

租税法における信義則

—納税者と税務当局との安定した関係に向けて—

成澤 智絵

論文要旨

研究の目的

平成 24 年度税制改正大綱では納税者の信頼確保が重要とされているが、信義則の租税法分野での適用については、租税法律主義から適用の余地なしとする見解と納税者の信頼保護から適用ありとする見解が対立している。また、信義則関連の税務訴訟では、ほとんどがそもそも公的見解の表示ではないと判断され納税者側敗訴となっている。これでは納税者の信頼は損なわれていってしまう。

以上の問題意識から、学説・判例の変遷を整理分析した上で、公的見解の表示要件など信義則の論点について考察するとともに、有用な文書回答手続の更なる改善のため諸外国の制度との比較も行い、信義則が否定された場合の納税者への配慮策や納税者・税務当局の信頼関係維持への解決策を提言する。

結論

●信義則の租税法分野への適用に関する考察

信義則は正義の要請に基づく法の一般原理であり、租税法分野でもこの法の一般原理を否定する理由はないと解する（信頼を裏切るとは法的安定性を害する結果となる）。その上で、納税者利益と社会的利益とを意識しつつ、納税者利益を保護すべき特別の事情の具体化たる適用要件を慎重に吟味する必要がある（なお、昭和 62 年 10 月 30 日最判の要旨は信義則適用に慎重すぎるのではないか）。実質的に合法性の原則は税負担の不公平を防ぐ機能があり、租税公平主義の中に包み込まれたものと解する。信義則と租税法律主義は、納税者・税務当局の信頼関係維持という面と租税法律主義の一機能たる信頼保護という面で重なってくるのではないか。

●信義則の適用要件に係る考察と提言

「公的見解の表示に当たるものは何か」については、税務相談での職員の回答は、相談者が正確で十分な事実関係の説明をしている場合に限り、信頼の対象となる公的見解と考える。文書回答手続による回答は、十分な資料提出を納税者に求め、審査の上、回答するものであり、信頼の対象となる公的見解と考える。

「公的見解は税務署長等の表示に限定されるか」については、税務署長の承認下における税務相談での回答は権限者による見解の表示の如き外観を呈していると考えられ、この趣旨を適用要件に追加することを提言する。

「税務当局の不作为は公的見解の表示に当たるか」については、表示側で遅滞なく作為義務がある場合での不作为は公的見解の表示と考えられ、この点を「又は」として公的見解要件の後段とすることを提言する。

以上により適用要件のハードルが妥当な水準になるのではないか。

●信義則不適用の場合の納税者配慮策

法令解釈通達、文書回答手続での回答及び「改正税法のすべて」に基づく申告につき、これらの見解と異なる課税処分がされた場合、加算税は各事務運営指針を、延滞税は法令解釈通達を改正し、これら附帯税を免除すべきである。

●納税者と税務当局の信頼関係維持のための解決策

文書回答手続の更なる改善策として①事務運営指針での「信義則に基づく拘束力の発生」の明確化や「文書回答手続回答事例集」の定期的な公表により税務当局内部の拘束力を強めること②複雑な取引につき外部専門家も検討の場に参加させ、回答を客観的に検討する仕組みにすべきこと等を提言する。

また、文書回答手続では対象とされていない事実認定の問題への対処として、移転価格税制に関する事前確認の仕組みをベースとした「事実問題に関する合意」の導入を提言する。法的安定性と予測可能性確保のため、公法契約概念を根拠とし、取引前・取引後を問わないものにすべきであり、納税者の必要情報開示義務の明確化も必須とする。実現すれば税務当局の情報収集コスト節約や知識アップにもつながり、事後の訴訟も避けられると考える。

目次

はじめに	1
------	---

第一章 信義則の意義

第一節 大陸法に由来する信義則	3
第二節 英米法に由来する禁反言の法理	4
第三節 信義則と禁反言の法理	5
第四節 民法における信義則	5
第五節 信義則の公法への適用	6
第六節 租税法律主義と信義則	
一 租税法律主義	7
二 合法性の原則	8
三 信義則の租税法への適用に関する議論	9

第二章 信義則に関する租税判例・学説の動き

第一節 戦前の判例・学説	
一 戦前の主要学説	10
二 戦前の判例	13
第二節 終戦から昭和40年5月26日東京地判までの判例・学説	
一 終戦から昭和40年5月26日東京地判までの主要学説	13
二 終戦から昭和40年5月26日東京地判までの主要判例	15
第三節 昭和40年5月26日東京地判から昭和62年10月30日最判までの判例・学説	
一 昭和40年5月26日東京地判から昭和62年10月30日最判までの主要学説	19
二 昭和40年5月26日東京地判から昭和62年10月30日最判までの主要判例	25
第四節 昭和62年10月30日最判から現在までの判例・学説	
一 昭和62年10月30日最判から現在までの主要学説	31
二 昭和62年10月30日最判から現在までの主要判例	32
第五節 小括	33

第三章 税務当局の見解の表示と信義則

第一節 法令解釈通達、事務運営指針及び法令解釈に関する情報	
一 意義	37
二 納税者の保護・救済の対象となるものか	38
第二節 事前照会に対する文書回答手続による回答	

一	意義	42
二	納税者の保護・救済の対象となるものか	44
第三節 質疑応答事例及びタックスアンサー		
一	意義	45
二	納税者の保護・救済の対象となるものか	46
第四節 税務相談における税務職員の回答・指導・助言		
一	意義	47
二	納税者の保護・救済の対象となるものか	47
第五節 税務職員の執筆・監修による書籍等		
一	意義	50
二	納税者の保護・救済の対象となるものか	50
第六節 調査結果についてのお知らせ（申告是認通知）		
一	意義	52
二	納税者の保護・救済の対象となるものか	53
第七節 小括		

第四章 諸外国におけるアドバンス・ルーリング制度

第一節 諸外国におけるアドバンス・ルーリング制度について		
一	アメリカにおけるアドバンス・ルーリング	57
二	フランスにおけるアドバンス・ルーリング	60
三	イギリスにおけるアドバンス・ルーリング	62
四	ドイツにおけるアドバンス・ルーリング	63
第二節 小括		

第五章 租税法における信義則をめぐる一考察

第一節 信義則の租税法への適用に関する検討		
一	問題の所在	70
二	これまでの議論	70
三	考察	75
第二節 信義則の適用要件に関する検討		
一	問題の所在	80
二	これまでの議論	81
三	考察と提言	88
第三節 信義則が適用されない場合の善良な納税者に対する手当て		
一	問題の所在	92
二	これまでの手当てと正当な理由に関する議論	92

三 提言	98
第四節 納税者と税務当局との安定した関係維持のために	
一 問題の所在	100
二 これまでの議論	101
三 提言	106
おわりに	113
(表) 信義則の適用要件の歴史的流れ	115
参考文献一覧	116

はじめに

民法第1条第2項は、「権利の行使及び義務の履行は、信義に従い誠実に行わなければならない」ことを定めている。この規定は、人は相手方の合理的な期待や信頼を裏切ることなく、誠意をもって行動しなければならないという原則であり、「信義誠実の原則」あるいは「信義則」と呼ばれている。

この信義則を租税法の分野にも適用できるか否かについては、今日まで学説・判例上、議論がなされている。租税法の基本原則である租税法律主義は、いわゆる合法性の原則を一内容としており、税務当局は法律に定められている通りに課税しなければならない、課税を重くしたり減免したりすることは許されない。このため、合法性の原則からすれば信義則の適用される余地はないという見解が導かれる。一方、租税法律主義には納税者に予測可能性を与え法的安定性を保つという機能もあり¹、専門的な知識を有しない善良な納税者が、税務当局から示された解釈・回答等を信頼して申告したが、後になって違法であるとされ不利益な課税処分の対象とされるならば、納税者は理不尽な思いをすることになる。このような観点から、善良な納税者の信頼は保護されるべきであり租税法においても信義則の適用はあつてしかるべきという見解も導かれる。

また、納税者と税務当局の間のトラブルから生じた信義則に係る税務訴訟事例は非常に多い。これら信義則の適用をめぐる裁判においては、その適用要件が検討されても、ほとんどの場合、「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」という信義則の最初の適用要件を充足していないと判断され、納税者側敗訴となっているのが現実である。これでは、納税者の税務行政に対する信頼は損なわれていってしまう²。そのようなことにならぬよう、信義則に係る公的見解の表示要件の再考が検討されるべきであり、また、結果的に信義則適用が否定された場合での善良な納税者に対する配慮がなされるべきである。さらに、将来にわたっての納税者と税務当局との安定した関係維持という視点から、納税者に予測可能性を与え法的安定性を保つためにはどのような方策が講じられるべきかという点も検討されるべきである。

¹ 金子宏『租税法[第十七版]』（弘文堂、平成24年）72頁。

² 例えば、品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」税理43巻14号(平成12年)2頁において、税務通達に反した課税処分の違法性否定の主張を裁判所が容認する傾向につき「これでは、租税法律主義が保障している適正手続の原則や納税者側の予測可能性、あるいは法的安定性の原則上問題となる状態を惹き起こすことにもなる。」とされている。

平成 24 年度税制改正大綱では、税務行政につき納税者の信頼を確保するためには、納税者の立場に立ち納税環境の整備を不断に図っていくことが重要とされている。租税法における信義則は、善良な納税者の信頼利益を保護する上で重要なものであり、将来にわたって納税者と税務当局との安定した関係を維持する上でのキーポイントといえよう。

以上の問題意識から本論文では、租税法における信義則の適用及びその適用要件吟味の際の論点について考察するとともに、特に納税者側のハードルとなっている「公的見解の表示」要件に関する提言を試みる。そして、信義則が適用されない場合での納税者への配慮策や納税者と税務当局の安定した関係維持のための解決策についても提言してみたい。

本論文の構成は、次のとおりである。

第一章では、信義則そのもの及び同様の理念である禁反言の法理の意義につき整理した上で、民法における信義則、信義則の公法への適用、合法性の原則との関係を含めた租税法法律主義と信義則について概観する。

第二章では、第五章での租税法における信義則の適用の是非及びその適用要件の論点に関する考察の前提として、①信義則の根拠、②信義則の性格、③信義則の租税法への適用、④信義則の適用要件につき、わが国裁判所の租税判例と学説の変遷を、エポックとなった判例等に着目した時代区分によって整理分析する。

信義則に係る裁判では税務当局の見解に関するものが多く、そのほとんどが公的見解の表示に当たらないとされていることから、第三章では、税務相談での職員の回答や文書回答手続による回答等、各種の税務当局の見解に関する議論を検討した上で、それらが公的見解に該当するか、納税者の保護・救済の対象となるものかについて考察する。

第三章で取り上げる文書回答手続は、納税者の予測可能性をより高めるためアドバンス・ルーリングに関する先進諸国の取組み事例を踏まえ導入されたものであるが、第四章では、第五章における納税者と税務当局の安定した関係維持のための提言に向け、文書回答手続のさらなる改善の方向を探るべく、諸外国のアドバンス・ルーリング制度の内容を確認し、わが国の現在の文書回答手続との比較を行う。

第五章では、本論文のまとめとして、租税法における信義則適用とその適用要件吟味の際の論点につき考察した上で、公的見解の表示要件に関する提言を試みる。また、信義則が適用されない場合の納税者への配慮に関する提言や納税者と税務当局との安定した関係維持のための提言を行い、より良い税務行政確立の一助としたい。

第一章 信義則の意義

本章では、大陸法系の信義誠実の原則及び英米法系の禁反言の法理につき記述し、この両者の意義と関係を整理した上で、民法における信義則、信義則の公法への適用、合法性の原則との関係を含めた租税法律主義と信義則について概観する。

第一節 大陸法に由来する信義則

「信義」とは、真心をもって約束を守り相手に対する務めを果たすこと、あざむかないことであり、「誠実」とは、他人や仕事に対してまじめで真心がこもっていることとされている³。このように、信義とか誠実という言葉は「人の行為・態度についての倫理的・道徳的評価を示すもの」⁴である。

「信義誠実といふ観念はその起源をローマ法に発する。」⁵といわれ、このローマ法の強い影響を受けたドイツでは民法典制定の際に「契約は取引の慣習を顧慮し信義誠実の要求に従って解釈することを要する」(第 157 条)と「債務者は取引の慣習を顧慮し信義誠実の要求に従って給付をなす義務を負う」(第 242 条)が規定された。ドイツにおけるその後の判例・学説は、この二つの規定を根拠に債権法の各分野に信義則の適用を認め、やがて、債権関係のあらゆる面を規律し、全債権法を支配する帝王規定とまでいわれるようになる。この信義則という一般条項の登場は、権利濫用や公序良俗等とともに、具体的事件の解決たる裁判がとかく形式的・機械的になりがちな傾向を大きく修正し、その合理化を促進したばかりでなく、とかく固定化し硬直化しがちな法律に著しい弾力性を与えることとなった。これによって民法は、二つの世界大戦による社会的変革にも適応できるほどの順応性と持続性とをもつことができた⁶といわれている。

このドイツ民法に続き、スイス民法においては、信義則が広く一切の権利・義務関係につき認められる形で採用され、「何人も権利の行使及び義務の履行は、信義誠実に従ってこれをしなければならない。」(第 2 条第 1 項)と規定されることとなった。

³ 新村出他『広辞苑[第六版]』(平成 20 年) 1439 及び 1542 頁、見坊豪紀他『三省堂国語辞典[第 4 版]』(平成 10 年) 569 及び 614 頁。

⁴ 田中実『注釈民法 (1)』73 頁〔谷口知平編〕(有斐閣, 昭和 39 年)。

⁵ 鳩山秀雄「債権法における信義誠実の原則」(大正 13 年)『債権法における信義誠実の原則』所収(有斐閣, 昭和 30 年) 253 頁。]

⁶ 田中実・前掲注(4) 68~69 頁。

第二節 英米法に由来する禁反言の法理

信義則とほぼ同旨と解されているものとして「禁反言の法理」というものがある。禁反言とは、自己の行動によって他人にある事実を誤認させた場合、それが誤りであったことを理由として、それと矛盾した主張をすることは認められないと言う意味である。

禁反言は「Estoppel」の訳語で英米法に由来する。イギリスにおいて発達し、理論的に完成されたのはドイツの表示主義⁷理論の台頭より 50 年も前の 1937 年(大正 12 年)頃である⁸。この禁反言の法理は、封建的社会から市民社会への転換をいち早くなし遂げ、支配者の恣意による支配から脱皮し契約による支配を確立するのと同様並行的に、この法理も一般的に承認されてきた⁹といわれている。

禁反言は、①記録による禁反言、②証書による禁反言、③法廷外の行為による禁反言に分類される。①記録による禁反言とは、裁判所の記録にいったん記載された事項に対しては、その判決が取り消されない限り、もはやその反対事実を主張することを禁止するもの(判決の既判力に相当する禁反言)である。②証書による禁反言とは、当事者間で作成した捺印証書により一定の事実が表示されたときに発生する禁反言であり、③法廷外の行為による禁反言とは、広く自己の表示もしくは行動によって生じる禁反言である。記録による禁反言は当事者の行動・表示に基づくものではないが、証書による禁反言と法廷外の行為による禁反言は、当事者の行動・表示に基づいて発生するものであるため、②と③を合わせて「表示による禁反言」とし、①を「判決による禁反言」とする二分法になっていった。禁反言の法理のわが国への導入に大きく貢献された伊沢孝平教授によれば、禁反言という言葉は、上記の「表示による禁反言」を指すものとして使用されているとされる¹⁰。

表示による禁反言が適用される要件は次のとおりである¹¹。

- ① 表示者と被表示者との間に言動・挙動により表示がされたこと、又は表示者が被表示者に対し発言ないし作為義務がある場合で黙示ないし不作為により表示がされたこと。
- ② 表示者が事実上の表示意思を有していたか、又はその意思の存在を推定し得る場合で

