

第二次納税義務制度の財産権侵害の可能性についての一考察

——国税徴収法37条1項2号の要件の検討を巡って——

高木英樹*

キーワード

第二次納税義務、国税徴収法37条、共同的な事業者、財産権侵害

目次

はじめに

I 問題の背景と問題意識

II 共同的な事業者の第二次納税義務の要件の検討

III 租税徴収制度調査会答申に基づく趣旨についての検討

IV 判例研究

結びに代えて

はじめに

租税法は、租税債権の充実のために滞納者以外の第二次納税義務者に対しても国家における租税追求（滞納処理）の途を開いている。かかる第二次納税義務制度はあくまでも納税者本人の滞納状態に対する租税追求のための補完的な制度であるにすぎないと捉えると、同制度の適用は謙抑的にならねばならないようにも思われ、同制度の適用を巡っての議論が絶えない¹⁾。かような問題関心の下、法律の規定した一定の要件を満たせば本来の納税者と人格の異なる者に同様の義務を生じさ

せる第二次納税義務制度は、その要件の設定のされ方等が憲法の要請に従ったものであるか否かといった観点での検討が求められるといえよう。本稿では、かような問題意識の下で国税徴収法（以下「徴収法」という。）37条《共同的な事業者の第二次納税義務》を素材²⁾に検討を行う。

I 問題の背景と問題意識

1. 問題の背景

第二次納税義務制度は、昭和26年に納税者の徴収回避という許害的行為を防止・回避するため³⁾に初めて旧国税徴収法に導入され⁴⁾、その後昭和31年1月に設置された租税徴収制度調査会（以下「調査会」という。）の議論の末に昭和34年にほぼ現行の形に拡充された⁵⁾。第二次納税義務制度の拡充は、絶対主義国家から民主・自由主義国家への大転換という歴史的な背景の下、租税法律関係に関する考え方が権力関係説から債務関係説へと転換する最中、租税債権の優先的効力が公示の原則に服する代償として行われたものと評価できる⁶⁾。

調査会での議論は、許害行為取消権（民法424条

* たかぎ ひでき 商学研究科商学専攻博士課程後期課程

①)の行使の簡易化としての第二次納税義務制度の拡充と引きかえに、租税債権の優先的効力の範囲を限定することで決着した⁷⁾。それは、課税庁側が詐害行為取消の訴訟による実効性が上がらないという現状を打破するために、一定の要件で相手方に第二次納税義務を負わせるという法律の創設の選択である。このことは、課税庁が訴訟による手間や日時を省き徴税の早期確保を実現する代わりに、第二次納税義務者に課税庁が負っていた手間や時間を負担させたことも意味する。

2. 本稿の問題意識

この手間や時間という負担の転換があったという第二次納税義務制度の拡充の沿革に照らすと、その拡充された制度が第二次納税義務者の権利を不当に侵害するものとして設計されてきてはいないかという疑問が惹起される。

なぜなら、第二次納税義務制度は一定の要件事実⁸⁾の存在を根拠に課税庁側が一方的に滞納者と別の者に納税義務を負担させ得るもの⁹⁾であるからである。つまり、同制度は、その要件から導かれる典型的な事実の存在を、別の者に帰属する一定の財産が実質的に滞納者に帰属すると認めるための判断基準としている。そして、第二次納税義務の納付告知(徴収法32)はその要件事実が存在すると課税庁側が判断すれば、納税者側に弁明や聴聞¹⁰⁾の機会を与えることなく一方的に行使し得るものであり、その処分の取消がされるまではその効力が維持される。納税者はその処分に異議がある場合には不服申立てや訴訟のための手続の手間や時間を負担することとなる。さらに、問題なのは当初予定された要件から導き出される事実が、第二次納税義務制度の当初の趣旨と乖離した事実までも含んでいる場合は、徴収回避の防止という第二次納税義務制度の趣旨を超えた第三者にまでも納税義務を課すことになり得ることである。このときその制度は、その第三者の財産権を不当に侵害することになる。

そこで、本稿では、昭和34年に拡充された第二次納税義務制度の一部を取り上げて、その条文の要件に着目し、その文理解釈から導き出せる要件事実の中に第二次納税義務者とされ得る者の権利を侵害する可能性があるものがあることを指摘し、その規定された要件はより限定的に解釈すべきか、あるいは、立法によりその要件を限定的にすべきことを提言する。

かような問題意識で徴収法39条《無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務》の成立要件等を検討する先行研究¹¹⁾もあるが、特に本稿では、同法37条1項2号の要件を満たす場合で第二次納税義務者への処分がその者の財産権を不当に侵害すること¹²⁾があり得ることを取り上げ、その検討を行いたい。同法37条を取り上げる理由は、かような問題意識での同条についての先行研究は特に見当たらず、また、同法39条に比較して同法37条1項2号から導き出される典型的な要件事実の中には第二次納税義務の不当な権利侵害を文理解釈によって乗り越えるのが、困難であると思われるものがあるからである¹³⁾。

本稿では、(Ⅱ)徴収法37条2号の要件の検討を行い、(Ⅲ)同条の制定に係る租税徴収制度調査会答申に基づいて、同条の趣旨を確認した上で、同条の再検討を行う。最後に、(Ⅳ)同条2号の憲法違反を争った裁判例を取り上げて判決に対して批判的な検討を行う。

Ⅱ 共同的な事業者の第二次納税義務の要件の検討

1. 条 文

徴収法37条¹⁴⁾の「共同的な事業者の第二次納税義務」は、昭和34年4月20日公布の新国税徴収法(法律第147号)で創設されている。

第37条《共同的な事業者の第二次納税義務》

次の各号に掲げる者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つている場

合において、その納税者がその供されている事業に係る国税を滞納し、その国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められるときは、当該各号に掲げる者は、当該財産（取得財産を含む。）を限度として、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う。

- 一 納税者が個人である場合 その者と生計を一にする配偶者その他の親族でその納税者の経営する事業から所得を受けているもの
- 二 納税者がその事実のあった時の現況において同族会社である場合 その判定の基礎となつた株主又は社員

同条は、納税者が個人の場合は、その者と生計を一にする配偶者その他の親族でその納税者の経営する事業から所得を受けているものを（1号）、納税者が同族会社の場合は、その判定の基礎となつた株主又は社員（2号）を第二次納税義務者とする。

