

■ Article ■

相続税の連帯納付義務の範囲が争われた事例

大阪高裁令和2年2月7日判決（令和元年（行コ）第95号）

訟務月報66巻9号1123頁

税理士 原木規江

【事実の概要】

1 平成6年遺産分割協議と相続税の滞納

平成6年4月に開始した被相続人Aの相続（以下「本件相続」という。）に係る遺産の全部を共同相続人の1人である子Bが相続し、Bはその代償として、他の共同相続人である控訴人X1及びX2（以下「Xら」という。）に対し、各5000万円の代償金（以下「本件代償債権」という。）を支払う旨の遺産分割協議（以下「平成6年遺産分割協議」という。）が成立した。申告期限までに控訴人らは相続税を納付したが、Bは延納申請をした後、これを取り下げ、相続税を滞納した。

なお、Bは相続税を平成13年8月3日までは断続的に納付していたが、同年6月に大阪国税局による差押え等を経て、任意売却や競売により、売却代金を未納税金やXら以外の債権者に対する債務の弁済に充て、最終的に、Bは平成19年3月に会社の営業を停止し、無収入となり、平成20年3月に自宅不動産等の任意売却により、売却代金から100万円を相続税納付に充当した。この間、Xらに代償債務の履行はされないままであった。

2 連帯納付義務の通知と遺産分割協議の合意解除

Xらに対し、平成19年又は平成21年に、相続税法34条1項の連帯納付義務の履行を求める通知がされた。XらはBから代償金を受け取っていなかったこと、連帯納付義務を求められたことから、平成22年9月に代償債務の不履行を理由として、当初遺産分割協議を解除し、遺産が未分割の状態に復したことを確認した上で、Bが相続財産の全部を相続し、Xらは何も相続しない旨の遺産分割協議（以下「平成22年遺産分割協議」という。）を成立させた。

3 平成22年遺産分割協議に基づく更正の請求と訴訟

Xらは、平成22年遺産分割協議に基づき、Aの相続に係る相続税の更正の請求をしたが、更正の請求に理由がない旨の処分を受けた。Xらは、当該処分について、不服申立てを経て、大阪地方裁判所に処分取消しを求める訴えを提起したが、請求は棄却され、最終的に最高裁判所が上告不受理決定をし、確定した¹。

4 本訴の提起

その後、本件連帯納付義務を理由に、X1には平成21年分から平成27年分の所得税及び復興特別所得税の還付金の各充当処分、X2には平成30年1月に滞納処分として預貯金の差押えがされ、同年2月に金銭納付もした。

Xらは、平成22年遺産分割協議によりAから相続により取得した財産はないから、Bの相続税の連帯納付義務を負わないとして、充当処分された所得税の還付

金等の支払及び差押えされた預貯金の還付等を求めた。

本判決の主な争点は、相続税法34条1項の連帯納付義務の範囲を画する相続等により受けた利益の額の解釈である。他に、連帯納付義務の督促状の送達や憲法29条違反なども争点であったが、本稿では触れない。

【判旨】

控訴棄却。

1 遺産分割協議の合意解除

本判決は、第一審（大阪地裁令和元年5月17日判決・訟務月報66巻9号1095頁）の判示を引用し、遺産分割協議の合意解除について、「共同相続人の全員が、既に成立している遺産分割協議の全部又は一部を合意により解除した上、改めて遺産分割協議をすることは、法律上、当然には妨げられるものではないと解される（最高裁昭和63年（オ）第115号同平成2年9月27日第一小法廷判決・民集44巻6号995頁参照）」とし、本件について、XらがBに対し、平成6年遺産分割協議を解除する旨を記載した通知書を送付し、その後、同遺産分割協議が債務不履行を理由として解除され、Aの遺産が未分割の状態に復したことを確認した上で、平成22年遺産分割協議をしていることから、平成22年遺産分割協議において、平成6年遺産分割協議を黙示的に合意解除し、Aの遺産につき再分割協議をしたものと認め、国側の「実質的にみれば・・・贈与したもの」であるとの主張を排斥した。

2 相続税法34条1項の「相続・・・により受けた利益の価額」の解釈

上記1を前提に、本判決はまた、第一審判決を引用し、「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・・・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」と解し、Xらが「受けた利益の価額」は、平成6年遺産分割協議の内容に沿う相続税の申告書を共同で提出した日において、連帯納付義務者たるXらが本件相続により取得している財産（代償債権各5000万円）を基準として評価することにより算定し、Xらの各代償債権の額から納付した各相続税額を控除した残額となるとして、Xらの請求を棄却した。

また、平成6年遺産分割協議の合意解除と平成22年遺産分割協議により、私法上、Xらが遡及的に代償債権を取得していなかったことになったからといって、Bの相続税の納税義務が確定した申告書の提出日の時点で代償債権を相続により取得していた事実を何ら左右するものではなく、「相続税法34条1項や相続税法及びその他の関係法令を精査しても、平成22年遺産分割協議における平成6年遺産分割協議の合意解除によってXらが本件相続により受けた利益の価額が遡及的に消滅したと解すべき根拠となるような規定も見当たらない」とした。

