

第二次納税義務者に対する告知処分と法人格否認の法理

【文 献 種 別】 判決／津地方裁判所
【裁判年月日】 平成 30 年 3 月 22 日
【事 件 番 号】 平成 28 年（行ウ）第 16 号、平成 29 年（ワ）第 82 号
【事 件 名】 告知処分取消、不当利得返還請求事件
【裁 判 結 果】 棄却（控訴）
【参 照 法 令】 行政事件訴訟法 9 条 1 項、地方税法 11 条の 8
【掲 載 誌】 判時 2386 号 3 頁、判タ 1455 号 121 頁

LEX/DB 文献番号 25561962

事実の概要

X は、平成 26 年 4 月 1 日において合同会社甲の業務執行社員として登記されている者であり、同日において甲および別の合同会社乙の代表社員として登記され、税理士法人 A 事務所を営営する A と内縁関係にある。ただし、同年 3 月 31 日まで、甲の代表社員は税理士法人 A 事務所の従業員 B とされていた。また、時期は詳らかでないが B は乙の代表社員ともされていた（実質的な代表者は A であった）。

X は平成 25 年 1 月 1 日から平成 26 年 12 月 31 日までの間、甲または A から月額で 10 万円（合計 240 万円）の支給を受けた（以下、本件支給）。本件支給について、X は平成 26 年 3 月 28 日に平成 25 年度および平成 26 年度の市民税・県民税の申告を行っており、「給与・年金内訳」の欄に A の名を記載していた。

また、X は、平成 26 年 6 月 18 日に乙から本件建物の持分 3 分の 2 の譲渡を受けた（以下、本件譲渡）。本件建物は平成 13 年 1 月 25 日に新築された X の自宅であり、A が持分 3 分の 2、X の父 C が持分 3 分の 1 とする共有物として所有権保存登記がなされていたが、A の持分は（何度かの処分を経て）平成 26 年 5 月 26 日に乙が取得しており、C の持分は平成 15 年 5 月 26 日に相続を理由として X が取得した。

なお、A は、平成 26 年 6 月 13 日、顧問先の法人税を免れさせたとして、法人税法違反被告事件の被告人として名古屋地方裁判所に起訴され、

後に執行猶予付きの懲役刑および罰金刑の言渡を受けた（以下、別件刑事事件）。また、翌年 6 月 30 日、乙の所轄税務署長は、乙の法人税および消費税につき、その収入および損金が乙ではなく A に帰属することを理由とする更正処分を行っており、同日には甲の所轄税務署長が、乙等に A が所得を隠蔽し、経理を偽装していたなどとして、A に対して所得税につき更正処分、消費税および地方消費税につき加算税賦課決定を行った。

平成 28 年 1 月 20 日付で、Y（三重地方税管理回収機構）の処分行政庁は、本件支給は A が行い、また本件譲渡については法人格否認の法理によって A による行為と同一視しうるものであり、地方税法 11 条の 8 にいう「滞納者がその財産につき行つた政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡」に該当するとして、X に対して A の滞納に係る市県民税について X を第二次納税義務者とし、X が納付すべき金額を 733 万 9,845 円（本件支給の分〔240 万円〕および本件譲渡に係る本件建物の固定資産評価額の 3 分の 2〔493 万 9,845 円〕）とする告知処分（以下、本件処分）を行った。

X は、同年 3 月 11 日に処分行政庁に対して異議申立てをしたが、処分行政庁は同年 5 月 25 日に一部却下、一部棄却の決定を行った。X は、同年 3 月 15 日頃に第二次納税義務者として納付すべき金額を完納した上で（以下、本件納付〔分〕）、同年 11 月 19 日に本件処分の取消を求めて出訴した。また、X は、平成 29 年 3 月 6 日に本件納付分について Y に対する不当利得返還請求を追加した。これに対し、Y は、本件納付により X の訴

