

地方公共団体による非課税の確約の法問題

— 古都保存協力税事件をおもな素材として —

乙 部 哲 郎

目 次

- 一 問題の提起
- 二 「行政上の確約」法理小史
- 三 本件における確約とその特質
- 四 本件確約の適法性と拘束性
- 五 本件確約の存続効

一 問題の提起

一 地方公共団体による非課税の「確約」⁽¹⁾に関する裁判例については、東京都の税務事務所長が地方税法三四八条
二項九号の解釈を誤り、民法上の財団法人に対してその設置する学校において直接に教育の用に提供していた土地

地方公共団体による非課税の確約の法問題 乙部

・建物は「非課税の取扱いをすることに決定した」旨の通知書を交付しその効力が争われた事件が有名である、と
 思う。昭和四〇年の東京地裁は、これを単なる事実上の行為とみて現代におけるそれに対する市民の依存性を重視
 してその許容性を認め、かつ、禁反言の原則または信義則を適用して相手方の信頼保護の観点からその拘束性を認
 めた。⁽²⁾この「非課税取扱の決定」は本稿にいう行政上の確約に相当するように思われるのであるが、同判決はこの
 確約にあたりと明言するところまではいっていない。

ところが、最近、いわゆる京都市古都保存協力税事件において、京都地裁は、京都市側の税の新設等はしない旨
 の言明を「契約（確約）」とよんで、これについて以下のような判示をしている。⁽⁴⁾

第一に、行政上の確約の法理が西ドイツ法の所産であることを認め、後、「我が国では、……この確約の法理を
 認める判例法がまだ確立されていないうえ、この確約の法理自体も、その適用領域、確約の法的性質、その効力、
 行政庁に対する拘束力の要件、拘束力の程度範囲、確約をめぐる紛争の訴訟手続が不明確であり、通説的見解が見
 当らない状況下にある」として、「行政上の確約の法理を採用して、本件契約（確約）の効力を認めることは無理
 である」と判示する。

第二に、本件契約（確約）の内容がいわゆる旧税について期限を五年とし、期限後はいかなる名目でも同種の税
 の新設・延長はしないというものであり、この税（市町村法定外普通税⁽⁵⁾）を賦課徴収するためには条例の制定・施
 行を要件とすることから、本件契約（確約）に法的拘束力を承認することは、地方公共団体の課税権限（地方自治
 法二二三条、地方税法二条・五条三項）、長の議案提出権（地方自治法一四九条一号）、議員の議案提出権（地方

自治法一一二条)を侵犯することになるから違法であり、それ自体無効であるとする。ただし、このような契約(確約)であっても信義則・禁反言則にもとづく信頼保護の観点から法的拘束力をもつのではないかどうかをみる。そして、まず、原告側が本件契約(確約)によりもはや「税の新設または延長はないと信じたことには、一応もつともな理由がある」が、違法でありそれ自体無効の契約(確約)に対する右の「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」であるとす。次いで、原告側・被告側の相互の事情を比較した結果、この信頼は法的保護に値しないとみて本件契約(確約)の法的拘束力を否定している。すなわち、原告側は「この信頼を前提として資金や労力を投入したことを主張しないから、この信頼を覆されることによって無益に帰する資金や労力は何もない」こと、本件税の「納税義務者は、文化財の参詣者であって、……原告らは、特別徴収義務者にすぎないのであるから、本件契約(確約)による原告らの利益は、特別徴収義務から解放されたというにすぎない」こと、他方、被告市側には市税収入の伸び悩み、文化財保護等関係経費の増大とその財源捻出が困難という事実があるとし、結局、「本税を定める本件条例が市議会の議決によって既に成立していることを考え合わせると、原告らの……信頼を覆しても本税を新設せざるをえない極めて大きな公益上の必要があるとするほかはない」としている。

二 本稿は、おもに京都市古都保存協力税事件を素材として、地方公共団体の課税権限の不行使の確約について法的検討を試みようとするものである。本件判決の検討にあたっては、次のような順序でこれを行うのがよいであろう。

第一に、本件判決は行政上の確約の法理については簡単にわが国では判例法が確立せず通説的見解のみあたらない状況にあると片づけているから、まず、同法理について判例・学説がどのように扱ってきたかを簡潔にみておいた方がよいであろう。

第二に、本件判決は本件覚書またはその第六項を指して「契約（確約）」とよんでいるが必ずしもその意味は明確ではないから、まず、これが契約および確約またはそのいずれかにあたるのかを明らかにしなければならない。その後で、判決がいうように、本件覚書は京都市・市長・市議会議員の各権限を侵犯するから、当然に違法であり、かつ、それ自体、法的拘束力がないのか、そして、このような覚書であっても社寺側の信頼保護の観点からその法的拘束力を導きだすことができるのかを、みていく必要がある。⁽⁶⁾

(1) 西ドイツの確約 (Zusage; Zusicherung) に関する判例学説等については、菊井康郎「西ドイツにおける行政法上の確約」行政行為の存在法一一一頁以下、同「行政府の確約」成田編・行政法の争点九六頁以下、拙稿「行政上の確約の法理(一)」神戸学院法学一〇巻二号七七頁以下、高木光「行政上の事実行為と行政の行為形式論(一)」、(三)「国家学会雑誌九五巻九・一〇号四五頁以下、九六巻三・四号八二頁以下参照。

(2) 東京地判昭和四〇年五月二六日行集一六巻六号一〇三三頁。ただし、第二審判決として、東京高判昭和四一年六月六日行集一七巻六号六〇七頁。

(3) 同旨、菊井「前掲」行政法の争点九七頁。この観点から同決定の拘束要件等について、簡単に一応、検討を試みたことがある(拙稿「行政法における教示・確約と信頼保護の原則(一・完)」神戸学院法学四巻一号八一頁以下の各注参照)。

