

第二次納税義務者の権利救済について

圖 子 善 信

(福岡国税不服審判所長)

## 目次

|                         |    |                         |    |
|-------------------------|----|-------------------------|----|
| はじめに                    | 二九 | (1) 積極説                 | 四五 |
| 一 告知処分取消訴訟における主張        | 三一 | (2) 消極説                 | 四五 |
| 1 問題の所在                 | 三一 | 3 元年大阪高裁判決              | 四六 |
| 2 課税処分の瑕疵の主張に関する学説      | 三三 | (1) 無効確認訴訟について          | 四六 |
| (1) 消極説                 | 三三 | (2) 取消訴訟について            | 四七 |
| (2) 積極説                 | 三四 | 4 検討                    | 四九 |
| 3 五十年最高裁判決              | 三七 | (1) 法律上の利益              | 四九 |
| 4 検討                    | 三九 | (2) 最高裁判決による第二次納税義務者の位置 | 五〇 |
| (1) 違法性の不承継と公定力         | 三九 | (3) その他の問題              | 五〇 |
| (2) 公定力の範囲              | 四〇 | 三 まとめ                   | 五一 |
| (3) 告知処分の瑕疵と解することについて   | 四一 |                         |    |
| 二 主たる納税義務の課税処分取消訴訟の原告適格 | 四三 |                         |    |
| 1 問題の所在                 | 四三 |                         |    |
| 2 第二次納税義務者の原告適格に関する学説   | 四五 |                         |    |



## はじめに

国税徴収法（以下「徴収法」という。）に定める第二次納税義務については、昭和三十四年の徴収法の全文改正によって拡充・整備されて以来、主たる納税義務との関係、成立と確定、時効、除斥期間及び第二次納税義務者の権利救済等に関して多くの議論が行なわれてきた。その原因は、第二次納税義務の通則に関する法律の規定が徴収法三十二条他極めて限られており、徴収法の改正以後に制定された国税通則法（以下「通則法」という。）においても、第二次納税義務の通則については格別の規定が設けられなかったことから、解釈に依存する余地が多かったためと思われる。特に第二次納税義務者の権利救済の問題については、第二次納税義務者が通常の納税者に比べて不利な立場にあると考えられ、その権利救済の方法に関して活発な議論が行なわれてきた。

第二次納税義務制度の特色は、本来租税債権は納税者の責任財産から履行され又は責任財産に追及されるものであるのに対して、徴収法三十三条から四十一条に定める特定の場合に第三者の財産から履行され又は第三者の財産に追及されるところにある。そして第三者である第二次納税義務者が負担すべき第二次納税義務の範囲決定の前提となる主たる納税義務は第二次納税義務者と無関係に確定し、更正・決定・賦課決定の課税処分も制度としては第二次納税義務者に通知されることは無い。第二次納税義務者にとって重要な事項が、第二次納税義務者の関知しないところで、主たる納税義務者と国の間で確定されるところが通常の納税義務者の立場と異なる特異な点である。そして、主たる納税義務の課税処分が違法であったとき、第二次納税義務者はどのようにその違法であることを主張し、権利の救済を求めることができるかについて、種々の議論が行なわれてきた。

この問題については、第二次納税義務者が第二次納税義務の告知処分の取消訴訟において主たる納税義務の課税処

分の違法（無効を除く。）を主張できないことを判示した昭和五十年八月二十七日の最高裁判決（以下「五十年最高裁判決」という。）、第二次納税義務者が主たる納税義務の課税処分自体についての無効確認訴訟及び取消訴訟の原告適格を有することを判示した平成元年二月二十二日大阪高裁判決（以下「元年大阪高裁判決」という。）及びその上告審である平成三年一月十七日の最高裁判決（以下「三年最高裁判決」という。）が多く議論に対する現実的な結論を提供したものと見えよう。

しかし、五十年最高裁判決及び元年大阪高裁判決の結論をもってしては、第二次納税義務者の十分な権利救済は図れないとして、第二次納税義務の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るとする有力な見解がある。

本稿では、第二次納税義務者の権利救済に関する諸学説を概観しつつ、五十年最高裁判決及び元年大阪高裁判決を検討し、さらに第二次納税義務の告知に除斥期間は無いとする平成六年十二月六日の最高裁判決も参考として、第二次納税義務者の権利救済についていかに解すべきか考察する。

#### 注

(一) 昭和三十四年の徴収法全文改正の方向づけをした昭和三十三年十二月八日「租税徴収制度調査会答申」の第三の一の第二次納税義務制度のあり方では、次のとおり述べている。「この第二次納税義務の制度は、形式的に第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても、公平を失しないときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度である。したがって、この趣旨にそうと認められるものについては、二以下に述べるとおり現行制度を維持し、又はこれを改善し、かつ、新たにその制度の拡充を図ることとすべきである。」

- (2) 昭和五十年八月二十七日最高裁第二小法廷判決・民集二九卷七号一二二六頁
- (3) 平成元年二月二十二日大阪高裁判決・稅務訴訟資料一六九号三三三頁
- (4) 平成三年一月十七日最高裁第一小法廷判決・稅務訴訟資料一八二号八頁
- (5) 平成六年十二月六日最高裁第三小法廷判決・判例時報一五一八号一三頁

