

## 租税法と信義則(2)

——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、二七卷四号）
- 四 信義則の法的根拠、性格
- 五 信義則の適用の限界（以上、本号）
- 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

### 四 信義則の法的根拠、性格

#### 一 法的根拠

- 一 昭和一三年、高橋博士は、「條理があらゆる法律関係を規律するものたるに反し、信義誠実の原則は特定人

間の権利関係を規律する性質を有するが如く解される。従って信義誠実の原則はその範囲において條理より狭く、條理の中に含まれた一原則である」といい、原博士は、信義則は「正義と公平の理想を実現する最高の法律規範」という<sup>(38)</sup>。昭和三五年、原博士が信義則は「正義と公平の理想の実現を目的とする根本的原理」というのを初めてして、正義・衡平（公平）<sup>(39)</sup>や条理の要請に基づくとみる学説が多いようである。これに対して、信義則は絶対的判斷を基本とする正義の觀念と必ずしも一致するわけではないとするものや、信義誠実は法的安定性の觀念から生ずるとみるものもある<sup>(42)</sup>。同四四年、中川博士も、正義・法的安定性・合目的性の三つの法理念のうち信義誠実は法的安定性の要請によるが、しかし単なる法理念の要請自体に法的根拠を求めるのは租税法律主義との競合・対立を生じて租税法の特殊性を無視することになり、これを避けるために信義則の法的根拠は実定法それも制定法に求めるべきであるという。そして、信義則は同一の納税者に対する後行処分は先行行為に違反してはならないという「形式的租税平等主義の顕現であり、従ってその法的根拠は、憲法一四一条一項にある」とする<sup>(43)</sup>。

禁反言則についてはどうであろうか。同五七年、千葉教授は、禁反言則は「衡平の理念に基づく市民法の一般原則である」として<sup>(44)</sup>。

前号でみたように、信義則・禁反言則の觀念や機能には信頼保護を含むとするのが判例学説であるが（本稿（1）二七頁以下）、判例学説は信頼保護の法的根拠を信義則・禁反言則に求めるものと解することもできよう。これに対して、信義則・禁反言則や正義等をも明示せずに端的に信頼保護に言及する租税判例もあるが、この判例はその法的根拠をどこに求めるのか必ずしも明らかではない。この点、大橋氏は、「納税者の信頼保護」は「憲法上の基本原理」であるという<sup>(45)</sup>。

二 租税判例には、信義則・禁反言則が条理、正義・衡平（公平）の要請に基づくというものも多い。昭和三

○年代に、〔8〕は信義則と条理との関連性を明示する。同四〇年代には、〔13〕は禁反言則等は「法の根底をなす正義の理念より当然生ずる」といい、〔32〕・〔39〕もほぼ同一の表現である。〔66〕は禁反言則等は「あらゆる分野における法に内在する一種の条理の表現」とする。同五〇年代には、〔101〕、〔120〕、〔138〕、〔174〕・〔184〕は正義、〔104〕・〔117〕、〔105〕・〔118〕は正義のほか衡平の理念に、それぞれ基づくことを示している。同六〇年代には、〔210〕・〔220〕、最高裁〔219〕・〔234〕、〔241〕、〔243〕が正義〔225〕、〔240〕・〔255〕は正義のほか衡平の理念に、それぞれ基づくとしている。平成になって、この最高裁判決の影響を受けて、「判旨の一般的見解」として紹介の判例のほとんどを含めて、信義則等は正義の理念の現れであることを明示する判例が多くなっていくが、〔258〕は信義則等は「あらゆる分野における法に内在する条理の表現」という。

信義則が条理、正義・衡平（公平）の要請に基づくことを明示しない判例も少なくない。たとえば、昭和四〇年代では〔62〕がその例であり、同五〇年代には〔78〕、〔92〕、〔186〕などがある。〔15〕、〔59〕、〔72〕、〔91〕、〔121〕や〔209〕・〔231〕、〔224〕などは、信義則が正義等を基礎とすることも後記の法の一般原理であることも明言しない。

三 おもりに、租税法令の遡及効禁止の法的根拠を信義則に求めたり、通達の信賴対象適格を認めて信義則を適用する判例学説からみれば、右の高橋博士による条理との比較で信義則の適用の場合を狭く捉える方法には賛成できないであろう。しかし、私見によれば、特定の具体的関係の規律として信義則を捉える方法にかぎっては適切である（後記三五三頁参照）。

つぎに、信義誠実は法的安定性の理念から生ずるとみる見方であるが、ドイツ公法においても信賴保護の法的根拠について法的安定性説と信義則説との対立が顕著である。<sup>(46)</sup> 法的安定性の観念も必ずしも明確ではないが、法律関係の規律の継続性の意味で理解する場合、二つのものがあるように思う。第一に、抽象的法律関係の規律の

継続性である。典型的には法令による規律の継続の意味であり、法律による行政により達成できることが多い。法令の存続への国民の信頼保護の視点からいわゆる侵害立法の遡及適用の禁止などとして現れることもある。第二に、具体的法律関係の規律の継続性がある。典型的には特定の相手方との関係で示された個別具体的行政活動を通じた規律の存続であり、行政行為の取消・撤回の制限などとして現れる。相手方の信頼保護の視点から法令違反の行政行為などの存続が要請される場合には、信頼保護は具体的法律関係の規律の継続性には資することになるが、抽象的意味での法律関係の規律の継続性を損なうことになり、両者の規律の継続性間に対立が生ずるであろう。このように考えると、信義則が単に法的安定性の理念から生ずるとみるのはどうであろうか。むしろ、信義則の適否は相手方の信頼保護の要請と抽象的法律関係の規律の継続性 $\parallel$ 法的安定性ととの考量により決めるべきというのが適切であろう。<sup>(47)</sup>

中川博士がいう法的安定性は具体的法律関係の規律の継続性の意味であろうが、ドイツにおいて形式的租税平等主義なるものに信義則の根拠を求めるものはほとんどないようである。また、平等原則は本来同種の状況にある複数の者の比較において平等の存否を決定するはずであって、平等原則が同一人の前後の状況の比較で同等性を要求するかは疑問であろう。むしろ、租税平等原則などは信義則の適用を排除する法益の一つとして比較考量の舞台に登場することが多いように思う<sup>(48)</sup>（後記三四七頁以下参照）。大橋氏は信頼保護を憲法のどの条文に基礎づけるのかは明らかにしていない。ドイツ公法における信頼保護の法的根拠として、包括的自由権や財産権などの基本権に求める見解も台頭してきたが、これらの基本権の観念・機能として信頼保護を必須とみることには疑問がある<sup>(49)</sup>。

条理や正義は法の根底をなす理念であり、信義則よりも下層にあって信義則やそのほかの法理を基礎とていうか

派生させる役割をもち、条理や正義の機能・内容は信義則よりも広いと思われる。信義則は条理や正義を基礎とするとみることには異論はないが、行政法または租税法における信義則の適用を理由づけるためには、信義則が法の一般原理としての性格をもつことをいえば足りる。信義則が条理や正義の要請に基づくというのも、信義則の法の一般原理性を容易に理由づけるためのものであろう。〔13〕、〔32〕・〔39〕、〔101〕、〔120〕、〔174〕・〔184〕、〔258〕はこのことを明示し、〔66〕もこれに近いところがある。なお、〔32〕・〔39〕は禁反言則等が正義に基づくことを禁反言則等の法の一般原理性の理由づけとすることでなく、違法な結果を容認することとなる場合には禁反言則等の適用を「慎重」にすべき理由づけにもして租税法主義も正義の要請に基づくことを示唆するが、〔72〕は税務行政庁としては「速やかに法の命ずる状態を回復せしめること、すなわち課税処分を行うことこそ租税正義の理念に添う」といい、〔101〕も租税平等主義や租税法主義も正義の要請に基づくことを明言して、禁反言則等の適否は両者の正義の比較考量によるべきという。

