

○ 主文

本件控訴を棄却する。
控訴費用は控訴人の負担とする。

○ 事実

控訴人は「被控訴人灘税務署長が、控訴人の所有にかかる原判決添付目録記載の不動産について、昭和三八年六月二〇日になした差押処分を取消す。被控訴人広島国税局長が昭和三八年三月九日控訴人を訴外有限会社みどりタクシーの第二次納税義務者もしくは保証人として、同訴外会社の滞納法人税額金二一九万三、七一〇円および加算税額金五四万八、二五〇円につき、控訴人に対してなした納付通知処分は無効であることを確認する。被控訴人広島国税局長が昭和三八年三月九日控訴人に対してなした納付通知処分にもとづく控訴人の被控訴人国に対する納税義務（本税額金二一九万三、七一〇円および加算税額金五四万八、二五〇円）は存在しないことを確認する。訴訟費用は第一、二審とも被控訴人らの負担とする。」との判決を求め、被控訴人らは主文と同趣旨の判決を求めた。

当事者双方の主張および証拠の關係は、つぎのとおり付加するほか、原判決事実摘示と同一であるから、これを引用する。

（控訴人の主張）

一、第一次納税義務者である訴外有限会社みどりタクシー（以下単にみどりタクシーという）に対する課税標準、税額等の決定については、重大かつ明白な瑕疵がある。

（一）、被控訴人広島国税局長より同灘税務署長に送達した差押依頼文書には「滞納法人（みどりタクシー）は昭和三四年八月一七日無財産と同時に事実上解散した」と記載されているから（甲第九号証記載の第二、註（１）参照）、これを前提として、当時施行の法人税法第七条第五項に定める「みなし事業年度」を適用したうえ、みどりタクシーの課税標準、税額等を決定すべきものである。すなわち、同条同項によれば、事業年度の中途において法人が解散または合併により消滅した場合には、事業年度開始の日から解散または合併の日までの期間およびその翌日から事業年度の末日までの期間をそれぞれ一事業年度とみなす旨定められているから、みどりタクシーがその財産全部を売却し事実上解散した昭和三四年八月二〇日までを一事業年度とし、その翌日である同月二一日から昭和三五年四月三〇日までを一事業年度としてそれぞれ課税標準、税額等を決定すべきものである。しかるに、被控訴人局長は右の「みなし事業年度」を適用せず、昭和三五年四月三〇日の事業年度の末日までを一事業年度として税額を決定し、この点で大きな誤りを侵しているものである。

（二）、みどりタクシーの本税額が金二一九万三、七一〇円と決定された事実は当事者間に争いのないところであるが、法人税率三三パーセントを適用して逆算すると、みどりタクシーの所得金額は金六六〇万円以上ということになるが、みどりタクシーには、このように多額の所得が生じたはずがない。すなわち、訴外安全タクシー株式会社（以下単に安全タクシーという）は現金三九五万六、九五三円、支払手形金六八〇万円合計金一、〇七五万六、九五三円を支払つてみどりタクシーの実権を掌握したのであるが、右金一、〇七五万六、九五三円には、控訴人の所有にかかる建物の売却代金一七〇万円が含まれているので、右金一、〇七五万六、九五三円より金一七〇万円を控除すると、実質売買代金は金九〇五万六、九五三円ということになる。ところで、みどりタクシーの資産は車両運搬具金六六三万四、〇〇〇円、什器備品金二一万五、〇〇〇円、営業権金二六四万円、電話加入権金二〇万円合計金九六八万九、〇〇〇円であり、これだけの資産を前記金九〇五万六、九五三円で売却することにより、果して金六六〇万円以上の売却利益金が発生したものというのであろうか。全く不思議であるというほかはない。

二、控訴人は、昭和三四年八月二〇日甲第二、第三号証により、みどりタクシーに対する自己の出資持分全部を安全タクシーに譲渡し、みどりタクシーの代表取締役が控訴人より訴外Fに交替したものであつて、みどりタクシーより安全タクシーに被控訴人ら主張のような営業譲渡がなされたものではない。

三、第一次納税義務者であるみどりタクシーから無償で財産の譲渡を受けた場合には、国税徴収法第三九条により第二次納税義務が発生するものというべきであるが、控訴人が、被控訴人ら主張のように、みどりタクシーから無償で財産の譲渡を受けた事実は否認する。

（一）、みどりタクシーは前記一、（二）項記載のように安全タクシーより金九〇五万六、九五三円を受取つたのであるが、当時みどりタクシーには、（イ）、支

払手形金一七三万八、一七七円、（ロ）、借入金六三九万円合計金八一二万八、一七七円もあり、控訴人において、（イ）、右支払手形金一七三万八、一七七円より、安全タクシーが引受け支払うことになっている金一六九万三、〇四七円を控除した残額金四万五、一三〇円、（ロ）、右借入金六三九万円合計金六四三万五、一三〇円の支払をしたのであるから、控訴人が被控訴人ら主張のように右金九〇万六、九五三円のうち金五七八万二、九九三円を譲受けたとしても、これをもつて無償のものであるということとはできない。

（二）、（１）、みどりタクシーが受取った前記金九〇万六、九五三円から控訴人の支払った金六四三万五、一三〇円を控除すると、その残額は金二六二万一、八二二円となるが、更に右金二六二万一、八二二円からみどりタクシーの資本金相当額金一一〇万円を控除すると、その残額は金一五二万一、八二二円となる。

（２）、当時みどりタクシーは事実上解散し、その代表取締役である控訴人、取締役である訴外Ａ、同Ｂ、監査役である訴外Ｃら役員はいずれも辞任することになったが、これら役員に対する退職慰労金とか、名義上の出資役員に対する謝礼金、従業員二四名の退職にともなう労務対策費等のために約金一〇〇万円の支出を余儀なくされ、控訴人がこれを出捐したので、右金一〇〇万円もまた前記金一五二万一、八二二円から控除されなければならない。

（３）、右のような諸経費を控除しても、なお約金五〇万円の剰余を生ずるが、控訴人はこれまでに以上のほか説明できないような費用を支出しており、またこれを計算に入れなくても、控訴人の二年余におよぶ低収入に対する割増報酬、或いは売却によりみどりタクシーが受けた利益の分配金として、控訴人に支給すべき金員があることを考えると、控訴人がみどりタクシーより些かの無償譲渡をも受けたものでないことが明らかである。

