

主たる納税者による過大申告と 第二次納税義務者の権利救済

倉見智亮

I はじめに

主たる納税者（税徴2条6号・7号・9号）に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場合、租税徴収の確保及び徴税手続の合理化を図るため、その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人的関係又は物的関係にある者に対して第二次納税義務が付従的かつ補充的に課される（税徴32条以下、地稅11条以下）¹⁾。第二次納税義務の責任額が主たる納税者について確定した納税義務を基礎に形成されることから、主たる納税義務が過大に確定された場合、第二次納税義務者が本来負担する必要のない税額の納付を求められるおそれがある。それゆえ、こうした局面における第二次納税義務者の権利救済は極めて重要な課題となる。

従来権利救済論においては、主たる納税義務が瑕疵ある課税処分により過大に確定された局面に焦点が当てられてきた²⁾。これに対して、主たる納税義務が誤った申告により過大に確定された局面には十分に目が向けられてこなかったところ、このような問題状況にあると認められる紛争事例が近時現れた。これを受けて、本稿においては、救済の余地がないといわれてきた

1) 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）12-13頁。

2) 議論の全体像については、圖子善信「第二次納税義務者の権利救済について」税大論叢26号25頁（1996年）、西野敏雄「第二次納税義務者の権利救済」国士館法学38号1頁（2006年）、高木良昌「第二次納税義務者の権利救済」増田英敏編『租税憲法学の展開』（成文堂、2018年）757頁参照。

当該局面における第二次納税義務者の救済可能性を模索する。以下、主たる納税義務が瑕疵ある課税処分により過大に確定された局面における権利救済の可否を巡る最高裁判例を概観した上で（Ⅱ）、当該最高裁判例の判断内容を与件として、主たる納税義務が誤った申告により過大に確定された局面における第二次納税義務者の救済可能性について、近時の紛争事例を素材として検討する（Ⅲ）。

Ⅱ 瑕疵ある課税処分による主たる納税義務の確定と権利救済

主たる納税義務が瑕疵ある課税処分（以下「主たる課税処分」という）により確定された場合に第二次納税義務者が主たる納税義務の存否及び範囲を争う方法としては、第二次納税義務の納付告知処分の取消しを求める訴訟の中で主たる課税処分の違法性を主張する方法と、主たる課税処分の取消しを求める訴訟を直接提起する方法が考えられる。各方法による争訟可能性については、以下に概括的に論じるように、最高裁判所がそれぞれ判断を示し、司法上一応の決着がみられた³⁾。

Ⅰ 納付告知処分の取消訴訟における争訟可能性

納付告知処分の取消訴訟の中で主たる課税処分の違法性を主張しうるのかについて、下級審判決及び学説において見解の対立⁴⁾があった中、最高裁判所の立場が初めて示されたのが、最高裁昭和50年8月27日判決（以下「昭和50年判決」という⁵⁾）である。本事案の概要は、次の通りであった。

法人税法上の同族会社に該当する訴外A社は、昭和31年度及び昭和33年度の法人事業税及び法人県民税につき更正処分を受けたものの、その時点で所有資産の全てを他社に譲渡して解散していたため、同処分に係る税額を滞

3) 以下における最高裁判例の整理については、倉見智亮「判批」中里実ほか編『租税判例百選（第7版）』（有斐閣、2021年）52-53頁の論述と重複があることを予めお断りしておく。

4) 村重慶一「判批」金子宏編『租税判例百選（第2版）』（有斐閣、1983年）51頁参照。

5) 最判昭和50年8月27日民集29巻7号1226頁。

納した。そこで、県税事務所長は、A社の代表取締役かつ同族会社判定の基礎となる株主で、A社の事業遂行に不可欠な財産を同社に使用させていたX（原告・控訴人＝被控訴人・上诉人）が地方税法11条の6にいう共同の事業者に該当するとして、第二次納税義務の納付告知処分を行った。これに対して、Xは、納付告知処分の取消訴訟の中で、A社に法人事業税の課税標準たる法人所得がなかったことなどを理由として、納付告知処分の前提となった法人事業税に係る更正処分の違法性を主張した。

このような方法による争訟可能性につき、最高裁判所は、「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立つに至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、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解するのが相当である」と判示して⁶⁾、消極に解した。

昭和50年判決以前、消極説の論拠は、別個独立した処分である主たる課税処分と納付告知処分との間には違法性の承継が認められず、また行政処分の公定力の観点からも主たる課税処分が取り消されない限り、その処分の効果が第二次納税義務者にも及ぶ点に求められてきた⁷⁾。昭和50年判決は、これ

6) 同判決を引用して同一の判断を示した判例として、最判平成6年12月6日民集48巻8号1451頁がある。

7) 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26-27頁（1972年）、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」税大論叢9号185-187頁（1975年）など参照。

らの理論的根拠を首肯しつつ⁸⁾、主たる納税者と第二次納税義務者との親近性ないし一体性から第二次納税義務者が徴収処分を受けた主たる納税者の身代わりの立場に置かれていると捉えた上で、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者によって代理されており、主たる課税処分の段階で主たる納税者に争訟の機会が与えられている以上、第二次納税義務者が別途争うことは認められない⁹⁾、との解釈（いわゆる訴権代理論）に立脚しているものと解されている。

2 主たる課税処分の取消訴訟における争訟可能性

これもかねてより学説上見解の対立¹⁰⁾があった、第二次納税義務者が主たる課税処分の取消しを直接求めうるか否かについて、最高裁判所として初めて明示的な判断が示されたのが、アルゼグループ事件に関する最高裁平成18年1月19日判決（以下「平成18年判決」という）¹¹⁾である。本事案の概要は、次の通りであった。

X（原告・被控訴人・上告人）は、平成14年4月3日に通知された課税処分に基づき課された法人税及び無申告加算税から成る滞納国税を有していた訴外A社から同社保有の株式を低額で譲り受けたとして、国税徴収法39条に基づく第二次納税義務の納付告知処分を同年6月8日に受けた。Xは、納付告知日の翌日から起算して二月以内である同年8月6日に納付告知に対する異議申立てに加え、主たる課税処分に対しても異議申立てを行った。このうち後者の異議申立てにつき、処分行政庁は、主たる課税処分の通知日の翌日から起算して2月の不服申立期間（現行法上は3月）を経過していることを理由に却下の異議決定を行った。これを不服としたXは、国税不服審判

