

第二次納税義務の法的性格とは何か

— 調査官解説から読み解く —

谷道 名緒

東京富士大学大学院
氏 名 谷道名緒

第二次納税義務の法的性格とは何か － 調査官解説から読み解く －

<要旨>

1. 研究の目的

本稿は、第二次納税義務の法的性格について考察したものである。

第二次納税義務とは、滞納者と特定の関係にある第三者が、その滞納国税の履行責任を負うことになる制度である。そのため、第二次納税義務は、課税当局の立場からすると滞納国税の取り損ないを防止するという租税徴収確保を図る便利な制度だが、第二次納税義務者からすると、この徴収回避防止策によって不利な立場に立たされることがある。特に、第二次納税義務者自身が権利救済を求めた裁判が目につき、通常の納税義務者との立場の違いに違和感をおぼえた。

その立場の違いを理解するためには、第二次納税義務の法的性格を明確にする必要があると考え、これを本稿の主題とした。

2. 研究の概要

そこで、第二次納税義務の法的性格を検討する手段として、三つの最高裁判決（昭和50年最判、平成6年最判、平成18年最判）を取り上げ、三つの最高裁判所判例解説（以下「調査官解説」という。昭和50年判解、平成6年判解、平成18年判解）を研究の対象とした。

各最高裁判決及び各調査官解説を通じて、それぞれの判示内容や見解をまとめ、第二次納税義務の法的性格を確認した。加えて納付告知の性格や、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性にも言及した。

三つの最判の中でも、平成18年最判は、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分
の瑕疵を直接的に争う方法（直接法）により提起したものである。本判決は、第二次納税義務者の不服申立適格を肯定し、不服申立期間の起算日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であると判示した。本事案は、徴収法39条に規定する第二次納税義務者が、主たる課税処分に対する無効以外の瑕疵についての取消訴訟が認められたケースである。前述の昭和50最判及び平成6年最判では、主たる納税義務者と第二次納税義務者が一体的に扱われていたが、平成18年最判では、一転して、第二次納税義務者が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「人的独立性」を認められた。つまり特定の第二次納税義務者に不服申立適格が認められた画期的な判決である。

以上の各判例と各調査官解説に基づいて考察した内容から、第二次納税義務の法的性格を整理した。そこから見えてきたのは、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性は、「一体性又は親近性がある」場合と、第二次納税義務者に「人的独立性がある」場合に分けられるということである。

3. 結論

以上の考察内容から、履行責任を負わされた第二次納税義務者は、常に主たる納税義務者と同等一体であるとは限らないことが明らかになった。さらには、筆者の考えとして、第二次納税義務者の権利救済の問題については、憲法32条（裁判を受ける権利）に抵触しない範囲において適用することが望ましく、第二次納税義務と第二次納税義務者は、区別して考えるべきだという結論に至った。つまり、第二次納税義務者が主たる納税義務者の延長とみなされる関係には必ずしもなく、むしろ第二次納税義務が主たる納税義務の延長というべきものであると確認できた。

最後に、私見として、法律的に第二次納税義務の独立性を認めること、昭和50年最判は変更されるべきことについての根拠となる理由を述べた。また、特定の第二次納税義務者が不服申立て又は訴えを提起できる安定した地位を確保するために、立法による明文化を求めるところをもって、本稿のむすびとした。

目次

はじめに	1
第1章 第二次納税義務制度の概要	4
第1節 第二次納税義務制度の沿革と意義	4
第1項 第二次納税義務の意義	4
第2項 徴収回避防止策による第二次納税義務の拡充	5
第2節 第二次納税義務の成立と確定	6
第1項 第二次納税義務の通則	6
第2項 第二次納税義務の成立と確定	6
第3項 第二次納税義務の納付告知	7
第3節 第二次納税義務の種類	8
第4節 第二次納税義務の形式主義に関する検討	11
第5節 第二次納税義務の主たる納税義務者との関係	12
第6節 第二次納税義務制度と類似する制度	12
第1項 保証債務との類似性	12
第2項 詐害行為取消権との類似性	13
第7節 第二次納税義務者の権利救済の訴訟方法	14
第2章 昭和50年最高裁判決	16
第1節 事案の概要	16
1. 第一審 岡山地判昭和42年3月29日	17
2. 控訴審 広島高岡山支判昭和48年10月15日	19
3. 最高裁 最判昭和50年8月27日	19
第2節 昭和50年判解の分析	20
第1項 昭和50年判解の考察	20
考察1 違法性の承継の理論	20
考察2 主たる課税処分に対する取消訴訟について	21
考察3 納付告知の取消訴訟において第二次納税義務者が争いうる範囲	23
学説における消極説と積極説との比較	23
考察4 第二次納税義務者の権利救済	28
第3節 小括	29

第3章	平成6年最高裁判決.....	31
第1節	事案の概要.....	31
1.	第一審 大阪地判平成5年2月18日.....	32
2.	控訴審 大阪高判平成5年9月21日.....	34
3.	最高裁 最判平成6年12月6日.....	34
第2節	平成6年判解の分析.....	35
第1項	平成6年判解の考察.....	36
考察1	第二次納税義務の賦課権の行使を認めない理由.....	37
考察2	第二次納税義務の賦課権の行使を認める理由.....	38
考察3	通則法70条の類推適用の可否.....	39
	学説における消極説と積極説の比較.....	40
第3節	小括	42
第4章	平成18年最高裁判決.....	43
第1節	事案の概要.....	43
1.	第一審 東京地判平成16年1月22日.....	45
2.	控訴審 東京高判平成16年6月15日.....	47
3.	最高裁 最判平成18年1月19日.....	48
第2節	平成18年判解の分析.....	50
第1項	平成18年判解の考察.....	51
考察1	直接法による取消訴訟における問題.....	51
	学説における「原告適格」に関する消極説と積極説との比較..	52
考察2	不服申立適格と原告適格.....	55
1.	不服申立適格について.....	55
2.	原告適格について.....	56
考察3	第二次納税義務者の法律上の利益.....	57
1.	平成18年判解の見解.....	57
2.	今村隆教授の見解.....	58
考察4	徴収法39条に基づく第二次納税義務者.....	60
第3節	小括	61
第5章	第二次納税義務の法的性格について.....	63

第1節	判例及び判解についての比較.....	63
第1項	判例の整理.....	63
第2項	判解の整理.....	64
第2節	主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性についての分析.....	66
第1項	一体性又は親近性がないと認められる場合.....	66
第2項	徴収法39条における特定の関係にある第三者.....	66
第3項	平成18年判決の射程に関する検討.....	68
第3節	本稿における考察による私見.....	74
むすびにかえて	76
参考文献	77

凡例

1. 法令名は、以下のように省略する。

通則法	国税通則法
徴収法	国税徴収法
行訴法	行政事件訴訟法
行服法	行政不服審査法
地税法	地方税法

2. 判決は、以下のように省略する。

最判	最高裁判所判決
高判	高等裁判所判決
地判	地方裁判所判決

3. 判例集等については、以下のように省略する。

民集	最高裁判所民事判例集
判解	最高裁判所判例解説民事篇
行裁例集	行政事件裁判例集
二次例集	第二次納税義務関係判例集
月報	訟務月報
税大論叢	税務大学校論叢

4. 比較的多く引用される文献については、以下のように省略する。

通基通	国税通則法基本通達
税通精解	国税通則法精解
徴基通	国税徴収法基本通達
徴基通解	国税徴収法基本通達逐条解説
税徴精解	国税徴収法精解

はじめに

本稿は、国税徴収法に規定する第二次納税義務制度における納付告知に焦点を当てつつ、第二次納税義務の法的性格を明らかにし、問題点と在り方について考察する。

第二次納税義務は、ある場合において、滞納者（以下「主たる納税義務者」という）と特定の関係にあった第三者に、滞納国税の履行責任が及ぶものである。いわゆる徴収回避の防止を目的として、整備、拡充されてきた。その結果、税務行政にとっては、滞納国税を確保する手段として便利であるが、第二次納税義務者にとっては、自身の権利救済について、通常の納税者に比べて不利となることがあり、権利救済の方法について多く議論がなされてきた。

第二次納税義務が争われた裁判には、第二次納税義務者が自己の権利救済を求めて提起したものがある。第二次納税義務者は、納付告知があつてはじめて自分の置かれている状況を知る。しかもそのときには、主たる納税義務者の更正・決定等（以下「主たる課税処分」という）に対する出訴期間が経過していることがある。また、違法な主たる課税処分によって過大な納税義務が確定されれば、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。さらに、主たる納税義務者の滞納国税が存在している限り、いつまでも第二次納税義務を課すことができるため、第二次納税義務者を長期間不安定な状態に置くこともある。これらの問題において、第二次納税義務者が訴訟を提起した場合、これまでの多くの判決では、第二次納税義務の性格に捕らわれて、権利救済は認められなかった。そこで、別の訴訟方法に注目が集まった。本稿では、第二次納税義務の法的性格と併せて、第二次納税義務者の権利救済が実現するに至るまでの経緯を判例を用いて追う。

第二次納税義務の法的性格を検討する手段として、三つの最高裁判決を取り上げる。そして、各最高裁判所判例解説（以下「調査官解説」という）を研究の対象とする。

本稿の第3章で取り上げる調査官解説を執筆した千葉勝美氏（元最高裁判事、元最高裁首席調査官）は、ある講演で、主任裁判官と担当調査官の共同作業である重要事件の報告書の作成過程について、「最高裁判事と調査官との真剣勝負であり、お互い安易な妥協はしない」¹と発言している。これを受けて、調査官解説を研究の対象とすることは有用であると考えた。

¹ 千葉勝美『裁判官とは何者か？－その実像と虚像との狭間から見えるもの』一橋法学第17巻第2号（一橋大学大学院法学研究科, 2018）429頁

まず、三つの調査官解説を通じて、それぞれの調査内容から、第二次納税義務の法的性格を確認し考察する。併せて、納付告知の性格や、主たる納税義務者と第二次納税義務者との関係性にも言及する。

金子宏教授は、「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同等一体である（中略）しかし、本書の初版以来述べてきたように、第二次納税義務者が、常に本来の納税義務者とそのような密接な関係をもっているとは限らない²というように、多くの裁判において、両者は「一体性又は親近性」を持つ密接な関係であることが重視されてきた。

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）（以下「平成18年最判」という）は、第二次納税義務者にとって大転換となった裁判である。なぜなら、徴収法39条に規定する第二次納税義務者に「人的独立性」があるものとし、不服申立適格が認められたからである。不服申立適格が認められたということは、第二次納税義務者が何かしらの独立した権利を有することになる。それ以前は、第二次納税義務者の訴権利益は、主たる納税義務者によって代理されるものと考えられていた。どのような理由で、第二次納税義務者は主たる納税義務者から独立した存在であると認められたのだろうか。

両者の関係性には定義がないため、平成18年最判が判示した内容がどこまでの範囲で第二次納税義務者に適用されるのかは分からない。そこで、第二次納税義務の類型ごとに、主たる納税義務者と第二次納税義務者との関係性を明確することを試みる。両者の関係性を明確にし、類型別の第二次納税義務者に認めるべき人的独立性があるのか否かを検討する。

第1章では、第二次納税義務の制度の沿革と意義、基本的な構造、類似する制度等を確認することにより、その概要の把握をする。

第2章では、最判昭和50年8月27日を、佐藤繁最高裁判所調査官による調査官解説を用いて考察する。本事案は、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、第二次納税義務の納付告知の取消を求めたものである。この取消訴訟の可否について、違法性承継の理論や公定力の及ぶ範囲を考えつつ、主たる納税義務についての課税処分に無効以外の瑕疵がある場合における学説である消極説と積極説を比較する。本章のまとめとして、本事案についての私見を述べる。

² 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂, 2021）171頁

第3章では、最判平成6年12月6日を、千葉勝美最高裁判所調査官による調査官解説を用いて考察する。本事案は、第二次納税義務に期間制限が適用されるべきだとして、第二次納税義務の納付告知の取消を求めたものである。争点である通則法70条（国税の更正、決定等の期間制限）適用の可否について、積極説と消極説の学説を比較する。本章のまとめとして、本事案についての私見を述べる。

第4章では、最判平成18年1月19日を、川神裕最高裁判所調査官による調査官解説を用いて考察する。本事案は、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について取消を求めたものである。この取消訴訟の可否について、「原告適格」に関する消極説と積極説との学説を比較する。本章のまとめとして、本事案についての私見を述べる。

第5章では、第2章から第4章までの裁判例及び調査官解説についての第二次納税義務の法的性格を総合的に検討する。その結果として、第二次納税義務者に「人的独立性」があると認められる場合の主要な要件について、明らかにする。最後に、平成18年最判の「人的独立性が認められる」射程範囲について、第二次納税義務の種類ごとに主たる納税義務者と第二次納税義務者の結びつきから考察する。本章のまとめとして、第二次納税義務の法的性格を読み解く鍵となった主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性について、考察に基づいた私見を述べる。

第1章 第二次納税義務制度の概要

第1節 第二次納税義務制度の沿革と意義

昭和34年まで存続した現行法前の旧法である国税徴収法は、それまであった国税徴収法³（明治22年3月公布）と国税滞納処分法⁴（明治22年12月公布）を基にして、明治30年に制定された⁵。以後60年余の間、国税徴収法は改正の必要がある⁶とされながらも基本的な部分はほとんど変わることがなかった。

昭和33年12月8日に租税徴収制度調査会（以下「調査会」という）は、佐藤栄作氏（当時の大蔵大臣）に対して租税徴収制度の改正に関する答申を提出し⁷、翌年昭和34年には現行の国税徴収法（新法、昭和34年法律147号）が制定された。

答申は、租税徴収制度の再検討にあたっての目的を3点あげた。

- 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

調査会は、それぞれの目的を「一体として実施するのでなければ、本来の目的を達し得ないものである」として、三位一体での改革実現を求めた。

国税徴収法精解（以下「税徴精解」という）の序文で、原純夫氏（当時の大蔵省主税局長）は、この改正について以下のように述べた。新法への衣替えは、寛になった面と厳になった面とを併用しているが、滞納者の財産を特殊関係者に移転することによって、租税債権の追及を免れようとする場合への穴塞ぎの手を行ったことは厳の面である⁸という。これは、徴収回避防止を目的とする第二次納税義務について言及していると思われる。

第1項 第二次納税義務の意義

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

³ 国税庁「租税史料叢書第8巻 国税徴収関係史料集～直接税を中心に～」(2016) 52頁

⁴ 国税庁・前掲注3・76頁

⁵ 国税庁・前掲注3・86頁

⁶ 吉国二郎=荒井勇=志場喜徳郎共編『国税徴収法精解』令和3年改訂（大蔵財務協会, 2021）序4頁

⁷ 租税徴収制度調査会『租税徴収制度調査会答申』昭和33年12月（1958）1-3頁

⁸ 税徴精解・前掲注6・序文 昭和35年1月

認められている制度」⁹である。言い換えると、「滞納者の所有に属していない財産が、租税の徴収の観点からは、実質的にはその滞納者の責任財産に属すべきものと認められるような特定の場合において、その所有形式に則しながら実質的に滞納者から徴収の実を挙げようとする制度」¹⁰である。このような意義を持つ第二次納税義務は、昭和26年に国税徴収法の一部改正時に立法化された¹¹。その後、昭和34年の新法制定において、徴収制度の合理化による第二次納税義務の拡充が図られた。

この制度について、金子宏教授は、「要するに、本来の納税義務者から租税の全部または一部を徴収することが不可能であると認められる場合に、それと人的・物的に特殊の関係にある者を第二次納税義務者とし、これに本来の納税義務者の納税義務に代わる義務を負担させることによって、租税の徴収確保を図ることを目的とするものである」¹²という。

課税当局の立場からすると、滞納国税の取り損ないを防止するという租税徴収の確保を図る便利な制度だが、第二次納税義務者からすると、この徴収回避防止策によって不利な立場¹³に立たされることもある。

第2項 徴収回避防止策による第二次納税義務の拡充

昭和26年3月20日の第10回国会衆議院大蔵委員会議事録には、国税徴収法の一部を改正する法律案の説明において、納税者に詐害行為等があった場合の徴税方法を改善したという記録がある。その内容とは、「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く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つて、こ

⁹ 調査会・前掲注7・12頁 第3の1 第二次納税義務の拡充

¹⁰ 税徴精解・前掲注6 47頁

¹¹ 官報1951年3月31日 <https://dl.ndl.go.jp/pid/2963813/1/21> (2023.01.04)

¹² 金子・前掲注2・162頁

¹³ 圖子善信「第二次納税義務の権利救済について」税大論叢26号（国税庁、1996）29頁「第三者である第二次納税義務者が負担すべき第二次納税義務の範囲決定の前提となる主たる納税義務は第二次納税義務者と無関係に確定し、更正・決定・賦課決定の課税処分も制度としては第二次納税義務者に通知されることは無い。第二次納税義務者にとって重要な事項が、第二次納税義務者の関知しないところで、主たる納税義務者と国の間で確定されるところが通常の納税義務者の立場と異なる特異な点である。そして、主たる納税義務の課税処分が違法であったとき、第二次納税義務者はどのようにその違法であることを主張し、権利の救済を求めることができるかについて、種々の議論が行なわれてきた」と第二次納税義務者の不利な立場について述べている。

これらの親族または同族会社から徴収できることとした¹⁴という。また、新法への第二次納税義務の拡充は、「法人制度を利用する人格の分離等によって、租税徴収を回避しようとする事例がますます頻繁に行なわれてきた実情から旧法の趣旨を維持し、法をその実情に合わせてなお整備、合理化する要（ママ）があったり、また、滞納者が自己の事業を親族等に譲渡して、ために滞納者の租税徴収が満足にできないというような事例も現出してきたことから、それにも対処する必要があった¹⁵という背景がある。このような社会の実情に対処せざるを得ない理由があり、改善を試みながら第二次納税義務は拡充され、新法制定にあたって掲げられた目的を達成しようとした。

第2節 第二次納税義務の成立と確定

第1項 第二次納税義務の通則

第二次納税義務の通則は、国税徴収法（以下「徴収法」という）32条で規定する。この条の趣旨は、「第二次納税義務制度における徴収手続につき通則的に規定したものであって、旧法の第四条ノ六（同族会社の第二次納税義務）及び第四条ノ七（財産譲受者の第二次納税義務）並びに旧法施行細則第七条（第二次納税義務者に対する納付通知）に規定していたものをさらに合理化したもの」である¹⁶。

第二次納税義務の成立については、国税徴収法基本通達（以下「徴基通」という）32条関係1で「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」と通達する。

第2項 第二次納税義務の成立と確定

国税の納税義務の成立時期については、国税通則法（以下「通則法」という）15条2項で規定しているが、第二次納税義務については何ら規定もない。このことについて国税徴収法基本通達逐条解説（以下「徴基通解」という）では、「納税義務の成立とは、納税者の側からみれば抽象的租税債務の発生であり、通常の間税における抽象的租税債務の発生は各

¹⁴ 第10回国会衆議院大蔵委員会議事録第38号（昭和26年3月20日）（1951）16頁 なお、この徴税方法の改正は、昭和26年3月31日に成立している。

¹⁵ 大崎満「主たる納税義務の瑕疵と第二次納税義務者の争訟手段」税大論叢9号（国税庁、1975）167頁

¹⁶ 税徴精解・前掲注6 317頁

税法で定める課税要件を充足したときであるから、これと同様に徴収法で定める要件を充足したときに成立すると解すべきである」¹⁷と解説する。

第二次納税義務の成立に関する先行研究には、「第二次納税義務は主たる納税義務者の徴収不足等の要件に該当する事実の発生により抽象的納税義務として成立し、告知によって具体的に確定する」¹⁸という見解と、「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」¹⁹という見解がある。水野武夫氏（当時の弁護士）は、前者の説について、「告知処分は、更正・決定と同じく行政法上の確認処分的一种」とし、後者の説について、「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である」²⁰と述べる。