（三）、控訴人は昭和三二年三月二〇日みどりタクシーの前代表取締役訴外Ｄからみどりタクシーの全財産を金一、三三〇万円で譲受け、昭和三四年八月二〇日安全タクシーにこれを金一、四〇〇万円で売却したものである。したがって、仮りに控訴人が右金一、四〇〇万円全額を受取ったとしても、これをもつて無償譲渡であるということとはできない。

（四）、控訴人が被控訴人ら主張のようにみどりタクシーから自動車一台を譲受けた事実は認めるが、右自動車の時価が金六六万一、〇九一円相当である事実および右譲渡が無償でなされた事実はいずれも否認する。控訴人は安全タクシーの代表取締役訴外Ｅの了解のもとにみどりタクシーの新代表取締役訴外Ｆから、二年半にわたりみどりタクシーの社長として尺すいた功労に対する退職慰労の趣旨で、右自動車を譲受けたものであつて、なんらの対価もなくしてなされた無償のものではない。また、右自動車は中古車であり、その時価は金二五万円位のものである。

（被控訴人らの主張）

一、控訴人は広島東税務署長がみどりタクシーに対してなした法人税賦課決定の無効理由の一つとして、昭和三七年法律第四一二号による改正前の法人税法第七条第五項に定める「みなし事業年度」を適用しなかつたことを主張する。しかし、同条同項にいう「解散」とは、あくまでも当該法人が民法、商法等に所定の手続に従つて解散した場合を指称するものであり、営業を他に譲渡したのみで、法定の解散手続を履践していない場合を含まないことはいうまでもない。そして、本件においては、みどりタクシーは有限会社であるが、その営業を安全タクシーに譲渡した後、有限会社法所定の解散手続を全く行っていないのであるから、同条同項に定める「みなし事業年度」を適用すべき余地はない。

二、みどりタクシーより安全タクシーに対し、原判決認定のように営業譲渡がなされたものとみるのが相当であり、控訴人主張のように、みどりタクシーの新旧代表取締役の交替或いは控訴人の持分（出資）の譲渡がなされたものとみるべきものではない。

（一）、控訴人において、その主張の根拠とする甲第三号証（覚書）が控訴人と訴外Ｆとの間に取交わされた経緯は、つぎのとおりである。すなわち、みどりタクシー、安全タクシー両会社間の営業譲渡契約の締結後、控訴人は国際興業株式会社に就職するため、早急のうちに神戸へ転居することを迫られ、みどりタクシーの債務の弁済、未収金の回収等の整理事務をなす余裕がなかつたので、安全タクシーの代表取締役訴外Ｅに、その事務処理方を依頼懇請したところ、Ｅはこれを諒承し、その輩下のＦをしてその衝に当らせるために、急拠同人をみどりタクシーの代表取締役に就任させることとし、甲第三号証（覚書）は、控訴人とＦとの間で、その事務引継のために作成されたものである。したがって、甲第三号証（覚書）の当事者

の表示は、甲第二号証（売買契約書）の記載となんら矛盾するものではない。

（二）、もし、控訴人の主張するように、みどりタクシーと安全タクシーとの間で営業譲渡がなされたものではなく、控訴人の持分の譲渡或いはみどりタクシーの新旧代表取締役の交替にとどまるというのであれば、その後においても、みどりタクシーは自己の名でタクシー営業を継続してよい筈である。ところが、実際には、みどりタクシー、安全タクシーの陸運局に対する増減車申請は認可され、譲渡されたタクシーはすべて安全タクシーの名義に発更され、安全タクシーの営業のために使用されており、みどりタクシーは、本来の営業を全く行っていないのである。

三、（一）、仮りに、真実は、控訴人の主張するように、みどりタクシーの両代表者個人間の持分（出資）の譲渡であるとしても、本件に顕われた諸般の証拠からみれば、原判決の認定したように、みどりタクシーより安全タクシーに営業譲渡がなされたものと認めうる余地もまた十分に存するのであつて、何人が見ても、営業譲渡と認めうる余地が全くないような事案ではない。

（二）、したがって、仮りに、広島東税務署長が営業譲渡と認定したことが客観的には誤認であつたとしても、それが重大かつ明白な瑕疵であるとは到底言いがたく、単に取消事由にあたるにすぎないものである。

○ 理由

当裁判所も控訴人の請求はいずれも失当として棄却すべきものと判断するが、その理由は、つぎのとおり付加訂正するほか、原判決理由記載の判断説示と同一であるから、これを引用する。

（一）、原判決一四枚目裏六行目以下同一五枚目裏三行目までを「被告らは、第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分（以下第一次課税処分ともいう）の違法を主張して自らも右第一次課税処分に対する取消訴訟の原告たる適格を有するのであるから、第二次納税義務者に対する課税処分（以下第二次課税処分ともいう）の争訟中において、第一次課税処分の違法を主張して第二次課税処分を争うことは許されないと主張する。ところで、第二次納税義務の制度は、納税者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場合において、形式的には財産が第三者に帰属しているとはいえ、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、その形式的な財産帰属を否認して、私法秩序をみだすことを避けつつ、その形式的に財産が帰属している第三者に対し補充的、第二次的に納税者の納税義務を負担させることにより租税徴収の確保を図ろうとする制度であり、第二次納税義務者の納税義務は主たる納税義務者のそれとは法律上別個のものであるが、主たる納税義務者に対し附従性（主たる納税義務について生じた消滅変更の効力が原則として第二次納税義務に及ぶ）と補充性（主たる納税義務の履行がない場合に限って、第二次的に履行の責任を負う）を有するものと解するのが相当である。そこで、主たる納税義務者に対する第一次課税処分に違法の瑕疵がある場合、第二次納税義務者が右課税処分に存する右瑕疵を主張してその処分の取消訴訟を提起しうるか否かはさておき、第二次納税義務者は、第一次課税処分に右瑕疵が存することを理由に自己に対する第二次課税処分もまた右瑕疵を有し、これがため第二次課税処分が無効もしくは取消しすべきものであることを主張しうるか否かについて考えるのに、第一次課税処分と第二次課税処分とは前記のとおり別個の処分であるから、第一次課税処分に瑕疵があり違法であるとしても、その違法性は第二次課税処分に承継されるいわれがなく、したがって、第二次納税義務者は第二次課税処分に第一次課税処分の違法性が承継されたものとして、これを理由に、第二次課税処分の無効もしくは取消を求めることは許されないものというべきである。しかしながら、第一次課税処分に重大かつ明白な瑕疵があつて無効事由にあたる場合には、第二次課税処分の第一次課税処分に対する前記附従性の性格により、第二次課税処分もまたその効力を発生するに由なく、無効であるというべきであるから、本件においては、第一次納税義務者であるみどりタクシーに対する課税処分に無効事由がある場合には、それがため第二次納税義務者である原告に対する課税処分もまた無効となるものと解するのが相当である。」と訂正する。

