

相続税法の性格と同法第三四条第一項の 連帯納付義務に関する一考察

西
野
敞
雄

目次

- 一 はじめに
- 二 相続税法の性格
 - (一) 相続税の創設
 - (二) その後の相続税法の改正
 - (三) 第二次大戦後の相続税法の改正
 - (四) 相続税制の改正の教訓
- 三 相続税法第三四条第一項の連帯納付義務
 - (一) 連帯納付義務の沿革
 - (二) 相続税法第三四条第一項の連帯納付義務の性格
 - (三) 相続税法第三四条第一項の連帯納付義務の確定手続の要否
 - (四) 連帯納付義務者に対する手続法的保護
 - (五) 遺留分減殺請求との関係
- 四 おわりに

相続税法の性格と同法第三四条第一項の連帯納付義務に関する一考察（西野 敞雄）

一 はじめに

相続税法をめぐる事例が、近時、訴訟で争われるケースが多い。そもそも、税法は、国民に負担を課し、国民が自ら納付しないときは滞納処分により強制徴収するところから、国民は不満に思うことはやむをえない。それでも、「お上」と争うことは避けたいという精神風土があり、異議申立や審査請求まで争っても、訴訟に踏み切るのは少なかった。したがって、訴訟が提起されても、主義として最高裁まで争い続ける人々や、毎年のように訴訟を提起する「訴訟マニア」と評されるケースが、少なくともなかったことは、私のとぼしい裁判所勤務でも明らかである。それを見る限り、判決をコンピュータ化して出すことは可能であろうと、痛感したことがある。

しかし、納税者からの訴訟が次第に提起されるようになり、また、納税者の権利主張（課税処分に対する不服表明）を促す流れが強まったこともあり、税務訴訟が増えてきたことは事実である。「藤山コート」の一連の判決があり、一連の国側敗訴判決がつづき、税務訴訟が二倍以上になるかと思われたが、近時のデータをみる限り、若干の増加にとどまっているように思われる。

この流れの中で、増加がめだつのが、相続税に関する訴訟である。相続税は所得税を補完する租税であるとされるが、相続税に関する訴訟は、税額も高く、かつ内容も複雑である。もともと、相続が「争族」と税理士業界で評されているように、被相続人の死を契機に一族のもめごとが具体化しやすい。そのため遺産分割協議が遅れがちになるため、相続税法は、第五十五条で、とりあえず法定相続分にもとづき申告し、具体的取り分が確定した時に申告をやりなおすことを定めている。もし、この条文がなければ、いったん、もめはじめた場合、第一次相続の関係当事者が全員

死亡するか、相続財産を全て処理しなければならなくなったときでもなければ申告がなされることは極めて少なくなるだろう。きちんとした算定ができないし、納税もされず、時効で失効してしまうだろう。そこで、申告をしないことによって、相続税を免れようとする人も多い。こうしたケースは、空想ではない。これらの事実があるからこそ、法文化されているのである（たとえば、同族会社の行為計算否認の規定についても、そうした事例がある¹⁾）。

多くの税法の条文がそうであるが、相続税法は、そうした事例をふまえた条文が多い。論理が一貫していないとか、現代法の精神にそぐわないとか批判される論者も少なくないが、こうした批判があること自体が相続税法の宿命なのである。相続税をめぐる訴訟が多くなっているということは、それをめぐる社会変動があるということを示している。相続税は、単純に長子相続が行われることを前提としているとか、していないとか、共同均分相続が前提となつているとか、現代では一言にいいないのが実情である。そうした諸々の変動が、訴訟となってあらわれてきている。

この相続税をめぐる訴訟の中でも、最近多いのが、相続税の連帯納税義務（相続税法三四条）をめぐる訴訟である。その内、いくつかの事例が上告されている。別の機会²⁾で、その内の一審判決（金沢地裁平成一五年九月八日判決、判例タイムズ一一八〇号二〇一頁）について評釈を行った。その中でふれた金沢地裁平成一五年一〇月二〇日判決（判例集未登載。タイムズZ八八八—〇九四一）も、被相続人が金沢地裁平成一五年九月八日と同じ被相続人である可能性が強い。その他にも、連帯納税義務をめぐる事例が増加している。そこからは、相続の変遷と、相続税法の考え方を、うかがうことができる。

そこで、相続税法三四条に基づく連帯納税義務を中心として、相続税法の原則・原理について考察したい。

二 相統税法の性格

(一) 相統税の創設

① 相統税が問題となる場合、相統税法の沿革から解き明かされたり、相統税の学問的分析から始められることが多い。むしろ、それが正統的な議論であるとする向きすら、存在する。そこで、相統税がどういう経緯で創設されたか、帝国議会の議事録や「明治財政史」・「明治大正財政史」を使い、検討し、相統税法三四条の連帯納税義務につき検討する。

相統税法は、明治三八年（一九〇五）、日露戦争の中で、追加的な財源調達を目的とする多くの立法がなされる中で成立した。他の増税や新税の創設は非常特別税法として一括立法され、他の増税には「戦後一年限りで廃止」という条件が付けられていた。これに対し、相統税法は、単独税法として立法され、しかも永久的施行が予定されていた。帝国議会での相統税法の審議時間⁽³⁾は、戦時立法の常として、決して十分とはいえないかもしれないが、それなりの審議が重ねられている。相統税法の特別委員会の開会の数や時間数は、当時の議会の審議状況からみても、少ない方ではない。また、当時の主要新聞の一つである「北海タイムス」でも他税目より詳しく論じている。また、帝国議会でも、家族制度との関係から論ずることは少なく、その点については貴族院でも一人しか質問していない（後世でも過少資本税制と無差別原則との関係、及過少資本税制における自己資本比率の三・一倍について、衆議院では一人が質問しか質問しなかったし、議院調査室への質問もなかった）。さらに、当時の新聞紙の中でも、相統税に反対する論調の新聞は一紙しかなかったし、大蔵大臣も家族制度との関係からの相統税法についての趣旨説明をしていない。

すなわち、帝国議會では、家族制度との関係から相続税制度を論じていないし、それを、論点としてとらえてもいない。相続税制度を家族制度にからめて論ずるようになったのは、大正デモクラシーになってからであり、前述の数少ない一紙が爾後も主張しつづけ、さらに民法典論争のまきかえしを主張する論者となり主張しつづけていることから、おきたことだったのである。当初から、旧家族制度を前提とした相続税法ではない。

さらに、大蔵省は、明治初期から現代に至るまで外国の制度や税務行政の情報を集め続けているほかに、いろいろ研究を重ねていることは事実である。内部限りの調査資料も古書店に流出しているし、それまでの研究資料を公けにまとめている。たとえば、明治初期の海外文献をまとめた「税務雜篇」(明治二〇年)⁽⁵⁾やポール・レルワ・ボリユー原著を翻訳した「租税論」(明治一九年再版)⁽⁶⁾等がある。それらには相続税制度を含めた各国事情も詳しい。それらをふまえた研究に基づいて、相続税法の立案がなされているのである。