判例では、「納付告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格を兼ね備えるものである」²¹とし、前者の説を採っていると考える。

第3項 第二次納税義務の納付告知

納付通知書による告知（以下「納付告知」という）は、第二次納税義務が確定したことを意味する。徴基通解では、納付告知について「納付告知書による告知は、単なる観念の通知ではなく、抽象的に成立していた第二次納税義務を具体的に確定させるものであるから、一種の賦課処分に相当する性質を有しているとともに、通則法第36条の納税の告知と同様に国税の納付を命ずる（中略）という徴収処分としての性質を有していることを明らかにしたものである。なお、納付通知書による告知の効力は、それが税額の確定及び納付を命ずることを内容とする行政処分であるから、第二次納税義務者に対し通知が到達して初めて生ずることは当然である」²²と説明する。しかし、この告知処分の性格について、それが課税処分であるのか、徴収処分であるのか、については争いがあり、いまだ解決していない問題である²³。

¹⁷ 船津高歩編著『国税徴収法基本通達逐条解説 令和3年版』（大蔵財務協会, 2021）253頁

¹⁸ 三木義一「第二次納税義務の法的性格の再検討～租税債務関係論の具体的転回の一素材として」税理20巻8号（帝国地方行政学会, 1977）139頁以下、水野武夫「10. 第二次納税義務」北野弘久編『税法の基本原理解』（学陽書房, 1978）165頁

¹⁹ 金子・前掲注2・168頁

²⁰ 水野武夫「10. 第二次納税義務」北野弘久編『税法の基本原理解』（学陽書房, 1978）165頁

²¹ 国税庁『第二次納税義務関係判例集』90. 昭和46年11月16日神戸地裁判決（1974）515頁

²² 徴基通解・前掲注17・254頁

²³ 高木良昌「第二次納税義務の権利救済」増田英敏編著『租税憲法学の展開』（成文堂, 2017）768頁

第3節 第二次納税義務の種類

現行の徴収法は、第二次納税義務を8つの類型（徴収法33条～39条、41条）に分けて、第二次納税義務者となる者、第二次納税義務発生の要件、責任の範囲等をそれぞれ規定している²⁴。地方税法（以下「地税法」という）においても徴収法と同じ内容（地税法11条の2～第11条の8、第12条の2）²⁵を定める。

金子宏教授は、「この制度は、要するに、本来の納税義務者から租税の全部または一部を徴収することが不可能であると認められる場合に、それと人的・物的に特殊の関係にある者を第二次納税義務者とし、これに本来の納税義務者の納税義務に代わる義務を負担させることによって、租税の徴収確保を図ることを目的とするものである」²⁶と説明する。

本来の納税義務者（以下「主たる納税義務者」という）は、国税の滞納者である。主たる納税義務者が国税を完納しない場合には、一定の関係があると認められる第三者が第二次納税義務者としてその履行責任を負う。

第二次納税義務の成立要件として、以下の①及び②は、徴収法33条～39条、41条に共通する要件とされている。

- ① 主たる納税義務者の租税の納期限が経過した（滞納になった）こと
- ② 主たる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租税の額に不足すると認められる（徴収不足がある）こと

これら共通の要件と各条文に規定する個別の要件を満たした場合に、納税義務者と一定の関係を有する者が、第二次納税義務者として納税義務者に代って租税を納付する。

10頁の表1-1では、各条文で規定する第二次納税義務の種類を、主たる納税義務者と第二次納税義務者に区分した。また、履行責任の限度について3区分（人的限度、金銭限度、物的限度）し、責任の範囲を簡易的に表記した。人的限度は、第二次納税義務の範囲についての限度の定めがないものである²⁷。金銭限度は、第二次納税義務の範囲について、特定の財産の価額又は利益の額を限度とする制約があるものである²⁸。物的限度は、第二次納

²⁴ 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』（三晃社、1970）76頁

²⁵ 地税法11条の9では、地方税法特有の第二次納税義務として、自動車税種別割、軽自動車税種別割に関する自動車等の売主の第二次納税義務が規定されている。

²⁶ 金子・前掲注2・162頁

²⁷ 浅田久治郎『租税徴収の理論と実務』（金融財政事情研究会、1970）440頁

²⁸ 浅田・前掲注27・440頁

税義務の範囲について、特定の財産自体（財産の価額ではない）を限度とする制約があるものである²⁹。

以上のような第二次納税義務の規定は、「何れも第三者の地位を利用して租税の徴収回避を図ることに対処するために立法化されたもの」³⁰である。

²⁹ 浅田・前掲注27・440頁

³⁰ 吉良・前掲注24・83頁

表 1-1 第二次納税義務の種類

条文等	条文の名称	滞納者（主たる納税義務者）	第二次納税義務者	責任限度
徴収法33条 地税法11の2	無限責任社員の 第二次納税義務	合名会社・合資会社	合名会社等の社員	人的
徴収法34条 地税法11の3	清算人等の 第二次納税義務	解散法人	分配等をした清算人 残余財産の分配等を受けた者	金銭
		信託に係る清算受託者	特定清算受託者 残余財産受益者等	金銭
徴収法35条 地税法11の4	同族会社の 第二次納税義務	同族会社の株主又は社員	同族会社	金銭
徴収法36条 地税法11の5	実質所得者課税 等の第二次納税 義務	実質所得者課税の規定の適用を 受けた個人又は法人	実質所得者課税の原因となった 収益が法律上帰属すると認められる者	物的
			資産の貸付けを法律上行ったと みられる者	
			同族会社等の行為計算の否認の 規定により否認された納税者の 行為につき利益を受けたとされる 者	金銭
徴収法37条 地税法11の6	共同的な事業者 の第二次納税義務	生計を一にする配偶者その他の 親族からその所有する財産の提供 を受けて、事業を遂行していると 認められる個人事業者	納税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者	物的
		その判例の基礎となった株主又 は社員からその所有する財産の 提供を受けて、事業を遂行して いると認められる同族会社	その判定の基礎となった 同族会社の株主又は社員	物的
徴収法38条 地税法11の7	事業譲受人の 第二次納税義務	納税者と生計を一にし、又は 納税者から受ける金銭その他の 財産により生計を維持している者 に事業を譲渡した者	納税者から事業を譲り受けた 生計を一にする親族その他の 特殊関係者	金銭
徴収法39条 地税法11の8	無償譲受人等の 第二次納税義務	無償又は著しく低額による譲渡 や債務の免除その他第三者に利益 を与える処分をした者	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	金銭
徴収法41条 地税法12の2	人格のない 社団等に係る 第二次納税義務	人格のない社団等の財産名義人	人格のない社団等に帰属する 財産で、第三者に法律上帰属する とみられる財産のその名義人	物的
			払戻し等を受けた者	金銭

(出所：筆者作成)

第4節 第二次納税義務の形式主義に関する検討

第二次納税義務制度は、徴収回避防止を目的として、徴収制度を合理化するために設けられたことは前述のとおりである。

滞納者の国税を滞納者と特定の関係にある第三者から徴収できるようにするために、「実質」と「形式」という言葉が用いられる。この関係について、碓井光明教授は、以下のよう

に説明する。
「第二次納税義務は、実質所得者課税の原則に示されるような課税物件の帰属に関する実質主義ではなく、租税徴収面における実質主義である。しかも、そこに登場する実質主義は、徴収面において、主たる納税者と第二次納税義務者とを一定限度において同一に扱うがために、形式的には第二次納税義務者の財産であることを認めて徴収を可能にするものである。したがって、思考方法は実質主義であるが、現象としては私法秩序（名義等）を前提にする限りで形式主義になっていることに注目する必要がある」³¹という。このことは、徴収法36条1号(実質課税額の第二次納税義務³²)で端的に示されている³³。

税徴精解では、かつてのドイツ租税調整法における関係条文を用いて解説している³⁴。

ドイツ租税調整法

第六条 納税義務は、民法の形式又は形式可能性を濫用することによって、回避し、又は軽減することはできない。

2 濫用が存在する場合においては、租税は、経済上の行為、事実及び諸関係に適合する法的形態に則して徴収されるべき額において徴収しなければならない。

3 省略

ドイツの例を参考として、第二次納税義務制度の目的を実現するためには、課税物件の帰属に関する実質主義から租税徴収面における実質主義に置き換えるための理由が必要であったと考える。

³¹ 碓井光明「同族会社の第二次納税義務」税理20巻4号（帝国地方行政学会, 1977）11頁

³² 税徴精解・前掲注6 358頁 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とは、「所有権その他の財産権の名義人又は事業の名義人等通常であればその者がその財産又は事業から生ずる収益を享受する者であるとみられる者」をいう。

³³ 碓井・前掲注31・11頁

³⁴ 税徴精解・前掲注6 357頁

第5節 第二次納税義務の主たる納税義務者との関係

8つの類型における第二次納税義務の共通要件は、「主たる納税義務者」（滞納者）の存在である。この要件は、直接法文上には現れないが、主たる納税義務につき徴収不足額が生じた場合に、その徴収不足額につき第二次的に納付の責に任ずる義務である³⁵。

第二次納税義務は、主たる納税義務に代わるものであるから、主たる納税義務が納付・免除等によって消滅した場合は、第二次納税義務も当然に消滅する³⁶。このような関係を第二次納税義務の附従性という。

また、第二次納税義務は、主たる納税義務に代わるものであるから、主たる納税義務者に対して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限り、その不足見込額を限度として認められる³⁷。第二次納税義務者が、主たる納税義務者の滞納国税の不足分を穴埋めする。このような関係を第二次納税義務の補充性という。

判例においては「第二次納税義務者の納税義務は、主たる納税義務者のそれとは法律上別個のものであるが、主たる納税義務に対し附従性（主たる納税義務について生じた消滅変更の効力が原則として第二次納税義務に及ぶ。）と補充性（主たる納税義務の履行がない場合に限って、第二次的に履行の責任を負う。）を有するものと解するのが相当である」と判示した³⁸。これについては、主たる納税義務者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務とは、法律的には別個の義務であるから、この附従性と補充性とからくる制約を除けば、一方に生じた理由は、他に影響を及ぼさないということを意味する³⁹。

第6節 第二次納税義務制度と類似する制度

第1項 保証債務との類似性

第二次納税義務の法理論的性格⁴⁰については、以下の説がある。

① 法定保証債務説

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、第二次納税義務そのものの法理論的性格づけを行おうとする見解

³⁵ 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（三晃社、1972）8頁

³⁶ 金子・前掲注2・169頁

³⁷ 金子・前掲注2・170頁

³⁸ 国税庁・前掲注21・620頁 106. 昭和48年11月8日大阪高裁判決

³⁹ 税徴精解・前掲注6・319頁

⁴⁰ 吉良・前掲注35・7頁

② 固有義務説

第二次納税義務と私法上の保証債務との類似性は認めながらも、この両者は異なるものであるとの前提に立って、第二次納税義務固有の法理論的性格づけを行おうとする見解

北野弘久教授は、①説を支持する。「第二次納税義務と租税保証債務の相違は成立原因(前者は法に規定する第二次納税義務の要件の充足があった時に成立し、後者は租税保証契約によって成立する)に存し、その余の法的構造は原則的に同じであるとしているので、租税保証債務について述べた右の附従性の理論がその例外を認められることなくそのまま第二次納税義務にも妥当とするもの」⁴¹と述べる。

吉良実教授は、②説を支持する。「第二次納税義務は主たる納税義務に対して私法上の保証債務に似た附従性と補充性とを有し、かつそれ自体主たる納税義務とは別個に存在する独立性をもった固有の義務である」⁴²と指摘して独立性を強く主張する。

第2項 詐害行為取消権との類似性

詐害行為取消権とは、債権者が債権の弁済を確保するために、債務者のした財産減少行為(詐害行為)を取消す権利である。債権者は債務者の財産に対して直接に権利をもつ者ではないから債務者の財産管理に干渉できないのが原則であるが、詐害行為取消権によって、減少した財産を債務者の手元に取り戻すことができる⁴³。

詐害行為類似の事例等に関する規定としては、徴収法38条(事業譲受人の第二次納税義務)及び39条(無償譲受人等の第二次納税義務)がこれに該当する⁴⁴。特に財産の無償譲渡等は、詐害行為に該当することが多い⁴⁵とされる。

徴収法39条は、無償譲渡等の第二次納税義務を規定する立法趣旨⁴⁶に従って、租税の簡易、迅速な確保をするために、詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとする

⁴¹ 北野弘久「判例研究 租税債務の時効消滅と保証債務—第二次納税義務の問題も含めて—」税法学164号(三晃社,1964)33-34頁

⁴² 吉良・前掲注35・7頁-8頁

⁴³ 高橋和之他編集『法律学小辞典第5版』(有斐閣,2016)493頁

⁴⁴ 大崎・前掲注15・174頁

⁴⁵ 金子・前掲注2・166頁

⁴⁶ 調査会・前掲注7・15頁(答申第三の一の8低額譲渡等と租税参照)納税者が無償又は著しい低額で財産を処分し、そのため納税が満足にできないような資産状態に立ち至らせた場合すなわち詐害行為となるような場合には、その処分による受益者に対して直接第二次納税義務を負わせ、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するものである。

ものである⁴⁷。そのため、徴収法39条では、詐害行為取消権のような訴訟手続きや滞納者の詐害の意思の有無を問わないこととなっている⁴⁸。

第7節 第二次納税義務者の権利救済の訴訟方法

金子宏教授は、租税訴訟について、「租税法律主義は、租税の確定と徴収が、法律の根拠に基づき法律に従って行われることを要求する。しかし、租税の確定と徴収が違法に行なわれることは、決して少なくない。たとえ、建前として租税法律主義がとられていても、違法な租税の確定または徴収が行なわれた場合に、納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されていなければ、租税法律主義は『画にかいた餅』にすぎなくなってしまう」⁴⁹と述べる。

第二次納税義務制度は、第二次納税義務者にとって重要な事項が、第二次納税義務者の関知しないところで、主たる納税義務者と国の間で確定されるところが通常の納税義務者の立場と異なる特異な点であり、主たる納税義務の課税処分が違法であったとき、第二次納税義務者はどのようにその違法であることを主張し、権利の救済を求めることができるかについて、種々の議論が行なわれてきた⁵⁰。

第二次納税義務者は、更正・決定等が無効な場合とは異なり、主たる納税義務者に対する更正・決定等の違法を理由として、告知処分の取消を求めることができるかどうかの問題となる⁵¹。告知処分の取消しを求める場合の方法としては、行政事件訴訟法（以下「行訴法」という）において規定する抗告訴訟⁵²のうちの取消訴訟⁵³を提起することが考えられる。

⁴⁷ 税徴精解・前掲注6・379頁

⁴⁸ 税徴精解・前掲注6・388頁-389頁

⁴⁹ 金子・前掲注2・1093頁

⁵⁰ 圖子・前掲注13・29頁

⁵¹ 金子・前掲注2・171頁

⁵² 法律学小辞典・前掲注43・366頁 抗告訴訟とは、行政事件訴訟の種類の1つで、行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟をいう。

⁵³ 法律学小辞典・前掲注43・1026頁 取消訴訟とは、行政事件訴訟法における抗告訴訟のうち、処分の取消しの訴えと裁決の取消の訴えとを合わせて取消訴訟という。出訴期間の制限があり、その期間内であれば提起することができない。

取消訴訟を提起できる者は、「取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者」に限っているため、特に処分の名宛人以外の者について、法律上の利益の存否が問題となる。このことを原告適格といい、行訴法9条1項⁵⁴で規定している。

第二次納税義務者が主たる課税処分を争う方法

第二次納税義務に係る納付通知書による告知（以下「第二次納税義務の納付告知」という）を受けて、第二次納税義務者が主たる課税処分を争う方法は、大別すれば、2通りある⁵⁵。

- ① 第二次納税義務者が自らに対する納付告知の取消しを求める際の理由として主たる課税処分の違法を主張する方法
- ② 第二次納税義務者が主たる課税処分の違法を理由として直接その取消しを求めて争う方法

①は、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間接的に争う方法（以下「間接法⁵⁶」という）であり、第2章（昭和50年最判）で取り上げる。

②は、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直接的に争う方法（以下「直接法⁵⁷」という）であり、第4章（平成18年最判）で取り上げる。

⁵⁴ 原告適格（行訴法9条1項）「処分の取消しの訴え及び裁決の取消の訴え（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。」

⁵⁵ 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（有斐閣、2007）38頁

⁵⁶ 尾崎由香里「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-」租税資料館賞/第20回入賞作品（2011）11頁

⁵⁷ 尾崎・前掲注56・11頁

第2章 昭和50年最高裁判決

第2章では、最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）（以下「昭和50年最判」という）を取り上げる。

第1節では、事案の概要を説明する。

第2節では、本事案の調査官解説に基づいて、論点を整理する。第1項では、考察1から4までを検討する。考察1では、違法性の承継の理論について説明し、本事案に当てはめて検討する。考察2では、昭和50年最判の調査官解説において、第二次納税義務者を救済するために、主たる課税処分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途を肯定していることから、第二次納税義務者が主たる課税処分の違法を理由として直接その取消しを求めて争う方法について考察する。考察3では、納付告知の取消訴訟において第二次納税義務者が争いうる範囲を検討する。第二次納税義務者が、主たる納税義務についての課税処分に無効以外の瑕疵がある場合に、納付告知の取消事由としてこれを主張できるか否かの学説を比較・整理する。考察4では、本事案を踏まえて、第二次納税義務者の権利救済について考察する。

第3節では、小括として、考察によって整理した論点に基づいて、私見を述べる。

第1節 事案の概要

概要

訴外株式会社A商店（以下「A商店」という。代表取締役は納税者Xである）は、荒物等の卸売小売業である。A商店の発行済株式のうち半数は、納税者X（以下「X」という。原告・控訴人=被控訴人・上告人）、Xの妻及びXの母が有する株式で占められていた。したがって、A商店は同族会社に該当し、Xは、その判定の基礎となる株主に該当する。

Xは、所有している土地と倉庫（以下「本件土地」「本件倉庫」という）を、A商店の設立以降、無償又は適正賃料以下で貸与していた。A商店がXから借りている本件倉庫は、本店から至近距離内にあり、収容力も大きく、経済的好条件をそなえていた。本件倉庫にはA商店の全商品のうち約半数を保管している。本件倉庫は、A商店にとって事業遂行上必要不可欠なものである。

県税事務所長Y（以下「Y」という。被告・被控訴人=控訴人・被上告人）は、本件倉庫の適正賃料とA商店が実際に出捐した賃料との差額は、その出捐を免れたことになり本件倉庫に関して生じた所得であると判断した。Yは、A商店に対し昭和35年6月28日に、更正決定を

し、昭和31年度及び昭和33年度（以下「各事業年度」という）の法人事業税及び法人県民税につき納入告知をしたが、A商店は、納期限が経過しても納付しなかった。

A商店は、Yの更正決定前に保有財産の大部分をA物産株式会社（設立は昭和35年5月23日である）に譲渡した後、解散（昭和35年5月25日）した。A商店に法人事業税及び法人県民税の滞納が生じたときには、無資産であり、滞納税額を納付する資力はなかった。

Yは、Xに対して、地税法11条の6（共同的な事業者の第二次納税義務）により、A商店に係る租税債務の第二次納税義務があるとして納付告知を行った。その後、滞納税額が完納されなかったため、YはX所有の本件土地及び本件倉庫を差押えた。

本事案は、第二次納税義務者であるXが、YがしたA商店の課税処分に瑕疵がある（A商店には、当該各事業年度に事業収入はなかった）と主張して、第二次納税義務の納付告知の取消を求めたものである。

争点：第二次納税義務者（X）は、納付告知の取消訴訟において主たる納税義務者（訴外A商店）の納税義務の存否または数額を争うことができるか。

1. 第一審 岡山地判昭和42年3月29日

（納税者 一部敗訴）

■ Xの主張

A商店には、当該各事業年度に、Yが主張するような事業収入はなかった。

本件土地及び本件倉庫は、A商店にとって事業遂行上欠くことのできない重要な財産であるとYは主張するが、これらよりも重要な財産は他にもあった。

本件倉庫の賃料額は、昭和26年3月から昭和29年3月までは、月額5,000円を徴収した。昭和29年4月から昭和34年2月までは、営業不振のため賃料を徴収していない。昭和34年3月から昭和35年5月までは、月額2,000円を徴収した。

