

# 第二次納税義務者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—

尾崎 由香里

## 要旨

### 1. 研究の目的

平成 18 年 1 月 19 日、最高裁判所において第二次納税義務者の権利救済に関する注目すべき判決が出された(最高裁第一小法廷平成 18 年 1 月 19 日判決(以下、「最高裁平成 18 年判決」という))。

第二次納税義務制度において、主たる納税義務者の課税処分に瑕疵が存在する場合に、主たる納税義務者が争わないでいると、第二次納税義務者の納付告知処分も瑕疵が存在したままとなる。この場合、第二次納税義務者が、瑕疵が存在することを理由として救済を求めることがある。ところが、瑕疵の程度が取消し原因に過ぎない瑕疵の場合(以下、「無効以外の瑕疵」とする)に、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分に存在する当該瑕疵を争うことを認めるか否かに関して裁判例や学説において対立がみられる(なお、無効の場合に争うことに問題はない)。最高裁平成 18 年判決前の裁判例では、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分の無効以外の瑕疵を争うことは認められていなかった。これに対し、最高裁平成 18 年判決は、国税徴収法(以下、「徴収法」とする)第 39 条の第二次納税義務者(無償譲受人等の第二次納税義務者)に権利救済を認めたのである。

本稿は、こうした判例の動向を踏まえて、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲について考察を試みるものである。

なお、最高裁平成 18 年判決の背景には、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方について転換があったと考えられることから、本稿では、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係を中心に検討を行った。

## 2. 研究の内容

### (1) 過去の裁判例の検討

第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係であるが、その関係は、両者は一体である側面と独立である側面のふたつの側面を有している。過去の裁判例の検討の結果、最高裁平成 18 年判決前の裁判例では両者は一体である側面が重視されていた。ところが、最高裁平成 18 年判決では両者は独立である側面が重視されたのである。

以上より、次の事項が成り立つことが考えられる。両者の関係が一体である側面を重視すると、第二次納税義務者に権利救済は認められない。これに対し、両者は独立である側面を重視すると、第二次納税義務者には権利救済が認められる。つまり、両者の関係が有するふたつの側面のうち一体である側面を重視するか、あるいは独立である側面を重視するかにより、第二次納税義務者の救済の在り方に違いが生じるのである。

### (2) 第二次納税義務者の種類の分類

第二次納税義務制度では、第二次納税義務者と主たる納税義務者の二者の関係が重要となる。そこで、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲を考察するにあたり、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係に着目し、第二次納税義務の種類の種類を行った。

結果、第二次納税義務者の種類は次のふたつに分類されることが明らかとなった。ひとつは、両者の関係が相対的に弱い関係とする徴収法第 39 条の第二次納税義務者であり、もうひとつは、両者は相対的に強い関係とする同条以外の第二次納税義務者である。このように、第二次納税義務者の種類は、両者の間の関係性の強弱により分類されることが明らかとなったのである。

### (3) 最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲

上記の分類を基に、第二次納税義務者の権利救済の有無を検討した。上記(2)の検討結果とあわせて考えると、以下の通りとなる。

まず、徴収法第 39 条の第二次納税義務者であるが、他の種類の第二次納税義務者と比べ第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は弱い関係であることが明らかとなった。そうすると、両者の関係は、一体である側面よりも独立である側面の方が強いといえる。したがって、第二次納税義務者の権利救済は認めるべきである。最高裁平成 18 年判決も、この徴収法第 39 条の両者の関係性の弱さに着目し、同条の第二次納税義務者に権利救済の機会を与えたものとする。

次に、徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者に権利救済が認められるか否かについて検討する。徴収法第 39 条の第二次納税義務者と比較すると、同条以外の両者の間には、より強い関係がみられる。そうすると、同条の第二次納税義務者とは異なり、同条以外の両者の関係は、独立した側面より一体とする側面の方が強いこととなる。よって、両者が一体である側面を重視すると、同条以外の第二次納税義務者には権利救済の機会とは認められないと考える。このように解すると、最高裁平成 18 年判決でみられた徴収法第 39 条の第二次納税義務者に対する主たる納税義務者との関係の見方の転換が、直ちに、他の種類の第二次納税義務者に拡大するとは考えにくい。

### 3. 結論

以上を鑑みると、本稿の結論は以下のとおりとなる。

最高裁平成 18 年判決は、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に権利救済の道を与えた。しかしながら、本判決の影響が直ちに他の種類の第二次納税義務者に及ぶとするのは難しいと考える。よって、本判決後の第二次納税義務

務者の権利救済の範囲は、現時点では、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に止まるであろう。

そうすると、本判決は、最高裁昭和 50 年判決を踏まえた上で、徴収法第 39 条の特異性に着目し同条の第二次納税義務者に限って権利救済の道を認められたものであると考えられる。

# 第二次納税義務者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—

尾崎 由香里

【キーワード】 第二次納税義務者、権利救済、国税徴収法第 39 条、違法性の承継、出訴期間

## [目次]

はじめに.....	3
第 1 章 第二次納税義務者の権利救済に関する問題提起.....	6
1. 第二次納税義務制度.....	6
2. これまでの第二次納税義務者の権利救済.....	12
3. 最高裁平成 18 年判決の与える影響.....	20
4. 小括.....	23
第 2 章 過去の裁判例の検討.....	24
1. 概要.....	24
2. 最高裁昭和 50 年判決.....	25
3. 大阪高裁平成元年判決.....	30
4. 最高裁平成 18 年判決.....	37
5. 第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方の変化.....	43
6. 小括.....	45
第 3 章 第二次納税義務者の態様の分類.....	48
1. 第二次納税義務と主たる納税義務者の関係の観点からの分類... ..	48
2. 分類を行う上での基準.....	50

3. 「取引関係のみの関係」を基準とする分類.....	52
4. 分類の結果.....	62
5. 小括.....	63
第4章 最高裁平成18年判決後の第二次納税義務者の権利救済.....	64
1. 第二次納税義務者の権利救済の範囲.....	64
2. 最高裁平成18年判決の位置付け.....	71
おわりに.....	75
参考文献.....	77

### 【文献表記略号】

判例集の引用についての略号は、以下の例による。

民集	最高裁判所民事判例集
行録	行政裁判所判決録
行集	行政事件裁判例集
月報	訴務月報
税資	税務訴訟資料
判自	判例地方自治

## はじめに

平成 23 年の税制改正により納税者権利憲章の制定が行われることが予定されている。この制定に代表されるように、一般的な納税者に与えられる権利は年々拡大傾向にある<sup>1</sup>。では、第二次納税義務者の権利救済もこのような動向に影響を受け、今後拡大していくのであろうか。

第二次納税義務制度とは、本来の納税義務者<sup>2</sup>の財産につき徴収処分を執行しても徴収すべき金額に不足すると認められる場合に、主たる納税義務者と一定の特別な関係のある者に対し、二次的に納税義務を負わせる制度のことである。このような制度であるため、主たる納税義務者の課税処分に瑕疵が存在する場合に、主たる納税義務者が争わないでいると、第二次納税義務者に対する納付告知処分も瑕疵が存在したままとなる。この場合、第二次納税義務者は、瑕疵が存在するとして救済を求めることがある。ところが、瑕疵の程度が取消し原因にしか過ぎない瑕疵の場合に、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分に存在する当該瑕疵を争うことに関して、判例や学説において、対立がみられるのである。最高裁昭和 50 年 8 月 27 日判決<sup>3</sup>に代表されるように、判例上、第二次納税義務者が権利救済を求めることは事実上許されていなかった。これに対し、学説上第二次納税義務者の権利保護の観点から本判決に対する批判が多数みられた<sup>4</sup>。

---

<sup>1</sup> 納税者権利憲章の策定により、国税通則法の規定の見直し等が行われる。具体的には、同法第 1 条の目的規定を税務行政において納税者の権利利益の保護を図る趣旨を明確にするものに改正するといわれている。（「平成 23 年税制改正大綱」2010 年 12 月 16 日、p.29）

首相官邸ホームページ「主な報告書・答申等」より引用。

(<http://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2010/h23zeiseitaikou.pdf>(確認日 2011 年 1 月 12 日))

<sup>2</sup> 以下、「主たる納税義務者」とする。

<sup>3</sup> 最高裁昭和 50 年(1975 年)8 月 27 日第二小法廷判決(民集 29 卷 7 号、p.1226)(以下、「最高裁昭和 50 年判決」という)。

<sup>4</sup> 北野弘久「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」『民商法雑誌』77 卷、有斐閣、1964 年、p.958。

このような状況の中、平成 18 年 1 月 19 日、最高裁判所において第二次納税義務制度に関する注目すべき判決が出された<sup>5</sup>。本判決では、第二次納税義務者の権利救済に関する次のふたつの事項が判示された。ひとつは、国税徴収法<sup>6</sup>第 39 条の第二次納税義務者は、本来の納税義務者に対する課税処分につき国税通則法第 75 条に基づく不服申立てをすることができること、もうひとつは、第二次納税義務者がこのような不服申立てをする場合の不服申立期間の起算日は当該第二次納税義務者に対する納付告知がされた日の翌日とすることである。本判決により、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に対し権利救済が認められた。

このように、最高裁平成 18 年判決により、第二次納税義務者に権利救済が認められた。ところで、第二次納税義務制度には、徴収法第 33 条から第 41 条(第 40 条は削除)に第二次納税義務者の種類が規定されるが、この判決は、徴収法第 39 条の事例である。そうすると、本判決で認められた権利救済の影響は他の種類の第二次納税義務者にも及ぶのか疑問が生じる。換言すると、本判決により第二次納税義務者の権利救済の範囲は、同条の第二次納税義務者に限定されるのか、さらに他の種類の第二次納税義務者にも適用されるのかという疑問である。

学説上、最高裁平成 18 年判決の影響は、他の種類の第二次納税義務者にも拡大するとする説もみられる<sup>7</sup>。ところが、次の理由により、第二次納税義務者に権利救済を認めることには慎重にならざるを得ない。第二次納税義務制度の中心的な機能は徴収回避に対抗することであり、主たる納税義務者が自己の租税を滞納していることが前提となっている。そうすると、第二次納税義務者にむやみに権利救済の機会を与えることは、徴収回避を行ったいわ

---

今井文雄「第二次納税義務者は納付告知の取消訴訟において主たる納税義務者の存否または数額を争うことはできるか」『判例時報』804号、判例時報社、1976年、p.129。

<sup>5</sup> 最高裁第一小法廷平成 18 年(2006 年)1 月 19 日(民集 60 卷 1 号 p.65)(以下、「最高裁平成 18 年判決」という)。

<sup>6</sup> 以下、「国税徴収法」のことを「徴収法」という。

<sup>7</sup> 山田二郎「第 2 次納税義務者の救済手続と行政不服申立期間の起算日ーアルゼグループ事件ー」『ジュリスト』1325 号、有斐閣、2006 年、p.252。

ゆる悪意の納税者を救済するおそれがあるからである。このように、最高裁平成 18 年判決の影響がどの範囲まで及ぶのかは、慎重な判断を要する問題である。

そこで、本稿では、本判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲について考察を試みることにした。

本稿の論述の順序は次のとおりである。

第 1 章では、第二次納税義務者の権利救済に関して論点の明確化を行った。まずは、第二次納税義務制度の概要を述べる。次いで、第二次納税義務者の権利救済の意味と過去の裁判例ではいかなる訴訟方法が用いられたのかを明らかにし、訴訟方法が有していた問題について論ずる。そして、これらを踏まえ最高裁平成 18 年判決により認められた第二次納税義務者の権利救済の内容の検討し、問題の焦点がどこにあるかを探ることとする。

第 2 章では、第二次納税義務の権利救済に関する過去の裁判例を検討する。最高裁平成 18 年判決により権利救済が認められたのは、本判決前後において第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方に転換がみられたからであった。そこで、両者の関係の見方の転換が第二次納税義務者の権利救済にどのように影響を与えたのかについて、過去の裁判例を検討することにより明らかにする。

第 3 章では、第二次納税義務者の種類の分類を行う。分類を行うに当たって、まず、分類を行う理由について述べる。次いで、分類を行う上での基準を抽出する。そして、この基準を基に第二次納税義務者の種類の分類を検討する。

第 4 章では、上記の検討結果を整理し、第 3 章による分類を基に第二次納税義務者の権利救済の範囲について提言を行う。その後、最高裁平成 18 年判決の位置付けについて私見を述べる。

## 第 1 章 第二次納税義務者の権利救済に関する問題提起

### 1. 第二次納税義務制度

#### (1) 第二次納税義務制度の概要

第二次納税義務制度とは、納税者に徴収処分を行っても納税者が財産を有していない等の理由により納税者から租税を徴収することが困難な場合に、租税の徴収を図るため、当該納税者の納税義務を他に拡張することにより、納税義務を本来の納税義務者ではなく本来の納税義務者と一定の関係を有しているとされる他の者に求めることにより、租税の徴収をはかろうとする制度のことをいう。このとき、本来の納税義務者と一定の関係を有する者が本来の納税義務者に代わって租税を納付する義務を負うが、この義務のことを第二次納税義務といい、本来の納税義務者に代わって納税義務を負担する者のことを第二次納税義務者という。

第二次納税義務制度は徴収法の第 32 条から第 41 条にかけて規定されている。徴収法第 32 条は第二次納税義務制度の通則が定められており、その後の徴収法第 33 条から第 41 条は様々な第二次納税義務の態様が定められている。徴収法第 33 条から第 41 条には、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になるかについて具体的な要件が定められている<sup>8</sup>。

第二次納税義務者の種類のひとつに徴収法第 33 条に定める無限責任社員の第二次納税義務がある。以下、これを例に挙げて第二次納税義務制度について説明する。

---

<sup>8</sup> 以下、徴収法第 33 条から第 41 条が定める各種の第二次納税義務者を総称して、「第二次納税義務者の種類」という。また、第二次納税義務制度は、地方税法にも定められている。第二次納税義務者の種類の詳細については、第 3 章にて述べる。

まず、主たる納税義務者である合名会社が国税を滞納しているとする。税務署長は、滞納者である当該合名会社に対し徴収処分を執行するが、当該合名会社に徴収処分を執行してもなお徴収すべき額に不足が見られる場合がある。このような場合に、当該合名会社の社員は、新たな納税義務者として、当該合名会社の滞納している国税の納税義務を負うこととなる。当該合名会社の社員が負うこの納税義務が第二次納税義務である。そして、第二次納税義務を負う当該合名会社の社員が第二次納税義務者である。第二次納税義務者である合名会社の社員は、主たる納税義務者である合名会社との間に徴収法第 33 条に定める特別な関係があることから、第二次納税義務を負うのである。

このように、第二次納税義務制度とは、本来の納税義務者の財産につき徴収処分を執行しても徴収すべき金額に不足すると認められる場合に、主たる納税義務者と一定の関係のある者に対し、二次的に納税義務を負わせる制度のことをいう。

## (2) 第二次納税義務制度の趣旨

第二次納税義務制度は、いかなる趣旨をもって定められた制度であるかを明らかにしたい。

第二次納税義務制度は徴収法に規定されているが、徴収法は明治 30 年に制定された法律である<sup>9</sup>。その後、昭和 33 年に全文改正がおこなわれ、現行の徴収法制度の体系となった。その間、旧徴収法の基本的な部分はほとんど変わらなかった<sup>10</sup>。

旧徴収法において第二次納税義務制度は部分的には存在していたが、本格

---

<sup>9</sup> 以下、明治 30 年に制定された国税徴収法を「旧徴収法」、昭和 33 年に全文改正された国税徴収法を「徴収法」とする。

<sup>10</sup> 「租税徴収制度調査会答申特集」『地方税』別巻、地方財務協会、1958 年、p.70（以下「答申」とする）。

的に導入されたのは昭和 26 年の改正の際である。同年の改正の際、第二次納税義務制度は旧徴収法 4 条の 4、4 条の 6、4 条の 7 等に規定され、国税債権の客体の拡張のひとつとして導入された。旧徴収法における第二次納税義務制度は、納税義務者が不当に租税債権の目的達成を不可能にした場合があることを前提としている。そして、主たる納税義務者からの徴収が困難な場合に、納税義務を他に拡張し、租税債権を他の納税義務者に移転することにより、租税の徴収を実現しようとするものであった<sup>11</sup>。このような、旧徴収法における第二次納税義務制度の趣旨は現在に通じるものがあると考えられる。

その後、旧徴収法が現行の徴収法へと改革を受けた昭和 33 年の全文改正の際に、第二次納税義務制度が体系的に法制度として確立された。同年に徴収法の全文改正が行われた理由であるが、旧徴収法と当時の経済構造が根本的に変わってきており、また、法律制度にも大きな変革がみられたためであった。そして、このような状況下において、旧徴収法は、全体の構成を再検討し、その体系的な改正を企図することが必要であるとされるようになったことが挙げられる<sup>12</sup>。この全文改正の際に、次のみつつの点が重視された。ひとつは租税徴収の確保の要請をどのように判断するか、ふたつめは租税徴収の法律関係と一般法秩序とをどのように調整すべきか、そしてみつつめは、ひとつめ及びふたつめを含め租税徴収の合理化をどのような方向に求めるべきかということである<sup>13</sup>。第二次納税義務制度はこのみつつめの租税徴収の合理化をはかるために本格的に導入された<sup>14</sup>。

「租税徴収制度調査会答申特集」によると第二次納税義務制度の趣旨について、「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、形式的な権利が帰属している者に対して補充的に

---

<sup>11</sup> 志場喜徳郎『最新国税徴収法精解』大蔵財務協会、1951年、p.33。

<sup>12</sup> 答申(1958)、前掲注 10、p.70。

<sup>13</sup> 同上書、p.71。

<sup>14</sup> 同上書、p.73。

納税義務を負担させることにより、徴収手続の合理化を図るために認められている制度<sup>15)</sup>」と述べている。

このように第二次納税義務制度は、租税徴収の合理化を図ることにより租税の徴収の確保を目的としている。そして、第二次納税義務制度を有効に適用することは、徴収回避を防止し、租税の徴収が合理的に行われることに役立つであろう。

