

## 第二次納税義務の期間制限に関する一考察

石橋 もと子

## <論文要約>

論文題目：第二次納税義務の期間制限に関する一考察

氏名：石橋もと子

第二次納税義務者の権利救済については、最高裁で争われた論点が2つある。①第二次納税義務者の租税訴訟における原告適格<sup>1</sup>の可否と、②第二次納税義務の納付告知<sup>2</sup>に対する期間制限の要否、である。①については、最高裁判所平成18年1月19日判決<sup>3</sup>において原告適格が認められ、租税訴訟による第二次納税義務者の権利救済の途が開かれた。一方、②については最高裁判所平成6年12月6日判決<sup>4</sup>において、第二次納税義務の納付告知の期間制限について、国税通則法70条(国税の更正、決定等の期間制限)の類推適用が認められず、以来進展がみられない。

本論文では、第二次納税義務の納付告知に期間制限がないという現状について、再検討されるべきであると考え、第二次納税義務に期間制限(納付告知の除斥期間および徴収権の消滅時効)を設けるべき合理的理由について検討した上で、第二次納税義務の類型ごとの法的性質を考察し、期間制限を要すると分類された類型について、第二次納税義務の期間制限に関する条文を新たに定め、その適用を提言した。

その再検討の中で重要となるのが、第二次納税義務の類型ごとの検討である。第二次納税義務は国税徴収法33条から41条(40条は削除)に規定されている中に11類型があり、必ずしも同一の性格でないものを、第二次納税義務という共通の租税徴収の技術をもって規定している。そのため、全類型を一括して同様の税法上の立場におくことは課税の公平性の面から問題があると考えられる。

現行の第二次納税義務については、一括してその「附従性」を前提として、主たる納税義務が存在する限り納付告知が可能とされ、賦課権の除斥期間は存在せず、徴収権についても、主たる納税義務の時効中断の効力が第二次納税義務に及び、主たる納税義務が時効の完成により消滅すると、第二次納税義務も消滅するとされている。

しかし第二次納税義務の「独立性」に配慮すべき立場に立つと、第二次納税義務には主たる納税義務とは別個独立の賦課権の除斥期間が存在し、その期間が経過すると納付告知が不可能になると考えられる。一方、徴収権については、除斥期間内に納付告知を受け確定した第二次納税義務には、主たる納税義務の時効中断の効力は及ばず、主たる納税義務が時効の完成により消滅しても、独立した義務としての第二次納税義務を全うすべく、第二次納税義務自体の時効が完成するまでは消滅しない、と考えられる。

第二次納税義務は、課税要件法とも称される実体法の側面からは、第二次納税義務の納付告知は第二次納税義務に対する課税処分であり、第二次納税義務は「独立した納税義務」と捉えることができ、手続法の側面からは、第二次納税義務の納付告知は主たる納税義務の徴収処分であり、「主たる納税義務の徴収上の手続き」と捉えることができる。この点に着目し、独立した期間制限を適用すべき「独立した納税義務」であると認められる類型を選定するため、第二次納税義務全類型を「実体法としての第二次納税義務」と「手続法としての第二次納税義務」に分類した。

分類した結果、実体法としての第二次納税義務に分類された類型については、その納付告知は「第二次納税義務の課税処分」の法的性質と捉え、その第二次納税義務は「独立した納税義務」であると考え、独立した期間制限を立法し、これを適用することを提案した。

---

<sup>1</sup> この原告は、第二次納税義務者が、主たる課税処分自体に取消原因となる瑕疵があった場合に、訴えを起す際の原告である。

<sup>2</sup> 国税徴収法 32 条 1 項に規定される納付通知書による告知。

<sup>3</sup> 最判平成 18 年 1 月 19 日民集 60 卷 1 号 65 頁。

<sup>4</sup> 最判平成 6 年 12 月 6 日民集 48 卷 8 号 1451 頁。

< 目次 >

はじめに .....	1
第 1 章 第二次納税義務に係る期間制限の現状と問題点 .....	4
第 1 節 第二次納税義務の概要 .....	4
第 1 項 第二次納税義務制度の意義 .....	4
第 2 項 第二次納税義務の成立・確定・納付告知 .....	10
第 3 項 第二次納税義務の法的性質と期間制限の関係性 .....	14
第 2 節 第二次納税義務に係る期間制限の現状 .....	16
第 1 項 国税通則法に規定される期間制限の現状 .....	16
第 2 項 第二次納税義務の賦課権の除斥期間の現状 .....	17
第 3 項 第二次納税義務の徴収権の消滅時効の現状 .....	19
第 4 項 独立性が採用された場合の期間制限 .....	21
第 3 節 第二次納税義務に係る期間制限の問題点 .....	23
第 1 項 第二次納税義務の税法上の取扱いにおける問題点 .....	23
第 2 項 第二次納税義務の期間制限をめぐる課税上の弊害 .....	25
第 4 節 小括 .....	25
第 2 章 第二次納税義務に期間制限を設けるべき理由と法的根拠 .....	28
第 1 節 賦課権の除斥期間が存在しない理由の検討 .....	28
第 1 項 判例研究による検討 .....	28
第 2 項 学説研究による検討 .....	33
第 3 項 賦課権の除斥期間を設けるべき理由の検討 .....	36
第 2 節 徴収権の消滅時効の問題点の検討 .....	38

第 1 項	徴収権の消滅時効の法的根拠および附従性の問題点	38
第 2 項	附従性の制限の検討	39
第 3 項	独立した徴収権の消滅時効を設けるべき理由の検討	40
第 3 節	第二次納税義務に期間制限を設けるべき場合と法的根拠	41
第 1 項	第二次納税義務に期間制限を設けるべき場合	41
第 2 項	第二次納税義務の期間制限の法的根拠の検討	43
第 4 節	小括	45
第 3 章	第二次納税義務各類型の期間制限適用の要否の検討	46
第 1 節	第二次納税義務の分類の方法	46
第 1 項	実体法としての第二次納税義務と手続法としての第二次納税義務	46
第 2 項	主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性と独立した納税義務との関係の仮説	51
第 2 節	分類についての検討結果	53
第 1 項	分類	53
第 2 項	分類の結果	71
第 3 節	小括	75
第 4 章	第二次納税義務の独立した期間制限の提言	77
第 1 節	提言および提言による効果	77
第 1 項	具体的な条文の提案	77
第 2 項	提言による効果	79
第 2 節	第二次納税義務制度の今後の課題	81

おわりに .....	84
参考文献 .....	86

## はじめに

第二次納税義務制度<sup>1</sup>は、一定の要件を満たした場合に、主たる納税義務者と一定の関係にある者、すなわち第二次納税義務者<sup>2</sup>に、その主たる納税義務者の滞納国税の納付義務を負わせる制度である。第二次納税義務制度は、納税義務の拡張の一手段として、納税者から滞納租税を徴収できない場合に、当該滞納租税の徴収確保を図るための重要な機能を果たしている。その一方で、納税義務の拡張の矛先となる第二次納税義務者については、第二次納税義務特有の権利救済に関する条文の定めがなく、通常の納税義務者に比べ不利な立場に置かれている<sup>3</sup>。

第二次納税義務者の権利救済については、最高裁で争われた論点が 2 つある。①第二次納税義務者の租税訴訟における原告適格<sup>4</sup>の可否と、②第二次納税義務の納付告知<sup>5</sup>に対する期間制限<sup>6</sup>の要否、である。①については、最高裁判所平成 18 年 1 月 19 日判決<sup>7</sup>において原告適格が認められ、租税訴訟による第二次納税義務者の権利救済の途が開かれた。一方、②については最高裁判所平成 6 年 12 月 6 日判決<sup>8</sup>において、第二次納税義務の納付告知の期間制限について、国税通則法 70 条<sup>9</sup>（国税の更正、決定等の期間制限）の類推適用が認められず、以来進展がみられない。

最近注目された第二次納税義務に関する事例<sup>10</sup>では、「離婚の財産分与による宅地の譲渡」に対して国税徴収法 39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）が適用された第二次納税義務の取消しを求めて出訴したが、控訴審の東京高等裁判所において控訴が棄却された。国税徴収法 39 条は、滞納に係る租税につき滞納処分をしてもなお不足があると認められる事実と、その不足すると認められる事実が滞納者による財産の無償又は著しい低額の譲渡等の処分に基因するという事実があ

るときに成立する。離婚の際、財産分与された財産のうち、不相当に過大な部分を対象として第二次納税義務を負わせることについては妥当性があったとしても、この事例においては、平成 12 年 5 月に元妻が離婚による財産分与を受けてから、平成 24 年 2 月に分与者である元夫の滞納租税について元妻が第二次納税義務の納付告知を受けるまで、実に約 12 年の月日が経過している。第二次納税義務の成立要件となる法律行為を行ってから、約 12 年という長期間経過後に突然に納付告知を受けることがあり得るということは、第二次納税義務者に成り得る者の法的立場は不安定であると言わざるを得ない。

第二次納税義務の期間制限を検討するに当たって、近年注目すべき法律改正が二つ行われた。一つは、他の納税義務者の租税債務を二次的に負うという状況が、第二次納税義務と類似しているとされる相続税の連帯納付義務について期間制限が設けられたことである。平成 24 年度税制改正において、相続税の申告期限から 5 年を経過する日までに連帯納付義務者に対し、連帯納付の履行を求める納付通知書が未発送の場合、連帯納付義務は負わないこととされた<sup>11</sup>。この改正によって、相続から長時間経過後に連帯納付義務を追及されるといった連帯納付義務者にとって過酷となるケースの発生が防止され、一般納税者との公平を確保することを目的として連帯納付義務を負わない範囲が拡大された<sup>12</sup>。

もう一つの改正は民法においてである。国税徴収法 39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）の立法の基礎となった民法 424 条（詐害行為取消権）の客観的期間制限について、現行の民法 426 条（詐害行為取消権の期間の制限）では、詐害行為の時から 20 年の期間制限を定めている。しかし、20 年もの間、詐害行為取消権行使を可能とすることは取引関係を不安定にするとともに、過度に取消債権者を保護するこ



とから、20年の期間制限は10年に半減された<sup>13</sup>。これらを鑑みると、第二次納税義務の納付告知に期間制限がないという現状についても、再検討されるべきであると考ええる。

さらにその再検討の中で重要となるのが、第二次納税義務の類型ごとの検討である。第二次納税義務は国税徴収法33条から41条（40条は削除）に規定されている中に11類型があり、必ずしも同一の性格でないものを、第二次納税義務という共通の租税徴収の技術をもって規定している。そのため、全類型を一括して同様の税法上の立場におくことは課税の公平性の面から問題があると考ええる。

そこで本論文では、第二次納税義務に期間制限（納付告知の除斥期間および徴収権の消滅時効）を設けるべき合理的理由について検討した上で、第二次納税義務の類型ごとの法的性質を考察し、期間制限を要すると分類された類型について、第二次納税義務の期間制限に関する条文を新たに定め、その適用を提言するものである。

---

<sup>1</sup> 国税徴収法32条から41条に規定される制度である。

<sup>2</sup> 国税徴収法2条7号に規定されるものである。

<sup>3</sup> 通常の納税義務者の権利救済としては、更正の請求（国税通則法23条）、不服申立てに関する条文（国税通則法75条以下）が規定されている。

<sup>4</sup> この原告は、第二次納税義務者が、主たる課税処分自体に取消原因となる瑕疵があった場合に、訴えを起こす際の原告である。

<sup>5</sup> 国税徴収法32条1項に規定される納付通知書による告知。

<sup>6</sup> 税務署長等による国税に関する処分がいつまで出来るかという期間的な制約をいう。

<sup>7</sup> 最判平成18年1月19日民集60巻1号65頁。

<sup>8</sup> 最判平成6年12月6日民集48巻8号1451頁。

<sup>9</sup> 国税通則法70条1項3号において、課税標準申告書の提出を要しない賦課課税方式による国税に係る賦課決定は、その納税義務の成立の日から5年を経過した日以後においては、することができない、と規定されている。

<sup>10</sup> 東京高判平成30年2月8日訟務月報65巻1号1頁（上告提起、上告受理申立て（後棄却、不受理））。

<sup>11</sup> 相続税法34条1項（連帯納付の義務等）。

<sup>12</sup> 吉沢浩二郎ほか『改正税法のすべて（平成24年度版）』420頁（大蔵財務協会編、平成24年）。

<sup>13</sup> 平成29年6月2日公布「民法の一部を改正する法律」により、令和2年4月1日より施行される。

## 第 1 章 第二次納税義務に係る期間制限の現状と問題点

本章では、第二次納税義務に係る期間制限の現状と問題点を把握する。

そのため、第 1 節において第二次納税義務の概要、第 2 節においてその期間制限の現状についての確認を行ったうえで、第 3 節において第二次納税義務に係る期間制限の現状の問題点を考察する。

### 第 1 節 第二次納税義務の概要

#### 第 1 項 第二次納税義務制度の意義

##### 第 1 目 現行の第二次納税義務制度

現行の第二次納税義務制度は、国税徴収法（以下「徴収法」と略す。）32 条にその通則が置かれ、以下、徴収法 33 条から 41 条（40 条は削除）において、第二次納税義務の種類（11 類型<sup>1)</sup>）が定められている<sup>2)</sup>。

第二次納税義務制度が我が国においてはじめて導入されたのは、昭和 26 年の旧徴収法の改正においてであり、その後、昭和 34 年の徴収法の全文改正で整備され現行の制度になっている。

また、昭和 37 年の国税通則法（以下「通則法」と略す。）の制定に伴い、徴収法のうち租税通則に関する規定は通則法へ移行した。そしてその後、第二次納税義務制度に関しては、大きな改正は特に行われておらず現在に至っている。

昭和 34 年の徴収法全文改正は、昭和 30 年に設置された租税徴収制度調査会の答申に基づき整備されたものであるが、その答申の中において「第二次納税義務のあり方」が、次のとおり述べられている<sup>3)</sup>。

図表 1-1 第二次納税義務の成立要件と第二次納税義務者

項番	根拠条文及び類型名称		徴収不足要件以外の成立要件 「滞納者に、滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められること」（徴収不足要件）は共通の要件であり、滞納者が主たる納税義務者である。	第二次納税義務を負う者
	根拠条文	類型名称		
①	33条	合名会社等の社員の第二次納税義務	合名会社等が国税を滞納したこと。	社員（二人以上は連帯責任）
②	34条1項	清算人等の第二次納税義務	法人が解散した場合において、国税を納付しないで残余財産の分配又は引渡しをしたこと。	清算人及び残余財産を受けた者
③	34条2項	清算受託者等の第二次納税義務	清算の開始原因による信託が終了し、信託に係る清算受託者が国税を納付しないで残余財産を給付したこと。	特定清算受託者及び残余財産受益者等
④	35条	同族会社の第二次納税義務	滞納者が同族会社の株式等を有する場合で、その株式等につき買受人が無い又は譲渡に支障がある場合。	同族会社
⑤	36条1号	実質課税額等の第二次納税義務	実質所得者課税などの規定により課された国税を滞納したこと。	賦課の基因となった収益の法律上の帰属者
⑥	36条3号	同族会社等の行為又は計算の否認等の第二次納税義務	滞納者が、同族会社等の行為又は計算否認などの規定により課された国税を滞納したこと。	否認行為による利益受益者
⑦	37条	共同的な事業者の第二次納税義務	滞納者の親族又は株主が事業遂行に欠かせない財産を有すること。 重要な財産から生ずる所得が滞納者の所得となっていること。重要な財産の供されている事業に係る国税を滞納していること。	滞納者の親族・親族で重要な財産を有するもの
⑧	38条	事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務	譲渡人が事業に係る国税を滞納しているながら、親族等にその事業を譲渡した場合において、譲受人が同一又は類似事業を営んでいること。 法定納期限の1年以上前にされたものを除く。	事業譲受人
⑨	39条	無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務	滞納者がその財産につき無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分をしたこと。 その処分が法定納期限の1年前の日以後にされ徴収不足がその譲渡等に基因すること。	利益享受者
⑩	41条1項	人格のない社団等の財産の名義人に対する第二次納税義務	社団等が国税を滞納している場合において社団等の財産が第三者に法律上帰属すること。	財産の名義人とである第三者
⑪	41条2項	人格のない社団等の財産の払戻し又は分配を受けたものの第二次納税義務	滞納者である社団等が財産の払戻し・分配をしたこと。その払戻し・分配が法定納期限の1年以上前にされたものを除く。	払戻し・分配を受けた者

（出所：筆者作成）

第二次納税義務の制度は、形式的に第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても、公平を失しないときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度である。

この考え方が基礎となって整備された第二次納税義務 11 類型に共通する成立要件は、主たる納税義務者が滞納者<sup>4</sup>となり、滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められること（以下「徴収不足要件」という。）である。つまり、第二次納税義務という法制度は、主たる納税義務者の財産から租税の徴収ができない場合の租税徴収の技術であるといえるが、主たる納税義務者の納税義務を拡張し、租税の徴収を図ろうとする第二次納税義務共通の租税徴収技術のもとに集められているため、第二次納税義務 11 類型の性格は一様ではないのである。

徴収法 33 条から 41 条には、徴収不足要件以外に、それぞれの第二次納税義務の成立要件と、主たる納税義務者とどのような関係を有する者が第二次納税義務者となるかの具体的要件が定められている。

上記の図表 1-1 は、第二次納税義務 11 類型の成立要件と第二次納税義務を負う者を整理したものである。

## 第 2 目 第二次納税義務制度の趣旨

第二次納税義務の各類型の趣旨については以下のとおりである。

### ① 徴収法 33 条（合名会社等の社員の第二次納税義務）

この規定は、合名会社又は合資会社の債務について無限責任社員が責任を負う、という会社法 580 条（社員の責任）の規定を前提として、租税債務について会社財産をもって不足すると認められるときは、無限責任社員に第二次納税義務を負わせることとしたものである。

なお、平成 28 年の改正において、税理士法などの法令における士業法人の社員の責任を、租税債務についても、会社法における合名会社又は合資会社の無限責任社員と同様の責任負担とする観点から、第二次納税義務者となる社員の範囲に、士業法人<sup>5</sup>の社員が加えられた。

#### ② 徴収法 34 条 1 項（清算人等の第二次納税義務）

この規定は、清算人は法人の債務を完済した後でなければ残余財産を分配することができないとする会社法 502 条、664 条（債務の弁済前における残余財産の分配の制限）の規定を前提として、租税債務について、これを納付せずに分配等が行われた場合に、清算人又は残余財産の分配等を受けた者に第二次納税義務を負わせることとしたものである。

#### ③ 徴収法 34 条 2 項（清算受託者等の第二次納税義務）

この規定は、清算受託者<sup>6</sup>は信託に係る債務を弁済した後でなければ残余財産を残余財産受益者等<sup>7</sup>に給付することができない、という信託法 181 条（債務の弁済前における残余財産の給付の制限）の規定を前提として、租税債務について、これを納付せずに分配等が行われた場合に、特定清算受託者<sup>8</sup>及び残余財産受益者等に第二次納税義務を負わせることとしたものである。

