

相続税等の連帯納付義務者の争訟方法

横 川 幸 司

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

相続税法 34 条の相続税及び贈与税の連帯納付義務は、主たる納税義務（本来の納税義務者の納税義務をいう。以下同じ。）の確定という事実と照応して、法律上当然に生ずるものと解されており（最高裁判所昭和 55 年 7 月 1 日第三小法廷判決・民集 34 卷 4 号 535 頁）、主たる納税義務が確定すれば、他の相続人等は直ちに連帯納付義務を負う（徴収される地位に立たされる）こととなる。

連帯納付義務者は、主たる納税義務の不存在・無効については、連帯納付の徴収手続の段階において違法の主張をすることができると考えられているが、主たる納税義務に係る課税処分（以下「主たる課税処分」という。）の取消原因たる違法性について、連帯納付義務者が不服申立てや訴訟提起を行うことができるか否かについては判然としない。

そこで、主たる課税処分の取消原因たる違法性について、連帯納付義務者が不服申立適格や原告適格を有するか否か等について検討する必要がある。

2 研究の概要

（1）徴収処分における主張

イ 徴収処分における課税処分の無効の主張の可否

課税処分が存在しないか無効であるのであれば、これに基づく連帯納付義務の追及としてされた徴収処分も当然に無効となることから、相続税法 34 条 1 項及び 4 項の連帯納付義務者は、本来の納税義務者の租税債務の不存在・無効について、連帯納付の徴収手続の段階において違法の主張をすることができる。

ロ 徴収処分における申告無効の主張の可否

（イ）民法 95 条（錯誤）に関し、最高裁判所昭和 40 年 9 月 10 日第二小法廷判決・民集 19 卷 6 号 1512 頁（以下「最高裁判昭和 40 年 9 月判決」

という。)は、「表意者自身において、その意思表示に何らの瑕疵も認めず、錯誤を理由として意思表示の無効を主張する意思がないにもかかわらず、第三者において錯誤に基づく意思表示の無効を主張することは、原則として許されない」とし、この「原則として許されない」とする部分について安倍正三『最高裁判所判例解説民事篇昭和 40 年度 (315 頁)』316 頁において、「いかなる場合を例外として予想しているのか、判文上は窺い知ることができないけれども、表意者が無効を主張しないことが第三者にとって信義則上まことに不当である場合などを考慮しているのではないかと推測される。」と説明されている。

また、最高裁判所昭和 45 年 3 月 26 日第一小法廷判決・民集 24 卷 3 号 151 頁 (以下「最高裁昭和 45 年判決」という。)は、「第三者において表意者に対する債権を保全するため必要がある場合において、表意者が意思表示の瑕疵を認めているときは、表意者みずからは当該意思表示の無効を主張する意思がなくても、第三者たる債権者は表意者の意思表示の錯誤による無効を主張することが許される」としている。

したがって、連帯納付義務者などの第三者は、最高裁昭和 45 年判決の事例に該当しないことから、「表意者が無効を主張しないことが第三者にとって信義則上まことに不当である場合など」を除き、原則として本来の納税義務者の行った申告について錯誤無効を主張することは、許されないものと考えられる。

- (ロ) 本来の納税義務者が申告無効を主張し得る最高裁判所昭和 39 年 10 月 22 日第一小法廷判決・民集 18 卷 8 号 1762 頁 (以下「最高裁昭和 39 年判決」という。)における「錯誤が客観的に明白且つ重大であつて、……税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情」として、①納税者以外の無権限者が勝手に申告書を提出した場合や、②十分な資料の提示を受けた税務職員が法令解釈等を誤り、当該税務職員から申告書

提出に係る強いしやうようなどを受けた納税者が、錯誤に陥り、当該税務職員の誤った解釈に基づき指導するがままに申告書を提出した場合で、かつ、当該指導を信じたことに納税者に過失がない場合が考えられる。

- (ハ) ①については、「錯誤」の主張ではなく、) 申告権限を有しないものが行ったものであることからすると当然無効であり、連帯納付義務者が無効の主張をすることは可能と考えられる。

また、②については、「錯誤」の主張であり、本来の納税義務者が錯誤に陥った原因が税務当局側にあることからすれば、当該税務当局に対し本来の納税義務者が無効の主張しないことは、最高裁昭和 40 年 9 月判決に係る最高裁判所判例解説の「表意者が無効を主張しないことが第三者にとって信義則上まことに不当である場合」に該当し得るものと考えられる。

- (ニ) 以上のことから、連帯納付義務者が申告無効を主張し得る場合としては、①納税者以外の無権限者が勝手に申告書を提出した場合や②十分な資料の提示を受けた税務職員が法令解釈等を誤り、当該税務職員から申告書提出に係る強いしやうようなどを受けた納税者が、錯誤に陥り、当該税務職員の誤った解釈に基づき指導するがままに申告書を提出した場合で、かつ、当該指導を信じたことに納税者に過失がない場合であると考えられる。

ハ 徴収処分における課税処分の取消原因たる違法性の主張

確定処分の違法性は徴収処分には承継されないことから、主たる納税義務に係る課税処分の取消原因たる違法性について、連帯納付義務者が徴収手続の段階において主張することはできないと考えられる。

(2) 主たる課税処分の取消しを求めることの可否

主たる課税処分の取消原因たる違法性について、連帯納付義務者が不服申立適格を有するか否かについては判然としない。

そこで、第三者に納税義務を課すという点で連帯納付義務と類似する制

度である第二次納税義務に関し不服申立適格を認めた最高裁判所平成 18 年 1 月 19 日第一小法廷判決・民集 60 卷 1 号 65 頁（以下「最高裁平成 18 年判決」という。）を分析した上で、主たる課税処分に係る連帯納付義務者の不服申立適格等の有無を検討する。

イ 最高裁平成 18 年判決において不服申立適格を認めた判断基準

最高裁平成 18 年判決は、徴収法 39 条の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分について通則法 75 条に基づく不服申立てをすることができる理由として、

- ① 「第三者に対して補充的に課される義務であって」
- ② 「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」ことを挙げ、さらに、「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でき、」
- ③ 「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」
- ④ 「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」く、「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で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ができない」

ことと

- ⑤ 「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」
- ことを挙げている。以下、これらを判断基準として検討する。

なお、②については、①及び③から⑤による検討の結果、連帯納付義務者に争訟における人的独立性を認めないことが合理的であるということができない場合について検討すべきものであると考えられる。

ロ 相続税法 34 条 1 項（相続税）の連帯納付義務についての検討

(イ) 補充性の有無及び確定手続の要否（上記イの①及び③）

相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務に補充性はなく、また、確定手続を要しない。

(ロ) 本来の納税義務者との一体性又は親近性の有無等（上記イの④）

A 一般に親族は親近性が強いものと考えられる。確かに、相続人間の人間関係は様々であり、共同申告を行っていない場合や遺言認知における被認知者との相続人の場合など、親近性があると整理できる共同相続人間においても緊密な間柄にあるとはいえない場合もあるものと考えられる。しかし、最高裁平成 18 年判決における判断基準を「本来の納税義務者との一体性又は親近性の有無等」とする限りにおいては、相続人間の個別の関係（緊密な間柄か否か）まで考慮する必要はないと考えられる。

B 本来の納税義務者又は連帯納付義務者が親族以外の受遺者である場合などについても、連帯納付義務者は本来の納税義務者と同じ原因に基づき納税義務者となる共同相続人という身分関係者に限られ、また、現行相続税が、遺産全体を民法の相続分に応じて取得したと仮定した取得財産に税率を適用して税額を算定し、その税額の総額を各財産取得者に取得財産額に応じて案分する仕組であり、連帯納付義務者が本来の納税義務者の相続税額を知り得ることからすれば、両者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えることができるものと考えられる。

C したがって、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務者は、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えることができるものと考えられる。

(ハ) 訴権代理性の確保（上記イの⑤）

A 本来の納税義務者の滞納により連帯納付義務者に対する徴収処分が行われたという結果からみれば、本来の納税義務者は、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という点を否定することはできない。

B しかし、現行相続税が、遺産全体を民法の相続分に応じて取得したと仮定した取得財産に税率を適用して税額を算定し、その税額の総額を各財産取得者に取得財産額に応じて案分する仕組であることからすれば、本来の納税義務者における相続税額が変動すれば（主たる課税処分が行われれば）、多くの場合において連帯納付義務者固有の相続税額も変動する（連帯納付義務者に対する課税処分も行われる）のであり、仮に本来の納税義務者が課税処分に対する不服申立てを行わなかったとしても、課税処分の原因事実は、連帯納付義務者は自身に対する課税処分の原因事実と少なからず共通するので

あり、連帯納付義務者が自身に対する課税処分について不服申立てを行うことにより、本来の納税義務者に対する課税処分における瑕疵を争うことと同様の効果を期待できる。

- C 主たる課税処分のみが行われる可能性としては、④本来の納税義務者のみが申告をしていない場合の決定処分、⑤本来の納税義務者と連帯納付義務者が異なる申告を行い、本来の納税義務者についてのみ課税処分が行われる場合、⑥本来の納税義務者のみが期限後申告した場合又は相続税の決定処分を受けた場合における無申告加算税の賦課決定処分などが考えられる。

上記④又は⑤については、主たる課税処分の内容が連帯納付義務者自らが申告した相続財産の合計額や各相続人が取得する財産の価額と一致することが想定され、そのような課税処分に瑕疵があると連帯納付義務者が主張することは、連帯納付義務者自身のした申告内容と異なる主張をするものであり、信義則の点で許されないものと考えられる。連帯納付義務者が自身の申告した相続財産の価額に瑕疵があるのであれば、自身の申告について更正の請求を行うべきであり、当該更正の請求が認められれば本来の納税義務者に対する課税処分についても是正し得るものと考えられる。

上記⑥については、通則法 66 条 1 項ただし書の「期限内申告書の提出がなかったことについての正当な理由」を主張することが考えられるが、相続税については、上記のとおり、本来の納税義務者が相続により財産を取得し、納税義務（申告義務）を有することを知り得る。また、連帯納付義務に補充性がなく、確定手続を要しないことからすれば、相続税の法定申告期限以降、本来の納税義務者が滞納すればいつでも連帯納付義務の履行を求められる状況にあるといえるのである（ただし、納税義務者が十分な資力をもっている場合に、連帯納付義務者から徴収することは、権利の濫用に当たり違法になると解される。）。

D そうすると、共同相続人という人的関係及び各相続人の申告・課税状況や納付状況を把握できる立場にあることを捉えれば、本来の納税義務者により訴権が代理されていると見ることも可能であると考えられる。

(二) まとめ

以上のとおり、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務者と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り、また、本来の納税義務者により訴権が代理されていると見ることも可能であることから、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務者には不服申立適格を認める必要はないものと考えられる。

ハ 相続税法 34 条 4 項（贈与税）の連帯納付義務についての検討

(イ) 補充性の有無及び確定手続の要否（上記イの①及び③）

相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務に補充性はなく、また、確定手続を要しない。

(ロ) 本来の納税義務者との一体性又は親近性の有無等（上記イの④）

相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務者は、親族間であれば一般に親近性が強く、また、贈与者が親族以外の場合においても、通常、受贈者との間に密接な人的関係を有することからすれば、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えることができるものと考えられる。

ただし、相続税法 5 条から 9 条の 5 などの規定により贈与したものとみなされる場合においては、「贈与者とみなされる者」と「受贈者とみなされる者」との間に親近性が認められない場合があるものと考えられる。

(ハ) 訴権代理性の確保（上記イの⑤）

A 本来の納税義務者の滞納により連帯納付義務者に対する徴収処分が行われたという結果からみれば、本来の納税義務者は、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という点を否定することはできない。

B しかし、贈与者は、制度的に税務当局との関係において申告や課税処分に関与することは予定されていなくとも、贈与するという人的関係及び受贈者から申告・課税状況や納付状況を把握できる立場にあることを捉えれば、受贈者を介して実質的に課税処分や納付に関与し得るのであり、本来の納税義務者（受贈者）により訴権が代理されていると見ることも可能であると考えられる。

C ただし、少なくとも「同法 7 条から 9 条により贈与者とみなされる者と受贈者とみなされる者」との間に親近性が認められず、両者が取引相手としての関係である場合においては、受贈者を介して実質的に課税処分や納付に関与することを肯定することはできず、本来の納税義務者（受贈者）により訴権が代理されていると見ることは困難であると考えられる。

(ニ) 連帯納付義務者に争訟における人的独立性を認めないことの合理性
上記(イ)から(ハ)の検討結果から、原則として相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務者に不服申立適格を認める必要はないが、少なくとも「同法 7 条から 9 条により贈与者とみなされる者と受贈者とみなされる者」との間に親近性が認められない(両者が取引相手としての関係である)場合においては、連帯納付義務者に人的独立性を認めないことが合理的であるということとはできないものと考えられる。

(ホ) 取消しにより回復すべき法律上の利益の有無（上記イの②）

そこで、「同法 7 条から 9 条により贈与者とみなされる者と受贈者とみなされる者」との間に親近性が認められない（両者が取引相手としての関係である）場合における上記イの②について検討する。

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、相続税法 34 条 4 項の連帯納付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、連帯納付義務の範囲も過大となって、連帯納付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、連帯納付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、相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務者（同法 7 条から 9 条により贈与者とみなされる者と受贈者とみなされる者との間に親近性が認められない場合などに限る。）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える。

(ハ) まとめ

以上のことから、原則として相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務者に不服申立適格を認める必要はないが、少なくとも「同法 7 条から 9 条により贈与者とみなされる者と受贈者とみなされる者」との間に親近性が認められず、両者が取引相手としての関係である場合においては、不服申立適格を認める必要性がある場合もあるものと考えられる。

(3) 相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務において不服申立適格を認める場合の不服申立期間の起算日

補充性を有せず、確定手続を要しない相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務においては、連帯納付義務者から徴収する場合の手続として「連帯納付責任のお知らせ」が送付される。そうすると、同法 7 条から 9 条により贈与者とみなされる者と受贈者とみなされる者との間に親近性が認められない場合における当該連帯納付義務者は、「連帯納付責任のお知らせ」を受けることにより「本来の納税義務者に対する課税処分」があったことを知り得ることとなり、「連帯納付責任のお知らせ」を受けた日が通則法 77 条 1

項の「処分があったことを知った日」、すなわち、不服申立期間の起算日となるものと考えられる。

なお、それ以前に連帯納付義務者が「本来の納税義務者に対する課税処分が存在を知った」ことを税務当局が立証した場合は、当該日が、不服申立期間の起算日となるものと考えられる。

(4) 主たる課税処分に対する取消訴訟の原告適格

不服申立制度における「処分について不服がある者」（当該処分について不服申立てをする法律上の利益がある者）と取消訴訟提起における「法律上の利益を有する者」とは、いずれも「処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者」となり、行訴法 8 条 1 項ただし書及び通則法 115 条により不服申立（裁決）前置が取消訴訟提起の要件とされている前提においては、相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務者について行訴法 9 条 1 項の原告適格が認められるのは、不服申立適格を認められる者であると考えられる。

したがって、相続税法第 7 条から 9 条により贈与したとみなされる者が相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務者である場合において、本来の納税義務者（受贈者）に対する課税処分について当該連帯納付義務者に不服申立適格を認める場合は当然に取消訴訟における原告適格が認められる。そして、当該連帯納付義務者が主たる課税処分に対する審査請求について裁決を経ること（又は通則法 115 条 1 項ただし書に該当すること）を前提として、取消訴訟を提起することができるものと考えられる。

3 結論

相続税及び贈与税の連帯納付義務者については、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の合理性があり、原則として不服申立適格を認める必要はないものと考えられる。

ただし、相続税法 7 条から 9 条などの規定により贈与した者とみなされる者と贈与を受けた者とみなされる者との間に親近性が認められず、両者が取

引相手としての関係である場合においては、不服申立適格を認める必要性がある場合もあるものと考えられる。

そして、当該者に不服申立適格を認める場合の不服申立期間の起算日は、原則として「連帯納付責任のお知らせ」を受けた日である。当該不服申立適格を有する者は、原告適格を有し、主たる課税処分に対する審査請求について裁決を経ること（又は通則法 115 条 1 項ただし書に該当すること）を前提として、取消訴訟を提起することができるものと考えられる。

目 次

はじめに	127
第 1 章 相続税等の連帯納付義務の概要等	129
第 1 節 相続税等の概要	129
1 相続税の概要	129
2 贈与税の概要	133
第 2 節 相続税等の連帯納付義務の概要	137
1 連帯納税義務	137
2 相続税法 34 条（相続税等）の連帯納付義務	141
第 3 節 不服申立制度	151
1 不服申立て	151
2 処分の取消しの訴え	153
第 2 章 連帯納付義務に係る判例	157
第 1 節 課税処分に係る判例	157
1 課税処分の不存在・無効に関するもの	157
2 取消事由たる違法性に関するもの	164
第 2 節 連帯納付義務者に対する徴収処分に係る判例の状況	168
1 連帯納付義務の確定手続の要否	168
2 納税告知の要否	171
3 連帯納付義務の補充性の有無	174
4 信義則違反・権利の濫用による処分の取消し	174
第 3 章 連帯納付義務に関する検討（その 1）	176
第 1 節 徴収処分における主張	176
1 徴収処分における課税処分等の無効の主張	176
2 徴収処分における課税処分の取消原因たる違法性の主張	191
第 2 節 主たる課税処分の取消しを求めることの可否等	192
1 主たる課税処分の取消しを求めることの可否	192

2	本来の納税義務者に係る申告分に対する不服申立ての可否	193
3	本来の納税義務者に係る申告分に対する更正の請求の可否	194
第 4 章	第二次納税義務制度の整理	196
第 1 節	第二次納税義務制度の概要	196
1	第二次納税義務の趣旨・意義	196
2	主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務との関係	203
3	第二次納税義務の徴収手続	206
第 2 節	第二次納税義務者の不服申立て等に関する判例	206
1	最高裁昭和 50 年判決	206
2	大阪高裁平成元年 2 月 22 日判決	209
3	最高裁平成 18 年判決	215
第 3 節	徴収訴訟における主たる課税処分の違法性の主張の可否	221
1	学説	221
2	最高裁昭和 50 年判決の考え方	223
3	近時の学説等（積極説）	224
第 4 節	第二次納税義務者が主たる課税処分を直接争うことの可否	227
第 1 款	学説等	227
1	学説	227
2	最高裁平成 18 年判決の考え方	230
第 2 款	第二次納税義務者の主たる課税処分に係る不服申立適格 （最高裁平成 18 年判決の射程等）	232
1	最高裁平成 18 年判決の射程の判断基準等	232
2	他の第二次納税義務に対する射程内外の検討	238
3	まとめ	248
第 3 款	第二次納税義務者の主たる課税処分に係る原告適格等	249
1	原告適格	249
2	不服申立前置	250

第 5 章	連帯納付義務に関する検討（その 2）	
	（第二次納税義務との比較）	255
1	制定趣旨（立法の沿革）	255
2	附従性	256
3	補充性	257
4	確定手続（納税告知）の要否	258
5	第二次納税義務との相違点（まとめ）	262
第 6 章	連帯納付義務者の争訟方法の検討	264
1	主たる課税処分に対する不服申立適格	264
2	不服申立期間の起算日	272
3	主たる課税処分に対する取消訴訟の原告適格	274
第 7 章	おわりに	275

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、平成 31 年 3 月 31 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
国税通則法・・・・・・・・・・・・・・・・	通則法
国税徴収法・・・・・・・・・・・・・・・・	徴収法
租税特別措置法・・・・・・・・・・・・・・・・	措置法
災害被害者に対する租税の減免、 徴収猶予等に関する法律・・・・・・・・	災害減免法
行政事件訴訟法・・・・・・・・・・・・・・・・	行訴法
行政不服審査法・・・・・・・・・・・・・・・・	行審法

はじめに

相続税法 34 条において相続税及び贈与税（以下「相続税等」という。）の連帯納付義務⁽¹⁾について規定されている。相続税法 34 条の連帯納付義務は、相続税等の徴収確保のために、本来の納税義務者と連帯して、その相続により利益を受けた他の相続人や贈与した者に対して納付義務を負わせる制度である。相続税法 34 条の連帯納付義務は、主たる納税義務（本来の納税義務者の納税義務をいう。以下同じ。）の確定という事実に対応して、法律上当然に生ずるものと解されており（最高裁判所昭和 55 年 7 月 1 日第三小法廷判決・民集 34 巻 4 号 535 頁（以下「最高裁昭和 55 年判決」という。）、主たる納税義務が確定すれば、他の相続人等は直ちに連帯納付義務を負う（徴収される地位に立たされる）こととなる。

そこで、連帯納付義務者が主たる納税義務の存否や瑕疵を争うことができるか否かが問題となる。

連帯納付義務者は、主たる納税義務の不存在・無効については、連帯納付の徴収手続の段階において違法の主張をすることができると考えられているが、

(1) 平成 29 年 3 月 3 日付徴徴 6-1 ほか 1 課共同『国税通則法基本通達（徴収部関係）』の一部改正について」（法令解釈通達）により「通則法第 9 条（共有物等に係る国税の連帯納付義務）、第 9 条の 2（法人の合併等の無効判決に係る連帯納付義務）、徴収法第 33 条（無限責任社員の第二次納税義務）、自動車重量税法第 4 条（納税義務者）、登録免許税法第 3 条（納税義務者）及び印紙税法第 3 条（納税義務者）の規定により、連帯して国税を納める義務（を負う者）」を「連帯納付義務（者）」と、「通則法第 9 条の 3（法人の分割に係る連帯納付の責任）、相続税法第 34 条（連帯納付の義務等）、地価税法第 29 条（土地等の贈与等を受けた場合の連帯納付義務）、法人税法第 81 条の 28（連結子法人の連帯納付の責任）、第 152 条（受託者の連帯納付の責任）及び消費税法第 15 条第 13 項（法人課税信託の受託者に関するこの法律の適用）の規定による連帯納付責任（を負う者）」を「連帯納付責任（者）」と表記することとされている。【国税通則法基本通達（徴収部関係）「省略用語」参照。下線は筆者加筆。】

他方、判例・参考文献等においては、前者を「連帯納付義務（者）」と、後者を「連帯納付義務（者）」と表示、あるいは、前者・後者の区別なく「連帯納付義務（者）」と表示しているものが見受けられる。

本稿においては、相続税法 34 条において「連帯納付義務者」、同法施行令 10 条の 2、11 条において「連帯納付義務」と規定されていることに鑑み、判例・参考文献等引用の場合を除き、「連帯納付義務」、「連帯納付義務者」と表記することとする。

主たる納税義務に係る課税処分（以下「主たる課税処分」という。）の取消原因たる違法性について、連帯納付義務者が不服申立てや訴訟提起（以下「争訟」という。）を行うことができるか否かについては判然としない。

そのような中、第三者に納税義務を課すという点で連帯納付義務と類似する制度である第二次納税義務に関し、最高裁判所平成 18 年 1 月 19 日第一小法廷判決・民集 60 卷 1 号 65 頁（以下「最高裁平成 18 年判決」という。）は、徴収法 39 条（無償又は著しい低額の譲受人等）の第二次納税義務者に主たる課税処分に対する不服申立適格を認めた。

本稿においては、当該判決を分析し、主たる課税処分の取消原因たる違法性について、連帯納付義務者が不服申立適格や原告適格を有するか否か等について私見を述べることにしたい。

第 1 章 相続税等の連帯納付義務の概要等

第 1 節 相続税等の概要

1 相続税の概要

(1) 総説

「相続税は、人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税である。」⁽²⁾

「相続税には、制度の建て方として 2 つの類型がある。第 1 の類型は、遺産税 (estate tax, death duties) と呼ばれ、人が死亡した場合にその遺産を対象として課税する制度である。この制度は、英米系の国々で採用されており、人は生存中に蓄積した富の一部を死亡にあたって社会に還元すべきである、という考え方に基づいている。このタイプの相続税は、本来の意味における財産税である。第 2 の類型は、遺産取得税と呼ばれ、人が相続によって取得した財産を対象として課税する制度である。この制度は、ヨーロッパ大陸諸国において採用されており、偶然の理由による富の増加を抑制することを目的としている。このタイプの相続税は、実質的には所得税の補完税である。

わが国は、明治 38 年に相続税を採用して以来、遺産税の体系を用いてきたが、昭和 25 年のシャウプ税制以来、遺産取得税の体系に移行して現在に至っている。」⁽³⁾

(2) 納税義務者

「相続税の納税義務者は、相続または遺贈 (死因贈与を含む。以下同じ) によって財産を取得した個人である。その者が、財産の取得のときに日本国内に住所をもっている場合は、無制限納税義務者として、相続または遺贈によって取得した財産のすべてについて、相続税の納税義務を負う (相

(2) 金子宏『租税法〔第二十三版〕』(弘文堂、2019) 671 頁。

(3) 金子・前掲注(2)672-673 頁。

税 1 条の 3 第 1 項 1 号・2 条 1 項。贈与税における住所の意義につき、最判平成 23 年 2 月 18 日判タ 1345 号 115 頁、月報 59 卷 3 号 864 頁。武富士事件参照)。その者が、財産の取得のときに、日本国内に住所をもっていない場合は、制限納税義務者として、相続または遺贈によって取得した財産のうち日本国内にあるものについてのみ、相続税の納税義務を負う（1 条の 3 第 1 項 4 号・2 条 2 項。非居住制限納税義務）。これが元々の制度である。

しかし、この制度の下では、被相続人の存命中に相続人の住所を国外に移すことによって、容易に相続税を回避することが可能である。そして、現にそのような事例が生じたため、それを封ずるために、平成 12 年改正によって、相続または遺贈によって財産を取得した者が、取得のときには日本国内に住所をもっていなくても、日本国籍を有し、かつその財産の取得者または被相続人が相続の開始前 5 年以内に日本国内に住所をもっていたことがある場合には、取得した財産のすべてについて相続税の納税義務を負うこととされた（1 条の 3 第 1 項 2 号イ。無制限納税義務の範囲の拡大）。しかし、5 年の期間は、不十分であることが判明したため、平成 29 年の改正で 10 年に延長された（同上 2 号イ（1））。また、平成 25 年度改正で、日本国籍の放棄による相続税の回避を封ずるため、相続人が、日本国籍を有しない相続人であっても、被相続人が相続開始のときに日本国内に住所を有していた場合には、取得した財産のすべてについて、相続税の納税義務を負うこととされた。この規定は、平成 29 年度改正により、被相続人が後述する一時居住被相続人または非居住被相続人に該当しない限り、適用されることとされた（1 条の 3 第 1 項 2 号ロ）。

この点につき、平成 29 年度改正では、最近、外国から来日して就労する人々が増加しているところ、税制面からこれを阻害することを避けるため、被相続人が一時居住被相続人または非居住被相続人に該当する場合には、この規定は適用しないこととされた（同括弧内）。ここに、一時居住被相続人とは、相続開始のときに在留資格を有し、かつ、日本国内に住所を有し

ていた被相続人であって、相続開始前 15 年以内において、日本国内に住所を有していた期間の合計が 10 年以下である者のことである（1 条の 3 第 3 項 2 号）。また、非居住被相続人とは、相続開始のときにおいて、日本国内に住所を有していなかった被相続人であって、相続開始前 10 年以内のいずれかのときに日本国内に住所を有していたことのあるもののうち、相続の開始前 15 年以内において、日本国内に住所を有していた期間の合計が 10 年以下であるもの（この期間引き続き日本国籍を有していなかったものに限る）、または相続開始前 10 年以内のいずれのときにおいても日本国内に住所を有していたことがないものことであった（同 3 号）。

さらに、相続または遺贈により財産を取得した者が、相続開始のときにおいて日本国内に住所を有していても、その者が一時居住者に該当し、かつ被相続人が一時居住被相続人または非居住被相続人に該当する場合には、日本国外にある財産については、相続税は課されないこととなった（1 条の 3 第 1 項 3 号）。一時居住者とは、相続開始のときに在留資格を有し、かつ、相続開始前 15 年以内において、日本国内に住所を有していた期間の合計が 10 年以下であるものをいう（1 条の 3 第 3 項 1 号）。

平成 30 年度改正で、この点につき、租税回避の防止を図りつつ、高度外国人材の受入れと長期滞在を促進するため、非居住被相続人については、『相続開始前 15 年以内において日本国内に住所を有していた期間の合計が 10 年以下である』という要件が撤廃された（1 条の 3 第 3 項 3 号参照）。この改正により、外国に住所を有する外国人が、外国に住所を有する外国人である被相続人から相続または遺贈により取得する日本国内にある財産については、被相続人が日本国内に住所を有していた期間にかかわらず、相続税は課されないこととなった。

なお、平成 27 年度改正で、（1）国外転出をする場合の譲渡所得等の特例（所税 60 条の 2）、および（2）贈与・相続または遺贈により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例（同 60 条の 3）の導入に伴い、（1）の制度の適用対象者で所得税法 137 条の 2 第 2 項所定の納税の猶予

の期限の延長を受けている個人が死亡した場合には、相続税法 1 条の 3 第 1 項 2 号イの規定の適用については、当該個人は、その相続の開始前 5 年以内のいずれかのときにおいて日本国内に住所を有していたとみなすこととされ（相続 1 条の 3 第 2 項 1 号）、また、(2) の制度の適用対象者で所得税法 137 条の 3 第 1 項所定の納税の猶予を受けている者からの贈与により財産を取得した者が死亡した場合には、当該受贈者の死亡にかかる相続税法 1 条の 3 第 1 項 2 号イの適用については当該受贈者は、その死亡にかかる相続の開始前 5 年以内のいずれかのときにおいて日本国内に住所を有していたとみなすこととされた（同 2 項 2 号。平成 29 年度改正により、5 年から 10 年に変更。2 次相続の場合については、同 3 号参照）。なお、贈与により相続時精算課税制度の適用を受ける財産を取得した個人も、相続税の納税義務者である（1 条の 3 第 5 号）。⁽⁴⁾

(3) 課税標準と税額（原則）

「純粹の遺産取得税の体系においては、相続税の税額は、各相続人または受遺者ごとに、その者が相続または遺贈によって取得した財産の価額に税率を適用して算出すべきであるが、わが国の制度は、この点について重要な修正を加えており、民法所定の各相続人が民法所定の相続分に応じて被相続人の財産を相続したと仮定した場合の総税額を計算し、それを各相続人および受遺者に、その者が相続または遺贈によって得た財産の価額に応じて按分することとしている（11 条以下）。したがって、相続税の総額は、遺産がどのように分割されてもほぼ等しいことになる。……

相続税額算出の第一歩は、各相続人または受遺者の『課税価格』を計算することである（11 条の 2）。それは、各相続人または受遺者が相続または遺贈によって得た財産の価額……の合計額であるが、相続人および包括受遺者の場合は、その合計額から、その者の負担に属する被相続人の債務の金額および葬式費用の金額を控除した金額が課税価格となる（13 条 1

(4) 金子・前掲注(2)673-675 頁。相続税法を「相続」、所得税法を「所税」、最高裁判所判決を「最判」、判例タイムズを「判タ」、訟務月報を「月報」と表示。

項)。控除すべき債務は、确实と認められるものに限られ（14 条 1 項。…
…）、各種の公租公課もこれに含まれる（13 条 1 項 1 号・14 条 2 項）。…
…次いで、各相続人および受遺者の課税価格を合計して、その合計額から
遺産にかかる基礎控除の金額（3000 万円と、600 万円に当該被相続人の法
定相続人の数を乗じて得た金額との合計額。平成 25 年度改正で、抜本改
革法の附則に従って、格差固定化の防止および相続税の再分配機能・財源
調達機能の回復のために、それまでの『5000 万円+1000 万円×法定相続
人数』の金額の 60%に減額して課税ベースを拡大した。平成 27 年 1 月 1
日以後に相続または遺贈により取得した財産に対する相続税について適用
される）を控除する（15 条）。その残額を、民法所定の相続人が法定相続
分に応じて取得したと仮定した場合の各金額に税率表（10%から 50%ま
での 6 段階の超過累進税率で、3 億円超の金額に最高税率が適用された。
平成 25 年度改正で、基礎控除の引下げと同じ趣旨で、……最高税率を 55%
とするとともに、税率構造を 6 段階から 8 段階の累進税率に改めた。平成
27 年 1 月 1 日以後に相続・遺贈または贈与により取得した財産に対する相
続税に適用される）を適用して算出された金額の合計額が、相続税の総額
となる（16 条）。この総額を、各相続人および受遺者に、その課税価格に
応じて按分した金額が、各相続人および受遺者の相続税額である（17
条）。」⁽⁵⁾

