

## 論 説

# 税務訴訟における公定力理論

—— 行政行為論から私法的構成へ ——

兼平裕子

(愛媛大学法文学部教授)

### 目 次

- I はじめに
- II 行政法学における公定力理論
  - 1 ドイツ法の影響および初期学説
  - 2 取消訴訟の排他的管轄の反射的效果
  - 3 公定力に関する判例の変遷
- III 税法における公定力理論
  - 1 ヨーロッパおよびアメリカの影響と学説—権力関係説と債務関係説
  - 2 民事訴訟を通じた救済の可能性—租税債権は金銭債権
  - 3 判例の変遷—明白性補充要件説および取消訴訟以外の救済方法
- IV 税務訴訟における「公定力」のとらえ方
  - 1 民事訴訟による救済—不当利得返還請求および国賠訴訟
  - 2 行政行為の取消と無効の差異および違法性の承継
  - 3 行政行為論から私法的構成へ
- V むすびにかえて

### I はじめに

戦前の美濃部達吉の行政法学を承継した田中二郎は、「公定力」を以下のように定義した<sup>(1)</sup>。「行政行為は、法律に基づく公権力の行使であることの特異性にに基づき、その成立に何らかの瑕疵があっても、それが重大かつ明白な瑕疵であってそのために絶対に無効と認められる場合のほかは、原則として、適法の推定を受け、権限のある行政庁が職権によってこれを取り消すか、一定の争訟手続によって争った結果、それが取り消されるまでは、その相手方はもちろん、裁判所・行政庁その他第三者も一応、これを有効な行為として尊重しなければならないものとされる。行政行為が、このように、その内容に応じた効力を

有することの承認を強要する効力を公定力と呼ぶ。」

ドイツ行政法を紹介した美濃部・田中らが唱えたところの当該「公定力理論」は、行政法の様々の理論を構成していくためのキー概念の役割を担っている。実定法上用いられているわけではないが、昭和30年頃までには、学説上定着した講学上の概念となっていた。

しかし、今日、「公定力」は、行政処分に内在する本来的な効力というよりは、制度的に、行政処分の法効果を否定するためには原則として行政争訟の手段に依らなければならない「取消訴訟の排他性」の反射的效果であると

(1) 田中二郎『行政法(上) [全訂第2版]』(弘文堂、1974年) 105頁。

理解されるようになってきている<sup>(2)</sup>。「いわゆる処分性が認められて取消訴訟の対象とされる行政処分には、当然にその排他性に伴い、その意味で公定力と不可争力も随伴する。」というのが従来の通説であるが、近時は、見直すべきとの学説も多くなっている<sup>(3)</sup>。さらには、「公定力」のみならず「取消訴訟の排他的管轄」という制度的説明すら意味がないとする説もある<sup>(4)</sup>。

このように、行政法学において、公定力の捉え方は変わってきている。にもかかわらず、行政処分の一つの典型例とされてきた課税処分においては、公定力を処分の通用力と捉え、取消訴訟中心主義に拘泥し、納税者の実効的救済の途を閉ざしているのではないかと——というのが、本稿における問題意識である。

現在は、国家の役割がグローバルに「多層化」し、民営化や外部委託等により公的任務遂行主体が「複線化」している。換言すれば、これまで行政行為の根拠とされてきたところの公権力性は希薄化している。これらの変化に伴い、「行政法学は行政訴訟を『ガバナンス』技術として考察すべきであり、多様な法関係における法的紛争を解決するためにも、訴訟制度の有効性や効率性が検討されるべき」——公共部門における調整作用を整序するための指針的価値判断基準として、経済的原則からの「効率性」や「有効性」の活用——との提示がされている<sup>(5)</sup>。

申告納税方式を根幹とし、納税者の一次的判断権が重視されている租税確定方式にも同様のことが言える。税務訴訟において、つまるところ、納税者の実効的救済のためには、「本案」審理こそが重要である。原告に対して過大な負担となる訴訟要件は再考すべきではないか。訴訟要件は入口の問題にすぎず、

税務訴訟においても、「効率性」を考慮して、取消訴訟中心主義を柔軟に解すべきではないか。「公定力」を前提とする訴訟制度も改善が必要ではないか。

本稿ではこのような問題意識に基づき、まず、行政法学における公定力理論、次いで、税法学における公定力理論の経緯をたどった後、税務訴訟判決において「公定力」の従来の通説を前提として判示された事例を検討する。結論として、取消訴訟以外の訴訟形式の選択可能性、不可争力および不服申立前置主義を破る訴訟形式としての無効確認訴訟の射程について言及する。

## II 行政法学における公定力理論

### 1 ドイツ法の影響および初期学説

#### (1) 美濃部説および田中説

行政行為の公定力の概念は、戦前、美濃部達吉によって初めて説かれたものである。行政法学において定着するようになったのは、戦後、田中二郎によって引き継がれ、次いで、後述する昭和30年12月26日最判および昭和39年10月29日最判において採用されるようになってからである。

1902（明治36）年、O・マイヤーの『独逸行政法』<sup>(6)</sup>を翻訳出版した美濃部達吉は、その後、1908（明治42）年に出版した『日本行政

(2) 塩野宏『行政法 I 〔第5版補訂版〕』（有斐閣、2013年）145～150頁。なお、行政行為は講学上の用語であり、行政処分は実定法上の用語である。

(3) 人見剛「行政行為とその効力—公定力と規律力」法学教室360号（2010年）9頁。

(4) 阿部泰隆『行政法解釈学 I』（有斐閣、2008年）73頁。

(5) 原田大樹『公共制度設計の基礎理論』（弘文堂、2014年）30頁、41頁。

法 第1巻』のうちに「行政行為の効力」(die bindende Kraft)の語を使っている。しかし、公定力理論が体系化されたのは、1936(昭和11)年の『日本行政法 上巻』においてである。公定力の言葉にドイツ語のRechtskraftを付記し、「公定力とは此の如き拘束力あることの承認を強要する力で、それは総ての官庁及び人民に対して生ずるものである。」と述べており、ここに「公定力の法理」が「公法関係の性質」の核をなすものとして大きな比重を与えられている<sup>(7)</sup>。

ドイツ行政法は権力説的公法理論に基づいているが、ドイツ行政法学においては、「行政行為の公定力」に相当する統一的概念は学説史上、形成されるに至らなかった<sup>(8)</sup>。したがって、「ドイツ行政法学には、美濃部や田中によって説かれたような公定力の概念は存在しないといってよい。なぜなら、議論の対象となる問題状況が同一であっても、行政法学における問題のされ方、理解の枠組みが異なっているからである。」<sup>(9)</sup>

美濃部や田中は、O・マイヤーの自己確認説、フォルストフの国家権威に由来する有効性推定説、イエリネックの適法性推定説を援用して、公定力の根拠を論じている。すなわち、行政庁と行政行為の相手方との関係の局面に集中させ、行政行為の適法性推定を説くことに力点を置いてきた。しかし、ドイツの法理論の枠組みで重要とされるのは、行政行

為に対する訴訟形式の限定といったことよりも、行政裁判所が別途設けられていることによる裁判管轄権の分配の問題であり、行政行為の適否・効力の有無についての司法裁判所の審査権の問題ということであった。

美濃部に始まった「行政行為の公定力理論」はまず、田上穰治によって受け継がれた(1942(昭和17)年刊行の『行政法総論』に、行政行為の公定力(Selbstbezeugung)として記載し、司法裁判所に対する対外効力であると述べている。)。しかし、行政法学者全体に広く受け入れられていた概念というほどではなかった。

公定力が今日の行政法の教科書や基本書において「行政行為の効力」の一つであるとして列記されるようになったのは田中の戦後の改定版『行政法講義案 上巻』(1952年)以降のことである。

「この行政行為の拘束力は、瑕疵ある行政行為についても、その絶対に無効と認められる例外を除いて、一般に認められる。すなわち、一旦、行政行為が行政庁の一般的権限に基づいてなされたときは、一応、行政行為の要件を具備した適法の行為であるという推定を受け、権限ある行政庁の職権による取消がなされるか、一定の争訟手続によって争われた結果、行政庁または裁判所による取消がなされるまでは、その行政行為は、相手方はもちろん、行政庁その他第三者をも拘束する力

(6) オット・マイヤー原著・美濃部達吉譯『独逸行政法』全4冊(復刻叢書法律学篇)(信山社, 1993年)。なお、19世紀以来のドイツ行政法の展開に決定的影響を与えたオットー・マイヤー行政法学全体の分析・考察として、塩野宏『オットー・マイヤー行政法学の構造』(有斐閣, 1962年)。

(7) 宮崎良夫『行政争訟と行政法学 [増補版]』(弘

文堂, 2004年) 222頁。

(8) 兼子仁『行政行為の公定力の理論 [第3版]』(東京大学出版会, 1975年(初版1961年)) 12頁。

(9) 宮崎・前掲注(7)209頁以下に、その理由を3点記載している。裁判管轄権の問題および先決問題と有効性の推定については、211~217頁参照。

を有するものとされる。」<sup>(10)</sup>という記述は、以後に刊行された多くの著書に用いられ、このような理論枠組みで行政行為の効力の叙述がされるようになる。

このようにして、昭和30年代末頃までには、行政行為の公定力の概念が、学説上定着するようになり、昭和30年代末以降は、行政行為の公定力の概念が多様な行政法上の問題と結びつけられ、その有用性について議論されるようになった（立証責任論、執行不停止原則の正当化、司法一元制での行政事件における司法権の限界等）<sup>(11)</sup>。

これは行政法学上の大きな成果である反面、公定力それ自体が単一の自明な実定制度であるかのように誤解されたり、公定力の本質論が既定の問題であるかのように考えられたりする結果を生じさせている。

一方、昭和30年代の判例において、行政行為の公定力が広く受け容れられるようになる。裁判官等の実務家は、美濃部や田中の公定力説の「学問的権威」に依拠するだけでなく、公定力概念の「有用性・便利さ」に着目し、実務上に生じた種々の具体的な行政法上の問題に対して公定力概念を安易に適用して問題の解決を図る傾向を見せてきたと言える<sup>(12)</sup>。

## (2) 公定力理論の本質論および批判的検討 美濃部や田中の学問的権威ゆえに、戦後、

公定力理論が通説となったわけであるが、学説史（理論史）的研究により、行政行為の公定力の本質論の検討を行ったのが、兼子仁である（『行政行為の公定力の理論—その学説史的研究—』（初版1961年））。公定力論としてありうべきものは、公定力の本質を行政行為による「係争法律関係の実在化」というような手続法理によって構成しているとみる「手続的公定力論」であるとする。手続的公定力論のみが公定力本質論のあるべき類型として解釈理論上成り立ちうるとした。兼子は、公定力本質論を、個別制度のあり方を云々するのではなく、抽象的な次元で行政行為とその効力に関する考え方を論ずることに意義を見出すものであるとする<sup>(13)</sup>。公定力を「制度的意味の公定力」として捉え、それをめぐる制度論については、公定力理論を不当に矮小化するとして消極に捉えている<sup>(14)</sup>。

