

〈論文〉

第二次納税義務者の権利救済の方法

— 公定力および違法性の承継の議論を踏まえた 第二次納税義務者の原告適格 —

末 永 統 大

要旨

第二次納税義務者の権利救済を図る方法として、第二次納税義務者の納付告知処分に対する取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を主張することを認めることによって解決する手法（第1の方法）と第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟を提起する原告適格を認めるという手法（第2の方法）との2つがある。判例の流れは、第1の方法による第二次納税義務者の権利救済の解決をみてから、第2の方法での権利救済の解決を探るのではなく、いきなり第2の方法へと移行が可能になったように見て取れる。この場合の移行を可能にしたのが、大阪高裁平成元年判決であると位置づけることができる。

本判決を検討することで、最高裁昭和50年判決で自らの納付告知処分の取消訴訟で主たる課税処分を争えないとする定着した判断に対して、最高裁平成18年判決で第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分を争う原告適格を勝ち取るに至るまでの過程で明らかとなった障壁は、租税法ではなく、行政法領域における公定力の理論や違法性の承継の問題であったということを明らかにしている。その上で、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟を提起する原告適格を認めるという手法で、第二次納税義務者の権利救済は図られるわけであるが、本来的には、第二次納税義務者の納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を主張する解決の手法の方が、妥当ではないかと考えている。

はじめに

本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵（違法性）を、本来の納税義務者が争わないでいると、その不利益を第二次納税義務者が被ることになる。そこで、このような場合に第二次納税義務者がどのように争えるのかが、従来から議論されてきた。議論として、おおよそ2つの争う方法が取り上げられている。

まず議論となったのが、第二次納税義務者が自己に対する第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟で、本来の納税義務者の主たる課税処分の違法性を主張することができるかであった（以下、「第1の方法」という）。次に議論となったのは、第二次納税義務者が自己の納付告知処分の取消訴訟で争うのではなく、本来の納税義務者に代わって本来の納税義務者の主たる課税処分自体の取消を求めて争えるかであった（以下、「第2の方法」という）。

これらの議論に一定の回答を出したのが、最高裁昭和50年8月27日判決¹（以下、「最高裁昭和50年判決」という）と最高裁平成18年1月19日判決²（以下、「最高裁平成18年判決」という）という2つの判例であった。

前者の判例は、主たる課税処分の瑕疵（違法性）を、第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟で争えるかであったが、その判断は、主たる課税処分と第二次納税義務者の納付告知処分は、別個独立の処分であるので、違法性の承継はなされないと理論で、第1の方法を消極に解した。その結果、第二次納税義務者による納付告知処分の取消訴訟のなかで、主たる課税処分の瑕疵を主張することはできないという判例法の立場は確立していた。

他方、後者の判例は、第二次納税義務者が主たる課税処分の取消を、直接に起こすことができるかが争われたが、その判断は、不服申立において原告適格を有しており、不服申立期間の起算日を第二次納税義務の納付告知日の翌日とするものであった。つまり、第2の方法を積極的に解した。

1 最高裁昭和50年8月27日判決（昭和48年（行ツ）第112号）最高裁判所民事判例集29巻7号1226頁。判例評釈として、次の2つを挙げておく。今井文雄「第二次納税義務者は納付告知の取消訴訟において主たる納税義務の存否または数額を争うことはできるか」『判例時報』804号129頁、北野弘久「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」『民商法雑誌』75巻6号958頁。

2 最高裁平成18年1月19日判決（平成16年（行ヒ）第275号）最高裁判所民事判例集60巻1号65頁。主な評釈として次のものを挙げておく。岩崎政明「本来の納税義務者に対する課税処分と第2次納税義務者の不服申立権」『ジュリスト』1332号37頁、伊藤義一「第二次納税義務者の主たる納税義務に関する不服申立適格」『TKC 税研情報』15巻6号1頁、占部裕典「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立適格と不服申立期間の起算日」『法令解説資料総覧』294号80頁、山田二郎「第2次納税義務者の救済手続と行政不服申立期間の起算日—アルゼグループ事件—」『ジュリスト』1325号252頁、三木義一「第二次納税義務」『ジュリスト』228号（『租税判例百選（第6版）』）51頁。

しかしながら、この最高裁平成 18 年判決よりも前に原告適格を認めた下級審の事例が存在していたので、それをここで扱うことで、何故、最高裁平成 18 年判決より以前に第 2 の方法が第二次納税義務者の権利救済措置として採用されなかったのかについて、明らかにしたい。

第二次納税義務者が主たる課税処分取消を求めるにつき「法律上の利益を有する者」（行政事件訴訟法 9 条 1 項）として、原告適格を認めている判例は、すでに、大阪高裁平成元年 2 月 22 日判決³（以下「大阪高裁平成元年判決」という）とその上告審である最高裁平成 3 年 1 月 17 日判決⁴において存在する。第二次納税義務者は、本来の納税義務者の課税処分取消（無効確認を含む）を求める原告適格を有すると初めて正面から認めた判決である。ここでは、最高裁は高裁の判断を維持しているので、大阪高裁平成元年判決を中心に述べる。

かかる大阪高裁平成元年判決は、「主たる課税処分等と第二次納税義務の告知処分との関係及びその間に違法性の承継が認められないことなどに照らすと、第二次納税義務者は、主たる課税処分等そのものを争うについて、……法律上の利益を有する者にあたる」と説示している点から判断して、第二次納税義務者は主たる課税処分の公定力に妨げられて、違法性の承継がなされず、したがって、納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争えないという立場をとっているようである。

本稿では、行政法領域における公定力の理論や違法性の承継の問題との関係で、第二次納税義務者の権利救済を考えてみたい。

1 原告適格を肯定した大阪高裁平成元年判決

(1) 事件の概要

訴外 A 社は、昭和 58 年 5 月 31 日の株主総会で解散決議をし、本件事業年度の法人税につき、法定申告期限内の同年 7 月 27 日に、確定申告をした。しかし、税務署長 Y（被告・被控訴人・被上告人）は、訴外 A 社が神戸簡易裁判所の調停に基づき自己の業務を廃止したことに対する補償金として昭和 58 年 5 月 7 日神戸市から支払いを受けた額について、訴外 A 社

