

答 申

審査請求人（以下「請求人」という。）が提起した地方税法（以下「法」という。）に基づく第二次納税義務の告知処分に係る審査請求について、審査庁から諮問があったので、次のとおり答申する。

第 1 審査会の結論

本件審査請求は、棄却すべきである。

第 2 審査請求の趣旨

本件審査請求の趣旨は、東京都知事（以下「処分庁」という。）が請求人に対し、令和 2 年 3 月 1 2 日付けでした、納税者株式会社〇〇（以下「本件法人」という。）の滞納に係る法人事業税、法人住民税及び地方法人特別税並びにこれらに係る加算金及び延滞金（内容は、別紙滞納金額内訳書記載のとおり。以下「本件各滞納金」という。）について、請求人を第二次納税義務者とする告知処分（以下「本件処分」という。）の取消しを求めるものである。

第 3 請求人の主張の要旨

請求人は、おおむね以下の理由から、本件処分の違法性又は不当性を主張しているものと解される。

(1) いわゆる徴収不足ではないことについて

主たる納税者は、18,662,264 円の立替金を有しているから、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はいえないから、法 11 条の 8 の解釈・運用を誤った違法がある。

なお、当該立替金については、令和元年8月31日現在の決算報告書に記載されており、原処分庁は、主たる納税者の財産を調査することなく漫然と第二次納税義務の納付告知処分を行ったものといわざるを得ない。

(2) 無償譲渡等の処分がないことについて

本件処分は、主たる納税者と〇〇株式会社との生命保険契約である本件各保険契約について、平成30年1月23日に行った契約者変更が法11条の8に規定する無償又は著しく低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該当するものであるが、当該契約者変更は、主たる納税者の代表者である請求人が自己の預金を引き出して〇〇国税局査察部の調査により発生すると見込まれた追徴税額を予納（予納額3,000万円）したことから行ったもので、代物弁済というべきものであって、それによって請求人が主たる納税者から利益を受けたということはないから、この点においても、法11条の8の解釈・運用を誤った違法がある。

(3) 客観的調査が不十分であること

徴収不足と認めるには、滞納会社の決算書類等を検査し、資産として計上したある財産の有無等を調査することが必要であるが、その調査が不十分である。

(4) 住所の記載がないこと

納付通知書に第二次納税義務者の住所が記載されていないことは、その特定を欠き、告知処分の効力は発生しない。法等は当然行うべきことは規定していないと解すべきであり、被処分者と同姓同名のものに送達された場合も処分が適法となってしまうのであるから当然適法ではなく、請求人は本件処分の第二次納税義務者とはならない。

したがって、本件処分は直ちに取消されるべきものである。

第4 審理員意見書の結論

本件審査請求は理由がないから、行政不服審査法45条2項の規定を適用して、棄却すべきである。

第5 調査審議の経過

審査会は、本件諮問について、以下のとおり審議した。

年 月 日	審 議 経 過
令和4年1月24日	諮問
令和4年6月10日	審議（第67回第4部会）
令和4年7月8日	審議（第68回第4部会）

第6 審査会の判断の理由

審査会は、請求人の主張、審理員意見書等を具体的に検討した結果、以下のように判断する。

1 法令等の定め

(1) 第二次納税義務の成立要件

法11条の8は、納税者等がその滞納に係る地方団体の徴収金に対する滞納処分を免れるために自己の財産を他人に譲渡する例が多いことにつき、地方団体の徴収金について迅速かつ的確な確保を図るために設けられたものである（一般財団法人地方財務協会編「地方税法総則逐条解説」（以下「逐条解説」という。）172頁～173頁参照）。

同条は、「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において、その不足すると認められることが、当該地方団体の徴収金の法定納期限の一年前の日以後に滞納者がその財産につき行つた、政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の