本稿では、後者の同条2号の同族会社の株主又は社員（以下「2号株主等」という。）に関心を寄せたい。要件は、次のとおりである。

- ① 納税者の事業の遂行に欠くことができない重要財産を有すること（以下「重要財産要件」という。）。
- ② その重要財産に関して生ずる所得が納税者の所得となっていること（以下「納税者所得要件」という。）。
- ③ その納税者がその供されている事業に係る国税を滞納すること（以下「事業に係る国税要件」という。）。
- ④ その国税につき滞納処分を執行しても¹⁵⁾なおその徴収すべき額に不足すると認められること（以下「徴収額不足要件」という。）。

これらの要件を満たすと、その財産（取得財産を含む。）を限度として、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負うこととされている。

なお、2号の株主等は、「その事実のあった時の

現況」で同族会社の判定基礎であることが要件とされるが、「その事実」とは「重要な財産を有し、かつ、その財産に関して生ずる所得が納税者の所得となっている事実」をいう¹⁶⁾と解してよいと思われる。

2. 各要件について

(1) 重要財産要件

重要財産要件の範囲は、その事業の形態によりその財産が納税者の事業の遂行の上に果す役割いかんにより定まるので、これを一律に定めることは困難であると考えられる¹⁷⁾が、東京地裁昭和37年12月25日判決¹⁸⁾（行裁例集13巻2271頁）は、材木小売業を営む訴外会社の唯一の店舗が、一定の認定事実の下で「訴外会社の事業に属する木材の取引は、……その大部分は、訴外会社が本件店舗に材木店を構えていたことにより生じた顧客層との間に成立したものであつて、若し訴外会社がここに店舗を構えていなかったとすれば成立しなかつたであろうと認められる」などとして、重要財産要件を満たすものとし、その要件事実の存否は「滞納国税の基礎となつた所得発生の時を基準として判断すべき」とする¹⁹⁾。

また、東京高裁平成25年4月24日判決（租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）平成25年1月～平成25年12月順号25-15、以下「東京高裁平成25年判決」という。）は「徴収法37条柱書の『納税者の事業の遂行に欠くことができない重要な財産』とは、その財産がないものとした場合に、その事業の遂行ができなくなるか、又はできないおそれがある状態になると認められる程度にその事業の遂行に関係を有する財産をいうのであって、これに該当するか否かは、納税者の事業の形態を基準にして、当該財産の事業に対する貢献度を合理的・客観的に解釈することにより決することができる」としている。

この東京高裁の納税者の事業の形態を基準として、その「財産の事業に対する貢献度を合理的・

客観的に解釈する」との判断は、その財産の所有と事業と関係性を判断する上で重要であると思われる。なぜなら、後述するとおり徴収法37条2号所定の株主等は、滞納者とその事業を実質的に共同して行っていることを根拠に第二次納税義務を課されているからであり、財産の所有という事実が事業を実質的に共同することといかに関係しているかを示す基準の一つとなっているからである。

したがって、重要財産要件を単に「その財産がないものとした場合に、その事業の遂行ができなくなるか、又はできないおそれがある状態になると認められる程度にその事業の遂行に関係を有する財産」とするのではなく、その要件の可否判断ではその「財産の事業に対する貢献度を合理的・客観的に解釈する」ことが求められよう。

(2) 納税者所得要件

納税者所得要件につき、東京高裁平成25年判決は「徴収法37条柱書の『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』とは、重要財産から直接又は間接に生ずる所得が納税者の所得となっている場合及び所得税法その他法律の規定又はその規定に基づく処分により納税者の所得とされる場合をいうものと解することができる」とする。

広島高裁岡山支部昭和48年10月15日判決（民集29巻7号1242頁）は、同族会社は「本件倉庫およびその敷地である本件宅地を使用することによって適正賃料を支払わなかつただけ利益を得て、その所得を得たものというべき」として、同族会社の株主等の所有財産をその時価より低額で賃借している事実の下で、その賃料の時価との差額相当額がその同族会社の実質的な所得となっているとの裁判例がある。この事件は、上告審である最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）²⁰⁾で維持されている。

徴収法37条の納税者所得要件は、徴収法39条に比較して正反対の事象をその課税要件にしているという特徴をもつ。徴収法39条が無償又は著しく

低い額の対価による譲渡等という滞納者から第三者への財産移転を課税要件として、その移転した財産を課税の根拠としているのに対して、徴収法37条の納税者所得要件は、第三者の所有する財産から生ずる所得が滞納者の所得となっていることを要件としているからである。

つまり、徴収法39条は利益移転が滞納者から第三者に移転しているのに対して、徴収法37条は利益移転が第三者から滞納者に移転しているのである。

図表1 「利益」の移転の方向が逆であること

徴収法37条の納税者所得要件	滞納者 ← 第三者の利益
徴収法39条の無償譲渡等要件	滞納者の利益 → 第三者

徴収法39条は、本来滞納者に帰属すべき財産が第三者に移転したことに着目して、その移転した利益に対して課税をしようとするものと解される。租税の徴収不足がその移転に基因するのであれば、その移転した第三者の利益にその不足分を負担させることは合理的であろう。なぜなら、徴収の対象となる租税そのものが滞納者から第三者に移転したことに着目しその移転した利益を課税物件として課税を行っているとは解することができるからである。

これに対して、徴収法37条の納税者所得要件は、特殊である。第三者から滞納者に利益が移転しているの、その移転した利益を課税物件としているわけではない。その移転した利益を生み出す財産の存在自体が、第三者に滞納者の利益が帰属していると同視し得るという極めて迂回的な論理を根拠とする。これを敷衍すれば、第三者所有財産から生ずる利益がある事業の所得となっていることは、その事業の所得は実質的にはその第三者に帰属するのが通常というものである。これは、いわば徴収回避行動に対する経験則ともいえるべき「推認」といえよう。たしかに、この「推認」は滞

納者が徴収回避を意図して、差し押さえの対象となり得る財産をその滞納者に帰属させず、実質的に共同で事業を行っている者に帰属させて差し押え回避の防止を行うには有効であろう。この場合、滞納者以外の者に帰属する財産から生ずる利益はその滞納者に恩恵をもたらす。しかし、この推認に基づく、徴収回避の意図をもたず、滞納者と共同の事業を行っていない第三者をもその対象としてしまうのである。

