

〈論文〉

## 第二次納税義務に関する一考察

### — 第二次納税義務者への権利救済とその実効性 —

川嶋 啓右・村田 洋・木村 和也

**Abstract** Second tax liability is a system of tax obligation that tries to pay tax payment on behalf of a person in the case of tax delinquency by an original taxpayer, and a person who pays the tax is referred to as a second liability taxpayer. However, it is not stipulated by law regarding to the relief of rights of second liability taxpayer.

Although the relief of the rights to second liability taxpayer has been expanded with the times, it has not been able to respond to social change such as M & A and business transfer. In addition, it is difficult to create a provision that responds to the rapidly changing social circumstances/situation. Therefore, it is necessary to create a system that does not constitute litigation as much as possible.

First, as a taxation system reform, it is necessary to grant the "investigation right" for the second liability taxpayer. Secondly, it is to grant the "contest right to reversal of taxation" for the second liability taxpayer. And thirdly, "to set evaluation criteria" for M & A, business transfer, etc. Such reforms become a more realistic and effective system (not to be a lawsuit).

**キーワード:** 第二次納税義務、権利救済、租税訴訟、実効性

#### 1. はじめに（研究の背景と目的）

納税義務者（徴収納付義務者を含む。以下同じ）が租税を滞納した場合において、その財産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すると認められる場合に、納税義務者と一定の関係を有する者が、納税義務者に代わって租税を納付する義務を第二次納税義務といい、この義務を負担する者を第二次納税義務者という<sup>1</sup>。そして、第二次納税義務制度とは、本来の納税義務者に代わって租税を納税する義務を負わせることで租税徴収を図ろうとする納税制度である。制度上、主たる納税義務は、第二次納税義務者の存在とは無関係に成立し、第二次納税義務者にとって最も重要である存在の有無に関する事項が、第二次納税義務者が関知しないところで確定されているという特異な制度である。

このような特異な制度であるにもかかわらず、それを負担することになる第二次納税義務者の権利救済に関する条文は固有に定められておらず、そのために通常の納税義務者に比べて不利な立場におかれている。また、自己の権利救済を求めるための租税訴訟（行政事件訴訟法第3条・国税通則法第114条）において、第二次納税義務者が争うことには、第二次納税義務者の特質を考えると行ないやすいものとは言えない。権利救済の途をより進

---

1 金子宏『租税法（第22版）』154頁（弘文堂，2017）。

めるためには、租税訴訟にて第二次納税義務を争うことを可能にすることが重要である。もともと本制度は、同族会社などを通じて行なう租税回避行為や詐害行為に対して、効率的に滞納処分の目的を達成するために作られた規定であるため、第三者の財産権に手を入れるような第二次納税義務については、第二次納税義務者になるべき者の成立要件をいくつかの種類に明確に区分をしている。

しかし現代の社会状況は、第二次納税義務の法制化当時の社会状況とは大きく変わっている。たとえば、M&Aや事業譲渡などを通じて主たる納税義務者と関係が生じたものの、同一性という観点からみると主たる納税義務者とは深い関係性を持たない第三者も多い。そのような第三者にまで、形式的に第二次納税義務を課すことに公平性はあるのだろうかという懸念も生じる。そこで、本研究では、第二次納税義務者への権利救済とその実効性について探ることとする。

## 2. 第二次納税義務制度の概要

### 2.1 制度化の背景と趣旨

第二次納税義務制度が立法化されたのは、昭和26年(1951年)で、この制度は、主たる納税義務者とは別の者にその納税義務を課すというものである。この様なある意味特殊な制度が生まれた背景には、当時の状況が大きく影響している。当時の社会は、第二次大戦後の混乱が続いていた時代であり、そのことは租税徴収にも影響し、過度な租税回避行為が横行していた状況にあった。そのため、租税債務者が故意にその財産を親族等に転化し、あるいはその事業を同族会社に組織替えする等により、滞納処分の目的達成を不可能とするような事例が少なくなかったという状況のもとで、このような行為を否定するための処置が必要となっていたのである。

このような行為(詐害行為)を否定するためには、私法上の詐害行為取消権(国税通則法第42条・民法第424条)を行使する必要がある。だが、私法上の詐害行為取消権を行使するためには必ず司法手続きによることが必要であり、課税庁(税金を賦課、徴収する役所の総称)側において「租税債務者について詐害意思が存在すること、かつ詐害事実が存在すること」などの要件についての立証責任を負わなければならない、迅速性にも欠ける。また、対象とする債権が国税債権であるため、これらは煩雑かつ大量であり、個別に対応していくことは事務負担・費用負担が大きくなってしまふ。このように現実的には詐害行為取消権の行使は非常に難しい。誰が見ても詐害行為に該当するような不当に税を免れる結果となるような行為について、事前にある程度定型化することで課税庁側が単独で行使できる権限として第二次納税義務制度が法制化されるに至った。

### 2.2 第二次納税義務の意義

第二次納税義務制度について大阪高判昭和48年11月8日行裁例集24巻11・12号1227頁は「第二次納税義務の制度は、納税者の財産につき滞納処分を執行しても、なおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、形式的には財産が第三者に帰属しているとはいえ、実質的にはこれを否認して、納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないような場合に、その形式的な財産帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に財産が帰属している第三者に対し補充的、第二次的に納税義務を負

担させることにより租税徴収の確保を図ろうとする制度である」と判示している。

第二次納税義務と似たものとしては、私法上の“保証債務”がある。保証債務は、債権者と保証人との間における保証契約によって成立する債務で、以下のような特徴がある。

(1) 保証債務は、主たる債務に対して「附従性」を有する。そのため、主たる債務が契約の無効などのために成立しなければ保証債務は成立せず、主たる債務が弁済、時効、免除などによって消滅すれば、保証債務も消滅することになる。また、主たる債務よりも重たくなることはない。

