

2023 年度
博士学位論文

指導教員 末永 英男

納税義務の拡張としての第二次納税義務制度の研究

— 国税徴収の確保と第二次納税義務者の権利救済を中心として —

熊本学園大学大学院
商学研究科

学籍番号 21123103

末永 統大

論文要旨

(1) 税務大学の教科書には、国税徴収法（以下、単に「法」という場合あり）は、「国税が国家存立の財政的な裏付けとなっており、国税徴収の確保が国家活動の基礎を成すものであることに鑑み、国税が納期限までに完納されない場合の徴収に関する執行手続を規定している。」（税務大学『国税徴収法（基礎編）[令和4年度版]』1頁）と記されている。

したがって、国税徴収法の目的は、「国税の滞納処分その他の徴収に関する手続の執行について必要な事項を定め、私法秩序との調整を図りつつ、国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保することを目的とする。」（徴収法1条）としている。

以上の記述で理解できることは、国税は国家財政の基礎をなすもので国税徴収の確保は極めて重要である、したがって、国税が納期限までに完納されないときは、滞納処分その他の徴収手続を執行して、国税収入の確保を図るのだという国家の強い意思が窺えるのである。そのためには、国税優先とはいうものの、私法秩序を尊重しつつ、負担の公平を失しないように納税義務の適正な実現を図る必要があるのである。換言すれば、憲法30条の納税の義務の貫徹である。

国家存立の基盤をなす国税収入は、納期限までに完納されなければならないが、完納されない場合には、租税債権の強制的実現を図る手続として行政処分である滞納処分が行われる。滞納処分が行われるためには、前段階として、租税債権を確定させる課税処分がなければならない。先行の課税処分があつて、後行の徴収処分が行われることとなる。この両者は、それぞれ別個の法的効果を目的とする処分であることから、その間には、違法性の承継は、通常ないといわれている。

この際、納税者の財産について徴収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、一定の要件を満たす者に補充的に納税義務を負担させる制度が、本論文の対象とした第二次納税義務制度である。第二次納税義務制度は、本来の納税義務者の納税義務を一定の関係のある第三者に対したて負わせることにより、国税徴収の確保を図るのであるから、「納税義務の拡張」といわれている（前掲税務大学校、70頁）。

第二次納税義務の基因となった納税義務を主たる納税義務というが、第二次納税義務は主たる納税義務との間において、附従性と補充性を有している。ここでも、主たる納税義務と第二次納税義務は、法律的には別個の義務であり、一方に生じた事由は他方に影響を及ぼさない（違法性の承継もない）。仮に、連続した行政行為間で、先行行為の違法性が後行行為に承継されるとしても（違法性の承継）、先行行為であ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、裁判等による取消がなされない以上は、先行行為の違法性を争えない。

したがって、第二次納税義務者に対する権利救済を考えた場合には、本来の納税義務者の主たる納税義務と第二次納税義務者の納税義務との一体性・連続性を重視して違法性の承継を認める積極説と、もう一方は、両者の義務はそれぞれ別個の法律効果を生じさせる強制

処分であるから違法性の承継はなく、したがって、公定力に支配されるとする消極説とがある。周知のように、行政事件訴訟法の改正（平成 16 年）による支援も受けながら、最高裁昭和 50 年判決および最高裁平成 18 年判決を経て、徐々に消極説から積極説へと流れを変えつつあり、第二次納税義務者の権利救済の重要性が認められるようになってきたのである。

しかし、この流れは、課税庁からすると一度手にした権限を、徐々に手放す変化でもある。

昭和 31 年 10 月 8 日「租税徴収制度調査会第 10 回速記録」¹によると、課税庁の詐害行為取消訴訟による実効性が上がらないという現状を打開するために、一定の要件で相手方に第二次納税義務を負わせるという規制を選択したのである。つまり、課税庁が訴訟による手間や日時を省き、徴税の早期確保を実現する手立てを、第二次納税義務制度に負寄せたのである（吉国二郎幹事説明）との説明がある。

かかる第二次納税義務制度の創設理由からして、第二次納税義務制度は、主たる納税義務から第二次納税義務への「納税義務の拡張」であり、本来の納税義務者に実質的に財産が帰属していると認めても公平を失することがないのであれば、形式的に権利が属する第二次納税義務者に補充的に納税義務を負わせることにより、徴税手続の合理化を図る制度であるといえる。この際の手続を、詐害行為の取消請求訴訟ではなく、行政処分で行えるようにした徴税手続の合理化であったのである。

換言すれば、私法上においては、債権者の自力執行が禁止されているのに対し、国税の場合、国税の重要性及び特殊性に加えて、国税の徴収が大量性、反復性を有し、その徴収のために煩雑な手続を要求することが困難であることを考慮して、徴収職員に自力執行権が与えられている（自力執行権とは、債務不履行があった場合に、債権者自らが、強制手段によって履行があったのと同じの結果を実現させる権限である）。

このように考えると、徴収職員による自力執行権で第二次納税義務者から徴収不足額を徴収できるのであるから、主たる納税義務者の課税処分と第二次納税義務者の徴収処分は別個独立した義務であるとのことで、違法性の承継を否定した消極説は、国税徴収の確保の観点からは、都合が良かったといえる。

また、視点を変えれば、申告納税制度（自主申告、自主納税）でありながら、期限までに納税しない納税義務者がいて、しかも、納税の資力があるのも拘わらず、第三者に財産を移転して滞納税額の納付回避を図る行為を見逃すのであれば、申告納税制度自体の存立が危ぶまれるのである。その意味でも、第二次納税義務制度は、徴収の貫徹による国税徴収の確保と申告納税制度の維持に必要な制度であるということになる。

一方、通常の納税義務者は、更正の請求（国税通則法第 23 条）を始めとして不服申立て（国税通則法第 75 条以下）に関する条文が規定されており、権利救済が図られている。主たる納税義務の成立及び第二次納税義務の確定過程を知りうる立場にはない第二次納税義

¹ 青山善充・碓井光明編集代表『日本立法資料全集 国税徴収法 [昭和改正編] (1)』（信山社、2002 年）326 頁

務者は、そもそも不利な立場であるにもかかわらず、自己の権利救済のための明文規定もないとすれば、突然、新たに課された第二次納税義務に異議がある場合、権利救済は、いかにして確保されるのであろうか。権利救済の手段が確保されていない第二次納税義務者にとって、自らの権利救済を求めるために残された手段は、租税訴訟（国税通則法 114 条・行政事件訴訟法 3 条）ということになる。

このように、申告納税制度の維持のためにも、強力な第二次納税義務制度は必要であり、また、第二次納税義務者の権利救済制度が未整備の状態であり続けることは、徴税の確保の実現のために必要だったのである。

(2) 以上が本論文の簡単な問題意識である。以下では、本論文の各章で得られた知見をまとめることで、本論文の問題意識の解決としたい。

第 1 章では、第二次納税義務の概要と意義について、相続税の連帯納付義務との比較において述べた。

まず、両者の納税義務の成立と確定について検討した。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（主たる納税義務者が国税を滞納しているとか、納税義務になお徴収不足が生じているなど）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確定される。一方、連帯納付義務は、自らは納税義務を履行したにも拘わらず、さらに共同相続人の納税義務について、自己の意思に基づくことなく連帯納付の責任を負わされる。この点は、第二次納税義務と同じ苛酷さであると言えるだろう。ただし、連帯納付義務は、相続税法 34 条 1 項の規定により、「互いに連帯納付の義務の責めに任ずる」と規定されているところから、不意打ちには違いないが、充分、予定された義務（最高裁は「特別の責任」という）である点で、第二次納税義務と大きく異なる。

次に、附従性と補充性だが（連帯納付義務には、補充性はない）、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場合に、一定の関係にある第三者に対して補充的に課される納税義務である（最高裁平成 18 年判決）のであれば、この第二次納税義務の有する補充性は、徴収不足要件を満たした場合の納税負担義務を現したものであり、まさしく、徴収不足額を補充するという第二次納税義務の目的にかなった要件である。

最終的に、第二次納税義務と連帯納付義務との一番の違いを、次のように結論づけた。

前者が国税の滞納税額に対する納税義務であるのに対して、後者は相続税そのものに対する納税義務である点である。さらに、前者は第二次納税義務者に本来の納税義務者から財産の移転が行われている点に着目するのに対して、後者は相続税の確定と同時に連帯納付義務は生じる可能性を秘めてはいるが、いわば、共同相続人の完納していない税金の責任を負わされる、いわゆる「尻ぬぐい」である点が異なるであろう。

第 2 章では、アメリカ合衆国（以下、「米国」という）の税務手続法をみることによって、米国ではどのように納税者の権利と義務（課税庁の権限と義務）とのバランスを図り、納税

者の負担の増加を緩和しようとして試みているかについて検討を加えた。

米国の第二次納税義務 (secondary tax liability) に関する規定であるが、米国内国歳入法は、第二次納税義務に関する一般的な規定は存在しない。しかし、わが国の第二次納税義務と類似の内容を有する制度が存在し、これを第三者納税責任 (third party liability) と呼んでいた。この場合に第三者として、①共同申告書を提出している配偶者、②財産の譲受人・受託者、および③企業の「責任ある者」の三者を挙げて、滞納金を徴収できるとしていた。

先ず、①共同申告書を提出している夫婦は、相互に連邦税債務を負担しあう関係にあり、たとえ別々に生活していても、また、離婚した場合でも連帯責任を負うことになる。したがって、米国の共同申告書を提出している配偶者からの徴収と位置付けられる第二次納税義務制度は、わが国の連帯納付義務とはほぼ同じ考え方で運営されている徴収制度であるといえるであろう。しかし、これは相手方にとって非常に酷であり、不合理な結果をもたらすことが少なくなかったので、1971年に善意配偶者の救済措置 (innocent spouse relief rule) が初めて内国歳入法に規定され、その後、1984年、1998年と改正が行われて、善意配偶者救済措置が拡大していったのである。例えば、共同申告書の提出に際し分割責任選択制を選択した者 (選択配偶者) は、原則として、申告に関して賦課される不足税額に対する選択配偶者の責任は、その者に適切に配分される不足税額部分を超えることはない。つまり、選択配偶者はそれぞれ自分の課税所得に限定して責任を負うことになる。

次に、②財産の譲受人・受託者に関しては、滞納者から財産を譲り受けた特定の者と定義される譲受人から滞納税金を徴収することを認めており、また、受託者も他人の納税義務の責任を負うことがある。内国歳入法 6901条(a)には、譲受人の責任と受託者の責任がそれぞれ規定されているが、両者は完全に区別されている。ところで、裁判所は譲受人の定義を拡大しており、債権者を害する程に、適切な対価なしに納税者から財産を譲り受けた者を譲受人に含めている。譲受人から徴収するためには、内国歳入法は、譲渡人が譲渡当時支払不能の状態にあり、その譲渡が適切な対価に満たない金額でなされたことを立証しなければならない。譲受人は、譲渡人の滞納を知っているか否かにかかわらず、譲渡年度の譲渡人の納税に関して遡及的に責任を負うのである。

最後に、③企業の「責任ある者」であるが、雇用主は、従業員の給料から所得税と社会保険税を源泉徴収する必要があり、源泉徴収した金額 (信託資金税額) は、財務省に送金しなければならないが、雇用者が信託資金税を納付しない場合に、内国歳入法が責任ある者 (responsible persons) から当該未納税金を徴収することを認めている。「故意」に源泉税を徴収、計算、または納付しない者に対してのみ、徴収を行うが、単なる過失に過ぎない場合には、故意には該当しないが、判例においては、「明白な又は既知の危険について、自発的かつ意識的で、未必の故意又は認識ある過失による無視」については、その者において政府を欺こうとする特段の意図がなかったとしても、故意の要件に該当するとしている。例えば、信託資金税の支払いよりも他の債権者への支払いを優先することは、故意による行為

とされ、「責任ある者」に該当し、責任を追及されるのである。

第3章では、第二次納税義務者が権利救済を求め、採りうる手段としての第二次納税義務者が行う納付告知処分取消訴訟において、本来の納税義務者の課税処分の瑕疵（違法性）を争えるかどうかには焦点をあてて考察した。題材として、最高裁昭和50年判決を用いた。

第一審では、本件が第二次納税義務者に該当するか検証を行い、確固たる事実認定に基づき、地方税法11条の6所定の第二次納税義務者にあたることを明確にしていると、この点を評価した。控訴審に関しては、最高裁判決が原審の判決を支持したので、最高裁について検討を加えた。

最高裁判決は、従来からの定説である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に対する徴収告知処分とは、それぞれ独立の処分であって、両者の間に違法性の承継は認められないと解して、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵は、徴収処分の一つである第二次納税義務納付告知処分には承継されない、つまり、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を争えないという考え方に立って消極説を支持したのである。

本判決は、第二次納税義務者を「特別の関係にある第三者」であり、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と述べているが、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って、はじめて知りうる状況下に置かれるのであり、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は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、まったく、不合理である。

第4章では、最高裁昭和50年判決では、第二次納税義務者は第二次納税義務の納付告知処分をそれが無効でない限り争うことができないと判示していたため、第二次納税義務者が本来の納税義務者の課税処分の瑕疵を直接争う途しかなかったが、この閉塞感に風穴を開けた最高裁平成18年判決について検討した。

第一審は、いわゆる藤山判決であり、第二次納税義務者は、本来の納税義務者の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かという論点と、不服申立期間の起算点はいつなのか、第二次納税義務者に納付告知され、第二次納税義務が発生した日と解してよいのかという論点が判示された。

藤山判決は、第二次納税義務者は、行政事件訴訟法9条1項規定の「法律上の利益を有する者」に該当し、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と、断言する。そして、原告適格として本来の納税義務者の課税処分の取消訴訟を争いうる必要性は、最高裁昭和50年判決から長く続いた否定説を覆す判断を示したのである。最終的には、否定説を採り続けることは、憲法上の裁判を受ける権利を奪うものとの疑いも生じると説示するのである。

第二の論点については、藤山判決は、徴税の安定と能率の確保のために、本来、可能であるはずの第二次納税義務者の不服申立を行い得なくなることが正当化されるべきではなく、

第二次納税義務の告知によってようやく徴税の実の上がることが期待できることとなるのであるから、その時点を基準として不服申立てを認めることとしても、徴税の安定と能率を害するおそれは少ないといえる。よって、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とする。

最高裁平成 18 年判決は、否定説の立場から最高裁昭和 50 年判決を踏襲した判断となった高裁判決を破棄し、納税者勝訴となった。つまり、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、「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。」と高裁の判断を覆し、肯定説を採用したのである。

最高裁は、本来の納税義務者と第二次納税義務者との関係に存在する「一体性又は親近性」のある関係を肯定できるかどうかの観点から、肯定できるならば本来の納税義務者の課税処分の瑕疵の取消を争えないが、肯定して両者を同一に取り扱うことが合理的でないのであれば、つまり、「一体性又は親近性」がないのであれば、当然、主たる課税処分の取消を争えるという判断である。この点は、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とする本判決での泉意見と異なる点である。

最高裁は、先行判例である最高裁昭和 50 年判決を維持しつつ、第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分について独自に取消訴訟を提起できるとする原告適格の判決を出しているのに対して、泉意見では、最高裁昭和 50 年判決を否定して、本来の納税義務者の課税処分と第二次納税義務者の納付処分は別個独立のものとする論を展開する。

このようにみえてくると、違法性の承継や公定力の問題を直接に関わらせるのではなく、「一体性又は親近性」の否定や行政事件訴訟法の「法律上の利益」を第二次納税義務者の権利救済の視点から解釈して原告適格を広く認める方向での判断は、最高裁と第一審での藤山判決で共通して見られる点であるといえる。かかる点で、第一審の藤山判決は、高く評価してよいであろう。

第 5 章では、最高裁平成 18 年判決よりも前に、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消しを求めるにつき、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」に該当することを認めている判例がすでに存在したので、当該大阪高裁平成元年判決を検討した。

その結果、大阪高裁平成元年判決を経て最高裁平成 18 年判決で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を争う原告適格を勝ち取るに至る過程で明らかとなった障壁は、租税法ではなく、行政法領域における公定力の理論や違法性の承継の問題であったということ、および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本来の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ということが判明した。

では、そもそも課税処分に公定力が作用するのであろうか。本論文は、公定力を基本的に肯定しながら、その及ぶ範囲を制限する立場を採っている。主たる納税義務は、客観的事実

および法の正当な解釈・適用に基づいて認定されるべき納税義務であるとする「客観的納税義務説」の考え方を採りつつ、客観的納税義務説を採用することによって、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、主たる納税義務の課税処分の公定力を理由とするのではなく、本来の納税義務者の違法性を主張し得るものと解する途が開かれるとした。

本来の納税義務者に対する「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）と認めない学説（消極説）がある。消極説は、最高裁昭和 50 年判決の立場であり、公定力を前提とした理論であるので、当然、違法性の承継は認められない。これに対し、客観的納税義務説を採る立場からは、第二次納税義務は、本来の納税義務者が滞納処分を受け、さらに徴収税額の不足が認められて成立し、第二次納税義務納付告知処分により確定する租税賦課処分であるから、課税処分と徴収処分との関係ではなく、課税処分と滞納処分との関係となり、新たな納税義務を確定させると解する立場を採る。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するのである。

第 6 章では、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を争うことができるか否かについては争いがあるが、この争いの可否についての諸論争（学説）を整理した。

その結果を踏まえて、諸論争がその論究の基礎とした公定力や違法性の承継の問題を認識しつつも関与しない理論でもって、最高裁昭和 50 年判決と最高裁平成 18 年判決を受容した「共通違法性論」ともいべき自説を立てて、第二次納税義務者の権利救済論を展開した。すなわち、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に対する納付告知処分に共通の違法性を認めることで、第二次納税義務者は、主たる課税処分の違法性を納付告知処分の取消訴訟において争い得るし、また、当然、自己の納付告知処分の違法性をも争い得るとした。自説の根底にある考え方は、「本来の納税義務者に対する課税処分」と「第二次納税義務者に対する納付告知処分」は、課税処分と滞納処分（滞納処分の一連の手続きという意味で滞納処分といっている）ではなく、どちらも課税処分であると考えるところにある。

第 7 章では、国税徴収法 39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）に絞って、第二次納税義務制度の役割・機能と第二次納税義務者の権利救済という視点で考察している。

本条で第二次納税義務を負う処分に「債務の免除その他第三者に利益を与える処分」とされているが、この点は、財産の処分としては狭きに過ぎるので、譲渡のほか、債務の免除その他第三者に利益を与える処分にまで拡充された。また、租税徴収の確保を図るため、本来の納税義務者と「特別の関係にある第三者」であった第二次納税義務者が、従来親族その他の特殊関係者（一体性又は親近性のある関係）から随時拡張していき、譲渡その他の財産の処分によって利益を受けた者全てが該当することとなり、その利益が現に存する限度で第二次納税義務者となるのである。換言すれば、第二次納税義務者に該当する範囲を広げる

ことで、租税徴収の確保を図るために、公平を失しないという制限付きで、取りこぼしのないように滞納に網を掛けたのである。

結論として、法 39 条の果たす一種の租税回避行為（税負担回避行為）を封じる役割を持つ本条規定を、本論文では、法 39 条の「滞納税額納付回避否認規定」であるとして、その行為を「滞納税額納付回避行為」と称したのである。

この法 39 条の「滞納税額納付回避否認規定」の規定たるところは、主たる納税義務が時効により消滅した場合にも第二次納税義務に係る租税債権が存在している限り、第二次納税義務者に対しては滞納処分の執行をすることができると考えられていることである。これこそ、第二次納税義務制度が最も効果を発揮すべき機能だというのである。まさしく、「国税収入の簡易迅速な確保を計ることを目的」（東京高裁昭和 53 年 4 月 25 日判決）とした法 39 条の機能だとした。

第 8 章では、離婚に係る慰謝料と遺産分割協議に関する判例を用いて検討している。

慰謝料と遺産分割協議が共に法 39 条の第三者に利益を与える処分になり得る訳だけれども、遺産分割協議が問題となった最高裁平成 21 年 12 月 10 日判決では、「異常な利益」や「必要かつ合理的な理由」という判断要素が用いられている。しかし、この「異常な利益」や「必要かつ合理的な理由」という要素は、慰謝料が問題となった東京地裁昭和 45 年 11 月 30 日判決によって創出されたものである。この判決では、同条所定の処分行為は、当然、個々の行為への該当性が判断されるが、それに加えて「異常な利益」の供与が「必要かつ合理的な理由」もなくなされたことを法 39 条の要件としていた。

また、遺産分割協議に関する判例では、上記最高裁平成 21 年判決を用いて、共同相続人の中に国税の滞納者がいる場合の遺産分割協議で、「異常な利益」を得た滞納者以外の共同相続人が、法定相続分から著しく乖離した遺産分割協議は、明らかに法 39 条の処分要件に該当すると判断されたが、民法 906 条の一切の事情を考慮して、保護すべき「必要かつ合理的な理由」に該当するかどうかの検討をすべきであった。

しかしながら、「異常な利益の供与」であり「必要かつ合理的な理由」がないという処分要件の判断要素は、第二次納税義務制度の趣旨・目的から導き出されたものであり、課税要件明確主義や予測可能性の観点からは、望ましくなく、まさしく、第二次納税義務の有する補充性の観点からの解釈論といえると結論した。

第 9 章では、債務免除と低額譲渡を取り上げて、判例を基に事例研究している。つまり、債務の免除に基因して義務を免れた者と著しく低い額の対価による譲渡等による処分に基因して権利を取得した者について検討した。

前者については、東京地判令和 2 年 11 月 6 日判決で「実質的対価関係」の有無の判断をどうするかについては、無償譲渡等の「債務の免除」は、相手方が負担する債務を一方的に無償で消滅させる行為（民法 519 条）を含むから、実質的な対価関係があるなどの事情がない限り、「異常な利益」を与える行為であると評価すべきであり、また、公平性を失するようであれば「必要かつ合理的な理由」がないと判示している。ここでもまた、不確定概念が

用いられていることと、債務免除という民法からの借用概念であるにも拘わらず、統一説に基づいた解釈が展開されていない点は批判されるべきである。

次に後者については、広島地裁平成2年2月15日判決と福岡高裁平成13年11月9日判決の両判決で「おおむね2分の1」の評価の妥当性を検討した。やはり、低額譲渡の行為の場合も、対価関係のない「異常な利益」の供与として、「必要かつ合理的な理由」もなくなされたことをもって徴収不足額に基因する適用要件としているのであるが、そうなると、広島地裁及び福岡高裁での実質的な争点は、土地等の不動産の譲渡が、「著しく低い額の対価」による譲渡に該当するかどうかの問題に絞られた。

この点については、両判決は、「著しく低い額の対価」による譲渡に該当するかどうかは、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合して、当該取引価額が通常の取引額、すなわち、時価に比して、社会通念上著しく低いと認められるか否かにより、判断すべきものと解するとして、一般的な判断基準を示している。その上で、時価の「おおむね2分の1」ではあるが、それは、2分の1前後のある程度幅のある概念であるとしているのである。

したがって、第8章と第9章での検討の核心は、法39条の適用除外となる保護すべき「必要かつ合理的な理由」に該当し、かつ「異常な利益」をもたらさない処分行為とは何かということであった。

(3)最後に、本論文を結ぶにあたって、試論ではあるが、第二次納税義務者の権利救済は、違法性の承継の視点から解決できることを明らかにしてみたい。

課税処分と滞納処分との関係を見ると、課税処分は租税債権を確定させることを目的とする処分であり、他方の滞納処分は確定した租税債権の強制的な実現を目的とする処分であって、両者はそれぞれ別個の法律効果を目的とする処分である。

本論文で論題とした第二次納税義務制度は、この滞納処分の執行に関わる手続であり、具体的には、本来の納税義務者が国税を任意に完納しなかった場合に、租税債権の強制的実現を図ったが、まだ徴収不足額が認められるので、一定の要件を満たす者から補充的に徴収しようとする制度である。目的と手段の関係で述べると、第二次納税義務者に対する納付告知処分手続は、本来の納税義務者の確定した租税の滞納処分を経て徴収するという目的のための手段であって、租税債権の確定とは段階的に異なる別の行政目的を実現するための手続である。

このように第二次納税義務制度を解すると、この制度は、本来の納税義務者に対する徴収処分の継続として、異なる主体ではあるが第二次納税義務者に納税義務を負担させて租税債権の完全なる回収を貫徹するという徴収手続の流れの中で把握すべきである。これは、申告納税制度の要請でもある。そうだとすると、課税庁側からすると、一定の要件を満たす者、つまり、第二次納税義務者の拡張は不可欠であり、かつ、一定の要件を満たす者への多種多様な財産等の移転の明確化とその移転理由の合理性、つまり、「異常な利益」ではなく、し

かも「必要かつ合理的な理由」の存在についても明確でなければならないのである。かかる点は、課税要件明確主義や予測可能性の点から極めて重要となるのである。

そこで、次の点が明確となる。本来の納税義務者の課税処分と滞納に基づく徴収処分は、別個の法律効果を目的とするから、違法性の承継はない。しかし、本来の納税義務者の滞納処分とそこから補充的に生じる第二次納税義務者の納付告知処分は、租税債権の完全なる徴収貫徹という国税徴収法の有する徴収確保の実現と一体性・連続性を有するものである。

したがって、本来の納税義務者の滞納処分と第二次納税義務者の納付告知処分の間には、違法性の継承を認めるべきであるという結論に至るのである。そうすると、第二次納税義務者の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性を主張する方法を第一に考えるべきではないか。

かかる試論に関しては、まだまだ検討の余地を残しており、今後の研究課題としたい。

目 次

序 章	1
第1章 第二次納税義務の意義—連帯納付義務との比較において—	9
1. 第二次納税義務の概要	9
2. 連帯納付義務の意義	12
3. 納付義務の成立と税額の確立	15
(1) 第二次納税義務の成立と確定	
(2) 連帯納付義務の成立と確定	
4. 附従性と補充性	18
5. 第二次納税義務と連帯納付義務の違い	19
第2章 アメリカの第二次納税義務	20
1. 共同申告書を提出している配偶者からの徴収	20
(1) 制度の概要	
(2) 納税者の救済	
2. 譲受人の責任 (transferees liability) 及び受認者 (fiduciaries)	22
(1) 譲受人の意義	
(2) 受認者 (fiduciaries)	
3. 責任ある者 (responsible persons)	23
(1) 責任ある者の意義	
(2) 責任ある者の義務	
(3) 第二次納税義務者の拡張	
4. まとめ	25
第3章 第二次納税義務者の納付告知処分取消訴訟	27
— 最高裁昭和50年8月27日判決 —	
はじめに	27
1. 最高裁昭和50年判決の概要	28
2. 第一審の判断 (岡山地裁昭和42年3月29日判決)	29
3. 第二審の判断 (広島高裁岡山支部昭和48年10月15日判決)	30
4. 最高裁の判断 (最高裁昭和50年8月27日判決)	31
おわりに	33
第4章 第二次納税義務者の課税処分取消訴訟	35

－ 最高裁平成 18 年 1 月 19 日判決 －

はじめに	35
1. 最高裁平成 18 年判決の概要	35
2. 第一審の判断（東京地裁平成 16 年 1 月 22 日判決）	36
(1) 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	
3. 最高裁の判断（最高裁平成 18 年 1 月 19 日判決）	42
4. 最高裁平成 18 年判決の泉意見と私見	46
第 5 章 第二次納税義務者の権利救済の方法	48
－ 公定力および違法性の承継の議論を踏まえた第二次納税義務者の原告適格 －	
はじめに	48
1. 原告適格を肯定した大阪高裁平成元年判決	49
(1) 事件の概要	
(2) 大阪高裁成元年判決の判示内容	
(3) 判決の意義と問題点	
2. 公定力の範囲	54
(1) 公定力の考え方	
(2) 公定力の範囲	
3. 違法性の承継	58
(1) 積極説	
(2) 消極説	
おわりに	61
第 6 章 第二次納税義務者の争訟手段の分類	63
はじめに	63
1. 主たる納税義務の瑕疵と第二次納税義務者の争訟	63
(1) 主たる納税義務自体の抗告訴訟	
(2) 第二次納税義務者の納付告知処分の抗告訴訟における主たる納税義務の瑕疵の主張	
2. 権利救済の諸学説	65
(1) 無効又は不存在の場合	
(2) 取り消しうべき瑕疵の場合	
3. 第二次納税義務者の原告適格と出訴期間の起算日	69
4. 第二次納税義務者の権利救済	74
第 7 章 国税徴収法 39 条の適用と無償譲渡等の処分	77

はじめに	77
1. 法 39 条第二次納税義務制度の趣旨・目的	77
(1) 法 39 条における滞納に係る国税の第二次納税義務の成立要件	
(2) 法 39 条の滞納税額納付回避否認規程	
(3) 法 39 条における無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務者	
2. 法 39 条に該当する第二次納税義務の事例	83
(1) 無償譲渡の事例	
(2) 低額譲渡の事例	
(3) 第三者に利益を与える処分の事例	
(4) 債務免除の事例	
(5) その他	
小括	90
3. 滞納税額納付回避否認規程としての方 39 条 - 結びにかえて -	90
第 8 章 国税徴収法 39 条「その他第三社に利益を与える処分」の適用 (1)	93
- 離婚に係る慰謝料と遺産分割協議の妥当性 -	
はじめに	93
1. 離婚に係る慰謝料の妥当性 - 東京地裁昭和 45 年 11 月 30 日判決	93
(1) 事実概要	
(2) 判示内容	
2. 遺産分割協議を経た相続財産の該当性 - 最高裁平成 21 年 12 月 10 日判決	96
(1) 事実の概要	
(2) 判示内容	
3. 法 39 条の適用除外とされる「必要かつ合理的な理由」	99
4. 処分要件の判断基準 - 結びにかえて -	101
第 9 章 国税徴収法 39 条「その他第三者に利益を与える処分」の適用 (2)	102
- 債務免除と低額譲渡の該当性 -	
はじめに	102
1. 債務免除 - 東京地判令和 2 年 11 月 6 日判決	102
(控訴審：東京高裁令和 3 年 12 月 9 日判決)	
(1) 事実の概要	
(2) 判旨	
(3) 検討	
2. 低額譲渡 - 広島地裁平成 2 年 2 月 15 日判決と福岡高裁	107
平成 13 年 11 月 9 日判決	

(1) 通達規定	
(2) 広島地裁平成2年2月15日判決	
(3) 福岡高裁平成13年11月9日判決	
(4) 検討	
おわりに	111
終章	112
参考文献	122

序 章

(1) 明治 20 年 (1887 年) に所得税が創設され、地租と酒税に依存した財政構造から脱却して、新たな財源を確保するために、税負担の公平が図れる租税として採用された。明治 22 年 2 月には、大日本帝国憲法が制定され、その第 21 条で臣民の納税義務が、第 62 条で「いわゆる租税法律主義」が規定された。

大日本帝国憲法の制定に続いて、租税に関する法整備がなされることになるが、明治 22 年 3 月に国税徴収法が、ついで同年 12 月には国税滞納処分法が制定された。前者は、市町村に徴収の義務を負わせ、国税の優先徴収権、納税義務の消滅時効等について規定して、国税の徴収手続の整備を図った。後者は、督促、差押、公売という滞納処分の方式を確立した。その後、明治 30 年に、この両者を一本化して改正を施したうえで、新しい国税徴収法 (法律 21 号) が制定された。この国税徴収法は、その後、数次の改正を経て、昭和 34 年まで存続した¹。

わが国における第二次納税義務制度は、それまでの国税徴収法が昭和 26 年に改正された際に初めて「第二次納税義務」として明確に認識され、体系的に立法化された。「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)」では、立法関係者 (大蔵政務次官西川甚五郎氏) は、その提案の理由について次のように説明している。

「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ご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」(16 頁、傍点一筆者)。

かかる提案理由を踏まえて、旧国税徴収法第 4 条ノ 6 (同族会社の第二次納税義務) と第 4 条の 7 (財産譲受者の第二次納税義務) および旧法施行細則第 7 条 (第二次納税義務者に対する納付通知) が明文化されたのである。

確かに、第二次世界大戦後の混乱した経済社会の世相は租税徴収面にも波及し、租税負担の回避を目的とした種々の脱法行為が横行したことにより租税徴収の実を充分にあげえなかったことは、想像するに難くない。これらの状況に鑑み、租税徴収の早期確保と公平負担の実現を図るためには、租税債務者が執行対象財産の減少行為を行ったとしても、租税債権者において、これらの行為を否定するという処置が必要であったのである。

この税負担回避行為を否定するとしても、私法上の詐害行為取消権 (国税通則法第 42 条・民法第 424 条) のように司法手続を経由していたのでは迅速に対応できない。詐害行為取消

¹ 金子宏『租税法 (第 23 版)』(弘文堂・2021 年) 46-47 頁。

権の行使には必ず裁判所への訴えによることとされており、かつ、その取消権の行使にあたって租税債権を害したという詐害事実の存在、詐害意思の存在等が要件となっており、その適用要件は非常に厳しい。しかも、その詐害意思の存在についての主張・立証責任は課税庁側に負わされることになる。

そこで、租税のように大量かつ反復的に生ずる事案には個別に対応するのではなく、費用も手間もかからずに、しかも、期限内に納めた納税者との間の租税負担の公平の問題に抵触することなく解決する方法として、私法上の詐害行為取消権ではなく、第二次納税義務制度という税務行政庁が単独で行使できる権限としての行政処分によることにしたのである²。

戦後のハイパーインフレが進行し、滞納が増加する社会情勢のなかで、課税庁が徴収の実効性が上がらない現状打破の策として、第二次納税義務制度を拡充したという歴史的事実と考えるとよいだろう。換言すれば、課税庁が手間と時間を要する訴訟による方法を選ばずに、行政権の行使として適用し得る第二次納税義務制度の拡張を選択したのである。

このようにして創設されたのが第二次納税義務制度である。国税徴収法は、次のように規定している（徴収法 32 条 1 項）。

第二次納税義務は、本来の納税義務者に代わって特殊な関係にある第三者に債務を負担させるものであり、納付の義務を負担することとなるのは、本来の納税義務者が滞納しその者の財産につき滞納処分を執行してもなお不足すると認められるときである。そして、法はこれらの者に納付させ徴収しようとするときは、徴収する金額、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る告知をしなければならないとしている。

(2) 簡単に、第二次納税義務制度の制定の沿革とその趣旨及びなぜ行政処分となっているのかを確認した。次に、行政法の視点から第二次納税義務について、確認しておきたい。

租税法は行政法学の一部分をなしている。そして、租税行政における権力行為、すなわち、さまざまな課税処分や強制徴収上の行為は、行政行為であり、他の一般行政法と同じように、公定力や不可争力、無効原因や取消原因、違法性の承継などといった行政行為論が及ぶことはいうまでもない。

しかし、行政法は、近年の行政事件訴訟法の大改正（平成 16 年 6 月 9 日法律第 84 号）で、大きく変わりつつある。すなわち、原告適格の拡大、出訴期間の延長、義務付け訴訟や差し止め訴訟の新設、確認訴訟の明示、執行停止の要件緩和、仮の義務付けや仮の差し止めの命令制度の新設、釈明処分の特則などが、法律の中に盛り込まれた。そして、最近では、最高裁自身が、かつては処分性を否定していた事例において処分性を肯定するようになり、かつては原告適格を否定していた事例において原告適格を肯定するようになったのであり、行政法の判例理論は非常に大きな転換期にあるといえる（本論文でいえば、最高裁昭和 50 年 8 月 27 日判決及び最高裁平成 18 年 1 月 19 日判決参照—本論文で詳述する）。

² 青山善充・碓井光明編集代表『日本立法資料全集国税徴収法〔昭和改正編〕(1)』（信山社、2002 年）326 頁（資料 12 租税徴収制度調査会第 10 回速記録（昭和 31 年 10 月 8 日）参照）。

そもそも、第二次納税義務は、本来の納税義務者に代るものであるから主たる課税処分が消滅した場合には、第二次納税義務も当然、消滅する（これを附従性という）。しかし、本来の納税義務者に対する主たる課税処分が適法でないにも拘わらず本来の納税義務者がその課税処分を争わないので、第二次納税義務者がその課税処分の違法性を争おうとしても、争えないとすれば、憲法上も問題であり、第二次納税義務者が不利益を被ることになる。

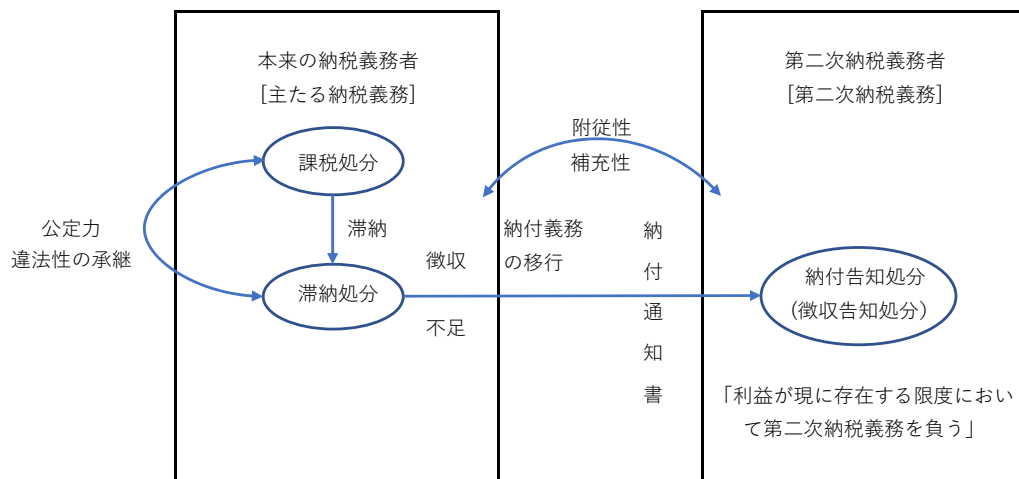
かかる問題提起は、先行研究の諸論考で、第二次納税義務者の権利救済問題として、論議されてきたものである。ここで、先行研究における議論内容を、本論文の射程内で提示しておきたい。

第一に、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違法性を争えるかは、行政事件訴訟法第9条1項の原告適格の適用の問題と捉えられる。そもそも憲法上は誰でも裁判を受ける権利を有しており、訴権が保障されている（憲法32条）。そこで、行政事件訴訟法第9条1項に規定する「法律上の利益を有する者」という原告適格要件を満たすかが検討されなければならない。

第二に、第二次納税義務は、第二次納税義務者に対する納付告知処分（徴収法32条1項）によって、その効力を生じるが、この納付告知処分は行政行為であるから、公定力が働くこととなる。つまり、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に対する納付告知処分は、それぞれ別個の法律効果の発生を目的とする独立の処分であるとするれば、先行処分である本来の納税義務者に対する課税処分は、公定力が作用するので、行政事件訴訟法における取消訴訟制度に求められることになる（これを取消訴訟の排他的管理という）。そうすると、先程の第二次納税義務者に対する原告適格の判断が必要となるのである。

第三に、今述べたように、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に対する納付告知処分は、それぞれ別個の法律効果の発生を目的とする独立の処分であるとするれば、「違法性の承継」の有無を消極的に解さざるをえない。すなわち、主たる課税処分の違法が、納付告知処分に承継されて、その承継された違法を第二次納税義務者が争うことができるかという問題が残されているのである。

図1 本来の納税義務者と第二次納税義務者の関係



(注) 1 課税処分と滞納処分は目的を異にする別個独立の行政処分である。違法性の承継はなされない。

2 課税処分：国税の納税義務を具体化し、納付税額を確定させること

3 滞納処分：すでに具体的に確定した税額が納付期限までに完納されない場合に、国税債権の強制的実現を目的とする徴収手続

無償譲渡等の処分

国税徴収法39条

- ①無償譲渡
- ②低額譲渡
- ③債務免除
- ④その他第三者に利益を与える処分



特殊関係者（親族等の「一体性又は親近性のある関係」）



譲渡その他の利益の処分によって利益を受けた者全てが該当する

(出所) 筆者作成

これまでの先行研究における議論内容とこれから本論文で論究する国税徴収法 39 条における第二次納税義務者の拡張、すなわち主たる納税義務から第二次納税義務への「納税義務の拡張」を検討するにあたり、本来の納税義務者と第二次納税義務者の関係として鳥瞰図としたものが、「図1」である。本論文は、かかる「図1」で示された構図で書かれている。

(3) 本論文は、(1)で確認した課税庁が徴税の実を挙げるために現状打破の策として第二次納税義務制度が拡張したという歴史的事実を下に、(2)で確認した租税法は行政法の一部をなすという認識を基本としつつ、先行研究を批判的に受容することで、本論文での造語であるが、第二次納税義務制度を「滞納税額納付回避否認」のための制度であると位置付けている。その上で、かかる国税徴収法上の滞納税額納付回避否認規定の適用に当たっての明確性、ひいては予測可能性の担保について、検討するものである。