- (38) 高橋・注(3)三四六、三七二頁、原・注(3)三九一―三九二頁。
- (39) 原・注(26)一四頁。同旨、保木本・注(10)三七頁、楠元・注(17)四八頁、松沢・注(5)一〇頁以下、小山・注(5)九七―九八頁、南・注(14)二一八頁、北野弘久・税法学原論(昭五九)一五二頁、田中館・注(7)四頁。私法の分野でも同旨のものに、野津務・保険法における信義誠実の原則(昭一〇)四二頁、常盤・注(18)七〇頁。
- (40) 菊井康郎・自治研究三八巻七号(昭三七)一一三頁、田中二郎・租税法(昭四〇)一一九頁。私法の分野でも同旨のものとして、鳩山秀夫・債権法における信義誠実の原則(昭三〇)二五七頁。林信雄・法律における信義誠実の原則(昭二四)六四頁も信義則は「條理に法律的顯現の技術性を与えるもの」という。
- (41) 谷口編・注(18)七三頁(田中)。新井隆一・早稲田法学四八巻一号(昭四七)九二頁も、租税法に適合する課税

処分を違法とするような原則が正義の理念より当然生ずるとみるのは疑問とする。

(42) 北野弘久・税法学の基本問題(昭四七)五三頁、内田修「行政手続と信義則の適用について」企業法研究一〇五号六頁。

(43) 中川・注(7)一五四頁以下。なお、中川博士の見解の一端は、同・税法の解釈及び適用(昭三六)一五七頁以下、三四五頁、同「ブンスの『税法における信義誠実の原則』について(1)」税法学一七九号(昭四〇)一九頁以下でも示されている。中川博士と同旨のものに、森川正晴||元村和安・税法学研究(昭四七)一八三頁、小山・注(5)一二三頁。

(44) 千葉・注(15)九六頁。なお、本城武雄「不開示による禁反言則」民商法雑誌四三巻五号(昭三五)三四頁は禁反言則は「信義衡平」を実現するといひ、乙部「行政法における禁反言の法理(二・完)」法学雑誌一七巻四号(昭四六)一二四頁も同旨である。

(45) 大橋・注(12)八一頁。

(46) 乙部「西ドイツ公法における信頼保護の原則の動向」神戸学院法学六巻一号(昭五〇)一八一頁以下、鍋沢幸雄「行政法における信頼保護の諸問題(一)〜(五)」立正法学一一巻三〇四号、一二巻三〇四号、一三巻三〇四号、一五巻一〇四号、一九巻一一二号(昭五三〜六一)。

(47) 乙部・注(22)一七二頁以下。同旨、原・注(26)一七頁、松沢智・ジュリスト五九四号(昭五〇)一二七頁。なお、鳩山・注(40)二五八〜二六〇頁は、「法律生活の安定を害すること」が信義則適用に反対するもつとも強い理由であるとして、これに詳細な反論を加える。

(48) 同旨結論、碓井・注(7)四〜五頁。中川博士はスイスのブルクハルトなどの学説にならうようであるが、ブルクハルトに対する批判として、柳瀬良幹「平等の原則に就いて」(昭一四〜一五)行政法の基礎理論(二巻)(昭三三)一〇八頁以下。形式的平等・実質的平等の別の用語法について、高田敏「現代における法治行政の構造」渡辺宗太郎

古稀記念・行政救済の諸問題(昭四五)一九頁。

(49) 乙部・注(22)一七四頁。北野・注(42)五三頁は公法関係への導入のために禁反言則を憲法に基礎づけることには疑問があるといひ、鍋沢・注(22)一九七―一九八頁も信頼保護原理を憲法に基礎づけることに反対する。

## 二 法的性格

一 昭和十一年、杉村博士は、「行政法規に内在する指導精神たる権力性と公益性及びこれに基く形式尊重主義は信義則の適用を妨ぐ重要な要因である」といひ、権力性・公益性など行政法規の特殊性を理由に、行政法規の解釈基準としても信義則は私法における信義則ほど一般的な通用力はもたないとしていた。この点、高橋博士の所説は必ずしも明確ではない。<sup>(50)</sup> 両博士とも信義則の法の一般原理性を明示しないが、杉村博士の右の主張からはむしろ信義則の法の一般原理性に否定的であるようにもみえる。これに対して、同一一年、田中博士は、信義則が「全法律秩序に妥当する根本原理」であるという。同一三年、原博士も、信義則は「全法律体系を支配する根本原理」・「一般法律原理」・「法の一般原理」などといひ、信義則の法の一般原理性を援用して行政法における権力性・公益性などは信義則の適用を妨げるものではないと主張している。<sup>(51)</sup>

昭和三五年、原博士は右と同旨のことを再言するが、このほかの学説も、大体、信義則の法の一般原理性を明示して、<sup>(52)</sup> 権力性・公益性などの特殊性も信義則の適用を否定しないと暗黙にみるものと解される。ただし、(42)との関連で、新井教授は、租税法主義・租税負担公平原則や課税処分確認行為性などを理由に、租税法における信義則等の適用は一般に認められず、ただ租税要件の解釈適用や課税要件事実の認定について税務行政庁に故意・過失があるときにのみ信義則等の適用は可能という。<sup>(53)</sup> 同教授は、租税法における権力性・公益性や信義則の

法の一般原理性などには明示しないが、実質的には信義則の法の一般原理性に疑問をもつものと考えうるであろうか。齊藤教授は、「租税行政法における特殊性は権力性と公益性の二つである」といい、これを理由にほとんど信義則の適用を否認するが<sup>55)</sup>、信義則の法の一般原理性にも消極的であるといえようか。

二 租税判例をみると、昭和二〇年代に、〔1〕が私法上の金銭債権との比較で租税徴収権の特殊性をいい、〔2〕が「税法が税収入の確保を目的とする法律であり、しかも、その目的達成の手段たる法の性格上、強度の強権性と強行性並びに技術的色彩を有する」ことも理由の一つとして、いずれも信義則の適用を否認したのは、権力性・公益性などを理由に信義則の適用に消極的のようにも解しうる余地があるう。同三〇年代に、〔6〕が禁反言則の「適用或いは類推」をいうのは、私法原理の類推適用説の余地を認めるようにも解される。同四〇年代に、〔15〕は禁反言則が条理等に基づくとか法の一般原理であるとかは明示しない。〔59〕も同様であるが、なお、「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い」といい、むしろ私法原理の類推適用説の可能性を示唆するようにも解される。同五〇年代に、〔72〕は「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中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」といい、平成初期の〔265〕・〔272〕も「課税処分について、本来対等当事者間の私法上の取引を規制する原理である禁反言の原則を適用すること自体に疑問がある」というが、これらの判例も権力性など行政法関係の特殊性を理由に信義則の適用に消極的であると解される。また、禁反言則等が条理等に基づくとか法の一般原理であるとか明示しないが、権力関係であることを理由に禁反言則等の適用に原則的に消極的であることを考慮すれば理解できなくもない。〔91〕、〔121〕や、昭和六〇年代の〔209〕・〔231〕も信義則が条理等に基づくとか法の一般原理であるとか明示せ



ず、〔224〕も同様であり、なお、「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」、「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」といい、信義則の法の一般原理性にも実質上懐疑的であるように解される。

租税判例の多くは、明示または暗に信義則の法の一般原理性を認めるものと思われる。昭和四〇年代に、まず、〔13〕は禁反言則等は「法の根底をなす正義の理念より当然生ずる法原則……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」といい、暗黙にその法の一般原理性をも認め、〔32〕・〔39〕もこれに近い。〔62〕は法の一般原理性を明示し、〔66〕もこれに近い。同五〇年代に、信義則・禁反言則について、〔78〕が「あらゆる法の分野における法に内在する法原則」、〔92〕が「あらゆる法の分野に普遍的に妥当する」、〔101〕が「あらゆる法分野にわたって認められる」、〔120〕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」、〔138〕が「租税法の分野においても認められる」、〔174〕・〔184〕が「正義の観念に基づく原則であるから、租税法関係においてもその適用がある」というのは、いずれもその法の一般原理性を暗に認めるものと解される。そして、〔186〕は法の一般原理性を明示するにいたる。同六〇年代に、〔210〕・〔220〕も「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」といい、最高裁〔219〕も「法の一般原理である信義則の法理」といい、〔234〕・〔241〕や〔243〕もこれに従う。平成時代に入っても、「判旨の一般的見解」として紹介の判例もほとんど最高裁に従って信義則が法の一般原理であることを明示する。これらの判例は、明示しないものの暗黙に、権力性・公益性などの特殊性も信義則の適用を否定しないとみるものと解される。

三 私人間の法律関係であろうと行政上の法律関係であろうと、また、行政上の権力関係であろうと非権力関係であろうとを問わず、相手方の信頼を裏切ることが許されないのは当然である。このため、信頼保護の観念を

