



わが国の物納の位置づけ（二・完）：租税の金銭納付原則についての再検討

高岡，綾子

(Citation)

六甲台論集．法学政治学篇, 72(2):67-111

(Issue Date)

2026-03-23

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/0100502643>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/0100502643>



わが国の物納の位置づけ（二・完） —租税の金銭納付原則についての再検討—

高岡綾子*

目次

序章

第1章 租税の金銭納付原則の再検討

第1節 租税の意義と金銭納付の原則

第1款 租税の意義と租税債務の目的

第2款 国税通則法34条と金銭納付の原則

第2節 地租改正と租税の金銭納付原則の成立

第1款 地租改正法の成立過程

第2款 地租改正法の内容

第3款 租税の金銭納付原則の定着

第3節 金銭債務の法的性質

第4節 租税の金銭納付原則についての検討

第2章 わが国の物納制度の位置づけ（以下、本稿。）

第1節 物納制度の法的性質

第1款 相続税法の物納制度

第2款 物納制度の沿革

第3款 物納制度の法的性質についての先行研究

第2節 民法の代物弁済

第3節 わが国の物納の位置づけについての検討

第1款 租税債務の本旨弁済の内容に関する検討

* 博士課程前期課程 法学政治学専攻 2025年3月修了。現職 税理士（登録名 御堂河内 綾子）。

第2款 物納の法的性質—代物弁済説と本旨弁済説—

第3款 結論—租税の金銭納付原則の多義性—

第3章 結語

第2章 わが国の物納制度の位置づけ

本章では、わが国の租税法における物納制度の法的性質について、相続税法上の物納制度の成り立ち、物納の法的性質に関する判例と学説、及び民法の代物弁済と比較した視点から考察する。

第1節 物納制度の法的性質

第1章第1節でも述べたように、租税の納税義務の内容となる給付は、今日においては、専ら金銭、若しくはこれに準ずる有価証券の給付又は電子納付を原則とするが、例外として相続税法では物納が認められている⁽²⁸⁵⁾。

本節では、現行法の物納制度の成り立ちについて、相続税法の規定の内容及び制度の沿革から概観する。最後に、物納制度の法的性質に関する先行研究に対し検討を加えていく。

第1款 相続税法の物納制度

相続税は申告納税方式であり、相続税の申告書に記載した相続税額は、申告書の提出期限（期限内申告の場合は相続の開始があったことを知った日の翌日から10月以内）までに、申告書に記載した納付税額を金銭にて国に納付しなければならない（相続税法33条、国税通則法34条1項、35条2項。）。ただし納付すべき相続税額が10万円を超える場合で、納付期限までに金銭で一括に納付することが困難とする事由がある場合、年賦延納により納付することができる（相続税法38条）。さらに、延納によっても金銭で納付することを困難とする事由がある場合には、納税者の申請により、税務署長の許可を得て物納による納付が認められる（相続税法41条）。

物納に関する相続税法の規定は、次のとおりである。

(285) 精解440頁。なお、物納を認める規定としては、相続税法の他、租税特別措置法70条の12及び連合国財産の返還等に伴う損失の処理等に関する法律9条3項（返還善後処理金に係る所得税・法人税又は再評価税の物納）などがある。同449頁。

1. 物納の要件

納税義務者は、納付すべき相続税額を延納によっても金銭で納付することを困難とする事由がある場合、税務署長に対し、物納による納付の申請を行う（相続税法 41 条 1 項）。税務署長は、当該納付を困難とする金額として政令で定める額を限度として、物納による相続税の納付を許可することができる（同条同項。以下「物納許可限度額」という。）。

2. 物納許可限度額

相続税法が定める物納許可限度額の計算方法は、納付すべき相続税額から、「延納によって納付することができる額」として計算された一定の金額を控除した残額である（相続税法施行令 17 条）。

「延納によって納付することができる額」は、相続税法施行令 12 条 1 項 2 号に掲げる額（納税義務者が相続税の納付期日において有している現預金その他換価の容易な財産から、相続税法施行令 12 条 1 項 2 号が定める納税義務者及びその親族等の生活費及び運転資金等を控除した残額）から、さらに納期限以後において見込まれる納税義務者自身の収入の額として合理的に計算した金額（同法施行令 17 条 1 号）を加算し、事業の運転資金や生活費等に相当する金額（同条 2 号）を減算して計算する。

以上の計算は、課税実務上、延納・物納の申請のための「金銭納付を困難とする理由書」を記入することにより、算出される流れとなっている。

相続税法基本通達 41-1 は上記物納許可限度額の具体的な計算方法について、延納許可限度額（相続税法 38 条 1 項、相続税法施行令 12 条）の計算金額を基に、次のような算式で説明する。

$$\text{物納許可限度額} = A - \{(B - C - D) \times E + F\} + I$$

A：相続税法基本通達 38-2（以下「38-2」）により計算した「延納許可限度額」(α)

B：前年の申告所得税の確定申告書等に係る 1 年間の事業等に係る収入金額から臨時的な収入に係る金額を控除した額

C：「38-2」e（生活のため通常必要とされる 1 月分の費用）× 12

D：事業の継続のために必要な運転資金の額

E：延納が認められる最長年数⁽²⁸⁶⁾

(286) なお、「令和 7 年度税制改正の大綱」（令和 6 年 12 月 27 日閣議決定）では、物納許可限度額の計算の基礎となる延納年数につき、「納期限等における申請者の平均余命の年数を上限とする等の見直し

F : 「38 - 2」 e × 3 + 「38 - 2」 f (事業の継続のために当面必要な運転資金の額)

G : 臨時的収入の額

H : 臨時的支出の額

I : F の額

ただし、納期限又は納付すべき日の翌日から、上記 E の年数が経過する日までの間において、年間の収入金額が上記 B の額より減少することが確実であると認められる場合には、物納許可限度額の算出方法は相続税法基本通達 41 - 1 の 2 によることができる⁽²⁸⁷⁾。これは物納申請者の支払能力に配慮する観点から、令和 7 年度税制改正により追加された内容（相続税法施行令 17 条 3 項）で、相続税法基本通達 41 - 1 の 2 では延納期間終了後の当面の生活費等を加算して物納許可限度額を計算することができる⁽²⁸⁸⁾。

物納許可限度額の計算の基礎をなす「延納許可限度額」(α) は、相続税法基本通達 38 - 2 において以下のような計算方法が示される。

$$\alpha = a - \{(b + c + d) - ([e \times 3] + f)\}$$

a : 納付すべき相続税額

b : 納税義務者が a に係る納期限又は納付すべき日において有する現金の額

c : 納税義務者が a に係る納期限又は納付すべき日において有する預貯金の額

d : 納税義務者が a に係る納期限又は納付すべき日において有する換価の容易な財産の価額

e : 生活のため通常必要とされる 1 月分の費用⁽²⁸⁹⁾

f : 事業の継続のために当面必要な運転資金の額

を行う。」ことが発表された。

(287) 令和 7 年度税制改正において、相続税法施行令 17 条の改正により追加された。令和 7 年 4 月 1 日から施行する。

(288) 財務省. “令和 7 年度税制改正の解説”. https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2025/explanation/PDF/p0556.pdf, (参照 2025-10-26). 令和 7 年 4 月 1 日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用される。

(289) 物納の許可限度額は、延納の許可限度額から延納による納付可能額を控除した額に延納期間が終了した日以後における 3 月分に相当する生活費と当面必要な運転資金の額とを合計した額を合算した額とすることとする。(第 17 条、第 25 条の 7 関係)

注意すべきは、物納許可限度額又は延納許可限度額から除かれる「換価の容易な財産」の範囲である。

「換価の容易な財産」とは、納付期日における納税義務者自身の手持ちの財産を意味し、この中には納税義務者が相続により取得した財産以外の財産も含まれる。算定の基準は、相続財産の場合は相続税評価額である。納税義務者自身の財産の場合は、「金銭納付を困難とする理由書」の説明によると、その算定金額は、納期限における時価見込み額で計算する。

相続税法基本通達38-2は、換価の容易な財産とは、①評価が容易であり、かつ、市場性のある財産で速やかに売却等の処分をすることができるもの、②納期限又は納付すべき日において確実に取り立てることができると認められる債権、③積立金・保険等の金融資産で容易に契約が解除でき、かつ、解約等による負担が少ないものと説明する。国債や社債、上場株式が換価の容易な財産に該当することはいうまでもないが、「金銭納付を困難とする理由書」の説明によると、これらの他、出資証券や貸付金、退職金、解約等による負担の少ない生命保険金等も換価の容易な財産に該当すると例示される⁽²⁹⁰⁾。

3. 物納に充てることができる財産

物納に充てることができる財産は、納税義務者の課税価格の計算の基礎となった財産で、相続税法施行地にあるもののうち、相続税法41条2項1号以下に掲げる不動産及び船舶、有価証券（国債、地方債、社債券、株券等）、動産等の財産である（相続税法41条2項）。

物納に充てることができる財産は、税務署長において特別の事情があると認める場合以外は、換価の容易なものが優先される（同条5項）。すなわち相続財産の物納に充てることができる順位を例示すると、不動産や船舶、国債証券、地方債証券、上場株式等が優先され、その次に非上場株式、最後に動産が続く。

なお、相続税法施行令19条に定める物納劣後財産については、物納劣後財産以外の相続財産に適当な価額の財産がない場合に限られる（相続税法41条4項）。

4. 物納手続

(1)申請書の提出

納税義務者は、相続税法41条1項にいう「延納によっても金銭で納付することを困難とする」かどうかということについては申請書類にて具体的に証明する必要がある。従って同法

(290) ただし、上記換価の容易な財産について、これらが物納に充てることができないというわけではなく、延納又は物納可能限度額の計算上、それらの評価額は控除されるという意味であることも、補足しておく。

同項の物納の許可を申請しようとする者は、相続税の納期限までに申請書と物納手続関係書類を添付して納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（相続税法42条1項）。

(2)承認又は却下

物納の申請書の提出があった場合、当該申請者及び申請に係る事項について、税務署長は調査を行う。税務署長は、調査に基づき申請書の提出期限の翌日から原則的には三月以内、あるいは定められた期間内に物納財産ごとに当該申請に係る物納の許可、又は申請の却下をする（相続税法42条2項、16項～18項）。

税務署長の物納申請の許可又は却下は、当該許可に係る税額及び物納財産、又は当該却下をした旨及びその理由を記載した書面により、申請者に通知される（同条3項）。同条2項その他の定められた期間に税務署長が物納の許可又は物納申請の却下をしない場合には、当該物納の許可があったものとみなされる（同条31項）。

5. 物納財産の収納価額・納付があったものとされる時点

物納財産の収納価額は、課税価格計算の基礎となった当該財産の価額による（相続税法43条1項）。ただし、収納の時までに当該財産の状況に著しい変化が生じた時は、税務署長は収納の時の現況により当該財産の収納価額を定めることができる（同条同項但書）。

物納の許可を受けた税額に相当する相続税は、物納財産の引渡し、所有権の移転の登記その他法令により第三者に対抗することができる要件を充足した時に納付があったものとされる（同条2項）。

6. 物納の撤回他

物納の対象財産が、賃借権など不動産を使用する権利の目的となっている不動産である場合、物納の許可を受けた者が、その後物納に係る相続税を金銭で一時に納付し又は延納の許可を受けて納付するときは、許可を受けた日の翌日から1年以内に申請することにより、その不動産の収納後においても物納の許可の撤回の申請をすることができる（相続税法46条1項）。

7. 特定物納制度（延納から物納への変更）

延納の許可を受けた者について、その後に延納によっても金銭で納付することが困難とする事由が生じた場合、申請により、申告期限から10年以内に限り、延納から物納への変更を行うこと（特定物納）ができる（相続税法48条の2）。特定物納に係る財産の収納価額は、原則的に特定物納申請時の価額による（相続税法48条の2第5項）。

8. 小括

以上みてきた相続税法の物納の規定につき、金銭納付原則との関係に関して、以下の2点のことがいえる。

まず、相続税法41条1項は、納税義務者が相続税額を延納によっても金銭で納付することが困難な場合のみ、物納許可限度額を設けて、納税者に物納の申請を認める。物納許可限度額の計算上、その相続税の納付期日に納税義務者が有する換価の容易な財産については、その相続税評価額又は時価相当額が除かれる。

次に、相続税法41条2項以下では、物納に充てることができる財産と物納の優先順位が規定されるが、この場合、原則的に換価の容易な財産が優先される。

両者は、物納制度上の、金銭納付を優先する規範である。現行の相続税法において、納税者が実際に物納の適用を受ける場面は限定的であるといえる。

第2款 物納制度の沿革

以下では物納制度の沿革から、わが国の物納制度の位置づけについて考察していく。

1. 相続税の創設

わが国の相続税法（明治38年法律第10号）は、日露戦争の財源不足を補填する目的で創設され、明治38年（1905年）に施行された⁽²⁹¹⁾。現行の相続税法（昭和25年3月法律第73号）は遺産取得税方式であり、遺産の総額を法定相続分で分割して被相続人の相続税の総額を計算する法定相続分課税方式であるが（相続税法11条）、創設当時から昭和21年までは、遺産税方式を採っていた。これは、被相続人の死亡又は隠居によって家督相続又は遺産相続を開始したときに、遺産額そのものを課税標準として課税する方式である⁽²⁹²⁾。家督相続と遺産相続とは税率が異なり、家督相続は遺産相続よりも低率であった⁽²⁹³⁾。相続税の課税価格は税務署長が相続時の時価により決定し、これに不服があれば納税者により審査請求がなされ、審査請求は相続税審査委員会の試問を経て税務署長が課税価格を決定することとされた⁽²⁹⁴⁾。

(291) 成瀬によると、日露戦争における戦費の総予算は19億8,470万円で、明治36年度国民所得10億6,590万円の約2年分に近く、同年度の一般会計歳入2億6,000万円の約7.6倍、租税収入1億4,600万円の約13.5倍に当たる。成瀬満春「相続税の創設」大阪学院大学商学論集13巻2号（1987年）102-103頁。

(292) 成瀬・前掲注291）112頁。

(293) 成瀬・前掲注291）112頁。

(294) 牛米努「相続税物納制度の導入」税大ジャーナル27号（2017年）154頁。

2. 物納制度の導入

(1) 延納制度と物納制度

相続税には課税が財産を侵食する弊害があることと納税者の苦痛を緩和する趣旨から、相続税法には3年以内の年賦延納が認められていた⁽²⁹⁵⁾。その後延納期間は明治40年に3年から5年、大正15年に5年から7年へと延長された⁽²⁹⁶⁾。昭和12年の馬場税制案を引き継いだ結城税制において増税策と共に納税緩和策が講じられ、不動産が2分の1以上の場合の年賦延納期間を7年から10年に延長する特例措置が打ち出された⁽²⁹⁷⁾。

