行政事件訴訟法改正と租税訴訟（上）

酒 井 克 彦

〔税 務 大 学 校〕
〔研 究 部 教 育 官〕

要 約

1 研究の背景

我が国の行政訴訟制度については、かねてより機能不全が指摘されてきた。そこでは、提起される訴えの数が比較法的に見て極端に少ないということ、原告勝訴の比率が低いことなど、主に行政訴訟の現象面が強調されてきたように思われる。また、行政事件訴訟の運用上、訴訟要件のハードルが高すぎる点、行政裁量について裁判所のコントロールが及ばないという点、提訴から判決までに長期間がかかるという点も指摘されてきたところである。

司法制度改革審議会は、レポート『国民がより利用しやすい司法の実現』の「司法の行政に対するチェック機能のあり方」の中で、①裁判を受ける権利の実質的な保障としての訴訟要件の緩和、②取消訴訟中心主義の見直しを基礎とした多様な訴訟類型の導入、③行政庁による裁量基準の明確化、④その他不服審査前置主義の廃止等の事項を示した。

①訴訟要件の緩和としては、訴訟対象性、原告適格、訴えの利益の範囲の拡大や被告適格、管轄、出訴期間等について行政事件訴訟法の定める訴訟要件の緩和、出訴期間の見直しなどが指摘された。また、②多様な訴訟類型の導入として、義務付け訴訟、予防的不作為訴訟など多様な訴訟類型の導入が示された。更に、③行政庁による裁量の幅を狭くするための手続的、実体的要件の明確化が示された。その他、④行政法に詳しい専門の裁判官による職権探知主義の選択的導入や、国民が迅速に救済を受けることを可能にすること、個別法による不服審査前置主義を廃止することなどが提案された。

このような議論の末、ほぼ42年振りに行政事件訴訟法の本格的改正が行われた。かかる改正はこれまでの争訟事務に多大な影響を与えると思われるが、実際に租税行政争訟に如何なる影響を及ぼすかについては、未だ判然とはしない。そこで、本研究では、司法制度改革を巡る議論などに目を向け、行政事件訴訟法改正が租税訴訟に及ぼす影響について検討を加えることとした。なお、紙幅の都合上、ここではその中心的な部分のみを示すこととする。

2 研究の概要

(1) 原告適格

イ 行政事件訴訟法 9 条 2 項

行政事件訴訟法 9 条 2 項では、裁判所は、処分又は裁決の相手方以外の者についての法律上の利益の有無を判断するに当たっては、①処分又は裁決の根拠となる法令の趣旨及び目的、②処分において考慮されるべき利益の内容及び性質、③処分の根拠となる法令と目的を共通する関係法令の趣旨及び目的、④処分又は裁決が違法にされた場合に害されるおそれのある利益の内容及び性質並びにこれが害される態様及び程度の四つを勘案することが明記された。

ロ 源泉徴収に係る原告適格拡張論

これまで、税務署長が給与等の支払者に対して行った源泉徴収税額の告知について、支払者はその取消訴訟を提起することができるが、給与等の受給者はその取消訴訟を提起する原告適格を有しないとされてきた（最高裁昭和 45 年 12 月 24 日第一小法廷判決・民集 24 卷 13 号 2243 頁）。

行政事件訴訟法 9 条 2 項の趣旨からすれば、この場合に受給者の原告適格を否定するのは困難ではないかとし、源泉徴収の法律関係に関する従来の考え方の変更が迫られることを示唆する見解がある。

しかしながら、最高裁判決は、源泉徴収制度に係る法律関係は、国と源泉徴収義務者との間の公法関係と源泉徴収義務者と受給者との間の私法関係により構成されるとの前提に立つものであり、原告適格の拡張的解釈によって給与の支払義務者ではない者が源泉徴収に係る所得税の訴えを提起し得るのであろうか。また、現行法の「法律上の利益を有する者」の規定の改正なくして、法律上保護された利益説から離れることは想定し辛く、考慮事項に関する規定が設けられたことのみで、給与の受給者に原告適格を認めることは困難である。

(2) 被告適格

行政処分の取消訴訟に係る管轄裁判所が拡大され、行政訴訟へのアクセスが容易になった。この改正に伴い、例えば、京都の下京税務署長が行った処分の取消訴訟の場合、京都地裁はもちろんのこと、大阪地裁や東京地裁で訴訟が提起されるケースが生じるとともに、複数年分にわたって更正処分を行う場合には、異なる複数の裁判所に同時に訴訟が係属するケースが生じ得る。この点、過去3年分にわたって更正処分を行った場合に、各年分の処分に係る取消訴訟が異なる裁判所に分属するなど、管轄の濫用といい得るような状態が生じるときには、積極的に移送を申し立てるなどの対応が必要であろう。また、現行の管轄とかけ離れた裁判所で訴訟が係属することを極力避けるため、処分時における出訴期間等の教示の際に、行政庁の所在地の管轄地域を例示するなどの方法が考えられる。

(3) 義務付け訴訟

イ 義務付け訴訟の法定化

義務付け訴訟には、法令に基づく申請等をした者が、その申請等に対する一定の処分等を行政庁がすべきことを義務付けることを求める訴訟と（行訴法37条の3）、その他の義務付け訴訟がある。その他の義務付け訴訟とは、法令に基づく申請等ができない場合の義務付け訴訟をいうが、この場合の要件は、一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、その損害を避けるために他に適当な方法がないことである。なお、義務付け訴訟は、行政事件訴訟法9条と同様の原告適格を有する者に限り認められることとされている（行訴法37条の2）。

ロ 減額更正を求める義務付け訴訟

従来、更正の請求に対する不服の訴訟は、更正の請求に対する棄却処分の取消訴訟のみが認められてきたが、改正後は、減額更正処分をせよという義務付け訴訟を提訴できるとも考えられる。この場合、行政事件訴訟法37条の3第1項の要件を満たすことは明らかであるし、原告の請求に理由があるときは同条5項の要件を満たすことになるから、従来のような更正の請求の棄却処分の取消訴訟といった迂遠な方法によら

なくともいいことになるとの指摘もある。

ハ 期間徒過等により更正の請求ができない場合の減額更正

更に、期間徒過等により更正の請求ができない場合の減額更正についても、従来は職権の発動を促すことしかできず、減額更正処分を求める義務付け訴訟はできないものと解されてきた（京都地裁昭和56年11月20日判決・訟月28巻4号860頁）。

この点についても、行政事件訴訟法37条の2による義務付け訴訟が可能になるとする見解がある。すなわち、更正処分が可能な期間内であれば税務署長は減額更正処分をすべきであるから、行政事件訴訟法3条6項1号の要件を満たすし、同法37条の2の要件も満たすことになるから、本条の義務付け訴訟を提起することが可能だとするのである。しかしながら、これまでの判決は税務当局の第一次判断権を害することを懸念しており、この点からの考察が重要であると思われる。

ニ 義務付け訴訟と第一次判断権

第一次判断権の法理について、原田尚彦教授の著『訴えの利益』（弘文堂1982）72頁は、「この法理は、第一に法の執行についての行政責任を実証的に明確にするもの」とする。すなわち、「無数の行政法規の統一的でかつ調和のとれた執行は、行政府の責務に属し、行政庁の政治的責任のもとに統合されなければならない」のであって、「責任内閣制度は、行政庁のこのような責任体制を前提とする」と述べられる。このような要請を無視して司法判断によって行政判断を事前に拘束することを一般的に承認するならば、「行政府は司法判断の機械的執行者に転落し、法の執行を個別断片化して、行政責任に支障をもたらす可能性がある」といえよう。

行政に負わされる責任の判断をすべからく司法判断に委ねようとすることは、行政庁の判断による統一的で調和のとれた執行を等閑視し、個別断片化した行政への指向として作用することになるのではなかろうか。そして、このような作用は、とりわけ租税行政にとっては致命的な

問題を孕んでいると思われる。なぜなら、租税の公平な負担を目的としてなされるべき租税行政が統一的かつ調和のとれた執行から乖離することは、かかる行政目的を見失うことを意味するのであって、選択し得ない方向性であると思われるからである。

もつとも、かかる主張は行政庁の第一次判断権を絶対のものとして、例外を決して許さないというものではない。事前的な司法介入を要求する必要が顕著であり、しかもそれが行政の責任体制に支障を及ぼすおそれのない場合には、事前的な司法介入を排斥する積極的な理由はないのであって、この辺りを十分に斟酌することによって、行政事件訴訟法改正が事前救済の途を明確に開いたことの意義を活かすことになるのではないかと思われるのである。

解決を司法に委ねるべき紛争とは何かという問題解決は、ひとり個別の訴訟問題に直面する訴訟実務担当者のみに関わる問題に止まらず、租税行政に係る紛争の在り方の問題関心を經由して、租税行政全般に付与される判断権とは何かという問題への探求であるともいえよう。

国税庁では審理の充実が声高に叫ばれている現下、行政事件訴訟法改正が租税訴訟に付きつけている多くの問題に目を向け、審理・訴訟実務の充実と併せ、この法律の改正の意義を再確認する必要性を強調しておきたい。

なお、本稿は「行政事件訴訟法改正と税務訴訟」の前編である。後編においては、当事者訴訟としての確認訴訟、差止訴訟、審理の充実、迅速化の要請に関する事項に加え、司法制度改革審議会などにおいて議論された不服申立前置主義の廃止論などについて論究する予定である。

目 次

はじめに	321
第1章 司法制度改革と行政事件訴訟法改正	323
序	323
第1節 司法制度改革への期待と司法の行政に対するチェック機能	323
1 司法制度改革の意義	323
2 司法の行政に対するチェック機能の強化	325
第2節 行政事件訴訟法改正に向けての検討	326
1 行政事件訴訟法改正の背景	326
2 行政訴訟制度の見直しのための考え方	327
第2章 原告適格の拡張論	329
序	329
第1節 源泉徴収制度と原告適格	331
1 これまでの議論の経緯	331
2 処分の名宛人と特殊の関係を有する第三者としての受給者	338
3 原告適格拡張への消極的要素	341
4 第二次納税義務制度との比較検討	342
第2節 「法律上の利益」の解釈と第三者の原告適格	347
1 行政事件訴訟法改正と原告適格	347
2 全体的解釈指針	352
3 必要的考慮事項	358
4 財産権の主張に対する原告適格拡張解釈の限界	371
第3章 被告適格と組織帰属基準	376
序	376
第1節 行政事件訴訟法改正の意義	378
1 組織帰属基準と事務帰属基準	378
2 行政庁明確化の要請	379

第2節	税務訴訟への影響	380
1	被告適格の疑義	380
2	行政事件訴訟法改正による解決	385
3	文書提出命令との関係	386
4	当事者訴訟としての確認訴訟の被告適格	391
第4章	裁判管轄と出訴期間	393
	序	393
第1節	裁判管轄	394
1	行政事件訴訟法改正による管轄裁判所の追加	394
2	問題点の所在	394
3	事務上の困難性と改正法案	395
4	行政事件訴訟法12条の趣旨との整合的理解	396
5	裁判迅速化の要請との関係	399
第2節	出訴期間	400
1	行政事件訴訟法改正の意義	400
2	租税訴訟への影響	403
第3節	教示制度	405
1	行政事件訴訟法改正の意義	405
2	教示義務違反の法的効果	405
3	税務訴訟への影響	407
第5章	義務付け訴訟の法定化	409
	序	409
第1節	義務付け訴訟の許容と行政事件訴訟法改正による法定化	410
1	義務付け訴訟の許容性	410
2	義務付け訴訟の法定化についての検討	412
3	義務付け訴訟の二類型	414
第2節	更正の請求と義務付け訴訟	415
1	税務訴訟における義務付け訴訟	415

2	申請満足型義務付け訴訟	417
3	直接型義務付け訴訟	422
第3節	仮の義務付け訴訟	439

はじめに

司法制度改革の一環として、ほぼ 42 年振りに行政事件訴訟法の本格的改正が行われた。新法は、これまで無名抗告訴訟とされていた義務付け訴訟や差止訴訟を明定するなど、注目に値する改正内容を盛り込んだものとなった。

そのことから、行政事件訴訟法改正に伴う租税訴訟に関わる重要論点も多く示され、訴訟実務は多くの新たな問題に直面することになった。その多くは理論的な検討抜きには考察し得ない重要な論点を包摂している。税務訴訟の意義を考えさせる機会が提示されたとみることもできる。そこでは、税務訴訟を国民が利用しやすい訴訟制度に衣替えさせることが社会的な要請であることを十分に理解した上で、税務訴訟の在り方の考察が求められていると解すべきであろう。

訴訟実務に携わっている者としては、煩わしい訴訟実務から解放されたいと願うのは当然のことであるが、本来的に税務訴訟を活用して司法解決がなされるべき事案に訴訟の扉を閉ざしていいはずはない。そのことは、法律的判断が明確なルールによって本来処理すべき事案とそうでない事案が峻別されなければならないことを意味する。

かくして、如何なる事案が司法判断を必要とすべきかという問題意識を持つに至るのであるが、そこでは行政庁の第一次判断権の法理を明確に意識する必要があると思われる。

一般に、行政権発動が行政の裁量に委ねられている場合に、これに関する行政の第一次判断権の行使がそれに相応しい尊重を受けるべきことは法の強固な根拠に基づくものであると理解されている⁽¹⁾。しかしながら、そのことと、行政の法適合性の要請とは別個の問題であるから、行政の第一次判断権が尊重されなければならないという一事をもって、行政の第一次判断権が行使される前における裁判所による禁止や差止めなどの事前抑制措置や義務付け訴訟が一切

(1) 渡部吉隆『行政訴訟の法理論』45 頁(一粒社 1998)。

許容されないということにはならないのかも知れない。

では如何なる場面で、事前救済が許容されるのかという点については、十分な議論を踏まえた考察が要求されていると思われる。まさに、この辺りにこそ行政事件訴訟法改正が我々に付きつけている問題があると思われるのである。

そこで、本稿はかような問題を意識した上で、これまでの判例学説が構築してきた考え方との接合的理解を踏まえつつ、今次の行政事件訴訟法改正が租税訴訟に及ぼす影響について検討を加えることとする。

第1章 司法制度改革と行政事件訴訟法改正

序

本稿のテーマである行政事件訴訟法改正が租税訴訟に及ぼす影響を及ぼすかについての検証を行うために、まず、そもそも行政事件訴訟法が改正された理由が奈辺にあるのかという点を理解しておく必要がある。

そこで、この章では、行政事件訴訟法改正の背景にある司法制度改革の意義を確認した上で、司法制度改革審議会が行政事件訴訟法の改正に何を求めているのかという点につき、簡単に概観しておくこととする。

第1節 司法制度改革への期待と司法の行政に対する チェック機能

1 司法制度改革の意義

平成11年7月に司法制度改革審議会が発足し司法制度改革への検討が始まった。そして、その約2年後の平成13年6月12日には、21世紀の社会を、国民が自律的かつ社会的責任を負った主体として自由かつ公正な社会を築く社会とした上で、そのような社会にとって司法制度が如何なるものとなるべきかは、国民にとって使いやすい司法制度の構築に他ならないとする意見書「21世紀の日本を支える司法制度」（以下「最終意見書」という。）が示された⁽²⁾。

この改革の背景は弁護士会⁽³⁾が以前から国民にとって利用しやすく開かれ

(2) 宮澤節生「今次司法改革における『市民のための司法改革』論の軌跡」法時77巻8号44頁は、「『司法官僚システム維持』論に対する『市民のための司法改革』運動は、じつは緒についたばかり」であると論じられる。

(3) 1990年5月25日付日弁連「司法改革に関する宣言」は、「国民の権利を十分に保障し、豊かな民主主義社会を発展させるためには、充実した司法の存在が不可欠である」とし、「国民は、司法があらゆる分野において人権保障機能を発揮するとともに、

た司法のための司法制度改革の必要性を唱えていたことなどがあつたと説明されているが⁽⁴⁾、規制緩和の流れ⁽⁵⁾が司法制度改革の追い風になったとも指摘されている⁽⁶⁾。いずれにしても、司法制度改革が「国民の期待に応える」という観点を打ち出したことは、これまでの司法制度改革にはなかった大きな特徴であるといわれている⁽⁷⁾。

今回の司法制度改革は、「21 世紀の我が国社会において司法が果たすべき役割を明らかにし、国民がより利用しやすい司法制度の実現、国民の司法制度への関与、法曹の在り方とその機能の充実強化その他の司法制度の改革と基盤の整備」を目的としたものである（司法制度改革審議会設置法 2①）。

今回の司法制度改革に国民の期待が寄せられる所以はこの辺りにありそうである。

各種の法的紛争が適性迅速に解決されることを強く期待している」とする。その上で、「今こそ国民主権の下でのあるべき司法、国民に身近な開かれた司法をめざして、わが国の司法を抜本的に改革するときである。それには、司法を人的・物的に拡充するため、司法予算を大幅に増額することと、司法の組織・運営に生じている諸問題を国民の視点から是正していくことが何よりも重要である。」としている。

- (4) 中坊公平『司法改革』を推進する日弁連の基本姿勢」自正 43 卷 10 号 6 頁以下は、「『司法改革』の当面の目標は、まず司法をもっと市民に身近なもの、分かりやすいもの、納得できるものにして、市民が司法をもっと利用しやすいようにすることである。」と主張されていた。
- (5) 1998 年 5 月 19 日付経団連「司法制度改革についての意見」は、「行政改革、規制の撤廃・緩和の進展によって、行政依存型経済・社会から、自由で公正な市場経済・社会への転換が図られる中、企業・個人は『自己責任』の下に『透明なルール』に従って行動することが求められており、経済・社会の基本的なインフラとしての司法制度の充実が、今こそ必要である。」と主張している。
- (6) 上石圭一「過去の司法制度改革との比較で見た今回の司法制度改革の評価」法時 77 卷 8 号 31 頁参照。なお、規制緩和的「司法改革」論に対する批判として、本間重紀「規制改革的『司法改革』論批判」自正 47 卷 4 号 39 頁以下参照。
- (7) 上石・前掲注 (6) 31 頁。これまでの 2 度にわたる司法制度改革は、司法省を廃止し、簡裁・家裁を設置するとともに弁護士に自治権を認めた GHQ 占領下でのそれと、1960 年代の臨時司法制度調査会の設置による法曹一元化改革であるが、いずれにしても「司法制度の利用者の観点は打ち出されていなかった」（同稿 31 頁）。

2 司法の行政に対するチェック機能の強化

司法制度改革審議会の最終意見書は、「行政事件訴訟法の見直しを含めた行政に対する司法審査の在り方に関して、『法の支配』の基本理念の下に、司法及び行政の役割を見据えた総合的多角的な検討を行う必要がある。」として、「政府において、本格的な検討を早急に開始すべきである。」とした。

具体的には、現行の行政訴訟制度に内在している問題点として、「行政庁に対する信頼と司法権の限界性の認識を基礎とした行政庁の優越的地位…が認められており、その帰結として、抗告訴訟が制度本来の機能を十分に果たしていない」とする。ここにいう司法権の限界性の認識を基礎とした行政庁の優越的地位とは、政策的判断への司法の不介入を指していると思われる。また、現行の行政訴訟制度では対応が困難な新たな問題点として、「行政需要の増大と行政作用の多様化に伴い、伝統的な取消訴訟の枠組みでは必ずしも対処しきれないタイプの紛争…が出現し、これらに対する実体法及び手続法それぞれのレベルでの手当が必要である」と指摘する。行政計画や通達に対する取消訴訟などがここにいう伝統的な取消訴訟の枠組みで解決し得ない紛争と理解されていると思われる。更に、行政事件の専門性に対応した裁判所の体制に関する問題点も指摘されている。

このような指摘を示した上で、最終意見書は「21世紀の我が国社会においては司法の果たすべき役割が一層重要となることを踏まえると、司法の行政に対するチェック機能を強化する方向で行政訴訟制度を見直すことは不可欠である。」として司法の行政に対するチェック機能の強化を強調する⁽⁸⁾。

(8) かかる認識に基づいて、次のような具体的な課題が示されている。すなわち、行政訴訟手続に関する諸課題として、「例えば、現行の行政事件訴訟法上の個別的課題として、原告適格、処分性、訴えの利益、出訴期間、管轄、執行不停止原則等のほか、義務付け訴訟、予防的不作為訴訟、行政立法取消訴訟等の新たな訴訟類型の導入の可否も問題となる。さらに、民事訴訟をモデルとした対応とは一線を画した固有の『行政訴訟法(仮称)』制定の要否も視野に入れることが考えられる。このほか、個別法上の課題(不服審査前置主義、処分性、原告適格等)の整理・検討も併せて必要」とする。また、行政訴訟の基盤整備上の諸課題への対応として、「例えば、行政訴訟に対応するための専門的裁判機関(行政裁判所ないし行政事件専門部、巡回裁判所

その後、行政事件訴訟制度を、行政活動について、司法によりその違法性をチェックし、国民の権利利益の救済を図るための究極的な担保手段であると位置付けることが提唱されるに至った⁽⁹⁾。平成14年3月閣議決定の「司法制度改革推進計画」では、「司法の行政に対するチェック機能の強化」との項目で、「司法及び行政の役割を見据えた総合的多角的検討を行い…所要の措置を講ずる。」とされ、これがその後の行政事件訴訟法改正に継受したと説明されているところである。

第2節 行政事件訴訟法改正に向けての検討

1 行政事件訴訟法改正の背景

我が国の行政訴訟制度については、かねてより「著しい機能不全」が指摘されてきた⁽¹⁰⁾。具体的には、提起される訴えの数が比較法的に見て極端に少ないということ、原告勝訴の比率も低いことという現象面が挙げられるほか、行政事件訴訟法の運用上、訴訟要件のハードルが高すぎるとか、行政裁量について裁判所のコントロールが及ばないという点が指摘されてきた。加えて、行政訴訟は提訴から判決が下りるまでに長期間がかかるという点も挙げられよう。これらの点については、行政事件訴訟法の沿革からみて、アメリカ的な司法国家モデルと戦前以来のドイツ的構造の混合スタイルという点などから、「法の支配」を貫徹するための装置としての機能がうまく果たされてこなかったという問題点が根底に介在するともいわれている⁽¹¹⁾。

等)の整備、行政事件を取り扱う法曹(裁判官・弁護士)の専門性の強化方策等について、本格的な検討が必要である。また、法科大学院における行政法教育の充実も求められる。」とする。

(9) 橋本博之『改正行政事件訴訟法』7頁(弘文堂2004)。

(10) 橋本・前掲注(9)2頁。

(11) 橋本・前掲注(9)3頁。

2 行政訴訟制度の見直しのための考え方

平成17年4月1日から施行されている行政事件訴訟法は、司法制度改革推進本部に設置された行政訴訟検討会が平成16年1月6日に発表した「行政訴訟制度の見直しのための考え方」（以下「考え方」という。）を基礎として、検討が進められたとされている⁽¹²⁾。「考え方」では、「行政訴訟制度につき、国民の権利利益のより実効的な救済を図るため、その手続を整備する」との基本的な考えの下、訴訟類型の見直しが図られた。すなわち、改正法は、抗告訴訟、当事者訴訟、民集訴訟、機関訴訟の4類型そのものは維持しつつ、更に抗告訴訟に義務付け訴訟と差止訴訟を加え、当事者訴訟について、「公法上の法律関係に関する確認の訴え」を明記している。これは、いわばこれまでの「行政訴訟類型論の延長」ではなく、「国民の権利利益の実効的救済」の見地からの検討の結果であると説明されている⁽¹³⁾。

「考え方」を受けて行政事件訴訟法は、主に、次の四つの観点（①～④）を柱に改正を行った。すなわち、①救済範囲の拡大として、取消訴訟の原告適格の拡大（行訴法9②）、義務付け訴訟・差止訴訟の法定化（同法3⑥⑦、37の2～4）、当事者訴訟としての確認訴訟の明示（同法4）、②審理の充実・促進として、処分の理由を明らかにする資料提出制度の新設、釈明処分の特則の制定（同法23の2）、③行政訴訟をより利用しやすく、分かりやすくするた

(12) 司法制度改革審議会の最終意見書の段階では検討課題に過ぎず、具体的な改革については、行政訴訟検討会において検討された（谷勝宏「今次司法改革の立法過程」曹時77巻8号48頁）。座談会「改革審意見はどこまで具体化したか」法時77巻8号特集『司法改革のこれまで、そしてこれから』25頁〔椛嶋裕之発言〕は、司法制度改革審議会では行政訴訟改革に関してはかなり突っ込んだ議論がなされたとしつつも、「ところが、意見書の中では、ほかの部分と明らかにトーンが異なっておりまして、具体的な提言というものがほとんどなく、検討が必要というレベルにとどまっています。」とされる。鼎談「行政訴訟検討会の『考え方』をめぐって」ジュリ1263号8頁〔芝池義一発言〕は、「行政訴訟検討会の特殊事情の1つとして、司法制度改革審議会が行政訴訟については具体的な提案をしなかった」として、行政訴訟検討会に「いわば丸投げ」されたという事情があったことを述べられる。

(13) 塩野宏「行政事件訴訟法の改正と今後の課題」民商130巻4=5号8頁。なお、「考え方」の意義・概要については、差し当たり、同「行政訴訟改革の動向—行政訴訟検討会の『考え方』を中心に—」曹時56巻3号8頁以下参照。

めの仕組みとして、抗告訴訟の被告適格の明確化（同法 11）、抗告訴訟の管轄裁判所の拡大（同法 12）、取消訴訟の出訴期間の延長（同法 14）、④本案判決前における仮の義務付け・仮の差止の制度の創設（同法 37⑤）などのほか、執行停止要件の緩和（同法 25）などの所要の措置も図られた。

かかる改正は、塩野宏教授の言を借りると、閉鎖的抗告訴訟観から拡張的抗告訴訟観を超えて開放的抗告訴訟観に到達したものであるともいい得る。すなわち、従来は行政処分がなされていない場合における義務付け訴訟や差止め訴訟は考慮されておらず、専ら「抗告訴訟の覆審的性格や訴訟物としての処分の違法性、被告=行政庁」という理解が前提とされていたが、上記訴訟類型の追加のほか、法定外（無名）抗告訴訟の余地が認められ、更には、細類型が追加されていることから、取消訴訟中心主義からの脱却であるとも説明されている⁽¹⁴⁾。しかしながら、行政訴訟改革が相当進んだという評価のある一方で、行政の個別法については一切手当をしておらず行政事件訴訟法の一定の改正に留まったとする批判もある⁽¹⁵⁾。

(14) 塩野・前掲注 (13) 民商 130 卷 4=5 号 9 頁以下。

(15) 座談会・前掲注 (12) 25 頁以下〔中川丈久発言、梶嶋裕之発言〕。

第2章 原告適格の拡張論

—源泉徴収制度における納付義務者の原告適格性の検討を中心として—

序

憲法 32 条は、「何人も、裁判所において裁判を受ける権利を奪はれない」と規定している。これは、訴訟の当事者が訴訟の目的たる権利関係について裁判所の判断を求める法律上の利益を有することを前提として、かかる訴訟につき本案の裁判を受ける権利を保障したものであって、法律上の利益の有無にかかわらず、常に本案につき裁判を受ける権利を保障したものではないとされている⁽¹⁶⁾。すなわち、「法律上の争訟」（裁判法 3①）というスクリーンにかけた上で、国民は裁判所に訴えて公的解決を求めることができることとされているのである。

ここにいう訴えとは、国家が設営する訴訟制度を利用して裁判所に判決を要求する行為をいうのであるから、公的解決を求めるためには正当な利益ないし必要性がなければならない。このことから「本案判決を得るための要件として訴えの利益が存在しなければならないということは、訴訟制度に必然的に内在する要請であり、いわば自明的ないし当然の事理」といえよう⁽¹⁷⁾。また、訴えの利益を求めることは、「これによって国家機関としての裁判所の余計な労力を省いてその正常な機能を維持させ、真に司法的解決を必要とする事件の処理に支障なきを期するとともに、相手方を不当な応訴の煩わしさから救いその法律生活の安定を擁護することができる」という点にも根拠を有する⁽¹⁸⁾。

ところで、これまで取消訴訟における（広義の）訴えの利益は、処分性、原告適格、狭義の訴えの利益という三つの側面からその存否が議論されてきた。

(16) 最大判昭 35. 12. 7(民集 14 卷 13 号 2964 頁)。

(17) 園部逸夫編『注解行政事件訴訟法』〔泉徳治執筆部分〕164 頁(有斐閣 1989)。

(18) 園部・前掲注 (17) 〔泉徳治執筆部分〕、164 頁。その他、山木戸克己「訴えの利益の法的構造」吉川先生追悼『手続法の理論と実践〔下〕』51 頁参照。

原告適格について、雄川一郎教授は、「一般論としては法的保護利益論の枠組を維持し、訴の利益を拡げるとしても、事実上の利益的な利益を法解釈の操作によって法的保護利益と構成するのに止まるのが、なお適当であろう」と厳格に解される一方で、「右のような訴の利益の解釈論は、それが客観性を志向するかぎり、その限界を有することも当然であるから、必要に応じて、立法によって実体法上も手続法上も、合理的な出訴資格や訴訟手続を構成することがもっと研究されなければならない」とも述べてこられた^{(19)・(20)}。

42年ぶりの行政事件訴訟法の改正を契機に、原告適格についての議論も再び活発となっている。しかしながら、かかる活発な議論をもってしても、行政事件訴訟法改正による原告適格の考え方が租税訴訟においていかなる影響を及ぼすことになるかについては必ずしも判然としていない。かねてより、租税訴訟においては、「原告適格が問題となることはほとんどない」と考えられてきた⁽²¹⁾。これは、課税処分、更正の請求に対する通知処分、異議決定及び審査裁決等を受けた納税者は、その取消訴訟を提起する原告適格を有していることが明らかであることが多いことにその理由があると思われる。後に示すとおり、判例の動向やこれを受けて行われた行政事件訴訟法の改正によって、原告適格が拡大されているとも説明されているが、かかる理解は租税訴訟においても通ずるのであるか。

(19) 雄川一郎「訴の利益と民集訴訟の問題—主観的訴の利益の拡大とその限界に関する一般理論への試論」田中二郎先生古希記念『公法の理論〔中〕』1259頁以下(有斐閣1976)。更に、「このような立法をすることは、立案当局や立法者にとっては厄介な煩わしい問題であり、関係行政庁も歓迎しないことかもしれない。しかし、これをしない限り行政訴訟の適正な運用を期することはできず、その結果は、裁判所をいたずらに悩ませ、また行政の姿もゆがむに至ることをおそれるのである。」とされる。

(20) 平成16年7月24日に中央大学後樂園キャンパスにおいて行われた第4回「行政法研究フォーラム」で、斎藤浩弁護士は、雄川一郎教授のかかる見解を示された上で、「実際の判例には前半が悪い影響を与え、原告適格は広がらなかった。」と主張された。なお、同報告は、斎藤「消極判例変更の可能性—訴訟類型、処分性、原告適格、被告適格を中心に」判時1877号17頁に掲載されている。

(21) 今村隆=小尾仁=脇博人=有賀文宣『課税訴訟の理論と実務』122頁(税務経理協会1998)。

この点、行政事件訴訟法の改正を受けて、源泉徴収制度における告知処分に対する給与所得者などの受給者（以下、単に「受給者」ともいう。）の原告適格性について、「改正法案9条2項の趣旨からすれば、この場合に受給者の原告適格を否定するのは困難ではないかと思われる。」とする行政訴訟検討会委員の見解もあり⁽²²⁾、同法改正により、源泉徴収制度における法律関係に関する従来の考え方の変更が迫られることが示唆されているところでもある⁽²³⁾。

そこで、本章では、源泉徴収制度における告知処分に対する受給者の原告適格に係る検討などを通して、行政事件訴訟法改正が租税訴訟における原告適格の考え方にいかなる影響を及ぼすかについて考えてみたい。

第1節 源泉徴収制度と原告適格

1 これまでの議論の経緯

(1) 判例の検討

まず、「源泉徴収の法律関係に関する最も重要な判例」⁽²⁴⁾といわれている最高裁昭和45年12月24日第一小法廷判決（民集24巻13号2243頁）⁽²⁵⁾を簡単に概観しておくこととする。

(22) 水野武夫「行政訴訟改革と税務訴訟」税法学551号117頁。

(23) 日本弁護士連合会行政訴訟センター編『実務解説行政事件訴訟法—改正行訴法を使いこなす—』165頁(青林書院2005)も参照。

(24) 金子宏『租税法〔第10版〕』704頁(弘文堂2005)。

(25) 第一審名古屋地判昭41.12.22(民集24巻13号2260頁)、控訴審名古屋高判昭42.12.18(民集24巻13号2269頁)。判例評釈として、後掲のもののほか、差し当たり、園部逸夫「納税告知の法的性質」『行政判例百選I』145頁以下、村上義弘「源泉徴収の法律関係と納税の告知」『租税判例百選〔第3版〕』170頁以下、高木光「源泉徴収の法律関係と納税の告知」『租税判例百選〔第4版〕』214頁以下、可部恒雄「判評」曹時23巻10号391頁以下、堺澤良「所得税の源泉徴収制度の下における支払者と受給者の地位」税経通信26巻5号178頁以下、同「源泉所得税の強制徴収における支払者と受給者の法律関係」税務事例3巻3号27頁以下、山田二郎「源泉徴収における法律関係」判時148号117頁以下、新井隆一「源泉徴収による所得税の告知と訴訟の形式」ジュリ509号33頁以下、清永敬次「源泉徴収の法律関係」シュト118号1頁以下、中津山準一「源泉徴収制度の基本的構造」税経通信38巻15号304

