

租税法と信義則(1)

— 判例を中心に —

乙 部 哲 郎

- 一 はじめに
 - 二 判旨の一般的見解
 - 三 信義則の意義（以上、本号）
 - 四 信義則の法的根拠、性格
 - 五 信義則の適用の限界
 - 六 信義則の適用要件
 - 七 信義則の適用範囲、効果
 - 八 おわりに
- 一 は じ め に

一 行政法における信義則に関する判例は、租税法領域のものが最多を占める。筆者は、かつて、この租税判

例を紹介し検討する機会があった。⁽¹⁾ その後も、この種の判例の数は増大化の傾向がみられる。信義則に関する租税判例の展開については別稿でその概観を試みた。⁽²⁾

二 本稿は、行政法における信義則に関する判例の総合研究の一環として、右の別稿をふまえて（明示的に別稿を逐一、引用することはない）、租税法における信義則の意義、根拠・性格、適用の限界、適用要件、適用範囲・効果などについて分析・検討を試みることを意図している。これら信義則の論点に包括的に論及する判例は少ないが、法律による行政、租税法律主義との関係や適用要件との関係で一般的見解を示すものまで含めると相当数ある。これらの判旨はそれぞれ関連するところと言及することとして、ここでは、信義則の論点についてある程度包括的に一般的見解を示すものに限る、右の分析・検討に入る前に概観することにする。本稿に掲げる判例番号は、別稿の後尾に掲記の判例の一覧表に従っている。判例番号や法条の揭示方法も別稿のそれと同じである。租税法または行政法における信義則に論及する学説もとりあげることにする。かつての旧稿をベースにしてはいるが、見過ごした判例やその後に見れた判例・学説を収めたことなどにより結果的には旧稿を全面的に書き改めることになった。

(1) 乙部「租税法における禁反言の法理」民商法雑誌七五巻二号（昭五二）、同「租税法と信義則・禁反言則」（一）、

（二・完）民商法雑誌一〇〇巻二号、四号（平元）。

(2) 乙部「租税判例における信義則の展開」神戸学院法学二七巻三号（平一〇）二九頁以下。

二 判旨の一般的見解

一 昭和四〇年代

一 昭和二〇年・三〇年代には、概観するかぎりには、租税法における信義則についてある程度包括的に一般的見解を示す判例は見当たらない。昭和四〇年代に入ると、まず、非課税取扱の決定・通知について、同一事件におけるつぎの二つの判決が信義則の適否の結論を異にし、かつ、信義則の意義、根拠・性格、限界、適用要件などの論点についてまとまった一般的見解を提示するものとして注目される。

東京地判昭四〇・五・二六行裁集一六卷六号一〇三三頁〔13〕

「自己の過去の言動に反する主張をすることにより、その過去の言動を信頼した相手方の利益を害することの許されないことは、それを禁反言の法理と呼ぶか信義誠実の原則と呼ぶかはともかく、法の根拠をなす正義の理念より当然生ずる法原則（以下禁反言の原則という。）であつて、国家、公共団体もまた、基本的に、国民個人と同様に法の支配に服すべきものとする建前をとるわが憲法の下においては、いわゆる公法の分野においても、その原則の適用を否定すべき理由はない」、「ことに、国民の社会生活が公法法規により規制される度合が増大し、しかも、この種の法規がますます専門技術化するに依りて」、「通達、本件のような非課税決定の通知など「事実上の行政作用の果す役割はますます重要なものとなり、その反面、国民は、善良な市民として適法に社会生活を営むためには、かような事実上の行政作用に依存しこれを信頼して行動せざるを得ないこととなる。……前述のような事実上の行政作用の果している役割りにかんがみれば、個々の場合に、租税の減免が法律上の根拠に基づいて行なわれるべきであるとする原則を形式的に貫くことよりも、事

実上の行政作用を信頼したことにつきなんら責めらるべき点のない誠実、善良な市民の信頼利益を保護することが、公益上、いっそう強く要請される場合のあることは否定できないところであるから、租税の減免が法律上の根拠に基づいてのみ行なわらるべきであるということは、税法の分野に禁反言の原則を導入するについて、その要件及び適用の範囲を決定する場合に考慮を払うべき要素の一つとはなっても、この原則の導入を根本的に拒否する理由とはなり得ないものと解すべきである」。信義則の「適用の要件の問題としては、とくに、行政庁の誤った言動をするに至ったことにつき相手方国民の側に責めらるべき事情があつたかどうか、行政庁のその行動がいかなる手続、方式で相手方に表明されたか（一般的のものか特定の個人に対する具体的なものか、口頭によるものか書面によるものか、その行動を決定するに至った手続等）相手方がそれを信頼することが無理でないと認められるような事情にあつたかどうか、その信頼を裏切られることによつて相手方の被る不利益の程度等の諸点が、右原則の適用の範囲の問題としては、とくに、相手方の信頼利益が将来に向つても保護されるべきかどうかの点が吟味されなければならない」。

東京高判昭四一・六・六行裁集一七巻六号六〇七頁〔15〕

「禁反言の法理とは、いわゆる表示による禁反言をいうものと解されるが、その趣旨は、自己の過去の言動（表示）により他人をしてある事実を誤信せしめた者は、その誤信に基き、その事実を前提として行動（地位、利害関係を変更）した他人に対し、それと矛盾した事実を主張することを禁ぜられる、とするにあるものと考えられる。そして、一般に、禁反言の適用される表示とは、事実の表示であることを要し、単なる意見もしくは意向の表示では足りず、また、禁反言の適用を認めると違法な結果を生ずる場合には、その適用を阻却されると解されている」。

右の兩判決の結論の差異は、基本的には次の諸点をどのようにみるかにかかっていると思われる。第一に、行政法令の増大・複雑化のもとで行政側が明示または黙示に示す行政法令の解釈（行政解釈）の適法性への相手方の信頼保護の必要性である。この点について、〔13〕は積極的に評価するのに対して、〔15〕は禁反言則は「単なる意見もしくは意向の表示」には適用されないとすることから、むしろ否定的であるように解される。第二に、禁反言則を適用して租税法規に適合する課税処分は違法とすれば、法律による行政や租税法律主義を侵犯することになるから、禁反言則は適用されないのではないかという点である。〔13〕はこの点は禁反言則の適用を根本的に拒否する理由とはなりえないというのに対して、〔15〕は逆にこの点を重視して禁反言則の適用を否定した。第三に、禁反言則の適用要件については、〔13〕は、問題提起をするともに「非課税の取扱いは、正規の決裁手続を経て、公文書により原告に通知されたもので、原告がこれを信頼して本件土地及び建物につき固定資産税が非課税と考えたことに無理はなく……しかも、右通知に反し過年度に遡って固定資産税が賦課されることにより原告が被る不利益は無視できないものがある」といい、右の適用要件を充足するとみるのに対して、〔15〕は、非課税取扱の通知が「事実上の措置にすぎない」こと、相手方は従前より「非課税と誤解しており、それゆえに「非課税扱いとされる準学校法人への組織変更をしなかったことなどを重視して、禁反言則の適用を否認する。右の三点についての論評はそれぞれ関連するところで行うことにするが（以下の年代との関係でも同様）、結論のみえば、いずれも〔13〕の判示の方が適切であると考える。

二 昭和四〇年代後半になると、申告是認通知、指導助言等、実務・慣行に関して、信義則の論点について一般の見解が提示されることになるが、結論的にはすべて信義則の適用を否認する。信頼の対象である課税庁側の行為形式や局面の差異に応じて、判旨の一般の見解にも違いがみられるということはないようであり、昭和五〇

年代・六〇年代・平成初期の判例についても同様の指摘が可能である。

大阪地判昭四五・五・七行裁集二一巻五号七八〇頁〔32〕

大阪高判昭四六・三・一一税資六二二号三二六頁〔39〕

〔32〕は、「原告が主張する禁反言ないし信義誠実の原則とは、要するに、自己の過去の言動によってある事実を表示したものは、右事実の存在を信じて利害関係を変更した相手方に対して、以後その事実の存在を否定することが許されなくなるというところにあると解せられるが、右の法原則は、法の根底に存する正義の観念から生ずるものである以上、単に私法の領域のみならず、公法の分野においても、等しく妥当する法原則である……一方、禁反言ないし信義誠実の原則が正義の観念から生ずるものであるから、右の法原則を適用したため、違法な結果を容認することになるような場合には、その適用が慎重になされねばならないことは当然である」といい、〔39〕はこの原判決をそのまま引用する。