物納制度導入の議論は、相続税の増税による負担の増加を発端とした⁽²⁹⁸⁾。昭和12年3月第70回帝国議会において、両院の委員から物納制度導入の要求が出された⁽²⁹⁹⁾。特に家督相続をする場合、財産が多いと負担は相当重くなるうえ、相続財産は収益率が低く換価が容易でない不動産等である場合が多く、納税上の困難があり、このことが物納を要望された背景にあった⁽³⁰⁰⁾。第70回帝国議会貴族院臨時租税増徴法案特別委員会では、貴族院の有馬頼寧は、相続税のために潰れた家もあると発言し⁽³⁰¹⁾、貴族院の大河内輝耕は「三代経テバ家ト云フモノハ變ルモノダト云フヤウニ見テ居ラレル方モアル」⁽³⁰²⁾と発言し、高率な相続税が日本の家族制度の維持を困難とする実情を述べた。しかしながら、このとき国務大臣結城豊太郎は、相続財産中に不動産が占める割合が多い場合の相続税に対しては、延納制度をより広く認めることを検討すると回答するに留まった⁽³⁰³⁾。

昭和15年には複雑化した税制の抜本改革が行われた⁽³⁰⁴⁾。議会では、相続税法に関しては、日本的な家族制度維持のため、長子相続の負担軽減への配慮が叫ばれた⁽³⁰⁵⁾。

他方で物納は直接的な財政収入とはならず国庫の損失につながるため、主税局は物納制度

(295) 牛米・前掲注294) 154頁。

(296) 牛米・前掲注294) 155頁。

(297) 牛米・前掲注294) 155頁。

(298) 牛米・前掲注294) 155頁。

(299) 牛米・前掲注294) 156頁。

(300) 田中豊「相続税の物納制度に就て」財政6巻3号（1941年）59頁。

(301) 第70回帝国議会貴族院臨時租税増徴法案特別委員会議事速記録第4号〔有馬頼寧発言〕（昭和12年3月23日）17頁。

(302) 第70回帝国議会貴族院臨時租税増徴法案特別委員会議事速記録第4号〔大河内輝耕発言〕（昭和12年3月23日）30頁。

(303) 第70回帝国議会貴族院臨時租税増徴法案特別委員会議事速記録第4号〔結城豊太郎発言〕（昭和12年3月23日）30頁。

(304) 牛米・前掲注294) 157頁。

(305) 牛米・前掲注294) 157頁。

の導入には長らく慎重な態度であった⁽³⁰⁶⁾。大蔵大臣桜内幸雄は、物納制度調査委員会を設置し、昭和15年中に制度導入の可否を回答することを約した⁽³⁰⁷⁾。最終的に相続税に物納を導入する法案は、物納調査委員会の2回の審議を経て、第76回帝国議会で提出され、原案通り可決された⁽³⁰⁸⁾。

(2)物納制度の導入

物納制度は、昭和16年に相続税法中改正法律案（昭和16年3月法律第79号）にて初めて導入された。制度の説明にあたり田中豊（名古屋税務監督局長）は、「財産納付の如きは已むを得ざる例外措置であることは本制度の考察に當つて深く留意せられねばならない。従つて物納を認める場合の如きも出来得る限り局限すべき」⁽³⁰⁹⁾と、租税の金銭納付原則に対する例外規定であることを強調する。

改正された旧相続税法17条ノ2は、相続財産の価額中不動産の価額が相続財産の価額の2分の1を超える場合で、相続税額が千円以上になるときは、納税義務者は、政府に申請することにより、物納により納税できると規定する。物納の対象財産は不動産に限られ⁽³¹⁰⁾、従来準不動産として扱われている船舶や不動産上の権利は認められない⁽³¹¹⁾。

物納の税額は、当該相続財産たる不動産の価格に対する分の相続税額の範囲に止めるが、その税金に相当する価額の物件がない場合は、税務署長は当該税額を超過する相続税額について物納を許可し得るとされた⁽³¹²⁾。物納された財産の収納価額は、原則として、相続開始当時の現況、すなわち相続税の課税価格算定の基礎となっている当該財産の評価額とされ

(306) 牛米・前掲注294) 156-157頁。

(307) 牛米・前掲注294) 157頁。

なお、国務大臣河田烈は昭和16年（1941年）2月4日の衆議院本議会にて、「相續財産中不動産ノ占ムル割合ガ比較的多イ場合ニハ、納税上困難ヲ感ズル者モアリマス、斯カル場合ノ救済方法ト致シマシテ、現在既ニ相當長イ年賦延納ノ制度ガ設ケラレテ居ルノデゴザイマスガ、是ノミヲ以テシテハ十分ナラザルモノガゴザイマス、斯カルガ故ニ相續税ニ付テハ、特ニ物納制度ヲ認ムベキデアルト云フ議論ガ從來カラアルノデゴザイマス、殊ニ昨年ノ第七十五回帝國議會ニ付キマシテ、税制改正案審議ニ當リマシテ、此ノコトガ強く要望セラレタヤウナ次第デゴザイマス」と発言した。数回にわたる改正による延納制度の拡充のみでは救済が不十分であるとして、物納導入に対する強い要望が出たことと、導入には慎重な態度であったことが窺える。第76回帝国議会衆議院議事録速記録第10号〔河田烈発言〕（昭和16年2月4日）81頁。

(308) 牛米・前掲注294) 161頁。

(309) 田中・前掲注300) 62頁。

(310) 勝正憲『税』（千倉書房、1942年）367頁。

(311) 日本經濟研究會編『戦争・財産・投資』（伊藤書店、1941年）229頁。

(312) 勝・前掲注310) 368頁。

た⁽³¹³⁾。しかしながら相続税の課税価格の決定までには相当時間を要するのが通例であったということで⁽³¹⁴⁾、その間に不動産の状況に著しい変化があった場合には、例外として、税務署長は収納の時の現況によりその価額を定め得るとされた⁽³¹⁵⁾。

物納の対象財産は納税義務者の申し出た不動産を採擇する方針であるが⁽³¹⁶⁾、条文によると、許可が取り消される場合が、二つある。まず、納税義務者の申請した不動産が「管理又ハ處分ヲ爲スニ不適當ト認ムルトキハ相續税審査委員會ノ諮問ヲ經テ其ノ變換ヲ命シ又ハ物納ヲ許可セサルコトヲ得」と規定された（旧相続税法17条ノ2第3項）⁽³¹⁷⁾。もうひとつは、「相續財産ノ状況ニ依リ税金ノ納付カ容易ニシテ物納ヲ許可スルノ必要ナシト認ムルトキハ相續税審査委員會ノ諮問ヲ經テ之ヲ許可セサルコトヲ得」とことが規定された（同条4項）。

3. 戦後の相続税法と物納制度

(1) 戦後の相続税法と物納制度の拡張

昭和22年には、総司令部の勧告に基づいて敗戦後の日本の社会及び経済に適合するための税制改正が行われた⁽³¹⁸⁾。旧相続税法（昭和22年4月法律第87号）では、家督相続制度の廃止に伴い家督相続と遺産相続との税率の区分を廃止し、申告納税制度が採用された⁽³¹⁹⁾。延納及び物納制度についても改正が加わった。「徴税の迅速化」の趣旨のもと、延納制度の限度額を千円以上から1万円以上に引き上げ、かつ7年又は10年以内であった期間を5年以内に短縮した⁽³²⁰⁾。他方、延納制度と関連して物納制度は拡張された。すなわち従来の税額千円以上、かつ不動産の価額が相続財産の価額の2分の1以上との制限が撤廃され、金銭で納付することが困難である税額について、相続財産による物納が認められ（旧相続税法52条）、さらに、物納財産の範囲も不動産に限らず、有価証券等についても認められることとなった⁽³²¹⁾。

(313) 勝・前掲注310) 368頁。

(314) 勝・前掲注310) 369頁。当時、「大體相續税の決定までは相續を開始してから一年、二年後に亘ることが多」いうことであった。日本經濟研究會編・前掲注311) 230頁。

(315) 「例へば田畑が荒地になり或は、山林の立木を伐採するとか、或は建物の増改築等の如き」があった場合と勝は例示する。勝・前掲注310) 369頁。

(316) 日本經濟研究會編・前掲注311) 229頁。

(317) 管理又は処分に不適当な物件の例として、係争中の物件、海岸地、耐久年数を著しく超過した家屋、劇場、映画館、工場等が挙げられる。勝・前掲注310) 370-371頁。

(318) 桜井四郎『相続税』（中央経済社、1959年）35頁。

(319) 前尾繁三郎「今回の根本的税制改正について」財政12巻5号（1947年）8頁。

(320) 前尾・前掲注319) 9-10頁。

(321) 前尾・前掲注319) 10頁。

（2）シャープ勧告後の相続税法改正と延納制度の拡張

昭和25年には、シャープ勧告に基づき相続税法は再び全文改正され、現行の相続税法（昭和25年3月法律第73号）が制定された⁽³²²⁾。ただしこのときの相続税法は、財産を取得した者に担税力を認め、相続・遺贈又は贈与による取得財産の累積額を標準として一本建の相続税を課税する設計が採用された⁽³²³⁾。そして、従来の遺産税体系から遺産取得税体系へと課税体系は根本的に改正された⁽³²⁴⁾。昭和28年改正（昭和28年8月法律第165号）では、シャープ勧告を受けて導入した累積課税制度が廃止され、相続税の補完税として贈与税が設けられた⁽³²⁵⁾。しかしながらこのときの遺産取得体系を基本とする相続税制度は、各種の弊害があらわれうまくいかなかったため、税制調査会を設けて根本的検討が加えられ⁽³²⁶⁾、昭和33年改正（昭和33年4月法律第100号）により、遺産取得体系を維持しつつ、相続税の総額は遺産額と法定相続人の数とにより決定できるような、今日の課税体系へと改正された⁽³²⁷⁾。

昭和28年改正においては延納の範囲が拡張された。延納を許可できる期間は原則5年以内とするところ、相続財産中に不動産・立木、船舶、又はこれらを主たる財産とする保全会社等の株式が占める割合が2分の1以上であるときは、特に10年以内の延納が認められることとされた⁽³²⁸⁾。

（3）財産税法

本稿は相続税法の物納を研究対象とするが、終戦後に一度だけ課税された税目である財産税法を参照することは、わが国の物納制度について検討するうえで意味があるものと考えするため、以下では財産税法について述べていく。

終戦後の日本政府は、連合軍総司令部の指令の下、戦後財政整理の計画立案を行った⁽³²⁹⁾。連合軍の指令「戦時利得の排除および国家財政の再編成に関する件」（昭和20年11月24日）は、日本人のすべてに対し戦争は儲からないという事実を明示するため、戦時利得を排除する計画に関する法案を昭和21年中に議会に提出することを日本政府に命じた⁽³³⁰⁾。昭和21

(322) 桜井・前掲注318) 47頁。

(323) 桜井・前掲注318) 47-48頁。

(324) 桜井・前掲注318) 47頁。

(325) 大蔵財務協会『財政 臨時増刊—改正税法総解—』財政18巻10号（1953年）146頁。

(326) 税制特別調査会「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」（1957年12月）。

(327) 桜井・前掲注318) 57-63頁。

(328) 大蔵財務協会・前掲注325) 172頁。

(329) 鈴木武雄『現代日本財政史 第1巻』（東京大学出版会、1952年）206頁。

(330) 鈴木・前掲注329) 222頁。

年1月、幣原内閣はこれを受けて、財産税・個人財産増価税・法人戦時利得税の三税を設け、富の再分配を徹底的に行うとともに、その税収を国債の償還に充てて財政の整理健全化をはかり、もってインフレーションの防止、経済の再建を推進する構想を立て、その要綱を発表した⁽³³¹⁾。

ところが昭和21年5月、わが国の税制改革援助のためレオ・チャーンが来日し、政府の財産税計画が再検討された⁽³³²⁾。その結果、戦時補償を全面的に打ち切ることで名目的資産を徹底的に整理する方が適当であるということになり、その代わりに財産税収入で国債、特に戦時補償債務を償還するという政府の目的は捨てざるを得なくなった⁽³³³⁾。補償打ち切りによって目的を達せられる法人関係の財産税、戦時利得税、及び個人財産増価税はとりやめ、規模を小さくして個人財産税一本を課する計画に変更された⁽³³⁴⁾。かくて財産税は立案時とはその性格が変わり⁽³³⁵⁾、主として終戦処理、戦後復興等を図るため緊要な国庫収入を確保するとともに、富の均衡化により経済の民主化に資するためとして、財産税法（昭和21年11月12日法律第52号）が創設された⁽³³⁶⁾。

財産税は、昭和21年3月31日午前零時を「調査時期」として、調査時期に法施行地に住所または1年以上居所を有していた個人、財産を有していた個人等の個人の財産に対して課された⁽³³⁷⁾。納税義務者が、金銭預金等をもって財産税を納付することが困難であるときは、金銭で納付することを困難とする金額について、物納を申請することができるとされた（財産税法56条）⁽³³⁸⁾。

財産税の物納について注目すべき点は、延納制度との関係である。納税義務者は財産税の物納を困難とする特別の事由があるときに、物納を困難とする金額を限度として、担保を提供して延納を申請することができた⁽³³⁹⁾。すなわち物納の方が優先されたということである。この場合延納の期間は所定の納期限後一年以内とし、やむを得ないと認められる場合においては、二年以内とされた⁽³⁴⁰⁾。

昭和22年2月末現在の財産税申告内訳を概説すると、申告税額 35,629 千円のうち、現金

(331) 鈴木・前掲注329) 222-223頁。

(332) 鈴木・前掲注329) 223頁。

(333) 鈴木・前掲注329) 223頁。

(334) 鈴木・前掲注329) 223頁。

(335) 鈴木・前掲注329) 224頁。

(336) 池田勇人「財産税法概説」財政11巻10号（1946年）8頁。

(337) 池田・前掲注336) 9-10頁。

(338) 池田・前掲注336) 20頁。

(339) 池田・前掲注336) 21頁。

(340) 池田・前掲注336) 21頁。

13,499千円、物納18,705千円であった⁽³⁴¹⁾。物納の内訳は、旧勘定預金4,443千円、国債1,402千円、国債以外有価証券2,656千円、土地5,530千円、建物2,233千円、その他2,441千円と記されている⁽³⁴²⁾。また、皇室財産についても財産税が課税され、総財産の約八割3,342,600千円が徴収された⁽³⁴³⁾。

