

# 第二次納税義務者の権利救済

西野 敞雄

## 目次

- 一 はじめに
- 二 昭和五〇年八月二十七日最高裁第二小法廷判決
- 三 平成六年十二月六日最高裁第三小法廷判決
- 四 平成三年一月一七日最高裁第一小法廷判決
- 五 平成一八年一月一九日最高裁第一小法廷判決
- 六 おわりに

## 一 はじめに

(1) 第二次納税義務制度について、国税徴収法及地方税法において、さまざまものが規定されている。第二次納税義務として共通した規定があるわけではなく、それぞれの条文で規定されている内容に即して、その解釈が論じられる必要がある。

けれども、第二次納税義務について、共通するものがあるはずである。すなわち、昭和三十一年二月の租税徴収制度調査会答申は、次のように述べている。第二次納税義務制度は、形式的に第三者に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わないようなどきにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴収手続の合理化を図ろうとするものである、と<sup>(1)</sup>。それに基づいて、第二次納税義務者の権利をいかに救済するかを考察したい。

第二次納税義務者の権利救済について考察するに際しては、第二次納税義務の性質と、第二次納税義務の沿革について考える必要がある。まず、第二次納税義務の性質については、従来から附従性と補充性という特色をもつと理解されてきた。

第二次納税義務は、本来租税債権は納税者の責任財産から履行されたり、あるいはその責任財産に追及されるものであるのに対し、国税徴収法に定める特定の場合に第三者の財産から履行され又は第三者の財産に追及されるのが特色である。この特定の場合にあたる事実がない限り、第二次納税義務制度が発動されることはない。第二次納税義務者が負担すべき第二次納税義務の範囲を決定するに際しても主たる納税義務は第二次納税義務者と無関係に確定する。主たる納税義務の更正・決定・賦課決定の処分も制度としては第二次納税義務者に通知されることはない。このように、第二次納税義務者にとって重要な事項が、第二次納税義務者が関与しないところで、主たる納税義務者と国（税務署長）との間で決定されることが、第二次納税義務制度の最大の特色である。

第二次納税義務の課税処分が違法であったとき、第二次納税義務者はどのように違法であることを主張し権利救済を求めることができるかについて、種々論議がかわされてきた。この点について、昭和五〇年八月二七日最高裁第二

小法廷判決（民集二九卷七号一二二六頁）、平成六年二月六日最高裁第三小法廷判決（民集四八卷八号一四五頁）が重要な判決である。さらに、平成一八年一月一九日判決（裁判所時報一四〇四号四頁）が、第二次納税義務者が主たる課税処分<sup>(1)</sup>の取消しを求める不服申立適格の有無について、注目すべき判断を下した。本稿では、これらの判決を中心に、標題の点について論じていきたい。

(2) 第二次納税義務は、租税徴収上の観点から所有を異にする財産を滞納者の実質的財産と観念するという、一つの法技術のもとに規定されている<sup>(2)</sup>。まさに、「新国税徴収法精解」が述べるように、第二次納税義務という共通の技術<sup>(3)</sup>を借りて、必ずしも同一の性格でないものが規定されている。そして、第二次納税義務が、直接の滞納者以外の者に補充的に納税義務に課するものであるところから、徴収手続が明確かつ慎重に行われるように手続について国税徴収法は規定している<sup>(3)</sup>。

第二次納税義務のうち、三六条から三九条の場合は、債権の対外的効力としての詐害行為の取消権を行使して、いったん成立した法律効果を否認するかわりに、私法関係はそのまま是認するとともに、その相手方に第二次納税義務を課して同様の効果をあげようとするのが、第二次納税義務の基本となっているのである<sup>(4)</sup>。

たしかに、租税のように大量に生ずるものについて個々に詐害行為に対し取消権を行使することは、実行が困難であるだけでなく、たとえ個別に可能であるとしても結果的に徴収上の公平の原則を乱すことになるであろう。現に、民法四二四条が詐害行為取消権を規定しているものの、民法の教科書をみても、実に使にくい条文である。民法の世界においても、詐害行為取消請求権を行使する事例は少ないうえに、時間がかかる<sup>(5)</sup>。租税回避や滞納が多い現状では、詐害行為取消請求権を行使するには、要件を満たすだけでも至難の技<sup>(6)</sup>である（侵害の事実を知ってから二年以内

の要件では、滞納処分をはじめめるまでに、期限が徒過してしまうことが多い。それを放置すれば、公平な負担を實現することはできない。放置することは租税回避の手段を与えるだけであり、強制査察をした意味もなくなってしまう。

租税徴収制度調査会答申で第二次納税義務制度の導入が方向づけられたことは事実であるが、それまでに、国税当局は悩んでいたことは事実である。<sup>(6)</sup> 詐害行為取消請求権について研究をかさねていた国税庁が、徴収制度調査会に示唆した可能性がある。国税庁が、「第二次納税義務関係判例集（正・続）」を編さんしているのも当然である。それだけ、この制度が必要だったことが明らかであり、一部の論者がいような悪法では、けっしてない。「租税徴収法研究」の中で論じられているように、国税庁の方も決して訴訟を嫌っているわけではなく、それなりの件数の訴訟（原告訴訟）がある。けれども、初めから直ぐ訴訟の段階とするのがよいかどうかは別の問題がある。行政庁の方でも必要な場合には、どんどん訴訟をやっつけばよいというわけにはいかない。そこで誤っていた処分なら争い得るという道は常に残されているという保障があるものなら法律制度としてはよいのではないかと、考えられる。そこで、「ある程度行政庁にやるのは一種のルーチンといえますか、通常の場合はある程度定型的に行われるという場合をとらえて、行政庁限りの判断にまかせて一応間違いはないだろう」という見解ができて当然である。それが、第二次納税義務として決定されたのである。立場によっては、それが広すぎるといふ見解もあるし、憲法違反という見解もある。これらの問題は第二次納税義務の運営と救済の現状を総合勘案して考えるべき問題である。さらに、行政事件訴訟法が改正された以上、それに伴う影響をも考える必要がある。

## 二 昭和五〇年八月二十七日最高裁第二小法廷判決

(1) 第二次納税義務に関してリーディング・ケースとされているのが、昭和五〇年八月二十七日最高裁判所第二小法廷判決である。この判決は、平成六年二月六日に最高裁判所第三小法廷が下した判決の理由中に引用されている。

