

第二次納税義務者の権利救済に関する一考察

—国税徴収法第39条を中心として—

窪田 良一

要 約

第二次納税義務制度は、主たる納税義務者が納期限までに国税を完納せず、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、納税義務者と一定の関係にある者、つまり第二次納税義務者にその滞納国税の納付義務を負わせる制度である。ところが、制度上、第二次納税義務者は、①主たる納税義務者の納税義務がいつ確定したのかを知るすべはなく、②主たる納税義務者に認められている「更正の請求」といった救済制度も国税通則法には規定されていない。つまり、第二次納税義務は特異な義務であるにもかかわらず、それを負担することとなる第二次納税義務者の権利救済に関する固有の規定が設けられていないのである。

それでは、実際に「納付通知書による告知処分」を受けた第二次納税義務者は、自己の権利を救済するためにどのように対処したらいいのか。法的手続きに訴える場合、不服申立前置主義が採られているため、原則として原処分庁（税務署又は国税庁）に異議申立てを行い、その後に国税不服審判所に審査請求を行う必要がある。この場合において、第二次納税義務者が納付告知処分に固有の瑕疵があることを争うことには何ら支障はないが、第二次納税義務者が納付告知の基となった主たる納税義務者に対する課税処分（以下、「主たる課税処分」）について瑕疵があることを争うときには問題が生じる。なぜなら、主たる課税処分は主たる納税義務者に対してなされた別個の行政処分であるから、それにかかわる瑕疵を第三者である第二次納税義務者が主張できるかという問題があるからである。しかし、主たる課税処分に瑕疵があり、第二次納税義務者の負担額（徴収不足額）も過大となっている場合に、瑕疵ある課税処分の直接の当事者ではない第二次納税義務者が租税争訟を提起し、その数額又は存否を争うことができなければ、第二次納税義務者の権利救済は図られない。

この問題に一つの結論を出したのが、最高裁第一小法廷・平成 18 年 1 月 19 日判決（平成 16 年（行ヒ）第 275 号裁決取消請求事件）（以下、「平成 18 年判決」）である。平成 18 年判決は徴収法第 39 条（以下、「法第 39 条」）に規定する第二次納税義務者について、①主たる課税処分の瑕疵を直接争う不服申立適格を認めただけでなく、②不服申立期間の起算日を第二次納税義務者に納付告知がされた日の翌日とすることで、第二次納税義務者の実質的な権利救済への途を開いた。ただ、本判決は国税不服審判所の裁決取消請求訴訟で下されたものであり、①この法理が主たる課税処分の瑕疵を第二次納税義務者が直接争う取消訴訟に適用されるか否か、②判決の射程は法第 39 条に規定する第二次納

税義務者に限られるか否か、③時機に遅れた訴訟が徴税の安定を害さないかなど、残された課題も多かった。

本稿は平成18年判決後の調査を行い、その結果を踏まえて残された課題について再検討したものである。実務界で最も多く争われている第二次納税義務は、法第39条で規定する第二次納税義務であるといわれているが、それは国税不服審判所の裁決状況からも実証された。したがって、本稿では法第39条を中心として、第二次納税義務者の権利救済のあり方・方途について考察を行った。特に、第二次納税義務者をめぐる問題点を国税不服審判所の裁決状況から実証的に分析し、第二次納税義務者と課税庁との間で争点となっている事項を裁決文の解釈等を行いながら整理した。その上で、第二次納税義務者の権利救済策としての租税争訟の課題を主に原告適格と違法性の承継の観点から学説を検証し、実際の裁判例を検証することで、第二次納税義務者の権利救済の隘路となっている租税争訟の課題と解決の方途を整理し、最後に、平成18年判決後の調査を踏まえて、今後の第二次納税義務者の権利救済のあり方・方途をとりまとめた。

平成18年判決後の取消訴訟（東京地方裁判所、東京高等裁判所（確定））は、平成18年判決が判示した「法第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通則法第75条に基づく不服申立てをすることができる」という判旨が取消訴訟において適用されたものである。したがって、この取消訴訟の意義は、法第39条所定の第二次納税義務者について、主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を直接争う取消訴訟の原告適格を認め、その取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵に関する実質的な審理がなされたことにある。高等裁判所での一事例に過ぎないという見方もできるが、第二次納税義務者の権利救済に向けた途を拓げるきっかけとなる事例として、高く評価したい。

平成18年判決の射程範囲が明確になっていない点について、私見としては、①第二次納税義務者が主たる納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあると認められない者で、かつ、②主たる納税義務者が租税争訟に及ばないか、途中で降りてしまった場合（つまり、第二次納税義務者の訴権が十分に代理行使されていない場合）、という二つの要件を充たす第二次納税義務者が射程の範囲と考えているが、判例の積み重ねによって、これを明確にしていく必要がある。また、租税法律主義のもとで解釈論に委ねる租税行政が好ましいかなど、残された課題はまだ多く、これらが一つずつ解決されることで、第二次納税義務者の権利救済の途が適切に拡大されていくことが望まれる。

以上

目 次

はじめに	1
1. 第二次納税義務の概要	3
1. 1 第二次納税義務制度の制定趣旨	3
1. 1. 1 制定趣旨	3
1. 1. 2 制度改正の沿革	4
1. 2 第二次納税義務の意義	4
1. 2. 1 第二次納税義務とは	4
1. 2. 2 第二次納税義務の成立要件	6
1. 2. 3 第二次納税義務の成立時期	9
1. 2. 4 第二次納税義務の確定要件	10
1. 3 小括	10
2. 第二次納税義務者をめぐる問題点	10
2. 1 国税不服審判所の裁決事例の検証	10
2. 1. 1 国税不服審判所の裁決の現状と分析	10
2. 1. 2 法第 39 条関係の裁決事例の結果分析	13
2. 2 第二次納税義務者からの徴収手続きとそれをめぐる問題点	14
2. 2. 1 徴収手続きとそれをめぐる問題点	14
2. 2. 2 納付告知処分と納付通知書への理由附記の必要性	15
2. 2. 3 法第 39 条で規定する「著しく低い額」の解釈	17
2. 3 租税回避と第二次納税義務	18
2. 3. 1 第二次納税義務の類型	18
2. 3. 2 第二次納税義務制度と詐害行為取消権の異同	23
2. 4 小括	24
3 第二次納税義務者の租税争訟と課題	24
3. 1 第二次納税義務者の租税争訟	24
3. 1. 1 不服申立前置主義と申立期間	24
3. 1. 2 不服申立てと租税訴訟	26
3. 1. 3 租税訴訟の類型と第二次納税義務者の権利救済	27
3. 2 第二次納税義務者の原告適格	27

3. 2. 1	第二次納税義務者の原告適格	27
3. 2. 2	学説の比較－積極説と消極説－	30
3. 3	違法性の承継	31
3. 3. 1	違法性の承継とは	31
3. 3. 2	学説の比較－積極説と消極説－	31
3. 4	小括	33
4.	裁判例の検証	33
4. 1	第二次納税義務者をめぐる裁判例の検証	33
4. 1. 1	判例1－最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決－	34
4. 1. 2	判例2－最高裁第一小法廷・平成3年1月17日判決－	38
4. 1. 3	判例3－最高裁第一小法廷・平成6年12月6日判決－	43
4. 1. 4	判例4－最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決－	47
4. 2	判決内容の変遷	54
4. 3	小括	55
5.	最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決のその後を踏まえて	56
5. 1	取消訴訟に適用された第二次納税義務者の原告適格	56
5. 1. 1	東京高裁・平成20年2月20日判決の意義	56
5. 1. 2	判決内容の検証	56
5. 2	第二次納税義務者の権利救済に関して残された課題	60
5. 2. 1	最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決の射程範囲	60
5. 2. 2	開かれた租税行政と租税法律関係の早期安定との調和	61
	おわりに	62
	参考文献	64

はじめに

平成 21 年 6 月 18 日付で、国税徴収法基本通達 39 条関係 5（第三者に利益を与える処分）¹が改正された。これまで「第三者に利益を与える処分」としては、『地上権、抵当権、賃借権等の設定処分』が例示されていたが、同日付で遺産分割協議書が追加的に例示された。これは、東京高等裁判所の判決²がきっかけとなって改正されたものであるが、国税債権の保全をはかるため課税庁が異例の迅速さで動いた結果である。

国税徴収法第 39 条は、「滞納者がその財産を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（無償譲渡等の処分）を行った場合において、その無償譲渡等の処分により権利を取得し、又は義務を免れた者」を第二次納税義務者と定め、その者に対して一定の第二次納税義務³を負わせることとしている。いわば、私法上の債権者詐害行為を司法手続きによらない行政処分によって対処するものであり、それだけに、法第 39 条に規定する第二次納税義務が実務界で最も多く争われている⁴といわれている。

具体的には、課税庁が主たる納税義務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には、第二次納税義務者に対して納付通知書により告知（以下、「納付告知処分」と記載。）をしなければならないこととされている（法第 32 条）。この場合において、第二次納税義務者が納付告知処分に固有の瑕疵があることを争うことには何ら支障はない。しかし、第二次納税義務者が納付告知の基因となった主たる納税義務者に対する課税処分（以下、「主たる課税処分」）について瑕疵があることを争うときには問題が生じてくる。なぜなら、主たる課税処分は主たる納税義務者になされた別個の行政処分であるから、それにかかわる瑕疵を第三者である第二次納税義務者が主張できるかという問題

¹ （第三者に利益を与える処分）

⁵ 法第 39 条の「その他第三者に利益を与える処分」とは、譲渡、債務の免除以外の処分のうち、滞納者の積極財産の減少の結果（滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものを除く。）、第三者に利益を与えることとなる処分をいい、例えば、地上権、抵当権、賃借権等の設定処分、遺産分割協議（平成 20. 2. 27 東京高判参照）がある。この場合において、地上権等の設定により受けた反対給付（例えば、権利金、礼金等）があるときは、それが法第 39 条の「対価」に当たる。

² 東京高等裁判所・平成 20 年 2 月 27 日判決（平成 19 年（行コ）第 375 号第二次納税義務告知処分取消請求控訴事件）

³ 国税徴収法第 33 条から第 39 条まで又は第 41 条で規定。

⁴ 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」ジュリスト 1325 号 254 頁参照。（2006. 12. 15）

があるからである。

しかし、主たる課税処分に瑕疵があり、第二次納税義務者の負担額（徴収不足額）も過大となっている場合に、瑕疵ある課税処分の直接の当事者ではない第二次納税義務者が租税争訟を提起し、その数額又は存否を争うことができなければ、第二次納税義務者の権利救済は図られない。

この問題に一つの結論を出したのが、最高裁第一小法廷・平成 18 年 1 月 19 日判決（平成 16 年（行ヒ）第 275 号裁決取消請求事件）である。本判決は、法第 39 条に規定する第二次納税義務者について、①主たる課税処分の瑕疵を直接争う不服申立適格を認めただけでなく、②不服申立期間の起算日を第二次納税義務者に納付告知がされた日の翌日とすることで、第二次納税義務者の実質的な権利救済への途を開いた判決として注目を浴びた。ただ、本判決は国税不服審判所の裁決取消請求訴訟で下されたものであり、①この法理が主たる課税処分の瑕疵を第二次納税義務者が直接争う取消訴訟に適用されるか否か、②判決の射程は法第 39 条に規定する第二次納税義務者に限られるか否か、③時機に遅れた訴訟が徴税の安定を害さないかなど、残された課題も多かった。

本稿は、最高裁第一小法廷・平成 18 年 1 月 19 日判決後の調査を行い、その結果を踏まえて残された課題について再検討し、第二次納税義務者の権利救済のあり方・方途について考察するものである。まず第 1 章では、第二次納税義務制度の制定趣旨などを概観し、第 2 章で第二次納税義務者をめぐる問題を国税不服審判所の裁決状況から実証的に分析し、課題の抽出・整理を行った。そして、第 3 章で第二次納税義務者の権利救済策としての租税争訟の課題を、主に原告適格と違法性の承継の観点から学説（積極説と消極説）を検証した。その後、第 4 章で実際の裁判例を検証し、判決内容の変遷を辿ることで第二次納税義務者の権利救済の隘路となっている租税争訟の課題と解決の方途を整理し、第 5 章で最高裁第一小法廷・平成 18 年 1 月 19 日判決後の調査を踏まえて、今後の第二次納税義務者の権利救済のあり方・方途をとりまとめた。

最高裁第一小法廷・平成 18 年 1 月 19 日判決の射程範囲、租税法律主義のもとで解釈論に委ねる租税行政が好ましいのかなど、残された課題はまだ多く、これらが一つずつ解決されることで、第二次納税義務者の権利救済の途が適切に拡大されていくことが望まれる。

1. 第二次納税義務の概要

1. 1 第二次納税義務制度の制定趣旨

1. 1. 1 制定趣旨

旧国税徴収法（明治三十年法律第二十一号）が制定されたのは明治 30 年のことである。その後、昭和 26 年に徴収猶予、滞納処分の執行猶予・執行停止等の租税の強制徴収に特有の制度である徴収緩和の諸制度を設けた改正を除けば、ほとんどめぼしい実体的な改正はされてこなかった⁵が、この昭和 26 年の改正時に、わが国における第二次納税義務制度が体系的に立法化された。

当時は、「租税債務者が故意にその財産を親族等に移転し、あるいはその事業を同族会社に組織がえをする等により、滞納処分の目的達成を不可能とするような事例が少なくなかった⁶」という背景があったが、当該行為（詐害行為）を詐害行為取消権の行使によって取消すことは、次のような理由から適切な徴収方法とは思われなかった。

- ① 詐害行為取消権の行使は、司法手続き（訴訟）を経由しなければならず、迅速性に欠けること。
- ② 租税債務者と受益者（転得者）が、ともに悪意であることを課税庁側が立証しなければならないこと。
- ③ 国税債権は大量かつ反復的に生じるものであり、個別対応は手続き的に煩雑であるだけでなく、費用負担も大きくなること。

このように、私法上の詐害行為取消権を行使するためには、租税債務者について詐害意思が存在し、かつ、詐害事実が存在することなどを要件とした上で、その立証責任を課税庁側が負わなければならないといった事務負担の重さに加え、機動性・迅速性にも欠けるという問題があった。そのため、租税債務者に詐害行為等があった場合の徴収方法を改正すべく、一定の要件の下では、司法手続きによらない、課税庁側が単独で行使できる行政処分としての「第二次納税義務制度」が法制化されるに至った。

⁵ 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編『平成 21 年改訂国税徴収法精解』財団法人大蔵財務協会 3 頁（2009）参照。

⁶ 「次は納税者に詐害行為等がありました場合の徴税方法を改善したことであります。すなわち滞納処分の実情に顧みますと、滞納者が故意にその財産を親族等に移転し、あるいはその事業を同族会社に組織がえをする等により、滞納処分の目的達成を不可能ならしめるとき事例が少ない実情でありますので、正当な納税者との権衡上、かかる場合には、滞納者本人について滞納処分を執行しても、なお徴収すべき税金に不足するときに限って、これらの親族または同族会社から徴税できることとしたのであります。」第 010 回国会・大蔵委員会・第 38 号・昭和 26 年 3 月 20 日・西川政府委員の説明（国会会議録検索システム URL：<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/010/0284/main.html> により調査。）

1. 1. 2 制度改正の沿革

昭和 26 年の国税徴収法改正時に第二次納税義務制度が体系的に立法化されたが、その主たる目的は「租税債務者が故意にその財産を親族等に移転し、あるいはその事業を同族会社に組織がえをする等により、滞納処分目的達成を不可能とする事態に対処するため⁷」であった。つまり、その適用範囲が親族等の通謀的な租税回避行為、あるいは法人成りによる租税回避行為といった稚拙な租税回避等を対象としたものといえる。

しかし、その後の経済社会の発達に伴い各種の制度が複雑化するにつれ、租税の賦課法規もまた複雑化していくこととなった。その結果、一方においては複雑な経済的制度を利用して租税の合法的な回避が行われるようになり、また一方においては租税の賦課制度と徴収制度との間にずれが生じる事態となった。この事態を解決し、租税徴収の確保を全うするため租税徴収制度調査会が設置され、3年間にわたる検討がなされた。

昭和 34 年に全文改定された国税徴収法(昭和三十四年四月二十日法律第四百七十七号)においては、租税徴収制度調査会の「答申の趣旨」に基づいて、いわゆる第二次納税義務の範囲を合理的に拡張して、責任財産が合法的に納税者の支配から逸脱した場合においても、これを私法秩序を乱さない特定の方法によって、「当該財産について権利を有する者に補充的な納税義務を課する方法によって租税徴収の確保を図ろう」としたのである⁸。

1. 2 第二次納税義務の意義

1. 2. 1 第二次納税義務とは

(1) 第二次納税義務の意義

昭和 34 年に国税徴収法が全文改定されたことによって、第二次納税義務の意義も変貌を遂げた。つまり、第二次納税義務の範囲は従来に比して大幅に拡張されたが、「第二次納税義務の制度は、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、徴税手続の合理化を図るために認められている制度⁹」といわれるように、①租税徴収の確保、②私法秩序の尊重、③徴収制度の合理化という租税徴収制度調査会の答申に基づく 3 つの基本的考え方を

⁷ 前掲注 6

⁸ 吉国・荒井・志場・前掲注 5・33 頁。

⁹ 吉国・荒井・志場・前掲注 5・312 頁。

反映したものとなっている。

この意義については、「第二次納税義務の制度は、納税者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場合において、形式的には財産が第三者に帰属しているとはいえ、実質的にはこれを否認して、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場合に、その形式的な財産帰属を否認して、私法秩序をみだすことを避けつつ、その形式的に財産が帰属している第三者に対し補充的、第二次的に納税者の納税義務を負担させることにより租税徴収の確保を図ろうとする制度」と判示¹⁰されていることから、確固たるものとなっている。

（２）第二次納税義務と保証債務の関係

第二次納税義務の性格は、保証債務に類似しているともいわれる。それは、主たる納税義務に生じた時効の中断や消滅などの一定の事由の効力が第二次納税義務に及び（附従性）、主たる納税義務者の義務の履行がなされない場合に、第二次納税義務者がその履行の責めを負う（補充性）からである。このように附従性と補充性を合わせ持つことから、第二次納税義務の性格が保証債務に類似しているといわれるのである。

