開始日	当初申告日	最終申告日等	備考
1	平成24年5月24日	大阪地裁	租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）平成24年1月～平成24年12月	長期	平成3年12月24日	平成3年12月24日	平成6年10月4日	物納申請から申請却下まで約11年
2	平成24年7月20日	東京地裁	租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）平成24年1月～平成24年12月	消滅	不明	不明	不明・平成21年4月24日以前	平成24年改正により連帯納付義務消滅
3	平成25年3月25日	東京地裁	判例集未掲載		平成7年1月29日	平成7年10月27日	平成15年7月3日減額更正	民事訴訟
4	平成25年11月20日	東京地裁	判例集未掲載		平成18年1月21日	平成18年11月20日	平成20年1月17日	民事訴訟
5	平成26年2月20日	大阪地裁	裁判所ウェブサイト	長期	平成6年4月10日	平成6年12月12日	同左	遺産分割協議のやり直し ※第2章第3節(2)
6	平成26年2月28日	熊本地裁	租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）平成26年1月～平成26年12月		平成16年5月11日	不明	不明・平成21年4月6日以前	国賠訴訟
7	平成26年4月18日	大阪地裁	租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）平成26年1月～平成26年12月		平成10年6月6日	不明	不明・平成20年3月24日以前	出訴期間経過で訴えは却下
8	平成26年6月25日	国税不服審判所	裁決事例集95集358頁		平成20年12月	平成21年10月	平成24年1月31日	共同相続人の破産
9	平成27年5月13日	東京地裁	税務訴訟資料265号 順号12660		平成15年6月3日	平成16年4月1日	平成21年2月12日減額更正	連帯納付義務の規定の適用なし（原告が主張の中で34条1項について触れたのみ）
10	平成28年1月15日	東京地裁	租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）平成28年1月～平成28年12月		平成2年5月15日	平成2年11月14日	同左	相続税の延滞税と連帯納付義務
11	平成28年5月25日	東京地裁	租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）平成28年1月～平成28年12月	延納	平成元年11月 平成11年12月	平成2年5月7日 平成12年10月26日	平成6年11月28日 同左	第一次相続に係る連帯納付義務の他、第二次相続に係る連帯納付義務が承継されたケース
12	平成28年11月17日	大阪地裁	税務訴訟資料266号 順号12935		平成17年12月	平成18年10月6日	平成18年10月10日	34条1項の適用なし（34条4項の規定の適用のみ）
13	平成29年11月8日	横浜地裁	租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）平成29年1月～平成29年12月		平成13年6月	平成14年4月18日	同左	
14	平成31年3月26日	東京地裁	判例集未掲載		平成20年5月10日	不明	不明	民事訴訟。連帯納付義務の規定の適用なし（裁判所が仮定の話として持ち出したのみ）
15	令和元年5月17日	大阪地裁	裁判所ウェブサイト	長期	平成6年4月10日	平成6年12月12日	同左	番号5：大阪地判平成26年2月20日が前訴。原告が争点を変えて争ったもの
16	令和3年9月28日	大阪地裁	租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）令和3年1月～令和3年12月順		平成3年6月	平成3年12月	平成6年10月	連帯納付義務の規定の適用なし
17	令和3年9月28日	大阪地裁	租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）令和3年1月～令和3年12月順		平成3年6月	平成3年12月	平成6年10月	連帯納付義務の規定の適用なし
18	令和3年9月28日	大阪地裁	租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）令和3年1月～令和3年12月順		平成3年6月	平成3年12月	平成6年10月	連帯納付義務の規定の適用なし
19	令和4年2月25日	東京地裁	税務訴訟資料272号 順号13678		平成28年12月	平成30年10月19日	同左	原告は連帯納付義務を負わせた者

TKC 法律情報データベース LEX/DB インターネット 税務判例総合検索より、「相続税法34条1項」でキーワード検索。結果に基づいて筆者作成。

一審（地方裁判所）と国税不服審判所のみ 判決日の指定期間は平成24年4月1日～令和4年3月31日

おわりに

ここまで、相続税法 34 条の連帯納付義務について様々な角度から分析、考察、検討した。

最初に、第 1 章で相続税・贈与税、そして相続税法 34 条の連帯納付義務の沿革について確認したが、その中でも、創設当初の相続税が、その課税根拠を遺産取得税方式に求めていたことや、シャープ税制の実施当時は完全な取得税方式であったにも関わらず、連帯納付義務制度が引き続き存在していたことは重要な点だと言える。