■ Yの主張

A商店に当該事業年度の事業所得及び法人税の課税処分があったので、これに基づいて昭和35年6月28日に法人事業税及び法人県民税の更正決定をした。

Xは、本件土地及び本件倉庫を所有し、これらをA商店に対して設立当初から貸与してきた。卸小売業を営むA商店において、本件土地及び本件倉庫は、事業遂行上必要不可欠な営業財産として使用してきた。

本件倉庫の適正賃料は、極控えめに算定しても月額12,005円である。Xは、昭和34年3月31日までは、A商店に本件倉庫を無償で貸していた。昭和34年4月1日から解散までは、月額1,000円を徴収した。したがって、適正賃料額とA商店が実際に出捐した額との差額は、本件倉庫より生じた所得であって、これを同商店は取得したのである。

■ 岡山地裁の判断

● 法人事業税について

Yは、A商店が各事業年度において事業所得を得た旨主張する。しかし、A商店には、Yが主張する金額の所得が生じたことを首肯するに足る事実が何ら主張立証されていない。よってこの所得の存在を認めることはできない。本件法人事業税に関する部分については、違法というべく取消しを免れない。

● 法人県民税（法人税割）について

争いのない事実⁵⁸から、A商店には法人県民税（法人税割）の当該事業年度の納税義務があり、A商店のこの納税義務につき、Xが地税法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。

よって、A商店の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が、法人事業税に関する部分については違法とし、これを取消すべきことになる。

⁵⁸ ①A商店は、地方税を滞納した。②A商店は、保有財産をA物産㈱に譲渡した後、解散した。A商店に滞納が生じた時には、すでにA商店は無資産であって、滞納税金を納付する能力がなかった。③A商店の発行済株式総金額のうち、半分はX等の有する株式で占めていた。したがって、A商店は法人税法で定める同族会社に該当し、Xはその判定の基礎となった株主に該当する。④A商店は、事業を遂行するためには商品を格納するための倉庫の確保が必要不可欠であった。本件倉庫は、A商店の営業店舗から至近距離で好立地、収納力が大きいことから、本件倉庫では、全保管商品の半数近くを格納していた。A商店は、Xから借りている本件倉庫がなければ、これに代わる倉庫を他から調達するか、相当程度に営業規模を縮小しなければ、事業の遂行はできない状況にあった。⑤Xは、本件倉庫をA商店に無償又は低額で貸与した。本来支払うべき適正額から現実に使用対価として出捐した額との差額につき、その出捐を免れたことになる。それにより相当する利益を得たことになり、この利益は本件土地、倉庫に関して、A商店において生じた所得となる。⑥昭和35年当時の本件土地及び本件倉庫の固定資産評価額は、両不動産の価額だけでもA商店の滞納税額をはるかに超えている。

2. 控訴審 広島高岡山支判昭和48年10月15日

X、Yの双方が控訴（納税者 敗訴）

■ 広島高裁の判断

A商店に対す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（以下「主たる納税義務者」という）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、主たる納税義務者の財産に対し、滞納処分を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。

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、主たる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。

3. 最高裁 最判昭和50年8月27日

（納税者X 敗訴）

■ 上告理由

第二次納税義務者が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の存否等を争えないとすることは誤りである。

■ 最高裁の判断

徴収法及び地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主たる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、主たる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、右第三者を主たる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主たる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。

第2節 昭和50年判解の分析

本節では、昭和50年最判の佐藤繁最高裁判所調査官による調査官解説⁵⁹（以下「昭和50年判解」という）に基づき、考察を行う。本判解は、「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」について争った裁判を解説したものである。

本事案は、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、間接的に主たる納税義務者に対する課税処分を争う方法（間接法）により提起したものである。

第1項 昭和50年判解の考察

考察1 違法性の承継の理論

本事案においては、第二次納税義務者は主たる課税処分の無効以外の瑕疵を争うことはできないと判示した。主たる納税義務者の課税処分と第二次納税義務者の納付告知処分は、その間に関連はあるけれども別個の行政処分であるため、違法性の承継を認めないという理論に基づく。

違法性の承継とは、「ある行政行為（先行行為）に違法事由の存することが、その行為を前提としてなされる別の行政行為（後行行為）の違法事由となるという関係がある場合に、先行行為の違法性が後行行為に承継されるという。例えば、課税処分の違法は滞納処分に承継されないが、滞納処分のうちの差押処分の違法は公売処分に承継されると解されてい

⁵⁹ 佐藤繁「第二次納税義務の納付告知の取消し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民事篇昭和50年度(1975)403頁

る」⁶⁰ことを言う。もし前提になっている先行行為の瑕疵が重大かつ明白である場合には、先行行為は「当然無効」又は「絶対無効」の行政処分である。無効な行政処分に基づいてなされた後行行為の取消しを求める際に、先行行為が「無効」であることを主張することは、両行為の関連性、連続性が密接でなくても当然可能である⁶¹。

違法性の承継の理論を本事案に当てはめると、先行行為は主たる納税義務者への更正処分の決定にあたり課税処分である。後行行為は第二次納税義務者への告知処分にあたり徴収処分である。課税処分と徴収処分は、別個の行政処分であるため両者の間には違法性の承継が認められない。したがって、第二次納税義務者は、納付告知を争う場合において、主たる納税義務者に対する課税処分の無効以外の瑕疵をその理由とすることができない。

考察2 主たる課税処分に対する取消訴訟について

第二次納税義務者による主たる納税義務者に対する課税処分の無効以外の瑕疵を理由として納付告知の取消訴訟を認めないとする説（以下「消極説」という）は、主たる課税処分の公定力⁶²からいっても、納付告知の取消訴訟で主たる納税義務の存否等を争うことは許されない⁶³とするものである。つまり、間接法による取消訴訟は、違法性の承継の理論の通説的見解（課税処分と滞納処分との間には、違法性の承継を認めることができないという原則）により認められず、公定力により主たる課税処分が取り消されない限りは、それを争うことができないということである。

そこで、昭和50年判解では、第二次納税義務者を救済するために、主たる課税処分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途を肯定する⁶⁴と言及していることから、最初に、以下において直接法を検討する。

出訴期間の起算日の問題

昭和50年判解は、直接法により取消訴訟を提起する場合には、不服申立期間ないし出訴期間の起算日の取扱いについて問題があることを指摘する。

⁶⁰ 法律学小辞典・前掲注43・35頁

⁶¹ 桐山章雄「課税処分における違法性の承継」税法学24号（三晃社, 1952）14頁

⁶² 法律小辞典・前掲注43・233頁 公定力とは、「行政行為がたとえ違法であっても、無効と認められる場合でない限り、権限ある行政庁又は裁判所が取消すまでは、一応効力のあるものとして、相手方はもちろん行政庁、裁判所その他の第三者もその効力を承認しなければならないという効力」である。

⁶³ 佐藤・前掲注59・406頁

⁶⁴ 佐藤・前掲注59・406頁

出訴期間の起算日を、「主たる課税処分が主たる納税義務者に告知された時を基準」とした場合には、出訴期間等が徒過してしまう⁶⁵ことにより、結局、第二次納税義務者が取消訴訟を提起することを断念せざるをえない。

また、「第二次納税義務者が主たる課税処分を知った時あるいは第二次納税義務の納付告知を受けた時を基準」とした場合には、通則法77条4項（筆者注、現行の通則法77条1項⁶⁶）又は行訴法14条3項の「正当な理由」⁶⁷をゆるやかに解すれば、第二次納税義務者を救済することができる。しかし、昭和50年判解は、このように主たる課税処分に対する時期遅れの取消訴訟を許すことによって主たる納税義務そのものまでも消滅させてしまうことは、徴税の安定と能率とを害するものであるという批判を免れない⁶⁸ものだという。

主たる納税義務が申告によって確定した場合には、瑕疵が存在していたとしても税務行政による確定ではないため、これに対して取消訴訟を提起する途はない⁶⁹。

以上のことから、昭和50年判解は、直接法による第二次納税義務者の権利救済が十全ではないという。しかし、昭和50年最判の原審は、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全く争い得ないとするのは相当ではなく、課税処分についての抗告訴訟（納付告知処分に対する抗告訴訟とは別訴となる）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。この原審の見解では、本考察で検討した出訴期間の起算日の問題との整合性が取れなくなってしまう。この点について、昭和50年判解は、「本判決は、第二次納税義務者と主たる納税義務者と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わりの立場におかれるものであるとして、消極説を採用した。もとより、それは現行制度を前提としての解釈であって、およそいかなる者でも立法が第二次納税義務者として定めさえすれば、当然に争訟の機会を与えなく

⁶⁵ 佐藤・前掲注59・407頁 主たる課税処分があっても、第二次納税義務者が現実に納付告知を受けるまで（あるいは、少なくとも主たる納税義務についての徴収不能が発生するまで）は、単に義務者となる可能性を有するにとどまるから、その段階では第二次納税義務者に原告適格を認めることにも問題がある。

⁶⁶ 通則法77条1項 不服申立て（第七十五条第三項及び第四項（再調査の請求後にする審査請求）の規定による審査請求を除く。第三項において同じ。）は、処分があつたことを知った日（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三月を経過したときは、することができない。ただし、正当な理由があるときは、この限りでない。

⁶⁷ 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊共編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、2022）1110頁 通則法77条1項における「正当な理由」とは、「不服申立制度全体の目的及び法的安定性の要請を考慮し、そのような例外を認めることが社会通念上、正当であるとするような理由である。」とする。

⁶⁸ 佐藤・前掲注59・407頁

⁶⁹ 佐藤・前掲注59・407頁

てもよいとしているものではない⁷⁰。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を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」と指摘する⁷¹。この指摘については、本判決の傍論ではあるものの、第二次納税義務者が直接法により主たる課税処分の違法を争うことが認められる余地があることに言及したものだとする。

考察3 納付告知の取消訴訟において第二次納税義務者が争う範囲

考察2の問題を受けて、昭和50年判解では、間接法による取消訴訟について認めることができるとする説（積極説）が主張されるに至った⁷²。

本考察では、主たる納税義務についての課税処分に無効以外の瑕疵がある場合における学説である消極説と積極説を比較する。

学説における消極説と積極説との比較

消極説

消極説には、以下の三説⁷³がある。昭和50年最判が支持した消極説は、課税処分と滞納処分は、別個の行政処分であるため両者の間には違法性の承継が認められないことから、第二次納税義務者は、納付告知を争う場合において主たる納税義務者に対する課税処分の無効以外の瑕疵をその理由とすることができないとするものである。また、第二次納税義務者が納付告知を争うための原告適格については、第二次納税義務者の訴権利益⁷⁴が主た

⁷⁰ 清永敬次「西ドイツ税法における納付責任」法學論叢96巻1号（京都大學法學會，1974）24頁 昭和50年判解は、清永敬次教授の先行研究から以下のように引用している。「西ドイツの租税基本法は、我が国の第二次納税義務よりも広く第三者の納付責任を認めているが（一〇三条以下）、これらの納付責任を負わされた者は、納付告知に相当する処分の取消訴訟において主たる納税義務の存否等を争うことができるものとされ、ただ、主たる納税義務者の承継人として責任を負う者又は主たる課税処分につき主たる納税義務者の代理人として若しくは自己の権利に基づいて取消を求めた者は例外とされている（一一九条）。」

⁷¹ 佐藤・前掲注59・409-410頁

⁷² 佐藤・前掲注59・407頁

⁷³ 村重慶一「第二次納税義務（2）-確定手続-」別冊ジュリスト79号（有斐閣，1983）51頁

⁷⁴ 法律学小辞典・前掲注43・51頁 訴権利益とは「訴えの利益」という意味で使用していると思われる。「行政訴訟、とりわけ行政処分の取消訴訟の場合、訴えの利益とは、広義には原告適格の問題も含むが、狭義には個々の事案において本案判決を必要性の問題である。処分に不利益性がないと訴えの利益は否定される。」

る納税義務者に代理されているものと見ることもできるため、第二次納税義務者自身が自らの納付告知の取消を争うことは認められない。

消極説1（通説的見解）

昭和50年判解によれば、主たる納税義務の課税処分と第二次納税義務者の納付告知処分は、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から、「通説的見解(田中二郎『行政法総論三二五頁』)に従う限り、違法性の承継を認めるのは難しい」⁷⁵という。通説的見解とは、相連続する二以上の行為が結合して一の法律的效果の発生を目指している場合には、違法性の承継を認めるべきであり、各行為がそれぞれ一応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には、先行行為の違法性の承継は認められない⁷⁶ことを言う。

桐山章雄氏は、その理由を「権利保護の点を一方的に強張（ママ）する余りに、関連性のある二つの処分の中に常に『違法性の承継』をみとめるとすると、先行々為の違法性の関連性の存する限り遡及することとなり、一方で『法的安定性』の法理念を無視する結果となる」⁷⁷とする。

したがって、通説的見解においては、主たる課税処分の無効以外の瑕疵が第二次納税義務の納付告知に承継されないため、間接法による取消訴訟を求めることができない。

消極説2（具体的義務内容が抽象的納税義務と一致する説）

主たる納税義務が課税処分又は申告により具体的に確定すると、その確定した具体的義務内容が抽象的納税義務と一致する⁷⁸という説である。

吉良実教授は、「第二次納税義務発生要件として、その存在が要請されているところの『主たる納税義務』は、具体的な納税義務でなければならないとの見解（前述⁷⁹）を採る以上、ここに『主たる納税義務』とは常に具体的な主たる納税義務、換言すれば具体的な確定手

⁷⁵ 佐藤・前掲注59・406頁

⁷⁶ 田中二郎『法律学全集6 行政法総論』（有斐閣, 1957）325頁

⁷⁷ 桐山・前掲注61・15頁

⁷⁸ 村重・前掲注73・51頁

⁷⁹ 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（三晃社, 1972）28頁 前述とは、「具体的な確定手続きにより納税義務の内容が確定（税額等の確定）すれば、その確定した納税義務の内容と、抽象的な納税義務の内容とは一致するものとして取り扱われるものであって、具体的な確定手続きがあった後においては、具体的に確定した税額等とは別に抽象的なあるべき税額等を想定し、その両者を区別して考えることはできないもの」を指す。

続きのあつた主たる納税義務を指しているのであるから、第二次納税義務者としては、具体的な主たる納税義務とは異なる抽象的な主たる納税義務というようなものを問題とする余地はないわけである。つまり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は、その第二次納税義務発生基礎となつた主たる納税義務の確定手続後に生じた事由だけしか主張できず、その確定手続以前の事由は取消事由とはなし得ないのである⁸⁰という。藤原淳一郎教授⁸¹、大崎満氏⁸²も同様の見解を示す。

消極説3（伝統的な公定力の理論⁸³）

今井文雄氏（当時の弁護士）は、一般に、課税処分の公定力は主たる納税義務者のみならず第三者にも及び、しかもそれは課税標準・税額にも当然及ぶものであり、第二次納税義務者に特に右の公定力の一部が及ばないと解するのは、解釈論としてはいささか無理なきらいがある⁸⁴と主張する。

積極説

積極説にも、以下の三説がある⁸⁵。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」との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⁸⁶。

積極説1（違法性承継論）

通説的見解に対して、違法性の承継が認められるとする見解（以下「違法性承継論」⁸⁷という）が存在する。

小沢義彦氏（当時の法務省福岡法務局訟務部付検事）は、「違法な課税処分がなされた場合でも、第二次納税義務者は課税処分のなされたことすら知らないことがあり、第二次納

⁸⁰ 吉良・前掲注79・27-28頁

⁸¹ 藤原淳一郎 租税判例研究〔第三九回〕ジュリスト528号（有斐閣, 1973）162頁

⁸² 大崎・前掲注15・185頁

⁸³ 佐藤・前掲注59・406頁 伝統的な公定力の理論とは、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）を争うことができないことをいう。

⁸⁴ 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数額を争うことはできるか」判例評論206号 判例時報804号（判例時報社, 1976）130頁

⁸⁵ 村重・前掲注73・51頁

⁸⁶ 窪田良一「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―」租税資料館賞/第20回入賞作品（2011）32頁

⁸⁷ 佐藤・前掲注59・407頁

税義務者に課税処分取消訴訟の原告適格を認める立場に立つとしても、前述したとおり権利救済の実行を期しがたいのであるから、このような場合にこそ違法性の承継理論を適用させるべきであると考えられる⁸⁸として、処分の相手方の権利救済を無視してまで法的安定性を図る通説的見解に疑問を呈している。

積極説2（固有瑕疵説⁸⁹）

この学説は、納付告知にかかる第二次納税義務に見合うべき抽象的納税義務の不存在は固有の瑕疵を構成すると論ずるものである。消極説2（具体的義務内容と抽象的納税義務が一致する説）と反対の見解を示す。

三好達氏（元最高裁判所長官）は、抽象的な第二次納税義務は、具体的な主たる納税義務などに基づいて発生するのではなく、主たる納税義務者の抽象的租税債務およびこれを具体的に確定する申告または処分が存在などを要件として発生するものであると考えを示す。義務内容の確定は、申告者もしくは被処分者である主たる納税義務者自身の具体的な納税義務を確定することとどまり、別個の人格である第二次納税義務者の納税義務の内容を確定させる効力はない⁹⁰と論じた。つまり、実体的に主たる納税義務者が負担している義務を超えて、それ以上に第二次納税義務が発生することはおかしいので、第二次納税義務者はそれを主張することができるのではないか⁹¹ということである。

北野弘久教授は、「実定法的に主たる納税義務のあり方自体（中略）が第二次納税義務成立の構成要件を構成しているとみなければならない。それゆえ、第二次納税義務者は自己の第二次納税義務成立自体にかかわる問題として主たる納税義務の違法性を主張しうるものと解さなければならない。（中略）第二次納税義務成立に関する固有の理由によって、第二次納税義務納付告知処分の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務（中略）を争うことができると解したい⁹²と指摘する。

⁸⁸ 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21巻3号（中央経済社、1973）62頁

⁸⁹ 村重・前掲注73・51頁 固有瑕疵説とは、第二次納税義務に見合うべき抽象的納税義務の不存在は、納付告知処分の固有の瑕疵を構成するとする説をいう。

⁹⁰ 三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」『会社と訴訟下 松田判示在職40年記念』（有斐閣、1968）868頁

⁹¹ 民事教官室編「税務訴訟における諸問題」司法研修所論集1968Ⅲ 通巻41号（司法研究所、1968）151頁 三好達氏発言

⁹² 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（有斐閣、1977）967頁-968頁

金子宏教授は、「本来の納税義務者に対する更正・決定等の内容が、第二次納税義務の内容をなしていることにかんがみると、このような場合には、更正・決定等の違法性のうち実体的違法性は第二次納税義務の告知処分の違法原因でもありと考へ、第二次納税義務者は、更正・決定等に存した実体的違法性を理由として告知処分の取消を求めることができると解すべきであろう」⁹³と論ずる。

積極説3（公定力制限論⁹⁴）

昭和50年判解によると、「公定力制限論」とは、主たる課税処分の公定力ないし遮断効を制限して第二次納税義務者が納付告知の取消訴訟を争うことができるとする説である。つまり、違法性の承継を肯定し、第二次納税義務者は納付告知の抗告訴訟のみに原告適格があるとするものであるが、これは不服を主張する機会が制度上設定されていない第二次納税義務者には公定力が及ばないとするものである⁹⁵。