当時から、各国とも相続に対する課税は、イギリスの動産遺産税(一六九四年)、プロイセン等ドイツ各邦における相続関係書類に対する印紙税課税、フランスにおける登録税としての相続に対する課税など、多くの形で課税されている。フランスの影響から明治二九年の登録税の中で、相続に対して税率が高められた。⁽⁷⁾この二九年の相続に対する登録税の重課に対し、田島錦治「相続税論」⁽⁸⁾は、フランス流の相続税ととらえ、さらに一般的な相続税に発展することを希望している。この論文は、相続税の導入にハズミをつけた。これらの動きをふまえ、松方財政計画を推進した目賀田種太郎主税局長及若槻礼次郎によって、企画・立案され導入されたのが「相続税」である。⁽⁹⁾

② 明治三十七年二月に露国との間で日露戦争が始った。黄海海戦後、陸軍による旅順要塞攻撃が行われている明治三十七年一〇月、立憲政友会は財産相続税法の政府提出を承認し、これを報じた東京朝日新聞は、賛意を表しつつ、恒久立法を提案した。新聞論調の多くが賛成したのに対し、ただ一紙、東京日々新聞は、一種の地租の重課であり、逋

脱の悪弊を生ぜしめ、財産の細分を促し古来の家族制度変更の結果を生ずる恐れがあるとして、十分研究の上で平和回復の後で徐々に議論をしていくべきであるとして反対をした。⁽¹¹⁾ 東京日々新聞の主張が、当時の家族制度の伝統維持を美風とした時流の中で、有力な相続税反対論として尾を引くことになったことは、間違いない。

そして、相続税法案として提出された相続税の根拠は何か。現代でも相続税の根拠として論じられている説（相続税制限説・財産分配説・報償説・所得税補完説・偶然所得税課税説）のうち、偶然所得税課税説に立脚している。⁽¹²⁾ 決して、富の再分配という観念から説明されていないし、大臣の提案理由でも、この説にたって行われている。

相続税の性格として、相続税が財産移転に課税する税なのか、財産税なのかということが、当時論じられていたことは事実である。この議論は、登録税と二重課税になるのか、という議論に波及する。さらに、相続税を相続財産の取得に課する税とみる場合、相続財産の全体に課するのか（遺産課税）、それとも相続人の取得財産に課するのか（遺産取得課税）という議論に波及する。

この点につき、政府委員は、政府が相続税法を立案するについては、どのような仕組にしようかということについて「余程考案ヲ加ヘマシタガ、相続人或ハ遺贈ヲ受ケタ者カラ之ヲ取ルト云フヤウニスルヨリモ、相続財産其モノカラ相続税ヲ取ルト云フ方ガ、事ガ簡便ニシテ又十分財産ノ高二應ジテ、幾ラカ率ヲ変ヘテ往クト云フヤウナ場合ニ於テハ、適當デアルト見タノデ、唯今提起ニナツテ居ル相続税法ハ、相続財産其ノモノカラ取ルト云フ仕組ニナツテ居リマス⁽¹²⁾」と答えている。熟慮の末、相続財産そのものから取ることにしたのであり、率をかえたり、相手の事情に応じて対応するのに便利であると考えたのである。けっして、課税方式の検討の結果から採用された方式ではないのである。もちろん、政府側は、外国の制度をよく研究したことを明らかにした答弁につづいて、前述の答弁がなされている。すなわち、ヨーロッパなどの仕組みは、財産を相続する相続人から之をとるといような立て方になつて

いるところもあるし、イギリスなどでは従前は財産そのものから取る、又相続人から取る、又遺贈を受けた者から取るというように、一遍に相続に付て種々なる方面から税を取るというような仕組みをとっていたのであるが、一八九四年からして相続財産から取るという方の側に改正し、将来は追々其方にまともてゐるのが法律の沿革になつてゐる⁽¹³⁾といふ。

稲葉敏編者の「相続税法義解」は、「我相続税法ハ相続ニ因リ財産ヲ取得スル事実ニ對シテ課税スルノ主義ヲ採用シ而シテ被相続人ノ遺シタル相続財産ノ価額ヲ課税標準ト為シ其財産ノ價額ノ多キニ從ヒ税率ヲ累進スルト同時ニ被相続人トノ續柄ノ近キニ從ヒ税率ヲ低下スルノ折衷シタルノ制度ヲ採用シタリ」とする⁽¹⁴⁾。そして、「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經濟上ニ於ケル地位分限ヲ増進セルモノナリ新ニ租税負擔ノ能力ヲ増加スヘキハ明白ノ事理ナリトス之ニ對シ適當ノコトナリト謂ハサルヘカラス」とする。「相続税法義解」はそれについて、「彼ノ相続ニ因リテ財産ヲ取得スル者ハ何等ノ報酬若クハ勤勞ヲ提供セスシテ坐ナカラ巨額ノ資産ヲ取得スルモノナルヲ固ヨリ時ニ或ハ相続財産ハ自己共同ノ勞力ノ結果ニ依リ生シタルモノナルコト之レ有ラン是レ中産者以下ニ於テ見ル所ナリト雖モ我相続税法ハ此ノ場合ニハ比較的小額ノ税率ヲ課スルニ過キササルカ若クハ全ク課税セサルナリ翻テ一般普通ノ財産取得者ヲ見ルニ多クハ自己勤勞ノ結果若クハ少クトモ或ル對價ヲ支拂ヒタル代價トシテ所得ヲ為スモノナリ而カモ尚ホ且ツ其所得ノ幾分ヲ所得税トシテ課徴セラル況や偶然僥倖ノ所得者ニ對シテ課税スルノ毫モ背理ニアサルノミナラス却テ定時ノ所得ニ課税シ一時ノ所得ヲ免税スルノ不公平ナル結果ヲ避クルヲ得ルニ於テヤ」とし、課税は当然であるとする。そこでは、無遺言相続廃止説・国家共同相続説・財産分配ノ原則説・報償説・戻し税説・所得税一時納付税説のいずれにも賛成していない。したがつて、相続税法は、學者の學説によつて立案されたのではなく、當時の社會や經濟を前提とし、各國の法制

をまとめて制度として輸入したといつてよいと思われる。すなわち、政府側が答弁しているように、全体の財産を課税標準とすることに眼目があり、当時の家制度をとりいれて被相続人との親等により税率に差をつけたという政府側の説明に十分の根拠があるように思われる。当時の家族のあり方について、民法や当時の良妻賢母教育がすすめられたことは、実態として必ずしもそうでなかったことを示す反面材料と考えられる。徳富蘆花の「寄生木」が、そうした教育の結果を示すものとしてとらえられ、モデル小説であることもあり、相続税法制定当時問題となっていたのである。だとすれば、相続税法を制定するに際し、連帶的な責任、全体としての課税を考えざるをえなかったであろう。

(二) その後の相続税法の改正

帝国議会における標準的な審議時間を費消して、戦時にかかわらず恒久的な税法として相続税法は成立した（明治三十八年法律一〇号）。その後の相続税法は、どのように改正されていくのか。

まず、明治四三年の改正では、⁽¹⁶⁾①家督相続の税率が重きに失するという非難に応じて家督相続の税率を引き下げ、⁽¹⁷⁾②公益事業に対する贈与又は遺贈財産を免税し、③順次相続開始の場合の免税の範囲を拡張し、④年賦延納期間を延長している。この審議の過程で、華族の世襲財産が問題となっているが、相続税法が最初に提案された際にも問題となっており、新しい問題ではない（いわゆる不良債権処理がからむ際にも、そのことが問題となってくる）。

