

第二次納税義務者の権利救済とその実効性 －平成 18 年最高裁判決の検証とその後の課題－

Toward More Accessible Judicial Relief for
Secondary Taxpayers: Considering the 2006 Supreme Court Decision

高橋 ちぐさ*

要約

第二次納税義務者が、主たる納税義務に係る争訟を行う場合として問題となるのは、主たる納税義務に無効原因に至らないが取り消し得る瑕疵が存する場合である。これについては、さらに、次の二つの場合が想定し得る。すなわち、①第二次納税義務者が、主たる納税義務の違法を理由に、主たる納税義務の取消訴訟を提起する場合と②第二次納税義務者が、主たる納税義務の違法を理由として、第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟を提起する場合である。

この二つの権利救済の方法について判例や学説の立場は、大きく分かれているが、本論文では、原理原則に立ち戻り、誰しもが日本国憲法 32 条において定められている裁判を受ける権利を有することを大前提として、第二次納税義務者についても行政による権利・利益の侵害があった場合に争訟の場で争う機会が与えられるべきであるという立場から学説・判例を検証し、合理性がありかつ最も実効性を有する権利救済の方途を導き出すべく、論旨を展開する。

1 章では、第二次納税義務制度の趣旨を概観し、権利救済についての問題提起を行う。次に第 2 章において主要判例である昭和 50 年最判と平成 3 年最判を取り上げ、これらの判決の問題点を分析する。さらに、この判例当時の学説を、通説といわれる第二次納税義務者の権利救済に消極的な見解とこれに積極的な見解に分けてそれぞれの理論構成を確認する。次章において平成 18 年最判を検証し、主たる課税処分の瑕疵に対する原告適格等と出訴期間等の起算日について検討し、昭和 50 年・平成 3 年最判との相違点とこの判決の射程範囲を明らかにする。その上で、平成 18 年最判が出した権利救済の方法である主たる納税義務の取消訴訟で直接争う方法の問題点を明らかにする。最終章において、平成 18 年最判の少数意見を確認し、納付告知処分の取消訴訟で主たる納税義務の瑕疵を争う方法を検討する。まず、これを認めないとしていた消極説が根拠としていた公定力と納付告知処分の法的性質について検討し、次に二つの理論構成である違法性の承継を認める考え方と客観的にあるべき主たる納税義務を争う方法とをそれぞれ検討し、真に実効性のある権利救済の方法としての結論を導き出す。

【目次】

序論

第 1 章 平成 18 年最判前の権利救済の検証

第 1 節 権利救済に係る主要判例の検証

第 2 節 権利救済に係る学説の検討

第 2 章 平成 18 年最判における権利救済の実効性

第 1 節 1 審及び原審の判旨と最高裁判断

* 税理士、2011 年青山学院大学修士（ビジネスロー）。

第2節 争点の検証

第3節 過去の主要判例との相違点と判決の射程範囲

第4節 判決後の問題点

第5節 小括

第3章 納付告知処分の取消訴訟で争うことの合理性と実効性

第1節 平成18年最判における少数意見の検証

第2節 合理性の検証

第3節 違法性の承継の可否と実効性

第4節 客観的にあるべき主たる納税義務を争うという方法

結論

序 論

1 はじめに

第二次納税義務者の権利救済に関する問題は古くから学者間で議論されており、その多くは昭和50年の最高裁判決¹⁾を受けて論じられたものである。当該判例は、第二次納税義務者が主たる納税義務の瑕疵を、第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟において争うことについて、その原告適格性が否定されたものであり、その判旨は、その後の第二次納税義務に係る判決又は裁決において引用され、いくつかの例外を除き、原告の請求をことごとく退けることとなる、その基となった重要判決である。

この判決から30余年経った平成18年の最高裁判決²⁾において、主たる納税義務に係る取消訴訟につき第二次納税義務者に原告適格を認め、その不服申立期間の起算日を、主たる納税義務者に課税処分が送達された日の翌日ではなく、第二次納税義務者に対し納付告知処分がされた日の翌日と解すべきであると判示し、第二次納税義務者の権利救済がより実効性が伴うものとなる判決として注目を集めた。その判決の中で、補足意見として裁判官の一人がかつての昭和50年最高裁判決に言及し、第二次納税義務者が自らの納付告知処分の取消訴訟において、主たる納税義務の瑕疵を争うことができないとした当該判決は取り消されるべきであると主張した。この裁判官の提言内容は、第二次納税義務者の権利救済に係る学説において賛否それぞれの意見をもって常に議論の対象となってきたものである。この提言を受けて最高裁判決の流れが変わるのか否か、今後の裁判の動向に注目が集まる今、改めてこの問題を研究することに大きな社会的意義を見出すものである。なぜなら国税通則法は1962年に制定以来、実に50年振りに大規模改正が行われたものの、かねてからの懸案である第二次納税義務制度の法整備はいまだ行われておらず、根本的な見直しの論議の必要性を強く感じるからである。

1) 最判昭和50年8月27日民集29巻7号1226頁。

2) 最判平成18年1月19日民集60巻1号90頁。

本論文においては、この平成 18 年最判の権利救済の実効性を検証した上で、もっとも合理性・実効性の伴う第二次納税義務者の権利救済の方途について、独自に検討を試みた上で、原理原則に立ち戻り、誰しもが日本国憲法 32 条において定められている裁判を受ける権利を有することを大前提として、第二次納税義務者についても行政による権利・利益の侵害があった場合に争訟の場で争う機会が与えられるべきであるという立場から学説・判例を検証し、合理性がありかつ最も実効性を有する権利救済の方途を導き出すべく、論旨を展開する。

2 問題の所在

第二次納税義務制度の問題点の多くは、国税通則法に何らの規定も設けられていないこと、そして国税徴収法においても若干の規定があるにとどまり、解釈上不明確な点が多いことに起因している。中でも第二次納税義務者の権利救済に係る問題は、第二次納税義務者に対する納付告知の性質や主たる納税義務者との関係性が必ずしも明確化されていないことから、その解釈上支障をきたすことがしばしばであった。

第二次納税義務者が、主たる納税義務に係る争訟を行う場合としては、まず主たる納税義務が無効又は不存在の場合があげられる。第二次納税義務の成立にあたっては、主たる納税者の租税債務、すなわち「主たる納税義務の存在」が前提となっている以上、この課税処分が無効又は不存在である場合には第二次納税義務は成立し得ないことはあきらかであって、第二次納税義務者がこれを主張し無効等確認訴訟を提起し得るのは当然である。判例³⁾もこれを認め、大勢の学説も支持していることから本論文ではこれに言及しない。

問題となるのは、主たる納税義務に無効原因に至らないが取り消し得る瑕疵が存する場合である。これについては、さらに、次の二つの場合が想定し得る。すなわち、第二次納税義務者が、主たる納税義務の違法を理由として、

- ① 主たる納税義務の取消訴訟を提起する場合
- ② 自らの納付告知処分の取消訴訟を提起する場合

である。

このうち①の「主たる納税義務の取消訴訟を提起する場合」については、行政事件訴訟法 9 条に定める原告適格の範囲が論点となり、この権利救済が実行可能なものとなるかどうかは、不服申立期間の起算日をどの時点に持ってくるかによって、大きく変わってくる。従来の学説でも、第二次納税義務者の権利救済を図る方法としてその原告適格を認めるという説が大半を占めていたが、昭和 50 年最判前後に展開された議論の中には、それを認めるとしながらも、不服申立期間の起算日は主たる課税処分が主たる納税義務者に対して送達された日の翌日以外は認められない⁴⁾とするものがあり、これではまったく実効性が

3) 前掲注 1) 他多数。

4) 吉良 実「第二次納税義務と主たる納税義務の関係 (2・完)」税法学 257 号 25 頁。

伴わない机上の空論となってしまう。何故なら、第二次納税義務者は、自らに納税義務が降りかかってくることを知り得るのは、第二次納税義務者に対して納付告知がされてからであり、主たる納税義務者に対して課税処分がなされた日をもって不服申立期間の起算日とした場合、事実上権利救済の道は閉ざされるからである。

一方の②「第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟を提起する場合」については、同18年最判における泉裁判官の補足意見において、認められるべきであると提言されたものであり、従来の学説は賛否が分かれて存在している。

次章において、過去の判例や学説の分析を通じて、その当時の権利救済の実態を検証する。

第1章 平成18年最判前の権利救済の検証

第1節 権利救済に係る主要判例の検証

この節では第二次納税義務者の権利救済に関わる議論のそもそもの始まりでありその後の裁判において大きく影響を及ぼした昭和50年最高裁判決と主たる納税義務の課税処分に対する取消し訴訟の原告適格が初めて認められた平成3年最高裁判決の2例を取り上げ、分析を試みることによって、判例の立場・変遷を明らかにする。

1 昭和50年最判

(1) 事案の概要

Xは、法人税法の同族会社である株式会社A商店（以下、「A社」という。）の代表取締役であり、かつ、当該同族会社の判定の基礎となる株主であった。Xは自己所有の土地及び建物をA社に使用させていたが、A社は当該土地建物を、A社の事業遂行上不可欠な財産として使用していた。

A社は昭和35年6月に、昭和31年度分及び33年分の法人県民税と法人事業税についてY県税事務所長から更正処分を受けたが滞納状態にあった。

A社は当時既に自社の財産をすべて処分し解散していたため、滞納税額を徴収することができないこと、A社は法人税法7条に規定する同族会社であり、Xはその判定の基礎となる株主であること、XがA社に貸与していた土地および倉庫はA社の事業の遂行上欠くことができない重要財産であること等を根拠として、Y県税事務所長はXに対し、地方税法11条の6第2号（共同的な事業者の第二次納税義務）所定による第二次納税義務者として納付告知をした。Xは上記のYの主張に対して、そもそもA社は当該年度に事業所得がなかったと主張し、A社の課税処分に瑕疵があるとして、納付告知の取り消しを求め提訴した。