目的とする譲渡を除く。）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に基因すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免れた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度（これらの者がその処分の時にその滞納者の親族その他滞納者と特殊の関係のある個人又は同族会社（これに類する法人を含む。）で政令で定めるものであるときは、これらの処分により受けた利益の限度）において、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。」と規定している。

また、同条の無償譲渡とは、贈与、特定遺贈、売買、交換、債権譲渡、出資、代物弁済等による財産の移転のうち対価を得ずになされるものであるとされている（地方税法総則研究会編「新訂逐条問答地方税法総則入門」152頁参照）。

そして、国税における第二次納税義務について、国税徴収法39条にも法11条の8と同旨の規定を置いているところ、国税徴収法基本通達（以下「基本通達」という。）39条関係・3には、国税徴収法39条における無償譲受人等の第二次納税義務の適用がある「譲渡」とは、贈与、特定遺贈、売買、交換、債権譲渡、出資、代物弁済等による財産権の移転をいい、相続等の一般承継によるものを含まないと定義されている。

そうすると、第二次納税義務が成立するためには、①納税者がその財産につき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こと、②①の処分が徴収金の法定納期限の1年前の日以後になされたものであること、③納税者の滞納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こと、④徴収不足が①の処分に基因すると認められること（その処分がなかったならば、現在の徴収不足が生じなかったと認められること）、とい

う各要件を全て充足する必要がある。

そして、第二次納税義務は、形式的には第三者に財産が帰属しているが、実質的には主たる納税者等にその財産が帰属しているものと処理しても公平を失しないような場合等において、主たる納税者等の財産につき滞納処分を執行しても徴収すべき地方団体の徴収金に不足すると認められるときに限り、その財産が帰属している第三者に対して補充的に納税義務を負わせることにより、徴税の合理化ないしは確保を図ろうとするものである（逐条解説123頁参照）。

また、第二次納税業務における徴収不足の判定については、国税庁事務提要（以下「事務提要」という。）21において、「徴収不足については、主たる納税者に帰属する財産で滞納処分により徴収できるものの価額と主たる納税者の国税の総額（徴収不足の判定時までの延滞税、利子税、滞納処分費及び納期限未到来でも確定している国税を含む。）とを比較して判定するが、この判定は、滞納処分を現実に執行した結果に基づいてする必要はない（基本通達22条関係4、昭和47.5.25最高判参照。）。この場合において、主たる納税者に帰属する財産については、公簿上又は帳簿書類上の財産の任意的な調査に限定することなく、必要に応じて質問・検査又は捜索を行い、その把握に努めるものとする。

なお、主たる納税者に帰属する財産には、国税につき徴している担保財産で第三者に帰属しているもの及び保証人の保証を含めるものとし、既に課している第二次納税義務（国税徴収法36条1号及び2号並びに41条の1項の場合を除く。）は含めないものとして取り扱う。」と規定している。

(2) 第二次納税義務の告知

法11条1項は、「第二次納税義務を有する者から徴収しよう

とすることは、その者に対し、納付又は納入すべき金額、納付又は納入の期限及び納付又は納入の場所その他必要な事項を記載した納付又は納入の通知書により告知しなければならない。」と規定している。

(3) 第二次納税義務の範囲と限度

法施行令6条2項5号は、第二次納税義務の範囲を、処分の際にその滞納者の親族その他滞納者と特殊の関係のある個人又は同族会社（これに類する法人を含む。）としている。

このとき、第二次納税義務の限度額は、法11条の8により、無償による譲渡によって受けた利益の金額となる。

2 本件処分の検討

(1) 第二次納税義務の成立要件

本件処分について、上記1・(1)にある、第二次納税義務の4つの成立要件を、以下のとおり検討する。

ア まず、①の要件について、本件各保険契約は、いずれも平成30年1月23日に、保険契約者が本件法人から本件法人の代表取締役である請求人へ変更されている。

本件各保険契約は、契約者変更日時点の解約返戻金が合計8,064,984円であることが認められる。

そして、本件法人の代表取締役である請求人は、本件各保険契約の名義変更の際に契約書は作成しておらず、金銭のやり取りもないと、担当職員の聴取に回答している。

そうすると、本件各保険契約の名義変更は、正当な対価なく納税者の財産を移転したものであり、実質的に請求人に利益を与える処分であると認められ、本件法人から請求人へ無償譲渡等の処分が行われたものと判断するのが相当であり、①の要件を満たす。