この「昭和五〇年八月二十七日最高裁判決」の事案をみてみよう。原告は、同族会社である訴外A商店の同族判定の基礎となった株主であり、訴外A商店に土地及倉庫を低廉に使用させていた。その土地及倉庫は、A商店の事業遂行上不可欠な財産として使用されていた。被告は訴外A商店に対し法人県民税と法人事業税について更正処分を行ったが、当時すでにその所有財産全部を他に譲渡しており、滞納となった。被告は、訴外A商店の滞納税額につき、原告を地方税法一一條の六第二号所定の第二次納税義務者として第二次納税義務の納付告知をしたので、原告が右納付告知の取消を訴求した事案である。

岡山地裁は、昭和四二年三月二十九日、納付告知処分中昭和三一年度および昭和三三年度の法人事業税に関する部分のみを取消し、その余の請求を棄却した。その理由は、法人事業税に関する部分については、事業税算定の基礎となる前記両年度の訴外A商店の所得の立証がないから原告の第二次納税義務もないとするものであった。

原告被告双方が各々敗訴部分につき控訴したので、広島高裁岡山支部は、昭和四八年一〇月二十五日、一審判決を取消し、訴外A商店の滞納税につき第二次納税義務があるとする納付告知処分は適法であるとした。その理由は、次の通りである。

「課税処分について、その根拠となる課税所得がないことは、特段の事由のない限り、右処分の取消原因となるに

過ぎない（無効原因ではない）ものであり、第一次納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分は、その間に関連はあるけれども、別個の行政処分である。（中略）第二次納税義務者が徴収手続上のものではなく、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事はできない（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。もっとも、第二次納税義務者が第一次納税義務者に対する課税処分の瑕疵を全く争い得ないとするのは相当ではなく、右課税処分についての抗告訴訟における原告適格は肯定すべきである。」

原告は、第二次納税義務者が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の存否等を争えないとすることは誤りであるとして、上告した。

第二小法廷は、昭和五〇年八月二七日、上告を棄却した。<sup>(9)</sup>

すなわち、「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。」として、上告を棄却した。

(2) 主たる納税義務についての課税処分が無効であれば、附従性からいって第二次納税義務の納付告知は当然に無

効となる。そこで、主たる納税義務についての課税処分が無効原因に至らない程度の瑕疵を有する場合（ただし、本件は、事実関係からいって、共同事業者の第二次納税義務が当然にかかるケースであり、無効とはならない。）、とくに、主たる納税義務の発生の基礎となる所得の存否又は数额についての認定を誤っている場合、第二次納税義務者がそれを理由として自己に対する納付告知の取消を求めることができるのである。このケースの方が事例が多い。<sup>(10)</sup> 通説によれば、別の処分であれば違法性は承継しないとして、この問題を否定する。本件「昭和五〇年八月二七日最高裁判決」も、この前提にたつ。これまでの多くの学説、多くの下級審判例も、消極的に解する。それぞれの処分が別のものである以上、当然である。

しかし、日本公法学会で、「公法理論のゆらぎ」が論じられたように、その前提となる「公定力」理論そのものが、ゆらいでいるのではないか。その意味で、小早川光郎教授が論じているように、<sup>(11)</sup> 滞納処分に対する訴訟において課税処分の誤認が原則として滞納処分の違法理由にならないということは、課税処分の本来の効果を後の訴訟において適用せしめる公定力とは別個の、課税要件の存否の主張に関する遮断効果が課税処分に結び付けられていることの結果として理解すればよい。すなわち、大量、迅速処理という行政の特色、期間の限定などの制約の結果が、いわゆる公定力と考えてよいのではないか。

それならば、いわゆる「公定力の理論」をつかわずに、解決する方法を考えてよいと考える。その意味において、三好達判事が論じているように、「告知にかかる納税義務に見合うべき主たる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告知の瑕疵として、その取消し理由となりうる」と解しうる。主たる納税義務と第二次納税義務が実質的に関係があるからである。ただし、本件事案では、前述したように、もともと共同事業者の第二次納税義務のケースであり、告知は適法である。

なお、私は、いわゆる先決問題について、行政処分のご定力ないし遮断効がどこまで及ぶかは、画一的・機械的に考えるべきではなく、取消訴訟の制度的仕組みに考慮を払いつつ、行政上の必要性と権利救済の要請との機能的調和の見地から判断すべきであるという考えから、公定力に制限をかけようと考える立場に賛成するものである。その効果は、第二次納税義務者に、主たる納税義務の瑕疵の主張を否定することまで強力なものではない。本事案のように、共同事業者の第二次納税義務のような場合には、なおさらのこと、主張を否定する理由はない。なぜなら、主たる納税義務者は、すでに解散して存在していないからである。

### 三 平成六年二月六日最高裁第三小法廷判決

(1) 平成六年二月六日に最高裁判所第三小法廷が下した判決（民集四八巻八号一四五二頁、判例時報一五一八号一三頁、判例タイムズ八七一号一四二頁）は、国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知には、国税の更正、決定等の期間制限に関する国税通則法七〇条は類推適用されないとした事例で、多くの評釈がある<sup>(13)</sup>。この中でも、昭和五〇年八月二七日の最高裁判決が引用されている。

平成六年二月六日最高裁第三小法廷判決の事案は、国税徴収法三九条に基づく第二次納税義務の納付告知に対し、国税の更正・決定等の期間制限に関する国税通則法七〇条が類推適用されるか否か、争われた事案である。

原告が代表取締役をとめる訴外A会社は、その所有する本件物件を訴外B会社に貸付けることを唯一の業としていた。しかし、訴外A会社は、昭和五四年二月一八日及五六年二月一二日に本件物件を売却し、無資力となった。当該物件の売却代金の一部がA社の債務弁済等にあてられたものの、大部分を原告が取得し、原告名義でB社に貸付



けられた。被告税務署長は、A社の滞納国税につき、原告に対し、平成二年六月一日付の納付通知書により、A社から無償で譲渡されたと認められる額を限度額とする第二次納税義務の告知処分を行った。

原告は、本件告知処分の取消しを求めて、不服申立ての前置手続を経て、出訴した。原告の主要な主張は、①A社の法人税等の納期限（昭和五七年九月二日）から七年後には、原告の第二次納税義務は消滅している、②主たる納税義務の時効は、昭和六三年六月二四日に行われたA社の預金に対する差押処分により中断しているとしても、原告の第二次納税義務はいまだ存在しておらず、第二次納税義務についての時効まで中断されていない、とするものであった。