1審⁵⁾は、法人県民税に関する部分については請求を棄却し、法人事業税については、

5) 岡山地判昭和42年3月29日行集24巻10号1066頁。

A社の所得の存在を認めることができないのであるから、その部分についてのXに対する納付告知処分は「違法というべく取消しを免れない。」としてXの請求を一部認容したが、原告・被告がそれぞれ敗訴部分につき控訴した原審⁶⁾は、法人県民税についての判断は1審を支持し、法人事業税に関する部分については、第二次納税義務者に対する納付告知処分の実質は、主たる納税義務の徴収手続の1つにすぎず、課税処分と滞納処分との間に違法性の承継が認められない以上、第一次納税義務者に対する課税処分の瑕疵をその理由とすることはできないとして、Y県税事務所長の本件納付告知処分の適法性を認め、Xの請求を全面的に退けた。Xはこれを不服として最高裁に上告した。

(2) 判 断

第二小法廷は、国税徴収法及び地方税法に定める第二次納税義務者に対する納付告知は、形式的には独立の課税処分であるけれども、実質的には、第二次納税義務者を本来の納税義務者に準ずるものとみてこれに主たる納税義務についての履行責任を負わせるものにほかならないのであるから、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有しており、第二次納税義務者は主たる納税義務について本来の納税義務者と同様の立場に立つものというべきであって、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、納付告知の取消訴訟において、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、と判示して上告を棄却した。

最高裁の当該判旨は、第二次納税義務者について、本来の納税義務者とは納税主体を異にする別個独立した存在であるという説を採らず、一般に第二次納税義務制度の趣旨とされる租税徴収制度調査会答申⁷⁾を引用し、第二次納税義務者について、本来の納税義務者の納税上の責任を有する者としての立場と当該義務が本来の納税義務の補充的に課される義務であることを重視したものである。

(3) 検 討

最高裁で争点となるべきは、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納税義務についてその発生の基礎となる所得の存否又は数額についての認定誤りが、無効原因に至らない程度の瑕疵であった場合、第二次納税義務者がそれを理由として自己に対する納付告知の取消しを求めることができるかということであった。

本件判旨では、納付告知の性質を主たる納税義務の徴収手続きの一つに過ぎないとしているが、その根拠は、第二次納税義務とは主たる納税義務者の財産につき徴収不足が生じ

6) 広島高判昭和 48 年 10 月 15 日判タ 304 号 190 頁。

7) 昭和 33 年 12 月租税徴収制度調査会答申第三の一の 1「第二次納税義務制度のあり方」。

た場合に専らその徴収を確保するために補充的に課せられるためのものであるから、主たる納税義務の徴収手続きの一環としてみて差し支えないということであろうが、これは第二次納税義務者と主たる納税義務者の間に密接な親近性が存在すること、すなわち両者の実質的な一体性が前提条件である。しかしあらゆる第二次納税義務者が主たる納税義務者と常に親近性・一体性を有し同一人格に準ずると断定するのはあまりにも強引過ぎる。確かに本件は、地方税法 11 条の 6 に定める「共同的な事業者の第二次納税義務」が課せられた事例であり、第二次納税義務者は同族会社の代表取締役で、同族会社の判定株主である。一方滞納者である主たる納税義務者は、当該同族会社であり両者は実質的に一体と目されて差し支えない関係性を有しているといえる。佐藤繁氏は、本件の最高裁判例解説⁸⁾で「主たる納税義務の存否等についての第二次納税義務者の訴権利益は、主たる納税義務者によっていわば代理されている」としているが、一方で「およそいかなる者でも立法が第二次納税義務者として定めさえすれば、当然に争訟の機会を与えなくてもよいとしているものではない。」として、本件の射程範囲がすべての第二次納税義務者に当てはまるものではないことを示唆している。しかし本判決においては、その射程範囲に言及しなかったことにより結果的に主たる納税義務者との関係性はまったく区別されることなく、あらゆる第二次納税義務者の訴権利益を損なうことになったことを鑑みると、当該判旨が第二次納税義務者の権利救済に対して与えた負の影響は計り知れない。

2 平成 3 年最判

(1) 事案の概要

訴外会社 A は昭和 58 年 5 月 31 日の株主総会で解散決議をし、昭和 59 年 1 月 23 日に清算を完了、同年 6 月 21 日に清算完了の登記を行っている。A 社は、本件事業年度の法人税につき確定申告を行ったところ、税務署長 Y は右申告に対し昭和 59 年 6 月 30 日付けで更正処分及び過少申告加算税賦課処分（以下「本件課税処分」という）を行った。A 社はこれを不服として異議申立及び審査請求をしたがいずれも棄却された。そこで A 社の清算人である X は、国税徴収法 34 条（清算人等の第二次納税義務）所定の第二次納税義務者として納付告知処分を受けるおそれがあるとして、本件課税処分の無効確認を求める主位的請求と取消を求める予備的請求を行った。

第 1 審判決は、主位的請求につき、行訴法 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がある者」に該当するとして、無効確認訴訟における原告適格を認めた上で本件課税処分に重大かつ明白な瑕疵はないとして請求を棄却した。予備的請求については、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ず、主たる納税義務の確定の結果第二次納税義務者が履行責任を負担しなければならない危険を負うのはいわば主たる課税処分確定の反射的結果に過ぎないとして、第二次納税義務者は行訴

8) 佐藤 繁「判解」『最高裁判所判例解説民事篇（昭和 50 年度）第 1 版』（法曹会、1991）409 頁。

法 9 条にいう「法律上の利益を有する者」に当たらず、原告適格は認められないとした。X はこれを不服として控訴した。

(2) 判 断

高裁は、無効等確認訴訟について原告適格を認めた 1 審を支持し、さらに予備的請求である取消訴訟においても「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」として第二次納税義務者の原告適格を認めた。しか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、主たる課税処分が主たる納税義務者に告知された時をもって基準とするのが相当であるとした。さらに原告適格が認められたことから原審において主たる課税処分につき実体判断を行った結果、主たる課税処分は適法であるとして X の請求を棄却した。X はこれを不服として上告したが、最高裁は原審を支持し棄却した。

(3) 検 討

本件判決において、初めて第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟における原告適格が明確に認められ、またそれを納付告知処分前の第二次納税義務を受けるおそれがある者についても同様と判断された。この点について前述の昭和 50 年判決では原審で言及しているものの最高裁では明確に判断を示していなかった。

しかし本件判決のような立場で、第二次納税義務者の権利救済に係る問題が解決されることになるかという点、その点には大いに疑問が残る。本件判決は、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係を同一視し、納付告知処分の性質を主たる課税処分の徴収手続き上の一処分であるとして納付告知処分の取消訴訟で主たる納税義務を争うことを否定した昭和 50 年最判の立場を踏襲した上で、主たる納税義務そのものの取消訴訟の原告適格を認めたものであり、出訴期間の起算点について「徴税の安定と能率を害するおそれがあることを考慮」して、主たる納税義務者に告知がされた時を基準とするとしている点からも第二次納税義務者への権利救済が進んだとは考え難い。既述の通り、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処分があるまで知らない可能性が少なくないのであるから、本件判決のごとく主たる課税処分時を起算点とすると出訴期間を徒過してしまうことになりかねず、権利救済の実現可能性は、現実には極めて低いと言わざるを得ない。

一方で、第二次納税義務者が主たる課税処分を争う場合の原告適格に関する行政事件訴訟法 9 条及び 36 条の要件に関する判断を示したという点では評価できる部分もある。この判決の延長線上に後述の平成 18 年最判があるのは間違いないと思われる。

第2節 権利救済に係る学説の検討

昭和 50 年最判前後の学説の傾向を分析すると、第二次納税義務者が自己に対する納付告知の基となった主たる納税義務の瑕疵を争うことについての争訟手段は、明らかな無効の場合を除き、基軸となるのは、第二次納税義務者が、主たる納税義務の取消訴訟を直接提起するか、または自らの納付告知処分の取消訴訟において、主たる納税義務の瑕疵を争うか、そのどちらかに大別できる。これらについて否定・肯定の組み合わせと、否定あるいは肯定をする根拠の違い等でさらに分類される。また、別の側面から見ると、第二次納税義務の権利救済に消極的な見解と積極的な見解とに分かれているということもできる。消極説の場合は、主たる納税義務の取消訴訟を直接提起する方法を支持し、積極説の場合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争う方法を支持する見解を示している。もちろん大まかなこの分類にそぐわない学説⁹⁾もあるが、大局的にみてこのように分類しても差し支えないと解する。

消極説は、納付告知処分の取消訴訟で主たる納税義務の瑕疵を争うことについて否定する考えが根底にあり、しかしそうすると第二次納税義務者が主たる納税義務の瑕疵をまったく争い得なくなり、これは妥当でないことから主たる納税義務の取消訴訟において直接争うことを認めようとするものであり、昭和 50 年最判は、この主たる納税義務を直接争うことについて明確に認める判断は下していないものの、この消極説に立っていると解することができる。消極説の理論根拠は、昭和 50 年最判に見られるように主たる納税義務者と第二次納税義務者の人格を同一とみなす、いわゆる一体説¹⁰⁾に依拠している。

消極説が納付告知処分の取消訴訟で主たる納税義務を争うことを否定する学説の代表的な見解は、主たる納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者に対する告知処分とは

9) 例えば第二次納税義務者は主たる納税義務の瑕疵を一切争うことができず、第二次納税義務の固有の瑕疵しか争えないとする見解として、「主たる納税義務者に対する課税処分はそれを最も熟知しているところの主たる納税義務者がこれを争うに最も適しているものであり、また、主たる納税義務の取消によって常に第二次納税義務が縮減されるものではないことから第二次納税義務者に主たる納税義務の取消訴訟につき原告適格を認めることは疑問がある」(深谷和夫「判批」国税速報第二 661 号(1974) 6 頁)があるが、第二次納税義務者に対して納付告知された金額は、主たる納税義務の滞納税額を基にしている以上主たる納税義務の取消は、第二次納税義務の縮減と密接に関わっている。