「公定力制限論」は、「客観的納税義務説」⁹⁶を前提としたものである。小早川光郎教授は、主たる課税処分の公定力とは、主たる納税義務の存否・額の判断について生ずるものであり、それが主たる納税義務者に対して及ぶことは当然であるとするが、この公定力が、自己に対する納付告知を争う第二次納税義務者にまで及ぶと考えることは、不当であるとの見解を示す。仮にこれを肯定するとすれば、そのような公定力を伴う主たる課税処分に対しては、第二次納税義務者が適時に不服を主張しうる機会を制度上設定しておくべきはずであると指摘する。しかし、そのような制度上のしくみが設けられていないのだから、第二次納税義務者に対しては主たる課税処分の公定力が及ばないと考えることが許されるのではなかろうか⁹⁷と論ずる。小早川光郎教授は、第二次納税義務者に与えられるべき救済の範囲としては、第二次納税義務の納付告知の取消訴訟を認めることで十分であり、主たる課税処分自体を取消の対象とすることは不必要でもある⁹⁸と説く。

⁹³ 金子・前掲注2・171-172頁

⁹⁴ 佐藤・前掲注59・408頁

⁹⁵ 安宅敬祐「判例から読み解く第二次納税義務の法的性格」月刊税61巻5号（ぎょうせい, 2006）32頁

⁹⁶ 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）160-161頁「客観的納税義務説」とは、第二次納税義務の納付告知の要件を、客観的事実及び法の正当な解釈・適用にもとづいて認定されるべき納税義務をいう。「確定納税義務説」とは、申告ないし課税処分によって確定された税額を具体的な義務内容とする納税義務をいう。

⁹⁷ 小早川・前掲注96・161頁

⁹⁸ 小早川・前掲注96・161頁

学説の整理

以下の表2-1は、第二次納税義務者が自己の納付告知の取消訴訟を提起した場合の可否について、学説別に分類したものである。消極説と積極説で対比した各説には、意見の対立がある。

表2-1 間接法による取消訴訟提起の可否についての学説

		学 説	
消極説では、違法性の承継を認めない		⇔	積極説では、違法性の承継を認める
消極説 1	通説的見解	⇔	積極説 1 違法性承継論
消極説 2	具体的義務内容が抽象的納税義務と一致する説	⇔	積極説 2 固有瑕疵説
消極説 3	伝統的な公定力の理論	⇔	積極説 3 公定力制限論

(出所：筆者作成)

考察4 第二次納税義務者の権利救済

昭和50年判解は、消極説を採った理由を以下のように説明する。主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係を人的独立性⁹⁹よりも親近性を重視して考えれば、所定の範囲の納税義務に関しては、その権利救済の面においても両者を一体的に扱い、主たる納税義務の存否等についての第二次納税義務者の訴権利益は、主たる納税義務者によっていわば代理されているものとみることも不可能ではない¹⁰⁰と解説する。

この昭和50年判解の論理について、「見方を変えれば、第二次納税義務には何らかの意味での密接な親近性はあるが、そのうち所定の範囲以外の納税義務については、両者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関係があるとはいえず、人的独立性の方に重きをおけば、権利救済の面においては両者を一体的に扱うべきではない場合があるということを示唆している」¹⁰¹との見解もある。

昭和50年判解でも、本判決で消極説を採用したのは、現行制度を前提としての解釈であって、およそいかなる者でも立法が第二次納税義務者として定めさえすれば、当然に訴訟の機会を与えなくてもよいとしているものではない¹⁰²と付け加えている。

⁹⁹ 佐藤・前掲注59・409頁「第二次納税義務は、主たる納税義務に代わるものであるが、第二次納税義務者は、主たる納税義務者とは別個の独立の人格である。」佐藤調査官は、これを人的独立性と言っていると考える。

¹⁰⁰ 佐藤・前掲注59・409頁

¹⁰¹ 高木英樹「第二次納税義務が争われた事例」税理58巻7号（帝国地方行政学会, 2015）76頁

¹⁰² 佐藤・前掲注59・409頁

第3節 小括

昭和50年最判が消極説を支持した理由として、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、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主たる納税義務者と同様の立場に立つに至るものと判断したことによる。主たる納税義務者は、第二次納税義務者と何らかの意味において密接な親近性を有する者であり、昭和50年判解で説明されているように「両者の間には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」¹⁰³と認められる。したがって、権利救済の面においても両者を一体的に扱い、主たる納税義務の存否等についての第二次納税義務者の訴権利益は、主たる納税義務者に代理されていると見ている。

昭和50年最判は、原審¹⁰⁴の判断を正当であるとし、主たる納税義務の課税処分の違法性は第二次納税義務の告知処分に承継されない（消極説1）とした。

昭和50年判解は、消極説の立場から、主たる納税義務者に訴訟の機会が与えられている以上、徴税確保という行政目的のために、その後の段階では第二次納税義務者が別途にこれを争うことを認めないという制度をとったとしても、あながち不合理であるとは言いきれない¹⁰⁵と結んでいる。

本事案では、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すると判示した。これについて、第二次納税義務者保護の観点から検討すると、妥当ではないと考える。その理由は、昭和50年最判の時点では、直接法及び間接法の二つの訴訟方法どちらから検討しても、第二次納税義務者の権利救済は見込まれないからである。主たる納税義務者による訴権利益の代理についても、訴訟の手間や、無資産状態の者が実行に移すことは、現実的に期待は薄いと考える。

この状況について、制度の不備を指摘している見解¹⁰⁶や第二次納税義務者の主体性を無視しかねないとする見解¹⁰⁷もある。

昭和50年最判の原審及び昭和50年判解では、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全く争い得ないとするのは相当ではなく、直接法による原告適格は

¹⁰³ 佐藤・前掲注59・409頁

¹⁰⁴ 広島高岡山支判昭和48年10月15日

¹⁰⁵ 佐藤・前掲注59・409頁

¹⁰⁶ 小早川・前掲注96・161頁

¹⁰⁷ 今井・前掲注84・132頁

肯定すべきであることを言及している。しかし本判決において、直接法は傍論であるため、間接法による第二次納税義務者の権利救済を求めるとすれば、行政上の必要性和権利救済の要請との機能的調和の見地から判断すべきである¹⁰⁸という公定力制限論を支持したい。その理由は、第二次納税義務が公定力により遮断されて、主たる納税義務者が争わない以上、第二次納税義務者が主たる課税処分¹⁰⁹の違法性を争えないとすることが不当であると考えられるからである。第二次納税義務は、主たる納税義務者の納税義務が確定した後、その国税に徴収不足が認められる場合に、主たる納税義務の確定内容が第二次納税義務の抽象的納税義務として成立し、納付告知をもって第二次納税義務の具体的納税義務が確定する。この第二次納税義務の確定までの過程には、主たる納税義務成立時の抽象的納税義務内容が考慮されていない。したがって、固有瑕疵説が主張するように、実体的に主たる納税義務者が負担している義務を超えて、それ以上に第二次納税義務が発生した場合には、第二次納税義務者はその差の部分については争えない。第二次納税義務は主たる納税義務の延長にあるものと判示されたため、第二次納税義務者が主たる納税義務者を差し置いて主たる課税処分の違法性を争うことはできない。固有瑕疵説の見解だけでは、その訴えは、公定力に妨げられてしまうことが考えられるため、公定力の一部を制限するような制度上の仕組みを設定すること、第二次納税義務者が間接法による不服申立て又は訴えをできるような環境が設けられることを求めたい。

¹⁰⁸ 佐藤・前掲注59・408頁

第3章 平成6年最高裁判決

第3章では、最高裁平成6年12月6日第三小法廷判決（民集48巻8号1451頁）（以下「平成6年最判」という）を取り上げる。

第1節では、事案の概要を説明する。

第2節では、平成6年最判の調査官解説に基づいて、論点を整理する。第1項では、まず通則法70条の規定を説明する。その規定内容を踏まえて、考察1では、第二次納税義務の賦課権の行使を認めない理由、考察2では、第二次納税義務の賦課権の行使を認める理由を述べる。考察3では、通則法70条の類推適用の可否について、認めない説（消極説）と認める説（積極説）の各学説に触れる。

第3節では、小括として、考察によって整理した論点に基づいて、私見を述べる。

第1節 事案の概要

概要

納税者X（以下「X」という。原告・控訴人・上告人）は、訴外株式会社A（以下「A」という）の代表取締役である。Aは、不動産をB食品㈱（代表者X）に貸し付けることを唯一の業としていた。しかし、Aは所有する物件の一部を昭和54年に甲へ、残りの物件（以下「本件物件」という）を昭和56年に乙へ売却した。売却代金のうち手元現金として所持する金額以外は、銀行預金（以下「当該預金」という）とした。昭和54年から昭和56年の間に、Xは利息を含んだ当該預金のほとんどを引出し、Aの債務返済にあてた。当該預金引出額のうち債務返済後の残りの金額を、XはAから取得した。その後、Xはその金額をB食品に貸付け、昭和54年～56年の間にB食品は借入金を店舗開設・改修等の資金にした。

Aは、本件物件を売却したことで無資力となり、解散状態になり、国税を滞納した。AがXに対して不動産の売買代金の一部を譲渡した行為は、無償譲渡等に該当し、Aの国税の徴収不足は、この無償譲渡等の行為に基因することが認められた。この無償譲渡等の行為は、Aの滞納国税の法定納期限の一年前の日以後にしたということが出来るため、徴収法39条の要件の存在が認められた。課税当局Y（以下「Y」という。被告・被控訴人・被上告人）は、平成2年6月1日にXに対してAの滞納国税を徴収するために納付通知書を発し、第二次納税義務の告知をした。これに対して、Xは、Yに対し本件処分の取消を求めた。

争点

- ① 徴収法39条の要件の存在の有無。
- ② 通則法70条の類推適用を認めるか否か。
- ③ 第二次納税義務の消滅時効¹⁰⁹が完成するか否か。

1. 第一審 大阪地判平成5年2月18日

(納税者X 敗訴)

■ Xの主張

争点① 本件物件の売却代金は、Aの借入金の返済にあてた。徴収法39条の要件の存在（Aに滞納国税が存在し、徴収不足が発生したこと。AからXに対して無償譲渡等の行為が行われたこと）については、特に否定はしていない。

争点② 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となった時期に成立すると解すべきであり、本事案では本件物件を売却し、すべての納期限が到来した昭和57年9月2日には、第二次納税義務が成立したというべきである。そして、その時点から通則法70条により、除斥期間が進行し、遅くとも7年後¹¹⁰には、納税者Xの第二次納税義務は、消滅したというべきである。

争点③ 本事案の主たる納税義務についての時効は、昭和63年6月24日、Aが有していた本件預金が差し押さえされたことにより中断しているとしても、その時点で具体的な義務（平成2年6月1日に第二次納税義務の納付告知がされた）として存在していない。したがって、Xの第二次納税義務は、時効によって消滅したというべきである。

■ Yの主張

¹⁰⁹ 法律学小辞典・前掲注43・685頁 消滅時効とは、例えば、貸金債権の取立てができることを知りながら権利行使を怠っていて5年たってしまうと、その後に支払いを求めて訴えを起しても債務者が時効を主張すれば、裁判所は債権は消滅しているものとして処理しなければならない。このように、権利不行使の状態が一定期間継続することによって権利消滅の効果を生ずる制度を消滅時効という。

¹¹⁰ 通則法70条4項1号（現70条5項1号）の規定により、「偽りその他不正行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税（当該国税に係る加算税及び過怠税を含む）についての更正決定等の場合」の除斥期間は、7年である。

Xの争点①、②、③の各主張を争う。

■ 大阪地裁の判断

① 徴収法39条の要件の存在について

Aに係る滞納国税が存在したことについては、Yは明らかに争わないので、Xが自白したものとみなす。徴収不足、無償譲渡等の処分及びそれらの関係については、以下の通りである。

◆ 事実関係

XはA及びB食品を経営し、B食品は本件物件の売却によって店舗を開設するなど事業を拡張している。確定申告書によるとB食品は、Xから開業資金を借り受けている。Xの昭和54年の収入金額は660万円にすぎず、本件物件の売却代金（約1億8,000万円）以外にB食品に貸し付ける資金があったとは認められない。Aは、本件の主たる納税義務に関する審査請求において、本件物件の売却代金をB食品の店舗の開設資金等に当てたと主張している。Xは本訴において本件物件の売却代金は、Aの債務の弁済にあてたと主張するのみで、それ以上の主張を何らしめないことから総合すると、Xは昭和54年から昭和56年にかけてAから金員を取得し、B食品に貸し付け、B食品の店舗開設等の資金等に当てたと認められる。

◆ 徴収法39条の存在

Aは、「財産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」状況である。Xは、Aの本件物件の売買代金を取得し、それはAによる「その財産につき行った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」にあたる。Aからの徴収不足は無償譲渡等の処分に基因することが認められる。Xが売買代金の取得をしたのは、昭和54年から昭和56年にかけてであるから、無償譲渡等の処分が滞納国税の法定納期限の一年前の日以後に行われたということが出来る。以上の次第で、徴収法39条の要件の存在が認められる。

② 除斥期間について

第二次納税義務は、徴収法39条の存在が認められる場合に、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る。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である。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ており、租税を賦課する処分の期間制限について定める通則法70条は、同条の規定のない第二次納税義務の納付告知に適用されることはないというべきであって、通則法70条の適用があるとの納税者Xの主張を採用することはできない。

③ 時効について

主たる納税義務についての時効は、昭和63年6月24日、Aが有していた本件預金が差し押さえられたことにより中断したと認められる。そして、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というべきであって、第二次納税義務が時効によって消滅したとの納税者Xの主張を採用することはできない。

2. 控訴審 大阪高判平成5年9月21日

(納税者X 敗訴)

X及びYの主張、裁判所の判断については、第一審に同じである。

3. 最高裁 最判平成6年12月6日

(納税者X 敗訴)

■ 上告理由

論旨は、通則法70条は、第二次納税義務の納付告知についても類推適用すべきものである。

■ 最高裁の判決

以下に述べる理由により、所論は採用することができないと判示した。

徴収法の定める第二次納税義務は、確定した主たる納税義務につき主たる納税義務者の財産に対する滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、主たる納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別な関係にあ

る第三者を主たる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補充的に負わせるものにほかならず、この意味において、第二次納税義務の納付告知は、確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有するものというべきである(昭和50年最判)。このように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すぎず、これと別個独立に発生するものではない。そして、その納税義務は、主たる納税義務が発生し存続する限り、必要に応じいつでも課せられる可能性を有するものである。納付告知は、ただその義務の発生を知らしめる徴収のための処分にほかならない。通則法70条が、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、第二次納税義務の納付告知の性格等からして、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る。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。これと同旨の原審の判断は、正当として是認することができ、原判決に所論の違法があるとはいえない。Xの所論違憲の主張は、第二次納税義務の納付告知にも通則法70条の期間制限の規定が適用ないし類推適用されることを前提とするものであるが、前提が誤りであることは述べたとおりである。

第2節 平成6年判解の分析

本節では、平成6年最判の千葉勝美最高裁判所調査官による調査官解説¹¹¹(以下「平成6年判解」という)に基づき、考察を行う。本判解は、「国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知と国通則法70条の類推適用」について争った裁判を解説したものである。

本事案では、第二次納税義務自体の賦課権の期間制限に相当するものがあるのかが問題となる。賦課権¹¹²とは、「税務官庁がする租税債権の確定に係る処分すなわち更正若しくは決定又は賦課決定をすることができる権利」を言う。一方、徴収権とは「すでに確定した租税債務の履行として納付された税額を収納し、ないしはその履行を請求し、収納をはかることができる権利」¹¹³を言う。

¹¹¹ 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6年度(1997)

¹¹² 金子・前掲注2・154頁 金子宏教授は、「賦課権」を「確定権」と名付けている。本論文では、賦課権と呼ぶことにする。

¹¹³ 税通精解・前掲注67・850頁

通則法70条では、国税の更正、賦課決定等の賦課権の行使についての期間制限を定めている。これは、租税法上の法律関係をいつまでも不確定の状態にしておくことと人々の予測可能性を害する¹¹⁴ためである。いつまでも課税処分を行うことができることにすると、納税者の地位をいつまでも不安定な状態に置くことになる¹¹⁵ことから、更正・決定・賦課決定等をなす期間には制限があるとされる。

徴収法上の第二次納税義務の納付告知手続は、主たる納税義務の確定、主たる納税義務者の財産調査、さらに、第二次納税義務者の存在の調査等を経ることになるので、もともとの納税義務の発生から実際に第二次納税義務者が納税義務の履行を求められるまでに長い時間がかかることがありうる¹¹⁶。

平成6年判解では、問題点を租税債権の確定を図る賦課権の行使について焦点を絞っているため、以降では第二次納税義務の賦課権の行使について考察する。

第1項 平成6年判解の考察

通常除斥期間は、通則法70条1項で規定し、更正や決定については5年の期間制限を定めている。除斥期間の起算点を設ける理由として、この期間の起算点は、賦課権を行使することができるようになってからしないと不合理である¹¹⁷ので、起算点を以下のように定めている。

通則法第70条（括弧内省略）

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

- 1号 更正又は決定 その更正又は決定に係る国税の法定申告期限
- 2号 課税標準申告書の提出を要する国税に係る賦課決定 当該申告書の提出期限
- 3号 課税標準申告書の提出を要しない賦課課税方式による国税に係る賦課決定 その納税義務の成立の日

¹¹⁴ 金子宏監修 執筆増井良啓 除斥期間『租税法辞典』（中央経済社、2001）123頁

¹¹⁵ 谷口勢津夫『税法基本講義（第7版）』（弘文堂、2021）169頁

¹¹⁶ 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（判例時報者、1995）176頁

¹¹⁷ 水野忠恒『大系租税法（第3版）』（中央経済社、2021）53頁

仮に第二次納税義務に除斥期間を適用するとしたら、通則法70条1項3号を根拠規定として第二次納税義務の成立の日から5年の除斥期間を経過することによって告知することができなくなるとする見解¹¹⁸がとられる。

水野武夫教授は、「告知はすでに成立している納税義務を確定させるための賦課処分だと解すると、第二次納税義務者に対する賦課権が除斥期間の経過により消滅するか、という問題が生ずる」¹¹⁹とし、通則法70条1項3号の規定により、第二次納税義務の賦課権の除斥期間を認めるべきであると主張する。

考察1 第二次納税義務の賦課権の行使を認めない理由

平成6年判解は、通則法70条が第二次納税義務の権利行使の期間制限について規定していない理由は、「第二次納税義務は主たる納税義務が既に確定され、徴収段階で滞納状態である場合に発生するものであり、全体としてみれば、あくまでも徴収手続の一部である」¹²⁰こと、「第二次納税義務は、租税債権としては、主たる納税義務とは別個なものではなく、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のであり（昭和五〇年最判参照）、そうすると、第二次納税義務は、原則として、主たる納税義務が存続する以上存続するものというべきであり、別個の賦課権の行使を觀念する余地がない」¹²¹ことをあげている。平成6年最判において、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するものと判示した昭和50年最判の内容をより強調する結果となった。

佐藤英明教授は、「最高裁は納付告知が独立の課税処分であるという形式論を捨て、先に引用したように、第二次納税義務は主たる納税義務と独立に発生するものではなく、その納付告知は第二次納税義務の発生を義務者に知らせる徴収のための処分であるという実質的な判断をそのまま示す結果となった」¹²²と指摘する。

岩崎政明教授は、「通則法一五条および一六条には、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七〇条および七一条

¹¹⁸ 徴基通解・前掲注17・第32条関係2（注）2 解説 255頁

¹¹⁹ 水野武夫「10. 第二次納税義務」北野弘久編『税法の基本原則』（学陽書房、1978）166頁

¹²⁰ 千葉・前掲注111・618頁

¹²¹ 千葉・前掲注111・618頁

¹²² 佐藤・前掲注116・176頁

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」¹²³と述べる。

西山由美教授は、「本判決は、主たる納税義務の確定権にかかる期間制限が第二次納税義務に引き継がれると明示していないが、第二次納税義務は主たる納税義務の課税処分から派生しているものであり、主たる納税義務の除斥期間が第二次納税義務に及ぶものと考えらるべきであろう」¹²⁴と論ずる。