次に、第 2 章において 34 条 1 項の連帯納付義務について、相続税の課税方式を中心に分析した結果、①連帯納付義務が遺産税方式を前提に成り立つこと、②遺産税方式がこれを支える合理的根拠に乏しいこと、③現行の課税方式である法定相続分課税方式は仮装分割の防止に有効だが、連帯納付義務は有効ではないこと、④相続税法の改正の経緯、相続税の計算構造、所得税の代替として課税されている相続税という税目の立ち位置などからわかるように、現行の相続税法は相続税の総額の計算に一部遺産税方式が取り入れられているのみで、ほとんど遺産取得税方式に依っているということ、⑤連帯納付義務が被相続人の財産処分権に介入する性質があること、⑥連帯納付義務制度は共同相続人同士に強い連帯関係があることを前提とするが、今日における共同相続人同士はしばしば利害対立者であるので、ここに連帯関係を認定することが不合理であること、⑦連帯納付義務で実現される公平は共同相続人群間の公平のみであり、遺産を中心にした公平であること、⑧遺産取得税方式をベースとする現行法制下で実現すべき公平は取得者視点の公平であって、それは共同相続人群間の公平よりも優先すべき公平であり、連帯納付義務が取得者視点の公平をかえって損なう制度であること、⑨徴収上の公平に拘らず、仮装分割防止のため現状の法定相続分課税方式を維持することで、計算上の公平を求めるに留めるべきであること、⑩相続税の連帯納付義務は、課税の公平を実現するために必要不可欠のものではなく、徴収の便宜にとどまるものであり、応能負担の原則からはかえって公平を損なうものであること、以上の内容導くことができた。

このことから、仮装分割を防ぐ目的で現行の課税方式を継続することには賛成できたとしても、飽くまで現行の課税方式は遺産取得税方式をベースにしたものであり、遺産税方式的要素は、計算上の公平、すなわち、相続税の総額を計算する上での表面的なものに留まるものであるから、これを徴収上の公平を目的とする連帯納付義務制度の根拠とするのは失当であり、遺産取得税方式下で優先すべき取得者視点での公平を損なうと言える。

また、相続税等の連帯納付義務は、徴収の便宜のための制度に過ぎず、純粋な取得税方式たるシャープ税制の実施と共に理論的根拠を失ったのであるから、その時に廃止されるべきであったし、その方が私法へ配慮、すなわち被相続人の財産処分権を尊重することにも繋がると言える。

次に、第3章において相続税法34条1項について、その法的性質を確認した上で、その法解釈と運用を条文の文理・論理から検討した。

その結果、民法（債権法）の改正もあって、連帯保証債務類似の法的性質を持つと解するほかないということや、第二次納税義務との反対解釈によって補充性を有しないと解されていることがわかった。

他にも、合憲性の判断・通則法8条の不適用・受けた利益の額・確定手続の要不要等について、概ね合理的な解釈運用を行っていると考えられるものの、補充性を認めない故に本来の納税義務者に資力があるにも関わらず連帯納付義務者から徴収しても違法とならない危険性、条文の文言以外に第二次納税義務と取り扱いに差異を設ける理由がないという問題点、「受けた利益」の解釈次第で適用違憲となる危険性、並びに、連帯納付に基づく徴収額の確定作業が現実に必要なにも関わらずその定めがないという様々な問題点が存在することがわかった。

そして、法解釈が概ね合理的である以上、これらの問題を法解釈によって解決することは困難であると言わざるを得ず、さらには2章で述べた問題は34条1項の存在そのものの合理性を疑うものであるため、法解釈の限界を超えており、第6章で述べたように（対症療法である）平成24年の改正でも癒せていないため、原因治療のため34条1項は廃止すべきであろう。

34条の他項についてはどうだろうか。第4章では34条4項についての検討を行った。

その結果、シャープ税制で生まれた現行の34条4項の贈与税の連帯納付義務は、それ以前の贈与者課税の制度から受贈者課税に改正されたタイミングで、連帯納付義務者の立場を受贈者から贈与者に入れ替えただけの遺制的な側面があることや、同じく贈与者に贈与税の負担を求めるものでも、贈与者課税の制度と異なり、納税者の予測可能性を損なうおそれがあること等がわかった。また、贈与税の連帯納付義務の法的性質は、相続税の連帯納付義務同様に、民法上の連帯保証債務類似のものと解すべきことと、その他の運用は条文解釈からは合理的になされているということがわかった。

