

徴 徴 6 - 9
徴 管 4 - 2
平成 29 年 3 月 3 日
改正 平成 30 年 3 月 20 日
改正 令和 3 年 12 月 16 日
改正 令和 6 年 2 月 22 日

各 国 税 局 長
沖 縄 国 税 事 務 所 長 殿

国 税 庁 長 官
(官印省略)

「第二次納税義務関係事務提要の制定について」(事務運営指針)

標題のことについては、別冊「第二次納税義務関係事務提要」のとおり定めたから、
今後はこれにより処理されたい。

なお、平成 28 年度の税制改正後の国税徴収法第 38 条の第二次納税義務については、
平成 29 年 1 月 1 日以後に滞納となった国税（同日前に事業を譲渡した場合における
当該事業に係るもの（以下「特定国税」という。）を除く。）について適用され、同日
前に滞納となった国税（特定国税を含む。）は従前の取扱いによる。

(趣旨)

平成 28 年度の税制改正により、国税徴収法等が改正されたことに伴い、第二次納
税義務の処理に当たっての取扱いを定めたものである。

なお、この事務提要において引用する各種様式は、平成 25 年 4 月 1 日付徴徴 2 -
13 ほか 16 課共同「『徴収事務提要』の制定について」(事務運営指針)において定
める様式である。

別冊

第二次納税義務関係事務提要

平成 29 年 3 月

国 税 庁 徴 収 課

第一 引用の法令番号の一覧表

| 索引 | 法令名 | 法令番号 |
|----|--------------------------------------|---------------|
| い | 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律 | 平成18年法律第48号 |
| | 医療法 | 昭和23年法律第205号 |
| か | 外国弁護士による法律事務の取扱い等に関する法律 | 昭和61年法律第66号 |
| | 会社更生法 | 平成14年法律第154号 |
| | 会社法 | 平成17年法律第86号 |
| き | 行政不服審査法 | 平成26年法律第68号 |
| | 行政事件訴訟法 | 昭和37年法律第139号 |
| | 行政書士法 | 昭和26年法律第4号 |
| く | 組合等登記令 | 昭和39年政令第29号 |
| こ | 公認会計士法 | 昭和23年法律第103号 |
| | 国税徴収法 | 昭和34年法律第147号 |
| | 国税徴収法施行令 | 昭和34年政令第329号 |
| | 国税通則法 | 昭和37年法律第66号 |
| | 国税通則法施行令 | 昭和37年政令第135号 |
| | 国税通則法施行規則 | 昭和37年大蔵省令第28号 |
| | 戸籍法 | 昭和22年法律第224号 |
| | 戸籍法施行規則 | 昭和22年司法省令第94号 |
| し | 私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律 | 昭和22年法律第54号 |
| | 司法書士法 | 昭和25年法律第197号 |
| | 社会保険労務士法 | 昭和43年法律第89号 |
| | 宗教法人法 | 昭和26年法律第126号 |
| | 消費税法 | 昭和63年法律第108号 |
| | 商法 | 明治32年法律第48号 |
| | 商業登記法 | 昭和38年法律第125号 |
| | 所得税法 | 昭和40年法律第33号 |
| | 信託法 | 平成18年法律第108号 |
| | 信用金庫法 | 昭和26年法律第238号 |
| せ | 税理士法 | 昭和26年法律第237号 |
| そ | 相続税法 | 昭和25年法律第73号 |
| | 租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律 | 昭和44年法律第46号 |

| | | |
|---|------------|---------------|
| ち | 地価税法 | 平成3年法律第69号 |
| | 中小企業等協同組合法 | 昭和24年法律第181号 |
| と | 土地家屋調査士法 | 昭和25年法律第228号 |
| は | 破産法 | 平成16年法律第75号 |
| へ | 弁護士法 | 昭和24年法律第205号 |
| | 弁理士法 | 平成12年法律第49号 |
| ほ | 法人税法 | 昭和40年法律第34号 |
| | 法人税法施行令 | 昭和40年政令第97号 |
| | 法人税法施行規則 | 昭和40年大蔵省令第12号 |
| | 保険業法 | 平成7年法律第105号 |
| み | 民法 | 明治29年法律第89号 |

第二 省略用語一覧表

| 索引 | 省略用語 | 省略された用語 |
|----|------------|---|
| あ | 相手国等 | 租税条約等実施特例法第2条第3号に規定する相手国等 |
| か | 課されるべき国税等 | 法人に課せられるべき、又はその法人が納付すべき国税 |
| | ○ 株式等 | 株式又は出資 |
| | ○ 株主等 | 株主、社員、組合員、会員等 |
| | ○ 換価 | 換価(金銭による取立ての方法により換価する場合を除く。) |
| | 換価事務提要 | 平成20年6月13日付徴徴3-9ほか1課共同「換価事務提要の制定について」(事務運営指針) |
| | 管理運営事務提要 | 平成21年6月3日付徴管2-20ほか14課共同「『管理運営事務提要』の制定について」(事務運営指針) |
| き | ○ 基因関係 | 徴収不足が無償譲渡等の処分に基因すること |
| | ○ 帰属権利者 | 残余財産の帰属すべき者 |
| | 共助対象国税 | 租税条約等実施特例法第11条の2第1項に規定する共助対象国税 |
| | 金銭的第二次納税義務 | 徴収法第34条、第35条、第36条第3号、第38条、第39条及び第41条第2項に規定する第二次納税義務 |
| こ | 公売期日等 | 公売により売却する場合には最高価申込者の決定の日を、随意契約により売却する場合にはその売却をする日 |
| | ○ 合名会社等 | 合名会社若しくは合資会社又は税理士法人、弁護士法人、外国法事務弁護士法人、弁護士・外国法事務弁護士共同法人、監査法人、弁理士法人、司法書士法人、行政書士法人、社会保険労務士法人若しくは土地家屋調査士法人 |
| さ | 差押調書等 | 「差押調書」、「債権差押通知書」、「差押書」及び「差押通知書」 |
| | ○ 残余財産受益者 | 残余財産の給付を内容とする受益 |

| 索引 | 省略用語 | 省略された用語 |
|----|---------------|---|
| | | 債権に係る受益者 |
| し | ○ 事業 | 事業(事業所の事業を含む。) |
| | ○ 資産の貸付けに係る財産 | 資産の貸付けに係る財産(取得財産を含む。) |
| | ○ 実質所得者課税の原則等 | 所得税法12条若しくは158条、法人税法11条又は消費税法13条に規定する場合 |
| | 氏名 | 氏名(名称を含む。) |
| | 主たる納税義務 | 第二次納税義務の追及の基因となった納税義務 |
| | 主たる納税者 | 主たる納税義務を負う者 |
| | ○ 収益が生じた財産 | 収益が生じた財産(取得財産を含む。) |
| | 取得財産 | その財産の異動により取得した財産及びこれらの財産に基因して取得した財産 |
| | ○ 重要財産 | 納税者の事業の遂行に欠くことのできない重要な財産(取得財産を含む。) |
| | 人格のない社団等 | 法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるもの |
| そ | 相続 | 相続(包括遺贈及び包括の名義による死因贈与を含む。) |
| | 租税条約等 | 租税条約等実施特例法第2条第2号に規定する租税条約等 |
| | 租税条約等実施特例法 | 租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律 |
| ち | 徴基通 | 昭和41年8月22日付徴徴4-13ほか5課共同「国税徴収法基本通達の全文改正について」(法令解釈通達) |
| | 徴収法 | 国税徴収法 |
| | 徴収令 | 国税徴収法施行令 |
| | 重複賦課 | 自庁又は他の行政機関等が既に第二次納税義務を負わせている場合においても、当該処分等につき重 |

| 索引 | 省略用語 | 省略された用語 |
|----|----------------------|---|
| | | ねて第二次納税義務を負わせること |
| つ | 追及財産 | 物的第二次納税義務の追及の基因となった財産 |
| | 通基通 | 昭和45年6月24日付徴管2-43ほか9課共同「国税通則法基本通達(徴収部関係)の制定について」(法令解釈通達) |
| | 通則法 | 国税通則法 |
| | 通則令 | 国税通則法施行令 |
| て | ○ 低額譲渡 | 著しく低い額の対価による譲渡 |
| と | ○ 同族会社 | 主たる納税者を判定の基礎となる株主又は社員として選定した場合に、法人税法第2条第10号に規定する会社に該当する会社 |
| | ○ 同族会社等の行為又は計算の否認の規定 | 所得税法第157条若しくは第168条の2、法人税法第132条、第132条の2、第132条の3若しくは第147条の2、相続税法第64条又は地価税法第32条に規定するもの |
| の | 納付通知書等 | 納付通知決議書、納付通知書、納付通知書を発した旨の通知書及び第二次納税義務者の通知 |
| は | 配偶者 | 配偶者(婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含む。) |
| | ○ 払戻し等 | 払戻し又は分配 |
| ひ | ○ 被支配会社 | 法人税法第67条第2項に規定する会社に該当する会社 |
| | 一つの国税 | 一つの申告又は更正若しくは決定の通知によって国税の額が確定したもの |
| | ○ 否認された納税者の行為 | 否認された納税者の行為(否認された計算の基礎となった行為を含む。) |
| | 評価事務提要 | 平成26年6月27日付徴徴3-7「公売財産評価事務提要の制定に |

| 索引 | 省略用語 | 省略された用語 |
|----|------------|--|
| | | ついて」(事務運営指針) |
| ふ | 物的第二次納税義務 | 徴収法第36条第1号及び第2号、第37条並びに第41条第1項に規定する第二次納税義務 |
| | 物的第二次納税義務者 | 物的第二次納税義務を負う者 |
| | 分配等 | 分配又は引渡し |
| ほ | 法定納期限 | 法定納期限(国税に関する法律の規定による国税の還付金の額に相当する税額を減少させる修正申告又は更正により納付すべき国税並びに当該国税に係る附帯税及び滞納処分費については、その還付の基因となった申告、更正又は決定があった日とし、過怠税については、その納税義務の成立の日とする。) |
| み | ○ 見積価額 | 評価事務提要第1章第1節の2に規定する見積価額 |
| む | ○ 無限責任社員 | 合名会社、税理士法人、弁護士法人、外国法事務弁護士法人、弁護士・外国法事務弁護士共同法人、弁理士法人、司法書士法人、行政書士法人、社会保険労務士法人及び土地家屋調査士法人の社員並びに合資会社及び監査法人の無限責任社員 |
| | ○ 無償譲渡等の処分 | 徴収令第14条第1項に規定す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 |
| も | 持分会社 | 合名会社、合資会社又は合同会社 |
| よ | 様式 | 平成25年4月1日付徴徴2-13ほか16課共同『徴収事務提要』の制定について」(事務運営指針)に掲載している徴収関係様式 |

(備考) 省略用語欄に○印を付したものは、その章又は節関係だけの省略用語で

ある。

第二次納税義務関係事務提要主要項目別目次

第1編 通則

第1章 通則的事項

第1節 基本的な考え方

1 基本的な考え方

第2節 主たる納税義務と第二次納税義務との関係

2 督促

3 差押え、交付要求

4 納税の猶予

5 徴収の猶予

6 換価の猶予

7 滞納処分 of 続行の停止等

8 会社更生法 of 中止命令等

9 破産手続開始 of 決定

10 納付等

11 滞納処分 of 停止

12 時効

13 限定承認等

14 第二次納税義務者 of 納付等

15 第二次納税義務者に対する免除

第3節 第二次納税義務者に対する延滞税相当額 of 免除

16 第二次納税義務額 of 免除

17 第二次納税義務額 of 免除方法

18 徴収法第36条第1号及び第2号並びに第41条第1項 of 第二次納税義務に係る特例

第4節 第二次納税義務者 of 財産 of 換価 of 制限

19 主たる納税者 of 差押財産 of 換価 of 関係

20 不服申立て等と換価制限

第5節 徴収不足 of 判定

21 徴収不足 of 判定

22 徴収不足 of 判定時期

23 判定事績 of 記録

24 徴収不足 of 判定 of 基礎となる財産 of 価額 of 算定

第6節 物的第二次納税義務に関する留意事項

25 物的第二次納税義務者に対する滞納処分

26 追及財産と他の財産とに分割又は区分した旨 of 申出等があった場合 of 処理

27 追及財産と他の財産とを一つの財産として換価した場合 of 配当

- 28 物的第二次納税義務者が納付する場合
- 29 物的第二次納税義務者が還付金等の請求権を有する場合
- 第7節 一般承継があつた場合の処理
 - 30 納付すべき国税の承継
- 第8節 滞納処分費
 - 31 第二次納税義務と滞納処分費
- 第9節 第二次納税義務の重複賦課
 - 32 重複賦課の基本的事項
 - 33 重複賦課をした場合における他の行政機関等との協議

第2章 徴収の手続

第1節 納付の告知

- 34 納付通知書による告知
- 35 徴収決議
- 36 納付通知書等の管理運営担当部門への回付
- 37 納付通知決議書の整理
- 38 納付通知書による告知をした後に成立要件となつた事実に変更があつた場合の処理
- 39 「徴収しようとする金額」に変更を生じた場合の処理

第2節 督促

- 40 納付催告書による督促

第3節 繰上請求

- 41 第二次納税義務者に対する繰上請求
- 42 繰上請求書の作成に当たつての留意事項

第4節 滞納処分票の整理

- 43 滞納処分票の編てつ及び整理

第5節 納税の猶予等

- 44 第二次納税義務者に対する納税の猶予等

第6節 第二次納税義務者に対する滞納処分

- 45 金銭納付等の手続
- 46 差押調書等の記載方法

第7節 第二次納税義務の履行があつた場合

- 47 第二次納税義務の履行があつた場合の管理運営担当部門への連絡等
- 48 第二次納税義務の履行に伴う差押えの解除

第8節 滞納処分の停止

- 49 第二次納税義務者に対する滞納処分の停止

第2編 各則

第1章 合名会社等の社員の第二次納税義務

- 第1節 成立要件
 - 50 成立の要件
- 第2節 第二次納税義務を負う者
 - 51 第二次納税義務を負う者
- 第3節 第二次納税義務の範囲
 - 52 責任の範囲
 - 53 無限責任社員相互間の連帯納付義務
- 第4節 無限責任社員の責任の消滅
 - 54 除斥期間の経過による消滅
 - 55 第二次納税義務に関する予告
 - 56 予告に当たっての賦課担当部門との協議
- 第5節 無限責任社員が死亡した場合
 - 57 無限責任社員が死亡した場合の処理

第2章 清算人等の第二次納税義務

- 第1節 成立要件
 - 58 成立の要件（1項関係）
 - 59 成立の要件（2項関係）
- 第2節 第二次納税義務を負う者
 - 60 第二次納税義務を負う者
 - 61 第二次納税義務を負う者が2人以上いる場合の処理
- 第3節 第二次納税義務の限度
 - 62 責任の限度
 - 63 第二次納税義務者相互の関係
- 第4節 会社法等との関係
 - 64 清算結了登記がされている場合における徴収法第34条第1項の適用関係
 - 65 会社継続の特別決議等があった場合における徴収法第34条第1項の適用関係
 - 66 会社継続の調査
 - 67 会社法第863条等との関係
 - 68 会社法第499条等との関係

第3章 同族会社の第二次納税義務

- 第1節 成立要件
 - 69 成立の要件
- 第2節 第二次納税義務を負う者
 - 70 第二次納税義務を負う者
 - 71 同族会社の判定

| | |
|-----|--------------------------------|
| 72 | 同族会社に該当するか否かの調査 |
| 73 | 同族会社の判定時期 |
| 第3節 | 第二次納税義務の限度 |
| 74 | 責任の限度 |
| 75 | 株式等の価額の算定 |
| 第4章 | 実質所得者課税の原則等の第二次納税義務 |
| 第1節 | 成立要件 |
| 76 | 成立の要件 |
| 第2節 | 第二次納税義務を負う者 |
| 77 | 第二次納税義務を負う者 |
| 第3節 | 第二次納税義務の限度 |
| 78 | 責任の限度 |
| 79 | 収益が生じた財産の範囲 |
| 80 | 貸付けに係る財産の範囲 |
| 81 | 異動により取得した財産の範囲 |
| 82 | 異動により取得した財産の調査 |
| 83 | 基因して取得した財産の範囲と調査 |
| 第5章 | 同族会社等の行為又は計算の否認等による課税額の第二次納税義務 |
| 第1節 | 成立要件 |
| 84 | 成立の要件 |
| 第2節 | 第二次納税義務を負う者 |
| 85 | 第二次納税義務を負う者 |
| 86 | 否認された納税者の行為につき利益を受けたものとされる者 |
| 87 | 否認された納税者の行為につき利益を受けたものとされる者の調査 |
| 88 | 責任の限度 |
| 89 | 受けた利益の範囲とその算定 |
| 第6章 | 共同的な事業者の第二次納税義務 |
| 第1節 | 成立要件 |
| 90 | 成立の要件 |
| 第2節 | 第二次納税義務を負う者 |
| 91 | 第二次納税義務を負う者 |
| 第3節 | 第二次納税義務の限度 |
| 92 | 責任の限度 |
| 第7章 | 事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務 |
| 第1節 | 成立要件 |

- 93 成立の要件
- 第2節 第二次納税義務を負う者
 - 94 第二次納税義務を負う者
 - 95 生計を一にする親族その他の特殊関係者
 - 96 生計を一にする親族その他の特殊関係者の調査
 - 97 生計を一にする親族その他の特殊関係者の判定時期
 - 98 財産分与として配偶者に事業譲渡がされた場合
- 第3節 第二次納税義務の限度
 - 99 責任の限度

- 第8章 無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務
 - 第1節 成立要件
 - 100 成立の要件
 - 第2節 第二次納税義務を負う者
 - 101 第二次納税義務を負う者
 - 102 親族その他の特殊関係者
 - 第3節 第二次納税義務の限度
 - 103 責任の限度
 - 104 第三者の責任の限度
 - 105 親族その他の特殊関係者の責任の限度
 - 第4節 詐害行為取消権との関係
 - 106 詐害行為取消権と徴収法第39条との関係

- 第9章 人格のない社団等の財産の名義人の第二次納税義務
 - 第1節 成立要件
 - 107 成立の要件
 - 第2節 第二次納税義務を負う者
 - 108 第二次納税義務を負う者
 - 第3節 第二次納税義務の限度
 - 109 責任の限度

- 第10章 人格のない社団等から財産の払戻し等を受けた者の第二次納税義務
 - 第1節 成立要件
 - 110 成立の要件
 - 第2節 第二次納税義務を負う者
 - 111 第二次納税義務を負う者
 - 第3節 第二次納税義務の限度
 - 112 責任の限度

第1編 通則

第1章 通則的事項

第1節 基本的な考え方

(基本的な考え方)

- 1 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徴収すべき国税に不足すると認められる場合において、一定の要件を満たす特定の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、国税の徴収確保及び徴収手続の合理化を図るために認められている制度である。この制度を第二次納税義務者となるべき者からみれば、自己以外の者の国税についての納税義務を負うこととなり、事実上及び法律上重大な関係を生ずることとなる。したがって、この制度が有する特殊性に鑑み、第二次納税義務を負わせるに当たっては、特に次に掲げる点について周密な調査を実施し、違法又は不当にわたらないよう厳正を期さなければならない。
 - (1) 第二次納税義務の成立要件についての事実関係及び徴収不足であるかどうかの判定
 - (2) 第二次納税義務を負うべき者であることの認定
 - (3) 第二次納税義務の限度の判定

第2節 主たる納税義務と第二次納税義務との関係

この節は、第二次納税義務と主たる納税義務（第二次納税義務の追及の基因となった納税義務をいう。以下同じ。）とは法律的にはそれぞれ別個の納税義務であるが、第二次納税義務は、主たる納税義務に対していわゆる付従性と補充性とを有するものである点に照らし、その適用に当たっての留意事項を定めたものである。

(督促)

- 2 第二次納税義務者に対する納付通知書は、主たる納税者に対する督促の有無を問わず発することができる（昭和41年8月22日付徴徴4-13ほか5課共同「国税徴収法基本通達の全文改正について」（法令解釈通達）（以下「徴基通」という。）第32条関係2の(注)1）。

(差押え、交付要求)

- 3 第二次納税義務者の財産についての差押え及び交付要求（参加差押えを含む。）をすること並びに交付を受けた金銭を受け入れて充当することは、主たる納税者（主たる納税義務を負う者をいう。以下同じ。）の財産の差押えに着手する前に行っても差し支えない（徴基通第32条関係17参照）。ただし、第二次納税義務者の財産に対する差押えは、なるべく主たる納税者の財産を差し押さえた後に行うものとする。

（納税の猶予）

- 4 主たる納税者の国税についての納税の猶予をした場合と第二次納税義務との関係は、次による。

- (1) 主たる納税者について納税の猶予をしている間は、その国税の第二次納税義務について納付通知書による告知、納付催告書による督促、繰上請求又は滞納処分（交付要求書による交付要求を除く。）をすることができない（徴基通第32条関係18参照）。

なお、主たる納税者の国税について納税の猶予をする前に第二次納税義務者の財産を差し押さえている場合において、その猶予期間中に当該財産の価額が著しく減少することを防ぐために多額の費用を要するため、その財産から配当を受ける見込みがないときは、当該財産の差押えを解除する（国税徴収法（以下「徴収法」という。）79条1項2号）。

- (2) 第二次納税義務者の財産につき差押えをしている場合において、国税通則法（以下「通則法」という。）第48条第2項《納税の猶予の効果》の規定により主たる納税者の財産の差押えを解除したときにおいても、上記(1)のなお書に該当する場合を除き、第二次納税義務者の財産の差押えは解除する必要がない。

（徴収の猶予）

- 5 主たる納税者の国税について通則法第105条第2項若しくは第6項《不服申立てがあった場合の徴収の猶予等》又は同法第23条第5項ただし書《更正の請求があった場合の徴収の猶予》の規定により徴収の猶予をした場合と第二次納税義務との関係については、4《納税の猶予》に準ずるものとする。

（換価の猶予）

- 6 主たる納税者の国税につき換価の猶予をした場合においても、その国税の第二次納税義務について納付通知書による告知、納付催告書による督促、繰上請求又は滞納処分をすることは妨げない（徴基通第32条関係19）。ただし、第二次納税義務者の財産の換価は、原則として主たる納税者の財産を換価に付した後でなければ、行うことができない（19参照）。