X会社の所轄税務署長はX会社の元の代表取締役であるY1及び取締役であったY2に対する役員賞与を認定し、所得税及び加算税についての納付の告知をした。X会社は、これに対して異議申立て及び審査請求をしたもののいずれも認められなかった。X会社はその後取消訴訟を提起することはせず、Y1及びY2に対して、納付税額の支払を求めたものの、Yらはこれに応じなかったため、Yらに対して旧所得税法43条（現所得税法222条）を根拠に金員の支払請求訴訟を提起した。

YらはX会社に対して、「Yらに対する本件認定賞与の所得税決定につきYらに対し何らの通知をなさず、Yらをして右課税決定に対する異議申立及び行政訴訟提起の機会を失わしめたことは信義誠実の原則に反し且つ権利の乱用である」と主張した。これに対して、名古屋地裁昭和41年12月22日判決（民集24巻13号2260頁）は、「Xにおいて源泉徴収義務者として本件認定賞与に対する所得税を政府へ納付したことをYらが知ったのは昭和40年3月8日頃であり、それ以前にXがYらに対し本件認定賞与のことについて通知していないことを認めることができるが、YらはYらに対する本件認定賞与の所得税の決定を知った時からこれに対する異議申立、行政訴訟をなし得たものと解するので、Yらの右主張も採用できない。」とした。

かように地裁は、受給者も納税告知に対する行政訴訟をなし得るという立場に立っており、控訴審名古屋高裁昭和42年12月18日判決（民集24巻13号2269頁）においても、この考え方は維持されたのである。

これに対して、最高裁は、「納税の告知は、更正または決定のごとき課税処分たる性質を有しないものというべきである。」と判示している。仮に、納税の告知がそれ自体として税額を確定する課税処分であるとする、「取消判決等によりその効力が否定されないかぎり、支払者において、納税の告知により確定された税額を徴収して国に納付すべき義務の存することを

争いえず、また従って受給者において、旧所得税法 43 条（新法 222 条）に基づく支払者の請求等を拒みえないこととなる」ということになるが、「現行法上、かかる見地は許容されえない」とする。けだし、源泉徴収による所得税の税額が納税の告知によって確定されるとすることは、「所得の支払の時に所得税を徴収すべきものとする制度の本旨に反するのみならず、もし、納税の告知によって、支払者の納税義務とともに、受給者の源泉納税義務の範囲…が確定されるものであるとすれば、納税の告知は支払者および受給者の双方に対してなされることを要すべきところ、法 2 条 5 号は支払者のみを納税者とし、したがって、納税の告知は支払者に対してのみなされるのであって、これが税法の建前とするところであるから」と説示する。すなわち、「納税の告知は、納税者たる支払者に対してのみなされるにかかわらず、これにより支払者の納税義務の範囲（および成立）が公定力をもって確定されるものとすれば、同時に、しかも受給者不知の間に、その源泉納税義務の範囲（および成立）が公定力をもって確定されることとなるのであるが、かかる結果は、とうてい法の予定するところとは解しえない」と論断する。このことは、受給者からは、直接国税当局を相手取って争うための前提たる法的関係の存在を認めないことを意味すると理解できよう。

かような考え方は、最高裁昭和 45 年 12 月 24 日判決を前提として判断を示した最高裁平成 4 年 2 月 18 日第三小法廷判決（民集 46 卷 2 号 77 頁）⁽²⁶⁾

(26) 第一審名古屋地判平元. 10. 20（民集 46 卷 2 号 88 頁）、控訴審名古屋高判平 2. 6. 28（民集 46 卷 2 号 107 頁）。主な判例評釈として、差し当たり、吉村典久「源泉徴収の過程で生じた過不足額を受給者が確定申告の際に清算・是正できるか」国際租税法の最近の動向 248 頁以下、吉良実「判評」民商 107 卷 3 号 431 頁以下、牛嶋勤「過誤納源泉徴収額の確定申告による清算の可否」税研 106 号 204 頁以下、佐藤孝一「源泉徴収所得税の過不足額の確定申告による清算調整の可否（課税処分取消訴訟の訴訟物）」税経通信 47 卷 9 号 192 頁以下、水野忠恒「誤って源泉徴収された金額の控除の可否」平成 4 年度重要判例解説（ジュリ増刊 1024 号）62 頁以下、青柳馨「給与等の受給者が支払者により誤って源泉徴収された金額を税額から控除して確定申告することの可否」『最高裁判所判例解説民事篇（平 4）』46 頁以下、同「判評」曹時 46 卷 2 号 169 頁以下、浅沼潤三郎「判評」判時 1458 号 196 頁以下参照。

をみるとより分かり易い⁽²⁷⁾。所得税法 120 条 1 項 5 号にいう「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」について、同最高裁は、所得税法の源泉徴収の規定に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額を意味するとした上で、「給与その他の所得についてその支払者がした所得税の源泉徴収に誤りがある場合に、その受給者が、右確定申告の手続において、支払者が誤って徴収した金額を算出所得税額から控除し又は右誤徴収額の全部若しくは一部の還付を受けることはできないものと解するのが相当である。」とする。その理由として、所得税法上、源泉所得税について徴収・納付の義務を負う者は源泉徴収の対象となるべき所得の支払者とされ、その納税義務は、当該所得の受給者に係る申告所得税の納税義務とは別個のものとして成立、確定し、これと並存することを挙げる。そして、「源泉所得税の徴収・納付に不足がある場合には、不足分について、税務署長は源泉徴収義務者たる支払者から徴収し（221 条）、支払者は源泉納税義務者たる受給者に対して求償すべきものとされており（222 条）、また、源泉所得税の徴収・納付に誤りがある場合には、支払者は国に対し当該誤納金の還付を請求することができ（国税通則法 56 条）、他方、受給者は、何ら特別の手続を経ることを要せず直ちに支払者に対し、本来の債務の一部不履行を理由として、誤って徴収された金額の支払を直接に請求することができる」と判示した上で、最高裁昭和 45 年 12 月 24 日判決を参照する。

この点について、総評サラリーマン訴訟の第一審東京地裁昭和 55 年 3 月 26 日判決（行裁例集 31 卷 3 号 673 頁）⁽²⁸⁾は明確にかかる考え方を示す。裁判において、原告らは、給与所得者に対する源泉徴収制度は事業所得者等に認められる確定申告制度に比し、所得金額及び税額の自主申告権並びに不服申立権を認めないなどの点において給与所得者を不当に差別すると

(27) その他、同旨判決として名古屋地判平元. 1. 10(判タ 718 号 116 頁)参照。

(28) 主な判例評釈として、清永敬次「給与所得者に対する源泉徴収制度、生計費課税及び最低生活費課税の合憲性」税務事例 12 卷 11 号 2 頁以下、片山博仁「総評サラリーマン税金訴訟第一審判決」民研 294 号 14 頁以下。控訴審東京高判昭 57. 12. 6(行裁例集 33 卷 12 号 2399 頁)、上告審最三判平元. 2. 7(訟月 35 卷 6 号 1029 頁)。

主張した。これに対して、裁判所は、源泉徴収義務者には給与所得者の徴収を受忍すべき義務があるとした上で、「自ら所得税納入の義務を負うものではないし、徴収を受忍すべき税額も何らかの手續を要することなく自動的に確定するのであるから源泉納税義務者である給与所得者にとって納税義務の存否及び範囲を確定するための行政処分とみるべき行為は存しないものといわねばならない。」とする。そうであるとする、「原告ら主張の異議申立及び審査請求並びにこれらに続く訴えの提起等による不服申立権なるものは、現行制度上いずれも行政処分の存在を前提とし、これに対する救済を求める制度として構成されているのであるから、このような行政処分を欠く源泉納税義務者の場合に不服申立の方法がないのは、制度上やむを得ないところ」であるとする。これを実質的側面からみても、支給者と受給者との関係は私法上の債権債務関係と解すべきであるとし、「源泉納税義務者が給与から所得税として過大に徴収された場合には適正額との差額を賃金債権の債務不履行として源泉徴収義務者に請求することができるし、逆に源泉徴収義務者からの過大な求償（所得税法第 222 条参照）に対しても源泉納税義務の存否又は範囲を争ってその請求を拒むことができる」と判示する。

このように判例の立場は、最高裁昭和 45 年 12 月 24 日判決において示された考え方が踏襲されているとみることができる。すなわち、同判決やその後の判決は、自動的に確定する源泉所得税の租税債務と申告所得税の租税債務との同一性はないとの理解に立ち、源泉所得税の納付に関して、国と法律関係を有するのは支払者のみであり、受給者との間には直接の法律関係を生じないと解するのである。

もっとも、同じ自動確定の租税である登録免許税の過誤納金の還付について争われた最高裁平成 17 年 4 月 14 日第一小法廷判決（判時 1897 号 5 頁）⁽²⁹⁾は、登録免許税法 31 条 2 項に基づく還付通知をすべき旨の請求に

(29) 第一審は神戸地判平 12. 3. 28(訟月 48 卷 6 号 1519 頁)、控訴審は大阪高判平 12. 10.

対してされた拒否通知を、「抗告訴訟の対象となる行政処分に当たると解するのが相当である」と判示している点に留意すべきであろう。この点については、後述することとする。

(2) 学説概観

源泉徴収制度に係る租税法律関係については、表裏関係説と分離併行説の対立がある。表裏関係説を展開される可部恒雄調査官（当時）⁽³⁰⁾や木村弘之亮教授らは受給者が取消訴訟に参加し得るに留まるとする。木村教授は、「納税告知は徴収処分であると解すれば、受給者の源泉納税義務の存否・範囲にいかなる影響も与えないことになるので、受給者は、支払者の所得税法 222 条（旧法 43 条 2 項）に基づく求償請求を拒みえ、民事訴訟を起こしうる」とされる⁽³¹⁾。更に、源泉徴収制度が支払者の納税義務の範囲と受給者の源泉納税義務の範囲との一致を予定していることを前提としているとすれば、「支払者の源泉納税義務のみならず受給者のそれも納税告知により確定するので、支払者が納税告知の取消訴訟を起した場合、裁判所がその第三者（受給者）を訴訟に参加させることを認めないかぎり…、判決の第三者効により受給者は権利を侵害されてしまう」という虞を指摘される⁽³²⁾。

これに対して、分離併行説を主張される雄川一郎教授は、支払者と受給者との間の訴訟はそもそも訴訟として適切なものではないとの立場に立ち、受給者による告知処分取消訴訟に積極的見解を示される⁽³³⁾。訴訟というのが当事者間に実体的な利益の対立のあることを前提として遂行されるの

24（訟月 48 卷 6 号 1534 頁）。判例評釈として、差し当たり、斎藤誠「登録免許税の争い方」『租税判例百選〔第 4 判〕』172 頁以下。

(30) 可部恒雄「判評」曹時 23 卷 10 号 391 頁以下。

(31) 木村弘之亮「納税告知」『行政判例百選 I〔第 4 版〕』137 頁、同「納税告知」『行政判例百選 I〔第 3 版〕』125 頁、同「納税告知」『行政判例百選 I〔第 2 版〕』127 頁。

(32) 木村・前掲注 (31)『〔第 4 版〕』、136 頁、同・前掲注 (31)『〔第 3 版〕』、124 頁、同・前掲注 (31)『〔第 2 版〕』、127 頁。

(33) 雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税 2 号『租税争訟の諸問題』148 頁以下。

が基本であるとするれば、「支払者にとっては、受給者に対して自己の利益のために主張し、或は防禦しなければならない実体は存しないと言ってよい」からであるとする。実体があるとするれば、それは受給者と課税権者との間にのみ存し得るとし、「徴収義務者が源泉徴収をして納付した場合や、納税の告知を受けて納付した場合について納税義務者に不服があるときは、納税義務者と徴収義務者との間の訴訟としてではなく、納税義務者と課税権者との間の争訟で解決する方が制度としては筋が通っている」と指摘される。同教授によると、それは「源泉徴収制度を課税年度の中で個別的な所得源泉において一応税金を徴収するという、租税の徴収・納付の便宜を目的とする制度とみて、必ずしもこの制度自体の中において完結した解決方法としての争訟を求めないということになるのではないかと思われる。」と論じられる⁽³⁴⁾。

他方、金子宏教授は、徴収納付の租税について、「納税義務者は、徴収納付義務者の徴収を受忍し（源泉徴収および住民税の特別徴収の場合）、または徴収納付義務者に税額相当額を給付する義務（その他の場合）を負うのみで、自ら租税を納付する義務を負わない」とされる⁽³⁵⁾。そこでは、租税債権者たる国又は地方公共団体と納税義務者たる受給者との間の直接の関係は切断されており、両者は徴収納付義務者を通じて間接的に対立し合うにすぎない。したがって「徴収納付においては、国または地方団体と徴収納付義務者との間の法律関係と、徴収納付義務者と納税義務者との間の法律関係とが、同時に存在することになる。前者は公法上の債務関係であり、後者は私法上の債務関係であると解すべきであろう。」とされる⁽³⁶⁾。そのように解すると、徴収納付が過大になされた場合は、受給者は、原則として、直接国又は地方公共団体に対して差額の還付を求めたり、納付すべき

(34) 雄川一郎教授は、「現行法の解釈としては、一応以上のようなならざるを得ない」とされ、これを解釈論に位置付けられる（雄川・前掲注（33）150頁）。

(35) 金子・前掲注（24）702頁。

(36) 金子・前掲注（24）702頁。

税額から控除することはできず、徴収納付義務者に対してのみ差額の給付を求めることができると解すべきであろう⁽³⁷⁾。かような考え方は、前述の最高裁平成4年2月18日第三小法廷判決においても支持されているところである。

金子宏教授が課税権者と徴収納付義務者との間の法律関係と、徴収納付義務者と受給者との間の法律関係をそれぞれ公法上の債務関係と私法上の債務関係と位置付け、明確な法律関係の観察から分析を加えたのに対して、雄川一郎教授は、支払者と受給者との間には、源泉徴収税額の有無あるいは金額の多寡を巡っての実体的な利益対立が想定し辛い点に着目して議論を展開される。すなわち、雄川教授は実体的な利益の有無にこだわった見解であるということができそうである。

2 処分の名宛人と特殊の関係を有する第三者としての受給者

(1) 受給者に対する処分行為の有無一問題点の所在

上記のとおり最高裁昭和45年12月24日判決は、租税法律要件の充足に伴い成立した法定租税債権が特別の手續を要せず自動的に確定されるとした上で、国又は地方公共団体の受給者に対する行政行為が別途存在すると考えるのではなく、受給者に対しては行政行為が存在しないとしている⁽³⁸⁾。

総評サラリーマン訴訟第一審判決においても、そもそも受給者に対しては、何ら処分行為が行われていないということを前提に、そのことから受給者の（広義の）訴えの利益が否定されている。しかしながら、処分性は直接の名宛人だけではなく、名宛人と特殊の関係を有する第三者についてまで及ぶと解し、更に、「法律上の利益」をも有すると理解する判例があることを想起する必要があるだろう。

(2) 家永教科書検定第二次訴訟

処分の名宛人と特殊の関係を有する第三者に原告適格を認めた事例とし

(37) 金子・前掲注(24) 702頁。

(38) 木村・前掲注(31)『[第4版]』137頁、同・前掲注(31)『[第3版]』125頁。

て、家永教科書検定第二次訴訟の上告審である最高裁昭和 57 年 4 月 8 日第一小法廷判決（民集 36 卷 4 号 594 頁）⁽³⁹⁾がある。この事件は、文部大臣（当時）が教科書とすべき図書の発行者に対してした教科書の検定不合格につき、図書の著作者 X に検定不合格取消訴訟の原告適格を肯定している。事件において X は、X の著作にかかり、既に X の検定を経た高等学校用日本史の教科書の部分改訂に関する検定申請に対しこれを不合格とした Y の処分の取消しを求めた。教科書につき改訂検定を申請した者は同教科書の発行者である S 社であって、X 本人は申請者でなかったことから、Y は上告審において次のように主張した。すなわち、まず「一般に、行政処分の取消しを求めて裁判所に訴えを提起することができる者は、その行政処分によって侵害された自己の利益を行政処分の取消しによって回復し得る者でなければならず、そして、この利益とは、個々の法律が当該個人に対し個別的、具体的に保護しようとする法律上の利益であることを要する」という一般論を展開する。そして、「申請を拒否する行政処分の場合には、その行政処分によって侵害される利益は申請者の利益であるから、その行政処分の取消しによって回復し得る法律上の利益を有する者も、原則として申請者のみに限られることになるのであって、特に当該行政法規が行政処分をなすに当たり申請者とならなかつた第三者の利益をも保護することを目的とするものと解釈すべき特段の事情がない限り、申請者以外の第三者に法律上の利益は認められず、したがって、かかる者からの出訴は許されない」と主張した。

この点原審の東京高裁昭和 50 年 12 月 20 日判決（民集 36 卷 4 号 618 頁）

(39) 第一審は東京地判昭 45. 7. 17（民集 36 卷 4 号 616 頁）、差戻控訴審は、東京高判平元. 6. 27（判タ 700 号 68 頁）。最高裁判決についての主な判例評釈として、差し当たり、園部逸夫「判評」曹時 35 卷 6 号 64 頁以下、同「判評」ジュリ 780 号 89 頁以下、渋谷秀樹「判評」法協 102 卷 4 号 185 頁以下、東條武治「判評」民商 88 卷 3 号 28 頁以下、野中俊彦「家永教科書訴訟（第二次）上告審判決」昭和 57 年度重要判例解説（ジュリ増刊 792 号）23 頁以下など参照。

(40)は、「学校教育法にもとづく教科用図書検定規則（昭和23年文部省令4号）3条においては、教科書とすべき図書の著作者または発行者は、その図書について教科書としての検定を申請することができる旨が定められている。このことからすれば、教科用図書の新規検定または改訂検定の申請がたとえ著作者または発行者のいずれか一方のみによってなされたとしても、その検定合格処分の効果はその図書そのものについて生じ、申請者とならなかった他の一方にも当然に及ぶものと解され〔る〕」として、申請者とならなかった著作者Xにも原告適格が認められると判示した。そして、最高裁も、本件各検定不合格処分にかかる図書の著作者であるXは処分の取消しを訴求する適格を有するとした原審の判断を正当として是認している。

教科用図書検定規則（以下「検定規則」という。）3条は、申請者となり得る範囲を定めた規定であって、検定処分効果が及ぶ者の範囲を定めた規定ではないと、Yは主張する。すなわち、単にXも検定の申請をすることができるとしているに過ぎず、あくまでも処分はS社の申請に対するものであったということを考えると、Yの主張にも頷ける点がある。また、「同条が特に申請者とならなかった他の一方の利益を保護することを目的としているものと解釈すべき根拠もない」という点については否定すべきではなかろう。そう考えると、裁判所が検定規則3条を根拠として申請をしていない他の一方の者に対しても前提となる行政処分の存在を認めたのは、実質的な観点から行政処分の効力の及ぶ範囲を処分の名宛人に限定せず、かかる検定規則が予定している申請可能な者にまで拡張し得ると考えたとして理解することもできそうである。

(40) 中島尚志「憲法判断回避の理念をめぐって—いわゆる「第二次教科書訴訟」判決」ひろば29巻5号71頁以下、同「第二次教科書訴訟判決をめぐって」民研228号21頁以下、東條武治「家永教科書訴訟控訴審判決」ジュリ607号71頁以下、有倉遼吉「教科書判決—家永教科書検定第二次訴訟」ジュリ615号15頁以下など参照。

3 原告適格拡張への消極的要素

かような判例を前提とすれば、源泉徴収制度における実質的な告知処分の効力を拡張して理解する余地があり、場合によってはかかる効力が受給者にも及ぶとして、原告適格を認めることが妥当することもあり得るのであろうか。

これまでは原告適格拡張論に対して裁判実務は消極に解してきたように思われる。例えば、和歌山地裁昭和 56 年 6 月 29 日判決（税資 117 号 784 頁）⁽⁴¹⁾は、他人に対する所得税の更正処分において、所得の帰属に関する課税庁の認定に誤りがあり、その誤認が自分に係わりがあったとしても、当該処分を受けた者以外の第三者は右処分の取消を求める原告適格を有しないとしている。判決では、「原告に対して法的効力を有しない以上、本件決定自体により、原告が何らの不利益を受けるものでないことは明らかであり、この場合には、原告は、被告の右認定を前提としてなされた原告自身に対する課税処分の効力を争うことにより、十分な救済を受けうるのであるから、結局、原告は、本件決定の取消を求める原告適格を有しないといわなければならない。」と判示しているのである。

その他にも、最高裁昭和 57 年 6 月 18 日第二小法廷判決（税資 123 号 720 頁）⁽⁴²⁾は、妻に対してなされた青色申告承認取消処分につき、夫が原告として提起した取消訴訟は不適法であると判断している⁽⁴³⁾。かように、これまでの租税訴訟においては、第三者の原告適格を消極に解釈してきたように思われる。

原告適格を厳格に解釈する判例の蓄積などもあり、前述したような学説上の対立があるもののこの問題は終息を見たようにも思われる。しかしながら、ここに掲げた判決に止まらず、名宛人以外の者が原告適格を有するか否かと

(41) 控訴審は大阪高判昭 56. 11. 26（税資 121 号 469 頁）。

(42) 第一審大阪地判昭 54. 9. 28（税資 106 号 679 頁）、控訴審大阪高判昭 55. 2. 28（税資 110 号 496 頁）。

(43) 父宛てにされた裁決の取消訴訟について、子は原告適格を有しないとした裁判例として、京都地判昭 50. 6. 27（税資 82 号 259 頁）がある。

いう問題は、第二次納税義務者論において議論が継続しているのである。

4 第二次納税義務制度との比較検討

第二次納税義務者の原告適格性についての考察を行うに当たっては、第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する更正・決定等（以下「主たる課税処分」という。）の取消しを求めるにつき法律上の利益を有するか否かが争点とされた最高裁平成3年1月17日第一小法廷判決（税資182号8頁）⁽⁴⁴⁾が素材として適すると思われる。

同最高裁判決の原審大阪高裁平成元年2月22日判決（訟月35巻8号1618頁）⁽⁴⁵⁾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、前記説示にかかる法律上の利益を有する者にあるとともに、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」と判示し、第二次納税義務者は主たる課税処分の取消しを求めるにつき法律上の利益を有すると判断した。そしてこの考えは同最高裁においても維持されている。

この考え方は、本来の納税者と第二次納税義務者との間の密接な関係を重視した立場に立つものといえよう。かかる両者間の密接な関係については、主たる課税処分が取消原因たる違法性をもつに過ぎない場合に、それを理由として告知処分の取消しを求めることを消極に解した最高裁昭和50年8月

(44) 第一審は神戸地判昭63.7.13（訟月35巻8号1633頁）。

(45) 主な判例評釈として、差し当たり、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の原告適格」ジュリ947号128頁以下、金子芳雄「判評」判時1343号174頁、石田清彦「清算終了の登記と法人格の消滅」『商業登記先例判例百選』172頁以下など参照。

27日第二小法廷判決(民集29巻7号1226頁)⁽⁴⁶⁾が参考となる。同最高裁は、第二次納税義務を、主たる課税処分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対して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とした上で、「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。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。」と判示しているのである。

この点について、金子宏教授は、最高裁昭和50年8月27日判決に対して、主に第二次納税義務者が常に本来の納税義務者と密接な関係にあるとは限らないという点から、批判的見解を示される⁽⁴⁷⁾。

(46) 判例評釈として、今井文雄「判評」判時804号129頁以下、佐藤繁「判評」曹時29巻8号107頁以下、北野弘久「判評」民商75巻6号100頁以下、斎藤明「判評」ジュリ612号115頁以下、三木義一「第二次納税義務(2)―確定手続」『租税判例百選〔第3版〕』36頁以下、村重慶一「第二次納税義務(2)―確定手続」『租税判例百選〔第2版〕』50頁以下、岩崎政明「第二次納税義務の納付告知の法的性質」税研106号24頁以下参照。控訴審は広島高岡山支判昭48.10.15(民集29巻7号1242頁)、第一審は岡山地判昭42.3.29(民集29巻7号1232頁)。

(47) 金子・前掲注(24)161頁。同教授は、「たしかに、第二次納税義務者は、多くの場合、実質的には本来の納税義務者と一体であるから、本来の納税義務者をして更正・決定等を争わせるとか、予防的な意味で自ら更正・決定等を争うことが多いであろうが、しかし、第二次納税義務者が、常に本来の納税義務者とそのような密接な関係をもっているとは限らない。むしろ、第二次納税義務の告知があつて、はじめて自分のおかれていた状況を知り、しかもそのときには、本来の納税義務者に対する更正・決定等に対する出訴期間が経過している場合も少なくない。このような場合に、第二次納税義務者に更正・決定等の違法性を争う機会を与えないのは、不合理で

第二次納税義務者が主たる納税義務の存否又は数額を争って主たる課税処分に対する不服を申し立てる適格を有するか否かが争われた事件として、東京地裁平成16年1月22日判決（訟月51巻6号1644頁）⁽⁴⁸⁾がある。同東京地裁は、「第二次納税義務は主たる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、その所定の範囲で主たる納税義務の履行責任を課すものではあるが、そのことのみをもって、主たる課税処分に瑕疵がある場合にまで、第二次義務者が同処分を所与のものとして処分を甘受しなければならない理由とはなり得ないし、実質的にみても、第二次納税義務者の発生は主たる納税義務者に対して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等なのであるから、そのような資力に問題のある主たる納税義務者にとって、主たる課税処分につき不服申立てを行った上、訴訟を行うことは決して軽い負担ではなく、むしろ、そのような手段によることを断念せねばならないこともあるし、法人である主たる納税義務者が破産等の清算手続に入った場合には、納税義務の適否が問題とされないまま、主たる納税義務者が課税処分を争うことを抛棄することすら考えられているのであり、第二次納税義務者の訴権利益が、主たる納税義務者においていわば代理されていると言い切るのは難しいといわざるを得ない。」として、第二次納税義務者は、自らが主たる課税処分の取消しを求める訴訟の原告適格を有し、主たる課税処分の適否を争う地位を認められるべきと判示する^{(49)・(50)}。

ある。」と論じられる。

- (48) 事件に至る経緯は、概ね次のとおりである。A社の滞納国税について国税徴収法39条に基づく第二次納税義務の納付告知を受けたXが、A社に対してされた法人税の課税処分の取消しを求めて、東京国税局に対して異議申立をしたが、不服申立期間徒過を理由に却下する旨の異議決定がされた。そこで、Xは、Y国税不服審判所長に対して審査請求をしたところ、適法な異議申立てを経ていないとして当該審査請求を却下する旨の裁決がなされたため、当該裁決の取消しを求めた。
- (49) かかる説示の上で、「第二次納税義務者は、主たる課税処分の存否及び数額について、主たる課税処分の取消訴訟等において争う利益を有するものであり、かつ、その機会を実質的なものとしなければ、第二次納税義務者は、訴訟手続等によりその適否を争う機会を得ないまま、不利益を受けることとなるものと評価せざるを得ず、

このように第二次納税義務者論を概観したところでは、受給者と源泉徴収義務者が密接な関係にあるかどうかということが源泉徴収制度における告知処分に対する受給者の原告適格の判断に大きな影響を及ぼしているとの仮説も成り立ちそうである^{(51)・(52)}。そうであるとすれば、受給者と源泉徴収義務者との関係が密接である場合には、源泉徴収制度における告知処分に対する受給者の原告適格が認められる余地があるのかも知れない。

しかしながら、ここで改めて確認しておかねばならないのは、本来の納税義務者と第二次納税義務者との間に密接な関係があるかないかという事実認定が問題とされているのではなく⁽⁵³⁾、一定の関係を前提として第二次納税義

そのような事態が生ずることは憲法上の裁判を受ける権利を奪うものとの疑いも生ずるところである。」と判示している。

- (50) 控訴審東京高判平 16. 6. 15(訟月 51 卷 6 号 1633 頁)において第一審の判断は覆されている。この事件は、上告されており、最高裁の判断が注目される場所である。
- (51) 大阪高判昭 48. 11. 8(行裁例集 24 卷 11・12 号 1227 頁)は、「第二次納税義務の制度は、納税者の財産につき滞納処分を執行しても、なおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、形式的には財産が第三者に帰属しているとはいえ、実質的にはこれを否認して、納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないような場合に、その形式的な財産帰属を否認して、私法秩序をみだすことを避けつつ、その形式的に財産が帰属している第三者に対し補充的、第二次的に納税者の納税義務を負担させることにより租税徴収の確保を図ろうとする制度であり、第二次納税義務者の納税義務は主たる納税義務者のそれとは法律上別個のものであるが、主たる納税義務に対し附従性(主たる納税義務について生じた消滅変更の効力が原則として第二次納税義務に及ぶ)と補充性(主たる納税義務の履行がない場合に限り、第二次的に履行の責任を負う)を有するものと解するのが相当である。」と判示する。かような判断は本人と第二次納税義務者との間の密接な関係を前提としたものと理解することができよう。判例評釈として、差し当たり、清永敬次「第二次納税義務を争う方法等」シュト 142 号 6 頁以下参照。なお、原審は神戸地判昭 46. 11. 16(訟月 18 卷 5 号 773 頁)。
- (52) 主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務との関係については、吉国二郎『国税徴収法精解 [第 14 版]』300 頁以下(大蔵財務協会 1996)参照。
- (53) 第二次納税義務の告知処分を受けた者は、確定した主たる納税義務の存否・数額を争うことができるかが争点となった前橋地判昭 59. 7. 12(税資 139 号 54 頁)における原告側は、「主たる納税義務者と、第二次納税義務者との間の特別な関係は当該事業年度においては存在していても納付告知処分時には消滅していることもある」と主張している。なお、請求は棄却されているおり、この判断は控訴審東京高判昭 61. 3. 27(税資 151 号 524 頁)、上告審最二判昭 63. 7. 15(税資 165 号 315 頁)において

務制度が構築されているという点である。すなわち、事実認定の問題ではなく、「納税義務者と一定の関係を有する者が、納税義務者に代わって租税を負担する」⁽⁵⁴⁾制度論としての問題なのである⁽⁵⁵⁾。

受給者と源泉徴収義務者との関係を本来の納税義務者と第二次納税義務者との関係と同様の関係とみることを法は許容してはいないと考える⁽⁵⁶⁾。ただし、第二次納税義務制度は、一定の関係を有する第二次納税義務者が納税義務者に代わって租税を負担する制度であるが^{(57)・(58)}、源泉徴収制度における源泉徴収義務者と本来の納税義務者との関係には密接な関係性が要求されているわけではない⁽⁵⁹⁾。源泉徴収制度は、単に納税義務者に対する支払者に租

も維持されている。

(54) 金子・前掲注(24) 153頁。

(55) なお、東京地判平 16. 1. 22 においては、被告国税不服審判所長が、「第二次納税義務は、…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を本来の納税義務者に準ずるものと見て、これに主たる納税義務についての履行責任を補充的に負わせるものというべきであり、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になる」と主張しているが、この点については直接的には排斥していないように思われる。

(56) 源泉徴収の徴収手続である国税通則法 36 条は、第二次納税義務者に国税を納付させる場合の徴収行為には適用されないと解されている(志場喜徳郎他編『国税通則法精解』395頁(大蔵財務協会 2000))。

(57) 第二次納税義務として、①無限責任社員の二次義務、②清算人等の二次義務、③同族会社の二次義務、④実質所得者課税の原則において収益が法律上享受するとみられる者の二次義務、⑤共同的事業者の二次義務、⑥事業譲受人の二次義務、⑦無償譲渡人等の二次義務、⑧人格のない社団等に係る二次義務などがある。国税徴収法 32 条参照。

(58) この関係性については、実質的な観点から説明されることもある。例えば、大阪高判昭 48. 11. 8(行裁例集 24 卷 11=12 号 1227 頁)は、「第二次納税義務制度は、納税者の財産につき滞納処分を執行しても、なおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、形式的には財産が第三者に帰属しているとはいえ、実質的にはこれを否認して、納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないような場合に、その形式的な財産帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に財産が帰属している第三者に対し補充的・第二次的に納税者の納税義務を負担させることにより租税徴収の確保を図ろうとする制度である」と判示する。

(59) このことは、利子所得や配当所得などにおける源泉徴収義務者と本来の納税義務者との関係を考えれば分かりやすい。

税を徴収させ、これを国又は地方公共団体に納付させる方法に過ぎないからである⁽⁶⁰⁾。

ところで、行政事件訴訟法上の原告適格の要件である「法律上の利益を有する者」の解釈については、長らく議論が続けられてきており、判例の傾向に波はあるもののこれを除々に拡張的に解釈する方向にあると思われる。雄川教授が実体的な利益の有無を取消訴訟の本質的な観点からの理論構成の基礎とされたことと原告適格論との融和をどこまで求められたかは推測の域を出ないが、租税訴訟を考える際、行政事件訴訟法9条の改正における「法律上の利益を有する者」の考え方を考慮の外に置くことはできない。

そこで、次節においては、第三者が処分取消しについて有する利益について、「法律上の利益を有する者」の解釈を巡る議論から示唆を得ることとする。

第2節 「法律上の利益」の解釈と第三者の原告適格

1 行政事件訴訟法改正と原告適格

(1) 行政事件訴訟法改正の概観

昭和37年行政事件訴訟法において、取消訴訟の原告適格を画する「法律上の利益」の解釈を巡っては、通説・判例の立場と理解されている「法律上保護された利益説」と「法律上の保護に値する利益説」の対立があった⁽⁶¹⁾。

