

# 租税法と信義則(3)完

——判例を中心に——

- 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、二八卷二号）
- 六 信義則の適用要件（以下、本号）
- 七 信義則の適用範囲、効果
- 八 おわりに

乙  
部  
哲  
郎

## 六 信義則の適用要件

## 一 はしがき

一 税務行政庁側への信義則の適用要件に関する租税判例の展開については概観した(本稿(1)五頁以下)。要約的にいえば、昭和四〇年代の〔13〕や同五〇年代の〔10〕による問題提起を受けて、〔78〕や〔92〕とりわけ〔120〕は「公の見解」等の適用要件を提示、〔174〕・〔184〕も「公の見解」要件を引き継ぐ。同六〇年代には、〔201〕が「租税法関係において信義則が適用されるためには、少なくとも、課税庁の一定の責任ある立場の者が、納税者に対し、信頼の対象となる公の見解を正式に表示し、納税者がこれを信頼して申告等の行為をしたことなどの事実が必要である」といい、〔207〕もほとんど同旨の判示を行い、〔208〕・〔215〕も「公の見解」要件を引き継ぎ、〔210〕・〔220〕は「公の見解」要件を提示する。

とりわけ、最高裁〔219〕が「公の見解」要件を初めとして比較的まとまった要件を提示した後は、「判旨の一般の見解」として紹介した租税判例を中心に、ほぼこの適用要件が確立することになる。従来、民事訴訟における信義則の適用要件については、訴訟における禁反言を中心にはほぼ確立したものがあつたが、〔243〕が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この最高裁と同旨の適用要件によるべきことを明示したのは重要であり賛成できる。<sup>(96)</sup>

二 近時の学説のなかには、税務行政庁側への信義則の適用要件をまとめた形で提示するものがある。昭和四七年、中川博士は、①納税義務者の信頼の対象となるような税務官庁の言動があること、②納税義務者が税務官庁の言動を信頼し、しかも信頼したことについて責められるべき事由がないこと、③納税義務者が税務官庁の

言動への信頼を基礎として、なんらかの税務上の処理をしたこと、④税務官庁が自己の言動に反するような税務行政処分をしたこと、⑤税務行政処分により納税義務者が経済的に不利益を受けたこと、⑥納税義務者に、税務官庁の言動に関連して背信行為のないこと、⑦税務行政処分は適法処分であることをあげる<sup>(97)</sup>。同四九年、品川氏は、①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、②納税者がその表示を信頼し、その信頼過程において責めらるべき事由を有しないこと、③納税者がその信頼に基づき何らかの行為をしたこと、④税務官庁が当初の信頼の対象となる公的見解の表示に反する行政処分をしたこと、⑤納税者がその行政処分により救済に価する経済的不利益を被ったことをあげる<sup>(98)</sup>。同五一年、金子教授は、①税務行政庁が納税者に対して信頼の対象となる公の見解を表示したこと、②納税者の信頼が保護に値すること、③納税者が表示を信頼しそれに基づいてなんらかの行為をしたことをあげる<sup>(99)</sup>。

右の学説が掲げる税務行政庁側への信義則の適用要件の内容は一般に共通し<sup>(100)</sup>、かつ、判例が掲げるそれに近いように解される。付言すれば、中川博士があげる⑥の要件は②の要件中に吸収可能であり、国税通則法六五条二項に所定の正当理由などいわゆる法令の解釈基準としての機能を信義則が果たす場合には⑦の要件をとくに明示する必要はないようにも解される。金子教授は納税者の帰責事由や不利益を明示しないが、②要件は信頼の正当性をも含むものと理解すれば、納税者が信頼したことについて帰責事由がないこともこれに含まれるわけであり、同要件の説明の中でも納税者に帰責事由がない旨を明示していること、③要件についての説明の中で納税者の不測の損害をさげるべきとすることなどに留意すべきであろう。

三 行政法または租税法における信義則の適用要件を探る方法にはいろいろある。信義則について定める行政法令(例、地方自治法一三八条の二、建設業法二八条、宅地建物取引業法三一条など)から探るという方法があ

るが、関係行政法令の質量の不足などからみて十分ではない。私法上の信義則からの類推・演繹という方法は、いわゆる私法関係における適用（例、公共住宅の明渡請求等）を考えるさいには有益ではあるが、ほんらい私人間の法律関係を対象とすることを考慮すれば、この方法のみによることはできない。行政法または租税法における信義則に関する判例・学説が増えつつあることを考えると、この種の判例等の分析により適用要件を得るという方法を主とするのが適切であろう。外国法もその内容次第ではあるが参考に値するであろう。

一般に、行政庁側への信義則の適用要件は、第一に、行政庁側の公的な言動があったこと（信義則の対象適格性）、第二に、相手方がこの公的言動は適法または存続すると正当に信頼したこと（信頼の正当性）、第三に、相手方の信頼が法的保護に値すること（信頼の法的保護）というようにまとめることも可能であろう。最後の要件はかたりの包括性をもつ内容であり、その存否は法律による行政や個別法律規定などとの比較考量により決めるべきであるが、相手方が信頼に基づいて行動または行動せず、その結果、後行の税務行政処分等への対処が不可能または期待不可能な損失のもとでのみ可能であるときは、原則として相手方の信頼は法的保護に値する。<sup>(96)</sup> 最高裁（219）や学説があげる納税者が信頼に基づき行動したとかその後の税務行政処分等により不利益を被ったとかは、信頼の法的保護が認められる定型的場合に相当すると解される。右の最高裁が「納税者の信頼を保護」すべき特別事情として「少なくとも……点の考慮は不可欠」といい、そこで提示する税務行政庁側への信義則の適用要件を必ずしも固定的なものとは考えず弾力性をもたせているのも、基本的には同旨であるように解される。以下では、右の最高裁判決が掲げる適用要件を各別の冒頭に記して、検討することとする。

(96) 乙部・注(11)八頁。

(97) 中川編・注(35)一四七頁〔中川〕。

(98) 品川・注(17)二〇頁以下。

(99) 金子・注(69)一一四頁以下。

(100) ほかに、松沢・注(5)一三頁、千葉・注(17)一一三頁以下。このほか、鎌田泰輝・昭和五三年行政関係判例解説(昭五四)二七八頁、林・注(32)二二二頁、榎本・注(92)二五〇～二五一頁はいずれも品川氏が提示した適用要件に、小林・注(17)一四八～一四九頁は金子教授があげる適用要件に、大体、同調している。首藤・注(5)一三四頁以下も品川氏が提示した適用要件を基礎におき、辻井治・昭和六〇年行政関係判例解説(昭六二)三二二～三二二頁も税務行政庁側の帰責事由を付加するほかは品川氏が提示した適用要件に近い。なお、和田・注(7)一五九～一六〇頁。(101) ドイツ連邦行政手続法四八条二項や社会法典一〇編四五条二項は、授益的行政行為の取消の場合の信賴の法的保護の要件についてこれに近い定めをしている。なお、乙部・注(46)二三七、二四五頁以下。衡平法上の禁反言則の適用要件については、同・注(44)一三三～一三四頁。

## 二 信賴の対象適格(1)

一 最高裁(219)は、信義則適用の第一要件として、「税務官庁が納税者に対し信賴の対象となる公的見解を表したことをあげるが、この要件については三つの項目に分けて分析・検討することにする。

従来の租税判例は、信賴の対象となる税務行政庁側の言動を、禁反言則(15)、(62)、信義則(78)、(92)もしくは禁反言則・信義則に共通して(32)・(39)、(174)・(184)、(210)・(220)「表示」といい、または、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」に該当しないといい、禁反言則について「表示」、信義則については「行為」と使い分けるものもあった(72)。ほかに、(153)・(178)、(158)。右の最高裁判決以後、租税判例は信義則・禁反言則に共通して「公

「的見解」とのセットで「表示」の言葉を使う傾向にあるようである。ここで、「表示」を「いわゆる表示による禁反言」に限定して法令の解釈に関する見解を含めないとしたり〔15〕。ただし、〔120〕、法律行為論にいう「意思表示」に限定して指導や教示・回答等の知識表示を除外する趣旨であるとすれば、いずれも適切とはいえない。また、これらは「意見」や「意向」等にあたるとしてその信頼対象適格性を否認したり〔15〕、〔82〕、〔173〕、〔280〕、「行為」や「見解」等の表現により不作為の信頼対象適格性を否認するのであれば、やはり適切とはいえない。そうでないかぎり、表示・行為・言動のいずれの表現であつてもとくに問題はないうに思う。

二 租税争訟と信義則に関する判例は先年にいちおうの紹介・論評を試み、法令・通達に関しては前号でみながら〔本稿(2)三五五頁〕、以下では、別稿<sup>(10)</sup>に基づき納税者の信頼の対象となったこのほかの税務行政側の言動の形式をわけて、信義則適用の第一要件の存否について簡単にまとめておくことにする。

1 合意・契約 〔1〕、〔2〕、〔186〕、〔264〕・〔270〕、〔278〕は、合意・契約が租税法令の規定に違反する場合には結論的には信義則の適用に消極的であるが、その信頼の対象適格性自体を否定する趣旨は明示していない。住民訴訟において、「土地無償賃借契約書」の中で固定資産税・都市計画税を減免するとの条項について、〔280〕は固定資産税を非課税とする見解は「多分に予測を含んだ一般的な意向」であるとして「公的見解」性を否定するのに対して、その控訴判決である〔289〕は約束の存在とその公的見解性を認めるが、後者が適切である。

2 行政行為 〔10〕は、徴税行為等について信頼対象適格性を承認、この徴税行為等に反する滞納処分等との関係で国側の信義違反を認めて、民法一七七条の善意の第三者には該当しないとす。これに対して、〔36〕、〔127〕は理由付記に不備のある更正処分を取り消す再更正、〔58〕・〔67〕は期間経過後の更正請求を認容する減額更正処分を取り消す再更正、〔79〕、〔112〕・〔136〕は更正処分の審査請求後にこれを取り消す再更正、〔123〕、〔190〕・

〔198〕、〔204〕は青色申告承認の取消処分について、いずれも信義則違反を否認するが、更正処分や青色申告承認の信頼の対象適格性自体を否定する趣旨は明示していない。〔208〕・〔215〕は更正処分は再「更正をしない」という公の見解」を示したことはないといひ、〔243〕は「更正、異議決定において示された見解は、更正の取消訴訟を提起する関係（で）は……公の見解には当たらない」といひ、更正処分の理由の差替えを許容する。これに對して、〔330〕は本件土地建物を相続財産に含めて算定した更正処分の公の見解性を認めるが、延納申請却下処分はこの公の見解に反するものではないとしてその信義則違反は否認する。

契約や更正処分等の行政行為は信義則を援用するまでもなくそれ自体法的拘束力をもつが、契約解除・行政行為の取消等の制限との関係では信頼対象適格性は認められる。<sup>(106)</sup>

3 申告是認通知 申告是認通知の信頼対象適格性を否認することも、その事実行為性等を理由にすでに昭和四〇年代からほぼ確立されたようである〔19〕、〔29〕・〔45〕、〔32〕・〔39〕、〔40〕・〔65〕。同通知は「確定申告に對し更正処分がなされるかも知れないという納税者の不安を早期に解消させるためになされる」が、「法人税法に根拠を有しておらず」〔32〕・〔39〕、国税庁の法人税事務提要に基づいて発せられるといふ。<sup>(106)</sup>同五〇年代以降は、同通知の信頼対象適格性の有無をめぐる判例は現れなかつたようであるが、平成年代に、〔312〕は先行の諸判例と同様の理由をあげて申告是認通知は「公の見解」には当たらないとしている。申告是認通知の法的性格は一般に右の諸判例が指摘するのとおりであり、信義則適用の第一要件は充足するものの、原則として当該申告について更正処分等をしてないといふことについて正当な信頼は認められないであらう。<sup>(106)</sup>

4 納税申告の単なる受理 納税申告を課税庁が異議を唱えることなく単に受理したことは、積極的意味をもつ申告是認通知よりも一般的により低い信頼価値しか認められないであらう。〔10〕が「税務署長に對し本件土地

を自己の所有として申告し、同署長は該申告を受理して、上告人から財産税を徴収したという事実だけでは足りず」と判示するのも、これに近いものがある。納税申告の受理は、信義則適用の第一要件は充足するものの、一般に当該申告について更正処分等をしないということについて正当な信頼は導かれないうように思う。(156)も私見と同旨のようである。したがって、結論的には、信義則の適用を否認する(245)・(253)・(254)・(322)は妥当であらう。