第1章では、第二次納税義務の概要と意義について、相続税の連帯納税義務との比較において述べている。第二次納税義務と連帯納付義務とは、特殊な関係にある第三者が債務を負担しなければならない点で同じであるが、連帯納付義務が本来の納税義務について重疊的に納税義務を負わせるという点で第二次納税義務とは異なっている。また、第二次納税義務には、不意打ちを避ける見地から、納付通知書を必要としているのに対して、連帯納付義務にはそれがなく、突然、督促により納税義務の履行を求められる（平成23年改正により、納税通通知書がまず発せられる）。

このような異同点を念頭に置いて、第二次納税義務と連帯納付義務における各々の義務の成立と確定の時期や要件について、各義務が有する特性である附従性と補充性について検討している。

第2章では、アメリカ合衆国（以下、「米国」という）の第二次納税制度について、概観している。わが国の国税徴収法第32条ないし第41条は、第二次納税義務に関する規定であるが、米国内国歳入法は、第二次納税義務に関する一般的な規定は存在しない。しかし、わが国の第二次納税義務と類似の内容を有する制度が存在するので、これを第二次納税義務（secondary tax liability）と呼んで説明する。

滞納者が滞納税金を納付できない場合には、滞納者以外の一定の第三者から滞納税金を徴収することができる。内国歳入法（Internal Revenue Code：以下、IRCと略す）は、①共同申告書を提出している配偶者、②財産の譲受人・受託者、および③企業の「責任ある者」などからの徴収について規定している。IRC 6015条は共同申告書を提出している配偶者の責任、IRC6901条は譲受人・受託者の責任、IRC 6672条は責任ある者の責任についてそれぞれ規定している。このように、当該の納税者以外の第三者に対してその負担が求められるので、第三者納税責任（third party liability）と呼ばれる場合もあるようである。

第3章では、第二次納税義務者が権利救済を求め、第二次納税義務者が採りうる手段として行う納付告知処分取消訴訟において、本来の納税義務者の課税処分の瑕疵（違法性）を争えるかどうかに関心をあてて考察している。題材として、最高裁昭和50年8月27日判決（以下、「最高裁昭和50年判決」という）を用いている。本判決は、第二次納税義務者が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主張できるか否かについて最高裁として初めて判示したものであり、長い間この判決の考え方が、判例法の世界においては、定説となっていた重要な判例である。

本判決は、従来からの定説である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に対する納付告知処分とは、一応、別個の法律効果を発現する独立の処分であるので、両者の間には「違法性の承継」は認められないとする見解、すなわち「消極説」の立場での判示であるとする視点で検討している。

第4章では、最高裁昭和50年判決では、第二次納税義務者は第二次納税義務の納付告知をそれが無効でない限り争うことができないと判示していたため、第二次納税義務者が本来の納税義務者の課税処分の可否を直接争う途しかなかったが、この閉塞感に風穴

を開けた最高裁平成 18 年 1 月 19 日判決（以下、「最高裁平成 18 年判決」という）について検討している。

最高裁平成 18 年判決の最大の意義は、最高裁が初めて第二次納税義務者に本来の納税義務者の課税処分に対して不服申立の適格を認めたことと、この不服申立の起算日を自らに対してなされた納付告知の日の翌日としたことの 2 点を挙げるができる。先行研究も充実しており、これらを再考した上で、自説を展開している。

第 5 章では、かかる最高裁平成 18 年判決よりも前に、第二次納税義務者に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することを認めている判例がすでに存在していたので、それを検討する。大阪高裁平成元年 2 月 22 日判決（以下「大坂高裁平成元年判決」という）とその上告審である最高裁平成 3 年 1 月 17 日判決において、第二次納税義務者は、本来の納税義務者の課税処分の取消（無効確認を含む）を求める原告適格を有すると初めて正面から認めた判決を下したのである。

しかし、本章の検討で、大坂高裁平成元年判決を経て最高裁平成 18 年判決で、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を争う原告適格を勝ち取るに至るが、その過程で明らかとなった障壁は、租税法ではなく、行政法領域における公定力の理論や違法性の承継の問題であったということが判明することになる。よって、公定力や違法性の承継についてここに改めて検討し、また第二次納税義務者の権利救済に関する学説の見解を検討している。

第 6 章では、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を争うことができるか否かについては争いがあるが、この争いの可否について、諸論争（学説）を整理している。この問題は、次の 2 つの場合に分けて考えることができる。

第 1 は、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自体を直接争うことができるか、第 2 は、第二次納税義務者がその納付告知処分の抗告訴訟（取消訴訟）において、その違法理由として本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵を主張することができるか、という問題である。

本章では、行政法で適用される違法性の承継の論理とは、些か異なり、最高裁昭和 50 年判決と最高裁平成 18 年判決を受容した自説である「共通違法性論」とも言うべき論を立てて、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に対する告知処分は、どちらも課税処分であるとした第二次納税義務者の権利救済論を示している。

第 7 章では、国税徴収法（以下、「法」という）39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）に絞って、第二次納税義務制度の役割・機能と第二次納税義務者の権利救済という視点で考察している。法 39 条における滞納に係る国税の第二次納税義務の成立要件を事務運営指針と国税徴収法基本通達に基づいて、文理を解釈することで、滞納者が故意にその財産を親族等に移転させたり、法人成りすることで行う一種の租税回避（税負担回避）を封じる効果を、この法 39 条の第二次納税義務制度に担わせている点を明らかにしようと試みている。

ただし、滞納者の積極財産の減少であっても、その第三者に利益を与える処分が、必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、本条の処分行為に該当しないことも指摘している。

しかし、結論として、法 39 条の果たす一種の租税回避行為（税負担回避）を封じる役割を持つ本条規定を、本論文では、法 39 条の「滞納税額納付回避否認規定」であるとして、その行為を「滞納税額納付回避行為」と称して、この規定に加担する第二次納税義務となる事例を各種検討している。

このような検討の後、法 39 条の機能は、まさしく「国税収入の簡易迅速な確保を計ることを目的」（東京高裁昭和 53 年 4 月 25 日判決）とすることであるという自説を展開している。

続く、第 8 章、第 9 条では、法 39 条の「滞納者がその財産につき無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く）、債務免除その他第三者に利益を与える処分」をしたことという要件（以下、「処分要件」という）とは、どのような根拠をもって判断されるのかについて、典型的な処分行為である①離婚に係る慰謝料、②遺産分割協議、③債務免除、それに④低額譲渡を取り上げて、事例研究を行っている。

第 8 章では、離婚に係る慰謝料と遺産分割協議に関する判例を用いて検討している。

滞納税額納付回避行為のうちの離婚に係る慰謝料に関しては、東京地裁昭和 45 年 11 月 30 日判決を用いて、法 39 条所定の処分行為は、当然、個々の行為への該当性が判断されるが、それに加えて異常な利益の供与が必要かつ合理的な理由なくされたことを要件としていると解するとする検討を行っている。

また、遺産分割協議に関する判例では、最高裁平成 21 年 12 月 10 日判決を用いて、共同相続人の中に国税の滞納者がいる場合の遺産分割協議で、「異常な利益」を得た滞納者以外の共同相続人が、法 39 条の「その他第三者に利益を与える処分」、つまり処分要件に該当するかどうか（第二次納税義務を負うか否か）を検討している。

第 9 章では、債務免除と低額譲渡を取り上げて、判例を基に事例研究している。つまり、著しく低い額の対価による譲渡等による処分に基因して権利を取得した者と、債務の免除に基因して義務を免れた者について検討する。前者については、東京地判令和 2 年 11 月 6 日判決（控訴審：東京高裁令和 3 年 12 月 9 日判決）で「実質的対価関係」の有無を、後者については、広島地裁平成 2 年 2 月 15 日判決と福岡高裁平成 13 年 11 月 9 日判決の両判決で「おおむね 2 分の 1」の評価の妥当性を検討している。

したがって、第 8 章と第 9 章での検討の核心は、法 39 条の適用除外となる保護すべき「必要な合理的な理由」に該当し、かつ「異常な利益」をもたらさない処分行為とは何かということになる。

（4）最後に、先行研究と本論文の構成との関係について、述べておきたい。

第二次納税義務制度に関する先行研究は、最高裁昭和 50 年判決と最高裁平成 18 年判決

を題材としたものが主であり、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に対する徴収告知処分との異同と第二次納税義務者の救済、すなわち、原告適格の有無などをテーマとした研究が主であると言えるであろう。

したがって、本論文は全体が9章できているが、第1章から第6章までが、先行研究とほぼ同じスタイルを採って、立法の経緯・趣旨の視点と第二次納税義務制度の有する国税収入の簡易迅速な確保を計るという視点を加味することで、先行研究での成果の再検討を行い、第二次納税義務者の権利救済に関して、独自性を出すべく努力している。

しかし、本論文の本当の独自性は、第7章から第9章であるといえる。先行研究であまり研究対象となっていない国税徴収法39条の第二次納税義務への適用除外となる具体的な事例の研究を行った点、さらに法39条の有する滞納税額納付回避行為の否認の検討と適用除外となる「必要かつ合理的な理由」の先駆的な検討を行った点を、本論文の独自性として挙げておきたい。

(補足：用語の統一)

(1) 先行研究では、国税を滞納している納税義務者のことを、「本来の納税義務者」あるいは「主たる納税義務者」、また場合によっては「第一次納税義務者」と称し、その際の納税義務を、「本来の納税義務」あるいは「主たる納税義務」、また場合によっては「第一次納税義務」と称しているが、本論文では、「本来の納税義務者」と「主たる納税義務」という用語に統一する(ただし、直接引用する場合は、原典のままとする)。したがって、「本来の納税義務者」に対して「第二次納税義務者」、「主たる納税義務」に対して「第二次納税義務」という用語が、対比することとなる。

(2) 本来の納税義務者の滞納税額を第二次納税義務者から徴収するときには、第二次納税義務者に対し納付通知書により告知しなければならないが、かかる行政処分を「納付告知処分」、「徴収告知処分」という用語を原則として用いているが、場合によっては、「告知処分」や「徴収処分」と簡略化している。これは、そこで検討している判例や先行研究の用法に従っているからである。

(3) その外に、「瑕疵」を「違法性」(例：課税処分の瑕疵(違法性))、「取消訴訟」を「抗告訴訟」(例：納付告知処分の取消訴訟(抗告訴訟))のように使用したところも頻繁に出ているのでご了承願いたい。

第1章 第二次納税義務の意義 — 連帯納付義務との比較において —

納税者が租税を任意に納付しない場合には、税務官庁は、強制的な手段でその実現を図らなければならない。そのため、納税者の財産を差し押え、これを換価し、代金を租税債権に充当する手続がとられる。これら租税債権の強制的実現を図る一連の手続を滞納処分という¹。

私法上の債権の場合、その強制的実現を図るためには債務名義が必要であり、裁判所等の執行機関によりその実現を図ることになる。ところが、租税債権の場合には、債権者である国や地方公共団体が自らの手続でその強制的実現を図ることが認められている²。このように、自力執行権を有することが、租税債権と私債権との違いである。国税の滞納処分の手続については国税徴収法に詳細な定めがあり、地方税については、国税徴収法に規定する滞納処分の例によるとして、これが準用されている³（地方税法 68 条 6 項・331 条 6 項）。

本章で取り扱う第二次納税義務と連帯納付義務も、本来の納税義務者の国税を納付期限までに完納されないときは、滞納処分がなされる。しかし、両者は同じ徴収手続ではなく、異なった徴収手続によって、滞納処分がなされる点で違っている。

以下、第二次納税義務の意義について、連帯納付義務との比較において検討していく。

1 第二次納税義務の概要

第二次納税義務を規定する条文は、国税徴収法 33 条から 39 条に定められており（ここでは、第 2 章以降の章で紹介する判例と関係のある国税徴収法 39 条を載せている。）、徴収手続に関する条文は、国税徴収法 32 条に定められている。

第二次納税義務についての条文（国税徴収法 33 条から 39 条）

国税徴収法（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）

第 39 条 滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、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っ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、又は義務を免かれた者は、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の特殊関係者であるときは、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。

¹ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂・2021 年）1037 頁参照。

² 同上、1038 頁参照。

³ 北野弘久『現代税法講義（2 訂版）』（法律文化社・1994 年）307 頁。

第二次納税義務の徴収手続に関する条文

国税徴収法（第二次納税義務の通則）

第 32 条 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。

第 32 条 2 項 第二次納税義務者がその国税を前項の納付の期限までに完納しないときは、税務署長は、次項において準用する国税通則法第 38 条第 1 項 及び第 2 項（繰上請求）の規定による請求をする場合を除き、納付催告書によりその納付を督促しなければならない。この場合においては、その納付催告書は、国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、その納付の期限から 50 日以内に発するものとする。

納税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に、滞納者と一定の関係にある者に対しその滞納者に代わって滞納租税の納税義務を負担させる場合がある。これを第二次納税義務という（国税徴収法 39 条（以下、「徴収法 39 条」のように記す））。

詳しく第二次納税義務の成立要件をみると、①滞納者がその財産につき無償又は著しく低い価額の譲渡、債務の免除、その他第三者に利益を与える処分を行ったこと、②この処分に起因して徴収不足が認められること、③その処分が「当該国税の法定納期限の一年前の日以後に」なされたものであることと解釈できる。

したがって、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が、実質的には滞納者に財産が帰属していると認められる場合等、その滞納者の納税義務を第三者に負担させるべき合理的な理由がある場合に、滞納者の納税義務をその者に負担させることにより、租税の合理的な徴収を図ろうとするものである⁴。

第二次納税義務制度は、昭和 26 年の旧国税徴収法の改正により、はじめてわが国に採り入れられ、昭和 34 年の国税徴収法の全文改正によって、さらに整備拡大されて現行法の制度となった。

この昭和 34 年改正は、「租税徴収制度調査会答申」（昭和 33 年 12 月 8 日）である「租税徴収制度の改正に関する答申」に基づいて行われたものであり、答申は、第二次納税義務制度の意義について、「第二次納税義務の制度は、形式的に第三者に財産が帰属していると認めても、公平を失しないときにおいて、形式的な権利を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度である」⁵（傍点一筆者）と指

⁴ 同上、318 頁。なお、「実質的には滞納者に財産が帰属」とか「合理的な理由」についての検討は、後掲の章で行う。

⁵ 租税徴収制度調査会答申（昭和 33 年 12 月）「租税徴収制度の改正に関する答申」第三の一の 1。大阪

摘している。

この昭和 33 年答申は、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答申における 3 つの基本的な考え方を反映させたものとなっている（同答申、「序 答申の基礎となった考え方」）。

したがって、根底には、公平な課税を維持するために、財産の移転による滞納税の納付回避を阻止して、たとえ第三者に財産が帰属していても、実質的な権利の帰属者はあくまでも滞納者自身であるという考えの下に、形式的に財産が移転している第三者を第二次納税義務者として徴収しようという制度なのである。

引用した答申の後半部分で、「私法秩序を乱すことを避けつつ」、「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」ための制度であるとしているが、この点は、国税徴収法が有している目的である財源確保や公平な負担の観点から重要である。つまり、課税庁（具体的には、徴収職員）に自力執行権を認めていることから、私債権の回収手続（債権者の申立に基づき裁判所等が執行する手続）と異なる手段を用いることで、国税の徴収が大量性・反復性を有し、その徴収のために煩雑な手続を要求することが困難である点を考慮したものとなっているのである。

この昭和 33 年答申を受けて、現在、第二次納税義務は、国税徴収法 32 条以下、地方税法 11 条以下に規定されている。それによると、第二次納税義務者になりうる者は、無限責任社員、清算人、同族会社、実質課税の場合の収益の法律上の帰属者、共同的な事業者、事業を譲り受けた特殊関係者、無償又は著しい低額による財産の譲受人、人格のない社団等の財産の法律上の帰属者等であり（国税徴収法 33 条から 39 条・41 条）、第二次納税義務者から納税者の国税を徴収しようとするときは、納付通知書により告知し、その納付期限までに完納されないときは、納付催告書⁶により催促する（国税徴収法 32 条）⁷。

これらの納税義務は、各規定が「滞納者に滞納処分を執行してもなお、その徴収すべき額に不足すると認められるときは、……第二次納税義務を負う」と定められていることから明らかになるように、いずれも主たる納税義務とは別個に成立する債務であって、物上保証人の責任とは異なり、第二次納税義務者自身が負う義務とされている。しかし、第二次納税義務は主たる納税義務の存在を前提とした債務であって、附従性と補充性を有しているので、その限りにおいて私法上の保証債務と同一または類似した性質を有しているといわれている（附従性と補充性については、後述する）。

ただし、第二次納税義務に関しては国税徴収法に若干の規定があるにすぎず、国税通則法においては、その確定方式等について何らの規定も設けられていないので、従来から、主たる納税義務と第二次納税義務との関係、主たる納税義務に瑕疵がある場合の救済手段、第二

高裁昭和 48 年 11 月 8 日判決（行裁例集 24 卷 11=12 号、1227 頁）参照。

⁶ 国税徴収法 47 条 3 項において、第二次納税義務と保証人については「督促状」といわず、「納付催告書」とすることを明記している。

⁷ 水野勝『租税法』（有斐閣・1993 年）128 頁。

次納税義務の時効等について解釈上問題が提起されてきた⁸。

2 連帯納付義務の意義

相続税法 34 条 1 項は、「同一の被相続人から相続又は遺贈に因り財産を取得したすべての者」が当該相続又は遺贈に係る相続税について「互いに連帯納付の責めに任ずる」旨を定め、かつ、「受けた利益の価額に相当する金額」⁹を限度としている。

この規定の趣旨とするところは、相続税及び贈与税は、本来、相続、遺贈又は贈与により財産を取得したものが、それぞれ納税義務を負うものであるが、納税義務をこれらの者に限定してしまうことは、租税債権確保のうえから好ましくない場合があるので、一定の者に連帯納付責任を負わせて租税債権の確保を図ろうとするものであると説かれている¹⁰。

連帯納付義務は相続税法 34 条に定められており、徴収手続に関する条文は国税徴収法 37 条に定められている。

相続税法 34 条の連帯納付義務の確定手続を考察するにあたっては、典型的な遺産税方式をとる場合と遺産取得税方式を採用する場合とでは、異なってくる。前者の場合には、連帯納付義務自体の確定手続を要しないという結果が導かれやすい。逆に、遺産取得税方式の場合には、確定手続を要するということになる。現行法は、遺産取得税方式であるというものの、税額算出の過程には遺産税方式の色彩が強く残されているのであって、いわば、中間型となっているのが実情である¹¹。

連帯納付義務の確定手続の可否について、争われているのは相続税のこうした複雑な仕組みも関係していると思われる。

連帯納付義務についての条文

相続税法（連帯納付の義務）

第 34 条 同一の被相続人から相続又は遺贈（第二十一条の九第三項の規定の適用を受ける財産に係る贈与を含む。以下この項及び次項において同じ。）により財産を取得したすべての者は、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付の責めに任ずる。

⁸ 藤原雄三「第 2 次納税義務に関する最高裁判所の 2 判決（1）」『税法学』538 号（1997 年）31 頁。

⁹ 相続税法基本通達 34-1 によると、「相続又は遺贈により受けた利益の価額」とは、相続税又は遺贈により取得した財産の価額から法第 13 条の規定による債務控除の額並びに相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税額及び登録免許税額を控除した後の金額をいう。

¹⁰ 水野武夫（執筆担当）北野弘久編『コンメンタール相続税法』（勁草書房・1974 年）354 頁。

¹¹ 碓井光明「相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務に関する規定は、徴収に関する定めであるから、本来の納税義務につき租税債務が確定しているときは、その他になんらの確定手続を要するものではない」『月刊税務事例』11 巻 2 号（1979 年）25 頁。

連帯納付義務の徴収手続に関する条文

国税通則法（督促）

第 37 条 納税者がその国税を第三十五条（申告納税方式による国税の納付）又は前条第二項の納期限（予定納税に係る所得税については、所得税法第百四条第一項、第七十七条第一項又は第百十五条（予定納税額の納付）（これらの規定を同法第百六十六条（非居住者に対する準用）において準用する場合を含む。）の納期限とし、延滞税及び利子税については、その計算の基礎となる国税のこれらの納期限とする。以下「納期限」という。）までに完納しない場合には、税務署長は、その国税が次に掲げる国税である場合を除き、その納税者に対し、督促状によりその納付を督促しなければならない。

国税通則法（滞納処分）

第 40 条 税務署長は、第三十七条（督促）の規定による督促に係る国税がその督促状を発した日から起算して十日を経過した日までに完納されない場合、第三十八条第一項（繰上請求）の規定による請求に係る国税がその請求に係る期限までに完納されない場合その他国税徴収法に定める場合には、同法その他の法律の規定により滞納処分を行なう。

租税債権の徴収確保を目的とするものの一つに連帯納付義務の規定がある。租税法は、次の諸税についてその納税者が連帯して納付する義務を定めている。

（イ）共有物、共同事業または当該事業に属する財産に係る国税（国税通則法 9 条）、（ロ）同一の被相続人から相続または遺贈により取得した財産に係る相続税（相続税法 34 条 1 項）、（ハ）被相続人に係る相続税または贈与税（相続税法 34 条 2 項）、（ニ）相続税・贈与税の課税価格計算の基礎となった財産につき贈与等があった場合の贈与者等の相続税等（相続税法 34 条 3 項）、（ホ）贈与税（相続税法 34 条）、（ヘ）無限責任社員の第二次納税義務（国税徴収法 33 条）、（ト）共同登記等の場合の登録免許税（登録免許税法 3 条）、（チ）共同文書作成の場合の印紙税（印紙税法 3 条 2 項）。

本論文では、特に、（ロ）同一の被相続人から相続または遺贈により取得した財産に係る相続税法（相続税法 34 条 1 項）をみていく。

相続税法 34 条 1 項は、相続税について、特別の連帯納付義務を規定している。その内容は、相続人又は受遺者が二人以上ある場合に、各相続人等に対し、自らが負担すべき固有の相続税の納税義務のほかに、他の相続人の固有の相続税の納税義務についても、「相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額」を限度として連帯納付義務を負わせるものである。

そして、他の相続人が滞納した場合における徴収手続については、国税通則法基本通達「第 8 条関係 国税の連帯納付義務についての民法の準用」という通達の 4「相続税法第 34 条の連帯納付責任の徴収手続き」で、相続税法第 34 条に規定する連帯納付責任の徴収手続を、それぞれ次のように定めている¹²。

¹² 山田二郎「相続税法 34 条 1 項の連帯納付責任の性質とその確定手続の要否」『税法学』345 号（1979 年）6 頁参照。

- (1) 相続税又は贈与税の申告が共同してされた者に係る相続税法 34 条 1 項または 2 項に規定する連帯納付義務については、その相続税の督促状（相続税又は贈与税が完納されている者については、連帯納付義務に係る督促状とする。以下（2）において同じ）に、「相続税法 34 条の規定による連帯納付の義務がある。」旨の文言を記載して行う。
- (2) 相続税又は贈与税の更正または決定が同時にされた者にかかる同条 1 項または 2 項に規定する連帯納付義務については、その更正または決定の通知書および督促状に、上記（1）の文言を記載して行う。
- (3) 省略
- (4) （1）から（3）までに定めるところによることができない者にかかる連帯納付義務については、その基因となる相続税又は贈与税の納税地を所轄する税務署長が、納税の告知および督促をすることにより行う。

つまり、（4）の場合以外は、納税の告知を必要とせず、突然、督促を求められ 10 日以内に完納されなければ滞納処分が行われることになる。第二次納税義務者および保証人が不意打ち防止の見地から納付通知書を要求されるのと比べると、大きな違いである。

連帯納付義務を負う相続人にとっては、連帯納付義務の履行について、納付すべき金額、更正・決定の有無などその具体的内容を実際には、容易にかつ確実に知ることができず、困惑させられるような事態はないわけではない。いわば突然に督促状が送達され、差押えにもなりかねない状態が生じて、強権的な不意打ちの感を与えられるという事情にもなり、この場合、税務行政の運営上、望ましくない状況をかもし出すことは否定できない¹³。

連帯納付義務者から租税を徴収する場合には、不意打ちを避けるために、納付すべき金額、納付の期限、納付の場所、その他必要な事項を記載した納付通知書による告知をすべきであるという主張が、適正手続の保障の観点から強くなってきた。これに対応して、平成 23 年の改正では、①本来の納税義務者が延納または物納を申請した場合には、連帯納付義務者に連帯納付義務が生じる旨の通知と、また本来の納税義務者に督促状が発せられて完納されていない場合には、その旨を通知すべきこと、②こうした場合に結局、連帯納付義務者から徴収する場合には、納付通知書が発せられて、その日から 2 月を経過しても完納されないときは、督促される等々の整備が図られた¹⁴。

しかし、この改正で、すべてが解決されたわけではなく、とりわけ、相続から長期間経過後に連帯納付義務を追及されることは、やはり不意打ちに等しく、法的安定性の点で問題が大きかった¹⁵。そこで、平成 24 年度の改正で、次の 3 つの場合には、連帯納付義務の制度を適用しない（連帯納付義務者は、連帯納付の義務を負わない）こととした。

¹³ 新井隆一「共同相続人の連帯納付義務」『租税判例百選（第 3 版）』（別冊ジュリスト 120 号）（1992 年）101 頁。

¹⁴ 金子、前掲（注 1）678 頁参照。

¹⁵ 同上、679 頁参照。

- (ア) 相続税について、申告期限から5年を経過する日までに、税務署長が連帯納付義務者に対して、連帯納付義務の履行を求める納付通知書の送付（相税 34⑥）をしていない場合
- (イ) 相続税の延納の許可（相税 38①、47①）を受けた場合の当該延納を受けた相続税額（相税 34①二）
- (ウ) 政令で定める一定の納税猶予を受けた場合の当該猶予相続税額（相税 34①三）

3 納税義務の成立と税額の確定

租税債権は、一般に課税要件を満たす事実が存在することによって成立し、申告や賦課処分によって具体的に確定するものとされている（国税通則法 15 条・16 条）。そして、国税通則法 15 条・16 条には、現行法の下におけるほとんどすべての租税の納税義務の成立・確定時期が具体的に規定されている。例えば、所得税は暦年終了の時、法人税は事業年度終了の時、相続税は相続または遺贈による財産の取得の時、消費税は課税財産の譲渡等をした時と規定されている。

そこで、国税通則法 15 条の確定についての学説をみると、まず、岡子喜信氏は納税義務の成立と税額の確定（以下、「成立と確定」という）の意義について、以下のように述べている¹⁶。

「国税通則法 15 条は、納税義務が成立する場合には、国税に関する法律の定める手続により、その納付すべき税額が確定されるものとする」と定めている。すなわち、成立の段階で確定していないのは税額であって、納税義務が確定していないとは規定していない。……未確定なのは債務の金額であって、債務者、債権者、納期、納付場所等は確定しているのである。確かに、債権者債務者にとっては、債務の金額が最も重要なものであり、それが零か少額か多額かであるかは、債務者、債権者共に重要な関心事である。それ故債務金額が未確定であることは、あたかも債権債務が存在しないように受けとられるのも、無理のないことである。しかし、債務の内容として、金額は一つの要素にすぎず、その未確定をもって債務が存在しないとはできない。すなわち、確定とは、納税義務の確定ではなく税額の確定であり債務金額の確定である。」

つまり、岡子氏によると、納税義務は、法律の定める課税要件を充足したときに成立するのであり、成立の段階では税額が確定していないだけで、債務を負担するという納税義務自体は成立しているのであり、確定手続によって、その税額が確定する、と述べている。

次に、金子宏氏は成立と確定について、以下のように述べている¹⁷。

「納税義務の成立時期と内容確定時期とは区別されなければならない。印紙税等（税通 15 条 3 項参照）のように、納税義務の成立と同時にその内容の確定する租税の場合は別とし

¹⁶ 岡子善信『租税法律関係論—税法の構造—』（成文堂・2004年）194頁。

¹⁷ 金子、前掲（注1）886頁。

て、課税要件の充足によって成立した納税義務は、まだ抽象的な存在であって、国家にとって、それが履行を請求しうる債権となるためには、その内容が確定することが必要である。納税義務の内容確定の手続は、租税手続法の問題である」。

また、水野勝氏は成立と確定について、以下のように述べている¹⁸。

「租税債権は、所得税法をはじめとする各税法に定める課税要件を充足することにより抽象的に成立し、原則として一定の手続を経て具体的に納付すべき税額として確定する。」

金子氏と水野（勝）氏は、課税要件の充足によって、納税義務が抽象的に成立すると解する点で、凶子氏と同じ見解であると思われるが、抽象的を現実にはないものと解すれば、それは観念上、理論上のものとなり、凶子氏と異なることになる¹⁹。しかし、納税額の確定は手続を経て（租税手続法の問題として）税額が確定するのであり、具体的には、国税通則法16条の申告納税方式や賦課課税方式によって、確定するのである。

それでは、本論文で取り上げる第二次納税義務と連帯納付義務の成立と確定はどうであろうか。

（1）第二次納税義務の成立と確定

第二次納税義務は、国税通則法において、確定方式について何ら規定がない。また、国税徴収法においても、主たる納税義務に徴収不足額の生ずることを第二次納税義務の発生要件として規定してはいるが、その徴収不足額が生ずることの判断基準がいつであるかを法文上明らかにしていない。そこで、第二次納税義務についても、それがいつ成立し、確定するのが問題となる²⁰。

この点について、第二次納税義務は、納付通知書による告知（徴収法32条1項）によって、成立し、かつ確定するとする説がある²¹。この説によれば、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²²。

しかし、多数説は、第二次納税義務は本来の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²³。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の一種とされている²⁴。

¹⁸ 水野（勝）、前掲（注7）107頁。

¹⁹ 凶子、前掲（注16）177頁。

²⁰ 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』256号（1972年）11頁。

²¹ 本説を代表するものとして、金子、前掲（注1）168頁、清永敬次『税法（第7版）』（ミネルヴァ書房、2007年）287頁が挙げられる。

²² 山田二郎『税務訴訟の理論と実際』（財経詳報社・1976年）302頁。

²³ 本説を代表するものとして三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」（松田在職四十年記念『会社と訴訟（下）』、有斐閣、1968年）862頁、吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共著『国税徴収法精解（平成27年改訂）』（大蔵財務協会、2015年）321頁、山田二郎『税法講義（第2版）』（信山社、2001年）229頁がある。

²⁴ 水野（武）、前掲（注5）165頁。

従来の判例も、多数説に従っており、たとえば、神戸地判昭和46年11月16日²⁵は、「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。」と判示している。繰り返しになるが、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（本来の納税義務者が国税を滞納しているとか、納税義務になお徴収不足が生じているなど）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確定されることを説示している。

（2）連帯納付義務の成立と確定

連帯納付義務についても、第二次納税義務と同様に成立と確定に関する見解が分かれている。

これについて、学説は、確定手続が必要とする説と、確定手続は必要ではないが納付通知書による告知が必要とする説に分かれている。確定手続を必要とする学説は、概ね連帯納付義務者に対して、自己の固有の納税義務分をこえて納付義務を課する以上は、連帯納付義務の確定について何らかの別段の確定手続がどうしても必要であることを根拠としている²⁶。反対に、確定手続は不要とする学説は、各相続人の申告の時に税額が確定しているので納付通知書による告知は必要ないという学説もあるが、不意打ちを避ける必要から、納付通知書による告知が必要であるという学説が多い²⁷。

しかしながら、実務上は、最高裁昭和55年7月1日判決²⁸をもって、かかる論争には、終止符が打たれている。本最高裁は、次のように判示している。

「相続税法34条1項は、相続人又は受遺者（以下「相続人等」という。）が2人以上ある場合に、各相続人等に対し、自らが負担すべき固有の相続税の納税義務のほか、他の相続人等の固有の相続税の納税義務について、当該相続又は遺贈に因り受けた利益の価額に相当する金額を限度として、連帯納付義務を負担させている。この連帯納付義務は、同法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であって、その義務履行の前提条件をなす連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実に照応して、法律上当然に生ずるものであるから、連帯納付義務につき

²⁵ 神戸地裁昭和46年11月16日判決（昭和39年（行ウ）第8号）『行政事件裁判判例集』24巻11・12号1237頁。

²⁶ 本説を代表するものとして北野弘久『日本税法体系4判例研究 租税手続法』（学陽書房、1980年）70頁参照。

²⁷ 本説を代表する者として山田、前掲（注12）6頁参照。

²⁸ 最高裁昭和55年7月1日判決（昭和53年（行ツ）第86号）最高裁判所民事判例集34巻4号、535頁。本件についての評釈は、確井光明「相続税法34条1項の規定による連帯納付義務について、格別の確定手続を要しない」『判例時報』269号（1961年）154頁、広瀬正「従たる納税義務の確定—納税の告知をめぐる—」『税理』25巻13号（1982年）15頁、山田、前掲（注12）1頁、新井、前掲（注13）100頁、石島弘「相続税法34条1項の規定による連帯納付義務とその確定」『民商法雑誌』84巻3号357頁、中里実「相続税法34条1項の規定による連帯納付義務は、相続税納付義務の確定という事実に照応して法律上当然に確定する」『法学協会雑誌』99巻9号153頁、高野幸大「共同相続人の連帯納付義務」『租税判例百選（第7版）』（別冊ジュリスト253号）（2021年）154頁などがある。

格別の確定手続を要するものではないと解するのが相当である。それ故、相続人等の固有の相続税の納税義務が確定すれば、国税の徴収にあたる所轄庁は、連帯納付義務者に対して徴収手続を行うことが許されるものといわなければならない。」(下線一筆者)。

ここでの連帯納付義務は、受益を限度とする特殊な人的責任であって、その範囲は、各相続人、受遺者または受贈者の相続税ないし贈与税の納税義務の確定によって自動的に確定するから、それを確定するための特別の行為は必要でないと解される²⁹。

しかし、自らは納税義務を履行したにも拘わらず、さらに共同相続人の納税義務について、自己の意思に基づくことなく連帯納付の責任を負わされるのは、苛酷であるとしか言いようがない。この点は、第二次納税義務と同じ苛酷さであると言えるだろう。ただし、連帯納付義務は、相続税法 34 条 1 項の規定により、「互いに連帯納付の義務の責めに任ずる」と規定されているところから、不意打ちには違いないが、充分、予定された義務(この点に関して、最高裁は「特別の責任」と述べている)である点で、第二次納税義務と大きく異なるであろう。

4 附従性と補充性

第二次納税義務は、本来の納税義務に代わるものであるから、本来の納税義務が納付・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。これを、保証債務の場合になぞらえて、第二次納税義務の附従性という。両者の類似性を否定するものではないが、保証債務は、当事者間の保証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て、第二次納税義務は、所定の要件を充足することによって当然に成立する。

また、第二次納税義務は、本来の納税義務に代わるものであるから、本来の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。これを第二次納税義務の補充性という³⁰。

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税額に不足すると認められる場合に、一定の関係にある第三者に対して補充的に課される納税義務である(最高裁平成 18 年 1 月 19 日判決参照(本判決は、第 3 章で取り扱う))のであれば、この第二次納税義務の有する補充性は、徴収不足要件を満たした場合の納税負担義務を現したものであることとなる。まさしく、徴収不足額を補充するという第二次納税義務の目的にかなった要件であるといえるであろう。

第二次納税義務が、主たる納税義務との関係で附従性と補充性を有することについては、学説の異論をみない。判例も、大阪高判昭和 48 年 11 月 8 日³¹は、「主たる納税義務者に対

²⁹ 金子、前掲(注 1) 696 頁参照。

³⁰ 金子、前掲(注 1) 136 頁。

³¹ 大阪高判昭和 48 年 11 月 8 日判決(昭和 47 年(行コ)第 2 号)『行政事件裁判判例集』24 卷 11・12

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）を有するが、第二次納税義務者の納税義務は主たる納税義務のそれとは法律上別個のものである。」と判示している。また、最高裁 45 年 7 月 16 日判決³²もこれを認めている。

相続税法 34 条の連帯納付責任は、本来の納税義務者の租税債務につき、第二次的に納税義務を負わせるものである点で、第二次納税義務または保証債務に類似しているものといえる。したがって、本条の連帯納付責任は、これらと同じく、附従性を有し、本来の納税義務者の租税債務が消滅したときは、その理由のいかんを問わず本条の連帯納付責任も消滅するものと解するべきである³³（連帯納付義務には、補充性はない）。

5 第二次納税義務と連帯納付義務の違い

第二次納税義務と連帯納付義務との一番の違いは、前者が国税の滞納税額に対する納税義務であるのに対して、後者は相続税そのものに対する納税義務である点である。さらに、前者は第二次納税義務者に本来の納税義務者から財産の移転が行われている点に着目するのに対して、後者は相続税の確定と同時に連帯納付義務は生じる可能性を秘めてはいるが、いわば、共同相続人の完納していない税金の「尻ぬぐい」である点が異なるであろう。

第二次納税義務と連帯納付義務を比較すると、以下のようにいえる。

- (1) 本来の納税義務者が滞納した場合、税務署長は第二次納税義務者に対しては納付通知書による告知を行うが、連帯納付義務者に対しては、原則として、突然、督促を行っていたが、平成 23 年改正により、納税通知書がまず発せられ、完納されないときに、督促すべきと改正された。
- (2) 第二次納税義務は本来の納税義務に代わるものであるから、附従性と補充性を有するが、連帯納付義務は、本来の納税義務者の租税債務について、重疊的に納付義務を負わせるものであるため、補充性はない。
- (3) 第二次納税義務と連帯納付義務のどちらも、成立と確定についての特別の規定はない。第二次納税義務は、多数説・判例において、第二次納税義務は本来の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と解されているが、連帯納付義務については、判例は確定しているが、学説において見解が分かれている。

号、1227 頁。

³² 最高裁 45 年 7 月 16 日判決（昭和 43 年（行オ）第 95 号）『最高裁判所民事判例集』24 卷 7 号（1970 年）1047 頁。

³³ 水野（武）、（注 10）361 頁。

第2章 アメリカの第二次納税義務

はじめに

わが国の国税徴収法第 32 条ないし第 41 条は第二次納税義務に関する規定であるが、米国内国歳入法は、第二次納税義務に関する一般的な規定は存在しない。しかし、わが国の第二次納税義務と類似の内容を有する制度が存在するので、これを第二次納税義務 (secondary tax liability) と呼んで説明する¹。

滞納者が滞納税金を納付できない場合には、滞納者以外の一定の第三者から滞納税金を徴収することができる。内国歳入法 (Internal Revenue Code : 以下、IRC と略す場合あり) は、①共同申告書を提出している配偶者、②財産の譲受人・受託者、および③企業の「責任ある者」などからの徴収について規定している。内国歳入法 6015 条は共同申告書を提出している配偶者の責任、同法 6901 条は譲受人・受託者の責任、同法 6672 条は責任ある者の責任についてそれぞれ規定している。このように、当該の納税者以外の第三者に対してその負担が求められるので、第三者納税責任 (third party liability) と呼ばれる場合もあるようである²。

本章では、米国の第二次納税義務制度を概観することで、わが国の第二次納税義務制度の研究に役立てるために検討するものである。

1 共同申告書を提出している配偶者からの徴収

(1) 制度の概要

米国では、夫婦は共同申告書 (joint return) の提出を選択することができる (IRC § 6013(a))。1948 年以来、夫婦は稼得した所得金額と控除金額等を合算して、通常とは異なる低い税率で所得税を納付することが認められている。税制上有利となる夫婦共同申告書を提出することが可能となる代わりに、夫婦は、申告書に記載された内容の正確性及び税額納付について、連帯して (jointly and severally) 責任を負うのである (IRC § 6013(d) (3))³。

このように、共同申告書を提出している夫婦は、相互に連邦税債務を負担しあう関係にあ

¹ 本章での米国における第二次納税義務制度については、次の 2 つの文献を基にして述べることとする。

(1) カミーラ・E・ワトソン著 大柳久幸・神谷信・田畑仁・生永美子共訳『アメリカ税務手続法—米国内国歳入法における調査・徴収・争訟・犯則手続の制度と実務—』(大蔵財務協会、2013 年) (以下、注記の際は「訳本」という)、そしてこの本の原典である「Camilla E. Watson, Tax Procedure and Tax Fraud in a nutshell, 4th ed. 2012, West」(以下、注記の際は「原典」という)。

(2) 森 浩明「米国の租税徴収制度について—内国歳入庁 (IRS) 改革法下の徴収制度—」『税大論叢』40 号 (2002 年) 533-666 頁 (以下、注記の際には「森論文」という)。

² 訳本は、「第 13 章 第三者の納付責任 (third party liability)」という章を設けて、第二次納税義務制度の説明をしている (訳本 191 頁、原典 231 頁)。