10) 第二次納税義務者と主たる納税義務者との間には親近性があり、また形式上第二次納税義務者の財産となっていたとしても、実質は主たる納税義務者の財産であると認定できるというもの、すなわち第二次納税義務者の独立性は認めず、第二次納税義務者と主たる納税義務者をほぼ一体視する考え方をいう。

別個の処分であって、納付告知処分は、違法性の承継を認めることはできない¹¹⁾のものであり、また、主たる納税義務者に対する課税処分には公定力があるから、第二次納税義務者がその告知処分の抗告訴訟において主たる納税義務者の課税処分の違法を争い得ないとする¹²⁾ものである。これは、伝統的な行政法学の考え方に由来しているといえよう。行政処分に公定力が認められている根拠について田中教授は、「個々の具体的な法規に基づいてではなく、行政法全体の構造に基づく。」とし、「行政権の行為にこのような特殊の効力が認められるのは、(中略)組織として行動する行政権の、法律に基づき法律に従ってなす行為であるために、(中略)相手方を拘束するだけでなく、他の国家機関も第三者も、これを尊重すべきものとする」¹³⁾によって、行政目的が実現するのであるとしている。この田中教授を代表として展開する行政法の伝統的見解が昭和50年最判とその前後の学説に大きく影響を及ぼしている。

この消極説では、納付告知処分の取消訴訟において、主たる納税義務の瑕疵を争えないとしながらも、それに代わる争訟手段として直接主たる課税処分の取消訴訟を提起する原告適格を有するとしているが、その出訴期間の起算点は、あくまでも主たる納税義務者と同様に課税処分の通知があった日の翌日であるとする見解が多数説である。しかし第二次納税義務者には主たる課税処分の通知はされないのであるから、出訴期間は徒過する可能性が高く、結果として権利救済の実効性は著しく低い方途といえるものである。消極説の主張の根拠は「第二次納税義務の制度の趣旨から、主たる納税義務者と第二次納税義務者との間の行為が課税庁に対して詐害行為となるような場合を主として想定している」ため、「たとえ第三者であっても多くの場合主たる納税義務者に対する課税処分を知り得る立場にいるもの」であることを主張する¹⁴⁾。しかし第二次納税義務は詐害の事実を前提とせずに発生するものであるから、制度の趣旨¹⁵⁾を曲解した主張であると解する。すべての第二次納税義務者が主たる納税義務者自身と同様に、主たる課税処分の存在を知っているとは考えられない。しかしこの見解は、結局平成3年最判まで影響を及ぼすこととなったのは前述の通りである。

11) 伝統的な違法性承継理論である。違法性の承継の代表的見解としては、田中二郎教授の「先行処分が違法であることを理由として、後行処分の取消の訴えを提起することができるかが問題となるが、先行処分と後行処分とが相結合して一つの効果の実現をめざし、これを完成するものである場合（例えば、農地の買収計画が違法なことを理由として、それに基づく買収処分の違法を主張する場合のごとし）には、原則として、積極的に解すべきであり、先行処分と後行処分とが相互に関連を有するとはいえ、それぞれ別個の効果を目的とするものである場合（例えば市町村議会における予算の議決と市町村税の賦課、又は租税の賦課処分と租税滞納処分のごとし）は、消極的に解すべきであろう。」（田中二郎『新版 行政法 上巻 [全訂第2版]』（弘文堂、1983）327頁）とする見解がある。

12) 吉良 実・前掲注4) 25頁、藤原淳一郎「判批」ジュリスト528号（1973）161頁、大崎 満「主たる納税義務の瑕疵と第二次納税義務者の争訟手段」税務大学校論叢9号（1975）185頁、今井文雄「判批」判例時報804号（1976）129頁など。

13) 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957）103頁。

14) 大崎 満・前掲注12) 201頁、吉良 実・前掲注4) 25頁など。

15) 三木教授は、「いわば租税徴収の便宜のための制度」であると位置付けている。三木義一「第二次納税義務－『徴収不足額』説からの実務への批判を中心として－」租税法研究15号（1987）58頁。

一方の積極説は、第二次納税義務者の権利救済の方法として、納付告知処分の取消訴訟において、主たる納税義務の瑕疵を争い得ると主張している。積極説の法理論構成は、伝統的な行政法学と対極的に租税債務関係説¹⁶⁾に基づき、「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ものであり、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」¹⁷⁾のであるから、違法性の承継は認められるという見解に立っている。その上で、納付告知処分の取消訴訟において第二次納税義務者が主たる納税義務を争い得るか否かの問題は「違法性の承継の問題ではなくて、実は第二次納税義務の租税要件（租税構成要件）自体の瑕疵をめぐる問題である」とした上で、「第二次納税義務も、各本条に規定する租税要件の充足によって成立する。そして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。」とし、そうであるとする、「実定法的に主たる納税義務のあり方自体が第二次納税義務成立の租税要件を構成している」のであるから、それゆえ、「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（括弧内略）を主張しうるものと解さなければならない。」としている。

同じ意見を汲むものとして、「実体法レベルからみて、主たる納税者の租税債務の客観的範囲それ自体が第二次納税義務成立の構成要件に組み込まれている。それ故、第二次納税義務者は自己の第二次納税義務の範囲それ自体の問題として主たる納税者に対する課税処分の違法性を争うことができると解されよう。」¹⁸⁾とする見解がある。

これらの積極説¹⁹⁾が唱えられたものの、昭和50年最判で納付告知処分の取消訴訟において第二次納税義務者が主たる納税義務の瑕疵を争うことを認めない判断が下されて以降、権利救済に係る判例の傾向は変ることなく、平成3年最判に至っている。

平成3年最判は、主たる納税義務の瑕疵を第二次納税義務者が直接争い得ると判断した初めての最高裁判決であったため、第二次納税義務者の権利救済が一見進んだかのように見えるが、平成3年判決はその判旨を見る限り、第二次納税義務者の権利救済につき昭和50年判決の立場をそのまま踏襲したもので、昭和50年最判において明確に判断しなかつ

16) ドイツにおいて伝統的な行政法学説は、租税法律関係を国又は地方公共団体が優越する権力の主体として人民に対する命令服従の関係として特徴付けられるもの（租税権力関係説）としていたのに対し、租税債務関係説は、租税法律関係を公法上の債権債務関係としてとらえる考え方である。北野弘久『税法学原論〔第6版〕』（青林書院、2007）238頁。また谷口教授は、「租税債務関係説は、法律の定める課税要件の充足によって納税義務が成立するものとし、課税要件法を、国民の納税義務を創設する権限を税務官庁に付与する授權法・手続法としてではなく、国と国民との間の租税債権債務を規律する実体法として性格づける考え方であり、租税権力関係説と比較すると、納税義務の成立について税務官庁の創設的な行為が介入する余地を認めない点に、その特徴がある」と説明している。谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995）62頁。

17) 北野弘久・前掲注16）304頁。

18) 三木義一「第二次納税義務の法的性格の再検討～租税債務関係論の具体的展開の一素材として」税理20巻8号（1977）144頁。

19) 他に積極説を唱えるものとして、水野武夫「第二次納税義務」北野弘久編『日本税法体系・第1巻』（学陽書房、1978）175頁以下。

たが、原審では、第二次納税義務者が主たる納税義務の瑕疵を全く争い得ないとするのは相当でなく、主たる課税処分取消訴訟における原告適格は肯定すべきである旨を述べているのであるから、判例は昭和 50 年最判から平成 3 年最判まで変わらず消極説の立場をとっていることがわかる。

第 2 章 平成 18 年最判における権利救済の実効性

第 1 節 1 審及び原審の判旨と最高裁判断

1 1 審及び原審の判旨

本件は、知人が代表者を務める A 社から同社の保有株式の譲渡を受けた X が、A 社に対する法人税課税処分²⁰⁾に基づく同社の滞納国税につき平成 14 年 6 月 8 日に国税徴収法 39 条（無償又は著しい定額の譲受人等の第二次納税義務）に基づく第二次納税義務の納付告知を受けたため、それから 2 ヶ月以内である同年 8 月 6 日に A 社に対する本件課税処分に対する異議申し立てをしたところ、国税通則法 77 条 1 項所定の不服申立期間を経過した後に行われた申立であることを理由に却下の決定をうけ、さらに審査請求に対してもこれを却下する裁決を受けたため、本件裁決の取消を求めた事案である。

1 審²¹⁾では、第二次納税義務者が主たる課税処分に対して不服申立をする場合の不服申立の起算日は、主たる納税義務者に通知された日（平成 14 年 4 月 3 日）ではなく第二次納税義務者に納付告知がされた日（同年 6 月 8 日）であるとして本件裁決を取消した。

1 審では、不服申立期間の起算日のみが争点とされたのに対し、税務当局の控訴による高裁²²⁾では、第二次納税義務者が主たる課税処分の取消を求める不服申立適格を有するかどうかについても争点とされた。高裁の判旨では、昭和 50 年最判を引用し「第二次納税義務者の納付告知は、主たる課税処分により確定した主たる納税義務の徴収手続き上の一処分としての性格を有するもの」であり、「主たる納税義務を争う第二次納税義務者の訴権は、本来の納税義務者によっていわば代理行使されているものとみて、主たる納税義務については、本来の納税義務者に主たる課税処分についての不服申立の途が与えられている以上、徴収手続きの段階では第二次納税義務者が別途これを争うことはできないもの」であるから「本件異議申し立ては、不服申立適格のない者によってされた不適法な申立てというべき」として原判決を取消し、X の請求を棄却した。X は、この判決を不服として上告した。

2 最高裁の判断

20) 平成 14 年 4 月 3 日に A 社に通知がされたもの。当該課税処分は、A 社の X に対する株式の譲渡が低額譲渡であり時価との差額が寄付金に当たるとして、なされたものである。