(3) 事業に係る国税要件

事業に係る国税要件として、その国税の範囲は、条文上、事業に「係る」国税と規定されているから「納税者の事業の遂行に不可欠の重要な財産に関して生ずる所得につき課税される所得税及び法人税にのみ限定されず、事業の遂行に伴って当然事業が負担すべき税金」をいう²¹⁾と文理解釈上その範囲は広がるものと思われる。

ただし、納税者の一の国税がその事業に係る部分と他の部分とからなる場合はその国税のうちその事業に対応する部分のみ(徴収法施行令12①③)である。

また、どの期間の国税がその範囲となるかについては、重要財産が供されていた期間に対応する部分の国税とすべきであろう²²⁾。

(4) 徴収額不足要件

徴収額不足要件は、本来の納税義務者に滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額が不足することを定めたもので、これは第二次納税義務制度(徴収法33乃至39、40)に共通する要件と解される²³⁾。この要件は、共通の要件であり、本稿の問題とは特に関わらないためこれ以上は言及しない。

(5) 同族会社の株主等以外の要件について

徴収法37条の要件のうち同族会社の株主等以外の要件については、以上のとおりであるが、これらの要件については、個別に検討すべき問題もあるが、本稿の目的とは異なるのでこれ以上の検討は割愛させていただく。

本稿の目的は、これらの要件を満たせば、いか

なる同族会社の株主等であっても徴収法37条の適用を受けて第二次納税義務が課されるという現行制度の問題点を指摘することである。次に、第二次納税義務制定の意義や、徴収法37条の意義を検討することによりその点を明らかにしていきたい。

Ⅲ 租税徴収制度調査会答申に基づく趣旨についての検討

1. 租税徴収制度調査会答申

第二次納税義務の趣旨について、租税徴収制度調査会答申(以下「答申」という。)によれば、「第二次納税義務制度は、形式的に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」²⁴⁾とされている。

そして、「共同的な事業者の第二次納税義務」の答申の「七 共同的な事業と租税」において、「納税者の事業の遂行に欠くことができない財産が、納税と生計を一にする親族、同族会社、同族株主その他の特殊関係者の所有となっており、かつその事業が納税者と実質的に共同して行われていると認められるときは、納税者の事業についての租税に限り、その特殊関係者に対し、その財産を限度として、納税者の滞納税金につき、第二次納税義務を負わせることができることとするのが適当である。しかし、その範囲については慎重に検討し、例えば、納税者と共同の事業を営む配偶者のようにその所得がすべて納税者の所得となつている場合等合理的な範囲に限定すべきである。」²⁵⁾とする。

2. 答申の検討

この答申での提言を分析すると次のようになる。

図表 2 答申の共同的な事業者の第二次納税義務に
対しての提言

納税者の事業の遂行に欠くことができない財産が、 …同族株主その他の特殊関係者の所有となっている
かつ
その事業が納税者と実質的に共同して行われている と認められる
とき
第二次納税義務を負わせることができることとする のが適当

さらに、その範囲については慎重に検討することを要請し、合理的な範囲に限定すべきことを求めている。

ここで、答申の提言と、現行の条文とを比較して差異が見いだされまいだろうか。本稿で問題としている同族株主が納税者の事業の遂行に欠くことができない財産を所有していることが一つ目の要件であり、これについては答申と現行の規定に特に差異はない。しかし、答申のいう「その事業が納税者と実質的に共同して行われていると認められる」との二つ目の要件については、現行の規定では必ずしも的確にその要件を表現していないと考える。

なぜなら、現行の規定では、同族会社の株主等が重要財産を所有していれば要件を満たすこととされており、それは「その事業が納税者と実質的に共同して行われていると認められること」と一致するとは限らないからである。このことは、事業を実質的に共同していない同族株主が重要財産を所有している場合を想定すれば容易に理解できる。

3. 現行の規定が答申の提言と齟齬をきたす具体例

例えば、親が事業を営んでいた同族会社 X 社の重要財産及び株式が、2 人の子 A 及び B に相続（重要財産は共有）され、一方の子 A は事業承継して X 社の代表取締役に就任し、他方の子 B は事

業には全く関与せず、A と B は疎遠の関係となったが、その後、X 社は法人税を滞納していたような場合である。このときその滞納税につき、X 社の重要財産を所有し株主である A 及び B に対し、徴収法 37 条 2 号所定の第二次納税義務の納付告知がされ得る。

この場合、A への告知は X 社の代表取締役であるために X 社の第二次納税義務者として妥当であると考えられる。他方、B は X 社の事業に一切関与せず給与や配当その他の便益を何ら受けることがない場合は、その納付告知は妥当であるといえるであろうか。

B は X 社から便益を一切受けず、反対に重要財産による便益を与える側であるにもかかわらず、さらに、X 社の滞納税の負担を強いられることとなるのである。

4. 簡略化された現行の規定

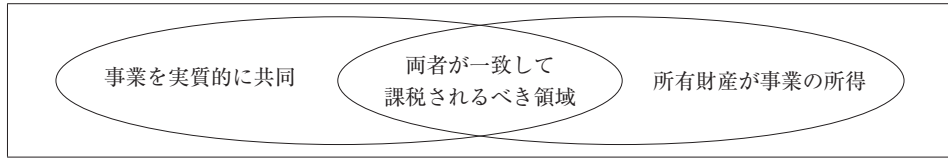
これは、現行の規定が答申の提言をかなり簡略化した形で規定されているからだと思われる。すなわち、現行の規定「納税者がその事実のあつた時の現況において同族会社である場合」は単に「その判定の基礎となつた株主又は社員」とされる。つまり、同族会社の株主等なら誰でもこの要件を満たすことになるため、この規定では、滞納者の事業に実質的に共同しない者を除外することはできない。

そこで、滞納者の事業に実質的に共同しない者を除外するためには、重要財産要件と納税者所得要件が重要となる。しかし、これら要件が求める「所有財産が事業の所得」となっている事実は、「事業を実質的に共同」していることとは、同等のものとして解することはできない（図表 3 参照）。

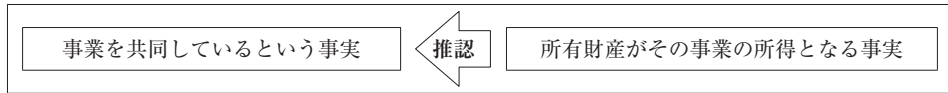
所有財産が事業の所得となっている事実は、あくまでもその財産の所有者がその事業を共同しているという事実を「推認」させる事実の一つにすぎないのである（図表 4 参照）。