含む信義則・禁反言則は重要であり、私法のみでなく公法も含めて適用されるべき性格の法理であり、この意味で法の一般原理であるといつてよいであろう。なお、権力性・公益性という用語は、公法と私法の区別に関する権力説・利益説を連想させる。公法関係における私法規定の適用の問題については、古くは穂積八束博士と美濃部達吉博士との対立があり、その後、美濃部博士の私法規定の適用を可能なかぎり認めていこうとする考え方が次第に通説の見解となつていった。<sup>(56)</sup> 今日では、利益説に基づく管理関係では原則的に私法規定の適用を承認、権力説に基づく権力関係でも法の一般原理や法の技術的約束を表明するものの適用を承認するのが通説である。信義則の法の一般原理性を認める以上、権力性・公益性などは信義則の適用を妨げるものではないが、公益性は信義則の適否の判断で相手方の信頼利益との比較考量の場面に登場することが多いであろう。

- (50) 杉村・注(3)六六八頁、高橋・注(3)三七二頁以下。
- (51) 田中・注(3)一二八頁、原・注(3)三八三、三八九頁以下。
- (52) 原・注(26)一七頁以下。前注(7)などに掲記の文献など参照。堺沢・注(5)二〇五頁は類推適用説が一般的とみる。
- (53) この旨を明示するものに、牧野・注18二三頁、林・注(40)四九頁、橋本公巨「行政法の解釈と運用」(昭三四)公法の解釈(昭六二)八九頁、堺沢・注(5)六〇〜六一頁。
- (54) 新井・注(41)九一頁以下。
- (55) 斉藤・注(7)六八頁。
- (56) 原龍之助「公法関係における私法規定の適用」行政法講座二卷(昭三九)三七頁以下、萩野・注(17)二二二頁以下。

## 五 信義則の適用の限界

## 一 租税法律主義

一 昭和十一年、杉村博士は、前記のように行政法規の解釈基準としても信義則は私法における信義則ほど一般的な通用力をもたないとする。しかし、信義則を適用しても法律による行政や租税法律主義との抵触が生じないときは、その適用は比較的容易に認められよう。近時の学説の中にもこの旨を明示するものがある。<sup>(57)</sup> 平成六年、和田教授は、信義則の適用を本税については否定するが付帯税については肯定する。<sup>(58)</sup> 国税通則法六五条四項等に所定の過少申告加算税等を賦課されない「正当な理由」の存否の判断に限って信義則を適用するものであり、いわば法令の解釈基準としての信義則に限定してその適用を認める趣旨と解される。

租税判例の中でも、〔3〕、〔9〕、〔23〕、〔50〕、〔52〕などは、信義則等が法令の解釈基準としての機能を果たす場合にはその適用を認める（本稿(1)三五頁参照）。これらの学説・判例の中では、〔23〕が租税法令の増大・複雑化のもとで課税庁側が示す行政解釈への信頼保護という視点から、所得税法五六条三項に所定の無申告加算税を課されない「正当な理由」の存在を認めたことが注目される。ただし、これらの場合、直接には当該法条の適用の問題として扱われ、信義則が前面に現れないこともある（例〔78〕、〔328〕）。それどころか、租税判例の多くは、国税通則法六五条四項等に所定の「正当な理由」とは過少申告加算税等を賦課することが著しく不当または酷である場合をいい、過少申告等が納税者による法令の不知や誤解に基づく場合は含まないなどとして過少申告加算税等の賦課決定は適法とする<sup>(59)</sup>（なお、〔75〕・〔84〕、〔130〕参照）。このほか、〔147〕・〔195〕なども法令の解釈基準としての信義則に限定してその適用を認める例に相当する余地があるが（なお、〔203〕も同様）、所得税法の解釈上は例

外的であれいわず黙示の承認なるものは認められず、これを認めるには信義則によるほかないと考える場合には、信義則と租税法律主義や所得税法の規定との抵触の問題がでてくるように思われる。<sup>(60)</sup>なお、〔66〕は「租税法における解釈原理として信義誠実の原則等」というが、同判決は信義則等の実定法修正の余地を認めることに留意すべきである。

信義則の適用の限界をめぐる最大の争点は、信義則適用の結果、違法な税務活動の効力や存続効を是認することとなる場合には、その適用は否認されるべきではないかどうかにある。杉村博士は、信義則は実証法主義を放棄するものではなく法規の解釈基準の一つであるということから、「法規に於ける明瞭にして疑の余地なき条項によって得た効果を信義則により動揺せしむることは不可能である」という。昭和一三年、高橋博士も、「法の規定ある場合においても、これを排除して信義誠実の原則が適用されるとする場合には、法の安定性は可成りの危険に曝され、また一面立法に依る法の変動性についての作用を軽視もしくは無視するものといわなければならぬ」といい、同一五年、大石博士も、「制定法として存在する国法に抵触せざる範囲に於て法解釈の基準としてのみ認められ得るものであって、此の国法に優越するより高次の実定法秩序としての信義誠実の原則といふが如きものは存在し能はない」という。<sup>(61)</sup>これに対して、同一一年、田中博士は信義則による法実証主義の修正・補充をいい、同一三年、原博士は、「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。……行政法規の強行性が、これらの諸法益を犠牲にしてまで、その趣旨を貫くべきものであるかどうか」は「比較衡量」により決めるべきとするようである。<sup>(62)</sup>信義則の法の一般原理性を認める以上は、信義則による法実証主義の放棄が原則的に帰結されるということには必ずしもならない。このことは、〔32〕・〔39〕、とりわけ〔72〕や〔101〕が禁反言則等も租税法律主義も正義的要請に基づくことを明言し

て、禁反言則等の適否は両者の正義の比較考量によるべきということからも分かる。ただ、信義則の法の一般理性について、杉村博士・高橋博士・大石博士は実質は消極的、田中博士・原博士は積極的であることを考慮すると、右の各博士の所説には傾向的なものがある。

戦後の学説の傾向は四つに分けることができるであろう。第一に、違法な行政活動や税務活動の効力や存続効を是認することとなる場合には、信義則の適用は認められないとするものが少数ある。昭和三四年、橋本教授は、簡単に「行政の法律適合性の原則及び形式規定遵守の義務から生ずる要請は信義則に優越する」という<sup>(63)</sup>。前記の新井教授の見解(三二九頁参照)は必ずしも明確ではないが、税務行政庁の故意・過失がある場合にのみ租税法令に適合する課税処分も信義則違反の故に違法であり取消を免れないとする趣旨であるようにも解され、そうであれば故意・過失の成立は困難であるために実質的にはこれに近い。(42)との関連で、村井教授も、租税法主義、課税庁の第一次判断権の尊重などを理由に、租税法分野では信義則の働く余地はほとんどないという<sup>(64)</sup>。その後、斉藤教授も、租税法主義は「最高法原則として信義誠実の原則を支配している」とし、「誠実、善良な納税者の信頼を保護しようとすれば、それはまさに租税法主義の原則を否定することになり租税法正義の理念は著しく阻害されることになる。それゆえに租税公平負担の原則の実現さえも拒絶することになりかねない」などと述べ<sup>(65)</sup>、前記のように和田教授も同旨の結論であろう。これらの学説の中では、村井教授だけが信義則の法の一般原理性を明認する<sup>(66)</sup>。

第二に、信義則の適用を認めても租税法主義に抵触しないとみるものが多数ある。昭和四四年、中川博士も、憲法一四一条一項に根拠をおく信義則と憲法八四条・三〇条を根拠とする租税法主義とは「同列のものであるが、両者はその性格上果すべき役割を異にし、相競合することはあり得ない」と簡単に述べていた<sup>(67)</sup>。近時の学説も信