2 贈与税の概要

(1) 総説

「贈与税は、贈与によって財産が移転する機会に、その財産に対して課
される租税であって、相続税の補完税の性質をもつ。贈与税についても、
2つのタイプがある。1つは、財産を贈与する者を納税義務者として、贈与
税を課す方式であり、これは遺産税の体系に対応する。他の1つは、贈与

(5) 金子・前掲注(2)692-694 頁。

によって財産を取得する者を納税義務者として贈与税を課す方式であり、これは遺産取得税の体系に対応する。わが国の制度は、後者の方式を用いている。」⁽⁶⁾

(2) 納税義務者

「贈与税の納税義務者は、贈与（死因贈与を除く。以下同じ）によって財産を取得した個人である。その者が、財産を取得したときに日本国内に住所をもっている場合は、無制限納税義務者として、贈与によって取得した財産の全部について贈与税の納税義務を負い（相税 1 条の 4 第 1 項 1 号・2 条の 2 第 1 項）、日本国内に住所をもっていない場合は、制限納税義務者として、贈与によって取得した財産で日本国内にあるものについてのみ、贈与税の納税義務を負う（1 条の 4 第 1 項 4 号・2 条の 2 第 2 項）。また、贈与により日本国内にある財産を取得した者で無制限納税義務者に該当しない者は、日本に住所を有していても、当該財産について贈与税の納税義務を負う（1 条の 4 第 1 項 3 号、2 条の 2 第 2 項）。ただし、贈与によって国外にある財産を取得した者が、取得のときに、日本国内に住所をもっていなくても、日本国籍を有し、かつ贈与前 10 年以内のいずれかの時に財産を取得した者または贈与者が日本国内に住所を有したことがある場合には、その財産について贈与税の納付義務を負う（1 条の 4 第 1 項 2 号イ）。これは、武富士事件の事例のような住所を国外に移すことによる租税回避を封ずるための規定である。また、平成 25 年度改正で、贈与前 10 年以内のいずれのときにおいても日本国内に住所を有していたことのない個人で日本国籍を有しない者も、日本国内に住所を有する者から国外財産を贈与により取得した場合には、贈与税の納税義務を負うこととされた。この規定は、平成 29 年度改正により、贈与者が後述する一時居住贈与者または非居住贈与者に該当しない限り、適用されることとされた（1 条の 4 第 1 項 2 号ロ）。これも租税回避を封ずることを目的とする改正である。

(6) 金子・前掲注(2)701 頁。

贈与者が一時居住贈与者または非居住贈与者に該当する場合には、この規定は適用されないが、その趣旨は相続税と同様である【1(2)参照】。

ここに、一時居住贈与者とは、贈与のときにおいて在留資格を有し、かつ、日本国内に住所を有していた贈与者であって、当該贈与前 15 年以内において、日本国内に住所を有していた期間の合計が 10 年以下であるものをいう(1条の4第3項2号)。また、非居住贈与者とは、贈与のときにおいて日本国内に住所を有していなかった贈与者であって、(イ)当該贈与前 10 年以内のいずれかのときにおいて日本国内に住所を有していたことがあるもののうち、(1)日本国内に住所を有しなくなった日前 15 年以内において日本国内に住所を有していた期間の合計が 10 年以下であるもの(当該期間引き続き日本国籍を有していなかったものに限り)、もしくは(2)日本国内に住所を有しなくなった日前 15 年以内において日本国内に住所を有していた期間の合計が 10 年を超えるもの(当該期間引き続き日本国籍を有していなかったものに限り)のうち同日から 2 年を経過しているもの、または(ロ)当該贈与前 10 年以内のいずれのときにおいても日本国内に住所を有していたことがないものをいう(同項3号)。

さらに、贈与により財産を取得した者が、贈与のときにおいて日本国内に住所を有していても、その者が一時居住者に該当し、かつ被相続人が一時居住被相続人または非居住被相続人に該当する場合には、日本国外にある財産については、贈与税は課されないこととなった(1条の4第1項3号)。一時居住者とは、贈与のときにおいて在留資格を有し、かつ、当該贈与前 15 年以内において、日本国内に住所を有していた期間の合計が 10 年以下であるものをいう(同条3項1号)。

さらに、平成 27 年度改正で、(1) 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例(所税 60 条の 2)、および(2) 贈与・相続もしくは遺贈により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例(同 60 条の 3)の導入に伴い、贈与税の納税義務者の範囲について、次のように規定が整備された。第 1 に、(1) の特例の適用対象者で所得税法 137 条の 2 第 2 項の規定に

より同第 1 項所定の納税の猶予の期限の延長を受けている個人が財産の贈与をした場合には、当該贈与にかかる贈与税に関する相続税法 1 条の 4 第 1 項 2 号イの規定の適用については、当該個人は、当該贈与前 10 年以内のいずれかのときにおいて日本国内に住所を有していたものとみなすこととされた（相税 1 条の 4 第 2 項 1 号）。第 2 に、(2) の特例の適用対象者で所得税法 137 条の 3 第 1 項所定の納税の猶予を受けている者からの贈与により財産を取得した者（受贈者）が財産の贈与（2 次贈与）をした場合には、相続税法 1 条の 4 第 1 項 2 号イの規定の適用については、当該受贈者は、当該 2 次贈与前 10 年以内のいずれかのときにおいて日本国内に住所を有していたものとみなすこととされた（相税 1 条の 4 第 2 項 2 号本文）。ただし、当該受贈者が本特例の適用対象となる贈与前 10 年以内のいずれのときにおいても日本国内に住所を有していなかった場合は、この限りでない（同ただし書）。第 3 に、所得税法 137 条の 3 第 2 項の適用を受ける相続人が財産の贈与をした場合には、相続税法 1 条の 4 第 1 項 2 号イの適用については、当該相続人は、当該相続前 10 年以内のいずれかのときにおいて、日本国内に住所を有していたものとみなすこととされた（相税 1 条の 4 第 2 項 3 号本文）。ただし、当該相続人が、所得税法 137 条の 3 第 2 項の規定にかかる相続の開始 10 年前いずれのときにおいても日本国内に住所を有していなかった場合は、この限りではない（相税 1 条の 4 第 2 項 3 号ただし書）。⁽⁷⁾

(3) 課税標準と税額

「贈与税の課税標準は、納税義務者が一暦年間に贈与によって取得した財産の価額の合計額である。これを、相続税法は、贈与税の課税価格と呼んでいる（21 条の 2）。負担付贈与が行われた場合の課税価格は、贈与を受けた財産の通常の取引価額から負担の金額を控除した残額である。課税価格からは、基礎控除（21 条の 5。平成 13 年 1 月 1 日以後は 110 万円。

(7) 金子・前掲注(2)701-703 頁。相続税法を「相税」、所得税法を「所税」と表示。【】部分は筆者加筆。

租特 70 条の 2 の 4) と配偶者控除 (21 条の 6) を行う。配偶者控除は、婚姻期間が 20 年以上である者が、配偶者から、居住用不動産もしくはその取得に充てるべき金銭の贈与を受けた場合またはその金銭をもって信託受益権を取得した場合 (9 条の 2 第 6 項。令 4 条の 6 第 3 項) に認められるものである (2000 万円までの控除が認められる)。これらの控除をした残額に税率表 (10% から 55% までの 8 段階の超過累進税率で、最高税率は 3000 万円超の金額に適用される) を適用して、贈与税額が算出される (21 条の 7)。日本国外の贈与財産につき、外国政府によって課された贈与税額は、わが国の贈与税額から控除される (21 条の 8)。」⁽⁸⁾

第 2 節 相続税等の連帯納付義務の概要

1 連帯納税義務

(1) 意義

「複数の者が連帯して 1 つの納税義務を負担する場合に、これらの者を連帯納税義務者といい、その納税義務を連帯納税義務という。国税では、①共有物、共同事業または当該事業に属する財産にかかる租税 (税通 9 条)、②法人の合併または分割 (合併等) を無効とする判決が確定した場合における、合併等の日以後に成立した納税義務にかかる当該合併等をした法人の連帯納税義務 (税通 9 条の 2。平成 28 年度改正で導入)、③無限責任社員の第二次納税義務 (税徴 33 条)、④共同登記等の場合の登録免許税 (登録 3 条)、⑤共同文書作成の場合の印紙税 (印税 3 条 2 項) について、連帯納税義務が成立する。地方税では、①共有物、共同事業等に対する租税 (地税 10 条の 2 第 1 項。2 項・3 項に注意)、②法人の合併等の無効判決が確定した場合における合併等の日以後に成立した租税 (地税 10 条の 3) について、連帯納税義務が成立する。また、共同事業等にかかる特別徴収義

(8) 金子・前掲注(2)709 頁。租税特別措置法を「租特」と表示。

務についても、連帯納入義務が定められている（地税 10 条の 2 第 2 項）。

なお、①法人の分割にかかる承継法人の連帯納付の責任（税通 9 条の 3、地税 10 条の 4）、②法人課税信託の主宰受託者以外の受託者の法人税の連帯納付義務（法税 152 条 1 項）、③共同相続人の連帯納付義務（相税 34 条）は、連帯納税義務ではないが、それに類する性質をもった義務である。」⁽⁹⁾

(2) 上記 (1) (なお書を除く。) の連帯納税義務の内容

通則法 8 条において、国税の連帯納付義務については民法の連帯債務に関する規定が準用されることを定めている。

同条に規定する民法の規定の準用の効果は、次のとおりである。

「1 連帯納税義務者からの徴収（民法 432 条の準用）

税務署長は、納税者の一人に対して、又は同時若しくは順次にすべての納税者に対して連帯納付義務に係る国税の全部又は一部についての納税の告知、督促及び滞納処分をすることができる。【民法 432 条は、平成 29 年民法（債権関係）改正（令和 2 年 4 月 1 日施行。以下『平成 29 年民法改正』という。）により、当該改正後の民法（以下『改正民法』という。）436 条に変更。】

2 一人の納税義務の瑕疵（民法 433 条の準用）

連帯納税義務者の一人につき、法律行為の無効又は取消しの原因が存しても、他の納税者の国税の納付義務の効力には影響を及ぼさない。これは、国税の連帯納付義務は、各納税者が別個独立の国税の納付義務を負担するものであって、その共同の連関を有する面に着目して連帯債務とされているのであるけれども、その成立原因については各人をそれぞれ納税者として個別的に取り扱うべきことが本来の姿であるからである。【民法 433 条は、改正民法 437 条に変更。】

(9) 金子・前掲注(2)161 頁。国税通則法を「税通」、国税徴収法を「税徴」、登録免許税法を「登税」、印紙税法を「印税」、地方税法を「地税」、法人税法を「法税」、相続税法を「相税」と表示。

3 納税の告知及び督促（民法 434 条の準用）

連帯納税義務者の一人に対する納税の告知及び督促は、その履行の請求として全員に対してその効力を生ずる。したがって、連帯納税義務者の一人に対する納税の告知又は督促により、全員につき時効中断の効力を生ずる（法 73 条参照）。

申告納税方式による国税についての更正又は決定及び賦課課税方式による国税についての賦課決定は、税額の確定に関する処分であって履行の請求ではないから、上記の適用はなく、各人別にしなければならない。なお、賦課課税方式による国税の課税標準申告書に記載された課税標準が税務署長の調査したところと同じであるときは、税額の確定は賦課決定通知書によらず、納税告知書によることとされているが（法 32 条 3 項かつこ書）、この場合の納税の告知は、履行の請求としての効力のほか、税額確定の効力をも有しており、また、督促は、差押えの前提要件（法 40 条）としての効力を有しているが、これらの効力は履行の請求としての効力以外のものであるから、これについては、右に述べた連帯納税義務者の全員に及ぶという原則の適用はない。したがって、これらの効力をも考えなければならない限りにおいては、連帯納税義務者に対する右の納税の告知及び督促は、その全員に対して行うべきである。【民法 434 条は、平成 29 年民法改正により削除されており、改正民法下においては、本条準用の効果は生じない。】

4 納税義務の免除（民法 437 条の準用）

連帯納税義務者の一人に対して国税の納付義務の免除があったときは、免除を受けた納税者の負担部分について、他の者もその国税の連帯納付義務を免除される。この負担部分とは、共有物についての持分（民法 253 条・250 条）、共同事業についての損益分配割合（民法 674 条、675 条。これらが明らかでないときは、平等として一応扱うことができる。）等により、当該納税者の負担に属するものとして算出される税額の部分をいう。

なお、現行法上国税の納付義務の免除の制度としては、災害減免法第 2 条又は第 4 条の規定による所得税の減免（この所得税の軽減は、一部免除と解すべきであろう。）又は相続税及び贈与税の免除及びこの法律第 63 条の規定による延滞税の免除等があげられる。【民法 437 条は、平成 29 年民法改正により削除されており、改正民法下においては、本条準用の効果は生じない。】

5 消滅時効の完成（民法 439 条の準用）

連帯納税義務者の一人のために国税の徴収権の消滅時効が完成したときは、その者の負担部分（4 参照）について、他の者も連帯納税義務を免れる。

なお、連帯納税義務者の一人につき滞納処分の停止により国税の納付義務が消滅した場合についても、右と同様に解すべきであろう（徴収法 153 条 4 項及び 5 項参照）。【民法 439 条は、平成 29 年民法改正により削除されており、改正民法下においては、本条準用の効果は生じない。】

6 一人の納付の効力

連帯納税義務者の一人がした納付の効果は、他の全員に及び、その納付があった範囲において全員の連帯納付義務が消滅する。民法に明文の規定はないが、債務の履行があったのであるから、その性質上当然のことである……。

7 その他の事項の相対的効力（民法 440 条の準用）

連帯納税義務者の一人について生じた事由で前記の 3 から 6 まで以外のものは、他の連帯納税義務者に対して効力を生じない。したがって、たとえば次の事由による効力は、他の者には及ばない。【平成 29 年民法改正により相対的効力を原則とすることとされた（民法 440 条は、改正民法 441 条に変更）ことに伴い、連帯納税義務者の一人について生じた事由は、他の連帯納税義務者に対して効力を生じないこととなる。したがって、以下の例示についても所要の変更があるものと

考えられる。なお、平成 29 年民法改正により時効に係る「中断」という概念が「更新」に、「停止」という概念が「完成猶予」に変更されている（改正民法 147 条等参照。）】

- (1) 連帯納税義務者の一人についてされた差押え、交付要求又は国税の承継等による時効中断の効力
- (2) 連帯納税義務者の一人についてされた延納、納税の猶予又は徴収若しくは滞納処分に関する猶予による時効停止の効力
- (3) 連帯納税義務者の一人に対してした更正若しくは決定、賦課決定、納税の猶予又は換価の猶予の効力

8 連帯納税義務者の破産の場合の請求（民法 441 条の準用）

連帯納税義務者の全員又はそのうちの数人が破産手続開始の決定を受けたときは、その国税の全額につき、それぞれ破産財団に対して交付要求することができる（破産法 104 条も同趣旨）。【民法 441 条は、平成 29 年民法改正により削除されているものの、破産法 104 条によりこの効果は生ずるものと考えられる。】

9 連帯納税義務者の求償関係（民法 442 条～444 条までの準用）

連帯納税義務者の一人が国税を納付し、その他自己の出捐をもって当該国税につき共同の免責を得たときは、連帯納税義務者に対し、それぞれの負担部分につき求償権を有することとなるが、これについては民法の右の関係規定が準用される。【民法 442 条から 444 条の各規定は、平成 29 年民法改正により、その内容が変更されている。】⁽¹⁰⁾

2 相続税法 34 条（相続税等）の連帯納付義務

(1) 趣旨

イ 「第 1 項の連帯納付責任は、同一の被相続人から相続又は遺贈（法第 21 条の 9 第 3 項（相続時精算課税）の適用を受ける財産に係る贈与を含

(10) 荒井勇ほか『国税通則法精解〔十五版〕』（大蔵財務協会、2016）192-195 頁。【】部分は筆者加筆。

む。以下……同じ。)により財産を取得した場合に生ずるものである。この連帯納付責任を負う者は相続又は遺贈により財産を取得した全ての者であり、連帯納付責任の基因となる租税債務は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その相続又は遺贈により受けた利益を限度とするものである。

相続税にあっては相続財産からその納付が予定されているところであるが、遺産の分割により相続税の納税義務者と現実に財産を取得した者との間の不一致が生ずることがあること等により、相続税の納付義務を本来の納税義務者だけに限定してしまうことは、同一相続における相続人之間あるいは異なる相続の間における租税負担の公平を阻害するばかりでなく、国においても租税の徴収が困難となることが予想される。このようなことから、本項は、現実の相続財産の取得者に相続税を負担させること等により公平を確保するのが妥当であるということで連帯納付責任を負わせることとしたものである。⁽¹¹⁾

ロ 「第 2 項の連帯納付責任は、被相続人の納付すべき相続税又は贈与税を相続人が国税通則法第 5 条（相続による国税の納付義務の承継）の規定により分割承継した場合に生ずるものである。この連帯納付責任を負う者は相続又は遺贈により財産を取得した者であり、連帯納付責任の基因となる租税債務は他の共同相続人が承継した相続税又は贈与税である。そして、相続又は遺贈により受けた利益を限度として連帯納付責任を負うものである。

相続税及び贈与税は相続財産又は贈与財産がこれらの租税についての引当てとされていることから、本来の納税義務者の死亡によってこれらの租税及び相続財産が分割され、租税の承継人と相続財産の取得者とが一致しない場合には、共同相続人間において負担の公平が図られない。このようなことから、本項は、本来の納税義務者から相続又は遺贈によ

(11) 武田昌輔監修『DHC コメントール相続税法』（第一法規、1981）2759 頁。

り財産を取得したものに対して連帯納付責任を負わせることとしたものである。」⁽¹²⁾

ハ 「第 3 項の連帯納付責任は、相続税又は贈与税の課税価格計算の基礎となった財産を贈与、遺贈又は寄附行為により移転した場合に生ずるものである。この連帯納付責任を負う者は、課税価格計算の基礎となった財産の贈与、遺贈を受けた者又は寄附行為により設立された法人であり、連帯納付責任を負うべき租税債務は、相続税又は贈与税に当該贈与等により取得した財産が課税価格計算の基礎となった財産のうちに占める割合を乗じて計算した相続税又は贈与税である。そして、当該贈与等により受けた利益を限度として連帯納付責任を負うものである。

本項は、本来の納税義務者の処分行為により納税の引当てとなる財産の減少に伴い、租税債権者が不利益を受けるのを回避するため、受贈者等からその受けた利益の一部を返還させ、租税債権の満足を図ろうとするものである。」⁽¹³⁾

ニ 「第 4 項の連帯納付責任は、贈与税の対象となる贈与によって生ずるもので、この連帯納付責任を負う者は贈与税の納税義務者に当該贈与をした者であり、連帯納付責任を負う租税債務は受贈者の贈与税に当該贈与財産が課税価格に占める割合を乗じて計算した金額に相当する贈与税である。そして、贈与財産の価額に相当する金額を限度として連帯納付責任を負うものである。

贈与税が相続税の補完税として機能するものであり、贈与税の満足が得られないということは贈与形式による相続税の回避を防止しようとする補完税の目的が達せられず、租税負担の公平が図れない。また、受贈者だけを贈与税を納付する者に限定してしまうことは、贈与税の満足が

(12) 武田・前掲注(11)2762 頁。

(13) 武田・前掲注(11)2763 頁。

得られないことが予想される。このため、本項の規定が設けられたものである。」⁽¹⁴⁾

(2) 沿革

「相続税法において連帯納付義務の規定が設けられたのは明治 38 年法律第 47 号によってである。

……日本国憲法が施行されたことに伴い、昭和 22 年法律第 87 号により相続税法も全文改正がなされ、申告納税制度の採用及び贈与税の新設がされたが、連帯納付の規定も次のように整備された。

第 43 条は『相続税について納税義務がある者が 2 人以上あるときは、各納税義務者の納付すべき相続税について、その受けた利益の価額を限度として、連帯納付の責に任ずる。』とし、従前の無限責任から相続により受け利益を限度とする有限責任にその納付義務を軽減することとした。

また、贈与税を相続税の補完税として採用したことに伴い、第 44 条は『受贈者は、贈与者の納付すべき贈与税について、贈与に因りその受けた利益の価額を限度として、連帯納付の責に任ずる。』とし、受贈者についても連帯納付の規定を置くこととなった。

……昭和 25 年 3 月法律第 73 号により、第 34 条として、次のように制定された。……シャウプ勧告に基づいて相続税法の全文改正が行われ、本条【第 34 条】第 1 項においては従前の規定を踏襲することとなったが、第 2 項から第 4 項までの規定はこの改正で新たに制定されたものである。

……第 4 項は、シャウプ勧告に基づくものであるが、本来、贈与者には担税力があると考えられていたので、贈与者に連帯納付義務を負わせることとしたものである。」⁽¹⁵⁾

なお、「相続税が遺産税体系をとっていた昭和 22 年から昭和 24 年までは、贈与税は、被相続人が生前中に贈与したことに伴う遺産の減殺によって生ずる相続税の減少を補完するため課するものとし、財産を贈与した場

(14) 武田・前掲注(11)2764 頁。

(15) 武田・前掲注(11)2754-2755 頁。【】部分は筆者加筆。

合に、贈与者に対し、贈与者の一生を通じて贈与した財産の価額を累積して課するものとしていた。

……次に、相続税が遺産取得税体系をとる……相続税制度のもとでは、贈与税は、財産の無償取得に対して課するものとし、財産の贈与……を受けた場合には、これらの事由による財産の価額を標準として課するものと⁽¹⁶⁾されている。

すなわち、「贈与税の納税義務者については、相続税の課税体系により、相続税が遺産取得税体系をとる場合には贈与者を納税義務者とし、相続税が遺産取得税体系をとる場合には受贈者を納税義務者とする課税の体系が通常とられている」⁽¹⁷⁾。

(3) 相続税法 34 条の連帯納付義務の法定要件

イ 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務

相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の法定要件は、①相続又は遺贈（以下「相続等」という。）により財産を取得した者であること、②滞納税額が当該相続等により取得した財産に係る相続税であること、③当該相続等により受けた利益の価額に相当する金額があることである。

なお、平成 23 年度及び平成 24 年度税制改正により、次の相続税は連帯納付義務を負わないこととされている。

- ・ 申告書の提出期限、期限後申告書若しくは修正申告書の提出の日又は更正決定通知書、決定通知書若しくは賦課決定通知書を発した日から 5 年を経過する日までに同条 6 項の規定による通知を発していない場合における当該連帯納付義務者が納付すべき相続税額に係る相続税
- ・ 延納の許可又は相続税の納税猶予の適用を受けた相続税額に係る相続税

ロ 相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務

相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務の法定要件は、①財産を贈与した

(16) 『昭和 32 年 12 月相続税制度改正に関する税制特別調査会答申』 69 頁。

(17) 前掲注(16)71 頁。

者であること、②滞納税額が、当該贈与した財産の価額が課税価格に算入されて算出された贈与税であることである。

なお、連帯納付義務の対象となる税額は、贈与した財産が相続時精算課税の適用を受ける財産である場合は相続時精算課税に係る贈与税として計算された贈与税額、相続時精算課税の適用を受けない財産である場合は当該財産を取得した年分の贈与税額に当該財産の価額が当該年分の贈与税の課税価格に算入された財産の価額に占める割合を乗じて算出された金額であり、連帯納付義務に係る責任限度額は、当該贈与財産の価額に相当する金額である（相続税法施行令 11 条）。

（4）相続税法 34 条の連帯納付義務の内容

イ 「相続税法 34 条の連帯納付義務も連帯債務に類似するが、相続財産を引当てとして、相続等により受けた利益の価額に相当する金額を限度とする点で民法の連帯債務とは異なり、通則法 5 条 3 項に規定する相続人の承継した国税の納付責任に類似する。したがって、これらの連帯納付責任について通則法 8 条をそのまま適用することは妥当ではなく、相続税法 34 条は特別規定と解されている。また、連帯納付義務は、固有の納税義務者でないものについて納付責任を負わせる点では納税保証債務（通則法 50 条 6 号）、第二次納税義務（徴収法 32 条）に類似するが、補充性を有しない点では性質を異にする。」⁽¹⁸⁾

ロ 通則法 8 条の適用（民法の連帯債務に関する規定の準用）に関して東京高等裁判所平成 20 年 4 月 30 日判決・訟務月報 55 卷 4 号 1952 頁（棄却（上告⁽¹⁹⁾。）は、次のように判示している。

「相続税法 34 条 1 項は、相続人や受遺者が 2 人以上ある場合に、各相続人に対し、自らが負担すべき固有の相続税の納付義務のほか、他の

(18) 時岡泰『最高裁判所判例解説民事篇昭和 55 年度（218 頁）』225 頁。

(19) 上告審：最高裁判所平成 21 年 4 月 10 日第二小法廷決定・租税関係行政・民事事件判決集（徴収関係判決）（以下『税務訴訟資料（徴収関係）』という。）平成 21 年順号 21-16（棄却・不受理。）。

相続人等の固有の相続税の納付義務について、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、互いに連帯納付義務を負わせているものである。したがって、この連帯納付義務は、国税通則法 8 条にいう『国税に関する法律の規定により国税を連帯して納付する義務』に該当するといえることができるところ、同条は、国税の連帯納付義務については民法の連帯債務に関する規定が準用されることを定めている（ただし、『準用』とは、ある事柄に関する法規を適当な修正を施して他の事柄に適用することを意味するものである。）ところで、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務は、上記のとおり、相続税徴収の確保の目的で、当該相続税の本来の納税義務者でない相続人等をして、自らが負担すべき固有の相続税のほかに、本来は納税義務のない、他の相続人等の固有の相続税について納付義務を特別に負担させるもので、相続人の内部関係では連帯納付義務を負わされる相続人には負担部分がないことに照らすと、本来の納税義務者と当該連帯納付義務者との関係は民法上の主たる債務者と連帯保証人との関係に類似するもので、その本質は、民法上の連帯保証債務に準ずる特殊な法定の人的担保と解するのが相当である。このような納付義務の性質に照らすと、連帯保証について定める民法 458 条が同法 434 条から 440 条までの規定を準用しているにもかかわらず、連帯保証債務の時効の中断に関しては、同法 440 条が準用されず、同法 457 条 1 項が適用されると解されていると同様に、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の時効の中断に関しては、民法 440 条は準用されず、むしろ保証債務の時効の中断に関する民法 457 条 1 項が適用されると解するのが相当である。【下線は筆者加筆。】

(5) 相続税法 34 条（相続税等）の連帯納付義務者に対する徴収手続等

イ 徴収手続

(イ) 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務

- ① 本来の納税義務者に対して督促状を発した日から 1 月を経過する日までに相続税が完納されないときは、当該相続税に係る連帯納付

義務者に対し「当該相続税が完納されていない旨その他の財務省令で定める事項」を通知しなければならない（平成 23 年度税制改正において同条 6 項として追加。平成 24 年度税制改正において 5 項に変更。）。

② 上記①の通知をした場合において、同条 1 項本文の規定により相続税を連帯納付義務者から徴収しようとするときは、当該連帯納付義務者に対し、「納付通知書」による通知をしなければならない（平成 23 年度税制改正において同条 7 項として追加。平成 24 年度税制改正において 6 項に変更。）。

③ 上記②の通知（納付通知書）を発した日の翌日から 2 月を経過する日までに当該通知に係る相続税が完納されない場合には、当該通知を受けた連帯納付義務者に対し督促をしなければならない（平成 23 年度税制改正において同条 8 項として追加。平成 24 年度税制改正において 7 項に変更。）。

(ロ) 相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務

① 本来の納税義務者に対して贈与税に係る督促状を発する際（贈与税の申告等が多数発生する税務署においては、督促状発付後一定期間経過時）に、当該贈与税の連帯納付義務者に対しては、「連帯納付責任のある旨の通知（『贈与税の連帯納付義務のお知らせ』）」を送付する（昭和 63 年 6 月 13 日付徴徴 2－9 ほか 1 課共同「相続税法第 34 条に規定する連帯納付の義務に係る通知等について」（例規通達））。

② 当該贈与税を連帯納付義務者から徴収しようとするときは、当該連帯納付義務者に対し、「連帯納付責任のお知らせ」を送付する（実務上の取扱い）。

③ 「連帯納付責任のお知らせ」を発した日からおおむね 1 月を経過する日までに完納されない場合は、連帯納付義務者に対し督促状を発する。

ロ 納税告知の要否

(イ) 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の確定・徴収手続に関しては、最高裁昭和 55 年判決において、相続税法 34 条 1 項の「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対応して、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。」と判示している。

また、納税告知の要否に関しては、同判決における伊藤正己裁判官の補足意見として「租税の徴収の手続において、納付義務者に不意打ちの感を与えたりその者を困惑させる事態を生ずることのないよう配慮することが望ましいとあってよい。この点について国税通則法制定前の国税徴収法 42 条は、一般的に納税の告知の規定をおいていたが、同条を承継した国税通則法 36 条 1 項は納税の告知を要する場合を列記しており、それは制限的な列挙と考えられるから、相続税法 34 条 1 項による連帯納付義務については国税通則法 36 条 1 項を適用する余地はないし、また、この連帯納付義務は保証人の納付義務と類似したところもあるが、その性質を異にするものであるから、同法 52 条 2 項の規定の類推適用を考慮することも困難であると解される。このように連帯納付義務について納税の告知を要しないとす立法態度は、賢明なものとはいえないが、連帯納付義務者は、自己の納付すべき金額等を知りえないわけではないから、納税の告知がないからといってその徴収手続が違法となるものではないと考えられる。」と説明されている。

(ロ) 相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務の確定手続に関しては、東京高等裁判所平成 20 年 8 月 28 日判決・裁判所裁判例情報（棄却（上告⁽²⁰⁾）。第 2 章第 2 節 1（2）イ参照。以下「東京高裁平成 20 年 8 月 28 日判決」という。）において、相続税法 34 条「1 項及び 4 項の各規定はいずれも納税義務の根拠規定ではなく、他の共同相続人、受遺者又は受贈者に、既に成立し確定した相続税又は贈与税について、これと同一内容の履行義務を連帯納付義務者に負わせることによってこれらの税の徴収確保を図ろうとする趣旨の規定であること、連帯納付義務の範囲は共同相続人又は受遺者の相続税の場合と同様に受遺者の贈与税の納税義務の確定によって自動的に確定するものであること、相続税法 34 条 1 項が規定する共同相続人等の連帯納付義務の場合と同条 4 項が規定する贈与契約における贈与者の連帯納付義務の場合とで、確定手続の要否や納付告知の要否の観点からみた場合に、両者の間に差異を設けなければならない程に利益状況に差異があるとは認められないことからすると、最高裁昭和 55 年判決は同条 4 項による連帯納付義務についても当てはまるというべきである」と、また、大阪高等裁判所平成 28 年 3 月 4 日判決・税務訴訟資料（徴収関係）平成 28 年順号 28-6（棄却（上告⁽²¹⁾）。第 2 章第 2 節 1（2）ロ参照。以下「大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決」という。）においては、最高裁昭和 55 年判決を引用し、「贈与者の連帯納付義務は、受贈者の納税義務の成立と同時に成立し、税額の確定と同時に、法律上当然に納付額が確定すると解される」と判示している。