イ ②の要件について、本件処分は、本件各滞納金の法定納期限

(加算金を除く)は別紙のとおり平成30年10月31日が最も後のものであり、その他はいずれもそれ以前となる。また、本件法人から請求人に名義変更が行われたのは、同年1月23日であり、本件法人の各滞納金の残額の法定納期限の一年前の日である平成29年10月31日以後に処分がなされたものであり、②の要件を満たす。

ウ ③の要件について、課税庁は、本件法人の本店所在地に係る敷金220,500円、本邦通貨21,000円、本件法人が株式会社〇〇名義で有する、株式会社〇〇の普通預金278,640円の払戻請求権について、原状回復費等を除いて取り立て、配当しているが、これらの金額を合計しても本件法人の滞納額(配当後の滞納徴収金額は、本税8,655,737円、加算金1,161,800円及び延滞金2,222,600円)を満たしていない。

そして、処分庁は、本件法人について財産調査を行っているが、上記以外に実効性のある財産は発見されていないことが、令和元年10月16日付調査報告書により確認できる。

なお、基本通達39条関係1では、徴収不足の判定時期は、第二次納税義務の納付通知書を発するときの現況によるものとされている。処分庁及び課税庁は、財産調査の結果、滞納法人から徴収できる財産全てについて差押を執行し、取り立てており、本件処分を行った令和2年3月12日の段階では、本件法人の滞納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ものであり、③の要件を満たしている。

エ ④の要件について、基本通達39条関係9によれば、法39条の「徴収すべき額に不足すると認められること」が無償譲渡等の処分に「基因すると認められるとき」とは、その無償譲渡

等の処分がなかったならば、現在の徴収不足は生じなかったであろう場合をいうとされる。

そうすると、上記ウのとおり認められる徴収不足とは、上記ア及びイの本件名義変更がなければ、本件法人に対し本件各保険契約の差押えを執行し、解約返戻金額合計 8,064,984 円を徴収できたものであることが認められ、徴収不足であることが、無償譲渡等に起因するといえるから、要件④を満たしている。

オ 小括

上記アからエまでのことから、本件については上記 1・(1)の①から④までの各要件を全て満たしており、請求人は、法 11 条の 8 に規定する無償又は著しく低額の譲受人等に該当し、第二次納税義務を負う。

(2) 第二次納税義務の告知

本件処分については、令和 2 年 3 月 14 日に第二次納税義務の「納付(納入)通知書」を請求人へ送達しており、効力の発している処分であると認められる。

(3) 第二次納税義務の範囲と限度

請求人は、法人税法 2 条 10 号に規定する同族会社の代表取締役であり、この同族会社の判定の基礎となった株主である個人として、納税者等の特殊関係者に該当する。このとき、第二次納税義務の限度額は、無償による譲渡によって受けた利益の金額（金 8,064,984 円）となる。

以上のとおり、請求人を第二次納税義務者と認めた本件処分は法の定めるところに従って、適正になされていることが認められる。

3 請求人の主張についての検討

請求人は上記第 3 のとおり主張しているが、以下の検討のとおり、当該各主張はいずれも採用できず、本件処分の取消理由とするこ

とはできない。

(1) 本件法人の立替金（18,662,264円）について

この点について、請求人は、本件法人の有する立替金（18,662,264円）が滞納している都税額を支払うに足りる財産であり、③の要件を満たしていないと主張している。