一方、行政行為の公定力理論を批判したのが、高柳信一である<sup>(15)</sup>。「公法関係は、行政主体の意思の優越性が認められる点において、明らかに私法関係と異なる。しかし、この行政主体の優越性は実定法がもたらすものであり、実定法規が、行政主体に優越性を認めながら法関係を規律するとき、その法関係は、私法関係と異なる特殊性をもつ特殊の法関係すなわち公法関係になるが、それ以上のものではありえない。」として、公法関係の特殊性

(10) 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957年）275頁。田中も、田上と同じく、Selbstbezeugungの語を「公定性」、「自己確認」と記している。

(11) 塩野・前掲注(2)151～152頁は、田中が公定力との関係で、「行政行為には適法性の推定がある」としていることに対し、疑問を呈している。

(12) 宮崎・前掲注(7)253頁は、最近まで行政行為の公定力概念のもっとも有力な支持者は裁判官層ではなかったかと、指摘している。

(13) 兼子・前掲注(8)356頁。

(14) 塩野・前掲注(2)151頁は、当該研究を取り上げ、「制度的説明に至る前に、公定力の法理論的根拠およびその法構造に関する研究が先行した」点を指摘している。

(15) 高柳信一「公法と私法—わが国行政法諸原理の批判的考察—」『行政法理論の再構成』（岩波書店、1985年）[初出、高橋勇治＝高柳信一『政治と公法の諸問題』（東京大学出版会、1963年）] 37～38頁。

を強調する見解を批判した。さらに、「取消訴訟しか提起できないのは、行政行為の本質的効力に矛盾するが故に本来的に許されないからではなく、わが国の立法政策に基づいて、争訟過程で行政行為の法適合性を争う争い方を排除しているからである。抗告訴訟制度の特質を考える場合には、行政行為の公定力から出発して説く行政国家論的発想ではなく、歴史的事実に基づくプラクティカルな理論構成が必要ではないか。」<sup>16)</sup>と述べ、事実上の公定力を否定している。

現在の公定力理論は、行政行為の効力、すなわち、行政行為によって創出された法的効果は取消訴訟の経ない限り否定されないという排他的管轄制度の反射的効果と捉えているが、高柳は、この考え方を、徹底して手続的理解に立ち<sup>17)</sup>、昭和30年代に「市民的公法理論」として示していたことになる<sup>18)</sup>。

また、遠藤博也も、『行政行為の無効と取消』（初版1968年）において、すべての場合を「公定力」という便利な傾向的概念で説明してみせることの妥当性を批判している<sup>19)</sup>。「行政行為の効力や瑕疵をめぐる法律問題の解決は、行政行為とその適法条件が問題となっている『典型的紛争場面』と『具体的利益状況』に即して『機能的』になされなければならない、

行政行為一般の属性と称して公定力などの包括的な『傾向的概念』に頼るようであってはならない。」とする。そのうえで、行政行為が違法であっても無効ではないとされることの具体的意味を問い、「行政行為の執行力も、行政行為の適法性の推定も公定力概念から導くことはできない。」と結論付けた。

その後、宮崎良夫も、戦前・戦後における行政行為の公定力理論の形成と展開の詳細な分析を通じて、「公定力理論から導き出される結論は、行政権に対する国民の権利・利益の保護を強化する観点からは、消極に評価せざるを得ない。取消訴訟の方法によらなければならないとされていること以外については、もはや公定力の概念を用いない方が、問題の解決に有用である。」とその有用性につき、否定的な評価を下している<sup>20)</sup>。

## 2 取消訴訟の排他的管轄の反射的効果

### (1) 近時の学説の傾向

公定力について多くの行政法学者が論じているが、現在では、公定力を取消訴訟の排他的管轄に求める説が多数説となっている。以下、代表的行政法学者の教科書・基本書における公定力に関する記述について検討する。

まず、塩野宏は、『行政法 I [第3版]』（2003

16) 高柳信一「行政事件訴訟の特質の再検討」『行政法理論の再構成』（岩波書店、1985年）[初出、日本弁護士連合会『昭和40年度特別研修叢書』1966年] 477頁、493頁。

17) いわゆる公定力というものがあるとしても、少なくとも裁判所に対する限り、出訴期間経過後の問題であり、処分の相手方も出訴期間内であれば、取消訴訟を強要されない。岡田雅夫『行政法学と公権力の観念』（弘文堂、2007年）206～219頁。

18) この点につき、人見・前掲注(3)9頁は、公法関係と私法関係の異質性を構築した高柳の「市民的

公法理論」を、行政行為の権力性の契機を、①法律関係の一方的変動と、②係争社会状態の事実上の支配の2要因に求めた先駆者として評価している。

19) わが国の「公定力」ほど包括的で、行政行為の効力が問題となる多くの、しかも主要な場面を説明しつくすことができるような便利な傾向的概念は他に類を見ない。遠藤博也『行政行為の無効と取消』（東京大学出版会、1980年復刊）213頁、226頁以下。

20) 宮崎・前掲注(7)321頁。

年)において、「規律力」の概念を提示している<sup>(21)</sup>。後述するところの大田区ゴミ焼却場事件(昭和39年10月29日最判)を取り上げ、従来、公定力の効力として述べられていた効果につき、法関係の変動に着目して、「行政庁の処分」とは「規律力を有する行政の行為」であって、「一方当事者である私人の合意なくして具体的な法律関係を形成させることが可能な力」として規定している。

ただし、公定力の説明も従来通り行っているところから、公定力を否定しているわけではないが、最新版〔第5版補訂版〕2013年)においては、「特別の法効果というものも、行政行為に当然備わるものであると初めから前提するのも正当でない。行政行為の効力の特色とは具体的にどのような点に現れてくるのか、また、それはいかなる実定法上の根拠に支えられ、それにはどのような実質的な理由があるのかを、吟味していく必要がある。」と批判的なニュアンスを含んだ記述をしている<sup>(22)</sup>。

教科書的説明では、行政行為の法効果の一つとして「公定力」が挙げられるが、現行法には公定力を明示する規定はない。ゆえに、近時は、取消訴訟のもつ国民の権利利益の救済機能を重視する「救済本位の訴訟観」が強調される傾向にある。この「取消訴訟の排他的管轄」制度による実際上の効果・結果として「公定力」を説明する学者として、原田尚彦、藤田宙靖、芝池義一、宇賀克也らが挙げられる。

原田は、公定力の理論的根拠につき、「権威あるお役所が権力を発動して行うのだから、その行為は適法なものと推定せよというのはあまりに官僚優位の発想であり、もはや今日では説得力がない。公定力とは、仮の効力のことであり、行政行為に適法性の推定が働くことを意味するのではない。」と批判する<sup>(23)</sup>。

藤田は『取消制度の排他性』が最も合理的としつつも、「どこまで『公定力』の語で表現するかが問題である。」とする<sup>(24)</sup>。

芝池は、「公定力は、法律に先立って行政行為に内在する効力ではなく、行訴法が行政行為について取消訴訟の排他的管轄を定めた立法政策にその根拠をもつ。取消訴訟で争わない限り、事実上、有効なものとして取扱うことができる事実上の通用力である。」とする<sup>(25)</sup>。

宇賀は、もはや行政行為の効力のカタログとして「行政訴訟の公定力」を列記していない。行政行為と取消訴訟の排他的管轄として、「行政行為によって自己の権利利益を侵害された者が不服申立か取消訴訟を提起して取り消されない限り、有効なものとして取扱われることになる。」という説明をしている<sup>(26)</sup>。

大橋洋一や櫻井敬子は、行政争訟において、なぜ不服申立、取消訴訟制度が設けられているのか、疑問を呈している。大橋は、「公定力は行政行為に内在するものではなく、現行法の仕組みから派生することが明らかになった。公定力は、行政不服審査法が不服審査の仕組みを置き、行訴法が取消訴訟を規定した結果

(21) 塩野宏『行政法 I [第3版]』(有斐閣, 2003年) 122頁。

(22) 塩野・前掲注(2)139頁。

(23) 原田尚彦『行政法要論[全訂第7版補訂版]』(学陽書房, 2011年) 140~141頁。

(24) 藤田宙靖『行政法 I [第4版改訂版]』(青林書

店, 2009年) 211~212頁。

(25) 芝池義一『行政法総論講義[第4版補訂版]』(有斐閣, 2007年) 148~149頁。

(26) 宇賀克也『行政法概説 I [第4版]』(有斐閣, 2011年) 326頁。

にすぎない。」「不服申立・取消訴訟制度を前提としたものであり、行政行為を争う段階で影響するが、伝統的に語られてきた行政行為の効力論は、行政行為が下される段階では、さほどの内容をもたない。」ゆえに、「公定力は取消訴訟制度の『七光り』にすぎず、例えば、取消訴訟制度を廃止して、自由に民事訴訟で行政行為の効力を否定できる制度を採用すれば、公定力は存立根拠を失う。」とする<sup>27)</sup>。

櫻井は、「公定力を積極的に論証することもできないが、公定力は存在しないと断言するのも躊躇されるという、中途半端な状況にある。」と現在の学説状況を分析している<sup>28)</sup>。さらに、なぜこのような制度が設けられているのかという実質的な説明が示されていない点につき問題提起を行っている。「『法律による行政の原理』からすれば、違法な行政行為は無効であるに決まっているのに、なぜ無効と断言できないのか。」というジレンマである。

(2) 「取消訴訟の排他的管轄」で説明できるか—課税処分に関与する公定力があるか

多くの学者が認めているように、美濃部・田中によって草案された公定力理論は、現在では、制度的な問題として、「取消訴訟の排他的管轄の反射的效果」へと収斂されている。しかし、なぜこのような制度が設けられているのかにつき、実質的な理由を示すことは難しい。

阿部は、違法な行政処分は、実体法上は無効と扱われるべきとの発想を基本に据えている<sup>29)</sup>。「今日では、公権力も憲法32条の裁判を受ける権利の保障の対象であり、したがって、これについて行政訴訟でなければ救済できないという意味での行政訴訟の存在理由は認められない。」「『法律上の争訟』(裁判所法3条)

に当たる以上は、裁判を受ける権利の保障の観点から見て、どの訴訟類型で裁判するか等は、本来たいした違いはないから、それに関する裁判が矛盾していても大きな不合理はなく、裁判所がわざわざ、それを間違えたとして却下するというのは、こうした法制度の不明確・不備について何ら責任のない原告に重大な犠牲を強要するもので、裁判を受ける権利を侵害する発想である。」と批判している。「公権力であろうと、取り消されればその効果は遡及することになる。取消訴訟の平面では、違法だが有効といった効力はない。行政処分については抗告訴訟を提起することになっており、民事訴訟を起こせないが、これを公定力とか抗告訴訟の排他的管轄などと説明することも、意味がない。」とする<sup>30)</sup>。

前述した現在の多数説によると、「公定力」は訴訟手続制度そのものによると捉えられるので、公定力の「排除」は観念できないことになる。取消訴訟を「公定力を排除する訴訟」とする考え方に対し、山本は、「結局、『公定力の排除』と言われていることは、抗告訴訟により違法性が認定された行政行為に関しては、妨害排除・原状回復のための強制執行も可能である、ということに尽きる。」とし、「原状回復の前提として『公定力の排除』の概念は不要である。」と結論づけている<sup>31)</sup>。