#### ④ 徴収法 35 条（同族会社<sup>9</sup>の第二次納税義務）

この規定は、個人の事業者がその事業を法人に組織変更して、その個人を判定の基礎となる株主又は社員として判定した場合に同族会社に該当する会社を設立した場合において、その個人からの徴税を確保する措

置として、その同族会社の株式又は出資の価額に相当するものにつき、その同族会社に第二次納税義務を負わせ、いわゆる法人成りによる租税回避を防止しようとするものである。

⑤ 徴収法 36 条 1 号（実質課税額等の第二次納税義務）

この規定は、所得税法 12 条（実質所得者課税の原則）もしくは 158 条（事業所の所得の帰属の推定）または法人税法 11 条（実質所得者課税の原則）の規定により主たる納税義務者に賦課された租税債務に対し、徴収面での対処として、実質課税の基因となった財産の権利者に第二次納税義務を負わせることとしたものである。

⑥ 徴収法 36 条 3 号（同族会社等の行為又は計算の否認等の第二次納税義務）

この規定は、所得税法 157 条（同族会社等の行為又は計算の否認等）もしくは 168 条の 2（非居住者の恒久的施設帰属所得に係る行為又は計算の否認）、法人税法 132 条、132 条の 2、132 条の 3（同族会社等の行為又は計算の否認、他）もしくは 147 条の 2（外国法人の恒久的施設帰属所得に係る行為又は計算の否認）、相続税法 64 条（同族会社等の行為又は計算の否認等）、または、地価税法 32 条（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定により主たる納税義務者に賦課された租税債務に対し、徴収面での対処として、行為若しくは計算により利益を受けたとみなされる者に、第二次納税義務を負わせることとしたものである。

⑦ 徴収法 37 条（共同的な事業者の第二次納税義務）

この規定は、所得税法 56 条（事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例）の規定により主たる納税義務者に賦課された租税債務に対し、徴収面での対処として、主たる納税義務者の事業のための重要な財産を所有している親族等に、第二次納税義務を負わせることとした

ものである。

⑧ 徴収法 38 条（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）

この規定は、事業の譲渡があった場合において、その譲受人が譲渡人（主たる納税義務者）の商号を続用するときは、譲渡人の営業によって生じた債務については譲受人もまたその弁済に任じられる、という商法 17 条（譲渡人の商号を使用した譲受人の責任等）の規定を前提として、租税債務について、その譲渡が譲渡人の特殊関係者に対して行われた場合など一定の場合に、譲渡人の租税につき、譲受人に第二次納税義務を負わせることとしたものである。

⑨ 徴収法 39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）

この規定は、主たる納税義務者が無償又は著しい低額で財産を処分し、そのために納税が満足にできないような状態に至らせた場合すなわち詐害行為となるような場合に、詐害行為の取消し（通則法 42 条（民法 424 条の準用））は必ず訴訟によって行わなければならないところ、税務官庁の行政処分により簡易迅速に、その処分による受益者に対し直接第二次納税義務を負わせることとしたものである。

⑩ 徴収法 41 条 1 項（人格のない社団等の財産の名義人に対する第二次納税義務）

この規定は、人格のない社団等に不動産等の登記・登録の能力を認めない現行の考え方によって、登記機関等の取扱いもこれを前提として行われているので、人格のない社団等の名義の財産を処分してもその徴収すべき税額に不足すると認められる場合には、登記上の名義人に、人格のない社団等に属する財産を限度とする第二次納税義務を負わせることとしたものである。

⑪ 徴収法 41 項 2 項（人格のない社団等の財産の払戻し又は分配を受

けたものの第二次納税義務)

この規定は、人格のない社団等が解散に相当する事態に立ち至らない以前において、その財産の払戻し又は分配が行われる事例において、その人格のない社団等からの徴税を確保する措置として、その財産の払戻し又は分配を受けた者にその受けた財産の価額を限度として第二次納税義務を負わせることとしたものである。

以上が第二次納税義務の各類型の趣旨である。

## 第 2 項 第二次納税義務の成立・確定・納付告知

通則法 15 条、16 条は租税債権の成立・確定について規定しているが、第二次納税義務の成立・確定については触れていない。また、第二次納税義務の通則を定める徴収法 32 条においても、その成立・確定については触れていない。納税義務の成立・確定については、期間制限と密接な関係があるため、この第 2 項では国税徴収法基本通達（以下「徴基通」と略す。）での実務上の取扱いを中心に、第二次納税義務の成立・確定について確認する。そのうえで、第二次納税義務を確定する処分である第二次納税義務の納付告知の法的性質を確認する。

### 第 1 目 第二次納税義務の成立と成立時期

第二次納税義務の成立時期に関しては、徴基通 32 条関係 1 が「第二次納税義務は、法第 33 条から第 39 条まで又は第 41 条《第二次納税義務》に規定する特定の納税者が国税を滞納し、かつ、それらの条に規定する要件を満たすことによって成立する。」としていることから、法定の要件を充足することによって成立すると考えられる。

さらに、租税債権の成立を規定している通則法 15 条においても、他



のほとんど全ての納税義務が、要件を充足すると成立するとされている。

したがって、第二次納税義務は、法定要件を充足した時点で成立し、法定要件を充足した時点が成立時期となる。

## 第2目 第二次納税義務の確定と確定時期

徴収法32条(第二次納税義務の通則)の1項において、「税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、政令で定めるところにより、徴収しようとする金額、納付の期限その他必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならない。」と規定している。この納付告知の処分について、『国税徴収法精解』においては、「第二次納税義務の納付告知によって、抽象的に成立していた第二次納税義務者の第二次納税義務が具体的に確定することとなり、その法律的性質は、一般の納税者に対する賦課課税の場合の納付告知に相当するといえることができる。」<sup>10</sup>と解説している。

したがって、第二次納税義務は、納付告知の処分により確定し、納付告知の処分がされた時点が確定時期となる。

## 第3目 第二次納税義務の納付告知の法的性質

第2目において、第二次納税義務は納付通知書による告知により確定されることを確認したが、この納付告知の法的性質を、「第二次納税義務の課税処分」であると捉えるか、「主たる納税義務の徴収処分」であると捉えるかは、第二次納税義務を独立した納税義務と捉えるか否かという論点につながるため非常に重要である。

通則法16条(国税についての納付すべき税額の確定の方式)によると、国税についての納付すべき税額の確定の手続きについては、「申告納

税方式」と「賦課課税方式」とがある。申告納税方式とは、納税者が行う申告により納付すべき税額が確定する方式である。一方、賦課課税方式とは、課税庁が行う行政処分により納付すべき税額が確定する方式である。本論文では課税庁が行う行政処分、すなわち、更正・決定・再更正および賦課決定を「課税処分」として考察する。この「課税処分」のうち、第二次納税義務の確定について該当するのは「賦課決定」である。

徴基通 32 条関係 2 において、国税庁は、第二次納税義務の納付通知書による告知の性質について、見解を明らかにしている。

#### 国税徴収法基本通達 32 条関係 2（告知）

法第 32 条第 1 項の規定による告知は、抽象的に成立していた第二次納税義務を具体的に確定する性質を有するもので、形式的には独立の課税処分である（昭和 37. 3. 23 大阪地判、昭和 42. 11. 21 名古屋地判、昭和 50. 8. 27 最高判参照）と同時に、実質的には、主たる課税処分等によって確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有する（昭和 50. 8. 27 最高判参照）。

なお、その効力は、納付通知書が送達された時に生ずる。

（注）1 納付通知書は、主たる納税者（第二次納税義務の基因となった納税義務を負う者をいう。以下同じ。）に対する督促の有無を問わず発することができる。

2 第二次納税義務は、主たる納税義務が発生し存続する限り、必要に応じいつでも課せられる可能性を有するものであって、法第 32 条第 1 項の規定による告知は、その義務の発生を知らしめる徴収のための処分にほかならないため、独立した期間制限は設けられていない（平成 6. 12. 6 最高判参照）。したがっ

て、主たる納税者の国税が滞納になっている間はこの告知をすることができる。

上記の徴基通 32 条関係 2（告知）について、『国税徴収法基本通達逐条解説』においては以下のように説明されている<sup>11</sup>。

法第 32 条第 1 項の納付通知書による告知は、単なる観念の通知ではなく、抽象的に成立していた第二次納税義務を具体的に確定させるものであるから、一種の賦課処分に相当する性質を有しているとともに、通則法第 36 条の納税の告知と同様に、国税の納付を命ずる（具体的には、納付すべき額が確定した納税義務について、その納付期限を指定し、納税者にその履行を請求する）という徴収処分としての性質を有していることを明らかにしたものである。

徴基通 32 条関係 2、および、『国税徴収法基本通達逐条解説』の上記説明から、第二次納税義務に係る「課税処分」「徴収処分」については次のようにまとめられる。

①「課税処分」

課税庁が行う行政処分で、第二次納税義務および第二次納税義務者が納付すべき額を確定させるために行う処分。

②「徴収処分」

課税庁が行う行政処分で、納付すべき額が確定した納税義務（主たる納税義務を指す。）について、その納付期限を指定し、第二次納税義務者に履行を請求するため行う処分。

第二次納税義務の納付通知書による告知は、上記の「課税処分」の性

質とともに、「徴収処分」の性質を有している。

### 第3項 第二次納税義務の法的性質と期間制限の関係性

第二次納税義務の法的性質は、一般に、以下のように「附従性」「補充性」そして「独立性」の3つの法的性質があると説明されている<sup>12</sup>。

第二次納税義務は、本来の納税者の財産につき滞納処分を行っても徴収すべき租税に不足すると認められる場合に限り、その納税者と一定の関係にある者に対して、本来の納税者の租税について、二次的に納税義務を負わせることをその内容としている。この第二次納税義務の内容から、主たる納税義務について生じた事由（例えば、主たる納税義務の消滅・変更）の効力が原則として第二次納税義務に及び（附従性）、第二次納税義務者は主たる納税者の納税義務の履行がない場合にはじめて二次的に履行の責めに任ずる（補充性）ことになるが、主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務とは法律上別個の租税債務である。

第二次納税義務については、常に第二次納税義務の「附従性」および「補充性」と、主たる納税義務者の納税義務と別個の納税義務であるという「独立性」との合理的調和の観点から考察する必要がある。

通則法は、租税債権を賦課権と徴収権とに分け、賦課権については除斥期間を、徴収権については消滅時効を規定している。これに倣い、第二次納税義務の期間制限についても、「賦課権の除斥期間」と「徴収権の消滅時効」について考察する。第二次納税義務により納付すべき租税について、「賦課権」は、課税庁が第二次納税義務の成立した第二次納税義

務者に対し納付通知書によりその納付すべき租税の納付を告知する権利であり、「徴収権」は、課税庁が第二次納税義務者から、納付通知書により確定した租税を徴収する権利であると解することができる。以下において、第二次納税義務の期間制限を、「附従性」及び「補充性」と、「独立性」の観点で考察する。

「賦課権の除斥期間」については、現状では第二次納税義務には独立した賦課権の除斥期間が設けられていないため、実務上の取扱いは徴基通 32 条関係 2（告知）に従うところであり、課税庁は主たる納税義務が存続する限り、第二次納税義務者に成り得る者に対し、いつでもいつまでも賦課権を行使できるのである。第二次納税義務の性格である「附従性」および「補充性」、すなわち、第二次納税義務は、主たる納税義務者の財産から租税の徴収が出来ない場合の最終的な徴収手段であることからすれば、第二次納税義務に期間制限が設けられておらず、主たる納税義務が存続する限りいつでもいつまでも賦課権を行使できることは、租税徴収確保の側面から照らして合理性がある。しかしそうなると、第二次納税義務者に成り得る者は、必要に応じいつでもいつまでも第二次納税義務の納付告知を受け第二次納税義務を課される可能性がある。第二次納税義務の成立要件を充足する法律行為を行ってから、長期間経過後に突然に納付告知を受けるといようなことは、第二次納税義務の「独立性」の観点からは、第二次納税義務者の法的立場を著しく不安定なものにすると言えるであろう。

また、「徴収権の消滅時効」については、第二次納税義務の告知がされた後は、独自に消滅時効が進行するとされており、通則法 72 条（国税の徴収権の消滅時効）において第二次納税義務については触れられていないが、同条が適用されると解されている<sup>13</sup>。そのうえで、実務上は徴基通

32 条関係 28（時効の中断）に従うところである。現状では、全面的に「附従性」の理論によって、主たる納税義務の時効中断の効力が第二次納税義務に及び、主たる納税義務が時効によって消滅すると第二次納税義務も消滅することになると解されている。これに対し、この主たる納税義務の時効完成による消滅の場合には「補充性」に着目すべきで、主たる納税義務について消滅時効の期間が満了したときが、第二次納税義務制度が最も効果を発揮すべきときであるから、第二次納税義務の時効が存続している限り、第二次納税義務について滞納処分手続きを続行することができるかと解すべきであるとの考えがある<sup>14</sup>。

一方、「独立性」に着目して第二次納税義務の「徴収権の消滅時効」が議論された例は未だないようである。

## 第 2 節 第二次納税義務に係る期間制限の現状

### 第 1 項 国税通則法に規定される期間制限の現状

通則法では、国税の更正、決定、徴収、還付等に係る税務署長等による処分がいつまで出来るかという期間的な制約、すなわち、期間制限を規定している。賦課権の除斥期間については通則法 70 条（国税の更正、決定等の期間制限）、71 条（国税の更正、決定等の期間制限の特例）に規定し、徴収権の消滅時効については 72 条（国税の徴収権の消滅時効）、73 条（時効の中断及び停止）に規定している。

賦課権の除斥期間は納税義務の成立の日その他規定する日、徴収権の消滅時効は法定納期限その他規定する日から、ともに原則として 5 年を経過した日以後は行使できないと規定されている。なお、除斥期間と消滅時効の違いは、除斥期間には中断や停止による延長がなく、消滅時効

には更正又は決定、督促などによる期間の中断や停止による延長がある。5年については「税務官庁における資料の保存期間が通常5年であること」<sup>15</sup>、会計法30条<sup>16</sup>の定めるところとの統一が図られたところによる。この通則法70条～73条において、第二次納税義務については、適用若しくは排除、いずれについても触れられていない。

## 第2項 第二次納税義務の賦課権の除斥期間の現状

### 第1目 通則法70条1項3号の不適用

第二次納税義務の賦課権の除斥期間について適用の可能性があるのは、通則法70条1項3号である。

国税通則法70条1項（国税の更正、決定等の期間制限）

次の各号に掲げる更正決定等は、当該各号に定める期限又は日から五年<中略>を経過した日以後においては、することができない。

<1号、2号略>

3号

課税標準申告書の提出を要しない賦課課税方式による国税に係る  
賦課決定

その納税義務の成立の日

現状では、最高裁判所平成6年12月6日判決<sup>17</sup>（以下「最高裁平成6年判決」という。）において、第二次納税義務の納付告知の期間制限について、上記の通則法70条1項3号の類推適用が認められず、以来進展がみられない。最高裁平成6年判決では、第二次納税義務の納付告知の

法的性質が、主たる納税義務に対する「徴収処分」であるとされたことが、通則法 70 条 1 項 3 号の適用を認められなかった理由付けである。この理由付けから、第二次納税義務の納付告知の法的性質が、第二次納税義務に対する課税処分であり、その第二次納税義務が独立した納税義務であると認められる場合には、第二次納税義務に通則法 70 条 1 項 3 号が適用されると考えられる<sup>18</sup>。

この最高裁平成 6 年判決についての詳細な検討、および、通則法の制度趣旨上、第二次納税義務に関して通則法の規定を適用することに合理性があるのかについての検討は、第 2 章において行う。

## 第 2 目 国税徴収法基本通達による実務上の取扱い

第二次納税義務の賦課権の除斥期間について、通則法に明文規定がないこと、通則法 70 条 1 項 3 号が適用されないことは前述したが、実務においては徴基通 32 条関係 2（注）に従うところとされ、第二次納税義務は、主たる納税義務が発生し存続する限り、必要に応じいつでも課せられる可能性を有するものとされている。

徴基通 32 条関係 2（注）については、第二次納税義務の 3 つの法的性質、「附従性」「補充性」、「独立性」のうち、全面的に「附従性」「補充性」の性質が採用されていることが明らかである。第二次納税義務の「独立性」の性質については考慮されておらず、現行では、第二次納税義務の賦課権の除斥期間は設けられていないとされている。

ところで、徴基通 32 条関係 2（注）に、第二次納税義務には期間制限は設けられてない、とあるが、例外がある。唯一、徴収法 33 条（合名会社等の社員の第二次納税義務）についてはその立法趣旨から、徴基通 33 条関係 5（会社法 612 条等の規定に準じたもの）、徴基通 33 条関係 6（会



社法 673 条 1 項等の規定に準じたもの) による除斥期間が存在する。この除斥期間について記載した徴基通が下記である。

国税徴収法基本通達 33 条関係 5 (退社した社員等の責任)

退社又は持分の全部を譲渡した無限責任社員及び合資会社又は監査法人の無限責任社員から有限責任社員となった者は、本店の所在地において退社の登記又は責任変更の登記をする前に納税義務が成立した合名会社等の国税について責任を負うが、この責任は、その登記後 2 年以内に納付通知書による告知又はその予告をしなかった場合には、登記後 2 年 (除斥期間) を経過した時に消滅する。 <以下略>

国税徴収法基本通達 33 条関係 6 (解散後の責任)

合名会社等が解散した場合において、本店所在地において解散の登記をした後 5 年以内に納付通知書による告知又はその予告をしなかったときは、無限責任社員の責任は、その登記後 5 年 (除斥期間) を経過した時に消滅する。 <以下略>

現行において、第二次納税義務に除斥期間が存在するのは、徴収法 33 条のみであるが、第二次納税義務の期間制限について争った事例において言及されることはなかった。

第 3 項 第二次納税義務の徴収権の消滅時効の現状

第二次納税義務の徴収権の消滅時効については、第二次納税義務の納付告知がされた後は、独自に消滅時効が進行する<sup>19</sup>とされており、明文

規定は置かれていないが、主たる納税義務に適用される通則法 72 条の規定に、主たる納税義務に附従する第二次納税義務も準ずるものと考えられる。そのうえで、実務上は徴基通 32 条関係 28（時効の中断）に従うところである。

国税徴収法基本通達 32 条関係 28（時効の中断）

第二次納税義務について生じた時効中断の効力は、主たる納税者には及ばないが、主たる納税者について生じた時効中断の効力は、第二次納税義務者に及ぶものとする（民法第 457 条第 1 項参照）。

なお、主たる納税者の納税義務が時効の完成により消滅するおそれがある場合には、その納税義務の存在確認の訴えの提起等時効中断の措置をとることに留意する（平成 6.6.28 名古屋地判等参照）。この場合において、国がこの訴訟に勝訴したときは、主たる納税者の国税の徴収権の消滅時効は 10 年になる（通則法第 72 条第 3 項、民法第 174 条の 2 第 1 項）。