えの利益が消滅した旨、本件処分について法人格否認の法理の適用が妥当である旨を主張した。

津地方裁判所は、次のように述べてXの訴えの利益を認めたものの、Yのその他の主張を認容し、Xの請求を棄却した（以下、本件判決）。

判決の要旨

1 「行政処分がその目的を達して法的効果が消滅した後においてもなお処分の取消しによって回復すべき法律上の利益がある場合には、処分取消しに係る訴えの利益は否定されることはないところ、行政処分の取消判決が確定したときは、その形成力によって当該処分は遡及的に失効することに帰するから、これにより公法上又は私法上の原状回復請求権の行使が可能となる場合にはなお訴えの利益を肯定することができる」。本件に照らしてみれば「第二次納税義務の納付告知によって、上記第三者とされる者が法定の要件を充足した時に抽象的、観念的に成立した第二次納税義務を具体的に確定されるものである」から「本件処分に係る取消判決が確定すれば、当該処分は遡及的に失効し、原告が納付した市県民税について、被告が保持すべき法律上の原因がないことになるから、納付に相当する金額について、民法 703 条に基づく不当利得返還義務が肯定される」。

2 「法人格が否認されるためには、法人格の形骸化又は法人格の濫用のいずれかに該当することが必要である。法人格の濫用とは、法人格が、社員又は親会社により意のままに道具として支配され（支配要件）、その法人格を利用することにつき、支配者に違法又は不当な目的（目的要件）がある場合をいうものと解される」。本件の場合、「乙の本店所在地には、その実体がなく、Aが乙の銀行印等を所持しており、代表社員であるBは外形だけの代表者であったこと、Aは乙の法人格を利用し、A自身の収入や個人の遊興費を法人に付け替え、顧問先と虚偽の契約を締結するなどして、収支を操作し、結局、A及び顧問先の脱税目的で利用していたものであるから、支配要件、目的要件のいずれも満たすと言うべきである」。

3 「第二次納税義務は、租税債務の引き当て

となるべき財産を無償若しくは著しく低い価格で処分した結果、滞納税の徴収に不足をきたした場合に、その譲受人に対して、現存利益又は受けた利益の範囲内で、納税義務を課すものであるから、第二次納税義務の要件を満たすのであれば、租税債務の適正な徴収が害される事態が生じる一方、譲受人は会社を支配する社員等から不当に利益を受けた立場にあり、その限度で上記社員と同一の立場にあるといえることができる」。したがって「法人格否認の法理を適用できるか否か、第二次納税義務の要件を満たすか否かの検討の他に、第二次納税義務を負うという不利益を受けうる地位に立つことがやむを得ない事情が認められる場合を検討する必要はな」い。

判例の解説

一 問題の所在

本件の争点は、判決の「理由」において①Xの訴えの利益の有無、②本件において法人格否認の法理の適用が認められるべきか、③本件譲渡は無償譲渡であるか、④法人格否認の法理を適用することにやむをえない事情があるか、および⑤本件支給はAからの無償譲渡であるか、の5点とされる。このうち、最も重要なものは②であり、実質的には本件譲渡のような無償または低額譲渡の受益者を第二次納税義務者とする告知処分について法人格の否認の法理の適用を認めるべきであるか否かが最大の争点である、といえる。しかし、その前提として、Xが訴訟提起の前に本件納付を済ませていたため、本件処分の取消を求める訴えの利益が失われたか否かについても問われた。そこで、まずは争点①について述べ、それから争点②について述べることにする。

二 訴えの利益の有無（争点①について）

地方税法第 11 条の 8 は「滞納者の地方団体の徴収金につき滞納処分をしてもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合」であって、その不足が「当該地方団体の徴収金の法定納期限の 1 年前の日以後に滞納者がその財産につき行つた政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡」などの「第三者に利益を与える処分に基因すると認められるとき」に「権利を取得し、又は

義務を免れた者」が「当該滞納に係る地方団体の徴収金の第二次納税義務を負う」と定める。趣旨は国税徴収法第39条と同じであり、本来の納税者が行った無償または低額譲渡が詐害行為に該当すると認められるときに「受益者が第二次納税義務を負うことを規定した」ものである¹⁾。

第二次納税義務の代表的な性質として附従性および補充性があげられるが²⁾、かねてから、本来の納税義務者に対する更正処分等の違法性を理由として第二次納税義務者が告知処分の取消を求めることができるかが問題とされてきた。