それ以外にも、34条4項の連帯納付義務は、贈与税の課税の根拠を財産の受贈による担税力の増加に求めた場合は、連帯納付義務者たる贈与者は担税力が増加するどころか減少しているため不合理であること、そして、相続税の補完に求めた場合は、財産の無償移転にかかる租税の追跡網を補強するものとして意義があるが、やはり責任追及のベクトルが財産のベクトルに逆行することや、代替となる徴収手段が存在することを考えると徴収確保に不可欠なものと言えないということ、その他の34条4項の根拠についても、合理的と言えるものはないことがわかった。

以上の検討の結果、相続税法34条4項は法文から見て合理的な解釈運用がされているとしても、そもそも存在自体が不合理で根拠に乏しいため、見直すべきではないかと考える。

34 条 2 項と 3 項については、第 5 章で述べたように、第二次納税義務制度の創設や国税通則法のうち該当する部分の整備が、相続税法 34 条 2 項 3 項の規定の創設に遅れたことが原因で、ほぼ同旨の規定が並存する結果になっていると考えられるため整理が必要であり、相続税法 34 条 3 項については国税徴収法 39 条に、相続税法 34 条 2 項のうち、相続に係る部分については国税通則法 5 条 3 項に、遺贈に係る部分については国税徴収法 39 条に吸収・統合させることが可能であることがわかった。仮に規定の統合が実現した場合、相続税法 34 条 2 項の適用における、被相続人の租税債務に他税目と相続税・贈与税が混在する場合の責任限度額を巡る解釈の争いや、相続税法の連帯納付義務につき確定手続が必要か否かの論争、そして相続税法の連帯納付義務に補充性が認められないという問題などが解決し、さらに、従前なら複数の規定の適用があるケースで多重化していた手続が一本化して簡素になり、納税者にも課税庁にもメリットがある。

以上のことから、相続税法 34 条については、その抱える問題が法解釈の限界を超えているため、同条 1 項及び 1 項に係る通知と督促を定めた 5～8 項、並びに 4 項を削除し、3 項については国税徴収法 39 条に、2 項のうち、相続に係る部分については国税通則法 5 条 3 項に、遺贈に係る部分については国税徴収法 39 条に吸収・統合させることで、34 条全体を廃止する立法的解決を期待するところである。

参考文献

<著書>

- 安島和夫『相続税法－理論と計算－〔六訂版〕』（税務経理協会、2012年）
- 安藤裕編著『平成27年版図解国税徴収法』（大蔵財務協会、2015年）
- 新井誠・岡伸浩編『民法講義録〔第3版〕』（日本評論社、2023年）
- 栗津明博『税法解釈の限界を考える 判例・裁決の批判的検討』（日本評論社、2015年）
- 泉美之松・栗原安共著『相続税・富裕税の実務』（税務経理協会、1951年）
- 伊藤滋夫・岩崎政明・河村浩・向笠太郎『要件事実で構成する相続税法』（中央経済社、2023年）
- 稲葉敏編著『相続税法義解』（1906年、自治館）
- 岩下忠吾『総説 相続税・贈与税』（財経詳報社、2004年）
- 内田貴『民法Ⅲ〔第4版〕債権総論・担保物権』（東京大学出版会、2020年）
- 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社、2013年）
- 近江幸治『民法講義Ⅵ 事務管理・不当利得・不法行為〔第3版〕』（成文堂、2018年）
- 海外住宅・不動産税制研究会『相続・贈与税制再編の新たな潮流』（財日本住宅総合センター、2010年）
- 金子宏・渡部吉隆・新井隆一・山田二郎・広木重喜編『租税法講座―第2巻 租税実体法―』（帝国地方行政学会、1973年）
- 金子宏・渡部吉隆・新井隆一・山田二郎・広木重喜編『租税法講座―第3巻 租税行政法―』（ぎょうせい、1975年）
- 金子宏『租税法理論の形成と解明（上）』（有斐閣、2011年）
- 金子宏『所得概念の研究』（有斐閣、2012年）
- 金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣、2012年）
- 金子宏監修『現代租税法講座第2巻 家族・社会』（日本評論社、2017年）
- 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2022年）
- 金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘『ケースブック租税法〔第6版〕』（弘文堂、2023年）
- 北野弘久編『コンメンタール相続税法』（勁草書房、1974年）
- 北野弘久・小池幸造・三木義一編『争点 相続税法』（勁草書房、1995年）
- 北野弘久『税法学原論〔第五版〕』（青林書院、2003年）
- 木村弘之亮・酒井克彦編『租税正義と国税通則法総則』（信山社、2018年）
- 国税庁『改正税法のすべて〔昭和47年版〕』
- 小林栢弘『相続税法の論点』（大蔵財務協会、2015年）
- 斎須朋之『改正税法のすべて〔平成23年版〕』（大蔵財務協会、2011年）
- 佐藤進・宮島洋『戦後税制史〔第二増補版〕』（税務経理協会、1990年）
- 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』（弘文堂、2022年）