3 大阪高裁平成元年 2 月 22 日判決（昭和 63 年（行コ）第 29 号）『行政事件裁判判例集』40 巻 1・2 号 111 頁。代表的な判例評釈として、宇賀克也「主たる納税義務者に対する課税処分に関する第二次納税義務者原告適格」『ジュリスト』947 号 123 頁、白井皓善「第二次納税義務者は、課税処分取消を求める原告適格を有するとされた事例」『行政判例研究』66 巻 4 号 127 頁などがある。

4 最高裁平成 3 年 1 月 17 日判決（平成元年（行ツ）第 58 号）『税務訴訟資料』182 号 8 頁。なお、本最高裁判決は、第二次納税義務者に対して主たる納税義務者の課税処分に係る取消訴訟の原告適格を認めた平成元年大阪高裁判決の結論を維持した先行判例として存在するものの、原告適格を論旨としない単なる上告棄却判決でありその先例的価値は疑問視されている（倉見智亮「第二次納税義務」『ジュリスト』253 号（『租税判例百選（第 7 版）』）53 頁）。

の所得であると認定した。

その結果、Yは昭和59年6月30日付で、法人税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。訴外A社はこれに対し、法定期限内である昭和59年7月28日にYへ異議申立てを行ったが棄却されたため、さらに法定期限内である昭和59年11月20日に国税不服審判所長に対し審査請求を行った。しかし、この請求も昭和61年4月7日に棄却された。なお、課税処分に先立つ昭和59年1月23日に、訴外A社は清算を完了し、同年6月21日に清算完了の登記を行っている。

清算人X（原告・控訴人・上诉人）は、国税徴収法第34条の第二次納税義務を課されるおそれがあるとして、（i）主位的請求として課税処分の無効確認、（ii）予備的請求として課税処分の取消しを求めた。

（2）大阪高裁平成元年判決の判示内容

「……第二次納税義務の納付告知は、主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、右納付告知を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場にあるものというべきである。したがって、主たる課税処分等が存在又は無効でないかぎり、主たる納税義務の確定手続における所得誤認等の瑕疵は、第二次納税義務の納付告知の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、右納付告知の取消訴訟においては、右の確定した主たる納税義務の存在又は数額を争うことができない（違法性の承継の否定）ものといわなければならない（最高裁昭和50年8月27日第2小法廷判決・民集29巻7号1226頁参照）。

そして、右説示のとおりの主たる課税処分等と第二次納税義務の告知処分との関係及びその間に違法性の承継が認められないことなどに照らすと、第二次納税義務者は、主たる課税処分等そのものを争うについて、前記説示にかかる法律上の利益を有する者にあたるとともに、行政事件訴訟法36条所定の係争処分の後続処分によって自己に損害が生じる危険が切迫しているために、これを阻止する予防的利益を有すると認められる場合に該当するものというべく、したがって、第二次納税義務者の救済のために、主たる課税処分等そのものに対して第二次納税義務者が無効確認訴訟を提起することができるものと解するのが相当であり、この理は、第二次納税義務を課されるおそれがある者が現実に納付告知を受けるまでの間においても、これを別異に解する要をみないものというべきである。

本件において、前記認定にかかる事実によれば、控訴人は、国税徴収法34条により、本来の納税義務者である訴外会社に対する本件課税処分に係る税額の徴収について第二次納税義務を課されるおそれがある者であることが明らかであり、したがって、以上説示したところ

により、本来課税処分そのものにつき無効確認訴訟を提起することができるものというべきである。右説示に反する被控訴人の本案前の主張は理由がなく、これを採用することができない。」。(下線・傍点一筆者、以下同じ)

「主たる課税処分等と第二次納税義務の告知処分との関係及びその間に違法性の承継が認められないことなどに照らすと、第二次納税義務者は、主たる課税処分等そのものの取消を求めるについて、前記説示にかかる法律上の利益を有する者にあたるものというべく、したがって、第二次納税義務者の救済のために、主たる課税処分等そのものに対して第二次納税義務者が取消訴訟を提起することができるものと解するのが相当であり、この理は、第二次納税義務を課されるおそれがある者が現実^ニに納付告知を受けるまでの間においても、これを別異に解する要をみないものというべきことは、前記無効等確認訴訟について説示したところと同様である。

さらに、第二次納税義務者が右取消訴訟を提起する場合の不服申立ないし出訴期間の起算点については、主たる課税処分に対する時機に遅れた取消訴訟の提起を許すことが、徴税の安定と能率を害するおそれがあることを考慮すると、主たる課税処分が本来の納税義務者に告知された時をもつて基準とするのが相当であ（る）……。」。

このように述べて、大阪高裁の判決は、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消（無効確認を含む）を求めるにつき法律上の利益を有することを認め、原告適格取得の時期については、「主たる課税処分が本来の納税義務者に告知された時をもつて基準とするのが相当」と判示して、第二次納税義務の納付告知前であっても原告適格を有するとしている。

本件事件において、最高裁は、平成3年1月17日判決で上告理由に対して、「所論の点に関する原審の認定判断は、原判決挙示の証拠関係に照らし、正当として是認することができ、その過程に所論の違法はない。」とだけ述べて、上告棄却している。これによって、一応、下級審の判断は支持されているが、最高裁として積極的に述べていなかった（注4の倉見智亮氏の見解を参照）。

(3) 判決の意義と問題点

① 意義

大阪高裁平成元年判決は、最高裁昭和50年判決の趣旨を踏まえたうえで、「主たる課税処分」と「納付告知処分」との間に違法性の承継が認められないことから、逆に、第二次納税義務者は、行政事件訴訟法36条に規定する「当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者」に該当するという理論展開で、第二次納税義務者は無効等確認訴訟の原