（二）、同一五枚目裏六行目の「ある旨主張して」を「あることを前提として」と、同七行目の「無効であることを争うと共に」を「無効であると主張するとともに」とそれぞれ訂正する。

（三）、同一七枚目表七行目の「原告は右売買代金を受領して自己の所得とし」を「原告はみどりタクシーの代表者として右売買代金を受領し（なお原告は後記認

定のとおり受領した右代金の一部をもつてみどりタクシーの債務を弁済し、その残部を自己の所得とし」と訂正する。

(四)、同一七枚目裏三ないし五行目の「昭和三四年八月当時タクシー業界で営業の譲渡が行われなかつたとの供述部分」を「右認定に反する部分」と訂正する。

(五)、同一八枚目表二行目の「認められ、」以下同六行目の「一応解することができる以上」までを「認められるが、右事実をもつてしても、いまだ前記認定を覆えず資料となしがたく、右のように、みどりタクシーと安全タクシーとの間に営業権等の譲渡がなされたものと認められる以上」と訂正する。

(六)、同一八枚目表七、八行目の「第二次納税義務」のつぎに「者」を加える。

(七)、同一八枚目裏五行目の「原告は」のつぎに「昭和三八年三月九日付けで」を加える。

(八)、同二〇枚目表三行目のつぎに「3、原告は、本件納付通知書には『年度三六、税目法人、納期限三六・五・二九』の記載があるところ、右記載どおり昭和三六年度の滞納法人税であるとすれば、その納期限は同年六月三〇日となり、したがって、国税徴収法三九条に定める『法定納期限の一年前の日以後』とは昭和三五年六月三〇日以降となるが、原告は昭和三四年八月二〇日みどりタクシーの代表取締役を辞任しているから、同条所定の第二次納税義務を負担する理由がないと主張する。しかし、成立に争いのない甲第一号証、証人Gの証言ならびに弁論の全趣旨を総合すると、みどりタクシーが滞納した法人税は昭和三四年五月一日以降昭和三五年四月三〇日までの間の事業年度にかかるものであり、その法定納期限は同年六月三〇日であるが、みどりタクシーはその法定納期限までに確定申告をしなかつたため、昭和三六年四月二八日その納期限を同年五月二九日として賦課決定をしたものであることが認められるから、右認定に反する事実を前提とする原告の前記主張は採用できない。」と訂正する。

(九)、同二〇枚目表四行目の「3」を「4」と訂正する。

(一〇)、同二〇枚目裏七行目の「七丁目である事実を併せ考えると、右記載どおり被告局長が納付催告書を発したものと認定するを相当とする。」を「七丁目である事実ならびに証人Gの証言を合わせ考えると、右記載どおり、被告局長が同年四月一三日に納付催告書を発し、右納付催告書はその頃原告に到達したものと認めるのが相当である。」と訂正する。

(一一)、同二〇枚目裏一〇行目のつぎに「右認定の事実によると、被告局長は原告に対し、その納付期限である昭和三八年四月一二日より国税徴収法第三二条第二項所定の二〇日以内である同月一三日に納付催告書を発してその督促をなし、ついで被告署長が、右納付催告書を発した日から起算して同法第四七条第一項第一号所定の二〇日を経過した後の同年六月二〇日に差押処分をしたものというべきであつて、右差押処分が右各法条に違反するという原告の前記主張は採用できない。」を加える。

(控訴人の当審における主張に対する判断)

一、控訴人は、みどりタクシーが昭和三四年五月一日から昭和三五年四月三〇日までの間の事業年度の中途である昭和三四年八月一七日に事実上解散をしたから、みどりタクシーに対する賦課処分には、当時施行の法人税法第七条第五項の規定を適用しなければならないのにかかわらず、右規定を適用していないから無効であると主張するが、同条同項に定める「解散」というのは民法、商法等にもとづいて法律上解散の効果を生じた場合を指称し、控訴人主張のように事実上の解散をした場合をいうものではないから、みどりタクシーに対する課税処分には同条同項の規定が適用されるいわれはなく、したがって、右規定の適用があることを前提とする控訴人の主張は採用できない。

二、控訴人はみどりタクシーから無償で財産を取得したものでないと主張するので判断する。

(一)、前記引用にかかる原判決認定の事実(原判決一六枚目裏二行目から同一七枚目裏二行目までに記載の事実)に、成立に争いのない甲第七号証の九、乙第三号証の一、二、第四号証、第五号証の一、二、第六号証、第七号証の一、二、第八号証の一ないし三、第九号証、第一〇号証の一ないし四、第一一号証の一、二、第一二号証の一ないし五、第一三号証の一ないし一二、第一四号証、第一五号証の一ないし一一、原審証人Gの証言、原審における控訴人本人尋問の結果によると、みどりタクシーは昭和三四年八月二〇日安全タクシーに対し事業用自動車および営業権を譲渡し、安全タクシーより前渡金一五五万円、同日現金三九五万六、九五三