(2) 保証債務は、主たる債務に対して「随伴性」を有する。そのため、主たる債務者に対する債権が移転するときは、これに伴って保証人に対する債権も移転する。

(3) 保証債務は、主たる債務に対して、原則として「補充性」を有する。すなわち、保証人は主たる債務者がその債務を履行しないときには、民法 446 条 1 号の規定によりその履行をする責任を負う。この規定は、保証債務の履行が主たる債務の履行に対して補充的であることを明らかにしている。

上記 3 つの特徴のうち、保証債務が「附従性」と「補充性」を併せ持つことから、第二次納税義務が保証債務に類似しているとの考えが出てくる。第二次納税義務においては、主たる納税義務について生じた事由の効力が原則として第二次納税義務に及び（附従性）、第二次納税義務者は主たる納税者の納税義務の履行がない場合に初めて二次的に履行の責めに任ずる（補充性）ことになる<sup>2</sup>。

しかし、保証債務は保証人としての立場が「契約」によって成り立つという保証人としての意思に基づく主体性があるにも拘わらず、第二次納税義務は「契約」の有無や意思とは関係なく成立してしまうという違いがある。

第二次納税義務は、国税徴収法第 32 条から第 39 条及び第 41 条により成立要件と種類が定められている。そのすべてに共通している要件として、①主たる納税義務者が滞納をしていること、②主たる納税義務者に滞納処分を執行してもなお徴収すべき額が不足すると認められることの 2 点がある。この 2 つの共通な要件を満たした者のうち、一定の要件を満たす者を第二次納税義務者として定め、その一定の要件を国税徴収法第 33 条から第 41 条（第 40 条は削除）において個別に種類を定型化している。

このため、第二次納税義務者の権利救済における租税訴訟における第二次納税義務者側の論点としては、主たる納税義務者固有の論点である共通要件（①主たる納税義務者が滞納していること、②主たる納税義務者に滞納処分を執行してもなお徴収すべき額が不足するとみとめられること）について争うよりも、個別に第二次納税義務者の種類を定型化している国税徴収法第 33 条から第 41 条（第 40 条は削除）で争う方があり得やすいと考えられる。とはいえ、共通要件についても、第二次納税義務の成立に関する大前提であることから第二次納税義務者すべてに関係するため、この部分で争いが生じることも予想され

---

2 橋素子『第二次納税義務制度の実務（全訂版）』173 頁（大蔵財務協会，2017）。

る。いずれにせよ、その第二次納税義務者に主たる課税処分に対しての原告適格性等が認められるのか否かが、非常に重要となってくる。

### 2.3 第二次納税義務者の権利救済について

しかし、当初の目的（悪質な滞納者と善意の納税者との公平を期することと、徴収制度の合理化を実現すること）にも関わらず、現在では経済取引の複雑化によって、立法時の趣旨には重きをおかれていなかった関係性（例えば、非関係者同士のM&Aなどの行為によって初めて主たる納税義務者との関係を持つ第二次納税義務者が生じること）も多くなり、第二次納税義務については、その制度のより慎重かつ適正な適用が求められる。

更に、その適用において、第二次納税義務者に対する権利救済制度の確保の必要性がより強く求められることになる。この点では、金子宏は「第二次納税義務者は、多くの場合、実質的には本来の納税義務者と一体であるから、本来の納税義務者をして更正・決定等を争わせるとか、予防的な意味で自ら更正・決定等を争うことが多いであろう（それは認められるべきである）が、しかし・・・、第二次納税義務者が、常に本来の納税義務者と密接な関係をもっているとは限らない。むしろ、第二次納税義務の告知があつて、はじめて自分のおかれている状況を知り、しかもそのときには、本来の納税義務者に対する更正・決定等に対する出訴期間が経過している場合も少なくない。このような場合に、第二次納税義務者に更正・決定等の違法性を争う機会を与えないのは不合理である」<sup>3</sup>と第二次納税義務者の権利救済の必要性を述べている。

## 3. 第二次納税義務の租税訴訟とその判例

### 3.1 租税訴訟について

租税法規に基づく各種の処分（更正・決定・滞納処分等）に対する不服申立や取消訴訟など、租税法律関係に関する争訟を租税争訟といい、それに関する法を租税争訟法という<sup>4</sup>。国税に関する不服申立制度については国税通則法 75 条乃至 113 条以下が、また、租税訴訟については国税通則法第 114 条乃至 116 条が規定している。

租税訴訟と一言で言っても、民事訴訟の性格を有するもの、行政訴訟の性格を有するものなどがあり、租税訴訟にはさまざまな類型があるが<sup>5</sup>、現実の租税訴訟の大半は、更正処分や課税処分の取消訴訟であるといわれている<sup>6</sup>。処分取消訴訟を含め各種の租税訴訟は、納税者の権利救済の観点から非常に重要な意味をもっている。例え建前として租税法律主義がとられていても、違法な課税の確定または徴収が行なわれた場合、納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されていなければ租税法律主義は無意味となる。その点、租税争訟は、納税者の権利保護の観点からきわめて重要な意味を持ち、租税争訟制度の確立は租税法律主義において不可欠の要素である<sup>7</sup>。