5 納税相談等における助言指導等 納税相談等における助言指導などの信頼対象適格性を否認するような原則も、すでに昭和四〇年代からほぼ確立されたようにみえる。その理由は、納税者が「客観的な事実関係の全体について完全に説明したとは認め難い」こと(20)・(48)、納税申告が「納税者が自己判断とその責任において行なういわゆる私人の公法行為である」こと(30)、「納税相談の実態は、多くは相談者のほぼ一方的な申立てに基づき、その申立の範囲内で税務署の判断を示すだけで具体的な調査はしないので、指導内容も一般的、抽象的なものに止まる」こと(66)などにある。同五〇年代には、税務署係員の助言は「被告の事務上の便宜ならびに納税者たる原告に対する便宜供与のための事務上の行為である」(78)、納税申告が私人の公法行為であり、勧告・指導は「申告行為の効力に何等消長を及ぼすものではない」(89)ことなどを理由とする。逆に、納税相談の実態を踏まえつつ、その役割が重要であるとして納税指導等も信頼の対象たりうるとする初めての判決とも解しうるものも現れた(101)。(120)は自治省税務局府県税課の担当官の回答(174)・(184)は東京都税事務所の係官の電話による即答について、いずれも「公の見解」性を否認する。同六〇年代には、(201)・(207)も「公の見解」性を否認するほか、納税相談の「行政サービス」的性格を理由とするもの(203)・(209)・(231)、納税指導等の信頼対象適格性を否認する理由を包括的に述べるものも現れ(225)。ただし、その控訴判決である(241)、



平成に入ると、納税相談の「行政サービス」的性格を理由とするものも現れた〔246〕・〔250〕、〔279〕。税務指導等の「公的見解」性を否認するものも続く。〔236〕もそうである。〔257〕は税務署側の「回答は、その回答者、回答の方法及び内容等に照らし、信頼の対象となるべき公的見解の表示」にはあたらないといい、〔260〕・〔268〕は、〔66〕と同旨の理由をあげて、「納税相談における助言は信頼の基礎となる公的見解というには不十分」といい、〔281〕は租税特別措置法三七条一項の適用を認める旨の公的見解の存在を否認する。〔326〕は区役所固定資産税課の担当職員は役職はなく口頭による特別土地保有税の免除可能性がある旨の指導、〔328〕は納税相談は行政サービスの一環として一応の判断を示すにすぎないとして、いずれも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。

判例の中には、納税相談における助言等が具体的調査を伴わず一般抽象的性格にとどまることを理由としてもその信頼対象適格性を否認するものや〔66〕、〔218〕・〔244〕、〔260〕、納税相談と税務調査との差異を認識するものもある〔246〕・〔250〕。しかし、「相談が課税にかかわる個別具体的なものであったとしても」信頼対象適格性を否認するものもあり〔268〕、税務調査における助言等の信頼対象適格性も一般に否認されている〔63〕・〔88〕、〔82〕、〔254〕、〔322〕。〔201〕もこれに近い。なお、〔168〕参照。しかし、課税庁側が「納税者の申述内容や提出資料」の範囲内で示した見解に基づいて納税者が課税要件事実などを実現した場合には、課税庁側の見解は決して「仮定的一般的」〔225〕ではなく確約に相当しうるものもある。ただ、税務署で大量的に行われる申告相談を通じて係官が短時間でしかも納税者の説明を前提とした指導助言を行わざるをえないのが現状であることすべし〔153〕・〔178〕。なお、〔174〕・〔184〕、これらの指導助言すべてについて信頼の正当性が認められることにはならないであろう。信頼の対象適格性や正当な信頼の存否は税務行政庁側の広報・指導等にも依存しており、こ

の広報等により一定の状況下で行われた指導助言等は正当な信頼の対象となりえないことが適正に相手方に知悉(225)・(241)）または納税者一般に周知のものとなつてくれば信頼の正当性は否認され、納税者全般に周知となれば信頼の対象適格性自体を否認せざるをえないことにもなろう。

6 修正申告の勧奨 (82) は税務署職員の臨戸調査時における修正申告の勧告は「事実上の単なる一応の意見であつて何等拘束力はなく」といい、(173) は修正申告の懲憑は「課税実務上の単なる意見若しくは意向の表明」にすぎないといい、(225) は「税務当局の行政指導（修正申告の懲憑）」という。いずれも、修正申告の勧奨が事実行為であることを重視して修正申告に対する更正処分等の信義則違反を否認するものと解される。これに対して、(203) は、原判決(173) とは異なり右の懲憑を重視して信義則違反を認める。(283) は税務署係官による修正申告書の代筆は公的見解の表示にはあたらないという。

指導・勧奨等が事実行為であつて法的効果をもたないこと、指導・勧奨等が行政サービスとして行われることは、いずれも公的見解の表示性や信頼対象適格性を否認する理由にはならないであろう。(108)

7 租税実務・慣行 昭和四〇年代に、(42) は「約一五年間金属マンガンを非課税とした山形市の措置は、合金鉄は金属マンガンを含むとする一種の法的状態に類する事実状態を作出した」といい、租税実務・慣行の信頼対象適格性を承認して課税処分は信義則違反とする。これに対して、(46) は約二年間、(62) は約七年間、それぞれ同一内容の申告を異議なく受け入れて更正処分等をしなかった場合に、いずれも信頼対象適格性を否認する。同五〇年代に、(72) は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頼の対象たる表示……信義則にいう相手方の信頼の原因たる行為」に該当しないといい、原判決(42) を破棄した。(153) ・(178) は約二年半程度「課税処分がなされないという事実状態が継続したからといって、かかる事実状態をもつて禁反言の法理

又は信義則にいう信賴の対象たる表示ないし行為といふこともできない」といい、〔154〕・〔179〕は「長年月に亘る事実上の非課税措置は、信義則にいう相手方の信賴の原因たる行為に該当するものとは解せられない」といい、いずれも信義則の適用を否認、〔158〕も同旨である。〔51〕と〔147〕は事実関係が酷似するようにみえるが、前者は信義則の不適用、後者は信義則を適用というように結論は分かれる。昭和六〇年代に、後者の上級審では、〔195〕も信義則を適用するのに対し、〔219〕や〔234〕は、青色申告書の受理、申告税額の収納、青色申告の承認の有無について早期の確認を怠り、青色申告用紙を送付しつづけたことなどは、いずれも青色申告としての効力を認める旨の公的見解と捉えることはできないとして、信義則の適用を否認する。〔210〕・〔220〕は、株式売買により生じた損失は事業損失とする昭和四八年分から同五三年分までの確定申告を受け入れてきたことは、事業所得(損失)に当たるとの公的見解を表明したことにはならないという。平成になって、〔249〕は「約束」その他の発言もなく、税務署側の「公的見解の表示」はないといい、〔265〕・〔272〕・〔295〕・〔305〕は非課税状態の信賴対象適格性を否認する。〔297〕はビル管理料についての納税申告をそのまま受理し続けて課税措置をとらなかつたことは公的見解の表示には相当しないことを示唆、〔309〕・〔321〕・〔312〕は納税申告を一〇年以上にわたり受理し続けて課税措置をとらなかつたことは「公的見解」にはあたらないとして、いずれも信義則の適用を否認する。

ここで、租税実務とは同一の納税者に対する過去の税務取扱をいう。課税処分が原則として歴年度ごとに行われることを考慮すると、過去一、二年の税務上の取扱から直ちに当該年度でも同一の取扱が行われるという公的見解が導かれうるかはかなり問題があり、これが導かれる場合にも信賴に正当性が認められるかは疑わしいものがある。なお、同種事案における第三者に対する従来の税務取扱が自己の場合にも及ぼされるかどうかは、いわゆる行政の自己拘束の問題となり、この場合の税務取扱の信賴対象適格性は否定されよう(本稿(2)三五五頁)。

この点、〔333〕も結論的には同旨であらう。

三 右のように、判例は、当初から信頼の対象適格性を容易には認めないという傾向にあったが、とりわけ最高裁〔219〕以後、「公的見解」の表示の用語を使うとともに公的見解の表示性に欠けるとして、第二要件である信頼の正当性や第三要件である信頼の法的保護の要件の存否を検討するまでもなく、信義則の適用を否認するという傾向が顕著になってくる（「公的見解」要件の卓越性の承認）。この公的見解要件の形成については、学説の影響も受けている。まず、中川博士は、税務官庁の「言動の形式は、照会に対する回答、申告指導、取扱いに関する説明、所得調査に際しての確言・確約、税法の統一解説、申告是認、更正処分等いずれでもよい」が、「当該部門につき代表権限なき税務職員の言動は、他の要件を充足せず、信頼の対象にはならない」といい、<sup>(10)</sup>税務職員の私的言動も信頼の対象となりえないとする。その後、品川氏は、「公的見解」要件を提示して、税務職員による言動であっても、それが私的なもの、「責任ある者」や「責任ある者から特に付託されて」いないときも信頼の対象たりえないとする。<sup>(11)</sup>金子教授も、「公的見解」要件を提示してこれは私的なものであつてはならず、原則として「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」などとしている。<sup>(12)</sup>その後、鎌田氏、辻井氏、榎本氏や田中教授も、右の品川説と同旨の文言をあげる。公的見解要件について、昭和四〇年代までの判例はほとんど明確にしないが、同五〇年代の判例の中では、金子教授の表現法に〔120〕はほとんど同一、〔174〕・〔184〕はまったく同一である。同六〇年代にも、〔201〕や〔207〕は内容的には金子説にほとんど同じである。最高裁〔219〕は品川氏とまったく同一の文言をあげるが、「責任ある者」による表示であることまでは付加していない。その後、〔234〕や〔243〕、平成に入って、「判旨の一般的見解」として紹介の判例など、この最高裁判決と同旨のものが多数現れる。

右のように、とりわけ品川説による公的見解要件の提示は、税務職員の純然たる私的言動や責任ある者の言動ではない場合の信頼対象適格性を否認するという意味をもっていただけでなく、内容的には税務行政側のほとんどすべての言動が信頼の対象となりうるという中川説などを念頭において、公的見解要件の提示により限定を加えようとする意図がみられることである。前記の判例のほか、(333)も課税庁担当職員の私的著作物について公的見解の表示性を否定して、信義則の適用を否認する。わずかに、(289)や(330)は公的見解要件の充足を認めているものの、結論的には信義則の適用を否認する。公的見解要件の卓越性をいう判例の支配的傾向には疑問がある。「公的見解」の表示という用語の意味からしても、契約や行政行為が公的見解の表示に該当しないとみるのは無理であろう。右の判例も、契約や行政行為が通例の意味の公的見解に当たらないとまでいうわけではなく、たとえば更正処分をしたことはそこから更正処分をしないという見解(公的見解)までも表示したものと解されてはならないという趣旨であろう(243)参照)。言い換えると、公的見解の意味を更正処分をしないという確約とほとんど同義に捉えることも多いようにも解される。この種の確約が存在すれば、信義則を援用するまでもなく更正処分をしないという義務が導かれる。信頼保護の観点からは、指導・勧奨等からも課税処分はしないという見解が導かれる。その成否は納税者の視点から判断すべきであって、つまりは信頼の正当性要件の具備の問題であろう。この意味では、公的見解要件は判例が考えるよりもより容易に充足されよう。判例が要求する「公的見解」などは、要するに税務職員の私的著作物(333)や法令・公開通達、第三者の同種事案における税務取扱などを排除する意味で理解すればよいと思う。(115)

(312)は大阪国税局職員との「私的な相談」というが、本件では税務職員の公的見解の存在を認めうる。

納税者の信頼保護の観点からむしろ重要なのは、信頼の正当性という第二要件の充足の問題であり、第一要件

の充足の有無は第二要件と一体的または密接に関係づけて判断すべきであるように思われる。逆説的にいえば、納税者のほとんどが信頼の対象となりえないと確信する税務行政庁側の言動が信頼の対象適格性がなく、つまりは判例がいう公的見解要件を充足しないと解されることになろう。たとえば、所得税法の関係規定や税務行政の実際を考慮すれば、青色申告書の受理、申告税額の収納、青色申告の承認の有無について早期の確認を怠り、青色申告用紙を送付しつづけたことなどは、いずれも青色申告としての効力を認める旨の公的見解と捉えることはできず、青色申告としての効力を否認する〔219〕は妥当である。税務行政庁側の言動がもつ客観的意味を分析することは重要ではあるが、しかし、信頼保護の観点からは、このケースでも信頼の対象適格性のある税務行政庁側の言動は示されていたと解しうるのであって、相手方が税務行政庁側の一連の言動から青色申告としての効力を否認されないものと「信頼」したかどうか、また、このように信頼したことについてその「責めに帰すべき事由」がなかったかどうかが重要であると考える。

(102) 乙部・注(11)一頁以下。

(103) 乙部・注(2)二九頁以下。

(104) 社会保障領域における行政行為の職権取消と信義則に関する東京地判平九・二・二七判時一六〇七号三〇頁は、最高裁〔219〕を明示的に援用しているが、そこでは授益的・侵益的行政処分<sup>1</sup>の公的見解性を認めている。

(105) 品川・注(17)五二頁。

(106) 申告承認通知の信頼対象適格性を承認するものとして、山田・注(91)九三頁、中川一郎・シュトイエル六八号(昭四二)一五頁以下、否認するものとして、品川・注(17)五三頁、金子・注(69)一一〇頁、首藤・注(5)一三八頁、岸田・注(74)八三頁、木ノ下・注(69)三五七頁。

