

行政事件訴訟法改正と税務訴訟（下）

酒 井 克 彦

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

本稿は、税大論叢 47 号掲載の「行政事件訴訟法改正と税務訴訟（上）」の続編である。

既に、研究の目的等については述べているので、ここでは、差止訴訟と確認訴訟についての研究概要について要約することとする。

1 差止訴訟について

これまで、抗告訴訟とりわけ取消訴訟が救済方法の中心であったが、取消訴訟による事後的な救済方法のみでは、国民の権利利益のより実効的な救済が可能とならないとの問題があった。すなわち、処分又は裁決がされてからその処分又は裁決の取消しの訴えを提起して、その取消しを求める取消訴訟による方法では、十分な救済が得られない場合がある。例えば、行政の規制・監督権限に基づく制裁処分が公表されると名誉や信用に重大な損害を生じる虞がある場合には、事後的に制裁処分の取消しの訴えを提起しても、十分な救済を得られない場合がある。そこで、このような場合に救済すべき国民の権利利益を保護するために行政事件訴訟法が改正され、差止訴訟が法定された。

調査や更正処分あるいは滞納処分に対する差止訴訟が提起された場合に、行政事件訴訟法の改正が今後どのように司法判断に影響を及ぼすかについては判然としない。もっとも、調査があくまでも事実行為であるという点を強調すれば、調査に対する差止訴訟が認められる可能性は小さいのではないかとも思われる。更正処分あるいは滞納処分における問題と同様、積極的要件と消極的要件に当てはめを行って個別具体的に考えていくほかないのかも知れない。

ただ、行政事件訴訟法 37 条の 4 第 1 項は「重大な損害の生ずるおそれ」と規定しているのであるから、訴訟要件としては積極的要件として、「重大な損害」の有無が判断される必要がある。同条項にいう「重大な損害が生ずるお

それ」とはどのようなものを指すのであろうか。同条2項の配慮義務が単なる空文とされるような判断枠組みが構築されることは法の予定するところから外れるのではないかと思われる。

更正処分がなされてしまうとこれにより会社の決算に重大な影響をもたらすし、世間の信用、とりわけ金融機関との間の信頼関係を失墜する。多額の納税資金が必要になるという指摘もあるが、行政事件訴訟法が「世間の信用」という漠然とした損害を被る場合までをも想定していると考えらるべきであろうか。三権分立の下で、司法が行政処分を差し止めるに値する重大性が要件とされていることを考えると疑問である。考察すべきはかかる損害が会社経営上の損害であるか否かではなく、事後救済を原則とする行政事件訴訟法の下で、例外的に事前に救済手段を講じなければ回復し得ない重大な損害であるか否かということである。すなわち、かかる損害は事前救済の性質からして、現実が発生している損害である必要はないものの、漠然とした損害を被る虞というだけでは司法による行政権への介入を正当ならしめるほどの根拠とはなり得ないのではないかと思われる。したがって、「世間の信用」や金融機関との間の信頼関係を失墜するおそれがあるとしても、それが漠然とした信用や信頼の毀損という意味に留まるのであれば、一般的にはここにいう「重大な損害」に当たるとはいえないと思われるが、いかなる違法な行政処分が目前にあるかによって判断に差異があつてしかるべきと考える。

更に、消極的要件としての「損害を避けるために他に適当な方法があるとき」についても、法が補充性の要件をことさら課しているという意味を軽視することはできないと思われるのである。

2 確認訴訟について

確認訴訟について、行政訴訟検討会の「考え方」は、「確認訴訟を活用することにより、権利義務などの法律関係の確認を通じて、取消訴訟の対象となる行政の行為に限らず、国民と行政との間の多様な関係に応じ、実効的な権利救済が可能となる」と述べる。具体的にはこれを受けて、「公法上の法律関

係に関する訴訟」に「公法上の法律関係に関する確認の訴えその他の」という文言を追加し、当事者訴訟の一類型としての確認訴訟が明示された（行訴法4）。一方で、開放的な抗告訴訟観に立てば、新たな法定外抗告訴訟としての確認訴訟の途も考えられる。すなわち、改正行政事件訴訟法の下では、「ある行政の活動により私人との間に紛争が生じた場合」には、新法定外抗告訴訟としての確認訴訟によるか、公法上の当事者訴訟としての確認訴訟によるかの振り分けの問題が生ずることになると考えられる。

確認訴訟が、異議申立て・審査請求などの不服申立前置を要さないこと（通法115）、法に規定があるものを除き出訴期間がないこと（通法14）、更正処分等の取消訴訟に比して訴訟費用が低廉であることに鑑みれば、確認訴訟の間口が広がったことに寄せられる期待は大きいと思われる。かかる期待は十分に理解できるが、提訴に当たって訴訟要件が充足されていなければならないのはいうまでもない。

訴訟要件としては、そもそも当事者訴訟による確認訴訟によって救済すべき必要性があるのか否かという点が明確にされなければなるまい。また、実質的当事者訴訟の定義にいう「公法上の法律関係に関する訴訟」（行訴法4）に当たるというためには、通達や行政指導を当事者訴訟としての確認訴訟で争う場合には、なぜその訴訟が公法上の法律関係に関するものといえるのかというテストを踏む必要もある。更に、行政事件訴訟法4条の実質的当事者訴訟が具体的権利義務への引直しを前提としているのではないかという点についても考えなければならない。さすれば、通達や行政指導の違法確認を求める訴訟の場合にこの点を充足することができるかどうかという疑問も惹起される。加えて、補充性の要件については議論があるところであろう。

今後、裁判所の判断において、個別事案の具体的事情に応じて過去の裁判所判断をどこまで緩和するのか、どのような場合に確認の利益を肯定するのか、また、行政の手続が一定の段階まで達すれば、何らかの処分が行われるようなものについても、それ以前に公法上の法律関係に関する確認訴訟を可能とするのかなど検討すべき点はでてくるであろう。

この場合においても、裁判所は、①国税に関する処分が大量的・回帰的であること、②特に課税処分における課税要件の充足の有無の事実認定には納税者の協力が必要であること、③行政上の不服申立手続の役割が重視されるべきであること、④そのための慎重な不服申立制度が完備されていること、⑤不服申立制度には出訴期間の制限があること、⑥特に賦課処分には期間制限があること等の国税に関する処分の特殊性などを考慮し、当事者訴訟としての確認訴訟による救済の必要性を訴訟要件として捉えた上での検討が要請されるのではなかろうか。

目 次

第6章 差止訴訟	396
序	396
第1節 抗告訴訟としての差止訴訟	397
1 裁判例の傾向	397
2 学説の動向	398
第2節 行政事件訴訟法改正	399
1 行政訴訟検討会「考え方」と行政事件訴訟法改正	399
2 訴訟要件	401
3 本案勝訴要件- 一義的明白性	410
第3節 租税訴訟への影響-概説	412
1 租税訴訟における差止訴訟	412
2 問題点の所在	412
第4節 租税訴訟における差止訴訟の要件検討	413
1 積極的訴訟要件	413
2 消極的訴訟要件-補充性の要件	417
3 本案勝訴要件	419
第7章 当事者訴訟としての確認訴訟	420
序	420
第1節 当事者訴訟としての確認訴訟	422
1 裁判例の傾向	422
2 学説の動向	424
3 確認訴訟利用上の障碍	425
4 租税訴訟における当事者訴訟利用上の障碍	428
第2節 行政事件訴訟法改正	432
1 行政訴訟検討会「考え方」と行政事件訴訟法4条	432
2 訴訟要件	433

第3節 租税訴訟への影響	439
1 通達や行政指導についての確認訴訟	439
2 行政指導の無効確認訴訟	443
3 実質的当事者訴訟と税務行政	445
結びに代えて	448

第6章 差止訴訟

序

これまでは、抗告訴訟とりわけ取消訴訟が救済方法の中心であった（取消訴訟中心主義）。しかし、取消訴訟による事後的な救済方法のみでは、国民の権利利益のより実効的な救済が可能とならないとの問題があった。すなわち、処分又は裁決がされてからその処分又は裁決の取消しの訴えを提起して、その取消しを求める取消訴訟による方法では、十分な救済が得られない場合がある。例えば、行政の規制・監督権限に基づく制裁処分が公表されると名誉や信用に重大な損害を生じるおそれがある場合には、事後的に制裁処分の取消しの訴えを提起しても、十分な救済を得られない場合がある。そこで、このような場合に救済すべき国民の権利利益を保護するために今次行政事件訴訟法が改正され、差止訴訟が法定された。

ここにいう差止訴訟とは、行政庁が一定の処分又は裁決をすべきでないにも拘わらずこれがされようとしている場合において、行政庁がその処分又は裁決をしてはならない旨を命ずることを求める訴訟をいう（行訴法3⑦）。これまで差止訴訟は、無名抗告訴訟の一つとして位置付けられており、学説上も判例上も一定の許容の範囲内においてこれを認めてきたものの、その要件については必ずしも明確にされていなかった。

そこで、改正行政事件訴訟法において差止訴訟の定義及び要件が定められることになった。すなわち、改正行政事件訴訟法3条7項において、差止訴訟とは、行政庁の一定の処分又は裁決の差止めを求める訴えであり、行政庁の公権力の行使に関する不服の訴えと定義され⁽²⁶⁸⁾、訴訟要件及び本案勝訴要件が同法37条の4に定められた。

(268) したがって、民事訴訟における差止訴訟のように、建物の建築などのような公権力の行使に当たらない行為の差止めを求める訴えではない(南博方=高橋滋『条解行政事件訴訟法〔第3版〕』(弘文堂2006)91頁以下〔小林久起執筆〕参照)。

本章では、差止訴訟の法定化が有する意義を探り、その要件を考察した上で、差止訴訟の法定化が租税訴訟に及ぼす影響について考えてみたい。

第1節 抗告訴訟としての差止訴訟

1 裁判例の傾向

これまで差止訴訟が許容されるか否かについては、学説上これを肯定する見解が多数を占めてきたが、裁判例においても、下級審判決レベルでは、義務付け訴訟と同様の要件下において⁽²⁶⁹⁾、差止訴訟を認めるとする判示が示されている⁽²⁷⁰⁾。すなわち、①一義的明白性の要件、②緊急性の要件、③補充性の要件の3要件を満たす必要があるとする判決が多く、総じて差止訴訟として許容されるための要件は厳格に考えられてきた。この厳格な解釈態度は、行政事件訴訟法施行の翌年（昭和38年）に示された最高裁行政局の見解に沿った無名抗告訴訟の許容要件の定式化があったと指摘されているが⁽²⁷¹⁾、かかる厳格な画一的判断は今日まで継続されてきたのである⁽²⁷²⁾。

最高裁についてみると、長野勤評事件上告審最高裁昭和47年11月30日第一小法廷判決（民集26巻9号1746頁）⁽²⁷³⁾は、「処分を受けてからこれに關する訴訟のなかで事後的に義務の存否を争ったのでは回復しがたい重大な損

(269) 義務付け訴訟の要件については、酒井克彦「行政事件訴訟法改正と租税訴訟（上）」税大論叢47号422頁以下参照。

(270) 東京地判平13.12.4（判自225号74頁）。その他の判決として、新潟地判昭54.3.30（行裁例集30巻3号671頁）、東京高判昭55.6.26（行裁例集31巻6号1400頁）、京都地判昭59.3.30（行裁例集35巻3号353頁）、東京地判昭63.6.13（判時1294号13頁）、東京高判平3.9.17（判時1407号54頁）など参照。

(271) 濱秀和「無名抗告（法定外抗告）訴訟」ジュリ925号114頁以下参照。

(272) 山本隆司「差止めの訴えの法定」小早川光郎=高橋滋『詳解改正行政事件訴訟法』68頁（第一法規2005）参照。

(273) 第一審は後掲注(321)、控訴審東京高判昭41.2.7（民集26巻9号1787頁）。主な判例評釈として、差し当たり、原野翹「義務不存在確認を求める訴え」『行政判例百選Ⅱ〔第4版〕』482頁以下、千葉勇夫「義務不存在確認請求訴訟」『行政判例百選Ⅱ』352頁以下、松本博之「判評」民商69巻1号115頁以下、佐藤繁「判評」曹時25巻9号126頁以下など参照。

害を被るおそれがある等、事前の救済を認めないことを著しく不相当とする特段の事情がある場合」にのみ差止訴訟が許容されるとしている⁽²⁷⁴⁾。横川川事件上告審最高裁平成元年7月4日第三小法廷判決(判時1336号86頁)⁽²⁷⁵⁾と同様、差止訴訟の許容性を判断しているものの、その要件は厳格であったといえよう。

2 学説の動向

雄川一郎教授は、「或る行政上の法律関係について、行政庁が行政行為によってこれを規制する権限を有するということは、一般的には、そのような行政上の法律関係が生のみで裁判所の判断によって形成されたり確認されるべきではなく、行政庁がまず行政行為によってこれをなし—これが行政庁の第一次的権限の原則と言われているものである—、しかる後に裁判所がその行政行為が適法であるかどうかを審査するのが、行政権と司法権との合理的な権限の分配である」とされる⁽²⁷⁶⁾。

初期の学説では、行政庁が公権力の行使を行う前に裁判所が公権力の行使の内容に関する判断を行うことは、裁判所が行政庁の第一次判断権を侵害することになるという考え方が有力であった⁽²⁷⁷⁾。もっとも、そのような中においても、田中二郎教授は、「違法な処分がまさに行なわれようとする明白かつ差迫った危険があるような場合に、いわゆる宣言的判決を求める訴訟」に

(274) 同判決の考え方はその後の判決においても踏襲されている。例えば、最三判平元.7.4(訟月36巻1号137頁)、東京地判平14.3.26(判自226号16頁)、東京高判平15.1.30(判自236号9頁)などを参照。

(275) 主な判例評釈として、差し当たり、増井和男「判評」ジュリ953号84頁以下、高橋滋「予防訴訟—横川川訴訟上告審判決」法教134号30頁以下、川上宏二郎「不利益処分予防のための無名抗告訴訟が否定された例」民商102巻1号114頁以下、同「河川法上の処分権限不存在確認訴訟の適否」平成元年度重要判例解説(ジュリ増刊957号)46頁以下、藤原淳一郎「河川法上の処分権限不存在確認請求等の適法性」法セ35巻9号128頁以下など参照。

(276) 雄川一郎「行政訴訟の動向」同『行政争訟の理論』142頁(有斐閣1986)。

(277) 学説の分析については、山本・前掲注(272)64頁以下に負うところが大きい。

ついで、肯定する余地を認められていたし⁽²⁷⁸⁾、雄川一郎教授も行政行為の予防的訴訟の途を示唆されていた⁽²⁷⁹⁾。

学説は、次第に、行政庁の第一次判断権の考え方を直接には援用せず、むしろ訴訟類型を定める行政事件訴訟法の構造を直接の根拠にして、権利保護のルートとしてまず法定された抗告訴訟の類型を利用すべきであるとし、それでも不十分な場合に必要範囲に限定して法定外抗告訴訟が認められるとの見解が中心的になった。これらの見解は事後訴訟中心主義あるいは取消訴訟中心主義と呼ばれることが多い⁽²⁸⁰⁾。

