

第二次納税義務に関する一考察

—原告適格を中心として—

古 川 千 津 子

第二次納税義務に関する一考察 —原告適格を中心として—

国士舘大学大学院 院生

古 川 千 津 子

第二次納税義務者は、第二次納税義務（国税徴収法第 32 条から第 41 条・第 40 条は削除）特有の権利救済に関する条文が定められていないがために、通常の納税義務者に比べ不利な立場に置かれている。

実際、第二次納税義務者にとって自己の権利救済を求めるための唯一の手段であるはずの租税訴訟（国税通則法第 114 条・行政事件訴訟法第 3 条）において、現状では争うことすらままならない。

せめて、租税訴訟において第二次納税義務を争うことが可能になれば、権利救済の途も飛躍的に開かれるのではないか。

第二次納税義務者の権利救済については、違法性の承継を緩やかに解することで権利救済を図ろうとするアプローチもあるが、本稿では、第二次納税義務者に対して取消及び無効等確認訴訟における原告適格をどの程度まで拡げて認めることができるのかというアプローチにより、言及した。

【第1章】

第1章では、第二次納税義務の性質及び事後的な救済手立てを極端にもちえない制度であることを検討し、第二次納税義務者がいかに弱い立場にあるかを論述した。

第二次納税義務は、第二次納税義務の前提となる本来の納税義務者の納税義務が、第二次納税義務者の預かり知らないところで確定する。しかも、納税資金の調達に加え納付額に不足した場合には差押え(国税徴収法第47条)等の可能性が生ずる。

通常の納税義務者に更正の請求(国税通則法第23条)をはじめ不服申立てについて規定されている(国税通則法第75条以下)一方で、第二次納税義務者については、第二次納税義務に特有の権利救済の途を確保するような規定は見当たらない。

【第2章】

第2章では、第二次納税義務者が自己の権利救済を求め採りうる訴訟手段として従来から論じられている次の二つの方法について、学説を整理し検証した。

- ① 第二次納税義務に関する納付告知処分取消訴訟において、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵を争う方法
- ② 直接、本来の納税義務者に対する課税処分の取消及び無効等確認を争う方法

これらの訴訟手段について条文解釈及び学説を整理した範囲においては、第二次納税義務者に対し原告適格を認める余地を見いだすことができる。

【第3章】

第3章では、第二次納税義務者の原告適格に関する事例に焦点を当て、検証し、第二次納税義務者についての原告適格の拡大傾向について言及した。

〔事例1〕神戸地裁昭和46年11月16日判決（行集24巻11・12号1237頁）

〔事例2〕最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）

〔事例3〕最高裁平成3年1月17日第一小法廷判決（税資182号8頁）

〔事例4〕最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決（民集60巻1号65頁）

四つの事例を時系列にそって検証することで、第二次納税義務者の原告適格の拡大傾向が認められた。行政事件訴訟法において原告適格が拡大解釈され始めたことも重なり、従来に比べ権利救済が図られてきたといえる。

【第4章】

第4章では、第二次納税義務者の権利救済はどうあるべきなのか、原告適格が拡大されたとしても残される課題や今後の展望について考察した。

第二次納税義務制度の趣旨から、あらゆる第二次納税義務者に対し原告適格を認める必要はない。そこで、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決を契機とし、第二次納税義務者の原告適格をどこまで拡大することができるのかを検討した。

最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の効力の及ぶ範囲として、

（1）第二次納税義務者が単なる取引相手にすぎない場合

（2）本来の納税義務者が租税訴訟をおりてしまった場合

これらの要件をいずれも満たす場合には、本来の納税義務者と第二次納税義務者との一体性・親近性を否定し、第二次納税義務者に人的独立性を認め、権利救済の途が保障されてしかるべきではないだろうか。

（2）を要件とするならば、実際、多くの第二次納税義務者の権利救済の途が、格段に開かれるはずである。

第二次納税義務に関する一考察

—原告適格を中心として—

目次

はじめに	1
第1章 第二次納税義務の概要	7
第1節 第二次納税義務制度の沿革	8
1. 法制化の背景	8
2. 制度の変遷	10
第2節 第二次納税義務の意義	12
1. 第二次納税義務とは	12
2. 第二次納税義務制度の趣旨	18
3. 第二次納税義務の成立要件等	19
4. 第二次納税義務の法的性質	26
5. 第二次納税義務の納付告知処分の法的性質	27
第3節 小括	29
第2章 第二次納税義務者の原告適格をめぐる租税争訟上の問題	32
第1節 租税争訟上の問題	33
1. 租税争訟の意義	33
2. 原告適格	36

第2節	第二次納税義務者の争訟手段	46
1.	第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法	47
2.	第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法	52
第3節	小括	56
第3章	裁判例の検証	60
第1節	裁判例の検証	61
1.	第二次納税義務者は主たる課税処分を争うことができるが、第二次納税義務者の権利救済（利益を守る）には充分ではないとされた事例〔事例1〕	62
2.	第二次納税義務者は、第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の存否又は数額を争うことはできないとされた事例〔事例2〕	68
3.	第二次納税義務者は主たる課税処分の取消及び無効確認を求める原告適格を有するとし、その原告適格は納付告知処分がされる以前においても認められるとされた事例〔事例3〕	75
4.	第二次納税義務者は、主たる課税処分の取消しを求める不服申立適格を有するとされた事例〔事例4〕	84
第2節	裁判例の比較分析	94
1.	裁判例の比較	94
2.	裁判例における原告適格の拡大傾向と第二次納税義務者の権利救済	98
第4章	第二次納税義務者に係る原告適格拡大の傾向と残された課題	101
第1節	第二次納税義務者の原告適格に関する小括	103
1.	学説の発展及び裁判例の積み重ねにより柔軟な解釈へ	103

2.	近年の行政事件訴訟法における原告適格の動向……………	109
第2節	第二次納税義務に関して残された課題及び今後の展望……………	111
1.	第二次納税義務に関して残された課題……………	111
2.	第二次納税義務の今後の展望……………	113
	むすびにかえて……………	116
	参考文献……………	118

【文献表記略称】

- 民集 → 最高裁判所民事判例集
 行集 → 行政事件裁判例集
 税資 → 税務訴訟資料

(注) 論文文字数 (本文文字数のみ。脚注、表の文字数は含まない。)

はじめに	3,428 字
第1章	15,490 字
第2章	17,507 字
第3章	26,076 字
第4章	9,268 字
むすびにかえて	1,576 字
合 計	73,345 字

はじめに

平成 18 年 1 月 19 日の日本経済新聞（夕刊）に、次の見出しで記事が掲載されていた。

「国税不服審査訴訟 アルゼ会長勝訴 最高裁、二審判決を破棄」

記事の内容は、グループ会社に対する法人税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分に基づく滞納処分につき国税徴収法第 39 条の第二次納税義務者として支払いを求められたグループ会長兼社長が国税不服審判所の裁決取消を求めた裁判において、最高裁は東京高裁判決を破棄、グループ会長兼社長が逆転勝訴したというものであった。

記事には、「第二次納税義務者のうち、低額で資産譲渡を受けた義務者が本来の納税義務者の課税処分について異議を申し立てることは、実務上認められていなかった」という一文がある。すなわち、第二次納税義務者は「異議を申し立てる」ことすら、認められていなかったのである。

第二次納税義務者にとっては第二次納税義務という義務を課されるにもかかわらず、その義務に対し異議を申し立て、自己の権利を主張する手立てが保障されていないという内容であった。

では、そもそも、第二次納税義務とは、どのような納税義務なのだろうか。

第二次納税義務は、国税徴収法第 32 条から第 41 条（ただし、第 40 条は昭和 37 年に削除）に規定されている。

金子宏先生によれば、第二次納税義務とは、「納税義務者（徴収納付義務者を含む。以下同じ。）が租税を滞納した場合において、その財産について滞納処分を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、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納付する義務⁽¹⁾」であり、この納税義務を負う者が第二次納税義務者ということになる。

第二次納税義務の大きな特徴の一つは、第二次納税義務者が負担すべき第二次納税義務の範囲決定の前提となる本来の納税義務者の納税義務が、第二次納税義務者とは無関係に、第二次納税義務者の預かり知らないところで確定する点である。なおかつ、第二次納税義務者とは無関係に確定されるに至った本来の納税義務者への滞納処分は、その確定した時点で第二次納税義務者に通知されるような制度の仕組みにはなっていない。

つまり、第二次納税義務に基づく納付通知書は、第二次納税義務者に突然届くものであるということが出来る。実際のところ第二次納税義務者が本来の納税義務者への滞納処分の状況を知っているか否かを問わず、第二次納税義務者は通常の納税義務者に比べ不利な立場にある。

すなわち、第二次納税義務者に該当するとされた者は自己以外の第三者の租税を負担することになり、事実上及び法律上、重大な影響を受ける。具体的には、事実上の影響として納税資金の調達を迫られ、それでも納付額に不足が生じた場合には、法律上の影響として差押え（国税徴収法第 47 条）や換価（国税徴収法第 89 条・同 90 条）の可能性が生じる。

このように、第二次納税義務制度は、税収の確保という一面だけでなく、第二次納税義務者に対し新たな税を事実上賦課する一面も持ち合わせているために、第二次納税義務者の権利救済という観点から、事実関係の正確な把握はもちろんのこと、慎重かつ適正な適用が求められる。

では、第二次納税義務について適用されるべき条文は、どのように規定されているのだろうか。

現行の国税に関する第二次納税義務制度の根拠は、先に述べたように国税徴収法

第 32 条から第 41 条（第 40 条は削除）に規定されているにすぎない。国税に関する一般法である国税通則法においても、通常の納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定に関する条文（国税通則法第 15 条）はあるが、第二次納税義務の確定方法等の特別な条文は見当たらない。さらに、第二次納税義務を課せられた者について通常の納税義務者と区別し、第二次納税義務を課せられた者に特有の権利救済の途を確保するような条文も、特には見当たらない。

他方、通常の納税義務者にあつては、更正の請求（国税通則法第 23 条）を始めとして、不服申立てに関する条文（国税通則法第 75 条以下）も明文化されており、十分とはいえないまでも権利救済が図られていると考えられる。

この点だけをみても、条文上も第二次納税義務者が通常の納税義務者に比べ不利な立場に置かれていることが見てとれる。

以上のように、第二次納税義務の特徴を考慮した上での権利救済の条文が定められていないということは、第二次納税義務者にとっては権利救済のための手段が確保されていないということである。権利救済の手段が確保されていないとすれば、第二次納税義務者にとって自らの権利救済を求めるために残された手段は、租税訴訟（国税通則法第 114 条・行政事件訴訟法第 3 条）ということになる。租税訴訟において自らの権利を主張するしか、術はないのである。

ところが、現状では、第二次納税義務者特有の権利救済の条文が定められておらず、租税訴訟において争うことすらままならない。

せめて、租税訴訟において第二次納税義務を争うことが可能になれば、第二次納税義務者の権利救済の途が飛躍的に開かれるのではないか。

そこで、第二次納税義務者の自己の権利救済を求め採りうる手段として、従来から次の二つの方法が議論されてきた。

㉑ 第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵を争う方法

㉒ 第二次納税義務者が直接、本来の納税義務者に対する課税処分の取消あるいは無効等の確認を争う方法

上記㉑・㉒二つの方法が従来から論じられているわけだが、議論され続けているということは、それだけ解決が望まれている問題であるといえる。

では、実際に自己の権利救済を求めて租税訴訟を提起した場合、その租税訴訟が適法な訴えとなるために必要な要件は何であろうか。租税訴訟を提起したとしても、門前払いをされてしまうようでは、権利救済の意味をなさない。

そこで、適法な訴えとなるべく要求される要件が訴訟要件であり、取消訴訟及び無効等確認訴訟における訴訟要件の一つに、原告適格（行政事件訴訟法第9条・同第36条等）がある。この原告適格の要件を充足しなければ、訴えは適法とならず、結果として権利救済の途が閉ざされることになる。

はたして、第二次納税義務者は原告適格の要件を充足するのであろうか。すなわち、処分の直接の相手方以外の第三者である第二次納税義務者に、原告適格は認められるのだろうか。

第二次納税義務に関しては、第二次納税義務を定める条文そのものがわずかであるため解釈に依存する余地を多く残すと考えられ、権利救済についても従来からさまざまな問題が提起され論じられてきた。とはいえ、通常の納税義務者の権利救済ほどには論じられてこなかったようである。

具体的な統計として表われることはないだろうが、予期せぬ第二次納税義務の納付告知処分により不利益を受けた第二次納税義務者も多かったと思われる。納得のいかないままに第二次納税義務者として納付を行う者の多い中、冒頭引用の新聞記事に取り挙げられたアルゼグループ会長兼社長は、第二次納税義務者として滞納法

人税額を支払うことによって不利益を被ると主張した。その後、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがあり、そのうえ、第二次納税義務者は実際に納付告知処分を受けるまでは不服申立をできる資格があるとはわからない等の理由から、その第二次納税義務者の権利救済の主張が最高裁において認められ、注目されたのである。

第二次納税義務者の権利救済については、違法性の承継を緩やかに解することで権利救済を図ろうとするアプローチもある。

しかし、本稿では、この新聞記事となった最高裁平成 18 年 1 月 19 日第一小法廷判決（民集 60 卷 1 号 65 頁）を契機とし第二次納税義務者の権利救済について、第二次納税義務者は直接、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵を租税訴訟（取消訴訟及び無効等確認訴訟）にて争うことができるのか、すなわち、第二次納税義務者の原告適格に焦点を当て、検討したい。

これらの検討を通じて、第二次納税義務者の権利救済についての問題を原告適格の観点から明らかにするとともに、処分の直接の相手方以外である第二次納税義務者に対して、取消訴訟及び無効等確認訴訟における原告適格をどこまで拡大して認めることができるのかについて、言及したい。

-
- (1) 金子宏『租税法〔第12版〕』（弘文堂，2007年）131頁。

第1章 第二次納税義務の概要

従来の国税徴収法が昭和26年に改正された際に初めて立法化された第二次納税義務制度は、昭和34年の国税徴収法全文改正以来、大きな改正もなく今日に至っている。しかし、それは制度自体が完成されているという理由から改正されてこなかったわけではなく、むしろ、一層の改正が望まれている点や第二次納税義務者の権利救済という観点からの問題点がある。

例えば、第二次納税義務が発生する場面で、本来の納税義務者に対する課税処分（以下、「主たる課税処分」という）が違法であったとき、第二次納税義務者がどのようにその違法であることを主張し権利救済を求めることができるかについてである。

まず、第二次納税義務者の権利救済をめぐる租税争訟上の問題を論ずるにあたり、そもそも第二次納税義務制度とはいったいどのようなものか、ということをはっきりとしておく必要がある。

そこで、本章においては、まず第1節において、第二次納税義務制度の沿革について考察する。次に第2節において、第二次納税義務の意義について趣旨や要件及び法的性質等について整理する。

第1節 第二次納税義務制度の沿革

第二次納税義務制度は、いかなる理由の下に制定されたのであろうか。本節においては、第二次納税義務制度が法制化された背景及び制度の変遷について考察する。

1. 法制化の背景

わが国における第二次納税義務制度は、それまでの国税徴収法が昭和26年に改正された際に初めて「第二次納税義務」として明確に認識され、体系的に立法化された。

第10回国会衆議院大蔵委員会（昭和26年3月）では、立法関係者はその提案の理由について次のように説明している。

「納税者に詐害行為等がありました場合の徴税方法を改善したことであります。すなわち、滞納処分の実情に顧みますと、滞納者が故意にその財産を親族に移転し、あるいはその事業を同族会社に組織替えをする等により、滞納処分の目的達成を不可能ならしめるごとき事例が少なくない実情でありますので、正当な納税者との権衡上、かかる場合には、滞納者本人について滞納処分を執行しても、なお徴収すべき税金に不足するときに限って、これらの親族または同族会社から徴税できることとしたのであります⁽¹⁾」。

確かに、第二次世界大戦後の混乱した経済社会の世相は租税徴収面にも波及し、租税負担の回避を目的とした種々の脱法行為が横行したことにより租税徴収の実を充分にあげえなかった。これらの状況に鑑み、租税徴収の早期確保と公平負担の実現を図るためには、租税債務者が執行対象財産の減少行為を行ったとしても、租税債権者において、これらの行為を実質的に否定するという処置が必要であった。

この実質的な否定においても、私法上の詐害行為取消権（国税通則法第42条・民法第424条）のように司法手続を経由していたのでは迅速に対応できない。詐害

行為取消権の行使には必ず司法手続によることが必要であり、かつ、その取消権の行使にあたって租税債権を害したという詐害事実の存在、詐害意思の存在等が要件となっており、その適用要件は非常に厳しい。しかも、その詐害意思の存在についての主張・立証責任は税務行政側に負わされている。

実際のところ、民事上においても詐害行為取消権の行使事例は決して多くはないといわれている。

また、詐害行為取消権の行使のような方法ではいちいち手続が煩雑になり、租税のように大量かつ反復的に生ずるものについては、個別に対応することが困難である。

たとえ個別に対応可能であるとしても、安井誠氏（当時：大蔵省主税局）の「すべてを一般の訴訟手続によると、それだけ費用も手数もかかるだけでなく、期限内に納めた納税者との間の租税負担の公平の問題も考える必要がある⁽²⁾」との発言にも見られるように、詐害行為取消権の行使については他の問題が生ずることになる。

このように現実には詐害行為取消権の行使は非常に難しく、そのため、私法上の詐害行為取消権ではなく、第二次納税義務制度という税務行政側が単独で行使できる権限としての行政処分によることにしたのである。

この際、桃井直造氏（当時：東京国税局調査査察部）の「誤っていた処分なら争い得るという道は常に残されているという保障があるものなら、法律制度としていいのではないか⁽³⁾」との発言に見られる考え方等もあり、詐害行為に該当する場合の典型的な例、誰が見ても詐害行為、不当に税を免れる結果になるというような行為をある程度定型化してとらえて、税務行政側の判断にまかせていく方式を採るに至ったのである。

2. 制度の変遷

国税徴収法は明治30年に制定された歴史的にも古い法律であり、現行の国税徴収法は、前述のような背景の下、昭和34年の全文改正、さらに昭和37年の国税通則法制定に伴う整備を経ている。

言い換えれば、明治期に制定後昭和34年の全文改正までおよそ60年余り、昭和26年の第二次納税義務制度の導入及び強制徴収に関する徴収緩和諸制度を設けた改正を除けば、ほとんどめぼしい改正はなされていない。

改正前の国税徴収法は、その前提とする経済社会の実態の変化、さらにそれに根ざす法律制度ないしは法律思想の変化に対し、十分な適応性を失いつつあった。そのため複雑な経済的制度を利用して租税の合法的回避を図る行為が生じ、また一方において、租税の賦課制度と徴収制度との間のズレ（例えば、実質所得者課税を行ったとしても所得の源泉である財産が納税者以外の名義となっているために滞納処分ができないといった状況）を生ずることになった。

租税の合法的回避を図る行為や賦課制度と徴収制度との間のズレといった状況を検討した上で、租税徴収の確保を全うするため、一方において国民の納得を得つつ軽からざる負担の租税を徴収していくために、徴収制度そのものの根本的検討が必要とされた。

そこで、租税徴収制度調査会の3年間にわたる熱心な検討の結果出された答申に基づき、第二次納税義務の範囲を合理的に拡張し、私法秩序を乱さない特定の方法によって「当該財産について権利を有する者に補充的な納税義務を課する方法によって租税徴収の確保を図ろう⁽⁴⁾」としたのである。

昭和34年の国税徴収法全文改正時においては、租税徴収制度調査会答申に基づき、①租税徴収の確保、②私法秩序の尊重、③徴収制度の合理化という三つの基本的考え方が、以下のように盛り込まれている。

「第二次納税義務の制度は、形式的に第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認め、公平を失しないときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度である⁽⁵⁾」。

また、昭和37年の国税通則法の制定に伴い国税徴収法のうち租税通則に関する規定はあげて国税通則法へ移行し、第二次納税義務に関する規定も例外ではなかった。国税徴収法第27条から第31条が削除され、それぞれ国税通則法第5条（相続による国税の納付義務の承継）・第13条（相続人に対する書類に送達の特例）・第6条（法人の合併による国税の納付義務の承継）・第8条（国税の連帯納付義務についての民法の準用）・第9条（共有物等に係る国税の連帯納付義務）の規定に移行している。

なお、現行国税徴収法制定当初は第40条において人格のない社団等を法人とみなして国税徴収法を適用する旨を定めていたが、国税通則法の制定に伴う国税徴収法整備の際、この条文の規定内容を国税徴収法第3条に移行し、第40条は削除されるに至った。

その後、第二次納税義務に関しては、大きな改正は特に行われておらず、現在に至っている。

以上、本節においては、第二次納税義務制度の沿革及び変遷を概観した。

次の第2節においては、第二次納税義務と一言と言ってもさまざまな態様がある点も含め、のちに検討することとなる第二次納税義務の性質等について考察する。

第2節 第二次納税義務の意義

第1節では第二次納税義務制度の沿革及び変遷を考察した。本節では、第二次納税義務制度に関する条文の体系を概観するとともに、条文に内在する問題を考察し、第二次納税義務者の立場が通常の納税義務者に比し弱いことを検証する。

1. 第二次納税義務とは

第1節で考察した第二次納税義務制度の沿革を踏まえ、第二次納税義務とはどのようなものであるのかについて明らかにする。

(1) 第二次納税義務の定義

現行の第二次納税義務制度は、租税徴収制度調査会の答申に基づき、昭和34年の国税徴収法全文改正、さらに昭和37年の国税通則法の制定の際に整備充実されたものである。租税徴収制度調査会は、その答申の中において第二次納税義務に関する基本的な考え方を次のとおり述べている。

「第二次納税義務の制度は、形式的に第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認め、公平を失しないときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度である⁽⁶⁾」。

この租税徴収制度調査会の考え方が、現行の国税徴収法に規定する第二次納税義務制度全般の意義を把握するうえで、軸となることは間違いない。

では、実際に第二次納税義務はどのように定義されているのだろうか。

金子宏先生は、第二次納税義務とは「納税義務者（徴収納付義務者を含む。以下同じ。）が租税を滞納した場合において、その財産について滞納処分を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、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納付する義務⁽⁷⁾をいい、この義務を負う者を第二次納税義務者という、と説明している。

さらに、大阪高裁昭和48年11月8日判決（行集24巻11-12号1227頁）においても、「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⁽⁸⁾」と判示している。

（2） 第二次納税義務の種類

現行の国税徴収法は、その第33条から第39条まで及び第41条（地方税に関しては地方税法第11条から第11条の8までおよび第12条の2等）において、次の①～⑧の種類を定めている。

条文それぞれの主たる目的の差異については、17頁の【図表1-1】を参照されたい。

国税徴収法は上記の各条文において、必ずしも同一の性格でないものを第二次納税義務という共通の租税徴収の方法をもって規定し、本来の納税義務者（以下、「主たる納税義務者」という）と特定のある者を第二次納税義務者として規定している。

では、第二次納税義務者にはどういった者が該当するのだろうか。主たる納税義務者と特定のある関係にあるとは、どういった関係を指すのだろうか。

以下、条文ごとに整理を試みる。

① 無限責任社員の第二次納税義務（国税徴収法第33条）

この規定によれば、合名会社又は合資会社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ときは、その会社の社員又は無限責任社員が第二次納税義務を負う。

② 清算人等の第二次納税義務（国税徴収法第34条）

この規定によれば、法人が解散したのち納付すべき国税を納付することなく残余財産の分配等を行ったときは、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ときに限り、分配等を行った清算人及び分配等を受けた者が、清算人は分配等をした財産の価額の限度において、分配等を受けた者はその受けた財産の価額の限度において第二次納税義務を負う。

会社法（第653条：清算人の第三者に対する損害賠償責任）の規定と異なり、清算人等の故意・過失を要件とせず、清算人及び残余財産の分配等を受けた者が納付責任を負う。

③ 同族会社の第二次納税義務（国税徴収法第35条）

この規定によれば、滞納者が同族会社の株式又は出資を有している場合において、その株式又は出資の譲渡ができない等の事情があり、かつ、滞納者の他の財産につい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ときは、その同族会社はその株式又は出資の価額の限度において第二次納税義務を負う。

④ 実質所得者課税及び所得の帰属推定による課税額の第二次納税義務並び

に同族会社の行為又は計算の否認による課税額の第二次納税義務（国税徴収法第36条）

この規定によれば、課税面と徴収面とのギャップを埋めるために、実質上の帰属者（主たる納税義務者）に対し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ときは、名義上の帰属者が実質課税の原因となった財産を限度として第二次納税義務を負う。

また、同族会社の行為又は計算が否認された場合には、行為又は計算の否認の対象となった流出財産が納税義務者の手元に復帰しないために徴収不足となる恐れがある。そこで、課税面と徴収面との調整を図るために、行為又は計算の否認により利益を受けたとされた者が、受けた利益の額を限度として第二次納税義務を負う。

⑤ 共同的事業者の第二次納税義務（国税徴収法第37条）

この規定によれば、一定の要件を満たす場合に、滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められるときは、生計を一にする配偶者その他の親族等を共同的事業者とみなし、その共同的事業者が重要財産の額を限度として第二次納税義務を負う。