- (107) 納税相談における指導・回答などの信頼の対象適格性を認める学説として、首藤・注(5)一三八頁、林・注(32)一一〇頁。ただし、遠藤・注(32)三二一～三三三頁。
- (108) 高野・注(78)四三頁以下は、修正申告の懲罰後の税務調査の制限や更正処分の信義則違反もありうるという。
- (109) 中川編・注(35)一四七頁〔中川〕。
- (110) 中川一郎・シュトイエル四四号(昭四〇)一六頁。
- (111) 品川・注(17)二〇頁以下。
- (112) 金子・注(69)一一〇頁。
- (113) 鎌田・注(100)二七八頁、辻井・注(100)三二一頁、榎本・注(92)二五〇頁、田中・注(29)五八、六一頁。
- (114) 同旨、首藤・注(5)一三六～一三七頁。なお、宇賀・注(60)一一二頁。
- (115) 確井・注(7)七、八頁も結論的には同旨であると思われる。

### 三 信頼の対象適格(2)

一 右のように、判例は、公的見解の意味を再更正処分をしないなどという確約とほとんど同義に捉えるように解されるものも多いほか、「確約」・「約束」の存在が信義則適用の前提であるとか(〔131〕、〔207〕、〔249〕)、確約・約束が存在すれば信頼または法的保護に値する信頼や(〔269〕など)公的見解の表示(〔283〕)も存在すると明示するものもみられる。確約や約束等の存否を明示する判例も意外に多いが、当該ケースでその存在を認めたりはきわめて少ない。昭和四〇年代では、〔24〕は工場増設のための奨励金を交付する旨の確約の存在を否認、〔29〕・〔45〕は申告是認通知は「将来更正等の処分をしないことまでも約束する趣旨のものではない」という。納税者側が主張する確約の存否について判示しないというものもある(〔70〕)。同五〇年代には、〔96〕・〔111〕

や〔140〕は租税特別措置法一四条に所定の割増償却が認められる旨の約束・確約、〔121〕は地方税の課税対象になるかどうかの「確答」、〔122〕・〔176〕や〔137〕は重加算税を賦課しないという約束・「約定」について、いずれもその存在を否認する。ここで、「約束」、「約定」、「確答」とは確約を意味するものと考えられる。同六〇年代に、〔221〕も確約と約束とを同義に使っている。〔217〕は納税申告を無条件に承認するとの約束、〔221〕は修正申告を取り消して納付税を還付する旨の約束・確約、〔237〕は修正申告をすれば以後更正処分をしない旨の約束について、いずれもその存在を否認する。平成時代には、〔245〕・〔253〕は更正処分をしない旨の約束、〔249〕は損失金の繰越控除を認める約束、〔260〕・〔268〕は更正処分をひかえる旨の確約、〔262〕は減額更正をすることの約束、〔269〕は貸付金利息の損金算入を認める旨の確約について、いずれもその存在を否認する。

右のように、判例は確約の存在を認めることに抑制的であり、わずかに〔186〕が古都保存協力税の新設等はいない旨の「契約（確約）」の存在を認め、〔289〕が固定資産税を減免する旨の「約束」の存在を認めるにすぎない。しかも前者では契約との区別も明確でない。判例はいずれも、確約・約束の観念や法的性質について明示しないが、行政の行為形式の中で確約・約束と目すべきものがあり、この行為形式はそれ自体または信義則を介して行政行為などの発付・不発付を義務づけることを大体、承認するといつてよい。ここで、確約とは、菊井教授は「行政が将来行うであろう公法的行為について、自己拘束する意図をもって相手方に対して行う意思表示」と定義づけ、その法的性質は行政行為であるといい、筆者は「行政が将来における自己の行為または不行為を一方的に約束する自己義務づけとしての言動」と定義づけ、その法的性質は独自の法的行為であるとしている。いずれも、確約はその発付の瞬間から、適法な確約はもとより、違法な確約であっても無効でないかぎり、行政の将来の行為・不行為を義務づける効力をもつこと、この効力を根拠づけるために信頼保護原則を援用する必要はなく、同



原則は確約の取消・撤回の制限の根拠とみることなどの点ではほぼ共通する。<sup>(16)(17)</sup>

二 他方、「教示」や「回答」の存否を明示する判例は多く、当該ケースでその存在を認めたものも少なくない。〔53〕は更正処分等の再審査請求についての調査期日は未定である旨の電話による回答・教示、〔120〕は地方税法に所定の軽油引取税の課税対象である炭化水素油の中にはコーレス燃料は含まれないという回答、〔155〕・〔175〕は譲渡所得金額の計算に関する指導・教示、〔174〕・〔184〕は地方税法に所定の不動産取得税の非課税要件に相当するという回答、〔225〕・〔241〕は納税相談における回答、〔257〕は重課譲渡所得税の課税がされることはない旨の回答、〔273〕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うる旨の一般的な回答について、いずれもその存在を認める。これに対して、〔60〕・〔83〕は借地上の建物譲渡に関する借地権の存否についての回答、〔92〕は相続税については申告の必要がない旨の回答、〔94〕は納税者の所得は譲渡所得に当たるとの回答、〔101〕は不動産の売却益から五年以上前に発生した繰越欠損を控除できるといふ旨の教示・回答、〔149〕は贈与税は賦課されない旨の教示、〔155〕・〔175〕は所得税法の規定の適用がある旨の教示、〔177〕は一定の方法により加工された中古パソコン機は物品税の課税対象にならない旨の回答、〔241〕は「本件特例措置の適用がある」と「確定的に……回答」、〔246〕・〔250〕は租税特別措置法六五条の七第一項の適用がある旨の回答・教示、〔261〕は損金算入できる旨の教示や租税特別措置法三七条の適用を認めるとの回答について、いずれもその存在を否認する。〔279〕は、原判決（〔273〕）がいう回答を「教示」とも称しているが、この教示が租税特別措置法三七条の買換え特例の適用がある旨の教示に相当することは否認する。

右の判例はいずれも、教示・回答の観念や法的性質について明示しないが、教示または回答とは、事実または法状況についての行政機関による知識表示をいう。教示・回答をどのように利用するかは相手方の自由な判断に

委ねられ、行政はこれに関知しない。教示・回答は行政側による一定の秩序の形成や誘導等の目的から行われるのではない点で厳密には行政指導と区別され、その法的性格は単なる事実行為であると考えられる。<sup>(118)</sup>修正申告の勧告や懲憑は、一般に行政指導に相当するから(同旨、〔325〕)、厳密には教示・回答とは区別すべきであろう。判例には、信義則に基づき納税相談における「指導、回答」の拘束性が認められる場合もあるとするものもあつたが(〔101〕)、逆に、納税相談における回答は信頼の対象となりうる公的見解の表示には該当しないというものも現れている(〔174〕・〔184〕・〔225〕・〔241〕・〔257〕)。教示・回答であっても、相手方の信頼保護の観点から法的拘束力をもちうると解すべきであり、<sup>(119)</sup>教示・回答は事実行為であるというだけで信頼対象適格性やこれを具備する公的見解性を否認することはできない。

三 教示・回答は、行政の一方的自己義務づけとしての言動である確約とも区別されるが、実際のケースではこの区別は微妙なときがある。(〔13〕・〔15〕や〔174〕・〔184〕・〔278〕・〔280〕)は、地方税法に定める課税物件には当たらないという通知や回答は単なる事実行為とみるようであるが、この種の通知や回答は教示に相当するとも、そこから課税処分は行わないという確約を導くことができる。この点、〔289〕が固定資産税を賦課しない旨の「約束」の存在を認めたのは正しいように思う。これに対して、申告是認通知は、〔19〕等も明示するように事実上の行為であり、更正処分等の不行使を約束する確約ではなく教示・回答に相当すると思う。課税処分が原則的に歴年度ごとに行われることを考慮すると、申告是認通知に法的拘束力があると仮定しても少なくとも当該年度の確定申告についての申告是認通知は、〔29〕・〔45〕もいうように、翌年度以降の税務上の取扱までも表明する確約や約束ではない。課税庁側が納税申告に異議を唱えることなく単にこれを受理したことは、〔73〕・〔103〕もいうように、「以後更正等をなしえなくなる法的効果を伴うものともいえない」から確約を意味するものではな

く、一般に教示・回答にもあたらないであろう。税務職員の助言は「便宜供与のための事務上の行為」(78)、修正申告の勧告や懲愆は「事実上の単なる一応の意見」(82)または「単なる意見若しくは意向の表明」(173)ということになるが、当該ケースでその内容を具体的に吟味すべきであって、必ずしも確約の可能性がないということにはならない。たとえば、納税者が事前に税務署「担当官等の助言と指導とを仰ぎ」、本件不動産の譲渡所得には租税特別措置法三七条一項の適用があるとの「見解」は(287)・(310)、教示さらに確約に相当しうる余地がある。税務署係官による申告書の代筆は「その後更正等の措置を一切採らないという確定的な意思を表明した」ことにはならず(283)、確約には相当しないであろう。

教示・回答とともに確約の存否を明示して、後者の存在を否認するものもある。(106)は、「示唆」・「回答」は口頭であり具体的な資料も検討しておらず、営業権の存否・価格算定について具体的な結論や数額を示唆するものではなく、具体的に「確言」したことはないなどとして、パチンコ営業の買受けに係る営業権価額を否認する法人税更正処分の禁反言則等違反を否認するが、ここにいる確言も確約に相当する。(131)は、「事実関係いかんによっては譲渡所得になりうる」との不確定な回答」の存在を認定するが、「本件土地の譲渡による所得が譲渡所得であるとの確約」を否認して所得税更正処分の信義則違反を否定している。(306)は、借地権の割合について「一般的な応答をしたにすぎず……確定的な判断を示した」わけではないという。「確定的な判断を示した」ことは、「確定的に……回答」(241)、「確定的な意思を表明」(283)とともに、確約に相当しうるように思う。右の三判決は、教示・回答と確約との区別を前提に確約の不存在を考慮して、禁反言則等違反の判断をしているものと解しうる。また、(207)は土地譲渡が租税特別措置法の優遇措置を受けられる旨を「教示したり、これを確約した」わけではないとして、更正請求拒否処分の信義則違反を否認するが、この旨の教示は確約にも相当することを示

唆したものと解される。

(116) 菊井康郎「西ドイツにおける行政法上の確約」(昭五二)行政行為の存在法(昭五七)一五三頁、乙部・注(86)二七七頁以下。なお、高木光・事実行為と行政訴訟(昭六三)一八七頁以下、二二〇頁以下は確約の法的性質をめぐる旧西ドイツの学説をくわしく扱うが、同二四六、二六九頁は確約の法的性質を独自の法的行為とみるようである。確約と契約との区別については、乙部・注(86)二七一頁以下、同「ごみ焼却場等の建設差止めと確約の法理」神戸学院法学二八巻一号(平一〇)二一五―二二六頁。

(117) 信義則を明示するわけではないが、本稿にいう確約に相当すべき「準契約」や「約束」の存在を明示する租税判例もある。広島高松江支判昭二六・九・二二行裁集二巻九号一五二三頁、最判平六・一二・二〇民集四八巻八号一六七六頁。岡山地判平八・九・一七税資二二〇号七六一頁は、A名義の株式等が同人の遺産ではなく原告ら相続人の固有財産となる旨の「原告らの見解を積極的・確定的に支持保証したことはない」といい、国税通則法六五条四項の過少申告加算税を賦課しない正当理由の存在を否認したが、この意味の「保証」も確約に相当しうるのであろう。関税法七条三項の事前回答制度に関する判例として東京地判平八・一・二三判タ九一〇号一〇七頁。金子秀夫・税務行政と適正手続(平五)二四七頁以下は、「税務調査における確約」の立法化を提言する。なお、アメリカのアドヴァンス・ルーリングやわが国の租税法でも一部採用されているアグリーメントなども(前注(31)・(95)参照)、確約と類似の機能をもつようである。

(118) 乙部「非権力行政の法理―教示・回答・情報提供を中心として―」神戸学院法学二二巻一号(昭五六)一頁以下。ドイツでは、確約(Zusage; Zusicherung)との区別・比較において、教示・回答・情報提供(Auskunft)の法律問題を論ずることが多い。

(119) 乙部・注(118)二四頁以下。

## 四 信頼の対象適格(3)

一 信頼の対象適格性が認められる税務行政庁側の公的言動には、内容的にみて、いわゆる事実の表示のみでなく法令の解釈に関する見解も含まれるであろうか。昭和四〇年代に、〔13〕、〔23〕、〔59〕は肯定、〔15〕は禁反言則は「いわゆる表示による禁反言」であるから「単なる意見もしくは意向の表示では足りず」といいこれを否定する。同五〇年代には、〔91〕も肯定すると解され、〔174〕・〔184〕も「この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も含まれると解される。」といい明確にこれを肯定するが、〔173〕は修正申告の懲憑は「課税実務上の単なる意見若しくは意向の表明」にすぎないといひ〔15〕と同様の表現である。その後は、この点について明示する判例はないようであるが、〔168〕・〔181〕は、当該給与が事業経費から支出されるべき役員報酬に当たるとの旨の「判断」の存在を否認するが、〔202〕は一般に課税庁の「判断」が信頼対象適格性を認められることがある旨を判示して(本稿(2)三三八頁)、法的判断もこれに含まれることを示唆するようにも解される。〔260〕・〔268〕、〔328〕は納税相談における課税庁の「判断」の公的見解性を否認する。