8) 岩崎政明「判批」税研106号24頁（2002年）参照。

9) 佐藤繁「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和50年度409頁（1979年）参照。上記判示について成り立ちうる複数の解釈については、田中啓之「判批」法学協会雑誌128巻6号1630-1632頁（2011年）参照。

10) 川神裕「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成18年度（上）85-88頁（2009年）参照。

11) 最判平成18年1月19日民集60巻1号65頁。

所長に対して主たる課税処分を取消しを求めて審査請求を行ったものの、適法な異議申立てを経ていないとして却下の裁決を受けたため、当該裁決の取消しを求めて出訴した。

最高裁判所は、不服申立適格に関する判例¹²⁾を意識して¹³⁾、主たる課税処分に係る第二次納税義務の不服申立適格を肯定する根拠として、「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る」ことを挙げる。とりわけ、昭和50年判決が採用した訴権代理論によれば、主たる納税者により訴権を代理されている第二次納税義務者は主たる課税処分について争訟資格を有しないということになりかねず、第二次納税義務者に不利益が生じるおそれがある。そこで、最高裁判所は、「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、さらに「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」と判示して、国税徴収法39条の第二次納税義務に限って訴権代理論の適用を否定することで、主たる課税処分に係る第二次納税義務者の不服申立適格を肯定した¹⁴⁾。

当該論理に基づき不服申立適格を認めたとしても、不服申立期間の起算日に関わる「処分があったことを知った日」（税通77条1項）を主たる課税処分の通知日と解した場合、納付告知処分の時点で既に不服申立期間を徒過していることも想定され、第二次納税義務者の救済手段が断たれてしまうおそ

12) 最判昭和53年3月14日民集32卷2号211頁。

13) 田中・前掲注(9)1628頁。

14) 他の類型の第二次納税義務にも訴権代理論が及びうるか否かについては、主たる納税者と第二次納税義務者との法的関係の深浅を基準として個々に検討を加えていくことになろう。占部裕典「判批」法令解説資料総覧294号85頁(2006年)参照。

れがある。そこで、平成18年判決は、納付告知がなされて初めて第二次納税義務者にと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の客観的認識が可能になるのであるから¹⁵⁾、それ以前に不服申立期間が進行すると解することは背理であるとして、「処分があったことを知った日」を納付告知日と解することで権利救済の途を開いた¹⁶⁾。なお、主たる課税処分が取り消され、主たる納税義務の全部又は一部が消滅すれば、第二次納税義務の付従性から、第二次納税義務も連動して消滅することになる。

Ⅲ 誤った申告による主たる納税義務の確定と権利救済

1 検討事例の概要

主たる納税義務が誤った申告により過大に確定されていたと認められる近時の紛争事例¹⁷⁾ (以下「検討事例」という)においては、平成12年5月下旬、滞納国税を有する夫から妻(原告・控訴人・上告人)に対して離婚に伴う宅地の財産分与がなされた。これに対して、財産分与の適正額が2143万9458円であると認められるにもかかわらず、1億8801万8881円相当の宅地が妻に譲渡されたことが国税徴収法39条にいう「著しく低い額の対価による譲渡」(以下「低額譲渡」という)に該当するとともに、妻が夫の特殊関係者に当たるとして、妻に対して1億976万2000円を責任額とする第二次納税義務の納付告知処分が平成24年2月になされた。なお、処分時点において、夫は、延滞

15) 田中治「判批」税研148号50頁(2009年)は、納付告知日基準の正当化根拠として、納付告知がなされて初めて主たる課税処分に対して不服申立てを行うか否かが現実の問題になることも挙げる。

16) 第二次納税義務者に対して主たる課税処分に係る不服申立適格を認める場合における教示制度(行審82条・83条、税通80条1項)の運用のあり方については、中村芳昭「税法上の処分と教示制度—第二次納税義務者の権利救済の場合を中心に—」青山ローフォーラム4巻2号209頁(2016年)参照。

17) 本事例に関する以下の論述については、倉見智亮「判批」令和元年度重要判例解説(ジュリスト臨時増刊1544号)184-185頁(2020年)の論述と一部重複があることを予めお断りしておく。

税を除いても合計2億5890万1984円もの滞納国税（加算税を含む）を有する一方で、合計509万円相当の財産しか有していなかった。

本事例においては、本件財産分与が低額譲渡に該当するか否かに加えて、妻が夫の特殊関係者に該当するか否かが主たる争点となった。このうち低額譲渡該当性につき、東京高裁平成30年2月8日判決¹⁸⁾（以下「平成30年判決」という）は、原審判決¹⁹⁾を以下のごとく引用することで、低額譲渡該当性を肯定した。

「財産分与に関し当事者の協議等が行われてその内容が具体的に確定され、これに従い金銭の支払、不動産の譲渡等の分与が完了すれば、当該財産分与の義務は消滅するが、この分与義務の消滅は、それ自体一つの経済的利益といえることができるので、財産分与として不動産等の資産を譲渡した場合、分与者は、これによって、分与義務の消滅という経済的利益を享受したものである（昭和50年5月27日最高裁判決参照）。しかるところ、財産分与が〔民法768条3項〕の趣旨に反して不相当に過大である場合には、これを放置すると、その不相当に過大な部分につき、租税債権が徴収不足となる一方で、第二次納税義務者が同項の規定の趣旨に反して当該部分を保持して経済的利益を享受することとなり、納税者間の公平を失することとなるから、当該財産分与の内容や性質等に照らし、社会通念上、当該財産の分与により消滅すべき分与義務に係る債務の額（この債務の消滅により得られる経済的利益が当該分与を受けた財産に対する対価であると認められることができる。）は通常の取引に比べて著しく低いものであると認められるものと解するのが相当である」。

「原告に対する財産分与のうち、清算的財産分与として相当な額は多くとも1152万2735円を超えるものではなく、扶養的財産分与として相当な額は432万円、慰謝料財産分与として相当な額は1000万円をそれぞれ超えるものではないといえるところ、これらの合計額が多くとも2584万2735円を超える