（滞納処分の続行の停止等）

- 7 主たる納税者の国税について通則法第105条第2項若しくは第6項《不服申立てに係る滞納処分の続行の停止等》又は行政事件訴訟法第25条第2項《執行停止》の規定により、滞納処分の続行の停止又は執行の停止がされた場合と第二次納税義務との関係については、6《換価の猶予》に準ずるものとする。

（会社更生法の中止命令等）

- 8 主たる納税者につき会社更生法第24条第2項《滞納処分の中止命令等》に規定する滞納処分の中止命令がされた場合においても、その国税の第二次納税義務について納付通知書による告知、納付催告書による督促、繰上請求又は滞納処分をすることは妨げない。ただし、第二次納税義務者の財産の換価は、原則として、主たる納税者の財産を換価に付した後でなければ、行うことができない（19参照）。

また、主たる納税者につき会社更生法第50条第2項《滞納処分の中止等》の規定により滞納処分の中止がされている期間についても上記と同様である（昭和45.7.16最高判参照）。

（破産手続開始の決定）

- 9 主たる納税者につき破産手続開始の決定がされた場合においても、その国税の第二次納税義務について納付通知書による告知、納付催告書による督促、繰上請求又は滞納処分をすることは妨げない。この場合においては、次に留意する。
- (1) 主たる納税者の財産につき破産手続開始の決定前に滞納処分がされているときは、第二次納税義務者の財産の換価は原則として主たる納税者の財産を換価に付した後でなければ行うことができない（19及び破産法43条2項参照）。
 - (2) 主たる納税者の財産につき破産手続開始の決定前に滞納処分がされていないときは、破産手続開始の決定後は主たる納税者の財産に対する滞納処分は行うことができず、交付要求をすることとなる（徴基通第47条関係40参照）。したがって、第二次納税義務者の財産に対する換価は何らの制限を受けない。

（納付等）

- 10 主たる納税者の国税について、納付、充当、税額を減少させる更正等によりその国税の額の一部が減少したときにおいても、なお主たる納税者の国税の残額の範囲において、その第二次納税義務者の第二次納税義務は存続する（徴基通第32条関係20）。

なお、主たる納税者に対する納税義務の免除は、その納税義務が第二次納税義務の範囲に含まれている限り、その効力が及ぶ（徴基通第32条関係21）。

（滞納処分の停止）

- 11 主たる納税者の国税についての滞納処分の停止は、第二次納税義務者につい

ても滞納処分の停止事由がある場合に限り行うものとする。したがって、第二次納税義務者から主たる納税者の国税の徴収ができる場合には、当該国税については、滞納処分の停止をしないことに留意する（徴基通第153条関係7本文参照）。

なお、滞納処分の停止については、次により取り扱うものとする。

- (1) 主たる納税者の国税について滞納処分の停止をしている間に、当該国税につき第二次納税義務を負うべき者に対し、納付通知書による告知をしようとするときは、滞納処分の停止を取り消した上で告知する。この場合における滞納処分の停止の取消事由は、「第二次納税義務を負わせる者があるため」とする。
- (2) 主たる納税者と第二次納税義務者の双方について滞納処分の停止をした後に第二次納税義務者から徴収ができることとなった場合には、双方の滞納処分の停止を取り消す（徴基通第154条関係2参照）。この場合における主たる納税者についての滞納処分の停止の取消事由は、「第二次納税義務者から滞納国税の徴収をすることができることとなったため」とし、第二次納税義務者についての滞納処分の停止の取消事由は、通常の滞納処分の停止の取消しの場合と同様とする。

なお、主たる納税者と第二次納税義務者の双方について滞納処分の停止をした後に主たる納税者から徴収ができることとなった場合には、主たる納税者についての滞納処分の停止を取り消せば足り、第二次納税義務者についての滞納処分の停止を取り消す必要がない。

- (3) 第二次納税義務者について滞納処分の停止の事由がある場合には、主たる納税者に関係なく、滞納処分の停止をすることができる（徴基通第153条関係7のなお書）。この場合において、第二次納税義務が徴収法第153条第4項又は第5項《滞納処分の停止に係る納税義務の消滅》の規定により消滅した場合においてもその効力は主たる納税者に及ばない（徴基通第32条関係23）。

（時効）

- 12 主たる納税者について生じた時効の完成猶予及び更新の効力は、第二次納税義務者に及ぶものとする（徴基通第32条関係28）。

なお、時効については、次の事項に留意する。

- (1) 第二次納税義務者がある場合において、主たる納税者の納税義務が時効の完成により消滅するおそれがあるときは、主たる納税者の納税義務の存在確認の訴えの提起等時効の完成猶予及び更新の措置をとるものとする（徴基通第32条関係28なお書、昭和44. 2. 4福岡地判、昭和47. 10. 17静岡地判、平成6. 6. 28名古屋地判参照）。
- (2) 主たる納税者の国税の時効が進行しない間（通則法73条4項、会社更生法50条10項等）に、第二次納税義務者につき時効の完成猶予及び更新の措置が必要である場合には、(1)と同様の措置をとるものとする。

- (3) 第二次納税義務者について生じた時効の完成猶予及び更新の効力は、主たる納税者には及ばない（徴基通第32条関係28）。

（限定承認等）

- 13 主たる納税者の相続人が限定承認をした場合又は主たる納税者が会社更生法第204条《更正債権等の免責等》の規定により国税の納付義務について免責された場合においても、第二次納税義務の額には増減がない（徴基通第32条関係25、26）。

（第二次納税義務者の納付等）

- 14 第二次納税義務者による納付又は第二次納税義務者について過誤納金等の充当等があったときは、主たる納税者の国税はその範囲内において消滅する（徴基通第32条関係20）。

なお、第二次納税義務者について納税の猶予、換価の猶予等がなされても主たる納税者には影響はない（徴基通第32条関係18、19参照）。

（第二次納税義務者に対する免除）

- 15 第二次納税義務者に対する第二次納税義務の免除は、主たる納税者に対してはその効力を及ぼさない（徴基通第32条関係21）。

第3節 第二次納税義務者に対する延滞税相当額の免除

この節は、第二次納税義務者に対して納税の猶予若しくは換価の猶予をした場合又は第二次納税義務者の財産を差し押さえた場合等における延滞税相当額の免除についての取扱いを定めたものである。

（第二次納税義務額の免除）

- 16 第二次納税義務者について通則法第63条《納税の猶予等の場合の延滞税の免除》の規定に該当する事由が生じた場合には、当該第二次納税義務者についても同条に準じて、延滞税相当額の免除をすることができる。ただし、徴収法第36条第1号及び第2号《実質課税額等の第二次納税義務》並びに第41条第1項《人格のない社団等の財産名義人の第二次納税義務》に規定する第二次納税義務者については、延滞税相当額の第二次納税義務の免除は行わないものとする（昭和45年6月24日付徴管2-43ほか9課共同「国税通則法基本通達（徴収部関係）の制定について」（法令解釈通達）（以下「通基通」という。）第63条関係16）。

（第二次納税義務額の免除の方法）

17 第二次納税義務者について通則法第63条及び国税通則法施行令（以下「通則令」という。）第26条の2第3号《人為による異常な災害等の場合の延滞税の免除》の規定に該当する事由が生じた場合には、その事由が主たる納税者につき生じたものとして、同条の規定に準じて計算した延滞税の免除相当額をその第二次納税義務の額（範囲）から免除するものとする。

なお、第二次納税義務者につき通則法第63条第6項第1号及び第2号並びに通則令第26条の2第1号及び第2号の規定に該当する事由が生じた場合には、主たる納税者の国税に係る延滞税について免除するものとする。

おって、第二次納税義務額の免除の計算例を示せば、次のとおりである。

〔例1〕

| | | |
|---|-------------------|-------|
| A | 主たる納税者の国税の本税の額 | 100万円 |
| B | 第二次納税義務の限度額 | 70万円 |
| C | 主たる納税者の国税に係る延滞税の額 | 20万円 |
| D | 免除事由のある金額 | 10万円 |

この例の場合には、第二次納税義務の額（範囲）は、110万円（ $A + C - D$ ）であり、第二次納税義務者は限度額70万円の金額を履行しなければならない。

〔例2〕

| | | |
|---|-------------------|-------|
| A | 主たる納税者の国税の本税の額 | 100万円 |
| B | 第二次納税義務の限度額 | 150万円 |
| C | 主たる納税者の国税に係る延滞税の額 | 20万円 |
| D | 免除事由のある金額 | 10万円 |

この例の場合には、第二次納税義務の額（範囲）は、110万円（ $A + C - D$ ）であり、第二次納税義務者は、110万円を履行しなければならない。

〔例3〕

〔例1〕の場合において、主たる納税者が50万円納付したとき。

この場合には、第二次納税義務の額（範囲）は60万円（ $110万円（A + C - D） - 50万円$ ）であり、第二次納税義務者は60万円を履行しなければならない。

（徴収法第36条第1号及び第2号並びに第41条第1項の第二次納税義務に係る特例）

18 徴収法第36条第1号及び第2号並びに第41条第1項の第二次納税義務の場合には、次の事項に留意する。

- (1) 第二次納税義務者につき通則法第63条第6項第1号及び第2号並びに通則令第26条の2第1号及び第2号に該当する事由が生じた場合には、17のなお書と同様に処理するものとする。
- (2) 第二次納税義務者に対して主たる納税者の国税の全額を徴収することができる差押えを行ったときは、主たる納税者に対して行った差押えとして通則法第63条第5項の規定を適用し、主たる納税者の国税に係る延滞税について免除するものとする。

第4節 第二次納税義務者の財産の換価の制限

この節は、差押財産の換価が国税債権を確保する最終的な措置であること及び第二次納税義務の補充的性格に照らし、第二次納税義務者の差押財産の換価が制限される場合についての留意すべき事項を定めたものである。

(主たる納税者の差押財産の換価との関係)

19 第二次納税義務者の差押財産の換価については、次の事項に留意する。

- (1) 主たる納税者及び第二次納税義務者の差押財産がいずれも換価（金銭による取立ての方法により換価する場合を除く。以下この節において同じ。）をするものであるときは、第二次納税義務者の差押財産については、主たる納税者の差押財産についての公売期日等（公売により売却する場合には最高価申込者の決定の日を、随意契約により売却する場合にはその売却をする日をいう。以下同じ。）を経過した後（入札等の有無は問わない。）に公売公告をするものとして取り扱う。ただし、この処理をすることにより徴収上支障を来すと見込まれるときは、第二次納税義務者の財産については、主たる納税者の財産についての公売期日等を経過した後に売却決定ができるように公売公告をしても差し支えない。

なお、第二次納税義務者の差押財産の価額が著しく減少するおそれがあると認められるときは、主たる納税者の差押財産の換価に着手しているかどうかを問わず速やかに当該財産について換価する。この場合において、第二次納税義務者に別の財産があり、その別の財産から第二次納税義務の額以上の金額を徴収することができるときは、その別の財産を差し押さえ、著しく価額が減少するおそれのある財産の差押えを解除する（徴収法79条2項1号及び2号）。

(注) 「財産の価額が著しく減少するおそれがあるとき」とは、差押財産を速やかに換価しなければその価額が著しく減少するおそれがあるときをいい、保存費を多額に要する場合が含まれることに留意する（徴基通第32条関係15）。

- (2) 主たる納税者の差押財産が換価をするもので、第二次納税義務者の差押財産が金銭を取り立てるものであるときは、(1)の制限は受けないが、支払督促の申立て、給付の訴えの提起等の強制的な取立ては、時効により消滅するおそれがある場合等やむを得ない場合を除き、行わないものとする（徴基通第32条関係14の(2)）。
- (3) 主たる納税者の差押財産が金銭を取り立てるもので、第二次納税義務者の差押財産が換価するものであるときは、(1)の制限は受けないが、主たる納税者の債権につき履行請求（催告）をした上、その取立てが困難と認められる

場合に限り、第二次納税義務者の差押財産の換価をするものとする（徴基通第32条関係14の(3)参照）。

なお、上記の処理は、当該債権の弁済期が到来している場合（最近において到来する場合を含む。）に限られることに留意する（以下(4)において同じ。）。

(注) 差押財産が金銭を取り立てるものである場合において、第三債務者の資力が十分でないとき又は差押えに係る債権の帰属につき争いがあるとき等においては、その取立てが困難であると認めて差し支えない。

- (4) 主たる納税者と第二次納税義務者の差押財産がいずれも金銭を取り立てるものであるときは、(1)の制限は受けないが、主たる納税者の債権につき履行請求（催告）をした上、その取立てが困難と認められる場合に限り（上記(3)の(注)参照）、第二次納税義務者の債権の取立てをする。この場合において、第二次納税義務者の債権について履行請求（催告）をしても取立てが困難なときは、その強制的な取立てはいずれの債権から行っても差し支えない。

（不服申立て等と換価制限）

20 第二次納税義務につき不服申立て又は訴えの提起があった場合における差押財産の換価については、次の事項に留意する。

- (1) 第二次納税義務について不服申立てがされたときは、その不服申立てについての決定、裁決又は取下げがあるまでは第二次納税義務者の差押財産の換価をすることができない。

なお、当該財産の価額が著しく減少するおそれがあるとき（19の(1)の(注)）又は不服申立人（不服申立人が処分の相手方でないときは、不服申立人及び処分の相手方）から別段の申出があるときは、上記にかかわらず当該財産の換価をすることができる（通則法105条1項、差押えを解除することができる場合について、4の(1)及び19の(1)参照）。

- (2) 第二次納税義務者が納付通知書による告知、納付催告書による督促又はこれらに係る国税に関する滞納処分につき訴えを提起したときは、その訴訟の係属する間は、当該国税につき第二次納税義務者の差押財産の換価はすることができない（徴収法90条3項、差押えを解除することができる場合について、4の(1)参照）。

- (3) 主たる納税者の国税について不服申立て又は訴えの提起等がされている場合において、特に第二次納税義務者の差押財産の換価をしないことが適当と認められるときは、その解決に至るまでの期間は換価をしないものとする。

なお、当該財産の価額が著しく減少するおそれがあるときは当該財産の換価をすることとする（差押えを解除することができる場合について、4の(1)及び19の(1)参照）。

(注) 主たる納税者の国税について、通則法第105条第2項又は第6項《不服申立てがあった場合の徴収の猶予等》の規定により徴収の猶予をした場合の第二次納税義務との関係については、5《徴収の猶予》参照。

第5節 徴収不足の判定

この節は、第二次納税義務が主たる納税者の財産につき滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税に不足すると認められる場合に限り負わせることができるものであることに照らし、徴収不足かどうかの判定に当たっての留意事項を定めたものである。

(徴収不足の判定)

21 徴収不足の判定は、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（第2編第8章の第二次納税義務の適用に当たっては、既に租税条約等（租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（以下「租税条約等実施特例法」という。）第2条第2号に規定する租税条約等をいう。以下同じ。）の規定に基づき、相手国等（同条第3号に規定する相手国等をいう。以下同じ。）に対し、徴収の共助の要請（租税条約等実施特例法第11条の2参照）をしていた場合には、その徴収の共助の要請により徴収できるものを含む。）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。）とを比較して行うが、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（徴基通第22条関係4、第39条関係1、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（徴収法36条1号及び2号並びに41条1項の場合を除く。）は含めないものとして取り扱う。

(徴収不足の判定時期)

22 徴収不足かどうかの判定は、納付通知書を発する時の現況により行うものとするが（徴基通第22条関係4、第39条関係1、平成27.11.6最高判参照）、その判定が最近時においてされている場合には、便宜それによることとして差し支えない。

(判定事績の記録)

23 徴収不足かどうかの判定をした場合には、その判定事績を滞納処分票等に明確に記録する。

(徴収不足の判定の基礎となる財産の価額の算定)

24 徴収不足の判定の基礎となる財産（21参照）の価額は、平成26年6月27日付徴徴3—7「公売財産評価事務提要の制定について」（事務運営指針）（以下「評価事務提要」という。）に定めるところにより、見積価額（評価事務提要第1章第1節の2《見積価額の考え方》に定める見積価額をいう。以下27において同じ。）に相当する処分予定価額によるものとするが、明らかに徴収不足である場合など、徴収上支障がないと認めるときは概算による価額によっても差し支えない。

なお、徴収不足の判定の基礎となる財産の価額の算定については、次の事項に留意する（徴基通第22条関係4のなお書、第39条関係1参照）。

- (1) 財産について、徴収法その他の法律の規定により主たる納税者の国税に優先する私債権、公課、地方税又は主たる納税者以外の者の国税がある場合には、その優先する債権額に相当する金額をその財産の処分予定価額から控除して財産の価額を算定する。
- (2) 徴収法第76条第5項《給与の差押禁止の特例》の規定により主たる納税者の承諾がある場合に限り差押えができる給料等がある場合には、原則として、その承諾が得られないものとしてその財産の価額を算定する。
- (3) 財産について、その取立てをすることとされている場合には、換価するものとしてその財産の価額を算定する。
- (4) 継続収入に係る債権又は将来生ずべき債権がある場合には、換価するものとしてその債権の価額を算定する（徴基通第62条関係1、平成21.9.29東京高判参照）。
- (5) 交付要求に係る財産がある場合には、直ちにその財産が換価されたとした場合において配当を受けることができると認められる金額を基準として、その財産の価額を算定する。
- (6) 滞納処分費を要すると認められる場合には、その見込額を控除して財産の価額を算定する。
- (7) 保証人の保証については、保証に係る国税の額の範囲内において、保証人に帰属する財産の価額を算定する。
- (8) 徴収の共助の要請により徴収できるものについては、相手国等の法令又は行政上の慣行により徴収の共助の要請に係る国税に優先する債権がある場合には、その債権の合計額に相当する金額をその財産の処分予定価額から控除して算定する方法その他その財産から徴収することができるものと認められる金額を算定する方法として適当な方法により財産の価額を算定する。

第6節 物的第二次納税義務に関する留意事項

この節は、物的第二次納税義務（徴収法36条1号及び2号、37条並びに41条1

項に規定する第二次納税義務をいう。以下同じ。) について、特に留意すべき事項を定めたものである。

(物的第二次納税義務者に対する滞納処分)

25 物的第二次納税義務者(物的第二次納税義務を負う者をいう。以下同じ。) に対する滞納処分は、当該第二次納税義務の追及の基因となった財産(以下「追及財産」という。) 以外のものについては、することができない。ただし、追及財産と他の財産とが一つの財産を構成している場合には、その財産について滞納処分をすることができる(徴基通第32条関係16の(1))。

なお、追及財産と他の財産とが一つの財産を構成している場合で、かつ、当該財産が不可分物でなく、しかも第三者が有する権利の目的となっていないときは、当該財産に対する差押えの前後を問わず追及財産と他の財産とに分割又は区分するよう勧奨し、その分割又は区分されたもののうち、追及財産の部分について滞納処分を執行するよう努めるものとする。この場合における分割又は区分の勧奨の事績については、滞納処分票等に明確に記録する。

(注) 上記なお書による分割又は区分の勧奨をしたが、なお物的第二次納税義務者が自発的な分割又は区分をしなかった場合においても、徴収職員による分割又は区分はできないことに留意する。

(追及財産と他の財産とに分割又は区分した旨の申出等があった場合の処理)

26 追及財産と他の財産とに分割又は区分されないまま差し押さえた場合において、物的第二次納税義務者から、当該財産を追及財産と他の財産とに分割又は区分した旨及び他の財産の部分の差押えを解除すべき旨の申出が公売期日等の前日までにあったときは、直ちに他の財産の部分の差押えを解除するとともに、既に換価手続を開始していたときは、その手続を中止する(徴基通第32条関係16の(1)のなお書参照)。この場合においては、再公売によらないで新たな公売に付さなければならない。

(追及財産と他の財産とを一つの財産として換価した場合の配当)

27 追及財産と他の財産とを一つの財産として換価した場合の換価代金の処理については、次により取り扱うものとする。

なお、追及財産とその他の財産とに分割又は区分しないまま換価したときは、その事績を滞納処分票等に明確に記録する(平成20年6月13日付徴徴3-9ほか1課共同「換価事務提要の制定について」(事務運営指針)(以下「換価事務提要」という。))24の(3)なお書参照)。

(1) 追及財産に係る換価代金は、一つの財産の見積価額のうち占める追及財産の価額の割合を当該売却代金に乗じて計算する(換価事務提要41-2、43、124の(1)参照)。

(2) 当該財産上に配当すべき質権、抵当権等の被担保債権がある場合及び交付

要求がされている場合における換価代金の配当については、追及財産と他の財産とに分別することなく、一つの財産に係る換価代金として配当を行う。この場合において、当該財産に関して要した滞納処分費は、その全額を追及財産に係るものとして取り扱う。

なお、上記の被担保債権は、換価代金のうちに占める追及財産の割合（(1)参照）と、他の財産との割合とによって計算されたものからなっているものとして配当する。したがって、追及財産から配当を受ける物的第二次納税義務に係る国税は、(1)により計算した追及財産に係る換価代金から、当該国税に優先する質権、抵当権等の被担保債権のうち追及財産からなるものとして計算した金額を控除した金額の範囲内に限られる。

上記による配当を計算例によって示せば、次のとおりである。

[例]

換価代金 500万円

追及財産の占める割合 5分の3

他の財産の占める割合 5分の2

優先抵当権の被担保債権 100万円

追及財産に係る換価代金の計算

$$500万円 \times (3 / 5) = 300万円$$

他の財産に係る換価代金の計算

$$500万円 \times (2 / 5) = 200万円$$

追及財産に係る換価代金から配当する優先抵当権の計算

$$100万円 \times (3 / 5) = 60万円$$

他の財産に係る換価代金から配当する優先抵当権の計算

$$100万円 \times (2 / 5) = 40万円$$

物的第二次納税義務に係る国税に配当すべき額

$$300万円 - 60万円 = 240万円$$

- (3) 追及財産以外の部分に相当する換価代金については、物的第二次納税義務に係る国税に充てることはできないから、(2)により配当した残余の金銭は、原則として（徴基通第129条関係7から9まで参照）当該第二次納税義務者に交付する（徴基通第32条関係16の(1)の(注)参照）。

なお、第二次納税義務者に交付する金額は、徴収法第129条《配当の原則》の規定による配当手続に準じて行う。

（物的第二次納税義務者が納付する場合）

- 28 物的第二次納税義務者から納付の申出があった場合の取扱いについては、次に掲げるところによる。

- (1) 徴収法第36条第1号若しくは第2号《実質課税額等の第二次納税義務》又は第41条第1項《人格のない社団等の財産の名義人の第二次納税義務》の規定による物的第二次納税義務者が納付する場合には、原則として追及財産の