この点に関し、吉良実氏は「第二次納税義務の法的性格については、従来から見解が分かれしばしば議論されているところである¹¹。」と述べていることから、この見解に関する代表的な２つの説を検討することによって、第二次納税義務の法的性格の位置づけを行うこととする。一つは、「法定保証債務説」といわれるもので、第二次納税義務を私法上の保証債務と同一視し、私法上の保証債務に関する民法上の規定あるいは法理論から第二次納税義務の法的性格を論ずる説である。もう一つは、吉良氏も採用している「固有義務説」といわれるもので、第二次納税義務と私法上の保証債務の類似性は認めながらも、両者は異なるものであるとの前提に立って、第二次納税義務の法的性格を論ずる説である¹²。したがって、吉良氏の立場に立てば、主たる納税義務と第二次納税義務とは別個に存在する独立した固有の義務ということになる。

私見としては、保証債務と第二次納税義務はいずれもが附従性と補充性を有するといった共通点があることから、その類似性を否定するものではないが、

¹⁰ 大阪高等裁判所・昭和 48 年 11 月 8 日判決（昭和 47 年（行コ）第 2 号事件（不動産差押処分等取消等請求控訴事件））

¹¹ 吉良実「わが国の第二次納税義務制度」『杉村章三郎先生・古稀祝賀・税法学論文集』日本税法学会 70 頁（1970）

¹² 吉良・前掲注 11・70 頁、浅田久治郎・深谷和夫・西澤博『改訂新版第二次納税義務制度の実務と理論』財団法人大蔵財務協会 302～305 頁（2005）参照。

私法上の保証債務は当事者間の保証契約又は保証委託契約に基づいて成立する（私的自治の原則に基づいて成立する）ものであるのに対し、第二次納税義務は所定の要件を充足することによって法律の規定によって当然に成立するものである。このように成立の根底を異にする観点から、第二次納税義務を私法上の保証債務と同一視する見解には反対である。

ちなみに、国税徴収法基本通達（以下、「基本通達」と記載。）第32条関係28（時効の中断）は、「第二次納税義務の時効中断の効力は、主たる納税者の納税義務には及ばないが、主たる納税者の納税義務の時効中断の効力は、第二次納税義務に及ぶものとする（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）。」と規定しており、課税庁は第二次納税義務の性格を保証債務に類似したものとして捉えているとも見受けられ、吉良氏も同様の指摘をしている¹³。

しかし、課税庁の意図するところは、「租税債務たる主債務につき滞納処分
の執行が事実上不能となったため、消滅時効が完成した場合、その保証債務について時効中断の措置がとられていても、保証債務とともに消滅する」と判示¹⁴されたことを受けて、租税債権を保全するために租税債権存在確認訴訟等の訴えの提起等による時効中断措置を図るべきこと¹⁵を規定したに過ぎず、第二次納税義務の独立性までを否定したものではないと考える。

1. 2. 2 第二次納税義務の成立要件

第二次納税義務の成立要件は、法第33条から第39条まで又は第41条で規定されているが、共通している要件は次の2点である。

- ①本来の納税義務者（以下、「主たる納税義務者」という）の国税が滞納していること。
- ②主たる納税義務者の財産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。

¹³ 吉良・前掲注11・70頁。

¹⁴ 東京地方裁判所・昭和39年3月26日判決（昭和38年（ワ）第1946号事件（法人税債務不存在確認請求事件））

¹⁵ 東京地裁・判決・前掲注14は「時効中断のためというような特別の必要がある場合には、国の側から民事訴訟を提起することはなんら妨げられないものと解するのが相当である。」と判示している。

以下では各成立要件の内容を確認し、成立要件自体に第二次納税義務者¹⁶にとっての不利益事項が内在していないかどうかを検証する。

(1) 要件①について

「主たる納税義務者の国税が滞納していること」とは、有効に成立・確定した主たる納税義務が、その納期限までに履行されていない状態を意味する。この場合において、主たる納税義務者が自己申告納税制度に基づいて確定申告や修正申告等を行った場合には、その数額や存否が第二次納税義務者との関係で争いとなる余地はない。しかし、課税庁による更正処分や決定処分等による賦課決定等に瑕疵がある状態で納税義務が確定した場合には、第二次納税義務者がその数額や存否について争うことができる余地が生じうる。

つまり、主たる納税義務の確定行為に瑕疵があった場合に、その瑕疵の程度が取消原因にとどまりうる程度のものであるか、無効原因に該当するものであるかによって、この要件①の成立要件が充足されるか否かが異なってくるということである。

具体的には、取消原因にとどまりうる程度のものである場合は、主たる納税義務の確定行為は行政機関によって取消されるまでは効力があると認められることから、その国税が滞納したときには、この要件①を充たすものといえる。一方、主たる納税義務の確定行為にかかる瑕疵が無効原因に該当する場合には、主たる納税義務を確定しうるだけの法律効果が生じないことから、主たる納税義務の滞納という概念は存在せず、要件①が充たされていることにはならないと解すべきである。この点に関し、三木義一氏は「違法な確定行為によって租税債務が成立することを租税構成要件が予定しているとは解しえない。第二次納税義務成立の一要件である「主たる納税者の租税債務」とは、あくまでも法の適正な解釈・適用のもとに主たる納税者が本来納税すべき租税債務に限定され、その租税債務を主たる納税者が滞納した場合にはじめて第二次納税義務の第一の構成要件が充足されたことになると思われる¹⁷。」と述べている。

まさに、要件①の「主たる納税義務者の国税が滞納していること」の正確な定義づけが、第二次納税義務の成立要件が充足されているか否かの判断基準となり、ひいては第二次納税義務者の権利救済の問題を解決する糸口になると考えられる。したがって、適法性を欠く課税処分が主たる納税義務者になされ、その租税債務が滞納したとしても、第二次納税義務は客観的には成立しておら

¹⁶ 国税徴収法第33条から第39条まで又は第41条の規定により納税者の国税を納付する義務を負う者をいう。

¹⁷ 三木義一「第二次納税義務の再検討」『現代税法と人権』勁草書房86頁(1992)

ず、第二次納税義務者はその数額や存否について争うことができると考えられる。

(2) 要件②について

「主たる納税義務者に対し滞納処分を執行してもなお徴収すべき税額に不足すると認められること」とは、「法第22条第4項の通知を発する時の現況において、納税者に帰属する財産（国税につき徴している担保財産で、第三者に帰属しているもの及び保証人の保証を含めるものとする。）で滞納処分（交付要求及び参加差押えを含む。）により徴収できるものの価額が、納税者の国税の総額に満たないと認められるときをいい、その判定は、滞納処分を現実に執行した結果に基づいてする必要はないものとする。」と基本通達第22条関係4は規定している。

ここで問題となるのが、「なお徴収すべき税額に不足すると認められること」の『徴収不足額』の解釈である。基本通達は徴収不足額を「滞納者の国税総額」と捉えているが、最高裁第3小法廷・昭和38年6月25日判決は、「無限責任社員¹⁸の第二次納税義務は、会社財産に対する滞納処分をしてもなお不足ある場合に、その不足額について生ずるものであって、会社の国税債務全額について生ずるものではない」と判示¹⁸している。

このように最高裁判所で判示されているにもかかわらず、基本通達が徴収不足額を「滞納者の国税総額」と捉えている点について、三木義一氏は「第二次納税義務は補充的なものであるのに私法上の催告の抗弁権（民法452条）、検索の抗弁権（民法453条等）等が認められていないのは「徴収不足額」に限定されているからであると解しうる¹⁹」ことなどを根拠として、「徴収不足額に限定されていると解するのが正当な解釈であろう²⁰」と述べている。

要件①に比べ、要件②が第二次納税義務者の権利救済の問題として取り上げられることは多くないが、それは第二次納税義務者に「滞納者の国税総額」の負担を実質的に強いることがないよう徴収法で実務上の取扱いが規定されているからだと考える。つまり、法第32条4項では、「第二次納税義務者の財産の換価は、その財産の価額が著しく減少するおそれがあるときを除き、第一項の納税者の財産を換価に付した後でなければ、行うことができない。」と規定して

¹⁸ 最高裁判所第3小法廷・昭和38年6月25日（昭和35年（オ）第443号事件（滞納処分による乗余金決定に対する変更請求事件））

¹⁹ 三木・前掲注17・87頁。

²⁰ 三木・前掲注17・87頁。

おり、第二次納税義務者の負担すべき額が実務上は「徴収不足額に限定される」と解釈でき得るからである。

1. 2. 3 第二次納税義務の成立時期

租税債権は、一般的に課税要件を満たす事実が存在することによって成立する²¹と考えられており、通則法第15条第2項で「納税義務は、次の各号に掲げる国税（第一号から第十二号までにおいて、附帯税を除く。）については、当該各号に定める時（当該国税のうち政令で定めるものについては、政令で定める時）に成立する。」と明文を以って国税の納税義務の成立時期を規定しているが、第二次納税義務の成立時期については規定していない。

第二次納税義務の成立時期に関しては、基本通達第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。」と規定していることから、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。

これに対し、金子宏氏は「第二次納税義務は、この納付告知処分によって成立し、かつ確定すると解すべきであろう²²。」と成立の時期を異にしている。金子氏の説によれば、納付告知処分は更正処分や決定処分のような確認処分ではなく、行政法上の一種の形成処分ということになる。なお、谷口勢津夫氏も金子氏と同様の見解に立ち、「この納付通知書による告知によって、第二次納税義務が成立し、かつ、確定すると解される²³。」としている。

この点に関し、神戸地方裁判所・昭和46年11月16日付判決は「ところで【判示事項二】納付通知書による告知は納税義務者に対し抽象的に発生していた租税債権を具体的に確定し、その税額について履行の請求をするという二つの性質を兼ね備えるものである。」と判示²⁴しており、第二次納税義務は主たる納税義務が法定の要件を充足する事実が発生したことにより抽象的に発生していた納税義務が、納付告知処分によって具体的に確定されることを説示している。したがって、納付告知処分は更正処分や決定処分と同様、行政法上の確認処分という解釈をしたい。

²¹ 水野武夫「第二次納税義務」北野弘久編『税法の基本原則・判例研究・日本税法体系1』学陽書房165頁（1978）

²² 金子宏『租税法（第15版）』弘文堂145頁（2010）

²³ 谷口勢津夫『税法基本講義』弘文堂151頁（2010）

²⁴ 神戸地方裁判所・昭和46年11月16日判決（昭和39年（行ウ）第8号、昭和40年（行ウ）第17号事件（不動産差押処分取消等請求並びに納税義務不存在確認請求事件））

1. 2. 4 第二次納税義務の確定要件

法第 32 条の第二次納税義務の通則は、「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。」と規定しており、この「納付の告知処分」により、抽象的に成立していた第二次納税義務が具体的に確定すると考えられることは既述のとおりである。

なお、金子宏氏と谷口勢津夫氏は、「第二次納税義務は、納付告知処分によって成立し、かつ、確定すると解される」旨の立場を採っている²⁵が、『平成 21 年改訂 国税徴収法精解』においても、「この納付通知が送達されること、すなわち、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税告知に相当するといえることができる²⁶」と解説していることから、第二次納税義務についても法定の要件を充足する事実が発生したことにより、抽象的に成立していた納税義務が納付告知処分によって具体的に確定されると解釈すべきであろう。

1. 3 小括

このように、第二次納税義務制度は昭和 26 年の徴収法改正時に体系的に立法化され、昭和 34 年の徴収法の全文改定時に租税徴収制度調査会の「答申の趣旨」に基づき改正され現行制度となった。それから 50 余年を経過しようとしているが、その間に第二次納税義務者をめぐる問題が顕在化してきた。本章では、その解決策を検討する前提として、第二次納税義務制度の制定の背景、第二次納税義務の成立要件や確定要件などの内容を考察した。次章では、第二次納税義務者をめぐる問題点を具体的、実証的に検証する。

2. 第二次納税義務者をめぐる問題点

2. 1 国税不服審判所の裁決事例の検証

2. 1. 1 国税不服審判所の裁決の現状と分析

主たる納税義務者が納期限までに国税を完納しない場合、「滞納国税」となり徴収法に基づく財産調査（質問及び検査（法第 141 条）、搜索（法第 142 条乃至 147 条））を経て、滞納処分が執行される。しかし、その滞納者の財産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場合には、主たる納

²⁵ 金子・前掲注 22・138 頁、谷口・前掲注 23・151 頁。

²⁶ 吉国・荒井・志場・前掲注 5・317 頁。

税義務者と一定の関係にある者、つまり第二次納税義務者がその滞納国税を納付する義務を負うこととされている。

ところが、制度上、第二次納税義務者は、①主たる納税義務者の納税義務がいつ確定したのかを知るすべはなく、②主たる納税義務者に認められている「更正の請求（通則法第23条）」といった権利救済制度も通則法には規定されていない。つまり、第二次納税義務は特異な義務であるにもかかわらず、それを負担することとなる第二次納税義務者の権利救済に関する固有の規定が設けられていないのである。第二次納税義務者の権利救済に関する問題が顕在化してきた本質的な原因は、このような権利救済制度の不備にあるのではないか。

それでは、実際に「納付通知書による告知処分」を受けた第二次納税義務者は、自己の権利を救済するためにどのように対処したらいいのだろうか。法的手続きに訴える場合、不服申立前置主義が採られているため、原則として原処分庁（税務署又は国税庁）に異議申立てを行い、その後国税不服審判所に審査請求を行う必要がある。その現状を把握するため、まず主たる納税義務者及び第二次納税義務者など（以下、「主たる納税義務者等」と記載。）が国税不服審判所に対して、徴収関係に関する審査請求をどれくらい申立てているのか、その実態を情報公開されている平成16年度から平成21年度までについて分析し（表－1）、その上で、第二次納税義務者が国税不服審判所に審査請求を行った状況を国税不服審判所のホームページから抽出して分析した。

まず、表－1で概要をみると、主たる納税義務者等からの国税不服審判所に対する徴収関係の審査請求は、平成16年度が286件（構成割合9.3%）、平成17年度が233件（同7.9%）、平成18年度が501件（同20.0%）、平成19年度が314件（同11.4%）、平成20年度が294件（同10.4%）、平成21年度が344件（同10.6%）となっており、平成18年度を除けば、徴収関係の審査請求は発生件数全体のほぼ10%前後を占めている。

表－1 審査請求の状況 (単位:件、%)

年度 発生件数	16年度	17年度	18年度	19年度	20年度	21年度
徴収関係	(9.3) 286	(7.9) 233	(20.0) 501	(11.4) 314	(10.4) 294	(10.6) 344
全 体	3,087	2,963	2,504	2,755	2,835	3,254

【出所】 国税不服審判所のホームページより作成。

- (注) 1. 審査請求の状況には、国税通則法に基づくものの他に行政不服審査法に基づく審査請求が含まれている。
2. () 内は、全体に占める割合(単位:%)である。
3. 処理件数は税目別に公表されていないため、発生件数のみとした。

次に、同ホームページで情報公開されている裁決要旨について、その開示期間である平成8年7月1日から平成21年12月31日までの「審査請求」の発生事案ごとに、徴収法の第何条に該当するかを分析した(表-2)。その結果、第二次納税義務に関する審査請求の裁決は179件で、徴収法第39条関係が75件(構成割合41.9%)、法第34条関係が14件(同7.8%)、法第36条関係が6件(同3.4%)、法第37条関係が2件(同1.1%)、その他(分類不能等²⁷)が82件(同45.8%)であった。

表-2 裁決結果の条文別内訳 (単位:件、%)

条 文	34条	36条	37条	39条	その他
件 数	(7.8) 14	(3.4) 6	(1.1) 2	(41.9) 75	(45.8) 82

【出所】 同上の「裁決要旨検索システム」から「第二次納税義務」をキーワードにデータを抽出した。

(<http://www.kfs.go.jp/cgi-bin/sysrch/prj/web/pub/editCriteriaByKeyword>)

- (注) 1. 条文は、国税徴収法の条文番号である。
2. 平成8年7月1日から平成21年12月31日までに公表された裁決結果を条文別に集計した。
3. () 内は、全体に占める割合(単位:%)である。
4. 【条文関係】
- 法第34条関係：清算人等の第二次納税義務
 - 法第36条関係：実質課税額等の第二次納税義務
 - 法第37条関係：共同的な事業者の第二次納税義務
 - 法第39条関係：無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務

ここで得られる仮説の一つは、法第39条関係の審査請求・裁決結果が最も多

²⁷ 裁決要旨に徴収法の条文番号が記載されていないことなどにより「分類不能等」とした。

いことから、「法第39条関係で第二次納税義務者と課税庁との間に何らかの相違（ずれ）——例えば、徴収法の条文解釈の相違、実体取引の認識に関する相違が生じているのではないか」ということである。

2. 1. 2 法第39条関係の裁決事例の結果分析

表－2の徴収法第39条関係の75件（構成割合41.9%）の審査請求の顛末を示したのが表－3である。課税庁側の敗訴に相当する「全部取消し」と「一部取消し」の合計が27件（割合36.0%）、第二次納税義務者側の敗訴に相当する「棄却」と「却下」の合計が48件（割合64.0%）となっている。この結果からも、「法第39条関係で第二次納税義務者と課税庁との間に何らかの相違（ずれ）が生じているのではないか」ということが、改めて推論できる。

表－3 国税徴収法第39条の裁決結果の内訳 (単位：件、%)