³ 訳本 191 頁・原典 231 頁参照。

り、たとえ別々に生活していても、また、離婚した場合でも連帯責任を負うことになるとのことである⁴。

しかし、それでは相手方にとって非常に酷であり、不合理な結果をもたらすことが少なくなかったので、1971年に善意配偶者の救済措置（innocent spouse relief rule）が初めて内国歳入法に規定され、その後、1984年、1998年と改正が行われて、善意配偶者救済措置が拡大していったのである⁵。

このようにみてくると、米国の共同申告書を提出している配偶者からの徴収と位置付けられる第二次納税義務制度は、わが国の連帯納付義務とほぼ同じ考え方で運営されている徴収制度とであるといえるであろう。

（２）納税者の救済

ところで、納税者の権利救済という視点で、この善意配偶者（innocent spouse）救済措置を見てみると、導入当初の1971年以前は、連帯納付責任回避の手段は、夫婦の一方の納税者が、誤って（mistake）、強制され（duress）、または詐欺（fraud）によって申告書に署名したのであって、当該申告書は共同申告書とはいえないということを証明するしかなかった⁶。

続いて、1984年に改正が行われ、内国歳入法6013条（e）の規定である（イ）救済を求める配偶者がその脱漏を知らず、また知るべき理由（reason to know）がないことや、（ロ）善意の配偶者は過少申告から特別な利益を受けておらずという解釈に関して、当該配偶者の諸般の状況（all the facts and circumstances）を考慮して善意配偶者に責任を負わせることが衡平とはいえない場合には、救済が受けられるようになった。この場合の過少申告であるかどうかの判断は、「重大な誤り」（grossly erroneous items）に起因する実質的な過少申告でなければならないとされたので、この「重大な誤り」の解釈が裁判所にとって困難な問題となっていたとのことである⁷。

したがって、善意配偶者の救済が認められるのはごく希であったとのことである⁸。

1984年法によって、救済を受けられるのはごく限られた場合であったので、1998年の改正で内国歳入法6015条があらたに新設（6013条（e）は廃止）されて、善意配偶者に対する救済策が拡大された。これらの救済策には、①伝統的な善意配偶者ルールの修正による救済（IRC § 6015(b) (1) (B)）、②分割責任（apportioned liability）選択制という新たな手続による救済（IRC § 6015(c) (1) (2)）、および③特殊な状況下での衡平上の救済（equitable

⁴ 森論文 621-622 頁参照。

⁵ 訳本 191 頁・原典 231 頁。

⁶ 訳本 192 頁・原典 232 頁及び森論文 622 頁。

⁷ 訳本 194-196 頁・原典 235-238 頁及び森論文 623-624 頁参照。

⁸ 森論文に拠れば、1993年から1995年の判決20件のうち、4件だけが善意配偶者による救済を勝ち得ている。裁判の争点は、配偶者が申告書に自ら署名した時に過少申告を知っていたかまたは知るべき理由があったか、あるいは他の配偶者に責任を負わせるのが衡平であるか否かというものであったという（森論文 624 頁注（1）参照）。

relief) (IRC § 6015(f)) が含まれる。

1998 年法の改正内容に関して、わが国との比較で注目すべき点を 2 点程指摘しておきたい。

まず第 1 点は、共同申告書の提出に際し分割責任選択制を選択した者（以下「選択配偶者」という）は、原則として、申告に関して賦課される不足税額に対する選択配偶者の責任は、内国歳入法 6015 条(d)によりその者に適切に配分される不足税額部分を超えることはない (IRC6015 § (c) (1))。つまり、選択配偶者はそれぞれ自分の課税所得に限定して責任を負うことになる。一般に、所得および所得控除の項目は、夫婦があたかも別々の申告書を提出しているかのように配分される⁹。

第 2 点は、衡平上の救済に関してである。衡平上の救済については、内国歳入法 6015 条(f)を明確にする要件として、手続通達 (Revenue procedure) が設けられており (Rev.Proc. 2000-15)、その要件に、(イ) 未納税金があること、(ロ) 詐欺的スキームの一部として配偶者間で資産の譲渡がされていないこと、(ハ) 無資格資産 (disqualified assets) が救済を求める配偶者に譲渡されていないことが必要とされている。本規定は、共同申告上は、納付すべき税額が記載されているが、当該税額が未納となっている場合に、当該他方の有責配偶者が税額納付に代えてその者の利益のために消費したことについて知らず、または知り得た理由がない配偶者を救済しようとするものである¹⁰。

2 譲受人の責任 (transferees liability) 及び受認者 (fiduciaries)

(1) 譲受人の意義

内国歳入法 6901 条は、滞納者から財産を譲り受けた特定の者（譲受人）から滞納税金を徴収することを認めている。同条(h)は、譲受人の定義について規定しており、受贈者 (donees)、法定相続人 (heirs)、受遺者 (legatees)、物的財産受贈者 (devisees)、および財産の分配を受けた者 (distributees) が、譲受人に含まれる。

裁判所は譲受人の定義を拡大しており、債権者を害する程に、適切な対価なしに納税者から財産を譲り受けた者を譲受人に含めている¹¹。譲受人から徴収するためには、内国歳入庁は、譲渡人が譲渡当時支払不能の状態にあり、その譲渡が適切な対価に満たない金額でなされたことを立証しなければならない。譲受人は、譲渡人の滞納を知っているか否かにかかわらず、譲渡年度の譲渡人の納税に関して遡及的に責任を負う¹²。

(2) 受認者 (fiduciaries)

⁹ 訳本 195 頁・原典 236 頁及び森論文 625-626 頁参照。

¹⁰ 訳本 196 頁・原典 237 頁。

¹¹ 訳本 197-198 頁・原典 239 頁及び森論文 629 頁参照。

¹² 森論文 629 頁。

受認者とは、後見人 (guardian)、受託者 (trustee)、遺言執行者 (executor)、遺産管理人 (administrator)、破産管財人 (receiver)、財産管理者 (conservator)、または何らかの受認者的資格により他の者のために行動する者をいう (IRC § 7701(a)(6))。

受認者もまた他人の納税義務の責任を負うことがある (IRC § 6901(a))。内国歳入法 6901 条(a)には、譲受人の責任と受認者の責任がそれぞれ規定されているが、両者は完全に区別される¹³。受認者の負う責任は、譲受人の負う責任より範囲が限定されており、受認者が政府の保有する租税債権に劣後する債権について行った弁済の範囲に限られている。譲受人が譲受財産の時価の範囲内で責任を負うのに対して (通常、譲受人への詐欺的譲渡の結果として発生する責任である)、受認者については、租税債権に劣後する債権について現に弁済した範囲内に限られるのである¹⁴。

3 責任ある者 (responsible persons)

雇用主 (法人および個人) は、従業員の給料から所得税と社会保険税 (social security tax) を源泉徴収する必要があり、源泉徴収した金額 (trust fund taxes、以下「信託資金税額」という) は、財務省に送金しなければならない (IRC § 7501)¹⁵。内国歳入法 6672 条は、雇用者が信託資金税を納付しない場合に、内国歳入庁が責任ある者 (responsible persons) から当該未納税金を徴収することを認めている。信託資金税の未納を防止するため、内国歳入法は 6672 条の規定 (民事罰) のほか、7201 条および 7202 条の規定 (刑事罰) に基づき罰金を課している。

(1) 責任ある者の意義

責任ある者とは、100%加算税の連帯責任を負う者である。多額の給与支払のある会社の管理者、取締役、およびパートナーは、従業員の給料から源泉徴収する信託資金税の 100% 相当額の責任を個人的に負わされる場合がある¹⁶。

責任ある者という用語は、内国歳入法 6672 条のもとで責任を有する者に対する法律上の表現の略称として「責任ある者」という用語を用いており、裁判所でも定着している¹⁷。正式には、「賦課された税額について徴収し、誠実に管理し、納付すべき者」(any “person required to collect, truthfully account for and pay over any tax imposed”) という。

¹³ 森論文 634 頁。

¹⁴ 訳本 200 頁・原典 242 頁。

¹⁵ 内国歳入法 7501 条 (a) は、雇用主に対して、連邦所得税や従業員が負担する社会保障性を源泉徴収することを義務付けている。そして、同法 7501 条 (a) は、雇用主に対して、これらの源泉徴収税額について、実際に納付するまでの間、合衆国政府に対する「特別な信託資金 (in a special fund in trust)」として管理すべきことを求めている。このため、「信託資金税 (trust fund taxes)」と呼ばれている。

¹⁶ 森論文 638 頁。

¹⁷ 訳本 202 頁・原典 244-245 頁。

したがって、税額を徴収し、保管すべき義務を負い、現にそれを行った者は、同税額を納付すべき時期よりも前に雇用関係を解消していたとしても、雇用主が納期限までに当該税額を政府に納付しなかったときは、100%加算税を負担すべき義務を負うことになるという¹⁸。

裁判所は、責任ある者の範囲を拡張しており、上述の管理者、取締役、および株主のほか、債権者、従業員、会計担当者、および弁護士を「責任ある者」に含めており、責任の有無を判定する際には、株式の保有の有無、取締役会メンバーか否か、小切手振出の権限、および法人の財務問題の支配力が有力な指標となるという¹⁹。

(2) 責任ある者の義務

雇用者に資産がないため信託資金税（給与の源泉税）を徴収できない場合、内国歳入庁は、できるだけ多数の責任ある者を特定し、連帯責任を負わせようとするが、内国歳入庁は、最も責任の重い者に対し追及しなければならない義務はなく、責任ある者は、他により責任の重い者がいる場合でも責任を免れることはできない²⁰。

内国歳入法 6672 条は、「故意」(willfulness) に源泉税を徴収、計算、または納付しない者に対してのみ、加算税を賦課する権限を付与している。したがって、単なる過失に過ぎない場合には、故意には該当しないが、判例においては、「明白な又は既知の危険について、自発的かつ意識的で、未必の故意又は認識ある過失による無視」(voluntary, conscious and reckless disregard for obvious or known risk) については、その者において政府を欺こうとする特段の意図がなかったとしても、故意の要件に該当するとしている²¹。例えば、信託資金税の支払いよりも他の債権者への支払いを優先することは、故意による行為とされ、100%加算税の支払義務のある「責任ある者」に該当し、責任を追及されるのであるという²²。

(3) 第二次納税義務者の拡張

判例には、信託資金税の納付義務違反について、「合理的な理由」(reasonable cause) があることが立証された場合には、100%加算税を課さないケースもあるというが、政府側の思惑によって、内国歳入法 6672 条の適用範囲を広くして、それを利用して徴収を図ろうとする多くの「恐ろしい話」(horror stories) が生まれているという²³。

1984 年に内国歳入庁は、通達で、慈善団体の理事会においてボランティアの理事についても 100%加算税の適用があるとしたうえで、非営利団体の無報酬のボランティア理事につ

¹⁸ 訳本 20-2032 頁・原典 245 頁。

¹⁹ 森論文 638 頁。

²⁰ 森論文 639 頁。

²¹ 訳本 204 頁・原典 246 頁。

²² 森論文 639 頁。

²³ 訳本 204 頁・原典 246-247 頁。

いて、当該理事が名誉職であって、未納税額について善意である場合は、納付義務を課さないとした。しかし、こうした無報酬のボランティアの理事であっても、仮に日々の業務に参画し、源泉徴収の不履行又は信託資金税額の不納付について、現に知っている場合には、100%加算税を査定しうるものとしているという。また、他に負担を求める者が存在しない場合には、無報酬のボランティアの理事であっても負担を求めることができるものとされているとのことである²⁴。

4 まとめ

アメリカ合衆国（以下、「米国」という）の税務手続法をみることによって、米国ではどのように納税者の権利と義務（課税庁の権限と義務）とのバランスを図り、納税者の負担の増加を緩和しようと試みているかについて検討を加えた。

わが国の第二次納税義務（secondary tax liability）に匹敵する一般的な規定は、米国内国歳入法には存在しない。しかし、わが国の第二次納税義務と類似の内容を有する制度が存在し、これを第三者納税責任（third party liability）と呼んでいた。この場合に第三者として、①共同申告書を提出している配偶者、②財産の譲受人・受託者、および③企業の「責任ある者」の三者を挙げて、滞納金を徴収できるとしていた。

先ず、①共同申告書を提出している夫婦は、相互に連邦税債務を負担しあう関係にあり、たとえ別々に生活していても、また、離婚した場合でも連帯責任を負うことになる。したがって、米国の共同申告書を提出している配偶者からの徴収と位置付けられる第二次納税義務制度は、わが国の連帯納付義務とほぼ同じ考え方で運営されている徴収制度とであるといえるであろう。しかし、これは相手方にとって非常に酷であり、不合理な結果をもたらすことが少なくなかったので、1971年に善意配偶者の救済措置（innocent spouse relief rule）が初めて内国歳入法に規定され、その後、1984年、1998年と改正が行われて、善意配偶者救済措置が拡大していったのである。例えば、共同申告書の提出に際し分割責任選択制を選択した者（選択配偶者）は、原則として、申告に関して賦課される不足税額に対する選択配偶者の責任は、その者に適切に配分される不足税額部分を超えることはない。つまり、選択配偶者はそれぞれ自分の課税所得に限定して責任を負うことになるのである。

次に、②財産の譲受人・受託者に関しては、滞納者から財産を譲り受けた特定の者と定義される譲受人から滞納税金を徴収することを認めており、また、受託者も他人の納税義務の責任を負うことがある。内国歳入法 6901 条(a)には、譲受人の責任と受託者の責任がそれぞれ規定されているが、両者は完全に区別されている。ところで、裁判所は譲受人の定義を拡大しており、債権者を害する程に、適切な対価なしに納税者から財産を譲り受けた者を譲受人に含めている。譲受人から徴収するためには、内国歳入法は、譲渡人が譲渡当時支払不能

²⁴ 訳本 204-205 頁・原典 247 頁。

の状態にあり、その譲渡が適切な対価に満たない金額でなされたことを立証しなければならない。譲受人は、譲渡人の滞納を知っているか否かにかかわらず、譲渡年度の譲渡人の納税に関して遡及的に責任を負うのである。

最後に、③企業の「責任ある者」であるが、雇用主は、従業員の給料から所得税と社会保険税を源泉徴収する必要があるが、源泉徴収した金額（信託資金税額）は、財務省に送金しなければならないが、雇用者が信託資金税を納付しない場合に、内国歳入庁が責任ある者（responsible persons）から当該未納税金を徴収することを認めている。「故意」に源泉税を徴収、計算、または納付しない者に対してのみ、徴収を行うが、単なる過失に過ぎない場合には、故意には該当しないが、判例においては、「明白な又は既知の危険について、自発的かつ意識的で、未必の故意又は認識ある過失による無視」については、その者において政府を欺こうとする特段の意図がなかったとしても、故意の要件に該当するとしている。例えば、信託資金税の支払いよりも他の債権者への支払いを優先することは、故意による行為とされ、「責任ある者」に該当し、責任を追及されるのである。

第3章 第二次納税義務者の納付告知処分取消訴訟

— 最高裁昭和50年8月27日判決 —

はじめに

第二次納税義務者が負担すべき第二次納税義務の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は無関係に確定する。さらに、第二次納税義務者とは無関係に確定されるに至った本来の納税義務者への滞納処分は、その確定した時点で第二次納税義務者に通知されるような制度の仕組みにはなっていない¹。

突然、本来の納税義務者の滞納した税金を負担することとなる第二次納税義務者にとって、自分が関知していないところで青天の霹靂のように納税義務が確定してしまうのでは、申告納税制度の下で民主的な徴税と納税を旨とする徴収の観点からは、あまりに酷な状況であるといえる。そのうえ、第二次納税義務者がこの不利な立場や酷な状況を打開し、自己の権利救済を求めるための条文は、規定されていないのである。

一方、通常の納税義務者は、更正の請求（国税通則法第23条）を始めとして不服申立てに関する条文（国税通則法第75条以下）が規定されており、権利救済が図られている。

主たる納税義務の成立及び第二次納税義務の確定過程を知りうる立場にはない第二次納税義務者は、そもそも不利な立場であるにもかかわらず、自己の権利救済のための明文規定もないとすれば、突然、新たに課された第二次納税義務に異議がある場合、権利救済は、いかにして確保されるのであろうか。権利救済の手段が確保されていない第二次納税義務者にとって、自らの権利救済を求めるために残された手段は、租税訴訟（国税通則法第114条・行政事件訴訟法第3条）ということになる。第二次納税義務者についても、租税訴訟において第二次納税義務を争うことが可能であれば、第二次納税義務者の権利救済・権利保護の途が飛躍的に開かれるのではないだろうか。

そこで、本章においては、第二次納税義務者が権利救済を求め採りうる手段としての第二次納税義務者が行う納付告知処分取消訴訟において、本来の納税義務者の課税処分の瑕疵を争えるかどうかに関心をあてて考察する。

かかる考察を行うために、本論文では、第二次納税義務についての代表的な判例を2つ取り上げる。

1つ目の最高裁昭和50年8月27日判決は、第二次納税義務者が納付告知の取消訴訟で争えるのは不存在又は無効のみに許されるとした事案で、本章で取り扱う。2つ目の最高裁平成18年1月19日判決は、第二次納税義務者は主たる納税義務について争いうることを

¹ 第二次納税義務制度の根拠は、国税徴収法第32条から第41条（第40条は削除）に規定されているにすぎない。国税に関する一般法である国税通則法においても、通常の納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定に関する条文（国税通則法第15条）はあるが、第二次納税義務の確定方法等の特別な条文は見当たらない。さらに、第二次納税義務を課せられた者について通常の納税義務者と区別し、第二次納税義務を課せられた者に特有の権利救済の途を確保するような条文も、特には見当たらない。

初めて認めた事案で、次の第3章で取り扱うこととする。

1 最高裁昭和50年判決の概要

最高裁昭和50年8月27日判決²（以下、「最高裁昭和50年判決」という）は、第二次納税義務者が告知処分の取消訴訟において、主たる納税義務の課税処分の瑕疵を主張できるか否かについて最高裁として初めて判示したものであり、長い間この判決の考え方が、判例の世界においては、定説となっていた重要な判例である。

詳細な事実関係は、以下の通りである。

訴外株式会社A商店（代表取締役原告X）は、荒物・雑貨・家庭用品等の販売を目的として設立されたが、昭和35年5月25日に解散し、目下清算手続中であつた。被告Y県税事務所長は、昭和35年8月8日原告Xに対して、A商店には、昭和31年度と33年度の法人事業税と法人県民税（図1を参照）および過少申告加算金、重加算金につき滞納があり、そして原告Xには地方税法第11条の6第2号所定の「共同的な事業者」に該当する第二次納税義務者として、租税債務の第二次納税義務があるとして、その納付を告知し、さらに原告X所有の土地及び倉庫を差し押さえた。

ところで、A商店は、これに先立ち、昭和35年5月に設立されたB物産格式会社にその財産を全部譲渡した後、同月中に解散しており、右税額を納付する資力はなかつた。

そこで、原告Xは昭和35年9月7日被告Yに対し異議申立をしたところ、被告Yは同年11月7日に加算金・重加算金・延滞加算金・督促手数料の賦課処分を取消したが、法人事業税と法人県民税についてはこれを棄却する旨決定したので、その取消を求めた事案である。

参考条文

地方税法 （共同的な事業者の第二次納税義務）

第十一条の六 次の各号に掲げる者が納税者又は特別徴収義務者の事業の遂行に欠くことができない重要な財産を有し、かつ、当該財産に関して生ずる所得が納税者又は特別徴収義務者の所得となつている場合において、その納税者又は特別徴収義務者がその供されている事業に係る地方団体の徴収金を滞納し、その地方団体の徴収金につき滞納処分をしてもなおその徴収すべき額に不足すると認められるときは、当該各号に掲げる者は、当該財産（取得財産を含む。）を限度として、当該滞納に係る地方団体の徴収金の第二次納税義務を負う。

一 納税者又は特別徴収義務者が個人である場合 その者と生計を一にする配偶者その他の親族で納

² 最高裁昭和50年8月27日判決（昭和48年（行ツ）第112号）『最高裁判所民事判例集』29巻7号（1976年）1226頁。判例評釈として、次の2つを挙げておく。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」『判例時報』804号（1976年）129頁、北野弘久「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」『民商法雑誌』75巻6号（1977年）958頁。

税者又は特別徴収義務者の経営する事業から所得を受けているもの

二 納税者又は特別徴収義務者がその事実があった時の現況において同族会社である場合 その判定の基礎となつた株主又は社員

(図 1)

昭和 31 年度				昭和 33 年度			
法人事業税				法人事業税			
事業所得	税額	納付済額	滞納残額	事業所得	税額	納付済額	滞納残額
2,444,600	283,350	69,030	214,320	1,653,900	168,460	0	168,460
法人県民税				法人県民税			
法人税額	税額	納付済額	滞納残額	法人税額	税額	納付済額	滞納残額
1,037,300	56,010	12,100	43,910	545,780	29,460	0	29,460

2 第一審の判断 (岡山地裁昭和 42 年 3 月 29 日判決³)

第一審は、被告 Y 県税事務所長の原告 X に対する本件納付告知処分のうち、法人県民税の滞納額に関する部分については、原告 X が地方税法 11 条の 6 所定の第二次納税義務者にあたるとして適法であるが、法人事業税に関する部分については、被告 Y 主張の所得金額の主張立証がされておらず所得があったことは認められないので、違法として取り消した。

ところで、地方税法 11 条の 6 に基づく第二次納税義務となる要件は、まず、①本来の納税義務者の事業の遂行に欠くことができない重要な財産を有し、かつ、②当該財産に関して生ずる所得が主たる納税者義務者の所得となっている場合において、その納税義務者が事業に係る地方団体の徴収金を滞納し、その地方団体の徴収金につき滞納処分をしてもなおその徴収すべき額に不足すると認められるときで、③当該事業が同族会社であり、かつ「その判定の基礎となった株主」に該当することが必要とされている。

それでは、本件が第二次納税義務者に該当するか検証しておこう。

- 1) A 商店は、その所有財産の大部分を B 物産株式会社に譲渡した後に解散したため、前記滞納のあったときには無資産であって、これから徴収することは不可能である。
- 2) A 商店の発行済株式の総金額は 800,000 円であるが、そのうち原告 X とその妻および原告の母の 3 名が有する株式金額は合計 400,000 円であるので、同商店は法人税法所定の同族会社に該当し、原告は「その判定の基礎となった株主」に該

³ 岡山地裁昭和 42 年 3 月 29 日判決 (昭和 36 年 (行) 第 2 号) 『最高裁判所民事判例集』 29 卷 7 号 (1976 年) 1232 頁。

当する。

3) 原告Xは、本件土地および本件倉庫を所有し、これをA商店に対してその設立当初から引きつづき貸与してきた。そして、同商店は、これを事業の遂行上欠くことのできない重要な営業財産として、使用してきた。そのうちでも本件倉庫は、営業の主体をなす本店から至近距離内にあるうえ、収容力も大きく、また賃貸料も安かった。そのため、同商店は、その全保管商品のうち約半数を、本件倉庫に保管していた。

4) 本件倉庫についての適正賃料は、極く控え目に算定しても月額12,005円(県内においては、坪当り月額350円から1,000円位が妥当な価額とされているところ、この350円を延坪数34.3坪に乗じた数値。)となる。しかるに、原告Xは、これを昭和34年3月31日までは無償で、同年4月1日以降解散までは月額1,000円の賃料でもって、A商店に貸していた。したがって、この適正賃料額と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。

以上の1)から4)の事実認定に基づき、原告Xが地方税法11条の6所定の第二次納税義務者にあたることは、明らかであるとしたのである。

3 第二審の判断(広島高裁岡山支部昭和48年10月15日判決⁴)

第二審は原告の控訴を棄却し、第一審で違法と認められた法人事業税の部分についても取消した上で、第二次納税義務について、以下のように判示した。

「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、…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。」(下線一筆者)。

⁴ 広島高裁岡山支部昭和48年10月15日判決(昭和42年(行コ)第3号・4号)『最高裁判所民事判例集』29巻7号(1976年)1242頁。

本件は、第二次納税義務者に対する納付告知処分の取消訴訟である。控訴審では、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に対する納付告知処分は、その間に関連はあるけれども（いわゆる、附従性の問題があるが）、別個の行政処分であると、説示している。つまり、第二次納税義務は、滞納処分によって生じた徴収すべき税額不足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であると理解するのである。

したがって、本来の納税義務者の課税処分の違法性は、第二次納税義務者の告知処分に承継されないのである。また、納税告知処分を争う第二次納税義務者は、これの固有の瑕疵を主張すべきであって、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵を主張することはできないと結論する。

さてこの控訴審で断定はしていないが、微妙な言いまわしではあるが、第二次納税義務者の権利救済の観点から捨象できない説示がある。それは、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と、述べている点である。しかし、本来の納税義務者の課税処分の抗告訴訟における原告適格を肯定すべきとする理由は、明らかにされていないのである。

4 最高裁の判断（最高裁昭和 50 年 8 月 27 日判決）

最高裁判決は原審の判決を支持し、以下のように判示している。

「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存在しない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。」（下線一筆者）。

最高裁判決は、従来からの定説である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に対する徴収処分とは、一応、別個の法律効果を発現する独立の処分であるので、両者の間には「違法性の承継」⁵は認められないとする見解、すなわち「消極説」⁶を採用しているようである。

そこで、本判決の意義を検討してみたい。

まず、第二次納税義務制度の趣旨については、「徴収手続の合理化を図る」という昭和32年12月「租税徴収制度調査会答申」（本論文の第1章で既に述べている）と同じ趣旨であるといえる。とりわけ、「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」（傍点一筆者）と述べている点は、徴収不足を公平の観点から租税徴収の確保をその目的とする第二次納税義務の補充性を強調した説示となっている。

次に、第二次納税義務の成立と確定についてである。本判決は、「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、……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、……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。」（傍点一筆者）と述べている。ここに、滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足するという要件が充足されれば、第二次納税義務が成立し、第二次納税義務の納付告知によって、具体的に第二次納税義務が確定すると解しているのである。

本判決は、第二次納税義務者を、「特別の関係にある第三者」であり、本来の納税義務者に「準ずるもの」と述べている。かかる点に関して、金子宏氏は、「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は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

⁵ 違法性の承継とは、連続して行われている行為間（行政行為間）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。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、違法行為の承継が認められない場合には、先行行為に取消事由に相当する瑕疵があつたとしても、それを理由として後行行為を取消することはできない（芝池義一『行政救済法（第3版）』（有斐閣、2006年）、71-71頁参照）。

⁶ 消極説は、主たる課税処分と第二次納税義務者に対する徴収処分とは、別個の法律効果を発現する独立の処分であるので、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徴収処分の取消訴訟で、本来の納税義務者の課税処分の違法性を根拠として、自らの徴収処分の取消を主張できないとする説で、通説となっていた。つまるところ、消極説の根拠は、本来の納税義務者の「公定力」が存在することにあり、この公定力が裁判所等で取消されないかぎり、第二次納税義務者は本来の納税義務者の課税処分の瑕疵を争うことはできないのである。

逆に、「積極説」は、両者の違法性の承継を認める説で、本件最高裁判決を批判するものである。「積極説」支持するものとして、三木義一『現代税法と人権』（勁草書房1992年、86頁）、北野弘久「第二次納税義務者は納税義務を争えるか」（『民商法雑誌』75巻6号（1977年）、958頁）を挙げることができる。

は、不合理である。」⁷と批判されていた。

また、同様に、今井文雄氏も、次のように批判している⁸。

「第二次納税義務者は、主たる納税義務者との間に特別の関係があり、かつその義務に附従性があるとはいえ、あくまでも第三者であり、その義務の発生にも親疎・厚薄の差があり、如何なる場合にも等しく主たる納税義務者と同一人格に準ずるものとは、法律的にも経済的にも解するのは行き過ぎである。」。

おわりに

さて、最高裁昭和 50 年判決は、第二次納税義務者が、その納付告知処分の取消訴訟において、本来の納税義務者に対して課税処分を争うことができるかどうか問題となった。最高裁は、この点について、消極説を採用したことは既に述べた。もちろん、本来の納税義務者に対する課税処分が不存在または無効である場合には、第二次納税義務者がその納付告知処分訴訟において本来の納税義務者に対する課税処分を争うことができることについては、問題はない。

その旨を最高裁も「主たる課税処分等が不存在又は無効でないかぎり……」と表現して、認めている。最高裁は、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵のうち、この不存在または無効以外の事由を争うことができるかどうかについて消極的に解したのである⁹。

つまり、繰り返しになるが、課税処分と徴収処分はそれぞれ独立の処分であって、両者の間に違法性の承継は認められないと解して、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵は、徴収処分の一つである第二次納税義務納付告知処分には承継されない、つまり、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を争えないという考え方に立って消極説を支持したのである。

最高裁昭和 50 年判決によって明らかになったことを、岩崎政明氏は、次の 3 点にまとめている¹⁰。

- ① 第二次納税義務者に係る納付告知は、本来の納税義務者に対する課税処分の徴収手続上の一処分に過ぎず、納税義務の存否または数額に係る確定力を有しないこと。
- ② 両者は、性質を異にする別個独立の処分であって、原則として、違法性の承継は認められないこと。
- ③ 主たる課税処分には公定力あるから、取消原因たる瑕疵があったとしても、出訴期間内に争わないかぎり不可争力が生じ、その効果は、第二次納税義務者にも及ぶという

⁷ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂・2021 年）171 頁。

⁸ 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」『判例時報』804 号（1976 年）132 頁。

⁹ 北野、前掲（注 6）965 頁参照。

¹⁰ 岩崎政明「第二次納税義務の納付申告の法的性格」『税研』106 号（『最新租税基本判例 80』）（2002 年）24 頁。

ことである。

第4章 第二次納税義務者の課税処分取消訴訟

— 最高裁平成18年1月19日判決 —

はじめに

本来の納税義務者の課税処分の取消原因に相当する瑕疵（違法性）がある場合に、第二次納税義務者が争う方法として、①第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に対する納付告知処分の取消訴訟において、本来の納税義務者の課税処分の瑕疵を争う方法と、②第二次納税義務者が直接、本来の納税義務者の課税処分の取消訴訟を提起して争う方法との2つがある。

前者①の方法は、前章の最高裁昭和50年判決で、本来の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との間には違法性の承継が認められないとすることを根拠に、第二次納税義務者は、本来の納税義務者の課税処分の瑕疵を争えないと確定していた。それでは今度は、残された②の方法として、第二次納税義務者が自分に対する告知処分の取消のなかで争うのではなく、本来の納税義務者の課税処分自体の瑕疵の取消を争ったらどうなるのか。この長らくの課題に肯定説を採用したのが、本章で検討する最高裁平成18年1月19日判決¹（以下、「最高裁平成18年判決」という）であった²。なお、本件の第一審は肯定説であったが、原審は、否定説を採っていた。

本章で検討する最高裁平成18年判決の最大の意義は、最高裁が初めて第二次納税義務者に本来の納税義務者の課税処分に対して不服申立の適格を認めたこと（原告適格）と、この不服申立の起算日を自らに対してなされた納付告知の日の翌日としたことの2点を挙げることができるであろう。

1 最高裁平成18年判決の概要

第二次納税義務に関する新たな判断が、平成18年1月19日に最高裁第一小法廷から出てきた。昭和50年判決では、第二次納税義務者は第二次納税義務の納付告知をそれが無効でない限り争うことができないと判示していたため、第二次納税義務者が本来の納税義務者の課税処分の可否を直接争う途しかなかった。この閉塞感に風穴を開けたのが、本

¹ 最高裁平成18年1月19日判決（平成16年（行ヒ）第275号）『最高裁判所民事判例集』60巻1号（2007年）65頁。主な評釈として次のものを挙げておく。岩崎政明「本来の納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者の不服申立権」『ジュリスト』1332号（2007年）37頁、伊藤義一「第二次納税義務者の主たる納税義務に関する不服申立適格」『TKC税研時報』15巻6号（2006年）1頁、占部裕典「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立適格と不服申立期間の起算日」『法令解説資料総覧』294号（2006年）80頁、山田二郎「第二次納税義務者の救済手続と行政不服申立期間の起算日 - アルゼグループ事件 - 」『ジュリスト』1325号（2006年）252頁、三木義一「第二次納税義務」『ジュリスト』228号（『租税判例百選（第6版）』）（2016年）51頁。

² 田中治「主たる課税処分に対する第二次納税義務者の不服申立適格」『税研』148号（『最新租税判例60』）（2009年）50頁および三木、同上51頁参照。

章で取り上げる最高裁平成 18 年判決であった³。

ただし、泉徳治裁判官の補足意見では、多数意見と異なり、第二次納税義務者は納付告知の取消訴訟で争うことができると判示している（本章で後述する）。

詳細な事実関係は、以下のとおりである。

原告 X は、知人が代表者を務める訴外 A 社から同社保有の株式を低額で譲り受けていた。

- (1) 麹町税務署長は、A 社に対し、平成 14 年 3 月 29 日、平成 10 年 7 月 1 日から平成 11 年 6 月 30 日までの事業年度の法人税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分（以下「本件課税処分等」という。）を行い、平成 14 年 4 月 3 日本件課税処分等の通知書が A 社に到達した。
- (2) 東京国税局長は、平成 14 年 6 月 7 日、原告 X に対し、A 社の本件課税処分等に基づく滞納国税につき、国税徴収法 39 条に基づく第二次納税義務の告知処分（同法 32 条、以下「本件告知処分」という。）をした。
- (3) 原告 X は、平成 14 年 8 月 6 日、本件告知処分に対して異議申立てをするとともに、本件課税処分等に対しても異議申立て（以下「本件異議申立て」という。）を行った。
- (4) 東京国税局長は、平成 14 年 10 月 11 日、本件告知処分に係る原告 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。
- (5) 東京国税局長は、平成 14 年 10 月 17 日、本件課税処分等に係る原告 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、国税通則法 83 条 1 項に基づき、これを却下する旨の異議決定をした。
- (6) 原告 X は、平成 14 年 11 月 8 日、本件課税処分等に対し審査請求をする（以下「本件審査請求」という）とともに、同日、本件告知処分に対し審査請求をした。
- (7) 国税不服審判所長は、平成 15 年 4 月 7 日、原告 X の本件課税処分等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、本件課税処分等に係る原告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、国税通則法 92 条に基づき、これを却下する旨の裁決（以下「本件裁決」という）をした。

これに対し、原告 X は、本件裁決は違法なものであるとして、その取消を求めたものである。

2 第一審の判断（東京地裁平成 16 年 1 月 22 日判決⁴）

第一審は当時、行政事件について次々と新たな判例理論を構築しているといわれた「藤山判決」⁵である。第二次納税義務に関する最高裁の新しい判断がでているが、実はこの地裁

³ 山田、前掲（注 1）253 頁参照。

⁴ 東京地裁平成 16 年 1 月 22 日判決（平成 15 年（行ウ）第 362 号）『最高裁判所民事判例集』60 巻 1 号（2005 年）90 頁。

⁵ 「最高裁変化の兆し」『朝日新聞』2006 年 5 月 31 日掲載。

東京地裁の藤山雅行裁判長が、行政の違法性を厳しく判断した一連の判決で、高裁では大半が覆されたが、最高裁では高裁判決を破棄するという例が多くみられることから、「藤山判決」として注目され

における藤山判決が先駆けとなっていることがわかる。

藤山判決は、第二次納税義務者は、本来の納税義務者の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かという論点（主たる課税処分の適否を争う必要性の存否）と、第二次納税義務者が本来の納税義務者の課税処分の不服申立てをすることを認める場合、不服申立期間の起算点はいつなのか、第二次納税義務者に納付告知され、第二次納税義務が発生した日と解してよいのかという論点（不服申立期間の起算日を本来の納税義務者が主たる課税処分を知った日の翌日とするものの不都合性）が判示されている。

（１）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

① 自らに課せられる処分の適否を争う必要性

判決は「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」として、次のように判示する。

「法治主義の原則にかんがみれば、行政は法律に従わなければならないという実体上の拘束を受けるものであり、行政がそれに違反する場合には、それによって権利・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うべきである。日本国憲法においても、広く裁判所において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。

そして、訴訟手続とは別に行政機関に対する不服申立てとしていかなる制度を設けるかについては、法治主義の原則から一義的に導かれるものでなく、憲法上も明確な規定がされているわけではないが、少なくとも最終的に権利・利益の侵害の適否を訴訟手続において争う機会が確保されるよう留意すべきであり、特に訴え提起の要件として行政機関に対する不服申立ての前置が要求されている場合においては、そのことによって上記機会が不当に奪われることがないようにする必要があるというべきである。」（下線一筆者、以下同じ）。

ここでの藤山判決のいう「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」は、地裁判決と同じ年に改正された行政事件訴訟法（昭和 37 年 5 月 16 日法律第 139 号）と同じ趣旨であり、先駆けした判決となっている。つまり、平成 16 年 6 月 9 日に行政事件訴訟法の一部を改正する法律（平成 16 年 6 月 9 日法律第 84 号）が公布されたが、その改正の趣旨が次のように言われている。

平成 16 年に行政事件訴訟法 9 条 2 項を新設し、原告適格が拡大され、同法 9 条 1 項の「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」との文言が広く規

ていたのである。

定された⁶。つまり、処分又は裁決の根拠となる法令の文言のみによることなく、①当該法令の趣旨及び目的、②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し、さらに、③当該法令の趣旨及び目的を考慮するにあたっては関係法令の趣旨及び目的を考慮すべきこと、④利益の内容及び性質を考慮するにあたっては、根拠法令に違反して処分がなされた場合に害されることになる利益の内容、性質、程度等を考慮すべきこととした。

したがって、改正法はあくまでも法律上保護された利益説に依拠するものであるが、従来の形式的かつ限定的な解釈ではなく、国民の権利・利益の救済の趣旨から柔軟な解釈を行うものであり、原告適格の判断に大きな影響を及ぼすものと考えられる⁷。

② 主たる課税処分の適否を争う必要性の存否

続いて、「(2) 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」として次のように述べる。

「第二次納税義務者は、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するものというべきであり（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。そして、主たる課税処分の取消しを求める訴えについて原告適格を認められる以上、それが形式的なものではなく、実質的に主たる課税処分の適否を争う地位を認められるものである必要性があることはいうまでもない。なお、第二次納税義務者は、第二次納税義務の納付告知を処分として、その取消訴訟を提起することができるが、納付告知処分の取消訴訟においては、主たる課税処分が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额を争うことはできないと解されているから（最高裁第二小法廷昭和50年8月27日判決）、この解釈を前提とする限り、第二次納税義務者としては、同訴訟においては第二次納税義務に係る違法のみを争い得るにとどまり、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いわざるを得ない。」

⁶ 行政事件訴訟法（原告適格）

第9条 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と含む。）に限り、提起することができる。

2 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。

⁷ 関葉子「行政事件訴訟法の改正—行政訴訟の現場に及ぶ影響」東京弁護士会『LIBRA』4巻11号（2004年）4頁参照。

被告は、この点を明確に争うものではないが、その一方で、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おいていわば代理されているものといえる旨の主張もするため検討するに、確かに、第二次納税義務は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、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はあるが、そのことのみをもって、主たる課税処分¹に瑕疵がある場合にまで、第二次納税義務者が同処分を所与のものとして処分を甘受しなければならない理由とはなり得ないし、実質的にみても、第二次納税義務の発生は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額に不足すると認められる場合等なのであるから、そのような資力に問題のある主たる納税義務者にとって、主たる課税処分につき不服申立てを行った上、訴訟を行うことは決して軽い負担ではなく、むしろ、そのような手段によることを断念せねばならないこともあるし、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。特に、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、以上のことが強く妥当するものと考えられる。」。

「上記によれば、第二次納税義務者は、主たる課税処分の存否及び数額について、主たる課税処分の取消訴訟等において争う利益を有するものであり、かつ、その機会を実質的なものとしなければ、第二次納税義務者は、訴訟手続等によりその適否を争う機会を得ないまま、不利益を受けることとなるものと評価せざるを得ず、そのような事態が生ずることは憲法上の裁判を受ける権利を奪うものとの疑いも生ずるところである。」。

藤山判決は、第二次納税義務者は、行政事件訴訟法9条1項規定の「法律上の利益を有する者」に該当し、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と、断言する。そして、原告適格として本来の納税義務者の課税処分の取消訴訟を争う必要性は、最高裁昭和50年8月27日判決（最高裁昭和50年判決）から長く続いた否定説を覆す判断を示したのである。最終的には、否定説を採り続けることは、憲法上の裁判を受ける権利を奪うものとの疑いも生じると説示するのである。

また、仮に、課税庁がいうように、第二次納税義務者の訴権利益が、本来の納税義務者においていわば代理されているとした場合でも、主たる課税処分¹に瑕疵がある場合にまで、第二次納税義務者が同処分を所与のものとして処分を甘受しなければならない理由とはなり得ないし、さらには、本来の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、本来の納税義務者の課税処分を争う権利はあると結論するのである。