(4) 京都地判昭和五九年三月三〇日行集三五巻三三三三頁。この事件については、新聞等でたびたび報道されてきたから

一般に周知のこととおもわれるが、本稿の検討に必要な範囲でその事実関係や判決の概要などについて紹介しておくことにする。

昭和三十一年、京都市は、社寺の庭園・仏像等を有料で鑑賞する者に対し七年半の時限税として文化観光施設税を課するための市税条例の一部改正をおこなった（以下、「第一次条例」という）。この際、同条例の制定前後にかけての社寺側の強い反対運動に直面して、当時の高山市長は期限後は決して延長しない旨の口頭の約束をしたようである。

第一次条例の失効日である昭和三十九年四月一二日を前にした三月二七日、京都市は、内容的には第一次条例と同様の税を五年の時限税として設ける京都市文化保護特別税条例を制定した（以下、「旧条例」、「旧税」という）。旧条例の制定の前後からの社寺側の反対運動や自治大臣の要求もあって、当時の高山市長は、旧条例の実施について社寺側の協力を得るために同年七月二六日、「覚書」を作成し、社寺側の代表者とともに、これに調印した。この覚書は、前文として、旧税の実施にあたっては、社寺は同「条例の適正円滑な施行について協力し、市は社寺の宗教法人としての特殊性を尊重することによって、所期の実を挙げるべく、市と社寺との間に左記の事項をとり決める」とし、その第六項は「文化保護特別税の期限は、本条例適用の日から五年限りとし、期限後においてこの種の税はいかなる名目においても新設または延長しない」としていた（以下、「本件覚書」という）。

ところが、昭和五七年八月、京都市は、同種の税の新設構想を発表し、結局、昭和五八年一月、今川市長は、そのために京都市古都保存協力税条例案を議会に提出し、市議会は委員会での審議を一切せず、本会議での実質的審議も省略して、これを条例として制定した（以下、「本件条例」、「本件税」という）。

そこで、社寺側は、市または市長を被告として、本件条例の無効確認、本件税の新設にかかる一切の行為の差止めなどを求めて訴えに及んだ。原告・被告間における主要な争点は、条例の制定などが、参詣者や社寺の信教の自由や政教分離の原則（憲法二〇条）に違反するのかどうかということ、本件覚書に違反するから許されないのではないかということにある。

京都地裁は、右の二点についていずれも消極的な判断を示して、原告のいずれの請求も却下または棄却し、結局、原告は敗訴したのであるが、本稿は、右の後者の点について検討を試みることを意図しているから、これについての判示部分をみておくことにする。憲法上の争点について検討するものとして、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二八頁以下、碓井光明「古都保存協力税をめぐって」法学教室三三三号七三頁以下などがある。

(5) 同税をめぐる全般的検討として、碓井光明・地方税条例四四頁以下など参照。

(6) この事件については、原告側弁護団の御好意により訴訟資料等の送付に与かったが、これによると、原告側の依頼にもつき本件覚書の法的効果等について C. H. Die 教授、小高剛教授の鑑定意見書が提出されているようであり、本稿の作成にあたっては、これを参照することができた。

二 「行政上の確約」法理小史

一 はじめに

西ドイツにおいて、行政上の確約の概念規定については次の二つが著名である。一九六二年の第四回法曹会議の決議によると「行政上の確約とは、その本質上、特定の表示受領者に対する行政の高権的自己義務づけ」であり、一九六六年の著名な連邦行政裁判所の判決は、「行政上の確約は、その内容上、将来の行為ないし不行為について拘束意思をもってする高権的自己義務づけ（将来拘束）である」と定義づけている。両者による定義づけには基本的な差異はないといつてよいが、後者には「拘束意思」という意思的要素がより明瞭にあらわれている。その後の判例学説により、この概念規定はひろく受け入れられることになる。一九七六年の連邦行政手続法三八条や一九八

○年の社会法典第一〇編三四条は、⁽¹⁾行政行為の発行・不発行を対象とする行政上の確約について定めることになったが、ここでも、右のような確約概念が前提におかれている。また、一九七六年の租税通則法二〇四条以下は臨場検査に基づく検査報告書に記載された事実について発せられる確約を対象として定めるが、この確約の觀念についても大体、同様のことを指摘しうるように思われる。⁽²⁾

わが国では、(行政上の) 確約ということばは、法令の規定中にもみあたらないようであるが、しかし、実際にはかなり、多用されているところである。ただ、従来、確約としてとくに他の行政作用と区別して扱うというのではなく、行政契約または行政指導等の一種としてこれらをめぐる論議の中で無意識的に確約も一括して論じられてきたし、現在でもこのような傾向が基本的には続いているように思われる。ところで、学説の中には、行政上の確約を「行政庁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」(菊井教授)、「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たる言動」(筆者)というように定義づけるものもある。これらは、西ドイツの前記の代表的定義とくらべてとくに顕著な差異もないように思われる。ここでは、さしあたり、以上のような確約概念を念頭において、わが国の判例学説は確約についてどのようにみてきたか、簡単に整理しておこう。⁽³⁾

二 判 例

(一) 判例は、かつては、土地を買収しないという農地委員会の約束や、「所得標準表により申告すれば決して更決定はしない旨の説明」など、確約にあたりと解しうる行政作用につきこれを契約または準契約とみて、契約・

準契約はそれ自体、法的効力をもつから嚴格に法律により羈束される行政領域ではその許容性・拘束性は認められないとする傾向にあったように思われる。その後、前記の「非課税取扱の決定」事件に関する第一審判決があった。