以上のとおり、現行の規定が答申の提言をかな

図表3 両事実は同等のものでない



図表4 「所有財産が事業の所得」となる事実は推認させる事実の一つにすぎない



り簡略化した形で規定されていることに鑑みると、答申がその範囲を慎重に検討して合理的な範囲に限定すべきと要請していることに現行の規定は応えていないと考えられる。

5. 事業を共同することを第二次納税義務の根拠とする理由について

ところで、なぜ事業を実質的に共同して行っていることを第二次納税義務の根拠とするのか。この点、そもそも事業を共同に行うということは、なんらかの人的又は物的な資本を投下し、その投下資本から得られた利潤の分配にあずかることが想定されるからと思われる。

それゆえ、何らかの資本投下が事業に対して行われれば、その事業から獲得される恩恵がその資本投下を行った者に及ぶべきで、その恩恵が及んだ者をその事業を共同する者と捉えるという一般的な考えが導かれる。

したがって、かような考えによれば、ある者の所有財産が事業の所得となれば、その事業から得られた恩恵はその財産の所有者にも及ぶはずなので、その財産の所有という事実を事業を共同している事実と同視しているものと解される。

たしかに、事業の内情を知らない徴収庁の立場からすれば、外部からその事業に貢献している財産を所有する者にその事業の恩恵が及んでいるかを明らかにすることは困難な場合が多いとも思われる。それゆえ、かように一定の事実の存在を要

件として規定することにより、その要件を満たせばその財産の所有者にも事業の恩恵が及んでいるとして財産上の責任を補充的に負わせることは一見合理的のようにもみえる。

6. 現行規定の財産権の侵害の可能性

しかしながら、上述したとおり、所有財産がその事業の所得となる事実は、その事業に係る同族会社の株主等のすべてにその事業の恩恵が及んでいることを意味しない。たとえ、その要件を満たすほとんどの場合において、その財産の所有者にその事業からの恩恵が及んでいてその事業を共同して行っていると認められるとしても、その財産の所有者にその事業の恩恵が全く及んでおらずその事業を共同して行っていると認められないケースが一つでもあるならば、その一つのケースでその規定は不当にその財産の所有者の財産権を侵害することになると解される。そして、かようなケースでは財産の所有者は事業に対して一方的に所得となる利益を与えているだけで全く恩恵を受けていないので、そこにさらに第二次納税義務を課すことは、課税物件の存在しないところに課税を行うこととなるのである。

つまり、かようなケースがわずかしかなくとも、その規定の存在自体が課税物件の存在しない課税を齎すこととなる以上、この規定は財産権の侵害としての違憲の可能性があると思われる。

7. ドイツ・フランスにおける同様の規定について

本章の最後に、外国での取扱いも参考となると思われるので、我が国の徴収法37条のモデルとされたと思われる²⁶⁾ドイツ及びフランスにおける現行の規定を簡単に確認し、若干のコメントを付したい。

(1) ドイツ租税通則法 (Abgabenordnung)

Abgabenordnung

§74

Haftung des Eigentümers von Gegenständen

(1) Gehören Gegenstände, die einem Unternehmen dienen, nicht dem Unternehmer, sondern einer an dem Unternehmen wesentlich beteiligten Person, so haftet der Eigentümer der Gegenstände mit diesen für diejenigen Steuern des Unternehmens, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet. Die Haftung erstreckt sich jedoch nur auf die Steuern, die während des Bestehens der wesentlichen Beteiligung entstanden sind. Den Steuern stehen die Ansprüche auf Erstattung von Steuervergütungen gleich.

(2) Eine Person ist an dem Unternehmen wesentlich beteiligt, wenn sie unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital oder am Vermögen des Unternehmens beteiligt ist. Als wesentlich beteiligt gilt auch, wer auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss ausübt und durch sein Verhalten dazu beiträgt, dass fällige Steuern im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 nicht entrichtet werden.

邦訳筆者

ドイツ租税通則法

第74条《物件の所有者の責任》

会社にサービスを提供する物件が企業者ではなく当該会社に実質的に関与する者に帰属する場合に

は、当該物件の所有者は、その会社の経営に基づく会社の納税義務について当該物件をもって責任を負う。ただし、その責任は、その実質的関与が存在する間に成立した租税にのみ適用される。税額控除の還付請求権も租税と同等とする。

2 会社の資本又は出資の4分の1以上を直接又は間接に保有している場合、その者は会社の実質的に関与しているものとする。会社に支配的な影響力を行使し、その行動を通じて、第1項前段の意味の範囲内の納税が支払われないという事実に貢献する人も、重大な関与があるとみなす。

ドイツの場合、滞納者にサービスを提供する財産が、その会社の実質的に関与する者に帰属する場合を要件としており、その要件は滞納会社と財産の所有者に「実質的に関与」があることを示している点で、我が国の徴収法37条と比較して、その趣旨が明確に表れていると解することができる。

しかし、ドイツにおいてもその財産の所有者がその会社の資本又は出資の4分の1以上を保有すれば、その所有者はその会社の実質的に関与するものとされるという形式基準をとっている。もっとも、この形式基準をみれば、実質的な関与があると「みなされる」わけではなく、単に「ものとする」と規定されているから、反証があればこれは覆る可能性があるものと考えられる。

ただ、会社に支配的な影響力を行使して、滞納の事実に貢献する人であれば重大な関与があるものとみなすとされている。これは、「みなす」規定で反証を許さないが、結局は、滞納の事実に貢献することが要件となっているから、その立証は徴収庁側にあるものと考えられ、その意味では我が国の徴収法37条と比較して、その範囲を限定する規定となっていると解される²⁷⁾。

(2) フランス租税一般法 (Code général des impôts)

Code général des impôts**Article 1684**

3. Le propriétaire d'un fonds de commerce est solidairement responsable avec l'exploitant de cette entreprise, des impôts directs établis à raison de l'exploitation de ce fonds jusqu'à la publication du contrat de location-gérance.

Le premier alinéa du présent 3 n'est applicable que lorsque les impositions en cause ont fait l'objet des majorations prévues aux b ou c du 1 de l'article 1728 ou à l'article 1729 et à la condition que le propriétaire ait connu ou n'ait pu ignorer l'existence des manquements ayant entraîné l'application de ces majorations.