更に、訴えの利益が肯定されれば無名抗告訴訟を認めるとする見解が現われた。具体的には、義務付け訴訟については、基本的に法定された抗告訴訟が可能か否かに拘わらず認めるとする「独立説」と、行政処分予防的差止訴訟については、行政処分取消訴訟も処分の事前ではないものの処分を基礎に事実状態が形成される事前の訴訟ではあることから、取消訴訟により実効的な権利保護ができる場合にまでは認めないとする「ゆるやかな補充説」である。もっともこれらの議論は先駆的であるがゆえに、かかる見解についての評価は、未だ定着していないともいえよう。

第2節 行政事件訴訟法改正

1 行政訴訟検討会「考え方」と行政事件訴訟法改正

行政訴訟検討会による平成16年1月6日付「行政訴訟制度の見直しのため
の考え方」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
図るための手続整備として、多様な救済方法を示している。そして、「救済方
法の多様化 その2」として、差止訴訟を提案している。すなわち、「行政の

(278) 田中二郎『新版行政法（上）〔全訂第2版〕』294頁以下（弘文堂1974）。

(279) 雄川一郎「行政行為の予防的訴訟」同『行政争訟の理論』251頁以下（有斐閣1986）。

(280) 塩野宏「無名抗告訴訟の問題点」同『行政過程とその統制』305頁（有斐閣1989）
参照。

多様化に対応し、取消訴訟による事後救済のほか行政に対する事前の救済方法を定めることによって司法による救済の実効性を高めるため、行政庁が特定の処分をしようとする場合で、その処分をしてはならないことが一義的に定まるときに、一定の要件の下で行政庁が処分をすることを事前に差し止める訴訟類型として差し止め訴訟を新たに法定する。」としているのである。

そして、行政庁が特定の処分をしようとする場合に、次のような要件で、その処分の差し止めを求める訴訟を提起することができるとする。すなわち、①「原告適格の要件」として、処分の差し止めを求めるにつき法律上の利益を有する者であること、②「本件に関する要件（一義性）」として、行政庁が特定の処分をしてはならないことが一義的に定まること、③「救済の必要性に関する要件」として、処分が行われることにより重大な損害を生ずるおそれがあること、④ただし、個別法において特別の救済手段等が定められている場合など、上記の重大な損害を避けるために他に適切な方法があるときは差し止めを求めることができないとし、それ以外の場合に差し止め訴訟が許容されるとしている。

なお、個別委員の意見も示された。福井秀夫委員は、「差し止め訴訟についても、仮にその処分を行えば、それが違法となるという意味での一義性を要求するのみで、本案認容の要件は足り、重大な損害を生ずる恐れなどの過重な要件を課すべきではない。仮に重大とはいえない損害ではあっても、行えば違法となるような処分をすることを漫然と原告に甘受せしめるべき理由は見当たらないというべきである。」とされる。また、水野武夫委員は、義務付け訴訟及び差し止め訴訟の「一義性」及び「救済の必要性」について、『「一義性」の意味を巡って、いわゆる抽象的義務付けないし指令判決及び申請権のない者の不作為の違法確認判決が可能であることは、検討会で度々確認されているところである。法制化に当たっては、その趣旨が明確になるよう十分配慮すべきである。』とされ、『「救済の必要性」などの厳格な本案判決要件を設けることは、その利用が制約されることになりかねない。審理の結果、処分をすべきこと（義務付け）、してはならないこと（差し止め）が明らかになった場

合には、その旨の判決を下すことができることで十分なのであり、法制化に当たっては、その要件が不当に厳格なものとならないようにすべきである。」と述べられる。

2 訴訟要件

(1) 行政事件訴訟法 37 条の 4

行政事件訴訟法 37 条の 4 は、訴訟要件及び本案勝訴要件を定める。具体的には、積極的要件として、①処分性要件や行政が一定の処分又は裁決をする蓋然性要件、②「重大な損害」要件、③原告適格を定め、但書において、消極的要件として「その損害を避けるため他に適当な方法があるときは、この限りでない」と補充性要件を定めていると解される。また、本案勝訴要件についても、行政事件訴訟法 37 条の 4 第 5 項が処分又は裁決の違法行為性（一義的明白性）を要件として定めている。

以下、これらの要件について検討を加えることとする。

(2) 積極的要件

イ 処分性要件・行政庁が一定の処分又は裁決をする蓋然性要件

差止訴訟は、行政庁が一定の処分又は裁決をすることを差止めるよう求めるものであるから、差止めを求める行政行為に処分性（行訴法 3 ②）が認められることが前提となる。

山田洋教授は、「一定の不利益処分が当然に予測されるような場合については差止訴訟がふさわしく、どのような不利益処分がなされるのかが予測しにくい場合や不利益処分以外にも不利益が予測される場合などには、確認訴訟がふさわしい」とされる⁽²⁸¹⁾。この問題は処分又は裁決の確実性・特定性の問題に大きく関わる。すなわち、改正行政事件訴訟法は、差止訴訟を一定の処分又は裁決の差止めと位置付けており、このことから処分又は裁決の特定が訴訟要件であると解される。特定されて

(281) 予防訴訟としての機能をもつ確認訴訟と差止め訴訟との活用基準として、山田洋「確認訴訟の行方」法時 77 卷 3 号 47 頁。

いない処分や裁決を差し止めることが困難であるから、かかる要件は当然の事理であると思われる。具体的な処分や裁決が行われていない段階で処分や裁決の特定が要請されていることからすれば、いずれこのような処分がなされるであろうということが蓋然性の高い場合にのみ認められる訴訟類型であるといえよう。

長野勤評事件最高裁判決では、「不利益処分の確実性」をも勘案して事後的に義務の存否を争ったのでは回復しがたい重大な損害を被る虞の存在が差止訴訟の要件であるとしている。処分を差し止めるのであれば、かかる処分がなされることについて相当の蓋然性のあることで足りると考えられるから、同判決にいう「不利益処分の確実性」までが差止訴訟の要件とされるべきではないとする点は理解できる。

行政事件訴訟法3条7項の差止訴訟の定義からは、行政庁が一定の処分又は裁決をすべきでないにかかわらずこれがされようとしている場合であることが必要となる⁽²⁸²⁾。すなわち、行政事件訴訟法3条7項の「一定の処分又は裁決をすべきでないにかかわらずこれがされようとしている」と定義しているのであり、「されようとしている」とまではいえない場合にまで差止訴訟を認めることは文理上読めないのである⁽²⁸³⁾。

そして、この議論は差止訴訟における処分性要件特有の問題であるともいえる。蓋然性を要件としない限り、処分性議論の潜脱を意味することになるからである。かような意味からも、少なくとも処分性要件を潜脱しない程度に、処分又は裁決が行われようとしているという意味での、

(282) 南博方=高橋滋『条解行政事件訴訟法〔第3版〕』(弘文堂2006)633頁〔山崎栄一郎執筆〕は、「3条7項は、差止め訴えの定義を定めるものであるが、同条にいう『一定の処分又は裁決をされようとしていること』は蓋然性の要件として差止めの訴えの訴訟要件とされている」と指摘される。

(283) 芝池義一『行政救済法講義〔第3版〕』153頁参照(有斐閣2006)も括弧書きの中においてではあるが、「行訴法3条7項にいう『されようとしている場合』が蓋然性に関わる文言とも読める」と指摘される。

処分と予測との間の理論的な架橋は担保されている必要があるのではないと思われる。

ところで、蓋然性の程度については、「行政庁が処分要件の外形的充足を認識していれば足りるという程度でよく、高度なものを要求すべきではない」との見解が中心적であると思われる⁽²⁸⁴⁾。

芝池義一教授も、「行政処分が行われることの蓋然性の要件は、行政事件訴訟法では明示的に触れられていないが…、不要なものではない。目前急迫性までは必要ではないが、他方、単に行われるおそれがあるだけの行政処分の差止訴訟は訴えの利益を欠く。」と論じられる。また、同教授は、「図式的にいえば、行政処分は行政の内部において抽象的な形をとる段階から次第に具体化される。他方、国民はある段階において自己に対して行政処分が行われることを知り、差止訴訟を提起する。行政処分の相手方が決まっても、その内容が全く具体化していない段階では、差止訴訟は許されない。他面、行政処分の内容の最終的な確定を待っている差止訴訟は無意味になることもある。そこで、行政処分がどの程度具体化した段階で差止訴訟を提起することができるかが問題になる。」とされ、その鍵が「一定の処分又は裁決」という観念である旨論じられる。そこでは、この「一定」の意味は、「固定した内容を持つものではなく、違法性の現れ方との相関関係に立つものであると考えられる。」とされる⁽²⁸⁵⁾。このように「一定」というからには何等かの幅が許容されているとみるのが相当であろう。

もっとも、どの程度の幅であればよいのかという問題が次に控えているはずである。この点について、司法制度改革推進本部事務局参事官であった小林久起氏は、「民事訴訟などでは、一定の程度を超える騒音を発生させてはならない旨を命ずることを求める差止めの訴えが認められることがあります、このような差止めを求める行為を処分によって

(284) 南=高橋・前掲注(282) 633頁〔山崎栄一郎執筆〕。

(285) 芝池・前掲注(283) 153頁以下。

もたらされる結果だけから特定し、その原因となる処分にはさまざまなものがあるため、具体的にどの処分の差止めを求める訴えであるかが特定できないような訴えは、『一定の処分』をしてはならない旨を命ずることを求める訴訟であるとはいえませんが、第3条第7項の差止めの訴えとしては、適法な訴えとはいえないと考えられます。すなわち、差止めの訴えにおいて、行政庁がしてはならない旨を命ずることを求める『一定の処分又は裁決』とは、差止めの訴えの要件を満たしているか否かについて裁判所の判断が可能な程度に特定される必要があると考えられます。」とし、「具体的な特定の程度については、問題とされる処分又は裁決の根拠法令の趣旨及び社会通念に従って過度に厳密な特定が必要とされるものではないと考えられます。」と述べられる⁽²⁸⁶⁾。

このように、根拠法令の趣旨及び社会通念に従って判断するという見解が示されているが、そもそも請求の特定は、裁判所判断の可能性や行政庁を含む被告の防御の観点から要求されているということに鑑みれば、処分の根拠法令が明確にされていることは請求の特定にとって不可欠であると解すべきであろう⁽²⁸⁷⁾。

ロ 「重大な損害」要件

行政庁の違法な処分に対しては、取消訴訟を提起し、併せて執行停止の申立てをして執行停止決定を受けることも可能であろう。しかし、事案によっては、事前の差止めの訴えにより処分をしてはならない旨を命ずることを求める必要性が認められる場面もある。ここに、差止訴訟が

(286) 小林・前掲注(158) 185頁以下。更に、「例えば、是正措置を命ずる処分がされようとしている場合において、採られるべき処分の具体的な方法について、その根拠法令において複数の選択肢が定められているときに、いずれの方法であってもおよそそのような是正措置を命ずる法令上の根拠がないことを理由にその是正措置を命ずる処分の差止めを求めるような場合で、差止めを求める処分が、その根拠法令等に照らして差止めの訴えの要件についての裁判所の判断が可能な程度に『一定の処分』として特定されていると解することができるときは、適法な差止めの訴えとして認められると考えられます。」と述べられる(同書186頁)。

(287) 南=高橋・前掲注(282) 633頁〔山崎栄一郎執筆〕の見解に賛同する。

要請される理由があるという点については既に述べたとおりであるが、他方、差止訴訟といえども司法と行政の役割分担の在り方を踏まえた適切な訴訟でなければならないのはいうまでもない。

この点からは、差止訴訟が認められる場合は、裁判所が行政の違法性の判断を事前にしなければならないだけの必要性がある場合、すなわち事前救済を求めるに相応しい救済の必要性がある場合に限ることが適当となる。処分又は裁決の取消訴訟を提起して執行停止を受けることにより容易に救済を受けられるような性質の損害は、差止訴訟による救済の必要性を判断するに当たって考慮される損害には当たらないと考えられるからである。そこで、行政事件訴訟法は「重大な損害」要件を用意しているのである。

行政事件訴訟法 37 条の 4 第 1 項は、「差止めの訴えは、一定の処分又は裁決がされることにより重大な損害を生ずるおそれがある場合に限り、提起することができる。」とし、同条 2 項において、「裁判所は、前項に規定する重大な損害を生ずるか否かを判断するに当たっては、損害の回復の困難の程度を考慮するものとし、損害の性質及び程度並びに処分又は裁決の内容及び性質をも勘案するものとする。」と規定している。

「重大な損害」の判断基準として、「損害の回復の困難の程度を考慮」と規定したことについては、従来の許容要件の緩和と説明されているが⁽²⁸⁸⁾、この点についてはどう考えるべきであろうか⁽²⁸⁹⁾。「損害の回復の困難の程度を考慮するものとし、損害の性質及び程度並びに処分又は裁決の内容及び性質をも勘案する」という判断基準からすれば、「損害の性質・程度」と「処分等の内容・性質」の両面から考えることが要請され

(288) 山本隆司「差止めの訴えの法定」小早川光郎=高橋滋編『詳解改正行政事件訴訟法』73 頁（第一法規 2004）、橋本・前掲注（9）78 頁など参照。

(289) 「被る」虞ではなく「生ずる」虞とされているのは、損害を被らない場合であっても損害が生じさえすれば訴訟要件として許容されると考えられたからであろうか。損害が生じても被る虞のない場合には、そもそも訴えの利益は認められないと考えられるから、かような解釈は説得的なものとはいえないのではないか。

ている。損害の性質の程度については、損害がそもそも被害を受ける者の権利侵害によってもたらされることを考えると、侵害を受ける権利の性質・程度と置き換えることが可能かも知れない。

長野勤評事件最高裁判決は、「具体的・現実的な争訟の解決を目的とする現行訴訟制度のもとにおいては、義務違反の結果として将来なんらかの不利益処分を受けるそれがあるというだけで、その処分の発動を差し止めるため、事前に右義務の存否の確認を求めることが当然許されているわけではなく、当該義務の履行によって侵害を受ける権利の性質およびその侵害の程度、違反に対する制裁としての不利益処分の確実性およびその内容または性質等に照らし、右処分を受けてからこれに関する訴訟のなかで事後的に義務の存否を争ったのでは回復しがたい重大な損害を被るおそれがある等、事前の救済を認めないことを著しく不相当とする特段の事情がある場合は格別、そうでないかぎり、あらかじめ右のような義務の存否の確定を求める法律上の利益を認めることはできないものと解すべきである。」と判示している。

もっとも、この判決は「具体的・現実的な争訟の解決を目的とする現行訴訟制度のもとにおいては、義務違反の結果として将来なんらかの不利益処分を受けるおそれがあるというだけで、その処分の発動を差し止めるため、事前に右義務の存否の確認を求めることが当然許されているわけではな [い]」としているのであって、行政事件訴訟法改正によって差止訴訟が明定された現在においても、拘束力を有する判例的意義を有し得るか否かについては議論があるかも知れない。しかしながら、差止訴訟の判断の前提となる「重大な損害」要件は行政事件訴訟法改正においても以前として同様であり、考慮すべき重大な損害の程度について改正が加えられたわけではないと思われる。すなわち、行政事件訴訟法において救済すべき「重大な損害」を被る虞があるにも拘わらず、それが無名抗告訴訟であったがために、訴訟への途が閉ざされていたと解されるのは妥当ではないとして差止訴訟が明定されたという点に鑑みれ

