

修士論文要旨

論文題目：「相続税法 34 条における連帯納付義務に係る規定の検証」

英文題目：「Bill from the Blue; A Study in Joint and Several Obligation Provided by Article 34 Paragraph 1 of Inheritance Tax Law」

学籍番号：LM20005

氏名：平田 尚也

指導教授：肥後 治樹教授

【論文の構成（目次等）】

はじめに

第 1 章 わが国における相続税とは

第 2 章 相続税法 34 条における連帯納付義務とは

第 3 章 関連判例

第 4 章 平成 23 年度 6 月及び平成 24 年度税制改正による相続税に係る連帯納付義務の見直し

第 5 章 結論

おわりに

【論文の内容】

1. 研究の目的

相続税法（昭和 25 年法律第 73 号）34 条 1 項における相続税に係る連帯納付義務の制度については、「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全ての者は、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」と規定されているが、各相続人がそれぞれ取得した財産を基に計算された金額について納付する相続税のはずが、なぜ、他の相続人に係る相続税を連帯して納付する責を負わなければならないのか、相続税法 34 条における連帯納付義務に対して疑問を抱いている。当然ながら相続税が確定するということは、相続税の総額が確定するという意味であるため、複数の相続人がいる場合においても 1 人の相続人が納付しても他の相続人が納付していなければ完納したことにならないことから、債権側も税収の徴収を確保したいことからこういった制度を定めている。

しかし、現行の相続税の課税方式として遺産取得課税方式を基本とする法定相続分課税方式を採用しているわが国では「相続人 1 人あたりがどの程度の財産を相続したかに着目して相続税額を決定している」ことから、それぞれの相続人にとっては、その取得した財産の額に応じて計算された相続税額を納付すれば済むのであり、それ以上に、他の相続人の相続税額を負担することは筋が通ってないように思われる。また、最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決は、相続人に対して連帯納付義務者である旨の通知がされておらず、その納税通知の要否や納税義務の確定の有無が争点となったが、当該通知もなく滞納処分の手続が採られたことに不意打ちの感を与えられたとして問題となった事例である。最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決のように、連帯して納税の責を負うだけでなく、連帯納付義務者であることの通知もされなかったことから、相続税法 34 条の規定については問題があるのではないかと多くの学説でも唱えられてきた。こうした問題から平成 23 年度 6 月改正及び平成 24 年度の税制改正において相続税法 34 条に規定する連帯納付義務について緩和措置が行われ、相続人に連帯納付義務者であることの通知

がされるようになるなど、連帯納付義務者に対する手続規定及び解除規定の整備等が行われた。

そこで、本稿においては、そもそも相続税法 34 条における相続税に係る連帯納付義務については、どのような問題が指摘されていたのか、また、平成 23 年度 6 月・平成 24 年度の税制改正によって実際にこれらの問題がどの程度解消されているのか、相続税法の概要、学説、関連判例を踏まえた上で検証した。

2. 研究の概要

第 1 章では、相続の仕組みを始め、わが国における相続税の概要を説明し、わが国の相続税がどういった経緯で現行の課税方式と結びついているのか、また、現行の課税方式と連帯納付義務との間に問題があるとされていることから、課税方式についても見ていった。

第 2 章では、本稿のテーマとなっている相続税法 34 条における連帯納付義務の概要から始まり、連帯納付義務が規定されるまでの経緯、位置づけについて触れ、また、相続税における連帯納付義務とは、他の税法や民法の制度と比較すると、どの制度に類似するのか、連帯納付義務の性質について学説をとおして説明した。

第 3 章では、相続税法 34 条における連帯納付義務の関連する複数の裁判例について見ていくこととし、その複数の裁判例の中身について、どのような問題が生じているのか、判決、学説を通して検討した。

第 4 章では、第 3 章で見ていく連帯納付義務に関連する複数の裁判例において明らかにした、連帯納付義務に関連して生ずる複数の問題に対応するために、連帯納付義務の緩和措置が行われた平成 23 年度・平成 24 年度税制改正の内容について説明し、これらの改正により、第 3 章で紹介する事例の明らかにした複数の問題がどの程度解消されたのか、全てなくなったのか、まだ問題は残されているのか、また、どの程度の効果があったのかを検証した。