裁決結果	全部取消し	一部取消し	却下	棄却
件数	(15.3) 11	(19.4) 16	(1.4) 1	(63.9) 47

【出所】表－2 に同じ。

(注) 1. 裁決結果は、平成8年7月1日から平成21年12月31日までの公表分である。

2. () 内は、全体に占める割合（単位：%）である。

それでは、実際にどのような点が第二次納税義務者と課税庁との間での争点となっているのだろうか。これを実証的に分析するため、第二次納税義務者から国税不服審判所に提出された審査請求書の情報開示の請求を行ったが、国税不服審判所からは「当該行政文書には、氏名、住所など特定の個人を識別できる情報及び個人の権利利益を害するおそれがある情報、並びに、法人等の情報又は営業を営む個人の当該事業に関する情報で競争上の地位その他正当な利益を害するおそれがある情報等、行政機関の保有する情報の公開に関する法律第5条第1号及び第2号の不開示情報に該当するものが記録されています。したがって、当該行政文書に対する開示請求は不開示としました。」という行政文書不開示決定通知書の回答しか得ることができなかった。

徴収法は第1条で「私法秩序との調整」を謳っているが、当事者間でどのような点が問題となっており、その原因はどこにあるのか。それを「2. 2 第

二次納税義務者からの徴収手続きとそれをめぐる問題点」で検討し、その解決の方途は「2. 3 租税回避と第二次納税義務」及びその後の章での判例分析などを経て方向付けを行うこととする。

2. 2 第二次納税義務者からの徴収手続きとそれをめぐる問題点

2. 2. 1 徴収手続きとそれをめぐる問題点

主たる納税義務者の滞納国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときの手続きは、徴収法第 32 条第 1 項（第二次納税義務の通則）及び徴収法施行令第 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）で次のように規定されている。

○徴収法第 32 条第 1 項（第二次納税義務の通則）

「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。この場合においては、その者の住所又は居所の所在地を所轄する税務署長に対しその旨を通知しなければならない。」

○徴収法施行令第 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）

「法第 32 条第 1 項（第二次納税義務の通則）に規定する納付通知書には、次の事項を記載しなければならない。

1. 納税者の氏名及び住所又は居所
2. 滞納に係る国税の年度、税目、納期限及び金額
3. 前号の金額のうち第二次納税義務者から徴収しようとする金額並びにその納付の期限及び場所
4. その者につき適用すべき第二次納税義務に関する規定」
(第 2 項以下は省略)

ここで規定する「納付通知書」には、第二次納税義務を課されることの根拠として「国税徴収法第何条何項」と記載されるのみで、納付の告知を受けた第二次納税義務者の最大の関心事である「第二次納税義務を負うこととなる具体的な根拠」が記載されないのである。第二次納税義務者からの徴収手続きに関して、第二次納税義務者が提起した問題点として、「納付告知処分と納付通知書への理由附記の必要性」と「法第 39 条で規定する「著しく低い額の対価による譲渡」の「著しく」の解釈」の二点について、国税不服審判所の裁決事例を題材として検討する。

2. 2. 2 納付告知処分と納付通知書への理由附記の必要性

納付通知書への理由附記の必要性をめぐって、第二次納税義務者が審査請求の中で論駁している事案として、名古屋国税不服審判所の裁決事例を取り上げ、その裁決要旨を踏まえて納付通知書への理由附記の必要性を検討する。

(事案) 一名古屋国税不服審判所【平 19. 2. 20 名裁 (諸) 平 18-45】一

「請求人は、第二次納税義務の告知処分に係る納付通知書には、請求人に第二次納税義務が発生したことの根拠となる法律として国税徴収法第 39 条と記載があるが、備考欄は空欄であり、それ以上に具体的にどのような行為が同条のどの要件に該当しているのか分からず、法律に素人の請求人としては防御の対象を特定することができず、異議申立てをするか否かの判断は不可能であるので、納税通知書の備考欄に全く記載がなく、防御の対象となる具体的行為と適用要件が特定されていない以上、本件異議申立てについての法定の期間は進行しない旨主張する。

しかしながら、国税徴収法施行令第 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》では、納付通知書の記載事項が規定されているが、上記のような具体的説明までは必要とされておらず、国税通則法第 77 条《不服申立期間》第 1 項は、不服申立ては、処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日の翌日から起算して 2 か月以内にしなければならない旨規定していることから、請求人の上記主張には理由がない。

したがって、本件異議申立ては、不服申立期間の経過後になされた不適法なものであるので、国税通則法第 75 条《国税に関する処分についての不服申立て》第 3 項の規定により、本件審査請求は不適法なものである。」

審査請求人の「具体的にどのような行為が同条（法第 39 条：執筆者記載）のどの要件に該当しているのか分からず、法律に素人の請求人としては防御の対象を特定することができず、異議申立てをするか否かの判断は不可能である」旨の主張には首肯できる一面がある。一方、通説としては、第二次納税義務者と主たる納税義務者は徴収法（法第 33 条から法第 39 条まで又は法第 41 条）で規定する特別な関係があるため、実際には第二次納税義務者が主たる納税義務者の行為、したがって、主たる納税義務の成立や確定、滞納状況を知り得る場合が多いとされる。果たして、どのような行為が同条の要件に該当するのか、それを明記することまで課税庁に求められるのであろうか。

この点に関し、浅田久治郎氏は、青色申告承認の取消通知書の理由附記をめぐ

ぐる論争を織り交ぜて論じた「第二次納税義務の告知処分とその理由附記の要否、国税徴収法第39条の「著しい低額譲渡」の判断要素²⁸」において、「一般論としては、理由附記などの方法により処分の具体的理由を明示するのが望ましいことはいうまでもない。しかし、現在の実情は、むしろ理由附記などを要するのが例外であって、それを要求されていないのが通常である。この背景には、処分理由の附記などがなくても相手方はそれを知りうるのが通常である（その処分がされるまでに調査その他の接触の機会があり、それを通じて処分理由を知りうるのが通常である）との現状に対する認識があるように思われる。そして、その前提のもとに、行政の円滑性の要請と相手方の利益保護の要請との調和点を「原則として処分理由の附記などの措置は不要」というところに求め、相手方の利益をより重視する必要がある処分²⁹についてだけ、例外的に理由附記などの措置が要求されているものとする。

このように理由附記などの措置を一種の調和点としてとらえるとすれば、各種の処分の性質、重要性などの差異によって、理由附記などの措置の内容にもその程度の差異があり得る。従って、青色申告承認取消しのように、いったん与えた利益を奪う処分について理由の具体的記載が必要だとしても、そのような処分とは異なる第二次納税義務の告知処分について、それと同様であるべきだということにはならない。」と述べている。

私見としては、第二次納税義務者の権利保護・救済のためには処分の理由を具体的に附記することで第二次納税義務者に防御の対象を特定させ、異議申立てをするか否かの判断材料を提供することが望ましいと考える。しかし、①国税債権が大量かつ反復的に生じるものであり、個別対応は手続き的に煩雑であるだけでなく費用負担も大きくなること、②浅田氏が論じているように、処分の理由附記がなくても第二次納税義務者はその内容を知りうる場合が多いであろうという前提に立つならば、現実的な対応としては、納付告知処分に係る納付通知書に理由附記を行うまでの必要性はなく、事後的な救済措置とはなるが、納付告知処分を受けた第二次納税義務者からの争訟手続き上の理由照会に

²⁸ 浅田久治郎「第二次納税義務の告知処分とその理由附記の要否、国税徴収法第39条の「著しい低額譲渡」の判断要素（広島地裁昭和50年4月22日判決・昭和44年（行ウ）第27号納税告知処分取消請求事件）」税大論叢10号（昭和51年8月31日）参照。

²⁹ 中村秀雄氏は、「青色申告承認の取消しの通知にこのような附記を命じたのは、承認の取消しとその承認を得た納税義務者に認められる納税上の種々の特典を剥奪する不利益処分であることにかんがみ、取消事由の有無についての処分庁の判断の重要性と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、取消しの理由を処分の相手方に知らせることによって、その不服申立に便益を与えるためである」と述べている。「青色申告承認取消しの法理」税大論叢34号148頁（平成11年6月30日）

応じるとするのが現実的な対応策だと考える。

2. 2. 3 法第 39 条で規定する「著しく低い額」の解釈

次に、法第 39 条で規定する「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（無償譲渡等の処分）」の条文解釈が争点となった東京国税不服審判所の裁決事例を検証する。具体的には、同条の「著しく低い額の対価による譲渡」の『著しく』とは、どのような判断基準に基づいて決められるのかが争点となった事案である。

（事案）－東京国税不服審判所【平 12.5.31 東裁（諸）平 11-154】－

「徴収法第 39 条に規定する「著しく低い額の対価」と認められるか否かは、その財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小、その他諸般の事情を総合的に考慮して、当該取引価格が通常取引価格、すなわち時価に比較して社会通念上著しく低い額と認められるか否かにより判断するほかなく、不動産のように、時価が必ずしも明確ではなく、人によりその評価を異にする値幅のある財産については、徴基通第 39 条関係の注書の 1³⁰に定めるように、時価のおおむね 2 分の 1 に満たない額をもって、著しく低い額による対価と解するのが相当である。これを本件についてみると、納税者甲が請求人に本件不動産を譲渡した日における当該不動産の時価は 165,000,000 円、対価は 100,000,000 円であり、当該対価は時価の約 61%と当該時価の 2 分の 1 を相当上回っていることが認められるから、本件対価は「著しく低い額の対価」に該当せず、請求人に対してなされた第二次納税義務告知処分は違法である。

原処分庁は、対価が時価の 2 分の 1 に満たないことは一応の目安であって、画一的な基準ではないし、本件譲渡については、①時価と対価の差額が高額であること、②請求人は、不動産業を営む会社であり、もともと不動産取引に精通しているところ、本件においては特に、滞納者乙（甲の納税義務を承継した者）の資産状況等を承知の上で譲渡を受けたものであること、③本件対価から

³⁰ 「(著しく低い額の対価の判定)

法第 39 条の「著しく低い額の対価」によるものであるかどうかは、社会通念上、通常取引に比べ著しく低い額の対価であるかどうかによって判定する。

(1) 値幅のある財産（不動産等）については、特段の事情がない限り、時価のおおむね 2 分の 1 に満たない価額をもって「著しく低い」と判定しても差し支えない（昭和 54 年 4 月 24 日大阪高裁判決）。

(2) 対価が時価の 2 分の 1 を超えている場合において、その行為の実態に照らし、時価と対価との差額に相当する金員等の無償譲渡等の処分がされていると認められる場合があることに留意する。」浅田久治郎・深谷和夫・西澤博『第二次納税義務制度の実務と理論』財団法人大蔵財務協会 419～420 頁参照。

甲らに対する債権を差し引いてその回収を図る一方、甲が他の債権者からの追及を免れるため、本件譲渡に係る所有権移転登記手続を契約書作成前に了することに協力していることなど、徴基通第 89（ママ）条関係 6 に定める特別の事情があるというべきであり、したがって、本件対価は、なお社会通念上「著しく低い額の対価」といえる旨主張する。

確かに、著しく低いかどうかは社会通念上の総合判断であり、本件通達に定める「おおむね 2 分の 1」という基準も、文字通り幅のある概念であるから、その財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小、その他諸般の事情によっては、対価が時価の 2 分の 1 を多少超える場合でも、なお、社会通念上、「著しく低い額の対価」というべき場合があることは否定できないが、本件対価については、上記のとおり、時価の約 61% とその 2 分の 1 を相当上回っている上、請求人は、税金の納付等のため本件不動産の売却を急ぐ甲らに懇願されて、特に需要もなく転売の見込みもない本件不動産を譲り受けることとし、実際、現在に至るまで転売もしていないのであって、このような状況を考えると、本件対価とその時価の差額が 65,000,000 円に及ぶからといって、請求人に補充的に納税義務を負わせなければ公平の理念に反するとはいえず、原処分庁の主張には理由がない。」

東京国税不服審判所は「時価のおおむね 2 分の 1 に満たない額をもって、著しく低い額による対価と解するのが相当である。」と『著しく』の解釈に幅を持たせた見解を示しているが、所得税法や法人税法との解釈に相違がみられる。つまり、所得税法に関しては所得税法施行令（昭和四十年三月三十一日政令第九十六号）第 169 条法第 59 条第 1 項第 2 号（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）で、「同項に規定する山林又は譲渡所得の基因となる資産の譲渡の時における価額の二分の一に満たない金額とする。」と規定しているとおおり、判断基準が明確になっている。また、法人税法に関しては明文の規定はないが、譲渡価額が時価を下回っていれば低額譲渡として取扱われる。

このように、各税法の取扱いに相違があることは法律に素人の第二次納税義務者はもとより、税の専門家にも分かりにくく、ここにも第二次納税義務者と課税庁との間に認識のずれが生じる原因が存在しているのではないだろうか。

2. 3 租税回避と第二次納税義務

2. 3. 1 第二次納税義務の類型

第二次納税義務者が国税不服審判所に審査請求を行った結果を分析したところ、法第 39 条で規定する第二次納税義務者からの審査請求が全体の 4 割を超え

ている事実が浮き彫りとなったが、法第 39 条で規定する第二次納税義務者以外の第二次納税義務者も審査請求を行っている。果たして、どのような者が第二次納税義務者に該当し、第二次納税義務の範囲はどのようになっているのだろうか。

徴収法は、主たる納税義務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場合で、主たる納税義務者と特定の財産などに関して一定の関係にある者が第二次納税義務者になると規定しているが、成立要件によって第二次納税義務を 8 つ（法第 33 条から法第 39 条まで又は法第 41 条）に類型化しているので、条文ごとにその内容を確認する。

①無限責任社員の第二次納税義務

（法第 33 条）

第二次納税義務者は、合名会社又は合資会社の社員（合資会社にあつては、無限責任社員）である。この場合において、無限責任社員相互間では、連帯してその責めに任ずる。なお、第二次納税義務の範囲は、滞納国税の全額についてである。

ただし、この「滞納国税の全額」という負担範囲につき、反対の見解を判示した判決³¹がある。

②清算人等の第二次納税義務

（法第 34 条 1 項）

第二次納税義務者は、清算人及び残余財産の分配又は引渡しを受けた者（無限責任社員を除く。）である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、清算人は分配又は引渡しをした財産の価額の限度であり、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の価額の限度においてである。

（法第 34 条 2 項）

第二次納税義務者は、清算受託者（信託財産に属する財産のみをもってその国税を納める義務を履行する責任を負う清算受託者に限る。これを「特定清算受託者」という。）及び残余財産受益者等である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、特定清算受託者は給付をした財産の価額の限度であり、残余財産受益者等は給付を受けた財産の価額の限度においてである。

³¹ 前掲注 18・判決は「無限責任社員の第二次納税義務は、会社財産に対する滞納処分をしてもなお不足ある場合に、その不足額について生ずるものであって、会社の国税債務全額について生ずるものではない」と判示している。

③同族会社の第二次納税義務

(法第 35 条)

第二次納税義務者は、一定の要件に該当する同族会社である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、滞納者の有する同族会社の株式又は出資（滞納国税の法定納期限の1年以上前に取得したものを除く。）の価額の限度においてである。

④実質課税額の第二次納税義務、並びに同族会社等又は組織再編成等に係る行為計算の否認による課税額の第二次納税義務

(法第 36 条 1 項、2 項)

第二次納税義務者は、実質所得者課税の原則等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とみられる者又は実質判定の規定により課された消費税の賦課の基因となったその貸付けを法律上行ったとみられる者である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、実質所得者課税の原則等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生じた財産（取得財産を含む。）又は実質判定の規定により課された消費税の賦課の基因となった貸付けに係る財産（取得財産を含む。）を限度としてである。

(法第 36 条 3 項)

第二次納税義務者は、同族会社等又は組織再編成等に係る行為計算の否認の規定により否認された納税者の行為（否認された計算の基礎となった行為を含む。）につき利益を受けたものとされる者である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、受けた利益の額を限度としてである。

⑤共同的な事業者の第二次納税義務

(法第 37 条)

第二次納税義務者は、滞納者と生計を一にする配偶者その他の親族等で、滞納者の事業遂行に欠くことのできない重要財産を有しているなど一定の要件に該当する者である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、重要財産（取得財産を含む。）を限度としてである。

⑥事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務

(法第 38 条)

第二次納税義務者は、納税者から事業を譲り受けた親族その他の特殊関係者で、かつ、その譲受人が同一とみられる場所において同一又は類似の事業を営んでいる場合における、その事業の譲受人である。この場合において、第二次

納税義務の範囲は、譲受財産（取得財産を含む。）を限度としてである。

⑦無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務

（法第 39 条）

第二次納税義務者は、滞納者がその財産を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（無償譲渡等の処分）を行った場合において、その無償譲渡等の処分により権利を取得し、又は義務を免れた者である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、無償譲渡等の処分の時に滞納者の親族その他の特殊関係者である者は無償譲渡等の処分により受けた利益の限度、それ以外の者は無償譲渡等の処分により受けた利益が現に存する限度においてである。

⑧人格のない社団等に関する第二次納税義務

（法第 41 条 1 項）

第二次納税義務者は、人格のない社団等に属する財産の名義人になっている第三者である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、法律上帰属するとみとめられる財産を限度としてである。

（法第 41 条 2 項）

第二次納税義務者は、滞納者である人格のない社団等から財産の払戻又は分配を受けた者である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、その払戻又は分配を受けた財産の価額を限度としてである。

以上、第二次納税義務について、①どのような者が第二次納税義務者に該当するのか、また、②第二次納税義務の範囲はどのようになっているのかを条文ごとに確認した。その結果、第二次納税義務の範囲は「…全額について…その責に任ずる」、又は「…の限度において」、若しくは「…を限度として」というように、『限度』という文言がほぼ共通的に使用され、その内容は『限度のない人的』な義務、『金銭的限度』としての債務、『物的限度』としての責任の3つに分けることができる。したがって、第二次納税義務は、その負担範囲を表す『限度』の有無とその内容（債務か責任か）によって類型化することが可能であり、類型化した第二次納税義務と各条文の目的（租税回避の防止、徴収手続きの合理化）との関連性で体系化したのが、表-4である³²。

³² 条文ごとの類型は、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－」（租税資料館奨励賞の部・第17回）、13頁～17頁でも行っている。