(二) 昭和四四年になると、ある種の行政作用をさして「確約」、「確言」とよんでこれについて若干の法的考察をくわえる判例も現れるようになってきた。すなわち、市長が条例にてらし適法な申請であれば固定資産税の一定割合額に相当する奨励金を交付するから工場の増設工事の完成時点で正規の申請書を提出するように述べたことなども「必ず奨励金を交付する旨を確約する趣旨のものではない」として、奨励金の交付制度を廃止する改正条例が右工場に対して「著しく信義則に反するものと解することはできない」と判示し、条例（または計画）の変更を妨げあるいは工場側に奨励金を与える決め手として右のような「確約」の存否が重要であることを示唆するものがある。また、市の住宅団地建設計画の変更はないという「確言」等にもとづき原告が公衆浴場の建設に着手した後に同計画が廃止された事件で、原告・被告間における「かかる協助・互恵の信頼関係に基づき原告の有する利益……を何らの代償的措施を講ずることなく一方的に奪うということは信義則ないし公序良俗に反し、また禁反言の法理からも許されない」として計画廃止行為の違法性を認め、結局、原告の賠償請求を認容した判決がある。その後、昭和四三年四月施行の市国民健康保険条例にもとづく保険料の賦課処分は信義則・禁反言の法理に違反するとしてその取消が求められた事件で、被告市側が「昭和四三年度以降保険料の引上げを行わない旨確約したことを認めるに足りる立証はない」ことを主な理由として原告の請求を棄却し、このような「確約」が事実あるときは同条例またはこれにもとづく保険料の賦課処分の適法・有効性にも問題の余地がでてくる旨、示唆するような判決がある。

(三) 右のように、その数はきわめて少なく、また、その観念・法的性質等について厳密な考察を加えていないとはいへ、判例は、「確約」、「確言」と目すべき行政作用があること、それが一定の法的効果あるいは重要な法的意味をもつことを承認してきた。ところが、その後、西ドイツにおいて、行政上の確約なるものがあり、とりわけ、確約がその行政行為的性質または相手方の信頼保護の観点から行政側に特定の措置をなし、あるいは、なさないことを義務づけること等がわが国に紹介され、実際にも一、二の事件で同法理に準拠して訴訟が提起されるようになってくると、裁判所は、一転して、右の判例の傾向に背反するかのようにもみえる判示をすることになる。すなわち、老齢年金の支給裁定の申請却下処分⁽³⁾の取消が求められた事件において、東京地裁は、「我が国において確約の理論なるものは、その適用要件がいまだ不明確であって、これを直ちに採用することは困難であるばかりか、本件においては、被保険者資格を認定して裁定する権限を有しない荒川区長や東京都知事の本件届出の受理、国民年金手帳の交付、保険料の受領の事実をもつて、被告が裁定をすべき確約とみるべき根拠はない」と判示して、確約の法理の存在とその適用を否定する⁽⁴⁾。古都保存協力税事件⁽⁴⁾についての本件判決も、先にみたように大体、同様の判示をしている。

三 学 説 等

(一) 租税法領域では、結局、実を結ぶにはいたらなかったが、かつて行政上の確約の一般的な制度化を提唱する動きがあったことが注目される。昭和四三年の日本税理士連合会による「税務上の事前照会回答制度」の採用の提唱、同年の税制調査会の答申中の「税務上の事前照会に対する回答」の慣行育成の提唱がこれである。

(二) 学説の状況をみると、右の税務上の事前照会に対する回答制度の導入については、かなり消極的な見解が強いようである。その後、西ドイツにおける行政上の確約の法理についてかなり包括的な紹介とわが国におけるその適用可能性が説かれることとなり⁽⁵⁾、最近になると、地方公共団体による工場誘致の施策変更に伴う損害賠償請求事件⁽⁶⁾、公務員の採用内定の取消事件⁽⁷⁾、老齢年金の支給拒否事件など⁽⁸⁾、簡潔にはあるが具体的な事件にそくして、さらには、代表的な行政法の教科書の中にも⁽⁹⁾、同法理を明確に意識しつつ、行政上の確約の存在を認め、かつ、同法理に準拠した解決法を説くものもでてきた。

四 ま と め

このように、地方公共団体による固定資産税の一定割合相当額を奨励金として交付する旨の確約や、一方的に課される国民健康保険料の引上げをしない旨の確約が存しうること自体は、すでに判例は認めていた。そこで、本件判決は、地方公共団体による税の新設等はしない旨の確約が存在しうること自体は否定せず、むしろ、これを承認しているものと解される。そして、このかぎりでは、老齢年金の支給裁定の申請却下処分に関する東京地裁判決が確約なるものが存しうることすら明認するにいたっていないのとくらべて微妙な差異があらう。しかし、本件判決は、これを「契約(確約)」とよんでいることからみて、なお契約とは別に確約が存在することを明確に承認する段階にはいたっていない。この意味で、本件判決は、右にみた判例の展開過程の(一)と(二)の中間段階に逆戻りするものであるといってもいいすぎではないように思われる。このほか、近時の学説の傾向を必ずしも十分には考慮にいられていない点でも、適切さを欠くようにおもう。なお、この判決の個別的検討は次項以下において試みることにす