18) 東京高判平成30年2月8日訟月65巻1号1頁。

19) 東京地判平成29年6月27日判タ1462号74頁。

ものではないことに照らせば、本件離婚に伴い……原告に対して少なくとも3000万円を超えて財産分与をすることは民法768条3項の趣旨に反して不相当に過大なものとの評価を免れないものといわざるを得ない。」

「本件譲渡のうち少なくとも3000万円を超える1億5801万8881円相当の部分は、……国税徴収法39条の『著しく低い額の対価による譲渡』に当たるものというべきである。」

他方、特殊関係者該当性につき、平成30年判決は、財産処分時点（本件においては離婚成立時）において妻が夫の特殊関係者には該当せず、「受けた利益が現に存する限度」において第二次納税義務を負うことになるとして、特殊関係者に該当することを前提に「受けた利益の限度」でなされた納付告知処分の一部を取り消した。

2 検討事例に潜在する主たる納税義務の過大な確定

上記判旨の通り、平成30年判決は、財産分与を分与義務の消滅により得られる経済的利益を対価とする有償譲渡と捉えた、いわゆる名古屋医師財産分与事件最高裁判決²⁰⁾を参照し、分与財産の価額とその対価たる分与義務消滅益の適正額を基に設定した不相当に過大と評価しうる分与額との比較から、本件財産分与の低額譲渡該当性を判断した。もっとも、分与財産の譲渡対価が「著しく低い額の対価」に該当するか否かを判定するための具体的基準が国税徴収法においては定められていないところ、平成30年判決は、本件分与財産のような値幅のある不動産に対して課税実務上採用される「概ね時価の2分の1」という基準²¹⁾を採用せず、財産分与の内容や性質等を勘案しつつ社会通念に照らして判断する手法²²⁾を採用した。

そもそも、平成30年判決が参照した名古屋医師財産分与事件判決は、財産

20) 最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁。

21) 国税徴収法基本通達39条関係7(2)、大阪地判昭和52年12月7日行集28巻12号1293頁参照。

22) 国税徴収法基本通達39条関係7柱書、広島地判平成2年2月15日判時1371号82頁、福岡高判平成13年11月9日裁判所ウェブサイト参照。

分与が譲渡所得課税の対象となるか否かに関する判決である。名古屋医師財産分与事件判決の下では、本件財産分与についても、夫に譲渡所得課税が生じうる。現に、平成30年判決の前提事実として、夫の滞納国税の中には本件財産分与に係る譲渡所得税1143万9600円²³⁾が含まれていた²⁴⁾。夫による譲渡所得税の申告は、名古屋医師財産分与事件判決に従い時価による譲渡として譲渡所得が生じたものとして、本件宅地の時価評価額8795万3000円を譲渡所得の収入金額に算入してなされたとの妻の主張によれば、分与財産の価額とその対価たる分与義務消滅益の価額が釣り合っていることを前提としてなされたものであったと推察される。これに対して、処分行政庁及び平成30年判決は、対価たる分与義務消滅益の価額が分与財産の価額を著しく下回っているとして、国税徴収法39条の低額譲渡該当性を肯定している。

譲渡所得税の申告と本件納付告知処分との間における本件財産分与の取扱いの不整合を巡り、妻は、時価譲渡を前提とした申告が是認されている以上、国税徴収法39条の低額譲渡には該当しない旨主張していた。これに対して、国は、本件納付告知処分は譲渡所得課税とは全く別個の趣旨及び要件に基づくものであり、何ら矛盾するものではない旨反論している。もっとも、ここで問題とすべきは、譲渡所得課税と本件納付告知処分の基礎となった事実認定（分与財産の価額及び分与義務消滅益の適正額の評価）の不一致である。主たる納税義務の確定主体と納付告知処分の主体が異なり、また納付告知処分の適法性が主たる納税義務に係る確定行為の適法性と切り離して争われることに鑑みれば、本件のようにそれぞれ異なる事実認定を基礎にして譲渡所得税と第二次納税義務の課税関係が構築されることがありうる。しかしなが

23) 譲渡所得税の金額は、税理士情報ネットワークシステム（TAINS）収録の本判決文（TAINSコード：Z999-7201）の別紙3-1（租税債権目録1-1）から得た。

24) この点に関連して、第二次納税義務の発生要因となった財産の「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」について課された国税が第二次納税義務の対象から除外されるか否かが理論的に問題となる。この論点については、小田修司「財産分与と第二次納税義務」税務事例研究139号76頁以下（2014年）、松江地浜田支判昭和44年7月2日第二次納税義務関係判例集（昭和49年2月版）309頁、東京高判平成20年2月20日税資258号順号10898参照。

ら、昭和50年判決が示すように納付告知処分が主たる納税義務の徴収手続上の処分としての性格を有しているとするならば、両課税関係は同一の評価額を基礎として構築されるべきである。

そこで、国が主張する分与財産の評価及び分与義務消滅益の適正額（平成30年判決も当該評価額を正当とする）を基に譲渡所得税の課税関係を再検討すると、本件財産分与は、1億8801万8881円相当の宅地を分与義務消滅益の適正額2584万2735円を対価として譲渡するものであり、「資産の譲渡の時ににおける評価額の2分の1に満たない金額」（所税令169条）の対価による譲渡（著しく低い評価額の対価による譲渡）に該当する。個人間の低額譲渡の場合、譲渡損失が発生しても譲渡損失はなかったものとみなされる（所税59条2項）とともに、取得費の引継ぎ（所税60条1項2号）による効果として課税が繰り延べられることになる。したがって、夫による譲渡所得税の申告は法律の規定に従っておらず、主たる納税義務は過大に確定されていたことになる²⁵⁾。

3 具体的義務説の下での権利救済の枠組み

第二次納税義務者の権利救済に優れた解釈論として、いわゆる抽象的義務説がかつて主張されていた。同説は、法の適正な解釈適用により生ずべき抽象的な納税義務の範囲内においてのみ第二次納税義務が発生すると解することで、その範囲を超えて第二次納税義務を発生させる原因となった主たる課税処分又は申告の瑕疵を納付告知処分固有の瑕疵として納付告知処分の取消訴訟の中で争いうる²⁶⁾、と説く。しかし、抽象的義務説は、昭和50年判決に

