

平成29年12月20日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年(〇〇)第●●号 裁決取消等請求控訴事件(原審・仙台地方裁判所平成●●年(〇〇)第●●号)

口頭弁論終結日 平成29年11月15日

判 決

控訴人	X有限会社
被控訴人	国
処分行政庁	仙台国税局長
裁決行政庁	国税不服審判所長

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 仙台国税局長が控訴人に対して平成26年4月22日付けでした納税者有限会社A、同有限会社B、同株式会社C及び同有限会社Dの各滞納国税に係る第二次納税義務の各納付告知処分を取り消す。
- 3 国税不服審判所長が控訴人に対して平成27年7月3日付けでした審査請求を棄却する旨の裁決(仙裁(諸)平27第1号)を取り消す。
- 4 訴訟費用は、第1、2審とも、被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

1 本件は、控訴人が、処分行政庁から、有限会社A、有限会社B、株式会社C及び有限会社Dがそれぞれ滞納する国税（地方税法附則9条の4により国税と併せて賦課徴収される地方税を含む。以下単に「国税」という。）に係る第二次納税義務の各納付告知処分を受け、その後、同各処分を不服として審査請求をしたが、裁決行政庁から、同請求をいずれも棄却するとの裁決を受けたことから、処分行政庁による上記各納付告知処分は違法、違憲であり、裁決行政庁による上記裁決は違法であるとして、同各処分及び同裁決の取消しを求める事案である。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人がこれを不服として控訴した。

2 前提事実等、争点及びこれに関する当事者の主張は、後記3において控訴人の当審における主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第2事案の概要」2ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 控訴人の当審における主張

(1) 控訴人

ア 第二次納税義務制度は、責任財産が合法的に納税者の支配から逸脱した場合においても、第二次納税義務者に補充的な納税義務を課す方法によって租税徴収の確保を図ったものである。

控訴人は、原判決別紙物件目録1ないし4記載の建物（以下「本件建物1ないし4」という。）を租税徴収回避行為（詐害行為）のために取得したものでも、合法的租税徴収回避行為によって取得したものでもない。また、本件建物1ないし4は、合法的に納税者の支配から逸脱した責任財産ではない。したがって、控訴人は第二次納税義務を負わない。

イ 第二次納税義務制度は、形式的には第三者に帰属していても、実質的にはこれを否認して納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないような場合に、当該第三者に納税義務を負担させる制度である。

本件建物 1 ないし 4 は、控訴人に形式的に帰属している財産ではなく、納税者に帰属しているとは認められないから、控訴人は第二次納税義務を負わない。

ウ 控訴人に対する平成 26 年 4 月 22 日付け各納付通知書（甲 2 ないし 5。以下「本件各納付通知書」という。）・納付催告書には、国税徴収法（以下「徴収法」という。）32 条 1 項及び同施行令 11 条で記載が義務付けられている徴収しようとする金額の記載がないから、本件各納付通知書は無効であり、租税法律主義に反する不適切な徴収手続であるから違法・無効である。

エ 原審における訴額の算定に誤りがある。

（2） 被控訴人

ア 第二次納税義務制度に関する控訴人の主張は独自の見解に基づくものであって失当である。

イ 徴収法 37 条に基づく第二次納税義務者の責任は、第二次納税義務の範囲につき「当該財産」を責任限度とするものとして規定されているのであり、「財産の価額」や「受けた利益の額」という具体的な数額を責任限度とするものとして措定されている他の第二次納税義務（徴収法 34 条 1 項等）とは類型的に異なっている。そして、「当該財産」の具体的な数額は、納付通知書・納付催告書の送付、差押え及び換価といった徴収手続の各時点で変動し得ることから、その性質上、納付通知書を作成する段階で具体的な金額を算定、記載することができない。そのため、徴収法 37 条に基づく第二次納税義務者を名宛人とする納付通知書に「徴収しようとする金額」（徴収法 32 条 1 項前段、同施行令 11 条 1 項 3 号）を記載しようとするれば、責任の限度とする「当該財産」については、その具体的な数額ではなく、「当該財産」それ自体を記載するほかない。

また、第二次納税義務に係る納付通知書に「当該財産」が記載されるにとどまったとしても、本来の納税者に係る課税関係が「必要な事項」として併記されることと相まって、納付告知処分の名宛人である第二次納税義務者は、課税関係の内容を具体的に認識し得るから、徴収法 3 2 条 1 項本文の趣旨は全うされる。

したがって、「徴収しようとする金額」として「当該財産」を記載した本件各納付通知書に手続的違法はない。

なお、納付催告書は、第二次納税義務者が納税通知書によって告知された国税を納付期限までに完納しなかった場合に、その後に予定される滞納処分に当たって作成、送付されるものにすぎないから、その記載に瑕疵があったとしても、既に納付通知書の送達によって確定している第二次納税義務に係る納付告知処分の適法性が左右されることはない。したがって、納付催告書の記載の違法をいう控訴人の主張は失当である。

ウ 訴訟費用算定の適否は本件各処分の適法性に何ら影響を及ぼさない。

第 3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、以下の 2 のとおり原判決を補正し、3 のとおり控訴人の当審における主張に対する判断を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第 3 当裁判所の判断」1 及び 2 に説示するとおりであるから、これを引用する。