滝井も、実務家的立場から、「救済の方法

<sup>27)</sup> 大橋洋一『行政法①』(有斐閣, 2009年) 315~317頁。

<sup>28)</sup> 櫻井敬子『行政法のエッセンス』(学陽書房, 2013年) 105~106頁。

<sup>29)</sup> 阿部泰隆「行政訴訟における訴訟要件に関する発想の転換」判時2137号(2012年) 3~30頁参照。「公定力論は間違いで、行政行為論は破綻している。」と批判している。

<sup>30)</sup> 阿部・前掲注(4)72~74頁。

を、そんなに限定的に考える必要がどこまであるのかという疑問をもつ。当事者が行政処分という前提で争う、また、不当利得ではないかと争う、どちらかでなければならないと決めてかかる正統性が果たして不動のものとしてあるのか、両方認めてもいいのではないか。救済の実際的必要性こそが結論を出すうえで大きな要素ではないか。」との見解を述べている<sup>32)</sup>。

では、後述するところの課税処分に公定力があるといえるのか。「公定力がないとすると、処分が違法と考える納税者が納税を拒否することになり、税金の支払いを免れようとする人が多く出て、国家が崩壊してしまう懸念がある。したがって、課税処分に少々瑕疵があっても一応有効と取扱い、不満がある者は裁判で争ってもらう——この仕組みに公定力理論の醍醐味がある。」と櫻井は説明している<sup>33)</sup>。

このような課税処分の仕組みにつき、阿部は「私人間の場合と異なり、課税処分がされると国民の方から取消を求めなければならないのは、課税処分に公定力があるからではない。つまり、課税処分それ自体の効力ではなく、自力執行力により滞納処分をすることができ、その段階の取消訴訟では、課税処分の違法を主張することは許されない（＝違法性の承継の遮断）と解されているから、納税者の方から課税処分の取消を求めるしかない——ということになる。」<sup>34)</sup>さらに、「権利の初期配分が行政側にあるというのが行政法の大きな特色である。英米法のように、行政の命令も、裁判所の確認を得て初めて執行できる司法的執行の原則を採れば、国民の方からこれを争う必要はない。」として、「公定力は亡霊」との見解を示している。

### 3 公定力に関する判例の変遷

戦前に美濃部が提唱し、戦後、田中が承継した公定力理論は、その学問的権威ゆえに多くの行政法学者が追唱し、やがて、裁判所にも受け入れられるようになった。それは、裁判となった事案の内容が戦前の事案と共通し、裁判所として解答を見出すことが容易であったこと、そして、その解答を説明するために公定力の概念が便利であったことによる<sup>35)</sup>。以下、公定力の概念が定着した初期の判例2件、個別意見において公定力を認めた、その後の判例3件を取り上げる。

- (1) 公定力概念が定着した初期の判例
  - (i) 最判1955（昭和30）年12月26日（民集9巻14号2070頁，判タ54号26頁）

最高裁の判例に公定力の概念が用いられたのは、昭和40年代になってからのことであり、最高裁自身は公定力という用語そのものを用いることには慎重であった。行政裁判所が廃止された現行憲法下においても、「違法と認定した行政処分であっても、その違法性が無効事由に当たらない場合には、その法効果を否定できない。」と判示したことで、公定力の用語は用いていないが、「公定力」概念が定着する上で重要な契機となったのが当該判例である。

本件において、原告が、被告所有の農地に

<sup>31)</sup> 山本隆司「訴訟類型・行政行為・法関係」民商法雑誌130巻4・5号（2004年）655頁。

<sup>32)</sup> 滝井繁男『最高裁判所は変わったか』（岩波書店，2009年）148～150頁。

<sup>33)</sup> 櫻井・前掲注<sup>28)</sup>106頁。

<sup>34)</sup> 阿部・前掲注(4)74頁。

<sup>35)</sup> 宮崎・前掲注(7)251～252頁。

つき、村農地委員会に農地賃借権回復の裁定を申請したところ、村農地委員会が原告の賃借権を認める裁定をしたため、被告が県農地委員会に訴願を申し立てた。県農地委員会は右訴願を棄却する裁決を下したが、後になって被告の申出によって再議し、先の棄却裁決を取り消して訴願を認容する裁決を下した。そこで原告が被告に対して耕作権の確認と土地の引渡しを求めて出訴した。

当該最判において、「先になした裁決を取り消してさらに訴願の趣旨を容認する裁決をしたことは違法であるといわねばならない。しかしながら、行政処分は、たとえ違法であっても、その違法が重大かつ明白で当該処分を当然無効ならしめるものと認むべき場合を除いては、適法に取り消されない限り完全にその効力を有するものと解すべきところ、県農地委員会のなした前記訴願裁決取消の裁決は、いまだ取り消されないことは原判決の確定するところであって、しかもこれを当然無効のものとして解することはできない。」と判示して、上告を棄却した。まさに田中が定義したところの講学上の公定力概念を用いているが、「公定力」の用語は使っていない<sup>36)</sup>。

(ii) 大田区ゴミ焼却場事件・最判1964（昭和39）

年10月29日（民集18巻8号1809頁，判時395号20頁）

公定力という用語こそ用いていないものの、公定力概念を集大成する形で、抗告訴訟の処分要件に関するリーディング・ケースとな

ったのが当該判決である。「処分性」と「公定力」についての判断を示し、いわゆるNIMBY施設の設置行為について、ゴミ焼却場設置行為は処分性を欠くとして、取消訴訟を提起できないと判断した。

本件において、東京都は、昭和14年頃、大田区矢口町にゴミ焼却場を設置するために用地を買収していたが、昭和32年5月都議会に設置計画案を提出し、可決されたので、建築会社との間に建築請負契約を締結した。これに対し近隣の住民9名の原告は、設置場所の選定が環境衛生上最も不適当な土地になさされていて清掃法6条に違反し、煤煙・悪臭等によって保健衛生上重大な脅威を受け、かつ経済上多額の損失を被るとして、東京都によるゴミ焼却場設置の一連の行為の無効を求める訴訟を提起した。

当該最判において、まず、処分性につき、ゴミ焼却場を作る建築請負契約を当事者間でしただけでは、公権力の行使といえるような効力を持たないと判示した。

次いで、公定力という言葉は使っていないが、「行政庁の右のような行為は仮に違法なものであっても、それが正当な権限を有する機関により取り消されるまでは、一応適法性の推定を受け有効として取り扱われるものであることを認め、これによって権利、利益を侵害された者の救済については、通常の民事訴訟の方法によることなく、特別の規定によるべきこととしたのである。」と、実体的公権力

<sup>36)</sup> 人見剛「判批」行政判例百選I〔第6版〕（2012年）144～145頁は、「こうした公定力概念は、実定法上用いられているわけではないが、本判決が下された昭和30年頃までには、わが国の学説上定着した講学上の概念となっていた。」と分析する。

宮崎良夫「判批」行政判例百選I〔第5版〕（2006

年）134～135頁も、「不思議なことに、公定力という言葉に触れたことはあるとしても、最高裁判決が特定の意味をこめて『公定力』の概念を明示した上で、定式化したことはない。」と同様の分析をしている。

観に立った田中の公定力の定義を示している。

すなわち、行政行為の公定力の根拠が、行政行為の公権力性と公共性および行政法関係の安定性に求められ、公定力の内容として、処分の相手方や他の国家機関によって尊重されるべきことが説かれ、さらに、公定力の効果として、行政行為が適法の推定を受け、公定力の排除のためには抗告訴訟が排他性をもつことが説かれている<sup>37)</sup>。

(2) その後の判例において公定力に言及した個別意見

(i) 大阪空港事件・最大判1981(昭和56)年12月16日(民集35巻10号1369頁,判時1025号39頁,判タ455号171頁)

大阪空港事件は、「(国の行う空港の)供用は、運輸大臣の有する空港管理権と航空行政権という二種の権限の総合的判断に基づいた不可分一体的な行使の結果とみるべきであるから、(その供用差止めの)請求は、事柄の当然として不可避的に(運輸大臣の公権力作用である)空港行政権の行使の取消変更ないしその発動を求める請求を包含することになる。」との論理を展開して、「通常の民事訴訟でその差止めを求めることができない。」と判示したものである<sup>38)</sup>。

当該判決には、4人の裁判官の反対意見が表明されている。うち、団藤重光の反対意見は、多数意見と異なり、本件差止請求は適法

であると解するものであるが<sup>39)</sup>、行訴法が、抗告訴訟によってのみ公権力行使の適否を争うべきものとしていることにつき、「このような公権力の行使が法律の定める要件に適合するかどうかについては、行政庁の判断に一応の妥当力(公定力)を与え、権利・自由を制約された者は原則として抗告訴訟の一種としての取消訴訟によって事後的にのみ公権力行使の適法性を争うことができるものとしている。」と述べている。公定力の行使を行政主体の優越的な意思の発動として承認している場合に限られるとしながらも、救済方法が制限を受けるところの、行政処分の効力として「公定力」を認めている。

中村治朗の反対意見も、民事救済と行政救済との関係につき一般論として、「行政庁が法律の規定に適合すると判断して一定の行為をした場合には、行政庁の右判断は一種の優越的妥当力を持ち、私人がその適法性を争い、右行為の効果を否定するためには、あたかも裁判に対する上訴と同じように、専らそれを目的とする特別の不服手続によらなければならないとされている。この最後の特殊の手続的効力ともいうべきものが公定力と呼ばれるものであって、行訴法が抗告訴訟という特殊の訴訟手続を定めているのは、かかる行為につき右の公定力が認められるべきであるとの原理を前提とするものである。」「行政救済が民事救済と著しくその性質、内容を異にする

37) 宮崎・前掲注(7)280~281頁,北原仁「判批」行政判例百選Ⅱ〔第5版〕(2006年)322~323頁,同・行政判例百選Ⅱ〔第6版〕(2012年)324~325頁参照。

38) 学説はほぼ全てが批判的である。これ以降、行政の特定の事実行為について、民事訴訟によって差止めを求めることができるかどうか不明確に

なった。深澤龍一郎「判批」行政判例百選Ⅱ〔第6版〕(2012年)326~327頁。

39) 差止請求について、およそ裁判所の救済を求める途をふさいでしまうことに対し、「国民に裁判所の裁判を受ける権利を保障している憲法32条の精神からいっても疑問をもつ。」と述べている。

のは、右に述べた公権力の行使にあたる行政庁の行為のもつ公定力のためである。」と述べている。

両反対意見ともに、「公定力」を行政行為に伴う特殊の法効果とし、当該法効果によって、抗告訴訟という訴訟手続制度に限定させられていると捉えている。

(ii) 病院開設中止勧告事件・最判2005（平成17）

年10月25日（判時1920号32頁，訟月52巻5号1574頁）

本件に先立って、同様の事例につき、最高裁第二小法廷2005（平成17）年7月15日（民集59巻6号1661頁，判時1905号49頁，判タ1188号132頁）判決において、同様の判断が下された。本件も、まったく同じ理由で「『勧告』は行訴法3条2項の『行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為』に当たらない。」と判示したものである。第三小法廷で審理された本件には、藤田宙靖の補足意見が付されている。

「『従来の公式』においては、行訴法3条という『行政庁の処分』とは、実質的に講学上の『行政行為』の概念とほぼ等しいものとされているものであるところ、このような行為のみが取消訴訟の対象とされるのは、取消訴訟とはすなわち、行政行為の公定力の排除を目的とする訴訟である、との考え方がなされているからに他ならない。」