③ 不服申立期間の起算日を本来の納税義務者が主たる課税処分を知った日の翌日とすることの不都合性

次に、地裁判決は、「不服申立期間の起算日を主たる納税義務者が主たる課税処分を知った日の翌日とすることの不都合性」として次のように述べる。

「(1) 被告は、主たる課税処分に対する時期に選(ママ)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、第二次納税義務者が主たる課税処分の不服申立てを行う場合、国税通則法 77 条 1 項の『処分があったことを知った日』を『主たる課税処分が主たる納税義務者に告知された日』と解すべきである旨主張する。その解釈を前提とした場合、第二次納税義務者は、主たる課税処分が主たる納税義務者に告知された日の翌日から起算して 2 か月以内に主たる課税処分に対する異議申立てをしなければならぬものとされる。

しかし、第二次納税義務は、主たる納税義務者の財産に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発生するものと規定されているところ、主たる課税処分がされた後、主たる納税義務者の財産の滞納処分に着手し、第二次納税義務発生の要件を具備することが確定するまでには相当の期間を要することがあり得ることは被告も認めるところであり(前記第 2、3 (1) イ)、ほとんどの場合第二次納税義務の告知処分がされる際には既に不服申立期間が経過してしまうことが想定され、第二次納税義務者の不服申立権は事実上封殺されることとなる。極端な場合、主たる課税処分の徴収を担当する税務署の長が第二次納税義務の賦課決定時期を恣意的に遅らせることにより、第二次納税義務者の不服申立ての機会を奪うことも可能ということになる。

他方、第二次納税義務は、主たる納税義務者と一定のつながりを持つ者に課せられるものとされ、場合によっては、主たる課税処分がされたことを知り得ることもあるが、主たる課税処分が第二次納税義務者となる可能性がある者に対して通知がされているわけではなく、また、仮に知り得たとしても、単に主たる課税処分がされたにすぎない段階で、後に第二次納税義務者となる可能性がある者が主たる課税処分の不服申立てや取消訴訟を提起したとしても、その者に不服申立(原告)適格や不服申立て(訴え)の利益が認められるかは大いに疑問であり(このような段階で不服申立ての利益を容認すれば、主たる課税処分につき第二次納税義務が発生するか否かが不明の段階でかえって多くの者が予防的に不服申立てをする可能性が広がることとなり、被告のいう徴税の安定と能率を妨げる結果となると考えられる。)、第二次納税義務が発生要件を具備することが明らかとなった段階で、初めて主たる課税処分を争い得ることとなる可能性は否定できない。また、そのような段階で第二次納税義務者に不服申立ての利益を認めるとの見解もあり得ないではないが、そのような解釈に立った場合でも、主たる課税処分の存在を確実に知り得ることが保障されていない以上、それを知り得ない場合にまで不服申立期間の進行が開始するというのは不合理といわざるを得ないであろう。

これらのことからすると、不服申立期間の起算点を一律に主たる課税処分が主たる納税

義務者に通知された日であるとすることは、第二次納税義務者は形式的には原告適格を認められるものの実質的にはほとんどの場合において主たる課税処分の適否を争う機会を与えられないという結果を招くこととなり、前記1（前記（1）一筆者注、以下同じ）で説示した観点に照らし、著しく妥当性を欠くこととなるといわざるを得ない。

（2）この点につき、被告は、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ことを主張するが、徴税の安定と能率のために、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ものではなく、前記のとおり、第二次納税義務者において不服申立てを行う必要性が認められる以上、相当期間が経過した後に課税処分が覆る結果が生じるとしてもやむを得ないものといわざるを得ない。特に、本件のような第二次納税義務者への課税が問題となるのは、主たる納税義務者からの徴税が期待できないことによるのであり、第二次納税義務の告知によってようやく徴税の実の上がることが期待できることとなるのであるから、その時点を基準として不服申立てを認めることとしても、徴税の能率と安定を害するおそれは少なく、このような場合には、前記1で説示した点をより重視すべきものと考えられるのである。

また、被告は、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、本件納付告知が賦課処分ではない旨主張する。確かに、第二次納税義務の納付告知処分は国税徴収法に規定されているが、仮にこれが徴収手続上の処分であるとしても、それにつき実質を伴った不服申立ての機会を与えるべきは当然のことというべきである。」。

最後に判例は「3 具体的な起算点」として次のように述べる。

「上記2の不都合性にかんがみると、第二次納税義務者に実質を伴った不服申立ての機会を確保するには、不服申立期間の起算点を、第二次納税義務者が主たる課税処分を知った日の翌日とするか、第二次納税義務者に第二次納税義務の納付告知がされた日の翌日と解するか、のいずれかが考えられ、この点は、前記の主たる課税処分の不服申立ての利益をどの範囲で認めるかの問題と関連するものと解されるが、前記のとおり、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。」。

第二次納税義務者の権利救済を伴った不服申立ての機会（第二次納税義務者に対する告知処分や本来の納税義務者の課税処分に対する不服申立の機会）を確保するには、不服申立期間の起算点を、①第二次納税義務者が主たる課税処分を知った日の翌日とするか、それとも②第二次納税義務者に第二次納税義務の納付告知がされた日の翌日と解するかのいずれかが考えられる。藤山判決では、前者①の不都合について、3点ほど述べている。

1点目は、主たる課税処分がされた後、本来の納税義務者の財産の滞納処分に着手し、第二次納税義務発生要件を具備することが確定するまでには相当の期間を要することがあ

り得る。ほとんどの場合、第二次納税義務の告知処分がされる際には、既に不服申立期間が経過してしまうことが想定され、第二次納税義務者の不服申立権は、事実上、封殺されることとなる。

2点目は、主たる課税処分が第二次納税義務者となる可能性がある者に対して通知がされているわけではなく、また、仮に知り得たとしても、単に主たる課税処分がされたにすぎない段階で、後に第二次納税義務者となる可能性がある者が主たる課税処分の不服申立てや取消訴訟を提起したとしても、その者に不服申立（原告）適格や不服申立て（訴え）の利益が認められるかは大いに疑問である。

最後に、3点目として、本来の納税義務者において第二次納税義務が発生要件を具備することが明らかとなった段階で、初めて主たる課税処分を争い得ることとなる可能性は否定できないが、そのような解釈に立った場合でも、主たる課税処分の存在を確実に知り得ることが保障されていない以上、それを知り得ない場合にまで不服申立期間の進行が開始するというのは不合理といわざるを得ない。

以上の3点から分るように、原告適格として本来の納税義務者の課税処分の取消訴訟を争いうる必要性を主張する藤山判決では、不服申立期間の起算点を一律に主たる課税処分が本来の納税義務者に通知された日であるとすることは、著しく妥当性を欠くことになるのである。

また、徴税の安定と能率の確保のために、本来、可能であるはずの第二次納税義務者の不服申立を行い得なくなることが正当化されるべきではなく、第二次納税義務の告知によってようやく徴税の実の上がることが期待できることとなるのであるから、その時点を基準として不服申立てを認めることとしても、徴税の能率と安定を害するおそれは少ないといえる。よって、このような場合には、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。

3 最高裁の判断（最高裁平成18年1月19日判決）

第一審が、第二次納税義務者は主たる課税処分の取り消しを求める訴えについての原告適格を有すると判断したのに対し、控訴審である東京高裁平成16年6月15日判決⁸は、納付通知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納税義務者と同一の立場に立つものであり、本来の納税義務者とは別に、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と解するのが相当であると判示した。したがって、高裁判決は、否定説の立場から、最高裁昭和50年判決（最高裁昭和50年8月27日判決）を踏襲した判断となっていることは言うまでもない。

⁸ 東京高裁平成16年6月15日判決（平成16年（行コ）第58号）『最高裁判所民事判例集』60巻1号（2005年）101頁。

そして、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申立ての適格を有しないものであり、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として、被控訴人の請求を棄却した。

本件は上告され、最高裁では高裁判決を破棄し、納税者勝訴となった。

最高裁は、上告人が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した原審の判断は、是認できないとして、原審を破棄した。その理由はつぎのとおりである。

「(1) 国税徴収法 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。」(下線一筆者、以下同じ)。

【判示 (1)】 「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つて、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、国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者は、主たる課税処分につき国税通則法 75 条に基づく不服申立てをすることができるものと解するのが相当である。」

本判決は、冒頭から国税徴収法 39 条の第二次納税義務について判示する形をとっているので、「国税徴収法 39 条所定の無償・低額譲渡受入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」⁹ことになる。

⁹ 岩崎政明「本来の納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者の不服申立権」『ジュリスト』1332号(2007年)38頁。

判示は、同法 39 条所定の第二次納税義務者について、無償・低額譲渡の受取人と債務の免除その他の処分により権利を取得し、又は義務を免れた第三者であると想定している。そして、これらの者に、すなわち、第二次納税義務者としての地位が補充的に付与される第三者の義務は、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。よって、「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ふべきである。」と高裁の判断を覆し、肯定説を採用したのである。

【判示 (2)】 「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うことが出来るが、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、自己に対する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。」

本件判決は、本来の納税義務者と第二次納税義務者との関係について、「一体性又は親近性のある関係」といっている。つまり、「本件で問題となっている国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者は、本来の納税義務者から無償又は著しく低い額の対価による財産譲渡等を受けたという取引相手にとどまり、常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるということとはできないのであって、譲渡等による利益を受けていることをもって、当然に、本来の納税義務者との一体性を肯定して両者を同一に取り扱うことが合理的であるということとはできない」（傍点一筆者）と説示している。

引用した傍点部分から判断して、第二次納税義務者となり得る者は、徴収法 39 条によると、無償譲渡・低額譲渡そして債務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のこれらの処分により取得した権利を有し、又は義務を免れた者と規定するが、

これらの者が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というのである。いや、本来の納税義務者との一体性や親近性がないと思うからこそ、本来の納税義務者に代って、本来の納税義務者に対する課税処分を争うのである¹⁰。

次に、最高裁判決は、原告適格取得の時期について、次のように述べる。

「(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は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ふべきである。」

そして、不服申立起算日については、次のようにいう。

「殊に国税徴収法 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。」。

【判示 (3)】 「そうすると、国税徴収法 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、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。」。

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対して不服申立をすることを認める場合、不服申立期間の起算点は、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と解すべきものと判示された。すなわち、「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。……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

¹⁰ 三木、前掲（注 1）51 頁、および橘素子『最近の判例に学ぶ徴税実務（増補改訂版）』（大蔵財務協会、2015 年）554 頁参照。

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」のである。

本件判決が出るまでは、最高裁昭和 50 年判決が、第二次納税義務者は自己の取消訴訟における本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵については争えないと結論づけられ、定着していた。そのため、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の瑕疵を直接争う途しかなかった。このような閉塞状態にあつて、次章（第 5 章）で取り上げる大阪高裁平成元年 2 月 22 日判決（昭和 63 年（行コ）第 29 号）『行政事件裁判判例集』40 卷 1・2 号）とその上告審である最高裁平成 3 年 1 月 17 日判決（平成元年（行ツ）第 58 号、TAINS Z182-6633）が、第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分について独自に取消訴訟を提起できるとする原告適格の判決を出していたが、不服申立の起算点を本来の納税義務者に対する課税処分がなされたときとしたため、実効性に乏しいものとなっていた¹¹。

ところが、第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分について、国税通則法 75 条に基づく不服申立に適格を有するか否かの訴訟である本件最高裁平成 18 年判決の第一審と上告審において、主たる課税処分に対する不服申立適格を認めるとともに、さらに、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なされた日の翌日と認定したことによって、第二次納税義務者の権利救済の途を広げた点で評価してよい（多くの論者の評価が、この点で一致している。例えば、田中治、三木義一の先の判批参照）。

4 最高裁平成 18 年判決の泉意見と私見

以上が最高裁の多数意見であるが、泉徳治裁判官の意見（以下「泉意見」という。）がある。

泉裁判官は、「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な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。」として以下のように述べている。

「……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

¹¹ 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 回入賞各品、2011 年、55 頁参照。

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额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。……」(下線一筆者)。

泉意見は、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ので、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。しかし、その理由は、両者の納税義務は別個独立だからであるとす。したがって、違法性の承継を考えた場合には、先行行為としての本来の納税義務者の課税処分の公定力は、後行行為である第二次納税義務者の行う納付告知処分の取消請求の中で、本来の納税義務者の課税処分の違法性を主張できるとするのである。

最高裁は、本来の納税義務者と第二次納税義務者との関係に存在する「一体性又は親近性」のある関係を肯定できるかどうかの観点から、肯定できるならば本来の納税義務者の課税処分の瑕疵の取消を争えないが、肯定して両者を同一に取り扱うことが合理的でないのであれば、つまり、「一体性又は親近性」がないのであれば、当然、主たる課税処分の取消を争えるという判断である。この点は、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と同前提する泉意見と異なる点である。

最高裁は、先行判例である最高裁昭和50年判決を維持しつつ、第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分について独自に取消訴訟を提起できるとする原告適格の判決を出しているのに対して、泉意見では、最高裁昭和50年判決を否定して、本来の納税義務者の課税処分と第二次納税義務者の納付処分は別個独立のものとする論を展開する。

このようにみえてくると、違法性の承継や公定力の問題を直接に関わらせるのではなく、「一体性又は親近性」の否定や行政事件訴訟法の「法律上の利益」を第二次納税義務者の権利救済の視点から解釈して原告適格を広く認める方向での判断は、最高裁と第一審での藤山判決で共通して見られる点であるといえる。かかる点で、第一審の藤山判決は、高く評価してよいであろう。

第5章 第二次納税義務者の権利救済の方法

— 公定力および違法性の承継の議論を踏まえた第二次納税義務者の原告適格 —

はじめに

本来の納税義務者に対する課税処分（違法性）を、本来の納税義務者が争わないでいると、その不利益を第二次納税義務者が被ることになる。そこで、このような場合に第二次納税義務者がどのように争えるのかが、従来から議論されてきた。議論として、おおよそ2つの争う方法が取り上げられている。

まず議論となったのが、第二次納税義務者が自己に対する第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟で、本来の納税義務者の主たる課税処分の違法性を主張することができるかであった（以下、「第1の方法」という）。次に議論となったのは、第二次納税義務者が自己の納付告知処分の取消訴訟で争うのではなく、本来の納税義務者に代わって本来の納税義務者の主たる課税処分自体の取消を求めて争えるかであった（以下、「第2の方法」という）。

これらの議論に一定の回答を出したのが、最高裁昭和50年8月27日判決¹（以下、「最高裁昭和50年判決」という）と最高裁平成18年1月19日判決²（以下、「最高裁平成18年判決」という）という2つの判例であった。

前者の判例は、主たる課税処分の瑕疵（違法性）を、第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟で争えるかであったが、その判断は、主たる課税処分と第二次納税義務者の納付告知処分は、別個独立の処分であるので、違法性の承継はなされないと理論で、第1の方法を消極に解した。その結果、第二次納税義務者による納付告知処分の取消訴訟のなかで、主たる課税処分の瑕疵を主張することはできないという判例法の立場は確立していた。

他方、後者の判例は、第二次納税義務者が主たる課税処分の取消を、直接に起こすことができるかが争われたが、その判断は、不服申立において原告適格を有しており、不服申立期間の起算日を第二次納税義務の納付告知日の翌日とするものであった。つまり、第2の方法を積極的に解した。

¹ 最高裁昭和50年8月27日判決（昭和48年（行ツ）第112号）『最高裁判所民事判例集』29巻7号（1976年）1226頁。判例評釈として、次の2つを挙げておく。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」『判例時報』804号（1976年）129頁、北野弘久「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」『民商法雑誌』75巻6号（1977年）958頁。

² 最高裁平成18年1月19日判決（平成16年（行ヒ）第275号）『最高裁判所民事判例集』60巻1号（2007年）65頁。主な評釈として次のものを挙げておく。岩崎政明「本来の納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者の不服申立権」『ジュリスト』1332号（2007年）37頁、伊藤義一「第二次納税義務者の主たる納税義務に関する不服申立適格」『TKC税研時報』15巻6号（2006年）1頁、占部裕典「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立適格と不服申立期間の起算日」『法令解説資料総覧』294号（2006年）80頁、山田二郎「第二次納税義務者の救済手続と行政不服申立期間の起算日 - アルゼグループ事件 -」『ジュリスト』1325号（2006年）252頁、三木義一「第二次納税義務」『ジュリスト』228号（『租税判例百選（第6版）』）（2016年）51頁。

しかしながら、この最高裁平成18年判決よりも前に原告適格を認めた下級審の事例が存在していたので、それをここで扱うことで、何故、最高裁平成18年判決より以前に第2の方法が第二次納税義務者の権利救済措置として採用されなかったのかについて、明らかにしたい。

第二次納税義務者が主たる課税処分取消しを求めるにつき「法律上の利益を有する者」（行政事件訴訟法9条1項）として、原告適格を認めている判例は、すでに、大阪高裁平成元年2月22日判決³（以下「大阪高裁平成元年判決」という）とその上告審である最高裁平成3年1月17日判決⁴において存在する。第二次納税義務者は、本来の納税義務者の課税処分取消（無効確認を含む）を求める原告適格を有すると初めて正面から認めた判決である。ここでは、最高裁は高裁の判断を維持しているため、大阪高裁平成元年判決を中心に述べる。

かかる大阪高裁平成元年判決は、「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、……法律上の利益を有する者にあたる」と説示している点から判断して、第二次納税義務者は主たる課税処分の公定力に妨げられて、違法性の承継がなされず、したがって、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えないという立場をとっているようである。

本稿では、行政法領域における公定力の理論や違法性の承継の問題との関係で、第二次納税義務者の権利救済を考えてみたい。

1 原告適格を肯定した大阪高裁平成元年判決

(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する補償金として昭和58年5月7日神戸市から支払いを受けた額について、訴外A社の所得であると認定した。

その結果、Yは昭和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した。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へ異議申

³ 大阪高裁平成元年2月22日判決（昭和63年（行コ）第29号）『行政事件裁判判例集』40巻1・2号（1989年）111頁。

代表的な判例評釈として、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原告適格」『ジュリスト』947号（1989年）123頁、白井皓善「第二次納税義務者は、課税処分取消しを求める原告適格を有するとされた事例」『行政判例研究』66巻4号（1990年）127頁などがある。

⁴ 最高裁平成3年1月17日判決（平成元年（行ツ）第58号）『税務訴訟資料』（1992年）182号8頁。

なお、本最高裁判決は、第二次納税義務者に対して主たる納税義務者の課税処分に係る取消訴訟の原告適格を認めた平成元年大阪高裁判決の結論を維持した先行判例として存在するものの、原告適格を論旨としない単なる上告棄却判決でありその先例的価値は疑問視されている（倉見智亮「第二次納税義務」『ジュリスト』253号（『租税判例百選（第7版）』）（2021年）53頁）。

立てを行ったが棄却されたため、さらに法定期限内である昭和 59 年 11 月 20 日に国税不服審判所長に対し審査請求を行った。しかし、この請求も昭和 61 年 4 月 7 日に 棄却された。なお、課税処分に先立つ昭和 59 年 1 月 23 日に、訴外 A 社は清算を完了し、同年 6 月 21 日に清算完了の登記を行っている。

清算人 X（原告・控訴人・上告人）は、国税徴収法第 34 条の第二次納税義務を課されるおそれがあるとして、(i) 主位的請求として課税処分の無効確認、(ii) 予備的請求として課税処分の取消しを求めた。

(2) 大阪高裁平成元年判決の判示内容

「……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は、右の確定した主たる納税義務の存在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 50 年 8 月 27 日第 2 小法廷判決・民集 29 卷 7 号 1226 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 36 条所定の係争処分の後続処分によっ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、したがって、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。

本件において、前記認定にかかる事実によれば、控訴人は、国税徴収法 34 条により、本来の納税義務者である訴外会社に対する本件課税処分に係る税額の徴収について第二次納税義務を課されるおそれがある者であることが明らかであり、したがって、以上説示したところにより、本来課税処分そのものにつき無効確認訴訟を提起することができるものというべきである。右説示に反する被控訴人の本案前の主張は理由がなく、これを採用することができない。(下線・傍点一筆者、以下同じ)

「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、したがって、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、主たる課税処分が本来の納税義務者に告知された時をもって基準とするのが相当であ（る）……。」。

このように述べて、大阪高裁の判決は、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消（無効確認を含む）を求めるにつき法律上の利益を有することを認め、原告適格取得の時期については、「主たる課税処分が本来の納税義務者に告知された時をもって基準とするのが相当」と判示して、第二次納税義務の納付告知前であっても原告適格を有するとしている。

本件事件において、最高裁は、平成3年1月17日判決で、上告理由に対して、「所論の点に関する原審の認定判断は、原判決挙示の証拠関係に照らし、正当として是認することができ、その過程に所論の違法はない。」とだけ述べて、上告棄却している。これによって、一応、下級審の判断は支持されているが、最高裁として積極的に述べていなかった（注4の倉見智亮氏の見解を参照）。

（3） 判決の意義と問題点

① 意義

大阪高裁平成元年判決は、最高裁昭和50年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、本来の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、初めて正面から原告適格を認めた画期的な判決であると評価できる（最高裁もこれを維持している）。

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』にあたるとしたものである。」⁵と述べている。

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と考えられる。

② 問題点

本判決は、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がために、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、本来の納税義務者に課税処分がなされた時とした。その結果、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、本来の納税義務者による審査請求・裁決（異議申立・決定等を含む。）がなされていないならば、法定の期間（不服申立期間ないし出訴期間）を徒過したものであるとして、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。

宇賀克也氏は、最高裁昭和50年判決（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」⁶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。）」⁷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」⁸としている。

⁵ 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（1989年）1622頁。

⁶ 宇賀、前掲（注3）130頁。

⁷ 同上、130頁。

⁸ 同上、131頁。なお、本論文もこの宇賀氏の現実的な権利救済策を支持するものである。詳しくは「おわりに」で述べる。

③ 小括

「はじめに」で述べたように、第二次納税義務者の権利救済を図る方法として、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟を提起する原告適格を認めるという手法（第2の方法）と第二次納税義務者の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手法（第1の方法）との2つがある。判例の流れは、第1の方法による第二次納税義務者の権利救済の解決をみてから、更に高次元の第2の方法での権利救済の解決を探るのでなく、いきなり第2の方法へと移行が可能になったように見て取れる。この場合のいきなりの移行を可能にしたのが、大阪高裁平成元年判決と位置づけることができる。

かかる移行を具体的な判例でいえば、最高裁昭和50年判決が、第二次納税義務者の納付告知処分は、形式的には第二次納税義務者に対する課税処分であるが、実質的には本来の納税義務者に対する課税処分により確定した租税債務の徴収処分と同様の処分と考えられるので、第二次納税義務者の納付告知処分の取消訴訟ではすでに確定している主たる課税処分を争えないと判示したので、これに代わる理論構成として、大阪高裁平成元年判決を挟んで、最高裁平成18年判決へと繋がったと考えられる。

すなわち、本来の納税義務者の主たる課税処分と第二次納税義務者の納付告知処分は、別個独立の行政行為であるから、違法性の承継が認められないので、第二次納税義務者の納付告知処分の取消訴訟でもって、主たる課税処分の瑕疵を争う途は、閉ざされてしまったことになる。そこで、第二次納税義務者の権利救済のための理論構成として、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、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、本来の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としたのである。

すなわち、大阪高裁平成元年判決は、主たる課税処分の公定力に妨げられることなく、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟と無効確認訴訟を提起する原告適格を認めるという手法を採用したのである。

最高裁昭和50年判決では、第二次納税義務者が納付告知を争えるのは、主たる課税処分が存在しない又は無効である場合に限定しているが、最高裁平成18年判決では、第二次納税義務者に主たる課税処分を争う原告適格を認め、原告適格取得の時期、不服申立期間についても納付通知がされた日であると判示している。

確かに、最高裁平成18年判決でもって、第二次納税義務に関する権利救済は格段に拡大されたといえる。また、最高裁平成18年判決の泉徳治裁判官の補足意見においては、「納付告知処分の取消訴訟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」と解すべきである。」と、さらに踏み込んだ第二次納税義務者の権利救済を述べられているが、これにつ

いては、公定力を無視したものであるとの批判がある⁹。

最高裁平成 18 年判決で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を争う原告適格を勝ち取るに至るまでの過程で明らかとなった障壁は、租税法ではなく、行政法領域における公定力の理論や違法性の承継の問題であったということが判明したといつてよい。

よって、次節では、公定力、違法性の承継について検討し、第二次納税義務者の権利救済について学説の見解を見ていく。

2 公定力の範囲

(1) 公定力の考え方

最高裁昭和 50 年判決について、関子喜信氏は、違法性の承継と公定力の観点から、次のようにまとめている¹⁰。

「五十年最高裁判決の注目すべき点は、主たる納税義務の課税処分と第二次納税義務の告知処分を一連の手続として先行・後行行為の関係にあるものとして違法性の承継を問題としていること、そして本来の納税義務者と第二次納税義務者の関係を極めて密接なものとしてとらえ、第二次納税義務者自体の独立性をほとんど認めず、第二次納税義務者の告知処分を徴収上の手続と解していることである。そして、課税処分と徴収処分とはそれぞれ別個の目的を有する処分であるので、違法性が承継される場合に当たらないとの確立した解釈にしたがい違法性の承継を否定しており、(消極説)と言える。」(傍点一筆者、以下同じ)

(カッコは筆者、以下同じ)。主たる納税義務の課税処分と第二次納税義務の告知処分が、「一連の手続でありながらそれぞれが別個の目的を有する行為である場合も、一連の手続でなくそれぞれが別個の独立した行為である場合も、違法性が承継されない根拠は、() 先行の行為の公定力にあるものと考え。……第二次納税義務者が告知処分の取消訴訟において主たる納税義務の課税処分の瑕疵を主張できない理由として、五十年最高裁判決以前の下級審判決は主たる納税義務の課税処分の公定力を理由としていた。」

違法性の承継問題は次節に譲るとして、本節では、第二次納税義務者が納付告知処分の取消訴訟において主たる納税義務の課税処分の瑕疵を主張できない理由として、主たる課税処分の公定力に抵触するのではないかという点について検討したい。

関子氏によると、最高裁昭和 50 年判決以前の下級審判決は、本来の納税義務者の課税処分の「公定力」を理由としていた¹¹。すなわち、行政処分にはいわゆる「公定力」が認めら

⁹ 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(2006年)224頁。

¹⁰ 関子善信「第二次納税義務者の権利救済について」『税務大学校論叢』26巻(1996年)39-40頁。

¹¹ 例えば、次のような公定力を理由とした判決がある。東京地裁昭和 37 年 10 月 18 日判決、神戸地裁昭和 46 年 11 月 16 日判決(昭和 39 年第(行ウ)8号・17号)及びこの控訴審大阪高裁昭和 48 年 11 月 8 日判決(昭和 47 年(行コ)第 2 号)『行政事件裁判例集』(1974 年)24 巻 11・12 号 1237 頁及び 1227 頁。

れ、次のような特性を有しているものだからとするのである。

一般論として、違法な行政処分から生じる法効果を取り除くためには、行政事件訴訟法 3 条 2 項の「取消訴訟」を行政相手に提起しなければならない。この原則を行政法分野では、「取消訴訟の排他的管轄」と呼んでいる。この原則を支えている行政法上の理解が「行政行為の公定力」と呼ばれるもので、「行政処分に代表される行政行為は、仮にそれが違法なものであっても、行政自らが取り消すか、判決等により取り消されるまでは、有効なものとして妥当する」という考え方である。

つまり、ここで本論文の第二次納税義務者の権利救済問題に当てはめると、本来の納税義務者に対する課税処分に瑕疵があり、たとえ違法であっても、それが当然無効でない限り、その課税処分は拘束力を有し、処分者である税務官庁や被処分者である本来の納税義務者はもとより、その他の第三者（第二次納税義務者も含めて）も、その課税処分が取消されるまでは、これを有効な課税処分として尊重しなければならないものであり、ただ権限ある行政庁の職権による取消しがあるか、あるいは一定の行政争訟手段によって争われ、その結果、国税不服審判所や裁判所による取消しがあって始めてその効力を失うことになるものである¹²。

したがって、本来の納税義務者に対する課税処分がたとえ瑕疵ある違法な課税処分であっても、そのような取消しがあるまでは、被処分者である本来の納税義務者はもとより、第三者である第二次納税義務者もこのような課税処分に拘束されることになり、行政処分としての課税処分には元来このような公定力が認められているのである¹³。

これによれば、たとえ本来の納税義務者に対する課税処分に課税標準なり税額なりを過大に認定した瑕疵（違法）があり、その結果、第二次納税義務者に対する納付告知処分においても第二次納税義務の範囲が過大に認定され、第二次納税義務者が不当に不利益を受けることとなったとしても、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が取消されていない限り、その課税処分の公定力により、自己に対する納付告知処分の取消訴訟において、本来の納税義務者に対する課税処分の課税標準なり税額を争うことはできないということになるのである。

（2）公定力の範囲

繰り返しになるが、公定力とは、法律により行政行為に与えられた仮の効力にすぎないため、行政上の法律関係の安定を図る必要から、法は行政行為の適法性を争いその効力を否定する方法を取消訴訟に限定し（「取消訴訟の排他的管轄」）、その結果、取消訴訟を提起し取消判決を得るまでの間、行政行為の効力が温存されるにすぎない。公定力は、取消訴訟が存

¹² 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』256号（1972年）27頁。
同様に図子氏は公定力に関して、「課税処分が取消されていない以上それは有効に存在しているのであって、第二次納税義務者との関係においても有効に存在している課税処分を否定することはできない」（図子、前掲（注10）41頁）と述べている。

¹³ 吉良、前掲（注12）27頁。

在する結果として反射的に生じる効力にすぎないので、現在の多数説では、公定力の理論は、制度的な問題として、「取消訴訟の排他的管轄の反射的效果」へと収斂されている¹⁴。

公定力については、多くの行政法研究者が論じているが、体表的な論者である芝池義一氏は、「公定力は、法律に先立って行政行為に内在する効力ではなく、行訴法（行政事件訴訟法—筆者注）が行政行為について取消訴訟の排他的管轄を定めた立法政策にその根拠をもつ。取消訴訟で争わない限り、事実上、有効なものとして取扱うことができる事実上の通用力である。」¹⁵（傍点—筆者）とする。

また、原田尚彦氏は、公定力の理論的根拠について、「権威あるお役所が権力を発動して行うのだから、その行為は適法なものとして推定せよというのはあまりに官僚優位の発想であり、もはや今日では説得力がない。公定力とは、仮の効力のことであり、行政行為に適法性の推定が働くことを意味するのではない。」¹⁶（傍点—筆者）と批判する。

このような多数説によると、「取消訴訟の排他的管轄」制度による実際上の効果・結果として「公定力」を説明するものであり、公定力は、訴訟手続制度そのものによると捉えられるので、公定力の排除は観念できないことになる。いくら「事実上の通用力」や「仮の効力」だとしても、原状回復の前提として「公定力の排除」が必要なことに変わりはない。しかし、これでは第二次納税義務者の権利救済が充分に行われているとは言い難い。

では本論に入るが、そもそも課税処分に公定力があるといえるのであろうか。

櫻井敬子氏は、「（課税処分に—筆者注）公定力がないとすると、処分が違法と考える納税者が納税を拒否することになり、税金の支払いを免れようとする人が多く出て、国家が崩壊してしまう懸念がある。したがって、課税処分に少々瑕疵があっても一応有効と取扱い、不満がある者は裁判で争ってもらう——この仕組みに公定力理論の醍醐味がある。」¹⁷という。

他方、阿部泰隆氏は、「私人間の場合と異なり、課税処分がされると国民の方から取消を求めなければならないのは、課税処分に公定力があるからではない。つまり、課税処分それ自体の効力ではなく、自力執行力により滞納処分をすることができ、その段階の取消訴訟では、課税処分の違法を主張することは許されない（＝違法性の承継の遮断）と解されているから、納税者の方から課税処分の取消を求めるしかない——ということになる。」さらに、「権利の初期配分が行政側にあるというのが行政法の大きな特色である。英米法のように、行政の命令も、裁判所の確認を得て初めて執行できる司法的執行の原則を採れば、国民の方からこれを争う必要はない。」として、「公定力は亡霊」との見解を示している¹⁸。

櫻井氏と阿部氏の見解をみても、課税処分に公定力があるとも、ないともいえない中途半端な状況にあるといえるであろう。したがって、公定力の排除に待つのではなく、救済の実

¹⁴ 兼平裕子「税務訴訟における公定力理論—行政行為論から私法的構成へ」『税法学』573号（2015年）71頁。

¹⁵ 芝池義一『行政法総論講義（第4版補訂版）』（有斐閣、2007年）、48-149頁。

¹⁶ 原田尚彦『行政法要論（全訂第7版増補版）』（学陽書房、2011年）140-141頁。

¹⁷ 櫻井敬子『行政法のエッセンス』（学陽書房、2013年）106頁。

¹⁸ 阿部泰隆『行政法解釈学Ⅰ』（有斐閣、2008年）74頁。

務的必要性のために、新たな理論を提示してみたい。試論として、小早川光郎氏の「客観的納税義務説」に基づきながら、本来の納税義務者の課税処分の公定力が第二次納税義務者にまでは及ばないことを検討してみたい¹⁹。

小早川氏によれば、主たる納税義務と第二次納税義務とは、「附従性」の関係にあり、主たる納税義務は申告ないし課税処分によって確定された税額を内容とする納税義務であると解する「確定納税義務説」と、これに対して、主たる納税義務は客観的事実および法の正当な解釈・適用に基づいて認定されるべき納税義務であるとする「客観的納税義務説」との2つの考え方を採り得るとする。確定的納税義務説を採った場合、本来の納税義務者の課税処分と第二次納税義務者の納付告知との間に違法性の承継が認められないので（この点は、次節で詳述する）、第二次納税義務者にとって残された訴訟方法は、主たる課税処分の取消訴訟のみとなる。そうすると、第二次納税義務者が主たる納税義務を独立に争い得るべきであるとの救済方法を考えると、確定的納税義務説は現行制度に調和しないといえる。

そこで第二の方法を模索することとなる。客観的納税義務説によれば、本来の納税義務者の課税処分によって納税義務があるとされても、それが客観的に存在しない場合や、客観的な納税額が課税処分によって確定された額よりも少ない場合には、かかる処分を基礎になされた第二次納税義務者への納付告知は、その要件に瑕疵があるわけであり、違法となる。別言すれば、「税務官庁と本来の納税義務者との間でされる申告または処分によって、別人格である者の義務内容が定まるのは不合理であるし、第二次納税義務は従たる義務であるから、抽象的に発生する第二次納税義務というものを考えれば、それは本来の納税義務者の抽象的な租税債務の範囲において発生するにとどまり、これを超えては発生しないものと考えられる。」²⁰という論理に基づいている。

このように客観的納税義務説を採用することによって、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、主たる納税義務の課税処分の公定力を理由とするのではなく、本来の納税義務者の瑕疵（違法性）を主張し得るものと解する途が開かれるのである。

客観的納税義務説は、「第二次納税義務者と国との関係においては、それが新たな独立した具体的義務を確定させるものであるもので、課税処分としての性質を有する一面がある」²¹という考え方や、「第二次納税義務も、それに関する各条の構成要件（租税要件）の充足によって成立するものと解すべきで、……第二次納税義務納付告知処分によりそれが具体的に確定する」²²（傍点一原著者）という考え方を基にした延長線上にある理論であるといえる。

¹⁹ 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（1975年）160-161頁。

²⁰ 三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」松田判事在職40年記念『会社と訴訟（下）』（有斐閣、1969年）868頁。

²¹ 関子、前掲（注10）39頁。

²² 北野、（注1）967頁。

また、「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、それが本来の納税義務者に対して及ぶことは当然である」が、「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であり」、第二次納税義務に関してはそのような制度的しくみが無いので、「課税処分の公定力が、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おそらく不当であろう。」との見解がある²³。つまり、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のが許されるとする見解である。

さらに、一般的には、「行政行為の公定力や不可争力は、行政行為が取消訴訟の排他的管轄に属することの論理的帰結として生じるのであるから、行政行為の違法を取消訴訟では争えないような特殊事情のある場合には、行政行為に公定力を認めるのは適切ではない」²⁴との説もあり、ここでの主張をさらに支持するものとなるであろう。

このようにして、公定力理論を基本的に肯定しながらも、その公定力の及ぶ範囲を権利救済の観点から制限する考え方が一定の支持を得ている。

3 違法性の承継

次に「違法性の承継」理論について、言及しておく。

違法性の承継とは、一般には、相連続する2以上の行為が結合して1つの法律効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るが、各行為がそれぞれ一応別個の法律効果の発生を目的とする独立の行為である場合には、先行行為の違法性は認めるべきではないと解されている²⁵。

第二次納税義務者が、その納付告知処分の取消訴訟において、本来の納税義務者に対する課税処分を争うことができるのか。

従来、租税の課税処分と徴収処分とは、それぞれ別個の法律効果の発生を目的とする独立の処分であるとして、両者の間に違法性の承継は認められないと解されてきた。最高裁昭和50年判決は、第二次納税義務者納付告知処分は、一種の徴収手続上の処分であると解して、同様の見解を採用したと思われる。すなわち、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵は、徴収処分の一つである第二次納税義務納付告知処分に承継されないという考え方、すなわち消極説を採用したものと解されるのである。

「違法性の承継」とは、先行行為に瑕疵がある場合には、後行行為そのものには瑕疵がなくとも、先行行為の瑕疵が後行行為に承継され、後行行為を違法ならしめるという主張を、後行行為に対する訴訟において許すことをいうのである。

²³ 小早川、前掲（注19）161頁。

²⁴ 原田尚彦『行政法要論（全訂第六版）』（学陽書房・2007年）144頁。

²⁵ 小沢義彦「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を争えるか」『税務弘報』21巻3号（1973年）55頁。

違法性の承継の主張が許される場合と許されない場合の区別の基準については、「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めざしている場合には、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とすべきであろう。」(カッコ書きは省略)²⁶とするのが代表的な見解である。

つまり、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²⁷。

では、第二次納税義務者に対して、納付告知処分取消訴訟を提起する場合に、違法性の承継を認めるべきであろうか。

第二次納税義務者の権利救済で問題となるのは、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、これまでの判例(少なくとも、最高裁平成18年判決までの判例)は、「主たる課税処分」と「納付告知処分」は別々の行政処分である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のである。

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)と認めない学説(消極説)について検証を行っておきたい。

(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。

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。」²⁸と、両処分を一連の手続きと捉えていることが窺える。

²⁶ 田中二郎『行政法総論』(有斐閣、1958年)325頁。

²⁷ 芝池義一『行政救済法(第3版)』(有斐閣、2006年)71-72頁。

²⁸ 三木義一『現代税法と人権』(勁草書房、1992年)、104-105頁注(55)及び同「第二次納税義務一『徴収不足額』説から実務への批判を中心として」『租税法研究』第15号、77頁注(55)。

三木氏によると、「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、本来の納税義務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との関係であり、課税処分と徴収処分との関係ではない。」²⁹（傍点一筆者）という。第二次納税義務は、本来の納税義務者に滞納処分をしてもなお徴収不足が生じることが明らかな場合に成立し、第二次納税義務者への納税の告知をもって確定するものであるから、新たな国との課税関係の成立とみるのである。だから、両者の関係を「課税処分と課税処分との関係」と述べているのである。

したがって、三木氏によると、「仮に結論として違法性の承継が認められないことを肯定するとしても、それは第二次納税義務納付告知処分が徴収処分だからではなく、本来の納税義務者に対する課税処分とは一応別個の課税処分だからということになろう。」³⁰と述べて、両者別個の課税処分だから、違法性の承継問題は起こらないというのである。

しかし、だからといって、第二次納税義務納付告知処分において、本来の納税義務者に対する課税処分を争うことができないというわけではない。三木氏は、客観的納税義務説を採用することにより、「本来の納税義務者に対する課税処分の実体法上の違法性を争うことができる」と主張するのである³¹。

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（最高裁昭和 50 年判決で採用された消極説一筆者注）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ものであり、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。」³²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。

三木氏と同じように北野氏も客観的納税義務説を採用しつつ、次のように述べている。

「第二次納税義務納付告知処分は単なる租税徴収処分の一つではなくて新たな納税義務を確定させるための租税賦課処分としての性質をもつ」（傍点一原著者）³³から、換言すれば、第二次納税義務は、本来の納税義務者が滞納処分を受け、さらに徴収税額の不足が認められて成立し、第二次納税義務納付告知処分により確定する租税賦課処分であるから、「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れなければならない。……まさに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