本法の物納に充てることができる財産は、国債及び地方債、社債株式等、不動産、動産とされ（財産税法施行規則54条1項）、さらに、社債株式等や不動産の物納は、国債・地方債の価額の合計額の8割以上を物納に充てる場合に限られた（同規則2項）。

以上のとおり、終戦処理のための特殊な位置づけともいえる財産税法の規定のなかでは、納税者から延納にて金銭で徴収することよりも、一時の金銭又は物納による徴収の方が優先された。

4. 物納申請件数の増加と平成4年改正

(1)物納申請要件の厳格化

平成4年の税制改正（平成4年3月法律第16号）により、相続税法41条1項における物納を申請する納税義務者に対し「延納によっても」という条件が追加され、物納申請をする納税義務者に対し延納によっても金銭で納付することを困難とする事由が要求されることとなった。

(2)平成4年改正の背景

改正前の物納申請状況をみると、平成2年度から4年度にかけて物納申請は非常に急増した⁽³⁴⁴⁾。5年前と比較すると件数は約31倍、収納された相続税額は約40倍に膨れ上がった⁽³⁴⁵⁾。この背景にはいわゆるバブル経済の崩壊による地価や株価の下落がある⁽³⁴⁶⁾。平成4年以降、

(341) 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講話まで—第7巻』（東洋経済新報社、1977年）183頁「表4-11」。

(342) 大蔵省財政史室編・前掲注341）183頁「表4-11」。

(343) 鈴木・前掲注329）224頁。

大蔵省主税局長前尾繁三郎によると、財産税に関しては、特に皇室財産の申告がどのくらいになるかということは非常に大きな問題であり、そのため物納財産をどう評価するかということが問題となったということである。前尾繁三郎述「終戦直後の財産税構想と徴税問題」『戦後財政史口述資料』（1952年）8頁。

(344) 品川芳宣講演「物納急増の背景と実務」日税研論集27巻（1994年）164頁。

(345) 品川講演・前掲注344）164頁。

(346) 品川講演・前掲注344）170頁以下参照。

国税庁は物納処理の担当部門を拡充し、増員を図って処理体制を強化した⁽³⁴⁷⁾。品川芳宣(当時国税庁徴収部管理課長)は当時の状況について、「このように1万数千件という申請件数が出てきていること自体、ある意味では新しい税金ができてきた以上の事務量を強いられているわけです」⁽³⁴⁸⁾と述べた。

塩崎潤(元大蔵省主税局長・前衆議院議員)によると、バブル崩壊に伴って相続税納税者が土地を売却した代金を取得する事が容易ではなくなった背景から、「相続税納税戦略」として物納制度の選択に一斉に殺到したと分析する⁽³⁴⁹⁾。この理由は、当初申告の際いったん延納を選択すると、その後物納に転換することはできないが、物納申請をしておけば、不許可になった部分について延納を選択できたからということであった⁽³⁵⁰⁾。

5. 平成18年改正と物納申請件数の減少

物納制度に大幅な改正があったのは、平成18年の改正(平成18年3月号外法律第10号)である。概要を述べると、なかでも注目すべきものとして、たとえば次のような改正がある。

まず、物納手続関係書類の内容を明確化し、書類に不備や不足があった場合の取扱い及び物納申請の許可に係る審査期間(原則3ヶ月)が法定された⁽³⁵¹⁾。次に、物納財産の範囲につき、これまで通達で運用されていた物納不適格財産が法定され、さらに、物納劣後財産を創設し、納税者が換金の容易な不動産を優先して物納することを、法律で明確にした⁽³⁵²⁾。最後に、物納申請の基準となる、金銭による納付困難要件が法定化・明確化された⁽³⁵³⁾。金銭による納付困難要件は、「金銭納付を困難とする理由書」を記載することにより判定するのであるが、その記載内容等がより具体的になり、従前よりも厳密に審査されることとなった⁽³⁵⁴⁾。

(347) 品川講演・前掲注344) 166頁。

(348) 品川講演・前掲注344) 166頁。

(349) 塩崎潤「相続税制改革の方向―物納依存主義が生んでいる相続税制の歪みを是正し、金銭支払原則という近代国家の納税の鉄則に戻るよう相続税制を思い切って改革しよう―」税理43巻1号(2000年) 13頁。

(350) 塩崎・前掲注349) 13頁。

(351) 財務省大臣官房文書課編『平成18年度税制改正の解説』〔松田淳(主税局税制第一課課長補佐)〕(大蔵財務協会、2006年) 530-537頁。

(352) 財務省大臣官房文書課編・前掲注351) 538-544頁〔松田〕。

(353) 財務省大臣官房文書課編・前掲注351) 545頁〔松田〕。

(354) なお、本書には、「そもそも相続税に限らず租税債権は、すべて金銭債権として成立・確定しているものですので、金銭で納付することが原則です。あくまでその原則の例外として、物納制度は、他の税にはない相続財産そのものを課税対象とする財産的な性格を相続税が有すること等にかんがみ、認められているものである」という立案担当者の見解も併せて記述されている。財務省大臣官房文書課編・前掲注351) 545-546頁〔松田〕。

他方で、納税者が延納許可後に、延納によっても金銭で納付することを困難とする事由が生じた場合に、延納から物納に変更できる特定物納制度が創設された⁽³⁵⁵⁾。

従前の物納制度においては、申請から許可まで長期間を要するケースがあること、物納の許可基準が明確でなく分かりにくいこと、許可基準を満たすための保管措置のルールが不明確であること、他方であえて市場価値の低い相続財産から物納申請する納税者の存在があること等の問題が生じていた⁽³⁵⁶⁾。このような背景から、物納制度に対する信頼性の確保や物納手続の円滑化・明確化等の観点から制度の見直しが行われたのが、本改正である⁽³⁵⁷⁾。

全体的にみると、改正により物納の基準は厳格化された。平成18年改正は物納申請・許可件数に影響した。改正前後の状況は国税庁「相続税の物納処理状況等」⁽³⁵⁸⁾によると、物納申請件数の場合平成16年度3065件、平成17年度1733件、平成18年1036件のところ、平成19年度383件、平成20年度698件と大幅に減少した。許可の件数も、平成16年度3639件、平成17年度2730件、平成18年度2094件、平成19年度1114件、平成20年度704件と、大幅に減少した。

6. 平成29年改正

平成29年改正（平成29年3月号外法律第4号）では、時代とともに相続財産の構成状況が変化してきていることから、納税者にとっての利便性の向上及びそれを収納する国側の実務面の要請のため、物納に充てることができる財産の種類と順位が変更された⁽³⁵⁹⁾。この改正により、上場されている社債や株式等は不動産、船舶、国債等と同じ第1順位グループで物納できるようになった（相続税法41条2項）。

金融庁は「令和7年度税制改正要望」（2024年8月）⁽³⁶⁰⁾において、上場株式等の物納要件見直しの要望を出した⁽³⁶¹⁾。その内容は、換金性の高い上場株式等を物納する場合については、特例を措置し、「延納によっても金銭で納付することが困難な金額の範囲内であること」等の、物納の利用を限定する要件を見直すというものである。

(355) 財務省大臣官房文書課編・前掲注351) 544頁〔松田〕。

(356) 財務省大臣官房文書課編・前掲注351) 529頁〔松田〕。

(357) 財務省大臣官房文書課編・前掲注351) 529頁〔松田〕。

(358) 国税庁, “相続税の物納処理状況等”, <https://www.nta.go.jp/taxes/nozei/enno-butsumo/jokyo/01.htm>, (参照 2025-01-17)。

(359) 財務省, “平成29年度税制改正の解説”, https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/explanation/pdf/p0576-0581.pdf, (参照 2025-01-17)。

(360) 金融庁, “金融庁の令和7年度税制改正要望について”, <https://www.fsa.go.jp/news/r6/sonota/20240830/01.pdf>, (参照 2024-01-17)。

(361) 令和7年11月16日現在において、物納制度に関して当該要望に即した法改正は予定されていない。

このように、近年においては、いわゆる金融商品を対象として物納制度を拡張する方向性がみられた。

7. 令和7年改正

令和7年度税制改正では、いわゆる「老老相続」や相続財産の構成の変化など相続税を取り巻く経済社会の構造変化を踏まえ、納税者の支払能力をより的確に勘案した物納制度となるよう、検討が加えられた⁽³⁶²⁾。相続人の高齢化がすすむ今日、病気や怪我など緊急時に備えた手元資金の重要性がますます高まっている実情を考慮し、令和7年法律第13号にて、物納許可限度額等の計算方法の見直しが行われた⁽³⁶³⁾。この改正により、延納期間終了後における当面の生活費等を加算することができることとされた⁽³⁶⁴⁾。

8. 小括

物納制度の沿革を整理すると次のとおりである。

物納制度は、相続財産そのものに対し税が課されるという相続税の性質から、相続財産中に不動産の割合の多い場合の相続税の負担軽減をその趣旨とした⁽³⁶⁵⁾。物納制度導入の要望が出た当初は、国は立法には消極的な態度であった⁽³⁶⁶⁾。帝国議会にて数年にわたり慎重な議論がなされた後、昭和16年に相続税法の物納制度が初めて導入された⁽³⁶⁷⁾。

戦後の相続税法全文改正後も物納の規定は存続した。昭和22年改正では相続財産に占める不動産の価額の割合が50%を超える場合という要件が撤廃され、物納の適用範囲は拡張された。その後の大きな変化は平成4年改正及び平成18年改正である。平成4年改正ではいわゆるバブル経済崩壊が関係し、物納申請件数が急増した。平成4年改正では延納による金銭納付を優先すべきことが、物納の適用要件に付け加えられた。平成18年改正はおもに納税義務者及び課税庁の双方に対する運用基準の明確化である。申請・許可双方の水準が明確になった分厳格化し、物納の申請・許可件数は急激に減少する。

(362) 財務省。“令和7年度税制改正の解説”。https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2025/explanation/PDF/p0556.pdf, (参照 2025-10-26)。

(363) 財務省。“令和7年度税制改正の解説”。https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2025/explanation/PDF/p0556.pdf, (参照 2025-10-26)。

(364) 財務省。“令和7年度税制改正の解説”。https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2025/explanation/PDF/p0555-0556.pdf, (参照 2025-10-26)。

(365) 田中・前掲注300) 62頁。

(366) 牛米・前掲注294) 155-157頁。

(367) 牛米・前掲注294) 155-157、161頁。

戦後から今日までの制度の沿革からみる物納の位置づけは、大きな流れでいえば、厳格化・縮小化であり、租税の金銭納付原則の例外規定であるという位置づけがより顕著になったといえる。その後の平成 29 年改正により、社債や上場株式等のいわゆる金融商品につき、若干の拡張傾向をみせる。

第3款 物納制度の法的性質についての先行研究

物納の法的性質に関する判例及び先行研究には以下のようなものがある。

1. 最三小判昭和42年5月2日⁽³⁶⁸⁾

物納の法的性質の研究材料として、財産税債務の物納の法的性質について議論された重要判例（以下「本判決」という。）の分析を行う。本稿は相続税法の物納を研究対象とするが、財産税の物納は「物納の目的財産、申請手続、収納時までの当該財産の価額変動の場合の処置、租税債権納付の時期等について、財産税法および相続税法の規定は、ほぼ同様である」⁽³⁶⁹⁾ため、本判決は一考の価値ある判例と考える。

以下本稿において、本判決を「昭和42年判決」という。

(1)事案の概要

原告・控訴人・被上告人近藤広作（以下「X」。）は、昭和22年2月、昭和税務署長より財産税額241,870円を、同年2月15日限り納付すべき旨の告知を受けた。しかし、Xは右税額を全部金銭で納付することは困難な事情にあったため、うち79,235円を不動産（以下「本件不動産」。）にて物納する旨申請し、同年10月20日に昭和税務署長より許可を得た。昭和税務署長は、その後十年余を経た昭和33年10月30日、本件不動産につき、昭和22年10月20日物納許可を原因として、所有権移転登記を得、10月31日付で収納済証書を送付した。

Xは、本件不動産が物納許可から十年余を経過した後には所有権移転登記されたことについて、「前記物納許可のあつた財産税は徴収時効が完成していて、収納し得ないものであるのに、前記所有権移転登記を得たのは違法であるから無効のものである。従つて本件不動産は

(368) 最三小判昭和42年5月2日民集21巻4号811頁。判例評釈、森網郎「判批」ジュリスト376号（1967年）90頁、須貝脩一「判批」シュトイエル68号（1967年）1頁、田中真次「判批」神奈川法学3巻2号（1967年）91頁、新井隆一「判批」民商法雑誌57巻6号（1968年）887頁、新井隆一「判批」別冊ジュリスト17号（1968年）150頁、金沢良雄「判批」法学協会雑誌85巻5号（1968年）747頁、角谷正彦「判批」昭和四一・四二年度重要判例解説ジュリスト増刊（1973年）165頁、寛康生「判批」別冊ジュリスト79号（1983年。以下「寛・別冊ジュリ」として引用する。）138頁、同120号（1992年）140頁。

(369) 森網郎「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和42年度222頁。以下、「森・判解」として引用する。

依然Xの所有物件であることは明らかである」と主張し、本件不動産がXの所有に属することの確認と所有権移転登記の抹消とを請求した。

被告(国)・被控訴人・上告人(以下「Y」)は、以下の理由により、本件不動産の所有権は物納許可の時、即ち昭和22年10月20日既に国に移転したものであるからXの本訴請求は失当であると主張した。

「物納は税法上一定の事由の存する場合に、金銭の納付に代えて金銭以外の財産権を移転して租税債権を消滅せしめる制度で、納税者の申請にもとづき、収税官庁がこれを許可することによつて成立する公法上の契約であつて、その法律上の性質は一般に代物弁済であり、民法上の代物弁済の法理が準用されるものと解されている。」

「民法上の代物弁済契約は対抗要件を具備したとき……に、契約が成立して当該不動産の所有権が移転し、債務も亦消滅すると解する見解がある」。「代物弁済は代物弁済契約によつて当該不動産の所有権移転の意思表示がなされたときに成立し、それによつて直ちにその所有権は移転するが、ただ弁済の効力は移転登記の完了を条件として生ずるものと解する方が我が民法の意思主義を原則とする建前からすれば、より妥当ではないかと考える。従つて当該債務も右移転登記の完了をまつて消滅するものとすべきものである。」

「本件の場合は、物納許可さえあれば、当該許可をなした収税官庁において単独で嘱託登記手続によつて取得の登記をなしうる(昭和22年6月政令第109号)ことに徴すれば、当事者の所有権移転の意思表示のみによつて本件不動産の所有権が十全に移転したものと解して一向差支えないものとする。」