「なお、医療法30条の7による勧告を、行

訴法3条にいう『処分』であるとして性格付けたとき、それでは、この勧告は、いわゆる公定力を有することになり、取消訴訟以外の方法によって、その適法性を争うことはできないのか、また、取消訴訟の出訴期間の適用を受け、これを徒過した場合には、もはや出訴の道を塞がれることになるのかが問題となる。」「行訴法の定めるところに従い取消訴訟の対象とする以上は、この行為を取消訴訟外において争うことはやはりできないものというべきであって、こうした取消訴訟の排他的管轄に伴う遮断効は（これを公定力の名で呼ぶか否かはともかく）否定できないものというべきである。」<sup>(40)</sup>

このように、「勧告」に処分性が認められる以上は、取消訴訟の排他性が及ぶとする。すなわち、①処分≡行政行為→本質的効力として公定力という法効果を伴う。②取消訴訟は公定力を排除するための訴訟であり、公定力の法効果ゆえに訴訟手続が取消訴訟に限定される、という伝統的な公定力観を示している。

(iii) 浜松市土地区画整理事業事件・最大判2008

（平成20）年9月10日（民集62巻8号2029頁，判時2020号18頁，判タ1280号60頁）

いわゆる「青写真判決」（最大判1961（昭和41）年2月23日（民集20巻2号271頁）<sup>(41)</sup>）における争訟未成熟論を否定した大法廷判決であり、静岡県知事による、本件土地区画整理事業の事業計画の決定に処分性を認めた判決で

(40) 滝井・前掲注(32)148～149頁は、当該事例における藤田宙靖・補足意見に対して、「処分といわれるものに公定力という縛りをかけることがどこまで必要なことなのか、もっと議論されるべき」と批判的に述べている。

(41) 土地区画整理事業の事業計画について、その処分性を否定し、直接、取消訴訟で争うことを認めなかった。事業計画は公共事業の青写真で、特定

個人の権利変動を伴う行政処分ではないから、計画の段階では争訟の成熟性に欠けるというのがその論拠である。行政計画＝青写真論は、行政計画の法的性格に関するリーディング・ケースとされてきた。岸本太樹「判批」行政判例百選Ⅰ〔第6版〕（2012年）230～231頁，原田・前掲注(33)126～127頁参照。

ある<sup>42)</sup>。

当該判決には、4人の裁判官の補足意見、1人の裁判官の意見が表明されている。うち、近藤崇晴は、公定力と違法性の承継につき、(2)(ii)と同様に、行政行為には公定力があるとの補足意見を述べている。

「ある行政行為について処分性を肯定するということは、その行政行為がいわゆる公定力を有するものであるとすることを意味する。すなわち、正当な権限を有する機関によって取り消されるまでは、その行政処分は、適法であるとの推定を受け、処分の相手方はもちろん、第三者も他の国家機関もその効力を否定することができない。」「先行行為が公定力を有する行政処分であるときは、その公定力が排除されない限り、原則として、先行行為の違法性は後行行為に承継されず、これが許されないと解されている。」

「本判決のようにその処分性を肯定する場合には、先行行為たる事業計画の決定には公定力があるから、たとえこれに違法性があつたとしても、それ自体の取消訴訟などによって公定力が排除されない限り、その違法性は後行行為たる仮換地の指定や換地処分に承継されず、もはや後行処分の取消事由として先行処分たる事業計画の決定の違法を主張することは許されない。」と解すべきとしている。

事業計画決定処分の違法を主張する者は、その段階で取消訴訟を提起しなければ行政行為に随伴する公定力を否定できない（＝違法性の承継の遮断）。ゆえに、処分性を認めるべきとしている。

### (3) 小括

昭和30年代の判決では、行政行為に公定力があると断定しているわけではないが、「行政

処分は、違法であっても、適法に取り消されない限り有効」という田中説の「適法の推定」の概念を用いている。

その後の、訴訟類型および処分性を争った3つの判例における個別意見をみると、「行政処分には公定力がある。したがって、その効力を否定するには取消訴訟によるしかない。」との従来の公定力理論に依拠している。

最高裁判事のうち学者出身者、および、裁判官出身でもリベラルといわれる判事の方が、理論的枠組みの一貫性に拘泥しており、「行政処分は違法であっても適法に取り消されない限り有効。」「公定力を排除するのは取消訴訟しかない。」という田中説を前提としている。

初期の判例は公定力の用語を使っていないのに、昭和50年代以降の個別意見は、「行政行為には公定力がある。」との前提を、疑う余地もなく受け入れているように思われる。もともと公定力は日本の行政法学者が主張した法効果である。前述したように、学説では、公定力に対する疑問がかなり初期から示されていたのに対し、むしろ、実務家である裁判官の方が、行政行為の効力として、素直に、講学上の公定力理論を受け入れてきたと言えよう。それは、実務家は行訴法の規定する訴訟手続システムの中で判断せざるを得ない——取消訴訟形式に拘泥せざるを得ない——ことに起因しているのかもしれない。

病院開設中止勧告事件や浜松市土地区画整理事業事件で示されているように、「行政の仕事」は重層的になってきている。「多層化」「複線化」という社会的変化のなか、多様な法形

(42) 判批として、山下竜一・行政判例百選Ⅱ〔第6版〕(2012年)330～331頁、橋本博之・環境法判例百選〔第2版〕(2011年)216～217頁参照。

式や事実行為、多段階を経て行われる「行政の仕事」のうち、どの範囲で、どの段階で、「処分性」という縛りをかけるべきかの議論も必要となる<sup>43</sup>。

### Ⅲ 税法における公定力理論

#### 1 ヨーロッパおよびアメリカの影響と学説—権力関係説と債務関係説

1887（明治20）年の所得税の導入以来、日本の租税制度は、ヨーロッパ諸国の影響を受けてきたが、戦後、シャープ勧告の受容により、アメリカの影響も受けるようになった。戦後の租税研究は、『シャープ使節団日本税制報告書』（1949年）14章において、「租税に対する学究的関心」として、「大学で教授し且つ調査を続けている者」の研究重視が提言され、さらに、『第二次報告書』（1950年）附属書F.3において<sup>44</sup>、法学部に租税法の講座を設けることが勧告されたことから始まった<sup>45</sup>。

当初は行政法学者が租税法の研究を担うこ

ととなったため、個別実体法の記載は少なく、租税手続法・租税救済法といった手続法や、租税法総論といった理論構成・体系化が主要な内容となっていた<sup>46</sup>。したがってドイツ行政法の影響が大きいことが推測されるが、当時の行政法学者によって書かれた基本書にも、租税法学者によって書かれた基本書にも「公定力」の説明はない。

現在の代表的な体系書である金子宏『租税法〔第19版〕』においては、原告が全面的に立証責任を負う根拠として「行政行為の公定力」の記載が一ヶ所あるのみである<sup>47</sup>。最近の教科書には、公定力の記載があるものも見受けられるが<sup>48</sup>、上述の行政法の教科書的な説明にとどまっている。

今日の租税の賦課・徴収は、租税法律主義に基づくため、必ず法律の根拠が必要になる。この租税法律関係の性質については、「権力関係説」と「債務関係説」の対立が見受けられる<sup>49</sup>。前者は、O・マイヤーを中心とする伝統的学説である。国家が優越的・権力的意思の

(43) 処分性の柔軟性の必要、処分性と訴訟類型に関する伝統的な発想の誤謬につき、阿部・前掲注(29) 5～18頁参照。

(44) 福田幸弘監修『シャープの税制勧告』（霞出版社、1985年）421頁。

(45) シャープ勧告に基づいて1951年に開設された租税法講座の最初の専任担当者が金子宏である。戦後における発展につき、J・マーク・ラムザイヤー＝中里実「戦後日本における租税法の成立と発展」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）55～70頁参照。

(46) 杉村章三郎『財政法』（有斐閣、1959年）、田中二郎『租税法』（有斐閣、1966年）、田中二郎・雄川一郎編『租税法』（第一法規、1979年）等参照。

(47) 金子宏『租税法〔第19版〕』（弘文堂、2014年）942頁。一方、清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013年）には公定力の記載がない。

(48) 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法』（有斐閣、2006年）261頁には、課税処分の取消と無効の問題として、「違法であっても、取り消されない限りは有効に通用する（公定力）」として、従来の通説を示している。しかし、最新版『ベーシック税法〔第7版〕』（2013年）315頁では、公定力の用語を用いないで説明している。

また、谷口勢津夫『税法基本講義〔第4版〕』（弘文堂、2014年）156～157頁は、「課税処分は他の行政処分と同じく、原則として、公定力をもつ。したがって、課税処分の公定力を否認するためには、取消訴訟の提起に基づかねばならない。この例外として、当然無効となる場合は、税法上は、誤納金の還付との関係でも重要な意味をもつ。」と記載している。

(49) 金子・前掲注(47)23～26頁。

主体として現れることを理由に、典型的な権力関係の一例とみる考えである。この説によると、租税法を独立の法分野として構成する論理的必然性は存在しないことになる。

後者は、1919年のドイツ租税通則法の制定を機縁として、A・ヘーンゼルによって体系的に主張されるようになった学説<sup>50)</sup>、租税法関係を、国家が納税者に対して租税債務の履行を請求する関係として捉え、国家と納税者とが法律のもとにおいて債権者・債務者として対立しあう公法上の債務関係として性質づける考え方である。後者の考えを租税法の中心にすえることによって、租税法を行政法とは独立の法の一部門として構成することが可能となる。したがって、金子は「学問としての租税法は、『租税債務』の観念を中心として体系化するのが適当」として、債務関係説を支持しており、租税実体法は債務関係であると言える。

三木は、伝統的行政法学に内包されていた非民主的な一側面として、行政行為の公定力といった公法の特殊性の過剰な強調を批判したうえで、債務関係説を採る<sup>51)</sup>。伝統的行政法学が一律に肯定してきた行政の権力性が疑わしいこと、それゆえ、行政各領域の実体法の分析を通じて、それぞれの領域における行政の権力性を具体的・帰納的に確認する姿勢の重要性を説く。実体法における国家と私人の対等性を重視し、解釈論（ときには立法論）

を通じて、手続法関係にも実体法レベルの平等性が及ぶことを要求し、同時に、特殊法学としての方法論の内包を主張する。

行政法一般では、行政の第一次判断権が重視される。一方、申告納税方式による租税確定手続では、納税者の一次的判断権が重視される。この点は租税手続法の大きな特殊性と言えよう。申告納税方式（通則法16条）、賦課課税方式（同16条）、自動確定方式（同15条3項）の3つの仕組みの中で、根幹をなすのは申告納税方式である。申告納税方式は、伝統的にアメリカで用いられてきた方式であって、納税義務者が自ら課税標準および税額を確定する方式であるため、一方で民主的納税思想に適合し、他方で租税の能率的徴収の要求に合致する。戦後、従来の賦課課税方式の代わりに、広く採用されるようになった<sup>52)</sup>。