⁷ 表示主義とは、法律行為の効力を決定する際、表意者の内心の意思よりも外部に現れた表示を重んじる主義である。

⁸ 藤原雄三「租税判例における禁反言の法理」北海学園大法学研究 11 巻 2 号(昭和 50 年 11 月)319 頁。

⁹ 齊藤稔『租税法律主義入門』(中央経済社、平成 4 年)100 頁。

¹⁰ 藤原雄三・前掲注(8)320 頁。

¹¹ 齊藤稔・前掲注(9)101 頁及び藤原雄三・前掲注(8)320～321 頁。

あること。

- ③ 被表示者がその表示を信頼して、不利益にその利害関係を変更したこと。

これら適用要件の内容は、第二章及び第五章で記述する信義則の適用要件との関連からも興味深いものである。

第三節 信義則と禁反言の法理

信義則に関する表現として、租税判例では、信義則というもの、禁反言の法理というもの、信義則ないし禁反言の法理というものがあり様々であるが、基本的には両者を同列にみているものが大勢である。ただし、東京高裁昭和41年6月6日判決¹²のように「禁反言の法理ないしはそれを含む信義誠実の原則」といい、信義則は禁反言法理を包括するものと明示するものもみられる。学説においては「信義則」というものが大部分であるが、判例同様、信義則と禁反言の法理を同列にみているものが多い¹³。ただし、信義則は禁反言の法理を包括するものとする見解の他、禁反言の法理は「信義則の下位概念として理解されており、信義則より派生したとみられている。」¹⁴という見解や『禁反言』と『信義則』とは、厳密な意味において、使い分けがなければならないと思う¹⁵という見解もある。

おもうに、信義則と禁反言の法理はその由来が異なっているものの、自分が一度言ったことや行ったことと矛盾する主張をすることは相手方の信頼を裏切る不誠実な行為であるから、矛盾する言動を禁止する禁反言の法理は信義則と深く通じており、実質的にはコインの裏表の関係ともいってよいのではなかろうか。

第四節 民法における信義則

わが国における信義則は、大正年代から判例・学説によって認められるようになった¹⁶。

¹² 行政事件裁判例集1巻6号607頁。

¹³ 例えば、中川一郎「税法における禁反言の原則(信義誠実の原則)の適用の要件と限界」シュトイエル44号(昭和40年)10頁において「信義誠実の原則に該当するのは、前者、すなわち、表示によるエストップである。」とされている。

¹⁴ 藤原雄三・前掲注(8)314頁。

¹⁵ 大橋為宣「納税者の信頼保護と租税法律主義の相剋(上)」税理29巻6号(昭和61年)79頁。

¹⁶ 田中実・前掲注(4)69頁。

そして、大正期の後半、大審院の大正 9 年 12 月 18 日判決¹⁷によって信義則が明示的に適用され、「大審院は…この原則が債権関係を律する根本原理であることを明らかにした。それ以来信義則は、私法の根本原則として判例法上確立をみるにいたった。」¹⁸。その後ほぼ同時期に学界においても、信義則の根拠を理論的に究明し、その適用を広く検討した業績¹⁹が現れ、大正末期から昭和期に入ると信義則は益々力をもち、戦中戦後の社会的動揺期に至って、民法上の一指導原理として確固たる地位を占めるほどになった²⁰。こうして昭和 22 年の民法改正の際に信義則の規定が置かれたのである。

なお、信義則は権利の行使や義務の履行のみならず契約解釈の基準にもなる（最判昭和 32 年 7 月 5 日判決²¹）。また信義則は、個々の条文の規定だけでは解決できない問題が生じた場合に、それを補充する機能を有する²²。さらに、裁判により法規が修正される場合もあり、信義則は、法修正的機能をもつものとしても用いられる²³。

第五節 信義則の公法への適用

大正 13 年において既に鳩山秀雄博士は「信義誠実の原則の適用範囲は私法のみに限るものではない」²⁴として行政法における信義則の適用可能性を示唆されていたが、行政法における信義則の議論が始まったのは昭和 11 年頃からのようである（これについては第二章

¹⁷ 大審院民事判決録 26 号 1950 頁。当該事案は、買戻し特約付きで売られた不動産の買戻し権行使が些少の金額不足を理由に効果を生じえないか否かというものであり、問題は、買戻し権行使にあたって買戻し権者は契約費用を相手方に照会したが返事がなく、買戻し期間経過のおそれからやむなく推定した契約費用と売買代金の合計で買戻しの意思表示をしたが、推定した契約費用が僅かに足りないとして相手方が買戻しに応じないという事実関係があり、買戻し要件に存する多少の欠陥を補足するに十分なほど信義誠実に適っているかどうかであったが、判決は、買戻しにあたって極めて僅少な額が不足している場合、その僅少な不足に藉口して（かこつけて）買戻しの効力を否定しようとすることは、信義の原則に反し許されないとして、信義則を適用した。

¹⁸ 菊井康郎「行政判例研究 93」自治研究第 38 巻 7 号(昭和 37 年)116 頁。

¹⁹ 例えば、鳩山秀雄・前掲注(5)253 頁～318 頁。

²⁰ 田中実・前掲注(4)69～70 頁。

²¹ 最高裁判所民事判例集 11 巻 7 号 1193 頁。

²² 村井正『租税法と私法』（大蔵省印刷局、昭和 57 年）96 頁では「信義則は、欠陥をうめたり、法規等の形式的適用ではうまくゆかないときに、これに妥当な解釈を与えるためにいわば伝家の宝刀として用いられる補充的原則である。」とされている。

²³ 田中実・前掲注(4)87 頁。ただし、この点については、例えば杉村章三郎「行政法規解釈論」法学協会雑誌 54 巻 4 号(昭和 11 年)667 頁に「信義則は…法規に対する一の解釈標準たるに止まる。」とあるように異論もある。

²⁴ 鳩山秀雄・前掲注(5)261 頁。

で詳述する)。なお、昭和 22 年の民法改正で信義則の規定が置かれたことは、それまでの判例・学説を基本的に確認することになり、法の一般原理を表明するものとして行政法における信義則の適用を推進する契機ともなった²⁵とされている。

このように信義則は私法の領域から生成・発展したものであるが、今日では権利の行使・義務の履行・法律行為の解釈なども信義則に合致されなければならないことが一般に認められており、しかも、これは法の一般原理の具体的表現と解される結果、公法分野においても適用されるとするのが今日の通説とされている。例えば、田中二郎博士による「民法の規定の中には…法律秩序全般に通ずる法の一般原理の表現と見るべき規定も少なくないし」民法の信義則の規定は「直接には私法関係を対象とした規定であるが、同時に法の一般原理の具体的表現と解釈すべきもので、その趣旨は当然に公法関係にも妥当する。」という見解²⁶がその代表的な学説とされている²⁷。原龍之助博士も「信義誠実の原則は…私法規定として存在するが、しかし、それ自身純粹の私法原理ではなく、法の一般原理の表現として、権力関係にも妥当するものと解しなければならない。」²⁸と述べられている。

第六節 租税法律主義と信義則

既述のように、信義則が租税法に適用できるかどうかについては、租税法律主義との関係において議論がある。

一 租税法律主義

租税法律主義とは、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはないという租税法全体を支配する基本

²⁵ 乙部哲郎「行政法における信義則の展開」小早川光郎他『行政法と法の支配』有斐閣(平成 11 年)146～147 頁。

²⁶ 田中二郎『行政法総論』法律学全集 6(有斐閣, 昭和 32 年)230～231 頁。また、田中二郎『新版行政法 上巻[全訂第 2 版]』(弘文堂, 昭和 62 年)81 頁でも「民法の規定…のなかには、法の全体に通ずる一般的な原理…ともいうべき規定が含まれている。これらの規定については…直ちに公法関係にこれを適用又は類推適用することを排斥すべきではない。」として、民法の信義則の規定もその一つとされている。

²⁷ 藤原雄三・前掲注(8) 313 頁及び品川芳宣「税法における信義則の適用について」税務大学校論叢 8 号(昭和 49 年)4 頁。

²⁸ 原龍之助「行政法における信義誠実の原則」法学雑誌六卷三号(昭和 35 年)17 頁。

原則である²⁹。日本国憲法においても「国民は、法律の定めるところにより納税の義務を負う」（第30条）とされ、「新たに租税を課し、または現行の租税を変更するには、法律または法律の定める条件によることを必要とする」（第84条）と定められている³⁰。

歴史的には、近代以前、封建領主や絶対君主が戦費の調達等のために恣意的な課税をしてきたことに対して、台頭しつつあった市民階級が自らの自由と財産を守るため「代表なければ課税なし」という思想の下、課税権はその代表で構成される議会の制定する法律に基づかなければ行使できないという憲法原理を確立することになったのである。

今日において租税法律主義は、既述のように、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与える機能を有するものとされている。すなわち租税法律主義は、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えられなければならない³¹とされている。

租税法律主義の内容としては、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」等があるといわれている³²。ちなみに、最高裁大法廷昭和60年3月27日判決³³は、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で（課税要件法定主義）明確に（課税要件明確主義）定めることが必要であると述べている。

二 合法性の原則

合法性の原則とは、課税要件³⁴が充足されている限り、税務当局には租税の減免・不徴収の自由はなく、法律で定めたとおりの税額を徴収しなければならないというものである。「この原則は、租税法律主義の手続法的側面であり、わが国においても戦前から一貫して判例法上承認されてきた。その根拠は、このように解さなければ、租税法の執行にあたって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取扱がまちまちになり、税負担の公平が維持できなくなる…ことにある。」³⁵とされている。つまり、この原則によれば、課

²⁹ 金子宏『租税法[第十七版]』（弘文堂、平成24年）70頁。

³⁰ 北野弘久『税法学原論[第5版]』（青林書院、平成15年）87頁では、「日本国憲法は、財政権力の側面（第84条）と国民の納税義務（第30条）の側面との双方から租税法律主義を確認しているといえる」とされている。

³¹ 金子宏・前掲注(29) 72頁。

³² 合法性の原則については、後述のように租税法律主義の一内容とは見ない見解もある。

³³ 最高裁判所民事判例集 39 卷 2 号 247 頁。

³⁴ 課税要件とは、それが充足されることによって納税義務が成立するための要件である。

³⁵ 金子宏・前掲注(29) 78頁。

税要件が充たされている限り、税務当局は法律で決まっている税額より高く徴収することも安く徴収することもできないのである。

学説上も、合法性の原則については多くの論者が承認している³⁶が、その論拠に関しては、①租税法律主義の一内容として説明する見解³⁷、②租税公平（平等）主義を根拠にする見解³⁸、③租税債権の性質として説明する見解³⁹に分かれており、近年に至るまで合法性の原則は租税法律主義の一内容とする見解が多い。

三 信義則の租税法への適用に関する議論

租税法律主義の一内容として合法性の原則を説明する立場によれば、税務当局は、法律に定められているとおりに租税法を執行しなければならないのであるから、信義則によって租税法律の内容を修正することは許されず、合法性の原則からして信義則の適用される余地はないという説が導かれる。逆に、信義則と租税法律主義は同列のものであるが、両者はその性格上果たすべき役割を異にし、相競合することはあり得ない⁴⁰として、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説も有力である。金子宏教授は、信義則の租税法への適用に関し「問題を整理すれば、租税法における信義則の適用の有無は、租税法律主義の1つの側面である合法性の原則を貫くか、それともいま1つの側面である法的安定性＝信託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。」⁴¹と述べられている。

本論文では、この議論に関し第二章及び第五章・第一節において掘り下げてみたい。

³⁶ 碓井光明「租税法における信義誠実の原則とそのジレンマ」税理 23 巻 12 号(昭和 50 年)3 頁。

³⁷ 例えば、金子宏・前掲注(29) 73 頁、水野忠恒『租税法 [第 3 版]』（有斐閣, 平成 19 年)8 頁、岡村忠生『ベーシック税法 [第 2 版]』（岡村忠生・渡辺徹也・高橋裕介）（有斐閣, 平成 19 年）29 頁以下。

³⁸ 例えば、新井隆一『租税法講座』（金子宏・渡辺吉隆・新井隆一・山田二郎・広木重喜編）（帝国地方行政学会, 昭和 49 年）312 頁。これについては、第五章・第一節で触れる。

³⁹ 例えば、田中二郎『租税法』法律学全集 11 (有斐閣, 昭和 43 年)140 頁において「租税債権は、すべて租税に関する法律の定めるところにより、画一的に当然に成立し消滅する。…租税債権の内容は、当事者の合意によって左右されることはない。」とされている。

⁴⁰ 中川一郎「税法における信義誠実の原則の法的根拠」福岡大創立 35 周年記念論集(昭和 44 年)159～160 頁

⁴¹ 金子宏・前掲注(29)128 頁。

第二章 信義則に関する租税判例・学説の動き

前章では租税法における信義則の意義等について整理したが、本章では、第五章で租税法における信義則適用に係る論点とその適用要件吟味の際の論点につき考察する前提として、信義則の諸論点すなわち①信義則の根拠、②信義則の性格、③信義則の租税法への適用、④信義則の適用要件に関する戦前から現在までのわが国判例及び学説の動き⁴²をみていきたい。

第一節 戦前の判例・学説

一 戦前の主要学説

主にドイツ行政法における信義則の議論等に誘発され、既述のように昭和11年頃から、田中二郎博士、杉村章三郎博士、原龍之介博士、高橋貞三博士、大石義雄博士らによって、行政法における信義則の諸論点に関する議論が始まった。

1. 信義則の法的根拠について

昭和13年の論文で高橋貞三博士は「條理⁴³も信義誠実の原則も同じ性質のものであって、只條理があらゆる法律関係を規律するものであるのに反し、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解される。」⁴⁴と主張され、同年、原龍之介博士は「信義誠実は…具体的事件について、正義と公平の理想を実現する最高の法律規範」⁴⁵と述べられた。

⁴² 租税法における信義則に関する判例や租税法における信義則に論及した学説については、乙部哲郎「租税法と信義則(2)―判例を中心に―」神戸学院法学第28巻第2号323～357頁(平成10年)に詳しい。信義則に関連する判例・学説について綿密に分析・検討されている。

⁴³ 條理(条理)とは、社会における物事の筋道・道理であり、法の欠缺(法律・条文がないことを意味する)を補う解釈上及び裁判上の基準である。

⁴⁴ 高橋貞三「行政法における信義誠実の問題」『佐々木惣一還暦記念・憲法及び行政法の諸問題』(昭和13年)346及び372頁。

⁴⁵ 原龍之助「行政法における信義誠実の原則序説」『佐々木惣一還暦記念・憲法及び行政法の諸問題』(昭和13年)391～392頁。

高橋博士は条理との比較で信義則を狭くとらえてはいるが、両博士の説は、行政法領域において信義則を正義や条理に基づくものとみる最初の学説とみてよいであろう。

2. 信義則の法的性格について

昭和 11 年、田中二郎博士は「最早単なる私法的原理たるに止らず、総ての法律及び総ての法律関係を支配すべき根本原理」⁴⁶とされ、昭和 13 年に原龍之介博士も「すべての法域に共通の法理想に基づく一般法律原理又は法の一般原理…の顕現の一形式に外ならぬもの」⁴⁷とされ、共に信義則の法の一般原理性を明示された。同年、高橋貞三博士は、我妻榮教授がいわれる権利義務の全関係を規律する根本理念を引用された上で「各人はその権利及び義務を行使するに当たって必ず準備しなければならない原則である。」⁴⁸と論じられた。また、昭和 11 年、杉村章三郎博士は、信義則は「厳格な実証法的解釈に対する一の緩和剤」⁴⁹とされ、昭和 19 年に大石義雄博士は「制定法及び慣習以外に於て存在すとせられている不文の法原則」⁵⁰と述べられた。

3. 信義則の行政法への適用について

行政法において信義則の適用は認められるかという論点に関して、昭和 11 年、田中二郎博士は「法実証主義⁵¹の徹底より生ずる法的・社会的不公正を修正・補充する為めの例外的な規準として役立った信義誠実の原則…の妥当する領域が…公法殊に行政法に及ぶことは勿論である。総ての行政法・総ての行政法上の関係が此の見地に於て理解されねばならない。」⁵²と肯定論を主張された。これに対して、同年、杉村章三郎博士は「信義則を基調とする解釈方法は決して実証法主義を放棄するものではない。…信義則は…法規に対する一の解釈標準たるに止まる。従って、法規に於ける明瞭にして疑の余地なき條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。又信義則が行政法規の解釈に

⁴⁶ 田中二郎「紹介・シュミット『行政法における信義誠実』」国家学会雑誌第 50 巻 4 号(昭和 11 年)127 頁。

⁴⁷ 原龍之助・前掲注 (45) 383 頁。

⁴⁸ 高橋貞三・前掲注 (44) 346 頁。

⁴⁹ 杉村章三郎「行政法規解釈論」法学協会雑誌 54 巻 4 号(昭和 11 年)667 頁。

⁵⁰ 大石義雄『日本国法原論』増進堂(昭和 19 年)207 頁。

⁵¹ 法実証主義とは、立法機関により所定の手続を経て制定されるもの及び裁判所により現実に適用されている規範を、実効性をもっている法とみなし、これら実定法以外の規範を法的考察の対象から排除する立場をいう。