⑥ 事業譲受人の第二次納税義務（国税徴収法第38条）

この規定によれば、納税義務者が親族等特殊関係者に事業を譲渡し、その譲受人の事業形態が譲渡前のそれと同一性を有する場合に、滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められるときは、その事業の譲受人がその譲受財産を限度として第二次納税義務を負う。

⑦ 無償譲受人の第二次納税義務（国税徴収法第39条）

この規定によれば、滞納者の国税につき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、自己の財産を無償で譲渡した等第三者に利益を与える処分を行ったことに基因して租税の徴収不足の事態が生じたときは、その処分行為により利益を受けた第三者が現存利益を限度として（特殊関係者の場合は受けた利益を限度として）第二次納税義務を負う。

⑧ 人格のない社団等にかかる第二次納税義務（国税徴収法第41条）

この規定によれば、人格のない社団等が滞納した場合、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ときは、人格のない社団等に帰属する財産の登記・登録上の名義人が法律上帰属するとみられる財産を限度として第二次納税義務を負う。

また、人格のない社団等は法人の解散に類する事態に至らない場合であっても財産の分配等を行うことが可能であり、そのために人格のない社団等の租税を徴収することが困難になる場合がある。その場合には、財産の分配等を受けた者がその受けた財産の価額を限度として第二次納税義務を負う。

この規定は、租税徴収技術上の手段として、真実の所有から徴収する場合と同様の効果をあげようよう措置したものである。

上記のように、各条文によって上記①～⑧に類型化される第二次納税義務ではあるが、さらに「…の限度において（又は限度として）…第二次納税義務を負う」あるいは「…の限度において…その責に任ずる」の各条文の「限度」という文言に注目し、分類することも可能である。

すなわち、第二次納税義務を負う範囲に関する限度の有無及びその限度の内容により分類することが可能である。

各条文の主たる目的の差異及び義務範囲の限度の有無並びに限度の内容に基づく、上記①～⑧の類型は、次頁の【図表 1-1】のように分類することができる。

【図表 1-1】 第二次納税義務の態様分類

義務範囲 の限度		条文及び内容		目的	
				租税回避 の防止	徴収手続 の合理化
無		第 33 条	無限責任社員	—	○
有	金銭的 限度	第 34 条	清算人等	中	—
		第 35 条	同族会社	高	—
		第 36 条 3 号	行為計算否認の課税額	中	—
		第 39 条	無償譲受人	高	—
		第 41 条 2 項	人格のない社団等の財産払戻等の場合	中	—
	物的 限度	第 36 条 1 号	実質所得者課税等の課税額	低	○
		第 36 条 2 号	資産譲渡等の実質判定による課税額	低	○
		第 37 条	共同的事業者	中	—
		第 38 条	事業譲受人	高	—
		第 41 条 1 項	人格のない社団等	—	○

(備考 1) 租税回避防止を目的とするレベルを高・中・低の 3 段階で表示している。表中第 36 条 1 号・2 号は、「租税回避防止目的を持つが、より徴収手続の合理化を重視している」という意味である。

(備考 2) 金銭的限度とは、第二次納税義務の範囲について特定の財産の価額又は利益の額を限度とするものであり、物的限度とは特定の財産自体（財産の価額ではない）を限度とするものである。

前頁【図表 1-1】でも明らかなように、主たる目的や義務範囲の有無について必ずしも同一の性格でないものを、国税徴収法では第二次納税義務という租税徴収の方法をもって規定している。

第二次納税義務者に該当するとされた者にとっては自己以外の第三者の租税を負担することになり、事実上の影響として納税資金の調達を迫られ、法律上の影響として差押え（国税徴収法第 47 条）や換価（国税徴収法第 89 条・同 90 条）の可能性が生ずる。

このように、第二次納税義務制度は、税収の確保という一面だけでなく、第二次納税義務者側からすると新たな税を賦課される一面も持ち合わせているため、第二次納税義務者の権利救済という観点から事実関係の正確な把握はもちろんのこと、慎重かつ適正な適用が求められる。

2. 第二次納税義務制度の趣旨

『国税徴収法精解〔第 16 版〕』は、「第二次納税義務制度は、形式的には第三者に財産が帰属しているような場合であっても、実質的には、納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないようなときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度である⁽⁹⁾」と説明している。

第二次納税義務制度の目的に関して、金子宏先生は、「本来の納税義務者から租税の全部または一部を徴収することが不可能であると認める場合に、それと人的・物的に特殊の関係にある者を第二次納税義務者とし、これに本来の納税義務者の納税義務に代わる義務を負担させることによって、租税の徴収確保を図ることを目的とする⁽¹⁰⁾」と説明している。

要するに、第二次納税義務制度の趣旨は、私法秩序との調整を図りつつ租税徴収

回避行為に対処し、租税の徴収確保及び租税手続の合理化を図ることにあると考えられる。

3. 第二次納税義務の成立要件等

では、上記で検討した第二次納税義務はどのような場合に成立するのであろうか。以下、成立要件・確定・効果・消滅に関し検討する。

(1) 第二次納税義務の成立要件

第二次納税義務の成立要件については、国税徴収法第33条以下において定められている。これら全てから第二次納税義務に共通する成立要件を抽出すると、

- ① 主たる納税義務者の納税義務（以下、「主たる納税義務」という）が滞納となっていること
- ② 主たる納税義務者に対し滞納処分を執行してもなお徴収すべき税額に不足があること

の二つの要件を挙げることができる。

この二つの要件については、条文の構成が「その滞納に係る国税につき」又は「その滞納に係る国税の」といった表現になっていること、また「滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められるとき」に、条文それぞれに掲げられる者が第二次納税義務を負うと規定されていることからいえる。

吉良実先生は、成立要件について上記二つの要件のほかに三つ目の要件として「主たる納税義務が存在すること」を挙げている⁽¹¹⁾。

しかし、この三つ目の要件は、主たる納税義務が生じていなければ滞納になることはないと考えられることから、①「主たる納税義務が滞納になっていること」に含めることが可能であると考えられる。

以下、上記二つの要件につき、その内容を検討する。

① 「主たる納税義務が滞納となっていること」の意味

「主たる納税義務が滞納となっていること」とは、国税徴収法第2条9号（滞納者の定義）との関連から、有効な納税義務確定行為（確定申告、修正申告、更正、決定、賦課決定等を指す）により確定した主たる納税義務が、その納付期限までに納付されていないことをいう。

吉良実先生は、「主たる納税義務の『滞納』とは、すなわち主たる納税義務について『納期限』を経過しても納税のないこと、つまり民法上の言葉を借りれば、主たる納税者の租税債務が履行遅滞になった状態をいうのであり、それは要するに、主たる納税者が徴収法第2条9号の『滞納者』になった状態を言うのである。従ってここに『納期限』とは、必ずしも同法条10号の『法定納期限』と同一ではなく、期限内申告の場合には法定納期限を指すが、その他のたとえば更正・決定、期限後申告、修正申告、延納等の場合には、それ等の具体的期限を指すのである⁽¹²⁾」と説明している。

主たる納税義務の確定行為が適法に行われた結果滞納となった場合はもちろん、主たる納税義務の確定行為に瑕疵があったとしても、その瑕疵が取消原因にとどまるものである場合は、確定行為は権限ある国家機関により取消されるまでは一応効力あるものとして通用するのであるから、それが滞納となったときは、この要件を充たすものといえる。

これに対して、主たる納税義務が無効原因を有する確定行為により確定したとされる場合には、無効原因を有する確定行為は外形上確定行為として存在していても主たる納税義務を確定させるという法律効果は生じないから、主たる納税義務が滞納となっているという観念が入る余地はない。

したがって、主たる納税義務が無効原因を有する確定行為により確定された場合には、この要件を充たすことにはならない。

② 「主たる納税義務者に対し滞納処分を執行してもなお徴収すべき税額に不足があること」の意味

「主たる納税義務者に対し滞納処分を執行してもなお徴収すべき税額に不足があること」に関しては、国税徴収法基本通達第22条関係4において次のような行政解釈がなされている。

「通知を発する時の現況において、納税者に帰属する財産で滞納処分により徴収できるものの価額が、納税者の国税の総額に満たないと認められることをいい、その判定は滞納処分を現実に執行した結果に基づいてする必要はないものとする」。

抽象的にはこの解釈でよいと考えるが、問題は、どの程度の調査により、どのような基準で、徴収不足になっていると誰が判断するかということである。

主たる納税義務者に対し滞納処分を執行してもなお徴収すべき税額に不足があると判断するためには、どの程度の調査が必要なのか条文からは直接読み取ることができない。不動産登記簿あるいは固定資産課税台帳等のいわゆる公簿を調査しただけでは、主たる納税義務者の財産の全貌を把握することは困難であると思われる。

理論的には、主たる納税義務者及びその関係者に対して国税徴収法第141条による質問及び検査、同第142条による搜索の権限及び方法の各権限を行使し、あるいは相手方の同意を得た任意調査によって主たる納税義務者の全財産を把握することが必要である。

しかし、実務上は滞納者等が明らかにしない限り、税務行政側において滞納者の全財産を把握することは不可能であるといえることから、主たる納税義務者が徴収不足の状態にあることを合理的に推論できる程度の資料を得るために必要な範囲の調査をすれば足りると解すべきである。

結果として税務行政側の調査により得た資料に基づき、主たる納税義務者が徴収不足の状態にあるかどうかを判断することになるが、この判断に当たっては、経験則

にのっとり客観的な立場で認定することが必要である。

したがって、税務行政側の主観的な判断に基づいて主たる納税義務が徴収不足の状態にあると認定して第二次納税義務の納付告知処分を行ったとしても、客観的にみて徴収不足の状態にない場合には、成立要件を欠くものとして違法な処分となる。

また、国税徴収法上明らかではないが、主たる納税義務が徴収不足の状態にあることについての判断権限が誰にあるのかということは、国税徴収法第32条1項において納付通知書による通知を税務署長が行うものと規定していることからみれば、行政段階における最終的な判断権限は税務署長にあるといえる。

(2) 第二次納税義務の確定

上記(1)の成立要件を充足すると、直ちに第二次納税義務は成立し納付すべき税額が確定するのだろうか。第二次納税義務者に該当する者は、いったいどの時点で第二次納税義務者となるのだろうか。

国税徴収法第32条1項は、「税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、徴収しようとする金額、納付の期限、その他必要な事項を記載した納付通知書によって告知しなければならない」と規定している。

この点に関し、金子宏先生は、「第二次納税義務はこの納付告知処分によって成立し、かつ確定する⁽¹³⁾」と説明している。大島恒彦氏（当時：大蔵事務官）も金子宏先生と同じく、第二次納税義務納付告知処分によって初めて第二次納税義務が成立すると解している⁽¹⁴⁾。

しかし、通説としては、各条文に規定する第二次納税義務に関する租税構成要件が充足されることで成立していた抽象的な第二次納税義務が、納付告知処分により具体的に確定すると考えられている。

『国税徴収法精解〔第16版〕』においても、「第二次納税義務の納付告知によっ

て、抽象的に成立していた第二次納税義務者の第二次納税義務が具体的に確定することとなり、その法律的性質は、一般の納税者に対する賦課課税の場合の納税告知に相当するといえることができる⁽¹⁵⁾」と説明している。

納付告知処分をいつ発するかは税務行政側が決定する事項であること、さらに、他のほとんど全ての納税義務が要件を充足すると成立する（国税通則法第15条）ことから、第二次納税義務についても要件を充足した時点で抽象的に成立し、納付告知処分により具体的に確定すると考えるのが妥当である。

（3） 第二次納税義務の効果

次に、成立・確定した第二次納税義務の効果を検討する。

法定の成立要件を充足し成立・確定した第二次納税義務は、その結果として主たる納税義務とは別個独立した納税義務として存在することになる。

すなわち、主たる納税義務に対して補充性及び附従性を有するものの、これら補充性及び附従性の関係から生ずる一定の制約を除けば、第二次納税義務と主たる納税義務とは必ずしも運命をともにするとは限らないのである。

例えば、第二次納税義務者に対する換価の猶予（国税徴収法第32条）は主たる納税義務とは別個に行われなければならない、その法的効果も別個に生ずることになる。

つまり、税務行政側と主たる納税義務者との租税法律関係と税務行政側と第二次納税義務者との租税法律関係とは、あくまでも別個であるということである。

では、成立・確定した第二次納税義務について、納付告知処分が行われた後に主たる納税義務の徴収不足状態が解消されたような場合には、その納付告知処分の効力をどのように考えたらよいのだろうか。国税徴収法では、これについて何らの規定も定めていない。

しかし、国税徴収法基本通達第32条関係1なお書による行政解釈は、「第二次納

税義務が成立し、納付通知書による告知をした後にその成立要件となった事実に変更があっても、いったん確定した第二次納税義務には影響がない」としており、主たる納税義務につき徴収不足の状態が解消されても、一旦行われた納付告知処分はそのまま維持されたとする見解を採っているようである。つまり、第二次納税義務者に対して納付告知処分がなされたのち主たる納税義務者が資力を回復しても、納付告知処分の効力は影響を受けないということである。

実際、この見解に立った裁判例も存在する。例えば、東京高裁昭和55年9月18日判決（行集31巻9号1882頁）は、「国税徴収法等の定める第二次納税義務の告知処分は、主たる課税処分により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、当該告知処分を受けた第二次納税義務者は、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のであるから、当該告知処分後に、本来の納税義務者が租税債務を支払う資力を回復し、或いは本来の納税義務者が十分な資力を有する法人と合併するに至ったとしても、右のような事由は、一旦なされた第二次納税義務の告知処分の効力に何ら影響を及ぼすものではないというべきである。従つて、控訴人の右主張はその主張自体失当といわなければならない」と判示している。

上記判決につき、金子宏先生は「この場合は求償権の行使による利害調整が図られるべきであろう⁽¹⁶⁾」と主張している。確かに、第二次納税義務成立後に主たる納税義務の軽減や免除、第三者納付等が行われた場合には、第二次納税義務の基因となった徴収不足額の部分に影響が及ばないと解する余地もあるため、一旦行われた納付告知処分の効果はそのまま維持されたとする見解を妥当であると考え、個別対応による救済という意味で金子宏先生の見解に賛成である。

(4) 第二次納税義務の消滅

第二次納税義務が消滅する場合としては、次の二つが挙げられる。

① 納税義務の履行があった場合

主たる納税義務者がその納税義務を履行した場合、あるいは第二次納税義務者がその第二次納税義務を履行した場合には、その履行の範囲内において第二次納税義務は消滅する。

② 消滅時効により消滅する場合

主たる納税義務と第二次納税義務との時効の関係について通説的な見解としては、民法第457条の保証債務と同様に第二次納税義務の補充性及び附従性を根拠とし、第二次納税義務の時効中断の効力は主たる納税義務には及ばないが、主たる納税義務の時効中断の効力は第二次納税義務にも及ぶとする。

しかし、『国税徴収法精解〔第16版〕』は、「主たる納税義務について消滅時効の期間が満了したとして第二次納税義務も消滅することとすれば、第二次納税義務制度が最も効果を発揮すべき時においてその機能が失われることとなって、第二次納税義務制度の制定の根本を覆滅させることとなる⁽¹⁷⁾」と説明している。

つまり、主たる納税義務が時効によって消滅しても第二次納税義務は影響を受けないとする見解である。

第二次納税義務者と主たる納税義務者との関係について、(i) 第二次納税義務と主たる納税義務とは別個独立した義務であること、(ii) 保証債務（民法第457条）と第二次納税義務とは類似点は多いけれど制度上明らかに異なるものであること、(iii) 第二次納税義務制度のそもそもの趣旨を理由として、主たる納税義務が時効によって消滅しても第二次納税義務は影響を受けないとする見解を妥当であるとする。

なお、国税徴収法基本通達第32条関係28によれば、第二次納税義務を追及している場合に主たる納税義務の消滅時効が完成するおそれがあるときは、主たる納税

義務の存在確認の訴え等の提起により時効中断の措置をとることとされている。税務行政側がこの訴訟に勝訴したときは、主たる納税義務者に対する国税徴収権の消滅時効は10年になる。

4. 第二次納税義務の法的性質

これまで検討してきたとおり、第二次納税義務は、租税の徴収に際し常に主たる納税義務との関連において理解する必要がある。

第二次納税義務は、その性質として保証債務に近く（保証債務は契約に基づく点など根本的な差異はある）、主たる納税義務との関係において、いわゆる補充性と附従性を有すると一般にいわれている。

『国税徴収法精解〔第16版〕』は、補充性とは、「主たる納税者の納税義務の履行のない場合にはじめて二次的に履行の責めに任ずることになること⁽¹⁸⁾」と説明している。

同じく『国税徴収法精解〔第16版〕』は、附従性とは、「主たる納税義務について生じた事由、例えば、その消滅、変更等の効力が原則として第二次納税義務者の納税義務にも影響を及ぼすこととなること⁽¹⁹⁾」と説明している。

すなわち、第二次納税義務は主たる納税義務なくしては成立せず、主たる納税義務の履行がない場合にはじめて二次的な責が生ずるということである。第二次納税義務者は、とても不安定な地位に置かれていることになる。

ただし、主たる納税義務と第二次納税義務とは別個の義務であると考えられるため、この補充性と附従性に基づく制約を除けば、それぞれ生じた事由は他の一方に影響を及ぼさない。

5. 第二次納税義務の納付告知処分の法的性質

国税徴収法第90条3項は、第二次納税義務の納付告知処分に関する訴えの提起があった場合の換価の制限について、「その訴訟の係属する間は、当該国税につき滞納処分による財産の換価をすることができない」と規定している。このことは、第二次納税義務の納付告知処分が何らかの法律効果の生ずる行政行為であることを示している。

それでは第二次納税義務の納付告知処分は、行政行為としていかなる性質を有しているのだろうか。

第二次納税義務の納付告知処分は、国税徴収法第32条等により第二次納税義務者から徴収しようとする金額、納付の期限等を記載した納付通知書を相手方へ送達することにより行うこととされている。

このことからみると、この処分には少なくとも第二次納税義務の額を確定し、その履行を請求するという効果があり、賦課処分と徴収処分の両方の法的性質を備えているとみることができる。

さらに、第二次納税義務の額を確定するということは、国税徴収法第33条以下の規定により既に抽象的に成立している第二次納税義務を公の権威をもって確認し、その額を確定することであるから、行政法上の確認行為の一種である。

この点に関し、山田二郎氏（当時：東京高裁判事）は、納付告知処分について、「納税義務を確定させるものであるので、更正や決定と類似するが、更正や決定のように行政法上の一種の確認処分ではない。告知によって第二次納税義務がはじめて成立するものであるので、行政法上の一種の形成処分と解される⁽²⁰⁾」と主張している。

この考え方は、第二次納税義務の成立時期について国税徴収法等に定めがない以上、納付通知書により告知した時点をもって成立したと見るほかはなく、したがって、第二次納税義務の納付告知処分により初めて第二次納税義務が成立し確定する

という法律的效果が生ずるとする見解に基づくものである。

しかし、この形成処分であるとする説では行政権の介入の時期によって第二次納税義務の成立時期が異なることとなり、これは租税法律主義の理念に反することになるのではないか。

したがって、第二次納税義務の納付告知処分が行われることによって初めて第二次納税義務が成立するというようにみることには問題があり、第二次納税義務の納付告知処分を行政法上の一種の形成処分とみることは妥当ではない。

以上、本節において考察してきたとおり、第二次納税義務者は通常の納税義務者に比し、弱い立場にあるといえる。

第3節 小括

本章において考察したように、第二次納税義務者が負担すべき第二次納税義務の範囲決定の前提となる主たる納税義務は、第二次納税義務者とは無関係に確定する。さらに、第二次納税義務者とは無関係に確定されるに至った主たる納税義務者への滞納処分は、その確定した時点で第二次納税義務者に通知されるような制度の仕組みにはなっていない。

この点に関して圖子善信氏（当時：国税不服審判所）は、「実態として第二次納税義務者が主たる納税義務に関して善意であるかどうかは別として、理論的に見て通常の納税義務者の立場に比べ不利な立場にある⁽²¹⁾」と述べている。

突然に第三者の租税を負担することとなる第二次納税義務者にとって、自分の預かり知らないところで納税義務が確定してしまうのでは、課税の公平性の観点からあまりに酷な状況である。

そのうえ、第二次納税義務者がこの不利な立場や酷な状況を打開し自己の権利救済を求めるための条文は、規定されていない。

一方、通常の納税義務者は、更正の請求（国税通則法第23条）を始めとして不服申立てに関する条文（国税通則法第75条以下）が規定されており、権利救済が図られている。

主たる納税義務の成立及び第二次納税義務の確定過程を知りうる立場にはない第二次納税義務者は、そもそも不利な立場であるにもかかわらず、自己の権利救済のための明文規定もないとすれば、突然新たに課された第二次納税義務に不服がある場合には八方ふさがりである。

その結果、権利救済の手段が確保されていない第二次納税義務者にとって、自らの権利救済を求めるために残された手段は、租税訴訟（国税通則法第114条・行政事件訴訟法第3条）ということになる。

第二次納税義務者についても、租税訴訟において第二次納税義務を争うことが可

能になれば、第二次納税義務者の権利救済の途が飛躍的に開かれるのではないか。

そこで、第2章においては、第二次納税義務者が権利救済を求め採りうる手段としての租税争訟について、第二次納税義務者の原告適格に焦点を当て、その問題点を考察する。

-
- (1) 第10回国会 衆議院大蔵委員会議録第38号(昭和26年3月20日)16頁。
 - (2) 租税法研究会編『租税徴収法研究(下)』(有斐閣,1960年)774頁(安井発言)。
 - (3) 租税法研究会編・前掲注(2)・776頁(桃井発言)。
 - (4) 大蔵省租税徴収制度調査会『租税徴収制度調査会答申』(1958年12月)12頁~13頁。
 - (5) 大蔵省租税徴収制度調査会・前掲注(4)・12頁~13頁。
 - (6) 大蔵省租税徴収制度調査会・前掲注(4)・12頁~13頁。
 - (7) 金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂,2007年)131頁。
 - (8) 大阪高裁昭和48年11月8日判決(行裁例集24巻11-12号1227頁)。
 - (9) 吉国二郎ほか『国税徴収法精解〔第16版〕』(大蔵財務協会,2005年)308頁。
 - (10) 金子・前掲注(7)・131頁。
 - (11) 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係(1)」税法学256号(1972年4月)8頁。
 - (12) 吉良・前掲注(11)・9頁。
 - (13) 金子・前掲注(7)・131頁。
 - (14) 大島恒彦「第二次納税義務の法律的性質と時効」税法学160号(1964年4月)15頁。
 - (15) 吉国ほか・前掲注(9)・313頁。
 - (16) 金子・前掲注(7)・138頁。
 - (17) 吉国ほか・前掲注(9)・312頁。
 - (18) 吉国ほか・前掲注(9)・309頁。
 - (19) 吉国ほか・前掲注(9)・309頁。
 - (20) 山田二郎『税務訴訟の理論と実際』(財経詳報社,1979年)324頁。
 - (21) 圖子善信「第二次納税義務者の権利救済について」税務大学校論叢26号(1996年3月)29頁。

第2章 第二次納税義務者の原告適格をめぐる租税争訟上の問題

第1章において考察したように、権利救済の手段が確保されていない第二次納税義務者にとって、自らの権利救済を求めるために残された手段は、租税訴訟（国税通則法第114条・行政事件訴訟法第3条）ということになる。

第二次納税義務者についても、租税訴訟において第二次納税義務を争うことが可能になれば、権利救済の途が飛躍的に開かれるのではないか。

具体的には、主たる納税義務者に対する課税処分（以下、「主たる課税処分」という）に違法があったとき、第二次納税義務者がどのようにその違法を主張し、権利救済を求めることができるのかについて、これまで様々な議論が行われてきた。

本章では、上記論点につき、第二次納税義務者が主たる課税処分自体の取消訴訟あるいは無効等確認訴訟を提起しうるのかという原告適格（国税通則法第75条及び行政事件訴訟法第9条・第36条）に焦点を当て、裁判例及び学説を考察する。

第1節 租税争訟上の問題

第二次納税義務者が権利救済を求め採りうる手段としての租税訴訟とは、一体どういふものだろうか。本節においては、本稿の中心課題である原告適格を検討するために前提となる租税争訟上の問題点について考察する。

1. 租税争訟の意義

まず、租税訴訟とは一体どういうものなのかをみていきたい。

(1) 租税争訟の定義

租税争訟は、次頁【図表 2-1】のように税務行政側への不服申立て（租税不服申立て・国税通則法第 75 条以下）と訴訟（租税訴訟・国税通則法第 114 条以下）からなる。

金子宏先生は、「建前として租税法律主義がとられていても、違法な租税の確定または徴収が行われた場合に、納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されていなければ、租税法律主義は『画にかいた餅』にすぎなくなってしまう⁽¹⁾」と述べている。