上記の3つの確定方式により、異なる訴訟形式の選択が求められるのが現行の税務訴訟制度である。申告納税に対し、課税庁による処分が行われた場合、取消訴訟を提起する必要がある（賦課課税方式も同様）。更正・決定といった課税処分は公権力の行使であるとされ、権力関係説が採られているためである<sup>53)</sup>。

申告納税制度や更正の請求制度を採りながらも、「課税処分」となると公権力の行使とされ、当然に抗告訴訟を提起しなければならない仕組みについて、疑問が呈されることは少なかった<sup>54)</sup>。その結果、取消訴訟の排他性によ

50) 三木義一「ヘンゼル税法学の構造」『現代税法と人権』（勁草書房、1992年）23～82頁参照。

51) 三木・前掲注50)23～25頁、77～80頁。

52) 金子・前掲注47)771頁。

53) 金子・前掲注47)25頁は、「更正・決定や滞納処分の関係等は、法技術的に見る限り、権力関係として構成するほかはない。」と述べている。

一方、清永・前掲注47)59頁は、「特にわが国のような申告納税制度の下では、成立した納税義務の確立および履行という租税手続法の領域でも、納税義務者が主たる役割を演ずることが期待されており、税務官庁の権力的行為は第二次的・補完的地位を占めるにすぎないものであることに注意が必要である。」としている。

り、不服申立前置主義、更正の請求の排他性、出訴期間の制限（不可争力）に縛られることになった。

## 2 民事訴訟を通じた救済の可能性—租税債権は金銭債権

### (1) 申告納税制度と処分性

実質的意味の行政概念につき、「国家作用のうちから立法と司法を除いたものをいう。」とするのが古典的な「控除説」<sup>54)</sup>であるが、そもその前提となる「国家作用」の外延がはつきりしない時代となっている<sup>55)</sup>。

それは、時代の経過とともに、公的任務の遂行主体が複線化しているからである。複線化は外部委託や民営化の局面で用いられる用語であるが、シャウプ勧告以後アメリカ型の申告納税制度を根幹としながら、争訟制度はドイツ型の行政争訟に依ったシステムを採っている租税制度にも同様の複線化がある。戦前からのドイツ型の公権力性に基づく争訟手続が、アメリカ型の申告納税制度の導入によって、希薄化していることは間違いない。にもかかわらず、租税争訟法の分野では、いまだに旧来の「権力関係説」を引きずっており、「行政行為には公定力という本質的効力がある」ことを前提として争訟制度が組み立てられている。

申告納税制度は、納税者の一次的判断権を重視する民主的な制度である。申告は租税債

務者の確認行為であるから<sup>56)</sup>、公定力が認められる理論は存在しない。それが、更正・決定処分となると、典型的な国家作用とされることになり、抗告訴訟によることとなる<sup>58)</sup>。

この点につき水野は、「通則法は、納税義務の成立により、租税債権が生じること、すなわち、具体的な権利関係が生じるのは成立の効果であって、確定はその履行の手段にすぎないとする。租税債権は課税要件を定めた法律の規定によって形成される法定債権であるから、確定にかかわる更正等は、公権力の主体たる国の行う行為にあたらぬ。したがって、更正等には処分性は認められず、公権力の主体たる国の行う『処分』（行訴法3条2項）にあたらぬ。」とする見解を示している<sup>59)</sup>。通則法が、更正等が処分であることを前提に規定されていることに関しては、「通則法16条1項、30条1項は、更正等を『処分』としているが、処分性の有無は、法令の用語ではなく、その実質的な中身によって決まる。」とする。

「処分にあたらないので、不服申立や取消訴訟によらなければならないという制約はない。もっとも、更正等は、租税債権者たる国が租税債務者に対しその見解を表明する行為であるから、これに処分性を認め、不服申立や取消訴訟の途を選択することは認められてよい。」すなわち、「更正等は確認にしかすぎないから、本来的には公定力のある処分とは

54) 水野武夫「租税訴訟制度の再検討」税法学568号(2012年)142～143頁は、租税債務関係説に立った場合の租税手続の再構成を提言している。

55) 塩野・前掲注(2)2頁。

56) 人見剛「公権力・公益の担い手の拡散に関する一考察」公法研究70号(2008年)181頁。

57) 行政法の講学上、申告納税は、行政の民主化に伴い、私人が公法関係においてする行為であり、

「私人の公法行為」とされてきた。田中・前掲注(1)110頁。

58) 一方、自動確定方式の租税については、「処分」は全く存しないことから、未納の場合は債務不存在確認訴訟を、既納の場合は不当利得返還請求を提起することができるので、「債務関係説」に依っていることになる。水野・前掲注54)145～147頁。

59) 水野・前掲注54)147～149頁、155頁。

言えない。しかし、処分性を広く認め、救済の範囲を拡大するという最近の判例の傾向によれば、便宜上、処分性を認め、抗告訴訟の対象となるとしても、租税債務不存在確認等の提起の妨げにならない。」と訴訟形式の柔軟な対応を提示している。

## (2) 租税債権は金銭債権

取消訴訟の排他的管轄の縛りを破る理屈として、公法関係とされてきた租税法律関係について、民法等の私法規定が適用されるべきとの説が散見されるようになってきた。それは、納税義務の成立を特殊な公法上の義務とするのではなく、申告または課税処分によって確定し、同時に講学上成立する金銭債権としての納税義務とする考えである。

中里は、「租税債権（納税義務）は金銭債権であり、金銭債権の定義は、租税法律のどこにも存在せず、終局的には民法に依拠することになることから、租税債権（納税義務）をめぐる法律関係を、公法的修正はあるものの、基本的に私法上の概念に依拠していると考えざるを得ない。」すなわち、国と納税者の関係を水平的なものと考えて、租税債権（納税義務）について、租税手続法のみでなく、民事訴訟を通じて実体的に納税者を救済する考えを主張している<sup>60</sup>。

制定法は厳格に解釈されるため、租税法律において明文の定めで明確にされていない事項は、一般法である民法に遡って考えることになる。租税法（制定法）には、民法（普通法、一般法）の定める不当利得の法理を排除する定めはなく、過誤納金につき、当然に不当利得返還が認められる。課税処分の取消訴訟も、表面的には行政法の問題であるが、処分の取消それ自体に意義があるわけではなく、

過払の税額の返還を求めるものである。手続法的な処分の取消よりも、実体法的な過払税額の返還こそが本質であるとの考えを示している<sup>61</sup>。

岡村は、「納税義務の成立の概念を放棄すれば、申告と更正・決定が、納税義務を発生させることになる。そう考えると、もはや特殊な公法上の義務といったものを考える必要はない。」とする<sup>62</sup>。そのうえで、「更正・決定の処分としての性質に関する実質論として、成立した納税義務を確認する行為が本当に『公権力の行使』（行訴法3条2項）に該当するかどうかには、議論の余地がある。」「申告納税制度の下において、申告（＝納税者による納税義務の金額の確認）が公権力の行使に該当しないと考えるのであれば、同じ確認行為を行政が行えば公権力の行使になるのは不自然ではないか。」との疑問を呈している。

さらに、「行為自体の性質から権力性を判断するのは誤りである。権力性の本質がどこにあるかについては、処分性がアドホックに判断されてきたことから、権力性を生み出す解は、法の世界ではなく、事実や実力の世界の反映にある。」「法律に規定されないところから生ずる支配と服従の一方的関係こそが、権力性の本質と考えられる。」との考えを示している。

結論として、更正の請求に関して、「司法審

<sup>60</sup> 中里実「金銭債権としての租税債権と、私法的な納税者の救済」税研161号（2012年）14頁。

<sup>61</sup> 租税債権は法定債権であるが、公定力を絶対視しなければ、基本的に私債権と同じものである。中里実「租税債権の私法的構成」『租税の複合法的構成 村井正先生喜寿記念論文集』（清文社、2012年）151頁、159頁、164頁。

<sup>62</sup> 岡村忠生「納税義務の成立について」税研165号（2012年）19頁、24～26頁。

査の制限を、納税者が確定させた納税義務にまで及ぼすことは、法的根拠に乏しく、行き過ぎである。更正の請求のできないときは、公法上の実質的当事者訴訟である租税債権不存在（還付請求権存在）確認訴訟が認められるべき」として、実効的救済を重視している。

### 3 判例の変遷—明白性補充要件説および取消訴訟以外の救済方法

#### (1) 取消と無効の差異の相対性—重大明白説と明白性補充要件説

取消訴訟の排他的管轄の限界領域は明確ではないが、これを「公定力の限界」と称すべきかという問題がある。排他的管轄に服するのは、取り消しうべき瑕疵のある行政行為である。取消と無効の差異に関して、以下(i)の昭和34年最判において、「重大明白説」<sup>63)</sup>が示された。一方、第三者の利益を考慮する必要のない税務訴訟においては、重大性のみで足りるとしたのが(ii)の昭和48年最判である。

#### (i) 重大明白な瑕疵・最判1959（昭和34）年9月22日（民集13巻11号1426頁，判時202号24頁）

瑕疵ある行政行為の効力については、「取消の行政行為」と「無効の行政行為」を区別することが行われてきた。「当然無効の行政行為」の理論は、行政関係の安定性・第三者保護の要請よりも、争訟提起期間経過後の私人の権利救済の余地を拡張するために考案されたものである<sup>64)</sup>。もともとは、戦前、行政裁判所と司法裁判所の二元的裁判制度がとられて

いたことに由来している。行政行為が民事事件の先決問題となっている場合、行政行為が無効であれば、それを前提に司法裁判所が民事紛争の審理を行うことができると解されていた（行政事件を専門としない司法裁判所の裁判官にも瑕疵が認定できるように「明白性」が求められた。）<sup>65)</sup>のであるが、両者を区別する基準として瑕疵の「重大性」も要件とされる「重大明白説」を採用したのが当該判決である。

本件における原告は、その所有に係る農地について、自作農創設特別措置法3条によって農地買収処分を受け、同農地は小作人に売り渡された。これに対して原告は、本件買収処分ならびに売渡処分の無効の確認を求めて出訴した。

「自作農創設特別措置法5条5号により買収除外の指定をすべきものを、この指定をしないで買収することは違法であり、したがって取消事由とはなるが、それだけでは、当然に、重大明白な瑕疵として無効原因となるわけではない。すなわち、無効原因となる重大明白な違法とは、処分要件の存在を肯定する処分庁の認定に重大明白な誤認があると認められる場合を指すものと解すべきである。」「誤認が重大明白であることを具体的事実に基づいて主張すべきである。」と判示している。

行政行為の権力性ゆえに公定力を有しており、違法であつてもただちに無効となることはない。その効力を否定するには取消訴訟に

63) 重大明白な違法の場合には、処分が不発生となるため、公定力も不可争力もなく、誰でもいつでも無効の主張が可能となる。原田大樹『例解行政法』（東京大学出版会，2013年）62頁。

64) 自作農創設事業が、法令の不備によって、明らかに重大な違法の瑕疵をもちながら、単に出訴期

間の徒過（当時は訴願前置主義が採られており、異議申立期間は10日であった。）という理由のみで法的救済の途を閉ざす事例に対して、これを救済すべく立論された理論であった。岡田雅夫『判批』行政判例百選I〔第5版〕（2006年）163頁。