佐藤英明教授は、「第二次納税義務の形式的な独立性を認めつつ告知処分の形式上の法的性質を制度と整合的に説明しようとするならば、その告知処分を形式的にせよ『独立の課税処分である』と認めざるを得ず、ここに五〇年判決を前提にしても、告知処分は独立の課税処分であるから除斥期間の制限に服するという説が成立する余地が、形式的には存在した」¹²⁵といった上で、「本判決は、形式的には五〇年判決の考え方を変更しつつ、その実質的な延長線上に存在する判決であると評価することができる」¹²⁶と述べている。

考察2 第二次納税義務の賦課権の行使を認める理由

下村芳夫氏（当時の国税庁税務大学校租税理論研究室助教授）は、「第二次納税義務の場合には、納付通知書による税額確定以前において自己の納税義務の存在を知りうることはおよそ不可能であり、かつ、その認識は第二次納税義務の成立要件とはなされていないのである。第二次納税義務においては、納付通知書による告知処分という賦課権行使によっではじめて国と第二次納税義務者との間に債権債務関係が成立するものであると解されよう」¹²⁷と述べる。

吉良実教授は、「第二次納税義務者に対する納付通知書による告知は、第二次納税義務の内容を確定せしめるものであるから、単なる觀念の通知ではなくて、通則法32条3項の賦課決定の通知と同じ法的性質・機能を有するものであるといえるわけである。その意味で第

¹²³ 岩崎政明「第二次納税義務の納付告知と期間制限」ジュリスト1068号（有斐閣, 1995）33頁

¹²⁴ 西山由美「第二次納税義務—除斥期間・時効をめぐる主たる納税義務との関係—」ジュリスト1065号（有斐閣, 1995）129頁

¹²⁵ 佐藤・前掲注116・176頁

¹²⁶ 佐藤・前掲注116・177頁

¹²⁷ 下村芳夫「徴収権の消滅時効」税大論叢7号（国税庁, 1973）224頁-225頁

二次納税義務は一種の賦課課税方式による納税義務であるということが出来るわけである¹²⁸と主張する。

水野武夫教授は、「第二次納税義務は主たる納税義務者の徴収不足等の要件に該当する事実の発生により抽象的納税義務として成立し、告知によって具体的に確定するものと解している。したがって、告知処分は、更正・決定と同じく行政法上の確認処分的一种とされている¹²⁹とみている。

圖子善信教授は、第二次納税義務の告知は、徴収処分としての性質と賦課処分としての性質を併せ持つものであると述べた上で、「昭和50年最判が『形式的には独立の課税処分ではあるけれども』と賦課処分としての性質を有することを是認していたのに対して、『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すぎず、これと独立に発生するものではない。』として賦課処分としての性質に触れていない」ことを指摘し、「これをもって形式的には独立の課税処分であるとの解釈を変更したとみる必要はなく、主たる納税義務者と第二次納税義務者との特別な関係を強調したものと解すべきであろう¹³⁰との見解を示す。

考察3 通則法70条の類推適用の可否

平成6年判解では、通則法70条の類推適用の可否について、以下のように説明している。

通則法は、第二次納税義務の納付告知について、その性質上、徴収処分であるため通則法70条の規定の適用を予定していないとする。また、租税法規の解釈においては、課税の公正、適正な処理の観点から、納税者側に有利にも不利にも拡張解釈することは許されないというべきである。いずれにしろ、解釈論として類推適用を認めるべき根拠はない¹³¹と否定的である。

通則法70条の類推適用の可否について、「第二次納税義務の納付告知が抽象的に発生していた第二次納税義務を確定するものであり賦課権と実質的に同じ内容の処分であることと、除斥期間の適用を認めないと第二次納税義務者の立場を著しく不安定なものにすることを

¹²⁸ 吉良・前掲注80・15頁

¹²⁹ 水野・前掲注119・165頁

¹³⁰ 圖子善信「第二次納税義務の納付告知処分と国税通則法70条の期間制限」税務事例27巻9号（財経詳報社、1995）18頁-19頁

¹³¹ 千葉・前掲注111・619頁

根拠に国税通則法七〇条の類推適用を認める説が学説上は有力であったように思われる¹³²との意見もあるが、平成6年最判は、これを消極に解したものである。

学説における消極説と積極説の比較

消極説

平成6年判解は、税徴精解に基づいて「第二次納税義務の賦課権行使の期間制限については、第二次納税義務の本質は主たる納税者に対する徴収処分の延長あるいは一段階としてとらえるべきものである¹³³と解説する。

通則法70条が類推適用されるかについて検討するにあたり、三好達氏（元最高裁判所長官）は、以下のような見解を示す。第二次納税義務については、通則法に規定がなく、賦課権と徴収権を区分する規定そのものは直接適用されないわけであり、第二次納税義務は、法定の課税要件が充足されたときに抽象的に成立するという考え方になじまないとし、徴収法32条以下の規定によれば、これを賦課権と呼称するかどうかはともかくとして、法定の課税要件の充足により確定した後は、いわゆる徴収権の問題として考えるべきもの¹³⁴であると指摘する。したがって、第二次納税義務については賦課の期間制限に関する通則法70条の規定の適用はないとした。

安宅敬祐教授は、平成6年最判は、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と指摘する。その根本的な考え方は、納付告知を更正・決定ないし賦課決定と同様の性質をもった租税確定行為と見てはいない点にあるものだとし、通則法15条及び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、そこには第二次納税義務については規定されていないことを理由としている。また、国の租税確定権の除斥期間について定める同法70条及び71条にも第二次納税義務についての定めはない。これらの点から、通則法では、第二次納税義務にかか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¹³⁵と論ずる。

浅田久治郎氏（税理士・元国税庁高松国税不服審判所長）は、「明文規定のない現状においては、原則的には第二次納税義務の賦課権の除斥期間はないという方向で考えながら、

¹³² 佐藤・前掲注116・176頁

¹³³ 千葉・前掲注111・617頁

¹³⁴ 三好・前掲注90・862頁

¹³⁵ 安宅・前掲注95・38頁

他方法的安定性を加味して個別的に妥当性のある処理をするほかないのではなかろうか¹³⁶と指摘している。

積極説

吉良実教授は、第二次納税義務の補充性からして、主たる納税義務が滞納のまま存する限り、期間制限はないとする考え方に反して、一定の除斥期間の経過により消滅するという考え方を示す。「第二次納税義務の補充性は、第二次納税義務者に対する賦課権が単独で除斥期間の経過により消滅することまでもストップせしめる効力をもつものではないと考えるのである。ましてや主たる納税義務でさえも一定の除斥期間の経過によって消滅することになっているのに、第二次的な、補充的な納税義務になじまないといえる合理的な根拠がどこにあるのであろうか¹³⁷と消極説に反論する。

三木義一教授は、実務で通則法70条の適用がないとする理解について、「第二次納税義務者の立場を著しく不安定なものにするし、告知処分が課税処分であることを認めていることとも相反する。したがって、第二次納税義務告知処分も一種の賦課処分であると解して国税通則法七〇条四項二号¹³⁸の適用を認め、主たる納税義務者がその租税債務を納付期限までに納付せずに滞納し、客観的に徴収不足額が認められるときに、その時点で第二次納税義務が成立し、それから五年の除斥期間が進行すると解すべきであろう¹³⁹という。

水野武夫教授は、多数説（法定要件を充たした時点で成立し、告知がされた時点で確定する説）の立場に立ちながらこれを否定する見解もあるが、通則法70条4項2号¹⁴⁰の規定により、第二次納税義務の賦課権の除斥期間を認めるべきである¹⁴¹としている。

学説の整理

以下の表3-1は、通則法70条適用について、消極説と積極説を比較したものである。消極説は、通則法70条に明文規定がないことや、昭和50年最判の判決内容を強く支持している。

¹³⁶ 浅田久治郎『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、1993）308頁

¹³⁷ 吉良・前掲注80・14頁

¹³⁸ 現行の通則法第70条第1項第3号

¹³⁹ 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』（勁草書房、1992）91頁

¹⁴⁰ 現行の通則法第70条第1項第3号

¹⁴¹ 水野・前掲注119・166頁

一方で、積極説は、納付告知を「独立した課税処分」という形式的な性格に注目し、第二次納税義務者の法的安定性を確保するために除斥期間はありと主張する。

表3-1 通則法70条適用についての消極説と積極説の比較

	消極説（70条適用なし）	積極説（70条適用あり）
条文の適用	明文規定なし	通則法70条1項3項
納付告知の性格	徴収処分	賦課処分
	徴収手続上の一処分	租税確定行為
除斥期間の有無	除斥期間なし（主たる納税義務が存続する以上存続するもの）	除斥期間有り

（出所：筆者作成）

第3節 小括

本事案は、納付告知が租税確定行為であるかどうか、第二次納税義務は租税債権として独立性を有するか否かを検討することによって、通則法70条の適用の可否を判断したものである。

平成6年最判では、第二次納税義務の納付告知の法的性格が何であるかが明確になった。昭和50年最判の内容であった第二次納税義務の納付告知については、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することを補強した結果になった。第二次納税義務に独立性があると認められない以上は、第二次納税義務の賦課権の行使という観念もないと考える。そして、通則法に明文規定がない限り、通則法70条の類推適用はなく、第二次納税義務者は、通則法2条5号¹⁴²で規定する「納税者」から除かれることから、特殊な扱いを受ける存在である。

第二次納税義務者の権利保護の観点から言えば、主たる納税義務が存続する限りいつまでも第二次納税義務を課することができるというのは、第二次納税義務者をいつまでも不安定な状態におくことになる。第二次納税義務者にとって著しく酷となるような場合には、権利濫用の法理や権利失効の法理を援用するなど、国の第二次納税義務者への徴収権の行使を制限する¹⁴³ような救済方法も必要と考える。

¹⁴² 国税通則法第2条5号 納税者 国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収等による国税を除く。）を納める義務がある者（国税徴収法に規定する第二次納税義務者及び国税の保証人を除く。）及び源泉徴収等による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう。

¹⁴³ 岩崎・前掲注123・33頁

第4章 平成18年最高裁判決

第4章では、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決（民集60巻1号65頁）（以下「平成18年最判」という）を取り上げる。

第1節では、事案の概要を説明する。

第2節では、平成18年最判の調査官解説に基づいて、論点を整理する。第1項の考察1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瑕疵を直接的に争う方法についての問題点をあげ、その適否を学説別に検討する。考察2では、不服申立適格及び原告適格は、整合的に解釈されるのかどうかを検討する。考察3では、第二次納税義務者の法律上の利益について、いくつかの観点から検討する。考察4では、徴収法39条に基づく第二次納税義務者というものを主たる納税義務者との関係性から考察する。

第3節では、小括として、考察によって整理した論点に基づいて、私見を述べる。

第1節 事案の概要

概要

本件は、A社の保有する株式の譲渡を受けた納税者X（以下「X」という。原告・被控訴人・上告人）は、A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）に基づくA社の滞納国税につき、東京国税局長（筆者注、麴町税務署から滞納国税の引継ぎがあったと思われる）から徴収法39条に基づく第二次納税義務者の納付告知（以下「本件告知」という）を受けた。Xは、それから2か月以内に本件課税処分に対する異議申立てをしたところ、通則法77条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、異議申立て却下の決定を受け、審査請求に対してもこれを却下する裁決（以下「本件裁決」という）を受けたため、Xが国税不服審判所所長（以下「Y」という。被告・控訴人・被上告人）に対して、本件裁決の取消しを求めている事案である。

◆ 前提事実

平成14年3月29日	麴町税務署長は、A社に対し、平成10年度の法人税決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分（以下「本件課税処分」という）を行った。
平成14年4月3日	A社に本件課税処分の通知書が到達した。
平成14年6月7日	東京国税局長は、Xに対し、A社の本件課税処分に基づく滞納処分につき、徴収法39条に基づく第二次納税義務の告知処分をした。
平成14年8月6日	Xは、本件告知処分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を行った。
平成14年10月11日	東京国税局長は、本件告知処分に係るXの異議申立てについて納付限度額を変更する旨の異議決定をした。
平成14年10月17日	東京国税局長は、本件課税処分に係るXの異議申立てが通則法77条1項に定める不服申立期間を経過した申立てであるとして、これを却下する旨の異議決定をした。
平成14年11月8日	Xは、本件課税処分に対し審査請求するとともに、同日、本件告知処分に対し審査請求をした。
平成15年4月7日	国税不服審判所所長Yは、Xの本件課税処分に対する異議申立てが法定の不服申立期間を経過した不適法なものであるから、本件課税処分に係るXの審査請求は、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、これを却下する旨の裁決をした。

なお、A社も平成14年7月22日に本件課税処分に対する異議申立てをし、東京国税局長から不服申立期間を経過した後にされた申立てであるとして、却下する旨の決定を受けた。同年11月15日、本件課税処分について審査請求をしたが、12月に審査請求を取り下げている。

争点

争点① 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（以下「不服申立適格」という）。

争点② 不服申立適格を有する場合の不服申立期間の起算日¹⁴⁴はいつか（以下「不服申立の起算日」という）。

¹⁴⁴ 国税通則法第77条1項 不服申立ては、処分があつたことを知った日の翌日から起算して3月（改正前は2月）を経過したときは、することができない。ただし、正当な理由があるときは、この限りでない。

1. 第一審 東京地判平成16年1月22日

(納税者X 勝訴)

■ Xの主張

争点① 不服申立適格

処分等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、または必然的に侵害されるものであれば、処分の名宛人でない第三者であっても当該処分を争う「法律上の利益を有する者」といい得る。第二次納税義務者に対しても不服申立適格を与える必要性は高い。

争点② 不服申立の起算日

第二次納税義務者に主たる納税義務者とは別に独自の不服申立適格を認めることを前提とした場合、主たる課税処分がされたことにより、第二次納税義務賦課決定の納付通知があるわけではなく（特に徴収法39条の第二次納税義務については、親族や会社代表者等特殊な関係者に限定されず、第二次納税義務が課せられる可能性を予見し、主たる課税処分の不服申立期間中に予防的不服申立てをすべきであると期待できず、このような申立てを認めることはかえって課税処分についての不服申立ての不服申立適格を広げる結果となり妥当ではない）、第二次納税義務者がする主たる課税処分の不服申立ての不服申立期間の起算日は、第二次納税義務者の主たる課税処分の知不知にかかわらず、第二次納税義務賦課決定の納付告知書の送達を受けた日の翌日と解すべきである。仮にそうでないとしても、起算日は、第二次納税義務者が主たる課税処分があったことを知った日の翌日であると解すべきである。

■ Yの主張

争点① 不服申立適格

第二次納税義務者は、主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を有する。しかし、第二次納税義務は、所定の範囲で主たる納税義務者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、その所定の範囲で、主たる納税義務の履行責任を課すものであるから、権利救済の面においても、主たる納税義務の存否等についての第二次納税義務者の訴権利益は、主たる納税義務者によっていわば代理されているものといえる。したがって、徴税確保という行政目的のために、主たる納税義務の存否及び内

容等について第二次納税義務者の権利救済が制限されることも、あながち不合理なものとはいえない。

争点② 不服申立の起算日

第二次納税義務者は、主たる課税処分取消訴訟の原告適格を有するが、その不服申立の起算日については、主たる課税処分に対する時期に遅れた取消訴訟の提起を許すと徴税の安定と能率を害するおそれがあることから、「主たる課税処分が主たる納税義務者に告知された時」をもって基準とすべきである。

■ 東京地裁の判断

争点① 不服申立適格

第二次納税義務者が自らに課せられる処分の適否を争う必要性については、行政が法律に違反する場合には、権利・利益の侵害を受けた者は裁判上その是正を求めることができるといふべきである。憲法においても、裁判を受ける権利を保障しており、行政から権利・利益の侵害を受ける者は、その適否を訴訟手続きにより争う機会を保障されなければならないものと解すべきである。

第二次納税義務者が主たる課税処分の適否を争う必要性の存否については、法律上の利益を有するものといふべきであり（最高裁第一小法廷平成3年1月17日判決）、自らが主たる課税処分の取消しを求める訴訟の原告適格を有し、主たる課税処分の適否を争う地位を認められるべきものである。

昭和50年最判（主たる課税処分が不存在又は無効でない限り、主たる納税義務者の納税義務の存否又は数額を争うことができない）の解釈を前提とする限り、第二次納税義務者としては、同訴訟において第二次納税義務に係る違法のみを争い得るにとどまる。このことからしても、主たる課税処分の取消訴訟において、同処分の適否を争い得ることとする必要性は極めて高いと判示した。

そして、第二次納税義務者の訴権利益は、主たる納税義務者において代理されているものというが、本件のように主たる納税義務者と取引関係や親族関係等の法的関係の全くない第二次納税義務者については、訴権利益が代理されているとは言い難いといわざるを得ない旨を判示した。

争点② 不服申立の起算日

第二次納税義務者につき主たる納税義務者と異なった不服申立期間を設定すると、主たる課税処分に対する時期に遅れた取消訴訟の提起を招き、徴税の安定と能率を害するおそれがあるというが、これらのために本来可能であるべき不服申立てを行い得なくなることが正当化されるべきではない。

具体的な起算点については、第二次納税義務発生をもって、第二次納税義務者が主たる課税処分の不服申立ての利益が発生すると解する場合、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をもって起算点と解すべきである。

第二次納税義務の告知がされた日の翌日から2か月以内に主たる課税処分に対する異議申立てを行わなければならないところ、Xは平成14年6月7日付けの東京国税局長による本件納付告知の送達を翌8日に受け、同年8月6日に本件異議申立てを行っているものであり、同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から、Xがした本件審査請求は適法な異議申立てを経たものというべきである旨を判示した。

2. 控訴審 東京高判平成16年6月15日

(納税者X 敗訴)

■ Xの主張

争点① 不服申立適格

処分について法律上の利益を有する者であれば、処分の名宛人でない者でもその処分の取消しを求め得ることは当然である。

主たる納税義務者は無資力・無資産であり、不服申立てを断念するケースが多いと考えられるから、第二次納税義務者に対しても不服申立適格を与える必要性は大きい。

第二次納税義務者には、「法律上保護された利益」があるものとして、主たる課税処分について、その取消しを求める不服申立適格があるものというべきである。

争点② 不服申立起算日

第二次納税義務者の主たる課税処分の知不知にかかわらず、第二次納税義務の賦課決定の納付告知書の送達を受けた日の翌日と解すべきである。

■ Yの主張

争点① 不服申立適格

第二次納税義務の納付告知は、確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有するものであり、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主たる納税義務者と同様の立場に立つというべきであるから、第二次納税義務者が主たる課税処分の適否を争うことは許されない。

争点② 不服申立起算日

第二次納税義務者が課税処分の取消しについて不服申立適格を有するとしても、主たる納税義務者に対する処分後相当期間が経過した後に課税処分に対する不服申立てをすることを許すことになると、徴税の安定と能率を害するおそれがあるから、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べきである。

■ 東京高裁の判断

争点① 不服申立適格

昭和50年最判のとおり、第二次納税義務の納付告知を受けた者は、徴収手続において納付告知についての不服申立又は訴えに関して主たる納税義務の存否又は数額を争うことのできないのはもとより、主たる納税義務者と別に、主たる課税処分についての不服申立て又は訴えを提起する固有の利益は有しないものを解するのが相当である。

争点② 不服申立起算日

第二次納税義務者は、主たる納税義務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というべきである。よって、本件異議申立ては、不服申立適格のない者によってされた不適法な申立てというべきである。したがって、本件審査請求は、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。

3. 最高裁 最判平成18年1月19日

(納税者X 勝訴)

■ 最高裁の判断

争点① 不服申立適格

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、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。

争点② 不服申立起算日

徴収法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、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。

裁判官 泉徳治の意見

「私は、本件異議申立ては国税通則法77条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の多数意見の結論に同調するものであるが、その理由を異にする。以下に、私の見解を述べることにする。

国税局長又は税務署長は、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、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（徴収法32条）。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はあるが、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かと解すべきである。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巻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。