21) 東京地判平成 16 年 1 月 22 日判例時報 1903 号 18 頁。

22) 東京高判平成 16 年 6 月 15 日判例時報 1936 号 72 頁。

最高裁は、争点につき下記の通り判示し、原判決を破棄した。

(1) 争点1 不服申立適格

「違法な主たる課税処分によって主たる納税義務の税額が過大に確定されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額は当然に大きくなり、第二次納税義務の範囲も過大となって、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがある。」とし、「第二次納税義務者は、主たる課税処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消によってこれを回復すべき法律上の利益を有するというべきである。」とした。また「納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を、すべての場面において完全に否定し去ることは相当でない。特に本件で問題となっている国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者は、本来の納税義務者から無償又は著しく低い額の対価による財産譲受等を受けたという取引相手にとどまり、常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるということではできない」のであるから「本来の納税義務者との一体性を肯定して両者を同一に取り扱うことが合理的であるということではできない。」として主たる課税処分につき国税通則法 75 条に基づく不服申立てをすることができると判示した。

(2) 争点2 不服申立期間の起算日

この点につき、「第二次納税義務を確定させる納付告知があるまでは、不服申立ての適格があることを確実に認識することはできないといわざるを得ない。その反面、納付告知があれば、それによって、主たる課税処分の存在及び第二次納税義務が成立していることを確実に認識することになるのであって、少なくともその時点では明確に『処分があったことを知った日』ということができる。そうすると、国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者が主たる課税処分に対する不服申立をする場合、国税通則法 77 条 1 項所定の『処分があったことを知った日』とは、当該第二次納税義務者に納付告知（納付通知書の送達）がされた日をいい、不服申立期間の起算日は納付告知処分がされた日の翌日であるとするのが相当である。」と判示し、本件における不服申立の手続きは適法であるとして X の主張を支持した。

第2節 争点の検証

1 原告適格（不服申立適格）の有無

第二次納税義務者が、主たる課税処分の瑕疵を直接争うことが認められるかどうか、本件の最大の争点のひとつであった。この点について平成 50 年最判は判断を下していないが、学説では前述の通り、第二次納税義務者が納付告知処分の取消訴訟で主たる課税処分の瑕疵を争うことを認めないとする消極説が、その代わりとなる権利救済の方法として、直接に主たる課税処分の瑕疵を争う原告適格（不服申立適格を含む。以下「原告適格等」という。）を認める見解を示しており本件判旨と同様、「行政事件訴訟法 9 条は、処分の取

消し訴訟の原告適格を処分の相手方にのみ限定せず『取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者』と定めていて、第三者でもその処分の取消しを求めるにつき『法律上の利益』を有するかぎり、取消訴訟を提起できることになって」いるのだから、「主たる納税義務者が違法な確定行為により過大に確定した場合には、その確定により主たる納税者からの徴収不足額は当然過大となり、結局第二次納税義務の範囲も過大となり、結局第二次納税義務者は直ちに不利益を受けることになる」。したがって、第二次納税義務者は、「そのような主たる納税者に対する違法な確定行為（課税処分）の取消しを求める『法律上の利益を有する者』に該当する。」²³⁾としている。

また田中二郎教授も、第二次納税義務者が主たる納税義務者に対する賦課処分に対し不服申立てをすることができるかどうかについて、「多少問題がないではないが、積極的に解するのが、救済制度の趣旨からいって妥当であろう。」²⁴⁾と述べている。

行政事件訴訟法9条1項にいう「法律上の利益を有する者」に該当するか否かについて、一般に「法律上の利益を有する者」とは、「法律上保護された利益説」と「法的保護に値する利益説」に大別される。「法律上保護された利益説」とは、法の意図が国民の利益の保護にあれば出訴は許されるが、国民の利益の保護ではなくもっぱら公益目的のための規制に過ぎないと解される場合は、違法な処分により処分の相手方ではない第三者がいかに重大な不利益を被ってもそれは反射的利益の侵害であって、出訴は認められないとするものである。しかし、当該処分の根拠とされる法令の規定の文言から法律上の利益の有無を判断することは容易ではなく、近年の学説では「法的保護に値する利益説」すなわち、処分の違法を争う者が、その効力を否認するにつき実質的な利益を持つ限り、そしてその不利益が直接的かつ重大である限りにおいては、それが法律上保護された利益であれ事実上の利益（反射的利益）であれ、広く訴えの利益を有するとする説が強調されるようになり、判例にも影響を与えつつあった。このような中で、平成16年の法改正により新たに行政事件訴訟法9条2項が新設され、「処分又は裁決の相手方以外の者」について同条1項が定める法律上の利益の有無を判断する場合の基本的な判断基準が定められ²⁵⁾、より原告適格が認められる対象が拡大された。

このような背景の下、本件最高裁判旨では明確に「第二次納税義務者は、法律上保護されるべき利益を侵害されるおそれがある」と言及しその原告適格を肯定しているが、原審では、すべての第二次納税義務者は主たる納税義務者との一体性が恒常的に強いものであるとの前提の下で、「第二次納税義務者の訴権は主たる納税義務者に代理行使されている」とし第二次納税義務者の原告適格を否定する判断を下した。しかし本件のように「主たる納税義務者と取引関係や親族関係等の法的関係の全くない第二次納税義務者」の場合は、形式上のみならず実質的にも独立した別人格であるのだから、訴権利益が主たる納税

23) 吉良・前掲注4) 26頁。

24) 田中・前掲注13) 302頁。

25) 牛島 仁他『行政法総論』（ぎょうせい、2006）287頁。

義務者に代理行使されているとは到底言えずその論旨には無理がある。よって、原審を覆し、第二次納税義務者に原告適格を認めた本件最高裁判決は、妥当である。

2 出訴期間（不服申立期間）の起算日

消極説においては、「主たる納税義務者と第二次納税義務者との間の親近性から考えると、第二次納税義務者が納付告知の送達があるまで主たる納税義務者に対する課税処分があったことを知り得ないとする批判には賛成できない。」²⁶⁾ という考え方が根強く、平成3年最判もこの立場を崩していない。また、立法論上、第二次納税義務者の救済のために、出訴期間等の特例ということも考えられるべきではないかという見解に対して、「主たる納税者自身は出訴期間の経過等によって取消訴訟等を提起できなくなっているのに、第二次納税義務者だけがそのような特例によって、主たる納税者に対する課税処分の取消訴訟等を提起できるというのも、誠におかしなことであり、加えて上記のような不合理な結果を生ずることにもなるので、かかる特例を認めることには疑問がある」²⁷⁾ として納付告知処分があった日の翌日を起算日とすることに懐疑的な意見がある一方、この意見に対し、「違法な行政処分は、処分の相手方の権利ないし法律上の利益を害さない限り、相手方がこれを争わずもはや出訴期間が経過した後においても、行政庁みずからこれを取り消しするのであって、決しておかしくはない。同様に主たる納税義務者がこれを争わず、同人との関係では確定していても、第二次納税義務者がこれを争い、行政庁みずからこれを取消し、又は争訟手続により裁判所がこれを取消す判決をしたからといって、元来違法な行政処分が取消されるのであるから、何ら不合理とはいえない。」²⁸⁾ と反論する意見が出ていた。

そもそも、国税通則法77条1項に定める「処分があったことを知った日」とは、処分があったことを現実知った日をいい、抽象的な知りうべかりし日を意味するものではない²⁹⁾。当事者である主たる納税義務者に対しては課税処分の通知書を送達した日の翌日から不服申立期間が進行するのが当然であるが、この通知書は第二次納税義務者になる可能性がある者に送達される仕組みにはなっていないのであるから、おそらく平成3年最高裁判決のように、第二次納税義務者に対しても主たる課税処分の通知があった日の翌日を不服申立の起算日とするのであれば、第二次納税義務者が主たる課税処分の取消訴訟を提起しようとしたときに、既に不服申立期間及び出訴期間を徒過している場合が殆どである。これでは、実質的に第二次納税義務者は争訟等において争う機会が失われ、本件地裁の判旨にあるように憲法上の裁判を受ける権利を奪うものとなりかねない。

したがって、第二次納税義務者について「処分があったことを知った日」とは、第二次

26) 大崎・前掲注12) 201頁。

27) 吉良・前掲注4) 25頁。

28) 今井・前掲注12) 132頁。

29) 最判昭和27年11月20日民集6巻10号1038頁。

納税義務に納付告知がされた日、すなわち納付通知書が送達された日の翌日とした本件における判断は妥当である。

第 3 節 過去の主要判例との相違点と判決の射程範囲

昭和 50 年判決・平成 3 年判決と本件を比較すると、明らかに第二次納税義務者と主たる納税義務者との関係性の解釈と納付告知処分の法的性質の解釈が変化していることが見て取れる。昭和 50 年判決では、第二次納税義務を「本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別の関係になる第三者に対して補充的に課される義務」と定義づけ、その第二次納税義務者に対する納付告知は、「主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の、徴収手続き上の一処分としての性格」としている。平成 3 年判決はこの昭和 50 年判決をそのまま踏襲する立場をとっている。これが本件最判においては、第二次納税義務制度の趣旨からみれば、第二次納税義務者は本来の納税義務者との同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別な関係ということになるが、その態様は様々であるから「納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を、すべての場面において完全に否定し去ることは相当ではない。」とした。さらに本件は国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者であるのだから、「常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるということとはできない」として第二次納税義務者の独立性に言及している。また不服申立期間の起算日について、平成 3 年判決においては、「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、主たる課税処分が主たる納税義務者に告知がされた時をもって基準とするのが相当」であるとしていたのに対し、本件最判では、主たる納税義務者と常に一体性を有するとは限らないのであるから、「第二次納税義務を確定する納付告知があるまでは、不服申立ての適格があることを確実に認識することができない」として不服申立期間の起算日は納付告知がされた日の翌日であるとしている。このように、第二次納税義務者の独立性が明確に認められたのは、最高裁の判例において初めてのことであり、これによって判例の立場が消極説から積極説に完全に移行したとまではいえないとしても、大いに評価されるものである。

この背景には、平成 16 年改正行政訴訟法 9 条 2 項が増設され、原告適格が拡大され「法律上の利益」の解釈が広がったことに起因しているとの見方が多い。そのこともあるいは関連しているかもしれないが、この相違をもたらしめているのは、課せられた第二次納税義務の内容、すなわち滞納者である主たる納税義務者と第二次納税義務者との関係性に大きく所以するものと考ええる。