徴基通 32 条関係 28 において参照されている民法 457 条 1 項は下記内容である。

民法 457 条 1 項（主たる債務者について生じた事由の効力）

主たる債務者に対する履行の請求その他の事由による時効の中断は、保証人に対してもその効力を生ずる。

現行の第二次納税義務は、民法の保証債務の消滅時効（民法 457 条 1 項）と同様に解され、全面的に附従性の理論によって、主たる納税義務

の時効中断の効力が第二次納税義務に及び、主たる納税義務が時効によって消滅すると第二次納税義務も消滅することになると解されている。

#### 第4項 独立性が採用された場合の期間制限

第二次納税義務の賦課権の除斥期間について、賦課権の除斥期間について定めている通則法70条の適用の可能性から考察すると、まず前提として70条において第二次納税義務に関しては、適用若しくは排除、いずれについても触れられていない。そして、最高裁平成6年判決<sup>20</sup>では、通則法70条が第二次納税義務に適用されないとの解釈がされている。この解釈は第二次納税義務が独立した納税義務であると認められないことを理由としているが、この理由を逆に捉えると、第二次納税義務が独立した納税義務であると認められる場合においては、通則法70条が第二次納税義務に適用され、第二次納税義務に賦課権の除斥期間が存在することになると考えられる。

次に、第二次納税義務の賦課権の除斥期間について、実務上従うところとされている徴基通32条関係2(注)の内容から考察すると、その内容については前述したとおり「附従性」および「補充性」の性質が採用され、第二次納税義務に独立した賦課権の除斥期間は設けられていない。したがって、「独立性」の性質が採用された場合には、独立した賦課権の除斥期間が設けられる可能性がある。

さらに、徴収法33条の第二次納税義務には、賦課権の除斥期間が存在している事実がある。この賦課権の除斥期間は、立法の基礎となった法律の規定の除斥期間を採用している。

以上のことから、徴基通32条関係2(注)において、第二次納税義務に独立した期間制限は設けられていない、とされ、原則として第二次納

税義務の賦課権の除斥期間は存在しないが、第二次納税義務 11 類型の中には、「独立性」の性質を採用することが合理的であるもの、または、その立法趣旨に照らして合理的であるものについては、その原則に当てはまらない類型が存在する可能性があるといえる。

第二次納税義務の徴収権の消滅時効については、主たる納税義務に適用される通則法 72 条（国税の徴収権の消滅時効）の規定が主たる納税義務に附従する第二次納税義務にも準ずるものと考えられるが、附従性及ぶ範囲について明文規定が設けられてないため、第二次納税義務に附従性が及ぶ範囲については見解が分かれている<sup>21</sup>。第二次納税義務の各類型の「独立性」の性質に配慮すべきであるという立場から検討すると、現行において第二次納税義務も同様とされている民法の保証債務における附従性と、立場を同様にしない第二次納税義務の類型が存在すると考えられる。この場合には、独立した徴収権の消滅時効が設けられる可能性があるといえる。

以上のことから、第二次納税義務の「独立性」の性質が採用された場合には、第二次納税義務が「独立した納税義務」であると認められ、「独立した賦課権の除斥期間」および「独立した徴収権の消滅時効」、すなわち、「独立した第二次納税義務の期間制限」が設けられるという見解を持つことができる。この場合は、第二次納税義務には、主たる納税義務とは別個に独立した賦課権の除斥期間が存在し、その期間が経過すると納付告知が不可能になると考えるのが合理的であろう。一方、徴収権については、除斥期間内に納付告知を受け確定した第二次納税義務は、主たる納税義務の時効中断の効力は第二次納税義務に及ばず、主たる納税義務が時効の完成により消滅しても、独立した義務としての第二次納税義務を全うすべく、第二次納税義務自体の時効が完成するまでは消滅しな

い、と考えるのが合理的であろう。

### 第3節 第二次納税義務に係る期間制限の問題点

#### 第1項 第二次納税義務の税法上の取扱いにおける問題点

徴収法に規定される 11 類型の第二次納税義務は、必ずしも同一の性格でないものを、第二次納税義務という共通の租税徴収の技術をもって規定していることに留意して考察する必要がある。第二次納税義務が発生する場合には、主たる納税義務者と第二次納税義務者となる両者が存在することが必須である。そのため、この両者の関係性が非常に重要であるが、第二次納税義務の 11 類型それぞれにおいて、この両者の関係性に相違があり、一体性の側面の強い関係であるか、独立性の側面の強い関係であるかは類型ごとに異なる。金子宏教授も、「たしかに、第二次納税義務者は、多くの場合、実質的には本来の納税義務者と一体である<中略>しかし、本書の初版以来述べてきたように、第二次納税義務者が、常に本来の納税義務者とそのような密接な関係を持っているとは限らない。むしろ、第二次納税義務の告知があって、はじめて自分のおかれていた状況を知り<sup>22)</sup>と、その著書『租税法』の初版から、第二次納税義務者については、主たる納税義務者と実質的に一体である場合と、主たる納税義務者からは独立している場合があることを述べている。

従来、第二次納税義務の法的性質を論ずるのに、第二次納税義務の類型ごとの具体的内容の差異には着目せず、一括して第二次納税義務として論じられることが多かった<sup>23)</sup>。しかし、最近では、第二次納税義務に関する判例についても「判決の射程の範囲」が議論されるようになり、第二次納税義務の中の一つの類型に対する判例が、当然に全類型を射程の

範囲として考えるようなことはなくなった<sup>24</sup>。

特に、全類型の中でも、徴収法 39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）については、裁判例からも知れるように最も適用事例が多く<sup>25</sup>、よって、第二次納税義務者の権利救済の議論でも中心となっている。この徴収法 39 条の第二次納税義務者については、最高裁判所平成 18 年 1 月 19 日判決民集 60 卷 1 号 65 頁<sup>26</sup>（以下「最高裁平成 18 年判決」という。）において原告適格が認められ、租税訴訟による第二次納税義務者の権利救済の途が開かれたのであるが、その判決の理由の中に以下の部分がある<sup>27</sup>。

特に、本件で問題となっている国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者は、本来の納税義務者から無償又は著しく低い額の対価による財産譲渡等を受けたという取引相手にとどまり、常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるということとはできないのであって、譲渡等による利益を受けていることをもって、当然に、本来の納税義務者との一体性を肯定して両者を同一に取り扱うことが合理的であるということとはできない。

徴収法 39 条の第二次納税義務者は、他の類型に比して、主たる納税義務者と第二次納税義務者の両者の一体性・親近性が薄いということは、最高裁も認めるところである。つまり、両者が、独立性の強い関係であるといえる類型である徴収法 39 条は、「独立した納税義務」として期間制限の適用を検討すべき類型の筆頭であると筆者は考えている。

## 第2項 第二次納税義務の期間制限をめぐる課税上の弊害

第二次納税義務については、性格の異なる第二次納税義務を、一括して同様の税法上の立場におくことは課税の公平性の面から問題があると考えられ、期間制限についても類型ごとの検討が必要であるとする。

現行の第二次納税義務は、全類型について「独立した納税義務」であると認められていないため、独立した期間制限が設けられていないという問題点が存在する。そのため、第二次納税義務者に成り得る者は一様にして、賦課権の除斥期間による期間制限がなく、いつでもいつまでも第二次納税義務の納付告知を受け第二次納税義務を課される可能性があり、法的安定性が損なわれているという課税上の弊害が生じている。

また、徴収権の消滅時効についても、現行の取扱いである主たる納税義務の時効中断、時効完成による消滅に附従する第二次納税義務の消滅については、「独立した納税義務」であると認められる第二次納税義務の類型には馴染まないと考える。

そこで本論文では、第二次納税義務の主たる納税義務との一体性の側面である「附従性」および「補充性」を前提としつつも、第二次納税義務の各類型の「独立性」の内容に配慮すべきであるという立場から、第二次納税義務の各類型の法的性質を検討し、独立した納税義務であると認められる第二次納税義務の類型については、第二次納税義務の期間制限に関する条文を新たに定め、その適用を提言する。

## 第4節 小括

本章では、第二次納税義務制度と期間制限の現状と問題点を確認した。その中で明らかになったことは、第二次納税義務に、独立した期間制

限を設けようとする場合には、その第二次納税義務の類型が「独立した納税義務」であると認められなければならないということである。「独立した納税義務」である第二次納税義務とはどのような性質であるといえるであろうか。この検討については、第2章において第二次納税義務に期間制限を設けるべき理由の確認と、その法的根拠をいずれに求めるかを検討した後に、第3章において行う。

- 
- <sup>1</sup> 徴収法 33 条（合名会社等の社員の第二次納税義務）、34 条 1 項（清算人等の第二次納税義務）、34 条 2 項（清算受託者等の第二次納税義務）、35 条（同族会社の第二次納税義務）、36 条 1 号（実質課税額等の第二次納税義務）、36 条 3 号（同族会社等の行為又は計算の否認等の第二次納税義務）、37 条（共同的な事業者の第二次納税義務）、38 条（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）、39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）、41 条 1 項（人格のない社団等の財産の名義人に対する第二次納税義務）、41 項 2 項（人格のない社団等の財産の払戻し又は分配を受けたものの第二次納税義務）。
  - <sup>2</sup> 地方税法の第二次納税義務は、地方税法 11 条に通則がおかれ、11 条の 2～11 条の 9、12 条の 2 第 2 項および同条第 3 項に規定されている。11 条の 9 自動車等の売主の第二次納税義務の規定以外は、全て徴収法と同様の趣旨である。
  - <sup>3</sup> 昭和 33 年 12 月政府租税徴収制度調査会答申第三の一の 1 参照。
  - <sup>4</sup> 徴収法 2 条 9 号に規定されるものである。
  - <sup>5</sup> 士業法人とは、税理士法人、弁護士法人、外国法事務弁護士法人、監査法人、特許業務法人、司法書士法人、行政書士法人、社会保険労務士法人又は土地家屋調査士法人をいう。
  - <sup>6</sup> 信託法 177 条に規定する信託が終了した時以後の受託者をいう。
  - <sup>7</sup> 信託法 182 条 2 項に規定する残余財産帰属者をいう。
  - <sup>8</sup> 特定清算受託者とは、信託財産に属する財産のみをもって当該国税を納める義務を履行する責任を負う清算受託者をいう。
  - <sup>9</sup> 法人税法 2 条 10 号（同族会社の定義）に規定する会社に該当する会社。
  - <sup>10</sup> 吉国二郎ほか『国税徴収法精解（平成 30 年改訂）』323 頁（大蔵財務協会 平成 30 年）。
  - <sup>11</sup> 小林徹編著『国税徴収法基本通達逐条解説（平成 30 年版）』255 頁（大蔵財務協会、平成 30 年）。
  - <sup>12</sup> 浅田久治郎ほか『第二次納税義務の実務と理論（平成 11 年改訂版）』298 頁（大蔵財務協会、平成 11 年）。
  - <sup>13</sup> 小林・前掲注 11・277 頁。
  - <sup>14</sup> 吉国・前掲注 10・322 頁。
  - <sup>15</sup> 京都地判昭和 51 年 9 月 10 日行集 27 卷 9 号 1565 頁。
  - <sup>16</sup> 金銭の給付を目的とする国の権利で、時効に関し他の法律に規定がないものは、五年間これを行わないときは、時効に因り消滅する。国に対する



---

権利で、金銭の給付を目的とするものについても、また同様とする（会計法 30 条）。

- <sup>17</sup> 最判平成 6 年 12 月 6 日民集 48 卷 8 号 1451 頁。
- <sup>18</sup> 全類型について通則法 70 条 1 項 3 号を適用すべきとの先行研究は、北野弘久『税法学原論 第 7 版』238 頁（勁草書房、平成 28 年）など。
- <sup>19</sup> 小林・前掲注 11・277 頁。
- <sup>20</sup> 最判平成 6 年 12 月 6 日民集 48 卷 8 号 1451 頁。
- <sup>21</sup> 主たる納税義務の時効完成のときが、第二次納税義務制度が最も効果を発揮すべきときであるから、この場合には補充性に着目し、第二次納税義務の時効が存続している限り滞納処分を続行できると解すべきであるとの学説がある（吉国・前掲注 10・322 頁）。
- <sup>22</sup> 金子宏『租税法 第 23 版』171 頁（弘文堂、令和元年）。
- <sup>23</sup> 後述する徴収法 39 条について争われた最判平成 6 年 12 月 6 日民集 48 卷 8 号 1451 頁において参照された判旨が、徴収法 37 条について争われた最判昭和 50 年 8 月 27 日民集 29 卷 7 号 1226 頁のものであることも一例である。
- <sup>24</sup> 例えば、最判平成 18 年 1 月 19 日民集 60 卷 1 号 65 頁で、徴収法 39 条の第二次納税義務者の原告適格が認められたが、この判決の射程範囲は、第二次納税義務の内容で個別に判断されるべきである、との見解が多数ある（川神裕ほか『最高裁判所判例解説民事篇平成 18 年度上』82 頁（法曹会、平成 18 年）など）。
- <sup>25</sup> 国税不服審判所 HP「裁決要旨検索システム」により抽出した平成 8 年 7 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日までに公表された第二次納税義務に関する裁決 325 件中、徴収法 39 条に関するものは 195 件であり、全体に対して 6 割を占めている。
- [www.kfs.go.jp/service/RS/index.html](http://www.kfs.go.jp/service/RS/index.html)（令和 1 年 11 月 20 日訪問）。
- <sup>26</sup> 最判平成 18 年 1 月 19 日民集 60 卷 1 号 65 頁。
- <sup>27</sup> 最判平成 18 年 1 月 19 日民集 60 卷 1 号 71 頁。

## 第 2 章 第二次納税義務に期間制限を設けるべき理由と法的根拠

本章では、第二次納税義務に期間制限を設けるべき理由と、その法的根拠をいずれに求めるかを検討する。

そのために第 1 節において、第二次納税義務に賦課権の除斥期間が設けられていない現行法の理由付けに問題点はないのかを、判例研究・学説研究を通して検討する。次に第 2 節において、第二次納税義務の徴収権の消滅時効についての現行法における取扱いの問題点を検討する。

第 1 節および第 2 節において行った検討を踏まえて、第 3 節では、第二次納税義務に期間制限を設けるべき理由を確認すると共に、期間制限を設ける場合の法的根拠をいずれに求めるかを検討する。

### 第 1 節 賦課権の除斥期間が存在しない理由の検討

#### 第 1 項 判例研究による検討

判例〈最高裁第三小法廷平成 6 年 12 月 6 日判決〉

「第二次納税義務告知処分取消請求事件」(民集 48 卷 8 号 1451 頁)

第一審：大阪地方裁判所平成 5 年 2 月 18 日判決

控訴審：大阪高等裁判所平成 5 年 9 月 21 日判決

この裁判は、第二次納税義務の納付告知に通則法 70 条が類推適用されるか否かを直接の争点とする初めての裁判である。この裁判では、通則法 70 条が、国税の更正、決定等の期間制限について規定していながら、第二次納税義務の納付告知について触れるところがないのは、第二次納税義務の納付告知の性格等からして、第二次納税義務については独立して期間制限を設ける理由がないと解し、同条が第二次納税義務の納

付告知に類推適用されることはないとした。よって、この判例の意義を考察し、現行法において第二次納税義務に除斥期間が存在しない理由を確認する。

#### 1. 事実の概要等

##### (1) A社からXへの無償譲渡

X(原告、控訴人、上告人)が代表取締役として経営している訴外A社は、不動産(以下「本件物件」という。)をXが経営する訴外B社に貸し付けることを唯一の業としていたところ、昭和54年12月18日及び同56年2月12日に、本件物件を売却して無資力となった。売上代金等総額約1億8,462万円については、一部はA社の債務弁済等に充てられ、その残額の約1億4,540万円については、A社名義の預金とされた。その後、A社名義預金約1億4,540万円を、昭和54年12月から昭和56年6月にかけて、XがA社から取得した上で、B社に貸し付けられ、昭和54年9月から昭和56年9月にかけて行われたB社の店舗開設、改修等の資金に充てられた。

##### (2) A社の滞納及び徴収不足

A社は、昭和52年8月1日から昭和57年9月2日に納期限が到来した<sup>1</sup>法人税および源泉所得税を合わせて約1億5千万円、他に加算税を滞納した。Y税務署長(被告、被控訴人、被上告人)は、Xに対し、A社の滞納国税を徴収するため、平成2年6月1日付の納付通知書によって、A社から無償譲渡されたと認められる約1億4,540万円を限度額とする第二次納税義務の納付告知をした(以下「本件処分」という。)。なお、本件処分は、徴収法39条(無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務)に基づくものである。

##### (3) Xの出訴

Xは、本件処分の取消しを求めて異議申立てと審査請求を行ったが、いずれも棄却されたため出訴に及んだ。

## 2. Xの主張

### (1) 主張1：賦課権の除斥期間

第二次納税義務は、主たる納税義務が滞納となり、徴収不足が生ずることが客観的に認識可能となった時期に成立すると解すべきであるから、本件では、本件物件の売却に係る訴外A社の法人税等の納期限が到来した昭和57年9月2日に第二次納税義務が成立したというべきである。その時点から通則法70条により、除斥期間が進行し、遅くとも7年後<sup>2</sup>にはXの第二次納税義務は消滅したというべきである。

### (2) 主張2<sup>3</sup>：徴収権の消滅時効

本件の主たる納税義務に係る消滅時効は、昭和63年6月24日、訴外A社の預金差押処分により中断しているとしても、その時点で具体的な義務として存在しないXの第二次納税義務についての消滅時効まで中断するものではない。したがって、Xの第二次納税義務は、既に消滅時効によって消滅したというべきである。

以上、Xの主張により、第二次納税義務の納付告知に国税の更正・決定等の期間制限に関する通則法70条が適用されるか否かが、本判例の争点である。

## 3. 裁判所の判断

### (1) 第一審の判断（請求棄却）

第二次納税義務の納付告知は、形式的には独立の課税処分ではあるけれども、実質的には、右第三者を本来の納税義務者に準ずる者とみて、これに主たる納税義務についての履行責任を負わせるものである。この意味において、第二次納税義務者の納付告知は主たる課税処分等により

確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有しており、租税を賦課する処分の期間制限について定める通則法 70 条は、同条に規定のない第二次納税義務の納付告知に適用されることはないというべきである。

また、第二次納税義務の納付告知は、主たる納税義務についての履行責任を負わせるものであることからすると、主たる納税義務についての消滅時効が完成せず、主たる納税義務が存続している以上、第二次納税義務の納付告知をして、第二次納税義務者から租税を徴収することができるというべきである。

## (2) 控訴審の判断（棄却）

第一審の判決を相当とし、控訴人の請求を棄却した。

## (3) 上告審の判断（棄却（請求棄却））

第二次納税義務は、確定した主たる納税義務につき本来の納税義務者の財産に対する滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別な関係にある第三者を本来の納税義務者に準ずる者とみて、これに主たる納税義務者についての履行責任を補充的に負わせるものにほかならず、この意味において、第二次納税義務の納付告知は、確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有するものというべきである（最高裁昭和 50 年 8 月 27 日第二小法廷判決民集 29 卷 7 号 1226 頁参照）。そして、右義務は、主たる納税義務が発生し存続する限り、必要に応じいつでも課せられる可能性を有するものであって、右納付告知はただその義務の発生を知らしめる徴収のための処分にほかならない。通則法 70 条が第二次納税義務については触れるところがないのは、右に述べた第二次納税義務の納付告知の性格等から