表－４ 第二次納税義務の責任範囲と制定目的による類型

限度の有無	債務と責任	条文及び内容		制定目的		
				租税回避の防止	徴収手続きの合理化	
無		33 条	無限責任社員	なし	◎	
有	金銭的限度	34 条 1 項	清算人等	○		
		34 条 2 項	清算人等	○		
		35 条	同族会社	◎		
		36 条 3 項	行為計算否認の課税額	○		
		39 条	無償又は著しい低額の譲受人等	◎		
		41 条 2 項	人格のない社団等の財産払戻等	○		
	物的限度	責任	36 条 1 項	実質所得者課税等の課税額		◎
			36 条 2 項	資産譲渡等の実質判定による課税額		◎
			37 条	共同的事業者	○	
			38 条	事業を譲り受けた特殊関係者	◎	
41 条 1 項			人格のない社団等の財産の名義人	なし	◎	

- (注) 1. 第二次納税義務の責任範囲を①限度の有無、②債務と責任（「金銭的限度」と「物的限度」）によって分類した。
2. 「金銭的限度」は特定の財産の価額又は利益の額を限度とし、「物的限度」は特定の財産を限度（財産の価額ではなく、その財産そのものである。）とするものである。
3. 制定目的は「租税回避の防止」と「徴収手続き合理化」とし、重要度が高い項目・順番に「◎」と「○」を付した。

法第 35 条、法第 38 条、法第 39 条で規定する第二次納税義務は、主に「租税回避の防止」を目的として制定された条文である。その中でも、表－2 の裁決結果の条文別内訳で、法第 39 条関係が 75 件、構成割合 41.9%と群を抜いて高いという結果を示しているように、法第 39 条で規定する第二次納税義務者の行

為が「租税回避行為」と看做され、課税庁を相手方（被申立人）とした法的手続きに発展しているものと考えられる。以降では、法第 39 条で規定する第二次納税義務者を中心に、その問題点の所在と権利保護及び救済の方途について考察を進める。

2. 3. 2 第二次納税義務制度と詐害行為取消権の異同

ここでは、「租税回避」との関連性が強い³³とされる法第 39 条で規定する第二次納税義務を取り上げ、第二次納税義務制度と詐害行為取消権の関係と異同を比較する。

表－5 第二次納税義務制度と詐害行為取消権の対比³⁴

		第二次納税義務（法第 39 条）	詐害行為取消権
行使の要件	主観的	○不要	○債務者が悪意であること。 ○受益者が悪意であること。
	客観的	○滞納者の行った財産の無償譲渡等、債務の免除その他第三者に利益を与える処分であること。 ○徴収不足が滞納者の無償譲渡等に基因すると認められること。 ○滞納処分を執行してもなお徴収不足が認められること。（納付通知書を発する時の現況による。）	○債務者の行った財産権を目的とする法律行為であること。 ○上記の行為により債権者が害されていること。 ○債務者が上記の行為をした時に弁済資力が不足していること。（取消権行使時に債務者の資力が回復した場合は、取り消すことはできない。）
行使の方法		○納付通知書による告知という行政処分による。	○必ず訴訟によって行使しなければならない。（課税庁が立証責任を負う。）
効果		○上記の告知に係る国税だけを徴収できる。 ○金銭納付の義務を負わせる。	○取消効果は総債権者に及ぶ。 ○原則、財産の返還を求める。返還できない場合は価額賠償として金銭支払を請求する。

³³ 前掲注 6 参照。

³⁴ 山本茂編著『平成 21 年版図解国税徴収法』財団法人大蔵財務協会 141 頁（2009）により作成。

第二次納税義務制度は、詐害行為取消権（通則法第 42 条、民法第 424 条）とは異なり、第二次納税義務者の悪意を要件とせず、詐害行為の有無とは無関係に成立する。それは、租税徴収の便益性を考慮するという制度趣旨に沿ったものではあるが、第二次納税義務と詐害行為取消権の双方の要件が満たされている場合に、どちらを選択適用するかという問題が生じる。この点に関しては、基本通達第 32 条関係 31 項によって、課税庁の判断に委ねられることとなっている³⁵。それだけに、第二次納税義務者の権利保護への配慮がなされなければならないのではなかろうか。

2. 4 小括

第二次納税義務者が国税不服審判所に審査請求を行った結果を分析してみると、法第 39 条で規定する第二次納税義務者からの審査請求が全体の 4 割を超えている事実が浮き彫りとなった。この結果は、第二次納税義務制度が立法化された背景が、納税者に詐害行為等があった場合の徴収方法を改善する目的があったこと³⁶との関連性や、納付通知書の理由附記がなされていない問題、徴収法の条文解釈の難解さが複雑に交錯した結果といえるかもしれない。ただし、それだけではなく、法第 39 条で規定する第二次納税義務者以外の第二次納税義務者も審査請求を行っていることにも留意する必要がある。

不服申立前置主義が原処分庁（税務署又は国税庁）に対する異議申立てを経て、その後に国税不服審判所に審査請求を行うという二段階構造になっているため、その実態の全貌を解明するには限界があるが、第二次納税義務者が置かれている立場と権利救済の必要性は理解できた。第 3 章では、第二次納税義務者の権利救済にあたっての課題を租税争訟の検証を通じて整理する。

3 第二次納税義務者の租税争訟と課題

3. 1 第二次納税義務者の租税争訟

3. 1. 1 不服申立前置主義と申立期間

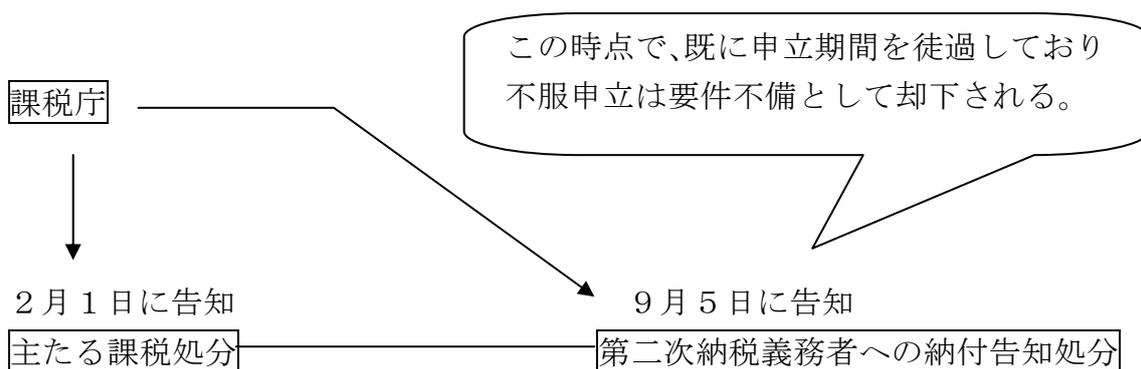
通則法は不服申立前置主義を採用しているため（通則法第 8 章第 75 条以下）、「納付通知書による告知処分」を受けた第二次納税義務者は、自己の権利を救

³⁵ 「滞納者が行った法律行為が、第二次納税義務の成立要件と詐害行為取消権の要件（通則法第 42 条、民法第 424 条）の双方を満たす場合には、いずれによることもできる。」国税徴収法基本通達（第 32 条 31 項）

³⁶ 前掲注 6 参照。

済するため法的手続きに訴える場合には、まずは原処分庁（税務署又は国税庁）に対する異議申立てを行い、それを経て国税不服審判所に審査請求を行わなければならない。この場合、第二次納税義務に固有の瑕疵があることを原因として異議申立て若しくは審査請求を行うことには特段の支障はない。しかし、主たる納税義務に瑕疵があることを原因として異議申立て若しくは審査請求を行うことについては、まず申立期間との関係で次のような問題が生じる³⁷。つまり、課税庁が主たる納税義務者に対して「主たる課税処分（更正処分や決定処分）」を行う段階では、第二次納税義務者が誰なのかが確定しておらず、したがって第二次納税義務者に対してその事実が通知されない（制度上も第二次納税義務者に通知することとされていない。）。その結果、第二次納税義務者は主たる納税義務者の納税義務がいつ確定したのかを知るすべがなく、納付通知書による告知処分を受けて初めてその事実を知ることとなるが、それから不服申立てを行っても既に法定の申立期間を徒過しており不服申立てが要件を欠くことから却下されてしまうという問題である。

例えば、課税庁が2月1日に主たる納税義務者に対して主たる課税処分の告知を行った場合、法定の申立期間はその翌日の2月2日から起算して2カ月後の4月1日となる（通則法第77条）。そして、課税庁から第二次納税義務者に対する納付通知書による告知処分が9月5日になされた場合には、この時点で既に法定の申立期間を徒過しており、仮に第二次納税義務者が不服申立てを行ったとしても「法定の期間経過後になされたもの」として却下されることになる（通則法第83条又は101条）。



※ 不服申立の起算日は主たる納税義務者に主たる課税処分が告知された2月1日の翌日2月2日、不服申立期限は2カ月後の4月1日である。

³⁷ 第二次納税義務者に原告適格が認められるか否かは、第3章第2節で考察する。

3. 1. 2 不服申立てと租税訴訟

行政事件訴訟法は、第8条1項で「処分の取消しの訴えは、当該処分につき法令の規定により審査請求をすることができる場合においても、直ちに提起することを妨げない」と規定し、原則として不服申立ての前置を要しないものとしている。これに対して、通則法は不服申立前置主義を採用しているため（通則法第115条第1項）、原則として不服申立ての決定および裁決を経た後でなければ、租税訴訟を提起することはできない。

通則法が決定および裁決という二段階の不服手続きを設け、これを経た後でなければ出訴を認めないとした趣旨は、「国税の賦課に関する処分が大量かつ回帰的なものであり、当初の処分が必ずしも十分な資料と調査に基づいてされえない場合があることにかんがみ、まず処分庁自体に対する不服手続によって処分庁に再審理、再考慮の機会を与え、その結果になお不服がある場合に審査裁決庁の判断を受けさせることとし、ある程度審査裁決庁の負担の軽減をはかろうとする目的に出たものであるが、他面において、課税処分を受ける者についても、事案を熟知し、事実関係の究明に便利な地位にある処分庁に対してまず不服を申し立て、簡便かつ迅速な救済を受ける道を開き、これによっても目的を達することができない場合には審査庁による比較的公平、慎重な審査に基づく救済を求めることを認める等、その権利救済につき特段の考慮を払う趣旨を含むものであることも見逃すことができない。」と判示³⁸しているように、国税の賦課に関する処分が大量であることから出訴に先立って処分庁で解決を図ることで裁判所の負担を軽減すること、及び、専門的知識・経験を有する処分庁で裁判によらない簡便・迅速な解決を図ることで納税者の負担軽減・権利救済につながることを期したものである³⁹。

なお、行政事件訴訟法と通則法との関係であるが、行政事件訴訟法第1条は、「行政事件訴訟については、他の法律に特別の定めがある場合を除くほか、こ

³⁸ 最高裁判所第2小法廷・昭和49年7月19日判決（昭和44年（行ツ）第68号事件（異議申し立て棄却決定取消請求事件））参照。

³⁹ 志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂串俊共編『平成22年改訂 国税通則法精解』財団法人大蔵財務協会1032頁（2010）では、「租税の賦課に関する処分については、課税標準の認定が複雑かつ専門的であるから、出訴に先立って不服申立て手続を要求することは、行政庁の知識と経験を活用して訴訟にいたることなく事件の解決を図ることができること及び訴訟に移行した場合に事実関係の明確化に資することができるという二重の意味において意義を有し、かつ、合理的な根拠をもつし、他面、国税の賦課は大量的・回帰的であるから、不服申立ての前置を要求することは、上記のことと相まって、裁判所が訴訟のはん濫に悩まされることを回避しうること及び税務行政の統一的運用に資することが大きいことに重要な意義を認めうるからである」と記している。

の法律の定めるところによる」と規定しており、行政事件訴訟については行政事件訴訟法が一般法であり、通則法に規定する事項（第8章第2節（114条乃至116条））が特別法に該当する。

3. 1. 3 租税訴訟の種類と第二次納税義務者の権利救済

租税訴訟は、その目的によって8つの種類がある⁴⁰。まず、①租税行政処分が違法であることを理由として、その取消を求める「取消訴訟」（行政事件訴訟法第3条2項、同条3項、第9条）であり、租税訴訟の大部分を占めている。次に、②租税行政処分に無効原因たる違法性があることを理由として、処分の存否またはその効力の有無の確認を求める「無効等確認訴訟」（同法第3条4項、第36条）である。これは、租税行政処分が無効であることを前提としているため、出訴期間の制限を受けず、不服申立前置主義の適用もない。そのほかには、③争点訴訟（同法第45条）、④不作為の違法確認訴訟（同法第3条5項、第37条）、⑤義務付け訴訟（同法第3条6項、第37条の2及び3）、⑥差止訴訟（同法第3条7項、第37条の4）、⑦過誤納金還付請求訴訟（同法第4条）、⑧国家賠償請求訴訟（国家賠償法）があげられる。

これら8種類の租税訴訟のうち、第二次納税義務者が自らの権利救済のために採り得るのは①取消訴訟と②無効等確認訴訟であり、果たして、第二次納税義務者にこの二つの租税訴訟の原告適格が認められるか否かを検証していく。

3. 2 第二次納税義務者の原告適格

3. 2. 1 第二次納税義務者の原告適格

第二次納税義務の成立要件は、①主たる納税義務者の国税が滞納していること、②主たる納税義務者の財産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、の2点であった。つまり、第二次納税義務を賦課する要件として、主たる納税義務が適法に存在していることが前提となる。

課税庁から主たる納税義務者になされた更正処分や決定処分等による賦課決定等に瑕疵がある状態で納税義務が確定した場合、例えば、更正処分による税額が過大に確定しているような場合には、第二次納税義務者の負担額（徴収不足額）も過大となっていることから、瑕疵ある課税処分の直接の当事者ではない第二次納税義務者が租税争訟を提起し、その数額を争うことができるかという問題が生じる。つまり、第二次納税義務者に原告適格が認められるか否かということであり、これこそが第二次納税義務者の権利救済につながる問題であ

⁴⁰ 金子・前掲注22・825頁参照。

る。この問題点について、主として①取消訴訟と②無効等確認訴訟を取り上げて考察を行うが、瑕疵の所在・種別による第二次納税義務者の権利救済に関する手段について改めて確認しておく。

(1) 瑕疵の所在・種別による第二次納税義務者の権利救済

①第二次納税義務の成立要件に固有の瑕疵がある場合

第二次納税義務者が、不服申立てや訴訟の提起（通則法第75条、114条）により、自らの権利救済を果たすことができる。

②主たる課税処分に「無効」または「不存在」に該当する瑕疵がある場合

そもそも、第二次納税義務が発生する法的根拠がないので、上記①と同様に第二次納税義務者が不服申立てや訴訟の提起（通則法第75条、114条）により、自らの権利救済を果たすことができる。

③主たる課税処分に取消原因に相当する瑕疵がある場合

この場合には、次の2つの対処方法が考えられる。

- a. 第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関する「納付告知処分」の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法
- b. 第二次納税義務者が、直接、主たる課税処分の取消訴訟を提起して争う方法

(2) 取消訴訟における原告適格要件

主たる課税処分に取消原因に相当する瑕疵がある場合には、まずは、第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関する「納付告知処分」の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法（aの方法）が考えられるが、この論争については、最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決（昭和48年（行ツ）第112号課税処分取消請求事件）が「主たる課税処分等が存在しないかぎり、主たる納税義務の確定手続における所得誤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、右納付告知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额を争うことはできない」と判示したことで、結論が出され通説となっている。

なお、この判決は第二次納税義務者の原告適格を直接的な問題としたものではなく、主たる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告知処分には違法性の承継が認められないことを根拠として判示したものである。この違法性の承継については第3節で検証する。

ところで、第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関する「納付告知処分」の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法（aの方法）が否定された結果、残された方法は、第二次納税義務者が、直接、主たる課税処分の取消訴訟を提起して争う方法（bの方法）ということになる。そのためには、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟における原告適格が認められなければならない。

行政事件訴訟法は第9条で、「処分の取消しの訴え及び裁決の取消しの訴え（以下「取消訴訟」という。）は、当該処分又は裁決の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者（処分又は裁決の効果が期間の経過その他の理由によりなくなつた後においてもなお処分又は裁決の取消しによつて回復すべき法律上の利益を有する者を含む。）に限り、提起することができる。」と規定している。また、芝池義一氏は、「行政処分に対して取消訴訟を提起しようとする者は、一定の資格を備えていなければならない。これを原告適格という。そして、取消訴訟は主観訴訟であるから、当該取消訴訟によって自己の権利利益の保護を図る者にのみ、取消訴訟の提起のための原告適格が認められる⁴¹。」としている。つまり、原告適格が認められるか否かは、条文中の『法律上の利益を有する者』が鍵を握っており、第二次納税義務者がこれに該当するか否かにかかっている。

この点に関し、圖子善信氏は「「法律上の利益」について、判例・通説は実定法の保護している利益を指し、反射的利益はこれに含まれないとしている。これは原告適格を限定的に解するもので「法の保護する利益説」と呼ばれる。これに対して現実に受ける不利益の実態に着目し裁判で保護するに値するかどうかを個別具体的に判断して訴えの利益を判断しようとする説が提唱されている。これは原告適格をより広く認めようとするもので、「保護に値する利益説」とよばれる。」と説示している⁴²。したがって、「法の保護する利益説」と「保護に値する利益説」のいずれの立場を採るかによっても原告適格の許容範囲が異なってくることになる。

以下では、第二次納税義務者が、直接、主たる課税処分の取消訴訟を提起して争う方法において、第二次納税義務者に原告適格を認める学説（積極説）・認めない学説（消極説）について検証を行う。

⁴¹ 芝池義一『行政救済法第3版』有斐閣 39～40頁（2006）

⁴² 圖子善信「第二次納税義務者の権利救済について」税大論叢 26号 44頁（平成8年3月1日）

3. 2. 2 学説の比較－積極説と消極説－

(1) 積極説

この積極説は、第二次納税義務者に原告適格を認めようとする説である。行政事件訴訟法（第9条）は、原告適格が認められる者を主たる納税義務者だけに限定しておらず、「当該処分又は裁決の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者」と規定している。とするならば、主たる納税義務者に対する課税処分に瑕疵があることに基因し、負担する税額（第二次納税義務）が過大となった第二次納税義務者は直接的に不利益を被ることになる。したがって、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自ら取消す「法律上の利益を有する者」に該当し、第二次納税義務者には原告適格が認められると解釈する説である。