## 一 告知処分<sup>(註)</sup>の取消訴訟における主張

### 1 問題の所在

徴収法三十二条に基づく第二次納稅義務者に対する納付通知書による告知は、徴収法に定める要件を満たすことにより抽象的に成立していた第二次納稅義務を具体的に確定させるものであると解され、この処分<sup>(註)</sup>に不服がある場合には第二次納稅義務者は不服申立てをし、さらに訴訟を提起してその取消を求めることができる(通則法七十五条、行政事件訴訟法三条)。これは通常の納稅者が更正・決定・賦課決定の課稅処分に対して、不服申立てをし訴訟を提起することができるのと同じである。この場合、例えば徴収法三十九条の無償または著しく低い額の対価による讓渡があったことによる第二次納稅義務の告示処分に対して、そのような讓渡が無かったことを主張して取消を求めるとき、すなわち第二次納稅義務の告知処分に固有の瑕疵があることを主張するときには、格別の問題は生じない。しかし、第二次納稅義務が成立するためには、主たる納稅義務者の國稅が滯納になっており、滯納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められることが共通の要件として定められているため、第二次納稅義務の前提となる主たる納稅義務に稅額の誤りがあるとき、すなわち主たる納稅義務の課稅処分に瑕疵があるときは、問題が生じてくる。主たる納稅義務は主たる納稅義務者に対して確定しているものであるから、その瑕疵を第三者である第二次納稅義務者

が主張することができるかどうかが問題になるのである。

また、第二次納税義務者と主たる納税義務者の間には、徴収法の各規定に定める特別の關係があるため、実際には第二次納税義務者が主たる納税義務の成立・確定を知り得る場合も多いと思われるが、主たる納税義務の課税処分時には第二次納税義務が成立するか否かは明らかでないため、制度的には主たる納税義務者に対する課税処分が第二次納税義務者に通知されることにはなっておらず、第二次納税義務者は第二次納税義務の告知を受けて初めて主たる納税義務の内容を知り得ることとなる。したがって、第二次納税義務者が主たる納税義務の税額の誤りを知り得るのも第二次納税義務の告知においてであるから、この告知処分の取消訴訟において、主たる納税義務の税額の誤りを主張することが可能であれば、第二次納税義務者の権利救済手続として、通常の納税者に比べて不利な立場に立つことはないと言えよう。

このことから、第二次納税義務の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るか否かが、第二次納税義務者の権利救済において重要な問題となるのである。

#### 注

このように解するのが通説である。

吉国二郎他共編・国税徴収法精解四三八頁

浅田久治郎・深谷和夫・西沢博・小林武廣・第二次納税義務の理論と実務二〇五頁

吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との關係」税法学二五七号一四頁

三好達「第二次納税義務に関する一・二の問題」松田判事在职四十年記念『会社と訴訟(下)』八六二頁

北野弘久・判例評釈・民商法雑誌七五卷六号九六七頁

北野弘久編・現代税法講義(二訂版)第十八章(執筆担当水野武夫)三二〇頁

三木義一・現代税法と人權八九頁

國稅徵收法基本通達第三十二條關係一・二

納付通知書による告知によって第二次納稅義務が成立し確定するとの見解に次のものがある。

山田二郎・稅務訴訟の理論と實務三〇二頁

下村芳夫「徵收權の消滅時効」稅務大學校論叢七号二二四頁

金子宏・租稅法第五版一四三頁

成立という概念は採用する余地はなく告知によって第二次納稅義務が発生するとの見解に次のものがある。

大島恒彦「第二次納稅義務の法的性質と時効」稅法學一六〇号一五頁

## 2 課稅處分の瑕疵の主張に関する學說

主たる納稅義務の課稅處分の瑕疵を、第二次納稅義務の告知處分の取消訴訟において主張できるか否かについての學說には次のようなものがある。

なお、主たる納稅義務の課稅處分が不存在または無効である場合に、第二次納稅義務の告知處分の取消訴訟においてそれを主張できることについては異論がない。<sup>(注1)</sup>

### (1) 消極說

學說の多くは、第二次納稅義務の告知處分の取消訴訟において主たる納稅義務の課稅處分の瑕疵を主張することはできないと解しているが、その理由については次のとおり多少相違がある。<sup>(注2)</sup>

イ說 課稅處分には行政處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、その結果國稅不服審判所なり裁判所なりによる取消があつ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、主たる納稅義務者に対する課稅處分の課稅標準なり稅額なりを争うことは



できない。<sup>(注3)</sup>

口説 第二次納税義務者は、主たる納税義務者の利益を引き継いだ者であると考え、第二次納税義務は、主たる納税義務の徴収手続きの一つであり、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原則から、課税処分の違法を主張することはできない。<sup>(注4)</sup>

ハ説 主たる納税義務者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務とは法律上別個のものであり、違法性の承継が認められるいわれはないので、主たる納税義務の課税処分の取消事由を第二次納税義務の告知処分の無効または取消事由とすることはできない。<sup>(注5)</sup>