#### (4) 第二次納税義務者の権利救済の意味

ここで、本稿における「第二次納税義務者の権利救済」の意味する内容について述べる。前述の通り、第二次納税義務制度は、本来の納税義務者の財産につき徴収処分を執行しても徴収すべき金額に不足すると認められる場合に、主たる納税義務者と一定の関係のある者に対し、二次的に納税義務を負わせる制度である。このような制度であるから、主たる納税義務なくしては第二次納税義務は成立しないし、主たる納税義務者の消滅、変更等の効力は、原則として第二次納税義務にも及ぶこととなる<sup>16)</sup>。そして、主たる納税義務者に対する租税債権の履行のない場合に初めて第二次納税義務者が二次的に履行の責を負うものとされている。そうすると、もし、主たる納税義務者に対する課税処分に瑕疵が存在すると、第二次納税義務者の納付告知処分も当該瑕疵を有したままとなる。

このような場合、第二次納税義務者はどのような行動にでるのであるだろうか。一般的に考えると、第二次納税義務者は自己の納付告知処分に主たる納税義務者の課税処分の瑕疵が含まれているのは不服であるとして救済を求めるであろう。このときの第二次納税義務者の救済は、当該瑕疵の程度により以

---

<sup>15)</sup> 同上書、p.88。

<sup>16)</sup> 金子宏『租税法〔第15版〕』弘文堂、2010年、p.140。

下のふたつに分かれる<sup>17</sup>。

- 主たる納税義務者の課税処分の瑕疵が無効の場合(以下、「無効の場合」とする)
- 主たる納税義務者の課税処分の瑕疵が取消し原因たる違法性をもつにすぎない場合(以下、「無効以外の場合」とする)

ひとつめの無効の場合とは、主たる納税義務が成立要件を欠いている場合などがこれにあたる。主たる納税義務が無効であると当該無効の処分に基づく第二次納税義務の納付告知処分も前提を欠いて無効となる。第二次納税義務者は主たる納税義務者課税処分の無効を主張し、訴訟を提起することができる。このように、主たる納税義務者の課税処分に無効原因となる瑕疵がある場合には、第二次納税義務者には訴訟の機会が与えられている<sup>18</sup>。

ふたつめの無効以外の場合とは、主たる納税義務者に対する課税処分の所得の数値の認定を誤っている場合などがこれにあたる。このときの第二次納税義務者の救済措置について、従来より裁判上・学説上、争いが存在する。つまり、第二次納税義務者は主たる納税義務者の課税処分に無効以外の瑕疵が存在する場合に、これを原因として訴訟を提起することができるか否かに

---

<sup>17</sup> 当該瑕疵が無効の場合と無効以外の場合との違いであるが、他の分野においても無効と取消しの差異については、かねてより争いが見られる。最高裁昭和48年(1973年)4月26日第一小法廷判決(民集27巻3号p.626)、最高裁昭和34年(1959年)9月22日第三小法廷判決(民集13巻11号p.1426)ほか多数。瑕疵が無効であるのか、あるいは取消しであるのかについての区分も重要であると考えられるが、これについては、後の機会に譲ることとする。

<sup>18</sup> 瑕疵の程度が無効と判断される場合には、その効果を否定することについて取消訴訟の排他的管轄に服さないものであるとされている。つまり、取消訴訟によらずとも、いかなる訴訟でもその無効を前提として自己の権利を主張できることになる。取消訴訟の排他的管轄とは、行政行為の効力を訴訟により取り消してもらうにはそれ自体を争う特別の取消訴訟でなければならぬこととされる。なお、瑕疵の程度が取消しと判断される場合には、取消訴訟の排他的管轄に服することになる(参考、塩野宏『行政法Ⅰ〔第5版〕行政法総論』有斐閣、2009年、p.146、p.149、同『行政法Ⅱ〔第5版〕行政救済法』有斐閣、2010年、p.213)。

ついて争いがみられる。前出の最高裁平成 18 年判決もこの点を争ったものである。

以上のことから、本稿で取り上げる「第二次納税義務者の権利救済」とは、主たる納税義務者に対する確定した課税処分に無効以外の瑕疵がある場合に、第二次納税義務者がこれを争えることを指すものとする。

#### (5) 訴訟方法

主たる納税義務者の確定した課税処分に無効以外の瑕疵がある場合にいかなる方法を用いて第二次納税義務者は訴訟を提起するのであろうか。

上記のとおり第二次納税義務者は、主たる納税義務者の課税処分に瑕疵がある場合に、これを有したままにしておくとして第二次納税義務者自身の納付告知処分にも影響することから、当該瑕疵があるとして権利の救済を求めることがある。この場合、第二次納税義務者が、主たる納税義務者の課税処分に違法性があるとして救済を求める方法は、過去の裁判例によると次のふたつがある。

- 第二次納税義務者が主たる納税義務者の瑕疵を理由として自己の納付告知処分の取消しを求めて争う方法(以下、「間接法」とする)
- 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(以下、「直接法」とする。)

主たる納税義務者の租税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、税務署長は、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されている<sup>19</sup>。この第二次納税義務の納付告知処分は、主たる納税

---

<sup>19</sup> 以下これを「第二次納税義務の納付告知処分」とする。また、納付通知書に記載すべき必要な事項とは、徴収しようとする金額、納付の期限、そ

義務者の課税処分を前提しなされるものである。そうすると、当該課税処分が瑕疵を有する場合、これを前提とした第二次納税義務の納付告知処分も瑕疵を有したままとなる。間接法は、この納税告知処分に含まれる当該瑕疵を理由として、自己の納付告知処分の取消しを求めて争うのである。また、間接法のように第二次納税義務者が自己の納付告知処分を争うのではなく、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瑕疵があるとして争うのが直接法である。

これらの訴訟方法は、それぞれ限界を有し第二次納税義務者の権利救済を制約している。したがって、第二次納税義務者の権利救済を考える上での要になると考えられる。

## 2. これまでの第二次納税義務者の権利救済

### (1) 閉塞状態にあった第二次納税義務者の権利救済

第二次納税義務者に対する権利救済は、最高裁平成 18 年判決前の裁判例ではどのように取り扱われてきたのであろうか。その代表的な裁判例として最高裁昭和 50 年 8 月 27 日判決が存在する。最高裁昭和 50 年判決以前においても第二次納税義務者の権利救済について判示した下級審の裁判例はみられるが<sup>20</sup>、最高裁昭和 50 年判決は最高裁で第二次納税義務者の権利救済について判示した初めての裁判例である。

最高裁昭和 50 年判決によると、第二次納税義務者は、主たる納税義務者の課税処分が不存在又は無効でない限り、第二次納税義務の納付告知処分の

---

の者につき適用すべき第二次納税義務に関する規定その他政令(徴収法施行令第 11 条)で定める事項が挙げられる。

<sup>20</sup> 大阪高裁昭和 48 年(1973 年)11 月 8 日判決(月報 20 巻 5 号 p.171)、広島高等裁判所岡山支部昭和 48 年(1973 年)10 月 15 日判決(民集 29 巻 7 号 p.1242)。

取消訴訟において、主たる納税義務者の納税義務の存否又は数额を争うことはできないと判示している<sup>21</sup>。このように、最高裁昭和 50 年判決は第二次納税義務者の権利救済について消極的な姿勢を示している。また、本判決で用いられている訴訟方法は間接法である。本判決の後も、本判決を根拠とし間接法を用いた第二次納税義務者の権利救済は判例上否定されてきた<sup>22</sup>。

もうひとつの第二次納税義務者の権利救済の方法である直接法については、裁判例において、第二次納税義務者が直接法により権利救済を求めることは否定されていなかった。しかし、直接法による権利救済にも限界があった。

なぜこのように間接法、直接法いずれの方法をもってしても第二次納税義務者の権利救済は十分ではなかったのであろうか。その理由として、間接法では、違法性の承継が認められていないこと、直接法では、出訴期間の起算日の問題が挙げられる。

そこで、まず、違法性の承継の問題を取り上げ、間接法を用いた第二次納税義務者の権利救済が認められない理由を明らかにする。続いて、出訴期間の起算日の問題を取り上げ、直接法による権利救済の限界について明らかにする。

## (2) 違法性の承継

違法性の承継とは、行政行為が連続して行われる場合に、先行行為に違法があれば後続行為も違法になること、すなわち、先行行為の違法を理由に後続行為の取消しが可能となることをいう<sup>23</sup>。違法性の承継の問題は、税法に

---

<sup>21</sup> 事件の概要など詳細については、後に述べることとする。

<sup>22</sup> 東京高裁昭和 61 年(1986 年)3 月 27 日判決(税資 151 号、p.524)、東京地裁昭和 56 年 10 月 6 日判決(行集 32 卷 10 号 p.1745)ほか。

<sup>23</sup> 田中二郎『法律学全集 6 行政法総論』有斐閣、1957 年、p.324。

特有のものではなく、行政行為一般の問題であるといわれている<sup>24</sup>。どのような場合に違法性の承継を認めるかについては、一般的に以下のとおりである。

違法性の承継を認めるべき場合とは、相連続する複数の行為が結合してひとつの法律的效果の発生を目指している場合である。二以上の相連続する行政行為が、一の目的の実現を目指す同一の手續に属し、終局的には、最終の行政行為によって生じる一の法効果の発生を目指す場合には、先行行為の瑕疵は、後続行為に承継されるといわれている<sup>25</sup>。このとき、先行行為の違法を理由として、後続行為の効力を争うことができる。例えば、自作農創設特別措置法上の買収計画と買収処分との間<sup>26</sup>、土地収用法上の事業認定と収用裁決との間<sup>27</sup>などには違法性の承継は認められている。

これに対し、違法性の承継を認めない場合とは、各行為がそれぞれ別個の法律的效果の発生を目的とする独立の行為である場合であるといわれている<sup>28</sup>。数個の行為が相互に関連性をもって行われる場合であっても、各行為が互いに別個の目的を有し、独立の効果を生じる場合がある。この場合、同一手續ということはできず、先行行為の違法性は後続行為によって承継されない。よって、先行行為の違法を理由として、後続行為の効力を争うことができない。この事例としては、租税賦課処分と滞納処分<sup>29</sup>、青色申告書提出承認の取消処分と法人税額の決定処分<sup>30</sup>などが挙げられる。

---

<sup>24</sup> 冬木千成編著『全訂版 国税徴収法基本通達逐条解説』大蔵財務協会、2008年、p. 349。

<sup>25</sup> 田中二郎『新訂 行政法 上巻〔全訂第二版〕』弘文堂、1954年、pp.326-327。

<sup>26</sup> 最高裁昭和25年(1950年)9月15日第二小法廷判決(民集4巻9号p.404)。

<sup>27</sup> 福岡地裁平成10年(1998年)3月27日判決(判自191号p.72)。

<sup>28</sup> 田中(1957)、前掲注19、p.327。

<sup>29</sup> 鳥取地裁昭和26年(1951年)2月28日判決(行集2巻2号p.216)。

<sup>30</sup> 大分地裁昭和36年(1961年)12月15日判決(行集12巻12号p.2438)。

### (3) 賦課処分<sup>31</sup>と徴収処分

第二次納税義務制度は徴収法に規定される。徴収法は主に徴収処分について定める法律である。この徴収処分と違法性の承継の関係は、以下の通りとなる。

徴収処分を組成する各行政処分間や督促と徴収処分の間には違法性の承継は認められている<sup>32</sup>。徴収処分を組成する各行政処分は、租税債権の強制的満足という目的を達成するための一連の行為であると解されている。また、督促についても徴収処分の前提要件であるとされているため、徴収処分と一連の行為であると解することができる。このように、徴収処分を組成する各行政処分や督促と徴収処分は、相連続する複数の行為が結合してひとつの法律的效果の発生を目指している場合であるとされ、違法性の承継は認められている<sup>33</sup>。

次に、賦課処分と徴収処分の間には違法性の承継は認められていない。その理由としては、賦課処分と徴収処分は、それぞれ目的及び効果を異にし、それ自体で完結する別個の独立処分であることが挙げられる。徴収処分と賦課処分との違法性が承継が許されるとすると、徴収処分に何ら違法がなくとも賦課処分の違法を理由に徴収処分もまた違法であると、納税者が主張することを許すこととなる。租税は、更正、決定等の行うことできる期間を定めて租税を確定させる規定が置かれている。しかし、両者間の違法性の承継が認められてしまうと、徴収処分がある限り、いつまでも賦課処分が確定しないこととなり、租税を確定させた意味がなくなるのである。つまり、賦

<sup>31</sup> 課税標準及び税額の確定の手続を租税確定手続といい、租税の納付及び徴収の手続を租税徴収手続という(金子(2010)、前掲注 16、p.667)。本稿では、租税行政庁から受ける租税確定手続を「課税処分」といい、租税徴収手続を「徴収処分」という。ただし、課税処分は租税行政庁から受けるすべての処分のことを指す場合があるため、課税処分と徴収処分を厳密に区別する際には、課税処分ではなく「賦課処分」を用いることとする。

<sup>32</sup> 大正 15 年(1926 年)7 月 20 日行判(行録 37 輯<sup>しゅう</sup> p.869)、昭和 9 年(1934 年)7 月 14 日行判(行録 45 輯<sup>しゅう</sup> p.745)ほか。

<sup>33</sup> 金子(2010)、前掲注 16、p.753。

課処分と徴収処分の中に違法性の承継を認めないのは、違法性の承継を認めてしまうと、賦課処分が不確定の状態に置かれ、法秩序の安定性を揺るがすことになることが理由として挙げられる。

違法性の承継が賦課処分と徴収処分の中に認められないとすると、具体的には以下の通りとなる。

納税者 A に所得税 100 万円が課税され確定したにもかかわらず、A がこれを滞納した。税務署長は、当該租税の徴収をするため A に対し A の自宅を差押える徴収処分を行った。この場合、A に対する所得税 100 万円の課税処分に瑕疵が存在したとしても、A は当該課税処分にこの瑕疵が存在することを理由に、徴収処分である差押え処分の取消しを争うことはできないのである。

このように、徴収処分は賦課処分とは別個の行政処分として取り扱われる。そうすると、両者の間には違法性の承継が認められず、徴収処分の段階で先行する賦課処分の適否を争うことはできない。

#### (4) 第二次納税義務制度と違法性の承継

徴収処分の段階で先行する賦課処分の適否を争うことはできなかった。これは、賦課処分と徴収処分の間には、違法性の承継が認められないからであった。最高裁昭和 50 年判決における、第二次納税義務者の権利救済が認められないとする理由も、違法性の承継が理由となる。そこで、以下に、第二次納税義務制度と違法性の承継の関係について述べる。

最高裁昭和 50 年判決が第二次納税義務者の権利救済を認めないとするのは、主たる納税義務者の賦課処分と第二次納税義務の納付告知処分の間に違法性の承継を認めないからである。最高裁昭和 50 年判決によると、第二次納税義務者に対する納付告知処分は、主たる納税義務への徴収処分的一种であると解されている。そうすると、賦課処分と徴収処分の間には違法性の承

継は認められていないのと同様に、主たる納税義務者に対する賦課処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分の間にも違法性の承継は認められないこととなる。そうすると、主たる納税義務者の課税処分に無効以外の瑕疵が存在しても、第二次納税義務者はこれを原因に自己の納付告知処分の取消しを求めて争うことができないのである。

このように最高裁昭和 50 年判決は、違法性の承継の問題が存在するため、主たる納税義務者の課税処分に無効以外の瑕疵が存在したとしても、第二次納税義務者はこれを争うことはできないと判示した。よって、第二次納税義務者が間接法により権利救済を求めることは否定されたのである。本判決の後も、本判決を根拠として、間接法による第二次納税義務者の権利救済は否定されている。

#### (5) 出訴期間の起算日

上記のように、主たる納税義務者の課税処分に無効以外の瑕疵が存在しても、第二次納税義務者は、違法性の承継が認められないために、間接法により争うことができない。しかし、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分の瑕疵を全く争えないとするのは相当ではないとして、第二次納税義務者には主たる納税義務者の課税処分を争うことのできる原告適格を有することについては、過去の裁判例において認められていた<sup>34</sup>。このときの訴訟方法が、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分を直接争う方法（前記における直接法）である。

裁判例において、直接法により第二次納税義務者が権利救済を求めることは認められていたが、その救済は十分ではなかった。その理由は、出訴期間の起算日の問題があるからであった。では、なぜ出訴期間の起算日が第二次

---

<sup>34</sup> 大阪高裁平成元年(1989年)2月22日判決(行集40巻1・2号p.111)(以下、「大阪高裁平成元年判決」とする)。

納税義務者の権利救済に影響を及ぼすのか、以下に説明する<sup>35</sup>。

税務訴訟は、租税は不服申立前置主義を前提としており、不服申立てと訴訟からなる。不服申立ては、処分行政庁に対する不服申立てである異議申立てと、処分行政庁以外の行政庁に対する不服申立てである審査請求のふたつにさらに分かれる<sup>36</sup>。不服申立てをすることができる期間のことを不服申立期間というが、この不服申立期間は、国税通則法第 77 条に定められている。同条によると、異議申立ては、処分の通知を受けた日等から二月以内に行わなければならない<sup>37</sup>、審査請求は、異議決定後一月以内(始審的審査請求<sup>38</sup>の場合は、処分の通知を受けた日等から二月以内)にしなければならない<sup>39</sup>。その後、裁決に不服がある場合等には、納税者は訴訟を提起することとなる。租税に関する行政処分の取消しを求める訴訟を提起するためには、一般的な取消訴訟が満たすべき訴訟要件を満たさなければならないとされる。その要件のひとつに出訴期間がある。行政訴訟法第 14 条によると、出訴期間は「取消訴訟は、処分又は裁決があつたことを知った日から六箇月を経過したときは、提起することができない」とされる<sup>40</sup>。問題となるのは、直接法により第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分を争う場合の不服申立期間及び出訴期間の起算日に関する「処分(裁決)があつたことを知った日」の解釈についてである<sup>41</sup>。