なお、本件代償債権がBの経済的破綻により一切履行されなかったこと等から

すると、実質的にみて無価値なものであったとのXらの主張については、平成 6 年遺産分割協議において、代償債権の履行期はBの土地売却時又はX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されていたことから、代償債務の履行期はXらの相続税の納付日であるとし、その後、Bが相続税を継続的に納付していた平成 13 年 8 月 3 日までは、「Xらに一括弁済をすることが困難であったとしても、分割弁済をするに足る原資を有していたものと考えられる」として、判定基準日である相続税の納税義務の確定日において、代償債権が実質的にみて無価値なものと評価することはできず、「XらがBに対して本件各代償債務の履行を求め、Bからその履行を受けることが可能であったにもかかわらず、これを行わなかったのはXら自らの選択によるものであり、その選択の結果生じた不利益はXらが甘受すべきものといわざるを得ない」とした。

さらに、滞納者の財産処分により受けた利益が現存する限度において第二次納税義務を負わせる国税徴収法 39 条について、同条は、実質的に詐害行為の取消しを認めたのと同様の効果を認めるものであるのに対し、相続税法 34 条 1 項は、遺産全体に対する相続税の徴収を確保するため、共同相続人に対し、相続により受けた利益の価額を限度として互いに連帯納付義務を負わせるものであるから、その立法趣旨も制度も異なり、納税義務者から連帯納付義務者に対する財産の移転を要件とするものということとはできないとした。また、本件について、Bが相続税を滞納し、本件各代償債務を弁済できなかったのは、Bの「事業経営の失敗により本件相続によって取得した相続財産を含む資産を減少させたことが原因であると考えられるのであって、相続税法上の問題によるものであるとはいえない」とした。

本判決後、Xらは上告及び上告受理申立てをしたが、上告棄却・上告不受理となり、確定した²。

【解説】

1 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の制定経緯

相続税法に連帯納付義務は、明治 38 年法律第 47 号により設けられたものであるが、当時は、相続税法は相続財産全部を直接に目的とするもの（遺産税方式）であることから、相続税納付前に相続財産を分割しても相続税は各相続人が連帯して全部の財産に付されると説明された³。

その後、昭和 13 年法律第 47 号により、相続人等が課税価格に自らその受けた利益の価額の占める割合に応じて相続税を納付することと改正されたが、相続税の徴収困難性や納税義務者間の税負担の公平の理由から、連帯納付義務により納税義務者の責任は従前と同一とされ、また、日本国憲法制定に伴う昭和 22 年法律第 87 号による相続税法全文改正において、従来の無限責任から受けた利益の価額を限度とする有限責任に軽減されたものの、連帯納付義務自体は残された。その後、昭和 25 年のシャウプ勧告による贈与税と相続税を結合した累積課税制度、

その廃止（昭和 28 年）を経て、昭和 33 年法律第 100 号により遺産税方式を加味して、遺産がどのように分割されても法定相続分で相続した場合の税額の合計額と等しくなるようにした方式に変更されたが、連帯納付制度については、課税方式の改正に伴う被相続人の相続税・贈与税に係る連帯納付義務の創設等のみで、制度自体の大きな改正はなかった。また、平成 15 年法律第 8 号により、相続時精算課税制度が創設された際も、当該制度の適用を受ける財産を取得した者も連帯納付義務を負う改正がされたのみである。

連帯納付義務の手続については、「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」⁴と解されている。

2 連帯納付制度の問題点と平成 23 年度及び平成 24 年度税制改正

連帯納付制度については、次のような問題点が指摘されていた⁵。

- ① 連帯納付義務者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、突然に納付を求められる場合があること
- ② 連帯納付義務を履行する時点では長期間が経過し、既に多額の延滞税が加わっている場合があること
- ③ 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」になること
- ④ 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
- ⑤ 連帯納付義務者は自らの納税義務は適正に履行したにもかかわらず、更に共同相続人の納税義務について納付義務を負うことは、その責任の内容がときとして過大ないし苛酷でありうること

そこで、平成 23 年法律第 82 号により、上記①②への対応として、次の規定が整備された。

- i 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（相続税法 51 条の 2）
- ii 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き規定（同 34 条）

さらに、平成 24 年法律第 16 号により、上記③④⑤への対応として、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（相続税法 34 条 1 項）と改正された。

3 本件について

本件において、平成 6 年当時、B は相続税を申告期限までに納付することができず、X らに対する代償金の支払もされないまま、平成 12 年 8 月まで分割して相続税の納付をしていたが、その後、差押えによる競売や任意売却を経て、最終的

に平成 19 年に経営する会社の営業活動を停止して廃業し、無収入となり、平成 20 年に競売開始後の任意売却に基づく売却代金から、B による最後の納付となる 100 万円を納付したという事情がある。