したがって、相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務についても、主たる納税義務の確定と同時に法律上当然に確定し、納税告知を行う必要はないものと考えられる。

(20) 上告審：最高裁判所平成 22 年 1 月 14 日第一小法廷決定・税務訴訟資料（徴収関係）平成 22 年順号 22-2（棄却・不受理。）。

(21) 上告審：不明。

第 3 節 不服申立制度

1 不服申立て

(1) 不服申立ての規定

国税に関する法律に基づく処分……に不服がある者は、税務署長、国税局長……がした処分についてはその処分をした税務署長、国税局長……に対する再調査の請求又は国税不服審判所長に対する審査請求を行うことができる（通則法 75 条 1 項本文及び 1 号）。

(2) 処分とは

「処分とは、行政庁が行政法規の具体的な適用ないし執行として、公権力の行使として国民に対し優越的な立場で行う、権利義務その他法律上の地位の形成若しくは変動又はその存否範囲の具体的確認等の法律上の効果を発生させる行為である。」⁽²²⁾

「納税申告は、私人の公法行為であって、申告納税方式をとる国税にあつては、納税申告書の提出により納付すべき税額が確定することになるが、これは、法が納税申告に付与した特殊の効力であって、税務署長の受理ないし承認によってその効力が生ずるのではない。したがって、納税申告行為は、処分に当たらない（昭和 42 年 5 月 26 日最高判税務訴訟資料 48 号 62 頁）。その過誤の是正は、更正の請求の手續によることとなる。」⁽²³⁾

(3) 処分に不服がある者

通則「法第 75 条 1 項の『処分……に不服がある者』は、処分によって直接自己の権利又は法律上の利益を侵害された者であることを要し、処分の直接の相手方のみならず、例えば、差押えに係る財産について抵当権を有する者のように第三者もこれに当たる場合があることに留意する。」⁽²⁴⁾

(22) 武田昌輔監修『DHC コメンタール国税通則法』（第一法規、1981）4030 頁。

(23) 武田・前掲注(22)4034 頁。

(24) 不服審査基本通達（国税庁関係）75 条《国税に関する処分についての不服申立て》関係 75-2。

(4) 不服申立期間

- ① 不服申立て（通則法第 75 条第 3 項及び第 4 項（再調査の請求後にする審査請求）の規定による審査請求を除く。第 3 項において同じ。）は、処分があつたことを知つた日（処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日）の翌日から起算して三月を経過したときは、することができない。ただし、正当な理由があるときは、この限りでない（77 条 1 項）。

同「法第 77 条第 1 項ただし書の『正当な理由があるとき』には、例えば、次の場合がこれに当たることに留意する。

- (1) 誤って法定の期間より長い期間を不服申立期間として教示した場合において、その教示された期間内に不服申立てがされたとき。
- (2) 不服申立人の責めに帰すべからざる事由により、不服申立期間内に不服申立てをすることが不可能と認められるような客観的な事情がある場合（具体的には、地震、台風、洪水、噴火などの天災に起因する場合や、火災、交通の途絶等の人為的障害に起因する場合等）」

(25)

- ② 第 75 条第 3 項の規定による審査請求は、第 84 条第 10 項（決定の手續等）の規定による再調査決定書の謄本の送達があつた日の翌日から起算して一月を経過したときは、することができない。ただし、正当な理由があるときは、この限りでない（77 条 2 項）。
- ③ 不服申立ては、処分があつた日の翌日から起算して一年を経過したときは、することができない。ただし、正当な理由があるときは、この限りでない（同条 3 項）。

(25) 前掲注(24)第 77 条 《不服申立期間》関係 77-1。

2 処分の取消しの訴え

(1) 処分取消しの訴えの規定

処分の取消しの訴え……は、当該処分……の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者……に限り、提起することができる(行訴法 9 条 1 項)。

「行政事件訴訟法では行政訴訟として各種の訴訟類型を掲げているが、このうち、裁判所に対する出訴に先立ち不服申立ての前置を要する訴訟は、処分の取消しの訴え(行政事件訴訟法 3 条 2 項)に限られる。その他の類型の訴訟についてはこの条はなんら規定していないから、裁判所に対し直ちに訴えすることもできる(行政事件訴訟法 8 条 1 項前段)。」⁽²⁶⁾

したがって、「処分の存否又は処分の効力の有無についての確認訴訟等については、この原則の適用はない。なお、取消訴訟により目的を達することができる場合は、無効等確認の訴えは提起することができない(行訴法 36 条)し、賦課処分取消請求の理由に処分が無効であることを掲げている場合であっても、その請求自体が取消請求である限り、不服申立前置主義の適用がある(昭和 42 年 3 月 29 日札幌高判タイムズ 208 号 175 頁)。」

(27)

(2) 法律上の利益を有する者

「取消訴訟の原告適格について規定する行政事件訴訟法 9 条にいう当該処分の取消しを求めるにつき『法律上の利益を有する者』とは、当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者をいう」⁽²⁸⁾。

(3) 不服申立ての前置

イ 処分の取消しの訴えは、当該処分につき法令の規定により審査請求をすることができる場合においても、直ちに提起することを妨げない。ただし、法律に当該処分についての審査請求に対する裁決を経た後でだけ

(26) 荒井・前掲注(10)1221-1222 頁。

(27) 武田・前掲注(22)5104 頁。

(28) 最高裁判所平成元年 2 月 17 日第二小法廷判決・民集 43 卷 2 号 56 頁参照。

れば処分の取消しの訴えを提起することができない旨の定めがあるときは、この限りでない（行訴法 8 条 1 項）。

ロ 国税に関する法律に基づく処分（通則法第 80 条第 3 項（行政不服審査法との関係）に規定する処分を除く。）で不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、審査請求についての裁決を経た後でなければ、提起することができない。ただし、次の各号のいずれかに該当するときは、この限りでない（通則法 115 条 1 項）。

- 一 国税不服審判所長又は国税庁長官に対して審査請求がされた日の翌日から起算して三月を経過しても裁決がないとき。
- 二 更正決定等の取消しを求める訴えを提起した者が、その訴訟の係属している間に当該更正決定等に係る国税の課税標準等又は税額等についてされた他の更正決定等の取消しを求めようとするとき。
- 三 審査請求についての裁決を経ることにより生ずる著しい損害を避けるため緊急の必要があるとき、その他その裁決を経ないことにつき正当な理由があるとき。

〔参考〕通則法 115 条 1 項 3 号の「正当な理由」が認められた事例としては、以下の事例などがある。

- 1 東京高等裁判所平成 23 年 2 月 16 日判決・税務訴訟資料第 261 号順号 11612（棄却（確定）。）

「控訴人は、本件更正処分等に対して平成 18 年 7 月 6 日に本件異議申立てをしていたところ、処分行政庁は、同年 10 月 6 日付けでこれを棄却する本件異議決定をし、同月 31 日付けで本件再更正処分等をした。控訴人は、同年 11 月 6 日に本件異議決定に対する本件審査請求をしたが、国税不服審判所長は、本件審査請求の審理において本件再更正処分等をあわせ審理した。控訴人は、本件審査請求において、本件更正処分等だけではなく本件再更正処分等についても違法である旨主張し……、国税不服審判所長は、平成 19 年 11 月 5 日

付けで本件更正処分、本件再更正処分及び本件賦課決定処分の各一部と本件再賦課決定処分の全部を取り消す旨の本件裁決をした。本件再更正処分は、増額更正処分であり、本件更正処分を吸収する関係にあるものであるから、控訴人において、本件更正処分処分を争いながら本件再更正処分については争わないことは考え難く、現に、控訴人は審査請求において本件再更正処分等の違法を主張している。これらの本件における事実関係の下においては、本件再更正処分については、実質的に不服申立手続が前置されているものと同視することができ、形式的にこれを経っていないことについては通則法 115 法 3 号の正当な理由があるといえることができる。」

2 東京高等裁判所平成 15 年 12 月 9 日判決・税務訴訟資料第 253 号順号 9485（一部認容、一部棄却（上告⁽²⁹⁾））

「第一次決定処分は、原告が本件修正申告書を提出したことにより新たに納付すべきこととなった本税額を基礎となる税額として賦課決定されたものであり、第二次決定処分は、本件更正処分により新たに納付すべきこととなった本税額を基礎となる税額として賦課決定されたものであって、両者は、それぞれの課税要件事実を異にする別個独立の処分である。そうであるとすれば、本件更正処分及び第二次決定処分に関してのみ、異議申立てについての決定及び審査請求についての裁決という不服申立手続を経由したにとどまる本件においては、第一次決定処分の取消しを求める訴えは、国税通則法 115 条 1 項の定める不服申立前置の要件を欠くものと

(29) 上告審：最高裁判所平成 18 年 4 月 25 日第三小法廷判決・民集 60 卷 4 号 1728 頁（一部破棄自判、一部棄却、一部差戻し。）。なお、上告審においては、通則法 115 条 1 項 3 号の「裁決を経ないことにつき正当な理由」に係る明示的判断は示されていない。

いうべきである。

しかし、①第一次決定処分及び第二次決定処分は、いずれも同一の本税に係る加算税賦課決定であること、②第一次決定処分は、本件更正処分及び第二次決定処分が行われた日の前日に行われたものであるところ、原告は、第一次決定処分の不服申立期間経過前に、同一の本税についてされた本件更正処分及びこれに伴う第二次決定処分についてそれぞれ異議申立て及び審査請求を行い、それらの異議決定及び審査裁決を経由していること、③弁論の全趣旨によれば、原告は、第二次決定処分によって第一次決定処分が変更、取り消されたものと誤解し、原告の平成 6 年度所得税に係る加算税賦課決定の全てについての不服申立てをする趣旨で、第二次決定処分の不服申立てを行ったものと認められること、④同一の本税に係る数次にわたる加算税賦課決定は、本件のように、それぞれ別個独立の処分として行われる場合だけでなく、国税通則法 32 条 2 項に基づく変更決定処分という形式で行われる場合もあり、第二次決定処分が、第一次決定処分を変更する処分として行われたものであるのか、第一次決定処分とは別個独立の処分として行われたものであるのかについて、納税者が判別することは必ずしも容易ではない上、本件においては、第二次決定処分が第一次決定処分の翌日に行われたことからすると、原告において、第二次決定処分によって第一次決定処分が変更、取り消されたと考えたとしても、やむを得ないものと認められることなどの前記各事情に照らすと、第一次決定処分については、異議申立て及び審査請求を経ないで取消訴訟を提起することについて、国税通則法 115 条 1 項 3 号にいう正当な理由があるときに該当するものというべきである。」【原審判決引用。】

第 2 章 連帯納付義務に係る判例

第 1 節 課税処分に係る判例

1 課税処分の不存在・無効に関するもの

(1) 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務

イ 大阪高裁昭和 53 年判決⁽³⁰⁾

「相続税法 34 条 1 項は連帯納付の義務を規定するが、同法の法文の構成、配列よりみると、この規定は相続税債務が確定した後における納付についての規定、即ち徴収に関する定めであると解することができ、従つて法は連帯納付義務について本来の租税債務と別箇に確定手続をとることを予想しているようには見えない。実質的にみても、連帯納付の義務者とされている者は、本来の納税義務者と同じ原因に基き税義務者となる共同相続人という身分関係者に限られ、かつ、その者の責任は相続により受けた利益の価額に相当する金額を限度とするばかりでなく、そもそも相続税は、相続財産の無償移転による相続人の担税力の増加を課税根拠とするとはいへ、一面被相続人の蓄積した財産に着目して課される租税で、いわば被相続人の一生の税負担の清算という面も持つているのであるから、右相続税法の規定による連帯納付義務者に民法上の連帯保証類似の責任を負わせ、相続税債権の満足をはかつて、必ずしも不合理、不公平とはいへない。従つて、右連帯納付の義務は法が相続税徴収の確保を図るため、共同相続人中無資力の者があることに備え、他の共同相続人に課した特別の履行責任であつて、その義務履行の前提条件をなす租税債権債務関係の確定は、各相続人の本来の納税義務の確定という事実と照応して、その都度法律上当然に生ずるものであり、本来の納税義務につき申告納税の方式により租税債務が確定するときは、そ

(30) 大阪高等裁判所昭和 53 年 4 月 12 日判決・訟務月報 24 卷 8 号 1680 頁（最高裁昭和 55 年判決の原審）をいう。以下同じ。

の他に何ら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。それゆえ、税務行政庁は、本来の納税義務者との間で確定した租税債権に基づいて、直ちに連帯納付義務者に対し徴収手続を執ることができるものといわなければならない。

被控訴人は、右見解によれば、連帯納付の義務者は徴収手続の段階で突如他の共同相続人の負担する具体的租税債務を知ることになり、その課税処分について適切な争訟手段を欠くこととなつて不都合である旨主張するが、さきにも述べた本来の納税義務者と連帯納付義務者の特別の身分関係、税負担の原因となる事実（相続）の同一性、連帯納付義務者の責任の限度、相続税の特質等に照せば、ある相続人の申告等に基づき確定した相続税債務について、ことあらためて確定手続をとることなく、直ちに他の共同相続人に連帯納付の義務を課したとしても、さして不当であるとは考えられず、また、連帯納付の義務者は、本来の租税債務の不存在・無効、自己の納付責任の限度については、連帯納付の徴収手続の段階において違法の主張をして争い得るから、被控訴人の右主張は失当である。【下線は筆者加筆。】

〔参考〕本判決の上告審である最高裁昭和 55 年判決に係る最高裁判所判例解説において、「本判決【最高裁昭和 55 年判決】は連帯納付義務者が争いうる範囲については判示していない。山田【二郎】・税理 22 卷 6 号 138 頁は、連帯納付義務者は納税告知の取消訴訟において、共同相続人の固有の納税義務の存否等についても争いうるとされる。この点は固有の納税義務者に対する課税処分の公定力との関係で困難な問題があるが、二審判決【大阪高裁昭和 53 年判決】を前提とすれば、争いうる範囲は、連帯納付義務者の相続人資格、自己の納付責任限度（相続税法 34 条 1 項）、他の共同相続人の確定した固有の納税義務の不存在、無効に限られること

になろう。」⁽³¹⁾と説明している。

ロ 大阪地裁平成 18 年 6 月 29 日判決⁽³²⁾

- ① 「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義務を負うものと規定している。したがって、同条は、原告の主張するとおり、各相続人等の固有の相続税納税義務が納税申告（相続税法 27 条 1 項、国税通則法 17 条 1 項）等によって確定すれば、連帯納付義務は特段の確定手続を要することなく、法律上当然に発生するという構造になっている。

同法の趣旨は、相続税徴収の確保を図るため、各相続人相互に特別の責任を課すという点にあるものと解される。すなわち、相続税の課税方式には、被相続人の有していた遺産を対象として課税する方式（遺産税方式）、相続によって取得した遺産を対象として課税する方式（遺産取得税方式）があるところ、わが国の相続税法は、担税力に即した課税の要請によりよく適合することから遺産取得税方式を基礎としつつも、これを貫徹したのでは、一部の相続人等が無資力になったときに相続税の徴収の確保ができなくなることから、遺産税方式を加味し、各相続人相互に特別の納付責任を課したものである。」

- ② 「租税の確実な徴収という点で、このような連帯納付義務を課した相続税法の目的には一定の合理性があるといえるし、連帯納付義務を課される者は、原則として本来の納税義務者と同じ原因に基づき共同相続人となった者という一定の身分関係にある者に限られ、しかも納付責任の範囲は相続によって利益を受けた限度に限られているのであ

(31) 時岡・前掲注(18)231 頁。【】部分は筆者加筆。

(32) 大阪地方裁判所平成 18 年 6 月 29 日判決・判例タイムズ 1218 号 220 頁（棄却（控訴））をいう。以下同じ。

控訴審：不明。

るから、各相続人相互に民法の連帯保証類似の特別責任を課すことがあながち不合理ともいえない。

もつとも、共同相続人といっても緊密な間柄にあるとは限らず、時には一部の相続人が独自に納税申告をした結果、他の相続人が気付かないうちに相続税額が確定し、したがって連帯納付義務が発生するということが想定し得ないではない。そのような場合、連帯納付義務を追及される相続人が不意打ちの感を抱くことも予測されるところではある。

そこで、原告の主張をふまえ、現行法上採用されている税額確定手続を検討し、現行の連帯納付義務の制度が憲法の要請に合致したものとといえるか否かを判断する。」

- ③ 「そもそも、租税は、公共サービスを提供するための資金を調達するため、国民の富の一部を強制的に国家の手に移すものであるから、その賦課、徴収は法律上の根拠を要することは当然であり、憲法上の要請でもある（租税法律主義、憲法 30 条）。租税法律主義の内実として、手続的保障原則が含まれるのは当然であるし、直接には刑事手続について適正手続の保障を定めた憲法 31 条の趣旨も、租税の賦課、徴収手続に及ぶものと解される。このような趣旨を逸脱した手続で租税の賦課、徴収処分が行われれば、国民の富の一部を強制的に国家の手に移す正当性が失われ、財産権（憲法 29 条）の違法な侵害ともなり得る。

もつとも、具体的に租税の賦課、徴収に当たり、どのような手続を構築するかという点については、課される賦課、徴収処分の内容、性質、これが納税者に対して与える制限の程度、緊急性等を総合勘案し、合理的な裁量を行使した上で立法すべきものである。」

- ④ 「そこで、現行法上採用されている税額確定手続について検討するに、一般に、一定の課税要件を充足した結果、納税義務が成立する場合であっても、納付すべき税額は、原則として、法律の定める手続を

経て初めて確定されるという制度がとられている（国税通則法 15 条 1 項）。これは、通常、課税標準及び税額の計算が複雑であり、また、課税標準及び税額の算定をめぐって租税行政庁と納税義務者との間で見解の相違を生ずることが少なくないため、税額確定のための特別の手續が必要とされたからである。そして、納付すべき税額の確定手續としては、納税義務者が納付すべき税額を申告し、原則としてこれによって納付すべき税額が確定する申告納税方式（国税通則法 16 条 1 項 1 号）、租税行政庁が納付すべき税額を処分によって確定する賦課課税方式（国税通則法 16 条 1 項 2 号）とが設けられている。

もっとも、租税の種類によっては、その性質上、課税標準の金額、数量が明らかであり、税額の算定も容易であるため、あえて特別の租税確定手續を経ることなく、課税要件を充足した結果、直ちに税額が確定するという租税（自動確定の租税、国税通則法 15 条 3 項）もある。」

- ⑤ このように、法は、租税の種類、性質に応じて納付すべき税額の確定手續の要否及びその内容を振り分けているが、前記のとおり、連帯納付義務は、各相続人等の固有の相続税納税義務が納税申告等によって確定すれば、法律上当然に発生するものであるから、そもそも固有の相続税納税義務に係る確定手續とは格別の確定手續を求める意味がない。また、連帯納付義務の発生要件及び範囲が一義的に明確な形で法定されている以上、国民としては連帯納付義務の発生及び追及を当然覚悟すべきであって、格別の確定手續がないからといって不意打ちに当たるともいえない。

なお、この場合であっても、連帯納付義務者は、当該連帯納付義務者に固有の法定要件（納付責任の限度や相続人資格等）を徴収処分の段階で争えるのは当然であるし、仮に他の相続人等の行った納税申告が不存在あるいは無効であるのであれば、これに基づく連帯納付義務の追及としてされた徴収処分も当然に無効となるものであるから、当

該連帯納付義務者に一定の手續保障が及んでいるものというべきである。それ以外の場合、当該連帯納付義務者は固有の相続税納税義務を直接に争う機会はないが、そもそも当該納税申告をした者も争わず、租税行政庁においても更正を行っていない場合に、連帯納付義務者に相続税納税義務を争う機会を与える現実的な必要がどの程度あるのかについては判然としないのであり（本件においても、原告は、他の相続人の申告内容について、不服な点を明らかにしていない（第3回口頭弁論調書参照）。）、これを与えないことを前提とした現行法が、手續保障を要請する憲法の趣旨に反しているとはまでは解されない。】【下線は筆者加筆。】

- ⑥ 「以上のとおりであるから、相続税法 34 条 1 項に定める連帯納付義務は、現行法上、何らの手續を要さずしてこれに基づいて納付すべき税額が確定する制度となっているものの、憲法上要請される手續保障や財産権の保障に反するといえず、したがって、これが確定したものととして徴収処分を行うことは適法であるというべきである。」

(2) 相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務

- 大阪地方裁判所平成 28 年 11 月 17 日判決・税務訴訟資料第 266 号順号 12935（棄却（控訴⁽³³⁾）。以下「大阪地裁平成 28 年 11 月 17 日判決」という。）。

「申告納税制度の下においては、納税義務者の意思に基づく納税義務が確定したときには、修正申告（国税通則法 19 条）や更正の請求（同法 23 条）のような特別な法定された手續以外の方法による申告書の内容の変更を許さないことが納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がない限り、課税要件事実の不存在を主張することができない

(33) 控訴審：大阪高等裁判所平成 29 年 9 月 7 日判決・税務訴訟資料（徴収関係）平成 29 年順号 29-32（以下「大阪高裁平成 29 年 9 月 7 日判決」という。）（棄却（上告）。）
 なお、控訴審において上記本文記載部分は判断（引用）していない。
 上告審：不明。

と解すべきところ（最高裁判所昭和 39 年 10 月 22 日第一小法廷判決・民集 18 卷 8 号 1762 頁）、上記特段の事情に関する事実の主張立証はなく、申告内容に対応する課税要件事実を欠く場合には当該申告は絶対的に無効であるとする原告 A の主張は主張自体失当というべきである。

【下線は筆者加筆。】

〔参考〕最高裁判所昭和 39 年 10 月 22 日第一小法廷判決・民集 18 卷 8 号 1762 頁（以下「最高裁昭和 39 年判決」という。）

「所得税法は、いわゆる申告納税制度を採用し（23 条、26 条参照）、且つ、納税義務者が確定申告書を提出した後において、申告書に記載した所得税額が適正に計算したときの所得税額に比し過少であることを知った場合には、更正の通知があるまで、当初の申告書に記載した内容を修正する旨の申告書を提出することができ（27 条 1 項参照）。また確定申告書に記載した所得税額が適正に計算したときの所得税額に比し過大であることを知った場合には、確定申告書の提出期限後一ヶ月間を限り、当初の申告書に記載した内容の更正の請求をすることができる（同条 6 項参照）、と規定している。ところで、そもそも所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速かに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いる虞れがないと認めたからにはほかならない。従つて、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であつて、前記所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の

方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものといわなければならない。【下線は筆者加筆。】

2 取消事由たる違法性に関するもの

(1) 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務

○ 平成 14 年 1 月 16 日裁決（裁決事例集No.63）

「連帯納付義務者が連帯納付の責に任ずる場合において、連帯納付義務者は、その連帯納付義務者が責任に任ずるその部分の徴税手続については争うことができるが、納税者本人に対する課税処分については争えないと解するのが相当である。

したがって、請求人は、本件賦課決定処分について当事者適格を欠いているので、本件賦課決定処分に係る審査請求は、不服申立適格を有しない者が行った不適法なものである。

なお、相続税法第 34 条第 1 項の規定は、納税者本人以外の者に租税の納付義務を課すこととしているものであり、納税者本人に対する課税処分があれば、実質的には連帯納付義務者も納付責任を負わせること、連帯納付義務者は、徴税手続の不服申立てにおいては、納税者本人の確定した納税義務の存否又は数額を争うことはできない（違法性の承継の否定）と解されることなどを考慮すると、連帯納付義務者は、納税者本人に対する課税処分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りと解する余地はないではないが、仮に、このような考え方によったとしても、この場合における不服申立期間の始期は、納税者本人に対する課税処分に係る通知等の時が基準となると解するのが相当である。」

(2) 相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務

○ 平成 22 年 2 月 4 日裁決（裁決事例集No.79）

(i) 事案の概要

本件は、相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務者 A（請求人。以下この裁決の説明において「A」という。）が、受贈者 B（以下この裁決の説

明において「B」という。)のした贈与税期限後申告に係る無申告加算税賦課決定処分について、Bに対する贈与の錯誤無効を主張し、その取消しを求めた事案である。

Aは被相続人C(以下この判決の説明において「C」という。)の長女で、BはCの再婚相手D(以下この判決の説明において「D」という。)の姪である。

AはCと長期間交流はなく、Dの死後、Bが一人暮らしとなったCの身の回りの世話をしていたところ、Cの相続において、当初、Aは他の相続人とともに相続放棄の申述をしたが、Cが土地を所有していたことから、Aが相続放棄を取消し財産(土地及び預金)を相続し、その後、Bに対し預金の贈与が行われたものである。

(四) 判断

A 本件連帯納付義務者の国税に関する処分についての不服申立手続における当事者適格について

「請求人は、本件連帯納付義務者も主たる納税義務の不存在を主張し得る旨主張するところ、行政庁の処分に対し不服申立てをすることができる者は、当該処分によって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、その取消し等によってこれを回復すべき法律上の利益を有する者に限られるものと解されている。

ところで、課税処分が行われた場合における当該課税処分の名あて人以外の者の不服申立ての当事者適格(以下『不服申立適格』という。)について、最高裁判所平成 18 年 1 月 19 日第一小法廷判決(以下『最高裁平成 18 年判決』という。)は、『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認定されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額は当然に大きくなり、第二次納税義務の範囲も過大となって、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがある。他方、主たる課税処分の全部又は一部がその違法

を理由に取り消されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額が消滅し又は減少することとなり、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。』と判示し、国税徴収法（以下『徴収法』という。）第 39 条所定の第二次納税義務者に主たる課税処分についての不服申立適格を認めている。

そして、本件連帯納付義務は、贈与税の徴収確保のために、当該贈与税の課税価格のうちに占める贈与者の贈与財産の価額の割合を乗じて計算した金額に相当する贈与税について、贈与財産の価額に相当する金額を限度として納付責任を負わせるものであり、贈与税についての課税処分によって主たる納税義務の税額が過大に認定されれば本件連帯納付義務の範囲も過大となる可能性がある一方、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、本件連帯納付義務が消滅又は減少し得る関係にあるのであるから、徴収法第 39 条所定の第二次納税義務者と同様に、本件連帯納付義務者も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解するのが相当である。

したがって、本件連帯納付義務者は、本来の納税義務者に対する課税処分については争えないとする原処分庁の主張は採用することができない。」【下線及び【】部分は筆者加筆。】

B 不服申立期間の起算日について

「通則法第 77 条第 1 項は、不服申立てについては、原則として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旨

規定しているところ、最高裁平成 18 年判決は、徴収法第 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における不服申立期間の起算日について、『納付告知があれば、それによって、主たる課税処分の存在及び第二次納税義務が成立していることを確実に認識することになるのであって、少なくともその時点では明確に『処分があったことを知った』ということができる。』として、『国税通則法第 77 条第 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。』と判示していることから、徴収法第 39 条所定の第二次納税義務者が主たる課税処分に対する不服申立てをする場合、通則法第 77 条第 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される。

一方、本件連帯納付義務は、第二次納税義務の場合と異なり、主たる納税義務の確定という事実¹に照応して何らの手続を要せず確定するものであるが、贈与した者において主たる納税義務の確定という事実を当然に了知し得るものでないことは、第二次納税義務の場合と同様である。そして、第二次納税義務者は、通常の場合、納付告知により初めて主たる納税義務の存在を知るものと考えられるところ、本件連帯納付義務者の場合には、本件連帯納付義務の確定を了知させる通知、本件においては本件通知【『連帯納付責任のお知らせ』と題する書面】がそれに当たるものと解される。

したがって、本件連帯納付義務者が主たる納税義務について不服申立てをする際の不服申立期間の起算日については、主たる納税義務の確定を了知させる通知がある以前にそのことを了知し得る状態であったといえない限り、本件連帯納付義務の確定を了知させる通

知があつた日の翌日と解するのが相当である。」【下線及び【】部分は筆者加筆。なお、本件事案について大阪高等裁判所平成 24 年 6 月 28 日判決・税務訴訟資料 262 号順号 11982（以下「大阪高裁平成 24 年 6 月 28 日判決」という。）（棄却（確定。））は「B 不服申立期間の起算日」について同旨（「A 本件連帯納付義務者の国税に関する処分についての不服申立手続における当事者適格について」は何ら判断を示していない。）】

第 2 節 連帯納付義務者に対する徴収処分に係る判例の状況

1 連帯納付義務の確定手続の要否

(1) 相続税法第 34 条 1 項関係

- 大阪高等裁判所平成 23 年 4 月 8 日判決・税務訴訟資料（徴収関係）平成 23 年順号 23-24（棄却（上告⁽³⁴⁾。））

「相続税法 34 条 1 項に規定する連帯納付義務は、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り、その義務履行の前提条件となる連帯納付義務の確定は、各相続人の固有の相続税の納付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格別の確定手続を要するものではない。したがって、各相続人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できると解される。（最高裁判所昭和 55 年 7 月 1 日第三小法廷判決・民集 34 卷 4 号 535 頁参照）」【原審判決引用。下線は筆者加筆。】

(2) 相続税法 34 条 4 項関係

- イ 東京高裁平成 20 年 8 月 28 日判決

「相続税法は、相続又は遺贈により財産を取得した個人を相続税の納

(34) 上告審：不明。

付義務者とし、贈与により財産を取得した個人を贈与税の納付義務者とする（平成 15 年法律第 8 号による改正前の同条 1 条、同条の 2）一方で、同法 34 条において、相続人、受遺者及び贈与者の連帯納付義務を規定している。すなわち、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に、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、連帯納付義務を負担させ、贈与者についても、贈与した財産の価額に相当する金額を限度として贈与税の連帯納付義務を課している（同条 1 項、4 項）。これらの連帯納付義務は、同法が相続税・贈与税徴収の確保を図るため、各相続人等・贈与者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・受贈者の固有の相続税・贈与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格別の確定手続を要するものではないと解される（最高裁判所第三小法廷昭和 55 年 7 月 1 日判決・民集 34 卷 4 号 535 頁参照。なお、控訴人は、相続税法 34 条 1 項が規定する共同相続人等の連帯納付義務と、同条 4 項が規定する贈与契約における贈与者の連帯納付義務とでは立法趣旨及び利益状況を異にするから両条項を同一に解釈することはできず、最高裁昭和 55 年判決は、そもそも同条 1 項の解釈論自体に疑問があるのであり、同条 4 項には妥当しないなどと主張する。しかし、同条 1 項及び 4 項の各規定はいずれも納税義務の根拠規定ではなく、他の共同相続人、受遺者又は受贈者に、既に成立し確定した相続税又は贈与税について、これと同一内容の履行義務を連帯納付義務者に負わせることによってこれらの税の徴収確保を図ろうとする趣旨の規定であること、連帯納付義務の範囲は共同相続人又は受遺者の相続税の場合と同様に受遺者の贈与税の納税義務の確定によって自動的に確定するものであること、相続税法 34 条 1 項が規定する共同相続人等の連帯納付義務の場合と同条 4 項が規定する

贈与契約における贈与者の連帯納付義務の場合とで、確定手続の可否や納付告知の可否の観点からみた場合に、両者の間に差異を設けなければならない程に利益状況に差異があると認められないことからすると、最高裁昭和 55 年判決は同条 4 項による連帯納付義務についても当てはまるというべきであるから、控訴人の上記主張は理由がない。【原審判決を一部補正して引用。下線は筆者加筆。】

ロ 大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決

「ア 贈与者は、贈与税の納税義務者ではないが、贈与した財産に課税される贈与税について、連帯納付の責任を負う（相続税法 34 条 4 項）。

イ 贈与税は、贈与によって相続財産を減少させ相続税を回避することを封ずる必要から創設された租税であり、租税徴収の観点からみれば、贈与による相続税の減少を補完する役割を果たす。そして、相続税法は、贈与者が、通常、受贈者との間に密接な人的関係を有し、かつ、相応の資力も有することに鑑み、贈与税の徴収を容易かつ確実なものとし、贈与税の納税者相互間で徴税に不公平が生じないようにすることを目的として、贈与者に対しても連帯納付義務を課している。相続税法 34 条 4 項が設けられた趣旨及び同項の「連帯納付」との文言からすれば、同項所定の連帯納付義務は、納税義務との関係での補充的な責任（納税義務者から徴収できない場合に限り、そのできない限度でのみ発生する責任）ではなく、納税義務と優劣なく併存する責任（民法所定の連帯債務と同様の責任—通則法 8 条）と解される。