名古屋地判昭四八・一二・七判時七三九号七一頁〔59〕

「一般に、私法上の禁反言の法理が国と国民との間の租税法律関係について適用があるかどうか問題が多るところであるが複雑化した租税法規が難解なものとなっている現状で、しかも、申告納税を建前とする制度上、国民は申告にあたり税務官庁の指導助言に俟つことが多いことは容易に想像できることであるが、かかる助言指導を善意で信頼して行為した国民の利益はこれを保護すべき特別の事情がある場合にはその適用を拒否すべきではなく、また、かかる事情の有無は具体的事案に則し、租税法律主義、租税負担の公平の諸原則との較量のうえで決すべきである」。

神戸地判昭四九・二・六税資七四号三六四頁〔62〕

「民法第一条に規定する信義誠実の原則並びに信義誠実の原則の倫理的原則として発展した禁反言の原則は元来私法関係を対象とするものであるが、同時にそれは法の一般原理であつてその趣旨は公法関係にも妥当する。…甲が乙のなした表示に信頼し、それに基いて自己の地位を変更したときは、乙は後になって自己の表示が真実に反していたことを理由としてそれを翻すことができないとする禁反言の原則は、納税者が納税申告において、自己に知れた事実を故意又は重大な過失により申告しなかつた場合に迄適用されるものではない」。

富山地判昭四九・五・三一行裁集二五卷五号六五五頁〔66〕

禁反言則・信義則は「あらゆる分野における法に内在する一種の条理の表現とみるべきもので、租税法主義の原則も、租税法における解釈原理としての信義誠実の原則等の適用を否定すべき根拠とはならないと考えられる。したがつて、課税庁を信頼して行爲した納税者の利益が、課税庁側の右諸原則違反の行爲によつて害され、これを保護すべき特別の事情がある場合には、租税法主義、租税負担の公平等の諸原則との較量のうえで、禁反言の法理、信義誠実の原則等の適用を決すべきである」。

昭和四〇年代後半期には、第一に、行政法令の増大・複雑化のもとでの行政解釈への相手方の信頼保護の必要性に関しては、〔59〕のみが明示するが、〔13〕が賦課課税との関連でいうのと比べて、申告納税との関連で肯定する点で特色がある。第二に、法律による行政や租税法法律主義等との関係については、〔32〕・〔39〕は禁反言則等の適用に慎重であるべきといひ、〔13〕が禁反言則の適用は「慎重な判断を要する」という部分と似ており、〔59〕と〔66〕は比較考量により信義則等の適否を決定すべきことを求める点で、一見すると〔13〕と〔15〕との中間に位置するようにも解される。第三に、右の判例はいずれも信義則の適用を否認するが、信義則の適用要

件について、具体的には、〔32〕・〔39〕が「申告是認通知が何らの法的効果も伴わない単なる事実上の行政措置にすぎない」こと、〔32〕・〔39〕、〔59〕は更正処分は租税法令に従っており納税者に「税法上（格別）不利益」を及ぼさないことを強調するのは、むしろ〔15〕の方に近い。〔62〕は納税者は実額により経費を算出して申告してきたことなどから故意または重過失があること、〔66〕は納税相談の「指導内容も一般的、抽象的なものに止まる」ことを重視する。

二 昭和五〇年代

一 昭和五〇年代に入ると、信義則の論点について一般の見解を提示する判例も増え、実務、指導助言・回答、示唆に關して示されることになる。しかし、結論論にはいずれも信義則の適用を否認する。

仙台高判昭五〇・一・二二行裁集二六卷一号三頁〔72〕

「本来契約当事者のような特殊な法律関係によって結ばれている者の間で機能する禁反言の法理ないし信義則がそのまま公法上の権力関係としての性格の濃い租税の賦課決定の分野にも適用されると解することに ついては疑問の余地があるのみならず、右の適用が肯定されるとしても、かかる法理ないし原則は実質的に 相対立する利益相互の調整を目的として本来法規上許されるべき権利の行使を抑制するものであるから、その適用は厳格、慎重になされなければならない」、単なる不作為や非課税の事実状態は「禁反言の法理にいう 信賴の対象たる表示……信義則にいう相手方の信賴の原因たる行為」には該当せず、また、「いわば私人の利益」たる非課税の期待は「租税法主義の原則に基づき課徴税を義務づけられている控訴人の公益とは比較 にならず、まして租税法主義の原則を犠牲にしてもなおかつ回復せしめるに値するほどの信賴利益である とすることは到底できない」。

札幌地判昭五〇・六・二四税資八二号二三八頁〔78〕

「租税法は極めて多数の納税者を対象として公平かつ普遍的に課税することを企画するものであり、ことに画一的にこれを適用執行すること要するものであるから、一方当事者の意思によつては勿論、両当事者の合意によつても租税法の適用を左右することは許されず、租税は常に租税法の定めるところに従い、一律に客観的かつ公正に課されなければならないのである。尤も信義誠実の原則はあらゆる分野における法に内在する法原則と考えられるのであつて、これを租税法に限つて、排除すべきものとする根拠はない。そうしてみれば租税法の分野においても行政庁の表示を信頼して行為することが一般的見地から無理からぬことと考えられる事情があること、その表示によつて相手方が利害關係を変更したこと、その信頼を裏切られることによつて相手方が不測の損害を蒙る場合には、信義則上右信頼利益は保護されなければならないから、右表示と異なる事実を主張することは許されなくなる」。

札幌高判昭五一・一〇・一九税資九〇号二二七頁〔91〕

〔78〕の控訴判決であるが、「租税法規が著しく複雑化、専門化した現下の情況のもとにおいては、納税者は、その解釈適用等に関し、通達、行政指導等の事実上の行政作用を信頼し、これに依存して行動せざるを得ず、他面、税務当局も、適正円滑な税務行政を遂行するためには、このような事実上の行政作用を利用せざるを得ない面もあるところからすれば、このような事実上の行政作用により作出された事実状態の継続に対する信頼の保護も十分に配慮されなければならないということができるが、他方において、租税法主義のもとにおける租税の公平負担の原則の要請からして、税務当局の処置に違法がある場合には、その違法是正の機会が与えられるべきこともまた当然の事理に属することであつて、その非違を将来に向かつて改善する

ことが妨げられる理由はない」といい、更正処分は「公正、信義の原則」に反し違法という納税者の主張は採用できないとした。

静岡地判昭五一・一一・二税資九〇号四五頁〔92〕

「租税法の分野においても、あらゆる法の分野に普遍的に妥当する信義誠実の原則は排除されないものと解されるから、納税者が課税庁の表示を信頼して行動することが一般的見地から無理からぬことと考えられる事情がある場合に、納税者が右表示を信頼して一定の行動をとったところ、後になって課税庁が右表示に抵触する処分をし、これがために納税者が不測の損害を蒙るような場合においては、信義則上納税者の右信頼は保護されなければならないものと考えられ、従って右表示に抵触する課税庁の処分は違法となる」。

札幌地判昭五二・一一・四判時八九六号二四頁〔101〕

「禁反言の原則ないし信義誠実の原則（以下禁反言の原則という）は、正義の一体現としてあらゆる法分野にわたって認められるものであり、これを特に租税法の分野においてのみ適用がないとする根拠はない。しかし国民に対する課税の平等や負担の公平ということも同じく正義の理念のあらわれであって、かかる要請を尊重すべきことは勿論である。従って、租税法の分野における禁反言の原則の適用の要件は、あの正義と、この正義と、二つのものの間の重要度の衡量の結果において定められる。そして右衡量を行なうにあたっては、納税義務者が信頼した行政庁側の行動（即ち誤まった内容を明らかにすることは勿論、その行動がいかなる手続や方式により為されたものであるか等）について検討するのをはじめ、行政庁側の行動を納税者が信頼したことが正当な理由を持つか否か（本件のような税務相談の場合、相談にあたり回答の前提となる具体的な事情を相談者がどこまで明らかにしたかを含む）信頼して行為あるいは行為しなかつたことに

よる不利益の内容、そしてその不利益を回復する場合における他の納税者との均衡の程度等、諸般の事情を検討したうえ総合的に判断されることが必要である」。

東京地判昭五四・三・二九 訟月二五 卷七号一八〇 頁九〔120〕

「信義則ないし禁反言の原則は、いわゆる表示による禁反言であり、私法上重要な作用を営むが、その本質が正義の理念に由来するものであることを考えれば、税法上も右原則の適用を受けると解される。そして、右原則の適用を受けるためには、租税法関係の特殊性から、第一に、租税行政庁が納税者に対して信頼の対象となる公の見解を示したこと、第二に、納税者の信頼が保護に値するものであること、第三に、納税者が租税行政庁の右見解を信頼し、それに基づいてなんらかの行為をしたことの各要件を充足する事実がなければならぬ」。