- (1) この両法条はほとんど同一の文言からなり、連邦行政手続法三八条についての指摘は社会法典第一〇編三四条にもほぼ妥当するとみてよく、以下、後者の法条は明示しないことにする。
- (2) 以上、拙稿・神戸学院法学一〇巻三号八八頁、同二号二頁以下、同一号二〇、一三六頁以下。
- (3) 菊井・前掲書一八七頁以下参照。以下、とくに断らない限り、神戸学院法学一〇巻一号七七頁以下の要約であり、出典も含めて同所を参照。
- (4) 東京地判昭和五七年九月二二日行集三三巻九号一八一四頁。なお、第二審判決として、東京高判昭和五八年一〇月二〇日行集三四巻一〇号一七七七頁。
- (5) 本稿四頁注(1)掲記のもの参照。
- (6) 阿部泰隆教授、手島孝教授、矢崎秀一裁判官などの見解がある(拙稿「老齢年金の支給拒否と法的救済」神戸学院法学一五巻二号一五巻二号一〇頁注(2)参照)。
- (7) 菊井教授、阿部教授、南川諱弘教授などの見解がある(拙稿「公務員の採用拒否と法的救済」神戸学院法学一五巻二号五頁注(8)参照)。
- (8) 小林武教授などの見解がある(神戸学院法学一五巻二号一七頁注(3)参照)。
- (9) 原田尚彦・行政法要論(全訂版)一七〇頁、佐藤英善・行政法総論二七二頁。また、藤田宙靖・行政法一(総論)二三八頁、兼子仁・行政法総論三三五頁、遠藤博也||阿部泰隆編・行政法一(総論)一三四頁「萩野聡」などにも、きわめて簡単ではあるが、西ドイツにおける行政上の確約の法理の存在についてふれている。なお、最近、村松勲「フリードラー・行政法における公法上の確約の機能と意義」京大院生論集一二号四三頁以下、久保茂樹「誘導措置と行政賠償責任」フランス経済行政における engagement(確約)を素材にして「法学論叢一一四巻四号六七頁以下の研究等もできている。

三 本件における確約とその特質

一 本件覚書の法的性格—行政上の確約

(一) いわゆる旧税については旧「条例適用の日から五年限りとし、期限後においてこの種の税はいかなる名目においても新設または延長しない」という本件覚書第六項は、期限後はこの種の税の新設・延長をしない旨を自己に義務づける効果をもち、また、この旨の被告市側の「意思(図)」(本稿六〇七頁参照)が示されている、とみるのが素直な解釈であるように思われる。このことは、昭和四三年から四四年にかけての旧条例の失効前後における被告市側の言動からも確認できる。この理由として、次のような点もあげることができよう。

本件覚書は、ひろく住民を対象とする一般抽象的な条例を制定しないことを約束するものではなく、わずか四〇社寺に参詣する者の一部に対し課税しないとする限られた内容をもち、いわゆる「処分的条例」の制定に関わるものであるから、右のような法的義務を生じさせるに足るほどに特定・具体性がある。手続的にも、本件判決も認めるように通常の「内部決裁手続を経て」、そして、形式的にも、社寺側との再三再四にわたる接触・交渉等を経て覚書として文書化することにより、被告市側の将来、本件税の新設・延長はしないという「意思(図)」、態度が明確化されることになったとみることができ、^①かくて、覚書第六項は、行政上の確約にあたる^②とみることができ、^③「政治的宣言ないし公約」とか、単なる事実上の行為とみるべきではない。

(二) 本件覚書は、原告社寺側が旧条例の適正円滑な施行に協力するかわり、被告市側が期限を五年とし、期限後

はいかなる名目でも同種の税の新設や延長はしないことを内容とする双務契約であると説く見解がある。覚書に被告市長のみでなく、社寺側もまた、署名・調印していることもその有力な理由としてあげられている。⁽⁴⁾前記の西ドイツおよびわが国の概念規定によっても、行政上の確約の特質は、表示の一方性、法的義務の一方性にあるということが出来る。これに対し、契約の特質は、表示の双方性、法的義務の双方性にあり、しかも、契約という以上、この義務は両当事者の自由な意思にもとづいて設定された履行可能な具体的性格のものでなければならぬであろう。

条例が制定施行された以上、関係住民がその適正円滑な実施を妨げてはならないことは、いわば当然のことであって、また、たとえ、これを義務としてみるのもであっても抽象的にすぎるし、まして、契約上の対価的義務とみるのは疑問がある。旧条例の適正円滑な施行についての社寺側の協力を得るということは、右のような確約を発するさいの動機となっているにすぎないと解しうる。また、社寺側は本件税の特別徴収義務者として種々の義務を負担することになるが、この義務は本件条例および条例にもとづく市長の指定により生ずるものであって、社寺側がその任意によってみずからの義務とすることが出来るような性格のものではなく、契約上の対価的関係にたつ義務とみることに疑問がある。覚書の具体的な内容をもても、第三項は特別徴収義務者の指定のさいには社寺側の意向を尊重すべきことを、その他第一項、二項、四項、五項も本件条例の施行にあたっては社寺側の意向を尊重すべきことを定めるものであって、いずれも、本件判決もいうように、「むしろ原告ら社寺にとって有利なことを定めている」とみることも可能であり、これらをもつて、原告側の義務とか、まして、第六項との関係において対価的義

務とみることに疑問がある。したがって、覚書第六項は行政上の確約にあたる（以下、「本件確約」という）とみるのが素直な解釈であるように思う。そして、覚書における両者の署名・調印は右のような内容をもつ確約があったことを確認するもの⁽⁵⁾、と解すべきであろう。

二 本件確約の特質

(一) ここでは、西ドイツでいわれるところの行政上の確約と対比して本件確約の特質を少しばかり、みておく必要がある。租税通則法二〇四条以下は臨場検査にもとづく検査報告書に記載された事実について発せられる確約について規律するから、かりに西ドイツ法が適用されるとしても、本件確約は同条以下による規律には服さない。