これらの各説はいずれも課税処分の公定力にその根拠を求めるものと考えられるが、イ説が主たる納税義務者の課税処分を第二次納税義務の告知処分の取消訴訟の先決問題<sup>(注6)</sup>として理解しているのに対して、口説は課税処分と告知処分の関係を場合によっては違法性の承継の認められる一連の手續きにおける先行・後行行為<sup>(注7)</sup>に該当すると理解しながらも、一連の手續であっても違法性の承継が無いとの解釈が確定している課税処分と滞納処分との関係であると主張する。ハ説は口説に対して課税処分と告知処分は先行・後行行為<sup>(注7)</sup>の關係に立つものではなく、当然に違法性の承継も問題にしないとすることでイ説に帰るものであるといえよう。

(2) 積極説

第二次納税義務の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争えんとする積極説は、消極説に立つ場合には、現実的な第二次納税義務者の権利救済に欠ける面があるとの理解の下に工夫された理論といえよう。この積極説にも二説がある。

イ説 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は先行・後行行為の關係にあり、違法性が承継される。課税処分と滞納処分との關係では違法性は承継されないが、告知処分は徴収上の処分であっても新たな納税義務を発生させるものであり滞納処分と同じに考える必要はなく、また違法性の承継が否定されるのは、後行行為により不利益をうける者に先行行為を争う機会が十分に与えられている場合であつて、第二次納税義務者にはその機会が十分与えられているとはいえないので、違法性の承継が認められるべきである。<sup>(注8)</sup>

ロ説 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、それは主たる納税義務の抽象的な租税債務の範囲において発生するとどまり、これを超えては発生しないものと考えられ、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。<sup>(注9)</sup>

ロ説は主たる納税義務の課税処分の瑕疵を争うことについては公定力を無視することになるため、<sup>(注10)</sup>消極に解するものであるが、結果的に違法でない正しい主たる納税義務の主張を許すものであるから、積極説に分類してさしつかえないものと考ええる。

注

(1) 浅田他・前掲書三一五頁

(2) 田中二郎・新版行政法上巻全訂第二版一〇五頁「行政行為は、法律に基づく公権力の行使であることの特特殊性に基づき、その成立に何らかの瑕疵があつても、それが重大かつ明白な瑕疵であつてそのために絶対に無効と認められる場合は、原則として、適法の推定を受け、権限のある行政庁が職権によつてこれを取り消すか一定の争訟手続によつて争つた結果、それが取り消されるまでは、その相手方はもちろん、裁判所・行政庁その他第三者も一応、これを有効な行為として尊重しなければならぬものとされる。」

なお、公定力については『行政行為の中に本来内在して、違法な行政行為にも法的な効果を与える力』と言つたよう

な「実体」であるのではなく、抗告訴訟制度とか自力執行規定等、実体法上設けられている行政行為に関係する様々の法制度が適用されることによつてもたらされる、いわば一種の反射的效果に過ぎない」との観点から様々な批判があるとされる（藤田宙靖・第三版行政法Ⅰ（総論）改訂版一九九頁）。

(3) 吉良・前掲税法二五七号二六頁

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」税務大学校論叢九号一八六頁

浅田他・前掲書三一六頁

(4) 藤原淳一郎・租税判例研究・ジュリスト五二八号一六三頁

(5) 吉良・前掲・税法二五七号二六頁

鈴木重武・行政判例研究・自治研究第五一卷九号一五五頁

(6) 小早川光郎「先決問題と行政行為」田中二郎古稀記念『公法の理論上』三七三頁「行政行為の存在が、当該行為に対する取消または無効確認訴訟（いわゆる直接攻撃訴訟 direct attack）以外の訴訟の審理裁判に及ぼすかの問題、いかえれば、裁判所のいわゆる先決問題審理権の制限の問題は、現在のわが国には、主として行政行為の公定力の理論によつて処理されている。」

なお、課税処分と滞納処分との関係について同三八八頁「滞納処分に対する訴訟において課税要件の誤認が原則として滞納処分の違法事由にならない」ということは、課税処分の本来の効果をのちの訴訟において適用せしめる公定力とは別個の、課税要件の存否の主張に関する遮断効果が課税処分に結びつけられていることの結果として理解すべきであろう。」

(7) 田中・前掲書一四六頁「手続きに関連して、数個の行政行為が連続して行なわれる場合に先行行為の違法性が後行行為に承継され、後行行為もまた違法とされるか、すなわち、違法性の承継が認められるか（後行行為の違法の理由として先行行為の違法であることを主張できるか）が問題となる。これは、相連続して行なわれる行為が一つの目的の実現に向けられた行為であるかどうかによつてきめられるべきものと解してよいであろう。」

なお、租税の賦課処分と滞納処分は別個の効果とするものとされる（田中・前掲書三二八頁）。

(8) 小沢義彦「第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分を争えるか」税務弘報二二卷三号六二頁