昭和五〇年代に入つて、まず、反動化の動きが現れて〔72〕はむしろ〔15〕よりも信義則の適用に消極的であるといえるが、まもなく〔78〕・〔91〕は〔13〕の線に復帰することになった。ところで、第一に、行政法令の増大・複雑化のもとで行政解釈への相手方の信頼保護の必要性に関しては、〔91〕のみが申告納税との関連で明示するが、その内容はほとんど〔13〕と同旨であろう。第二に、法律による行政や租税法主義等との関係については、〔72〕はむしろ〔15〕よりも信義則の適用に消極的であるが、〔101〕は比較考量によるべきという。第三に、信義則の適用要件については、〔101〕は〔13〕と同旨の問題提起を行い、〔78〕や〔92〕とりわけ〔120〕は、この問題提起を受けて「公の見解」の表示その他の適用要件を提示する点に新味があるといえようか。しかし、結論的にはいずれも信義則の適用を否認する。具体的には、〔72〕は課税庁の「不作為ないし事実状態」は禁反言則・信義則という信頼の対象・原因たる表示や行為に該当しないこと、〔78〕は税務署係員の助言は「便宜供与のため

の事務上の行為」であり、更正処分は「それ自体適法なものであり、格別税法上不利利益」を及ぼさないこと、〔91〕は納税者が税務署の指導に依せず自説に固執して所得税申告をしたこと、〔92〕は原告は税務署「事務官が所得税の担当係であり、相続税の担当係が資産税係であることを知っていたこと」、〔101〕は東京国税局課長が繰越欠損を控除できる旨の教示・回答をした事実はないこと、〔120〕は自治省税務局府県税課の担当官の回答により、地方税法の「改正等によっても課税対象とされることはない旨の表示がなされたということとはできない」ことを、それぞれ重視する。

二 昭和五〇年代後半になると、回答、契約・確約に関して一般的見解が提示されているが、いずれも信義則の適用を否認するという傾向が続く。

東京地判昭五八・五・一六行裁集三四巻五号七四六頁〔174〕

東京高判昭五九・二・二九行裁集三五巻二号二一〇頁〔184〕

〔174〕は、「禁反言の法理ないし信義則は、法の根底をなす正義の觀念に基づく原則であるから、租税法律関係においてもその適用があるものと解すべきである」。そのためには、「一定の要件を満たすことが要請され、要件の第一として、租税行政庁が納税者に対して信賴の対象となる公の見解を表示したことが必要である（この信賴の対象となる公の見解の表示には、事実の表示のみでなく、法令の解釈に関する見解の表示も含まれると解される。）。そして、租税法は強行法であつて、そこでは合法性の原則が支配し、法律の根拠に基づくことなく租税を減免することは許されないのが原則であり、また、納税者はもともと自己の責任と判断の下に行動すべきであることからすれば、禁反言の法理ないし信義則により保護されるためには、納税者が租税行政庁の見解の表示を信賴したことがやむを得ないと認められる場合であることを要すると考えるべ

きであるから、種々の状況の下で大量に行われる租税職員の見解の表示のすべてが信頼の対象となるのではなく、一定の責任ある立場の者の正式の見解の表示のみが信頼の対象となると解すべきである」といい、

〔184〕はこの原判決をそのまま引用する。

京都地判昭五九・三・三〇行裁集三五卷三三三頁〔186〕

「信義則ないし禁反言の法理は、法の一般原理であるから、公法の分野にも適用のあることは、いうまでもない。すなわち、行政側と私人との間に契約その他これに類似する具体的関係によって何らかの信頼関係が生じた場合、行政側がその信頼関係を覆すことは、場合によって、信義則ないし禁反言の法理に照らして許されず、このことが、行政庁の処分の違法事由となるばかりか、ときには、例外的にはあるが、行政主体が、私人に対し信頼関係を維持すべき具体的な作為、不作為の義務を負い、私人が訴訟の場でその履行あるいは確認を求めることができるとしなければならない。そして、行政主体が右義務を負うかどうかの判断に当たっては、信頼関係を生じさせる契機となつた行政側の行動の態様、私人が行政側の行動を信頼したことが正当な理由によるものかどうか、信頼関係の内容とされている事柄の法的評価（適法か違法か、法的拘束力の有無等）、信頼関係に基づいて、私人が対価的負担を負い、あるいは、犠牲を払つたかどうか等の事情、信頼関係の推移、行政主体が信頼関係を覆えざるをえない公益上の必要性の有無及び程度、行政主体が信頼関係を覆すことによって、私人の受ける不利益の程度等諸般の事情を、当該義務の内容と関連させて総合的に考究することが必要である」。

この時期には、第一に、行政法令の増大・複雑化のもとで行政解釈への相手方の信頼保護の必要性に関しては、いずれの判決とも明示しない。第二に、法律による行政や租税法法律主義等との関係については、〔186〕が比較考量

により決めるべきとする。第三に、信義則の適用要件については、〔174〕・〔184〕が「公の見解」を要件とする点
は〔120〕を引き継ぎ、昭和六〇年代以降の「公的見解」要件の卓越性をいう支配的判例への橋渡しをすることに
なる。公の見解の表示には「法令の解釈に関する見解の表示も含まれる」と明示したことにも新味がある。そし
て、東京都税務所の係官は「一回限りの短時間の電話による問い合わせに即答」し、かつ、「一係官にすぎない」
から、「一定の責任ある立場の者の正式の見解の表示と認めることは到底でき」ないことを重視する。〔186〕は、
課税処分取消原因ではなく、いわば行政処分の不発付等の義務づけ原因としての信義則の適用要件についての
問題提起であるとみれば新味がある。そして、本件「契約（確約）」は地方自治法等違反として無効であり、原
告らの「信頼は、主観的にはともかく、客観的には、事実上の、しかも基盤の弱い期待に基づくもの」であり、
「信頼を前提として、資金や労力を投入するなどの積極的行動を行ったとの主張はない」ことなどを重視する。

三 昭和六〇年代

一 この時期には、修正申告の勧奨、実務に関して、信義則の論点について一般的見解が提示されているが、
結論的にはいずれも信義則の適用を否認する。

東京地判昭六一・一一・二七税資一五四号六九一頁〔209〕

東京高判昭六三・四・二六税資一六四号三〇五頁〔231〕

〔209〕は、「所得税の確定申告や修正申告が、その内容において法律の規定に従っていないとき……税務担
当職員の指導等につき、納税者が信頼を抱いた場合において、納税者がそのような信頼を抱くことにもつと
もな事情があり、かつ、その信頼を裏切られることによって納税者が格段の不利益を被るなどその信頼を保
護しなければならぬとするに足るだけの特段の事情があるときは、例外的に、その信頼の保護が考えられ

ねばならず、他に適切な手段がない以上、信義則ないし禁反言の法理により、その信賴に基づく確定申告等をそのまま是認しなければならないことも考えられないではない」といい、〔231〕はこの原判決をそのまま引用する。

横浜地判昭六二・三・一八税資一五七号八九四頁〔210〕

東京高判昭六二・一一・二六税資一六〇号七〇五頁〔220〕

〔210〕は、「禁反言の法理又は信義則は、法の普遍的な一般原則であるから、租税法の分野においても、これが適用される余地はありうる。すなわち、租税法は強行法であつて、いわゆる合法性の原則によつて支配されているのであるから、かかる原則を犠牲にしても、なお、納税者の信賴利益を保護しなければ正義に反するような特段の事情が存する場合、換言すれば、税務官庁がその責に帰すべき事由により、納税者に対し、信賴の対象となる公的見解を表示し、納税者がその表示を信賴し、その信賴に基づいて何らかの行為をし、この信賴に反するその後の課税処分により重大な不利益を被つた場合であつて、かつ、納税者に何ら責に帰すべき事由がなく、課税の公平、平等を考慮してもなお、納税者の信賴を保護すべき特段の事情が存する場合に限つて、右信賴に反する課税庁の処分に禁反言の法理又は信義則を適用しうるものというべきである」といい、〔220〕はこの原判決をほぼそのまま引用する。

最判昭六二・一〇・三〇判時一二六二号九一頁〔219〕

「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政なканずく租税法法律主義の原則が貫かれるべき租税法法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適

用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用是非を考へるべきものである。そして、右特別の事情が存するかどうかの判断にあたっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。

横浜地判昭六二・一一・二三税資一六〇号一四八一頁〔224〕

「租税法関係については、法律の定める課税要件がなければ課税することができなるとともに、法律の定めがない限り課税を減免することもできないという租税法主義の要請が支配するのであり、私法分野で見られるように当事者間で任意に法律関係を処分するなどということは許されていない。したがって、租税法関係に信義則を適用し、その結果租税法に反する状態を作出することが許されるかについては、対立する公益及び私益を慎重に衡量することが必要になるといわなければならない。そこで、このような見地からすれば、税務官庁がその責に帰すべき事由により、納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示し、納税者が、その表示を信頼し、その信頼に基づき何らかの行為をし、この信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を受けた場合であつて、かつ、納税者に何ら責に帰すべき事由がなく、課税の公平、平等を考慮に入れてもなお、納税者の信頼を保護すべき特別の事情がある場合に限り、右信頼に反する課税庁の