価額にかかわらず、当該第二次納税義務の基因となった主たる納税者の滞納に係る国税が存する限り、当該国税の額に相当する金額を納付しなければならない（徴基通第32条関係16の(2)本文）。

(2) 徴収法第37条《共同的な事業者の第二次納税義務》の規定による物的第二次納税義務については、次によるものとする。

イ 当該第二次納税義務者から納付の申出があった場合における納付すべき金額は、納付の申出があった時の現況の追及財産の価額による。この場合において、追及財産の価額が最近時において算定されており、かつ、その価額により納付させることとしても徴収上支障がないと認められるときは、便宜それによることとして取り扱って差し支えない。

ロ 当該第二次納税義務者がイによる追及財産の価額に相当する金銭を一時に納付した場合で、徴収上特に支障がないと認められるときは、その後は、その第二次納税義務について追及しない取扱いとする（徴基通第32条関係16の(2)のただし書参照）。

なお、「一時」とは、追及財産の価額に相当する金額を一回に納付することをいうものとするが、当該財産の価額に著しい変動が生じないと見込まれ、かつ、履行が確実であると見込まれる場合には、適宜の分割納付を認めても差し支えない。

（物的第二次納税義務者が還付金等の請求権を有する場合）

29 物的第二次納税義務者が還付金等の請求権を有する場合には、その請求権が追及財産であるときを除き、当該第二次納税義務者の意思に反する充当はしないこととして取り扱う（徴基通第32条関係16の(3)）。

なお、充当についての意思の確認は、適宜の方法により行って差し支えないが、その確認実績は明確にしておくことに留意する。

第7節 一般承継があった場合の処理

（納付すべき国税の承継）

30 第二次納税義務を負わせた後、当該第二次納税義務者が死亡し、第二次納税義務者である法人が合併により消滅し、又は第二次納税義務者である人格のない社団等（法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものをいう。以下同じ。）の財産に属する権利義務が包括して承継されたとき等は、当該相続人（包括受遺者を含む。）、合併後存続する法人若しくは合併により設立した法人又は人格のない社団等の財産に属する権利義務を包括して承継した法人等は、第二次納税義務者が納付すべき第二次納税義務額を納付する義務を承継する（通則法5条から7条の2まで）。

第8節 滞納処分費

(第二次納税義務と滞納処分費)

- 31 第二次納税義務者から第二次納税義務額を徴収するために要した滞納処分費は、納付通知書に記載した「徴収しようとする金額」のほかに徴収することができる。この場合において、主たる納税者の国税が完納され、第二次納税義務額を徴収するために要した滞納処分費だけにつき第二次納税義務者の財産を差し押さえようとするときは、当該第二次納税義務者に対し、納入の告知をしなければならない（徴収法138条、国税徴収法施行令（以下「徴収令」という。）51条）。ただし、徴収法第37条《共同的な事業者の第二次納税義務》に規定する第二次納税義務者が28の(2)《物的第二次納税義務者が納付する場合》により追及財産の価額に相当する金額を納付した場合において滞納処分費のみが未納となっているときは、当該第二次納税義務者に対する納入の告知はしないものとする。

なお、第二次納税義務者から上記本文により納入の告知をした滞納処分費を徴収する場合において、当該第二次納税義務が物的第二次納税義務の場合には、追及財産以外のものからは徴収（任意納付を含まない。）することができないものとする（徴基通第32条関係5のただし書）。

第9節 第二次納税義務の重複賦課

(重複賦課の基本的事項)

- 32 第二次納税義務を負わせることができる場合において、その基因となった処分等に基づき自庁又は他の行政機関等（徴収法2条13号）が既に第二次納税義務を負わせている場合においても、当該処分等につき重ねて第二次納税義務を負わせること（以下「重複賦課」という。）ができるものとする（昭和45.7.29東京地判参照）。

なお、重複賦課については、次の事項に留意する。

- (1) 徴収法第33条《合名会社等の社員の第二次納税義務》に規定する第二次納税義務については、重複賦課についての制限は受けない。
- (2) 金銭的第二次納税義務（徴収法34条、35条、36条3号、38条、39条及び41条2項に規定する第二次納税義務をいう。以下同じ。）については、限度額までの履行があるまでは重複賦課をすることができるが、その履行があった後は、重複賦課はできない。
- (3) 物的第二次納税義務については、追及財産が存在する限り重複賦課をすることができる。ただし、徴収法第37条《共同的な事業者の第二次納税義務》に規定する第二次納税義務については、追及財産の価額に相当する金銭を一

時に納付するまでは重複賦課をすることができるが、その納付があった後は重複賦課をしない。

なお、徴収法第37条に規定する第二次納税義務の場合には、限度額までの履行がされた後に成立する国税につき同条の規定の適用ができる場合があることに留意する。

- (4) 重複賦課を受けた第二次納税義務者（徴収法33条、36条1号及び2号並びに41条1項の規定による第二次納税義務者を除く。）は、当該処分等により受けた利益等の限度額以上に重ねて納付責任を負うものではない。
- (5) 重複賦課ができる場合において、他に徴収の方法があれば、重複賦課はできるだけ避けるものとする。

（重複賦課をした場合における他の行政機関等との協議）

- 33 第二次納税義務者につき、他に行政機関等による重複賦課がされたことを知ったとき又は他の行政機関等が負わせた第二次納税義務の基因となった処分等に基づき重複賦課をしたときは、その徴収方法等につき、当該行政機関等と協議をした上処理するよう努めるものとする。

第2章 徴収の手続

第1節 納付の告知

この節は、第二次納税義務者に対して納付通知書により告知する場合の事務処理手続等について定めたものである。

（納付通知書による告知）

- 34 主たる納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、「納付通知書」（平成25年4月1日付徴徴2-13ほか16課共同『徴収事務提要』の制定について）（事務運営指針）に掲載している徴収関係様式（以下「様式」という。）311000-008）により告知しなければならない（徴収法32条1項前段）。

なお、納付通知書による告知に基づき納付すべき国税については、告知に係る納付の期限が、当該国税の法定納期限となることに留意する（徴基通第2条関係14の(6)）。

（徴収決議）

- 35 第二次納税義務者から主たる納税者の国税を徴収する場合には、徴収担当部門において、「納付通知決議書」（様式311000-007）を作成し、その決裁を受

けるものとする。

(納付通知書等の管理運営担当部門への回付)

- 36 「納付通知決議書」により決裁を了したときは、直ちに「納付通知決議書」、「納付通知書」、「納付通知書を発した旨の通知書」(様式311000-010)及び「第二次納税義務者の通知」(様式311000-009)(以下これらを「納付通知書等」という。)を管理運営担当部門へ回付する。

なお、第二次納税義務者について繰上請求をするときは、直接徴収担当部門において納付通知書の交付送達を考慮するものとする。

(納付通知決議書の整理)

- 37 管理運営担当部門において所要の処理を了した場合には、納付通知決議書を徴収担当部門に返付することになっているが(平成21年6月3日付徴管2-20ほか14課共同「『管理運営事務提要』の制定について」(事務運営指針)(以下「管理運営事務提要」という。))第4編第5章第6節第4の5の(1)のホ)、この返付を受けたときは、主たる納税者の滞納処分票等その関係書類の次に編てつしておくものとする。

(納付通知書による告知をした後に成立要件となった事実に変更があった場合の処理)

- 38 第二次納税義務が成立し、納付通知書による告知をした後にその成立要件となった事実に変更があった場合においても、いったん確定した第二次納税義務には影響がないことに留意する(徴基通第32条関係1なお書、昭和47.5.25最高判参照)。ただし、第二次納税義務の成立要件となった事実に関する訴えについての判決(判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。)により、その事実が取り消され、又は第二次納税義務に係る納付通知書による告知の基礎となった成立要件の事実と異なることとなった場合には、当該告知を取り消すものとする。

(「徴収しようとする金額」に変更を生じた場合の処理)

- 39 納付通知書による告知をした後に、「徴収しようとする金額」に変更を生じた場合には、次により処理するものとする。

(1) 税額を減少させる更正等又は主たる納税者による納付等、第二次納税義務者の履行以外の事由により主たる納税者の国税が減少した場合には、徴収上支障のない限り第二次納税義務者及び徴収法第32条第1項後段《第二次納税義務の通則》に規定する税務署長に対し、「第二次納税義務額の消滅通知書」(様式311000-013)によりその旨の通知をする。ただし、当該税務署長に対する通知は、原則として、第二次納税義務額の全額が消滅したとき(第二次納税義務者が納付したときを含む。)に限り行うものとする。

- (注) 「主たる納税者の国税が減少した場合」とは、それが滞納国税の全部であると一部であることを問わないことに留意する。
- (2) 第二次納税義務を負わせた後、更正等により主たる納税者の国税が発生した場合において、当該国税につき第二次納税義務を負わせるときは、新たに納付通知書による告知をする。
- (3) 第二次納税義務者が2人以上である場合において、そのうちの一部の者が履行したことにより他の者の第二次納税義務額が減少するときは、徴収上支障のない限り、他の第二次納税義務者に対し、「第二次納税義務額の消滅通知書」によりその旨を通知する。

第2節 督促

(納付催告書による督促)

- 40 第二次納税義務者がその第二次納税義務に係る国税を納付通知書に記載した納付の期限までに完納しない場合には、繰上請求をするときを除き、納付の期限から50日以内に「納付催告書」(様式311000-033)によりその納付を督促しなければならない(徴収法32条2項)。

なお、主たる納税者の国税について納税の猶予をしている場合等、第二次納税義務者に対する納付催告書による督促の制限がされる場合があることに留意する(4、5参照)。

- (注) 納付催告書の作成及び送達は、管理運営担当部門において行うものであることに留意する(管理運営事務提要第4編第5章第6節第4の5の(3))。

第3節 繰上請求

(第二次納税義務者に対する繰上請求)

- 41 納付通知書による告知を受けた第二次納税義務者が繰上請求(通則法38条1項)の事由に該当するときは、納付通知書に記載した納付の期限を繰り上げることができる(徴収法32条3項、通則法38条1項)。この場合において繰上請求書は、徴収担当部門において作成し、原則として、交付送達の方法により送達するものとする。

なお、この場合においては、繰上請求決議書(様式31000-017)を、管理運営担当部門に回付する。

- (注) 主たる納税者についての繰上請求の事由のみでは、第二次納税義務者の繰上請求はできないことに留意する。

(繰上請求書の作成に当たっての留意事項)

- 42 繰上請求書には、通則法第38条第2項《繰上請求》に規定する事項を記載する。この場合においては、同項に規定する「納付すべき税額」は、納付通知書により告知した金額を記載するが、この金額の記載は、「納付催告書」の調理要領2(4)によることに留意する。

第4節 滞納処分票の整理

(滞納処分票の編てつ及び整理)

- 43 第二次納税義務者の滞納処分票は、次により処理する。
- (1) 滞納処分票は、原則として主たる納税者の滞納処分票等その関係書類の次に、納付通知決議書・第二次納税義務者の滞納処分票・同滞納処分関係書類の順序で、主たる納税者のものと区分して編てつする。
 - (2) 第二次納税義務者の滞納処分票等に記載した事項のうち、主たる納税者にとって重要と認められるものは、主たる納税者の滞納処分票等にも記録する。また、上記と逆の場合にも同様の処理をする。
 - (3) 第二次納税義務者のみについて滞納処分の停止をした場合及び第二次納税義務のみが消滅した場合には、滞納処分票を分割し、主たる納税者の滞納処分票等にその旨を記録する。

第5節 納税の猶予等

(第二次納税義務者に対する納税の猶予等)

- 44 第二次納税義務者に対し、納税の猶予、換価の猶予等の処理をする場合の納税の猶予の決議書等の記載要領については、46の(1)のイ及びロ《差押調書等の記載方法》に準ずる。

第6節 第二次納税義務者に対する滞納処分

(金銭納付等の手続)

- 45 第二次納税義務者からその第二次納税義務に係る国税を納付させる場合には、納付書の納税者の「納税地及び氏名」欄に第二次納税義務者の住所及び氏名(名称を含む。以下同じ。)を記載し、納期等の区分欄又は余白に主たる納税者の納税地及び氏名を付記させる(国税通則法施行規則別紙第1号書式備考7、徴基通第32条関係8参照)。

なお、国税収納官吏が領収する場合にも上記に準じて処理するものとする。

(差押調書等の記載方法)

46 第二次納税義務者の財産を差し押さえる場合における「差押調書」、「債権差押通知書」、「差押書」及び「差押通知書」（以下「差押調書等」という。）、「交付要求書」等又は「売却決定通知書」等の記載に当たっては、次に掲げる事項に留意する。

(1) 差押調書等

イ 差押調書等の「滞納者」欄には、第二次納税義務者の住所及び氏名を記載し、主たる納税者の住所及び氏名は右方に記載する。

ロ 差押調書等の「滞納国税等」欄は、主たる納税者の滞納国税を記載した後、納付通知書の「上記納税者の滞納国税及び滞納処分費につきあなたが第二次納税義務者として納付すべき金額」欄の調理要領に準じた事項を、その余白に記載する。

(注) 徴収法第36条、第37条又は第38条に規定する第二次納税義務につき、徴収令第12条第1項のあん分計算をしている場合の「主たる納税者の滞納国税」は、当該計算の結果、第二次納税義務の基因となった部分の国税をいうことに留意する。

ハ 徴収法第55条《質権者等に対する差押えの通知》の規定による質権者等に対する差押通知書には、納付通知書を発した日を付記して通知するものとする。

(2) 交付要求書等

第二次納税義務者について交付要求をする場合における「交付要求書」若しくは「参加差押書」又は第二次納税義務者について搜索をする場合における「搜索調書」の記載要領については、(1)に準ずる。

(3) 売却決定通知書等

「売却決定通知書」、「配当計算書」等の換価事務に関する書類の作成に当たっては、次に留意する。

イ 「公売予告通知書」、「公売通知書」等の滞納税額の記載要領については、(1)のロに準ずる。

ロ 上記以外の書類の記載要領については、主たる納税者の場合と同様である。

第7節 第二次納税義務の履行があった場合

(第二次納税義務の履行があった場合の管理運営担当部門への連絡等)

47 次に掲げる事由に該当する場合には、速やかに納付通知決議書の余白に「限度額までの履行があった」旨を記載して決裁を受けるとともに、管理運営担当部門へ適宜の方法によりその旨の連絡をする。この場合においては、主たる納税者に対し、適宜の方法によりその旨の通知をするものとして取り扱う。

- (1) 金銭的第二次納税義務の場合において、第二次納税義務者が限度額までの履行（第二次納税義務者の財産の換価及び金銭による取立てをした場合を含む。）をしたこと。
- (2) 物的第二次納税義務の場合において、追及財産の換価をしたこと（徴収法37条の場合において、第二次納税義務者が追及財産の価額に相当する金額を納付した場合を含む。）。

（第二次納税義務の履行に伴う差押えの解除）

- 48 47の(1)の場合において、徴収法第35条《同族会社の第二次納税義務》に規定する第二次納税義務であるときは、当該第二次納税義務につき差し押さえている株式又は出資の差押解除手続をとる。

第8節 滞納処分の停止

（第二次納税義務者に対する滞納処分の停止）

- 49 第二次納税義務者について滞納処分の停止をするときは、次に留意する。
なお、滞納処分の停止の取消しをする場合においても、同様である。
- (1) 滞納処分の停止の決議書の「滞納者の住所及び氏名」欄又は「滞納処分の停止額」欄の記載要領については、46の(1)《差押調書等の記載方法》に準ずる。
 - (2) 滞納処分の停止をしたときは、主たる納税者に対しても第二次納税義務者に対する通知に準じた通知を、原則として、書面によりする（徴基通第153条関係9参照）。

第2編 各則

第1章 合名会社等の社員の第二次納税義務

第1節 成立要件

（成立の要件）

- 50 次に掲げる要件のいずれにも該当するときは、無限責任社員（合名会社、税理士法人、弁護士法人、外国法事務弁護士法人、弁護士・外国法事務弁護士共同法人、弁理士法人、司法書士法人、行政書士法人、社会保険労務士法人及び土地家屋調査士法人の社員並びに合資会社及び監査法人の無限責任社員をいう。

以下この章において同じ。)は第二次納税義務を負う(徴収法33条)。

(1) 合名会社若しくは合資会社又は税理士法人、弁護士法人、外国法事務弁護士法人、弁護士・外国法事務弁護士共同法人、監査法人、弁理士法人、司法書士法人、行政書士法人、社会保険労務士法人若しくは土地家屋調査士法人(以下この章において「合名会社等」という。)が国税を滞納したこと。

(注) 1 合名会社、税理士法人、弁護士法人、外国法事務弁護士法人、弁護士・外国法事務弁護士共同法人、弁理士法人、司法書士法人、行政書士法人、社会保険労務士法人及び土地家屋調査士法人とは、社員の全部が無限責任社員からなる会社又は税理士法等の規定により設立された法人をいい(会社法576条2項、580条1項、税理士法48条の21第1項、弁護士法30条の15第1項、外国弁護士による法律事務の取扱い等に関する法律67条2項、80条1項、弁理士法47条の4第1項、司法書士法38条1項、行政書士法13条の21第1項、社会保険労務士法25条の15の3第1項、土地家屋調査士法35条の3第1項参照)、合資会社とは、有限責任社員と無限責任社員とからなる会社をいい(会社法576条3項、580条参照)、監査法人とは、公認会計士法の規定により設立された法人であって、その社員の全部が有限責任社員からなる法人(有限責任監査法人)及びその社員の全部が無限責任社員からなる法人(無限責任監査法人)をいう(公認会計士法1条の3第4項、5項、34条の7第4項、5項、34条の10の6第1項、7項参照)ことに留意する(徴基通第33条関係2参照)。

2 合名会社等が解散し、残余財産の分配をしている場合においても、徴収法第33条の規定が適用されることに留意する(徴収法34条1項かつこ書参照)。

(2) 当該合名会社等に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税の額に不足すると認められること。

(注) 徴収不足かどうかについての判定及び徴収不足の判定時期等については、21から24まで《徴収不足の判定》参照。

第2節 第二次納税義務を負う者

(第二次納税義務を負う者)

51 合名会社等の国税につき第二次納税義務を負う無限責任社員は次に掲げる者である。

なお、自称社員(会社法588条、589条、税理士法48条の21第1項、弁護士法30条の16、外国弁護士による法律事務の取扱い等に関する法律67条2項、80条1項、公認会計士法34条の10の7第1項、弁理士法47条の5、司法書士法38条の2、行政書士法13条の21第1項、社会保険労務士法25条の15の4、土地家屋

調査士法35条の4)は、無限責任社員には当たらないことに留意する。

(1) 合名会社等成立後引き続き現に無限責任社員である者

合名会社等成立後引き続き現に無限責任社員であるかどうかは、定款（会社法576条、税理士法48条の8、弁護士法30条の8、外国弁護士による法律事務の取扱い等に関する法律60条、72条、公認会計士法34条の7、弁理士法43条、司法書士法32条、行政書士法13条の8、社会保険労務士法25条の11、土地家屋調査士法31条）又は合名会社登記簿、合資会社登記簿若しくは組合等登記簿（商業登記法6条6号及び7号、組合等登記令15条）を調査して確認する。

なお、賦課関係資料等により無限責任社員であるか否かの確認ができる場合には、便宜それによっても差し支えないものとする。

(2) 合名会社等成立後に無限責任社員となった者

合名会社等が成立した後に無限責任社員となった者とは、例えば、以下に掲げる者をいう（徴基通第33条関係4参照）。

イ 合名会社等の成立後に加入した無限責任社員（無限責任社員の持分を譲り受けた者を含む。）（会社法605条、604条、585条1項、税理士法48条の21第1項、弁護士法30条の30第1項、外国弁護士による法律事務の取扱い等に関する法律67条2項、80条1項、公認会計士法34条の22第1項、弁理士法55条1項、司法書士法46条2項、行政書士法13条の21第1項、社会保険労務士法25条の25第1項、土地家屋調査士法41条2項）

ロ 合資会社又は監査法人の有限責任社員から無限責任社員となった者（会社法583条1項、公認会計士法34条の23第3項）

ハ 定款の定めるところに従い被相続人に代わって合名会社又は合資会社の無限責任社員となった相続人（会社法608条1項）

この合名会社等成立後に無限責任社員となった者に該当するかどうかの調査は、(1)に準ずる。

なお、調査時においては、無限責任社員となった旨の登記（定款変更の登記（会社法915条1項、組合等登記令3条））がされていない場合があるので、これらの者については、定款、議事録等により無限責任社員であるかどうかを確認する。

(注) 合名会社又は合資会社の成立後に無限責任社員となる場合においてその効力を生ずるためには、定款に別段の定めがある場合を除き（会社法637条）、総社員の同意があれば足り（大正5.10.14大判）、定款を記載した書面の変更及び定款の変更の登記は、無限責任社員であることの効力発生には影響がないことに留意する。

(3) 退社等をした無限責任社員

退社等をした無限責任社員とは、以下に掲げる者をいう（徴基通第33条関係5参照）。

イ 退社した無限責任社員（会社法612条1項、税理士法48条の21第1項、弁

護士法30条の15第7項、外国弁護士による法律事務の取扱い等に関する法律67条2項、80条1項、公認会計士法34条の10の6第11項、弁理士法47条の4第7項、司法書士法38条6項、行政書士法13条の21第1項、社会保険労務士法25条の15の3第6項、土地家屋調査士法35条の3第6項参照)

ロ 持分の全部を譲渡した無限責任社員（会社法586条1項、税理士法48条の21第1項、弁護士法30条の30第1項、外国弁護士による法律事務の取扱い等に関する法律67条2項、80条1項、公認会計士法34条の22第1項、弁理士法55条1項、司法書士法46条2項、行政書士法13条の21第1項、社会保険労務士法25条の25第1項、土地家屋調査士法41条2項参照）

ハ 合資会社又は監査法人の無限責任社員から有限責任社員となった者（会社法583条3項、公認会計士法34条の23第3項参照）

この退社等をした無限責任社員に該当するかどうかは、合名会社登記簿、合資会社登記簿又は組合等登記簿を調査して確認する。

(注) 退社等をした無限責任社員の責任は、本店の所在地において退社の登記又は責任変更の登記をする前に納税義務が成立した国税に限られるから（52の(2)参照）、これらの者に該当するかどうかは、登記簿の調査のみで足り、定款、議事録等の調査は要しないことに留意する。

第3節 第二次納税義務の範囲

(責任の範囲)