潮見佳男『詳解相続法』（弘文堂、2018 年）

潮見佳男・千葉恵美子・片山直也・山野日章夫編『詳解 改正民法』（商事法務、2020 年）

潮見佳男『民法（全）〔第 3 版〕』（有斐閣、2024 年）

志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂串俊共著『国税通則法精解〔14 版〕』（大蔵財務協会、2013 年）

島恭彦『近代租税思想史』（有斐閣、1938 年）

高野岩三郎『財政原論』（有斐閣、1906 年）

武田昌輔監修『DHC コメンタール相続税法』（第一法規、1981 年）

武田昌輔監修『DHC コメンタール国税通則法』（第一法規、1982 年）

谷口勢津夫『税法創造論』（清文社、2022 年）

忠佐市『税法と会計原則〔普及版〕』（中央経済社、1953 年）

塚田利彦編著『平成 25 年版国税徴収法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2013 年）

中尾巧『税務訴訟入門〔第 4 版〕』（商事法務、2008 年）

中川善之助『家族法研究の諸問題』（勁草書房、1969 年）

中川善之助・泉久雄『相続法〔第 4 版〕』（有斐閣、2000 年）

畠山武道『現代法律学講座 8 租税法』（青林書院、1979 年）

福田幸弘監修シャープ税制研究会編『シャープの税制勧告』（霞出版社、1985 年）

藤田晴『所得税の基礎理論』（中央経済社、1992 年）

松岡章夫『令和 3 年補訂ゼミナール相続税法』（大蔵財務協会、2021 年）

三木義一・末崎衛『相続・贈与と税〔第 2 版〕』（信山社、2013 年）

水野正一『21 世紀を支える税制の論理第 5 巻 資産課税の理論と課題〔改訂版〕』（税務経理協会、2005 年）

水野忠恒『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣、2007 年）

水野忠恒『大系租税法〔第 4 版〕』（中央経済社、2023 年）

山下壽文『戦後税制改革とシャープ勧告—シャープ税制施行 70 周年を顧みて—』（同文館出版、2020 年）

伊藤滋夫・岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』『相続税法における要件事実論』（青林書院、2016 年）

吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編『国税徴収法精解〔18 版〕』（大蔵財務協会、2015 年）