⁵² 田中二郎・前掲注 (46) 127 頁。

対して適用せらるるのは私法に於けるが如く一般的ではない。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べき重要な原因である。」⁵³と否定論を主張された。

昭和13年、原龍之介博士は「相手方又は第三者の信頼関係、諸種の利益関係又は法的安全を保護し、もつ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。従つて…信義誠実の原則の適用ありや否やについては、…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なりや否やを特に考慮する必要がある。いひかへれば個々の具体的問題について、…強行法規の有する理想と、これらの法益との比較衡量によつてその適用を決しなければならぬ。」⁵⁴と比較衡量論を主張されたが、同年、高橋貞三博士は「法の規定ある場合に於ても、これを排除して信義誠実の原則が適用されるところの場合には、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はなければならない。」⁵⁵と否定論を主張され、昭和19年、大石義雄博士も「信義誠実の原則なるものを無制限に許容することは許されないと考へている。…制定法として存在する国法に抵触せざる範囲に於て解釈の基準としてのみ認められ得るものであつて、こ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のである」⁵⁶と否定論を主張された。

これらをみると、行政法における信義則の適用に関する田中博士の主張は肯定説の最初のものであり、「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説」（以下「適用肯定説」という。）の基礎になったものと位置づけられるのではなからうか。また、原博士の主張も肯定的見解であるが、「比較衡量」により決めるべきとされていることから、戦後において多数みられるようになる「納税者利益を保護すべき特別の事情がある場合には信義則の適否は租税法律主義との比較衡量によるべきとする見解」（以下「比較衡量説」という。）の基礎になったものと位置付けられよう。さらに、杉村博士の主張は否定説の最初のものであり、高橋博士及び大石博士の主張も否定説である。これらは「租税法律主義の要請等から信義則の適用そのものを否定する見解」（以下「適用否定説」という。）の基礎になったものと位置付けられよう。

⁵³ 杉村章三郎・前掲注（49）667～668頁。

⁵⁴ 原龍之助・前掲注（45）400頁。

⁵⁵ 高橋貞三・前掲注（44）346頁及び372頁。

⁵⁶ 大石義雄・前掲注（50）204～205頁及び209～210頁。

4. 信義則の適用要件について

戦前において信義則の適用要件そのものを記述した学説は登場していない。

二 戦前の判例

戦前においては、「行政法の分野では、正面から信義則の適用を論議した判決は…行政裁判所・司法裁判所を通じてみられなかった」⁵⁷模様である。。

第二節 終戦から昭和40年5月26日東京地判までの判例・学説

一 終戦から昭和40年5月26日東京地判までの主要学説

現行憲法になってからの学説としては、昭和28年、中川一郎博士による西ドイツ連邦財政裁判所（BFH）の信義則判例の紹介・検討が最初の模様⁵⁸である。中川博士は「税法における信義誠実の原則を、ドイツの判例によりその発展の跡をたどり、それを帰納してこの原則を税法上の最高原則に確立し、延いてこれをわが国の租税事件にも適用することが私の意図である。」として、信義則は、私法上においては、契約当事者間の相手方に対する信頼と、この信頼を誠実に保持し裏切らないことを要請し、公法上においては、国家（税務当局）と国民（納税者）との間の相互信頼関係の誠実なる保持とこの関係を破壊しないことの要請に基礎をおくものであると述べられた⁵⁹。また、昭和33年には下山瑛二教授によって、いわゆる通達行政のもとで違法な通達に善意に依拠した者の救済という視点から英米行政法における禁反言の法理の問題点とその傾向につき初めて本格的な検討が行われた。下山教授は「通達行政のもたらす弊害の規制と、それを善意で依拠したものに対する救済は、なるほど、論理的には背反するかもしれぬが、実践的には実現不可能なことがらではない。…ただし、わがくにの法体系のなかで、この問題を展開するばあいには、どのよう

⁵⁷ 菊井康郎「行政判例研究93」（昭和37年）自治研究38巻7号117頁。

⁵⁸ 乙部哲郎「行政法における信義則の展開」小早川光郎ほか『行政法と法の支配』有斐閣（平成11年）154頁。

⁵⁹ 中川一郎「税法における信義誠実の原則（1）～（6）」税法25号22頁以下、27号29頁以下、31号37頁以下、32号29頁以下、33号34頁以下（昭和28年）、46号5頁以下（昭和29年）。

になるか、ということはこのこされた課題である」と述べられた⁶⁰。

1. 信義則の法的根拠について

昭和 35 年にも原龍之助博士は、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」⁶¹と主張されたが、これに対して、昭和 39 年、田中実氏は「信義誠実の概念は、絶対的な判断を基本とするいわゆる正義の観念とは、必ずしも一致しない。」⁶²と主張された。また、昭和 37 年、菊井康郎氏は、信義則は「條理法上の原則とみるべき」⁶³と述べられた。

2. 信義則の法的性格について

昭和 32 年、田中二郎博士は、既述のように信義則は「法の一般原理の具体的表現と解釈すべきもの」⁶⁴と再言され、原博士も、昭和 35 年の論文において戦前と同様「法の一般原理」⁶⁵性を再言された。また、昭和 37 年、菊井康郎教授も「法の一般原則」⁶⁶とされた。

3. 信義則の租税法への適用について

昭和 34 年に橋本公亘教授は「信義則は、行政法においても法原則として認められる。ただし、行政の法律適合性の原則及び形式的規定遵守の義務から生ずる要請は信義則に優越する。」⁶⁷と述べられた。また、昭和 35 年に原龍之介博士は「要するに、個々の具体的問題について、法律関係の当事者間の利益の較量、いいかえれば行政における公益性と相手方の利益関係またはこれに関連する一般的社会的信頼法的安全等の諸法益…との比較衡量をなすことが信義誠実の内容をなすものといわねばならぬ。」⁶⁸と述べられ、戦前の原博士の考え方を基本的に踏襲されている。

なお、昭和 36 年には波多野弘教授が、信義則から派生した法理といわれドイツの判例の中で発展した「失効の原則」⁶⁹につき、信義則が民法の規定であることを理由として当然

⁶⁰ 下山瑛二「英米行政法における Estoppel」法学雑誌 4 巻 3・4 号(昭和 33 年)146～165 頁。

⁶¹ 原龍之助「行政法における信義誠実の原則」法学雑誌 6 巻 3 号(昭和 35 年)14 頁。

⁶² 田中実『注釈民法(1)』[谷口知平編](有斐閣, 昭和 39 年)74 頁。

⁶³ 菊井康郎・前掲注(57)119 頁。

⁶⁴ 田中二郎『行政法総論』法律学全集 6(有斐閣, 昭和 32 年)231 頁。

⁶⁵ 原龍之助・前掲注(61)14 頁。

⁶⁶ 菊井康郎・前掲注(57)119 頁。

⁶⁷ 橋本公亘「行政法の解釈と運用」(昭和 34 年)『公法の解釈 憲法・行政法研究Ⅱ』所収(有斐閣, 昭和 62 年)89 頁。

⁶⁸ 原龍之助・前掲注(61)20 頁。

⁶⁹ 失効の原則は、権利失効の原則ともいい、権利者が長期間にわたって権利を行使しないでいると、相手方に「もはや権利の行使はない」という期待が生じるが、このような場合に、相手方の期待を裏切って

に公法特に行政法にも妥当するとされていることから、「とするならば、信義誠実の原則に由来する失効の原則も亦その趣旨は一応妥当するものと解し得よう。ただし…当事者間の利益を顧慮することが一般公益と相容れない場合には、失効原則は公益の要求の前に退くことが考えられるが…どのような公益による制限が失効原則の適用に際して加えられるかは、個々の場合について検討すべきで、その為に特に適用要件を明確にする要があるのであり、一般抽象的に公益は私益に優先するとすることは速断のそしりをまぬがれないであろう。」⁷⁰と述べられた。行政法における失効の原則の適用に関してではあるが、個々の事情の検討とそのための適用要件の明確化を強調されている。

4. 信義則の適用要件について

この時代において信義則の適用要件そのものを記述した学説は登場していない。

二 終戦から昭和 40 年 5 月 26 日東京地判までの主要判例

信義則に関する最初の租税判例とみられるものとして、福岡地裁昭和 25 年 4 月 18 日判決(贈与税年賦延納合意事件)⁷¹があり、これについては後に詳述する。また、租税判例として、最高裁昭和 31 年 4 月 24 日判決⁷²では、国税滞納処分に基づく差押手続において国が民法 177 条の第三者に該当するかどうかの判断に国の「信義」違反の有無を考慮すべきとし、再度の上告審で最高裁昭和 35 年 3 月 31 日判決⁷³は、上記視点に基づいて国の第三者該当性を否認した。

以上のようなものはあるものの、昭和 30 年代までは租税判例そのものが少なく⁷⁴、信義則に関する税務訴訟も非常に少ないという状況であったが、昭和 40 年 5 月、信義則の根拠・性格・適用等の論点について一般的見解を示した最初の租税判例である東京地裁昭和 40 年 5 月 26 日判決(文化学院非課税通知事件)⁷⁵が示されるに至る。これについては詳述する。

権利を行使することは許されないとする法理である。

⁷⁰ 波多野弘「行政法における失効の原則」名城 11 巻 2・3 号(昭和 36 年) 95 頁。

⁷¹ 行政事件裁判例集 1 巻 4 号 581 頁

⁷² 最高裁判所民事判例集 10 巻 4 号 417 頁

⁷³ 最高裁判所民事判例集 14 巻 4 号 663 頁

⁷⁴ 乙部哲郎・前掲注(58) 148 頁。

⁷⁵ 行政事件裁判例集 16 巻 6 号 1033 頁。

1. 信義則の法的根拠について

国税局長がその受理した再調査請求を本来の不服審査機関たる税務署長に回送すべき義務を「誠実義務」から導いた最高裁昭和33年5月24日判決(再調査請求回送義務事件)⁷⁶は、信義則と条理との関連性を明示した。また、昭和40年5月26日東京地判(文化学院非課税通知事件)は、信義則について「法の根底をなす正義の理念より当然生ずる法原則」とした。

2. 信義則の法的性格について

昭和40年5月26日東京地判(文化学院非課税通知事件)は、「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」として、暗黙にその法の一般原理性をも認めた。

3. 信義則の租税法への適用について

地裁昭和25年4月18日福岡地判(贈与税年賦延納合意事件)は、納税者と税務署長との間でいったん合意した贈与税年賦延納につき、後になって税務署長が一方的に取消したため納税者側の主張の一部として信義則違反が争われた。判決は、税務行政処分や合意が違法である場合には、租税法律主義を理由に税務行政処分の信義則違反を否認した。「法律の規定に基づかず、特定の納税者にのみ、相互の合意によって負担を軽減し利益を与えることは、課税の平等・負担の公平の要請に反するところであって、まさしく右の意味での租税法律主義に抵触する。本判決…の客観的価値は右の意味において理解されなければならない。」⁷⁷とされているように、本判決は、合意が違法である場合に、租税法律主義を理由として後日におけるその取消しについて信義則の適用はないとしたもので「否定的見解」に近いものといえよう。本事案の場合、そもそも延納利息が示されていないという合意であり、明らかに不当に特定の納税者に利益を与えるものである。このような不合理な内容の合意を認めることに信義則が利用されるべきではないと考えられる。

昭和40年5月26日東京地判(文化学院非課税通知事件)は、財団法人の教育用固定資産について東京都千代田税務事務所長(以下「千代田所長」という)が非課税通知を発したが、8年後の再調査によって今度は賦課決定通知を発し、過年度に遡って固定資産税を賦課し

⁷⁶ 最高裁判所民事判例集12巻8号1115頁。

⁷⁷ 藤田宙靖「当事者間の合意の効力」別冊ジュリスト17号(昭和43年)45頁。なお、同頁において「租税法における当事者間の合意の効力が問題とされるのは、右のごとく、もっぱらそれが租税法律主義原則に抵触するかぎりにおいてのことであって、そのような問題が生じないかぎり、おそらく、合意の効力一般を否定せねばならぬ理由はない。」とされている。

たため、財団法人側の主張の一部として信義則違反が争われた。判決は、次のような判断により財団法人側の信義則に基づく主張を認め、過年度に遡っての賦課処分を無効とした。

「租税法規が著しく複雑かつ専門化した現代において、国民が善良な市民として混乱なく社会経済生活を営むためには、租税法規の解釈適用等に関する通達等の事実上の行政作用を信頼し、これを前提として経済的活動をとらざるを…得ない。…事実上の行政作用を信頼したことにつきなんら責めらるべき点のない誠実、善良な市民の信頼利益を保護することが、公益上、いっそう強く要請される場合のあることは否定できないところであるから、租税の減免が法律上の根拠に基づいてのみ行なわるべきであるということは、税法の分野に禁反言の原則を導入するについて、その要件及び適用の範囲を決定する場合に考慮を払うべき要素の一つとはなっても、この原則の導入を根本的に拒否する理由とはなり得ないものと解すべきである。…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んら存在せず、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る原告が被る不利益は無視できないものがあるに反し…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の必要という、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。」

以上のように、本判決は租税法律関係にも信義則は適用されることを肯定したものである。また、本判決は、行政解釈への信頼保護の必要という視点から、原告の側に非難に値する事情はなく、非課税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、租税法規遵守の必要性・過去の違法な結果の是正という抽象的・名目的理由以外には具体的・切実な公益上の要請があるとは思われないとして、適用のために諸点が吟味されなければならないと判示した。したがって、本判決は、「信義則の法の一般原理性から適用を否定せず慎重な所定要件吟味を求める見解」（以下「一般原理性からの要件吟味説」という）の最初の判例といえる。

いずれにしても、本判決は、信義則の現代的意義を明示し、その根拠・性格等の論点につき一般的見解を示した上で適用のための諸点を指摘し、信義則を理由に税務当局の課税処分を無効とした点で画期的なものといえよう。

この判決に対して千代田所長が控訴した昭和41年6月6日東京高判では、次のように述べ、一審判決を破棄し、財団法人の請求を棄却した。「本件の場合、千代田所長は…財団法人に対し非課税取扱いの通知をしたが、これが免税その他何らの法的効果を生ずるものではないことは前記認定のとおりであり、それは単に、本件土地建物が地方税法…の非課税の

固定資産に該当すると認められるという所長の見解、ないし…部内の方針を、便宜上、文書で財団法人に知らせた事実上の措置にすぎない。また、財団法人としても…従前より本件土地建物は非課税と誤解しており、それゆえ…組織変更もしなかったのであって、ただ、当該通知により…安心して…学校経営を続けたというにすぎない。このような誤解に基づく違法な取扱いはいくらか早く是正されるべきであって…本件課税処分を…信義則に反するものとして無効ということはできない…もともと、長年にわたって…非課税の取扱いを続け、そのため納税者…も非課税と信じて経営を続けてきているとき、一度に、過年度に遡って多額の課税をすることにより、納税者は…不測の損害を受けることがないとはいえず、事情いかんによってその救済が考慮されねばならぬ場合もあり得ようが、本件の場合、財団法人の全立証によるも、本件課税処分が信義則に違背し、当然無効と解すべき理由をみいだすことができない。」

この判決は「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」としており、「適用否定説」に近い判例といえよう。

4. 信義則の適用要件について

既述のように、昭和40年5月26日東京地判では次の諸点が吟味されなければならないとして、わが国判例として初めて信義則適用の要件の問題を明示した。

- ・ 行政庁の誤った言動をするに至ったことにつき相手方国民の側に責められるべき事情があったかどうか、
- ・ 行政庁のその行動がいかなる手続、方式で相手方に表明されたか（一般的なものか特定の個人に対する具体的なものか、口頭によるものか書面によるものか、その行動を決定するに至った手続等）
- ・ 相手方がそれを信頼することが無理でないと認められるような事情にあったかどうか、
- ・ その信頼を裏切られることによって相手方の被る不利益の程度

本判決で示された吟味されなければならない諸点は、その後登場する我が国の学説・判例の内容に強い影響を与えたと考える。

第三節 昭和40年5月26日東京地判から昭和62年10月30日最判までの判例・学説

一 昭和 40 年 5 月 26 日東京地判から昭和 62 年 10 月 30 日最判までの主要学説

1. 信義則の法的根拠について

昭和 43 年、中川一郎博士は、信義則を正義の理念より生ずる法則として租税事件に適用しているのは不十分で「憲法 14 条 1 項に規定する法平等の原則の税法における顕現である租税平等主義、しかも形式的租税平等主義に法的根拠を求めるべきではないか」⁷⁸と主張された。また、昭和 47 年、北野弘久教授は、信義則は「法的安定性維持の考え方に立つもの」⁷⁹と法的安定性の理念から根拠づけられ、同年、新井隆一教授は、租税法に適合する課税処分を違法とする様な原則が正義の理念から当然生ずるとみるのは疑問⁸⁰とされた。