義則の適用を認めても租税法律主義に抵触しないとみるものが有力であるが、これもいくつかに細分が可能であろう。①同五〇年、石田教授は、信義則の制定法修正排除機能を否定するがその予想外欠缺補充機能を認めて、租税法などの制定法は通例、定型的に生じうる要件事実のみを把握するのに対し、相手方の信頼というような事実は包摂しえないという。<sup>(68)</sup>この考え方によれば、信義則と租税法律主義や個別法律規定との矛盾対立は生じないことになり、中川博士と同旨のところがある。②翌年、金子教授は、「租税法における信義則の適用の有無は、租税法律主義の一つの側面である合法性の原則を貫くか、それともいま一つの側面である法的安定性Ⅱ信頼の保護の要請を重視するか、という租税法律主義の内部における価値の対立の問題である」と説き、<sup>(69)</sup>松沢教授なども大体、同旨の見解を主張している。<sup>(70)</sup>③同五二年、南教授は、「租税法律主義は、租税行政が形式的意義での法律にのみ拘束されることを意味するものではなく、不文の法にも拘束されることを意味する」から、信義則を基礎とする「失効の原則は、租税法律主義、行政の法律適合性の原理に矛盾抵触するものではない」という。<sup>(71)</sup>金子教授も南教授も、租税法律主義の機能・内容として相対する二つの法原則をあげ、おそらく、その一方に属する信義則は租税法律主義そのものとの矛盾は生じないが、租税法律主義の構成部分中、他方との抵触が問題となり、信義則の適否は他方との調整により決めざるをえないとする点において共通するところであろう。ただ、金子教授は「法的安定性Ⅱ信頼の保護」を租税法律主義の機能から導く<sup>(72)</sup>のに対して、南教授は信義則・失効の原則を租税法律主義の内容として捉えるようにみえる点では微妙な差異もある。前号でみた首藤教授の見解（本稿(1)三三頁参照）も前者の系統に属するであろうか。

第三に、右の場合に信義則等を適用すれば租税法律主義との抵触を生じるから、信義則等の適否は租税法律主義との比較考量によるべきとするものがある。昭和三五年、原博士も戦前と同様の見解を主張<sup>(73)</sup>、同四九年、品川

氏も、「当該納税者が特別に課税を免れることにより他の納税者との間に不当な不公平が生ずることがないか否か……国民全体と当該納税者との相対立する利益を慎重に比較衡量せねばならない」、「納税者の被った不利益と租税法主義の原則が意図する社会的利益との権衡において信義則適用の可否を論ずる」のが望ましいという。<sup>(74)</sup>同五年、確井教授は、右の金子説を批判して、「租税法主義は、法的安定性を形式的意味の『法律』により確保しようとしていたのであって……命令や租税行政庁の言動によるものではない。『法律』による法的安定性の確保までは租税法主義で説明できるが、それから信義誠実の原則まで進むには、別の論拠が必要になる」とし、信義則は法の一般原則であり「合法性原則も、この法の一般原則を排斥するものではない」としておけばよいとい<sup>(75)</sup>う。おそらく、信義則の適否は合法性原則との調整により決めるべきとする趣旨であろう。

第四に、先行の違法な行政指導等には反するが租税法には適合する課税処分は適法としてその存続を認めるとともに、これにより相手方に生じた信頼損失は賠償請求により救済を図ろうとするものがある。昭和五〇年、塩野教授などが主張する<sup>(76)</sup>。課税処分は抗告訴訟の対象にはなるが租税法令に適合して信義則違反をも認めないから抗告訴訟を提起しても取り消されることはなく、そこで相手方の信頼損失は違法な行政指導等に基づく賠償請求により救済するというのである。相手方の信頼損失は適法な課税処分により発生したとして補償請求によるという考え方もありうる。<sup>(77)</sup>いずれも租税法に適合する課税処分の適法・有効性を認める点では第一の見解と同様であり、相手方の信頼損失の救済を図る点では第二・第三の見解と同様であるが、租税法主義との抵触が生じる場合の信義則の救済機能をもつばら賠償（補償）に限定する点に独自性があるといえよう。

二 租税判例はどうであろうか。第一に、違法な行政活動や税務活動の効力や存続効を是認することとなる場合には、信義則の適用は認められないとするものが少数ある。昭和二〇年代の「1」や「2」は契約・処分について、

同三〇年代の〔6〕は裁決、〔11〕は合意について、いずれも同旨であるようにも解される。同四〇年代に入って、非課税取扱の決定・通知について、〔15〕は「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」という。その後、「判旨の一般的見解」として紹介の判例以外でも、〔121〕・〔138〕は「税務署職員に誤指導があったとしても、納税者が課税減免規定の適用が受けられる実体的要件を具備していない場合には、納税者は、同規定の適用を否定する課税処分が信義則又は禁反言の原則に違反すると主張できないと解するのが相当である。その理由は、課税減免規定適用の実体的要件を欠く納税者には、元来同規定によって保護されるべき法的利益がないし、そのような納税者に対して課税を減免することは、かえって租税平等の原則に反することになる」という。〔202〕が「公法分野に属する租税法律関係について信義則の適用があるかどうかは、租税法律主義との関係から問題のあるところであるが、仮にその適用があった場合には、課税庁の誤った判断が表示され、相手方がこれを信頼することが無理からぬ」ときでなければならぬというのも、この系列に近いところがあるといえようか。なお、〔217〕、〔226〕、〔229〕、〔313〕などの刑事判例もすべて、信義則・禁反言則を明示しないものの信頼保護を否認して脱税の犯意の阻却を否定する。

第二に、信義則の適用を認めても租税法律主義に抵触しないとみるものがまれにある。〔324〕は信義則やその具体化である法人格否認の法理は「租税法律主義にいう『法律』に内在する」というが、前記の金子教授か南教授の見解と同旨といえよう。

第三に、右の場合に信義則等を適用すれば租税法律主義との抵触を生じるから、信義則等の適否は租税法律主義との比較考量によるべきとするものがある。この見解についても細分が可能であろう。昭和四〇年代に、①まず、〔13〕は、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必要という視点から、租税法律主義と



いえども禁反言則等の「導入を根本的に拒否する理由とはなり得ない」といい、「原告の側に誠実、善良な市民として非難に値する事情はならん存せず、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」ないのに反して、課税の必要性は「租税法規の遵守の必要ないし過去の違法の結果の是正という、抽象的、名目的な理由以外には、格別、具体的、切実な公益上の要請があるとは思われない」といい、実際には比較考量により禁反言則等の適用を認める。②これに対して、〔32〕・〔39〕は、禁反言則等が正義の表現であり法の一般原理であるという視点から、その適否は租税法主義との比較考量によるべきことを明示する。〔13〕は信義則が正義等を基礎とし法の一般原理であることにも言及するのであるが、その後、〔59〕はこの点には明示することなく純粹に①と同旨の視点から、〔66〕はほぼ②と同旨の視点から、それぞれ信義則等の適否は租税法主義との比較考量によるべきとしている。昭和五〇年代には、〔91〕は純粹に①とほぼ同旨の視点から、〔101〕、〔120〕、〔174〕・〔184〕はほぼ②と同旨の視点から、それぞれ信義則等の適否は租税法主義との比較考量によるべきとしている。同六〇年代には、②の視点が支配的傾向になることは「判旨の一般的見解」として付記したとおりであり、とりわけ最高裁〔219〕は、信義則が正義の理念の現れであり法の一般原理であることを根底において法律適合性との比較考量により信義則の適否を決めるべきといい、〔234〕、〔243〕もこれに続く。〔224〕も比較考量をいうが、信義則が正義等を基礎とするとか法の一般原理であるとかは明示しない。平成に入ると、「判旨の一般的見解」として紹介の判例のほとんどがこの最高裁判決に従っており、右の②の視点から信義則の適否は法律適合性との「較(衡)量」によるべきことが大勢となっていた。

「判旨の一般的見解」として紹介の判例以外でも、ほぼ②と同旨の視点から右の支配的傾向に近い一般的見解を表明するものがある。すなわち、〔104〕、〔105〕は、「およそ租税の負担は法律の定めるところに従って課されるべ

きであり、課税の公平を確保するために法適合性が強く要請されるところであって、原告主張のように、信義則に照らして、右の適法性の要請に優先してまで納税者の利益保護を図るのが相当とされるのは、正義、衡平の見地から真にやむをえないと認むべき事由がある場合に限られる。「行政指導によるしきを得なかつた被告課税庁の側にも責められるべき点があつた」といい、納税者側の事情をも考慮しながらも法律適合性を重視して信義則の適用を否認、〔117〕、〔118〕もこの各原判決をそのまま引用する。〔222〕は「課税処分を、課税庁側の言動等に係る信義則違反を理由に違法とするためには、その言動等が、課税処分を、課税の公平の見地を無視して、もなお当該課税処分を違法としなければならぬほど強度に信義に反するものであることが前提となる」といい、税務相談官の説明に「責められるべき点はない」として信義則違反を否認する。〔225〕は「租税法主義を採用している現行法制下においては……税はすべて法律に従つて課され、しかも税負担の公平の見地から法適合性が強く要請されるのであるから、信義誠実の原則ないし禁反言の法理は、右適法性の要請に優先して納税者の利益を保護すべきことが、正義、衡平の見地からやむを得ないと認められる場合に限られる」といい、納税相談の性格や納税者側の事情を分析したのち信義則違反を否認、〔241〕もこの原判決に近い。〔235〕や〔240〕・〔255〕もほとんど同旨の判示をしたのち、前者は国家賠償訴訟で納税者側の矛盾する主張により被告国が「訴訟の追行上不当に害されたとは認めがたい」として納税者の禁反言則違反を否認、後者は税務職員の積極的な指導・助言による会計処理ではなかつたとして税務行政庁の信義則違反を否認する。