昭和 50 年判決では、地方税法 11 条の 6（徴収法 37 条）に定める「共同的な事業者の第二次納税義務」が課せられたのであるが、この場合の主たる納税義務者は同族会社であり、第二次納税義務者は当該会社の代表取締役であり、同族会社の判定の基礎となる株主である。また、平成 3 年判決では、徴収法 34 条に定める「清算人等の第二次納税義務」

が課せられたが第二次納税義務者は、解散した法人すなわち主たる納税義務者の清算人という立場であった。両判決とも主たる納税義務者と第二次納税義務者との関係性はかなり密接であったことは否めない。一方、本件は、徴収法 39 条所定の「無償又は著しく低い額の対価による譲受人等の第二次納税義務」が課せられた事例であるが、第二次納税義務者が代表を務める法人は、主たる納税義務者のグループ会社であるという事実はあるにしても、あくまでも株の譲渡をした法人と株を譲り受けた個人としての関係に過ぎない。この関係に密接な一体性を見出すのは困難である。従って、本件により第二次納税義務者に主たる納税義務者の原告適格が認められ、不服申立期間の起算点を納付通知書が送達された日の翌日とする判決が出たのは、主たる納税義務者との関係を別人格と認めるに資するからこそであったといえる。そのことは、本件最高裁の判旨で争点に係る判断において、「国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者は、主たる課税処分につき国税通則法 75 条に基づく不服申立をすることができるものと解するのが相当である。」「国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者が主たる課税処分に対する不服申立をする場合、(中略)不服申立期間の起算日は納付告知がされた日の翌日であると解するのが相当である。」(下線筆者)と射程範囲を明確にしていることから明らかである。そう考えると、今後第二次納税義務者が主たる納税義務を争う場合にすべての第二次納税義務者に本件判旨が適用されるわけではなく、第二次納税義務の内容、主に主たる納税義務者との関係性について個別具体的に判断されるものと解される。

第 4 節 判決後の問題点

1 主たる納税義務が申告により確定している場合

本件原審の中で、主たる納税義務が申告によって確定した場合には第二次納税義務者はこれを争い得ないにもかかわらず、課税処分によって確定した場合のみこれを別異に解することは均衡を失するという指摘する部分がある。これに対し最高裁は、申告により確定した主たる納税義務を第二次納税義務者が争う方法がないからといって違法な行政権の行使による権利侵害まで争う方法を否定するものではないとして高裁判決を破棄した。この最高裁の判断は正しいとしても、第二次納税義務者が、申告により確定した主たる納税義務の瑕疵を直接争えないという事実は残る。なぜなら、申告は納税義務者自らの行為であり行政処分ではないのであるから、申告内容に瑕疵があったとしても申告の取消しを求める訴訟を提起することはできず、これを減額は正するのは訴訟ではなく更正の請求(国税通則法 23 条、地方税法 20 条 9 の 3)でしか為し得ない。しかし更正の請求をすることができるのは、申告書の提出者に限られていることから、第二次納税義務者はすることはできない。もしも主たる納税義務者たる申告の提出者が更正の請求をしたとして、その請求が通ればもちろん、仮に課税庁が理由のない旨却下をしたとしても、それは課税処分であるからその課税処分に対し第二次納税義務者が不服申し立てを提起するという方法により申告内容を是正する余地は残されていると考えることもできるが、更正の請求をするかど

うかは主たる納税義務者の意思決定に委ねられる事となり、徴収法39条の第二次納税義務者のように主たる納税義務者と常に一体とはいえない場合は特に、権利救済の方途としては不安定であることは否めない。また課税庁が申告内容について増額更正の必要を認める場合、本来は更正処分がなされ、その内容に不服がある場合は、第二次納税義務者も不服申立を提起することができるのであるが、実務上多くの場合更正処分は行われずに修正申告が懲滞され、納税義務者はそれに従い申告を行っている現状からすると、その修正申告に対して第二次納税義務者が自らの意思で減額是正をする方途はないのであるから、第二次納税義務者の権利保護は大いに危ぶまれる。

2 主たる納税義務者が自らの取消訴訟で敗訴している場合

主たる納税義務者がすでに自らの取消訴訟で、その納税義務の瑕疵を争った結果敗訴し、主たる納税義務者本人はもはやこれを争う余地はない場合、同じ主たる納税義務の取消訴訟を第二次納税義務者が再度提起することが可能であろうか。これは既判事項に対する拘束力（既判力）の問題であるが、この既判力には、①時間的限界（事実審の口頭弁論終結時後に生じた事由に基づきその法律効果の変更消滅の主張は妨げられない。）②物的限界（判決主文に表現された判断に限り生ずる。）③人的限界（原則として当事者間にのみ生じ、第三者には及ばない。）という3つの限界がある³⁰⁾。第二次納税義務者は、この③の第三者に該当し既判力は及ばないとの見解も取れるが、伊藤教授は、平成16年の改正により行政事件訴訟法9条2項の原告適格の範囲が拡大されたのであれば、それに応じて既判力の主観的範囲も拡大される（民事訴訟法115条1項2号³¹⁾の解釈による）から、第二次納税義務者はさらにもう一度主たる納税義務について争訟を提起することはできないとしている。一方で、「行政処分について複数の原告適格を有する者がいる場合、原則として、各別に取り消し訴訟を提起することができ、いずれかの訴訟における勝訴判決に従って処分が取り消されれば、その効果は当然他の者にも及ぶことになるが、いずれかの訴訟において当該原告が敗訴したとして、その既判力は他の者に及ぶわけではない」³²⁾として第二次納税義務者により再度提訴することを認める考え方もある。しかし、第二次納税義務者が再度提訴し、仮にこれに勝訴した場合、主たる納税義務者との関係においては既に確定している主たる課税処分が、第二次納税義務者との関係においてのみ取消されるという結果となり、不自然さは拭い切れない。

だが、主たる納税義務者が自らの取消訴訟により敗訴した場合、その既判力は第二次納税義務者にも及ぶと解すると、第二次納税義務者の権利が救済される道は閉ざされる。

30) 伊藤義一「判批」税務事例38巻10号(2006)7頁。

31) 民事訴訟法115条1項（確定判決等の効力が及ぶ者の範囲）は「確定判決は、次に掲げる者に対してその効力を有する。」としたうえで、その2号に「当事者が他人のために原告または被告となった場合のその他人」を定める。

32) 川神 裕「判批」ジュリスト1330号(2007)97頁。

3 その他の検討事項

(1) 納付告知処分前の場合

平成3年最判の場合、主たる納税義務の取消訴訟の原告適格が認められたのは納付告知前の第二次納税義務者であり、「第二次納税義務を課せられるおそれがある者」にすぎなかった。この裁判では、不服申立ないし出訴期間の起算点について「主たる課税処分が主たる納税義務者に告知がされた時をもって基準とするのが相当」とされたため問題化しなかったが、今後、納付告知処分前の第二次納税義務者については平成18年最判において認められた「納付告知がされた日の翌日」とすることはできずに、不服申立期間の起算日をいつにすべきか判断に窮しないかという疑問が生ずる³³⁾。

(2) 国税通則法77条4項の「処分があった日」

国税通則法77条1項の「処分があったことを知った日」の解釈を「納付告知がされた日」とした根拠は、主たる納税義務者に対する課税処分があったときにすべての第二次納税義務者がその事実を知り得る訳ではなく、納付告知があって初めて知る場合あるということであろうが、同条4項にいう「処分があった日」とは、本来の納税義務者に対して主たる課税処分が通知された日を指すことになるものと解される³⁴⁾。これは、あくまでも主たる課税処分を争うのである以上致し方ないことである。同項の趣旨は、処分を知っていたか否かにかかわらず、1年の不服申立期間を定めることにより課税関係の早期安定を図ることにあるとすれば、納付告知前であったために第二次納税義務者が主たる納税義務者に対する処分を知らなかったとしても、異なる解釈をすることは難しいのではないか。ただし、同項但し書きにおいて「正当な理由があるときには」不服申立期間徒過後においても不服申立が認められるとされているので、本来納税義務者に対して主たる課税処分が通知された日から1年を徒過した後でも不服申立は可能になる。しかし、「正当な理由」として認められるか否かは解釈に委ねられることになるため、確実性に劣る難がある。

第5節 小括

この章で確認した通り平成18年判決は、第二次納税義務者の独立性を認め、第二次納税義務者の権利救済がより実効性の伴うものとなるための1歩を前進したとみてとれるものの、権利救済の道が完全に開けたと考えるのは早計である。前節で、主たる納税義務の取消訴訟で直接争うことの問題点を論じたが、権利救済の実効性の観点からは課題は少な

33) だが、仮に国税通則法77条1項の「処分があったことを知った日」を条文の文言通りに解釈し、納付告知前の第二次納税義務者の不服申立の起算点を「実際に知った日」とすることができれば、この問題は解決できる可能性がある。その場合、原告が主張した「知った日」について課税庁に意義があれば、課税庁がその旨を立証すべきである。

34) 川神・前掲注32)138頁。

いとはいえない。もちろん、平成 50 年最判が取り消されない以上、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納税義務の違法を争うことができない現状では、主たる納税者に対する課税処分の取消訴訟において第二次納税義務者に原告適格を認め、さらに不服申し立て期間の起算日を納付告知があった日の翌日とすることは現時点における最良の方法ではある。しかしもっとも懸念されることは、第二次納税義務者の権利救済は、主たる納税義務者に代わってその取消訴訟で主たる納税義務の瑕疵を争うことで充分であるといえるだろうかということである。第二次納税義務は保証債務などと違い、独立した納税義務であるにもかかわらず自らの取消訴訟で争うことに制限を加えられるのは不自然ではないだろうか。本件では、判旨とは別に少数意見として泉徳治裁判官がこの点について問題提起をしている。

次章においてまずこの少数意見を検証し、その提言どおり昭和 50 年判決が取り消され、納付告知処分の取消訴訟で主たる納税義務を争うことが認められると仮定した場合、その根拠となる理論構成はどのようなものであるべきかを検討する。