円、翌二一日安全タクシー振出にかかる約束手形一二通額面合計金七三三万八、九二九円（乙第一三三号証のないし一二の約束手形であつて、その額面総額は譲渡代金の内金六八〇万円に約定利息を付加した金額であり、いずれも後日決済済み）の各交付を受けたが、以上のとおり譲渡代金として受領した総合計金一、二八四万五、八八二円のなかには控訴人所有の建物の売却代金一七〇万円が含まれているので、これを控除すると、みどりタクシーの事業用自動車および営業権の譲渡代金として受領した金額は、その残額金一、一一四万五、八八二円となること、控訴人はみどりタクシーの代表者として安全タクシーから右のとおり金一、一一四万五、八八二円を受領して、内金六〇三万五、一三〇円を、みどりタクシーの手形債務金四万五、一三〇円（控訴人主張の原判決事実摘示二、2、（一）、（4）、（イ）記載の金四万五、一三〇円にあたる）と、借受債務金五九九万円（同（ロ）記載の金五九九万円にあたる）との支払に充当し、右充当後の残金五一一万〇、七五二円を、車両一台（時価金六六万一、〇九一円相当）とともに無償でみどりタクシーより譲受け合計金五七七万一、八四三円の利益を受けたことが認められ、成立に争いのない甲第一〇号証、原審における控訴人本人尋問の結果のうち右認定に反する部分は措信しがたく、他に右認定を覆えずに足る証拠はないから、控訴人はみどりタクシーから無償で財産を譲受け金五七七万一、八四三円の利益を受けたものというべきである。

控訴人はみどりタクシーから無償で財産を譲受けたものではない事由として前記事実摘示三の（一）ないし（四）の事実を主張するが、その主張事実自体に徴して、前記無償譲受の判断の妨げとなるものではないから、控訴人の右主張は採用できない。

控訴人は右認定のとおりみどりタクシーより無償で財産を譲受け金五七七万一、八四三円の利益を受けたものというべきところ、被控訴人局長は控訴人の納税額を金五七八万二、九九三円とする納付告知処分をなし、右納税額と控訴人の利得額との間にはいささか金額の差異のあることが認められるのであるが、控訴人から、納付告知処分が右金額の差異により無効となる旨の主張がないのみでなく、また右程度の金額の差異をもつてしては、納付告知処分が取消すべき瑕疵を有しているか否かはともかく、当然に無効な処分であるとはいいがたく、したがって控訴人の納税額は右納付告知書記載の金額である金五七八万二、九九三円に確定されているものというべきである。

そうすると、原判決は相当であつて、本件控訴は理由がないから棄却し、控訴費用の負担について民訴法八九条を適用して主文のとおり判決する。

（裁判官 増田幸次郎 西内辰樹 三井喜彦）

主文

- 一 原告の請求をいずれも棄却する。
- 二 訴訟費用は原告の負担とする。

○ 事実

一 双方の申立

1 原告

原告と被告国との間で原告が、被告国に対し、金五七八万二九九三円を限度とする訴外有限会社みどりタクシーの滞納に係る国税の第二次納税義務を負担しないことを確認する

原告と被告広島国税局長との間で被告広島国税局長が、原告に対し、昭和三八年三月九日金五七八万二九九三円を限度とする訴外有限会社みどりタクシーの滞納に係る国税の第二次納税義務者もしくは保証人とする納付告知処分は無効であることを確認する。

被告灘税務署長が別紙目録記載の不動産に対し昭和三八年六月二〇日なした差押処分を取消す。

訴訟費用は被告らの負担とする。

2 被告ら

主文同旨。

二 原告の主張

1 被告広島国税局長（以下被告局長という）は昭和三八年三月九日、原告が訴外有限会社みどりタクシー（以下みどりタクシーという）の滞納にかかる法人税（本税金二一九万三七一〇円、加算税金五四万八二五〇円）の第二次納税義務を負う者もしくは保証人として、原告に対し金五七八万二九九三円の限度で納付の期限を同年四月一二日と指定して、納付すべき旨の告知処分（以下本件納付告知処分とい

う)をなした。被告灘税務署長(以下被告署長という)は同年六月一三日原告に対し、被告局長より右滞処分(前記税額に加えて利子税額金四二万〇三九〇円並びに延滞加算税額金一〇万九六五〇円)を引受けた旨通知すると共に、右滞納税納額につき納付催告書を発し、同月二〇日原告所有の別紙目録記載の不動産(以下本件不動産という)に対し、差押処分(以下本件差押処分という)をなした。

2 原告の被告国に対する右納付義務は存在しない。

(一) 原告は昭和三四年八月二〇日安全タクシーに対し、原告がその持分全部を所有して、代表取締役として経営していたみどりタクシーの持分および原告所有の建物(以下本件建物という)を、次のような約定で譲渡する旨の契約をなし、経営者の交替をした。

(1) 原告はみどりタクシーの同日現在の債権債務(ただし後記(4)の手形金債務金一六九万三〇四七円を除く)を決済する。

(2) 譲渡代金 一四〇〇万円(内訳、持分譲渡代金 一二三〇万円、本件建物代金 一七〇万円)。

(3) 支払方法

(イ) 前渡金 一五五万円

(ロ) 契約日に現金三九五万六九五三円および安全タクシー振出の約束手形金額合計六八〇万円。

(4) みどりタクシーの債務

(イ) 手形金債務金一七三万八千七百七円のうち安全タクシーが引受ける金一六九万三〇四七円を控除した残債務金四万五千一三〇円。

(ロ) 借入金債務合計金五九九万円

(内訳(a) Hに対する金三五万円(b) Iに対する金四万円(c) 原告に対する五六〇万円)。

したがって持分譲渡による実質的代金は金四五七万一千八百二十三円となり、原告は、みどりタクシーの持分を安全タクシーに対し、金四五七万一千八百二十三円で譲渡したものである。被告局長が主張するように、みどりタクシーがその資産等を安全タクシーに譲渡し、その譲渡代金を原告に対し贈与したものではない。

ちなみに営業の譲渡については運輸大臣の許可をその効力要件とするところ、本件においては運輸大臣の許可を得ていない。

(二) 仮りに、被告局長が主張するように、みどりタクシーがその資産等を安全タクシーに金一二三〇万円((一)(2)に記載のように総譲渡代金から本件建物の価格金一七〇万円を控除した金額)で譲渡したとしても、みどりタクシーの借入金六三九万円および手形金債務金一七三万八千七百七円を差引くと残額金四一七万一千八百二十三円であつて、みどりタクシーの資産の簿価より遙かに低額であるから、同会社には利益は発生していないので、同会社に対する課税処分は無効である。右第一次納税義務者に対する課税処分が無効である以上第二次納税義務が発生するわけではない。