52 無限責任社員から徴収することができる金額は、合名会社等から滞納処分により徴収することができる滞納に係る国税（退社又は持分の全部を譲渡した無限責任社員及び合資会社又は監査法人の無限責任社員から有限責任社員となった者にあつては、本店の所在地において退社の登記又は責任変更の登記をする前に納税義務が成立した合名会社等の国税に限る。）の全額であつて、合名会社等の財産につき滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税の額に不足すると認められる場合のその不足する額に限られない（徴基通第33条関係8参照）。

なお、無限責任社員の責任については、次に掲げる事項に留意する。

(1) 合名会社等成立後に無限責任社員となった者（51の(2)参照）は、無限責任社員となる前に納税義務が成立した合名会社等の国税についても責任を負う（徴基通第33条関係4）。

(2) 退社等をした無限責任社員（51の(3)参照）は、本店の所在地において退社の登記又は責任の変更の登記をする前に納税義務が成立した合名会社等の国税についてのみ責任を負う（徴基通第33条関係5）。

(注) 課税期間の途中で退社等の登記をした無限責任社員には、その登記後に納税義務が成立した国税についての責任を負わせることができないことに留意する。

(無限責任社員相互間の連帯納付義務)

53 徴収法第33条前段の規定により合名会社等の国税につき、無限責任社員が第二次納税義務を負う場合には、無限責任社員相互間において連帯して納付する義務を負う(同条後段)から、無限責任社員が2人以上いるときには、原則として、その全員に対し、徴収手続を行うこととする。

なお、次の事項に留意する。

- (1) 納付通知書による告知及び納付催告書による督促は、原則として全員に対し、同時に行うものとする。
- (2) 第二次納税義務者の1人につき生じた履行以外の事由、例えば、納税の猶予又は換価の猶予等の効力は、他の第二次納税義務者には及ばない(通基通第8条関係1参照)。

第4節 無限責任社員の責任の消滅

(除斥期間の経過による消滅)

54 無限責任社員の責任は、通常消滅原因によって消滅するほか、次に掲げる事由によって消滅する。

- (1) 退社等をした無限責任社員の責任の除斥期間の経過

退社し、又は持分の全部を譲渡した無限責任社員及び合資会社又は監査法人の無限責任社員から有限責任社員となった者の責任は、本店の所在地において退社の登記又は責任変更の登記をした後2年以内に納付通知書による告知又はその予告(55参照)をしなかった場合には、登記後2年(除斥期間)を経過した時に消滅する(徴基通第33条関係5、会社法612条2項、586条2項、583条4項、税理士法48条の21第1項、弁護士法30条の15第7項、30条の30第1項、外国弁護士による法律事務の取扱い等に関する法律67条2項、80条1項、公認会計士法34条の10の6第11項、34条の22第1項、34条の23第3項、弁理士法47条の4第7項、55条1項、司法書士法38条6項、46条2項、行政書士法13条の21第1項、社会保険労務士法25条の15の3第6項、25条の25第1項、土地家屋調査士法35条の3第6項、41条2項)。

したがって、責任が消滅している者に対しては、徴収法第33条の規定による第二次納税義務を負わせることはできないので、退社等をした無限責任社員に該当するか否かの調査(51の(3))に併せて、退社の登記又は責任変更の登記後2年を経過しているかどうかを確認する必要があることに留意する。

- (2) 合名会社等解散後における無限責任社員の責任の除斥期間の経過

合名会社等が解散した場合に、本店の所在地において解散の登記をした後5年以内に納付通知書による告知又はその予告(55参照)をしなかったときは、無限責任社員の責任は、その登記後5年(除斥期間)を経過した時に消

滅する（徴基通第33条関係6、会社法673条1項、税理士法48条の21第2項、弁護士法30条の30第2項、外国弁護士による法律事務の取扱い等に関する法律67条2項、80条1項、公認会計士法34条の22第2項、弁理士法55条2項、司法書士法46条3項、行政書士法13条の21第2項、社会保険労務士法25条の25第2項、土地家屋調査士法41条3項）。

したがって、責任が消滅している者に対しては、徴収法第33条の規定による第二次納税義務を負わせることはできないので、合名会社等が解散している場合には、その登記後5年を経過しているかどうかを確認する必要があることに留意する。

(注) 無限責任社員の責任が消滅している場合であっても、その無限責任社員が、徴収法第34条《清算人等の第二次納税義務》に規定する清算人等に該当するときは、同条を適用して第二次納税義務を負わせることができる場合があることに留意する。

(第二次納税義務に関する予告)

55 第二次納税義務の告知の対象となる者に対する予告(54参照)は、「第二次納税義務に関する予告通知書」(様式311000-012)により行うものとするが、なお、次に留意する(徴基通第33条関係5)。

- (1) 予告は、合名会社等の国税の納税義務が成立した後確定前においてもすることができる。
- (2) 予告は、将来において徴収法第33条の第二次納税義務の告知の対象となることが予想される者宛に配達証明郵便により送達する。この場合において、合名会社等に対しては通知をする必要はない。

(予告に当たっての賦課担当部門との協議)

56 納税義務が成立した合名会社等の国税についてその税額の確定前に予告をする場合には、あらかじめ賦課担当部門と十分協議した上で行うものとする。

なお、予告をした場合において、納税者が法定申告期限内に当該国税についての確定手続を行わないときは、法定申告期限後速やかに賦課担当部門に対し、確定手続を行うよう連絡する。

第5節 無限責任社員が死亡した場合

(無限責任社員が死亡した場合の処理)

57 無限責任社員が死亡した場合には、次に掲げるところにより処理する。

- (1) 相続人が無限責任社員となった場合

合名会社又は合資会社の無限責任社員の相続人が定款に定めるところに従い被相続人に代わって無限責任社員となった場合には、当該相続人を合名会

社又は合資会社成立後に無限責任社員となった者(51の(2)参照)として、その責任を追及する(52の(1)参照)。この場合において、相続人が無限責任社員となっているかどうかについては51の(2)に準じて調査をし、確認する。

(2) 相続人が無限責任社員とならなかった場合

社員の相続人が当該社員の持分を承継する旨の定款の定めがなく、相続人が被相続人に代わって無限責任社員とならなかった場合には、無限責任社員の有した責任について通則法第5条《相続による国税の納付義務の承継》の規定により納付義務の承継の処理をすることとなるが、この処理に当たっては次に掲げることに留意する。

イ 通則法第5条の規定により相続人に対して納付義務が承継されるのは、合名会社等の国税で無限責任社員の死亡前に課されていたもの及び納税義務が成立していたものに限られる。

なお、相続人が承継する責任の存続期間は、被相続人の負担する責任の存続期間の残存期間であるから、例えば、その無限責任社員が死亡により退社したとき又は既に生前退社していたときは、本店所在地における退社の登記の日から2年間であり、解散登記後に死亡したときは、解散登記の日から5年間である(徴基通第33条関係7のなお書)。

おって、相続人が無限責任社員でない場合には、その死亡による退社の登記があるかどうか及び退社の登記がされているときはその登記の日から2年を経過しているかどうか、解散登記後に死亡しているかどうか及び解散登記後に死亡しているときは解散登記の日から5年を経過しているかどうかを51の(3)に準じて調査をし、確認する。

ロ 無限責任社員の死亡後、その退社登記前に納税義務が成立した合名会社等の国税についての無限責任社員の責任は、相続人には承継されない(昭和10.3.9大判)。

(注) 上記イにより納付義務の承継処理を行うに当たっては、被相続人の死亡による退社の登記の有無を問わないことに留意する。

第2章 清算人等の第二次納税義務

第1節 成立要件

(成立の要件(1項関係))

58 次に掲げる要件のいずれにも該当するときは、清算人又は残余財産の分配等(分配又は引渡しをいう。以下同じ。)を受けた者は第二次納税義務を負う(徴収法34条1項)。

(1) 法人が解散した場合であること

イ 「法人が解散した場合」の意義

「法人が解散した場合」とは、株主総会その他これに準ずる総会等で解散の日を定めたときはその日が経過したとき、解散の日を定めなかったときは解散決議をしたとき、解散事由（例えば、社員が一人となった場合）の発生により解散したときはその事由が発生したとき、裁判所の命令又は裁判により解散したときはその命令又は裁判が確定したとき、主務大臣の命令により解散したときはその命令が効力を生じたとき、休眠会社がみなし解散となったとき等をいう（会社法471条、472条、641条、824条、833条、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第148条、中小企業等協同組合法62条1項、82条の13第1項、106条4項、宗教法人法43条1項、2項、81条1項、会社更生法178条、218条等）。ただし、会社法第921条《吸収合併の登記》、第922条《新設合併の登記》、第919条《持分会社の種類の変更の登記》等の規定による解散の登記をしたときは、清算手続が行われないので、「法人が解散した場合」には含まれない。

なお、解散は、その登記の有無を問わないことに留意する（徴基通第34条関係1本文、昭和47.9.18東京地判）。

ロ 解散についての調査

解散については、商業登記簿等の公簿を調査して確認する。

ただし、その登記がない場合においては、その法人の解散についての株主総会等の議事録、裁判所の解散命令又は解散判決、株式会社の解散の場合の裁判所及び税務署に対する異動届出書、法人税の申告書等解散の事実を証明することができる文書等を調査して、その法人の解散の事実を確認する。

ハ 法人が事実上解散状態にある場合の処理

法人が解散しないで事実上解散状態にある場合には、その法人の財産の分配等がされているときでも、清算人等の第二次納税義務を負わせることはできない。この場合には徴収法第39条《無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務》、通則法第42条《債権者代位権及び詐害行為取消権》等の規定の適用ができる場合があることに留意する（徴基通第34条関係1の(注)1）。

(2) 当該法人に課されるべき国税等を納付しないで、清算人が残余財産の分配等をしたこと。

イ 課されるべき国税等の調査

法人に課されるべき国税等（法人に課されるべき、又はその法人が納付すべき国税をいう。以下同じ。）とは、法人が結果的に納付しなければならないこととなる全ての国税をいい、解散の時又は残余財産の分配等の時において成立していた国税に限られない（徴基通第34条関係2）。したがって、徴収法第34条第1項の規定の適用に当たっては、賦課担当部門と密接な連携を図り、徴収漏れの生じないように留意する。

ロ 残余財産の分配等の調査

(イ) 分配とは、法人が清算する場合において、残余財産を株主、社員、組合員、会員等（以下この章において「株主等」という。）に原則としてその出資額に応じて分配することをいい（会社法504条、505条、666条等）、引渡しとは、法人が清算する場合において、残余財産を一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第239条《残余財産の帰属》等の規定により処分することをいう（宗教法人法50条、医療法56条等、徴基通第34条関係3参照）。

なお、分配等は、法人が解散した後に行ったものに限らず、解散を前提にそれ以前に行った分配等も含まれる（徴基通第34条関係3なお書、昭和47.9.18東京地判参照）。

(注) 1 株式会社が残余財産を株主の有する株式の数に応じて分配しない場合としては、会社法第108条第1項《異なる種類の株式》に規定する株式を発行している場合があること及び合名会社、合資会社又は合同会社（以下「持分会社」という。）にあっては、残余財産の分配につき定款で別段の定めがされている場合があることに留意する（会社法666条）。

2 残余財産とは、一般には法人が解散する場合に現務の終了、債権の取立て及び債務の弁済をした後に残った積極財産をいう（会社法481条、502条等）が、徴収法第34条第1項に規定する残余財産とは、国税を完納することなく、法人がその有する財産の分配等をしたときのその積極財産をいうことに留意する（昭和47.7.18広島高判、昭和47.9.18東京地判）。

なお、清算中の法人の財産を株主等に交付した場合においても、それがその株主等に対する正当な債務の弁済であれば、その交付は、徴収法第34条第1項の残余財産の分配等には該当しないが、金銭その他の財産の交付がなくても、例えば、株主等に対する債務の免除をしたときにおいては、徴収法第34条第1項の残余財産の分配等に該当するのであるから留意する。

3 持分会社が解散しない場合において、退社又は除名された社員に対してした持分の払戻しは、徴収法第34条第1項の残余財産の分配には該当しないことに留意する。

4 法人の解散後にその財産を役員、従業員が取得した場合であっても、それらの者が株主等でないときは、分配等には該当しないことに留意する。

(ロ) 分配については、清算人がその任務終了時に作成した決算報告書、清算人から株主等に宛てた残余財産分配通知書、清算人が清算開始時及び清算終了時において作成する財産目録及び貸借対照表並びにその原始記録、法人税の申告書又は定款等を調査し、また、引渡しについては、そ

の寄付行為等の内容を調査し、それぞれ分配等を受けている事実を確認する。

なお、これらの書類が整備されていない場合においては、その法人の最終の財産目録等を基礎としてその後の財産の移動を追及する方法により、分配等の事実を調査するものとするが、この場合においては、株主等の出資額に応じ給料、旅費等適当な名目で金銭その他の財産の分配等がされていることがあるので、その実体の把握に努める。

- (3) 当該法人に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税の額に不足すると認められること。

(注) 徴収不足かどうかについての判定及び徴収不足の判定時期等については、21から24まで《徴収不足の判定》参照。

(成立の要件 (2項関係))

59 次に掲げる要件のいずれにも該当するときは、特定清算受託者等 (60の(2)参照) は第二次納税義務を負う (徴収法34条2項)。

- (1) 信託法第175条《清算の開始原因》に規定する信託が終了した場合であること

イ 「信託が終了した場合」の意義

「信託が終了した場合」とは、信託法第175条《清算の開始原因》の規定により、次に掲げる事由によって信託が終了し、清算をしなければならない場合をいう (徴基通第34条関係15)。

- (イ) 信託の目的を達成したとき (信託法163条1号)。
- (ロ) 信託の目的を達成することができなくなったとき (信託法163条1号)。
- (ハ) 受託者が受益権の全部を固有財産で有する状態が1年間継続したとき (信託法163条2号)。
- (ニ) 受託者が欠けた場合 (受託者が2人以上ある信託については、全ての受託者が欠けた場合) であって、新たな受託者が就任しない状態が1年間継続したとき (信託法163条3号、87条1項)。
- (ホ) 受託者が2人以上ある信託の受託者の一部が欠けた場合において、信託行為の定めによりその欠けた受託者の任務が他の受託者によって行われず、かつ、新たな受託者が就任しない状態が1年間継続したとき (信託法163条3号、87条2項)。
- (ヘ) 受託者が信託事務を処理するのに必要と認められるために支出した費用の償還等を受けるのに信託財産が不足している場合等において、一定の手続を行っても費用の償還等を受けられなかったこと又は委託者及び受益者が現に存しないことにより、受託者が信託を終了させたとき (信託法163条4号、52条、53条2項、54条4項参照)。
- (ト) 信託の終了を命ずる裁判があったとき (信託法163条6号、165条、166条参照)。

- (フ) 信託財産について破産手続開始の決定があった場合において、当該破産手続が終了したとき（信託法163条7号、175条参照）。
- (リ) 委託者が破産手続開始の決定、再生手続開始の決定又は更生手続開始の決定を受けた場合において、破産管財人等により、共にまだ履行が完了していない信託契約の解除がされたとき（信託法163条8号、破産法53条1項、民事再生法49条1項、会社更生法61条1項、金融機関等の更生手続の特例等に関する法律41条1項及び206条1項参照）。
- (ヌ) 信託行為において定めた事由が生じたとき（信託法163条9号）。
- (ル) 委託者及び受益者が信託の終了について合意したとき（信託法164条1項）。
- (7) 遺言によってされた受益者の定めのない信託において、信託管理人が欠けた場合であって、信託管理人が就任しない状態が1年間継続したとき（信託法258条8項、3条2号参照）。

ロ 信託の終了についての調査

信託の終了については、税務署に対する異動届出書、納税申告書、限定責任信託登記簿、裁判所の信託の終了命令等信託の終了の事実を証明することができる文書等を調査して、その事実を確認する。

- (2) 当該信託に係る清算受託者に課されるべき、又はその清算受託者が納付すべき国税を納付しないで信託財産に属する財産を残余財産受益者等に給付をしたこと。

イ 清算受託者に課されるべき国税等の調査

清算受託者に課されるべき、又は清算受託者が納付すべき国税は、その納める義務が信託法第2条第9項に規定する信託財産責任負担債務となるものに限られるが（信託法21条1項参照）、信託が終了した時又は残余財産の給付の時において成立していた国税に限られない（徴基通第34条関係17）。

なお、信託財産責任負担債務とは、受託者が信託財産に属する財産をもって履行する責任を負う債務をいい（信託法2条9項）、信託財産責任負担債務となる国税としては、例えば、次に掲げるものがある。

- (イ) 法人課税信託（集団投資信託、退職年金等信託、特定公益信託等を除いた信託のうち法人が委託者となる信託であって、一定の要件を備えたもの等をいう。法人税法2条29号の2参照）に係る法人税（同法4条の2参照）、消費税（消費税法15条1項参照）及び所得税（所得税法6条の2第1項参照）
- (ロ) 受益者等（相続税法9条の2参照）が存しない信託等において課される贈与税及び相続税（同法9条の4参照）
- (ハ) 信託事務を処理するに当たり支払った報酬等に対する源泉徴収に係る所得税

ロ 残余財産の給付についての調査

- (イ) 給付とは、信託が終了した時以後に、残余財産を残余財産受益者等に、原則として信託行為に定めるところにより給付することをいう（信託法177条4号、181条、徴基通34条関係18参照）。
- (ロ) 給付については、清算受託者が清算開始後において作成する財産目録及び貸借対照表並びにその原始記録又は納税申告書等を調査し、給付を受けている事実を確認する。
- なお、これらの書類が整備されていない場合においては、その受託者の最終の貸借対照表等を基礎としてその後の財産の移動を追及する方法により、給付の事実を調査するものとする。
- (3) 当該清算受託者に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税の額に不足すると認められること。
- (注) 徴収不足かどうかについての判定及び徴収不足の判定時期等については、21から24まで《徴収不足の判定》参照。

第2節 第二次納税義務を負う者

(第二次納税義務を負う者)

60 第二次納税義務を負う者は、次に掲げる者である。

(1) 法人が解散した場合

イ 分配等をした清算人

第二次納税義務を負う清算人は、解散法人（合併により解散した法人及び破産手続が終了していない法人を除く。）の清算事務を執行する者で分配等をした者をいい、納付通知書を発する時において清算人でない者も含まれる（徴基通第34条関係5）。

なお、上記の清算人については、その法人の商業登記簿等を調査して確認する。ただし、登記がない場合においては、清算人の選任の決議書、裁判所による清算人の選任の記録、清算人選任申請書、税務署に対する会社解散届等清算人たる事実を証明できる書類等を調査して清算人であるかどうかを確認する。

(注) 1 清算人が無限責任社員である場合には、徴収法第33条《合名会社等の社員の第二次納税義務》の規定が適用されるので、商業登記簿等の調査に当たっては、清算人が無限責任社員であるか、又は無限責任社員であった者であるかどうかについても確認することに留意する。

なお、分配等を受けた者が無限責任社員である場合についても上記に準ずる。

おって、無限責任社員に対して徴収法第33条《合名会社等の社員の第二次納税義務》の規定が適用される場合には、本章の第二次納

税義務は適用されない（徴収法34条1項かつこ書、徴基通34条関係7の（注））

2 会社法第668条《任意清算における財産の処分の方法》の規定による任意清算の場合には、清算人が置かれなことがあるが、この場合にも、分配等を受けた者については、徴収法第34条第1項の規定が適用されることに留意する（徴基通第34条関係6参照）。

3 株式会社が解散した場合において清算人が3人以上いるときは、清算人会を置くことができる（会社法477条2項、478条8項）。この場合には、代表清算人が法人の機関として対外的及び対内的に清算事務を執行するものであることに留意する（会社法483条1項、489条3項）。

ロ 残余財産の分配等を受けた者

残余財産の分配等を受けた者とは、残余財産の分配等を受けた株主等をいうが、これらの者に該当するかどうかは、58の(2)のロ《残余財産の分配等の調査》に準じた調査をして確認する。

(2) 信託が終了した場合

イ 特定清算受託者

特定清算受託者とは、信託財産責任負担債務となる国税について信託財産に属する財産のみをもって納付する義務を負う清算受託者をいい、残余財産の給付をした清算受託者で納付通知書を発する時において清算受託者でない者も含まれる（徴基通34条関係21参照）。

なお、具体的には次に掲げる場合がこれに該当する。

(イ) 清算受託者が限定責任信託（信託法2条12項）の受託者である場合

(ロ) 清算受託者が当該国税の納付義務の成立後に就任した新たな清算受託者である場合（信託法76条2項）

（注） 一般に、清算受託者は、信託財産責任負担債務となる国税について信託財産に属する財産だけではなく、自己の固有財産をもって納付義務を履行する責任を負っているが、上記の特定清算受託者は、徴収法第34条第2項に規定する第二次納税義務を負うことにより初めて自己の固有財産をもって国税を納付する義務を負うことになる。

おって、上記の特定清算受託者に該当するかどうかは、59の(1)のロ《信託の終了についての調査》に準じた調査をして確認する。

ロ 残余財産受益者等

残余財産受益者等とは、残余財産の給付を内容とする受益債権に係る受益者（以下この項において「残余財産受益者」という。）及び残余財産の帰属すべき者（以下この項において「帰属権利者」という。）をいう。

なお、第二次納税義務を負う残余財産受益者等には、信託行為において残余財産受益者又は帰属権利者となるべき者として指定された者のほか、みなし帰属権利者（信託行為に残余財産受益者等の指定に関する定めがない

い場合又はこれらの指定を受けた者の全てがその権利を放棄した場合において、信託行為に定めがあるとみなされることにより帰属権利者となる委託者又はその相続人その他の一般承継人）が含まれる（信託法182条1項、2項、徴基通34条関係20参照）。

おって、これらの者に該当するかどうかは、59の(2)のロ《残余財産の給付についての調査》に準じた調査をして確認する。

（第二次納税義務を負う者が2人以上いる場合の処理）

61 清算人若しくは分配等を受けた者又は特定清算受託者若しくは残余財産受益者等が2人以上いる場合には、その全員に対して第二次納税義務を負わせるものとする。

なお、これらの者相互間における滞納処分の実行については、いずれの者からその処分を執行しても差し支えないことに留意する。

第3節 第二次納税義務の限度

（責任の限度）

62 第二次納税義務の限度は、次に掲げるところによる。

(1) 法人が解散した場合

イ 清算人の場合

清算人から徴収することができる金額は、分配等をした財産の当該分配等をした時における価額を限度として（徴基通第34条関係7、8）、主たる納税者の滞納国税の全額である。この場合における当該第二次納税義務の限度額は、分配等が金銭でされているときは、その金額によるものとし、金銭以外の財産でされているときは、その分配等がされた時におけるその財産の価額によるものとする。