第 3 章 納付告知処分の取消訴訟で争うことの合理性と実効性

この章では、学説において積極説が主張してきた第二次納税義務者の権利救済の方法である、納付告知処分の取消訴訟で争うことについて合理性と実効性を検討する。

まず、平成 18 年最判の少数意見で示された泉裁判官の主張を検証する。次に消極説が納付告知処分の取消訴訟で争うことを否定する根拠として用いていた伝統的な行政法学に基づく公定力の問題と、違法性の承継が認められないとする主張を否定するために、納付告知処分の法的性質について検討し、これによって納付告知処分の取消訴訟で争うことの合理性を明らかにした上で、もっとも実効性が担保される権利救済の方途を考える。

第 1 節 平成 18 年最判における少数意見の検証

泉徳治裁判官は、平成 18 年最判について多数意見の結論には同調するものの、その理由を異にするものとして以下の見解を述べた。

「第二次納税義務者の納税義務と、本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものである。したがって、第二次納税義務者は自己の第二次納税義務の成立自体にかかわる問題として、納付告知処分の内容に組み込まれた主たる課税処分の違法性を、独自に争うことができるというべきである。主たる課税処分の公定力は、第二次納税義務者が自己に課せられた納税義務、すなわち第二次納税義務を争うために、その要件の一部を構成する主たる課税処分の違法性を主張すること妨げるものではない。換言すると、第二次納税義務者は、独自に、納付告知処分取消請求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。」「そうすると、第二次納税義務者は、自己の法的

利益を守るため、主たる課税処分の取消自体を請求するまでの必要がなく、主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を有しないというべきである。」「(しかし、納付告知処分の取消訴訟において、確定した主たる納税義務者の存否又は数額を争うことができないと判示した昭和 50 年最高裁判決が変更されない以上) 第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を認めるべきである。」

泉裁判官が納付告知処分の取消訴訟で第二次納税義務者が主たる課税処分の違法性を主張することができるとした根拠について意見の中では明確には述べられていない。「主たる課税処分の公定力は、第二次納税義務を争うために主たる課税処分の違法性を主張することを妨げるものではない。」としている点からすると違法性の承継が認められるとする考え方であるのか、あるいは「納付告知処分の内容に組み込まれた主たる課税処分の違法性を独自に争い得る。」としていることから、客観的にあるべき主たる納税義務について争うとする考え方に近いのではないか、どちらとも考えられる。

根拠がいずれにせよ、泉裁判官の最も主張するところは、第二次納税義務者に独自に納付告知処分取消訴訟において主たる課税処分の違法性を主張する方途を開かせることで、そのために昭和 50 年最高裁判決は変更されるべきであるということである。これは昭和 50 年判決に敢えて触れないということで結果的に当該判決の結論を維持する立場に留まった多数意見と異なる点である。

さらに泉裁判官は、もしも昭和 50 年判決が取消された場合には、第二次納税義務者は主たる課税処分そのものを争うための取消訴訟の原告適格は有しないとしている。両方が認められるとする学説³⁵⁾もあるが、前節で検討したように、主たる納税義務の瑕疵を直接争うことについて問題点があることを考慮すると、両訴訟を二本立てで認める特段の必要性があるとは考えられず、逆に両訴訟を認めることにより、両訴訟それぞれにおいて同じ違法事由を主張し判断が異なるなどの矛盾抵触が生じることへの懸念は拭い切れない。

第2節 合理性の検証

1 公定力の及ぶ範囲

公定力についての概念規定は存在せず、その適用範囲は解釈に委ねられているといえる。意義について、「国家行為の公定力とは公共関係に於いては国家の意思行為が其の関係を決定する力を有し、其の行為が正当の権限ある機関によって取り消されるか又はその無効を確認せらるる迄は常に適法なることの推定を受け、其の相手方たる人民の側に於いて其の効力を否定することのできないことを請ふ。」³⁶⁾とされている。昭和 50 年判決の判断の

35) 川神 裕氏は、両訴訟の併存を認める見解もあり得ないではないとしている。しかしその場合は同じ違法事由を両訴訟で重複して主張させないなどの調整が必要であると述べている。川神 裕「判解」『最高裁判所判例解説民事篇平成 18 年度 (上)』(法曹会、2009) 105 頁。

36) 美濃部達吉『公法と私法』(日本評論社、1935) 121 頁。

基礎となっているのは、課税処分は違法性は滞納処分には承継されないとする公定力の理論を根拠とするものであった。すなわち伝統的な公定力理論³⁷⁾からいえば、主たる課税処分が取消されない限り、別訴においてその処分内容（課税標準や税額など）を争うことは許されないということである。これを第二次納税義務の場合に当てはめると、課税処分には行政処分としての公定力が認められ、権限のある行政庁の取消があるかあるいは一定の行政争訟手続きによって争われ、その結果国税不服審判所なり裁判所なりによる取消があって始めてその効力を失うことになるのであるから、その取消が無い以上、主たる納税義務者に対する課税処分の課税標準なり税額なりを争うことはできないということになる³⁸⁾。

これに対して三木教授は、「租税法律関係においては実体法の構成要件に即した特有の法理が形成されるべきであり、実体法上主たる納税者の租税債務の客観的範囲が構成要件に組み込まれている以上、一般行政上の公定力はそもそも問題にならない。」³⁹⁾としている。また、公定力の及ぶ範囲について、「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、それが主たる納税義務者に対して及ぶことは当然である。しかし、右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。かりにこれを肯定するとすれば、そのような公定力を伴う主たる課税処分に対しては、第二次納税義務者が適時に不服を主張する機会を制度上設定しておくべきは必ずである。（それが無いということは）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⁴⁰⁾」とする意見がある。

行政行為一般における公定力の制度的根拠は、①行政行為の早期実現、②行政法関係の安定性の維持、③行政行為の効果の統一的決定の確保、④行政行為に対する信頼性の保護などに求められている⁴¹⁾。租税法律行為もまた行政行為として上記の要請をうけるとしても、租税法律行為は、法律上の課税要件を充足することによって当然に成立し、行政庁

37) 違法の行政行為も、当然無効の場合は別として、正当な権限を有する機関による取消のあるまでは、一応、適法の推定を受け、相手方はもちろん、第三者も、他の国家機関もその行政行為の効力を無視することができない効力をいう。（最判昭和30年12月26日民集9巻14号2070頁）この判例を支持する田中教授は、「公定力の意義及び公定力の認められる根拠等については、学説上異論が多いが、私は、公定力の意義は右のように解するのが正当であり、その根拠は、行政庁の判断を尊重し、広告訴訟の形式によってのみこれを争うことができるものとする立法の主旨にこれを求めるべきものと考ええる。」としている（田中・前掲注13）132頁）。さらに、「行政権の行為にこのような特殊性が認められるのは、これらの行為は、単なる私人がその自由な意志に基づいてなす行為とは異なり、組織として行動する行政権の、法律に基づき法律に従ってなす行為であるため…」とも述べている（田中・前掲注13）103頁）。

38) 吉良・前掲注4）26頁。同様の意見としては、「課税処分が取消され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。」がある（図子善信「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（1996）41頁）。

39) 三木・前掲注18）143頁。

40) 小早川光郎「判批」ジュリスト583号（1975）161頁。

41) 牛島ほか・前掲注25）64頁。

(課税庁)と納税者は、これにより、私法上の金銭をめぐる債権債務の関係を形成する(租税債権債務関係説)という立場からみると、両者の関係は、両者ともに課税要件に拘束される点から、対等な関係であるとも解される。したがって、過度に行政庁が権力を主張する考え方を租税法律行為に厳格に適用することに違和感を禁じ得ず、ことに主たる納税義務の瑕疵を納付告知処分の取消訴訟で争う第二次納税義務者に対して公定力は及ばないと解する。

2 納付告知処分の法的性質

消極説の立場をとってきた昭和 50 年最判及び平成 18 年最判の原審は、納付告知処分の法的性質を主たる納税義務の徴収処分であるとしている。そしてこの考えは主たる課税処分と徴収処分である納付告知処分には違法性の承継は認められないから、納付告知処分の取消訴訟で主たる納税義務の瑕疵を争い得ないとする主張につながる。次節で違法性の承継の可否を判断するに先立ち、納付告知処分の法的性質が徴収処分であるのか、または独立した課税処分の性質を有するとみるかを検討する。

平成 18 年判決で、原審と最高裁は異なる判断を下した。原審は昭和 50 年最判を踏襲し、第二次納税義務者の独立性を認めない立場であり、納付告知処分の性質については「納付告知は、主たる納税義務の徴収手続き上の一処分としての性格を有する」と判示している。一方最高裁は、第二次納税義務者の独立性を認める判断を下したが、納付告知処分の法的性質について、従来の「徴収処分」であるとの表現を用いず、第二次納税義務者は、「納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる」として独立した課税処分であることを示唆している。このように、納付告知処分の法的性質の解釈は、第二次納税義務者の権利救済の有り様にも大きく影響を及ぼすものであることが判る。

第二次納税義務を課すためには、国税徴収法 32 条 1 項に基づき納付通知書による告知をしなければならないと定められているが、この第二次納税義務者に対する納付告知処分の法的性質の解釈について判例・学説ともに見解が分かれている。

国税徴収法基本通達 32 条(第二次納税義務の通則)の 2 項(告知)によると、納付通知書による告知とは「抽象的に成立していた第二次納税義務を具体的に確定する性質を有するもので、形式的には独立の課税処分である(大阪地判昭和 37 年 3 月 23 日、名古屋地判昭和 42 年 11 月 21 日、最判昭和 50 年 8 月 27 日参照)と同時に、実質的には、主たる課税処分等によって確定した主たる納税義務の徴収手続き上の一処分としての性格を有する(最判昭和 50 年 8 月 27 日参照)」ものである。

学説では、この通達を支持するものとして「主たる納税者の納税義務の履行を担保する意味での第二次納税義務であり、徴収手続き上の技術的な一処分と考えるべき性質のものである。」⁴²⁾とする考え方や、「納付告知処分手続きは、主たる納税義務者の確定した租税