第一審の大阪地裁平成五年二月一八日判決（行裁例集四四卷一・二号三七頁）は、次のように、判示して原告の請求を棄却した。すなわち、

主位的請求について、「本件課税処分がすでに法人格を失った訴外会社に対してなされたものであるとはいえず、したがって重大かつ明白な瑕疵は有しない」し、「本件課税処分が訴外会社において清算終了登記を経由した後になされたとはいえず、」として、棄却した。予備的請求についても、「第二次納税義務の納付告知は、主たる納税義務が確定したことを前提として行われるその徴収手続上の処分にはかならない」（昭和五〇年八月二七日最高裁判決を引用）とし、「法人税の更正処分は、主たる納税義務者に対し、納税義務を確定させる法的効果を及ぼすものの、国税徴収法三四条の定める第二次納税義務者に対しては、そのみによって本来の納税義務者とは別個独立の納税義務を負担を確定させるものではないのである」、 「法人税の更正処分の法的効果は、本来的には、主たる納税義務者のみ及び、第二次納税義務者には及ばない」とする。そして、「原告は、本件更正処分によって、その本来の効果として自己の権利利益を侵害され、または侵害されるおそれがある者ということができ」ないし、「第二次納税義務者が

前示の履行責任を負うのはいわば主たる課税処分確定の反射的效果に過ぎない」として、棄却した。

控訴審たる大阪高裁も、平成五年九月二一日、原告の控訴を棄却した（行裁例集四四卷八・九号八一〇頁）。大阪高裁は、ごく一部の補正のほかは、大阪地裁の原判決を引用している（民集四八卷八号一四五二頁）。

これをうけて、平成六年一二月六日、最高裁第三小法廷は、次のように判示して、上告を棄却した。

「国税徴収法の定める第二次納税義務は、確定した主たる納税義務につき本来の納税義務者の財産に対する滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、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を本来の納税義務者に準ずる者とみて、これに主たる納税義務についての履行責任を補充的に負わせるものにはかならず、この意味において、第二次納税義務の納付告知は、確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有するものというべきである（昭和五〇年八月二七日第二小法廷判決…一部略）このように、右納付告知により具体的に発生する第二次納税義務は、既に確定している主たる納税義務者の納税義務を補充するものによらず、これと別個独立に発生するものではない。そして、右義務は、主たる納税義務が発生し存続する限り、必要に応じいつでも課せられる可能性を有するものであって、右納付告知は、ただその義務の発生を知らしめる徴収のための処分にはかならない。国税通則法七〇条が、国税の更正、決定等の期間制限について規定しているながら、第二次納税義務の納付告知については触れるところがないのは、右に述べた第二次納税義務の納付告知の性格等からして、右納付告知については独立して期間制限を設ける理由がないことによるものと解されるのであり、そうである以上、同条が第二次納税義務の納付告知に類推適用されることはないといわなければならない。」

(2) 判例時報一五一八号一三頁のコメントに書かれるように、第二次納税義務は、主たる納税義務の納付期限をかなり経過した後にされることが多いため、これを争う訴訟において通則法七〇条の期間制限の主張がされることがある。まさに、この事例はそうした事例である。しかし、全体としてみれば、あくまでも徴収手続の一部であることにかわりはない。

昭和五〇年八月二七日最高裁判決が示すように、第二次納税義務は、租税債権としては主たる納税義務とは別個のものではなく、主たる納税義務についての履行責任を負わせるものにほかならない。そのことは、第二次納税義務の沿革からも明らかである。そうすると、第二次納税義務は、原則として、主たる納税義務が存在する限り存在するものというべきである。すなわち、第二次納税義務は、原則として、主たる納税義務が存在する限り存在する。本件の事案は、売買代金が主要資金として貸付けられたものであり、しかも差押えにより時効が中断している。まさに、第二次納税義務の要件を満たしている。そうすると、最高裁判決の結論は妥当であると解するべきである。

本判決は、地方税でなく、国税徴収法三九条に基づく第二次納税義務について同様の事理を示したものである。しかも、昭和五〇年八月二七日最高裁判決を鮮明にし、発展させて、納付告知には独自の期間制限のないことを示した<sup>(14)</sup>。しかし、第二次納税義務にかかる納付告知を徴収処分として、明瞭に位置づけており、本判決は極めて重要な判決である。しかし、まったく第二次納税義務者を救済しなくてよいのか、疑問が残る。なぜなら、主たる納税義務者が解散している以上、原告適格だけでも認める必要は、あるように思われる。

#### 四 平成三年一月一七日最高裁第一小法廷判決

(1) 昭和五〇年八月二十七日最高裁判決と平成六年一月六日最高裁判決は、第二次納税義務と主たる納税義務との関係で争われた事例である。すなわち、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又は数额を争うことができるかという問題にからむ問題である。

これに対し、平成三年一月一七日最高裁第一小法廷判決（税務訴訟資料一八二号八頁）は、第二次納税義務者である原告が、主たる納税義務者に対する課税処分が無効確認及び取消しを求めるにつき原告適格を有するかを主たる争点として争われたものである。前二つの判決と本件判決とは、いわば表裏の関係にあるものであって、この差を無視することは、できない。現に、本件においても、主たる請求と予備的請求にわけて構成されているし、本件の第一審判決（昭和六三年七月二十三日判決、訟務月報三五卷八号一六三三頁）でも、昭和五〇年八月二十七日最高裁判決を引用しているのであり、関連することは確かである。ただし、昭和五〇年八月二十七日最高裁判決と同じ消極説にたつ広島高裁岡山支部昭和四八年一〇月一五日判決（行裁例集二四卷一〇号一〇五八頁）（昭和五〇年八月二十七日最高裁判決の原審）も、第二次納税義務者の救済のため、その傍論において、主たる納税義務者に対する課税処分に係る取消訴訟の原告適格を肯定している。そういう意味での原告適格を広く解釈する方向は、行政事件訴訟法の改正もあって原告適格を広く解することによって強くなるであろう。その意味で、平成三年一月一七日最高裁第一小法廷判決を並行してとりあげたい。

(2) 原告は、訴外会社Aの清算人である。A会社は、昭和五八年五月三十一日の株主総会で解散決議をし、法定申告期限内に確定申告をした。そして、昭和五九年一月三日に、A会社は清算を完了し、同年六月二日に清算完了の登記をした。

これに対し、所轄税務署長は、昭和五九年六月三〇日付で、Aが貸借対照表に計上した預り金を、Aが神戸市から受領したAの補償金と認定した課税処分（過少申告加算税賦課決定処分を含む）を行った。Aは、これに対し、法定期限内に異議申立を行ったが棄却され、さらに法定期限内に審査請求を行ったが、審査請求も棄却された。