大正三年の改正においては、負担（とくに農家の負担）の軽減が図られた。すなわち、①少額の家督相続につき特別控除がなされ（大正一五年に廃止）、②家督相続の課税最低限をひきあげ、③家督相続・遺産相続とも税率を引き下げている。なお、大正九年の税制改革において相続税法は改正が行われず、信託法の制定に伴う相続税法の改正が

大正一一年に行われたのにすぎない（この背景には、実質に応じて課税しようとする動きがある）。

当時流行していた「社会政策的税制」の論議⁽¹⁸⁾と臨時財政経済調査会における議論をふまえた改正が大正一五年に行われた。また、臨時財政経済調査会の税制整理案では、「相続と云ふ偶然の事実により一時に多額の財産を取得する者に対し適當の課税を為すは当然」としつつ、「之を高くすれば家族制度破壊の非難を招くの虞あり、且財産税を創設し更に相続税を増加するときは、動もすれば財産所有者の負担を過重ならしむるの傾向あるを以て、此の際之が修正を為さざることとし、唯脱税の弊害を除き課税の公平を期する為に過少の修正を加ふること」とする。これを素直に読む限り、家族制度への影響を認めつつも、その影響はそれほど評価しておらず、脱税防止のため修正を求めているものである。そこでは、家族制度の問題は相続税反対論者の反対の理由にすぎない。そして、大正一五年の改正では、①課税最低限の引上げ（家督相続五千円、遺産相続一千円）と家督相続特別控除の廃止、②税率引上げ、③年賦延納を七年に延長、④船舶を時価評価すること、⑤推定相続人以外の親族に対する贈与にも遺産相続税を課することなどの改正が行われている⁽²⁰⁾。

昭和一三年には、ほとんど全條にわたる改正が行われ、昭和一五年の大税制改革の先駆をなしている⁽²¹⁾。したがって、昭和一五年の改正に際しては、相続税に関しては、微調整のほか、税務官吏の質問検査権の確立が目立つ程度である⁽²¹⁾。昭和一六年には、物納制度が採用された⁽²²⁾。なお、昭和一五年改正で、遺贈財産・贈与財産が課税対象となるときは、納税義務は相続人・受遺者・受贈者に分担せしむるとともに相続人をして受遺者・受贈者の納税義務につき連帯責任を負わせた。これが、連帯納付責任の始めである。このときの改正は、①施行地外の財産への課税、②相続人以外の第三者への生命保険金や退職給与金の課税、③累次相続の免税の簡素、④親族に対する不動産や船舶の贈与に対して遺産相続として課税すること、⑤第三者に信託受益権を付与したときは第三者が現実に信託の利益を享受したとき

に贈与があったとすることなどの改正が行われているが、当時の記録や審議状況をみる限り、事例をふまえた改正のようである。

(三) 第二次大戦後の相続税法の改正

昭和二年、日本国憲法の施行に伴う民法の応急的措置に即応し、現行の家督相続と遺産相続との別による「税率の区分」(議会委員会の説明による「筆者注」)は廃止され、被相続人と相続人、受遺者等との親疎の別に従い、新たに三本建の税率により課税することになった。⁽²³⁾この委員会での説明によれば、前提となった相続法が大改正されたことにより改正されたもので、税率区分の変更にとどまるものであると説明されている。現に税率は、家督相続と遺産相続の中間の税率が採用されている。そこでは、家督相続と遺産相続の区分を課税方式の上で廃止したものではない。

シャープ勧告の受諾に伴い、日本の税制が大幅に変容したことは、周知のとおりである。そして、相続税法についても、大幅な改正がなされる。まず、シャープ勧告は、被相続人の遺産に対してまとめて課税する現行制度を改めて遺産の取得者ごとにまとめて課税する制度とし、別に贈与税をもうけ受贈者に対し一切の受贈額をまとめて課税し、遺産及び受贈額を通算して累積的に課税する制度とすることを提案している。⁽²⁴⁾これを具体化した昭和二五年法律第二三号(昭和二二年法律第八七号を全部改正したもの)は、相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産の全部に対し、一種の財産承継として累積的に相続税を課するとしている。しかし、三四条(連帯納付の義務)は、従前通り存在する。すなわち、相続税の課税方式の変更と連帯納付義務は連動していない。

シャープ税制による相続税が財産取得者の一生を通じて累積課税する制度となっても、実施面に大きな困難があったばかりでなく、老年になるに従って税負担が増加するという欠点は免れえなかった。このため、従来の制度の合理

的な面は存置し、短所はのぞき、負担の軽減合理化を図る方針がとられた。すなわち、二八年の改正では、相続税と贈与税の二本だてとし、基礎控除額を引きあげ税率を下げ累積課税はやめることになった。⁽²⁶⁾

その後、昭和三二年末の改正をむかえる。この際、臨時税制調査会でつみのこしになった相続税問題や、その前の臨時税制調査会で実現されなかった間接税のウェイトの強化を審議するため、新たに税制特別調査会がもうけられた。⁽²⁶⁾ その結果、相続税について根本的改正を行うほか、財源を託す範囲において法人の負担の軽減をはかるなどの最少限度の改正を、三二年二月二五日に答申した。とくに相続税については、遺産取得税系をとりつつ、相続税の総額は遺産額及法定相続人の数により決定できることとし、相続税の課税最低限の引き上げ及税率の緩和を行うことを提案した。しかし、三三年においてはそれらの改正を見送ることとしていた。

昭和三三年の税制改正は、大体税制特別調査会の答申を中心に行われた。ただ、法人税の軽減については、さらに軽減税率の適用金額を上げたほか、所得税の一般的減税はみおくられた。このほか、この三三年の改正の中心は、相続税にあった。⁽²⁷⁾

昭和三三年の相続税の改正について、前記二つの答申にくわしくのべられているように、当時の相続税制は農家等の単独相続問題との関係から、次のような欠陥を有しているといわれていた。⁽²⁸⁾ すなわち、(i)遺産は分割されればされるほど相続税は有利になるが、日本では必ずしも分割の習慣が徹底しているとはいえない。また財産相続の現状のもとは、遺産分割の状況を確認することは税務執行上きわめて困難であるため、時に税務執行の行き過ぎがいわれる反面、現行の相続税制度が遺産分割の過程により相続税負担に大きな差違を生ずることから、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。その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る。(ii)遺産を分割することが困難な農業用資産や中小企業その他

の財産階層がそうした財産を相続した場合には、その財産が分割困難なため単独または少数の相続人によって相続されることとあいまって、その負担は相対的に重い。(四)現行の相続税の負担は、なお重く、とくに中小財産階層においてかなり重いものとなっている。このことは、個人の生活の経済的基盤をせ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。

この指摘を受け、相続税法は、被相続人からこれらの事由に因り財産を取得した場合、相続税の総額というものは遺産額および法定相続人の数によって決定できるように合理化し、一定額と法定相続人の数を乗じた額の合計額まで課税最低限を上げるとともに、累進税率を大幅に緩和し、配偶者控除と未成年者控除を存置した。相続税の課税最低限の引上げに伴い、贈与税の基礎控除も大幅に引上げられた。⁽²⁹⁾この改正に対し、相続税を旧制度に戻すものと否定する論者は、かなり存在する。けれども、議会ではこの改正に対しそれほど反対されていないし、後日、相続人の水増し(たとえば養子の水増し)や隠ぺい仮装分に配偶者控除を適用するという悪習の原因を作ってしまったのである。その後の相続税制の改正は、この昭和三三年改正の後始末のくりかえしといっても過言ではない。