3 金子宏・前掲注(1) 163 頁。

4 金子宏・前掲注(1) 28 頁。

5 菅原万里子『LIBRA ON LINE』7 頁（東京弁護士会，2004）

6 菅原・前掲注(6) 8 頁。

7 金子宏・前掲注(1) 1001 頁。

### 3.2 第二次納税義務と原告適格

第二次納税義務は、国税に関する法律に基づく処分であるため、原則的には他の租税争訟と異なるところはない。しかし、第二次納税義務は「納税義務者と一定の関係を有する者が、納税義務者に代わって租税を納付する義務」であることから主たる納税義務の存在が大前提である。従って、主たる課税処分においては当事者（直接の相手方）ではないという立場にあることが他の納税義務とは大きく異なる点である。これは、第二次納税義務者が争訟上の原告等（＝当事者）にあたるのかどうかの重要なポイントとなる。

原告適格の範囲の確定については、大きく分けて2つの説がある。法律上保護されている利益説と法律上保護に値する利益説である<sup>8</sup>。

第二次納税義務者にとって、主たる納税義務者とは違う者である自分に対し原告適格を有するか否かが非常に重要である。理由は、第二次納税義務制度では、法律上、特別な権利救済の手段が確保されていないため、自らの権利救済を求める手段は租税訴訟ということになる。租税訴訟において争うことがより容易になれば、すなわち権利救済に関する途がより開かれることになる。その故、第二次納税義務者にとって不服申立適格・原告適格（国税通則法第75条、行政事件訴訟法第9条、第36条）を有するかどうか、非常に重要となる。以下、第二次納税義務者の訴訟上の原告適格に問題を紹介する。

行政事件訴訟法は同法第9条1項で原告適格を「取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者」に限っている。したがって、処分の名宛人以外の者について法律上の利益の存否が問題となる。すなわち、主たる課税処分の直接的な対象ではない第二次納税義務者については、より原告適格性を有するか否かが重要な問題となる。また、第二次納税義務者が「原告適格」として取消訴訟や無効確認訴訟を提起しやすいのか否かは権利救済の観点から非常に重要になる。

第二次納税義務制度は、徴税確保を目的として主たる納税義務者と一定の関係を持つ第三者を第二次納税義務者として主たる納税義務を履行させる手法を採っているため、第二次納税義務者の権利救済に関する問題は、これまで多くの学者間で議論をされてきた。その多くが以下に紹介する昭和50年最高判決を受けて論じられてきた。この最高裁判決は、その後の第二次納税義務に関わる判決や採決において引用される判決となった。

### 3.3 最高裁 判示1

昭和50年最高判決の争点は、主たる納税義務者であるA社が課税処分を争っていない場合に、第二次納税義務者であるXが、主たる納税義務者の納税義務の存否を第二次納税義務者に対する納付告知処分の取消訴訟で争えるか否かであった。そして、最高裁は次のように判示（裁判所による事実認定や法解釈の判断）し、本件上告を棄却した。

「按ずるに、国税徴収法及び地方税法の定める第二次納税義務は、主たる納税義務が申告又は決定もしくは更正等（以下『主たる課税処分等』という）により具体的に確定したことを前提として、その確定した税額につき本来の納税義務者の財産に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、租税徴収の確保を図るため、

8 塩野宏『行政法Ⅱ（第5版補訂版）』127頁（有斐閣，2017）。

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してこれに主たる納税義務についての履行責任を負わせるものにほかならない。この意味において、第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、右納付告知を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場に立つに至るものというべきである。したがって、主たる課税処分等が不存在又は無効でない限り、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」。

この事案は、第二次納税義務者の原告適格を争点としたものではないが、「主たる課税処分」と「納付告知処分」との間には違法性の承継<sup>9</sup>が認められないことを根拠に、第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に対する納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争うことはできない、と初めて最高裁が判示したものである。

本判決における最高裁判例解説において佐藤繁は「現行法上の第二次納税義務者は、いずれも、何らかの意味において主たる納税義務者と密接な親近性を有する者であり、少なくとも所定の範囲の納税義務に関しては両社の間に実質的な一体性を肯定しても公平に反しないような利害共通の関係があるものと認められる」とし、そこで「前記の人的独立性よりもこの親近性に重きをおいて考えれば、右所定の範囲の納税義務に関しては、その権利救済の面においても両者を一体的に扱い、主たる納税義務の存否等についての第二次納税義務の訴権利益は、主たる納税義務者によっていわば代理されているものとみることも不可能ではない。そうであるとすると、主たる納税義務の存否及び内容については、主たる課税処分の段階で主たる納税義務者に争訟の機会が与えられている以上、徴税確保という行政目的のために、その後の段階では第二次納税義務者が別途にこれを争うことを認めないという制度を取ったとしても、あながちそれを不合理なものとは言いきれない。消極説の立場からはこのように考える」<sup>10</sup>と本最高裁判決の論理的背景について述べている。

#### ・消極説と積極説

本判決は消極説を取ったが、従来から消極説と積極説の対立がある。積極説とは、主たる納税義務者に対する租税債権の確定にかかる処分と第二次納税義務者に対する納付告知

9 藤田宙靖『行政法 I (総論) 第4版』217頁以下(青林書院, 2005)。藤田は違法性の承継について「学説・判例上の一般的な考え方によると、ある行政行為の取消訴訟において先決問題として別の行政行為の違法性が問題となるような場合にも、この行政行為が別に正規の手続きで取り消されている。裁判所はその違法性を有権的に認定することはできない、とされている。但し、例外的な場合において、このような制約がはずされるケースがあることが認められ、これを『違法性の承継』と呼んでいる。