ば、改正後は同じ損害を被る虞がある場合に法が明確に差止訴訟への途を提示したということであり、考慮すべき「重大な損害」の程度が拡大されると解する根拠はないといわざるを得ない。したがって、上記長野勤評事件最高裁判決の説示は、現在的にも意味を有すると考えるべきであろう。

かかる最高裁判決に拠らないとしても、かかる「重大な損害」が、原則的ルールである取消訴訟では回復し難い若しくは取り返しのつかない損害を想定していることは明文からも明らかである⁽²⁹⁰⁾、⁽²⁹¹⁾。行政事件訴訟法 37 条 4 第 1 項に規定する補充性の要件が充足された場合にのみ差止訴訟を提起し得るとするのがその証左である。

なお、「重大な損害」要件は訴訟要件とされているが、本案勝訴要件である行政事件訴訟法 37 条の 4 第 5 項では、「差止めの訴えが第 1 項及び第 3 項に規定する要件に該当する場合において、その差止め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ない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の処分若しくは裁決をする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（下線筆者）」と規定しており、差止訴訟の訴訟要件である同条 1 項及び 3 項に規定する「重大な損害」要件が本案勝訴要件の一部を構成しているともみることができる。かように考えると、「重大な損害」要件は本案勝訴要件であると解することも可能であろう⁽²⁹²⁾。このことは後述する一義的明白性要件との関係で考察すべき問題点と関連を有する。

ハ 原告適格—法律上の利益

(290) 橋本・前掲注 (9)、78 頁参照。

(291) 差止訴訟は例外的救済手段であると考え。この見解は、差止訴訟には排他性がないという理解に結びつく。すなわち、行政の権限の不存在の確認や原告の義務の不存在の確認を求める訴訟の可能性は、差止訴訟の可能性によっては排除されないとすべきであろう（芝池・前掲注 (283) 157 脚注(1)）。

(292) 芝池・前掲注 (283) 155 頁参照。

差止訴訟は、行政庁が一定の処分又は裁決をしてはならない旨を命ずることを求めるにつき法律上の利益を有する者に限り提起することができる（行訴法 37 の 4③）。

そして、行政事件訴訟法 37 条の 4 第 4 項では、「法律上の利益」の有無の判断については、同法 9 条 2 項《取消訴訟の原告適格》の規定を準用するとしており、差止訴訟の原告適格を有する者の範囲は、当該処分が仮にされたならば、その取消しを求めることができる立場にある者の範囲と同様に考えることができることとしている⁽²⁹³⁾。このように行政事件訴訟法は、取消訴訟の原告適格要件である「法律上の利益」の観念を差止訴訟の原告適格に準用しているため、取消訴訟におけるそれと同様の議論が要求されることになる⁽²⁹⁴⁾。

なお、行政庁の一定の処分又は裁決がされる相手方に原告適格が認められることはいうまでもなく、ここでの問題は、第三者が差止訴訟を提起する場合であろう⁽²⁹⁵⁾。

(2) 消極的要件—補充性の要件

行政事件訴訟法 37 条の 4 第 1 項は、消極的要件として、他に適当な方法がないときを示している。すなわち、「その損害を避けるため他に適当な方法があるときは、この限りでない。」とするのである。これは補充性の要件と理解することができるが、この点も差止訴訟が例外的訴訟であるという位置付けの証左となろう。

(293) 小林・前掲注 (158) 188 頁は、「差止めの訴えの原告適格は、取消訴訟の原告適格と同様に考えることができます。差止めの訴えは、事前救済であるか事後救済であるかという点では取消訴訟と違いますが、いずれも処分又は裁決の効力によって生ずる不利益の排除を求める訴えであるという点では、差止めの訴えと取消訴訟が共通の性格を有しています。そこで、一定の処分又は裁決をしてはならない旨を命ずることを求める差止めの訴えを提起することができる者の範囲は、その処分又は裁決がされた場合にその取消しを求めることができる者の範囲と同様に考えることができます。」と説明される。

(294) 取消訴訟の原告適格については、酒井・前掲注 (269) 329 頁以下参照。

(295) 芝池・前掲注 (283) 151 頁参照。

ところで、前述のとおり差止訴訟の訴訟要件（積極的要件）としては、「重大な損害」要件があり、これを充足している必要があった。差止訴訟において「重大な損害」要件が充足されるというのは、事後的な救済方法によったのでは適切な救済が得られない場合にほかならないから⁽²⁹⁶⁾、「重大な損害」要件を満たす場合には、補充性の要件を満たすのが通常であると考えられる。直接型義務付け訴訟において訴訟要件であった補充性の要件が⁽²⁹⁷⁾、差止訴訟においては積極要件とはせず、消極要件として位置付けられているのは、ここに理由があるといえよう⁽²⁹⁸⁾。

(296) 小林・前掲注 (158) 165 頁は、「損害を避けるため他に適当な方法がないとき」か否かの判断については、「一定の処分がなされないことにより重大な損害を生ずるおそれ」があるか否かの判断と相俟って救済の必要性の観点から判断されるべき問題と考えられ、事実上又は法律上他に救済を求める方法があり得るとしても、その相手方の選択や、その方法についての法令上の根拠の有無、要件、効果の違いなどを踏まえ、権利利益の実効的救済の観点から、その方法が、処分をする法律上の権限のある行政庁に対してその処分をすべきことを命ずることを求める訴えである義務付け訴訟との対比において「適切な」方法であるか否かといった判断をすべきとされる。具体的な場合に、「損害を避けるために他に適当な方法がないとき」に当たるかどうかを判断するに当たっては、原告側が救済の可能な他の方法がないことについて、すべての事情を常に主張立証しなければならないということではなく、「一定の処分がなされないことにより重大な損害を生ずるおそれ」があり、一般的にみて他に適当な方法があるとは認められない場合であれば、他に適当な方法があることについての具体的な反証がなされない限り、「損害を避けるため他に適当な方法がないとき」に当たると認めてよいのではないかと示唆される。

(297) 酒井・前掲注 (269) 423 頁参照。

(298) 補充性の要件についての義務付け訴訟と差止訴訟との相違について、損害の重大性の意義から導出する見解もあるが、これに対して、山崎栄一郎判事補はかかる相違について消極的に捉えられる。すなわち、同氏は、「義務付けの訴えとの差異は、改正前の議論において、義務付け訴訟よりも予防的不作為訴訟の適法性の方が肯定的に解されていたことから理解することができる」とされる。すなわち、予防的不作為訴訟は、「義務付け訴訟よりも受容されやすいと解されていた…ことから予防的不作為訴訟として位置づけられる差止めの訴えの適法要件の方が緩和されることへの理解が可能なようにも思われるのである。とはいえ、差止めの訴えも義務付けを内容とするものであって、差止めの訴えか義務付けの訴えかは請求の立て方次第という面もあり、現状の悪化を防ぐ義務付けの訴えも考えら得ることからすると、立法論としての要件の位置づけのほか、補充性の要件に関する解釈論として、差止めの訴えと義務付けの訴えとで差をあまり設けないということも考えられてよいのではないかと思われる。」と論じられる（南＝高橋・前掲注 (282) 636 頁）。

そして、「損害を避けるため他に適当な方法がないとき」としては、例えば、差止めを求める処分的前提となる処分があって、その前提となる処分の取消訴訟を提起すれば、当然に後続する処分をすることができないことが法令上定められているような場合が考えられる⁽²⁹⁹⁾。具体的には、国税徴収法 90 条 3 項、国家公務員法 108 条の 3 第 8 項、地方公務員法 53 条 8 項、職員団体等に対する法人格の付与に関する法律 8 条 3 項などの場合が考えられる。

3 本案勝訴要件- 一義的明白性

原告勝訴の要件は、「行政庁がその処分若しくは裁決をすべきでない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」ること、又は「行政庁がその処分若しくは裁決をする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」とされている（行訴法 37 の 4⑤）。

一義的明白性の議論においては、これまで「行政法の法拘束性の一義性=羈束性」で足りるとするのか、あるいは法拘束性の一見明白性も要求されるのかという議論があった⁽³⁰⁰⁾。

行政庁の第一次判断権を尊重する立場からは、単に違法判断ができればよいというだけでは足りず、羈束性の一見明白性が要請されると理解すべきということになる。その場合には、取消訴訟における一義的明白性議論とは異なるという考え方になる。

もっとも、この考え方には批判が起こり得る。すなわち、「このような考え方によれば、裁判所において、慎重な検討を経た結果、裁量権の範囲を超えている、あるいは濫用となるという心証に至ったという事案でも、そのような判断になることは一見しただけでは明らかではないとして、いわば後戻りするような形で請求を棄却するということになるが、そのような結論を認め

(299) 松永邦彦=小林久起『Q&A 改正行政事件訴訟法』63 頁（ぎょうせい 2005）も参照。

(300) 塩野・前掲注（280）326 頁参照。

ることは、救済の多様化を図るべく差止めの訴えを法定した改正の趣旨との関係や、当事者が処分後にあらためて取消訴訟を提起し、裁判所も再度判断を行うことになる点で問題ではないか」との反論である⁽³⁰¹⁾。

第一次判断権を巡っては多くの議論があり、そもそも「抗告訴訟の種類として義務付け訴訟が法定されたのであるから、もはや、行政庁の第1次的判断権と関連づけた議論の必要がないことは自明である」とする見解もあるが⁽³⁰²⁾、これに対して「訴訟要件と本案要件との振分けが行われたことの理論的必然として、本案要件について、行政庁の第1次的判断権との関係が切断されたことになるとまではいえない」とする反論もある⁽³⁰³⁾。後者の見解は、本案勝訴要件を行政庁の第一次判断権と関連付けて理解する必要性がなくなり、かかる第一次判断権の問題は、専ら「重大な損害」要件のみが担うことになったとの理解である⁽³⁰⁴⁾。

ところで、前述のとおり、「重大な損害」要件は、一般に訴訟要件であると理解されているが、文理上本案勝訴要件と理解することも可能である。行政事件訴訟法が訴訟要件と本案勝訴要件とを明確に振り分けたといわれているが、同法の規定振りに忠実に従えば、「重大な損害」要件はいずれの要件としても読み解くことが可能なのであって、仮に「重大な損害」要件においてのみ行政庁の第一次判断権が考慮されるとしても、かかる要件自体の帰属が明確でないことに鑑みれば、訴訟要件において第一次判断権が考慮されないとするに、十分説得的であろうか⁽³⁰⁵⁾。

(301) 南=高橋・前掲注 (282) 633 頁 [山崎栄一郎執筆]。

(302) 橋本・前掲注 (9) 66 頁。

(303) 南=高橋・前掲注 (282) 639 頁以下 [山崎栄一郎執筆]。

(304) 南=高橋・前掲注 (282) 640 頁 [山崎栄一郎執筆]。

(305) 山本隆司教授は、「裁判所が行政行為を自ら行うなど、行政庁の行為・作用に代替する判断を下したり代執行を行ったりすると、行政庁の『第一次的判断権』の侵犯になるかもしれない。しかし、行為・作用に関する行政庁の『第一次的判断権』は、せいぜいこうした行政の違法行為に対するサンクションの手法、いわば訴訟の『出口』を制限することどまり、改正前行訴法下でいう法廷外抗告訴訟の可能性、いわば訴訟の『入口』まで制限すると解するのは、行き過ぎと思われる。」とされる (山本・前掲注 (288) 65 頁)。

いずれにしても、筆者も学説の多数が示すとおり、処分内容の確定を待つまでもなく、違法性の存在を明らかにし得る段階での差止訴訟が許容されていると考える。

なお、本案勝訴要件の有無の判断の基準時は、口頭弁論終結時であろうと考える。

第3節 租税訴訟への影響—概説

1 租税訴訟における差止訴訟

これまでは、租税訴訟における差止訴訟は消極的に解されてきた。

例えば、原告である人格のない社団が法人税納付義務を負うか否かを争う法人税課税権限不存在確認訴訟として、東京地裁昭和42年4月11日判決(行裁例集18巻4号452頁)があるが、そこでは差止訴訟は消極に解されている。また、将来分の所得税のうち自衛隊関係費相当分の納税義務がないことの確認を求めた事件において、東京地裁昭和63年6月13日判決(判時1294号13頁)は、「所得税のうち自衛隊関係費に相当する部分について納税義務を負わないというのであれば、将来具体的課税処分等がされた段階でその適法性を争い課税処分の取消訴訟を提起すれば足り、また、右部分の所得税の強制的徴収により重大な損害が生じるというのであれば、取消訴訟の提起と共に執行停止を申し立てれば足りるのであり、取消訴訟をもって原告らの救済に欠けるところがあるとは認められないから、結局、他に救済を求める適切な手段が存在する」と判示し、差止訴訟を認めていない。

2 問題点の所在

差止訴訟の法定化は、租税訴訟にいかなる影響を及ぼすのであろうか。平成16年1月17日付日本経済新聞朝刊(38面)は、行政事件訴訟法改正による差止訴訟について、「行政側の違法な課税を事前に中止させる裁判…を起せるようになる」と報じている。この記事には法的説明が付されていないため、

その根拠とするところの見解は判然としないが、この点について、「租税訴訟においても、税務署長が、更正や差押え等の処分あるいは青色申告承認取消処分等をしようとしているときに、その差止めを求める訴えが可能になる。」と指摘する行政訴訟検討会委員の見解もあることは看過できない⁽³⁰⁶⁾。

ここでは、調査・更正処分の差止めや滞納処分の差止めの訴えの可能性について考えてみたい。

第4節 租税訴訟における差止訴訟の要件検討

1 積極的訴訟要件

(1) 処分性要件あるいは蓋然性要件

これまでの租税訴訟において差止訴訟は前述のように消極的な判断が示されてきたのであるが、行政事件訴訟法改正後、調査や更正処分に対する差止訴訟が提起された場合にどのように司法判断がなされるかについては判然としない。そこで、訴訟要件について考えてみたい。なお、原告適格については割愛することとする。

更正処分の処分性については疑問視されることはないかも知れないが、調査については処分性の議論から入らなければなるまい。一般に調査は更正処分以前の事実行為と理解されており、その理解が行政事件訴訟法改正によって影響を受けるものでないことは明らかである。したがって、調査自体を差止訴訟によって差し止めるということは想定し辛いといえよう。

ところが、かかる調査が相当の蓋然性をもって更正処分の一段階としての意味を有すると認められる場合が全くないのかというと、この点については判然としない。例えば、国税通則法 65 条 4 項の更正の予知を調査着手説の観点から捉え、調査があるということは当然に更正が次に控えていて、調査はいわば更正処分行為のスタート地点にあるというような理解が妥当