(三) したがって、被告局長が、この点を看過し、原告に対し、前記の第二次納税義務に基づく納付の告知処分をしたのは、重大明白な事実誤認に基づくもので、無効である。

よつて、原告は国税徴収法三九条所定の納税義務を負担するわけではないから、被告国に対し、金五七八万二千九百三十三円を限度とするみどりタクシーの滞納にかかる国税の第二次納税義務を負担しないことの確認を求める。

3 被告局長の納付告知処分は無効である。

(一) 納付通知書を発するのは税務署長の権限に属し、被告局長が本件告知処分をなしたのは権限外の行為である。

仮りに、被告局長が被告署長からみどりタクシーに対する徴収の引継ぎを受けた(国税通則法四三条三項)としても、被告局長は原告に対し引継ぎを受けた旨の通知しなかった(同条四項)から、依然として権限外の行為である。

(二) 本件納付通知書には、形式的に重大な瑕疵がある。すなわち、

(1) 本件納付通知書には「国税徴収法(国税通則法)第(空白)条第(空白)項の規定により下記の納税者の第二次納税義務者(保証人)として同人の滞納金額のうち下記の金額を納付しなければならない」と記載されているだけで、納税義務が第二次納税義務者としての義務かあるいは保証人としての義務か不明である。仮りに第二次納税義務者としての義務であるとしても、国税徴収法三二条一項同法施行令一条一項四号による第二次納税義務に関する規定の記載を欠きいかなる種類の第二次納税義務であるかが不明である。

(2) 右納付通知書の「滞納金額」として本税金二一九万三七一〇円、加算税金五四万八二五〇円と記載されているにすぎないのに、「あなたが納付すべき金額」として金五七八万二九九三円と記載されており、その意味が不明瞭である。

(3) 本件納付通知書には、「備考」として、本件処分に不服があるときは、通知を受けた日から一月以内に異議申立ができる旨記載されているが、その申立をなすべき相手方としては、「(空白) 税務署長(広島国税局長)」と記載されているだけでその特定がなされていない。原告は本件納付通知書の内容が余りに不明確であつたためと、右異議申立に関する文言が欄外に小さく記載され、かつ、申立先が判然としないために遂に申立を為すことができなかった。

(三) 納付通知書には、「滞納に係る国税の年度、税目、納期限及び金額」を記載すべきところ(国税徴収法三二条一項、同法施行令一條一項)、本件納付通知書には、「年度三六、税目法人、納期限三六・五・二九」の記載があるが、これがみどりタクシーの昭和三六年度の滞納法人税であるならば、同社の事業年度は毎月五月一日より翌年四月末日までであるから、昭和三六年度の法人税の法定納期限は同年六月三〇日となり、国税徴収法三九条に規定する「当該国税の決定納期限の一年前の日以後」とは、昭和三五年六月三〇日以降となる。しかし原告は昭和三四年八月二〇日同会社の代表取締役を辞任しているから、同法条所定の第二次納税義務は発生しない。

4 被告署長の差押処分は違法で取消さるべきである。

(一) 被告署長の差押処分は、被告局長の右納付告知処分に基づくところ、右納付告知処分は前記のとおり無効であるから、本件差押処分も違法として取消さるべきである。

(二) 仮りに右主張が認められないとしても、差押処分は、滞納国税の納付の期限から二〇日以内に納付催告書を発し(国税徴収法三二条二項)、納付催告書を発した日から起算して一〇日を経過した日までに滞納者が滞納税額を完納しないときに限って許される(国税徴収法四七条一項一号三項)ところ、被告署長は、納付の期限である昭和三八年四月一二日より六一日を経過した同年六月一三日に納付催告書を発し、また納付催告書が発せられた日から未だ一〇日を経過しない同年六月二〇日に本件差押処分をなした。

よつて本件差押処分は取消さるべきである。

なお被告局長が原告に対し昭和三八年四月一三日納付催告書による督促をなした旨の被告らの主張は否認する。

三 被告らの主張

1 原告主張1の事実は認める。ただし被告局長の処分は第二次納税義務者としてなしたものである。

2 原告は被告等に納付義務を負担している。

(一) みどりタクシーは、昭和三七年二月二日現在、昭和三四年五月一日から昭和三五年四月三〇日までの事業年度の法人税金二一九万三七一〇円、同加算税金五四万八二五〇円合計二七四万一九六〇円(ただし附帯税は含まれていない)を滞納していた。右国税の法定納期限は昭和三五年六月三〇日である。

ところでみどりタクシーは、右法定納期限の一年前の日以後である昭和三四年八月、安全タクシーに対し、みどりタクシーの主要財産である一般乗用旅客自動車運送事業の営業権、事業用自動車その他の資産を含めてタクシー事業に関する営業の譲渡をなし、右譲渡代金一一一四万五八八二円からみどりタクシーの債務金合計金六〇三万五一三〇円を弁済した残額金五一一万〇七五二円及び車両一台(時価金六六万一〇九一円相当)を、みどりタクシーの代表取締役である原告に対し無償で譲渡した。みどりタクシーは原告に対する右譲渡の結果無資産となり、本件納付告知処分当時滞納税金について滞納処分を執行してもこれを徴収することができない状態であつたから、原告は、国税徴収法三九条の規定により、特殊関係者として受けた利益の限度で、第二次納税義務を負うものである。

右譲渡代金として支払われた金額の内訳は(イ)前渡金一五五万円、(ロ)契約時に現金三九五万六九五三円および手形金七三三万八九二九円で、右金額中には原告個人所有の建物代金一七〇万円を含むのでこれを控除する。

右みどりタクシーの弁済された債務金の内訳は、(イ)手形金債務金四万五一三〇円、(ロ)借入金五九九万円(内訳 Hに対する三五万円、Iに対する四万円、原告に対する五六〇万円)である。