2 原判決の補正

原判決 1 5 頁 1 3 行目の「徴収税法」を「徴収法」に改める。

3 控訴人の当審における主張に対する判断

(1) 控訴人は、徴収法 3 7 条による第二次納税義務の成立要件として、租税徴収回避行為（詐害行為）や、合法的租税徴収回避行為又は責任財産の納税者の支配からの逸脱（以下、控訴人の主張する「租税徴収回避行為（詐害行為）」、「合法的租税徴収回避行為」及び「責任財産の納税者の支払

からの逸脱」を併せて「租税徴収回避行為等」という。)が必要である旨を主張するが、徴収法37条はこれらをその成立要件として挙げていないことが明らかである。

この点に関し、控訴人は、第二次納税義務制度の目的は、責任財産が合法的に納税者の支配から逸脱した場合にも、第二次納税義務者に補充的な納税義務を課すことによって租税徴収の確保を図ることにあるから、第二次納税義務の成立要件として上記租税徴収回避行為等の存在も必要である旨を主張する。

しかしながら、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、実質的には本来の納税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者に対して補充的に納税義務を課すことにしたものであり、同制度の適用対象として控訴人主張のような租税徴収回避行為等を伴うケースも含まれることは当然であるが、その制度の目的は、単に租税徴収回避行為等の防止にとどまらず、より広く租税徴収の公平・合理化を図ることにある。そして、上記のとおり徴収法37条の要件として租税徴収回避行為等は規定されていないことや、同条2号が規定する納税者が法人税法2条10号の同族会社である場合で、その判定の基礎となった株主又は社員が、納税者の事業の遂行に欠くことができない重要な財産を有し、かつ、当該財産に関して生ずる所得が納税者の所得となっている場合には、租税徴収回避行為等が存在しなくても、当該株主又は社員に第二次納税義務を課すのが、租税徴収の公平・合理化を期するために必要であることに照らすと、原判決が説示するとおり、租税徴収回避行為等は徴収法37条による第二次納税義務の成立要件ではないと解するのが相当であって、控訴人の主張は独自のものといわざるを得ないから採用しない。

また、控訴人は、同条による第二次納税義務の成立要件として、当該財

産が形式的には第三者に帰属していても、実質的にはこれを否認して、納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しない関係にあることが必要であるところ、本件建物1ないし4は控訴人に形式的に帰属しているわけではなく、納税者に帰属しているものでもないから、控訴人は第二次納税義務を負わない旨も主張する。

しかしながら、同条は、当該財産が形式的には第三者に帰属していても、実質的にはこれを否認して、納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しない場合を類型化して規定しているのであって、同条の定める成立要件の他に、当該財産が第三者に形式的にのみ帰属していることや、納税者に実質的に帰属していることを要件としているものではないから、控訴人の主張は採用することができない。

- (2) 控訴人は、本件各納付通知書には徴収法32条1項及び同施行令11条で記載が義務付けられている「徴収しようとする金額」の記載がなく、本件各納付通知書は無効であり、租税法律主義に反する不適切な徴収手続である旨を主張する。

しかしながら、証拠（甲2ないし5）によれば、本件各納付通知書には「徴収しようとする金額」としてそれぞれ「別紙記載の財産を限度として上記滞納国税等の全額」と記載され、「滞納国税等」欄に具体的な滞納国税等の額が記載されるとともに、別紙として本件建物1ないし4を記載した財産目録が添付されており、徴収法32条1項及び同施行令11条で義務付けられた記載に欠けることなく、本件各納付通知書に手続的な違法は認められない。

この点に関し、控訴人は、本件各納付通知書には「徴収しようとする金額」として具体的な数額を記載しなければならないと主張するが、第二次納税義務の上限を画する徴収法37条所定の「当該財産」の評価額は、社会・経済的諸要因によって徴収手続の各段階で変動し得るものであり、そ

の性質上、納付通知書の作成段階で確定金額を算定、記載することができないものである。また、「徴収しようとする金額」として上記のような記載しかなくても、第二次納税義務に係る納付告知処分の名宛人は、「当該財産」を限度とする旨の記載や具体的な滞納国税等の額の記載等と相まって、自らに課された課税関係の内容を認識することは十分に可能であるといふべきである。したがって、本件各納付通知書の上記記載は徴収法32条1項及び同施行令11条の要請を充たすものといふべきであり、手続的な違法は認められないから、控訴人の上記主張も理由がない。

また、控訴人は納付催告書にも同様の記載の不備があり、不当・違法な徴収手続である旨も主張するが、納付催告書は第二次納税義務者が納付通知書の送達によって確定した国税の第二次納税義務を納付期限までに完納しなかった場合に、その後予定される滞納処分に当たって作成、送付されるものにすぎず、納付告知処分の適法性を左右するものではないから、その記載の違法をいう控訴人の主張は失当である。

(3) 控訴人は、原審における訴額の算定に誤りがあるとも主張するが、訴額算定の誤りは民事訴訟費用等に関する法律9条に基づく過納手数料の還付手続等の中で主張すべき事柄であって、上記認定・判断を左右する事情とはいえず、主張自体失当といわざるを得ない。

(4) 控訴人はその他にも縷々主張し、甲号各証を提出するが、上記認定・判断を左右するものではない。

第4 結論

以上によれば、控訴人の請求はいずれも理由がないから棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当である。

よって、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

仙台高等裁判所第3民事部

裁判長裁判官 市村 弘

裁判官 小川 理佳

裁判官 佐藤 卓