なお、分配等をした金銭以外の財産がその後の譲渡、滅失等により現存しない場合には、分配等をした時又は最近時における財務関係諸帳簿、固定資産課税台帳等によりその性状、規格、価額等の調査を行うとともに、関係者・精通者意見等を参考としてその価額を算定する。

(注) 1 清算人が、株主等に残余財産（100万円）の分配等をし、かつ、その清算人が株主等の資格で、その残余財産（30万円）の分配等を受けた場合においては、その清算人には、清算人として分配等をした財産の価額の限度（100万円）について第二次納税義務を負わせることに留意する。

2 清算人が2人以上いる場合において、各清算人がそれぞれ別個に分配等をしたときは、その各分配等をした財産の価額を、それぞれその限度とするが、清算人が共同行為により分配等をしたときは、

その分配等をした財産の価額の全額を、それぞれその限度とする（徴基通第34条関係9）。

ロ 分配等を受けた者の場合

残余財産の分配等を受けた者から徴収することができる金額は、分配等を受けた財産の当該分配等を受けた時における価額を限度として（徴基通第34条関係7、8）、主たる納税者の滞納国税の全額である。この場合における財産の価額の算定はイと同様である。

(2) 信託が終了した場合

イ 特定清算受託者の場合

特定清算受託者から徴収することができる金額は、給付をした財産の当該給付をした時における価額を限度として（徴基通第34条関係22、23）、主たる納税者の滞納国税の全額である。この場合における財産の価額の算定は(1)のイと同様である。

(注) 清算受託者が2人以上ある場合において、各清算受託者がそれぞれ別個に給付をしたときは、その給付をした財産の価額を、それぞれその第二次納税義務の限度とするが、清算受託者が共同行為により給付をしたときは、その給付をした財産の価額の全額を、それぞれその限度とする（徴基通第34条関係24）。

ロ 残余財産受益者等の場合

残余財産受益者等から徴収することができる金額は、給付を受けた財産の当該給付を受けた時における価額を限度として（徴基通第34条関係22、23）、主たる納税者の滞納国税の全額である。この場合における財産の価額の算定は(1)のイと同様である。

(第二次納税義務者相互の関係)

63 同一の分配等又は給付に基づく徴収法第34条の第二次納税義務者が2人以上いる場合には、それらの者相互の関係は次のとおりとする（徴基通第34条関係10、25）。

(注) 1 「同一の分配等又は給付」とは、清算人会の決議があるときは一つの決議に基づく分配等又は給付を、これ以外の場合には社会通念上一つの分配等又は給付と認められるものを、それぞれ1単位とするものであることに留意する。

2 2回以上の分配等又は給付に基づく徴収法第34条の第二次納税義務者が2人以上いる場合においては、第二次納税義務者の1人につき生じた事由は、異なる回の分配等又は給付に基づく第二次納税義務者には影響を及ぼさない。

なお、上記の場合において、第二次納税義務者の納付等により主たる納税者の国税が消滅したときは、その主たる納税者の国税につき生じた効果が他の第二次納税義務者に影響を及ぼす場合があることはもちろん

である。

- (1) 第二次納税義務者の1人につき生じた納付、過誤納金等の充当等以外の事由は、他の第二次納税義務者の第二次納税義務には影響を及ぼさない。
- (2) 第二次納税義務者の1人による納付又は第二次納税義務者の1人に過誤納金等の充当等があった場合には、その納付、過誤納金等の充当等による第二次納税義務の消滅が他の第二次納税義務者の第二次納税義務の範囲に含まれている限り、その限度で他の第二次納税義務者の第二次納税義務も消滅する。この場合における「範囲に含まれている」かどうかの判定は、分配等に係る財産の価額を基準として行う。

なお、上記の場合における財産の価額の算定は62の(1)と同様である。

- (注) 分配等に係る財産の価額から第二次納税義務者の限度額を控除した額を超える額につき、他の第二次納税義務者の納付、過誤納金等の充当等があったときは、その超える額が、上記の「範囲に含まれている」ことになる。

これを例によって示せば、次のとおりである。

[例]

| | |
|------------|---------|
| 主たる納税者の国税 | 5,000万円 |
| 分配をした財産の価額 | 1,000万円 |
| 限度額 清算人 甲 | 1,000万円 |
| 分配を受けた者 乙 | 600万円 |
| 分配を受けた者 丙 | 400万円 |

上記の例において、例えば、甲が第二次納税義務につき500万円を納付したときは、甲の責任は、残額500万円（甲の限度額1,000万円－甲の納付額500万円）となり、各第二次納税義務者の責任の最高限度額は500万円となる。したがって、乙の責任は、100万円減少して500万円となり、丙の責任は400万円のままである。

第4節 会社法等との関係

(清算結了登記がされている場合における徴収法第34条第1項の適用関係)

- 64 株式会社等が課されるべき国税等を完納しないで清算結了の登記をしても、株式会社等は清算のために必要な範囲においてなお存続し、課されるべき国税等の納税義務を負う（徴基通第34条関係13、大正6.7.24行判参照）。したがって、清算結了登記がされていても、徴収法第34条第1項の規定を適用することができることに留意する。

(会社継続の特別決議等があった場合における徴収法第34条第1項の適用関係)

- 65 株式会社等が解散し、残余財産の分配等をした後において、会社法第473条《株

式会社の継続》又は第642条《持分会社の継続》等の規定により会社を継続した場合には、継続の特別決議又は社員の全部又は一部の同意によって、残余財産の分配の効果は将来に向かって消滅する。したがって、この継続の特別決議後は、残余財産はなかったことになるから、徴収法第34条第1項の規定による第二次納税義務を負うことはないことに留意する（徴基通第34条14参照）。

なお、会社の継続があっても、継続前に清算人等が負った第二次納税義務は消滅しない。

(注) 会社の継続は、清算が終了するまで（みなし解散の場合は、解散したとみなされた後3年以内）できることに留意する（会社法473条、642条1項）。

（会社継続の調査）

66 株式会社等の継続の有無については、原則として、商業登記簿を調査して確認する。

(注) 株式会社等の継続をした場合には、その旨の登記をしなければならないことになっている（会社法927条）。

（会社法第863条等との関係）

67 任意清算中の合名会社又は合資会社が、会社法第670条《債権者の異議》の規定に違反して財産を処分した場合において、その処分が残余財産の分配等に該当するときは、徴収法第34条第1項の規定の適用があるが、その他の処分であるときは、会社法第863条《清算持分会社の財産処分の取消しの訴え》の規定により、その処分の取消しを裁判所に請求することができる（徴基通第34条関係11）。

（会社法第499条等との関係）

68 会社法第499条（中小企業等協同組合法69条、信用金庫法63条等において準用する場合を含む。）及び第660条《債権者に対する公告等》の規定は、国税については適用されないことに留意する（徴基通第34条関係12）。

第3章 同族会社の第二次納税義務

第1節 成立要件

（成立の要件）

69 次に掲げる要件のいずれにも該当するときは、同族会社（主たる納税者を判定の基礎となる株主又は社員として選定した場合に、法人税法2条10号《同族会社の定義》に規定する会社に該当する会社をいう。以下この章において同じ。）

に対し、第二次納税義務を負わせることができる（徴収法35条1項）。

- (1) 主たる納税者が同族会社の株式又は出資（以下この章において「株式等」という。）を有していること。

この場合において、持分会社の出資につきその出資義務の履行がされていないときは、上記の出資に含めない取扱いとする。

(注) 1 「会社」とは、株式会社又は持分会社をいい（会社法2条1号）、相互会社（保険業法2編2章2節参照）は含まれないことに留意する（徴基通第35条関係1）。

2 「出資」とは、持分会社の持分をいう（徴基通第35条関係3）。

- (2) 主たる納税者が有する株式等につき次に掲げる事由があること。

イ 差し押さえた株式等を再度換価に付してもなお買受人がないこと（徴収法35条1項1号）。

差し押さえた株式等について2回以上公売期日等を開いても買受人がないことが必要である。

なお、上記の「買受人がない」とは、買受希望者が全くない場合はもちろん、入札等をしたが最高価申込者とならなかったため売却決定を受けた者がいない場合、売却決定を受けたが買受代金を納付しなかった等のためその売却決定が取り消された場合等をいうことに留意する（徴基通第35条関係5参照）。

ロ 差し押さえた株式等の譲渡につき法律若しくは定款に制限があること又は株券の発行がないため譲渡することにつき支障があること（徴収法35条1項2号）。

- (イ) 法律等に譲渡制限がある場合

A 持分会社の持分の譲渡制限

持分会社の持分は、会社法第585条《持分の譲渡》の規定により、他の社員の全員（業務を執行しない有限責任社員については業務を執行する社員の全員）の承諾がなければ譲渡することができないから、例えば、換価前に社員のうち1人（業務を執行しない有限責任社員については業務を執行する社員のうち1人）でも換価による持分の譲渡に反対の意思表示をした場合には、徴収法第35条第1項第2号に該当することに留意する（徴基通第35条関係6参照）。

B 株式の譲渡制限

株式会社が、株式の譲渡について当該株式会社の承認を要する旨の制限を定款で定めている場合（会社法107条1項）及び会社法第217条第4項《株券不所持の申出》の規定により株券の発行がされていない場合には、徴収法第35条第1項第2号には該当しない。

- (ロ) 株券が発行されていない場合

徴収法第35条第1項第2号の「株券の発行がないため、これらを譲渡することにつき支障があること」とは、株券を発行する旨の定款の定め

がある株式会社（会社法214条参照）について、株券の作成及び交付がされていないために、株式を差し押さえて換価することにつき支障があることをいう。ただし、合理的な期間内に株券が発行される（会社法215条参照）見込みがあるとき及び株式の申込証拠金領収証等の書面を株券に準じて差し押さえて換価できるとき（徴基通第56条関係15参照）は、徴収法第35条第1項第2号の事由に当たらないものとして取り扱う（徴基通第35条関係7）。

なお、株券が発行されていない場合には、その株式を差し押さえた上で、その取立権に基づき株券の発行及び交付を請求する。この場合において、指定した期限までに会社が株券を交付しないときは、徴収法第35条第1項第2号に該当する（徴基通第35条関係7）。

(ハ) 譲渡制限についての調査

株式等の譲渡制限の調査については、次に留意する。

A (イ)のAの場合においては、持分の譲渡に反対する社員について確認した上で、当該社員が換価による持分の譲渡に反対の意思表示をする旨を適宜の書面に記載して提出させるものとする。

B (ロ)の株券発行済の有無及び合理的な期間内に株券が発行される見込みの有無については、当該会社に対する聴取り等により確認する。

(3) 滞納者に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税の額に不足すると認められること。

(注) 徴収不足かどうかについての判定及び徴収不足の判定時期等については、21から24まで《徴収不足の判定》参照。

第2節 第二次納税義務を負う者

(第二次納税義務を負う者)

70 第二次納税義務を負う者は、69《成立の要件》の要件に該当する場合の同族会社である。

(同族会社の判定)

71 徴収法第35条第1項の同族会社に該当するかどうかの判定は、滞納者と会社の株主又は社員の有する株式の数、出資の金額若しくは議決権の数又は滞納者と会社の社員の数によって、法人税法第2条第10号《同族会社の定義》の同族会社に該当するかどうかにより行う。この場合における株主は、株主名簿の記載にかかわらず実質上の株主を、持分会社の社員はその登記の有無にかかわらず定款に記載されている社員をそれぞれいう（会社法576条1項4号、徴基通第35条関係2参照）。

(注) 法人税法第2条第10号《同族会社の定義》に規定する同族会社とは、株

主等の3人以下及び同族関係者（法人税法施行令4条）が有する株式の総数又は出資の金額の合計額が、その会社の発行済株式の総数又は出資金額の100分の50を超える会社をいう。

（同族会社に該当するか否かの調査）

72 同族会社の判定に当たっては、原則として、賦課関係書類（法人税法施行規則別表二の「同族会社等の判定に関する明細書」等）の調査を基礎として、賦課担当部門における調査後の異動状況を調査し、同族会社であるかどうかを確認する。

なお、賦課担当部門における調査後の異動の調査は、次によるものとする。

- (1) (2)及び(3)に掲げる場合を除き、当該会社の株主名簿又は定款を調査して、株式等の数額の移動を調査する。
- (2) 株主名簿に記載されている株主が単なる名義人である場合、又は株式の譲渡が株主名簿に反映されていない場合など、実質上の株主又は社員が株主名簿又は定款と異なる場合には、当事者に対する聴取り等を基として確認する。この場合においては、質問てん末書等によりその事実を明確にしておく。
- (3) 合併及び相続があった場合の株式等の移動の調査は、75の(1)のロ《株式等の取得の調査》に準じて行う。

（同族会社の判定時期）

73 徴収法第35条第1項の同族会社であるかどうかの判定は、納付通知書を発する時の現況による（徴収法35条3項）が、その判定が最近においてされている場合には、便宜それによることとして取り扱って差し支えない。

第3節 第二次納税義務の限度

（責任の限度）

74 同族会社から徴収することができる金額は、主たる納税者が有するその会社の株式等の価額を限度として、主たる納税者の滞納国税の全額である。

（株式等の価額の算定）

75 株式等の価額の算定等については、次により行う。

- (1) 主たる納税者の有する株式等の範囲

主たる納税者の有する株式等のうち、当該滞納に係る国税の法定納期限（国税に関する法律の規定による国税の還付金の額に相当する税額を減少させる修正申告又は更正により納付すべき国税並びに当該国税に係る附帯税及び滞納処分費については、その還付の基因となった申告、更正又は決定があった日とし、過怠税については、その納税義務成立の日とする（徴収法35条1項）。

以下同じ。なお、徴基通第35条関係8、9参照。)の1年前の応当日以前に取得した株式等は、第二次納税義務の限度を算定する場合に除外する。

この場合の応当日については、通則法第10条第2項《期限の特例》の規定は適用されない(徴基通第35条関係10)。

(注) 滞納者が租税特別措置法第70条の7第1項《非上場株式等についての贈与税の納税猶予及び免除》又は第70条の7の5第1項《医療法人の持分に係る経済的利益についての贈与税の納税猶予及び免除》の規定による納税の猶予を受けた贈与税を滞納している場合には、当該贈与税に係る徴収法第35条の規定による第二次納税義務の適用に当たっては、当該贈与税に係る贈与の前に取得したものが第二次納税義務の対象から除かれることに留意する(租税特別措置法70条の7第14項7号、70条の7の5第10項6号)。

なお、「取得」の時期については、次に留意する。

イ 相続等があった場合における株式等の取得の時期は、次による(徴基通第35条関係11)。

- (イ) 相続により承継された国税と相続により承継した株式等との関係においては、被相続人が株式等を取得した日
 - (ロ) 相続人の固有の国税と相続により承継した株式等との関係においては、相続があった日
 - (ハ) 合併により承継された国税と合併により承継した株式等との関係においては、合併により消滅した法人が株式等を取得した日
 - (ニ) 合併後存続する法人又は合併により設立した法人の固有の国税と合併により承継した株式等との関係においては、合併のあった日
 - (ホ) 滞納者が、合併後存続する法人又は合併により設立した法人の株式等を有する場合において、その株式等の取得が合併により消滅した法人の株式等を有していたことによる場合は、合併があった日
 - (ヘ) 分割承継法人の固有の国税と当該分割をした法人から取得した株式等との関係においては、分割があった日
 - (ト) 分割承継法人の通則法第9条の3《法人の分割に係る連帯納付の責任》の規定による連帯納付の責任に係る国税と当該分割をした法人から取得した株式等との関係においては、その分割をした法人が株式等を取得した日
 - (チ) 分割承継法人の通則法第9条の3《法人の分割に係る連帯納付の責任》の規定による連帯納付の責任に係る国税と当該分割に係る他の分割をした法人から取得した株式等との関係においては、分割があった日
- ロ 株式等の取得の調査については、次に掲げるものを除き、72《同族会社に該当するか否かの調査》に準じて行う。
- (イ) 「相続があった日」については、原則として、戸籍簿により確認する(戸籍法13条、戸籍法施行規則24条、21条)。
 - (ロ) 「合併があった日」については、商業登記簿により確認する。

(2) 株式等の価額の計算及びその時期

イ 株式等の価額は、次により算定する（徴収法35条2項）。

$$A = E \times ((B - C) / D)$$

A 滞納者の有する株式等の価額（第二次納税義務の限度となる株式等の価額）

B その会社の資産の総額

C その会社の負債の総額

D その会社の株式等の数

E 滞納者の有する株式等の数

ロ イの計算をする場合の「資産の総額」及び「負債の総額」は、納付通知書を発する日における貸借対照表又は財産目録を参考とし、債権の回収可能性や債務の発生の確実性等を考慮して、その日における会社の資産及び負債の価額によるものとする（昭和31. 3. 19高知地判、昭和31. 8. 16高松高判参照）。

なお、納付通知書を発する日における会社の貸借対照表又は財産目録がない場合において、直前の決算期（中間決算を含む。）からその納付通知書を発する日までの間に、会社の財政状態及び経営成績に重大な影響を及ぼす事象の生起もなく、また、資産及び負債について著しい増減がないなど、特に徴収上支障がない限り、その直前の決算期の貸借対照表、財産目録又は法人税の決議書を参考として行っても差し支えない（徴基通第35条関係13参照）。

おって、上記の会社財産には、簿外資産及び簿外負債を含めるものとし、その範囲については、賦課関係資料、実地調査等により確認できるものと定めるものとして取り扱う。

(注) 上記の負債には、当該納付通知に係る第二次納税義務は含めないが、会社固有の納税義務は含めることに留意する。

ハ イの出資の数については、現物、労務又は信用をもって出資の目的とした場合には、出資の評価についての定款による価額又は評価の標準によって、主たる納税者の有する出資の価額を計算し、その価額を現金による出資の価額と同様に取扱って、出資の数を計算するものとする（徴基通第35条関係14）。

(注) 持分会社の場合は、社員の出資の目的及び評価の標準が、定款の絶対的記載事項とされている（会社法576条1項6号）。

第4章 実質所得者課税の原則等の第二次納税義務

第1節 成立要件

(成立の要件)

76 次に掲げる要件のいずれにも該当するときは、実質所得者課税の原則等（所得税法12条若しくは158条、法人税法11条又は消費税法13条に規定するものをいう。以下この章において同じ。）の規定により課された国税につき、77《第二次納税義務を負うべき者》に掲げる者は第二次納税義務を負う（徴収法36条1号、2号）。

(1) 納税者が実質所得者課税の原則等の規定により課された国税を滞納したと。

所得税法第12条《実質所得者課税の原則》、法人税法第11条《実質所得者課税の原則》又は消費税法第13条《資産の譲渡等又は特定仕入れを行った者の実質判定》の規定により課された国税は、その所得税、法人税又は消費税が、申告、更正又は決定のいずれにより課されたかを問わないが（徴基通第36条関係4）、所得税法第158条《事業所の所得の帰属の推定》の規定により課された国税は、通則法第24条から第26条まで《更正、決定、再更正》の規定による更正又は決定に係る所得税に限られ、申告に係る所得税はこれに該当しない（徴基通第36条関係5）。

また、消費税法第13条の規定により課された国税（同法2条1項8号《定義》に規定する貸付けに係る部分に限る。）は、同法第13条の規定により課された消費税のうち、事業として対価を得て行われる資産の貸付けに基因して課されたものに限られる（徴基通第36条関係6）。

なお、実質所得者課税の原則等の規定により課された国税については、次に留意する。

イ 実質所得者課税の原則等の規定により課された国税が一つの国税の一部である場合の国税の額の算定方法

実質所得者課税の原則等の規定により課された国税が、一つの国税（一つの申告又は更正若しくは決定の通知によって国税の額が確定したものをいう。以下同じ。）の一部であるときは、その国税の額の算定は次による（徴収令12条1項、徴基通36条関係2の(1)及び(2)）。

$$A = B \times ((C - D) / C)$$

A 実質所得者課税の原則等の規定により課された国税の額

B 国税の額

C 国税の課税標準額又は納付すべき消費税の額

D 実質所得者課税の原則等の規定により課された国税がないものとした場合における国税の課税標準額又は納付すべき消費税の額

(注) 1 「課税標準額」とは、一つの国税の額に対応する課税標準額（例えば、国税の額が、更正によるものであるときは、更正により増加した部分の課税標準額）をいうことに留意する。

2 過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税について計算

する場合には、課税標準額又は納付すべき消費税の額は、これらの加算税の計算の基礎となった国税の課税標準額又は納付すべき消費税の額をいうことに留意する。

ロ 国税の一部が消滅した場合の処理（徴基通第36条関係2の(3)から(5)まで）

(イ) 国税の一部につき納付又は充当があったときは、その納付又は充当は、実質所得者課税の原則等の規定により課された国税以外の部分の金額についてされたものとする（徴収令12条2項）。

(ロ) 国税の一部につき免除があったときは、実質所得者課税の原則等の規定により課された国税以外の部分の金額について免除されたものとする（徴収令12条2項）。ただし、その免除が、実質所得者課税の原則等の規定により課された国税についてされたことが明らかであるときは、その部分について免除されたものとする。

(ハ) 国税の一部につき更正の取消し、軽減等があり、税額が減少した場合における実質所得者課税の原則等の規定により課された国税の額の計算は、(ロ)に準ずる。

ハ 実質所得者課税の原則等の規定により課された国税の調査

滞納国税が実質所得者課税の原則等の規定により課されたものであるかどうかについては、課税決議書等により確認した上で決定するものとする。この場合においては、その事績を滞納処分票等に明確に記録する。

(2) 滞納者に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税の額に不足すると認められること。

(注) 徴収不足かどうかについての判定及び徴収不足の判定時期等については、21から24まで《徴収不足の判定》参照。

第2節 第二次納税義務を負う者

(第二次納税義務を負う者)

77 第二次納税義務を負う者は、実質所得者課税の原則等の規定により課された国税の賦課の基因となった収益が法律上帰属するとみられる者又は資産の貸付けを法律上行ったとみられる者である（徴収法36条1号、2号）。この場合の収益が法律上帰属するとみられる者又は資産の貸付けを法律上行ったとみられる者とは、次に掲げる者をいう（徴基通第36条関係8、9）。