邦訳筆者

フランス租税一般法

第1684条 (1、2項省略)

3 営業用財産の所有者は、その財産の利用に対して課税される直接税につき、企業経営者と連帯して責任を負う。

これは、その税が第1728条又は第1729条の1のb若しくはcに規定された課税の対象であり、所有者がその課税の適用につながった違反の存在を知っているか、又は、その無視できなかつた場合にのみ適用される。

フランス租税一般法は、営業用財産の所有者に、その財産の利用につき課される租税にその企業経営者と連帯して責任を負うものとしている。ただし、重要財産の所有者が滞納等の違反を知っているか無視できない場合のみに適用されるとの限定的な規定となっている。

つまり、重要財産の所有者が「その課税の適用につながった違反の存在」を知っているか、その知らないことについて無過失であることが条件と

されている点で、重要財産の所有者への不当な課税責任の負担を及ぼすことを防いでいるものと解することができる。

この点で、フランスにおける規定もその範囲を限定しており、我が国の徴収法37条がその限定をもたないことに比較すれば、より正当な規定であると解される。

したがって、フランス租税一般法第1684条3項後段の規定は、我が国の徴収法37条2号の要件を限定する場合の参考になるものと考えられる。

8. 小 括

以上のとおり、現行の徴収法37条の規定は、文理解釈上は、同条2号の株主等のうちに実質的に滞納者の事業と共同しないものも含むことになり、その株主等の財産権を不当に侵害してしまい違憲となる可能性を指摘した。この点については、次章で、同条同号の憲法違反を争った事案で改めて若干の検討を行う。

また、前節では同条のモデルとされたと考えられるドイツ及びフランスの規定を確認し若干のコメントを行った。特に、第二次納税義務の範囲を限定する点で、フランス租税一般法第1684条3項後段の規定は、我が国の徴収法37条の今後の改正にあたって参考となると考えられる。なお、ドイツ及びフランスの規定の沿革や、これら規定に係る裁判例の分析については本稿では立ち入ることができなかった。この点は今後の課題とさせていただきたい。

IV 判例研究

ここでは、徴収法37条2号所定の株主等が違憲無効であるかどうか争われた事案として「第二次納税義務の納付通知書による告知処分取消請求事件」(以下「本件」という。)東京地裁平成5年3月12日判決(判例集未登載、以下「本件東京地裁」という。)を取り上げ、徴収法37条2号の規定の憲法適合性について検討を行う。

1. 事案の概要と争点

(1) 事案の概要

本件は、X（原告）所有の店舗を賃借し、そこで飲食店を経営していた株式会社A（以下「A社」という。）がその事業に係る国税を滞納したことから、税務署長Y（被告）がXについて徴収法37条2号に基づく第二次納税義務を負うとしてその告知（以下「本件告知」という。）をしたので、Xが右規定は違憲無効であるなどとしてその取消を求めた事案である。

A社は、昭和56年9月に設立された飲食店経営等を目的とする会社で、その発行済株式総数（資本金1000万円）の7割をXが所有する同族会社（法人税法2条10号）であり、Xは、地下1階付地上4階建てのビル（以下「本件ビル」という。）を所有し、A社は設立以来Xから本件ビルの地下1階部分を賃借し、同所で飲食店を経営してきた（昭和63年9月頃事業を廃止）。

(2) 争点

本件の争点は、徴収法37条2号が憲法14条、25条又は29条1項に違反する無効なものであるかどうか、または、本件の納税義務の告知が同法14条に違反するものであるかどうかという点である（争点1）。

徴収法37条2号を適用でき、右告知が日本国憲法14条に違反しない場合に、本件のA社の滞納国税につき、Xが同条同号の株主等に該当し、第二次納税義務を負うかという点である（争点2）。なお、争点2については、事実認定に係るものであるため本稿では割愛する。

2. 争点1についての当事者の主張

(1) Xの主張

Xは「国税徴収法37条の立法趣旨は、滞納者が事業に供している財産が、本来は滞納者の所有であるのに、所有名義だけを第三者のものにしている場合、或いは、第三者の所有名義とされているが、あたかも滞納者が自己の財産と同様に支配し、

実質的な処分権も有する場合において、所有名義人に第二次納税義務を負わせるとするものであり、このような者に第二次納税義務を負わせることが公平であると思われる場合に課税するものである。ところが、国税徴収法37条2号は、右立法理由において重要な要件とされている納税者と財産との結び付きすなわち滞納者が財産の実質的所有者ないし財産の処分権を有するという関係を外してしまい、単に『（親族等が）事業の遂行に欠くことのできない財産を有し、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』とだけ規定しているのである。このような要件では、課税を可とするような公平性を担保することはできないから、右規定は憲法14条の法の下での平等に違反するものであるし、財産権を保障した同法25条、29条1項にも違反するものであって、無効である。」

「仮に国税徴収法37条が違憲でないとしても、同条は、右立法趣旨に則り、滞納者が財産の実質的な所有者や財産の処分権を有する者でないとき、滞納者と財産の所有名義人である第三者との間に共同的事業関係があると認められないときにはこれを適用すべきではない。本件告知は、そのような場合であるのに、同条を適用しようとするものであるから、日本国憲法14条に違反する。」と主張している。

(2) Yの主張

Yは「第二次納税義務の制度は、滞納者の所有に属しないが、租税の徴収の観点からは、実質的にはその滞納者の責任財産に属すべきものと認められるような特定の場合において、その所有形式に即しながら実質的に滞納者から徴収の実を挙げようとする制度であり、このような滞納者の責任財産に属すべき財産を目的として、その所有者に対して補充的な納税義務を課し、その納税義務の実行として当該財産等から滞納者の租税を徴収しようとするものである。その内容においては、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みうるし、その性質によっては、保証債務の実行手続とみられるものもある。このように第二次納税義務は、租税徴収上の観点から所有者を異にする財産を滞納者の実質的責任財産と観念するものであって、原告の主張するような「財産の実質的な所有者ないし財産の処分権を有するという関係」にある場合で、詐害行為の取消と同様の考えに立つとの同一の原理のみに基づいているものではないから、原告の主張は、この点において既に失当である。」