判例は、一貫して「法律上保護された利益説」を採用してきたが、その代表的な判決は主婦連ジュース訴訟最高裁昭和53年3月14日第三小法廷判決（民集32巻2号211頁）⁽⁶²⁾であろう⁽⁶³⁾。同事件は、果汁飲料の表示

(60) 金子・前掲注(24)698頁。

(61) その他、「権利享受回復説」や「適法性保障説」があるが、これらの説を採用することは困難である(高橋滋「取消訴訟の原告適格の拡大」小早川光郎=高橋『詳解改正行政事件訴訟法』19頁以下(第一法規2004))。

(62) 第一審東京高判昭49.7.19(行裁例集25巻7号881頁)。主な判例評釈として、差し当たり、岡村周一「不服申立ての利益」『行政判例百選Ⅱ〔第4版〕』368頁以下、

方法に関する公正競争規約の認定処分について消費者が争った事例であるが、最高裁は、「景表法の規定により一般消費者が受ける利益は、公正取引委員会による同法の適正な運用によって実現されるべき公益の保護を通じ国民一般が共通してもつにいたる抽象的、平均的、一般的な利益、換言すれば、同法の規定の目的である公益の保護の結果として生ずる反射的な利益ないし事実上の利益であって、本来私人等権利主体の個人的な利益を保護することを目的とする法規により保障される法律上保護された利益とはいえないものである。」と判示した⁽⁶⁴⁾。最高裁は、行政事件訴訟法 9 条の

阿部泰隆「不服申立ての利益」『行政判例百選Ⅱ』318 頁以下、服部育生「公正競争規約の認定に対する消費者の不服申立て〔主婦連ジュース訴訟〕」『独禁法審決・判例百選〔第 6 版〕』234 頁以下、鈴木深雪「公正競争規約の認定に対する消費者の不服申立て資格〔主婦連合会ほか事件〕」『独禁法審決・判例百選〔第 5 版〕』242 頁以下、渋谷達紀「公正競争規約の認定に対する消費者の不服申立適格〔主婦連合会ほか事件〕」『独禁法審決・判例百選〔第 4 版〕』240 頁、向田直範「消費者の不服申立適格〔主婦連合会ほか事件〕」『独禁法審決・判例百選〔第 3 版〕』192 頁以下、木元錦哉「主婦連ジュース表示審判と不服申立」『消費者取引判例百選』204 頁以下、越山安久「判評」曹時 34 卷 1 号 197 頁以下、遠藤きみ「公正取引委員会のなした公正競争規約の認定に対する一般消費者の不服申立資格〔主婦連ジュース表示事件〕」ひろば 31 卷 5 号 69 頁以下、宮崎良夫「主婦連ジュース不当表示事件上告審判決」ジュリ 693 号 45 頁以下、上原敏夫「判評」民商 80 卷 2 号 208 頁以下、布村勇二「行政処分と消費者の当事者適格」ひろば 31 卷 6 号 78 頁以下、福永有利「主婦連ジュース不当表示事件」判タ 390 号 228 頁以下、林修三「景表法に基づく公正取引委員会の認定処分に対し主婦連は不服申立てはできない—ジュース事件裁判最高裁判決」時法 1000 号 44 頁以下、城山安久「判評」ジュリ 667 号 59 頁以下など参照。

- (63) 橋本・前掲注 (9) 37 頁は、「最高裁のテーゼの下で、争点は、法が『一般消費者』の利益(=不特定多数者の公益)を保護するのみか、『一般』ではない個別の利益まで保護しているか、両者の判別ということになる。『一般』か『個別』かという区分は極めて相対的であるが、最高裁のように、『一般』であるとして当事者適格を否定してしまうと、消費者保護という政策目的による食品表示規制について、本来の規制目的であったはずの消費者は全く救済手段を失うことになる。」とされる。処分の相手方は不服がないのであるから、行政不服申立てによるチェックは機能しないことになる論じられるのである。同教授は、この主婦連ジュース訴訟判決を、「公法領域における現代的な紛争状況の下で、原告適格が狭小に解される判例法の原点」として位置付けられる。
- (64) 判決は、「もとより、一般消費者といっても、個々の消費者を離れて存在するものではないが、景表法上かかる個々の消費者の利益は、同法の規定が目的とする公益の保護を通じその結果として保護されるべきもの、換言すれば、公益に完全に包摂

「法律上の利益」を「法律上の利益がある者、すなわち、当該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のある者をいう、と解すべきである。」とした上で、「行政法規が私人等権利主体の個人的利益を保護することを目的として行政権の行使に制約を課していることにより保障されている利益であって、それは、行政法規が他の目的、特に公益の実現を目的として行政権の行使に制約を課している結果たまたま一定の者が受けることとなる反射的利益とは区別されるべきもの」とするのである。

また、新潟空港訴訟上告審最高裁平成元年2月17日第二小法廷判決（民集43巻2号56頁）⁽⁶⁵⁾は、「処分の取消を求めるにつき『法律上の利益を有する者』とは、当該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のある者をいうのであるが、当該処分を定めた行政法規が、不特定多数者の具体的利益をもっぱら一般的公益の中に吸収解消させるにとどめず、それが帰属する個々人の個別的利益としてもこれを保護すべきものとする趣旨を含むと解される場合には、かかる利益も右にいう法律上保護された利益に当た[る]」と判示している。

その後の判決では、後述する長沼ナイキ基地訴訟、岐阜県林地開発許可取消訴訟、もんじゅ訴訟などにおいて、原告適格に対する柔軟な最高裁の態度が示されるに至っているものの、「判例法は、法律上保護された利益説によりつつ、『法律』の範囲を拡大したり、被害の性格を考慮したりするか

されるような性質のものにすぎないと解すべきである。」とする。

- (65) 第一審新潟地判昭56.8.10(民集43巻2号81頁)、控訴審東京高判昭56.12.21(民集43巻2号88頁)。主な判例評釈として、差し当たり、古城誠「定期航空運送事業免許取消訴訟の原告適格」『行政判例百選Ⅱ〔第4版〕』414頁以下、岩渕正紀「判評」ジュリ936号74頁以下、同「判評」曹時42巻4号146頁以下、阿部泰隆「航空法の事業免許を争う近隣住民の原告適格」判タ696号49頁以下、岡村周一「新潟空港騒音事件」平成元年度重要判例解説(ジュリ増刊957号)37頁以下、山村恒年「判評」民商101巻3号415頁以下、山本隆司「判評」法協107巻6号161頁以下、北村喜宣「新潟空港航空事業免許取消訴訟の原告適格」『公害・環境判例百選』120頁以下など参照。

たちで、その判断をやや緩和する傾向を示して」いるに過ぎない⁽⁶⁶⁾。換言すれば、これまでの判例の基本的な判断枠組みである法律上保護された利益説が否定されているわけではないと理解すべきであろう。

このような判例法の考え方は原告適格を狭小に解釈し過ぎているとして、行政訴訟検討会では、「法律上の利益を有する者」という行政事件訴訟法9条の文言について、これを変更すべきであるという強力な意見も出されたが⁽⁶⁷⁾、結果的にはかかる見解は改正に反映されていないように思われる。

他方において、行政事件訴訟法9条2項が新設され、行政処分の相手方以外の第三者が「法律上の利益を有する者」に当たるか否かの判断におけるメルクマールを明文化して、解釈指針を示している。これは、「法律上の利益」についての文言の改正を行わずに、実質的な観点で原告適格の範囲を拡大しようとするものとして説明されているところである⁽⁶⁸⁾。

まず、行政事件訴訟法9条2項は、「当該処分又は裁決の根拠となる法令の規定の文言のみによることなく」、原告適格を判断すべきとする(以下「全体的解釈指針」という。)。そして、次に四つの必要的考慮事項を示している。すなわち、①当該法令の趣旨及び目的を考慮すること(以下「法令趣旨考慮事項」という。)、②当該処分において考慮されるべき利益の内容及び性質を考慮すること(以下「利益考慮事項」という。)、③①を考慮する

(66) 橋本・前掲注(9)35頁。

(67) 行政訴訟検討会の「考え方」には水野武夫委員の意見が付されている。それによると、『考慮事項』を書き込む場合、その内容は、従来の判例の到達点を追認するだけで今後の判例の発展を阻害するようなものであってはならない。したがって、考慮事項は、『行政法規が個々人の利益を個別具体的に保護していることを要する』という従来の原告適格の厳格な解釈を前提とせず、原告適格を実質的に拡大する趣旨のものとするべきである。このことは検討会において何度も確認された重要事項であり、法制化に当たり、この点を十分留意する必要がある。」とされる。更に、同氏の見解は「原告適格を拡大する立法者の意思をより明確なメッセージとして伝えるため、『法律上の利益』という文言を『利害関係を有する者』等の他の文言に変更すべきである。」と続く。

(68) 橋本・前掲注(9)38頁。橋本教授は、「これにより、取消訴訟の原告適格の範囲について、裁判所の運用上、実質的な拡大がはかられることが期待される。」と述べられる。

に当たっては、当該法令と目的を共通にする関係法令があるときはその趣旨及び目的をも参酌すること（以下「関係法令趣旨考慮事項」という。）、④②を考慮するに当たっては、当該処分又は裁決がその根拠となる法令に違反してされた場合に害されることとなる利益の内容及び性質並びにこれが害される態様及び程度をも勘案すること（以下「侵害利益考慮事項」という。）が定められたのである。

（２）問題点の所在

「法律上の利益」を巡っては、これまで主に環境訴訟などの受益行政を中心として、実定法上保護された者による訴えかどうかというメルクマールから、法律上保護された利益説が通説として示されてきており、裁判例の多くもそのような観点のものである。そして、租税法のようなそもそも一定の者を保護するという趣旨に出たものではない法律を根拠に行われる規制行政における取消訴訟では、主婦連ジュース訴訟最高裁判決や新潟空港訴訟最高裁判決にいう判断を前提に考えるべきであると考えられる。すなわち「法律上の利益がある者、すなわち、当該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のある者」を「法律上の利益」を有する者と解すべきと思われる。

ところが、ここにきて行政事件訴訟法の改正を原告適格の拡張を認めたものを捉えた上で、そのことが租税訴訟に多大な影響を及ぼすとする見解が示されている。例えば、源泉徴収制度における受給者の原告適格性については、「改正法案 9 条 2 項の趣旨からすれば、この場合に受給者の原告適格を否定するのは困難ではないかと思われる。」とする行政訴訟検討会委員の見解もあり⁽⁶⁹⁾、行政事件訴訟法改正により、源泉徴収の法律関係に関する従来の考え方の変更が迫られることが示唆されている⁽⁷⁰⁾。「原告適格を

(69) 水野・前掲注 (22) 117 頁。

(70) 日本弁護士連合会行政訴訟センター・前掲注 (23) 165 頁も参照。また、山下清兵衛教授は、「受給者から国に対する実定法上の請求権がないとされているが、支給者の国に対する還付請求権の存在を前提として、受給者が国を被告として『支給者への還付決定を求める義務付け訴訟(第三者訴訟)』の可能性があると主張される(山

否定するのは困難」とされるその根拠は必ずしも判然としないが、かような見解が示されていることを前提として、この点に関心を置き、行政事件訴訟法改正をなぞりながら検討を加えることとする。

2 全体的解釈指針

行政事件訴訟法9条2項にいう「当該処分又は裁決の根拠となる法令の規定の文言のみによることなく」という部分は、全体的解釈指針と呼ばれる。この部分は、「当然のものを確認的に記したようにも見える」が、「当該法令の解釈から離れた判断を行うという趣旨ではなく、同項の定める必要的考慮事項を適切に踏まえつつ、当該行政法令を解釈するという趣旨」であると説明されている⁽⁷¹⁾。

いわゆる長沼ナイキ基地訴訟最高裁昭和57年9月9日第一小法廷（民集36巻9号1679頁）⁽⁷²⁾は、森林法の規定から「法律上の利益」の限界を画して、原告適格を拡張している。森林法に基づく保安林指定解除処分の取消訴訟における周辺住民の原告適格については、森林法上周辺住民が保安林指定解除処分について手続的に関与する法的仕組みがあることなどを理由に、森林法の具体的な規定を手掛かりにして周辺住民の原告適格を認めたのである。

他方、林地開発許可の取消訴訟における周辺住民の原告適格については、保安林指定解除との法的仕組みの相違を根拠として、森林法上、周辺住民が

下「I 義務付け訴訟」租税訴訟学会第10回記念研究会『新行政事件訴訟法の活用—義務付け訴訟を中心として—』所収）。

(71) 橋本・前掲注(9)39頁。

(72) 第一審札幌地判昭48.9.7(民集36巻9号1791号)、控訴審札幌高判昭51.8.5(民集36巻9号1890頁)。判例評釈として、差し当たり、磯部力「保安林指定解除と訴えの利益」『行政判例百選Ⅱ〔第4版〕』436頁以下、園部逸夫「判評」ジュリ780号104頁以下、同「判評」曹時35巻9号63頁以下、田中館照橋「判評」民商90巻2号94頁以下、森田寛二「水源かん養保安林の指定解除と原告適格」『街づくり・国づくり判例百選』220頁以下、野崎弥純「長沼ナイキ基地事件上告審判決」ひろば35巻12号32頁以下、林修三「長沼ナイキ基地事件についての最高裁判決出(上)・(下)―二審判決を支持して門前払い」時法1157号48頁以下、同1158号49頁以下参照。

許可処分に手続的に関与する規定がないことを理由に、これを否定する傾向にあったのも事実である。林地開発許可において原告適格を否定する裁判例は、いわば昭和 57 年長沼ナイキ基地訴訟最高裁判決の考え方に則って判断を下していると理解できよう。このように、法律の規定を手掛かりに「法律上の利益」を画する手法は、原告適格が拡大する方向とともに、厳格に解釈する方向を併せ持つといえよう。

さて、このことを源泉徴収制度に当て嵌めて考えると、源泉徴収制度では、利子・配当所得者や給与所得者などが所得税法上、手続的に関与する実定法上の仕組みがあるかどうかという点がまず問題とされなければならない。一義的には源泉徴収制度においては手続的関与の法的仕組みはないが、給与所得者などが直接税務署に対して還付請求を行う手法が実定法上に用意されていないわけではない。したがって、必ずしも受給者等が源泉徴収制度において関与をする法的仕組みがないと断じることができるかについては、なお検討を要すると思われる。

例えば、所得税法施行令 313 条では、所得税法 191 条の規定により還付をすべきこととなった日の属する月の翌月 1 日から起算して 2 月を経過した後において、なお当該還付をすべき金額の全部を還付するに至らない場合には（所令 313 二）、源泉徴収に係る所得税の納税地の所轄税務署長は、過納額として還付すべき金額のうち、まだ還付していない金額を給与所得者に還付することとされている。このような規定は、税務署長が直接、給与所得者に還付をすることを法的仕組みとして用意しているということの意味しよう。また、租税条約実施特例法施行規則 2 条は、「相手国の居住者は、その支払を受ける租税条約に規定する配当、利子又は使用料で…租税条約の規定に基づき軽減若しくは免除を受けようとする場合…には、当該租税条約に規定する配当、利子又は使用料に係る源泉徴収義務者ごとに、次の各号に掲げる事項を記載した届出書を、…当該源泉徴収義務者を經由して、当該源泉徴収者の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。」と規定している。ここでは、源泉徴収義務者が所轄の税務署長に対して源泉徴収された税金の還付を請求

する意思を表明する届出書を作成し、源泉徴収義務者を經由して提出することとされている。このことから、租税条約の適用を受けようとする居住者が自ら税務署長に対して還付請求を行う仕組みが採用されているとみることができるかも知れない。

さすれば、かような法的仕組みを前提として、給与所得が源泉徴収に対する告知処分に対して、税務署長に取消訴訟を提起し得ると考えるべきであろうか。

そこで、まず、かかる源泉徴収制度における法律構造はあくまでも納税告知処分に対する手続的関与を法的に保障した仕組みといい得るかという点についての疑問を解消しなければなるまい。長沼ナイキ基地訴訟最高裁判決では、森林法が「利害関係を有する地方公共団体の長のほかに、保安林の指定に『直接の利害関係を有する者』において、森林を保安林として指定すべき旨を農林水産大臣に申請することができるものとし（法 27 条 1 項）、また、農林水産大臣が保安林の指定を解除しようとする場合に、右の『直接の利害関係を有する者』がこれに異議があるときは、意見書を提出し、公開の聴聞手続に参加することができるものとしており（法 29 条、30 条、32 条）、これらの規定と、旧森林法（明治 40 年法律第 43 号）24 条においては『直接利害ノ関係ヲ有スル者』に対して保安林の指定及び解除の処分に対する訴願及び行政訴訟の提起が認められていた沿革とあわせ考え」た結果として、「森林の存続によって不特定多数者の受ける生活利益のうち一定範囲のものを公益と並んで保護すべき個人の個別的利益としてとらえ、かかる利益の帰属者に対し保安林の指定につき『直接の利害関係を有する者』としてその利益を主張することができる地位を法律上付与しているものと解するのが相当である。」と判示しているとおり、保安林指定に対する直接の手続が明確に法に示され、まさに手続的に関与する法的仕組みが構築されているのである。

これに対して、所得税法施行令 313 条や租税条約実施特例法施行規則 2 条に規定された手続を、法に明確に示された源泉徴収制度全体における手続的規定として理解することができるであろうか。

所得税法施行令 313 条 1 項は、①解散、廃業などにより給与の支払者でなくなったため、過納額の還付をすることができなくなった場合、②徴収して納付する税額が全くなかったため、過納額の還付をすることができなくなった場合、③納付する源泉徴収税額に比べて過納額が多額であるため、還付をすることとなった日の翌月から 2 か月を経過しても還付しきれない場合に、税務署から給与の支払者に一括して還付するか、あるいは過納となった各人に直接還付することとする⁽⁷³⁾。このように、給与の支払者が納付する給与、退職手当及び弁護士、司法書士、税理士等に支払われた報酬・料金に対する源泉徴収税額がないか、あってもごくわずかであるため、給与の支払者のところでは過納額の還付をすることができない場合に税務署から直接各人に対して還付する手続である⁽⁷⁴⁾。かように、適用される場面が制限されていることからすれば、かかる規定は特定の場面のみを前提とした例外規定であると理解すべきであろう。

また、租税条約実施特例法施行規則 2 条については、どのように考えるべきであろうか。ここでは芸能人免税規定の適用を受ける場面での免除措置が規定されているのであるが、この法律関係は源泉徴収制度の問題とは切り離して考えるべきではなかろうか。すなわち、本来の納税者と国との関係がその限りでは、源泉徴収制度とは別個の法律関係にあると理解すれば、かかる関係は理解しやすいと思われる。水野忠恒教授は、「国際課税における源泉徴収の法律関係においては、本来の納税義務者が還付を請求する立場に立つのであり、納税義務者は、本来の納税義務者であるということになるのである

(73) 武田昌輔編『コンメンタール所得税法』8155 頁（第一法規 2005）。

(74) 所得税法施行令 313 条 1 項の規定の適用を受けようとする支払者は、同項に該当することとなった旨を記載した書面に還付を受けていない部分の金額その他必要な事項を記載した明細書を添付してこれを税務署長に提出することとされている（所令 313②）。一定の手続を経て初めて適用される規定であるとして、かかる規定が例外規定であることの理由とすることは妥当ではなかろう。けだし、還付金については、国税通則法 56 条に規定されており、納税者に付与された公法上の金銭請求権であり、手続は単に事務上の便宜のためであると理解すべきであるからである（水野忠恒『国際課税の制度と理論—国際租税法の基礎的考察—』84 頁以下（有斐閣 2000））。

う。」と論じられる⁽⁷⁵⁾。このようなことから、「源泉徴収の法律関係については、租税条約による場合、租税条約実施特例法の規定によって、国内法における通常の源泉徴収とは異なった構成がなされて」おり、「その結果、源泉徴収所得税が納め過ぎとなった場合には、手続上は支払者ないし本来の納税者が国に還付請求をすることになる。」と説明される⁽⁷⁶⁾。水野教授の論じられるとおり、租税条約実施特例法上、直接利子・配当所得者や給与所得者が国に還付請求をするという取扱いは租税条約に特有の法律関係であるということができよう。

このように、これらの規定はあくまでも特別の理由に基づいて設けられた還付手続の例外的規定に過ぎず、これらの規定が例外的に存在することをもって源泉徴収義務者に対する告知処分給与所得者の関与が認められるということまではいえないであろう。換言すれば、これらの規定の存在をもってしても、基本的に所得税法が受給者と国との直接的法律関係を予定しているとはいえないと考える。そもそも源泉徴収制度においては、給与所得者がその告知を知らされる仕組みは存しないことからしても、手続的に関与する法的仕組みが明確に規定されているとは到底いえないであろう。そうである以上、長沼ナイキ基地訴訟判決にいう「直接の利害関係を有する者」に類似する立場にある者として給与所得者を位置付けることは困難であり、給与所得者には「法律上の利益」があるとする解釈には辿り着かないのではなかろうか。

もともと、長沼ナイキ基地訴訟後の類似の事件である岐阜県林地開発許可取消訴訟最高裁平成13年3月13日第三小法廷判決（民集55巻2号283頁）⁽⁷⁷⁾は、より原告適格を拡張する方向で判断を下している⁽⁷⁸⁾。かかる判決につ

(75) 水野・前掲注(74)90頁。租税条約において規定のない時効について国内法が適用されることになるかという論点について、「Saving Clauseの趣旨の反対解釈によれば、本来の納税義務者は非居住者であるから、国税通則法74条の時効規定は適用されないという解釈も成り立つ」とされる(同書90頁)。

(76) 水野・前掲注(74)91頁。

(77) 第一審岐阜地判平7.3.22(民集55巻2号304頁)、控訴審名古屋高判平8.5.15(民

いては、「森林法の明文の規定のみに根拠を求めるという判断手法を否定し、周辺住民の生命・身体等の被害が許可処分の考慮要素と解釈されるという解釈を採った」と評価されている⁽⁷⁹⁾。かかる判決では、手続的に関与する法的仕組みが明確に規定されているところまでは要求されているとはいえない。この点については、関係法令趣旨考慮事項の検討に譲ることとする。

また、いわゆる小田急高架化事業認可取消訴訟の第一審東京地裁平成 13 年 10 月 3 日判決（判時 1764 号 3 頁）⁽⁸⁰⁾は、都市計画法に基づく都市計画事業認定処分の取消訴訟において、事業の実体から鉄道事業許可と付属街路事業認可が相俟って一つの事業を形成するとし、認可に係る事業の対象土地全体を一個の事業地と考え、同事業地内の不動産につき権利を有する者は認可全体について原告適格を有すると判断した。橋本博之教授は、「この東京地裁

集 55 卷 2 号 316 頁)。判例評釈として、差し当たり、福井章代「岐阜県林地開発許可取消請求事件最高裁判決解説」ジュリ 1219 号 146 頁以下、同「林地開発許可の取消訴訟と開発区域の周辺住民の原告適格」曹時 55 卷 10 号 201 頁以下、見上崇洋「林地開発許可の取消訴訟と開発区域の周辺住民の原告適格」民商 125 卷 2 号 45 頁以下、山本隆司「林地開発許可処分取消訴訟の原告適格」法教 253 号 121 頁以下、村上裕章「林地開発許可と周辺住民の原告適格」平成 13 年度重要判例解説(ジュリ増刊 1224 号)36 頁以下以下参照。

(78) 判決は、森林法 10 条の 2 第 2 項 1 号、1 号の 2 の「趣旨・目的、これらが開発許可を通して保護しようとしている利益の内容・性質等にかんがみれば、これらの規定は、土砂の流出又は崩壊、水害等の災害防止機能という森林の有する公益的機能の確保を図るとともに、土砂の流出又は崩壊、水害等の災害による被害が直接的に及ぶことが想定される開発区域に近接する一定範囲の地域に居住する住民の生命、身体、安全等を個々人の個別的利益としても保護すべきものとする趣旨を含みものと解すべきである。」とした上で、そうであるとする、「土砂の流出又は崩壊、水害等の災害による直接的な被害を受けることが予想される範囲の地域に居住する者は、開発許可の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者として、その取消訴訟における原告適格を有すると解するのが相当である。」と判示している。

(79) 橋本・前掲注 (9) 41 頁。

(80) 主な判例評釈として、差し当たり、大浜啓吉「小田急線高架訴訟と行政裁量」法教 257 号 52 頁以下、久保茂樹「都市計画事業と行政訴訟—小田急線高架化事業認可取消訴訟」ジュリ 1222 号 168 頁以下、渡邊千恵子「『小田急線連続立体交差(高架化)事業認可取消訴訟』に係る東京地裁判決」ひろば 55 卷 3 号 68 頁以下、齋藤驍「小田急高架事業と藤山判決」法時 74 卷 3 号 111 頁以下、大貫裕之「小田急線高架化訴訟」法セ 48 卷 8 号 16 頁以下など参照。

判決の解釈手法は、処分の根拠法令の文言による解釈を飛び越え、紛争の実質という観点から原告適格を画するという斬新なものであった。」と評価される⁽⁸¹⁾。

小田急高架化事業認可取消訴訟は控訴審東京高裁平成15年12月18日判決（訟月50巻8号2332頁）において判断は覆ったものの上告審において原告適格の認められる可能性は十分に考えられるのであって、このような判決の潮流は行政事件訴訟法9条2項の創設と同じベクトルを有すると理解することができそうである。次に具体的に行政事件訴訟法9条2項の必要的考慮事項について考究していくこととする。

3 必要的考慮事項

(1) 法令趣旨考慮事項

法令趣旨考慮事項は、行政処分の根拠となる法令の「趣旨及び目的」を考慮要素とすることである。

法解釈を行うに当たって、当該法令の趣旨や目的を考慮することは当然のことであるが、ここにいう法令趣旨考慮事項とは、「行政事件訴訟法9条1項の『法律上の利益』の有無を判断する場合に、行政処分の根拠法令の保護する利益の範囲を解釈する、あるいは、当該処分の処分要件として原告の主張する利益を考慮すべきとされているか解釈することが必要になるが、その際に、法令の表層的解釈のみから結論を導くことがあってはならない。」というものである⁽⁸²⁾。

租税訴訟においてこのような法令趣旨考慮事項はどのように適用されるべきなのであろうか。源泉徴収制度における告知処分を考えると、根拠法令の保護する利益とは何を指すのであろうか。この場合は、根拠法令に

(81) 橋本・前掲注(9)41頁。同教授は、新法下においても処分要件説を採用している限り、かかる判決の手法がストレートに導けると考えることは難しいとも指摘されている。

(82) 橋本・前掲注(9)42頁。

よって直接もたらされる不利益を考察することでその解を導き出せると思われるが、この点については、国税通則法 36 条の趣旨目的を理解しなければなるまい。

国税通則法 36 条は、税務署長が源泉徴収による国税でその法定納期限までに納付されなかったものについて、徴収をしようとするときは納税の告知をしなければならないと規定する（通法 36 二）。同 36 条は、「国税に関する法律において、国税を『徴収する』と規定されている国税に関し、その徴収のための手続である納税の告知について、その告知を行うこととする国税の種類及び手続を定めたもの」であると説明されており⁽⁸³⁾、その趣旨は、「納税者に対し納期限を指定して、確定した納税義務の履行を請求」⁽⁸⁴⁾することにあるといえよう⁽⁸⁵⁾。

では、かかる趣旨に出た告知処分制度の意義は、どのように理解されるべきであろうか。源泉徴収制度における徴収義務者に対する告知を「納税義務の内容の具体的な確認をなす性質」をも包含するものとして理解すれば、広義の課税処分ともいい得る⁽⁸⁶⁾。課税処分であるとするれば、処分の名宛人と特殊の関係を有する第三者として受給者に原告適格を認めることもできそうである。けだし、納税の告知によって、支払者の納税義務とともに、受給者の源泉納税義務の成立やその義務の範囲が確定されると考えれ

(83) 武田昌輔編『コンメンタール国税通則法』1971 頁（第一法規 2005）。

(84) 金子・前掲注（24）706 頁。

(85) 志場・前掲注（56）549 頁は、過誤納金の第一号グループとして、「更正決定、賦課決定又は納税の告知（特別の手続をしないで納付すべき税額が確定する国税の場合）が取り消され、又はその税額が減額されたことにより…、当初の課税処分に基づく納付が過納となった場合」について、過納に係る税金納付の日の翌日から還付加算金を付すると説明される。このような説明振りからすれば、納税告知によって過納となることがあるということになるが、国税の徴収処分として位置付けられるのであれば、納税告知が過納を招来することは考え辛いようにも思われる。

(86) 中川一郎編『税法学体系(1)総論』〔清永敬次執筆部分〕266 頁は、「納税の告知には、納税義務の履行の請求たる性質以外に、納税義務の内容の具体的な確認をなす性質をも含まれていると考えることができるから、広くこの種の納税の告知を含めて、課税処分ということもできよう」とされる。

ば、納税の告知の実質的な効力は源泉徴収義務者及び受給者の双方に及ぶと立論する余地もあり得るからである。しかしながら、判例はかような立場を採用しない。すなわち、最高裁昭和45年12月24日判決は、告知処分を自動確定した税額が「いくばくかであるかについての税務署長の意見が初めて公にされたもの」とし、「課税処分たる性質を有しない」と理解する。そうであれば、源泉徴収義務者の納税義務の存否・範囲は告知処分の前提問題たるに過ぎないから、源泉徴収義務者においてこれに対する不服申立てをせず、または不服申立てをしてそれが排斥されたとしても、受給者の源泉納税義務の存否・範囲にはいかなる影響も及ぼし得るものではないことになる。

同じように自動確定の租税に登録免許税がある⁽⁸⁷⁾。

登録免許税法31条1項は、同項各号のいずれかに該当する事実があるときは、登記機関が職権で遅滞なく所轄税務署長に過誤納金の還付に関する通知をしなければならないことを規定しており、同条2項は、納税者（登記等を受けた者）が登録免許税を誤って過大に納付した場合に、登記機関が税務署長に対して行う同条1項の通知をするよう請求することができることとされている。しかしかかる請求が拒否された場合に、納税者がどのような訴訟ルートで還付を求めることができるかについては、裁判例・学説において見解が分かれていた⁽⁸⁸⁾。

(87) なお、登録免許税は自動確定によるとはいえないとする見解もある。裁判例として、大阪地判昭48.12.3（行裁例集24巻11・12号1297頁）など。小沢義彦「登録免許税の税額の確定方法と不服申立方法」税務弘報23巻5号72頁以下も参照。

(88) 従来の判例は、①登録免許税法31条2項の請求に対する拒否通知の処分性を否定するものとして、東京高判平7.11.28（行裁例集46巻10・11号1046頁）、千葉地判平7.2.22（判時1553号64頁）、②拒否通知の処分性を肯定するものとして、神戸地尼崎支判平12.3.23（訟月48巻6号1379頁）、東京地判平10.6.12（税資232号612頁）、東京地判平9.2.26（訟月44巻3号420頁）がある。千葉地判平7.2.22の評釈として、佐藤英明「判評」判時1570号26頁、登録免許税の法的構造を分析した論稿として、谷口勢津夫「登録免許税の法的構造と権利救済—納税義務の自動確定に関する一考察—」佐藤英善ほか編『新井隆一先生古希記念—行政法と租税法の課題と展望』347頁以下（成文堂2000）参照。

最高裁平成17年4月14日第一小法廷判決⁽⁸⁹⁾は、次のように登録免許税法31条1項及び2項の趣旨を示した上で、同2項の請求に対する拒否通知の取消訴訟ルートを認めている⁽⁹⁰⁾。すなわち、「登録免許税については、登記等をするとき登記機関がその課税標準及び税額の認定をして登録免許税の額の納付の事実の確認を行うこととしていることに対応する規定であり、登記機関が職権で所轄税務署長に対して過誤納金の存在及びその額を通知することとし、これにより登録免許税の過誤納金の還付が円滑かつ簡便に行われるようにすることを目的とする。そして、同条2項は、登記等を受けた者が登記機関に申し出て上記の通知をすべき旨の請求をすることができることとし、登記等を受けた者が職権で行われる上記の通知の手続を利用して簡易迅速に過誤納金の還付を受けることができるようにしている。」と説示する。このように同条各項の規定の目的を明らかにした上で、これらの規定の趣旨を「過誤納金の還付が円滑に行われるようにするために簡便な手続を設けることにある。」とする。そして、「登録免許税法31条2項は、登記等を受けた者に対し、簡易迅速に還付を受けることができる手続を利用することができる地位を保障しているものと解するのが相当である」として、「拒否通知は、登記等を受けた者に対して上記の手続上の地位を否定する法的効果を有するものとして、抗告訴訟の対象となる行政処分にあたると解するのが相当」と判示した。これはまさに、登録免許税法31条2項の法令趣旨を考慮して取消訴訟の途を開いた判決であるといえよう。

自動確定の租税の場合には、その還付について行政処分が介在することは背理であるとする考え方は有力であった⁹¹。しかしながら、斎藤誠教授

(89) 前掲注(29)参照。

(90) 第一審神戸地判平12.3.28(前掲注(29))及び控訴審大阪高判平12.10.24(前掲注(29))ともに、登録免許税31条1項の還付通知や拒否通知は、還付の事務を円滑にするための登記官の認識の表示に過ぎず、還付請求権者の法的地位を変動させる法的効果を有しないとして、行政処分性を否定している。

(91) 前掲注(88)に掲げた①の裁判例を参照。

は、納付手続に関して、「登記申請書記載の額が不足の場合等になされる登録免許税法 26 条の認定通知については、自動確定の税にもかかわらずその処分性は承認されている」と指摘される⁹²。

上記最高裁判決を前提に考えると、最高裁昭和 45 年 12 月 24 日判決が、自動確定の税額であることから、単に確定された税額についての税務署長の意見が表明されたに留まるという理解にも若干の議論の余地があるのかもしれない。