(306) 日本弁護士連合会行政訴訟センター・前掲注 (23) 168 頁、水野・前掲注 (22) 120 頁。

すれば、調査時に既に更正の処分性が認められるという立論もあり得るように思われる。

最高裁昭和 51 年 12 月 9 日第一小法廷判決(訟月 22 卷 13 号 3050 頁)⁽³⁰⁷⁾は、「過少申告加算税は、修正申告書の提出があったときでも、原則としては、賦課されるのであり(国税通則法 65 条 1 項)、その提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものではないときに、例外的に、課せられないこととされているにすぎないのである(同条 3 項)。原審が確定した事実によれば、亡正夫が嘆願書を提出したのは、すでにその申告にかかる昭和 39 年分の所得税について調査を受けたのちであったというのであり、仮に、税務職員の適切な指導・助言により、亡正夫が、嘆願書を提出した時期に修正申告書を提出していたとしても、更正処分を受けるべきことを予知してこれを提出したことになるものというべきであって、過少申告加算税の賦課を免れない(下線筆者)」と判示している。これはいわゆる調査着手説と呼ばれるもので、調査の着手があった段階において、既に納税者が更正があることを予知しているとの理解に立つ考え方である。

もっとも、同条項の更正の予知は必ずしも調査着手説のみでは説明できないとも思われる⁽³⁰⁸⁾。この点、例えば、平成 12 年 7 月 3 日付国税庁長官通達「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて(事務運営指針)」(課所 4—16 ほか 3 課共同)においては、端緒把握説と調査着手説の中間的な規定振りを採用しており、必ずしも調査着手説のみが強調されているわけではない。この点は学説や判例も同様の立場にある⁽³⁰⁹⁾。

また、この問題は、加算税の賦課免除要件との関係で、納税者が更正の予知をした時期をいつとみるかという議論であるから、仮に調査着手説に

(307) 第一審は神戸地判昭 47.7.31 (税資 66 号 102 頁)、控訴審は大阪高判昭 49.11.21 (税資 77 号 458 頁)。

(308) 酒井克彦「加算税免除要件としての『更正の予知』に関する一考察」税大ジャーナル 4 号所収参照。

(309) 酒井克彦「最近の過少加算税の取扱いについて」租税研究 667 号 30 頁以下参照。

よったとしても、そのことから直截に調査=更正処分として理解しなければならぬというものでない。したがって、この議論は、調査に処分性を認めるかどうかとは切り離して考えなければならないのではないかと思われる。

もっとも、調査結果如何によって更正処分行為を行うか否かが認識されるという観点から、調査の着手は、相当程度更正処分の前段階としての蓋然性が高いといえなくもない。そこでは、「蓋然性」をどのように捉えるべきかという議論にシフトせざるを得ないが、「処分要件の外形的充足を認識していれば足りるという程度でよい」とするのであれば、調査の進行に伴って、非違の端緒を税務職員が把握し、あるいは把握した非違を指摘するなどした段階では、更正処分への蓋然性が相当程度高いといえるようにも思われる。

(2) 「重大な損害」要件

訴訟要件としては積極的要件としての「重大な損害」の有無が判断される必要がある。

ところで、前述のとおり、行政事件訴訟法 37 条の 4 第 1 項の「重大な損害の生ずるおそれ」が、長野勤評事件最高裁判決にいう「回復し難い重大な損害を被る〔おそれ〕」を意味するとすれば、その判断は慎重にならざるを得ないが、通説はそのようには理解しない。

何をもって滞納処分に重大な損害が生ずるおそれがあると判断すべきかについては、今後の事例の蓄積を待つほかないのかも知れないが、行政事件訴訟法 37 条の 4 第 2 項の考慮義務が単なる空文化されるような判断枠組みが構築されることは法の予定するところから外れるのではないかと思われる。

課税処分の差止訴訟を提起し得るとしても、そもそも積極要件の「重大な損害」に当たるものは想定されるのであろうか。この点については、租税訴訟における差止訴訟を肯定的に見る見解が示されている。例えば、「税務調査での交渉が決裂しようとしているときや、課税庁の取扱いが変更にな

なった場合等で、更正処分が行われることが確実な場合には、違法な課税処分による重大な損害を避けるため、更正処分の差止めを求める必要がある。更正処分がされてしまうと、これにより会社の決算に重大な影響をもたらすし、世間の信用、とりわけ金融機関との間の信頼関係を失墜する。多額の納税資金も必要になる。」として、「重大な損害」要件をクリアするとの主張がみられるところである⁽³¹⁰⁾。

そこで、租税訴訟における「重大な損害」要件について考えてみたい。指摘にあるような、「更正処分がなされてしまうとこれにより会社の決算に重大な影響をもたらすし、世間の信用、とりわけ金融機関との間の信頼関係を失墜する。多額の納税資金も必要になる。」という点は、同法 37 条の 4 第 1 項にいう「重大な損害」に該当するのであろうか。

少なくとも「世間の信用」という漠然とした損害を被る場合までをも想定して、例外的な措置として行政処分への司法介入を認めるという理解は拡大解釈の域に達しているように思われる。他方、金融機関との間の信頼関係に大きな影響を及ぼすことが会社経営上の損害である点については理解できる。しかしながら、考察すべきはかかる損害が会社経営上の損害であるか否かではなく、事後救済を原則とする行政事件訴訟法の下で、例外的に事前に救済手段を講じなければならない重大な損害か否かである。すなわち、かかる損害は事前救済の性質からして、現実には発生している損害である必要はないものの、漠然とした損害を被る虞というだけで司法による行政権への介入を正当ならしめるほどの根拠となり得るのだろうか。一般的には金融機関との間の信頼関係を失墜する虞があるとしてもそれは漠然とした信頼関係の毀損に過ぎず、ここにいう「重大な損害」に当たるとはいえないと解すべきではなかろうか。この辺りは課税処分の違法性の程度を踏まえた具体的事例の検討によるべきであろう。

(310) 日本弁護士連合会行政訴訟センター・前掲注 (23)、168 頁。

横川川事件最高裁⁽³¹¹⁾は、「河川法 75 条に基づく監督処分その他の不利益処分をまって、これに関する訴訟等において事後的に本件土地が河川法にいう河川区域に属するかどうかを争ったのでは、回復しがたい重大な損害を被るおそれがある等の特段の事情があるということとはできない」と判示している。

具体性を帯びた損害であるという理解を出発点として「重大な損害」要件の判断を行うべきであると考えられるかどうかについては、学説上の批判もあるところである。しかしながら、前述したとおり、「重大な損害」要件を考慮するに当たっては、司法と行政の役割分担の在り方を踏まえた議論が必要とされる場所である。また、あくまでも、行政訴訟においては事後救済が原則であり、この点は行政事件訴訟法改正後においても変化はないのである⁽³¹²⁾。したがって、真に事前救済を求めるに相応しい訴訟か否かの判断が考慮事項の検討を通じてなされなければならないのではないかと考える。

2 消極的訴訟要件-補充性の要件

差止訴訟は他に救済を求める適切な手段が存在しないことを要件とする。橋本博之教授は、消極的訴訟要件の「損害を避けるために他に適当な方法があるとき」の解釈は、「直接型義務付け訴訟におけると同様に、民事訴訟による差止請求が可能であることからストレートに本要件に該当するのではなく、本要件に該当するのは、法令上、先行する処分の取消訴訟を提起すれば、後続の処分を争うことができないという特別の手續上の仕組みが定められているような場合」であると論じられる⁽³¹³⁾。

橋本博之教授は、「外形標準課税条例の適否が争われた東京都銀行税訴訟を巡る議論には、条例に基づいて知事が各銀行に対する課税処分を行うのを待

(311) 前掲注 (275)。

(312) 芝池・前掲注 (283) 150 頁。

(313) 橋本・前掲注 (9) 79 頁。

って、その段階で行政処分を取消しを求めるとは、事前に知事による不利益処分を予防するという争い方が合理的ではないかと考えられる。」と主張される⁽³¹⁴⁾。加えて、条例のターゲットは限定されていて、ターゲットとなる銀行側は条例の定める外形標準課税という制度自体が無効と考えられているのであり、条例が定められた時点で争いは成熟しているのではないかと、阿部泰隆教授の見解も示されているところである⁽³¹⁵⁾。

この場合、ターゲットが限定されているということから、条例が規制されてしまえば、早晚外形標準課税が実施されることが明白であるということの意味するという点が処分の蓋然性や特定性を充足するとしても、ここにいう補充性の要件を充足するとまではいえそうにない。

さて、国税徴収法 90 条の場合には、明確に消極的訴訟要件を満たさないとして議論されているので、確認しておく必要がある。すなわち、平成 16 年 5 月 12 日の衆議院法務委員会において山崎潮政府参考人は、「差し止めを求める処分的前提となる処分がありまして、その前提となる処分の取り消し訴訟を提起すれば当然に後続するその差し止めを求める処分をすることができないということが法令で定められているというような場合が考えられます。…滞納処分の取り消しの訴えがありまして、これを提起すれば、その訴訟が係属する間は当該滞納処分による財産の換価をすることができないという国税徴収法 90 条の規定がございまして…これは、他の適当な方法があるということになるわけでございます。」と答弁している。

参考人答弁はこのように補充性の要件を強調している。答弁に示されているように国税徴収法 90 条によって滞納処分による財産換価は訴訟係属中はできないとされていることからすれば、滞納処分の取消しの訴えの提起はそもそも滞納処分の差止の効果の有しているともいい得よう。

(314) 橋本・前掲注 (9) 82 頁。

(315) 阿部泰隆『行政訴訟要件論』32 頁以下 (弘文堂 2003)。

3 本案勝訴要件

本案勝訴要件としては、行政事件訴訟法 37 条の 4 第 5 項の「行政庁がその処分若しくは裁決をすべきでない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」とされており、違法性が「明らか」でなければならぬとされている。この一義的明白性要件については、既に述べたとおり、議論のあるところであるが、行政と司法との役割分担の中で、差止訴訟というものを考えた場合に、その訴訟の重要性を踏まえたとしても、必ずしも行政庁の第一次判断権が軽視されていいとは思えない。

もっとも、行政事件訴訟法 37 条の 4 第 5 項の「明らか」について、これを強調することには学説上の反論もある。すなわち、「裁量処分に関する差止判決要件との対比において、上記の要件が、行政庁に裁量が認められていない場合の差止判決要件であることを示すにすぎない。」との見解があることにも留意すべきであろう⁽³¹⁶⁾。

いずれにしても、違法性についての要件が明確ではなく、今後の判例学説の動向を注視する必要があるだろう。

(316) 高安秀明「差止訴訟」園部逸夫=芝池義一『改正行政事件訴訟法の理論と実務』207頁（ぎょうせい 2006）。

第7章 当事者訴訟としての確認訴訟

序

当事者訴訟とは、当事者間の法律関係を確認し又は形成する処分又は裁決に関する訴訟で、法令の規定によりその法律関係の当事者の一方を被告とするもの（形式的当事者訴訟）⁽³¹⁷⁾及び公法上の法律関係に関する訴訟（実質的当事者訴訟）をいう（行訴法4）。なお、租税訴訟においては形式的当事者訴訟の類型に属するものはない。したがって、本稿では、実質的当事者訴訟を中心に確認することとしたい。

さて、これまで行政事件訴訟法による権利救済の中心が行政庁の行った処分
の取消しを対象とする取消訴訟にあったことから、処分性のない行政庁の行為
に対しては、司法救済の途が閉ざされているともいえる状況にあった。そこ
で、従来より、通達や行政指導など処分性が認められない行政の行為に伴う紛
争に対する救済として、当事者訴訟による確認訴訟を利用することが議論され
てきたが、学説上、多数説は公法と私法の二元論を前提とする「公法上の当事
者訴訟の存在そのものに対して冷淡」であったと指摘されている⁽³¹⁸⁾。

当事者訴訟による確認訴訟を認める判例についても、薬局開設事件上告審最
高裁昭和41年7月20日大法院判決（民集20巻6号1217頁）⁽³¹⁹⁾、前述の横
川川事件高松高裁判決⁽³²⁰⁾など、これを認める判決がないことはないが⁽³²¹⁾、多

(317) 形式的当事者訴訟の代表例は、土地収用法133条3項に基づく損失補償に関する訴訟である。

(318) 黒川哲志「確認の訴えの明示」小早川光郎=高橋滋『詳解改正行政事件訴訟法』95頁（第一法規2004）。

(319) 主な判例評釈として、古川純「判評」法協84巻6号59頁以下、森順次「判評」民商56巻2号137頁以下、来生新「薬局開設の許可制・薬剤師の業務規制の合憲性、薬局の配置制と憲法22条」『医事判例百選』210頁以下、矢野邦雄「判評」曹時18巻11号169頁以下参照。

(320) 前掲注（169）。

(321) 長野勤評事件長野地判昭39.6.2（民集26巻9号1766頁）。主な判例評釈として、有倉遼吉「教師の勤務評定における『自己観察』の適憲・適法性—長野方式—」『教

くの判決は当事者訴訟としての確認訴訟については否定的であった。例えば、長野勤評事件最高裁判決⁽³²²⁾は、「本件通達は、…自己観察ならびに希望事項欄の記載方法として、自己評価に基づき、たとえば『学校の指導計画が適確に実施されるようにくふうしているか』、『分掌した校務を積極的に処理しているか』、『熱意をもって仕事にうちこんでいるか』というような…つとめて具体的に記入することを定めているにすぎない、というのであって…、その文言自体、これを最大限に拡大して解釈するのではなければ、記入者の有する世界観、人生観、教育観等の表明を命じたものと解することはできない。してみれば、本件通達によって記載を求められる事項が、上告人らの主張するような内心的自由等に重大なかわりを有するものと認めるべき合理的根拠はなく、上告人らがこれを表示しなかったとしても、ただちに義務違反の責めを問われることが確実であるとは認められず、その他、上告人らにおいて不利益処分をまっして義務の存否を争ったのでは回復しがたい重大な損害を被るおそれがある等の特段の事情の存在は、いまだこれを見出すことができない」として、当事者訴訟としての確認訴訟を認めていない。

この最高裁判決はその後の下級審判決に大きく影響を及ぼしたが、学説上は司法判断に対する批判的見解が強かった。このような中、行政事件訴訟法改正により、当事者訴訟としての確認訴訟が明定された。かかる改正は、これまでの当事者訴訟に対する考え方の方向転換を強いるものと理解すべきであろうか。その理解の上で、通達の無効確認訴訟や、修正申告の無効確認訴訟を提起し得るかという租税訴訟上の問題についても改めて検討が必要となろう。具体的には、通達や行政指導に服する義務がないことの確認を求める訴訟や、通達や行政指導が違法・無効であるとして、通達や行政指導によらないことをなし得る権利や法的地位があることの確認を求める訴訟を提起し得るかという問題である。