(二) 原告は、みどりタクシーに対する課税処分は無効であるから、原告は第二次納税義務者ではない旨主張する。

(1) しかし右主張は本訴提起後六年を経過した昭和四五年九月二日の口頭弁論期日でなされたものであるから、民訴法一三九条にいう故意又は重大な過失により時機に遅れて提出された攻撃防禦方法であり、訴訟の遅延をきたすから、却下さるべきである。

(2) 第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分につきその取消訴訟の原告たる適格を有し、これを争うことができようが、第二次納税義務の告知処分の争訟中において主たる納税義務者に対する課税処分を争うことはできない。けだし第二次納税義務の告知は主たる納税義務者に対する課税処分の存在を前提として右主たる納税義務者からの徴収不能を要件として、そこから出発している処分であるが、全然別個独立の処分であり、同一人への処分でもないからである。

3 被告局長の納付告知処分は有効である。

(一) 被告局長は、昭和三七年二月二日、所轄の広島東税務署長より、みどりタクシーに対する国税についての徴収の引継ぎを受け(国税通則法四三条三項)、みどりタクシーに対し、その旨通知した。そして右引継ぎの後に第二次納税義務を負うに至った原告に対し本件納付告知処分をしたもので、被告局長の右処分は適法な権限に基づく。なお国税通則法四三条四項の規定は訓示規定である。

(二) 本件納付通知書に原告主張の記載があることは認めるが、右通知書には重大な瑕疵はない。

(1) 納付通知書は、第二次納税義務者の負うべき納税額を具体的に確定する(租税債権の確定の通知)とともに、その税額について履行の請求をする(具体的納期限の決定)という二つの性質を兼ね備えるものである。ところで納税額は納付すべき税額が具体的に示されることによつて確定されるものであり、また、履行の請求は具体的に示された税額について納付の期限を指定することによつてなされるものであるから、納付すべき税額ならびに納付の期限が示されている以上、納付通知書の基本的事項の記載には何ら欠けるところはない。そして国税徴収法施行令一条が「その者につき適用すべき第二次納税義務に関する規定」を記載すべきものとしているのは単なる訓示的なものにすぎない。したがつて、仮りに原告主張のとおり第二次納税義務者としての義務か保証人としての義務か不明であるとしても、また国税徴収法施行令一条による適用条項として同法三九条の記載洩れのためいかなる種類の第二次納税義務か不明であるとしても、その瑕疵は本件納付告知処分を無効ならしめる程重大なものといふことはできない。そもそも、本来の納税者であるみどりタクシーの納税保証をしていたわけでもなく、すでに本件納付通知の発せられる以前に、広島国税局徴収事務担当職員の調査をうけ、昭和三七年十一月末頃には、同局係官より、みどりタクシーと原告間の行為について国税徴収法三九条が適用される旨伝えられていたのであるから、本件納付通知書を第二次納税義務を課するのであることは勿論、国税徴収法三九条による第二次納税義務であることは充分承知していたものである。

(2) 原告は本件納付催告書に不服申立をなすべき相手先の教示に不備がある旨主張し、これを処分の無効原因の一として主張するが、右主張は次のとおり理由がない。すなわち、行政不服審査法五七条に定める教示の内容は、不服申立ができる旨とその行政庁、期間についてであるが、本件においては広島国税局長に対し通知を受けた日の翌日から一月以内に不服申立ができる旨を教示しているから、なんらその要件に欠けるところはない。

のみならず教示の欠缺ないし不備は処分の効力に何ら影響を及ぼすものでなく、不服申立をなすべき行政庁の教示に不備があり、その結果、教示された行政庁に誤つて不服申立がなされれば、行政不服審査法一八条により救済される。したがつて、本件の教示内容に不備な点があるとしても、本件処分の効力が左右されるわけでないから、原告の主張は失当である。

(3) 次に原告は、「上記納税者の滞納金額のうちあなたが納付すべき金額」として表示されている額が「滞納金額」より多額なることを理由に、内容が不明確である、と主張する

しかし第二次納税義務者は、本来の納税義務者が納付すべき滞納国税のうち法所定の限度で納税義務を負うものである。したがつて、第二次納税義務の限度額が、「本税額、各種加算税額等」より少額な場合には、「あなたが納付すべき金額」は当然「滞納金額」として明示される本税額、各種加算税額等より少ない額になる。しかし滞納国税の中には、いわゆる本税額、過少申告加算税、無申告加算税、重加算税等各種加算税額のほか延滞税、利子税等も含まれ(国税徴収法二条一号、四号

参照) これらの延滞税、利子税等は、国税通則法六〇条ないし六四条の定めるところにより、本税額が納付されるまでの期間に応じて増加して行くから、第二次納税義務の限度額が、本税各種加算税額より大きいときは、その限度額を明示することが必要となる。本件の場合、原告の負うべき第二次納税義務の限度額は本税額、各種加算税額の合計額を超えるから、第二次納税義務の限度額すなわち「上記納税者の滞納金額のうち第二次納税義務者から徴収する金額」が「本税額、加算税額の合計額を上回るのは当然であり、なんら不思議はない。仮りにみどりタクシーの滞納国税が利子税、延滞税等を加えた場合一〇〇〇万円を超えるとしても、第二次納税義務者たる原告の納付すべき金額は五七二万八九九三円が限度であるということを示すのが本件納付通知の趣旨なのである。原告の主張は以上の理を解しないものであつて到底正当ということとはできない。

(三) なお、原告は、納付通知書に「年度三六、税目法人、納期限三六、五、二九」と記載してあるのをとらえ、この法人税は昭和三六年度、すなわち自昭和三五

年五月一日至昭和三六年四月三〇日年分の法人税であるとし、その法定納期限は昭和三六年六月三〇日であるからこれより一年前に受贈行為があつたからといつて第二次納税義務が生ずるいわれがない旨主張される。しかし、右主張は原告の独断に基づくものであるから理由がない。

すでに述べたとおり、みどりタクシーの滞納していた法人税は昭和三四年五月一日から昭和三五年四月三〇日までの事業年度にかかるものである。みどりタクシーは右事業年度の法人税について所定期日までに確定申告をしなかつたので、昭和三六年四月二八日納期限を昭和三六年五月二九日として賦課決定をした。かように本件法人税は昭和三六年の会計年度に具体的に確定したため、その年度が昭和三六年度と表示されたにすぎない。