ウ 通則法 15 条及び 16 条の規定は、納税義務の成立時期及び税額の確定の方式を定めるものであるから、これらの規定が、納税義務とは異なる連帯納付義務にも適用されると解することはできない。そして、①贈与者の連帯納付義務の成立及び納付額の確定に関する格別の規定が租税関係法律中に見当たらないこと、②贈与者の連帯納

付義務の性質が上記イのとおりであること、③受贈者の納税義務と贈与者の連帯納付義務とで、その成立及び額の確定の時期が異なると解すべき根拠もないことに照らせば、贈与者の連帯納付義務は、受贈者の納税義務の成立と同時に成立し、税額の確定と同時に、法律上当然に納付額が確定すると解される（最高裁昭和……55 年 7 月 1 日第三小法廷判決・民集 34 卷 4 号 535 頁参照）。」

2 納税告知の要否

(1) 相続税法 34 条 1 項関係

- 名古屋高等裁判所金沢支部平成 17 年 9 月 21 日判決・訟務月報 52 卷 8 号 2537 頁（棄却（上告⁽³⁵⁾）。以下「名古屋高裁金沢支部平成 17 年 9 月 21 日判決」という。）

「通則法 36 条 1 項は納税の告知を要する場合を列挙しているが、それは制限的な列挙と考えられるから、これを【相続税】法 34 条 1 項の連帯納付義務に適用する余地はないし、通則法 52 条 2 項は保証人に国税を納付させる場合について、国税徴収法 32 条 1 項は第二次納税義務者から徴収しようとする場合について、それぞれ納税の告知を要するものと規定しているが、前述のとおり【相続税】法 34 条 1 項の連帯納付義務は補充性を有しない点で保証人や第二次納税義務とは性質を異にし、類推の基礎があるとは認められないから、通則法 52 条 2 項や国税徴収法 32 条 1 項を準用又は類推適用することも困難である。

……もっとも、相続人等の事情は一樣ではなく、連帯納付義務者が他の共同相続人の固有の納税義務の確定手続に参加していない場合には、突如として督促状が送達されることによって不意打ちの感を与えたり、納付すべき額その他の具体的な納付義務の内容が不明確であることによって困惑させることがないとはいえず、そのような事態を生ずること

(35) 上告審：不明。

のないよう適切な措置が講じられるべきであることはいうまでもない。

しかし、これを規定した立法はなく、不意打ち防止のための措置が講じられないまま督促処分がなされても、そのことをもって直ちに違法な処分であるということとはできない。」【原審判決を一部補正して引用。】
【部分は筆者加筆。】

(2) 相続税法 34 条 4 項関係

イ 東京高裁平成 20 年 8 月 28 日判決

「租税の徴収手続において、納付義務者に不意打ちの感を与えたり、その者を困惑させる事態を生ずることのないよう配慮することが望ましいことはいうまでもない。しかし、納税告知の要否は、租税の徴収手続に係る事項であるからすぐれて立法政策に係る問題であり、国税通則法 36 条 1 項は納税の告知を要する場合を列記しているところ、この記載は制限的な列挙と考えられるから、相続税法 34 条 1 項、4 項による連帯納付義務について国税通則法 36 条 1 項を適用する余地はないし、保証人の納付義務に関する同法 52 条 2 項の規定の類推適用も、性質を異にするため考慮することは困難であると解される。確かに、本件事例に見るまでもなく、固有の納税義務者による相続税・贈与税の不納付の事実
は連帯納付義務者である相続人等・贈与者が承知していないのが通常であることから、これらの者に対する相続税・贈与税の徴税が不意打ち的となる場合が生じることは否めないが、これらの連帯納付義務者は、固有の納税義務者が相続税・贈与税を納付したか否かについて知り得る立場にあり、自己の納付すべき金額等を知り得ないわけではないから、納税の告知がないからといってその徴収手続が違法となるものではないと考えられる。」【原審判決引用。】

ロ 大阪高裁平成 29 年 9 月 7 日判決

「ア 連帯納付義務は、贈与税等の徴収を確実かつ能率的に行うために本来納税義務者と密接な関係にある第三者に特別の法定責任として履行義務を負担させることとしたものであるところ、その義務履行

の前提条件をなす連帯納付義務の確定は、本来納税義務者の贈与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格別の確定手続を要するものではない。したがって、国税の徴収にあたる所轄庁は、本来納税義務が確定すれば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解される（最高裁判所昭和 55 年 7 月 1 日第三小法廷判決・民集 34 卷 4 号 535 頁参照）。

原告 A は、財務省設置法 19 条、相続税法 34 条 4 項、国税通則法 52 条 2 項及び国税徴収法 32 条 1 項の各規定の趣旨目的に照らせば、督促処分に先立って連帯納付義務者に税額を告知する法律上の義務があると主張する。しかしながら、財務省設置法 19 条は国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現を国税庁の任務とし、相続税法 34 条 4 項も当該目的達成のための特別の責任として連帯納付義務を定めたものにとどまるから、いずれも連帯納付義務者に税額を告知する義務を生じさせる根拠とはならない。また、国税通則法 52 条 2 項及び国税徴収法 32 条 1 項は第二次納税義務者に対する納税の告知を定めたものであるところ、連帯納付義務には補充性がなく、第二次納税義務とは法的性質を異にするから、これらの条文も連帯納付義務者に税額を告知する義務を生じさせる根拠となるものではない。そして、上記の各規定の趣旨目的を踏まえても、X 税務署長や X 税務署職員等に対し、連帯納付義務者に税額を告知することが義務付けられていたとする根拠を見出すことはできず、現行法の解釈論として、そのような義務を認めることは困難であるといわざるを得ない。

イ したがって、X 税務署長及び X 税務署職員等は、本件各督促処分に先立って、連帯納付義務者である原告 A において支払が必要とされる税額を告知すべき法律上の義務を負うものではない。」【原審判決を一部補正して引用。】

3 連帯納付義務の補充性の有無

(1) 相続税法第 34 条 1 項関係

- 名古屋高裁金沢支部平成 17 年 9 月 21 日判決

相続税「法 34 条 1 項の連帯納付義務は、当該相続等により受けた利益の価額に相当する金額を限度とする点で民法の連帯債務とは異なるため、通則法 8 条により民法の連帯債務に関する規定（民法 454 条）を準用して補充性を否定することはできないが、通則法及び国税徴収法が、保証人や第二次納税義務者の場合に補充性を明示的に定めているにもかかわらず、連帯納付義務者には補充性を定めた規定がおかれていないことに照らすと、補充性はないと解される（通則法 52 条 4 項、5 項、国税徴収法 32 条 4 項参照）。」【原審判決引用。】

(2) 相続税法 34 条 4 項関係

- 大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決

「相続税法は、贈与者が、通常、受贈者との間に密接な人的関係を有し、かつ、相応の資力も有することに鑑み、贈与税の徴収を容易かつ確実なものとし、贈与税の納税者相互間で徴税に不公平が生じないようにすることを目的として、贈与者に対しても連帯納付義務を課している。相続税法 34 条 4 項が設けられた趣旨及び同項の『連帯納付』との文言からすれば、同項所定の連帯納付義務は、納税義務との関係での補充的な責任（納税義務者から徴収できない場合に限り、そのできない限度でのみ発生する責任）ではなく、納税義務と優劣なく併存する責任（民法所定の連帯債務と同様の責任—通則法 8 条）と解される。」【下線は筆者加筆。】

4 信義則違反・権利の濫用による処分取消し

(1) 相続税法 34 条 1 項関係

- 名古屋高裁金沢支部平成 17 年 9 月 21 日判決

【相続税】「法 34 条 1 項の連帯納付義務は、法が相続税の徴収を確保

するため各相続人等に課した特別の責任であることに照らすと、単に、国税当局において本来の納税義務者から相続税の徴収を怠ったというにとどまらず、本来の納税義務者が現に十分な財産を有し、同人から滞納に係る相続税を徴収することが極めて容易であるにもかかわらず、国税当局が同人又は第三者の利益を図る目的をもって恣意的に同相続税の徴収を行わず、【相続税】法 34 条 1 項に基づき、他の相続人等に対して滞納処分を執行したというような場合には、他の相続人等に連帯納付義務の履行を求めることが形式的には租税法規に適合するものであっても、正義公平の観点からみて信義則違反あるいは国税徴収権の濫用に当たると評価すべき場合もあり得ないわけではない。【原審判決を一部補正して引用。下線及び【】部分は筆者加筆。】

(2) 相続税法 34 条 4 項関係

○ 大阪高裁平成 29 年 9 月 7 日判決

「相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務は、本来納税義務者の納付義務と連帯して負う義務であり、租税債権者である国は、本来納税義務者と連帯納付義務者のいずれから徴収することもできるものであるから、本来納税義務者からの徴収手続をしないからといって、直ちに連帯納付義務の存否や範囲に影響が生じるものではない。もっとも、連帯納付義務は、租税の徴収の確保を図るために課された特別の責任であるから、本来納税義務者が現に十分な財産を有し、本来納税義務者から固有の贈与税の徴収を図ることが極めて容易であるにもかかわらず、租税債権者である国が本来納税義務者又は第三者の利益を図り、あるいは連帯納付義務者に損害を与える目的をもって、恣意的に、本来納税義務者からの徴収を行わず、連帯納付義務者に対してその義務の履行を求めたというような事情がある場合は、国税徴収権の濫用と評価できるものと解される。」
【原審判決を一部補正して引用。下線は筆者加筆。】

第 3 章 連帯納付義務に関する検討（その 1）

第 1 節 徴収処分における主張

1 徴収処分における課税処分等の無効の主張

（1）課税処分の無効の主張の可否

イ 「租税徴収処分は、有効な租税確定処分を前提とするから、確定処分が無効な場合は、それに基づく徴収処分も無効である」⁽³⁶⁾。

大阪地裁平成 18 年 6 月 29 日判決（第 2 章第 1 節 1（1）ロ⑤参照）も同様の判示をしており、また、大阪高裁昭和 53 年判決（第 2 章第 1 節 1（1）イ参照）においても、相続税法 34 条 1 項の「連帯納付の義務者は、本来の租税債務の不存在・無効、自己の納付責任の限度については、連帯納付の徴収手続の段階において違法の主張をして争い得る」と判示している。

したがって、課税処分が存在あるいは無効であるのであれば、これに基づく連帯納付義務の追及としてされた徴収処分も当然に無効となることから、相続税法 34 条 1 項及び 4 項の連帯納付義務者は、本来の納税義務者の租税債務の不存在・無効について、連帯納付の徴収手続の段階において違法の主張をすることができる。

ロ 課税処分が当然無効であるとした判例として、（不服申立前置の例外として無効確認訴訟の提起を認めたものではあるが、）最高裁判所昭和 48 年 4 月 26 日第一小法廷判決・民集 27 卷 3 号 629 頁（以下「最高裁昭和 48 年判決」という。）がある。

同判決は、

「課税処分が法定の処分要件を欠く場合には、まず行政上の不服申立てをし、これが容れられなかつたときにはじめて当該処分の取消しを訴

(36) 金子・前掲注(2)908 頁。

求すべきものとされているのであり、このような行政上または司法上の救済手続のいずれにおいても、その不服申立てについては法定期間の遵守が要求され、その所定期間を徒過した後においては、もはや当該処分の内容上の過誤を理由としてその効力を争うことはできないものとされている。

課税処分に対する不服申立てについての右の原則は、もとより、比較的短期間に大量的になされるところの課税処分を可及的速やかに確定させることにより、徴税行政の安定とその円滑な運営を確保しようとする要請によるものであるが、この一般的な原則は、いわば通常予測されるような事態を制度上予定したものであつて、法は、以上のような原則に対して、課税処分についても、行政上の不服申立手続の経由や出訴期間の遵守を要求しないで、当該処分の効力を争うことのできる例外的な場合の存することを否定しているものとは考えられない。すなわち、課税処分についても、当然にこれを無効とすべき場合がありうるのであつて、このような処分については、これに基づく滞納処分のなされる虞れのある場合等において、その無効確認を求める訴訟によつてこれを争う途も開かれているのである（行政事件訴訟法 36 条）。

もつとも、課税処分につき当然無効の場合を認めるとしても、このような処分については、前記のように、出訴期間の制限を受けることなく、何時まででも争うことができることとなるわけであるから、更正についての期間の制限等を考慮すれば、かかる例外の場合を肯定するについて慎重でなければならないことは当然であるが、一般に、課税処分が課税庁と被課税者との間にのみ存するもので、処分の存在を信託する第三者の保護を考慮する必要のないこと等を勘案すれば、当該処分における内容上の過誤が課税要件の根幹についてのそれであつて、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に右処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合

には、前記の過誤による瑕疵は、当該処分を当然無効ならしめるものと解するのが相当である。」【下線は筆者加筆。】

と判示している。

- ハ 最高裁昭和 48 年判決にいう「例外的な事情」としては、那覇地方裁判所平成 27 年 3 月 17 日判決・税務訴訟資料 265 号順号 12631 (棄却 (控訴⁽³⁷⁾。)) において、

「最高裁昭和 48 年判決は、第三者が、当該事件の原告らに無断で、当該第三者が所有する土地を原告ら名義にした上、これを他に売却した結果、原告らに対して譲渡所得に係る所得税の賦課決定処分がされたという事案において、原告らとしては、いわば全く不知の間に第三者がほしのままにした登記操作によって、突如として譲渡所得による課税処分を受けたのであり、かかる原告らに瑕疵ある課税処分の不可争の效果による不利益を甘受させることは、例えば、原告らが上記のような各登記の経由過程について完全に無関係とはいえず、事後において明示又は黙示的にこれを容認していたとか、又は上記の表見の権利関係に基づいて何らかの特別の利益を得ていた等の特段の事情がない限り、原告らに対して著しく酷であるといわなければならないとした上で、このような場合は、何ら責められるべき事情のない原告らに課税処分による不利益を甘受させることが著しく不当と認められるような例外的事情のある場合に該当し、この点を看過した過誤による瑕疵は、課税処分を当然無効とすると判示したものである。

このように、最高裁昭和 48 年判決の事案は、客観的にはおよそ所得が発生する余地がないにもかかわらず、この点を誤認して課税処分がされたという事案であり、単なる課税要件事実の誤認には止まらず、課税

(37) 控訴審：福岡高等裁判所那覇支部平成 27 年 8 月 20 日判決・税務訴訟資料 265 号順号 12709 (棄却。)。なお、控訴審において、一審判決における上記本文記載部分は判断 (引用) していない。

上告審：最高裁判所平成 28 年 1 月 14 日第一小法廷決定・税務訴訟資料 266 号順号 12783 (棄却・不受理。)

処分をすることがおよそ許されないような根本的瑕疵があったことが問題とされた事案である。」【下線は筆者加筆。】

と判示している。

(2) 申告無効の主張

イ 申告無効の主張の可否（原則）

民法 95 条（錯誤）に関し、最高裁判所昭和 40 年 6 月 4 日第二小法廷判決・民集 19 卷 4 号 924 頁は、「民法 95 条は、法律行為の要素に錯誤があった場合に、その表意者を保護するために無効を主張することができるとしているが、表意者に重過失がある場合は、もはや表意者を保護する必要がないから、同条但書によって、表意者は無効を主張できないものとしているのである。その法意によれば、表意者が無効を主張することが許されない以上、表意者でない相手方又は第三者は、無効を主張することを許されるべき理由がないから、これが無効の主張はできないものと解するのが相当である（昭和 14 年 8 月 5 日大審院判決、民集 18 卷 792 頁参照。）」と判示し、最高裁判所昭和 40 年 9 月 10 日第二小法廷判決・民集 19 卷 6 号 1512 頁（以下「最高裁昭和 40 年 9 月判決」という。）は、「民法 95 条の律意は瑕疵ある意思表示をした当事者を保護しようとするにあるから、表意者自身において、その意思表示に何らの瑕疵も認めず、錯誤を理由として意思表示の無効を主張する意思がないにもかかわらず、第三者において錯誤に基づく意思表示の無効を主張することは、原則として許されないと解すべき」とする原審の判断を首肯し、この「原則として許されない」とする部分について安倍正三『最高裁判所判例解説民事篇昭和 40 年度（315 頁）』316 頁において、「いかなる場合を例外として予想しているのか、判文上は窺い知ることができないけれども、表意者が無効を主張しないことが第三者にとって信義則上まことに不当である場合などを考慮しているのではないかと推測される。」と説明されている。

また、最高裁昭和 40 年 9 月判決の例外として、最高裁判所昭和 45 年

3月26日第一小法廷判決・民集24巻3号151頁(以下「最高裁昭和45年判決」という。)は、「第三者において表意者に対する債権を保全するため必要がある場合において、表意者が意思表示の瑕疵を認めているときは、表意者みずからは当該意思表示の無効を主張する意思がなくても、第三者たる債権者は表意者の意思表示の錯誤による無効を主張することが許されるものと解するのが相当である。」と判示しており、宇野栄一郎「最高裁判所判例解説民事篇昭和45年度(上)(101頁)」104頁において「思うに、本件のごとく、債権保全のため必要な場合、すなわち、債務者が無資力であるにかかわらず、無効の主張をして金員給付の請求をしないような場合には、第三者たる債権者でも自己の債権を保全する必要上、表意者の意思表示の無効を主張することが許されるとしてよかろう。このような場合、自ら無効を主張しない債務者は、無効を主張しないことによって、ことさらに債務の履行を免れ、自己の債務者に不当な利益を与えることによって、自己の債権者たる第三者に不当な損害を与えるもので、誠実な債務者とはいえないからである。したがって、第三者たる債権者が債務者たる表意者の意思表示の無効を主張しうるためには、表意者が当該意思表示に錯誤があったことを認めているにかかわらず、なおその意思表示の無効を主張しない場合であることを要し、当該意思表示の要素に錯誤があることが客観的には明白であるが、表意者自身はその錯誤に気がつかないというような場合にまでも、第三者による無効の主張を許すべきではなからう。」と説明されている。

したがって、連帯納付義務者などの第三者は、最高裁昭和45年判決の事例に該当しないことから、「表意者が無効を主張しないことが第三者にとって信義則上まことに不当である場合など」を除き、原則として本来の納税義務者の行った申告について錯誤無効を主張することは、許されないものと考えられる。

そこで、ここではまず、本来の納税義務者が申告無効を主張し得る最高裁昭和39年判決における「錯誤が客観的に明白且つ重大であつて、

……税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情」について整理した上で、それらの特段の事情に該当する場合について、本来の納税義務者が申告無効の主張をしていない場合における連帯納付義務者の主張の可否、すなわち、「表意者が当該特段の事情を主張しないことが第三者にとって信義則上まことに不当である場合など」に該当するか否かについて検討する。

ロ 最高裁昭和 39 年判決にいう「特段の事情」

最高裁昭和 39 年判決にいう「錯誤が客観的に明白且つ重大であつて、……税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情」について整理する。

(イ) 特段の事情が認められた判例

A 札幌地方裁判所昭和 63 年 12 月 8 日判決・訟務月報 35 卷 5 号 900 頁（一部棄却、一部却下（控訴⁽³⁸⁾）。）

(A) 事案の概要

第三事件原告は、昭和 57 年 3 月 15 日、昭和 56 年分の所得税について総所得金額を 1090 万 7525 円（うち譲渡所得 726 万 1525 円）とする確定申告をし、次いで、同年 4 月 3 日に、所得金額の計算に誤りがあったとして、総所得金額を 364 万 6000 円（うち、譲渡所得 0 円）に更正すべき旨の第三事件更正の請求を行った後、X 税務署職員 Y から不動産所得 45 万 6330 円の申告漏れを指摘されたことから、X 税務署職員 Y が所得金額等（総所得金額 1136 万 3855 円、うち譲渡所得 726 万 1525 円）を記入した申告書に第三事件原告が署名押印し、修正申告をした。

当該修正申告においては、譲渡所得金額は 726 万 1525 円（当

(38) 控訴審：札幌高等裁判所平成 2 年 4 月 18 日判決・税務訴訟資料 176 号 602 頁（棄却（確定））。なお、控訴審においては、上記本文「(B) 判示事項」について判断していない。

初確定申告額と同額)と記載されていたため、X 税務署長は当該修正申告以前になされた更正の請求はその請求の基礎を失うとして、更正すべき理由がない旨の通知処分を行ったことから、原告が当該通知処分の取消しを求めた事案である。

(B) 判示事項

本案前の申立に対し、「第三事件修正申告は被告 X 税務署長側からの第三事件原告に対する勧奨をきっかけとなされたものであること、第三事件修正申告書の総合譲渡所得欄等の金額の記載はいずれも同署所属事務官が自ら記載したものであること、同事務官はその際第三事件原告に対し不動産所得の申告漏れに限って修正する旨の説明をしており、また同事務官も第三事件原告も昭和 56 年分の所得税のうち不動産所得に関するもの以外に影響を及ぼす意思を有していなかったこと、第三事件原告が第三事件修正申告をする際に右修正申告と抵触する第三事件更正の請求が既になされていたことは、修正申告書の記載内容自体からは明らかではないものの、第三事件更正の請求及び同修正申告はいずれも被告 X 税務署長宛てになされているので、同被告側にとつては明白であつたといえること、被告 X 税務署長は第三事件更正の請求に対して右修正申告後の昭和 57 年 9 月 8 日右更正の請求が有効に存在することを前提とした第三事件通知処分を第三事件原告宛てに行っていること等の事情を総合すると、第三事件原告の第三事件修正申告における錯誤は、客観的に明白かつ重大であつて、所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば納税義務者の利益を著しく害すると認めるに足る特段の事情のある場合に該当すると解するのが相当である。」【下線は筆者加筆。】とした。

B 東京地方裁判所昭和 56 年 4 月 27 日判決・訟務月報 27 卷 9 号

1746 頁（一部認容・一部棄却・一部却下（被告控訴⁽³⁹⁾。）

「土地譲渡の対価として原告の取得するものが本件新建物の一部と交換差金だけであることが明らかであったにもかかわらず、それが借地権に相当する部分のみの対価であって底地に相当する部分の対価を含んでいないという誤った判断をした税務係官が、右判断を前提とした構成による修正申告書の下書きを作成してそれによる申告を強く指導したため、原告がその誤りに気付くことなく、右下書きを信頼して錯誤に陥ったものであり、右錯誤については原告の立場として無理からぬものがあつたというべく、その結果、収入金額において 3029 万 4000 円の過大申告をしているのである。このような事情の下においては、右修正申告書の記載内容の錯誤が客観的に明白かつ重大であつて、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に該当すると解するのが相当であ」【下線は筆者加筆。】る。

C 京都地方裁判所昭和 45 年 4 月 1 日判決・税務訴訟資料 59 号 571 頁（認容（確定）。）

「合併会社が、『被合併会社の株主に対する利益の配当として被合併会社の株主に交付する金銭は、法人の精算所得に含まれず、配当所得として株主の段階で所得税を課されるべきものである。』という正当な見解の下に、右金銭を、利益配当に対する源泉所得税を控除の上、被合併会社の株主に支払い、右源泉徴収した所得税を税務署に納付し、合併会社の現代表者 A 個人も被合併会社の株主として支払を受けた右金銭を配当所得として所得税確定申告をした後、『右金銭は法人の精算所得に含まれる。』という誤つた見解に立つ国税局係官の強い申告指導があつたため、合併会社（代表者 A）が、錯誤におちいり、右金銭を精算所得として記載した法人税確定申告書を提

(39) 控訴審：東京高等裁判所昭和 56 年（行コ）32 号、69 号（詳細不明。）。

出した場合、確定申告書の記載内容の錯誤が客観的に明白且つ重大であって、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に該当すると解するのが相当である。」【下線は筆者加筆。】

(p) 特段の事情が認められなかった判例

A 大阪高等裁判所平成 26 年 12 月 26 日判決・税務訴訟資料 264 号順号 12580 (棄却 (上告⁽⁴⁰⁾))。

「控訴人は、振込金受取書や預金通帳などを偽造する手段を使った丙による詐欺により、同人は返済能力も返済意思もないにもかかわらず、これがあると誤信して、『A』において丙に貸し付けてしまったのであり、丙に対する貸付については回収可能性がなかったのであるから、本件申告には錯誤があったこととなるなどと主張する。

しかし、丙に返済の意思も能力もないにもかかわらず、これがあ
るものと控訴人が誤信していたかどうかは、丙の収入、資力、借入
れの動機、借入金の使途などの諸事情を総合的に考慮して明らかに
なるものであるから、本件申告当時、丙に対する貸付けについて回
収可能性がないにもかかわらず回収可能性があるものと控訴人が誤
信していたことが、外形上客観的に明白であったということはでき
ない。

したがって、本件においては、控訴人が錯誤に陥っていたとしても、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、更正請求以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるということはできない……。」【原審判決を一部補正して引用。下線は筆者加筆。】

(40) 上告審：最高裁判所平成 28 年 2 月 16 日第三小法廷決定・税務訴訟資料 266 号順号 12799 (棄却・不受理)。

B 神戸地方裁判所平成 25 年 3 月 29 日判決・税務訴訟資料 263 号順号 12190（一部却下、一部棄却（控訴⁽⁴¹⁾））

「ア 原告は、本件修正申告について『所得計算の誤り』が存在することを同修正申告時点において認識しており、担当査察官らも原告がかかる認識を有していたことに気づいていたとし、このような場合において【最高裁】昭和 39 年判決の基準を満たすときは心裡留保の規定の適用ないし類推適用が認められるべきであり、これによって、本件修正申告に係る『所得計算の誤り』の部分が無効になると主張する。

イ（ア）所得税法が申告納税制度を採用して確定申告書記載事項の過誤を納税者に有利に是正するには更正の請求によることとした趣旨は、課税標準等の決定については最も事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた更正の請求による建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定すべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過大な不利益を強いるおそれがないと認めたからにはほかならない（【最高裁】昭和 39 年判決参照）。そして、更正の請求という特別の制度を設けて納税者の利益保護と租税法律関係の早期安定の要請との調和を図った法の趣旨に照らすと、【最高裁】昭和 39 年判決がいう『所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情』が認められるというためには、当該納税義務者につき上記法的安定の要請を犠牲にしてもやむを得ないといえるほどの高度の要保護性が求めら

(41) 控訴審：大阪高等裁判所平成 26 年 1 月 15 日判決・税務訴訟資料 264 号順号 12384（棄却（上告））。なお、原告は、上記本文に係る部分（争点）について控訴していない。

上告審：最高裁判所平成 27 年 5 月 25 日第二小法廷決定・税務訴訟資料 265 号順号 12668（不受理）。

れるというべきである。

(イ) そもそも心裡留保とは表意者において意思の欠缺を自ら認識している場合をいうのであって、類型的にみて、租税法律関係の早期安定の要請を犠牲にしてまで表意者を保護すべき必要性は低いというべきところ、原告が税務に関する専門的な知識を有する税理士であって本件修正申告の法的効果を熟知していたとみられることを併せみれば、このような原告を保護する必要性は極めて低いといわざるを得ない。また、本件修正申告書は、確かに刑事手続による身体拘束という特殊な状況下において査察官の下書きに基づき作成されたものであるが、……その作成や提出に当たり担当査察官らの強要があったとは認められないことからすれば、かかる点をもって原告を保護すべき事情とみることもできない。

(ウ) 以上からすれば、原告が主張する本件修正申告に係る『所得計算の誤り』につき、【最高裁】昭和 39 年判決がいう『特段の事情』があるとは認められないというべきである。」【下線及び【】部分は筆者加筆。】

「原告がいう自主的修正申告について検討するに、これが自由意思に基づいて行われたことは原告自身認めているところであって、同修正申告について『税額計算の誤り』が生じた理由は、原告自身の過誤に基づくことが明らかである。しかるに、原告は、税務に関する専門的知識を有する税理士として自らの責任で本件各年分に係る所得税の申告をしていた者であって、他にこのような過誤が生じたことにつきやむを得ないと認めるに足る的確な証拠もないことに照らせば、被告の推計による源泉所得額に基づく『税額計算の誤り』部分が約 2300 万円と多額に上ることを考慮してもなお、【最高裁】昭和 39 年判決がいう『特段の事情』があるとは認め難いというべきである。」【下線及び【】部分は筆者加筆。】

C 大阪高等裁判所平成 23 年 8 月 31 日判決・税務訴訟資料 261 号順号 11742 (棄却 (確定))

「当裁判所も、控訴人らが、本件貸付金の不存在を知りながら、税理士の説明によってこれを是正する手段がないと誤信したことは、重大な錯誤に当たらず、国税通則法所定の更正請求以外の是正を許さなければ控訴人らの利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとはいえないから、本件各申告が無効であるとの控訴人らの主張は認められないと判断する。

……控訴人らは、当審においても、上記錯誤は、税理士による誤った説明によるものであり、控訴人らには是正する機会を与えないのは著しく不当であると主張するが、控訴人らの錯誤は、決算書に記載されていた本件貸付金が存在しないことを争う手段がないと誤信したというにとどまり、しかも、そのように誤信したのは、自らが依頼した税理士の説明が原因であったというのであるから、更正の請求以外に是正を許さなければ納税者である控訴人らの利益を著しく害するとまで認めることはできない。【下線は筆者加筆。】

D 東京高等裁判所平成 20 年 9 月 3 日判決・税務訴訟資料 258 号順号 11016 (棄却 (確定))

「本件各修正申告書については、丁調査官が下書きとなるものを作成し、丙税理士がその記載内容について検算等の確認を経た上で、これをそのままコピーしたものに乙が署名押印をすることによって作成・成立したものである……。しかし、たとえ結果として、本件各修正申告書が、丁調査官作成の下書きをそのままコピーしたものであったとしても、丙税理士がその内容の適否について確認を行っていることから、疑問があればこれを問いただすことが可能であって、更なる修正を求める余地もあつたと考えられること、……、そもそも申告納税制度は、課税標準等の決定について、第一次的には、最もそ

の間の事情に通じている納税義務者自身の責任においてする申告にゆだねたものであり、税務調査等を通じて調査官等が申告を懲憑する場合でも、課税標準等の基礎となる事実関係につき調査官等においてどこまで把握できているか、その程度は事案ごとに異なるものといわざるを得ないこと、他方で、懲憑した税額及びその前提となる所得金額（ただし、申告上の所得金額については、便宜上、当初の確定申告額と同額とすることも含む。……）については、甲及び乙が丁調査官から説明を受け、その金額に基づいて修正申告書を作成・提出することを了解していたこと等の事情を総合すれば、本件においても、丁調査官の懲憑した税額の計算の過程において、上記『預け金』の処理に誤りがあったことが発端となって、本件法人税修正申告書の申告税額が過大なものとなっている可能性があるとしても、そのことから直ちに、国税通則法の定めた方法以外に申告の是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるとはいえない。」【原審判決引用。下線は筆者加筆。】

E 千葉地方裁判所平成 12 年 3 月 27 日判決・税務訴訟資料 247 号 13 頁（棄却（確定）。）

(A) 事案の概要

相続税の節税対策が行えるとする第三者の指示の下で、配当還元方式による評価ができるとされる株式を取得し、当該株式の贈与が行われ、受贈者において贈与税の申告を行ったところ、時価純資産価額方式により評価すべきとして更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたことから、原告が「相続税の節税対策とならず、かえって多額の税負担を発生することを知っていたら、このような株式の贈与契約を締結することはなかった」として、本件贈与の錯誤無効を主張した事案である。

(B) 判示事項

「本件節税対策もまさに節税のためにひとつの法形式を自由に選択して行われたものであり、【被相続人】や原告が本件株式の購入価額を知った上で敢えて前記のような内容の節税対策の実行に及び、その一環として本件贈与をしたのであるから、その効果として期待した節税効果があげられなかったとしても、その選択した法形式をいまさら否定することはできず、また、これを錯誤ということとはできない。