して、右納付告知については独立して期間制限を設ける理由がないことによるものと解されるのであり、そうである以上、同条が第二次納税義務の納付告知に類推適用されることはないといわなければならない<sup>4</sup>。

#### 4. 判決の検討

この裁判の判決の意義は、第二次納税義務の納付告知の法的性質を明確にしたことにある。第二次納税義務の納付告知には独立した期間制限がなく、第二次納税義務者に対する賦課権は除斥期間がない旨を明示し、その理由を、第二次納税義務の納付告知の法的性質が「確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分であること」とした。

この判決に参照された最高裁判所昭和50年8月27日判決（以下「最高裁昭和50年判決」という。）は、第二次納税義務者の権利救済について、初めて最高裁で争われた裁判であるため、第二次納税義務の判例の中で重要とされる判例である。最高裁昭和50年判決の判旨では、「第二次納税義務の納付告知」の法的性質について次のように述べている<sup>5</sup>。

その納付告知は、形式的には独立の課税処分ではあるけれども、  
＜中略＞第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、  
右納付告知を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場に立つに至るものというべきである。

この最高裁昭和50年判決は、第二次納税義務の納付告知の法的性質について、第二次納税義務に対する「課税処分」ではなく主たる納税義務の「徴収処分」であるという判断を下した。この最高裁昭和50年判決

の判旨を理由に、この裁判の判決では、第二次納税義務の納付告知については、通則法 70 条の期間制限は適用されないとした。

しかしながら、第二次納税義務の納付告知は、第二次納税義務に対する「課税処分」ではないと言い切れるのであろうか。第二次納税義務 11 種類の納付告知の中には、主たる納税義務の「徴収処分」という法的性質よりも、第二次納税義務に対する「課税処分」という法的性質の方が重視されるべき第二次納税義務の類型があるのではなかろうか。

納付告知が、もし第二次納税義務者を対象とし、その負担すべき税額を確定する独立した課税処分であるとするなら、主たる納税義務とは別に、除斥期間の存在と、その法的根拠の所在が問われることになる。

## 第 2 項 学説研究による検討

第 1 項で取り上げた判例に対する評釈は数多く存在している。その評釈は、第二次納税義務の期間制限について、(1)通則法 70 条適用否定説、(2)通則法以外による期間制限説、(3)通則法 70 条適用説、(4)範囲限定での通則法 70 条適用説、の 4 つの学説に分類することができる。

上記 4 つの学説を整理し、この判例を考察する。なお、それぞれの説において、①第二次納税義務の賦課権の除斥期間に対する通則法 70 条適用の可否、②上記①の可否に対する理由、についてまとめる。学説研究を通じて、第 1 項の判例研究により考察した、第二次納税義務に除斥期間が存在しない理由に問題点がないかを検討する。

### (1) 通則法 70 条適用否定説

千葉勝美元最高裁判所裁判官：「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 6 年度 613 頁（平成 7 年）

#### ① 賦課権の除斥期間に対する通則法 70 条適用の可否

通則法 70 条を適用せず、第二次納税義務の賦課権の除斥期間はないもの考える。

② 上記①の可否に対する理由

第二次納税義務は、主たる納税義務が既に確定され徴収段階で滞納状態にある場合に発生するものであり、全体としてみれば、あくまでも徴収手続の一部であるというべきであろう。解釈論として、第二次納税義務の納付告知について、通則法 70 条の類推適用を認めるべき根拠はないというべきである<sup>6</sup>。

(2) 通則法以外による期間制限説

岩崎政明教授：「判批」ジュリスト臨時増刊 No.1068 平成六年度重要判例解説 32 頁（平成 7 年）

① 賦課権の除斥期間に対する通則法 70 条適用の可否

第二次納税義務に通則法 70 条の適用はないと解するのが自然である。しかし、第二次納税義務者にとって著しく酷となるような場合は、たとえば、「権利濫用の法理」や「権利失効の法理」を援用するなどの手法により、国の第二次納税義務者への徴収権の行使を制限することも考えられてよいのではないかと解される。

② 上記①の可否に対する理由

本判例における論点は、つまるところ、第二次納税義務に係る納付告知の法的性質は何かということにつきる。納付告知は、更正・決定ないし賦課決定と同様の性質を持った租税確定行為といえるのであろうか。通則法 15 条および 16 条には、あらゆる種類の租税に係る納税義務の成立と確定に関する通則が定められているが、第二次納税義務については規定されておらず、租税の除斥期間について定める 70 条および 71 条にも第二次納税義務に係る納付告知について定められていない。これらを



併せ考えれば、通則法においては、第二次納税義務に係る納付告知は、独立の租税確定行為としては想定されていないと解するのが自然である。その意味で、第二次納税義務に係る納付告知を徴収処分としてはっきり位置づけた本判決は、極めて重要である<sup>7</sup>。

### (3) 通則法 70 条適用説

北野弘久教授：「判批」民商法雑誌 第 113 巻第 1 号 119 頁（平成 7 年）

#### ① 賦課権の除斥期間に対する通則法 70 条適用の可否

当然に第二次納税義務の納付告知にも通則法 70 条の規定が適用されるべきである。

#### ② 上記①の可否に対する理由

第二次納税義務の納付告知処分は、単なる主たる納税義務のための徴収処分ではなく、法律的には徴収法の各本条の租税要件の充足にもとづく第二次納税義務者に対する独立した課税処分である。通則法 70 条は第二次納税義務の場合を排除する明文規定を設けていないことにも注意が向けられねばならない<sup>8</sup>。

### (4) 範囲限定での通則法 70 条適用説

圖子善信教授：「判批」税務事例 Vol.27 No.9 16 頁（平成 7 年）

#### ① 賦課権の除斥期間に対する通則法 70 条適用の可否

通則法 70 条を適用せず、現行では、第二次納税義務の賦課権の除斥期間はないもの考える。しかし、第二次納税義務の態様はさまざまであり、賦課権の除斥期間を設ける意味がある類型も存在すると考えられる。

#### ② 上記①の可否に対する理由

第二次納税義務の告知が主たる納税義務者に対する関係において、徴収処分としての性質を有することは本件判決の指摘するとおりである。反面、第二次納税義務者に対する関係においては、それが新たな独立し

た具体的な義務を確定するものであるので、賦課処分としての性質を有する一面もあるといえよう。その意味で第二次納税義務の納付告知は、徴収処分としての性質と賦課処分としての性質を併せ持つものと考えられる。

第二次納税義務の態様はさまざまである。さまざまな態様のものを統一的に第二次納税義務として構成するとき、現行の徴収法・通則法は、第二次納税義務者と主たる納税義務者の特別の関係を重視し、制度として除斥期間の規定を設けなかったものと解される。

しかし、例えば、徴収法 39 条の無償又は著しい低額の譲受人等を第二次納税義務者とする場合は、譲受人が利益を得ていることをもって、常に主たる納税義務者と同一の立場に立つと解することは合理性がなく、実質的にも第三者に新たな義務を負わせる場合もあろう。このように、徴収法 39 条の場合は、第二次納税義務者の法的立場の安定の面から除斥期間を設けることも意味があると考えられる。

以上が、4つの学説である。次の第3項において、第1項の判例研究により考察した第二次納税義務に除斥期間が存在しない理由について、本項の学説研究を通じて問題点がないかを検討する。

### 第3項 賦課権の除斥期間を設けるべき理由の検討

第1項の判例研究により、現行において第二次納税義務に除斥期間が存在しない理由は、第二次納税義務の納付告知の法的性質が「確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分であること」と解釈されていることであることを確認した。

第2項で取り上げた学説では、最高裁平成6年判決の下した判決のこの理由について、肯定するものとそうでないものに見解が分かれた。第

2項で整理した4つの学説は、(1)通則法70条適用否定説、(2)通則法以外による期間制限説、(3)通則法70条適用説、(4)範囲限定での通則法70条適用説、であるが、このうち(1)と(2)の学説は、第二次納税義務の納付告知の法的性質は「確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分である」との判決を肯定している。ただし(2)の学説は第二次納税義務の法的立場の安定の面から、「権利濫用の法理」や「権利失効の法理」の援用等による制限の必要性について言及している。

(3)の学説は、判決を否定し、すべての第二次納税義務の納付告知の法的性質は、第二次納税義務者に対する独立した課税処分である、との見解であった。この見解によると、第二次納税義務には通則法70条が適用され、賦課権の除斥期間が適用されることとなる。

(4)の学説は、第二次納税義務の納付告知の法的性質は、徴収処分としての性質と課税処分としての性質を併せもつものであり、かつ、第二次納税義務の態様はさまざまである、という見解であった。この見解によると、第二次納税義務の11類型のうち、賦課権の除斥期間を要する類型と、賦課権の除斥期間を要しない類型に分かれる。さらに、第二次納税義務者の法的立場の安定の面から除斥期間を設けることにも意味があるとの考えであった。(2)の学説においても言及していたこの第二次納税義務者の法的立場の安定の面からの必要性については、第二次納税義務に賦課権の除斥期間を設けるべき理由となるであろう。

(3)と(4)の学説によって、現行法における第二次納税義務に賦課権の除斥期間が存在しない理由、すなわち、第二次納税義務の納付告知の法的性質は「確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分である」との解釈に対して、第二次納税義務の納付告知の法的性質は「第二次納税義務に対する課税処分である」との解釈もまた可能であることを確認できた。

この後者の解釈は、第二次納税義務に賦課権の除斥期間を設けるべき理由となるであろう。

## 第2節 徴収権の消滅時効の問題点の検討

### 第1項 徴収権の消滅時効の法的根拠および附従性の問題点

第二次納税義務の徴収権の消滅時効は、①第二次納税義務の納付告知がされた時点からの徴収権の消滅時効の法的根拠、②主たる納税義務との関係（時効中断、消滅における附従性）について考察する必要がある。

現行の第二次納税義務の徴収権の消滅時効は、全類型一律に、①については、第二次納税義務の納付告知がされた後は、独自に消滅時効が進行する<sup>9</sup>とされており、明文にて規定はされていないが通則法72条（国税の徴収権の消滅時効）が適用され、②については徴基通32条関係28（時効の中断）に従い、主たる納税義務の時効中断の効力が第二次納税義務に及び、主たる納税義務が時効によって消滅すると第二次納税義務も消滅することになると解されている。

主たる納税義務に附従する第二次納税義務については、納付告知がされた時点からの消滅時効の法的根拠について、主たる納税義務に適用される通則法72条の規定に準ずると考えられる。しかし、「独立性」から附従性の及ぶ範囲が制限される可能性のある第二次納税義務の類型については、第二次納税義務について適用する旨が明文にて規定されていないことから、消滅時効の法的根拠を通則法72条とする理由が存在しないという問題点がある。

主たる納税義務との関係について、現行の第二次納税義務は、その附従性から、民法の保証債務の消滅時効（民法457条1項）と同様に解さ

れている。民法の保証債務にあっては債権を強化するため主債務について生じた時効中断の効力は保証人に及ぶものとされており、この保証債務の性質に基づき、主たる納税義務の時効中断の効力は、第二次納税義務にも及ぶものと解されている。また、民法の保証債務は、主たる債務が消滅することによって保証債務が消滅するとされており、この保証債務の性質に基づき、主たる納税義務者の納税義務の時効の完成により、第二次納税義務も消滅すると解されている。しかし、民法の保証債務と第二次納税義務は、保証債務が個別の契約によって成立するのに対し、第二次納税義務は成立要件の充足により自動的に成立することなど、決定的な違いも存在するため、単純に保証債務の場合と同視できないなど、学説上も見解が分かれているという問題点がある<sup>10</sup>。

## 第2項 附従性の制限の検討

第二次納税義務について、附従性が制限されている場合としては、徴基通32条関係25（限定承認の効果）、徴基通32条関係26（会社更生法による免責の効果）が挙げられる。

主たる納税義務について、限定承認（民法922条以下）や会社更生法による免責（会社更生法204条）があった場合には、主たる納税義務に関する責任は消滅するが、債務そのものは存続するから、その効果は第二次納税義務には及ばないとされている<sup>11</sup>。

現行では、第二次納税義務の「主たる納税義務の時効の完成による消滅の附従性」については、附従性は制限されていない。しかし、主たる納税義務が時効によって消滅すると第二次納税義務も消滅するという解釈について、この場合には補充性に着目し、主たる納税義務について消滅時効の期間が満了したときが、第二次納税義務制度が最も効果を発揮

すべきときであるから、第二次納税義務の時効が存続している限り、第二次納税義務について滞納処分手続きを続行することができるかと解すべきであるとの学説がある<sup>12</sup>。この補充性を附従性に優先させる理由づけは、限定責任や会社更生法による免責の場合における「債務そのものは存続するから」附従性が制限される、との解釈と同様であるといえる。

一方、「独立性」から附従性の及ぶ範囲が制限される可能性のある第二次納税義務については、未だ議論がない。しかしこの点について、筆者は、第二次納税義務の各類型の「独立性」の内容に配慮すべきであるという立場から検討すると、民法の保証債務における附従性と立場を同様にせず、主たる納税義務の時効の完成による消滅の附従性が制限される第二次納税義務の類型が存在すると考えている。

以上のように、現行において徴基通上および学説上において附従性が制限される場合の論点は「消滅における附従性」が主なものである。しかし、第1項において考察したように、「徴収権の消滅時効の法的根拠」についても、主たる納税義務との附従性の制限について検討する必要があると考える。

### 第3項 独立した徴収権の消滅時効を設けるべき理由の検討

第1項において徴収権の消滅時効の法的根拠および附従性の及ぶ範囲についての問題点を確認した。そして第2項において、「独立性」の立場から検討すると、徴収権の消滅時効の法的根拠および第二次納税義務と主たる納税義務との関係において、附従性の制限が検討されるべき第二次納税義務の類型があるとの考えに至った。

よって、第二次納税義務の「独立性」から「独立した納税義務」であると認められる第二次納税義務の類型については、主たる納税義務との

関係において附従性が制限されるため、徴収権の消滅時効についての法的根拠を通則法 72 条に求めず、新たに定め、主たる納税義務の時効の中断・消滅に附従せず、独立した消滅時効を進行すべきであると考え。一方、附従性の立場に立ち、徴収権の消滅時効について現行の取扱いが合理的である第二次納税義務の類型も存在すると考える。

### 第 3 節 第二次納税義務に期間制限を設けるべき場合と法的根拠

#### 第 1 項 第二次納税義務に期間制限を設けるべき場合

本論文においてここまでに検討した結果から、「独立した賦課権の除斥期間」と「独立した徴収権の消滅時効」を設けるべき理由がある場合を洗い出し、その二つをまとめ「独立した期間制限」を設けるべき場合を考察する。

##### 1. 独立した賦課権の除斥期間を設けるべき理由がある場合

次の（１）～（３）が、独立した賦課権の除斥期間を設けるべき理由がある場合である。

##### （１）立法趣旨から除斥期間が合理的だとされる場合

徴収法 33 条（合名会社等の社員の第二次納税義務）については、その立法趣旨から会社法などを根拠とした除斥期間が存在する。この賦課権の除斥期間は、通則法 70 条の適用によるものではない。しかし、賦課権の除斥期間が存在する第二次納税義務の類型があるという事実は、その立法趣旨に照らして合理的であれば、第二次納税義務の賦課権の除斥期間は認められるという事実であるといえる。

##### （２）その第二次納税義務の類型が「独立した納税義務」と認められる場合

第二次納税義務の納付告知の法的性質が「確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分であること」との解釈に対して、「第二次納税義務に対する課税処分」であるとの解釈がある。この解釈は、第二次納税義務の「独立性」の立場から第二次納税義務を独立した納税義務であると認めることであり、第二次納税義務に賦課権の除斥期間を設けるべき理由となる。第二次納税義務 11 類型の中には、その納付告知の法的性質が「第二次納税義務に対する課税処分」であるとの解釈をした方が合理的である類型も存在すると考える。

### (3) 第二次納税義務者の法的立場の安定の面を重視する場合

第二次納税義務の納付告知には除斥期間がないと解すると、極端に昔になされた行為を根拠として第二次納税義務を課することも可能となる。第二次納税義務者の法的立場の安定の面を重視すると、第二次納税義務に賦課権の除斥期間を設けるべきである。

以上が、独立した賦課権の除斥期間を設けるべき場合であるが、「(1) 立法趣旨から除斥期間が合理的だとされる場合」は、現行の第二次納税義務については徴収法 33 条以外に該当する類型がなく、今後新しい第二次納税義務が創設された際には検討すべき場合であるといえる。「(2) その第二次納税義務の類型が『独立した納税義務』であると認められる場合」には、「独立した賦課権の除斥期間」を設けるべきであることは、本論文においてのここまでの検討から導かれた結論である。「(3) 第二次納税義務者の法的立場の安定の面を重視する場合」については、(2) の場合において独立した賦課権の除斥期間を設けた場合の効果として現れるものであると考える。よって、「独立した賦課権の除斥期間」を設けるべき理由がある場合は、その第二次納税義務の類型が「独立した納税義務」であると認められる場合である。



## 2. 独立した徴収権の消滅時効を設けるべき理由がある場合

その第二次納税義務の類型が、「独立性」から「独立した納税義務」であると認められる場合は、主たる納税義務との関係において附従性が制限されるため、徴収権の消滅時効についての法的根拠を通則法 72 条に求めず新たに定め、主たる納税義務の時効の中断・消滅に附従せず、独立した消滅時効を進行すべきである。

この場合の「独立した納税義務」であると認められる第二次納税義務の類型については、上記 1 の独立した賦課権の除斥期間を設けるべき理由がある場合における（2）の場合と同様であり、その納付告知の法的性質が「第二次納税義務に対する課税処分」であるとの解釈をした方が合理的である類型であると考えられる。

## 3. 独立した期間制限を設けるべき場合

上記 1 および 2 の検討の結果、第二次納税義務に「独立した期間制限」を設けるべき理由がある場合は、その第二次納税義務の類型が「独立した納税義務」であると認められる場合である。

### 第 2 項 第二次納税義務の期間制限の法的根拠の検討

最高裁平成 6 年判決では、第二次納税義務の納付告知の法的性質について、主たる納税義務に対する「徴収処分」であるとされたことが、通則法 70 条 1 項 3 号の適用を認められなかった理由付けである。この理由付けからすると、第二次納税義務の納付告知の法的性質が、第二次納税義務に対する課税処分であり、その第二次納税義務が独立した納税義務であると認められる場合には、第二次納税義務に通則法 70 条 1 項 3 号が適用されると考えられる。

筆者も、その第二次納税義務が独立した納税義務であると認められる

場合には、賦課権の期間制限が設けられるべきであると考えるが、その法的根拠として、通則法 70 条 1 項 3 号を適用することについては問題があると考えている。

その問題とは、通則法は、2 条 5 号において納税者について特別の定義を設けているが、第二次納税義務者は納税者からは除かれている、ということにある。

#### 国税通則法 2 条 5 号（納税者）

国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収による国税を除く。）を納める義務がある者（国税徴収法（昭和三十四年法律第四百十七号）に規定する第二次納税義務者及び国税の保証人を除く。）及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう。