2. 信義則の法的性格について

昭和 53 年、首藤重幸教授は、信義則の一般的性格は「利益衡量による衡平的正義の実現」⁸¹とされ、また、昭和 55 年、碓井光明教授は「民法 1 条 2 項に示される信義誠実の原則は、法の一般原則である」⁸²と述べられた。

3. 信義則の租税法への適用について

昭和 43 年、田中二郎博士は「私は、租税法主義の原則も、租税法における解釈原理としての信義誠実の原則等の適用を否定すべき根拠とはならないと考える。これらの原則は、あらゆる分野における法に内在する一種の条理の表現とみるべきもので、租税法に限ってその適用を排斥すべき根拠は見出しがたいからである。」⁸³と述べられ、明確に戦前と同様の肯定的見解を示された。また、中川一郎博士も、昭和 44 年に憲法 14 条 1 項に法的根拠を置く信義則は「憲法 84 条及び 30 条に法的根拠を置く租税法主義と同列のものであるが、両者はその性格上果たすべき役割を異にし、相競合することはあり得ない」⁸⁴と肯定的見解を述べられた。さらに、昭和 45 年の論文で原龍之助博士は、税務当局の助言等が納

⁷⁸ 中川一郎『租税学体系（1）総論』（三晃社、昭和 43 年）157 頁。

⁷⁹ 北野弘久『税法学の基本問題』（成文堂、昭和 47 年）53 頁。

⁸⁰ 新井隆一「山形市長対株式会社鉄興社事件控訴審鑑定意見」早稲田法学 48 巻 1 号（昭和 47 年）92 頁。

⁸¹ 首藤重幸「税法における信義則」北野弘久編『税法の基本原理解』判例研究日本税法体系 1（学陽書房、昭和 53 年）129 頁。

⁸² 碓井光明「租税法における信義誠実の原則とそのジレンマ」税理 23 巻 12 号（昭和 55 年）4 頁。

⁸³ 田中二郎『租税法[第三版]』法律学全集 11（有斐閣、平成 2 年）129 頁。

⁸⁴ 中川一郎「税法における信義誠実の原則の法的根拠」福岡大創立 35 周年記念論集（昭和 44 年）159～160 頁。

税者に信頼を与えており、かつ、その納税者の利益が保護に値するものであるときには、「租税法律主義の原則の修正を考え、納税者の信頼保護を優先せしむべきであろう」⁸⁵と戦前と同様の比較衡量的見解を示された。

これらに対して、昭和47年、新井隆一教授は「租税法律主義の原則とその実質上の要素を構成する租税負担公平の原則」や課税処分「行政法学上いわゆる準法律行為的行政行為に分類される確認行為⁸⁶」性などを理由に、租税法における信義則の適用は一般に認められず、ただ「租税要件の解釈適用および租税要件事実の認定」について税務当局に「故意または過失が立証されたときにのみ適用適格がある」と主張され、租税の公平負担の見地から、他の納税者に不利益を転嫁し帰属させる結果となる信義則適用に否定的な見解⁸⁷を述べられた。また同年、下村芳夫氏も「信義誠実の原則はあくまでも当事者の自由意思によって結ばれた契約関係を解釈補充する原理である。しかし、原則として当事者の自由意思を前提とすることなく…租税債権債務関係が発生する租税法律関係においては、そこに信義誠実の原則が適用される余地はないであろう。…租税法律主義の要請…からすれば、信義誠実の原則が税法解釈の補充原理として適用される余地はないのではないか」⁸⁸として「適用否定説」を述べられた。昭和49年、村井正教授は、信義則の適用はあり得るとする立場には立つとしながら「租税法律主義の適用との関係で、その適用の要件は、きわめてきびしく結果的には信義則の働く活動範囲は殆んどない」⁸⁹とされ、昭和57年にも、納税者の信頼利益が損害賠償等で救済されるかぎり、信義則の適用は消極に解さざるをえない⁹⁰と、実質的には適用に否定的な見解を述べられた。

昭和49年、品川芳宣教授は「税務官庁側に信義則が適用され納税者が救済されるにあたっては、公平原則等の租税負担の原理からみて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、あるいはまた、公平原則等に反する結果となることをあえて看過してまで当該納税者を保護しなければならない必要が租税正義の観念から生ずるか否か等の諸問題を慎重に吟味し、国民全体と当該納税者

⁸⁵ 原龍之助「租税法と信義則の適用—二つの判例を機縁として」法学雑誌6巻2・3・4号(昭和45年)248頁。

⁸⁶ 確認行為とは、特定の事実又は法律関係の存否を確認する行政行為である。

⁸⁷ 新井隆一・前掲注(80)91～95頁。

⁸⁸ 下村芳夫「租税法律主義をめぐる諸問題—税法の解釈と適用を中心として—」税務大学校論叢6号(昭和47年)44頁。

⁸⁹ 村井正(調査報告書)訟務月報20巻8号(昭和49年)192頁。

⁹⁰ 村井正『租税法と私法』(大蔵省印刷局,昭和57年)112頁。

との相対立する利益を慎重に比較衡量せねばならない」とし、「納税者の被った不利益と租税法律主義の原則が意図する社会的利益との権衡の可否を論ずる」方が望ましい⁹¹と比較衡量的見解を述べられた。

昭和50年、石田譲教授は「判例の分析によれば、信義誠実の原則は、制定法の欠缺の補充としてのみ機能し⁹²、制定法の修正として機能していないことになる。制定法の欠缺の補充において、信義誠実の原則は、主として、予想外型欠缺⁹³の補充につき一見適用ありそうな制定法の規定の排除の手段として機能している。」⁹⁴と信義則の機能面からの見解を示された。同年、藤原雄三教授は「税務官庁の助言、指導などとして行なわれた表行為が特に重要な役割を果たしている事例においては、その表示を信頼して法的変動を生じさせた納税者に対しては、税務官庁との法律関係に禁反言の法理を適用して保護をはかることが必要になる場合もあり得る」⁹⁵として、税務の複雑化という実情に留意した上での見解を述べられた。

さらに同年、塩野宏教授は、信義則を適用することはできない事案について「信義則違反的行為によって…損害が生じているので、これがそのまま放置されたのでは、国民の権利救済という点からみて、不当な結果である。そこで…行政指導に誤りがあり、その結果損害を受けたという、損害賠償請求を行政主体にする余地が残されている。」⁹⁶として相手方の信頼損失は誤った行政指導に基づく賠償請求により救済することを主張された。これは、「租税法律主義との抵触が生じる場合の信義則の救済機能を賠償に限定する説」（以下「賠償救済説」という）の最初のものともみられる。また、昭和50年、鍋沢幸雄教授は「行政庁の受益的行政行為を信頼したことにより被った害（信頼被害）に対する補（賠）償請求権の行使だけを留保すべきか、あるいは、さらにこの補償請求権の保障の概念を広く解して、信頼被害の具体的状況いかんによっては当該違法の受益的行政行為をそのまま堅持させる補償の態様もありうるものとする折衷説も充分存立しうるのではなかろうか。」⁹⁷と

⁹¹ 品川芳宣「税法における信義則の適用について—その法的根拠と適用要件—」税務大学校論叢8号(昭和49年)7～8頁、27頁。

⁹² 第一章で述べた「個々の条文の規定だけでは解決できない問題が生じた場合に、それを補充する機能」と解される。

⁹³ 予想外型欠缺の多くは、歴史的進展により立法制定當時に予想されなかった事件が出現する場合に関するものである。

⁹⁴ 石田譲「信義誠実の原則が民法で果たす機能について」法学教室<第二期>第八号(有斐閣、昭和50年)36頁。

⁹⁵ 藤原雄三「租税判例における禁反言の法理」北海学園大法学研究11巻2号(昭和50年11月)312～313頁。

⁹⁶ 塩野宏・法学教室<第二期>第八号(有斐閣、昭和50年)202頁。

⁹⁷ 鍋沢幸雄「取消権の制限」川西・矢野・奥原編『行政法総則』(昭和50年)197～198頁。

論じられた。これも「賠償救済説」に属するものであろう。なお、これらの見解に対しては「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ろう。ただ、租税法律主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であらうか。……（適用肯定説も比較衡量説も）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。」⁹⁸という意見がある。

昭和 51 年、金子宏教授は「租税法における信義則適用の有無は、租税法律主義の 1 つの側面である合法性の原則を貫くか、それともいま 1 つの側面である法的安定性＝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。」として「利益状況のいかんによっては、この二つの価値の較量において、合法性の原則を犠牲にしてもなお納税者の信頼を保護することが必要であると認められる場合がありうるのであって、そのような場合には個別的救済の法理としての信義則の適用が肯定されるべきである」⁹⁹と主張された。これは比較衡量的な見解とみられる。また、昭和 53 年、首藤重幸教授は、租税法律主義はもともと「合法性」ばかりでなく「正当性」、つまり国民の財産権の保護という実質的要請をも充足するものであったが、租税法規の複雑化・大量化により合法性と正当性が分裂したことから、「税法における信義則の適用は、租税徴収面における租税法律主義の『正当性』の回復という側面をもつものと性格付けることもできよう」¹⁰⁰という適用に肯定的なユニークな見解を述べられた。昭和 55 年、碓井光明教授は「信義誠実の原則は、法の一般原則であるということだけで十分であると考え。合法性の原則も、この法の一般原則を排斥するものではないというべきである。」¹⁰¹とされた上で、「課税要件に関する納税者の主張にも適用するときには、租税法律主義の予定している実体的真実主義を犠牲にしてしまうことになり、ここに大きなジレンマがあり、この法理の安易な適用は避け、適用される場合の要件を十分に吟味していく必要がある」¹⁰²と述べられた。これは「一般原理性からの所定要件吟味説」として分類したい。

昭和 59 年、北野弘久教授は、間違った指導にしる、長年それに基づいて当該納税者を中心とした一定の秩序ができあがっている。その秩序は単なる事実上の秩序ではなく、もは

⁹⁸ 乙部哲郎・前掲注（42）331 頁。

⁹⁹ 金子宏『租税法[第十七版]』（弘文堂、平成 24 年）128 頁。

¹⁰⁰ 首藤重幸・前掲注（81）132 頁。

¹⁰¹ 碓井光明・前掲注（82）4 頁。

¹⁰² 碓井光明・前掲注（82）7 頁。

や「法的評価に値する秩序」になっている場合において、当該納税者を中心として形成されている秩序を「例外的に」制限的に保護するために、この法理を導入することは、租税法律主義の法的安定性の「趣旨」に反しない¹⁰³として、一定の場合に信義則を適用すべきことを明らかにされた。一方、昭和 61 年、斉藤明教授は、租税法律主義は「最高法原則として信義誠実の原則を支配している」とし、「租税…の法域においては、信義とか誠実とかというような不明確な原則によって租税法律関係を律することは、いちじるしく租税法律主義の精神を害することになる…誠実、善良な納税者の信頼を保護しようとするれば、それはまさに租税法律主義の原則を否定することになり租税主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」¹⁰⁴と適用否定説を述べられた。

なお昭和 55 年、南博方教授は、既述の「失効の原則」について「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。…行政は、法律のほか、法にも拘束されるべきものであるから、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」¹⁰⁵とされた。

4. 信義則の適用要件について

昭和 40 年 5 月 26 日東京地判では、既述のように、信義則の適用の要件の問題として吟味されなければならない諸点が挙げられているが、昭和 43 年、中川一郎博士は、主として西ドイツ連邦財政裁判所 (BFH) の判例等を取りまとめ、信義則が適用されるためには、次の要件の全部が充足される必要があると主張された¹⁰⁶。

- 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を必要とする。
- ② 税務官庁の言動を納税義務者が信頼し、しかも信頼することについて納税義務者を責めるべき事由がないこと要する。
- ③ 納税義務者が税務官庁の言動を信頼し、そ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を要する。
- 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を要する。

¹⁰³ 北野弘久『税法学原論〔第 5 版〕』（青林書院、平成 15 年）170、172 頁。

¹⁰⁴ 斉藤明「租税法における基本原則」創価法学 15 卷 2・3・4 号(昭和 61 年)67 頁。

¹⁰⁵ 南博方『行政手続と行政処分』（弘文堂、昭和 55 年）219～220 頁。

¹⁰⁶ 中川一郎『租税学体系（1）総論』（三晃社、昭和 43 年）159～161 頁。

- 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場合でなければならない。
- 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を要する。
- ⑦ 税務官庁の税務行政処分は適法処分であることを要する。

また昭和 44 年、原龍之介博士は、次のようなケースでは信義則が適用されるとされた。

- ① 納税者に対し、行政庁の助言・指導等に基づき課税ないし非課税が行われるという一種の予測又は信頼を与えているような場合で、しかも
- ② その信頼に基づき行動した納税者の利益が保護に値するものと考えられるとき

昭和 49 年、品川芳宣教授は、中川博士の要件のうち、②と⑥については納税者側の責任事由として一つの要件にまとめることも可能であり、また⑦については、税務官庁の行政処分が違法である場合には納税者は何も信義則の適用を争う必要はなく、その処分の違法性を争えば足りるから、あえて一つの要件として挙げる必要もないであろう¹⁰⁷とされた上で、税務官庁に対して信義則が適用される場合には、「要件がすべて充足されることを要すると解され、…それぞれの要件を税務官庁と納税者との接触の時間的な順序に従って整理すれば次のようになる。」¹⁰⁸として五つの要件を提示された。

- 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れ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

そして品川芳宣教授は、これらが充足される場合の問題点等について個別に詳細な検討を加えられた¹⁰⁹。

金子宏教授は、昭和 51 年、「租税法律関係において信義則が適用されるためには、次のような要件のすべてがみたされなければならないと解すべきである。」として、次の三つに要約された¹¹⁰。

- ① 租税行政庁が納税者に対して信頼の対象となる「公の見解」を表示したこと
- ② 納税者の信頼が保護に値すること

¹⁰⁷ 品川芳宣・前掲注 (91) 16 頁。

¹⁰⁸ 品川芳宣・前掲注 (91) 20 頁。

¹⁰⁹ 品川芳宣・前掲注 (91) 20～38 頁。主要な点について第五章・第二節で考察する。

¹¹⁰ 金子宏・前掲注 (99) 128～131 頁。

③ 納税者が表示を信頼しそれに基づいて「何らかの行為」をしたこと

金子教授は納税者の帰責事由や経済的不利益を直接的には示されず、原博士による「その信頼に基づき行動した納税者の利益が保護に値するものと考えられるとき」と同様の「納税者の信頼が保護に値すること」という要件を提示されている。この点については第五章・第二節で触れることとしたい。

二 昭和40年5月26日東京地判から昭和62年10月30日最判までの主要判例

昭和40年5月26日東京地判(文化学院非課税通知事件)を契機として、以降、信義則に関する税務訴訟は飛躍的に増加する¹¹¹。信義則の諸論点について一般的見解を示す判例も増えてくるが、結論的には信義則の適用を否認するものが大半である。

1. 信義則の法的根拠について

大阪地裁昭和45年5月7日判決¹¹²は、信義則は「法の根底に存する正義の観念から生ずるもの」とし、富山地裁昭和49年5月31日判決¹¹³では、信義則は「あらゆる分野における法に内在する一種の条理の表現とみるべき」とした。また、札幌地裁昭和52年11月4日判決¹¹⁴では、信義則は「正義の一体現」、東京地裁昭和54年3月29日判決¹¹⁵では「正義の理念に由来するもの」とし、東京高裁昭和59年2月29日判決¹¹⁶は「法の根底をなす正義の観念に基づく原則」とする東京地裁昭和58年5月16日原判決¹¹⁷をそのまま引用した。信義則の適用要件に関する最初の判例である最高裁昭和62年10月30日判決(酒類販売業者青色申告事件)¹¹⁸では、正義の理念に基づくとした。なお、福岡高裁昭和54年2月28日判決¹¹⁹は正義のほか衡平の理念に基づくことを明示した。