また、仮に……錯誤が認められるとしても、……特段の事情の存在は認められない。」【下線及び【】部分は筆者加筆。】

- F 東京地方裁判所昭和 45 年 1 月 22 日判決・判例時報 583 号 46 頁 (棄却 (確定。))

「原告は租税法規の解釈を誤つたため本件土地の借地権の取得については少なくとも昭和 39 年中において、また、本件建物の所有権の取得については年度を問わず贈与税を課せられるいわれがないのに、昭和 39 年分贈与税を納付すべきものと誤信して、その申告に及んだものであるから、右申告には重大な瑕疵があるというべきであるが、右建物については登記簿上、前記のような所有権の変動が記載されていたため、税務官吏がこれを根拠に納税申告を説得し、これに対し、原告が右登記が実際に符合しないことについては単に口頭で弁疎しただけで、なんら資料を提示しなかつたことは前記認定のとおりであるから、かような場合には右申告の瑕疵が客観的に明白であるとはいえない。従つて右申告をもつて右瑕疵の故に無効とする原告の主張は、この点において失当というべきである。」【下線は筆者加筆。】

(ハ) 特段に事情を例示した判例

- A 東京地方裁判所平成 29 年 3 月 10 日判決・税務訴訟資料 267 号順号 12994 (棄却 (控訴⁽⁴²⁾))。

「特段の事情がある場合に当たるといえるのは、納税義務者たる法人とはおよそ関わりのない無権限の者によって確定申告書が提出されたといった、当該確定申告に基づいて一旦納税義務を確定させる効果を当該法人に帰属させることが、当該法人にとっておよそ酷であり過当な不利益を強いることとなる場合に限られるというべきである。」【下線は筆者加筆。】

- B 大阪高等裁判所平成 28 年 11 月 9 日判決・税務訴訟資料 266 号 12929 頁 (棄却 (上告⁽⁴³⁾))。

「特段の事情がある場合とは、課税要件事実についての見方や法律解釈につき誤った見解に立つ税務係官が強く指導するなどしたため納税義務者が錯誤に陥った場合等極めて例外的な場合に限られるものというべきである。」【原審判決引用。下線は筆者加筆。】

- C 大阪地方裁判所平成 6 年 10 月 26 日判決・税務訴訟資料 206 号 66 頁 (棄却 (確定))。

「税務申告の錯誤の明白性とは、錯誤が外形上、客観的に明白であって一見して明らかなことをいうのであり、また、税務申告の錯誤の重大性とは、申告に係る所得金額や税額について、正しく計算されたものとの金額的な齟齬が大きいことを指すと解せられる。」

【下線は筆者加筆。】

(ニ) 昭和 39 年判決にいう特段の事情が認められる場合

上記(イ)から(ハ)の判例は、いずれも本来の納税義務者 (申告者) が自身のした申告の無効を主張したものであるが、これらの判例を踏まえ

(42) 控訴審：不明。

(43) 上告審：最高裁判所平成 29 年 4 月 21 日第二小法廷決定・税務訴訟資料 267 号順号 13014 (不受理)。

ると、本来の納税義務者（申告者）において自身のした申告について最高裁昭和 39 年判決における「特段の事情」が認められる場合として、①納税者以外の無権限者が勝手に申告書を提出した場合や、②十分な資料の提示を受けた税務職員が法令解釈等を誤り、当該税務職員から申告書提出に係る強いしよようなどを受けた納税者が、錯誤に陥り、当該税務職員の誤った解釈に基づき指導するがままに申告書を提出した場合で、かつ、当該指導を信じたことに納税者に過失がない場合であると考えられる。

ハ 申告無効の主張の可否（例外）

上記ロ(ニ)の①については、「錯誤」の主張ではなく（最高裁昭和 40 年 9 月判決の射程ではなく）、申告権限を有しないものが行った申告であることからすると当然無効であり、連帯納付義務者が無効の主張をすることは可能と考えられる。

次に、上記ロ(ニ)の②については、「錯誤」の主張であり、最高裁昭和 40 年判決の射程であるところ、本来の納税義務者が錯誤に陥った原因が税務当局側にあること、及び当該税務当局に対し本来の納税義務者が無効の主張しないことは、それにより連帯納付義務者の履行すべき額が消滅又は減額されないことからすると、最高裁昭和 40 年 9 月判決の「表意者が無効を主張しないことが第三者にとって信義則上まことに不当である場合」に該当し得るものと考えられる。

2 徴収処分における課税処分の取消原因たる違法性の主張

上記のとおり、主たる納税義務の不存在や無効については徴収手続の段階において争うことができる。

しかし、無効とまで言えない瑕疵、すなわち、主たる課税処分の取消原因たる違法性について、連帯納付義務者が徴収手続の段階において主張できるか否かについては、「確定処分と徴収処分とは、その目的を異にするから、確定処分の違法性は徴収処分には承継されず、確定処分に存する瑕疵を理由と

して徴収処分の取消を求めることはできない、と解すべきであ」⁽⁴⁴⁾ることからすれば、答えは「否」であると考えられる。

第 2 節 主たる課税処分の取消しを求めることの可否等

1 主たる課税処分の取消しを求めることの可否

上記のとおり、主たる課税処分の取消原因たる違法性について、連帯納付義務者が徴収手続の段階において争うことはできないと考えられるが、連帯納付義務者は直接、主たる課税処分の取消しを求めることができるのであろうか。

大阪高裁昭和 53 年判決（第 2 章第 1 節 1（1）イ参照）は、「被控訴人は、……連帯納付の義務者は徴収手続の段階で突如他の共同相続人の負担する具体的租税債務を知ることになり、その課税処分について適切な争訟手段を欠くこととなつて不都合である旨主張するが、……本来の納税義務者と連帯納付義務者の特別の身分関係、税負担の原因となる事実（相続）の同一性、連帯納付義務者の責任の限度、相続税の特質等に照せば、ある相続人の申告等に基づき確定した相続税債務について、ことあらためて確定手続をとることなく、直ちに他の共同相続人に連帯納付の義務を課したとしても、さして不当であるとは考えられず、また、連帯納付の義務者は、本来の租税債務の不存在・無効、自己の納付責任の限度については、連帯納付の徴収手続の段階において違法の主張をして争い得るから、被控訴人の右主張は失当である。」と判示しており、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務者が主たる課税処分を争うことを認める必要性はないものと判断しているものと解することもできる（なお、この連帯納付義務者の救済に関する部分について最高裁昭和 55 年判決は、明示的判断を示していない。）。

また、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務について平成 14 年 1 月 16 日裁

(44) 金子・前掲注(2)908 頁。

決（第 2 章第 1 節 2（1）参照）は、「連帯納付義務者は、その連帯納付義務者が責任に任ずるその部分の徴収手続については争うことができるが、納税者本人に対する課税処分については争えない」としつつ、「納税者本人に対する課税処分そのものを争うについて、法律上の利益を有する者にあると解する余地はないではない」（「仮に、このような考え方によったとしても、この場合における不服申立期間の始期は、納税者本人に対する課税処分に係る通知等の時が基準となると解するのが相当」と判断している。

他方、相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務について平成 22 年 2 月 4 日裁決（第 2 章第 1 節 2（2）参照）は、当該連帯納付義務者に主たる課税処分に係る不服申立適格を認めている（「不服申立期間の起算日については、主たる納税義務の確定を了知させる通知がある以前にそのことを了知し得る状態であったといえない限り、本件連帯納付義務の確定を了知させる通知があった日の翌日と解するのが相当」と判断している。）。

このように、主たる課税処分の取消原因たる違法性について、連帯納付義務者が当該課税処分の不服申立適格を有するか否かについては判然としない。

そこで、第三者に納税義務を課すという点で連帯納付義務と類似する制度である第二次納税義務に関し、国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者に主たる課税処分に係る不服申立適格を認めた最高裁平成 18 年判決を参考に、連帯納付義務者における主たる課税処分に係る不服申立適格や取消訴訟における原告適格の有無について、第 5 章以降で検討することとする。

2 本来の納税義務者に係る申告分に対する不服申立ての可否

通則法 75 条は「国税に関する法律に基づく処分……に不服がある者は、……不服申立てをすることができる。」と規定しており、不服申立ての対象は「処分」である。

「申告の法的な性格について、税制調査会答申は、『この申告の主要な内容をなすものは課税標準と税額であるが、その課税標準と税額が租税法の規定により、すでに客観的な存在として定まっている限り、納税者が申告する

ということは、これらの基礎となる要件事実を納税者が確認し、定められた方法で数額を確定してそれを政府に通知するにすぎない性質のものと考えられるから、それを一種の通知行為と解することが適当であ……』⁽⁴⁵⁾り、「納税申告は、私人の公法行為であって、申告納税方式をとる国税にあつては、納税申告書の提出により納付すべき税額が確定することになるが、これは、法が納税申告に付与した特殊の効力であつて、税務署長の受理ないし承認によってその効力が生ずるのではない。したがって、納税申告行為は、処分に当たらない（昭和 42 年 5 月 26 日最高判税務訴訟資料 48 号 62 頁）」⁽⁴⁶⁾。また、行審法により不服申立ての対象となる「処分」や「不作為」にも当たらない。

したがって、申告分について不服申立てをすることはできない。

最高裁平成 18 年判決においても「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無い」とされている。

3 本来の納税義務者に係る申告分に対する更正の請求の可否

通則法 23 条は「納税申告書を提出した者は、……税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等……につき更正をすべき旨の請求をすることができる。」と規定しており、申告税額等が過大である場合は、更正の請求の手続によることとなるが、連帯納付義務者は本来の納税義務者の納税申告に係る税額について更正の請求をすることができるのであろうか。

「更正の請求ができる者は、納税申告書を提出した者及びその相続人その他その提出した者の財産に属する権利義務を包括して承継した者である。」⁽⁴⁷⁾

連帯納付義務者は、この「納税申告書を提出した者及びその相続人その他

(45) 荒井・前掲注(10)276 頁。

(46) 武田・前掲注(22)4034 頁。

(47) 荒井・前掲注(10)346 頁。

その提出した者の財産に属する権利義務を包括して承継した者」には当たらないことから、本来の納税義務者の納税申告に係る税額について、更正の請求をすることはできないものと考えられる。

第 4 章 第二次納税義務制度の整理

連帯納付義務者が直接、主たる課税処分を取消しを求めることができるか否かについて検討するに当たり、第三者に納税義務を課すという点で連帯納付義務と類似する制度である第二次納税義務に関し、最高裁平成 18 年判決は、徴収法 39 条の第二次納税義務者（無償又は著しい低額の譲受人等）に主たる課税処分に係る不服申立適格を認めていることから、ここでは、第二次納税義務に係る制度及び不服申立適格や原告適格に対する判例等を整理する。

第 1 節 第二次納税義務制度の概要

1 第二次納税義務の趣旨・意義

「第二次納税義務制度は、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ようなときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度であって（答申【租税徴収制度調査会答申（昭和 33 年 12 月 8 日付）をいう。筆者加筆。】第三の一第二次納税義務の拡充）、本来の納税義務者の財産につき滞納処分をしても徴収すべき国税に不足すると認められる場合に限り、その者と一定の関係がある者に対し、第二次的にその納税義務を負わせようとする制度である。」⁽⁴⁸⁾

「一定の要件に該当する第三者に対し事後的に納税義務を課する点で租税債権特有の対外的効力とも考えうるし、またその性質によっては保証債権の実行手続とも見られるものもある。」⁽⁴⁹⁾

(48) 吉国二郎ほか『国税徴収法精解〔第十九版〕』（大蔵財務協会、2018）318 頁。

(49) 吉国・前掲注(48)47 頁。

(1) 合名会社等の社員、清算人等の第二次納税義務

「合名会社若しくは合資会社又は税理士法人等の土業法人が滞納した場合には、その合名会社等の社員（法 33 条）について、また、法人が解散し、租税を完納しないで残余財産の分配又は引渡しをした場合には、清算人及び残余財産の分配又は引渡しを受けた者（法 34 条）については、これらの法人の財産について滞納処分を執行しても滞納税額に不足すると認められるときは、それぞれの滞納国税に係る第二次納税義務を負う。これらの第二次納税義務は、合名会社等の社員、清算人等の責任実現の手続を規定する意味のものと考えられる。」⁽⁵⁰⁾

(2) 同族会社の第二次納税義務

「滞納者を同族関係者とする同族会社は、その滞納者の財産について滞納処分を執行しても滞納税額に不足すると認められる場合には、その滞納者の有する当該同族会社の株式又は出資でその国税の法定納期限前一年内に取得したものの価額の限度で当該国税の第二次納税義務を負う。ただし、その株式・出資につき法律上・定款上譲渡の制限があり、若しくは株券の発行がないためその譲渡に支障があり、又はこれらを再度公売に付しても買受人のない場合に限る（法 35 条 1 項）。」⁽⁵¹⁾

[参考]

1 同族会社（法人税法 2 条 10 号）

会社（投資法人を含む。以下この号において同じ。）の株主等（その会社が自己の株式（投資信託及び投資法人に関する法律第 2 条第 14 項（定義）に規定する投資口を含む。以下同じ。）又は出資を有する場合のその会社を除く。）の 3 人以下並びにこれらと政令で定める特殊の関係のある個人及び法人がその会社の発行済株式又は出資（その会社が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の 100 分の 50 を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合その他政令で定める場

(50) 吉国・前掲注(48)48 頁。

(51) 吉国・前掲注(48)48-49 頁。

合におけるその会社をいう。

2 同族関係者の範囲（法人税法施行令 4 条）

① 法第 2 条第 10 号（同族会社の意義）に規定する政令で定める特殊の関係のある個人は、次に掲げる者とする。

- 一 株主等の親族
- 二 株主等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
- 三 株主等（個人である株主等に限る。次号において同じ。）の使用人
- 四 前三号に掲げる者以外の者で株主等から受ける金銭その他の資産によつて生計を維持しているもの
- 五 前三号に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

② 法第 2 条第 10 号に規定する政令で定める特殊の関係のある法人は、次に掲げる会社とする。

- 一 同族会社であるかどうかを判定しようとする会社（投資法人を含む。以下この条において同じ。）の株主等（当該会社が自己の株式（投資信託及び投資法人に関する法律第 2 条第 14 項（定義）に規定する投資口を含む。以下同じ。）又は出資を有する場合の当該会社を除く。以下この項及び第 4 項において「判定会社株主等」という。）の一人（個人である判定会社株主等については、その一人及びこれと前項に規定する特殊の関係のある個人。以下この項において同じ。）が他の会社を支配している場合における当該他の会社
- 二 判定会社株主等の一人及びこれと前号に規定する特殊の関係のある会社が他の会社を支配している場合における当該他の会社
- 三 判定会社株主等の一人及びこれと前二号に規定する特殊の関係のある会社が他の会社を支配している場合における当該他の会社

- ③ 前項各号に規定する他の会社を支配している場合とは、次に掲げる場合のいずれかに該当する場合をいう。
- 一 他の会社の発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の 100 分の 50 を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合
 - 二 他の会社の次に掲げる議決権のいずれかにつき、その総数（当該議決権を行使することができない株主等有する当該議決権の数を除く。）の 100 分の 50 を超える数を有する場合
 - イ 事業の全部若しくは重要な部分の譲渡、解散、継続、合併、分割、株式交換、株式移転又は現物出資に関する決議に係る議決権
 - ロ 役員を選任及び解任に関する決議に係る議決権
 - ハ 役員報酬、賞与その他の職務執行の対価として会社が供与する財産上の利益に関する事項についての決議に係る議決権
 - ニ 剰余金の配当又は利益の配当に関する決議に係る議決権
 - 三 他の会社の株主等（合名会社、合資会社又は合同会社の社員（当該他の会社が業務を執行する社員を定めた場合にあつては、業務を執行する社員）に限る。）の総数の半数を超える数を占める場合
- ④ 同一の個人又は法人（人格のない社団等を含む。以下同じ。）と第二項に規定する特殊の関係のある二以上の会社が、判定会社株主等である場合には、その二以上の会社は、相互に同項に規定する特殊の関係のある会社であるものとみなす。
- ⑤ 法第 2 条第 10 号に規定する政令で定める場合は、同号の会社の株主等（その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く。）の三人以下並びにこれらと同号に規定する政令で定める特殊の関係のある個人及び法人がその会社の第 3 項第 2 号イからニまでに掲げる議決権のいずれかにつきその総数（当該議決権を行使することができない株主等有する当該議決権の数を除く。）の 100 分

の 50 を超える数を有する場合又はその会社の株主等（合名会社、合資会社又は合同会社の社員（その会社が業務を執行する社員を定めた場合にあつては、業務を執行する社員）に限る。）の総数の半数を超える数を占める場合とする。

- ⑥ 個人又は法人との間で当該個人又は法人の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者がある場合には、当該者が有する議決権は当該個人又は法人が有するものとみなし、かつ、当該個人又は法人（当該議決権に係る会社の株主等であるものを除く。）は当該議決権に係る会社の株主等であるものとみなして、第 3 項及び前項の規定を適用する。

（3）実質課税額等、共同的な事業者の第二次納税義務

「実質所得者課税の原則（所得税法 12 条、法人税法 11 条）に基づいて租税の賦課が行われた場合等には実質上の所有者と法律上の所有者とが異なる場合が生ずる。このような場合には、所得の実質的帰属に着目し、又は家族の所得の一体性に着目して行われる賦課とその税額の徴収との間に不一致を生じ、課税の目的を達するには十分ではない。このような場合には、滞納者の財産につき滞納処分を執行しても滞納税額に不足すると認められるときは、その財産の所有者は、第二次納税義務を負う（法 36 条、37 条）。」⁽⁵²⁾

（4）事業を譲り受けた特殊関係者、無償による財産の譲受人等の第二次納税義務

「納税者と特殊な関係のある者が納税者の事業を譲り受け、同一又は類似の事業を行う場合においては、納税者の滞納税額につき滞納処分を執行してもその滞納税額に不足するときは、その事業に係る国税で、譲渡前に又は譲渡後一年以内に法定納期限の到来する滞納税額に係るものに限り、譲受人は第二次納税義務を負う（法 38 条）。

(52) 吉国・前掲注(48)49頁。

滞納者の財産に滞納処分を執行しても滞納税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その国税の法定納期限の一年前の日以後に財産を無償又は著しく低い価額の対価で譲渡した等のことに基因すると認められるときは、その譲受人等は、その受けた利益の額の限度（譲受人等が親族等の特殊関係者でないときは現に存する利益の限度）でその滞納国税につき第二次納税義務を負う（法 39 条）。

これらの第二次納税義務は、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、一旦成立した法律効果を否認する代りに、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挙げようとするものである。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、たとえ個別的に可能であるとしても結果的に徴税上の公平の原則を乱すことになるであろう。したがって、前述のような条件のもとにおける無償又は低額の譲渡の場合のように客観的にも詐害行為と認められる場合に第二次納税義務の法律形式を借りて措置しようとするものである。」⁽⁵³⁾

[参考]

- 1 徴収法第 38 条本文（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）に規定する生計を一にする親族その他納税者と特殊な関係のある個人又は被支配会社で政令で定めるものは、次に掲げる者とする（徴収法施行令第 13 条）。
 - 一 納税者の配偶者（婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含む。次条第 2 項第 1 号において同じ。）その他の親族で、納税者と生計を一にし、又は納税者から受ける金銭その他の財産により生計を維持しているもの
 - 二 前号に掲げる者以外の納税者の使用人その他の個人で、納税者から受ける特別の金銭その他の財産により生計を維持しているもの

(53) 吉国・前掲注(48)49-50 頁。

- 三 納税者に特別の金銭その他の財産を提供してその生計を維持させている個人（第 1 号に掲げる者を除く。）
 - 四 納税者が法人税法第 67 条第 2 項（特定同族会社の特別税率）に規定する会社に該当する会社（以下この項において「被支配会社」という。）である場合には、その判定の基礎となつた株主又は社員である個人及びその者と前三号のいずれかに該当する関係がある個人
 - 五 納税者を判定の基礎として被支配会社に該当する会社
 - 六 納税者が被支配会社である場合において、その判定の基礎となつた株主又は社員（これらの者と第一号から第三号までに該当する関係がある個人及びこれらの者を判定の基礎として被支配会社に該当する他の会社を含む。）の全部又は一部を判定の基礎として被支配会社に該当する他の会社
- 2 徴収法第 39 条に規定する滞納者の親族その他滞納者と特殊な関係のある個人又は同族会社で政令で定めるものは、次に掲げる者とする（徴収法施行令第 14 条 2 項）。
- 一 滞納者の配偶者、直系血族及び兄弟姉妹
 - 二 前号に掲げる者以外の滞納者の親族で、滞納者と生計を一にし、又は滞納者から受ける金銭その他の財産により生計を維持しているもの
 - 三 前二号に掲げる者以外の滞納者の使用人その他の個人で、滞納者から受ける特別の金銭その他の財産により生計を維持しているもの
 - 四 滞納者に特別の金銭その他の財産を提供してその生計を維持させている個人（第 1 号及び第 2 号に掲げる者を除く。）
 - 五 滞納者が法人税法第 2 条第 10 号に規定する会社に該当する会社（「同族会社」）である場合には、その判定の基礎となつた株主又は社員である個人及びその者と前各号のいずれかに該当する関係がある個人
 - 六 滞納者を判定の基礎として同族会社に該当する会社

七 滞納者が同族会社である場合において、その判定の基礎となつた株主又は社員（これらの者と第 1 号から第 4 号までに該当する関係がある個人及びこれらの者を判定の基礎として同族会社に該当する他の会社を含む。）の全部又は一部を判定の基礎として同族会社に該当する他の会社

(5) 人格のない社団等に係る第二次納税義務

「法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めのあるもの、すなわち人格のない社団等は、それが収益事業を行うときはその収益事業に係る所得について法人税が課されており、また、一般に源泉徴収に係る所得税の納税義務を負う（法人税法 3 条、所得税法 4 条等）。これらの税が滞納となった場合にこれを何人から徴収するかはこれらのものが法律上の人格を有しないため理論上の問題がある（なお民訴 29 条参照）。

国税の徴収においても、これらの賦課の原則と同じ原理に立って、人格のない社団等を法人とみなして国税徴収法の規定を適用することとし（法 3 条）、人格のない社団等の財産に属する権利義務を承継する法人の納税義務の承継に関する国税通則法の規定（同法 7 条）を受けて人格のない社団等の財産の払戻し又は分配を受けた者の第二次納税義務（法 41 条 2 項）を規定するとともに、不動産その他登記・登録をすべき財産については、人格のない社団等が登記・登録の権利者、義務者となれないことから、人格のない社団等の財産の形式的所有者となっている第三者に対して当該財産を限度とする第二次納税義務を負わせることとした（法 41 条 1 項）。」

(54)

2 主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務との関係

「第二次納税義務者の納税義務は、主たる納税者の納税義務との関係において、いわゆる付従性と補充性とを有する。付従性とは、主たる納税義務に

(54) 吉国・前掲注(48)50 頁。

ついて生じた事由、例えば、その消滅、変更等の効力が原則として第二次納税義務者の納税義務にも影響を及ぼすこととなることであり、補充性とは、主たる納税者の納税義務の履行のない場合にはじめて二次的に履行の責に任ずることになることである。しかし、主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務とは、法律的に別個の義務であるから、この付従性と補充性とからくる制約を除けば、その一方に生じた理由は他に影響を及ぼさない。

1 納付又は充当

第二次納税義務者がその義務を履行した場合には、主たる納税者の納税義務もその履行があった部分について常に消滅する。逆に、主たる納税者がその納税義務を履行した場合には、その履行した額がその納税義務の全部であるときには、第二次納税義務者の納税義務も消滅するが、その履行した額が一部であるときは、その一部履行後の主たる納税者の納税義務額が第二次納税義務者の第二次納税義務額より少なくなるときに限って、その少なくなる範囲内においてその第二次納税義務額が消滅する……（基本通達 32 条関係 20）。

なお、同一納税義務につき二人以上の第二次納税義務者があった場合における第二次納税義務者相互間においても、右と同様の効果を生ずる。

2 免除

第二次納税義務者の第二次納税義務を免除した場合（具体的には、延滞税に限られる。）には、その免除の効果は、主たる納税者には及ぼさない。逆に、主たる納税者の納税義務を免除した場合には、第二次納税義務者の第二次納税義務に対しては 1 に述べたのと同様の効果を生ずる（基本通達 32 条関係 21）。

もともと、第二次納税義務者について通則法第 63 条第 6 項第 1 号、第 2 号又は通則【法施行】令第 26 条の 2 第 1 号の規定に該当する事由が生じた場合には、主たる納税者の国税に係る延滞税についても免除することとされている（第二次納税義務関係事務提要 17）。

【3 及び 4、記載省略】

5 時効の中断

主たる納税義務が時効によって消滅した場合には、その付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發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定の根本を覆滅させることとなる。

したがって、第二次納税義務者に対して、納付通知書又は納付催告書の発付、差押えその他の事由によって第二次納税義務者に対する第二次納税義務に係る租税債権の時効が中断されて存続している限り、たとえ、その間は主たる納税者に対する租税債権の消滅時効の期間が満了していても、第二次納税義務について滞納処分手続を続行することができるかと解すべきである(合資会社の無限責任社員の債務について同様の趣旨の判例がある。昭和 2・9・6 東京地判新商事判例集 1 巻 446 頁)(第二次納税義務者の時効中断の効力は主たる納税義務には及ばない。基本通達 32 条関係 28)。

(注) 租税債務の時効中断の手段として、差押えのほか、督促及び給付又は確認の訴えの提起の手段を有するわけであり、そして主たる債務が消滅することによって保証債務が消滅するのは保証債務たる性質に基づくものであって、この点につき主たる債務が公法上のものであるかどうかによって区別すべき合理的理由もないので、主たる租税債務につき時効が完成した場合には、保証債務も消滅するという判例(昭和 39・3・26 日東京地判下民集 15 巻 639 頁)がある。その後も同趣旨の判例がかなりあること及び最高裁判所も時効中断のためにする租税

債権確認訴訟の提起を支持している（最高判昭和 47・5・25 第二次納税義務関係判例集 534 頁）ことを勘案して、主たる納税者の納税義務が時効の完成により消滅するおそれがある場合には、その納税義務の存在確認の訴えの提起等時効中断の措置をとることとされている（基本通達 32 条関係 28 なお書）。⁽⁵⁵⁾

3 第二次納税義務の徴収手続

(1) 納付通知

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、……納付通知書により告知しなければならない（徴収法 32 条 1 項）。

(2) 納付催告書

第二次納税義務者が……【納付通知書記載の】納付の期限までに完納しないときは、税務署長は、……通則法 38 条 1 項及び 2 項の規定による【繰上】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（徴収法 32 条 2 項）。

この納付催告書は督促状同様、差押えの前提要件としての効力を有している（徴収法 47 条 3 項）。

第 2 節 第二次納税義務者の不服申立て等に関する判例

1 最高裁昭和 50 年判決⁽⁵⁶⁾

(1) 事案の概要

本件は、地方税法 11 条の 6（徴収法 37 条（共同的な事業者の第二次納税義務）と同旨）に規定する第二次納税義務に係る納付告知を受けた者（第

(55) 吉国・前掲注(48)319-322 頁。【】部分は筆者加筆。

(56) 最高裁判所昭和 50 年 8 月 27 日第二小法廷判決・民集 29 巻 7 号 1226 頁をいう。以下同じ。

一審原告 A（以下本件裁判例において「A」という。）が、当該納付告知処分取消しを求めた事案である。

Aは、当該納付告知処分取消しを求める理由の一つとして、第二次納税義務の対象である訴外会社株式会社 B（以下本件裁判例において「B社」という。）の滞納税額の発生原因たる課税処分について、その課税原因（B社の事業収入）が存在しないとの主張を行った。

① Aは、B社の代表取締役であった。

② B社は、昭和 35 年 5 月 25 日に解散し、清算手続き中であった。

なお、B社は、昭和 31 年度法人事業税及び法人県民税並びに昭和 33 年度法人事業税及び法人県民税を滞納していた（以下本件の裁判例において「(B) 滞納分」という。）。

③ B社は、その所有財産の大部分を訴外 C 株式会社に譲渡した後に解散したため、上記滞納のあったときには無資産であり、B社から徴収することは不可能であった。

④ AとD（Aの妻）及びE（Aの母）が有するB社の株式金額の合計額は、同社の発行済株式の2分の1を占めることから、同社は同族会社に該当し、Aはその判定の基礎となった株主に該当した。

⑤ Aは、土地及び倉庫（以下本件裁判例においてそれぞれ「本件土地」と及び「本件倉庫」という。）を所有し、これをB社に対してその設立当初から引続き貸与してきた。そして、同社は、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。

なお、Aは、本件土地を、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B社に貸していた。

おって、本件倉庫に係る賃料については争いがある。

⑥ 第一審被告 X 県税事務所長は、昭和 35 年 8 月 8 日、地方税法 11 条の 6 により (B) 滞納分について A に対し第二次納税義務の告知をし、さらに本件土地及び本件倉庫を差し押さえた。

⑦ そこで、Aは昭和 35 年 9 月 7 日、X 県税事務所長に対し異議申立て

をしたところ、同年 11 月、加算金・重加算金・延滞加算金・督促手数料等の賦課処分を取り消したが、その他の部分については棄却する旨決定し、その頃 A に通知した。

(2) 判示事項

「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つて、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。したがつて、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。」

2 大阪高裁平成元年 2 月 22 日判決⁽⁵⁷⁾

(1) 事案の概要

本件は、徴収法 34 条（清算人等の第二次納税義務）の第二次納税義務者として納付告知処分を受けるおそれのある原告（控訴人、上告人）A「以下本件裁判例において「A」という。」が、訴外会社（B株式会社）（以下本件裁判例において「B社」という。）に対する課税処分の無効確認を求めた事案である。

- ① Aは、B社の清算人である。なお、代表清算人はCである。
- ② B社は、昭和 58 年 5 月 31 日に株主総会の解散決議を行ない、同年 4 月 1 日から同年 5 月 31 日までの事業年度（以下本件裁判例において「本件事業年度」という。）の法人税につき、確定申告を行った。なお、昭和 58 年 12 月 6 日及び 7 日の両日にわたり株主に対し第一次分配金を交付し、昭和 59 年 1 月 23 日に残余財産の分配の承認決議がされた。
- ③ 被告（被控訴人・被上告人）X 税務署長（以下本件裁判例において「X 税務署長」という。）は、上記②の申告に対し、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（以下本件裁判例において……両処分を合わせて「本件課税処分」という。）をした。
- ④ B社は、本件課税処分に対し、昭和 59 年 7 月 28 日、X 税務署長に異議申立てをしたところ、X 税務署長は、同年 11 月 6 日付で異議申立てをいずれも棄却する旨の異議決定をした。
- ⑤ B社は、X 税務署長のなした上記④の異議決定に対し、昭和 59 年 11 月 20 日付で国税不服審判所長に審査請求をしたところ同所長は、昭和 61 年 4 月 7 日付で、審査請求を棄却する旨の裁決をした。
- ⑥ Aは、主位的に本件課税処分の無効確認を、予備的にその取消を求めた。

(57) 大阪高等裁判所平成元年 2 月 22 日判決・訟務月報 35 巻 8 号 1618 頁をいう。以下同じ。

上告審：最高裁判所平成 3 年 1 月 17 日第一小法廷判決・税務訴訟資料 182 号 8 頁（棄却。）。

(2) 判示事項

イ 訴えの利益（無効等確認訴訟の原告適格）

「行政事件訴訟法 3 条所定の無効等確認訴訟の訴えの利益（広義）は、原告適格の面においては取消訴訟の場合と同じく、当該処分もしくは裁決の存否又は効力の有無の確認を求めるにつき、法律上保護された利益を有する者に限って認められるものというべく、右法律上保護された利益とは、当該処分等が違反するとされている実定法規が原告の個人的利益を保護する趣旨で行政権の行使を制約している場合をいい、これとは異なり、他の目的、特に公益の実現を目的として行政権の行使を規制している結果としてたまたま原告が一定の利益を受ける場合においては、単なる法の反射的利益あるいは事実上の利益の侵害があるに過ぎないとして無効等確認訴訟の原告適格を認めるに由ないものと解するのが相当である（最高裁昭和 53 年 3 月 14 日第三小法廷判決・民集 32 卷 2 号 211 頁参照。）。