25) 検討事例においては滞納税額が多額に上っており、滞納税額を構成する譲渡所得税の過大な確定が是正されたとしても、第二次納税義務の成立が否定されることはないし、さらに責任額に大きな変動が生じることもない。しかし、事実関係如何では、第二次納税義務の成立が覆され、又は責任額が減少することは十分にありうる。以下では、このような局面を念頭に置いて、第二次納税義務者の権利救済のあり方について検討する。

26) 三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」松田二郎判事在职40年記念『会社と訴訟(下)』（有斐閣、1968年）868頁、三木義一「第二次納税義務—『徴収不足額』説からの実務への批判を中心として—」租税法研究15号59-60頁（1987年）。

において否定されるに至る。すなわち、昭和50年判決は、「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……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……課される義務であ[る]」と判示して、現行法の下で具体的義務説が妥当することを明示した。平成18年判決もまた、主たる課税処分が第二次納税義務者の法律上の利益を侵害することに繋がる制度的構造として具体的義務説を挙げる。

具体的義務説の下では、第二次納税義務の責任範囲を是正する前提として、瑕疵ある課税処分による主たる納税義務の過大な確定を是正する必要があるのと同様に、主たる納税義務が誤った申告により過大に確定されていた場合についても、当該申告内容の是正が行われなければならない²⁷⁾。現行法上、申告により納税義務が過大に確定された場合（申告による納税義務の確定が後発的に違法となる場合も含む）には更正の請求²⁸⁾により是正すべきことが要請されている（税通23条など）ことから、第二次納税義務者の救済場面においても、更正の請求を通じた救済可能性が検討されなければならない。

なお、検討事例のように納付告知処分の一部を取り消す判決が確定した場合、取消判決の拘束力から、行政庁は、同一内容の事件²⁹⁾について、主文に含まれる判断を導くために不可欠な理由中の判断（法律判断のみならず事実認定を含む）に拘束されることになる（行訴33条1項³⁰⁾）。したがって、検討事例における譲渡所得税の申告に関して更正の請求がなされた場合、譲渡所得税の更正の請求を巡る事件が取消訴訟の基礎にある事件と同一内容で

27) 主たる納税者による誤った申告により第二次納税義務者が過大な納付義務を負った場合、求償権の行使（税徴32条5項）による事後的な利害調整も可能であるが、主たる納税者が多額の滞納税額を有し、その納付に充てる資産を保有していないときにはおよそ救済が望めない。

28) 所得課税に関わる更正の請求制度の沿革及び理論動向については、倉見智亮『課税所得計算調整制度の研究』（弘文堂、2021年）第2編に詳しい。

29) 取消判決の拘束力が将来の行政庁の実体法上の義務を定めたものであるとすると、行政事件訴訟法33条1項にいう「その事件」は、当該事件ではなく、同一内容の事件を指すことになるが、その判断は必ずしも容易ではないとの指摘として、室井力編著『行政事件訴訟法・国家賠償法（第2版）』（日本評論社、2006年）367頁〔山下竜一〕参照。

30) 宇賀克也『行政法概説Ⅱ（第7版）』（有斐閣、2021年）289頁、最判平成4年4月28日民集46巻4号245頁。

ある限りにおいて³¹⁾、行政庁は取消判決中の事実認定（分与財産の価額及び分与義務消滅益の適正額の評価）を基礎にして更正の請求の適否を判断することを求められることになろう³²⁾。

4 主たる納税者に対する更正の請求の依頼

更正の請求主体は「納税申告書を提出した者」又は「決定を受けた者」に限定されており（税通23条1項・2項）、第二次納税義務者は更正の請求主体となりえないため、第二次納税義務者としては、更正の請求を行うよう主たる納税者に依頼することになろう。更正の請求が認められ、減額更正処分により主たる納税義務の全部又は一部が消滅すれば、第二次納税義務の付従性から、その消滅の効果が第二次納税義務にも及ぶことになる（徴基通32条関係20）。したがって、この場合に改めて納付告知処分に対する不服申立て及び取消訴訟の提起を行う必要はない。とはいえ、こうした救済手法には、いくつかの制約が存する。

（1）時間的制約

まず時間的制約として、更正の請求に係る期間制限がある。納付告知処分は主たる納税義務の確定、主たる納税者の財産調査、第二次納税義務者に関する調査などを経て行われるため、主たる納税義務の発生から相当期間経過してなされるのが通例である。くわえて、納付告知処分が実質的には主たる

31) 納付告知処分が主たる納税義務の徴取手続上の処分としての性格を有していることを重視した場合、事件の同一性が肯定される余地はあろう。

32) 遺産未分割時の申告（相税55条）に対する更正処分の取消訴訟において申告額を下回る株式の価額を認定した判決の確定を受けて課税価格を減額する更正の請求（旧相税32条1号）を行うか否かが争われた事案に関して、旧相続税法32条1号に基づく更正の請求において財産評価の誤りは是正しえないとの解釈を前提として、取消判決による株式評価額に基づく減額更正の権限が法令上付与されていない本件について取消判決の拘束力が及ばない旨判示した近時の注目すべき判例として、最判令和3年6月24日裁時1771号1頁がある。これに対して、平成30年判決による事実認定の下では、譲渡所得税の申告に実体的違法（課税繰延規定の不適用）があり、行政庁には減額更正義務が生じる（税通23条1項・24条）。

納税義務の徴収手続上の処分過ぎないとする昭和50年判決を基礎として、主たる納税義務が存続する限り必要に応じていつでも第二次納税義務が課せられる可能性を有しているとして、納付告知処分は国税通則法70条の賦課権等の期間制限（除斥期間）には服さない³³⁾、と判例上解されている。当該解積を前提とすれば、納付告知処分がなされた時点において、既に更正の請求期間（申告書に係る国税の法定申告期限から5年）を徒過していることも十分にありうる。検討事例においても、財産分与から約11年9か月後に納付告知処分がなされており、平成30年判決も指摘するように、処分時点において譲渡所得税に係る更正の請求期間が徒過していた。