「共同的な事業者の第二次納税義務を定めた国税徴収法37条の趣旨は、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とになり、このような場合には、所有の実質的帰属に着目し、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にその財産の所有者に第二次納税義務を負わせるものであって、このような規定は、国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保することを目的とする国税徴収法(1条)の趣旨目的に適う合理的なものである。」と主張している。

3. 裁判所の判断

本件東京地裁は、「法37条2号は、法人税法2条10号に規定する同族会社にあつては、その事業によって得られる収益が、実質的には同族会社判定の基礎となった株主等によって享受される場合の多いところ、その株主等がその同族会社にその事業の遂行上欠くことのできないような重要な財産を提供し、その同族会社はその財産によって所得を得ているときには、その株主等は、その財産の提供によって、実質的にはその同族会社と共同事業を行っているとみることができることから、その事業によって生じた国税につきその同族会社に滞納処分をしても不足を生じるときに限り補充的

にその財産及び不足額の限度でその株主等に納税義務を負わせるものである。収益が法律の形式上帰属するとされている者とそれが実質的に帰属している者とが異なる場合において、その収益によって生ずる納税義務をその形式上帰属するとされている者が果たし得ないときには、その義務をそれが実質的に帰属している者に負わせるのは、徴税権の実現の方法として公平なことというべきである。問題は、どのような場合をこれに当たるものとするかであるが、法37条2号は、右のとおり、1 滞納者が同族会社であること、2 滞納者が同族会社であるとする判定の基礎となった株主が、滞納者の事業の遂行上欠くことのできない重要な財産を有していること、3 その財産に関して生ずる所得が滞納者の所得となっていることの要件がある場合をこれに当たるとするのである。ある財産を所有している者について、その者と滞納者との間及びその財産と滞納者との間に右のような強固な結び付きがあるのであれば、その者については、その財産の提供の限度で滞納者と実質的な共同経営者であつて滞納者の債務について一定の責任を負うものとし、その財産については、滞納者の実質的な責任財産であることに、当事者の選択した法律形式を尊重しつつ、実質的な所得の帰属主体に徴税権を行使する制度として優に合理性を肯定できるから、右規定は、日本国憲法14条、25条、及び29条1項のいずれの規定にも反するものではないというべきであるし、本件告知をもって、これを同法14条に反するということができないというべきである。」と判断した。

4. 検 討

本件でXは徴収法37条2号が「納税者と財産との結び付きすなわち滞納者が財産の実質的所有者ないし財産の処分権を有するという関係」という重要な要件を立法趣旨に反して外しており、「このような要件では、課税を可とするような公平性を担保」できないから、「右規定は憲法14条の法の下

の平等に違反」し、「財産権を保障した同法25条、29条1項にも違反する」と主張している。

これに対して、Yは、第二次納税義務制度は租税徴収の観点から実質的に滞納者の責任財産に属すべきと認められるような特定の場合に所有形式に即しながら実質的に滞納者から徴収の実を挙げようとする制度としながら、租税徴収上の観点から所有者を異にする財産を滞納者の実質的責任財産と観念するものとして、原告の主張を失当としている。

しかし、Xの主張は、そもそも一定の要件を満たせばその実質的な関係を考慮することなく、実質的な関係があるものと捉えるという第二次納税義務制度の要件それ自体が憲法に違反するのではないかと主張しているのであって、Yの主張はXの主張に対する回答になっていない。

一定の要件を満たせば納税者と財産の実質的な結び付きを考慮しない徴収法37条2号の規定に違憲の可能性があるとのXの主張に対して、本件東京地裁もYと同様に応えていない。同地裁は、徴収法37条2号の趣旨につき、まず「法人税法2条10号に規定する同族会社にあつては、その事業によって得られる収益が、実質的には同族会社判定の基礎となった株主等によって享受される場合が多い」ことを指摘している。この指摘から、徴収法37条2号は同族会社ではその事業収益が実質的にその株主等によって享受される場合が多いことを前提とした規定であると、同地裁が考えていることが窺える。これは、上述した徴収法37条2号の分析での見解と一致する。

本件東京地裁は、その上で「その株主等がその同族会社にその事業の遂行上欠くことのできないような重要な財産を提供し、その同族会社がその財産によって所得を得ているときには、その株主等は、その財産の提供によって、実質的にはその同族会社と共同事業を行っているとみることができる」とする。すなわち、同地裁は、「享受される場合が多い」ことを前提に、その株主等が同族会

社に重要な財産を提供し、その同族会社がその財産から所得を得ているときは、その株主等は実質的に同族会社と共同事業を行っているとみることができるとするのである。

この本件東京地裁の説示には、論理の飛躍がある。なぜなら、「享受される場合が多い」ということは享受されないケースも当然にあることが前提とされているわけであるから、「享受される場合が多い」ということを前提に、すべての株主等（すなわち、享受される株主等及び享受されない株主等）が実質的に同族会社と共同事業を行っているとの結論は導き出せないからである。

したがって、同地裁の説示はこの論理の飛躍の点で当を得ず、その後に導かれる徴収法37条2号の規定が日本国憲法14条、25条、及び29条1項のいずれの規定にも反するものではないとの判断が直ちに正当であるとはいえない。

同地裁は、その後「収益が法律の形式上帰属するとされている者とそれが実質的に帰属している者とが異なる場合において、その収益によって生ずる納税義務をその形式上帰属するとされている者が果たし得ないときには、その義務をそれが実質的に帰属している者に負わせるのは、徴税権の実現の方法として公平なことというべきである。」と説示しているにもかかわらず、「問題は、どのような場合をこれに当たるものとするか」として、「法37条2号は、右のとおり、1 滞納者が同族会社であること、2 滞納者が同族会社であるとする判定の基礎となった株主が、滞納者の事業の遂行上欠くことのできない重要な財産を有していること、3 その財産に関して生ずる所得が滞納者の所得となっていることの要件がある場合をこれに当たるとするものである。」と指摘して、「ある財産を所有している者について、その者と滞納者との間及びその財産と滞納者との間に右のような強固な結び付きがあるのであれば、その者については、その財産の提供の限度で滞納者と実質的な共同経営者であつて滞納者の債務について一定の責任を

負うものとし、その財産については、滞納者の実質的な責任財産であるとするには、当事者の選択した法律形式を尊重しつつ、実質的な所得の帰属主体に徴税権を行使する制度として優に合理性を肯定できる」とするが、このことは、前述した通り、「多くの場合」には当てはまるとしても、その「多くの場合」以外には肯定し得ないことは上で検討した通りであるから、当を得た判断とはいえない。かような「多くの場合」以外のケースについては、限定的な要件を付加して37条2号の規定の適用を除外すべきであろう。