しかし、本件は、納付告知処分が争われている事案ではなく、上記判決の変更を議論するのに適切な事案ともいえないところ、上記判決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しを請求するほかないから、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るべきであり、したがって、その前置手続である異議申立て及び審査請求をすることを認めるべきである。そして、第二次納税義務者は、納付告知処分によって成立確定した自己の納税義務の取消しを求めるために、主たる課税処分の違法性を主張するものであり、本来、納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の違法を争うことができるのであるから、上記異議申立てに係る国税通則法77条1項所定の不服申立期間は、第二次納税義務者が納付告知処分のあったことを知った日の翌日から起算すべきである」。

第2節 平成18年判解の分析

本節では、平成18年最判の川神裕最高裁判所調査官による調査官解説¹⁴⁵（以下「平成18年判解」という）に基づき、考察を行う。本判解は、「国税徴収法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等」について争った裁判を解説したものである。

¹⁴⁵ 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 その他」最高裁判所判例解説民事篇平成18年度（2006）

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¹⁴⁶ものである。

第1項 平成18年判解の考察

考察1 直接法による取消訴訟における問題

昭和50年最判では、第二次納税義務者が直接法による訴訟が認められるかどうかについては判示していない。昭和50年判解では「おそらく、前述した出訴期間や原告適格の問題を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」¹⁴⁷と解説しているため、以下でその問題に触れる。

「原告適格」の問題

図子善信教授は、昭和50年最判を踏まえ、最も便宜と考えられる方法は、行政行為の公定力の論理により許されないので、次善の方法として、主たる納税義務の税額を確定する課税処分を、第二次納税義務者が争うことができるか否かが問題とされた¹⁴⁸と述べ、間接法ではなく直接法による取消訴訟で原告適格が認められるかどうかを問題とした。

昭和50年最判について、平成18年判解では、「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とする見解を導きだすことも可能ではあった。しかし、このような見解については、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代理行使されているものとみて、第二次納税義務者が独立して主たる課税処分の瑕疵を争う救済手段を一切認めないとしても憲法32条(裁判を受ける権利)に抵触しないといえるだけの関係を本来の納税義務者と第二次納税義務者との間に常に肯定することができるかという問題があった」¹⁴⁹という。

¹⁴⁶ 岩崎・前掲注55・38頁

¹⁴⁷ 佐藤・前掲注59・410頁

¹⁴⁸ 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, 2006) 220頁

¹⁴⁹ 川神裕「時の判例」ジュリスト1330号(有斐閣, 2007) 137頁

「不服申立て及び出訴期間の起算日」の問題

本稿第2章第2節第1項考察2で述べた通り、直接法については、出訴期間の起算日の問題（出訴期間を徒過すること、時期遅れの取消訴訟を許すことによって徴税の安定と能率とを害すること）があった。

平成18年最判では、徴収法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、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¹⁵⁰と判示している。本判決では、「国税徴収法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、主たる課税処分の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」と判示した。

以上の二つの問題のうち、「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」と判示されたため、本節では、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」を認めるか否かという問題を学説ごとに検討をする。

学説における「原告適格」に関する消極説と積極説との比較

平成18年最判においては、直接法による第二次納税義務者の不服申立適格の適否が争われ、積極説（第二次納税義務者に不服申立適格を認める説）が採用された。

最初に消極説、次に積極説について検討する。

¹⁵⁰ 川神・前掲注149・138頁 相当と認める理由として「① 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と解され、不服申立ての適格を肯定し得ない段階で、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こと、② 殊に国税徴収法39条所定の第二次納税義務者は、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反面、納付告知があれば、主たる課税処分の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ことから、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』ということができるからだとしている。

消極説1

第二次納税義務者は、第二次納税義務固有の瑕疵しか争えないのであって、納付告知に対する訴訟（間接法）においても、主たる課税処分 of 瑕疵を主張できないし、主たる課税処分の取消し（直接法）を求めることもできない¹⁵¹とする見解

つまり、昭和50年最判の結論と同様に、間接法における違法性の承継の問題については「通説的見解」により認められず、直接法における原告適格の問題については、第二次納税義務者の訴権利益は主たる納税義務者によって代理されているため認められないとするものである。

消極説2

第二次納税義務の納付告知の取消訴訟（間接法）で主たる課税処分 of 瑕疵の主張（違法性の承継）は認められるべきであるが、主たる課税処分は主たる納税義務者と国との間の法律関係を確定するものにすぎず、その公定力は第二次納税義務者には及ばない（公定力制限論）から、第三者たる第二次納税義務者が主たる課税処分に直接介入する理由も必要もない¹⁵²という見解

この説は、昭和50年最判を否定するような見解で、間接法を積極的に捉えている。

積極説1

昭和50年最判で、納付告知の取消訴訟（間接法）において主たる課税処分の取消し得べき瑕疵を主張することはできないとする消極説（通説的見解）に立つ論者の多くは、第二次納税義務者は主たる課税処分の取消し（直接法）を求めることができるとする見解である。この説には、以下の二つの見解がある。

- ① 第二次納税義務者は、主たる納税義務の税額が過大であれば直ちに不利益を受けるので、取消を求めるにつき法律上の利益を有するもの（行訴法9条1項）に当たり、主たる課税処分の取消訴訟（直接法）を提起することができる¹⁵³とする見解

¹⁵¹ 川神・前掲注145・85頁

¹⁵² 川神・前掲注145・86頁

¹⁵³ 川神・前掲注145・87頁

- ② 法律上の利益を有するか否か問題はあがあるが、第二次納税義務制度の特殊性から第二次納税義務者の権利保護の観点重視して取消訴訟（直接法）の原告適格を認める¹⁵⁴とする見解

積極説2

積極説1に対し、納付告知の取消訴訟（間接法）において主たる納税義務を争えるとしてつつ、第二次納税義務者が主たる課税処分取消し（直接法）を求めることもできるとする見解であり、次のようなものがある。

- ① 昭和50年最判における積極説の立場（固有瑕疵説：主たる課税処分の有効な存在は争えないが、抽象的租税債務の一部または全部の不存在を納付告知の瑕疵として主張し得るとする見解）から、第二次納税義務者として他に主たる課税処分の効力を争う方法はないのであるから、徴収法33条以下の各規定に定めるところの第二次納税義務の各要件が充足され、告知を受けるべき立場（客観的納税義務説）にある場合には原告適格が認められる¹⁵⁵とする見解
- ② 昭和50年最判で、第二次納税義務者は、主たる納税義務者とは完全に独立した人格を訴訟上認められるべきであり、主たる納税義務については、本来知り得ないし、予知し得ないことであり、これについて争えないとするのは不合理であること等を理由に、積極説を採りつつ、納付告知を受ける前に、紛争予防的に主たる納税義務を争い得るものとするメリットがあるとして、主たる課税処分取消しも求め得る¹⁵⁶とする見解

学説の整理

以下の表4-1は、考察1の「学説における消極説と積極説との比較」を整理したものである。

平成18年最判は、昭和50年最判の消極説を維持しつつ、第二次納税義務者に原告適格を認める積極説1を支持したと考える。その理由は、本事案は納付告知が争点になっていないため、間接法については昭和50年の判例変更がない限り、引き継がれるものになるだろうし、直接法の見解については、第二次納税義務者に間接法による原告適格が認められない

¹⁵⁴ 川神・前掲注145・87頁

¹⁵⁵ 川神・前掲注145・87頁

¹⁵⁶ 川神・前掲注145・87頁-88頁

以上は、第二次納税義務者が残された選択肢である直接法に頼らざるを得ない状況にいるためである。

泉裁判官は、多数意見の結論に同調しつつも、本音では消極説2に近い見解であり、昭和50年判決は変更されるべきことを補足している。

表4-1 学説における消極説と積極説との比較

学説	間接法		直接法	
	適否※1	適否の理由	適否※2	適否の理由
消極説1	×	通説的見解	×	主たる納税義務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
消極説2	○	違法性承継論 公定力制限論	×	第三者（第二次納税義務者）の介入は必要なし
積極説1	×	通説的見解	○	第二次納税義務者は法律上の利益を有する 第二次納税義務制度の特殊性から第二次納税義務者の権利保護の観点を重視
積極説2	○	固有瑕疵説	○	客観的納税義務説の立場から認める 納付告知を受ける前に、紛争予防的に主たる納税義務を争い得るもの

(出所：筆者作成)

※1 間接法における違法性の主張の適否

※2 直接法における原告適格の適否

考察2 不服申立適格と原告適格

平成18年判解では、不服申立適格は、原告適格とも整合的に解釈されるべきものである¹⁵⁷と説明する。これについて、以下で考察する。

1. 不服申立適格について

不服申立適格について、通則法75条1項は、国税に関する法律に基づく処分で「不服がある者」は、当該各号に定める不服申立てをすることができる」と規定する。

行政不服審査法（以下「行服法」という）4条（現行法では2条）では、「行政庁の処分不服がある者」は、審査請求することができる」と規定する。

「行政庁の処分不服がある者」とは、ジュース表示事件¹⁵⁸（最判昭和53年3月14日）において判示された「公正取引委員会の処分について不服がある者」とは、一般の行政処分についての不服申立の場合と同様に、当該処分について不服申立をする法律上の利益がある者、すなわち、当該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

¹⁵⁷ 川神・前掲注145・90頁

¹⁵⁸ 民集第32巻2号211頁

は必然的に侵害されるおそれのある者をいうと解すべきであることとしている。このことから、行服法2条の「行政庁の処分に不服がある者」とは、当該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のあり、その取消等によってこれを回復すべき法律上の利益を持つ者¹⁵⁹だといえる。

2. 原告適格について

原告適格について、通則法114条は、別段の定めがあるものを除き、行訴法その他の一般の行政事件訴訟に関する法律の定めるところによると規定する。

行訴法9条1項では、原告適格について、取消訴訟は、当該処分又は裁決の取消しを求め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った後においてもなお処分又は裁決の取消しによっ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」と規定する。

新潟空港事件¹⁶⁰(最判平成元年2月17日)及びもんじゅ事件¹⁶¹(最判平成4年9月22日)では、「法律上の利益を有する者」とは、当該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のある者をいうのであるが、当該処分を定めた行政法規が、不特定多数者の具体的利益を専ら一般的公益の中に吸収解消させるにとどめず、それが帰属する個々人の個別的利益としてもこれを保護すべきものとする趣旨を含むと解される場合には、かかる利益も法律上保護された利益に当たり、当該処分によりこれを侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者は、当該処分の取消訴訟における原告適格を有するということができる、としていずれの裁判でも同じような判示をした。

以上の裁判例から、行訴法9条1項で言う「法律上の利益を有する者」とは、当該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のある者だといえる。

不服申立適格者である「行政庁の処分に不服がある者」と、原告適格者である「法律上の利益を有する者」は、両者とも当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利

¹⁵⁹ 青木康 租税判例研究「第二次納税義務を課されるおそれのある者は、現実にその納付告知処分を受ける前であっても、主たる納税義務者に対する課税処分の無効確認訴訟及び取消訴訟の原告適格を有するとされた事例」税務事例Vol. 22, No. 4(財経詳報社, 1990)8頁 不服申立てをすることができる要件は、①利益の要件(自己の権利若しくは法律上保護された利益)、②侵害の要件(侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある)、③回復の要件(その取消等によってこれを回復)を持つ者だといえることができる。

¹⁶⁰ 民集第43巻2号56頁

¹⁶¹ 民集第46巻6号571頁、1090頁

益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者であると言えることから、整合的に解釈することができる¹⁶²と考える。

考察3 第二次納税義務者の法律上の利益

第二次納税義務者の法律上の利益についての見解を以下で考察する。

1. 平成18年判解の見解

平成18年判解は、第二次納税義務者は、主たる課税処分を取消しを求める法律上の利益を有するものとして原告適格を認める見解¹⁶³が多数あるとして、「少なくとも昭和50年の判決の結論を維持する立場に立つ以上は、第二次納税義務者において主たる課税処分の取消しを求める法律上の利益を認めるのが相当と考えられる」¹⁶⁴と解説する。

平成18年判解では、以下の観点からその理由を示している。

① 人的独立性の観点

平成18年判解は、圖子善信氏（当時の国税庁福岡国税不服審判所長）の見解¹⁶⁵を引用し、「本件で問題となっているような、国税徴収法39条所定の無償又は著しい低額での譲受人等の第二次納税義務者については、譲受人等が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同一に取り扱うことがいかなる場合においても合理的であるということとはできない（中略）。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否定することには疑問がある」¹⁶⁶と指摘する。

② 主たる納税義務者の資力の観点

¹⁶² 川神・前掲注145・90頁

¹⁶³ 川神・前掲注145・91頁「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。」

¹⁶⁴ 川神・前掲注145・93頁

¹⁶⁵ 圖子・前掲注13・52頁

¹⁶⁶ 川神・前掲注145・92頁

平成18年判解は、大崎満氏（当時の税務大学校租税理論研究室助教授）の見解¹⁶⁷を引用し、「第二次納税義務が課される場合の本来の納税義務者は、通常、無資力・無資産であるから、自己に対する主たる課税処分に瑕疵・違法があり、これに不服があるとしても、時間的ロスや訴訟費用の負担の危険を冒してまで主たる課税処分に対する不服申立て等の争訟を行うかどうかは疑問であり（中略）、このような場合、本来の納税義務者によって第二次納税義務者の訴権利益が代理されているとみることは困難となる」¹⁶⁸と解説する。

③ 主たる課税処分の取消しを求める法律上の利益の有無の観点

平成18年判解は、「主たる納税義務が申告によって確定する場合に第二次納税義務者がこれを直接争う方法はない」¹⁶⁹という。これについて、平成18年最判は、「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」と判示している。

2. 今村隆教授の見解

平成18年最判の上告受理申立て理由¹⁷⁰によると、「原判決の『法律上の利益』についての考え方は、行政事件訴訟法の一部を改正する法律（平成16年法律第84号）による行政事件訴訟法（以下『行訴法』と言う。）9条2項の制定趣旨等に反するものである」¹⁷¹とあるが、平成18年最判では行訴法9条について触れるところがなく、「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」と判示したのみである。

¹⁶⁷ 大崎・前掲注15・197頁

¹⁶⁸ 川神・前掲注145・92頁

¹⁶⁹ 川神・前掲注145・93頁

¹⁷⁰ 川神・前掲注145・73頁

¹⁷¹ 川神・前掲注145・73頁

今村隆教授（当時の駿河台大学法科大学院教授）は、平成18年最判について、「名宛人でないものの、名宛人と同様に行政処分の効果を受け、その公定力を受ける者について、原告適格を認めた判例」¹⁷²であると指摘する。

平成16年の行訴法改正で、取消訴訟の原告適格を定めた同法9条2項¹⁷³の解釈規定が新設された。今村隆教授は、「法務省の立法担当者の説明によると、この改正の趣旨は、行政事件訴訟による国民の権利利益の救済範囲の拡大を図ることにあるとされ、例えば、処分の要件を定める規定が『技術上の基準』など一般的・抽象的な文言によって規定されている場合であっても、そのような法令の規定の文言のみによることなく、根拠法令の趣旨・目的や当該処分において考慮されるべき利益の内容・性質等を考慮することによって、処分などを行う際の行政過程における利益調整の在り方が適切に原告適格の判断に反映されることとなり、これにより、原告適格の認められる範囲が適切に判断されることが一般に確保され、原告適格が実質的に認められることになると考えられるとされている」¹⁷⁴とするが、行訴法9条2項の解釈規定を使って実際に判定するのは、そう簡単ではなく、同項がその基礎として最高裁判例を理解しないことには、使いこなすことは難しい¹⁷⁵と言及する。

行訴法9条2項は、処分の「相手方」以外の者について「法律上の利益」の有無を判断するに当たっての解釈規定であるとし、同項の規定する「相手方」の意義を、名宛人ではないものの、当該行政処分の法的効果を受け、その法的効果を受忍することを余儀なくされている者（以下「受忍義務者」という）について問題としている¹⁷⁶。今村隆教授は、行訴法9条2項の「相手方」とは、名宛人以外のこのような受忍義務者をも含むのではないかと疑問を呈する。

そこで、今村隆教授は、行訴法9条2項の「相手方」に受忍義務者を含むか否かについて、以下の2説をあげている。

¹⁷² 今村隆「行政事件訴訟法改正後における租税訴訟の問題点と可能性 原告適格の拡大-第二次納税義務者の原告適格」税務弘報55巻11号（中央経済社、2007）135頁

¹⁷³ 行訴法9条2項 裁判所は、処分又は裁決の相手方以外の者について前項に規定する法律上の利益の有無を判断するに当たっては、当該処分又は裁決の根拠となる法令の規定の文言のみによることなく、当該法令の趣旨及び目的並びに当該処分において考慮されるべき利益の内容及び性質を考慮するものとする。この場合において、当該法令の趣旨及び目的を考慮するに当たっては、当該法令と目的を共通にする関係法令があるときはその趣旨及び目的をも参酌するものとし、当該利益の内容及び性質を考慮するに当たっては、当該処分又は裁決がその根拠となる法令に違反してされた場合に害されることとなる利益の内容及び性質並びにこれが害される態様及び程度をも勘案するものとする。

¹⁷⁴ 今村・前掲注172・130頁

¹⁷⁵ 今村・前掲注172・135頁

¹⁷⁶ 今村・前掲注172・132頁

① 受忍義務者説

受忍義務者説とは、「行訴法9条2項の『相手方』に受忍義務者も含まれ、受忍義務者については、そもそも同項による判定をするまでもなく、原告適格が認められるとする見解」¹⁷⁷である。

本説を平成18年最判に当てはめると、「受忍義務者説に立つと行訴法9条2項による判定をするまでもなく、原告適格が認められる事案であり、ただ、主たる納税義務者との一体論を否定したとの意義しか有しない」¹⁷⁸と評価することとなる。

② 名宛人説

名宛人説とは、「行訴法9条2項の『相手方』とは、名宛人のみを意味し、受忍義務者についても、行訴法9条2項による判定の結果、原告適格が認められるとする見解」¹⁷⁹である。

本説を平成18年最判に当てはめると、「受忍義務者ではあるが、行訴法9条2項により判定され、第二次納税義務者については、主たる課税処分の効果を受けるのであるから、主たる課税処分である決定処分にはこのような者の利益もその性質上保護すべきものとして、原告適格が認められた」¹⁸⁰と評価することとなる。

今村隆教授は、平成18年最判が受忍義務者説に立っているとの考えを示す。その理由を「最高裁判決の判決文を読むと、前記のとおり、第二次納税義務が主たる納税義務で成立し、その法的効果を受けていることを理由とするのみで、行訴法9条2項の規定する当該法令の趣旨・目的や当該処分において考慮されるべき利益の内容・性質を具体的に論じてはいない」¹⁸¹からであると説明する。

考察4 徴収法39条に基づく第二次納税義務者

平成18年判解では、本事案のような徴収法39条に基づく第二次納税義務者は、常に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いうこととはできず、納付告知があるまでの間においても、第二次納税義務が発生することを確実に認識し得る地位にあるとはいえない¹⁸²という。

¹⁷⁷ 今村・前掲注172・132頁

¹⁷⁸ 今村・前掲注172・135頁

¹⁷⁹ 今村・前掲注172・132頁

¹⁸⁰ 今村・前掲注172・135頁

¹⁸¹ 今村・前掲注172・135頁

¹⁸² 川神・前掲注145・95頁

また、高木英樹税理士は、第二次納税義務者と主たる納税義務者との「一体性」を議論するときには、その「一体性」が、「財産上、公平を失しないような特別な関係」であるのか、「訴権上、公平を失しないような特別の関係」であるのかを区別しなければならない¹⁸³と述べる。つまり、「前者は、財産権の侵害をされても公平を失しない程度の一体性・親近性がある関係（以下『財産権上の一体性』と呼ぶ。）であり、後者は訴権（筆者注、第二次納税義務者の訴権を言う。）が本来の納税義務者によって代理されていると判断しても第二次納税義務者の憲法32条に抵触しない程度の一体性・親近性があるという意味での公平を失しない関係（以下『訴権上の一体性』と呼ぶ。）である」¹⁸⁴と説明する。高木英樹税理士は、本事案における両者の関係には、憲法32条（裁判を受ける権利）に抵触しない程度の一体性又は親近性はないので、公平を失していると見ている。