処分信義則の法理を適用し得るものと解すべきである。このように解すると、実際問題としては、信義則の成立する場合は極めて限られてくるが、課税法律関係の公平を維持せざるを得ない以上、やむを得ないといわなければならない。

福岡高判昭六三・五・三一税資一六四号九二七頁〔234〕

東京地判昭六三・一二・二二税資一六六号九七七頁〔243〕

前者は〔219〕の差戻判決であるが、最高裁が示す一般の見解と文言上もまったく同一のものを自己のそれとして示した。後者も最高裁とほとんど同旨であり、文言上も「信義則」というほかは類似するところが多い。

二 昭和六〇年代には、租税法における信義則の適用可能性を承認するものがほとんどである。とりわけ、〔219〕は、最高裁としては、ほとんど初めて租税法における信義則の意義、根拠・性格、適用の限界、適用要件などに包括的に論及しており、これ以後の判例に多大の影響を与えた点で特筆に値する。ところで、第一に、行政法令の増大・複雑化のもとで行政解釈への相手方の信頼保護の必要性に関して明示する判例はない。第二に、法律による行政や租税法主義等との関係については、〔209〕・〔231〕が信義則の適用は例外的であるべきといい、〔224〕は公益・私益の慎重な比較考量によるべきというほかは、信頼を保護すべき特別の事情の有無が重要であるとする。第三に、信義則の適用要件の模索が続き、右の特別事情の具体化を行うものが多い。〔210〕・〔220〕、〔224〕は課税庁の帰責事由や「公的見解」の表示をあげ、〔219〕・〔234〕は課税庁側の帰責事由を明示しないほかは、内容的には〔210〕・〔220〕のそれと同じであり、表現上も酷似するところが多い。〔243〕は、課税処分取消訴訟における処分理由の差替えとの関係で、民事訴訟における信義則や禁反言則の適用要件ではなく最高裁と同旨の適用要件によるべきことを明示した点で重要であるが、帰責事由にかぎっては課税庁側・納税者側の双方とも明示しな

い。これらの判例では、「公的見解」要件を卓越的なものとして捉えてその不備を重視して信義則の適用を否認するという特色がみられる。

このほか、信義則の適用要件について具体的には、〔209〕は、「法律の規定に従った課税処分（本件係争年の更正）に基づく正当な税額を負担しなければならぬという不利益に過ぎ」ないこと、〔231〕も、これにくわえて「所与の事業関係のもとでの税法解釈ないし指導をした域を出ない……納税者が信頼をいだくことにもつともな事情があったというを得ず」といい、〔210〕は、「事業所得（損失）に当たるとの見解を表明したことはなく」、右損失は「専ら原告自身の才覚に関わる事柄である」こと、〔220〕も、これにくわえて「法を正しく適用した場合に課せられるべき正当な税額の負担」にすぎないこと、〔224〕は、事後の「税務相談の結果如何によって、原告の本件立退料の負担行為自体に変動が生ずる関係にはない」こと、〔234〕は、「本来の納税義務を負担したことをもって、重大な経済的不利益ということとはでき」ないことを、それぞれ重視する。

四 平成初期

一 平成年代に入ると、信義則の論点については、多少の差異はあるものの最高裁〔219〕が示す一般的見解に明示的にならうものが多いが、結論的にはいずれも信義則の適用を否認する。

名古屋地判平元・一〇・二七税資一七四号三三七頁〔249〕

名古屋地判平二・五・一八判タ七三九号九五頁〔257〕

福岡高判平二・七・一八訟月三七卷六号一〇九二頁〔258〕

千葉地判平二・一〇・三一税資一八一号二〇六頁〔260〕

東京高判平三・六・六税資一八三号八六四頁〔268〕

岐阜地判平四・二・二六税資一八八号四一二頁〔273〕

東京地判平四・一二・一七判例自治一一四号五〇頁〔280〕

神戸地判平四・一二・二五行裁集四三卷一一―一二号一五六七頁〔283〕

〔249〕、〔257〕、〔260〕・〔268〕、〔273〕は、ほとんど最高裁判決と同一の表現であり、かつ、最高裁判決を明示的に援用している。最高裁判決を明示的に援用するわけではないものに以下の判例がある。まず、〔258〕は、「信義則ないし禁反言の法理は、あらゆる分野における法に内在する条理の表現であり、租税法の分野においてのみこれを否定する根拠は見出し難い」、「信義則等の適用にあたっては、法の定める租税法主義のもとにおける納税者間の公平、平等との要請を充分尊重、重視すべきであり、これらを犠牲にしてもなお、申告制度に伴って課税対象主体がなした申告、申述等を信頼した課税庁を保護するのを相当とする程度の特段の事情が存する場合に初めて、その適用が論じられるべきもの」といい、課税庁側の信頼保護をいう点で注目される。〔280〕は「信義則の法理、あるいは禁反言の法理」といい、〔283〕は「信義則」ともいい「法の一般原理」とか「租税法主義」の語句はないものの、そのほかはいずれも最高裁判決と同一の表現である。

ところで、前記の判旨の第一点から第三点については、昭和六〇年代のそれとほぼ同旨の指摘が可能であろう。注目すべきは、この時期の判例は、もっぱら最高裁が提示する信義則適用の第一要件である公的見解の表示がないことを理由に信義則の適用を否認する点である。〔249〕、〔257〕、〔260〕・〔268〕、〔280〕、〔283〕がそうであるが、ただし、〔273〕は、税務署担当職員は、本件土地の売却が租税特別措置法三七条の「対象になり得ることを一般論として回答した」にすぎないといひ、公的見解の表示には明及しない。

二 平成五年以降も、信義則の論点については多少の差異はあるものの最高裁〔219〕が示す一般的見解に明示

的にならうものが多いが、結論的にはいずれも信義則の適用を否認する。

東京高判平五・五・三一判タ八五一号一八八頁〔289〕

東京地判平六・一・二八税資二〇〇号三五八頁〔297〕

東京地判平七・一・二七行裁集四六卷一号九頁〔309〕

大阪地判平七・二・二九税資二一四号五四四頁〔312〕

東京高判平七・一〇・一九行裁集四六卷一〇〥一一号九六七頁〔321〕

横浜地判平八・二・二八判例自治一五二号五〇頁〔326〕

那覇地判平八・四・二税資二一六号一頁〔328〕

千葉地判平八・一〇・二八判時一六一九号五一頁〔330〕

東京地判平九・四・二五判時一六二五号二三頁〔333〕

〔289〕は、「信義則ないし禁反言の法理といわれるものは、法の一般原理のひとつである」が、「租税に関する行政権の行使には、法律による行政の原理がことさら厳格に適用されなければならない（租税法律主義の原則）」ところであり、法が厳格に遵守されることによって実現される納税者間の平等、公平は極めて重要な公益であるから、信義則ないし禁反言の法理を適用すべき範囲も自ずと限られてくることは当然である」という。〔297〕は「禁反言の原則」について最高裁判決に近く、〔309〕・〔321〕・〔326〕は最高裁判決と同一の表現である。〔312〕・〔328〕・〔333〕は最高裁判決に近く、〔330〕は最高裁判決と同一の表現であり、いずれも最高裁判決を明示的に援用する。ところで、前記の判旨の第一点から第三点については、昭和六〇年代・平成初期前半のそれとほぼ同旨の指摘が可能であろう。信義則の適用要件について具体的には、〔289〕や〔330〕は、公的見解の表示性を認める数少ない

判例であるが、前者は「市が遡って土地所有者に適切な対価を支払えば、財産的な迷惑をかけることはない」といい、後者は延納申請却下処分は公的見解の表示に反することはないといい、いずれも信義則等の適用を否認する。(297)、(309)・(321)、(312)、(326)、(328)、(333)は、すべて公的見解の表示はなかったとして信義則の適用を否認する。後述のように、「公的見解」要件を卓越的なものとして捉える判例のこの支配的傾向には疑問がある。

三 信義則の意義

一 用語法

一 現在にいたるまで、行政法における信義則等については「信義則」(信義誠実の原則そのほかの類似の用法を含む)という表現で示されることが多い。昭和十一年頃、田中博士などにより行政法における「信義誠実の原則」に関する議論が開始された契機は、私法における信義則やドイツ行政法における信義則の議論に触発されたこと⁽³⁾にあった。法律用語のうえでは、昭和十三年制定の農地調整法九条一項や同十二年制定の自作農創設特別措置法六条の二第二項は「信義」、同年の民法一条一項は「信義」「誠実」という。その後、昭和二十七年改正後の地方自治法一三八条の二は「誠実」といい、同四六年改正後の建設業法一八条、建築士法一八条、宅地建物取引業法三一条、廃棄物処理法七条二項四号ハ、浄化槽法三六条二号ホ、平成八年制定の民事訴訟法二条などはいずれも「信義」「誠実」という。なお、平成九年改正後の国家公務員退職手当法二二条の二第一項は「信賴」という。法律用語としては、もっぱら信義則が使われ、禁反言則(禁反言の法理そのほかの類似の用法を含む)を使うものは皆無のようである。行政法における禁反言則が明示されるようになったのは、昭和二〇年代に「一」が「信義誠実の原則、禁反言の法則」としたのが最初であろうか。昭和三十三年には、下山教授により、英米行政法にお