---

<sup>35</sup> 以下、不服申立期間及び出訴期間については、以下を参考にした。

金子(2010)、前掲注 11、pp.803。

志場喜徳郎ほか共著『国税通則法精解〔第十二判〕』大蔵財務協会、2007年、p.794。

<sup>36</sup> 異議申立と審査請求の関係であるが、国税に関する不服申立は、青色申告に係る更正等の場合を除き、まず処分をした行政庁に対する異議申立てをもってしなければならない、異議申立ての前置が採用されている(志場ほか(2007)、前掲注 35、p.793)。

<sup>37</sup> 国税通則法第 77 条第 1 項。

<sup>38</sup> 異議申立を経ることなく直接に審査請求することが認められている場合に、なされる審査請求をいう(金子(2010)、前掲注 16、p.814)。

<sup>39</sup> 国税通則法第 77 条第 1 項、第 2 項。

<sup>40</sup> 金子(2010)、前掲注 11、pp.803-832。

<sup>41</sup> 以下、この問題について述べる際は、不服申立期間及び出訴期間をあわせて簡便的に「出訴期間」とする。

学説上、以下のふたつの見解に分かれている。

- 主たる課税処分が主たる納税義務者に通知された時
- 第二次納税義務者に納付告知された日の翌日

過去の裁判例では、起算日について、主たる課税処分が主たる納税義務者に告知された時が基準であると判示している<sup>42</sup>。しかし、これを起算日の基準とすると、次のような弊害が生じる。主たる課税処分が主たる納税義務者に通知されたとしても、第二次納税義務者に通知されることにはなっていない<sup>43</sup>。そして、通常、第二次納税義務が発生する要件を具備するまでには、相当の期間を要する。そうすると、實際上、第二次納税義務者が訴えを起こそうとしたときには、出訴期間が徒過してしまっていることが少なくない<sup>44</sup>。つまり、第二次納税義務者が主たる課税処分が主たる納税義務者に通知されたときを出訴期間の起算日として直接法により権利救済を求めることは認められているが、第二次納税義務者に納付告知が行われるときには、既に出訴期間を徒過し、第二次納税義務者が救済を求めることをできないことが多いのである。

以上を踏まえると、直接法による第二次納税義務者の権利救済については、以下のとおりとなる。

主たる納税義務者が自己の課税処分に無効以外の瑕疵があることを理由に当該処分の取消しを求めていることに、第二次納税義務者が気づき、当該訴訟に参加するかたちにより権利救済を求めることは認められている。しか

---

<sup>42</sup> 大阪高裁平成元年判決がこの基準日を採用している。

<sup>43</sup> この時点では、主たる納税義務者が当該賦課処分を滞納するか否かも不明であるし、どの者が第二次納税義務者に該当するのかも明らかではないと考える。そうすると、この時点で第二次納税義務の通知を行うことは、将来の第二次納税義務者に通知することとなり、通知は大変困難であろう。

<sup>44</sup> 佐藤繁「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」『最高裁判所判例解説』29巻8号、法曹会、1975年、pp.111-112。

し、第二次納税義務の納付告知処分があつてから、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分に無効以外の瑕疵があるとして権利救済を求めるには、出訴期間の制限があり認められていないのである。つまり、第二次納税義務者は、主たる納税義務者から独立して権利救済をもとめることができないといえる。

このように、間接法には違法性の承継の問題があり、直接法には出訴期間の問題があるため、第二次納税義務者の権利救済は、事実上閉塞状態にあつたのである。

### 3. 最高裁平成 18 年判決の与える影響

#### (1) 第二次納税義務者の権利救済の変化

最高裁平成 18 年判決までの第二次納税義務者の権利救済は上記のとおりであつた。間接法は、主たる納税義務者の確定した賦課処分と第二次納税義務の納付告知処分の間には違法性の承継が認められないことを理由に認められていなかった。また、直接法によることが裁判例において認められているといつても、出訴期間の起算日の制限があり、第二次納税義務者の権利救済は十分ではなかつた。このような中、判示されたのが前出の最高裁平成 18 年判決であつた。

最高裁平成 18 年判決により判示された内容は、第二次納税義務者に対する不服申立適格を認めた上で、主たる納税義務者に対する課税処分に対して第二次納税義務者が不服申立てをする場合の不服申立期間の起算日は第二次納税義務者に納付告知された日の翌日であるというものである。

これまで、起算日については、主たる課税処分が主たる納税義務者に通知されたときとされていた。これに対し、最高裁平成 18 年判決では、起算日は、第二次納税義務者に納付告知された日の翌日であるとされた。その結果、

第二次納税義務者にとっては、自己に納付告知処分があつてから不服申立期間が進行することを意味する。訴訟においても同様の救済が得られる。そうすると、主たる納税義務者の課税処分が通知された日を起算日とする見解で問題とされていた第二次納税義務者に納付告知処分がされたときには出訴期間が既に徒過してしまっており、第二次納税義務者は結局権利救済を求めることができないという事態も解決されることとなる。このように、最高裁平成 18 年判決により、第二次納税義務者は、主たる納税義務者の課税処分に不服があるときは、主たる納税義務者とは独立して権利救済を求めることが可能となり、第二次納税義務者に権利救済の道がひらかれたのである。

## (2) 第二次納税義務者の権利救済の範囲

以上のとおり、第二次納税義務者は主たる納税義務者とは独立して権利救済を求めることが可能となった。ところで、本判決は徴収法第 39 条の事例である。第二次納税義務制度には、徴収法第 33 条から 41 条にかけて様々な第二次納税義務者の種類が定められている。したがって、最高裁平成 18 年判決によりひらかれた権利救済の道は、他の第二次納税義務の態様に広がるか否かという疑問が生じる。

最高裁平成 18 年判決前のように、第二次納税義務者の権利救済が不完全であると以下に掲げるような弊害が生じる。

例えば、主たる納税義務者の賦課処分に無効以外の瑕疵が含まれており、本来の税額は 50 万円だったにもかかわらず、税額が 100 万円と過大に確定してしまった場合を考える。この場合に、主たる納税義務者が、税額が過大であるのは不服であるとして救済手続を行わなかったために、瑕疵を有したままの 100 万円に税額が過大に確定してしまったとする。そうすると、主たる納税義務者が当該租税を滞納し、第二次納税義務を負うとすると、第二次納税義務者は当該瑕疵を有したままの納税義務をそのまま引受けてもよ

いのかという疑問が生じる。

また、別の観点から、第二次納税義務制度は、租税の徴収回避の防止に有効な方法であるとして規定されている。しかし、第二次納税義務者は、徴収法第 33 条から第 41 条に定める要件さえ満たせば第二次納税義務者となる。そうすると、租税の徴収を回避する意思がなくとも、形式的に第二次納税義務者となって、第二次納税義務を負うこととがあり、その時点で、はじめて自己が第二次納税義務者であると気づくケースがあると考えられる<sup>45</sup>。

こうした場合、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分の瑕疵を争うことはできないとするのは理不尽ではないかと考えられる。

他方で、第二次納税義務制度の趣旨から鑑みると、最高裁平成 18 年判決で認められた方法を安易に他の第二次納税義務者に広げることは好ましくない。第二次納税義務制度の中心的な機能は徴収回避に対抗することである。また、租税徴収の合理化を図るために導入された制度でもあった。そして、主たる納税義務者が自己の租税を滞納していることが前提となっている。したがって、第二次納税義務者にむやみに権利救済の機会を与えることは、徴収回避を行ったいわゆる悪意の納税者を救済するおそれもあり、第二次納税義務者に権利救済の機会を認めることに慎重にならざるを得ない。

以上のとおり、最高裁平成 18 年判決の影響がどの範囲まで及ぶのかは、慎重な判断を要する問題である。徴収法には様々な種類の第二次納税義務者が定められており、本判決は、このような第二次納税義務者の種類の中から、徴収法第 39 条の第二次納税義務者について権利救済の道を認めた。そうすると、本判決で認められた権利救済の影響は他の種類の第二次納税義務者にも及ぶのか疑問が生じる。換言すると、本判決により第二次納税義務者の権利救済の範囲は、同条の第二次納税義務者に限定されるのか、さらに他の種類の第二次納税義務者にも適用されるのかという疑問である。

このように、最高裁平成 18 年判決により、本裁判例の射程距離について

---

<sup>45</sup> 金子(2010)、前掲注 16、p.148。

考察することが必要となったのである<sup>46</sup>。そこで、本稿では、本判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲について考察を試みることにした。

#### 4. 小括

本章では、最高裁平成18年判決により第二次納税義務者の権利救済で何が問題となるのかについて論点の明確化を行った。

第二次納税義務者の権利救済を求める方法には、間接法、直接法のふたつの方法がある。しかし、間接法は違法性の承継の問題を、直接法は出訴期間の起算日の問題を有していた。そのため、最高裁平成18年判決前の第二次納税義務者は、事実上独立して救済を求めることは認められていなかったのである。

このような状況に風穴をあけたのが最高裁平成18年判決である。本判決により、第二次納税義務者に対し権利救済が認められた。ところが、本判決は、徴収法第39条の第二次納税義務者の事例であった。そうすると、他の種類の第二次納税義務者の権利救済はどうなるのかという疑問が生ずる。そこで、本判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲について考察を試みる必要があるとなったのである。

---

<sup>46</sup> 本判決の射程距離の考察の必要性については、多くの本判決の評釈においてみられる。

川神裕「国税徴収法39条所定の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき国税通則法75条に基づく不服申立てをすることの可否」(最高裁判所判例解説)『法曹時報』59巻9号、法曹会、2007年、pp.295-333。  
高須要子「第二次納税義務者が、本来の納税義務者に対する課税処分について不服申立てをすることができる」とし、不服申立ての起算日について判示した事例」『判例タイムズ』1245号、判例タイムズ社、2007年、p.253)。

## 第 2 章 過去の裁判例の検討

### 1. 概要

最高裁平成 18 年判決では、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に権利救済が認められた。同条の第二次納税義務者に権利救済が認められたのは、本判決により第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方に転換があったからと考える。両者の関係の見方が、本決前の裁判例と本判決の間である転換がみられるのである。そこで、本章では、過去の裁判例を検討することにより、両者の関係の見方にどのような転換があり、この転換が第二次納税義務者の権利救済にいかなる影響を及ぼしているのか明らかにしたい。

第二次納税義務者の権利救済の訴訟方法には以下のふたつの方法があった<sup>47</sup>。

- 第二次納税義務者が主たる納税義務者の瑕疵を理由として自己の納付告知処分を取消しを求めて争う方法(以下、「間接法」とする)
- 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(以下、「直接法」とする)

最高裁平成 18 年判決前において、いずれの訴訟方法にも問題があった。間接法は違法性の承継の問題であり、直接法は出訴期間の問題である。前章で述べたが、このような問題を有するため、第二次納税義務者の権利救済は事実上閉塞状態にあった。そこで本章では、まず、最高裁平成 18 年判決前の裁判例を検討し、本判決前の両者の関係の見方を明らかにする。第 2 節で間接法による裁判例を、第 3 節で直接法による裁判例をそれぞれ取り上げ、この点について説明する。

---

<sup>47</sup> 詳細は第 1 章参考。

その後、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に権利救済が認められた最高裁平成 18 年判決を取り上げ、同条の両者の関係の見方にどのような転換があったのか検討を行う。

## 2. 最高裁昭和 50 年判決<sup>48</sup>

### (1) 事件の概要

間接法により第二次納税義務者が権利救済を求めることに消極的な立場をとる代表的な裁判例として、最高裁昭和 50 年判決が挙げられる。代表的な裁判例である理由は、第二次納税義務者の権利救済について最高裁レベルでの初めての判例であるからである。また、多くの論文において第二次納税義務者の権利救済を代表する判例として取り上げられていることもその理由として挙げられる<sup>49</sup>。

本件は、同族会社の滞納地方税につき地方税法第 11 条の 6 により第二次納税義務の納付告知処分を受けた会社代表者が、会社に対する課税処分は所得を誤認したものであると主張して、自己に対する納付告知処分の取消しを求めた事例である。そして、第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟において主たる納税義務者の課税処分を争うことができるか否かが争点となった。本件は、地方税法第 11 条の 6 の第二次納税義務の事例であるが、同条は徴収法第 37 条(共同事業者等の第二次納税義務)と同旨である。次項にお

---

<sup>48</sup> 第一審、昭和 42 年 3 月 29 日判決(岡山地方裁判所、一部取消・一部棄却)、第二審、昭和 48 年 10 月 15 日判決(広島高等裁判所岡山支部、控訴棄却)、最高裁、昭和 50 年 8 月 27 日第二小法廷判決(上告棄却)。

<sup>49</sup> 第二次納税義務者の権利救済を取り上げる論文のほとんどが最高裁昭和 50 年判決を取り上げている。  
吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係(1)(2)」『税法学』清文社、256 号 p.6、257 号 p.26。  
三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」『松田在職 40 年記念・会社と訴訟(下)』有斐閣、1968 年、p.853。  
三木義一「第二次納税義務の再検討—『徴収不足額』説からの実務への批判を中心として」『現代税法と人権』第 3 章、勁草書房、1992 年、p.83。

いて最高裁昭和 50 年判決の詳細を述べる。

## (2) 事実関係

X(原告、控訴人・被控訴人、上告人)が代表取締役を務める訴外横溝商店株式会社(以下「横溝商店」という)は、荒物・雑貨・家庭用品等の販売を目的として設立された。ところが、昭和 35 年 5 月 25 日に解散した。

清算手続き中の昭和 35 年 6 月、県税事務所長 Y(被告、被控訴人・控訴人、被上告人)は横溝商店に対し、昭和 31 年度分及び 33 年度分の法人県民税(法人税割)と法人事業税についてそれぞれ更正処分を行った(以下、「本件更正処分」という)。しかし、横溝商店は、その所有資産の大部分を昭和 35 年 5 月 23 日設立の横溝物産株式会社に譲渡した後解散しており、本件更正処分のあったときには横溝商店はすでに無資産であり、上記の税額を納付する資力はなかった。その後、横溝商店は上記の税額を納付せず滞納した。

そこで、Y は以下の理由により、X は地方税法第 11 条の 6 第 2 号の第二次納税義務者に該当するとし、X に対し横溝商店の上記滞納税額につき第二次納税義務の納付告知処分をし、さらに X 所有の本件土地及び本件倉庫を差押処分した(以下、「本件納付告知処分」という)。

なお、横溝商店は法人税法上の同族会社であり、X はその同族会社の判定の基礎となる株主であった。

また X は、自己の所有する土地及び倉庫(以下、「本件土地」及び「本件建物」という。)を横溝商店に非常に低廉な賃貸料で設立当初より引続き使用させていた。この本件土地及び本件倉庫は、横溝商店にとって事業の遂行上欠くことのできない重要な営業財産であった。

X が本件納付告知処分に対し、横溝商店には事業所得はなかったこと等を根拠に上記納付告知の取消を求めたのが本件である。

### (3) 裁判所の判断

#### ① 第一審

第一審判決は、横溝商店にYが主張する金額の所得が生じていないとし、法人事業税の部分に関しては違法であるとして取消した。他方で、Xが地方税法第11条の6所定の第二次納税義務者にあたることは明らかであるとして、法人県民税の滞納額に関する部分については適法であると判示した。

#### ② 第二審

第一審を不服としたX及びYの双方が控訴した第二審は、法人県民税に関する部分については、第一審の判断を支持し、法人事業税に関して一部認容した第一審の判断については変更すべきであるとした。そして、Yの本件納付告知処分は全面的に適法であるとし、Xの請求を全部棄却すべきものであるとした。

法人事業税に関してもYの納付告知処分が適法であると認めた理由は以下の通りである。

「課税処分について、その根拠となる課税所得がないことは、特段の事由のない限り、右処分<sup>50</sup>の取消原因となるに過ぎないものであり、第一次納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分は、その間に関連はあるけれども別個の行政処分である。すなわち、第二次納税義務は、前示のように主たる納税義務者の財産に対し滞納処分を執行しても徴収すべき税額に不足すると認められる場合に、専らその租税の徴収を確保する手段として補充的に課せられるものであるから、その実質は、主たる納税義務の徴収手続の一つにすぎないものであるといわなければならない。したがって、第二次納税義務が徴収手続上のものである以上、課税処分と滞納処分との間に違法性の継承が認められない原則から、納付告知処分を争う第二次納税義務者は、これに固有の瑕疵を主張すべきもの

---

<sup>50</sup> 本件納付告知処分のことである。

であり、第一次納税義務者に対する課税処分 of 瑕疵をその理由とすることはできない(無効を主張する場合は別である)と解するのが相当である。」

### ③ 最高裁判決

最高裁判決においても、第二審に違法がないとして X の上告を棄却、理由を以下のように述べている。

「・・・第二次納税義務は、主たる納税義務が申告又は決定もしくは更正等(以下「主たる課税処分等」という。)により具体的に確定したことを前提として、その確定した税額につき本来の納税義務者の財産に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足するを認められる場合に、租税徴収の確保を図るため、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わないような特別の関係にある第三者に対して課される義務であって、その納付告知は、形式的には独立の課税処分ではあるが、実質的には右第三者を本来の納税義務者に準ずるもの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に他ならない。この意味において、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、右告知処分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。したがって、主たる課税処分等が不存在または無効でないかぎり、主たる納税義務の確定手続における所得誤確認等の瑕疵は第二次納税義務の納付告知の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、右告知処分の取消訴訟において、右の確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことはできないと解するのが相当である。よって、原審の判断は正当であり、原判決に所論の違法はない。」

#### (4) 考察

最高裁昭和 50 年判決は第二次納税義務者である X の訴えを認めず、第二次納税義務者は第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟において、主たる納税義務者の納税義務の存否又は数额を争うことはできないと判示した。つまり、間接法により第二次納税義務者が権利救済を行うことを認めなかった。その理由は、第二次納税義務の納付告知処分を主たる納税義務者の課税処分等により確定した主たる納税義務者の納税義務の徴収手続上の一処分と解すからである。そうすると、主たる納税義務者に対する賦課処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分の間には違法性の承継を認められないこととなる。