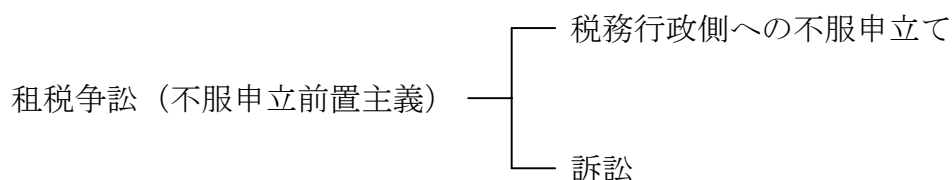
また、圖子善信先生は、税において特別な争訟制度が必要とされる理由について、「租税債務は住民の何らかの行為により成立するものではなく、法律または条例の規定により強制的に成立するという極めて権力的な性質の債務である。それが大量に反復して発生することから、納税者の救済に特別の仕組みが必要とされるのである⁽²⁾」と主張している。

このように、納税者の権利救済という観点から、租税争訟はきわめて重要な意味をもつ。

なお、①租税法律関係は公法上の債権債務関係として、私法上の債権債務関係と区別されるべきこと、②租税債権を具体的に執行しこれを実現する手続も、公の権力行使としての特色を有すること、③租税争訟は行政争訟の一種であること、から

租税争訟についても基本的には行政事件訴訟法に基づいて審理されることになる。

【図表 2-1】



（2）不服申立前置主義

行政事件訴訟法第8条1項は、行政処分 of 取消しを求める訴訟について、いわゆる不服申立前置主義を廃止し、行政処分に対して直ちに裁判所に出訴するか、それとも行政不服申立ての手続を経たうえで裁判所に出訴するかについて、原則として選択を認めている。

これに対し、国税通則法第115条1項は、原則として租税不服申立てを経たのちでなければ提起することができない旨を定め、不服申立前置主義を採用している。特に、税務署長及び税関長の処分に対する取消訴訟については、青色申告に対する更正（法人税法第130条）の場合を除いて、租税訴訟については原則として異議申立てと審査請求の二段階の手続を前置することが要求されている。

『国税通則法精解〔第12版〕』は、次のようにその理由を説明している。

「租税の賦課に関する処分については、課税標準の認定が複雑かつ専門的であるから、出訴に先立って不服申立て手続を要求することは、行政庁の知識と経験を活用して訴訟にいたることなく事件の解決を図ることができること及び訴訟に移行した場合に事実関係の明確化に資することができるという二重の意味において意義を有し、かつ、合理的な根拠をもつし、他面、国税の賦課は大量的・回帰的であるから、不服申立ての前置を要求することは、上記のことと相まって、裁判所

が訴訟のはん濫に悩まされることを回避しうること及び税務行政の統一的運用に資することが大きいことに重要な意義を認めうる⁽³⁾」。

では、第二次納税義務に関する租税争訟の場合は、どのように扱われるのであろうか。

第二次納税義務は、国税に関する法律に基づく処分であり、他の租税争訟と原則的には異なるところはない。

しかし、第二次納税義務が成立するためには、補充性ゆえに主たる納税義務が具体的に存在していなければならないといった特殊な要件がある。したがって、主たる課税処分に瑕疵がある場合に、瑕疵のある課税処分の直接の相手方ではない第二次納税義務者が租税争訟を提起しうるとかという問題が生ずる。

(3) 租税訴訟

租税訴訟は、その目的により次の①～⑧の類型がある。

- ①取消訴訟（行政事件訴訟法第3条2項・同法第9条）
- ②無効等確認訴訟（行政事件訴訟法第3条4項・同法第36条）
- ③争点訴訟（行政事件訴訟法第45条）
- ④不作為の違法確認訴訟（行政事件訴訟法第3条5項・同法第37条）
- ⑤義務付け訴訟（行政事件訴訟法第3条6項・同法第37条の2）
- ⑥差止訴訟（行政事件訴訟法第3条7項・同法第37条の4）
- ⑦過誤納金還付請求訴訟（行政事件訴訟法第4条）
- ⑧国家賠償請求訴訟（国家賠償法）

なお、平成16年の行政事件訴訟法改正に伴い、新たに⑤義務付け訴訟及び⑥差止訴訟が認められた。

2. 原告適格

本節においては、第二次納税義務者が自己の権利救済を主張する場合に主たる課税処分 of 瑕疵を争うことができるか否か、すなわち、第二次納税義務者にとって原告適格を充たしうるのかが大きなハードルとなる①取消訴訟及び②無効等確認訴訟を取り上げることとする。

租税訴訟としての取消訴訟と無効等確認訴訟は、租税行政処分の効力を争う点では性質を同じくする。ただし、租税行政処分が無効であることを前提とする無効等確認訴訟は、出訴期間の制限を受けず、また不服申立前置主義の適用もない。取消訴訟と異なる点である。

すなわち、権利救済の途という観点からみても、租税行政処分の瑕疵が無効原因に該当するのか取消原因に該当するのか、その判断基準は大きな問題となる。なお、この判断基準についての考察は、本稿の主題である原告適格と関係がないため、別の機会に譲ることとする。

そもそも取消訴訟及び無効等確認訴訟においては、どのような者に原告適格が認められているのだろうか。塩野宏先生の『行政法Ⅱ〔第4版〕行政救済法』⁽⁴⁾、原田尚彦先生の『行政法要論〔全訂第6版〕』⁽⁵⁾、南博方先生・高橋滋先生の『条解行政事件訴訟法〔第3版〕』⁽⁶⁾を中心に整理を試みる。

(1) 原告適格

そもそも、取消訴訟及び無効等確認訴訟において、原告適格はどのような者に認められているのだろうか。

① 訴訟要件

「訴えなければ裁判なし」の原則は、すべての訴訟に共通して適用される。納税者が租税訴訟を提起して自己の請求の当否について裁判所の審理を求め判決をってもらうには、法律の要求する出訴の要件をすべて充たした、適法な訴えを提起しなければならない。せっかく租税訴訟を提起しても、門前払いをくらっては意味が

ない。

そこで、訴えを適法とするために要求される要件が、訴訟要件である。

訴訟要件の全部または一部を欠く訴えは、不適法であり、その不備を補正することができないときは、裁判所は判決でこれを却下しなければならない。違法な訴えによって裁判所や相手方（被告）が不当にわずらわされることがあってはならないからである。

取消訴訟の訴訟要件のうち、特に租税訴訟における納税者の権利救済という側面から問題となる訴訟要件として、次の四つを挙げることができる。

- (i) 原告適格
- (ii) 狭義の訴えの利益
- (iii) 不服申立てとの関係（審査請求の前置）
- (iv) 出訴期間

第二次納税義務者の権利救済の観点からすれば、原告適格が一番の訴訟要件であり、不服申立てとの関係（審査請求の前置）・出訴期間はいずれも、原告適格を充たしてこそその問題である。第二次納税義務者にとって、原告適格を認められるか否かは一番の大きなハードルである。

② 原告適格とは

取消訴訟及び無効等確認訴訟における原告適格について、考察する。

(i) 原告適格の定義

『条解 行政事件訴訟法〔第3版〕』によれば、「原告適格は、その訴訟において原告となり得る法的資格をいい、当該原告が訴訟を迫行する正当な資格を有するかどうかという特定の原告の主観的な側面からみた利益の問題⁽⁷⁾」となっている。

また、塩野宏先生は、取消訴訟の原告適格について、「原告適格とは、取消訴訟において処分性⁽⁸⁾が認められた場合にその処分の取消しを求めて出訴することのできる資格を指す⁽⁹⁾」と説明している。

なお、民事訴訟においても原告適格に対応する当事者適格という概念がある。

『法律用語辞典〔第3版〕』によれば、当事者適格とは「民事訴訟法上、訴訟物たる特定の権利又は法律関係につき原告又は被告として訴訟を進行し判決を受けるのに必要な適格」をいい、実体法上特定の者に予め違法行為取消請求権が定められている。

(ii) 条文規定

行政事件訴訟法において取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格は次のように定められている。ただし、民事訴訟のように実体法上特定の者に違法行為の取消請求権を定めていないために、原告適格を何人に認めるかについては立法政策によるところが大きかった。しかし、結果として立法には限界があり、解釈論上の問題として残されることとなった。

㊦ 取消訴訟（行政事件訴訟法第9条1項）

処分の取消しの訴え及び裁決の取消しの訴え（以下「取消訴訟」という。）は、当該処分又は裁決の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者（処分又は裁決の効果が期間の経過その他の理由によりなくなつた後においてもなお処分又は裁決の取消しによつて回復すべき法律上の利益を有する者を含む。）に限り、提起することができる。

㊧ 無効等確認訴訟（行政事件訴訟法第36条）

無効等確認の訴えは、当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者その他当該処分又は裁決の無効等の確認を求めるにつき法律上の利益を有する者で、当該処分若しくは裁決の存否又はその効力の有無を前提とする現在の法律関係に関する訴えによつて目的を達することができないものに限り、提起することができる。

以下、解釈論上の問題について学説の整理を試みる。

(2) 法律上の利益

① 法律上の利益とは

条文から明らかなように、取消訴訟及び無効等確認訴訟を提起できる者は「法律上の利益」をもつ者でなければならない。だが、ここでいう「法律上の利益」とは何か必ずしも明確ではない。

さらに、「法律上の利益を有する者」についても、取消し及び無効等の確認を求めるにつき「法律上の利益」を有すれば足りることを明らかにしているだけであり、行政処分の直接の相手方（以下、「名宛人」という）以外の第三者についての言及はない。そこで、名宛人以外の第三者について、どのような範囲の者に原告適格を認めるのかが問題となる。

なお、無効等確認訴訟における「法律上の利益を有する者」については、最高裁判平成4年9月22日第三小法廷判決（民集46巻6号571頁）いわゆる「もんじゅ原発訴訟⁽¹⁰⁾」において、根拠は示されていないものの取消訴訟と同義に解するのが相当であると判示された。法的安定性・予測可能性という観点からも、同じ文言を用いているならば、同じように解するのが妥当である。

名宛人以外の第三者についてどのような範囲の者までが取消訴訟及び無効等確認訴訟を提起できるのか、すなわち、「法律上の利益を有する者」の解釈については、行政事件訴訟法制定当時から、「いかなる場合に行政庁の行為による権利その他法的利益の侵害があったと認むべきか、また、いかなる場合に法律上の不利益を被ったか、その限界を劃することは、困難であり、学説判例の発展にゆだねざるを得ない⁽¹¹⁾」とされてきた。

その結果、学説においては従来から、(i) 法律上保護された利益説と (ii) 法的保護に値する利益説の二説が対立してきた。

(i) 法律上保護された利益説

判例・学説は長らくこの説によっている。この説は、処分の根拠となる各行政実定法において保護された利益に限って原告適格を認める見解である。

代表例は、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）いわゆる「主婦連ジュース訴訟⁽¹²⁾」である。不服申立ての申立適格についての判示ではあるが、「法律上保護された利益とは、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つて、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である」とされた。この判示は、取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格についても、そのまま当てはまる。

この説は、取消訴訟及び無効等確認訴訟を行政実定法上保護された権利利益の侵害に対する救済を目的とする訴訟ないし公定力排除訴訟であると解し、国民の権利利益の保護に重点をおいた理解に立脚している。

(ii) 法的保護に値する利益説

この説は、上記(i)法律上保護された利益説よりも保護する利益の範囲を広げ、現実を受ける不利益の性質や程度など利害の実態に着眼し、権利または法律上保護された利益ではない事実上の利益でもそれが法的救済に値する利益であれば、訴えを提起できるとする見解である。

この説は、取消訴訟及び無効等確認訴訟の違法を是正する適法性維持機能をより重視しようとする理解に立脚している。

訴えの利益の緩和・拡大を図り行政訴訟に人権保護と法治行政を担保する機能を的確に果たさせる目的で提唱されてきた。

しかし、原告適格の判定について明確な判断基準を見出しえず、判定が裁判官の恣意に流される恐れがあるのではないだろうか。

② 行政事件訴訟法第9条2項の新設

1990年代に入ると判例の大勢が原告適格の認定に柔軟な態度をとり始め、名宛人以外の第三者による訴訟の原告適格の緩和・拡大の方向を辿ってきたといえる。例えば、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）いわゆる「新潟空港訴訟⁽¹³⁾」や、最高裁平成4年9月22日第三小法廷判決（民集46巻6号571頁）いわゆる「もんじゅ原発訴訟⁽¹⁴⁾」が挙げられる。

新潟空港訴訟では、「法律上の利益」につき、次のように判示している。

「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つ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り、…中略…当該行政法規が、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つ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つて決すべきである」。

その結果、(i) 法律上保護された利益説は (ii) 法的保護に値する利益説に歩み寄り、両者の相違は顕著ではなくなった。原告適格の判断について柔軟化の方向を明示されたものといえる。

しかしなお、中には依然として旧来通りの頑なな姿勢に基づき、原告適格を極端に狭く限定しているものもある。

例えば、最高裁平成元年4月13日第一小法廷判決（判例時報1313号121頁）いわゆる「近鉄特急料金訴訟⁽¹⁵⁾」や、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) いわゆる「環状 6 号線訴訟⁽¹⁶⁾」が挙げられる。

このように裁判における原告適格の判断が定まらぬ中、平成 16 年行政事件訴訟法の改正により、行政事件訴訟法第 9 条 2 項において「法律上の利益」に関する解釈方針が次のように新たに明示された。

裁判所は、処分又は裁決の相手方以外の者について前項に規定する法律上の利益の有無を判断するに当たっては、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、当該法令の趣旨及び目的並びに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ものとする。この場合において、当該法令の趣旨及び目的を考慮するに当たっては、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ものとし、当該利益の内容及び性質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ものとする。

2 項前段部分は、全体的な指針として、原告適格を狭く限定する旧来からの傾向に対して判断の際に特に考慮することを要請するものである。さらに 2 項後段部分が明示されたことにより、それぞれの裁判に当たってそれらを考慮することが義務的なものとされている。この 2 項の付加によって、従来の原告適格の判断枠組が拡大されることが期待される。

原田尚彦先生は、「この改正は、訴えの利益をことさら狭く限定し実体判断を回避してきた裁判所の消極姿勢に変更を迫る立法者からのメッセージと受けとることができる⁽¹⁷⁾」と述べている。

その後、最高裁においても原告適格の緩和・拡大傾向が支持され、司法審査の門戸を広げる重要な先例となる最高裁平成 17 年 12 月 7 日大法廷判決（民集 59 卷 10 号 2645 頁）いわゆる「小田急高架化訴訟⁽¹⁸⁾」が出された。この最高裁判決は、原

告適格の判断基準について従来の判例を踏襲しながらも、とらわれすぎることなく、実質的な原告適格の拡大を明示した。この小田急高架化訴訟の判決時において、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）いわゆる「環状6号線訴訟⁽¹⁹⁾」が変更されたことも、新設された行政事件訴訟法第9条2項の明らかな影響であろう。

今後、名宛人以外の第三者の原告適格がどのように拡大され、また、その限界がどこに設けられるかが注目される。

そしてまた、行政事件訴訟法における名宛人以外の第三者の原告適格が拡大して解釈されることに伴い、第二次納税義務者の原告適格も従来よりも拡大して認められるようになると期待される。

（3）一元説と二元説

取消訴訟における条文解釈に学説の対立があったように、無効等確認訴訟（行政事件訴訟法第36条）の原告適格についての解釈においても、従来から二つの説（一元説・二元説）の対立があった。

条文の文言を分けて考えてみると、次のようになる。

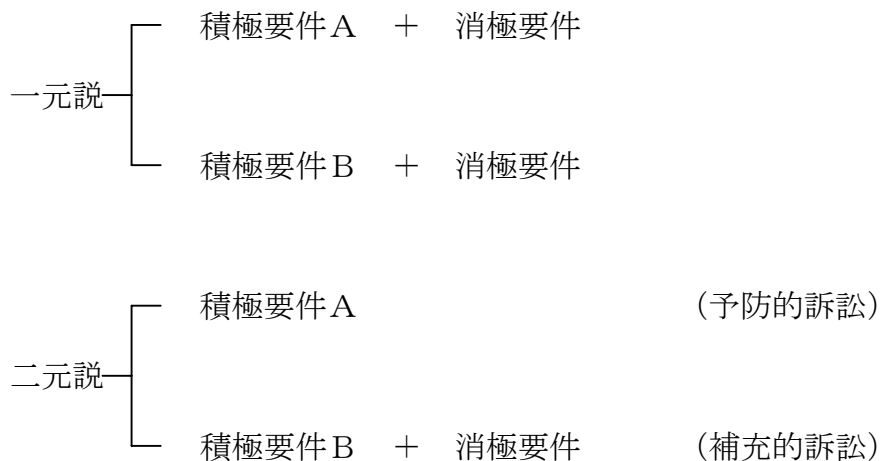
積極要件A：当該処分又は裁決に続く処分により損害を受ける恐れのある者

積極要件B：その他当該処分又は裁決の無効等の確認を求めるとき法律上の利益を有する者

消極要件：当該処分若しくは裁決の存否又はその効力の有無を前提とする現在の法律関係に関する訴えにより目的を達することができない場合

積極要件A・積極要件B及び消極要件について、一元説及び二元説ではどのように解釈するのかを整理すると次頁の【図表2-2】のようになる。

【図表 2-2】 行政事件訴訟法第 36 条の解釈



出典：首藤重幸「税務行政訴訟における無効確認訴訟」

日税研論集 43 号 228 頁

一元説とは、消極要件が積極要件 A と積極要件 B のそれぞれにかかるものと解する。この説の論者としては、塩野宏先生⁽²⁰⁾を挙げることができる。

二元説とは、消極要件の制約は積極要件 B にかかるのみで積極要件 A にはかからず、積極要件 A に該当する者については消極要件に関係なく独立に無効等確認訴訟の原告適格を認められると解する。この説の論者としては、杉本良吉氏（当時：法務省訟務局）⁽²¹⁾や田中二郎先生⁽²²⁾を挙げることができる。

二元説によれば、行政事件訴訟法第 36 条は、積極要件 A に基づく予防的訴訟と、消極要件の制約のもとに置かれる積極要件 B に基づく補充的訴訟の二つが認められていることになる。

では、裁判所の採る見解は、いずれであるのか。

行政事件訴訟法第 36 条の消極要件の解釈が本格的に争われた租税訴訟として、最高裁昭和 51 年 4 月 27 日第三小法廷判決（民集 30 卷 3 号 384 頁）がある。

この事案においては更正処分の無効等確認等が争われたが、控訴審判決（福岡高裁昭和50年7月17日判決・民集30巻3号393頁）は、更正処分の無効を前提とする現在の法律関係に関する訴え（例えば、租税債務不存在の訴え）で目的を達成できるとして無効等確認の訴えを却下した。

これに対し最高裁は、課税処分にかかる租税が未納付であることから、当該課税処分に続いて滞納処分を受けるおそれがあり、課税処分に対する無効等確認訴訟を求めることができるとした。後続処分を阻止するという意味での予防的性格を有する無効等確認訴訟が認められたのである。

すなわち、予防的無効等確認を現在の法律関係に関する訴えによって目的を達することが可能であるとしても、無効等確認訴訟を否定することはないと確定されたことになる。

このように、取消訴訟及び無効等確認訴訟における原告適格について、特に処分の直接の相手方以外である第三者についてどの範囲まで原告適格を認めるべきであるのかについて、学説の発展だけではなく裁判例の積み重ね、さらに法律改正などによって、原告適格の解釈が徐々に緩やかに拡大されるに至っている。

では、処分の直接の相手方以外の第三者である第二次納税義務者についても、同じように原告適格が認められるのであろうか。

次の第2節において、第二次納税義務者の争訟手段を検討することで、第二次納税義務者の原告適格について考察をする。

第2節 第二次納税義務者の争訟手段

第1節において考察したように、通常の納税義務者が権利救済を求めた場合に採りうる争訟手段のうち、原告適格が大きく問題となるものは、取消訴訟及び無効等確認訴訟である。

さらに、納税義務者への課税処分 of 瑕疵が無効原因であるのか、取消原因であるのかによって、救済手続に大きな違いが生じる。

課税処分の瑕疵が無効原因であれば無効等確認訴訟、取消原因であれば取消訴訟において、それぞれの原告適格の要件を充足するか否かは、権利救済を求める上で大きなハードルとなる。

では、第二次納税義務者についても、同じことがいえるのだろうか。

実際問題としては、主たる納税義務者に対する課税処分（以下、「主たる課税処分」という）が違法であるにもかかわらず、主たる納税義務者がその違法について争わなかった場合が挙げられる。第二次納税義務者は、どのように主たる課税処分の瑕疵を主張し、権利救済を求めることができるのか。

そもそも、第二次納税義務に固有の瑕疵がある場合、例えば第二次納税義務者として第二次納税義務の納付告知処分を受けたものの国税徴収法第33条以下に定める第二次納税義務の成立要件を充足しておらず第二次納税義務者に該当しない場合等には、国税通則法（第75条・第114条）の定めるところにより、不服申立て、さらに訴訟提起により、その権利救済を受けることができることはいうまでもない。

また、主たる課税処分が不存在もしくは無効である場合には、第二次納税義務そのものが発生しないはずであるから、その旨を争うことができる点については、当然認められるべきであろう。

そこで、従来から問題とされてきたのは、主たる課税処分が取消原因を有する場合に、第二次納税義務者にどのような争訟手段が認められるのかという点である。

具体的には、二つの方法が論じられてきた。

- ㉑ 第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法
- ㉒ 第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法、すなわち、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格を認める方法

本節においては、それぞれの方法について、学説の整理を試みる。

1. 第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法

第二次納税義務者が第二次納税義務の納付告知処分を争う場合として、次の三つの場合が考えられる。

- (1) 第二次納税義務に固有の瑕疵を争う場合
- (2) 主たる課税処分の不存在もしくは無効を争う場合
- (3) 主たる課税処分の取消原因を争う場合

このうち、第二次納税義務に固有の瑕疵及び主たる課税処分の不存在もしくは無効について争うことができる点は、先に述べたように異論がないところである。

問題は、主たる課税処分の取消原因を争うことができるかどうかである。この問題については、従来から消極説（争うことができないとする説）と積極説（争うことができるとする説）との対立があった。

しかし、最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁・本稿第3章〔事例2〕）において、主たる課税処分の取消原因は争うことができない（消極説）と判示されたことで、この論争の決着はついている。

実際、最高裁平成3年1月17日第一小法廷判決（税資182号8頁）をはじめとして、さまざまな判決文において最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決が引用

されている。

しかし、本稿の主題である第二次納税義務者の原告適格を論ずるうえで、第二次納税義務者が権利救済を求め採りうる争訟手段として、並行して考える必要がある。

そこで、㊤第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争うことができるか否かについて、従来から対立していた二説（消極説・積極説）を検討する。

① 消極説（争うことができないとする説）

この説は、第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法を認めない考え方である。

その根拠として、主たる課税処分は徴収処分としての第二次納税義務納付告知処分とは別個の処分であり、両者の間に違法性の承継は認められないこと、主たる課税処分には公定力が認められること等を挙げる。

吉良実先生は、「主たる納税義務の違法な確定行為は、直ちに第二次納税義務者に不利益をもたらしめることになるものであるといえよう。しかしながら元来主たる納税者に対する課税処分（確定行為）と、第二次納税義務者に対する納付告知処分とはあくまで別個の行政処分であり、かつその両者の間にはいわゆる違法性の承継が認められる先行・後行の関係にある行政処分とも解されないので、結局第二次納税義務者は、主たる納税義務の確定行為（課税処分）の違法のみを理由としては、第二次納税義務の納付告知処分自体の取消しを求める訴えを提起する事はできないものと解すべきではなかろうか⁽²³⁾」と述べている。

また、大崎満氏（当時：税務大学校助教授）も、「主たる納税義務者に対する課税処分手続は租税債権の確定という目的を達成するもので、そのことによって処分は一段落するものである。一方、第二次納税義務者に対する納付告知処分手続は、主たる納税義務者の確定した租税を徴収するという目的のための手段であって、租税債権の確定とは段階的に異なる別の行政目的実現のための手続である。このよう

に、両者は法律上は別個独立の行政処分であると考えるのが相当であって、たとえ主たる納税義務者に対する課税処分に取り消しうべき瑕疵、違法があったとしても、その違法性は第二次納税義務者に対する納付告知処分には承継されないものと解される⁽²⁴⁾」と述べている。

主たる課税処分と第二次納税義務者の納付告知処分とは別個独立しているものと考え、違法性の承継や公定力の観点から、消極説が妥当であると考えられる。

この消極説にたつ論者の多くは、第二次納税義務者の権利救済の観点から、もう一方の争訟手段たる⑥第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法を認める。この方法については、のちに52頁の2.で詳しく検討することとする。

② 積極説（争うことができるとする説）

この積極説は、第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法を認める考え方である。その根拠として、⑥第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法での権利救済の実効性の低さを挙げている。

この積極説は、さらに次の三つの説に分類することができる。

- (i) 違法性の承継理論を認める説
- (ii) 主たる課税処分の公定力を制限する説
- (iii) 納付告知にかかる第二次納税義務に見合うべき抽象的納税義務の不存在は固有の瑕疵を構成するとする説