ける禁反言則について初めて本格的な紹介・検討が行われることになる。⁽⁴⁾

二 租税判例は、信義則または禁反言則のいずれか一方のみを使うものが多く、しかも禁反言則よりも信義則の方を使うことが多い。この場合、信義則または信義誠実の原則ということが圧倒的に多く、学説も同様の傾向にある。ただし、「信義」〔5〕、〔14〕、〔16〕、〔27〕、〔70〕、〔271〕・〔314〕、信義則違反と権利濫用を選択的にあげるもの〔7〕、〔78〕、〔112〕・〔136〕、〔127〕、〔141〕・〔183〕、〔161〕、〔187〕、〔259〕・〔266〕、〔284〕、〔306〕、「失効の原則」〔18〕、民法一条の信義則と同九〇条の公序良俗〔22〕、〔31〕、衡平とともに「訴訟における信義則」〔53〕、〔56〕、「公正、信義の原則」〔91〕、「課税上の信義則」〔156〕、「訴訟における信義誠実の理念」〔228〕、「恣意的でも信義則違反でもない」〔295〕・〔305〕、「行政法上の信義則」〔299〕、「訴訟上の信義則」〔30〕、「法人格否認の法理」とともに信義則〔49〕、〔324〕をあげるものもある。

他方、〔33〕は信義則、〔113〕は信義誠実の原則とそれぞれ併用する形で「禁反言則」と明示するほか、もっぱら禁反言則を使うものとして、〔6〕、〔19〕、〔34〕、〔47〕、〔59〕、〔89〕、〔96〕・〔111〕、〔98〕・〔102〕、〔130〕、〔140〕、〔230〕、〔249〕、〔261〕、〔278〕、〔296〕などがあり、〔15〕や〔120〕は「表示による禁反言」という言葉を置き換えてもいる。なお、原告・控訴人は、〔225〕では信義則を主張して判旨もこの用法に従うが、〔241〕では「信義誠実の原則、禁反言の法理」とわざわざ改め、これに応じて判旨も原判決を引用しながらもこの部分を控訴人主張のように改める旨を付記するなど、裁判所は原告等の主張にひきつられる傾向にある。

付言すると、信義則に関わる用語法について、最高裁の態度は必ずしも統一的ではない。〔3〕は「信義」、〔8〕は「誠実信義」、〔51〕は「信義則ないし禁反言の原則」〔同旨のものとして〕〔67〕。〔191〕、〔196〕、〔242〕もこれに近い、〔109〕は「禁反言の法理ないし信義則」といい、〔125〕はもっぱら「禁反言の法理」、〔166〕、〔167〕、〔191〕、〔206〕、

(223)、(247)、(290)はもっぱら「信義則」、(193)は「権利の濫用若しくは信義誠実の原則」、(200)は「衡平の原則」や訴訟における信義則をいう原判決をそのまま認ずる。(219)は「信義則の法理」といい、これ以後、信義則の法理という下級審判例が多くなってくる。

判例学説は、信義則と信義誠実の原則とで特別に用語法を区別するわけではなく、前者は後者の単なる省略形として使っているように思う。従来、「禁反言の法理」という言い方は広くみられるが、(219)が現れるまでは「信義則の法理」という判例(例、(82))はあまりなかった。しかし、学説には、信義誠実の原則または信義則とともにこの用語を使うものも少なくなかった。(5)信義則の法理や「信義則の原則」(328)という言い方には同義反復的なところがある。信義則すなわち信義誠実の原則という法理・原則の意味で理解すべきであろうか。信義則の訴訟での発現が訴訟上の信義則であり、信義則の特別の場合が失効(失権)の法理である。信義則と権利濫用を区別する見解も私法上は有力であるが、⁽⁶⁾平等原則や信義則に反する行政権限の行使はその濫用を意味するとも考えることもできよう。

三 租税法領域では、信義則と禁反言則を併用し、かつ、両者を同視するものも少なくない。判例の中にも、昭和二〇年代に〔1〕や〔2〕が現れているが、昭和四〇年代以降になるとこの種の判例が増加する。「判旨の一般の見解」として紹介の判例の中だけでも、「禁反言の法理と呼ぶか信義誠実の原則と呼ぶかはともかく」(13)を初めとして、「禁反言ないし信義誠実の原則」(32)・(39)、昭和五〇年代にも、「禁反言の法理ないし信義則」(72)・(109)、(174)・(184)、(186)、(188)、昭和六〇年代には、「信義則ないし禁反言の法理」(209)・(231)、(280)、(281)、「信義則ないし禁反言の法理」(186)、(209)・(231)、(280)、(281)、「信義則ないし禁反言の法理」(209)・(231)、(280)、(281)、「信義則ないし禁反言の法理」(209)・(231)、(280)、(281)等(241)、平成になると、「信義則の法理、あるいは禁反言の法理」(280)、(281)。

「信義則ないし禁反言の法理」(289)などがある。このほか、「立法における禁反言の原則もしくは信義誠実の原則」(57)というものもある。前記のように、最高裁判例の中にも同旨のものがある。学説も一般に信義則と禁反言則とを同列にみる⁽⁷⁾。

信義則は大陸法、禁反言則は英米法に由来するという違いを別にしても、次にみるように、信義則は禁反言則を包括する広い観念・内容をもち両者は厳密には異なる用語であるように思う。昭和四〇年代の判例の中には、「禁反言の法理ないしはそれを含む信義誠実の原則」(15)、⁽⁸⁾「信義誠実の原則並びに……(同)原則の倫理的原則として発展した禁反言の原則」(62)、昭和六〇年代にも、国家賠償訴訟上の主張との関連において「信義則上承認されるべき禁反言の原則」(235)というものなど、用語上も信義則は禁反言則を包括すると明示または示唆するものもみられる。昭和四〇年代の学説の中にも、「禁反言の理をも含めた信義則」、「禁反言の法理ないしはそれを含む信義誠実の原則」⁽⁹⁾、「禁反言」……を含めた信義則⁽¹⁰⁾というものがあるほか、禁反言則は信義則の低位概念であり信義則から派生したとみるのが一般的理解であるという見方もある⁽¹¹⁾。なお、近時の学説のなかには、信義則と禁反言則の観念は異なるから両者は使い分けが必要というものもある⁽¹²⁾。

- (3) 田中二郎「紹介・シュミット『行政法における信義誠実』」国家学会雑誌五〇巻四号(昭一一)一二七頁以下、杉村章三郎「行政法規解釈論」法学協会雑誌五四巻四号(昭一一)六六九頁、原竜之助「行政法における信義誠実の原則序説」佐々木惣一還暦記念・憲法及び行政法の諸問題(昭一二)三八三頁以下、高橋貞三「行政法における信義誠実の問題」佐々木還暦記念三四五頁以下、大石義雄「我が国行政法理論に於ける信義誠実の原則について」(一)、(二)完」法学論叢六巻五号、六号(昭一五)。民事上の信義則の史的展開については、菅野耕毅・信義則および権利濫用の研究(平一六)三五頁以下。

- (4) 下山瑛二「英米行政法における [Estoppel] 法学雑誌四卷三〇四号(昭三三)一四六頁以下。なお、山田幸男・行政法の展開と市民法(昭三六)二三頁。
- (5) たとえば、樋口哲夫・ジュリスト五一八号(昭四七)一四二頁、村山文彦・税経通信三一巻一〇号(昭五一)二〇〇頁、堺沢良「判例からみた租税法律関係と私法の交錯」税大論叢一一号(昭五二)五八頁以下、松沢智「租税法主義と信義則の法理」税理二二巻四号(昭五三)九頁以下、首藤重幸「税法における信義則」北野編・判例研究日本税法体系一卷(昭五三)一四二頁、小山威倫「租税法における信義誠実原則の法的根拠」広島経大研究論集五巻一〇号(人文・自然・社会科学編)(昭五七)六七頁以下。
- (6) 谷口〓石田編・新版注釈民法(1)総則(1)(昭六三)七四頁以下〔安永正昭〕、菅野・注(3)三頁以下など。
- (7) たとえば、成田頼明「行政指導」現代法四巻(昭四一)一五五頁以下、原竜之助「租税法と信義則の適用」法学雑誌一六巻二〓三〓四号(昭四五)二四八頁、中川一郎「税法における信義誠実の原則の法的根拠」福岡大創立三五周年記念論集(昭四五)二二七頁、真柄久雄「行政上の法律関係における信義誠実の原則」法学教室(二期)六号(昭四九)一五一頁、碓井光明「租税法における信義誠実の原則とそのシレンマ」税理二三巻一二号(昭五五)二頁、田中館照橋「税務行政における禁反言の原則」税理二九巻三号(昭六一)四頁、斉藤明「租税法における基本原則」創価法学一五巻二〓三〓四号(昭六一)六四頁、和田正明「税法における信義則」関東学園大法学紀要九号(平六一)一五九頁。
- (8) 藤田宙靖・ジュリスト年鑑(一九六七年版)(昭四二)二五六頁。
- (9) 松沢智・税務争訟の基礎知識(昭四八)七八頁。
- (10) 保木本一郎「行政法関係と信義誠実の原則」ジュリスト統判例展望(昭四八)三七頁。
- (11) 藤原雄三「租税判例における禁反言の法理」北海学園大法学研究一一巻二号(昭五〇)三一四頁。私法学者の中心で禁反言則は信義則の適用例とみるものに、伊沢孝平・表示行為の公信力(昭一一)一五頁、末延三次・英米法の研