この課税処分に対し、Xは、本件課税処分の無効確認を求める主位的請求（課税処分当時存在しない法人に対する課税処分であって、重大かつ明白な瑕疵があり無効であるとの主張）、主位的請求記載の処分等の取消しを求める予備的請求（Aが解散まで一時的に預ったものでAの収入ではないとの主張）を行って提訴した。

(3) 昭和六三年七月二三日、神戸地裁は、まず、行政事件訴訟法三六条に関し、「当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者」は、そのこと自体により無効等確認訴訟の原告適格を有するものと解し、「訴外会社の清算人たる原告は、訴外会社に対する本件課税処分の結果、国税徴収法三四条により本件課税処分の後続処分としての納付告知処分を受け、これによって損害を受けるおそれのある者として」、「無効確認の訴えを提起しうる」とした。しかし、神戸地裁は、「たとえ清算終了の登記が経由されたとしても、当該法人にかかる法人税の徴収手続がその財産につき完全に終了するまでは、その限りにおいてその法人の清算は結了せず、なお法人格が存続する」とし、「本件課税処分が訴外会社において清算終了登記を経由した後になされたことをもって、本件課税処分がすでに消滅した法人に対してなされたとはいえず」、「本件課税処分が重大かつ明白な瑕疵を有する無効な処分であると

いうことはできない。」とした。

また、昭和六三年七月一三日神戸地裁判決は、予備的請求に関し、まず、「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者とみて、これに履行責任を負わせたものであり、第二次納税義務の納付告知は、主たる納税義務が確定したことを前提として行われるその徴収手続上の処分にはかならない（最高裁第二小法廷昭和五〇年八月二七日判決（民集二九卷七号一二二六頁参照。）」と、昭和五〇年八月二七日最高裁判決に従うことを明らかにしている。これをうけて、「法人税の更正処分は、主たる納税義務者に対し、納税義務を確定させる法的効果を及ぼすものの、国税徴収法三四条の定める第二次納税義務者に対しては、そのみによって、本来の納税義務者とは別個独立の納税義務を負担させ確定させるものではないのであって、すなわち、法人税の更正処分の法的効果は、本来的には、主たる納税義務者にのみ及び、第二次納税義務者には及ばないものということが出来る。したがって原告は、本件更正処分によって、その本来的な効果として自己の権利利益を侵害され、または侵害されるおそれがある者ということができない。」とし、「(略)原告は本件課税処分等につき訴外会社から独立してその取消を求める法律上の利益を有するものということはできず、右訴訟における原告適格を有しないというほかはない。」として、原告の予備的請求を排斥した。

もっとも、神戸地裁判決も、「原告には、本件更正処分によって第二次納税義務の履行責任を負担しなければならなくなるおそれが生じることは否めない」とし、「法人税及び国税徴収法三四条の関係法規が行政権の行使に一定の制約を課しているか否かを検討」しているものの、「行政権の行使に一定の制約を課しているものとはたやすく断定することはできない。」としている。そこから、「国税徴収法三四条の関係では主たる納税義務の確定の結果第二次納税義務者が前示の履行責任を負担しなければならない危険を負うのはいわば主たる課税処分確定の反射的な効果に過

ぎないものといわざるを得ない。」として、昭和五〇年八月二七日最高裁判決と同じ考え方にたっている。

たしかに、第二次納税義務者には、このような危険があることは否定できないし、原告が予備的請求の中で主張している以上、裁判所は答えざるを得ず、述べた部分にすぎない。原告適格を仮に認めたとしても、本件訴外会社は、国税徴収法三四条の想定する関係者に該当するので原告敗訴となるはずであり、結論にはかわりはない。いわば、口だけの記述である。

もっとも、本件訴外会社の清算結了登記が早いのではないか、事実関係からすると、疑問がある。<sup>(15)</sup>だとすると、神戸地裁判決の結論が妥当である。少くとも、原告適格だけは認めるべきであろう。

(4) 昭和六三年七月一三日神戸地裁判決に対し、原告は全面的に控訴した。これに対し、大阪高裁は、平成元年二月二日に、判決を下し、控訴を棄却した。

まず、平成元年二月二日大阪高裁判決（訟務月報三五巻八号一六一八頁、判例時報一三二七号二七頁）は、主位的請求に係る無効確認の訴えについて、昭和六三年七月一三日神戸地裁判決の結論を維持した。大阪高裁は、「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は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。」とする。この説示は、昭和五〇年八月二七日最高裁判決を引用して、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の承継が認められないことなどをのべている部分である。これを受けて、「控訴人は、国税徴収法三四条により、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、本件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。」としている。昭和五〇年八月二十七日最高裁判決に従う限り、当然であるし、門前払いをする必要性もない。

大阪高裁は、控訴人の原告適格を認めたと、「株式会社は、その解散決議によって直ちに法人格を失って消滅するものでないことはもとより、清算人が商法四二七条の定めるところに従い清算事務が終了したとして決算報告書を作成し、これを株主総会に提出してその承認決議を得るいは清算結了の登記を経由しても、その清算が結了するまでは、会社は、清算中の法人として清算の目的の範囲内においてはなお存続し、その法人格は消滅しないものというべきである。」として、無効ではないとした。妥当である。

なお、取消訴訟の原告適格について、一元説と二元説があるといわれている。<sup>(16)</sup>昭和六三年七月一三日神戸地裁判決（訟務月報三五卷八号一六三三頁）は一元説をとるのに対し、平成元年二月二日大阪高裁判決（訟務月報三五卷八号一六一八頁）は、はっきりしない。すなわち、二元説をとったか、又は一元説をとり、かつ、現在の法律関係に關する訴えに還元することが可能であっても、それによっては後続処分を予防することができないときは、同法の「目的を達することができない」場合にあたるとする説をとったかのいずれか、はっきりしない。

(5) 本件大阪高裁判決において、注目すべきは、予備的請求に係る取消請求について、一審が不適法として却下したのに対して、注目すべき判断を示していることである。

すなわち、「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、第二次納税義務者を救済するために、主たる課税処分等そのものに対して第二次納税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は納付告知を受けるまでの間においても、これを別異に解する要をみない」とし、原告適格を認めている。