42) 大島恒彦「第二次納税義務の法律的性質と時効」税法学 160 号(1964)12 頁。

を徴収するという目的のための手段であって、租税債権の確定とは、段階的に異なる別の行政目的実行のための手続きである。」⁴³⁾との意見がある一方、これに反対する考え方として、「第二次納税義務の納付告知は、第二次納税義務者に新たな別個の租税債務を発生させるものであり、課税処分と解することができる。それが主たる納税義務者にとって、徴収手続き上のものであるとしても、第二次納税義務者に対して課税処分であることが、否定されるものではない。」⁴⁴⁾とする意見がある。

判例では、昭和50年最判以前のものの中には、滞納処分ではなく賦課処分であるとするもの⁴⁵⁾もある一方、前述の平成3年最判をはじめとして最近の判例でも「右納付告知により具体的に発生する第二次納税義務は、すでに確定している主たる納税義務者の納税義務を保管するものに過ぎず、これと別個独立に発生するものではない。(中略)右納付告知は、ただその義務の発生を知らしめる徴収のための処分にほかならない。」⁴⁶⁾として昭和50年最判が踏襲されている。

一般的に納税義務は、法律もしくは条令に定められている課税要件を具体的に充足することにより抽象的・客観的に成立⁴⁷⁾し、法律の定める租税構成要件の充足によって成立した納税義務の内容を、納税義務者または課税庁が確認する行為を経て確定される⁴⁸⁾ ⁴⁹⁾。条文上は国税通則法15条・16条、同施行令5において、課税要件を満たす事実が存在することによって成立し、特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、申告や賦課処分によって具体的に確定するものと定められている。当該規定において、ほとんどすべての租税の納税義務の成立・確定の時期が具体的に記されているが、しかし第二次納税義務については何らの記載もされていない。この国税通則法に記載がないという事実をもって、そもそも法は課税上第二次納税義務者に独立の人格を与える趣旨をもっていないと断ずる向きもあるが、同法1条の目的において「国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ国税に関する法律関係を明確にする」と定めているのであるから、同法内で除かれている場合を除き、すべての国税の納税義務に関しては同法の定めが適用されることが相当であるはずである。同法15条3項において「特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定する国税」として列挙されている国税の中に記載がないのであるから、第二次納税義務は、何らかの手続きを要する

43) 大崎・前掲注12) 186頁。

44) 関子善信『租税法律関係論－税法の構造－〔初版〕』(成文堂、2004) 146頁。

45) 大阪地判昭和37年3月23日集19巻3号506頁。

46) 最判平成6年12月6日 民集48号8号1451頁。

47) 三木 義一「第二次納税義務の再検討」『現代税法と人権』(勁草書房、1993) 84頁。

48) 関子・前掲注44) 159頁。

49) 北野弘久教授は、納税義務の確定について、具体的納税義務は租税要件の充足により抽象的に成立した納税義務額を具体的に確定するための特別の手続きを経ることによって成立するものであるとし、租税要件の充足があっただけでは、原則として納税義務関係の内容はいまだ抽象的であり、課税権者としては現実的に徴収権の行使はなしえず、徴収権は、納税義務関係の内容が具体的に確定してはじめてこれを行使しようとしている(北野弘久『税法学原論〔第6版〕』(青林書院、2007) 260頁)。

国税であると解釈するほうが自然であり、そうである以上第二次納税義務は同法 16 条 1 項に定める税額の確定方式である申告納税方式か賦課課税方式のいずれかに分類されることになる。第二次納税義務が同条同項 1 号に定める申告納税方式ではないことは明らかであるため、必然的に 2 号に定める賦課課税方式（納付すべき税額がもっぱら税務署長等の処分により確定する方式）により確定する納税義務であるといえることができる。第二次納税義務が税務署長等の課税処分により確定する納税義務であるとする、第二次納税義務者に対する納付告知は同法 32 条 3 項の賦課決定の通知と同様の法的性質を有するものといえることができる。

以上のことから第二次納税義務者に対する納付告知は、課税処分であると位置づけられる。

第 3 節 違法性の承継の可否と実効性

第 1 節で検証した少数意見における提言どおり、仮に昭和 50 年最判が取消され第二次納税義務者に対する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ることとされた場合、その理論構成は二つ考えられる。第一には、いわゆる「違法性の承継理論」にその根拠を求めるものである。学説ではこれまで見てきたとおりこれを否定する消極説が通説といわれてきた。第二には、主たる納税義務そのものを争うのではなく、客観的にあるべき主たる納税義務を争うという考え方である。前者についてはこの節で、後者については次節でそれぞれ検討する。

第二次納税義務者に対する納付告知処分の法的性質は前節において検証したように課税処分であると解するが、昭和 50 年最判では「第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続き上の一処分としての性格」と断じ、主たる課税処分と納付告知処分は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から、通説的見解（＝田中説⁵⁰⁾・筆者注）に従う限り、違法性の承継を認めることは難しいと最高裁調査官解説に記されている⁵¹⁾。また学説⁵²⁾においても違法性の承継を認めない考え方の根拠として、この通説が疑う余地のないものとして論じられている。しかしあたかも盲目的に唱えられているこの田中説の「目的を同じくする相連続して行われる複数の行政行為については違法性の承継が認められ、別個の法律的效果の発生を目的

50) 田中・前掲注 13)。

51) 佐藤・前掲注 8) 406 頁。

52) 例えば、「課税処分と滞納処分との間には違法性の承継が認められないとするのが通説といえようから、このこととの対比においても課税処分と告知処分との間に違法性の承継を認めることはできない。」(三好 達「第二次納税義務に関する一、二の問題」三好 達他編『会社と訴訟』(有斐閣、1969) 869 頁)、「元来主たる納税者に対する課税処分(確定行為)と、第二次納税義務者に対する納付告知処分とはあくまでも別個の課税処分であり、かつその両者の間にはいわゆる違法性の承継が認められる先行・後行の関係にある行政処分とも解されない…」(吉良・前掲注 4) 26 頁) などがある。

とする独立の行為である場合には違法性の承継が認められない」とするその判断基準がなぜ絶対的なものと成り得るのかまで言及するものは少ない。

「目的を同じくしているか否か」は見る側面によって変化するのではないか。例えば、課税処分・徴収処分・滞納処分は、各々租税債権債務が発生し消滅するに至るまでの段階的な行為といえる⁵³⁾。つまり徴収処分を行うためにはその前提として課税処分の行われていることが必要であり、また滞納処分を行うためにはその前提として徴収処分の行われている必要がありその意味では上記三者の行政処分は先行、後行の関係にあるといえるが、課税処分は、課税要件を充足することによって抽象的に発生・成立している納税義務の内容を実現することを目的として行われる行政処分であり、徴収処分は自主的納税を促すことによって納税義務の内容を実現することを目的として行われる行政処分であり、滞納処分は納税義務の内容を強制的に実現することを目的として行われる行政処分であり直接の目的は異なっているとの見方もできるが、しかしこれら三者の処分が一つの手続きを形成する行政処分ではないと断言できるだろうか。これらは一方で租税を徴収するという終局的な目的のために行われる段階的な行政処分⁵⁴⁾という側面をもっているのであるから目的は一つの行政処分ともいえるわけで、「目的を同じくしているか否か」という部分に重きを置くといずれの解釈も可能となり、判断基準としてはあまりにも曖昧なものといえるのではないだろうか。

そもそも違法性の承継理論は、明治・大正期において先行行為に十分な提訴をする機会が与えられていないという背景があった時代に、美濃部達吉教授により唱えられたものである⁵⁵⁾。それが田中説では、その前提が承継されぬまま、形式基準のみを違法性の承継理論として打ち出したのだと福井氏は述べる⁵⁶⁾。

「実定法的根拠の明確でない違法性の承継理論が、相当程度広く流布していることの背景には、田中説による美濃部説の不正確な継承が大きく影響していると思われる。」という。「田中説の致命的な問題点は、先行行為の処分性の有無と先行行為の違法を後行為で主張させることの可否との関係について、美濃部説における切迫した必然性を十分に認識しないまま、行政訴訟制度が完全に転換された後にも、漫然と形式的基準としてこれを承継し、違法性の承継理論という実定法的根拠のない独自の理論を打ち立ててしまったこ

53) 吉良 実「判批」シュトイエル 79号 (1968) 16頁。

54) 同様の意見として「納付通知書の告知によって課税処分としての効果と納税の告知としての効果が生じているのである。したがって、課税処分と徴収処分とは同一処分によって行われることがあるほど一体化した処分であって、両処分の連続性が重視されるべきである。」がある (三木義一「第二次納税義務の法的性格の再検討～租税債務関係論の具体的展開の一素材として」税理 20 巻 8 号 (1977) 144 頁)。

55) 「それらの行為がある単一な効果を目指して行われる連続した行為であり、其の双方の結合によってある法律上の効果を完成する場合では、前の行為の違法性は当然後の行為にも承継せられ、遵って前の行為が違法であることを理由として、後の後行行為に対して行政訴訟を提起することができる。」(美濃部達吉『公法判例体系上巻』631 頁)。

56) 福井秀夫「土地収用法による事業認定の違法性の承継」確井光明ほか編『政策実現と行政法』(有斐閣、1998) 251 頁。

とである。」と厳しく批判し、さらに「違法性の承継理論の実質的な意義は、先行行為に対する直接の争訟手段を利用することができなかった私人の権利利益の保護を充実させることにこそあるというべきであるから、違法性の承継を認めるべきか否かの判断に際しては、先行行為に対する争訟手段、いいかえれば先行行為の段階における私人の救済手段がどの程度充実しているかということが重要な要素になるというべきであろう。」⁵⁷⁾としている⁵⁸⁾。これは直接的には、土地収用法における事業認定とその後の収容裁決における違法性の承継の有無について論じられたものであるが、これはそのまま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違法性の承継が認められるかという論点と置き換えることが可能である。先に見た平成18年最判事件のように、主たる納税者と第二次納税義務者の関係性が一体とはいえず、第二次納税義務者の訴権利益が主たる納税義務者によって代理されているとは言えない場合、その権利救済の必要性は、同一目的説を堅持することによって得られる先行行為の早期確定と徴収の確保の要請に勝るものであり、違法性の承継は認められると解するべきである⁵⁹⁾。