2. 信義則の法的性格について

¹¹¹ 乙部哲郎「租税判例における信義則の展開」神戸学院法学第27巻第3号(平成10年)49及び68頁。

¹¹² 行政事件裁判例集21巻5号780頁。

¹¹³ 行政事件裁判例集25巻5号655頁。

¹¹⁴ 判例時報896号24頁。

¹¹⁵ 訟務月報25巻7号1809頁。

¹¹⁶ 行政事件裁判例集35巻2号210頁。

¹¹⁷ 行政事件裁判例集34巻5号746頁。

¹¹⁸ 判例時報1262号92頁。

¹¹⁹ 税務訴訟資料104号543頁。

神戸地裁昭和 49 年 2 月 6 日判決¹²⁰では、信義則は「法の一般原理であって」といい、京都地裁昭和 59 年 3 月 30 日判決¹²¹では「法の一般原理であるから」といい、信義則の法の一般原理性を明示した。また、札幌地裁昭和 50 年 6 月 24 日判決¹²²の「あらゆる法の分野における法に内在する法原則」、静岡地裁昭和 51 年 11 月 2 日判決¹²³の「あらゆる法の分野に普遍的に妥当する」、昭和 52 年 11 月 4 日札幌地判の「あらゆる法分野にわたって認められる」というのは、いずれも信義則の法の一般原理性を暗に認めるものと解される¹²⁴とされている。昭和 62 年 10 月 30 日最判(酒類販売業者青色申告事件)も「法の一般原理である信義則の法理」といつている。

3. 信義則の租税法への適用について

昭和 45 年 5 月 7 日大阪地判は、信義則は正義の観念から生ずるものである以上、公法の分野においても等しく妥当する法原則である一方、信義則を適用したため違法な結果を容認することになるような場合には、その適用が慎重になされねばならないことは当然であると述べ、法律による行政や租税法律主義等との関係については信義則の適用に慎重であるべきとした。名古屋地裁昭和 48 年 12 月 7 日¹²⁵判決は、複雑化した租税法規が難解なものとなっている現在、しかも申告納税を建前とする制度上、国民は税務官庁の指導助言を信頼して行動せざるをえないが、この指導助言を信頼して行動した国民の利益は、これを保護すべき特別の事情がある場合には信義則の適用を拒否すべきではなく、また、この事情の有無は具体的事案に即し、租税法律主義、租税負担の公平の諸原則との衡量の上で決すべきであると述べており、租税法令の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、信義則の適否は租税法律主義等との比較衡量によるべきとした。昭和 49 年 5 月 31 日富山地判でも、租税法律主義の原則も信義則の適用を否定すべき根拠とはならないと考えられるため、納税者の利益が課税庁側の信義則違反の行為によって害され、これを保護すべき特別の事情がある場合には、租税法律主義、租税負担の公平等の諸原則との衡量の上で、信義則の適用を決すべきであると述べ、信義則の適否は租税法律主義等と

¹²⁰ 税務訴訟資料 74 号 364 頁。

¹²¹ 行政事件裁判例集 35 卷 3 号 353 頁。

¹²² 税務訴訟資料 82 号 238 頁。

¹²³ 税務訴訟資料 90 号 445 頁。

¹²⁴ 乙部哲郎・前掲注(42) 331 頁。

¹²⁵ 判例時報 739 号 71 頁。

の比較衡量によるべきとした。

仙台高裁昭和 50 年 1 月 22 日判決（金属マンガン事件）¹²⁶は、信義則は「実質的に相対立する利益双方の調整を目的として本来法規上許されるべき権利の行使を抑制するものであるから、その適用は厳格、慎重になされなければならない。」と述べ、信義則の適用に慎重な見解を示した。一方、昭和 50 年 6 月 24 日札幌地判では、信義則は「あらゆる法の分野における法に内在する法原則と考えられるのであって、これを租税法に限って、排除すべきものとする根拠はない。」として、三つの適用要件を示した。

昭和 52 年 11 月 4 日札幌地判では、信義則は「正義の一体現としてあらゆる法分野にわたって認められるものであり、これを特に租税法の分野においてのみ適用がないとする根拠はない。しかし国民に対する課税の平等や負担の公平ということも正義の理念のあらわれであって、かかる要素を尊重すべきことは勿論である。したがって、租税法の分野における信義則の適用の要件は、あの正義とこの正義と、二つのものの間の重要度の衡量の結果において定められる。」と述べ、比較衡量によるべきものとした。また、昭和 58 年 5 月 16 日東京地判では、禁反言の法理ないし信義則は、法の根底をなす正義の観念に基づく原則であるから、租税法律関係においてもその適用があると解すべきである。そのためには、一定の要件を満たすことが要請されると「一般原理性からの要件吟味説」的な見解を示した。さらに、東京地裁昭和 61 年 11 月 27 日判決¹²⁷では、納税者の「信頼を保護しなければならないとするに足るだけの特段の事情があるときは、例外的に、その信頼の保護が考えられねばならず、他に適切な手段がない以上、信義則により、その信頼に基づく確定申告等をそのまま是認しなければならないことも考えられないではない」と述べ、信義則の適用は例外的であるべきとした。

以上のような判例の動きを経て、昭和 62 年 10 月 30 日最判（酒類販売業者青色申告事件）が登場する。事案の概要は次のとおりである。

青色申告の承認を受けている兄が営む酒類販売業を事実上中心になって運営してきた実弟（かつ養子）が、昭和 45 年まで兄名義で青色申告を行い、それ以降は自らの名で、青色申告承認を受けることなく昭和 50 年まで青色申告を続け税務署長に受理されてきたが、税務署長は、兄の相続税の調査で実弟が青色申告の承認を受けていないことを知り、これを理

¹²⁶ 行政事件裁判例集 25 巻 5 号 655 頁。

¹²⁷ 税務訴訟資料 154 号 691 頁。

由に、昭和 51 年 3 月、昭和 48 年分と昭和 49 年分につき実弟が行った申告は白色申告であるとして更正処分を行った。税務署長が違法な青色申告を受理し続けることで形成した信頼を、信義則の下でどこまで法的に保護すべきであるかが当該更正処分の取消訴訟において争いとなった。

判決は、租税法律関係の下で信義則を適用して課税処分を取り消す場合もあり得るが、租税法律主義の原則が貫かれる租税法律関係においては、信義則の適用について慎重でなければならず、租税法の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情がある場合に、初めて信義則の適用の是非を考えるべきであり、そのような特別の事情があるか否かの判断にあたっては、少なくとも、次の諸点の考慮は不可欠のものであるとした。

- 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て、行動したこと
- ③ 表示に反する課税処分が行われ、そのため納税者が経済的不利益を受けたこと
- ④ 表示を信頼し行動したことにつき、納税者の責めに帰すべき事由のないこと

本判決は、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きながら、租税法分野での信義則適用は慎重でなければならず、納税者の信頼を保護しなければ正義に反するような特別の事情がある場合に、初めて信義則適用の是非を考えるべきとして、その特別の事情の判断にあたり少なくとも考慮すべき諸点を判示しており、「比較衡量説」に近いものと考えられる。いずれにしても、本判決は、最高裁としては、初めて租税法における信義則の意義、根拠、性格、適用関係等に包括的に論及しており、以降の判例に極めて大きな影響を与えたものである。

4. 信義則の適用要件について

信義則の適用の是非を検討するにあたって考慮すべき点に触れている判例が増加した。

昭和 50 年 6 月 24 日札幌地判では、

- ・ 行政庁の表示を信頼して行為することが一般的見地から無理からぬ事情があること
- ・ その表示によって相手方が利害関係を変更したこと
- ・ その信頼を裏切られることによって相手方が不足の損害を蒙る場合

には、信義則上、その信頼利益は保護されなければならないとした。

昭和 51 年 11 月 2 日静岡地判では、

- ・ 課税庁の表示を信頼して行動することが一般的見地から無理からぬことと考えられる事情がある場合に、
- ・ 納税者が当該表示を信頼して一定の行動をとったところ
- ・ 後になって課税庁が当該表示に抵触する処分をし、
- ・ このために納税者が不測の損害を蒙るような場合

には、信義則上納税者の信頼は保護されなければならないものと考えられるとした。「後になって課税庁が当該表示に抵触する処分をし」という要件は判例として初めて挙げられたものと思われる。

昭和 52 年 11 月 4 日札幌地判では、

- ・ 納税義務者が信頼した行政庁側の行動(すなわち誤った内容を明らかにすることは勿論、その行動がいかなる手続や方式によりなされたものであるか等)
- ・ 行政庁側の行動を納税者が信頼したことが正当な理由を持つか否か
- ・ 信頼して行為しあるいは行為しなかったことによる不利益の内容
- ・ その不利益を回復する場合における他の納税者との均衡の程度

等、諸般の事情を検討したうえ総合的に判断されることが必要であるとしたが、最後の要件「その不利益を回復する場合における他の納税者との均衡の程度」は、それまでにみられなかったものである。

東京地裁昭和 54 年 3 月 29 日判決¹²⁸では、

- ・ 租税行政庁が納税者に対して信頼の対象となる公の見解を示したこと
- ・ 納税者の信頼が保護に値するものであること
- ・ 納税者が租税行政庁の当該見解を信頼し、それに基づいて何らかの行為をしたこと

の各要件を充足する事実がなければならないとしたが、これらの要件は、既述した金子教授が挙げられている要件と同様である。

昭和 58 年 5 月 16 日東京地判では、

- ・ 租税行政庁が納税者に対して信頼の対象となる公の見解を表示したこと
- ・ 納税者が租税行政庁の見解の表示を信頼したことがやむを得ないと認められる場合であることを要すると考えるべきであるとした。

横浜地裁昭和 62 年 3 月 18 日判決¹²⁹では、

¹²⁸ 訟務月報 25 巻 7 号 1809 頁。

- ・ 税務官庁がその責に帰すべき事由により、納税者に対し、信頼の対象となる公的見解を表示し、
- ・ 納税者がその表示を信頼し、その信頼に基づいて何らかの行為をし、
- ・ この信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被った場合であって、かつ、
- ・ 納税者に何ら責に帰すべき事由がなく、

課税の公平、平等を考慮してもなお、納税者の信頼を保護すべき特段の事情が存する場合に限って、その信頼に反する課税庁の処分に信義則を適用しうるものというべきとした。

信義則の適用要件に関係する以上のような判例の動きを経て、昭和 62 年 10 月 30 日最判（酒類販売業者青色申告事件）で、既述のような 4 つの「考慮すべき諸点」が最高裁において示されたのである。当該諸点をみても、直前の昭和 62 年 3 月 18 日横浜地判を踏襲していることがうかがえる。ただし、本判決は、特別の事情がある場合に初めて信義則の適用の是非を考えるべき段階に至ると読める点及び「少なくとも」と前置きして諸点の考慮は不可欠としている点¹³⁰において、信義則の適用要件を示したそれまでの判例とは趣を異にしているといえよう。

なお、本判決の差戻控訴審福岡高裁昭和 63 年 5 月 31 日判決¹³¹では、本判決にいう適用考慮要件について、「納税申告は、納税者が…申告書を提出することによって完了する行為であり、税務署長による申告書の受理及び申告税額の収納は…申告内容を是認することを何ら意味するものではない。また…青色申告書により納税申告したからといって…青色申告の承認申請をしたものと解しうるものでないことはいうまでもなく、税務署長が納税者の青色申告につき…確認を怠り、翌年分以降青色申告の用紙を…送付したとしても、それをもって…青色申告書の提出を承認されたもの…でないことも明らかである。そうすると…本件処分が税務署長の実弟に対して与えた公的見解の表示に反する処分であるということとはできない…。また、青色申告制度…の特典…が与えられないため、本来の納税義務を負担したことをもって、重大な経済的不利益ということとはできず、本件処分が著しい経済的不利益を与えたということとはできない…。さらに、実弟は元税務職員であり、青色申告の承認が必要なことは十分知っていたし、相続税対策の一環として、営業資産の従前よりの自己への帰属を装うために、自己名義の承認手続きをしないまま兄名義の青色申告を引き継ぐ形をとったとの推認もあながちできないではなく、実弟が税務署長の行為を信頼しそ

¹²⁹ 税務訴訟資料 157 号 894 頁。

¹³⁰ 酒井克彦『ステップアップ租税法―租税法解釈の道しるべ―』（財経詳報社、平成 22 年）300～301 頁。

¹³¹ 税務訴訟資料 164 号 927 頁。

の信頼に基づいて行動したとは到底いいがたく、その行動は実弟自身の責めに帰すべき事由によるものといわなければならない。以上のとおり、本件処分について信義則に反するという特別の事情があるものということとはできない。」と判示した。

第四節 昭和 62 年 10 月 30 日最判から現在までの判例・学説

一 昭和 62 年 10 月 30 日最判から現在までの主要学説

1. 信義則の法的根拠について

平成 10 年、乙部哲郎教授は「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つて信義則やそのほかの法理を底礎と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。」¹³²と論じられた。

2. 信義則の法的性格について

平成 10 年、乙部哲郎教授は「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…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…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。」¹³³と述べられた。また、平成 22 年に酒井克彦教授は「一般法理である信義則」¹³⁴とされた。

3. 信義則の租税法への適用について

平成 10 年、乙部哲郎教授は「信義則の適否は、個別具体的な事案において、租税法律主義自体とであれその一内容をなすといわれる合法性原則とであれ、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。…個別法律規定の遵守およびそこで定める法的価値か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」¹³⁵と論じられた。また平成 22 年、酒井克彦教授は「租税法律主義の下、特に合法性の原則との

¹³² 乙部哲郎・前掲注（42）326～327 頁。

¹³³ 乙部哲郎・前掲注（42）331～332 頁。

¹³⁴ 酒井克彦・前掲注（130）286 頁。

¹³⁵ 乙部哲郎・前掲注（42）341～342 頁。

関係を強調すれば、信義則の適用は消極的にならざるを得ず、信義則が適用されるとしてもその範囲には自ずと厳格な制限が加えられるべきであると解される。この点、租税法律主義の要請する合法性の原則にいう『法』には一般法理である信義則が包摂されていると思われるが、そのようには理解しない向きが多いのではなかろうか。そこでは、合法性の原則にいう『法』とは、信義則のような一般法理とは別なところの具体的な実定法が想定されているのかもしれない。」¹³⁶と述べられた。

4. 信義則の適用要件について

平成 10 年、乙部哲郎教授は、一般に、行政庁側への信義則の適用要件は次のようにまとめることも可能であろうと述べられた¹³⁷。

- ① 行政庁側の公的な言動があったこと（信頼の対象適格性）
- ② 相手方がこの公的言動は適法又は存続すると正当に信頼したこと（信頼の正当性）
- ③ 相手方の信頼が法的保護に値すること（信頼の法的保護）

なお、酒井克彦教授による適用要件に関連した論述¹³⁸があるが、これについては次章・第二節及び第五章・第二節で触れることとする。

二 昭和 62 年 10 月 30 日最判から現在までの主要判例

昭和 62 年 10 月 30 日最判（酒類販売業者青色申告事件）以降も信義則に関する税務訴訟は多いが、当該判決の影響を強く受けているものが多い¹³⁹。

1. 信義則の法的根拠について

昭和 62 年 10 月 30 日最判の影響を受け、東京高裁平成 3 年 6 月 6 日判決¹⁴⁰をはじめとして、信義則は正義の理念に基づくことを示す判例が多くなる。例えば、東京高裁平成 7 年 10 月 19 日判決¹⁴¹は昭和 62 年 10 月 30 日最判と同一の表現である。

¹³⁶ 酒井克彦・前掲注（130）286 頁。

¹³⁷ 乙部哲郎「租税法と信義則（3）―判例を中心に―」神戸学院法学第 28 巻第 3 号（平成 10 年）56 頁。

¹³⁸ 酒井克彦・前掲注（130）他。

¹³⁹ 乙部哲郎・前掲注（58）152 頁。

¹⁴⁰ 税務訴訟資料 183 号 864 頁。

¹⁴¹ 行政事件裁判例集 46 巻 10・11 号 967 頁。

ただし、福岡高裁平成2年7月18日判決¹⁴²は「あらゆる分野における法に内在する条理の表現」とした。

2. 信義則の法的性格について

昭和62年10月30日最判の影響を受け、東京高裁平成5年5月31日判決¹⁴³の信義則は「法の一般原理の一つである」をはじめとして、信義則が法の一般原理であることを明示する判例が多くなる。

3. 信義則の租税法への適用について

昭和62年10月30日最判以後の税務訴訟は、当該判決を明示的に援用するか、明示的に援用しないが同様の一般的見解を示すものが続き、判例の傾向が定まってきた。

ただし、神戸地裁平成8年2月21日判決¹⁴⁴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という「法律」に内在すると述べ、「適用肯定説」に近い非常にまれな判例である。