また、行政事件訴訟法 36 条によれば、無効等確認訴訟については、さらにその訴えの具体的利益と必要性が、一つには、係争処分の続行処分によって原告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が肯定される場合と、第二には、原告の利益が、処分の無効を前提とした現在の権利関係に関する訴訟に還元して保護を求めるには適さない場合との、二つの場合に制限されるとともに、右続行処分により損害を受けるおそれがある場合には、現在の法律関係に関する訴えを提起することが可能であるというだけでは無効等確認の訴えの提起が否定されるものではないというべきである（最高裁昭和 51 年 4 月 27 日第三小法廷判決・民集 30 卷 3 号 384 頁参照）。

……国税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もしくは更正等（以下【本件裁判例において】、『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、納税告知により補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たものにほかならず、この意味において、第二次納税義務の納付告知は、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否又は数额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 日第二小法廷判決・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というべきである。」【下線及び【】部分は筆者加筆。】

ロ 取消請求訴訟の原告適格

「行政事件訴訟法 9 条所定の行政処分等の取消訴訟において原告適格を有する者は、当該処分もしくは裁決の取消を求めるにつき、法律上保護された利益を有する者に限られるものというべく、また、右法律上保護された利益とは、当該処分等が違反するとされている実定法規が原告の個人的利益を保護する趣旨で行政権の行使を制約している場合をいい、これとは異なり、他の目的、特に公益の実現を目的として行政権の行使を規制している結果として、たまたま原告が一定の利益を受ける場合においては、単なる法の反射的利益あるいは事実上の利益の侵害があるに過ぎないとして原告適格を認めるに由ないものと解するのが相当である（前掲最高裁昭和 53 年 3 月 14 日第三小法廷判決・民集 32 卷 2 号 211 頁参照。）。

……また、国税徴収法 34 条は、法人が解散した場合において、その法人が結果的に納付しなければならない国税を納付しないで、清算人が残余財産の分配をしたため、その法人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ときは、右分配をした清算人は、分配にかかる財産の価額を限度として主たる納税者の滞納国税の全額につき第二次納税義務を負うと定めるところ、右分配が清算人会の決議に基づいて行われたときは、決議に賛成した清算人はその分配をしたものとみなすのが相当であること、このような国税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主たる課税処分等により具体的に

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納付告知により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たものにほかならず、この意味において、第二次納税義務の納付告知は、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こと、したがって、主たる課税処分等が存在又は無効でないかぎり、主たる納税義務の確定手続における所得誤認等の瑕疵は、第二次納税義務の納付告知の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、右納付告知の取消訴訟においては、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こと、そして、右説示のとおり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、主たる課税処分が主たる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り、また、右主たる課税処分につき行政事件訴訟法 8 条 1 項ただし書所定の、法律に当該処分についての審査請求に対する裁決を経た後でなければ処分の取消の訴えを提起することができない旨の定め（裁決前置の定め）があるときにおいても、右裁決前置が要求されるのは、行政処分に対する司法審査の前に、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。）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。

本件における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かか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ることは前記無効等確認訴訟の場合について説示したとおりであり、したがって、以上説示したところにより、控訴人は、本件課税処分そのものにつき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る。

また、国税通則法 75 条、115 条 1 項によれば、本件課税処分の取消訴訟を提起するには異議申立に対する決定及び審査請求に対する裁決を経由することを要するところ、訴外会社が各法定の期間内に本件課税処分に対する異議申立・決定及び右決定に対する審査請求・裁決を経由したことは前記認定のとおりであり、第二次納税義務者である控訴人が本件課税処分の取消訴訟を提起するについての裁決前置がこれをもって足りることは前記説示のとおりである。」【下線は筆者加筆。】

(注) 上告審である最高裁判所平成 3 年 1 月 17 日第一小法廷判決・税務訴訟資料 182 号 8 頁(棄却。)においては、明示的判断は示されていない。

3 最高裁平成 18 年判決

(1) 事案の概要

① X 税務署長は、平成 14 年 3 月 29 日付で B 社(以下本件裁判例において「B 社」という。)に対し、法人税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分(以下本件裁判例において「本件課税処分」という。なお、本件課税処分の通知書は、平成 14 年 4 月 3 日に B 社に到達。)をした。

② Y 国税局長は、原告(被控訴人、上诉人) A(以下本件裁判例において「A」という。)に対し、B 社の上記①に係る滞納国税について、平成 14 年 6 月 7 日付で徴収法 39 条の第二次納税義務に係る納付告知(以下本件裁判例において「本件納付告知」という。)を行った(A は、本件納付告知を翌 8 日に受領。)

なお、A は、知人が代表者を務める B 社から同社の保有する株式の譲渡を受けていた。

③ A は、本件納付告知を受け、その 2 か月以内である同年 8 月 6 日に Y 国税局長に対し、本件課税処分及び本件告知に対する異議申立てをしたところ、Y 国税局長が本件課税処分に係る部分につき、通則法 77 条 1 項所定の不服申立期間経過を理由として異議申立てを却下する旨の異議決定をし、また、審査請求に対して国税不服審判所長は、これを却下する旨の裁決(以下本件裁判例において「本件裁決」という。)をした。

④ A は、本件裁決の取消しを求めた。

(2) 判示事項等

「(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。

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。

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。

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は瑕疵があり、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。

(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うべきである。

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 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。」

〔裁判官泉徳治（以下「泉裁判官」という。）の意見〕

「私は、本件異議申立ては国税通則法 77 条 1 項所定の不服申立期間内にされた適法なものであるとの多数意見の結論に同調するものであるが、その理由を異にする。以下に、私の見解を述べることにする。

国税局長又は税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、徴収しようとする金額、納付の期限その他必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならない（国税徴収法 32 条）。この納付通知書による告知（以下【本件意見において】『納付告知処分』という。）は、本来の納税義務者に対する課税処分（主たる課税処分）により確定した国税を徴収するためのものではあるが、単なる徴収手続上の一処分にとどまるものではなく、本来の納

税義務者とは別人格の第二次納税義務者に対し、新たに納税義務を成立させ確定させる性質も有している。第二次納税義務者の納税義務は、この納付告知処分によって成立し確定するのである。納付告知処分の要件の一つとして主たる課税処分が組み込まれてはいるが、第二次納税義務者の納税義務と、本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものである。したがって、第二次納税義務者は、自己の第二次納税義務の成立自体にかかわる問題として、納付告知処分の内容に組み込まれた主たる課税処分の違法性を、独自に争うことができるというべきである。主たる課税処分の公定力は、第二次納税義務者が自己に課せられた納税義務、すなわち第二次納税義務を争うために、その要件の一部を構成する主たる課税処分の違法性を主張することを妨げるものではない。換言すると、第二次納税義務者は、独自に、納付告知処分の取消請求の中で主たる課税処分の違法性を主張することができると解すべきである。そうすると、第二次納税義務者は、自己の法的利益を守るため、主たる課税処分の取消し自体を請求するまでの必要がなく、主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を有しないというべきである。

最高裁昭和 48 年（行ツ）第 112 号同 50 年 8 月 27 日第二小法廷判決・民集 29 卷 7 号 1226 頁は、納付告知処分を受けた第二次納税義務者は、主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場に立つものであって、納付告知処分の取消訴訟において、確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことができないというが、第二次納税義務の独立性を認めず、第二次納税義務者の納税義務が納付告知処分により成立し確定することを無視するものであって、変更されるべきである。

しかし、本件は、納付告知処分が争われている事案ではなく、上記判決の変更を議論するのに適切な事案ともいえないところ、上記判決が変更されない以上、第二次納税義務者として、主たる課税処分の違法を理由に第二次納税義務の成立確定を争うためには、主たる課税処分そのも

のの取消しを請求するほかないから、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を認めるべきであり、したがって、その前置手続である異議申立て及び審査請求をすることを認めるべきである。そして、第二次納税義務者は、納付告知処分によって成立確定した自己の納税義務の取消しを求めるために、主たる課税処分の違法性を主張するものであり、本来、納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の違法性を争うことができるのであるから、上記異議申立てに係る国税通則法 77 条 1 項所定の不服申立期間は、第二次納税義務者が納付告知処分であったことを知った日の翌日から起算すべきである。」(【】部分は筆者加筆。)

[参考] 最高裁平成 18 年判決後の本件に係る判決等

- 1 上告人Aは、審査請求後 3 月を経過しても判決がないことを理由として、平成 18 年 5 月 18 日訴えを提起した。

(注) 本件法人税更正処分の内容は、上告人A (第二次納税義務者) が主導した株式の売買 (買戻し) に係るものであった。

2 判示事項

- (1) 第一審 (東京地方裁判所平成 19 年 2 月 23 日判決・税務訴訟資料 257 号順号 10637 (控訴。))

- ① 法人税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定の一部取消し。
- ② 第二次納税義務による納付告知処分の取消し。

- (2) 控訴審 (東京高等裁判所平成 20 年 2 月 20 日判決・税務訴訟資料 258 号順号 10898 (確定。))

- ① 法人税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定の一部取消し。
- ② 第二次納税義務による納付告知処分の一部取消し。

第 3 節 徴収訴訟における主たる課税処分の違法性の主張の可否

1 学説

「主たる納税義務についての課税処分に取り消し得べき瑕疵があるにとどまる場合に、納付告知の取消訴訟において納付告知の取消事由としてこれを主張することができるかという問題については、積極説、消極説の対立があった。

ア 消極説は、① 主たる課税処分の公定力からして、主たる課税処分が取り消されない限り、納付告知の取消訴訟において主たる課税処分の内容(課税標準、税額)を争うことはできないこと、② 租税の確定手続と徴収手続はそれぞれ独立の目的を持つ別個の手続であるから、前者(課税処分)の違法は後者(滞納処分)の違法として承継されるとはいえないところ、第二次納税義務者は本来の納税義務者の利益を引き継いだ者であり、第二次納税義務は、主たる納税義務の徴収手続の一つであって、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以上、納付告知の取消訴訟において主たる課税処分の違法を主張することはできないこと等を理由としている。

イ これに対して、積極説としては、次のような見解がある。

(ア) 主たる課税処分と第二次納税義務の納付告知は先行行為・後行行為の関係にあり、納付告知は徴収上の処分であっても新たな納税義務を発生させるものであり、滞納処分と同様に考える必要はなく、また、第二次納税義務者には先行行為である主たる課税処分を争う機会が十分与えられているとはいえないので、違法性の承継が認められるべきである(金子宏『租税法第 9 版増補版』159 頁、小沢義彦・税務弘報 21 卷 3 号 61～62 頁)。

(イ) 主たる納税義務は、申告又は主たる課税処分によって確定するが、これは申告者又は被処分者である主たる納税義務者自身の具体的な納税義務を確定させるにとどまり、別個の人格であるところの第二次納税義務者の納税義務内容を確定させる効力はなく、第二次納税義務者からの納付告

知取消訴訟において、主たる課税処分等が有効に存在することは（それが無効でない限り）争えないとしても、納付告知に係る第二次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又は全部の不存在は、納付告知の瑕疵として、その取消事由となり得る（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）』868～869 頁）。

(ウ) 第二次納税義務の前提となる主たる納税義務は、客観的事実及び法の正しい解釈に基づいて認定されるべき納税義務（客観的納税義務）であって、納付告知は主たる納税義務者とは別個の者に対する独立した課税処分であるから、客観的にあるべき主たる納税義務が納付告知の要件となり、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ることなく納付告知の取消訴訟において、主たる納税義務につき争うことができる。主たる課税処分に対して第二次納税義務者が適時に不服を主張し得る機会が制度上設けられていないことから、第二次納税義務者に対しては主たる課税処分の公定力が及ばないと考えることが許される（小早川光郎『租税判例研究』ジュリスト 583 号 161 頁、宇賀克也『租税判例研究』ジュリスト 947 号 131 頁。北野弘久・民商法雑誌 75 巻 6 号 967 頁もこれに近い。）。

この見解は、基本的に(イ)説と同様の考え方に立つものであるが、(イ)説に対して、主たる納税義務が課税処分等によって具体的に確定すると、その確定した具体的義務内容が抽象的納税義務と一致するものとして取り扱われることになるのであり、確定した税額等とは別に抽象的にあるべき税額等を指定して、両者を区別して考えることはできず、公定力の範囲を課税処分の有効な存在についてのみと限定することもできないという反論がされていたことにかんがみ、第二次納税義務者に対して主たる課税処分の公定力が及ばないことを正面から肯定するものといえる。⁽⁵⁸⁾

(58) 川神裕『最高裁判所判例解説民事篇平成 18 年度（上）（67 頁）』82-84 頁。

2 最高裁昭和 50 年判決の考え方

最高裁昭和 50 年判決において、「主たる課税処分等が存在又は無効でないかぎり、主たる納税義務の確定手続における所得誤認等の瑕疵は第二次納税義務の納付告知の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、右納付告知の取消訴訟において、右の確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことはできない」と判示したことにつき、最高裁判所判例解説において、次のとおり説明されている。

「第二次納税義務は、主たる納税義務に対して付従性を有するから、主たる納税義務についての課税処分が無効であれば、第二次納税義務の納付告知もまた当然に無効となる。」⁽⁵⁹⁾

「第二次納税義務は、主たる納税義務に代わるものであるが、第二次納税義務者は、主たる納税義務者とは別個独立の人格である。この人的独立性を重視し、第二次納税義務者にはそれ自身に十全な権利救済の手段が保障されなければならないとする限りは、消極説のように主たる課税処分に対する不完全な取消争訟を認めるだけでは、とうていその要請をみたすものとはいえないであろう。

しかし、現行法上の第二次納税義務者は、いずれも、なんらかの意味において主たる納税義務者と密接な親近性を有する者であり、少なくとも所定の範囲の納税義務に関しては、両者の間に実質的な一体性を肯定しても公平に反しないような利害共通の関係があるものと認められる。そこで、前記の人的独立性よりもこの親近性のほう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者の訴権利益は、主たる納税義務者によっていわば代理されているものとみることも不可能ではない。そうであるとする、主たる納税義務の存否及び内容等については、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

(59) 佐藤繁『最高裁判所判例解説民事篇昭和 50 年度 (403 頁)』405-406 頁。

えられている以上、徴税確保という行政目的のために、その後の段階では第二次納税義務者が別途にこれを争うことを認めないという制度をとったとしても、あながちそれを不合理なものであるとはいいきれないであろう。消極説の立場からはこのように考えるわけである。

本判決は、第二次納税義務者と主たる納税義務者との間の親近性ないし一体性を理由に、第二次納税義務者は徴収処分を受けた主たる納税義務者の身代わりの立場におかれるものであるとして、消極説を採用した。

……また、本判決は、主たる課税処分に対する第二次納税義務者からの取消争訟の許否についてはなにも判示していないが、おそらく、……出訴期間や原告適格の問題をも含めて取消争訟の一般理論どおり考えればよいとするものであろう。」⁽⁶⁰⁾

3 近時の学説等（積極説）

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課税処分の違法性を主張することができるかという問題について、積極的に解する近時の学説等として、次の説（意見）が挙げられる。

- (1) 「第二次納税義務者に対する納付告知を、昭和 50 年最判【「最高裁昭和 50 年判決」をいう。以下この (1) において同じ。】のように、主たる納税義務者に対する課税処分との間で違法性の承継が問題になり得る徴収処分と解する場合もなお、……実効的な権利保護手続を第二次納税義務者に保障するために、納付告知の取消訴訟において主たる納税義務者の納税義務を争えるとして、主たる納税義務者に対する課税処分等の違法性が納付告知に承継されると解釈する余地はある⁽⁶¹⁾。

(60) 佐藤・前掲注(59)409—410 頁。

(61) 「昭和 50 年最判【最高裁昭和 50 年判決】の原審判決における小早川光郎『評釈』ジュリスト 583 号 (1975 年) 159 頁以下 (161 頁) は、『主たる課税処分に対し……第二次納税義務者が適時に不服を主張しうる機会を制度上……設けられていないこと……から……第二次納税義務者に対しては主たる課税処分の公定力が及ばない』と解する」。下線及び【】部分は筆者加筆。

平成 18 年最判【「最高裁平成 18 年判決」をいう。以下この（1）において同じ。】も、……第二次納税義務者の実効的な権利保護の必要性は認められている。

……ただ、平成 18 年最判の多数意見は、昭和 50 年最判の変更まではせずに、第二次納税義務者に対する納付告知に本来の納税義務者に対する課税処分_{の違法性が承継されることを認めるのと結論は同様になる理論構成をとった。しかし、この理論構成には、訴訟法理論としてはかなり無理があるように思われる。}

……第二次納税義務者に対する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、および本来の納税義務者に対する課税処分の違法性が納付告知に承継されることを、認めるべきである。【山本隆司『判例から探究する行政法』（有斐閣、2012）190-192 頁。下線は筆者加筆。】

(2) 「本来の納税義務者に対する更正・決定等の内容が、第二次納税義務の内容をなしていることにかんがみると、このような場合には、更正・決定等の違法性のうち実体的違法性は第二次納税義務の告知処分の違法原因でもあると考え、第二次納税義務者は、更正・決定等に存した実体的違法性を理由として告知処分の取消を求めることができると解すべきであろう（…最判平成 18 年 1 月 19 日判決における泉裁判官の意見も同旨）。」【金子・前掲注（2）171 頁。下線は筆者加筆。】

(3) 「納付告知処分は、本来の納税義務者に対する課税処分（主たる課税処分）により確定した国税を徴収するためのものではあるが、単なる徴収手続上の一処分にとどまるものではなく、本来の納税義務者とは別人格の第二次納税義務者に対し、新たに納税義務を成立させ確定させる性質も有している。第二次納税義務者の納税義務は、この納付告知処分によって成立し確定するのである。納付告知処分の要件の一つとして主たる課税処分が組み込まれてはいるが、第二次納税義務者の納税義務と、本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものである。したがって、第二次納税義務者は、

自己の第二次納税義務の成立自体にかかわる問題として、納付告知処分の内容に組み込まれた主たる課税処分の違法性を、独自に争うことができるというべきである。主たる課税処分の公定力は、第二次納税義務者が自己に課せられた納税義務、すなわち第二次納税義務を争うために、その要件の一部を構成する主たる課税処分の違法性を主張することを妨げるものではない。換言すると、第二次納税義務者は、独自に、納付告知処分の取消請求の中で主たる課税処分の違法性を主張することができると解すべきである。【最高裁平成 18 年判決における泉裁判官の意見。下線は筆者加筆。】

- (4) 第二次納税義務の前提となる主たる納税義務は、客観的事実及び法の正しい解釈に基づいて認定されるべき納税義務(客観的納税義務)であって、納付告知は主たる納税義務者とは別個の者に対する独立した課税処分であるから、客観的にあるべき主たる納税義務が納付告知の要件となり、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ることなく納付告知の取消訴訟において、主たる納税義務につき争うことができる。主たる課税処分に対して第二次納税義務者が適時に不服を主張し得る機会が制度上設けられていないことから、第二次納税義務者に対しては主たる課税処分の公定力が及ばないと考えることが許される(小早川光郎『租税判例研究』ジュリスト 583 号 161 頁, 宇賀克也『租税判例研究』ジュリスト 947 号 131 頁。北野弘久・民商法雑誌 75 卷 6 号 967 頁もこれに近い。)。【上記 1 イ(ウ)に同じ。下線は筆者加筆。】

- (5) 主たる納税義務は、申告又は主たる課税処分によって確定するが、これは申告者又は被処分者である主たる納税義務者自身の具体的な納税義務を確定させるにとどまり、別個の人格であるところの第二次納税義務者の納税義務内容を確定させる効力はなく、第二次納税義務者からの納付告知取消訴訟において、主たる課税処分等が有効に存在することは(それが無効でない限り)争えないとしても、納付告知に係る第二次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又は全部の不存在は、納付告知の瑕疵として、その取消事由となり得る(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）』868～869 頁。）。【上記 1 イ(イ)に同じ。下線は筆者加筆。】

第 4 節 第二次納税義務者が主たる課税処分を直接争うことの可否

第 1 款 学説等

1 学説

「第二次納税義務者が主たる課税処分を直接争うことが認められるかどうかにつき、【最高裁】昭和 50 年判決は何ら判示していない。この問題に関しては、以下のような見解がある。

ア 消極説 1

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

① 第二次納税義務は、形式的には第二次納税義務者の財産になっているが、実質的には、主たる納税義務者の財産と認定しても、公平を失しない場合に、主たる納税義務に補充的に課するものであって、主たる納税義務の徴収手続の一つにすぎないのであるから、第二次納税義務者は、そもそも主たる納税義務者の利益を引き継いだ者であり、確定した主たる納税義務の存在を所与の前提として、一定の要件の下にその履行の義務を負うべき立場にある者にすぎず、主たる納税義務の存否やその内容を独立して争うほどの独立性ないし法律上の利益を有するとは認められない、② 主たる納税義務が申告により確定する場合には、第二次納税義務者がその取消しを求めることも更正の請求をすることもできず、申告が誤っていることを納付告知の取消事由として主張することもできないまま、納税の義務を負わされることになるが、このようなことが許されるのは、主たる納

税義務者と第二次納税義務者との間に、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があるためであり、そうであるとすると、主たる納税義務が課税処分によって確定する場合に第二次納税義務者においてこれを争うみちがないとしても、それを不相当とはいえない、③ 主たる課税処分がされても、第二次納税義務者にこれを通知すべきものとはされておらず、そもそも第二次納税義務が発生するか、義務者がだれかすら確定していないのであるから、主たる課税処分において、主たる納税義務者以外の具体的個人の権利利益を保護することを目的として行政権の行使に制約を課しているということとはできない、といったことを理由とする。

【最高裁】昭和 50 年判決の前記説示の趣旨を徹底すると、このような結論に結び付くという指摘もある（今井文雄『最新判例批評一九』判例評論 206 号 17～18 頁、圖子善信『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 号 50 頁、宇賀・前掲 129～130 頁）。

イ 消極説 2

第二次納税義務の納付告知の取消訴訟中で主たる課税処分の瑕疵の主張が認められるべきであり、主たる課税処分は主たる納税義務者と国との間の法律関係を確定するものにすぎず、その公定力は第二次納税義務者には及ばないから、第三者たる第二次納税義務者が主たる課税処分に直接介入する理由も必要もないという見解（小沢【義彦】・前掲【税務弘報 21 巻 3 号】58 頁、小早川【光郎】・前掲【『租税判例研究』ジュリスト 583 号】161 頁、水野武夫『第二次納税義務』判例研究日本税法体系 1 税法の原理 177～178 頁）。

ウ 積極説 1

前記【第 3 節 1】で、納付告知の取消訴訟において主たる課税処分の取り消し得べき瑕疵を主張することができないとする消極説に立つ論者の多くは、第二次納税義務者は主たる課税処分の取消しを求めることができると解している。もっとも、その中には、① 第二次納税義務者は、主たる納税義務の税額が過大であれば直ちに不利益を受けるので、取消しを求め

るにつき法律上の利益を有する者（行訴法 9 条 1 項）に当たり、主たる課税処分取消訴訟を提起することができるとする見解（吉良実『第二次納税義務と主たる納税義務との関係（2）』税法学 257 号 25 頁、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 9 号 190～198 頁、藤原淳一郎『租税判例研究』ジュリスト 528 号 162～163 頁）と、② 法律上の利益を有するか否か問題はあがあるが、第二次納税義務制度の特殊性から第二次納税義務者の権利保護の観点を重視して取消訴訟の原告適格を認める見解（今井【文雄】・前掲 131～132 頁【『最新判例批評一九』判例評論 206 号 17～18 頁】）とがある。

エ 積極説 2

これに対し、納付告知の取消訴訟において主たる納税義務を争えらるとしつつ、第二次納税義務者が主たる課税処分の取消しを求めることもできるとする見解として、次のようなものがある。

① 前記【第 3 節 1】における積極説(イ)の立場（主たる課税処分の有効な存在は争えないが、抽象的租税債務の一部又は全部の不存在を納付告知の瑕疵として主張し得るとする見解）から、第二次納税義務者として他に主たる課税処分の効力を争う方法はないのであるから、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とするもの（三好【達】・前掲【『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）』】 869 頁）

② 前記【第 3 節 1】で、第二次納税義務者は、主たる納税義務とは完全に独立した人格を争訟上認められるべきであり、主たる納税義務については、本来知り得ないし、予知し得ないことであり、これについて争えないとするのは不合理であること等を理由に、積極説を採りつつ、納付告知を受ける前に、紛争予防的に主たる納税義務を争い得るものとするメリットがあるとして、主たる課税処分の取消しも求め得るとする見解（藤原【淳一郎】・【『租税判例研究』ジュリスト 528 号】 162 頁が紹介している見解。

ただし、両者を肯定することからくる判決の矛盾抵触を避けるため、選択的にしか許容されないとすべきであると指摘されている。)⁽⁶²⁾

2 最高裁判平成 18 年判決の考え方

「第二次納税義務者は、主たる課税処分により主たる納税義務の税額が過大に確定されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額は当然に大きくなり、第二次納税義務の範囲も過大となって直ちに不利益を受けるのであり、仮に主たる課税処分が取り消されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額が消滅又は減少することになり、したがって、自己の負担すべき具体的な徴税額に直接有利な影響を及ぼすことになるのであるから、主たる課税処分の取消しを求める法律上の利益を有するものといえるとする見解が多数である。

これに対して、【最高裁】昭和 50 年判決及び平成 6 年判決【最高裁判所平成 6 年 12 月 6 日第三小法廷判決・民集 48 卷 8 号 1451 頁をいう。】がいうように、第二次納税義務が『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』であることを前提とすると、理論的には、消極説 1 のような考え方が導かれる余地も十分にある。

……しかしながら、一般的、抽象的には、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できるとしても、その関係には様々な態様がある。……国税徴収法 36 条、37 条、41 条 1 項や……33 条に定める第二次納税義務者については本来の納税義務者と同一に取り扱うことも必ずしも不当ではないが、本件で問題となっているような、国税徴収法 39 条所定の無償又は著しい低額での譲受人等の第二次納税義務者（以下【この 2】では、特に断らない限り、同条所定の第二次納税義務者を『第二

(62) 川神・前掲注(58)85-88 頁。【】部分は筆者加筆。

次納税義務者』という。)については、譲受人等が利益を受けていることをもって、当然に、本来の納税義務者と同一に取り扱うことがいかなる場合においても合理的であるということとはできない(圖子【善信】・前掲【『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号】52頁)。納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を全く否定することには疑問がある。

また、第二次納税義務が課される場合の本来の納税義務者は、通常、無資力・無資産であるから、自己に対する主たる課税処分には瑕疵・違法があり、これに不服があるとしても、時間的ロスや訴訟費用の負担の危険を冒してまで主たる課税処分に対する不服申立て等の争訟を行うかどうかは疑問であり(大崎【満】・前掲【『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9号】197頁)、このような場合、本来の納税義務者によって第二次納税義務者の訴権利益が代理されているとみることは困難となる。そうすると、第二次納税義務者において主たる課税処分を争う余地を全く否定するのは、相当性を欠くように思われる。

他方、主たる課税処分の取消しを求める法律上の利益の有無をみる観点からは、主たる納税義務を前提とする納税義務を課される第二次納税義務者は、本来の納税義務者と同様の利益状況に立たされるものということができる。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過大な納税義務が確定されれば、これにより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。また、租税関係法規が第二次納税義務を制度上予定しながら第二次納税義務の発生に際して主たる課税処分を争う手段を設けておらず、解釈論によってもそれを認める余地がないとすれば、主たる納税義務を確定する課税処分において、適正な課税を要求する租税法規は、本来の納税義務者のみならず第二次納税義務者の権利利益を保護することをも目的として行政権(課税権)の行使に制約を課しているものと解すべきであろう。

確かに、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

務者がこれを直接争う方法はないことになるが、そのことから逆に、行政権の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。

以上によれば、少なくとも【最高裁】昭和 50 年判決の結論を維持する立場に立つ以上は、第二次納税義務者において主たる課税処分をの取消しを求める法律上の利益を認めるのが相当と考えられる。」⁽⁶³⁾

「本判決は、泉裁判官の意見を含め、【最高裁】昭和 50 年判決が強調した本来の納税義務者との一体性の議論が必ずしも常に当てはまるわけではなく、すべての第二次納税義務者に主たる課税処分に対する不服申立てを一切許さないという理由にはならないことを示したものである。」⁽⁶⁴⁾

第 2 款 第二次納税義務者の主たる課税処分に係る不服申立適格 (最高裁平成 18 年判決の射程等)

1 最高裁平成 18 年判決の射程の判断基準等

(1) 最高裁平成 18 年判決の射程の判断基準

最高裁昭和 50 年判決も最高裁平成 18 年判決も、第二次納税義務者は「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（第三者）」であるとしている。

上記第 3 節 2 記載のとおり最高裁昭和 50 年判決について、①「現行法上の第二次納税義務者は、いずれも、なんらかの意味において主たる納税義務者と密接な親近性を有する者であり」、②「少なくとも所定の範囲の納税義務に関しては、両者の間に実質的な一体性を肯定しても公平に反しないような利害共通の関係があるものと認められ」、③「主たる納税義務の存否等についての第二次納税義務者の訴権利益は、主たる納税義務者によっていわば代理されているものとみることも不可能ではない」ことからする

(63) 川神・前掲注(58)90-93 頁。【】部分は筆者加筆。

(64) 川神・前掲注(58)100 頁。【】部分は筆者加筆。

と、④「主たる納税義務の存否及び内容等については、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とったとしても、あながちそれを不合理なものであるとはいいきれない」と説明されている。

他方、最高裁平成 18 年判決は、徴収法 39 条の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分について通則法 75 条に基づく不服申立てをすることができる理由として、

- ① 「第三者に対して補充的に課される義務であって、」
- ② 「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」

ことを挙げ、さらに、「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、」

- ③ 「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」
- ④ 「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」く、「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ができない」

ことと

⑤ 「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^①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」

ことを挙げている。

なお、⑥については、④及び③から⑥による検討の結果、第二次納税義務者に争訟における人的独立性を認めないことが合理的であるということができない場合について検討すべきものであると考えられる。

また、④、③及び⑥については、一般論として、徴収法に規定する他の第二次納税義務者についても否定することはできない。

そうすると、第二次納税義務者に主たる課税処分に係る不服申立適格を認めるか否かの判断基準は、上記⑥及び⑤であり、まず⑤について検討し、その結果、第二次納税義務者に争訟における人的独立性を認めないことが合理的であるということができない場合において⑥について検討すべきものであると考えられる。

(2) 徴収法 39 条の第二次納税義務についての確認

徴収法 39 条の第二次納税義務は、「納税者が国税の差押えを免れるためその財産を譲渡した場合においては、その譲渡が虚偽表示に基づくときは、その行為が無効であるから（民法 94 条）、その財産は依然納税者に帰属するものとして、また、その譲渡が国税通則法第 42 条の詐害行為に該当するときは、その行為を訴訟によって取り消し、財産を納税者に復帰させた

上でそれぞれ滞納処分を執行するが、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では、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にできないような資産状態に立ち至らせた場合すなわち詐害行為となるような場合には、その処分による受益者に対して直接第二次納税義務を負わせ、実質的には、詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとするものである⁽⁶⁵⁾。