以上述べたとおり、原告の主張は、いずれも理由がない。

4 被告署長の差押処分は適法である。

(一) 原告は、本件納付告知処分は無効であるから、本件差押処分は違法であり取消さるべきである旨主張するが、本件納付告知処分は、前記のとおり有効であるから、右主張は理由がない。

(二) 本件差押処分に先立つ原告への納付催告書による督促は被告局長が昭和三八年四月一三日に発し、念のため被告署長が同年六月一三日に再度発した。仮りに被告局長の納付催告書による督促がなかつたとしても、被告署長の納付催告書による督促がある以上納付催告書の発付期限を定める国税徴収法三二条二項後段の規定は訓示規定でこれに反しても納付催告の効力にはなんら影響を及ぼさない。ただ右の場合被告署長の督促は本件差押処分の一〇日前になされていたが、国税徴収法四七条一項一号は訓示規定と解すべきであり、仮にそうでないとしても被告署長が納付催告書を発した日から起算して一〇日間をすでに経過しており、その間原告から国税の納付がなかつたのであるから右瑕疵は治癒された。

四 証拠(省略)

○ 理由

一 原告主張1の事実は当事者間に争いがない。

二 原告の主たる納税義務者みどりタクシーに対する課税処分を争う旨の主張について検討する。

1 被告らは原告の右主張は時機に遅れた攻撃防禦の方法であると異議を述べる。しかし原告は審査請求においても、また本訴においても昭和四〇年九月七日付準備書面から原告のみどりタクシーに対する持分権の譲渡であつてみどりタクシーの安全タクシーに対する営業譲渡でないことを主張し、右についての審理は当然安全タクシーへの営業譲渡による所得を主とするみどりタクシーに対する課税処分をも審理していることになり、右主張は訴訟の遅延をもたらすものでない点からしても右異議は採用できない。

2 次に第二次納税義務を争う場合主たる納税者に対する課税処分を争えるかどうかについて判断する。

被告らは、第二次納税義務者は第二次納税義務を争う際主たる納税義務者に対する課税処分を争えなくても主たる納税義務者に対する課税処分そのものを争うことができるから、第二次納税義務者の不利益は避けられることができるであろうという。しかし主たる納税義務者に対する課税処分そのものを争う取消訴訟の期間は主たる納税義務者に対する課税処分の送達がその起算点であるのに、右課税処分は第二次納税義務者に対しては送達されず、またその段階では第二次納税義務者となることが明確ではないから、被告主張の方法のみによつては第二次納税義務者の利益

を守るには充分でない。被告主張の方法のほか第二次納税義務を争う際主たる納税義務者に対する課税処分を争うことができるものと解すべきである。ただしその理由とは単なる瑕疵で足りず、重大かつ明白な瑕疵となわち無効のみを争うことができないものと解するを相当とすべきでないからである。そして右の方法をとりうると解しても、被告主張の方法によれば第二次納税義務者は主たる課税処分の無効を主張して右課税処分を争うことができ、右無効を確定してから第二次納税義務の無効を争えることになるから特に差異がないともいえる。被告主張の方法は迂遠である。なお右第二次納税義務を争う際主たる納税義務者に対する課税処分をも争い右課税処分の無効のため第二次納税義務の納付告知処分が無効となつても右課税処分の無効は理由中のみの判断で右課税処分そのものを無効とするものでないことはいうまでもない。

三 被告国に対する納付義務不存在確認請求について。

原告は、自己の所有しているみどりタクシーの持分を、安全タクシーに譲渡したものである旨主張して主たる納税義務者に対する課税処分が無効であることを争うと共に第二次納税義務の納付告知処分を争うので右について判断する。

成立に争いない甲第二号証（売買契約書）には、その前文に「有限会社みどりタクシー社長原告B（甲という）と安全タクシー株式会社代表取締役E（乙という）は甲の所有する事業用自動車およびその営業権の売買とその付随する条件を左記のとおり売買契約する。第一条、甲の経営する道路運送事業は以下の条項に基づき昭和三四年八月二日より乙又は乙の指示する者にこれを売買する・・・」と記載されている。

そして成立に争いない甲第二、第三号証、乙第一三三号証の二、証人Jの証言により真正に成立したと認められる乙第二二二号証の二、証人Kの証言により真正に成立したと認められる乙第二四号証の二、証人Lの証言により真正に成立したと認められる乙第二五・第二六号証、証人E、同Fの各証言および弁論の全趣旨により真正に成立したと認められる乙第三二二号証、その方式および趣旨により公務員が職務上作成したものと認められるから真正な公文書と推定すべき乙第三三・第三四号証、第三六・第三七号証および証人E、同Fの各証言、原告本人の供述（一部）ならびに弁論の全趣旨を総合すると、次の事実を認定することができる。

「安全タクシーの代表取締役Eは、安全タクシーの営業車台数を増車したい意向をもつていた。ところでいわゆるタクシー事業を経営しようとする者は、運輸大臣の免許を受けなければならない（道路運送法四条）ところ、右免許は無制限になされず、厳格な審査を経て始めて許可されるところから、タクシー業界においては、いわゆる営業権それ自体が取引の対象として売買されるようになった。安全タクシーは、昭和三二年に訴外有限会社平和タクシーおよび訴外株式会社大広タクシーからタクシーの営業権を譲り受け、右有限会社平和タクシーはタクシー事業計画の変更、右大広タクシーはタクシー事業の廃止を同時に、安全タクシーもタクシー事業計画の変更をそれぞれ申請し、これが同時に認可され、結局安全タクシーはタクシー営業車両の台数の増車という目的を達成することができた。そこで安全タクシーの代表取締役Eは、みどりタクシーの代表者であつた原告が、タクシー営業から手を引く事を聞き知り、上記の方法により、安全タクシーの営業車両の増車をはかるべく、みどりタクシーの代表取締役である原告と交渉して、昭和三四年八月二日前記売買契約書を作成して契約を締結し、原告は右売買代金を受領して自己の所得とし、安全タクシーは右売買物件を資産として計上し、みどりタクシーのタクシー営業を安全タクシーの営業として引続き営業し、みどりタクシーは同年一〇月五日一般乗用旅客自動車運送事業計画変更（減車）認可申請を、安全タクシーは一般乗用旅客自動車運送事業計画変更（増車）認可申請をそれぞれなし、同月二三日にこれが認可され、結局安全タクシーはみどりタクシーが営業していた営業車両に相当する台数である一〇両の営業車両の増車を許可され、当初の目的を達成したものである。なお原告はみどりタクシーの自動車一台を持帰つた。」