最一小判昭50・8・27(民集29巻7号1226頁)は、第二次納税義務者が自身に対する告知処分の取消訴訟において「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。他方、最一小判平18・1・19(民集60巻1号65頁)は「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」ことを理由として、第二次納税義務者が主たる課税処分の取消を求めることについて訴えの利益を有する旨を判示する³⁾。本件の場合、Xによる本件納付により本件処分の効果は消滅したと解しうる。しかし、仮に本件処分が違法であるが故に取り消された場合にはXが県・市に対する不当利得返還請求権という債権を有するに至ると理解するのが自然であり、行政事件訴訟法9条1項かつ書きの趣旨にも合致する。本件判決がXの訴えの利益を認めたのも、このような解釈によるものと考えられる⁴⁾。

三 本件処分に関する法人格否認の法理の適用(争点②について)

前述のように、本件における実質的な最大の論点は、告知処分に法人格否認の法理を適用することの是非である。管見の限りでは、第二次納税義務の告知処分に関する法人格否認の法理の適用が争われた事例はこれまでにない。そもそも租税法の領域において法人格否認の法理の適用が認められるかについては、学説において議論がある。

法人格否認の法理は、法人格の濫用または形骸化が認められるような場合に特定の事案に限定して会社の法人格を否定するというものであり、最

判昭44・2・27(民集23巻2号511頁)を端緒として判例法の理論として援用される⁵⁾。会社法にこの法理に関する明文の規定がないため⁶⁾、租税法における課税庁側による同法理の援用が租税法法律主義の趣旨に合致するか否かについて議論がなされている。

金子宏教授は、所得の帰属の認定につき「租税法法律主義のもとでは、真実に存在する法律関係から離れて課税を行うことは許されない」ことを理由に、法人格否認の法理の適用につき消極的に解する⁷⁾。一方、村井正教授は「課税処分という取引を保護する必要はあろう」としつつ、課税庁が「所得の実質的帰属の認定権のほか、質問検査権も有している」として、法人格否認の法理の適用は課税庁が「まず調査権の行使をし、それでもなお、帰属不明でやむをえない場合に限定すべきである」と述べる⁸⁾。また、松沢智元教授は「租税法の領域においても信義則や禁反言の原則は法に内在する条理として法源性が認められるべき」であって「これら原則と同一基盤ないしその具現化が法人格否認の法理であると考えれば、租税法法律主義となんら矛盾するものではない」と述べる⁹⁾。

裁判例において、租税法への法人格否認の法理の適用を正面から認めたものとして有名であるのが神戸地判平8・2・21(訟月43巻4号1257頁)である¹⁰⁾。同判決は、(明示はないが)最判昭31・4・24(民集10巻4号417頁)を踏まえつつ、国税滞納処分について「滞納者の財産を差し押さえた国の地位は、あたかも、民事執行法上の強制執行における差押債権者の地位に類するものである」とした上で「法人格否認の法理は、権利濫用法理や信義則、禁反言の原則等一般条項に基づくものであって租税法法律主義にいう『法律』に内在するものといえる」とも述べる。しかし、最判昭62・10・30(判時1262号91頁)が示すように租税法法律主義と信義誠実の原則が時に緊張関係に立つことに留意すれば、法人格否認の法理が「『法律』に内在する」という見解は妥当性を欠く。

本件判決は前掲平成8年神戸地判との関係性を示していないが、所得の帰属の認定にも法人格否認の法理の適用を認めることは明らかであり、前掲平成8年神戸地判の射程距離を抜けたものと考えられる。しかし、本件判決は所得の帰属の認定および告知処分への法人格否認の法理の

適用要件などを述べておらず、本件についてこの法理を適用すべき理由を十分に示したとも言い難い。本件において法人格否認の法理の適用が認められたのは、事実の概要に示したように、Aが別件刑事事件で起訴されたことや、別に更正処分等を受けていたことによるところが大きいと思われるが、そうであれば法人格否認の法理を適用する必要性について疑問が残る。Xへの告知処分の前提として、Aについて、実質所得者課税の原則を定める地方税法24条の2の2および同294条の2の2を適用すれば足りたと解すべきであろう。