徴収法 39 条の第二次納税義務は、無償又は著しい低額による譲渡等（以下この（2）において「無償譲渡等」という。）に係る譲受人等が「滞納者の親族その他の特殊関係者」である場合と、「滞納者の親族その他の特殊関係者以外」である場合によってその範囲が異なる。

最高裁平成 18 年判決は、後者に係る事案であり、徴収法 39 条の第二次納税義務のうち、「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ができない」場合について、不服申立適格を認めたものと考えられる。

そこで、以下、無償譲渡等に係る譲受人等が「滞納者の親族その他の特殊関係者」である場合と「滞納者の親族その他の特殊関係者以外」である場合に分けて検討する。

イ 「滞納者の親族その他の特殊関係者」である場合

まず、無償譲渡等に係る譲受人等が「滞納者の親族その他の特殊関係者」である場合について検討する。

「滞納者の親族その他の特殊関係者」とは、徴収法施行令第 14 条 2 項において、

一 滞納者の配偶者【婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同

(65) 吉国・前掲注(48)377 頁。

様の事情にある者を含む。徴収法施行令 13 条 1 項 1 号参照。】、直系血族及び兄弟姉妹

- 二 前号に掲げる者以外の滞納者の親族で、滞納者と生計を一にし、又は滞納者から受ける金銭その他の財産により生計を維持しているもの
- 三 前二号に掲げる者以外の滞納者の使用人その他の個人で、滞納者から受ける特別の金銭その他の財産により生計を維持しているもの
- 四 滞納者に特別の金銭その他の財産を提供してその生計を維持させている個人（第 1 号及び第 2 号に掲げる者を除く。）
- 五 滞納者が同族会社である場合には、その判定の基礎となつた株主又は社員である個人及びその者と前各号のいずれかに該当する関係がある個人
- 六 滞納者を判定の基礎として同族会社に該当する会社
- 七 滞納者が同族会社である場合において、その判定の基礎となつた株主又は社員（これらの者と第 1 号から第 4 号までに該当する関係がある個人及びこれらの者を判定の基礎として同族会社に該当する他の会社を含む。）の全部又は一部を判定の基礎として同族会社に該当する他の会社

と規定している。なお、親族その他の特殊関係者に該当するかどうかの判定は、原則として、無償譲渡等の処分の基因となつた契約が成立したときの現況によるものとされている⁽⁶⁶⁾。

上記一の直系血族及び兄弟姉妹については、「扶養義務があり（民法 877 条）、親近性が強いこと」⁽⁶⁷⁾が「滞納者の親族その他の特殊関係者」に含まれる理由とされており、上記一と二については、本来の納税義務者と第二次納税義務者の間には、親近性のある関係が認められる。

上記三及び四の『特別の金銭』とは、給料、俸給、報酬、売却代金等の役務又は物の提供の対価として受ける金銭以外で、対価なく又はゆえ

(66) 国税徴収法基本通達 39 条関係 11。

(67) 吉国・前掲注(48)381 頁参照。

なく対価以上に受ける金銭をいい、また、『その他の財産』についても、おおむねこれと同様である⁽⁶⁸⁾り、対価なく金銭等の授受が行われる一体性又は親近性のある関係が認められる。

また、上記五から七は、同族会社における関係であり滞納会社（第二次納税義務者）とその株主等（本来の納税義務者）の間には、一体性又は親近性のある関係が認められるものと考えられる。

よって、徴収法 39 条の第二次納税義務のうち、無償譲渡等に係る譲受人等が「滞納者の親族その他の特殊関係者」の場合は、最高裁平成 18 年判決の射程外であると考えられる。

ロ 「滞納者の親族その他の特殊関係者以外」である場合

次に、最高裁平成 18 年判決の事案である無償譲渡等に係る譲受人等が「滞納者の親族その他の特殊関係者以外」である場合について検討する。

最高裁平成 18 年判決の事案は、本来の納税義務者と第二次納税義務者（無償譲渡等に係る譲受人等）が、財産譲渡等に係る取引相手としての関係にとどまる場合であることからすると、例えば、「本来の納税義務者が非同族会社で、第二次納税義務者が当該会社の代表取締役」である場合においては、当該代表取締役は当該非同族会社の意思決定機関であり、本来の納税義務者と第二次納税義務者の間に一体性（又は親近性）のある関係が認められることから、「滞納者の親族その他の特殊関係者以外」の場合であっても最高裁平成 18 年判決の射程外になるものと考えられる。⁽⁶⁹⁾

(68) 前掲注(66)39条関係 11-4 による 38 条関係 6 の引用。

(69) 高木英樹「第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵につき不服申立てをすることの可否 - 最高裁平成 18 年 1 月 19 日第一小法廷判決の理論構成の分析を中心として -」アコード・タックス・レビュー 第 8 号（アコード租税総合研究所、2016）48 頁参照。

2 他の第二次納税義務に対する射程内外の検討

次に、上記 1 (1) の判断基準 (㉔ (及び㉕)) により、徴収法に規定する他の第二次納税義務者について不服申立適格を認めるべきか否かを検討する。

(1) 合名会社等の社員の第二次納税義務 (徴収法 33 条)

「合名会社又は合資会社の債務について無限責任社員が責任を負うことは、会社法 580 条に明定されているところであり、この責任は公法上の債務である租税債務についても適用されることは、その趣旨から当然であるが、会社法の規定を前提として、租税債務について会社財産をもって不足すると認められるときは、無限責任社員にその第二次納税義務を負わせることを明確化したものである。」⁽⁷⁰⁾

なお、平成 29 年度税制改正において、「税理士法人等の士業法人の社員が加えられ」⁽⁷¹⁾ている⁽⁷²⁾。

また、会社法 590 条において

- ① 社員は、定款に別段の定めがある場合を除き、持分会社の業務を執行する
- ② 社員が 2 人以上ある場合には、持分会社の業務は、定款に別段の定めがある場合を除き、社員の過半数をもって決定する
- ③ 持分会社の常務は、完了前に他の社員が異議を述べない限り、各社員が単独で行うことができる

旨が規定されており、さらに、同法 592 条 1 項において、業務を執行する権利を有しない社員が、業務及び財産の状況を調査することができる旨が規定されている。

このように、合名会社又は合資会社においては、(無限責任) 社員は、業

(70) 吉国・前掲注(48)331 頁。

(71) 平成 29 年度税制改正の解説 (財務省) 1041 頁参照。なお、士業法人とは、税理士法人、弁護士法人、外国法事務弁護士法人、監査法人、特許業務法人、司法書士法人、行政書士法人、社会保険労務士法人又は土地家屋調査士法人をいう。

(72) 例えば税理士法人については、税理士法 48 条の 21 第 1 項において会社法 580 条 (社員の責任) を準用すること、税理士法 48 条の 11 第 1 項において「税理士法人の社員は、すべての業務を執行する権利を有し、義務を負う。」ことが規定されている。

務執行の面において原則として各社員が単独で行うことができること、業務に係る意思決定に各社員が直接あるいは間接的に携わること及び合名会社又は合資会社の債務について無限責任社員が責任を負うことからすれば、合名会社又は合資会社と無限責任社員との間には、一体性のある関係が認められるものと考えられる。

よって、徴収法 33 条の第二次納税義務は、最高裁平成 18 年判決の射程外であると考えられる。

(2) 清算人等の第二次納税義務（徴収法 34 条）

イ 清算人

「清算人は、法人の債務を完済した後でなければ残余財産の分配をすることができないことになっているが（会社法 664 条、中小企業等協同組合法 69 条等）、清算人がこれに反して残余財産につき分配等をした場合の法人に対する債権者の救済としては、その分配が清算人の悪意又は重大な過失に基づくものであるときは、清算人に対し、直接債権者に対する損害賠償の責任を認めるとともに（会社法 487 条、653 条）、法人もまた清算人に対し任務の懈怠を理由に損害賠償の請求をすることができるとして問題の解決を図っている（会社法 330 条、486 条、651 条、652 条）。

しかし、租税債務については、これらの規定の趣旨とその特殊性から、これを納付せずに分配等が行われた場合には、清算人又は残余財産の分配等を受けた者は、その悪意等を要件とせず、その法人の納税義務について、法律上当然に、直接、第二次納税義務を負うこととして、租税債務の迅速かつ適切な確保に資することとされている。」⁽⁷³⁾

清算人の職務の一つは、残余財産の分配である（会社法 481 条、649 条）。

清算株式会社は、残余財産の分配をしようとするときは、清算人の決

(73) 吉国・前掲注(48)339-340 頁。

定（清算人会設置会社にあつては、清算人会の決議）によって、残余財産の種類、株主に対する残余財産の割当てに関する事項を定めなければならない（会社法 504 条）。なお、清算人が 2 人以上ある場合には、定款に別段の定めがある場合を除き、清算人（清算人会設置会社にあつては、議決に加わることができる清算人の過半数（清算人会設置会社にあつては、これを上回る割合を定款で定めた場合にあつては、その割合以上）が出席し、そ）の過半数（清算人会設置会社にあつては、これを上回る割合を定款で定めた場合にあつては、その割合以上）をもって決定する（同法 482 条 2 項、490 条 5 項による 369 条の準用）。

合名会社又は合資会社の清算における残余財産の分配においては、定款に別段の定めがある場合を除き、清算人の過半数をもって決定する（同法 650 条 2 項。ただし、現物分配は、定款の定めがない場合は総社員の同意が必要であると解される。⁽⁷⁴⁾）。

このように、清算人は残余財産の分配に係る意思決定機関であることからすれば、清算する会社（本来の納税義務者）と清算人（第二次納税義務者）との間に一体性のある関係が認められるものと考えられる。

ロ 残余財産の分配等を受けた者

上記イ記載のとおり、清算人は、法人の債務を完済した後でなければ残余財産の分配をすることができないこととされている（存否又は額についての争いのある債権に係る債務について、その弁済するために必要と認められる財産を留保した場合を除く。）が、これに違反して残余財産を分配した場合、清算株式会社においては、「既に分配してしまった財産に対して、明文はないものの、【株主に対して】取戻権を有するとすべきであり、そのためには、債権者よりも優先する株主への財産分配は無効と考える必要があるだろう。」⁽⁷⁵⁾また、合名会社又は合資会社の清算

(74) 奥島孝康ほか『新基本法コンメンタル会社法 3 [第 2 版]』（日本評論社、2015 年）100 頁。

(75) 奥島孝康ほか『新基本法コンメンタル会社法 2 [第 2 版]』（日本評論社、2016 年）

においては、「それを受領した各社員の清算持分会社に対する返還義務が発生する」(76)。

残余財産の分配等(77)を受けた者は、滞納会社の構成員たる株主や社員であり、滞納会社との関係は様々であるものの、本来の納税義務者たる清算会社や清算持分会社（以下「当該清算会社等」という。）との関係においては、いずれも、当該清算会社等から残余財産の分配を受けた者であり、清算人による不法な残余財産の分配等の結果、当該残余財産の返還義務を負う者であることからすれば、当該清算会社等と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（同一に取り扱うことの合理性）があるものと考えられる。

ハ まとめ

以上のことから、徴収法 34 条の第二次納税義務については最高裁判成 18 年判決の射程外であると考えられる。

(3) 同族会社の第二次納税義務（徴収法 35 条）

「個人の事業者がその事業を法人に組織変更して自己を中心とした同族会社を設立して、その同族会社にその個人の事業用財産を出資する事例が多いが、このような場合には、その会社の株式又は出資は市場性がなく、また個人に滞納処分の目的とすることができる財産が残存していない場合が多い。このため、その個人からの徴税を確保する措置として、その株式又は出資の価額に相当するものにつき、直接その同族会社に第二次納税義務を負わせ、いわゆる法人成りによる租税回避を防止しようとするもので

536 頁。

(76) 奥島・前掲注(74)99 頁。

(77) 合名会社又は合資会社の場合、解散事由が①定款で定めた存続期間の満了（会社法 641 条 1 号）、②定款で定めた解散の事由の発生（同条 2 号）、又は③総社員の同意である（同条 3 号）場合における当該合名会社又は合資会社の財産の処分の方法を、定款又は総社員の同意により定めることができるとされている（同法 668 条）。

「この場合には、清算人が置かれることなく、残余財産の分配が行われることもある。この残余財産の分配があったときにはその分配を受けた者につきこの条が適用される。」（吉国・前掲注(48)344 頁参照。）

ある。趣旨は、このようであるが、条文上は法人個人を問わないので、法人についても、同様の要件に該当すれば、この条が適用される。」⁽⁷⁸⁾

徴収法 35 条適用に係る同族判定は、「滞納者と会社の株主又は社員の有する株式の数、出資の金額若しくは議決権の数又は滞納者と会社の社員の数によって、法人税法 2 条 10 号……の同族会社に該当するかどうかにより行う」⁽⁷⁹⁾とされている。すなわち、会社の株主等（「滞納者」又は「滞納者と 1 名若しくは 2 名の他の株主等」）及びこれらの者と特殊な関係を有する者（親族等）が、会社の発行済株式又は出資の総数又は総額の 100 分の 50 を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合等に該当するか否かにより行うこととなる。

徴収法 35 条適用における本来の納税義務者（滞納者）は同法適用に係る同族判定の結果、同族会社に該当するとされた会社（以下「同族会社（徴 35）」という。）の株式や出資（以下「株式等」という。）を有するものであり、第二次納税義務者は当該同族会社（徴 35）である。

したがって、一体性の判定に当たっては、株主等を主体として同族会社（徴 35）との関係を検討する必要があるが、例えば、個人の事業者（A）がその事業を法人に組織変更して自己を中心とした同族会社（徴 35）（B 社）を設立した場合などにおいては、滞納者たる A と第二次納税義務者たる B 社との関係に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（同一に取り扱うことの合理性）があるものと考えられるが、本来の納税義務者（C）が A の知人で同族会社（徴 35）の株主にすぎない場合、C を主体として B 社（同族会社（徴 35））との間に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（同一に取り扱うことの合理性）が認められない場合がないとまでは言い切れないものと考えられる。

そして、一体性が肯定できない場合においては、さらに当該第二次納税義務者が課税処分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

(78) 吉国・前掲注(48)347-348 頁。

(79) 前掲注(66)35 条関係 2。

るか否かについて個別に検討することとなる。

よって、徴収法 35 条の第二次納税義務は、株主等と同族会社（徴 35）の關係次第では、最高裁平成 18 年判決の射程内となり得る場合があるものと考えられる。

(4) 実質課税額等の第二次納税義務（徴収法 36 条）

「所得税及び法人税の課税は、登記、登録等による私法上の権利関係のいかんにかかわらず、所得が実質的に帰属する者に対して行われる。すなわち実質課税の原則があるが、徴収面においては、これに対処できる措置がなく、私法上の権利関係を前提として手続を進めなければならないから、その徴税の全きを期し得ない不合理があった。

また、法人税等の更正決定に当たり同族会社等の行為又は計算を容認した場合においては法人税等の負担を不当に減少させる結果となると認められるときには、その行為又は計算を否認して課税する規定があり、実質課税の原則と本質的に同様に行われているが、徴収面においては、前者と同様特別措置が採られていなかった。したがって、国税の賦課と徴収との調整を図るため、その実質課税の基因となった財産の権利者又は行為若しくは計算により利益を受けたとみなされる者にそれぞれに所要の第二次納税義務を負わせることとして徴収の適正に期することとされた」⁽⁸⁰⁾。

本条における本来の納税義務者と第二次納税義務者は、所得が実質的に帰属する者と、実質的には財産等が帰属しないにもかかわらず形式的に登記、登録等による私法上の権利関係を有する者であり、両者の間には一体性のある関係が認められるものと考えられる。

よって、徴収法 36 条の第二次納税義務は、最高裁平成 18 年判決の射程外であると考えられる。

(5) 共同的な事業者の第二次納税義務（徴収法 37 条）

「納税者が租税をはじめとして債権者の追及を免れるため、自己の財産

(80) 吉国・前掲注(48)354-355 頁。

を親族その他の特殊関係者の所有に帰属せしめている場合がある。また、親族その他の特殊関係者の財産をあたかも自己の財産と同様に支配し、その実質的な処分権限も有している例がある。いずれにしても、納税者の事業の遂行に不可欠な財産が法的には、納税者以外の親族等又は同族会社の株主等に帰属しているが、その財産に関して生ずる所得は、納税者のものとなっているときには、納税者に滞納が生じて、納税者には、税金に充てるべき十分な財産がなく、徴収不足を生ずる例がある。

……所得税法（56 条、165 条）によれば、……納税者の事業のための重要な財産をその親族が所有するときには、その賃借料を支払っていても、それは納税者の所得計算上は損金とはみられず、かつ、その財産の減価償却、修繕費が納税者の所得計算上において損金として認められており、親族の側からいえば賃貸料収入はないものとみなされ、かつ減価償却等がないものとされるのであって、その財産の所得計算に関する限り、納税者と親族との所得を分離課税せず、一体のものとして納税者に課することとしている。

この条の第一項は、徴収面においてもこのような実状に対処して、納税者に対するこのような実状にある事業の課税額につき右の親族等に第二次納税義務を負わせることにより、その徴税の適正を期することとされたものである。」⁽⁸¹⁾

「徴収法 37 条は、納税者が、実質的には、その事業の遂行上欠くことができないような重要な財産を提供した納税者以外の【生計を一にする】配偶者その他の親族等又は同族会社の株主等（以下『同族株主等』という。）と共同事業を行っているとみることができる場合で、当該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が生じるときは、同族株主等が提供した財産を当該納税者の責任財産とみて、補充的にその財産及び不足額の限度で同族株主等にも納税義務を負わせることによって、国税の徴収確

(81) 吉国・前掲注(48)361-362 頁。

保を図ることを目的として設けられたものと解される。」⁽⁸²⁾

したがって、本来の納税義務者と第二次納税義務者の間には、一体性（又は親近性）のある関係が認められるものと考えられる。

よって、徴収法 37 条の第二次納税義務は、最高裁平成 18 年判決の射程外であると考えられる。

(6) 事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務（徴収法 38 条）

「事業の譲渡（事業の分割を含む。）が行われる場合には、その事業用資産の所有権の移転をするほか、その事業に係る債権債務もまた移転することが通常である。殊に、営業を譲渡した場合において、その譲受人が譲渡人の商号を続用するときは、商号を信用する取引者を保護する見地からとはいえ、譲渡人の営業によって生じた債務については譲受人もまたその弁済に任ずることが商法上規定されている（商法 17 条。この規定は営業の譲渡後遅滞なく譲受人が譲渡人の債務につき責に任じない旨を登記した場合等には適用されない。）。

しかし、租税については、このような場合に、たとえ当事者間において、租税につきその譲受者が納付することを契約上明記していても、自主納付のない限り、その譲受人から譲渡人の租税を徴収することができない。また、すべての事業の譲渡があった場合に、その譲受人に譲渡人の租税の弁済の責に任じさせることは、譲渡の際に相当の反対給付を支出しているところからも苛酷に過ぎる場合がある。

したがって、事業の譲渡が納税者の特殊関係者に対して行われ、かつ、その事業形態が譲渡前と同様である場合すなわち譲渡人と譲受人との間に親近性が強く、かつ、外形的に事業の同一性を有する場合に限定し、さらにはその譲渡が納税者の事業に係る国税の法定納期限の一年前の応答日後にされたときに限定して、譲渡人の租税につき譲受人に対し第二次納税義

(82) 東京高等裁判所平成 25 年 4 月 24 日判決・税務訴訟資料（徴収関係）平成 25 年順号 25-15（棄却（上告））。【】部分は筆者加筆。

上告審：不明。

務を負わせることとして、徴税の適正を期することとされた……。

……なお、平成 28 年の改正において、……事業に係る国税を滞納しているにもかかわらず親近性の強い者に事業を譲渡するような悪質な事業譲渡や近年における事業形態の多様化に適切に対応する観点から、譲受人として対象となる者の範囲を限定した上で、事業の譲受人が同一とみられる場所において事業を営んでいるという要件を廃止するとともに、第二次納税義務の責任について譲受財産の価額を限度とすることとされた。」⁽⁸³⁾

したがって、本来の納税義務者と第二次納税義務者の間には、親近性（又は一体性）のある関係が認められるものと考えられる。

よって、徴税法 38 条の第二次納税義務は、最高裁平成 18 年判決の射程外であると考えられる。

(7) 人格のない社団等に係る第二次納税義務（徴税法 41 条）

「人格のない社団等が、租税の徴収上法人と同様に扱われることに伴い、法人と異なる性格からくる特別の徴収措置を採る必要がある。すなわち、①法人となる直前の人格がない社団等のように人格のない社団等がその実体を変えることなく法人となる事例があり、また、人格のない社団等について事業の分割に相当する事例もあり、このような場合には、法人の合併に類する場合以外にも権利義務が包括的に承継されることがあるので、納税義務についても承継又はこれに類する移転を要し、②人格のない社団等が登記・登録の能力を有しないため、財産が人格を有する個人又は法人の名義となっているところから、その財産の滞納処分にあたっては、その登記・登録の名義人に対し第二次納税義務を負わせる必要があり、また、③人格のない社団等については基本的に法律的規制に服していないので、法人の解散に類する事態に立ち至らない以前においても、その財産の払戻し又は分配を行う事例があり、このような場合には、法人の解散の場合に残余財産の分配等をしたときの第二次納税義務と同様の措置をとる

(83) 吉国・前掲注(48)368-369頁。

必要がある。」⁽⁸⁴⁾

イ 同条 1 項

同条 1 項は、人格のない社団等が登記、登録等の名義人になれないことに伴い、形式的に登記、登録等による私法上の権利関係を有する者等に対し、第二次納税義務を課すものであり、本来の納税義務者と第二次納税義務者の間には、一体性のある関係が認められるものと考えられる。

ロ 同条 2 項

同条 2 項は、「人格のない社団等につき法人の解散に相当する事態が発生し、その財産の分配が行われた場合には、法 34 条の第二次納税義務の規定が適用されるが、その解散に相当する事態に立ち至らない以前においてその財産の払戻し又は分配が行われる……場合に対処するため」⁽⁸⁵⁾の規定である。

「人格のない社団等の財産の払戻し等の意義は必ずしも明確ではない。法人が解散した場合の分配・引渡しに類似するときは、清算人等の第二次納税義務が課されるとすれば、この第二次納税義務【徴収法 41 条 2 項】の要件である払戻し・分配は、それに該当しないものである。

そして、分配とは、残余財産の分配に準じて、原則として出資額に依ずる財産の分与であると解される（会社法 622、民法 688③等）し、また、払戻しは、構成員の脱退に伴う財産の払戻しに相当するものと解したい。」⁽⁸⁶⁾

財産の分配を受けた者は、本来の納税義務者たる人格のない社団等との関係においては、いずれも人格のない社団等から財産の分配という通常の取引とは異なる原因に基づき財産を取得した者であることから、当該人格のない社団等との間に実質的な一体性を肯定しても公平に反し

(84) 吉国・前掲注(48)389-390 頁。

(85) 吉国・前掲注(48)392 頁。

(86) 橘素子『全訂版 第二次納税義務制度の実務』（大蔵財務協会、2017 年）493-494 頁。【】部分は筆者加筆。

ないような利害共通の関係（同一に取り扱うことの合理性）があるものと考えられる。

また、財産の払戻しを受けた者については、構成員の脱退に伴う財産の払戻しに相当するものと解する限りにおいては、滞納者との関係を個別に判断する必要があるもの（当該人格のない社団等と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（同一に取り扱うことの合理性）が認められない場合もあり得る）と考えられる。

3 まとめ

以上のとおり、最高裁平成 18 年判決の射程が及び得る場合としては、①徴収法 39 条の第二次納税義務のうち無償譲渡等に係る譲受人等が「滞納者の親族その他の特殊関係者」以外の場合、②徴収法 35 条の第二次納税義務及び③徴収法 41 条の第二次納税義務のうち同条 2 項の財産の払戻しを受けた場合において、本来の納税義務者と第二次納税義務者の間に一体性又は親近性を肯定しても公平に反しないような利害共通の関係（同一に取り扱うことの合理性）が認められない場合が考えられる。

なお、「第二次納税義務者と本来の納税義務者との『一体性』を議論するときには、その『一体性』が、『財産権上、公平を失しないような特別な関係』【財産権を侵害されても公平を失しない程度の一体性・親近性がある関係（以下『財産権上の一体性』という。）】であるのか、『訴権上、公平を失しないような特別な関係』【訴権が本来の納税義務者によって代理されていると判断しても第二次納税義務者の憲法 32 条に抵触しない程度の一体性・親近性があるという意味での公平を失しない関係（以下『訴権上の一体性』という。）】であるのかを区別しなければならない。」⁽⁸⁷⁾とした上で、「第二次納税義務者が主たる課税処分の瑕疵について不服申立てをすることができるかどうかのメルクマールは、……両者に『訴権上の一体性』が存するかどうかで、判断

(87) 高木・前掲注(69)39-40頁。

すべきこととなる。」⁽⁸⁸⁾との見解がある。そしてその中で、「徴収法 34 条所定の第二次納税義務者である清算人又は残余財産の分配を受けた者が、本来の納税義務者である法人に対して行われた課税処分について不知であるようなことは十分にあり得るのであるから、その場合には、『訴権上の一体性』を基準として、個別具体的に判断すること」⁽⁸⁹⁾や「徴収法 37 条所定の本来の納税義務者（同族会社）と第二次納税義務者（同族会社の株主）の関係であっても、……その同族会社の単なる同族株主でしかない第二次納税義務者……の場合には【会社の経営に全く関与しない同族株主が想定されるから】本来の納税義務者の争訟の機会と第二次納税義務者の争訟の機会は一体とみられる……とはいいきれない。」⁽⁹⁰⁾ことが述べられている。

第 3 款 第二次納税義務者の主たる課税処分に係る原告適格等

1 原告適格

最高裁判所昭和 53 年 3 月 14 日第三小法廷判決・民集 32 卷 2 号 211 頁参照（以下「最高裁昭和 53 年判決」という。）は、「不当景品類及び不当表示防止法（以下『景表法』という。）10 条 1 項により公正取引委員会がした公正競争規約の認定に対する行政上の不服申立は、これにつき行政不服審査法（以下『行審法』という。）の適用を排除され（景表法 11 条）、専ら景表法 10 条 6 項の定める不服申立手続によるべきこととされている（行審法 1 条 2 項）が、行政上の不服申立の一種にほかならないのであるから、景表法の右条項にいう『第一項……の規定による公正取引委員会の処分について不服があるもの』とは、一般の行政処分についての不服申立の場合と同様に、当該処分について不服申立をする法律上の利益がある者、すなわち、当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害され

(88) 高木・前掲注(69)47 頁。【】部分は筆者加筆。

(89) 高木・前掲注(69)48 頁。

(90) 高木・前掲注(69)40 頁。【】部分は筆者加筆。

るおそれのある者をいう、と解すべきである。【下線は筆者加筆。】と判示しており、最高裁平成 18 年判決も徴収法 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法律上の利益につき同様の判示をしている。

また、最高裁判所平成元年 2 月 17 日第二小法廷判決・民集 43 卷 2 号 56 頁において「取消訴訟の原告適格について規定する行政事件訴訟法 9 条にいう当該処分の取消しを求めるにつき『法律上の利益を有する者』とは、当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者をいう」【下線は筆者加筆。】と判示している。

したがって、「不服申立制度における処分について不服がある者（不服申立てをする法律上の利益がある者）」と取消訴訟提起における「法律上の利益を有する者」とは、いずれも「処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者」となり、行訴法 8 条 1 項ただし書及び通則法 115 条により不服申立（裁決）前置が取消訴訟提起の要件とされている前提においては、第二次納税義務者について行訴法 9 条 1 項の原告適格が認められる者は、不服申立適格を認められる者であると考えられる。

2 不服申立前置

(1) 不服申立前置に関する判例

イ 大阪高裁平成元年 2 月 22 日判決（第 4 章第 2 節 2 参照）は、「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、……主たる課税処分が主たる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」とした。

ロ そして、不服申立前置については、「主たる課税処分につき行政事件訴訟法 8 条 1 項ただし書所定の、法律に当該処分についての審査請求に対する裁決を経た後でなければ処分の取消の訴えを提起することができない旨の定め（裁決前置の定め）があるときにおいても、右裁決前置が要

求されるのは、行政処分に対する司法審査の前に、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つて審査請求・裁決（異議申立・決定等を含む。）が經由されることをもつ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。

……また、国税通則法 75 条、115 条 1 項によれば、本件課税処分の取消訴訟を提起するには異議申立に対する決定及び審査請求に対する裁決を経由することを要するところ、訴外会社が各法定の期間内に本件課税処分に対する異議申立・決定及び右決定に対する審査請求・裁決を経由したことは前記認定のとおりであり、第二次納税義務者である控訴人が本件課税処分の取消訴訟を提起するについての裁決前置がこれをもつて足りることは前記説示のとおりである。」とした。

（2）最高裁平成 18 年判決の射程との関係

イ 最高裁平成 18 年判決に係る最高裁判所判例解説において、「最高裁昭和 61 年 6 月 10 日第三小法廷判決・判例時報 1210 号 51 頁（集民 148 号 159 頁）は、訴えを提起するについて不服申立手続の前置が定められている場合においては、原則として、訴えを提起する者（訴訟提起者）自身が右不服申立ての手続を経ていることが予定されているものと解するのが相当であるとし、訴訟提起者自身がその手続を経していない以上、たまたま他の者が当該処分について訴訟提起者の主張と同一の理由に基づいて審査請求を経ていたとしても、両者が当該処分について一体的な利害関係を有し、実質的にみれば、その者のした審査請求は同時に訴訟提起者のための審査請求であるといえるような特段の事情が存しない限り、訴訟提起者の訴えについて当然に審査請求が經由されたと同視してこれを適法な訴えと解することはできないと判示している。

【最高裁】昭和 50 年判決が第二次納税義務者と本来の納税義務者との親近性ないし一体性を前提とした判断をしていることからすれば、主

たる課税処分に対する取消訴訟における不服申立前置の関係では、本来の納税義務者と第二次納税義務者とは、上記昭和 61 年判決にいう『一体的な利害関係』を有するものであって、同判決にいう『特段の事情』が認められるのではないかと思われる。⁽⁹¹⁾と説明されている。

なお、上記昭和 61 年判決（最高裁昭和 61 年 6 月 10 日第三小法廷判決・判例時報 1210 号 51 頁（集民 148 号 159 頁）。以下「最高裁昭和 61 年判決」という。）は、債権者と連帯保証人の関係について「一体的な利害関係」を否定している。

ロ ところで、上記第 2 款 1（1）記載のとおり、最高裁平成 18 年判決は、第二次納税義務者が、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ず（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ができず）、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が困難であり、かつ、第二次納税義務者は、主たる課税処分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場合について、第二次納税義務者に主たる課税処分に係る不服申立適格を認めたものと考えられる。したがって、最高裁平成 18 年判決の射程という観点での整理においては、不服申立適格及び取消訴訟提起の原告適格を有する第二次納税義務者は、本来の納税義務者との一体性又は親近性が認められないため、最高裁昭和 61 年判決にいう「一体的な利害関係」を有せず、同判決にいう「特段の事情」が認められないと考えられる。

ハ そうすると、大阪高裁平成元年 2 月 22 日判決は、第二次納税義務者となり得る清算人について、本来の納税義務者との「一体性」を否定して不服申立適格及び取消訴訟提起の原告適格を認めつつ、最高裁昭和 61

(91) 川神・前掲注(58)97-98 頁。

年判決の射程に係る判断においては「一体性」を肯定していることとなり、「一体性」の判断において矛盾が生ずるものと考えられる

(3) 不服申立期間の起算日

イ 不服申立期間の起算日について最高裁平成 18 年判決は「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。」としている。

その理由として、「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うべきである」ことを挙げ、「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はできないのであって、第二次納税義務を確定させる納付告知があるまでは、不服申立ての適格があることを確実に認識することはできないといわざるを得ない。その反面、納付告知があれば、それによって、主たる課税処分の存在及び第二次納税義務が成立していることを確実に認識することになるのであって、少なくともその時点では明確に『処分があったことを知った』ということができる」としている。