以下、本章ではそれらの問題に中心的関心を置き、行政事件訴訟法改正後の

育判例百選〔第2版〕』216頁以下、同「教職員に『自己観察』を記入させる勤評方式（長野方式）は憲法に違反するか」判例評論72号24頁以下参照。

(322) 前掲注(273)。

租税訴訟における当事者訴訟としての確認訴訟の可能性について検討を加えることとしたい。

第1節 当事者訴訟としての確認訴訟

1 裁判例の傾向

薬局開設事件最高裁判決は、薬事法5条により薬局開設の許可は2年ごとにその更新を受けなければその期間の経過により効力を失うものであるから、同法条が憲法に違反することを理由として、新たに薬局開設の許可又はその更新を受けることなくかかる期間経過後も薬局を開設し得る権利を有することの確認を求める訴えは、適法であるとした東京地裁昭和37年10月24日判決（民集37巻10号24頁）の判断を維持した⁽³²³⁾。すなわち、東京地裁は、「一般に行政庁のなんらかの処分をまつまでもなく、法令自体が直接国民の権利義務に影響を及ぼすような場合には、その法令により権利義務に直接の影響を受ける国民は国に対しその法令の無効確認あるいは当該無効法令に基づく権利義務の存在、不存在等の確認を求めて裁判所に提訴することは、許されるものと解すべきところ、原告は右薬事法の規定により新たに薬局開設の許可又はその更新を得ない限り昭和38年1月1日以降薬局の開設をなしえないことになったというのであるから、（その主張によれば）その権利に直接の影響をうけたものというべく、かかる場合には右規定が無効であることを理由として新たに薬局開設の許可又はその更新をうることなく昭和38年1月1日以降も薬局を開設しうる権利を有することの確認を求める訴を提起しうるものというべきである。」と判示している⁽³²⁴⁾。

(323) 控訴審東京高判昭38.4.26（民集20巻6号1234頁）は、「控訴人は薬事法第5条に基づいて許可または許可の更新を受けることなく昭和38年1月以降薬局の開設をなし得ることを確認する。」と判示して、原審の判断を維持している。

(324) 判決においては、「原告は薬事法第5条に基づく薬局の開設許可又は許可の更新の申請義務の不存在確認を求める旨陳述しているが、原告から申請がなくてもその結果は申請に基づく許可又はその更新がなされず、従って適法に薬局を開設しえない

また、前述の横川川事件高松高裁判決は、「河川区域である場合に負担すべき同法上の義務を負わないという公法上の法律関係の確認をもとめる当事者訴訟（実質的当事者訴訟）を提起することが可能であり、当事者間の争いの根本的原因が行政庁の公権力の行使そのものにあるのではなく、その前提たる公法上の法律関係の存否の認識の対立にある本件のような場合においては、むしろ、右の方法によることの方がより紛争の実態に即した抜本的な解決が図られるというべきである」と判示して、公法上の法律関係の確認を求める実質的当事者訴訟が許容され得ることを認めている。その他にも、公法上の確認訴訟を許容した判決として、行政の内部的行為が争われた東京地裁平成4年8月27日判決（行裁例集43巻8・9号1087頁）、行政計画について、東京地裁平成6年9月9日判決（行裁例集45巻8・9号1760頁）、法律上の規定が争われた事例として、大阪地裁平成9年5月28日判決（判タ956号169頁）がある。これらは、処分性概念を拡張することによって司法救済を図ろうとする議論とはその理論的根拠を異にするものであった⁽³²⁵⁾。

しかしながら、長野勤評事件控訴審東京高裁昭和41年2月7日判決（民集26巻9号1787頁）は、「その実質は法令の規定が憲法その他の法律に違反することを理由にこれを遵守する義務のないことの確認をもとめるもの、即ちある法令の規定が憲法その他の法律に違反する無効のものであることの確認

というだけで、申請自体はこれを原告の義務とみるべきものでないというべきであるから、結局その真意は上記のとおりであると解するのが相当である。」と判示している。

- (325) 処分性を拡張する判断を下す裁判例として、例えば、計画について、第一判平4.11.26（民集46巻8号2658頁）、告示について、東京地判昭40.4.22（行裁例集16巻4号708頁）、通知について、最三判昭54.12.25（民集33巻7号753頁）、通達について、東京地判昭46.11.8（行裁例集22巻11・12号1785頁）などがある。しかしながら、これらにおいても、権利救済の観点からみて、必ずしも十分な範囲の行政の行為が取消訴訟の対象とされるまでには拡張されていないと指摘されている（黒川・前掲注（318）94頁）。なお、「取消訴訟対象の拡大は、行政処分とされた行政の行為に取消訴訟の利用強制を及ぼし、その結果、取消訴訟に付随する出訴期間の制限などを及ぼすことになるので、慎重に行われる必要がある。」とも指摘されている（同稿94頁）。

を求めるものに外ならず、かかる訴は、その当事者間にその前提要件である具体的事件としての法律上の争訟の存在を欠くものとして行政事件訴訟の対象とはならない不適法のものであることを免れない」と判示している。このように、当事者訴訟としての確認訴訟を否定した判決は多く、例えば、前述の横川川事件最高裁判決⁽³²⁶⁾や長野勤評事件最高裁判決などはつとに有名である。

2 学説の動向

大阪国際空港事件上告審最高裁昭和 56 年 12 月 16 日大法廷判決（民集 35 卷 10 号 1369 頁）⁽³²⁷⁾は大阪国際空港の操業は国家の航空行政権の行使であり、公権力作用であるから、民事訴訟でその差止めを求めることはできないとした。かかる判決は⁽³²⁸⁾、学説上、当事者訴訟活用論と民事訴訟や無名抗

(326) 前掲注 (275)。

(327) 第一審大阪地判昭 49. 2. 27 (民集 35 卷 10 号 1621 頁)、控訴審大阪高判昭 50. 11. 27 (民集 35 卷 10 号 1881 頁)。主な判例評釈として、差し当たり、加茂起久男「判評」曹時 37 卷 1 号 159 頁以下、田原睦夫「判評」民商 87 卷 4 号 546 頁以下、阿部泰隆「民事訴訟と行政訴訟—大阪国際空港事件—」『民事訴訟法判例百選 I [新法対応補訂版]』8 頁以下、松浦馨「将来の給付の訴え—大阪国際空港事件—」『民事訴訟法判例百選 I [新法対応補訂版]』138 頁以下、内山衛次「集団訴訟における証明：大阪国際空港事件」『民事訴訟判例百選 [第 3 版]』136 頁以下、原田尚彦「空港公害と被害者救済」『行政判例百選 II [第 4 版]』336 頁以下、沢井裕「大阪国際空港事件—空港公害と差止め・賠償責任—」『公害・環境判例百選』112 頁以下、同「空港公害と賠償請求—大阪国際空港公害事件」ジュリ 768 号 82 頁以下、同「大阪空港事件最高裁判決の意味するもの」法セ 26 卷 3 号 2 頁以下、同「被害・因果関係の認定と賠償額の評価」法時 54 卷 2 号 34 頁以下、戸波江二「空港の騒音公害と人格権—大阪空港公害訴訟—」『憲法判例百選 I [第 4 版]』58 頁以下、同「環境権—大阪空港公害訴訟—」『憲法判例百選 II [第 2 版]』286 頁以下、近藤昭三「空港公害と差止訴訟—大阪国際空港公害事件」ジュリ 768 号 31 頁以下、高木光「民事訴訟と行政訴訟—大阪国際空港事件」『民事訴訟法判例百選 [第 3 版]』8 頁以下、笠井正俊「将来の給付の訴え：大阪国際空港事件」『民事訴訟法判例百選 [第 3 版]』58 頁以下など参照。

(328) 判決は、「本件空港の離着陸のためにする供用は運輸大臣の有する空港管理権と航空行政権という 2 種の権限の、総合的判断に基づいた不可分一体的な行使の結果であるとみるべきであるから、右被上告人らの前記のような請求は、事理の当然として、不可避免的に航空行政権の行使の取消変えないしその発動を求める請求を包含することとなるものといわなければならない。したがって、右被上告人らが行政訴訟

告訴の活用論の対峙を明確なものにした。

当事者訴訟活用論に立つ園部逸夫教授は、「公権力の行使と私経済作用とが複雑に混合している法律関係については、公益の見地における紛争処理上適切である場合は、当事者訴訟によるべき」とされる⁽³²⁹⁾。

一方、これに対して、民事訴訟や無名抗告訴訟を活用することが適当であるとする原田尚彦教授は、当事者訴訟活用論に対して、「当事者訴訟と民事訴訟との区分をやかましく論じると、かえって訴訟形式の選択が面倒になり、国民の裁判所へのアクセスをむずかしくするだけに終わるおそれがある。当事者訴訟の実体審理手続の特質が明確にされないかぎり、当事者訴訟の活性化が国民の救済に有意義に機能するとは考えにくい」とされる⁽³³⁰⁾。

3 確認訴訟利用上の障碍

(1) 取消訴訟中心主義と補充性議論

取消訴訟中心主義の下では、当事者訴訟としての無効確認訴訟の場合にも、補充性議論と同様の思考が働いたため、確認の利益が認められる余地が制約されがちであった⁽³³¹⁾。

例えば、長野勤評事件最高裁判決は、「具体的・現実的な争訟の解決を目

の方法により何らかの請求をすることができるかどうかはともかくとして、上告人に対し、いわゆる通常の民事上の請求として前記のような私法上の給付請求権を有するとの主張の成立すべきいわれはないというほかはない。」とし、以上のことから、被上告人らの「いわゆる狭義の民事訴訟の手続により一定の時間帯につき本件空港を航空機の離着陸に使用させることの差止めを求める請求にかかる部分は、不適法というべきである。」と判示した。

(329) 園部逸夫「グレイ・ゾーンと行政訴訟—大阪国際空港騒音公害訴訟大法廷判決を顧みて—」園部『現代行政と行政訴訟』49頁（弘文堂1987）。

(330) 原田尚彦『行政法要論〔全訂第6版〕』368頁（学陽書房2005）。

(331) 黒川・前掲注(318)107頁。この点について、黒川哲志教授は、「取消訴訟中心主義が採用されていた改正前行訴法の下では、無名抗告訴訟は補充的にのみ認められるとの理解が存在していた。それゆえ、判例上も、予防的な無名抗告訴訟としての確認訴訟が適法とされることも、例外的であった。そして、この影響が、公法上の当事者訴訟として提起される確認訴訟にも及んで、訴えを不適法とされることもあった。」と述べられる（同稿95頁）。

的とする現行訴訟制度のもとにおいては、義務違反の結果として将来なんらかの不利益処分を受けるおそれがあるというだけで、その処分の発動を差し止めるため、事前に右義務の存否の確定を求めることが当然許されるわけではなく、当該義務の履行によって侵害を受ける権利の性質およびその侵害の程度、違反に対する制裁としての不利益処分の確実性およびその内容または性質等に照らし、右処分を受けてからこれに関する訴訟のなかで事後的に義務の存否を争ったのでは回復しがたい重大な損害を被るおそれがある等、事前の救済を認めないことを著しく不相当とする特段の事情がある場合は格別、そうでないかぎり、あらかじめ右のような義務の存否の確定を求める法律上の利益を認めることはできないものと解すべきである。」と判示し、当事者訴訟に対して否定的である。

黒川哲志教授は、かかる判決が取消訴訟中心主義の帰結として後に処分がなされるのを待って、その処分を取消訴訟で争えばよいとしている点について、「今回の行訴法改正によって差し止め訴訟が法定されるなどして取消訴訟中心主義が緩和されたので、上述のような論理の力は、立法的に弱められた」とされる⁽³³²⁾。したがって、「取消訴訟中心主義に忠実な解釈を行ったために紛争予防的な確認訴訟を『確認を求める法律上の利益を有しない』として不適法とした行訴法改正前の判決と同様なタイプの確認の訴えであっても、行訴法改正後であれば適法とされるものも少なくないであろう。」と論じられる⁽³³³⁾。当事者訴訟の間口を広げているように説明される改正法が、取消訴訟中心主義を採用してきたと指摘されるこれまでの行政事件訴訟法とどこまで明確な違いを有していると考えべきかについては、後に検討しよう。

(332) 黒川・前掲注 (318) 110 頁。

(333) 黒川・前掲注 (318) 110 頁。なるほど、例えば、東京地判昭 36. 11. 9 (判時 280 号 11 頁) は、確認訴訟を「抗告訴訟の提起が可能となるまで待つことによって回復しがたい大きな被害を受けるため、行政処分に先立って右の如き訴訟を許すことが国民の権利保護のためにつよく要請せられるような特別の事情のある場合にかぎって許される」と判示するように、これまで確認の利益は厳格に解釈されてきたといえよう。

(2) 当事者訴訟の原告適格と被告適格

原告としての確認の利益を厳格に捉えることによって、当事者訴訟における原告適格を否定する裁判例がある。例えば、確認訴訟でその確認の利益を否定したものとして、福岡高裁平成元年7月18日判決(判タ721号139頁)、福岡高裁平成6年3月7日判決(判タ859号136頁)及び神戸地裁平成9年7月14日判決(判自171号77頁)などがあり、ここでは当事者訴訟に確認の利益を容認していない。

また、これまで確認訴訟の被告は行政主体(国又は公共団体)であり、取消訴訟の被告は行政庁であった。このことが、抗告訴訟と当事者訴訟との間の垣根を高くしていたと指摘されることがある⁽³³⁴⁾。

公法上の当事者訴訟では、将来の処分 of 作為・不作為を求める目的で権利義務の存在・不存在確認訴訟が提起され、実質的に無名抗告訴訟と同じ機能を果たすこともあり、これらの訴訟について裁判所は厳格な立場を取ることが多く、改正前の行政事件訴訟法の下では訴訟形態の間違いにより被告適格がないとする理由の訴えの却下が多く見受けられたのである⁽³³⁵⁾。

(3) 当事者訴訟に対する消極的態度

学説の多くは、公法上の当事者訴訟の可能性に積極的な見解を示してこなかったのではなかろうか⁽³³⁶⁾。また、そもそも取消訴訟が権利救済の原則的訴訟形態であるという理解が浸透していたことから、当事者訴訟としての確認訴訟の可能性について周知されていなかったし⁽³³⁷⁾、事実、あま

(334) 黒川・前掲注(318)95頁。同教授は、「両訴訟類型(筆者注:抗告訴訟と当事者訴訟)で被告が異なるために、紛争の実態に合わせた柔軟な訴訟運用の障害となり、訴訟類型間のキャッチボールなどの弊害を招く原因ともなっていた。」と指摘される(同稿95頁)。

(335) 浜川清『コメンタール行政法Ⅱ行政事件訴訟法・国家賠償法』66頁(日本評論社2004)。なお、今回の改正で取消訴訟の被告が確認訴訟の被告と同じ行政主体(国又は公共団体)とされ(11条1項)、訴えの変更などの手続の簡素化が図られた。

(336) 阿部泰隆教授は、公法上の当事者訴訟を「安楽死」と評される(阿部「公法上の当事者訴訟論争のあり方」ジュリ925号134頁)。

(337) 黒川・前掲注(318)95頁。

り利用されてきたとはいえないのである⁽³³⁸⁾。

行政作用が複雑化してきた今日、抗告訴訟と民事訴訟の二区分では行政作用に対応するのに不十分であるとして、第三の訴訟形式として当事者訴訟を活用すべきであるとする見解があるが、実際はこれまであまり取り上げられてこなかったといっても過言ではなからう。