こうなれば、一審への差し戻しになるべきところ、④神戸市が訴外会社の株主に対して補償金を支払うべき合理的な理由は本件においてこれを見出しがたい、⑤補償金であるなどのその性質、根拠等に関する特段の保持は、明示あるいは黙示のいずれを問わず附されていない、⑥覚書の内容は、せいぜい調停成立までの過程において、税金対策のため訴外会社側が神戸市に希望したところを文書にしたものに過ぎないのではないかとの疑いを払拭することができない、⑦事実もまだ前記八三〇〇万円が調停条項記載のとおり金額につき訴外会社自体に対する補償金として支払われたものであるとの限定を左右するに足りない」として、本件課税処分は適法であるとして、予備的請求に対する控訴を棄却した。となると、この取消訴訟に対する原告適格についての言示は、いわば傍論である。なぜなら、既判力は主文についてののみ生じるからである。

この原告適格について、大阪高裁は正面から認めたものの、この大阪高裁判決が引用する昭和五〇年八月二七日最高裁判決（民集二九卷七号一二二六頁）は消極税にたっているのを、どのように理解すべきであろうか。昭和四八年一〇月一五日広島高裁岡山支部判決（行政例集二四卷一〇五八頁）は、傍論において、第二次納税義務者の救済のため、主たる納税義務者に対する課税処分に係る取消訴訟の原告適格を肯定すべき旨判示している。となれば、平成元年二月二日大阪高裁判決が、原告適格を正面から認めたとしても、実体から請求を棄却したものであり、消極説と大差はない。平成元年二月二日大阪高裁判決は、傍論的にのべただけであると解した方が、ふさわしい。

金子芳雄教授は、その評論で、大阪高裁判決に対し、「結論的には賛成であるが、判旨における理論の展開、筆者には若干詰みとりにくいところがあった。」とされるのも、故なしとしない。むしろ、裁判官は事例判決として、原

告適格を認めつつ請求を棄却したと解する方が、すなおである。

第二次納税義務者を救済するのに、将来納付告知と具体的納税義務が生ずるおそれありとして原告適格を大阪高裁判決は認めたが、無効等確認の訴えには、出訴期間の制限はない。これに対し、取消訴訟の場合には、出訴期間の制限がある。

取消訴訟となると、主たる課税処分を争う限り、当該処分のなされたときを基準とすべきで、第二次納税義務納付告知のなされたときを基準とすべきではない。<sup>(18)</sup>しかし、「徴税の安定と能率」、換言すれば、処分の効果の早期確定を基準とすると、主たる課税処分のなされた日でない<sup>(19)</sup>と、都合が悪い。けれども、それでは、本件では、出訴期間が徒過してしまい、権利救済は果せない。

平成元年二月二日大阪高裁判決は、審査請求の前置は、「当該処分の当否につき、一応行政庁に反省の機会を与え、その自主的解決を期待するところにあることからすれば、主たる納税義務者又は第二次納税義務者のいずれかによって審査請求・裁決（異議申立・決定等を含む）<sup>(19)</sup>が經由されることをもって訴訟要件としての裁決前置は充たされるものというべきである。」<sup>(20)</sup>とする。しかし、これでは、出訴期間の主体は、原告となつてしまい、主たる納税義務者とはならない。<sup>(20)</sup>昭和五〇年八月二七日最高裁判決は違法性承継説にたっているが、違法性承継説でも、ここでの原告と訴外会社が密着している<sup>(21)</sup>のであり、理論的に矛盾がある。にもかかわらず、取消訴訟を棄却するのでは、大阪高裁の苦勞も無駄になってしまう。平成元年二月二日大阪高裁判決が一応取消訴訟の原告適格を認めたことについて高く評価する論者も多いが、その評価は割引かれるべきである。<sup>(21)</sup>

(6) 平成元年二月二日大阪高裁判決に対し、原告は上告したが、最高裁第一小法廷は平成三年一月二七日、大阪

高裁の事実認定と判断は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して、上告を棄却した（税務訴訟資料一八二号八頁）。三下り半の判決である。

最高裁は、平成元年二月二日大阪高裁判決を、事例判決と認定したものと考えるのが、正当である。原告適格について最高裁判所としての明確な判断を示したのではないと解すべきである。

## 五 平成一八年一月一九日最高裁第一小法廷判決

(1) 第二次納税義務者が、主たる課税処分には違法性があるとして、その瑕疵を争って救済を求める方法として、①第二次納税義務者に対する納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の違法を主張し、納付告知処分の取消しを求める方法と、②直接に第二次納税義務者が主たる納税義務者に対する課税処分を争い、主たる課税処分自体の取消しを求める方法とが、ある。

このうち、①は、昭和五〇年八月二七日最高裁第二小法廷判決（民集二九巻七号一二二六頁、判例時報七八九号二五頁）の事案である。②の方法のうち、裁決取消訴訟ではあるが、問題点としては同一のものが、平成一八年一月一九日最高裁第一小法廷判決（裁判所時報一四〇四号四頁）である。平成三年一月一七日最高裁第一小法廷判決も、予備的請求としてはあるが、このグループに属する事例である。

平成一八年一月一九日最高裁第一小法廷判決の事案の概要は、次のとおりである。

訴外A社に対し、平成一四年三月二十九日、平成一〇年七月一日から平成一一年六月三〇日までの事業年度の法人税の決定及び無申告加算税賦課決定を行った（賦課決定通知書は四月三日A社に到達）が滞納になった。このため、原

告に対し、滞納国税につき、平成一四年六月七日、国税徴収法三九条に基づく第二次納税義務の納付告知を行った。平成一四年七月二二日、A社は本件課税処分に対して異議申立てを行う。さらに、原告（被控訴人）は、納付告知から二ヵ月内の平成一四年八月六日、告知処分に対して異議申立てを行うとともに、本件課税処分に対しても異議申立てをした。東京国税局長は、平成一四年一〇月一日、本件告知処分に係る被控訴人の異議申立てについて納付限度額を一〇七億九九五万余円に変更する決定をした。

東京国税局長は、平成一四年一〇月一七日、本件課税処分に係るA社の異議申立て及び原告（被控訴人・上告人）の本件告知に対する異議申立てについて、本件申立てが不服申立期間を経過した期間（六月三日）を経過した後になされたものであるとして、却下する旨の異議決定をした。