10 佐藤繁『最高裁判所判例解説民事篇』409頁(法曹会, 1986)。

処分との間には「違法性の承継」があるとして第二次納税義務者が主たる納税義務者に対してなされた課税処分の違法を主張し得るとする説である。一方、消極説とは、主たる納税義務者に対してなされた租税債権の確定にかかる処分は、行政処分として公定力\*を持ち、主たる納税義務者に対する租税債権の確定にかかる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は「違法性の承継」は認められないとする説<sup>11</sup>である。

#### \*公定力

法論理的効力で、行政行為が違法であってもそれが取り消されるまで有効なものとして通用する力をいう。なお、後述に詳細を記している。

「第二次納税義務の納付通知は、各条の第二次納税義務を課するための独立した行政処分、強制力をもって納税義務の内容を実現する滞納処分とはそれぞれ別個の法律効果を目的とする独立処分であるから、違法性の承継はない」<sup>12</sup>という消極説に対し、小早川光郎は「公定力を伴う主たる課税処分に対しては、第二次納税義務者が適宜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。しかし、そのような制度的仕組みが設けられていないことは前述した通りであり、このことから、逆に、第二次納税義務者に対しては主たる課税処分の公定力が及ばないと考えることが許されるのではないだろうか」<sup>13</sup>と積極説を主張している。

いずれにせよ、この判決によって第二次納税義務者が自らに送付された第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務の存否又は数額を争うことはできないとされ、しかもその射程について言及がなかったことも相まって、最高裁平成3年1月17日判決（第二次納税義務者が主たる納税義務の課税処分自体についての無効等確認訴訟及び取消訴訟の原告適格を有することを判示した平成元年2月22日大阪高裁判決の上告審）や最高裁平成6年12月6日判決など、その後の判決がこの最高裁判決を踏まえて判断されていることから、主たる課税処分の取消を争う途が閉ざされてしまったともいえる判決である<sup>14</sup>。

### 3.4 最高裁 判示2

この主たる課税処分の取り消しを争う途を閉ざしてしまったといえる昭和50年最高裁判決を大きく変えたといえるのが最高裁平成18年1月19日判決である。

この事案の争点は、主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を別人格である第二次納税義務者が直接に争えるかどうかという（1）「不服申立適格」と、それに伴う（2）「不服申立期間の起算日」の2つであった。

2つの争点のうち、最初の（1）第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき不服申し立てができるかどうかであるが、判決では、第二次納税義務者は、主た

11 『判例タイムズ』304号190頁（判例タイムズ社，1974）。

12 浅田久治郎『第二次納税義務制度の実務と理論』261頁（大蔵財務協会，2006）。

13 『ジュリスト』583号161頁（有斐閣，1975）。

14 山田二郎『租税法重要判例解説（2）山田二郎著作集IV』95頁（信山社，2007）。

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恐れがあり、その取り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言っている。また、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。そして、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は相当であると、本来の納税義務者に対する課税処分につき不服申立てをする原告適格を認めた。

なお、次に、(2) 不服申立てをする場合の不服申立ての起算日についてであるが、判決ではこの点について、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しえる状態にはない。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）がされた日の翌日であると解するのが相当であると判示し、本件における不服申立ては適法であると X の主張を支持した。「この判決は、第二次納税義務者が自己に対する告知処分の取消訴訟の中で主たる課税処分の違法性を争えないとした前記最高裁 50 年判決を前提とし、その不合理さを調整したもの」<sup>15</sup>として、第二次納税義務者の権利救済の面から評価されるものである。

この判決によって第二次納税義務者の権利救済はこれまで以上に実効性が伴うものになったが、本判決は「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を争い得ること及びその方法について明示的に判断したもの」<sup>16</sup>であるため、本判決の射程がどこまで及ぶかといった問題は残っている。判決の射程が国税徴収法第 39 条所定の第二次納税義務者以外の第二次納税義務者まで広く及ぶとしても、現状においてはその可否に争いがある場合には司法判断を待つ必要があるため、第二次納税義務者の権利救済に関する制度についての明文化が望まれる。

### ・主たる納税義務について

第二次納税義務者が、主たる納税義務に係る争訟を行う場合には、大きく分けて 2 つのケースが考えられる。一つは、主たる納税義務の存在（主たる納税義務者に対する課税処分）の存在自体を争うケースであり、もう一つは、主たる納税義務の存在自体はある（無効原因には至らない）が取消し得る瑕疵が存在するケースである。第二次納税義務という制度が、「主たる納税者の租税債務」があることが前提となっているので、主たる納税者への課税処分が無効または不存在である場合には第二次納税義務自体が成立しないことは明らかである。従って、前者の「主たる納税義務の存在自体を争うケース」において、第二次納税義務者が「主たる課税処分の無効等確認訴訟」を提起し得るのは当然である。

だが、主たる納税義務に無効原因には至らないが取消し得る瑕疵が存在する場合はどうであろうか。このような場合に、第二次納税義務者が争訟を行なう上で論点となるのは、主たる納税義務の違法を理由に、① 主たる納税義務の取消訴訟を提起する場合と、② 第二次納税義務者の納付告知処分の取消訴訟を提起する場合、の 2 つがある。前述の判例で

15 三木義一「第二次納税義務」水野忠恒他編『租税判例百選（第 5 版）』49 頁（有斐閣，2015）。

16 川上裕『最高裁判所判例解説民事篇（平成 18 年度上）』100 頁（法曹会，2009）。



見てきた通り、第二次納税義務者が主たる納税義務の瑕疵について第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟で争うことについての原告適格性は、昭和 50 年の最高裁判決で否定されたことの影響もあり、その後の第二次納税義務に係る判決や採決の多くで原告適格性が否定されてきた。しかし、平成 18 年の最高裁判決において、第二次納税義務者（国税徴収法第 39 条所定の第二次納税義務者を射程としたものではあるが）に対して主たる納税義務に係る取消訴訟における原告適格を認め、かつ、その不服申立期間の起算日を「第二次納税義務者に対し納付告知処分がされた日の翌日と解すべきである」と判示したことで、第二次納税義務の納付告知処分に対する取消訴訟に関しては、第二次納税義務者の権利救済は一定の進歩を遂げたものといえる。