以下、上記三つの説に説明を加えることとする。

(i) 違法性の承継理論を認める説

この説の論者である小沢義彦氏（当時：福岡法務局訟務部付検事）は、次のように述べている。

「第二次納税義務者に課税処分取消訴訟の原告適格を認める立場に立つとしても、前述したとおり権利救済の実効を期しがたいのであるから、このような場合にこそ違法性の承継理論を適用させるべきであると考えられる⁽²⁵⁾」とし、「違法性の承継が認められない場合として『各行為がそれぞれ一応別個の法律的效果の発生を目的とする場合』を挙げるのは、そのような場合には、先行行為の違法は直接先行行為を争う訴訟においてのみこれを争わせることとし、先行行為の法的安定性を図る必要があるからであるが、それには後行行為によって不利益を受ける者に先行行為を争う機会が十分に与えられているということが前提となっているのであって、処分の相手方の権利救済を無視してまで法的安定性を図る趣旨ではない⁽²⁶⁾」としている。

しかし、この説に対しては、次のような批判がある。

佐藤繁氏（当時：最高裁判所調査官）は、「通説的見解（田中二郎・行政法総論 325 頁）に従う限り、違法性の承継を認めることはむしろかしいと考えられる⁽²⁷⁾」と述べている。

主たる課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分とは、別個の法律的效果の発生を目的とする独立の行為であるから、違法性の承継を認めることは困難であるとするのが妥当である。

(ii) 主たる課税処分の公定力を制限する説

この説の論者である小早川光郎先生は、次のように述べている。

「主たる課税処分の公定力とは、このうち、（主たる）納税義務の存否・額の判断について生ずるものであり、それが主たる納税義務者に対して及ぶことは当然である。しかし、右処分の公定力が、自己に対する納付告知を争う第二次納税義務者

にまで及ぶと考えることは、おそらく不当であろう。というのは、かりにこれを肯定するとすれば、そのような公定力を伴う主たる課税処分に対しては、第二次納税義務者が適時に不服を主張しうる機会を制度上設定しておくべきはずである。しかし、そのような制度的しくみが設けられていないことは前述したとおりであり、このことから逆に、第二次納税義務者に対しては主たる課税処分の公定力が及ばないと考えることが許されるのではなかろうか⁽²⁸⁾」としている。

しかし、この説に対しては、今井文雄氏（当時：弁護士）が次のように反論し、疑問を呈している。

「一般に、課税処分の公定力は本来の納税義務者のみならず第三者にも及びしかもそれは課税標準・税額にも当然及ぶ（抗告訴訟は当然にこれらすべてに既判力を有する）ものであり、第二次納税義務者に特に公定力（の一部）が及ばないと解するのは、解釈論として、いささか無理なきらいがある⁽²⁹⁾」。

確かに、たとえ違法な行政処分であっても重大かつ明白な瑕疵がなければ、権限ある行政庁または裁判所が取り消すまでは一応有効とする効力とされるのが公定力であるから、第二次納税義務者には及ばないとすることは妥当ではない。

(iii) 納付告知にかかる第二次納税義務に見合うべき抽象的納税義務の不存在は
固有の瑕疵を構成するとする説

この説の論者である三好達氏（当時：最高裁判所事務総局行政局）は、次のように述べている。

「第二次納税義務は従たる義務であるから、抽象的に発生する第二次納税義務というものを考えれば、それは主たる納税義務者の抽象的な租税債務の範囲において発生するにとどまり、これを超えては発生しないものと考えられる。そこで、主たる納税義務は、申告または税務官庁のする租税債権の確定にかかる処分によって確定するのであるが、これは申告者もしくは被処分者である主たる納税義務者自身の具体的な納税義務を確定させるにとどまり、別個人格であるところの第二次納税義

務者の納税義務内容を確定させる効力はないと考えるべきではないか。…（中略）
…ここにおいて、第二次納税義務者からの告知の取消し訴訟においては、右処分の存在自体は、たとえ処分に瑕疵があったとしても、それが無効でない限りその公定力によりこれを争いえないが、告知にかかる納税義務に見合うべき主たる納税義務者の抽象的租税債務の一部又は全部の不存在は告知の瑕疵として、その取消し理由となりうるものと解することができる⁽³⁰⁾」と述べている。

つまり、主たる納税義務者の租税債務の客観的範囲それ自体が第二次納税義務の構成要件に組み込まれているので、第二次納税義務の範囲それ自体の問題として、第二次納税義務者は主たる課税処分の瑕疵を争うとする考え方である。

しかし、この説には、次の批判がなされている。

吉良実先生は、「具体的な確定手続により納税義務の内容が確定（税額等の確定）すれば、その確定した納税義務の内容と、抽象的な納税義務の内容とは一致するものとして取り扱われるものであって、具体的な確定手続があった後においては、その具体的に確定した税額等とは別に抽象的なあるべき税額等を想定し、その両者を区別して考えることはできないもの⁽³¹⁾」。

また、吉良実先生の批判に加え、公定力の及ぶ範囲を限定している点も妥当ではない。

2. 第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法

この方法が認められるということは、つまり、第二次納税義務者について主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟における原告適格を認めるということである。

最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁・本稿第3章〔事例2〕）において、第二次納税義務者が権利救済を求める訴訟手段の一つであ

る④第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争う方法が、否定された。

その結果、残るもう一方の訴訟手段として⑤第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法、つまり第二次納税義務者の原告適格を認めることの必要性が高まったと考える。

そこで、第二次納税義務者に原告適格を認めるか否かについて、すなわち、第二次納税義務者が取消訴訟（行政事件訴訟法第9条）及び無効等確認訴訟（行政事件訴訟法第36条）の原告適格を充たしうるかについて、従来から対立してきた学説（消極説・積極説）について整理を試みる。

① 消極説（原告適格を認めない説）

この消極説は、主たる課税処分はそれを最も熟知している主たる納税義務者が争うに最適であるとの認識に立ち、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟における原告適格を認めることには疑問があるとする考え方である。

さらに、主たる課税処分は主たる納税義務者と国との間の法律関係を確定するものであり、第三者である第二次納税義務者が直接介入することは極めて異例であり、その必要性もないとする。

小沢義彦氏は、「第二次納税義務者に主たる納税義務者に対する課税処分の違法を争わせる必要性があるのは告知処分を違法として取消するためであって、もし告知処分取消訴訟の中で主たる納税義務者に対する課税処分の違法を主張することができるならば、何も課税処分の取消訴訟にまで原告適格を認める必要はない⁽³²⁾」と主張している。

その理由として、「第二次納税義務者に対する告知処分は主たる納税義務者に対する課税処分がなされてのち相当期間を経過してからなされるのが通常であるから、告知処分がなされた段階では課税処分取消訴訟の出訴期間（行政事件訴訟法

14条)が経過していることが多かろう⁽³³⁾」として、権利救済の困難さを挙げている。

確かに権利救済の実効性は低い。しかし、権利救済の困難さだけでは違法性の承継や公定力の観点を覆すには十分ではない。

② 積極説（原告適格を認める説）

この積極説は、第二次納税義務の前提となっている主たる課税処分について第二次納税義務者が全く争えないとするのは妥当でないとの考え方にたち、行政事件訴訟法第9条（取消訴訟）や行政事件訴訟法第36条（無効等確認訴訟）の解釈からも、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格を認めるとする説である。

すなわち、行政事件訴訟法第9条及び同36条が原告適格を処分の相手方のみ限定していないことから、第二次納税義務者についても主たる課税処分の違法の取消し及び無効等を求める「法律上の利益を有する者」に該当すると解する。

吉良実先生は、第二次納税義務者について「主たる納税義務が違法な確定行為により過大に確定した場合には、その確定により主たる納税者からの徴収不足額は当然に大となり、従って第二次納税義務の範囲も過大となり、結局第二次納税義務者は直ちに不利益を受けることになるものであるから、そのような主たる納税者に対する違法な確定行為（課税処分）の取消しを求める『法律上の利益を有する者』に該当する⁽³⁴⁾」と説明している。

今井文雄氏も、「法律上の利益」を有するか否かは問題があるとしながらも、第二次納税義務制度の特殊性から第二次納税義務者の権利救済の観点を重視し、原告適格を認めている⁽³⁵⁾。

さらに、④第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争うことができるとしつつ、第二次納税義務者に原告適格を認める説もある。

三好達氏による、第二次納税義務者として他に主たる課税処分 of 効力を争う方法はないのであるから、国税徴収法第33条以下の各規定に定める要件が充足され納付告知処分を受ける立場にある場合には、取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格を認めようとする考え方⁽³⁶⁾である。

しかし、この三好達氏の説は、納付告知処分を受けるかどうか未確定の者にまで原告適格を認めることが可能となり、その納付告知処分を受けるかどうか未確定の者が最終的には納付告知処分を受けない場合もありうる等、問題が多く残りすぎるため、妥当ではない。

『改訂新版 第二次納税義務制度の実務と理論』も、「第二次納税義務制度の有する特異性から第二次納税義務者の権利保護の観点を重視し、肯定説（積極説：引用者注）を妥当と考えたい⁽³⁷⁾」と説明している。

なお、第二次納税義務者が主たる課税処分の取消訴訟を提起することができると解する場合、その不服申立てないし出訴期間の起算日に関して解釈の相違により次の二つの基準が考えられ、従来から論じられてきた。

- (i) 主たる課税処分が主たる納税義務者に告知された時を基準とするもの
- (ii) 第二次納税義務者が主たる課税処分を知った時あるいは第二次納税義務者が納付告知処分を受けた時を基準とするもの

本稿においては第二次納税義務者の原告適格の論点に絞って検討をしているため、これらの論点についての考察は別の機会に譲ることとする。

第3節 小括

第二次納税義務者が主たる課税処分の取消原因を争い自己の権利救済を図ろうとする場合に採りうる訴訟手段について、次のように考える。

(1) 第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争う方法について

主たる課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分とはあくまで別個の行政処分であり、両者の間には違法性の承継は認められないと解し、この方法は認められない。

上記第2節1. ②で検討した積極説三説に加え、もう一方の訴訟手段である⑥第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法を認めた場合における第二次納税義務者の権利救済への実効性の低さを考慮したとしても、⑥第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争う方法を認めるには、十分ではない。

(2) 第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法について

最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）において、⑥第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争う方法が否定されたからといって、主たる課税処分について第二次納税義務者が全く争えないとするのは妥当ではない。

主たる納税義務者が常に第二次納税義務者の訴権を代理可能な状況にあるとはいえない点に加え、行政事件訴訟法第9条（取消訴訟）及び同法第36条（無効等確認訴訟）の解釈からも、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格を認めることが妥当である。

ただし、ありとあらゆる第二次納税義務者に対して原告適格を認めることは、第

二次納税義務制度のそもそもの趣旨に合致するものとは考えにくい。どのような第二次納税義務者に対して原告適格が認められるべきなのか、すなわち、本当に権利救済されるべき第二次納税義務者の要件をどのあたりに定めるのかについて検討する必要がある。

以上のように、第2章においては、第二次納税義務者が自己の権利救済に関し、第二次納税義務者が自ら権利救済を図るための第一歩となる原告適格に焦点をあて、条文解釈および学説の整理を試みた。条文解釈や学説を検討した範囲においては、第二次納税義務者に原告適格を認めうる余地を見出すことができる。

そこで、第3章においては、実際の租税訴訟において原告適格が争われた事例に焦点を当て、それぞれの事例において裁判所がどのような判断を下したのかについて時系列にそった検証を通じ、原告適格に係る解釈の拡大傾向について考察する。

- (1) 金子宏『租税法〔第12版〕』（弘文堂，2007年）725頁。
- (2) 凶子善信「効率的で的確な税務紛争処理制度のあり方」税61巻11号（2006年11月）4頁。
- (3) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解〔第12版〕』（大蔵財務協会，2007年）997頁。
- (4) 塩野宏『行政法Ⅱ〔第4版〕行政救済法』（有斐閣，2006年）。
- (5) 原田尚彦『行政法要論〔全訂第6版〕』（学陽書房，2007年）。
- (6) 南博方・高橋滋編『条解 行政事件訴訟法〔第3版〕』（弘文堂，2006年）。
- (7) 畠山稔・福田千恵子「原告適格第9条」，南博方・高橋滋編『条解 行政事件訴訟法〔第3版〕』（弘文堂，2006年）256頁。
- (8) 「処分性とは、ある行政の行為が行政事件訴訟法三条に定める行政庁の処分その他公権力の行使に当たることをいう。」塩野宏『行政法Ⅱ〔第4版〕行政救済法』（有斐閣，2006年）95頁。
- (9) 塩野・前掲注（4）・114頁。
- (10) 最高裁平成4年9月22日第三小法廷判決（民集46巻6号571頁）。
いわゆる「もんじゅ原発訴訟」と呼ばれる。炉心から58kmの範囲内に居住する原告全員に原告適格を認めた。
- (11) 杉本良吉『行政事件訴訟法の解説』（法曹会，1963年）37頁。
- (12) 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）。いわゆる「主婦連ジュース訴訟」と呼ばれる。景表法の規定により一般消費者が受ける利益は、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とした。
- (13) 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）。いわゆる「新潟空港訴訟」と呼ばれる。航空法全体の趣旨を斟酌して空港周辺住民に空港の設置許可を争う原告適格を認めた。
- (14) 前掲注（10）。
- (15) 最高裁平成元年4月13日第一小法廷判決（判例時報1313号121頁）。いわゆる「近鉄特急料金訴訟」と呼ばれる。鉄道路線沿線に居住し通勤定期券を購入していた利用者の原告適格を、地方鉄道法21条の趣旨により否定した。
- (16) 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）。いわゆる「環状6号線訴訟」と呼ばれる。都市計画道路の事業認定を争う原告適格を域内の地権者に限定し、騒音等の公害を訴える周辺住民らの原告適格を否定した。しかし、のちに見直され、最高裁平成17年12月7日大法廷判決（民集59巻10号2645頁）いわゆる「小田急高架化訴訟」において、騒音等の公害を訴える周辺住民らの原告適格を認めるよう変更された。
- (17) 原田・前掲注（5）・388頁。
- (18) 最高裁平成17年12月7日大法廷判決（民集59巻10号2645頁）。いわゆる「小田急高架化訴訟」と呼ばれる。都市計画事業から生ずる騒音・振動等によって健康または生活環境に著しい被害を直接受けるおそれのある者には、地権者でなくても都市計画事業決定の取消しを求める法律上の利益があると判断を明示した。
- (19) 前掲注（16）。
- (20) 塩野・前掲注（4）・196頁。
- (21) 杉本・前掲注（11）・120頁。
- (22) 田中二郎『新版行政法（上巻）〔全訂第2版〕』（弘文堂，1974年）356頁。
- (23) 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係（2）」税法学257号（1972年5月）26頁。

-
- (24) 大崎満「主たる納税義務の瑕疵と第二次納税義務者の争訟手段」税務大学校論叢9号(1975年5月)185頁~187頁。
 - (25) 小沢義彦「第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分を争えるか」税務弘報21巻3号(1973年3月)62頁。
 - (26) 小沢・前掲注(25)・62頁。
 - (27) 佐藤繁「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」、『最高裁判所判例解説民事篇(昭和50年度)』(1986年6月)406頁。
 - (28) 小早川光郎「第二次納税義務にかかる納付告知を受けた者は、右告知の取消訴訟において、主たる納税義務の存否または額を争うことができるか」ジュリスト583号(1975年3月)161頁。
 - (29) 今井文雄「第二次納税義務者は納付告知の取消訴訟において主たる納税義務の存否または数額を争うことはできるか」判例時報804号(1976年4月)130頁。
 - (30) 三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」,鈴木忠一ほか編『会社と訴訟(下)』〔松田判事在職四十年記念〕(有斐閣,1969年)868頁。
 - (31) 吉良・前掲注(23)・28頁。
 - (32) 小沢・前掲注(25)・58頁。
 - (33) 小沢・前掲注(25)・58頁。
 - (34) 吉良・前掲注(23)・25頁。
 - (35) 今井・前掲注(29)・130頁。
 - (36) 三好・前掲注(30)・869頁。
 - (37) 浅田久治郎・深谷和夫ほか『改訂新版 第二次納税義務制度の実務と理論』(大蔵財務協会,2006年)350頁。

第3章 裁判例の検証

第1章及び第2章において、第二次納税義務の性質及び第二次納税義務は一度賦課されてしまうと事後的な救済手立てを極端に持ちえない制度であるということを検討することで、第二次納税義務者がいかに弱い立場であるかを解釈を含め論述した。

実際に裁判例を整理してみても、第二次納税義務者が主たる課税処分の取消し等を求めて出訴した、すなわち、直接的に原告適格を争ったものは、わずかである。

そこで、第二次納税義務者の権利救済が図られた（原告適格の拡大）とされている裁判例を検証することにより、本稿が主題としている第二次納税義務者の原告適格についての解釈がどのように変化してきているのかについて考察する。

行政事件訴訟法における原告適格についての解釈が従来よりも広がることで、自己の権利を主張する機会である訴訟という手段を認められる者の範囲も広がる。その結果、第二次納税義務者にとっても従来より訴訟の機会が認められることとなり、権利救済につながると考える。

第二次納税義務者の権利救済にむけ、少しずつでも着実に、途は開かれ始めているのだろうか。

本章では、第二次納税義務者の権利救済が図られたとされる裁判例を時系列に焦点を合わせ詳細に検証することで、租税訴訟における第二次納税義務者の権利救済（すなわち原告適格の拡大）の傾向の検証を試みる。

第1節 裁判例の検証

第二次納税義務者の原告適格が拡大される傾向にあるのかどうかを確認するために、時系列に焦点を合わせ裁判例の検証を試みる。

〔事例1〕として、神戸地裁昭和46年11月16日判決（行集24巻11-12号1237頁）を取り上げる。本稿の主題である原告適格が直接の争点ではなかったが、第二次納税義務者が主たる課税処分そのものを争うことができるとしても第二次納税義務者の利益を守るには十分ではないと判示された。

〔事例2〕として、最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）を取り上げる。第二次納税義務者がその納付告知処分取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争うことはできないと判示された。本稿の主題である第二次納税義務者の原告適格が直接の争点ではなかったが、第二次納税義務者が主たる課税処分の取消原因を争うための方法として従来から論じられていた二つ方法のうち的一方が否定された事例である。この判決により、残るもう一つの方法である取消訴訟及び無効等確認訴訟における第二次納税義務者の原告適格肯定の必要性が高まったと考えられるため、取り上げることにする。

〔事例3〕として、最高裁平成3年1月17日第一小法廷判決（税資182号8頁）を取り上げる。本件の大阪高裁判決において、初めて第二次納税義務者の原告適格が正面から認められた。

〔事例4〕として、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決（民集60巻1号65頁）を取り上げる。〔事例3〕で認容された第二次納税義務者の原告適格の解釈が二転三転する経過を辿り、本稿の契機となった事例である。

第二次納税義務者の権利救済に関する論議に現実的な結論を示したと考えられるこれらの裁判例を時系列に焦点を合わせ取り上げることで、第二次納税義務者の原告適格の有無・拡大を中心に、その傾向を確認する。

なお、第1節における下線等の改変は、引用者によるものである。

1. 第二次納税義務者は主たる課税処分を争うことができるが、第二次納税義務者の権利救済（利益を守る）には充分ではないとされた事例〔事例1〕⁽¹⁾

- (1) 判決情報

第1審：神戸地裁昭和46年11月16日判決（行集24巻11-12号1237頁）

棄却

控訴審：大阪高裁昭和48年11月8日判決（行集24巻11-12号1227頁）

控訴棄却〔確定〕

- (2) 事案の概要

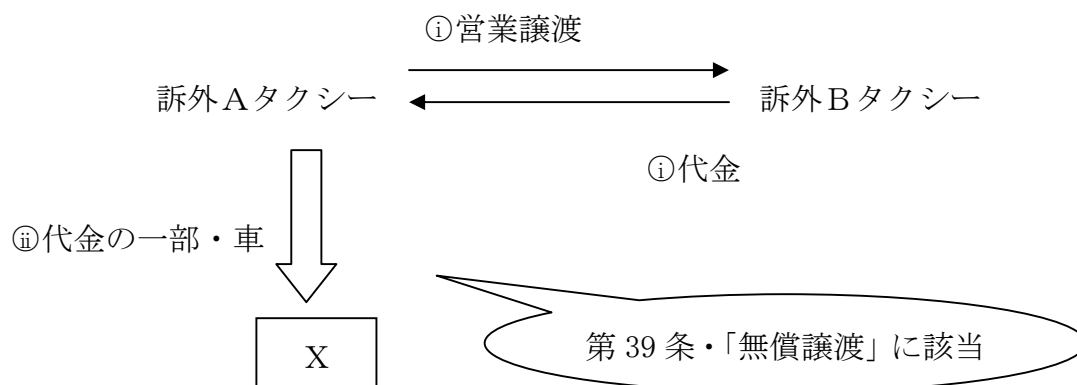
本件は、第二次納税義務者の原告適格について直接争われた事案ではないが、従来から論じられていた第二次納税義務者の権利救済に関する問題について判断した、おそらく最初の裁判例であると思われる。そこで、その判示の中で原告適格に関し述べられている部分について、検証を試みる。

- ① 事実の要旨

国税局長Y₁（被告・被控訴人）が、訴外Aタクシーの代表取締役X（原告・控訴人）に対し、訴外Aタクシーの滞納法人税額を国税徴収法第39条の第二次納税義務者として納付すべき旨の告知処分をなしたところ、Xは、納付告知処分の無効確認及び第二次納税義務の不存在確認を求めた。

取消訴訟ではないところをみると、本訴は行政事件訴訟法第14条の出訴期限を経過したのちに提起されたものと思われる。

② 事実関係の概要



訴外Aタクシーは昭和34年8月、訴外Bタクシーに対し訴外Aタクシーの主要財産である一般乗用旅客自動車運送事業の営業権、事業用自動車その他の資産を含めタクシー事業に関する営業の譲渡をし、その譲渡代金から債務を弁済した残り及び自動車1台をXに対し無償で譲渡した。結果、訴外Aタクシーは無資産となった。

また、訴外Aタクシーは、昭和37年2月21日現在、昭和34年5月1日から昭和35年4月30日までの事業年度の法人税額(本税額及び加算税)を滞納しており、その法定納期限は昭和35年6月30日であった。

そこで、昭和38年3月9日、Y₁はXに対し、訴外Aタクシーの昭和34年度分の滞納法人税額を国税徴収法第39条の第二次納税義務者として納付すべき旨の告知処分を行った。

ついで、昭和38年6月13日、被告税務署長Y₂(被告・被控訴人)がXに対し、Y₁より滞納処分を引き受けた旨通知するとともに、滞納税額につき納付催告書を発し、同月20日、X所有不動産に対し差押処分を行った。

これに対しXは、Y₁に対しては納付告知処分の無効確認を求め、Y₂に対しては差押処分の取消しを求めた。また、国に対して第二次納税義務の不存在確認を求めた。

(3) 裁判所の判断

本判決では、原告適格が直接の争点となっただけではないため、原告適格についての基本的な考え方の判示はない。しかし、Yらの主張を判断する際に原告適格について論じている部分があるので、原告適格に関係のある部分に絞って取り上げる。

① 神戸地裁の判断（行集 24 卷 11-12 号 1237 頁）

被告らは、第二次納税義務者は第二次納税義務（の納付告知：引用者注）を争う際主たる納税義務者に対する課税処分を争えなくても主たる納税義務者に対する課税処分そのものを争うことができるから、第二次納税者の不利益は避けられることができるであろうという。しかし主たる納税義務者に対する課税処分そのものを争う取消訴訟の期間は主たる納税義務者に対する課税処分の送達がその起算点であるのに、右課税処分は第二次納税義務者に対しては送達されず、またその段階では第二次納税義務者となることが明確ではないから、被告主張の方法のみによつては第二次納税義務者の利益を守るには充分でない。被告主張の方法のほか第二次納税義務（の納付告知：引用者注）を争う際主たる納税義務者に対する課税処分を争うことができるものと解すべきである。ただしその理由は単なる瑕疵で足りず、重大かつ明白な瑕疵すなわち無効のみを争うことができるものと解するを相当とする。

② 大阪高裁の判断（行集 24 卷 11-12 号 1227 頁）

主たる納税義務者に対する第一次課税処分に違法の瑕疵がある場合、第二次納税義務者が右課税処分に存する右瑕疵を主張してその処分の取消訴訟を提起しうるか否かはさておき、第二次納税義務者は、第一次課税処分に右瑕疵が存することを理由に自己に対する第二次課税処分もまた右瑕疵を有し、これがため第二次課税処分が無効もしくは取消しうべきものであることを主張しうるか否かについて考えるのに、第一次課税処分と第二次課税処分とは前記のとおり別個の処分であるから、第一次課税処分に瑕疵があり違法であるとしても、その違法性は第二次課税処分に

承継されるいわれがなく、したがって、第二次納税義務者は第二次課税処分に第一次課税処分の違法性が承継されたものとして、これを理由に、第二次課税処分の無効もしくは取消を求めることは許されないものというべきである。

(4) 評釈

ここでは、本稿の主題である原告適格に限定し、神戸地裁の判決に対する各先生方の見解を検討する。

① 第二次納税義務者の原告適格を否定する見解

小沢義彦氏（当時：福岡法務局訟務部付検事）は、「原告適格はこれを否定し、告知処分取消訴訟の中で第二次納税義務者の権利救済を図るのが正しい解決の方法ではないかと考える⁽²⁾」と述べている。