65) 宇賀・前掲注26329頁。

よることが必要となるが、そのような行政行為に「重大かつ明白な瑕疵のある」場合は、特権の享受に値しないことになる。「誤認が重大明白であることを具体的事実に基づいて主張すべき」と判示しているのは、第三者の存在を前提に、取消と無効の区別が、実体的なものではなく、手続的に捉えられていることを意味する<sup>66)</sup>。

(ii) 冒用登記事件・最判1973(昭和48)年4月26日(民集27巻3号629頁, 判時759号32頁)

現在では、取消訴訟と無効確認訴訟の差異を手続的に捉え、出訴期間の徒過による相対的な違いとする説もある。もともと、出訴期間を徒過し、取消訴訟を提起できない場合の救済方法として無効確認訴訟が捉えられていた経緯を考えると、「重大明白説」の要件は厳格すぎる。明白性は不要であり、重大性のみで足りるとしたのが当該判例である<sup>67)</sup>。

本件は、会社経営者が自分の土地を無断で内縁の妻の妹夫妻(原告)に譲渡した形をとり、さらにそれを第三者に譲渡した事件(いずれも原告には無断で行われた)である。税務署長の行った妹夫妻に対する譲渡所得課税処分につき、原告は不服申立を経ることなく(昭和35年の譲渡に対し、昭和37年11月の課税処分であったため)、無効確認を求めて出訴した。

「課税処分について、行政上の不服申立手

続の経由や出訴期間の遵守を要求しないで、当該処分の効力を争うことのできる例外的な場合の存することを否定しているものとは考えられない。」「課税処分につき当然無効の場合を認めるとしても、課税処分が課税庁と被課税者との間にのみ存するもので、処分の存在を信頼する第三者の保護を考慮する必要のないこと等を勘案すれば、当該処分における内容上の過誤が課税要件の根幹についてのそれであって、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に右処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合には、前記の過誤による瑕疵は、当該処分を当然無効ならしめるものと解するのが相当である。」と「例外的な事情」がある場合は、重大性のみで足りると判示した。

当該最判の射程は、第三者の保護を考える必要のない場合に、限定的に捉えられてきた。第三者の保護や行政の安定・円滑な運営を図る要請がある場合には、明白性の要件は(補充的に)必要であり、それ以外の場合には必要ないと解されている<sup>68)</sup>。その後、「明白性補充要件説」が認められた事例も下級審では散見されるが<sup>69)</sup>、最高裁は消極に解している。

66) 岡田・前掲注64)163頁。無効と取消の区別が実体的なものであれば、無効の要件の存在を主張すれば足りるはずになる。

67) 判批として、福家俊朗・行政判例百選I〔第5版〕(2006年)164~165頁、岩本浩史・行政判例百選I〔第6版〕(2012年)174~175頁、塩野宏・租税判例百選〔第3版〕(1992年)156~157頁、中川文久・租税判例百選〔第4版〕(2005年)200~201頁、伊川正樹・租税判例百選〔第5版〕(2011年)

194頁参照。

68) 塩野・前掲注(2)162~164頁は、明白性補充要件説を支持している。

69) 明白性を不要とした下級審の裁判例として、もんじゅ訴訟・名古屋高裁金沢支部判決2003(平成15)年1月27日(判時1818号3頁, 判タ1117号89頁)および、第二次ねずみ講事件・福岡高判1999(平成11)年4月27日(訟月46巻12号4319頁)がある。

(iii) 小括

両事例を検討した結論として、こと税務訴訟においては、「例外的な事情」の判断——取消と無効の手続的な差異を弾力的に解釈すれば、取消訴訟の排他的管轄に伴う不都合が解消されるのではないか。すなわち、納税者側のやむを得ない事由により不服申立前置がとれなかった場合、無効確認訴訟に、「出訴期間を徒過した場合の取消訴訟としての役割を担わせる」ことも可能ではないか。というのは、もともと、取消の行政行為と区別して無効の行政行為の観念を持ち出したのは、出訴期間を徒過してもなお、公平の観点から救済すべき事例に当たる場合には、出訴期間の徒過を理由とする訴えの拒否を認容しないという考えにすぎないからである<sup>(70)</sup>。以下、IV 2で検討する。

(2) 民事訴訟を通じた救済

税務訴訟において、やむを得ない事由により出訴期間を徒過した場合、あるいは、やむを得ない事由により不服申立前置がとれなかった場合、無効確認訴訟あるいは不当利得返還請求（公法上の当事者訴訟）の提訴が可能である。当該訴訟類型についての初期の判例が、以下(i)(ii)である。(i)の無効確認訴訟は重大明白説の壁の高さを示す事例となっているが、(ii)の貸倒れの発生という後発的事由が発生した場合の不当利得返還請求の認容は、画期的な判決とされている。

(i) 確定申告に対する錯誤無効・最判1964（昭和39）年10月22日（民集18巻8号1762頁，判時391号5頁，判タ169号134頁）

本件は、原告が行った所得税確定申告が、要素の錯誤により無効であると主張し、差押処分は無効確認を提起した事例である。「申告

納税制度を採用し、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものである。……したがって、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ許されない。」と判示した<sup>(71)</sup>。

錯誤無効の主張が許されるかどうかは、究極的には立法政策に属する問題ではあるが、本件では、民法95条の類推適用は許されないとした。特段の事情がない限り、法律で規定された救済方法によるべきとし、「更正の請求の排他性」を示した。

「更正の請求の排他性」にも例外がありうる。例外が認められるメルクマールとなるのが、行政行為の無効原因とされる「重大明白説」である。上記(1)(i)の昭和34年最判で示されたところの公定力を破る無効原因と考えられているところの厳格な要件である。

現在、更正の請求は5年に延長されているが、当時は確定申告書の提出期限後1ヶ月に限られていた。重大明白説による要件の厳格さと相まって、納税者の救済方法はかなり限定されていたことになる。

(70) 要するに、取消と無効の間にはもともと実体的な区別はなく、出訴期間の徒過による不利益からの救済という手続的な観点からの区別にすぎない。岡田・前掲注64)163頁。

(71) 判批として、酒井克彦・租税判例百選〔第5版〕（2011年）184頁、伊藤剛志・租税判例百選〔第4版〕（2005年）194～195頁、田部井彩・行政判例百選I〔第6版〕（2012年）268～269頁、碓井光明・行政判例百選I〔第5版〕（2006年）262～263頁参照。

- (ii) 不当利得返還請求・最判1974(昭和49)年3月8日(民集28巻2号186頁,判時738号62頁,判タ309号255頁)

本件は、納税者の貸金債権についての利息損害金について申告漏れがあったとして、これを雑所得とする更正処分・滞納処分がなされたが、その後になって元本債権の支払義務のあることを確認する代わりに利息損害金を放棄する訴訟上の和解が成立し、貸倒れにより放棄され、回収不能となった。当時、雑所得にかかわる更正の請求手続規定がなかったため、不当利得返還請求を提起した事例である<sup>72)</sup>。

雑所得にかかわる更正処分は、和解によってその根拠を失うことになるが、更正処分当時は、その処分に根拠がないとは当然に明らかとまでは言えず、少なくとも当該処分が無効であり、公定力は発生しないとする評価はできない。そうなれば、更正処分の公定力を取消訴訟で排除しないまま、民法の不当利得法理を適用して還付請求をすることは認められないとされていた<sup>73)</sup>。

しかし、「課税処分が後発的な貸倒れにより、遡って当然に違法、無効となるものではないが、貸倒れの発生とその数額が格別の認定判断を待つまでもなく客観的に明白で、課税庁に認定判断権を留保する合理的必要性が認められない場合にまで、課税庁自身による是正措置が講じられない限り、納税者が先の

課税処分にに基づく租税の収納を甘受しなければならないとすることは、著しく不当であって、正義公平の原則にもとるものというべきである。」として、原告の返還請求を認めた<sup>74)</sup>。本判決は、行政行為と不当利得という観点から、伝統的な行政行為の公定力理論に大きな疑問を投げかけた事例と捉えられている。

調査官解説では、「不当利得が権力的行為に基づいて生じた場合には、権力的行為の特殊性としての公定力が認められる結果、不当利得返還請求はしえないのが従来からの通説判例<sup>75)</sup>としているが、その引用元とされるのは美濃部・田中の教科書であり、引用判例は戦前の判例および行政事件訴訟特例法が適用される古い事例にすぎない。

本件の貸倒れの発生の事実は明白である。したがって、担税力はない。貸倒れの発生が事業所得を構成するものである場合には必要経費に算入することが当然許される。にもかかわらず、雑所得を構成する非事業上の債権の貸倒れにつき、課税庁が法律上の理由のない過誤納金を国庫に納めたまま、返還すべきでないことを正当化できる公定力理論などありえないのではないか。

<sup>72)</sup> 判批として、加藤雅信・租税判例百選〔第5版〕(2011年)180～181頁、同・租税判例百選〔第4版〕(2005年)192～193頁、板垣勝彦・行政判例百選I〔第6版〕(2012年)80～81頁、森田寛二・行政判例百選I〔第5版〕(2006年)76～77頁参照。  
<sup>73)</sup> 首藤重幸「税務訴訟にみる公定力理論の検証と克服」税務弘報59巻6号(2011年)83頁。

<sup>74)</sup> 佐藤繁・法曹時報28巻1号(1976年)120頁(調査官解説)は、「実体法において格別の配慮をしていない場合は、課税庁の判断を最終的なものとしなければならない合理的理由はなく、正義公平の一般原則によって法の不備を補うことが相当である。」とする。  
<sup>75)</sup> 佐藤・前掲注(74)117頁。

#### IV 税務訴訟における「公定力」のとりえ方

##### 1 民事訴訟による救済—不当利得返還請求および国賠訴訟

税務争訟手続は、更正・決定を処分として捉えていることから、行訴法3条2項の取消訴訟中心の争訟手続がとられてきた。もっとも、自動確定方式の租税については還付請求訴訟が認められる。賦課課税方式であっても公務員の職務上の法的義務違背が認められる場合には国賠訴訟も認められる。

##### (1) 登録免許税事件における公定力理論

登録免許税の税額確定は申告行為や課税処分が介在しない自動確定方式（通則法15条3項）である。したがって、納付済みの税額を過誤納金として取り戻す訴訟上の請求は、公定力を排除するための訴訟形式とされる取消訴訟ではなく、不当利得返還を求める当事者訴訟（還付請求訴訟）によると考えられている<sup>76)</sup>。

しかし、登録免許税事件・最判2005（平成17）年4月14日（民集59巻3号491頁，判時1897号5頁，判タ1181号176頁）<sup>77)</sup>では、本件拒否通知は還付通知という簡易迅速に還付を受ける手続上の地位を否定する行政処分にあたるとしながらも（＝伝統的な考えに従うと、取消訴訟の排他性が及ぶことになる）、拒否通知は登録免許税の税額を公定力をもって確定するものでないから、税額にかかわる不当利

得返還請求訴訟も排除されるものではないと、救済方法の弾力化を示した。

当該事例において、原告である納税者は、納付後になって、阪神淡路震災特例法によって登録免許税が免除されることに気づき、還付請求をしたが、証明書の添付がなかったとして還付通知ができない旨の通知をされた。神戸地裁、大阪高裁ともに、拒否通知は処分ではないと判示し、還付請求を認めなかった。