²⁹ 同上、103-104 頁及び 76 頁。

³⁰ 同上、103-104 頁及び 76 頁。

³¹ 同上、103-104 頁及び 76 頁。

³² 北野、前掲（注 1）966 頁。

³³ 同上、967 頁。

務者の納税義務を争うことができる」と解したい。」³⁴。

(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きたのである。

消極説の代表的なものは、最高裁昭和 50 年判決であり、違法性の承継を以下のように述べて、否定している。

「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。」(傍点一筆者)。

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。

おわりに

最高裁平成 18 年判決で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を争う原告適格を勝ち取るに至る過程で明らかとなった障壁は、租税法ではなく、行政法領域における公定力の理論や違法性の承継の問題であったということが判明したといつてよい。

そもそも課税処分に公定力が作用するのであろうか。本稿は、公定力を基本的に肯定しながら、その及ぶ範囲を制限する立場を採っている。主たる納税義務は、客観的事実および法の正当な解釈・適用に基づいて認定されるべき納税義務であるとする「客観的納税義務説」の考え方を採りつつ、客観的納税義務説を採用することによって、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、主たる納税義務の課税処分の公定力

³⁴ 同上、967-968 頁。

を理由とするのではなく、本来の納税義務者の違法性を主張し得るものと解する途が開かれるとした。

また、本来の納税義務者に対する「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）と認めない学説（消極説）がある。消極説は、最高裁昭和50年判決の立場であり、公定力を前提とした理論であるので、当然、違法性の承継は認められない。これに対し、客観的納税義務説を採る立場からは、違法性の承継を認める認めないに関係なく、第二次納税義務は、本来の納税義務者が滞納処分を受け、さらに徴収税額の不足が認められて成立し、第二次納税義務納付告知処分により確定する租税賦課処分であるから、課税処分と徴収処分との関係ではなく、課税処分と課税処分との関係となり、新たな納税義務を確定させると解する立場を採る。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するのである。

このように、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟を提起する原告適格を認めるという手法で、第二次納税義務者の権利救済は図られるわけであるが、第二次納税義務は、本来の納税義務者が滞納処分を受け、さらに徴収税額の不足が認められて成立し、第二次納税義務納付告知処分により確定するのであるから、まずは、第二次納税義務者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主張する解決の手法の方が、妥当ではないかと考えている。

第6章 第二次納税義務者の争訟手段の分類

違法性の承継を認めない説として、第二次納税義務者と本来の納税義務者との間には特別の関係があり、前者をいわば後者の身代わりとして捉えられるので、徴収処分を受けた本来の納税義務者が徴収手続きにおいて自己の納税義務の存否を争えないのと同じく、第二次納税義務者も主たる納税義務の存否を争えないとする考え方がある。また、現行法上の第二次納税義務者はいずれも本来の納税義務者と密接な関係を有する者であり、本来の納税義務者の存否及び内容については、課税処分の段階で本来の納税義務者に争訟の機会が与えられている以上、徴税確保のため第二次納税義務者が、別途、これを争うことは認められないという制度を採ったとしても、不合理であるとは言い切れないとする考え方もある。

これに対し、三好達氏は、「課税処分と滞納処分との間には違法性の承継が認められないとするのが通説であるといえようから、このこととの対比においても課税処分と告知処分との間に違法性の承継を認めることはできない」¹と主張しながらも、三好氏は、申告または課税処分によって本来の納税義務者の具体的な納税義務が確定するとしても、第二次納税義務の基礎には、具体的に確定した納税義務とは別に本来の納税義務者の抽象的債務が存在するとし、納付告知にかかる第二次納税義務に見合うべき本来の納税義務者の抽象的租税債務の一部または全部の不存在は、納付告知の瑕疵として、納付告知取消訴訟において争えるとの見解を述べている²。

1 主たる納税義務の瑕疵と第二次納税義務者の争訟

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を争うことができるか否かについては争いがある。この問題は、次の2つの場合に分けて考えることができる。

第1は、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自体を直接争うことができるか（以下、「第1争点」という）、第2は、第二次納税義務者がその納付告知処分の抗告訴訟において、その違法理由として本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵を主張することができるか（以下、「第2争点」という）、という問題である³。

(1) 主たる納税義務自体の抗告訴訟

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自体の抗告訴訟⁴を提起するこ

¹ 三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」『松田判事在職40年記念会社と訴訟下』（有斐閣、1968年）867頁。

² 同上、866-869頁要約。

³ 水野武夫「第二次納税義務者」北野弘久編『日本税法体系1 税法の基本原則』（学陽書房、1978年）170頁。

⁴ 抗告訴訟とは、行政機関による公権力の行使に対して不服がある場合に提起する訴訟のことをいい、行政と国民が非対等な立場で争うもの。抗告訴訟には、「取消訴訟」を中心として、「無効等確認の訴え」、「不作為の違法確認の訴え」、「義務付けの訴え」、「差止めの訴え」という5種類がある

とができるのかという争点について、多数説は肯定説を採っている。肯定説は、第二次納税義務の前提となっている本来の納税義務者に対する課税処分について、第二次納税義務者が、全く争えないとするのは不合理であるとする立場に立ち、当該課税処分取消訴訟の原告適格を、行政事件訴訟法第9条から肯定できるとする。

つまり、行政事件訴訟法第9条は、処分の取消訴訟の原告適格を処分の相手方にのみ限定しないで、第三者でもその処分の取消しを求めるにつき、「法律上の利益」を有する限り取消訴訟を提起できることとなっているところから、第二次納税義務者は、本来の納税義務者に対する違法な課税処分の取消を求める「法律上の利益を有する者」に該当するとする⁵。

他方、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納付告知処分とは、課税処分と徴収処分との関係ではなく、課税処分と課税処分との関係であるとするもので、また、第二次納税義務は、客観的事実及び法の正当な解釈・適用に基づいて認定されるべき納税義務であるとして、当然、本来の納税義務者に対する課税処分を取消の対象とすることは可能とする、より進んだ見解がある⁶。

これに対して、否定説は、取消訴訟の原告適格を有する者は攻撃防禦を具体的に行い得る立場にある者に限るとの認識に立ち、本来の納税義務者に対する課税処分もそれを最も熟知している本来の納税義務者がこれを争うに最も適しているとする。この問題に関する判例としては、第二次納税義務者が直接本来の納税義務者に対する課税処分の取消を求めたものは見当たらないという⁷。これは、抗告訴訟で第二次納税義務者にその救済手段として本来の納税義務者に対する課税処分の抗告訴訟を期待することは、攻撃防禦の点から、非現実的であるからであろうと推測する。

(2) 第二次納税義務者の納付告知処分の抗告訴訟における主たる納税義務の瑕疵の主張

第二次納税義務者が、自己の納付告知処分に対して取消訴訟を提起した場合に、その取消事由として、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵を主張できるかについて検討する。

この問題に関する多数説は、これまで再三引用してきた最高裁昭和50年判決に代表されるであろう。

「その納付告知（第二次納税義務の納付告知—筆者注）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

（行政事件訴訟法3条）。

⁵ かかる説を採る者として、吉良実、三好達、藤原純一郎などがある。

⁶ かかる説を採る者として、北野弘久、三木義一、小早川光郎などがある。

⁷ 水野、前掲（注3）171頁および大崎満「主たる納税義務の瑕疵と第二次納税義務者の争訟手段」『税務大学論叢』9号（1975年）188頁。

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。」。

最高裁昭和 50 年判決は、以上のように判示して、最高裁として初めて、この問題について、消極説を採ることを明らかにした。

第二次納税義務者は、納付告知処分取消訴訟において、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵を争えないとする消極説は、行政訴訟領域における違法性の承継の有無と行政処分の公定力の存否という 2 つの原則に誘導されているようである。つまり、前者は、本来の納税義務者に対する課税処分と滞納処分とは、別個独立した行政処分であり、徴収処分の一つである第二次納税義務者に対する告知処分の違法性の承継は認められないとするものであり、後者は、先行処分である主たる課税処分は権限のある行政庁の取消や裁判等による取消がなされない限りは、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の瑕疵を争うことはできないのである。

以下、諸学説をもう少し詳しく検討してみよう。

2 権利救済の諸学説

(1) 無効又は不存在の場合

第二次納税義務告知処分の抗告訴訟において、その違法理由として本来の納税義務者に対する課税処分が無効であるときには、当然、第二次納税義務も無効であることを主張し得るという点については、すべての学説・判例が認めるところである。

例えば、大阪高裁昭和 48 年 11 月 8 日判決⁸は、「第一次課税処分に重大かつ明白な瑕疵があつて無効事由にあたる場合には、第二次課税処分の第一次課税処分に対する前記附従性の性格により、第二次課税処分もまたその効力を発生するに由なく無効である」と判示しており、最高裁昭和 50 年判決も、傍論ではあるが、「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」と判示して、右の結論を肯定している。

(2) 取消しうべき瑕疵の場合

本来の納税義務者に対する課税処分が取消しうべき瑕疵を有する場合に、その違法を第二次納税義務者がその告知処分の抗告訴訟において主張できるか、という問題については、学説は分かれている。

⁸ 大阪高裁昭和 48 年 11 月 8 日判決（昭和 47 年（行（コ）第 2 号）『行政事件裁判例集』24 卷 11・12 号（1974 年）1227 頁）。

① 消極説

否定説は、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に対する告知処分とは関連性のない別個の処分であって、違法性の承継を認めることはできないものであり、また、本来の納税義務者に対する課税処分には公定力があるから、第二次納税義務者がその告知処分の抗告訴訟において本来の納税義務者の課税処分の違法を争いえないとする⁹。

吉良実氏は、「主たる納税者に対する課税処分に瑕疵があつたとえ違法であっても、それが当然無効でない限りその課税処分は拘束力を有し、処分者である税務官庁や被処分者である主たる納税者はもとよりのこと、その他の第三者も、その課税処分が取消されるまではこれを有効な課税処分として尊重しなければならないものであり、ただ権限ある行政庁の職権による取消しがあるか、あるいは一定の行政争訟手続によって争われ、その結果国税不服審判所なり裁判所なりによる取消しがあつて、始めてその効力を失なうことになるものである。」¹⁰とし、行政処分には、いわゆる公定力が認められるとした。

また、大崎満氏は、違法性の承継の観点から、「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に対する納付告知処分とは、前者は所得税法、法人税法等各税法の定めるところにより課税される一つの完結した行政処分であり、後者は国税徴収法の定めるところにより前者の徴収不足等を要件として、租税徴収の確保という目的のために新たに課税されるものであつて、各々別個の手続によって行われることは勿論のこと、各々別個の法律効果の発生を目的とした各々独立した別個の行政処分である。つまり、主たる納税義務者に対する課税処分手続は租税債権の確定という目的を達成するもので、そのことによつて処分は一段落するものである。一方、第二次納税義務者に対する納付告知処分手続は、主たる納税義務者の確定した租税を徴収するという目的のための手段であつて、租税債権の確定とは段階的に異なる別の行政目的実現のための手続である。このように、両者は法律上は別個独立の行政処分であると考えるのが相当であつて、たとえ主たる納税義務者に対する納税義務者に対する課税処分に取消しすべき瑕疵、違法があつたとしても、その違法性は第二次納税義務者に対する納付告知処分には承継されないものと解される。」¹¹と述べている。

② 積極説

これに対して、積極説は、本来の納税義務者に対する課税処分の違法は、第二次納税義務者に対する納付告知処分に承継されるとして違法性の承継を認める¹²。

⁹ 大崎、前掲（注7）186頁、藤原淳一郎「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として主張できるか」『ジュリスト』528号（1973年）161頁、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（1972年）25頁。

¹⁰ 吉良実 前掲（注9）25頁。

¹¹ 大崎満 前掲（注9）186頁。

¹² 小沢義彦「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を争えるか」『税務弘報』21巻3号（1973年）60頁、北野弘久「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務を争うことの可否」『民商法雑誌』75巻6号（1977年）966頁、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—」『租税法研究』第15号（1987年）76頁。

小沢義彦氏は、三好達氏のいう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ことから、課税処分と告知処分との間においても違法性の承継は認められないとする考え方¹³に対して、次のように反論している。

「告知処分は徴収手続上の処分であるとはいえ、第二次納税義務者という別個の人格に対して新たな納税義務を発生させる処分であって、これに先行する課税処分は、前述したように第二次納税義務者に送達されることはないのである。したがって、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、……権利救済の実効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。」¹⁴。

この小沢氏の違法性の承継を認める理論は、いわば、課税処分から納付告知処分への情報伝達の非対称性に第二次納税義務者の救済を求める理論といえるであろう。

また、違法性の承継を肯定し、告知処分取消訴訟の中で課税処分の違法性を争えるとした場合には、法的安定性（課税処分の効果の保護）が害されるのとの批判に対し、小沢氏は、「課税処分取消訴訟の中で課税処分が違法であると判断されても、それは告知処分が取消される理由になるだけで課税処分自体が取消されることにはならないのであるから、課税処分の法的安定性は少しも害されないと考えられる。」¹⁵と主張している。

続いて、第二次納税義務は、主たる納税者の抽象的租税債務およびこれを具体的に確定する課税処分の存在等を要件として成立するものであり、本来の納税義務者に対する課税処分等の存在自体は公定力によりこれを争いえないが、告知にかかる納税義務に見合うべき本来の納税義務者の抽象的租税債務の一部又は全部の不存在は、告知の瑕疵としてその取消しの理由となるとする考え方もあることを、三好氏が提唱される¹⁶。

このような見解に対して、吉良氏は、次のように述べて、三好説を批判している。

「いわゆる抽象的な納税義務は、納税者の申告または税務官庁の課税処分によってその内容が確定し、いわゆる具体的な納税義務となるものであるが、このような場合、そのような確定手続があれば、それによって具体的に確定したいわゆる具体的な納税義務は、すなわち抽象的納税義務の内容となっているものであって、抽象的納税義務と具体的な納税義務とは別個の存在ではないのである。つまり具体的な確定手続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だからである。」¹⁷。

¹³ 三好、前掲（注1）857頁。

¹⁴ 小沢、前掲（注12）62頁。

¹⁵ 同上、62頁。

¹⁶ 三好、前掲（注1）868頁。

¹⁷ 吉良、前掲（注9）28頁。

小早川光郎氏は、公定力を逆手にとって、第二次納税義務者に違法性を争う機会が必要であるとして、およそ、次のように主張する。

本来の納税義務者に対する課税処分の公定力が第二次納税義務者にも及ぶとすれば、第二次納税義務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のに、そのような制度的しくみが設けられていないから、第二次納税義務者に対しては主たる課税処分の公定力は及ばないと解すべきであり、第二次納税義務者はその告知処分の抗告訴訟において本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵を主張することができるとする¹⁸。

さて、第二次納税義務者の権利救済の必要性を、実定法的に、主たる納税義務のあり方自体が第二次納税義務成立の構成要件を構成しており、したがって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とする立場の論者を紹介しておこう。

北野弘久氏は、「違法性の承継が認められる」という理論構成ではなく別の構成によって積極的に解すべきであるという。つまり、「(昭和50年判決の事案の-筆者注)争点は、実はいわゆる違法性の承継の問題ではなくて、第二次納税義務の構成自体の瑕疵をめぐる問題であると解されるからである。第二次納税義務もそれに関する各条の構成要件(租税要件)の充足によって成立するものと解すべきである。そして、第二次納税義務納付告知処分によりそれが具体的に確定するのである。…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ぬ。」¹⁹と主張している。

また、三木義一氏も、「第二次納税義務は『客観的事実及び法の適正な解釈・適用のもとに本来生ずべき主たる租税債務を主たる納税者が滞納し、かつ、主たる納税義務者の財産を客観的にみるならば滞納処分をしてもなお徴収不足額の生ずることが明らか』である場合に成立し、したがって、実体法レベルからみて、主たる納税者の租税債務の客観的範囲それ自体が第二次納税義務成立の構成要件に組み込まれていると解しうるからである。それ故、第二次納税義務者は自己の第二次納税義務の範囲それ自体の問題として主たる納税者に対する課税処分の実体法上の違法性を争うことができると解したい。」²⁰と主張している。

③ まとめ

第二次納税義務者が納付告知取消訴訟で主たる納税義務の瑕疵を争う場合、主たる納税義務が無効又は不存在の時は学説・判例ともにこれを認めている。

しかし、取消しうべき瑕疵の場合は、否定説と肯定説に分かれる。否定説の根拠は(1)

¹⁸ 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(1975年)161頁。

¹⁹ 北野、前掲(注12)967頁。

²⁰ 三木、前掲(注12)76頁。

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に対する告知処分は別の処分であり、違法性の承継が認められないこと、(2) 主たる納税義務に対する課税処分には公定力があることという理由による。

これに対し、肯定説の根拠は、単一ではないが、(1) 本来の納税義務者と第二次納税義務者との間には違法性の承継が認められること、(2) 本来の納税義務者の抽象的租税債務の一部又は全部の不存在は、告知の瑕疵としてその取消しの理由となること、(3) 第二次納税義務者に対しては主たる課税処分の公定力は及ばないこと、(4) 違法性の承継や公定力に関係なく、第二次納税義務の成立自体にかかわる問題として違法性を主張できること、などの理由に分類される。

3 第二次納税義務者の原告適格と出訴期間の起算日

上記でみてきたように、権利救済に関する学説は多数存在している。これを①先行処分と納付告知処分との間の違法性承継肯定説と否定説、②先行課税処分に対する抗告訴訟についての第二次納税義務者の原告適格の有無、③原告適格があるならば、それは先行処分時に発生するのか、あるいは納付告知時に発生するのか、④抗告訴訟の出訴期間の起算日は先行処分時か納付告知時かを組み合わせると、理論的には、次の10通りの思考が可能ではないかと思われる²¹。

- ① 違法性の承継を肯定し、第二次納税義務者は、先行課税処分に対する抗告訴訟の原告適格をその課税処分時に取得すると解し、かつ、その時から出訴期間を起算するとする理論

この説の支持者は三好氏である²²。

三好氏は、原告適格と起算日について、「課税官庁のなした処分の存在自体が第二次納税義務者に対する告知要件となっているとするならば、そして第二次納税義務者としては他に右処分の効力を争う方法はないのであるから、国税徴収法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にある場合には、原告適格が認められるべきではないかと考える。ただし、出訴期間に特例を認めるべき根拠はない。」²³と主張している。

²¹ 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」『判例時報』804号(1976年)130頁。今井氏は、8通りに分類してあるが、理論的に考えると10通りのパターンが存在すると思われる。

²² 三好氏は、課税処分と納付告知処分との間における違法性の承継は認められないと解している。しかしながら、納税義務に見合うべき本来の納税義務者の抽象的租税債務の一部または全部が不存在の場合には、納付告知の瑕疵として納付告知取消訴訟において争うことができ、その出訴期間は先行課税処分を基準として起算すべきであると主張しており、結果として課税処分と納付告知処分との間に違法性の承継がされる場合はあると考えてよいと思われる。

²³ 三好、前掲(注1)869頁。

この説に対し、今井氏は「第二次納税義務者が納付告知を受ける以前は、その第二次納税義務は未だ抽象的義務に過ぎない。従って、その間は先行課税処分に係る租税債務の納税の履行の責任はないから、第二次納税義務者にとっては、本来の租税債務は、いわば自然債務にしか過ぎない。課税処分に対する抗告訴訟の本質は、自己にそのような租税債務のないことを主張し処分の取消しという形で責任を免れること、すなわち債務不存在確認の性格を有するから、自然債務に過ぎない時点で抗告訴訟の原告適格を認めることはできない。行政事件訴訟法 9 条は、当該処分の取消しを求める法律上の利益を有する原告適格を認めるのであり、自然債務者は同条にいう法律上の利益を有する者に該当しない。原告適格を否定するとすれば、この者の出訴期間を制限するということはあり得ない。」²⁴と指摘している。

- ② 違法性の承継を肯定し、第二次納税義務者は、先行課税処分に対する抗告訴訟の原告適格をその課税処分時に取得すると解し、かつ、出訴期間の起算日は納付告知の時であるとする理論

この説の支持者はいない。

「原告適格を右の時点で認めることについては（I）²⁵と同様の弱点がある。しかも原告適格を認めながら出訴期間のみを繰り下げるとは、行政事件訴訟法の解釈上無理である。」²⁶との批判がある。

- ③ 違法性の承継を肯定し、第二次納税義務者は、先行課税処分に対する抗告訴訟の原告適格を納付告知処分により取得すると解し、かつ、出訴期間は、先行課税処分時とする理論

論理的に、すなわち順列組み合わせ的に分類すればこのような考え方もありうるが、明らかにこの説は妥当でないことがわかる。原告適格があとの処分段階で認められ、出訴期間が前の処分を起算点とするのは矛盾しているからである。

- ④ 違法性の承継を肯定し、第二次納税義務者は、先行課税処分に対する抗告訴訟の原告適格を納付告知処分により取得すると解し、かつ、出訴期間も納付告知の時から起算するとする理論

この説の支持者はいない。

「原告適格を取得した時から出訴期間を起算するという考えは正しい。しかし、先行課税処分と納付告知の両抗告訴訟において、課税処分の瑕疵を主張できるとすると相反し又は矛

²⁴ 今井、前掲（注 21）130 頁。

²⁵ 「原告適格を先行課税処分時に取得すると解することについては、第二次納税義務者にとって本来の租税債務は、いわば自然債務にしかすぎないし、また、課税処分に対する抗告訴訟の本質は、債務不存在確認の性格を有するから、自然債務に過ぎない時点で抗告訴訟の原告適格を認めることはできない。」ことを指している。

²⁶ 今井、前掲（注 21）130 頁。

盾する判決があった場合に收拾のつかなくなるおそれが生ずる。これを避けるため、両抗告訴訟は、第二次納税義務者には選択的にしか許容されないであろう。」²⁷という反論がある。

⑤ 違法性の承継を肯定し、第二次納税義務者は、納付告知処分の抗告訴訟のみに原告適格を有するとする理論

この説の支持者は小早川氏である。また、18年判決の泉意見もこれにあたると思われる。

小早川氏は、公定力に関して「主たる課税処分の公定力とは、このうち、(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。しかし、右処分の公定力が、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、おそらく不当であろう。」²⁸と限定的に解している。

また、最高裁平成18年判決における裁判官泉徳治氏の意見も、「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。」と述べている。

この考えに対し、「一般の課税処分の公定力は本来の納税義務者のみならず第三者にも及び、しかも課税標準および税額にも当然及ぶのであり、抗告訴訟は、当然にこれらすべてに既判力を有するのであって、特に第二次納税義務者に上記の公定力(の一部)が及ばないと解するのは、解釈論としていささか無理なきらいがある。」²⁹との批判がある。

⑥ 違法性の承継は否定するが、第二次納税義務者は先行課税処分については、納付告知処分の有無にかかわらず(先行課税処分によって)抗告訴訟の当事者適格を有し、その出訴期間は先行課税処分の時より起算するとする理論

この説の支持者は吉良氏である。

吉良氏は、「第二次納税義務の成立にあたっては、『主たる納税義務の存在』が要件となっているものであり、そしてその場合の主たる納税義務は確定行為(確定申告・更正・決定・賦課決定等)のあった具体的な納税義務でなければならない…かりにその確定行為に瑕疵があつて違法であつても、それが無効ないし現に取消されていないかぎり、そのような違法な確定行為による主たる納税義務であつても、第二次納税義務発生要件としての『主たる納税義務の存在』の要件は満たされているものと解すべきであるから、そのような場合には第二

²⁷ 藤原、前掲(注9)162頁。

²⁸ 小早川、前掲(注18)161頁。

²⁹ 今井、前掲(注21)130頁。

次納税義務の不成立ないしは不存在を主張することはできない。」³⁰と主張する。

そして、第二次納税義務者に対して認められている、主たる納税義務の確定行為そのものの取消訴訟については、「第二次納税義務者のかかる取消しの訴えは、主たる納税者に対する課税処分が確定する前（出訴期間）でなければこれを提起し得ず、かつ第二次納税義務者がかかる取消しの訴えを提起した場合には、主たる納税者が自から取消しの訴えを提起した場合と同じように、主たる納税者に対する関係においても、当該課税処分は確定しないものである」³¹と主張している。

この説に対し、「主たる納税義務者に対する課税処分や、その不服申立てに対する裁決等は、それにつき、第二次納税義務者となるであろう者に対して通知することにはなっていないから、第二次納税義務者はその処分の段階でこれを知りえない。したがって、主たる納税義務者がその課税処分や裁決等を知った日から不服申立期間や出訴期間が進行するものとする、第二次納税義務者がこれを知った時にはもはや右の期間を徒過しているということになりかねない。」³²との批判がある。

先行課税処分によって原告適格を取得し、先行課税処分の時より出訴期間が進行するという考えは、伝統的な行政法の考え方に忠実であるが、それだけに、行政救済の点で問題があるといわねばならない。

- ⑦ 違法性の承継は否定するが、第二次納税義務者は、先行課税処分時より抗告訴訟の原告適格を取得する。そして、その抗告訴訟の出訴期間は納付告知の時から起算するとする理論

文献を見る限り、この説の支持者はいないようである。

「原告適格を認めながら出訴期間のみを繰り下げることは、行政事件訴訟法の解釈上無理である。」との批判がここでも妥当する。

- ⑧ 違法性の承継は否定するが、第二次納税義務者は納付告知処分により先行課税処分の抗告訴訟の原告適格を取得する。ただし、その抗告訴訟の出訴期間は先行課税処分を基準として起算するとする理論

この説の支持者はいない。

「第二次納税義務の告知処分がなされる前にも不服申立てや出訴を認めることになる。しかし、いまだ第二次納税義務の告知処分がなされる以前に原告適格が認められるか否かはともかくとしても、第二次納税義務の告知処分が行われるものかどうか不明な場合に、第二次納税義務者に対し、あたかも第二次納税義務を課税してくださいといわんばかりの

³⁰ 吉良、前掲（注9）24頁。

³¹ 同上、25頁。

³² 水野、前掲（注1）175頁。

行動を期待するのは、非現実的な議論である。」³³との批判がある。

- ⑨ 違法性の承継は否定するが、第二次納税義務者は納付告知処分により先行課税処分の抗告訴訟の原告適格を取得する。そして、その抗告訴訟の出訴期間は納付告知の時から起算するとする理論

この説の支持者は藤原氏と図子氏である。また、平成18年判決もこの説に該当すると思われる。

藤原説によれば、「第二次納税義務者の提起する先行課税処分の抗告訴訟の起算日を本来の納税義務者に対するのと全く同じ扱いで良いとすると、実際には第二次納税義務者が訴訟を提起しようとした時に、既に出訴期間を徒過している場合が殆どであり、何ら第二次納税義務者に争訟手段を与えたことにならない結果に終わる。そこで処分の相手方以外の第三者の場合には、当該第三者を基準として出訴期間を考えるべきであるとの見地からいって、第二次納税義務者が知りえた時点を基準とする考え方がより合理的」³⁴であるという。

また、図子氏は平成18年判決の原告適格の時期、不服申立の起算日についての判断に賛成したうえで、「本判決が指摘するように国税徴収法39条の第二次納税義務者の場合は、実質的に同一人格として捉えることに無理があり、その意味で第二次納税義務制度に不備があると考え。本判例により、課税処分に係る第二次納税義務者の権利救済は可能となるが、制度の不備は修正されることが望ましい。その方法としては、第二次納税義務の納付告知処分の争訟において、主たる課税処分の違法性を争える旨の特則を設けること、または本判例に則して第二次納税義務者に一定の限定付の不服申立期間の特則を設けることが考えられる。」³⁵と主張する。

- ⑩ 違法性の承継はなく、先行課税処分の原告適格も第二次納税義務者にはないとする理論

この説は、第二次納税義務に関する従前の判例がとってきた考え方である。

すなわち50年判決では、「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、第二次納税義務者の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有する」と判断して本来の納税義務者と第二次納税義務者は同一の立場にあることを違法性の承継を否定する根拠としている。

これに対し、「第二次納税義務者は、主たる納税義務者との間に特別な関係があり、かつ

³³ 水野、前掲（注1）175頁。

³⁴ 藤原、前掲（注9）159頁。

³⁵ 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年）226頁。

その義務に附従性があるとはいえ、あくまでも第三者であり、その義務の発生原因にも親疎・厚薄の差があり、如何なる場合にも等しく主たる納税義務者と同一人格に準ずるものと法律的にも経済的にも解することは行き過ぎである」と本判決を批判し、また「第二次納税義務の附従性を説くに急なあまり、第二次納税義務者の主体性を無視しかねないことになり、終には確定した先行課税処分を第二次納税義務者はもはや争えないという結論にエスカレートしかねない」³⁶おそれがあると指摘する見解がある。

4 第二次納税義務者の権利救済

第二次納税義務者の権利救済をどのような形で認めるべきか。

まず、第二次納税義務者の権利救済は、納付告知によって、実体的な権利義務の存在・不存在を争うことができると考えるべきであろう。私見は、これを、「違法性の承継」とは少し異なる考えで示そうと思う。言ってしまうえば、それは「共通違法性論」というべきもので、すでに見た最高裁平成18年判決の泉徳治氏の意見に近いものである。

「違法性の承継」は、もともと多段階の手續において、「事業認定の告示」と「土地収用裁決」の間などで認められたもので³⁷、A処分の違法性をB処分にも適用するものである。B処分にはもともとA処分の違法性は存在しない。しかし、A処分が違法であるなら、後続のB処分をすべきではないという考えに基づいて、A処分が出訴期間の経過などの理由により争えなくなったとしても、B処分の段階でA処分の違法を主張させて、違法であればB処分を取り消すことを認め、Bの権利救済を認めるものである。

本来の納税義務者に対する課税処分（A処分）と第二次納税義務者に対する納付の告知処分（B処分）は、はじめから一定の違法事由をもつと考えると、その共通部分については、当初からB処分にはA処分と共通の違法性があると考えられるのではないだろうか。

つまり、第二次納税義務者は、自己に向けられた納付の告知（B処分）に、当初から存在する違法性を、独自に、自己の法律問題として主張しうると考えるのである。そして、このような共通の違法性を構成するものは、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の背後に共通する抽象的納税義務を支える実体的課税要件の存否ということになる。A処分とB処分はあくまで別個であるので、第二次納税義務者がB処分の違法性を問題視することは、A処分の公定力の問題とは一応切り離されると考えてよいと思う。

そこで、次に、2つの処分の争訟可能性を考えるに、最高裁昭和50年判決が、「主たる課税処分等が存在しない又は無効でないかぎり、主たる納税義務者の確定手續における所得誤認等

³⁶ 今井、前掲（注21）132頁。

³⁷ 名古屋地方裁判所平成2年10月31日判決 判例時報1381号37頁。

名古屋地判は「事業認定と収用裁決は、その直接の効果は異なるものの、結局は、お互いに相結合して当該事業に必要な土地を取得するという法的効果の実現を目的とする一連の行政行為である」として「先行行為と後行行為とが相結合して一つの効果を形成する一連の行政行為である場合には、…先行行為の違法性は後行行為に承継されると解すべきである。」と判示している。

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。」と判示して、「自分に向けられた納付告知」では自分の実体法上の権利義務は争えないとした。これに対して、最高裁平成18年判決が、「第二次納税義務者は、主たる納税義務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がある。」と判示して、「他人に向けられた課税処分」で、自分の実体法上の権利義務が争えろとしたことについては、やや不自然な考え方であると思われる。

なぜなら、主たる課税処分で納税義務について争えるのであれば、自己の納付告知処分においても争えるべきと解するのが合理的と思われるからである。

ただ、考え方としては、逆に、納付告知処分の取消訴訟では自分の実体法上の権利義務について争えるが、主たる納税義務の取消訴訟では自分の実体法上の権利義務について争えない、とする方が一見筋がとおとも思われる。そうすると、第二次納税義務者は、自己に対する納付告知処分と争うべきで、本来の納税義務者に対する課税処分については取消訴訟の原告適格を有しないとすることもあり得る。

ところが、行政事件訴訟法も近年改正され、原告適格を従来よりも広くする考え方が一般的になってきたので、あえて、「他人に向けられた課税処分」では自分の実体法上の権利義務について争えない、とする必要性はないと思われる。

そこで、B処分とA処分に共通の違法性を認めるとすると、納付告知処分の取消訴訟でも自己の権利義務関係について争いうるし、主たる課税処分の取消訴訟においても自己の権利義務について争えろと考えてよいのではないかと思われる。したがって、第二次納税義務者は、A処分の違法性を争う取消訴訟とB処分の違法性を争う取消訴訟を選択的に選べることになる。

ただし、行政事件訴訟法10条1項³⁸の制限があるので、「他人に向けられた課税処分」では、その手続上の違法性は主張し得ないと考えられる³⁹。

ところで、筆者は、上記で先行処分と後行処分には共通の違法性があると述べた。それは、課税処分と滞納処分との間に「違法性の承継」を認めろという従来の違法性の承継理論とは少し異なる。これを詳しく述べれば、次のようになるろ。

一般に、相手方に義務を命じる行政行為と、その義務を相手方が履行しないときに行う行政上の強制執行の間には、違法性の承継を認めない。筆者は、自分の課税処分と自分の滞納処分との間には違法性の承継を認めてよいと思う。その理由は、租税は、ある者に対する国・地方公共団体の適正な課税徴収が目的であり、違法性の承継の成立要件⁴⁰として考えられて

³⁸ 行政事件訴訟法10条1項「取消訴訟においては、自己の法律上の利益に関係のない違法を理由として取消しを求めることはできない。」

³⁹ 行政事件訴訟法10条1項は主観訴訟としての違法主張制限の規定である。他人に向けられた課税処分のうち実体的な瑕疵は、自己の権利利益と関わりがあるが、手続的な瑕疵は関わりがないからである。

⁴⁰ 「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めざしている場合には違法性の承継を認

いる同一目的・同一効果を満たすからである。

これに対して、「本来の納税義務者に対する課税処分」と「第二次納税義務者に対する納付告知処分」は、その相手方が異なる。相手方が異なるのであれば、そもそも同一目的・同一効果であるとはいえないというべきである。徴税する国家からすれば同じであるというのは乱暴な議論だろう。さらに、「本来の納税義務者に対する課税処分」と「第二次納税義務者に対する納付告知処分」は、課税処分と滞納処分ではなく、どちらも課税処分である⁴¹。

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とすべきであろう。」（田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1958年）325頁）。

⁴¹ 第二次納税義務は、第1章で指摘したとおり、多数説・判例において本来の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、具体的に確定すると解されている。

第7章 国税徴収法 39 条の適用と無償譲渡等の処分

はじめに

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、国税徴収法（以下、「法」という。）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 割を超えるということで、他の 34 条、36 条、および 37 条と比べて群を抜いているという研究成果がある¹。

このように法 39 条関係の審査請求が多いのは、滞納者が故意にその財産を親族等に移転させたり、法人成りすることで行う一種の租税回避を封じる効果を、この法 39 条の第二次納税義務制度に担わせていた証左であろう。つまり、主たる納税義務者が自らの納税義務を回避するために、第三者に資産を無償譲渡したり、著しく低い金額で譲渡したりすることで、無資力状態を創出されると具体的に確定した税額の納付が難しくなる。そこで、このような故意的に無資力状態が創出された場合に、徴収ができないとなると、自らの税額を納付した善良な納税者との公平が保てなくなるので、このような場合の租税債権の充当を図る手段として法 39 条の第二次納税義務が考えられたのであろうことは、容易に想像がつく。

そこで、本章では、法 39 条は、もともと第二次納税義務の対象となる財産等の処分が譲渡だけであったものが、第三者に利益を与える処分等を含むものへと拡張した現行法の規定振りをみることで、その法制度の機能を明らかにするとともに、また、裁決事例をみることで具体的に第二次納税義務者とみなされる行為ないし第二次納税義務を負う者の範囲（対象者）について考察してみたい。

1 法 39 条第二次納税義務制度の趣旨・目的

（1）法 39 条における滞納に係る国税の第二次納税義務の成立要件

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）は、次のように規定している。

「滞納者の国税につき滞納処分の執行を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、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っ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で政令で定めるものであるとき

¹ 窪田良一「第二次納税義務者の権利救済に関する一考察」2011 年、租税資料館第 20 回入賞作品、12 頁。

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。」。

すなわち、法 39 条における滞納に係る国税の第二次納税義務の成立要件を次の 4 項目としている。

- ① 滞納者がその財産につき無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く）、債務免除その他第三者に利益を与える処分をしたこと。
- ② その無償又は著しい低額の処分が、当該国税の法定納期限の 1 年前の日以後にされたものであること。
- ③ 滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められること。
- ④ 国税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、無償又は著しく低い額の対価による譲渡等の処分に基因すると認められること。

上記 4 項目の法 39 条成立要件について、事務運営指針と通達²に基づいて、文理を解釈しておきたい。

(2) 法 39 条の滞納税額納付回避否認規定

本条文は、まず、誰が第二次納税義務者になるか（誰が第二次納税義務を負うか）という点、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譲渡による処分により権利を受けた者および債務の免除その他第三者に利益を与える処分により義務を免れた者が該当すると規定している。さらに、この第二次納税義務者該当者は、細分化すると、(イ) 無償譲渡、(ロ) 低額譲渡、(ハ) 債務免除、(ニ) その他第三者に利益を与える処分により権利を取得し、または義務を免れた者である。

次に、「滞納者の国税につき滞納処分の執行を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、その不足すると認められることが、……処分に基因すると認められるときは、……その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う。」(傍点一筆者)と規定しており、滞納処分の執行をしてもなおその徴収すべき額に不足すると認められることが、上記(イ)(ロ)(ハ)(ニ)の各処分に基因したものでなければならないとしているのである。この場合の徴収不足が、滞納者による上記各処分に基因していることを「基因関係」という。

つまり、本条は、滞納税額を納付する資力があるにもかかわらず、事前に、「譲渡その他の財産の処分」(以下、「無償譲渡等の処分」という)((イ)(ロ)(ハ)(ニ)の処分を指す—以下同じ)による財産の移転によって納税を回避することに対して、歯止めを掛けた規定となっている。

² 事務運営指針は、平成 29 年 3 月 3 日「第二次納税義務関係事務提要の判定について」(本章では、「運営指針」という)であり、通達は、「国税徴収法基本通達」(本章では、「徴基通」という)である。なお、運営指針及び徴基通では、①の成立要件を「無償譲渡等の処分」と定義しているため、本章もそれに従う。

この無償譲渡等の処分に関して、最も権威あるとされる解説書である吉国他（2015）は、「租税に対する詐害行為のすべてを訴訟をまって処理することは、租税の簡易、迅速な確保を期し得ない。そこで、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できないような資産状態に立ち至らせた場合はすなわち詐害行為となる場合には、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。」³と述べている。同様のことは、昭和33年12月「租税徴収制度調査答申-附参考資料-」でも述べられている（答申第三の一の8）。

また、同解説書は、本条で第二次納税義務を負う処分に「債務の免除その他第三者に利益を与える処分」とされているが、この点は、「財産の処分としては狭きに過ぎるので、……譲渡のほか、債務の免除その他第三者に利益を与える処分にまで拡充された。」⁴し、さらに、「第二次納税義務を負う者は、従来の親族その他特殊関係者に限られていたが、……特殊関係者に限らず、譲渡その他の財産の処分により利益を受けた者はその利益が現に存する限度において第二次納税義務を負うこととなった。」⁵と、その経緯について述べられている。

「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」（最高裁昭和50年8月27日判決）⁶という第二次納税義務の範疇で求められる「特別の関係にある第三者」であった者が、従来の親族その他の特殊関係者（一体性又は親近性のある関係）から随時拡張していき、譲渡その他の財産の処分によって利益を受けた者全てが該当することとなり、その利益が現に存する限度で第二次納税義務者となるのである。

換言すれば、本来の納税義務者と第二次納税義務者との間に密接な関係があるかないかという事実認定が問題とされているのではなく、一定の関係を前提にして第二次納税義務制度（一定の関係を有する者が、納税義務者に代わって租税を負担する制度）が構築されているのである⁷。

国税は、国家財政の基盤をなすもので、国税徴収の確保は絶対であり、公平に徴収が行わなければならないという観点からすると、第二次納税義務者の該当する範囲を広げること、租税徴収の確保を図るために、私法秩序の尊重と公平を失しないという制限付きで、取りこぼしのないように滞納に投網を掛けたのである。

³ 吉国二郎他『国税徴収法精解 平成27年改訂』（大蔵財務協会、2015年）372-373頁。

⁴ 同上 373頁。

⁵ 同上 373頁。なお、法39条は、第二次納税義務の限度について、「利益が現に存する限度」や「受けた利益の限度」という表現を用いているが、この解釈については運営指針104及び105に詳しい。

⁶ 最高裁昭和50年8月27日判決（昭和48年（行ツ）第11号）（民集、29巻7号1226頁）。この判決は、第二次納税義務者が主たる納税義務者と同様の立場に置かれることから主たる課税処分に存在する違法性が別個独立した課税処分である第二次納税義務の納付告知処分には承継されないとの論理に黙示的に依拠して消極に解した。なお、主たる判例評釈として、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」『判例時報』804号（1976年）と北野弘久「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巻号6号（1976年）を挙げておく。