その理由として、行政事件訴訟法第9条について「原告適格を有する者は必ずしも処分の相手方でなくともよく、…中略…告知処分を受けた第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分の取消しを求めるにつき法律上の利益を有するといつてよいように思われる⁽³⁾」としたうえで、「しかし、第二次納税義務者に主たる納税義務者に対する課税処分の違法を争わせる必要性があるのは告知処分を違法として取消するためであって、もし告知処分取消訴訟の中で主たる納税義務者に対する課税処分の違法を主張することができるならば、何も課税処分の取消訴訟にまで原告適格を認める必要はないのである（もともと主たる納税義務者に対する課税処分は、主たる納税義務者の租税債務を確定させるものであって、国家と主たる納税義務者の間の法律関係を確定するに過ぎないものであるから、これに第三者である第二次納税義務者が直接介入していくことを認め、主たる納税義務者に対する関係においても課税処分を取消してしまうなどということはきわめて異例に属する事柄であるといわなければならないのである）⁽⁴⁾」と主張している。

さらに、原告適格を認めても実際のところ出訴期間の問題等、権利救済には程遠

い点を理由として挙げている。

しかし、この小沢義彦氏の見解は、違法性の承継という観点から妥当ではない。

主たる課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分とはそれぞれ別個の目的を有し、かつ独立の法的効果を生ぜしめるのであるから、先行行為の違法性を後行行為に承継することはできない。このように考えると、第二次納税義務者に対する納付告知処分取消訴訟の中で主たる課税処分の違法性を主張することはできない。

② 第二次納税義務者の原告適格を肯定する見解

藤原淳一郎先生は、次のように述べている。

「第二次納税義務の前提となっている、主たる納税義務者に対する課税処分について、第二次納税義務者が、全く争えないとするのは、妥当ではないと考え、処分取消し訴訟の原告適格を、現行行政事件訴訟法九条（平成16年改正前の行政事件訴訟法・改正後も同じく第9条：引用者注）からみても、肯定できると考える⁽⁵⁾」。

藤原淳一郎先生も述べているように、権利救済の手立てが条文によって保障されていない第二次納税義務者に対して、その権利救済の途が閉ざされてしまうことは妥当ではない。さらに、第二次納税義務に関する訴訟の勝敗は第二次納税義務者の負う具体的な責任額に直接影響を及ぼすといえ、行政事件訴訟法第9条（取消訴訟）の原告適格を充たすといえる。

(5) 検討

原告適格を肯定する見解が妥当であると考えられる。

まず、①税務行政側が第二次納税義務者の原告適格を認める立場を採っていることがうかがえること、②違法性の承継に関する通説的見解を覆すことは認めがたいこと、③第二次納税義務者の権利救済という観点を、その理由として挙げる。

違法性の承継については、主たる課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知

処分とは別個の法的効果を生じさせるものであり、課税処分と滞納処分との間に違法性の承継はないとする原則によれば、第二次納税義務の納付告知処分取消訴訟において主たる課税処分は争えないと解するべきである。

第二次納税義務者の権利救済については、主たる課税処分について第二次納税義務者自身が全く争えないとするのでは、第二次納税義務者自身の預かり知らないところで確定した納税義務を負う形となり、権利救済の面からあまりに酷すぎる。義務を負わされるのであれば、救済の手段が保障されてしかるべきである。

次に、重大かつ明白な瑕疵の要件を充足することの困難性を、その理由として挙げる。

判決は第二次納税義務の納付告知処分取消訴訟において主たる課税処分を争えるとはいいながらも、重大かつ明白な瑕疵を必要とする。

重大かつ明白な瑕疵の要件を充足することは、非常に困難を伴う。

以上の理由から、迂遠であろうが権利保護には十分ではなかろうが、むしろ第二次納税義務者の原告適格を肯定する見解の方が実質的な権利救済という面で効果が認められるのではないか。

ただし、原告適格が認められる第二次納税義務者の範囲については、第二次納税義務制度の趣旨を鑑みると、無条件に認められるとするべきではない。それぞれの第二次納税義務者について、個別に事実関係を判断し、真に権利救済されるべき者に限り原告適格を認める必要がある。

2. 第二次納税義務者は、第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の存否又は数額を争うことはできないとされた事例〔事例2〕⁽⁶⁾

(1) 判決情報

第1審：岡山地裁昭和42年3月29日判決（民集29巻7号1232頁）

一部認容、一部棄却

控訴審：広島高裁岡山支部昭和48年10月15日判決（民集29巻7号1242頁）

控訴棄却

上告審：最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）

上告棄却〔確定〕

(2) 事案の概要

第二次納税義務者の原告適格が直接争点となった事例ではなく、第二次納税義務者が納付告知処分取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争えるか否かが争点となっており、この争点について初めて最高裁として判示したものである。

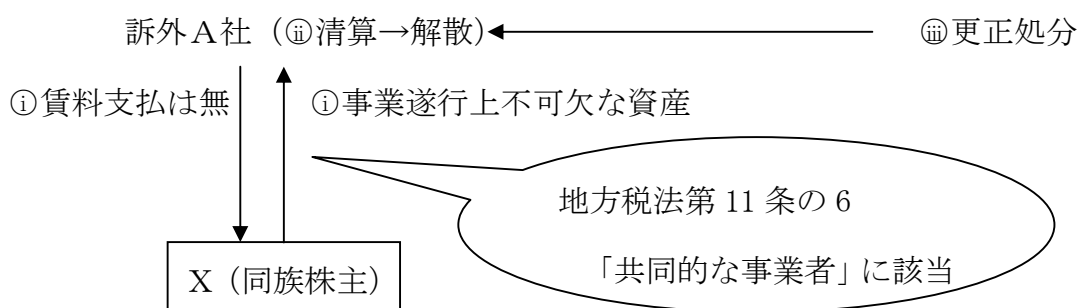
この判決により、主たる課税処分の取消原因を争うために第二次納税義務者が採りうる手段が、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟の提起に限定される結果となり、第二次納税義務者の原告適格についての問題が改めて浮き彫りになったと思われる。そこで、〔事例2〕として取り上げる。

なお、地方税の事例だが、国税における第二次納税義務者の場合と同様の論点で争われているため、取り上げることにする。

① 事実の要旨

県税事務所長Y（被告・被控訴人＝控訴人・被上告人）が訴外A社の代表取締役である者X（原告・控訴人＝被控訴人・上告人）に対し、地方税法第11条の6による第二次納税義務者として清算手続中の訴外A社の滞納法人事業税等を納付すべき告知処分を行ったところ、Xが納付告知処分の取消しを求めて提訴した。

② 事実関係の概要



Xは、同族会社である訴外A社の代表取締役であり、かつ、同族会社判定の基礎となる株主であった。そして、Xは、自己所有の土地及び建物を訴外A社の事業遂行に不可欠な財産として訴外A社に使用させる一方、訴外A社から賃料は受け取ってはいなかった。

訴外A社は昭和35年6月、昭和31年度分及び33年度分の法人県民税と法人事業税についてYから更正処分を受けたが、当時既にその所有財産全部を他に譲渡し解散していたため、更正に係る税額を納付する資力がなく、これを滞納した。

そこで、Yが訴外A社の滞納税額につき、Xを地方税法第11条の6第2号所定の「共同的な事業者」に該当する第二次納税義務者として第二次納税義務の納付告知処分を行いX所有の土地等を差し押さえたところ、Xが、訴外A社に事業所得がなかったこと等を理由に納付告知処分取消しを求めた。

(3) 裁判所の判断

この事例は、第二次納税義務者の原告適格について直接争った事例ではないが、判決の結果、第二次納税義務者の原告適格肯定の必要性が高まったと考える。

原告適格については、広島高裁岡山支部判決の基本的な考え方に現れた部分に絞り、第二次納税義務者の権利救済を考える上で不可欠である最高裁判示も、取り上げることにする。

① 広島高裁岡山支部の判断（民集 29 卷 7 号 1242 頁）

第二次納税義務が徴収手続上のものである以上、課税処分と滞納処分との間に違法性の承継が認められない原則から、納付告知処分を争う第二次納税義務者は、これに固有の瑕疵を主張すべきものであり、第一次納税義務者に対する課税処分の瑕疵をその理由とすることはできない（無効を主張する場合は別である）と解するのが相当である。

もつとも、第二次納税義務者が第一次納税義務者に対する課税処分の瑕疵を全く争い得ないとするのは相当でなく、右課税処分についての抗告訴訟（したがって、納付告知処分に対する抗告訴訟とは別訴になる）における原告適格は肯定すべきものである。

② 最高裁の判断（民集 29 卷 7 号 1226 頁）

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

(4) 評釈

ここでは、本稿の主題である原告適格という観点から、本件最高裁判決に対する各先生方の意見を検討する。

なお、小早川光郎先生の評釈は、原告適格について判示した広島高裁岡山支部の判決に関するものである。

① 第二次納税義務者の原告適格を否定する見解

(i) 小早川光郎先生

小早川光郎先生は、出訴期間の起算日によって「多くの場合に出訴期間が徒過してしまうことにな⁽⁷⁾」り、あるいは、「時機に遅れた課税処分取消訴訟を許すことは、徴税行政の安定と能率を危くするものであり、現行制度の予想するところとは考えられない⁽⁸⁾」と述べている。

しかし、時機に遅れた取消訴訟とはいうものの、時機に遅れた原因は税務行政側にあるということもできる。税務行政側の都合である徴税行政の安定と能率、それとも、何ら責めのない第二次納税義務者の権利救済のいずれを重視するかという視点に立つと、この小早川光郎先生の見解が妥当であるとはいいがたい。

(ii) 金子宏先生

金子宏先生は、第二次納税義務者の原告適格を肯定した場合において、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係が密接であれば予防的な救済の途は確保されようが、密接な関係にない場合には現実的な救済の途が閉ざされる点を指摘している。

そのうえで、通常の第二次納税義務者について、「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る状況を知り、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、不合理である。本来の納税義務者に対する更正・決定等の内容が、第二次納

税義務の内容をなしていることにかんがみると、このような場合には、更正・決定等の違法性のうち実体的違法性は第二次納税義務の告知処分の違法原因であると考え、第二次納税義務者は、更正・決定等に存した実体的違法性を理由として告知処分の取消を求めることができるかと解すべきであろう⁽⁹⁾」と述べている。

確かに、金子宏先生が主張するように、第二次納税義務者に対し更正・決定等の違法性を争う機会を与えないことは不合理である。しかし、課税処分と納付告知処分とは別個の行政処分であり、その間には違法性の承継が認められないとするのが相当である。したがって、違法性を理由に告知処分の取消しを求めることができると解することは、妥当ではない。

② 第二次納税義務者の原告適格を肯定する見解

(i) 今井文雄氏（当時：弁護士）

今井文雄氏は、主たる納税義務者との関係では確定している主たる課税処分を第二次納税義務者が争えば確定していた処分が取消される恐れがあり妥当でないとする見解に対し、次のように反論している。

「主たる納税義務者がこれを争わず、同人との関係では確定していても、第二次納税義務者がこれを争い、行政庁みずからこれを取消し、又は争訟手続により裁判所がこれを取消す判決をしたからといって、元来違法な行政処分が取消されるのであるから、何ら不合理とはいえない。行政処分に公定力及び不可争力があるからといって、違法な行政処分の取消しについて、主たる納税義務者が争わないのに取消されるのが不合理であると考えることが、むしろおかしいのである⁽¹⁰⁾」。

第二次納税義務者はあくまでも第三者であり、権利救済を求める手立ては用意されていしかるべきである。今井文雄氏と同じく、徴税行政の安定や能率など税務行政側の都合だけを優先させることには賛成できない。

(ii) 佐藤繁氏（当時：最高裁判所調査官）

佐藤繁氏は、「本判決は、第二次納税義務者と主たる納税義務者との間の親近性ないし一体性を理由に、第二次納税義務者は徴収処分を受けた主たる納税義務者の身代わりの立場におかれるものであるとして、消極説を採用した。もとより、それは現行制度を前提としての解釈であって、およそいかなる者でも立法が第二次納税義務者として定めさえすれば、当然に争訟の機会を与えなくてもよいとしているものではない⁽¹¹⁾」と述べている。

判決において、第二次納税義務者が主たる納税義務者とは別個独立の人格であるとされたにもかかわらず親近性ないし一体性が重視された点に、第二次納税義務者の置かれている不利な立場が象徴されていると考える。

さまざまな取引形態の中で、たまたま第二次納税義務の成立要件を充たしてしまっただ第三者がいる可能性、つまり、主たる納税義務者と第二次納税義務者が常に親近性ないし一体性を有しているとは限らない可能性を考慮してもよいはずである。

第二次納税義務者に権利救済の途があることを示した点で、佐藤繁氏の見解に賛成である。

(5) 検討

主たる課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分とがそれぞれ独立別個の法律効果を発生させる各独立した処分であるという理由により違法性の承継を否定すると、第二次納税義務者は第二次納税義務の納付告知処分取消訴訟において主たる課税処分の取消原因を争うことはできない。

確かに、第二次納税義務者に主たる課税処分を争う機会が十分に与えられていないことや第二次納税義務者に対し主たる納税義務者への滞納処分の通知が行われないことなど、主たる課税処分に先行行為としての公定力の合理性が整っていないということもできる。

しかし、これらの理由から直ちに、主たる課税処分の公定力を否定することはできないはずである。公定力は、取消されないかぎり有効に存在し存続する。

第二次納税義務の納付告知処分取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争うことができなければ、第二次納税義務者の権利救済という観点から、第二次納税義務者は主たる課税処分の取消し及び無効確認を求める原告適格を有すると解されるべきである。

3. 第二次納税義務者は主たる課税処分の取消及び無効確認を求める原告適格を有するとし、その原告適格は納付告知処分がされる以前においても認められるとされた事例〔事例3〕⁽¹²⁾

(1) 判決情報

第1審：神戸地裁昭和63年7月13日判決（行集40巻1-2号134頁）

棄却

控訴審：大阪高裁平成元年2月22日判決（行集40巻1-2号111頁）

控訴棄却

上告審：最高裁平成3年1月17日第一小法廷判決（税資182号8頁）

上告棄却〔確定〕

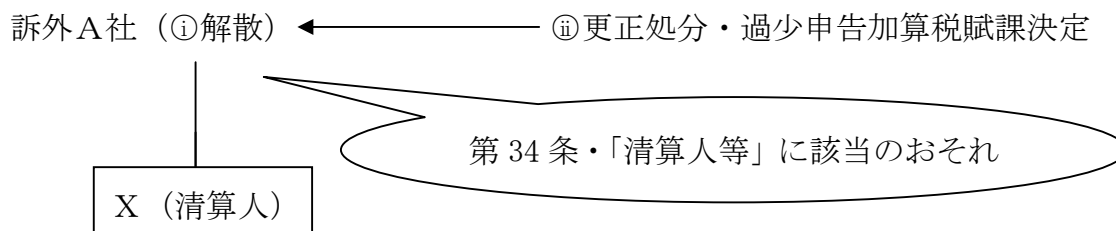
(2) 事案の概要

本件における大阪高裁の判決が、第二次納税義務者に原告適格を正面から認めた最初の判決である。

① 事実の要旨

税務署長Y（被告・被控訴人・被上告人）が解散した訴外A社に対して行った法人税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分に対し、その清算人X（原告・控訴人・上告人）が、国税徴収法第34条による第二次納税義務の恐れがあるとして課税処分の無効確認、予備的請求として課税処分の取消しを求めて提訴した。

② 事実関係の概要



訴外A社は、昭和58年5月31日の株主総会で解散決議をし、本件事業年度の法人税につき、法定申告期限内の同年7月27日に、確定申告をした。

しかし、Yは、訴外A社が神戸簡易裁判所の調停に基づき自己の業務を廃止したことに対する補償金として昭和58年5月7日神戸市から支払いを受けた額について、訴外A社の所得であると認定した。

その結果、Yは昭和59年6月30日付で、法人税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。

訴外A社はこれに対し、法定期限内である昭和59年7月28日にYへ異議申立てを行ったが棄却されたため、さらに法定期限内である昭和59年11月20日に国税不服審判所長に対し審査請求を行った。しかし、この請求も昭和61年4月7日に棄却された。

なお、課税処分に先立つ昭和59年1月23日に、訴外A社は清算を完了し、同年6月21日に清算完了の登記を行っている。

Xは、国税徴収法第34条の第二次納税義務を課されるおそれがあるとして、

(i) 主位的請求として課税処分の無効確認

(ii) 予備的請求として課税処分の取消し

を求めた。

(3) 裁判所の判断

本稿の主題である原告適格に絞って取り上げる。

① 神戸地裁の判断（行集 40 卷 1-2 号 134 頁）

(i) 無効等確認訴訟について（主位的請求）

無効等確認訴訟の原告適格に関する行政事件訴訟法 36 条の法意を検討するに、「当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者」は、そのこと自体により無効等確認訴訟の原告適格を有するものと解するが相当である。

(ii) 取消訴訟について（予備的請求）

行政処分の取消訴訟において原告適格を有する者は、当該処分の取消を求めるにつき法律上の利益を有する者に限られ（行政事件訴訟法 9 条）右にいう「法律上の利益を有する者」とは、当該処分の法的効果として自己の権利利益を侵害され、又は侵害されるおそれのある者である。…中略…。国税徴収法 34 条の関係では主たる納税義務の確定の結果第二次納税義務者が前示の履行責任を負担しなければならぬ危険を負うのはいわば主たる課税処分確定の反射的な効果に過ぎないものといわざるを得ない。

② 大阪高裁の判断（行集 40 卷 1-2 号 111 頁）

(i) 無効等確認訴訟について（主位的請求）

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

それがある者が現実に納付告知を受けるまでの間においても、これを別異に解する要をみないものというべきである。

(ii) 取消訴訟について（予備的請求）

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

③ 最高裁の判断（税資 182 号 8 頁）

大阪高裁の判断を維持し、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消し及び無効確認を求める原告適格を認めた。

(4) 評釈

ここでは、本稿の主題である原告適格に限定し、各先生方の見解を検討する。

なお、第二次納税義務者の原告適格を直接の争点とし、かつ、肯定した初めての判決である大阪高裁（最高裁においても維持）の段階で活発に論じられたため、大阪高裁の判決に関する評釈を取り上げることとする。

① 第二次納税義務者の原告適格を否定する見解

(i) 宇賀克也先生

宇賀克也先生は、「納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を主張しえないとすれば、主たる課税処分自体に対する取消訴訟を認めないかぎり、第二次納税義務者自身のイニシアティブによる救済手段はなくなってしまう⁽¹³⁾」としながらも、第二次納税義務者に原告適格を認めることについて疑問を呈している。

その理由として、次のように述べている。

「仮に第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟を提起する原告適格を認めたとしても、不服申立て前置の要件を欠き、訴えが却下される場合が少なくないというおそれがある。…中略…申告により主たる納税義務が確定した場合には、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を認めるアプローチが機能しないことになる。この場合、第二次納税義務者が更正の請求を行うことを認めることには無理があると思われる。…中略…第二次納税義務者の権利救済は、むしろ、納付告知処分に対する取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を主張することを認めることによって解決するほうが妥当ではないかと思われる⁽¹⁴⁾」。

宇賀克也先生の見解にあるように、確かに現時点では、第二次納税義務者が主たる納税義務者の納税申告の誤りを正す手段は税法上認められてはいない。しかし、この理由のみによって、更正処分等の申告以外により第二次納税義務を負うこととなった第二次納税義務者の権利救済の途を閉ざすべきではないと考える。

(ii) 堺澤良氏（当時：TKC税務研究所）

堺澤良氏は、「真に第二次納税義務者の利益保護につながるのかは、はなはだ疑問とするところである⁽¹⁵⁾」と述べ、その主な理由として次の二点を挙げている。

まず、「実定法上の根拠が明確ではないこと、とりわけ、争訟上第二次納税義務者と主たる納税義務者との相互関係が明らかでない⁽¹⁶⁾」点を挙げている。最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）において、「第二次納税義務者は主たる納税義務者とは別個独立の人格であることを必ずしも重視せず、第二次納税義務者は、何らかの意味において主たる納税義務者と密接な親近性を有するものであることに鑑み、少なくとも所定の範囲の納税義務に関しては、両者の間に実質的な一体性を肯定しても公平に反しないような利害共通の関係があるものと認められるから、権利救済の面においても両者を一体的に扱い、主たる納税義務者によっていわば代理されているとする見解によっていることがうかがえ

ないではない⁽¹⁷⁾」と主張している。

次に、主たる納税義務が納税申告により確定した場合を挙げ、「納税申告によって主たる納税義務が確定した場合には、行政処分は存在しないから、争訟手続にできることはできないから、もはや第二次納税義務者は課税処分の取消訴訟の原告適格を認めるとする取組み方は、とる余地がない⁽¹⁸⁾」と述べている。

しかし、堺澤良氏の見解では対応しきれない状況が考えられる。

実際問題として、第二次納税義務が課された時点で主たる納税義務者は通常は無資力・無資産であることが多く、時間的ロスや訴訟費用の負担をしてまで租税訴訟を行うかどうかは疑わしい。主たる納税義務者と第二次納税義務者とを同一の立場として考え、主たる納税義務者によって第二次納税義務者の訴権利益が代理されているとみることは非常に困難である。第二次納税義務者の権利救済という観点から、第二次納税義務者自身に原告適格を認めることの方が、簡便かつ明快なのではないだろうか。

② 第二次納税義務者の原告適格を肯定する見解

(i) 白井皓喜氏（当時：弁護士）

白井皓喜氏は、「最判昭五〇・八・二七に従うと、課税処分と納付告知処分との間に違法性の承継が認められないので、第二次納税義務者としては、前者の違法性を争うためには、課税処分取消訴訟において、原告適格を認めざるをえないことになる⁽¹⁹⁾」と主張している。

また、第一審の神戸地裁において、無効等確認訴訟の原告適格は認められたが取消訴訟の原告適格は認められなかったことについて、次のように述べている。

「納付告知処分という続行処分を防止するために、主たる課税処分の無効確認の利益があるということは、とりもなおさず、先行処分である主たる課税処分に重大かつ明白な瑕疵（違法）があるから、続行処分を防止しなければならないということであるから、なおのこと、その瑕疵は取消訴訟において争う原告適格が認められ

る。即ち、無効等確認訴訟で原告適格が認められ、取消訴訟では原告適格が否定されるということはないと考える⁽²⁰⁾」。

第一審の神戸地裁判決については、白井皓喜氏の見解に加え、取消訴訟及び無効等確認訴訟を規定する各条文において「法律上の利益を有する者」という同じ文言が使われていること、さらに、今日における無効の判断基準が厳しいことから、無効等確認訴訟で原告適格が認められ取消訴訟では原告適格が否定されるということとは妥当ではない。

(ii) 下野恭裕氏（当時：大阪法務局訟務部付検事）

下野恭裕氏は、次のように述べている。

行政事件訴訟法第36条（無効等確認訴訟）について、「原審判決（神戸地裁判決：引用者注）は、『当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者』は、そのこと自体により無効等確認訴訟の原告適格を有するものと解するのが相当であると明確に判示しており、二元説をとったものであるが、本件判決（大阪高裁：引用者注）は、…中略…（判決文の文言からすると：引用者注）、最高裁昭和51年4月27日第三小法廷判決⁽²¹⁾と同じ考え方をとっているものと思われる⁽²²⁾」としている。

また、行政事件訴訟法第9条（取消訴訟）について、「第二次納税義務者が履行責任を負担しなければならない危険を負うのはいわば主たる納税者に対する課税処分確定の反射的効果に過ぎないと解せないではないが、このように解した場合には、結局第二次納税義務者は、不利益処分を受けるおそれがあるにもかかわらず、自らのイニシアティブによる救済を求めることはできず、主たる納税義務者が不服申立てをするのを座して待つしかないことになるが、資力に欠ける主たる納税義務者が第二次納税義務者のために不服申立てをしたり、訴訟を提起したりする可能性は小さいであろうし、主たる納税義務者と第二次納税義務者は、あくまでも第三者の関係にあり、その義務の発生原因にも親疎・厚薄の差があり、いかなる場合にも

等しく主たる納税義務者と同一人格に準ずるものと解するのは行きすぎ⁽²³⁾」と主張し、「最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）を前提とする限り、肯定説をとる必要は大きいということであろうか⁽²⁴⁾」と述べている。

下野恭裕氏の見解に、無効等確認訴訟の原告適格及び第二次納税義務者の権利救済という観点から、賛成である。

第二次納税義務者が負うこととなる第二次納税義務の額は、主たる納税義務者に対する過大な課税処分が取り消されればその徴収不足額も減少し、その減少による結果として第二次納税義務の額も縮減されることから、第二次納税義務者は行政事件訴訟法第9条及び第36条にいう法律上の利益を有する者であり、同第36条にいう損害を予防する利益を有する立場に充分なりうる。