さらには、法律上の利益を有するか否かといった問題はあるが、法律上の利益を広く認めようとする傾向も考慮して、第二次納税義務制度が有する特異性から第二次納税義務者の権利保護の観点を重視し、積極説に近い考えを示す説もある⁴³。

なお、第二次納税義務者に主たる課税処分に対する原告適格が認められるとした場合、その不服申立て及び出訴期間の起算日は「第二次納税義務者が納付告知処分を受けた時」を基準としなければ、第二次納税義務者の実質的な権利救済が担保されたことにはならない点に留意しなければならない。

(2) 消極説

この消極説は、第二次納税義務者に原告適格を認めることには疑問を呈する説である。つまり、①主たる納税義務の課税処分は主たる納税義務者と国の間の法律関係を確定するものであり、第三者である第二次納税義務者が直接介入することは極めて異例なことであり、その必要もないということ、②主たる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通知書による告知処分とは、その発生原因を異にしており、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の取消しを求めるにつき、「法律上の利益を有する者」には該当し得ないということを根拠としている⁴⁴。

例えば、水野武夫氏は「主たる納税義務者の課税処分の手続上の瑕疵については、手続上の瑕疵がないこと、すなわち適法な手続により処分を受ける利益というものは、その処分の相手方にのみ認められるものと解すべきではなかる

⁴³ 浅田久治郎・深谷和夫・西澤博『改訂新版第二次納税義務制度の実務と理論』財団法人大蔵財務協会 350頁（2005）参照。

⁴⁴ 浅田ほか・前掲注 43・349頁参照。

うか。したがって、この場合にも、第二次納税義務者には訴えの利益はないと解すべきものと思われる⁴⁵⁾と否定的に論じている。

ところで、圖子義信氏は、「消極説は「法律の保護する利益説」に近いものとするが、その前提には第二次納税義務者は自己の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の瑕疵を争うことが許されるべきであり、それが権利救済のためには極めて効率的であるとするものである⁴⁶⁾」と述べており、積極説と消極説という二つの説はあるが、どちらの説も第二次納税義務者の権利救済のために「主たる納税義務者の課税処分の瑕疵」を第二次納税義務者が争うことができる途を開くことの必要性を認めていると解釈し得る。

3. 3 違法性の承継

3. 3. 1 違法性の承継とは

違法性の承継とは、連続して行われる行為間（行政行為間に限定されない。）で、一定の要件のもとで、先行行為の違法性が後行行為に承継される現象をいう。したがって、訴訟において違法性の承継が認められる場合には、先行行為の違法性を理由として後行行為が取消されることになり、逆に、違法性の承継が認められない場合は、先行行為に取消事由に相当する瑕疵（違法性）があったとしても、それを理由として後行行為を取消することはできない⁴⁷⁾。

3. 3. 2 学説の比較－積極説と消極説－

第二次納税義務者の権利救済で問題となるのは、主たる納税義務者に対する「課税処分」（以下、「主たる課税処分」）と第二次納税義務者に対する「納付告知処分」との間に違法性の承継が認められるか否かということである。すなわち、これまで判例は「主たる課税処分」と「納付告知処分」は別々の行政処分という見解を堅持してきたため、「主たる課税処分」の違法性は「納付告知処分」には承継されないとされてきた。したがって、第二次納税義務者は「主たる課税処分」に取消事由に相当する瑕疵（違法性）があったとしても、自らの納付告知処分の取消訴訟で先行処分（主たる課税処分）の違法性を理由として後行処分（納付告知処分）の取消を主張することはできないとされてきた。

ここでは、「主たる課税処分」と第二次納税義務者に対する「納付告知処分」との間について、違法性の承継を認める学説（積極説）・認めない学説（消極説）について検証を行う。

⁴⁵⁾ 水野・前掲注 21・178 頁。

⁴⁶⁾ 圖子・前掲注 42・45 頁。

⁴⁷⁾ 芝池・前掲注 41・71～72 頁参照。

(1) 積極説

積極説は、「主たる課税処分」と第二次納税義務者に対する「納付告知処分」と間の実質的な一体性・連続性を認めて、両者の間に違法性の承継を認めようとする説である。

積極説を採る三木義一氏は、「課税処分と徴収処分との間の一体性・連続性を重視しており、原則として両者の間にも違法性の承継が認められるべきであると解している⁴⁸。」と、両処分を一連の手続きと捉えていることが窺える。

また、北野弘久氏は、「違法性の承継についての右のような従来 of 支配的見解（最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決⁴⁹で採用された消極説：執筆者記載）に疑問を持っている。（中略）周知のように納税義務は行政権と無関係に租税要件の充足により成立しているのであり、租税賦課処分および租税徴収処分はともに右の納税義務を具体化・現実化するための一連の手続きとみることができる。その意味では租税賦課処分と租税徴収処分とを峻別する従来 of 支配的見解に対しては根本的な疑問を寄せざるを得ないであろう。評者はこのような問題視角から租税賦課処分と租税徴収処分との間に違法性の承継を認める方向で検討がなされるべきであると考えている⁵⁰。」と述べ、両者の間に違法性の承継が認められることの必要性を説いている。

(2) 消極説

消極説は、「主たる課税処分」と「納付告知処分」とは、それぞれが異なる法律効果を生じさせることを目的とした行政処分であるから、両者の間には違法性の承継は認められず、したがって、第二次納税義務者は自らの納付告知処分の取消訴訟で、「主たる課税処分」の違法性を根拠として「納付告知処分」の取消を主張することはできないとする説である。これまで、学説の多くがこの説を採っている。

消極説の根拠となっているのは、「公定力」である。つまり、先行処分であ

⁴⁸ 三木・前掲注17・104～105頁。

⁴⁹ 最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決（昭和48年（行ツ）第112号課税処分取消請求事件）は、「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、あかた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又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、右納付告知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额を争うことはできないと解するのが相当である。」と判示した。

⁵⁰ 北野弘久「第二次納税義務者は本来の納税義務を争えるか」民商法雑誌75巻6号・966頁。

る「主たる課税処分」には行政処分としての公定力が認められており、権限のある行政庁の取消あるいは一定の行政争訟手続きを経た結果、国税不服審判所あるいは裁判所による取消がなされて初めてその効力を失うこととなる。したがって、その取消がなされていない以上、第二次納税義務者は「主たる課税処分」の瑕疵については争うことはできないということになる。

3. 4 小括

第二次納税義務者が租税争訟に訴える場合、①通則法が不服申立前置主義を採用しているため、不服申立期間内に不服申立を行わなければならない、その後には、②主たる課税処分の取消訴訟における原告適格が認められるか、「主たる課税処分」と「納付告知処分」の違法性の承継が認められるか、このいずれかの要件が充たされることが必要となる。

次章では、不服申立期間の起算日、第二次納税義務者の原告適格、および「主たる課税処分」と「納付告知処分」の違法性の承継について、裁判例を通じて考察する。

4. 裁判例の検証

4. 1 第二次納税義務者をめぐる裁判例の検証

裁判例としては、①第二次納税義務者は、自己の取消訴訟において主たる納税義務者の課税処分の瑕疵については争えないと結論付けた最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決（昭和48年（行ツ）第112号課税処分取消請求事件）、②第二次納税義務者は主たる納税義務者の課税処分について、独自に取消訴訟を提起することができるかと判示し、初めて第二次納税義務者に原告適格を認めた大阪高等裁判所・平成元年2月22日判決（昭和63年（行コ）第29号法人税更正処分等無効確認請求控訴事件）とその上告審である最高裁第一小法廷・平成3年1月17日判決（平成元年（行ツ）第58号法人税更正処分等無効確認請求事件）、③昭和50年最高裁判決を参照しつつ、第二次納税義務と主たる納税義務は別個に発生するものではないと判示して、その一体性を強調した最高裁第三小法廷・平成6年12月6日判決（平成6年（行ツ）第7号第二次納税義務告知処分取消請求事件）、④第二次納税義務者は主たる納税義務者の課税処分について、通則法75条に基づく不服申立適格を有すると認定し、かつ、不服申立期間の起算点を第二次納税義務者に納付告知がされた日の翌日であると判示し、法第39条に規定する第二次納税義務者の実質的な権利救済の途を開いた最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決（平成16年（行ヒ）第275号裁決取消請求事件）、これら4つの裁判例を取り上げる。

4. 1. 1 判例1－最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決－

(昭和48年(行ツ)第112号課税処分取消請求事件)

第一審：岡山地方裁判所・昭和42年3月29日判決

控訴審：広島高等裁判所岡山支部・昭和48年10月15日判決

①事件の概要

X(原告・控訴人＝被控訴人・上告人)は、訴外A社の代表取締役であったが、訴外A社が同族会社となる判定の基礎となる株主でもあった。そして、Xは自己所有の土地及び倉庫を訴外A社に貸与しており、当該不動産は訴外A社にとって事業遂行上欠くことのできない重要財産であったが、訴外A社は賃料をXに支払っていなかった。

Y県税事務所長(被告・被控訴人＝控訴人・被上告人)は、訴外A社に対して事業税及び県民税の更正決定処分と納付告知処分を行ったが、訴外A社は更正決定処分について争わず、納付もしなかったため、滞納処分を行おうとしたところ、訴外A社は訴外B社に財産の大部分を譲渡して解散した後であった。

訴外A社から滞納税額の徴収ができないと判断したYは、Xが地方税法第11条の6で規定する共同的な事業者該当者として、Xに対して第二次納税義務の納付告知処分を行いX所有の土地等を差押さえたところ、Xが訴外A社には事業所得がなかったこと等を理由に納付告知処分の取消を求めた事案である。

②争点

主たる納税義務者(訴外A社)が課税処分を争っていない場合に、第二次納税義務者であるXが、第二次納税義務者に対する納付告知処分の取消訴訟において、主たる納税義務者(訴外A社)の納税義務の存否を争えるか否か。

③裁判所の判断

(控訴審の判断)

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、右処分の取消原因となるに過ぎない(無効原因ではない)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してもなお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承継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であり、第一次納税義務者に対する課税処分
の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。

もつとも、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訴訟とは別訴になる）における原告適格は肯定すべきものである。

（最高裁判所の判断）

按ずるに、国税徴収法及び地方税法の定め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と認められる場合に、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しないような特別の関係にある第三者に対して補充的に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ほかならない。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。したがって、主たる課税処分等が不存在又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、右納付告知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。

④判決の意義と問題点

（意義）

「主たる課税処分」に取消原因に相当する瑕疵がある場合の第二次納税義務者の権利救済方法としては、a. 第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に

関する「納付告知処分」の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争う方法と、b. 第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟を提起して争う方法の二つが考えられる。この事案は第二次納税義務者の原告適格を争点としたものではないが、「主たる課税処分」と「納付告知処分」との間には違法性の承継が認められないことを根拠に、第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関する「納付告知処分」の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争うこと（aの方法）はできないと初めて最高裁が判示したものである。

（問題点）

この判決によって、第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関する「納付告知処分」の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う途は閉ざされてしまった。確かに、第二次納税義務者と主たる納税義務者が「緊密な関係」にある場合は、第二次納税義務者の訴権利益は主たる納税義務者が代理行使していると看做す余地もあるであろうが、そのような関係にない第二次納税義務者の訴権利益をどのように保護するのかという問題が残される。

⑤評釈

圖子義信氏は、「この判決は主たる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告知処分を、場合によっては違法性の承継が認められる一連の手續として先行・後行行為の関係にある行政処分として捉え、そして主たる納税義務者と第二次納税義務者が極めて密接な関係にあることから、その独立性をほとんど認めず、第二次納税義務者に対する告知処分を徴収上の手續と解している。そのうえで、課税処分と徴収処分とはそれぞれ別個の目的を持った行政処分であるから、従来解釈論に従って違法性は承継されないとして違法性の承継を否定したものといえる⁵¹。」と述べている。

三木義一氏は、「この最高裁判決の論理は、第二次納税義務納付告知処分は実質的に徴収処分であり、主たる納税者の課税処分との間に違法性の承継は認められないとするものと解してよいであろう。（中略）第二次納税義務納付告知処分は第二次納税義務を具体的に確定する処分であり、主たる納税者に対する課税処分と第二次納税義務納付告知処分との関係は、課税処分と課税処分の関係であり、課税処分と徴収処分との関係ではない⁵²。」とし、仮に違法性の承継が認められないことを肯定するとしても、その理由は第二次納税義務納付告知処分が主たる課税処分とは別の課税処分だからであるとして、最高裁の理由付けに関して見解を異にしている。

⁵¹ 圖子・前掲注 42・39～40 頁参照。

⁵² 三木・前掲注 17・103 頁。

金子宏氏は「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から、本来の納税義務者をして更正・決定等を争わせるとか、予防的な意味で自ら更正・決定等を争うことが多いであろうが、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も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つて、はじめて自分のおかれている状況を知り、しかもそのときには、本来の納税義務者に対する更正・決定等に対する出訴期間が経過している場合も少なくない。このような場合に、第二次納税義務者に更正・決定等の違法性を争う機会を与えないのは、不合理である⁵³。」と反対の意見を述べている。

また、佐藤繁氏は最高裁判所判例解説の中で、「伝統的な公定力理論からすれば、主たる課税処分が取り消されない限り、別訴においてその処分内容（課税標準、税額）を争うことはできない。（中略）主たる課税処分に対する取消訴訟だけでは、第二次納税義務者自身に十分な権利救済が保障されるとは限らないので、消極説の論拠である主たる課税処分の公定力との関係をいかに解決するかが、近時積極説の中心となっている⁵⁴」と述べており、主たる課税処分の公定力が第二次納税義務者の権利救済の隘路となっていることを示唆している。

⑥私見

確かに、「主たる課税処分」と第二次納税義務者に対する「納付告知処分」は異なる法律効果を生じさせるための別個の行政処分であり、先行行為の「主たる課税処分」に公定力が認められている限りにおいて、両処分間に違法性の承継は認められないと解すべきと考える。この点に関しては、佐藤繁氏が最高裁判所判例解説において述べているように、主たる課税処分の公定力との関係を整理・解決する必要があると考える。

ところで、主たる納税義務者は滞納者となった者であることを考慮すると、自己に対する主たる課税処分に瑕疵があり、これに不服があつたとしても、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等の争訟に及ぶとは限らない。つまり、全ての事案について主たる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行使されているとは限らない。そのような場合には、第二次納税義務者に「主たる課税処分」の瑕疵について不服申立あるいは取消訴訟で争う機会が与えられるべきだと考える。

また、この判決によって、第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関す

⁵³ 金子・前掲注 22・147～148 頁。

⁵⁴ 最高裁判所判例解説 29 卷 8 号・1373～1375 頁参照。

る「納付告知処分」の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う途は閉ざされた。その結果、第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟を提起して争う方法（bの方法）、つまり、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟における原告適格を認めることの必要性が高まったといえる。

4. 1. 2 判例2－最高裁第一小法廷・平成3年1月17日判決－

（平成元年（行ツ）第58号法人税更正処分等無効確認請求事件）

第一審：神戸地方裁判所・昭和63年7月23日判決

控訴審：大阪高等裁判所・平成元年2月22日判決

①事件の概要

訴外A社は、昭和58年5月31日の株主総会で解散決議をし、本件事業年度の法人税につき、法定申告期限内の同年7月27日に確定申告をした。しかし、税務署長Y（被告・被控訴人・被上告人）は、訴外A社が神戸簡易裁判所の調停に基づき自己の業務を廃止したことに対し、昭和58年5月7日に神戸市から支払いを受けた補償金について訴外A社の所得であると認定し、昭和59年6月30日付で法人税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。

訴外A社はこれに対し、法定期限内である昭和59年7月28日にYに対する異議申立てを行ったが、Yは同年11月6日に棄却決定をした。さらに訴外A社は、同年11月20日に国税不服審判所長に対して審査請求を行ったが、昭和61年4月7日に棄却裁決がなされた。なお、訴外A社は昭和59年1月23日に清算を完了し、同年6月21日には清算完了の登記を行っている。

訴外A社の清算人X（原告・控訴人・上告人）は法第34条に規定する第二次納税義務に該当する恐れがあるとして、当該課税処分は訴外A社が法人格を失った後になされたものであるから、重大かつ明白な瑕疵があることから無効であるとして、主位的請求として課税処分の無効確認を求め、また、仮に無効事由がないとしても、神戸市が支払った補償金は訴外A社の所得ではないことから、取り消しすべき瑕疵があるとして、予備的請求として課税処分の取消しを求めて提訴した事案である。

②争点

第二次納税義務を課される恐れのあるXは、主位的請求として「課税処分の無効確認」を、予備的請求として「課税処分の取消し」を求める原告適格を有するか否か。

③裁判所の判断

(第一審の判断)

主位的請求について、無効等確認訴訟の原告適格に関する行政事件訴訟法36条の法意を検討するに、「当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者」は、そのこと自体により無効等確認訴訟の原告適格を有するものと解するが相当である。

予備的請求について、行政処分の取消訴訟において原告適格を有する者は、当該処分の取消を求めるとき法律上の利益を有する者に限られ（行政事件訴訟法9条）右にいう「法律上の利益を有する者」とは、当該処分の法的効果として自己の権利利益を侵害され、又は侵害されるおそれのある者である。

（中略）法第34条の関係では、主たる納税義務の確定の結果第二次納税義務者が前示の履行責任を負担しなければならない危険を負うのは、いわば主たる課税処分確定の反射的な効果に過ぎないものといわざるを得ない。

(控訴審の判断)

主位的請求について、このような国税徴収法の定め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と認められる場合に、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しないような特別の関係にある第三者に対して、納付告知により補充的に課される義務であつて、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、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たものにほかならず、この意味において、第二次納税義務の納付告知は、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あるものというべきである。したがつて、主たる課税処分等が不存在又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、右納付告知の取消訴訟においては、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ができない（違法性の承継の否定）ものといわなければならない（最高裁昭和五〇年八月二七日第二小法廷判決・民集二九卷七号一二二六頁参照）。