告適格を有すると認定した。そして、同様の趣旨で、第二次納税義務者は、行政事件訴訟法9条に規定する「法律上の利益を有する者」に該当することから、本来の納税義務者の課税処分について独自に取消訴訟を提起することができる、つまり、初めて正面から原告適格を認めた画期的な判決であると評価できる（最高裁もこれを維持している）。

篠原睦氏は、「本件の一審判決は、課税処分の法的効果が本来的には第二次納税義務者に及ばないことを根拠に、第二次納税義務者は、行政事件訴訟法9条にいう『法律上の利益を有する者』に当たらないとしたが、本判決は、第二次納税義務の納付告知は、主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、右納付告知を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場に立つこと及び違法性の承継が認められないこと等を根拠に、第二次納税義務者は、主たる課税処分等の取消しを求めるについて、『法律上の利益を有する者』にあたるとしたものである。」⁵と述べている。

第二次納税義務者の権利救済の途を閉ざすのは不合理であるから、結果として「法律上の利益」を認めることで、この問題の解決を図ろうとしたことを妥当とする見解を示したと考えられる。

② 問題点

本判決は、第二次納税義務者に、「主たる課税処分」に対する取消訴訟の原告適格を初めて認めた画期的な判決ではある。しかし、主たる課税処分に対する時機に遅れた取消訴訟の提起を許すことが、徴税の安定と能率を害するおそれがあることに配慮したがために、第二次納税義務者が取消訴訟を提起する場合の不服申立ないし出訴期間の起算点を、本来の納税義務者に課税処分がなされた時とした。その結果、第二次納税義務者が取消訴訟を提起するために不服申立等をして、本来の納税義務者による審査請求・裁決（異議申立・決定等を含む。）がなされていなければ、法定の期間（不服申立期間ないし出訴期間）を徒過したものとして、そのほとんどが却下されることが想定されることから、実効性に乏しい判決となった。

この問題までを解決しないと、実質的な意味で第二次納税義務者の権利救済の途を開いたとはいえない。

宇賀克也氏は、最高裁昭和50年判決（第二次納税義務者は自らの納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争うことができない）を前提とすれば、「主たる課税処分自

5 篠原睦「法人税更正処分等無効確認請求控訴事件」『訟務月報』35巻8号、1622頁。

体に対する取消訴訟を認めないかぎり、第二次納税義務者自身のイニシアティブによる救済手段はなくなってしまうことになり、その意味では、主たる課税処分に対する第二次納税義務者の取消訴訟の原告適格を肯定した本判決は評価に値する」⁶と一定の評価はしているが、「本判決のような立場で、第二次納税義務者の権利救済の問題が解決されるかには疑問が残る」としている。その疑問の一つとして、不服申立て前置の問題を取り上げ、「第二次納税義務者は、主たる課税処分がなされたことを納付告知があるまで知らない可能性が小さくなく、本件判決のように主たる課税処分時を起算点とすると不服申立て期間を徒過してしまうことになりかねない（また、仮に納付告知時を起算点とすると、租税法律関係の早期安定という目的が阻害されうる。）」⁷と実効性に疑問を投げかけている。

つまり、本判決による方法では、第二次納税義務者の権利救済が図られる場合は極めて限られており、現実的な権利救済策としては、「むしろ、納付告知処分に対する取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を主張することを認めることによって解決するほうが妥当ではないかと思われる」⁸としている。

③ 小括

「はじめに」で述べたように、第二次納税義務者の権利救済を図る方法として、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟を提起する原告適格を認めるという手法（第2の方法）と第二次納税義務者の納付告知処分に対する取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を主張することを認めることによって解決する手法（第1の方法）との2つがある。判例の流れは、第1の方法による第二次納税義務者の権利救済の解決をみてから、更に高次元の第2の方法での権利救済の解決を探るのでなく、いきなり第2の方法へと移行が可能になったように見て取れる。この場合のいきなりの移行を可能にしたのが、大阪高裁平成元年判決と位置づけることができる。

かかる移行を具体的な判例でいえば、最高裁昭和50年判決が、第二次納税義務者の納付告知処分は、形式的には第二次納税義務者に対する課税処分であるが、実質的には本来の納税義務者に対する課税処分により確定した租税債務の徴収処分と同様の処分と考えられるので、第二次納税義務者の納付告知処分の取消訴訟ではすでに確定している主たる課税処分を争えないと判示したので、これに代わる理論構成として、大阪高裁平成元年判決を挟んで、最高

6 宇賀、前掲（注3）130頁。

7 同上、130頁。

8 同上、131頁。なお、本稿もこの宇賀氏の現実的な権利救済策を支持するものである。詳しくは「おわりに」で述べる。

裁平成18年判決へと繋がったと考えられる。

すなわち、本来の納税義務者の主たる課税処分と第二次納税義務者の納付告知処分は、別個独立の行政行為であるから、違法性の承継が認められないので、第二次納税義務者の納付告知処分の取消訴訟でもって、主たる課税処分の瑕疵を争う途は、閉ざされてしまったことになる。そこで、第二次納税義務者の権利救済のための理論構成として、第二次納税義務者は、行政事件訴訟法36条に規定する「当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者」に該当するという理論展開で、第二次納税義務者は無効等確認訴訟の原告適格を有すると認定し、そして、同様の趣旨で、第二次納税義務者は、行政事件訴訟法9条に規定する「法律上の利益を有する者」に該当することから、本来の納税義務者の課税処分について独自に取消訴訟を提起することができるとしたのである。

すなわち、大阪高裁平成元年判決は、主たる課税処分の公定力に妨げられることなく、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟と無効確認訴訟を提起する原告適格を認めるという手法を採用したのである。

最高裁昭和50年判決では、第二次納税義務者が納付告知を争えるのは、主たる課税処分が不存在又は無効である場合に限定しているが、最高裁平成18年判決では、第二次納税義務者に主たる課税処分を争う原告適格を認め、原告適格取得の時期、不服申立期間についても納付通知がされた日であると判示している。