もつとも、かく解すれば意思表示がなされたその時にその債務も消滅するとみるべきが相当と思われるところ、財産税法施行規則第60条によれば『第54条第1項、第4項又は第5項に掲げる財産による物納の許可を受けた税額に相当する財産税は物納に充てようとする財産の引渡、所有権移転の登記その他法令により第三者に対抗することのできる要件を充足した時において納付があつたものとする』とあつて、租税債権は対抗要件具備と同時に消滅し、それまでは租税債権は存在することとなつて、その間に矛盾が生ずるのではないかの疑念がないでもないと考えられるが、右規則は、しかく規制しなければ、もし仮りに債権者が移転登記を完了しない間に債務者が当該不動産を第三者に二重譲渡してその登記を履践してしまつたような場合には、債権者としては不測の損害をこうむるような事態が招来されるわけで、かかる事態の発生を防止するために、当事者のみならず第三者に対する関係においても、該所有権を対抗し得るような状態が作出されるまでは、債務は消滅しないものとしたものであり、このように解釈することが衡平の考え方にもさらには租税債権を確保せんとする同規則の趣旨にも適合するものと思われる。

かくて、……物納申請が許可され、その許可書がXに送達されたときに、当該物納不動産は国に移転し、移転登記をしたときに租税債権は消滅するものといわなければならないが、

本件不動産についてみるにXも自認するように昭和22年10月20日物納許可があり、その頃物納許可書がXに送達されたものであるから本件不動産所有権は、その時に国に移転したものののである。

従つてX主張のように仮りに租税債権が時効によつて消滅したとしてもそれによつて既に取得したYの右所有権に何ら消長を及ぼすものではない。」

第一審判決（名古屋地判昭和35年1月30日訟月6巻4号609頁）では、「財産税法第56条による物納制度の趣旨とするところは納税義務者の所轄税務署長に対する物納許可申請に対し、当該署長により物納申請が許可され、その許可書が納税義務者に送達された日以後当該物納を認められた物件はYの所有に帰するものと解するを相当とする。」と判断し、Xの請求は棄却された。

（2）控訴審判決（名古屋高判昭和37年11月21日民集21巻4号823頁）控訴認否。

控訴審では、Yは「物納制度は、金銭の給付に代え他の財産を移転することによつて納税義務を履行するものであるが、……物納許可によつて、民法上の代物弁済に準ずる公法上の契約が成立したと見るか、又は一種の行政処分が成立したと考えるかは、議論の存するところである」と、物納の法的性質を広く捉える主張に変えた。Yの主張は次の通りである。

「物納許可後の財産税の消滅時効は、その時効期間を10年として計算すべきである。すなわち、財産税は元来金銭をもつて物納（ママ）するのが原則であるが、税務官庁により物納の許可があるときは、その内容が更改され、納税者は国に対し当該財産権を移転すべき債務を負うに至るのである。換言すれば、租税債務の内容が金銭の支払をなすべき債務から物の引渡をなすべき債務に変わるのである。〔下線筆者加筆、以下同様。〕」ところで、会計法第30条の時効に関する規定は、公法上の金銭債務に限つて適用され、右のような物の引渡をなすべき債務には適用がないのである。この場合には、民法第167条第1項⁽³⁷⁰⁾による原則規定が適用され、その時効期間は10年となること明白である。本件において、Xは昭和22年10月20日昭和税務署長より物納の許可を受けたのであるから、同日より消滅時効期間が進行した訳であるが、Xは昭和27年7月23日同税務署長に対し、本件物納不動産に関する所有権移転登記の承諾書を提出して（右登記は元来税務署長において一方的になし得るのであるが、当時の係員の誤解からXに対し承諾書の提出を求めたのである）、財産税務債務（ママ）の存在を承認している。したがつて、右承認行為により本件消滅時効の進行は中断され、同日より改めて時効期間が進行し、前記所有権移転登記のなされた昭和33年10月31日までの間には未だ10年間の消滅時効期間は満了していないのであり、右登記手続の有効なること勿

(370) 原文ママ。ただし時効に関する原則規定は民法166条1項。

論というべきである。」

高裁は、本件物納不動産につき所有権移転登記のなされた昭和33年10月31日当時、すでに消滅時効の完成により財産税債務は消滅しており、右所有権移転登記手続は無効であること明白であるとして、次のように判示した。

「財産税法第56条第1項にいわゆる物納なるものは同法所定の一定の事由が存する場合に、金銭の納付に代えて金銭以外の財産権を移転して租税債務を消滅せしめる制度であり、納税者よりの申請にもとづき税務官庁がこれを許可して行われるのである。すなわち、納税者よりの申請と、これに対する税務官庁の許可とをもつて成立するのであり、民法第482条の代物弁済に類似する一種の公法上の契約と称すべきである。」

「思うに、財産税の納付を命ぜられた者より物納の申請があり、これに対し税務官庁の許可があるとき、物納契約（一種の公法上の契約と見るべきこと前述のとおりである）に成立し、これと同時に物納物件の所有権は国に移転するが、物納の対象とせられた財産税そのものは、右物件の権利移転の対抗要件を具備したとき、初めて消滅するものと解するを正当とする。」

このように、物納許可と共に本件不動産の所有権は国に移転するが、その負担する財産税自体は、所有権移転登記の完了を俟つて消滅するとの見解を示した。そして、財産税債務の消滅時効については、本来の納付期限である昭和22年2月末日の翌日たる昭和22年3月1日より起算し、会計法第30条所定の5年の期間を経過した昭和27年2月末日をもつて消滅時効が完成するとの見解を示した。

さらに、Yの、「本件財産税の納税義務の内容は、前示物納許可により、金銭の給付をなす債務から物の引渡をなす債務に更改せられたのであるから、右納税義務については会計法の規定の適用がなく、民法第176条第1項により10年の時効期間に服すべきである」との主張については、「およそ租税債務の時効については、租税債務が公法上の金銭債権たる性質を有する関係から、会計法第30条の適用を受けることは明白で本件における如く、偶々物納許可により金銭の支払に代え他の財産権を移転して債務の履行をなす合意が成立した場合においても、それが租税債務たる本質において変りなき以上、会計法第30条の適用（少なくとも類推適用）あるものと解するを相当とし、したがって五年の時効期間の経過により消滅するものと思うべきである。」と判示した。

ただし、Xの分割納付や所有権移転登記承諾書の提出等の行為をもって、租税債務の存在を承認したものと認めるべきとして、高裁は、Xが所有権移転登記の承諾書を提出した昭和27年7月23日の翌日より再び時効期間が進行し、満5年を経過した昭和32年7月23日をもつて消滅時効が完成したものと解すべきとの結論を導いた。

「叙上のような次第であつて、本件物納不動産につき所有権移転登記がなされ、権利移転の対抗要件が具備した際には、右物納許可の前提となつた財産税は、既に消滅時効の完成に

より消滅していた訳である。すなわち、右時効完成により財産税は初めに遡つて消滅し、これに対する物納許可もその基礎を失つて効力を消失し、したがつて、右物納許可により一旦国の所有に帰した本件不動産の所有権も、当初に遡及してXに復帰した次第である。換言すれば、Xは初めより本件不動産の所有権を失つたことなく、国もかつて右不動産の所有権を取得しなかつた結果となるのである。

さすれば、本件において、XよりYに対し、本件不動産がXの所有に属することの確認を求めることは（Yにおいてこれを否認する以上確認の利益あること勿論である）正当というべく、又、XがYに対し、右不動産につきなされた所有権移転登記の抹消登記手続を求めることは、権利の実体関係と登記簿の記載とを合致せしめる意味において理由あることである。」と、Xの控訴請求は認容された。

（3）最高裁（最三小判昭和42年5月2日民集21巻4号811頁）上告棄却。

最高裁は、まず、物納許可により財産税債務は消滅するかという点について、次のように判示した。

「財産税法施行規則 60 条によれば、物納の許可を受けた税額に相当する財産税は、物納に充てようとする財産の引渡、所有権移転の登記その他法令により第三者に対抗することのできる要件を充足した時において納付があつたものとされ、同規則 55 条によれば、物納許可後物納に充てべき財産の状況に著しい変化を生じたときは、収納の時の現況により収納価額を定めうることになつており、また、昭和22年政令第109号（財産税法等による物納に因る不動産登記の特例に関する政令）1条によれば、財産税法56条の規定に基づく不動産による物納の許可があつた場合において、税務署長が当該不動産の所有権について登記を登記所に嘱託するには、その嘱託書に登記義務者の承諾書および登記義務者の権利に関する登記済証を添付することを必要としないというのであり、これらの規定の趣旨を考慮すれば、財産税について不動産が物納許可の対象とされた場合には、右許可によつて直ちに財産税債権が消滅するのではなく、右不動産について物納許可を原因として所有権移転登記を完了するまでは財産税債権が依然として存続するものと解すべきであるとともに、税務署長としては、物納許可後はもはや金銭納付を請求することは許されないけれども、物納者の協力を俟たず、いつでも単独で右不動産につき所有権移転登記手続を経由し、もつて財産税債権を消滅させることができるのであるから、物納許可後も財産税債権について消滅時効が進行するものと解するになんら妨げがないというべきである。」

つぎに、本件不動産の所有権移転の時機と財産税債務の時効との関係については次のように判示した。

「原審の確定したところによれば、本件物納許可当時は財産税債権は存在していたが、その後上告人において本件不動産につき物納許可を原因とする所有権移転登記手続を経由しな

いうちに、右債権が時効完成により消滅したというのであるから、右物納許可は、その当初こそ有効であつたにしても、右財産税債権の消滅によつてその効力を失ひ、また、物納許可により Y に移転していた本件不動産の所有権は、その移転の原因たる物納許可が効力を失うことによつて当然に X に復帰したものと解するのが相当である。そうだとすれば、Y において本件不動産につき所有権移転登記を経由した当時においては、その所有権は X に帰属していたことが明らかであり、これと結論を同じくする原判決は、結局において正当に帰する。それゆゑ、論旨は採用しえない。」

(4) 検討

① 会計法と租税債務の時効による消滅

高裁と最高裁とでは、財産税債務の事項の起算点について見解の違いがみられる。会計法 30 条は権利を行使する日から時効が進行する趣旨であつたことが窺われるところ、高裁は、時効の起算点を財産税の納期限の翌日（昭和 22 年 3 月 1 日）とした。また、高裁は物納許可前において数回にわたり財産税の一部が分割納付されたことを時効の中断理由とし、他方で物納許可に時効中断の効力を認めていない。これに対し、最高裁は、物納申請がなされたことで徴収が猶予され、「本件物納許可当時は財産税債権は存在していたが、」物納許可がなされたことにより消滅時効の進行が開始したものと解したとみられる⁽³⁷¹⁾。

また、控訴審判決において Y は「会計法第 30 条の時効に関する規定は、公法上の金銭債務に限つて適用され、…物の引渡をなすべき債務には適用がない」ことを、物納を金銭の支払をなすべき債務から物の引渡をなすべき債務への更改であると主張する根拠とした⁽³⁷²⁾。これに対し高裁は、「本件における如く、…物納許可により金銭の支払に代へ他の財産権を移転して債務の履行をなす合意が成立した場合においても、それが租税債務たる本質において変りなき以上、会計法第 30 条の適用（少なくとも類推適用）あるものと解するを相当と」すると反論した⁽³⁷³⁾。このように、国税通則法制定以前の法律関係においては、物納許可後の租税債務の消滅には、租税債務の法的性質が大いに関係した。なぜなら租税債務の消滅時効の規定（当時の会計法 30 条ないし 32 条）は、金銭債務についての定めであり、まず物納を租税法上の代物弁済であるとする見解にしたがえば、租税物納が履行されるまでは租税債務は金銭債務の性質があり、会計法の規定により時効により消滅するといえたからである⁽³⁷⁴⁾。

(371) 森・判解 225-226 頁。

(372) 最一小判昭和 42 年 5 月 2 日民集 21 卷 4 号 811 頁，826 頁。

(373) 最一小判昭和 42 年 5 月 2 日民集 21 卷 4 号 811 頁，830-831 頁。

(374) 新井隆一「租税物納の法理」税法学 100 号（1959 年）9 頁。

なお、昭和37年（1962年）に国税通則法（昭和37年4月2日号外法律第66号）が制定され、現行では同72条に「国税の徴収権」の消滅時効として規定が定められている。

②物納の法的性質

物納許可を得た財産税債務の法的性質について、高裁は「民法第482条の代物弁済に類似する一種の公法上の契約と称すべき」との見解を示した。これに対して最高裁の物納の法的性質に関する見解についてみると、「物納許可後はもはや金銭納付を請求することは許されない」とのみ判示し、高裁と同様に物納を代物弁済と解したことを窺わせる表現は用いていない。

学説によると、最高裁の判決に関して、①代物弁済（高裁に同意）②行政処分③議論の必要性がないため未検討との3通りの見解がある。

須貝脩一は、「最高裁のこの判決は代物弁済の議論には一切触れるところがない。その意味は、代物弁済論を原審判決の結論を正当とすることによつて暗黙のうちに清濁併せ呑んだのか、それとも民法論は関係がなく不必要としたのか、き（ママ）らに一步すすんでこれを暗黙裏に否定したのか、いずれとも解せられる」⁽³⁷⁵⁾と述べる。

新井隆一は、「最高裁の判決は、…物納の法的性格についていかなる見解をとるかは明らかにすることなく、関係諸規定の趣旨を考慮して、具体的な解決を与えたものである。」⁽³⁷⁶⁾と述べる。

角谷正彦（大蔵省主計局主査）は、「最高裁の本件に関する判旨は、…物納の法的性格についての論議には一切触れることがないので、その本旨とするところは必ずしも明らかでないが、租税法規の諸規定の解釈に終始しているところからみて、おそらく、これを行政処分として考えたものと思われる。」⁽³⁷⁷⁾と述べる。

笈康生（東京地裁判事）は、「本件の一審判決は、物納の許可処分から直接的に結論に至る点で行政処分説に立つように解される。上告審における国の上告理由もこの説によるようである。二審判決は、明らかに公法上の代物弁済契約説に立っている。本判決は、これらの諸説のどれによるのか明らかでない。本判決の上告理由に対する判断のために、その必要がなかったためであり、この点は、今後の問題として残されている。」⁽³⁷⁸⁾と述べる。

水野忠恒は「最高裁判所は、物納を代物弁済であると解すると思われるのであるが、その

(375) 須貝・前掲注368) 2頁。

(376) 新井・前掲注368) 151頁。

(377) 角谷・前掲注368) 166頁。

(378) 笈・別冊ジュリ 139頁。

ことは明示してはいない。」⁽³⁷⁹⁾と述べる。

以上の学説の見解から、最高裁は物納の法的性質をどのように解したかという問いに対しては、本稿は、高裁の代物弁済とみる説に同意した見解と同意していない見解の2通りの見解があると結論づける。