なお、東京地裁平成24年9月7日判決（判例集未掲載）も本件東京地裁が示した徴収法37条2号所定の趣旨を参照して判断を下している²⁸⁾ので、この趣旨を踏襲しているという観点からは、当を得た判断とはいえないと考える。

5. 小 括

以上のとおり、本件東京地裁は、Xが主張する徴収法37条の趣旨には的確に答えることを避け、多くの場合に同法2号所定の株主等が滞納者と実質的な共同経営者であって滞納者の債務について一定の責任を負うことを肯定しているのであるが、これはあくまでも「多くの場合」に限るのであり、その「多くの場合」以外のケースを無視した説示となっている。したがって、本件東京地裁の判断は取り消されるべきであると考えられる。

今後、徴収法37条2号所定の株主等が不当に財産権を侵害され得ると事実認定により判断された場合に、その文理解釈を乗り越えて、趣旨解釈によってかような株主等が不当に財産権を侵害されないように解することによって対応するという対処法はあろう。

しかし、租税法律主義（憲法30、84）が要請される我が国の租税法においては、やはり文理解釈こそが第一義的に求められるべき法令解釈である²⁹⁾から、徴収法37条2号の要件は不当に同族株主等の財産権を侵害することが発生しないように、

その要件を限定する形で改正を行うべきであろう。改正の場合には、前章Ⅲ7(2)で触れたフランス租税一般法第1684条3項後段の規定も参考に検討を行うのが良いだろう。

結びに代えて

調査会の会長を務めた我妻榮博士は、『国税徴収法精解』の序で「調査会が最も苦労した点は、徴税の実効を確保しながら私的金融取引に及ぼす影響を最小限度に止めることで……近代金融取引の理想からいえば、租税債権も私債権と同一の原理に従うものとするのが望ましい。しかし、今日のわが国の実情において一挙にこの理想を実現することは、遺憾ながら不可能と思われ……租税債権の優先的効力も、ある程度までは、承認せざるをえない。徴税当局が、みずから執行することも……認めざるをえない。」とされた上で、「ただこの際ぜひ述べておかなければならないことがある。」と前置きをされて、「新国税徴収法の認める租税債権の優先的効力も、その徴収に当たって用いる強制力も、その運用を極めて慎重にすべきことが諒解されている」ことを指摘されている³⁰⁾。

この我妻博士の指摘は、我が国の徴収法が租税債権に与えている優先的効力やその徴収のための徴税当局の強制力が大きいことを示唆している。同博士は、このことは「近代私法取引制度に対する例外」のみならず「近代法治国家の公権力の作用としても、異例に属す」とする。しかし、かような例外を認めたのは「納税義務者の態度の如何によってはかような制度を必要とする場合もあることを認めたから」とされるのである。したがって、我妻博士は「徴税当局がこれらの制度の運用に当たっては慎重の上にも慎重を期することが、当然の前提として諒解されている」とあえて述べられている³¹⁾のである。

調査会の答申に基づいた第二次納税義務制度の拡充があった昭和34年からは既に60余年が経過している。当時は戦後まもない混沌とした社会・経

済情勢を反映して復興のための莫大な歳入確保のため増税が行われ、またハイパーインフレが進行して滞納が歴史的な水準となり、徴税をとおしての課税庁と納税者との対立的な構図が社会現象として浮かび上がっていた時代であり³²⁾、かような背景の下で第二次納税義務制度が拡充されたわけである。60余年の歳月の経過によって、徴税に係る課税庁と納税者との関係は当時とは大分変わったのではなからうか。たしかに、現在においても徴税回避のために財産の移転をするものがあるのも事実である、しかし他方で、核家族化を経て個人主義的な思想が浸透し、個人の多様化が当然に認められる現在においては、たとえ親族や同族会社の株主等であっても、当時のように個々の関係が密接であるとはいえないと思われる。戦後から民主・自由主義の旗を掲げてこれらの価値を普遍のものとして希求する我が国においては、現在において改めて財産権の侵害という観点でその懸念のある法律の内容を見直す必要があるように思われる。

本稿では、徴収法37条2号所定の株主等には、法令解釈上は、調査会が意図した以外の株主等も含まれてしまう可能性があることを明らかにした。徴税当局がかような調査会の意図を認識せず、その調査会の到達した結論だけを理解して第二次納税義務の納付告知処分を行えば、不当に納税義務を課される第三者を生むことにもなり得る。それゆえ、徴収法37条2号については、より厳格な要件を付加するのが良いと思われる。

(令和3年6月17日脱稿)

注

- 1) 第二次納税義務制度に係る事件で最高裁まで争われたものとしては、最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決(民集29巻7号1226頁)、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決(民集60巻1号65頁)、最高裁平成21年12月10日第一小法廷判決(民集63巻10号2516頁)及び最高裁平成27年11月6日第二小法廷判決(民集69巻7号1796頁)があり、下級審で争われ

た事件は多数ある。

- 2) 徴収法37条2号の要件についての先行研究として、脇本俊紀「共同的な当事者の第二次納税義務に関する一考察」税大ジャーナル20号101頁がある。
- 3) 第10回国会衆議院大蔵委員会議事録第38号(昭和26年3月20日)で西川政府委員は昭和26年改正での第二次納税義務制度の導入につき「納税者に詐害行為等がありました場合の徴収方法を改善した」と説明している。
- 4) 旧国税徴収法の改正(昭和26年法律78号)により導入された。
- 5) 青山善充=碓井光明編集代表『日本立法資料全集 国税徴収法〔昭和改正編〕(1)』(信山社2002)。
- 6) 制度制定の経緯については、拙稿「第二次納税義務の主たる課税処分の違法に対する争訟の可否基準についての一考察—原告適格・違法性の承継及び制度の沿革を巡って—」中央大学大学院研究年報商学研究科編49号204頁(2019)を参照。
- 7) 調査会の第二次納税義務制度の拡充の議論は、最初は訴訟によらず詐害行為取消権の行使を行政権で行うという議論からはじまり、それは困難であるとの判断から、行政権の行使として適用し得る第二次納税義務制度の範囲の拡充との議論に発展した。当時の大蔵省主税局の吉国二郎氏は、「現在詐害行為取消権を行使するのに訴によらなくてはならない。……ほとんど最近まで例がなかった、最近において若干例があるようですが、実効はほとんどあがっておらない。……そこで、できれば一定の要件において行政権が直接取り消すことができないだろうか。それに対しては、再調査請求その他最終的には訴訟にまで及ぶわけでございますが、簡易に取消ができる方法はないだろうか」とし、その理由として、「現行制度のように訴訟により詐害行為を取り消すことは、日時を要し、徴収の早期確保に欠けるところがある。」とし、また「仮に行政処分により一時的に司法上の法律行為を取り消しても、これに対する私法上の争訟の途を開いておけば、私権の保護は期し得られる。」とする。これに対する反論として「行政処分により私法上の法律行為を否認するような形成的行為は、私権保護の面から、適当でない。」との指摘や「詐害行為の取消の簡素化は、むしろ、……第二次納税義務制度の拡充のような形において検討すべき」との意見があり「権利関係を動かすくらいならば、一定の要件で相手方に第二次納税義務を負わせ