そして、最高裁平成 18 年判決に係る最高裁判所判例解説において、「主たる課税処分の存在を知るとともに、これに基づく主たる納税義務につき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現実となったと認識し得る時点をもって『処分があったことを知った』と解するべきであり、後者の条件が満たされない時点で主たる課税処分を知ったとしても、『処分があったことを知った』ということとはできないものと考えられ……、国税徴収法 39 条に基づく第二次納税義務者は、……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、納付告知があるまでの間においても第二次納税
義務が発生することを確実に認識し得る地位にあるとはいえない。」⁽⁹²⁾
と説明されている。

なお、大阪高裁平成元年 2 月 22 日判決は、「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、主たる課税処分が主たる納税義務者に
告知された時をもって基準とするのが相当である」としている。

ロ そうすると、最高裁平成 18 年判決の射程という観点で不服申立適格
を認める必要があると整理した第二次納税義務者は、「本来の納税義務
者と一体性又は親近性のある関係にない者」であり、納付告知があるま
での間において第二次納税義務が発生することを確実に認識し得る地位
にあるとはいえないことから、不服申立ての起算日は「第二次納税義務
に係る納付告知がされた日」となると考えられる。

おって、第二次納税義務者が主たる納税義務者と「一体性又は親近性
のある関係にある」場合は、不服申立適格を認める必要がないと整理さ
れることから、不服申立期間の起算日についても検討する必要はないも
のと考えられる。

(92) 川神・前掲注(58)95頁。

第 5 章 連帯納付義務に関する検討（その 2） （第二次納税義務との比較）

ここでは、相続税法 34 条の連帯納付義務と第二次納税義務の相違点について整理する。

1 制定趣旨（立法の沿革）

（1）連帯納付義務

イ 相続税法 34 条 1 項

「現行相続税の課税方式は、遺産取得税方式を建前としながら、遺産税方式をも加味しているから、課税の点からは相続人間に公平な負担が図られているといえる。しかし、各相続人等に格別に相続税の納税義務を負わせると、共同相続人中に無資力者があったときになどには相続税債権の満足がえられなくなるおそれがあり、結果的に遺産のうち相続税として徴収する部分が少なくなるから、課税の面では公平な負担が図られても、徴収（実質的税負担）の面では、共同相続人間の公平が保てないことになる。同条項これに対する措置を講じたものである。」⁽⁹³⁾

ロ 相続税法 34 条 4 項

「もともと贈与税は相続税の補完税としての性質を持つといわれる（すなわち、もし、贈与税が存在せず相続税しか課されないとすれば、生前に親族等へ贈与して相続財産を減殺することにより、相続と同様の効果を生じさせながら、相続税の負担を容易に回避することが可能となる。）。……贈与税の納税義務者を受贈者だけに限定した場合には、受贈者がもともと財産がない場合や受贈者が当該取得した財産を他に処分して無資力者となった場合等には、贈与税の満足は得られなくなり、贈与税の満足が得られなければ贈与形式による相続税の回避防止という補完税の目

(93) 時岡・前掲注(18)224 頁。

的にも達成できず、ひいては税負担の公平が保てないおそれがある。そこで、贈与税の徴収確保のために、受贈者を本来の納税者とする一方、本来の納税義務と密接な関係がある第三者にその租税債務の履行義務を負担させるという連帯納付義務を設け⁽⁹⁴⁾たものである。

(2) 第二次納税義務

「第二次納税義務制度は、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に失しないようなときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度であって（答申【租税徴収制度調査会答申（昭和 33 年 12 月 8 日付）をいう。筆者加筆。】第三の一第二次納税義務の拡充）、本来の納税義務者の財産につき滞納処分をしても徴収すべき国税に不足すると認められる場合に限り、その者と一定の関係がある者に対し、第二次的にその納税義務を負わせようとする制度である。」⁽⁹⁵⁾

2 附従性

(1) 連帯納付義務

相続税法 34 条の「連帯納付義務は、民法上の連帯保証債務と同様に附従性をもち、共同相続人の納税義務がなんらかの理由で消滅した場合には、消滅すると解すべきである。」⁽⁹⁶⁾

また、大阪地方裁判所平成 13 年 5 月 25 日判決・訟務月報 48 卷 8 号 2035 頁（棄却（控訴⁽⁹⁷⁾。))において、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務

(94) 東京高等裁判所平成 19 年 6 月 28 日判決・税務訴訟資料 257 号順号 10740（原判決取消、棄却（上告）。）

上告審：最高裁判所平成 20 年 5 月 27 日第三小法廷判決（棄却、不受理。）。

(95) 吉国・前掲注(48)318 頁。

(96) 金子・前掲注(2)677 頁。

(97) 控訴審：大阪高等裁判所平成 14 年 2 月 15 日判決（棄却（詳細不明。上告）。）。
上告審：不明。

は、「本来の納税義務者の時効中断の効力に附従性を認めるのが相当である」と判示している。

(2) 第二次納税義務

「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（ただし、保証債務の附従性と全く同じものではない）。本来の納税義務が時効によって消滅した場合の第二次納税義務の運命については争いがあるが、この場合には第二次納税義務も消滅すると解すべきである」⁽⁹⁸⁾。

なお、最高裁昭和 50 年判決に係る最高裁判所判例解説においても、「第二次納税義務は、主たる納税義務に対して付従性を有する」⁽⁹⁹⁾と説明されている。

3 補充性

(1) 連帯納付義務

相続税法 34 条の「連帯納付義務は補充性をもたないが、納税義務者が十分な資力をもっている場合に、連帯納付義務者から徴収することは、権利の濫用にあたり違法になると解すべき場合が多い」⁽¹⁰⁰⁾。

名古屋高裁金沢支部平成 17 年 9 月 21 日判決（第 2 章第 2 節 3（1）参照）や大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決（同（2）参照）において、相続税法 34 条の連帯納付義務は補充性を有しないとし、最高裁昭和 55 年判決に係る最高裁判所判例解説においても「相続税法 34 条の連帯納付義務……は、固有の納税義務者でないものについて納付責任を負わせる点では納税保証債務（通則法 50 条 6 号）、第二次納税義務（徴収法 32 条）に類似す

(98) 金子・前掲注(2)168-169 頁。

(99) 佐藤・前掲注(59)405 頁。

(100) 金子・前掲注(2)677 頁。

るが、補充性を有しない点では性質を異にする。」⁽¹⁰¹⁾と説明されている。

また、名古屋高裁金沢支部平成 17 年 9 月 21 日判決（第 2 章第 2 節 4（1）参照）や大阪高裁平成 29 年 9 月 7 日判決（同（2）参照）において、「本来の納税義務者が現に十分な財産を有し、同人から滞納に係る相続税（贈与税）を徴収することが極めて容易であるにもかかわらず、国税当局が同人又は第三者の利益を図り、あるいは連帯納付義務者に損害を与え、る目的をもって恣意的に本来の納税義務者からの徴収を行わず、連帯納付義務者に対して滞納処分を執行したというような場合には、（他の相続人等に連帯納付義務の履行を求めることが形式的には租税法規に適合するものであっても、正義公平の観点からみて信義則違反あるいは）国税徴収権の濫用に当たると評価できる」旨判示している。

（2）第二次納税義務

第二次納税義務については、各規定において「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」と規定されており、補充性を有する。

4 確定手続（納税告知）の要否

（1）連帯納付義務

イ 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務の確定・徴収手続に関しては、最高裁昭和 55 年判決において、「相続税法 34 条 1 項……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と照応して、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、

(101) 時岡・前掲注(18)225 頁。

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。」と判示している。

また、納税告知の要否に関しては、同判決における伊藤正己裁判官が補足意見において「租税の徴収の手続において、納付義務者に不意打ちの感を与えたりその者を困惑させる事態を生ずることのないよう配慮することが望ましいとあってよい。この点について国税通則法制定前の国税徴収法 42 条は、一般的に納税の告知の規定をおいていたが、同条を承継した国税通則法 36 条 1 項は納税の告知を要する場合を列記しており、それは制限的な列挙と考えられるから、相続税法 34 条 1 項による連帯納付義務について国税通則法 36 条 1 項を適用する余地はないし、また、この連帯納付義務は保証人の納付義務と類似したところもあるが、その性質を異にするものであるから、同法 52 条 2 項の規定の類推適用を考慮することも困難であると解される。このように連帯納付義務について納税の告知を要しないとす立法態度は、賢明なものとはいえないが、連帯納付義務者は、自己の納付すべき金額等を知りえないわけではないから、納税の告知がないからといってその徴収手続が違法となるものではないと考えられる。」と説明されている。

なお、連帯納付義務における「相続人等が連帯納付義務を十分に認識しておらず、また、他の相続人等の納税義務の履行状況が分からないため、連帯納付義務者にとって、突然に納付を求められる場合がある」⁽¹⁰²⁾などの指摘に対し、平成 23 年度税制改正において相続税法 34 条第 1 項の連帯納付義務について、①本来の納税義務者に対して相続税の督促状を発した日から 1 月を経過する日までに、その相続税が完納されなるときは、当該相続税の連帯納付義務者に対し「当該相続税が完納されていない旨その他の財務省令で定める事項」を通知しなければならないこと（同条 6 項。平成 24 年度税制改正において 5 項に変更。）、②同条 1 項

(102) 平成 23 年度税制改正の解説（財務省）430 頁参照。

本文の規定により相続税を連帯納付義務者から徴収しようとするときは、当該連帯納付義務者に対し、納付通知書を送付しなければならないこと（同条 7 項。平成 24 年度税制改正において 6 項に変更。以下この納付通知書を「6 項の納付通知書」という。）及び③ 6 項の納付通知書を発した日の翌日から 2 月を経過する日までに当該通知に係る相続税が完納されない場合には、当該 6 項の納付通知書を受けた連帯納付義務者に対し、督促をしなければならないこと（同条 8 項。平成 24 年度税制改正において 7 項に変更。）などの手続が法定されている。

おって、同改正により、法定納期限の翌日から納付基準日（6 項の納付通知書が発せられた日の翌日から 2 月を経過する日又は同条 8 項（平成 24 年度税制改正後）の督促状が発せられた日のいずれか早い日）までの期間は利子税を、納付基準日の翌日以降の期間は延滞税を課すこととされたため、6 項の納付通知書は納付基準日を定める処分通知である（連帯納付義務を新たに課すものではない）と考えられる。

ロ 相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務の確定手続に関しては、東京高裁平成 20 年 8 月 28 日判決（第 2 章第 2 節 1（2）イ参照）において、相続税法 34 条「1 項及び 4 項の各規定はいずれも納税義務の根拠規定ではなく、他の共同相続人、受遺者又は受贈者に、既に成立し確定した相続税又は贈与税について、これと同一内容の履行義務を連帯納付義務者に負わせることによってこれらの税の徴収確保を図ろうとする趣旨の規定であること、連帯納付義務の範囲は共同相続人又は受遺者の相続税の場合と同様に受遺者の贈与税の納税義務の確定によって自動的に確定するものであること、相続税法 34 条 1 項が規定する共同相続人等の連帯納付義務の場合と同条 4 項が規定する贈与契約における贈与者の連帯納付義務の場合とで、確定手続の要否や納付告知の要否の観点からみた場合に、両者の間に差異を設けなければならない程に利益状況に差異があると認められないことからすると、最高裁昭和 55 年判決は同条 4 項による連帯納付義務についても当てはまるというべきである。」と、また、

大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決（第 2 章第 2 節 1（2）ロ参照）において、最高裁昭和 55 年判決を引用し、「贈与者の連帯納付義務は、受贈者の納税義務の成立と同時に成立し、税額の確定と同時に、法律上当然に納付額が確定すると解される。」と判示しており、同条 1 項同様、確定手続は不要と考えられる。

また、納税告知の要否に関しては、東京高裁平成 20 年 8 月 28 日判決（第 2 章第 2 節 2（2）イ参照。）において「国税通則法 36 条 1 項は納税の告知を要する場合を列記しているところ、この記載は制限的な列举と考えられるから、相続税法 34 条 1 項、4 項による連帯納付義務について国税通則法 36 条 1 項を適用する余地はない」と、最高裁昭和 55 年判決における伊藤正己裁判官の補足意見と同様の判示をしている。

なお、相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務に係る手続については、平成 23 年度税制改正等による変更（改正）はない。

おって、同項の規定により贈与税を連帯納付義務者から徴収しようとするときは、実務においては「連帯納付責任のお知らせ」と題する書面を送付しているが、これは処分通知ではない。

この点について、大阪高裁平成 24 年 6 月 28 日判決は、

「本件通知【『連帯納付責任のお知らせ』と題する書面。筆者加筆。】は、既に発生している納付責任を通知したものであるにすぎないし、……本件督促処分は、本件滞納国税の納付を督促するものにすぎず、いずれも控訴人に対して納付義務を新たに課したのではない……。

……国税通則法 80 条 1 項が準用する行政不服審査法 57 条 1 項は、処分の相手方に対し、書面による不服申立ての教示を要求しているが、上記のとおり、本件通知は、処分ではないから、控訴人は処分の相手方とはいえず、書面による不服申立ての教示は不要である。」

と判示している。

（2）第二次納税義務

徴収法 32 条 1 項において「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、その者に対して、……納付通知書により告知しなければならない。」と規定しており、「第二次納税義務は、この納付告知処分によって成立し、かつ確定すると解すべきであ」⁽¹⁰³⁾る。

5 第二次納税義務との相違点（まとめ）

「相続税の連帯納付義務は、共同相続人中に無資力者がいることに備え、他の共同相続人等（もともと本来の納税義務を有している）に特別の履行責任を課した制度であって、保証債務に類似する性質を有するものと解される。そして、本来の納税義務（相続税納税義務）も連帯納付義務も、相続及びこれに基づく財産の取得という同一原因に基づいて発生しているものであり、かつ、連帯納付義務の存否及び額についても、相続人等の本来の納税義務が確定すれば、連帯納付義務も法律上当然に確定することとされ（つまり、本来の相続税納税義務と同時に確定する。）、したがって、本来の納税義務とは別個の租税確定手続を必要としないし、現にそのような手続は設けられていない。」⁽¹⁰⁴⁾

また、贈与税の連帯納付義務は、受贈者が無資力者であることに備え、贈与者に特別の履行責任を課した制度である。贈与税の連帯納付義務は、受贈者の納税義務の確定と同時に、法律上当然に確定すると解され、本来の納税義務と別個の租税確定手続を必要としない（現にそのような手続は設けられていない。）。

「これに対し、第二次納税義務は、納税義務者の財産に滞納処分を執行してもなお不足すると認められる場合で、これが一定の行為等（18年判例【最高裁平成18年判決】でいえば財産の無償譲受等）に基因する場合に、徴収確保の観点から、これによって利益を受けた者に補充的に納税義務を負担させるという制度であり、本来の納税義務とは成立要件が別個であるし（第二次

(103) 金子・前掲注(2)168頁。

(104) 森鍵一「連帯納付義務者（相続税法 34 条 1 項）による不服申立てについて」（判例タイムズ№1297（2009.8.1）、22頁）30頁。

納税義務は主たる納税義務の存在を前提としているから、成立要件としては内包していると表現できよう。)、本来の納税義務者が滞納するか否か、滞納するとしてその滞納額はいくらかが判明し、これを前提とした納付告知(国税徴収法 32 条 1 項)がされて初めて納税義務が成立し、かつ確定するものと解される。

このように、……連帯納付義務と第二次納税義務は、その性質及び効果において本質的な違いを有するというべきであるし、現に租税確定手続も大きく異なっているといわざるを得ない⁽¹⁰⁵⁾。

(105) 森・前掲注(104)30 頁。【】部分は筆者加筆。

第 6 章 連帯納付義務者の争訟方法の検討

1 主たる課税処分に対する不服申立適格

(1) 最高裁平成 18 年判決から見る不服申立適格を認める判断基準

最高裁平成 18 年判決は、徴収法 39 条の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分について通則法 75 条に基づく不服申立てをすることができる理由として、

- ① 「第三者に対して補充的に課される義務であって」
- ② 「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」

ことを挙げ、さらに、「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、」

- ③ 「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」
- ④ 「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」く、「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で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ができない」

ことと

- ⑤ 「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は瑕疵があり、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」

ことを挙げている。以下、これらを判断基準として検討する。

なお、②については、①及び③から⑤による検討の結果、連帯納付義務者に争訟における人的独立性を認めないことが合理的であるということができない場合について検討すべきものであると考えられる。

(2) 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務者

イ 補充性の有無及び確定手続の要否（上記（1）①及び③）

前章記載のとおり、相続税法 34 条の連帯納付義務に補充性はなく、また、確定手続を要しない。相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務は、本来の納税義務者に対する課税処分が行われた時点で確定する。

ロ 本来の納税義務者との一体性又は親近性の有無等（上記（1）④）

(イ) 一般に親族は親近性が強いものと考えられる。例えば、平成 28 年税制改正における徴収法 38 条の第二次納税義務（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）に係る第二次納税義務の対象となる譲受人の改正について、「譲渡人と譲受人との間に親近性が強く、……これまで……は、事業譲渡の相手方が親族であれば納税者と生計を一にしない場合も含めて【同法の第二次納税義務の】対象と……されてい……た。今回の改正においては、……滞納者と極めて親近な者に限定する観点から、親族のうち納税者と生計を一にしていない者……は、

その独立性を踏まえ適用対象から除外」したと説明されている⁽¹⁰⁶⁾。このことから、制度設計において「親族＝親近性が強い」、「生計を一にする親族＝極めて親近な者」と考えられていることが分かる。

当該説明は、事業を譲り受けた者と譲渡した者との関係での整理であり、連帯納付義務者たる相続人（親族）にそのまま当てはまるわけではないが、親族間の親近性を否定し得るものではない。確かに、相続人間の人間関係は様々であり、共同申告を行っていない場合や遺言認知における被認知者と他の相続人の場合など、親近性があると整理できる共同相続人間においても緊密な間柄にあるとはいえない場合もあるものと考えられる。しかし、最高裁平成 18 年判決における判断基準を「本来の納税義務者との一体性又は親近性の有無等」とする限りにおいては、相続人間の個別の関係（緊密な間柄か否か）まで考慮する必要はないし、仮に当該個別の関係を判断要素とした場合、その主張・立証に対し、税務当局側で異なる主張・反証をすることは困難であると考えられる。

- (ロ) 本来の納税義務者又は連帯納付義務者が親族以外の受遺者である場合などについても、連帯納付義務者は本来の納税義務者と同じ原因に基づき納税義務者となる共同相続人という身分関係者に限られ、また、現行相続税が、遺産全体を民法の相続分に応じて取得したと仮定した取得財産に税率を適用して税額を算定し、その税額の総額を各財産取得者に取得財産額に応じて案分する仕組みであり、連帯納付義務者が本来の納税義務者の相続税額を知り得ることからすれば、両者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えることができるものと考えられる。
- (ハ) したがって、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務者は、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

(106) 平成 28 年度税制改正の解説（財務省）888 頁参照。【】部分は筆者加筆。

ることができるものと考えられる。

ハ 訴権代理性の確保（上記（１）⑤）

- (イ) 本来の納税義務者の滞納により連帯納付義務者に対する徴収処分が行われたという結果からみれば、本来の納税義務者は、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という点を否定することはできない。
- (ロ) しかし、現行相続税が、遺産全体を民法の相続分に応じて取得したと仮定した取得財産に税率を適用して税額を算定し、その税額の総額を各財産取得者に取得財産額に応じて案分する仕組であることからすれば、本来の納税義務者における相続税額が変動すれば（主たる課税処分が行われれば）、多くの場合において連帯納付義務者固有の相続税額も変動する（連帯納付義務者に対する課税処分も行われる）のであり、仮に本来の納税義務者が課税処分に対する不服申立てを行わなかったとしても、課税処分の原因事実は、連帯納付義務者は自身に対する課税処分の原因事実と少なからず共通するのであり、連帯納付義務者が自身に対する課税処分について不服申立てを行うことにより、本来の納税義務者に対する課税処分における瑕疵を争うことと同様の効果を期待できる。
- (ハ) 主たる課税処分のみが行われる可能性としては、①本来の納税義務者のみが申告をしていない場合の決定処分、②本来の納税義務者と連帯納付義務者が異なる申告を行い、本来の納税義務者についてのみ課税処分が行われる場合、③本来の納税義務者のみが期限後申告した場合又は相続税の決定処分を受けた場合における無申告加算税の賦課決定処分などが考えられる。

上記①又は②については、主たる課税処分の内容が連帯納付義務者自らが申告した相続財産の合計額や各相続人が取得する財産の価額と一致することが想定され、そのような課税処分に瑕疵があると連帯納

付義務者が主張することは、連帯納付義務者自身のした申告内容と異なる主張をするものであり、信義則の点で許されないものと考えられる。連帯納付義務者が自身の申告した相続財産の価額に瑕疵があるのであれば、自身の申告について更正の請求を行うべきであり、当該更正の請求が認められれば本来の納税義務者に対する課税処分についても是正し得るものと考えられる。

上記㉔については、通則法 66 条 1 項ただし書の「期限内申告書の提出がなかったことについての正当な理由」を主張することが考えられるが、相続税については、上記のとおり、本来の納税義務者が相続により財産を取得し、納税義務（申告義務）を有することを知り得る。また、連帯納付義務に補充性がなく、確定手続を要しないことからすれば、相続税の法定申告期限以降、本来の納税義務者が滞納すればいつでも連帯納付義務の履行を求められる状況にあるといえるのである（ただし、納税義務者が十分な資力をもっている場合に、連帯納付義務者から徴収することは、権利の濫用に当たり違法になると解される。）。

- (二) そうすると、共同相続人という人的関係及び各相続人の申告・課税状況や納付状況を把握できる立場にあることを捉えれば、本来の納税義務者により訴権が代理されていると見ることも可能であると考えられる。

二 まとめ

以上のとおり、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務者と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り、また、本来の納税義務者により訴権が代理されていると見ることも可能であることから、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務者には不服申立適格を認める必要はないものと考えられる。

(3) 相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務

イ 補充性の有無及び確定手続の要否（上記（1）①及び③）

前章記載のとおり、相続税法 34 条の連帯納付義務に補充性はなく、また、確定手続を要しない。相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務は、本来の納税義務者に対する課税処分が行われた時点で確定する。

ロ 本来の納税義務者との一体性又は親近性の有無等（上記（1）④）

(イ) 「贈与者が、通常、受贈者との間に密接な人的関係を有し、かつ、相応の資力も有することに鑑み、贈与税の徴収を容易かつ確実なものとし、贈与税の納税者相互間で徴税に不公平が生じないようにすることを目的として、贈与者に対しても連帯納付義務を課している」⁽¹⁰⁷⁾ことからすると、親族間であれば一般に親近性が強く、また、贈与者が親族以外の場合においても、通常、受贈者との間に密接な人的関係を有することからすれば、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えるものと考えられる。

(ロ) ただし、贈与税の課税対象は、民法 549 条の「贈与」のみならず、相続税法 5 条から 9 条の 5 などの規定により「贈与とみなされる場合」が含まれ、特に同法 7 条から 9 条は、徴収法 39 条の「無償又は著しく低い価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」と同視し得ることからすると、最高裁平成 18 年判決における判断基準を「本来の納税義務者との一体性又は親近性の有無等」とする限りにおいては、「贈与者とみなされる者」と「受贈者とみなされる者」との間に一体性・親近性が認められない場合があるものと考えられる。

ハ 訴権代理性の確保（上記（1）⑤）

(イ) 本来の納税義務者の滞納により連帯納付義務者に対する徴収処分が

(107) 大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決。

行われたという結果からみれば、本来の納税義務者は、自己に対する主たる課税処分には瑕疵があり、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という点を否定することはできない。

- (ロ) しかし、贈与者は、制度的に税務当局との関係において申告や課税処分に関与することは予定されていないものの、贈与した事実、すなわち贈与税の課税要件を充足し得ることは知っている。

また、連帯納付義務に補充性がなく、確定手続を要しないことからすれば、贈与者は贈与税の法定申告期限以降、受贈者が滞納すればいつでも連帯納付義務の履行を求められる状況にあるといえるのである（ただし、納税義務者が十分な資力をもっている場合に、連帯納付義務者から徴収することは、権利の濫用にあたり違法になると解される。）。

そうすると、制度的に税務当局との関係において申告や課税処分に関与することは予定されていなくとも、贈与するという人的関係及び受贈者から申告・課税状況や納付状況を把握できる立場にあることを捉えれば、受贈者を介して実質的に課税処分や納付に関与し得るのであり、本来の納税義務者（受贈者）により訴権が代理されていると見ることも可能であると考えられる。

- (ハ) ただし、少なくとも「同法 7 条から 9 条により贈与者とみなされる者と受贈者とみなされる者」との間に親近性が認められず、両者が取引相手としての関係である場合においては、受贈者を介して実質的に課税処分や納付に関与することを必ずしも肯定することはできず、本来の納税義務者（受贈者）により訴権が代理されていると見るのが困難である場合もあるものと考えられる。

- (ニ) なお、納税義務の存否（贈与事実の否定）については、連帯納付義務の要件である「財産を贈与した者」を争点とすることにより、連帯納付義務者はその徴収手続きにおいて当該贈与による納税義務の存否

を争うことができる。また、贈与財産の評価額などについては、主たる納税義務の数額として争うことはできないが、連帯納付義務の責任限度額としてその数額を争うことができる。(おつて、連帯納付義務の責任限度額としてその数額を争い、その主張が認められたとしても、主たる納税義務の数額が是正され得るものではないと考えられる。)

ニ 連帯納付義務者に争訟における人的独立性を認めないことの合理性

上記イからハの検討結果から、原則として相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務者に不服申立適格を認める必要はないが、少なくとも「同法 7 条から 9 条により贈与者とみなされる者と受贈者とみなされる者」との間に親近性が認められない(両者が取引相手としての関係である)場合においては、連帯納付義務者に人的独立性を認めないことが合理的であるということとはできないものと考えられる。

ホ 取消しにより回復すべき法律上の利益の有無(上記(1)②)

そこで、「同法 7 条から 9 条により贈与者とみなされる者と受贈者とみなされる者」との間に親近性が認められない(両者が取引相手としての関係である)場合における上記(1)の②の判断基準について検討する。

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、相続税法 34 条 4 項の連帯納付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こと、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、連帯納付義務の範囲も過大となって、連帯納付義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがあること、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、連帯納付義務は消滅するか又はその額が減少し得る関係にあることのいずれにおいても、上記(1)の②の判断基準を満たすことから、相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務者(同法 7 条から 9 条により贈与者とみなされる者と受贈者とみなされる者との間に親近性が認められない場合などに限る。)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える。

へ まとめ

以上のことから、原則として相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務者に不服申立適格を認める必要はないが、少なくとも「同法 7 条から 9 条により贈与者とみなされる者と受贈者とみなされる者」との間に親近性が認められない（両者が取引相手としての関係である）場合においては、不服申立適格を認める必要性がある場合もあるものと考えられる。

なお、平成 22 年 2 月 4 日裁決（第 2 章第 1 節 2（2）参照）は、贈与者たる相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務者 A が、受贈者たる B（贈与者 A の母の再婚相手の姪）に対する贈与税無申告加算税賦課決定処分取消しを求めた事案において、最高裁平成 18 年判決の「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」という部分のみをもって不服申立適格を認めているが、上記整理を前提とすれば、結論は異なるものと考えられる。

また、仮に上記整理によらず、「本来の納税義務者との親近性の有無」により判断するとした場合は、贈与者と受贈者は民法 725 条の親族に当たらず親近性が認められないことからすると、結論に差異は生じないものとも考えられる。

2 不服申立期間の起算日

- (1) 次に、相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務者（同法 7 条から 9 条により贈与者とみなされる者と受贈者とみなされる者との間に親近性が認められない場合などに限る。）に主たる課税処分に対する不服申立適格を認める必要性がある場合において、不服申立期間の起算日をいつとすべきかについて検討する。

(2) 最高裁平成 18 年判決に係る最高裁判所判例解説において「主たる課税処分を知るとともに、これに基づく主たる納税義務につき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認識し得る時点をもって『処分があったことを知った』と解するべきであり、後者の条件が満たされない時点で主たる課税処分を知ったとしても、『処分があったことを知った』ということとはできないものと考えられ……、国税徴収法 39 条に基づく第二次納税義務者は、……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、納付告知があるまでの間においても第二次納税義務が発生することを確実に認識し得る地位にあるとはいえない。」⁽¹⁰⁸⁾と説明されている。

(3) 補充性を有せず、確定手続を要しない相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務においては、連帯納付義務者から徴収する場合の手続として「連帯納付責任のお知らせ」が送付される。そうすると、同法 7 条から 9 条により贈与者とみなされる者と受贈者とみなされる者との間に親近性が認められない場合における当該連帯納付義務者は、「連帯納付責任のお知らせ」を受けることにより「本来の納税義務者に対する課税処分」があったことを知り得ることとなり、「連帯納付責任のお知らせ」を受けた日が通則法 77 条 1 項の「処分があったことを知った日」、すなわち、不服申立期間の起算日となるものと考えられる。

なお、それ以前に連帯納付義務者が「本来の納税義務者に対する課税処分の存在を知った」ことを税務当局が立証した場合は、当該日が、不服申立期間の起算日となるものと考えられる（平成 22 年 2 月 4 日裁決及び当該裁決に係る大阪高裁平成 24 年 6 月 28 日判決（控訴審）も同旨）。

(108) 川神・前掲注(58)95 頁。

3 主たる課税処分に対する取消訴訟の原告適格

第 4 章第 4 節第 3 款 1 記載のとおり、不服申立制度における「処分について不服がある者（不服申立てをする法律上の利益がある者）」と取消訴訟提起における「法律上の利益を有する者」とは、いずれも「処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者」となり、行訴法 8 条 1 項ただし書及び通則法 115 条により不服申立（裁決）前置が取消訴訟提起の要件とされている前提においては、相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務者について行訴法 9 条 1 項の原告適格が認められる者は、不服申立適格を認められる者であると考えられる。

したがって、相続税法第 7 条から 9 条により贈与したとみなされる者が相続税法 34 条 4 項の連帯納付義務者である場合において、本来の納税義務者（受贈者）に対する課税処分について当該連帯納付義務者に不服申立適格を認めるか否かを判断し、認められる場合は当然に取消訴訟における原告適格が認められる。そして、当該連帯納付義務者は、主たる課税処分に対する審査請求について裁決を経ること（又は通則法 115 条 1 項ただし書に該当すること）を前提として、取消訴訟を提起することができるものと考えられる。

第 7 章 おわりに

本稿においては、最高裁平成 18 年判決において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通則法 75 条に基づく不服申立てをすることができるとした理由である①本来の納税義務者と一体性又は親近性の有無等と②本来の納税義務者による訴権の代理性などを判断基準として、相続税法 34 条の連帯納付義務者に主たる課税処分に係る不服申立適格を認める必要性の有無について整理した。

しかしながら、相続税法 34 条の連帯納付義務は、補充性がなく、確定手続を要しないという点などにおいて第二次納税義務と異なっており、今回用いた判断基準が妥当なものか否かについては、今後の争訟における判断に委ねざるを得ない。

また、本稿において参考とした最高裁平成 18 年判決は、最高裁昭和 50 年判決を前提とするものであり、「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ができない」場合に限定して、徴収法 39 条所定の第二次納税義務者に不服申立適格を認めたものであるところ、最高裁平成 18 年判決における泉裁判官の意見などにおいて、最高裁昭和 50 年判決の見直しを示唆されている。仮に最高裁昭和 50 年判決に係る判例変更が行われた場合、相続税法 34 条の連帯納付義務は、確定手続（納付告知処分）を要しないことからすると、その影響は想定されないものの、最高裁平成 18 年判決の判断基準として整理した事項に関する新たな判断がされるなどした場合においては、相続税法 34 条の連帯納付義務者についても何らかの影響が及ぶ可能性があるものと考えられる。