金子・前掲書一四六頁

(9) 三好・前掲・会社と訴訟(下) 八六八頁

小早川光郎・租税判例研究・ジュリスト五八三号一六一頁

北野・前掲・民商法雑誌七五卷六号九六七頁

北野弘久編・税法の基本原理(執筆担当水野武夫) 一七六頁

三木・前掲書一〇四頁

(10) 三好・前掲・会社と訴訟(下) 八六六頁

### 3 五十年最高裁判決

五十年最高裁判決は地方税法に定める第二次納税義務の告知処分取消訴訟に係るものであるが、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るか否かについて最高裁として初めて判断し次の通り判示した。

「国税徴収法及び地方税法の定める第二次納税義務は、主たる納税義務が申告又は決定もしくは更正等(以下「主たる課税処分等」という。)により具体的に確定したことを前提として、その確定した税額につき本来の納税義務者の財産に滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、租税徴収の確保を図るため、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ある第三者に対して補充的に課される義務であつて、その納付告知は、形式的には独立の課税処分ではあるけれども、実質的には、右第三者を本来の納税義務者に進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はかならない。この意味において、第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、右納付告知を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた本

来の納税義務者と同様の立場に立つに至るものというべきである。したがって、主たる課税処分等が存在又は無効でないかぎり、主たる納税義務の確定手続における所得誤認等の瑕疵は第二次納税義務の納付告知の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、右納付告知の取消訴訟において、右の確定した主たる納税義務の存否又は数额を争うことはできないと解するのが相当である。」

この判決についての学説は、第二次納税義務者と主たる納税義務者との間には特別の関係があり、前者をいわば後者の身代わりとしてとらえ、徴収処分を受けた本来の納税者が徴収手続きにおいて自己の納税義務の存否を争えないのと同じく、第二次納税義務者も主たる納税義務の存否を争えないとして、判旨を正当とするもの、<sup>(注1)</sup>また、現行法上の第二次納税義務者はいづれも主たる納税義務者と密接な関係を有する者であり、主たる納税義務の存否及び内容については、課税処分の段階で主たる納税義務者に争訟の機会が与えられている以上、徴税確保のため第二次納税義務者が別途これを争うことを認めない制度をとったとしても、不合理であるとはいえないとして判旨を正当とするものがある。<sup>(注2)</sup>さらに主たる納税義務者と第二次納税義務者の立場を同視して違法性の承継を否定することは首肯できないが、先行課税処分と納付告知とは、それぞれ独立別個の法律効果を生じさせる各独立した処分であるから違法性の承継はないとする結論に賛成する説がある。<sup>(注3)</sup>

これに反し、租税賦課処分と徴収処分との間に違法性の承継がないとの見解を疑問とし、また第二次納税義務者の告知処分を徴収処分の一つと解することも疑問としつつ、違法性の承継の点からではなく、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構成要件を構成しているので、第二次納税義務成立自体にかかる問題として主たる納税義務の違法性を主張しうるとして、判旨に反対の見解がある。<sup>(注4)</sup>

なお、最高裁は昭和六十三年七月十五日第二小法廷判決（税務訴訟資料一六五号三一五頁）でも五十年最高裁判決

と同旨の判断をしている。

注

- (1) 齊藤明・租税判例研究・ジュリスト六一二号一七頁
- (2) 佐藤繁・判例評釈・法曹時報二九卷八号一〇七頁
- (3) 今井文雄・判例評釈・判例時報八〇四号一二九頁
- (4) 北野・前掲・民商法雑誌七五卷六号五八五頁

4 検討

(1) 違法性の不承継と公定力

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續として先行・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、そして主たる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、第二次納税義務の告知処分を徴収上の手續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<sup>(注1)</sup>にしたがい違法性の承継を否定しており、前記2(1)の口説と言える。

確かに第二次納税義務は主たる納税義務の確定した税額の徴収手續において追及されるものであるから、第二次納税義務の告知処分が主たる納税義務者に対する関係において徴収処分としての性質を有することは否定できない。しかし、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ことも無視すべきではない。もっともこのことは違法性の承継をより強く

否定する根拠となるものであって、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、場合によっては違法性の承継が認められる一連の手続であるところとえるかどうかが問題となる。そして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、一連の手続ではなくそれぞれ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。

## (2) 公定力の範囲

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。<sup>(注2)</sup>しかし、公定力については様々な点から議論がされており、それは行政行為に当然に認められるものではなく、現行法制において、行政行為に認められた様々な効果、即ち排他的取消訴訟制度、自力執行力などから結果的に認められる効力であるとの有力な見解がある。<sup>(注3)</sup>

また、課税処分と徴収処分に違法性の承継が認められないことについて「課税要件の存否が滞納処分の取消請求に対して実体法上の先決関係を有することを意味しよう。……これに対して、手続的には、課税要件の存否に関する争いの早期確定と滞納処分手続の安定を考慮して、滞納処分の取消訴訟においては、右のように実体法上は先決関係があるにもかかわらず、課税要件不存在の主張をもちや許さないとする政策的選択もありうる。通説・判例が課税要件の誤認という課税要件の瑕疵につき、場合によっては理由付記を要求し、また、つねに通知書の送達をその成立要件とし、かつ、原則として二段階からなる不服申立制度を設けて取消訴訟手続に接続させているが、課税処分がなされた段階で不服を主張させ、処理させるための制度が、このように一応整備されていることは、しばしば指摘されるように、右解釈をとりうるための基礎を提供している。」との説がある。<sup>(注4)</sup>さらに一般的にこのように「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みられることから、行政行為の違法を取消訴訟で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ない。」との説もある。<sup>(6)世</sup>