この違法性の承継を根拠として納付告知書処分の取消訴訟が認められるとした場合、もっとも実効性の伴う権利救済の方法といえるかという点については、しかし問題点はある。違法性の承継を根拠とするということは、先行行為である主たる課税処分の違法を後行行為である課税処分たる納付告知処分の取消訴訟で訴えることであり、すなわち第二次納税義務者が争うのは更正決定等により具体的に確定した主たる課税処分そのものであるから、前節で確認した主たる納税義務が申告により確定した場合やすでに敗訴が確定した場合等の問題点が依然として残ることになる。

第4節 客観的にあるべき主たる納税義務を争うという考え方

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納税義務に係る違法性を争うことを認める場合のもうひとつの根拠として、申告、決定、更正等により確定した主たる納税義務それ自体について争うのではなく、第二次納税義務者の納付告知の要件の中に組み込まれている客観的にあるべき主たる納税義務について争うという考え方がある。

第二次納税義務者へ納付告知が行われるべき要件とは、①主たる納税義務者の租税債務

57) 福井・前掲注56) 255頁。

58) 同様の意見として、「告知処分は徴収手続上の処分であるとはいえ、第二次納税義務者という別個の人格に対して新たな納税義務を発生させる処分であって、これに先行する課税処分は、(中略)第二次納税義務者に送達されることはないのである。したがって、違法な課税処分がなされた場合でも、第二次納税義務者の課税処分のなされたことすら知らないことがあり(中略)このような場合にこそ違法性の承継理論を適用させるべきである。」(小沢義彦「判批」税務弘報21巻(1973)号361頁)とするものがある。

59) 他に違法性の承継が認められるとする見解として、「租税確定手続の違法性は、租税徴収手続には承継されない。しかし、滞納処分を組成する各行政処分は、租税債権の強制的満足という目的を達成するための一連の行為であるから、先行行為の違法性は後行行為に承継されると解すべきである。」(金子宏『租税法(第15版)』(弘文堂、2010)698頁)とするものがある。

の存在、②主たる納税義務者が①につき滞納状態にあること、③主たる納税義務者の財産につき徴収不足であることという3つの共通要件に加えて、国税徴収法33条～39条の各条に定める個別要件のいずれかに該当することである。そして①の主たる納税義務者の租税債務の数額に基づき徴収不足額を限度として第二次納税義務を負うべき金額が定められることになる。この場合の基礎となる主たる納税義務の数額は、申告ないし課税処分によって具体的に確定された租税債務ではなく、あくまでも客観的事実及び法の適正な解釈・適用のもとに本来生ずべき主たる租税債務である⁶⁰⁾。つまり実体法的にあるべき主たる納税義務の存在が第二次納税義務成立の構成要件となっているのであるから、違法な課税処分や誤った申告によりこの客観的にあるべき主たる納税義務と実際に納付告知された金額が異なる場合、その差額部分は第二次納税義務の構成要件自体の瑕疵であり、これは、すなわち納付告知処分の瑕疵であると解することができる。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においてその瑕疵を争うことができるのである。

「抽象的な第二次納税義務は、具体的な主たる納税義務などに基づいて発生するのではなく、主たる納税義務者の抽象的租税債務およびこれを具体的に確定する申告または処分の存在などを要件として発生するものということになる。」として「告知にかかる納税義務に見合うべき主たる納税義務者の抽象的租税債務の一部または全部の不存在は告知の瑕疵として、その取消理由となりうるものと解することができる。」⁶¹⁾とする見解に対し、「具体的納税義務は、すなわち抽象的納税債務の内容となっているものであって、抽象的納税義務と具体的納税義務とは別個の存在ではないのである。(中略)確定した納税義務の内容と、抽象的な納税義務の内容とは一致するものとして取り扱われる。⁶²⁾」との反論があるが、一致しない場合があることは「たとえば増額更正処分ができることや、訴訟で具体的納税義務を超える抽象的納税義務の成立の事実の立証によってそれを下回る税額の確定処分が適法とされる例があることなどからも明らか」⁶³⁾であるから、この批判は的を射ているとは言えない。

客観的にあるべき主たる納税義務を争う場合、あくまでも争われるのはすでに確定した主たる課税処分ではないため、主たる納税義務の瑕疵を直接争う場合の問題点として検討した、申告により確定した場合や既に敗訴が確定した場合においても、第二次納税義務者は自らの納付告知処分の取消訴訟の出訴期間（不服申立期間）内においては争うことができる。また、確定した主たる課税処分が取消されていない以上その公定力が及び、別訴において第二次納税義務は争えないのではないかという論議ともはや無縁となる。

従ってこの論理構成こそが、実効性を有し、かつ合理的な権利救済の方法といえる。

60) 北野弘久「判批」民商法雑誌75巻6号(1977)967頁。

61) 三好・前掲注52)868頁。

62) 吉良・前掲注4)28頁。

63) 水野・前掲注19)177頁。ほかに同様の意見として小早川・前掲注40)161頁。

結 論

1 まとめ

第1章において、第二次納税義務制度を概観し、第二次納税義務者の権利救済につき問題提起を行った。

第2章において権利救済に係る過去の主要判例を検証した上で、当時の学説と判例の係わりを検討した。

第3章において平成18年最高裁判例を検証し、その判決の意義と課題を確認した。意義は、第二次納税義務者の独立性が初めて最高裁の場で認められ、実効性の伴う形で権利救済がなされた裁判であるということであり、課題は、当該判例で認められた権利救済の方法である主たる納税義務者の取消訴訟において第二次納税義務者に原告適格を認めるという方法だけでは、主たる納税義務が申告により確定している場合や既に主たる納税義務者により取消訴訟が提訴されており敗訴が確定している場合等において不合理な側面が生じ、第二次納税義務者の争訟手段としては不十分であることを検証した。

第4章において、納付告知処分の取消訴訟で主たる納税義務の瑕疵を争うことの合理性と実効性を検討した。まず平成18年最高裁判決の少数意見を検証し、次に公定力の及ぶ範囲と納付告知処分の法的性質について解釈をした。これは、納付告知処分の取消訴訟で主たる納税義務の瑕疵を争うことについて消極的な見解の根拠となっている論点である。納付告知処分の法的性質については、第二次納税義務は、国税通則法15条3項において列挙される「特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定する国税」に含まれていないことから、税務署長等による確定を要する国税、すなわち賦課課税方式により確定する納税義務と類推され、そうであるとすると第二次納税義務者に対する納付告知は、同法32条3項の賦課決定の通知と同様の法的性質を有するということになり、課税処分であると結論付けた。その上で、納付告知処分の取消訴訟で争う方法として、違法性の承継の可否とその実効性を検討し違法性の承継は認められると解するが、実効性の上で問題が生じるため、第二次納税義務者が自らの納付告知処分の取消訴訟において、客観的事実及び法の適正な解釈・適用のもとに本来生ずべき主たる租税債務について争うことこそが、合理性、実効性に適した権利救済の方法であると結論付けた。

2 終わりに

第二次納税義務者の権利救済に係る問題として、その争訟手段は論議をされてきたものの長らく閉塞状態にあった。平成18年最判を受けて権利救済の方向へ舵が取られつつあるのか期待をもって判例の動向を注視しているが、最近の判例・裁決の特徴として徴収法

39 条に定める第二次納税義務者の範囲が拡張される傾向にある⁶⁴⁾ことが気になる。課税庁が第二次納税義務者の対象範囲を厳格に定める傾向が続くのであれば、今後更に主たる納税義務者と一体性を認めることができない第二次納税義務者の存在が増すことになり兼ねず、早急に昭和 50 年最判は取り消されるべきである。

また、それに関連して、この第二次納税義務者の権利救済の問題は、最終的には解釈により対処していくのではなく国税通則法の改正を視野に入れた立法措置が必要ではないかと考える⁶⁵⁾。ただし第二次納税義務制度の趣旨と今日における第二次納税義務者の多様性を考えると一律に明定することは容易ではなく、今後更なる議論が必要であると思われる。なお、取消訴訟が提起された結果、第二次納税義務者の主張が認められた場合、その判決の影響は主たる納税義務にどのように及ぶかという懸念が生ずる。納付告知処分の取消訴訟において、納付告知の要件に組み込まれた客観的にあるべき主たる納税義務について争った場合は、確定している主たる納税義務とはあくまでも別個に争われたものであり、既に確定している主たる納税義務には影響を及ぼさないものと解される。しかし主たる納税義務の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争った場合は、主たる納税義務そのものが減少し、または消滅したと解されるため当然に主たる納税義務者に影響が及ぶものと考えられる。これは例えば、主たる課税処分が申告により確定した後に、課税庁が自ら減額更正をすることが可能であるのだから、第二次納税義務者が提訴しこれにより違法が認められた場合、主たる納税義務者の税額が適法に改められることに合理性はあると解する。

(了)

64) 例えば最判平成 21 年 12 月 10 日民集 63 卷 10 号 2516 頁では、遺産分割協議は、国税徴収法 39 条にいう第三者に利益を与える処分にあたり得るとされ、また、平成 22 年 3 月 9 日裁決（未公開）タインズ F0-1-351 では、滞納者が多額の債務を抱えていた状況下で、毎月高額の保険料を払い込んでいた行為は、請求人に異常な利益を与えるための積極財産の減少行為として、国税徴収法 39 条の無償譲渡等の処分に当たるとされた。

65) 川神・前掲注 32) 104 頁は、本来の納税義務者との強い一体性を認めることのできない第二次納税義務者の場合と一体性の強い第二次納税義務者の場合とで争訟の方法を変えて明文化する方法について言及している。検討の余地があると思われるが、一体性の有無の判断はやはり解釈に委ねられることになろう。