なお、次に掲げる者に当たるかどうかについては、76の(1)のハと併せて課税決議書等により決定するものとする。

この場合においては、その判定事績を滞納処分票等に明確に記録する。

(1) 実質所得者課税の原則による場合（所得税法12条、法人税法11条）

所有権の名義人又は事業の名義人等、通常であれば、その者がその財産又は事業から生ずる収益を享受する者であるとみられる者

- (2) 事業所の所得の帰属推定による課税の場合（所得税法158条）
事業所の属する法人
- (3) 資産の譲渡等を行った者の実質判定による場合（消費税法13条）
単なる名義人であってその資産の貸付けに係る対価を享受しない者

第3節 第二次納税義務の限度

（責任の限度）

- 78 第二次納税義務者から徴収することができる金額は、収益が生じた財産（その財産の異動により取得した財産及びこれらの財産に基因して取得した財産（以下「取得財産」という。）を含む。以下この節において同じ。）又は資産の貸付けに係る財産（取得財産を含む。以下この節において同じ。）を限度として、主たる納税者の滞納国税の全額である。

（収益が生じた財産の範囲）

- 79 徴収法第36条本文に規定する「収益が生じた財産」とは、資産から生じた収益に関する実質所得者課税の場合にはその資産、事業から生じた収益に関する実質所得者課税の場合にはその事業に属する資産、法人の事業所の所得の帰属推定による課税の場合にはその事業所の事業に属する資産をいう（徴基通第36条関係11）。

なお、次の事項に留意する。

- (1) 収益が生じた資産又は事業（事業所の事業を含む。以下この節において同じ。）が、譲渡等により、滞納処分の際において、既に77《第二次納税義務を負うべき者》に掲げる第二次納税義務者に法律上帰属すると認められない場合には、その資産又は事業に属する資産に対しては、この章による第二次納税義務を追及することができない（取得財産に対する追及については、81《異動により取得した財産の範囲》参照）。
- (2) 「事業に属する資産」とは、滞納処分の際においてその事業に属するものをいう。したがって、資産がその事業に属することとなった時期が、課税時又は納付通知等の前であるか後であるかを問わない。

なお、事業に属していた資産が、譲渡等により滞納処分の際において事業に属しない場合の処理は(1)と同様である。

- (3) 事業に属する資産であっても、その事業の名義人である第二次納税義務者に法律上帰属すると認められない資産（例えば、第三者から賃借している資産）に対しては、第二次納税義務を追及することができない。

（貸付けに係る財産の範囲）

- 80 徴収法第36条の「貸付けに係る財産」とは、事業として対価を得て行われる

資産の貸付けの目的となる財産をいう（徴基通第36条関係14）。

なお、次の事項に留意する。

- (1) 「資産の貸付け」には、資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為（当該行為のうち、電気通信利用役務の提供に該当するものを除く。）を含む（消費税法2条2項）。

(注) 1 「資産に係る権利の設定」とは、例えば次のものをいう。

- (1) 土地に係る地上権又は地役権の設定
- (2) 特許権、実用新案権、意匠権、商標権、育成者権及び回路配置利用権に係る実施権、使用権又は利用権の設定
- (3) 著作物に係る出版権の設定

2 「資産を使用させる一切の行為」とは、例えば次のものをいう。

- (1) 特許権、実用新案権、意匠権、商標権、育成者権及び回路配置利用権並びにこれらの権利に係る出願権及び実施権の使用、提供又は伝授
- (2) 著作物の複製、上演、演奏、上映、公衆送信、口述、展示、頒布、翻訳、編曲、脚色、映画化その他著作物を利用させる行為

3 「電気通信利用役務の提供」とは、例えば次のものをいう。

- (1) インターネットを介した電子書籍の配信
- (2) インターネットを介して音楽・映像を視聴させる役務の提供
- (3) インターネットを介してソフトウェアを利用させる役務の提供
- (4) インターネットのウェブサイト上に他の事業者等の商品販売の場所を提供する役務の提供
- (5) インターネットのウェブサイト上に広告を掲載する役務の提供
- (6) 電話、電子メールによる継続的なコンサルティング

- (2) 資産の貸付けに係る財産が、譲渡等により、滞納処分の際において、課税の基礎となった貸付けを法律上行ったとみられる者に、法律上帰属するとみられない場合には、第二次納税義務を追及できない（この場合の取得財産に対する追及については、81《異動により取得した財産の範囲》参照）。

（異動により取得した財産の範囲）

- 81 徴収法第36条本文に規定する「異動により取得した財産」とは、79《収益が生じた財産の範囲》の収益が生じた財産（資産又は事業に属する財産）及び80《貸付けに係る財産の範囲》の資産の貸付けに係る財産について、その交換によって取得した財産、売却によって取得した代金、滅失によって取得した保険金等をいう（徴基通第36条関係12）。

なお、次の事項に留意する。

- (1) 2回以上の異動により取得した財産（例えば、収益が生じた財産の売却代金をもって購入した財産）も、その異動の経過が明らかなものは、異動により取得した財産となる。

- (2) 事業に属する資産の異動によって取得した資産は、それがその事業に属さない場合に限り、収益が生じた財産の異動により取得した財産に含まれ、その事業に属する場合には、「収益が生じた財産」に該当する。
- (3) 収益が生じた財産の異動により取得した財産が、第二次納税義務者に法律上帰属するとみられない場合には、その財産に対しては、第二次納税義務を追及することができない。

(異動により取得した財産の調査)

82 異動により取得した財産の有無及びその財産が異動により取得した財産であるかどうかについては、譲渡契約等を調査してその事実を確認する。ただし、これにより難しい場合には、不動産登記簿等の調査を基礎として実地調査により確認するほか、実質所得者課税の原則等の規定を適用した場合の収益の生じた財産又は資産の貸付けに係る財産について、交換、滅失等があった場合にはその後の数期の貸借対照表、財産目録、固定資産台帳等を比較して調査する等により判定するものとする。

なお、上記の場合には、譲渡契約書等の写しを作成する等によりその事績を明確にしておく。

(基因して取得した財産の範囲と調査)

83 徴収法第36条本文に規定する「基因して取得した財産」の範囲及びその調査は次による。

(1) 基因して取得した財産の範囲

「基因して取得した財産」とは、79《収益が生じた財産の範囲》の収益が生じた財産及び81《異動により取得した財産の範囲》の異動により取得した財産について、その天然果実又は法定果実及び権利の使用料等をいう（徴基通第36条関係13）。

(2) 基因して取得した財産の調査

基因して取得した財産の有無及びその財産が基因して取得した財産であるかどうかについては、賃貸借契約等による調査又は実地調査等により確認する。

なお、上記の場合には、賃貸借契約書等の写しを作成する等によりその事績を明確にしておく。

第5章 同族会社等の行為又は計算の否認等による課税額の第二次納税義務

第1節 成立要件

(成立の要件)

84 次に掲げる要件のいずれにも該当するときは、同族会社等の行為又は計算の否認等の規定(所得税法157条若しくは168条の2、法人税法132条、132条の2、132条の3若しくは147条の2、相続税法64条又は地価税法32条に規定するものをいう。以下この章において同じ。)により課された国税につき、85《第二次納税義務を負うべき者》に掲げる者は第二次納税義務を負う(徴収法36条3号)。

(1) 納税者が同族会社等の行為又は計算の否認等の規定により課された国税を滞納したこと。

イ 同族会社等の行為又は計算の否認等の規定により課された国税

同族会社等の行為又は計算の否認等の規定により課された国税とは、通則法第24条から第26条まで《更正、決定、再更正》の規定による更正又は決定に係る所得税、法人税、相続税又は贈与税をいい、申告に係る国税及び源泉所得税は該当しない(徴基通第36条関係7)。

(注) 同族会社等の行為又は計算の否認等の規定により課された国税が一つの国税の一部である場合の算定方法等については、76の(1)のイ及びロと同様である。

ロ イの国税の調査

同族会社等の行為又は計算の否認等の規定により課された国税であるかどうかについては、賦課担当部門の課税決議書等により確認する。

(2) 滞納者に対し滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税の額に不足すると認められること。

(注) 徴収不足かどうかについての判定及び徴収不足の判定時期等については、21から24まで《徴収不足の判定》参照。

第2節 第二次納税義務を負う者

(第二次納税義務を負う者)

85 第二次納税義務を負う者は、同族会社等の行為又は計算の否認等の規定により否認された納税者の行為(否認された計算の基礎となった行為を含む。以下この章において同じ。)につき利益を受けたものとされる者である(徴収法36条3号)。

(否認された納税者の行為につき利益を受けたものとされる者)

86 否認された納税者の行為につき利益を受けたものとされる者の範囲については、次に留意する(徴基通第36条関係10参照)。

(1) 「納税者の行為」とは、納税者(同族会社等の行為又は計算の否認等の規定により課された国税につき納税義務を負う者をいう。)が当事者となっている行為をいう。

- (2) 「否認された計算の基礎となつた行為」とは、同族会社等の行為（例えば、譲渡行為）自体は否認しないが、その行為に係る計算（例えば、譲渡価額の計算）を否認した場合におけるその計算の基となつた行為（例えば、上記の譲渡行為）をいう。
- (3) 「利益を受けたものとされる者」とは、納税者の行為（例えば、同族会社の支出した飲食費が社長の負担とすべきものとして、その損金処理を否認した場合におけるその飲食費の支出行為）について、行為又は計算の否認理由との関係からみて不当な経済的利益を受けたと認められる者（例えば、上記の飲食費を負担しなかったことにより不当な経済的利益を受けたと認められる社長）をいう。

（否認された納税者の行為につき利益を受けたものとされる者の調査）

- 87 否認された納税者の行為につき利益を受けたものとされる者かどうかについては、課税決議書等により決定するものとする。
この場合においては、その事績を滞納処分票等に明確に記録する。

（責任の限度）

- 88 第二次納税義務者から徴収することができる金額は、その受けた利益の額を限度として主たる納税者の滞納国税の全額である。

（受けた利益の範囲とその算定）

- 89 受けた利益の額は、利益を受けたものとされる者(86の(3)《否認された納税者の行為につき利益を受けたものとされる者》)が受けたその利益の額をいう。この場合において、その利益が現存するかどうかは関係がない（徴基通第36条関係15参照）。
- なお、受けた利益の額は、賦課担当部門の課税決議書に基づいて算定するものとする。

第6章 共同的な事業者の第二次納税義務

第1節 成立要件

（成立の要件）

- 90 次に掲げる要件のいずれにも該当するときは、納税者のその事業に係る国税につき、91《第二次納税義務を負うべき者》に掲げる者は第二次納税義務を負う（徴収法37条）。
- (1) 納税者の配偶者等(91参照)が、納税者の事業の遂行に欠くことのできない

重要な財産（取得財産を含む。以下この章において「重要財産」という。）を所有していること。

イ 納税者の事業の範囲

納税者の事業については、その内容を問わない。したがって、例えば納税者が個人である場合には、その事業は所得税法第27条第1項《事業所得》に規定する事業の範囲に限られない。

(注) 通則法第9条《共有物等に係る国税の連帯納付義務》に規定する「共同事業」に係る国税については、同条の規定が適用され、この章に定める第二次納税義務の対象とならないことに留意する。

ロ 重要財産

(イ) 重要財産の判定

重要財産であるかどうかは、納税者の事業の種類、規模等に応じて判定すべきであるが、一般には、その判定の対象となる財産がないものと仮定した場合に、その事業の遂行が不可能になるか又は不可能になるおそれがある状態になると認められる程度に、その事業の遂行に係る有する財産をいう（平成25. 4. 24東京高判参照）。

なお、91《第二次納税義務を負うべき者》に掲げる者が2人以上いる場合には、納税者の事業に供しているこれらの者が有する財産を一体として考え、それが重要財産であるかどうかを判定する（徴基通第37条関係1）。

(注) 「重要財産」とは、例えば、次に掲げるものをいうことに留意する。

- 1 材木の小売業を営む納税者（同族会社）が、その社員（代表取締役）から店舗を借り受けている場合において、当該店舗が唯一の営業所であり、かつ、納税者の事業遂行に寄与した度合いが極めて大きかったときのその店舗（昭和37. 12. 25東京地判）
- 2 清涼飲料の製造業を営む納税者が91《第二次納税義務を負うべき者》に掲げる者から、機械設備はもとよりビンに至るまで借り受けている場合におけるその財産
- 3 織物業を営む納税者が、91《第二次納税義務を負うべき者》に掲げる者から、事業の遂行に必要な大部分の織機その他の機械設備を借り受けている場合又はその事業に欠くことのできない特別の専用機械設備を借り受けている場合のその財産

(ロ) 重要財産の現況調査等

重要財産については、あらかじめ滞納処分の場合の財産調査に準じてその現況を調査するが、特にその財産が滞納に係る国税の課税期間中において事業に供されていたかどうかについて念査する（昭和43. 7. 22松山地判参照）。

(注) 取得財産の範囲及び調査については、81《異動により取得した財

産の範囲》、82《異動により取得した財産の調査》及び83《基因して取得した財産の範囲と調査》参照。

(ハ) 重要財産が滞納処分のできない財産である場合

重要財産には、滞納処分ができる財産だけでなく、滞納処分のできない財産も含まれる（徴基通第37条関係1のなお書参照）が、この場合には、次により処理する。

A 重要財産が滞納処分のできる財産と滞納処分のできない財産とで構成されている場合には、原則として滞納処分のできる財産を限度として第二次納税義務を負わせるものとする。

B 重要財産が滞納処分のできない財産のみである場合には、重要財産を所有する者に対しては原則として第二次納税義務を負わせないものとする。

(2) 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。

イ 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場合

「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の法律の規定又はこれら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し、例えば次に掲げる場合をいう（徴基通第37条関係2、平成25.4.24東京高判）。

(イ) 所得税法第56条《事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例》の規定により、納税者と生計を一にする配偶者その他の親族がその納税者の経営する事業で不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべきものから対価の支払を受ける場合でその対価に相当する額が納税者の所得とされる場合

(ロ) 法人税法第132条《同族会社等の行為又は計算の否認》の規定により、同族会社の判定の基礎となった株主又は社員の所得が同族会社の所得とされる場合

(ハ) 同族会社の判定の基礎となった株主又は社員の所有する財産をその同族会社が時価より低額で賃借しているため、その時価に相当する借賃の金額とその低額な借賃の金額との差額に相当するものが同族会社の実質的な所得となっている場合（昭和48.10.15広島高（岡山支）判参照）

(ニ) 納税者と生計を一にする配偶者その他の親族が所有する公債、社債又は無記名の貸付信託の受益証券について、納税者が利子、配当、利益又は収益の支払を受けている場合

(ホ) 納税者の事業の収支計算では損失が生じているが、重要財産から直接又は間接に生ずる収入が納税者の収益に帰属している場合

ロ 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かどうかの調査

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かどうかは、

賦課担当部門における課税決議書、納税申告書、所得調査カード等の賦課関係資料により確認する。

この場合においては、その事績を滞納処分票等に明確に記録する。

(3) 納税者が重要財産の供されている事業に係る国税を滞納していること。

イ 事業に係る国税の範囲

(イ) 重要財産の供されている事業に係る国税が、一つの国税の一部である場合のその事業に係る国税の額の算定は、76の(1)のイ及びロ《実質所得者課税の原則等の規定により課された国税》と同様である（徴基通第37条関係3）。

なお、重要財産が供されている事業に係る国税は、その納税者の事業に係る国税のうち、その重要財産が供されていた期間に対応する部分の国税に限るものとし（平成25.4.24東京高判参照）、また、納税者の事業に係る国税の課税期間の途中で、徴収法第37条第1号又は第2号に掲げる者でなくなったとき（逆にこれらの者になったときを含む。）の事業に係る国税は、これらの者であった期間に対応する国税の額に限るものとする。

(ロ) この場合の事業に係る国税とは、納税者が同族会社であるときは全ての国税を、個人であるときは次に掲げる国税を、それぞれいうものとする（徴基通第37条関係4）。

A 所得税のうち所得税法第27条《事業所得》の事業所得に係るもの

B 所得税（源泉所得税を含む。）のうち、Aの事業所得に係る所得税以外の所得に係る所得税については、これらのうち事業に係るもの（例えば、納税者が小売業を営んでいる場合において、その事業に係る所得と譲渡所得とがある場合には、事業所得に係る所得税を、また小売業の従業員に係る源泉所得税と家事使用人に係る源泉所得税とがある場合には、その小売業の従業員に係るもの）

C 消費税等（消費税を除く。）については、重要財産が供されている事業に属する物品に係るもの

D 消費税

E 登録免許税、再評価税、地価税及び印紙税については、事業に係るこれらの国税

ロ 重要財産の供与の事実についての判定時期

重要財産供与の事実の存否については、滞納国税の基礎となった所得発生の時を基準として判定する。したがって、それ以後納付通知時まで、その事実がなくなっても、この章の第二次納税義務には影響がない（昭和37.12.25東京地判参照）。

ハ 事業に係る国税の調査

事業に係る国税の調査は、(2)のロと同様である。

(4) 滞納者に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税の額に不足する

と認められること。

(注) 徴収不足かどうかについての判定及び徴収不足の判定時期等については、21から24まで《徴収不足の判定》参照。

第2節 第二次納税義務を負う者

(第二次納税義務を負う者)

91 第二次納税義務を負う者は、重要財産を有し、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場合における次に掲げる者である。

(1) 納税者が個人である場合

イ 第二次納税義務を負う者の範囲

第二次納税義務を負う者は、納税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者である（徴収法37条1号）。

なお、これらの者については、次の事項に留意する。

(イ) 「生計を一にする」とは、有無相助けて日常生活の資を共通にしていることをいい、納税者がその親族と起居を共にしていない場合においても、常に生活費、学資金又は療養費等を送金して扶養しているときは、生計を一にするものとする。

なお、親族が同一の家屋に起居している場合には、明らかに互いに独立した生活を営んでいると認められる場合を除き、これらの親族は生計を一にするものとする（徴基通第37条関係6）。

(ロ) 「親族」とは、民法第725条各号《親族の範囲》に掲げる者、すなわち、配偶者、六親等内の血族及び三親等内の姻族をいう（徴基通第37条関係7）。

(ハ) 「配偶者」には、婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある者は含まない。

(ニ) 「納税者の経営する事業」とは、納税者が経営する事業の全てをいい、重要財産が供されている事業のみをいうものではない（徴基通第37条関係8）。

(ホ) 「所得を受けている」とは、納税者から、その経営する事業の計算において給料、賃貸料、配当、利息又は収益の分配等その名称のいかんを問わず実質的に対価の支払を受けていることをいう（徴基通第37条関係9）。

なお、「実質的な所得」については、次に留意する。

A 所得税法第57条第4項《事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等》の規定により、一定の金額につき、事業専従者の所得計算上収入金額とみなすにすぎない場合には、実質的な所得を受けている

ことにはならない。

B 納税者と生計を一にしている配偶者その他の親族の負担すべき固定資産税、自動車割賦代金等を納税者が支払っているときは、所得を受けているものとして取り扱う。

ロ 第二次納税義務を負う者の調査

イに掲げる者に該当するかどうかの調査は、次による。

- (イ) 納税者の配偶者その他の親族が納税者と生計を一にしているかどうかは、実地調査により確認する。
- (ロ) 納税者の配偶者その他の親族であるかどうかは戸籍簿若しくは住民票又はそれらの謄本等により確認する。
- (ハ) 納税者の経営する事業から所得を受けているかどうかは、納税者の経営する事業に関する貸金台帳、経費明細帳等の帳簿書類により確認する。この場合には、貸金台帳等の写しを作成する等その事績を明確にしておく。

なお、帳簿書類の調査によっては所得を受けているかどうかを判明しない場合には、納税者又は所得を受けていると認められる親族等に質問してその事実を確認し、必要に応じ質問てん末書等を作成しておく。

ハ 第二次納税義務を負う者の判定の時期

重要財産を所有している者がイに掲げる者に該当するかどうかは、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時期の現況において判定するものとする（徴基通第37条関係10）。

(2) 納税者が同族会社である場合

イ 第二次納税義務を負う者の範囲

第二次納税義務を負う者は、同族会社の判定の基礎となった株主又は社員である（徴収法37条2号）。

この場合において、滞納者が徴収法第37条第2号の同族会社であるかどうかの判定については、法人税法の規定により同族会社であるかどうかの判定を行うときの取扱いと同様の方法により判定するものとする。

なお、同族会社の株主又は社員の1人又は2人の有する株式又は出資が、発行済株式又は出資の総数又は総額の50%を超える場合等においては、同族会社の「判定の基礎となった株主又は社員」は、その1人又は2人の株主又は社員に限る（徴基通第37条関係9-2）。

ロ 第二次納税義務を負う者の調査

イに掲げる株主又は社員に該当するかどうかは71及び72《同族会社の判定及び調査》に準じて調査するものとする。

ハ 第二次納税義務を負う者の判定の時期

重要財産を有している株主又は社員が、イに掲げる者に該当するかどうかの判定は、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があった時期による（徴基通第37条関係11、昭和37.12.25東京地判参照）。

第3節 第二次納税義務の限度

(責任の限度)

92 第二次納税義務者から徴収することができる金額は、重要財産を限度として主たる納税者の滞納国税の全額である。

(注) 「主たる納税者の滞納国税」については、重要財産が供されている事業に係る国税に限ることに留意する(90の(3)のイの(イ)参照)。

第7章 事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務

第1節 成立要件

(成立の要件)

93 次に掲げる要件のいずれにも該当するときは、納税者の譲渡した事業に係る国税につき、94《第二次納税義務を負うべき者》に掲げる者は第二次納税義務を負う(徴収法38条)。

(1) 国税の法定納期限の1年前の日後に納税者が生計を一にする親族その他の特殊関係者(95参照)に事業を譲渡したこと。

イ 国税の法定納期限の1年前の日

事業譲渡が滞納に係る国税の法定納期限の1年前の応当日以前にされている場合は、第二次納税義務を負わない。この場合の応当日については、通則法第10条第2項《期限の特例》の規定は適用されない(徴基通第38条関係15)。

なお、法定納期限の1年前の応当日後にされているかどうかの判定は、次により行う。

(イ) 事業譲渡の時は、現実に事業が譲渡された時によるものとして取り扱う。

(ロ) 現実に事業が譲渡された時の判定については、97のなお書と同様である。

ロ 生計を一にする親族その他の特殊関係者の判定については、97《生計を一にする親族その他の特殊関係者の判定時期》により行う。

ハ 事業の譲渡

(イ) 事業の譲渡の意義

「事業の譲渡」とは、納税者が一個の債権契約で、一定の事業目的のため組織化され、有機的の一体として機能する財産の全部又は重要な一部

を納税者の生計を一にする親族その他の特殊関係者に譲渡することをいうが、一個の債権契約によらないものであっても、社会通念上同様と認められるものはこれに該当する。したがって、得意先、事業上の秘けつ又はのれん等を除外して、工場、店舗、機械、商品等の事業用財産だけを譲渡する場合には、事業譲渡には該当しない（徴基通第38条関係9、昭和40.9.22最高判、昭和41.2.23最高判参照）。