公定力に関する以上の見解に基づいて第二次納税義務者について考えると、主たる納税義務の課税処分<sup>(注6)</sup>の通知が行なわれない(できない)こと、したがって主たる納税義務の課税処分を争う機会が十分に保証されているとは言えないことから、主たる納税義務の課税処分の公定力の合理性を裏付ける根拠が十分には整っていない面があると言えよう。しかし、一般的には公定力は公定力の合理性を担保する制度によって裏付けられていると言えるところとして、一部の裏付けが十分でないことをもって直ちに課税処分の公定力を否定することはできないものと考え<sup>(注6)</sup>る。すなわち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と解すべきものと考え<sup>(注6)</sup>る。

ただし、第二次納税義務者については主たる納税義務の課税処分の公定力の合理性を裏付ける根拠が十分でないことが、第二次納税義務者の権利救済上の問題を惹起しているのであり、何らかの制度的手当てにより第二次納税義務者に対しても公定力の合理性を確保することが望ましいと言えよう。

(3) 告知処分の瑕疵と解することについて

五十年最高裁判決については2(2)口説の観点から判旨に反対の見解がある。その説くところは「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、それは主たる納税義務の抽象的な租税債務の範囲において発生するととま<sup>(注6)</sup>り、これを超えては発生しないものと考えられる。……そして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<sup>(注6)</sup>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。ここにおいて、第二次納税義務者からの告知の取消訴



訟においては、右処分の存在自体はたとえ処分に瑕疵があったとしても、それが無効でない限りその公定力によって争いえないが、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、その取消理由となるものと解することができるし、このことは主たる納税義務者からの納税義務の確定にかかる処分の取消訴訟で主たる納税義務者の敗訴が確定した場合でも同様である。」<sup>(注7)</sup> また、「地方税法十一条の六はさきにも紹介したがとく、主たる納税義務者がその租税（主たる納税義務）を滞納しそれについて滞納処分をしてもなおその徴収すべき租税額に不足すると認められるときに、第二次納税義務の成立を認めている。これに従えば、実体法的に主たる納税義務のあり方自体（その不存在または無効以外の事由も含めて）が第二次納税義務成立の構成要件を構成しているとみななければならない。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を主張しうるものと解されなければならない。」<sup>(注8)</sup>との説もある。

いずれも第二次納税義務の成立要件である「滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められるとき」の解釈として、徴収すべき額である主たる納税義務の額を抽象的租税債務額または実体法上あるべき租税債務額とするものである。しかし、確定した租税債務と異なり抽象的またはあるべき租税債務は現実には明らかではないのであるから、それを第二次納税義務の成立要件とする制度は考えられず、また文理解釈上も滞納処分は確定した具体的租税債務について執行されるものであるから、確定した主たる納税義務の租税債務額が徴収すべき額であり、それに徴収可能額が不足する時に第二次納税義務が成立すると解すべきものと考ええる。

具体的に確定した主たる納税義務の額が抽象的またはあるべき租税債務の額より過大であった場合、結果的には第二次納税義務も過大となるのであるが、それはまさに主たる納税義務の課税処分の公定力をいかに考えるかの問題と

いえよう。そしてその結論は(2)でみたとおりである。

注

- (1) 田中・前掲書三二七頁  
原田尚彦・行政法要論全訂第三版一六一頁  
藤田・前掲書二〇六頁
- (2) 昭和三十九年十月十三日最高裁第三小法廷判決・税務訴訟資料三八号六八六頁  
昭和三十七年十月十八日東京地裁判決・第二次納税義務関係判例集一一二頁  
昭和四十六年十一月十六日神戸地裁判決・第二次納税義務関係判例集五〇五頁  
昭和四十八年十一月八日大阪高裁判決・第二次納税義務関係判例集六二〇頁
- (3) 塩野 宏・行政法Ⅰ第二版一一六頁  
藤田・前掲書一一八頁  
原田・前掲書一一九頁
- (4) 小早川・前掲・公法の理論上三八八頁
- (5) 原田・前掲書一一八頁
- (6) 第二次納税義務者が適時に不服を主張しうる機会を制度上設定していないことは第二次納税義務者に公定力が及ばないと考  
えることを許すとする見解として小早川・前掲ジュリスト五八三号一六一頁
- (7) 三好・前掲・会社と訴訟(下)八六八頁
- (8) 北野・前掲・民商法雑誌七五卷六号九六七頁