租税法における信頼保護の主眼は、租税法令の大量複雑化のもとで税務行政庁側が示す法令の解釈に対する相手方の信頼保護にあると思われるから、法令の解釈に関する見解や判断も当然に信頼の対象適格性が認められよう<sup>(10)</sup>。実際にも、判例の多くで法令の解釈に関する見解の信頼対象適格性が問題となっており、しかも前記のように判例は税務行政庁側の見解が確約に相当する場合にはその信頼対象適格性をほとんど承認するように解されることから、判例も結論的には私見とほぼ同旨であるように思う。

二 〔13〕は、禁反言則等の適用要件について、行政庁の言動が「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」を考慮すべきとして問題

提起をするとともに、当該ケースにおいて禁反言則等を適用する理由の一つとして、非課税の取扱が「正規の決裁手続を経て、公文書をもって」通知されたことを重視するようにみえる。(101)も指摘、(186)も示唆するように、税務行政庁側の言動の内容のほかに、言動の手続や形式の問題も考慮する必要がある。

第一に、税務行政庁側の言動が「一般的なもの」、たとえば通達について信頼対象適格性を承認する判例・学説も多いが、これには賛成しかねることはすでに述べた。

第二に、税務行政庁側の電話その他の口頭による表示の信頼対象適格性の問題がある。昭和四〇年代に、(52)は「大阪国税局長は、原告の不適法な再審査請求を受理し、調査期日は未定である旨電話回答」したことについて禁反言則等の適用を認める。しかし、(59)は保証債務の履行として出捐した金額は控除可能の雑損に当たる旨の税務署所得税課係官による口頭の指示、(60)は税務署法人課の課長補佐らの「回答は口頭による抽象的意見にとどま」ることをも重視して、いずれも信義則の適用を否認する。同五〇年代には、(83)は原判決(60)をそのまま引用する。審査請求裁決の調査を担当した東京国税不服審判所副審判官からの裁決取消訴訟の出訴期間に關する電話による教示については、(90)・(107)は結論が対立する。(106)はパチンコ営業権の評価方法等に關する税務署係官の回答は口頭であり具体的資料も検討していないこと、(140)は原告代理人である税理士の電話相談に対する東京国税局所得税課審理係の回答、(174)・(184)は東京都税事務所の不動産取得税係官による「一回限りの短時間の電話による問い合わせに対し即答」であることをも重視して、いずれも信義則の適用を否認する。平成初期には、(257)は税務署国税調査官が仮に「重課譲渡所得税の課税がされることはない旨の回答を電話でした」としても、「回答の方法……等に照らし、信頼の対象となるべき公的見解の表示であると認めることは到底できない」といい、(279)は「口頭で税務相談がされた場合にまで、買換え特例の認められる場合のすべてを過不足

なく教示できる筋合のものでもない」といい、〔326〕は特別土地保有税の免除に関する指導は「単に口頭でされたに過ぎない」といい、いずれも信義則等の適用を否認する。しかし、口頭による表示はすべて信頼の対象適格性が無いとするのであれば疑問が残る。<sup>(127)</sup>

第三に、納税申告を課税庁が異議を唱えることなく受理をしたにとどまるなど単なる不作為や非課税事実の継続状態については、一般に信頼対象適格性または公的見解性は否認されている（前記五九、六二頁参照）。〔312〕は一〇年以上も税務処理の是正を指示されなかったことは「およそ税務官庁の見解の表示そのものに当たらない」といい、より強く不作為状態の信頼対象適格性を否認する。わずかに、〔220〕が原告の株式売買により生じた損失は「税務署側の何らかの作為又は不作為を信頼したが故に生じたという性質のものではなく、専ら自己の才覚の然らしめた結果にほかならない」といい、税務行政側の不作為の信頼対象適格性を認めるようである。判例が単なる不作為や非課税事実の継続状態の信頼対象適格性や公的見解性を否定する理由は、必ずしも明確ではなく単に積極的行為（作為）ではないからであるとするようにもみえる。

この点、村井教授は、単なる不作為状態には課税庁の第一次的判断権の行使がみられないことを理由に、同一の結論をとる。<sup>(128)</sup>しかし、行政訴訟における行政と司法との権限境界に関する議論として生まれた第一次的判断権を租税関係における信義則の適否に直ちに応用できるとしても、課税庁の不作為状態にもその第一次的判断権の行使がみられることは、すでに不作為の違法確認訴訟（行訴法三条五項）の導入に関する議論からも分かるであろう。判例・通説は行政庁側への失効の法理の適用可能性を承認するが、同法理の場合、信頼対象適格性は行政庁側の不作為についてまさに問題となることにも留意すべきである。不作為や非課税事実の継続状態にも信頼の対象適格性は認められる。<sup>(129)</sup>とりわけ〔42〕・〔72〕のケースでは、約一五年間も非課税取扱が継続したこと

や、昭和四〇年の地方税法の改正により新たに三年間の期限付で非課税品目として金属マンガンを付加、同四三年の同法の改正により合金鉄とともに金属マンガンを永久非課税品目に指定した経緯をみても、右の非課税取扱は租税慣行ともいふべき性格があり、その信頼対象適格性は強いものがある。なお、失効の法理の適用要件としては、信頼対象適格性のある不作為と後行の課税処分等との間に相当期間が経過したことが必要となる（〔64〕参照）。

要するに、公的見解等の内容の場合と同じく、その形式・手続の側面についても、「納税者がその表示を信頼し」、かつ、このように信頼したことについて「納税者の責めに帰すべき事由」がなかったかどうかということが、むしろ重要であろう。ただ、税務行政側の口頭の表示や不作為（状態）の場合は、納税者の理解する税務行政側の見解についての立証負担・立証責任の遂行に困難な側面があり、結局、信頼の対象適格性のある表示や信頼の正当性が認められないことも少なくないのではないかと思われる。

三 前記のように、中川博士、品川氏、金子教授などは、権限のない職員が表示の信頼対象適格性を否認した。<sup>(125)</sup>判例は、昭和四〇年代までは右の問題についてほとんど明確にしないようであるが、同五〇年代では、〔120〕は公の見解の表示は「租税行政庁」、〔210〕・〔220〕、〔219〕・〔234〕、〔224〕は「税務官庁」によるべきであるというから、典型的には税務署長がこれに相当することにならう。〔140〕は「責任ある税務当局の担当官として公式見解を表明」したことを求める。<sup>(126)</sup>〔174〕・〔184〕は「租税行政庁」のほか「一定の責任ある立場の者の正式見解の表示」であればよいともいい、必ずしも税務署長に限定するわけではないが、単なる税務署係官では足りないという。同六〇年代に、〔201〕、〔207〕も「課税庁の一定の責任ある立場の者が……公の見解を正式に表示」したこと、〔225〕・〔241〕は課税権を具体的に行使する者とか「課税当局の公式見解を表明」するものとかを求める。平成になると、



〔257〕は「税務署長その他の責任ある立場の者の正式の見解の表示」であることを要求し、税務署国税調査官では足りないといひ、〔268〕は「税務署長等の権限のある者の公式の見解の表明」、〔293〕・〔316〕は「権限のある者が公式の見解の表示」、〔309〕・〔321〕は「課税につき一定の責任ある立場の者が……公の見解を表示」したことを求める。〔326〕は区役所固定資産税課土地係の担当職員に「役職はな」いことを重視して「公の見解」要件の充足を否定した。右の判例からは、一般に、税務署長等の税務行政庁には限らないが、平の職員では不十分とするように解される。この点、佐藤氏は、いくつかの租税判例を分析して、「責任ある」者とは「副署長とか少なくとも統括官」であることが必要となるのではないかとしている。<sup>(177)</sup>

一般に、納税指導などについて、税務行政庁がこれをしたわけではないことを理由に信頼対象適格性を否定するのは疑問がある。行政庁概念は行政行為概念の要素ではあるが行政指導や非権力的事実行為概念の要素ではないからである。行政手続法二条六号は行政指導概念を定めるが、行政指導の主体としては「行政機関」を使っており、国税通則法七四条の二第二項・地方税法一八条の四第二項もこの行政指導概念に従っている。このため、税務署の係員でも行政指導権限をもつことはありうる。要するに、公の見解等の内容の場合と同じく、権限の側面についても、納税者が税務職員はその役職などからみて当該表示をなしうる立場にあると「信頼」したかどうか、また、このように信頼したことについて「納税者の責めに帰すべき事由」がなかったかどうかが重要である<sup>(178)</sup>と思う。

〔120〕 同旨結論、須貝脩一・シュトイエル五七号（昭四一）三三頁、山田・注（91）九三頁、金子・注（69）一一〇頁、確井・注（7）五頁、北野・注（31）一六五頁。なお、服部・注（19）四五頁によれば、この点については、もともと英米の禁反言則は消極的であるが、大陸法上の外観法理は積極的のことである。

- (121) 品川・注(17)二三頁、金子・注(69)一一一頁。山田・注(91)九三頁は、口頭・電話による教示等はその内容が確定的でないとして信頼対象適格性を否定する。
- (122) 村井・注(64)一九四頁。同旨結論、松沢・注(47)一二七頁、堺沢・注(5)六七頁、吉良・注(36)六五頁、水野忠恒・ジュリスト九〇三号(昭六三)五〇〇五頁。
- (123) 金子・注(69)一一一頁、青木康・ジュリスト六一〇号(昭五一)一二三頁、木ノ下・注(69)三五八頁。なお、伊沢・注(11)五九頁以下、本城・注(43)二九頁以下によれば、もともと英米の禁反言則も不作為の信頼対象適格性を否定しないようである。
- (124) 行政手続法三五条二項は行政指導について要求があれば書面形式により交付すべきことを定め、相手方の書面交付請求権を保障すると解される。高橋滋・行政手続法(平八)三九〇頁参照。ただし、国税通則法七四条の二第二項や地方税法一八条の四第二項は行政手続法三五条二項の適用を排除している。
- (125) 同旨、松沢智・税務事例六卷一二号(昭四九)三〇頁。
- (126) 同旨、松沢・注(5)一四〇一五頁、小山・注(5)一〇八頁、田中・注(29)五八頁。
- (127) 佐藤義行「最近の判例にみる税務署の指導・見解の表示効果と責任の程度」税理三七卷一〇号(平六)四四頁。
- (128) 同旨、首藤・注(5)一三八〇一三九頁、碓井・注(7)八頁、林・注(32)二一九頁、千葉・注(17)一一五頁。

## 五 信頼の正当性

一 最高裁(129)は、信義則適用の第二要件として、「納税者がその表示を信頼し」、かつ、このように信頼したことについて「納税者の責めに帰すべき事由がな」かったことをあげる。

昭和四〇年代に、税務行政側の表示を信頼したことについて、(13)は納税者に「なんら責めらるべき点のな

「い」ことや「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った」ことを求め、かつ、このような事情があったといい、信頼の正当性を認める。〔42〕も同旨の結論であろう。〔59〕も「善意で信頼」したことを求め、かつ、この充足を認める点では同じであるが、後記の不利益要件の不備を理由に信義則の適用を否認、〔82〕も同旨である。同五〇年代に、〔78〕、〔92〕は「無理からぬ」、〔101〕、〔186〕は「正当な理由」があるといい、〔107〕は「過失」のない、〔120〕は「主観的に信頼しても、右信頼は保護に値しない」、〔153〕・〔178〕は「一方的な思い込み」では駄目、〔156〕は「課税を生じないと速断」したのでは足りない、〔174〕・〔184〕は「やむを得ない」という。同六〇年代に、〔202〕が「無理からぬ」といい、〔209〕・〔231〕は「もっともな事情」があるといい、〔210〕・〔220〕、〔224〕は「納税者に何ら責に帰すべき事由がなく」といい、〔219〕・〔234〕も同様である。平成には、「判旨の一般的見解」として紹介の判例のほとんども最高裁に従っている。

税務指導や教示・回答は法的拘束力がないから、納税者側はこれに拘束されるわけではない。そこで、納税者側が自己の識見・信念に基づいて独自の言動をとった場合は、納税者の正当な信頼は存しない。納税者側の言動およびそれに基づく不利益の発生が「税務署側の行為とは全く関わりなく、専ら原告自身の才覚に関わる事柄である場合」が〔210〕・〔220〕、その例である。