第二次納税義務者が通則法における納税者から除かれている理由については、『国税通則法精解』において以下のように説明されている<sup>13</sup>。

この法律は、本来の納税義務の成立、確定及び納付等について規定し、滞納に陥った場合に、本来の納税者の租税債務を補充する第二次納税義務者及び保証人に関する規定については、原則的に滞納処分法たる性質ももつ徴収法の定めるところにまかせることとしたので、このように納税者の定義から第二次納税義務者及び国税の保証人を除くこととしたものである。

第二次納税義務については、主たる納税義務との関係性において、法

的に「独立した納税義務」であると言えるが、その補充性から本来の納税義務の履行がない場合にはじめて二次的に履行の責めに任じられるものであるから、「本来の納税義務」であるとは言えない。従って筆者は、第二次納税義務の期間制限については、通則法に法的根拠を求めず、徴収法内に新たに立法すべきであるとする。

#### 第4節 小括

本章では、第1節、第2節において、第二次納税義務に独立した期間制限を設けるべき理由について確認した。そして第3節において、第二次納税義務の期間制限については、通則法に法的根拠を求めず、徴収法内に新たに立法すべきであるとの考えに至った。

次章において、第二次納税義務の全類型のうち、独立した期間制限を適用すべき「独立した納税義務」であると認められる類型の分類を行う。

---

<sup>1</sup> 法定納期限は、昭和51年9月30日から昭和56年7月10日である。

<sup>2</sup> 通則法70条4項1号により偽りその他不正の行為等により還付を受けた国税についての更正決定等の場合は、除斥期間は7年となる。

<sup>3</sup> 争点2は、徴収権の時効についてであるため、本項では検討をしない。

<sup>4</sup> 最判平成6年12月6日民集48巻8号1451頁、1454頁。

<sup>5</sup> 最判昭和50年8月27日民集29巻7号1226頁、1229頁。

<sup>6</sup> 千葉勝美「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成6年度619頁（平成7年）。

<sup>7</sup> 岩崎政明「判批」ジュリスト臨時増刊1068号平成六年度重要判例解説33頁（平成7年）。

<sup>8</sup> 北野弘久：「判批」民商法雑誌第113巻第1号124頁、125頁（平成7年）。

<sup>9</sup> 小林徹編著『国税徴収法基本通達逐条解説（平成30年版）』277頁（大蔵財務協会、平成30年）。

<sup>10</sup> 清永敬次『税法（新装版）』303頁（ミネルヴァ書房、平成25年）。

<sup>11</sup> 金子宏『租税法23版』169頁（弘文堂・令和元年）。

<sup>12</sup> 吉国二郎ほか『国税徴収法精解（平成30年改訂）』322頁（大蔵財務協会、平成30年）。

<sup>13</sup> 志場喜徳郎『国税通則法精解（平成31年改訂）』136頁（大蔵財務協会、平成31年）。

### 第3章 第二次納税義務各類型の期間制限適用の要否の検討

本章では、第二次納税義務の類型ごとに、独立した期間制限の適用の要否の検討を行う。そのために、第1節において第二次納税義務全類型のうち、独立した期間制限を適用すべき「独立した納税義務」であると認められる類型を選定するための、分類の方法を検討する。

次に第2節において、第1節で検討した分類の方法を用いて、第二次納税義務全類型を分類し、期間制限適用の要否の検討結果を整理する。

#### 第1節 第二次納税義務の分類の方法

##### 第1項 実体法としての第二次納税義務と手続法としての第二次納税義務

第二次納税義務制度、ひいては徴収法には、租税実体法（以下「実体法」という。）と租税手続法（以下「手続法」という。）の2つの側面がある。これは、昭和37年徴収法改正時に、「私法秩序の尊重と租税徴収確保の要請」を調整する原則にのっとり、「実体法の整備」と「手続法の整備」を行ったことによる。そして、第二次納税義務に関する規定は「実体法」としての租税債権の効力に関する規定であり、第二次納税義務に関する規定をおく徴収法第三章は、第二次納税義務者から徴収する手続きを定めた徴収法32条以外は、国税の徴収手続きそのものを定めた規定ではないが、徴収手続の執行に密接に関連するものであるので徴収法に規定されたものである、と『国税徴収法精解』では解説されている<sup>1</sup>。

以下の「実体法の意義」は、金子宏教授の著書『租税法 第23版』第2編第1章第1節租税実体法の意義<sup>2</sup>、「手続法の意義」は、同書第3編

第1章第1節租税手続法の意義<sup>3</sup>からの抜粋である。

「実体法の意義」

租税債務関係の当事者および内容ならびにその成立・変更および消滅に関する法を全体として租税実体法という（租税債務法ということもある）。

「手続法の意義」

租税の確定および徴収の手続を租税手続といい、租税手続に関する法を租税手続法という。

上記の実体法の意義において登場する「租税債務関係（以下「租税債権債務関係」という。）は、第二次納税義務の「実体法の側面」と「手続法の側面」を検討するにあたり、基礎となる考え方である。租税法律関係、すなわち、課税庁と納税者との間の法律関係の性質が、権力関係（租税権力関係説）か債務関係（租税債務関係説）かという論点は、長い間学説上争われている。今日では、租税債務関係説を認める説が多いと思われ<sup>4</sup>、本論文もその立場に立つものである。実体法は課税要件法とも称され、租税債権債務関係を成立させる規定であるといえる。

課税要件法とも称される実体法の側面からは、第二次納税義務の納付告知は第二次納税義務に対する課税処分であり、第二次納税義務は「独立した納税義務」と捉えることができ、手続法の側面からは、第二次納税義務の納付告知は主たる納税義務の徴収処分であり、「主たる納税義務の徴収上の手続き」と捉えることができるであろう。この点に着目し、独立した期間制限を適用すべき「独立した納税義務」とであると認められ

る類型を選定するため、第二次納税義務全類型を「実体法としての第二次納税義務」と「手続法としての第二次納税義務」に分類する。なお、本論文のここまでの検討から、独立した納税義務である「実体法としての第二次納税義務」については独立した期間制限の適用を提言し、「手続法としての第二次納税義務」については独立した期間制限は設けないものとし、立法趣旨により除外期間が設けられている場合には、その規定の適用を検討した上で、現行の第二次納税義務の期間制限の解釈を適用するものとする。この分類にあたり、「実体法としての第二次納税義務」と「手続法としての第二次納税義務」の基準を次のように定める。

#### 第1目 実体法としての第二次納税義務の基準

前述の実体法の意義から、実体法としての第二次納税義務について考察すると、徴収法に規定するその第二次納税義務の納付告知を受けなければ、その第二次納税義務者が、その納税義務（納税義務に相当する債務を含む。）を負う可能性がない場合、すなわち、その第二次納税義務の納付告知を受けなければ、課税庁と第二次納税義務者の間に租税債権債務関係が成立しない場合は、その第二次納税義務の条文に課税要件が具備されており、その第二次納税義務の規定は実体法として機能しているといえる。よって、その納付告知は「第二次納税義務の課税処分」の法的性質と捉え、その第二次納税義務は「独立した納税義務」であると考えられる。この場合には、独立した期間制限を設けることを提案する。

なお、租税債権債務関係を成立させる課税要件は、一般に納税義務の成立に必要な法律上の要件であり、主要な構成要素として、課税団体、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準、税率等の数々が挙げられるが、その中で、本論文の「分類」においては「納税義務者」に

焦点を当てることとする。第二次納税義務制度は、私法上の手段等によって責任を追及することのできる場合においても、租税債権の実現を容易にするという見地から行政処分の方法が優れて簡易迅速であるため設けられた制度であり、このような立法趣旨が該当する第二次納税義務の場合には、課税要件のすべてが私法上の要件と同様になることは有り得ない。そのため課税要件の中で、「納税義務者」に焦点を絞り、課税庁と第二次納税義務者の間に、租税債権債務関係を成立させる規定が第二次納税義務の規定のみであるか否かを検証する。

以上により、実体法としての第二次納税義務であるといえる基準を次のように定める。

#### < 基準 >

その第二次納税義務の規定が、課税庁と第二次納税義務者の間に、租税債権債務関係を成立させる唯一の規定であること。

#### 第2目 手続法としての第二次納税義務の基準

前述の手続法の意義から、手続法としての第二次納税義務について考察すると、その第二次納税義務の規定が、課税庁と第二次納税義務者の間に、租税債権債務関係を成立させることを目的とせず、徴収の合理化を目的とした規定である場合は、その第二次納税義務の規定は手続法として機能しているといえる。第二次納税義務制度には、所得税および法人税の課税は、私法上の権利関係のいかんにかかわらず、所得が実質的に帰属する者に対して行われるが、徴収においては私法上の権利関係を前提として手続きを進めなければならないという、課税制度と徴収制度の不一致を調整する目的として創設された規定がある。主に物的第二次納税義務<sup>5</sup>が該当すると考えられ、該当する類型においては、主たる納税

義務者と第二次納税義務者の関係が、既に主たる納税義務者への課税の段階で着目されている。この場合は、課税庁と第二次納税義務者の間に租税債権債務関係を成立させることが立法の趣旨ではなく、第二次納税義務者名義の責任限度である財産の滞納処分を可能にする徴収手段の創設を立法の趣旨としているといえる。

また、実体法としての第二次納税義務の基準に当てはまらないものという消去法的な考えからは、他の法律を根拠として、課税庁と第二次納税義務者の間に租税債権債務関係が成立する場合も手続法に該当すると考えられる。徴収法に規定するその第二次納税義務の納付告知を受けずとも、その第二次納税義務者が、その納税義務（又は同程度の債務返済義務）を負う可能性を有する場合、すなわち、その第二次納税義務の納付告知を受けなくとも、課税庁と第二次納税義務者の間に租税債権債務関係が成立する場合には、他の法律の条文に租税債権債務関係を成立させる要件が具備されており、その第二次納税義務の条文は、当該他の法律を根拠として生じた納税義務の徴収手続を、要件を緩和するなどの手段により、合理化させるための手続法として機能しているといえる。

以上により、手続法としての第二次納税義務であるといえる基準を、次のように定め、いずれかを満たすものを「手続法としての第二次納税義務」であるとする。

< 基準 1 >

その第二次納税義務の規定が、課税制度と徴収制度の不一致を調整するために創設された徴収手続の合理化を目的とした規定であること。

< 基準 2 >

その第二次納税義務の規定が、他の法律を根拠として生じた納税義務の徴収手続の合理化を目的とした規定であること。



以上を「実体法としての第二次納税義務」と「手続法としての第二次納税義務」に分類する基準とする。

第二次納税義務全類型について、それぞれ上記の基準のいずれを満たすかは、第2節において検証する。

## 第2項 主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性と独立した納税義務との関係の仮説

第二次納税義務が発生する場合には、主たる納税義務者と第二次納税義務者となる両者が存在することが必須である。そのため、この両者の関係性が非常に重要であるが、第二次納税義務は前述のとおり、同一の性格でないものを、第二次納税義務という共通の租税徴収の技術をもって規定しているため、各類型において、この両者の関係性に相違がある。この両者が独立性の側面の強い関係であれば、第二次納税義務者への納付告知は、第二次納税義務に対する課税処分として捉え、その第二次納税義務は「独立した納税義務」である、と考えるのが合理的であろう。一方、その両者が一体性・親近性の側面の強い関係であれば、第二次納税義務者への納付告知は、確定した主たる納税義務の徴収処分として捉え、その第二次納税義務は「独立した納税義務」ではない、と考えるのが合理的であろう。このことから、「両者の関係性」と、第1項で分類の方法として提示した「実体法としての第二次納税義務」「手続法としての第二次納税義務」については、以下の仮説が成り立つ。

①主たる納税義務者と第二次納税義務者となる両者が独立性の強い関係である第二次納税義務の類型は、「実体法としての第二次納税義務」である。

②主たる納税義務者と第二次納税義務者となる両者が一体性・親近性の

強い関係である第二次納税義務の類型は、「手続法としての第二次納税義務」である。

第 2 節で、第二次納税義務全類型を「実体法としての第二次納税義務」と「手続法としての第二次納税義務」に分類し、期間制限適用の要否を検討するにあたり、上記の「両者の関係性」と「実体法としての第二次納税義務」「手続法としての第二次納税義務」についての仮説の検証も行う。そのため、主たる納税義務者と第二次納税義務者となる両者が独立性の強い関係であるといえるか、または、一体性・親近性の強い関係であるといえるかの基準については、それぞれ「実体法としての第二次納税義務」の基準、または、「手続法としての第二次納税義務」の基準を当てはめて、以下のように定める。

＜両者が独立性の強い関係であるとする基準＞

その第二次納税義務の規定が、主たる納税義務者と第二次納税義務者の間に、法的関係を成立させる唯一の規定であること。

＜両者が一体性・親近性の強い関係であるとする基準＞（基準 1 または基準 2 のいずれかを満たすものであること）

＜基準 1＞

その第二次納税義務の規定が、主たる納税義務者と第二次納税義務者の両者間における課税制度と徴収制度の不一致を調整するために創設された徴収手続の合理化を目的とした規定であること。

＜基準 2＞

その第二次納税義務の規定以外に、主たる納税義務者と第二次納税義務者の間に、法的関係を成立させる規定があること。

第二次納税義務全類型について、それぞれ上記の基準のいずれを満たすかは、第 2 節において検証する。

## 第 2 節 分類についての検討結果

### 第 1 項 分類

第二次納税義務全類型を、次の 2 点について分類する。

①「両者が独立性の強い関係であるとする基準」、または「両者が一体性・親近性の強い関係であるとする基準」のいずれを満たすか。

②「実体法としての第二次納税義務の基準」、または、「手続法としての第二次納税義務の基準」のいずれを満たすか。

以下、第二次納税義務を条文番号順に上記①②について分類を行う。

なお、第二次納税義務の一類型の中に、第二次納税義務者となる者が 2 以上ある場合には、それぞれについて分類を行う。

#### (1) 徴収法 33 条（合名会社等の社員の第二次納税義務）

徴収法 33 条においては、合名会社または合資会社（以下、「合名会社等」という。）について検証し、士業法人についても同様とする。

① 徴収法 33 条において主たる納税義務者は合名会社等であり、第二次納税義務者と規定されるのは、合名会社等の無限責任社員であるため、会社法に規定<sup>6</sup>される法的関係がある。よって、徴収法 33 条の規定以外にも、主たる納税義務者と第二次納税義務者の間に、法的関係を成立させる規定があり、「両者は一体性・親近性の強い関係」であるといえる。

② 徴収法 33 条は、合名会社等の債務については無限責任社員が責任を負う、という会社法 580 条 1 項（社員の責任）の規定を前提としている<sup>7</sup>。会社法 580 条 1 項においては、合名会社等の債務超過および合名会社等の財産に対する強制執行がその効を奏しなかった場合に、その合名会社等の債務について無限責任社員が責任（無限責任社員が複数いる場合には連帯責任）を負うことが明定されており、この責任は租税債務に

についても適用されることは当然である<sup>8</sup>。よって、この会社法 580 条を根拠としても、課税庁と第二次納税義務者との間に租税債権債務関係は成立するところ、徴収法 33 条は、無限責任社員の責任負担の要件として、会社法 580 条に規定される会社の債務超過および会社財産に対する強制執行が功を奏しないことが必要であるという要件を、会社財産が徴収しようとする国税に不足すると認められる場合でよいこととして、要件を緩和した徴収手続の合理化を目的とした規定であるため「手続法としての第二次納税義務」であるといえる。

なお、会社法の規定を前提として徴収法 33 条については、徴基通 33 条関係 5、33 条関係 6 にて賦課権の除斥期間が設けられており、この賦課権の除斥期間の適用には合理性があると考えられる。

#### (2) 徴収法 34 条 1 項（清算人等の第二次納税義務）

徴収法 34 条 1 項において第二次納税義務者と規定されるのは、清算人及び残余財産の分配又は引渡しを受けた者（33 条の適用を受ける者を除く。以下同じ。）の二者であるため、それぞれに検証を行う。

##### (i) 第二次納税義務者が清算人である場合

① 徴収法 34 条 1 項において主たる納税義務者は法人（清算人が残余財産の分配又は引渡し等清算手続を行った法人）であり、第二次納税義務者と規定されるのは清算人であるため、会社法に規定<sup>9</sup>される法的関係がある。よって、徴収法 34 条 1 項の規定以外にも、主たる納税義務者と第二次納税義務者の間に、法的関係を成立させる規定があり、「両者は一体性・親近性の強い関係」であるといえる。

② 上記①の関係性を利用した租税回避を防止することが、徴収法 34 条 1 項の立法時における趣旨および目的である。

徴収法 34 条 1 項は、清算人は法人の債務を完済した後でなければ残

余財産を分配することができない、という会社法 502 条（債務の弁済前における残余財産の分配の制限）、664 条（債務の弁済前における残余財産の分配の制限）の規定に反して清算人が残余財産につき分配等をした場合には、会社法 487 条（清算人の第三者に対する損害賠償責任）、653 条（清算人の第三者に対する損害賠償責任）において清算人に対し、直接債権者に対する損害賠償の責任（清算人が複数いる場合には連帯責任）が認められており、責任は租税債権者についても適用されることは当然である<sup>10</sup>。よって、この会社法 487 条および 653 条を根拠としても、課税庁と第二次納税義務者（清算人）の間に租税債権債務関係は成立するところ、徴収法 34 条 1 項は、清算人の責任負担の要件として、会社法 487 条および 653 条に規定されるその分配が清算人の悪意又は重大な過失に基づくものであるという要件を、その悪意等を要件としないとして、要件を緩和した徴収手続の合理化を目的とした規定であるため「手続法としての第二次納税義務」であるといえる。ただし、本条は、清算人の悪意等を要件とはしていないが、清算人が、会社に滞納税金があるにもかかわらず、残余財産を分配してしまうようなことがあれば、清算人に悪意又は重過失があったと言わざるを得ないであろうため、会社法が予定する効果と実質的に同様である<sup>11</sup>。

（ii）第二次納税義務者が残余財産の分配又は引渡しを受けた者である  
場合

① 徴収法 34 条 1 項において主たる納税義務者は法人であり、第二次納税義務者と規定されるのは残余財産の分配又は引渡しを受けた者である。残余財産の分配又は引渡しを受けた者とは、残余財産の分配を受けた株主、社員、組合員若しくは会員等である<sup>12</sup>ため、法人制度上の法的関係がある。よって、徴収法 34 条 1 項の規定以外にも、主たる納税義務者

と第二次納税義務者の間に、法的関係を成立させる規定があり、「両者は一体性・親近性の強い関係」であるといえる。

② 上記①の関係性を利用した租税回避を防止することが、徴収法 34 条 1 項の立法時における趣旨および目的である。

会社債務弁済前に残余財産を分配又は引渡しをした場合には、その残余財産の分配又は引渡しを受けた者は、その受けた財産等につき法人に対し返還義務を負うこととされている<sup>13</sup>。残余財産が返還された場合には、法人を介して間接的に債務（租税債務を含む。）の弁済に充てられるため、会社法 502 条、664 条を根拠として、課税庁と第二次納税義務者（残余財産の分配又は引渡しを受けた者）の間に、直接に租税債権債務関係（債務返済義務）を成立させることはできない。よって、徴収法 34 条 1 項は、第二次納税義務者が残余財産の分配又は引渡しを受けた者である場合には、課税庁と第二次納税義務者の間に、租税債権債務関係を成立させる唯一の規定であるといえるため、「実体法としての第二次納税義務」であるといえる。しかし、次の例外が存在する。