吉沢浩二郎『改正税法のすべて〔平成 24 年版〕』（大蔵財務協会、2012 年）

四元俊明『行間の税法解釈学—判例・裁決例から見た不条理の世界—』（ぎょうせい、1988 年）

我妻榮『近代法における債権の優越的地位』（有斐閣、1954 年）

我妻榮『新訂 債権総論〔民法講義Ⅳ〕』（岩波書店、1982 年）

我妻榮『事務管理・不当利得・不法行為』新法学全集〔復刻版〕（日本評論社、2005 年）

ワグナー著・瀧本美夫訳編『財政学（下）』（同文館、1904 年）

<論文・その他>

- 浅妻章如「相続税の性質とそのあり方」税研 31 巻 4 号 (2015 年) 24-29 頁
- 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 25 巻 3 号 (2009 年) 148-150 頁
- 阿部雪子「贈与税の仕組みと主たる論点」日税研論集 61 号『相続税・贈与税の諸問題』 (第一法規、2011 年) 149-207 頁
- 新井隆一「共同相続人の連帯納付義務」別冊ジュリスト租税判例百選〔第 3 版〕(1992 年)100-101 頁
- 安藤実「相続税の史的考察」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』 (法律文化社、2003 年) 25-39 頁
- 石島弘「相続税法三四条一項の規定による連帯納付義務とその確定」民商法雑誌 84 巻 3 号 (1981 年) 357-371 頁
- 石島弘「相続税法の『連帯納付責任』」甲南法学 22 巻 (1982 年) 151-176 頁
- 伊藤義一「贈与税の連帯納付義務の存否及び同制度の合憲性」ジュリスト 1374 号 (2009 年)113- 115 頁
- 岩下忠吾「相続税改革の検証」税研 17 巻 5 号 (2002 年) 35-41 頁
- 岩下忠吾「相続税を検証する」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』 (法律文化社、2003 年) 88-105 頁
- 岩武一郎「遺産の再分割に係る課税上の問題点」税研 37 巻 5 号 (2022 年) 21-26 頁
- 岩淵浩之「連帯納付義務の承継等に関する諸問題」税務大学校論叢 84 号 (2016 年) 99-217 頁
- ウィリアム・ヴィックリー著・塩崎潤訳「累進課税の指針」財政 20 巻 5 号 (1955 年) 19-40 頁
- ウィリアム・ヴィックリー著・塩崎潤訳「累進課税の指針」財政 20 巻 7 号 (1955 年) 55-79 頁
- ウィリアム・ヴィックリー著・塩崎潤訳「累進課税の指針」財政 20 巻 8 号 (1955 年) 38-58 頁
- ウィリアム・ヴィックリー著・塩崎潤訳「累進課税の指針」財政 20 巻 10 号 (1955 年) 80-97 頁
- ウィリアム・ヴィックリー著・塩崎潤訳「累進課税の指針」財政 20 巻 11 号 (1955 年) 50-70 頁
- ウィリアム・ヴィックリー著・塩崎潤訳「累進課税の指針」財政 20 巻 12 号 (1955 年) 43-62 頁
- 牛島勉「第二次納税義務と連帯納付義務」税務事例研究 40 号 (1997 年) 27-45 頁
- 碓井光明「租税判例研究」税務事例 vol.11 No.2 (1979 年) 23-28 頁
- 梅原英治「経済格差の拡大と相続税改革の課題」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』 (法律文化社、2003 年) 3-24 頁

大村巍「相続税の誕生」税務大学校論叢第9号（1975年）107-159頁

奥谷健「遺産取得に伴う支出の課税上の控除」『現代税法と納税者の権利—三木義一先生古稀記念論文集』（法律文化社、2020年）163-185頁

柏原智行「『争族』化を防ぐ遺留分対策」税務弘報61巻5号（2013年）60-68頁

金子宏「相続税制度の構造的改革」税研17巻5号（2002年）12頁

神山弘行「贈与税と相続税の関係に関する覚書」税研31巻4号（2015年）30-37頁

菊地紀之「相続税100年の軌跡」税大ジャーナル1号（2005年）35-64頁

木村弘之亮「連帯納付義務者に対する連帯納付責任と滞納相続税債務：相続税法34条—国税不服審判所平成26年6月25日裁決」税務弘報64巻7号（2016年）158-164頁

木山泰嗣「相続税法が定める連帯納付義務の合憲性」税理58巻2号（2015年）138-139頁

窪田良一「第二次納税義務者の権利救済に関する一考察—国税徴収法第39条を中心として—」（公益財団法人租税資料館、2011年、
https://www.sozeishiryokan.or.jp/x_core/uploads/_media/award/z_pdf/ronbun_h23_13.pdf）

来栖三郎「相続税と相続制度」『公法の理論（中）』（有斐閣、1983年）745-782頁

小池正明「相続税制の再検討—現行相続税制の実務上の問題点」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』（法律文化社、2003年）74-87頁

小池正明「相続税の遺産取得課税方式導入の検討課題」税務弘報56巻6号（2008年）58-66頁

堺澤良「判例からみた租税法律関係と私法との交錯」税務大学校論叢11号（1977年）51-132頁

佐柄綾「相続税法34条1項（連帯納付の義務）に係る一考察—連帯納付義務者の法的性格とその責任の範囲—」第29回日税研究賞入選論文集（2006年）

佐藤孝一「租税判例研究 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—」税務事例51巻1号（2019年）19-36頁