4 租税訴訟における当事者訴訟利用上の障碍

(1) 租税訴訟における取消訴訟中心主義と補充性議論

東京都銀行税条例の無効確認請求がなされた東京高裁平成 15 年 1 月 30 日判決(判時 1814 号 44 頁)⁽³³⁹⁾は、「各請求は、不利益処分(一審被告東京都知事による更正処分及び決定処分を指す。)の根拠法令である本件条例の無効確認を求め…並びに平成 14 事業年度分事業税について予想される不利益処分によって具体的に形成される権利義務関係の不存在確認を求める…もので、それぞれ異なる請求なり訴訟形態をとってはいるが、その法律的な意味での目的が、本件条例の効力を争うことにより、一審被告東京都知事の不利益処分を事前に予防することにある点では共通であると考えられる。当裁判所は、そうした不利益処分が行われる前にその予防を目的として提起される訴えがすべて不適法であると考えたものではないが、行政処分の取消訴訟を中心に構成されている現行行政事件訴訟法の構造等から見ると、このような予防的訴訟は例外的なものであり、これが認められるためには、不利益処分を受けてから、それに関する訴訟の中で、事後的に不利益処分の根拠となる法令の効力を争ったのでは、『回復し難い損害』を被るおそれがある等事前の救済を認めないことを『著しく不相当とする特段の事情』があることが必要であると考え(最高裁判所昭和 47 年 1

(338) 原田・前掲注(330) 367 頁。

(339) 判例評釈として、差し当たり、玉國文敏「外形標準課税：銀行税」『地法自治判例百選(第3版)』10 頁以下、岩倉正和「2 件の大型税務訴訟に現れた銀行取引の特質」ジュリ 1245 号 110 頁以下、瀧圭吾「東京都銀行税訴訟をめぐる」法教 273 号 41 頁以下参照。原審は東京地判平 14. 3. 26 (判時 1787 号 42 頁)。

月 30 日第一小法廷判決民集 26 卷 9 号 1746 頁)。そして、本件においては、こうした特段の事情を認めるに足りる証拠はないといわざるを得ない。」と判示した。

これまでは取消訴訟の排他的管轄の考え方により、課税処分後に提起された確認訴訟については、課税処分が無効であるときは別格、原則としてその効力を訴訟により取消するにはそれ自体を争う取消訴訟でなければならないとされてきた^{(340), (341)}。

(2) 租税訴訟における当事者訴訟の原告適格と被告適格

竹島にある原告の「りん鉱」採掘権についての鉱区税の賦課徴収権は、その所在地域に対する統治権が失われたものではなく、その行使が事実上不可能となったのに過ぎないから、消滅したとはいえないとした竹島事件東京地裁昭和 36 年 11 月 9 日判決（行裁例集 12 卷 11 号 2252 頁）⁽³⁴²⁾がある。同地裁は、「納税義務者は、原則として徴税権者が徴税権ありとして課税処分を行なったのちにおいて、その処分に対する抗告訴訟において右納税義務の存否を争うべく、かかる処分のなされる以前においてかかる義務の存否の確認を直接裁判所に訴求することは、その者が右の抗告訴訟の提起が可能となるまで待つことによって回復しがたい大きな被害を受けるため、行政処分に先立って右の如き訴訟を許すことが国民の権利保護のためにつよく要請せられるような特別の事情のある場合にかぎって許される」と判示している。

(340) 山田洋『条解行政事件訴訟法[第 2 版]』南博方ほか編 94 頁（弘文堂 2003）。

(341) 宇賀・前掲注（193）19 頁は、「『取消訴訟の排他的管轄』が認められる結果、取消訴訟の対象になる行為は、行政過程において権限ある機関が職権で取り消したり、行政上の不服申し立てにより取り消したりした場合を除くほか、取消訴訟により取り消されるまでは、当事者訴訟、民事訴訟において有効なものとして取り扱われるのが原則である」とされている。

(342) 判例評釈として、波多野弘「統治権の事実上の排除と課税権」『租税判例百選』18 頁以下、今村成和「竹島事件—竹島の外国による不法占拠と鉱区税課税権、国民に対する権利保護義務」判評 45 号 9 頁以下参照。

このように、裁判においては確認の利益を厳格に解釈して、確認の利益のないことを理由に、あるい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⁽³⁴³⁾。

(3) 租税訴訟における当事者訴訟に対する消極的態度

横浜地裁昭和36年2月20日判決（行裁例集12巻2号275頁）が、「更正決定による課税処分は行政庁内部の意思決定としての更正決定がなされ、かつそれがその処分の相手方に通知されることにより始めて納税義務者（特別徴収義務者をも含む）をして租税債務を負担せしめることとなるものであるから、その一又は双方が欠けていることを理由として租税債務の不存在の確認を訴求し得るものというべく、かかる場合は相対立する当事者間の公法上の権利関係の存否に関する訴訟であるいわゆる当事者訴訟によるべき」と判示するように、当事者訴訟としての確認訴訟であっても課税処分後に提起されたものについては、課税処分の無効を理由として、許容されている判決もあるが、これまで多くの租税訴訟における当事者訴訟としての確認訴訟では、消極的な態度が示されてきた。

もっとも、例えば、納税者が法令解釈通達に従う義務不存在の確認訴訟を提起した場合には、税務行政庁はその係属中に法令解釈通達に従って更正等の課税処分を行うとすると、納税者は当該課税処分を受けたことによって確認の利益が消滅するから、①確認訴訟を取下げ、不服申立ての前置により異議決定又は裁決を経た後に、当該課税処分の取消訴訟を再度提起することになるか、又は、②確認訴訟から当該課税処分の取消訴訟以外の抗告訴訟に訴えの変更をすることとなり、結果的には抗告訴訟で争うことになるのではなかろうか。

行政事件訴訟法4条の立法趣旨は、確認訴訟のより一層の活用を図るこ

(343) 租税訴訟において確認の利益を厳格に判示した事例として、東京地判昭 42. 4. 11（判時 478 号 38 頁）、東京地判平 14. 3. 26（判時 1787 号 42 頁）、東京高判平 15. 1. 30（判時 1814 号 44 頁）など参照。

とにあると説明されているところである⁽³⁴⁴⁾。公法上の法律関係について、確認の利益が認められる場合には、公法上の確認訴訟による救済を図るとする趣旨であることに鑑みれば⁽³⁴⁵⁾、紛争予防的な確認訴訟を前広に認めていくことが求められているのかも知れない。

また、原田尚彦教授は、納税義務の不存在確認訴訟といった公法上の権利義務の確認訴訟は在来から理論上は当事者訴訟として承認されていることを考慮に入れて、行政事件訴訟法の改正の意義に疑問を抱かれる⁽³⁴⁶⁾。同教授は、行政事件訴訟法改正について、「当事者訴訟の間口を広げその活性化をはかろうとするムードを醸成する趣旨と推測される」とした上で、当事者訴訟としての確認訴訟の明定に批判的態度を示される。すなわち、「納税申告義務の不存在確認訴訟といった公法上の権利義務の確認訴訟は在来から理論上は当事者訴訟として承認されており、確認の利益が認められるかぎり、その提起が許容されていたのであるから、この改正が法律上とくに有意味であったとは解しがたい。」とされる。そして、「とりわけわが国の現行法のもとでは（ドイツなどと異なり）民事訴訟も公法上の当事者訴訟も同一の裁判機関が扱うのであり、訴訟手続にもさしたる違いはないから、当事者訴訟を活性化しても裁判所の審理のあり方がかわってくるとはおもわれない。」と指摘されるのである⁽³⁴⁷⁾。

(344) 司法制度改革推進本部事務局「留意点」参照。なお、平成16年4月6日提出の辻恵衆議院議員の「行政事件訴訟法の一部を改正する法律案」に関する質問主意書において、小泉総理大臣は平成16年4月20日付の答弁書において「行政立法、行政計画、行政指導等のそれ自体としては抗告訴訟の対象とはならない行政の行為を契機として争いが生じた公法上の法律関係に関し確認の利益が認められる場合については、現行の行政事件訴訟法（昭和37年法律第139号）においても、当事者訴訟として確認の訴えが可能であるが、その活用を図るため、『公法上の法律関係に関する確認の訴え』を当事者訴訟の一類型として明記する改正を行う法案を提出しているところである」としている。

(345) 小林久起「改正法成立に至るまでの経緯及び改正法の概要」ジュリ1277号7頁以下参照。

(346) 原田・前掲注(330)368頁。

(347) 原田・前掲注(330)368頁。

参議院法務委員会の付帯決議が、確認訴訟について「柔軟な活用を通じて国民と行政との間の多様な関係に応じた実効的な権利利益の救済を可能にする趣旨であることについて周知徹底に努めること」としている点を踏まえつつ、明確な要件解釈の下で、当事者訴訟としての確認訴訟が認められるべきなのか否かを考えていく必要があると考える。

第2節 行政事件訴訟法改正

1 行政訴訟検討会「考え方」と行政事件訴訟法4条

先述の平成16年1月6日付「行政訴訟制度の見直しのための考え方」は、「行政の活動・作用の複雑多様化に対応し、国民の権利利益の実効的な救済を図る観点からは、確認訴訟を活用することが有益かつ重要である。確認訴訟を活用することにより、権利義務などの法律関係の確認を通じて、取消訴訟の対象となる行政の行為に限らず、国民と行政との間の多様な関係に応じ、実効的な権利救済が可能となる。」と示している。そもそも、確認訴訟は条文として規定することは予定されていなかったが⁽³⁴⁸⁾、その後の立法過程において、確認訴訟を当事者訴訟の定義規定の中で明示するという法技術が採用されたと説明されている⁽³⁴⁹⁾。

行政事件訴訟法4条は当事者訴訟として形式的当事者訴訟と実質的当事者訴訟を列挙しているが、そこでは、実質的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その他の公法上の法律関係に関する訴訟」と定義している。後述するように、これまでも国籍の確認訴訟や租税債務不存在確

(348) 芝池義一「行政事件訴訟法改正の概観」園部逸夫=芝池『改正行政事件訴訟法の理論と実務』12頁（ぎょうせい2006）は、「4条における確認訴訟の活用は『考え方』においても推奨されていたが、ここでは、確認訴訟を行政事件訴訟法の中で明示することは回避されていた。4条で確認訴訟が明示されることになったのは、行政訴訟検討会とは別の所での努力によるものである」とされ、その経緯については審らかではないとされる。

(349) 芝池・前掲注（283）168頁参照。

認訴訟が認められてきたことからすれば、かかる改正による定義規定の追加は確認的なものにすぎないともいえよう⁽³⁵⁰⁾。もっとも、確認的な定義規定を追加的に明示することに意味がないわけではない。この改正について、芝池義一教授は、「この明示の意図するところは、確認訴訟の活用のための手がかりを設けることによってその活用を促進しようとする点にある」と論じられる⁽³⁵¹⁾。

2 訴訟要件

(1) 司法的救済の必要性-確認の利益・争訟成熟性

確認訴訟を提起するためには、司法的救済の必要性がなければならない。この点について、芝池義一教授は、確認訴訟は特定の行為類型について認められるものではないから、個別的に司法的救済の必要性を認定することが必要であるとされる⁽³⁵²⁾。言い方を変えれば、当事者訴訟としての確認訴訟がいかなる場合に利用できるかは、その実現可能性はそこにおける確認の利益、とりわけ紛争の成熟性要件をどのように解するかに関わってくると思われる⁽³⁵³⁾、⁽³⁵⁴⁾。

争訟成熟性要件の先例とされている長野勤評事件最高裁判決は、「確認を求める法律上の利益を有しない」ことを理由として確認訴訟を不適法とし

(350) 市村陽典「訴訟類型」園部逸夫=芝池義一『改正行政事件訴訟法の理論と実務』51頁（ぎょうせい 2006）

(351) 芝池・前掲注（283）168頁。同旨として、塩野・前掲注（216）237頁。

(352) 芝池・前掲注（283）171頁は、当事者訴訟としての確認訴訟と行政処分の取消訴訟を比較して、後者については、司法的救済の必要性を考える必要がないとされる。そして、「行政処分はその定義上国民の権利義務に具体的に変動を与える行為であるから、行政処分については救済の必要性があることになる。行政処分であるかどうかについて争いのあるものについては、処分性が肯定されると同時に救済の必要性も認定されるのである。」と論じられる。

(353) 南博方=高橋滋『条解行政事件訴訟法〔第3版〕』（弘文堂 2006）123頁〔山田洋執筆〕参照。

(354) 中川丈久「行政訴訟としての『確認訴訟』の可能性—改正行政事件訴訟法の理論的インパクト—」民商 130 巻 6 号 977 頁以下参照。

た。すなわち、同最高裁判決は、「具体的・現実的な争訟の解決を目的とする現行訴訟制度のもとにおいては、義務違反の結果として将来なんらかの不利益処分を受けるおそれがあるというだけで、その処分の発動を差し止めるため、事前に右義務の存否の確認を求めることが当然許されるわけではなく、当該義務の履行によって侵害を受ける権利の性質およびその侵害の程度、違反に対する制裁としての不利益処分の確実性およびその内容または性質等に照らし、右処分を受けてからこれに関する訴訟のなかで事後的に義務の存否を争ったのでは回復しがたい重大な損害を被るおそれがある等、事前の救済を認めないことを著しく不当とする特段の事情がある場合は格別、そうでないかぎり、あらかじめ右のような義務の存否の確定を求める法律上の利益を認めることはできないものと解すべきである。」としたのである。

また、横川川事件最高裁判決においても、「事前の救済を認めないことを著しく不当とする特段の事情がある場合」にのみ確認の利益を認めるという考え方が示されている⁽³⁵⁵⁾。この判決は差止訴訟の要件を示す先例とされているに留まっていない。この点について、浜川清教授は、「義務不存在確認訴訟についていえば、当該義務の不履行を理由に不利益処分が予想されるときは、その確認の利益は処分差止訴訟（無名抗告訴訟）の要件論に吸収され、無名抗告訴訟と同様に厳格な要件が求められることとなった」と指摘される^{(356), (357)}。

(355) もっとも、これら 2 つの最高裁判決は無名抗告訴訟に関する判断であり、確認の利益について述べたものではないという理解も可能であるが、これまでの下級審ではこれらの判決を引用した上で確認の利益なしとして確認訴訟を不適法却下したものもあった（東京地判平 14. 3. 26・判時 1787 号 42 頁）。この点の指摘は、越智敏裕「在外邦人の選挙権に関する確認訴訟」『行政判例百選Ⅱ〔第 5 版〕』429 頁による。

(356) 浜川清「義務不存在確認をを求める訴え」『行政判例百選Ⅱ〔第 5 版〕』427 頁。もっとも、浜川教授は、長野勤評事件最高裁判決では、「義務の不履行を理由とする将来の不利益処分とは一応無関係に、処分差止訴訟の訴訟要件に吸収されることのない、義務不存在確認訴訟そのものの訴えの利益を判断する余地を残していた。」と評釈されている。