## 二 主たる納税義務の課税処分取消訴訟の原告適格

1 問題の所在

五十年最高裁判決によれば、第二次納税義務者が主たる納税義務の課税処分を争う場合、主たる納税義務の課税処分が存在または無効であれば、第二次納税義務の告知処分の取消訴訟において争うことができるが、取消原因となる瑕疵については第二次納税義務の告知処分の取消訴訟では主張することができない。そして、第二次納税義務者が主たる納税義務を争う必要があるのは第二次納税義務の範囲の前提となる主たる納税義務の税額が過大であることについてである場合が多いであろう。しかし、税額が過大であるか否かは、無効原因となる重大かつ明白な瑕疵に該当しないので、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すれば、第二次納税義務の前提となる主たる納税義務の課税処分の瑕疵について、第二次納税義務者は自己の告知処分の取消訴訟においては十分な主張が行えないことになる。これを補うため第二次納税義務者は、主たる納税義務の課税処分自体の取消訴訟を提起し得るか否かが議論されてきた。

第二次納税義務者が主たる納税義務の課税処分の取消訴訟を提起することができるか、すなわち原告適格を有するか否かは、第二次納税義務者が、通則法一―四条の規定に基づく行政事件訴訟法（以下「行訴法」という。）九条の「処分の取消の訴え及び裁決の取消の訴え（以下「取消訴訟」という。）は、当該処分又は裁決の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者……に限り、提起することができる。」との規定に該当するか否かの問題である。そして「法律上の利益」について、判例・通説は実定法の保護している利益を指し、「反射的利益はこれに含まれない」としている。これは原告適格を限定的に解するもので、「法の保護する利益説」と呼ばれる。これに対して現実に受ける不利益の実態に着目し裁判で保護するに値するかどうかを個別具体的に判断して訴えの利益を判断しようとする説が提唱されている。これは原告適格をより広く認めようとするもので、「保護に値する利益説」とよばれる。近年、判例も原告適格を比較的柔軟に認める傾向もみられる。第二次納税義務者が主たる納税義務の課税処分についての原告適格

を有するか否かについては、行政事件訴訟法九条についての以上の見解を反映し、学説が対立している。

## 2 第二次納税義務者の原告適格に関する学説

### (1) 積極説

第二次納税義務者は主たる納税義務の課税処分取消訴訟の原告適格を有するとする積極説として、行訴法九条は取消訴訟の原告適格を処分の相手方のみに限定せず「取消を求めるとき法律上の利益を有する者」と定めており、第二次納税義務者は主たる納税義務の税額が過大であれば直ちに不利益を受けるので、法律上の利益を有する者に該当し、主たる納税義務の課税処分の取消訴訟を提起することができる<sup>(注1)</sup>とする説と、法律上の利益を有するか否か問題は、法律上の利益も広く認めようとする傾向も考慮し、第二次納税義務制度の有する特異性から第二次納税義務者の権利保護の観点を重視し取消訴訟の提起を認めようとする説<sup>(注2)</sup>がある。

### (2) 消極説

消極説は第二次納税義務の告知処分の取消訴訟の中で主たる納税義務の課税処分の瑕疵の主張が認められるべきであって、主たる納税義務の課税処分は主たる納税義務者と国の間の法律関係を確定するものであり、第三者である第二次納税義務者が直接介入するのは極めて異例であり、その必要もないとする<sup>(注3)</sup>。

積極説、消極説いずれも第二次納税義務者に何らかの形で主たる納税義務の課税処分の瑕疵を主張させる必要を認めるものであり、積極説は保護に値する利益説に影響されつつも第二次納税義務の告知処分の取消訴訟では争うことができないことが、積極説に立つ有力な理由となっているものと考えられる。消極説は「法律の保護する利益説」に近いものと考え、その前提には第二次納税義務者は自己の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争うことが許されるべきであり、それが権利救済のためには極めて効率的であると認めるものである。

注

(1) 吉良・前掲・税法学二五七号二四頁

北野・前掲・民商法雜誌七五卷六号九六八頁

大崎・前掲・税大論叢九号一九四頁

藤原・前掲・ジュリスト五二八号一六二頁

(2) 浅田・前掲書三一三頁

三好・前掲・会社と訴訟(下)八六九頁

今井・前掲・判例時報八〇四号一三一頁

(3) 小沢・前掲・税務弘報二一巻三号五八頁

小早川・前掲・ジュリスト五八三号一六一頁

北野編・税法の基本原理解(執筆担当水野)一七七頁

## 3 元年大阪高裁判決

元年大阪高裁判決(一審昭和六十三年七月十三日神戸地裁判決<sup>(註1)</sup>)は、第二次納税義務を課されるおそれのある者は、現実はその納付告知処分を受ける前であっても、主たる納税義務者に対する課税処分は無効確認訴訟及び取消訴訟の原告適格を有すると判断し、この上告審である三年最高裁判決は原審の判断を維持したものである。

元年大阪高裁判決は次のとおりである。

## (1) 無効確認訴訟について

無効確認訴訟の訴えの利益について、原告適格の面においては取消訴訟の場合と同じく、当該処分もしくは裁決の存否又は効力の有無の確認を求めるとき、法律上保護された利益を有する者に限って認められるものといふべく、