(5)調査官解説

森網郎調査官は、物納の法的性質について、代物弁済、更改、金銭納付に代えて行われる租税債務の履行方法、と4つの説があるなか、代物弁済とする説が有力であることを示した。その上で、「物納も結局は国の権力作用の一面である租税の徴収方法の問題であって、これが公法上の契約といえるかどうか疑問であり、むしろ基本的には財産税債権が存続し、ただその履行方法が金銭納付から物の納付に変更されたにすぎないとみるのが妥当と思われる。もっとも、物納が種々の面からみて代物弁済にきわめて類似することは否めないところである。」と私見を述べる⁽³⁸⁰⁾。

(6)昭和42年判決が示した物納の法的性質

以上みてきた内容を整理すると、本判決では物納の法的性質について次のような見解がある。まず控訴審においてYが民法上の更改であると主張した。次に高裁は、民法の代物弁済に類似する一種の公法上の契約（以下「公法上の代物弁済説」）であると判示してYに反論した。最高裁は明示していないが学説によると、公法上の代物弁済説と解す見解、代物弁済ではないと解す見解（高裁に同意していない見解）の2通りの可能性がある。

森網郎調査官の私見は「履行方法が金銭納付から物の納付に変更された」（以下「履行方法」）と解している。

2. 物納の法的性質についての学説

(1)昭和42年判決以前の下級審の裁判例

下級審においては物納は国に対する任意譲渡、あるいは一種の行政処分とする見解がある。東京高判昭和28年3月30日（高民6巻3号100頁）では、高裁は物納について、「なんら強制的な性質のものではなく、納税者は金銭で納入するのを原則とし、その都合によつて物納し得るのである。従つて、物納の本質はむしろ国に対する任意譲渡と解するのが相当であ

(379) 水野忠恒「物納の法的性格」日税研論集27号（1994年）52頁。

(380) 森・判解222-223頁。

る」⁽³⁸¹⁾と説示する。当該裁判例は、被告が物納した土地・建物のうち、建物のみを取得した原告が地上権を主張して争った私人間の争いである。

大津地判昭和31年7月12日（訟月2巻9号87頁）では、財産税債務の物納につき、「物納は物件の所有者本人からその申請があり、これに対する税務署長の許可によつてその効力を生ずるものであつて、右物納許可は一種の行政処分と解すべきであるから、これが取消されるためには、その権限官庁による取消処分を必要とするものである」と説示し、物納財産である不動産の所有権移転登記の抹消登記のみでは物納許可の効果は取り消されないとされた。本裁判例では、「本件物納不動産の選定につき森田米治郎の意図と税務係員の措置との間に多少疎通を欠くところがあつたのではないかと推察される点がないではないが」と示されたように、納税義務者による物納の申請という行為と税務署長による許可の効力の法的効果の問題であり、行政法上の許可の効力が説明されたにすぎない⁽³⁸²⁾。物納そのものの法的性質の説明とはいえないかもしれない。

これらの裁判例は「必ずしも法律上の性質を明らかにしているものではない」⁽³⁸³⁾と評価されている。

(2) 公法上の代物弁済

昭和42年判決では、高裁は「民法第482条の代物弁済に類似する一種の公法上の契約」⁽³⁸⁴⁾と解した。

『条解国税徴収法』（1957年）では、租税債務の消滅原因のうち、租税債務の任意履行のひとつである物納について、「物納は金銭納付が困難と認められるときに所轄税務署長の許可を得て金銭納付に代えて行われる租税債務の履行方法であり、相続税についてだけ認められる」⁽³⁸⁵⁾と説明している。「金銭納付に代えて」という表現から、代物弁済であると解していることが窺える⁽³⁸⁶⁾。

吉良実は、相続税法41条及び財産税法56条の物納について、「これ等の規定によつて認められている物納制度は、本来の給付である金銭に代えて、即ち租税債務の弁済に代えて

(381) 東京高判昭和28年3月30日高民6巻3号102頁。

(382) 許可は行政法学上の行政行為であり公定力が働く。塩野宏『行政法Ⅰ〔第六版〕行政法総論』（有斐閣、2015年）129頁、159頁以下。

(383) 森・判解222頁。

(384) 最三小判昭和42年5月2日民集21巻4号811頁、828頁。

(385) 桃井直造編『条解国税徴収法』（安井誠）（白桃書房、1957年）228頁。

(386) 新井・前掲注374）9頁。なお、森調査官は、この見解について物納を代物弁済と解する見解とは別意に分類している。森・判解223頁。

(Zahlungsstatt)、法定の財産を給付することにより租税債権・債務を消滅せしめることができる制度であるから、私法上の債務関係であるところの代物弁済を税法上認めた制度であるということができるのである。そして適法な物納があれば、その効果としてその物納財産の引渡し、若しくは所有権移転の登記等第三者に対抗できる要件を充たしたとき、その収納価額の限度において租税債権・債務は消滅するに至るのである。従つて物納は所謂法定代物弁済であるということができ、それは租税債権・債務の消滅原因の一つであるということができるのである。」⁽³⁸⁷⁾と、物納とは法定代物弁済であるとの見解を述べている。

忠佐市は、「相続税の物納は、公法上の代物弁済としての性格をもつ、すなわち、物納の許可を受けた税額に相当する相続税は、物納財産の引渡し、所有権移転の登記その他第三者に対抗することができる要件を充足した時において、その納付があつたものとされる」⁽³⁸⁸⁾と述べている。同様に『租税法総論』において忠は、「債務の履行の方法として、代物弁済が租税法上適法とされるのは、…相続税法による物納の規定があるような場合、以前は財産税法などにもございましたが、ああいうような規定がある場合に限ると解釈してきたわけです。」⁽³⁸⁹⁾と発言している。また、『租税法総論』においては桃井直造も、相続税の物納は代物弁済との見方をしている発言がある⁽³⁹⁰⁾。

田中真次は、物納の許可について、形の上では個人の申請を前提とする行政行為ということができ、他方、納税義務者と税務署長の意思の合致によってはじめて物納は認められるから、その実質を契約と考えることもできると述べる⁽³⁹¹⁾。そして、「物納は、本来金銭をもって納付すべき租税に代えて他の財物を納付するというのであるから、これを実質的に考えるならば、民法 482 条の代物弁済に類似していることは明らかである。」⁽³⁹²⁾と述べる。さらに、租税金銭債務の消滅時点という観点からも、物納は許可によっては消滅せず、対抗要件を充足した時とされる点、収納財産に著しい変化を生じた時には収納の時の現況により収納価額を定めることができる点から、田中は、物納は他の給付が不動産である場合に所有権移転登記完了によって債務消滅の効力が生ずる代物弁済と同じような性質のものといつてよい。と述べる⁽³⁹³⁾。

(387) 吉良実「租税債権・債務の特殊性 (七)」税法学 106 号 (1959 年) 12 頁。

(388) 忠佐市『租税法要論』(日本評論社、1950 年) 289 頁。

(389) 租税法研究会編『租税法総論』[忠佐市発言](有斐閣、1958 年) 258-259 頁。

(390) 租税法研究会編・前掲注 389) 260 頁 [桃井]。

(391) 田中・前掲注 368) 93 頁。

(392) 田中・前掲注 368) 93-94 頁。

(393) 田中・前掲注 368) 94-95 頁。

田中二郎は「物納は、公法上の一種の代物弁済とみるべきものである」⁽³⁹⁴⁾と述べる。そして、金銭給付たる租税との関係における物納制度について、田中は「納税義務者の便益を考慮し、金銭給付に代え、その物の金銭的価値を納付するものであって、物それ自体を租税として納付するわけではない。」⁽³⁹⁵⁾と述べる。

須貝脩一は、租税債務の消滅原因について、「租税債権は金銭を目あてとするものであるから、原則として支払によつて消滅せしめられる。しかし代物弁済も税法上存在する。法定の証券による納付はひろく各種の租税についてみとめられ（証券ヲ以テスル才入納付ニ関スル法律）相続税について物納がみとめられる（相続税法第41条）。」⁽³⁹⁶⁾と述べている。このように、須貝の1953年の言説では物納を代物弁済と解しているように読める。

しかしながら、須貝は後にシュトイエル68号（1967年）において代物弁済と物納許可とを比較検討しており、その結論として、代物弁済と物納許可とを比較すると両当事者の意思の合致（申請と許可は申込と承諾である）の点は共通であるけれども、職権でいつでも一方的に移転登記を嘱託することができる点、物納財産の状況悪化したときは物納者の責任によると否とを問わず収納時すなわち對抗要件具備時の現況により収納価値を改めることができ、「物納許可条件改定権」を与えられている点から、「物納許可における国の地位は民法上の債権者との比較を絶し、むしろ税法の規定そのものにすなわちこれに解したほうがよいと考えられる」と述べ、昭和42年判決で最高裁が代物弁済の議論に一切言及しなかった点に賛成であると述べている⁽³⁹⁷⁾。すなわちここでの須貝は、物納を代物弁済と解する見解には同意はしていない。

『国税通則法精解』は、物納許可のあった相続税債務の消滅は、所有権移転登記その他の法令により第三者に対抗することができる要件を充足したときであるところから、物納は公法上の代物弁済と理解されると説明する⁽³⁹⁸⁾。

金子宏は、「物納は、実質的には一種の代物弁済である。」⁽³⁹⁹⁾と述べる。金子は、金銭の代わりに金銭的価値を有する財産で納付するという性質に着目し、一種の代物弁済と述べたとと思われる⁽⁴⁰⁰⁾。

以上の学説につき、以下「公法上の代物弁済説」と呼ぶこととする。

(394) 田中・前掲注41) 208頁。

(395) 田中・前掲注41) 2頁。

(396) 須貝脩一『税法講義』（有信堂、1953年）93頁。

(397) 須貝・前掲注368) 2-3頁。

(398) 精解447頁。

(399) 金子・前掲注8)・1009頁。

(400) 金子・前掲注8)・11-12頁。

(3)履行方法

昭和 42 年判決における財産税の物納の法的性質に関して森調査官は、租税債務の「履行方法が金銭納付から物の納付に変更されたにすぎないとみるのが妥当と思われる。」⁽⁴⁰¹⁾と述べている。

(4)国による権力作用

金沢良雄は、「納税は、一般に、国の権力作用としての租税賦課に関する事項である。したがって、たとえ、物納の場合でも、それは、権力作用に関する徴収方法の問題であり、これだけを、とくに、権力作用から切り離して、公法上の契約とすることには疑問が生ずる」と述べる⁽⁴⁰²⁾。そして物納を代物弁済とし、民法上の代物弁済の考え方を類推する見解についても、疑問があると述べる⁽⁴⁰³⁾。なぜなら民法上の代物弁済は、実際には代物弁済の予約として、かつ、担保の目的をもって行われるのが大部分といつてよく、「ところが、租税債務関係における物納は、このような実質的意味をもっていない」からということである⁽⁴⁰⁴⁾。物納の「実質的意味」とは、「金銭納付が困難なことを理由として、とくに認められる納税方法」であり、「このように、実質的意味を異にするものにつき、民法上の考方を類推することは、あまり実益がないように思われる。」と述べる⁽⁴⁰⁵⁾。

須貝のシュトイエル 68 号における見解⁽⁴⁰⁶⁾も金沢の見解と同旨と言える。

上記金沢の見解であるが、物納の法的性質というよりもむしろ、物納を法的に分析することの実益がないと述べたに過ぎないともいえる。

3. 新井隆一の見解

(1)法学上の租税の定義と物納

新井隆一は、法学上の租税の金銭納付原則について、国家の経済的背景が影響しており、私有財産制が確立し、貨幣経済が発達した過程において構成された概念であると分析する⁽⁴⁰⁷⁾。従って、新井は、中世における十分の一税 (Zehnte) のような、自然経済の時代に形成されたいわゆる財物租税 (Naturalabgaben) は、現代的意義における租税とはいえず、今

(401) 森・判解 223 頁。

(402) 金沢は、森網郎も同旨と述べる。金沢・前掲注 368) 755 頁。

(403) 金沢・前掲注 368) 755 頁。

(404) 金沢・前掲注 368) 755 頁。

(405) 金沢・前掲注 368) 755 頁。

(406) 須貝・前掲注 368) 2-3 頁。

(407) 新井・前掲注 374) 1 頁。

日のわが国の租税制度もこのような財物租税をもたない、と述べる⁽⁴⁰⁸⁾。

新井は租税法上の物納については、「租税債務の履行の方法であって、財物租税ではない。」⁽⁴⁰⁹⁾と述べる。このことをさらに敷衍して、租税債務は原則として金銭債務とされるから、特に法律の規定がある場合にかぎり、「租税債務者が負担している金銭債務たる租税債務の当該税額に相当する価額の物の給付にかかる債務たる租税債務をあらたに成立させることによつて、当該金銭債務たる租税債務を消滅させることの法律の規定による税務行政庁の許可にもとづく」租税債務の履行で、その効果は「当該租税債務の消滅であり、その当該税額に相当する価額の物の給付にかかる債務たる租税債務の成立である」と述べる⁽⁴¹⁰⁾。

（2）物納は公法上の代物弁済とする見解に対する反論

新井は、物納を公法上の代物弁済とみる説⁽⁴¹¹⁾に対しては、異を唱える⁽⁴¹²⁾。租税法上の代物弁済は、たとえば証券納付のような法律の規定により直接に租税債務を消滅させるものであると解し、これに対して租税物納はその許可をもって物の給付を目的とする債務をあらたに成立させることによって本来の金銭債務を消滅させる点で異なると解するとき、同視することはできないと述べる⁽⁴¹³⁾。

さらに、『租税法講義』（1972年）において、「物納申請とこれに対する許可との間に、私法上の意思の合致に類するものの存在を認めうるとしても、その意思の実体的内容を決定することの自由は、納税義務者、税務署長のいずれにもありえないところである。すなわち納税者の申請は、許可の前提要件であり、この許可そのものは、いわゆる羈束行為にほかならないと解されるから、物納の法的性質を、自由な意思の合致によって成立する契約と同視するのは、当を得ないというべきである。」⁽⁴¹⁴⁾と、納税義務者の申請と税務署長の許可は契約

(408) 新井・前掲注374) 1頁。これに対し、水野忠恒は新井とは異なり、「かつては年貢に象徴されたように、物納は、通常の形態であったともいえる。今日の貨幣経済のもとでは、租税の定義として、租税とは金銭納付であるとされている。実際には、……相続税に限り、一定の要件のもとで物納を認めている。」と、税の概念を広く捉え、年貢と相続税の物納とを両方租税の物納ととらえている。