品川芳宣「共同相続人の連帯納付義務の合憲性」税研JTRI20巻1号（日本税務研究センター、2004年）78-81頁

品川芳宣「共同相続人の連帯納付制度の違憲性」TKC 税研情報第13巻4号（2004年）45-56頁

神野直彦「シャープ勧告における資産課税—相続税・贈与税を中心に—」租税法研究12号『資産税の諸問題』（1984年）26-65頁

杉田宗久「共同相続人間の連帯納付義務をめぐるトラブルと問題点」税理第47巻第2号（2004年）18-23頁

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vol.9（1991年）71-93頁

首藤重幸「相続税にかかる代償債務の未履行と連帯納付義務」税研37巻5号（2022年）

86-89 頁

高木良昌「連帯納付義務の督促と社会通念」税務弘報 66 巻 2 号(2018 年)42-43 頁

高津吉忠「租税判例研究 相続税におけるいわゆる 3 年しばりの特例は著しく不合理な結果を来す場合にまで適用することはできないとして更正処分を取り消した例」税理 39 巻 3 号 (1996 年) 296-303 頁

高野幸大「相続税の存在意義等の法的検討」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』(法律文化社、2003 年) 58-73 頁

高野幸大「遺産税方式の問題点に係る若干の考察—アメリカの連邦遺産税制度を素材として—」日税研論集 61 号『相続税・贈与税の諸問題』(第一法規、2011 年) 265-288 頁

高野幸大「共同相続人の連帯納付義務」別冊ジュリスト租税判例百選〔第 7 版〕(2021 年) 154-155 頁

巽智彦「租税手続法の規範的意義—合法性原則の再構成—」フィナンシャル・レビュー第 156 号(財務省財務総合政策研究所、2024 年) 4-18 頁

田中治「相続税制の再検討—相続財産の評価をめぐる法的問題」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』(法律文化社、2003 年) 40-57 頁

谷道名緒「第二次納税義務の法的性格とは何か—調査官解説から読み解く—」(公益財団法人租税資料館、2023 年、

https://www.sozeishiryokan.or.jp/x_core/uploads/ronbun_2023_16.pdf)

飛岡邦夫「相続税の連帯納税義務に関する一考察」税務大学校論叢第 1 号(1968 年) 251-330 頁

中島孝一「第二次納税義務・連帯納付義務の責任の範囲」税理第 47 巻第 15 号(2004 年)106-111 頁

中野伸也「相続課税方式の今日的あり方」(公益財団法人 租税資料館、2012 年、
https://www.sozeishiryokan.or.jp/x_core/uploads/_media/award/z_pdf/ronbun_h24_16.pdf)

橋本守次「ゼミナール相続税法 申告及び納付(その 10)」税務弘報 2001 年 12 月 53-59 頁

橋本守次「相続税の遺産取得課税方式導入の問題点(上)」税務弘報 56 巻 10 号(2008 年)63-73 頁

橋本守次「相続税の遺産取得課税方式導入の問題点(下)」税務弘報 56 巻 12 号(2008 年)62-70 頁

長谷川長「納税保証人等に対する主たる納税義務の履行状況等に係る情報提供」税務大学校論叢 98 号(2019 年) 277-382 頁

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—」(公益財団法人 租税資料館、2023 年、

https://www.sozeishiryokan.or.jp/x_core/uploads/ronbun_2023_03.pdf)