原告（被控訴人・上告人）は、平成一四年一月八日、本件課税処分及び本件告知処分に対し審査請求をした。

これに対し、A社は、平成一四年一月一五日、本件課税処分について審査請求をしたが、同年二月二日取り下げた。

国税不服審判所長は、平成一五年四月七日、被控訴人のした本件異議申立てが法定の不服申立期間を経過した不合法なものであるから、本件課税処分に係る被控訴人の審査請求は適法な異議申立てを経ないでされた不合法なものであるとして、これを却下する裁決（本件裁決）をした。本件訴訟は、この裁決が違法なものであるとして、その取消しを原告（被控訴人・上告人）が求めた事案である。

(2) 東京地裁は、平成一六年一月二二日、次のように判示し、原告の請求を認容した。いわゆる藤山判決<sup>(22)</sup>の一つである（以下、「平成一六年一月二二日東京地裁判決」という。訟務月報五一巻六号一六四四頁）。本件の主要争点は、

①第二次納税義務者が主たる課税処分の取消しを求める不服申立適格の有無、②第二次納税義務者が本来の納税義務者の課税処分につき不服申立てをする場合の不服申立期間の起算日、である。

①平成一六年一月二二日東京地裁判決は、まず、「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（略）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。」とする。このこと自体に異論はないが、全体として論理の一貫性が保たれるべきである。具体的妥当性を尊重するあまり、論理が一貫しないことがあってはならない。

平成一六年一月二二日東京地裁判決は、これにつづいて、平成三年一月一七日最高裁判決を引用して、「第二次納税義務者は、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ものというべきであり、自らが主たる課税処分取消しを争う地位を認められるべきものである。」とする。つづいて、昭和五〇年八月二七日最高裁判決を引用して、「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、（略）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。」とする。しかし、昭和五〇年八月二七日最高裁判決を前提としていることから、取消訴訟を広く認めていくことを、そこから直ちに導くことは、論理に飛躍があるように思われる。そのことは、「実質的に主たる課税処分取消しを争う地位」を認めることと、直接には結び

つかないし、少なくとも昭和五〇年八月二七日最高裁判決とは直接に結びつかない。

むしろ、実質的に判断することが、東京地裁のいいたいところであろう。第二次納税義務の制度の趣旨が「主たる課税処分」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ぬ理由とはなり得ないし、(略)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つけ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。」としているからである。

しかし、第二次納税義務の中でも、国税徴収法三九条は、沿革からみる限り、親族関係者や取引関係者を主として想定していることは明らかであり、藤山判決は言いすぎである。本判決の主たる課税処分が如何なる事実関係からなされたかは、明らかではないが、親族関係者や取引関係者としての要素の可能性が強いことを無視している。

③不服申立期間の起算日について、平成一六年一月二二日東京地裁判決は、「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、第二次納税義務者が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になり(略)著しく妥当性を欠くことになるといわざるを得ない。」と判示する。

そして、同判決に「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、不服申立ての機会を確保するには、不服申立て期間の起算点を、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が、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」としたものの、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として、「審査請求は適法

な異議申立てを経たものというべきである」として、原告の請求を認容した。しかし、この取り扱いは昭和五〇年八月二十七日最高裁判決と一貫するものとは言い難く、かつ、平成三年一月一七日最高裁判決が事例判決であることを無視している。

(3) 平成一六年一月二二日東京地裁判決に対し、国側は控訴した。これに対し、平成一六年六月一五日東京高裁は、国側の控訴を認容した(訟務月報五一巻六号一六三三頁)。

東京高裁は、昭和五〇年八月二十七日最高裁第二小法廷判決に従って、「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」として、「第二次納税義務者は、主たる納税義務の存否又は数额を争って主たる課税処分に対する不服を申し立てる適格を有しないものというべきである。」とした。

たしかに、昭和五〇年八月二十七日最高裁第二小法廷判決にたつ限り、主たる課税処分の取消しを広く認めることは一貫しないくらいがあることは否定できないものの、全部否定するのも行きすぎである。何らかの権利救済を行うためにも何らかの工夫が必要であることは確かである。

(4) ① 平成一八年一月一九日、最高裁第一小法廷は、東京高裁判決を破棄し、次のように、第二次納税義務者の原告適格を認めた。

①「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

務の範囲も過大となって、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがある。他方、主たる課税処分の一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ふべきである。

そうすると、国税徴収法三九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七五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。」

④ 「国税徴収法三九条所定の第二次納税義務者は、(略) 本来の納税義務者から無償又は著しく低い額の対価による財産譲渡等を受けたという取引相手にとどまり、常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるということはできないのであって、第二次納税義務を確定させる納付告知があるまでは、不服申立ての適格があることを確実に認識することはできないといわざるを得ない。その反面、納付告知があれば、それによって、主たる課税処分が存在及び第二次納税義務が成立していることを確実に認識することになるのであって、少なくともその時点では明確に「処分があったことを知った」ということができる。」

そうすると、国税徴収法三九条所定の第二次納税義務が主たる課税処分に対する不服申立てをする場合、国税通則法七七条一項所定の「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)がされた日といい、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。」

② この平成一八年一月一九日最高裁判決には、泉徳治裁判官の補足意見がある。泉徳治裁判官は、次のように述べ、昭和五〇年八月二七日最高裁判決は変更されるべきで、第二次納税義務者に主たる課税処分の原告適格を認める



べきであるとする。泉徳治裁判官の意見は、大要次の通りである。

「第二次納税義務者の納税義務と、本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものである。したがって、第二次納税義務者は自己の第二次納税義務の成立自体にかかる問題として、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（略）。

最高裁昭和五〇年八月二七日第二小法廷判決は（略）、第二次納税義務の独立性を認めず、第二次納税義務が納付告知処分により成立し確定することを無視するものであって、変更されるべきである。

しかし、本件は、納付告知処分が争われている事案ではなく、上記判決の変更を議論するのに適切な事案ともいえないところ、上記判決が変更されない以上、第二次納税義務者として、主たる課税処分の違法を理由に第二次納税義務の成立確定を争うためには、主たる課税処分そのものの取消しを請求するほかないから、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を認めるべきであ」り、「異議申立てに係る国税通則法七十七条一項の不服申立期間は、第二次納税義務者が納付告知処分のあったことを知った日の翌日から起算すべきである。」。

③ 第二次納税義務は、明文からも、沿革的にも、主たる納税義務があつてこそ成立する。したがって、平成一八年一月一九日判決がいうように、「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」が、泉徳治裁判官が、昭和五〇年八月二七日最高裁判決は「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つて」というのも、言いすぎである。

昭和五〇年八月二七日最高裁判決は、第二次納税義務と主たる納税義務との関係について、主たる納税義務を中心と考えていることは確かではあるが、それがすべてであるとまで、いつていない。最高裁は、事例の積み重ねで、解