水野忠恒『租税法〔第3版〕』（有斐閣、2007年）85頁。

(409) 新井隆一「物納の基本法理」日税研論集27号（1994年）4頁。

(410) 新井・前掲注374) 1頁。

(411) 忠・前掲注388) 289頁、須貝・前掲注396) 93頁。

(412) 新井・前掲注374) 2頁。

(413) 新井・前掲注374) 2頁。新井は印紙による納付および地方税法の証紙による納付は一種の租税法上の代物弁済と解しているが、金銭納付の一つの方法であるとの反論もあるとも述べている。租税法研究会編・前掲注389) 260頁下段。

(414) 新井隆一編『租税法講義』（新井隆一）（青林書院新社、1972年。以下、「新井編・租税法講義」と

による申込みと承諾の意思表示とは性質が異なることも指摘する。

(3)公法上の更改契約とする説

新井隆一は、「租税債務履行不能論」(1956年)において、物納の許可を受けた後に物納することができなくなることは租税債務の履行不能であり、物納許可の撤回により許可を受けていた租税債務が金銭納付により履行されなければならないことは、「物納が租税法學上の更改たることによる効果である」と述べる⁽⁴¹⁵⁾。

さらに、シュトイエル 29 号 (1964 年) において新井は、物納について「申請と許可という合意による公法上の契約であると解するにしても、それは、代物弁済というよりも、私法上の『更改』に類似するものとみるべきであろう。つまり、申請による許可により、金銭債務たる租税債務が消滅して、あらたに、物の給付たる租税債務が成立するものであり、申請と許可があつたのみでは、なお、当該租税債務は、消滅していないと解すべきであるからである。」⁽⁴¹⁶⁾と述べる。

(4)公法上の更改契約説に対する反論

新井は『租税法講義』(1972 年)において、(3)で示した更改契約とする自説に対し次のように反論している⁽⁴¹⁷⁾。「この見解による場合、租税の物納の許可の取消または撤回があつたときに、すでに消滅している金銭の給付債務を内容とする納税義務が、なにゆえに復活することとなるものか、明らかではない、という欠陥は否定しえないところである。このことは、租税法上の代物弁済である証券納付、印紙をもってする納付、証紙をもってする納付などが、法規によって直接に認められているものであるのに対して、租税の物納が、一定の法律要件を充足する場合における税務行政庁の許可処分にもとづいてなされるものであるという、両者の相違によって明らかなことである。」⁽⁴¹⁸⁾。

(5)租税物納の法的性質

租税物納は、納税義務者が負担している金銭債務たる相続税の納税義務の税額に相当する価額の物を給付する新たな債務（それも相続税の納税義務である）を成立させることによつ

して引用する) 139 頁。

(415) 新井隆一「租税債務履行不能論—『税務關係説』の展開のために—」早稲田法学会誌 6 卷 (1956 年) 149 頁。

(416) 新井隆一「判批」シュトイエル 29 号 (1964 年) 15 頁。

(417) 新井編・租税法講義 122 頁 [新井]。

(418) 新井編・租税法講義 122-123 頁 [新井]。

て、金銭債務たる相続税納税義務を消滅させることを内容とする、相続税法の規定による税務署長の許可にもとづく法律関係である⁽⁴¹⁹⁾。その効果は、金銭債務たる相続税納税義務の消滅であり、その税額（原則としてその財産の課税価格と同一である）に相当する価額の物を給付すべき義務を内容とする債務の成立である⁽⁴²⁰⁾。それゆえに、租税物納の許可を受けた納税者は、その物の給付義務の履行については、これと金銭による納付義務との選択をすることは許されず、その許可の対象となった物納財産を提供し、国にその権利を取得せしめることによって、その物の給付にかかわる納税義務を消滅させなければならない⁽⁴²¹⁾。

4. 水野忠恒の分析

水野忠恒は、物納は、「特定の場合においてのみ認められる租税の支払形態である」⁽⁴²²⁾との見解を示す。「かつては年貢に象徴されたように、物納は、通常の形態であったともいえる。今日の貨幣経済のもとでは、租税の定義として、租税とは金銭給付であるとされている。」⁽⁴²³⁾すなわち「物の給付を目的とした租税は存在しないのであるから、物納とは文字どおり、租税の支払形態のひとつであるとして理解されなければならない。」⁽⁴²⁴⁾と述べる。そして水野は、物納は支払形態であるとの前提から、物納の法的根拠を論ずるうえで、「租税が金銭債務であることと、納付が金銭納付を原則とすることとの関連性がここでは吟味されてよい。」⁽⁴²⁵⁾との問題提起をする⁽⁴²⁶⁾。

次に、租税物納の納付手続きにおける例外的性格の位置づけについて、「物納が原則として禁止されており、法律の規定により例外的に認められているものであるのか、それとも、そもそも物納とは法律の根拠がない限り認められないものであるのか、立法政策的には議論する余地があるように思われる。」⁽⁴²⁷⁾との指摘をしている。

水野は、物納制度の法的性格につき、代物弁済、更改及び先の新井の見解（水野は重畳説と命名。以下「重畳説」という。）の3つを比較検討する。重畳説とは、物納許可によって金銭債務は消滅し、あらたに税額に相当する価額の物の給付にかかる租税債務の成立がある

(419) 新井編・租税法講義139頁〔新井〕。

(420) 新井編・租税法講義140頁〔新井〕。

(421) 新井編・租税法講義140頁〔新井〕。

(422) 水野・前掲注379) 44頁。

(423) 水野・前掲注408) 85頁。

(424) 水野・前掲注379) 44頁。

(425) 水野・前掲注379) 48頁。

(426) ただし当該論文は具体的な吟味をしたわけではなく、指摘をしたという内容である。

(427) 水野・前掲注379) 48頁。

といういわば二段階構成を取る考え方である⁽⁴²⁸⁾。

物納制度を民法上の代物弁済と比較した点につき、まず、代物弁済の場合は、債務者が本来の給付に代えて異なる給付をするまでは、本来の給付をなすことによって債務を消滅させることができる⁽⁴²⁹⁾。これに対し、物納の場合、徴税手続の明確化とその混乱の防止のため、納税者が自由に金銭納付をすることは許されないというところから、「物納許可を受けた納税者が自らの選択により金銭納付することはできない」⁽⁴³⁰⁾。次に、代物弁済の効果につき、価額の相当性は必要でないこと、給付された代物に瑕疵があっても債務は消滅することが挙げられるが、物納では収納価額を基礎にその範囲内で税額の納付が認められ、また、物に瑕疵があれば当該財産の状況に著しい変化を生じたものとして収納価額が変更されるところから、代物弁済の考え方は適用されない⁽⁴³¹⁾。

このように、「物納と代物弁済とは相違点が少なくなく、代物弁済の法理によっては物納を説明しえないのである。」⁽⁴³²⁾と、その性質は異なることを述べる。

更改説では物納許可の取消や物納の撤回により、もとの金銭債務が復活することの説明がつかず、また、金銭給付義務が代物の給付義務に代わることにより、債務の金額が縮小する可能性を残す⁽⁴³³⁾。物納を更改とみることについて、目的の変更による更改契約という点では類似するが、物納財産の収納価額が変更され、差額の納税義務が生じた場合には、物納の場合旧債務と新債務の両方が残される場合がある点や、担保を提供して延納の許可を求め、さらに物納を申請する場合のように旧債務に付随する担保が残る場合もあることは、旧債務およびこれに伴う担保などが消滅する更改との相違点であると述べる⁽⁴³⁴⁾。結論として、「物納を更改として構成するのは不合理がともなうのである。」⁽⁴³⁵⁾と、否定的な見解を示す。

以上のように、水野は代物弁済と更改の性質を検討した結果、「物納は、民法上の代物弁済契約や更改契約にはなじまないところがある。」⁽⁴³⁶⁾と結論づけている。そして、「物納財産が収納され、さらには納税義務を満たす金額が支払われるまでは、本来の租税債務も存続するという重畳説の考え方が適正に思われる」⁽⁴³⁷⁾と、重畳説がその法的性質の最適な説明とな

(428) 水野・前掲注379) 52頁。

(429) 水野・前掲注379) 66頁。

(430) 水野・前掲注379) 66頁。

(431) 水野・前掲注379) 67頁。

(432) 水野・前掲注379) 67頁。

(433) 水野・前掲注379) 60頁。

(434) 水野・前掲注379) 68頁。

(435) 水野・前掲注379) 68-69頁。

(436) 水野・前掲注379) 69頁。

(437) 水野・前掲注379) 70頁。

ることを結論づけている。

ただし水野は、代物弁済につき当時の通説であった要物契約とする性質⁽⁴³⁸⁾では無く、鈴木禄祿による諾成契約の性質を有するとする説をとる場合、「代物弁済契約には、合意がなされた時点ですでに代物弁済契約が存在すると解するならば、」代物が給付されるまでの法律関係を構成することも可能になり、物納制度の重畳説は代物弁済に接近することになるとも述べている⁽⁴³⁹⁾。

水野は、学説が物納制度を公法上の代物弁済として、民法類似の制度とみた原因について、「その経済的機能が代物弁済に類似しているという面があったから」と分析する⁽⁴⁴⁰⁾。

5. 小括

(1)判例と学説の整理

相続税法（及び財産税法）の物納の法的性質について、判例と学説をみてきた。

まず、各々の判例と学説について検討を加える。判例と学説は、更改説、公法上の代物弁済説、代物弁済ではない説、確定した相続税額に相当する価額の物を給付する新たな債務の成立と、金銭債務たる納税義務の消滅を内容とする、相続税法の規定による税務署長の許可にもとづく法律関係とする説（以下「新井説」⁽⁴⁴¹⁾）、履行方法説との5通りに整理される。

まず、債務の内容が変わるとする更改説を主張したのは昭和42年判決の高裁のYの主張と新井隆一であるが、いずれも昭和42年判決の高裁と新井本人により反論されている。水野も否定的な見解を示す。また、租税実体法上の課税要件が成立して納税義務者に対し一度成立・確定した租税債務が、新たに別の債務として更改されるという考え方は、そもそも租税法主義のもとでは受容れ難い。従って本稿は、更改説は物納の法的性質にはなじまないと結論づける。

次に新井説であるが、新井隆一の物納の法的性質に関する研究のひとつの着地点といえる。ただし水野忠恒が適正な考え方と評価する他⁽⁴⁴²⁾、その後の目立った学説の進展はみあたらない。

そして、履行方法説であるが、この意味するところは何であるかということにつき筆者

(438) 第2節を参照。平成29年債権法改正後の考え方は諾成契約である。なお、山田誠一編『新注釈民法（10）債権（3）』（川地宏行）（有斐閣、2024年）297頁。

(439) 水野・前掲注379）71-72頁。

(440) 水野・前掲注379）70頁。

(441) 新井編・租税法講義139頁〔新井〕。なお、水野はこれを「重畳説」と呼ぶ。

(442) 水野・前掲注379）70頁。

の私見を述べると、民法上の「履行方法として」⁽⁴⁴³⁾ なされた弁済と同義であると考えている。そうだとすると森の見解は代物弁済説とは異なる。その場合、昭和42年判決の文脈からみると、本旨弁済と解し得る。

また、昭和42年判決の最高裁が高裁に同意しなかったとする代物弁済ではない説についてであるが、ある給付が代物ではないということは本旨弁済を意味すると解することができる。従って以後これを本旨弁済説と読み替える。

安井誠、吉良実、忠佐市、桃井直造、田中真次、田中二郎、『税法講義』（1953年）における須貝脩一、『国税通則法精解』（2022年）、金子宏の学説を、公法上の代物弁済説と分類した。各学説が物納を代物弁済になぞらえる説を採る根拠をみると、共通点は金銭に代えて代物を給付したことである。ただしこの点以外にも、物納申請と許可を代物弁済契約とみたる見解（昭和42年判決高裁⁽⁴⁴⁴⁾、田中真次⁽⁴⁴⁵⁾）と、租税債務の消滅に係る所有権移転時期を民法上の代物弁済による効果と比較した見解（『国税通則法精解』⁽⁴⁴⁶⁾）がある。

代物弁済とは、代物弁済契約によって、弁済者（債務者）が債務者の負担した給付に代えて他の給付をしたことである（民法482条）。つまり物納財産が相続税の納税義務者の負担した給付となるのであれば本旨弁済、他の給付となるのであれば代物弁済である。以下本稿ではこの視点に依り、物納は本旨弁済とみるか（本旨弁済説）代物弁済とみるか（代物弁済説）の双方の視点にたって、相続税法の物納の法的性質につき検討を加えていく。

(2)学説への指摘

最後に各学説に対して若干の指摘を加えたい。

まず公法上の代物弁済説のうち、田中二郎の学説⁽⁴⁴⁷⁾につき次の疑問がある。田中二郎は租税に物納の制度が認められることについて、納税義務者の便益を考慮し、金銭給付に代え、その物の金銭的価額を納付するものであって、物それ自体を租税として納付するわけではない、と述べる⁽⁴⁴⁸⁾。もし田中が、物納について、金銭的価額の納付ではあるが物を給付するこ

(443) 磯村哲編『注釈民法（12）債権（3）』〔椿寿夫〕（有斐閣、1970年）140頁、鳩山秀夫『日本債権法（總論）』（岩波書店、1925年）433頁、仁井田益太郎「代物弁済」法学新報25巻7号（1915年）67-68頁。なお、履行の方法としてなされた弁済については本章第2節4. 参照。

(444) 最三小判昭和42年5月2日民集21巻4号811頁，828頁。

(445) 田中・前掲注368）93頁。

(446) 精解447頁。この他、公法上の代物弁済説の根拠とはしていないが、債務の消滅時期を代物弁済と同様に解する見解として、吉良・前掲注387）12頁、忠・前掲注388）289頁、田中・前掲注368）94-95頁。

(447) 田中・前掲注41）208頁。

(448) 田中・前掲注41）2頁。

とではないと解しているとすれば、代物弁済とは異なる見解のようにもみえる。

次に新井説であるが、新井隆一は、租税は金銭納付義務と考えているが⁽⁴⁴⁹⁾、物を給付する新たな相続税債務がなぜ相続税法の規定による税務署長の許可で認められるのか、租税の金銭納付原則の下で物の給付が認められる根拠が説明されていない。

新井説と同様に、公法上の代物弁済説に関しても、租税の金銭納付との関係性についての説明がはっきりしない。これは水野忠恒も指摘するところである⁽⁴⁵⁰⁾。

物納財産が相続税の納税義務者の負担した給付であれば本旨弁済、他の給付であれば代物弁済である。租税の本旨弁済の内容とは何かということを検討することで、当該物納財産が代物であるか否かが決まる。次節では、私法上の代物弁済の内容を確認し、租税の金銭納付原則についての検討に関する前章における議論をふまえ、第3節において相続税法の物納制度の法的性質につき検討を加えていく。