では、なぜ第二次納税義務の納付告知処分を、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判示したのであろうか。本判決は、以下の通りに述べている。

「第二次納税義務は、主たる納税義務が申告又は決定もしくは更正等(以下、「主たる課税処分等」という。)により具体的に確定したことを前提として、その確定した税額につき本来の納税義務者の財産に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足するを認められる場合に、租税徴収の確保を図るため、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わないような特別の関係にある第三者に対して課される義務であって、その納付告知は、形式的には独立の課税処分ではあるが、実質的には右第三者を本来の納税義務者に準ずるもの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に他ならない。この意味において、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、右告知処分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。」

このように、現行法上の第二次納税義務者は、いずれも、何らかの意味に

において主たる納税義務者と密接な関係を有する者であると判示されている。そして、第二次納税義務所定の範囲の納税義務に関しては、第二次納税義務者と主たる納税義務者との間には実質的な一体性を肯定しても公平に反しないような利害共通の関係があるものと認められたといわれている<sup>51</sup>。

以上のとおり、本判決は、両者の間の親近性ないし一体性を理由に、第二次納税義務者は徴収処分を受けた主たる納税義務者の身代りの立場におかれるものであるとして、間接法による第二次納税義務者の権利救済を認めなかった。

なお、間接法により第二次納税義務者が権利救済を求めた本判決後の裁判例においても、本判決を根拠とし、両者は一体であるとして、第二次納税義務者が間接法により権利救済を求めることは認められていない<sup>52</sup>。

### 3. 大阪高裁平成元年判決

#### (1) 大阪高裁昭和 48 年判決・広島高裁岡山支部昭和 48 年判決

第二次納税義務者が権利救済を求める際に間接法とは別の訴訟方法として直接法がある。直接法については、大阪高裁昭和 48 年 11 月 8 日判決<sup>53</sup>や最高裁昭和 50 年判決の原審である広島高裁岡山支部昭和 48 年 10 月 15 日年判決<sup>54</sup>において傍論ではあるがそれぞれ次のように述べている。

---

<sup>51</sup> 佐藤(1975)、前掲注 44、p.114。

<sup>52</sup> 名古屋高裁昭和 54 年(1979 年)3 月 8 日(税資 104 号 p.620)、東京地裁昭和 56 年(1981 年)10 月 6 日(月報 29 卷 4 号 p.756) 双方の事例とも第二次納税義務者には権利救済は認められず、その後最高裁まで争われたが棄却確定した。また、直接の争点ではないが、最高裁平成 6 年(1994 年)12 月 6 日判決(民集 48 卷 8 号 p.1451)等が存在する。

<sup>53</sup> 大阪高裁昭和 48 年(1975 年)11 月 8 日判決(月報 20 卷 5 号 p.171)(以下、「大阪高裁昭和 48 年判決」とする)。

<sup>54</sup> 広島高等裁判所岡山支部昭和 48 年(1975 年)10 月 15 日判決(民集 29 卷 7 号 p.1242)(以下、「広島高裁岡山支部昭和 48 年判決」とする)。

まず、大阪高裁昭和 48 年判決において、「・・・被告らは、第二次納税義務者は第二次納税義務を争う際主たる納税義務者に対する課税処分を争えなくても主たる納税義務者に対する課税処分そのものを争うことができるから、第二次納税者の不利益は避けられることができるであろうという。しかし主たる納税義務者に対する課税処分そのものを争う取消訴訟の期間は主たる納税義務者に対する課税処分の送達がその起算点であるのに、右課税処分は第二次納税義務者に対しては送達されず、またその段階では第二次納税義務者となることが明確ではないから、被告主張の方法のみによつては第二次納税義務者の利益を守るには充分でない。・・・」と述べている。この後、間接法により争うことは主たる納税義務者の課税処分の瑕疵が無効でない限り争うことはできないと判示している。なお、本判決は徴収法第 39 条の事例である。

また、広島高裁岡山支部昭和 48 年判決は、第二次納税義務者には間接法による権利救済は認められないと判示した後、直接法により争うことについて「・・・もっとも、第二次納税義務者が第一次納税義務者に対する課税処分の瑕疵を全く争い得ないとするのは相当ではなく、右課税処分についての抗告訴訟(したがって、納付告知処分に対する抗告控訴とは別訴になる)における原告適格は肯定すべきものである。」と述べている。

本判決の上告審である最高裁昭和 50 年判決はこの点については何も判示していないが、佐藤繁最高裁調査官はこの点について、「本判決は、主たる課税処分に対する第二次納税義務者からの取消訴訟の許否についてはなにも判示していないが、おそらく、前述した出訴期間や原告適格の問題も含めて取消訴訟の一般理論どおりに考えればよいとするものであろう。」と述べている<sup>55</sup>。間接法による権利救済は認められないが、第二次納税義務者に権利救済の機会を与えないのは不十分であるとし、傍論ではあるものの第二次納税義務者が直接法により権利救済を求めることは、認められていないわけではなかった。

---

<sup>55</sup> 佐藤(1975)、前掲注 44、p.114。

直接法について正面から争われた判決として、大阪高裁平成元年判決が存在する。本判決は、正確には最高裁まで争われた事例である<sup>56</sup>。ところが、最高裁では、原審を全面的に採用し、上告理由については是認することができないとし、本件上告を棄却した。よって、最高裁判決では、第二次納税義務の権利救済については触れられていない。そこで本節では、主たる納税義務者に対する課税処分を第二次納税義務者が直接争うことについて、第二次納税義務者の原告適格の有無が争点となった大阪高裁平成元年判決に注目し、本判決の詳細について述べることとする。なお、本判決は徴収法第34条(清算人等の第二次納税義務)の事例である。

## (2) 事実関係

神戸枝肉荷受卸売株式会社(以下、「訴外会社」という。)は、昭和37年5月に設立された枝肉の荷受け及び売買の斡旋を業とする株式会社である。神戸市が昭和40年5月に開設した神戸市中央卸売市場食肉市場(現西部市場)において神戸市から事務所を借り受け、枝肉の卸売業を営んでいた。しかし、その後神戸市は、同市場における食肉の卸売業者の数を一社と定め、これに伴い既存の卸売業者を統合すべく神戸中央畜産荷受株式会社が設立され、同社が昭和41年11月より同市場における食肉の販売を行ってきた。

ところが、訴外会社は、この神戸市の措置を不服とし、統合の呼び掛けに応じようとはせず、同市場における営業の継続を認めることを同市に要望した。これに対し神戸市は、訴外会社の営業廃止と市場からの立ち退きを迫り、両者は折衝を重ねた。結果、合意には至らず、訴外会社は、昭和57年6月2日、神戸市を相手方とし神戸簡易裁判所に対し調停の申立てをし、その後、

---

<sup>56</sup> 大阪高裁平成元年判決の上告審として、最高裁平成3年1月17日第一小法廷判決(上告棄却)(LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース【文献番号】22005421)が存在する。

以下の調停が成立した。

①訴外会社は、昭和 58 年 5 月 1 日限り前記市場における一切の業務を廃止して使用している事務室を神戸市に対し明け渡す。

②訴外会社が業務を廃止し、事務所を明け渡した日から 1 カ月以内に、神戸市は、訴外会社に対し、その業務廃止の補償金として 8300 万円を支払う。

ところが、訴外会社は昭和 58 年 5 月 31 日に解散し、昭和 58 年 7 月 27 日、本事業年度(同年 4 月 1 日から同年 5 月 31 日)における法人税につき、欠損金 551 万 8,115 円、控除すべき所得税額 5 万 7,500 円、翌期に繰越す欠損金額 1,303 万 9,408 円とする確定申告を行った。これに対し、Y(兵庫税務署長、被告、被控訴人、被上告人)は、訴外会社が昭和 58 年 5 月 7 日に神戸市より上記調停に基づく補償金の支払いを受けたとし、この補償金 8,300 万円については訴外会社の所得であるとして、昭和 59 年 6 月 30 日付でその所得金額を 1,418 万 4,700 円、申告加算税を 70 万 9,000 円とする旨の更正処分等(以下、「本件課税処分」という。)を行った。

ここで、原告(控訴人、上告人)である X は、訴外会社の清算人である。本件課税処分に対し X は、当該処分は解散により法人格を失って消滅した訴外会社に対してなされたものであって、重大かつ明白な瑕疵があるから当然無効であると主張した。また、仮に本件課税処分が無効でないとしても、神戸市が支払った前記 8,300 万円のうち 4,500 万円は、訴外会社の所得として支払われたものではなく、訴外会社の株主に直接支払われるべきものであって、訴外会社の所得ではないとして、X は訴えを提起した。

また、上記訴えを提起するまでに訴外会社は、法定期限内に本件課税処分に対し昭和 57 年 7 月 28 日に異議申立を行っている。そして、同年 11 月 6 日付で上記異議申立をいずれも棄却する旨の異議決定が行われた。さらに昭和 59 年 11 月 20 日付で国税不服審判所長に審査請求を行ったが、昭和 61 年 4 月 7 日付で上記審査請求は棄却される旨の裁決が下された。なお、X は、異議申立及び審査請求のいずれも行っていない。

### (3) 裁判所の判断

#### ① 第一審

第一審は、まず無効確認の訴えについては、Xに本件無効等確認訴訟における原告適格を認めた上で、法人は、その解散により直ちに法人格を失って消滅するものではなく、清算が終了するまで、清算中の法人としてなお法人格が存続するから、本件課税処分には重大かつ明白な瑕疵はないとし、請求を棄却した。

次に、本件課税処分の取消訴訟については、Xには原告適格がないとして、これを却下した。

#### ② 第二審

第二審は、まず、無効確認の訴えについては原審と同様の論理により、第二次納税義務者である X は主たる納税義務者に対する課税処分の無効等確認訴訟の原告適格を有するが、本件課税処分には重大かつ明白な瑕疵はないとして請求を棄却した。

そして、本件課税処分の取消訴訟については以下のように述べている。

「第二次納税義務の告知は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、上記の納税告知を受けた第二次納税義務者は本来の納税義務者と同様の立場にある。また、主たる納税義務者と第二次納税義務者の間には違法性の承継は認められない。これらにより第二次納税義務者は、主たる課税処分等そのものの取消を求めるについて、上記における行政事件訴訟法第9条に係る法律上の利益を有する者にあたるものといえる。したがって、第二次納税義務者の救済のために、主たる課税処分そのものに対して第二納税義務者は原告適格を有し取消訴訟を提起することができるものと解するのが相当である。」

このように判示することにより、第二次納税義務者である X に主たる課税処分の取消しを求める原告適格を有するものとした。

また、出訴期間の起算日については以下のように述べている。

「第二次納税義務者が主たる納税義務者に対してされた課税処分を争う場合の不服申立てないし出訴期間の起算点は、主たる課税処分に対する時機に遅れた取消訴訟の提起を許すことが、徴税の安定と能率を害するおそれがあることを考慮すると、主たる課税処分が主たる納税義務者に告知された時をもって、基準とするのが相当である。」

そして、取消訴訟の原告適格を有する場合の裁決前置については、「主たる納税義務者が不服申立手続を経由していれば、第二次納税義務者自身が右手続を経由していなくとも、裁決前置の要件を満たしているものと解すべきである。」とした。

以上を踏まえて、裁判所は本件課税処分について「本件課税処分は適法であって、その取消を求める控訴人の予備的請求も理由がなく棄却を免れない」と判示した。

#### (4) 考察

本件の場合、Xは、訴外会社の清算人であったが、本件訴訟までにX本人には第二次納税義務の納付告知が行われたわけではなく、徴収法第34条の第二次納税義務者として法人税の納税義務を負うおそれのある立場にある者にすぎなかった。ところが、裁判所は、Xは徴収法第34条の第二次納税義務者の納付告知が行われることは明らかであるとし、Xは主たる納税義務に関する課税処分の取消し及び無効確認を求める原告適格を有すると判示した。このように、本判決は、Xに対し直接法による権利救済を認めた。なお、Xに対し権利救済を認めたものの、主たる納税義務者に対するYの課税処分は適法であると判示した。

他方、本判決では、第二次納税義務者が直接法により訴訟を提起する場合の出訴期間の起算日は、主たる納税義務者が当該納税処分の告知を受けたと

きと判示している。出訴期間の起算日を上記の基準の日とするため、第二次納税義務者には主たる納税義務者に付随するようなかたちでの権利救済しか認められていないこととなり、前章で述べた、出訴期間の起算日の問題が生じるのであった。主たる納税義務者に付随するようなかたちでしか権利救済が認められていないことは、本件が第二次納税義務を負うおそれのある者による事例であること、審査請求前置との関係では「主たる納税義務者又は第二次納税義務者のいずれかによって審査請求・裁決(異議申立・決定等を含む)が経由されることをもって訴訟要件としての裁決前置は満たされるものというべきである。」と判示されていることから、うかがうことができる。

ところが、本判決のように、出訴期間の起算日を主たる納税義務者に課税処分の告知があった日とすると、第二次納税義務の納付告知処分があつてから、第二次納税義務者が主たる課税処分に無効以外の瑕疵があるとして権利救済を求めることが多くの場合困難となる。そうすると、第二次納税義務者には、主たる納税義務者に付随して権利救済を求めることはできても、主たる納税義務者とは別個の存在として、独立した権利救済をもとめることができないこととなる。

なぜ、第二次納税義務者は、主たる納税義務者から独立して権利救済を求めることができないのであろうか。その理由となるのが、第二次納税義務者と主たる納税義務者を一体とするからなのである。上記で挙げた大阪高裁平成元年判決、大阪高裁昭和48年判決、広島高裁岡山支部昭和48年判決いずれの裁判例においても、両者の関係は一体であることが前提として述べられている。

大阪高裁平成元年判決は、次のように述べている。

「・・・第二次納税義務の告知は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、上記の納税告知を受けた第二次納税義務者は本来の納税義務者と同様の立場にある。・・・」

間接法は、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係を一体とすること

から違法性の承継の問題が発生し、第二次納税義務者に権利救済は認められない。そこで、第二次納税義務者には直接法による権利救済を求める方法が残されている。しかし、直接法はあくまで、主たる納税義務者と付随するかたちの場合の救済のみ可能であり、主たる納税義務者から独立した権利救済は認められないのである。その理由は、両者の関係が一体であるという前提があるからであった。このように、間接法、直接法いずれの方法も、両者の関係を一体とするために第二次納税義務者の権利救済は事実上閉塞状態であった。

#### 4. 最高裁平成 18 年判決

##### (1) 概要

第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係について、両者は一体であるとする前提が存在するため、間接法では違法性の承継の問題が、直接法では出訴期間の起算日の問題が発生する。したがって、最高裁平成 18 年判決前の裁判例において、第二次納税義務者の権利救済は現実的には閉塞状態にあった。

このような状況の中判示されたのが、最高裁平成 18 年判決である。本判決によると、第二次納税義務者と主たる納税義務者との関係の見方に転換がみられた。以下、本判決の詳細について述べ、両者の関係の見解の転換について明確化したい。

##### (2) 事実関係

最高裁平成 18 年判決の事実関係を以下に記す。

麴町税務署長は、訴外 ECH 社(ELECTROCOIN HOLDINGS PTY LIMITED 以下、「ECH 社」という)に対して、平成 14 年 4 月 3 日到達の書面で同社に対する法人税の決定及び無申告加算税賦課決定(以下「本件課税処分」という。)を行った。ところが、ECH 社はこれを滞納した。

そこで、東京国税局長<sup>57</sup>は、同年 6 月 8 日に ECH 社の本件課税処分に基づく滞納国税につき、ECH 社から同社の保有する株式の譲渡を受けた X(原告・被控訴人・上告人)に対し、徴収法第 39 条に基づく第二次納税義務の納付告知(以下「本件告知」という)を行った。

X は本件告知から 2 カ月以内の同年 8 月 6 日に本件告知に対する異議申立てを行った。しかし、東京国税局長は、本件異議申立ては国税通則法第 77 条第 1 項所定の不服申立期間を経過した後にされた申立てであることを理由に異議申立ての却下の決定を行った。X はこれを不服とし、審査請求をしたところ、国税不服審判所長(被告・控訴人・被上告人)はこれを却下する裁決(以下「本件裁決」という)を受けた。これに対し、X は本件裁決の取消しを求めて提訴した。

争点は次の通りである。ひとつは、第二次納税義務者が主たる課税処分の取消しを求める不服申立適格を有するかどうかについて争われた。ふたつは、本件異議申立てが国税通則法第 77 条第 1 項所定の不服申立期間内にされたものと認められるか否かについて争われた。この前提として、第二次納税義務者が主たる課税処分について不服申立てをする場合の不服申立期間の起算日をいつと解すべきかが問題となった。

なお、「上告代理人田中清ほかの上告受理申立て理由」によると、第二次納税義務者である X は、主たる納税義務者である ECH 社と何ら特殊な関係もなく、ECH 社の株式も有していないし、代表者とも親族関係になかったとされる<sup>58</sup>。本判決の判示内容からは、両者の関係について株式の譲渡の取

---

<sup>57</sup> 記載はなかったが、麴町税務署から東京国税局は本件滞納租税の徴取引継ぎがあったものと思われる。

<sup>58</sup> 最高裁平成 18 年判決「上告代理人田中清ほかの上告受理申立て理由」(民集 60 卷 1 号 p.85)より引用。

引関係があった以外の記載はみられない。

### (3) 裁判所の判断

第一審は、第二次納税義務者は不服申立適格を有し、不服申立期間の起算日は、納付告知処分がされた日の翌日であるとした。そして、本件異議申立は期間徒過であるとして不適法であるとした本件裁決を取消した。