第四に、〔120〕、〔278〕、〔289〕はいずれも信義則違反を否認して賠償請求を棄却、〔280〕は代位賠償請求は認容したが固定資産税の賦課徴収は禁反言則違反という市長の主張は斥けている。これに対して、〔110〕は信義則違反を肯定して賠償請求を認容する。いずれも前期の塩野教授などの見解とは異なるが、〔241〕が信義則の適用を否認して

税務相談における回答は将来の課税処分を拘束するものではないが不法行為・国家賠償の可能性はありうると判示するのは、塩野教授などの見解に近いところがある。なお、納税者側への信義則の適用については、〔235〕は否認、〔227〕・〔239〕、〔324〕は肯定するが、賠償請求はいずれもしりぞけている。

三 おもうに、租税法主義・合法律性原則と衝突する場合すべてに信義則の適用を否認する見解には、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ことを無視すること、正義・衡平の理念に基づく法の一般原理であるという信義則の性格にも反すること、納税者の権利保護にも欠けることなどの理由により、従うことができない。逆に、憲法一四一条一項に根拠をおく信義則と憲法八四一条・三〇条を根拠とする租税法主義との競合を否定する中川博士の見解には、前述のような疑問がある（三二六頁参照）ほか、形式的に法律の規定に反すると考えられてきた行政活動の法的効力をすべて信義則により是認しようという心配があり、このことは違法行政を阻止するという租税法主義の一般的機能を損なうおそれがある。石田教授の見解にも同旨の疑問があるほか、法律による規律は本来抽象的であり法律がそこまで具体的に規律するとみるのは問題がある。信義則の適否は、個別具体的事案において、租税法主義自体とあれその一内容をなすといわれる合法律性原則とであれ、それとの対立関係の中で適用要件を探ることにより調整すべきである。

このかぎりでは金子説や南説には賛成できるところがある。ただ、金子教授がいう「法的安定性＝信頼の保護」とは具体的法律関係の規律の継続性の意味であろうが、これを租税法主義自体から導くことには、確井教授が指摘するような疑問がある。なお、ドイツ行政法における信頼保護原則に関する議論を考慮した場合、金子説は信頼保護の法的根拠を信義則ではなく法的安定性の原理に求めるようなところもある。行政が租税法令のみでなく信義則のごとく不文の法理にも拘束されることに異論はなく、このことは実質的法治主義や合法律性原則、正義

の要請と捉えることも可能であるが、南説のごとく租税法律主義の観念・内容をなすと考えるのはどうであろうか。相手方の信頼保護のため信義則の適用を認める場合、個別の法令の規定違反が発生しうるのも事実であり、首藤説はこの点をどのように調整するのか必ずしも明確ではない。行政が信義則に服することは、信義則の法の一般原理性のほかに、実質的法治主義や合法性原則の要請と捉えてよいように思われる。

厳密には、租税法律主義の内容・機能は合法性の意味に限定して、合法性は租税法律主義というよりも実質的法治主義の内容・機能をなすものと理解すべきであろう。〔104〕・〔117〕、〔105〕・〔118〕がいう「法適合性」や、〔156〕、〔174〕・〔184〕、〔210〕・〔220〕や確井教授がいう「合法性の原則」は、いずれも合法性の意味で使われている。租税法律主義は国民の財産権の保障を目的とするが、この方法として、個別租税法律規定への適合性を全般的に広く求めるものと、具体的ケースでの適合性を求めるものの二つに分けて考えることはできないであろうか。前者は租税法律主義の一般的機能であり、国民の財産権保護のための制度的保障の側面をもっており、これが損なわれることは許されない。後者は租税法律主義の個別的機能であり同理論自体もとも個人の財産権保護の使命を担っていたことに留意すれば、その遵守についてはより柔軟に考えることが許されるのではなからうか。すなわち、個別租税法律規定ごとに一般的に違法行政を阻止するという租税法律主義の一般的機能の趣旨がほとんど維持される限度において、具体的事案で比較考量により相手方の信頼保護が要請されるときは租税法律主義の個別的機能が後退することもあってよいのではないかと考えるのである。個別法律規定の遵守およびそこで定める法的価値がそれとも相手方の信頼保護のどちらに軍配をあげるかは、当該事案における総合的な比較考量（適用要件はその具体化）に委ねざるをえないように思われる。

結論的にみれば、租税法律主義を強調して税務行政側への信義則の適用に否定的であるのが判例の実情であ

るが、これらの判例の中には疑問のあるものもある。たとえば、〔58〕・〔67〕は、更正請求期間経過後の更正請求を否定、信義則の適用も否認する結果、実体租税法に反する納税義務を確定することになる。更正請求の可能性を厳しく制限する手続的規定により実体的租税法主義に反する結果が生まれるが、信義則によりこれを緩和することができるできないのは疑問もある。信義則の適用を否認して修正申告の勧奨後でかつ期間経過後の更正請求の可能性や減額更正義務を否定する〔119〕・〔134〕・〔152〕・〔171〕・〔307〕などについても、類いの疑問がある。<sup>(78)</sup>〔274〕・〔278〕・〔280〕・〔289〕・〔303〕では、課税庁側が信義則違反を理由に実体租税法に反して課税処分をすることはできないと主張しており、課税庁側も信義則の適用を主張する反面、必ずしも実体租税法規定の遵守に固執しないという態度が明確にでている。

他方、納税者側に信義則を適用する判例のなかには租税法主義の遵守にそれほど固執しないものもあって、税務行政庁側へのその適用の場合と比較して租税法主義の遵守や信義則の適否について温度差があるように思われる。〔50〕は、法人税法六八条三項・四項の申告額調整主義は信義則に従った税務処理を期すといひ、その趣旨は、法人が利子配当等の収入について確定申告をした場合に限りこれらの所得に係る源泉徴収済の所得税を控除するが、確定申告のないかぎりこれを控除する必要はないことにあるという。同判決は法人による的確な申告への「期待」にも言及しており、納税者側への信義則の適用によりいわば実体租税法に反する納税義務が確定する結果を是認する判示とも解される。〔115〕については、納税者側への信義則適用の結果、更正処分前の帳簿書類等の調査手続の履行義務を課税庁に免除する形となって、行政手続や法律による行政という観点からは問題もある。〔164〕についてもほぼ同様の指摘が可能である。〔138〕は、「税務署職員に誤指導があったとしても、納税者が課税減免規定の適用が受けられる実体的要件を具備していない」という原判決〔121〕に同調して課税庁側には信

義則等の適用を否認するが、更正可能期限後の課税所得発生時期についての主張の変更は認められないとして納税者側にはこれを適用、しかも後者との関係でのみ信義則等が正義を基礎とすることを明示、法の一般原理であることも示唆する。〔185〕・〔191〕も同旨の事案で納税者側に信義則を適用する。納税者側に手落ちがあったことなどを考慮して、これらの判旨となったというのであれば、同様の考慮を税務行政庁側への信義則の適否の判断にも及ぼすべきであろう。個人の財産権保護というよりも財政収入の確保に重点をおいて、租税法正義を理解するように解される点で問題がある。これに対し、〔267〕では、課税庁側が納税者の信義則違反を理由に実体租税法に反する課税処分適法性を主張するが、租税法令の解釈・運用に携わる課税庁側による租税法正義や個別法律規定の不順守の主張には、納税者側によるその主張とくらべてより厳しい制約が課されるべきであり、信義則違反を否認した判旨は妥当であったように思う。