もっとも、最高裁平成 17 年 4 月 14 日判決は処分の名宛人がかかる処分の取消を提訴するものであり、税務署長に対して課税の違法性を提訴できることを担保するものでないのは明らかである。上記最高裁を前提としても、告知処分の名宛人でない受給者が税務署長に対してする訴訟上の原告適格を有するとの理解には繋がらない。

(2) 関係法令考慮事項

関係法令考慮事項は、「当該法令と目的を共通にする関係法令」の趣旨・目的の参酌であり、法令趣旨考慮事項を判断する際の判断手法と説明されている⁽⁹³⁾。

先に述べたとおり、岐阜県林地開発許可取消訴訟最高裁判決は、より原告適格を拡張する方向で判断を下している。すなわち、森林法に基づく開発許可処分の取消訴訟において、土砂の流出又は崩壊、水害等の災害により生命、身体等に直接的な被害を受けることが予想される範囲の地域に居住する者に原告適格を肯定している。かかる判決において、最高裁は、明文の規定のみに根拠を求めるという判断手法を否定したものと理解できるが、関係法令考慮事項はこのような趣旨に出たものと理解すべきであろうか。

(92) 斎藤・前掲注 (29) 173 頁。なお、斎藤教授は、「税額の確定に行政処分が介在しないからといって、還付について、処分の介在が禁止されているわけではない。」と論じられる(同稿 173 頁)。

(93) 橋本・前掲注 (9) 44 頁。

これまでの判決では、処分の根拠条文に、第三者の利益保護を明確に窺わせる手掛かりがあれば格別⁽⁹⁴⁾、行政処分の根拠法令が原告適格の有無を判断するための手掛かりを用意していない場合には、第三者の原告適格は否定されやすい傾向にあったと思われる。例えば、住居表示議決無効確認等請求事件最高裁昭和48年1月19日第二小法廷判決（民集27巻1号1頁）⁽⁹⁵⁾は、町名変更決定につき、当該変更区域住民の原告適格を否定している^{(96)・(97)}。

-
- (94) 例えば、京都市公衆浴場許可事件の上告審最二判昭37.1.19(民集16巻1号57頁)は、公衆浴場許可について、公衆浴場法の距離制限規定をもとに、既存業者の原告適格性を肯認しているし(第一審京都地判昭32.6.29(民集16巻1号65頁)、控訴審大阪高判昭33.4.26(民集16巻1号72頁))、横浜市パチンコ店営業許可事件の上告審最三判平6.9.27(判時1518号10頁)は、「風俗営業等の規制及び業務の適正化に関する法律4条2項2号、風俗営業等の規制及び業務の適正化に関する法律施行令6条2号及びこれらを受けて制定された風俗営業等の規制及び業務の適正化に関する法律施行条例(昭和59年神奈川県条例第44号)3条1項3号は、同号所定の診療所等の施設につき善良で静穏な環境の下で円滑に業務を運営するという利益をも保護していると解すべきである。したがって、一般に、当該施設の設置者は、同号所定の風俗営業制限地域内に風俗営業が許可された場合には、右の利益を害されたことを理由として右許可処分の取消しを求める訴えを提起するにつき原告適格を有する。」と説示している(第一審横浜地判平3.9.9(判タ781号128頁))。
- (95) 第一審東京地判昭41.8.16(民集27巻1号13頁)、控訴審東京高判昭43.7.18(民集27巻1号18頁)。主な判例評釈として、差し当たり、富澤達「町名変更区域の住民と町名変更の決定等の取消を求める訴の利益の有無」曹時26巻11号129頁以下、東條武治「町名変更区域の住民と町名変更の決定等の取消を求める訴の利益の有無」民商69巻3号127頁以下、田中真次「町名変更決定等の取消しを求める住民の訴えの利益」ジュリ565号28頁以下、椎名新太郎「住居表示と原告適格」『地方自治判例百選〔第2版〕』26頁以下、濱秀和「町名変更と訴えの利益」『行政判例百選Ⅱ』372頁以下など参照。
- (96) 判決は、「町名は、住民の日常生活にとって密接な関係をもつものであるけれども、元来、それは、単なる地域特定のための名称であるにとどまり、個人が特定の町名を自己の居住地等の表示に用いることによる利益不利益は、通常、当該土地を含む区域に現にその特定の名称が付されていることから生ずる事実上のものであるにすぎないのであって、当該区域内の住民その他同区域内の土地について関係を有する者であるからといって、直ちに現在の町名をみだりに変更されないという利益が法的に保障されているものと解すべき根拠は存しないし、もとより、これを他の特定の町名に変更すべきことを求める権利を有するものではない。」と判示した。
- (97) その他、質屋営業許可について、既存業者の原告適格を否定した最三判昭34.8.18(民集13巻10号1286頁、第一審東京地判昭31.4.7(行裁例集7巻4号978

他方、行政処分の根拠法令が原告適格の有無を判断するための手掛かりを用意していないとしても、根拠条文以外にその手掛かりを求めようとする判決も散見される。伊達火力発電所事件の上告審最高裁昭和60年12月17日第三小法廷判決(判時1179号56頁)⁽⁹⁸⁾は、「処分の法律上の影響を受ける権利利益は、処分がその本来的効果として制限を加える権利利益に限られるものではなく、行政法規が個人の権利利益を保護することを目的として行政権の行使に制約を課していることにより保障されている権利利益もこれに当た[る]」とし、「行政法規による行政権の行使の制約とは、明文の規定による制約に限られるものではなく、直接明文の規定はなくとも、法律の合理的解釈により当然に導かれる制約を含む」としている。また、前述の新潟空港訴訟最高裁判決なども個別的利益を承認する手掛かりを当該処分の根拠法律のみならず関連法規の関係規定にまで拡張している⁽⁹⁹⁾。これらの判決は、「法律の形式・規定ぶりや行政実務の運用等にとらわ

頁)、控訴審東京高判昭31.9.29(民集13巻10号1291頁)など参照。

- (98) 第一審札幌地判昭51.7.29(訟月32巻9号2111頁)、控訴審札幌高判昭57.6.22(行裁例集33巻6号1320頁)。主な判例評釈として、差し当たり、岡村周一「伊達火力事件——公有水面埋立免許取消訴訟と漁民の原告適格」『公害・環境判例百選』180頁以下、高木光「伊達・〔豊野〕火力訴訟最高裁判決——差止め請求の土俵をめぐって」法教68号106頁以下、三吉修「公有水面埋立免許等を争う近接漁業権者の原告適格」民商95巻1号87頁以下、秋山義昭「伊達火力発電所埋立免許取消請求事件」昭和60年度重要判例解説(ジュリ増刊862号)31頁以下、泉徳治「公有水面埋立法(昭和48年法律第84号による改正前のもの)2条の埋立免許及び同法22条の竣功認可の取消訴訟と当該公有水面の周辺の水面において漁業を営む権利を有する者の原告適格——伊達火力発電所訴訟」ジュリ856号81頁以下、木村弘之亮「埋立海域付近で漁業を営む権利を有する者のする埋立免許処分取消の訴え」『街づくり・国づくり判例百選』194頁以下、三辺夏雄「伊達火力発電所埋立免許取消請求事件」『街づくり・国づくり判例百選』200頁以下など参照。
- (99) 最二判平元.2.17は、「当該行政法規が、不特定多数者の具体的利益がそれが帰属する個々の個人的利益としても保護すべきものとする趣旨を含むか否かは、当該行政法規及びそれと目的を共通する関連法規の関係規定によって形成される法体系の中において、当該処分の根拠規定が、当該処分を通して右のような個々の個人的利益をも保護するものとして位置付けられているとみることができるかどうかによって決すべきである。」と判示している。これは既に定式として有名な下りであるといえよう。例えば、東京地判平16.4.22(判時1856号32頁)は、「行政事件訴訟法

れず…原告適格が広く認められるために必要な考慮事由を規定する」という行政訴訟検討会の「考え方」と親和性を有すると思われる。

ただ、かように関連法規の関係規定にまで拡張して「法律上の利益」を考察し得たとしても、源泉徴収制度の告知処分について、受給者に原告適格を認めることが可能であろうか。

そこで、所得税法施行令 313 条や租税条約実施特例法施行規則 2 条のような仕組みが存在することを考えると、必ずしも受給者に対する原告適格を認める途がまったくないともいい切れないように思われる。源泉納税義務者の源泉徴収に関する徴収や過誤納金の請求は源泉徴収義務者と課税権者との間の独立した二者間において行われ、納税告知はそのことを前提として課税権者から源泉徴収義務者に対してなされる徴収処分ではあるけれども、源泉納税義務者が直接課税権者に対して還付の請求をしたり、課税権者から直接還付金の支払があることもあるからである。しかしながら、先に見たとおり、源泉徴収制度における告知処分の法律関係については、原則的に課税権者と源泉徴収義務者との法律関係と、源泉徴収義務者と受給者との法律関係は、公法上の債務関係と私法上の債務関係とに明確に分離されているのである。関連法規の関係規定の一部に例外的取扱いが示されていることをもって、法律関係の外にあり、名宛人でないことからすれば、告知処分が前提としているとはいえない受給者が「法律上の利益を有

9 条は、取消訴訟の原告適格について規定するところ、同条にいう当該処分の取消しを求めるにつき『法律上の利益を有する者』とは、当該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のある者であり、当該処分を定めた行政法規が、不特定多数者の具体的利益を専ら一般的公益の中に吸収解消させるにとどめず、それが帰属する個々人の個別的利益としてもこれを保護すべきとする趣旨を含むと解される場合には、このような利益も法律上保護された利益に当たり、当該処分によりこれを侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者は、当該処分の取消訴訟における原告適格を有するものというべきである(最高裁平成 4 年 9 月 22 日第三小法廷判決・民集 46 卷 6 号 571 頁、最高裁平成 9 年 1 月 28 日第三小法廷判決・民集 51 卷 1 号 250 頁、最高裁平成 11 年 11 月 25 日第一小法廷判決・判例時報 1698 号 66 頁)。」と判示している。

する者」に当たるとする理解は妥当ではなからう¹⁰⁰。

また、登録免許税法 31 条 2 項に基づく還付通知をすべき旨の請求に対する拒否通知の行政処分性が争われた前述の最高裁平成 17 年 4 月 14 日判決では、同項が簡易迅速な還付を受ける「手続を利用できる地位」を保障した規定であると誤示したのであるが、所得税法施行令 313 条や租税条約実施特例法施行規則 2 条が還付を受ける同様の地位を保障した規定であるか否かについても考察する必要があるであろう。

所得税法施行令 313 条 1 項は、前述のとおり支払者が廃業した場合など過誤納の還付をすることができなくなった場合に、税務署から過納となった者に対して直接還付を行うことを規定している。そうであるとすれば、この条項は一定の条件の下に受給者に対して一定の地位を保障した規定であるとみることも不可能ではないのではないか。また、租税条約実施特例法施行規則 2 条については、本来の納税義務者の立場での還付請求と理解することができるのであるから、かかる規定によって、国際課税における条約適用の場合に認められた一定の地位が保障されているということができるともかもしれない。

これらの規定の趣旨が上記の仮定を肯定するものであるとすれば、かかる条項に基づく請求棄却に対する取消訴訟の場面で、受給者に原告適格が認められるとする余地もありそうである。ただし、これらの規定は一部の例外的な取扱いであることから、同条項の適用のない場合にまでこれらの条項の趣旨から受給者の原告適格を認めると解するのは相当ではない。

(3) 利益考慮事項

利益考慮事項は、「当該処分において考慮されるべき利益の内容及び性

(100) 関係法令考慮事項は必ずしも実質的な機能面を参酌することを要求するものではない。法令趣旨考慮事項の判断に当たって関係法令の趣旨・目的の参酌が法の求めるところである。すなわち、あくまでも行政処分の根拠法令の趣旨・目的が奈辺にあるのかということを中心的判断材料として「法律上の利益を有する者」を解するという趣旨に出た規定である。

質」を考慮要素とすることである⁽¹⁰¹⁾。この考慮事項は、法律上保護された利益説に立ち、行政処分 of 取消しを求める第三者が主張する被侵害利益が、行政処分の根拠法令上、行政庁が当該処分をする際の処分要件とされているか、それが個々人の個別的利益として保護されているのかを判別するというこれまでの判例法と同様の考え方によっていると理解できる。ここにいう判例法とは、いわゆるもんじゅ訴訟及びその後の判例^{(102)・(103)}を

(101) 橋本・前掲注 (9) 43 頁。

(102) がけ崩れ事件とも呼ばれる川崎市開発許可取消訴訟最三判平 9. 1. 28 (民集 51 巻 1 号 250 頁) は、都市計画法の目的規定・法律に示された基本理念等からは、急傾斜開発区域から約 50 メートル離れた地点に居住する原告の利益を間接的にも導き出すことが困難であったが、判決は、「都市計画法 33 条 1 項 7 号は、開発区域内の土地が、地盤の軟弱な土地、がけ崩れ又は出水のおそれが多い土地その他これらに類する土地であるときは、地盤の改良、擁護壁の設置等安全上必要な措置が講ぜられるように設計が定められていることを開発許可の基準としている。この規定は、右のような土地において安全上必要な措置を講じないままに開発行為を行うときは、その結果、がけ崩れ等の災害が発生して、人の生命、身体 of 安全等が脅かされるおそれがあることにかんがみ、そのような災害を防止するために、開発許可の段階で、開発行為の設計内容を十分審査し、右の措置が講ぜられるように設計が定められている場合にのみ許可をすることとしているものである。」そして、「がけ崩れ等が起きた場合における被害は、開発区域内のみならず開発区域に近接する一定範囲の地域に居住する住民に直接的に及ぶことが想定される。」とする。「同号の趣旨・目的、同号が開発許可を通して保護しようとする利益の内容・性質等にかんがみれば、同号は、がけ崩れ等のない良好な都市環境の保持・形成を図るとともに、がけ崩れ等による被害が直接的に及ぶことが想定される開発区域内外の一定範囲の地域の住民の生命、身体 of 安全等を、個々人の個別的利益としても保護すべきものとする趣旨を含むものと解すべきである。そうすると、開発区域内の土地が同号にいうがけ崩れのおそれが多い土地等に当たる場合には、がけ崩れ等による直接的な被害を受けることが予想される範囲の地域に居住する者は、開発許可の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者として、その取消訴訟における原告適格を有すると解するのが相当である。」と判示した。主な判例評釈として、差し当たり、大橋寛明「判評」曹時 49 巻 5 号 1287 頁以下、同「判評」ジュリ 1110 号 158 頁以下、同「判評」ジュリ増刊『最高裁時の判例 1 公法編』241 頁以下、江口とし子「開発許可処分取消請求事件最高裁判決」ひろば 50 巻 10 号 54 頁以下、須藤陽子「がけ崩れが多い土地に居住する周辺住民による開発許可処分取消請求事件」法教 203 号 106 頁以下、桑原勇進「開発許可処分取消訴訟の原告適格」『行政判例百選Ⅱ〔第 4 版〕』418 頁以下、山下竜一「開発許可取消訴訟の原告適格」平成 9 年度重要判例解説(ジュリ増刊 1135 号)35 頁以下、村田哲夫「開発行為許可処分取消請求事件(川崎市)」判自 170 号 53 頁以下、見上崇洋「判評」民商 117 巻 3 号 104 頁以下参照。なお、差

前提としたものである。

もんじゅ訴訟上告審最高裁平成4年9月29日第三小法廷判決（民集46巻6号571頁）⁽¹⁰⁴⁾は、原子炉設置許可の基準として設けられている原子炉等規制法24条1項3号（技術的能力に係る部分）及び4号が設けられた趣旨¹⁰⁵やこれら各号が考慮している被害の性質等にかんがみると、「右各号は、単に公衆の生命、身体の安全、環境上の利益を一般的公益として保護しようとするにとどまらず、原子炉施設周辺に居住し、右事故等がもたらす災

戻審については、後掲注（119）参照。

(103) その他、岐阜県林地開発許可取消訴訟最高裁判決（前掲注（77））など。

(104) 第一審福井地判昭62.12.25（訟月46巻4号1303頁）、控訴審名古屋高判平元.7.19（民集46巻6号1061頁）、差戻第一審平12.3.22（訟月46巻4号1303頁）、差戻控訴審平15.1.27（訟月50巻9号2541頁）、上告審最一判平17.5.30（判例集未掲載）。高橋滋「判評」民商109巻2号302頁以下、高橋利文「判評」曹時45巻3号969頁以下、同「判評」ジュリ1016号94頁以下、大西有二「高速増殖炉『もんじゅ』最高裁判決の位置づけ」ジュリ1013号81頁以下、同「原子炉設置許可処分無効確認訴訟の原告適格」『行政判例百選Ⅱ〔第4版〕』416頁以下、藤原静雄「もんじゅ事件—原子炉設置許可無効確認訴訟の原告適格」『公害・環境判例百選』194頁以下、同「原子炉設置許可無効確認訴訟の原告適格—『もんじゅ』原発訴訟最高裁判決」平成4年度重要判例解説（ジュリ増刊1024号）40頁以下、小宮山秀史「判評」訟月39巻6号107頁以下など参照。

(105) 判決は、原子炉等規制法24条1項3号（技術的能力に係る部分）及び4号の趣旨について「原子炉を設置しようとする者が原子炉の設置、運転につき所定の技術的能力を欠くとき、又は原子炉施設の安全性が確保されないときは、当該原子炉施設の従業員やその周辺住民等の生命、身体に重大な危害を及ぼし、周辺の環境を放射能によって汚染するなど、深刻な災害を引き起こすおそれがあることにかんがみ、右災害が万が一にも起こらないようにするため、原子炉設置許可の段階で、原子炉を設置しようとする者の右技術的能力の有無及び申請に係る原子炉施設の位置、構造及び設備の安全性につき十分な審査をし、右の者において所定の技術的能力があり、かつ、原子炉施設の位置、構造及び設備が右災害の防止上支障がないものであると認められる場合でない限り、主務大臣は原子炉設置許可処分をしてはならないとした点にある。」とした上で、「同法24条1項3号所定の技術的能力の有無及び4号所定の安全性に関する各審査に過誤、欠落があった場合には重大な原子炉事故が起こる可能性があり、事故が起こったときは、原子炉施設に近い住民ほど被害を受ける蓋然性が高く、しかも、その被害の程度はより直接的かつ重大なものとなるのであって、特に、原子炉施設の近くに居住する者はその生命、身体等に直接的かつ重大な被害を受けるものと想定されるのであり、右各号は、このような原子炉の事故等がもたらす災害による被害の性質を考慮した上で、右技術的能力及び安全性に関する基準を定めているものと解される。」と判示する。

害により直接的かつ重大な被害を受けることが想定される範囲の住民の生命、身体の安全等を個々人の個別的利益としても保護すべきものとする趣旨を含むと解するのが相当である。」と判断を下した。

もんじゅ訴訟最高裁判決の考え方は、問題となっている利益の内容・性質等を勘案しつつ法律を解釈することにより、原告適格を認める法律規定の根拠が薄弱な場合にも原告適格を肯定する余地を生じさせるものとして画期的な判断であると思われるが、かかる考え方は、法律上の手掛かりが皆無な場合にまで原告適格を拡張するという趣旨ではない。

さて、国税通則法 36 条による告知処分が実質的に受給者に不利益処分を行うことと同視することができるのであれば、もんじゅ訴訟最高裁判決にいう原子炉等規正法 24 条 1 項 3 号若しくは 4 号と同程度の薄弱な法律根拠をもってして、受給者の原告適格が肯定されるとする立論も可能といえそうである。しかしながら、もんじゅ訴訟にいう原子炉設置許可処分と源泉徴収制度における告知処分とでは、議論されるべき保護法益が生命・身体の安全等の利益であるか否かという観点からすれば圧倒的な違いがあるとみるべきではなかろうか。すなわち、もんじゅ訴訟最高裁判決は生命・身体の安全を個々人の個別的利益として保護すべきとするところまで法条の趣旨を読み取れる場合に原告適格が肯認されると理解すべきであって、法律上の手掛かりが皆無であっても実質的な法益侵害がある場合に無限定に原告適格を拡張するという趣旨に出たものではないと理解すべきであろう⁽¹⁰⁶⁾・⁽¹⁰⁷⁾。したがって、もんじゅ訴訟最高裁判決の理屈から直截に原告適格を財産権侵害の事例に拡張できると解するのは、早計であるといわざるを得ない。

では、生命・身体の安全の保護とは別の利益が考慮されている家永教科書第二訴訟最高裁判決はどのように解すべきであろうか。同判決が処分の効力の及ぶ範囲に着目して原告適格を処分の名宛人と特殊の関係を有する第

(106) 高橋利文「判解」『平成 4 年最高裁判所判例解説〔民事篇〕』337 頁(法曹会 1995)。

(107) 岐阜県林地開発許可取消訴訟最高裁判決にもいえることである。

三者に対してまで拡張したのは、検定規定3条が申請者となり得る者の範囲を定めていることに根拠を有する。申請者となり得る著作者には、検定不合格という処分の結果が当然に及ぶという点が同条から直截に導出し得ないとしても、同判決も無限定に実質的な観点から処分の及ぶ範囲を前提とした判断を下したわけではなかろう。あくまでも法律上保護された利益説に立った上で、処分を受け得る申請権者としての地位が法律的に存することを前提とするのである。これに対して源泉徴収制度における受給者は、総評サラリーマン訴訟第一審判決が示すように、「源泉納税義務者である給与所得者にとって納税義務の存否及び範囲を確定するための行政処分とみるべき行為は存しない」のであるから、受給者にとっては前提となる処分がないため、家永教科書第二訴訟最高裁判決の考え方は妥当しない解さざるを得ないであろう。

(4) 侵害利益考慮事項

侵害利益考慮事項は、違法処分がなされた場合に「害されることとなる利益の内容及び性質並びにこれが害される態様及び程度」の勘案である⁽¹⁰⁸⁾。

利益考慮要件との関係でいえば、「理論的に見れば、行政処分の根拠法令上、処分要件（考慮要素）と解釈できる事由を手掛かりに原告適格を判定する」とするのが利益考慮要件であるから、法律上保護された利益説の採る解釈手法を敷衍したものと指摘されている⁽¹⁰⁹⁾。他方、「第三者の被侵害利益の内容・性質、侵害の態様・程度を考慮するということは、紛争の実質から原告適格の範囲を画する手法」であるから⁽¹¹⁰⁾、いわば法律上保護に値する利益説に近いといい得る。

ただし、ここにいう利益侵害の態様・程度の問題は、侵害される利益の内容・性質が基本権侵害に当たるような場合に憲法論を踏まえた上での根拠

(108) 橋本・前掲注 (9) 48 頁。

(109) 橋本・前掲注 (9) 44 頁。

(110) 橋本・前掲注 (9) 44 頁。

法令の解釈の枠内で原告適格を拡大するに留まるのである。したがって、いわば、財産権に重大かつ受忍し難い損害を受ける場合のレベルの利益侵害が要件となると思われる⁽¹¹¹⁾。

かように考えれば、源泉徴収制度における告知処分に対する給与所得者の原告適格性が認められる余地はないのではないかと思われる。

4 財産権の主張に対する原告適格拡張解釈の限界

これまで述べてきたとおり、原告適格は最高裁においても一定の幅をもって理解されているようである。しかしながら、主婦連ジュース訴訟のような公益・個別的利益区分論ともいうべき見解に立つとしても、長沼ナイキ基地訴訟のような一般的公益論ともいうべき見解に立つとしても、いずれも原告適格を「法律上保護された利益」を有するか否かで判断する立場には違いがないと思われる。したがって、あくまでも行政法規が、不特定多数者の具体的利益を専ら一般的公益の中に吸収解消させるに留めず、それが帰属する個々人の個別的利益としてもこれを保護する趣旨を法規の解釈論上導出し得る限りにおいて、かかる利益についても法律上保護された利益に当たるとする範囲にあるのであって、これを越えて理解するという趣旨に出た判断が下されているわけではない。そして、行政法規が、不特定多数者の具体的利益をそれが帰属する個々人の個別的利益としても保護すべきものとする趣旨を含むか否かについては、「当該行政法規及びそれと目的を共通する関連法規の関係規定によって形成される法体系の中において、当該処分の根拠規定が、当該処分を通して右のような個々人の個別的利益をも保護すべきものとして位置付けられているとみることができるかどうかによって決すべきである。」とする前述の新潟空港訴訟最高裁判決が参考となろう。

(111) 山本隆司「行政訴訟に関する外国法制調査—ドイツ(下)」ジュリ 1239号 112頁は、ドイツ法では、基本権のみに基づいて原告適格が認められるのは、財産であれば「重大かつ受忍し難い」損害を受ける場合であり、営業であれば「存亡の危機に晒され、または壊滅する」場合であるとされる。

これまでの最高裁判所が「法律上保護された利益説」に立ちつつも、原告適格を拡大する傾向にあるという理解に立てば⁽¹¹²⁾、行政事件訴訟法改正はその路線に沿ったものであるともいえよう。しかしながら、そもそも拡大されてきている原告適格は、主に環境訴訟などの行政訴訟を中心としているのであり、更にいえば、「公益に吸収されるとはさすがに言い難い生命・身体への危険がある場合についてのみ原告適格を認めるというスタンスからは一歩も踏み出していない。」という指摘もある⁽¹¹³⁾。なるほど、もんじゅ訴訟の最高裁判決以来、最高裁は、「処分の根拠法規の文言が多少抽象的一般的なものであっても、それが設置許可に係る施設の危険性から周辺住民の生命、身体等の安全を保護する趣旨を含むと解しうる場合には、原則として、周辺住民の生命、身体等の安全保護は一般公益の中に解消し得ないものであって、これを個別的利益としても保護しようとする趣旨である」との解釈⁽¹¹⁴⁾を採ってきたのであって^{(115)・(116)}、必要的考慮事項の策定に当たっては、もんじゅ訴訟判決の一般論が強い影響を与えていると指摘されているところである⁽¹¹⁷⁾。財産という法益の場合には、一般には公益に吸収解消されるものとし

(112) この点を指摘する見解として、菊池信男「取消訴訟の原告適格に関する1つの視点」判時1862号3頁は、「最高裁判所は、これまで、一貫して、法律上保護された利益説の立場に立ちつつ、事案の特性等に応じて必要な救済の機会を与えるために、広く種々の要素を総合的に考慮し、処分の根拠法規の柔軟な合理的解釈を行う判断を積み重ねることにより、原告適格を認める範囲を順次拡大してきている」とされる。

(113) 日本弁護士会連合会行政訴訟センター・前掲注(23)20頁。

(114) 高橋滋「取消訴訟の原告適格の拡大」小早川光郎＝高橋『詳解改正行政事件訴訟法』29頁(第一法規2005)。

(115) 高橋・前掲注(106)337頁、大橋・前掲注(102)1301頁、福井章代「岐阜県林地開発許可取消請求事件最高裁判決解説」ジュリ1219号146頁参照。

(116) もんじゅ訴訟における原告適格者は既死圏内の住民か避難不可能圏内の住民かという議論はあるものの、いずれにしても生命・身体等の安全を保護するという法益が前提とされている。

(117) 橋本・前掲注(9)46頁。同教授は、「伊達火力発電所訴訟判決は、行政法規の明文の規定のみでなく法律の合理的解釈から導くこと」に、「新潟空港訴訟判決は、当該処分の根拠法令を解釈すること」に影響を与えているとし、もんじゅ訴訟と併せて3つの最高裁判決が、行政訴訟法9条2項の必要的考慮事項の第1、第2、第3を

て、原告適格を否定する傾向が強いことは間違いなさそうである⁽¹¹⁸⁾。その代表的な例の一つとして、原告適格を否定した川崎市開発許可事件⁽¹¹⁹⁾の差戻後第一審横浜地裁平成 11 年 4 月 28 日判決（判タ 1027 号 123 頁）⁽¹²⁰⁾を数えることができよう。

もつとも、桶川市総合設計許可第一事件の上告審最高裁平成 14 年 1 月 22 日第三小法廷判決（民集 56 卷 1 号 46 頁）⁽¹²¹⁾のように、財産権を対象とする者の原告適格について、建築基準法の解釈として判断が下されている事案もある。しかしながら同判決も、「同法（筆者注：建築基準法）59 条の 2 第 1 項は、上記許可に係る建築物の建築が市街地の環境の整備改善に資するようになるとともに、当該建築物の倒壊、炎上等による被害が直接的に及ぶことが想定される周辺の一定範囲の地域に存する他の建築物についてその居住者の生命、身体の安全等及び財産としてのその建築物を、個々人の個別的利益としても保護すべきものとする趣旨を含むものと解すべきである。そうすると、総合設計許可に係る建築物の倒壊、炎上等により直接的な被害を受けることが予想される範囲の地域に存する建築物に居住し又はこれを所有する者として、その取消訴訟における原告適格を有すると解するのが相当である。」と判示している。しかしながら、この事案は財産権侵害というものが生命・身体の危険と抱き合わせとなっているのであって、純粹に財産権侵害に係る

導いたと説かれる。

- (118) 南博方=高橋滋編『条解行政事件訴訟法〔第 2 版〕』（畠山稔=渡邊千恵子執筆部分）234 頁（弘文堂 2003）。
- (119) 上告審最三判平 9. 1. 28（前掲注（102）参照）、控訴審東京高判平 6. 6. 15（民集 51 卷 1 号 284 頁）、第一審横浜地判平 6. 1. 17（判自 124 号 68 頁）。
- (120) 判例評釈として、差し当たり、石崎誠也「都市計画法 29 条の開発許可に対する周辺住民の取消請求は認められるか：川崎市溝のロマンション事件」自治総研 272 号 126 頁以下参照。
- (121) 第一審東京地判平 7. 12. 20（民集 56 卷 1 号 85 頁）、控訴審東京高判平 8. 9. 25（民集 56 卷 1 号 118 頁）。判例評釈として、差し当たり、安達和志「建築基準法上の総合設計許可と周辺住民の原告適格」法教 264 号 132 頁以下、高世三郎「判評」ジュリ 1238 号 114 頁以下など参照。

原告適格が認められたと解するのは早計であろう⁽¹²²⁾。

そもそも、定期空港運送事業免許や林地開発許可等については、確立した私法上の権利の侵害として構成することが困難であり、民事訴訟が機能しにくいため⁽¹²³⁾、行政訴訟が一定の役割を果たすべきとして議論がなされてきたという背景もあり⁽¹²⁴⁾、いわば財産権的な観点はその出発点からして乖離しているということも考えられよう。

このように考えてくると、前提となる処分行為の存在の観点からも、源泉徴収制度における告知処分について受給者を「法律上の利益を有する者」と理解することの困難性からも、受給者に原告適格を認めることは困難であるといわざるを得ないであろう。このことは、財産権を対象とする者の原告適格についての拡張が図られていないという行政事件訴訟法の議論の流れとも符合すると思われるのである。

これまでの検討のとおり、行政事件訴訟法 9 条 2 項が創設されたが、かかる規定の全体的解釈指針や必要的考慮事項では、源泉徴収制度における納税告知に対して受給者に原告適格があると解するのは困難であると思われる。もっとも、所得税法施行令 313 条や租税条約実施特例法施行規則 2 条の適用場面において、税務署長に対する請求が棄却された場合には、受給者は直接税務署長を相手取って取消訴訟を提起し得るかという問題については、必ずしも消極にのみ解釈しなければならないとも思えない。

行政事件訴訟法改正に関する議論の中には、「第三者の原告適格の実質的拡大の観点から考慮事項自体を拡大していく努力も必要である。」とする主張が

(122) 日本弁護士会連合会行政訴訟センター・前掲注 (23) 20 頁の指摘に与する。

(123) 産業廃棄物最終処分場の設置許可や日照被害を生ずるマンションの建築確認等については、民事訴訟が行政訴訟に比べて相対的に大きな役割を果たしてきた(日本弁護士会連合会行政訴訟センター・前掲注 (23) 19 頁)。東京高判平 3.9.25(判時 1407 号 69 頁)、仙台地決平 4.2.28(判時 1429 号 109 頁)など参照。

(124) 環境保全を主たる目的として訴訟を提起した場合でも、原告はがけ崩れや災害のおそれなど生命・身体への具体的危険を主張して原告適格を基礎付けることを余儀なくされたという傾向がある(日本弁護士会連合会行政訴訟センター・前掲注 (23) 19 頁)。

あるとおり⁽¹²⁵⁾、これからも原告適格については、必要的考慮事項の理解を巡っての議論が活発に継続すると思われる。

(125) 日本弁護士会連合会行政訴訟センター・前掲注(23) 28頁。

第3章 被告適格と組織帰属基準

序

取消訴訟の被告適格を行政庁とすることは、第二次大戦前の行政裁判法における考え方⁽¹²⁶⁾が昭和37年行政事件訴訟法に受け継がれたものであるとされている⁽¹²⁷⁾。取消訴訟の被告適格を権利能力の主体である国や地方公共団体ではなく、行政庁とすることにはそれなりの理由があった。その理由としては、これまで、原告が訴えの提起に際して被告とすべき者が特定しやすいということや、処分庁が自ら処分の適法性に関する主張立証を行うのが合目的的であることという、立法政策上のメリットが示されてきた⁽¹²⁸⁾。

一方で、昭和37年行政事件訴訟法においても、その15条1項では、原告が被告行政庁を誤った場合の救済方法として、被告の変更を認めてきた。すなわ

(126) 雄川一郎教授は、「行政訴訟を日本ではどう取扱って来たかというのは、御承知の通り旧行政裁判法のもとでは、被告を行政庁として扱って来た。その沿革を大体この特例法の規定は受け継いで、そう深い理由もなく行政庁を被告としたのだろうと思われる」とされる(田中二郎ほか『行政事件訴訟特例法逐条研究』〔雄川一郎執筆部分〕215頁(有斐閣1957))。