⁷ 酒井克彦『行政事件訴訟法と租税訴訟』（大蔵財務協会、2010年）357頁参照。

なお、占部裕典氏は、「国税徴収法 39 条の『その他第三者に利益を与える処分』の意義と租税回避行為」⁸という論文で、法 39 条の譲渡等その他第三者に利益を与える処分を租税回避行為のように捉えて、本条に「租税回避行為」の防止の規定であるかのようなイメージを与えているが、本論文は、「滞納税額納付回避否認規定」と位置付けている。

(3) 法 39 条における無償又は著しい低額の譲受人の第二次納税義務者

引き続き、法 39 条の解釈を行っておきたい。というのは、後述することになるが、譲渡その他の財産の処分があったとしても、合理的な事情あるいは合理的な理由が存在する場合には、法 39 条の適用のための要件が充足されたとしても、適用が否定されること（事例）があるからである。

まず、事務運営指針と徴収法基本通達では、「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」を、「無償譲渡等の処分」と定義しているので、ここでは、この定義に従いながら、事務運営指針を基本としつつ徴収法基本通達で更に捕捉しながら解釈していく。

なお、無償譲渡等の処分の「譲渡」とは、贈与、特定遺贈、売買、交換、債権譲渡、出資、代物弁済等による財産権の移転をいい、相続（包括遺贈及び包括の名義による死因贈与を含む。）等の一般承継によるものは含まれない（徴基通第 39 条関係 3）。

① 法定期限の 1 年前の日

法第 39 条の「1 年前の日以後」とは、法定納期限の 1 年前の応当日以後をいい、応当日の当日にされた譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分についても、法第 39 条の規定が適用される（徴基通第 39 条関係 2）。

無償譲渡等の処分がされた日が、1 年前の日以後かどうかの判定の基準となるのは、無償譲渡等の処分についての契約が成立した日とする。ただし、契約が成立した日とそれに基づく無償譲渡等の処分がされた時（権利を取得し、又は義務を免れた時）が異なるとき（例えば、契約によって権利移転等の時期を定めているとき）は、無償譲渡等の処分がされた日とする。

ただし、譲渡等の処分につき登記等の対抗要件又は効力発生要件の具備を必要とするときは（例えば、土地、建物、鉱業権等のとき）、その要件を具備した日によって、1 年前の日以後であるかどうかを判定する（大阪高裁平成 29 年 11 月 17 日判決⁹）。この場合において、仮登記とそれに基づく本登記があるときは本登記によって、処分禁止の仮処分の登記とその仮処分により保全された登記請求権に基づく登記があるときはその登記請求権に基づく登記によって（大阪高裁平成 29 年 11 月 17 日判決）、それぞれ判定する（徴基通第 39 条

⁸ 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社、2013 年）898 頁。

⁹ 大阪高裁平成 29 年 11 月 17 日判決（平成 29 年（行コ）第 142 号）『訟務月報』64 巻 7 号（2018 年）1124 頁。

関係 2 (2))。

なお、譲渡等の処分がされた時が登記等の日後であることが訴訟等により明らかにされている場合には、その日によって判定する。

② その他第三者に利益を与える処分

無償譲渡等の処分の「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（最高裁平成 21 年 12 月 10 日判決¹⁰）、株主に対する剰余金の配当（東京高裁平成 26 年 11 月 26 日判決¹¹）がある（徴基通第 39 条関係 5）。

ただし、滞納者の積極財産の減少であっても、その第三者に利益を与える処分が、離婚に係る慰謝料であるなどそれが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、本条の処分行為に該当しないとされる（東京地裁昭和 45 年 11 月 30 日判決¹²）。

また、遺産分割協議に関してであるが、国税の滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議は、滞納者である相続人にその相続分に満たない財産を取得させ、他の相続人のその相続分を超える財産を取得させるものであるときは、本条にいう第三者に利益を与える処分に当たりうる（最高裁平成 21 年 12 月 10 日判決）。

なお、第三者に利益を与える処分としては、「債務の免除その他第三者に利益を与える処分」と規定されており、債務免除を筆頭に解釈すべきであったが、この議論については、東京地裁令和 2 年 11 月 6 日判決¹³があり、大変、興味深いので、別稿に譲りたい。

③ 低額譲渡

低額によるものであるかどうかの判定については、財産の種類によって異なり、例えば、上場株式、社債等のように一般に時価が明確である財産については比較的価額の差がわずかであっても著しく低いと判定すべき場合があり、また、不動産のように通常は人により評価額を異にし、価額の差がある程度開いていたとしても著しく低い額と判定すべきでない場合がある。この場合において、値幅のある財産については、特別の事情がない限り、時価のおおむね 2 分の 1 程度に満たない価額をもって著しく低い額と判定して差し支えない（徴

¹⁰ 最高裁平成 21 年 12 月 10 日判決（平成 20 年（行ヒ）第 177 号）『最高裁判所民事判例集』63 卷 10 号（2010 年）2516 頁、『判例時報』2066 号（2010 年）14 頁。本判決は、滞納税を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議が徴収法 39 条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得るとした重要なものである。主たる瑕疵として、佐藤英明「国税徴収法第 39 条による第二次納税義務」『租税判例百選（第 7 版）』別冊ジュリスト 243 号（2021 年）を挙げておく。

¹¹ 東京高裁平成 26 年 11 月 26 日判決（平成 26 年（行コ）第 288 号）『訟務月報』61 卷 2 号（2015 年）454 頁。

¹² 東京地裁昭和 45 年 11 月 30 日判決（昭和 43 年（行ウ）第 91 号）『行政事件裁判例集』21 卷 11・12 号（1971 年）、1392 頁。

¹³ 東京地裁令和 2 年 11 月 6 日判決（令和元年（行ウ）第 239 号（行政事件裁判例集ウェブサイトから）。

基通第 39 条関係 7、広島地裁平成 2 年 2 月 15 日判決¹⁴、福岡高裁平成 13 年 11 月 9 日判決¹⁵参照)。

では、低額譲渡の判定方法はどうすればよいのか。

低額譲渡に該当するかどうかは、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合的に勘案して、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(微基通第 39 条関係 7、広島地裁平成 2 年 2 月 15 日判決、福岡高裁平成 13 年 11 月 9 日判決参照)。

④ 徴収不足が処分に基因すると認められるとき

徴収不足が、滞納者による無償譲渡等の処分に基因すること(基因関係)とは、その無償譲渡等の処分がなかったならば、現在の徴収不足が生じなかったであろう場合をいう(微基通第 39 条関係 9)が、この判定については、次のように行うものとする。

徴収不足である場合において滞納者が滞納国税の法定納期限の 1 年前の日以後に無償譲渡等の処分をしているときは、当該無償譲渡の処分と徴収不足との間に基因関係があるものとする。ただし、当該無償譲渡等の処分をした後に、滞納者がその国税の総額を徴収できる財産を取得している場合には、当該無償譲渡等の処分について、基因関係がないものとして取り扱って差し支えない(東京高裁昭和 52 年 4 月 20 日判決¹⁶参照)。

ただし、国税に優先する債権を被担保債権とする担保権が設定された財産について、その被担保債権額が譲渡時に当該財産の価額を上回っている場合は、特段の事情がない限り、徴収不足が当該財産の譲渡に「基因すると認められるとき」には該当しないことに留意する(福岡地裁平成 27 年 6 月 16 日判決¹⁷参照)。

また、親族その他の特殊関係者に対する無償譲渡等の処分相互又はそれ以外の第三者に対する無償譲渡等の処分相互の間では、納付通知発送時に最も近いものから第二次納税義務を負わせることとして取り扱う。

小括

滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められ、しかも、その不足すると認められることが、無償譲渡等の処分、すなわち、無償又は著しく低い額の対価による譲渡等の処分に基因すると認められると、その場合の処分等により利益を得た者や義務を免れた者は、第二次納税義務を負う(第二次納税義務者と判定される)のである。つまり、第二次納税義務の発生は、徴収不足と無償譲渡等の処分との間における基因関係を出発点としているのである。

¹⁴ 広島地裁平成 2 年 2 月 15 日判決(昭和 60 年(行ウ)第 6 号)『判例時報』1371 号(1991 年)82 頁。

¹⁵ 福岡高裁平成 13 年 11 月 9 日判決(平成 10 年(行コ)第 16 号)TAINS Z999-7037。

¹⁶ 東京高裁昭和 52 年 4 月 20 日判決(昭和 50 年(行コ)第 51 号)『訟務月報』23 卷 6 号(1977 年)1117 頁。

¹⁷ 福岡地裁平成 27 年 6 月 16 日判決(平成 24 年(行ウ)第 60 号)TAINZ Z777-2720。

そして、この基因関係が、当該国税の法定納期限の1年前の応当日以後に生じており、その際の処分行為が、無償又は著しく低い額の対価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であれば、法39条に該当するのである。

これらの行為の具体的形態は、低額譲渡では、特別の事情がない限り、時価のおおむね2分の1程度に満たない価額をもって著しく低い額と判定して差し支えなく、また、「その他第三者に利益を与える処分」としては、例えば、地上権、抵当権、賃借権等の設定処分、遺産分割協議などが挙げられている。

それでは、「基因すると認められるとき」には該当しない場合とは、いかなる場合をいうのであろうか。一例として、その第三者に利益を与える処分が、離婚に係る慰謝料であるなどそれが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、本条の処分行為に該当しないとされているが（東京地裁昭和45年11月30日判決）、この「必要かつ合理的な理由」の解明も含めて、基因すると認められない事例と認められる事例について裁決事例を基にして、次節で詳解したい。

2 法39条に該当する第二次納税義務の事例

国税不服審判所は、インターネット上で、「公表裁決事例要旨」を公表しているが、そのなかで国税徴収法関係の事例(2022年9月1日現在)は、173件で、その内の66件(38.15%)は第二次納税義務関連である。さらに詳しく見てみると、この66件の内の47件は法39条の事例である。

この39条関連の事例は、「無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務」として、次のように、A～Iの項目に集計されている。

- A. 処分の意義 (2件)
- B. 徴収不足との関係 (2件)
- C. 無償譲渡と認めた事例 (14件)
- D. 無償譲渡と認めなかった事例 (15件)
- E. 低額譲渡と認めなかった事例 (1件)
- F. 利益を与える処分 (2件)
- G. 受けた利益額の算定 (6件)
- H. 債務免除 (3件)
- I. その他 (1件)

法39条が対象とする代表的な事例を取り上げて、条文の解釈をより明確にしたい。

以下、簡単に事例を紹介し、必要に応じて解説を加えることとする（なお、解説は「公表裁決事例要旨」を基に一部修正を加えている）。

(1) 無償譲渡の事例

公表事例の中でも、無償譲渡の事例が認められた事例 14 件、認められなかった事例 15 件と圧倒的に多い。

- (a) 法人税法上役員賞与としたものを無償譲渡と認めて第二次納税義務を課しても矛盾がないとした事例（昭和 49 年 9 月 27 日裁決、裁決事例集 No. 9、31 頁）

【解説】 法 39 条の「無償による譲渡」とは、民法上の贈与等を指すものと解すべきであるので、法人税法上役員賞与としたものを法 39 条にいう無償譲渡と認めて第二次納税義務を課しても何ら矛盾するものではない。

- (b) 滞納会社の家賃収入計上漏れ等により生じた簿外の金員を取得した代表者に対する第二次納税義務の告知処分は相当であるとした事例（昭和 60 年 1 月 31 日裁決、裁決事例集 No. 29、157 頁）

【解説】 請求人は同社の家賃収入計上漏れ等により生じた簿外の金員を取得しており、それは同社からの請求人に対する贈与であると認められ、また、当該滞納国税について同社に対する滞納処分を執行してもなお徴収不足を生じると認められることが、その国税の法定納期限の 1 年前の日以後に行われた当該贈与に起因すると認められる。

- (c) 滞納者から金銭の贈与を受けたことを理由とする法 39 条に基づく第二次納税義務の告知処分は相当であるとした事例（平成 2 年 6 月 26 日裁決、裁決事例集 No. 39、459 頁）

【解説】 滞納者（会社）は、土地を譲渡した後代金の一部 60,000,000 円を第三者に対する債務の弁済の名目で流出し、これを当該第三者名義の預金に預け入れており、更にその資金が請求人（滞納者の代表取締役の妻が代表取締役である会社）に対し貸付金の名目で移動している。しかし、[1] 滞納者の帳簿には、当該第三者からの借入金の記載はなく、[2] 当該第三者は、請求人の代表者の実弟（大学生）又は滞納者の代表者の娘婿であるところ、いずれも滞納者に対する債権及び請求人に対する債権の存在を否定していること等から、当該金員は、実質的には滞納者から請求人に直接渡ったものと認めるのが相当である。

- (d) 滞納会社の所有する土地持分の上に請求人が建物を新築するに当たり、借地権の無償設定によって法 39 条にいう利益を受けたものと認定した事例（平成 2 年 7 月 31 日裁決、裁決事例集 No. 40、247 頁）

【解説】 滞納会社の所有する本件土地持分を請求人が利用する場合の法律関係について、請求人は、使用貸借であって借地権の無償設定ではない旨主張するが、滞納会社の所有する本件土地持分の利用関係が無償のものであるからといって、直ちにこれを単なる使用貸借と即断することは相当ではなく、右土地持分の利用関係は、請求人らによる本件建物の新築によって開始されたもので少なくとも本件建物を長期間にわたって使用することが予定されたものであり、また、本件土地の共有者である滞納会社の代表取締役は、請求人の夫の父であり、同社の発行済株式の 80 パーセントに相当する株式は当該代表取締役の親族によって所有されていることからみて、滞納会社が請求人らに対して滞納会社の所有する本件土地持分の返還を求めるようなことは實際上ほとんど考えられないから、請求人らの、滞納会社の所有する本件土地持分の利用関係は、事実上、権利

性のかなり強いものであって、税法上はこれを借地権と評価するのが相当である。

- (e) 滞納者が請求人に対してした離婚に伴う財産分与及び子の監護費用分担額の一時の支払につき、不動産を給付した上で保有し得た財産の2分の1に相当するまでの金額については、乙は不相当に過大と認めることはできないがこれを超える部分については不相当に過大なものとして法39条に規定する無償譲渡等処分に該当するとした事例（平成7年3月30日判決、判決事例集 No. 49、606頁）

【解説】 請求人には本件調停当時の滞納者の総財産の価額の過半に達する本件不動産等の給付がされていること並びに請求人の離婚後扶養料及び子の監護費用分担額等の金額を踏まえて判断すると、本件金員に関しては、滞納者が本件不動産等を請求人に給付した上で保有し得た財産の2分の1に相当するまでの金額については、不相当に過大とまで認めることはできず、他方、これを超える部分については、不相当に過大なものと認めることができるから、請求人はこの金額の限度において、本件滞納国税の第二次納税義務を負うことになる。

- (f) 滞納者を契約者兼被保険者とし、保険金受取人を請求人とする生命保険契約に基づいて死亡保険金を受領した請求人は、法39条の規定により、滞納者が払込みをした保険料相当額の第二次納税義務を負うとした事例（平成22年3月9日判決、判決事例集 No. 79）

【解説】 本件滞納者は、滞納国税のほか多額の債務を抱えていた状況の下で、国税の月平均納付額の倍以上の保険料を毎月継続的に払い込んだこと、請求人が受領した死亡保険金の総額が極めて多額であって、一般的には遺族を受取人とする生命保険契約が、被保険者の死亡後における遺族の生活を保障するために締結されるものであり、本件においても、本件滞納者の死亡後における請求人と子の生活を保障するものとして締結されたものであると考えられることを考慮しても、本件各生命保険契約に基づいて本件滞納者がした保険料の払込みは、請求人に異常な利益を与えるための積極財産の減少行為として、法39条の無償譲渡等の処分に当たるといわざるを得ない。そうすると、請求人は、本件滞納者が本件各生命保険契約に基づいてした保険料の払込みという無償譲渡等の処分により、本件滞納者の積極財産の減少額である払込保険料と同額の利益を受けたものと認められる。

- (g) 離婚に伴う財産分与が不相当に過大であるとして法39条に規定する「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」があったとした事例（平成25年7月4日判決、判決事例集 No. 92）

【解説】 請求人は、離婚に伴い滞納者である夫から財産分与（本件財産分与）として不動産（本件分与財産）を譲り受けたが、本件財産分与は不相当に過大ではないから、法39条《無償又は著しい低額の譲受人等の第二納税義務》が規定する「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」に該当しない旨主張する。

しかしながら、離婚における財産分与が同条の「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」等の処分に当たるか否かは、夫婦間における諸事情を考慮して清算的要素、扶養的要素及び慰謝料的要素を算定した上で当該財産分与が不相当に過大か否かを判断するのが相当であるところ、本

件分与財産の価額は、財産分与相当額の8倍以上であるから、本件財産分与は、法39条が規定する「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」に該当する。

- (h) 債務の弁済を滞納会社から受けたことについて、同社からの利益の享受に当たらないとした事例（昭和58年10月31日裁決、裁決事例集No.26、163頁）

【解説】 滞納会社が土地の譲渡代金の一部を同社の役員である請求人の債務の弁済に充当したことは、請求人が同社から利益を受けたものであると原処分庁は主張するが、請求人は滞納会社が本件土地を取得した際、その取得代金を滞納会社に立替えていて、当該立替えによる債権を有していたことから、滞納会社は当該立替金を請求人に返済したものと認められる。

したがって、請求人は滞納会社から利益を受けていないのであるから、請求人に対する第二次納税義務の告知処分は違法である。

- (i) 離婚9か月前にした妻に対する土地建物の贈与が法39条に規定する無償譲渡に該当しないとした事例（昭和60年4月17日裁決、裁決事例集No.29、177頁）

【解説】 原処分庁は、離婚9か月前にした請求人（滞納者の妻）に対する本件土地建物の贈与は法39条に規定する無償譲渡に該当するとして同人に第二次納税義務を課したが、[1] 贈与当時、既に請求人は滞納者に対し離婚を申し出ており、その後も離婚の協議が継続していたこと、[2] 離婚の協議が成立した際、滞納者と請求人との間で本件土地建物の贈与は離婚に伴う財産分与又は慰謝料の支払としての意味をもつものであることとの了解があったこと、[3] 離婚の原因が滞納者の家庭生活の放棄にも等しい行為に起因していることなどから、本件土地建物の贈与は、離婚に伴う財産分与又は慰謝料の支払の趣旨でなされたものであり、必要かつ合理的な理由があったものと認められるから、法39条に規定する無償譲渡には該当しない。

- (j) 妻名義で購入した不動産は、自己資金により購入した固有財産であると認定することにより無償譲渡に該当しないとした事例（平成4年5月29日裁決、裁決事例集No.43、399頁）

【解説】 原処分庁は、本件不動産を滞納者が前所有者から購入し請求人に無償譲渡したとして、請求人に対し法39条の規定に基づいて第二次納税義務の告知をしたが、①滞納者は、本件不動産を購入する資金を有していたとは認められないこと及び②本件不動産は、請求人が自己資金により購入したものと認められることから、本件不動産の取得者は請求人とみるのが相当であり、原処分は取り消すべきである。

上記の無償譲渡の事例では、法39条の「無償による譲渡」とは、民法上の贈与等を指すものと解すべきであるとの判断がなされている。個別事例では、滞納会社の所有する土地持分の上に建物を新築するに当たり、借地権を無償で設定する場合や離婚に伴う財産分与における金員の支払を既に給付している不動産が滞納者の総財産の2分の1までは不相当に過大とは認められないが、2分の1を超える部分がある場合は、無償譲渡等処分に該当して第二次納税義務を負うとしている。また、滞納者が多額の負債を抱えていた状況下で、国税の月平均納付額の倍以上の保険料を毎月払い込んで、極めて多額の死亡保険金を受取人が受け取った場合には、「異常な利益」を与えるための積極財産の減少行為として無償譲渡等

処分にあたるとしている。

ところで、基因関係が認められない事例として、離婚9か月前にした滞納者の妻に対する土地建物の贈与は、贈与当時から離婚の協議が継続しており、本件土地建物の贈与は離婚に伴う財産分与又は慰謝料の支払としての意味をもつものであることの理解があったことから、「必要かつ合理的な理由」があったものと認められて、法39条に規定する無償譲渡には該当しないとされた事例が挙げられている。

(2) 低額譲渡の事例

請求人が納税者から不動産を譲り受けたことが、法39条に規定する「著しく低い額の対価による譲渡」に当たらないとした事例（平成12年5月31日裁決、裁決事例集No.59、435頁）

【解説】 法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、結局、その財産の種類、数量の多寡、時価と対価との差額の大小、その他諸般の事情を総合的に考慮して、時価（通常の取引価格）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なく、人により評価を異にする値幅のある財産については、国税徴収法基本通達第39条関係6の注書の1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、本件不動産の譲渡時における時価は、当審判所の依頼した不動産鑑定士の鑑定の結果によれば165,000,000円と評価されており、その手法及び過程において特に不合理な点は認められないから、これと同額と認められ、他方その対価は100,000,000円であり、当該対価は時価の約61%とその2分の1を相当上回っている。その上、当審判所の調査によれば、請求人は、納税者から、このままでは税金の納付や借入金の支払ができないと懇請されて、やむを得ず、需要の低い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、現在にいた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との差額が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ない。また、原処分庁の主張するように当該譲渡につき詐害行為に該当する行為があるとしても、第二次納税義務は、詐害行為取消権と制度の趣旨及びその要件、効果を異にしているので、そうであるからといって当然に第二次納税義務を負うことにはならない。

したがって、本件譲渡は「著しく低い額の対価による譲渡」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から、その全部を取り消す。

低額譲渡では、何をもって低額と評価するかであるが、時価が必ずしも明確でなく、人により評価を異にする値幅のある財産については、国税徴収法基本通達第39条関係6の注書の1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である。

(3) 第三者に利益を与える処分の事例

滞納会社が行った生命保険の委託先代理店の変更が法 39 条の「第三者に利益を与える処分」に当たるとした事例（第二次納税義務の納付告知処分・一部取消し、平成 29 年 12 月 14 日裁決）

【解説】 滞納会社が行った生命保険の委託先代理店の変更により、代理店たる契約上の地位が滞納会社から請求人に譲渡された結果、本件滞納会社及び請求人による保険会社に対する代理店の継承に係る承認申請等（本件申請）は、代理店としての地位を譲渡する手続を履践する目的で行われたものと認められ、本件申請から保険会社による承認までの一連の行為（本件委託先代理店変更）によって、本件滞納会社の代理店たる契約上の地位（本件契約上の地位）が請求人に譲渡された結果、請求人が代理店手数料を受領することとなったことが認められる。また、代理店手数料は、保険募集業務の遂行に基づく保険契約の獲得がなければ発生しないものである一方、保険契約の締結に至った場合には、解約等の事象が発生しない限り、保険契約者は契約期間にわたって保険料を支払うこととなるのであるから、当該保険料に係る代理店手数料は、その発生について高度の蓋然性があるということができ、本件契約上の地位には財産的価値が認められる。

したがって、本件契約上の地位は、法 39 条の処分の対象たる積極財産に該当し、本件委託先代理店変更によって、請求人は、本件契約上の地位を本件滞納会社から無償で譲り受けた結果、本件契約上の地位の評価額に相当する利益を受けたといえることから、本件委託先代理店変更は、法 39 条に規定する第三者に利益を与える処分に該当するものと認められる。

本事例は、代理店たる契約上の地位が滞納会社から第三者に無償で譲渡された結果、解約等の事象が発生しない限り、代理店手数料を受領することができるので、本件契約上の地位には財産的価値が認められる。そうすると、本件契約上の地位の評価額に相当する利益を受けたといえることから、法 39 条に規定する第三者に利益を与える処分に該当するというものである。第三者に利益を与える処分に該当するか否かのポイントは、無償で行われたことと、その行為に「必要かつ合理的な理由」がないことであろう。

(4) 債務免除の事例

(a) 訴訟上の和解における停止条件付の支払義務の免除も法 39 条に規定する「債務の免除」に含まれ、他に特別の事情も認められないことからすると、同条規定の「債務の免除」があったといえることができるとした事例（第二次納税義務告知処分・棄却・平成 28 年 1 月 15 日裁決）

【解説】 請求人は、原処分庁が滞納国税を徴するために請求人に対して行った法 39 条《無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務》に基づく納付告知処分は、裁判上の和解（本件和解）で定められた条項に基づいて、滞納法人から支払義務の免除（本件免除）を受けたことを同条に定める「債務の免除」とするものであるが、本件免除に係る本件和解上の条項は、請求人が滞納法人に支払うとされた金額の履行を確保するために設けられたものであり、請求人が期限の利益を喪失した場合を除いて何ら意味を持つものではないから、同条に定める「債務の免除」に

は該当しない旨主張する。

しかしながら、本件和解は、滞納法人が請求人に対して停止条件付で債務を免除する旨を合意した契約であり、このような契約による免除も法 39 条の「債務の免除」に含まれると解されるところ、本件免除は同条の制度趣旨に合致するといえるだけの実質を有するものと評価できることから、同条に定める「債務の免除」があったといえる。

(b) 法 39 条における債務免除により受けた利益の額は、債務免除の対象となった債権の額面上の金額と同額であるとした事例（第二次納税義務の納付告知処分・棄却・平成 30 年 6 月 7 日裁決）

【解説】 請求人は、債務免除（本件債務免除）当時における請求人の財務状況等から、その時点で請求人が破産した場合、一般債権者への配当はなかったこと、また、債務免除前に、事実上支払停止に陥っており支払能力はなかったことを理由に、滞納者が債務免除をした貸付金（本件貸金債権）の本件債務免除の時の価額は零円であるから、請求人が本件債務免除により受けた利益の額は零円である旨主張する。

しかしながら、債権の評価に当たっては、債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情を踏まえて算定するのが相当であるところ、請求人は、本件債務免除当時、①手形交換所における取引停止処分や法的整理（再生手続、破産手続等）の開始決定及び事業の休廃業等の事実はなく、②事業活動は継続されており、本件債務免除の前後において相当の売上高を計上していたこと、③本件貸金債権の額を大きく上回る流動資産を有していたこと、④本件債務免除は、主要取引銀行に対し、請求人の代表者である滞納者の経営責任を明確にするために行われたものであり、本件貸金債権の回収が不可能又は著しく困難であるとして債務免除が行われたものではないことからすると、本件貸金債権の全部又は一部の回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるような特別な事情があったとは認められないから、債務免除により請求人が受けた利益の額は、本件貸金債権の額面上の金額と同額であるとするのが相当である。

債務免除の対象範囲として、滞納法人から支払義務の免除を受けた訴訟上の和解における停止条件付の支払義務の免除は、徴収法 39 条に規定する「債務の免除」に含まれる。また、債務免除の金額の評価は、貸金債権の全部又は一部の回収が不可能又は著しく困難であると見込まれないのであれば、徴収法第 39 条における債務免除により受けた利益の額は、債務免除の対象となった債権の額面上の金額と同額であるとする。

(5) その他

死亡した滞納者からその生前に無償譲渡等の処分により権利を取得した者は死亡後においても第二次納税義務を負うとされた事例（第二次納税義務の納付告知処分、納付催告書による督促処分・一部取消し・平成 31 年 3 月 18 日裁決）

【解説】 本事例は、納税者の国税の法定納期限の 1 年前の日以後に同人がその財産につき無償譲渡等の処分を行い、その後死亡した場合には、死亡後の第二次納税義務を負わせるかどうかの判定

をしようとする時の現況において、死亡により相続人に承継された国税につき滞納が生じており、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、かつ、その不足することが当該無償譲渡等の処分に基因すると認められるときは、当該無償譲渡等の処分により権利を取得した者は第二次納税義務を負うと解するのが相当であるとしたものである。

死亡した滞納者からその生前に無償譲渡等の処分により権利を取得した者は、死亡後においても相続人に承継された国税につき滞納が生じており、基因関係が認められる場合は、第二次納税義務を負うとされるのである。

小括

取り上げた事例は、法 39 条の定める「無償譲渡等の処分」により利益を受けた者であるが、親族その他の「一体性または親近性のある関係」を有した特殊関係者から随時、拡張していき、利益を受けた者全てが該当することになり、その利益が現に存する限度で第二次納税義務者となっていることが分かるであろう。換言すれば、国税の滞納者から無償の譲渡等の処分を受けた一定の関係を有する者は、全て第二次納税義務者になり得るのであり、「異常な利益」を与える行為ではなく、また、「必要かつ合理的な理由」がない限りは、避けることのできない納税義務の賦課といえるであろう¹⁸。

取り上げた事例研究で判明したように、第二次納税義務制度は、主たる納税義務から第二次納税義務への「納税義務の拡張」であり、本来の納税義務者に実質的に財産が帰属していると認めても公平を失することがないのであれば、形式的に権利が属する第二次納税義務者に補充的に納税義務を負わせることにより、徴税手続の合理化を図る制度であるといえる。この際の手続きを、取消訴訟ではなく、行政処分で行えるようにした徴税手続の合理化であったのである。まさしく、法 39 条は、「滞納税額納付回避否認規定」と位置づけられるであろう。

3 滞納税額納付回避否認規定としての法 39 条 — 結びにかえて —

ここまで法 39 条は、滞納税額を納付する資力があるにもかかわらず、事前に、無償譲渡等の処分による財産の移転によって納税を回避することに対して、歯止めを掛けた規定となっていること、また、租税徴収の確保を図るために公平を失しないという制限付きで、第二次納税義務者に該当する範囲を広げていることを述べてきた。そして、どのような事例が、滞納税額の納付回避行為として利用されているかをみてきた。

そこで、何度も繰り返し述べることになるが、第二次納税義務について確認した上で、第

¹⁸ 国税徴収法 39 条の無償譲渡等による処分行為の該当性の判断基準である「異常な利益」や「必要かつ合理的な理由」についての判例上の研究は次の論文が参考となる。地方税徴収問題研究会「無償譲渡等に係る『異常な利益』及び『必要かつ合理的な理由』①・②」『税』77 卷 1・2 号（2022 年）、35-44 頁、208-218 頁。

二次納税義務制度の中での法 39 条の機能について検討することで、本章のまとめとしたい。

第二次納税義務は、本来の納税義務者の財産につき滞納処分を行っても徴収すべき租税に不足すると認められる場合に限り、その納税者と一定の関係にある者に対して、本来の納税義務者の租税について、二次的に納税義務を負わせることをその内容としている。この場合、国税の徴収不足と無償譲渡等の処分との間における基因関係が存在しなければならなかった。

この第二次納税義務の内容から、主たる納税義務について生じた事由（例えば、本来の納税義務者の消滅や変更）の効力が、原則として、第二次納税義務者に及ぶこととなる。これを附従性という。また、第二次納税義務者は本来の納税義務者の納税義務の履行がない場合にはじめて二次的に履行の責めに任ずることになる。これを補充性という。

このように第二次納税義務は、附従性と補充性を有することから、「私法上の保証債務に類似している」ことになるが、本来の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、法律上別個の納税義務である¹⁹。両者を別個の納税義務と位置付けることにより、本来の納税義務者の滞納税額を二次的に第二次納税義務者から不足税額を徴収する法律構成を作りあげている。

関連して、この附従性を認めるか否か見解の分かれるところであるが、主たる納税義務が時効により消滅した場合に、第二次納税義務も消滅するのかどうか考えてみたい²⁰。

実務上は、主たる納税義務が時効により消滅した場合には、附従性を認めるが、第二次納税義務は消滅しないとする。最も権威あるとされる解説書は、次のように述べている。

「主たる納税義務が時効によって消滅した場合には、その附従性から第二次納税義務者の第二次納税義務も消滅することになると解されるが、第二次納税義務を負わせるのは、納税者の財産につき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ときに限り行われるのであるから、納税者に対して差押えその他の請求を行うことができなくなり、又は行ってもなんらの実効を伴わないのが通例であり、さればこそ第二次納税義務制度をこのような場合に活用することとなる。すなわち、主たる納税義務について消滅時効の期間が満了したとして第二次納税義務も消滅することとすれば、第二次納税義務制度が最も効果を発揮すべきときにおいてその機能が失われることとなって、第二次納税義務制度の制度の根本を覆滅させることとなる。」²¹（傍点一筆者）。

かかる徴収実務は、旧国税徴収法全面改正の基礎となった昭和 33 年 12 月「租税徴収制度調査会答申」で、すでに次のように述べられていた。

「主たる納税者の納税義務と第二次納税義務とは別個のものとして構成されているから、

¹⁹ 吉国他、前掲（注 3）317 頁参照。

²⁰ この点の附従性を認める見解として、金子宏『租税法 23 版』（弘文堂、2019 年）169 頁、北野弘久「租税債務時効消滅と保証債務 —第二次納税義務の問題をも含めて—」『税法学』164 号（1964 年）29 頁がある。これに対して、附従性を認めない見解として、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（1972 年）17 頁がある。

²¹ 吉国他、前掲（注 3）319-320 頁。

第二次納税義務に係る租税債権が存在している限り、主たる納税者の租税が時効により消滅しても、第二次納税義務者に対しては滞納処分の執行をすることができるとする考え方は、今後も維持すべきである。」(第十の四)(傍点一筆者)。

このように、主たる納税義務が時効により消滅した場合には、理論的には第二次納税義務も消滅するとしながらも、第二次納税義務に係る租税債権が存在している限り、第二次納税義務者に対しては滞納処分の執行をすることができると考えられている。これこそ、第二次納税義務制度が最も効果を発揮すべき機能だというのである。まさしく、行政処分でもって徴収手続きの合理化が図られ、「国税収入の簡易迅速な確保を計ることを目的とするものである」(東京高裁昭和53年4月25日判決²²)とした法39条の機能だというのである。

²² 東京高裁昭和53年4月25日判決(昭和50年(行コ)第15号)『判例時報』893号(1978年)21頁。

第8章 国税徴収法 39条「その他第三者に利益を与える処分」の適用（1）

— 離婚に係る慰謝料と遺産分割協議の該当性 —

はじめに

第7章で、滞納者の積極財産の減少であっても、その第三者に利益を与える処分が、離婚に係る慰謝料であるなどそれが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、国税徴収法（以下「法」という）39条の処分行為に該当しないとされる（東京地裁昭和45年11月30日判決）と述べた。

また、遺産分割協議に関してであるが、国税の滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議は、滞納者である相続人にその相続分に満たない財産を取得させ、他の相続人のその相続分を超える財産を取得させるものであるときは、法39条にいう第三者に利益を与える処分に当たりうる（最高裁平成21年12月10日判決）とも述べた。

慰謝料と遺産分割協議が共に法39条の第三者に利益を与える処分になり得る訳だけでも、遺産分割協議が問題となった最高裁平成21年12月10日判決では、「異常な利益」や「必要かつ合理的な理由」という判断要素が用いられている。しかし、この「異常な利益」や「必要かつ合理的な理由」という要素は、慰謝料が問題となった東京地裁昭和45年11月30日判決によって創出されたものであろうと思われる¹。

したがって、本章では、以上2つの判例を用いて、法39条の「滞納者がその財産につき無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く）、債務免除その他第三者に利益を与える処分」をしたという要件（以下、「処分要件」という）とは、どのような根拠をもって判断されるかについて、検討したい。

1 離婚に係る慰謝料の該当性 — 東京地裁昭和45年11月30日判決

国税徴収法第39条は、滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合において、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1年前の日以後に、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（以下「無償譲渡等処分」という。）をしたことに基因すると認められるときは、これらの処分により利益を受けた者は、その受けた利益が現に存する限度（特殊関係者にあつては、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旨規定している。

¹ 国税徴収法39条の無償譲渡等による処分行為の該当性の判断基準である「異常な利益」や「必要かつ合理的な理由」についての判例上の研究は次の論文が参考となる。地方税徴収問題研究会「無償譲渡等に係る『異常な利益』及び『必要かつ合理的な理由』①・②」『税』77巻1・2号（2022年）、35-44頁、208-218頁。

これは、滞納者が純粋な経済的動機からは考えられない実体的に必要なかつ合理的な理由のない財産の処分行為をしたことによって、国税の徴収が実行不可能となる結果がもたらされた場合、当該処分行為によって利益を受けている第三者に、一定の限度で滞納者に係る国税につき納税義務を負担させる趣旨によるものであると解されている（例えば、平成7年3月30日判決、裁決事例集 No. 49、606 頁参照）。

このような解釈は、東京地裁昭和45年11月30日判決²（以下、「東京地裁昭和45年判決」という）が元となり、常態化したものと思われる。

（1）事実の概要

Aは、昭和38年分の所得税額649万円、無申告加算税額65万円を滞納していたところ、被告税務署長は、同人について滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足が生じ、その不足の原因が右国税の法定納期限の1年前の日以降である昭和38年5月頃同人が原告に金500万円を贈与したことにあり、したがって、国税徴収法第39条の規定により原告に右金額の限度においてその滞納に係る国税の第二次納税義務があるものと認め、昭和42年10月17日付で、原告に対し税額500万円を同年11月17日までに納付すべき旨の告知処分をした。

Aとしても、やがては原告と正式に離婚するよりほかないので、この際、長年にわたり原告に苦勞をかけ、女手ひとつで子供らを大学まで卒業させて、それぞれ立派に育てあげてくれたことに対して謝意を表し、原告や子供らの将来の生活のことも考えて、相当の金を出さなければならないものと考え、右Dの勧めもあつたところから、昭和38年2月頃、原告に対してAの取得する土地の代金のうちから1,000万円を支給する旨を約諾し、同年5月頃、その半金として本件500万円を交付するに至ったこと、その後原告は、昭和41年12月12日に至り、東京家庭裁判所にAを相手どり離婚並びに財産分与700万円、慰籍料300万円の支払を求める旨の調停の申立てはしたが、双方話し合いの結果、さきの約定が財産分与、慰籍料支払の趣旨をも含むものであるとの了解に達し、昭和42年2月22日右申立てを取り下げていた。

（2）判示内容

判決は、以下のような規範を述べて、第二次納税義務の告知処分を取り消している。

「一般に、第二次納税義務は、形式的には第三者に財産が帰属しているが、実質的には滞納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、その形式的な権利の帰属を否認することにより私法秩序を乱すことを避けて、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って租税徴収の確保を図らんとする

² 東京地裁昭和45年11月30日判決（昭和43年（行ウ）第91号）『行政裁判例集』21巻11・12号（1971年）1392頁。判例批評として、金子 宏「国定徴収法39条所定の無償又は著しく低い対価による譲渡等の意義」『判例時報』630号（1971年）を挙げるができる。

制度であり、殊に国税徴収法 39 条の規定する無償譲受人等の第二次納税義務は、滞納者が純粋な経済的動機からは考えられないような処分行為をしたことによって 国税の徴収を免かれる結果を招来した場合に、当該処分行為により 異常な利益を受けている第三者 に対して、一定の限度で、滞納者の滞納に係る国税につき納付義務を負担させる制度であるから、同条所定の処分行為は、必ずしも贈与、売買、債務免除、財産分与等特定の行為類型に属することを必要とせず、これら各種の約因を帶有する行為であっても、それによつて第三者に異常な利益を与えるものであれば足りる、と同時に、無償又は著しく低い対価による譲渡等であっても、実質的にみてそれが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、右の処分行為に該当しないと解するのが相当である。」（下線・傍点一筆者）。

判示は、まず、「租税徴収の確保を図らんとする制度」であるとする通説的な第二次納税義務の意義について述べた後、法 39 条の規定する無償譲受人等の第二次納税義務は、滞納者が純粋な経済的動機からは考えられないような処分行為をしたことによって、国税の徴収を免れる結果を招来した場合に、当該処分行為により異常な利益を受けている第三者に対して、一定の限度で、滞納者の滞納に係る国税につき納付義務を負担させる制度であると断言している。その上で、同条所定の行為は、必ずしも贈与、売買、債務免除、財産分与等特定の行為類型に属することを必要とせず、これら各種の約因を帶有する行為であっても、それによつて第三者に異常な利益を与えるものであれば足りるとする。

したがって、法 39 条の適用については、①滞納者の純粋な経済的動機からは考えられないような処分行為の有無、②当該行為により国税の徴収を免れる異常な利益が生じているかという点から限定的に解決しなければならないと判示しているのである。

別言すれば、同条所定の処分行為は、当然、個々の行為への該当性が判断されるが、それに加えて異常な利益の供与が必要かつ合理的な理由なくされたことを法 39 条の適用要件としていると解することができる。すなわち、滞納税額を恣意的に回避しようとする意思の存在を法 39 条の適用要件としているのである。

次に、無償又は著しく低い対価による譲渡であっても、実質的にみてそれが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、ここでの処分行為には該当しないと解するのが相当であると、判示するのである³。

本件所定の処分が、実質的にみてそれが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるものであるのかについては、次のように判示している。