第3節 小括

本事案は、徴収法39条に規定する第二次納税義務者が、主たる課税処分に対する無効以外の瑕疵について取消訴訟（直接法）を提起することが認められたケースである。ただし、平成18年最判では、徴収法39条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）に限定して不服申立適格が認められたことから、全ての第二次納税義務者が対象となるわけではないと考える。いずれにしても、第二次納税義務者の権利救済の途が開けた判決である。

本判決で判示された内容は、第二次納税義務の中でも徴収法39条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）に限っている。それ以前は、昭和50年最判及び平成6年最判からも分かるように、主たる納税義務者と第二次納税義務者とを一定限度において同一に扱うことが重視されていた。

本判決は、過去に判示した一体性を有するという両者の関係性から、一転して人的独立性のある第二次納税義務者に原告適格が認められた画期的な判決であると考えられる。

第二次納税義務者の権利救済の途を閉ざすことは、第二次納税義務者が不利益を被るおそれがあり、著しく不当である。一方で、第二次納税義務は、徴税回避を防止するため、徴税手続の合理化を図るために認められている制度であることからすると、誰にでも権利救済を認めては、制度趣旨に反する結果になるだろう。

¹⁸³ 高木英樹「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の瑕疵につき不服申立てをすることの可否—最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の理論構成の分析を中心として—」機関誌Accord Tax Review 8号(アコード租税総合研究所, 2016)39頁

¹⁸⁴ 高木・前掲注183・39頁-40頁

本事案の徴収法39条の第二次納税義務の場合、主たる納税義務者との関係は単なる取引の関係である。このため昭和50年最判と平成6年最判の判決のように主たる納税義務者との一体性又は親近性を肯定しきれない。このように、例外的に第二次納税義務者に「人的独立性」を認めることは、憲法32条（裁判を受ける権利）に抵触しないためにも必要であると考えられる。

第5章 第二次納税義務の法的性格について

第5章では、第二次納税義務の法的性格について、前章までの考察を踏まえて検討する。

第1節では、第2章から第4章で見えてきた判例及び判解に基づいて、第二次納税義務の法的性格を整理する。

第2節では、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性について考察する。第1項では一体性又は親近性がないと認められる場合について、第2項では徴収法39条における一定の関係のある者について、第3項では徴収法39条の納税義務を負う者について、第4項では主たる納税義務者と第二次納税義務者の結びつきについて述べる。

第3節では、この章のまとめとして私見を述べる。

第1節 判例及び判解についての比較

各章で取り上げた判例（昭和50年最判、平成6年最判、平成18年最判）は、それぞれ問題の所在が異なっている。そのため共通する論点である第二次納税義務の納付告知について、その性格を比較する。

第1項 判例の整理

昭和50年最判及び平成6年最判は、親近性又は一体性を重視し、納付告知の性格を徴収手続上の一処分と判示した。しかし、平成18年最判は、第二次納税義務者に人的独立性が認められ、徴収手続上の一処分にはとどまらないものであると判示した。

前者については、第二次納税義務の納付告知が「徴収処分」であることは明確になった。後者については、泉裁判官の補足意見ではあるが、「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」とし、第二次納税義務の納付告知が「課税処分」でもあり、「徴収処分」でもあるという見解を示した。

第二次納税義務の納付告知の性格について

昭和50年最判では、第二次納税義務の納付告知の性格について、「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」と判示した。

平成6年最判では、第二次納税義務の納付告知を「確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有するもの」として昭和50年最判の内容を踏襲し、「右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

を補完するものにすぎず、これと別個独立に発生するものではない」と主たる納税義務と第二次納税義務の一体性を強調した。

平成18年最判では、「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」とした。

以下の表5-1は、本稿で取り上げた各判決内容を整理したものである。

	昭和50年最判	平成6年最判	平成18年最判
本事案の問題点	・違法性の承継の適否	・除斥期間の有無	・不服申立適格の適否
第二次納税義務の適用条文	・地税法11条の6 (共同的な事業者)	・徴収法39条 (無償譲受人等)	・徴収法39条 (無償譲受人等)
両者(※)の関係性	・一体性を重視	・一体性を重視	・人的独立性を重視
第二次納税義務者の立場	・主たる納税義務について徴収処分を受けた主たる納税義務者と同様の立場に立つに至るもの	・主たる納税義務者に準ずる者	・主たる納税義務者との一体性を肯定して両者を同一に扱うことが合理的であるということとはできない
第二次納税義務の法的性格	・形式的には独立の課税処分 ・実質的には主たる納税義務の履行責任を負わせるもの	・主たる納税義務と別個独立に発生するものではない ・主たる納税義務者の納税義務を補完するもの	・第三者に対して補充的に課される義務 ・両者の納税義務は別個独立のものである(泉裁判官)
納付告知の性格	・徴収手続上の一処分	・徴収手続上の一処分	・徴収手続上の一処分にとどまらない(泉裁判官)

(出所：筆者作成)

※両者とは、主たる納税義務者と第二次納税義務者を指す。

第2項 判解の整理

本稿は、第2章から第4章の各判解の分析において、消極説と積極説を用いて見解を比較した。判例において消極説では、納付告知の性格を「徴収手続上の一処分」とし、積極説では「徴収手続上の一処分にとどまらない」と判断していることから、第二次納税義務の処分の主体は、主たる納税義務に置いていることが理解できる。

納付告知の法的性質について

納付告知の性格を左右する主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性については、各判解で以下のように説明する。

昭和50年判解では、「現行法上の第二次納税義務者は、いずれも、なんらかの意味において主たる納税義務者と密接な親近性を有する者であり、少なくとも所定の範囲の納税義務に関しては、両者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ものと認められる」¹⁸⁵と説明する。

平成6年判解では、第二次納税義務は、「主たる納税義務が既に確定され徴収段階で滞納状態にある場合に発生するものであり、全体としてみれば、あくまでも徴収手続の一部であるというべきである」¹⁸⁶とし、主たる納税義務を主体にした見解を示す。

平成18年判解では、「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く否定することには疑問がある」¹⁸⁷として、第二次納税義務者をすべて同一に扱うことを否定する。

以下の表5-2は、各判解で解説する第二次納税義務の法的性格を整理したものである。

表5-2 各判解で解説する第二次納税義務の法的性格

		昭和50年判解	平成6年判解	平成18年判解
法的性格	両者(※)の関係性	<ul style="list-style-type: none"> ・利害共通の関係 ・密接な親近性又は一体性 ・訴権利益は主たる納税義務者が代理 	<ul style="list-style-type: none"> ・両者の関係性についての言及はない 	<ul style="list-style-type: none"> ・第二次納税義務者に様々な態様があるため、一体性は必ずしも当てはまらない
	第二次納税義務者の性格	<ul style="list-style-type: none"> ・別個独立の人格である ・身代りの立場 	<ul style="list-style-type: none"> ・第二次納税義務者の性格についての言及はない 	<ul style="list-style-type: none"> ・独立した法律上の利益を有する
	第二次納税義務の性格	<ul style="list-style-type: none"> ・主たる納税義務に対して付従性を有する ・主たる納税義務に代わるもの 	<ul style="list-style-type: none"> ・主たる納税義務の徴収手続 ・主たる納税義務が存続する以上存続するもの ・徴収処分延長あるいは一段階 	<ul style="list-style-type: none"> ・第三者に履行責任を負わせる
	納付告知の性格	<ul style="list-style-type: none"> ・違法性の承継を認めないことから徴収処分である 	<ul style="list-style-type: none"> ・租税確定行為ではない 	<ul style="list-style-type: none"> ・第二次納税義務が成立し、確定する¹⁸⁸

(出所：筆者作成)

※ 両者とは、主たる納税義務者と第二次納税義務者を指す。

¹⁸⁵ 佐藤・前掲注59・409頁

¹⁸⁶ 千葉・前掲注111・618頁

¹⁸⁷ 川神・前掲注145・92頁

¹⁸⁸ 川神・前掲注145・100頁「一定の範囲で第二次納税義務者が納付告知の取消訴訟の中で主たる課税処分の違法事由を主張することを認める方が合理的な面を有することは否定することができない」という発言から、積極説の実体的違法の主張（本論文 第2章第2節第4項 学説整理を参照）を支持していると考えられる。

第2節 主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性についての分析

各判例を整理した結果、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性が判決を左右していることがわかる。両者に「一体性又は親近性がある」場合と、第二次納税義務者に「人的独立性がある」場合で、納付告知の性格づけに影響が及ぶ。

第1項 一体性又は親近性がないと認められる場合

平成18年最判では、「国税徴収法39条所定の第二次納税義務者は、本来の納税義務者から無償又は著しく低い額の対価による財産譲渡等を受けたという取引相手にとどまり、常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるということとはできないのであって、譲渡等による利益を受けていることをもって、当然に、本来の納税義務者との一体性を肯定して両者を同一に取り扱うことが合理的であるということとはできない。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、自己に主たる課税処分に瑕疵があり、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訴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」と判示した。これにより、徴収法39条が適用された第二次納税義務者が主たる納税義務者との関係性において、必ずしも一体性があるとは言えないことが明確になった。

以上のことから、徴収法39条が適用された場合において、完全な一体性があるとは言えない理由として、

- ① 主たる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ること
- ② 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されているとみることが困難なこと

があげられる。

第2項 徴収法39条における特定の関係にある第三者

第二次納税義務制度は、滞納国税を徴収するために、形式的な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という租税法上認められた特異な制度である¹⁸⁹。

¹⁸⁹ 浅田・前掲注27・439頁

徴収法39条は、実質的に詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとするものである¹⁹⁰。徴収法39条¹⁹¹では、納税義務を負う「権利を取得し、又は義務を免れた者」には、「親族その他の特殊関係者」があり、それ以外の対象者については徴基通解では「親族その他の特殊関係者以外」という捉え方をしている。

徴収法施行令14条2項¹⁹²では、徴収法39条に規定する滞納者の親族その他納税者と特殊な関係のある個人又は同族会社で政令で定めるものを掲げている。

徴基通39条関係11では、親族その他の特殊関係者に該当するかどうかの判定について、「原則として、無償譲渡等の処分の基因となった契約が成立した時の現況によるものとする。したがって、権利を取得し、又は義務を免れた時に特殊関係者に当たらなくても、契約が成立した時に特殊関係者に当たる場合には、法第39条の規定が適用される」と通達する。

徴収法39条の納税義務の範囲については、「親族その他の特殊関係者」の場合の受けた利益の計算の基礎となる受益財産の価額は、無償譲渡等の処分がされた時（権利を取得し、

¹⁹⁰ 税徴精解6・前掲注・379頁

¹⁹¹ 徴収法39条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務） 滞納者の国税につき滞納処分の執行（租税条約等（租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（昭和四十四年法律第四十六号）第二条第二号（定義）に規定する租税条約等をいう。）の規定に基づく当該租税条約等の相手国等（同条第三号に規定する相手国等をいう。）に対する共助対象国税（同法第十一条の二第一項（国税の徴収の共助）に規定する共助対象国税をいう。）の徴収の共助（第一百五十三条第一項第一号（滞納処分の停止の要件等）並びに第八十七条第一項及び第二項（罰則）において「租税条約等の相手国等に対する共助対象国税の徴収の共助」という。）の要請をした場合には、当該要請による徴収を含む。）をしなく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、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の一年前の日以後に、滞納者がその財産につき行つた政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く。）、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、又は義務を免れた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度（これらの者がその処分の時にその滞納者の親族その他滞納者と特殊な関係のある個人又は同族会社（これに類する法人を含む。）で政令で定めるもの（第五十八条第一項（第三者が占有する動産等の差押手続）及び第四百二十二条第二項第二号（搜索の権限及び方法）において「親族その他の特殊関係者」という。）であるときは、これらの処分により受けた利益の限度）において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う。

¹⁹² 国税徴収法施行令14条2項 法第三十九条に規定する滞納者の親族その他滞納者と特殊な関係のある個人又は同族会社で政令で定めるものは、次に掲げる者とする。一 滞納者の配偶者、直系血族及び兄弟姉妹、二 前号に掲げる者以外の滞納者の親族で、滞納者と生計を一にし、又は滞納者から受ける金銭その他の財産により生計を維持しているもの、三 前二号に掲げる者以外の滞納者の使用人その他の個人で、滞納者から受ける特別の金銭その他の財産により生計を維持しているもの、四 滞納者に特別の金銭その他の財産を提供してその生計を維持させている個人（第一号及び第二号に掲げる者を除く。）、五 滞納者が法人税法第二条第十号に規定する会社に該当する会社（以下この項において「同族会社」という。）である場合には、その判定の基礎となつた株主又は社員である個人及びその者と前各号のいずれかに該当する関係がある個人、六 滞納者を判定の基礎として同族会社に該当する会社、七 滞納者が同族会社である場合において、その判定の基礎となつた株主又は社員（これらの者と第一号から第四号までに該当する関係がある個人及びこれらの者を判定の基礎として同族会社に該当する他の会社を含む。）の全部又は一部を判定の基礎として同族会社に該当する他の会社

又は義務を免れた時)の現況による受益財産の価額としている¹⁹³。これに対して、「親族その他の特殊関係者以外」の第三者の場合には、原則として納付通知書を発する時の現況による受益財産の価額を基礎として算定すべきである¹⁹⁴としている(徴基通39条関係12)。

以上のようにそれぞれを分けて考えていることから、「親族その他の特殊関係者」と「親族その他の特殊関係者以外」の第三者とを区分した考え方が存在することを確認できる。

平成18年最判の第二次納税義務者は、滞納者である主たる納税義務者の単なる取引相手であったことから、第三者である「親族その他の特殊関係者以外」に分類される。つまり、主たる納税義務者との親近性が薄いということになることから、平成18年最判において人的独立性を重視したことも納得できる。

第3項 平成18年判決の射程に関する検討

平成18年最判は、第二次納税義務者が常に主たる納税義務者と同等一体であるとは限らないことを証明した一例である。同等一体とは、両者に一体性があると認められる場合、つまり、第二次納税義務者が「親族その他の特殊関係者」であり両者の結びつきが強いことを指す。第二次納税義務者に人的独立性があると認められる場合には、第二次納税義務者は、「親族その他の特殊関係者以外」であり両者の結びつきが弱く、主たる課税処分の取消しを求める法律上の利益を有する者であることが要件になると考える。

本項では、平成18年最判の「人的独立性が認められる」場合の射程範囲について、第二次納税義務の類型ごとに考察し、主たる納税義務者と第二次納税義務者の結びつきから判断することを試みる。

徴収法33条 合名会社等¹⁹⁵の社員の第二次納税義務

本条の規定によって第二次納税義務を負う者は、合名会社若しくは合資会社の無限責任社員である。平成29年度税制改正において、徴収法33条の無限責任社員の第二次納税義務の対象となる範囲に士業法人の社員が加えられた¹⁹⁶。

¹⁹³ 徴基通解・前掲注17・363頁

¹⁹⁴ 徴基通解・前掲注17・359頁

¹⁹⁵ 「合名会社」とは、社員の全部が無限責任社員からなる会社であり、「合資会社」とは社員が有限責任社員と無限責任社員からなる会社をいう。

¹⁹⁶ 国税庁「『国税徴収法基本通』の一部改正について(法令解釈通達)新旧対照表」

<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/chosyu/kaisei/180320/pdf/01.pdf> (2022.11.16)

無限責任社員概念は会社法等に規定する概念であるから、その範囲、責任の内容等は、特別の定めがあるものを除き、会社法等で規定するところに従う。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は、会社法第576条2項、580条1項に明定されている。この責任は公法上の債務である租税債務についても適用される。

しかし、無限責任社員の責任は、退社又は責任変更の登記後2年以内に納付告知処分又はその予告がなされなかった場合には、その登記後2年を経過した時に消滅するとして、除斥期間が設けられている。

徴収法33条の適用は、会社財産が徴収しようとする租税に不足すると認められる場合でよいことになっている点において、会社法と相違¹⁹⁷するが、会社の租税につき附従性と補充性を有すること及び無限責任社員が2人以上あるときは、その責任は連帯関係にあること等は、会社法の場合と同様である¹⁹⁸。

以上のことから、主たる納税義務者と第二次納税義務者には強い結びつきがあると考えられる。以上のことから、本条は、平成18年判決の射程外であると考えられる。

徴収法34条 清算人等の第二次納税義務

会社法では、清算人は法人の債務を完済した後でなければ残余財産を分配することはできないことを、会社法664条（債務弁済前における残余財産の分配の制限）¹⁹⁹で規定している。清算人がこれに反して残余財産につき分配等をした場合には、法人に対する債権者の救済をすることで問題解決を図っている²⁰⁰。会社法653条（清算人の第三者に対する損害賠償責任）²⁰¹により、清算人が、直接債権者に対する損害賠償の責任を認める。また、会社法652条（清算人の清算持分会社に対する損害賠償責任）²⁰²により、法人もまた清算人に対し任務懈怠を理由に損害賠償の請求をすることができる。

¹⁹⁷ 税徴精解・前掲注6・332頁 「会社法の場合には、無限責任社員の責任負担の要件として会社の債務超過及び会社財産に対する強制執行が効を奏しないことが必要である」

¹⁹⁸ 税徴精解・前掲注6・332頁

¹⁹⁹ 会社法664条 清算持分会社は、当該清算持分会社の債務を弁済した後でなければ、その財産を社員に分配することができない。ただし、その存否又は額について争いのある債権に係る債務についてその弁済をするために必要と認められる財産を留保した場合は、この限りでない。

²⁰⁰ 税徴精解・前掲注6・340頁-341頁

²⁰¹ 会社法653条 清算人がその職務を行うについて悪意又は過失があったときは、当該清算人は、連帯して、これによって第三者に生じた損害を賠償する責任を負う。

²⁰² 会社法652条 清算人は、その任務を怠ったときは、清算持分会社に対し連帯してこれによって生じた損害賠償する責任を負う。

清算受託者も同様に信託法では、信託が終了した場合において、清算受託者が納付すべき国税を納付しないで残余財産を給付できないことを、信託法181条（債務弁済前における残余財産の給付の制限）²⁰³で規定している。

清算人等は、国税の納付義務を履行する責任を負っている。したがって、第二次納税義務者には、主たる納税義務者の租税債務の履行責任を負うという結びつきがあるといえる。以上のことから、本条は、平成18年判決の射程外であると考えられる。

徴収法35条 同族会社の第二次納税義務

同族会社に第二次納税義務を負わせるのは、法人成りによる徴税回避の防止が目的である。「個人の事業者がその事業を法人に組織変更して自己を中心とした同族会社を設立して、その同族会社にその個人の事業用財産を出資する事例が多いが、このような場合には、その会社の株式又は出資は市場性がなく、また個人に滞納処分目的とすることができる財産が残存していない場合が多い」²⁰⁴ため、直接、その同族会社に第二次納税義務を負わせるものである。

会社法832条（持分会社の設立の取消しの訴え）では、債権者は、持分会社の社員がその債権者を害することを知って持分会社を設立したときには、持分会社の成立の日から2年以内に訴えをもって持分会社の設立の取消しを請求することができることを規定する。

この詐害設立の取消権は、受益者である会社の悪意を要件から除外したこと、訴えの被告として会社を加えたことの点において、民法の詐害行為取消権を会社法的に修正したものであるとされている（境一郎・注釈会社法（1）²⁰⁵ 522頁）²⁰⁶。

したがって、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性には、徴税回避が疑われるような結びつきがある。以上のことから、本条は、平成18年判決の射程外であると考えられる。