(127) 美濃部達吉博士は、「行政裁判が公法に関する裁判であり、民事裁判は私法に関する裁判であることから生ずる第二の重要な差異は、行政訴訟に在っては、必ずしも民事訴訟に於けるが如き意義に於いての原告被告の対立あるものではないことに在る。」とし、更に、「民事訴訟の原告被告は、実質上に権利を争う主体であるから、必然に権利主体でなければならぬのに反して、行政訴訟の原告被告は、唯弁論の相手方たるに止まるのであるから、必ずしも権利主体たることを要せず、行政庁が原告又は被告の地位に立ち得るのである。殊に被告の地位に立つ者は原告方に於いては総ての場合に常に行政庁である」と論じられ、民事訴訟とは異なる性質を有する行政訴訟においては行政庁を被告とする制度を採り得るとされる(美濃部『行政裁判法』23頁以下(千倉書房1929))。

(128) 田中二郎博士は、「行政処分の取消又は変更を求める訴は、実質的には、国又は公共団体の処分の取消又は変更を求めるものであり、国又は公共団体を被告とすべきものであるが、行政処分の効力が訴訟の対象となっている場合には、その処分をした行政庁を訴訟の当事者として、訴訟上の攻撃防御の方法を講じさせる方が、裁判の迅速且つ適性を期する上に適當であることを考慮して、処分をした行政庁を被告とすることとしている」と論じられる(田中『行政訴訟の法理』77頁(有斐閣1954))。

ち、「取消訴訟において、原告が故意又は重大な過失によらないで被告とすべき者を誤ったときは、裁判所は、原告の申立てにより、決定をもって、被告を変更することを許すことができる。」と規定していた。この規定は、行政関係法規が複雑・難解であることに加えて、行政庁の権限が他の機関に委任される場合も多く、場合によっては行政庁の組織変更による権限承継なども行われることから、原告にとっては被告とすべき者を容易に判定し難く、そのために被告を誤った訴えを提起することがあり得ることを前提としている。このような場合には、「当該訴えを被告適格を欠くものとして却下すれば、原告に再訴の負担をかけるのみならず、原告が正当な被告を相手として再訴しようとしても、出訴期間を徒過し、再訴不可能となる事態も生じる」ことから、かような不利益を救済するため、「必ずしも原告の責に帰せられない事由の存する場合に、原告に従前の訴訟手続内において被告を変更する申立権を認め、裁判所がこれを許可した場合、新被告に対する訴えの提起が旧訴の提起時になされ、旧被告に対する訴えは取り下げられたものと、それぞれみなすこととした」と説明されている⁽¹²⁹⁾。なお、被告の変更については、「原告の申立て」が必要であり、原告の重過失があった場合には変更が認められない⁽¹³⁰⁾。それは、取消訴訟に出訴期間の制限を設け、法律関係の早期安定を図るという立法政策的判断からすれば、故意又は重過失によって被告を誤って訴訟の終結をことさらに遅らせたことま

(129) 南=高橋・前掲注 (118) 313 頁。

(130) 固定資産税賦課処分取消訴訟の控訴審において、行政事件訴訟法 15 条 1 項に基づく被告を鎌倉市から鎌倉市長に変更することの許可の申立てに係る事件において、原告・控訴人は、地方税法 5 条 2 項により課税主体が鎌倉市とされているところから、鎌倉市を被告として本訴を提起したことについて、単純な過誤に基づくものであるから、故意あるいは重過失はないと主張した。東京高判平元. 9. 12(行裁例集 40 巻 9 号 1182 頁)は、「控訴人は、税理士の資格を有し、経営事務所・会計事務所を経営するものであるが、法学修士の資格をも有しており、税法及び法律全般に関する専門家と認められる。税理士は、税務官公署に対する行政不服審査法等に基づく不服申立手続について十分な知識を有しているはずのものであり、固定資産税の賦課処分の主体についても十分な認識を有しているべきものと考えられる。」などとし、「控訴人には、被告を誤ったことにつき重大な過失があったものといわざるをえない。」と判示している。

でを保護する必要はないからである⁽¹³¹⁾。

また、被告適格の問題は、文書提出命令における行政文書の所持者の解釈の問題に大きな影響を及ぼすことになる。行政主体説と行政庁説のいずれによるべきかというこれまでの争いは、行政事件訴訟法の改正により行政主体説で決着を見たか理解すべきなのであろうか。

更に、被告適格を行政主体としたことは、抗告訴訟と当事者訴訟ないし民事訴訟の訴訟類型間の相互排他的運営を排除するという意味合いをも有すると考えることができる。このことは当事者訴訟としての義務付け訴訟の提起に如何なる影響を及ぼすことになるのであろうか。

第1節 行政事件訴訟法改正の意義

1 組織帰属基準と事務帰属基準

改正前の行政事件訴訟法11条1項は取消訴訟の被告適格について、「処分の取消しの訴えは、処分をした行政庁を、裁決の取消しの訴えは、裁決をした行政庁を被告として提起しなければならない。ただし、処分又は裁決があった後に当該行政庁の権限が他の行政庁に承継されたときは、その行政庁を被告として提起しなければならない。」としていた。このように旧行政事件訴訟法11条1項は、権利能力の主体としての国や地方公共団体などを被告として提起するのではなく、機関としての行政庁を被告として提起すべきことと、処分を争う場合には処分庁を被告とし、裁決を争う場合には裁決庁を被告とすべきであって、たとえ裁決を経た後であったとしても、処分を争う限りは処分庁に被告適格があるとする。

行政庁を被告とすることの理由としては、行政事件訴訟特例法時代から引き継がれたというだけではなく、抗告訴訟が行政庁の権限行使の適法性を争うもので、国や地方公共団体との権利義務の関係を確定することを目的とす

(131) 杉本良吉『行政事件訴訟法の解説』73頁(法曹会1963)。

るものではないということ、機関委任事務制度を前提とすると、それが国の事務であるか、地方の事務であるかが必ずしも明確ではなく、国や地方公共団体を被告とすると被告を誤る危険があるので、その危険を少なくするために行政庁を被告とするという考え方がその根拠として説明されている⁽¹³²⁾。換言すれば、事務の帰属を基準とする考え方（事務帰属基準）を採用することは、機関委任事務制度の下では被告適格についての混乱が生じるという点が考慮されたのである。

しかしながら、地方分権改革により機関委任事務制度は廃止されているし、前述したように被告を誤った場合の行政事件訴訟法 15 条の規定の適用に当たっても、原告申立てや重過失というハードルは既に設けられていたのである⁽¹³³⁾。また、事務帰属基準によると、行政事務を民間法人が実施する指定法人制度の場合に、当該事務が帰属する行政主体を被告とするのか、指定法人それ自体が被告となるのか、不明確になってしまうという問題もあった⁽¹³⁴⁾。

そこで、今次の行政事件訴訟法改正により、事務帰属基準から組織帰属基準への転換が図られた。すなわち、取消訴訟の被告適格は、処分や裁決を行った行政庁から、当該行政庁の所属する国や地方公共団体に改められたのである⁽¹³⁵⁾。

2 行政庁明確化の要請

新行政事件訴訟法では、国又は地方公共団体を被告とする場合に、原告は、

(132) 園部・前掲注 (17) 191 頁。

(133) 小林博志「取消訴訟の被告適格」法教 263 号 20 頁。

(134) 橋本・前掲注 (9) 108 頁。処分庁・裁決庁が国又は地方公共団体に所属しない場合について、改正行政事件訴訟法 11 条 2 項の規定がある。これは、処分権限を委任された指定法人等の指定機関が処分をした場合に、当該指定法人等が行政庁として被告適格を有する場合の扱いであるが、民間法人が、行政上の事務を行う局面で処分権限を有する場合に、当該法人を被告とすることになるため、指定法人が行う事務が帰属する行政主体は何かという詮索は必要ないことになる(同書 108 頁参照)。

(135) なお、行政事件訴訟法 15 条の改正はされていない。

訴状に処分庁・裁決庁を記載するものと定め（行訴法 11④）、被告となった国又は地方公共団体は、裁判所に対して、遅滞なく処分庁・裁決庁を明らかにしなければならないと規定している（行訴法 11⑤）。この規定をどのように解釈するかは、文書提出命令における文書の所持者の解釈に影響を及ぼすと思われる。

この点、橋本博之教授は、山崎潮政府参考人が国会において、処分庁・裁決庁の訴状への「記載がない場合とか、あるいは誤って記載がされたという場合でも、原告が不利益を受けるということはありません」とし、「行政庁がはっきりわからないという場合には、記載しないまま訴状を提出されても結構である」と答弁していることを示して⁽¹³⁶⁾、これは訴状への「記載の誤りや記載もれのリスクを原告側に負わせるというものではなく…被告である国・公共団体に処分庁・裁決庁の特定をさせるという考え方がとられたものである」と述べられる⁽¹³⁷⁾。

ただし、これら訴状への記載や被告に対して行政庁を明確にすることを要請する規定が設けられたことは重要な意味を有するともいえよう。少なくとも、これらは行政事件訴訟法特有の規定であり、民事訴訟法とは明らかに異なる規定である。後述するとおり、今次の改正においてこれらの規定が設けられたことからすれば、民事訴訟上の文書提出命令において、文書所有者が国又は地方公共団体とされていることと同様に理解すべきかについては、未だ議論の余地がありそうである。

第2節 税務訴訟への影響

1 被告適格の疑義

組織帰属基準によるべきところを事務帰属基準によって被告を誤った場合には、被告の表示の訂正か又は被告の変更を求めることになるが（行訴法 15）、

(136) 平成 16 年 5 月 7 日衆議院法務委員会。

(137) 橋本・前掲注 (9) 109 頁。

これが認められないケースも散見される。例えば、東京地裁平成11年7月8日判決（税資244号5頁）⁽¹³⁸⁾は、「東京国税不服審判所長」から「国税不服審判所長」への訂正を不許とし⁽¹³⁹⁾、釧路地裁昭和50年3月28日判決（訟月21巻6号1326頁）は、「北海道十勝支庁長」から「北海道釧路支庁長」への被告変更を不許としている。

被告適格については、これまで様々なケースでの議論があった。典型的には、①課税処分を受けた後に納税地の異動があった場合、課税処分取消訴訟の被告は、課税処分をした税務署長か現在の納税地の所轄税務署長か、②国税局職員の調査によりされた旨の記載のある課税処分の場合、行政不服審査については当該国税局長が原処分庁となるが、取消訴訟の場合は税務署長か国税局長か、③税務署長の徴収処分後に国税局長に対する徴収の引継ぎがあった場合、その徴収処分の取消訴訟の被告は税務署長か国税局長か、④地方税について知事や市長から税務事務所長等に権限の委任がある場合、被告は知事等か事務所長等かなど⁽¹⁴⁰⁾、様々なケースにおいて被告適格が問題とな

(138) 控訴審東京高判平12.2.2(税資246号386頁)において、原判決取消、差戻しが判断されている。

(139) 東京地判平11.7.8は、「訴状に記載した被告の表示に不備がある場合、原告たる当事者が、表示の補正の方法によって右不備を補正することが許される余地があることは原告主張のとおりであるが、右は行政事件訴訟法15条1項の被告の変更とは異なり、当初の記載上の不備を是正するにすぎないものであるから、その範囲はあくまで当初の当事者との同一性を損なうことのない範囲で許容されるにとどまり、訴状の当事者欄、請求の趣旨、請求の原因及びその他の各記載から総合的に判断して合理的に確定されるべき当事者と全く異なる者を補正の名の下に新たに被告として表示することは許されないというべきである。」と判示している。

その後、本件は控訴され、東京高判平12.2.2(前掲注(138))は、「控訴人は、右訴状とともに本件裁決書を…提出しているのであるから、右訴状に記載された請求の趣旨及び原因並びに本件裁決書の記載を善解し、かつ、東京国税不服審判所長が裁決庁でないことにかんがみれば、控訴人が…訴状において被告にしようとしたのが国税不服審判所長であり、そして、控訴人は右事件において国税不服審判所長がした…本件裁決の取消しを求めようとしているものであると容易に認めることができるものというべきである。したがって、…訴状に被告として記載された『東京国税不服審判所長』は本来『国税不服審判所長』と記載すべき被告の表示を単に誤記したにすぎないものと認めるのが相当である。」と判示して、原審の判断を覆した。

(140) 日本弁護士会連合会行政訴訟センター・前掲注(23)170頁の分類に拠る。

っていた。

以下、(1) 納税地の異動、(2) 国税局職員の調査による課税処分、(3) 徴収の引継ぎについて、それぞれ簡単にみておくこととする。

(1) 納税地の異動

国税通則法は、課税処分又は裁決等の後に納税者が住所を移転した場合には、その者に対する課税処分等を行う権限は旧納税地を所轄する税務署長から新納税地を所轄する税務署長に承継される（通法 30、33）。

この場合の被告適格については、従前の納税地を所轄する税務署長を被告とすべきとする見解と、異動後の納税地を所轄する税務署長を被告とすべきとする見解が考えられる⁽¹⁴¹⁾。新行政事件訴訟法 11 条 1 項括弧書は「処分又は裁決があった後に当該行政庁の権限が他の行政庁に承継されたときは、当該他の行政庁」と規定していることから、権限承継後の新納税地を所轄する税務署長を行政庁として記載すべきこととなる^{(142)・(143)}。

(2) 国税局職員の調査などによる課税処分

国税通則法 75 条 2 項 1 号は、税務署長が国税局職員の調査による記載のある通知書で更正処分を行う場合には、税務署長の上級庁である国税局長を処分庁とみなして異議申立てを行うこととしている。そこで、更正処分の取消しを求める場合に、原処分を行った税務署長を被告とすべきか、原告からの異議申立てを棄却した国税局長を被告とすべきかが問題となることがある。

国税局長を被告とした処分取消の訴えが被告適格を欠くか否かが争われた事件において、原告は、国税局の職員の調査に係る処分についての異議

(141) 大野重國=東亜由美=木下雅博『租税訴訟実務講座〔改訂版〕』142 頁(ぎょうせい 2005)。

(142) 大野=東=木下・前掲注 (141) 143 頁。

(143) これは、旧行政事件訴訟法 11 条 1 項但書に「処分又は裁決があった後に当該行政庁の権限が他の行政庁に承継されたときは、その行政庁を被告として提起しなければならない(下線筆者)」とされていたものを括弧書に書き直したに過ぎないとみるべきであろう。承継されたことが要件とされている点につき、原告側に不利であったともいえるが、この点は組織帰属基準への転換でほぼクリアされたと思われる。

申立て（通法 75②一）について、同条に規定する処分に係る審査請求の手續とは異なり、異議決定書謄本を他に送付する規定もなく、異議決定の拘束力に関しても何ら規定されていないのは、みなし規定により原処分庁とされ得る被告が、実質的な処分庁として原処分の取消変更の権限を有し、その取消変更の決定で自らを拘束するからであると主張する。そして、国税局長は、審査請求において、原処分の実質的な処分庁として、答弁書の提出を義務付けられているとして、実質的な処分庁として異議審理及び不服申立審理を通じて処分内容や原告の反論を熟知した国税局長の方が、形式的な処分庁である税務署長よりは訴えの当事者としてふさわしく、国税局長に被告適格を認めるべきであると主張した。これに対して、高松地裁平成 11 年 7 月 19 日判決（税資 244 号 151 頁）は、「本件各処分についての異議申立てにあっては、国税通則法 75 条 2 項 1 号《国税局の職員の調査に係る処分についての異議申立て》の規定により、被告（筆者注：国税局長）が処分を行ったものとみなされるため、被告が異議審理庁として処分の取消変更決定を行い（同法 83 条 3 項）、審査請求にあっては、同法 93 条 1 項の規定により、被告が答弁書を提出しているに過ぎず、被告が右各規定に基づき異議申立て及び審査請求の各手續に関与したからといって、被告が本件各処分を行った行政庁となるものではないことは明らかである（国税通則法 114 条は、国税に関する法律に基づく処分に関する訴訟については、同法 75 条 2 項 1 号、93 条 1 項の規定を適用していない。）」と判示している。

また、福岡高裁平成 2 年 8 月 9 日判決（税資 180 号 457 頁）⁽¹⁴⁴⁾では、控訴人（原告）は、福岡国税局長を被告として、処分の取消しを求めているが、係争処分の処分権者は、若松税務署長であって、福岡国税局長は係争処分をしたものではない。控訴人は、福岡国税局長が答弁書をその名義で「原処分庁の主張」と記載して提出したことや、答弁書の副本を国税不

(144) 福岡地判平 2. 2. 27(税資 175 号 863 頁)。

服審判所長が、「原処分庁」から提出されたものとして、その副本を控訴人に送付したことなどから、福岡国税局長及び国税不服審判所長において、各処分の処分権者が被告であることを自認していたことを挙げているが、かかる主張の審査請求についての答弁書を提出すべき「原処分庁」については、国税通則法 93 条《答弁書の提出等》が規定しており、その 1 項によれば、審査請求の目的となった処分に係る行政機関の長がこれに当たるとされているが、国税局の職員が調査をした旨の記載がある書面により通知された処分の場合には、当該処分をした税務署長ではなく国税局長がこれに当たり、この場合においても国税局長を原処分庁とし、異議申立ても国税局長に対してなし得るものとしており（通法 75②一）、結局控訴人の主張する原処分庁とは、同法 93 条に規定するものをいうに過ぎず、係争処分をした若松税務署長の上級庁である国税局長が同法の規定に基づき審査手続に関与したとしても、そのことから行政事件訴訟法上の被告適格を有するものが処分をした若松税務署長であることに何ら影響はなく（通法 114）、控訴人の主張は独自の見解として採用することができない旨判示しており、被告の誤りを理由に訴えを棄却している。

（3）徴収の引継ぎ

納税地の異動があった場合の課税処分についての異議申立ては、国税通則法 85 条 1 項によって、現在の納税地を所轄する税務署長等に対して行うこととされている⁽¹⁴⁵⁾。これに対して、国税の徴収に関する処分及び滞納処分については、同項が括弧書で除外していることから⁽¹⁴⁶⁾、納税地の異動によって徴収の引継ぎが行われても、滞納処分についての異議審理権限は引き継がれず、異議の申立ては、その滞納処分を行った処分庁にすべきこととされている。

(145) この場合には、かかる処分は、現在の納税地を所轄する税務署長等がしたものとみなすこととされている（通法 85①）。

(146) 国税通則法 85 条 1 項の対照となる「処分」から「国税の徴収に関する処分及び滞納処分（その例による処分を含む。）を除く」とされている。

例えば、この点が争点となった事件において、原告が「通則法 43 条 3 項の『徴収の引継ぎ』がなされたときは、異議審理権限もまた国税局長に引き継がれると解すべきであり、本件徴収の引継ぎ後に大野税務署長によって行われた本件異議決定や大野税務署長が原処分庁として審査手続きに関与した本件裁決は違法であ[る]」と主張したのに対して、金沢地裁平成 14 年 2 月 18 日判決（判例集未掲載）は、「徴収の引継ぎがあっても当該処分について事案とその処分理由を熟知しているのは当時の処分庁であるから、徴収の引継ぎによっても異議審理権限は国税局長に引き継がれることなく、当時の処分庁にあると解するのが相当である。」と判示している。国税通則法 85 条 1 項との差異についての合理的な説明を考えた場合に、かかる判示が説得的なものであるかどうかについては留保するとして、少なくとも滞納処分についての被告適格の問題は更に分かり辛いものであったということはいえそうである。

2 行政事件訴訟法改正による解決

旧行政事件訴訟法 11 条 1 項但書が、「訴えを提起しなければならない」と規定していたことから、訴えの提起前に処分権限の所在の異動があったケースのみを想定しているとして、訴えの提起後に権限が被告行政庁から他の行政庁に異動した場合には、係属中の訴えは、権限を承継した行政庁に承継されると解すべきかどうかについては、必ずしも判然としなかった⁽¹⁴⁷⁾。

行政事件訴訟法改正では、抗告訴訟の被告は、これまでの行政庁から国や地方公共団体になることから¹⁴⁸、これまでのような被告の選定に伴う被告適格過誤上の問題は少なくなろう。また、被告適格過誤は、印紙代の二重払い

(147) 権限の承継が生じた場合に被告適格を承継するとした趣旨に照らすと、処分権限の変動が訴えの提起の前か後かによって、区別する必要はないことから、訴えの提起後に権限が被告行政庁から他の行政庁に移動した場合にも、係属中の訴えは、権限を承継した行政庁に承継されるとする見解として、大野=東=木下・前掲注 (141) 141 頁参照。

(148) 国又は地方公共団体に所属しない場合は、行政事件訴訟法 11 条 2 項参照。

や出訴期間の徒過という問題をも孕んでいたが、「無用で無益な争点はなくなつて、原告の負担も軽減される」ことになる⁽¹⁴⁹⁾。

なお、これまで固定資産税の資産評価を争う場合は裁決主義が採用されており、固定資産審査委員会を被告として訴えを提起すべきとされていた（地方税 434）。行政事件訴訟法改正に伴い、かかる訴訟についても市町村が被告となるが、この場合には、固定資産審査委員会はその訴訟について市町村を代表する旨の規定が創設されていることも注目すべきであろう（地方税 434 の 2）。

3 文書提出命令との関係

これまで、行政庁を被告とする行政訴訟において、国等の行政機関が保有する文書に対する文書提出命令の申立てがされた場合の文書の所持者が、各文書を保管・処分する権限を有する行政庁と考えるべきなのか（行政庁説）、国や地方公共団体である行政主体なのか（行政主体説）という問題が議論されてきており⁽¹⁵⁰⁾、裁判でもしばしばこの点が争われてきた。

この点について、藤山雅行裁判官は、被告行政庁以外の行政庁の保管する文書の提出を命ずる場合には、行政主体を所持者と解釈するのが相当ではないかと主張されるが⁽¹⁵¹⁾、通説・判例は行政文書の所持者を行政庁と解釈してきた⁽¹⁵²⁾。

国税不服審判所長の保有する参考人の答弁書の文書提出命令が争われた事件では、地裁と高裁とでは判断が分かれた。民事訴訟法 220 条 4 号ニ括弧書

(149) 日本弁護士会連合会行政訴訟センター・前掲注 (23) 170 頁。

(150) 秋山壽延「行政訴訟における文書提出命令」鈴木忠一=三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座(9)行政訴訟 I』283 頁以下(日本評論社 1983)。

(151) 藤山雅行「職権証拠調べ」南博方=高橋滋『条解行政事件訴訟法〔第 2 版〕』386 頁(弘文堂 2003)。

(152) 都筑政則「租税をめぐる文書提出命令」小川英明=松沢智=今村隆『新・裁判実務大系 租税争訟』225 頁(青林書院 2005)、中込秀樹=市村陽典=綿引万里子=深山卓也『改正行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究』218 頁(法曹会 2000)、門口正人ほか編『民事証拠法大系〔第 4 巻〕』93 頁(青林書院 2003)。

において、国又は地方公共団体が所持者であることを前提とする規定が置かれているところ⁽¹⁵³⁾、民事訴訟と同様に解すべきか否かが議論されていた。東京地裁平成15年6月30日決定（訟月51巻1号242頁）⁽¹⁵⁴⁾は、「行政事件訴訟法7条は、『行政事件訴訟に関し、この法律に定めがない事項については、民事訴訟の例による』と規定していることから、行政事件訴訟における文書提出命令の申立てについても、民事訴訟法219条ないし225条の各規定の例によることとなるところ、これらの規定における『文書の所持者』の意義については、民事訴訟法は特段の定義規定をおいていない。そこで、民事訴訟においては、『所持者』についての通常の文言的理解に従って、例えば、国の行政機関が保有する文書に対する文書提出命令の申立てが行われた場合における文書の所持者は国と解されているところであるが、行政事件訴訟法においても、『所持者』について民事訴訟の場合と異なって解すべき旨の規定はおかれていないのであるから、文書の所持者については民事訴訟と同様に解することが相当というべきである。」とした。これに対して、東京高裁平成15年11月18日決定（訟月51巻1号225頁）は、「行政庁の処分の取消し等を求める行政訴訟（抗告訴訟）においては、訴訟の当事者（被告）は国でなく、当該処分の取消しを求められている行政庁であるから、民事訴訟において、訴訟の当事者である国に対して文書提出命令の申立てがあった場合と同様に解することはできない。」とした上で、「抗告訴訟においては、被告となった行政庁が所持する文書とそれ以外の国の行政機関が所持する文書は明確に区別することができるのみならず、国は訴訟の当事者ではないから、民事訴訟における場合と同様に、国の行政機関が保有する文書を当事者である国が所持するものとして、国に対して文書提出命令を発することはできない。」としたのである⁽¹⁵⁵⁾。

(153) 伊藤眞『民事訴訟法〔第3版〕』384頁以下(有斐閣2004)参照。

(154) 控訴審東京高判平15.11.18(訟月51巻1号225頁)、差戻控訴審東京高判平16.5.6(判時1891号56頁)。

(155) 更に、抗告訴訟に関連請求として民事訴訟が併合されている場合には、文書提出命令の申立ての立証趣旨がいずれの訴訟に関するものであるかによって区別し、両

今回の行政事件訴訟法改正により、被告適格については、民事訴訟と同様になるため、上記東京高裁決定の前提が失われるとして東京地裁決定の考え方（市村陽典裁判官）や藤山説の妥当性が補強されるとも思われるが⁽¹⁵⁶⁾、果たしてこの点についてはどのように解釈すべきであろうか。

そこで、東京高裁平成 15 年 11 月 18 日決定をもう一度検証すると、同判決が行政主体説を採る理由は、①国が訴訟の当事者でないことから民事訴訟法と同様に文書を当事者である国が所持することとするのは妥当でないという理由のほかに、②行政庁が所持する文書とそれ以外の国の行政機関が所持する文書を明確に区別することができることが理由の一つとして掲げられている。

前述のとおり、行政事件訴訟法 11 条 4 項及び 5 項は明らかに民事訴訟法の規定とは異なる規定を創設している。すなわち、国等を被告とする場合であっても訴状において処分庁・裁決庁を記載することとし、被告は裁判所に対し遅滞なく行政庁を明らかにしなければならないとされているのである⁽¹⁵⁷⁾。

行政事件訴訟法 11 条 4 項を定めた理由は、立法担当者による書籍には次のように説明されている¹⁵⁸。すなわち、「行政庁の処分その他公権力の行使に関する不服を内容とする抗告訴訟などでは、法令によりその権限を与えられている行政庁を訴訟手続の早期の段階で明らかにすることが、①被告の円滑かつ迅速な訴訟対応に資するとともに、②新設された釈明処分の特則の制度（第 23 条の 2）の円滑な運用に資すると考えられ、さらに、③判決の効力が及ぶ『関係行政庁』（第 33 条参照）を明確にすることにも役立」とし、このような観点から、「審理の充実・迅速を図るためである」とする。

また、行政事件訴訟法 11 条 5 項についても、「審理の充実・促進を図るため、法令により権限を与えられている行政庁を最もよく知り得る立場にある被告

訴訟に関連する場合には、行政庁又は国のいずれか又は双方を文書の所持者として扱うのが相当であるとしている。

(156) 橋本・前掲注 (9) 111 頁。

(157) 都筑・前掲注 (152) 226 頁参照。

(158) 小林久起『司法制度改革概説 3—行政事件訴訟法』233 頁（商事法務 2004）。

において、その行政庁を明らかにすべきこととした趣旨である」と説明されているのである¹⁵⁹。

もともと、行政事件訴訟法 11 条 4 項は訓示規定であると考えられるし、同条 5 項についても、被告が行政庁を明らかにしない場合であっても、被告にとっては不利益はないと考えられている¹⁶⁰。しかし、行政事件訴訟法 11 条 6 項が「処分又は裁決をした行政庁は、当該処分又は裁決に係る第 1 項の規定による国又は公共団体を被告とする訴訟について、裁判上の一切の行為をする権限を有する。」と規定されており、同条 4 項や 5 項によって行政庁が明確にならなければ、同条 6 項の実効性は担保されないことを考えると、これらを単なる訓示規定であるとして軽視することはできないと思われる。

加えて、上記のこととも関係するが、行政事件訴訟法 11 条 6 項創設の意義についても考える必要がありそうである。旧行政事件訴訟法 11 条 1 項の下では、処分又は裁決をした行政庁は、被告適格とされていたため、訴訟の当事者として当然に裁判上の一切の行為をする権限を有していた。しかし、前述のとおり今次の改正により、原則的な被告適格は組織帰属基準により国又は地方公共団体に改められたことから、訴訟の当事者である国又は地方公共団体を代表すべき者が、国又は地方公共団体を代表して裁判上の行為を行う権限を有することになった。そこで、民事訴訟法 37 条により準用される同法 28 条では、「その他の法令に従う」こととなり、国の場合には、「国に利害に関係のある訴訟についての法務大臣の権限等に関する法律」によって定まることとなる¹⁶¹。しかしながら、かかる民事訴訟法の取扱いによって完結させると、行政訴訟手続の円滑な進行や、迅速かつ充実した審理の実現に支障があることも想定されるため、取消訴訟やその他の抗告訴訟など、行政庁の処分その他公権力の行使に関する不服を内容とする訴訟については、国又は地

(159) 小林・前掲注 (158) 234 頁。

(160) 小林・前掲注 (158) 234 頁。

(161) 地方公共団体等の団体の場合、地方自治法など当該団体の組織を定める法律によって定まる。

方公共団体が被告適格者とされる場合も、処分又は裁決をした行政庁が裁判上の一切の行為をする権限を有すると定めたと説明されているところである¹⁶²。このような考えは、かかる訴訟については、処分又は裁決をした行政庁が、その処分又は裁決に関して直接の権限と責任を有する立場にあるとして、取消判決の拘束力を受けることや（行訴法 33①）、申請を却下し若しくは棄却した処分が判決により取り消されたときは、判決の趣旨に従い、改めて申請に対する処分をしなければならないとされていることとも符号するといえよう（行訴法 33②）。したがって、対外的には、訴訟手続に関する限り、処分又は裁決をした行政庁は、国又は公共団体を代表する者と同様に、裁判上の一切の行為をする権限¹⁶³を有すると理解すべきであろう¹⁶⁴。

このように、文書の特定を欠く場合に文書提出命令の申立てに係る行政訴訟実務においては、被告が国等になるとしても更に具体的に処分庁が明確にされることが制度上予定されているのであって、かような処分庁明確化の要請は一方で、文書の所持者を明確にする意義を有するといえるとも考えられる⁽¹⁶⁵⁾。このような処分庁明確化の規定の創設は、新しい行政事件訴訟法に特有の仕組みを付与したものであり、この点を強調すれば依然として民事訴訟とは仕組みを異にしているといえないこともない。

(162) 小林・前掲注（158）236頁以下。

(163) 行政庁がすることができる訴訟行為は、裁判上の一切の行為とされており、通常の訴訟代理人のような訴訟代理権の範囲の制限はない（民訴法 55④参照）。具体的な訴訟行為としては、答弁書その他の準備書面の提出（民訴法 161）、口頭弁論における陳述（民訴法 87）、証拠の提出（民訴法 180）、執行停止の申立てに対する意見の陳述（行訴法 25⑥）、控訴（民訴法 281）、上告（民訴法 311）、上告の受理の申立て（民訴法 318）、即時抗告（行訴法 25⑦、37 の 5④、民訴法 332）などがある。なお、訴訟手続そのものを開始する重要な訴訟行為については、国や地方公共団体の内部の意思決定が適切にされていることを裁判所に対して示すため、実務的には、国又は地方公共団体の代表者と行政庁とが共同の名義で行うことが通常の例である（小林・前掲注（158）237頁）。

(164) 小林・前掲注（158）238頁。なお、同氏は、行政庁の訴訟法上の位置付けは、民事訴訟法 54 条 1 項及び同法 55 条 4 項にいう「法令により裁判上の行為をすることができる代理人」に当たると考えられる旨主張される。

(165) 大阪地決平 11.9.8（税資 246 号 621 頁）参照。

更に、改正後の行政事件訴訟法 23 条の 2 の定める釈明処分の特則では、行政庁に対して文書の提出を求めることや、文書送付嘱託を行うことが規定されている点も指摘できよう⁽¹⁶⁶⁾。これらの行政事件訴訟法に特有の規定の存在を十分に意識した上で、行政主体説への移行の是非を検討すべきではないかと思われるのである。

4 当事者訴訟としての確認訴訟の被告適格

これまでは、抗告訴訟と当事者訴訟との間で被告が異なることが訴訟類型間の排他的運用の要因となっていたことがしばしば指摘される。原告が行政庁を被告として行政処分を争っているケースでは、抗告訴訟では行政事件訴訟法の定める訴訟要件を充足しない場合、裁判所が当事者訴訟として本案審理に入ろうとしても、被告適格の問題が「隘路」となっていた⁽¹⁶⁷⁾。当事者訴訟としての確認訴訟において、行政主体に訴えるべきところを行政庁に訴えたとして、手続的瑕疵を理由に却下処分が下されることが多かったのである。

例えば、東京国際空港新 A 滑走路供用禁止訴訟において、原告らは被告を運輸大臣として無名抗告訴訟のうちの義務付け訴訟を主位的に主張した。しかし、東京地裁平成 4 年 3 月 18 日判決（判時 1413 号 27 頁）⁽¹⁶⁸⁾は、「原告らに対する関係で公権力性を持つ行為として具体的にどのような行為を取り上げてこれを不服の対象としようとしているのかが全く特定されておらず…