これに対し、行政行為の発行・不発行を約束する確約について定める連邦行政手続法三八条が本件確約に適用されるかどうかは微妙な点もある⁽⁶⁾。仮に、租税法領域のものであることを考慮の外におきその規律内容の側面から、るならば、本件確約は結局、税の新設等のための条例の制定・施行をしないことを内容とすると考えられるから、この条例または条例案の議会提出等の行為の法的性質が行政行為であるかどうかの問題となる。一般に、後者は内部的行為であるから行政行為とはいえない。これに対し、条例は抗告訴訟の対象となる処分（行政事件訴訟法三条）にはあたらないけれども、条例の制定により、執行行為をまたずに直ちに特定の者の権利義務が規律されるときは、この条例は処分にあたると解されており、本件判決もこのことは承認している⁽⁷⁾。そこで、もし、本件税のごとき法定外普通税を設ける条例の有効要件とされる自治大臣の許可が発せられておれば（地方税法六六九条）、本件条例は行政庁の課税処分を経ることなく直接、特定の参詣者に課税するなど、いわゆる「処分的条例」として有

効に成立するから、抗告訴訟の対象である処分にあたりと解することもできるであろう。本件判決も、このことを示唆する判示をしている。このようにみると、本件確約は行政行為の不発行を約束するところの確約にあたり、連邦行政手続法三八条の規律に服するもののようにもみえる。ただし、本件確約は租税通則法二〇四条以下または連邦財政裁判所等の判例法に服するところの租税法上の確約にあたり、これについては当初から連邦行政手続法三八条の適用範囲から除外されると解しうる余地もないではない。

(二) 西ドイツにおいて、行政上の確約が發せられる典型的な例は、たとえば、租税法令が複雑であり、他方、市民は取引等をする場合にどのような租税法上の効果が生ずるかを予め知っておくことが重要であるため、税務当局にこの取引等をすれば課税されるか、また、その税額はどの程度になるかを問い、税務当局はこの事案を關係法令に包摂したうえで確約を發するという場合である。わが国の例でいえば、前記の昭和四三年に提唱された二つの税務上の事前照会に対する回答制度や「非課税取扱の決定」がこの典型的な確約のケースにあたるであろう。もし、この「非課税取扱の決定」(確約)がされず相手方が当該の土地建物が非課税物件にあたると信じなければ非課税扱いとされる準学校法人になるための手続をとる(いわば消極的課税要件事実)ことができたはずであるとしてこの拘束性が認められたと解しうるわけである。

本件の確約は、条例にかかわるものとはいえず、この条例はいわゆる「処分的条例」にあたるから、特定具体的な性格をもつ非課税の確約であるという点では、これらと共通するけれども、相手方による取引等の着手前の照会とか、税務当局による事案の包摂等がみられない点では右の典型的な確約の事例とくらべて異なるものがある⁽⁸⁾。しか

し、西ドイツにおいても、行政上の確約がなされるケースは多様であり、必ずしも右の典型的場合における確約でなければ確約とは認められずその拘束性も認めることはできないとされているわけではないことを留意しておくべきであろう。

(1) なお、西ドイツ連邦行政手続法三八条は書面形式によらない確約は無効であるとするが、この規定を一般法思想の表明とみて同法条の規律対象でない確約にも類推適用されると解するかどうかについては争いがある (Vgl. Meyer/Borgs, Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 1982, S. 328f.)。従来の判例学説は書面性は必ずしも確約の拘束要件であるわけではないとみることから、否定説の方が適切であろう。なお、菊井・前掲書一六一頁、拙稿・神戸学院法学四巻一号八六頁以下参照。

(2) 村上義弘「判例評釈」判例時報一一二九号一七九頁。なお、いわゆる大分新産都市八号地計画についての知事の中断三条件の言明は(大分地判昭和五四年三月五日行集三〇巻三号三九七頁)、契約とみるもの、単なる政治的言明とみるものなどに分かれるが(舟田正之「判例評釈」自治研究五七巻八号一三二頁参照)、この言明が記者会見の場でおこなわれたことなどを考えると、本件確約はこれよりも、かなり特定・具体的であるということが出来る。

(3) 西ドイツでは、行政上の確約は教示 (Auskunft) との区別においてその観念・法的性質等が論じられる傾向が強いが、ここで、教示とは事実または法状況についての知識・見解の通知であり表明であるといわれ、その法的性質は単なる事実行為であると解されている(菊井・前掲書一七〇頁以下、拙稿「非権力行政の法理」神戸学院法学一二巻一号一頁以下参照)。

(4) ウレ鑑定書一四〜一五頁。

(5) 小高教授も同旨のようである。

(6) 拙稿・神戸学院法学一〇巻一号一三八頁、同二号七〜八頁。なお、これらの法条の中には従来の判例法を継受するもの

があるとともに、一般法思想の表明として本来はその適用対象ではないはずの確約にも準用される規定もありうることに留意しておく必要がある(なお、前注(1)参照)。

(7) たとえば、南博方・行政手続と行政処分一一九頁。なお、いわゆる奈良県文化観光税条例事件では、特別徴収義務者として同税の徴収義務を負担することについては知事の指定処分が介入することを理由に、同条例の処分性が否定された(大阪高決昭和四一年八月五行集一七卷七・八号八九三頁)。

(8) 島山「前掲」三二頁参照。

(9) たとえば、条例(Satzung)を対象とする確約も可能である。Vgl. Meyer/Borgs, aaO S. 328. なお、本稿八頁参照。

四 本件確約の適法性と拘束性

一 はじめに

(一) 西ドイツにおいて、一九七六年までは、連邦行政裁判所の判例は、行政上の確約の法的性質が行政行為であるかどうかを明確にしないままで、確約の法的拘束力を信義則または信頼保護の観点から承認していた。ただし、違法な確約については、「確約の不履行を容認すれば当事者に対しほとんど受忍しがたい事態をもたらすであろう場合のみ、瑕疵ある確約の履行に対する当事者の信頼が保護されうる」とし、例外的にのみその拘束性を認めていた。なお、当該官吏が官庁内のその地位によればこの種の表示をする権限をもつべきことなども、適法・違法を問わず確約の拘束要件として要求された。⁽¹⁾