平成になって、相続時精算課税制度が導入された。この方式を採用すると、毎年の贈与税の計算も累積して行うことになり、各年で累積贈与税額に対する税額を翌年分の贈与税額を控除した上で納付し、相続時に納付贈与税額を控除の上で相続税を納付することになる。相続時精算課税方式は、基本的には、生前贈与を行ったとしても、又は贈与せず全ての財産を相続時に相続したとしても税の負担額はかわらないはずである。しかし、一方では、毎年の贈与を累積的に計算していくことは納税者側も執行者も困難である。それだけの記録を納税者も課税庁も保存できないし、調査もできない。電子保存によって記録を保存するとしても、将来の相続時まで保存していけるのか。そこまで保存できたとしても、証拠能力はうたがわしいし、課税権の期間制限のクリアや調査方法は難しい。この適用について、

山林地帯の税務署（たとえば、青梅税務署や吉野税務署など）は、山林業者に対するそれなりのノーハウはあるだろうが、他の税務署は、これからノーハウを累積していく必要がある。シャープ税制の苦勞が活かされていない。

（四）相続税制の改正の教訓

相続税は相続に伴い課税されるだけに、相続の実態に左右される。その変化によって、相続税制において逋脱行為がふえ、税務行政が行われており、相続税制が改正されてきている。

民法では、戦後は均分相続であり、戦前は長子相続（家督相続）が行われてきたといわれる。しかし、それは建前であって、実態はそれとズレてきたのではないか。戦前でも共同相続が実質的に行われてきたケースが、相当あるのではないか。だからこそ、相続税制の改正が、明治末からでてきたのであろう。そうした実態にあわせて、どちらかといえば、基本的には、相続財産を全体として対象とする方向で行われてきたと、考えられる。そして、納税者の逋脱防止との関係から、共同相続人間の利益に応じた負担（たとえば、昭和一三年法）という工夫がなされているのではないか。徴収確保は、他の税以上に、相続税法にとって重要である。

現在、前記金沢地裁平成一五年九月八日判決及平成一五年一〇月二〇日判決の相続事案のように、養子と実子の間の争いごとや、租税回避工作をからませる事案が増加している。さらに、相続後の相続財産をめぐる事情の変化や、物納の収納価格をどうするかが、問題となっているように思われる。さらには、相続をめぐる紛争の増加と残存配偶者の扶養の問題が、より深刻になっているように思われる。しかし、これらは、相続税法の本質的欠陥の故に生じたものではない。もちろん、何らかの方法で対応する必要があるあろう。しかし、それは、相続法の問題であり、相続税法の問題ではない。裁判所でも、遺産分割協議の調停・審判に租税事件担当調査官を積極的に関与させたり、遺産分割

のやりなおしを、柔軟に行うことを決める必要もあるのではないか。

税法上も、そうした紛争に柔軟かつ適正に対処していく必要がある。過去の改正はそうした積み重ねである。その際、相続税法は適正公平な負担を実現することが責務なのであり、相続紛争をへらすことが相続税法の責務であると考えるべきではない。相続税をめぐる過少申告加算税が厳しいという批判があることは承知しているが、「争族」の紛争をみる限り、安易にゆるめるべきではない。民法サイドは、むしろ、「なかよし家族」の前提に立脚しすぎているように思われる。したがって、相続税が相続の発生を契機とする以上、相続税法は、基本線として、現行方式を維持すべきであろう。相続が、もっとおだやかになされる時代になってから、大改正を考えてもよいのではあるまいか。

三 相続税法第三四条第一項の連帯納付義務

(一) 連帯納付義務の沿革

前述のように、相続税は明治三十八年法律第四七号として導入された。その納税義務者は相続人・遺産執行人・相続財産管理人であり、「相続人二人以上ナル場合に於て相続税納付前相続財産ノ分割ヲ為スモ相続税ハ各相続人連帯シテ之ヲ為スコトヲ要ス」（相続税法施行規則一四条）る。さらに、各相続人が相続税を連帯して納付することが前提となつて、「相続人、遺言執行者又ハ相続財産管理人ハ相続税ヲ納付シ又ハ其ノ許可ヲ受ケタル後ニアラサレハ遺贈ノ弁済ヲ為スコトヲ得ス」とされていた（相続税法一九条）し、「相続人二人以上ナル場合ニ於テハ各相続人ハ前項ノ徴収金ニ付連帯納付ノ責ニ任ス」（相続税法二二条四項）としていた。この点につき、「相続税法義解」は、「各相続人ハ互イニ一括シタル相続財産ニ對スル税金納付ノ義務ヲ有スルカ故恰モ民法上ノ連帯責任ヲ負フト同一ノ状態ニ

在ルモノナリ」としている⁽³¹⁾。厳密な意味での連帯納付義務ではないが、連帯して責任を負わせることは、相続税制度に伴うものと考えられていたことが明らかである。つまり、連帯納付義務や連帯責任は、相続税がいかなる形式をとるかは別として、必然的に伴っている制度であると考えるべきである。なぜならば、申告納税制度をとったとしても、租税回避や納税遅滞の可能性が高い場合には、それ相応の措置を講ずるか、むしろ積極的に講じておくのが、立法当局者としては当然だからである。

昭和十三年に、第一三条ノ三として連帯納付義務が導入されたことは前述した通りである。この点につき、「逐條示解 改正相續税法」⁽³²⁾は、以下のように説明する。税法全体を通観すれば、相続税は相続人より徴収する趣旨であることは明かで、納税義務者は何人であるかの具体的規定もなく、相続人が相続税の納税義務を負担すべきことは極めて当然である。しかしながら、遺贈があつた場合又は相続財産の価額に加算した贈与の価額がある場合に、その受遺者又は相続財産の価額に加算した贈与の受贈者は、課税価格中各自の受けた利益の価額の占める割合に応じて、相続税を負担することとした。そうしないと、相続人が一切負担することになり、相続人に酷であるからである。

とはいえ、従来、各納税義務者の納税義務を独立させ、相続人が全責任を負っていたから、相続人の納税義務を免除することは妥当ではない。そこで、相続人を共同相続人、受遺者及受贈者の納付すべき相続税の連帯債務者として相続人から相続税を徴収できることとする。それでも、相続財産の価額に加算した贈与の受贈者が相続税法第二三条により遺産相続とみなして課税をうけるべき場合に於ては、その受贈者は本条（第一〇条ノ三）により相続税の納税義務を負担するとともに相続税法二三条により納税義務を負担することにより、二重課税を受けることになるので、まず二三条により課税し、その税額を一〇条ノ三による税額を控除することによって、不合理を排除することとしたとする。おそらく、相続税が相続人にとって酷となった事例が発生したから、この改正がなされたのであろう。これ

により、受遺者及受贈者をその範囲内に於て相続税の納税義務者となり、各々別個の相続が開始したと同様の結果となるが、一個の相続について納税義務を分離してしまうことは、徴税上も妥当でなく、遺贈者・贈与者の本意にそぐわないこともありうる。そこで、相続人に對し共同相続人・受遺者・受贈者の納付すべき税金について連帯納付すべき税金について連帯納付の義務を課したのである。決して不当ではないと考えられる。したがって、議会であまり異論がなかったのも当然である。