### ・公定力

課税処分は、行政行為であるため公定力が生じる。この公定力とは、行政行為が仮に違法であっても、取消権限のある者によって取り消されるまでは、何人（私人、裁判所、行政庁）もその効果を否定することはできない<sup>17</sup>という法現象を指し、取消訴訟の排他的管轄を前提とすると、取消訴訟以外では裁判所といえども処分の効力を否定できない。取消訴訟の排他的管轄とは、行政行為の効力を訴訟により取り消してもらうにはそれ自体を争う特別の取消訴訟でなければならない、ということである<sup>18</sup>。たとえその行政行為が違法ではあっても取り消されない限り有効であるため、行政不服申立や取消訴訟によってまず行政行為の取消しを得ておく必要がある<sup>19</sup>。

それでは、第二次納税義務者が主たる納税義務が生じた課税処分に対して行う取消訴訟はどのようなであろうか。この場合の取消訴訟の対象には以下の 2 つの場合が考えられる。

一つは「主たる納税義務が申告により確定している」場合である。主たる納税義務が主たる納税義務者の申告によって確定したものであるならば、これは減額するための更正の請求ということになるが、この更正の請求は国税通則法第 23 条 1 項に規定により、更正の請求ができる者として「納税申告書を提出した者」または「第 25 条（決定）の規定により決定を受けた者」に限るとしている。そのため、第二次納税義務者のように主たる納税義務者とは別人格である者については主たる課税処分に対する更正の請求を行うことができない。もちろん、主たる納税義務者が更正の請求をしてさえくれば、仮に課税庁が更正の請求に対して更正をすべき理由がない旨の処分を下したとしても、第二次納税義務者がその処分に対して異議申立て（現：再調査の請求）や審査請求を行う可能性が開けるのだが、主たる納税義務者が第二次納税義務者の求めに応じて必ずしも更正の請求を行うとは限らない。その点において、第二次納税義務者には、自らの権利保護の行為（特にその主体的な意思による減額更正の行為）がしっかりと確立されているとは言い難い状況である。

また、もう一つは「主たる納税義務者による取消訴訟で敗訴している」場合である。主たる納税義務者が自らの意思で主たる課税処分に対する取消訴訟を起こしたが、結果的に敗訴して確定してしまった様なケースがこれに該当する。このような状況にある主たる課税処分に対して、第二次納税義務者が再度取消訴訟を提起することは可能なであろうか。

17 塩野宏『行政法 I（第六版）』160 頁（有斐閣，2015）。

18 塩野宏・前掲注(18) 161 頁。

19 岩本章吾『行政法講義』108 頁（成文堂，2009）。

これについては、主たる課税処分による判決の効力が大きく影響する。

このように、第二次納税義務制度自体が、保証債務などと同じように「附従性」や「随伴性」を有した制度であることに起因して、第二次納税義務者が主たる課税処分に対する取消訴訟を提起する権利を有しているのか否かについては、今でも種々の見解があるのは事実である。

### 3.5 最高裁 判示3

最高裁昭和50年8月27日判決においては、第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有しているものなので、これをもって主たる課税処分の瑕疵を争うことはできないと判示された。すなわち、第二次納税義務者への納付告知処分は主たる課税処分とは独立した別個のものであるので、第二次納税義務者への納付告知処分の間には主たる課税処分の瑕疵に関する違法性等の承継は認められないとされている。しかし他方、本判決は、第二次納税義務の納付告知を受けた第二次納税義務者は、あかたも主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税者と同様の立場に立つに至るものであるというべきであるとも述べている。

確かに、第二次納税義務者に該当する者の多くが特殊関係者や同族会社などであると思われるので、多くのケースではこの趣旨があてはまると言えなくはないが全てのケースが当てはまる訳ではない。国税徴収法第33条から第41条（第40条は削除）により第二次納税義務者の種類を定型化しているが、主たる納税義務者と密接な関係を持っておらず、かつ、租税回避等を目的としないで行った行為によってたまたま第二次納税義務者の要件を満たしてしまった第二次納税義務者にとっては余りにも酷であると言わざるを得ない。このような最高裁昭和50年8月27日判決の第二次納税義務者の権利救済の弱点を大きく変えたのが最高裁平成18年1月19日判決であった。

本判決について泉徳治裁判官は意見を付し、「第二次納税義務者の納税義務は、この納付告知処分によって成立し確定するのである。納付告知処分の要件の一つとして主たる課税処分が組み込まれてはいるが、第二次納税義務者の納税義務と本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものである。したがって、第二次納税義務者は、自己の第二次納税義務の成立自体にかかわる問題として、納付告知処分の内容に組み込まれた主たる課税処分の違法性を、独自に争うことができるというべきである。主たる課税処分の公定力は、第二次納税義務者が自己に課せられた納税義務、すなわち第二次納税義務を争うために、その要件の一部を構成する主たる課税処分の違法性を主張することを妨げるものではない。換言すると、第二次納税義務者は、独自に、納付告知処分の取り消し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」と述べている。