4. 信義則の適用要件について

昭和62年10月30日最判以後は当該判決と同様の表現をとるものが続き、判例の傾向が定まってきた。例えば、宗教法人が収益事業としていなかった収入に関する東京地裁平成7年1月27日判決¹⁴⁵は、昭和62年10月30日最判と同一の表現をとっている。

昭和62年10月30日最判以後、実際に租税事件に信義則を適用しうる事例は極めて例外的なものに限定されることになる。

第五節 小括

1. 信義則の法的根拠について

信義則の法的根拠につき、法的安定性に求めるものも僅かにあるが、「正義・公平(衡平)・条理」とする学説が多数である。判例においても、信義則が「正義・公平(衡平)・条理」

¹⁴² 訟務月報 37 巻 6 号 1092 頁。

¹⁴³ 判例タイムズ 851 号 188 頁。

¹⁴⁴ 訟務月報 43 巻 4 号 1257 頁。

¹⁴⁵ 行政事件裁判例集 46 巻 1 号 9 頁。

の要請に基づくというものが多いが、法的根拠を明示せず直接的に信頼保護に言及する判例も少なくない。

2. 信義則の法的性格について

学説上、信義則の法的性格は「法の一般原理である」という見解が大勢であり、通説とみられる。判例は、法の一般原理性を明示するものが多く、「あらゆる法分野に内在する」等として、法の一般原理性を暗に認めるものも少なくない。特に昭和 62 年 10 月 30 日最判以降は、法の一般原理性を明示するものが支配的となる。

3. 信義則の租税法への適用について

信義則を租税法の分野に適用できるか否かについては、戦前戦後を通じて様々な学説及び判例が登場した。これらをおおまかに類型化してみると次のようになろう。

- ① 租税法律主義の要請等から信義則の適用そのものを否定する見解（適用否定説）
- ② 信義則の適用を認めても租税法律主義に抵触しないとする見解（適用肯定説）
- ③ 納税者利益を保護すべき特別の事情がある場合には信義則の適否は租税法律主義との比較衡量によるべきとする見解（比較衡量説）
- ④ 信義則の法の一般原理性から適用を否定せず慎重な所定要件吟味を求める見解（一般原理性からの要件吟味説）

この他に、塩野宏教授・鍋沢幸雄教授による「租税法律主義との抵触が生じる場合の信義則の救済機能を賠償に限定する見解」（賠償救済説）があるが、これは、前記類型の「租税法律主義等の要請から信義則の適用そのものを否定する見解」（適用否定説）を前提にして生まれた技術的な見解と考えられ、他の見解と並列させるよりも適用否定説の中に包含されるものと捉えた方がよいのではなかろうか。

前記②③④は「適用を否定しない見解」としてまとめうるが、学説上はこの「適用を否定しない見解」が大勢で、前記①の「適用そのものを否定する見解」は少ないといえる。そして、「適用を否定しない見解」のうち、「比較衡量説」が台頭していき、さらに「一般原理性からの要件吟味説」が勢いを増していったといえよう。このような学説の流れの中で、田中二郎博士が昭和 11 年から法実証主義を修正・補充する信義則の重要性に鑑み適用を肯定する見解を主張されたこと、また適用肯定説、適用否定説が交錯する中で、原龍之介博士が、昭和 13 年の段階で比較衡量的見解を先駆的に論じられたことが非常に印象深く、

岡博士の見解は戦後の学説・判例に大きな影響を与えたものといえよう。また、信義則適用の有無は、租税法律主義の一面たる合法性の原則を貫くか、もう一面たる法的安定性＝信頼の保護の要請を重視するかという租税法律主義内部における価値の対立の問題であるとした金子宏教授の見解も、その後に影響を与えたものとして特筆されよう。

判例においても、前記②③④の「適用を否定しない見解」が大勢で、前記①の「適用そのものを否定する見解」は少ない。また、「適用を否定しない見解」のうち適用に肯定的な見解はそれほど見当たらず、「比較衡量的な見解」と「一般原理性からの要件吟味的な見解」によるものが大部分を占めている。このような判例のうち、信義則の根拠・性格・適用等の論点につき一般的見解を示した最初の租税判例である昭和40年5月26日東京地判(文化学院非課税通知事件)は、信義則を理由に税務当局の課税処分を無効とした点で画期的なものであり、また、初めて租税法における信義則の意義、根拠・性格、適用関係等に包括的に論及した昭和62年10月30日最判(酒類販売業者青色申告事件)は、それ以降の判例に極めて大きな影響を与えた。

4. 信義則の適用要件について

昭和40年5月26日東京地判(文化学院非課税通知事件)は、わが国判例として初めて信義則適用の要件の問題を明示したものと認められる。本判決で示された吟味されなければならない諸点は、その後登場する我が国の学説・判例の内容に強い影響を与えたと考える。

学説では、昭和43年、中川一郎博士が西ドイツの連邦財政裁判所の判例等を取りまとめ、信義則が適用されるために充足される必要がある要件を七つ示されたのが最初とみられる。昭和49年、品川芳宣教授は、信義則が適用される場合の要件を税務当局と納税者との接触の時間的な順序に従って整理し、すべて充足される必要がある要件を五つ提示された。昭和51年、金子宏教授は、信義則が適用されるためにすべて充たされなければならない要件を三つに要約された。

判例では、昭和50年6月24日札幌地判、昭和51年11月2日静岡地判、昭和52年11月4日札幌地判、昭和54年3月29日東京地判、昭和58年5月16日東京地判、昭和62年3月18日横浜地判等で、それぞれ信義則が適用される場合の諸要件が示された。

信義則の適用要件に関係する以上のような学説・判例の動きを経て、昭和62年10月30日最判(酒類販売業者青色申告事件)で、既述のような四つの「考慮すべき諸点」が最高裁において示されたが、当該最高裁判決は、特別の事情がある場合に初めて信義則の適用の

是非を考えるべき段階に至ると読める点及び「少なくとも」と前置きして諸点の考慮は不可欠としている点で、信義則の適用要件を示したそれまでの判例とは趣を異にしている。

その後は昭和 62 年 10 月 30 日最判と同様の表現をとるものが続き、判例の傾向が定まってきたが、当該最高裁判決以後、実際に租税事件に信義則を適用しうる事例は極めて例外的なものに限定されることになる。

信義則の適用要件吟味の際の論点については、主として第五章・第二節において検討するが、「信頼の対象となる公的見解の表示に該当するものは何か」という信義則の最初の適用要件に係る論点については、先に次章において検討することとしたい。

第三章 税務当局の見解の表示と信義則

前章でみた信義則に関する税務訴訟では、税務相談での税務職員の回答等の「税務当局の見解」に関するものが多いが、そのほとんどが「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」という信義則の最初の適用要件を充足しないとして、結果的に納税者側の敗訴となっている現実がある。このため本章では、税務相談での税務職員の回答や文書回答手続による回答等、各種の税務当局の見解に関する議論を紹介した上で、それらが公的見解に該当するか否か、納税者の保護・救済の対象となるものか否かについて、信義則の適用要件との関連から考察する。

一般に税務当局の見解といわれるものには、「法令解釈通達」、「事務運営指針」、「法令解釈に関する情報」、「事前照会に対する文書回答手続による回答」の他、いわゆる「質疑応答事例」や「タックスアンサー」等がある。また、「税務相談における税務職員の回答・指導・助言」、「税務職員の執筆・監修による書籍等」及び「調査結果についてのお知らせ（申告是認通知）」もこれらに類するものと考えられ、本章において取り上げる。

第一節 法令解釈通達、事務運営指針及び法令解釈に関する情報

一 意義

「法令解釈通達」とは、国家行政組織法に基づいて国税庁長官が国税局長等に対して発する命令であり、国税局及び税務署の職員は、その事務の遂行に際してこれに拘束されることになる。難解な税法をわかりやすくするために作成されており、国税局や税務署の職員が実務の指針としているものである。ただし、法令解釈通達は税法の一解釈に過ぎないので、通達に法的拘束力があるわけではない。

また「事務運営指針」は国税庁における事務手続・運営に関する準則である。法令解釈通達と同様に事務運営指針も国家行政組織法により国税庁長官が国税局長等に発する命令であり、国税局・税務署の職員は事務の遂行に際してこれに拘束される。したがって、事務運営指針の法的性質は通達に他ならない¹⁴⁶とされている。

¹⁴⁶ 増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリング役割」COE ソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ COESOFTLAW-2005-1(平成 17 年)12 頁。

これに対し、「法令解釈に関する情報」は、必要に応じて国税庁の各部課によって各種の課税情報が作成され、国税庁ホームページに掲載されているものである。その示達先は明示されておらず、その法的根拠や性格も不明である¹⁴⁷とされている。

二 納税者の保護・救済の対象となるものか

1. これまでの議論

● 肯定的見解

昭和 33 年、下山瑛二教授は、通達は法的拘束力を付与しえないものであることを強調した田中二郎博士の論説¹⁴⁸をあげられた上で、通達に現実に依拠して行為をした者に対する救済面からの考察のため禁反言の問題点を整理・紹介され、「なんの救済方法もあたえられずに、通達に善意で依拠したものが放置されておかれるということも、おかしいことである。…通達に行政のもたらす弊害の規制と、それを善意で依拠したものに対する救済は…実践的には実現不可能なことがらではない。」¹⁴⁹と述べられた。また、昭和 41 年、金子宏教授は「通達には各種のものがあるが、その中で租税実体法に関する解釈通達が最も重要である」とされた上で、「それは、もちろん法規としての性格をもつものではなく、その法的性質は行政組織の内部において上級行政庁から下級行政庁に対してなされる指令ないし命令にすぎないが、実際問題としては、ほとんどあらゆる税務行政が通達に依拠して行われるため、市民の納税義務に影響するところが多い。…通達は、税務行政の公定解釈という意味をもち、納税者は現在通用している公定解釈に依拠して私法上の意思決定を行うから…税務行政庁は租税法の解釈につき自己の発した通達に拘束されそれに反した解釈はなしえない」¹⁵⁰と論じられた。

大阪地裁昭和 45 年 5 月 12 日判決（古ゴルフボール物品税通達事件）¹⁵¹は、通達の変更と信義則に関する最初の判例とみられるものである。事案は、物品税賦課処分の取消訴訟

¹⁴⁷ 日本税理士会連合会・税制審議会(会長)金子宏・(会長代理)品川芳宣「納税者からみた税務行政の今日の問題点について—平成 17 年度諮問に対する答申—」(平成 18 年 3 月 27 日)6 頁。

¹⁴⁸ 「通達そのものとしては、法令とは、その性質を異にし、あくまで、上級行政庁の下級行政庁等に対する法令の解釈基準又は取扱準則的な性質をもつに止まるものであって…人民に対して拘束力をもつものではない。」(田中二郎「法律による行政—行政通達の使用とその限界」自治研究第 33 巻第 7 号 3 頁以下)

¹⁴⁹ 下山瑛二「英米行政法における Estoppel」法学雑誌 4 巻 3・4 号(昭和 33 年)147～148 頁。

¹⁵⁰ 金子宏・岩波講座「現代法 8」(昭和 41 年)『租税法理論の形成と解明 上巻』所収(有斐閣、平成 22 年)23～24 頁。

¹⁵¹ 行政事件裁判例集 21 巻 5 号 799 頁。

において、通達に基づいて同業者は非課税の取扱いを受け原告も非課税の指導を受けてきたことを理由に、原告が課税処分は信義則に違反すると主張したものである。判決は、原告の加工行為は物品税法上の「製造」に該当するものと判断したものの、次のように、旧通達に該当する部分については原告の請求を認め、課税処分の一部を取り消した。「昭和34年7月1日物品税基本通達には、消費者提供の古物に改造を施す場合には製造として取り扱わない旨の規定がなされ、この通達実施後は製造者が消費者から直接古ゴルフボールの提供を受けそれに加工した場合には製造として取り扱わず物品税も課税されていなかった。ところが、昭和38年3月19日に通達が改正され、消費者提供の古物の補修も製造とみなして課税することになったので、課税庁は遡って昭和35年、36年度分にも課税することとしてきた。通達は、上級行政庁が下級行政庁に対し、法令の運用方針又は取扱準則を示し、また法令の解釈基準を明らかにすることによって行政事務処理を統一的、合理的に、また円滑に処理することを目的にするものであって、下級行政庁を拘束するに止まり、法規たる性格を有するものでないことはもとよりのことである。しかしながら、通達によって示達された内容が税務行政一般において実現されているに拘らず、しかも或る個別具体的場合につき当該通達が定める要件を充実しているものに対し、通達に反して納税者に不利益な課税処分をするならば、本件のような間接税たる物品税の場合における税額は本取引価格の中に折り込まれるのであるから、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拘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。したがって、旧通達に規定する加工行為に該当するものに対応する税額を取消すべきである。」

昭和49年、品川芳宣教授は「税法の解釈を統一する目的をもって発せられる解釈通達は、その大半は一般に公表されており、単に下級官庁や所管職員を拘束するのみならず、事実上納税者をも拘束し、その意味では準法規的性格を有していることも否めない。特に、…各税法の基本通達については原則として一般に公表されており、その傾向が最も強いものである。従って、かかる通達は、税務官庁の表示行為の中で最も納税者の信頼に価するものの一つであろうから、信義則適用上の公的見解の表示に該当するといえよう」¹⁵²と述べられた。そして、平成18年の日本税理士会連合会・税制審議会の答申においては、「国税

¹⁵² 品川芳宣「税法における信義則の適用について—その法的根拠と適用要件—」税務大学校論叢8号(昭和49年)42頁。

庁長官が発出する法令解釈通達及び事務運営指針は、その法的根拠や性格からみて、納税者の保護及び救済の対象となる課税当局の公的見解に当たることは明らかである。したがって、これに反する課税処分は納税者の保護・救済の対象となる。なお、その性格からみて納税者に不利益となる内容に変更された場合に、その通達等を遡って適用することは許されない。なお、国税庁の各部課から発せられる法令解釈に関する情報は、その法的根拠は不明であるが、一般にも公表されていることからみると、法令解釈通達や事務運営指針に準ずるものと考えられる。」¹⁵³とされた。

なお、平成5年、松沢智教授は「租税行政庁の示した解釈の『通達』が正しいかどうか法のメスによる吟味を経ることなく、一応正しいものとして実施される。だから、『通達』は…事実上の拘束力を持つのである。」¹⁵⁴と述べられた。

● 否定的見解

名古屋地裁昭和57年8月27日判決¹⁵⁵は、所得税基本通達の変更に関するものである。事案は、大部分を借入によって取得した土地を売却し譲渡所得を申告したが、その更正請求期間経過後に所得税基本通達の変更があり、変更後の通達によれば借入利息を取得価額に含めることができるため、原告が過払所得税の還付を求めて提訴したものである。判決は、旧通達に明白な法解釈の誤りがあったと即断できない以上、旧通達にもとづく「税務指導を信義則にもとる行為と評価するわけにはいか」ず、変更後の「通達を…本件申告につき例外的に遡及適用…しなければならない義務が信義則上存すると認めることも困難である」とした。また、平成10年、乙部哲郎教授は「『通達』への信頼保護の可能性…に…疑問がある。その理由は、租税法令の適用及びその前提となる解釈は、厳密には個々の納税者しかもその個別の課税要件事実ごとに異なりうるはずであるが、通達は納税者一般に共通して租税法令の解釈・適用を定める点で抽象的性格を免れず行政解釈としての正確性に欠けることなどにある。」¹⁵⁶と論じられた。

なお、東京地裁平成20年9月10日判決¹⁵⁷は、過去に発出された通達がその後廃止されている場合の考え方に関するものである。事案は、租税特別措置法26条1項に規定する医業に柔道整復業が含まれないとしていた昭和31年発出の通達が平成12年に廃止されていることか

¹⁵³ 日本税理士会連合会（税制審議会）・前掲注（147）7頁。

¹⁵⁴ 松沢智『租税実体法の解釈と運用—法律的視点からの法人税法の考察—』（中央経済社、平成5年）4頁。

¹⁵⁵ 行政事件裁判例集 33 卷 8 号 1725 頁。

¹⁵⁶ 乙部哲郎「租税法と信義則（1）—判例を中心に—」神戸学院法学第 27 巻第 4 号（平成 10 年）33～34 頁。

¹⁵⁷ <http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20090327173208.pdf>（最終アクセス：平成 25 年 1 月 9 日）。