究下(昭三五)七〇五頁。民事訴訟でも信義則は禁反言則を包含するものと考えられている。さしあたり、乙部「行
政訴訟と信義則」神戸学院法学二三巻四号(平五)三頁以下参照。

(12) 大橋為宣「納税者の信頼保護と租税法律主義の相剋(上)」税理二九巻六号(昭六一)七九頁。

二 観念

一 昭和一二年、原博士は、行政法における信義則の観念についてドイツの学説を中心に整理しているが、同博士自身は信義則の観念は抽象的すぎて厳密には定義づけることができないとみるようである。¹³⁾昭和四〇年代に、〔13〕が「自己の過去の言動に反する主張をすることにより、その過去の言動を信頼した相手方の利益を害することの許されないことは、それを禁反言の法理と呼ぶか信義誠実の原則と呼ぶかはともかく」といい、初めて禁反言則・信義則の概念規定をする。〔15〕や〔62〕は禁反言則、〔32〕・〔39〕は禁反言則・信義則についてそれぞれ定義づけをするが、〔13〕とくらべて、いずれも表面的には行政機関の言動をより具体化し、また、どのような相手方であることが必要かをより明確にするが、相手方の利益保護という機能はそれほど明示していないように見える。昭和五〇年代以降の判例中には、信義則・禁反言則の定義づけをするものはほとんど見当たらないようである。信義則・禁反言則の観念をいわば自明または周知のものとして、とくにそれを明らかにするまでもないとする傾向がさらに進んだように解される。

近時の学説の中には、これを積極的に定義づけるものもないではない。たとえば、「信義則とは、自己の過去の言動に反する主張が、その過去の言動を信頼した相手方の利益の害することを許さないと、とする法理であって、禁反言とも呼ばれるものである」¹⁴⁾とか、禁反言則とは「他人にある意思表示をし、相手方がこれを信頼するのに

道理あり、その結果損害を引き起こさせた者は、先の意思表示の真实性を否定すること、およびその意思表示とは矛盾する立場をとることによって利益をうることを禁止される」ことである⁽¹⁵⁾などというものがある。

右に例示の判例学説は信義則と禁反言則との共通の概念規定をするものが多く、信義則の中核的部分や禁反言則の定義づけとしては適切であるが、信義則の定義づけとしては少し狭すぎるように思う。禁反言則とは、端的に言えば自己の過去の言動に矛盾する言動の禁止をいい、「禁反言（矛盾行為の禁止）の法理」⁽²⁰⁾ということになろう。

二 一般に、信義則・禁反言則の観念または機能として信頼保護があることは、広く承認されている。昭和二年、原博士も、「相手方または第三者の信頼関係……を保護し、もって信義誠実に合すべきことも、法治国家における当然の根本的要請の一つである」と述べていた⁽¹⁶⁾。近時の学説も、一般に、信義則・禁反言則の観念または機能として信頼保護があることを認める⁽¹⁷⁾⁽¹⁸⁾。

租税判例にも、信義則の観念または機能として信頼保護があることは、すでに昭和三〇年代の〔3〕、〔5〕、〔6〕からもうかがわれる。このことはその後の判例もほぼ共通して承認するところであり、たとえば、「判旨の一般的見解」として紹介の判例もその例である。禁反言則が自己の過去の言動に矛盾する言動の禁止を意味するというとき、禁反言則の重点は矛盾する言動をする者に向けられ、矛盾する言動の禁止の反面として相手方の信頼が保護されるというように解されなくもない⁽¹⁹⁾。しかし、一般に禁反言則が相手方の信頼保護を重視することは認められており、たとえば、「判旨の一般的見解」として紹介の判例中、禁反言則に言及するものほとんどがそうである。

筆者もかつて「信義誠実」(Treu und Glauben)の語義との関連でこの旨を述べたことがあった⁽²⁰⁾。その後、信

信義則の歴史的展開をふまえて信義則の機能目的について鋭い分析をおこない、信義則の内容は無限定であり信義則を信頼から完全に切り離して単なる利益衡量の主張のみにとどめるべきとする学説もあったが、信義則・禁反言則の概念または機能として信頼保護があることは否定できないように思う。なお、信義則・禁反言則の概念・機能として、〔3〕、〔59〕、〔72〕、〔82〕、〔186〕、〔269〕、〔285〕・〔294〕は「期待」の保護、〔166〕は納税者の「信頼ないし期待」の保護があることを示しているが、正当であろう。ただし、納税者側の一方的な予測に基づく「期待」〔137〕はこれに含まれない。

信頼保護の観点からは多少、問題もある事案において信義則の適否に言及する判例もみられる。〔9〕が不服申立ての裁決に理由付記をすべきことは「信義則に照らして当然」といい、〔14〕が固定資産税賦課処分取消訴訟の判決をまたないでその滞納を理由に差押処分をしても「信義」に反しないといい、〔97〕が更正処分は民主商工会の組織破壊等を目的とするものではないから信義則に反しないといい、〔129〕が国が滞納者の第三者に対する不当利得返還請求権を差し押さえて取り立てても信義則等に反しないということなどがその例である。これらの判例が信義則を明示しながらも信頼保護にはふれないのも、いわば当然のこととして理解しうるであろう。逆に、〔104〕・〔117〕・〔166〕、〔105〕・〔118〕・〔167〕のように、信頼保護による理論構成が可能なケースでありながら信頼保護を明示しないものもある。

三 右のように、信義則の概念・機能の中には信頼保護以外のものも含まれうると考えられる（なお、平等原則との区別については後述する）。そうすると、具体的事案の解決のために信義則に依拠することが「一般条項に逃避」するものとして批難されることがあるが、この批難を避けるためにも信義則の概念・機能の重要な構成部分である信頼保護を抽出して独立に信頼保護原則として、信義則とは一応、別個に扱うことが適切であるように

も思われる⁽²²⁾(ただし後注(34)参照)。

租税判例の中にも、信義則も禁反言則をも明示せずに端的に信頼(保護)に言及するものもあり、この傾向は近時、強くなってきているようである。たとえば、〔23〕、〔90〕・〔107〕、〔264〕・〔270〕、〔274〕や、〔217〕、〔226〕、〔229〕、〔313〕の刑事判例などがその例である(刑事判例のなかでも、〔49〕、〔50〕は信義則を明示する)。このほか、〔208〕・〔215〕は、原告・控訴人は「禁反言法理」違反を明示、被告・被控訴人は同法理や信義則に反しないと明示しながら、判旨では信頼保護のみを明示するのも注目される。〔319〕・〔323〕も相続税財産基本通達に対する「納税者等の確信ないし信頼等の保護という点を考慮するとしても、本件に関していえば、要するに、実質的な租税負担の公平に反するような方法で租税負担の軽減ないし回避を享受しうる利益をいうにすぎず、そのような利益が法的に保護されるに値するものともいえない」といい、同旨である。〔276〕・〔286〕が「納税者側の信頼の保護の必要性(原告らの主張する禁反言の法理及び信義則も同様の趣旨と解される。)」と判示するのも、これに近いものがある。学説の中にも、信義則・禁反言則よりも信頼保護をより前面にだして論及するものが現れている。⁽²³⁾

(13) 原・注(3)三三三頁以下。

(14) 堺沢良・税経通信二七卷一四号(昭四七)二〇五頁。このほか、杉村||山内編・行政法辞典三八六頁(昭五〇)三八六頁(木村実)、松沢・注(5)一〇頁、田中館・注(7)四頁。失効の法理の定義として、南博方「青色申告の承認の取消しと失効の法理」(昭五二)行政手続と行政処分(昭五五)二二六頁。