ただし、ありとあらゆる第二次納税義務者について原告適格を認める必要性があるのかどうか、第二次納税義務制度そもそもの趣旨から疑問である。

(5) 検討

本事例において、最高裁及び大阪高裁は、無効等確認訴訟及び取消訴訟における第二次納税義務者の原告適格を認めている。

それらの判決の第二次納税義務者に原告適格を認めた結論部分については、賛成である。

第二次納税義務者は主たる納税義務者にとってかなりの確率で「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な関係にある第三者」であろうが、例えば国税徴収法第39条の無償譲受人等の第二次納税義務について考えてみると、その無償譲渡が詐害行為（租税回避目的）に該当する場合は別にして、そうでない場合にまで主たる納税義務者と第二次納税義務者を同一視することは、仮に受けた利益が現に存する限度で義務を負うとしても、あずかり知ら

ないところで確定した納税義務について権利主張をする手立ても保障されないのでは、第二次納税義務者には酷な扱いである。

しかし、第二次納税義務の納付告知処分を受ける前の者にまで原告適格を認めることには、賛成できない。

そもそも納付告知処分が行われるまで自己に第二次納税義務がかかることを知らない第二次納税義務者が多いことや、仮に第二次納税義務を予測した段階で訴訟が提起されるようでは、訴訟実務が混乱し、真に迅速な権利救済を必要としている者が救われない可能性も生ずることから、納付告知処分を受ける前の第二次納税義務者にまで原告適格を認める必要性はない。

4. 第二次納税義務者は、主たる課税処分の取消しを求める不服申立適格を有するとされた事例〔事例4〕⁽²⁵⁾

(1) 判決情報

第1審：東京地裁平成16年1月22日判決（民集60巻1号90頁）

認容

控訴審：東京高裁平成16年6月15日判決（民集60巻1号101頁）

取消自判、棄却

上告審：最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決（民集60巻1号65頁）

破棄自判〔確定〕

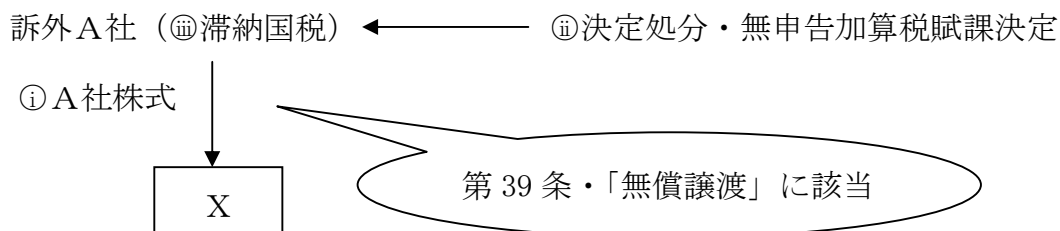
(2) 事案の概要

① 事案の要旨

知人が代表者を務める訴外A社から同社の保有する株式の譲渡を受けた者X（原告・被控訴人・上告人）は、訴外A社の滞納税額につき国税徴収法第39条の第二次納税義務者として納付告知処分を受けた日から2ヶ月以内に、訴外T国税局長に対して異議申立てを行い、不服申立期間経過を理由として異議申立てを却下された。

その後Xは、国税不服審判所長Y（被告・控訴人・被上告人）に対して審査請求を行ったが、適法な異議申立てを経っていないことを理由に審査請求が却下されたため、裁決の取消しを求めた。

② 事実関係の概要



訴外K税務署長は、訴外A社に対し、平成10年7月1日から平成11年6月30日までの法人税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を平成14年3月29日に行い、同年4月3日、その通知書が訴外A社に送達された。

訴外T国税局長は、Xに対し、訴外A社の課税処分等に基づく滞納国税につき、国税徴収法第39条に基づく第二次納税義務の告知処分を平成14年6月7日に行い、同月8日、その通知書がXに送達された。

訴外A社は、平成14年7月22日、課税処分について異議申立てを行い、Xは平成14年8月6日、告知処分について異議申立てを行うとともに、課税処分等についても異議申立てを行った。

訴外T国税局長は、平成14年10月17日、課税処分等に係る訴外A社及びXの異議申立てが不服申立期間（国税通則法第77条1項）を経過しているとして、却下する旨の異議決定をした（納付告知処分に係る異議申立てについては、同月11日、その納付限度額を変更する旨の異議決定をしている）。

Xは、平成14年11月8日、課税処分等について審査請求を行うとともに、同日、納付告知処分についても審査請求を行い、訴外A社は平成14年11月15日、課税処分について審査請求を行ったが、同年12月2日、これを取り下げている。

Yは、平成15年4月7日、Xの課税処分等についての異議申立ては法定の不服申立期間を経過した不適法なものであるから、課税処分等に係るXの審査請求は適

法な異議申立てを経ないでされた不適法なものであるとして、これを却下する旨の裁決をした。

そこで、Xは、Yの裁決取消しを求めて提訴した。

(3) 裁判所の判断

本稿の主題である原告適格に係りのある部分に絞って、取り上げる。

① 東京地裁の判断（民集 60 卷 1 号 90 頁）

第二次納税義務者は、主たる課税処分¹の取消しを求めるにつき法律上の利益を有するものというべきであり（最高裁平成 3 年 1 月 17 日第一小法廷判決・本稿第 3 章〔事例 3〕：引用者注）、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ものである。そして、主たる課税処分の取消しを求める訴えについて原告適格を認められる以上、それが形式的なものではなく、実質的に主たる課税処分の適否を争う地位を認められるものである必要性があることはいうまでもない。…中略…。第二次納税義務者は、主たる課税処分の存否及び数额について、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、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。

② 東京高裁の判断（民集 60 卷 1 号 101 頁）

第二次納税義務の納付告知を受けた者も、納付告知についての不服申立て又は訴えにおいて主たる納税義務の存否又は数额を争うことのできないのはもとより（昭和 50 年 8 月 27 日第二小法廷判決・本稿第 3 章〔事例 2〕：引用者注）、本来の納税義務者とは別に、主たる課税処分についての不服申立て又は訴えを提起する固有の利益は有しないものと解するのが相当である（主たる課税処分と第二次納税義務の

納付告知とは、要件及び効果を異にする飽くまで別個の行政処分であって、主たる課税処分は、本来の納税義務者に対して納税義務を確定する法的効果を及ぼすものの、第二次納税義務者に対しては納税義務を負担させ確定させるものではなく、その法律上の効果として、直接第二次納税義務者の権利利益を侵害し又は必然的にこれを侵害するおそれがあるものということとはできない。) …中略…。第二次納税義務者が本来の納税義務者との間で確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことができないことは、主たる納税義務が申告により確定した場合（この場合において、第二次納税義務者が更正の請求をする余地がないことは、いうまでもないところである。）においては明らかなどころであるが、主たる納税義務が課税処分によって確定した場合においてのみこれと別異に解することは、主たる納税義務が申告によって確定した場合との均衡を失することになって、不当であるし、本来の納税義務者が主たる課税処分についての不服申立て又は訴えの途を尽くし、もはやこれを争えなくなっているにもかかわらず、その後に至って第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分についての不服申立て又は訴えを提起してその取消しを求めることができる（その裁決又は判決による課税処分の取消しの効果は、当然、本来の納税義務者にも及ぶことになる。）という不合理な結果を招来することになる。…中略…第二次納税義務者は、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しないものというべきである。

③ -1 最高裁の判断（民集 60 卷 1 号 65 頁）

主たる納税義務が主たる課税処分によって確定されるときには、第二次納税義務の基本的内容は主たる課税処分において定められるのであり、違法な主たる課税処分によって主たる納税義務の税額が過大に確定されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額は当然に大きくなり、第二次納税義務の範囲も過大となって、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがある。他方、主たる課税処分の全部又は一部がその違法を理由に取り消されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額

が消滅し又は減少することになり、第二次納税義務は消滅するか又はその額が減少し得る関係にあるのであるから、第二次納税義務者は、主たる課税処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益を有するというべきである。

そうすると、国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者は、主たる課税処分につき国税通則法 75 条に基づく不服申立てをすることができるものと解するのが相当である。

確かに、一般的、抽象的にいえば、国税徴収法上第二次納税義務者として予定されるのは、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な関係にある者であるということが出来るが、その関係には種々の態様があるのであるし、納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を、すべての場面において完全に否定し去ることは相当ではない。…中略…。また、第二次納税義務が成立する場合の本来の納税義務者は、滞納者であるから、自己に対する主たる課税処分に瑕疵があり、これに不服があるとしても、必ずしも時間や費用の負担をしてまで主たる課税処分に対する不服申立て等の争訟に及ぶとは限らないのであり、本来の納税義務者によって第二次納税義務者の訴権が十分に代理されているとみることは困難である。なお、主たる納税義務が申告によって確定する場合には、第二次納税義務者が本来の納税義務者の申告自体を直接争う方法はないのであるが、そのことから逆に、行政権の違法な行使によって権利利益の侵害が生ずる場合にまで、これを争う方法を否定する結論を導くべきであるとは考えられない。

③ -2 泉徳治裁判官の補足意見

納付通知書による告知（以下「納付告知処分」という。）は、本来の納税義務者に対する課税処分（主たる課税処分）により確定した国税を徴収するためのもので

はあるが、単なる徴収手続上の一処分にとどまるものではなく、本来の納税義務者とは別人格の第二次納税義務者に対し、新たに納税義務を成立させ確定させる性質も有している。第二次納税義務者の納税義務は、この納付告知処分によって成立し確定するのである。納付告知処分の要件の一つとして主たる課税処分が組み込まれてはいるが、第二次納税義務者の納税義務と、本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものである。したがって、第二次納税義務者は、自己の第二次納税義務の成立自体にかかわる問題として、納付告知処分の内容に組み込まれた主たる課税処分の違法性を、独自に争うことができるというべきである。主たる課税処分の公定力は、第二次納税義務者が自己に課せられた納税義務、すなわち第二次納税義務を争うために、その要件の一部を構成する主たる課税処分の違法性を主張することを妨げるものではない。換言すると、第二次納税義務者は、独自に、納付告知処分の取消請求の中で主たる課税処分の違法性を主張することができる¹と解すべきである。そうすると、第二次納税義務者は、自己の法的利益を守るため、主たる課税処分の取消し自体を請求するまでの必要がなく、主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を有しないというべきである。

最高裁昭和48年(行ツ)第112号 同50年8月27日第二小法廷判決・民集29巻7号1226頁(本稿第3章[事例2]:引用者注)は、納付告知処分を受けた第二次納税義務者は、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ものであって、納付告知処分の取消訴訟において、確定した主たる納税義務の存否又は数额を争うことができない²というが、第二次納税義務の独立性を認めず、第二次納税義務者の納税義務が納付告知処分により成立し確定することを無視するものであって、変更されるべきである。

しかし、本件は、納付告知処分が争われている事案ではなく、上記判決の変更を議論するのに適切な事案ともいえないところ、上記判決が変更されない以上、第二次納税義務者として、主たる課税処分の違法を理由に第二次納税義務の成立確定を

争うためには、主たる課税処分そのものの取消しを請求するほかないから、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を認めるべきであり、したがって、その前置手続である異議申立て及び審査請求をすることを認めるべきである。

(4) 評釈

ここでは、本稿の主題である原告適格に限定し、最高裁の判決に対する各先生方の見解を検討する。

① 第二次納税義務者の原告適格を否定する見解

山田二郎氏（当時：弁護士）は、次のように述べている。

「納付告知の取消訴訟ではなく、裁決取消訴訟で主たる課税処分の取消しが求められたものであるので、泉裁判官の補足意見で判示されているような結論にならざるを得ないのであるが、主たる課税処分の違法は第2次納税義務の納付要件の中に組み込まれていると解すべきであるので、第2次納税義務者の救済手続としては、昭和50年判決を変更して、納付告知の取消訴訟で主たる納税義務の存否又は数額を取消理由として主張できるように改め、第2次納税義務者の救済手続を合理的に整理すべきである⁽²⁶⁾」。

しかし、主たる納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分とは別個独立した処分であり、それゆえ違法性の承継はないと考えるべきである。したがって、山田二郎氏の見解は妥当ではない。

② 第二次納税義務者の原告適格を肯定する見解

(i) 伊藤義一先生

伊藤義一先生は、次のように主張している。

「泉裁判官の補足意見は、この違法性の承継に関する考え方（一般的に違法性の承継を認めないとする考え方：引用者注）との区分が微妙であり、果たして、どこまでが違法性の承継があり、どこからが違法性の承継がないのかといった問題が生

ずる。…中略…したがって、私は、結果的に第二次納税義務者の救済が図られるのであれば、納付告知処分の取消訴訟で主たる課税処分の違法性を争うことができるとする方法よりも、第二次納税義務者自身が主たる課税処分につき不服申立適格を有するとする方法の方が簡明ではないかと考える⁽²⁷⁾」。

伊藤義一先生の見解のように、権利救済の手段には実効性はもちろん簡便性及び基準の明白性も必要である。違法性の承継を認めない見解の下においては、第二次納税義務者に原告適格を認めることが権利救済の途としては簡便明白である。

(ii) 川神裕氏（当時：最高裁判所調査官）

川神裕氏は、次のように論じている。

最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）から第二次納税義務者と主たる納税義務者との一体性を強調すれば、「第二次納税義務者は、本来の納税義務者と一体であり、独立して主たる課税処分を争うべき法律上の利益は有しないという結論もあり得るところである。…中略…第二次納税義務者は、主たる課税処分が取り消されて主たる納税義務が減少すれば、その結果、たまたま一定の利益を受ける関係にあるにすぎず、単なる反射的利益ないし事実上の利益を有するにすぎないという理解もある。

しかしながら、一般的、抽象的には、第二次納税義務者として予定されるのは、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な関係にある者であるということができるとしても、その関係には様々な態様がある。国税徴収法36条、37条、41条の1項や国税徴収法39条所定の無償又は著しい定額での譲受人等の第二次納税義務者（以下では、特に断らない限り、同条所定の第二次納税義務者を『第二次納税義務者』という。）については、譲受人等が利益を受けていることをもって、当然に、本来の納税義務者と同一に取り扱うことができる場合においても合理的であるということとはできない。納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を全く否定

することには疑問がある。

また、第二次納税義務が課される場合の本来の納税義務者は、通常、無資力・無資産であるから、自己に対する主たる課税処分に瑕疵・違法があり、これに不服があるとしても、時間的ロスや訴訟費用の負担の危険を冒してまで主たる課税処分に対する不服申立て等の争訟を行うかどうかは疑問であり、このような場合、本来の納税義務者によって第二次納税義務者の訴権利益が代理されているとみることは困難となる。そうすると、第二次納税義務者において主たる課税処分を争う余地を全く否定するのは、相当性を欠くように思われる⁽²⁸⁾」。

第二次納税義務者と主たる納税義務者が常に同一の立場にあるとは限らない点や行政事件訴訟法第9条における法律上の利益についての解釈からも、川神裕氏の見解に賛成である。

(iii) 図子善信先生

図子善信先生は、次のように述べている。

「本件の第二審判決は、元年大阪高判（大阪高裁平成元年2月22日判決・行集40巻1-2号111頁・本稿第3章〔事例3〕：引用者注）の原告適格を無限定に拡大する理論的な不備を突くものであり、また最高裁平成6年1月6日第三小法廷判決（以下「6年最判」という）が50年最判（最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決・民集29巻7号1226頁・本稿第3章〔事例2〕：引用者注）より主たる納税義務者と第二次納税義務者との一体性を強調するものであったこともあり、法の保護する利益を厳格に解したものであろう。しかし、従来の行政事件訴訟法における判例の傾向は、法の保護する利益説の立場をとりつつ比較的広く原告適格を認めており、第二審判決はこの流れに反するものといえる。

本判決は、第二次納税義務者に原告適格を認めつつも、広く原告適格を認める元年大阪高判（大阪高裁平成元年2月22日判決・行集40巻1-2号111頁・本稿第3章〔事例3〕：引用者注）およびそれを維持した最高裁判決と異なり、納付告知を

受け第二次納税義務を課された者、又は少なくとも第二次納税義務者として納付告知を受けることが確実となった者に限り原告適格を認めるものである。それは、元年大阪高判（大阪高裁平成元年2月22日判決・行集40巻1-2号111頁・本稿第3章〔事例3〕：引用者注）およびその上告審判決が判示した原告適格の範囲を狭く修正するものと考えられ、その点でも正当であると考え⁽²⁹⁾」。

図子善信先生が指摘するように、いかなる第二次納税義務者に対し原告適格を認めるかは、第二次納税義務制度そもそもの趣旨との関係からも重要である。さらに、本稿第3章〔事例3〕のように第二次納税義務の納付告知処分前においても原告適格を認めると、第二次納税義務が発生するかどうか不明の段階で予防的訴訟が提起される可能性も生じ、かえって徴税の安定や能率を妨げる結果となりかねない。

（5） 検討

第二次納税義務者の原告適格を肯定する本判決は、妥当である。

まず、主たる課税処分が違法であった場合、過大な納税義務が確定されれば第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがあるといえ、行政事件訴訟法第9条（取消訴訟）及び第36条（無効等確認訴訟）における原告適格を充たしうる。

次に、主たる納税義務者の資力的・時間的な問題から、第二次納税義務者に原告適格を認めるべきである。主たる納税義務者自身が主たる課税処分を争う可能性を期待できず、本来の納税義務者によって第二次納税義務者の訴権利益が代理されているとは、必ずしもいえない。

以上のことから、第二次納税義務者に原告適格を認めることに賛成である。

ただし、第二次納税義務制度の趣旨から、ありとあらゆる第二次納税義務者について、一律に原告適格を認める必要はないと考える。

どのような場合に、どのような第二次納税義務者に対し原告適格が認められるのか、それぞれの事案に合わせ事実関係が判断されるべきである。

第2節 裁判例の比較分析

本節では、第1節における裁判例の検証に基づき、裁判例の比較検討を行う。比較検討を行うことで、第二次納税義務者の原告適格の拡大傾向について言及する。

1. 裁判例の比較

第1節で取り上げた四つの裁判例を、第二次納税義務者の原告適格という視点から、その違いが分かるようにまとめてみると、次の【図表 3-1】のとおりである。

【図表 3-1】 裁判例の比較

	審級	取消訴訟・無効等確認訴訟における 第二次納税義務者の原告適格の有無	
〔事例1〕 第39条	第一審	有	しかし、利益を守るには十分ではない。
	控訴審	明言なし	—
	最高裁	—	—
〔事例2〕 第39条	第一審	判示なし	—
	控訴審	有	第二次納税義務者救済の必要性あり。
	最高裁	判示なし	—
〔事例3〕 第34条	第一審	無	取消：単なる反射的效果に過ぎない。
		有	無効：損害を受けるおそれだけで足りる。
	控訴審	有	納付告知処分前でも認められる。
	最高裁	有	控訴審判断を是認。
〔事例4〕 第39条	第一審	有	納付告知処分前は認められない。
	控訴審	無	主たる納税義務者の代理行使で救済可能。
	最高裁	有	直接具体的な不利益を被るおそれあり。

【図表 3-1】にまとめた〔事例 1〕から〔事例 4〕を時系列に合わせ第二次納税義務者の原告適格の有無に着目すると、〔有〕の数に表れるように、徐々に原告適格を認める流れになっていることが見てとれる。

〔事例 1〕について

この時点では、第二次納税義務者が直接主たる課税処分を争うよりも、第二次納税義務の納付告知処分取消訴訟にて主たる課税処分を争う方が、より迅速・容易であると考えられていたようである。確かに、直接的に第二次納税義務者の原告適格を争った事例は見当たらない。救済の途が確立されていなければ、争いようがない。

〔事例 2〕について

この事例において、第二次納税義務者がその納付告知処分取消訴訟において主たる課税処分の取消原因を争うことはできないという最高裁の判断が示された。すなわち、第二次納税義務者の権利救済について〔事例 1〕の時点においては迅速・容易であり実効性が高いと考えられていた方法が、否定されたのである。

結果として、第二次納税義務者がその権利救済を図るべき手段が、直接主たる課税処分を取消訴訟及び無効等確認訴訟にて争うことのみ限定されてしまったことになる。

〔事例 3〕について

第二次納税義務者の原告適格について直接争った初めての最高裁事例である。〔事例 2〕の最高裁判決が出たことにより、第二次納税義務者の原告適格を全面的に肯定する流れができたように思えたが、本事例の神戸地裁判決は、無効等確認訴訟については第二次納税義務者の原告適格を認め、取消訴訟については第二次納税義務者の原告適格を認めなかった。主たる納税義務者の納税義務確定の結果として

第二次納税義務者が履行責任を負担しなければならない危険を負うのは、主たる課税処分確定の反射的な効果に過ぎない、という見解に基づくものである。

その後、本事例の大阪高裁判決で、改めて第二次納税義務者の原告適格が認められた。

特筆すべきは、いまだ納付告知処分を受けていない者であっても第二次納税義務者となるおそれのある者に対し原告適格を認めるとした点である。

しかし、これほどに原告適格を広く解する必要はない。あくまでも第二次納税義務の補充性からみて、少なくとも主たる納税義務者に対する滞納処分が行われる以前においては、第二次納税義務者となる可能性のある者にとどまり、この段階で原告適格を認めるのは困難であると考ええる。その後の段階としても、納付告知処分を受けるという蓋然性がどの程度必要とされるのかについても不確定であるからである。

〔事例4〕について

〔事例3〕において認められた第二次納税義務者の原告適格が、本事例の東京高裁判決において否定される事態となった。主たる納税義務者と第二次納税義務者との関係を同一視することで、第二次納税義務者の権利救済は主たる納税義務者に代理行使可能と判断されたのである。

その後、東京高裁判決は最高裁判決によって覆されたが、その際、〔事例3〕において認められた原告適格の範囲を狭く修正したと考えられる。また、国税徴収法第39条の第二次納税義務に限定をかけているととらえられるものの、第二次納税義務者について原告適格を認め、さらに出訴期間の起算日についても従来とは異なる判断を示した。

本事例の最高裁判決によって、飛躍的に第二次納税義務者の権利救済への途が開けたと考えられる。

そこには、それまでの裁判例の積み重ねによる原告適格拡大の傾向に加え、平成16年に改正された行政事件訴訟法（以下、「改正行政事件訴訟法」という）の影響も考える必要がある。

なお、本事例における東京地裁判決は、不服申立前置主義が第二次納税義務者の権利救済の途を閉ざしてはならないとした上で、正面から第二次納税義務者の原告適格を認めているのに対し、最高裁判決は、あくまでも国税徴収法第39条の第二次納税義務者という限定をかけ、第二次納税義務制度が予定している「特別な関係にある第三者」には必ずしもあたらない例外的な第二次納税義務者として、第二次納税義務者の原告適格を認めている。この点が本事例における東京地裁判決と最高裁判決の相違である。

本事例における最高裁判決は、国民には裁判を受ける権利が憲法により保障されているのであるから（日本国憲法第32条）、納税者が租税訴訟を提起できる途は実質的に確保されていなければならない、主たる納税義務者と第二次納税義務者に裁判を受ける権利に差があることは不合理であると提示している点にも特徴がある。

以上のように、裁判例を通して検証すると、徐々に第二次納税義務者の原告適格が認められるようになってきており、権利救済という面からも第二次納税義務者にとっては歓迎すべき流れであると考えられる。

2. 裁判例における原告適格の拡大傾向と第二次納税義務者の権利救済

第1章では、第二次納税義務者が他の納税義務者に比べ、いかに厳しい立場に置かれるのかという点を検証した。

第2章では、第二次納税義務制度として従来から、第二次納税義務者の権利救済のための争訟手段が確立されていない点について検討した。

第3章第1節において、第二次納税義務者がその権利救済を求めて争った事例を、原告適格がいかに拡大されてきたかという観点から時系列に焦点を合わせ、検証した。

第3章第2節上記1.において検証したように、第二次納税義務者の原告適格に係る拡大傾向が裁判例の流れを通じて確認できた。

〔事例1〕ないし〔事例4〕をはじめとするそれら裁判例の積み重ねに加え、租税法の分野だけではなく行政事件訴訟法における原告適格に関する解釈が時代の流れに合わせて緩やかに拡大して解釈され始めた。そのことは、つまり、従来に比べ第二次納税義務者の権利救済が図られてきたといえる。

さらに、平成17年4月に改正行政事件訴訟法が施行されたことに伴い原告適格がより広く解釈されることとなり、結果として、第二次納税義務者の争訟機会をも確保し、権利救済につながっていると考える。

ただし、やみくもに全ての第二次納税義務者に原告適格を認めるのではなく、本当に救済されてしかるべき第二次納税義務者の権利救済のために、原告適格は拡大されていくべきである。

そこで、第4章においては、第二次納税義務者の権利救済として第二次納税義務者の原告適格をどのように認めるべきなのか、そして今後どのように展開されるのかについて考察を試みる。