徴基通 34 条関係 11（会社法第 863 条との関係）において、任意清算中の持分会社<sup>14</sup>のうち合名会社および合資会社が、徴収法 34 条 1 項の適用<sup>15</sup>がある残余財産の分配等以外の処分（例えば、他の債権者に対する弁済等）をした場合に、その処分によって租税債権が害されるときは、会社法 863 条（清算持分会社の財産処分の取消しの訴え）の規定によってその処分の取消しを裁判所に請求することができる、とされている<sup>16</sup>。すなわち、徴収法 34 条 1 項の規定が存在しない場合において、残余財産の分配によって租税債権が害されるときは、課税庁は租税債権を満足させる目的のため、会社法 863 条の規定によってその処分の取消しを裁判所に請求することができる、ということになる。すなわち、会社法 863

条を根拠としても、課税庁と第二次納税義務者（任意清算中の合名会社および合資会社の残余財産の分配又は引渡しを受けた者）の間に租税債権債務関係は成立する。よって、徴収法 34 条 1 項は、第二次納税義務者が任意清算中の合名会社および合資会社の残余財産の分配又は引渡しを受けた者である場合は、会社法 863 条の規定では訴訟によらなければならないところ、課税庁の行政処分によることとした徴収手続の合理化を目的とした規定であるため「手続法としての第二次納税義務」といえる。

（3）徴収法 34 条 2 項（清算受託者等の第二次納税義務）

徴収法 34 条 2 項において第二次納税義務者と規定されるのは、清算受託者<sup>17</sup>及び残余財産受益者等<sup>18</sup>の二者であるため、それぞれに検証を行う。

（i）第二次納税義務者が清算受託者である場合

① 徴収法 34 条 2 項において主たる納税義務者は清算受託者であり、第二次納税義務者と規定されるのは清算受託者（主たる納税義務者としての清算受託者とは、納税義務を履行する場合の責任の負い方について、下記②にて後述する異なる点がある。）である。この場合の主たる納税義務者と第二次納税義務者は、信託法に規定<sup>19</sup>される法的関係があり、「両者は一体性・親近性」が強い関係であるといえる。さらに徴収法 34 条 2 項の第二次納税義務者が清算受託者である場合においていえるのは、「両者は同一」である可能性も高いことである。

② 上記①の関係性を利用した租税回避を防止することが、徴収法 34 条 2 項の立法時における趣旨および目的である。

徴収法 34 条 2 項は、清算受託者は、信託に係る債務を弁済した後でなければ、残余財産受益者等に残余財産の給付をすることはできないとい

う信託法 181 条（債務の弁済前における残余財産の給付の制限）の規定を前提としている。この信託法 181 条の規定は、徴収法 34 条 1 項の法人の清算の場合の会社法 502 条、664 条の規定と同様の効果を有する規定である。清算受託者は信託法 181 条に違反した給付<sup>20</sup>を行うと、その信託に係る債権者が起こす訴訟により債権（租税債権を含む。）の支払義務が生ずる。このように、徴収法 34 条 2 項は同条 1 項と同様に解釈すると、手続法と考えられるのであるが、清算受託者に対しては詳細を検討しなければならない次の点がある。信託法により清算受託者は基本的に、自己の固有財産をもって信託財産責任負担債務<sup>21</sup>である国税の納付義務を履行する責任を負っているため、徴収法 34 条 2 項によって第二次納税義務を負う清算受託者は、その信託財産責任負担債務である国税について、信託財産に属する財産のみをもって納付義務を履行する責任を負う清算受託者、または、その国税の成立後に就任した新受託者（以下「特定清算受託者」という。）に限られるのである<sup>22</sup>。特定清算受託者の固有財産は、信託法 21 条 2 項（信託財産責任負担債務の範囲）により信託財産に属する財産のみをもって履行する責任を負う債務となる国税について、信託法 217 条 1 項（固有財産に属する財産に対する強制執行等の制限）によって滞納処分することはできない。すなわち、信託法 21 条 2 項および 217 条 1 項により、181 条を根拠として、課税庁と特定清算受託者の間に、第二次納税義務の成立要件である徴収不足となっている国税について、租税債権債務関係を成立させることはできない。特定清算受託者は第二次納税義務を負うことにより、その徴収不足となっている国税について、初めて自己の固有財産をもって国税を納付する責任を負うことになる。よって、徴収法 34 条 2 項は、第二次納税義務者が清算受託者である場合において、課税庁と第二次納税義務者の間に、租税債権債



務関係を成立させる唯一の規定であるといえるため、「実体法としての第二次納税義務」であるといえる。

(ii) 第二次納税義務者が残余財産受益者等である場合

① 徴収法 34 条 2 項において主たる納税義務者は清算受託者であり、第二次納税義務者と規定されるのは残余財産受益者等であるため、信託法に規定<sup>23</sup>される法的関係がある。よって、徴収法 34 条 2 項の規定以外にも、主たる納税義務者と第二次納税義務者の間に、法的関係を成立させる規定があり、「両者は一体性・親近性の強い関係」であるといえる。

② 上記①の関係性を利用した租税回避を防止することが、徴収法 34 条 2 項の立法時における趣旨および目的である。

徴収法 34 条 2 項は、清算受託者は、信託に係る債務を弁済した後でなければ、残余財産受益者等に残余財産の給付をすることはできないという信託法 181 条の規定を前提としている。残余財産受益者等は、信託法 181 条に違反した給付を受けた場合には、清算受託者に対し返還義務を負うこととされている。残余財産が返還された場合には、清算受託者を介して間接的に債務（租税債務を含む。）の弁済に充てられるため、信託法 181 条を根拠として、課税庁と第二次納税義務者（残余財産受益者等）の間に、直接に租税債権債務関係（債務返済義務）を成立させることはできない。よって、徴収法 34 条 2 項は、第二次納税義務者が残余財産受益者等である場合においても、課税庁と第二次納税義務者の間に、租税債権債務関係を成立させる唯一の規定であるといえるため、「実体法としての第二次納税義務」であるといえる。

(4) 徴収法 35 条（同族会社の第二次納税義務）

① 徴収法 35 条において主たる納税義務者は同族会社の株主又は社員であり、第二次納税義務者と規定されるのは、主たる納税義務者を判定

の基礎となる株主又は社員として判定した場合に同族会社に該当する会社であるため、法人税法に規定<sup>24</sup>される法的関係がある。よって、徴収法 35 条の規定以外にも、主たる納税義務者と第二次納税義務者の間に、法的関係を成立させる規定があり、「両者は一体性・親近性の強い関係」であるといえる。

② 上記①の関係性を利用した租税回避を防止することが、徴収法 35 条の立法時における趣旨および目的である。

徴収法 35 条は、個人の事業者がその事業を法人に組織変更して、その個人を判定の基礎となる株主又は社員として判定した場合に同族会社に該当する会社を設立した場合において、その個人からの徴税を確保する措置として、その同族会社の株式又は出資の価額に相当するものにつき、その同族会社に第二次納税義務を負わせ、いわゆる法人成りによる租税回避を防止しようとするものである<sup>25</sup>。そのため、徴収法 35 条は、主たる納税義務者名義のその同族会社の株式又は出資につき、再度換価に付してもなお買受人がない、または、譲渡することにつき支障があるなどの場合における換価を目的とした規定であり、課税庁と第二次納税義務者の間に租税債権債務関係を成立させることが立法の趣旨ではなく、主たる納税義務者名義の財産の滞納処分による換価が困難であることに対する徴収手段の創設を立法の趣旨とした「手続法としての第二次納税義務」であるといえる。

#### (5) 徴収法 36 条 1 号（実質課税額等の第二次納税義務）

徴収法 36 条 1 号の第二次納税義務は、所得税法 12 条（実質所得者課税の原則）、158 条（事業所の所得の帰属の推定）、または、法人税法 11 条（実質所得者課税の原則）の規定により課された国税について義務を負う。本論文では所得税法 12 条による課税の場合を検証し、法人税法

他の実質所得者課税の原則についても同様とする。

① 徴収法 36 条 1 号において主たる納税義務者は実質所得者であり、第二次納税義務者と規定されるのは、所得税法 12 条の規定により課された国税の賦課の基因となった収益が法律上帰属する者であり、その責任の限度は、国税の賦課の基因となった収益が生じた財産（取得財産<sup>26</sup>を含む。）とする物的第二次納税義務である。主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係が、既に主たる納税義務者への課税の段階で着目されており、徴収法 36 条 1 号の規定は、主たる納税義務者と第二次納税義務者の両者間における課税制度と徴収制度の不一致を調整するために創設された徴収手続の合理化を目的とした規定であるといえるため、「両者は一体性・親近性の強い関係」であるといえる。

② 上記①の関係性を利用した租税回避を防止することが、徴収法 35 条の立法時における趣旨および目的である。

所得税法 12 条の規定により、実質所得者に対して課税がなされるが、国税の賦課の基因となった収益が生じた財産は、収益が法律上帰属する者に帰属しているため滞納処分をすることができないという課税制度と徴収制度の不一致があった。そのため、徴収法 36 条 1 号は、実質所得者課税の原則等による賦課は、私法上の権利関係のいかんにかかわらず、所得が実質的に帰属する者に対して行われるが、徴収においては私法上の権利関係を前提として手続を進めなければならないという不一致を調整するために創設された徴収手続の合理化を目的とした規定であるため<sup>27</sup>「手続法としての第二次納税義務」であるといえる。

（6）徴収法 36 条 3 号（同族会社等の行為又は計算の否認等の第二次納税義務）

徴収法 36 条 3 号の第二次納税義務は、所得税法 157 条、168 条の 2

(同族会社等の行為又は計算の否認等、他)、法人税法 132 条、132 条の 2、132 条の 3、147 条の 2 (同族会社等の行為又は計算の否認、他)、相続税法 64 条 (同族会社等の行為又は計算の否認等)、または、地価税法 32 条 (同族会社等の行為又は計算の否認等) の規定により課された国税について義務を負う。

本論文では法人税法 132 条による課税の場合を検証し、所得税法他の同族会社等の行為又は計算の否認等の規定についても同様とする。

① 徴収法 36 条 3 号において主たる納税義務者は、同族会社等の行為計算否認等により国税の納付義務を負う者であり、第二次納税義務者と規定されるのは、同族会社等の行為又は計算の否認等の規定により否認された主たる納税義務者の行為等により利益を受けたものとされる者である。主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係が、既に主たる納税義務者への課税の段階で着目されており、徴収法 36 条 3 号の規定は、主たる納税義務者と第二次納税義務者の両者間における課税制度と徴収制度の不一致を調整するために創設された徴収手続の合理化を目的とした規定であるといえるため、「両者は一体性・親近性の強い関係」であるといえる。

② 上記①の関係性を利用した租税回避を防止することが、徴収法 36 条 3 号の立法時における趣旨および目的である。

法人税法 132 条の規定により、同族会社等に対して課税がなされる。しかし、国税の賦課の基因となった同族会社等の行為又は計算の否認等の規定により否認された主たる納税義務者の行為等による利益は、利益を受けたものとされる者に帰属しているため滞納処分をすることができないという課税制度と徴収制度の不一致があった。そのため、徴収法 36 条 3 号は、同族会社等の行為又は計算の否認等の規定による賦課は、私

法上の権利関係のいかんにかかわらず、所得が実質的に帰属する者に対して行われるが、徴収においては私法上の権利関係を前提として手続きを進めなければならないという不一致を調整するために創設された徴収手続の合理化を目的とした規定であるため<sup>28</sup>「手続法としての第二次納税義務」であるといえる。

(7) 徴収法 37 条（共同的な事業者の第二次納税義務）

徴収法 37 条において、(i) 主たる納税義務者が個人である場合に、第二次納税義務者と規定されるのは、主たる納税義務者と生計を一にする親族等でその主たる納税義務者の経営する事業から所得を受けているもので、主たる納税義務者の事業の遂行に欠くことができない重要な財産を有している者であり、(ii) 主たる納税義務者が同族会社である場合に、第二次納税義務者と規定されるのは、その判定の基礎となった株主又は社員で、主たる納税義務者の事業の遂行に欠くことができない重要な財産を有している者であるため、それぞれに検証を行う。その責任の限度は同じであり、主たる納税義務者の事業の遂行に欠くことができない重要な財産（取得財産を含む。）とする物的第二次納税義務である。

(i) 第二次納税義務者が主たる納税義務者の親族等である場合

① 徴収法 37 条において、主たる納税義務者が個人である場合に、第二次納税義務者と規定されるのは、主たる納税義務者と生計を一にする親族等でその主たる納税義務者の経営する事業から所得を受けているもので、主たる納税義務者の事業の遂行に欠くことができない重要な財産を有している者である。主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係が、既に主たる納税義務者への課税の段階で着目され、所得税法 56 条（事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例）の規定により一体のものとして納税者に課税する取扱いであり、徴収法 37 条の規定は、

主たる納税義務者と第二次納税義務者の両者間における課税制度と徴収制度の不一致を調整するために創設された徴収手続の合理化を目的とした規定であるといえるため、「両者は一体性・親近性の強い関係」であるといえる。

② 上記①の関係性を利用した租税回避を防止することが、徴収法 37 条の立法時における趣旨および目的である。

この場合には、所得税法 56 条の規定により課された国税について主たる納税義務者が納税義務を負う。所得税法 56 条の規定においては、主たる納税義務者の事業のための重要な財産をその親族が所有しているときは、賃借料を支払っていても、その金額は主たる納税義務者の所得金額の計算上必要経費に算入しないものとし、かつ、その財産の減価償却費、修繕費などの諸経費は必要経費として算入される。親族の側からいえば賃貸料収入はないものとみなされ、かつ、その財産に係る必要経費がないものとみなされる。つまり、その財産の所得計算に関する限り、主たる納税義務者と親族との所得を個別に課税せず、一体のものとして主たる納税義務者に課税する取扱いである<sup>29</sup>。しかし、所得税法 56 条の規定により、主たる納税義務者に対して課税がなされるが、主たる納税義務者の事業の遂行に欠くことができない重要な財産は、その親族等に帰属しているため滞納処分をすることができないという課税制度と徴収制度の不一致があった。そのため、徴収法 37 条は、その不一致を調整するために創設された徴収手続の合理化を目的とした規定であるため<sup>30</sup>「手続法としての第二次納税義務」であるといえる。

(ii) 第二次納税義務者が同族会社の株主又は社員である場合

① 徴収法 37 条において、主たる納税義務者が同族会社である場合に、第二次納税義務者と規定されるのは、その判定の基礎となった株主又は

社員であるため、法人税法に規定<sup>31</sup>される法的関係があり、かつ、主たる納税義務者の事業の遂行に欠くことができない重要な財産を有している者である。よって、徴収法 37 条の規定以外にも、主たる納税義務者と第二次納税義務者の間に、法的関係を成立させる規定があり、「両者は一体性・親近性の強い関係」であるといえる。

② 上記①の関係性を利用した租税回避を防止することが、徴収法 37 条の立法時における趣旨および目的である。

この場合には、同族会社の事業の遂行に不可欠な財産が法律的には同族会社の株主等に帰属しているが、その財産に関して生ずる所得は同族会社のものとなっている場合である。主たる納税義務者である同族会社に対して課税がなされるが、主たる納税義務者の事業の遂行に欠くことができない重要な財産は、その株主等に帰属しているため滞納処分をすることができないという課税制度と徴収制度の不一致を調整する目的において、上記（i）の場合と趣旨は同様であり、徴収法 37 条は、主たる納税義務者が同族会社である場合においても、その不一致を調整するために創設された徴収手続の合理化を目的とした規定であるため「手続法としての第二次納税義務」であるといえる。

#### （8）徴収法 38 条（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）

① 徴収法 38 条において主たる納税義務者は、事業の譲渡人であり、第二次納税義務者と規定されるのは、事業の譲受人である生計を一にする配偶者その他の親族等または被支配会社などの特殊関係者<sup>32</sup>であり、譲渡前の事業と同一または類似の事業を営んでいる者である。事業の譲渡の取引相手であるという側面のみで捉えると、両者は一体性・親近性の強い関係であるとはいえない。しかし、譲受人に譲渡人の租税の弁済の責に任じさせることは、譲渡の際に相当の反対給付を支出していると

ころからも苛酷にすぎることがある<sup>33</sup>ことから、第二次納税義務者の範囲を主たる納税義務者と特別の関係にある者に限定し、かつ、譲渡前の事業と同一または類似の事業を営んでいる者としているのであるが、この範囲限定の側面で捉えると、主たる納税義務者と第二次納税義務者は、政令<sup>34</sup>で範囲を定められた、生計を一にする配偶者その他の親族等または被支配会社などの特殊関係者である。よって、徴収法 38 条の要件を満たす場合は「両者は一体性・親近性の強い関係」であるといえる。

② 上記①の関係性を利用した租税回避を防止することが、徴収法 38 条の立法時における趣旨および目的である。

商法 17 条（譲渡人の商号を使用した譲受人の責任等）において、事業の譲渡があった場合に、その譲受人は、譲渡人（主たる納税義務者）の商号を続用するときは、譲渡人の営業によって生じた債務については譲受人もまたその弁済に任じられることが規定されている。しかし租税については、当事者間においてその譲受人が納付することを契約上明記していても、法律の規定によらない租税債務の承継は許されないので、自主納付がない限りその譲受人から譲渡人の租税を徴収することができない<sup>35</sup>。したがって商法 17 条を根拠として、課税庁と第二次納税義務者の間に租税債権債務関係を成立させることはできない。

よって、徴収法 38 条は、課税庁と第二次納税義務者の間に、租税債権債務関係を成立させる唯一の規定であるといえるため、「実体法としての第二次納税義務」であるといえる。

（9）徴収法 39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）

① 徴収法 39 条において主たる納税義務者は、無償又は著しい低額の譲渡等をした者であり、第二次納税義務者と規定されるのは、無償又は



著しい低額の譲受人等である。徴収法 39 条に規定する財産の譲渡等の法律行為のみが、主たる納税義務者と第二次納税義務者の間に法的関係を成立させるため、「両者は独立性の強い関係」であるといえる。