確かに、最高裁平成18年判決でもって、第二次納税義務に関する権利救済は格段に拡大されたといえる。また、最高裁平成18年判決の泉徳治裁判官の補足意見においては、「納付告知処分の取消訴訟の中で主たる課税処分の違法性を主張することができると解すべきである。」と、さらに踏み込んだ第二次納税義務者の権利救済を述べられているが、これについては、公定力を無視したものであるとの批判がある⁹。

最高裁平成18年判決で第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分を争う原告適格を勝ち取るに至るまでの過程で明らかとなった障壁は、租税法ではなく、行政法領域における公定力の理論や違法性の承継の問題であったということが判明したといつてよい。

よって、次節では、公定力、違法性の承継について検討し、第二次納税義務者の権利救済について学説の見解を見ていく。

9 関子善信「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立期間の起算日」『久留米大学法学』55号224頁。

2 公定力の範囲

(1) 公定力の考え方

最高裁昭和 50 年判決について、関子喜信氏は、違法性の承継と公定力の観点から、次のようにまとめている¹⁰。

「五十年最高裁判決の注目すべき点は、主たる納税義務の課税処分と第二次納税義務の告知処分を一連の[・]手[・]続[・]と[・]して[・]先[・]行[・]・[・]後[・]行[・]行[・]為[・]の[・]関[・]係[・]に[・]あ[・]る[・]も[・]の[・]と[・]して[・]違[・]法[・]性[・]の[・]承[・]継[・]を[・]問[・]題[・]と[・]して[・]い[・]る[・]こ[・]と[・]、そして本来の納税義務者と第二次納税義務者の関係を極めて密接なものとしてとらえ、第二次納税義務者自体の独立性をほとんど認めず、第二次納税義務者の告知処分を徴収上の[・]手[・]続[・]と[・]解[・]し[・]て[・]い[・]る[・]こ[・]と[・]である。そして、課税処分と徴収処分とはそれぞれ別個の目的を有する処分であるので、違法性が承継される場合に当たらないとの確立した解釈にしたがい違法性の承継を否定しており、(消極説)と言える。」(傍点一筆者、以下同じ)(カッコは筆者、以下同じ)。主たる納税義務の課税処分と第二次納税義務の告知処分が、「一連の手続でありながらそれぞれが別個の目的を有する行為である場合も、一連の手続でなくそれぞれが別個の独立した行為である場合も、[・]違[・]法[・]性[・]が[・]承[・]継[・]さ[・]れ[・]な[・]い[・]根[・]拠[・]は[・]([・])[・]先[・]行[・]の[・]行[・]為[・]の[・]公[・]定[・]力[・]に[・]あ[・]る[・]も[・]の[・]と[・]考[・]え[・]る[・]。……第二次納税義務者が告知処分の取消訴訟において主たる納税義務の課税処分の瑕疵を主張できない理由として、五十年最高裁判決以前の下級審判決は主たる納税義務の課税処分の公定力を理由としていた。」。

違法性の承継問題は次節に譲るとして、本節では、第二次納税義務者が納付告知処分の取消訴訟において主たる納税義務の課税処分の瑕疵を主張できない理由として、主たる課税処分の公定力に抵触するのではないかという点について検討したい。

関子氏によると、最高裁昭和 50 年判決以前の下級審判決は、本来の納税義務者の課税処分の「公定力」を理由としていた¹¹。すなわち、行政処分にはいわゆる「公定力」が認められ、次のような特性を有しているものだからとするのである。

一般論として、違法な行政処分から生じる法効果を取り除くためには、行政事件訴訟法 3 条 2 項の「取消訴訟」を行政相手に提起しなければならない。この原則を行政法分野では、「取消訴訟の排他的管轄」と呼んでいる。この原則を支えている行政法上の理解が「行政行為の公定力」と呼ばれるもので、「行政処分に代表される行政行為は、仮にそれが違法なものであっても、行政自らが取り消すか、判決等により取り消されるまでは、有効なものとして妥

10 関子善信「第二次納税義務者の権利救済について」『税務大学校論叢』26 巻(1996 年)、39-40 頁。

11 例えば、次のような公定力を理由とした判決がある。東京地裁昭和 37 年 10 月 18 日判決、神戸地裁昭和 46 年 11 月 16 日判決(昭和 39 年第(行ウ)8 号・17 号)及びこの控訴審大阪高裁昭和 48 年 11 月 8 日判決(昭和 47 年(行コ)第 2 号)『行政事件裁判例集』24 巻 11・12 号、1237 頁及び 1227 頁。

当する」という考え方である。

つまり、ここで本稿の第二次納税義務者の権利救済問題に当てはめると、本来の納税義務者に対する課税処分には瑕疵があり、たとえ違法であっても、それが当然無効でない限り、その課税処分は拘束力を有し、処分者である税務官庁や被処分者である本来の納税義務者はもとより、その他の第三者（第二次納税義務者も含めて）も、その課税処分が取消されるまでは、これを有効な課税処分として尊重しなければならないものであり、ただ権限ある行政庁の職権による取消しがあるか、あるいは一定の行政争訟手段によって争われ、その結果、国税不服審判所や裁判所による取消しがあって始めてその効力を失うことになるとするものである¹²。

したがって、本来の納税義務者に対する課税処分がたとえ瑕疵ある違法な課税処分であっても、そのような取消があるまでは、被処分者である本来の納税義務者はもとより、第三者である第二次納税義務者もこのような課税処分に拘束されることになり、行政処分としての課税処分には元来このような公定力が認められているのである¹³。