問題解決のためには、納付告知処分に係る期間制限規定の立法化³⁴⁾も検討に値する。もっとも、各類型の第二次納税義務は租税回避や徴収回避の防止といった重要な目的を有していることから³⁵⁾、更正の請求期間と平仄を合わせた期間制限を納付告知処分に設けることについては慎重な検討を要しよう³⁶⁾。平成18年判決が不服申立期間の起算日を納付告知日と解することで主たる課税処分に対する争訟可能性を肯定したように、第二次納税義務者の権利救済の局面においては、納付告知日を更正の請求期間の起算日とする法改

33) 最判平成6年12月6日民集48巻8号1451頁。主要な評釈として、千葉勝美「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成6年度613頁（1995年）、佐藤英明「判批」判例評論439号29頁（1995年）、岩崎政明「判批」平成6年度重要判例解説（ジュリスト臨時増刊1068号）32頁（1995年）、北野弘久「判批」民商法雑誌113巻1号119頁（1995年）、木村琢磨「判批」法学協会雑誌113巻11号1621頁（1996年）がある。

34) 納付告知処分に期間制限が存在しない現行法について法的安定性の観点から問題があるとして、申告期限などから5年を経過する日までに連帯納付義務の履行を求めている場合に連帯納付義務の追求を禁止する法改正（相税34条1項1号）に倣い、納付告知処分に係る期間制限規定の立法化が学説上唱えられている。土師秀作「判批」税理62巻6号204頁（2019年）参照。

35) 浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座【改正民法対応版】第3巻 特殊徴収手続』（ぎょうせい、2020年）91頁以下、吉国二郎ほか編『国税徴収法精解（令和3年改訂）』（大蔵財務協会、2021年）340頁以下参照。

36) もちろん、自力執行権が付与され早期の租税債権の回収が可能な立場にあった課税当局が滞納国税の徴収を放置しつつ、簡易迅速な徴収確保手段である第二次納税義務を利用するような租税徴収は認められるべきではない。高橋祐介「判批」民商法雑誌142巻6号589頁（2010年）参照。

正もありえよう。

(2) 情報上の制約

次に情報上の制約として、第二次納税義務者に対する主たる納税義務の確定内容を検証しうるに足る情報の提供は制度上担保されていない。すなわち、納付通知書の記載事項のうち主たる納税義務に関わる記載事項は「滞納に係る国税の年度、税目、納期限及び金額」(税徴32条1項、税徴令11条1項2号)のみであるため³⁷⁾、当該記載内容から主たる納税義務の基礎となる取引の具体的内容や当該取引に対する法の適用関係などを把握することはできない³⁸⁾。他方で、平成23年12月の国税通則法改正により行政手続法14条の適用除外が解かれた(税通74条の14第1項)ことで、国税に関する不利益処分について行政手続法上の理由提示が義務づけられることとなり³⁹⁾、納付通知書には第二次納税義務の成立要件が充足されている旨を記載した上で、主たる納税者と第二次納税義務者間の行為の具体的内容の記載が必要になったとされる⁴⁰⁾。もっとも、ここで提示される処分理由は、あくまで納付告知処分の

37) その他の記載事項として、①徴収すべき金額及び納付の期限(税徴32条1項)、②納税者の氏名及び住所又は居所(税徴令11条1項1号)、③滞納税額のうち第二次納税義務者から徴収しようとする金額並びにその納付の期限及び場所(同項3号)、④第二次納税義務者につき適用すべき第二次納税義務に関する規定(同項4号)がある。

38) このような問題は、とりわけ主たる納税者と第二次納税義務者との親近性が常に認められるとは限らない国税徴収法39条所定の第二次納税義務について生じうる。

39) 各地方団体による税条例に基づく処分は行政手続法の適用対象から除外されており(行手3条3項)、当該処分につき理由の提示を行うか否かについては国税の取扱いを踏まえた地方団体の適切な自主的判断に委ねられており(行手46条、行政管理研究センター編『条解説 行政手続法 [改正行審法対応版]』(ぎょうせい、2016年)96頁以下)、滞納国税が各地方団体の条例に基づき課された地方税であり、かつ行政手続条例において処分理由の提示が求められていない場合、納付通知書(地税11条1項)に処分理由が記載されないことになる。このことが問題となった紛争事例として、東京地判平成28年12月20日裁判所ウェブサイトがある。評釈として、増田英敏「批判」TKC 税研情報27巻2号21頁(2018年)がある。

40) 橘素子『第二次納税義務制度の実務(全訂版)』(大蔵財務協会、2017年)201頁。平成23年12月改正後における納付告知時における理由提示の妥当性が争われた事案として、国税不服審判所裁決令和2年7月28日裁決事例集120集85頁がある。なお、平成23年12月改正前における納付告知時における理由附記の要否を巡る議論については、東京地判昭和49年12月20日訟月21

理由（根拠法令等及びその適用原因となった事実関係⁴¹⁾）であり、主たる納税義務の具体的な確定内容ではない。

こうした問題状況を踏まえ、主たる納税義務が課税処分により確定されている場合について、主たる課税処分の瑕疵を第二次納税義務者が把握することを可能にするため、主たる課税処分に関して主たる納税者に対してなされた調査結果の内容（更正決定等をすべきと認められる額及びその理由を含む）の説明（税通74条の11第1項・2項）が第二次納税義務者に対してもなされるべきである⁴²⁾、との制度論が展開されている。同様に、納付通知書に主たる課税処分の内容及びその根拠を明示するとともに、その記載内容について第二次納税義務者が徴収職員に対して説明を求めることができる旨の文言を国税徴収法32条に付加すべきである⁴³⁾、との立法論も展開されている。

他方、主たる納税義務が申告により確定されている場合についても、納付通知書に記載される法定記載事項や処分理由から主たる納税者の申告に潜在する瑕疵を窺い知ることはできないため、第二次納税義務者が主たる納税者に更正の請求を行うよう依頼することが事実上困難であるといえる。処分の名宛人に処分理由を知らせて不服申立ての便宜を与えるという理由提示制度の趣旨⁴⁴⁾を真に実現するためには、滞納税額の目録を作成するに当たり主