しかし、第二審では第一審を覆し、そもそも第二次納税義務者は主たる課税処分に対する不服申立適格を有していないとして、本件裁決に違法はないと判断した。

最高裁において裁判所は、第二次納税義務者が主たる課税処分である本件課税処分に対する不服申立適格を有しないとした原審の判断について、是認することができないと判示した。その理由を以下に引用する。

「主たる納税義務が主たる課税処分によって確定されるときには、第二次納税義務の基本的内容は主たる課税処分において定められているのであり、違法な主たる課税処分によって主たる納税義務の税額が過大に確定されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額は当然に大きくなり、第二次納税義務の範囲も過大となって、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがある。他方、主たる課税処分の全部又は一部がその違法を理由に取り消されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額が消滅し又は減少することになり、第二次納税義務は消滅するか又はその額が減少し得る関係にあるかであるから、第二次納税義務者は、主たる課税処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益を有するというべきである。

そうすると、国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者は、主たる課税処分につき国税通則法 75 条に基づく不服申立てをすることができるもの

と解するのが相当である。」

また、第二次納税義務者と主たる納税義務者との関係については、以下の  
ように判示した。

「確かに、一般的、抽象的にいえば、国税徴収法上第二次納税義務者として  
予定されるのは、本来の納税義務者と同一の責任を負わせても公平を失  
しないような特別の関係にある者であるということができるが、その関係  
には種々の態様があるのであるし、納付告知によって自ら独立した納税義  
務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を、全ての場面におい  
て完全に否定し去ることは相当でない。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。また、第二次納税義務者が成立  
する場合の本来の納税義務者は、滞納者であるから、自己に対する主たる  
課税処分には瑕疵があり、これに不服があるとしても、必ずしも時間や費用  
の負担をしてまで主たる課税処分に対する不服申立て等の争訟に及ぶと  
は限らないのであり、本来の納税義務者によって第二次納税義務者の訴権  
が十分に代理されているとみることは困難である。」

そしてふたつめの争点である、不服申立期間の起算点については、当該第  
二次納税義務者に対する納付告知がされた日の翌日であると解するのが相  
当であると判示した。裁判所がこのように判断した理由は、第二次納税義務  
者となる者に主たる課税処分に対する不服申立の適格を肯定し得るのは、納  
付告知を受けて第二次納税義務者であることが確定したか、又は少なくとも  
第二次納税義務者として納付告知を受けることが確定となったと客観的に  
認識し得る時点からであるから、不服申立の適格を肯定し得ない段階で、そ  
の者について不服申立期間が進行していくというのは背理というべきとす

るからである。

以上より裁判所は、本件異議申立ては国税通則法第 77 条第 1 項所定の不服申立期間内にされた適法なものであると判示した。

また、本判決には泉徳治裁判官による以下の補足意見がある。

「第二次納税義務者に対する納付告知処分は、単なる徴収手続上の一処分にとどまるものではなく、本来の納税義務者とは別人格の第二次納税義務者に対し、新たに納税義務を成立させ確定させる性質も有している。第二次納税義務者の納税義務と、本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものである。したがって、第二次納税義務者は、自己の第二次納税義務の成立自体にかかわる問題として、納付告知処分の内容に組み込まれた主たる課税処分の違法性を独自に争うことができるというべきである。」

#### (4) 考察

最高裁平成 18 年判決により、徴収法第 39 条の第二次納税義務者は、不服申立適格を有しているとともに、不服申立期間の起算日については、第二次納税義務者に対する納付告知がなされた日の翌日とされた。いずれの判断も最高裁判所として初めての判断であり、きわめて注目される裁判例であるといわれている<sup>59</sup>。

最高裁平成 18 年判決前は間接法には出訴期間の起算日の問題が存在した。しかし、本件では不服申立期間の起算日について第二次納税義務者に対する納付告知処分がなされた日の翌日であると判示している。これを取消訴訟にも類推して、第二次納税義務者に主たる課税処分に対する原告適格をみとめ、その出訴期間の起算日を納付告知の日の翌日であるとすると、同じ救済が得られることとなり、金子宏教授も、「最高裁が、この考え方を取消訴訟につ

---

<sup>59</sup> 岩崎政明「本来の納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者の不服申立権」『ジュリスト』1332号、2007年、p.38。

いても適用することは、ありうることである」と述べている<sup>60</sup>。このように解することにより、これまで問題とされてきた、第二次納税義務の納付告知がなされたときには、既に直接法による出訴期間が徒過しているという問題は起こらない。そうすると、第二次納税義務者は主たる納税義務者から独立して間接法により権利救済を求めることができるようになったといえる。

ここで、本判決により第二次納税義務者に独立した権利救済が認められるようになったのは何故かという疑問が生じる。その答えとして、本判決により第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方に転換がみられたからであると考えられる。

本判決前は、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は一体のものであるとされてきた。これに対し、最高裁平成18年判決では、「一般的、抽象的にいえば、国税徴収法上第二次納税義務者として予定されるのは、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わないような特別の関係にある者ということができるが、その関係には種々の態様があるのであるし、納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を、すべての場面において完全に否定し消し去ることは相当ではない<sup>61</sup>」と判示した。さらに、徴収法第39条に定める第二次納税義務者については、「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扱うことが合理的であるということとはできない」と判示した。このように、本判決では、徴収法第39条の第二次納税義務者は、主たる納税義務者と必ずしも同一視できる関係にはないと判示し、両者の関係は独立した関係であることが重視されるようになった。

---

<sup>60</sup> 金子(2010)、前掲注16、pp.148-149。

<sup>61</sup> 傍線、筆者注。

## 5. 第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方の変化

### (1) 第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係

最高裁平成 18 年判決前においては、第二次納税義務者と主たる納税義務者は同一視され、両者は一体であることが重視されていた。これに対し、最高裁平成 18 年判決では、両者は、必ずしも同一視できる関係ではないとし、両者はいわば独立した関係であることが重視された。

ここで、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は以下の関係であると考えられる。

第二次納税義務制度からすると、両者の関係の実質的な親近性・一体性に着目して第二次納税義務を適用することから、確かに両者の関係は同一視できる関係にある。ところが、第二次納税義務制度以外の他の法律による立場など形式的な立場からみると、両者の関係は別個独立の存在なのである。要するに、両者の関係は、第二次納税義務制度上の関係は一体とされるが、第二次納税義務制度以外の他の法律上は、両者は独立した関係にあるのである。そうすると、両者の関係は、一体であるという側面と独立であるという側面のふたつの側面を有していると考えられることができる。

上記の考えは、前出の「租税徴収制度調査会答申特集」で述べられている第二次納税義務制度の趣旨とも一致する。以下これを引用する。

「形式的には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ようなときにおいて、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、徴収手続の合理化を図るために認められている制度<sup>62)</sup>

つまり、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は「形式的」には「独立」した関係であるが、「実質的」には「一体」の関係なのである。そして、

---

<sup>62)</sup> 答申(1958)、前掲注 10、p.88。

第二次納税義務制度は、滞納者とは「形式的」には「独立」した関係にある第三者との間の「実質的」には「一体」の関係に着目し、この第三者に当該滞納者の滞納租税の納税義務を拡張することで、当該滞納租税の徴収の確保を図っているのである。

このように、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は、両者は一体である側面と独立である側面のふたつの側面と有しているといえる。

## (2) 第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係と第二次納税義務者の権利救済

第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は上記のとおりふたつの側面を有している。これと上述の裁判例の検討結果を踏まえると第二次納税義務者の権利救済は以下のことが明らかとなった。

最高裁平成 18 年判決前は、第二次納税義務者の権利救済は認められていなかった。現行法上の第二次納税義務者は、主たる納税義務者との間には、実質的な一体性を肯定しても公平に反しないような利害共通の関係があるときに、所定の範囲の第二次納税義務が生じるとされるとして規定される。最高裁平成 18 年判決前は、両者の関係についてこの一体とする側面が重視されていた。

これに対し、最高裁平成 18 年判決では、徴収法第 39 条の第二次納税義務者について、第二次納税義務者の独立性を重視し、主たる納税義務者と第二次納税義務者は必ずしも一体の関係にはないとした。そして、第二次納税義務の基本的内容を定める主たる課税処分に対する不服申立ての権利があると判示した。両者の関係について形式的な関係に重きを置き、両者は独立である側面を重視した。

以上を整理すると、最高裁平成 18 年判決において第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見解に転換がみられる。本判決前は両者が一体であ

るとする側面を重視していた。そうすると、第二次納税義務者が権利救済を求めようとしても、間接法では違法性の承継の問題が生じ、直接法では出訴期間の問題が生じ、事実上第二次納税義務者の権利救済は閉塞状態にあった。これに対し、最高裁平成 18 年判決は、両者は独立であるとする側面を重視することにより、第二次納税義務者には権利救済の機会が与えられることとなるのである。

要するに、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係が一体である側面を重視すると、第二次納税義務者に権利救済の機会は与えられない。しかし、両者は独立である側面を重視すると、第二次納税義務者には権利救済が認められるのである。つまり、両者の関係が有するふたつの側面のうち一体である側面を重視するか、あるいは独立である側面を重視するかにより、第二次納税義務者の救済の在り方に違いが生じるのである。

最高裁平成 18 年判決は、徴収法第 39 条の第二次納税義務者は、独立であるとし、同条の第二次納税義務者に権利救済の道を与えた事例であった。そうすると、このような本判決の両者の見方の転換は、他の種類の第二次納税義務者に拡大するのであろうか。前章でも述べたとおり、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲を考察することが必要となったのである。

## 6. 小括

本章では、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方が、最高裁平成 18 年判決前後でどのように転換したのかについて検討した。

第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係であるが、その関係は、両者は一体であるとする側面と独立であるとする側面のふたつの側面を有していることが明らかとなった。最高裁平成 18 年判決前の裁判例では、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は一体であるとする側面が重視され

ていた。しかし、最高裁平成 18 年判決では、両者の関係を独立であるとする側面が重視されることにより、第二次納税義務者に権利救済が認められた。上記の点を明確化するため、本章では具体的に裁判例を取り上げ検討を行った。

最高裁平成 18 年判決前の裁判例として、最高裁昭和 50 年判決と大阪高裁平成元年判決を取り上げた。最高裁昭和 50 年判決では、両者の関係は一体であるので、第二次納税義務の納付告知処分は、主たる納税義務者の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した。そうすると、主たる納税義務者の賦課処分と第二次納税義務の納付告知処分の間には、違法性の承継が認められないこととなる。よって、第二次納税義務者に間接法による権利救済を認めなかった。また、大阪高裁平成元年判決も、両者の関係について一体とする側面を重視するため、出訴期間の基準日の問題が生じる。第二次納税義務者に間接法による権利救済を認めても、それは主たる納税義務者に付随するかたちであり、第二次納税義務者が独立して権利救済を求めることは認めなかったのである。このように、最高裁平成 18 年判決前は、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は、一体である側面が重視され、第二次納税義務者の権利救済の道は事実上閉ざされていた。

これに対し、最高裁平成 18 年判決は、両者の関係は独立である側面を重視した。出訴期間の起算日は、第二次納税義務者に納付告知処分がされた日の翌日が基準と判示され、第二次納税義務者に主たる納税義務者から独立したかたちによる権利救済が認められたのである。

このように、最高裁平成 18 年判決の前後で第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方に転換がみられることが明らかとなった。以上を踏まえると、以下の事項が成り立つと考えた。両者の関係が一体である側面を重視すると、第二次納税義務者に権利救済は認められない。これに対し、両者は独立である側面を重視すると、第二次納税義務者には権利救済が認められる。つまり、両者の関係が有するふたつの側面のうち一体である側面を重視するか、あるいは独立である側面を重視するかにより、第二次納税義務者の

救済の在り方に違いが生じるのである。

### 第 3 章 第二次納税義務者の種類の分類

#### 1. 第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の観点からの分類

第二次納税義務者の種類は、現行法上、以下の徴収法第 33 条から徴収法第 41 条において定められている。

無限責任社員の第二次納税義務(徴収法第 33 条)

清算人等の第二次納税義務(徴収法第 34 条)

同族会社の第二次納税義務(徴収法第 35 条)

実質課税額等の第二次納税義務(徴収法第 36 条)

共同的な事業者の第二次納税義務(徴収法第 37 条)

事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務(徴収法第 38 条)

無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務(徴収法第 39 条)

人格のない社団等に係る第二次納税義務(徴収法第 41 条)

このように、徴収法では上記の 8 つの条文が存在する。この他にも地方税法において第二納税義務は定められている<sup>63</sup>。

ところで、第二次納税義務制度は、第二次納税義務者と主たる納税義務者の二者が存在することにより成立、確定する。上記の徴収法第 33 条から第 41 条では、同制度が適用される主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係が具体的に規定されている(参考：図表 3-1)。これら徴収法第 33 条か

---

<sup>63</sup> 地方税法における第二次納税義務制度は次のとおりである。地方税法第 11 条に第二次納税義務の通則があり、その後の地方税法第 11 条の 2 から第 11 条の 9、第 12 条の 2 第 2 項及び同条第 3 項に規定されている。第二次納税義務者の種類は、地方税法第 11 条の 9 以外のものは、全て徴収法と同様の趣旨によるものである。なお地方税法第 11 条の 9 は自動車等の売主の第二次納税義務である。今回は、徴収法の第二次納税義務者の種類に限定し、分類をする。

ら第 41 条にみられる第二次納税義務者の種類の性格は、さまざまな態様のものが見受けられ多様である。第二次納税義務者の種類の多様性に関しては、国税徴収法精解においても指摘があり、以下に引用する。

「第二次納税義務は、租税徴収上の観点から所有者を異にする財産を滞納者の実質的責任財産を観念するものであるが、これらの制度は必ずしも同一の原理に基づくものではない。すなわち、第二次納税義務はひとつの法技術としての特異な意味を持つところから、必ずしも同一の性格でないものが第二次納税義務という共通の技術を借りて規定されている面がある。そのため本法は数個の異なる第二次納税義務を規定するとともに、これらに共通する技術的な規定をその通則として定めている<sup>64</sup>。」

このように、第二次納税義務者の種類は、第二次納税義務という技術を利用して徴収を合理的に行うことができるものの集まりである。よって、その性格は一様ではない。

しかし、これら第二次納税義務者の種類は、第二次納税義務という共通する技術のもとに集められたものである。ここで、共通する技術とは、主たる納税義務者の滞納租税に係る納税義務を第二次納税義務者に対し拡張することにより、租税の徴収をはかろうとすることであると解される。そして、第二次納税義務は、第二次納税義務者と主たる納税義務者となる二者が存在することが必須であり、この二者の関係が特殊なものであるため第二次納税義務が発生する。したがって、第二次納税義務者と主たる納税義務者の二者の関係が非常に重要となると考えられる。

そこで、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲を考察するにあたり、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係に着目し、第二次納税義務の種類のカテゴリ分けを行うこととした。カテゴリ分けを行うことで、第二次納税義務者の種類がいくつかのグループに分かれることが予想される。そして、各グループごとの特徴や共通点を踏まえて、そのグループの第二次納税

---

<sup>64</sup> 吉国二郎ほか共著『国税徴収法精解〔十七判〕』大蔵財務協会、2009 年、p.48(傍線、筆者注)。

義務者の権利救済がどのようなものであるのか検討を行う。そうすると、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲がおのずと見えてくるのではないかと考える。このように、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の範囲を考察することに有用になると考え、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の観点から分類を行うこととした。

## 2. 分類を行う上での基準

分類を行うには、何らかの基準が必要になる。そこで、徴収法第 39 条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係を基準とする。以下に、徴収法第 39 条の両者の関係が分類を行う上での基準となる理由を述べる。

徴収法第 39 条<sup>65</sup>は、無償譲受人等の第二次納税義務について定められている。無償譲受人等の第二次納税義務は、滞納者の租税について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事実と、その不足すると認められることが、当該租税の法定納期限の 1 年前の日以後に滞納者が行った、無償または著しく低い額の対価による財産の譲渡、債務の免除、その他第三者に利益を与える処分に基因すると認められる事実がある場合に成立することとなる<sup>66</sup>。この場合に、これらの処分により権利を取得し又は義務を免れた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度において、滞納にかかる租税の第二次納税義務を負う。

なお、徴収法第 39 条の趣旨は以下のとおりである。

---

<sup>65</sup> 以下、本章における第二次納税義務者の各種類の内容・立法趣旨等に関しては以下を参考にした。

吉国ほか(2009)、前掲注 64。

冬木編(2008)、前掲注 24。

浅田久治郎ほか『改訂新版 第二次納税義務制度の実務と理論』大蔵財務協会、2007 年。

杉沢史郎『[国税・地方税]租税徴収の実務詳解』清文社、2009 年。

<sup>66</sup> 本稿における徴収法第 39 条の「無償譲渡等」とは、これらのことをいう。

納税者が国税の差押えを免れるためにその財産を譲渡した場合において、その譲渡が虚偽表示に基づくときは、その行為が無効であるから、その財産は依然納税者に帰属するものとされている<sup>67</sup>。また、財産の譲渡が国税通則法第 42 条の詐害行為に基づくときは、その行為は訴訟によって取消される。このように、納税者が租税の差押えを免れるために財産を譲渡した場合には、財産を納税者に復活させた上でそれぞれ徴収処分を執行することとなる。しかし、租税に対する詐害行為の全てを訴訟をまって処理することでは、租税の簡易、迅速な確保を期し得ない。そこで、詐害行為となるような場合には、その詐害行為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により、手続を簡素化し、実質的には詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとした。

つまり、徴収法第 39 条は、第二次納税義務者と主たる納税義務者の間の詐害行為に対抗するための措置である。しかし、同条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の条文上の関係のみ抽出すると、両者の間には、以下の関係しかみられない。

主たる納税義務者：無償譲渡等を行った譲渡人

第二次納税義務者：無償譲渡等を行った譲受人

このように、同条における第二次納税義務者と主たる納税義務者の間には、無償譲渡等による譲受人と譲渡人という関係しかみられないのである。同条は、確かに、詐害行為に対抗することが趣旨とされる。ところが、実際は、両者の間の詐害行為の有無とは無関係に、同条に定める要件さえ満たせば第二次納税義務者となる。同条における関係のみに着目すると、両者の間には、無償譲渡等を行った取引関係しかみられないのである。