なお、事業譲渡については、次に留意する。

- A 社員が2人以上ある持分会社にあっては、定款に別段の定めがある場合を除き、事業譲渡につき社員の過半数による決定が必要である（会社法590条2項、650条3項）。
- B 株式会社において、原則として事業譲渡につき株主総会の特別決議によってその契約の承認を得ることが必要である（会社法467条1項、468条）。
- (注) 1 一人会社において、招集手続がなくても、1人の株主の意思決定により解散決議をし得る（昭和44.3.18大阪地判、昭和46.6.24最高判参照）ことから、客観的事実（例えば、事業譲渡をした後に廃業しているような場合）に基づき、招集手続がなくても事業譲渡の特別決議があったと認定できる場合には、徴収法第38条の「事業の譲渡」に該当する。また、一人会社と実質的に同様と認められるような株式会社についても、同様である（昭和52.2.14最高判参照）。
- 2 株式会社が解散し特別清算をする場合において、清算株式会社が事業譲渡をするときは、裁判所の許可が必要である（会社法536条）。
- 3 会社更生法の適用を受けた株式会社が事業譲渡をする場合には、株主総会の特別決議を要せず、更生計画の定めによってすることができる（会社更生法167条2項、210条）。
- C 私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律の規定により事業の譲受けにつき制限を受ける場合がある（同法16条参照）。
- D 法人の分割（会社法757条、762条参照）によって事業の譲渡が行われた場合についても、徴収法第38条の「事業の譲渡」に該当する。
- (注) 法人の分割（分社型分割を除く。）による事業の譲渡が行われた場合は、当該分割により事業を承継した法人に対して通則法第9条の3《法人の分割に係る連帯納付の責任》の連帯納付責任を追及することができる。
- E 財産分与（民法768条、771条）として行われた事業譲渡について、その事業譲渡が財産分与として社会通念上相当と認められる場合には、徴収法第38条の規定を適用しないものとする。
- (ロ) 事業譲渡につき株主総会の承認決議がない場合の処理

株式会社の事業譲渡につき、株主総会の承認決議がなかった場合（(イ)のBの（注）1から3までに掲げる場合を除く。）の処理は、次によるものとする。

A 当該事業譲渡は無効である（昭和14. 8. 31大判）から、徴収法第38条の規定の適用はできない。この場合においては、当該事業譲渡に係る財産を滞納者のものとして差し押さえるとともに、別に代表取締役等に対する損害賠償請求権（会社法423条）の発生の有無につき検討する。

B 当該事業譲渡をした後の臨時株主総会等で、その承認決議がされたときは、徴収法第38条の規定を適用して差し支えない。

(ハ) 事業譲渡の有無の調査

事業譲渡があったかどうかについては、株主総会等の議事録、譲渡契約書等を調査してその事実を確認する。ただし、これにより難しい場合には当事者に質問して、事業譲渡があったかどうかを確認し、必要に応じて質問てん末書等を作成する。

なお、事業譲渡の内容については、単に工場、店舗、機械、商品等の事業用財産だけを譲渡しただけでは徴収法第38条の規定が適用されないため、得意先、事業上の秘けつ又はのれん等を含むその事業を一体として譲渡したものであるかどうか等をも調査して、その事実を確認する。

（注） 商号は営業と共にする場合又は営業を廃止する場合に限り譲渡することができることになっているから（商法15条1項）、事業譲渡の有無の調査に当たっては、商号続用の有無も併せて調査する。

(2) 譲受人が同一又は類似の事業を営んでいること。

イ 類似の事業の範囲

「類似の事業」とは、譲り受けた事業につき重要な事業活動の施設又は態様の変更をその事業内容に加えることなく事業活動が行われているような場合のその譲受け後の事業をいう（徴基通第38条関係11）。

ロ 同一又は類似の事業の調査

同一又は類似の事業であるかどうかは、実地調査により確認する。

ハ 同一又は類似の事業の判定の時期

同一又は類似の事業かどうかの判定の時期は、納付通知書を発する時の現況によるものとする（徴基通第38条関係12参照）。

(3) 納税者が譲渡した事業に係る国税を滞納していること。

事業に係る国税の範囲及びその調査については、90の(3)のイ及びハ《事業に係る国税の範囲等》と同様である。

(4) 滞納者に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税の額に不足すると認められること。

（注） 徴収不足かどうかについての判定及び徴収不足の判定時期等については、21から24まで《徴収不足の判定》参照。

第2節 第二次納税義務を負う者

(第二次納税義務を負う者)

- 94 第二次納税義務を負う者は、納税者から事業の譲渡を受けた生計を一にする親族その他の特殊関係者である（徴収法38条）。

(生計を一にする親族その他の特殊関係者)

- 95 生計を一にする親族その他の特殊関係者とは、次に掲げる者をいう（徴収令13条1項）。

- (1) 納税者の配偶者（婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含む。以下同じ。）その他の親族で、納税者と生計を一にし、又は納税者から受ける金銭その他の財産により生計を維持しているもの
なお、これらの者については、次に留意する。

イ 親族とは、民法第725条《親族の範囲》に規定する親族のうち六親等内の血族及び三親等内の姻族である（徴基通第38条関係3）。

ロ 生計を一にするとは、91の(1)のイの(イ)《生計を一にする者》と同様である（徴基通第38条関係4）。

ハ 生計を維持しているとは、給付を受けた金銭その他の財産及びその金銭その他の財産の運用によって生ずる収入を日常生活の資の主要部分（おおむね2分の1以上とする。）としていることをいう（徴基通第38条関係5）。

- (2) (1)に掲げる者以外の納税者の使用人その他の個人で、納税者から受ける特別の金銭その他の財産により生計を維持しているもの

なお、納税者から受ける特別の金銭とは、給料、俸給、報酬、売却代金等の役務又は物の提供の対価として受ける金銭以外の金銭で、対価なく又はゆえなく対価以上に受けるものをいい、また、「その他の財産」についても、おおむね、これと同様である（徴基通第38条関係6）。

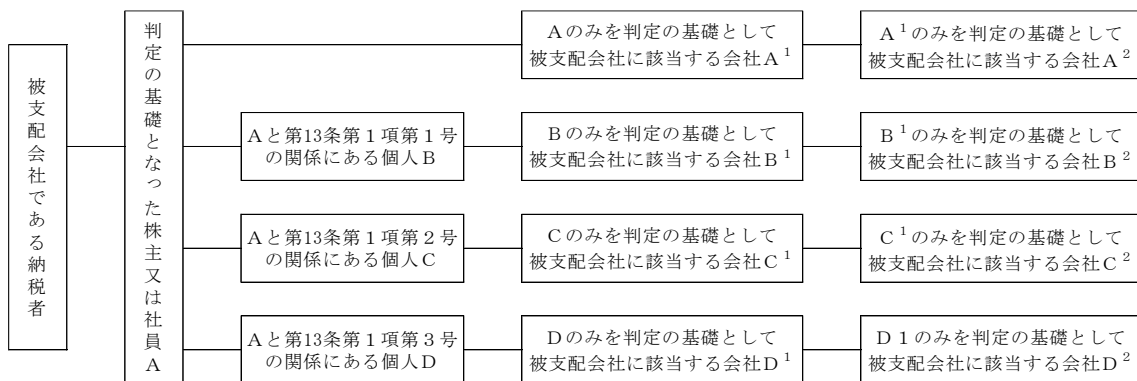
- (3) 納税者に特別の金銭その他の財産を提供してその生計を維持させている個人（(1)に掲げる者を除く。）

なお、財産を提供している場合には、財産を譲渡している場合のほか、賃貸等により利用させている場合も含まれる（徴基通第38条関係7）。

- (4) 納税者が法人税法第67条第2項《特定同族会社の特別税率》に規定する会社に該当する会社（以下この節において「被支配会社」という。）である場合には、その判定の基礎となった株主又は社員である個人及びその者と(1)から(3)までのいずれかに該当する関係がある個人

なお、この場合において、納税者が被支配会社であるかどうかの判定については、法人税法の規定により被支配会社であるかどうかの判定を行うときの取扱いと同様の方法により判定するものとする。

- (5) 納税者を判定の基礎として被支配会社に該当する会社
 なお、この場合における被支配会社の判定は(4)と同様である。
- (6) 納税者が被支配会社である場合において、その判定の基礎となった株主又は社員（これらの者と(1)から(3)までに該当する関係がある個人及びこれらの者を判定の基礎として被支配会社に該当する他の会社を含む。）の全部又は一部を判定の基礎として被支配会社に該当する他の会社
 なお、「被支配会社に該当する他の会社」とは、具体的には次に掲げる会社をいう（徴基通第38条関係8）。
- イ 下図のA¹、A²、B¹、B²、C¹、C²、D¹及びD²
 ロ 下図のA、A¹、B、B¹、C、C¹、D及びD¹の全部又は一部を判定の基礎として被支配会社に該当する会社
 例えば、次に掲げる会社が該当する。
- (イ) A、Bを判定の基礎として被支配会社に該当する会社
 (ロ) C、D¹を判定の基礎として被支配会社に該当する会社
 (ハ) B¹、C¹を判定の基礎として被支配会社に該当する会社



- (注) 1 上図のうちA（個人の場合に限る。）、B、C及びDは、徴収令第13条第1項第4号《納税者の特殊関係者の範囲》の特殊関係者に該当する。
 2 徴収令第13条第1項第6号かっこ書《納税者の特殊関係者の範囲》のうちの前者の「これらの者」とは上図のAをいい、後者の「これらの者」とは上図のA、B、C及びDをいう。
 3 徴収令第13条第1項第6号かっこ書《納税者の特殊関係者の範囲》の「被支配会社に該当する他の会社」とは、上図のA¹、B¹、C¹及びD¹をいう。

(生計を一にする親族その他の特殊関係者の調査)

- 96 生計を一にする親族その他の特殊関係者であるかどうかの調査は次による。
- (1) 納税者の配偶者その他の親族であるかどうかは、戸籍簿若しくは住民票又はこれらの謄本等により確認する。ただし、婚姻の届出をしていないが事実

上婚姻関係と同様の事情にある者であるかどうかについては、実地調査により確認する。

(2) 納税者と生計を一にしているかどうかは、実地調査により確認する。

また、納税者から受ける金銭その他の財産により生計を維持しているかどうかについては、帳簿書類等によりその事実を確認することとするが、帳簿書類等によってその事実が確認できないときは、納税者又は当該者に質問してその事実を確認し、必要に応じ質問てん末書等を作成しておく。

(注) 納税者から受ける金銭その他の財産により生計を維持している場合とは、例えば、次に掲げる場合等をいうことに留意する。

- 1 納税者の事業から生ずる製品の販売を任せられ、その一部又は販売代金の一部を報酬として受け、これにより生計を維持している場合
- 2 納税者の営む事業の使用人として納税者から給料を受け、これにより生計を維持している場合
- 3 納税者所有の不動産の管理を任せられ、その地代等の収入の全部又は一部を報酬として受け、これにより生計を維持している場合
- 4 納税者から生計費を受け、これにより生計を維持している場合

(3) 納税者に特別の金銭その他の財産を提供して生計を維持させている個人であるかどうかの調査については、(2)に準ずる。

(4) 被支配会社等の調査については、72《同族会社に該当するか否かの調査》に準ずる。

(生計を一にする親族その他の特殊関係者の判定時期)

97 生計を一にする親族その他の特殊関係者に該当するかどうかの判定は、納税者がその事業を譲渡した時の現況による（徴収令13条2項）。したがって、その後離婚、解雇等によって生計を一にする親族その他の特殊関係者に該当しないこととなっても、徴収法第38条の規定が適用されることに留意する（徴基通第38条関係1）。

なお、「事業を譲渡した時」の判定は、原則として、譲渡契約書等において当事者が事業譲渡の効力発生時として定めた時による。ただし、この判定に当たっては、事業の譲渡の意義（93の(1)のハの(イ)《事業の譲渡の意義》参照）を踏まえ、譲渡人が有機的一体として機能する財産によって営んでいた営業的活動を譲受人に受け継がせたのがいつかという観点から、事業譲渡の有無の調査に当たり収集した資料（93の(1)のハの(ハ)《事業譲渡の有無の調査》参照）、不動産登記簿等の公簿における所有権移転の登記年月日、取引先に対する事業譲渡の通知年月日等、客観的な資料を参考として、当事者が事業譲渡の効力発生時として定めた時と異なる時をもって「事業を譲渡した時」と判定すべき場合があることに留意する。

(注) 事業譲渡契約において定められた効力発生日以後に株主総会の承認決議があった場合（93の(1)のハの(ロ)のB参照）における「事業を譲渡した時」

は、その承認決議があった時を基準として判定する（民法119条参照）。

（財産分与として配偶者に事業譲渡がされた場合）

98 離婚による財産分与（民法768条、771条）として配偶者に事業譲渡がされた場合には、次により処理する。

なお、婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある者が、その事実を解消し、財産の供与をした場合においても、同様に取り扱うものとする。

- (1) 財産分与としての事業譲渡が家庭裁判所により定められている場合には、徴収法第38条の規定を適用しない。
- (2) 財産分与としての事業譲渡が当事者の協議により定められた場合において、事業譲渡が財産分与として相当である場合には、徴収法第38条の規定を適用しない。

なお、事業譲渡が財産分与として相当であるかどうかについては、婚姻生活中に得た財産状況、相手方の扶養料、子の養育費、離婚有責者の損害賠償等を考慮した上で、社会通念上財産分与として相当であるか否かにより判断するものとする。

第3節 第二次納税義務の限度

（責任の限度）

99 第二次納税義務者から徴収することができる金額は、譲受財産の価額を限度として、主たる納税者の滞納国税の全額である。この場合の譲受財産とは、譲受けに係る事業に属する積極財産をいい（平成23. 2. 22東京高判参照）、事業の譲受け後に取得した財産は含まれない（徴基通第38条関係16）。

この場合の譲受財産の価額は、事業を譲渡した時の価額により算定する。

なお、譲受財産の現況調査については、90の(1)の口の(ロ)《重要財産の現況調査等》と同様である。

第8章 無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務

第1節 成立要件

（成立の要件）

100 次に掲げる要件のいずれにも該当するときは、無償譲渡等の処分（徴収令第14条第1項に規定する無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的で

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をいう。以下この章において同じ。) により権利を取得し、又は義務を免れた者は、滞納者の国税につき、第二次納税義務を負う(徴収法39条)。

(1) 納税者が法定納期限の1年前の日以後に無償譲渡等の処分をしたこと。

イ 法定納期限の1年前の日

無償譲渡等の処分が、滞納に係る国税の法定納期限の1年前の応当日の当日にされた譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分についても、徴収法第39条の規定が適用される(徴基通第39条関係2参照)。

なお、法定納期限の1年前の応当日以後かどうかの判定は、次により行う(徴基通第39条関係2なお書参照)。

(イ) 法定納期限の1年前の日かどうかの判定の基準となる日

A 無償譲渡等の処分がされた日が、1年前の日以後かどうかの判定の基準となるのは、無償譲渡等の処分についての契約が成立した日とする。ただし、契約が成立した日とそれに基づく無償譲渡等の処分がされた時(権利を取得し、又は義務を免れた時)が異なるとき(例えば、契約によって権利移転等の時期を定めているとき)は、無償譲渡等の処分がされた日とする。

(注) 無償譲渡等の処分につき登記等の対抗要件又は効力発生要件の具備を必要とする財産(例えば、土地、建物、鉱業権等)については、これにかかわらずBによることに留意する。

B 無償譲渡等の処分につき登記等の対抗要件又は効力発生要件の具備を必要とするときは、その要件を具備した日とする(平成29.11.17大阪高判参照)。この場合において、仮登記とそれに基づく本登記があるときは本登記がされた日とし、処分禁止の仮処分の登記とその仮処分により保全された登記請求権に基づく登記があるときはその登記請求権に基づく登記がされた日(平成29.11.17大阪高判参照)とする。

なお、譲渡等の処分がされた時が登記等の日後であることが訴訟等により明らかにされている場合には、その日によって判定する。

(ロ) (イ)の判定の基準となる日の調査

無償譲渡等の処分が法定納期限の1年前の日以後かどうかの判定の基準となる日の調査は、次による。

A 無償譲渡等の処分についての契約が成立した日及び無償譲渡等の処分がされた日については、譲渡契約書、貸借対照表等の帳簿書類を調査して確認する。

ただし、これらの帳簿書類がないか又は不明の場合においては、当事者に対する質問により確認し、必要に応じ質問てん末書等を作成する。

B 登記等の対抗要件又は効力発生要件の具備された日については不動産登記簿等の公簿を調査し、確認する。

ロ 無償譲渡等の処分

(イ) 無償譲渡等の処分の範囲

無償譲渡等の処分とは、次に掲げるものをいうが、国及び法人税法第2条第5号《定義》に規定する法人に対するものは除かれる（徴収令14条1項）。

また、担保の目的とする譲渡も除かれる。

(注) 「担保の目的とする譲渡」がされているときは徴収法第24条《譲渡担保権者の物的納税責任》の規定が適用できる場合があることに留意する。

なお、滞納国税が無償譲渡等の処分に係る国税（例えば、売買を基因として成立した申告所得税）である場合においても、その処分は、無償譲渡等の処分に該当することに留意する（昭和44. 7. 2松江地判参照）。

A 無償譲渡等の処分の「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（包括遺贈及び包括の名義による死因贈与を含む。以下同じ。）等の一般承継によるものは含まれない（徴基通第39条関係3）。

なお、配偶者に対する財産分与と徴収法第39条の関係については、おおむね、98《財産分与として配偶者に事業譲渡がされた場合》に準じて処理する（昭和45. 11. 30東京地判参照）。

- (注) 1 包括遺贈又は包括名義の死因贈与（民法964条、554条参照）があった場合には、通則法第5条《相続による国税の納付義務の承継》の規定の適用がある。
- 2 強制換価手続による所有権の移転は、上記の譲渡には含まれない。
- 3 滞納者が、例えば、生計を一にする親族（徴基通第37条関係6、民法第725条）の生活費、学資等に充てるためにした社会通念上相当と認められる範囲の金銭又は物品の交付は、徴収法第39条に規定する「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」には当たらない。

B 無償譲渡等の処分の「債務の免除」とは、民法第519条《免除》の規定による債務免除のほか、契約による債務の免除も含まれる（徴基通第39条関係4）。

C 無償譲渡等の処分の「その他第三者に利益を与える処分」とは、譲渡、債務の免除以外の処分のうち、滞納者の積極財産の減少の結果（滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものを除く。）、第三者に利益を与えることとなる処分をいい、例えば、地上権、抵当権、賃借権等の設定処分、遺産分割協議（平成21. 12. 10最高判参照）、株主に対する剰余金の配当（平成26. 11. 26東京高判参

照)がある(徴基通第39条関係5)。

(ロ) 認定賞与等との関係

認定賞与又は認定配当について徴収法第39条の規定を適用できるかどうかを判定するに当たっては、これらの基礎となった事実関係の内容がいかなる実体にあるかを調査した上、その結果、その事実関係が無償譲渡等の処分と認定できる場合(例えば、通常支給される賞与とは別個に、役員に対し、交際費、機密費、接待費等の名義で金銭を支給し、課税計算上賞与と認定された場合でも、それが一種の勤労の対価としての対価性がないもので、実質的には、無償譲渡等の処分に該当する場合(昭和50.3.24東京地判、昭和51.1.29東京高判参照)又は同族会社の株主に対して創業何周年記念、工事完成記念等の名称を付して金銭を支給した場合に、課税計算上配当として認定された場合で、実質的には無償譲渡の処分に該当する場合等)において適用するものとする。この場合において、徴収法第39条を適用するときは、事前に賦課担当部門と十分な協議をし、その事績は滞納処分票等に明確に記録しておくものとする。

(ハ) 無償譲渡等の処分の調査

無償譲渡等の処分の事実関係の調査は、イの(ロ)に準ずる。

なお、当事者に対する質問により確認する場合は、その無償譲渡等の処分をした目的、理由についても聴取する。

ハ 低額譲渡

ロの(イ)の処分が、著しく低い額の対価による譲渡(以下この章において「低額譲渡」という。)であるかどうかの判定については、次により行うものとする。

(イ) 低額譲渡の範囲

低額によるものであるかどうかの判定については、財産の種類によって異なり、例えば、上場株式、社債等のように一般に時価が明確である財産については比較的価額の差がわずかであっても著しく低いと判定すべき場合があり、また、不動産のように通常は人により評価額を異にし、価額の差がある程度開いていたとしても著しく低い額と判定すべきでない場合がある。この場合において、値幅のある財産については、特別の事情がない限り、時価のおおむね2分の1程度に満たない価額をもって著しく低い額と判定して差し支えない(徴基通第39条関係7、平成2.2.15広島地判、平成13.11.9福岡高判参照)。

(ロ) 低額譲渡の判定時期

低額譲渡に当たるかどうかの判定の時期は、次によるものとする。したがって、法定納期限の1年前の日以後の処分について、それが低額譲渡に当たるかどうかの判定は、その日前の時期において行う場合が生じ得る(イの(イ)参照)。

A 低額譲渡の判定は、Bに掲げる場合を除き、無償譲渡等の処分の基

因となった契約が成立した時の現況による。したがって、条件付契約、予約契約、効力発生要件が別にある場合の契約等、契約が成立した時とそれに基づき無償譲渡等の処分がされた時（権利を取得し、又は義務を免れた時）が異なる場合があっても、契約が成立した時の現況により判定する（徴基通39条関係8、昭和50.4.22広島地判参照）。

B 当事者が契約成立の時に具体的な代価の額を定めなかったときは、代価の額を定めた時の現況により低額かどうか判定する。

（注） 契約が成立した時及び代価の額を定めた時の調査は、イの(ロ)のAに準じて行うことに留意する。

(ハ) 低額譲渡の判定方法

低額譲渡に該当するかどうかは、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合的に勘案して、社会通念上、通常取引に比べ著しく低い額の対価であるかどうかによって判定する（徴基通第39条関係7、平成2.2.15広島地判、平成13.11.9福岡高判参照）。