そのため、本判決は、上記のとおり、X らが B に対して本件各代償債務の履行を求めなかったのは「X ら自らの選択によるものであり、その選択の結果生じた不利益は X らが甘受すべきもの」で、B が相続税を滞納し、本件各代償債務を弁済できなかったのは、B の「事業経営の失敗により本件相続によって取得した相続財産を含む資産を減少させたことが原因であると考えられる」のであるとして、X らの選択と B の経営破綻の問題であり、「相続税法上の問題によるものであるとはいえない」とする。

しかし、前訴において、X らの更正の請求を認めることは、「親族間でいつでも租税回避を目的とした遺産分割協議の恣意的な合意解除と再分割を行うことを許す結果ともなりかねず、相当ではない」とされているところ、X らは、親族間であるからこそ、B の納税等を優先させ、代償債務の履行を法的な強硬手段に求めなかったものと思われる。X らは、相続により 1 円の財産も取得していないにもかかわらず、(B の) 相続税債務のみを負担したことになり、連帯納付制度の欠陥ともいえるべきこのような極めて不合理な結果が生じた理由を X らの選択によるものとして、結論づけることは妥当ではないと考える。

4 残された問題

連帯納付制度の問題点については、平成 23 年度及び平成 24 年度の改正により、一定の改善はされたとはいえるが、各改正は、相続税法 34 条 1 項の相続税の連帯納付義務についての見直しであり、連帯納付義務者の相続人に係る連帯納付義務（同条 2 項）、相続財産を贈与等により取得した者に係る連帯納付義務（同条 3 項）、贈与税の連帯納付義務（同条 4 項）については、上記 2 のような問題点は指摘されているという事情にはない⁶として、従来の制度が維持されている。

しかしながら、被相続人が相続税又は贈与税の連帯納付義務者であった場合に、被相続人の相続開始後に、2 項に基づき、被相続人の相続人に対し、連帯納付義務が課される場合もあり、相続開始後長期間経過し、相続税の更正の請求もできない状況⁷で、連帯納付義務の履行を求められるときもあり、2 項ないし 4 項の場合には「不意打ち」とならないとの根拠はなく、少なくとも同様の規定に改めべきであると考え⁸。

【検討課題】

連帯納付義務は、相続税が被相続人の財産に課されるものであるとする遺産税方式の考え方の下では親和的であるとされるが、相続財産の総額に関係なく、各人が相続により取得した財産に対して課される遺産取得税方式に変更された場合、存続する合理的な理由はあるか。

以上

- ¹ 大阪地判平成 26 年 2 月 20 日(税資 264 号順号 12413)、大阪高判平成 27 年 3 月 6 日(税資 265 号順号 12622)、最一決平成 28 年 12 月 19 日(税資 266 号順号 12946)。前訴の評釈として、平川英子・税研 208 号 270 頁、同・新・判例解説 Watch22 号 231 頁、池本征男・国税速報 6438 号 21 頁、佐藤孝一・税務事例 48 巻 10 号 5 頁がある。
- ² 最二決令和 2 年 10 月 16 日(LLI/DB 判例秘書 L07510241)。本判決の評釈として、首藤重幸・税研 221 号 86 頁、佐藤孝一・税務事例 53 巻 12 号 16 頁がある。
- ³ 第 21 回帝国議会衆議院相続税法案外一件委員会会議録(速記)第 2 回 3 頁。
- ⁴ 最三判昭和 55 年 7 月 1 日(民集 34 巻 4 号 535 頁)、大阪地判平成 13 年 5 月 25 日(訟務月報 48 巻 8 号 2035 頁)。
- ⁵ ①②について、財務省主税局総務課課長補佐斎須朋之ほか「平成 23 年版改正税法のすべて」425 頁、③④について財務省主税局総務課課長補佐吉沢浩二郎ほか「平成 24 年版改正税法のすべて」418 頁、⑤について金子宏「租税法第 24 版」(弘文堂、2021 年)696 頁。金子教授は、⑤を考えると、連帯納付義務は「今日の法思想のもとでは、異例のことである」として、解釈・適用にあたり、「できるだけ不合理な結果が生じないようにする必要がある」と指摘している。
- ⁶ 前掲「平成 24 年版改正税法のすべて」420 頁。
- ⁷ たとえば、被相続人に連帯納付義務の履行を求められた時点で、遡及して、被相続人の相続開始時において債務があったことになるとしても、同時に本来の納税義務者に対しては求償権があることから、相続開始時に本来の納税者が破綻していない限り、相続税の更正の請求が認められない場合などが想定される。
- ⁸ 日本税理士会連合会は「平成 27 年度・税制改正に関する建議書」(平成 26 年 6 月 26 日)以後毎年継続して連帯納付義務の廃止を要望しているほか、各地の税理士会及び納税協会等も同様に廃止を要望している。