ら、当該通達を根拠として同項の規定を解釈することは憲法84条に違反するとして、原告が所得税の更正処分の取消を求めたものである。判決は、「課税庁が法律の解釈につき通達を発出したとしても、当該通達自体が法規の性質を有するものとして課税の根拠になるものではなく、また、課税庁が当該通達を廃止したとしても、当該通達に係る解釈に影響を及ぼし得る関係法律の改廃又は社会事情の変更がなく、当該解釈が引き続き課税の根拠となる法律の解釈として相当と認められるものであれば、その廃止によって当該解釈に係る法律の根拠が失われるものではなく、憲法84条違反の問題が生ずるものでもない」とした上で、本件通達は、立法の趣旨、経緯等及び関係法律の規定等を根拠として導かれる同項の解釈を確認的に関係機関に示達したものであり、本件通達自体が法規の性質を有するものとして課税の根拠になるものではなく、また、本件通達発出後、同項の解釈に影響を及ぼし得る関係法律の改廃又は社会事情の変更は見受けられず、本件通達に示された同項の解釈が引き続き同項の解釈として相当と認められる以上、本件通達の改廃の有無にかかわらず、その解釈は引き続き法律上の根拠に基づくものであるから、その解釈に基づいて課税を行うことは憲法84条に違反しないとした。

2. 考察

おもうに、「法令解釈通達」には、国税局や税務署の職員の事務遂行(税務調査等)を拘束することから、納税者や担当税理士に対し法令解釈通達に適合した税務処理を「結果的に」強制する側面がある。平成12年、品川芳宣教授も、通達は納税者や裁判所を拘束するものではないとした上で「しかしながら、このような論理は講学上の形式論に過ぎない。国税局や税務署の職員の事務遂行を拘束し一般にも公表されているのであるから、現実の税務執行においては…税務通達の存在によって税務官庁と納税者間の税務上の法律関係が成り立っている」¹⁵⁸と現実にも目を向けて述べられている。この点から、従来から一般にも公表され、納税者や担当税理士に対し、それに適合した税務処理を結果的に強制する面を有する法令解釈通達は、実質的にみて納税者の保護・救済の対象となる課税当局の公的見解に当たると解すべきである。

また「事務運営指針」は税務行政の執行に係るものであるが、その法的性質は通達に他ならないため、法令解釈通達と同様に納税者の保護・救済の対象となる課税当局の公的見解に当たると解すべきである。

¹⁵⁸ 品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」税理43巻14号(平成12年)5頁。

「法令解釈に関する情報」は、その内容をみでみると、法人課税課情報、審理室情報、調査課情報、一部改正した法令解釈通達の趣旨説明、その他の情報となっており、一義的には国税局や税務署の職員に知らせるべきものであるが国税庁ホームページにも掲載されるものである。このように、国税庁ホームページに掲載される形で一般にも公表されている点がポイントであり、法令解釈通達とは異なるものであるがそれに準ずるものとみるべきであろう。これらの点について前記日本税理士会連合会・税制審議会の答申の結論は適切であり、特に法令解釈に関する情報について法令解釈通達や事務運営指針に準ずるものとみたのは英断と考える。

第二節 事前照会に対する文書回答手続による回答

一 意義

租税手続における事前照会とは、納税者からの個別事案に関する質問に応じて、将来の行為や取引につき税務当局が公定解釈を発出する制度である。租税手続における事前照会の特徴は、税務当局と納税者との間のコミュニケーションを通じて事実関係の解明ないし法解釈を行う¹⁵⁹ところにあるとされている。

平成 13 年 9 月からわが国においても、納税者が実際に行う取引に係る税法上の取扱いが不明な場合には、税務署や国税局において事前照会に応じている¹⁶⁰。このうち、文書による回答を求める旨の申出があった場合には、一定の要件の下に文書による回答が行われる。これが、「事前照会に対する文書回答の事務処理手続について(事務運営指針)¹⁶¹」に基づく「事前照会に対する文書回答手続による回答」である。当該照会及び回答の内容は、他の納税者の予測可能性の向上に役立つよう、国税庁ホームページに掲載される。

いわゆる事前照会に対する文書回答は、その手続に関する事務運営指針に基づいて国税

¹⁵⁹ 手塚貴大「租税手続における事前照会」租税法研究 37 号(平成 21 年 7 月) 45 頁。

¹⁶⁰ 金子宏・前掲注 (150) 24～25 頁において、金子教授は、高度に複雑化した社会で次々発生するであろう新しい取引の租税効果について知りたいという納税者の要望に答えるためには、アメリカにおけるアドバンスト・ルーリングに相当する制度をわが国でも採用すべきことを昭和 41 年の時点で既に提案されていた。

¹⁶¹ 「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について(事務運営指針)」(最終改正)平成 23 年 3 月 31 日課審 1-2 外。

庁又は国税局が実施する行政サービスと位置付けることができる。

① 対象となる取引

この手続の対象になるのは、申告期限前(源泉徴収等の場合は納付期限前)の事前照会であり、実際に行われた取引等又は将来行う予定の取引等で個別具体的な資料の提出が可能なもので、その取引等に係る税務上の取扱い等が、法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等において明らかになっていないものとされている。

また、対象にならないものとして次のものが挙げられている。

- ・ 仮定の事実関係や複数の選択肢がある事実関係に基づくもの(一つの照会文書において前提としている事実関係が複数のもの)
- ・ 個々の財産の評価や取引等価額の算定に関するもの
- ・ 税の軽減を主要な目的とするもの
- ・ 同族会社等の行為又は計算の否認等に関わる取引等、通常の経済取引としては不合理と認められるもの
- ・ その他、文書回答手続による回答が適切でないと認められるもの

② 処理期間

回答について期間の定めは設けられていないが、回答は、受け付けた日から原則3か月以内の極力早期(審査に必要な追加的資料の提出や、照会文書の補正に要した期間を除く。)に行うよう努めることとされている。

③ 手数料

無料である。有料化すると特定の者への個別サービスの性格が強まってしまうとの懸念から有料は見送られている。

④ 公表

照会内容及び回答内容が、原則として回答後2か月以内に公表される。ただし、照会者からの申出により、最長1年間は公表しないこともできる。なお、照会者から申出がない限り、照会者名は公表されない。

⑤ 回答の法的拘束力

わが国の文書回答手続は、法律の規定に基づいて特別の法的地位を与えられたものではなく、納税者サービスの一環として行われるものであることから、その回答内容について

何らかの特別な法的拘束力が生ずるものではない¹⁶²とされている。

⑥ 異議申立て等

回答内容に不服がある場合や国税の申告期限等までに回答が行われないことなどに対して不服がある場合であっても、不服申立ての対象とはならない。

二 納税者の保護・救済の対象となるものか

1. これまでの議論

● 否定的見解

平成15年に鈴木孝直氏は「事前照会の場合、事務運営指針で納税者サービスの一環であるとされており、国税庁による回答は行政庁による行政処分には該当しないことが示されている。したがって、文書回答はこれまでも行われてきた納税者の個別の取引に対する課税庁による税法の適用等に関する個別通達や口頭回答の延長線上にある。すなわち、納税者に課せられた申告義務の履行援助として行われるインフォーマルな助言である。その結果、回答それ自体は国税庁・納税者・裁判所のいずれに対しても拘束力を持たず、また、基本的には租税法律関係における信義則適用の問題とは無関係と考えられる」¹⁶³と述べられた。

● 肯定的見解

平成16年に上斗米明(当時の国税庁課税部審理室長)氏は個人的見解として、「事前照会に対する文書回答手続による回答は納税者の保護・救済の対象となるものかという点に関して、文書回答の場合には、一般的な質疑が記載されている個人的な著作物と異なり、課税当局から納税者に対する公的な見解として回答がなされるため、税務官庁が納税者に対して公の見解を示したことという信義則の最初の要件を満たすものと考えられ、さらに他の要件次第では、信義則の適用もあり得ることとなろう」¹⁶⁴、と述べられた。

また同年、酒井克彦教授は、それまでの事案で公の見解の表明ではないとされた具体的理由と文書回答手続の関係を検証された上で、「文書回答手続による回答が、なお公の見解

¹⁶² 上斗米明「文書回答手続の見直しについて—グローバルスタンダードな納税者ガイダンスの整備に向けて—」税研(平成16年5月)20頁。

¹⁶³ 鈴木孝直「事前照会手続の整備の現状と今後の方向性」経営と経済第83巻第1号(平成15年6月)121頁。

¹⁶⁴ 上斗米明・前掲注(162)20頁。

の表明に当たらないとするには無理があるといわざるを得ない」¹⁶⁵と述べられ、平成 22 年にも「国税庁が…文書回答手続…の適用対象を拡充した現在において、十分な資料提供を前提とした照会体制を整え、責任ある当局によって発出される文書回答を、信頼の対象となる『公的見解』の表明でないことが、今日的に妥当性を有する見解であるとは考えづらいのではないだろうか。」¹⁶⁶とされた。

さらに日本税理士会連合会・税制審議会の答申においては「事前照会に対する文書回答手続による回答は、納税者から関係資料の提出を求め、取引等の事実関係を確認した上で行うものである。したがって、行政サービスとして行われているものではあっても、照会した当事者からみれば、課税当局の公的見解である。このため、納税者の保護・救済の対象となる課税当局の見解に当たるが、現行の文書回答手続は、納税者及び課税当局のいずれに対しても拘束力はないものとされている。なお、同手続による回答は、一般にも公表されることからみると、照会事例と同様の取引等を行う他の納税者においても課税当局の公的見解に当たると解することができる」¹⁶⁷とされた。

2. 考察

おもうに、わが国の「事前照会に対する文書回答手続による回答」は、納税者に課税関係を判断する上で必要な事実関係の具体的記載を含めた必要な資料の提出を求め、所定の手続きを経て審査・検討した上、その回答を一般にも公表する点がポイントであり、納税者の保護・救済の対象となる課税当局の見解に当たるとみるべきである。

この点、日本税理士会連合会・税制審議会の答申が、照会者の立場からみて課税当局の公的見解であるとしたのは適切であり、特に、照会事例と同様の取引等を行う他の納税者においても課税当局の公的見解に当たると解したことは高く評価されよう。

第三節 質疑応答事例及びタックスアンサー

一 意義

「質疑応答事例」は、納税者に対する行政サービスの一環として、納税者からの照会等

¹⁶⁵ 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢 44 号(平成 16 年 6 月 30 日)645～648 頁。

¹⁶⁶ 酒井克彦『ステップアップ租税法―租税法解釈の道しるべ―』(財経詳報社、平成 22 年)290 頁。

¹⁶⁷ 日本税理士会連合会(税制審議会)・前掲注(147) 7 頁。

に対して税務当局が口頭で回答した事例等のうち、他の納税者の参考となるものを国税庁ホームページにおいて税金の種類別に掲載されているものである。国税庁ホームページでは、税目別かつ項目別に選択したり、キーワード検索バーから検索することで調べることができる。

また、「タックスアンサー」は、国税庁が運営する、税に関するインターネット上の税務相談室で、納税者に対する行政サービスの一環として、よくある質問に対する一般的な回答を税金の種類ごとに行っている。国税庁ホームページに掲載され、質疑応答事例と同様、税目別かつ項目別に選択したり、キーワード検索バーから検索することで、税金に関して知りたいことを調べることができる。

二 納税者の保護・救済の対象となるものか

1. これまでの議論

日本税理士会連合会・税制審議会の答申では、国税庁の公表する「質疑応答事例」及び国税庁が実施している「タックスアンサー」は、文書回答手続による回答と異なり、納税者から事実関係を聴取して回答したものではない。一般的かつ通常生じ得る事例についての税務の取扱いを解説したものであり、課税当局の公的見解ではあるが、納税者の個別事例について質疑応答事例等の内容がすべて保護・救済の対象となるものではない¹⁶⁸とされた。

2. 考察

「質疑応答事例」は、納税者からの照会等に対し税務当局が口頭回答した事例等のうち、他の納税者の参考となるものを国税庁として検討した上でホームページに掲載し一般に公表しているものといえることから、課税当局の公的見解には該当するものと解する。ただし、「事前照会に対する文書回答手続による回答」のように、納税者に課税関係を判断する上で必要な事実関係の具体的記載を含めた必要な資料の提出を求めて審査・検討するものではないから、質疑応答事例がすべて保護・救済の対象となる公的見解とするのは適切ではない。このような観点から、質疑応答事例のすべての回答の末尾に、どの時点における法令・通達等に基づいて作成しているかを断った上で「この質疑事例は、照会に係る事実

¹⁶⁸ 日本税理士会連合会（税制審議会）・前掲注（147）7頁。

関係を前提とした一般的な回答であり、必ずしも事案の内容の全部を表現したものではありませんから、納税者の方々が行う具体的な取引等に適用する場合においては、この回答内容と異なる課税関係が生ずることがあることにご注意ください。」と注記が入れられていると考える。

「タックスアンサー」は、よくある質問に対する一般的な回答であるが、国税庁が検討の上、ホームページに掲載し一般に公表している点から、課税当局の公的見解であるといえる。ただし、その内容をみると、質疑応答事例とは異なり、個別の事実関係は想定しない一般的な税務知識の記述¹⁶⁹となっており、これによって納税者と揉めることは想定されず実害はないとみられるため、日本税理士会連合会・税制審議会の答申においては質疑応答事例と同様に括られているが、タックスアンサーは納税者の保護・救済の対象となる公的見解と解してよいのではなかろうか。

第四節 税務相談における税務職員の回答・指導・助言

一 意義

税務相談における税務職員の回答・指導・助言は、税務署に対する申告のため納税者からもちかけられた税金に関する相談等に対して、納税者に対する行政サービスの一環として税務職員が行った回答・指導・助言をいう。

現在では、各税務署への電話相談のうち一般的なものは、税金の種類を選択した上で電話相談センターに転送され、経験豊かな税務相談官によって、より質の高い回答が迅速になされる体制となっている。また、具体的に書類や事実関係を確認する等、面接による相談が必要な場合には、所轄税務署において予約制で受け付けが行われている。また、個人の確定申告期間中には、税務署内において申告相談が行われているほか、税務署外に相談会場を設けて行われる申告相談もある。

二 納税者の保護・救済の対象となるものか

1. これまでの議論

¹⁶⁹ 国税庁も「簡易定型的な税金に関する情報」といつている。

税務相談による回答・指導・助言に関しては、判例がすこぶる多い。以下代表的なものを示してみたい。

● 否定的見解

最高裁が信義則の適用要件を示す以前の判例のうち、例えば大阪地裁昭和43年6月24日判決¹⁷⁰の事案は、所得税の税務相談において大阪国税局協議団¹⁷¹神戸支部長から一時所得として申告すればよいという意見を得たことから、原告はそれを信じて申告したが、一時所得ではなく事業所得と認定した所得税更正処分を受けたため、原告が信義則違反を主張したものである。判決は「その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したとは言い難い」ということも一つの理由として信義則違反を否認した。これは、税務相談による回答・指導・助言等と信義則に関する最初の判例とみられるもので、税務相談において相談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言い難いという事実認定による理由で信義則違反を否認したものである。

また、千葉地裁平成2年10月31日判決¹⁷²の事案は、税務相談において税務署国税調査官から、納税者たる歯科医師とその子とで医療所得を折半で申告した方が有利である旨の助言を受けたことからそのように申告したが、当該所得はすべて納税者に帰属するという所得税更正処分を受けたため、当該納税者が信義則違反を主張したものである。判決は「一般に納税相談は相談者の一方的な申立てに基づきその申立ての範囲内で税務署の判断を示すだけで具体的な調査を行うものではないことを考慮すれば、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うべきであろう」とした。これは、最高裁が信義則の適用要件を示した後の判例であり「信頼の対象となる公的見解」に触れている。税務相談は相談者の一方的な申立ての範囲内で税務署の判断を示すものであるため、その回答等は信頼の基礎となる公的見解にはならないことを指摘したものである。

● 肯定的見解

既述の昭和52年11月4日札幌地判の事案は、東京国税局調査課長がその執務室で行った税務相談において、不動産の売却益から5年以上前に発生した繰越欠損金を控除できる旨の回答を原告が得たことから更正の請求を行ったが、当該繰越欠損金の控除は不可能とする更正請求棄却決定を受けたため提訴に至ったものである。判決は、「税務行政の円滑

¹⁷⁰ 税務訴訟資料 53 号 134 頁。

¹⁷¹ 協議団は、シャープ勧告に基づき各国税局長及び国税庁長官の付属機関として創設され、不服申立処理のほか税務相談も担当していた。昭和45年5月に国税不服審判所に改組された。