(357) その他、神戸地判平 7. 3. 6（判自 142 号 45 頁）、大阪地判平 8. 7. 17（判タ 929 号

このような厳格な確認の利益が改正後においても追求されるとすれば、確認訴訟が利用される可能性はほとんどなくなるとしてこれを危惧する見解が多い。そこでは、民事訴訟において確認の利益が柔軟に判断される傾向にあることから、これが行政訴訟においても参照されるべきとする見解や⁽³⁵⁸⁾、確認の利益が厳格に解されていた点を取消訴訟中心主義の帰結として捉え、行政事件訴訟法改正によって差止訴訟が法定されるなどしてかかる取消訴訟中心主義の力が弱められたことから、改正後は確認の利益に対する厳格な解釈は軌道修正されるとする見解などがある⁽³⁵⁹⁾。

なるほど、公職選挙法附則 8 条にいう在外国民の選挙権の制限が争われた在外日本人選挙権制限違憲訴訟上告審最高裁昭和 17 年 9 月 14 日大法廷判決（民集 59 卷 7 号 2087 頁）では、「それが有効適切な手段であると認められる限り、確認の利益を肯定すべきものである」と判示されている。この点について、山田洋教授は、「今回の改正をうけて、最高裁が実質的当事者訴訟における確認の利益をやや柔軟に解釈する方向を示したものとも考えられ〔る〕」と指摘される⁽³⁶⁰⁾。また、同最高裁判決は、紛争の成熟性については触れていないものの、もはや長野勤評事件最高裁判決の定式をとらずに、当該訴えが原告の権利利益に資する適切なものであれば足りるとする判断を示したものと理解することも可能であろう⁽³⁶¹⁾。

（2）公法上の法律関係に関する確認

行政事件訴訟法 4 条にいう実質的当事者訴訟は、「公法上の法律関係に関する確認の訴えその他の公法上の法律関係に関する訴訟」と定義されており、公法上の法律関係に関する確認訴訟が示されている。したがって、通達や行政指導を当事者訴訟としての確認訴訟で争う場合には、なぜその訴訟が公法上のものといえるのかという点が問われることになる。

176 頁）、神戸地判平 9.7.14（判自 171 号 77 頁）も参照。

(358) 南=高橋・前掲注 (353) 123 頁〔山田洋執筆〕。

(359) 黒川・前掲注 (318) 110 頁。

(360) 南=高橋・前掲注 (353) 123 頁〔山田洋執筆〕。

(361) 越智・前掲注 (355) 429 頁。

この点、例えば、薬局の開設を登録制から許可制に改めた薬事法の改正が憲法違反であると主張して、既に登録を受けている者が、改正後でも許可を受けずに引き続き薬局の営業をすることができるとの確認を求めた前述の薬局開設事件最高裁判決や、日本人の子であるかどうかを争いつている場合に、日本人の子であることを前提に出生により取得した日本国籍を有することの確認を求める訴訟（最高裁平成9年10月17日第二小法廷判決・民集51巻9号3925頁）、ゴミ収集場所をダストボックスに限定した廃棄物処理計画が無効であるとして、従来で市がゴミ収集をする義務があることの確認を求める訴訟（東京地裁平成6年9月9日・行裁例集45巻8・9号1760頁）は、それぞれ公法上の地位や、市町村の義務の確認に関わる訴訟であることから、公法性が充足されていると考えられる⁽³⁶²⁾。

これに対して、芝池義一教授は、用途地域指定に一定の建築をなし得る地位の確認を求める訴訟の場合には、それは土地利用に関わるものであるから、その公法性が問題になると指摘される⁽³⁶³⁾、⁽³⁶⁴⁾。一方で、盛岡広域都市計画用途地域指定無効確認請求事件上告審最高裁昭和57年4月22日第一小法廷判決（民集36巻4号705頁）⁽³⁶⁵⁾にいうように、都市計画法上の用途地域の指定を抗告訴訟で争うことはできないが、建築主が当該指定により「建築制限を受けないことの確認」等を求める訴訟が事案により認められる余地を示唆する見解もある⁽³⁶⁶⁾。

なお、公法関係に属するか否かを決するための最も分かりやすい指標は、

(362) 芝池・前掲注(283)169頁。

(363) 芝池・前掲注(283)169頁。

(364) 芝池義一教授は、抗告訴訟の新たな形態として、行政立法・行政計画の違法確認訴訟を導入すべきと提唱されている（芝池「抗告訴訟の可能性」自治80巻6号3頁以下）。

(365) 主な判例評釈として、新村正人「判評」ジュリ774号72頁以下、亘理格「判評」民商109巻1号133頁以下、荒秀「判評」判時1073号16頁以下、草薙真一「用途地域の指定」『行政判例百選〔第5版〕』332頁以下など参照。

(366) 越智・前掲注(355)429頁。

行政処分という仕組みが採用されているか否かであるといわれている⁽³⁶⁷⁾。

(3) 補充性の議論

取消訴訟中心主義の下では、当事者訴訟としての確認訴訟の場合に差止訴訟における補充性についてと同様の思考が働いたとする見解もある⁽³⁶⁸⁾。

この辺りは、当事者訴訟を残余概念として捉えるか否かという論点に大きく左右されるところであろう。高木光教授は、「4条後段の当事者訴訟は文字通り『公法上の法律関係』に関する訴訟すべてではなく、そこから『公権力の行使に関する不服の訴訟』を控除した残りである」と述べられる⁽³⁶⁹⁾。このような考え方を更に進めて、「抗告訴訟による救済洩れを可及的に拾うというスタンス」から補充性を考えると、「補充性が否定されるのは、…実質的な救済を与える他の訴えが実際に認められる場合や抗告訴訟により救済されるような場合に限定されるべきであろう。」⁽³⁷⁰⁾という主張に繋がるのかも知れない。しかしながら、取消訴訟の代わりに確認訴訟を提起することの可能性を否定するものではないが、前述のとおり当事者訴訟としての確認訴訟においては司法的救済が要件とされると考えるべきではないかとの立場からは疑問なしとはしない。

前述の在外日本人選挙権制限違憲訴訟最高裁判決は、今後直近に実施される選挙につき選挙権を行使する権利を有することの確認を予め求める訴

(367) 南=高橋・前掲注(353) 123頁〔山田洋執筆〕。同稿によれば、例えば、公務員の勤務関係は、行政処分によって形成される仕組みであるから、公務員の地位の確認訴訟は民事訴訟ではなく実質的当事者訴訟と理解されており（最二判昭49.7.19・民集28巻5号897頁）、社会保障の受給権の多くも行政処分により発生する仕組みであるから、その関係は公法関係とされ、その給付などを求める訴訟は当事者訴訟となる。国の補助金も補助金適正化法により交付決定に係らしめているから、その支払請求訴訟は当事者訴訟となる。このほか、強制徴収の規定のあることも公法関係であることの指標となる（高速道路の料金債権について、東京地判平4.8.27・行裁例集43巻8・9号1087頁）。しかしながら、この区分には必ずしも決め手があるわけではないともいえよう。

(368) 黒川・前掲注(318) 107頁。

(369) 高木光「公法上の当事者訴訟」成田頼明編『ジュリスト増刊・行政法の争点〔新版〕』226頁。

(370) 越智・前掲注(355) 429頁。

えを公法上の当事者訴訟たる公法上の法律関係に関する確認の訴えとして許容したものの、かかる規定が違法であることの確認を求める訴えを、他のより適切な訴えによってその目的を達成できることを理由に不違法と判示している。この考え方は、補充性が充足されていないと最高裁が判断したからであろう。前述のとおり行政事件訴訟法改正を意識したであろう在外日本人選挙権制限違憲訴訟最高裁判決が補充性の要件を示している点を等閑視することはできないのではなかろうか。

(4) 具体的権利義務への引直し

抗告訴訟が行政庁の公権力の行使・不行使の適否を争う「行為訴訟」であるのに対して、当事者訴訟は、権利主体が対等な立場で権利関係を争う「権利訴訟」であるといわれることがある^{(371), (372)}。行政事件訴訟法4条にいう実質的当事者訴訟は、行為を直接に争う訴訟ではなく、法律関係や権利義務関係に関する訴訟である。したがって、具体的に権利義務に引直しができなければ当事者訴訟として成立し得ないと考えるべきであろう。

この点、在外日本人選挙権制限違憲訴訟控訴審東京高裁平成12年11月8日判決(判タ1088号133頁)では、在外日本人という一般的な状況を基礎とした請求であり、具体性に欠けることから「具体的な権利義務ないし法律関係の存否に関する紛争」とはいえないと判示されている。

用途地域指定について住環境悪化を理由として住民が争う場合や、工事誘致条例を住民が争う場合には、権利義務への引直しは難しいと芝池義一教授は指摘されるが、通達や行政指導の違法確認を求める訴訟の場合には、この観点からみてより一層困難であるといえよう⁽³⁷³⁾。

(371) 原田・前掲注(330)365頁。

(372) 高木光教授は、「当事者訴訟=対等関係」という発想は、当事者訴訟の歴史的観念に対応すると論じられる(高木光『行政訴訟論』148頁以下(有斐閣2005))。

(373) 芝池・前掲注(283)170頁。

第3節 租税訴訟への影響

1 通達や行政指導についての確認訴訟

(1) 通達の処分性と取消訴訟の限界

これまでの行政事件訴訟法においても公法上の確認訴訟は提起可能であったものの、行政立法、行政計画、通達、行政指導などの行政の行為については、一般的には処分性が認められないために抗告訴訟の対象とならなかった。

法律解釈指定通達取消請求事件の上告審最高裁昭和43年12月24日第三小法廷判決（民集22巻13号3147頁）⁽³⁷⁴⁾は、「現行法上行政訴訟において取消の訴の対象となりうるものは、国民の権利義務、法律上の地位に直接具体的に法律上の影響を及ぼすような行政処分等でなければならぬのであるから、本件通達の趣旨部分の取消を求める本件訴は許されない」と判示して、通達についての取消訴訟を否定した。

通達の法的性格は、同最高裁判決において次のように判示されている。すなわち、最高裁は「元来、通達は原則として、法規の性質をもつものではなく、上級行政機関が関係下級行政機関および職員に対してその職務権限の行使を指揮し、職務に関して命令するために発するものであり、このような通達は右機関および職員に対する行政組織内部における命令にすぎないから、これらのものがその通達に拘束されることはあっても、一般の国民は直接これに拘束されるものではなく、このことは、通達の内容が、法令の解釈や取扱いに関するもので、国民の権利義務に重大なかかわりをもつようなものである場合においても別段異なることはない。このように、通達は、元来、法規の性質をもつものではないから、行政機関が通達の趣

(374) 第一審東京地判昭37.12.21（民集22巻13号3169頁）、控訴審東京高判昭39.7.31（民集22巻13号3186頁）。主な判例評釈として、差し当たり、近藤昭三「寺院による行政通達の取消を求める訴えの適否」『宗教判例百選〔第2版〕』80頁以下、平岡久「墓地・埋葬等に関する通達」『行政判例百選Ⅰ〔第4版〕』86頁以下、高柳信一「墓地・埋葬等に関する法律の通達」『行政判例百選Ⅰ』133頁以下など参照。

旨に反する処分をした場合においても、そのことを理由として、その処分の効力が左右されるものではない。また、裁判所がこれらの通達に拘束されることのないことはもちろんで、裁判所は、法令の解釈適用にあたっては、通達に示された法令の解釈とは異なる独自の解釈をすることができ、通達の定める取扱いが法の趣旨に反するときは独自にその違法を判定することもできる筋合いである。」と判示しているのである。

もっとも、通達がまったく取消訴訟の対象とされることが皆無であるともいい切れない。地裁レベルでは通達そのものを行政訴訟の対象と認める判決があるからである。例えば、東京地裁昭和 46 年 11 月 8 日判決（行裁例集 22 卷 11・12 号 1785 頁）⁽³⁷⁵⁾は、「通達であってもその内容が具体的な権利、義務ないしは法律上の利益に重大なかわりをもち、かつ、その影響が単に行政組織の内部関係にとどまらず外部にも及び、国民の具体的な権利、義務ないしは法律上の利益に変動をきた [す]」として、通達の有する実質的な機能面に着目し、「通達そのものを争わせなければその権利救済を全からしめることができないような特殊例外的な場合には、…行政訴訟の対象となしえないものとするは妥当でなく、むしろ通達によって具体的な不利益を受ける国民から通達そのものを訴訟の対象としてその取消を求めることも許されると解するのが相当である」として、通達そのものを争わなければ救済できないような特殊例外的な場合に限っては取消訴訟が許される旨を判示しているのである。

しかしながら、一般的には通達の発遣そのものは処分性を有するとはいえないことから、抗告訴訟の対象とされることはないといえよう。このことは、上記の法律解釈指定通達取消請求事件最高裁判決が示すとおりである。これまで処分性概念の拡張によって取消訴訟の対象を拡大する傾向があり、その傾向は権利救済の途を拡張的に模索するものとなってきたが、

(375) 山内一夫「通達の処分性（限定的承認）」ジュリ 535 号 24 頁以下、小早川光郎「通達に対する取消訴訟の適否—計量法 10 条の解釈他」自研 48 卷 11 号 187 頁以下、中西又三「計量法 10 条および 12 条の解釈」法学新報 79 卷 6 号 95 頁以下参照。

そのことはひいては取消訴訟中心主義への指向に他ならず、このように処分性が認められない通達についての行政訴訟の途は閉ざされてきたと理解し得る。なお、山田洋教授は、予想される行政立法の無効確認訴訟や通達の違法確認訴訟に対して、「こうした行為は、処分性はないものの、公権力の行使と解して、抗告訴訟の対象と解する余地がある」と指摘されている⁽³⁷⁶⁾。

取消訴訟の限界があるとしても、通達の無効などを確認訴訟によって訴えることができるか否かについては、前述のとおり、当事者訴訟としての確認訴訟そのものが消極に解されてきたのであって、通達の無効などを行政訴訟によって訴える途はほとんど開かれていなかったといってもよからう。

(2) 通達の無効確認訴訟

行政事件訴訟法の改正によって、当事者訴訟としての確認訴訟が明定されたことから、通達の無効確認訴訟などを提起することが可能となるのであろうか。この点について、山崎潮政府参考人は衆議院法務委員会において、「通達とか指導とかそういうものが変わることによって、自分と…行政庁との関係の公法上の権利義務関係に影響があるような場合に、自分がそういう義務がないとか、あるいは何らかの権利の確認とか、そういうことを起こすことができる」と答弁している。

また、確認訴訟について、行政訴訟検討会の「考え方」は、「確認訴訟を活用することにより、権利義務などの法律関係の確認を通じて、取消訴訟の対象となる行政の行為に限らず、国民と行政との間の多様な関係に応じ、実効的な権利救済が可能となる」と述べる。具体的にはこれを受けて、「公法上の法律関係に関する訴訟」に「公法上の法律関係に関する確認の訴えその他の」という文言を追加し、当事者訴訟の一類型としての確認訴訟が明示された（行訴法4）。一方で、開放的な抗告訴訟観に立てば、新たな法定外抗告訴訟としての確認訴訟の途も考えられる。すなわち、改正行政事件訴訟法の下では、「ある行政の活動により私人との間に紛争が生じた場