ところが、最判では一転して、登記官がした還付の拒否通知に「処分性」を認め、取消訴訟の対象となることを肯定した。同時に、拒否通知によって権力的に確定した範囲を手続上のものに限定する（＝通知拒否処分の公定力の範囲を限定する）ことで、過誤納金は国の不当利得となるから、登録免許税法31条2項所定の請求の手続によらなくても、通則法56条に基づき、過誤納金の還付を求める訴訟もできるとした。

このように、当該判例において、登録免許税還付拒否通知に処分性を認めたのは、登録免許税法が処分に関する手続を特別に設けていると解釈したことによる。すなわち、登記機関が税務署長に通知を行うことにより、登録免許税の過誤納金の還付事務が「円滑かつ簡便に」行われ、「簡易迅速に」還付が受けられるように、特別な還付請求手続を登録免許税法が定めているとみて、通知の処分性を肯定した。処分性が認められると、時間的制約として、出訴期間制限や、不服申立前置が求められる。しかし、「還付を請求するには専ら

<sup>76)</sup> 首藤重幸「税務訴訟における『公定力』の危険性」税務弘報59巻3号（2011年）2頁。

<sup>77)</sup> 判批として、斎藤誠・租税判例百選〔第5版〕（2011年）166～167頁，高世三郎・ジュリスト1300号（2005年）147～149頁（調査官解説），奥谷健・

判時1915号（2006年）169～173頁，北見宏介・行政判例百選Ⅱ〔第6版〕（2012年）348～349頁，太田幸夫・判タ1215号（2006年）256～257頁，三木義一・税研122号（2005年）48～54頁，首藤重幸・平成17年度重要判例解説（2006年）39～40頁参照。

同項規定の手続によるべきであるとする手続の排他性を規定するものではないので<sup>78)</sup>、拒否通知の取消を受けなくても、通則法56条に基づき、過誤納金の還付を請求することができる。」【要旨1】と救済方法を拮げている。

なお、泉徳治は、反対意見において、「登記機関の認定権は、納付の手続のためのものであって、税額等を公定力をもって確定するものではない。」としながらも、「認定は行政処分であり、取消を求める訴えによるしかなく、過誤納金の返還を請求することはできない。」とする。公定力のある処分は行訴法の手続によるべきとの従来の通説を示している。

登記官のした拒否通知によって登録免許税が確定されるわけではないので、誤って登録免許税を過大に支払っているのであれば、それは国が納税額相当分を理由なく利得していることになるので、処分が取り消されなくても、不当利得返還請求訴訟ができると柔軟な判断をした。しかし、行政処分による通用力として公定力が発生することを前提とし、その範囲を限定的に解しているのみである。

当該訴訟で、原告側は、登記官に対しては拒否通知の取消を、国に対しては登録免許税相当額の不当利得の返還請求を併合提起していた。原告側も「還付通知をしない通知」が処分に該当するか否か判断できなかった故の併合提起であった。今後は間違った訴訟形式であるとして却下されるリスクが除去されることになる。

## (2) 固定資産税国賠訴訟における時効の壁を破る方法

一般的には、ある行政行為が違法であった場合、私人は当該行政行為につき、あらかじめ取消または無効確認の判決を得なければならないものではないから、国家賠償を提起することによって、自らの権利侵害につき金銭的な形で賠償を請求することができる。それは、取消訴訟が行政処分の効力を否定するものであるのに対し、国賠訴訟は行政処分の適法性の有無を問題とするもの（前者は有効・無効の問題、後者は合法・違法の問題）であり、両制度の効果が異なるからである。

しかし、税金のような金銭賦課処分の場合には、この理論を認めると、出訴期間が徒過しても金銭を請求できることになる。その結果、出訴期間の制限が失われ、行政行為の公定力が無意味になる。したがって、国家賠償はできないと解するのが「否定説」である。他方、国家賠償の要件を満たしている場合には認容できるとする「肯定説」もあり、裁判例も分かれていた<sup>79)</sup>。これら両説の対立点は、理論面では、公定力の範囲に関するものであり、実質面では、損害賠償請求を認めることによる支障（公定力を否定すると20年間は損害賠償が可能（民法724条））に関するものである。

これまで、地方税法上、固定資産の評価に不服がある納税者が選択できる救済手続は、①固定資産評価審査委員会に対する審査申出（同法432条1項）、②同委員会の決定に対す

<sup>78)</sup> 行政実務上は、拒否通知は行政処分であると解しており、その通知書には、拒否通知に対して通則法75条1項5号の規定による国税不服審判所長に対する審査請求をすることができる旨の教示を付している。高世・前掲注(7)149頁。

<sup>79)</sup> 近年の判例・学説を網羅的に検討した研究とし

て、小澤道一「課税処分に係る取消争訟制度の排他的管轄と国家賠償請求との関係(L)(F)」判時2061号(2010年)3~19頁、2062号(2010年)13~23頁、同論文につき「学会展望」公法研究72号(2010年)282~283頁参照。

る取消訴訟に限られていたが（同法434条1項、2項）、最高裁として肯定説の判断を示したのが当該最判2010（平成22）年6月3日（民集64巻4号1010頁、判時2083号71頁、判タ1326号99頁）<sup>80</sup>である。

原告の有する冷凍冷蔵庫の固定資産税等につき、被告・名古屋市は1987（昭和62）年度から2006（平成18）年度までの各賦課決定の前提となる価格の決定につき、一般用の倉庫に該当するとして価格の決定を行ってきたが、2006（平成18）年5月26日付けで、登録価格を修正し、2002（平成14）年度から2005（平成17）年度まで5年分の差額の還付を行った。原告は還付時に初めて登録価格の間違いを知ったわけであり、評価審査委員会に対する審査の申出や取消訴訟を経ることは当然不可能であり、過納金等の国家賠償請求を提訴した。

名古屋地裁、名古屋高裁ともに、「固定資産税等の過納金相当額を損害とする国賠請求を許容することは、課税処分等の不服申立期間を制限した法の趣旨を潜脱することになるばかりか、課税処分の公定力をも実質的に否定することになるから、課税処分が当然無効の場合を除き、当該処分が取り消されない限り、国賠請求は許されない。」との否定説を採り、

請求を棄却していた。

国賠訴訟は、過去多数年にわたる公務員の違法につき、時効による壁を破る方法であり、最高裁は上記の肯定説の立場で決着をつけた。過納金に対しては公定力の及ぶ範囲は限定的に捉えられ、取消判決の既判力は国賠訴訟には及ばないとした。したがって、当該最判は、「公定力は国家賠償訴訟には及ばない。」という判例理論を確認したものと理解されている<sup>81</sup>。

賦課課税方式の固定資産税の登録価格の間違いを、納税者は、過去5年分の還付を受けた時点で初めて知ることとなった。公務員の職務上の法的義務違背に対し、地方税法上の還付金の消滅時効（18条の3）以前分の責任をどこまで追求できるかにつき、一つの結論が出された<sup>82</sup>。

本判決の射程が、申告納税方式にも及ぶかについて、最判も学説も肯定的に捉えている。宮川光次・補足意見は、「この理は、金銭の徴収や給付を目的とする行政処分についても同じである。」としている。金銭賦課処分に対しても国賠訴訟が認められたことは、抗告訴訟以外に納税者の救済の途が拡がったことの証左と言える。

80) 判批として、中川丈久・租税判例百選〔第5版〕（2011年）222～223頁、北村和生・民商法雑誌143巻3号（2010年）342～357頁、仲野武志・平成22年度重要判例解説（2011年）56～57頁、阿部泰隆・判例地方自治339号（2011年）29～32頁、石島弘・税理53巻13号（2010年）162～170頁、山村恒年・判例地方自治337号（2011年）103～106頁、手塚貴大・税法学567号（2012年）181～204頁、岡本博志・北九州市立大学法政論集38巻4号（2011年）111～131頁、浅妻章如・税研178号（2014年）285～287頁、櫻井敬子・地方税63巻10号（2012年）2～6頁参照。

81) 高木光「公定力と国家賠償請求」『行政と国民の権利 水野武夫先生古稀記念論文集』（法律文化社、2011年）4頁。

82) 地方公共団体において、当該訴訟のように過去のかかりの長期間にわたって固定資産税の過納賦課が行われた事実が明らかになった場合、横浜市や北九州市の事例にみられるように、地方税法の規定にかかわらず、取扱要綱等によって、固定資産税の過納金を返還する自治体もある。岡本・前掲注80)127頁。ただし、その法的根拠を何に求めるかという問題は存在している。

## 2 行政行為の取消と無効の差異および違法性の承継

### (1) ねずみ講事件—無効確認訴訟の壁

取消と無効の差異における「重大性」は相対的な考えであり、取消も無効も行政行為が法に適合していないことの判断の表示としては同趣旨との学説<sup>83)</sup>は古くから散見される。さらに、税務訴訟においては、処分を信頼する第三者を考慮する必要がないことを勘案して重大性のみで足りるとするⅢ3(1)(ii)の昭和48年最判（冒用登記事件）の基準が示されながらも、その後も、無効確認訴訟の壁は高いままである。

更正処分がされた1976（昭和51）年から最判が出た2004（平成16）年7月13日まで、実に28年もかかった「ねずみ講事件」を取り上げ、無効確認訴訟の可能性を検討する<sup>84)</sup>。

当時社会的に批判されていたねずみ講の仕掛け人である会長が、1972（昭和47）年5月20日「天下一家の会・第一相互経済研究所」（以下「本会」という。）を設立。以後、人格なき社団として法人税の申告をしてきたところ、本会が人格なき社団に当たるとの前提で、1976（昭和51）年3月11日に更正決定処分がされた。

第一次訴訟では、社団性が認められない以上、当事者能力がないとされ、判決は確定した。しかし、課税庁が納付税額の還付等に応じなかったため（処分が取消されたわけでは

なかったため）、会長の破産管財人が、処分の取消と無効を求めて争ったのが第二次訴訟である。

第二次訴訟の熊本地裁は、社団性があり、課税処分自体が適法と判断した。人格のない社団に当たらないので訴えの利益がないという第一次訴訟で決着がついたはずの前提が覆り、「社団であり、処分は適法だった。」と判示された。

控訴審の福岡高裁は、取消訴訟については審査請求前置の要件を欠き、不適法であると判断して却下した。そのうえで、本会に社団性なしと判断した。実体のない団体に法人税課税処分をしたことについて、「そもそも存在しない虚無人を名宛人とするものであるから、処分の存否それ自体にかかわる重大な瑕疵があると云わざるを得ない。」として無効と判示した。「第三者の保護を考慮する必要がないような場合等には、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生等を敢えて認める必要もないところから、瑕疵の明白性を問題とすることなく、当然無効になるものと解するのでも、全く当を得ないものと言うことができない。」と昭和48年最判（冒用登記事件）で示されたところの「明白性補充要件説」を採っている。

ところが、最判2004（平成16）年7月13日（判時1874号58頁，判タ1164号114頁）<sup>85)</sup>では再度逆転。「外形的には団体としての組織を備えており、法人でない社団と認定したことにはそれなりの合理的な理由が認められる。認

83) 「取り消しうべき瑕疵」と「無効の瑕疵」の2種類があるわけではなく、出訴期間内に提起されたか、期間後に提起されたかの違いを言い分けるにすぎないとしている。高柳・前掲注①6513頁。