決しようとしているように思われるが、それを支持する裁判官<sup>(24)</sup>でさえ、救済の方法を試みている。それを許さない判決ではない。平成三年一月一七日最高裁判決及びその原審たる平成元年二月二日大阪高裁判決は、事例判決であつて、十分には先例に値しない。これらが、先例として意味がある点としては、最終的に原処分が適法であるとしたものの、原告適格を認め、門前払いしなかったことである（類似の例として、昭和四〇年一月二九日大阪高裁判決（訟務月報一二巻二頁三七頁）がある。）。

平成三年一月一七日最高裁判決と異なり、平成一八年一月一九日最高裁判決は、一定の場合に原告適格を認めたが、前提から十分演えきされていない。条件を付さずに原告適格を認めるならば、主たる納税義務と第二次納税義務とを全く別のものと、すなわち完全な独立を認めるべきであり、泉徳治裁判官がいうように、判例変更をすべきである。しかし、多数意見は判例変更していないことは、本件が事例判決であり、かつ完全な独立性を認めないということである。すなわち、本事例において、第二次納税義務者が納付告知を争わなかったのは、主たる納税義務者が既に争訟からおりており、第二次納税義務者が前提とする主たる納税義務を争いにくい（前提を欠く）ことになる。しかも、主たる納税義務についての瑕疵が明白かつ重大でない以上、主たる課税処分が無効であるとして争うことはできない。となると、第二次納税義務者は、残る手段として取消訴訟を提起せざるを得ない。判例の流れにそい、救済を図るとすれば、二つの納税義務の間にあるていどの独立性を認めるしかなく、それによれば、多数意見と同様の結果となるのではないか。となれば、判例変更しなくても済むものと思われる。

これに対し、泉徳治裁判官は、判例変更すべきであるが、変更を議論するのに適切な事案とはいえないとして、判例変更をせずに実質的な判例変更を行おうとしている。しかし、判例変更すべきであるとすれば裁判官は、判例変更すべきであると主張すればよく、少数意見を述べればよい。泉徳治裁判官は、実質的に少数意見を主張している。に

もかわらず、結論として多数意見に賛成しているのは、本判決が事例判決であることを示していると解することができる。平成三年一月一七日最高裁第一小法廷判決が、特殊な事案を対象とする事例判決であるように、平成一八年一月一九日最高裁第一小法廷判決も事例判決なのであり、それならば、判例変更を要しないであろう。泉徳治裁判官は、第二次納税義務の独自性（個別性）を主張しようとする点で、多数意見と論理を異にしている。ただし、無効・取消の区別の「重大かつ明白」の要件を緩めるならば、泉徳治裁判官と同様に主張しうるようにも思われる。

残された問題として、期間の行使日については、昭和五〇年八月二七日判決にたつ限り、主たる納税義務の処分日から起算するのが原則であろう。とはいえ、本判決のように、主たる納税者が認諾し降りた場合（Ⅱすなわち争訟をしなくなった時）には、その時から単独に争わざるをえなくなったものとして、起算点を動かしても止むを得ない。まさに、事例判決である。

## 六 おわりに

第二次納税義務について、「昭和五〇年八月二七日最高裁判決」は、「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について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。」としている。これは、徴収手続上の沿革からもうなずける解釈であり、その後の基準となることは当然である。「平成一八年一月一九日最高裁判決」がよってたつことも当然である。

しかし、「昭和五〇年八月二七日最高裁判決」は、前記引用部分につづいて、「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確認等の瑕疵は第二次納税義務の納付告知の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、右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在又は数额を争うことはできないと解するのが相当である。」とした。

この結果、①主たる課税処分等が不存在又は無効であれば、第二次納税義務者は救済される可能性がある。無効については、判例上、「重大かつ明白な瑕疵」という基準が存在しているが、その運用は実に厳しいものがある。行政訴訟のあり方について、種々の文献があるが、もう少し「無効の基準」が緩められてもよいのではないか。ただし、平成三年一月一七日最高裁判決は無効のケースとしては、不適当なケースである。

② 昭和五〇年八月二十七日最高裁判決は、<sup>(25)</sup> 実質的に違法性の承継性はなく、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している。明言はしていないが、実質的にはこの立場に立つものと考えられる。それは、主たる納税義務の課税処分と納付告知が別の法的効果を生じさせる以上当然である。しかし、実質的に徴収手続上の一部であるから、何らかの救済措置を認めるべきである。それは、告知処分を争うことによって救済すればよい。違法性を承継するのではなく、主たる納税義務者が降りた場合に、主たる課税処分と第二次納税義務の実質的同一性を転換させることによって、救済を認めるということはどうだろうか。

この考え方は、調べた限りでは、まだ見あたらない。しかし、平成一八年一月一九日最高裁判決が、これだけ主たる納税義務者が降りたことを強調していることは、それを示唆したものと考えられる。そう考えると、最高裁の新しい動きも理解できるし、納得できる。

徐々に違法性についての判断もかわりつつあるようである。一つの試みとして、考えたところである。こう考えることは、国税通則法の類推適用を認める<sup>(26)</sup> 考え方と、実質的に同一の結果を導くことになる。

平成六年二月六日最高裁判決が、第二次納税義務の告知処分を本来の納税者に対する徴収のための処分として性格づけたことにより、そのような手法の理解と整合的な制度の規定の解釈が必要となるケースが今後生じてくると思われるとの指摘もあったところ、平成一八年一月一九日最高裁判決は、そのケースと考えられる。そう考えると、最高裁が判例変更としなかった理由も、納得できる。もっとも、まだ、判例解説に本稿執筆当時まだ接していないので、確認する必要があるが。

- (1) 「租税徴収制度調査会答申」第三の一の一。上記答申の二二―二三頁。
- (2) 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎「新国税徴収法精解」(再版)(以下、「新国税徴収法精解」という)大蔵財務協会、四七頁。
- (3) 「新国税徴収法精解」四七頁。
- (4) 「新国税徴収法精解」四九頁。
- (5) 「租税徴収法研究(下)」七七四頁(三ヶ月章発言)。
- (6) 「租税徴収法研究(下)」七七六頁(桃井直造発言)。
- (7) 「租税徴収法研究(下)」七七六―七七七頁(雄川一郎発言)。
- (8) 小早川光郎評釈、ジュリスト五八三号一五九頁、参照。
- (9) 「最高裁判所判例解説 民事篇 昭和五〇年度」四〇三頁(佐藤 繁)。  
このほか、ジュリスト六一二号(斎藤 明)、民商法雑誌七五巻六号一〇〇頁(北野弘久)、判例時報八〇四号一二九頁(今井文雄)、別冊ジュリスト一七八号四八頁(三木義一)の評釈、及びそれらの評釈に引用の文献を参照。
- (10) 田中二郎「行政法総論」三三五頁。
- (11) 小早川光郎「先決問題と行政行為」田中二郎古稀記念『公法の理論上』三七三頁。
- (12) 三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」「松田判事在职四十年記念 会社と訴訟 下」一五二頁以下、とくに八六八頁。