昭和二二年に民法の改正に連動する形で、相続税法が大改正されたことは、前述したとおりである。けれども、相続財産の全部が課税対象であることにはかわりはない。ただ、申告納税制度が、所得課税に導入されたことに伴い、相続税も影響をうける。申告書は連署で提出（当時の三八条三項）するし、納税義務者が二人以上の各自の納付すべき税額は、五万円控除前の課税価格中の各自の受ける利益の価格にしめる割合により按分した税額である（当時の二二条二項）。そして、納税義務がある者が二人以上あるときは、各納税義務者は他の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格を限度として連帯納付の責に任ずる（同四三条）ことになったが、同様に受贈者も贈与により受けた利益の価額を限度として連帯納付の責に任ずることとされた（同四四条）。この連帯納付の手法も、昭和一三年改正を拡張し適用したのにすぎない。

シャウプ勧告をふまえて、相続税法が全文改正された（昭和二五年法律七三号⁽³³⁾）。これは、アメリカで世代をとびこした相続が多くなつた事例や生前贈与の増加をふまえた提案であつたといわれる。ただ、日本で当時、こうしたアメリカの経験がどこまで発生すると検討されたのか、さだかではないが、十分予測されたことであつたろう。

昭和二五年法において、連帯納付義務についても全面的な見直しが行われた。従來の連帯納付義務が相続税法三四条一項に規定されたほか、納税義務の相続があつた場合の連帯納付義務が規定された（二項）。さらに、財産が転々

移転することにより相続が連脱されないよう、相続税の課税価額計算の基礎となった財産を贈与、遺贈または寄附行為によって取得した者に対し、その財産にかかる相続税について、その受けた利益の価額に相当する金額を限度として、連帯納付の責を負わせることにした。また、租税債権の徴収を確保するため、贈与税の納付義務者が受贈者に改められたことをふまえ、財産贈与者に対しても、贈与財産の価額に相当する金額を限度として連帯納付の責めを負わせることにした（四項）。これらの二五年改正法は、アメリカでの経験を取り入れ、昭和十三年法のテクニクをつかいながら、相続税適通脱に対応しようとしたのである。

昭和十三年、論者によっては遺産税方式と遺産取得税方式の併用（折衷）方式とよばれる課税方式となり、現在まで維持されていることは、前述した。この昭和十三年法においても、連帯納税義務は従来通り維持されている。ということは、昭和十三年方式が現在でも、生きていっているということであり、昭和十三年方式が相続税と適合しているということであろう。ただし、連帯納税義務について、訴訟が続いているということは、制度そのものについて制度疲労が、発生している可能性がある。その原因として、相続税制度がよって立つ家族関係が、動いている——「よい家族関係」とズレてきている——のかもしれない。「よい家族関係」そのものの見直しは、本稿の対象ではなく、民法サイドの話である。けれども、連帯納税義務をめぐる訴訟が多発している以上、相続税法のサイドからも検討する必要がある。本稿においては、相続税法三四条一項を主として取り扱う。

（二） 相続税法第三四条第一項の連帯納付義務の性格

① 相続税法第三四条は、「連帯納付の義務」の見出しのもとに、相続に関する四つのケースにつき、一項及二項は「互いに連帯納付の責めに任ずる」とし、三項及四項は「連帯納付の責めに任ずる」としている。四つのケースと

も負担の限度が定められている。相続税法三四条は連帯債務の規定なのか、それとも連帯責任の規定なのか。

これに対し、国税通則法第五条は「相続による国税の納付義務の承継」という見出しを付しているが、「納付する責めに任ずる」のは「相続によって得た財産の限度においてのみ」である。相続と同様に「人格が合一」・「包括承継」という前提にたつ「法人の合併」（国税通則法第六条）と「人格のない社団等の財産に属する権利義務を包括して承継した場合」（国税通則法第七条）の見出しは、いずれも「納付義務の承継」となっている。しかし、「法人の分割により事業を承継した場合」（国税通則法第九条の二）は「連帯納付の責任」という見出しとなっている。見出しの違いの理由は必ずしもさだかではない。国税通則法九条の二については負担の限度がある。

かと思えば、国税通則法第八条は「国税を連帯して納付する義務について」連帯債務の規定を準用している。そして、国税通則法第九条の見出しは、「共有物等に係る連帯納付の責任」となっており、負担の限度がある。それでは、相続税法第三四条の規定は、連帯納付義務なのか、それとも、連帯責任なのであろうか。

国税通則法第九条の二は、企業組織再編成制度の導入に伴って、導入されたものである。企業組織再編についての⁽³⁴⁾解説によれば、会社の分割には分割型と分社型の二種類がある。分社型は新株等が分割会社に割りあてられ、分割型は分割会社の株主に割り当てられる。分社型にあつては、実質的に純資産額の減少を来すことはなく、貸借対照表上ある事業部門が子会社株にかわるのにすぎない。これに対し、分割型では、分割会社の純資産は減少する。こうしてみると、分割においては、包括承継と共有物の分割の二つの性格をあわせもっているといえよう。したがって、国税通則法に、独自の条文を設けるのは当然である。とくに分割型は、共有物に近くなる。金子宏教授は、連帯納税義務と性質は異なるが多分に共通項を有するとする⁽³⁵⁾。

② 相続税法第三四条第一項の連帯納付義務の性質について、諸説がある。

ひるがえって、相続税法第三四条は、相続税及び贈与税について、本来の納税義務者以外の者に連帯納付の責任を負わせている。とくに、同一の被相続人から相続等に因り財産を取得した者全員に対し、相続税法第三四条一項は、他の共同相続人の納付すべき相続税について、相互に連帯して納付する責任を負わせている。このことは、遺留分減殺請求人と被請求者の間でもかわることはない。相続税は、元来被相続人の財産からの納付が予定されており、相続財産が引当財産となるべきである。相続税法第三四条二項ないし四項の場合も、そのことにかわりはない。相続税債権の満足が得られない場合（このことは、けっして少なくない。たとえ、マルクス主義の立場にたつ人々が政権をとった場合でも、相続税制度が残る限り、徴収の確保を図るだろう。むしろ、その人々は相続税の徴収確保を一層強化していくことは目に見えている。）に変わりはないからであるし、第一次的な相続でない以上、徴収確保の必要性は一層高い。沿革的にも、相続税と各種の連帯徴収の仕組みは連動している。このことは、取得税方式であろうと、遺産税方式であろうと、かわりはない。

これに対し、共有物等にかかる国税の連帯納付の責任は、複数の者が本来の納税義務者であり、基本自体が連帯の関係である。相続税法三四条の場合、それぞれ納付すべき額につき互いに連帯して納付すべき責任がある。その場合、連帯納付責任を負う者は、連帯責任に準ずる者が、本来の納税義務者が完納しない場合に、その納税義務者が納付すべき相続税等について、一定の限度で納付するものである。それは、民法の連帯債務と共通するところもあるものの、国税通則法第五条三項という相続人の承継した国税の納付責任に近いものを含んでいる。したがって、国税通則法第八条を、相続税の連帯納付義務にそのまま適用することは妥当ではなく、別個に特別の規定を設ける必要がある。その特別規定が相続税法第三四条そのものである。⁽³⁶⁾そして、受けた利益の価額に相当する金額まで債務もそこで縮減されていくし、⁽³⁷⁾他の相続人との関係でも効力の及ぶ範囲が縮減されていくのではないか。そうすることによって、具体