② 通則法 42 条において準用する民法 424 条（詐害行為取消権）において債権者は、無償又は著しい低額の譲渡人等および譲受人等の両者が、その譲渡等の法律行為を、債権者を害することを知ってした場合には、その譲渡等の法律行為の取消しを裁判所に請求することができる。詐害行為の取消しに当たっては、両者が詐害の意思を有することが唯一かつ絶対の要件である。これに対し徴収法 39 条においては、主たる納税義務者、第二次納税義務者ともに詐害の意思を有することを明定していない。したがって、民法 424 条を根拠とすると、課税庁と第二次納税義務者の間における租税債権債務関係は、主たる納税義務者、第二次納税義務者ともに詐害の意思の有る場合には成立し、詐害の意思のない場合には成立しない。現行では、徴基通 32 条関係 31（第二次納税義務と詐害行為取消権との関係）において、第二次納税義務の成立要件と詐害行為取消権の要件の双方を満たす場合には、いずれによることもできるとされている。徴収法 39 条については第二次納税義務の他の類型に比して、特にその立法趣旨から詐害行為取消権が適用できる事例が多く存在するはずであるが、第二次納税義務の他の類型についても、主たる納税義務者、第二次納税義務者ともに詐害の意思の有る場合には、詐害行為取消権を適用することができる場合は存在している。つまり第二次納税義務全類型について「詐害の意思の有無」で一類型を二つに分類することは可能ではある。しかし、本論文では、民法 424 条の客観的期間制限について、詐害行為の時から 20 年の期間制限が定められている<sup>36</sup>（令和 2 年 4 月 1 日より 10 年の期間制限となる<sup>37</sup>。）ことを鑑み、主たる納税義務者、第

二次納税義務者ともに詐害の意思の有る悪質ともいえる滞納事例については、本論文で提案する第二次納税義務の期間制限（5年間を規定する予定である。）の経過後において、通則法42条の適用を検討することを第4章において提案することとし、「詐害の意思の有無」で第二次納税義務の一類型を二つに分類することは行わないものとする。

特に徴収法39条については、第二次納税義務関係事務提要（事務運営指針）において「詐害行為取消権と徴収法第39条との関係」により取扱いの指針が示されている。その指針では「まず徴収法第39条の規定の適用の可否につき検討し、同条の適用がない場合には、詐害行為取消権（通則法42条）の行使の可否について検討するものとする。」<sup>38</sup>とされており、双方の適用が可能な場合においても徴収法39条が適用される実務上の取扱いも考慮し、民法424条の唯一かつ絶対の要件である「詐害の意思を有すること」は、徴収法39条の第二次納税義務の成立要件ではない<sup>39</sup>ことを徴収法39条の趣旨として捉え、民法424条を根拠として、課税庁と第二次納税義務者の間に租税債権債務関係は成立しないものとする。よって、徴収法39条は、課税庁と第二次納税義務者の間に、租税債権債務関係を成立させる唯一の規定であるといえるため、「実体法としての第二次納税義務」であるといえる。

（10）徴収法41条1項（人格のない社団等の財産の名義人に対する第二次納税義務）

① 徴収法41条1項において主たる納税義務者は、人格のない社団等であり、第二次納税義務者と規定されるのは、人格のない社団等の財産の名義人である第三者であり、その責任の限度は、その第三者に法律上帰属する財産とする物的第二次納税義務である。第二次納税義務者は、人格のない社団等の構成員と考えられ、これは法人における「法人」と

「社員等」に当たるものと考えられるため、「両者は一体性・親近性の強い関係」であるといえる。

② 人格のない社団等は、租税の徴収上法人と同様に扱われるが、法人と異なる性格から生じる人格のない社団等特有の場合において、特別の徴収措置を定める必要があり、これに徴収法 41 条 1 項は該当する<sup>40</sup>。人格のない社団等に対しては、民法上権利能力を認めていない現状から、権利の移転につき登記・登録を要する不動産等の滞納処分の執行に当たっては問題がある。まず、権利の帰属が人格のない社団等にある不動産等について、人格のない社団等の名義に登記・登録をすることができない。かつ、人格のない社団等に帰属する不動産等が個人又は別の法人の名義になっていても、債権者代位権によりその名義を人格のない社団等の名義に変えて滞納処分の執行をすることもできない。しかしながら、納税者の租税につき、納税者の財産に対する滞納処分ができるのは、本来は当然である。本条において第二次納税義務者と規定されるのは、人格のない社団等の財産の名義人であるが、課税要件を具備することにより、課税庁と第二次納税義務者との租税債権債務関係を成立させることが本条の趣旨ではなく、人格のない社団等に登記・登録の能力を認めていない私法と、租税徴収との取扱いの調整を図ることが徴収法 41 条 1 項の趣旨であるといえる。よって徴収法 41 条 1 項は、「手続法としての第二次納税義務」であるといえる。

最近では、人格のない社団等に対し、民事訴訟法その他の法令においてその諸種の能力が認められてきた。民事法の基本法である民法上はその権利能力を認めていないが、登記・登録の能力程度は、現行の不動産登記法等の解釈を改めて、これを認めるべきであるとの考え方が、最近強く台頭してきた<sup>41</sup>。この考え方により人格のない社団等に対し、登記・

登録の能力が認められれば、本条の規定は存在の必要がなくなるため、本条は暫定的な措置として置かれているという解釈もありえる。

(11) 徴収法 41 条 2 項 (人格のない社団等の財産の払戻し又は分配を受けたものの第二次納税義務)

① 徴収法 41 条 2 項において主たる納税義務者は、人格のない社団等であり、第二次納税義務者と規定されるのは、人格のない社団等の財産の払戻し又は分配を受けたものであるため、人格のない社団等の構成員と考えられる。これは法人における「法人」と「社員等」に当たるものと考えられるため、「両者は一体性・親近性の強い関係」であるといえる。

② 人格のない社団等は、租税の徴収上法人と同様に扱われるが、法人と異なる性格から生じる人格のない社団等特有の場合において、特別の徴収措置を定める必要があり、これに徴収法 41 条 2 項は該当する<sup>42</sup>。人格のない社団等につき法人の解散に相当する事態が発生し、その財産の分配が行われた場合には、徴収法 34 条 1 項 (清算人等の第二次納税義務) の規定が適用される。しかし、人格のない社団等については、基本的に法律的規制に服していないので、法人の解散に類する事態に立ち至らない以前においても、財産の払戻し又は分配を行う事例がある<sup>43</sup>。このような徴収法 34 条 1 項の適用ができない場合の特別の徴収措置として、徴収法 34 条 1 項の趣旨に準じて、その財産の払戻し又は分配を受けたものに第二次納税義務を負わせることとしたのが徴収法 41 条 2 項である。よって、徴収法 41 条 2 項は、課税庁と第二次納税義務者の間に、租税債権債務関係を成立させる唯一の規定であるといえるため、「実体法としての第二次納税義務」であるといえる。

以上のとおり本項において、第二次納税義務全類型を分類した。続く第 2 項において、分類の結果を整理する。

## 第 2 項 分類の結果

第二次納税義務全類型のうち「実体法としての第二次納税義務」に分類された類型は、徴収法 34 条 1 項（清算人等の第二次納税義務）のうち第二次納税義務者が残余財産の分配又は引渡しを受けた者（任意清算中の合名会社および合資会社の残余財産の分配又は引渡しを受けた者を除く。）である場合、34 条 2 項（清算受託者等の第二次納税義務）、38 条（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）、39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）、41 条 2 項（人格のない社団等の財産の払戻し又は分配を受けたものの第二次納税義務）である。これらについては、第二次納税義務の独立性の性質を採用し、その納付告知は「第二次納税義務の課税処分」の法的性質と捉え、その第二次納税義務は「独立した納税義務」であると考え。この場合には、独立した期間制限を設けることを提案する。

「手続法としての第二次納税義務」に分類された類型は、徴収法 33 条（合名会社等の社員の第二次納税義務）、34 条 1 項（清算人等の第二次納税義務）のうち第二次納税義務者が清算人等、または、任意清算中の合名会社および合資会社の残余財産の分配又は引渡しを受けた者である場合、35 条（同族会社の第二次納税義務）、36 条 1 号（実質課税額等の第二次納税義務）、36 条 3 号（同族会社等の行為又は計算の否認等の第二次納税義務）、37 条（共同的な事業者の第二次納税義務）、41 条 1 項（人格のない社団等の財産の名義人に対する第二次納税義務）である。これらについては、第二次納税義務の附従性・補充性を前提とし、その納付告知は「主たる納税義務の徴収処分」の法的性質と捉え、その第二次納税義務は「独立した納税義務」ではないと考える。

図表 3-1 条文番号順の期間制限の提案

項番	根拠条文及び名称		二者の関係性		分類の結果		独立した期間制限の要否(注1)	
	根拠条文	類型名称	独立性	一体性 親近性	実体法	手続法		
①	33条	合名会社等の社員の第二次納税義務		○		○	× (注2)	
②	34条1項	清算人等の第二次納税義務	第二次納税義務者	清算人		○	○	×
				合名会社・合資会社の残余財産の分配を受けた者		○	○	×
				残余財産の分配を受けた者		○	○	○
③	34条2項	清算受託者等の第二次納税義務	第二次納税義務者	特定清算受託者		○	○	○
				残余財産受益者等		○	○	
④	35条	同族会社の第二次納税義務		○		○	×	
⑤	36条1号	実質課税額等の第二次納税義務		○		○	×	
⑥	36条3号	同族会社等の行為又は計算の否認等の第二次納税義務		○		○	×	
⑦	37条	共同的な事業者の第二次納税義務	第二次納税義務者	生計を一にする親族等		○	○	×
				株主又社員				
⑧	38条	事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務		○	○	○	○	
⑨	39条	無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務	○		○		○	
⑩	41条1項	人格のない社団等の財産の名義人に対する第二次納税義務		○		○	×	
⑪	41条2項	人格のない社団等から財産の払戻し又は分配を受けたものの第二次納税義務		○	○		○	

(注1) 要は○、否は×とする。

(注2) 徴収法33条は、会社法に準じた除斥期間を従来通り採用する。

(出所：筆者作成)

図表 3-2 分類結果別の期間制限の提案

項番	根拠条文及び名称		二者の関係性		分類の結果		独立した期間制限の要否 (注1)	
	根拠条文	類型名称	独立性	一体性 親近性	実体法	手続法		
①	33条	合名会社等の社員の第二次納税義務		○		○	× (注2)	
②	35条	同族会社の第二次納税義務		○		○	×	
③	36条1号	実質課税額等の第二次納税義務		○		○	×	
④	36条3号	同族会社等の行為又は計算の否認等の第二次納税義務		○		○	×	
⑤	37条	共同的な事業者の第二次納税義務		○		○	×	
		第二次納税義務者 生計を一にする親族等 株主又社員						
⑥	41条1項	人格のない社団等の財産の名義人に対する第二次納税義務		○		○	×	
⑦	34条1項	清算人等の第二次納税義務	第二次納税義務者	清算人		○	○	×
				合名会社・合資会社の残余財産の分配を受けた者		○	○	×
				残余財産の分配を受けた者		○	○	○
⑧	34条2項	清算受託者等の第二次納税義務	第二次納税義務者	特定清算受託者		○	○	○
				残余財産受益者等		○	○	○
⑨	38条	事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務		○		○	○	
⑩	41条2項	人格のない社団等から財産の払戻し又は分配を受けたものの第二次納税義務		○		○	○	
⑪	39条	無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務	○			○	○	

(注1) 要は○、否は×とする。

(注2) 徴収法33条は、会社法に準じた除斥期間を従来通り採用する。

(出所：筆者作成)

この場合には、独立した期間制限は設けないものとし、現行の第二次納税義務の期間制限の取扱いを継続するものとする。現行の第二次納税義務については、その附従性および補充性を前提として、主たる納税義務が存在する限り納付告知が可能とされ、賦課権の除斥期間は存在せず、徴収権についても、主たる納税義務の時効中断の効力が第二次納税義務に及び、主たる納税義務が時効の完成により消滅すると、第二次納税義務も消滅するとされている。なお、徴収法 33 条（合名会社等の社員の第二次納税義務）については、会社法の規定を前提として徴基通 33 条関係 5、33 条関係 6 にて賦課権の除斥期間が設けられている。この現行の取扱いには合理性があると考えられる。

上記の図表 3-1 にて、「条文番号順の期間制限の提案」をまとめ、図表 3-2 にて、期間制限の可否を基準に図表 3-1 を整理した「分類の結果別の期間制限の提案」をまとめた。

また、主たる納税義務者と第二次納税義務者となる両者が独立性の強い関係である第二次納税義務の類型は、徴収法 39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）のみが該当する結果となった。徴収法 39 条は、「実体法としての第二次納税義務」と分類されたが、主たる納税義務者と第二次納税義務者となる両者が一体性・親近性の強い関係である第二次納税義務の類型についても「実体法としての第二次納税義務」に分類されたものが存在する結果となった。仮説のうち「主たる納税義務者と第二次納税義務者となる両者が一体性・親近性の強い関係である第二次納税義務の類型は、手続法としての第二次納税義務である。」という仮説は、必ずしも成立しないということが分かった。

徴収法 39 条の第二次納税義務者のみが独立性の強い第二次納税義務者となった結果は、最高裁平成 18 年判決<sup>44</sup>において、徴収法 39 条の第



二次納税義務者は、他の類型の第二次納税義務者に比して、主たる納税義務者と第二次納税義務者の一体性・親近性が薄いということが認められたことと同様の結論となった。第二次納税義務全類型の中でも徴収法 39 条の第二次納税義務者は、「独立した納税義務」として権利を考えていくべき類型の筆頭であり、今後の研究課題としたいと考える。

### 第 3 節 小括

本章では、第二次納税義務 11 類型を、さらに第二次納税義務者別に区分した 15 類型（図表 3-1、3-2 参照）について、「実体法としての第二次納税義務」または「手続法としての第二次納税義務」に分類した。

筆者は、徴収法 39 条のみが「実体法としての第二次納税義務」に該当すると予想していたが、結果として、予想を上回る 5 類型が該当した。

これらの類型については、次章において期間制限に関する具体的な条文案を提示し、その適用を提言する。

---

<sup>1</sup> 吉国二郎ほか『国税徴収法精解（平成 30 年改訂）』3 頁～39 頁、100 頁（大蔵財務協会、平成 30 年）。

<sup>2</sup> 金子宏『租税法 第 23 版』153 頁（弘文堂、令和元年）。

<sup>3</sup> 金子・前掲注 2・905 頁。

<sup>4</sup> 租税債務関係説として、金子・前掲注 2・28 頁など。

<sup>5</sup> 物的第二次納税義務は、第二次納税義務の責任が特定の財産（主たる納税義務の賦課の起因となった財産等）に限定される。徴収法 36 号 1 項、37 条、41 条 1 項が該当する。

<sup>6</sup> 会社法 576 条 2 項、3 項（定款の記載又は記録事項）。

<sup>7</sup> 士業法人それぞれの根拠法令は、以下の通りである。税理士法人（税理士法 48 条の 21 第 1 項）、弁護士法人（弁護士法 30 条の 15 第 1 項～3 項）、外国法事務弁護士法人（外国弁護士による法律事務の取扱いに関する特別措置法 50 条の 13 第 2 項）、監査法人（公認会計士法 34 条の 10 の 6 第 1 項～第 3 項、第 7 項）、特許業務法人（弁理士法 47 条の 4 第 1 項～第 3 項）、司法書士法人（司法書士法 38 条 1 項～3 項）、行政書士法人（行政書士法 13 条の 21 第 1 項）、社会保険労務士法人（社会保険労務士法 25 条の 15 の 3 第 1 項～第 3 項）、土地家屋調査士法人（土地家屋調査士法 35 条の 3 第 1 項～第 3 項）である。

- 
- <sup>8</sup> 吉国・前掲注 1・331 頁。
- <sup>9</sup> 会社法 478 条、647 条（清算人の就任）。
- <sup>10</sup> 吉国・前掲注 1・340 頁。
- <sup>11</sup> 木村真紀「第二次納税義務とは」税理 58 卷 7 号 58 頁（平成 27 年）。
- <sup>12</sup> 吉国・前掲注 1・343 頁。
- <sup>13</sup> 上柳克郎ほか『新版 注釈会社法（1）』525 頁（有斐閣、昭和 60 年）。
- <sup>14</sup> 持分会社とは、会社法に規定された会社のうち、合名会社、合資会社および合同会社の総称（会社法 575 条）である。
- <sup>15</sup> 徴収法 34 条 1 項の適用がある場合とは、任意清算中の合名会社又は合資会社が、会社法 670 条（債権者の意義）の規定に違反して財産を処分した場合において、その処分が残余財産の分配等に該当する場合をいう。
- <sup>16</sup> 会社法 863 条の取消権は、会社（債務者）の悪意を要件としない点において、民法 424 条（詐害行為取消権）と異なる。
- <sup>17</sup> 信託法 177 条に規定する信託が終了した時以後の受託者をいう。
- <sup>18</sup> 信託法 182 条 2 項に規定する残余財産帰属者をいう。
- <sup>19</sup> 信託法 177 条（清算受託者の職務）。
- <sup>20</sup> 会社法 487 条に規定する「清算人の悪意又は重大な過失」に該当する要件を規定する条文は、信託法には存在しない。
- <sup>21</sup> 信託財産責任負担債務とは、信託法 2 条 9 項に規定される信託事務を処理するに当たって受託者が負うこととなる債務などである。
- <sup>22</sup> 吉国・前掲注 1・346 頁。
- <sup>23</sup> 信託法 182 条 2 項（残余財産の帰属）。
- <sup>24</sup> 法人税法 2 条 10 号（定義 同族会社）。
- <sup>25</sup> 吉国・前掲注 1・348 頁。
- <sup>26</sup> 徴収法 36 条 1 号に規定する収益が生じた財産の異動により取得した財産及びこれらの財産に基因して取得した財産をいう。
- <sup>27</sup> 吉国・前掲注 1・354 頁。
- <sup>28</sup> 吉国・前掲注 1・354 頁。
- <sup>29</sup> 吉国・前掲注 1・362 頁。
- <sup>30</sup> 吉国・前掲注 1・363 頁。
- <sup>31</sup> 法人税法 2 条 10 号（定義 同族会社）。
- <sup>32</sup> 国税徴収法施行令 13 条（納税者の特殊関係者の範囲）。
- <sup>33</sup> 吉国・前掲注 1・368 頁。
- <sup>34</sup> 国税徴収法施行令 13 条（納税者の特殊関係者の範囲）。
- <sup>35</sup> 吉国・前掲注 1・368 頁。
- <sup>36</sup> 民法 426 条は、債権者が詐害行為を知った時から詐害行為取消権を 2 年間行使しないときは時効によって消滅するとし、詐害行為の時から 20 年を経過したときも、同様とすると規定している。
- <sup>37</sup> 平成 29 年 6 月 2 日公布「民法の一部を改正する法律」により、令和 2 年 4 月 1 日より施行される。
- <sup>38</sup> 国税庁事務運営指針「別冊第二次納税義務関係事務提要」79 頁（国税庁 HP）<https://www.nta.go.jp/law/jimuunei/tyousyu/170324/pdf/all.pdf>（令和 1 年 11 月 18 日訪問）。
- <sup>39</sup> 最判平成 21 年 12 月 10 日民集 63 卷 10 号 2516 頁。
- <sup>40</sup> 吉国・前掲注 1・389 頁。
- <sup>41</sup> 吉国・前掲注 1・391 頁。
- <sup>42</sup> 吉国・前掲注 1・389 頁。
- <sup>43</sup> 吉国・前掲注 1・392 頁。
- <sup>44</sup> 最判平成 18 年 1 月 19 日民集 60 卷 1 号 65 頁。

## 第4章 第二次納税義務の独立した期間制限の提言

本章では、第1章から第3章までの各章における検討を踏まえて、独立した納税義務である第二次納税義務について独立した期間制限を設けることを提言する。

そのために第1節において、第二次納税義務の期間制限に関する具体的な条文案を提示し、独立した納税義務であると認められる第二次納税義務については、その適用を提言する。