巻3号694頁、広島地判昭和50年4月22日判時794号58頁、浅田久治郎「判批」税大論叢10号254頁（1976年）など参照。

41) 最判平成23年6月7日民集65巻4号2081頁参照。

42) 中村芳昭監修『納税者のための租税の納付・徴収手続』（勁草書房、2019年）245-246頁。主たる納税者が課税処分に対して再調査の請求を行っている場合、処分行政庁により調査終了時に提示された処分理由よりも詳細な「維持される処分を正当とする理由」（税通84条8項）が示されることがある。倉見智亮「租税確定手続における情報提供」租税法研究47号9頁（2019年）。上記制度論においては、当該情報についても第二次納税義務者に提供されるべきである、と論じられることになる。

43) 東京地方税理士会「2020年度税制改正に関する意見書」（平成31年3月）28頁、中村重和＝細谷佳世「第二次納税義務者の権利救済について」税研210号83頁（2020年）。

44) 最判昭和38年5月31日民集17巻4号617頁、最判昭和60年4月23日民集39巻3号850頁、行政管理研究センター編・前掲注（39）191頁参照。なお、処分の理由提示の程度を巡る紛争例の詳細な検討として、佐藤英明「行政手続法により課税処分に求められる理由附記の程度」税務事例研究144号19頁（2015年）、中村秀利「更正処分の理由附記—行政手続法に定める処分理由

たる納税義務の基礎となる取引の具体的内容や当該取引に対する法の適用関係などを調査した上で、その調査内容を納付告知処分⁴⁵⁾の基礎情報として納付通知書に記載すべきであろう。もっとも、主たる納税者の取引情報や申告情報は保護されるべき秘密等に該当し、税務職員の守秘義務(税通126条)に反して外部に提供することでプライバシー等の権利侵害を招き、また税務行政への信頼が損なわれるおそがある。それゆえ、権利救済の実現に必要な範囲内で第二次納税義務者に情報提供を行うためには明文上の根拠規定が必要であり、併せて情報提供に関する同意手続や紛争処理手続の整備も必要となる⁴⁵⁾。

(3) 制度上の制約

最後に制度上の制約として、納付告知処分後に主たる納税義務の内容に変動をもたらしうる事象が生じた場合における課税関係の調整方法として、法がいかなる調整方法の採用を要求しているかによって救済可否が左右される。一方で、更正の請求(税通23条、所税152条、相税32条など)を通じた課税関係の遡及的調整が求められている場合、更正の請求を受けてなされた減額更正処分により主たる納税義務の全部又は一部が消滅すれば、第二次納税義務の付従性から、その消滅の効果が第二次納税義務にも及ぶことになる(徴基通32条関係20)。他方で、例えば事業所得等や法人所得については、経済的成果喪失年度における資産損失の控除(所税51条2項)又は前期損益修正損の控除(法税22条3項3号、法基通2-2-16)が要求されており、経済的成果を所得として計上した年度に係る主たる納税義務が遡及的に消滅しないため、第二次納税義務の消滅も生じないことになる。

と税法上の処分理由の異同について」税大論叢84号1頁(2016年)、浅妻章如「行政手続と租税手続—理由附記を中心として」日税研論集71号55頁(2017年)参照。

45) 金子宏「税務情報の保護とプライバシー—納税者番号制度を視野に入れて—」租税法研究22号41頁以下(1994年)、田中治「行政情報の開示に関する最近の動向と税務情報取扱い上の課題」税51巻7号6頁以下(1996年)、首藤重幸「税務情報の公開と保護」租税法研究27号5頁以下(1999年)参照。

主たる納税義務の内容を基礎として第二次納税義務の内容が形成される制度的構造に鑑みれば、主たる納税義務に変動を及ぼさない形での調整が要求されている以上、第二次納税義務の調整がなされないことは当然の帰結であり、上記救済結果の差異は問題視すべきものではない、との評価も可能である。しかし他面で、課税所得計算の遡及的調整が原則的な調整方法であるとされる中、税務執行上の便宜⁴⁶⁾、あるいは所得の経常的発生が見込まれるがゆえに損失控除による帳尻合わせが可能であるとの考え⁴⁷⁾から例外的に現年度調整が採用されているとすれば、そのような所得課税上の考慮要素を第二次納税義務者の権利救済の局面においても尊重する必要性が果たして存在するのかが問われるべきであろう。

5 第二次納税義務者による義務付け訴訟の提起

平成18年判決は、傍論において、「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」と断言して、救済の余地を否定していた。これに対して、平成30年判決は、これも傍論においてはあなが、譲渡所得税の申告内容と整合しない納付告知処分が許容されるべき根拠の一つとして、納付告知処分に対する取消訴訟の中で妻が「〔主たる〕納税義務の存否又は数額については争っていない」ことを挙げており、納付告知処分の取消訴訟の中で主たる納税義務の存否又は数額について争いうる余地があるとの認識に立っていたものと推察される。しかし、平成30年判決の当該判断は、納付告知処分に対する取消訴訟の中で主たる課税処分の瑕疵を争いえないと結論づけた昭和50年判決との関係では整合性を欠くものであると評価されうる。

46) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」（昭和36年7月）23頁は、確定した決算の事後的修正を要しない点で、現年度調整が納税者と課税当局の双方にとって望ましい処理方法であると論じる。

47) くわえて、法人税法においては比例税率が採用されているため、事業年度間における税率の差異を除いて、現年度調整によっても大きな影響がないことも挙げられる。吉国二郎＝武田昌輔『法人税法〔理論篇〕（増補新訂版）』（財経詳報社、1978年）235頁〔武田昌輔〕参照。

既論の通り、具体的義務説の下では、主たる納税義務の過大な確定の是正が権利救済の前提条件となろう。くわえて、第二次納税義務者が主たる納税者に更正の請求を依頼したとしても、主たる納税者が必ずしもそれに応じるとは限らず、また仮に応じたとしても、主たる納税者による請求手続の瑕疵を理由に更正の請求が否定されることもありうる。平成18年判決が不十分な訴権代理の可能性を根拠に第二次納税義務者に対して主たる課税処分についての不服申立てを認めたこととの均衡から、主たる納税義務が誤った申告により過大に確定されている場合についても、第二次納税義務者が自ら主たる納税者による申告内容の是正を求める機会を付与することが権利救済に資する。