二 税務行政側の表示を信頼したことについて納税者側に帰責事由がなく信頼したことが無理でなかったことを求める右の諸判旨に異論はないが、信頼の内容は税務行政側の言動は適法または存続するというところであろう。したがって、税務行政側の言動を得るにあたって、納税者側に、①詐欺・強迫・賄賂など不正な手段、②重要な関係において不当・不完全な申述、または、③当該言動の違法を知っていたか重大な過失によりこれを知らなかったときは、原則として信頼の正当性は認められない。<sup>(126)</sup>

まず、①の要件に関して、納税者側の詐欺・強迫・賄賂など不正な手段の存否が問われたケースは、判例ではほとんどみられないようである。

つぎに、②の要件に関して、正当な信頼の存否の判断基準として「(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)」(101)ことに疑問はない。しかし、「納税相談において客観的な事実関係の全体について完全に説明」(20)・(48)したことを求めるのは、納税者にとって厳しすぎる。逆に、納税者が「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った」ことを重視して禁反言則違反を否認するものがあるが(62)、納税者の故意・重過失を要件として、より容易に納税者の信頼の正当性を認めることになるのは疑問がある。「コーレス燃料そのものを表示又は提示せず、その分析結果も提示しておらない場合」(120)、「事実と相違する原告の申出に基づき計算、指導」した場合(130)、原告の誤った説明に基づいて租税特別措置法三八条の六の適用を説明した場合(146)・(180)、不動産取得税に係る「本件建物の名称所在等の具体的事実を開示」しない場合や(174)・(184)、納税者側の「断片的な説明」に基づく場合は(306)、いずれも右の②の要件は充足しないであろう。納税者は転借地権であるとして納税相談に臨み、事実、その提示した資料や説明では転借地権ともみられうるし直ちに借地権であるとは判断できないという場合(222)もこれに近い。勧奨に基づく修正申告の場合でも、修正申告時に納税者側にお所得の隠蔽などの事実があるときは、右の①または②の要件が欠け勧奨の内容と矛盾する増額更正処分は信義則に反しないであろう。

最後に、③の要件は、租税法令の増大・複雑化のもとでは課税庁側が公的言動中に表明した法令の解釈に寄せた相手方の信頼を保護すべきことに重点があることの端的な現れであるといつてよい。したがって、「兼務監査役

に対する賞与の損金算入についてはその是非について従来から争いが存し、本件事業年度から適用される改正法人税法によれば損金算入の認められる兼務役員の中から監査役は除外されることになった場合(29)・(45)、「被告担当官から、窒素製造分の電気に対しては課税される旨の告知を受けていた」場合(154)・(179)、いずれもこの要件は存しない。最高裁(219)等の場合も、判例は言及しないが、納税者が元税務署員であり(その担当職務・勤続年数や退職後の経過年数なども問題ではあるが)、しかも自己名義による青色申告の直前まで自己が中心となって業務の運営を行い、青色申告の承認を受けてその養父・実兄名義で青色申告を続けてきたことから、青色申告承認の意味や手続等について知りえたことを考えたと右の要件の充足は難しかろう。なお、納税者に故意または重過失のあったことの立証責任は税務行政庁側にあるとみるべきであろう。<sup>(13)</sup>「13」もいうように、一般に税務行政庁側の言動は適法であると信頼してよいからである。

納税者側が税務行政庁側の公的言動の違法を知っていたか重大な過失によりこれを知らなかった場合の重要な例として、当該職員の権限の知悉の問題がある。一般に、「当該課税庁としては職員全体が有機的に業務執行をなしているものと納税者は認識し、期待をしている」としても(203)、納税者が税務署「事務官が所得税の担当係であり、相続税に関する指導、回答についての担当係が資産税係であることを知っていた」場合は(92)、納税者の正当な信頼は存しない。自治省税務局府県税課の係官の言動から将来、法律改正はないと信頼しても(120)、法律の制定・改廃は国会の権限であることは公知の事実であるから、本要件の充足は認められない。国税不服審判所審判官が直接の課税権限をもたないこと(131)。ただし、(90)・(107)・(142)のケースは別である)、地方であるから納税者の正当な信頼は存しない。税務署長の土地管轄についても知るべきであり、その不知について

納税者の責めは免れないであろう(国税通則法三〇条参照)。およそ課税機関にはあたらない公団職員の言明(95)、市農務課・農業委員会の担当職員の回答(207)、会社代表者による課税控除の説明(259)・(266)、市教育委員会の職員が国税上の取扱を記した副申書(281)についても、納税者の正当な信頼は存しない。これに対して、(280)や(303)は、固定資産税の賦課徴収権限を有する者と土地借受契約を締結する者とは別個の行政機関であることなどを理由に禁反言則の適用を否認するが、前者の行政機関が本件税務取扱に関する説明をしていたという実務もなく、契約書には市長の記名押印もあることから、納税者は市長が配下の行政機関の方針を統一して当該表示をなしうる立場にあると「信頼」し、このように信頼したことについて「責めに帰すべき事由」もなかったと解しうる余地がある。この点、(289)も結論的には同旨ではないかと思う。

三 納税者の依頼人として税理士等が税務行政側と接触しているときは、信頼の正当性および次にみる信頼の法的保護の存否は納税者本人だけでなく税理士等についてもみるべきである。納税者が法人の場合は、信頼の正当性等の存否は法人代表者等についてみる必要があること(102)が必須となり、これらの者から委託された税理士等についてもみるべきである。以下のように判例も同旨であろう。

昭和四〇年代に、(44)は原告依頼の税理士が「提出した資料だけに基礎をおいて相談がなされていること」、(60)は原告の関与税理士の質問は口頭であることなどを、信義則の適用否認の理由として考慮している。同五〇年代に、(83)も原判決(60)をそのまま引用、(119)・(134)は原告の関与税理士兼公認会計士の勧めもあって修正申告をしたのであり税務署側に修正申告の強要はなかったこと、(140)は原告の代理人である税理士は「自己の職業、身分は名のらず」、(174)・(184)は原告の代理人である公認会計士は「自己の住所氏名を名乗らず」相談に及んだことなどを、いずれも信義則の適用否認の理由として考慮している。同六〇年代に、(192)は税務調

査をしなかったのは相続人の関与税理士の申出に基づくこと、〔203〕は原告の代理人である税理士が税務署事務官が不服申立ての利益を失わせるような指導をするはずがないと考えたのも無理からぬこと、〔204〕は「原告の代理人が税務相談に及んだのが、原告が本件立退料の負担行為をなした後のことである」ことなどを、いずれも信義則の適否の判断で考慮にいれている。〔205〕・〔204〕は原告の依頼を受けた税理士が納税相談の際に得た回答を原告が得た回答と同視する。平成初期に、〔209〕は原告と同席した税理士も税務署統括官らに質問することなく損失金の繰越控除が認められると誤解したこと、〔202〕は租税特別措置法に所定の特定資産の買換えの場合における特別勘定の設定期間の再延長申請書は顧問税理士に相談のうえで作成・提出されていること、〔306〕は税務署担当官は原告の顧問弁護士らの断片的な説明に基づいて一般的な応答をしたこと、〔325〕は修正申告の懲憑の場合には原告とともに公認会計士と税理士が同席していたことなどを、いずれも信義則の適用否認の理由として考慮にいれている。

〔129〕 ドイツ連邦行政手続法四八条二項は授益的行政行為の取消の場合の信頼保護に関して、基本的に同旨の要件を定める。社会法典一〇編四五条二項、租税通則法一三〇条二項二、四号もほぼ同様であるが、前者は②の要件についても故意・重過失を求めることにより信頼の正当性をより緩やかに認め、逆に、後者は事物管轄権のない税務官庁が発した場合も取消事由に含めることにより信頼の正当性を認めることにより厳しいといえよう。これらの点については、さしあたり前注〔77〕に掲記の拙稿を参照されたい。なお、南〓原田〓田村編・注〔23〕一八一頁〔南〕。

〔130〕 納税者側の申述が不十分なときは正当な信頼は認められないとするものに、遠藤・注〔32〕三三頁、堺沢・注〔5〕六七頁。これに対し、水野・注〔22〕五一頁はこれを「公の見解」の存在要件とみるようである。

〔131〕 同旨、中川編・注〔35〕一四八頁〔中川〕。なお、表見代理は禁反言則に基づくものとか（伊沢・注〔11〕一五二、一

三六頁）、信義則の特別の場合に相当するといわれるが（真柄・注（7）一五〇頁）、表見代理に関する民法一一二条は相手方の善意無過失を要件とし、外観法理は故意・重過失のあるときは信頼保護を認めないとするのが有力のようである（服部・注（19）四七〜四八頁）。

（132） 同旨、伊沢・注（11）八四頁。なお、最決平九・一〇・七刑集五一卷九号七一六頁は、納税者に委託されて確定申告をした者が所得税は脱税行為をした場合は所得税法二四四条一項にいう「代理人」に当たるとして、納税者本人には脱税の成立を認めたことも参考になろう。

## 六 信頼の法的保護

一 最高裁（219）は、信義則適用の第二要件として、「納税者が……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」こと、かつ、右のように「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」かったことを掲げる。

まず、納税者の「行動」には、作為のみでなく不作為も含まれるかどうかについては、昭和四〇年代の（13）は肯定、（15）は結論的には否定するが、肯定説が妥当である。このケースでは、納税者は非課税取扱の通知を信頼したがために非課税対象である準学校法人になるための手続に着手しなかつたのであり、納税者の信頼は保護に値すると思う。同五〇年代に、（111）も「納税者が信頼して行為しあるいは行為しなかつたことによる不利益の内容」等を考慮すべきという。これに対して、（186）は、「旧税と同種の税の新設または延長はないという信頼を前提として、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」といい、不作為では足りないかのように判示する点には疑問がある。もっとも、積極的行動に相当するものがまったくなかつたかどうかは慎重



な検討を要するところであろう。<sup>(133)</sup>

納税者の行動は、信頼に基づくものでなければならず(例、〔13〕・〔15〕、〔59〕、〔66〕、〔121〕・〔138〕、〔201〕、〔207〕、〔283〕)、「無理からぬ」ものでなければならぬ(〔78〕、〔92〕)。課税庁側の言動を信頼して土地売却などをしたというのではなくて、土地売却後に税務署を訪れて指導を受けて納税申告をしたという場合や(〔75〕・〔84〕)、「本件不動産の売却処分および遺産分割協議書の作成等、客観的事実はすべて終了しており、税務署の指導によって、売却処分等に及んだものと異なり」(〔130〕)、「原告の代理人が税務相談に及んだのが、原告が本件立退料の負担行為をなしたのちのことである……右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く」(〔224〕)、「税務相談というのは、本件売却土地の譲渡があった昭和五四年二月よりも後のことであるから、右税務相談の結果本件譲渡を決定したという関係はなく」(〔225〕)・〔241〕、税務署との合意に「応じた行動をとることなく」(〔329〕)といったような場合には、信頼に基づく行動はみられない。

二 昭和四〇年代に、〔13〕は、課税処分により「原告が被る不利益は無視できないものがある」ことをも理由として禁反言則等を適用する。「利害関係を変更」したことも(〔15〕、〔32〕・〔39〕、〔78〕)、不利益の中に含まれる。「不利益」(〔32〕)・〔39〕。なお〔4〕参照)や「不測の損害」(〔15〕、〔32〕)・〔39〕が生じないか、「不利益は、さほど重大なものとはいえない」(〔44〕)、「税法上格別不利益をうけるわけでもない」ときは(〔59〕)、いずれも右の要件を充足しない。同五〇年代に、〔75〕・〔84〕、〔78〕、〔82〕、〔92〕、〔101〕、〔186〕も、大体、同旨の要件をあげている。〔165〕も「不当な犠牲」をあげている。同六〇年代の〔201〕、〔207〕についても同じことかといえよう。「格別の不利益」(〔209〕)・〔231〕、「不当に経済的不利益」(〔211〕)、重大な(経済的)不利益(〔224〕、〔234〕)、「格別の不利益」(〔284〕)が生じないときは、いずれも右の要件を充足しない。〔59〕、〔82〕などは、この要件を

充足しないことを理由に信義則の適用を否認している。先行の指導や申告是認通知等には反するが租税法規には適合する課税処分により「本来国民の義務として納むべき租税債務ないし負担」を負うことになったというだけでは、この要件は具備しない〔101〕。同旨、〔209〕・〔231〕、〔24〕、〔235〕、〔280〕・〔289〕。〔101〕もいうように、適法妥当な税務行政側の指導等が行われていれば適法合理的に節税しえたはずであるということが必要である。前記のように中川博士や品川氏なども経済的不利益を明示するが、必ずしも経済的・財産的性格のものに限定すべきではない。〔46〕・〔77〕は「手続的にしろ、実体的にしろ損害をうけたと言ふことはできない」といって禁反言則の適用を否認する。訴訟上の主張と信義則に関わるケースでは、納税者による反論・反証の機会の剝奪〔53〕、〔56〕、〔71〕、〔238〕など、修正申告の勧奨と更正請求に関わるケースでは、更正請求期間の徒過〔119〕・〔134〕、〔152〕・〔171〕など、直接には手続的意味の損害が問題となる場合が多いであろう。〔274〕や〔280〕は禁反言則が適用されず固定資産税が賦課徴収されることにより「土地所有者等の信頼が損なわれることがあるとしても、それは別途の手段によって処置すべき事柄」であるといい、〔289〕は、公的見解性や信頼の正当性は認められたが、「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」といい右の別途の手段の内容を明らかにして、不利益要件の充足を否認、信義則の適用を否定する。また、〔307〕は修正申告の勧奨により更正請求期間を徒過した場合に信義則の適用を否認する理由として、特段の事情がある場合には修正申告内容の錯誤を主張することにより救済を受けうることをあげる。<sup>〔304〕</sup>しかし、この錯誤の主張自体が更正請求制度があることを理由にほとんど許されず、相互に救済責任の押しつけ合いをしているのが現状であり、この救済の谷間を埋めるために信義則の適用を認めるべき場合がある。