単なる法の反射的利益あるいは事実上の利益の侵害があるに過ぎない場合は無効確認訴訟の原告適格を認めるに由しないものと解するのが相当である（最高裁昭和五十三年三月十四日第三小法廷判決・民集三二巻二号二一一頁参照）とし、さらに行訴法三十三条の原告適格については「無効確認等訴訟については、さらにその訴えの具体的利益と必要性が、一つには、係争処分の続行処分によって原告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が肯定される場合と、第二には、原告の利益が、処分の無効を前提とした現在の権利関係に関する訴訟に還元して保護を求めるには適さない場合との、二つの場合に制限されるとともに、右続行処分により損害を受けるおそれがある場合には、現在の法律関係に関する訴えを提起することが可能であるというだけでは無効等確認の訴えの提起が否定されるものではないというべきである（最高裁昭和五十一年四月二十七日第三小法廷判決・民集三〇巻三号三八四頁参照。）」と判示した。そして、これを本件についてみると「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、行政事件訴訟法三十六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は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を要するものというべきである。」として原告適格を認めた（本案において無効原因がないとして棄却）。

(2) 取消訴訟について

取消訴訟の原告適格について「行政事件訴訟法九条所定の行政処分等の取消訴訟において原告適格を有する者は、

当該処分もしくは裁決の取消を求めるにつき、法律上保護された利益を有する者に限られるものというべく、また、右法律上保護された利益とは、当該処分等が違反するとされている実定法規が原告の個人的利益を保護する趣旨で行政権の行使を制約している場合をいい、これとは異なり、他の目的、特に公益の実現を目的として行政権の行使を規制している結果として、たまたま原告が一定の利益を受ける場合においては、単なる法の反射的利益あるいは事実上の利益の侵害があるに過ぎないとして原告適格を認めるに由しないものと解するのが相当である（最高裁昭和五十三年三月十四日第三小法廷判決・民集三二巻二一頁参照。）とし、第二次納税義務者の原告適格については「主たる課税処分等と第二次納税義務の告知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<sup>(注1)</sup>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。」として原告適格を認めた（本案において取消原因がないとして棄却）。

この大阪高裁判決については、主たる納税義務の課税処分自体に対する取消訴訟の原告適格を認めたことを評価しつつ、この方法によって第二次納税義務者が権利救済される場合は極めて限られており、むしろ第二次納税義務の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することを認めるのが妥当ではないかとする見解<sup>(注2)</sup>、第二次納税義務者の権利救済のミチを閉ざすのは不都合であるから法律上の利益を認めることにつき結果を妥当とする見解<sup>(注3)</sup>がある。

注

(1) 税務訴訟資料一六五号二五〇頁

(2) 宇賀克也・判例研究・ジュリスト九四七号一三〇頁

(3) 金子芳雄・判例評釈判・例時報一三四三号一七七頁

篠原陸・判例評釈・訟務月報三五卷八号一六一八頁

三年最高裁判決につき税務事例二三卷三号一八頁

#### 4 検討

##### (1) 法律上の利益

無効確認訴訟と取消訴訟の原告適格の共通の要件である法律上の利益の意義については、前述のとおり学説の対立がある。元年大阪高裁判決では、通説・判例にそって法律上の利益とは何かを説示しているのであるが、この説示を本案に当てはめると、必ずしも素直に理解できるものとはならず、むしろ本判決の反射的利益の説示に当てはめるほうが素直に理解できる。

本判決がやや無理な解釈を取らざるを得なかったのは、本判決の述べるとおり主たる納税義務の課税処分と第二次納税義務の告知との関係及びその間に違法性の承継が認められず、主たる納税義務の課税処分の瑕疵を第二次納税義務の告知処分の取消訴訟では主張できないことを前提として、第二次納税義務者に対して原告適格を広く認めようとしたためであろう。法の保護する利益説に立ちながら原告適格を柔軟に認めようとする一例と言えよう。第二次納税義務者の権利救済の観点から、その意図するところは理解できるが、第二次納税義務の告知を受けるおそれのある者を広く解すると原告適格のある者は広範になるおそれがあり、大量に反復して行なわれる課税処分について処分の相



手方以外の者に対して原告適格を認めることについては慎重であるべきと考える。<sup>(注1)</sup>

(2) 最高裁判決による第二次納税義務者の位置

第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係について、五十年最高裁判決は第二次納税義務者を主たる納税義務者と特別の関係にある第三者であつて本来の納税義務者に準ずる者とし、告知も徴収上の処分と解釈し、第二次納税義務者の独立性を極めて限定的に解している。また、平成六年十二月六日の最高裁判決も五十年最高裁判決を参照しつつ「右告知処分により具体的に発生する第二次納税義務は、既に確定している主たる納税義務者の納税義務を補充するものにすぎず、これと別個独立に発生するものではない。そして、右義務は、主たる納税義務が発生し存続する限り、必要に応じていつでも課せられる可能性を有するものであつて、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。」とより以上に第二次納税義務者と主たる納税義務者の一体性を強調しているといえる。元年大阪高裁判決の上告審である三年最高裁判決は原告適格について積極的には判断を示していないのであるが、第二次納税義務者に対する以上二件の最高裁の見解からすれば、主たる納税義務者と別に独立して第二次納税義務者または第二次納税義務の告知を受けるおそれのある者に、主たる納税義務の課税処分の取消訴訟の訴えの提起を認めることには消極的であつてもよかつたと考えられる。もっとも、第二次納税義務者は課税処分を受けた後滞納処分を受ける主たる納税義務者と同じの立場にあると解すれば、そのような立場にある納税者は課税処分の無効確認訴訟を提起できるとする最高裁の判例<sup>(注2)</sup>にしたがい第二次納税義務者に原告適格を認めたものとも考えられる。しかし、第二次納税義務者になり得る者は多数あり得ることを考えると原告適格を広く認めることには前述のとおり疑問を覚える。具体的事例については慎重に判断されるべきであらう。