連邦財政裁判所も、租税法上の確約についてその行政行為性をうちたすことなく、信義則およびこれを基礎とす

る信頼保護の観点から適法・違法な確約の拘束力を承認する。とりわけ、一九六一年八月四日の判決はそれまでの同裁判所の判例を総合的に整理して確約の拘束力の発生要件を抽出し、「基本判決」としてその後の判例等にもたびたび引用されるきわめて重要な判決である。この判決は、まず、納税義務者がその実現を企画する事実についてあらかじめ税務署の確約を得たときは、この確約は信義誠実にもとづき後日の査定のさいに税務署を拘束すると述べ、ついで、確約の拘束力の発生要件を八項目にわたって列挙するが、その中には、権限ある官吏が、しかも税務署を拘束するという「意思」をもって発すべきことなどのほか、違法な確約であっても拘束力をもちうる場合があるとしており、適法・違法を問わず確約の拘束力は信義則にもとづいて認められることを明らかにしている。⁽²⁾

以上に対し、学説は、行政上の確約の法的性質は行政行為であるとみるのが通説的見解であり、通説的見解の多くは確約はその法的性質にもとづいて、無効原因がないかぎり有効であつて、それが発せられた時から当該の行政庁などを法的に拘束するとするが、違法な確約についてののみその拘束力を根拠づけるために信義則とか信頼保護をもちだす論者もある。⁽³⁾ 前者および後者でも適法な確約については、相手方の信頼保護は、行政行為としての確約の拘束力を失わせるためのその取消・撤回が許されるかどうかを決める場合に初めて考慮されることになる。

(二) 一九七六年の連邦行政手続法三八条は、行政行為の発行・不発行を対象とする行政上の確約の法的性質が行政行為であるかどうかは必ずしも明確にしていないが、権限なき官庁が発した確約や書面形式によらない確約は無効とされること、事情変更の場合は確約は行政庁のなんらの行為をまたずに当然に失効することを除いて、行政行為の無効および取消・撤回についての規定を準用している。違法な行政行為については、相手方の信頼が保護に値

するときはその取消は許されず、または損失を補償してのみこれを取り消すことが許される。適法な行政行為の撤回についても、相手方の信頼が保護に値するときはその損失を補償しなければならない。結局、この法条は、行政行為の発行・不発行を対象とする確約の法的効力については、基本的には従来の通説的見解（その多数派）を継受したとみることができ、連邦行政裁判所の判例などよりも、確約の法的効力の程度をより強く認めることになったということが出来る。

一九七六年の租税通則法二〇四条以下に定める確約の法的性質は行政行為であることは明規されている（同三四八条一項）。その法的効力については、申請人に不利益で違法な確約や確約を基礎づける事実が変更したときは無効、確約の基礎となつている法規定が変更したときは失効するほか、適法・違法を問わず確約の遡及的な取消撤回の許容性は、納税義務者がこれに同意するとき、事物管轄権なき官庁が確約を発したとき、詐欺・脅迫・賄賂など不正手段により得られたときに限定され（後二者は違法で授益的な租税行政行為の遡及的または将来的な取消撤回事由の一部でもある）、これ以外の場合には「将来に対する効力」をもつ取消撤回のみが許されるにすぎない。確約の取消撤回をするかどうかは官庁の裁量に委ねられるが、申請人が確約を信頼して契約上の義務を負担しもはやそれを原状に復しえないなどの事情があるときは「将来に対する効力」をもつ確約の撤回も許されず、または撤回の発効を撤回行為よりも後の時点に繰り下げなければならぬ、とされる。⁽⁴⁾

前述のように、連邦行政手続法三八条または租税通則法二〇四条以下の規定の適用対象でない行政上の確約に対しては、従来からの連邦行政裁判所、連邦財政裁判所等の判例法が適用されることも留意しておかなければならぬ。

い。

二 本件確約の適法性

(一) 確約の内容が旧税について期限を五年とし、期限後はいかなる名目でも同種の税の新設・延長はしないというものであり、この税を賦課徴収するためには条例の制定・施行を要件とすることから、本件の京都地裁判決がいうように、本件確約に法的拘束力を承認することは、地方公共団体の課税権限、長の議案提出権、議員の議案提出権を侵犯することにならないかどうか、とりわけ問題となりうる。そこで、以下、各別の権限に分けてみていくことにする。

(二) 本件判決は、「被告市が、私人との合意によって課税権の一部を放棄すること……は、地方公共団体に法律に従った地方税を賦課徴収する権能があるとする地方自治法二二三条、地方税法二条の法意に照らして許されない」こと、市町村法定外普通税を設けるかどうかは市町村の裁量に委ねられているが（地方税法五条三項）、もし、右の「合意に法的拘束力があるとすると、当該地方公共団体に右税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、当該地方公共団体の財政ひいては住民全体の利益が害されるし、さらに、偏頗、恣意的な税務行政になりかねない結果を招来する。……これは地方自治法二二三条、地方税法二条の法意に反する」という。

判決には疑問がある。本件確約は、一般抽象的に法定外普通税を課税しないというものではなく、わずか四〇社寺の参詣者の一部に対して特定の（同）税を課さないという限定的な裁量行使の一形態（消極的行使）であり、ま

た、この裁量行使にあたっては、適法に市を代表しうる市長が（地方自治法一四七条）、第一次条例や旧条例の実施をめぐる諸事情を総合的に考慮して、手続的にも通常の裁量形成の内部過程を経て、しかも本件確約の発行につき必要とされる市議会・議員の同意も得たうえで（この点はすぐ後にもふれる）、右の課税しないという結論に到達したのであるから、地方自治法二二三条、地方税法二条・五条三項にもとづく地方公共団体の課税権限を侵犯するものではなく適法と解しうる。