これに対して、金子教授や〔120〕、〔174〕・〔184〕は、信義則の適用要件について一般的見解を表明するが、経

済的不利益とか不測の損害などを要件として明示していない。金子教授は、結局、不利益要件が必要と理解するものと考えられるが(前記五五頁参照)、右の三判決は当該事案で公的見解要件の存否に焦点をおいてこれを否認、不利益要件の存否に立ち入ることなく信義則の適用を否定する。右の不利益要件は必須のものと理解すべきであろう。

三 この第三要件は、「信頼(期待)の法的保護」〔269〕・〔276〕・〔286〕・〔285〕・〔294〕・〔304〕のための顕著な例を示すものである。最高裁〔219〕を初めとして「信頼」の「保護」を明示する判例も多い。〔283〕もいうように、公的見解の表示がなければこの「表示を信頼しその信頼に基づいて行動したということも認められない」が、その控訴判決である〔329〕は合意に応じた納税者の行動のないことから合意への信頼のないことを推認する。納税者の行動は、信頼の証明としての意味をもつだけでなく独自の要件としての役割を果たす。この意味で、「信頼が損なわれることによる納税者の苦痛」も一種の損失であり、この場合にも禁反言則が適用されうるといふ学説<sup>(136)</sup>もあるが、原則的には疑問である。正当な信頼の存在も前提要件となる。したがって、第一・第二要件を具備しないときは第三要件も充足しない。〔154〕・〔179〕は「原告が、本件更正処分等により不測の損害を蒙ったとみることは困難である」ことも付加して信義則の適用を否認するが、前記のように本件はすでに第二要件を具備しないケースであった。最高裁〔219〕なども、第一・第二要件が具備されるのであれば、第三要件も充足するケースであった。もし、青色申告としての効力を否認されることが分かれば、納税者は青色申告の承認申請の手続をとっていたであろうことは、原判決〔195〕が付加するところの認定事実からも推認することができ、白色申告を前提として行われた本件更正処分により納税額の増加を強いられる結果ともなるからである。<sup>(137)</sup>

最高裁があげる適用要件すべてが充足されない場合でも信義則の適用の可能性はあるといふ学説もある。<sup>(138)</sup> 逆に、

例外的であれ、右の要件すべてが充足される場合でも、〔24〕、〔25〕や〔186〕が示唆するように、「公益上の必要」等の理由から納税者の信頼が法的保護に値しないこともありうるであろう。最高裁も「少なくとも」前記の適用要件の「考慮は不可欠のものである」といい、このような含みをもたせたと解しうる余地もある。

なお、税務行政側に責めに帰すべき事由があったことは、信義則の適用要件として必要であろうか。昭和四〇年代に、〔13〕は税務行政庁側の帰責事由は明示せず、「判旨の一般的見解」として紹介の判例もすべて同様である。同五〇年代に、〔104〕・〔117〕、〔105〕・〔118〕は、「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ったこと」、同六〇年代に、〔222〕は税務相談官の説明に「責められるべき点はない」ことをあげて、いずれも信義則の適用を否認する。これらの判例では、行政指導等の違法・不当性の意味で使われているようにも解され、本来の意味の帰責事由を適用要件とする趣旨であるかは必ずしも明確ではない。〔210〕・〔220〕、〔224〕は、信義則の適用要件に関する一般的見解として、「税務官庁がその責に帰すべき事由により……信頼の対象となる公的見解を表示」したことをあげる。最高裁〔219〕は税務行政庁側の帰責事由は明示せず、これ以後の「判旨の一般的見解」として紹介の判例は最高裁に従うことになる。ただし、〔234〕などは納税者側の帰責事由も税務行政庁側の帰責事由も明示しない。学説では、新井教授が課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・過失がある場合に限って、信義則の適用を認める。<sup>(10)</sup>辻井氏も税務行政庁側の帰責事由を信義則の適用要件として付加する。<sup>(11)</sup>税務行政庁側の帰責事由は、失効の法理については独自の適用要件となりうるが、これ以外では信頼の対象適格性や信頼の正当性の要件としては不要であって、<sup>(12)</sup>信頼が法的保護に値するかどうかがという総合的判断の枠組みの中で一つの要素として捉えられるべきである。

課税処分等は信義則違反としてその取消請求がされるケースが大多数を占めるが、<sup>(13)</sup>この取消請求とその他の請

求とて信義則の適用要件に差異があるのではないかが問題となりうる。たとえば、賠償請求の形で信頼保護を求める場合は、税務行政側の有責性が必須の要件となるが、信義則自体の適用要件ではないであろう（なお、本稿(2)三四五頁）。さらに、減額更正をすべきことの義務（119）・（134）・（152）・（171）、税の新設等はない旨の不作為義務（186）の履行・確認請求では、少なくとも公的見解の表示が確約に当たるときは右の請求が可能になりやすいであろう。（217）、（226）、（229）、（317）などは、税務指導等を信頼して行動したとしてもほ脱犯の故意は阻却しないという。刑法犯では法律規定の不知は免責事由にはならないという理解が一般的のようであるが、行政犯ではやや異なる理解が必要ではあるまいか。税務指導等を信頼して適法に節税できるものとして行動したことが無理からぬ場合もありうると思われるが、この場合に故意の成立を認めるのは疑問の余地もあろう。<sup>(186)</sup>この場合、納税者側の不利益要件は経済的というよりも処罰を受けることにある。

(133) 乙部・注(86)二八一頁。ただし、畠山武道「京都市古都保存協力税について」ジュリスト七八六号（昭五八）三一頁。

(134) 乙部・注(2)六九頁参照。

(135) 青木・注(123)一一二頁。同旨、大橋為宣「納税者の信頼保護と租税法主義の相剋（下）」税理二九卷八号（昭六〇）一一五頁。なお、喜多了祐「禁反言則と法外観説」一橋論叢四五卷三号（昭三六）二四六頁以下によれば、禁反言則は不利益要件を定めることにより過度の信頼主義を抑制するのに対して、外観法理は不利益要件を求めないところに禁反言則とくらべて救済効果が一応広いといえるが、結果的には救済効果に変わりはないという。

(136) ドイツ行政法における信頼保護についても支配的見解である。乙部・注(77)神戸学院法学八巻一号九六頁参照。

(137) 堀嗣亞貴・昭和六二年行政関係判例解説（平元）一九〇頁は、本件について不利益要件の充足も否定する。

(138) 宇賀・注(60)一二二頁、谷口勢津夫・シュトイエル三二二号(昭六三)九一〇頁。

(139) 新井・注(41)九一頁以下。

(140) 辻井・注(100)三二一頁。

(141) 乙部・注(17)五頁以下。ドイツ行政法における信頼保護に関しては、乙部・注(7)神戸学院法学八巻一号一〇〇

頁、同一二巻三号一二二頁参照。

(142) 乙部・注(2)九五〜九六頁。

(143) 和田・注(7)一六二頁以下は、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。これによれば、付帯税よりも制裁的色彩が強いほ脱犯処罰についても、信義則の適用により犯意の成立が阻却されうると考えるか、それとも犯罪構成要件の解釈はまた別であるとみるのであろうか。独占禁止法違反の犯罪行為ではあるが行政指導への協力行為であることを理由に故意成立の阻却を認めた判例として、東京高判昭五五・九・二六判時九八三号二二頁などがある。

## 七 補論—納税者側への信義則の適用要件

一 納税者側への信義則の適用要件について、まとまった一般の見解を提示する判例は存しないようである。

ただ、判例のほとんどで、納税者側の先行の言動に反する後行の言動を禁止すべきかどうかという意味で信義則の適否が争われている。失効の法理の適用要件としては、納税者側の先行の不作為についての信頼対象適格性のほか、後行の言動までの間に相当期間の経過が問題となるが、(18)は審査請求後一〇数年間、訴えを提起しなかった場合に「失効の原則」の適用を否認している。

理論的には、税務行政側の信頼保護の視点からの法的構成が可能なケースも多いように思う。納税者の訴訟

上の主張に関する判例の中には、〔28〕、〔235〕、〔258〕のごとく、税務行政庁や国側の信頼保護の存否を明示するものがあり、これらは信義則の適用要件の一つとして、納税者側の言動について税務行政庁側の信頼の正当性を求めるものと解される。

〔138〕は譲渡所得税について更正可能期限後に初めて真実の課税所得発生時期を主張するのは信義則違反とい、〔185〕・〔191〕も同旨であるが、これらの判例は、納税者側への信義則の適用要件として税務行政庁側の利益発生が必要であることを示唆するものと解される。いわゆる実額反証のケースにおいて、〔150〕・〔162〕は帳簿書類等の提出の遅れにより不利益を受けるのはもっぱら納税者であること、国家賠償訴訟において、〔235〕は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」ことを理由に、いずれも信義則の適用を否認するが、これも税務行政庁側の不利益の発生が必要であることを示すものであろう。

判例の中には、納税者側とその先行行為について帰責事由があったことが信義則の適用要件として必要になるかどうかを争点とするケースもある。〔21〕は、納税者が更正処分・再更正処分の付記理由の不備を知っていながら不服申立ての段階では主張しないで、更正期間経過後、再更正処分の取消訴訟でこれを主張しても信義則に反しないという。〔27〕は、納税者が税務調査に協力せず審査手続で意見陳述をしないからといって、書類等の閲覧請求拒否の不当性を主張して審査請求棄却裁決の取消を訴求しても信義則に反しないとい、〔80〕もこれに近い。逆に、〔115〕は、会社側が調査要求にかかる帳簿書類等を故意に提出しなかった場合には、青色更正処分の要件である事前調査の欠如を理由に同処分の取消を訴求することは信義則に反するとい、〔164〕もこれに近い。

二 納税者側への信義則の適用に反対する学説は別としても(本稿①三五頁)、信義則の適用要件について一般の見解を提示する学説はほとんど見当たらないようである。ただ、中川博士は、①税務官庁に信義則が適用され

る場合であること、②税務行政処分に信義則が適用される場合に、税務官庁の言動に関して納税者側に背信行為があつたことを掲げる<sup>(144)</sup>。前者は、納税者の不実に対処するために税務行政庁側には法定の對抗措置が用意されているにもかかわらず、納税者側に信義則を適用するためには最低限、税務行政庁側への信義則の適用要件と同様のものが具わる必要があるとする趣旨であろうか。後者の場合、中川博士は、納税者の信頼の正当性が認められない場合が多いであろうといい、つまりは税務行政庁側への信義則の適用が否認されるとみるものと解されるが、この結論自体には異論はない。

三 納税者側の訴訟上の主張については、「訴訟における禁反言」則の適用要件として確立したものが有益である。右のように、相手方当事者の「信頼」や「不利益」を明示する判例は、訴訟における禁反言則の適用要件の影響を受けているようにも思われる。ただ、訴訟における禁反言則の適用要件の内容そのものは、最高裁<sup>(145)</sup>などが税務行政庁側への信義則の適用要件として提示するものと基本的には変わらないように思う。ただし、信頼の正当要件や信頼の法的保護要件の解釈でも、税務行政庁側への適用の場合とは差異がでてくるであろう(本稿(2)三四四頁)。なお、納税者側のその先行行為についての帰責事由は、失効の法理については独自の適用要件となりうるが、これ以外の場合には考慮するとしても、それは税務行政庁側の信頼の法的保護要件のところで総合的事情の中の一要因として評価すべき問題であろう。

(144) 中川編、注(35)一五〇―一五一頁(中川)。中川博士は、同一の事案で同時に税務行政庁側と納税者側に信義則の適用が問題となるケース(例、(138))を想定して、とりわけ第二の適用要件を掲げるのであろうか。ただ、租税判例のほとんどは、納税者側の背信行為により税務行政庁側に重大な不利益発生のおそれがあるために、税務行政庁側への信義則の適否とは独立に、納税者側への信義則の適否がもつばら争点となっている。