第 5 章では、結論として、相続税法 34 条における連帯納付義務が、第 1 章から第 4 章までの説明・検証を踏まえた上で現在において連帯納付義務者に対し、問題がなくなってきているかどうかについてまとめていく。この連帯納付義務者に対し、連帯納付義務の問題がなくなっているとすれば、連帯納付義務者に限らず、他の者に問題が生じていないか、今後も連帯納付義務の問題が起りえるかを学説、私見から述べていった。

おわりに

本稿では、相続税法 34 条における連帯納付義務がわが国における相続税とどういった経緯で結びついているのか、連帯納付義務を設けたことにより、どういった問題が生じているのか、第 1 章から第 4 章をとおして見てきたが、本稿においては、相続税に限らず、相続の仕組みについても触れ、相続とはどういった経緯で開始されるのか、また、他の租税法上の連帯納付義務について、相続税の連帯納付義務との比較のため、概要等の説明ができた。

ところで、平成 23 年度 6 月及び平成 24 年度税制改正前の連帯納付義務は、連帯納付義務者に対し、複数の問題が生じたことから酷な制度であると学説でも指摘があったが、これらの改正による連帯納付義務の緩和措置については、国税通則法 8 条に規定されている連帯納付責任と比較すると相続税法 34 条の改正は、あまりにも緩和しすぎているとの指摘もあるが、改正前の連帯納付義務においては、連帯納付義務者であることの認識がされていないことを始め、複数の問題があったことを考慮すれば、連帯納付義務者に対し、改正による緩和措置が行われたことは妥当であると思われた。

むしろ、連帯納付義務者に対する改正の緩和措置の問題ではなく、債権者である国の徴収の確保が困難になると思われ、改正により連帯納付義務者は、連帯納付義務をほとんど負わないとすると、債権者である国は、相続税の徴収が長期間にわたって確保できないといったことから、連帯納付義務者に対し、早い段階で相続税における履行の請求が行われるのではないかと思われた。

さらに、債権者である国の徴収の確保が困難である場合に、改正による連帯納付義務の緩和措置が一部廃止されるのではないかと考えられ、連帯納付義務者に対し、再び不利な立場に戻りかねないのではないかと懸念があった。

しかしながら、改正により、全ての連帯納付義務の問題が解決できていないと思われ、そこで気になっている点について述べていった。

改正により連帯納付義務者は、延滞税に代えて利子税を負担することとなり、延滞税より税

率が低いことから連帯納付義務者の負担が軽減したが、連帯納付義務者が負担することには変わりがない。そこで連帯納付義務者は、他の相続人の相続税に対し、連帯納付義務により、学説でもあったように、相続税と附帯税を別々のものと考えたべきではないかとも思われ、したがって、連帯納付義務者に対しても附帯税である延滞税及び利子税について負担する必要はないと思われた。

現在でも、相続税法 34 条の規定に基づき、連帯納付義務の制度があることに変わりがないことから、これに対し、日本税理士連合会は、連帯納付義務の廃止を検討すべきとの意見もあり、連帯納付義務者が他人の相続税（相続税に係る附帯税等を含む）を納付するという考え方には、本稿を研究した上でも疑問を持ち続けており、連帯納付義務者は、他の相続人の相続税を負担する必要はないと思われた。

【主要参考文献】

1. 日本弁護士連合会「相続税の連帯納付義務に関する意見書」（平成 18 年 2 月 16 日）
2. 北野弘久=小池幸造=三木義一編『争点相続税法（補訂版）』（勁草書房 1996）
3. 金子宏『租税法（第 24 版）』（弘文堂 2021）
4. 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（2008）
5. 高野幸大「共同相続人の連帯納付義務」別冊ジュリスト 253 号『租税判例百選（第 7 版）』（2021）
6. 飯塚美幸「平成 24 年度 税制改正の実務ポイント 資産課税～相続・贈与税関係」『税理 55 卷 3 号』（2012）
7. 品川芳宣「第一章 総則」『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい 2017）
8. 日本税理士連合会「令和 4 年度税制改正に関する建議書」（令和 3 年 6 月）

以上