この泉裁判官の意見の中に、第二次納税義務制度の現時点での問題点を解決する方策が含有されるのではないかと。泉裁判官が述べたように、第二次納税義務制度の法律の条文の中で、「主たる課税処分そのもの」を争うのではなく「第二次納税義務者が自己に課せられた第二次納税義務を争うために、その構成要素である主たる課税処分の違法性を争うことができる」内容を明文化することで、勝訴した場合における「主たる納税者の主たる課税処分」にかかる確定判決の効力への影響を分離することができ、かつ、第二次納税義務者にとっても自己の権利救済を目的として主たる課税処分の違法性を争い易くなる

## 4. 第二次納税義務制度と納税義務

### 4.1 第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係

一定の要件を満たす者として補充的に納税義務を負担させられることになる第二次納税義務者と、第二次納税義務の起因となった主たる納税義務者との関係はどのような特質があるのでしょうか。これまで見てきた通り、第二次納税義務制度は、主たる納税義務者と第三者が一定の関係を有する場合に、形式的に財産が帰属している第三者に対し補充的、第二次的に納税義務を負担させることにより租税徴収の確保を図ろうとする制度である。この根底には、第二次納税義務者に独立性をあえて軽視して、第二次納税義務者と主たる納税義務者をほぼ一体視する考え方がある。

最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決は、第二次納税義務者と主たる納税義務者との間の親近性ないし一体性を理由に、第二次納税義務者は徴収処分を受けた主たる納税義務者の身代わりの立場におかれるものであるとして、消極説を採用している。もとより、それは、現行制度を前提としての解釈であって、およそいかなる者でも立法が第二次納税義務者として定めさえすれば、当然に争訟の機会を与えなくても良いとしているものではない<sup>20</sup>。

他方、「主たる納税義務の違法性を第二次納税義務者が直接争い得る」という流れは、第二次納税義務者の独立性や個別性を重視し、第二次納税義務者と主たる納税義務者は別であるとする考え方である。第二次納税義務者の主たる納税義務者に対する独立性や個別性を重視しているからこそ、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瑕疵を争い得るのだが、そのような独立性や個別性の観点からすると、主たる納税義務者の納付状況だけに左右される「附帯税」に関する納税義務を第二次納税義務者が負わされてしまうという点などは合理性や公平性の観点から問題は無いのであろうか。また、第二次納税義務者によっては「結果的に自分が第二次納税義務者になって主たる課税処分に対する滞納税金の納税義務を負わされるのであれば、早い段階で知っていたら附帯税を生じさせる前に主たる滞納税金を納め附帯税を生じさせることは無かったのに」と感じるものも出てくるであろう。主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係を見てみると、不自然さや不合理性を感じる点について枚挙にいとまがない。

### 4.2 租税債務

国税における第二次納税義務における租税債務の範疇については、国税徴収法第32条1項において「納税者の国税」という表現で規定をされている。国税とは、租税の分類の一種で、一般には国が賦課・徴収する租税をいい、国税通則法ではその第2条1号において「国が課する税のうち関税、とん税及び特別とん税以外のものをいう。」と定めている。したがって、第二次納税義務における租税債務については、主たる納税者が主たる課税処分によって課された本税のみならず加算税や延滞税などといった附帯税も含まれることになる。主たる債務に附帯して生ずる従たる債務を附帯債務と呼ぶが、国税通則法は、国税の附帯債務のことを附帯税と呼んでいる。2018年3月現在においては、附帯税には、延滞税・利子税・加算税及び過怠税（過怠税も部分的に附帯税の性質をもつ）があり、加算税

20 佐藤繁・前掲注(11)409頁。

は、さらに、過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税及び重加算税に分かれる<sup>21</sup>。第二次納税義務に係る国税は、これら附帯税も含めた主たる納税者の国税であることを記載した納付書によって、その第二次納税義務者の名義により納付させるものである。

## 5. 第二次納税義務制度と現代社会

### 5.1 経済的状況の変化

M&A (Mergers & Acquisitions) は、企業や事業を買収することを指し、企業や組織の再編及び支配権取得などを目的とする行為<sup>22</sup>である。日本において、M&Aは、大企業や上場会社の実行する特別な経営手法として理解される時代が長く続いていた。しかし、現在のわが国では、M&Aの件数、規模とも増加する傾向にあり、事業の買収や売却に対する心理的抵抗感も低くなってきている<sup>23</sup>。これは、日本におけるM&Aが一般化しつつあることを表しており、第二次納税義務が制度化された時代背景と現在の経済的状況の変化を現わしている。

第二次納税義務者の原告適格性を軸とする権利救済は拡充されてきたものの、第二次納税義務制度が現在の社会環境に適合し問題が無いのかということとは言えない。昭和26年に国税徴収法において体系的に立法化された第二次納税義務制度は、当時の適用範囲が親族等や同族会社における通謀的な租税回避行為だけだったものの、昭和34年の国税徴収法の全文改正により適用範囲が従来と比べて大幅に拡張されてきた。第二次納税義務制度の適用範囲については、その大幅な拡張があるために現在の経済活動状況をうまく網羅できている感はあるが、その背景や状況といった個別性を考慮することは二の次になっている。その結果、「画一的に列挙されている第二次納税義務者としての種類」に該当するだけで、行政庁側が単純該当する者に対して第二次納税義務の納付告知処分を行なって滞納税金の徴収を進めて行こうとすることができる状況になってきているとも言える。このことは、課税庁の告知のみで確定してしまう第二次納税義務の問題点の一つである。

制度創設の趣旨のように、徴収処分を回避している滞納者と同一視できるものだけに第二次納税義務を負わせるのはどうであろうか。また、滞納者の詐害の意思が明確である経済行為が特定できれば良いのだが、実際には、常に変動する社会情勢の中で社会情勢を完全に反映した条文を作ることは難しい。その意味で、詐害の意思のない第三者間の取引を起因とした第二次納税義務の争いも増えるものと予想される。例えば、事業的価値を算定したうえでの営業権（のれん）の売買取引などにおける評価額の大小が「第三者に利益を与える処分」に該当するケースなどである。