(三) 京都地裁判決は、本件税を新設するかどうかは「被告市の裁量に委ねられているということ」が市長の「議案提出権の放棄を正当ならしめない」として、本件確約の法的拘束力を承認すれば市長の議案提出権の放棄を許すことになるから拘束力を認めるわけにはいかない、と判示する。

判決は、まず、市長が市を代表しうること（地方自治法一四七条）を一般的に否定する点で妥当な見解ではない。次に、本件確約のため、税の賦課徴収に関する条例案を提出しないという市長の裁量判断は、右にもみたように、実体的にも手続的にも誤りはなかったように思われる。

(四) 京都地裁判決は、本件確約が法的拘束力をもたない理由として、もし、これを認めれば議員の地方税条例等の議案提出権を侵害することになること、「議員が、最も重要な権限である固有の議案提出権の制限に同意を与えること自体法律上無意味である」ことなどの点をあげる。

しかし、議員の議案提出権をどのような事情のもとで行使し、または行使しないかの判断は議員の裁量に属し、前述のようないわゆる「処分的条例」に関わるその不行使の決定は裁量の範囲内にあると考えられる。次に、議会

の議決事項は地方自治法九六条に列挙するものに限られ、本件確約を含む「覚書」についての本会議の議決は要しないから、昭和三十九年八月二七日、市議会総務経済委員会が市理財局（長）による折衝経過の報告と覚書の最終草案とも目すべき「基本方針」を承認したことをもって、右の議員の議案提出権の不行使の判断が適正にされたものとみる事ができる。⁽⁵⁾

三 本件確約の拘束性

(一) 以上のように、京都地裁判決が、本件確約は市、市長、市議会議員に対し、それぞれ付与された法定の権限の放棄を強いるものであるから違法かつ法的拘束力がないと判示することには納得できないものがある。本件確約はこれらの権限を侵すものではなく、適法かつ法的拘束力があると解してよい。⁽⁶⁾

(二) なお、同判決は、信義則または禁反言の法理にもとづく相手方の信頼保護の観点から、違法かつそれ自体、無効であると判示した本件確約が法的拘束力をもたないかどうかをみるが、結局、次項でみるような比較考量にたつて原告側の信頼は保護に値しないと、これを否定している。この点、本稿の立場からは、原告側の本件確約に対する信頼が保護に値するかどうかは、次項でみる確約の「存続効」のところの問題になってくるのであって、本件確約がその発せられた時から直ちに法的拘束力をもつことは確約の観念・法的性質から当然に認められ、あえて、信頼保護をもちだすまでもないであろう（本稿一八頁参照）。旧条例の失効前後の昭和四三年から四四年にかけての被告市側の言動も、本件確約に法的拘束力があることを前提としているように思われ、実は京都地裁判決も、「原告らは、既に一四年間の長きにわたって、本件契約（確約）六項二文に法的拘束力があるのと同様の利益を享

受し……たという評価をすることもできる」と判示している。⁽⁶⁾

(1) 拙稿・神戸学院法学一〇巻二号一八、二三、四〇頁、同三号八六、九二頁など参照。

(2) 拙稿・神戸学院法学四巻一号九〇頁以下、同一〇巻一号一〇八頁以下参照。この基本判決も含めて租税法上の確約に関する連邦財政裁判所等の判例のかんりの数が、中川一郎・税法における信義誠実のR F H裁判例集、同・信義誠実に関するB F H裁判例集I、IIの中に訳出紹介されているが、概観するに過ぎず、本件事件に相当するような事例はみあたらないようである。

(3) 菊井・前掲書一七七頁以下、一五二頁以下、拙稿・神戸学院法学三巻二・三号九六頁以下、高木「前掲」国家学会雑誌九五巻九・一〇号四七頁以下参照。

(4) 以上、さしあたり、拙稿「西ドイツ行政法における確約の法理の動向」末川追悼論集・法と権利(民商法雑誌臨時増刊)第四巻一四八頁以下参照。

(5) 以上の点については、小高教授も同旨のようである。

(6) ただし、本件確約の内容を文字どおり、将来にわたって永久に本件税を賦課徴収しないというように理解するときは、この諸権限の侵犯、したがって、確約の違法の疑いもでてくるように思われる。

(7) 一四年間にわたり課税が行われなかったことは本件確約の拘束力のせいであるとみるとみるべきであって、そこから将来の課税権限のいわゆる失効(権)を読みとるべきではない。このような推論は、本件確約のごとき積極的行為が存在せず当初は保護に値する信頼が存しなかった場合にはじめて問題となりうるが、しかし、課税権限の不行使に対する信頼保護の見地から実際に課税権限の失効(権)が認められるのは稀のようである。名古屋市の区長が一四年間にわたり電気税は課税されたい旨の申告を受理してきた事案について、名古屋地判昭和五七年六月二八日行集三三巻六号一四一〇頁、名古屋高判昭和五

八年八月一〇日行集三四卷八号一四〇〇頁参照。

五 本件確約の存続効

一 本件確約の撤回の許否

(一) すでにみたように、京都地裁判決は、本件確約は市・市長・市議会議員の各権限を侵犯するから違法であり、それ自体無効であるとし、ただし、このような確約であっても信義則・禁反言則にもとづく信頼保護の観点から法的拘束力をもつのではないかどうかをみるが、結局、これも否定する。

(二) 本稿の立場からは、本件確約は適法かつ法的拘束力がありその撤回が許されるかどうかの問題となっていると解されるわけであるが、この場合、原告側の信頼が保護に値するか否かをみなければならず、したがって、原告側・被告側その他の諸事情を比較考量する必要がある。まず、京都地裁判決は本件確約が違法かつそれ自体無効であるという前提にたつて、これに対する原告側の信頼そのものを低く評価し、また、本件税を新設する条例がすでに議会により議決されていることを重視する。しかし、このような前提認識が誤っており、本件確約は当初から適法かつ有効であるから、これに対する信頼もそのようなものとして正当に評価すべきであり、また、本件では、確約の撤回の是非、したがって、また右の条例を議決することの是非が問われているのであり、そのために諸事情が比較考量されているのであって、この考量の対象の中に条例の議決ということを既成事実化して含めるのは問題ですりかえることにもなる。