これによれば、たとえ本来の納税義務者に対する課税処分に課税標準なり税額なりを過大に認定した瑕疵（違法）があり、その結果、第二次納税義務者に対する納付告知処分においても第二次納税義務の範囲が過大に認定され、第二次納税義務者が不当に不利益を受けることとなったとしても、第二次納税義務者は本来の納税義務者に対する課税処分が取消されていない限り、その課税処分の公定力により、自己に対する納付告知処分の取消訴訟において、本来の納税義務者に対する課税処分の課税標準なり税額を争うことはできないということになるのである。

（2）公定力の範囲

繰り返しになるが、公定力とは、法律により行政行為に与えられた仮の効力にすぎないため、行政上の法律関係の安定を図る必要から、法は行政行為の適法性を争いその効力を否定する方法を取消訴訟に限定し（「取消訴訟の排他的管轄」）、その結果、取消訴訟を提起し取消判決を得るまでの間、行政行為の効力が温存されるにすぎない。公定力は、取消訴訟が存在する結果として反射的に生じる効力にすぎないので、現在の多数説では、公定力の理論は、

12 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係（2・完）」『税法学』256号、27頁。同様に図子氏は公定力に関して、「課税処分が取消されていない以上それは有効に存在しているのであって、第二次納税義務者との関係においても有効に存在している課税処分を否定することはできない」（図子、前掲（注10）41頁）と述べている。

13 吉良、同上、27頁。

制度的な問題として、「取消訴訟の排他的管轄の反射的效果」へと収斂されている¹⁴。

公定力については、多くの行政法研究者が論じているが、体表的な論者である芝池義一氏は、「公定力は、法律に先立って行政行為に内在する効力ではなく、行訴法（行政事件訴訟法—筆者注）が行政行為について取消訴訟の排他的管轄を定めた立法政策にその根拠をもつ。取消訴訟で争わない限り、事実上、有効なものとして取扱うことができる事実上の通用力である。」¹⁵（傍点—筆者）とする。

また、原田尚彦氏は、公定力の理論的根拠について、「権威あるお役所が権力を発動して行うのだから、その行為は適法なものと推定せよというのはあまりに官僚優位の発想であり、もはや今日では説得力がない。公定力とは、仮の効力のことであり、行政行為に適法性の推定が働くことを意味するのではない。」¹⁶（傍点—筆者）と批判する。

このような多数説によると、「取消訴訟の排他的管轄」制度による実際上の効果・結果として「公定力」を説明するものであり、公定力は、訴訟手続制度そのものによると捉えられるので、公定力の排除は観念できないことになる。いくら「事実上の通用力」や「仮の効力」だとしても、原状回復の前提として「公定力の排除」が必要なことに変わりはない。しかし、これでは第二次納税義務者の権利救済が充分に行われているとは言い難い。

では本論に入るが、そもそも課税処分に公定力があるといえるのであろうか。

桜井敬子氏は、「（課税処分に—筆者注）公定力がないとすると、処分が違法と考える納税者が納税を拒否することになり、税金の支払いを免れようとする人が多く出て、国家が崩壊してしまう懸念がある。したがって、課税処分に少々瑕疵があっても一応有効と取扱い、不満がある者は裁判で争ってもらう——この仕組みに公定力理論の醍醐味がある。」¹⁷という。

他方、阿部泰隆氏は、「私人間の場合と異なり、課税処分がされると国民の方から取消を求めなければならないのは、課税処分に公定力があるからではない。つまり、課税処分それ自体の効力ではなく、自力執行力により滞納処分をすることができ、その段階の取消訴訟では、課税処分の違法を主張することは許されない（＝違法性の承継の遮断）と解されているから、納税者の方から課税処分の取消を求めるしかない—ということになる。」。さらに、「権利の初期配分が行政側にあるというのが行政法の大きな特色である。英米法のように、行政の命令も、裁判所の確認を得て初めて執行できる司法的執行の原則を採れば、国民の方からこれ

14 兼平裕子「税務訴訟における公定力理論—行政行為論から私法的構成へ」『税法學』573号（2015年）、71頁。

15 芝池義一『行政法総論講義（第4版補訂版）』（有斐閣、2007年）、148-149頁。

16 原田尚彦『行政法要論（全訂第7版増補版）』（学陽書房、2011年）、140-141頁。

17 桜井敬子『行政法のエッセンス』（学陽書房、2013年）、106頁。

を争う必要はない。」として、「公定力は亡霊」との見解を示している¹⁸。

櫻井氏と安部氏の見解をみても、課税処分に関公定力があるとも、ないともいえない中途半端な状況にあるといえるであろう。したがって、公定力の排除に待つのではなく、救済の実務的必要性のために、新たな理論を提示してみたい。試論として、小早川光郎氏の「客観的納税義務説」に基づきながら、本来の納税義務者の課税処分の公定力が第二次納税義務者にまでは及ばないことを検討してみたい¹⁹。

小早川氏によれば、主たる納税義務と第二次納税義務とは、「附従性」の関係にあり、主たる納税義務は申告ないし課税処分によって確定された税額を内容とする納税義務であると解する「確定納税義務説」と、これに対して、主たる納税義務は客観的事実および法の正当な解釈・適用に基づいて認定されるべき納税義務であるとする「客観的納税義務説」との2つの考え方を採り得るとする。確定的納税義務説を採った場合、本来の納税義務者の課税処分と第二次納税義務者の納付告知との間に違法性の承継が認められないので（この点は、次節で詳述する）、第二次納税義務者にとって残された訴訟方法は、主たる課税処分の取消訴訟のみとなる。そうすると、第二次納税義務者が主たる納税義務を独立に争い得るべきであるとの救済方法を考えると、確定的納税義務説は現行制度に調和しないといえる。

そこで第二の方法を模索することとなる。客観的納税義務説によれば、本来の納税義務者の課税処分によって納税義務があるとされても、それが客観的に存在しない場合や、客観的な納税額が課税処分によって確定された額よりも少ない場合には、かかる処分を基礎になされた第二次納税義務者への納付告知は、その要件に瑕疵があるわけであり、違法となる。別言すれば、「税務官庁と本来の納税義務者との間でされる申告または処分によって、別人格である者の義務内容が定まるのは不合理であるし、第二次納税義務は従たる義務であるから、抽象的に発生する第二次納税義務というものを考えれば、それは本来の納税義務者の抽象的な租税債務の範囲において発生するにとどまり、これを超えては発生しないものと考えられる。」²⁰ という論理に基づいている。