的で妥当な解決が図られるのではないか。

なお、この連帯納付義務について、「債務なき責任」⁽³⁸⁾と解する説がある。が、単に物的責任ないし制限された責任を負うのではなく、連帯納付義務を負う者と国との間で、その一般財産（相統財産と固有財産）について一定限度（すなわち、「相統により受けた利益」の限度）について責任を負うものである。したがって、納税義務自体を連帯して縮減した範囲で負うものであり、「債務なき責任」と理解すべきではない。⁽³⁹⁾まして、連帯債務や連帯保証と同一のものではない。⁽⁴⁰⁾最高裁昭和五五年七月一日第三小法廷判決（民集三四卷四号五三五頁）も、「特別の責任」といっている。

（三） 相統税法第三四条第一項の連帯納付義務の確定手続の要否

国税通則法は、納税義務の成立と確定を区別しているが、連帯納付義務について同様に考えなければならぬのか、問題となる。すなわち、連帯納付義務について確定手続が不可欠なのか、特に「受けた利益の価額」について確定手続が不可欠なのか、確定手続は便宜上のものととどまるのであろうか。判例・学説で論議のあるところである。この論点は、連帯納付義務の性格の議論ともからむ問題である。

この点についての見解は確定手続を必要とする説と不要とする説にわかれる。さらに、それぞれ微妙にわかれる。最高裁昭和五五年七月一日第三小法廷判決の一審である大阪地裁判決及水野武夫氏⁽⁴¹⁾は、連帯納付義務は国税通則法一五条一項の「国税を納付する義務」に当り、自動確定方式でもなく、申告納税方式でもないから、賦課課税方式によるほかになく、税務署長は納付すべき税額等を記載した賦課決定通知書により納付責任を確定させなければならないという。「相統に因り受けた利益の価額の価額」の判断は客観的に明白ではなく、連帯納付義務者は滞納処分を受け

ではじめて知ることとなるから、不意打ちとなり、また争訟手段を欠くことになるという。

たしかに、不意うちになる可能性はある。しかし、相続財産が対象となっており、相続人であるから相続税の額を本来は知っているべきである。だとすれば、それは、不意打ちではない。また、賦課課税方式によると、課税庁は、被相続人の死を納税者より先に知り、連帯納付義務の確定を、被相続人の死を知らない一部の相続人より先に確定することができ、その結果国税の賦課権の除外期間の起算点が違うこともおきかねない。また、確定行為を必要とする、納期限も異なることも生ずる可能性が生じ、連帯納付義務とはいえなくなってしまうことになるので、確定必要説を支持しえない。申告方式と賦課方式の併用説は、なおさら、法律関係を複雑にすることになる。

これに対し、確定手続を必要としないとの立場を、前記最高裁昭和五五年七月一日第三小法廷判決はとる。多数の学説も支持する。すなわち、国税通則法は固有の納税者の納税義務を本来対象としており、相続税法の連帯納税義務のようなものを想定していない。私も、相続税法の沿革からみても、確定行為は不要であると解する。

しかし、確定手続を要しないとすると説においても、徴収手法における納付通知による告知を要するか否かについて、⁽⁴²⁾見解がわかれる。

確定行為を不要とする見解の中でも、山田二郎教授らは、不意打ちを避けるために納税告知が必要であるとする。⁽⁴³⁾これに対し、特別の確定行為も不意打ちを避けるための納税告知も不要であるとするのが、最高裁昭和五五年七月一日第三小法廷判決の伊藤補足意見であり、又、その原審の大阪高裁判決も支持している。

考えるに、源泉徴収義務は自動確定方式をとっているものの納税告知がなされるのであり、確定方式と不意打ち防止とは結びつかない。⁽⁴⁴⁾もっとも相続において、申告が何通もある場合や遺留分減殺請求がなされる場合、不意打ちがないという保証はない。前記金沢地裁平成一五年九月八日判決及同平成一五年一〇月二〇日判決の事例では、相続税

の申告は一つのものであるが、全部遺贈をうけた相続人が途中で滞納したため、督促がなされている。それでは不意打ちがなかったとは必ずしもいえない。学説には共同申告に批判的論者が多いが、事実は共同申告が多い。その場合は不意打ちなのだろうか。

そうした不意打ちにどう考えるか。前記伊藤補足意見は、国税通則法三六条一項を適用する余地はなく、国税通則法五二条二項の類推適用を考慮することも困難であるし、「連帯納付義務者は、自己の納付すべき金額等を知りえないわけではないから、納税の告知がないからといってその徴収手法が違法となるものではない」とする。この点につき、徴収手続と確定手続不要とは結びつかないのではないか等の批判も⁽⁴⁵⁾一理あるが、不意打ち防止は、徴収段階の手続の整備によって十分果しうるものであるから不意打ち防止の必要性を特別の確定行為の必要性と直接に結びつけられることはできないとの意見を支持する。なぜなら、「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」(最高裁昭和五五年七月一日第三小法廷判決)と解することが、連帯納付義務の沿革にふさわしいのであり、そう解する限り、何らかの確定手続は必要はないと解することが、論理的に一貫することになると解する。

(四) 連帯納付義務者に対する手続法的保護

① 最高裁昭和五五年七月一日第三小法廷判決が示すように、「相続人等の固有の相続税の納税義務が確定すれば、国税の徴収にあたる所轄庁は、連帯納付義務者に対して徴収手続を行うことが許される」としても、何らかの「不意打ち」とみられうる行為に対し、何らかの救済方法が必要である。

現に、最高裁昭和五五年七月一日第三小法廷判決の事実認定を詳細に決定してみると、税務署側は、納税告知をし

ていたが、その後取消され、納税告知をしていなかったと同じ結果となったのにすぎない。なぜ取り消されたのか不明であるが、昭和五三年五月に、それまで不統一であった取り扱いが、連帯納付義務の徴収を行う際に納税告知書の書式（ただし、一定の項目は抹消）⁽⁴⁷⁾を用いて連帯納付義務者にその義務の内容をなすべきであるという統一の指示が出されたらしいので、それによる処理として、納税告知が取り消されたのではあるまいか。こういう形の統一の指示による一斉処理は、他にも類例があることであり、不思議なことではない。だとすれば、税務署も何らかの対応策がとりうるのではないか。それによれば、不意打ちも減るのではないか。

また、金沢地裁平成一五年九月八日判決によれば、「相続税の連帯納付責任のお知らせ」とする書面が発せられている。この「相続税の連帯納付責任のお知らせ」の記載項目や様式については承知していないので、断言できないが、課税庁も、できる限りの措置をとろうとしているのではあるまいか。その様式を納税告知に近づけていくことは可能である。