最後に、前記の塩野教授などの見解や〔241〕には一理ある。信頼損失の中核は先行の行政指導等を信頼したことによって受けた財産的損失ということになる。ただ、租税法正義との抵触が生じる場合は、すべて一律に信義則の機能を賠償（補償）に限定して、いわば信頼損失を金で解決するというのはどうか。第二・第三の見解も、租税法に適合する課税処分を信義則違反として取消訴訟でその効力を否認するか、それとも課税処分の効力の存続を認めながら賠償（補償）請求により信頼損失を救済するかは、行政救済制度や理論に委ねる趣旨であり、必ずしも信義則適用の効果として賠償（補償）請求を一切否認するものではないであろう（前記三四〇頁参照）。また、行政法規の明確な解釈は必ずしも容易ではないこと、課税要件事実の全容の把握は難しく課税要件該当性も微妙な判断が要求されることなどから、一見明瞭に法律解釈を誤ったり事実誤認をした場合は別として、税務職員の故意・過失は直ちには認められないとして、信義則には言及しないが賠償請求を棄却する判例

もある。<sup>(79)</sup> 私見もこの判例には賛成であり、現状では信頼損失の賠償請求による救済の実効性には疑問もある。もっとも、判例が税務行政側にはこのように理解を示しながら、納税者には納税申告の際の自己責任性を強調して信義則の適用を否認するのは(本稿(1)三四頁、前記三三三頁)、均衡を欠くところもある。つぎに、信頼損失の原因は適法な課税処分のほか先行する違法な行政指導等にもあることを考えると、適法行為による損失補償という理論構成には問題の余地もあろうが、検討すべき課題であるように思う。

なお、右の課税処分は、抗告訴訟との関係では信義則違反とはならないが賠償訴訟との関係では信義則違反となりうるという考え方もあろう。前記の新井教授の見解も必ずしも明確ではないが、抗告訴訟との関係で行政処分の違法基準として、信義則の適否が問題となっている場合には、税務行政庁の故意・過失を加重する趣旨のようにも解される。抗告訴訟と国家賠償訴訟とで行政処分等の違法の観念・要件を統一して理解すべきかどうかは問題となり、国家賠償の違法要件の緩和や逆に加重をいうものもある。<sup>(80)</sup> 右の判例でも分かるように税務職員の故意・過失の認定は難しいことのほか、一般に、行政処分の取消原因としての違法判断の基準に公務員の故意・過失という主観的要素を加味すること自体に問題がある。

(57) 堺沢・注(14)二〇六頁、確井・注(7)三頁。ただし、齊藤・注(7)六八頁参照。

(58) 和田・注(7)一六二頁以下。

(59) たとえば、大阪高判平二・二・二八税資一七五号九七六頁。この上告審である最判平二・一〇・二五税資一八一号二二九頁も簡単に原判決は正当として是認できると判示する。

(60) 乙部・判例評論三五六号(昭六三)二〇四―二〇五頁。宇賀克也・ジュリスト九一八号(昭六三)一一二〇頁は後者の立場であろうか。

- (61) 杉村・注(3)六六七〜六六八頁、高橋・注(3)三七二頁、大石・注(3)一二〜一三頁。
- (62) 田中・注(3)一二七頁以下、原・注(3)三九七頁以下。
- (63) 橋本・注(53)八九頁。
- (64) 村井正・訟務月報二〇巻八号(昭四九)一九二頁以下。
- (65) 斉藤・注(7)六七〜六八頁。同「稅務職員が行う納稅指導と禁反言の原則」稅四九卷二号(平六)一二頁参照。
- (66) 村井正・稅法と私法(昭五七)九七頁。
- (67) 中川・注(7)一五九〜一六〇頁。
- (68) 石田讓「信義誠実の原則が民法で果たす機能について」法学教室(二期)八号(昭五〇)三五頁以下。真柄・注(7)一五一頁は(13)も予想外欠缺補充機能の例に当たるといふ。好美・注(18)一九四頁にいう信義則の衡平機能も同様の役割を果たすように思う。
- (69) 金子宏・稅法(昭五二)一一四頁。小林・注(17)一四八頁や木ノ下一郎「稅法法律關係における信義則・禁反言の法理の適用」稅五二巻四号(平九)三五五頁も同旨であり、堺沢・注(5)六四〜六五頁、宇賀・注(60)一二〇〜一二二頁、北野・注(39)一五二頁なども大体、同旨であろう。
- (70) 松沢・注(5)一一〜一二頁。もつとも、松沢教授は、同所において租稅正義の形式的側面として租稅法律主義があり、租稅正義の實質的側面として負担公平、平等主義、信義則があるともいい、多少、明確でないところもあるように思われる。なお、小山・注(5)八九頁以下参照。
- (71) 南・注(14)二一九〜二二〇頁。なお、大橋・注(12)八一頁も、「納稅者の信頼保護」は「租稅法律主義の当然の要請」であるという。
- (72) 金子・注(69)七二、七三頁は、租稅法律主義の内容として、課稅要件法定主義、課稅要件明確主義、合法性原則、手続的保障原則の四つをあげ、他方、租稅法律主義の機能として、国民の經濟生活における法的安定性と予測可能性



をあげる。この租税法主義の内容・機能については、斉藤・注(7)四三〜四四頁も同旨であり、波多野弘「租税法主義の原則」日本税法学会創立三〇周年記念・税法学論文集(昭五六)二五三、二五六頁も大体、同旨であるが、北野・注(27)六六頁以下の説明には異なるものがある。

(73) 原・注(26)一七頁。

(74) 品川・注(17)七〜八、二七頁。同旨、藤原・注(11)三二二〜三二三頁、岸田貞夫・現代税法解釈(平四)七八頁。

(75) 碓井・注(7)四〜五頁。同旨結論、田中館・注(7)七頁、小沢・注(36)三二〇〜三二二頁。

(76) 塩野宏・法学教室(二期)八号(昭五〇)二〇二頁、杉村山内編・注(14)三八六頁(木村)、阿部泰隆・事例解説行政法(昭六二)一一頁。なお、鍋沢・注(22)一九八頁参照。

(77) 南原田田村編・注(23)一八一頁(南)は、授益的行政行為の職権取消について同旨である。ドイツ行政手続法四八条三項の規定も金銭給付・分割可能な物の給付以外を目的とする授益的行政行為について同旨の定めをする。

さしあたり、乙部「行政行為の取消撤回と信頼保護」神戸学院法学八卷一号(昭五二)一〇六頁以下。なお、乙部「西ドイツ社会法典における行政行為の取消撤回」神戸学院法学一二卷三号(昭五六)三〇頁、同「西ドイツ租税通則法における租税決定等の廃止変更」神戸学院法学一三卷四号(昭五八)一七三頁以下。

(78) 高野幸大「徳憲に基づいた修正申告書提出後の調査と信義則」税理四〇卷一〇号(平九)四三頁以下。

(79) 那覇地判平八・一二・一七税資二二一号九〇四頁。なお、乙部・注(20)六二頁以下。

(80) さしあたり、久保茂樹・行政判例百選II(三版)(平五)二八四頁および同所に掲記の文献など。

## 二 租税平等主義

一 信義則の適否の判断にあたっては平等原則との比較考量も必要ではないが、一応、問題となる。たとえ

ば、昭和四〇年代に、〔43〕は個人の開業医は「相続税または贈与税を課されることとなって、租税負担の不公平」を生ずることを理由に、医療法人に対する相続税法の遡及適用は信義則等に反しないといひ、〔59〕、〔66〕は禁反言則等の適否は「租税負担の公平」等との較量のうえで決すべきであるという。同五〇年代にも、〔78〕は「法に従い正しい納税をしている一般国民との関係で原告だけを特に優遇した結果となって不均衡を生じる」といひ、〔10〕は禁反言則等と同様に「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つて……あの正義と、この正義と、二つのものの間の重要度の衡量」を行うべきといひ、〔121〕・〔138〕は信義則等にもとづいて「課税を減免することは、かえつて租税平等の原則に反する」といつている。同六〇年代にも、〔210〕・〔220〕・〔224〕は「課税の公平、平等」を考慮すべきといひ、最高裁〔219〕・〔234〕も「租税法規の適用における納税者間の平等、公平」を考えるべきといひ、〔222〕は「課税の公平」、〔236〕は「納税者間の公平平等」などという。平成時代に入ると、「判旨の一般的見解」として紹介の判例のほとんどが最高裁に従つており、信義則の適否は平等原則との比較考量により決すべきことが判例の大勢となつていったように思われる。〔276〕・〔286〕、〔315〕も同旨であり、〔319〕・〔323〕は信義則・禁反言則を明示しないが納税者の信頼の法的保護を平等原則との比較考量のうえで否認する。