このように客観的納税義務説を採用することによって、第二次納税義務者は、自己の第二次納税義務成立自体にかかわる問題として、主たる納税義務の課税処分の公定力を理由とするのではなく、本来の納税義務者の瑕疵（違法性）を主張し得るものと解する途が開かれるのである。

18 阿部泰隆『行政法解釈学Ⅰ』（有斐閣、2008年）、74頁。

19 小早川光郎「第二次納税義務にかかる納付告知を受けた者は、右告知の取消訴訟において、主たる納税義務の存否または額を争うことができるか」『ジュリスト』583号、160-161頁。

20 三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」『会社と訴訟（下）』（有斐閣、1969年）、868頁。

客観的納税義務説は、「第二次納税義務者と国との関係においては、それが新たな独立した具体的義務を確定させるものであるので、課税処分としての性質を有する一面がある」²¹ という考え方や、「第二次納税義務も、それに関する各条の構成要件（租税要件）の充足によって成立するものと解すべきで、……第二次納税義務納付告知処分によりそれが具体的に確定する」²²（傍点—原著者）という考え方を基にした延長線上にある理論であるといえる。

また、「主たる課税処分の公定力とは、主たる納税義務の存否・額の判断について生ずるものであり、それが本来の納税義務者に対して及ぶことは当然である」が、「そのような公定力を伴う主たる課税処分に対しては、第二次納税義務が適時に不服を主張しうる機会を制度上設定しておくべきであり」、第二次納税義務に関してはそのような制度的しくみがないので、「課税処分の公定力が、自己に対する納付告知を争う第二次納税義務者にまで及ぶと考えることはおそらく不当であろう。」との見解がある²³。つまり、第二次納税義務者に対しては、主たる課税処分の公定力が及ばないと考えるのが許されるとする見解である。

さらに、一般的には、「行政行為の公定力や不可争力は、行政行為が取消訴訟の排他的管轄に属することの論理的帰結として生じるのであるから、行政行為の違法を取消訴訟では争えないような特殊事情のある場合には、行政行為に公定力を認めるのは適切ではない」²⁴ との説もあり、ここでの主張をさらに支持するものとなるであろう。

このようにして、公定力理論を基本的に肯定しながらも、その公定力の及ぶ範囲を権利救済の観点から制限する考え方が一定の支持を得ている。

3. 違法性の承継

次に「違法性の承継」理論について、言及しておく。

違法性の承継とは、一般には、相連続する2以上の行為が結合して1つの法律効果の発生を目指している場合には、違法性の承継を認めるべきであるが、各行為がそれぞれ一応別個の法律効果の発生を目的とする独立の行為である場合には、先行行為の違法性は認めるべきではないと解されている²⁵。

第二次納税義務者が、その納付告知処分の取消訴訟において、本来の納税義務者に対する

21 関子、前掲（注7）、39頁。

22 北野、前掲（注1）967頁。

23 小早川、前掲（注19）、161頁。

24 原田尚彦『行政法要論（全訂第六版）』（学陽書房・2007年）144頁。

25 小沢義彦「第二次納税義務者は本来の納税義務者に対する課税処分を争えるか」『税務弘報』21巻3号、55頁。

課税処分を争うことができるのか。

従来、租税の課税処分と徴収処分とは、それぞれ別個の法律効果の発生を目的とする独立の処分であるとして、両者の間に違法性の承継は認められないと解されてきた。最高裁昭和50年判決は、第二次納税義務者納付告知処分は、一種の徴収手続上の処分であると解して、同様の見解を採用したと思われる。すなわち、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵は、徴収処分の一つである第二次納税義務納付告知処分に承継されないという考え方、すなわち消極説を採用したものと解されるのである。

「違法性の承継」とは、先行行為に瑕疵がある場合には、後行行為そのものには瑕疵がなくとも、先行行為の瑕疵が後行行為に承継され、後行行為を違法ならしめるという主張を、後行行為に対する訴訟において許すことをいうのである。

違法性の承継の主張が許される場合と許されない場合の区別の基準については、「相連続する二以上の行為が結合して一の法律的效果の発生をめざしている場合には、違法性の承継を認めるべきであり、各行為がそれぞれ一応別個の法律的效果の発生を目的とする独立の行為である場合には、先行行為の違法性の承継は認められないとすべきであろう。」（カッコ書きは省略）²⁶とするのが代表的な見解である。

つまり、違法性の承継とは、連続して行われる行為間（行政行為間に限定されない。）で、一定の要件のもとで、先行行為の違法性が後行行為に承継される現象をいう。したがって、訴訟において違法性の承継が認められる場合には、先行行為の違法性を理由として後行行為が取消されることになり、逆に、違法性の承継が認められない場合は、先行行為に取消事由に相当する瑕疵（違法性）があったとしても、それを理由として後行行為を取消することはできない²⁷。

では、第二次納税義務者に対して、納付告知処分取消訴訟を提起する場合に、違法性の承継を認めるべきであろうか。

第二次納税義務者の権利救済で問題となるのは、本来の納税義務者に対する「課税処分」（以下、「主たる課税処分」）と第二次納税義務者に対する「納付告知処分」との間に違法性の承継が認められるか否かということである。すなわち、これまでの判例（少なくとも、最高裁平成18年判決までの判例）は、「主たる課税処分」と「納付告知処分」は別々の行政処分であるという見解を堅持してきたため、「主たる課税処分」の違法性は、「納付告知処分」には承継されないとされてきた。したがって、第二次納税義務者は、「主たる課税処分」に取