(166) 都筑・前掲注 (152) 226 頁の指摘事項である。同氏は、「改正後においても行政庁説が成り立ち得ないわけではなく、なお議論の余地はあるものと考えられる。」とされる。

(167) 橋本・前掲注 (9) 111 頁。

(168) 主な判例評釈として、差し当たり、影浦直人「騒音被害等を理解とする空港滑走路の供用禁止等を求める行政訴訟の適法性(消極)」判タ 1062 号 230 頁以下、高木光「羽田空港騒音訴訟—新 A 滑走路の供用禁止等を求める行政訴訟の可否」平成 4 年度重要判例解説(ジュリ増刊 1024 号)48 頁以下、山下淳「羽田空港新 A 滑走路事件—新 A 滑走路の使用禁止等を求める行政訴訟の可否」『公害・環境判例百選』126 頁以下、今井廣明「判評」訟月 38 卷 8 号 141 頁以下など参照。

抗告訴訟として不適法」とする。第二次的に原告らは、当事者訴訟としての訴えを提起したが、形式的当事者訴訟については、「原告らの主張する本件空港の航空機の離着陸のためにする供用行為について、運輸大臣を被告として本件のような訴訟を提起することを許容する旨を定めた法令の規定は存在しない」し、実質的当事者訴訟についても、「公法上の権利義務の帰属主体が被告適格を有するものとされている」のに、「原告らは、一般的に権利義務の帰属主体とはなり得ない行政庁たる運輸大臣をその被告としている」として、それぞれ排斥されている。また、横川川事件控訴審高松高裁昭和 63 年 3 月 23 日判決（行裁例集 39 卷 3・4 号 181 頁）⁽¹⁶⁹⁾は、当事者訴訟としての確認訴訟が無名抗告訴訟に優先するとしながら、抗告訴訟として訴えが提起されていたので、行政庁が被告として訴えられていることを理由に被告適格がないとして当事者訴訟を否定しているし、東京高裁昭和 57 年 6 月 30 日判決（行裁例集 33 卷 6 号 1473 頁）は厚生大臣（当時）及び都知事から免許取消等の不利益処分を受ける法的地位にないことの確認が求められた事件において、公法上の当事者訴訟であれば被告適格を欠く行政庁を被告としているとして訴えを排斥している。

このように、過去の裁判例においては、被告を行政主体ではなく行政庁としていることを理由に不適法とするものが多くあったといえよう⁽¹⁷⁰⁾。

今回の改正より、かかる手続的過誤はある程度解消され、抗告訴訟と当事者訴訟との被告適格に差異がなくなれば、訴えの変更などを行いやすくなりそうである（第 6 章参照）。

(169) 上告審最三判平元. 7. 4（訟月 36 卷 1 号 137 頁）においても高裁の判断は維持されている。第一審は、高知地判昭 59. 4. 26（行裁例集 35 卷 4 号 559 頁）。なお、主な判例評釈として、差し当たり、山本隆司「自己所有地が河川区域でないことの確認を求める訴えの許容性」自研 65 卷 7 号 123 頁以下、阿部泰隆「河川区域非該当紛争事件控訴審判決（高知県）」判自 53 号 45 頁以下など参照。

(170) その他、広島高判平 9. 6. 19（税資 223 号 1040 頁）、広島地判平 8. 10. 23（税資 221 号 170 頁）、宮崎地判平 7. 10. 6（判自 154 号 55 頁）、高松高判昭 63. 3. 23（判時 1284 号 57 頁）など参照。

第4章 裁判管轄と出訴期間

序

今般の行政事件訴訟法改正においては、行政訴訟における裁判所の専門性を確保しつつ、訴えを提起する原告の便宜に資するため、国を被告とする抗告訴訟の管轄裁判所が拡大された。

基本的には、改正は他省庁のように大臣が行政庁である場合の取消訴訟を東京地裁以外でも争えるようにするための配慮であると説明されているが、そうであるとすれば行政庁が税務署長である国税に係る租税訴訟のみを考えれば、ことさら改正の趣旨には合致しないようにも思われるし、取り立てて問題とするところはなさそうである。しかしながら、行政事件訴訟法改正により、国の普通管轄籍の所在地を管轄する裁判所や特別管轄裁判所も管轄裁判所として認められることになったため、税務訴訟においてもいくつかの問題点が生じることになる。

また、出訴期間の定めによる行政の安定も考慮しつつ、国民が訴訟による権利利益の救済を受ける機会を適切に確保するため、「処分があったことを知った日から3か月」とされている取消訴訟の出訴期間が6か月とされることになった。そして、例外規定である「正当な理由」は、「当事者の責めに帰することができない事由」よりは広い事由をいうとされ、例示として、教示がされなかった、誤っていた、公告などではなされていたが、通常では知る機会がなかった場合が挙げられている。

更に、取消訴訟の出訴期間等を書面で教示しなければならないこととされたが、この点についても、課税実務に影響があると思われる。

第1節 裁判管轄

1 行政事件訴訟法改正による管轄裁判所の追加

昭和37年行政事件訴訟法においては、取消訴訟の裁判管轄は被告行政庁の所在地の裁判所となっていたため、中央官庁が行った行政処分取消訴訟を提訴するためには、地方の住民は東京に出向く必要があった。このことは、国民に不当な負担をかけているという問題として指摘されてきたところである。司法制度改革が目指す国民にとって使いやすい司法制度の構築という点からすれば、国民の行政訴訟に対するアクセスを向上させる必要があったし、「専門的な知識・経験が必要とされる行政訴訟の審理を行うための裁判所の体制確保を行う」必要もあったことから⁽¹⁷¹⁾、管轄規定の見直しが行われた。

具体的には、今回の行政事件訴訟法改正において取消訴訟の被告適格が行政主体説に変更されたことを受けて、被告行政庁の普通裁判籍の所在地を管轄する裁判所が原則的管轄裁判所として追加された（行訴法12①）。また、情報公開法あるいは独立行政法人等情報公開法において採用されていた特定管轄裁判所（原告の普通裁判籍の所在地を管轄する高等裁判所の所在地を管轄する地方裁判所）も、管轄裁判所として認められることになった（行訴法12④、別表）⁽¹⁷²⁾。

2 問題点の所在

租税訴訟の場合、最も被告の便宜に適するという観点から定められるべきとする民事訴訟法の原則からすれば、取消訴訟の管轄は訴訟の実質的な当事者である税務署長（行政庁）の所在地であるべきであり、行政庁の普通管轄籍にも原告の普通管轄籍にも関わらない東京地裁への訴えを認めることは民

(171) 大橋真由美「管轄裁判所」小早川光郎=高橋滋『詳解改正行政事件訴訟法』158頁（第一法規2005）。

(172) 特定管轄裁判所に提訴された取消訴訟については、同一処分に対する裁判所間の判断の統一を確保するために、移送に関する特例規定が設けられている（行訴法12⑤）。

事訴訟法の原則に反するのではないかという疑問が惹起される。

もっともこの点については、行政訴訟検討会の「考え方」においても、現行の裁判管轄に加え特定管轄裁判所の規定を加えることしか提言されていないことから、どのような検討を経たのかが明らかにされていないように思われる。実際的な問題としては、原則的な裁判管轄について複数の選択肢が存在するような仕組み自体が不明確であり、管轄の選択を巡り新たな混乱を生じる虞は否定できないであろう。裁判の迅速化が要請されている点からすれば、想定される執行上の混乱は制度上極力排除されていなければならないはずである。今回の改正によって、裁判所が遠方に指定されることなどにより、原告側、被告行政庁側の訴訟担当者及び証人等との間での期日調整が困難になることも想定されるが、訴訟事務の円滑な実施が困難になることは審理の長期化に繋がり、訴訟経済上等閑視し得ない問題となるのではなかろうか⁽¹⁷³⁾。

また、複数の管轄裁判所に、敢えて分割して訴訟を提起し、係属した裁判所の裁判官の反応等を見てから移送を求めるような濫用行為が起り得ることを考えると、移送の規定を適用し得るとしてもなお濫用防止のための規定整備が必要なのではないかとも思われる。

3 事務上の困難性と改正法案

このような批判に対しては、被告適格を拡張するという改正の趣旨からすれば、従来の管轄裁判所に加えて、被告の普通裁判籍の所在地を管轄する裁判所を新たに原則的管轄裁判所に加える必要があるということになるのかもしれない。管轄裁判所は訴訟の基礎であり明確な基準に基づいて簡潔に定めることの必要性は理解できるとしても、行政事件訴訟の一般法である行政事件訴訟法の規定に個別事情を反映することがどこまで検討されたのであろうか。

(173) もっとも、電話会議システムやテレビ会議システムがかなり利用されてきていることを考慮に入れば、ある程度の訴訟経済上の問題は解決され得ると思われるが、必ずしもかかる問題を払拭できるというわけではなかろう。

もつとも、現行制度でも処分行政庁がない場合の裁判管轄は行政訴訟法上明文の規定がなくとも民事訴訟法の規定により東京地裁と解釈されていることからすれば、国の普通裁判籍の所在地を管轄する裁判所を原則管轄として追加することには抵抗がなかったということなのかも知れない。

原則的管轄裁判所と特定管轄裁判所とが競合した場合の移送については、改正行政事件訴訟法 12 条 5 項が用意されている。これは情報公開法 36 条 2 項と同様の規定振りとなっている。行政事件訴訟法改正によって廃止される情報公開法 36 条 2 項の立法趣旨から逸脱することに躊躇したという背景があるのかも知れないが、原則的管轄裁判所に提起された場合にも適用できるようにすることは、何ら同条項の趣旨から逸脱するものではないとも思われる。

先に見たとおり、今回の被告適格の改正によっても、行政庁の訴訟遂行権など取消訴訟における行政庁の位置付けについては基本的な変化がないことから、民事訴訟法 17 条の解釈運用においては、行政庁の所在地は、「当事者の住所」に準ずる重要な考慮事項となること、また、原告の選択次第で多数の裁判所に訴訟が分属する場合に訴訟を併合することにより訴訟の迅速化と手続の簡素化を図ることは「訴訟の著しい遅滞を避け、又は当事者間の衡平を図るため必要がある」かどうかの判断要素となると考える。

4 行政事件訴訟法 12 条の趣旨との整合的理解

社会保険庁長官がした国民年金法による障害基礎年金の支給停止処分等の無効確認訴訟等につき和歌山県知事が行政事件訴訟法 12 条 3 項にいう「事案の処理に当たった下級行政機関」に該当するか否か争点となった事件として移送申立て却下決定に対する抗告棄却決定に対する許可抗告事件最高裁平成 13 年 2 月 27 日第三小法廷決定（民集 55 卷 1 号 149 頁）⁽¹⁷⁴⁾がある。決定で

(174) 第一審和歌山地判平 12. 2. 10(民集 55 卷 1 号 173 頁)、控訴審大阪高判平 12. 4. 7(民集 55 卷 1 号 176 頁)。主な判例評釈として、差し当たり、在原明則「判評」民商 125 卷 1 号 79 頁以下、岡田正則「社会保障行政訴訟の土地管轄と裁判を受ける権利—和歌山年金訴訟・移送申立事件最高裁決定」法教 251 号 121 頁以下、小林博志「行政事件訴訟法 12 条 3 項にいう『事案の処理に当たった下級行政機関』の意味」判

は、同項について『事案の処理に当たった下級行政機関』の所在地の裁判所にも取消訴訟の管轄を認めている趣旨は、当該下級行政機関の所在地に管轄を認めても被告行政庁の訴訟追行上の対応に困ることはないと考えられ、他方で原告の出訴及び訴訟追行上の便宜は大きく、また、当該裁判所の管轄区域内に証拠資料や関係者も多く存在するのが通常であると考えられるから証拠調べの便宜にも資し、審理の円滑な遂行を期待することができることにある。」と説示している。

かような趣旨からすれば、同項にいう「事案の処理に当たった下級行政機関」とは、「当該処分等に関し事案の処理そのものに実質的に関与した下級行政機関をいうものと解するのが相当である。そして、当該処分等に関し事案の処理そのものに実質的に関与したと評価することができるか否かは、上記の立法趣旨にかんがみ、当該処分等の内容、性質に照らして、当該下級行政機関の関与の具体的態様、程度、当該処分等に関する影響の度合い等を総合考慮して決すべきである。」とする。このような観点から、最高裁は、「当該下級行政機関が処分庁の依頼によって当該処分の成立に必要な資料の収集を補助したり事案の調査の一部を担当したりしたにすぎないような場合や、申請書及びその添付書類を受理してその形式審査を行い、申請人に対しその不備を指摘して補正させたり添付書類を追完させたりした上でこれを処分庁に進達したにすぎないような場合などは、当該下級行政機関は、原則としていまだ事案の処理そのものに実質的に関与したと評価することはできない」と説示している。

もっともこのような考え方には一定の制限を最高裁自らが付している。すなわち、「当該下級行政機関において自ら積極的に調査を行い当該処分の成立に必要な資料を収集した上意見を付してこれを処分庁に送付ないし報告し、これに基づいて処分庁が最終的判断を行った上で当該処分をしたような場合

時 1764 号 156 頁以下、西川知一郎「判評」ジュリ 1217 号 113 頁以下、同「判評」曹時 55 卷 8 号 199 頁以下、仲野武志「下級行政機関の被告適格」平成 13 年度重要判例解説(ジュリ増刊 1224 号)34 頁以下参照。

はもとより、当該下級行政機関において処分庁に対する意見具申をしていないときであっても、処分要件該当性が一義的に明確であるような場合などは、当該下級行政機関の関与の具体的態様、程度等によっては、当該下級行政機関は当該処分に関し事案の処理そのものに実質的に関与したと評価することができるものというべきである。」とする。

これまで、「事案の処理に当たった」の解釈については学説上も分説されている⁽¹⁷⁵⁾。すなわち、「単に処分庁の依頼によって資料の収集を補助した程度ではなく、その処分の成立に関与したことをいい、その関与する根拠が法定によると内規によるとを問わない」とする杉本良吉説がある⁽¹⁷⁶⁾。杉本教授は、単純に調査の委託を受けて資料の一部を収集した程度ではなく、積極的にその処分に関与し、重要な影響を与えたことをもって「事案の処理に当たった」とする立場を示されている。例えば、法務大臣が入国審査官に対し、外国人の在留期間更新事由の存否につき調査を命ずるとともに、意見の具申を求めたような場合であるとか、国家公務員を懲戒するに当たり、その公務員所属の地方支部分局の長に命じて懲戒事由の有無を調査させ、かつその長の意見を聞いて上級官庁が懲戒処分をしたような場合などがこれに当たると解されている⁽¹⁷⁷⁾。その他、「下級行政庁の事案の調査に基づく意見具申等によって、上級行政庁が処分をするなど、処分の成立に関与することを意味すると解す」る田中二郎説⁽¹⁷⁸⁾、「事実資料の収集を行い、かつこれにより、意見具申等による処分への積極的関与をなしていることを要する」とする福岡説⁽¹⁷⁹⁾などに見解は分かれている。

もともと、これらの分説のいずれにしても、処分の成立に積極的な関与を

(175) 在原明則教授の分析を参考にさせていただいた(在原「行訴法 12 条 3 項に規定する下級行政機関の意義」民商 125 卷 1 号 86 頁参照)。

(176) 杉本・前掲注 (131) 49 頁、渡部吉隆=園部逸夫編『行政事件訴訟法体系』〔山田執筆部分〕65 頁(西神田編集室 1985)。

(177) 南博方編『注解行政事件訴訟法』〔中江利政執筆部分〕145 頁(有斐閣 1972)。

(178) 田中二郎『新版行政法(上)』325 頁(弘文堂 1964)。

(179) 園部・前掲注 (17) 〔福岡執筆部分〕、208 頁。

することが必要であるという点については、見解の一致をみているといってもよさそうである。

これらの考え方は、租税訴訟においても当然に合致する。例えば、国税不服審判所の各支部が実際の事案の処理に当たった場合には、各国税不服審判所支部の所在地の裁判所における管轄が認められていることなどをみれば、そのことは明白である。租税訴訟の実務上、処分の成立に積極的な関与をしている下級行政機関の所在地の裁判所が選択されることは多い。

5 裁判迅速化の要請との関係

最高裁平成元年6月8日第二小法廷決定（金判832号42頁）は、「憲法32条は、何人も裁判所において裁判を受ける権利のあることを規定するが、いかなる裁判所において裁判を受くべきかの裁判所の組織、権限、審級等については、すべて法律において諸般の事情を考慮して決定すべき立法政策の問題であって、何ら憲法の制限するところではない」と判示する。

市川正人教授は、かかる最高裁判決に関連して、裁判管轄をどのように定めるかについて国会に立法裁量が認められるとしても、裁判を受ける権利の行使を著しく妨げるような裁判管轄の定めるをすることが許されるべきではないとされる。すなわち、行政事件訴訟法12条1項は、被告行政庁の応訴の便宜と行政側の統一的な対応の便宜を配慮した規定であるとされているが、一方的に行政庁の側の便宜を優先して、行政庁によって権利・利益を侵害されたと主張する国民に対し負担を強いることは、一般的にいつて行政庁の側が国民よりも財政的に組織面でも情報面でも優位に立っていることからして、不当であると主張されるのである⁽¹⁸⁰⁾。

被告行政庁と原告側との間に厳然として存在する組織面や財政面的な格差を前提とすれば、かような見解は十分に尊重されてしかるべきであろう。しかしながら、移送申立て却下決定に対する抗告棄却決定に対する許可抗告事

(180) 市川正人「裁判へのアクセスと裁判を受ける権利」公法63号213頁。

件最高裁決定が示すように、行政事件訴訟法 12 条の趣旨は原告の出訴や訴訟追行上の便宜のみならず、一方では被告行政庁の訴訟追行上の対応に困ることがないようにという面があることも忘れてはなるまい。市川教授の指摘されるように原告側の便宜が強調されるとしても、未だ劣後して扱うことのできない裁判の迅速化の要請をも鑑みれば、行政庁の訴訟追行に困難を生ずるような管轄裁判所が指定されることは、結果において両当事者にとって利益となるところではないと思われる。したがって、特段の理由もなくいたずらに管轄区域の指定地域を処分庁とは別の裁判所とするなどの濫用に対しては、行政事件訴訟法 12 条の趣旨からこれを認めないとする必要があったのではないかと思われるのである。

今後はかかる濫用の虞を行政庁が自ら判断して、裁判所の教示を行う裁判所を限定することが裁量として許されるか否かという問題についての議論が展開されるべきではあるまいか⁽¹⁸¹⁾。想定し得る訴訟追行上の無用な混乱を避けるためという目的に範囲は限定されるところとしても、本来の訴訟の在り方を考えれば、かかる裁量の余地を認めるべきではないかと思われるのである。

第 2 節 出訴期間

1 行政事件訴訟法改正の意義

(1) 主観的出訴期間と客観的出訴期間

行政処分は公共の利害に関わる場所が大きいので、その効力をいつまでも争い得る状態にしておくことは好ましくないという社会的必要性から、取消訴訟の出訴期間は短期に限定されている（行訴法 14）。

出訴期間そのものの存在に疑問を投げかける主張も見受けられるが⁽¹⁸²⁾、

(181) 司法制度改革推進本部の「留意点」によると、「教示をすべき事項に、管轄裁判所は含まれないが、行政庁として、国民が行政事件訴訟により、権利利益の救済を得る機会を十分に確保する観点から、これを教示することは、何ら妨げられない。」とする。

(182) 日本弁護士連合会行政訴訟センター・前掲注 (23) 113 頁。

当事者のみならず第三者にも影響を与える行政処分がいつまでも不安定な状況にあることは決して好ましいことではなく、不可争力と相俟って出訴期間が設けられていることは安定した行政運営に必須のものである。

出訴期間を徒過してなされた取消訴訟は、期間延長が認められる場合を除き、訴訟要件を欠く不適法な訴えとして却下される。このことから、出訴期間が経過したときには、原則として、当該行政処分は有効に確定し、もはやこれを争うことはできなくなるのである⁽¹⁸³⁾。

この点につき、最高裁昭和 33 年 4 月 30 日大法廷判決（民集 12 卷 6 号 926 頁）⁽¹⁸⁴⁾は、「真実の所有者は買収計画又は買収処分に対し、同法（筆者注：行政事件訴訟法）所定の期間内にその変更又は取消を求め得るに過ぎないものであって、その所有者がかかる不服申立をなすことなく、その期間を徒過した場合は、農地買収処分はここに有効に確定し、当該農地は国の所有に帰属して、もはやこれを争うことはできない」とした。その理由は、行政事件訴訟法が買収計画に対する異議の申立て、訴願及びこれらの決定、裁決が短期間に行われるべきことや、同法による行政処分の取消変更を求める訴えが特に短期の出訴期間を定めたことは、「処分に関する争訟をなるべく速やかに解決し、自作農の創設を急速に実現しようとする意図に出でたものと解すべき」であるからとしている。

橋本博之教授は、「日本の行政裁判をめぐる社会的環境から見て、国民側が原告となって行政訴訟の提起を準備する、弁護士等とも相談しながら裁判の準備をするといった状況では、3 か月という期間が短きに過ぎるといふ批判は正当なもの」とされる⁽¹⁸⁵⁾。「行政訴訟に対するさまざまなハード

(183) 出訴期間を設けることが憲法 32 条の裁判を受ける権利を侵害しないとする判例として、最大判昭 24. 5. 18(民集 3 卷 6 号 197 頁)、最二判昭 26. 11. 30(民集 5 卷 12 号 759 頁)。

(184) 判例評釈として、高橋貞三「農地所有権の移転後、移転登記未経由の間に登記簿上の所有名義人を所有者としてなされた農地買収処分の効力」民商 38 卷 5 号 116 頁以下参照。原審は福岡高判昭 28. 10. 17(行裁例集 4 卷 10 号 2213 頁)。

(185) 橋本・前掲注 (9) 117 頁。

ルの高さ、各種行政法令の複雑さ、訴訟を提起する際に想定すべきさまざまなコストといったこと」を考えると、「国民というユーザーに行政訴訟を現状より利用しやすくするための実際上の工夫」が求められていたと理解することができよう。

そこで、処分又は裁決があったことを知った日から3か月という主観的出訴期間が、「6箇月を経過したとき」と改正された。また、従来から客観的出訴期間として、「処分又は裁決の日から1年を経過したときは、提起することができない」と規定されているが（旧行訴法14③）、この点については改正されていない（行訴法14②）。

この点は、橋本博之教授の指摘されるように、「今回の法改正は、行政処分につき出訴期間が限定される必要性に関して、法理論上の検討が深められた結果ではな〔い〕」と思われる⁽¹⁸⁶⁾。

（2）正当な理由

今回の改正では、行政事件訴訟法14条1項の主観的出訴期間が3か月から6か月とされただけではなく、不変期間とされていたこの期間が（旧行訴法14②）、「正当な理由」があるときは延長されることとなった（行訴法14①但書）。この「正当な理由」の期間についての定めはないが、民事訴訟法97条1項、行政不服審査法14条2項、国税通則法77条3項に定める7日が1つの目安となるとする見解があるが⁽¹⁸⁷⁾、その根拠が奈辺にあるかは判然としない。

（3）初日不算入から初日算入への改正

旧行政事件訴訟法14条4項の規定の解釈上出訴期間の起算点に初日を算入するか否かについては、学説・裁判例において見解が分かれていたが、最高裁昭和52年2月17日第一小法廷判決（民集31巻1号50頁）は初日不算入と判断を下した⁽¹⁸⁸⁾。そもそも、初日算入には、これまで学説上の批

(186) 橋本・前掲注(9)117頁。

(187) 日本弁護士会連合会行政訴訟センター・前掲注(23)113頁。

(188) それまでは、初日不算入説(福岡高那覇支判平2.5.29・判時1376号55頁)と初日

判があり⁽¹⁸⁹⁾、かかる最高裁判決は学説上多くの賛同を得た。

また、「考え方」の「その3（行政訴訟をより利用しやすく、分かりやすくするための仕組み）」において、出訴期間の延長につき「(c) 審査請求に対する裁決を経た処分取消しの訴えの出訴期間の起算日について、初日不算入を定めることで統一を行うこと」が提言された。

これらを受けて、行政事件訴訟法14条3項の規定が改正され、これまでの初日算入とされていたものが初日不算入に変更された⁽¹⁹⁰⁾。

行政事件訴訟のみが特別のルールに基づいて裁判の門戸を閉ざしているという批判に対し、改正の趣旨からして、かかる規定の見直しが提唱されたことによるものであるといえよう。

2 租税訴訟への影響

租税訴訟の場合には、不服申立前置が採用されている。審査請求前置主義と異議申立前置主義があるため（通法75、115）、原則として2か月以内に異議申立てをしなければならない。このことから、実質的な出訴期間は2か月であるとする見解もあるが⁽¹⁹¹⁾、訴訟に踏み切るかどうかという問題と、無償で弁論主義の働かない不服申立てによるかという問題を同視することはできないことから、かかる見解の妥当性には疑問が残る。

この点について、審査請求前置主義を廃止し、原則どおり自由選択主義にすべきとの見解が主張されているが、今般の改正はこの点に及ぶものではなかった（(下) 参照）。

徴税行政を第三者の存在しない領域とし、あるいは第三者に何の不利益をも生じさせないような行政処分や裁決については、出訴期間を廃止すべきと

算入説（神戸地判昭49.7.17・訟月20巻10号148頁）に分かれていた。

(189) 阿部泰隆『行政救済の実効性』240頁（弘文堂1985）、山村恒年=阿部泰隆編『判例コンメンタール〈特別法〉行政事件訴訟法』163頁（三省堂1984）など参照。

(190) 野口貴公美「出訴期間の延長」小早川光郎=高橋滋編『詳解改正行政事件訴訟法』180頁参照（第一法規2005）。

(191) 日本弁護士会連合会行政訴訟センター・前掲注（23）171頁。

の主張の理論的根拠として、例えば、最高裁昭和48年4月26日第一小法廷判決（民集27巻3号629頁）⁽¹⁹²⁾がある。この判決は、「課税処分に対する不服申立てについての右の原則（筆者注：不服申立てに係る法定期間の遵守）は、もとより、比較的短期間に大量的になされるところの課税処分を可及的速やかに確定させることにより、徴税行政の安定とその円滑な運営を確保しようとする要請によるものであるが、この一般的な原則は、いわば通常予測されうるような事態を制度上予定したものであって、法は、以上のような原則に対して、課税処分についても、行政上の不服申立手続の経由や出訴期間の遵守を要求しないで、当該処分の効力を争うことのできる例外的な場合の存することを否定しているものとは考えられない。」とする。

もつとも、「課税処分につき当然無効の場合を認めるとしても、このような処分については、前記のように、出訴期間の制限を受けることなく、何時までも争うことができることとなるわけであるから、更正についての期間の制限等を考慮すれば、かかる例外の場合を肯定するについて慎重でなければならぬことは当然である」としており、例外が起り得る場面については慎重な態度を表明していることにも留意すべきであろう。

(192) 主な判例評釈として、塩野宏「帰属を誤った課税処分の効力」『租税判例百選〔第3版〕』156頁以下、乙部哲郎「判評」民商69巻5号119頁以下、松澤智「誤って人違いにより課税された者の救済—課税処分が当然無効とされる規準」税務弘報22巻5号125頁、石川善則「課税処分の無効原因について」ひろば27巻6号62頁以下、可部恒雄「判評」曹時28巻11号124頁、福屋俊朗「課税処分と当然無効」『行政判例百選I〔第4版〕』186頁以下、松島諄吉「課税物件の帰属(3)—帰属を誤った処分の効力—」『租税判例百選〔第2版〕』58頁以下、横山茂晴「不動産の登記簿上の所有名義人について譲渡所得があると認めてなされた所得税課税処分でも当然無効になりうる」ジュリ543号150頁以下、小早川光郎「課税処分と当然無効」『行政判例百選I』197頁以下、堺澤良「財産分与に係る譲渡所得の課税」税経通信28巻8号197頁、岸田貞夫「行政処分の無効原因」税経通信33巻14号234頁以下参照。

第3節 教示制度

1 行政事件訴訟法改正の意義

処分の相手方に取消訴訟によって行政を争う方法について適切な情報を提供し、権利利益の救済を得る機会を十分に確保するため、取消訴訟の被告や出訴期間等に関する情報提供制度として、教示制度が創設された。行政訴訟検討会の「考え方」によると、行政訴訟をより利用しやすく、分かりやすくするための仕組みとして、「出訴期間等の情報提供制度」を新設した。すなわち、「処分の相手方に取消訴訟によって行政を争う方法について適切な情報を提供し、権利利益の救済を得る機会を十分に確保するため、取消訴訟の被告、出訴期間等に関する情報提供（教示）を新設する」として、教示制度を情報提供制度として位置付けている。

出訴に当たって不服申立前置が要請されている場合であっても、原処分段階で出訴期間等の教示が必要となると思われる。また、不服申立前置のうち直近の手続、例えば異議申立てについての教示だけでは足りず、審査請求についての教示も行わなければならないと考えるべきとも考えられる。

また、行政事件訴訟法 46 条 1 項 3 号の規定にいう「その旨」には、例えば、行政事件訴訟法 8 条 2 項に定める例外的に裁決を経ずに出訴できる旨も含まれると解されるが、「正当な理由があるときは、この限りでない。」という出訴期間の例外についての教示までもが求められているわけではないと考えられる。

更に、原処分取消訴訟の出訴期間等については、原処分時に教示した起算点等について変更がない限り、裁決において再度教示する必要はないと思われる。

2 教示義務違反の法的効果

ところで、教示が誤っていた場合や教示がなされなかった場合の救済規定

は設けられていないが⁽¹⁹³⁾、かような場合の法的影響はどのように理解すべきであろうか。教示なくして出訴期間を徒過した場合には、出訴期間の徒過が治癒されると理解すべきであろうか。

行政事件訴訟法 14 条 1 項但書及び 3 項但書には、出訴期間につき不変期間の条項が削除され、正当な理由があるときには 6 か月を経過した後も出訴できるという規定が設けられている。教示のないことや教示が誤っていたことは、「正当な事由」ありと解すべきとの見解がある⁽¹⁹⁴⁾。また、行政庁が取消訴訟についての教示をしなかったのに、後に取消訴訟の対象であることとなった場合には、訴えの変更につき出訴期間徒過の主張ができないとする見解がある⁽¹⁹⁵⁾。

被告を誤った場合には、行政事件訴訟法 15 条に救済規定があり、原告に故意又は重大な過失がない限り、原告の申立てにより、裁判所は、被告の変更をすることができることとの取扱いの均衡が考慮されるべきであるとも思われるが（行訴法 15①）、教示のないことや教示が誤っていたことが、直截に出訴期間の延長を意味しないことに鑑みれば、正当な理由の判断材料を提供するという意味において救済が図られると解するのが相当であると思われる⁽¹⁹⁶⁾。

従前から、教示が誤っていた事例においても同様の判断が下されているところである。例えば、福岡高裁昭和 47 年 11 月 20 日判決（行裁例集 23 卷 10・11 号 832 頁）⁽¹⁹⁷⁾が参考となろう⁽¹⁹⁸⁾。この事件において、原告は更正処分に

(193) 行政不服審査法 57 条 2 項、3 項は利害関係人から教示を求められたときは、教示すべき義務を定めているが（宇賀克也『改正行政事件訴訟法』187 頁（青林書院 2004））、誤った教示や教示がなされなかった場合には、同法 18 条、19 条、20 条 1 項、58 条に救済規定を設けている。

(194) 日本弁護士会連合会行政訴訟センター・前掲注（23）119 頁。

(195) 日本弁護士会連合会行政訴訟センター・前掲注（23）173 頁。

(196) 橋本・前掲注（9）123 頁。

(197) 第一審福岡地判昭 45.3.19（行裁例集 21 卷 3 号 546 頁）、上告審最一判昭 51.3.18（訟月 22 卷 6 号 1659 頁）。判例評釈として、森田寛二「減額再更正と訴えの利益等」自研 50 卷 5 号 148 頁以下参照。

(198) その他、意思無能力者に対してなされた教示の効果については、新潟地判昭

対する審査請求の申立期間内に課税庁から減額再更正処分の通知を受け、かかる通知において当該処分に不服があるときは1か月以内に異議申立てができる旨の誤った教示がなされていたこと、原告は当該減額再更正処分についてもなお不満であったが、当該減額再更正処分を争えば更正処分も当然争ったことになるものと考え、当該教示に従って減額再更正処分に対し異議申立てをなし、更にその棄却決定を受けて審査請求をしたが、そのため、更正処分については審査請求をしなかった場合について、「専門の法律知識を有しない一般人と認められる控訴人が、本件更正処分について審査の請求を経なかったことにつき、国税通則法87条1項但書4号後段（昭和45年法律第8号による改正前のもの）の正当な理由があるときにあたるものというべきである。」と判示されている。

平成16年10月15日付司法制度改革推進本部が、各府省庁等及び各都道府県に対して行った通知、「行政事件訴訟法の改正の骨子と行政運営に当たっての留意点」（以下「留意点」という。）によると、行政事件訴訟法46条により取消訴訟等の提起に関する事項の教示義務が行政庁に課されていることが分かる。このことから、出訴期間を徒過した取消訴訟の提起についての救済事由である「正当な事由」（行訴法14①但書）や、被告を誤った場合に救済される原告の「重大な過失」（行訴法15①）の有無の該当性の判断についても、教示があったかどうか、教示が適切なものであったかどうか等、教示義務が守られたかどうかという事情が考慮されることになりそうである⁽¹⁹⁹⁾。