(15) 千葉勇夫「行政上の表示と禁反言の法理(二)」大阪経大論集一四五―一四六号(昭五七)三四七―三四八頁。同旨、畑雅弘「行政機関(職員)の表明と相手方の信頼保護(一)」関法三七卷四号(昭六二)八五頁以下。

(16) 原・注(3)三三三頁以下。同旨、杉村・注(3)六六九頁。

- (17) たとえば、前注(7)掲記のものほか、品川芳宣「税法における信義則の適用について」税大論叢八号(昭四九)五、一九頁、藤原・注(11)三一〇頁、楠元茂「公法における信義誠実の原則の適用についての小論」鹿児島短大紀要一八号(昭五〇)四八頁、小林憲次郎「租税法の基本原則について(一)」山梨学院大商学論集五号(昭五七)一四八頁、萩野聡「行政法上の法律関係と私法の適用に関する若干の問題」富大経済論集三三巻三号(昭六三)一一二頁。失効の法理について同旨のものに、南・注(14)二二二頁、乙部「行政訴訟の提起と失効の法理」神戸学院法学一一巻一号(昭五五)一頁以下。もっぱら、禁反言則について同旨のものとして、千葉勇夫・行政指導の研究(昭六二)九六頁以下、畑・注(15)八五頁以下。
- (18) 私法分野における信義則について同旨の学説として、好美清光「信義則の機能について」一橋論叢四七巻二号(昭三七)一八五頁、常盤敏太・法律における信義誠実の原則(昭三八)四八頁、谷口編・注釈民法(1)(昭三九)七三頁(田中実)、菅野・注(3)一八頁。私法上の外観法理も信頼保護の機能をもつようである。外観法理と信義則との関係については、喜多了祐「レヒツシャイン法理の課題」小樽商大商学討究二巻三号(昭二七)七〇頁以下、加藤勝郎「レヒツシャイン法理について」北大法学五巻(昭三〇)六二―六三頁。刑事法分野における信義則について同旨の学説として、牧野英一「信義則の新しき展開」自治研究一五巻一号(昭一四)一三頁、鴨良弼「刑事手続と信義則」法学新報六六巻五号(昭三四)五七頁。
- (19) 服部栄三「商法における外観理論と禁反言」法学教室(二期)三号(昭四八)四六頁。
- (20) 乙部「行政法における教示・確約と信頼保護の原則(二・完)」神戸学院法学四巻一号(昭四八)七二頁。
- (21) 首藤重幸「行政法における信義則の展開の一性格」早大法院法研論集一六号五五頁以下。その後、首藤・注(5)一一九頁では信義則の内容が信頼保護を「中心としながらも、それにとどまり得ない」としている。
- (22) 乙部「行政法における信頼保護」公法研究三九号(昭五二)一六六頁以下。なお、鍋沢幸雄「取消権の制限」川西||矢野||奥原編・行政法総則(昭五〇)一九七頁。

(23) 南||原田||田村編・行政法(1)(昭五二)一六四、一六九、一七五、一八〇頁以下(南博方)、兼子仁・行政法総論(昭五八)三三三頁以下、畑・注(15)八五頁以下、芝池義一・行政法総論講義上(平四)五八頁以下。なお、大橋・注(19)七七頁以下は、禁反言則・信義則に代えて「納税者の信頼保護」概念を使うべきであるという。

三 機能

一 昭和一一年頃、行政法における信義則についての論議が始まったとき、信義則の意義・機能は法実証主義の緩和、具体的妥当性の追求、概念法学から自由法学への推進に求められた。したがって、原博士によれば、信義則は「単に実定法規の欠缺を補充するのみでなく、法規を形式的に適用することから生ずる欠陥を修正すべき機能を有する」ことになる。しかし、同時期に、杉村博士は、信義則は「実証法主義を放棄するものではない……：法規に対する一つの解釈基準たるに止まる」といい、高橋博士、大石博士などもこれに近い見解である。⁽²⁴⁾信義則が実定法規の修正機能を果たすということへの異論と解される。ただ、いずれの学説もその出現の直接の契機は、現実具体的な事件の解決に迫られてというよりも法解釈論の方法の模索にあつたように思われる。

昭和三三年には、下山教授は、いわゆる通達行政のもとで違法な通達に善意に依拠した者の救済という視点から英米行政法における禁反言則の紹介・検討を行う。⁽²⁵⁾禁反言則の意義・機能として、行政に対する国民の信頼保護の視点がうかがわれ、かつ、一般抽象的性格をもつ通達自体に信頼の対象適格性を認める点で、後の判例・学説にも影響を及ぼした。禁反言則が実定法規の修正機能をもつことも承認するものと解される。ただし、私見では後に言及するように、信義則・禁反言則は行政の個別具体的な行為に対する国民の信頼保護の面でより重要な意義・機能をもち、通達自体の信頼の対象適格性を認めるのは疑問がある。行政法令の増大・複雑化との関連で

信頼保護の必要性を捉えるという視点も必ずしも明示されていないようである。その後、原博士は戦前と同様の見解を主張するが、⁽²⁶⁾橋本博士などは信義則が実定法規の修正機能を果たすということには反対のようである（次号参照）。

ところで、課税庁側への信義則の適用を否認するものを含めて租税法令の増大・複雑化のもとでの行政解釈への信頼保護の是非ということに言及しない。なかには、行政解釈への信頼保護の必要性ということを確認するとさえみえる判例もないではない。⁽¹⁵⁾が「禁反言の適用される表示とは、事実の表示であることを要し、単なる意見もしくは意向の表示では足りず」と判示するのがそれである。

二 現代においては、信義則の観念の中核を成し禁反言則の本質的内容でもある信頼保護を認める意義は、行政法令や租税法令の増大・複雑化のもとで行政側・課税庁側が各種の個別具体的言動中に表明した行政解釈の適法性に寄せた相手方の信頼を保護すべきことに重点があるように思われる。

昭和三〇年代に、⁽⁸⁾は「国税局長も税務署長ともに国税徴収事務にあたる国の行政機関であり、国税局長も直接国民に対し課税に関する処分を行うこともあって、一般国民にとってその間の権限の分配が必ずしも明白とはいえない」ことを理由に信義則を適用するのも、右のことを示唆する最初の判例と理解する余地もあり、最高裁判決だけにその意義は軽視できないように思う。昭和三七年、北野教授は、簡単に「租税法規及びその取扱通達の高度の専門的技術性」を考慮するならば国側にこそ信義則を適用すべきであるという。⁽²⁷⁾昭和四〇年代に、⁽¹³⁾は、先に紹介の判示のほかに、「租税法規が著しく複雑かつ専門化した現代において、国民が善良な市民として混乱なく社会経済生活を営むためには、租税法規の解釈適用等に関する通達等の事実上の行政作用を信頼し、これを前提として経済的行動をとらざるを得ず、租税行政当局もまた、適正円滑に税務行政を遂行するためには、

かような事実上の行政作用を利用せざるを得ない」といい、右の趣旨をほとんど初めて本格的に展開して禁反言則を適用する。同判決は賦課課税についてのものであるが、〔23〕は「申告納税制度は本来納税者が税法の仕組についてある程度の理解を前提とするものであるが、税法の内容が複雑であるため、多くの納税者は税務係員の指示に頼っている実状」を指摘して、信義則・禁反言則を明示しないものの信頼保護の必要性を認める。これに対して、〔59〕は申告納税との関係で〔13〕とほぼ同趣旨のことをいい、昭和五〇年代に〔91〕も同旨の見解を展開するが、結論的にはいずれも禁反言則等の適用を否認している。〔104〕・〔117〕や〔105〕・〔118〕が税務署の誤った示唆もあって「原告が本件台船の耐用年数を七年と考えたことをもって軽々に法の不知とのみみなしえない」といい、〔174〕・〔184〕が「信頼の対象となる公の見解の表示には、事実の表示のみでなく、法令の解釈に関する見解の表示も含まれる」という点にも、同旨の見解の一端がうかがわれるが、結論的にはやはりいずれも信義則の適用を否認する。

昭和四一年には成田博士、同四五年には原博士も、〔13〕と同旨の観点にたつことを明示する。⁽²⁸⁾その後、首藤教授が、租税法律主義はもともと合法性と正当性をも充足するものであったが、租税法規の複雑大量化により合法性と正当性が分離したことから、「税法における信義則の適用は、租税徴収面における租税法律主義の『正当性』の回復という側面をもつ」というのも、⁽²⁹⁾同旨のところがある。千葉教授や畑氏は、禁反言則は行政の個別具体的な行為に対する国民の信頼保護の面でより重要な意義・機能をもつことのほか、行政法令の増大・複雑化との関連で信頼保護の必要性を捉えるという視点もより明確にしている。⁽³⁰⁾⁽³¹⁾ところで、〔13〕や〔91〕、〔333〕は右の趣旨から「通達」への信頼保護の可能性をも主張、学説の多くもこれに同調するが、疑問がある。その理由は、租税法令の適用およびその前提となる解釈は、厳密には個々の納税者しかもその個別の課税要件事実ごとに異なりうる