26 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1958年）325頁。

27 芝池義一『行政救済法（第3版）』（有斐閣、2006年）、71-72頁。

消事由に相当する瑕疵（違法性）があったとしても、自らの納付告知処分・の取消訴訟で、先行処分（主たる課税処分）の違法性を理由として後行処分（納付告知処分）の取消を主張することはできないとされてきたのである。

ここでは、「主たる課税処分」と第二次納税義務者に対する「納付告知処分」との間について、違法性の承継を認める学説（積極説）と認めない学説（消極説）について検証を行っておきたい。

（1）積極説

積極説は、「主たる課税処分」と第二次納税義務者に対する「納付告知処分」との間の実質的な一体性・連続性を認めて、両者の間に違法性の承継を認めようとする説である。

積極説を採る三木義一氏は、「課税処分と徴収処分との間の一体性・連続性を重視しており、原則として両者の間にも違法性の承継が認められるべきであると解している。」²⁸ と、両処分を一連の手続きと捉えていることが窺える。

三木氏によると、「第二次納税義務納付告知処分は第二次納税義務を具体的に確定する処分であり、本来の納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務納付告知処分との関係は、課税処分と課税処分との関係であり、課税処分と徴収処分との関係ではない。」²⁹（傍点一筆者）という。第二次納税義務は、本来の納税義務者に滞納処分をしてもなお徴収不足が生じることが明らかな場合に成立し、第二次納税義務者への納税の告知をもって確定するものであるから、新たな国との課税関係の成立とみるのである。だから、両者の関係を「課税処分と課税処分との関係」と述べているのである。

したがって、三木氏によると、「仮に結論として違法性の承継が認められないことを肯定するとしても、それは第二次納税義務納付告知処分が徴収処分だからではなく、本来の納税義務者に対する課税処分とは一応別個の課税処分だからということになる。」³⁰ と述べて、両者別個の課税処分だから、違法性の承継問題は起こらないというのである。

しかし、だからといって、第二次納税義務納付告知処分において、本来の納税義務者に対する課税処分を争うことができないというわけではない。三木氏は、客観的納税義務説を採用することにより、「本来の納税義務者に対する課税処分の実体法上の違法性を争うことがで

28 三木義一『現代税法と人権』（勁草書房、1992年）、104-105頁注（55）及び同「第二次納税義務—『徴収不足額』説から実務への批判を中心として—」『租税法研究』第15号、77頁注（55）。

29 同上、103-104頁及び76頁。

30 同上、103-104頁及び76頁。

きる」と主張するのである³¹。

また、北野弘久氏は、「違法性の承継についての右のような従来の支配的見解（最高裁昭和50年判決で採用された消極説一筆者注）に疑問を持っている。……（中略）……周知のように納税義務は行政権と無関係に租税要件の充足により成立しているのであり、租税賦課処分および租税徴収処分はともに右の納税義務を具体化・現実化するための一連の手続きとみることができる。その意味では租税賦課処分と租税徴収処分とを峻別する従来の支配的見解に対しては根本的な疑問を寄せざるを得ないであろう。評者はこのような問題視角から租税賦課処分と租税徴収処分との間に違法性の承継を認める方向で検討がなされるべきであると考えている。」³²と述べ、両者の間に違法性の承継が認められることの必要性を説いている。

三木氏と同じように北野氏も客観的納税義務説を採用しつつ、次のように述べている。

「第二次納税義務納付告知処分は単なる租税徴収処分の一つではなくて新たな納税義務を確定させるための租税賦課処分としての性質をもつ」³³（傍点一原著者）から、換言すれば、第二次納税義務は、本来の納税義務者が滞納処分を受け、さらに徴収税額の不足が認められて成立し、第二次納税義務納付告知処分により確定する租税賦課処分であるから、「第二次納税義務者は自己の第二次納税義務成立自体にかかわる問題として主たる納税義務の違法性を主張しうるものと解されなければならない。……まさに第二次納税義務成立に関する固有の理由によって、第二次納税義務納付告知処分の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことができると解したい。」³⁴。

（2）消極説

消極説は、「主たる課税処分」と「納付告知処分」とは、それぞれが異なる法律効果を生じさせることを目的とした行政処分であるから、両者の間には違法性の承継は認められず、したがって、第二次納税義務者は自らの納付告知処分の取消訴訟で、「主たる課税処分」の違法性を根拠として「納付告知処分」の取消を主張することはできないとする説である。これまで、学説の多くがこの説を採ってきたのである。

消極説の代表的なものは、最高裁昭和50年判決であり、違法性の承継を以下のように述べて、否定している。る。

「第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手

31 同上、103-104頁及び76頁。

32 北野、前掲（注1）966頁。

33 同上、967頁。

34 同上、967-968頁。

続上の一処分としての性格を有し、右納付告知を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場に立つに至るものというべきである。したがって、主たる課税処分等が不存在又は無効でないかぎり、主たる納税義務の確定手続における所得誤認等の瑕疵は第二次納税義務の納付告知の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、右納付告知の取消訴訟において、右の確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことはできないと解するのが相当である。」(傍点一筆者)。

消極説の根拠となっているのは、「公定力」である。つまり、先行処分である「主たる課税処分」には行政処分としての公定力が認められており、権限のある行政庁の取消あるいは一定の行政争訟手続きを経た結果、国税不服審判所あるいは裁判所による取消がなされて初めてその効力を失うこととなる。したがって、その取消がなされていない以上、第二次納税義務者は「主たる課税処分」の瑕疵については争うことはできないということになる。

おわりに

最高裁平成 18 年判決で第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分を争う原告適格を勝ち取るに至る過程で明らかとなった障壁は、租税法ではなく、行政法領域における公定力の理論や違法性の承継の問題であったということが判明したといつてよい。