最後に第2節において、第二次納税義務の今後の課題について考察する。

### 第1節 提言および提言による効果

#### 第1項 具体的な条文の提案

##### 第1目 徴収法32条における新設案

第2章第3節第2項での検討のとおり、第二次納税義務者が通則法における納税者から除かれていることから、第二次納税義務の期間制限については、通則法に法的根拠を求めず、徴収法内に新たに立法すべきである<sup>1</sup>。徴収法においては、32条（第二次納税義務の通則）が置かれており、期間制限については通則的内容であると考えられるため、第二次納税義務の期間制限の規定を徴収法32条内に新設することを提案する。

また、期間制限の年数は、本来であれば独立した納税義務として適用されるべき期間制限規定である通則法70条3項（国税の更正、決定等の期間制限）、72条（国税の徴収権の消滅時効）に定められている年数（5

年)と同等と考える。よって、第二次納税義務の納付告知の期間制限(本論文では「第二次納税義務の賦課権の除斥期間」として検討していたが、以下「第二次納税義務の納付告知の期間制限」という。)についての期間(年数)は、通則法70条3項に規定されるものと同等とし、第二次納税義務者から徴収する国税の徴収権の消滅時効についての期間(年数)は、72条に規定されるものと同等のものとする。

## 第2目 具体的な条文案

独立した納税義務であると認められる第二次納税義務について独立した期間制限を設けるため、徴収法32条に6項を追加し、第二次納税義務の納付告知の期間制限を設け、同条に7項を追加し、第二次納税義務者から徴収する国税の徴収権の消滅時効を設ける。なお、6項として提案する条文における「第二次納税義務の成立の日」は、第1章第1節第2項において確認したとおり、第二次納税義務の法定要件を充足した時点(日)とする。

国税徴収法第三十二条第一項～第五項(略)

国税徴収法第三十二条第六項

税務署長は、次の各号に掲げる第二次納税義務に限り、第一項に規定する納付通知書による告知は、その第二次納税義務の成立の日から五年を経過した日以後においてははすることができない。

- 一 第三十四条第一項の規定により負う第二次納税義務、但しその第二次納税義務を負う者が、残余財産の分配又は引渡しを受けた者(任意清算中の合名会社および合資会社の残余財産の分配又は引渡しを受けた者を除く。)である場合に限る。

- 二 第三十四条第二項の規定により負う第二次納税義務
- 三 第三十八条の規定により負う第二次納税義務
- 四 第三十九条の規定により負う第二次納税義務
- 五 第四十一条第二項の規定により負う第二次納税義務

#### 国税徴収法第三十二条第七項

納税者の国税を第二次納税義務者から徴収することを目的とする国の権利（以下この項において「国税の徴収権」という。）は、前項各号に掲げる第二次納税義務による国税の徴収権に限り、第一項に規定する納付通知書による告知があった日から五年間行使しないことによって、時効により消滅する。なお、国税の徴収権の時効については、この項に別段の定めがあるものを除き、国税通則法第七十二条の規定を準用する。

#### 第2項 提言による効果

第1項における提言により、上記の類型に独立した「第二次納税義務の納付告知の期間制限」ならびに「第二次納税義務者から徴収する国税の徴収権の消滅時効」を設けることについて生じる効果について考察する。

はじめに、納税者に対する効果を考察する。「第二次納税義務の納付告知の期間制限」を設けることで、期間制限後には第二次納税義務の納付告知を受ける可能性はなくなるため、納税者をいつでもいつまでも第二次納税義務の納付告知を受ける可能性から解放し、法的安定性を与える効果がある。

そして、「第二次納税義務者から徴収する国税の徴収権の消滅時効」を設けることにより、第二次納税義務に対して、独立した消滅時効が進行

することとなるため、主たる納税義務の時効の中断等に附従していたことにより予測可能性が阻害されていた面がなくなり、予測可能性を得るという効果がある。

次に、課税庁に対する効果を考察する。「第二次納税義務の納付告知の期間制限」を設けるということは、現行の主たる納税義務が存在する限り納付告知が可能とされる取扱いに比して、第二次納税義務を適用することができる件数が減少するという効果が考えられる。この効果は、課税庁の徴収上の弊害といえるであろう。ただし、筆者が提示した期間制限は5年であるが、この期間制限を経過後、課税庁の徴収確保の手段として適用の可能性があるのが、通則法42条において準用する民法424条（詐害行為取消権）である<sup>2</sup>。民法424条の客観的期間制限について、現行の民法426条（詐害行為取消権の期間の制限）では、詐害行為の時から20年の期間制限を定めている<sup>3</sup>（令和2年4月1日より10年の期間制限となる<sup>4</sup>）。期間制限の5年経過後においては、通則法42条の適用を検討することにより、主たる納税義務者および第二次納税義務者と成り得る者がともに詐害の意思の有る悪質ともいえる事例については、課税庁の徴収上、期間制限が20年（令和2年4月1日より10年。）となるといえる。そのため、主たる納税義務者、第二次納税義務者ともに詐害の意思の有る悪質ともいえる滞納事例については、課税庁の徴収上の弊害は少ないものであると考えられる。

そして、「第二次納税義務者から徴収する国税の徴収権の消滅時効」を設けることによる効果であるが、こちらは「第二次納税義務の納付告知の期間制限」の効果とは反対に、現行における「第二次納税義務者から徴収する国税の徴収権の消滅時効」の取扱いに比して、時効による課税庁の徴収上の影響は減少すると考えられる。現行の取扱いは、主たる

納税義務の時効中断の効力が第二次納税義務に及び、主たる納税義務が時効によって消滅すると第二次納税義務も消滅することになるとされている。これによると、主たる納税義務が時効によって消滅すると第二次納税義務も消滅するという解釈によって、主たる納税義務について消滅時効の期間が満了したとき、すなわち、第二次納税義務制度が最も効果を発揮すべきときに第二次納税義務も消滅してしまう。これに対し、独立した「第二次納税義務者から徴収する国税の徴収権の消滅時効」を設けることにより、第二次納税義務は、主たる納税義務の時効による消滅の影響を受けず、独立した納税義務としての第二次納税義務を全うすべく、第二次納税義務自体の時効が完成するまでは消滅しない。独立した第二次納税義務の時効が存続している限りは、第二次納税義務について滞納処分手続きを続行することができることになるので、主たる納税義務の時効による課税庁の徴収上の影響は減少すると考えられる。

## 第2節 第二次納税義務制度の今後の課題

第二次納税義務者の権利救済については、最高裁平成18年判決<sup>5</sup>において、主たる納税義務者に対する課税処分の租税訴訟における第二次納税義務者の原告適格<sup>6</sup>が認められ、租税訴訟による第二次納税義務者の権利救済の途が開かれた。

さらに平成24年度税制改正において、第二次納税義務の納付告知処分について改善された点がある。それは第二次納税義務の納付告知処分としての納付通知書に「理由附記」をすることとされた点である（通則法74条の14第1項（行政手続法の適用除外））。この改正が行われるまでは、納付通知書に適用法条の記載はされていたが、具体的事実関係に

基づく処分理由を附記することは、必要とされていなかった<sup>7</sup>。第二次納税義務が課された具体的事実関係に基づく処分理由の附記を求めた裁判としては、東京地判昭和 49 年 12 月 20 日<sup>8</sup>において「記載を命ずる規定はなく」必要としないと判示があり、その後もたびたび処分理由の附記を求める訴え<sup>9</sup>はあった。そして、平成 24 年度税制改正において、ようやく処分の適正化と納税者の予見可能性の確保の観点から、行政手続法 8 条および 14 条に基づき理由附記をすることとなったのである<sup>10</sup>。

第二次納税義務者の原告適格が認められたこと、および、処分理由の附記を要するようになったことは、第二次納税義務者の納税者としての独立性の側面が認められたということに他ならない。第二次納税義務制度の今後の課題として、次に第二次納税義務の独立性の側面から検討が重ねられるべきは、本論文にて検討した第二次納税義務の期間制限であると考えられる。第二次納税義務に関しては条文そのものがわずかであり、解釈に依存する余地が多く、残された課題はまだ多い。これから一層の第二次納税義務の研究および判例の積み重ねによる立法措置も必要であると思われる。

---

<sup>1</sup> 徴収法では、納税者の定義を定める 2 条 6 号の条文において、第二次納税義務者は納税者から除かれておらず、第二次納税義務者も含まれる。  
(吉国二郎ほか『国税徴収法精解(平成 30 年改訂)』108 頁(大蔵財務協会、平成 30 年))。

<sup>2</sup> 現行では、徴基通 32 条関係 31(第二次納税義務と詐害行為取消権との関係)において、第二次納税義務の成立要件と詐害行為取消権の要件の双方を満たす場合には、いずれによることもできる、とされている。

<sup>3</sup> 民法 426 条では、債権者が取消しの原因(詐害行為)を知った時から詐害行為取消権を 2 年間行使しないときは時効によって消滅するとし、詐害行為の時から 20 年を経過したときも、同様とすると規定している。

<sup>4</sup> 平成 29 年 6 月 2 日公布「民法の一部を改正する法律」により、令和 2 年 4 月 1 日より施行される。

<sup>5</sup> 最判平成 18 年 1 月 19 日民集 60 卷 1 号 65 頁。

<sup>6</sup> 当該判決では直接法(第二次納税義務者が直接主たる納税義務者の課税処分について争う方法)の原告適格が認められた。



- 
- <sup>7</sup> 徴収法施行令 11 条（第二次納税義務者に対する納付通知書等の記載事項）。
- <sup>8</sup> 東京地判昭和 49 年 12 月 20 日訟務月報 21 卷 3 号 694 頁。
- <sup>9</sup> 名古屋国税不服審判所平成 19 年 2 月 20 日裁決など。
- <sup>10</sup> 小林徹『国税徴収法基本通達逐条解説（平成 30 年版）』260 頁（大蔵財務協会、平成 30 年）。

## おわりに

本論文において、第二次納税義務と期間制限について考察するにあたって、今後、第二次納税義務制度はどうあるべきかを考えた。第二次納税義務制度は、我が国の税法上、租税回避対策として作られた規定の中で最も古いものの一つであると考えられる。第二次納税義務制度は、導入された昭和 26 年（1951 年）から令和 2 年（2020 年）に至る現在まで我が国に必要とされてきた制度なのである。はたして第二次納税義務制度はこれからも我が国に必要とされるのであろうか。

### 日本国憲法 30 条（納税の義務）

国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。

納税の義務は、日本国憲法において定められている国民としての義務である。第二次納税義務制度が必要とされるということは、本来の納税義務者が何等かの原因により滞納している、すなわち、納税の義務を果たしていないということである。さすれば当然ではあるが、第二次納税義務制度が必要とされない我が国である方が良いのである。

国税庁発表の平成 30 年度末の国税滞納残高は、約 8,118 億円であった<sup>1</sup>。この滞納に対して、第二次納税義務制度の規定が適用できる場合は所定の第二次納税義務者が第二次納税義務を負うことになる。では、第二次納税義務制度の規定が適用できない滞納に対してはどうであろうか。その滞納に対しての補填は、納税者全員で行っていることになる。そう考えると、実は納税者全員が第二次納税義務者であるともいえるのではなかろうか。納税者全員が「自らの納税の義務を果たす。」ことこそが、

第二次納税義務が必要とされなくなるということであろう。

假に人民の徳義今日よりも衰へて尚無學文盲に沈むことあらば、政府の法も今一段嚴重になるべく、若し又人民皆學問に志して物事の理を知り文明の風に赴くことあらば、政府の法も尚又寛仁大度の場合に及ぶべし。法の苛きと寛やかなるとは、唯人民の徳不徳に由て自から加減あるのみ<sup>2</sup>。

上記は『學問のすゝめ』初編端書の一節である。法律が厳しかったり寛容だったりするのは国民次第である、ということである。今後も第二次納税義務制度が必要とされるかどうかは、国民の納税への志次第ということになる。

これからの我が国に必要なのは「税」に関する教育ではなかろうかと考える。義務教育を受ける年代において、「税」に関する知識を学ぶことで、税の仕組み、税の使い道を学び、肯定的な意識で自らの納税の義務を果たす方向に次世代を導くことこそが必要であると考えます。

---

<sup>1</sup> 国税庁報道発表資料「平成 30 年度租税滞納状況について」(国税庁 HP) [https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/sozei\\_taino/index.html](https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/sozei_taino/index.html) (令和 1 年 11 月 18 日訪問)。

<sup>2</sup> 福澤諭吉『學問のすゝめ』18 頁 (岩波書店、昭和 17 年)。

## 参考文献

(書籍)

浅田久治郎ほか『第二次納税義務の実務と理論（平成11年改訂版）』（大蔵財務協会、平成11年）。

上柳克郎ほか『新版 注釈会社法（1）』（有斐閣、昭和60年）。

金子宏『租税法 第23版』（弘文堂、令和元年）。

川神 裕ほか『最高裁判所判例解説民事篇平成18年度（上）』67頁（法曹会、平成18年）。

川島武宣編『注釈民法（5）総則（5）』（有斐閣、昭和42年）。

川島武宣編『民法総則（法律学全集17）』（有斐閣、昭和40年）。

北野弘久『税法学原論 第7版』（勁草書房、平成28年）。

清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房、平成25年）。

小林徹『国税徴収法基本通達逐条解説（平成30年版）』（大蔵財務協会、平成30年）。

品川芳宣『現代税制の現状と課題～租税手続編～』（新日本法規出版、平成30年）。

志場喜徳郎ほか『国税通則法精解（平成31年改訂）』（大蔵財務協会、平成31年）。

橘素子『最近の判例に学ぶ徴収実務』（大蔵財務協会、平成27年）。

中村慈美『貸倒損失・債権譲渡の税務処理早わかり』（大蔵財務協会、平成28年）。

深谷和夫『国税徴収の理論と実際』（財經詳報社、昭和61年）。

福澤諭吉『学問のすゝめ』（岩波書店、昭和17年）。

松沢智『租税実体法（補正第2版）』（中央経済社、平成15年）。

三木義一『現代税法と人権』（勁草書房、平成4年）。

吉国二郎ほか『国税徴収法精解（平成30年改訂）』（大蔵財務協会、平成30年）。

吉沢浩二郎ほか『改正税法のすべて（平成24年度版）』（大蔵財務協会、平成24年）。

（雑誌・資料）

岩崎政明「判批」ジュリスト臨時増刊 1068号平成六年度重要判例解説 32頁（平成7年）。

碓井光明「同族会社の第二次納税義務」税理 20巻4号10頁（昭和52年）。

占部裕典「判批」判例時報 2108号148頁（平成23年）。

大島恒彦「第二次納税義務の法律的性質と時効」税法学 160号11頁（昭和39年）。

北野弘久「租税債務の時効消滅と保証債務—第二次納税義務の問題をも含めて—」税法学 164号29頁（昭和39年）。

北野弘久「判批」民商法雑誌 第113巻第1号119頁（平成7年）。

木村真紀「第二次納税義務とは」税理 58巻7号49頁（平成27年）。

吉良 実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係」税法学 256号6頁、257号10頁（昭和47年）。

神山弘行「判批」ジュリスト 1422号149頁（平成23年）。

国税庁事務運営指針「別冊第二次納税義務関係事務提要」79頁（国税庁HP）

<https://www.nta.go.jp/law/jimuunei/tyousyu/170324/pdf/all.pdf>

（令和1年11月18日訪問）。

国税庁報道発表資料「平成30年度租税滞納状況について」（国税庁HP）

<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/so>

zei\_taino/index.html (令和 1 年 11 月 18 日訪問)。  
国税不服審判所公表採決事例集「裁決要旨検索システム」(国税不服審判所 HP)  
www.kfs.go.jp/service/RS/index.html (令和 1 年 11 月 20 日訪問)。

佐藤英明「判批」租税判例百選[第 6 版]52 頁 (平成 28 年)。  
渋谷雅弘「判批」税研 178 号 19 頁 (平成 26 年)。  
圖子善信「判批」税務事例 Vol.27 No.9 16 頁(平成 7 年)。  
租税徴収制度調査会「租税徴収制度調査会答申—附参考資料—」(租税徴収制度調査会、昭和 33 年)。  
高橋祐介「判批」民商法雑誌 142 卷 6 号 575 頁 (平成 22 年)。  
千葉勝美「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 6 年度 613 頁 (平成 7 年)。  
西山由美「判批」ジュリスト 1065 号 128 頁(平成 7 年)。  
土師秀作「離婚に伴う財産分与に対する第二次納税義務」税理 62 卷 6 号 198 頁 (令和 1 年)。  
林仲宣「判批」税務弘報 66 卷 7 号 68 頁 (平成 30 年)。  
藤原雄三「第二次納税義務に関する最高裁判所の 2 判決(1)(2)」税法学 538 号 125 頁、539 号 161 頁 (平成 9 年)。  
古田孝夫「判批」ジュリスト 1423 号 98 頁 (平成 23 年)。  
法務省資料「民法の一部を改正する法律」(法務省 HP、平成 29 年)  
www.moj.go.jp/content/001264450.pdf(令和 1 年 11 月 18 日訪問)。  
三木義一「第二次納税義務の法的性格の再検討～租税債務関係論の具体的展開の一素材として」税理 20 卷 8 号 139 頁 (昭和 52 年)。  
三木義一「判批」租税判例百選[第 6 版]50 頁 (平成 28 年)。  
山田二郎「判批」税務事例 Vol.43 No.5 32 頁 (平成 23 年)。

(論文)

尾崎由香里「第二次納税義務の権利救済についての一考察—主たる納税義務者との関係を中心として—」(租税資料館 HP)

<https://www.sozeishiryokan.or.jp/award/020/010.html> (令和 1 年 11 月 16 日訪問)。

窪田良一「第二次納税義務の権利救済に関する一考察—徴収法第 39 条を中心として—」(租税資料館 HP)

<https://www.sozeishiryokan.or.jp/award/020/013.html> (令和 1 年 11 月 16 日訪問)。

小山威倫「課税処分の瑕疵」広島経済大学研究論集 6 巻 1 号 83 頁 (昭和 58 年)。

下村芳夫「徴収権の消滅時効」税大論叢 7 号 177 頁 (昭和 48 年)。

圖子善信「第 2 次納税義務者の権利救済について」税大論叢 26 号 26 頁 (平成 8 年)。

西山恭博「国税徴収法 39 条の第二次納税義務の問題について」創価法学 41 (1・2) 95 頁 (平成 23 年)。

花本広志「保証債務の『消滅における附従性』について—主たる債務の時効消滅は保証債務にどのような影響を及ぼすか—」一橋論叢 109 巻第 1 号 81 頁 (平成 5 年)。

古川千津子「第二次納税義務に関する一考察—原告適格を中心として—」(租税資料館 HP)

<https://www.sozeishiryokan.or.jp/award/017/013.html> (令和 1 年 11 月 16 日訪問)。

本村大輔「国税徴収法第 39 条における善意の第二次納税義務者の権利」日本大学大学院法学研究年報 39 号 107 頁 (平成 21 年)。