## 七 信義則の適用範囲、効果

### 一 適用範囲

一 昭和四〇年代に、〔13〕は、過年度分の固定資産税賦課処分は信義則に反し違法ではあるが、租税法律主義の要請にかんがみ「原告の信賴利益を著しく害さない範囲においては、行政庁に違法是正の機会が与えられるべき」であつて、税務事務所長は非課税通知の誤りであることを告げて次年度以降については課税することができ「その範囲において、禁反言の原則の適用が制限を受ける」という。〔29〕・〔45〕が申告是認通知は「異なる事業年度についてまでは是認通知の対象となつた事業年度と同様の処置をとることを明らかにしたものはとつてい考えられず」というのも、理論的には同旨のところがある。同五〇年代に、〔91〕も「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」と明言、また、〔158〕が「過去の誤つた税務処理に拘束されるいわれはなく、取扱いを是正し法律に従つた課税を行うことこそ租税法律主義の理念に合致」するのであり信義則違反とはならないといい、〔165〕も同旨であるが、これらの判例も理論的には右と同様の趣旨であると解される。同六〇年代の最高裁〔219〕の事案でも、もし仮に信義則の適用を認めるときは昭和四八・四九年分について青色申告としての効力を否認することはできないが、青色申告としての取扱が法律違反であることを告げたのちは納税者の信賴も失われるから、次年度以降も青色申告としての扱いを引き続いて望む場合には法律に従つて改め

て青色申告の承認申請をしなければならぬ。<sup>(146)</sup> そのかぎりで信義則の適用に限界があることになる。

これに対して、「72」は「従来の非課税の事実状態が法規の適正な解釈からして誤っていることに気付いたときは……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ものというべきである」という。一見すると右の判例と同旨のようにみえるが、本件では時効のために当初の一五年前に遡及するわけではないが、数年前には遡及する電気ガス税賦課処分の信義則違反を否認する理由としており、違法行政の是正を将来的にはなく過去の一時期に遡及して行っていることに留意する必要がある。「78」が「非課税とすることが違法である以上これを是正すべきことは当然」というのも、違法行政の遡及的是正は当然という意味で使っているように解される。

二 中川博士も、「一旦、信義誠実に反する税務行政処分がなされると、納税義務者は、税務官庁の言動を信頼すべきものでないことを知ったわけであるから、その後……同様の税務行政処分がなされても、もはや信義誠実の原則は適用されない」というほか、学説は一般に同旨の傾向にある。<sup>(147)</sup> 確井教授も原則的に同旨であるが、将来に向かつての違法是正が国家賠償請求を条件に許されるべき場合もありうるという。<sup>(148)</sup>

三 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ある信頼保護を認める意義は、行政法令の増大・複雑化のもとで各種の個別具体的言動中に表明された行政解釈の適法・存続に寄せた相手方の信頼を保護すべきことに重点がある。「13」については、非課税取扱の通知が地方税法違反であることを告げられた時点で相手方の信頼は失われ、ことに課税処分が原則として歴年度ごとに行われることを考えると、翌年度以後にその効果を及ぼす租税法令に適合する課税処分は信義則に反しない。したがって、同判決は適切である。また、「19」、「32」・「39」などは、申告は認通知が事実行為であって法的拘束力をもたないことを強調して当該申告

に対する更正処分等の信義則違反を否認するが、かりに同通知が法的拘束力をもつと仮定しても、納税者の信頼が保護に値するのは当該年度の申告に限定され次年度以降の申告にまでも及ぶわけではない。ただし、非課税措置等は将来的にも続くとの信頼が正当であり法的保護にも値する場合には、非課税措置等の違法性が告げられた時点以後にその効果を及ぼす課税処分が信義則に反するときもないではない。将来に向かっての違法是正が国家賠償請求を条件に許されるべき場合もありうるという確井教授の見解も、このような例としてみれば賛成できる。いずれにしても、納税者の信頼が法的保護に値する場合に課税処分等の効果が過年度に遡及するときは信義則が適用されたとはいえないであらう。<sup>(149)</sup>

(146) 水野・注(122)五一頁、宇賀・注(60)一一二頁。

(147) 中川編・注(35)一五〇頁〔中川〕。同旨、品川・注(17)三三頁、金子・注(69)一一二頁、北野・注(39)一六五頁、

小林・注(17)一四九頁、田中・注(29)五七頁。

(148) 確井・注(7)六頁。

(149) ドイツ連邦行政手続法四八条二項や社会法典一〇編四五条四項は、授益的行政行為の職権取消の場合の信頼保護について、同旨の定めをする。これらについては、さしあたり前注(77)の拙稿を参照されたい。

## 二 適用の効果

一 昭和四〇年代に、(13)は禁反言則等のごとき「法の根本理念に背く」課税処分は「無効」という。これに対して、(24)は固定資産税の一定割合を助成金として交付する制度を工場の増設分について廃止する改正条例は「違法、無効としなければならない程に著しく信義則に反するもの」と解することはできない」といい、(29)・(45)

も更正処分は「禁反言ないし信義則に反して無効な行為であるとはいえない」という。同五〇年代には、「〔78〕も「本件更正を信義則違反ないし課税権の濫用にわたるものとして無効であると断ずることはできない」といい、〔79〕も第二次「更正は信義誠実の原則または禁反言の法理に反し無効である」という納税者の主張は失当としている。これらの判例は、更正処分等の信義則違反を否認する点に重点があり、必ずしも信義則違反の更正処分等の無効原因性を否定したりその取消原因性をいう趣旨のものではないと解される。このほかの租税判例の多くは、信義則違反の課税処分等は違法であり、かつ、原則として取消原因となるとみるようである。最高裁〔219〕も「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」といい、同判決以降の「判旨の一般的見解」として紹介の判例のほとんどもこのように明言する。

学説も、一般に信義則違反の課税処分等は取消原因に相当するとみるが、<sup>(10)</sup>無効原因にあたるとみるものもある。<sup>(11)</sup>

信義則違反の課税処分等の効力については、行政行為の無効と取消の区別の基準に関する通説的見解に従うべきであろう。そして、課税処分等が信義則に反するかどうかは当該ケースの総合的事情の考慮に依存することから、その判断は必ずしも容易ではなく微妙な場合もありうることから瑕疵の明白性の要件に欠けることが多く、原則としては取消原因とみるべきであるように思う。<sup>(12)</sup>

納税者側への信義則の適用の場合も、信義則違反の言動が許されず違法となるという点では税務行政側への適用の場合と同じである。信義則違反の結果、納税者による後行の訴訟上の主張は無効として一律の取扱をすることには疑問の余地もある。<sup>(13)</sup>

二 信義則違反の課税処分等は無効とか取消といった思考方法になじまない場合もある。まず、信義則違反の

直接の効果としては、訴訟上の主張が許されなくなり、たとえば〔173〕・〔203〕などのごとく行政訴訟の訴えの利益の有無に影響がでる場合もある。つきに、当該の行政の行為形式や権利救済制度にてらして信義則違反<sup>154</sup>違法ということから行政の義務・私人の請求権が導かれる可能性もある。〔119〕・〔134〕は、修正申告の勧奨後に「更正の請求が法定の期間経過後にされた場合において税務署長が当該請求を適法なものとして処理すべき義務が信義則上生ずると解することはできない」という。〔152〕も同旨の判示であり、その控訴判決である〔171〕も法定期間経過後の更正請求に対応する「更正処分をすべき信義則上の義務」を否認する。これらのケースにおいて、かりに信義則が適用されればその直接の効果としては、課税庁側が更正請求期間の徒過を主張できず適法な更正請求があったものとして本案について決定をすべき義務が導かれ、この結果として法定期間経過後の更正請求の却下処分は信義則違反のゆえに違法として取消を免れないことになる。〔186〕の場合には、仮に信義則等が適用になれば、「契約（確約）」の取消・撤回が許されない結果、その履行義務・請求権が導かれ、新税の新設等の差止め請求が許されるケースであった。

三 信義則違反が不法行為の成立要件の一つである違法性を構成、その結果、損害賠償責任が成立したり、または、ほ脱犯の成立が免れうることもある。

〔150〕 中川編・注(35)一四九頁〔中川〕、品川・注(17)三三頁、青木・注(123)二二二頁、堺沢・注(5)七〇頁、小山・注(5)一一〇―一一二頁。

〔151〕 北野教授は、注(27)六二頁では取消原因説をとり、注(42)五三頁では無効原因説をとる。ほかに無効原因説をとるものとして、松沢・注(5)一三三頁。

〔152〕 公務員の退職願の撤回と信義則に関して同旨の判例として、最判昭三七・七・一三民集一六卷八号一五二三頁、

同三八・一一・二六民集一七卷一一号一四二九頁など。なお、乙部「公務員の退職願の撤回と信義則」神戸学院法学二〇巻二号(平二)四一〜四二頁参照。

(153) 乙部・注(11)四九頁。

(154) 同旨、首藤・注(5)一三九頁。

## 八 おわりに

一 昭和四〇年代以降、行政法における信義則に関する判例としては、租税事件に関するものが最多を占めるようになる。その契機となったのは〔13〕であろう。同判決は、おそらく初めて、行政法令の増大・複雑化のもとでは行政側が示す行政法令の解釈(行政解釈)を信頼して行動せざるをえないとして禁反言則・信義則の現代的意義を明示し、その根拠・性格、限界、適用要件などの論点について一般の見解を提示し、禁反言則・信義則違反を理由に課税処分を無効とした点で画期的な意義がある。租税判例や学説に大きな影響を与えたという点では、同判決と昭和六二年の最高裁〔219〕の二つがもつとも重要であるといえよう。そして、この最高裁判決が現れてからは、信義則に関する論点についてこの最高裁判決を明示的に援用するか、これとほとんど同旨の一般の見解を表明する租税判例が多くなった。租税判例の方向は定まってきたように解される<sup>(155)</sup>。なお、最高裁が示した一般の見解は、従来は民事訴訟における信義則・禁反言則が支配するとみられていた課税処分取消訴訟における処分理由の差替えとの関係〔243〕だけでなく、「条理等の一般条項」<sup>(156)</sup>や平等原則〔331〕の適否との関係でも他の租税判例によりほぼ踏襲されることもある<sup>(157)</sup>。ここで、右の租税判例にみられる二、三の顕著な特色についてまとめよう。

第一に、近時、信義則とか禁反言則を明示することなく、直截に信頼保護を明示する判例が現れており、同旨の学説も増えてきている。この傾向は是認できるように思われる。しかし、租税法令の増大・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を明示する判例は、昭和四〇年代・五〇年代に数例みられる程度であり、同六〇年代以降には皆無といつてよいほどである。

第二に、租税法主義との抵触の問題が生じる場合には、税務行政庁側への信義則の適用を抑制するという傾向が強くなっていく。他方、納税者側に信義則を適用した例は比較的多い。租税法主義の解釈についても、個人の権利保護よりも財政収入の確保に重点をおいて理解しているようにも解される。

第三に、信義則の適用要件については、信頼の対象適格性を具備すべき税務行政庁側の言動にしほりをかけようとする傾向が強くなってきている。かつて、判例は、申告是認通知(19)などや所得税の確定申告の手引き(61)等の信頼対象適格性を否認し、納税相談における指導・回答についても信頼の対象適格性を否認することが多かった。昭和五〇年代になると、「公の見解」(120)、(174)・(184)をいう判例が現れ、同六〇年代には、「公の見解」(201)、(207)、(208)・(215)、(216)、「公の見解」(210)・(220)をいう判例が現れ、とりわけ最高裁(219)以降、「公の見解」をいう判例が支配的になっていく。そして、確約の成立を否認することと相まって、税務行政庁側の言動のほとんどについて信頼対象適格性を否定するかのようになっていく。信義則の適用要件中、第一要件である「公の見解」要件の不備を理由に、第二要件である信頼の正当性、第三要件である信頼の法的保護の存否の判断に立ち入ることなく、税務行政庁側への信義則の適用を否定するというのが、判例の支配的傾向になっていく。このような「公の見解」要件の卓越化の傾向には疑問がある。信頼の対象適格性は法令や通達、第三者の同種事案における税務取扱や私的著作物などを除けばほとんど認められるべきであり、むしろ信頼の正当性や

信頼の法的保護の問題に重点がおかれるべきである。

租税判例は税務行政庁側への信義則の適用にきわめて抑制的であること、同一事案において信義則の適否や信義則の意義などの論点をめぐって鋭く対立する判例〔13〕・〔15〕・〔42〕・〔72〕・〔90〕・〔107〕・〔147〕・〔195〕・〔219〕・〔234〕・〔173〕・〔203〕。これに近いものとして、〔225〕・〔241〕・〔280〕・〔289〕が少ないことが、信義則が実際には重要な意味をもたないとして、信義則の適否が争点の一つとなっても有力な判例集の判示事項や判決要旨中に信義則の言葉をいれることをためらわせる理由の一つとなっているのであろうか。税務署で大量的に行われる相談を通じて係官が短時間でしかも納税者の説明を前提とした指導助言を行わざるをえないというのが現状であるとすれば〔153〕・〔178〕。なお、〔174〕・〔184〕、これらの指導助言すべてについて一般に信頼の正当性が保障されるわけではなく、税務行政庁側への信義則の適用に抑制的な判例の傾向には理解できるところもある。他方、税務行政庁側としては、納税相談における指導・回答等すべてとまではいかななくてもその内容の確度を高めて確約の域までにもつていきこの確約を履行するという努力を怠るべきではない。