その際、「相続に因り受けた財産の利益の額」も、負担の限度であるから、それ自体を争うことを認めるべきである。山田二郎教授も、「連帯納付責任は、限度とされている『相続に因り受けた利益の価額』の認定判断を除いて自動的に納付責任の内容が定まるもので、論理上確定手法が不可欠なものではない」⁽⁴⁸⁾としつつ、「連帯納付責任者のサイドでその存否・数额を争うことができる途を開く解釈を試みる必要もあるのではないかと考える。」とする。⁽⁴⁹⁾ただし、山田二郎教授は納税保証債務の規定を準用し納税の告知をふむべきとしつつ、納税の告知を欠く滞納処分は適性であるとする。⁽⁵⁰⁾けれども、私は、連帯納付義務は、もともと沿革的にも特殊事例に対応するものであり、保証の規定を準用すべきでないと考えることは前述したとおりである。そこで、私は個々の事案において、できるだけ何らかの行政処分を想定し、「相続税の納付責任のお知らせ」を処分と考えるべきであると考えている。

たとえば、前記金沢地裁平成一五年九月八日判決の相続事案では、三グループに相続人がわかれ、「相続税の納付責任のお知らせ」が二通出された中の一通が問題となっている。しかも、通知された金額は、別件の不当解雇をめぐる訴訟において、全財産の遺贈を受けた養子加わった和解において決められた金額であり、原告が主張しているように、「受けた利益の額」が和解の金額と同じであるのは偶然の一致であるのか。山田二郎教授が、いみじくも指摘している「受けた利益」の価値の認定問題が争点となっているのが、金沢地裁の事例である。だとすれば、当該事例において、最高裁判決にたつ限り、少なくとも、「受けた利益の額」が問題となる事例は、前記「お知らせ」は、その取り消しを認めるべきである。さらに、前記「お知らせ」がより詳しく記載されるようになったら、すべて、処分として取り消されることがなされるべきである。

前記金沢地裁平成一五年九月八日判決の原因となった相続事案では、一部のグループでは、遺留分の減殺請求にもとづく賠償がなされたのに対し、更正の請求をしないとの特約があり、税務署はいずれも更正をしていない。条文上は申告にもとづき更正をするというように読むことができるが、職権更正を禁じてはいない（こうした言い回しをしている事例もある）。しかも、当該事案では、課税処分をめぐる訴訟もあり、関係者の動向を課税庁も把握しているはずである。それならば、課税庁は賦課徴収連繫のもとに行動しているのであるから、課税庁は進んで更正を行うべきであろう。すすんで更正するのが、公平な負担をめざす責務を負う課税庁としての責務に合致するはずであるし、また、進んで減額更正した事例も皆無ではないはずである。

(五) 遺留分減殺請求との関係

前記金沢地裁平成一五年九月八日判決は、遺留分減殺請求により価額弁償金を受領した者に対して相続税法三四条

一項が適用された事例である。この判決は、遺留分滅殺請求権を行使し、現物にかえて価額弁償金を受領した場合につき、「相続により財産を取得した」場合に該当し、XがBから受領した価額弁償金は、相続により取得した財産であるとする。価額弁償は、本来の相続分に相当する価値を同一地位にある他の共同相続人から価値を取得するものであるから、条文をすなおに読む限り相続税法三四条一項に該当するものと解する。

遺留分滅殺請求権の法的性質については、学説上、対立がある。⁽⁵²⁾ すなわち、①遺留分滅殺請求により遺留分侵害の効力は消滅し、目的物上の権利は当然に遺留分権利者に復帰するとするもの（物権説）、②遺留分滅殺の効力を遺留分侵害行為の取消であるとしつつ、目的物上の権利は当然には遺留分権利者に復帰することなく、受遺者・受贈者として返還義務を負わしめるにすぎないとするもの（債権説）、③遺留分滅殺請求は単に受遺者・受贈者に対する財産引渡請求権又は未履行贈与・遺贈の履行拒絶権であり、すでになされた贈与・遺贈そのものの効力を失わしめるものではないとするもの（請求権説）にわかれる。学説は一般に物権説であるとされるが、判例は必ずしも債権説なのか物権説なのかはさだかではないとされる。⁽⁵³⁾

この学説の対立は、遺留分滅殺請求の対象が現物（おそらく、土地及建物）であり、それほど価額変動の少ない時代では、あまり問題は生じないであろう。共同相続になり、遺留分滅殺請求権がさかんに行使されるに至った現代では、法律関係を明確にするためにも重要となっている。条文上では物権説の方がすなおである。「争族」となった相続事案では、債権説が魅力的であるが、遺留分滅殺請求権の行使時と、価額弁償金の受領時との間で年限がたちすぎ、法律関係が明確にならないどころか、時効や除斥期間の問題が生じかねない。とくに、課税がからむと、債権説をとりえない。やむをえず、物権説によらざるをえない。

たとえば、最高裁平成四年一月一六日第一小法廷判決（判例時報一四四一号六六頁、訟務月報三九卷八号一六〇

二頁）は、みなし譲渡の事案であるが、東京地裁平成二年二月二七日判決（行裁例集四一卷二号三五三頁）⁽⁵⁴⁾は、遺贈を受けた法人側の問題である。法人税と譲渡所得税を齊合的に解決しようとすれば債権説で解決するのがよいのかもしれないが、法人税には、遡及修正をしないという「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」がある以上、債権説はとりえない。結局、相続人の間で、別途の調整をやってもらわざるをえない。

なお近時、遺留分減殺請求をしても分割しなくともよいという判例もあるようなので、債権説になりうる余地もあるが、それにしても、法人税法二二条四項が鍵となることはかわりがない。

四 おわりに

相続税については、最近、悪税ではないかとの論調がみられる。日本弁護士会の建議（平成一八年二月）や日本税理士会連合会の「平成一九年度税制改正に関する建議書」（平成一八年六月二八日）⁽⁵⁵⁾がその例である。

日本弁護士会の意見は相続税が取得税方式をとっていることを理由としている。これに対し、日本税理士会連合会は、「相続税の延納は税務行政庁がその権限の下に担保を徴収した上で許可しているのであるから、その後は税務行政庁が徴収についての危険を負担すべきである。したがって、相続税の連帯納付義務は直ちに廃止すべきであり、仮に直ちに廃止できない場合には一定の期間制限を設け、延納の許可があった場合には、その時点で連帯納付義務を免除すべきである。」とする。

前述したとおり、連帯納付義務は相続と共に、さらには相続税の発生とともに生じている。しかも、税理士が中心となって相続税を払わないようにしようという段階では、徴収確保という使命は果せない。したがって、日本税理士