(3) その他の問題

第二次納税義務者に主たる納税義務の課税処分取消訴訟の原告適格が認められると、特に主たる納税義務者が無資力で自己の課税処分を争う意思を有していないような場合には、第二次納税義務者の主導で権利救済を図れることとなり、一定の範囲で権利救済の道が整っているといえることができる。元年大阪高裁判決はそのことを明らかにしたものであるが、その判示が正しいとしても、本判決が出訴期間の起算点を主たる納税義務の課税処分時に置いていることから、現実には第二次納税義務者が主たる納税義務の課税処分の取消訴訟を提起できる場合は限られたものとなるであろう。

また、元年大阪高裁判決では一審と同様に無効確認訴訟の原告適格を認めているのであるが、法律上の利益の点から疑問であるし、無効原因は第二次納税義務の告知処分の取消訴訟でも主張できるのであるから、その必要性は少ないと言えよう。

#### 注

- (一) 滞納処分の相手方以外の者に原告適格を認めた例として昭和四十四年三月十日鳥取地裁判決・訟務月報一五巻五号五七六頁
- (二) 滞納処分を受けるおそれがある場合に課税処分の無効確認訴訟の原告適格を認めた例として昭和五十一年四月二十七日最高裁第三小法廷判決・税務訴訟資料八八号五〇七頁

### 三 まとめ

五十年最高裁判決によると、第二次納税義務者は第二次納税義務の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不存在または無効について争うことはできるが、取消原因たる瑕疵については争えない。一方、元年大阪高裁判決および三年最高裁判決によると第二次納税義務者は主たる納税義務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。しかし、その場合も現実には主たる納税義務の課税処分の通知がないこと、不服審査前置、出

訴期間の関係から訴訟を提起できる場合は限定される。通常の納税者が自己に対する課税処分について十分争う機会が与えられており、徴収上の処分を争う場合に課税処分を争う必要がないことと比較すると、第二次納税義務者は制度の形式上、権利救済の面で不利な立場にあることは否定できないであろう。

それは第二次納税義務制度が、五十年最高裁判決および六年最高裁判決が説くように、第二次納税義務者と主たる納税義務者とは同一と取り扱っても公平を失しない関係にあるとして、第二次納税義務者の告知に始まる手続が全く徴収上の手続として構成されていることから生じている。確かに第二次納税義務者は主たる納税義務者と特別の関係のない社団等に係る第二次納税義務の場合、第二次納税義務者の関係の態様は様々である。例えば徴収法四十一条の人格二次納税義務を課したとしても実質的に第三者に対して新たな義務を負わせるものと言えず、主たる納税義務者と同じに取り扱うことも合理的といえるだろう。しかし、徴収法三十九条の無償または著しく低額の譲受人等の第二次納税義務の場合は、譲受人が利益を得ていることをもって主たる納税義務者と同一に取り扱うことがどのような場合に合理的であるとは必ずしも言えないであろう。しかし、様々な関係を第二次納税義務として構成するとき、現行制度は主たる納税義務者と第二次納税義務者の特別の関係を重視して全て徴収上の手続として構成された。しかし、第二次納税義務の告知が新たな独立した具体的義務を第二次納税義務者に課する一面を有することから、課税処分として徴収法の全文改正から相当の期間が経過し、拡充・整備された第二次納税義務の制度を現実に執行した結果、第三者に新たな独立の義務を負わせる第二次納税義務の形式が単に形式に止まらず、実質的にも第二次納税義務者の独立性を主張し権利救済を求める事例が少数ではあっても発生してきた。そのことは現行制度と現実との間に一致しない

ところがあることを示唆するものと言えよう。

五十年最高裁判決、元年大阪高裁判決および三年最高裁判決によって実務および裁判は第二次納税義務者の権利救済についての現実的な指針が与えられたのであるが、それは現行制度の中で最善の方法と考えられるものであって、必ずしも十分なものとは言えない。

また、その理論構成についても、大量に反復して行なわれる課税処分早期確定の観点からは疑問を覚えるところもある。

以上のことから、第二次納税義務が納税義務として構成されている以上、制度的により有効な権利救済の担当がされていることが望ましい。それは第二次納税義務の告知処分を受けた者が、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を争うことを認める方向であることが効率的であり、その場合一定の範囲で主たる納税義務の課税処分分の公定力を制限する特別の規定が必要になるものと考ええる。そのような制度が整えば、主たる納税義務の課税処分に対して第二次納税義務を課されるおそれのある者が取消訴訟を提起することができるとの解釈は、現実には不要のものになると考える。