租税判例中、納税者側への信義則の適否が争点となっているものは少ないが、納税者側に信義則を適用する比率は税務行政庁側への適用例よりも大きいのが実情である。納税者側への信義則の適用については、本稿では関連するところで各別に付言している。これをまとめると、税務行政庁側の信頼保護の視点からの理論構成も可能であるが、納税者側の信頼保護とは質的に区別する必要があること、租税法律主義の遵守との関係でも、税務行政庁側への適否の場合と納税者側への適否の場合とで温度差があるように解されるが、これは疑問の余地があること、納税者側への信義則の適用要件については、訴訟上の主張に関するものには民事訴訟における信義則や禁反言則の適用要件が有益ではあるが、一見すると税務行政庁側への信義則の適用要件とはほぼ同じであること、納



税者側への信義則の適用の効果としては、納税者の後行の訴訟上の主張を許さないとするのではなく、税務行政庁側への信義則の適用の場合と同様であることなどとなる。

二 前述のように、とりわけ通達について問題となるように、信義則によつては相手方の救済の不可能なところを平等原則・行政の自己拘束の法理<sup>(18)</sup>が担当すべきであり、両者はその適用の場面を分けるべきではないかと考へる(本稿(2)三五頁)。まず、公開通達のある種のものについては「租税法規の補充……規範的性格」が認められるとする租税判例もあるが<sup>(19)</sup>、通達の内部法的性格を軽視することとなつて賛成できない。通達に基づいて慣行的に行われた税務取扱に慣習法・行政先例法としての地位が認められる可能性はあろう。<sup>(20)</sup>〔42〕は、通達に関するものではないが、「約一五年間金属マンガンを非課税とした山形市の措置は、合金鉄は金属マンガンを含むとする一種の法的状態に類する事実状態を作出した」といい、必ずしも行政先例法の成立を認める趣旨ではないが、非課税取扱が地方税法違反であるだけにこの取扱について行政先例法の成立を認めることには慎重でなければならぬ。<sup>(21)</sup>通達との関係でも、〔276〕・〔286〕や〔319〕・〔323〕は法律違反の行政先例法の成立を否認している。つきに、租税判例の中には、「通達によつて示達された内容が税務執行において実施され、相手方である納税者においてその取扱いが異議なく受容されるときも、当該通達がその内容において合理性を有している場合に、しかも右通達が定める要件を充たしているにもかかわらず、これの適用を受けないものとされた場合には、租税法の基礎原則の一つである公平負担の原則に違背し、当該通達を適用しないとされた課税庁の処分は違法性を帯びる」といひ<sup>(22)</sup>、右の平等原則・行政の自己拘束の法理を認めるものがある。

行政の自己拘束とは、行政庁が相手方に対しても第三者の同種事案においてなした決定等に拘束されることであり、別言すれば、この決定等において行政みずから定立した比較基準への拘束性であるといつてよい。<sup>(23)</sup>ところ

で、〔33〕は、「通達に従い課税の対象とならないと信じて物品税を含まない価格で取引したにもかかわらず後に課税されることになって納税者に不測の損害を与えるばかりでなく、租税法の基本原則の一つである公平負担の原則にも違背することになり違法な処分といわなければならない」という。原告は、公平負担原則違反というよりも、通達に基づいて同業者は非課税の取扱を受け原告も非課税の税務指導を受けてきたことを理由に、課税処分は信義則・禁反言則に違反すると主張、本判決は、原告への税務指導の存否には言及しないで「原告の通達違反ならびにこれに基く信義則違反および禁反言則適用の主張は理由がない」と判示するから、通達自身または通達に基づく同業者の非課税取扱を信頼して取引を行った結果、不測の損害を被る場合には課税処分は信義則・禁反言則違反とすることに判旨の主眼があるように解されるが、同時に、公平負担原則違反にも言及しているため、信義則・禁反言則と平等原則・公平負担原則との明確な区別は行われていない。〔97〕は、更正処分等が民主商工会の組織破壊等の他事考慮に基づくものではないとして、同処分等が信義則や憲法一四条に違反するわけではないとするが、この判旨についても同旨の批判が可能であろう。〔157〕でも、仮に改正通達を遡及適用すべきとしても、その法的根拠は信義則というよりも平等原則とか比例原則などに求めるのが適切であろう。〔188〕も、「課税・徴税平等の原則」を根拠に関税法に適合する関税賦課処分の違法をいう判例は「その判旨の妥当性はともかくとして……本件とは事案を異にし、適切でない」として、結局、信義則を根拠に違法通達の拡大適用を求める原告の請求を棄却しているが、本件では信義則というよりも平等原則の適否が問題となるケースであった。

これに対して、信義則と平等原則・行政の自己拘束の法理とはその適用の場面を分けるべきではないかと考えるものもある。〔72〕、〔154〕・〔179〕などがその例であり、これらの論評はかつて試みたことがあった。このほか、最高裁〔109〕も、信義則に関する判示とは別に、「課税平等の原則……は、別個の課税主体である他の市町村が

租税法の規定の解釈適用を誤った結果非課税としている場合において、特定の市町村がその適正な解釈適用により課徴税をすることを許さないと趣旨をも含むものであるとは解されない」といい、電気ガス税の賦課処分は適法とする原判決（72）は正当とした。この最高裁判決についても、原判決に対すると同様の論評が可能であろう。（188）の控訴判決も、「控訴人に対し右通達と同様の取扱いをしないことをもって、公平の原則に反するものとして本件処分を違法ならしめるものではない」といい、信義則ではなく平等原則・行政の自己拘束の法理の問題として捉えている。（276）・（286）も、特定の納税者または特定の相続財産についてのみ「相続税財産評価に関する基本通達」に定める以外の方式によりその評価を行うことは、この方式自体は相続税法二二条の許容範囲内のものであったとしても、納税者間の実質的負担の公平を欠き原則として許されないといい、行政の自己拘束を承認している。もつとも、この二判決は、本件土地の評価を同通達の定める原則的方法ではなく客観的市場価格を基準に算定した更正処分について、「他の納税者との間での実質的な税負担の公平を図るといふ合理的な理由が存在しており、しかも……法二二条の規定に違反するものとは考えられないところである。そうすると、このような取扱いは、平等原則の観点からしても、是認されるものといわなければならない」といい、同処分の取消請求を棄却している。（315）、（319）、（323）の事実関係・判旨もほぼ同じである。右の基本通達は、原則的評価方法を定めるとともに、特別の事情があるときは例外的評価方法によることも可能と定めており、両者の評価方法が行われるべき事案は厳密には同種の事案とはいえず、別々の事案とみるべきであろう。本件ではこの例外的評価方法による場合に相当するといっているのであり、平等原則・行政の自己拘束の法理に違反するとはいえない。ただし、同原則・同法理の視点からは、以後のこの種の事案でも、原則的に右の例外的評価方法によるべきことが要請される。

- (155) なお、租税法または行政法における信義則に論及する学説は、教科書等を除いて大体、本稿中に引用したのではないかと思うが、このほか、もっぱらドイツの判例を精力的に訳出・紹介する有益な論著があるので、これらも参照されたい。中川一郎「税法における信義誠実のR F H裁判例集(昭五七)、同・信義誠実に関するB F H裁判例集I、II(昭五八)、同・税法における信義誠実の原則(昭五九)」。また、五十嵐清「行政法における事情変更の原則」北大法学二七巻三〇四号(昭五二) 四四一頁以下は、論題をめぐる旧西ドイツの判例学説を紹介し、論評を加えている。私法における信義則については、判例はまったく扱わず、学説も少数のものしかみることができなかった。
- (156) 東京地判平七・六・三〇行裁集四六巻六〇七号六五九頁。
- (157) 社会保障判例にも影響を及ぼしていることについては、前注(104)参照。
- (158) 同法理に関する旧西ドイツの議論については、乙部「行政の自己拘束の法理」民商法雑誌七一巻五号(昭五〇) 八一〇頁以下、平岡久「行政規則の法的拘束性(一)」法学雑誌二六巻三・四号(昭五五) 三六六頁以下、同・行政立法と行政基準(平七) 二五三頁以下、大橋洋一「行政規則の法理と実態(平元) 五四頁以下など。
- (159) 福岡地判昭三二・二・四税資三九号二一九頁。
- (160) 長崎地判昭三六・五・一九行裁集一二巻五号一〇一七頁や福岡高判昭三七・四・一九税資三六号四七三頁も同旨ではあるが、いずれも当該事案では慣習法・行政先例法の成立を否認している。
- (161) 同旨、新井・注(54) 九四頁。
- (162) 大阪地判昭四四・五・二四行裁集二〇巻五〇六号六七五頁。
- (163) 乙部「行政の自己拘束の観念と範囲」神戸学院法学一三巻三号(昭五八) 二、一二頁。わが国における同法理の概観として、乙部「西ドイツ『行政の自己拘束』論の動向」神戸学院法学二〇巻三〇四号(平二) 一一九頁以下。
- (164) 更正処分等が民主商工会の組織破壊等を目的とするものではないとして、信義則を明示しないものの同処分等が憲法一四条等に違反するわけではないと判示するものとして、大阪地判昭五二・四・二八税資九四号四三二頁、京都

地判昭五二・五・二〇行裁集二八卷五号五〇七頁、横浜地判昭五二・五・二五税資九四号五七七頁、東京地判昭五三・三・二八行裁集二九卷三号三八九頁など。

(165) 奈良地判昭六二・一・一四税資一五七号一頁は、納税者の有利に改正された相続税財産評価基本通達を遡及適用することは租税平等原則に反するという。

(166) 大阪高判昭四四・九・三〇判時六〇六号一九頁。本件信号用品と同一品種の輸入に対しては、同一時期に横浜・大阪の各税関は二〇%の税率による関税を賦課徴収したことを理由に、本件物品に対し神戸税関が賦課した三〇%の税率による課税処分のうち一〇%の税率に相当する部分は「課・徴税平等の原則」に違反すると判示した事案である。同種の事案で、神戸地判昭四一・四・一一訟月一三卷二号二五六頁は平等原則にふれることなく逆の結論を導く。

(167) 乙部「行政の自己拘束論における『不法に平等なし』の動向」神戸学院法学二一卷四号(平四)二六頁以下。

(168) 東京高判昭六〇・七・一〇東京都法務資料二五卷三号三三三頁。この判決については、玉国文敏「医療費控除の範囲と限界―通達課税の一側面―」雄川一郎献呈・行政法の諸問題下(平二)六八四頁を参照した。信義則を明示するわけではないが、租税特別措置法三五条の適用対象を通達により拡大することは課税に対する法的安定性や予測可能性を損ない、課税平等の原理にとると判示するものとして、福岡高判昭六三・一二・一四判時一三二五号四一頁、最判平元・一〇・一三税資一七四号六三頁。

(付記) 本稿は旧稿をベースにしながらもこれを全面的に書き改める結果となったが(本稿(1)二頁)、文献の引用も含めて旧稿と重複する部分もあることをお断わりしておきたい。なお、拙稿の重要事実について誤記があったので、以下のように訂正してお詫び申し上げる。

「租税判例における信義則の展開」神戸学院法学二七卷三号

頁(行)

誤

正

六八頁二行目

[109]

[107]

七〇頁一七行目

[238]

[228]

七一頁一行目

[228]

[238]

七八頁一行目

[196]

[195]

同二～三行目

[203] だけが……

[195]

八六頁二行目

[320]

[318]

九六頁四行目

[228]

[238]

九八頁 頁 大阪地判昭四二・五・一三税資四八号一

[18] 大阪地判昭四二・五・一二税資四八号一

同

[24] 札幌高判昭四四・四・一七行裁集二〇卷四号四五九頁

[24] 札幌高判昭四四・四・一七判時五五四号一五頁

同

[25] 札幌高判昭四四・四・一七判時五五四号一五頁

[25] 札幌高判昭四四・四・一七行裁集二〇卷四号四五九頁

同

[34] 大阪地判昭四五・五・二八税資五九号九〇〇頁

[34] 大阪高判昭四五・五・二八税資五九号九〇〇頁

同

[196] 最判昭六〇・四・五税資一四五号二頁

[196] 最判昭六〇・四・五税資一四五号五頁

一〇二頁

[196] 最判昭六〇・四・五税資一四五号二頁

[196] 最判昭六〇・四・五税資一四五号五頁

「租税法と信義則(1)」神戸学院法学二七巻四号

頁(注・行)

誤

正

二四頁

原竜之助「行政法における信義誠実の原則序説」

(3)

佐々木惣一「還暦記念・憲法及び行政法の諸問題」

(昭一二)

(昭一三)

二五頁

中川一郎「税法における信義誠実の原則の法的

(7)

根拠」福岡大創立三五周年記念論集(昭四五)

(昭四四)

二六頁五行目

昭和一二年

昭和一三年

二七頁八行目

昭和一二年

昭和一三年