徴収法36条 実質所得者課税等の第二次納税義務

この規定は、国税の賦課と徴収との調整²⁰⁷を図るために設けられた。

²⁰³ 信託法181条 清算受託者は、第177条第2号及び第3号の債務を弁済した後でなければ、信託財産に属する財産を次条2項に規定する残余財産受益者等に給付することができない。ただし、当該債務についてその弁済をするために必要と認められる財産を留保した場合は、この限りでない。

²⁰⁴ 加藤良典「同族会社の第二次納税義務をめぐる諸問題について」税大論叢第104号（2021）407頁

²⁰⁵ 大森忠夫=矢沢惇編集代表『注釈会社法（1）会社総則、合名会社、合資会社 §52~164』§141境一郎〔債権者による設立取消の訴〕521頁-524頁（有斐閣、1971）

²⁰⁶ 橘素子『全訂版 第二次納税義務制度の実務』（大蔵財務協、2017）518頁

²⁰⁷ 大崎・前掲注・172頁

所得税及び法人税の課税は、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。税徴精解は、「実質課税の原則は、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、その徴税の全きを期し得ない不合理があった。また、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は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には、その行為又は計算を否認して課税する規定があり、実質課税の原則と本質的に同様に行なわれているが、徴収面においては、前者と同様特別措置が採られていなかった」²⁰⁸と解説する。

橘素子氏（当時の練馬東税務署勤務）は、「実質課税の原則に関する所得税法12条等の適用範囲に関しては、同条にいう『収益』を『享受する者』と民法等による法律上の権利の帰属者とがどの程度一致し、またどの程度相違するのかが十分に解明されていないため、その適用範囲が必ずしも明らかでない。このことが、実質所得者課税等の課税額の第二次納税義務の適用を困難にし、またその基本的な理解の仕方に影響を及ぼすものと思われ、先例が見当たらない」²⁰⁹と述べる。

また、「同族会社の行為計算の否認については、否認の対象となる行為の種類からも明らかのように、このような行為計算によって租税負担の軽減を図ることができるのは単に同族会社に限らないから、適用対象者の範囲の合理化の必要がある、とする見解がある（田中二郎・租税法169頁）。この見解は、租税の徴収面からみても妥当なものと考えられる」²¹⁰と言及する。

吉良実教授は、徴収法36条の規定は、「租税の徴収確保」という点からみた場合には、その必要性が首肯されるかもしれないが、しかし租税実体法との関係でこの規定を法理論的にみた場合には、この規定の合理性あるいは妥当性というようなものは極めて疑わしい²¹¹と批判的である。つまり、「租税実体法上、課税という見地から納税者の申告、あるいは行為・計算をかつてに否認して課税しておきながら、徴収の段階でその租税が徴収できないとみるや、今度は前言をひるがえして、その申告、あるいは行為・計算は否認されていないかの如くに取り扱って、第三者から租税を徴収する、このようなことが法理論的に正当性・

²⁰⁸ 税徴精解・前掲注6・356頁

²⁰⁹ 橘・前掲注206・343頁

²¹⁰ 橘・前掲注206・345頁

²¹¹ 吉良・前掲注24・79頁-80頁

妥当性を有するものとして是認されてよいものであろうか」²¹²と懐疑的な見解を示している。

したがって、本条の第二次納税義務を適用した先例はないが、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性には、一体性又は親近性があると言える。以上のことから、本条は、平成18年判決の射程外であると考ええる。

徴収法37条 共同的な事業者の第二次納税義務

この規定は、「納税者の事業の遂行に不可欠な財産が法律的には、納税者以外の親族等また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ときには、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、徴収不足を生じる例がある」²¹³ため設けられている。

脇本利紀氏（元仙台国税局総務部長、日本大学教授）は、第二次納税義務を負う株主等の範囲の認定に当たっては、「ある財産を所有している者と滞納者との間及びその財産と滞納者との間に存する『強固な結びつき』の程度を考察していく必要がある」²¹⁴と述べる。そして、「同族会社では、役員・事業主と本件滞納法人の間において、閉鎖的・家族的な事業が行なわれており、役員等と会社の利害対立が見られず、役員等の都合により法人が操作されることが容易であるから、株主名簿を作成していない、株券を発行していないといったケースもあり得る。このような場合には、出資の売買契約書等の証拠も存在しないであろうし、直接的な証拠も存在しないであろうから、直接的な証拠から当該法人の増資を引き受けた、あるいは出資を譲り受けた事実を認定することは困難となる」²¹⁵という。

したがって、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性は、証拠となる客観的な事実がある場合に強く結びつくものだと考える。以上のことから、本条は、平成18年判決の射程外であると考ええる。

²¹² 吉良・前掲注24・118頁

²¹³ 税徴精解・前掲注6・363頁-364頁

²¹⁴ 脇本利紀「共同的な事業者の第二次納税義務に関する一考察」税大ジャーナル20号（国税庁, 2013）113頁

²¹⁵ 脇本・前掲注214・113頁

徴収法38条 事業譲受人の第二次納税義務

事業の譲渡が納税者の特殊関係者に対して行われ、かつ、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性が強く、かつ外形的に事業の同一性を有する場合に限定して、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て、徴税の適正を期することとした²¹⁶。

本条は、平成28年度の税制改正において、事業形態の多様化に適正に対応するために、同一の場所において事業を行う者に限定しないこととする一方、その対象を納税者とより親近性が高い者に限定することとされた²¹⁷。その観点から、親族のうち納税者と生計を一にしていない者や複数グループによる支配関係にある同族会社が事業を行う場合には、その独立性を踏まえ適用対象から除外することが適当である²¹⁸とされた。

特殊関係者の判定は、事業を譲渡した時の現況によるため、事業譲渡の後に離婚をしたとしても特殊関係者に該当し、反対に、事業譲渡の後に生計を一にする親族となった者は、特殊関係者には該当しない²¹⁹。

したがって、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性は、税制改正により親近者に限定されたことから、結びつきは非常に強くなった。以上のことから、本条は、平成18年判決の射程外であると考えられる。

徴収法41条 人格のない社団等に係る第二次納税義務

吉良実教授は、人格のない社団等の財産の名義人に対する第二次納税義務（徴収法41条1項）について、この規定の矛盾性を、以下のように論ずる。「人格なき社団等は、私法上では人格がないのであるから行為能力がなく、かつまた権利・義務能力も有しないのである。しかし税法上では原則として法人とみなされ、法人と同じく収益事業等を営んで所得を取得し、従って権利・義務能力が認められ、納税義務および徴収義務等も負担することになっている。徴収法3条では、『法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるもの（以下「人格のない社団等」という。）は法人とみなして、この法律の規定を適用する』という総則的な規定がある（中略）。そうすると人格なき社団等が滞納した国税を徴収するためには、人格なき社団等の財産に対して滞納処分を執行すればよく、またできるわけであ

²¹⁶ 税徴精解・前掲注6・370頁-371頁

²¹⁷ 徴基通解・前掲注17・336頁

²¹⁸ 橘・前掲注206・367頁

²¹⁹ 徴基通解・前掲注17・336頁

る。(中略) 人格のない社団等自身に対し、その者の財産に対して滞納処分を執行することであり、その場合何も第三者（管理人＝名義人）にわざわざ第二次納税義務を負わせ、その者から租税を徴収するような手続を採る必要性も、またその合理性も存しないわけである」²²⁰を主張する。

また、人格のない社団等の財産の払戻し又は分配を受けたものの第二次納税義務（徴収法41条2項）について、徴税基通41条関係5では、「人格のない社団等が解散の決議をしたときその他社会通念上解散したとみられるときは、法41条第2項の規定の適用はなく、法第34条《清算人等の第二次納税義務》の規定が適用される場合がある」と通達する。したがって、その第二次納税義務が適用される限りにおいては、この人格のない社団等に特有の第二次納税義務の規定は適用されない²²¹。

平成18年判決の射程についての判断は、このような状況においては難しい。あえて言えば、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性は、1項については一体性があると言えるし、2項については、清算人等の第二次納税義務と同様に考えれば強い結びつきがあるといえる。以上のことから、本条は、平成18年判決の射程外であると考ええる。

第3節 本稿における考察による私見

第5章では、本稿で取り上げた各判例と各判解を整理し、主題である「第二次納税義務の法的性格」を左右する主たる納税義務者と第二次納税義務者との関係を考察した。その結果として、金子宏教授が論じてきた「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」²²²ということの裏付けを得ることができた。第二次納税義務者には様々な類型があるため、各類型に則って検討を行い、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性を両者の結び付きの程度をもって明確にした。

第二次納税義務は、徴収回避を防止するために設けられた制度である。しかし、筆者は、憲法32条の裁判を受ける権利に抵触しない範囲において適用することが望ましく、そのような点から言えば、平成18年最判は、第二次納税義務者の権利救済の途を開いた有意義な判決であると考ええる。

²²⁰ 吉良・前掲注24・119頁-120頁

²²¹ 橘・前掲注206・496頁

²²² 金子・前掲注2・171頁

さらに踏み込んでいえば、泉裁判官と意見を同じくするが、法律的に第二次納税義務の独立性を認めて、昭和50年判決は、変更されるべきであると考え。その根拠は二つある。一つ目は、第2章で考察したように、間接法において、第二次納税義務の独立性が認められなければ、第二次納税義務が公定力により遮断されて、主たる納税義務者が争わない以上、第二次納税義務者が主たる課税処分の違法性を争えないことがあげられる。二つ目は、第4章で考察したように、例外的に第二次納税義務者に「人的独立性」を認めていることから、主たる納税義務者の課税処分と第二次納税義務者への納付告知処分は別個の処分が認められるべきであると考え。

しかし、たとえ第二次納税義務の独立性が認められたとしても、第二次納税義務者の不利益はまだ残ることになる。例えば、課税処分の違法性（実体上の瑕疵）が、告知処分の違法性（手続上の瑕疵）に及ぼす影響として、違法な主たる課税処分によって過大な納税義務が確定されれば、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ことは前述した通りである。以上のことから、第二次納税義務者には、主たる納税義務者の違法性を主張しうる理由があると考え。

結論として、本稿において考察したように、第二次納税義務は、主たる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あり、第二次納税義務者の独立性を尊重し、間接法等により第二次納税義務者が不服申立て又は訴えを提起でき、安定した地位を確保できるような立法による仕組みを措置するよう提言したい。

このことにより、長年指摘された金子宏教授の考えが実現化することになる。

むすびにかえて

本稿は、第二次納税義務の法的性格は何かということを主題としている。その性格が明確なものであるならば、何も問題はない。しかし、第二次納税義務は、提起された訴訟の内容からも分かるように、第二次納税義務者の権利救済に関するものが多く見られるためそこに問題があると考えた。

そこで、第二次納税義務者が自己の権利救済において不利な立場であることを、三つの事案から考察した。その結果、平成18年最判は、この問題の転換となったケースとして、権利救済の途を開いた裁判だと言える。

吉良実教授は、主たる納税義務を中心にその租税法律関係を考えるか、第二次納税義務を中心にその租税法律関係を考えるかによって、第二次納税義務の法理論的性格の結論が異なるが、通則法15条、16条の規定（納税義務の成立・確定）に明文規定がされていないということは、第二次納税義務は単なる手続上の義務にすぎないと観念されているのではあるまいか²²³と附言しているが、筆者も同意見である。

しかし、筆者は、第二次納税義務の考え方として、「第二次納税義務者が主たる納税義務者の延長とみなされる関係には必ずしもないのであって、むしろ第二次納税義務が主たる納税義務の延長というべきものである」²²⁴という第二次納税義務と第二次納税義務者を区別する見解に賛同している。また、「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」であるとした泉裁判官の意見とも一致する。このように第二次納税義務と第二次納税義務者とを区別して考えることで、第二次納税義務と主たる納税義務の間には延長線上の一体性（財産権上の一体性）はあるとは言えるものの、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係性については一概に一体性（訴権上の一体性）があるとは言い切れないということができる。

泉裁判官の意見と同様に、昭和50年判決は、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と考えるが、未だに判例変更はなされていない。

判例変更が叶わないとすれば、特定の第二次納税義務者が不服申立て等を提起できる安定した地位を確保するために、立法による明文化を求めたい。

²²³ 吉良・前掲注24・86頁

²²⁴ 三好・前掲注90・862頁

参考文献

1. 書籍

- 浅田久治郎 『租税徴収の理論と実務』（金融財政事情研究会, 1970）
- 浅田久治郎 『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, 1993）
- 大森忠夫=矢沢惇編集代表 『注釈会社法（1）会社総則、合名会社、合資会社 §52-164』
§141境一郎〔債権者による設立取消の訴〕（有斐閣, 1971）
- 金子宏 『租税法（第24版）』（弘文堂, 2021）
- 金子宏監修 執筆者増井良啓 『租税法辞典』（中央経済社, 2001）
- 清永敬次「西ドイツ税法における納付責任」法學論叢96巻1号（京都大學法學會, 1974）
- 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』（三晃社, 1970）
- 志場喜徳郎=荒井勇=山下元利=茂串俊共編 『国税通則法精解』（大蔵財務協会, 2022）
- 高橋和之他編集『法律学小辞典第5版』（有斐閣, 2016）
- 高木良昌「第二次納税義務の権利救済」増田英敏編著『租税憲法学の展開』（成文堂, 2017）
- 田中二郎 『法律学全集6行政法総論』（有斐閣, 1957）
- 谷口勢津夫 『税法基本講義（第7版）』（弘文堂, 2021）
- 橘素子 『全訂版第二次納税義務制度の実務』（大蔵財務協, 2017）
- 船津高歩編著『国税徴収法基本通達逐条解説令和3年版』（大蔵財務協会, 2021）
- 水野武夫 「10. 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
理（学陽書房, 1978）
- 三好達 「第二次納税義務に関する一、二の問題」『会社と訴訟下松田判示在職40年記念』
（有斐閣, 1968）
- 水野忠恒 『大系租税法』（第3版）（中央経済社, 2021）
- 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』（勁草書房, 1992）
- 吉国二郎=荒井勇=志場喜徳郎共編 『国税徴収法精解』（大蔵財務協会, 令和3年改
訂, 2021）

2. 論文

- 安宅敬祐「判例から読み解く第二次納税義務の法的性格」月刊税61巻5号（ぎょうせい, 2006）

- 青木康 「租税判例研究「第二次納税義務を課されるおそれのある者は、現実にその納付告知処分を受ける前であっても、主たる納税義務者に対する課税処分の無効確認訴訟及び取消訴訟の原告適格を有するとされた事例」税務事例Vol. 22, No. 4(財経詳報社, 1990)
- 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(有斐閣, 2007)
- 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」判例評論206号判例時報804号(判例時報社, 1976)
- 岩崎政明 「第二次納税義務の納付告知と期間制限」ジュリスト1068号(有斐閣, 1995)
- 今村隆 「行政事件訴訟法改正後における租税訴訟の問題点と可能性原告適格の拡大-第二次納税義務者の原告適格」税務弘報55巻11号(中央経済社, 2007)
- 確井光明 「同族会社の第二次納税義務」税理20巻4号(帝国地方行政学会, 1977)
- 大崎満 「主たる納税義務の瑕疵と第二次納税義務者の争訟手段」税大論叢9号(国税庁, 1975)
- 尾崎由香里 「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-」租税資料館賞/第20回入賞作品(2011)
- 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21巻3号(中央経済社, 1973)
- 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その他」最高裁判所判例解説民事篇平成18年度(2006)
- 川神裕 「時の判例」ジュリスト1330号(有斐閣, 2007)
- 加藤良典 「同族会社の第二次納税義務をめぐる諸問題について」税大論叢第104(2021)
- 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(三晃社, 1972)
- 北野弘久 「判例研究 租税債務の時効消滅と保証債務 -第二次納税義務の問題も含めて-」税法学164号(三晃社, 1964)
- 桐山章雄 「課税処分における違法性の承継」税法学24号(三晃社, 1952)
- 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(三晃社, 1972)
- 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(有斐閣, 1977)

- 窪田良一 「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―」 租税資料館賞/第20回入賞作品 (2011)
- 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)
- 佐藤繁 「第二次納税義務の納付告知の取消し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民事篇昭和50年度 (1975)
- 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 (判例時報者, 1995)
- 下村芳夫 「徴収権の消滅時効」 税大論叢7号 (国税庁, 1973)
- 圖子善信 『第二次納税義務の権利救済について』 税大論叢26号 (国税庁, 1996)
- 圖子善信 「第二次納税義務の納付告知処分と国税通則法70条の期間制限」 税務事例27巻9号 (財経詳報社, 1995)
- 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2006)
- 高木英樹 「第二次納税義務が争われた事例」 税理58巻7号 (帝国地方行政学会, 2015)
- 高木英樹 「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の瑕疵につき不服申立てをすることの可否―最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の理論構成の分析を中心として―」 機関誌AccordTaxReview8号 (アコード租税総合研究所, 2016)
- 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6年度 (1997)
- 西山由美 「第二次納税義務―除斥期間・時効をめぐる主たる納税義務との関係―」 ジュリスト1065号 (有斐閣, 1995)
- 藤原淳一郎 租税判例研究〔第三九回〕 ジュリスト528号 (有斐閣, 1973)
- 三木義一 「第二次納税義務の法的性格の再検討～租税債務関係論の具体的転回の一素材として」 税理20巻8号 (帝国地方行政学会, 1977)
- 村重慶一 「第二次納税義務 (2) -確定手続-」 別冊ジュリスト79号 (有斐閣, 1983)
- 脇本利紀 「共同的な事業者の第二次納税義務に関する一考察」 税大ジャーナル20号 (国税庁, 2013)

3. その他

官報1951年3月31日 <https://dl.ndl.go.jp/pid/2963813/1/21>, (2023. 01. 04)

国税庁「租税史料叢書第8巻 国税徴収関係史料集～直接税を中心に～」

国税庁 「『国税徴収法基本通達』の一部改正について（法令解釈通達）新旧対照表」

<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/chosyu/kaisei/180320/pdf/01.pdf>
(2022. 11. 16)

国税庁『第二次納税義務関係判例集』（1974）

租税徴収制度調査会『税徴収制度調査会答申』昭和33年12月

第10回国会衆議院大蔵委員会 議事録第38号（昭和26年3月20日）

千葉勝美 『裁判官とは何者か？－その実像と虚像との狭間から見えるもの』一橋法学第
17巻第2号（一橋大学大学院法学研究科, 2018）

民事教官室編 「税務訴訟における諸問題」司法研修所論集1968Ⅲ通巻41号三好達氏発言
（司法研究所, 1968）

4. 裁判例

岡山地判昭和42年3月29日 行裁例集24巻10号1066頁

神戸地判昭和46年11月16日 二次例集505頁

広島高岡山支判昭和48年10月15日 行裁例集24巻10号1058頁

大阪高判昭和48年11月8日 二次例集620頁

最判昭和50年8月27日 民集29巻7号1226頁

最判昭和53年3月14日 民集第32巻2号211頁

最判平成元年2月17日 民集第43巻2号56頁

最判平成4年9月22日 民集第46巻6号571頁、1090頁

大阪地判平成5年2月18日 行裁例集44巻1=2号37頁

大阪高判平成5年9月21日 行裁例集44巻8=9号810頁

最判平成6年12月6日 民集48巻8号1451頁, 月報41巻11号2907頁

東京地判平成16年1月22日 月報51巻6号1644頁

東京高判平成16年6月15日 月報51巻6号1633頁

最判平成18年1月19日 民集60巻1号65頁, 月報53巻10号2930頁

謝辞

本論文の執筆にあたり、多くの方々にご支援いただきました。

主査の渋谷時幸教授には、研究の着想から、資料の入手方法、論文執筆まで多くのご指導をいただきました。心から感謝申し上げます。

中間審査および最終審査では、副査の三関公雄教授、田中俊久教授にも貴重なご指導とご助言を賜りました。感謝申し上げます。

最後に、東京富士大学教職員の皆様、クラスメートの皆様には多くのご支援をいただきました。お礼申し上げます。

ありがとうございました。

令和5年2月7日

東京富士大学大学院
経営学研究科経営学専攻
谷道名緒