そして、右説示のとおりの主たる課税処分等と第二次納税義務の告知処分との関係及びその間に違法性の承継が認められないことなどに照らすと、第二次納税義務者は、主たる課税処分等そのものを争うについて、前記説示にかかる法律上の利益を有する者にあたるとともに、行政事件訴訟法三六条所定の係争処分の後続処分によつて自己に損害が生じる危険が切迫しているために、これを阻止する予防的利益を有すると認められる場合に該当するものというべく、したがつて、第二次納税義務者の救済のために、主たる課税処分等そのものに対して第二次納税義務者が無効確認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り、この理は、第二次納税義務を課されるおそれがある者が現実に納付告知を受けるまでの間においても、これを別異に解する要をみないものというべきである。

予備的請求について、第二次納税義務者は、右納付告知の取消訴訟においては、右の確定した主たる納税義務の存否又は数额を争うことができない（違法性の承継の否定）ものといわなければならないこと、そして、右説示のとおり主たる課税処分等と第二次納税義務の告知処分との関係及びその間に違法性の承継が認められないことなどに照らすと、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、前記説示にかかる法律上の利益を有する者にあたるものというべく、したがつて、第二次納税義務者の救済のために、主たる課税処分等そのものに対して第二次納税義務者が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り、この理は、第二次納税義務を課されるおそれがある者が現実に納付告知を受けるまでの間においても、これを別異に解する要をみないものというべきことは、前記無効等確認訴訟について説示したところと同様である。

さらに、第二次納税義務者が右取消訴訟を提起する場合の不服申立ないし出訴期間の起算点については、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つて基準とするのが相当であり、また、右主たる課税処分につき行政事件訴訟法八条一項ただし書所定の、法律に当該処分についての審査請求に対する裁決を経た後でなければ処分の取消の訴えを提起することができない旨の定め（裁決前置の定め）があるときにおいても、右裁決前置が要求されるのは、行政処分に対する司法審査の前に、当該処分の当否につき、一応行政庁に反省の機会を与え、その自主的解決を期待するところにあることからすれば、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つて審査請求・裁決（異議申立・決定等を含む。）が経

由されることをもつて訴訟要件としての裁決前置は充たされるものというべきである。

(最高裁判所の判断)

控訴審の判断を維持し、第二次納税義務者に主たる課税処分の無効確認及び取消しを求める原告適格を認めた。

④判決の意義と問題点

(意義)

大阪高裁は、最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決の趣旨を踏まえたうえで、「主たる課税処分」と「納付告知処分」との間に違法性の承継が認められないことから、逆に第二次納税義務者は行政事件訴訟法36条に規定する「当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者」に該当するという理論展開で、第二次納税義務者は無効等確認訴訟の原告適格を有すると認定した。そして、同様の趣旨で第二次納税義務者は行政事件訴訟法9条に規定する「法律上の利益を有する者」に該当することから、主たる納税義務者の課税処分について独自に取消訴訟を提起することができる、つまり原告適格が認められると初めて判示した。最高裁もこれを維持しており、第二次納税義務者の権利救済に向けた画期的な判決と評価できる。

(問題点)

第二次納税義務者に、「主たる課税処分」に対する取消訴訟の原告適格を初めて認めた画期的な判決ではある。しかし、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に配慮したために、第二次納税義務者が取消訴訟を提起する場合の不服申立ないし出訴期間の起算点を主たる納税義務者に課税処分がなされた時とした結果、第二次納税義務者が取消訴訟を提起するために不服申立等をして、主たる納税義務者による審査請求・裁決（異議申立・決定等を含む。）がなされていなければ、法定の期間（不服申立期間ないし出訴期間）を徒過したものとして、そのほとんどが却下されることが想定されることから、実効性に乏しい判決となった。この問題までを解決しないと、実質的な意味で第二次納税義務者の権利救済の途を開いたとはいえない。

⑤評釈

宇賀克也氏は、最高裁・第二小法廷・昭和50年8月27日判決（第二次納税義務者は自らの納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争うこ

とができない)を前提とすれば、「主たる課税処分自体に対する取消訴訟を認めないかぎり、第二次納税義務者自身のイニシアティブによる救済手段はなくなってしまうことになり、その意味では、主たる課税処分に対する第二次納税義務者の取消訴訟の原告適格を肯定した本判決は評価に値する⁵⁵。」と一定の評価はしているが、「本判決のような立場で、第二次納税義務者の権利救済の問題が解決されるかには疑問が残る」としている。その疑問の一つとして、不服申立て前置の問題を取り上げ、「第二次納税義務者は、主たる課税処分がなされたことを納付告知があるまで知らない可能性が小さくなく、本件判決のように主たる課税処分時を起算点とすると不服申立て期間を徒過してしまうことになりかねない(また、仮に納付告知時を起算点とすると、租税法律関係の早期安定という目的が阻害されうる。)」と実効性に疑問を投げかけている。

つまり、本判決による方法では、第二次納税義務者の権利救済が図られる場合は極めて限られており、現実的な権利救済策としては「むしろ、納付告知処分に対する取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を主張することを認めることによって解決するほうが妥当ではないかと思われる」としている。

篠原睦氏は、「本件の一審判決は、課税処分の法的効果が本来的には第二次納税義務者に及ばないことを根拠に、第二次納税義務者は、行政事件訴訟法9条にいう「法律上の利益を有する者」に当たらないとしたが、本判決は、第二次納税義務の納付告知は、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、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こと及び違法性の承継が認められないこと等を根拠に、第二次納税義務者は、主たる課税処分等の取消しを求めるについて、「法律上の利益を有する者」にあたるものである⁵⁶。」と論じているが、第二次納税義務者の権利救済の途を閉ざすのは不合理であるから、結果として「法律上の利益」を認めることでこの問題の解決を図ろうとしたことを妥当とする見解を示した⁵⁷と考えられる。

⑥私見

大阪高裁判決は、最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決の趣旨を踏まえたうえで、行政事件訴訟法9条を展開することで第二次納税義務者は同条に規定する「法律上の利益を有する者」に該当するとして、主たる納税義務者の課

⁵⁵ 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130頁(1989.12.15)

⁵⁶ 篠原睦「法人税更正処分等無効確認請求控訴事件」訟務月報35巻8号・1622頁。

⁵⁷ 圖子・前掲注42・48頁参照。

税処分について独自に取消訴訟を提起することができる」と初めて正面から原告適格を認めた画期的な判決と評価できる。

ただし、第二次納税義務者が取消訴訟を提起する場合の不服申立ないし出訴期間の起算点を主たる納税義務者に課税処分がなされた時としたため実効性の乏しいものとなった。なぜなら、第二次納税義務者が取消訴訟を提起するために不服申立等をして法定の期間（不服申立期間ないし出訴期間）を徒過したものであるとして、そのほとんどが却下される恐れがあるからである。

また、「第二次納税義務を課されるおそれがある者が現実に納付告知を受けるまでの間においても、これを別異に解する要をみない」と判示しているが、主たる納税義務者に主たる課税処分がなされる段階では、果たして第二次納税義務が生じうるのか、そしてその第二次納税義務者は誰なのかが特定されておらず、第二次納税義務を課されるおそれがある者が現実に納付告知を受けるまでの間に不服申立てや訴訟の提起を行うことは現実的とはいえない。この点については、水野武夫氏も同様の見解を述べている⁵⁸。

4. 1. 3 判例3－最高裁第一小法廷・平成6年12月6日判決－

（平成6年（行ツ）第7号第二次納税義務告知処分取消請求事件）

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

最高裁第三小法廷・平成6年12月6日判決（平成6年（行ツ）第7号第二次納税義務告知処分取消請求事件）は、「最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決を参照しつつ、第二次納税義務と主たる納税義務は別個に発生するものではない」と判示してその一体性を強調し、第二次納税義務者に対する納付告知を徴収処分として位置づけた。

また、納付告知には独自の期間制限（除斥期間）はないことを明示したため、第二次納税義務者は通則法第70条の期間制限を類推適用して争う途が閉ざされたといえる。

①事件の概要

X（原告・控訴人・上告人）は、自社が所有する不動産（以下、「本件物件」という。）を訴外B社に貸し付けることを唯一の業としていた訴外A社の代表取締役を務めていた。

⁵⁸ 水野・前掲注21・175頁参照。

訴外A社は、昭和54年12月18日及び昭和56年2月12日に本件物件を総額1億8,462万余円で売却し、無資力となった。その売却代金の一部は訴外A社の債務返済等に充てられたが、大部分である1億4,540万余円はXが取得し、X名義において訴外B社の店舗開設・改修等の資金として貸し付けられた。

Y税務署長（被告・被控訴人・被上告人）は、訴外A社の滞納国税につき、Xに対して平成2年6月1日付の納付通知書により、訴外A社から無償で譲渡されたと認められる1億4,540万余円を限度とする第二次納税義務の納付告知を行った（以下、「本件処分」という。）。

Xは、本件処分の取消を求めて異議申立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争点

争点1：第二次納税義務は、主たる納税義務が滞納となり、徴収不足が生じることが客観的に認識可能な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日が基準となり、その時点から国税通則法第70条による除斥期間が進行するので、遅くとも7年後にはXの第二次納税義務も消滅した。

争点2：本件の主たる納税義務に係る時効は、昭和63年6月24日に執行された訴外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ていないXの第二次納税義務についての時効まで中断するものではない。

以上、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国税通則法第70条が類推適用されるか否か。

③裁判所の判断

（第一審の判断）

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、同上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。

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。

(控訴審の判断)

第一審の判決に沿った判断を行い、控訴人の請求を棄却した。

(最高裁判所の判断)

納付告知により具体的に発生する第二次納税義務は、既に確定している主たる納税義務者の納税義務を補完するものに過ぎず、これと別個独立に発生するものではない。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。国税通則法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。

④判決の意義と問題点

(意義)

この判決の意義は、第二次納税義務の納付告知の法的性格を明確にしたことにある。具体的には、最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決を参照にしつつ、第二次納税義務の納付告知の法的性格を「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」をより明確にし、加えて、納付告知には独自の期間制限がなく、第二次納税義務者に対する賦課権は除斥期間の経過によっても消滅しないと判示したことである。

(問題点)

納付告知に独立した期間制限(除斥期間)がないということは、かなり以前になされた処分であっても、それが法第39条に規定する要件に該当する処分と認定されれば、第二次納税義務を課される恐れがあるということであり、第二次納税義務者の立場を著しく不安定なものとし、法的安定性を害することになる。そして、このような事態に陥った第二次納税義務者の権利をどのようにして救済するのか、この判決は新たな問題を生み出した判決ともいえる。

⑤評釈

岩崎政明氏は、「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、ここには第二次納税義務については規定されていない。また、国の租税確定権の除斥期間について定める同法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の定めはない。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ように思われるのである。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、きわめて重要なものといえることができよう⁵⁹。」と、本判決の意義を評価している。

千葉勝美氏は、「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滞納処分がされてなお徴収する額に不足する場合に行われるものであり、主たる納税義務の納付期限をかなり経過した後にされることが多いため、これを争う訴訟においては、通則法70条の期間制限の主張がされることがあるが、本判決は、この問題を解決したものである⁶⁰。」と述べている。

⑥私見

この判決は、最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決を参照しつつ、主たる納税義務者と第二次納税義務者の一体性を強調して、第二次納税義務の納付告知の法的性格を「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」をより明確にしたものである。

しかし、これまで論じてきたように、第二次納税義務は主たる納税義務が法定の要件を充足する事実が発生したことにより抽象的に成立していた納税義務が、納付告知処分によって具体的に確定されるのであって、納付告知処分は更正処分や決定処分と同様、行政法上の確認処分と考えられる。したがって、第二次納税義務者に対する納付告知処分が、既に成立している第二次納税義務を確定させるための課税処分だという立場に立てば、通則法第70条4項2号の規定により、第二次納税義務の賦課権の除斥期間が認められて然るべきではなかろうか。

水野武夫氏も同様の見解⁶¹にたち、吉良実氏は「主たる納税義務が一定の除斥期間の経過で消滅するのであるから、第二次的・補充的な納税義務であるは

⁵⁹ 岩崎政明「第二次納税義務の納付告知と期間制限」『平成6年度重要判例解説』ジュリスト臨時増刊1068号32～33頁(1995.6.10)

⁶⁰ 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70条の類推適用」『最高裁・時の判例I(元年～14年)』ジュリスト増刊号129頁(2003.12)

⁶¹ 水野・前掲注21・166頁参照。

ずの第二次納税義務だけが除斥制度に馴染まないといいうる合理的な根拠がどこにあるのか。」と除斥期間の適用を認めるべきであると主張している⁶²が、まったく同感であり、本判決には賛同し兼ねる。

4. 1. 4 判例4－最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決－
（平成16年（行ヒ）第275号裁決取消請求事件）

第一審：東京地方裁判所・平成16年1月22日判決

控訴審：東京高等裁判所・平成16年6月15日判決

この判例は「法第39条所定の第二次納税義務者」に限定してだが、「本来の納税義務者に対する課税処分（以下「主たる課税処分」という。）につき通則法第75条に基づく不服申立てをすることができる」と判示し、なおかつ「不服申立期間の起算点を第二次納税義務者に納付告知がされた日の翌日である」としたことで実質的な第二次納税義務者の権利救済の途を開いた判決である。

①事件の概要

X（原告・被控訴人・上告人）は、知人が代表者を務める訴外A社から同社の保有する株式の譲渡を受けていた。

麹町税務署長は、訴外A社に対し、平成14年3月29日付けで法人税の決定処分および無申告加算税賦課決定処分（以下「本件課税処分」という。）を行い、4月3日に本件課税処分の通知書が同社に到達した。

東京国税局長は、Xに対し、6月7日、訴外A社の本件課税処分に基づく滞納国税につき、徴収法32条に基づく第二次納税義務の納付通知書を発し、6月8日に上記納付通知書がXに到達して、第二次納税義務の納付告知（以下「本件告知」という。）がされた。

Xは、8月6日に本件告知に対して異議申立てをするとともに、本件課税処分に対しても異議申立て（以下「本件異議申立て」という。）をした。

東京国税局長は、10月11日、本件告知に係る異議申立てについて納付限度額変更の異議決定をしたが、本件異議申立てについては、10月17日、不服申立期間は本件課税処分が訴外A社に送達された日の翌日から起算して2カ月を経過する6月3日までであることから、本件異議申立ては不服申立期間を経過した後にはされたものであるとして、これを却下する旨の決定をした。

その後、Xは11月8日に本件課税処分について審査請求をしたが、国税不服

⁶² 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係（2・完）」税法学257号13～14頁参照（1972）

審判所長(被告、控訴人、被上告人)は、平成15年4月7日、本件異議申立ては不服申立期間を経過した後にされた不適法なものであり、本件課税処分に係る審査請求は適法な異議申立てを経ないでされた不適法なものであるとして、国税通則法92条に基づき、これを却下する旨の裁決をしたため、Xが本件裁決の取消しを求めて出訴に及んだ。

なお、訴外A社は10月22日に国税不服審判所長に審査請求を行ったが、その後、これを取り下げている。

②争点

争点1:法第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通則法第75条に基づく不服申立てをすることの可否。

争点2:法第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通則法第75条に基づく不服申立てをする場合の不服申立期間の起算日はいつか。

③裁判所の判断

(第一審の判断)

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(「主たる課税処分」)の取消しを求めるにつき法律上の利益を有し、その適否を争う地位を認められるべきである。

また、第二次納税義務者が主たる課税処分に対して不服申立てをする場合の不服申立期間の起算日は、主たる課税処分が本来の納税義務者に告知された日の翌日ではなく、第二次納税義務者に納付告知がされ、第二次納税義務が発生した日の翌日と解すべきである。

よって、本件異議申立ては不服申立期間内にされた適法なものであると判断し、上告人の請求を認容して、本件裁決を取り消した。

(控訴審の判断)

第二次納税義務者は、本来の納税義務者の納税義務(以下「主たる納税義務」という。)の存否又は数額を争って主たる課税処分に対する不服を申し立てる適格を有しない。その理由は以下のとおりである。

第二次納税義務制度は、本来の納税義務者との間に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第三者に補充的に納税義務を負担させるものであり、権利救済の面においても、主たる納税義務を争う第二次納税義務者の訴権は、本来の納税義務者によっていわば代理行使されるもの

とみて、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第二次納税義務の納付告知により、第二次納税義務者に対し、本来の納税義務者との間で確定した主たる納税義務の存否及び数額を所与のものとしてその履行責任を負担させるというものである。

そうであるとすれば、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納税義務者と同一の立場に立つものであるということができ、本来の納税義務者とは別に、主たる課税処分について不服を申し立て又は訴えを提起する固有の利益は有しないものと解するのが相当であり、本件裁決に違法はないとして上告人の請求を棄却した。

(最高裁裁判所の判断)

(1) 法第 39 条は、滞納者である本来の納税義務者が、その国税の法定納期限の 1 年前の日以後にその財産について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行ったために、本来の納税義務者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と認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免れた第三者に対し、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、本来の納税義務者の滞納に係る国税の第二次納税義務を課している。

同条に定める第二次納税義務は、本来の納税義務者に対する主たる課税処分等によって確定した主たる納税義務の税額につき本来の納税義務者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と認められる場合に、前記のような関係にある第三者に対して補充的に課される義務であって、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のであるから、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、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通則法 75 条に基づく不服申立てをすることができると解するのが相当である。

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者であるといえることができるが、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去ることは相当ではない。特に、本件で問題となっている法 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える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えることはできない。また、第二次納税義務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。なお、主たる納税義務が申告によって確定する場合には、第二次納税義務者が本来の納税義務者の申告自体を直接争う方法はないのであるが、そのことから逆に、行政権の違法な行使によって権利利益の侵害が生ずる場合にまで、これを争う方法を否定する結論を導くべきであるとは考えられない。