### 5.2 第二次納税義務の問題点

ここまでの事項から、ここでは第二次納税義務制度をより効果的に活用をしていくことを目的として問題点を挙げることにするが、それは以下の通りである。

- (1) 第二次納税義務が課されたことを知るのが第二次納税義務についての納付告知処分

21 金子宏・前掲注(1) 815頁。

22 高橋和之等『法律学小事典(第5版)』184頁(有斐閣, 2016)。

23 宮島英昭『日本のM&A』328頁(東洋経済新報社, 2008)。

がなされたときであり、かつ、主たる課税処分に関する詳細を知る権利が確立されていない。(2) 条文上において、第二次納税義務者に主たる課税処分について争う権利が明記されていない。最高裁平成18年1月19日判決民集60巻1号65頁により改善はみたものの、その射程は不明確であり国税徴収法第39条所定の納税義務者以外には明確にされていない。(3) 第二次納税義務の成立に詐害の意思の有無は関係ないことから、近年の社会経済活動的に一般的となってきた事業譲渡などにおける評価額算定がより重要になってくるが、これについての評価基準方法の確立が求められる。

これらの問題点を克服することが、第二次納税義務制度のより実効性のある活用につながっていくものといえる。

現在でも、第二次納税義務に関する訴訟は多数が起こされている。このような状況は、第二次納税義務制度の趣旨及び成立目的の一つであった徴税制度の合理化とは逆行するものである。これらを回避するために、できるだけ第二次納税義務に係る訴訟がより生じにくい様に制度を調整していく必要がある。第二次納税義務制度が「第三者に納税義務を課する制度」であることを再度認識し、そのうえで第二次納税義務者に以下〔1〕及び〔2〕の権利を認め、さらに以下〔3〕の基準を設けることが必要である。

### 5.3 第二次納税義務制度と租税訴訟の調整

前述では第二次納税義務制度に関する問題点を挙げているが、次の点は、二次納税義務に係る訴訟がより生じにくい制度調整である。

〔1〕主たる課税処分に対して詳細を知る権利（＝調査権）を付与する。具体的には、納付通知書送付時に主たる納税者の課税処分の内容や根拠を明示し、第二次納税義務者が望む場合には、その課税処分内容に関して徴収職員から説明を求めることができる権利を与える。

〔2〕上記の調査権を行使したうえで、その課税処分に疑義がある場合には、その課税処分に関して争うことができる権利を付与する。これは、平成18年1月19日の最高裁判決において泉裁判官が述べた意見と同じベクトルの内容であるが、第二次納税義務制度の法律の条文の中に「主たる課税処分そのもの」を争うのではなく「第二次納税義務者が自己に課せられた第二次納税義務を争うために、その構成要素である主たる課税処分の違法性を争う」ことができる旨を明記する。第二次納税義務者に対して「構成要素である主たる課税処分の違法性を争う権利」を与えることにより「手続的保障原則」<sup>24</sup>がより高まるものと期待される。

〔3〕M&Aなどによる事業買収の際の評価額算定の方法の基礎として「M&A等における事業評価基本通達」という評価基準を設ける。これについては、絶対的な基準ではないものの、財産評価基本通達のような位置づけの評価基準としての役割を持たすために、敢えて「通達」として設ける。

---

24 金子宏・前掲注(1)83頁。「租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならない。これを手続的保障原則という」。

以上のような制度調整である。

## 6. 結果と考察

### 6.1 結果

昭和50年8月27日の最高裁判決によると、第二次納税義務者は、第二次納税義務の告知処分の取り消し訴訟においては、主たる納税義務の課税処分の不存在または無効については争うことはできるが、取消原因たる瑕疵については争えないとしている。一方ここでは特には取り上げ考察しなかったが、平成元年大阪高裁判決<sup>25</sup>及び平成3年最高裁判決<sup>26</sup>によると、第二次納税義務者は主たる納税義務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得ると解される。ただしその場合は、現実には主たる納税義務の課税処分の通知がないこと、不服審判前置きや出訴期間の関係から訴訟の提起が限定される。

このことは、納税者が課税処分について争う機会が与えられているが、第二次納税義務者は制度の形式上、権利救済の面で不利な立場に置かれているということとなろう。それは、第二次納税義務制度が、昭和50年8月27日、最高裁判決及び平成6年最高裁判決が説くように、第二次納税義務者と主たる納税義務者とは同一であり、告知に関する手続きも徴収上の手続きと構成されていることによる。

昭和50年8月27日の最高裁判決、平成元年の大阪高裁判決及び平成3年の最高裁判決によって実務上及び裁判は、第二次納税義務者の権利救済について現実的救済指針が与えられたが、それは現行法上の最善の策としての方法であり、必ずしも十分な要素を含んだものではないと解する。

結局、第二次納税義務が納税義務として構成されている以上、制度的に有効な権利救済の手当てが付されていることが望ましいのである。換言すれば、第二次納税義務の告知処分を受けたものが、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を争うことを認める方向性が必要であるということだ。あわせて、課税処分の公定力を制限する特別の規定を要することも付与することも必要だといえよう。

このような制度が整えば納税義務の課税処分に対して第二次納税義務を課される恐れのあるものが取消訴訟を提起することができるという解釈も不要となると解されるからである。