その実現方法として、行政事件訴訟法の平成16年改正（平成16年法律第84号）において国民の権利利益のより実効的な救済を可能にする観点から抗告訴訟の一類型として新たに法定された非申請型義務付け訴訟の提起（行訴3条6項1号・37条の2）がありうる⁴⁸⁾。すなわち、第二次納税義務者が主たる納税者による申告税額の減額更正処分を税務署長に義務付ける訴訟を提起する手法である。前掲アルゼグループ事件（Ⅱ2）は平成16年改正行政事件訴訟法が施行される前の事案であり、義務付け訴訟を通じた第二次納税義務者の救済可能性が検討されていなかった。そこで以下においては、非申請型義務付け訴訟を通じた救済の実現可能性について検討する⁴⁹⁾。

（1）重損要件

救済の必要性に関する訴訟要件の一つとして、「一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがある」ことが求められている（行訴37条の2第1項）。この重損要件について、立案担当者は、非申請型義務

48) とはいえ、非申請型義務付け訴訟の提起を通じた救済方法についても、主たる納税者に対する更正の請求の依頼を通じた救済方法と同様、情報上の制約及び制度上の制約が伴う。

49) 義務付け訴訟の要件に関しては、救済方法の拡充という改正趣旨を踏まえた柔軟な運用がなされるべきとの平成16年改正行政事件訴訟法の附帯決議がなされている。第159回国会参議院法務委員会会議録第21号〔平成16年6月1日〕28頁参照。

付け訴訟が一定の処分を求める法令上の申請権がない者にあたかも申請権を認める結果となることを踏まえ、義務付け訴訟による救済の必要性が高い場合に限って救済を認める趣旨の要件と位置づけている⁵⁰⁾。もっとも、重損要件の判断に当たり損害の回復の困難の程度を考慮するとともに、損害の性質及び程度並びに処分の内容及び性質をも勘案することが求められている（行訴37条の2第2項）ことに具体化されているように、重損要件の認定は、「重大な損害」という文言に捕らわれて厳格になされるべきではなく、国民の権利利益の実効的救済の観点から柔軟になされるべきである⁵¹⁾、としばしば論じられる。

人格的権利とは異なり、財産的損害がそもそも「重大な損害」に当たりうるか否かを巡っては、経済的損害であることのみをもって「重大な損害」に当たらないと解すべきではなく、損害の性質や程度などを勘案して損害回復の困難性を判断すべきである⁵²⁾、との学説上の指摘がある。過大な申告の是正方法に関して更正の請求の排他性が制度上採用される中、更正の請求主体となりえない第二次納税義務者にとって、行政庁による自発的な減額更正処分がなされない限り、過大に確定された税額の納付という財産的損害を回復することは困難である。くわえて、法の適正な解釈適用から導かれる税額についてのみ納税義務を負う（憲法30条・84条）という憲法上の要請（租税法主義）を前提とした場合、法律上納付すべき税額を超える負担は財産権の侵害に繋がりうる。ましてや、第三者が本来納付すべき税額について同者と

50) 小林久起『行政事件訴訟法』（商事法務、2004年）161頁、福井秀夫ほか『新行政事件訴訟法—逐条解説とQ&A—』（新日本法規出版、2004年）365-366頁。

51) 塩野宏『行政法Ⅱ（第6版）』（有斐閣、2019年）250頁。重損要件に関する学説及び裁判例の状況につき、島村健「非申請型義務付け訴訟における『重大な損害を生ずるおそれ』の判断方法について—自らに対する処分の義務付け訴訟にかかる裁判例の概観と分析」滝井繁男先生追悼『行政訴訟の活発化と国民の権利重視の行政へ』（日本評論社、2017年）251頁、石崎誠也「非申請型義務付け訴訟要件としての『重大な損害』についての考察」西埜章＝中川義朗＝海老澤俊郎先生喜寿記念『行政手続・行政救済法の展開』（信山社、2019年）259頁、石塚武志「三面関係に係る非申請型義務付け訴訟の重損要件・本案要件の審査—裁判例の現状」高木光先生退職記念『法執行システムと行政訴訟』（弘文堂、2020年）269頁も参照。

52) 南博方ほか編『条解行政事件訴訟法（第4版）』（弘文堂、2014年）752頁〔川神裕〕参照。

一定の関係にある者に納税義務を負わせるという第二次納税義務制度の構造上、主たる納税義務の過大な確定により第二次納税義務者が過大な責任額を負うことは「重大な損害」に当たる、と解すべきであろう。

(2) 補充性要件

今一つの訴訟要件として、一定の処分がされないことにより生ずる「損害を避けるため他に適当な方法がない」という補充性要件の充足が求められている(行訴37条の2第1項)。ここにいう「損害を避けるため他に適当な方法がない」とはいえない典型的場面として、更正の請求期間内における義務付け訴訟の提起が想定されていた⁵³⁾。既述の通り、第二次納税義務者から依頼を受けた主たる納税者が更正の請求を行うことで第二次納税義務者が間接的に救済を受ける途が残されている点を重視するならば、補充性要件の充足は認められないことになる。しかし他方で、申告書の提出者以外の者が主たる納税義務に関する更正の請求主体となりえない点を重視するならば、行政庁が職権により減額更正処分を行わない限り、第二次納税義務者にとって義務付け訴訟以外に損害を避けるために講じる適当な方法が存在しないことになる。

補充性要件の判断方法に関しては、事実上又は法律上他に救済方法がありうるとしても、その相手方の選択や、その方法についての法令上の根拠の有無、要件、効果の違いなどを踏まえ、実効的な権利救済の観点から義務付け訴訟が他の救済方法より適切な方法である場合には補充性要件の充足を認めてもよい⁵⁴⁾、との立案担当者の見解が存在する。主たる納税者が第二次納税義務者からの更正の請求の依頼に応じず、また応じたとしても適正な請求手続を怠るような事態も想定されることから、第二次納税義務者に義務付け訴