はずであるが、通達は納税者一般に共通して租税法令の解釈・適用を定める点で抽象的性格を免れず行政解釈としての正確性に欠けることなどにある（なお、次号参照）。

租税判例における信義則の適否は、納税相談において課税庁側が示した助言指導などをめぐって問題となる場合がもつとも多い⁽³²⁾。この理由は、納税者がその企画する取引などを実行するかどうかを決める際にはこの取引等から生ずる租税負担の有無・程度が重要な動機となるが、租税法令が多くその内容も複雑であるから、納税者は租税負担の有無や程度について知ることは難しく、したがって、税務当局に相談するほかはないことなどの点にあると思われる。このことは、申告納税制度がとられる税種（国税は原則的に、地方税は例外的）についてより強く妥当するであろう⁽³³⁾。「23」や「59」もこのような判旨として理解することができる。しかし、「30」や「89」は納税申告は納税者が自己の責任において行うべき私人の公法行為であること、「66」は納税相談の実態が納税者の一方的な申立てに基づくことなどを強調して、納税相談における信義則等の適用を一般的に否定する。前者は理想論・観念論であって、租税法令の増大・複雑化のもとでは一般に納税者にこれを求めるのは酷であり、実状に合わない。後者は、納税者が申立てにかかる課税要件事実を実現したときは、必ずしも納税者の一方的申立てに基づくと言い切れないところがある。「132」が税務職員はおよそ租税法令に違反する指導をするはずがないというのも、実状に合わないところがある。「101」、そして「203」、「209」、「231」は右の判例に反対であるが、その根源を必ずしも行政解釈への信頼性に求めていない。昭和六〇年代の「225」（ただし「241」）、平成時代の「246」・「250」、「260」・「268」、「279」、「328」などにみられるように、納税相談における指導等はおよそ納税者の信頼の対象とならないとする傾向はさらに強くなる。

ところで、右の視点からは、信義則が実定法規の修正機能をもちうることは当然であるが、このこと自体は、

行政法における信義則に関する議論が開始された当初から一貫して支配的見解が認めてきたところである。もつとも、〔3〕・〔7〕・〔10〕のごとく民法一七七条の登記の欠缺を主張しうる第三者、〔9〕のごとく所得税法四九条六項の裁決の理由付記義務、〔23〕のごとく所得税法五六条三項の無申告加算税を賦課しない「正当な理由」、〔50〕のごとく法人税法六八条三項・四項の申告額調整、〔52〕のごとく行訴法一四条四項の出訴期間などの該當性の判断に、信義則がある種の役割を果たして信義則が法規の解釈基準としての機能を発揮しうることを否定するわけではない。これらの場合、直接には当該法条の適否の問題として扱われ、信義則が前面に現れないこともあろう(例、〔78〕、〔328〕)。また、学説はほとんど注目していないが、信義則は行政裁量の統制の法理として平等原則などとともに重要な役割を果たしうるであろう。³⁴⁾

三 信義則は課税庁側の信頼保護の機能をもつこともありうる。租税判例の中にも、このことを認める数少ない例がある。すなわち、〔28〕は、代理人である旨の虚偽の証明書を添付して審査請求をするなどの行為を「信頼した審査庁」がこの者を相手に裁決とその送達をした以上、審査請求人が「裁決自体あるいはその送達の効力を争うことは信義則上許されない」といい、〔235〕も、国家賠償訴訟において国側の信頼保護の視点から、滞納処分に基づく差押財産の競落人による同一訴訟手続の先行行為と矛盾する後行行為について訴訟上の禁反言則の適用の可能性を明示し、〔258〕も、信義則・禁反言則は納税者の「申告、申述等を信頼した課税庁を保護」することもあるという。

租税法令の規定自体により罰則のほか、課税庁は加算税、優遇措置の剥奪などの措置を納税者に課しうる権限があることから、納税者側に信義則を適用する必要性は乏しいという学説もあるが、このような措置が機能しない場合もあること、信義則が法の一般原理であることなどから、納税者側に信義則を適用する必要もあろう。³⁶⁾ 租

税判例は、むしろ課税庁側よりも納税者側に信義則を適用する例がかなり多いのが実情である。

この意味では、課税庁・納税者は相互に信頼関係にあり、信頼保護原則というよりも信頼関係の法理とみても誤りではない（なお〔186〕参照）。しかし、納税者の信頼保護は、租税法令の増大・複雑化のもとの行政解釈への依存という点にその現代的意義があり、この点で民事上の信頼関係法理と決定的に区別されることにならう。

また、法律による行政のほか、課税庁の組織・権限は強大であることなどの理由により、納税者側の言動の妥当性・存続性についての課税庁側の安易な信頼保護を認めることには問題の余地もある。これらの点で、納税者側の信頼保護と課税庁側の信頼保護とは質的に区別する必要がある。そして、限られた範囲にしても課税庁の信頼保護のための信義則の適用を認めるべき必要もあるが、この場合の信義則の性格はむしろ民事または民事訴訟上の信義則のそれに近いように思う。³⁷⁾ もっとも、課税庁側に適用される信義則にも、〔3〕・〔7〕・〔10〕、〔110〕のように民事上の信義則に近いものもある。

- (24) 前注(3)掲記の諸文献を参照。
- (25) 下山・注(4)一四六頁以下。
- (26) 原竜之助「行政法における信義誠実の原則」法学雑誌六卷三号(昭三五)一頁以下。
- (27) 北野弘久・税法の基本原理解(増補版)(昭三七)六一頁。
- (28) 成田・注(7)一五八頁、原・注(7)二五八、二六〇頁。
- (29) 首藤・注(5)一三一〜一三二頁。なお、田中治・税理四〇卷九号(平九)五六頁も首藤説に近いところがある。
- (30) 千葉・注(15)三三七頁以下、畑・注(15)八五頁以下。なお、乙部「行政法における禁反言の法理(一)」法学雑誌一七卷三号(昭四五)五六〜五七頁。

- (31) 同旨、保木本・注(10)四三頁、松沢智「判例に現れた税法上の禁反言の法理(信義則)をめぐる課題」税務事例六卷一―二号(昭四九)二五―二六頁、藤原雄三・シュトイエル一九五号(昭五三)八頁、田中館・注(7)四頁、小林・注(17)一四八頁、萩野・注(17)一二二頁。アメリカにおけるアドヴァンス・ルーリング制度や、わが国でも一部、採用されているといわれるアグリーメント方式も、類似の機能をもつようである。これらについては、村井正「アグリーメント方式と自主申告制度」税理一八卷五号(昭五〇)八頁以下、同「アグリーメント方式の理論と実際」税理三〇卷七号(昭六二)二頁以下、金子宏「財政権力」基本法学6―権力(昭五八)一五九頁以下、碓井光明「アドバン・ス・ルーリングに学ぶ」税理二七卷九号(昭五九)二頁以下、品川芳宣「アグリーメント(事前協議)の法理と行政対応」税理三九卷一―号(平八)四〇頁以下など。
- (32) 遠藤武和「税務相談における指導、回答と禁反言の法理」税経通信三八卷一五号(昭五八)二八頁以下、林仲宣「税法判例における禁反言の法理」東洋大院紀要二〇集(昭五八)五九頁以下は、もっぱらこの種の租税判例を対象として検討する。
- (33) 松沢・注(5)一〇頁以下は、租税法における信義則を青色申告制度を中心に構成すべきことを説き、小山・注(5)六八、一一三頁もこれに同調する。
- (34) 東京地判平六・一二・一六税資二〇六号七六四頁などは、所得税法二四三条が定める税務職員の守秘義務は納税者や第三者の税務調査等への「信頼」や協力を確保するという目的があるというが、行政解釈の適法性など行政側の先行の言動についての相手方の信頼保護とは直接の関連をもたない判例であるように思う。憲法前文や国家公務員退職手当法一二条の二第一項に定める「信頼」についても同旨の指摘が可能であろう。
- (35) 北野・注(27)六二頁、中川編・税法学体系(総論)(昭四七)一五〇頁(中川一郎)、首藤・注(5)一四〇頁。
- (36) 同旨結論、堺沢・注(5)七〇頁、碓井・注(8)六―七頁、小沢一郎・昭和五四年行政関係判例解説(昭五五)三一―九頁以下、小山・注(5)一一二頁、吉良実・所得課税法の論点(昭五七)八七―八八頁。和田・注(7)一六七頁以

下もこのように改説した。

(37) 民事上の信託関係法理については、広中俊雄・不動産賃貸借法の研究(平四)、民事上の信義則の機能については、菅野・注(3)七頁以下など。