84) ねずみ講事件を含めた以下の争点につき、拙稿「税務訴訟の争い方とその実質的波及効果(上)」税

務事例47巻3号（2015年）58～67頁、「権利能力なき社団と人格のない社団等—民事法における実体論・手続論と租税法における借用概念—」愛媛大学法文学部論集総合政策学科編33号（2012年）57～123頁。

定が誤りであるとしても、それが外形上、客観的に明白とはいえない。」と判断。課税処分は有効と判示した。

当該最判は、昭和48年最判（冒用登記事件）で示された「例外的な事情」につき、①課税庁が重大な瑕疵のある課税処分を行い、さらにこれを維持したことに対する原告側の責任ないし関与の程度、②瑕疵のある課税処分を維持することにより原告が受ける不利益の程度を考慮して「例外的な事情」の存否を判断している<sup>85)</sup>。したがって、原告側が行った行為（人格なき社団として法人税等を申告）が原因となって課税庁が重大な瑕疵のある課税処分を行ったときは、取消訴訟の排他的管轄の例外を拡げてまで原告の権利救済を拡充する必要はないとして、重大明白説を採っている。

当該ねずみ講事件には、実体法上の論点（借用概念であるところの人格のない社団等に対する民法と税法の解釈の差異）および、訴訟形式上の論点がある。会長の破産管財人が、被害者救済のために納付税額の還付等を求めた訴訟であるが、形式的に不服申立前置を採れなかった。破産者である会長は、不服申立期間内に法人名義（本会）で、異議申立および審査請求を行っているものの、破産者個人としては行っていない。

会長の破産管財人は、窮余の策として、無効確認訴訟を提訴せざるを得なかった。ねずみ講被害者の救済を目的とする訴訟であるが、

「例外的な事情」の存否が厳格に判断され、被害者救済の必要性は考慮されていない。

## (2) 第二次納税義務者の争い方—違法性の承継

本件は、本来の納税義務者の課税処分につき、納付告知を受けた第二次納税義務者（国税徴収法39条）が異議申立をしたが、通則法75条に基づく不服申立の起算日（処分があったことを知った日；77条）が主たる課税処分の到達日の翌日であるとして、却下されたため、①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、通則法75条に基づく不服申立をすることの可否、②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通則法75条に基づく不服申立をする場合の不服申立の起算日、を争ったものである。

第一審は原告の主張を認めたが、控訴審はこれを退けた<sup>86)</sup>。最判2008（平成18）年1月19日（民集60巻1号65頁、判時1936号72頁、判タ1213号83頁）<sup>87)</sup>は、原判決を棄却し、①第二次納税義務者は、本来の納税義務者に対する課税処分につき通則法75条に基づき不服申立をすることができる。②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通則法75条に基づく不服申立をする場合の不服申立期間の起算日は、当該第二次納税義務者に対する納付告知がされた日の翌日である、と判示した。

85) 判批として、石島弘・民商法雑誌132巻1号（2005年）92～101頁、金光寛之・税務事例37巻9号（2005年）61～65頁、芳賀真一・税研148号（2009年）42～44頁、深澤龍一郎・法学論叢159巻4号（2006年）103～113頁、関子善信・税務事例37巻4号（2005年）1～6頁参照。

86) 深澤・前掲注85)111頁。

87) 控訴審判決に対する批判的な検討として、三木

義一＝兼平裕子「第二次納税義務者の争い方」三木義一ほか編著『判例分析ファイルⅢ』（税務経理協会、2006年）372～384頁。

88) 判批として、三木義一・租税判例百選〔第5版〕（2011年）48～49頁、川神裕・法曹時報59巻9号（2007年）295～333頁（調査官解説）、田中啓之・法協128巻6号（2011年）257～295頁、田中治・税研148号（2009年）48～50頁参照。

当該最判は、第二次納税義務者は自己に対する納付告知処分の取消訴訟で、主たる納税義務の有無を争えないと判示した昭和50年8月27日最判（民集29巻7号1226頁）を変更するものではない。

この点につき、泉徳治は、多数意見の結論に同調するが、その理由を異にする意見において、「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された納税義務、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」と解すべきである。」としている。

この理解に対し、山本は、「少なくとも立法論としては本筋と考えられる。ただし、第二次納税義務者の制度を滞納処分と並べて徴収手続として国税徴収法に定めてしまっている現行法の解釈論としてとることは難しいかもしれない。」と述べている<sup>89)</sup>。田中も、「第二次納税義務者に対して、告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の違法性を直截に争わせる方が、立法論的には、より簡明であり、課税関係がより安定することになる。」と泉の意見に同調している<sup>90)</sup>。

本件において「公定力」の用語は、主たる課税処分の効力が、第二次納税義務者の納付

告知の取消訴訟に及ぶか——すなわち、本来の納税義務者に対する課税処分の違法が納付告知に継承されるか——との意味合いで用いられている。公定力の効果を限定的に解し、遮断効果が認められるための判断要素として捉えている。

### 3 行政行為論から私法的構成へ

以上とりあげた4つの判例は全て、公定力を行政処分の通用力と捉える。すなわち、公定力を課税処分の遮断効果が認められるか否かのメルクマールとして捉えている。

課税処分、すなわち、行政行為の遮断効果は、まず、その救済方法が取消訴訟を原則とすることに現れる。不服申立前置を経て、更正・決定処分の取消を求める手続が通則法（75条以下）に定められていることから、不可争力に縛られることになる。

しかし、税務訴訟の類型は取消訴訟に限定されない。2004（平成16）年行訴法改正により、新たな訴訟類型が設けられた結果、①取消訴訟、②無効確認訴訟、③争点訴訟、④不作為の違法確認訴訟、⑤義務付けの訴え、⑥差止の訴え、⑦過誤納金還付請求訴訟、⑧国家賠償請求の8つの類型があることになる<sup>91)</sup>。

取消訴訟の排他性の壁を破る方法の一つが、不当利得返還請求や国賠訴訟という民事的救済の途であり（⑦、⑧）<sup>92)</sup>、もう一つが「当然無効の行政行為」の観念であるところ

89) 山本隆司「公定力(2)」法学教室365号（2011年）110頁。

90) 田中治・前掲注88)50頁。

91) 金子・前掲注(47)928～932頁。

92) 「課税処分の公定力が不当利得返還請求に対しても及び、課税処分取消訴訟の手続によらないで納税者が国または地方公共団体に対し過納金相当

額の不当利得返還請求（民法703条）をする余地は、原則として存在しない。」と取消訴訟の排他性の仕組みを重視する考えもある。小早川光郎「課税処分と国家賠償」稲葉馨＝亘理格編『藤田宙靖博士東北大学退職記念 行政法の思考様式』（青林書院、2008年）424頁。

の取消と無効の壁を破る方法(②)である。

前者は、租税争訟も債務関係的に捉えられる証左となった。租税債権(納税義務)を金銭債権として捉える租税法の私法実体法的構成の帰結として、民事訴訟による納税者救済の重要性が主張され<sup>93)</sup>、それが、過払税額について不当利得返還請求が認められた登録免許税事件、国家賠償請求が認められた冷凍冷蔵庫固定資産税事件につながった。民法の適用によって、還付税額についての5年間の時効の壁を破ることもできる。

後者の壁——すなわち、取消と無効の差異を相対的に捉えることは可能であろうか。

上述してきたように、高柳、遠藤、原田、宮崎、岡田、阿部らの行政法学者が、戦後の早い時期から、公定力理論を疑問視し、否定的な説を示している。法律行為と異なる行政行為の特殊な効力を認めながらも、権力性に対する疑問を投げかけている。しかし、通説には至っていない。取消訴訟の排他的管轄が及び、さらには、無効確認が認められるメルクマールは「当然無効の行政行為」の観念によるとの説が、多数説を形成している。

一方、最高裁は「公定力」という用語を正面から定義していない。II 3(1)(i)昭和30年最判にしても、(ii)昭和39年最判にしても、田中らの定義を用い、重大明白な瑕疵以外では「適法性が推定」されると述べるにとどまっている。その後の判例の個別意見において「公定力」の用語が用いられているが、教科書通りの、行政処分が当然もつ通用力として、論理を組み立てている。滝井は、「公定力とは学者が言っているものを、判例がなんとなく認めているだけであり、不要である。」と批判する<sup>94)</sup>。

公定力の中身は、結局、①不可争力(出訴

期間の制限)の問題と、②不服申立前置の問題に集約される。「無効の瑕疵」と「違法の瑕疵」の差異につき、相対的な、または量的なものであり、「重大性」は差異の相対性に由来する、との考えも出ている<sup>95)</sup>。しかし、両者の区別によって、訴訟類型の選択、出訴期間(不服申立期間を含む)の制限に服するか否かが決定的に異なってくることは、私人側にとっては最大の壁となっている。

瑕疵の「重大性」は、行政行為の適法要件の重要性に関する解釈によって判定される。重大明白説の「明白性」は、通説・判例では「外見上一見明白説」が採られている。処分成立当初から重大な瑕疵が存在することが何人にも明らかである場合のみ、瑕疵の明白性が存在すると解される。行政庁の処分当初から客観的に明白な瑕疵がある場合、通常は、職権取消をするのではないか。当初から明白性が認められる場合はかなり限定されることになる。

以上より、課税処分を行政処分と捉える限りは、取消訴訟の排他的管轄に服することになるが、瑕疵の重大性を相対的に捉えることにより、出訴期間経過後の無効確認が認められる途が広がるのではないか。

## V むすびにかえて

近時は、原告の実効的な権利救済の必要性が重視されている。しかし、行政訴訟(税務訴訟)の原告側勝訴率は相変わらず低く、行政訴訟の訴訟要件は原告にだけ立ちはだかる障壁で、裁判の現場では、最初の、最大の、

<sup>93)</sup> 中里・前掲注(6)162~163頁。

<sup>94)</sup> 滝井・前掲注(3)148~149頁。

<sup>95)</sup> 森稔樹「行政処分の無効」行政法の争点(2014年)38~39頁。

争点になっている<sup>96</sup>。

かつては、不当利得返還請求に対しても公定力が及ぶとされ、税務訴訟は原則として、抗告訴訟の手續の範疇に取り込まれていた。しかし、税務が一般の行政処分と決定的に異なる点は、現行の申告納税制度においては、納税者の一次的判断権が重視されている点である。したがって、行政法的手続法的見方と対比した、私法実体法的見方がありうる。後者は租税債権（納税義務）について民事訴訟または当事者訴訟により、納税者を救済しようとする立場につながる。判例もこのような取扱を認めつつある。

学説では、課税処分のもつ権力性、すなわち、処分性を否定する見方もある。しかし、現行法の文言通り、更正・決定を処分として捉える限りは、抗告訴訟を提起せざるを得ない。むしろ、無効確認の敷居を低くする解釈の方が現実的ではないか。すなわち、当然無効の行政行為の理論を柔軟に解釈し、取消と無効の差異を相対的に捉えるべきではないか。それは、判例が処分性の範囲を拡大させ、抗告訴訟による救済の範囲を拡大させている傾向とも親和的ではないかと思料する。

---

<sup>96</sup> 阿部・前掲注<sup>29</sup>3頁。