上記のとおり、徴収法第 39 条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は取引関係しか有していない。このような同条の特徴が、第二次納税義

---

<sup>67</sup> 民法第 94 条。

務者の種類の分類を行う上での明確な基準となると考えた。何故ならば、この「取引関係のみの関係」の基準は、以下のように用いることができるからである。

例えば、同条以外の第二次納税義務者と主たる納税義務者の間にも取引関係しかみられない場合があるとする。そうすると、この場合の第二次納税義務者の種類は、徴収法第 39 条の両者の間でみられる関係と同程度の関係とすることができる。次に、同条以外の両者の関係に取引関係を越えるものがみられる場合があるとする。この場合、両者の関係は徴収法第 39 条と比較するとより強い関係であるということができる。反対に、同条以外の両者の関係に取引関係に満たないものしかみられない場合には、この場合の両者の関係は、徴収法第 39 条と比較するとより弱い関係であるということができる。このように、徴収法第 39 条にみられる「取引関係のみの関係」は、第二次納税義務者の種類の分類を行う際の明確な基準になると考えられるため、以下これを基準に同条以外の両者の関係を検討する。

### 3. 「取引関係のみの関係」を基準とする分類

#### (1) 無限責任社員の第二次納税義務(徴収法第 33 条)

合名会社又は合資会社が国税を滞納した場合において、その財産につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められるときは、その社員(合資会社にあつては、無限責任社員)は、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負うこととなる。同条に定める主たる納税義務者は合名会社又は合資会社であり、第二次納税義務者は当該会社の無限責任社員である。

同条における両者の関係は、会社法第 580 条においてみられる。会社法 580 条によると、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ことが規定されている。合名会社の社員および合資会社の無限責任社

員は「持分会社の財産をもってその債務を完済することができない場合」には、社員は「連帯して、持分会社の債務を弁済する責任を負う」とされる。この規定を前提として、租税債務についても会社法と同様の責任を負うものと規定しているのが本条である。

以上のことから、本条は、上記の会社法の規定により無限責任社員が負担することとなる債務のうち、特に租税債権についての取り扱いを明確化したものであるとされる<sup>68</sup>。よって、本条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は、取引関係以上の非常に強い関係ものであるといえる。

## (2) 清算人等の第二次納税義務(徴収法第34条第1項<sup>69</sup>)

法人が解散した場合において、その法人に課されるべき、またはその法人が納付すべき租税を納付しないで残余財産の分配または引渡をしたときは、清算人および残余財産の分配を受けた者は、その法人の滞納にかかる租税について第二次納税義務を負う。本条における、主たる納税義務者は解散した法人であり、第二次納税義務者は、当該法人の清算人及び残余財産の分配を受けた者である。

解散した法人の清算人による残余財産分配の規定は、会社法においても存在する。会社法第664条によると、清算人は、法人の債務を完済した後でなければ残余財産の分配をすることはできないと定める。清算人がこれに反して残余財産につき分配をした場合の法人の債権者に対する救済としては、その分配が清算人の悪意又は過失に基づくものであるときは、清算人に対し、直接債権者に対する損害賠償の責任を認めるとともに<sup>70</sup>、法人もまた清算人

---

<sup>68</sup> 吉良実 「わが国の第二次納税義務制度」日本税法学会編『杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集』三晃社、1970年 pp.77-78。

<sup>69</sup> 徴収法第34条2項の清算受託者等の第二次納税義務については別の機会に譲ることとした。

<sup>70</sup> 会社法第486条、第652条。

に対し任務の懈怠を理由に損害賠償の請求をすることができることとして問題の解決を図っている<sup>71</sup>。これを踏襲し、租税債務を納付せずに分配等が行われた場合の徴収手続を合理的に定めたのが本条である。

このような本条における両者の関係を鑑みると、解散した法人とその清算人との関係は、徴収法第 39 条と比較すると、取引関係を超えた強い関係があるといえる。

### (3) 同族会社の第二次納税義務(徴収法第 35 条)

個人の事業者が自己を中心とした同族会社を設立し、その同族会社に個人事業用資産を出資するような場合がある。このような場合、当該会社の株主が租税を滞納すると、当該会社の株式又は出資から租税を徴収することが困難なことがよく見受けられる。その理由として、当該会社の株式又は出資は市場性がない場合や、また、その株主又は出資者としての滞納者は、徴収処分の対象となる財産を有していない場合が多いことが挙げられる。このような場合においても、徴収を確保する措置として、その株式又は出資の価額に相当するものにつき、直接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が本条である。

そして、本条では以下の場合に第二次納税義務が成立する。

滞納者に滞納処分を執行しても徴収しようとする租税に不足すると認められる場合に、滞納者が同族会社<sup>72</sup>の判定の基礎となる株主又は社員であり、その有する同族会社の株式又は出資につき一定の事由があるときがある。このとき、当該滞納者に株式を有され又は出資されている同族会社はその滞納に係る第二次納税義務を負う。また、上記の一定の事由とは、同条第 1 項各

---

<sup>71</sup> 会社法第 330 条、第 486 条、第 651 条、第 652 条。

<sup>72</sup> 当該滞納者がその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法人税法第 2 条第 10 号規定する会社に該当する会社のことである。

号に定める事由のことをいう<sup>73</sup>。

このように、本条の第二次納税義務者は同族会社であり、主たる納税義務者は当該同族会社の判定の基礎となる株主となる。そうすると、両者の関係は会社とその会社の株主という関係ということとなる。よって、両者には、取引関係を越えた関係がみられる。

#### (4) 実質課税等の第二次納税義務(徴収法第 36 条)

所得税および法人税の課税は、実質所得者課税の原則により、登記、登録等による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<sup>74</sup>。しかし、徴収面においては、これに対処できる措置がなく、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から、その徴税が困難となる場合が多い。

また、上記の実質課税の原則と本質的に同様の規定として、同族会社等の行為又は計算の否認等の規定が存在する<sup>75</sup>。これは法人税等の更正決定に当たり同族会社等の行為又は計算を容認した場合において法人税等の負担を不当に減少させる結果となると認められるときは、その行為又は計算を否認して課税する規定である。しかし、この場合も上記と同様徴収面においては特別措置がとられていなかった。

このように、徴収処分はあくまで私法上の財産の帰属名義者に対して徴収

---

<sup>73</sup> 国税徴収法第 35 条第 1 項各号は以下のとおりである。

- 一号) その株式又は出資を再度換価に付してもなお買受人がないこと。
- 二号) その株式若しくは出資の譲渡につき法律若しくは定款に制限があり、又は株券の発行がないため、これらを譲渡することにつき支障があること。

<sup>74</sup> 「実質所得者課税の原則」である。(国税徴収法第 36 条 1 項 1 号)所得税法第 12 条若しくは第 158 条又は法人税法第 11 条、消費税法第 13 条(同条第 1 項第 2 号)。

<sup>75</sup> 所得税法第 157 条、法人税法第 132 条、第 132 条の 2 若しくは第 132 条の 3、相続税法第 64 条。

が行われることとなっており、賦課処分と徴収処分の間に齟齬をきたす面がみられた。

上記の問題を調整するため本条において、実質課税の基因となった財産の権利者又は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それぞれに所要の第二次納税義務を負わせることが規定することにより、徴収の適正を期し、国税の賦課と徴収との調整を図ることができるようになったのである。

本条では、滞納者の本条第1項第1号から第3号の各号に掲げる国税につき、その各号に定める者が、それぞれ受けた利益の額を限度として第二次納税義務を負うこととなる。上記各号に定められている第二次納税義務者と主たる納税義務者は、以下のとおりである。

まず、徴収法第36条第1項第1号では、実質所得者課税の原則または事業所の所得の帰属の推定によって、収益を享受する者が主たる納税義務者となる<sup>76</sup>。この場合、上記の収益を享受する者が租税を滞納したとき、その収益が法律上帰属するとみられる者がその収益が生じた財産を限度として、その滞納にかかる租税について第二次納税義務を負うと規定されている。

次に同条第1項第2号では、資産の譲渡等を行った者の実質判断の規定によって、資産の貸付にかかる対価を享受する者が主たる納税義務者となる<sup>77</sup>。この場合に、上記の対価を享受する者が租税を滞納したときに、その貸付を法律上行ったとみられる者が、当該貸付けに係る資産の額を限度として、その対価を享受する者の滞納にかかる当該滞納租税について第二次納税義務を負うこととなる。

さらに同条第1項3号は、同族会社の行為計算の否認の規定、組織再編成にかかる行為計算の否認の規定、または連結法人にかかる行為計算の否認の

---

<sup>76</sup> 所得税法第12条(実質所得者課税の原則)、第158条(事業所の所得の帰属の推定) 法人税法第11条(実質所得者課税の原則)

<sup>77</sup> 消費税法第13条(資産の譲渡等を行った者の実質判定)(同法第2条第1項第8号(定義)に規定する貸付けに係る部分に限る)

規定によって課税が行われた場合である<sup>78</sup>。この場合に上記の行為計算の否認をされた者が租税を滞納したとき、否認された行為によって利益を受けた者が、受けた利益の額を限度として、第二次納税義務を負うこととなる。

このように、実質所得者課税等<sup>79</sup>や行為計算否認により課税が行われた者が主たる納税義務者となり、第二次納税義務者は、実質所得者課税等による課税の場合は、当該収益が法律上帰属するとみられる者となり、行為計算否認による課税の場合は、否認された行為により利益を受けた者が第二次納税義務者となる。

以上のとおり、本条における第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は、主たる納税義務者の課税処分の段階で既に両者の関係に着目し課税が行われている。この段階では、まだ主たる納税義務者が当該租税を滞納するか否か不明である。このように、第二次納税義務制度の適用の有無が明確でない時点において、既に両者の関係に着目された課税が行われている。よって、本条の第二次納税義務者と主たる納税義務者は、取引関係を越えた関係がみられると考えられる。

#### (5) 共同的事業者の第二次納税義務(徴収法第 37 条)

納税者の事業遂行に不可欠な財産が、法律的には納税者以外の親族等又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、納税者のものとなっている場合がある。これは、納税者が租税をはじめとした債権者の追及を免れることなどを目的としたもので、この場合、納税者に滞納が生じても、納税者には、税金に充てるべき十分な財産がなく、徴収不足が生じる場合

---

<sup>78</sup> 所得税法第 157 条(同族会社等の行為又は計算の否認等)、法人税法第 132 条(同族会社等の行為又は計算の否認)、第 132 条の 2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)若しくは第 132 条の 3(連結法人に係る行為計算の否認)、相続税法第 64 条(同族会社の行為又は計算の否認等)又は地価税法第 32 条(同族会社の行為又は計算の否認等)

<sup>79</sup> 徴収法第 36 条第 2 号を含む。

が多い。賦課の面では、このような実状が生じないよう所得税法第 56 条、第 165 条において定められている。

本条は、徴収面においても上記のような実情に対処し、納税者に対するこのような実状にある事業の課税額につき上記の親族等に第二次納税義務を負わせることにより、その徴収の適正を期することとされた。このように本条の趣旨は、賦課と徴収との調整を図る意味においては、徴収法第 36 条の趣旨と同様である。

そして、以下の要件を満たす者が、第二次納税義務者となる。

本条第 1 項第 1 号及び第 2 号に掲げる者が納税者の事業の遂行に欠くことのできない重要な財産を有しており、かつ、当該財産に関して生ずる所得が納税者の所得となっている場合がある。この場合、その納税者がその供されている事業に係る国税を滞納し、その国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められるときは、当該各号に掲げる者は、当該財産を限度として、その滞納にかかる国税の第二納税義務を負うこととなる。

上記の各号に掲げる者とは、納税者が個人である場合には、その納税者と生計を一にする配偶者その他の親族でその事業から所得を受けている者<sup>80</sup>である。また、納税者がその事実があったときの現況において同族会社である場合には、その同族判定の基礎となった株主又は社員である<sup>81</sup>。

このように、本条は、納税者とその親族又は同族会社とその同族判定株主との間の特殊関係に鑑み、その親族ないし同族判定株主を共同的な事業者とみて、第二次納税義務を負わすものである。そうすると、両者の間には、取引関係を越えた関係があると考えられる。

---

<sup>80</sup> 徴収法第 37 条第 1 項第 1 号に定める者

<sup>81</sup> 徴収法第 37 条第 1 項第 2 号に定める者

## (6) 事業譲受人の第二次納税義務(徴収法第 38 条)

事業の譲渡が行われる場合には、事業用資産の所有権の移転をするほか、その事業に係る債権債務もまた移転することが通常である。商法では、営業を譲渡した場合に、その譲受人が譲渡人の商号を続用するときは、商号を信用する取引者を保護する見地からではあるが、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ずると規定されている<sup>82</sup>。

しかし、租税については、このような場合に当事者間において租税につきその譲受者が納付することを契約上明記していても、自主納付のない限り、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。そこで、譲渡人の租税につき譲受人に対し第二次納税義務を負わせることとし、徴収の適正が図られたのである。

本条では、以下の者が第二次納税義務者となる。

納税者が、事業を譲渡し、かつ譲受人が同一とみられる場所において同一または類似の事業を営んでいる場合がある。この場合において納税者が当該事業に係る国税を滞納したときは、当該譲受人は、その譲渡財産を限度として、その納税者のその事業にかかる滞納租税について第二次納税義務を負う。

よって、本条における第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は、事業の譲受人と譲渡人となり、徴収法第 39 条と同じ取引関係となる。ところが、本条では、全ての事業の譲渡があった場合に、その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すぎる場合があるとして、次の場合に限定している。

- 事業の譲渡が納税者の特殊関係者に対して行われていること。
- その事業形態が譲渡前と同様である場合すなわち譲渡人と譲受人との間に親近感が強いこと。
- 外形的に事業の同一性を有すること。

---

<sup>82</sup> 商法第 26 条。

○譲渡が納税者の事業に係る国税の法定納期限 1 年前の応答日後にされていること。

上記における、特殊関係者とは、国税徴収法施行令第 13 条において定められている。そして、その特殊関係者の範囲として、納税者の配偶者、直系血族及び兄弟姉妹等が挙げられている。

そうすると、本条における第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は、徴収法第 39 条と同様、取引関係にあるが、特殊関係者でもある。よって、本条の両者の関係は、徴収法第 39 条のように取引関係のみの関係ということとはできないのである。

#### (7) 人格のない社団等にかかる第二次納税義務(徴収法第 41 条)

人格のない社団等は、徴収法上法人と同様に扱われる。これに伴い、法人とは異なる性格に対し、特別の徴収措置をとる必要が生じたため同条は制定された。法人とは異なる性格からくる徴収面での問題とは、以下の通りである。

①法人となる直前の人格のない社団等のように人格のない社団等がその実体を変えることなく法人となる事例や、人格のない社団等について事業の分割に相当する事例が存在する。このような場合、人格のない社団に課されていた納税義務はどうなるのか。

②人格のない社団等は登記・登録の能力を有しないため、財産が人格を有する個人又は法人の名義となっている場合がある。このような場合、人格のない社団等が有する滞納国税を徴収しようとしても、財産は個人名義となっているため人格のない社団等から徴収を行うことができないという問題が生じる。

③ 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、徴収法第 34 条の第二次納税義務の規定が適用されることとなる。ところが、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ため、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、その財産の払戻し又は分配を行う事例がある。このような場合、上記②同様、人格のない社団等の滞納国税につき徴収を行うことができないという問題が生じる。

上記の場合に該当する人格のない社団等には、それぞれ次のような措置をとることが必要となる。

①の場合 納税義務についても承継又はこれに類する移転をすることを要する。

②の場合 財産の滞納処分に当たっては、上記の登記・登録の名義人に対し第二次納税義務を負わせる必要がある。

③の場合 法人の解散の場合に残余財産の分配等をしたときの第二次納税義務と同様の措置をとる必要がある。

これらの措置は、①については国税通則法第 7 条において定められている。そして残りの②及び③の部分について定められているのが本条である。

本条では、以下の者が第二次納税義務者となる。

本条第 1 項では、人格のない社団等の財産が、第三者の名義になっており、法律上その者に帰属するとみられる場合は、その第三者が法律上帰属するとみられる財産を限度として、人格のない社団等の滞納にかかる租税について、第二次納税義務を負う旨を定めている。

また、同条第 2 項においては、滞納者である人格のない社団等の財産の払戻し又は分配をした場合に、当該社団等につき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ときは、当該払戻し又は分配を受けた者は、

その受けた財産の価額を限度として、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う。この場合、前出の徴収法第 34 条(清算人等の第二次納税義務)の規定の適用がある場合は除かれている。

このように、本条の主たる納税義務者は人格のない社団等であり、第二次納税義務者はその構成員となる。そうすると、両者の関係は、取引関係を越えた関係といえよう。

#### 4. 分類の結果

以上のとおり、「取引関係のみの関係」を基準に第二次納税義務者の種類の分類を行った。その結果、すべての徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者に、取引関係を越えた関係が主たる納税義務者との間でみられることが明らかとなった。そうすると、取引関係を越える関係がみられたということは、徴収法第 39 条以外の両者の関係は、同条と比較すると両者の関係はより強いものであるといえる。そして、徴収法第 39 条の両者の関係は、取引関係のみの関係しか有さないことから、両者の関係は、同条以外の両者の関係と比較すると弱い関係となる。このように、第二次納税義務者の種類は、両者の間の関係性の強弱により分類されることが明らかとなった。

なお、上記の分類方法は、徴収法第 39 条と比較した第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の強弱となる。したがって、結果として抽出された両者の関係の強弱は、同条の両者の関係を基準とした相対的なものである。

以上を整理すると、第二次納税義務者の種類の分類は次のとおりとなる。

#### 【主たる納税義務者との関係が相対的に弱い第二次納税義務者】

無償譲受人等の第二次納税義務(徴収法第 39 条)