- (1) 小沢義彦「第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分を争えるか」税務弘報 21 卷 3 号 (1973 年 3 月) 55 頁～62 頁。
鈴木重武「第一次納税義務者に対する課税処分の取消事由は、第二次納税義務者に対する納税告知処分の無効事由となるか」自治研究 51 卷 9 号 (1975 年 9 月) 150 頁～155 頁。
藤原淳一郎「第二次納税義務者が第二次納税義務を争う場合、主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を違法事由として主張できるか」ジュリスト 528 号 (1973 年 3 月) 159 頁～163 頁。
- (2) 小沢・前掲注 (1)・58 頁。
- (3) 小沢・前掲注 (1)・58 頁。
- (4) 小沢・前掲注 (1)・58 頁。
- (5) 藤原・前掲注 (1)・161 頁。
- (6) 今井文雄「第二次納税義務者は納付告知の取消訴訟において主たる納税義務の存否または数額を争うことはできるか」判例時報 804 号 (1976 年 4 月) 129 頁～132 頁。
小早川光郎「第二次納税義務にかかる納付告知を受けた者は、右告知の取消訴訟において、主たる納税義務の存否または額を争うことができるか」ジュリスト 583 号 (1975 年 3 月) 159 頁～161 頁。
佐藤繁「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」、『最高裁判所判例解説民事篇 (昭和 50 年度)』(1986 年 6 月) 403 頁～412 頁。
三木義一「第 2 次納税義務」別冊ジュリスト 178 号『租税判例百選 [第 4 版]』(有斐閣, 2005 年) 48 頁～49 頁。
村重慶一「第二次納税義務 (2) - 確定手続 -」別冊ジュリスト 79 号『租税判例百選 [第二版]』(1983 年 3 月) 50 頁～51 頁。
- (7) 小早川・前掲注 (6)・161 頁。
- (8) 小早川・前掲注 (6)・161 頁。
- (9) 金子宏『租税法 [第 12 版]』(弘文堂, 2007 年) 138 頁。
- (10) 今井・前掲注 (6)・131 頁。
- (11) 佐藤・前掲注 (6)・409 頁。
- (12) 青木康「第二次納税義務を課されるおそれのある者は、現実にその納付告知処分を受ける前であっても、主たる納税義務者に対する課税処分の無効確認訴訟及び取消訴訟の原告適格を有するとされた事例」月刊税務事例 22 卷 4 号 (1990 年 4 月) 4 頁～8 頁。
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」ジュリスト 947 号 (1989 年 12 月) 128 頁～131 頁。
金子芳雄「第二次納税義務者は主たる納税義務に関する課税処分の取消し及び無効確認を求める原告適格を有するとされた事例」判例時報 1343 号 (1990 年 6 月) 174 頁～177 頁。
堺澤良「第二次納税義務者のする主たる納税義務に関する課税処分取消請求の適法性」TKC 税研時報 5 卷 1 号 (1990 年 3 月) 66 頁～90 頁。
下野恭裕「主たる納税義務者に対する課税処分無効確認等訴訟と第二次納税義務者の原告適格」『行政関係判例解説 平成元年』(1991 年 6 月) 152 頁～167 頁。
白井皓喜「第二次納税義務者は、課税処分取消しを求める原告適格を有するとされた事例」自治研究 66 卷 4 号 (1990 年 4 月) 127 頁～135 頁。
- (13) 宇賀・前掲注 (12)・130 頁。
- (14) 宇賀・前掲注 (12)・130 頁～131 頁。
- (15) 堺澤・前掲注 (12)・88 頁。
- (16) 堺澤・前掲注 (12)・88 頁。

-
- (17) 堺澤・前掲注 (12)・88 頁。
- (18) 堺澤・前掲注 (12)・89 頁。
- (19) 白井・前掲注 (12)・131 頁～132 頁。
- (20) 白井・前掲注 (12)・133 頁。
- (21) 最高裁昭和 51 年 4 月 27 日第三小法廷判決 (民集 30 卷 3 号 384 頁)。後続処分を阻止するという意味での予防的性格を有する無効等確認訴訟が認められた。
- (22) 下野・前掲注 (12)・158 頁～159 頁。
- (23) 下野・前掲注 (12)・162 頁～163 頁。
- (24) 下野・前掲注 (12)・163 頁。
- (25) 岩崎政明「本来の納税義務者に対する課税処分と第 2 次納税義務者の不服申立権」ジュリスト 1332 号『平成 18 年度重要判例解説』(2007 年 4 月) 37 頁～38 頁。
伊藤義一「第二次納税義務者の主たる納税義務に関する不服申立適格」TKC 税研情報 15 卷 6 号 (2006 年 12 月) 1 頁～18 頁。
占部裕典「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立適格と不服申立期間の起算日」法令解説資料総覧 294 号 (2006 年 7 月) 80 頁～87 頁。
川神裕「国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき国税通則法 75 条に基づく不服申立てをすることの可否」(最高裁判所判例解説)法曹時報 59 卷 9 号 (2007 年 9 月) 295 頁～333 頁。
関子善信「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立期間の起算日」久留米大学法学 55 号 (2006 年 9 月) 213 頁～230 頁。
田代行孝「第二次納税義務者による不服申立の可否」税理 49 卷 6 号 (2006 年 4 月) 147 頁～153 頁。
増田英敏「第二次納税義務者の権利救済と今日的課題」税理 47 卷 13 号 (2004 年 10 月) 9 頁～16 頁。
山田二郎「第 2 次納税義務者の救済手続と行政不服申立期間の起算日 - アルゼグループ事件 -」ジュリスト 1325 号 (2006 年 12 月) 252 頁～254 頁。
山名隆男「本来の納税義務者に対する課税処分について第二次納税義務者がする不服申立ての可否及び不服申立期間の起算日」Lexis 判例速報 6 号 (2006 年 4 月) 91 頁～99 頁。
- (26) 山田・前掲注 (25)・254 頁。
- (27) 伊藤・前掲注 (25)・13 頁。
- (28) 川神・前掲注 (25)・321 頁。
- (29) 関子・前掲注 (25)・222 頁。

第4章 第二次納税義務者に係る原告適格拡大の傾向と残された課題

第1章においては、第二次納税義務者が自己の権利救済に関し、通常の納税義務者に比べ不利な立場に置かれている現状を考察した。

第2章においては、その厳しい現状に鑑み、第二次納税義務者が自らの権利救済を図るための第一歩である原告適格の存否に焦点を当て、条文解釈及び学説の整理を試みた。

第3章においては、実際のところ第二次納税義務者は原告適格が認められず自ら訴訟を提起することすら認められていなかったという厳しい立場を、租税訴訟において原告適格が争われた事例に焦点を当て、それぞれの事例において裁判所がどのような判断を下したのかについて、検証した。

それらの検証の中で明らかにしたように、学説及び裁判例の積み重ねにより第二次納税義務者の原告適格が従来よりも緩やかに解釈され始めている。そのような時勢の中で、平成16年の行政事件訴訟法の改正が行われたのである。この改正は、司法の行政に対するチェック機能を強化し行政の適法性を確保するとともに、違法な行政権の行使に対して実効性ある権利救済の実現を図ることを目的としたものである。

この行政事件訴訟法の改正を受け、今後は原告適格自体の解釈が拡大されると見込まれ、それに伴い第二次納税義務者の原告適格も広く解釈され、権利救済の途が現状よりも拡大される方向へ流れが向かっていくであろう。

しかし、実際には、第二次納税義務者の法的地位を高めたと評される最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決（民集60巻1号65頁・本稿第3章〔事例4〕）をもってしても、第二次納税義務者の原告適格に係る全ての問題点が解決したわけではなく、全面的かつ全般的な救済の途が開かれたとは言い切れない。ありとあらゆる

第二次納税義務者に対し原告適格が認められるものなのか、それとも、ある一定の第二次納税義務者に対してのみ原告適格が認められるべきものなのか。

そこで、本章第1節では、第1章、第2章及び第3章での検討をふまえ、第二次納税義務者には事後的な救済の途が少ないという観点及び第二次納税義務者の予測可能性及び法的安定性の観点から、どのように第二次納税義務者の権利救済を図るかについて、本稿の主題である原告適格を切り口として、その問題について模索する。すなわち、第二次納税義務者の権利を救済すべく原告適格をどこまで拡大することができるのかについて検討する。

その後、第2節において、本稿では取り上げなかった第二次納税義務に関して残された課題や第二次納税義務者の権利救済の今後の展望について、軽くふれることにする。

第1節 第二次納税義務者の原告適格に関する小括

本節では、第二次納税義務者の権利救済のあり方について、原告適格を切り口に、どの範囲の第二次納税義務者にまで原告適格を拡大することが認められるのかを検討する。

1. 学説の発展及び裁判例の積み重ねにより柔軟な解釈へ

(1) 切り開かれてきた原告適格

第二次納税義務者がその権利救済を主張する方法として従来から論議されてきた方法は、次の二つである。

- ㉠ 第二次納税義務者が第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法
- ㉡ 第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消し及び無効等の確認を争う方法

最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁・本稿第3章〔事例2〕）によって、上記㉠第二次納税義務者が第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法は認められないと判示された。主たる課税処分と第二次納税義務者への納付告知処分とが別個独立したものであり、先行課税処分等と納付告知処分に違法性の承継は認められないと判示した点には、賛成である。

しかし、主たる納税義務者と第二次納税義務者が常に密接な関係をもち同一の立場に立つとする判示には、賛成できない。

第二次納税義務者は必ずしも主たる納税義務者の身代りのな立場であるとは限らず、第二次納税義務者の人的独立性を全く無視した判示は、第二次納税義務者にとっては酷な判断である。租税回避等を目的としておらず、たまたま第二次納税義務の要件を充足してしまった第二次納税義務者が全くいないとも言い切れないか

らである。

主たる納税義務者と第二次納税義務者の人的独立性及び親近性については、国税徴収法第33条以下に規定される第二次納税義務の類型に合わせ、それぞれの事案に合わせた判断が必要になると解する。

最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決において、上記④第二次納税義務者が第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法は認められないと判示されたことで、第二次納税義務者が自己の権利救済のためにとりうる手段である⑤第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消しあるいは無効等の確認を争う方法、すなわち、第二次納税義務者に取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格を認める必要性が高まってきた。

この第二次納税義務者に原告適格を認める必要性が高まってきた流れの中で出された最高裁判決が、最高裁平成3年1月17日第一小法廷判決（税資182号8頁・本稿第3章〔事例3〕）であり、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決（民集60巻1号65頁・本稿第3章〔事例4〕）である。

最高裁平成3年1月17日第一小法廷判決の注目すべき点は、第二次納税義務者に原告適格を認めたという点だけではなく、いまだ納付告知処分を受けていない者であっても第二次納税義務者となるおそれのある者に対し原告適格を認めるとした点である。

しかし、これほどに原告適格を広く解する必要はない。いまだ納付告知処分を受けていない者は、あくまでも第二次納税義務者となる可能性のある者にとどまり、第二次納税義務の補充性の観点からも、この段階で原告適格を認めるのは困難であると考えられる。

一方、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決は、不服申立期間の起算日の判示もあいまって、第二次納税義務者の法的地位を飛躍的に高めたと評されている。

この最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決は、あらためて、第二次納税義務

者は主たる課税処分により自己の権利もしくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益を有すると判示した。

すなわち、第二次納税義務者は、主たる課税処分の瑕疵や取消しによって徴収不足額が当然に増減あるいは消滅するという不安定な地位に置かれることが考えられ、直接具体的な不利益を被るおそれがあり、取消訴訟及び無効等確認訴訟における原告適格を有すると認められたのである。

さらに、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決は第二次納税義務者に原告適格を認める根拠として次の三点を示している。

まず、①第二次納税義務者の人的独立性を全ての場合において完全に否定するのは相当でない点である。

主たる納税義務者と第二次納税義務者との関係は、第1章第2節で考察したように様々な態様があり、常に密接な関係にあるとは断言できず、たまたま取引をしている中で国税徴収法に定める第二次納税義務の要件を充たしてしまい第二次納税義務者に該当してしまった第三者がいなくても限らない。したがって、当然のように主たる納税義務者と第二次納税義務者とを同一の立場と考えることが合理的だとはいえない。

次に、②特に国税徴収法第39条の第二次納税義務者にあっては、単なる取引相手にすぎず、主たる納税義務者と第二次納税義務者に一体性・親近性が強く認められない点である。

最後に、③第二次納税義務者に対し第二次納税義務が課された時点で、主たる納税義務者は通常は無資力・無資産であるから、自己に対する課税処分に瑕疵・違法があり、これに不服があるとしても、時間的ロスや訴訟費用の負担の危険を冒してまで租税争訟を行うかどうかは疑わしい点である。このような場合、主たる納税義務者と第二次納税義務者とを同一の立場と考え主たる納税義務者によって第二次

納税義務者の訴権利益が代理されているとみることは困難であり、第二次納税義務者の権利救済という観点から、第二次納税義務者自身に原告適格を認めることの方が、簡便かつ明快である。

以上のことから、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決は第二次納税義務者の原告適格を認めたという点で、第二次納税義務者の権利救済を図る上での第一歩として非常に重要な意味を持つ判決である。

(2) 判決の効力の及ぶ範囲

確かに、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決は、第二次納税義務者の権利救済を図る上での第一歩として非常に重要である。

ただし、その判決文にあるように、あくまでも、国税徴収法第39条の第二次納税義務者に射程範囲を絞った判決であるにとらえることもできる。

国税徴収法第39条の無償又は低額譲渡等を受けた第二次納税義務者に限っては、第二次納税義務制度が予定している「特別の関係にある第三者」には該当しないとしたもので、第二次納税義務者の原告適格を正面から認めた同事案の第一審地裁判決とは明確に異なる。

では、この最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決において無償又は低額の譲受人等（国税徴収法第39条）の第二次納税義務者に原告適格が認められたからといって、他の第二次納税義務者についても原告適格が認められたと考えてよいのだろうか。

逆に、国税徴収法第39条以外の第二次納税義務者について全く第二次納税義務者に原告適格を認めないのだろうか。そうであるとするならば、依然として第二次納税義務者の権利救済の途は閉ざされたまま四面楚歌となり、あまりに酷である。

そこで、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の射程範囲をどのように解釈し、国税徴収法第39条以外の第二次納税義務者の権利救済へ広げていくのか、が

本稿における最大の課題である。

最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の効力の及ぶ範囲として、次の二つの場合を想定してみる。

(i) 第二次納税義務者が単なる取引相手にしかすぎない場合

(ii) 主たる納税義務者が租税訴訟をおりてしまった場合

まず、第二次納税義務者が単なる取引相手にしかすぎない場合である。取引関係の中でたまたま第二次納税義務の要件を充たしてしまったような者に対してまで、主たる納税義務者の身代わりとして同一性を認め、権利救済のための原告適格を否定してもよいのだろうか。

そもそも、国税徴収法に規定される第二次納税義務の性質は、第1章第2節において検討したように、どれも一概に等しいとはいえないものである。実際のところ、無限責任社員（国税徴収法第33条）や清算人等（国税徴収法第34条）、同族会社（国税徴収法第35条）に関しては、租税回避の思惑が見え隠れし、主たる納税義務者との一体性が強いといえる場合を容易に想像することができる。第二次納税義務制度の趣旨に鑑みると、このような場合にまで第二次納税義務者に原告適格を認める必要性及び合理性はないと税務行政側からは考えることもでき、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の効力が及ぶ否かは慎重に判断するべきである。

次に、主たる納税義務者が租税争訟をおりてしまった場合である。明らかに、主たる納税義務者によって第二次納税義務者の訴権が代理されているとはいえない状況である。この場合、第二次納税義務者に原告適格が認められないとすると、権利救済の途は八方ふさがりである。

これら二つの場合、つまり、これらの要件をいずれも充たす場合には、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の射程範囲を拡張し、国税徴収法第39条の第二次納税義務者以外の第二次納税義務者であっても、第二次納税義務者について原告適格を認めてもよいのではないだろうか。これらの第二次納税義務者には権利救済

の途を確保してしかるべきではないだろうか。

主たる納税義務者が租税争訟からおりてしまった場合を第二次納税義務者に原告適格を認めるための要件の一つと考えるならば、実際問題として、多くの第二次納税義務者にとって権利救済の途が従来よりも格段に広がることになると思う。

従来は、第二次納税義務者としてその権利救済を求めることすら認められていなかったわけであるから、ひとまず権利救済を求めるための手段が認められるだけでも、第二次納税義務者にとっては権利救済の途が開かれることになるはずである。

なお、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決について、行政事件訴訟法第9条2項による判定をするまでもなく第二次納税義務者に原告適格が認められるとする考え方もある。

これは、行政事件訴訟法第9条2項における相手方について、「名宛人ではないものの、当該行政処分の法的効果を受け、その法的効果を受忍することを余儀なくされている者（以下、「受忍義務者」という）⁽¹⁾」も含まれ、受忍義務者については、そもそも判定をするまでもなく原告適格が認められるとする見解である。

今村隆先生は、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決について、「第二次納税義務が主たる納税義務で成立し、その法的効果を受けていることを理由とするのみで、行訴法9条2項の規定する当該法令の趣旨・目的や当該処分において考慮されるべき利益の内容・性質を具体的に論じてはいないことからみて、上記最高裁判決は、受忍義務者説に立っていると読むのが素直である⁽²⁾」と位置づけていることから、第二次納税義務者に原告適格を認めていると読める。

しかし、その後に続けて「この点は、行政法の専門家の間でも議論が分かれる問題であり、簡単に断定するのは難しいと思われる⁽³⁾」と述べていることから、現実問題として、受忍義務者説に立つとしても第二次納税義務者をもれなく救済できると考えているわけではないようである。

受忍義務者説のように、ありとあらゆる第二次納税義務者に当然のごとく原告適

格を認めることが必要であるとは考えない。かえって租税行政を煩雑にし、第二次納税義務制度の趣旨も損ないかねない。真に救われるべき第二次納税義務者に対し原告適格が認められることが、重要なのである。

そこで、本稿においては、第二次納税義務者の原告適格がいかに拡大されてきたかという観点から時系列に焦点を合わせ裁判例を検証し、原告適格の拡大傾向及び最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の射程範囲について言及した。

2. 近年の行政事件訴訟法における原告適格の動向

第3章において検証した結果、租税争訟においては従来よりも原告適格を拡大する傾向にあるといえる。

そもそも、租税争訟は、①租税法律関係は公法上の債権債務関係として、私法上の債権債務関係と区別されるべきこと、②租税債権を具体的に執行しこれを実現する手続も、公の権力行使としての特色を有すること、③租税争訟は行政争訟の一種であることから、基本的には行政事件訴訟法に基づいて審理されるべきものである。

では、行政争訟の一種である租税争訟において見られる原告適格の拡大傾向は、より大きな括りであるところの行政争訟及び行政事件訴訟法においては、どのような傾向なのだろうか。

平成16年に行政事件訴訟法が改正されて以来、原告適格の範囲拡大を期待させる判決が出された。最高裁平成17年12月7日大法廷判決（民集59巻10号2645頁）いわゆる「小田急高架化訴訟⁽⁴⁾」である。従来の判例を変更し、条例等の趣旨及び目的をも参酌し、当該事業で著しい影響を受ける者に対し原告適格を認めた。

このように、行政争訟及び行政事件訴訟法においても、原告適格の拡大傾向が認められるといえる。

行政争訟における原告適格が従来よりも柔軟に拡大傾向で解釈されるようになれば、行政争訟の一部である租税争訟における第二次納税義務者の原告適格も、同

じように柔軟に拡大傾向で解釈されることになると考える。そうであるならば、結果、第二次納税義務者の権利救済の途が開けるはずである。

改正行政事件訴訟法第9条の原告適格に関する解釈については、今後どの程度の実効性があるのか裁判官の判断に期待する部分が多い。

第2節 第二次納税義務に関して残された課題及び今後の展望

本稿においては、第二次納税義務者の権利救済の入り口として、第二次納税義務者の原告適格に焦点を当て、第二次納税義務者の原告適格をどこまで広げることができるのかについて検討した。

しかし、第二次納税義務者の権利救済の実効性を高めるためには、未だ残された課題があると考えられる。第二次納税義務者の権利救済をより充実するために、今後どのような展開が期待されるのか。

1. 第二次納税義務に関して残された課題

第1節で小括した第二次納税義務者に対し主たる課税処分自体を取消訴訟及び無効等確認訴訟で争う原告適格を認める考え方に対しては、権利救済の実効性を高めるという観点から、次の二つの大きな課題が残されている。

二つの問題とは、租税争訟における出訴期間の起算日に係る問題であり、無効・取消原因の判断基準に係る問題である。

(1) 租税争訟における出訴期間の起算日に係る問題

租税争訟においては、不服申立期間（国税通則法第77条）や出訴期間（行政事件訴訟法第14条）の定めがある。

期間の制限があるために、①第二次納税義務者に原告適格を認めたとしても、出訴期間の起算日のいかんによっては訴訟要件を充足できず、つまり出訴期間を経過した後の訴えとなってしまう、第二次納税義務者の権利救済は適わない、②主たる納税義務者に対する課税処分に対する時機遅れの取消訴訟を許すことは、徴税の安定と能率を害するおそれがある、という新たな難点を生ずる。

つまり、権利救済の実効性や法的安定性及び納税者の予測可能性の観点から、不服申立期間や出訴期間の起算日をどのように解釈することが最適であるのかという問題が残されている。

(2) 無効・取消原因の判断基準に係る問題

主たる課税処分についての瑕疵が、無効原因なのか取消原因なのかによって、第二次納税義務者がとりうる租税争訟の手段は大きく異なることになる。つまり、権利救済のための手続に大きな違いを生ずることになる。

従来から、無効原因と取消原因とを区別するための基準について、さまざまな学説が展開されてきた。原田尚彦先生は、「今日の通説は、通常の瑕疵は取消原因、重大かつ明白な瑕疵は無効原因であるとする⁽⁵⁾」としている。

この重大かつ明白という要件は、非常に抽象的で漠然としており、実際のところ裁判例の判断基準も一致しておらず、基準としては不明確であり、無効原因の主張及び適用には困難を伴うといわざるを得ない。重大かつ明白という基準は、無効と取消しを判別するおおよその目安ではあっても、具体的判断基準としては有効であるとはいえない。

以上のことから、無効であるか否かは、重大かつ明白という基準だけに縛られることなく、その事案ごとに具体的妥当性（税務行政側の重大な瑕疵や権利救済の必要性など）を考慮し、柔軟に判断すればよいのではないだろうか。一つの基準で全てが判断できるほど、現在の取引社会は単純ではないはずである。

現状よりも緩やかに無効・取消原因が解されるようになれば、原告適格を認められ租税争訟という手段を得た第二次納税義務者にとって、より権利救済の途が開けることになるはずである。

租税争訟における出訴期間の起算日に係る問題、無効・取消原因の判断基準に係る問題がいまだ残されてはいるが、後の稿に譲ることとする。

2. 第二次納税義務の今後の展望

第二次納税義務者の原告適格に関しては、裁判例の積み重ねとともに最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決によって、従来に比べ格段に権利救済の途が開かれ始めた。

一方で、平成16年には、租税争訟がその審理において拠り所とする行政事件訴訟法の改正が行われた。その改正の目的は、司法の行政に対するチェック機能を強化し行政の適法性を確保するとともに、違法な行政権の行使に対して実効性ある権利救済の実現を図ることにあつた。

行政事件訴訟法の改正目的に基づく改正点の大きな柱の一つである行政争訟における原告適格の拡大に伴い、第二次納税義務者の原告適格の解釈についても拡大されることが期待される。

第二次納税義務者の原告適格が認められ、先に述べた第二次納税義務に関して残された出訴期間の起算日に係る問題及び無効・取消原因の判断基準に係る問題が解決されることになれば、現状よりも格段に第二次納税義務者の権利救済の途が開かれることは間違いない。

その意味でも、第二次納税義務者に原告適格を認めることは権利救済の第一歩といえ、それを認めた最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決はとても重要である。

今後、他の事案においても、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決のように第二次納税義務者の権利救済を認める判断が下されることを期待する。

また、納税者の権利を十分に保護することにより課税権行使に対する納税者の理解と協力を得るという観点からも、第二次納税義務者についても何らかの事前手続の規定が置かれる余地もあるだろう。

憲法第31条は、「何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命若しくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない」と定め、適正手続によることを保障している。この条文は、刑罰についてだけの規定ではなく、行政処分について

も適用されるとする見解が、今日では通説⁽⁶⁾となっている。

憲法第31条の適正手続規定を争った最高裁昭和37年11月28日大法廷判決(刑集16巻11号1593頁)、いわゆる「第三者所有物没収事件」により、憲法第31条は財産権にも及ぶと解されている。

すなわち、少なくとも第二次納税義務者にとっては不利益処分該当する第二次納税義務制度について、弁明や聴聞に値するような事前手続が認められる必要があるのではないか。

ただし、税務行政は一度に大量的に行われるものと考えられ、事前手続を保障することと税務行政の効率との調整、また、第二次納税義務制度のそもそもの趣旨との調整が問題点として残る。

これらを十分に考慮したうえで、近年の司法制度改革の流れの中で柔軟かつ簡易迅速な手続により国民の権利利益の保護を図るという目的をもって行政不服審査法の改正が行われるのであれば、より一層、国民の権利利益の保護にも役立つであろう。

行政事件訴訟法及び行政不服審査法の改正など、自己の権利救済を求めるための手続に関する規定が現状よりも明確に、かつ、理解しやすく整備されることで、第二次納税義務者の権利救済の途も格段に開かれるはずである。