なお、この場合の対価については、次に留意する。

A 対価の内容

(A) 売買、交換又は債権譲渡については、それにより取得した金銭又は財産が、出資については、それにより取得した持分又は株式が、代物弁済についてはそれにより消滅した債務が、それぞれ対価となる（徴基通第39条関係3）。

(B) 債務の免除については、債務の免除と対価関係にある反対給付が対価になる（徴基通第39条関係4）。

(C) (A)及び(B)以外の処分のうち、地上権の設定等第三者に利益を与えることとなる処分については、地上権の設定等により受けた反対給付（例えば、権利金、礼金等）が対価となる（徴基通第39条関係5）。

B 対価の有無の調査

対価の有無の調査は、イの(ロ)に準ずる。

C 対価の額の算定

対価の額は、(ロ)に掲げる時におけるその額をいうが、例えば、交換については、その物の価額による。

(2) 徴収不足が、無償譲渡等の処分に基因すること。

徴収不足が、無償譲渡等の処分に基因すること（以下この章において「基因関係」という。）とは、その無償譲渡等の処分がなかったならば、現在の徴収不足が生じなかったであろう場合をいう（徴基通第39条関係9）が、この判定については、次により行うものとする。

イ 基因関係の判定方法

徴収不足である場合において滞納者が滞納国税の法定納期限の1年前の日以後に無償譲渡等の処分をしているときは、当該無償譲渡の処分と徴収

不足との間に基因関係があるものとする。ただし、当該無償譲渡等の処分をした後に、滞納者がその国税の総額を徴収できる財産を取得している場合には、当該無償譲渡等の処分について、基因関係がないものとして取り扱って差し支えない（昭和52. 4. 20東京高判参照）。

(注) 国税に優先する債権を被担保債権とする担保権が設定された財産について、その被担保債権額が譲渡時に当該財産の価額を上回っている場合は、特段の事情がない限り、徴収不足が当該財産の譲渡に「基因すると認められるとき」には該当しないことに留意する（平成27. 6. 16福岡地判参照）。

ロ 無償譲渡等の処分が2以上ある場合

滞納者が滞納国税の法定納期限の1年前の日以後に2以上の基因関係のある無償譲渡等の処分をしている場合には、原則として次により処理する。

(イ) 無償譲渡等の処分が、親族その他の特殊関係者（102参照）とそれ以外の第三者にされている場合には、まず前者から第二次納税義務を負わせることとして取り扱う。

(ロ) 親族その他の特殊関係者に対する無償譲渡等の処分相互又はそれ以外の第三者に対する無償譲渡等の処分相互の間では、納付通知発付時に最も近いものから第二次納税義務を負わせることとして取り扱う。

(3) 滞納者に対して滞納処分（租税条約等の規定に基づく当該租税条約等の相手国等に対する共助対象国税（租税条約等実施特例法第11条の2第1項に規定する共助対象国税をいう。）の徴収の共助の要請をした場合には、当該要請による徴収を含む。）を執行してもなお徴収すべき国税の額に不足すると認められること。

(注) 徴収不足かどうかについての判定及び徴収不足の判定時期等については、21から24まで《徴収不足の判定》参照。

第2節 第二次納税義務を負う者

（第二次納税義務を負う者）

101 第二次納税義務を負う者は、無償譲渡等の処分により権利を取得し、又は義務を免れた者である。この場合の「権利を取得し、又は義務を免がれた者」とは、無償譲渡等の処分により所有権、地上権、賃借権、無体財産権その他の財産権を取得した者又は債務の免除により債務を免れた者若しくは負うべき債務を免れた者をいう（徴基通第39条関係10）。

（親族その他の特殊関係者）

102 「親族その他の特殊関係者」とは、次に掲げる者をいう（徴収令14条2項）。
なお、親族その他の特殊関係者の調査は、96の(1)《生計を一にする親族その

他の特殊関係者の調査》と同様であるが、これらの者に該当するかどうかの判定は、無償譲渡等の処分の基因となった契約が成立した時（予約契約の場合には、その予約契約が成立した時）の現況により行う（徴基通第39条関係11参照）。

(1) 滞納者の配偶者、直系血族及び兄弟姉妹

なお、これらの者については、滞納者と生計を一にしていない者も含まれることに留意する（基本通達第39条関係11-2）。

(2) (1)に掲げる者以外の滞納者の親族で、滞納者と生計を一にし、又は滞納者から受ける金銭その他の財産により生計を維持しているもの

なお、これらの者については、次に留意する。

イ 滞納者の親族とは、民法第725条《親族の範囲》に規定する親族のうち(1)に掲げる者を除いた六親等内の血族及び三親等内の姻族であること（徴基通第39条関係11-3）。

ロ 生計を一にするとは、91の(1)のイの(イ)《生計を一にする者》と同様であること。

ハ 生計を維持しているとは、95の(1)のハ《生計を一にする親族その他の特殊関係者》と同様であること。

(3) (1)及び(2)に掲げる者以外の滞納者の使用人その他の個人で、滞納者から受ける特別の金銭その他の財産により生計を維持しているもの

なお、滞納者から受ける特別の金銭とは、95の(2)《特別の金銭》と同様である。

(4) 滞納者に特別の金銭その他の財産を提供してその生計を維持させている個人（(1)及び(2)に掲げる者を除く。）

なお、財産を提供している場合については、95の(3)《財産を提供している場合》と同様である。

(5) 滞納者が法人税法第2条第10号《同族会社の定義》に規定する会社に該当する会社である場合には、その判定の基礎となった株主又は社員である個人及びその者と(1)から(4)までのいずれかに該当する関係がある個人

なお、この場合における同族会社の判定は、91の(2)のイ《第二次納税義務を負う者の範囲》と同様である。

また、同族会社の株主又は社員の1人又は2人の有する株式又は出資が、発行済株式又は出資の総数又は総額の50%を超える場合等においては、同族会社の「判定の基礎となった株主又は社員である個人」は、その1人又は2人の株主又は社員のうちの個人に限る（徴基通第39条関係11-5）。

(6) 滞納者を判定の基礎として同族会社に該当する会社

なお、「滞納者を判定の基礎として同族会社に該当する会社」とは、滞納者がその会社の発行済株式又は出資の総数又は総額の50%を超える数又は額を有する場合等におけるその会社をいう（徴基通第39条関係11-6）。

(7) 滞納者が同族会社である場合において、その判定の基礎となった株主又は社員（これらの者と(1)から(4)までに該当する関係がある個人及びこれらの者

を判定の基礎として同族会社に該当する他の会社を含む。)の全部又は一部を判定の基礎として同族会社に該当する他の会社

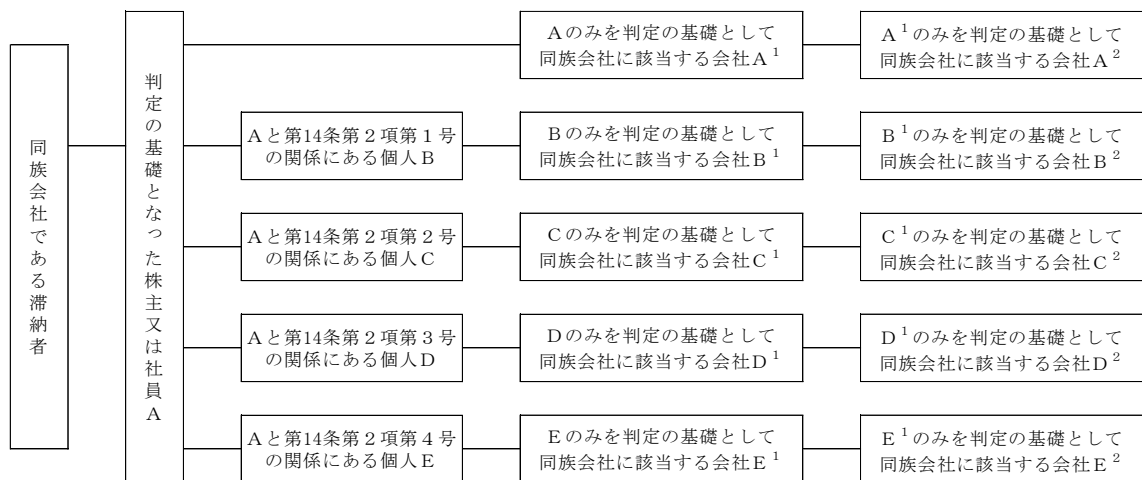
なお、「同族会社に該当する他の会社」とは、具体的には次に掲げる会社をいう(徴基通第39条関係11-7)。

イ 下図のA¹、A²、B¹、B²、C¹、C²、D¹、D²、E¹及びE²

ロ 下図のA、A¹、B、B¹、C、C¹、D、D¹、E及びE¹の全部又は一部を判定の基礎として同族会社に該当する会社

例えば、次に掲げる会社が該当する。

- (イ) A、Bを判定の基礎として同族会社に該当する会社
- (ロ) C、D¹を判定の基礎として同族会社に該当する会社
- (ハ) B¹、C¹を判定の基礎として同族会社に該当する会社



(注) 1 徴収令第14条第2項第7号《無償又は著しく低額の譲渡の範囲等》の「判定の基礎となつた株主又は社員」については、91の(2)のイと同様である。

2 上図のうちA(個人である場合に限る。)、B、C、D及びEは、徴収令第14条第2項第5号《無償又は著しく低額の譲渡の範囲等》の特殊関係者に該当する。

3 徴収令第14条第2項第7号かっこ書《無償又は著しく低額の譲渡の範囲等》のうち前者の「これらの者」とは上図のAをいい、後者の「これらの者」とは上図のA、B、C、D及びEをいう。

4 徴収令第14条第2項第7号かっこ書《無償又は著しく低額の譲渡の範囲等》の「同族会社に該当する他の会社」とは、上図のA¹、B¹、C¹、D¹及びE¹をいう。

第3節 第二次納税義務の限度

(責任の限度)

103 第二次納税義務者から徴収することができる金額は、その者が親族その他の特殊関係者であるときは無償譲渡等の処分により受けた利益の額を、それ以外の第三者であるときは無償譲渡等の処分により受けた利益の現に存する額を、それぞれ限度として主たる納税者の滞納国税の全額である。

(第三者の責任の限度)

104 無償譲渡等の処分により受けた利益が現に存する額の計算は次により行うものとする。

(1) 受けた利益が金銭以外のものである場合

受けた利益が金銭以外のものである場合の利益が現に存する額は、次のイによって算定した額からロによって算定した額を控除した額による。ただし、その額が、105《親族その他の特殊関係者の責任の限度》により算定して受けた利益の額を超えるときは、その受けた利益の額を限度とする（以下(2)においても同様とする。）（徴基通39条関係12参照）。

イ 受けたものの価額の算定は、次による。

(イ) 受けたものがそのまま現存する場合には、納付通知書を発する時の現況による受けたものの価額を算定する。この場合において、その価額の算定が最近時においてなされているときには、便宜それによることとして取り扱って差し支えない（以下(2)のニまでにおいて同じ。）。

(注) 受けたものから生じた果実（民法88条参照）は、現に存する利益の額には加えない。ただし、その果実が受益財産の一部となっている場合（例えば、みかんの木の贈与を受けた場合においてみかんが成熟し、木に付着しているとき。）には(ロ)により計算することに留意する。

(ロ) 受けたものが加工等により価額が増加した場合には、納付通知書を発する時の現況によるそのものの価額からそのものの価額を増加させるために要した費用（その金額が具体的に確定している未払費用を含む。）を控除した額を算定する。

(注) この場合の費用は、必要費（維持、修繕費）及び有益費（改良費等）のいずれであるかを問わないことに留意する。

(ハ) 受けたものについて、その後譲受人が設定等をした地上権等の用益物権、賃借権、抵当権等がある場合には、納付通知書を発する時の現況による受けたものの価額に、用益物権等の設定等に伴い得た利益（例えば、権利金、礼金、賃貸料等）のうち現に存するものの額を加え、用益物権等の設定等に伴い要した費用（例えば、契約の費用等）を控除した額を算定する。

なお、「現に存するものの額」の算定は、その「得た利益」が受けた

利益に当たるものとして、その種類に従い、それぞれ(1)から(4)までに準じて行う。

- (ニ) 受けたものの全部又は一部が売買、贈与、毀損、盗難、火災等により現存しない場合には、納付通知書を発する時における残存する財産の価額に、現存しないこととなったことに伴い得た利益（例えば、売却代金、保険金、共済金、損害賠償請求権等）のうち現に存するものの額を加え、その利益を得るために要した費用（例えば、売買の費用、当該保険料、損害賠償請求のための通信費、交通費等）を控除した額を算定する。

なお、「現に存するものの額」の算定は、(ハ)のなお書と同様である。

- (注) 1 利益を得るために要した費用は、現実に支払ったものに限らず、未払いのもの（具体的に金額が確定しているものに限る。）も含むことに留意する。

- 2 受けたものに自己の固有財産を加えたものを譲渡し、他の財産を取得した場合には、納付通知書を発する時の現況による取得した財産の価額に、譲渡した財産の総額のうち受けたものの価額（譲渡時の価額）が占める割合を乗じた額が、上記の「現存しないこととなったことに伴い得た利益のうち現に存するものの額」に当たること留意する。

ロ イによって算定した額から控除するのは、次に掲げるものである。

- (イ) そのものを譲り受けるために支払った対価の額

対価の額が金銭で支払われた場合は、無償譲渡がされた時におけるその金額により、その他の財産の場合には、その時の価額による。

また、この対価は、納付通知書を発しようとする時まで現実に支払われているものに限らず、その金額が具体的に判明している未払分についても、原則として控除するものとして取り扱う。

- (注) 受けたものが、担保権付財産である場合に、譲受人が当該債務の引受けをしているとき又は実質的にその引受けがあったと認められるときを除き、当該債務を考慮しない（昭和45. 2. 24東京地判）。

- (ロ) そのものの譲受けのために支払った費用及びこれに類するもののうち、そのものの譲受けと直接関係のあるものの額（例えば、契約に要した費用、贈与税、不動産取得税、登録免許税等（これらの租税に係る附帯税を除く。）、源泉徴収された所得税等があるが、保管料、譲受人に課された固定資産税、その譲受けに基因して課された市町村民税等はこれに当たらない（昭和51. 10. 8最高判参照）。）

- (注) 納付通知書を発する時まで支払われていない費用及びこれに類するものの処理は、(イ)の対価の場合と同様である。

- (ハ) そのものを譲り受けたことを直接の理由とする特別の消費（例えば、そのものを譲り受けたことを直接の理由として浪費した場合）及びこれに類する財産の減少の額（例えば、そのものを譲り受けたことを直接の

理由として他のものを他人に贈与した場合)

なお、減少した財産の額は、無償譲渡等の処分がされた時の価額による。

(2) 受けた利益が金銭である場合

受けた利益が金銭である場合の現に存する利益の額は、受けた金銭の額から、(1)のロに掲げる額を控除したものによる。この場合には、次の事項に留意する（徴基通39条関係13参照）。

イ 算定した利益の額は、現に存するものと推定されること（明治39.10.11大判参照）。したがって、受けた利益が金銭である場合には、ハに掲げる事項等が明らかである場合を除き、現存についての特別の調査はする必要がないこと。

ロ 受けた金銭が特定されている間（例えば、贈与を受けた金銭を封筒に入れて封をしておいた場合）にその全部又は一部について喪失、盗難等により現存しないこととなった事実が証明されたときは、算定した額から現存しないこととなった額を控除すること。この場合においては、原則として書面によりその旨を証明させること。

ハ 金銭を受けたことを直接の理由として特別に財産を取得した場合（例えば、金をやるから土地を買っておけと言われ、金銭の贈与を受けて土地を購入した場合）には、算定した額からその取得に要した金銭の額を控除したものに、その取得した財産のうち現に存するものの額（(1)のイの(ハ)のなお書参照）を加え、現に存する利益の額を算定すること（平成24.3.8名古屋地判参照）。

ニ 受けた金銭と自己の固有財産と合わせて財産を取得した場合には、納付通知書を発する時の現況による取得した財産の通常の時価に、その取得に要した財産の総額のうち受けた金銭の額が占める割合を乗じて計算した額が、ハの「現に存するものの額」に当たるものとする。

(3) 受けた利益が債務の免除である場合

受けた利益が債務の免除である場合には、債務者の支払能力、弁済期等を考慮し、その債権を換価する場合と同様に、その債務が免除された時のその債権の価額を算定し、その算定された額を(2)の「受けた金銭の額」に当たるものとして、現に存する利益の額を定める（徴基通39条関係14参照）。

なお、この場合において、対価及び費用があるときは(1)のロに掲げる額を控除したものが現に存する利益の額となる。

(4) 受けた利益が地上権の設定等である場合

受けた利益が地上権等の用益物権の設定、賃借権の設定、抵当権等の担保権の設定等である場合には、(1)に準じて現に存する利益の額を定める。

この場合において、受けた利益が抵当権等の担保権の設定である場合には、物上保証をした者（滞納者）に通常支払われる保証料の額（信用保証協会の保証料を参考にする。）を基礎として、受けた利益の額を算定するものとし

て取り扱う（徴基通39条関係15参照）。

(注) 1 抵当権等の担保権が実行された場合には、滞納者である物上保証人の有する求償権（民法351条、372条、462条等参照）を差し押さえることができることに留意する。

2 強制換価手続（徴収法2条12号）により換価した場合において、その買受人に対抗できない用益物権の設定等は、原則として「受けた利益」には当たらないことに留意する。

（親族その他の特殊関係者の責任の限度）

105 無償譲渡等の処分により受けた利益の額の計算は、(1)によって算定した額から、(2)によって算定した額を控除した額による（徴基通39条関係16の(1)参照）。

なお、無償譲渡等の処分後において生じた事情、例えば受けた利益が滅失等により現存しない場合、受けた財産について費用を支出した場合、受けた財産に用益物権、担保権、賃借権等を設定した場合、受けた財産から生じた果実等がある場合等であっても、これらの事情は考慮しないことに留意する（徴基通39条関係16の(2)参照）。

(1) 次により、それぞれの価額を算定する。

イ 受けた利益が金銭であるときは、その額とする。

ロ 受けた利益が金銭以外のものであるときは、無償譲渡等の処分がされた時の現況によるそのものの価額とする。

なお、受けた利益が担保権付財産である場合の処理については、104の(1)のロの(イ)の（注）《受けた利益が金銭以外のものである場合》参照。

ハ 受けた利益が債務の免除であるときは、債務者の支払能力、弁済期等を考慮し、換価する場合に準じて算定したその債務が免除された時の現況によるその債権の価額とする。

ニ 受けた利益が地上権の設定等であるときは、その設定等がされた時の現況によるその地上権等の価額とする。

(2) 104の(1)のロの(イ)及び(ロ)によって算定した額

第4節 詐害行為取消権との関係

（詐害行為取消権と徴収法第39条との関係）

106 滞納者が無償譲渡等の処分をしている場合には、原則として、まず徴収法第39条の規定の適用の可否につき検討し、同条の適用がない場合には、詐害行為取消権（通則法42条）の行使の可否について検討するものとする。

なお、受益者から徴収できるのは第二次納税義務の限度か又は詐害行為取消により徴収できる範囲に限られることに留意する。

第9章 人格のない社団等の財産の名義人の第二次納税義務

第1節 成立要件

(成立の要件)

107 次に掲げる要件のいずれにも該当するときは、人格のない社団等の財産の名義人は第二次納税義務を負う（徴収法41条1項）。

- (1) 人格のない社団等が国税を滞納したこと。
- (2) 人格のない社団等に帰属する財産が第三者の名義となっていること。この場合の第三者名義となっている財産は、登記等を対抗要件又は効力発生要件としているものをいうほか、電話加入権を含むことに留意する（徴基通第41条関係2）。

なお、人格のない社団等に帰属する財産が第三者名義となっているかどうか、したがって、その者に法律上帰属するとみられるかどうかについては、一般の差押えの場合における財産の帰属認定と同様に調査する。

- (3) 人格のない社団等に属する財産（(2)に掲げる財産を除く。）に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税の額に不足すると認められること。

(注) 徴収不足かどうかについての判定及び徴収不足の判定時期等については、21から24まで《徴収不足の判定》参照。

第2節 第二次納税義務を負う者

(第二次納税義務を負う者)

108 第二次納税義務を負う者は、人格のない社団等に帰属する財産で、第三者に法律上帰属するとみられる財産のその名義人である。

なお、この第三者には、人格のない社団等の構成員も含まれる（徴基通第41条関係1）。

第3節 第二次納税義務の限度

(責任の限度)

109 第二次納税義務者から徴収することができる金額は、第三者の名義となっている財産を限度として主たる納税者の滞納国税の全額である。

第10章 人格のない社団等から財産の払戻し等を受けた者の第二次納税義務

第1節 成立要件

(成立の要件)

110 次に掲げる要件のいずれにも該当するときは、人格のない社団等の財産の払戻し等を受けた者は第二次納税義務を負う（徴収法41条2項）。

(1) 滞納者である人格のない社団等が法定納期限の1年前の日後に財産の払戻し等（払戻し又は分配をいう。以下この章において同じ。）をしたこと。

イ 法定納期限の1年前の日

滞納国税の法定納期限の1年前の応当日以前に払戻し等をした場合には、徴収法第41条第2項の規定の適用がない。この場合の応当日については、通則法第10条第2項《期限の特例》の規定は適用されない（徴基通第41条関係6）。

ロ 財産払戻し等の調査

財産払戻し等の調査については、58の(2)のロ《残余財産の分配等の調査》に準ずる。

ハ 人格のない社団等が解散の決議をしたときその他社会通念上解散したとみられるときは、この章の第二次納税義務の適用はなく、徴収法第34条《清算人等の第二次納税義務》の規定が適用される場合があることに留意する（徴基通第41条関係5参照）。

(2) 滞納者（108に掲げる者を含む。）に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税の額に不足すると認められること。

(注) 徴収不足かどうかについての判定及び徴収不足の判定時期等については、21から24まで《徴収不足の判定》参照。

第2節 第二次納税義務を負う者

(第二次納税義務を負う者)

111 第二次納税義務を負う者は、人格のない社団等の財産の払戻し等を受けた者である。これらの者に該当するかどうかについては、58の(2)のロ《残余財産の分配等の調査》に準じた調査をして確認する。

第3節 第二次納税義務の限度

(責任の限度)

112 第二次納税義務者から徴収することができる金額は、払戻し等がされた時におけるその財産の価額を限度として、主たる納税者の滞納国税の全額である（徴基通第 41 条関係 7 参照）。