審査請求書とともに請求人から提出された本件法人の令和1年8月期決算書の貸借対照表には、18,662,264円の立替金が記載されている。また、担当職員が請求人から提示を受けた本件法人の同月期決算書には、立替金の相手先として「〇〇」とのみ記載されている。そして、処分庁が同決算書を作成した〇〇税理士から入手した残高確認書には、令和2年3月31日現在、本件法人が、株式会社〇〇に対し、上記立替金と同額の債権を有する旨が記載されている。

しかし、上記の残高確認書には、債権・債務の発生原因、発生日、債権の履行期限及び履行すべき金額等の内容、債権の履行に関する条件、債権の特約、現在の履行状況等について、明らかな記載はなされていない。そして、請求人が債権と主張する立替金について、相手先の株式会社〇〇は営業実態のある法人とは認められず、十分な弁済資力があるとはいえないから、本件立替金は、滞納処分における徴収財産とはならない。また、上記立替金が差押えの効力がある財産であることを裏付ける証拠もないことから、請求人の主張には理由がない。

(2) 本件各保険契約の名義変更が代物弁済である旨の主張について

この点について、請求人は、本件各保険契約の名義変更は代物弁済であると主張している。しかし、審査請求書に添付された国税の予納申出書及び領収調書には、平成29年9月21日に国税合計30,000,000円の予納を申出、納税したことは読み

取れるが、仮に同予納額が請求人の個人財産からの出捐であるとしたとしても、これによって本件法人の本件各保険契約の名義変更の対価であることを裏付けているとまでは言い難い。また、本件法人の代表取締役である請求人は、担当職員の事情聴取に対し、本件各保険契約の名義変更において、金銭のやり取りを行っていない旨回答し、その内容について署名捺印を行っている。その際、請求人は、当該契約変更が代物弁済である旨の発言はしていない。さらに、反論書など請求人から提出された資料によっても、当該契約変更について、代物弁済であることを確認することはできず、請求人の主張は採用できない。

(3) 客観的調査が不十分であることについて

請求人は、処分庁が滞納会社の申告関係書類及び会計帳簿等を入手して確認・検査することを行っていないことなどを挙げ、客観的に必要な調査を尽くすことなく徴収不足の判定を行った旨を主張する。

しかし、処分庁及び課税庁は、上記1・(1)の事務提要21の判定基準に基づき、主たる納税者に帰属する財産について、公簿上又は帳簿書類上の財産の任意的な調査のほかに、必要に応じて本件会社及び請求人への質問、本件会社と取引のある金融機関・保険会社への調査、本件会社の本社所在地への搜索を実施し、その把握に努めていることが認められる。

そうすると、請求人が主張するような調査が行われていないことをもって、請求人を納税義務者として特定したことが誤りであったと認めるのは困難といわざるを得ない。

したがって、請求人の主張は、本件処分の取消理由として認めることはできない。

(4) 住所の記載がないことについて

請求人は、本件処分に係る納付通知書には第二次納税義務者の

住所が記載されていないから、その特定を欠き、告知処分の効力は発生しないと主張する。

しかし、第二次納税義務者に対する徴収の告知に係る通知書の記載事項について、法11条1項、法施行令及び法施行規則では、住所は要件とされていない。また、処分庁は、条例施行規則に定められた通知書の様式を用いて、請求人に対して告知処分を行っている。以上のことから、本件処分は法令等に従って適正になされており、本件処分を違法又は不当なものとして評価することはできない。

したがって、請求人の主張は採用できない。

4 請求人の主張以外の違法性又は不当性についての検討

その他、本件処分に違法又は不当な点は認められない。

以上のとおり、審査会として、審理員が行った審理手続の適正性や法令解釈の妥当性を審議した結果、審理手続、法令解釈のいずれも適正に行われているものと判断する。

よって、「第1 審査会の結論」のとおり判断する。

(答申を行った委員の氏名)

松井多美雄、大橋真由美、山田攝子

別紙(略)