一般的には、課税の平等や負担の公平そのものが租税法規への適合性確保により保障されるといつてもよい。このことは、〔91〕が「租税法主義のもとにおける租税の公平負担の原則」といひ、〔104〕・〔117〕、〔105〕・〔118〕も「課税の公平を確保するために法適合性が強く要請される」といひ、〔225〕・〔241〕が「税負担の公平の見地から法適合性が強く要請される」といひ、〔258〕が「租税法主義のもとにおける納税者間の公平、平等」、〔289〕も「法が厳格に遵守されることによつて実現される納税者間の平等、公平」と判示するところから明らかであろう。また、「公平」と「平等」とは同義に捉えられている。

逆に、信義則を適用することこそ平等原則の要請であると判示するものもある。すなわち、課税庁側への適用について、〔101〕は、「本来適法に節税を図れるところ、誤った指導ないし回答によってその機会を逸し……租税債務ないし負担を負うに至ったというものであって、かえって節税を図り得た納税者と比べその負担において不平等な結果を招来している」ことを重視して納税者の信頼保護の必要を説く。納税者側への適用について、〔138〕は「租税の公平負担に著るしく悖る」ことを理由に信義則等を適用、〔324〕は信義則に基づく法人格否認の法理を適用して課税を正当づけ、もし「課税できないとすると、かえって税の公平負担に反することになって妥当でない」というが、いずれも課税庁側に信義則の適用を否認する判例の支配的傾向と同様に、「租税法規の適用における納税者間の平等、公平」(〔219〕)の意味で公平負担と判示するように解される。

二 この問題に論及する学説はあまりない。右の判例の支配的傾向と同様に、租税平等原則は租税法主義の問題に帰着すると考えるからであろうか。この少数の学説にも、租税法主義との関係に類似して三つの傾向がある。第一に、租税法主義に租税平等原則を付加して、信義則の適用を否認するかのような学説がある。前記の斉藤教授の見解はこの例であり、和田教授も結局は同旨であるように解される。第二に、これとは逆に、南教授は、租税平等原則も信義則と同じく正義の理念にもとづくこと、相手方に保護に値する信頼がある場合とない場合とは差異があるため、前者の場合に信義則にもとづく課税しないとしても平等原則に反しないことなどを理由に、信義則にもとづく失効の法理の適用を必ずしも否認すべきではないと述べる<sup>(81)</sup>。租税判例の中では、〔101〕がこの立場に近いであろう。第三に、信義則を適用すれば租税平等原則との抵触が生じうるとしながらも、相互の比較考量により信義則の適否を決すべきとするものがある。たとえば、前記のように品川氏がそうであろう。このほか、遠藤氏が、信義則の適用要件の一つとして、相手方の「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」を考慮すべきであるといひ、<sup>(82)</sup> 碓井教授が「常識的な意味の平等を犠牲にする……他の納税者との間に不平等をもたらししている」といひながら信義則適用の可能性を説くのも、この系列に属するよう思われ。租税判例の支配的傾向もこの立場であらう。

三 信義則の適用により租税法令に所定の納税義務を特定の納税者には減免することになる場合は、租税法令とこれに基づく課税処分に従つて納税義務を履行している他の大多数の納税者と均衡を失することになる。この意味の平等原則は租税法主義に包含される形となり、さきの租税法主義と相手方の信頼保護との調整の問題に帰着することになる。租税法主義と同様に、平等原則の機能も一般的機能と個別的機能とにいちおう区別することができるが、一般的機能が損なわれることは許されない。しかし、南教授や<sup>(10)</sup>も指摘するように、法的保護に値する信頼の有無は同等性の存否を分ける重要な事実となり、法的保護に値する信頼が存する場合に信義則を適用しても、租税法主義とは区別された平等原則には反しないどころか、むしろ平等原則の要請に資することになるように思われる。そうすると、平等原則の個別的機能の後退をいわなくても、信義則の適用は許されうることになる。

(81) 南・注(14)二二〇〜二二二頁。

(82) 遠藤・注(32)三三二頁。

(83) 碓井・注(7)四頁以下。

## 三 財政的利益

一 法律適合性、平等原則そして次項にみる具体的関係は、単に租税法だけでなく行政法一般における信義則の適否を考えるさいに問題となってくる。これに対して、ここで扱う財政的利益は、行政法一般というよりも租税を含む公課法領域における信義則の適否を考えるさいにとくに問題となろう。

財政的利益の考慮を明示する判例は少ない。たとえば、昭和二〇年代に、「1」が租税徴収権は「国家の財政権に基き収入の目的を持って国民に対し無償かつ強制的に徴収される金銭給付である」こと、「2」が「税法が税収入の確保を目的とする法律であり、しかも、その目的達成の手段たる法の性格上、強度の強権性と強行性並びに技術的色彩を有すること」なども考慮していずれも信義則違反を否認する点に、その一端はうかがわれないでもない。同四〇年代に、「24」は「釧路市はその財政事情が相当窮迫した状態にあつたうえ、より緊急を要し、一般住民の福祉に直接関係のある政策を遂行するための財源を確保する公益上の必要から、かねて議論のあつた工場増設に対する奨励金の制度を廃止する改正条例を制定施行したものであり」、右改正条例が企業側との関係で著しく信義則違反とすることはできないといひ、「25」もほとんど同旨の判示をするが、これらの判旨には財政的利益の考慮ということが顕著に現れている。同五〇年代にも、「186」が地方公共団体に法定外普通税の「収入を確保できる財源があり、しかも右税収入を必要とする財政需要がある場合」、同税の新設等はしない旨の「契約(確約)」の法的拘束力を認めることは「地方自治法二三三条、地方税法二条の法意に反する」と判示するのもこれに近い。ただ、この事案は右の「契約(確約)」の法的拘束力を認めても同法条に反するケースにはあたらず、財政的利益が独立に信義則またはこれを基礎とする事情変更の原則の適否の考慮要因になりうる場合であつたと思ふ。

このほか、租税判例は、信義則の適用要件の一つとして納税者が重大な不利益を被ることをあげて、単に租税

法令が定める税額の納付といった事実はその要件に該当しないとすることが多い。また、税務行政庁側には信義則の適用を否定して期間経過後の更正請求や減額更正義務を否認しながら、納税者側には信義則を適用して除斥期間経過後の課税所得発生時期の主張の変更等を許さないとする（前記三四三頁参照）。いずれも、結果的に信義則の適否の判断のさいに国や地方公共団体の財政的利益をも考慮していることになろう。

二 信義則の適用要件の一つとして納税者の不利益をあげその意味を右の判例のように解する学説は多いが、このほかの点に言及する学説はほとんどない。小沢氏は、租税法律主義の意味・機能の中には法定の財政収入の確保も含まれるという<sup>(84)</sup>。これによれば信義則の適否は租税法律主義との比較考量の問題に帰着することが多いであろう。和田教授は、本税については租税法により徴収すべき税額は定まっていることを理由に信義則の適用を否認するが、この見解についてもほぼ同旨の指摘が可能である。<sup>(85)</sup>

三 一般に、単に租税法令が定める税額の納付を強いられるという事実は、信義則の適用要件を充足しない。ただし、「本来適法に節税を図れるところ、誤った指導ないし回答によってその機会を逸し」本来の租税債務を負うに至ったという場合（101）は別である。このほか、〔24〕、〔25〕、〔186〕にみられるように、租税法律主義とは区別された財政的利益も信義則適否の判断のさいの考慮要因になりうるであろう。<sup>(86)</sup>

(84) 小沢・注(36)三三〇―三三二頁。同旨、小山・注(5)九〇頁。

(85) 和田・注(36)一五九頁以下。

(86) 乙部・行政上の確約の法理(昭六三)二七五頁以下。

#### 四 具体的関係の存在

一 信義則の適用の限界に関しては、これまでに扱った三つのケースとはやや異質のものもある。すなわち、昭和一三年、高橋博士が「條理があらゆる法律関係を規律するものたるに反し、信義誠実の原則は特定人間の権利関係を規律する」と主張するのは<sup>(87)</sup>、信義則の適用は行政側と相手方との間に契約関係その他の具体的関係のあることを前提とするものとも解しうる。私法における信義則の適用はこのような具体的関係の存在を前提とすると解して、この点で信義則と権利濫用の法理とを区別しようとする見解が有力のようである。行政法上の関係への信義則の適用についても同旨のようにもみえる見解がある。<sup>(89)</sup>