53) 小林・前掲注(50)162-164頁、福井ほか・前掲注(50)139-141頁〔村田齊志〕、第159回国会衆議院法務委員会会議録第20号〔平成16年4月27日〕11頁〔房村精一政府参考人〕・同第21号〔平成16年4月28日〕20頁〔山崎潮政府参考人〕。

54) 小林・前掲注(50)165頁。

訟の提起を認めることが実効的な権利救済に繋がる可能性も否定しえないところである。

(3) 原告適格

義務付け訴訟を提起することができる者は、「行政庁が一定の処分をすべき旨を命ずることを求めるにつき法律上の利益を有する者」に限定されている（行訴37条の2第3項）。当該要件は、取消訴訟の原告適格に関する要件と同一である。取消訴訟の原告適格に関する「法律上の利益を有する者」について、最高裁判例は、「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」を意味する⁵⁵⁾、と解してきた。なお、非申請型義務付け訴訟につき法律上の利益の有無を判断するに当たっては、処分の相手方以外の第三者について取消訴訟の原告適格を拡大する趣旨で設けられた行政事件訴訟法9条2項が準用されており（行訴37条の2第4項）、処分の根拠となる法令の文言のみによることなく、法令の趣旨目的及び処分において考慮されるべき利益の内容及び性質を考慮した柔軟な判断が求められている。

既述の通り、平成18年判決は、主たる納税義務が瑕疵ある課税処分により過大に確定されれば、主たる納税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ることから、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ると判示して、第二次納税義務者の不服申立適格を肯定していた⁵⁶⁾。主たる納税者による誤った申告により主たる納税義務が過大に確定された場面にも平成18年判決の論理は同じく妥当しうるから、処分の相手方ではない第二次納税義務者について主たる納税者への減額更正処

55) 最判昭和53年3月14日民集32巻2号211頁、最判昭和57年9月9日民集36巻9号1679頁、最判平成元年2月17日民集43巻2号56頁など参照。

56) 平成18年判決の論理は、主たる課税処分に係る取消訴訟の原告適格にも妥当しうる。岩崎政明「判批」平成18年度重要判例解説（ジュリスト臨時増刊1332号）37頁（2007年）参照。

分を義務づける訴訟の原告適格も肯定されることになろう。

(4) 本案勝訴要件

義務付けの判決（認容判決）を受けるためには、「行政庁がその処分をすべきであることがその処分の根拠となる法令の規定から明らかである」ことが求められている（行訴37条の2第5項）。第二次納税義務者が処分の直接の相手方ではなく、さらに更正の請求主体となりえないことを踏まえれば、第二次納税義務者の権利救済の局面における本案勝訴要件の充足判定に当たっては、主たる納税者によって更正の請求がなされたと仮定した場合に行政庁が減額更正処分をすべきことになるか否かが検討されるべきであろう。このような判断方法こそが、第三者の原告適格の判定方法に関する行政事件訴訟法9条2項を準用することで、非申請型義務付け訴訟の原告適格を実質的に拡大するために柔軟な判断を求めたことと整合的な判断方法であるといえる。

合法性の原則の下では、主たる納税者による申告に更正の請求事由に該当する事由が存在する以上、当該事由の存在を把握した行政庁は減額更正処分をすべきであるといえよう。なお、非申請型義務付け訴訟には出訴期間は設定されていないものの、減額更正処分の除斥期間内に義務付け訴訟が提起され、訴訟係属中に除斥期間が徒過するに至った場合、「行政庁がその処分をすべきであることがその処分の根拠となる法令の規定から明らかである」とはいえないことになる⁵⁷⁾。除斥期間を徒過する前に判決の言渡しがなされるか否かという偶発的要素によって救済結果が異なるという不合理な結果（時間的制約）を克服するため、学説においては、義務付け訴訟には減額更正処分に係る除斥期間を中断する効果が備わっているとの解釈論⁵⁸⁾や、取消訴

57) 納付告知処分が主たる納税義務の法定申告期限から相当期間経過してなされるのが通例であるから、更正の請求の依頼を通じた救済方法についての時間的制約と同様、義務付け訴訟を提起する前に既に減額更正処分の除斥期間が徒過していることは十分にありうる。

58) 「第94回大会シンポジウム—税務訴訟をめぐる諸問題（討論）」税法学552号158頁〔山田二郎発言〕(2004年)参照。

訟係属中には租税法律関係の早期安定を図る要請は後退し、適正な処分を求める利益が優先することになるとして、除斥期間経過後における減額更正処分の適法性を認めた下級審判決⁵⁹⁾の類推適用論⁶⁰⁾が提示されている。もっとも、いずれの解釈も明文上の根拠を欠いており、立法上の手当てが必要となろう。

IV おわりに

以上、誤った申告により主たる納税義務が過大に確定されている局面における第二次納税義務者の救済可能性について考察した。具体的義務説の下では、当該局面において第二次納税義務者の権利救済を実現するためには、納付告知処分の取消訴訟において主たる納税者による申告の瑕疵を主張するのではなく、主たる納税者による過大申告そのものを是正する必要がある。その具体的方法としては、第二次納税義務者が主たる納税者に対して更正の請求を行うことを依頼する方法と、税務署長に対して主たる納税者への減額更正処分を義務付ける訴訟を提起する方法がありうる。もっとも、いずれの救済方法を採用するとしても、時間的制約、情報上の制約及び制度上の制約が、第二次納税義務者の権利救済にとって大きな障壁となる。第二次納税義務制度がある者によって本来納付されるべき税額について同者と一定の関係にある者に納税義務を負わせる制度である点を重視するならば、第二次納税義務者が権利救済を受ける途を確保するためにも、各制約を取り除く立法上の手当てがなされるべきであろう。

59) 京都地判昭和51年9月10日行集27巻9号1565頁。

60) 高木英行「減額更正処分の義務付け訴訟に関する一考察：訴訟要件論を中心に」福井大学教育地域科学部紀要 第三部（社会科学）64号110-112頁（2008年）参照。