(376) 南=高橋・前掲注(353)123頁〔山田洋執筆〕。なお、東京高判平14.10.22(判時1806号3頁)は、条例を抗告訴訟の対象とするとの判断を下している。

合」には、「新法定外抗告訴訟としての確認訴訟によるか、公法上の当事者訴訟としての確認訴訟によるかの振り分けの問題が生ずる」ことになると考えられる⁽³⁷⁷⁾。

確認訴訟は、異議申立て・審査請求などの不服申立前置を要さないこと（通法 115）、法に規定があるものを除き出訴期間がないこと（通法 14）、更正処分等の取消訴訟に比して訴訟費用が低廉であることに鑑みれば⁽³⁷⁸⁾、確認訴訟の間口が広がったことに寄せられる期待は大きいと思われる⁽³⁷⁹⁾。

かかる期待は十分に理解できるが、提訴に当たって訴訟要件が充足されていないのほいうまでもない。そこで、前述のいくつかの論点を想起する必要がある。まず、そもそも当事者訴訟による確認訴訟によって救済すべき必要性があるのか否かという点が明確にされなければなるまい。また、実質的当事者訴訟の定義にいう「公法上の法律関係に関する訴訟」（行訴法 4）に当たるというためには、通達や行政指導を当事者訴訟としての確認訴訟で争う場合には、なぜその訴訟が公法上のものといえるのかというテストを踏む必要がある。更に、行政事件訴訟法 4 条の実質的当事者訴訟が具体的権利義務への引き直しを前提としているのではないかという点については既に述べたとおりである。さすれば、通達や行政指導の違法確認を求める訴訟の場合にこの点を充足することができるかどうかという疑問も惹起される。加えて、補充性の要件も要請されると考えるかについては議論があるところであろう。

(377) 塩野宏「行政事件訴訟法改正と行政法学—訴訟類型論から見た—」民商 130 巻 4・5 号 12 頁。

(378) 平成 16 年 4 月 27 日衆議院法務委員会で山崎潮政府参考人は、「今後は、公法上の法律関係に関して確認の利益が認められる場合について、国民と行政との間の多様な関係に応じた実効的な権利救済のために、この当事者訴訟としての確認の訴え、これの活用が図られるということを大いに期待してこの明示的な条文を置かせていただいた」と答弁している。

(379) 山崎潮政府参考人は、更に、「これを今後置くことによって…公法上の法律関係について確認の利益が認められる場合について、国民と行政との間の多様な関係に応じた実効的な権利救済のために、この当事者訴訟としての確認の訴え、この活用が図られるということを大いに期待してこの明示的な条文を置かせていただいた、このことをございます。」と答弁している（前掲注（378））。

2 行政指導の無効確認訴訟

これまで行政指導等に係る行政訴訟についても、処分性の有無で抗告訴訟を提起し得るかどうかが判断された。

例えば、食品衛生法違反処分取消請求事件東京高裁平成 15 年 4 月 23 日判決（民集 58 卷 4 号 1023 頁）は、検疫所長が行う食品衛生法上の違反通知書の交付について、抗告訴訟の対象となる行政処分に当たると判断している。

同東京高裁判決は概ね次のように判示した。すなわち、関税法 70 条 2 項は、他の法令の規定により輸入に関して検査又は条件の具備を必要とする貨物につき、その検査の完了又は条件の具備の最終的な判断権限を税関長に付与しており、税関長からその確認を受けられない貨物は、同条 3 項の規定により輸入が許可されない。そして、関税法 6 条で輸入を禁止されている添加物並びにこれを含む製剤及び食品に該当しないことは、同法 70 条 2 項の「検査の完了又は条件の具備」に当たり、その最終的な判断権限は税関長に属するとする。そして、検疫所長が行う、食品衛生法違反通知は、法令に根拠を置くものではなく、食品等を輸入しようとする者の採るべき措置を事実上指導するものにすぎず、税関長を法的に拘束するものではないし、検疫所長の発行する食品等輸入届出済証は、税関長が関税法 70 条 2 項の規定による確認を行う場合の立証手段の一つであるにすぎない。したがって、本件通知は、本件食品につき輸入許可が与えられないという法的効果を有するものではなく、取消訴訟の対象である行政処分に当たらず、その取消しを求める本件訴えは不適法である旨判示した。

これに対して、最高裁平成 16 年 4 月 26 日第一小法廷判決（民集 58 卷 4 号 989 頁）⁽³⁸⁰⁾は、「食品衛生法違反通知書による本件通知は、法 16 条に根拠を置くものであり、厚生労働大臣の委任を受けた被告原告人が、原告人に対し、本件食品について、法 6 条の規定に違反すると認定し、したがって輸入届出の手續が完了したことを証する食品等輸入届出済証を交付しないと決定した

(380) 判例評釈として、差し当たり、橋本博之「判評」判時 1882 号 168 頁以下参照。

ことを通知する趣旨のものということができる。」と認定する。そして、「本件通知により、上告人は、本件食品について、関税法 70 条 2 項の『検査の完了又は条件の具備』を税関に証明し、その確認を受けることができなくなり、その結果、同条 3 項により輸入の許可も受けられなくなるのであり、…関税法基本通達に基づく通関実務の下で、輸入申告書を提出しても受理されずに返却されることとなるのである。したがって、本件通知は、…法的効力を有するものであって、取消訴訟の対象となると解するのが相当である。」と判示した⁽³⁸¹⁾。

このように単なる行政指導であると理解すべきかあるいは行政処分と理解すべきであるかという問題には、その理解の明確性の観点から難問があったが、行政事件訴訟法改正により、並行提起可能性が拡大したと理解すれば⁽³⁸²⁾、かかる問題は氷解することになる。

上記ケースを素材に橋本博之教授は、行政事件訴訟法改正後の 3 つの主要ルートが選択可能であると説明されている。すなわち、①検疫所長の通知を「処分」として抗告訴訟を提起する、②検疫所長の通知を行政指導とした上で、それが無効であり、輸入申請手続を進める法的権利につき確認訴訟を提起する、③税関長の輸入許可処分につき義務付け訴訟を提起するというルートを示される⁽³⁸³⁾。そして、「紛争のもとになる行政の行為が、『処分』か否か、『公権力の行使』か否かの判別に関する解釈のリスクを国民に負わせるこ

(381) 最高裁は、「関税法 70 条 2 項は、『他の法令の規定により輸出又は輸入に関して検査又は条件の具備を必要とする貨物については、第 67 条《輸出又は輸入の許可》の検査その他輸出申告又は輸入申告に係る税関の審査の際、当該法令の規定による検査の完了又は条件の具備を税関に証明し、その確認を受けなければならない。』と規定しているところ、ここにいう『当該法令の規定による検査の完了又は条件の具備』は、食品等の輸入に関していえば、法 16 条の規定による輸入届出を行い、法の規定に違反しないと厚生労働大臣の認定判断を受けて、輸入届出の手続を完了したことを指すと解され、税関に対して同条の輸入届出の手続が完了したことを証明し、その確認を受けなければ、関税法 70 条 3 項の規定により、当該食品等の輸入は許可されないものと解される。」と判示している。

(382) 橋本・前掲注 (9) 87 頁。

(383) 橋本・前掲注 (9) 87 頁。

とは、明らかに今回の制度改革の趣旨に反する」とされる。「3つのルートについて、裁判所が、訴訟遂行の中で、原告の主張を適切に汲み取り、具体的事案における紛争の成熟性を見極めた上で、個別の事案に応じて適切なものをチョイスして実効性救済の道を開いていくということが行われなければならないし、それが可能という解釈をとらなければならない。」とされる⁽³⁸⁴⁾。

3 実質的当事者訴訟と税務行政

今後、裁判所は、個別事案の具体的事情に応じて過去の裁判所判断をどこまで緩和するのか、どのような場合に確認の利益を肯定するのか、また、行政の手続が一定の段階まで達すれば、何らかの処分が行われるようなものについても、それ以前に公法上の法律関係に関する確認訴訟を可能とするのかなど検討すべき点はでてくるであろう⁽³⁸⁵⁾。この場合でも、裁判所は、①国税に関する処分が大量的・回帰的であること、②特に課税処分における課税要件の充足の有無の事実認定には納税者の協力が必要であること、③行政上の不服申立手続の役割が重視されるべきであること、④そのための慎重な不服申立制度が完備されていること、⑤不服申立制度には出訴期間の制限があること、⑥特に賦課処分には期間制限があること等の国税に関する処分の特殊性を考慮する必要があると考えるべきであろう⁽³⁸⁶⁾。

課税処分を防止する目的で租税債務不存在確認訴訟を提起し得るかという問題が想起されるが、行政事件訴訟法改正後においても、先に述べた竹島事件判決の考え方が尊重されるべきではないかと考える。同判決は、「同被告に対する関係において鉦区税の納付義務がないことの確認を求める訴について職権をもってその適否を判断するに、一般に納税義務の存否について納税者と徴税権者との間に争いがある場合においても、当該納税義務者は、原則と

(384) 橋本・前掲注 (9) 86 頁。

(385) 市村・前掲注 (345) 28 頁。同書では、「改正法では、被告は国となるから (11 条)、確認の訴え等に変更すればよいということになる。」と論じられる。

(386) 大野重國=東亜由美=木下雅博『租税訴訟実務講座 [改定版]』156 頁 (ぎょうせい 2005)。

して徴税権者が徴税権ありとして課税処分を行なったのちにおいて、その処分に対する抗告訴訟において右納税義務の存否を争うべく、かかる処分のなされる以前においてかかる義務の存否の確認を直接裁判所に訴求することは、その者が右の抗告訴訟の提起が可能となるまで待つことによって回復しがたい大きな被害を受けるため、行政処分に先立って右の如き訴訟を許すことが国民の権利保護のためにつよく要請せられるような特別の事情のある場合に「かぎって許されるものと解するのが相当」と判示する。

取消訴訟が明確に訴訟物を特定した上で遂行することができる訴訟類型であることは否定できない。取消訴訟中心主義が国民の権利救済の途を不当に閉ざしてきたことの反省から当事者訴訟としての確認訴訟が明記されたことは評価し得るところである。しかしながら、それは取消訴訟中心主義が必要以上に強調されてきたことの反省の上に立つものであって、取消訴訟がいまだ第一義的に考えられるべきであることが放棄されたわけではない。

この点について、高木光教授は、「行政事件訴訟法の『取消訴訟を中核とした体系化志向』自体はかなりの程度合理性が認められる」と述べられている⁽³⁸⁷⁾。その理由として、「行政法関係は、通常の民事・刑事法関係とは異なる要素を多分に含むものとするのが適切であり、実体法、手続法、訴訟法の複雑な絡み合いの中で、行政行為という行為形式は、私人の権利利益の尊重、行政目的の効率的実現、裁判所による適切な統制等の複数の要素を同時に実現するためにふさわしいものである」とされ、そこで、訴訟においても行政行為の適法性を直接主題とする訴訟類型が中心となることには合理的な根拠があるとされるのである。もともと、かように考えたとしても問題がないわけではない。すなわち、同教授は、行政現象の複雑多様化、行政手法・行政の行為形式の多様化という広く指摘されている現象が顕在化されている中で、「理論的整合性ととのバランスをとりつつ憲法上の要請を満たすためには、救済すべきものをきめ細かくひろいあげてゆくための柔軟な枠組みが必要と

(387) 高木・前掲注 (372) 146 頁。

なってくる。」とされ、「その場合には、取消訴訟中心の体系的枠組みのみでは不十分な場面があり、従たる受け皿として当事者訴訟を活用することが必要となる」と論じられるのである。

当事者訴訟としての確認訴訟は、取消訴訟を待っている回復し得ない損害を受けるような場合の訴訟類型として予定されていると考えるべきであり、かかる意義を基礎とした解釈論が展開されるべきであろう。すなわち、行政事件訴訟法が示す当事者訴訟としての確認訴訟が要請される事案かどうかは慎重に検討されなければならないのである。その際、租税訴訟については大量で反復的な課税処理を迅速かつ効率的に行い、安定的かつ早期に税収を確保することが要請されるという税務行政の特質性を考慮した判断が求められると考える。

最後になったが、国税庁の実施する文書回答手続との関係について付言しておきたい。国税庁では、事前照会に対する文書回答手続を活用しやすく大幅な手続きの見直しを実施している。この文書回答手続が更に充実すれば⁽³⁸⁸⁾、確認訴訟を提起する実質的な利益は乏しいことにもなるのではなかろうか。紛争手段による解決の途がより開かれたものとなることは行政訴訟検討会の求めるところであるが、紛争の未然防止についても十分に検討をしていく必要があると思われるのである。

国税庁としては、納税者の便宜をも考慮して、より文書回答手続を充実し、これを活用することを周知すべきであり、そのことは結果において紛争の未然防止にも繋がる。かような検討は、納税者、国税庁双方の利益の合致するところであると思われるのである。

(388) 国税庁の実施する文書回答手続についての評価とその充実策を模索する論稿として、酒井克彦「文書回答手続の在り方」税大論叢 44 号 463 頁以下参照(<http://www.ntc.nta.go.jp/kenkyu/ronsou/44/sakai/hajimeni.html>)。

結びに代えて

これまでみてきたとおり、今般の行政事件訴訟法改正によって租税訴訟における重要論点が多く示され、訴訟実務上、多くの新たな問題に直面することになった。一見テクニカルな問題として捉えられそうであるが、その多くのディメンションでは、理論的な検討抜きには考察し得ない重要な論点が含まれている。行政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、行政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、行政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、本来的に行政訴訟が処理すべき事案に訴訟の扉を閉ざしていいはずはない。そのことは逆説的にいえば、本来処理すべき事案とそうでない事案についての判断が明確なルールにしたがって考究されなければならないことをも意味するのである。

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。原田尚彦教授の言を借りれば⁽³⁸⁹⁾、「この法理は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である」からである。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。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、「行政府を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」ともい得よう。

行政に負わされる責任の判断を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

(389) 原田・前掲注 (207) 72 頁。

向として作用することになるのではなからうか。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。ただし、租税の公平な負担を目的としてなされるべき行政が統一的かつ調和のとれた行政から乖離することは、かかる執行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。

もともと、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的救済への途を開いたことの意義を活かすことになるのではないかと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ではなく、法律紛争の在り方の問題関心を經由して行政全般に要請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。

現在、国税庁では審理の充実が声高に叫ばれている。行政事件訴訟法改正が租税訴訟に突き付けている多くの問題に目を向け、訴訟実務の充実と併せ、この法律の改正の意義をもう一度再確認する必要性を強調して、本稿を閉じることとしたい。

なお、審理の充実と迅速化の要請に関する改正問題などについては触れることができなかった。かかる改正は、租税訴訟において大きな意味を持つと指摘されているところでもある⁽³⁹⁰⁾。この点は、別に検討の機会を得ることとしたい。

(390) 日本弁護士連合会行政訴訟センター・前掲注(23) 169頁。