これに対し、同三三年、下山教授は、通達行政のもとで通達に善意で依拠した者の救済の視点から英米行政法における禁反言則を紹介・検討している。<sup>(90)</sup>行政法令・租税法令の遡及禁止の法的根拠として信義則をあげるものは、信義則適用の前提として当事者間の具体的関係の存在は必須の要件ではないと理解するように解される。<sup>(91)</sup>公開通達など広く納税者一般に向けられたものも課税庁側の「公的見解」、「公の見解」等に相当するとみるものも、<sup>(92)</sup>右と同旨の理解にたつものと思われる。

二 租税判例をみると、昭和三〇年代に、〔5〕は、都知事や厚生省等は相続税等を免れうるとして医療法人の設立を勧奨・指導したと納税者が主張したケースで、この勧奨・指導を明示しないで相続税法の遡及適用の信義則違反の可能性を示唆して、信義則の適用は必ずしも国・課税庁と納税者間の具体的関係の存在を前提としないともみるようでもある。これに対して、四〇年代に、同様のケースで、〔43〕、〔68〕、〔69〕は、納税者の信賴の対象になつてゐるのは改正前の相続税法自体ではなく、あくまで都知事等の勧奨・指導という個別的言動であることを前提にこの勧奨・指導の存在を否認して相続税法の遡及適用の信義則違反を否定、〔120〕は、自治省府県税課担

当官による回答があっても地方税法の改正により課税対象とされることはないとの信頼は保護に値しないというが、これらのケースでは右の具体的関係は存在すると解される。

通達についても、四〇年代の〔13〕、〔33〕、六〇年代の〔235〕や平成初期の〔333〕などは、いずれも信義則の適用の可能性を認める。これらの判例は、信義則適用の前提として右の具体的関係の存在は不要とみるように解される。逆に、〔157〕や〔188〕は信義則は通達の（遡及）適用の根拠にはならないかのように判示するが、原則的に右と同様の立場をとるのかは必ずしも明確ではない。

以上に対して、〔24〕、〔25〕は工場増設について奨励金交付制度を廃止する改正条例の信義則違反を否認、〔57〕も事案は異なるが同旨の結論である。〔61〕は所得金額等の計算に関する一般的事項を概括的に解説する「所得税の確定申告の手引き」を送付したにすぎないこと、〔95〕は大阪国税局のテレフォンサービスによる概括的説明であることなどを理由に、いずれも信義則の適用を否認する。これらの判例は、課税庁と納税者との間に具体的関係のあることを求めるものとも解しうる。〔72〕は、信義則が公法分野に適用されうるにしても、信義則の適用の前提として「契約当事者のような特殊な法律関係」の存在を示唆し、〔186〕は「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」といい、より明確に右の点を積極に解するようみえる。

三 行政法関係における信義則適用の前提として当事者間の具体的関係の存在の必要性は、もともと行政法への信義則の導入にあまり積極的でない論者が主張したといわれる。また、私法上の信義則の類推適用説を根拠に行政法における信義則の適用を説く者は、信義則適用の前提として右の具体的関係の存在を求めるとも解しうる。そうすると、今日のように法の一般原理としての性格から行政法関係でも信義則の適用は当然に可能とみる場合



には、必ずしも私法のごとく信義則適用の前提として右の具体的関係の存在は必要ではないという考え方もありうる。この具体的関係の存在を要求するのは、一つには行政法令・規則などの信頼対象適格を認めることにより多数の納税者の信頼保護を図る結果、行政主体に予期しがたい過度の負担を負わせることを阻止する点にもあるという考え方もありうるが、この点は、個別具体的事案での利害の比較考量により信義則の適否を判断するということで解決しうるかもしれない。

しかし、法的保護の対象となる信頼はあらゆる信頼ではなく、信頼の概念は厳しくみななければならない。一般に、公開通達や第三者の同種事案における課税処分などの信頼対象適格を認めることには疑問がある。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(本稿(1)三三―三四頁参照)第三者の同種事案における課税処分などもこれに近いこと、<sup>(93)</sup> 税務行政庁側と相手方納税者との間に具体的な接触・交渉が存在しないから信頼の法的保護の前提を欠くことにある。この場合、相手方は、自己のケースでも通達に定める取扱をするのか、あるいは、第三者のケースと同一の取扱を行うのかを照会し、これに対する教示や確約等について初めて信義則の適用の可能性がでてくると思う。<sup>(94)(95)</sup> これにより、信頼保護をその観念・機能とする信義則によっては相手方の救済の不可能なところがでてくるが、そこは次号でみるように平等原則・行政の自己拘束の法理が担当すべきであり、信義則に加重な救済負担を負わせることには疑問があろう。なお、納税相談等における指導助言等は「一般」的とか「抽象」的なものなど(60)・(83)・(66)・(95)・(214)・(232)・(225)・(273)・(306)・(327等)にとどまることを理由に信義則の適用を否認する判例も多く、租税実務についても信義則の適用を否認する判例が多い。これらの場合は、課税庁と納税者との間に具体的な接触・交

涉はあり信義則適用の前提である具体的関係が存在するけれども、信義則の適用要件である信頼の対象適格性のある言動や正当な信頼が存在しないためにその適用が否認されると解すべき場合に相当する。信義則適用の限界と信義則の適用要件とは一応の区別が可能であろう。

- (87) 高橋・注(3)三四六頁。
- (88) 谷口知平「権利濫用と信義誠実の原則」法学セミナー一号(昭三二)一四、一七頁、我妻栄「公共の福祉・信義則・権利濫用の相互の関係」末川博古稀記念・権利の濫用上(昭三七)四六頁、山木戸克己「民事訴訟と信義則」同・権利の濫用中(昭三七)二六五頁、好美・注(18)一九一頁。なお、最高裁も同旨のようにみえることについては、広中俊雄「信義誠実の原則の適用範囲」ジュリスト続学説展望(昭四〇)五七頁。
- (89) 今村成和・現代の行政と行政法の理論(昭四七)三九一頁、松沢・注(9)七九〜八〇頁、遠藤博也・計画行政法(昭五一)二二七頁、碓井・注(7)三、七頁、千葉・注(17)一一五頁。
- (90) 下山・注(4)一四八頁以下。
- (91) 山田二郎「判例からみた税金紛争の問題点検討」税理二二巻四号(昭四三)九三頁、中川編・注(35)一四七頁(中川)、北野・注(42)五四頁、森川Ⅱ元村・注(43)一八二〜一八四頁、品川・注(17)三九頁以下、金子・注(69)一一〇頁。なお、橋本・注(53)八九頁。
- (92) 堺沢・注(5)六七頁、榎本恒男・昭和六一年行政関係判例解説(昭六三)二五一頁、小林・注(17)一四八頁。なお、松沢・注(5)一三頁以下は、「租税行政庁と特定の納税者との間に継続的な特別の信頼関係を根幹する一種の公法上の契約関係が締結された場合に」信義則の適用を考慮すべきとしながら、他方、公開通達の信頼対象適格性を認めるなど、多少、明確でないところもある。小山・注(5)一〇七、一一二〜一三頁も松沢教授に同調する。
- (93) (186)にも影響を及ぼした工場誘致施策変更事件の最判昭五六・一・二七民集三五巻一号三五頁も、信義衡平の原

則の適用要件の一つとして、「特定の者に対して右施策に適合する特定内容の活動をすることを促す個別的、具体的な勧告ないし勧誘を伴う」ことをあげる。

(94) 乙部・注(46)二一七、二五九頁。信賴保護の法的根拠を信義則に求めるか、それとも抽象的法律関係の規律の継続性の意味での法的安定性や基本権に求めるかにより、相手方の信賴の法的保護の前提として当事者間の具体的関係の存在が必須のものとなるかが決まるように思われる。ドイツではこの問題は活発に議論されているが、この点については前注(46)の文献を参照。

(95) 神戸新聞〔日刊〕平一〇・六・九(7)面によれば、大蔵省は金融機関向けの通達を廃止するとともに、過剰接待の一因となった民間からの法令解釈の照会への対応法として新金融商品の合法解釈などに関する事例集を作成・公表する方針であるという。作成の仕方次第ではその内容にかなりの具体性がでてくるが、判例集に相当する程度ではこの事例集についても通達等と同様の指摘が可能であろう。もつとも、この事例集はアメリカでいうノーアクション・レター(違法として摘発しないことを約束する文書)に発展する可能性があるともいわれ、そうすると確約に相当する余地もあるように解される。