

第25回 相続税の連帯納付義務の見直しについて

税理士 : 内田麻由子

〔概要〕

相続人が複数いる相続において、相続税は相続人全員（相続放棄した人を除く）が国に対して、「連帯納付義務を負う」ことになっています。

すなわち、納付期限までに納税できなかった人がいた場合に、別の相続人に対しても国から税金と延滞税の請求がなされてしまうのです。

その規程があまりにも厳しく、悲劇も生じているという指摘から、条件の緩和が行われたので、ご紹介します。

1. 改正前の制度の概要

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、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、その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、互いに連帯納付の責めに任ずることとされています。

2. 改正の背景

平成 23 年度税制改正においては、連帯納付義務者が連帯納付義務を履行する場合に納付する延滞税を利子税に代える措置が講じられました。

相続税の連帯納付義務については、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おり、

- ・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、
- ・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、

・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、

等の論点を踏まえ、相続税の連帯納付義務について、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、

平成24年度税制改正において、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とされました。

3. 改正の内容

(1) 連帯納付義務の見直し

相続税の連帯納付義務について、次の相続税については連帯納付義務を負わないこととされました。

1) 申告期限から5年を経過した場合

納税義務者の納付すべき相続税額に係る相続税について、申告期限から5年を経過する日までに税務署長がその相続税に係る連帯納付義務者に対し、連帯納付義務の履行を求める納付通知書を発していない場合におけるその連帯納付義務者については、その納付すべき相続税額に係る相続税の連帯納付義務を負わないこととなります。

なお、連帯納付義務が解除されるか否かは本来の納税義務者の相続税単位で、かつ、連帯納税義務者単位で判断することから、例えば、ある納税義務者の相続税について、当初申告分の相続税額については申告期限から5年を経過したため連帯納付義務を負わない場合であっても、修正申告分の相続税額については連帯納付義務を負うといった場合もあります。

2) 延納の許可を受けた場合

納税義務者が延納の許可を受けた場合におけるその納税義務者に係る連帯納付義務者については、その延納の許可を受けた相続税額に係る相続税の連帯納付義務を負わないこととなります。したがって、将来、本来の納税義務者が分納税額を滞納した場合であっても、その分納税額については連帯納付義務を負うことはありません。

なお、延納が許可された税額とそれ以外の税額がある場合には、連帯納付義務を負わないこととされるのは延納許可額についてであり、延納が許可された相続税額以外の相続税額、例えば、申告期限までに納付することとされている相続税額や延納申請又は物納申請が却下された相続税額などは、引き続き連帯納付義務の対象となります。

ただし、この場合であっても、上記 1) のとおり、申告期限から 5 年を経過する日までにその相続税について連帯納付義務の履行を求める納付通知書が送付されなかった場合には、連帯納付義務を負うことはありません。

3) 納税猶予の適用を受けた場合

納税義務者が相続税について、次の納税猶予の適用を受けた場合におけるその納税義務者に係る連帯納付義務者については、その納税が猶予された相続税額に係る相続税の連帯納付義務を負わないこととなります。

- イ 農地等についての相続税の納税猶予等
- ロ 山林についての相続税の納税猶予
- ハ 非上場株式等についての相続税の納税猶予
- ニ 非上場株式等の贈与者が死亡した場合の相続税の納税猶予

したがって、納税猶予の期限の確定事由や繰上げ事由に該当したことにより納税猶予の期限が確定した場合、猶予税額及び利子税を納付することになりますが、納税猶予を適用していた納税義務者がこれらの税を滞納しても、その猶予税額及び利子税については、上記 2) の場合と同様、連帯納付義務の対象となりません。

(注意)

今般の改正は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、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、贈与税の連帯納付義務については、上記 2) のような問題点が指摘されているという事情にはないことから、従来制度が維持されています。

4. 適用関係

上記3の改正は、平成24年4月1日以後に相続税の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ます。

なお、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日において未納となっているものについても、上記の改正後の規定を準用することとされています。したがって、平成24年3月31日以前に申告した相続税であっても同年4月1日において未納となっているものについては、改正後の規定を適用するとしたならば連帯納付義務を負わないこととなる相続税は、同日以後は連帯納付義務を負わないこととなります。(財務省資料より)

【注】

本稿は2014年6月1日現在の税制に基づいています。今後の税制改正により制度が変わる可能性があります。実際の運用に際しては税理士等の専門家にご相談ください。