第2節 民法の代物弁済

本節では、民法の代物弁済について、先行研究が言及する代物弁済契約、代物弁済の要件と効果を中心に確認する。なお、前節第3款で検討した、物納の法的性質に関する学説の歴史的文脈も考慮し、民法についても本稿では債権法の平成29年改正⁽⁴⁵¹⁾前の議論を含めた内容をみていく。

1. 民法482条の趣旨

民法482条は、弁済をすることができる者が、債権者との間で、債務者の負担した給付に代えて他の給付をすることにより債務を消滅させる旨の契約をした場合において、その弁済者が当該他の給付をしたときは、その給付は、弁済と同一の効力を有すると定める。

本条の趣旨は、弁済者と債権者との間で本来の給付とは異なる給付（代物給付）により債権（債務）を消滅させる旨の契約を締結したうえで、実際に代物が給付された場合に、代物弁済として債権（債務）の消滅を認めることにある⁽⁴⁵²⁾。

(449) 新井編・租税法講義136-137頁〔新井〕。

(450) 水野・前掲注379) 44頁、48頁。

(451) 民法の一部を改正する法律（平成29年法律第44号）。

(452) 山田編・前掲注438) 295頁〔川地〕。潮見佳男は、代物弁済を「弁済の亜種」と表現する。この点、旧債務を消滅させて新債務を負担させる更改とは異なる。潮見佳男『新債権総論Ⅱ』（信山社出版、2017年）83頁。

2. 平成 29 年改正と代物弁済の法的根拠

平成 29 年改正前は、同条前段は「債務者が、債権者の承諾を得て、その負担した給付に代えて他の給付をしたときは、…」と規定されていた。以上の文言から、改正前においては、代物弁済により債権が消滅する法的根拠をめぐり、目的到達という弁済性を重視する見解と契約当事者の意思を重視する見解が対立していたが⁽⁴⁵³⁾、近時では、当事者の意思に債権消滅の根拠を求めれば足りると解されるなど⁽⁴⁵⁴⁾、議論の実益に疑いがもたれだし、平成 29 年改正により代物弁済が契約であることが明文化されたことから、もはや法的根拠をめぐる議論の意味はなくなったと説明されている⁽⁴⁵⁵⁾。

3. 代物弁済契約の性質

平成 29 年改正前においては、代物弁済契約を要物契約とする見解が多くの支持を得ていた⁽⁴⁵⁶⁾。しかしながら判例は必ずしも要物契約性が徹底されていたわけではない⁽⁴⁵⁷⁾。学説の傾

(453) ①いわゆる目的到達というところから準弁済性したがって債権消滅原因適格性を引き出す見解、②目的到達ではなく当事者の契約から債権消滅を根拠づける見解、③債権者の承諾ないしは当事者の意思により目的を達したものと認められるからと説く見解の 3 説に大別されるが、他説との意識的な対比は認められがたく、また、具体的な差異も見当がつきにくいともいわれていた。磯村編・前掲注 443) 129 頁〔椿〕。

(454) たとえば平井宜雄は、「代物弁済の成否・効果は、第一次的にはすべてこの合意の解釈により決せられると解すべきである。したがって…要件・効果は、合意の成否・解釈に関する基準としての意味をもつものである。」と述べる。平井宜雄『債権総論〔第 2 版〕』（弘文堂、1994 年）211 頁。

(455) 山田編・前掲注 438) 296 頁〔川地〕。

(456) 要物契約説の主眼は、更改との区別であつた。山田編・前掲注 438) 296 頁〔川地〕。要物契約説は、柚木馨『民法概要〔債権編総論〕』（巖松堂書店、1936 年）160 頁、於保不二雄『債権総論』（有斐閣、1959 年）359-360 頁、磯村編・前掲注 443) 131、138 頁〔椿〕、奥田昌道『債権総論〔増補版〕』（悠々社、1992 年）558 頁、平井・前掲注 454) 212 頁など。なお、奥田の説明によると代物弁済契約は「契約」というものの、履行の觀念を容れる余地なきものである。現実の給付がなされてはじめて成立する点では要物契約だといえる。」

平成 29 年改正前における諾成契約説は、鈴木・前掲注 227) 374 頁、潮見佳男『債権総論〔第 3 版〕Ⅱ』（信山社出版、2005 年）223 頁、同『債権総論〔第 4 版〕』（信山社出版、2012 年）319 頁、中田裕康『債権法総論 第三版』（岩波書店、2013 年）385 頁。鈴木禄弥は要物契約説に対する反論として「『代物弁済は要物契約だ』とされるが、それが、目的物の引渡のないかぎり代物弁済契約はなんら効力を生じないことを意味するなら、それは、なんら合理性のないドグマというべく、合意が成立した以上、当事者はもちろんその趣旨に拘束される、というべきである。」「代物弁済の合意も、代物の給付があれば、従来の債権が消滅するという意味で、一種の有償契約であり、有償契約は、諾成的に成立しうるからである。」と述べている。

(457) 山田編・前掲注 438) 297 頁〔川地〕。

向も、①弁済者と債権者の合意、②合意に基づき弁済者が本来の給付に代えて他の給付をしたこと、③債権の消滅の三段階プロセスとしての構成がとられるようになった⁽⁴⁵⁸⁾。

判例及び学説の流れを受けて、平成 29 年改正においては、代物弁済契約は諾成契約構成が採用され、契約は当事者の合意のみで成立し、その後、代物給付がなされることにより債権が消滅するものとされた⁽⁴⁵⁹⁾。

代物弁済は、代物給付と債権消滅が対価的な関係にあることから有償契約と解されている⁽⁴⁶⁰⁾。

4. 代物弁済の要件

(1) 「他の給付」

「他の給付」の内容・種類について制限はなく、本来給付と異なるものであることが要件である⁽⁴⁶¹⁾。ただし他の給付は物や金銭に限らず、弁済者自身の行為を内容とする「なす給付」も含まれる⁽⁴⁶²⁾。

本来の給付と代物給付とは同価値でなくてもよい⁽⁴⁶³⁾。代物給付の価額が本来給付の価額を下回る場合でも、一部弁済の趣旨でない限り、債権全額が消滅する⁽⁴⁶⁴⁾。

(2) 債務者の負担した給付に代えて

新給付が「履行に代えて」なされることである⁽⁴⁶⁵⁾。したがって「履行のために」給付がなされる場合は代物弁済にならない⁽⁴⁶⁶⁾。また、「履行（弁済）の方法として」⁽⁴⁶⁷⁾という言葉は「履

(458) 潮見・前掲注 452) 84 頁、中田裕康『債権総論 第四版』（岩波書店、2020 年）449 頁、山田編・前掲注 438) 297 頁〔川地〕。

(459) 山田編・前掲注 438) 297 頁〔川地〕。

(460) 山田編・前掲注 438) 296 頁〔川地〕。

(461) 磯村編・前掲注 443) 138 頁〔椿〕、山田編・前掲注 438) 301 頁〔川地〕。

(462) 平井・前掲注 454) 212 頁、中田・前掲注 458) 450 頁、山田編・前掲注 438) 301 頁〔川地〕。

(463) 磯村編・前掲注 443) 139 頁〔椿〕、山田編・前掲注 438) 301 頁〔川地〕。

(464) ただし、著しい価値の不均衡がある場合には暴利行為として公序良俗違反により無効とされる可能性がある。山田編・前掲注 438) 301 頁〔川地〕。

(465) 磯村編・前掲注 443) 139 頁〔椿〕。

(466) 磯村編・前掲注 443) 140 頁〔椿〕。

(467) 「本来の給付を爲す方法として他の給付を爲す場合は『辨済の爲にする給付』であつて、代物辨済ではない。…此場合には、債権者は本来の債権を有すると共に、其債権の履行確保のため新債権を取得することとなり、辨済のために新な給付が爲されたことによつて債権は直ちに消滅しない。」「下線は筆者。』石田文次郎『民法大要（債権総論）』（有斐閣、第五版、1942 年）135-136 頁。手形・小切手の交付は代物弁済となるが、「手形債権が不渡になり、失効する等の場合は本来の債権を行使す

行のために」と同義であり⁽⁴⁶⁸⁾、この関係を「間接給付」⁽⁴⁶⁹⁾と名付ける見解もある⁽⁴⁷⁰⁾。

「履行に代えて」と「履行のために」との違いについて敷衍すると⁽⁴⁷¹⁾、「履行に代えて」の場合、本来の給付をなすべき義務は消滅してしまうから、担保もなくなり債権者はおまづ新債権について満足を求めなければならない⁽⁴⁷²⁾。これに反し、「履行のために」である場合には、本来の給付義務に新たな給付義務が加わって、同一の目的に向けられた二つの債権が併存することとなり、新給付の実現によって初めて本来の給付をなすべき義務も消滅する⁽⁴⁷³⁾。

(3) 「他の給付をしたとき」

代物給付を現実給付することである。代物給付の完了するまで、元来の債権は消滅しない⁽⁴⁷⁴⁾。代物が不動産の場合、債務消滅の効力は、「原則として単に所有権移転の意思表示をなすのみではならず、所有権移転登記手続の完了によつて生ずるものと解すべき」⁽⁴⁷⁵⁾とされる。すなわち、代物の給付とは、通常、動産については引渡、不動産については登記のこと

ることになる。」高梨公之『債権法総論』（日本大学出版局、1952年）304頁。

(468) 「辨済ノ爲メニスル給付ト謂フハ辨済ノ方法タル給付ト謂ヒ、或ハ債権取立ノ爲メノ給付ト謂フト同意義ナリ。」鳩山・前掲注443) 433頁。「代物辨済ハ辨済ノ方法タル給付ト類似スルモノトス辨済ノ方法タル給付トハ債務者又ハ第三者カ債権者ヲシテ自ラ辨済ヲ得セシムル方法トシテ其承諾ヲ以テ債権ノ目的ニ非サル給付ヲ爲スコトヲ謂フ例ヘハ金錢債権ヲ有スル債権者カ債務者ヨリ得ヘキ土地ヲ賣却シ其代金ヲ以テ債権ノ辨済ニ充ツヘキ旨ヲ承諾シ債務者カ其承諾ニ對シテ土地ヲ債権者ニ與フルカ如キ是ナリ……辨済ノ方法タル給付ハ債権者カ實際債務者又ハ第三者ノ給付ニ基キテ辨済ヲ得タル時ニ至リ債権ノ消滅ヲ來スモノニシテ代物辨済ノ如ク直チニ其消滅ヲ來スモノニ非ス……辨済ノ方法タル給付ハ辨済ノ方法トシテ之ヲ爲スモノニ外ナラサル」。仁井田・前掲注443) 67-68頁。

(469) 『註釋 日本民法〔下巻〕』（1936年）では、間接給付とは、債務弁済の担保として、手形債務のごとき無因債務を負担することによって、別個の給付をなすこといい、「之によりて従來の債務は消滅することなく、債権者が、この新給付により現實に満足を得たる場合に、始めて従來の債務も消滅するに過ぎざる點に於て、代物辨済と異なる。」と説明されている。田島順ほか編『註釋 日本民法〔債権編總則〕〔下巻〕』（近藤英吉＝伊達秋雄）（巖松堂書店、1936年）90頁。

(470) 磯村編・前掲注443) 139-140頁〔椿〕。

(471) 一般には、債務がすでに存在する場合において、無因性をもつ手形・小切手を交付したときの場合に即して論じられる。最判昭和45年10月22日判時613号85頁。

(472) 磯村編・前掲注443) 140頁〔椿〕。

(473) この椿の説明は、「給付のために」の方が「債権者にとつて有利であることは、改めていうまでもない。」と締め括られている。磯村編・前掲注443) 140頁〔椿〕。

(474) 鈴木・前掲注227) 374頁。

(475) 最判昭和40年4月30日民集19巻3号768頁。

をいう、と解されている⁽⁴⁷⁶⁾。

5. 代物弁済の効果

代物給付が完了すると、弁済と同一の効力が生じて債権が消滅する⁽⁴⁷⁷⁾。債権の消滅に伴い、担保物権・保証債務も消滅する⁽⁴⁷⁸⁾。ただし、債権債務の消滅時期については異なる特約は可能である⁽⁴⁷⁹⁾。

代物弁済として給付されたものに瑕疵があっても、債権者は瑕疵のないものの給付を請求することはできない⁽⁴⁸⁰⁾。ただし、代物弁済は有償契約であるため、民法559条を介して民法555条以下の売買に関する規定が準用される⁽⁴⁸¹⁾。平成29年改正前においては、給付された代物に瑕疵がある場合には弁済者に対し改正前民法570条の瑕疵担保責任規定が準用され、給付された代物に瑕疵がある場合には弁済者に対し損害賠償請求や契約の解除が可能とされていた⁽⁴⁸²⁾。

平成29年改正により、瑕疵担保責任が契約不適合責任へと変更されたことに伴い、弁済者から給付された代物が契約に適合しない場合には、弁済者は契約不適合責任を負う⁽⁴⁸³⁾。債権者は損害賠償を請求したり契約を解除したりすることが可能であり（民法564条）、加えて、弁済者に対し追完請求もできる（民法562条）⁽⁴⁸⁴⁾。

6. 代物弁済説の意義

弁済者（債務者）と債権者が合意により代物弁済契約を締結したことで、弁済者（債務者）が実際に代物弁済契約に基づいた代物の給付を完了したことにより、債務は消滅する。代物弁済の要件は上記4. で前述した通りであり、新給付は適合した契約に基づき履行に代えてなされたものでなければならないことと、代物給付につき現実の給付が求められるということから、代物給付による債務の消滅は、本来給付による場合よりも厳格な過程を経ているといえる。

(476) 鈴木・前掲注227) 374頁。

(477) 山田編・前掲注438) 302頁〔川地〕。

(478) 中田・前掲注458) 451頁。

(479) 最判昭和43年11月19日民集22巻12号2712頁。

(480) 我妻栄ほか『第8版 我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』（日本評論社、2022年）1009-1010頁。

(481) 山田編・前掲注438) 302頁〔川地〕。

(482) 山田編・前掲注438) 302頁〔川地〕。

(483) 山田編・前掲注438) 302頁〔川地〕。

(484) 山田編・前掲注438) 302-303頁〔川地〕。

民法の債務の消滅の要件を第1節第3款の物納の代物弁済説にあてはめると、物納の代物弁済説とは、物納を厳格に捉える見解とみることができる。裏からいうと、物納の本旨弁済説とは、物納を拡張させる見解とみることができる。