「Aが原告に対し 1,000 万円を支給する旨を約諾したのは、借地権放棄の代償と離婚を前提とする慰籍料、財産分与等各種の意味合いをかねてなされたものであり（原告は、東京国税局長に提出した審査請求書には前記 500 万円が離婚に基づく慰籍料および財産分与であると記載し、本訴にいたってはそれが損害賠償金であるとか賃借権放棄の対価であるとか主張し、その間に法律上の見解の不統一がみられるのも、前記 1,000 万円が前叙のごとき

³ 占部裕典「国税徴収法 39 条の適用対象一『その他第三者に利益を与える処分』の意義」水野武夫先生古希記念論文集刊行委員会『行政と国民の権利』（法律文化社、2011 年）737 頁参照。

各種の意味合いをかねていたことによるものである。)、その一つ一つの約因についてみれば格別、これらを総合して判断すれば、前叙のごとき事実関係のもとにおいては、資産の見るべきものがないAにとつても、右約旨に基づいて支給された500万円は、まさに、必要かつ合理的な理由に基づくものであり、国税徴収法39条所定の処分行為に該当しないというべきである。それ故、これが単なる贈与であつて同法条の処分行為に当たるとしてなされた本件告知処分は、取消しを免かれない。」。

Aが原告に対して支給した500万円は、慰謝料であり財産分与の意味であり、「必要かつ合理的な理由」に基づくものであると認容したのである。

金子宏氏によると、本件の具体的問題をはなれて、一般論としてみると、判旨の理論は極めて重要な意味をもつという。つまり、無償又は著しく低い対価による譲渡等であっても、実質的にみてそれが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、法39条所定の処分行為には該当しないという考え方は、必要合理性の有無を個別に検討すべきことを示唆している点で、重要な意味をもつというのである⁴。

2 遺産分割協議を経た相続財産の該当性 — 最高裁平成21年12月10日判決

本判決⁵は、共同相続人の中に国税の滞納者がいる場合の遺産分割協議が問題とされ、滞納者以外の共同相続人が、法39条の「その他第三者に利益を与える処分」、つまり処分要件に該当するかどうか（第二次納税義務を負うか否か）が争われた事案である。

(1) 事実の概要

本件は、遺産分割協議によりその相続分を超える財産を取得した上告人が、同分割協議によりその相続分に満たない財産を取得した共同相続人の滞納に係る国税につき国税徴収法39条に基づく第二次納税義務の納付告知を受けたことから、その取消しを求めている事案である。

原審の適法に確定した事実関係の概要は、次のとおりである。

- (イ) Aは、昭和62年分以降の所得税、その延滞税等合計11億円余りの国税を滞納していた。
- (ロ) Aの妻であるBは、平成17年5月20日に死亡し、その相続人は、A並びに子である上告人及びCの3名である。

⁴ 金子、前掲（注2）121頁参照。

⁵ 最高裁平成21年12月10日判決（平成20年（行ヒ）第177号）『最高裁民事判例集』63巻10号（2010年）2516頁。判例評釈として、次のものがある。佐藤英明「国税徴収法39条による第二次納税義務」『租税判例百選（第7版）』（別冊ジュリスト253号）56頁、青木泰國「国税徴収法39条と詐害の意思」『租税判例百選（第5版）』（別冊ジュリスト207号）50頁、高橋祐介「判例批評 遺産分割協議と国税徴収法の第三者に利益を与える処分—最高裁第一小法廷平成21.12.10判決—」『民商法雑誌』142巻6号（2010年）575頁、渋谷雅弘「遺産分割協議と無償譲受人等の第二次納税義務」『税研』178号（『最新租税基本判例70』）（2014年）19頁。

- (ハ) A、上告人及びCは、平成17年6月9日、亡Bの約2億円の遺産について分割の協議（以下「本件遺産分割協議」という）を成立させ、その結果、Aがその相続分（2分の1）を下回る約2,000万円（相続財産に対する割合は約10%）の財産を取得し、上告人がその相続分（4分の1）を上回る約1億2,800万円（約63%）の財産を取得した。
- (ニ) Aは、本件遺産分割協議において、その滞納に係る国税の徴収を免れるとともに、Aの近くに居住してその面倒を見てくれる上告人に多くの財産を取得させることを意図していた。
- (ホ) 関東信越国税局長は、Aが上告人及びCとの間でした本件遺産分割協議は国税徴収法39条にいう第三者に利益を与える処分に当たり、上告人はこれにより約6,700万円の利益を受けたとして、平成18年6月19日、上告人に対し、Aの滞納に係る国税の第二次納税義務の納付告知をした。

(2) 判示内容

本判決は、遺産分割協議が詐害行為に当たり得るのと同様に、その他第三者に利益を与える処分に当たり得るとした。短いが、以下のように判示している。

「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであるから、国税の滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議が、滞納者である相続人にその相続分に満たない財産を取得させ、他の相続人にその相続分を超える財産を取得させるものであるときは、国税徴収法39条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得るものと解するのが相当である。

なお、所論は、同条所定の第二次納税義務が成立するためには滞納者にいわゆる詐害の意思のあることを要するともいうが、前記事実関係によれば、Aに詐害の意思のあったことは明らかである上、そもそも同条の規定によれば、滞納者に詐害の意思のあることは同条所定の第二次納税義務の成立要件ではないというべきである。

そして、前記事実関係の下で、本件遺産分割協議が第三者に利益を与える処分に当たるものとし、上告人について第二次納税義務の成立を認めた原審の判断は、正当として是認することができる。論旨は採用することができない。」（下線一筆者）。

処分要件（法39条の『滞納者とその財産につき無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く）、債務免除その他第三者に利益を与える処分』をしたことという要件）については、本判決により、遺産分割協議がこの「処分に当たり得るものと解するのが相当」とされた。また、傍論においては、滞納者の詐害の意思は同条による第二次納税義務の成立要件ではないという判断も示されている。

それでは、本題に入るとする。

法39条の処分要件に該当するかどうかを判断するときには、東京地裁昭和45年判決で

明確となった「異常な利益」や「必要かつ合理的な理由」という判断要素について考えなければならぬ。

まず、「異常な利益」を得たのかについては、上記の事実関係の概要（ハ）にあるように「Aがその相続分（2分の1）を下回る約2,000万円（相続財産に対する割合は約10%）の財産を取得し、上告人がその相続分（4分の1）を上回る約1億2,800万円（約63%）の財産を取得した。」という事実をどうみるかである。法定相続分から著しく乖離した本件遺産分割協議は、明らかに法39条の「その他第三者に利益を与える処分」に該当すると判断されたのである。

ここでの「国税の滞納者を含む共同相続人の間」で成立した遺産分割協議が、「Aに詐害の意思のあったことは明らかである」と詐害行為であることを肯定するのである。

しかしながら、かかる遺産分割協議は、「必要かつ合理的な理由」に基づいて行われたのかも知れない。この点に関して、「上告受理申立て理由」では、次のように述べている。

「本件でのAの立場を述べれば、同人は81歳と高齢であり、ここで妻Bに先立たれたところ、滞納金目録記載の債務は租税債権であるがゆえに自己破産しても免責はうけられず、つまるところ、自己の財産を所持しても全て租税債権弁済のために取り上げられてしまう運命である。他方、これから先の短い余生を考えれば、上告受理申立人ら子どもたちに、経済的にも、肉体的にも、精神的にも扶養されて生活を維持していくことしか選択の余地がない。さすれば、遺産を上告受理申立人ら子どもたちに、特に近くに居住する上告受理申立人に相続してもらい、上告受理申立人らの生活を安定させると共に、その反面、上告受理申立人らが経済的に安定しその余力でできるだけ扶養を受けることを切望することは、人の情として当然のことであり、まさに民法906条において一切の事情として考慮されるべき事情の範囲である。

他方、本件で上告受理申立人らが取得した遺産というのは、上告受理申立人が代表取締役をつとめる中古自動車販売会社が使用している不動産やほとんど無価値の山林などであり、高齢のAが取得する必然性はなく、むしろ上告受理申立人の営む会社経営と密接な関係のある財産であって、Aが取得するより上告受理申立人が取得する方が、本件相続においてむしろ自然で合理的である。」。

本件では、①Aが、Aの相続財産を子供達、とりわけ、特に近くに住む上告人に相続してもらい、上告人の生活を安定させるとともに、その経済的に安定した余力でできるだけ扶養を受けたいと切望していたこと、②上告人が取得した相続財産は、自分が代表取締役を務める中古自動車販売会社が使用している不動産とほとんど無価値の山林などであり、高齢のAが取得する必然性はなく、むしろ上告人の営む会社経営と密接な関係のある財産であって、Aよりも上告人が取得する方が必然で合理的であったことなどがあげられる。

しかし、Aが取得した財産は、法定相続分の2分の1よりはるかに少ない1割程度に過ぎず、逆に、上告人は法定相続分が4分の1であったにもかかわらず、6割を超える財産を取得している。この点が、民法906条にいう「遺産の分割は、遺産に属する物又は権利の種

類及び性質、各相続人の年齢、職業、心身の状態及び生活の状況その他一切の事情を考慮してこれをする。」を考慮したとしても、法定相続分から著しく乖離した本件遺産分割協議は、明らかに法 39 条の「その他第三者に利益を与える処分」に該当すると判断されたのである。

そうは言っても、「具体的な遺産分割協議が本条の対象となるか否かの判断においては、法定相続分のみがあるべき（合理的な）遺産分割の基準となるものではなく、少なくとも特別受益（民 903）と寄与分（民 904 条の 2）とともに民法 906 条のあげる事情が考慮されるべき要素となろう。」⁶。

この点を含めて保護に値する「必要かつ合理的な理由」のある遺産分割が、議論されるべきで、本件での協議の末に出された A への遺産の分割割合が、保護すべき「必要な合理的な理由」に該当しないのかを検討すべきであったろう。そうすると、法定相続分を超えて分割された上告人の遺産額も「異常な利益」とはならない場合もあり得るのである。

慰謝料と遺産分割協議が共に徴収法 39 条の第三者に利益を与える処分になり得る訳だけども、遺産分割協議が問題となった最高裁平成 21 年 12 月 10 日判決では、「異常な利益」や「必要かつ合理的な理由」という判断要素が用いられている。共同相続人の中に国税の滞納者がいる場合の遺産分割協議で、法定相続分から著しく乖離した遺産分割協議は、明らかに徴収法 39 条の処分要件に該当すると判断された（正確には、「39 条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得ると解するのが相当である」と述べている）が、民法 906 条の一切の事情を考慮して、保護すべき「必要かつ合理的な理由」に該当するかどうかの検討をすべきであった。すなわち、いかなる内容の遺産分割協議が、徴収法 39 条の無償譲渡等の処分に「当たる」のかについて、先例性の高い東京地裁昭和 45 年判決を用いた具体的な判断基準が明示されてしかるべきであった。

3 法 39 条の適用除外とされる「必要かつ合理的な理由」

東京地裁昭和 45 年判決で導入された「異常な利益の供与」が「必要かつ合理的な理由」もなく滞納者によってなされたときは、第二次納税義務を負うという判断要素は、国税徴収法 39 条の解釈論として、実務上は定着したと思われる。通達に類似の考え方を示すものは、見当たらないが、以下の①から④の裁決と判例は、そのことを示している。

① 昭和 60 年 4 月 17 日裁決裁決事例集 No. 29、177 頁

本件土地建物の贈与は、離婚に伴う財産分与又は慰謝料の支払の趣旨でなされたものであり、必要かつ合理的な理由があつたものと認められるから、国税徴収法第 39 条に規定する無償譲渡には該当しない。

② 平成 9 年 6 月 25 日裁決 TAINS F0-4-001

国税徴収法第 39 条のいわゆる無償譲受人等の第二次納税義務は、滞納者が純粋な経済

⁶ 佐藤英明「国税徴収法 39 条による第二次納税義務」『租税判例百選（第 7 版）』（別冊ジュリスト 253 号）（2021 年）57 頁。

的動機からは考えられないような処分行為をしたことによって国税の徴収を免れる結果を招来した場合に、その処分行為により異常な利益を受けている第三者に対して、一定の限度で、滞納者の滞納に係る国税につき納付義務を負担させる制度であるから、同条所定の処分行為は、必ずしも贈与、売買、債務免除、財産分与等の特定の行為類型に属することを必要とせず、これらの各種の約因を帯有する行為であっても、それによって第三者に異常な利益を与えるものであれば足りると同時に、無償又は著しく低い対価による譲渡であっても、実質的にみてそれが必要かつ合理的な理由に基づくものと認められるときは、当該処分行為に該当しないと解されており、当審判所もこれを相当とする。

③ 東京地裁平成 26 年 6 月 27 日判決（平成 23 年（行ウ）第 674 号）、訟務月報 61 巻 2 号、477 頁（TAINS 2777-2619）

滞納会社の利益剰余金の中に、滞納会社の売上として計上することにつき合理性を欠くにもかかわらず計上された金額に由来する部分（以下「過大売上分」という。）が含まれていることなどの理由により、当該金額を配当することが、滞納者たる会社の株主に異常な利益を与え、実質的にみてそれが必要かつ合理的な理由に基づくものとはいえないと評価することができるときは、当該金額に係る配当は、「第三者に利益を与える処分」に当たると解することが相当である。

④ 静岡地裁平成 30 年 10 月 9 日判決（税務訴訟資料 徴収関係判決 平成 30 年判決分（順号 2018-36）参照）

法の規定する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ときに、形式的な権利の帰属を否定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第三者に対し、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設けられたものと解される。そうすると、納税者のなした行為が、債務免除のように、法形式的にはその積極財産を減少させ第三者に利益を与えるような処分といえるものであったとしても、それが、和解を成立させる上で互譲の形を取るためだけに、第三者が実体上は存在しない債務を形式的に認めたことにし、納税者がこれを免除することにした場合や、納税者が実質的には対価を得ているのと同視できるような場合には、当該処分が納税者にとって必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められ、実質的にみて、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とはいえない例外的な場合に当たるときは、法 39 条にいう「債務の免除」には該当しないと解し得るといふべきである。

4 処分要件の判断基準 — 結びにかえて —

東京地裁昭和 45 年判決以来、一貫して、「異常な利益の供与」であり「必要かつ合理的な理由」がないという処分要件の判断基準は、第二次納税義務制度の趣旨・目的から導き出されてきたと考えてよいだろう。つまり、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ときに、形式的な権利の帰属を否定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第三者に対し、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設けられたものという趣旨・目的である。処分要件が制度の趣旨・目的から導き出されたとは、どう考えればよいのか。

それは、滞納納付税額を故意に回避しようとする意思が存在する財産上の処分行為であるから、滞納者が行う純粋な経済的動機からは考えられない実体的に必要なかつ合理的な理由のない財産の処分行為であり、異常な利益の供与と考えられるからであろう。しかも結果として、国税の徴収が実行不可能となる結果がもたらされた場合に、当該処分行為によって利益を受けている第三者に、一定の限度で滞納者に係る国税につき納税義務を負担させる趣旨に出たものであると解されるからであろう。加えて、徴収法8条は、国税の徴収は他の債権に優先すると規定しており、私法秩序を乱すことなく、詐害行為取消に代わる簡易迅速な徴収方法として、補充的に第二次納税義務を考える際の判断基準として用いられていると考えたい。

しかしながら、こういった「異常な利益の供与」や「必要なかつ合理的な理由」という文言は、いわゆる不確定概念であって、課税要件明確主義や予測可能性の観点からは、望ましくない。つまり、法39条自体の文理解釈からではなく、制度趣旨・目的をその解釈論拠としているのである。まさしく、第二次納税義務の有する補充性の観点からの解釈論といえるであろう。

第9章 国税徴収法 39 条「その他第三者に利益を与える処分」の適用（2）

— 債務免除と低額譲渡の該当性 —

はじめに

徴収法第 39 条は、滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、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 1 年前の日以後に、滞納者が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等、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、その処分により権利を取得した者、または義務を免れた者は、その処分により受けた利益が現に存する限度において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う旨規定している。

本章では、著しく低い額の対価による譲渡等による処分に基因して権利を取得した者と、債務の免除に基因して義務を免れた者について検討する。前者を低額譲渡、後者を債務免除として扱い、後者を先に検討する。

1 債務免除 — 東京地判令和 2 年 11 月 6 日判決（控訴審：東京高裁令和 3 年 12 月 9 日判決）

（1）事実の概要

本件¹は、中小企業再生支援協議会による再生支援を受けた株式会社（控訴人。以下「法人」という）の取締役 2 名が、所得税及び相続税等の滞納がある状況において、自らの所有する不動産持分を売却してそれぞれ法人の債務を代位弁済（本件各代位弁済）した上で、再生計画に基づき、本件各代位弁済に基づく各求償債権（本件各求償債権）を各取締役の法人に対する借入金債務と相殺した後の法人に対する残債権を、放棄（本件各債務免除）したことが国税徴収法 39 条における「債務の免除その他第三者に利益を与える処分」に該当して、法人が本件各債務免除による利益を受けているとして取締役の租税債務について、第二次納税義務を負うことになるかどうか争われている事件である。

第一審である東京地裁令和 2 年 11 月 6 日（原判決）は、本件各債務免除が、上記「第三者に利益を与える処分」に該当すると判示するとともに、法人には、本件各求償債権の額面額に相当する利益が存在するとして、法人に第二次納税義務があることを認めた。これに対し、東京高裁令和 3 年 12 月 9 日は、本件各債務免除が「第三者に利益を与える処分」に該

¹ 最高裁平成 21 年 12 月 10 日判決（平成 20 年（行ヒ）第 177 号）『最高裁民事判例集』63 卷 10 号（2010 年）2516 頁。判例評釈として、次のものがある。佐藤英明「国税徴収法 39 条による第二次納税義務」『租税判例百選（第 7 版）』別冊ジュリスト 253 号（2021 年）56 頁、青木泰國「国税徴収法 39 条と詐害の意思」『租税判例百選（第 5 版）』別冊ジュリスト 207 号（2011 年）50 頁、高橋祐介「判例批評 遺産分割協議と国税徴収法の第三者に利益を与える処分—最高裁第一小法廷平成 21. 12. 10 判決—」『民商法雑誌』142 卷 6 号（2010 年）575 頁、渋谷雅弘「遺産分割協議と無償譲受人等の第二次納税義務」『税研』178 号（2014 年）19 頁。

当すること自体は認めつつも、本件各求償債権の価額が0円を超えないので、法人には「これらの処分により受けた利益」が存在しないとして原判決、さらには、法人に対する納税告知処分をそれぞれ取り消した。

(2) 判旨

争点1 本件各債務免除は国税徴収法39条の「債務の免除その他第三者に利益を与える処分」に該当するか

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若しくは更正等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ると解され〔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〕、かかる第二次納税義務の趣旨に鑑みれば、「債務の免除その他第三者に利益を与える処分」とは、①第三者に「異常な利益」を与え、②実質的にみてそれが「必要かつ合理的な理由」に基づくものとはいえないと評価することができるものを意味すると解される。

無償譲渡等の「債務の免除」は、相手方が負担する債務を一方的に無償で消滅させる行為(民法519条)を含むから、実質的な対価関係があるなどの事情がない限り、「異常な利益」を与える行為であると評価すべきものである。本件各債務免除においては、それが法人の選択した企業再生の手続にとって事実上必要なものではあっても、実質的な対価関係があるなどの事情があると認めることはできない。

「必要かつ合理的な理由」の有無についても、当該第三者に対し、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か否かという観点から検討されるべきものであると解される。本件各代位弁済は取締役らが持分を有する不動産の換価代金を原資とするものであり、本件各債務免除も実質的な対価関係を伴わないものであることからすれば、法人にとって企業再生による経営状況の改善が必要なことであつたとしても、かかる企業再生は実質的に取締役らの財産を無償で拠出してされた側面を有するといわざるを得ない。このような事情を踏まえれば、第二次納税義務との関係において、本件各求償債権が法人に実質的に帰属しているとみても、公平を失するとまで評価することはできない(下線一筆者)。

以上により、本件各債務免除は、徴収法39条の「債務の免除」に当たる。

争点2 国税徴収39条における「これらの処分により受けた利益」が現に存するか

滞納者による「債務の免除」(国税徴収法39条)により債務者が利益を受けた場合において、その利益の額は、当該債務者が支払能力を欠き、その債権の全部又は一部の回収が不能であるなどの事情がない限り、債務免除の対象となった債務の額であると解すべきである

から、本件各債務免除の当時において、法人が支払能力を欠き、本件各求償債権の全部又は一部が回収不能であったと認められない限り、法人は本件各債務免除によりその対象となった債務の額に相当する利益を受けたというべきである（下線一筆者）。

法人が各金融機関に対して債務免除を求めながら、経営者責任を負っている取締役らが法人に対する本件各求償債権につき債務免除をしないのは、社会通念上受け入れられなかったという事情は、法人が再生計画による企業再生を企図していたこととの関係上、取締役らが本件各求償債権の行使を事実上控えざるを得なかったということの意味するにとどまり、法人が支払能力を欠き、本件各求償債権の全部又は一部が回収不能であったことを意味するものではないというべきである。

以上により、本件債務免除により、法人には受けた利益が現に存するといえる。

なお、控訴審である東京高裁令和3年12月9日判決では、地裁判決①各債務免除は徴収法39条の「債務の免除」に当たるかは地裁判決の引用となっている。そのため、地裁判決の法律解釈となり、さらにいうと本件の債務免除そのものは徴収法39条の債務免除であると認めている。

また、控訴審において、国側は、「これらの処分により受けた利益」の金額について、第一次的には本件各求償債権の価額は額面上の金額と同じである、第二次的には、これを法人が破産した場合に予想される回収額（清算価値）であると主張していた。これに対し、控訴審裁判所は、当該第二次的主張の考え方を採用した上で、破産時の法人における予想回収額を丁寧に分析し、最終的に、配当原資が存在しないとして、本件各求償債権の回収額（清算価値）が0円を超えるとは認められないと判断した。したがって、本件各債務免除は徴収法39条の要件を満たすものではなく、本件各告知処分は違法であって、取消しを免れないと、判示している。

最後に、本件取締役が採った行動は、異常だったのだろうか。この点について、否定的な意見が多い。つまり、「一般に中小企業再生支援協議会の支援スキーム等においては、対象企業の取締役等の経営陣は、その経営責任を明確にする意味もあり、再生計画においては、経営者保証ガイドライン等に沿う形で一定の資産を手元に残したうえでその連帯保証債務を履行した後、これによる求償権を（経営陣の対象企業に対する債務と）相殺した後の対象企業に対する残債権を放棄する処理を行うのが通常です。」²との見解が一般的であることを付け加えておく。

（3）検討

① 法人主張に対する判示内容

繰り返しになるが、上記判旨を法人側の主張と対比しながらみると、以下のようになる。

² 下尾裕「再生計画案に基づく債務免除と第二次納税義務（東京地裁令和2年11月6日）」アンダーソン・毛利・友常法律事務所 Tax Group Newsletter 2021年5月、3頁。

法人側は、立法趣旨に鑑みれば無償譲渡等の処分とは実質的に「詐害行為又はこれに準ずる行為」に当たるものに限定されるべきであり、具体的には、第三者に対して「異常な利益」を与えるものを指すが、それに該当するものであっても、実質的にみてそれが「必要かつ合理的な理由」に基づくものであると認められるときは無償譲渡等の処分に該当しないと解すべきであると主張して、原処分取消しを求めた。

しかしながら、判決はまず、第二次納税義務の趣旨に鑑みれば、無償譲渡等の処分とは、①第三者に「異常な利益」を与え、②実質的にみてそれが「必要かつ合理的な理由」に基づくものとはいえないと評価することができるものを意味すると解釈。その上で、各債務免除が実質的な対価関係を有するものか否かについてみると、各債務免除が法人側の選択した企業再生の手続きにとって事実上必要なものではあっても、実質的な対価関係があるなどの事情があると認めることはできないと指摘するとともに、代表者らは各求償債権を実質的に取得しておらず、各債務免除は法人に対し「異常な利益」を与えるものではないという主張は採用することができないとして斥けた。

また、企業再生による経営状況の改善が必要であったとしても、実質的には代表者らの財産を無償で抛出してされた側面を有すると言わざるを得ず、各求償債権が法人に実質的に帰属しているとみても公平を失しないことから、各債務免除が必要かつ合理的な理由に基づくものであるとする主張も斥け、国税徴収法 39 条が定める債務の免除に当たると認定して法人側の請求を棄却したのである。

② 「異常な利益」と「必要かつ合理的な理由」

本判決は、法人が受けた債務免除が徴収法 39 条の適用要件のうち無償譲渡等の処分要件を充足するかという点を議論する際に、第二次納税義務の趣旨を最高裁昭和 50 年 8 月 27 日判決を引用して通説的観点を述べた上で、「異常な利益」と「必要かつ合理的な理由」という要素を用いている。これらの要素は、おそらく、解釈論として実務界で定着していた第 7 章と第 8 章で検討した東京地裁昭和 45 年 11 月 30 日判決であろうと思われる。

まず、「異常な利益」については、無償譲渡等の「債務の免除」は、相手方が負担する債務を一方的に無償で消滅させる行為（民法 519 条）を含むから、実質的な対価関係があるなどの事情がない限り、「異常な利益」を与える行為であると判示している³。

そうなると本件はどうかというと、本件債務免除においては、取締役らは、金融機関からの金融支援を受けるための前提であり、経営責任の遂行であって、企業再生の手続きにとって事実上必要なものであるというが、実質的な対価があるなどの事情があるとは認められない。したがって、本判決は、債務の免除とは、実質的な対価関係がなければ「異常な利益の供与」に該当すると論じており、本件各債務免除は法人に対して「異常な利益」を与えるも

³ 通達は、「法 39 条の『債務の免除』には民法 519 条《免除》の規定によるほか、契約による免除も含まれる。この場合において、債務の免除と対価関係にある反対給付があるときは、それが法 39 条の『対価』に当たる。」（徴基通 39 条関係 4）と規定している。

のであると説示するのである。

ここでの判示内容の意味するところは、「異常な利益の供与」に該当するかどうかは、実質的な対価関係の有無（対価性の有無）で判断され、また、「必要かつ合理的な理由」の有無については、公平性を失することはないかどうかで判断されるようである。

つまり、簡潔に言えば、無償譲渡等の「債務の免除」という行為に該当するかどうかの判断は、「異常な利益」の供与が「必要かつ合理的な理由」もなくなされることをもって適用要件としていると解せるのではなかろうか⁴。

③ 受けた利益が債務の免除である場合

控訴審においても、原審判決を引用して、本件各債務免除は、徴収法 39 条の「債務免除」に当たると判示した。本件法人は、取締役らによる法人の借入金に係る各代位弁済により本件各求償債権の支払義務を負担したものの、本件各債務免除によりこれを免れた者であるところ、徴収法 39 条にいう無償譲渡等の処分により、滞納者から受けた利益が債務の免除である場合には、債務者の支払能力、弁済期等を考慮し、その債権を換価する場合と同様に、その債務が免除された時におけるその債権の価額を算定し、その額が受けた利益の額に当たると解するのが相当である（徴基通 39 条関係の 14 参照）とも判示している。

したがって、法人は、債務免除による利益を与える「処分により受けた利益が現に存する限度」において、第二次納税義務が生じることとなるが、その金額は、果たして債務免除額そのものが該当するのか、それとも回収可能額が減額されるのかが問題となる。しかし、本件においては、裁判所は、興銀事件（最高裁平成 16 年 12 月 24 日判決）のような議論（回収可能性の判断に当たっては、債務者側の事情に加えて債権者側の事情や経済環境をも考慮すべきとする議論）を避けているように思える。

しかしながら、最も批判されるべき点は、租税法律主義を原則とする租税法の解釈において、条文からは読み取れない「異常な利益の供与」とか「必要かつ合理的な理由」という不確定概念が用いられていることであり、また、債務の免除は、民法からの借用概念であることは明確であるにも拘わらず、統一説に基づいた解釈論も展開されていない点である。

中小企業の再生支援に際して生じる経営者との債務の免除に基因して義務を免れた者については、東京地判令和 2 年 11 月 6 日判決で「実質的な対価関係」の有無を、無償譲渡等の「債務の免除」は、相手方が負担する債務を一方的に無償で消滅させる行為（民法 519 条）を含むから、実質的な対価関係があるなどの事情がない限り、「異常な利益」を与える行為であり、公平性を失するようであれば「必要かつ合理的な理由」がないと判示された。中小企業を再生しようとするときの常識が、「異常な利益の供与」であり「必要かつ合理的な理由」がないとされたのである。ここでもまた、「実質的な対価関係」という不確定概念が用いられていることと、債務免除という民法からの借用概念であるにも拘わらず、統一説（私

⁴ 藤間大順「私的整理手続における債務免除と第二次納税義務：東京地判令和 2 年 11 月 6 日裁判所ウェブサイト」神奈川法学 54 卷 1 号（2021 年）、58-59 頁参照。

法上の概念を税法が用いる場合には、法的安定性の見地から同義に解すべきとする考え方に基づいた解釈が展開されていない点は批判されるべきである。

2 低額譲渡 — 広島地裁平成2年2月15日判決と福岡高裁平成13年11月9日判決

(1) 通達規定

徴収法基本通達第39条関係7によると、「著しく低い額の対価の判定」について以下のように規定している。

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、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合的に勘案して、社会通念上、通常の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し（広島地裁平成2年2月15日判決、福岡高裁平成13年11月9日判決参照）、次のことに留意する。

- (1) 一般に時価が明確な財産（上場株式、社債等）については、対価が時価より低廉な場合には、その差額が比較的僅少であっても、「著しく低い額」と判定すべき場合があること。
- (2) 値幅のある財産（不動産等）については、対価が時価のおおむね2分の1に満たない場合は、特段の事情のない限り、「著しく低い額」と判定すること。ただし、おおむね2分の1とは、2分の1前後のある程度幅をもった概念をいい、2分の1をある程度上回っても、諸般の事情に照らし、「著しく低い額」と判定すべき場合があること。

第二次納税義務の制度は、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補充的に納税義務を負担させるものである。そうすると、特別の関係にある第三者に対し補充的に納税義務を負担させることとなると、独立した当事者間で成立する価額でもって評価するのが通例となる。

本通達も、ここにいう著しく低い額と認められるか否かは、結局、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の取引価格、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こととなるとする。

ただし、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、本件通達の留意(2)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と規定しているのである。

それでは、本通達の発遣の元となった広島地裁平成2年2月15日判決と福岡高裁平成13

年 11 月 9 日判決をみておこう。

(2) 広島地裁平成 2 年 2 月 15 日判決

本判決⁵は、徴収法 39 条にいう「著しく低い額の対価」に該当するか否かは、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合的に考慮して、当該取引の価額、すなわち時価に比して社会通念上著しく低いと認められるか否かにより判断するとされた事例である。

① 事実の概要

不動産業者 X は、昭和 56 年 8 月 3 日に訴外 A から本件土地を 530 万円で取得し、同年 9 月 22 日に、大手不動産会社の仲介で訴外 B に代金 1,053 万円で転売した。

A は X に本件土地を売却したことにより確たる財産を持たない状態となり、滞納処分を執行しても徴収すべき税額に不足を来たす状態となった。

税務署長 Y は、徴収法 39 条に基づき X に対し、昭和 58 年 7 月 5 日付納付通知書をもって、A の滞納税金 121 万円につき X が納付すべき金額の限度額を 471 万余円として、第二次納税義務を課す旨の告知書分（以下、「本件処分」という）をした。

これに対し、本件処分の取消しを求めて X が提訴した。

② 判旨

(a) 国税徴収法 39 条にいう「著しく低い額」に該当するか否かは、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合的に考慮して、取引価額が通常取引価額すなわち時価に比して社会通念上著しく低いと認められるか否かにより判断すべきものと解するのが相当である。

(b) 国税徴収法基本通達 39 条関係 6（現行は 7）は、本文において、「著しく低い額の対価によるものかどうかは、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。」と定め、その注において「値幅のある財産については、特別の事情がない限り、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。対価が時価の 2 分の 1 を超えている場合においても、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。」と定めている。右注は、上場株式、社債等のように、一般に時価が明確な財産については、価額の差（時価と対価との差）が比較的僅少であっても「著しく低い」と判定すべき場合があるのに対し、不動産のように通常は人により評価額を異にし、値幅のある財産については価額の差がある程度開いていても直ちには「著しく低い」

⁵ 広島地裁平成 2 年 2 月 15 日判決（昭和 60 年（行ウ）第 6 号）判例時報 1371 号（1991 年）82 頁）。判例評釈として、橘 素子『最近の判例に学ぶ徴税実務（増補改訂版）』（大蔵財務協会、2015 年）598 頁がある。

とはいえない場合があることに鑑みて設けられたものと解される。

したがって、「おおむね2分の1」とは文字通り2分の1前後のある程度幅を含んだ概念と解すべきであって、2分の1を境に低額譲渡と否とを峻別する趣旨ではなく、2分の1がある程度上回っても、諸般の事情に照らし、低額譲渡に当たる場合があることを示したものと解すべきである。

(c) 低額譲渡に該当するか否かの判定の基準となるべき土地の時価とは、前説示のとおり、一般自由市場において、当該土地の現況に応じ、不特定多数の者の間で自由な取引が行われる場合に客観的に成立する適正な価格と解すべきであるから、売急ぎのような主観的事情や原告が不動産業者であることは考慮すべきではない。

(d) 認定事実によれば、原告は、本件譲渡の2箇月足らず後に本件土地を譲渡代金を大幅に上回る金額で転売しているのであって、本件土地の譲渡当時の時価の算定には客観性が認められるばかりでなく、Xは、本件土地を時価より低い価額で取得したことによって受けた利益をごく短期間のうちに現実のものとして手中にしていることが認められるほか、Xは、譲渡当時、本件土地の面積及び時価をほぼ正確に把握し、滞納者が不在であることに乗じて、通常の転売利益を超える大幅な利益を得る目的を有しており、他方、大手不動産会社においても、仲介人の立場を超えて、滞納者のいわば代理人的立場にありながら、Xの右の意図を認識しつつこれに協力したものと推認し得ないわけではない。

かかる事情に照らすと、本件譲渡価額は、時価に比して社会通念上著しく低い額と認めるのが相当である。

(e) 原告は、譲渡価額(530万円)は、時価(1,037万円余)の2分の1を超えており(51.1%)、基本通達に反する旨主張するが、基本通達の解釈については前説示のとおりであって、前認定の諸事情を勘案すると、時価の2分の1を上回る対価でなされた本件譲渡をもって低額譲渡であると認定しても、通達に反するものとはいえない。

以上によれば、本件譲渡は、国税徴収法39条にいう「著しく低い額の対価」による譲渡であるというべきである。

(3) 福岡高裁平成13年11月9日判決

本判決⁶は、先に検討した広島地裁平成2年2月15日判決と同じ低額譲渡に該当するかどうかについて判示している。とりわけ、不動産のように値幅のある財産については、少なくとも時価のおおむね2分の1に満たない場合とは、2分の1を境に低額譲渡と否とを峻別する趣旨ではなく、2分の1前後のある程度幅をもった概念であるとした点が評価される。なお、本判決は、時価の算定にあたって、複数の不動産鑑定士の鑑定評価額に検討を加えている。

なお、本件の事実の概要は省略する。

⁶ 福岡高裁平成13年11月9日判決(平成10年(行コ)第16号)TAINS Z999-7037。

判旨

(a) 国税徴収法 39 条にいう「著しく低い額」に該当するか否かは、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合して、当該取引価額が通常取引額、すなわち、時価に比して、社会通念上著しく低いと認められるか否かにより、判断すべきものと解するのが相当である。

ここにいう「著しく低い額」に該当するか否かについては、上場株、社債等のように、一般に時価が明確な財産については、価額の差が比較的僅少であっても、「著しく低い」と判断すべき場合があるのに対し、不動産のように値幅のある財産については価額の差がある程度開いても直ちには「著しく低い」とはいえない場合があるが、少なくとも時価のおおむね 2 分の 1 に満たない場合は、特段の事情がない限り、「著しく低い」ということができる。したがって、おおむね 2 分の 1 とは、2 分の 1 を境に低額譲渡と否とを峻別する趣旨ではなく、2 分の 1 前後のある程度幅をもった概念であると解すべきである。

(b) 本件譲渡の価格は 3,500 万円であり、時価は 6,505 万 8,900 円であるから、控訴人は、本件物件を、時価のほぼ 2 分の 1 (53.8 パーセント) に当たる対価で買い受けたのであり、本件譲渡時が平成元年であり、不動産価格が上昇気運にあったことも勘案すれば、本件譲渡は時価に比して社会通念上「著しく低い額」による譲渡であるということが出来る。

(c) 以上によれば、本件処分は納税限度額につき 2,852 万 4,900 円を超える部分について違法があるので、原判決を変更して違法部分を取り消し、控訴人のその余の請求は理由がないので棄却する。

(4) 検討

土地等の不動産の譲渡が、「著しく低い額の対価」による譲渡(以下、「低額譲渡」という)に該当するかという点と、その際の徴収不足額が当該無償譲渡の処分に基因すると認められるかどうかという点の 2 点が問題となる。

後者の点については、既に、無償譲渡等の「債務の免除」で検討したように、低額譲渡の行為が、対価関係のない「異常な利益」の供与として、「必要かつ合理的な理由」もなくなされたことをもって徴収不足額に基因する適用要件としているのである。そうすると、広島地裁及び福岡高裁での実質的な争点は、土地等の不動産の譲渡が、「著しく低い額の対価」による譲渡に該当するかどうかの問題に絞られる。

この点については、両判決は、「著しく低い額の対価」による譲渡に該当するかどうかは、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合して、当該取引価額が通常取引額、すなわち、時価に比して、社会通念上著しく低いと認められるか否かにより、判断すべきものと解するとして、一般的な判断基準を示している。その上で、時価の「おおむね 2 分の 1」ではあるが、それは、2 分の 1 前後のある程度幅のある概念であるとしているのである。

他方、福岡高裁では、第二次納税義務を負う認定過程を明確に示している点は、今後の第二次納税義務の判定に極めて参考になる。認定過程は、以下のようである。

「前記認定の事実関係によれば、①被控訴人が、第二はとタクシーに対し、前記滞納にかかる法人税等につき、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こと、②本件譲渡が第二はとタクシーの滞納国税のうち、最も古い事業年度にかかる滞納国税の法定納期限である平成元年 8 月 3 日の 1 年前の日以後に行われたこと、③前記徴収不足は、第二はとタクシーが、控訴人に対し、本件物件を前記のとおり譲渡したことに起因するものであること、④本件物件の譲受人である控訴人が、譲渡人である第二はとタクシーの株式の 50 パーセント以上を保有する朋子の長男であり、国税徴収法 39 条の特殊関係者に該当することになるから、⑤控訴人は、本件譲渡により受けた利益の限度において、前記滞納国税の第二次納税義務を負うというべきである。」(①～⑤の番号は筆者が付した)。

①から④の認定過程を経て、滞納国税の第二次納税義務を負うべきか否かの⑤の判断がなされているのである。福岡高裁は、第二次納税義務を負うか否かの認定過程を明確に示した点で評価できるのである。

おわりに

徴収法 39 条は、滞納国税の納付を回避するために無償もしくは著しい低額で財産を処分するという詐害行為に対して、訴訟をまって処理するのではなく、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、すなわち、行政処分で行えるようにした徴収手続きの合理化を図るものである。私法秩序を尊重しつつ公平を維持し、もって納税義務の適正な実現を図るといふ徴収法の制度趣旨の適用により、第二次納税義務の拡張を図ることが可能となり、その結果、税資金調達面からは、徴収確保を確実なものとしているといえるだろう。

終章

(1) 税務大学の教科書には、国税徴収法（以下、単に「法」という場合あり）は、「国税が国家存立の財政的な裏付けとなっており、国税徴収の確保が国家活動の基礎を成すものであることに鑑み、国税が納期限までに完納されない場合の徴収に関する執行手続を規定している。」（税務大学『国税徴収法（基礎編）[令和4年度版]』1頁）と記されている。

したがって、国税徴収法の目的は、「国税の滞納処分その他の徴収に関する手続の執行について必要な事項を定め、私法秩序との調整を図りつつ、国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保することを目的とする。」（徴収法1条）としている。

以上の記述で理解できることは、国税は国家財政の基礎をなすもので国税徴収の確保は極めて重要である、したがって、国税が納期限までに完納されないときは、滞納処分その他の徴収手続を執行して、国税収入の確保を図るのだという国家の強い意思が窺えるのである。そのためには、国税優先とはいうものの、私法秩序を尊重しつつ、負担の公平を失しないように納税義務の適正な実現を図る必要があるのである。換言すれば、憲法30条の納税の義務の貫徹である。

国家存立の基盤をなす国税収入は、納期限までに完納されなければならないが、完納されない場合には、租税債権の強制的実現を図る手続として行政処分である滞納処分が行われる。滞納処分が行われるためには、前段階として、租税債権を確定させる課税処分がなければならない。先行の課税処分があつて、後行の徴収処分が行われることとなる。この両者は、それぞれ別個の法的効果を目的とする処分であることから、その間には、違法性の承継は、通常ないといわれている。