-
- (1) 今村隆「原告適格の拡大 - 第二次納税義務者の原告適格 - 」税務弘報 55 卷 11 号 (2007 年 10 月) 132 頁。
 - (2) 今村・前掲注 (1)・135 頁。
 - (3) 今村・前掲注 (1)・135 頁。
 - (4) 最高裁平成 17 年 12 月 7 日大法廷判決 (民集 59 卷 10 号 2645 頁)。いわゆる「小田急高架化訴訟」と呼ばれる。都市計画事業から生ずる騒音・振動等により健康または生活環境に著しい被害を直接受けるおそれのある者には、地権者でなくても都市計画事業決定の取消しを求める法律上の利益があると判断を明示した。
 - (5) 原田尚彦『行政法要論 [全訂第 6 版]』(学陽書房, 2007 年) 181 頁。
 - (6) 鵜飼信成『新版 憲法』(弘文堂, 1994 年) 104 頁。
金子秀夫『税務行政と適正手続 [再版]』(ぎょうせい, 1994 年) 166 頁。

むすびにかえて

第二次納税義務者は、第二次納税義務という義務を課されるにもかかわらず、その義務に対し異議を申し立て、自己の権利を主張する手立てが保障されているとはいいがたい。通常の納税義務者に比べ不利な立場にある。

そこで、本稿においては、第二次納税義務者の権利救済の観点から第二次納税義務者の原告適格に焦点を当て、第二次納税義務者が直接主たる課税処分の瑕疵を租税訴訟において争うことができるのかについて、すなわち、権利救済のために第二次納税義務者の原告適格をどこまで拡大することができるのかについて、学説及び裁判例の検討を通じて考察した。

学説や裁判例を整理すると、国税徴収法によって昭和 26 年に第二次納税義務として制定されて以来近年に至るまで、第二次納税義務者には異議を申し立てることすら認められていなかったといえることができる。第二次納税義務者の権利救済は進んでいなかったのである。

従来からの学説や裁判例の積み重ねにより、第二次納税義務者の権利救済という観点からも第二次納税義務者に原告適格を認めるべきだという傾向が認められてきたところに、最高裁平成 3 年 1 月 17 日第一小法廷判決（税資 182 号 8 頁・本稿第 3 章〔事例 3〕）及び、最高裁平成 18 年 1 月 19 日第一小法廷判決（民集 60 卷 1 号 65 頁・本稿第 3 章〔事例 4〕）の判決が出された。

この最高裁平成 3 年 1 月 17 日第一小法廷判決及び最高裁平成 18 年 1 月 19 日第一小法廷判決において、第二次納税義務者は法律上の利益を有する者に該当し取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格が認められると判示されたことにより、第二次納税義務者における権利救済の途は従来よりも格段に拡大されたといえる。

しかし、第二次納税義務者に原告適格を認めることに関しては、その権利救済の

実効性を高めるという観点から、①租税争訟における出訴期間の起算日に係る問題、及び②無効・取消原因の判断基準に係る問題が、まだまだ課題として残されている。

それゆえ、第二次納税義務者に原告適格が認められることは、第二次納税義務者の権利救済の第一歩にすぎないと考える。

ただし、漠然と、ありとあらゆる第二次納税義務者に対し原告適格が認められることは、よしとしない。第二次納税義務の制度の趣旨から、権利救済の必要性のない第二次納税義務者も存在するからである。

どのような第二次納税義務者に対して原告適格が認められてしかるべきなのか、真に権利救済されるべき第二次納税義務者が十分に救済されているといえるのか。より一層の議論及び検討がなされ、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決のように第二次納税義務者の原告適格を認める判決が、今後、他に規定される第二次納税義務者についても判示されることが期待される。

また、一方で、行政事件訴訟法の改正に伴う原告適格の拡大傾向が認められ、さらに、行政不服審査法の改正も見込まれている。

自己の権利救済を求めるための手続に関する規定が現状よりも明確に、かつ、理解しやすく整備されることになれば、第二次納税義務者の権利救済という観点だけではなく、納税義務者全般において、自己の権利救済という途に飛躍的な進展が見られるはずである。具体的には、法の不知により不利益を被っていたケースが解消され、あるいは、諦めてきた権利救済へのアプローチが可能になるはずである。

すなわち、法律が改正され権利救済を求めるための手続が保障されることになれば、第二次納税義務者という小さな括りだけでなく、広く納税義務者全体にとっても、従来よりも格段に権利救済の途が開かれることになると思う。

過渡期にある第二次納税義務者の原告適格を契機として、納税者の権利の救済あるいは保護について、今後も考察を続けていきたい。

(修士論文として提出したものに、一部加筆修正を行いました。)

参考文献

＝著書＝

- 浅田久治郎 『滞納整理実務の諸問題〔第10版〕』（ぎょうせい，2002年）
・月原進ほか編
- 浅田久治郎 『改訂新版 第二次納税義務制度の実務と理論』（大蔵財務協会，2006年）
・深谷和夫ほか
- 浅田久治郎 『租税徴収実務講座－第3巻 特殊徴収手続－〔改訂版再版〕』（ぎょうせい，2003年）
・深谷和夫ほか
- 浅沼潤三郎 『改正行政事件訴訟法－解説と演習－』（八千代出版，2005年）
- 荒井勇ほか編 『国税通則法精解〔第12版〕』（大蔵財務協会，2007年）
- 鵜飼信成 『新版 憲法』（弘文堂，1994年）
- 大江忠 『要件事実租税法 上』（第一法規，2004年）
- 太田隆良監修 『改訂増補版 民法・商法と税務の接点』（税務研究所出版局，2005年）
- 金子秀夫 『税務行政と適正手続〔再版〕』（ぎょうせい，1994年）
- 金子宏 『租税法〔第12版〕』（弘文堂，2007年）
- 金子宏ほか編 『租税法講座－第2巻 租税実体法－』（帝国地方行政学会，1974年）
- 北野弘久 『税法判例研究』（中央経済社，1964年）
- 北野弘久 『税法学の実践論的展開』（勁草書房，1993年）
- 北野弘久 『税法問題事例研究』（勁草書房，2005年）
- 木村弘之亮 『租税法総則』（成文堂，1998年）

- 木村弘之亮 『租税法学』（税務経理協会，1999年）
- 清永敬次 『税務署の判断と裁判所の判断－逆転判決の研究－』（六法出版社，1987年）
- ・竹下重人ほか
- 齋藤明 『裁判に見る税法の解釈』（中央経済社，1993年）
- 堀澤良 『国税関係 課税・救済手続法精解』（財経詳報社，1999年）
- 佐藤孝一 『最近の税務訴訟（Ⅱ）』（大蔵財務協会，2000年）
- 塩野宏 『行政法Ⅱ〔第4版〕行政救済法』（有斐閣，2006年）
- 実務公法学会編 『実務 行政訴訟法講義』（民事法研究会，2008年）
- 芝池義一 『行政法総論講義〔第4版補訂版〕』（有斐閣，2006年）
- 司法研修所編 『租税訴訟の審理について〔改訂新版〕』（法曹会，2002年）
- 杉本良吉 『行政事件訴訟法の解説』（法曹会，1963年）
- 図子善信 『租税法律関係論－税法の構造－』（成文堂，2004年）
- 租税訴訟学会編 『事例で学ぶ租税争訟手続』（財経詳報社，2006年）
- 租税法研究会 『租税徴収法研究（下）』（有斐閣，1960年）
- 園部逸夫 『改正行政事件訴訟法の理論と実務』（ぎょうせい，2006年）
- ・芝池義一
- 田中二郎 『新版行政法（上巻）〔全訂第2版〕』（弘文堂，1974年）
- 田中二郎 『租税法〔第三版〕』（有斐閣，1990年）
- 徴収事務研究会編 『ケーススタディ 滞納整理50選〔第10版〕』（ぎょうせい，2003年）
- 中尾巧 『税務訴訟入門〔第3版〕』（商事法務，2007年）
- 橋本博之 『解説 改正行政事件訴訟法』（弘文堂，2004年）
- 原田尚彦 『行政法要論〔全訂第六版〕』（学陽書房，2007年）
- 深谷和夫 『新版 国税徴収の理論と実際』（財経詳報社，1992年）
- ・牧野正満

- 松沢智 『新版 租税争訟法－異議申立てから訴訟までの理論と実務－』
(中央経済社, 2001年)
- 三木義一 『現代税法と人権』(勁草書房, 1992年)
- 南博方 『条解 行政事件訴訟法〔第3版〕』(弘文堂, 2006年)
- ・高橋 滋 編
- 室井力 『コンメンタール行政法Ⅱ〔第2版〕行政事件訴訟法・国家賠償法』(日本評論社, 2006年)
- ・芝池義一ほか編
- 山田二郎 『税務訴訟の理論と実際〔増補〕』(財經詳報社, 1979年)
- 山田二郎 『税法講義〔第2版〕』(信山社出版, 2001年)
- 山本守之監修 『税務是認判断事例集－納税者の主張が認められた 114 の裁判・裁判例－』(新日本法規出版, 2005年)
- 吉国二郎ほか編 『国税徴収法精解〔第16版〕』(大蔵財務協会, 2005年)
- 我妻栄 『我妻・有泉コンメンタール民法－総則・物権・債権－』(日本評論社, 2005年)
- ・有泉亨ほか

＝論文等＝

- 青木康 「第二次納税義務を課されるおそれのある者は、現実にその納付告知処分を受ける前であっても、主たる納税義務者に対する課税処分の無効確認訴訟及び取消訴訟の原告適格を有するとされた事例」月刊税務事例 22 卷 4 号（1990 年 4 月）4 頁～8 頁
- 安宅敬祐 「第二次納税義務の法的性格」税 61 卷 5 号（2006 年 5 月）18 頁～48 頁
- 阿部泰隆 「原告適格判例理論の再検討（上）」判例時報 1743 号（2001 年 6 月）164 頁～177 頁
- 阿部泰隆 「原告適格判例理論の再検討（下）」判例時報 1746 号（2001 年 7 月）180 頁～191 頁
- 新井隆一 「租税賦課行為の理論の再構成序説」税法学 200 号（1967 年 8 月）145 頁～153 頁
- 新井隆一 「税務行政訴訟・序説」日税研論集 43 号（2000 年 3 月）3 頁～14 頁
- 石島弘 「納税者の救済と訴訟類型」, 芝池義一・田中治ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房, 1995 年）229 頁～271 頁
- 泉徳治 「取消訴訟の原告適格・訴えの利益」, 鈴木忠一・三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座 9』（日本評論社, 1983 年）53 頁～80 頁
- 伊地知大介 「租税行政行為に於ける公定力と違法性の承継」税法学 185 号（1966 年 5 月）9 頁～14 頁
- 伊藤義一 「第二次納税義務者の主たる納税義務に関する不服申立適格」TKC 税研情報 15 卷 6 号（2006 年 12 月）1 頁～18 頁
- 今村隆 「原告適格の拡大—第二次納税義務者の原告適格—」税務弘報 55 卷 11 号（2007 年 10 月）129 頁～137 頁

- 岩崎政明 「本来の納税義務者に対する課税処分と第2次納税義務者の不服申立権」 ジュリスト 1332号『平成18年度重要判例解説』（2007年4月）
37頁～38頁
- 今井文雄 「第二次納税義務者は納付告知の取消訴訟において主たる納税義務の存否または金額を争うことはできるか」判例時報 804号（1976年4月）
129頁～132頁
- 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」 ジュリスト 947号（1989年12月） 128頁～131頁
- 碓井光明 「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法研究 11号（1983年10月）
14頁～45頁
- 占部裕典 「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立適格と不服申立期間の起算日」法令解説資料総覧 294号（2006年7月） 80頁～87頁
- 遠藤きみ 「財団法人設立のための寄附と国税徴収法 39条の第二次納税義務の存否」月刊税務事例 14巻 12号（1982年12月） 2頁～7頁
- 大崎満 「主たる納税義務の瑕疵と第二次納税義務者の争訟手段」税務大学校論叢 9号（1975年5月） 161頁～204頁
- 大島恒彦 「第二次納税義務の法律的性質と時効」税法学 160号（1964年4月）
11頁～17頁
- 大浜一夫 「主たる納税義務者が存続する限り、第二次納税義務者がこれと別個に独立して時効により消滅することはないとした事例（棄却）」月刊税務事例 24巻 5号（1992年5月） 26頁～31頁
- 岡村周一 「納税者による不服申立とその審理」，芝池義一・田中治ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995年） 201頁～228頁

- 小沢義彦 「第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分を争えるか」 税務弘報 21 卷 3 号 (1973 年 3 月) 55 頁～62 頁
- 神川和久 「行政不服審査法の抜本的改正に伴う税務行政への影響等について」 税務大学校論叢 53 号 (2007 年 7 月) 271 頁～363 頁
- 金子芳雄 「第二次納税義務者は主たる納税義務に関する課税処分の取消し及び無効確認を求める原告適格を有するとされた事例」 判例時報 1343 号 (1990 年 6 月) 174 頁～177 頁
- 金田茂 「合名会社の社員の登記が不実の登記である場合における第二次納税義務告知処分の効力」 税務弘報 32 卷 11 号 (1984 年 10 月) 157 頁～163 頁
- 川上宏二郎 「課税処分を受けた者と課税処分無効確認の訴」 民商法雑誌 75 卷 5 号 (1977 年 2 月) 112 頁～127 頁
- 川神裕 「国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき国税通則法 75 条に基づく不服申立てをすることの可否」 (最高裁判所判例解説) 法曹時報 59 卷 9 号 (2007 年 9 月) 295 頁～333 頁
- 菊池信男 「取消訴訟の原告適格に関する一つの視点」 判例時報 1862 号 (2004 年 9 月) 3 頁～13 頁
- 岸田貞夫 「民事上の“連帯債務”と租税の“連帯債務”概念の異同—連帯納税義務、第二次納税義務の制度を理解するために—」 税 55 卷 12 号 (2000 年 12 月) 16 頁～22 頁
- 北野弘久 「租税債務の時効消滅と保証債務—第二次納税義務の問題をも含めて—」 税法学 164 号 (1964 年 8 月) 29 頁～35 頁
- 北野弘久 「国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条の類推適用」 民商法雑誌 113 号 1 卷 (1995 年 10 月) 119 頁～126 頁

- 木ノ下一郎 「第二次納税義務—第二次納税義務者の権利保護と判例—」税 52 卷 6 号 (1997 年 6 月) 150 頁～154 頁
- 行政法実務研究会 「連帯納税義務と第二次納税義務に関する地方税関係判例の検討」税 55 卷 12 号 (2000 年 12 月) 58 頁～66 頁
- 吉良実 「わが国の第二次納税義務制度」, 日本税法学会編『杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集』 (1970 年 10 月) 69 頁～123 頁
- 吉良実 「第二次納税義務と主たる納税義務との関係 (1)」税法学 256 号 (1972 年 4 月) 6 頁～12 頁
- 吉良実 「第二次納税義務と主たる納税義務との関係 (2)」税法学 257 号 (1972 年 5 月) 10 頁～28 頁
- 吉良実 「資産の無償又は低額譲渡等によるその受益者の第二次納税義務」シユトイエル 200 号 (1978 年 11 月) 47 頁～66 頁
- 桐山章雄 「課税処分における違法性の承継」税法学 24 号 (1952 年 12 月) 13 頁～23 頁
- 金今男 「公法判例研究—36—第二次納税義務告知処分取消請求事件」法学(東北大学法学会) 64 卷 3 号 (2000 年 8 月) 124 頁～130 頁
- 桑原勇進 「原告適格に関する最高裁判例」ジュリスト 1310 号 (2006 年 4 月) 10 頁～17 頁
- 小早川光郎 「第二次納税義務にかかる納付告知を受けた者は、右告知の取消訴訟において、主たる納税義務の存否または額を争うことができるか」ジュリスト 583 号 (1975 年 3 月) 159 頁～161 頁
- 小早川光郎 「抗告訴訟と法律上の利益・覚書」, 西谷剛ほか編『政策実現と行政法』 (有斐閣, 1998 年)
- 酒井克彦 「行政事件訴訟法改正と租税訴訟 (上)」税務大学校論叢 47 号 (2005 年 6 月) 311 頁～439 頁

- 酒井克彦 「行政事件訴訟法改正と租税訴訟（下）」税務大学校論叢 50 号（2006 年 6 月）389 頁～449 頁
- 堺澤良 「第二次納税義務者のする主たる納税義務に関する課税処分取消請求の適法性」TKC 税研時報 5 卷 1 号（1990 年 3 月）66 頁～90 頁
- 堺澤良 「第二次納税義務の納付告知と争訟」月刊税務事例 38 卷 12 号（2006 年 12 月）46 頁
- 佐藤繁 「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」、『最高裁判所判例解説民事篇（昭和 50 年度）』（1986 年 6 月）403 頁～412 頁
- 佐藤英明 「第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条の類推適用」判例時報 1534 号（1995 年 9 月）175 頁～179 頁
- 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—」民商法雑誌 130 卷 4・5 号（2004 年 8 月）1 頁～15 頁
- 品川芳宣 「役員退職給与の過大支給と第二次納税義務の関係」ジュリスト 1148 号（1999 年 1 月）356 頁～358 頁
- 芝池義一 「税法と行政法」, 芝池義一・田中治ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房, 1995 年）1 頁～25 頁
- 芝池義一 「取消訴訟の原告適格判断の理論的枠組み」, 京都大学法学部百周年記念論文集刊行委員会編『京都大学法学部創立百周年記念論文集』（有斐閣, 1999 年）69 頁～101 頁
- 下野恭裕 「主たる納税義務者に対する課税処分無効確認等訴訟と第二次納税義務者の原告適格」, 『行政関係判例解説 平成元年』（1991 年 6 月）152 頁～167 頁
- 下村芳夫 「徴収権の消滅時効」税務大学校論叢 7 号（1973 年 3 月）177 頁～232 頁

- 白井皓喜 「第二次納税義務者は、課税処分取消しを求める原告適格を有するとされた事例」自治研究 66 卷 4 号（1990 年 4 月）127 頁～135 頁
- 新山一雄 「行政訴訟、民事訴訟、税務訴訟」，碓井光明・小早川光郎ほか編『公法学の法と政策（下）』〔金子宏先生古稀祝賀〕（有斐閣，2000 年）71 頁～99 頁
- 須貝脩一 「大島恒彦氏の論文を読んで」税法学 161 号（1964 年 5 月）21 頁～23 頁
- 須貝脩一 「北野氏の判例研究に関する疑問（2）」税法学 165 号（1964 年 9 月）18 頁～20 頁
- 圖子善信 「第二次納税義務の告知処分と国税通則法 70 条の期間制限」月刊税務事例 27 卷 9 号（1995 年 9 月）16 頁～19 頁
- 圖子善信 「第 2 次納税義務者の権利救済について」税務大学校論叢 26 号（1996 年 3 月）26 頁～53 頁
- 図子善信 「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立期間の起算日」久留米大学法学 55 号（2006 年 9 月）213 頁～230 頁
- 図子善信 「効率的で的確な税務紛争処理制度のあり方」税 61 卷 11 号（2006 年 11 月）4 頁～18 頁
- 鈴木新 「事例に学ぶ予期せぬ第二次納税義務の留意点」税理 48 卷 12 号（2005 年 9 月）115 頁～122 頁
- 鈴木重武 「第一次納税義務者に対する課税処分の取消事由は、第二次納税義務者に対する納税告知処分の無効事由となるか」自治研究 51 卷 9 号（1975 年 9 月）150 頁～155 頁
- 首藤重幸 「税務行政訴訟における無効確認訴訟」日税研論集 43 号（2000 年 3 月）223 頁～252 頁

- 竹下重人 「国税徴収法 39 条所定の処分行為に該当するための要件等」シュトイ
エル 111 号 (1971 年 6 月) 22 頁～28 頁
- 田代行孝 「第二次納税義務者による不服申立の可否」税理 49 卷 6 号 (2006 年 4
月) 147 頁～153 頁
- 田中治 「租税行政の特質論と租税救済」, 芝池義一・田中治ほか編『租税行政
と権利保護』(ミネルヴァ書房, 1995 年) 27 頁～59 頁
- 田中治 「納税義務の履行による消滅」日税研論集 32 号 (1995 年 5 月) 61 頁
～64 頁
- 田中二郎 「行政処分の取消訴訟と無効確認訴訟」判例時報 30 号 (1954 年 8 月)
1 頁～2 頁
- 千葉勝美 「国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条
の類推適用」, 『最高裁判所判例解説民事篇 (平成六年度)』(1997 年 3
月) 613 頁～620 頁
- 中島孝一 「第二次納税義務・連帯納付義務の責任の範囲」税理 47 卷 15 号 (2004
年 12 月) 106 頁～111 頁
- 西澤博 「第二次納税義務の追及における低額譲渡の判断」税理 45 卷 2 号 (2002
年 2 月) 25 頁～29 頁
- 西野敏雄 「第二次納税義務者の権利救済」国士館法学 38 号 (2006 年 12 月) 1
頁～32 頁
- 西山由美 「第二次納税義務—除斥期間・時効をめぐる主たる納税義務との関係」
ジュリスト 1065 号 (1995 年 4 月) 128 頁～130 頁
- 橋本公亘 「行政訴訟の原告適格」, 雄川一郎編『公法の理論 (中)』(有斐閣, 1976
年) 1095 頁～1143 頁
- 橋本博之 「原告適格論の課題」民商法雑誌 130 卷 4・5 号 (2004 年 8 月) 16 頁
～41 頁

- 畠山武道 「租税優遇措置を争う納税者の原告適格」ジュリスト 803号(1983年12月) 97頁～101頁
- 人見剛 「原告適格の考え方と条文」ジュリスト 1234号(2002年11月) 33頁～40頁
- 藤原淳一郎 「第二次納税義務者が第二次納税義務を争う場合、主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を違法事由として主張できるか」ジュリスト 528号(1973年3月) 159頁～163頁
- 藤原雄三 「第2次納税義務に関する最高裁判所の2判決(1)」税法学 538号(1997年11月) 125頁～145頁
- 藤原雄三 「第2次納税義務に関する最高裁判所の2判決(2)」税法学 539号(1998年5月) 161頁～170頁
- 淵圭吾 「納税告知取消訴訟において争いうる租税債務の範囲」民商法雑誌 132巻6号(2005年9月) 228頁～233頁
- 増田英敏 「第二次納税義務者の権利救済と今日的課題」税理 47巻13号(2004年10月) 9頁～16頁
- 三木義一 「第二次納税義務の法的性格の再検討～租税債務関係論の具体的展開の一素材として」税理 20巻8号(1977年7月) 139頁～144頁
- 三木義一 「納税義務の成立と確定」, 北野弘久編『税法の基本原則』(学陽書房, 1978年) 151頁～162頁
- 三木義一 「第2次納税義務」別冊ジュリスト 178号『租税判例百選〔第4版〕』(有斐閣, 2005年) 48頁～49頁
- 三木義一 「第二次納税義務者の争い方」, 三木義一・田中治ほか編『〔租税〕判例分析ファイルⅢ 相続税・消費税編』(税務経理協会, 2006年) 372頁～384頁

- 水野武夫 「第二次納税義務」, 北野弘久編『税法の基本原則』(学陽書房, 1978年) 163頁~180頁
- 水野武夫 「行政訴訟改革と税務訴訟」税法学 551号(2004年5月) 113頁~127頁
- 南博方 「無効確認訴訟の訴えの利益」, 鈴木忠一・三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座 9』(日本評論社, 1983年) 151頁~166頁
- 三好達 「第二次納税義務に関する一、二の問題」, 鈴木忠一ほか編『会社と訴訟(下)』〔松田判事在職四十年記念〕(有斐閣, 1969年) 853頁~869頁
- 村井正 「行政事件訴訟法の改正と税務訴訟」税 59巻9号(2004年9月) 4頁~14頁
- 村重慶一 「第二次納税義務(2) -確定手続-」別冊ジュリスト 79号『租税判例百選〔第二版〕』(1983年3月) 50頁~51頁
- 山田二郎 「税務訴訟の諸問題」租税法研究 2号(1974年10月) 73頁~110頁
- 山田二郎 「第2次納税義務者の救済手続と行政不服申立期間の起算日 -アルゼグループ事件-」ジュリスト 1325号(2006年12月) 252頁~254頁
- 山名隆男 「本来の納税義務者に対する課税処分について第二次納税義務者がする不服申立ての可否及び不服申立期間の起算日」Lexis判例速報 6号(2006年4月) 91頁~99頁
- 山村恒年 「行政訴訟実務から見た行政訴訟法改正」民商法雑誌 130巻4・5号(2004年8月) 78頁~110頁
- 山本弘 「民事訴訟法学の見地からみた行政事件訴訟法改正」民商法雑誌 130巻6号(2004年9月) 56頁~84頁

＝資料等＝

- 大蔵省租税徴収制度調査会 『租税徴収制度調査会答申』（1958年12月）
- 自治省税務局編 『地方税制度資料 租税徴収制度調査会答申（昭和33年12月）』（地方財務協会，1959年）
- 官報 第10回国会 衆議院大蔵委員会議録第38号（昭和26年3月20日）
- 法令用語研究会編 『有斐閣 法律用語辞典〔第3版〕』（有斐閣，2006年）