(2) 第二次納税義務は、本来の納税義務者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と認められるときに、初めて、その義務が成立するものであり、主たる課税処分の時点では、上記のような第二次納税義務が成立する要件が充足されるかどうか未確定であることも多い。したがって、本来の納税義務者以外の第三者がそのような段階で主たる課税処分の存在を知ったとしても、当該第三者において、それが自己の法律上の地位に変動を及ぼすべきものかどうかを認識し得る状態にはないといわざるを得ない。他方、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て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実となったと客観的に認識し得る時点からであると解される。そうであるのに、不服申立て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である。

殊に法 39 条所定の第二次納税義務者は、前記のとおり、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、第二次納税義務を確定させる納付告知があるまでは、不服申立ての適格があることを確実に認識することはできないといわざるを得ない。その反面、納付告知があれば、それによって、主たる課税処分が存在及び第二次納税義務が成立していることを確実に認識することになるのであって、少なくともその時点では明確に「処分があったことを知った」ということができる。そうすると、法 39 条所定の第二次納税義務者が主たる課税処分に対する不服申立てをする場合、国税通則法 77 条 1 項所定の「処分があったことを知った日」とは、当該第二次納税義務者に対する納付告知（納付通知書の送達）がされた日をいい、不服申立期間の起算日は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。

（3）泉徳治裁判官の補足意見

この納付通知書による告知（以下「納付告知処分」という。）は、本来の納税義務者に対する課税処分（主たる課税処分）により確定した国税を徴収するためのものであるが、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は、この納付告知処分によって成立し確定するのである。納付告知処分の要件の一つとして主たる課税処分が組み込まれてはいるが、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。主たる課税処分の公定力は、第二次納税義務者が自己に課せられた納税義務、すなわち第二次納税義務を争うために、その要件の一部を構成する主たる課税処分の違法性を主張することを妨げるものではない。換言すると、第二次納税義務者は、独自に、納付告知処分の取消請求の中で主たる課税処分の違法性を主張することができるというべきである。そうすると、第二次納税義務者は、自己の法的利益を守るため、主たる課税処分の取消し自体を請求するまでの必要がなく、主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を有しないというべきである。最高裁昭和 48 年（行ツ）第 112 号同 50 年 8 月 27 日第二小法廷判決・民集 29 卷 7 号 1226 頁は、納付告知処分を受けた第二次納税義務者は、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

立場に立つものであって、納付告知処分の取消訴訟において、確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことができないというが、第二次納税義務の独立性を認めず、第二次納税義務者の納税義務が納付告知処分により成立し確定することを無視するものであって、変更されるべきである。

④判決の意義と問題点

(意義)

第二次納税義務者が主たる課税処分に取消原因に相当する瑕疵がある場合の争訟方法としては、a. 第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関する「納付告知処分」の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争う方法と、b. 第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟を提起して争う方法の二つがあった。この事案は、後者（bの方法）について第二次納税義務者が不服申立適格を有するか否かが争点となったものである。

前者（aの方法）が、最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決で、主たる課税処分と第二次納税義務の納付告知との間には違法性の承継が認められないことを根拠として、第二次納税義務者は主たる課税処分の瑕疵を争うことはできないとされたがために、後者（bの方法）が残された救済方法として注目を集めていた。第一審、控訴審、上告審と判断が変わる中で、長らく膠着状態にあった第二次納税義務者の権利救済に光をあてた意義ある判決である。

第二次納税義務者の原告適格については、判例2で検討した最高裁第一小法廷・平成3年1月17日判決および大阪高裁・平成元年2月22日判決がそれを認めてはいるが、取消訴訟を提起する場合の不服申立ないし出訴期間の起算点を主たる納税義務者に課税処分がなされた時としたため実効性に乏しかった。そして、その後、判例3で検討した最高裁第一小法廷・平成6年12月6日判決が最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決を踏襲した内容であったため、第二次納税義務者の権利救済に関しては再び後退し、閉塞感が感じられた。

本判決の最大の意義は、第二次納税義務者に「主たる課税処分」に対する不服申立適格を認め、かつ、不服申立期間の起算日を第二次納税義務者に納付告知がされた日の翌日としたことによって、実質的な権利救済への途を開いたことにあるといえる。

(問題点)

平成16年に改正された行政事件訴訟法(第9条2項)で原告適格が拡大され、取消訴訟を求める「法律上の利益」の範疇が広く規定されたことも影響していると思われるが、今回の判決は、「第二次納税義務者に対する納付告知の法的性格が、課税処分なのか、徴収処分なのか」について明確な判断をしないまま、

殊に法第 39 条所定の第二次納税義務者の権利救済の観点から結論を下したようにも受けとめられ、その射程が明確でない。

つまり、法第 39 条所定の第二次納税義務者だけに適用されるのか、他の条文で規定する第二次納税義務者であっても、同様の要件が備わっていれば適用されるのかという問題が残されている。

⑤評釈

岩崎政明氏は、「本判決は、不服申立適格を肯定するとともに、不服申立期間の起算日を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解すべきである旨を判示しているが、いずれも最高裁判所として初めての判断であり、極めて注目される⁶³。」と評価したうえで、「残された課題として、本判決は、国税徴収法39条所定の無償・低額譲受人等の第二次納税義務者についてだけ妥当するのか、それとも第二次納税義務者が個別具体的に本来の納税義務者と一体性又は親近性がなかったことや本来の納税義務の存在を知りえなかったことを証明したときには、国税徴収法所定の他の態様の第二次納税義務者にも妥当するのかという射程の問題がある。」と課題についても提起している。

山田二郎氏は、「第二次納税義務者が納付告知に対して取消しを求めた場合は、泉裁判官の補足意見の中に引用されている昭和50年最判では、納付告知の取消訴訟において確定した主たる課税処分の存否又は数额を取消理由と主張することはできないと解されており、これが先例として租税実務に大きな影響を与えていた。このような状況の下で、第二次納税義務者が納付告知の中に組み込まれている主たる課税処分の違法性を争うことは封じられ、その救済手続は閉塞状態が続いていた。本件最高裁判決は、この閉塞状態に風穴を開いたものとして大きな意義がある⁶⁴。」と高く評価している。

図子善信氏は、「本件の第二審判決は、元年大阪高判の原告適格を無限定に拡大する理論的な不備を突くものであり、また最高裁平成6年12月6日第三小法廷判決（以下「6年最判」という）が50年最判より主たる納税義務者と第二次納税義務者との一体性を強調するものであったこともあり、法の保護する利益を厳格に解したものであろう。しかし、従来 of 行政事件訴訟法における判例の傾向は、法の保護する利益説の立場をとりつつ比較的広く原告適格を認めており、第二審判決はこの流れに反するものといえる。

本判決は、第二次納税義務者に原告適格を認めつつも、広く原告適格を認める

⁶³ 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 38頁（2007. 4. 10）

⁶⁴ 山田・前掲注4・253頁。

元年大阪高判およびそれを維持した最高裁判決と異なり、納付告知を受け第二次納税義務を課された者、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実となった者に限り原告適格を認めるものである。それは、元年大阪高判およびその上告審判決が判示した原告適格の範囲を狭く修正するものと考えられ、その点でも正当であると考え⁶⁵。」と述べ、元年大阪高判およびその上告審判決が原告適格を認定した「第二次納税義務を課されるおそれがある者」を除外していることを高く評価している。

⑥私見

最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決によって、第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関する「納付告知処分」の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う途は閉ざされてしまった。その結果、第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟を提起して争う方法、つまり、第二次納税義務者に原告適格を認めることの必要性が高まったといえるが、本判決は、この問題に実質的に答えた最初の最高裁判決といえる。

というのは、第二次納税義務者が、直接、主たる課税処分を争う不服申立を行って自己の権利救済を行うためには、①第二次納税義務者に不服申立適格が認められ、かつ、②不服申立期間の起算日を第二次納税義務者に納付告知がされた日の翌日としなければ、実質的な権利救済への途は開かれないからである。なお、本判決は第二次納税義務者に不服申立適格を認めたものであるが、この法理は取消訴訟における原告適格についても適用されるものと考えられる。残された問題は、今回の判決は法第39条に規定する第二次納税義務者に限定して不服申立適格を認めたのか否か、その射程が明確ではないということである。

4. 2 判決内容の変遷

4つの裁判例を検証した結果、第二次納税義務者の原告適格が認められる方向性にあることが分かった。第二次納税義務者の権利救済にとって歓迎すべき流れではあるが、各裁判例の意義は次のとおりである。

①最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決は、第二次納税義務者は自己の取消訴訟において主たる納税義務者の課税処分の瑕疵については争えないと結論付けたため、第二次納税義務者の権利を救済する策としては、第二次納税義務者が主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を直接争う途しかなかった。つまり、第二次納税義務者に主たる納税義務者に対する課税処分の取消訴

⁶⁵ 関子善信「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立期間の起算日」久留米大学法学 55号 213～230頁（2006年9月）

訟の原告適格が認められることが必要となった。

②大阪高等裁判所・平成元年2月22日判決と其上告審である最高裁第一小法廷・平成3年1月17日判決は、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分について独自に取消訴訟を提起する原告適格を初めて認めて、第二次納税義務者の権利救済に向けての途が開けたかのように思われた。しかし、不服申立て又は出訴期間の起算点を主たる課税処分がなされた時としたため、実効性に乏しいものとなった。

③最高裁第三小法廷・平成6年12月6日判決は、昭和50年最高裁判決を参照しつつ第二次納税義務と主たる納税義務の一体性をより強調する結果となったため、第二次納税義務者の権利救済への途は閉塞状態に陥ることとなった。

④第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分について通則法第75条に基づく不服申立適格を有するか否かが争点となった訴訟では、第一審、控訴審、上告審の判断が二転三転した。第一審は、第二次納税義務者の権利救済の途を閉ざしてはならないと正面から不服申立適格を認めたが、控訴審は昭和50年最高裁判決を踏まえ、第二次納税義務者の権利は主たる納税義務者の訴権により代理行使されているとして、第二次納税義務者の不服申立適格を認めなかった。一転、上告審では、法第39条に規定する第二次納税義務者に限定してだが、「主たる課税処分」に対する不服申立適格を認め、かつ、不服申立期間の起算日を第二次納税義務者に納付告知がされた日の翌日と認定したことによって、実質的な権利救済への途を開いた。

ただ、裁決取消請求訴訟で法第39条に規定する第二次納税義務者の不服申立適格が認められたものであり、取消訴訟でこの法理が適用されるか否か、また、判決の射程範囲が明確でないという問題が残されている。

4. 3 小括

裁判例を通して第二次納税義務者の権利救済に関する動向を検証した結果、主たる課税処分の取消訴訟における第二次納税義務者の原告適格が認められる方向性にあることが分かった。第二次納税義務者の権利救済にとって歓迎すべき流れではあるが、最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決の法理が取消訴訟で適用されるか否か、また、判決の射程範囲が明確でないというように、残された課題も多い。

次章では、判例4（最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決）のその後を調査した結果を踏まえて、第二次納税義務者の権利救済に関する残された課題について改めて検討する。

5. 最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決のその後を踏まえて
5. 1 取消訴訟に適用された第二次納税義務者の原告適格
5. 1. 1 東京高裁・平成20年2月20日判決⁶⁶の意義
(平成19年(行コ)第97号、第二次納税義務納付告知処分取消請求、
所得税更正処分取消等請求、法人税更正処分取消等請求、訴えの追加的併合申立各控訴事件)
原審：東京地方裁判所・平成19年2月13日判決

最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決によって、国税不服審判所が下した「審査請求却下の裁決」は取消されたことになる。その結果、国税不服審判所は行政事件訴訟法第33条2項に基づいて、本判決の趣旨に従って、改めて審査請求に対する審理・裁決を行うこととなった。

ところが、国税不服審判所が当該審査請求をした日の翌日から起算して3カ月を経過しても裁決をなさないことから、審査請求人(最高裁・平成18年判決の当事者である第二次納税義務者)が通則法115条1項1号に基づき、平成18年5月18日に東京地方裁判所に第二次納税義務納付告知処分取消請求事件・所得税更正処分取消等請求事件、法人税更正処分取消等請求事件等⁶⁷を提起するに至った。このうち、「法人税更正処分取消等請求事件」は主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を第二次納税義務者が直接争うものであり、最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決が判示した「法第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通則法第75条に基づく不服申立てをすることができる」という判旨が取消訴訟において適用されたものである。

したがって、この一連の判決(原審及び控訴審)の最大の意義は、法第39条所定の第二次納税義務者に対して、主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を直接争う原告適格を認めたこと、つまり、最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決の判旨が取消訴訟で適用され、その取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵に関する実質的な審理がなされたことにあるといえる。

5. 1. 2 判決内容の検証

本件では4つの事件が併合審理されており、第二次納税義務者が主たる課税

⁶⁶ 平成22年11月19日に執筆者が東京高等裁判所に架電し、「上告された記録はなく、訴訟記録一式は原審の東京地方裁判所に保管されている」旨を確認した。

⁶⁷ 東京地方裁判所・平成19年2月23日判決(平成16年(行ウ)第167号、平成16年(行ウ)第168号、平成16年(行ウ)第169号、平成18年(行ウ)第227号、第二次納税義務納付告知処分取消請求事件、所得税更正処分取消等請求事件、法人税更正処分取消等請求事件、訴えの追加的併合申立事件)

処分の際に瑕疵を直接争った事件（第4事件）を中心に検証を行う。

（1）事件全体の背景と概要

- ①最高裁・平成18年判決の第二次納税義務者（原告P2）は、原告会社の株式を店頭登録銘柄として公開することを計画したが、同種の競争企業（P4）の全株式を保有しており、P4が原告会社の株式の約5パーセントを保有していたため、株式公開ルールの審査基準を満たすためにはP4株式を第三者に売却する必要があった。
- ②しかし、原告P2にはP4を手放し難い理由があり、仮に、原告会社の株式公開のために一時的にP4株式を手放すとしても、同株式公開後には必ずこれを買戻したいという強い意向があった。
- ③そこで、原告P2は、P4株式を信頼できる第三者（P3）に一時的に売却し、原告会社の株式公開後にこれを買戻したうえ、P4を原告会社に合併することを決めた。
- ④本件は、この一連の行為が、再売買予約付譲渡契約に基づく間接保有非上場株式の譲渡に該当するか否か。また、当該譲渡が法第39条に規定する低額譲渡に該当するか否かが争点となった。
- ⑤原告P2は、「P4株式の譲渡は、株式の売買という法形式が採られているが、その実質は、原告会社の株式公開の円滑な実現を目的としたP4株式の一時的な預託行為の一部としての株式の返還にほかならず、このような株式の預託行為全体を一連の取引行為として見れば、P3株式の譲受け価額は徴収法39条にいう著しく低い額の対価に当たらない」と主張して争った。
- ⑥この点に関し、原審と控訴審とでは判断が大きく分かれることとなった。

（2）各事件の概要

①第1事件：第二次納税義務納付告知処分取消請求事件

原告P2（第1、第2、第4事件の原告）が外国法人P1からP3株式600株を譲り受けたところ、麹町税務署長がP1に対して、P3株式の譲渡価額は時価に比し低額であるから、法人税法37条7項に基づき譲渡価額と時価との差額が寄附金の額に算入されるとして、法人税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分を行い、さらに、第1事件被告国税局長が原告P2に対し、P3株式の譲受け価額は、徴収法39条にいう著しく低い額の対価に当たるとして、第二次納税義務の納付告知処分を行ったため、原告P2が、P3株式の譲渡は、株式の売買という法形式が採られているものの、その実質は、原告会社（第3事件原告）の株式公開の円滑な実現を目的とした、P4株式の一時的な預託行

為の一部としての株式の返還にほかならず、このような株式の預託行為全体を一連の取引行為として見れば、P 3株式の譲受け価額は徴収法 39 条にいう著しく低い額の対価に当たらないなどと主張して、第二次納税義務納付告知処分の取消しを求めた事案である。

②第 2 事件：所得税更正処分取消等請求事件

品川税務署長が、原告 P 2 に対し、P 1 から原告 P 2 が譲り受けた P 3 株式 600 株の譲受け価額が時価に比し低額で、譲受け価額と時価との差額が所得税法 36 条 1 項に規定する経済的利益に当たり、一時所得に該当するとして、所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったところ、原告 P 2 が P 3 株式の譲受け価額は時価に比し低額ではないなどと主張して、これらの処分の取消しを求めた事案である。

③第 3 事件：別の法人が原告

第 3 事件被告江東西税務署長が、原告会社に対し、原告会社が原告 P 2 外 4 名から譲り受けた P 3 株式計 700 株の譲受け価額が時価に比し低額であるとして、譲受け価額と時価との差額につき受贈益と認定し、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたところ、原告会社が P 3 株式の譲受け価額は通常の対価であると主張して、これらの処分の取消しを求めた事案である。

④第 4 事件：法人税更正処分取消等請求事件（主たる課税処分）

P 1 から P 3 株式 600 株を譲り受けた原告 P 2 が、麴町税務署長が P 1 に対してした法人税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分に基づく滞納国税につき、徴収法 39 条に基づく第二次納税義務の納付告知処分を受けたため、P 3 株式の譲渡価額を時価に比し低額であると認定した麴町税務署長の上記決定処分等は違法であると主張して、これらの処分の取消しを求めた事案である。

（3）裁判所の判断

（第一審の判断）

「本件譲渡は、株式の売買という法形式が採られているものの、その実質は、原告会社の株式公開の円滑な実現を目的とした、P 4 株式の一時避難的な預託行為の一部としての、預託株式の返還と見ることができる。そうすると、本件譲渡は、再売買予約付き譲渡契約に基づいてされた契約履行行為の一部分であり、本件主契約たる P 4 株式の売買に付随してされた本件特約たる再売買予約等に基づいてされたものであるから、本件譲渡は、再売買予約付き譲渡契約に基づく義務の履行行為としてされたものといえる。取引全体を総合的に判断すると、①本件譲渡は、再売買予約付き譲渡契約に基づいてされたものであること、②本件譲渡の譲渡価額は、本件 P 4 株式譲渡の譲渡価額の約 1.5

