

第12回

税法入門

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について
不服申立てをすることができるか

事案

Xは法人税を滞納していたA社から同社の保有する株式を譲り受けた者である。

K税務署長は、平成14年3月29日、A社に対し法人税の決定及び無申告加算税賦課決定（以下「本件課税処分」という）を行ない、同年4月3日、本件課税処分の通知書がA社に到達した。

東京国税局長は、同年6月7日、Xに対し、A社の本件課税処分に基づく滞納国税につき、国税徴収法第39条に基づく第二次納税義務の納付告知（以下「本件告知処分」という）をした。

A社は同年7月22日本件課税処分について異議申立てを行ない、Xは同年8月6日に本件告知処分について異議申立てを行なった。

東京国税局長は同年10月17日、A社及びXの異議申立てをいずれも不服申立期間経過を理由に却下した。

Xは同年11月8日、A社は同月15日、国税不服審判所に審査請求をした（なお、A社はその後審査請求を取り下げた）が、国税不服審判所はXの審査請求を適法な異議申立てを経由していないことを理由に却下した。

そこで、Xは国税不服審判所の裁決の取消しを求めて提訴した。

争点

1. 国税徴収法第39条所定の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（以下「主たる課税処分」という）を争う法律上の利益（不服申立適格）を有するか。
2. 第二次納税義務者が主たる課税処分に不服申立てをする場合、国税通則法第77条第1項所定の不服申立期間の起算日は、主たる納税義務者が納付告知を受けた日の翌日か、それとも自己が納付告知を受けた日の翌日か。

判決要旨

●最高裁平成18年1月19日第一小法廷

1. 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課税処分の税額が過大に確定されれば、本来の納税者からの徴収不足額は当然に大きくなり、第二次納税義務の範囲も過大となって、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがある。他方、主たる課税処分の全部又は一部がその違法を理由に取り消されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額が消滅し又は減少することになり、第二次納税義務は消滅するか又はその額が減少し得る関係にあるのであるから、第二次納税義務者は、主たる課税処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益を有するというべきである。
2. 不服申立期間の起算日は（第二次納税義務者に）納付告知がされた日の翌日であると解するのが相当である。

解説

1. 第二次納税義務制度は納税者の財産につき滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税に不足すると認められる場合に特定の第三者に補充的に納税義務を負わせる制度であり、国税の徴収確保及び徴収手続の合理化を図ることを目的としている（第二次納税義務関係事務提要1）。
2. 第一審（東京地判平成16年1月22日）は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点を重視して裁決の取消しを認めた。
ところが控訴審（東京高判平成16年6月15日）は、納付告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と理解し、主たる納税義務を争う第二次納税義務者の訴権は本来の納税義務者に代理行使されているものとみて、第二次納税義務者には本来の納税義務者とは別に、主たる課税処分について不服申立て又は訴えを提起する固有の利益はないとして主たる課税処分に対する不服申立適格がないとして、Xの審査請求は不適格者による申立てであるとしてこれを却下した裁決に違法はないと判示した。

最高裁はこのような控訴審の判断を①国税徴収法上主たる納税義務者と第二次納税義務者との関係には種々の態様があり、すべての面において第二次納税義務者の人的独立性を完全に否定することは相当でないこと、②特に国税徴収法第39条の場合は単なる取引相手にすぎず、主たる納税義務者と親近性のある関係にあるとはいえないこと、③主たる納税義務者が必ずしも時間や費用の負担をしてまで不服申立てをすることは限らないので主たる納税義務者によって第二次納税義務者の訴権が十分に代理されていると見ることは困難であることをあげて退け、上記のとおり第二次納税義務者に不服申立適格を認めた。

そのうえで、不服申立期間の起算日についても、本件の第二次納税義務者が取引相手に過ぎない点を捉えて第二次納税義務を確定させる納税告知があるまで不服申立適格があることを確実に認識できないとして、納税告知の日の翌日が起算日になると判断したのである。

3. なお、最高裁の論調は本件の第二次納税義務者（即ち国税徴収法第39条）が取引相手であるという

点に重点を置いているように思える。

それゆえ、本判例の射程距離が取引相手以外の第二次納税義務者（例えば無限責任社員や同族会社）の事案についてまで及ぶかについては慎重に考える必要があるだろう。

参考条文

国税徴収法第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。

国税通則法第77条第1項

不服申立て（第75条第3項及び第5項（異議申立て後にする審査請求）の規定による審査請求を除く。第4項において同じ。）は、処分があったことを知った日（処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日）の翌日から起算して2月以内にしなければならない。

（税務特別委員会副委員長 脇谷 英夫）