この際、納税者の財産について徴収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、一定の要件を満たす者に補充的に納税義務を負担させる制度が、本論文の対象とした第二次納税義務制度である。第二次納税義務制度は、本来の納税義務者の納税義務を一定の関係のある第三者に対したて負わせることにより、国税徴収の確保を図るのであるから、「納税義務の拡張」といわれている（前掲税務大学校、70頁）。

第二次納税義務の基因となった納税義務を主たる納税義務というが、第二次納税義務は主たる納税義務との間において、附従性と補充性を有している。ここでも、主たる納税義務と第二次納税義務は、法律的には別個の義務であり、一方に生じた事由は他方に影響を及ぼさない（違法性の承継もない）。仮に、連続した行政行為間で、先行行為の違法性が後行行為に承継されるとしても（違法性の承継）、先行行為であ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、裁判等による取消がなされない以上は、先行行為の違法性を争えない。

したがって、第二次納税義務者に対する権利救済を考えた場合には、本来の納税義務者の主たる納税義務と第二次納税義務者の納税義務との一体性・連続性を重視して違法性の承継を認める積極説と、もう一方は、両者の義務はそれぞれ別個の法律効果を生じさせる強制

処分であるから違法性の承継はなく、したがって、公定力に支配されるとする消極説とがある。周知のように、行政事件訴訟法の改正（平成 16 年）による支援も受けながら、最高裁昭和 50 年判決および最高裁平成 18 年判決を経て、徐々に消極説から積極説へと流れを変えつつあり、第二次納税義務者の権利救済の重要性が認められるようになってきたのである。

しかし、この流れは、課税庁からすると一度手にした権限を、徐々に手放す変化でもある。

昭和 31 年 10 月 8 日「租税徴収制度調査会第 10 回速記録」¹によると、課税庁の詐害行為取消訴訟による実効性が上がらないという現状を打開するために、一定の要件で相手方に第二次納税義務を負わせるという規制を選択したのである。つまり、課税庁が訴訟による手間や日時を省き、徴税の早期確保を実現する手立てを、第二次納税義務制度に負寄せたのである（吉国二郎幹事説明）との説明がある。

かかる第二次納税義務制度の創設理由からして、第二次納税義務制度は、主たる納税義務から第二次納税義務への「納税義務の拡張」であり、本来の納税義務者に実質的に財産が帰属していると認めても公平を失することがないのであれば、形式的に権利が属する第二次納税義務者に補充的に納税義務を負わせることにより、徴税手続の合理化を図る制度であるといえる。この際の手続を、詐害行為の取消請求訴訟ではなく、行政処分で行えるようにした徴税手続の合理化であったのである。

換言すれば、私法上においては、債権者の自力執行が禁止されているのに対し、国税の場合、国税の重要性及び特殊性に加えて、国税の徴収が大量性、反復性を有し、その徴収のために煩雑な手続を要求することが困難であることを考慮して、徴収職員に自力執行権が与えられている（自力執行権とは、債務不履行があった場合に、債権者自らが、強制手段によって履行があったのと同じの結果を実現させる権限である）。

このように考えると、徴収職員による自力執行権で第二次納税義務者から徴収不足額を徴収できるのであるから、主たる納税義務者の課税処分と第二次納税義務者の徴収処分は別個独立した義務であるとのことで、違法性の承継を否定した消極説は、国税徴収の確保の観点からは、都合が良かったといえる。

また、視点を変えれば、申告納税制度（自主申告、自主納税）でありながら、期限までに納税しない納税義務者がいて、しかも、納税の資力があるのも拘わらず、第三者に財産を移転して滞納税額の納付回避を図る行為を見逃すのであれば、申告納税制度自体の存立が危ぶまれるのである。その意味でも、第二次納税義務制度は、徴収の貫徹による国税徴収の確保と申告納税制度の維持に必要な制度であるということになる。

一方、通常の納税義務者は、更正の請求（国税通則法第 23 条）を始めとして不服申立て（国税通則法第 75 条以下）に関する条文が規定されており、権利救済が図られている。主たる納税義務の成立及び第二次納税義務の確定過程を知りうる立場にはない第二次納税義

¹ 青山善充・碓井光明編集代表『日本立法資料全集 国税徴収法 [昭和改正編] (1)』（信山社、2002 年）326 頁。

務者は、そもそも不利な立場であるにもかかわらず、自己の権利救済のための明文規定もないとすれば、突然、新たに課された第二次納税義務に異議がある場合、権利救済は、いかにして確保されるのであろうか。権利救済の手段が確保されていない第二次納税義務者にとって、自らの権利救済を求めるために残された手段は、租税訴訟（国税通則法 114 条・行政事件訴訟法 3 条）ということになる。

このように、申告納税制度の維持のためにも、強力な第二次納税義務制度は必要であり、また、第二次納税義務者の権利救済制度が未整備の状態であり続けることは、徴税の確保の実現のために必要だったのである。

(2) 以上が本論文の簡単な問題意識である。以下では、本論文の各章で得られた知見をまとめることで、本論文の問題意識の解決としたい。

第 1 章では、第二次納税義務の概要と意義について、相続税の連帯納付義務との比較において述べた。

まず、両者の納税義務の成立と確定について検討した。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（主たる納税義務者が国税を滞納しているとか、納税義務になお徴収不足が生じているなど）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確定される。一方、連帯納付義務は、自らは納税義務を履行したにも拘わらず、さらに共同相続人の納税義務について、自己の意思に基づくことなく連帯納付の責任を負わされる。この点は、第二次納税義務と同じ苛酷さであると言えるだろう。ただし、連帯納付義務は、相続税法 34 条 1 項の規定により、「互いに連帯納付の義務の責めに任ずる」と規定されているところから、不意打ちには違いないが、充分、予定された義務（最高裁は「特別の責任」という）である点で、第二次納税義務と大きく異なる。

次に、附従性と補充性だが（連帯納付義務には、補充性はない）、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場合に、一定の関係にある第三者に対して補充的に課される納税義務である（最高裁平成 18 年判決）のであれば、この第二次納税義務の有する補充性は、徴収不足要件を満たした場合の納税負担義務を現したものであり、まさしく、徴収不足額を補充するという第二次納税義務の目的にかなった要件である。

最終的に、第二次納税義務と連帯納付義務との一番の違いを、次のように結論づけた。

前者が国税の滞納税額に対する納税義務であるのに対して、後者は相続税そのものに対する納税義務である点である。さらに、前者は第二次納税義務者に本来の納税義務者から財産の移転が行われている点に着目するのに対して、後者は相続税の確定と同時に連帯納付義務は生じる可能性を秘めてはいるが、いわば、共同相続人の完納していない税金の責任を負わされる、いわゆる「尻ぬぐい」である点が異なるであろう。

第 2 章では、アメリカ合衆国（以下、「米国」という）の税務手続法をみることによって、米国ではどのように納税者の権利と義務（課税庁の権限と義務）とのバランスを図り、納税

者の負担の増加を緩和しようとして試みているかについて検討を加えた。

米国の第二次納税義務 (secondary tax liability) に関する規定であるが、米国内国歳入法は、第二次納税義務に関する一般的な規定は存在しない。しかし、わが国の第二次納税義務と類似の内容を有する制度が存在し、これを第三者納税責任 (third party liability) と呼んでいた。この場合に第三者として、①共同申告書を提出している配偶者、②財産の譲受人・受託者、および③企業の「責任ある者」の三者を挙げて、滞納金を徴収できるとしていた。

まず、①共同申告書を提出している夫婦は、相互に連邦税債務を負担しあう関係にあり、たとえ別々に生活していても、また、離婚した場合でも連帯責任を負うことになる。したがって、米国の共同申告書を提出している配偶者からの徴収と位置付けられる第二次納税義務制度は、わが国の連帯納付義務とはほぼ同じ考え方で運営されている徴収制度であるといえるであろう。しかし、これは相手方にとって非常に酷であり、不合理な結果をもたらすことが少なくなかったので、1971年に善意配偶者の救済措置 (innocent spouse relief rule) が初めて内国歳入法に規定され、その後、1984年、1998年と改正が行われて、善意配偶者救済措置が拡大していったのである。例えば、共同申告書の提出に際し分割責任選択制を選択した者 (選択配偶者) は、原則として、申告に関して賦課される不足税額に対する選択配偶者の責任は、その者に適切に配分される不足税額部分を超えることはない。つまり、選択配偶者はそれぞれ自分の課税所得に限定して責任を負うことになる。

次に、②財産の譲受人・受託者に関しては、滞納者から財産を譲り受けた特定の者と定義される譲受人から滞納税金を徴収することを認めており、また、受託者も他人の納税義務の責任を負うことがある。内国歳入法 6901条(a)には、譲受人の責任と受託者の責任がそれぞれ規定されているが、両者は完全に区別されている。ところで、裁判所は譲受人の定義を拡大しており、債権者を害する程に、適切な対価なしに納税者から財産を譲り受けた者を譲受人に含めている。譲受人から徴収するためには、内国歳入法は、譲渡人が譲渡当時支払不能の状態にあり、その譲渡が適切な対価に満たない金額でなされたことを立証しなければならない。譲受人は、譲渡人の滞納を知っているか否かにかかわらず、譲渡年度の譲渡人の納税に関して遡及的に責任を負うのである。

最後に、③企業の「責任ある者」であるが、雇用主は、従業員の給料から所得税と社会保険税を源泉徴収する必要があり、源泉徴収した金額 (信託資金税額) は、財務省に送金しなければならないが、雇用者が信託資金税を納付しない場合に、内国歳入法が責任ある者 (responsible persons) から当該未納税金を徴収することを認めている。「故意」に源泉税を徴収、計算、または納付しない者に対してのみ、徴収を行うが、単なる過失に過ぎない場合には、故意には該当しないが、判例においては、「明白な又は既知の危険について、自発的かつ意識的で、未必の故意又は認識ある過失による無視」については、その者において政府を欺こうとする特段の意図がなかったとしても、故意の要件に該当するとしている。例えば、信託資金税の支払いよりも他の債権者への支払いを優先することは、故意による行為

とされ、「責任ある者」に該当し、責任を追及されるのである。

第3章では、第二次納税義務者が権利救済を求め、採りうる手段としての第二次納税義務者が行う納付告知処分取消訴訟において、本来の納税義務者の課税処分の瑕疵（違法性）を争えるかどうかには焦点をあてて考察した。題材として、最高裁昭和50年判決を用いた。

第一審では、本件が第二次納税義務者に該当するか検証を行い、確固たる事実認定に基づき、地方税法11条の6所定の第二次納税義務者にあたることを明確にしていると、この点を評価した。控訴審に関しては、最高裁判決が原審の判決を支持したので、最高裁について検討を加えた。

最高裁判決は、従来からの定説である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に対する徴収告知処分とは、それぞれ独立の処分であって、両者の間に違法性の承継は認められないと解して、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵は、徴収処分の一つである第二次納税義務納付告知処分には承継されない、つまり、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を争えないという考え方に立って消極説を支持したのである。

本判決は、第二次納税義務者を「特別の関係にある第三者」であり、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と述べているが、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って、はじめて知りうる状況下に置かれるのであり、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は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、まったく、不合理である。

第4章では、最高裁昭和50年判決では、第二次納税義務者は第二次納税義務の納付告知処分をそれが無効でない限り争うことができないと判示していたため、第二次納税義務者が本来の納税義務者の課税処分の瑕疵を直接争う途しかなかったが、この閉塞感に風穴を開けた最高裁平成18年判決について検討した。

第一審は、いわゆる藤山判決であり、第二次納税義務者は、本来の納税義務者の課税処分の取消しを求めるとき、法律上の利益を有するかという論点と、不服申立期間の起算点はいつなのか、第二次納税義務者に納付告知され、第二次納税義務が発生した日と解してよいのかという論点が判示された。

藤山判決は、第二次納税義務者は、行政事件訴訟法9条1項規定の「法律上の利益を有する者」に該当し、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と、断言する。そして、原告適格として本来の納税義務者の課税処分の取消訴訟を争いうる必要性は、最高裁昭和50年判決から長く続いた否定説を覆す判断を示したのである。最終的には、否定説を採り続けることは、憲法上の裁判を受ける権利を奪うものとの疑いも生じると説示するのである。

第二の論点については、藤山判決は、徴税の安定と能率の確保のために、本来、可能であるはずの第二次納税義務者の不服申立を行い得なくなることが正当化されるべきではなく、

第二次納税義務の告知によってようやく徴税の実の上がることが期待できることとなるのであるから、その時点を基準として不服申立てを認めることとしても、徴税の安定と能率を害するおそれは少ないといえる。よって、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とする。

最高裁平成 18 年判決は、否定説の立場から最高裁昭和 50 年判決を踏襲した判断となった高裁判決を破棄し、納税者勝訴となった。つまり、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、「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。」と高裁の判断を覆し、肯定説を採用したのである。

最高裁は、本来の納税義務者と第二次納税義務者との関係に存在する「一体性又は親近性」のある関係を肯定できるかどうかの観点から、肯定できるならば本来の納税義務者の課税処分の瑕疵の取消を争えないが、肯定して両者を同一に取り扱うことが合理的でないのであれば、つまり、「一体性又は親近性」がないのであれば、当然、主たる課税処分の取消を争えるという判断である。この点は、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とする本判決での泉意見と異なる点である。

最高裁は、先行判例である最高裁昭和 50 年判決を維持しつつ、第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分について独自に取消訴訟を提起できるとする原告適格の判決を出しているのに対して、泉意見では、最高裁昭和 50 年判決を否定して、本来の納税義務者の課税処分と第二次納税義務者の納付処分は別個独立のものとする論を展開する。

このようにみてくると、違法性の承継や公定力の問題を直接に関わらせるのではなく、「一体性又は親近性」の否定や行政事件訴訟法の「法律上の利益」を第二次納税義務者の権利救済の視点から解釈して原告適格を広く認める方向での判断は、最高裁と第一審での藤山判決で共通して見られる点であるといえる。かかる点で、第一審の藤山判決は、高く評価してよいであろう。

第 5 章では、最高裁平成 18 年判決よりも前に、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消しを求めるにつき、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」に該当することを認めている判例がすでに存在したので、当該大阪高裁平成元年判決を検討した。

その結果、大阪高裁平成元年判決を経て最高裁平成 18 年判決で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を争う原告適格を勝ち取るに至る過程で明らかとなった障壁は、租税法ではなく、行政法領域における公定力の理論や違法性の承継の問題であったということ、および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本来の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ということが判明した。

では、そもそも課税処分に公定力が作用するのであろうか。本論文は、公定力を基本的に肯定しながら、その及ぶ範囲を制限する立場を採っている。主たる納税義務は、客観的事実

および法の正当な解釈・適用に基づいて認定されるべき納税義務であるとする「客観的納税義務説」の考え方を採りつつ、客観的納税義務説を採用することによって、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、主たる納税義務の課税処分の公定力を理由とするのではなく、本来の納税義務者の違法性を主張し得るものと解する途が開かれるとした。

本来の納税義務者に対する「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）と認めない学説（消極説）がある。消極説は、最高裁昭和 50 年判決の立場であり、公定力を前提とした理論であるので、当然、違法性の承継は認められない。これに対し、客観的納税義務説を採る立場からは、第二次納税義務は、本来の納税義務者が滞納処分を受け、さらに徴収税額の不足が認められて成立し、第二次納税義務納付告知処分により確定する租税賦課処分であるから、課税処分と徴収処分との関係ではなく、課税処分と滞納処分との関係となり、新たな納税義務を確定させると解する立場を採る。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得るものと解するのである。

第 6 章では、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を争うことができるか否かについては争いがあるが、この争いの可否についての諸論争（学説）を整理した。

その結果を踏まえて、諸論争がその論究の基礎とした公定力や違法性の承継の問題を認識しつつも関与しない理論でもって、最高裁昭和 50 年判決と最高裁平成 18 年判決を受容した「共通違法性論」ともいうべき自説を立てて、第二次納税義務者の権利救済論を展開した。すなわち、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に対する納付告知処分に共通の違法性を認めることで、第二次納税義務者は、主たる課税処分の違法性を納付告知処分の取消訴訟において争い得るし、また、当然、自己の納付告知処分の違法性をも争い得るとした。自説の根底にある考え方は、「本来の納税義務者に対する課税処分」と「第二次納税義務者に対する納付告知処分」は、課税処分と滞納処分（滞納処分の一連の手続きという意味で滞納処分といっている）ではなく、どちらも課税処分であると考えるところにある。

第 7 章では、国税徴収法 39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）に絞って、第二次納税義務制度の役割・機能と第二次納税義務者の権利救済という視点で考察している。

本条で第二次納税義務を負う処分に「債務の免除その他第三者に利益を与える処分」とされているが、この点は、財産の処分としては狭きに過ぎるので、譲渡のほか、債務の免除その他第三者に利益を与える処分にまで拡充された。また、租税徴収の確保を図るため、本来の納税義務者と「特別の関係にある第三者」であった第二次納税義務者が、従来親族その他の特殊関係者（一体性又は親近性のある関係）から随時拡張していき、譲渡その他の財産の処分によって利益を受けた者全てが該当することとなり、その利益が現に存する限度で第二次納税義務者となるのである。換言すれば、第二次納税義務者に該当する範囲を広げる

ことで、租税徴収の確保を図るために、公平を失しないという制限付きで、取りこぼしのないように滞納に網を掛けたのである。

結論として、法 39 条の果たす一種の租税回避行為（税負担回避行為）を封じる役割を持つ本条規定を、本論文では、法 39 条の「滞納税額納付回避否認規定」であるとして、その行為を「滞納税額納付回避行為」と称したのである。

この法 39 条の「滞納税額納付回避否認規定」の規定たるところは、主たる納税義務が時効により消滅した場合にも第二次納税義務に係る租税債権が存在している限り、第二次納税義務者に対しては滞納処分の執行をすることができると考えられていることである。これこそ、第二次納税義務制度が最も効果を発揮すべき機能だというのである。まさしく、「国税収入の簡易迅速な確保を計ることを目的」（東京高裁昭和 53 年 4 月 25 日判決）とした法 39 条の機能だとした。

第 8 章では、離婚に係る慰謝料と遺産分割協議に関する判例を用いて検討している。

慰謝料と遺産分割協議が共に法 39 条の第三者に利益を与える処分になり得る訳だけれども、遺産分割協議が問題となった最高裁平成 21 年 12 月 10 日判決では、「異常な利益」や「必要かつ合理的な理由」という判断要素が用いられている。しかし、この「異常な利益」や「必要かつ合理的な理由」という要素は、慰謝料が問題となった東京地裁昭和 45 年 11 月 30 日判決によって創出されたものである。この判決では、同条所定の処分行為は、当然、個々の行為への該当性が判断されるが、それに加えて「異常な利益」の供与が「必要かつ合理的な理由」もなくなされたことを法 39 条の要件としていた。

また、遺産分割協議に関する判例では、上記最高裁平成 21 年判決を用いて、共同相続人の中に国税の滞納者がいる場合の遺産分割協議で、「異常な利益」を得た滞納者以外の共同相続人が、法定相続分から著しく乖離した遺産分割協議は、明らかに法 39 条の処分要件に該当すると判断されたが、民法 906 条の一切の事情を考慮して、保護すべき「必要かつ合理的な理由」に該当するかどうかの検討をすべきであった。

しかしながら、「異常な利益の供与」であり「必要かつ合理的な理由」がないという処分要件の判断要素は、第二次納税義務制度の趣旨・目的から導き出されたものであり、課税要件明確主義や予測可能性の観点からは、望ましくなく、まさしく、第二次納税義務の有する補充性の観点からの解釈論といえると結論した。

第 9 章では、債務免除と低額譲渡を取り上げて、判例を基に事例研究している。つまり、債務の免除に基因して義務を免れた者と著しく低い額の対価による譲渡等による処分に基因して権利を取得した者について検討した。

前者については、東京地判令和 2 年 11 月 6 日判決で「実質的対価関係」の有無の判断をどうするかについては、無償譲渡等の「債務の免除」は、相手方が負担する債務を一方的に無償で消滅させる行為（民法 519 条）を含むから、実質的な対価関係があるなどの事情がない限り、「異常な利益」を与える行為であると評価すべきであり、また、公平性を失するようであれば「必要かつ合理的な理由」がないと判示している。ここでもまた、不確定概念が

用いられていることと、債務免除という民法からの借用概念であるにも拘わらず、統一説に基づいた解釈が展開されていない点は批判されるべきである。

次に後者については、広島地裁平成2年2月15日判決と福岡高裁平成13年11月9日判決の両判決で「おおむね2分の1」の評価の妥当性を検討した。やはり、低額譲渡の行為の場合も、対価関係のない「異常な利益」の供与として、「必要かつ合理的な理由」もなくなされたことをもって徴収不足額に基因する適用要件としているのであるが、そうになると、広島地裁及び福岡高裁での実質的な争点は、土地等の不動産の譲渡が、「著しく低い額の対価」による譲渡に該当するかどうかの問題に絞られた。

この点については、両判決は、「著しく低い額の対価」による譲渡に該当するかどうかは、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合して、当該取引価額が通常の取引額、すなわち、時価に比して、社会通念上著しく低いと認められるか否かにより、判断すべきものと解するとして、一般的な判断基準を示している。その上で、時価の「おおむね2分の1」ではあるが、それは、2分の1前後のある程度幅のある概念であるとしているのである。

したがって、第8章と第9章での検討の核心は、法39条の適用除外となる保護すべき「必要かつ合理的な理由」に該当し、かつ「異常な利益」をもたらさない処分行為とは何かということであった。

(3)最後に、本論文を結ぶにあたって、試論ではあるが、第二次納税義務者の権利救済は、違法性の承継の視点から解決できることを明らかにしてみたい。

課税処分と滞納処分との関係を見ると、課税処分は租税債権を確定させることを目的とする処分であり、他方の滞納処分は確定した租税債権の強制的な実現を目的とする処分であって、両者はそれぞれ別個の法律効果を目的とする処分である。

本論文で論題とした第二次納税義務制度は、この滞納処分の執行に関わる手続であり、具体的には、本来の納税義務者が国税を任意に完納しなかった場合に、租税債権の強制的実現を図ったが、まだ徴収不足額が認められるので、一定の要件を満たす者から補充的に徴収しようとする制度である。目的と手段の関係で述べると、第二次納税義務者に対する納付告知処分手続は、本来の納税義務者の確定した租税の滞納処分を経て徴収するという目的のための手段であって、租税債権の確定とは段階的に異なる別の行政目的を実現するための手続である。

このように第二次納税義務制度を解すると、この制度は、本来の納税義務者に対する徴収処分の継続として、異なる主体ではあるが第二次納税義務者に納税義務を負担させて租税債権の完全なる回収を貫徹するという徴収手続の流れの中で把握すべきである。これは、申告納税制度の要請でもある。そうだとすると、課税庁側からすると、一定の要件を満たす者、つまり、第二次納税義務者の拡張は不可欠であり、かつ、一定の要件を満たす者への多種多様な財産等の移転の明確化とその移転理由の合理性、つまり、「異常な利益」ではなく、し

かも「必要かつ合理的な理由」の存在についても明確でなければならないのである。かかる点は、課税要件明確主義や予測可能性の点から極めて重要となるのである。

そこで、次の点が明確となる。本来の納税義務者の課税処分と滞納に基づく徴収処分は、別個の法律効果を目的とするから、違法性の承継はない。しかし、本来の納税義務者の滞納処分とそこから補充的に生じる第二次納税義務者の納付告知処分は、租税債権の完全なる徴収貫徹という国税徴収法の有する徴収確保の実現と一体性・連続性を有するものである。

したがって、本来の納税義務者の滞納処分と第二次納税義務者の納付告知処分の間には、違法性の継承を認めるべきであるという結論に至るのである。そうすると、第二次納税義務者の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性を主張する方法を第一に考えるべきではないか。

かかる試論に関しては、まだまだ検討の余地を残しており、今後の研究課題としたい。

参考文献

- 青木泰國「国税徴収法 39 条と詐欺の意思」『租税判例百選（第 5 版）』（別冊ジュリスト 207 号）（2011 年）。
- 青山善充・碓井光明編集代表『日本立法資料全集国税徴収法〔昭和改正編〕（1）』（信山社、2002 年）。
- 浅田久次郎ほか『平成 5 年版 第二次納税義務制度の実務と理論』（大蔵財務協会、1993 年）。
- 阿部泰隆『行政法解釈学 I』（有斐閣、2008 年）。
- 新井隆一「共同相続人の連帯納付義務」『租税判例百選（第 3 版）』（別冊ジュリスト 120 号）（1992 年）。
- 石島 弘「相続税法 34 条 1 項の規定による連帯納付義務とその確定」『民商法雑誌』84 卷 3 号（1981 年）。
- 伊藤義一「第二次納税義務者の主たる納税義務に関する不服申立適格」『TKC 税研情報』15 卷 6 号（2006 年）。
- 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额を争うことはできるか」『判例時報』804 号（1976 年）。
- 今村 隆「国税徴収法 39 条の第二次納税義務の適用範囲と事件事実」『日本大学法科大学院法務研究』12 号（2015 年）。
- 岩崎宇多子「債務免除により『受けた利益の有無』：第二次納税義務の納付告知処分」『税研』136 号（2007 年）。
- 岩崎政明「第二次納税義務の納付申告の法的性質」『税研』106 号（『最新租税基本判例 80』）（2002 年）。
- 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（2007 年）。
- 岩崎政明「第二次納税義務の適用要件について」『税務事例研究』176 号（2020 年）。
- 宇賀村彰彦「最新税務裁判例最高裁平成 21 年 12 月 10 日」『税と経営』1715 号（2010 年）。
- 碓井光明「相続税法 34 条 1 項の規定による連帯納付義務について、格別の確定手続を要しない」『判例時報』269 号（1961 年）。
- 碓井光明「相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務に関する規定は、徴収に関する定めであるから、本来の納税義務につき租税債務が確定しているときは、その他になんらの確定手続を要するものではない」『月刊税務事例』11 卷 2 号（1979 年）。
- 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（1989 年）。
- 占部裕典「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立適格と不服申立期間の起算日」『法令解説資料総覧』294 号（2006 年）。
- 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社、2013 年）。
- 占部裕典「国税徴収法 39 条の適用対象—『その他第三者に利益を与える処分』の意義」水野武夫先生古希記念論文集刊行委員会『行政と国民の権利』（法律文化社、2011 年）。
- 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」『税務大学論叢』9 号（1975 年）。
- 小沢義彦「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を争えるか」『税務弘報』21 卷 3 号（1973 年）。
- 小田修司「財産分与と第二次納税義務」『税務事例研究』139 号（2014 年）。

- 金子 宏『租税法（第23版）』（弘文堂・2019年）。
- 金子 宏「国定徴収法39条所定の無償又は著しく低い対価による譲渡等の意義」『判例時報』630号（1971年）。
- 金子宏ほか編『租税法講義第3巻 租税行政法』（帝国地方行政学会、1974年）。
- 兼平裕子「税務訴訟における公定力理論—行政行為論から私法的構成へ」『税法学』573号（2015年）。
- 岸野悦朗「財産分与が行われた場合の滞納処分の在り方—第二次納税義務の告知処分等に係る各種事例を題材に—」『南山経済研究』36巻1号（2021年）。
- 北野弘久『現代税法講義（2訂版）』（法律文化社・1994年）。
- 北野弘久『日本税法体系4 判例研究 租税手続法』（学陽書房、1980年）。
- 北野弘久「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」『民商法雑誌』75巻6号（1977年）。
- 北野弘久「租税債務の時効消滅と保証債務—第二次納税義務の問題をも含めて—」『税法学』164号（1964年）。
- 清永敬次『税法（第7版）』（ミネルヴァ書房、2007年）。
- 吉良 実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係（1・2）」『税法学』256・257号（1972年）。
- 吉良 実「わが国の第二次納税義務制度」日本税法学会編『杉村章三先生古希祝賀税法論文集』（三晃社1970年）。
- 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回入賞各品、2011年
- 倉見智亮「離婚に伴う財産分与と国税徴収法39条の解釈」『ジュリスト』1544号（『令和元年度重要判例解説』）（2020年）。
- 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（1975年）。
- 宰田高志「私的整理での債務免除に起因して第二次納税義務が課された事例」『ジュリスト』1566号（2021年）。
- 酒井克彦『行政事件訴訟法と租税訴訟』（大蔵財務協会、2010年）。
- 堺澤 良「第二次納税義務者のする主たる納税義務に関する課税処分取消請求の適法性」『TKC 税研時報』5巻1号（1990年）。
- 桜井敬子『行政法のエッセンス』（学陽書房、2013年）。
- 佐田孝子「第二次納税義務：企業再生計画に基づく債務免除により『受けた利益』の有無」『税理』65巻3号（2022年）。
- 佐藤孝一「協議上の離婚に伴う財産分与の成立時に被分与者は『配偶者その他の親族』（国税徴収法施行令13条1項1号）でなかったとして、第二次納税義務の納付告知の一部を取り消した事例：被分与者『配偶者』該否の判断基準を中心として」『月刊税務事例』55巻1号（2023年）。
- 佐藤英明「国税徴収法39条による第二次納税義務」『租税判例百選（第7版）』（別冊ジュリスト253号）（2021年）。

佐藤英明「国税徴収法 39 条の適用要件」『ジュリスト』1385 号（2009 年）。

芝池義一『行政救済法（第 3 版）』（有斐閣、2006 年）。

芝池義一『行政法総論講義（第 4 版補訂版）』（有斐閣、2007 年）

渋谷雅弘「遺産分割協議と無償譲受人等の第二次納税義務」『税研』178 号（『最新租税基本判例 70』）（2014 年）。

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 年）。

下野恭裕「主たる納税義務者に対する課税処分無効確認等訴訟と第二次納税義務者の原告適格」『行政関係判例解説 平成元年』1991 年 4 月。

白井皓善「第二次納税義務者は、課税処分取消しを求める原告適格を有するとされた事例」『行政判例研究』66 卷 4 号（1990 年）。

図子善信『租税法法律関係論—税法の構造—』（成文堂・2004 年）。

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 年）。

図子善信「第二次納税義務者の権利救済について」『税務大学校論叢』26 卷（1996 年）。

鈴木重武「第一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 卷 3 号（1973 年）。

税務大学校『国税徴収法（基礎編）令和 4 年度版』（税務大学校、2021 年）。

関 葉子「行政事件訴訟法の改正—行政訴訟の現場に及ぶ影響」東京弁護士会『LIBRA』4 卷 11 号（2004 年）。

租税徴収制度調査会「租税徴収制度調査会答申—附参考資料—」昭和 33 年 12 月

高木英樹「第二次納税義務者の主たる課税処分の違法に対する争訟の可否基準についての一考察—原告適格、違法性の承継及び制度の沿革を巡って—」『中央大学大学院研究年報』第 49 号（2020 年）。

高橋祐介「判例批評 遺産分割協議と国税徴収法の第三者に利益を与える処分—最高裁第一小法廷平成 21. 12. 10 判決—」『民商法雑誌』142 卷 6 号（2010 年）。

高橋祐介「一 遺産分割協議は国税徴収法 39 条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得るか
二 滞納者に詐害の意思のあることは国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務の成立要件か」
『民商法雑誌』142 卷 6 号（2010 年）。

高橋重長「アメリカ合衆国の連邦税徴収手続」『税務大学校論叢』20 号（1990 年）。

高野幸大「共同相続人の連帯納付義務」『租税判例百選（第 7 版）』（別冊ジュリスト 253 号）（2021 年）。

橘 素子『最近の判例に学ぶ徴税実務（増補改訂版）』（大蔵財務協会、2015 年）。

橘 素子『全訂版 第二次納税義務の実務』（大蔵財務協会、2017）。

田中 治「主たる課税処分に対する第二次納税義務者の不服申立適格」『税研』148 号（『最新租税基本判例 60』）（2009 年）。

田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1958 年）。

地方税徴収問題研究会「無償譲渡等に係る『異常な利益』及び『必要かつ合理的な理由』①・②」『税』77 卷 1・2 号（2022 年）。

徴収関係判例研究グループ「違法性の承継」『税』2000年6月号（2000年）。

中里 実「相続税法34条1項の規定による連帯納付義務は、相続税納付義務の確定という事実のみに照応して法律上当然に確定する」『法学協会雑誌』99巻9号（1982年）。

中村雅紀「遺産分割協議と第二次納税義務」『税理』53巻11号（2010年）。

西山恭博「国税徴収法39条の第二次納税義務の問題について—平成21年最高裁判決と遺産分割協議・相続の放棄を中心として—」『創価法学』41巻1・2号（2011年）。

原田尚彦『行政法要論（全訂第六版）』（学陽書房・2007年）

原田尚彦『行政法要論（全訂第7版増補版）』（学陽書房、2011年）。

林仲宣・谷口智紀「取締役による債務免除と会社の第二次納税義務」『税務弘報』70巻4号（2022年）。

広瀬 正「従たる納税義務の確定—納税の告知をめぐって—」『税理』25巻13号（1982年）。

藤岡祐治「第二次納税義務成立に関する徴収不足要件の意義」『税研』208号（『最新租税基本判例70』）（2019年）。

藤谷武史「国税徴収法39条にいう『譲渡』の日は対抗要件を具備した日」『税研』208号（『最新租税基本判例70』）（2019年）。

藤原淳一郎「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として主張できるか」『ジュリスト』528号（1973年）。

藤原雄三「第2次納税義務に関する最高裁判所の2判決（1）・（2）」『税法学』538・539号（1997・1998年）。

藤間大順「私的整理手続における債務免除と第二次納税義務：東京地判令和2年11月6日裁判所ウェブサイト」『神奈川法学』54巻1号（2021年）。

船津高歩編著『令和3年版国税徴収法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2021年）。

古川千津子「第二次納税義務に関する一考察—原告適格を中心として—」租税資料館章第17回入賞作品
平成20年11月

堀 招子「中小企業再生支援協議会の再生計画に基づき債務免除を受けた会社に、国税徴収法39条の第二次納税義務が生じるとされた事案」『税経通信』77巻3号（2022年）。

前川 勤「遺産分割協議は国税徴収法三十九条にいう第三者に利益を与える処分に当たりうるか」『東北法学』第36号（2010年）。

増井良啓「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難な場合」『ジュリスト』1455号（2013年）。

増田英敏「第二次納税義務者の権利救済と今日的課題」『税理』47巻13号（2004年）。

増田英敏「判例評釈第二次納税義務の告知処分の適用の可否—「現存利益」の解釈と射程を中心に」『TKC税研時報』31巻5号（2022年）。

増田英敏「離婚に伴う財産分与と国税徴収法39条が定める『著しく低額の譲渡』」『TKC税研時報』27巻5号（2018年）

三木義一『現代税法と人権』（勁草書房1992年）

三木義一「第二次納税義務」『租税判例百選（第6版）』（ジュリスト228号）（2016年）。

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—」『租税法研究』第15号（1987年）。

水野武夫（執筆担当）北野弘久編『コンメンタール相続税法』（勁草書房、1974年）。

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

三好 達「第二次納税義務に関する一、二の問題」松田判事在職四十年記念『会社と訴訟（下）』（有斐閣、1969年）。

本村大輔「私的整理手続における求償債権の債務免除と第二次納税義務」『環太平洋大学紀要』21巻（2022年）。

森 浩明「米国の租税徴収制度について—内国歳入庁（IRS）改革法下の徴収制度—」『税務大学校論叢』40号（2002年）。

山田二郎『税法講義（第2版）』（信山社、2001年）。

山田二郎「相続税法34条1項の連帯納付責任の性質とその確定手続の要否」『税法学』345号（1979年）。

山田二郎『税務訴訟の理論と実際』（財経詳報社・1976年）。

山田二郎「第二次納税義務者の救済手続と行政不服申立期間の起算日 - アルゼグループ事件 - 」『ジュリスト』1325号（2006年）。

山田二郎「遺産分割協議と共同相続人の第二次納税義務」『税務事例』43巻5号（2011年）。

山村恒年『行政過程と行政訴訟』（信山社、1995年）。

吉国二郎・荒井勇・志場善徳郎『国税徴収法精解（平成27年改訂）』（大蔵財務協会、2015年）。

我妻純子「企業再生計画に基づく債務免除と第二次納税義務」『税法学』588号（2022年）。

Camilla E. Watson, *Tax Procedure and Tax Fraud in a nutshell*, 4th ed. 2012, West

カミーラ・E・ワトソン著 大柳久幸・神谷信・田畑仁・生永美子共訳『アメリカ税務手続法—米国内国歳入法における調査・徴収・争訟・犯則手続の制度と実務—』（大蔵財務協会、2013年）

租税徴収制度調査会答申（昭和33年12月）「租税徴収制度の改正に関する答申」。

事務国税庁徴収課『第二次納税義務関係事務提要』（平成29年3月）（2017年）。

最高裁45年7月16日判決（昭和43年（行オ）第95号）『最高裁判所民事判例集』24巻7号（1970年）1047頁。

最高裁昭和50年8月27日判決（昭和48年（行ツ）第112号）『最高裁判所民事判例集』29巻7号（1976年）1226頁。

最高裁昭和55年7月1日判決（昭和53年（行ツ）第86号）最高裁判所民事判例集34巻4号、（1981年）535頁。

最高裁平成3年1月17日判決（平成元年（行ツ）第58号）『税務訴訟資料』（1992年）182号8頁。

最高裁平成18年1月19日判決（平成16年（行ヒ）第275号）『最高裁判所民事判例集』60巻1号（2006年）65頁。

最高裁平成21年12月10日判決（平成20年（行ヒ）第177号）『民集』63巻10号（2010年）2516頁、
『判例時報』2066号（2010年）14頁。

広島高裁岡山支部昭和 48 年 10 月 15 日判決（昭和 42 年（行コ）第 3 号・4 号）『最高裁判所民事判例集』29 卷 7 号）（1976 年）1242 頁。

大阪高裁昭和 48 年 11 月 8 日判決（昭和 47 年（行コ）第 2 号）『行政事件裁判判例集』24 卷 11・12 号（1974 年）1227 頁。

東京高裁昭和 52 年 4 月 20 日判決（昭和 50 年（行コ）第 51 号）『訟務月報』23 卷 6 号（1977 年）1117 頁。

東京高裁昭和 53 年 4 月 25 日判決（昭和 50 年（行コ）第 15 号）『判例時報』893 号（1978 年）21 頁。

大阪高裁平成元年 2 月 22 日判決（昭和 63 年（行コ）第 29 号）『行政事件裁判判例集』40 卷 1・2 号（1989 年）111 頁。

福岡高裁平成 13 年 11 月 9 日判決（平成 10 年（行コ）第 16 号）TAINS Z999-7037。

東京高裁平成 26 年 11 月 26 日判決（平成 26 年（行コ）第 288 号）、訟務月報 61 卷 2 号（2015 年）454 頁。

大阪高裁平成 29 年 11 月 17 日判決（平成 29 年（行コ）第 142 号）『訟務月報』64 卷 7 号（2018 年）1124 頁。

岡山地裁昭和 42 年 3 月 29 日判決（昭和 36 年（行）第 2 号）（『最高裁判所民事判例集』29 卷 7 号）（1976 年）1232 頁。

東京地裁昭和 45 年 11 月 30 日判決（昭和 43 年（行ウ）第 91 号）『行政事件裁判判例集』21 卷 11・12 号（1971 年）1392 頁。

神戸地裁昭和 46 年 11 月 16 日判決（昭和 39 年（行ウ）第 8 号）『行政事件裁判判例集』24 卷 11・12 号（1974 年）1237 頁。

大阪高裁昭和 48 年 11 月 8 日判決（昭和 47 年（行コ）第 2 号）『行政事件裁判判例集』（1973 年）24 卷 11・12 号、1237 頁及び 1227 頁。

広島地裁平成 2 年 2 月 15 日判決（昭和 60 年（行ウ）第 6 号）『判例時報』1371 号（1991 年）82 頁。

東京地裁平成 16 年 1 月 22 日判決（平成 15 年（行ウ）第 362 号）『最高裁判所民事判例集』60 卷 1 号（2006 年）90 頁。

東京地裁平成 26 年 6 月 27 日判決（平成 23 年（行ウ）第 674 号）『訟務月報』61 卷 2 号（2015 年）477 頁（TAINS Z777-2619）。

福岡地裁平成 27 年 6 月 16 日判決（平成 24 年（行ウ）第 60 号）TAINZ Z777-2720。

静岡地裁平成 30 年 10 月 9 日判決（税務訴訟資料 徴収関係判決 平成 30 年判決分（順号 2018-36）参照）

東京地裁令和 2 年 11 月 6 日判決（令和元年（行ウ）第 239 号（行政事件裁判判例集ウェブサイトから）。

昭和 60 年 4 月 17 日裁決『裁決事例集』No. 29（1986 年）177 頁

平成 9 年 6 月 25 日裁決 TAINS F0-4-001。