そもそも課税処分に公定力が作用するのであろうか。本稿は、公定力を基本的に肯定しながら、その及ぶ範囲を制限する立場を採っている。主たる納税義務は、客観的事実および法の正当な解釈・適用に基づいて認定されるべき納税義務であるとする「客観的納税義務説」の考え方を採りつつ、客観的納税義務説を採用することによって、第二次納税義務者は、自己の第二次納税義務成立自体にかかわる問題として、主たる納税義務の課税処分の公定力を理由とするのではなく、本来の納税義務者の違法性を主張し得るものと解する途が開かれるとした。

また、本来の納税義務者に対する「主たる課税処分」と第二次納税義務者に対する「納付告知処分」との間について、違法性の承継を認める学説(積極説)と認めない学説(消極説)がある。消極説は、最高裁昭和 50 年判決の立場であり、公定力を前提とした理論であるので、当然、違法性の承継は認められない。これに対し、客観的納税義務説を採る立場からは、違法性の承継を認めるか認めないかには関係なく、第二次納税義務は、本来の納税義務者が滞納処分を受け、さらに徴収税額の不足が認められて成立し、第二次納税義務納付告知処分により確定する租税賦課処分であるから、課税処分と徴収処分との関係ではなく、課税処分と課税処分との関係となり、新たな納税義務を確定させると解する立場を採る。第二次納税義務者は自己の第二次納税義務成立自体にかかわる問題として主たる納税義務の違法性を主

張しうるものと解するのである。

このように、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟を提起する原告適格を認めるという手法で、第二次納税義務者の権利救済は図られるわけであるが、第二次納税義務は、本来の納税義務者が滞納処分を受け、さらに徴収税額の不足が認められて成立し、第二次納税義務納付告知処分により確定するのであるから、まずは、第二次納税義務者の納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を主張する解決の手法の方が、妥当ではないかと考えている。

参考文献

阿部泰隆『行政法解釈学Ⅰ』（有斐閣、2008年）。

伊藤義一「第二次納税義務者の主たる納税義務に関する不服申立適格」『TKC 税研情報』15巻6号（2006年）。

今井文雄「第二次納税義務者は納付告知の取消訴訟において主たる納税義務の存否または数額を争うことはできるか」『判例時報』804号（1976年）。

岩崎政明「本来の納税義務者に対する課税処分と第2次納税義務者の不服申立権」『ジュリスト』1332号（2007年）。

宇賀克也「主たる納税義務者に対する課税処分に関する第二次納税義務者原告適格」『ジュリスト』947号（1989年）。』

占部裕典「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立適格と不服申立期間の起算日」『法令解説資料総覧』294号（2006年）。

小沢義彦「第二次納税義務者は本来の納税義務者に対する課税処分を争えるか」『税務弘報』21巻3号（1973年）。

金子 宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019年）。

兼平裕子「税務訴訟における公定力理論—行政行為論から私法的構成へ」『税法学』573号（2015年）。

北野弘久「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」『民商法雑誌』75巻6号（1077年）。

吉良 実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係（2・完）」『税法学』256号（1972年）。

倉見智亮「第二次納税義務」『ジュリスト』253号（『租税判例百選（第7版）』（有斐閣、2021年））。

小早川光郎「第二次納税義務にかかる納付告知を受けた者は、右告知の取消訴訟において、主たる納税義務の存否または額を争うことができるか」『ジュリスト』583号（1975年）。

桜井敬子『行政法のエッセンス』（学陽書房、2013年）。

篠原 睦「法人税更正処分等無効確認請求控訴事件」『訟務月報』35巻8号（1989年）。

芝池義一『行政法総論講義（第4版補訂版）』（有斐閣、2007年）。『行政救済法（第3版）』（有斐閣、2006年）。

白井皓善「第二次納税義務者は、課税処分取消しを求める原告適格を有するとされた事例」『行政判例研究』66巻4号（1990年）。

図子善信「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立期間の起算日」『久留米大学法学』55号（2006年）。「第二次納税義務者の権利救済について」『税務大学校論叢』26巻（1996年）。

田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1958年）。

原田尚彦『行政法要論（全訂第7版増補版）』（学陽書房、2011年）。『行政法要論（全訂第6版）』（学陽書房・2007年）。

三木義一「第二次納税義務」『ジュリスト』228号（『租税判例百選（第6版）』（2016年））。『現代税法と人権』（勁草書房、1992年）。「第二次納税義務—『徴収不足額』説から実務への批判を中心として—」『租税法研究』第15号（1987年）。

三好 達「第二次納税義務に関する一、二の問題」『会社と訴訟（下）』（有斐閣、1969年）。

山田二郎「第2次納税義務者の救済手続と行政不服申立期間の起算日—アルゼグループ事件—」『ジュリスト』1325号（2006年）。

吉国二郎他『国税徴収法精解（平成27年改訂）』（大藏財務協会、2015年）。

Secondary Taxpayer's remedy for rights

Tota SUENAGA

Summary

There are two methods to remedy the rights of secondary taxpayers. The first method is to allow the secondary taxpayer to claim the defect of the main tax disposition in the action for rescission of the notice of payment by the secondary taxpayer. The second method is to allow the secondary taxpayer to be qualified as a plaintiff to file a lawsuit for the revocation of the principal tax disposition. The first is referred to as the first method, and the second as the second method.

The flow of precedents can be seen as allowing for a sudden transition to the second method, rather than seeking to resolve the rights and remedies of the second taxpayer under the first method after the resolution of the rights and remedies under the second method. It can be positioned that it was the Osaka High Court's 1989 decision that made the transition possible in this case.

By examining this decision, it becomes clear what the barriers were in the process of winning the plaintiff status in the Supreme Court's 2006 decision, which allowed the secondary taxpayer to contest the tax disposition against the original taxpayer. It clarified that the barrier was not tax law, but the theory of official power and the question of succession of illegality in the area of administrative law.

As a result, the method of allowing secondary taxpayers to qualify as plaintiffs who can bring an action for the revocation of the main tax disposition is used to provide relief for the rights of secondary taxpayers. However, we believe that it would be more appropriate to claim the defect of the main tax disposition in a lawsuit for the revocation of the notice of payment by the secondary taxpayer.