### 6.2 考察

原告適格性などにおける第二次納税義務者の権利救済については、時代の変遷とともに着実に進んできているものの、第二次納税義務制度が設けられた当時の時代背景及び経済的事態は大きく変わってきているため、第二次納税義務制度の適用範囲があいまいなものとなり、結果として課税庁の裁量が幅広くなってきたことも事実である。前述した株式や事業譲渡なども今後さらに増えてくるものと考えられ、その際にどの評価方法を用いるかについては、評価対象会社や評価対象事業の状況などを十分に加味しながら行わなければならない。個別の評価方法でさえ多いのに、複数の評価方法を併用したり折衷させたりすることで、恣意的要素が入り込む余地が増えてくる可能性もある。第二次納税義務(特

25 平成元年2月22日大阪高裁判決、税務訴訟資料169号

26 平成3年1月17日最高裁第一小法廷判決、租税訴訟資料182号

に、国税徴収法第 39 条所定の納税義務における「著しく低額の評価額」に関する M&A などの際の評価方法について、相続税や贈与税における財産評価基本通達と同じように取引相場の無い非上場株式の評価の基準を定めておくことの有用性は高いと考えられる。譲渡側も譲受側も多種多様な状況や環境におかれているので、評価の基準を画一化しておくことは実務上そぐわないこともあるかもしれないが、少なくとも M&A における財産の評価に関する基本的な取扱いを定めておくことで、不意に第二次納税義務者として納付告知処分がなされることは少しでも減るのではないだろうか。

第二次納税義務に係る訴訟は、速やかに徴税確保を図るという第二次納税義務制度の趣旨に反するものであり、それが増えるということは国民にも課税庁にとっても無益なものである。対処療法としての第二次納税義務者の権利救済をさらに進めていくことも必要ではあるが、その前段階として訴訟が生じない制度にすることが重要である。これを進めることで、より現実的かつ効果的な第二次納税義務制度の適用につなげていくことになる。なお、最後に、本稿で、十分に研究できなかった側面は今後の研究課題としたい。

## 参考文献

- ・金子宏『租税法（第 22 版）』弘文堂(2017)
- ・塩野宏『行政法Ⅱ（第 5 版補訂版）』有斐閣(2017)
- ・橘素子『第二次納税義務制度の実務（全訂版）』大蔵財務協会(2017)
- ・中小企業庁『中小企業白書（2017 年度版）』（2017）
- ・太田洋『M&A・企業組織再編のスキームと税務』財）大蔵財務協会（2016）
- ・櫻井敬子『行政法（第 5 版）』弘文堂(2016)
- ・高橋和之他編『法律学小事典（第 5 版）』有斐閣(2016)
- ・小林徹『国税徴収法基本通達 逐条解説 平成 28 年版』財）大蔵財務協会（2016）
- ・中里実・増井良啓編『租税法判例六法（第 2 版）』有斐閣(2015)
- ・吉国二郎他編『国税徴収法精解』大蔵財務協会(2015)
- ・塩野宏『行政法Ⅰ（第六版）』有斐閣(2015)
- ・能見善久他編『判例民法 1（第 2 版）』第一法規（2015）
- ・三木義一「第二次納税義務」水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税法判例百選（第 5 版）』有斐閣(2015)
- ・安藤裕『図解 国税徴収法』大蔵財務協会(2015)
- ・中山裕嗣『租税法徴収処分と不服申立ての実務』大蔵財務協会(2015)
- ・宇賀克也『行政不服審査法の逐条解説』有斐閣(2015)
- ・中小企業庁『事業引継ぎガイドライン～M&A 等を活用した事業承継の手続き』（2015）
- ・金子宏『ケースブック租税法（第 4 版）』弘文堂(2013)
- ・木山泰嗣『税務訴訟の法律実務』弘文堂（2012）
- ・岩本章吾『行政法講義』成文堂（2009）
- ・中尾巧『税務訴訟入門（第 4 版）』商事法務（2008）
- ・宮島英昭『日本の M&A』東洋経済新報社（2008）
- ・分林保弘『中小企業のための M&A 徹底活用法』PHP 研究所（2008）
- ・朝倉洋子他編『税務争訟ガイドブック』民事法研究会（2008）
- ・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「租税資料館賞第17回入賞作品」(2008)
- ・山田二郎『租税法重要判例解説(2) 山田二郎著作集IV』信山社(2007)
  - ・日本公認会計士協会『企業評価ガイドライン』(2007)
  - ・原田尚彦『行政法要論(全訂第六版)』学陽書房(2007)
  - ・浅田久治郎・深谷和夫・西沢博・小林武廣『第二次納税義務制度の実務と理論』大蔵財務協会(2006)
  - ・南博方『条解 行政事件訴訟法(第3版)』弘文堂(2006)
  - ・藤田宙靖『行政法I(総論)第4版』青林書院(2005)
  - ・小林真一他編『良くわかる税務訴訟入門』中央経済社(2004)
  - ・菅原万里子『LIBRA ON LINE』(2004)
  - ・山田二郎『税法講義(第2版)』信山社(2001)
  - ・関子義信「第二次納税義務の権利救済」税務大学校『税大論叢』26号(1996)
  - ・『別冊ジュリスト No.79 租税判例百選(第二版)』有斐閣(1983)
  - ・『法律のひろば』36巻9号(株ぎょうせい)(1983)
  - ・原田尚彦『訴えの利益』弘文堂(1973)
  - ・田中二郎『新版行政法(上巻)』弘文堂(1972)
  - ・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「租税資料館賞第20回入賞作品」(2011)
  - ・尾崎由香里『第二次納税義務者の権利救済についての一考察 — 主たる納税義務者との関係を中心として —』租税資料館「租税資料館賞第20回入賞作品」(2011)