- (13) たとえば、ジュリスト「平成六年度重要判例解説」三三頁(岩崎政明)。昭和五〇年判決と平成六年判決を対比した総合判例研究として、藤原雄三「第二次納税義務に関する最高裁判所の二判決(1)(2)」税法学五三八号一二五頁及五三九号一六一頁がある。
- (14) ジュリスト一〇六八号三三頁(岩崎政明)。
- (15) 当時、私は裁判所調査官として大阪地裁兼大阪高裁に勤務中であつた。当時見聞した新聞情報からすると、この清算には問題がひそんでいたという情報があつたという記憶がある。控訴審判決で自判しているように、業務廃止の補償金についての調停をみても、かなり微妙な事情がみられる。大阪高裁は、神戸市が訴外会社の株主に対して補償金を支払うべき合理的理由は見出しがたいとさえ、述べており、訴外会社の解散・清算の過程自体に疑問がある。同時期の平成五年一月一九日判決(行集四四卷一・一二号一〇〇頁、税資一九九号八三四頁)も参照。
- (16) 訟務月報三五卷八号一六一八頁の解説(篠原 睦)。
- (17) 金子芳雄、判例評論三七六号一二頁(判例時報一三四三号一七四頁)。以下、「金子芳雄」という。
- (18) 金子芳雄、一三四三号一七七頁。
- (19) 訟務月報三五卷八号一六三〇頁。
- (20) 金子芳雄、一三四三号一七七頁。
- (21) 金子芳雄、一三四三号一七七頁。凶子善信「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(租税判例研究)」、久留米大学法学第五十五号二二三頁。
- (22) 税理士会連合会のインターネットワーク「タイムズ」の中の「税務会計フォーラム」に、「最新藤山判決の一覧表」が掲載されている。
- (23) 訟務月報五一卷六号一六三三頁の東出定幸解説。
- (24) 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」、八四〇頁。
- (25) 今井文雄、判例時報八〇四号一二九頁。
- (26) 三木義一「第二次納税義務の再検討——「徴収不足額」説からの実務への批判を中心として」現代税法と人権 八三頁。
- (27) 佐藤英明、判例時報一五三四号一七五頁(判例評論四三九号二頁)。

## 参考文献

本稿で多くの文献を参考としたが、(注) で引用しきれなかった代表的なものを、ここに記して感謝申しあげる。これらは全体として参考とさせていただいた。

- (1) 下村芳夫「徴収権の消滅時効」税務大学校論叢七号一七六頁。
- (2) 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」税務大学校論叢九号一六〇頁。
- (3) 浅田久治郎「第二次納税義務の告知処分とその理由附記の要否・国税徴収法三九条の『著しい低額譲渡』の判断要素」税務大学校論叢一〇号二五三頁。
- (4) 小山 昇「行政処分取消判決の効力について」田中二郎先生古稀記念、公法の理論(中) 一一二〇二頁。
- (5) 吉良 実「わが国の第二次義務制度」杉村章三郎先生古稀祝賀税法論文集六九頁。
- (6) 吉良 実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係(1)・(2)完」税法学二五六号六頁・二五七号一〇頁。
- (7) 吉良 実「資産の無償又は低額譲渡等によるその受益者の第二次納税義務」シュトイエル二〇〇号記念号四七頁。
- (8) 波多野弘「課税処分を無効とする瑕疵について(1)・(2)完」税法学二七六号一六頁・二七七号八頁。
- (9) 新井隆一「租税賦課行為の理論の再構成序説」税法学二〇〇号記念号一四五頁。
- (10) 浅田久治郎ほか「租税徴収実務講座・改訂版」ぎょうせい。
- (11) 金子 宏ほか「租税法講座」第二卷・帝国地方行政学会。
- (12) 北野弘久編「判例研究 日本税法体系」第一卷・学陽書房。
- (13) 北野弘久「税法学原論(第四版)」青林書院。
- (14) 須貝脩一「大島恒彦氏の論文を読んで」税法学一六一号、二一一―二三頁。
- (15) 齋藤 明「裁判にみる税法の解釈」中央経済社。
- (16) 三木義一「第二次納税義務の法的性格の再検討——租税債務関係論の具体的展開の一素材として」税理二〇巻八号二三頁。
- (17) 三木義一・兼平裕子「第二次納税義務者の争い方」税経通信六〇巻二二号三七頁。

別表 平成18・1・29 最高裁第一小法廷判決の時系列関係

年月日	事実	主たる納税義務者	第一次納税義務
一〇・七・一	A社の事業年度 A社に対する課税処分等 A社に対する課税処分等到達 第二次納税義務告知処分 A社異議申立 原告異議申立 納付限度額変更決定 異議申立却下（原告・A社） 原告審査請求 A社審査請求 A社審査請求を取下げ 審査請求却下裁決 第一審判決（認容） 控訴審判決（破棄・棄却） 上告審判決（破棄・認容）		
一一・六・三〇		○	
一四・三・二九		○	
一四・四・三		○	
一四・六・七		○	
一四・七・二二		○	
一四・八・六		○	
一四・一〇・一一		○	
一四・一〇・二七		○	
一四・一一・八		○	
一四・一一・一五	○		
一四・一二・二	○		
一五・四・七	○		
一六・一・二三	○		
一六・六・一五	○		
一八・一・一九	○		

- (18) 小沢義彦「第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分を争えるか」税務弘報二二卷三号五五頁。
- (19) 清永敬次「西ドイツ税法における納付責任」法学論叢九六卷一号一頁。
- (20) 藤原淳一郎「租税判例研究」ジュリスト五二八号。
- (21) 大島恒彦「第二次納税義務の法律的性質と時効」税法学一六〇号一一頁。
- (22) 図子善信「第二次納税義務者の権利救済について」税務大学校論叢二六号二五頁。