【主たる納税義務者との関係が相対的に強い第二次納税義務者】

無限責任社員の第二次納税義務(徴収法第 33 条)

清算人等の第二次納税義務(徴収法第 34 条 1 項)

同族会社の第二次納税義務(徴収法第 35 条)

実質所得者課税等の第二次納税義務(徴収法第 36 条)

共同的事業者の第二次納税義務(徴収法第 37 条)

事業譲受人の第二次納税義務(徴収法第 38 条)

人格のない社団等の第二次納税義務(徴収法第 41 条)

5. 小括

本章では、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲を考察するにあたり、第二次納税義務者の種類の分類を試みた。

まず、分類を行う上での基準を徴収法第 39 条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係を基準とすることとした。何故なら、同条の両者関係は「取引関係のみの関係」であるからである。そして、これを基準として他の第二次納税義務者の種類を検討した。

その結果、徴収法第 39 条以外のすべての種類の第二次納税義務者が、主たる納税義務者とは条文上取引関係以上の関係がみられることが明らかとなった。取引関係以上の関係がみられたということは、同条以外における両者の関係は、同条と比較すると両者の関係はより強いものであるということが出来る。反対に、徴収法第 39 条の両者の関係は、取引関係のみの関係のため、両者の関係は同条以外の両者の関係と比較するとより弱い関係となる。

したがって、徴収法第 33 条から第 41 条に規定される第二次納税義務者の種類は、第二次納税義務者と主たる納税義務者の間の関係の強弱により、徴収法第 39 条の第二次納税義務者と徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者に分類されることが明らかとなった。

## 第4章 最高裁平成18年判決後の第二次納税義務者の権利救済

### 1. 第二次納税義務者の権利救済の範囲

#### (1) 概要

最高裁平成18年判決前までは、第二次納税義務者が独立して主たる納税義務者の課税処分に無効以外の瑕疵を争うことは、事実上認められていなかった。何故ならば、違法性の承継の問題や出訴期間の起算日の問題が存在したからであった。しかし、最高裁平成18年判決が判示されることにより第二次納税義務者の権利救済の状況は変化した。本判決では、徴収法第39条の第二次納税義務者に対し権利救済が認められた。そこで、本稿では、本判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲の考察を行うことを目的とし、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係を中心に、以下のふたつの検討を行った。

ひとつめは、最高裁平成18年判決前後の裁判例を検討した。その結果、本判決において徴収法第39条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方に転換がみられたことを発見した。詳細を以下に記す。

第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係であるが、一体である側面と独立である側面のふたつの側面を有している。そして、両者は一体である側面を重視すると、違法性の承継の問題や出訴期間の問題が発生するため、第二次納税義務者に権利救済の機会とは与えられない。最高裁平成18年判決前の裁判例における両者の関係の見方は、いずれの裁判例も両者の関係は一体であることが重視されていた。しかし、最高裁平成18年判決によると、徴収法第39条の第二次納税義務者に対し独立である側面を重視した。その結果、同条の第二次納税義務者に権利救済の機会が与えられたのである。

つまり、最高裁平成18年判決は主たる納税義務者と第二次納税義務者の

関係は一体であるとするのが通説であった中で、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に関しては、両者は独立であるとする側面を重視し、同条の第二次納税義務者に権利救済を認めたのである。

以上を踏まえると、以下の事項が成り立つと考えた。両者の関係が一体である側面を重視すると、第二次納税義務者に権利救済は認められない。これに対し、両者は独立である側面を重視すると、第二次納税義務者には権利救済が認められる。つまり、両者の関係が有するふたつの側面のうち、一体である側面を重視するか、あるいは独立である側面を重視するかにより、第二次納税義務者の救済の在り方に違いが生じるのである。

そして、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲を考察するためのふたつめの検討方法として、第二次納税義務者の種類を分類することを試みた。第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係に着目し、検討した。その結果、第二次納税義務者の種類の分類は、両者の関係は相対的に弱いとする徴収法第 39 条の第二次納税義務者と相対的に強いとする徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者のふたつに分類が可能であることを見出した。

これらを踏まえて、本章では、上記の分類を基に第二次納税義務者の権利救済に関して考察する。そして、最高裁平成 18 年判決が第二次納税義務者の権利救済に与えた影響について述べる。その後、最高裁平成 18 年判決の位置付けについて言及する。

## (2) 分類と権利救済との関係

前章において、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係性の強弱により、徴収法第 39 条の第二次納税義務者と同条以外の第二次納税義務者に分類されることが明らかとなった。その詳細を以下に記す。

【主たる納税義務者との関係が相対的に弱い第二次納税義務者】

無償譲受人等の第二次納税義務(徴収法第 39 条)

【主たる納税義務者との関係が相対的に強い第二次納税義務者】

無限責任社員の第二次納税義務(徴収法第 33 条)

清算人等の第二次納税義務(徴収法第 34 条 1 項)

同族会社の第二次納税義務(徴収法第 35 条)

実質所得者課税等の第二次納税義務(徴収法第 36 条)

共同的事業者の第二次納税義務(徴収法第 37 条)

事業譲受人の第二次納税義務(徴収法第 38 条)

人格のない社団等の第二次納税義務(徴収法第 41 条)

次に、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲を考察するため、上記の分類を基に第二次納税義務者の権利救済について検討を行う。(以下、便宜上、前者を「徴収法第 39 条」とし、後者を「徴収法第 39 条以外」とする。)

ここで、第 2 章の検討結果は以下のとおりである。

第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係には一体である側面と独立である側面のふたつの側面を有しているとした。そして、一体である側面が強調されると、違法性の問題等が発生するため、第二次納税義務者には権利救済は認められなかった。これに対し、独立である側面が強調されると、第二次納税義務者には権利救済が認められた。

これと、第二次納税義務者の種類は、第二次納税義務者の主たる納税義務者との関係の強弱の程度により分類されるという第 3 章の検討結果と総合すると、以下のとおりに整理される。

まず、両者の関係が強い場合には、両者は一体である側面が強いと考えら

れる。そうすると、第二次納税義務者には権利救済が認められない。つまり、両者の関係が強い場合、第二次納税義務者に権利救済は認められないと解される。次に、両者の関係が弱い場合には、両者は独立である側面が強いと考えられる。そうすると、第二次納税義務者には権利救済が認められる。つまり、両者の関係が弱い場合には、第二次納税義務者に権利救済は認められると解されるのである。(参考：図表4-1)

これらを踏まえて、まず、徴収法第39条の第二次納税義務者の権利救済について述べ、次いで、徴収法第39条以外について検討する。

#### ① 徴収法第39条

徴収法第39条の第二次納税義務者は、主たる納税義務者とは無償譲渡等を行ったという取引関係しか有さない。第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は取引関係しか有さないため、同条の第二次納税義務者は、他種類の第二次納税義務者と比較すると、両者の間の関係性は弱いものとなる。これが、同条の第二次納税義務者が他の第二次納税義務者の態様と異なる理由であった。そうすると、両者の関係は、一体とされるのではなく独立とする側面が強いと解される。よって、同条の第二次納税義務者には、権利救済が認められると考えられる。

上記の見解は、最高裁平成18年判決の見解と一致する。同条の第二次納税義務者は、本判決において次のように述べられている。

「・・・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扱うことが合理的であるということはできない」

このように、最高裁平成18年判決も、徴収法第39条の両者の関係性の弱さに着目することにより、同条の第二次納税義務者に権利救済が認められ

と解すると整合性が取れる。

また、徴収法第 39 条の特異性は学説においてもみられる。圖氏善信福岡国税不服審判所長(当時)によると、「徴収法三十九条の無償または著しく低額の譲受人等の第二次納税義務の場合は、譲受人が利益を得ていることをもって主たる納税義務者と同一に取り扱うことがどのような場合にも合理的であるとは必ずしも言えないであろう。」と述べている<sup>83</sup>。

よって、徴収法第 39 条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は、無償譲渡等を行ったという取引相手のみの関係であることから、両者を一体であるとするのは、難しいと考える。そして、最高裁平成 18 年判決もこの点を重視し、従来の両者の関係の見方を転換することにより、同条の第二次納税義務者に権利救済を認めたのであろう。

## ② 徴収法第 39 条以外

これに対し、徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者と権利救済との関係はどのようなのであろうか。徴収法第 39 条の第二次納税義務者が上記のように解されるならば、同条以外の第二次納税義務者の権利救済は、以下のとおりとなる。

徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者の共通点であるが、第二次納税義務者と主たる納税義務者の間には取引関係を越えた関係がみられるという点であった。もし、徴収法第 39 条同様に、両者の関係が取引関係のみの関係であったり、または、これと同等程度の関係しかみられないならば、両者は独立であるとする側面が強く、第二次納税義務者には権利救済の機会を与えるべきであると考えられる。しかし、徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者には、主たる納税義務者との間に、合名会社と無限責任社員<sup>84</sup>、解散した法人とその清算人<sup>85</sup>、同族会社とその判定株主<sup>86</sup>、個人とその親族<sup>87</sup>、人格の

---

<sup>83</sup> 圖氏善信「第二次納税義務者の権利救済について」『税務大学校論叢』26 卷、1996 年、p.49。

<sup>84</sup> 徴収法第 33 条。

<sup>85</sup> 徴収法第 34 条。

ない社団等とその構成員<sup>88</sup>等、取引関係を超えた関係がみられた。このような、両者の関係は、徴収法第 39 条の両者の関係と比較すると強いものと解される。そうすると、徴収確保のためには、第二次納税義務者を主たる納税義務者の身代りの存在として、第二次納税義務を負わせることに問題はなく、両者がそれぞれ独立であると強調することは難しいものとする。よって、両者は一体であるとするのが妥当であると解する。このように、両者は一体である側面が強いとすると、第二次納税義務者には権利救済の機会は与えられないこととなる。

また、上記において、最高裁平成 18 年判決は、徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者と比較すると、一段と関係性の弱い同条の第二次納税義務者の特異性に着目し、権利救済を認めたものと考えた。そして、同条以外の第二次納税義務者には取引関係以上のものがみられたため、一括して両者の関係は強いものと位置づけた。ところが、同条以外の第二次納税義務者の中には、第二次納税義務者に拡張される主たる納税義務者の納税義務の責任の範囲に違いがみられるなど<sup>89</sup>、すべての両者の関係が一様に同じ強さであるとは考えにくい。今後裁判所が、同条以外の第二次納税義務者の中で両者の関係が相対的に弱いものに着目し、権利救済を認める可能性は否定できない。しかし、現時点において第二次納税義務者に十分な権利救済を認めた事例は最高裁平成 18 年判決しか存在せず、取引関係以上の関係がみられる他の種類の第二次納税義務者の権利救済が本判決後、一概に認められるようになるとは考えにくい。そうすると、本判決の影響が、同条以外の第二次納税義務者に直ちに拡大するとは言い切れないのではないかと考える。

---

<sup>86</sup> 徴収法第 35 条、第 37 条、第 38 条。

<sup>87</sup> 徴収法第 37 条、第 38 条。

<sup>88</sup> 徴収法第 41 条。

<sup>89</sup> 徴収法第 33 条(無限責任者員の第二次納税義務)は、第二次納税義務者となる無限責任社員は主たる納税義務者(合名会社または合資会社)の滞納租税の納税義務に対し連帯して責任を負うものと規定する。ところが、徴収法第 34 条の第二次納税義務者(清算人等の第二次納税義務)は、分配をした財産の価格が第二次納税義務の責任の範囲となる。このように、第二次納税義務者の種類ごとに第二次納税義務の責任の範囲に違いがみられる。

以上のとおり、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲について検討を重ねた結果、最高裁平成 18 年判決の影響が徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者に直ちに拡大するとは言い切れず、第二次納税義務者の権利救済は徴収法第 39 条に止まるのではないかという結論となる。

#### (4) 考えられる反論

最高裁平成 18 年判決により徴収法第 39 条に認められた権利救済は、他の種類の第二次納税義務者に拡大しないと結論付けた。しかし、徴収法第 39 条の趣旨は、詐害行為という租税回避行為に対抗するための規定である。このことから、最高裁平成 18 年判決の事例は、裁判所が徴収回避の意思など存在しない事例であると判断したことから、たまたま救済を認めた事例であったとし、悪質な徴収回避の事例まではたして救済をする必要があるのかというのが反論が予想される。

悪質な徴収回避の事例には救済を行わないとすると、同じ徴収法第 39 条の事例であっても、徴収回避の事例とそうでない事例に分類する必要がある。そして、徴収回避により分類を行おうとすると、当該事例が納税者の悪意によって行われたものか否かを見極めなければならない。

ここで、徴収法第 39 条の趣旨であるが、詐害行為の取消しを行った場合と同様の効果を得ようとするものである。詐害行為の取消しを定める規定には、国税通則法第 42 条がある。しかし、同条により詐害行為を取消すときには訴訟によらなければならない。租税に対する詐害行為の全てを訴訟をまわって処理することでは、租税の簡易、迅速な確保を期し得ない。そこで、詐害行為となるような場合に、その詐害行為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により、手続を簡素化したのが徴収法第 39 条である<sup>90</sup>。このように、租税の徴収に対し国税通則法第 42 条を簡便的に用いることを

---

<sup>90</sup> 第 3 章参考。

可能にしたのが、徴収法第 39 条である。

徴収回避により分類を行うことは、当該事例が納税者の悪意によって行われたものか否かを見極めなければならない。ところが、納税者の悪意の存在の有無を見分け、立証することは大変難しい。そうすると、徴収回避の存在の有無による分類は、上記の詐害行為に対し簡便的に徴収を行うことを可能にした徴収法第 39 条の趣旨に反するのではないかと考える。つまり、同条の第二次納税義務者を徴収回避の事例か否かにより分類するよりかは、同条の事例であれば、第二次納税義務者には権利救済が認められると形式的に判断する方が、同条の趣旨に反しないのではないかと思われる。

## 2. 最高裁平成 18 年判決の位置付け

### (1) 訴訟方法は今後どうなるのか

以上のとおり、最高裁平成 18 年判決の影響は、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に止まり、他には拡大しないものと結論付けた。ここで、第二次納税義務者が権利救済を求めるときの訴訟方法について述べたいと思う。

第二次納税義務者が権利救済を求める際の訴訟方法としては、以下のふたつの方法が存在した<sup>91</sup>。

- 第二次納税義務者が主たる納税義務者の当該瑕疵を理由として自己の納付告知処分の取消しを求めて争う方法(以下、「間接法」とする。)
- 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不服申立てを行う方法(以下、「直接法」とする。)

最高裁平成 18 年判決は、このうち、直接法により訴訟を提起した第二次

---

<sup>91</sup> 詳細は第 1 章。

納税義務者に対し権利救済の道を与えた事例であった。では、今後、本判決と同様の事例で第二次納税義務者が救済を求める際に、訴訟方法として間接法を用いた場合、はたして救済は認められるのか、という疑問が生じる。

最高裁平成 18 年判決前の裁判例において、徴収法第 39 条の第二次納税義務者が間接法により権利救済を求めた裁判例が多数存在する<sup>92</sup>。しかし、これらの裁判例で第二次納税義務者に権利救済が認められることはなかった。何故ならば、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係を一体とする側面が重視されていたからであった。しかし、最高裁平成 18 年判決により、徴収法第 39 条の第二次納税義務者は、主たる納税義務者とは独立した関係にあるとし、両者の関係の見方に転換がみられた。以上を踏まえると、今後、第二次納税義務者が間接法により権利救済を求めたとすると、両者の独立した関係が認められ、間接法による権利救済が認められる可能性も大いに考えられる。

最高裁平成 18 年判決には、このような間接法による権利救済を求めることについて泉裁判官による補足意見がある。泉裁判官は、第二次納税義務者には間接法による権利救済が認められるべきであると述べている。これについて以下に引用する。

「第二次納税義務者に対する納付告知処分は、単なる徴収手続上の一処分にとどまるものではなく、本来の納税義務者とは別人格の第二次納税義務者に対し、新たに納税義務を成立させ確定させる性質も有している。第二次納税義務者の納税義務と、本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものである。したがって、第二次納税義務者は、自己の第二次納税義務の成立自体にかかわる問題として、納付告知処分の内容に組み込まれた主たる課税処分の違法性を独自に争うことができるというべきである。」

泉裁判官は、第二次納税義務者の納付告知処分は、第二次納税義務者に対する課税処分であると述べている。また、このような見解は学説においても

---

<sup>92</sup> 最高裁昭和 50 年判決ほか(第 1 章、第 2 章参考)。

みられる<sup>93</sup>。

このように、両者の関係を独立であるとする、第二次納税義務の納付告知処分はどのように解すればよいのかという問題が生じる。最高裁平成 18 年判決前は、両者の関係は一体であることが重視されたことから、第二次納税義務の納付告知処分は主たる納税義務者の徴収処分的一种であると解されてきた。ところが、両者は独立である側面を重視すると、第二次納税義務の納付告知処分を主たる納税義務者の徴収処分的一种であるとするこれまでの見解は難しくなるのではないかと考える。そうすると、第二次納税義務の納付告知処分は、第二次納税義務者に対する賦課処分となるのであろう。このように解すると、間接法でみられた違法性の承継の問題は次のように解決される。

裁判例が、今後どのような方向に進むかは明らかではないが、両者の関係を独立した関係であるとする、第二次納税義務の納付告知処分は賦課処分的一种となることが考えられる。したがって、主たる納税義務者の賦課処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分の間の違法性の承継は緩やかに解することができる。よって、今後、間接法による権利救済も認められるようになるのではないかと予想する。

しかし、この点については、間接法、直接法いずれの方法が優れた方法であるか等の検討が必要であると考えられ、第二次納税義務者の権利救済の訴訟方法の論点については今後の検討課題としたい。

## (2) 最高裁昭和 50 年判決との関係

最後に最高裁平成 18 年判決は、第二次納税義務者の権利救済のリーディングケースであった最高裁昭和 50 年判決の判例変更なのか否かについて検討を行う。これについては、最高裁平成 18 年判決の補足意見において泉裁