会連合会の建議には賛成できない。

- (1) 西野敏雄「無利息融資と所得税法一五七条——東京地裁平成九年判決を契機として——」、国士館法学三〇号四三頁以下、とくに五二頁から五七頁。
- (2) 西野敏雄、「租税判例研究（第五九八回）」、ジュリスト一三一六号一九二頁。
- (3) 西野敏雄「地価問題と北海道の税務行政組織（4）」、比較法制研究二〇号二〇五～二〇八頁。帝國議會衆議院議事速記録」20―23頁。
- 「帝國議會衆議院委員會會議録」29―245頁。
- 「帝國議會貴族院議事速記録」21―51頁、54頁、66―71頁。「帝國議會貴族院委員會速記録」明治篇14―269頁。
- (4) たとえば、「主税局調査時報」。
- (5) 明治二十年三月主税局刊行、「税務雜篇」。税法・規則に限らず、「米国大蔵卿年報」、「米国税務局長報告」、ノーブル原著「合衆王国税法沿革史」などが収録されている。
- (6) ポール・レルワ・ボリュエ原著、大蔵省租税局翻訳「租税論」、明治一九年博聞社刊行。この原著はフランスの原著と思われ、遺言相続により租税を課することの是否、直接の血統の相続に輕税を課することなども論じている。これらは、後世、相続税法の制定・改正において問題となる。
- このほか、明治五年「合衆国収税法」、立嘉度訳、北畠茂兵衛刊も、大蔵省の手になっている。
- (7) 大村巍「相続税の誕生」（以下、「大村I」という。）、税務大学校論叢9号とくに、一九～二二頁。
- (8) 田島錦治「相続税論」、法学協會雜誌一四卷二号・三号・四号
- (9) 「大村」一二五頁。
- (10) 「大村I」一二六～一二八頁。
- (11) 「大村I」一三〇～一三二頁。稲葉敏編著「相續税法義解」（以下「稲葉」という。）、二〇頁。なお、稲葉敏は、主税局員として当時在籍しているが、高等文官試験には合格しておらず、数年後には主税局からはいなくなっている。序列も高くな、主税局の見解を代表して述べ、代表者・立法当局者となるべき人物とは考えられない。「大蔵省人名録」にも収録され

相続税法の性格と同法第三四条第一項の連帯納付義務に関する一考察（西野敏雄）

ていない。

- (12) 「帝國議會衆議院委員會議録 明治篇」 29—二四七頁。
- (13) (12) に同じ。
- (14) 「稲葉」 三頁〜四頁。
- (15) 「稲葉」 九頁〜二二頁。
- (16) 河沼高輝「逐條示解 改正相續税法」(以下、「河沼」という。) 一四頁。
- (17) 「河沼」 一四頁〜一五頁。「大村Ⅰ」 一三六頁〜一三九頁。
- (18) 大村巍「大正時代の税制と社会政策の加味」(以下、「大村Ⅱ」という。) 二四一頁。「社会政策より見たる税制問題」社会政策学会論叢第9冊、とくに一三頁〜一二四頁。
- (19) 「昭和財政史」第五卷三〇頁〜三二頁。
- (20) 「河沼」 一五頁。
- (21) 「河沼」 一五頁〜一六頁。
- (22) 「河沼」 一七頁。
- (23) 大蔵省主税局調査課編「昭和の税制改正」(以下、「昭和の税制改正」という。) 一六八頁。
- (24) 「昭和の税制改正」二〇八頁。
- (25) 「戦後の税制と租研の活動」日本租税研究協会(以下、「戦後の税制と租研の活動」という。) 四二頁〜四三頁。
- (26) 「戦後の税制と租研の活動」 八一頁〜八二頁。
- (27) 「戦後の税制と租研の活動」 九三頁〜九七頁。
- (28) 北野弘久・小池幸造・三木義一編「争点相続税法」(以下、「争点相続税法」という。) 二二頁〜二三頁。この論者は、遺産取得税法への純化を主張している。同旨、「戦後の税制と租研の活動」 九三頁〜九四頁。
- (29) 「戦後の税制と租研の活動」 九三頁。
- (30) 「争点相続税法」 二二頁〜二四頁など。
- (31) 「稲葉」 二四〇頁〜二四一頁。

(32) 「河沼」二五四頁～二六二頁。

(33) 神野直彦「シャープ勧告の相続税・贈与税」、日本租税研究協会編「シャープ勧告とわが国の税制」一九二頁。

(34) 吉牟田勲「企業組織再編税制の要点と課題」税研九四号一三頁以下。

(35) 金子宏「租税法（第一版）」一四九頁～一五〇頁。及三三九頁～三五六頁。

(36) 志場喜徳郎ほか共編「国税通則法精解（平成二二年改訂）」（以下、「精解」という。）一六八頁。なお、飛岡邦夫「相続税の連帯納税義務に関する一考察」、税務大学校論叢一号（以下、「飛岡」という。）は、法律の規定による租税債務の一部免除とみている。「飛岡」論文は、税務大学論叢の初号に掲載されたが、この号は「一号」となっていないことに留意された。

(37) 我妻栄「新訂債権総論」（昭和四〇年）七五頁は、「一定額を限度とする有限条件は債務もともに制限されるものと解することが、現行法の理論的構成に一層適する。」としている。前述したように、本来の立法趣旨は義務額と制限して具体的解決を図ろうとしたのであるから、このように解するのが、妥当である。

(38) 中川・清水編「コンメンタール国税通則法」D二二二頁。

(39) 山田二郎「相続税法三四条一項の連帯納付責任の性質とその確定手続の要否」（以下、「山田」という。）税法学三四五号一頁。

(40) 学税には、連帯債務であるとする説とそれを否定する説とがある。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」（民商法雑誌八四卷三三五頁）は、保証債務説に与している。

(41) 北野弘久編・「コンメンタール相続税法」三六一頁（水野武夫担当）。同旨、北野弘久「相続税の連帯納付義務」（日本税法体系）四卷六五頁。

(42) 「最高裁判所判例解説民事篇（昭和五五年度）」二二七頁～二二九頁（時岡泰）。

(43) 山田二郎、税理一一卷六号一三三頁。

(44) 水野忠恒評釈、判例時報九三五号一六〇頁。ただし、水野忠恒教授は、納税告知を要求する。

(45) 碓井光明評釈、税務事例一一卷二二二三頁。

(46) 中里実評釈、法学協会雑誌九九卷九号二六三頁（通卷一四四五頁）（以下、「中里評釈」という。）ただし、中里実教授は、

相続税法の性格と同法第三四条第一項の連帯納付義務に関する一考察（西野敏雄）

連帯納付義務について納税告知を欠く場合には滞納処分が違反となるとしつつ、原告は、当該土地を譲渡する以前に土地売却処分の違法を争いえたのであり、違法による過誤納にならないとする。それでは、確定により準用しても意味がない。当該最高裁判所判決により、確定行為を不要とし、何らかの方法で救済を考えた方が、判例と斉合するのではないか。

(47) 「中里評釈」九九卷九号一六一頁（通し頁一四四三頁）。

(48) 「山田」税法学三四五号四頁。

(49) 「山田」税法学三四五号七頁。

(50) 「山田」税法学三四五号七頁～八頁。

(51) (50)と同じ。

(52) 高木多喜男「遺留分制度の研究」成文堂、一五二頁以下。谷口知平ほか編「新版注釈民法（二八）」（以下「中川」という）四四六頁以下（中川淳）。

(53) 中川四四七頁。

(54) 評釈として、池田秀敏（税法学三七七号一頁）、占部裕典（税法学三六六号一頁及同五二二号二頁）、山田二郎（税務事例二六卷六号四頁）などがある。また、首藤重幸「遺留分減殺請求と相続税」（「税務事例研究」第一八号五七頁）参照。

(55) 有賀文宣評釈、税理三五卷五号二七三頁。なお、平成三年二月五日東京高裁はこれを棄却し、課税処分のとおりそのまま確定した。

(56) 「平成一九年度税制改正に関する建議書」、日本税理士会連合会 二二頁。日本弁護士会の建議も含め、税務弘報・税務通信の別冊付録に収録されている。