3 税務訴訟への影響

更正処分等の場合には、異議申立前置主義を採用しているから、異議申立て又は審査請求をすることができる旨の教示が必要である（行審法57）。こ

24. 12. 28(行裁月報追録 57 頁)、処分時に海外に居住している者に対してなされた教示の効果については、福岡地判昭 29. 12. 6(行裁例集 5 巻 12 号 2831 頁)が参考となる。

(199) 日本弁護士会連合会行政訴訟センター・前掲注 (23) 116 頁も参照。

れには、不服申立前置主義が採用されていること及び、取消訴訟の被告と出訴期間についての教示も必要になる。更正処分が取消訴訟を提起することができる処分であることから、不服申立前置の処分であっても、かかる規定の例外にはならないとされている。

また、異議申立て及び審査請求の決定がそれぞれ3か月の間になされない場合には、直ちに訴訟の提起が可能であることから(通法75⑤⑥、115①一)、更正処分自体についてかかる教示が必要となる。国税不服審判所等の裁決を経るときには、裁決にもこの規定による教示が必要となる⁽²⁰⁰⁾。

(200) 日本弁護士会連合会行政訴訟センター・前掲注(23)172頁。

第5章 義務付け訴訟の法定化

—更正の請求の制限を途過した場合の救済の可否に係る検討を中心として—

序

義務付け訴訟は、昭和37年行政事件訴訟法の下でも無名抗告訴訟として解釈論上は許容されており、許容されるための要件も抽象的には定式化されていたが、無名抗告訴訟であったが故に、その適用については消極的に捉えられてきたのが実情であろう⁽²⁰¹⁾。

このような中、行政事件訴訟法改正によって義務付け訴訟が法定化された。すると、無名抗告訴訟であることを前提としていた要件論には修正が求められることになるのであろうか。あるいは従来の抽象的な定式化が単に明文化されただけだとすれば、これまでの考え方が修正される必要はないとも考えられる。この辺りを理解するには、行政事件訴訟法改正の考え方を確認しておく必要があるであろう。

ところで、かねてより更正の請求に対する不服訴訟は、更正の請求に対する棄却（あるいは却下）処分取消訴訟のみが認められてきたが、行政事件訴訟法改正を受けて、今後は減額更正をせよという義務付け訴訟が認められるとする行政訴訟検討会委員の主張もある⁽²⁰²⁾。そこで、ここでは、減額更正についての義務付け訴訟に係る訴訟要件と、かかる訴訟を提起し得るとした場合の本案勝訴要件について検討を加えることとしたい。具体的には、更正の請求を行った者が減額更正をせよという義務付け訴訟の場面と、更正の請求によらない減額更正についての義務付け訴訟の場面（更正の請求の期限を途過した場合の義務付け訴訟の場面を含む。）を想定することとしたい。

また、仮の義務付け訴訟についても若干の補足をしておくこととする。

(201) 橋本・前掲注(9) 60頁。

(202) 水野・前掲注(22) 120頁。

第1節 義務付け訴訟の許容と行政事件訴訟法改正による法定化

1 義務付け訴訟の許容性

義務付け訴訟の許容性については、従来より学説上の争点となっており、全面否定説、全面肯定説、補充的肯定説があった。

田中二郎教授の主張される全面否定説は、「行政事件訴訟法にいう抗告訴訟というのは、行政庁の第一次的判断権—公権力の行使—が明示的にしろ黙示的にしろ示された後に、これによって自己の権利利益を侵害されたことを主張する者に対する救済手段として認められた訴訟類型と考えるのが正しい」とされ、かような見地からすれば、「何らの形においても行政庁の判断が示されていないにもかかわらず、一定の行政処分をすべきこと、又はこれをするように命ずることを求める給付訴訟は、抗告訴訟の形態としては許され〔ない〕」というものである⁽²⁰³⁾。同教授によると、「抗告訴訟の抗告訴訟たるゆえんが、行政庁の第一次判断権が明示的にしろ黙示的にしろ公権的に下されていることを前提として、これに抗議し、それによって生じた違法状態を排除することにあるとすれば、単純に行政庁の第一次判断を求める給付訴訟…のごときは、少なくとも抗告訴訟の範疇には属さないといわなくてはならぬ」とされる⁽²⁰⁴⁾。

これに対して、阿部泰隆教授は全面肯定説を展開される。すなわち、「行政庁に行政行為によって判断する機会が与えられている場合で、しかも、行政庁が少なくとも訴訟の場で第一次判断権を行使した場合において、その判断の適法性をめぐって攻防がくりかえされる訴訟であって、行政庁の第一次判断権を十分に尊重し、事後審査の原則もみださない」とされる⁽²⁰⁵⁾。

これらの見解とは別に、近年の通説・判例は、補充的肯定説に立っていると理解できよう。

(203) 田中二郎『司法権の限界』79頁(弘文堂1976)。

(204) 田中二郎『新版行政法上巻〔全訂第2版〕』294頁(弘文堂1974)。

(205) 阿部泰隆『行政訴訟改革論』275頁(有斐閣1993)。

例えば、国立マンション除去命令等請求事件として有名な東京地裁平成13年12月4日判決（判時225号74頁）⁽²⁰⁶⁾は、「行政事件訴訟法3条1項は、同条2項ないし5項に定める法定抗告訴訟以外のいわゆる無名抗告訴訟についてもこれを否定する趣旨とは解されないから、無名抗告訴訟は、その訴えの性質に即して、一定の要件の下で許容されているというべきである。そして、義務付け訴訟としての性質を有する無名抗告訴訟が許容されるためには、三権分立の原則からして、行政権の行使・不行使について行政庁の有する第一次的判断権が尊重されるべきものであること、同法は、法定抗告訴訟として4つ訴訟類型を定め、原則として、これらの法定訴訟によって国民の権利救済が図られることを予定していることなどからすれば、〔1〕行政庁が当該行政権を行使すべきこと又はすべきでないことが一義的に明白であって、行政庁の第一次的判断権を尊重することが重要でない場合（一義的明白性の要件）、〔2〕事前審査を認めないと、行政庁の作為又は不作為によって受ける損害が大きく、事前救済の必要性があること（緊急性の要件）、〔3〕他に適切な救済方法がないこと（補充性の要件）をいずれも満たしていることが必要であると解される。（下線筆者）」と判示している。すなわち、第一次判断権の尊重の下、(1) 一義的明白性、(2) 緊急性、(3) 補充性の三つが要件として求められるという考え方である。

原田尚彦教授は、以前、「行政事件訴訟法が四種類の法定抗告訴訟を定め、それぞれについての訴訟手続を明示して解釈上の疑義の解消をはかっていることを考えると、法定抗告訴訟によっていちおう救済の実効が得られる紛争についてまであえて無名抗告訴訟の提起を許し、いたずらに新奇を求めて訴訟手続上の取扱いに疑義をもたらすことは、現行行訴法の運用としては妥当ではない。無名抗告訴訟として義務づけ訴訟等の利用が許されるのは、法定抗告訴訟によってはどうしても救済の実効が得られない場合、すなわち他に適切な救済手段が存しない場合に厳にかぎられるべきである。」と主張されて

(206) 控訴審東京高判平14.6.7(判自239号96頁)。

いた⁽²⁰⁷⁾。

2 義務付け訴訟の法定化についての検討

第一次判断権や行政権と司法権との分立の観点から義務付け訴訟を否定的に考える見解に対しては反論もあるが⁽²⁰⁸⁾、これまで義務付け訴訟については、憲法体系下におけるいわゆる三権分立主義の建前からいって、その処分が行政庁のなすべき処分として法律上羈束されていて、行政庁の第一次判断権を留保する必要がない場合に認められるとする考え方が中心であった。

例えば、堀木訴訟控訴審大阪高裁昭和 50 年 11 月 10 日判決（民集 36 卷 7 号 1452 頁）⁽²⁰⁹⁾は、「先行処分の取消請求に併せて義務づけ訴訟を提起しているような場合においても、行政庁に対する義務づけ訴訟は、三権分立の立場から、なお原則的には不適法として許されないというべきである。しかしながら、例外的に、先行処分の取消判決の違法とした理由以外の理由をもって再び同一の拒否処分をなす余地がなく、申請に応じた処分をなすべき行政庁の作為義務の存在が一義的に明白であり、且つ事前の司法審査によらなければ、当事者の権利救済が得られず、回復しがたい損害を及ぼすというような緊急の必要性があると認められる場合には、行政庁に対する義務づけ訴訟も許されると解するのが相当である。」と判示している。

また、これまでの租税訴訟における判例法理において採用されてきた考え方は、三権分立主義の建前から課税庁の第一次判断権を強調する判断枠組みである。例えば、釧路地裁昭和 58 年 11 月 29 日判決（行裁例集 34 卷 11 号 2067 頁）は、「かかる訴訟は、いわゆる三権分立主義の建前からいって、行政庁が当該行政処分をなすべきことを法律上羈束されていて、行政庁の第一次的判断権を留保する必要がなく、しかも、行政庁により当該行政処分がな

(207) 原田尚彦『訴えの利益』76 頁(弘文堂 1973)。

(208) 山本隆司『行政上の主観法と法関係』487 頁以下(有斐閣 2000)。

(209) 原審は神戸地判昭 47. 9. 20(民集 36 卷 7 号 1444 頁)、上告審は最大判昭 57. 7. 7(民集 36 卷 7 号 1235 頁)。

されるのを待っていたのでは国民が回復し難い損害を被り又は被る危険が切迫しているというような緊急やむを得ない事情がある場合に限って許されるものと解すべきである。」とする。そして、原告が被告らに対し発動を求める「更正処分及び充当処分が法律上の羈束処分に該当しないことは明らかであり、しかも、原告に前記のような緊急やむを得ない事情があると認めるに足りる証拠もない。したがって、右各請求もいずれも不適法な訴えといわざるを得ない。」と判示している⁽²¹⁰⁾。

このように、かねてより通説・判例は、三権分立の立場から原則的には義務付け訴訟に対する否定的な立場に立ちつつも、補充的肯定説を採用している。行政事件訴訟法の改正はかかる補充的肯定説からの離脱を意味するものではないという点を説明すれば、かような判決の考え方は改正後においても妥当とする見解が成り立ち得る。

一方で、司法の行政に対するチェック機能を強化するという、行政事件訴訟法改正の理念からすると、行政庁の一次的判断権を尊重するという方向性は否定されるべきとの見解も想定される。

この点について、行政訴訟検討会の「考え方」においても、「給付行政など国民の行政に対する権利が拡充し、国民の権利利益の保護に行政が果たすべき役割も増大している現代行政に対応して司法による救済の実効性を高めるため、行政庁が処分をすべきことが一義的に定まる場合に、一定の要件の下で行政庁が処分をすべきことを義務付ける訴訟類型として義務付け訴訟を新たに法定する」としており、義務付け訴訟を「行政庁が処分すべきことが一義的に定まる場合」の訴訟類型と位置付けていることから、依然として行政庁の一次的判断権は尊重されていると理解することができそうである。すると、あくまでも、憲法体系化における三権分立思想の下での司法権の行政への介入には、一定の制限があると理解すべきことになる。

義務付け訴訟は改正前の行政事件訴訟法下においても許容されるための要

(210) 控訴審札幌高判昭 60. 11. 26(行裁例集 36 卷 11・12 号 1905 頁)、上告審最二判昭 63. 2. 19(税資 163 号 292 頁)においても判断は維持されている。

件が抽象的には定式化されていたため、これを確認的に定めるという方法を採用することも可能であった。にも拘わらず、行政事件訴訟法は、訴訟要件・本案勝訴要件を明記する規定方法を採用した。このことからすれば、抽象的に定式化されていた要件が単に明文によって確認的に示されたに過ぎないという理解には辿り着かないのではないかとも思われる。しかしながら、訴訟要件・本案勝訴要件の明記は、「日本のように制定法準拠主義が強い場合に、裁判実務による活用を図るため」の「政策的見地」に依拠したものと説明されている⁽²¹¹⁾。したがって、新たに訴訟要件や本案勝訴要件が明定されたことをもって、これまでの義務付け訴訟の許容要件が否定されたと解するのは妥当ではなかろう。そのように考えると、政策的見地から示された訴訟要件や本案勝訴要件の理解に当たっては、これまでの通説・判例の考え方を基礎とした解釈は依然として尊重されるべきということになりそうである。

3 義務付け訴訟の二類型

この度の行政事件訴訟法改正によって法定された義務付け訴訟は二つの類型に分類される⁽²¹²⁾。

(211) 橋本博之「義務付けの訴えの法定」小早川光郎=高橋滋『詳解改正行政事件訴訟法』47頁(第一法規 2004)。また、義務付け訴訟を、国民の実体法上の権利利益の側から捉えるのではなく、特殊な構造を有する訴訟類型として定められた枠の中でのみ訴えが提起できるというアクチオ的思考の反映であり、改正前行政事件訴訟法の下で、国民の権利利益の救済を狭めてきたと批判される取消訴訟中心主義と実は同一線上にあるのではないかという問題点に対しては、「行政処分の義務付け訴訟というルートが法定されたことは、そのルートに乗らない給付判決を求める実体法上の請求権(処分以外の行政による作為を求める請求権など)の発生を否定するという趣旨ではないことは、当然である。」と否定される(同書 47頁)。

(212) 行政訴訟検討会の「考え方」では、第1類型(申請に対する処分を求める義務付け訴訟)、第2類型(その他の義務付け訴訟)という順番で記載されていたのを、条文では直接型義務付け訴訟がまず定義されるという条文構成がとられている点について、橋本博之教授は、「純粋な立法技術上の問題と見られなくはないが、一般的な義務付け訴訟の定義がなされたことは、法定抗告訴訟の追加という本条の位置づけから、より望ましいものと考えられる」とされる(橋本・前掲注(211) 46頁)。なお、本稿における類型は橋本教授の見解に拠っている。

第一は、法令に基づく申請等をした者が、その申請等に対する一定の処分等を行政庁がすべきことを義務付けることを求める訴訟（行訴法 37 の 3）である（以下、「申請満足型義務付け訴訟」という。）。

第二は、その他の義務付け訴訟である。すなわち、法令に基づく申請等ができない場合の義務付け訴訟（行訴法 37 の 2）であるが、この場合の要件は、一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、その損害を避けるために他に適当な方法がないことであり、行政事件訴訟法 9 条と同様の原告適格を有する者に限り認められることとされている（以下、「直接型義務付け訴訟」という。）。

第 2 節 更正の請求と義務付け訴訟

1 税務訴訟における義務付け訴訟

租税訴訟における義務付け訴訟に対しては、「司法機関が行政庁に減額更正をなすべき作為命令を発することはできない。」とする全面否定説に近いと思われる見解も示されているが⁽²¹³⁾、義務付け訴訟が租税訴訟において消極に解されてきたのは、むしろ補充的肯定説の立場からであったのではなかろうか。

例えば、東京地裁平成 7 年 6 月 29 日判決（税資 209 号 1231 頁）は、「行政事件訴訟法が抗告訴訟の類型を法定している趣旨に照らせば、かかる義務付け訴訟は、少なくとも、他に適切な救済方法がない場合に限り許されるものと解すべき」とする。その上で、原告の所得税の更正につき不服があるのであれば「更正の取消訴訟等を提起し得るのであるから、他に適切な救済方法がない場合に当たらないことは明らか」として不適法な訴えとして斥けている⁽²¹⁴⁾。これまで提起された義務付け訴訟は、このような補充的肯定説の立

(213) 堺澤良「消費税の仕入税額控除方式の選択を変更することの可否」ジュリ 1145 号 123 頁。なお、これは行政事件訴訟法改正前の論稿であることを付言しておく。

(214) この判断は、控訴審である東京高判平 7. 12. 27(税資 214 号 1065 頁)においても維

場から消極的に捉えられてきたように思われる⁽²¹⁵⁾。

もつとも、義務付け訴訟が肯定されてこなかったのは、かかる訴訟の類型が無名抗告訴訟であったことが最も大きな理由である⁽²¹⁶⁾。そうであるとすれば、行政事件訴訟法改正によって義務付け訴訟が明定されたことが、租税訴訟においていかなる影響を及ぼすかについて検討する必要がある。その際、申請満足型義務付け訴訟と直接型義務付け訴訟のそれぞれについて検討を加えることとする。

なお、税務訴訟における申請満足型義務付け訴訟については、法定要件を満たした更正の請求を行った者が、かかる請求内容に従った処分を行政庁に義務付ける訴訟の許容性について考察する。また、税務訴訟における直接型義務付け訴訟については、例えば、更正の請求の手続を踏まらずに減額更正の

持されている。

- (215) 岡山地判平7.11.21(税資214号464頁)は、「義務付け訴訟は、行政庁が当該行政処分をすべきこと又はすべきでないことについて法律上羈束され、行政庁に自由裁量の余地が全く残されていないために第一次的な判断権を行政庁に留保することが必ずしも重要ではないと認められ、義務付けしなければ回復し難い損害が生じるなど救済の必要が顕著で、司法権の行使による以外法律上他に適切な救済方法がないなどの例外的な場合にのみ許されるものと解すべき」として、課税庁の第一次判断権を尊重した上で、補充的肯定説に立つ。そして、「修正申告が過大であるとしてその過誤を是正するには、法律上、原告は被告に対して更正の請求をし、被告が更正すべき理由がない旨の通知処分をした場合には、最終的に右通知処分の取消を求める訴えを提起し、勝訴すれば是正されるという救済手段が用意されている」として、補充性の観点から減額更正に係る義務付け訴訟を消極的に位置付ける。

第一次判断権を前提に判断を下す判決は少なくない。例えば、広島地判平8.10.23(税資221号170頁)は、「義務付け訴訟は、司法権によって行政機関に一定の作為又は不作為をなすことを義務づけるものであるから、三権分立制度との調和の観点から、行政機関の第一次的判断権を害しないような場合のみ許されると解すべき」とする。具体的には、「行政庁が当該行政処分をなすべきこと又はなすべからざることについて法律上羈束されており、行政庁に自由裁量の余地が全く残されていないために第一次的な判断権を行政庁に留保することが必ずしも重要でない」と認められ、しかも、事前審査を認めないことによる損害が大きく、事前の救済の必要が顕著であり、さらに、司法権の行使による以外法律上他に適切な救済方法がないなどの例外的な場合にのみ許されるものと解される。」と判示する。この考え方は広島高判平9.6.19(税資223号1040頁)においても、維持されている。

- (216) 塩野宏『行政法Ⅱ〔第4版〕』213頁(有斐閣2005)。

義務付け訴訟を提起し得るかとか、あるいは更正の請求期限を途過して提出された更正の請求に基づき減額更正の義務付け訴訟を提起し得るかという問題が惹起されることから、この点を中心に考究することとする。

2 申請満足型義務付け訴訟

(1) 訴訟要件

行政事件訴訟法 37 条の 3 第 1 項 1 号は、「当該法令に基づく申請又は審査請求に対し相当の期間内に何らの処分又は裁決がなされないこと」(不作為型)とし、同項 2 号は「当該法令に基づく申請又は審査請求を却下し又は棄却する旨の処分又は裁決がされた場合において、当該処分又は裁決が取り消されるべきものであり、又は無効若しくは不存在であること」(処分拒否型)として、それぞれの類型に応じた訴訟要件を規定する⁽²¹⁷⁾。

また、行政事件訴訟法 37 条の 3 第 3 項は、不作為型の申請満足型義務付け訴訟について、当該処分又は裁決に係る不作為の違法確認の訴え、処分拒否型の場合には当該処分又は裁決に係る取消訴訟又は無効等確認の訴えを、それぞれ併合して提起しなければならないと規定する⁽²¹⁸⁾。すなわち、申請満足型義務付け訴訟を提起するためには、当該処分に係る取消訴訟・無効等確認訴訟・不作為の違法確認訴訟のいずれかを適法に提起できなければならないこととなる^{(219)・(220)}。

(217) 橋本・前掲注 (211) 54 頁は、「拒否処分型の場合、処分が『取り消されるべきもの』であること等は訴訟要件ではなく、本案の問題ではないのか、という疑義が呈されている。条文の趣旨は、申請拒否処分につき義務付け訴訟による救済まで認めるのであれば、いわば『当然の前提』として当該処分が『取り消されるべきもの』等々でなければならない、ということであろうが、当該処分に係る義務付けの請求は、取消訴訟・無効確認訴訟と併合しなければならないという仕組みになっている以上、これは訴訟の出口のレベルの問題であって、訴訟要件の問題ではないのではないか」とされる。

(218) 行政事件訴訟法 37 条の 3 第 4 項は、義務付け訴訟と併合して提起された訴訟の弁論及び裁判は分離しないで行われなければならないとする。

(219) したがって、取消訴訟について出訴期間の限定があるため、申請満足型義務付け訴訟と取消訴訟を併合する以上、取消訴訟の出訴期間を途過することはできなくな

なお、前提として処分性の議論が必要であろうが⁽²²¹⁾、更正の請求に基づく減額更正の処分性については疑う余地はないし、また、更正の請求に対して行われる更正すべき理由がない旨の通知処分の性質については、かねてより議論があり、大きく請求許否処分説⁽²²²⁾と更正類似処分説⁽²²³⁾に分

るし、無効等確認訴訟と併合するなら出訴期間の制約は外れることになるが、その場合に、申請拒否処分が無効という法的評価を得られることが要件となる。

- (220) 義務付け訴訟は行政事件訴訟法9条の原告適格を有する者に限り認められるとされており(行訴法37の2)、同法9条2項と同様の問題を孕んでいるといえる。
- (221) 不作為型義務付け訴訟は、一定の「処分」がされないときに提起できる訴訟である。ここにいう「処分」とは、「行政庁の処分その他の公権力の行使に当たる行為」(行訴法3②)とされている。ごみ焼却場設置条例無効確認等請求事件上告審最一判昭39.10.29(民集18巻8号1809頁)は、「行政事件訴訟特例法1条にいう行政庁の処分とは、所論のごとく行政庁の法令に基づく行為のすべてを意味するものではなく、公権力の主体たる国または公共団体が行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成しまたはその範囲を確定することが法律上認められているものをいう」と判示し、行政事件訴訟法下の行政庁の処分もこの定義が維持されている。なお、第一審は東京地判昭36.2.23(民集18巻8号1814頁)、控訴審は東京高判昭36.12.14(民集18巻8号1817頁)。主な判例評釈として、差し当たり、下山瑛二「ゴミ焼却場設置行為に対する抗告訴訟の可否」『土地収用判例百選』200頁以下、北原仁「抗告訴訟の対象(1)―ごみ焼却場設置行為」『行政判例百選Ⅱ〔第4版〕』398頁以下、原田尚彦「抗告訴訟の対象(1)―ごみ焼却場設置行為」『行政判例百選Ⅱ〔第3版〕』376頁以下、綿貫芳源「抗告訴訟の対象(1)―行政庁の公権力の行使にあたる行為の意義―」『行政判例百選Ⅱ』360頁以下、同「抗告訴訟の対象(1)―行政庁の公権力の行使にあたる行為の意義―」『行政判例百選〔新版〕』231頁以下、松島諄吉「いわゆる抗告訴訟の対象たる行政庁の公権力行使にあたる行為の要件」民商52巻6号78頁以下、宮田三郎「ゴミ焼却場設置行為に対する抗告訴訟の可否」『街づくり・国づくり判例百選』230頁以下、川上勝己「行政特例法1条にいう行政庁の処分の意味その他」判時404号74頁以下など参照。
- (222) 請求許否処分説とは、「納税義務者は、請求の一部のみが認められた場合又は請求の全部について認められなかった場合は、当該拒否処分(請求の一部のみを認めてなされる更正は、請求の他の部分についての許否処分を同時に含む。)の取消を求めて争訟を提起することができる」とする見解である(清永敬次『税法〔第6版〕』221頁)。
- (223) 更正類似処分説は、「請求にかかる課税標準等又は税額等について調査した結果なされる処分であるから、単なる棄却処分ではなく、実質は数額に関する一種の更正処分と解するのが相当であろう。」とする見解である(金子宏編『租税法講座3』59頁以下〔南博方執筆部分〕(ぎょうせい1975))。なお、堺澤良氏は、「争訟段階における更正請求は、請求に係る課税標準等又は税額等が申告額に、理由がない旨の通知が更正に、それぞれ置き換えられた形で位置づけることができる。すなわち、

かれるものの、いずれも処分性を否定するものではない^{(224)・(225)}。

また、後述する行政事件訴訟法 3 条 6 項 1 号の直接型義務付け訴訟の場合とは異なり、処分又は裁決を求める旨の法令に基づく申請又は審査請求がされた場合を前提としているので、救済の必要性に関し、「処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれがあり、かつ、その損害を避けるために他に適当な方法がないとき」(行訴法 37 の 2①) という要件に代えて、法令に基づく申請又は審査請求が違法に放置され又は拒否された場合が同法 3 条 6 項 1 号及び 2 号に類型化して規定されている。

(2) 本案勝訴要件

行政事件訴訟法 37 条の 3 第 5 項は、「訴えに係る請求に理由がある」と認められ、かつ、その義務付けの訴えに係る処分又は裁決につき、行政庁が「その処分若しくは裁決をすべきであることがその処分若しくは裁決の根拠となる法令の規定から明らかである」と認められ、又は行政庁が「そ

当該請求は過大申告の是正を求める納税者の権利であるし、また理由がない旨の処分は、税務署長が当該請求を実体判断の上しりぞけるものであるとすれば、課税標準等又は税額等について調査すべきことが要請され、その租税債務を確認した結果なされるから、更正と何等えらぶところがないからである。」とされる(堺澤「租税判例研究」ジュリ 621 号 133 頁)。

- (224) いずれにしても、学説上、更正すべき理由のない通知の処分性は肯定されており、実務が更正すべき理由のない旨の通知を、税務署長の確認行為とみて、かかる通知を対象とする異議申立てについて一部を認容すべき場合に、課税標準等又は税額等の一部取消しの決定を行うこととして、異議決定や審査裁決によって解決することとしていることとも符合する。すると、更正すべき理由がない旨の通知が出されれば、不作為型義務付け訴訟はもはや提起できず、かかる処分に対する処分拒否型義務付け訴訟を提起し得るのみとなる。
- (225) 東京地判昭 54. 3. 15(訟月 25 卷 7 号 1969 頁)が、「申告に係る所得金額が過大である場合にその過誤を是正するためには、当該申告者は、まず税務署長に対して更正の請求をし、これがいれられない場合には税務署長がした更正すべき理由がない旨の処分の取消しの訴えを提起し、当該訴訟で所得金額の過大認定を理由とする取消判決を得れば、その拘束力により税務署長は右判決の趣旨に従った更正をしなければならない(行政事件訴訟法 33 条第 2 項)から、その目的を達することができる」としており、かかる判決の考え方から外れるものではないといえよう。なお、控訴審は東京高判昭 55. 4. 30(税資 113 号 229 頁)、上告審は最一判昭 56. 1. 22(税資 116 号 4 頁)。判例評釈として、岩崎政明「税務署長に対して更正をすることを求める訴えの適否、償却費の法的性質とその収益計上時期」ジュリ 722 号 298 頁以下。

の処分若しくは裁決をしないことがその裁量権の範囲を超え若しくはその濫用となる」と認められるときを義務付け訴訟の本案勝訴要件として規定する。すなわち、義務付け訴訟については、請求に理由があると認められるだけでは足りず、行政処分をすることが一義的に定まるか、しないことが裁量権の逸脱・濫用になるかしないと、裁判所は行政庁に対して義務付け判決を下さないということである。

このような要件は一般に「一義的明白性」と呼ばれる。

(3) 更正の請求に基づく減額更正を求める義務付け訴訟

イ 問題点の所在

更正の請求を行った上で、請求どおりの減額更正がなされるよう義務付ける訴えについては、「従来、更正の請求に対する不服の訴訟は、更正の請求に対する棄却処分の取消訴訟のみが認められてきたが、改正後は、減額更正処分をせよという義務付け訴訟が認められ得ることになる。この場合、改正法案 37 条の 3 第 1 項の要件を満たすことは明らかであるし、原告の請求に理由があるときは同条 5 項の要件を満たすことになるから、従来のような更正の請求の棄却処分の取消訴訟といった迂遠な方法によらなくてもいいことになる。」とする行政訴訟検討会委員の見解がある^{(226)・(227)}。

そこで、本案勝訴要件である一義的明白性について、国税通則法 23 条にいう減額更正が果たして当該行政処分を「すべきであること」が根拠法令上「明らか」であるかどうかという観点から検討を加えることが必要となろう。

(226) 水野・前掲注 (22) 120 頁。

(227) 更正の請求を行い得るにも拘らずこれによらずに、義務付け訴訟を提訴し得るかどうかは後述する直接型義務付け訴訟において検討を行う。なお、更正の請求をなし得る期限内の義務付け訴訟については、補充性要件を充足しないことからかかる訴訟の訴訟要件は具備されないとする見解として、福井秀夫=村田斉志=越智敏裕『新行政事件訴訟法』140 頁(新日本法規 2004)、千葉雅代「改正行政事件訴訟法が税務訴訟に及ぼす影響」東京税理士界 584 号 4 頁参照。

ロ 一義的明白性

更正の請求に対する税務署長の応答について一義的に明白であるかについては、国税通則法 23 条 4 項が「税務署長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する」と規定するその趣旨についての考察が必要である。

同項の趣旨については、訓示規定説、応答義務規定説が考えられる。訓示規定説とは、「更正の請求があった場合でも、調査応答が義務づけられるわけではなく、右規定を訓示規定とする考え方」である⁽²²⁸⁾。かかる見解によれば、更正の請求は、嘆願書や陳情書と異なることがないものとなろう。応答義務規定説にはこれまで、2つの考え方が存在した。すなわち、「調査・応答をなすことを税務署長が義務づけられていると解したうえで、その応答内容に不服があっても納税者がそれ以上争うことはできない、とする考え方」と、「税務署長は、調査・応答を義務づけられると同時に、課税要件規定に適合すべく応答しなければならず、この応答に不服をもつ納税者は争訟をもって争うことを認める考え方」である⁽²²⁹⁾。

管見するところ、訓示規定説を採用する見解は見当たらず、通常は「更正の請求については、更正をすべき理由がない旨の通知、減額更正のいずれかの応答がなされなければならない。」と考えられているといえよう⁽²³⁰⁾。

そこでは更に、更正の請求が不適法である場合にも何らかの応答をすべきかという問題がある。この点について、塩野宏教授は、「この場合、適式な申請がないとして、行政庁として申請をそのまま放置し、申請人との間にこれについて紛争があるときには、不作為の違法確認訴訟で争

(228) 碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリ 677 号 67 頁。

(229) 碓井・前掲注 (228) 67 頁。

(230) 碓井・前掲注 (228) 67 頁。

わしめるという方法もある。しかし、申請の適法・不適法をめぐる紛争の処理としては、不適法な申請に対する行政庁の却下処分を争わせるのが、より簡明であると考えられ〔る〕とされる⁽²³¹⁾。かような考え方に基づき却下の概念を認め⁽²³²⁾、更正をすべき理由がない旨の通知の理論的説明として、却下に相当する性質を有するものと棄却に相当する性質を有するものとを観念できると考えるべきであろう⁽²³³⁾。

このように却下に相当する更正の請求についても、応答義務があると理解すべきであるから、申請満足型義務付け訴訟のうち作為型については、一義的明白性の要件は充足していると思われる。

したがって、この場合、租税行政庁がその処分若しくは裁決をしないことがその裁量権の範囲を超えているか、あるいは裁量権の濫用となる場合には、本案勝訴要件を充足していると考えられるべきであるとする。

もっとも、処分拒否型については処分内容との関係で一義的明白性が判断されることになる。

3 直接型義務付け訴訟

(1) 訴訟要件

直接型義務付け訴訟の訴訟要件として、行政事件訴訟法 37 条の 2 第 1 項において、「一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれ」があること、「その損害を避けるため他に適当な方法がないとき」という 2 つの要件が定められている。

「一定の処分がされないことにより重大な損害を生ずるおそれ」という訴訟要件（以下「重要損害要件」という。）については、「直接型義務付け訴訟の場合、他者に対する行政処分の発動を求めるわけであるから、原告

(231) 塩野宏『行政法 I 〔第二版増補〕』286 頁以下(有斐閣 2001)。

(232) 杉村章三郎ほか『コンメンタール国税通則法 E』377 頁〔中川一郎執筆部分〕は、「法定記載事項の記載の欠缺または瑕疵が、更正の請求の主体または趣旨を明らかにするものでない場合には却下されるべきであろう。」とされる。

(233) 碓井・前掲注(228) 68 頁。

側の被っている不利益が一定程度のレベルにあり、当該処分²³⁴の義務付けと
いうかたちでの救済の必要度が相応に高いことを求める趣旨である」と解
される⁽²³⁴⁾。

「その損害を避けるため他に適当な方法がないとき」という訴訟要件（以
下「補充性要件」という。）については、法律上別の救済手段・救済手続が
存在する場合に、あえて義務付け訴訟を提起するというルート⁽²³⁵⁾を塞いでお
くための要件である⁽²³⁵⁾。もっとも、第三者に対する民事上の請求が可能
であるということから、直接型義務付け訴訟のルートを塞ぐことについて
は否定的見解が示されている⁽²³⁶⁾。このように改正行政事件訴訟法は補充
的肯定説に立ち補充性がある場合には訴訟要件は充足されないとしている
のである。

例えば、課税処分について取消訴訟で足りるところ、全く同じ目的で義
務付け訴訟を提起するというケースについては、「その損害を避けるため他
に適当な方法がないとき」という補充性要件の抵触が問題となる⁽²³⁷⁾。