---

<sup>93</sup> 金子(2010)、前掲注 16、p.148。

判官が、最高裁昭和 50 年判決は変更されるべきであると述べた後で、次のように述べている。

「・・・本件は、納付告知処分が争われている事案でもなく、上記判決<sup>94</sup>が変更されない以上、第二次納税義務者として、主たる課税処分の違法を理由に第二次納税義務の成立確定を争うためには、主たる課税処分そのものの取消を請求するほかない・・・」

泉裁判官が指摘しているように、最高裁昭和 50 年判決は、第二次納税義務者の納付告知処分が争われている事例であったが、最高裁平成 18 年判決は、主たる納税義務者の課税処分が争われた事例であった。このような違いがみられるため、最高裁平成 18 年判決は最高裁昭和 50 年判決を変更した判例変更と解することは難しいと考える。

そして、最高裁平成 18 年判決により、徴収法第 39 条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方に転換があった。本稿では、この影響が、徴収法第 39 条に止まるのかそれとも他の第二次納税義務の態様にまで及ぶのかについて検討を行った。しかしながら、本判決の影響が直ちに他の種類の第二次納税義務者に及ぶとするのは難しいと考える。よって、本判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲は、現時点では、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に止まるであろう。

これらを鑑みると、最高裁平成 18 年判決は、最高裁昭和 50 年判決を踏まえた上で、徴収法第 39 条の特異性に着目し同条の第二次納税義務者に限って権利救済の道を認めたものであると考えられる。

---

<sup>94</sup> 最高裁昭和 50 年判決のことである。

## おわりに

本稿は、最高裁平成 18 年判決の後の第二次納税義務者の権利救済の範囲について考察を試みたものである。

最高裁平成 18 年判決前の第二次納税義務者の権利救済は閉塞状態にあり、第二次納税義務者には主たる納税義務者の課税処分の無効以外の瑕疵を争う機会は、事実上与えられていなかった。このような状況の中、判示されたのが最高裁平成 18 年判決であった。本判決により、第二次納税義務者には、権利救済の機会が与えられた。

このように権利救済が認められたのは、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方に転換がみられたからであると考えた。両者の関係は、一体であるとする側面と独立であるとする側面のふたつの側面を有している。最高裁平成 18 年判決前は、両者の関係は一体であるとされ第二次納税義務者には、権利救済は認められなかった。しかし、最高裁平成 18 年判決は、両者は独立である側面を強調することにより、第二次納税義務者に権利救済を認めた。

次に、第二次納税義務者の種類を分類した。第二次納税義務制度では、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係が重要であることから、両者の関係の観点から分類を行った。そして、徴収法第 39 条にみられる両者の「取引関係のみの関係」を分類する際の基準とした。検討を行った結果、同条以外の第二次納税義務者には、取引関係以上の関係がみられることが明らかとなった。そうすると、同条以外の第二次納税義務者は、同条の両者の関係と比較するとより強い関係であることといえる。よって、第二次納税義務者の種類は、両者は相対的に弱い関係にある徴収法第 39 条の第二次納税義務者と、相対的に強い関係にある徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者のふたつに分類されることが明らかとなった。つまり、第二次納税義務者の種類は、両者の関係の強弱の程度により分類されることとなる。

以上の検討を踏まえて、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲について検討した。その結果、最高裁平成 18 年判決の影響は直ちに徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者に広がる可能性は薄いと考える。よって、最高裁平成 18 年判決による第二次納税義務者の権利救済の範囲は徴収法第 39 条に止まるであろう。

以上の結論となったが、第二次納税義務者の権利救済をもとめる際の訴訟方法に関しては、さらなる進展が望まれる。また、徴収法第 39 条以外の両者の関係がすべて同じ強さであるとは考えにくい。今後裁判所が、同条以外の両者の関係の中でも相対的に関係性の弱いものに着目し、権利救済を認めることは十分に可能性があり、裁判の動向に注目したい。いずれにしても、この分野については今後一層の研究が必要であると考えられる。

## 参考文献

### ○著書等

- 浅田久治郎ほか『改訂新版 第二次納税義務制度の実務と理論』大蔵財務協会 2007年
- 淡路剛久『債権総論』有斐閣、2002年
- 内田勝一『法律学講義シリーズ 債権総論』弘文堂、2000年
- 内田貴『民法Ⅰ〔第4版〕総則・物権総論』東京大学出版、2009年
- 内田貴『民法Ⅱ〔第2版〕債権各論』東京大学出版、2008年
- 内田貴『民法Ⅲ〔第3版〕債権総論・担保物権』東京大学出版、2009年
- 小川英明、松沢智『裁判実務大系第20巻租税訴訟法』青林書院、1988年
- 於保不二雄『法律学全集 20 債権総論〔新版〕』有斐閣、1972年
- 金子宏『租税法〔第15版〕』弘文堂、2010年
- 神田秀樹『会社法〔第10版〕』弘文堂、2008年
- 塩野宏『行政法Ⅰ〔第5版〕行政法総論』有斐閣、2009年
- 塩野宏『行政法Ⅱ〔第5版〕行政救済法』有斐閣、2010年
- 志場喜徳郎『最新国税徴収法精解』大蔵財務協会、1951年
- 志場喜徳郎ほか共著『国税通則法精解〔第十二判〕』大蔵財務協会、2007年
- 杉沢史郎『[国税・地方税]租税徴収の実務詳解』清文社、2009年
- 田中二郎『新訂 行政法 上巻〔全訂第二版〕』弘文堂、1954年
- 田中二郎『法律学全集 6 行政法総論』有斐閣、1957年
- 中尾巧、中井隆『租税訴訟入門〔第3版〕』商事法務、2007年
- 西澤博、三次直哉 編『租税徴収関係判例要旨集』大蔵財務協会、1996年
- 冬木千成編著『全訂版 国税徴収法基本通達逐条解説』大蔵財務協会、2008年

松沢智『租税訴訟法〔改訂版〕－異議申立てから訴訟までの理論と実務－』

中央経済社、1998年

吉国二郎ほか共著『国税徴収法精解〔十七判〕』大蔵財務協会、2009年

我妻榮『新訂 債権總論(民法講義IV)』岩波書店、1964年

## ○論文

阿部泰隆「違法性の承継」『行政判例百選Ⅰ〔第3版〕』有斐閣、1993年、

pp.178-179

伊地知大介「租税行政行為に於ける公定力と違法性の承継」『税法学』清

文社 185号、1966年、pp.9-14

今井文雄「第二次納税義務者は納付告知の取消訴訟において主たる納税義務

の存否または金額を争うことはできるか」『判例時報』判例時報社

804号、1976年 pp.129-132

岩崎政明「本来の納税義務者に対する課税処分と第2次納税義務者の不

服申立権」『ジュリスト』1332号(平成18年度重要判例解説)、有斐

閣、2007年、pp.37-38

宇賀克也「主たる納税義務者に対する課税処分に関する第二次納税義務者

の原告適格」『ジュリスト』947号、有斐閣、1989年、pp.128-131

遠藤博也「違法性の承継」『行政判例百選Ⅰ〔第1版〕』有斐閣、2006年、

pp.226-227

岡田春男、「違法性の承継」『行政判例百選Ⅱ〔第5版〕』有斐閣、2006年、

pp.168-169

岡田雅夫「重大明白な瑕疵」『行政判例百選Ⅰ〔第5版〕』有斐閣、2006

年、pp.162-163

小沢義彦「第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分を争え

るか」『税務弘報』1973年第3号、中央経済社、1973年、pp.55-62

- 金子芳雄「第二次納税義務者は主たる納税義務に関する課税処分の取消し及び無効確認を求める原告適格を有するとされた事例」『判例時報』1343号、判例時報社、1990年、pp.174-177
- 亀岡隆幸「第二次納税義務者の不服申立て等の対応」『税理』2009年9月号、ぎょうせい、2009年、pp.157-163
- 川神裕「国税徴収法39条所定の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき国税通則法75条に基づく不服申立てをすることの可否」(最高裁判所判例解説)『法曹時報』59巻9号、法曹会、2007年 pp.295-333
- 北野弘久「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」『民商法雑誌』77号6巻、有斐閣、1978年、pp.958-969
- 北野弘久「国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条の類推適用」『民商法雑誌』113号1巻、有斐閣、1995年、119-126
- 吉良実「わが国の第二次納税義務制度」日本税法学会編『杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集』三晃社、1970年、pp.69-123
- 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係(1)」『税法学』256号、清文社、1972年、pp.6-12
- 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係(2)」『税法学』257号、清文社、1972年、pp.10-28
- 小早川光郎「第二次納税義務にかかる納付告知を受けた者は、右告知の取消訴訟において、主たる納税義務の存否または額を争うことができるか」『ジュリスト』583号、有斐閣、1975年、pp.159-161
- 斉藤明「租税判例研究〔75回〕」『ジュリスト』612号、有斐閣、1976年、pp.115-118
- 桜田誉「違法性の承継－確定手続からの－」『行政判例百選Ⅰ〔第2版〕』有斐閣、1987年、pp.184-185
- 佐藤繁「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者

- の納税義務を争うことの可否」『最高裁判所判例解説』29巻8号、法曹会、1975年、pp.107-117
- 佐藤英明「第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条の類推適用」『判例時報』1534号、判例時報社、1995年、pp.175-179
- 佐藤英明「租税判例研究 第442回 国税徴収法39条の適用要件」『ジュリスト』1385号、有斐閣、2009年、pp.136-139
- 芝池義一「違法性の承継」『法学教室』52号、有斐閣、1985年、p.96
- 下野恭裕「主たる納税義務者に対する課税処分無効確認等訴訟と第二次納税義務者の原告適格」『行政関係判例解説 平成元年』ぎょうせい、1991年、pp.152-167
- 圖氏善信「第二次納税義務者の権利救済について」『税務大学校論叢』26巻、1996年、pp.27-53
- 鈴木重武「第一次納税義務者に対する課税処分の取消事由は、第二次納税義務者に対する納税告知処分の無効事由となるか」『自治研究』51巻9号、第一法規、1975年 pp.150-155
- 高須要子「第二次納税義務者が、本来の納税義務者に対する課税処分について不服申立てをすることができるとし、不服申立ての起算日について判示した事例」『判例タイムズ』1245号、有斐閣、2007年、pp.252-253
- 田中治「主たる課税処分に対する第二次納税義務者の不服申立適格」『税研』148号、2009年、pp.48-50
- 千葉勝美「国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条の類推適用」『最高裁判所判例解説民事篇（平成六年度）』法曹会、1997年、pp.613-620
- 福家俊朗「課税処分と当然無効」『行政判例百選Ⅰ〔第5版〕』有斐閣、2006年、pp.186-187
- 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—」『租税資料館賞受賞論文集 17回(下巻)』2008年、pp.154-291
- 三木義一「第2次納税義務」別冊ジュリスト178号『租税判例百選〔第

- 4 版]』有斐閣、2005 年、pp.48-49
- 三木義一「第二次納税義務の再検討—『徴収不足額』説からの実務への批判を中心として」『現代税法と人権』第3章、勁草書房、1992年、pp.83-106
- 三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」『松田在職40年記念・会社と訴訟(下)』有斐閣、1968年、pp.854-869
- 村重慶一「第二次納税義務(2)ー確定手続ー」『別冊ジュリスト79号 租税判例百選〔第二版〕』有斐閣、1983年、pp.50-51
- 本村大輔「国税徴収法三九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科編『法学研究年報』第39号、2009年、pp.107-152
- 山口浩一郎「租税判例研究〔第39回〕」『ジュリスト』528号、有斐閣、1973年、pp.159-158
- 山田二郎「第2次納税義務者の救済手続と行政不服申立期間の起算日—アルゼグループ事件—」『ジュリスト』1325号、2006年 pp.252-254

#### ○その他資料等

『日本経済新聞(夕刊)』2006年1月19日

『平成23年税制改正大綱』2010年12月16日、首相官邸ホームページ「主な報告書・答申等」より引用

<http://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2010/h23zeiseitaikou.pdf>

(確認日2011年1月12日))

「租税徴収制度調査会答申特集」『地方税』別巻、地方財務協会、1958年、pp.70-98

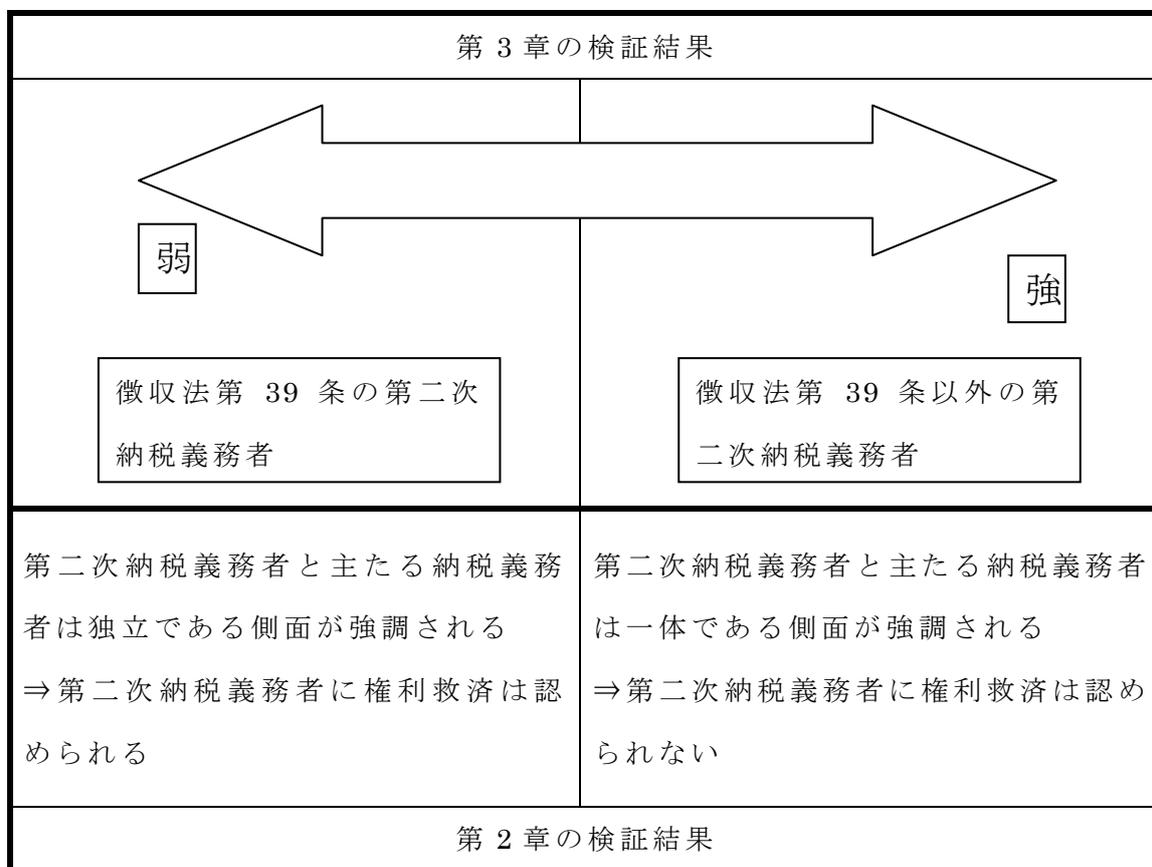
三ヶ月章、加藤一郎監修『租税法制定資料全集—国税徴収法〔昭和改正編〕』信山社出版、2002年

【図表 3 - 1】 第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係(本文第 3 章 p.48)

第二次納税義務の態様	条文	第二次納税義務者	主たる納税義務者
無限責任社員の第二次納税義務	第 33 条	無限責任社員	合名会社又は合資会社
清算人等の第二次納税義務	第 34 条	清算人等(清算人及び残余財産の分配を受けた者)	解散した法人
同族会社の第二次納税義務	第 35 条	同族会社	同族会社の判定の基礎となる株主
収益が法律上帰属するとみられる者の第二次納税義務	第 36 条 1 号	滞納している国税の賦課の基因となった収益が法律上帰属するとみられる者	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)、法人税法 11 条(実質所得者課税の原則)の規定により国税の滞納者
資産の貸付を法律上行ったとみられる者の第二次納税義務	第 36 条 2 号	その国税の賦課の基因となった当該貸付けを法律上行ったとみられる者	消費税法 13 条(資産の譲渡等を行った者の実質判定)(同法第 2 条 1 項 8 号(定義)に規定する貸付けに係る部分に限る)の規定により課された国税の滞納者
否認された行為の受益者の第二次納税義務	第 36 条 3 号	否認された行為計算により利益を受けたものとされる者	同族会社等の行為又は計算の否認等の規定により国税が課された滞納者
共同的事業者の第二次納税義務	第 37 条	[納税者が個人である場合]その者と生計を一にする配偶者その他の親族でその納税者の経営する事業から所得を受けているもの [納税者がその事実のあった時の現況において同族会社である場合]その判定の基礎となった株主又は社員	納税者
事業譲受人の第二次納税義務	第 38 条	事業を譲り受けた特殊関係者	特殊関係者に事業を譲渡した納税者
無償譲受人等の第二次納税義務	第 39 条	右の処分により権利を取得し、又は義務をのがれた者	無償譲渡等を行った者
人格のない社団等の財産の名義人の第二次納税義務	第 41 条 第 1 項	人格のない社団等に属する財産だが、その財産の名義人として法律上帰属しているとみられる者(第三者)	人格のない社団等
人格のない社団等から財産の払戻し等を受けた者の無限責任社員の第二次納税義務	第 41 条 第 2 項	当該払戻し又は分配を受けた者	人格のない社団等

(出所：吉国二郎ほか共著『国税徴収法精解〔十七判〕』大蔵財務協会、2009 年を参考に作成した)

【図表 4 - 1】 第 2 章、第 3 章の検討結果の整理(本文第 4 章 p.64)



(出所：本文第 2 章、第 3 章の検討結果を基に作成した)