四 法人格否認の法理を適用することにやむをえない事情があるか（争点④について）

Xは、法人格否認の法理が本件に適用されとしても、それはXについて第二次納税義務を負うという不利益を受けうる地位を甘受することがやむをえないと認められる事情がある場合に限られる旨を主張していたが、本件判決は判決の要旨3に示したようにXの主張を認めなかった。地方税法11条の8には、同20条の7（国税通則法第42条と同旨の規定）により準用される民法第424条1項ただし書きのような文言が存在しないので、本件判決の説くところが妥当するであろう¹¹⁾。

五 おわりに

本件判決の結論のみをみれば妥当であると考えられるが、法人格否認の法理の適用を肯定した理由が十分に示されていない嫌いがある。本件は控訴されているので、名古屋高等裁判所がいかなる判断を示すかが注目されるであろう。

●——注

- 1) 地方税務研究会編『地方税法総則逐条解説』（地方財務協会、2017年）189頁。国税徴収法39条については、吉国二郎ほか編『国税徴収法精解〔平成30年改訂版〕』（大蔵財務協会、2018年）377頁のほか、租税法研究会編『租税徴収法研究（下）』（有斐閣、1961年）831頁、占部裕典「国税徴収法39条の『その他第三者に利益を与える処分』の意義と租税回避行為」『租税法における文理解釈と限界』（慈学社出版、2013年）898頁も参照。
- 2) 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）168頁、水野忠恒『大系租税法〔第2版〕』（中央経済社、2018年）91頁。北野弘久（黒川功補訂）『税法学原論〔第7版〕』（勁草書房、2016年）234頁も参照。
- 3) 三木義一「第二次納税義務」中里実ほか編『租税判例

百選〔第6版〕』（有斐閣、2016年）50頁（およびそこに掲記されている文献）、高木良昌「第二次納税義務者の権利救済」増田英敏編著『租税憲法学の展開』（成文堂、2018年）800頁を参照。なお、前掲平成18年最判の泉徳治裁判官意見が述べるように、前掲平成18年最判は前掲昭和50年最判を変更するものでないことに注意を要する。

- 4) もっとも、前掲昭和50年最判の趣旨に従うと、Xが本件納付を行っていなかったならばXに訴えの利益は認められなかった可能性は低くないと思われる。
- 5) 神田秀樹『会社法〔第21版〕』（弘文堂、2019年）4頁、江頭憲治郎『株式会社法〔第7版〕』（有斐閣、2017年）41頁、酒巻俊雄ほか編『逐条解説会社法第1巻総則・設立』（中央経済社、2008年）88頁〔森本滋担当〕、江頭憲治郎編『会社法コンメンタール1総則・設立(1)』（商事法務、2008年）90頁〔後藤元担当〕。
- 6) 実定法上の根拠を巡る議論については、江頭編・前掲注5）94頁〔後藤〕、鈴木凉介「法人格否認の法理の租税法への適用とその課題」駒澤大学大学院法学研究科私法研究28号（2004年）121頁を参照。
- 7) 金子・前掲注2）186頁。ただし、同1032頁において、「租税の徴収について国を私法上の債権者と区別する理由はないから、（中略）法人格否認の法理を適用して、別会社の財産を差し押えることができると解すべきである」と述べられる。
- 8) 村井正『租税法と私法』（大蔵省印刷局、1982年）75頁。
- 9) 松沢智『新版租税実体法〔補正第2版〕』（中央経済社、2003年）58頁。これに対し、鈴木・前掲注6）135頁、142頁、岩崎政明「租税実体法をめぐる問題（2）——法人格否認」小川英明＝松沢智編『裁判実務大系第20巻租税争訟法』（青林書院、1988年）474頁は、所得の帰属の認定につき法人格否認の法理の適用を認めるとしても、実際の余地は皆無または僅少である旨を指摘する。
- 10) 解説などとして、増田英敏「租税債権の執行における法人格否認の法理の適用の可否」ジュリ1132号（1998年）169頁、栗谷桂一「滞納処分による債権差押えが、法人格否認の法理の適用により有効であるとされた事例」税務事例28巻4号（1996年）17頁、冬木千成「租税徴収法における法人格否認の法理の適用」水野忠恒ほか編『租税判例百選〔第4版〕』（有斐閣、2005年）27頁がある。
- 11) 地方税務研究会編・前掲注1）194頁、吉国ほか編・前掲注1）386頁も参照。

大東文化大学教授 森 稔樹