（2）本案勝訴要件

直接型義務付け訴訟における本案勝訴要件は、行政事件訴訟法 37 条の 2
第 5 項において、「行政庁がその処分をすべきであることがその処分の根拠
となる法令の規定から明らかである」と認められること、「行政庁がその処
分をしないことがその裁量権の範囲を越え若しくはその濫用となる」と認
められることが規定されている。

この本案勝訴要件は、「一義的明白性」と呼ばれる。ここでは、前述の国
立マンション除去命令等請求事件東京地裁判決⁽²³⁸⁾にいうところの「行政庁が

(234) 橋本・前掲注 (211) 9 頁。同教授は、「重大な損害」という要件は、原告の被る損
害について、その救済の必要性という部分に着目して、司法権と行政権の役割分担
の中で義務付け訴訟を用いる必要があるかどうかを考量するという趣旨であると指
摘される(同書 49 頁)。

(235) 橋本・前掲注 (211) 49 頁は、「補充性の点から手続上の交通整理を行う趣旨」と
される。

(236) 橋本・前掲注 (211) 49 頁。

(237) 橋本・前掲注 (211) 49 頁。

当該行政権を行使すべきこと又はすべきでないことが一義的に明白であって、行政庁の第一次的判断権を尊重することが重要でない」場合という考え方が妥当すると思われる。行政庁が処分をすべきことが一義的に明白であって、行政庁の第一次判断権を尊重する重要性がないという場合には本案勝訴要件を充足すると思われる。したがって、行政庁が「その処分をすべき」ことが法令の規定から明らかであるか否か、「その処分をしない」ことが裁量権の逸脱・濫用になるか否かが検討されなければならない。

(3) 期間徒過により更正の請求ができない場合の減額更正の義務付け訴訟
イ 問題点の所在

期間徒過等により更正の請求ができない場合の減額更正についても、従来は職権の発動を促すことしかできず、減額更正処分を求める義務付け訴訟はできないものと解されてきた。

この点については、行政事件訴訟法 37 条の 2 による義務付け訴訟によって、「更正処分が可能な期間内であれば税務署長は減額更正処分をすべきであるから改正法案 3 条 6 項 1 号の要件を満たすし、同 37 条の 2 の要件も満たすことになるから、本条の義務付け訴訟を提起することが可能」とする行政訴訟検討会委員の見解がある⁽²³⁸⁾。また、実務家の中にも、「行政事件訴訟法が民間の意見等も取り入れて改正された今日、更正請求期間が徒過した場合の納税者の救済について、裁判所が従来の判決に示されている考え方をとり続けてよいか否かは問い直されなければならない。」とした上で、「更正請求期間徒過後の嘆願書に対して税務署長は応答の義務を負っていないとし、国側の法解釈が誤っていたものを司法により是正された場合も同じというのでは、納税者は救済され

(238) 水野・前掲注(22) 120 頁。なお、水野弁護士は、具体的に生じたある最高裁判決結果を受けて嘆願書を税務署に提出することで、税務署長が減額更正処分等の対応をする旨を日本税理士会連合会が会員に連絡している点を指摘し、更正の請求期限が徒過した場合にも嘆願書の提出によって減額更正を受けることが可能であるとして、かかる見解を主張される(平成 17 年 9 月 20 日に中央大学駿河台記念館において行われた税務訴訟法学会における発表)。

ないことになる。」として、義務付け訴訟の途を主張される論者がいる²³⁹。

更正の請求を規定する国税通則法 23 条 2 項において定義される「更正の請求」とは、同条 2 項各号に定める期間において行う更正の請求と規定していることからすれば、期間内に行われるもののみが「更正の請求」と解釈される。したがって、期限徒過の更正の請求の問題は、更正の請求を経ずして減額更正の義務付け訴訟を提起することが可能かという論点であるともいい得る。

前述の那覇地裁昭和 61 年 7 月 15 日判決は、減額更正についての義務付けの訴えが許容されるか否かが争われた事件において、これを例外的に位置付け消極的な判断を下している。すなわち、「行政事件訴訟法のもとにおいては、仮に義務付け訴訟のような無名抗告訴訟が許容されたとしても、それは、他の方法によっては行政庁の違法な公権力の行使による国民の権利又は法律上の利益の侵害を救済することができない場合に、一定の要件の下に例外的にのみ許容されるものというべきである。」とし、「一般に、納税申告を行った者が、その申告に係る税額が過大であることを理由に税務(ママ)の減額を求める場合には、税務署長に対し、所定の期間内に更正の請求をすることが可能」であるとして(通法 23)、更正の請求の原則的排他性の観点から減額更正を直接求める義務付け訴訟には消極的な判断を下している。第一義的には、更正の請求という実定法に定められた救済方法がある限りそれによるべきと考えられているのである。

このような考え方が、これまでの裁判所の理解であったと思われるが、

(239) 山本守之「最近の最高裁判決と行政事件訴訟法」税経通信 60 巻 4 号 173 頁。なお、田中治「修正申告の錯誤と法定期間経過後の更正の請求」シュト 327 号 5 頁以下は、「この義務(筆者注：課税に関する違法状態を是正する義務)は嘆願書を提出したかどうかで、その履行を左右されるというような性格をもつものではないが、課税庁が嘆願書によって違法状態を排除すべきであって、このような場合においては、嘆願書に対する応答義務があると考えられるべきであろう。」として、嘆願書に対する応答義務を論じる見解を主張される。

行政事件訴訟法改正はこの点についてどのような影響を及ぼすのであろうか。

ロ 訴訟要件の検討

(イ) 補充性—更正の請求の原則的排他性

行政事件訴訟法が改正され義務付け訴訟が法定化されたとはいっても、納税者を義務付け訴訟によって救済すべきか、それとも更正の請求という救済手段のみを認めるべきかは、結局、申告納税制度の下における更正の請求という制度の趣旨をどのように捉えるかに依存してくるのではなかろうか⁽²⁴⁰⁾。

更正の請求の原則的排他性があまりにも強調されているという主張はあるものの⁽²⁴¹⁾、これまでの通説・判例はかかる原則的排他性を肯定している。

例えば、大阪地裁平成 11 年 8 月 24 日判決 (税資 244 号 378 頁) は、「納付すべき相続税額の減額を求めるには、更正の請求の手続が法定されており (国税通則法 23 条、相続税法 32 条)、右手続によらないで右税額の減額を求めることは原則としてできないというべきである」として、更正の請求の原則的排他性を判示している。

金子宏教授は、「法がわざわざ更正の請求の手続を設けた趣旨にかんがみると、申告が過大である場合には、原則として、他の救済手段によることは許されず、更正の請求の手続によらなければならないと解すべきであろう。」とされる⁽²⁴²⁾。

また、更正の請求の目的について、小早川光郎教授は「過大申告の

(240) 中里実「課税原因である私法上の法律行為の有効・無効と確定申告の効力」ジュリ 823 号 118 頁参照。

(241) 松本緑=谷美恵子=河田理英子「申告納税制度と納税者の権利救済」全国女性税理士連盟西日本支部編『第 38 回研究報告 租税不服申立ての研究—適正な税務行政手続の実現に向けて—』53 頁 (全国女性税理士連盟 2000)。

(242) 金子・前掲注 (24) 659 頁。なお、同教授は、更正の請求の原則的排他性は、抗告訴訟の排他性の観念にならっていると説明されている (同書 659 頁)。

是正を求める申告者からの要求を申告・調査・更正という通常の納税義務確定手続の枠内に取りこんで能率的かつ円滑に処理するとともに、他方でその主張をなしうる期間を制限することによって、大量反復性を有する税務行政の迅速な運営を可能にすること」にあるとされる^{(243)・(244)}。更に、同教授は、「もとより租税債務は実体法上の課税要件をそれを充足する事実の発生にもとづいて真実に符合するように確定・実現されるべきものではあるが、実体的真実の追求に技術的な限界がある以上、行政の能率的運営の要請のまえに実体法上の法適合性を一したがって同時に私人の権利保護をも一ある程度犠牲にすることもやむをえない、とされている」と述べられる。かような見地からすれば、申告者の側からの申告の誤りの主張は専ら更正の請求の方法によってのみ許容されると考えるべきであろう。

これまで、納税者が更正の請求の方法によらずに申告の過大であることを主張することが許されるかについては、民法 95 条による錯誤無効の類推適用を認める判決⁽²⁴⁵⁾と、更正の請求による以外には申告の誤りを主張し得ないとする判決⁽²⁴⁶⁾が対立していたが、最高裁昭和 39

(243) 小早川光郎「更正の請求によらないで納税申告の無効を主張することが許されるか—申告における誤りの客観的明白性」ジュリ 464 号 142 頁。

(244) なお、このような考え方は、多くの判例において示されている。後述の最一判昭 39. 10. 22(後掲注(247))のほか、例えば、東京地判昭 45. 1. 22(判時 583 号 46 頁)は、「いわゆる申告納税制度における納税の申告は、私人たる納税義務者の行為であるから、私法上の法律行為に関する錯誤(民法第 95 条)等の法理を適用する余地が全くないとはいえないが、制度としては、租税債務を確定させ、これに基づいて租税法律関係が生成、発展するものであるから、右法理の適用によりその効力が左右されたのでは、大量回帰的に発生する国家の租税債権を速やかに確定、実現することが不可能に帰するので国税通則法第 19 条、第 23 条等は、申告の過誤の是正について特別の方法を定めた。」とする。

(245) 名古屋地判昭 29. 10. 12(行裁例集 5 卷 10 号 2315 頁)、名古屋地判昭 31. 8. 30(行裁例集 7 卷 8 号 2008 頁)、盛岡地判昭 33. 12. 9(行裁例集 9 卷 12 号 2681 頁)、仙台高判昭 35. 5. 7(税資 33 号 632 頁)。

(246) 名古屋高判昭 30. 12. 28(行裁例集 6 卷 12 号 2896 頁)、京都地判昭 37. 12. 26(行裁例集 13 卷 12 号 2292 頁)、大阪高判昭 38. 11. 8(訟月 10 卷 1 号 222 頁)。

年10月22日第一小法廷判決（民集18巻8号1762頁）⁽²⁴⁷⁾において、かかる対立には終止符が打たれた。

すなわち、最高裁昭和39年10月22日判決は、「そもそも所得税法が…申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速かに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過大な不利益を強いる虞れがないと認められたからにはほかならない。従って、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であって、前記所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものといわなければならない」と判示している。

通説・多数説はこの判旨に賛成していると思われる⁽²⁴⁸⁾。したがって、判例・学説ともに更正の請求の原則的排他性を肯定しているとみてよいのではないだろうか。

(247) 第一審和歌山地判昭 37.4.28(民集18巻8号1768頁)、控訴審大阪高判昭 38.1.22(民集18巻8号1771頁)。主な判例評釈として、差し当たり、碓井光明「納税申告」『行政判例百選Ⅱ〔第4版〕』276頁以下、荒秀「納税申告の瑕疵」『行政判例百選Ⅰ』86頁以下、同「私人の公法行為」『行政判例百選〔新版〕』57頁以下、小林良一「申告と錯誤による無効に関する税務訴訟の裁判例について」税経通信20巻3号175頁以下、杉村章三郎「所得税確定申告における重大な錯誤」シュト39号1頁以下、清永敬次「判評」民商52巻5号112頁以下、渡部吉隆「所得税確定申告書の記載内容について錯誤の主張は許されるか」曹時16巻12号161頁以下、伊藤剛志「確定申告に関する錯誤の主張」『租税判例百選〔第4版〕』194頁以下、藤浦照生「確定申告に関する錯誤の主張」『租税判例百選〔第3版〕』150頁以下、可部恒雄「確定申告に関する錯誤の主張」『租税判例百選〔第2版〕』150頁以下、雄川一郎「確定申告に関する錯誤の主張」『租税判例百選』158頁以下参照。

(248) 金子・前掲注(24)659頁。

しかしながら、最高裁は一定の留保を付す。すなわち、「特段の事情がある場合」には、かかる更正の請求の原則的排他性がその妥当性を持ち得ないという点である。かかる「特段の事情」とは、申告の瑕疵の態様に応じて考えるべき問題であって、申告の違法原因がいかなるものであるときに申告を無効と解すべきかの問題であるともいえる。もともと、この問題解決は、更正の請求の排他性が制度上承認されている根拠との関係で決せられるべきであるから⁽²⁴⁹⁾、通常は、更正の請求によらない義務付け訴訟は補充性要件を充足しないとして訴訟要件を満たさないことになる。この考え方は改正行政事件訴訟法 37 条の 2 第 1 項の規定により明確に示されていると解すべきであろう²⁵⁰。

(ロ) 更正の請求の期限

ここでは更正の請求の期間制限の趣旨を考察することによって、期限を徒過するというものの意味を考えてみたい。

税額を確定する効力を有する修正申告とは異なり、更正の請求が納税者に請求権を与えるに留まっている理由について、田中二郎教授は、「申告期限を法定している以上、実質的な申告期限の延長となるような効果を与えるのは適当でなく、かつ、納税者が租税債務額を減少させ、納税義務を回避することを防止する必要があるからである。」と述べられる⁽²⁵¹⁾。

更に、更正の請求については期限の定めがあるが、かような制限を設けているのは、「期限内申告の適正化、法律関係の早期安定、税務行政の能率的運用等の諸般の要請を満たすため」であり、「当該期限内に

(249) 小早川・前掲注 (243) 144 頁。

(250) なお、前述の那覇地裁判決は、「申告書の記載内容に客観的に明白かつ重大な過誤があり国税通則法等の定める方法以外にその是正を許さないならば納税者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合には、所定の期間を経過した後においても、申告者は更に更正の請求という手段を経ないで申告の無効を主張できると解すべきであることを考慮すると、本件のような場合に、義務付け訴訟を許容すべき必要性があるものとはいえない。」と判示する。

(251) 田中二郎『租税法 [第 3 版]』182 頁(有斐閣 1990)。

請求がない場合においても、税務署長は、職権調査により申告税額が過大であると認めるときは、積極的に減額更正をすることにより、納税者の正当な権利は保護されるという趣旨に出た」ものと考えられているからである⁽²⁵²⁾。この期限を安易に延長することは必ずしも適当ではないが、納税者が自らの誤りを発見するのは、通常は次の申告期が到来するまでの間であるという事情を斟酌して、更正の請求期限を法定申告期限から1年と定めたと説明されている。

更正の請求の期限については、東京地裁昭和39年11月28日判決(行裁例集15巻11号2128頁)がその意義を明確に説示している⁽²⁵³⁾。すなわち、「これらの規定の趣旨は、申告納税制度が、本来民主的かつ能率的な租税行政の運営のため、自己の所得等を最もよく知る納税者の自主的申告に、租税債務確定の効果を認め、これに基づき爾後の納付、徴収の手続を進めることを予定した制度であるところから、申告後相当期間を経過した後に、申告の効力が争われ、その効果が否定されることとなると、申告に基づいて行なわれた爾後の手続もすべて覆えることとなって、毎年大量の事務を迅速に処理すべきことが要請されている税務行政の円滑な運営を著るしく阻害することになり、ひいては申告納税制度の根幹をゆるがす結果となるところから、一般に行政処

(252) 税制調査会『税制簡素化のための第三次報告』第3・6(1)。

(253) 広島地判昭32.8.8(行裁例集8巻8号1449頁)は、「納税義務者において一旦申告書を提出した以上その申告書に記載された所得金額が真実の所得金額に反するものである旨主張する場合には、所得税法第27条により修正確定申告書を提出し、又は所得税額の更正の請求をなしうる場合等特別の規定ある場合を除き、申告者において、その申告にかかる所得金額が真実の所得金額に反する旨及び、その申告行為が無効又は取消しすべき事情のある旨の立証をなすを要し右立証のない限り、その申告にかかる所得金額を真実のものであると認めるのを相当とし、このことは禁反言の原則からも肯認され得るところである。そしてこの理は、国税局長が審査決定によって税務署長においてなした更正処分を取消し、結局申告にもとづく所得金額を納税者の所得金額として是認した場合、申告者がその申告の所得金額が真実でないと主張するとき、においても同一であると解すべきである。」と判示する。主な判例評釈として、綿貫芳源「所得税法における申告の性質—申告書記載の所得金額の不真正を主張する場合と立証責任の帰属」自治35巻6号108頁以下。

分について不服申立期間ないし出訴期間を法定し、右期間経過後原則として当該処分 of 効力を争えないものとするのと同様に、申告についても、一定の期間、特定の手続に従ってのみ是正し得るものとするとはそのねらいがあるものと解するのが相当である。従っていったんなされた申告は、原則として租税法規に定められた手続に従ってのみこれを是正することが許され、右手続によらず、民法第 95 条の錯誤の規定のみを根拠に、その無効を主張することは許されないものといわねばならない。」と判示している。

南博方教授は、「更正の請求にかように期間制限が設けられているのは、申告納税制度の建前上いったんなした納税申告の内容をみだりに変更させるべきではないこと、納税義務を早期に確定させることが望ましいこと等の理由に基づくのであろう。」と述べられる⁽²⁵⁴⁾。

また、斎藤明教授は、更正の請求は申告し納付した税額を減額変更させる手続であるから、「このような減額変更手続のための期間をいつまでもすることができるようにするということは問題がないとはいえない。」と主張する。「かりにこの請求をいつまでも認めることにすれば、この間における国家財政はつねに不安定な状態におかれるということになりかねないのであり、法律的には租税債権・債務関係を安定せしめ公平を図ることができないということになるおそれが想定される」ことから、「このような減額変更を安易にかつ長期にわたり認めることは適当でない」と説く。更正の請求期限を 1 年と定めた理由はここにあるとされるのである⁽²⁵⁵⁾。

もっとも、「一般的に、この更正の請求をすることができる期間を長期に定めることは、実質的にそれだけ申告期限の延長を認めることと

(254) 南・前掲注 (223) 55 頁以下。

(255) 斎藤明『租税法の論点』185 頁(中央経済社 1980)。広瀬時江『所得税法人税の原理原則』367 頁(税務研究会出版局 1968)も参照。

なるので適当ではないであろう」とする税制調査会の答申⁽²⁵⁶⁾に対して、碓井光明教授は、「納税者自身が確定権を行使するものではないので、申告期限の延長という説明は必ずしも適切ではない。」と反論されるが、現行の1年を「一応合理的」とされる⁽²⁵⁷⁾。

このように更正の請求の期限が設けられていることに合理性が認められる限り、かかる期間内に行うべき更正の請求を行わなかったことが、義務付け訴訟の補充性要件を充足するとはいえないと理解すべきであろう。

救済措置が制度上廃止されてしまっているのであれば格別、更正の請求という制度は未だに用意されており、不合理な制限によって特別活用の途を閉ざしているわけではなく、単に同手続に期間要件が設定されているだけである。また、更正の請求の期限を途過した後には義務付け訴訟を提起し得るとするのであれば、先にみた理由により法がわざわざ更正の請求という制度を設け、その期限内に請求されたものを救済する制度を設けていることが全く空文化し、実質的に更正の請求の期限を延長したのと同様の結果を招来することになる。国家財政需要の安定という要求や可及的速やかに租税の債務関係を確定しその法的安定を図る必要からかかる更正の請求に期限が設けられている趣旨を没却することは相当ではないと思われる⁽²⁵⁸⁾。

このような考え方は、志場喜志郎氏らが編者を務める『国税通則法精解』では、「更正の請求制度は、元来、納税者が自らの申告により確定させた税額が過大であり、あるいは還付金相当税額が過少であることなどを法定申告期限後に気づいた場合に、納税者の側からその変更、是正のため必要な手段をとることを可能ならしめて、その権利救済に資することを狙いとしているのである。すなわち、申告に係る税額等

(256) 税制調査会『国税通則法の制定に関する答申の説明〔答申別冊〕』54頁。

(257) 碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリ 677号 67頁。

(258) 広瀬・前掲注(255) 367頁。

の変更については、まず更正の請求をし、これに対し請求の理由がないとする税務官庁の処分があった場合にその処分内容について不服があれば、異議申立て、審査請求又は訴訟により争うみちを開いているのであって、更正の請求制度は、この点に主要な意義を有しているともいえる。この更正の請求が所定の期限内にされなかった場合には、申告に係る税額等のいわゆる減額更正は、もっぱら税務官庁の一方的な更正の処分により行われることとなり、この場合には、減額要因の存否等について税務署長と納税者との間に争いがあっても、これを法廷の場にまで持ち込んで結着をつけるということはできない。」と説明されていることとも符号しよう⁽²⁵⁹⁾。

したがって、更正の請求の期限を途過したからもはや救済の途はなく、補充性要件を充足したとの主張に妥当性は見出せないのではなかろうか⁽²⁶⁰⁾。ましてや現行制度の更正の請求期間が短いことについては立法論としてはあり得るとしても、そのことが直截に補充性要件を充足する根拠とは到底なり得ないのはいうまでもない。

なお、登録免許税の訴訟ルートが争点となった前述の最高裁平成17年4月14日判決⁽²⁶¹⁾は、登録免許税法31条2項が、「請求につき1年の期間制限を定めているのも、登記等を受けた者が上記の簡便な手続を利用するについてその期間を画する趣旨であるにすぎないのであって、当該期間経過後は還付請求権が存在していても一切その行使をすることができず、登録免許税の還付を請求するには専ら同項所定の手

(259) 志場・前掲注(56)305頁。

(260) 福井=村田=越智・前掲注(227)、140頁以下は、「更正の請求の期限が経過した後も、更正の請求の制度を設けつつその請求期間を限定して租税法律関係の法的安定を図った制度の趣旨からは、義務付けの訴えにより職権による減額更正処分を求めることはできず、その訴えは不適法なもの」と主張し、同様の判断をしたものとして、東京地判昭54.3.15(訟月25巻7号1969頁)を挙げられる。

(261) 前掲注(29)参照。

続によらなければならないこととする手続の排他性を定めるものであるということとはできない。」と判示した。そして、その理由として、「このように解さないと、税務署長が登記等を受けた者から納付していない登録免許税の納付不足額を徴収する場合には、国税通則法 72 条所定の国税の徴収権の消滅時効期間である 5 年間はこれを行うことが可能であるにもかかわらず、登録免許税の還付については、同法 74 条所定の還付金の消滅時効期間である 5 年間が経過する前に、1 年の期間の経過によりその還付を受けることができなくなることとなり、納付不足額の徴収と権衡を失するものといわざるを得ない。」とするのである。

一見このような最高裁判決の考え方からすれば、これまで議論してきた更正の請求の原則的排他性や更正の請求期限の考え方にも修正を求めるということになりそうである。しかし、最高裁は申告納税方式の国税については登録免許税と同様に解すべきではないという立場に立っているようである。すなわち、「申告納税方式の下では、自己の責任において確定申告をするために、その誤りを是正するについて法的安定の要請に基づき短期の期間制限を設けられても、納税義務者としてはやむを得ないことであるということが出来る」とする。そして、「これに対し、登録免許税は、納税義務は登記の時に成立し、納付すべき税額は納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで確定するのであるから、登録免許税法 31 条 2 項所定の請求は、申告納税方式の国税について定める国税通則法 23 条所定の更正の請求とはその前提が異なるといわざるを得ず、これらを同列に論ずることはできない。」と説示している。ここで、明らかに登録免許税と申告納税方式による国税とは異なる理解を前提とした上での判断が示されていることが分かるのである。したがって、登録免許税法 31 条 2 項の請求に対する拒否通知の取消訴訟において、排他性を認めた場合に生ずる納付不足徴収権の消滅時効期間との不均衡が最高裁において斟酌されているとしても、そのことが申告納税方式の国税についての、更正の請求の排他

性や更正請求期間に係る解釈に影響を及ぼすものではないと理解すべきであろう。

期限を徒過した更正の請求はこのように補充性要件を充足しないため、訴訟要件を満たさないと考えられる。したがって、本案勝訴要件については特段考察する必要はないのかも知れないが、以下では本案勝訴要件についても一応の確認をしておくこととする。

ハ 本案勝訴要件の検討

(イ) 一義的明白性

期限を徒過した更正の請求があった場合に減額更正をすべきことが一義的に明白であるといえようか。法が予定する期限を徒過してもなお、更正すべきことが一義的に明白であるという理解は、そもそも法が期限を予定していることとの兼合いを考えるとまず考え辛いと思われる⁽²⁶²⁾、⁽²⁶³⁾。

この点、前述の大阪地裁平成11年8月24日判決も「原告が本訴状で主張する事由は、納付すべき税額の確定後に遺産である土地の評価の基準となる路線価が下落したというものであって、そもそも、かような事由は相続開始時に確定した相続税額を減額する事由には該当しない。勿論、課税庁は原告の主張するような処分を行うことを一義的

(262) 渋谷雅弘「税務審議—更正の請求期間」税研78号90頁は、更正の請求期限経過後においては、「課税庁は、自らそうすることが正当であると認めた場合に限り、減額更正を行えばすむ」としつつも、「納税者に対する義務というよりは、客観的な職務上の義務というほうが適切である」とされる。同見解からは、課税庁は正当と認めた場合に限り減額更正を行うべきであるが、行うべきとされたからには職務上の義務として位置付けるべきであると理解することができそうである。なお、減額更正を課税庁の裁量と理解することへの反論として、松本=谷=河田・前掲注(241)54頁参照。

(263) そして、国税通則法23条4項は、かような更正の請求に対する規定である。すなわち、同項が応答義務規制説による理解に立つべきものとしても、それは期限内に提出された更正の請求に対するものであるから、国税通則法23条の文言上、期限を徒過した「更正の請求」については一義的に更正権を行使すべきことが明白であるとは到底いえないと思われる。

に義務付けられているとも到底いえない。」と判示して、一義的明白性の観点から更正の請求を経ずしてなされた減額更正についての義務付け訴訟を消極的に解しているところである⁽²⁶⁴⁾。

そこで、例えば、当初申告に明白な瑕疵があった場合に、かかる点を理由とした期限を徒過した更正の請求があった場合にどのように考えるべきであろうか。調査を経なければその明白性が判然としない場合の議論は除外するとしても、申告書上の計算違算のような申告内容に明白な瑕疵がある場合であっても、更正を行うには税務署長は調査によらなければならないこととされている（通法 24）。調査を行うかどうかについては税務署長の第一次判断権の範囲の問題であり、調査をすべきか否かは裁量権の問題として特に重要であるから、第一次判断権に服する問題として整理すべきであろう。そして、通常は、仮に申告書上の計算違算があったとしてもその点は変わりがないと解すべきであると思われる。さすれば、理論上は一義的明白性を充足しているとはいえないという立論が一般的に妥当性を有すると思われる。もっとも、調査の実施に係る判断権があるとしても、かかる権利の濫用によって調査を行わないということが違法性を帯びるかどうかという点が併せて議論されるべき場面が全くないとまではいいきれないであろう。

(ロ) 第一次判断権—再考

これまで判例法理で認められてきた課税庁の第一次判断権に対する考え方は、行政事件訴訟法改正後も引き続き妥当性を有するのではな

(264) 高層マンションの建築工事を進める事業主に対して、建築指導事務所長が、建築基準法に基づく是正命令権限を発しないことの違法を確認する訴えが争われた事例として東京地判平 13. 12. 4(判時 1791 号 3 頁)がある。これは、補充的肯定説を採用した判決であるが、是正命令の義務付け訴訟については、「是正命令権限の行使の方法及び内容として、いつ、どの範囲の者に対し、どのような手続を経て、いかなる是正命令を発すべきかの点については、なお、被告建築指導事務所長の裁量の範囲内にある」として、行政庁が当該行政権を行使すべきことが一義的に明白であるとはいえないとして、「一義的明白性の要件」によって不適法としている。

いかと述べてきたところであるが、ササヅ事件上告審最高裁昭和 57 年 2 月 23 日第三小法廷判決（民集 36 卷 2 号 215 頁）⁽²⁶⁵⁾をみると、なお一定の留保が付される余地も考えられる。

この事件は、青色承認取消処分が取り消され白色申告を前提としてなされた更正処分に重大な瑕疵が生じた場合のかかる更正処分の効力が争点となった事例であるが、最高裁は、「課税庁としては、青色申告の承認の取消処分を取消した以上、改めて課税標準額及び税額を算定し、先にした課税処分の全部又は一部を取り消すなどして、青色申告の承認の取消処分の取消によって生じた法律関係に適合するように是正する措置をとるべきであるが、被処分者である納税者としては、国税通則法 23 条 2 項の規定により所定の期間内に限り減額更正の請求ができる」と解するのが相当である。」と判示している。この判示は課税庁に減額更正処理をすべきとしながら、一義的には納税者に更正の請求をすべきとしている。すなわち、「このような場合における納税者の救済はもっぱら右更正の請求によって図られるべきであって、課税処分についての抗告訴訟において右のような事由を無効又は取消原因として主張することはできないものというほかはない。」と判示するのである。かかる判決は、課税庁の裁量権に対して消極的な立場を採りつつ、

(265) 主な判例評釈として、金子宏「青色申告の承認の取消処分と納税者の救済の方法」ジュリ 807 号 109 頁以下、清永敬次「判評」民商 87 卷 3 号 87 頁以下、南博方「更正の請求の可否」『租税判例百選〔第 3 版〕』154 頁以下、廣瀬正「青色承認取消処分の取消による法律関係」専法 38 号 195 頁以下、高梨克彦「判評」シュト 251 号 1 頁以下、品川芳宣「青申承認取消処分の取消と既往の更正の効力」税経通信 37 卷 9 号 214 頁以下、遠藤きみ「青色申告承認取消処分の取消と同取消前になされた白色申告扱いの更正処分の効力」税弘 30 卷 8 号 142 頁以下、村上敬一「判評」曹時 39 卷 1 号 171 頁以下、小松芳明「青色申告承認の復活と既往の法人税課税の是正」判時 1052 号 912 頁以下、北武雄「更正処分後に減額更正処分がされた場合の課税処分取消訴訟の対象とすべき処分等」税理 25 卷 16 号 119 頁以下、笈康生「租税判例研究」ジュリ 606 号 129 頁以下、高橋靖「更正の請求と無効の主張」税研 106 号 35 頁参照。原審は東京高判昭 51. 7. 19(民集 36 卷 2 号 236 頁)、第一審は東京地判昭 50. 5. 6(民集 36 卷 2 号 223 頁)。

補充性要件によって納税者の主張を排斥しているように思われるのである。

既に述べたとおり、第一次判断権については、三権分立主義の観点からこれを強調する傾向があるが、この点について、原田尚彦教授は、行政庁の第一次判断権の法理を三権分立論と峻別した上で議論を展開され、同法理を「従来の三権分立論のドグマのたんなる焼き直し」とみる理解に異を唱えられる⁽²⁶⁶⁾。同教授は、第一次判断権の法理を、「第一に法の執行についての行政責任を実証的に明確にするもの」と位置付けられ、「無数の行政法規の統一的でかつ調和のとれた執行は、行政府の責務に属し、行政庁の政治的責任のもとに統合されなければならない。責任内閣制度は、行政庁のこのような責任体制を前提とするものである。かかる要請を無視して、司法的判断によって行政判断を事前に拘束することを一般的に承認するならば、行政府は司法判断の機械的執行者に転落し、法の執行を個別断片化して、行政責任に支障をもたらす可能性がある」と指摘される。

租税行政に羈束性を求めることと、更正処分が法律上の羈束行為ではないとすることの間には何ら矛盾はない。更正処分が法律上の羈束行為でないとする考え方が、行政事件訴訟法の改正によって否定される根拠はないと思われる。このことに鑑みると、依然として、更正の請求を経ずしてなされる義務付け訴訟の提起は一義的明白性要件を充足すると理解することはできそうにない⁽²⁶⁷⁾。

(266) 原田・前掲注(207) 72頁。

(267) 小早川・前掲注(243) 145頁。すなわち、同教授は、「現在の申告納税制度のもとでは、行政庁のなす賦課決定のかわりに私人のなす納税申告によって…納税義務が確定するのであるが、この過程の法適合性の保障は、その行為者の資質から考えれば行政行為の場合に比べてはるかに薄弱なものであろう。」とされる。そして、「他方、行政庁による法適合性の保障手段としての更正は、申告内容が税務行政庁の『調査したところと異なるとき』になされることがあるにすぎない(通則法24条)。」とされる。このような観測を前提とすると、「現在の制度では租税法律主義—合法性の原則—の手続的保障の十分でない点があるが、これは、申告納税制度のもとで納

第3節 仮の義務付け訴訟

義務付け訴訟の本案判決を待っていたのでは償うことができない損害を生ずるおそれがある場合に、迅速かつ実効的な権利救済を可能にするため、一定の要件の下で、裁判所が、行政に対し、処分をすべきことを仮に義務付ける裁判をする新たな仮の救済制度が創設された。

「償うことができない損害」とは、執行停止の要件である「重大な損害」より損害の性質及び程度が著しい損害をいうと解されるが、金銭賠償ができない損害に限らず、金銭賠償のみによって損害を甘受させることが社会通念上著しく不相当と評価される損害を含むとされている。

また、「本案について理由があるとみえるときであること」は、執行停止の要件に比して本案についての理由の疎明が強く求められる。

裁判所が仮の義務付けの裁判をするための訴訟手続上の要件としては、義務付けの訴えの提起があること及び当事者の申立てがあることを定めている。

租税訴訟との関係でいえば、「金銭賠償ができない損害」や「金銭賠償のみによって損害を甘受させることが社会通念上著しく不相当と評価される損害」の発生が想定し辛いように思われる。仮の義務付け訴訟によってしか救済されないという損害の範囲については、具体的な損害として射程を考察すべきであろう。

税義務の確定について納税者の側に第一次的責務が課せられているという建前に対応するもの」であるとされるのである。