次に、原告側の事情としては、旧条例の円滑適正な実施に協力するため数年間にわたり現実に諸行為をしたことは契約上の対価的義務とはいえないが、これをもってあるいはこの中に判決にいう「信頼を前提として、資金や労力を投入」したとみうる余地があるのではないか、検討する必要がある⁽²⁾。また、原告らは単に特別徴収義務者から解放されるにとどまるだけでなく、本件条例の施行により納税義務者となるべき人々の利益を代弁するようなものととしてとらえうる余地もないではない。

他方、被告市側による財政難の主張にはもっともとみうるものがうかがわれるが、本当に文化財保護等関係経費の必要性とそのため財源捻出が困難であるのか、そして本件確約に対する原告側の信頼を覆してもこの財源を本件税に求めざるをえない財政状況にあるのかを厳密に検討する必要があるように思われる⁽³⁾。なお、たとえ、本件税を新設せざるをえないとしても、原告側がこれに対処しうるための相当の猶予期間をおいた後にこれを実施すべきであろう⁽⁴⁾。

二 本件確約の失効？

(一) 一般に、適法に発せられた行政行為はその後に事情が変わったためにこれを存続させることが公益に適合しないときは、これを撤回することができる、とされている⁽⁵⁾。行政上の確約の存続効は伝統的な行政行為のそれよりも若干劣るようにもおもわれることから、確約を発した後の事情変更はその撤回事由ではなく、失効事由として行政庁の何らの措置をまたずに当然にその法的効果が失われると解しうる余地がある(本稿一八〇—一九頁参照)。

京都地裁判決は、右にみた市税収入の伸縮、文化財保護等関係経費の増大とその財源捻出が困難であることを

もって事情変更があったとみて本件税を新設せざるをえない「公益上の必要」があったと判示するかのようにも解しうる。もっとも、同判決はこれを名目上は本件確約の法的拘束力がないための一つの理由とみているように思われるが、この点はともかく、同判決が認定した右の事実が本件確約を失効ならしめるところの事情変更⁽⁶⁾に相当するかどうかをみる必要がある。

(二) この場合、とりわけ、つぎの二点が問題となろう。まず、被告市側に当時の市の財政状況について明確な認識がありこれにもとづいて本件確約を発したという事情があったかどうか⁽⁷⁾が問題となる。この点、当時の市長は、おもに「京都會館の未償還金を多くかかえている本市の財政事情に鑑み」旧条例を制定し本件確約を発したようである。これが、旧税の賦課徴収によりこの未償還金を解消した後は市財政の状況も好転するから旧税と同種の税を新設するような状況には至らないということ⁽⁸⁾を明確に認識して本件確約を発したことを意味するかどうか、あるいは、将来、市財政が窮迫に至る可能性を予見しつつも本件確約を発したのではないのか、などの点を検討する必要がある。事情変更が行政上の確約の失効事由にあたる⁽⁹⁾とみるのであっても、後者のような状況があったときは本件確約の失効は認められないであろう。

他方、客観的にみて、本件確約の発行時、市の財政状況は今日と同様に窮迫していたのではなかったかどうかも問題となりうる。もし、これが肯定されるのであれば、その程度内容によっては、本件確約を失効ならしめるような事情の変更はなかったと解しうる余地がある。

(1) なお、それ自体法的拘束力をもたない事実行為とされるものに対しても信賴の法的保護が可能であることは最高裁も認

めるところであり（最判「三小」昭和五六年一月二七日判時九九四号二六頁）、この事実行為が違法であっても同様の扱いをする判例等もある（たとえば、本稿四頁注（2）の第一審、一一頁注（4）の第二審判決）ことも忘れてはならない。

（2） ただし、畠山「前掲」三二頁参照。

（3） 西ドイツ連邦行政手続法三八条に定める確約の撤回事由にてらしていえば、本件では、「公共の福祉に対する重大な損失の防止またはその除去」（同三八条二項・四九条二項五号）という撤回事由にあたるのではないかが問題となるであろう。この点、ウレ「前掲」二五頁は、本件覚書は公法上の契約にあたるとみるのであるが、たとえこれを行政上の確約と解しても本件ではこの事由は存在しないとしている。

（4） 本稿一九頁参照。事情変更を理由とする補助金支給の確約の撤回にかかわる同旨の西ドイツの下級審の判決については、拙稿・神戸学院法学一〇巻二号四四頁。

（5） 公務員の懲戒処分撤回について、最判「二小」昭和五〇年五月二三日訟務月報二二巻七号一四三〇頁。なお、仙台地判昭和五七年三月三〇日行集三三巻三三九二頁は、優生保護法にもとづく指定医の撤回事件において、同旨の判示をした後、一般に、授益的行政処分については、「相手方の責に帰すべき事由によって撤回の必要性を生じたような場合を除き、撤回は許されないと解されている」というが、もし、この判旨をそのまま本件確約に適用するのであれば、その撤回は許されない、ということになるであろう。

（6） 以上、拙稿・末川追悼論集第四卷一五九頁以下参照。前記の著名な連邦行政裁判所の一九六六年の判決なども、確約はその本質的性格のゆえに重要な事情変更による影響を受けやすいことを認めている。この点、ウレ「前掲」二四頁は、かりに本件覚書を確認と解しうる場合でも、連邦行政手続法三八条三項に定める失効事由は本件では存在しないとしている。