証人D、同Nの各証言および原告本人尋問の結果中昭和三四年八月当時タクシー業界で営業の譲渡が行われなかつたとの供述部分は前掲右証拠と対比し信用できない。

右契約書の記載および認定事実よりするとみどりタクシーと安全タクシーの間に自動車および自動車営業権譲渡の売買契約が成立したものと解することができる。

しかし甲第二号証、成立に争いがない甲第一〇号証、原告本人尋問の結果によると、原告は広島を去つて阪神地方に戻るため右契約を締結したものでみどりタクシーを今後支配する意思がなかつたこと、そして右契約成立と共に契約書第八条に従いみどりタクシーの代表者を安全タクシー社長Eの支配下にあるFとすることに同意し代表者印も同人に引継ぎ前記減車認可申請もFがなしたことが認められ、右事実によると原告のみどりタクシーに対する持分権を譲渡して前記自動車および自動車営業権の譲渡は譲受人がなしたと解する余地がないわけでない。右のように原告の主張も無下に排斥することができないが、被告主張のように営業権の譲渡と一応解することができる以上主たる納税義務者みどりタクシーに対する課税処分および第二次納税義務に対する納付告知処分はいずれも明白な瑕疵があるものとはいえない。

したがって原告の右両処分の無効の主張は採用できない。

四 被告局長に対する原告の納付告知処分無効確認請求について。

1 原告の、被告局長のなした本件告知処分は、権限外の行為であるとの主張について検討する。

その方式および趣旨により公務員が職務上作成したものと認められるので真正な公文書と推定すべき乙第一号証によると、被告局長は昭和三十七年二月二一日訴外広島東税務署長からみどりタクシーの滞納国税について徴収の引継ぎを受けたことが認められ、一方原告は本件納付告知処分により第二次納税義務を負うに至つたものであつて、被告局長が、訴外広島東税務署長から右徴収の引継ぎを受けた当時は未だ第二次納税義務者ではなかつたから、そのころ原告に対し右徴収の引継ぎの通知をなす余地のないことは当然である。

2 本件納付通知書には「国税徴収法（国税通則法）第（空白）条第（空白）項の規定により下記の納税者の第二次納税義務者（保証人）として同人の滞納金額のうち下記の金額を納付しなければならない。」と記載されると共に、国税法徴収法二条同法施行令一条の「その者に適用すべき第二次納税義務に関する規定、」を欠いていること、また、本税金二一九万三、七〇〇円、加算税金五四万八、二五〇円とあり、「あなたが納付すべき金額」として金五七八万二、九九三円と記載され、本税額および加算税額から「納付すべき金額」のよつてでてくるところの算出過程が記載されていないこと、本件納付通知書の異議申立をすべき相手方として「（空白）税務署長（広島国税局長）」と記載されているのみで、申立先が特定されていないことについては当事者間に争いがない。

ところで納付通知書による告知は納税義務者に対し抽象的に発生していた租税債権を具体的に確定し、その税額について履行の請求をするという二つの性質を兼ね備えるものである。そして右納付通知は納付義務者に対してその内容を明確にし認識を容易ならしめ、これに関する証拠を確保し将来に争いの発生することを防ぎもつて法律生活の安定をはかるために一定の形式を要件とするものである。しかしながら納付通知書が法規の要求する一定の形式を欠き瑕疵があつても、その処分の内容上本質的意義を有する事項の欠缺する場合に限つて無効となるものと解すべきであるところ、本件納付通知書（成立に争いがない甲第一号証）には納付すべき金額および納付期限が明記されその根拠がいずれかは明確でないが第二次納税義務者もしくは保証人と記載されているほか、納税者としてみどりタクシー、滞納金額として昭和三十六年法人税納期限昭和三十六年五月二九日、本税加算税の記載がなされている以上その内容上本質的意義を有する事項につき欠缺する場合に当たらないから、第二次納税義務か保証義務かの点第二次納税義務の根拠法条、異議申立先の記載に欠ける杜撰なものであつても、これを取消しの理由とすることはともかく未だ本件納付告知処分を無効とする重大な瑕疵であると解することはできない。

3 したがって被告局長に対する原告の請求は理由がない。

五 被告署長に対する差押処分取消請求について。

1 原告はまず納付告知処分は無効であるから本件差押処分も無効である旨主張するが、前示認定のとおり本件納付告知処分は有効であるから、原告の右主張は理由がない。

2 次に原告は、被告署長は納付期限から二〇日を経過して納付催告書を発し、また納付催告書が発せられた日から未だ一〇日を経過しないのに本件差押処分をなしたから、本件差押処分は取消さるべきである旨主張する。しかし証人Gの証言によつて成立が認められる乙第二号証の一（納税告知発布決議簿並送達簿）、証人Mの証言によつて成立が認められる同号証の二（資金整理カード）、同号証の三（滞納処分票）には、被告局長が昭和三十八年四月一三日付で原告に対し納付催告書を発し

た旨の記載があり、これに当事者間に争いない納付通知書が同年三月九日原告に発せられた事実および成立に争いない甲第一号証によつて認められる、右納付通知書の宛先が神戸市<以下略>である事実を併せ考えると、右記載どおり被告局長が納付催告書を発したものと認定するを相当とする。右乙第二号証の一、三の原告の肩書に右神戸市の住所が記載されていないことはなんら右認定を妨げるものではないしたがつて被告署長に対する原告の請求も理由がない。

六 以上のように原告の被告らに対する本訴請求はいずれも理由がないからこれを棄却し、訴訟費用の負担につき民訴法八九条を適用して、主文のとおり判決する。
(別紙省略)