第3節 わが国の物納の位置づけについての検討

本章第1節の結論において、相続税法の物納の法的性質につき、本旨弁済説、代物弁済説の2通りがあり得ることを示した。本稿は、第1節第3款に示した代物弁済説と本旨弁済説の双方の視点から、租税法における物納の法的な位置づけについて検討していく。なお、本稿は、物納制度の法的性質を探る研究を行うが、物納は民法上の代物弁済か本旨弁済かどうかの見方が好ましいかといった優劣に関わる議論は行わない。

第1章第4節の結論において、租税は金銭債務として成立する見解と、金銭以外の給付も包摂する見解との2通りの考え方があり得ることを示した。本節では、第1章の結論で示した視点をを用いて、租税の本旨弁済の内容を示し、代物弁済説と本旨弁済説それぞれにおける、租税の金銭納付の原則のなかでの物納の法的位置づけについて考察していく。

第1款 租税債務の本旨弁済の内容に関する検討

まず、租税債務の本旨弁済の内容とは何か、ということについて検討する。租税債務の成立と金銭給付との関係については2通りの見解があり、それぞれの場合の本旨弁済は次のように整理される。

ひとつは、租税は当然に金銭債務として成立する見解である。この場合、本旨弁済は金銭給付のみである（以下この見解を「狭義の本旨弁済」という。）。

もう一つの考え方は、租税債務の内容は金銭的価値で確定し、特別の事情がないかぎり金銭給付であるが、金銭以外の給付も租税債務の本来の目的として包摂する見解である。この場合、原則たる金銭給付も、例外である金銭以外の財産を給付する場合も、両方本旨弁済と解す（以下この見解を「広義の本旨弁済」という。）。

第2款 物納の法的性質—代物弁済説と本旨弁済説—

本章第1節第3款の議論から、物納は代物給付とみる考え方（代物弁済説）と、給付とみる考え方（本旨弁済説）との2通りがあり得ると述べた。物納財産を相続税の納税義務者の負担した給付とみる場合は本旨弁済、他の給付とみる場合は代物弁済である。

以下では、代物弁済説、本旨弁済説のそれぞれの立場から、物納の法的性質について考察していく。

1. 代物弁済説

上記本旨弁済についての検討のうち、「狭義の本旨弁済」（本旨弁済は金銭給付のみであるという見解）に限り、代物弁済説は成立する。この場合、金銭以外の給付は代物給付であるため、相続税の物納は代物給付となる。

2. 本旨弁済説

第1款では、租税の本旨弁済につき、「狭義の本旨弁済」と「広義の本旨弁済」との2通りの見解を示した。物納の本旨弁済説は、それぞれの本旨弁済の見解に基づき、以下述べるように2通りの説明が考えられる。

まず、「広義の本旨弁済」の視点からみていく。これは租税の本旨弁済を広く捉え、納税者が金銭以外の財産を給付したときも租税の目的に適う給付と受け入れる考え方である。従って相続税の物納は租税債務の本旨による給付となる。以下この考え方を「広義の本旨弁済説」と呼ぶ。

これに対し、「狭義の本旨弁済」の視点とは、租税の内容は金銭給付のみとする考え方である。この場合、物納をどのように本旨弁済と解すのかが問題となる。この点につき、第1章第3節4. ～6. でみた森田説による金銭の債務免責力と金銭債務の消滅の議論から、次のような説明が考えられる。

物納財産は税務署長が許可したものに限り認められ（相続税法 42 条 2 項）、その収納価額は、原則的に課税価格計算の基礎となった財産の価額である（相続税法 43 条 1 項）。つまり納税者が提供する物納対象財産のうち、租税債務を消滅させる能力のある財産の提供のみが、相続税法及び国税通則法 34 条 4 項の定める給付と認められ、その結果、規定の効果として、物納財産の価額に相当する円単位の額面の相続税債務が消滅する。これを第1章でみてきた森田説の債務消滅のメカニズム⁽⁴⁸⁵⁾に当てはめると、税法が定める有効な支払単位が組み込まれた通貨媒体の免責力により、本旨弁済の効果が生じ、租税債務は消滅する。すなわち「狭義の本旨弁済」とは、相続税法が物納財産を原則的に租税債務成立時の評価額（数値）で受け入れるところから、いわばその財産に自由貨幣に類似する役割を担わせ、評価額という1円の倍数で顕される支払単位を付与し、国は財産を金銭債務の本旨弁済として受領するという考え方である⁽⁴⁸⁶⁾。

(485) 森田・NBL622号34-36頁。

(486) 金子宏は、物納は「納付される財産の使用価値に着目してではなく、金銭的価値に着目して」認められると述べる。金子・前掲注8）11頁。このような物納財産の性質は、民法上金銭の性質が「交換価値以外の何物でもな」と述べられることと共通しているといえる。林＝前田編・前掲注219）630頁〔田中〕。

以上のような「狭義の本旨弁済」の考え方に基づくと、物納が許可されて納税者が提供する財産は、法が支払単位を組み込んだ金銭としての役割を果たす（物納対象財産は、あくまで税法の効力の及ぶ範囲内に限定して、一種の自由貨幣として金銭債務の目的に変わる）。このようにみた場合、金銭債務として成立した租税の本旨弁済として物納は包摂し得る。以下この考え方を、「狭義の本旨弁済説」と呼ぶ。

第3款 結論—租税の金銭納付原則の多義性—

上記考察の結論として、物納の法的性質は、代物弁済説・広義の本旨弁済説・狭義の本旨弁済説の3通りが考えられる。

本章第2節の代物弁済の民法上の性質に関する議論による示唆を加味すると、第2節6.で述べたとおり、理論上、代物弁済説は物納を厳格化する考え方であり、本旨弁済説は物納を拡張させる考え方である。このように、2通りの視点があり得るとすると、わが国の租税の金銭納付原則とは、物納制度の捉え方に依拠しており、効力に幅がある原則といえるのかも示れない⁽⁴⁸⁷⁾。

わが国の物納制度の法的位置づけについて、代物弁済説及び2つの本旨弁済説の視点から説明すると、以下ようになる。

まず、本章第1節第2款でみた物納制度の沿革と、今日における相続税納税者の物納利用状況⁽⁴⁸⁸⁾からみると、今日のわが国の物納制度は、厳格化の傾向にあるといえる。すなわち今日におけるわが国の物納の位置づけは、代物弁済説に親和的という見方ができる。

次に、「広義の本旨弁済説」とは、歴史的な法学的見解を起源とするものといえる（第1章参照）。

最後に、「狭義の本旨弁済説」とは、物納対象財産の中に自由貨幣の役割を発見する点で、法的に金銭ではないが金銭的性質を有する財産の物納に対し、親和的な視点であるといえる。

第3章 結語

第1章では、租税の金銭納付の原則について、法学的な租税の定義、地租改正法の成り立ち、及び私法上の金銭債務と金銭の法的性質について検討し、租税と金銭債務との関係について

(487) 制度の沿革（本章第1節第2款）をみると、わが国の物納制度は、政治的・社会経済的背景に影響を受けながら拡張又は縮小してきた。

(488) 序章で参照したとおり、令和5年度の物納申請件数は23件、許可件数は16件である。“相続税の物納処理状況等”。国税庁。 <https://www.nta.go.jp/taxes/nozei/enno-butsumo/jokyo/01.htm>（参照 2025-04-21）。

みてきた。

地租改正法まで起源をたどると、税法は納税義務者が金銭を納付する義務として立法された。私法上の金銭及び金銭債務の法的性質から、金銭債務は、国と納税者双方にとって最も負担の少ない債務であるといえる。

法学的な租税の定義をみると、大蔵省の起草した「人民告諭書」（明治6年（1873年））は、租税を金銭債務と定義した⁽⁴⁸⁹⁾。しかしながらその後、市村光恵⁽⁴⁹⁰⁾、美濃部達吉⁽⁴⁹¹⁾の租税の定義には、租税と金銭債務との距離に隔たりがみられた。杉村章三郎、田中二郎及び金子宏は、1919年ライヒ租税基本法・ドイツ国税通則法（AO）を参照し、租税は金銭債務と定義した⁽⁴⁹²⁾。ただし柳瀬良幹は相続税法の物納の存在を理由に、「必ずしも常に金銭給付義務とは限らない」⁽⁴⁹³⁾と述べ、美濃部らの租税概念を引き継いだ。

以上の検討内容から、第1章では、租税の金銭納付原則について、2通りの見解を示した。一つ目は、租税は当然に金銭債務として成立する見解である。二つ目は、租税債務の内容は金銭的価値で確定し、特別の事情がないかぎり金銭給付であるが、金銭以外の給付も租税債務の本来の目的として包摂する見解である。2通りの視点は、租税の本旨弁済の内容は何か、というところに顕れる。

第2章では、相続税法の物納の法的性質について、現行相続税法の規範の内容、物納制度の沿革、及び物納制度の法的性質に関する判例と先行研究から検討してきた。

相続税法41条以下の物納制度のしくみを概観すると、現行の相続税法において、納税者が実際に物納の適用を受ける場面は限定的であるといえる。制度の沿革からみると、物納制度の位置づけは、大きな流れでいえば厳格化・縮小化であり、租税の金銭納付原則の例外規定という位置づけがより顕著になったといえる。近年の法改正では、社債や上場株式等のいわゆる金融商品の物納に対して、若干の拡張傾向をみせる。

(489) 明治史料集成第7巻323頁。

(490) 市村・前掲注16) 1117頁。

(491) 美濃部・前掲注26) 1106頁。

(492) 末弘編代・前掲注36) 1、3頁、田中・前掲注41) 1-2頁、金子・前掲注8) 9頁。

(493) 柳瀬・前掲注54) 270頁。

判例と学説は、更改説⁽⁴⁹⁴⁾、公法上の代物弁済説⁽⁴⁹⁵⁾、代物弁済ではない説⁽⁴⁹⁶⁾、新井説⁽⁴⁹⁷⁾、履行方法説⁽⁴⁹⁸⁾との5通りに整理される。本稿は、現行相続税法の物納の法的性質を検討する文脈においてこれらを検討し、物納の法的性質を代物弁済説と本旨弁済説の2通りに整理した。さらに民法482条の代物弁済の議論を参照し、物納の代物弁済説とは物納を厳格化する考え方、物納の本旨弁済説とは物納を拡張させる考え方と導いた。

上記第1章及び第2章の考察から、結論として、物納の法的性質は、代物弁済説・広義の本旨弁済説・狭義の本旨弁済説の3通りが考えられる。今日のわが国の物納制度は、厳格化の傾向にあるとすると、今日におけるわが国の物納の位置づけは、代物弁済説に親和的といえるのかもしれない。

広義の本旨弁済説は、歴史的な法学的見解を起源とする、金銭以外のあらゆる財産の給付を受け入れる視点である。狭義の本旨弁済説は、法的に金銭ではないが金銭的性質を有する財産の物納に対し親和的な視点である。

以上の検討内容から、わが国の租税の金銭納付原則とは、物納制度の捉え方に依拠しており、効力に幅がある原則であるというのが本稿の結論である。すなわち租税の金銭納付原則とは、物納を排除する原則ではなく、金銭納付と物納との関係は、政治的・社会経済的背景が影響を及ぼす相対的な関係であるといえる。

租税の金銭納付原則が前提とする現行の価値尺度は円である。この点につき、藤岡祐治は、所得の発生を認識する観点から、「当初想定していた所得概念は1つの通貨のみが存在する対外経済取引を行わない、閉鎖した経済社会を前提としている可能性がある」と、今日の社会経済において円通貨の機能は限定的であることを指摘する⁽⁴⁹⁹⁾。藤岡の指摘を本稿の問題意識に置き換えると、国が「金銭」として受領できない財産を、租税法はどのように包摂するか、という執行上の問題が、将来的に生ずる可能性があるということになろう。この問題の解決策として、わが国の租税法は、価値尺度たる金銭の範囲を広げるか、あるいは、物納の

(494) 最三小判昭和42年5月2日民集21巻4号811頁、826頁、新井・前掲注415) 149頁、新井・前掲注416) 15頁。

(495) 桃井編・前掲注383) 228頁〔安井〕、吉良・前掲注387) 12頁、忠・前掲注388) 289頁、租税法研究会編・前掲注389) 258-259頁〔忠〕、同260頁〔桃井〕、田中・前掲注368) 93-95頁、田中・前掲注41) 208頁、須貝・前掲注396) 93頁、精解447頁、金子・前掲注8) 1009頁。

(496) 最三小判昭和42年5月2日民集21巻4号811頁、813-814頁。

(497) 新井編・租税法講義139頁〔新井〕。

(498) 森・判解223頁。

(499) 藤岡祐治「所得の発生と通貨」増井良啓ほか編『市場・国家と法一中里実先生古希祝賀論文集』（2024年、有斐閣）25-26頁。

範囲を広げ、金銭納付を補う受け皿の役割を担わせる方法もあり得るかもしれない⁽⁵⁰⁰⁾。

謝辞

本稿の内容に関する研究考察にあたっては、神戸大学瀧圭吾教授より丁寧なご指導を賜った。ここに記し謹んで感謝の意を表す。また、高橋裕教授（神戸大学）から論文の基本的な構成方法について、角松生史教授（同左）から第1章の第1節と第2節の構成について、小野博司教授（神戸大学、現・大阪大学）から地租改正の研究に関する参考資料について、それぞれ貴重な助言を賜った。心より感謝申し上げる。論文に活かすことができなかった内容については今後の研究課題としていきたい。

(500) 米国オハイオ州は、2018年から2019年にかけての10ヶ月間、法人に対しビットコインによる納税を認める制度を実施した。Bearer-Friend（ジョージワシントン大学准教授）は、上記オハイオ州の政策について、金銭以外の支払手段による納税を拡張させる方向性をみせるものであると述べ、また、国家により発行された通貨ではない暗号資産による納税であることから、「たとえば円のような」米国通貨以外の通貨による納税を認めることに近いと評価する。Jeremy Bearer-Friend, Tax without Cash, 106 MINN. L. REV. 953, 976-977 (2021).

なお、上記ビットコインによる納税は、オハイオ州法に違反する支払手段（financial transaction device）であるとの懸念があることから、同州スプレイグ財務局長は、「競争選定プロセスを経て選定され、州預金委員会によって承認されるべき」ということで、2019年10月、当該サービス提供の停止を公表した。Ohio Treasurer, “Treasurer Sprague Announces Suspension of OhioCrypto.com”. 2019-10-2. <https://tos.ohio.gov/newsroom/article/treasurer-sprague-announces-suspension-of-ohiocryptocom/>（参照2025-01-05）。