- るという法律的な規制の方が適当ではないだろうか。そうすれば、行政権が無理な形成行為をしないでも済み、また法律的にその要件を明らかにしておけば、たとえ責任を課しても問題ないのではないだろうか。」との結論の下、第二次納税義務制度の拡充が行われたのである（同議事録は、青山＝碓井・前掲注5）、326頁以下参照）。同議論の評価につき佐藤英明「国税徴収法39条の適用要件」ジュリスト1385号137頁を参照。また、調査会の審議経過については佐藤英明教授が、青山＝碓井・前掲注5）、42頁以下に簡潔にまとめられている。
- 8) ここで要件事実とは「実体法の条文の法律要件に記載されている類型的な事実」と定義する（酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第4版改訂増補版〕』7頁（財経詳報社2017）参照）。
- 9) 調査会答申では「形式的に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、公平を失わないとき……徴収手続の合理化を図るために認められている制度」とする（大蔵省租税徴収制度調査会「租税徴収制度調査会答申」（1958））。
- 10) 弁明は行政手続法第3節（29-31）、聴聞は同法第2節（15-28）に規定されているが、国税に関する法律に基づき行われる処分については、これらの適用が除外されている（国税通則法74条の14）。
- 11) 中村芳昭監修・東京地方税理士会編『納税者のための租税の納付・徴収手続』90頁以下（勁草書房2019）参照。
- 12) 後述するII 3 (3) の具体例を参照。
- 13) 国税徴収法39条は「滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが……滞納者がその財産につき行つた……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に基因すると認められるとき」と規定し、無償譲渡等が徴収額の不足に「基因する」ことを要件としているが、同法37条にはこのような要件は認められない。
- 14) 同様の規定が地方税法11条の6《共同的な事業者の第二次納税義務》にある。同規定では、国税徴収法37条の「納税者」を「納税者又は特別徴収義務者」、「国税」を「地方団体の徴収金」とする以外、ほぼ同様に規定されている。そのため、本稿では断りのないかぎり国税を中心に検討を行うが、その検討の結果は地方税法においても及ぶものと考えられる。
- 15) この「滞納処分を執行しても」の部分が、地方税法11条の6では「滞納処分をしても」と規定され、表現が若干異なっている。しかし、この表現の差は、処分を「執行する」のか処分を「する」のかという表現の仕方に留まるものであって、滞納処分の存否という点で異なることはないから、この表現の差異の存在が国税と地方税と間に文理解釈上の差異を齎すものとは思われない。
- 16) 吉国ほか編『国税徴収法精解〔第18版〕』362頁（大蔵財務協会2015）
- 17) 吉国ほか・前掲注16）、360頁では、「一律に定めることはできない」とされている。
- 18) 評釈としては、内田武吉・シュトイエル23号17頁；北野弘久・別冊ジュリスト17号56頁がある。
- 19) 課税実務での要件については、吉国ほか・前掲注17）、360頁を参照。
- 20) 評釈としては、今井文雄・判例時報804号129頁；斉藤明・ジュリスト612号115頁；北野弘久・民商法雑誌75巻6号100頁など多数ある。
- 21) 吉国ほか・前掲注16）、362頁。
- 22) 吉国ほか・前掲注16）、362頁。
- 23) 金子宏教授は、現行法の第二次納税義務について「いずれの場合も、本来の納税義務者が租税を滞納し、その財産につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められることが、第二次納税義務の成立要件とされている。」と述べられている（同『租税法〔第23版〕』162頁（弘文堂2019））。
- 24) 租税徴収制度調査会「租税徴収制度調査会答申〔昭和33年12月8日〕」ジュリスト171号48頁（1959）。
- 25) 租税徴収制度調査会・前掲注24）、49頁。
- 26) 吉国ほか・前掲注16）、360頁では、「この条と同様の趣旨の外国の立法例を掲げる。」として次のドイツとフランスの規定の日本語訳を挙げている。
- 27) ドイツにおけるAO74条については、多くの裁判例があるが、本稿ではこれ以上は立ち入ることができないので、今後の課題とさせていただきます。
- 28) 東京地裁平成24年9月7日判決（判例集未登載）でも参照され、「納税者が同族会社の場合における徴収法37条の趣旨は、法人税法2条10号に規定する同族会社にあつては、その事業によって得られる収益が、実質的には同族会社判定の基礎となった株主等によって享受される場合が多く、その株主等がその同族会社にその事業の遂行上欠くことのできないよ

うな重要な財産を提供し、その同族会社はその財産によって所得を得ているときには、その株主等は、その財産の提供によって、実質的にはその同族会社と共同事業を行っているとみることができることから、その事業によって生じた国税につきその同族会社に滞納処分をしても不足を生じるときに限り補充的にその財産及び不足額の限度でその株主等に納税義務を負わせるもの」としている。

- 29) 金子・前掲注23)、123頁；酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』6、46頁（弘文堂2017）参照。
- 30) 吉国ほか・前掲注16)、序2頁。
- 31) 吉国ほか・前掲注16)、序3頁。
- 32) 鈴木武雄＝安藤良雄監修『昭和財政史—終戦から講和まで—第8巻』343頁以下（東洋経済新報社1977）参照。なお、この点については、拙稿・前掲注6)、205頁で指摘している。