倍であるから、本件譲渡の譲渡価額は、合理的かつ相当な理由に基づき決定されたものといえ、「著しく低い額の対価による譲渡」に当たらない」として、原告P2の主張を認容した判決を下した。

（控訴審の判断）

「被控訴人P2が譲渡を受けるのは、P5株式（原審P4株式）を所有しているP4（原審P3）の株式600株であって被控訴人P2からP4（原審P3）へ譲渡された株式と異なる株式が譲渡の対象となっており、その価格も9億0644万4000円の50パーセントから150パーセントの範囲内（最大額14億円）と幅が大きく、単に買戻しへの報酬を付加して価格決定されたとは認めることはできない。さらに、被控訴人P2と取引を行う主体もP4（原審P3）からP1に変わっていること、P4（原審P3）の平成10年1月の第三者割当増資に伴い、被控訴人P2は、P4株式（原審P3株式）600株の譲渡を受けても、P4（原審P3）が間接的に所有するP5株式（原審P4株式）全部の譲渡を受けることはできなくなっており、同一物を買戻す効果は生じていない。したがって、本件譲渡については、被控訴人P2からP8（原審P10）に譲渡されたP5株式（原審P4株式）の再売買予約付き譲渡契約に基づく再譲渡（本件主契約たる本件P5株式（原審P4株式）譲渡に付随してされた特約であるP5株式（原審P4株式）の再売買予約義務の履行）としてされたものと解することはできない」と認定し、原審の判断を覆し原告P2の主張を退けた。

（4）評釈

第二次納税義務者が主たる納税義務者に対する課税処分 of 瑕疵を直接争うことに関しての評釈は見当たらなかったが、櫻井政伸氏（TKC西東京山梨会）は、「取引の全容を捉え、法律形式にとらわれずに行った地裁の判断はある意味真実を捉えたのかもしれない。（中略）法的な判断としては地裁の判断に反対はしないが、道義的には疑問を感じる。原告会社の上場を円滑に行うためとはいえ、D社株式（原審P4株式：執筆者記載）の預託を再売買予約付き譲渡という法律形式で行い、しかも、再売買予約を売買契約書に記載せず、当事者を入れ替えて覚書に隠すということを容認したことに地裁は気づいているのであろうか。投資家には「譲渡です。」と言っておきながら、税務的には「預託です。」という二枚舌を地裁が容認したように思えるのは私だけであろうか⁶⁸。」と東京地方裁判所の判断に疑問を呈している。

⁶⁸ 第70回TKC租税判例研究会・発表者意見「再売買予約付譲渡に基づく間接保有非上場株式の低額譲渡」TKC税情（2008.2）12頁～13頁。

(5) 私見

法第39条所定の第二次納税義務者について、主たる納税義務者に対する課税処分への瑕疵を直接争う原告適格が取消訴訟で適用された意義ある判決である。高等裁判所での一事例に過ぎないという見方もできるが、第二次納税義務者の権利救済に向けた途を拓げるきっかけとなる事例として、高く評価したい。

ただし、徴収法は第二次納税義務者を8つの類型に分類して規定しており、最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決の射程がどこまで及ぶのか、依然、明確になっていないという問題は残されている。また、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ことを懸念する指摘もあり、第二次納税義務者の権利救済と徴税の安定・能率とのバランスをどのようにして調和させていくかについても検討が必要となる。

5. 2 第二次納税義務者の権利救済に関して残された課題

5. 2. 1 最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決の射程範囲

この判決は、「①第二次納税義務者が単に取引相手に過ぎず、主たる納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあると認められない者、かつ、②主たる納税義務者が租税訴訟に及ばない場合」の法第39条に規定する第二次納税義務者に限定して不服申立適格を認めたのか、その射程範囲が明確にされていない。

確かに、最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決が判示しているように「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者」に該当する第二次納税義務者と主たる納税義務者とであれば、主たる課税処分を争う第二次納税義務者の訴権は、主たる納税義務者によって代理行使されていると認めることができる。その結果、改めて、第二次納税義務者に「主たる課税処分について不服を申し立て又は訴えを提起する固有の利益」を認める必要はないという結論に達する。

しかしながら、第二次納税義務者と主たる納税義務者が、常にこのような一体性又は親近性のある関係にあるとは限らない。また、主たる納税義務者は滞納者となった者であることを考慮すると、主たる課税処分に瑕疵があり、これに不服があったとしても、必ずしも時間や費用の負担をしてまで不服申立等の争訟に及ぶとは限らない。そうすると、全ての事案について主たる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行使されているとは言い切れないのであって、このような場合には、第二次納税義務者に自己に課された第二次納税義務の基因となった主たる課税処分の瑕疵を争うための訴権、つまり、「主たる課税処分について不服を申し立て又は訴えを提起する固有の利益」を

認めることが必要と考え、射程の範囲を拡大してもよいのではなかろうか。

現に、本判決の第一審（東京地裁）では、「法人である主たる納税義務者が破産等の清算手続に入った場合には、納税義務の適否が問題とされないまま、主たる納税義務者が課税処分を争うことを放棄することすら考えられるのであり、第二次納税義務者の訴権利益が、主たる納税義務者においていわば代理されていると言い切るのは難しいといわざるを得ない。」と例示的に判示しており、法第34条（清算人等の第二次納税義務）に規定する第二次納税義務者のうち、残余財産の分配又は引渡しを受けた者（無限責任社員を除く。）を想定していることが窺われる。

以上を考慮すれば、①第二次納税義務者が主たる納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあると認められない者で、かつ、②主たる納税義務者が租税争訟に及ばないか、途中で降りてしまった場合⁶⁹（つまり、第二次納税義務者の訴権が十分に代理行使されていない場合）、という二つの要件を充たす第二次納税義務者が射程の範囲と考えられる。

5. 2. 2 開かれた租税行政と租税法律関係の早期安定との調和

（1）開かれた租税行政と第二次納税義務者の権利救済

平成21年12月22日付で「平成22年度税制改正大綱」が閣議決定された。その基本的な背景には、現行の申告納税制度は納税者の協力によって支えられており、行政コストの削減もはかられていることから、納税者にとって分かりやすく、納得を得られやすい租税手続法の整備・充実をはかる必要がある⁷⁰という考えが見受けられる。平成22年12月16日付で閣議決定された「平成23年度税制改正大綱」は、平成22年度税制改正大綱の改革の方向性を承継しながら、「納税環境の整備」の一環として、税務調査手続きの明確化、更正の請求期間の延長、処分の理由附記等の実施等の措置を講じ、国税通則法について昭和37年の制定以来、最大の見直しを行うこととしている。

通則法第2条5項の納税者の定義で、第二次納税義務者は納税者から除かれてはいるが、「2. 2. 2 納付告知処分と納付通知書への理由附記の必要性」で触れたように、「納付通知書による告知処分」を受けた第二次納税義務者のうち国税不服審判所に審査請求をしているのは、法第39条所定の第二次納税義務者が最も多かった。その理由としては、条文自体の難解さ⁷¹もあるが、「なぜ、

⁶⁹ 最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決の主たる納税義務者は、国税不服審判所に審査請求を申立てたが、その後に取り下げている。

⁷⁰ 税制調査会・専門家委員会「納税環境整備に関する論点整理」（2010. 9. 14）2～3頁参照。

⁷¹ 東京国税不服審判所・平12. 5. 31東裁（諸）平11-154号事件。

自分が第二次納税義務を負担することになるのか、納付通知書に記載された条文番号だけでは理解できない⁷²⁾」旨の主張もなされていた。

私見としては、開かれた租税行政の一環として、また第二次納税義務者が防御の対象を特定し、権利救済のための手続きを迅速に行えるためにも、個々の納付通知書に理由附記を行うまでの必要性はないが、事後的な救済措置として納付告知処分を受けた第二次納税義務者からの争訟手続き上の理由照会に応じる体制整備は必要であり、それは現実的で導入可能な救済策だと考える。

(2) 租税法律関係の早期安定に配慮した救済方法の検討

最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決は小法廷での判決であり、また納付告知処分の法的性質や効力について、従前からの解釈を変更したわけでもない。第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を認めた東京地方裁判所・平成19年2月13日判決及び東京高等裁判所・平成20年2月20日判決と同様の判決が積み重ねられることによって、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟における原告適格が確固たるものとなることを期待している。

また、第二次納税義務制度は昭和26年の徴収法改正時に体系的に立法化され、昭和34年の徴収法全文改定により現行の制度となった。一定の目的をもって立法化された制度を解釈（解釈論の展開）によって緩和し続けることは、法的安定性を揺るがすことになりかねない。したがって、ある程度の判例の積み重ねができた時点で、立法により解決をはかるなど、租税法律関係の早期安定に配慮した救済方法の検討が求められる。

おわりに

本稿では、第二次納税義務者の権利救済に焦点を当て、その解決の方途を検討した。特に、第二次納税義務者に対する納付告知の基因となった主たる課税処分に瑕疵があり、第二次納税義務の範囲が過大となっている場合に、瑕疵ある課税処分の直接の当事者ではない第二次納税義務者が租税争訟を提起し、その数額又は存否を取消することができなければ、第二次納税義務者の権利救済ははかられないので、このような場合の権利救済の方途を中心に考察した。

最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決によって、法第39条に規定する第二次納税義務者について、「主たる課税処分」に対する不服申立適格が認め

⁷²⁾ 名古屋国税不服審判所・平19.2.20名裁（諸）平18-45号事件。

られ、かつ、不服申立期間の起算日が第二次納税義務者に対して納付告知がされた日の翌日とされたことで権利救済への途が実質的に開かれた。そして、この法理はその後の取消訴訟に適用された。今後、判例の積み重ねによって、法第 39 条に規定する第二次納税義務者以外の第二次納税義務者にも原告適格が認められるか否か、その射程範囲を明確にしていく必要がある。

また、開かれた租税行政への改革が進められている中、納付告知処分を受けた第二次納税義務者からの理由照会に応じる体制整備、租税法律関係の早期安定をはかるための関連法規の改正など、判例の積み重ねによる立法措置や租税行政のあり方の検討を経て、第二次納税義務者の権利救済に向けた途が適切に拡大・充実されていくことが望まれる。

参考文献

- 浅田久治郎・深谷和夫・西澤博『第二次納税義務制度の実務と理論』財団法人
大蔵財務協会（2006）
- 泉 徳治「取消訴訟の原告適格・訴えの利益」鈴木忠一・三ヶ月章監修『新・
実務民事訴訟講座 9 行政訴訟 I』日本評論社（1983）
- 宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法【第2版】』有斐閣（2009）
- 金子 宏『租税法（第13版）』弘文堂（2008）
- 金子 宏『租税法（第15版）』弘文堂（2010）
- 兼子 仁『行政行為の公定力の理論（改訂版）』財団法人東京大学出版会（1964）
- 北野弘久「国税徴収法の定める第2次納税義務の納付告知と国税通則法70条の
類推適用」『税法問題事例研究』勁草書房（2005）
- 北野弘久『税法学原論【第六版】』青林書院（2007）
- 北野弘久『納税者の権利』岩波新書（2008）
- 吉良 実「わが国の第二次納税義務制度」『杉村章三郎先生・古稀祝賀・税法学
論文集』日本税法学会編著（1970）
- 清永敬次『税法（第七版）』ミネルヴァ書房（2008）
- 黒坂昭一『Q&A 国税通則法詳解』清文社（2009）
- 越山安久「抗告訴訟の対象」鈴木忠一・三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座
9 行政訴訟 I』日本評論社（1983）
- 塩野 宏『行政法Ⅰ（第三版） 行政法総論』有斐閣（2003）
- 塩野 宏『行政法Ⅱ（第四版） 行政救済法』有斐閣（2005）
- 志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂串俊『平成22年改訂国税通則法精解』財団
法人大蔵財務協会（2010）
- 芝池義一『行政法総論講義 第2版』有斐閣（1994）
- 芝池義一『行政救済法講義 第3版』有斐閣（2006）
- 芝池義一『行政法読本』有斐閣（2009）
- 園部逸夫・芝池義一『改正 行政事件訴訟法の理論と実務』ぎょうせい（2006）
- 谷口勢津夫『税法基本講義』弘文堂（2010）
- 中山裕嗣『租税徴収実務と民法（二訂版）』財団法人大蔵財務協会（2007）
- 原田尚彦『行政法要論 全訂第五版』学陽書房（2004）
- 深谷和夫・牧野正満『新版国税徴収の理論と実際』財經詳報社（1992）
- 冬木千成『全訂版国税徴収法基本通達逐条解説』財団法人大蔵財務協会（2008）
- 三木義一「納税義務の成立と確定」北野弘久編『判例研究・日本税法体系1－
税法の基本原則』学陽書房（1978）

- 三木義一「第二次納税義務の再検討」『現代税法と人権』勁草書房（1992）
- 水野武夫「第二次納税義務」北野弘久編『判例研究・日本税法体系1－税法の基本原則』学陽書房（1978）
- 南博方・高橋滋『条解行政事件訴訟法 第2版』弘文堂（2004）
- 山本 茂『平成21年度図解国税徴収法』財団法人大蔵財務協会（2009）
- 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎『平成21年改訂国税徴収法精解』財団法人大蔵財務協会（2009）

2. 論文

- 浅田久治郎「第二次納税義務の告知処分とその理由附記の要否、国税徴収法第39条の「著しい低額譲渡」の判断要素（広島地裁昭和50年4月22日判決・昭和44年（行ウ）第27号納税告知処分取消請求事件）」税大論叢10号（1976. 8）
- 岩崎政明「第二次納税義務の納付告知と期間制限」『平成6年度重要判例解説』ジュリスト臨時増刊1068号（1995. 6. 10）
- 宇賀克也「租税判例研究・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No947号（1989. 12. 15）
- 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）（1964. 4）
- 奥谷 健「徴収手続きにおける納税者の権利保護」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第32号』有斐閣（2004）
- 神川和久「行政不服審査法の抜本改正に伴う税務行政への影響等について」税大論叢53号（2007. 7）
- 北野弘久「第二次納税義務者は本来の納税義務を争えるか—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75巻6号（1977）
- 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）（1972. 4）
- 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）（1972. 5）
- 小早川光郎「租税判例研究・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No583（1975. 3. 15）
- 小早川光郎「通告処分の法律問題」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第5号』有斐閣（1977）
- 斉藤 明「租税判例研究・第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において主た

- る納税義務者の納税義務を争うことができるか」ジュリスト No612 (1976. 5. 15)
- 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 卷 8 号 (1986)
- 酒井勝彦「行政事件訴訟法改正と租税訴訟 (上)」税大論叢 47 号 (2005. 6)
- 篠原 睦「法人税更正処分等無効確認請求控訴事件」訟務月報 35 卷 8 号 (1989)
- 圖子善信「第二次納税義務者の権利救済について」税大論叢 26 号 (1996. 3)
- 図子善信「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立期間の起算日」久留米大学法学 55 号 (2006. 9)
- 谷口安平「判例からみた滞納処分と民事執行・倒産手続」租税法学会編著『租税徴収法の諸問題 租税法研究第 15 号』有斐閣 (1987)
- 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 70 条の類推適用」『最高裁・時の判例 I (元年～14 年)』ジュリスト増刊号 (2003. 12)
- 中村秀雄「青色申告承認取消しの法理」税大論叢 34 号 (1999. 6)
- 中村芳昭「国税徴収法の現状と課題」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第 32 号』有斐閣 (2004)
- 畠山武道「アメリカ合衆国の租税徴収制度」租税法学会編著『租税徴収法の諸問題 租税法研究第 15 号』有斐閣 (1987)
- 藤原淳一郎「租税判例研究・第二次納税義務者が第二次納税義務を争う場合、主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を違法事由として主張できるか」ジュリスト No528 (1973)
- 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—」(租税資料館奨励賞の部・第 17 回) (2008)
- 松原有里「租税救済手続きの国際比較」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第 37 号』有斐閣 (2009)
- 三木義一「第二次納税義務—「徴収不足額」説からの実務への批判を中心として—」租税法学会編著『租税徴収法の諸問題 租税法研究第 15 号』有斐閣 (1987)
- 三木義一「23 第 2 次納税義務」水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓編『租税判例百選 [第 4 版]』別冊ジュリスト No178 (2005. 10)
- 三木義一「租税手続き上の納税者の権利保護」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第 37 号』有斐閣 (2009)
- 南 博方「西独の租税争訟制度」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第 2 号』有斐閣 (1974)

- 南 博方「青色申告の承認の取消しと失効の法理」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第5』有斐閣（1977）
- 南 博方「租税手続改革の方向」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第22号』有斐閣（1994）
- 宮崎良夫「75 公定力」塩野宏・小早川光郎・宇賀克也編『行政判例百選Ⅰ〔第4版〕』別冊ジュリスト No150（1999. 2. 27）
- 村井 正「租税債権と私債権」租税法学会編著『租税徴収法の諸問題 租税法研究第15号』有斐閣（1987）
- 保木本一郎「租税判例研究・青色申告承認取消処分の理由附記の内容および程度」ジュリスト No583（1975. 3. 15）
- 山田二郎「税務訴訟の諸問題」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第2号』有斐閣（1974）

3. その他

- 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. 9）
- 品川芳宣「増加する第二次納税義務の賦課とその実務問題」税理（2009. 9）
- 杉沢史郎「実例検討（1）～会社等を通じた財産移転と第二次納税義務の賦課」税理（2009. 9）
- 税制調査会・専門家委員会「納税環境整備に関する論点整理」（2010. 9. 14）
- 税制調査会「平成23年度税制改正大綱」（2010. 12. 6）
- 長井 仁「実例検討（2）～無償・低額譲渡等による財産移転と第二次納税義務の賦課」税理（2009. 9）
- 長井 仁「注意したい！遺産分割協議による財産の移動と第二次納税義務」税理（2009. 8）
- 判例時報「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」789号（1975）
- 判例時報「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」1327号（1990）
- 判例時報「国税徴収法39条に基づく第二次納税義務告知処分が適法とされた事例」1371号（1991）
- 判例時報「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70条の類推適用」1518号（1995）
- 松本俊治「第二次納税義務の性質と賦課・徴収手続」税理（2009. 9）

以上