林貞夫「相続税法第 34 条第 1 項の連帯納付義務に係る確定手続の要否について(上)」税

務事例 9 卷 8 号 (1977 年) 13-17 頁
 林貞夫「相続税法第 34 条第 1 項の連帯納付義務に係る確定手続の要否について (下)」税務事例 9 卷 11 号 (1977 年) 20-24 頁
 林田清明「現代家族の変化と相続法制—相続法の経済分析の試みと素描—」会計検査研究 第 27 号 (2003 年) 25-38 頁
 林仲宣・高木良昌「贈与税の連帯納付義務の成立・確定と相続による承継」税務弘報 64 卷 4 号 (2016 年) 70-71 頁
 早見弘「相続税の再分配効果」一橋論叢 62 卷 6 号 (1969 年) 702-715 頁
 藤田晴「取得課税のあり方—相続税を中心に」税研 56 号 (1994 年) 16-19 頁
 藤曲武美・志村直子「連帯債務と連帯納付義務」JTRI 税研 vol.15-No.4 (2000 年) 103-106 頁
 藤本純也「遺産取得課税方式導入の影響を考えよう」税務弘報 56 卷 13 号 (2008 年) 21-29 頁
 船橋俊司「相続税法の連帯納付義務の確定と憲法 31 条—憲法解釈の方法—」租税訴訟 3 号 (2010 年) 148-169 頁
 古谷勇二「相続税と所得税の二重課税について—相続税と譲渡所得における二重課税を中心として—」税務大学校論叢 第 90 号 (2017 年) 169-247 頁
 牧野正満「租税判例研究会第 81 回八十三 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の確定手続」税理 20 卷 9 号 (1977 年) 177-183 頁
 松岡久和「民法 (債権関係) の改正と不真正連帯債務」立命館法学 399・400 号 (2022 年) 2779-2801 頁
 三木義一「相続税の基本原理の法的再検討」租税法研究 23 号『相続税法の原理と政策』 (1995 年) 1-24 頁
 三木義一「第二次納税義務—『徴収不足額』説からの実務への批判を中心として—」租税法研究 第 15 号『租税徴収法の諸問題』 (1987 年) 57-78 頁
 三木義一「相続・贈与税改革の論点」税研 17 卷 5 号 (2002 年) 29-34 頁
 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『相続税・贈与税の諸問題』 (第一法規、2011 年) 99-147 頁
 水野忠恒「相続税の意義と根拠」日税研論集 61 号『相続税・贈与税の諸問題』 (第一法規、2011 年) 3-31 頁
 宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税務大学校論叢 57 号 (2009 年) 437-526 頁
 村上潤「連帯納付義務の法的問題の再検討—連帯納付義務の法的性格と『受けた利益』概念の再検討—」立命館法学 2 号 (2004 年) 77-109 頁
 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」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』 (勁草書房、2012 年) 715-743 頁
 本山敦「相続と争族の間」法学セミナー 618 号 (2006 年) 88-92 頁

本山敦「遺産は大事だよ！」法学セミナー620号（2006年）78-82頁
 本山敦「相続財産の曖昧な性質」法学セミナー622号（2006年）100-103頁
 本山敦「分けられません、勝つまでは」法学セミナー624号（2006年）81-85頁
 本山敦「死後の争い―遺言者対相続人」法学セミナー627号（2007年）90-94頁
 山田二郎「相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の性質とその確定手続の要否」税理 22 巻 6 号（1979 年）133-139 頁
 横川幸司「相続税等の連帯納付義務者の争訟方法」税務大学校論叢 98 号（2019 年）109-275 頁
 <ウェブサイト等>
 国税庁 HP 税務行政のデジタル・トランスフォーメーション―税務行政の将来像 2.0―
 （https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/digitaltransformation/pdf/syouraizo2_r0306.pdf 2024 年 12 月最終閲覧）
 国会会議録検索システム
 （<https://kokkai.ndl.go.jp/simple/detail?minId=101004629X03819510320> 2024 年 11 月最終閲覧）
 財務省ホームページ「相続税・贈与税に係る基本的計数に関する資料」
 （https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/e07.htm 2024 年 8 月最終閲覧）
 財務省ホームページ「（平成 24 年度税制改正の解説 ○平成 24 年 3 月改正《東日本大震災の被災者等に係る臨時特例法関係を除く》）相続税法の改正」
 （https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p417_429.pdf 2025 年 2 月最終閲覧）
 財務省ホームページ「（令和 5 年度税制改正の解説）相続税法の改正」
 （https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2023/explanation/PDF/p0442-0452.pdf 2025 年 2 月最終閲覧）
 税制特別調査会『昭和 32 年 12 月相続税制度改正に関する税制特別調査会答申』（公益社団法人日本租税研究協会ホームページ 税制調査会答申集より
https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3212_souzokuseidokaisei.pdf 2025 年 2 月最終閲覧）
 日弁連ホームページ「相続税の連帯納付義務に関する意見書」
 （https://www.nichibenren.or.jp/library/ja/opinion/report/data/060216_4.pdf 2024 年 8 月最終閲覧）
 日税連ホームページ「令和 7 年度税制改正に関する建議書」
 （<https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/whatsnew/doc/kengisyo-R7.pdf> 2024 年 8 月最終閲覧）
 臨時税制調査会『昭和 31 年 12 月臨時税制調査会答申』（公益社団法人日本租税研究協会ホームページ 税制調査会答申集より
https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3112_rinjizeiseityousakai.pdf 2025 年 2 月最終閲覧）