¹⁷² 税務訴訟資料 181 号 206 頁。

な遂行のため税務相談のはたしている重要性に鑑みれば、それが法的に拘束を与えないまでも事実上拘束あるいは大きな影響を与える場合があることが推認できるのであって、そうであれば、税務相談における税務当局ないしその職員の指導、回答といえども、全く責任の埒外に置かれるとするのは妥当ではなく、納税者が信頼した行政庁側の行動、信頼したことが正当な理由を持つか、納税者の不利益の内容、その不利益を回復する場合における他の納税者との均衡の程度等諸般の事情の総合的判断の下で、自らの指導ないし回答の内容に拘束される余地がある」とした。これは、税務相談の果たしている重要性から信義則適用の可能性を積極的に示唆した最初の判例であり、税務相談の果たしている重要性から、税務職員による回答・指導には何らかの責任がありうることを指摘したものである。

● 原則否定・条件付き肯定の見解

日本税理士会連合会・税制審議会の答申においては、納税相談等における税務職員の口頭による回答、指導、助言等は、課税当局の公的見解の一種であるが、その実施方法の実態からみると、税務職員の「意見」にすぎないことが多く、必ずしも納税者の保護・救済の対象となるものではない。ただし、納税者から関係資料が提出されるなど十分な情報提供があった場合の回答、指導等は、納税者の保護・救済の対象となる見解に当たることになる¹⁷³とされた。

2. 考察

判例をみると税務相談室による回答等のケースが目立つが、そもそも税務相談室は、協議団が昭和 45 年に国税不服審判所に改組された機会に、税務相談や税務に関する苦情などに積極的に応ずる体制を確立するため、国税局に新設されたものである。国税局の税務相談室には税務相談及び苦情の処理を専担する税務相談官が配置され、昭和 48 年から全国の主要な税務署内に税務相談室の分室が開設された。したがって、税務相談自体、税務署によるイベントであり、税務署長等責任ある立場にある者が承認・決定して行われているものである。税務のプロである税務職員の税務相談による回答等¹⁷⁴は、税務相談を利用する側からすれば、単なる意見とは到底思われず信頼できる回答等と認識するのが通常であろう。しかしながら、相談者が客観的な事実関係の全体について完全に説明するケースはそ

¹⁷³ 日本税理士会連合会（税制審議会）・前掲注（147）7 頁。

¹⁷⁴ 藤原雄三「租税判例における禁反言の法理」北海学園大法学研究 11 巻 2 号（昭和 50 年）321 頁によれば、既存事実として表示した場合、「専門家の意見、確信の表示」は例外として禁反言の適用要件の一つたる表示の存在を充足することになるとされている。

れほどないと想定され、回答等をする税務職員側からすれば、複雑な事例では回答すること自体にリスクを感じているのではなかろうか。

したがって、税務署長等責任ある立場にある者が承認・決定して行われている税務相談における、個人的見解ではない税務のプロとしての税務職員の回答等は、税務当局の公的見解の一種と考えるが、必ずしも納税者の保護・救済の対象となるものではなく、相談者から十分な情報提供があった場合の回答等のみ、納税者の保護・救済の対象となるという日本税理士会連合会・税制審議会の答申は、相談者・税務職員双方のバランスを考慮した絶妙な結論であり、首肯し得るものである。

この場合、税務相談における税務職員の回答、指導、助言が納税者の保護・救済の対象となるケースについて、例えば次のように明らかにしておくことが大切であろう。

- ・ 税務相談等で納税義務者が事実の隠ぺいや虚偽の報告をしていない場合
- ・ 税務相談等で納税義務者が十分な事実関係の説明を行っている場合

第五節 税務職員の執筆・監修による書籍等

一 意義

税務職員の執筆・監修による書籍等というのは、税金に関して税務職員が執筆したり監修したりした市販の書籍や税務専門誌等における解説をいう。

二 納税者の保護・救済の対象となるものか

1. これまでの議論

● 否定的見解

東京地裁平成9年4月25日判決(平和事件)¹⁷⁵の事案は、税務職員がその官職を明示している著作物・解説書において、個人から同族会社への無利息貸付は課税対象にならないことが記述されていたため、原告の顧問税理士は税務当局がそのような見解を採っていると解し、原告は雑所得なしと申告した。ところが税務署は同族会社の行為計算の否認を適用して、本件貸付けにより原告に利息相当分の雑所得が生じたと認定し所得税の増額更正処分

¹⁷⁵ 判例時報 1625 号 23 頁。

をしたため、原告が信義則違反を主張したものである。判決は「公的見解の表示とは…行政活動の一環として正式にされたものでなければならないものというべきである。」「文献は、税務官庁の担当者の手になるものであり、かつ、個人から法人への無利息貸付けは一般に課税対象とはならない旨の記述がみられるものではあるが…通常想定される一般的な税務事例に即した解説書の性質を有する私的な著作物というほかなく、…公的見解の表示と同視することはできない」として信義則違反を否認した。

また、日本税理士会連合会・税制審議会の答申においては、税務職員の執筆・監修による書籍は、個人の責任において著わされたものであり、その内容は課税当局の見解ではないといわれている。しかしながら、個人的な著作物とはいえ、現職の公務員が著わしたものである以上、単なる個人的な見解であるというのは疑問である¹⁷⁶とされた。

● 否定的ではない見解

既述した平成20年9月10日東京地判では、廃止された通達に示されていた解釈が廃止後も税務当局の公的見解として維持されていることを推認する根拠として税務職員の執筆による文献を取り上げ、「平成15年に公刊された東京国税局の職員の執筆に係る同規定の解説…の文献には、本件通達と同旨の説明が記載されており、…このことから、本件通達に示された同項の解釈が本件通達の廃止後も税務当局の公的見解として維持されていることが推認されるということができる」とした。

2. 考察

現在の税務職員の執筆・監修による書籍等には「文中意見にわたる部分は個人的見解である」旨が必ず表明されており、当該書籍等は「信頼の対象となる公的見解」にはなりえないが、税務当局の在職者名で執筆等が行われていることから、読者たる納税者に予測可能性を与える上で一定の役割を果たしているものであろう。しかし、平成時代になってから、職員の執筆・監修による書籍の内容を信頼して行った申告が否認され、かつ、加算税の課税処分を受けるという事例が目立ってきている。こうした書籍を単なる個人的な見解としてかたづけしてしまうと、税務行政に対する不信感が募ることになりかねない。そのような意味から、税務職員の執筆・監修による書籍等は、納税者の保護・救済の対象となる公的見解ではありえないが、単なる個人的な見解でもない点に考慮が必要である。と同時に、読者たる納税者も、自己責任原則の観点からこうした書籍等の情報を利用すべきこと

¹⁷⁶ 日本税理士会連合会（税制審議会）・前掲注（147）7頁。

を再認識すべきである。

なお、税務職員の執筆・監修による書籍等のうち、財務省主税局総務課課長補佐以下が目次においてその肩書(例えば、主税局税制第一課課長補佐等)を示して毎年執筆している「改正税法のすべて」(財団法人日本税務協会)は、どう理解すべきであろうか。

「改正税法のすべて」は、税法の改正に関する財務省(かつては大蔵省)主税局の立案者による解説書として、昭和39年度から一冊の書物にまとめられ市販されているもの¹⁷⁷である。一般に権威があるとされており、その内容からすると世間一般的には公的な著作物とみなされているのではないかと思われる。

公的見解として必要な要件に関して、判例では、例えば「税務署長その他責任ある立場にある者の正式の見解の表示」といったように限定的に解される傾向にあるが、信義則の適用有無を判断するに当たって重視すべきは、税務行政内部の権限ないし責任の所在ではなく「権限・責任のある者による見解の表示であるかの如き外観を呈しているかどうか」である¹⁷⁸という見解があり、きわめて妥当な見解だと考える。この点からして、「改正税法のすべて」は、現在の税務職員執筆・監修による書籍には必ず入っている「個人的見解である」という断り書きもなく、財務省ホームページに同一内容のものが載せられる(これは書籍より半月ほど早く公表されている)。したがって、財務省主税局総務課課長補佐以下が目次においてその肩書を示して執筆している「改正税法のすべて」は財務省の見解という外観を呈しており、納税者の保護・救済の対象となる公的見解と解すべきであろう。

第六節 調査結果についてのお知らせ(申告是認通知)

一 意義

「調査結果についてのお知らせ」というのは、国税に関する実地の調査を行った結果、全ての税目・期間について非違がなく、かつ指導事項がない場合に、実務上通知する書面をいう。かつての「法人税額等の申告是認通知書」も、確定申告書の内容が現在までの調査の結果によると適正と認められ申告是認の処理をした旨を知らせる税務署長名で発出される書面であり、「調査結果についてのお知らせ」と同様のものである。

¹⁷⁷ 井上一郎「改正税法のすべて(昭和21年(I))」税務大学校論叢 20号(平成2年)609頁。

¹⁷⁸ 谷口勢津夫『税法基本講義』(弘文堂、平成22年)70頁。

なお、国税通則法の改正により平成 25 年 1 月以降は、税務調査終了の際の手續として、更正決定等をすべきと認められない場合には「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」がなされている。「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」というのは、国税に関する実地の調査を行った結果、更正決定等をすべきと認められない場合に、税務署長等が納税義務者に対し、その時点において更正決定等をすべきと認められない旨を通知する書面をいう(国税通則法第 74 条の 11 第 1 項参照)。

「調査結果についてのお知らせ」(申告是認通知)は、調査した税目・課税期間がについて非違がなく、かつ指導事項がない場合に、実務上通知されたが、「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」の有無は、指導事項がある場合でも、税目・課税期間ごとに判断され、非違がない税目・課税期間は通知されることになっている。

二 納税者の保護・救済の対象となるものか

1. これまでの議論

● 肯定的見解

昭和 42 年、中川一郎博士は、申告是認通知は租税債務関係の確定の確認であると考えらるべきであろうから、当然に信義則の適用要件の一つを充足すべきであり、納税者がこの通知を信頼することに正当性がないという考え方は、申告是認通知により納税者をわな(trap)におとし入れることである¹⁷⁹と論じられた。

● 否定的見解

大阪地裁昭和 42 年 5 月 30 日判決(申告是認通知後の課税処分事件)¹⁸⁰の事案は、同族会社において従業員の同社への長期貸付債権としてその譲渡等に厳しい制約がある決算賞与を損金計上したことも含め申告是認通知を受領したので、以降の 2 事業年度において同

¹⁷⁹ 中川一郎「申告是認通知後のこれに反する更正処分と禁反言の法理(信義誠実の原則)」シュトイエル 68 号(昭和 42 年)15~20 頁。

¹⁸⁰ 行政事件裁判例集 18 巻 5・6 号 690 頁。大阪高裁平成 11 年 1 月 26 日判決(税務訴訟資料 240 号 274 頁)

も「税務官庁からの書面による申告是認通知でさえも、何ら法律上の根拠があるものではなく、納税者に対する便宜の供与のための事実上の行為であって、納税者に対し法律上の効果を発生させるような行為ではない。これは、税務官庁がそれまでの調査結果に基づいて、納税者の申告に対する一応の見解を表明するものにすぎないのである。」として、同様の否定的見解を示している。

様の決算賞与を支給し損金処理をして申告した。ところが、申告是認通知を受けた事業年度に遡って3事業年度の申告が否認され更正処分されたため、同社は当該処分につき禁反言の法理に照らし許されないと出訴した。判決は「申告是認通知は、税務官庁の事務上の便宜ならびに納税者に対する便宜の供与のための事実上の行為であって、納税者に対する法律上の効果を生ぜしめるような行為ではなく、それまでの調査にもとづいて納税者の申告に対する所轄税務官庁の一応の態度を表明するものにすぎないから後にこれに反する行政処分が行われたからといって禁反言の法理に反するということとはできない」として、一部を除き同社の請求を棄却した。

また、品川芳宣教授は「申告是認通知書を発出する…行為は納税者に対する便宜の供与にほかならない。しかし、法人税の調査は一旦実地調査が終わった後でも新しい資料に基づいたり、あるいはその他の必要からする調査が課税の除斥期間内はいつでもありうるわけであり、当該法人の申告に関し課税すべき新しい事実が発覚するかわからない。かかる申告是認通知書の性格…からいって、原則として、申告是認通知書はこの要件の対象となる公的見解の表示には該当しないと解すべきであろう。換言するならば、申告是認通知書の発出は、税務署長名でなされるところから広義の公的見解の表示であると解しても、その通知書は、もともと以後更正処分を受けることはないという納税者の信頼の対象にはなり得ないものであるから、この第一の要件にいう公的見解の表示であるとは認めがたい。」¹⁸¹と主張された。

さらに、平成10年、乙部哲郎教授は「申告是認通知の法的性格は一般に…諸判例が指摘するとおりであり、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ないということについて正当な信頼は認められないであろう。」¹⁸²と述べられた。

2. 考察

おもうに、例えば納税義務者の行った決算賞与の損金処理について税務調査を実施し、税務署として検討した結果、調査終了時点において是認通知書を出したわけであるから、その後に当該納税義務者の申告に関して課税すべき新しい事実や資料が出てこないかぎり、その是認した処理をくつがえすことは理不尽である。「現在までの調査によると」という

¹⁸¹ 品川芳宣・前掲注(152)52～53頁。

¹⁸² 乙部哲郎「租税法と信義則(3)完一判例を中心に」神戸学院法学第28巻第3号(平成10年)59頁。

のは、その後に課税すべき新しい事実や資料が出てくる可能性があるために付け加えられていると解釈すべきではなかろうか。

したがって、「調査結果についてのお知らせ」（申告是認通知）は、税務調査という実地調査を行い税務当局側として検討した上、税務署長名で発出されるものであるから、税務当局の公的見解には該当する。しかし、すべてが保護・救済の対象となる公的見解に該当するわけではなく、税務調査後に当該納税者の申告に関して課税すべき新しい事実や資料が出てきていない場合に限って、納税者の保護・救済の対象となると解すべきであろう。

また、従来、「調査結果についてのお知らせ」（申告是認通知）は法令上の規定がなかったが、既述のように、国税通則法の改正で平成 25 年 1 月以降「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」として書面により通知することが法令化されており、「更正決定等をすべきと認められない旨の通知」は法律の規定に基づきなされるものとなっているため、明らかに公的見解である。

第七節 小括

「法令解釈通達」は、納税者等に対し、それに適合した税務処理を結果的に強制する面を有するから、実質的にみて納税者の保護・救済の対象となる課税当局の公的見解に当たると解すべきである。また「事務運営指針」は、その法的性質は通達に他ならないため、法令解釈通達と同様に解すべきである。「法令解釈に関する情報」は、一義的には国税局や税務署の職員に知らしめるべきものが一般にも公表されており、法令解釈通達とは異なるものであるがそれに準ずるものとみるべきであろう。

「事前照会に対する文書回答手続による回答」は、納税者に課税関係を判断する上で必要な事実関係の具体的記載を含めた必要な資料の提出を求め、所定の手続きを経て審査・検討した上でその回答を公表するものであるから、納税者の保護・救済の対象となる課税当局の見解に当たるとみるべきである。

「質疑応答事例」は、国税庁として検討した上で公表しているものであるから課税当局の公的見解に該当すると解するが、「事前照会に対する文書回答手続による回答」のように必要な事実関係の具体的記載を含めた資料により審査・検討したものではないから、すべてが保護・救済の対象となる公的見解であると解するのは適切ではない。「タックスアンサー」は、質疑応答事例とは異なり、個別の事実関係は想定しない一般的な税務知識の

記述となっているため、納税者の保護・救済の対象となる公的見解と解してよいのではなかろうか。

「税務相談等における税務職員の口頭による回答、指導、助言等」は、利用する側からすれば、信頼できる回答等と認識するのが通常であろうが、回答等をする側からすれば、相談者が事実関係につき完全に説明しているのか危惧しながら回答しているのではなかろうか。この点から、税務相談による回答等は税務当局の公的見解の一種だが、相談者から十分な情報提供があった場合の回答等のみ、納税者の保護・救済の対象となるという日本税理士会連合会・税制審議会の答申は首肯し得る。

「税務職員の執筆等による書籍等」は、納税者の保護・救済の対象となる公的見解ではありえないが、単なる個人的な見解でもない点に配慮が必要である。と同時に、読者たる納税者も、自己責任原則からこうした書籍等の情報を利用すべきことを再認識すべきである。ただし、財務省主税局総務課課長補佐以下が目次においてその肩書を示して執筆している「改正税法のすべて」は財務省ホームページに同一内容のものが載せられており、納税者の保護・救済の対象となる公的見解と解すべきであろう。

「調査結果についてのお知らせ」（申告是認通知）は、税務調査という実地調査を行い税務当局側として検討した上、税務署長名で発出されるものであるから、税務当局の公的見解には該当する。しかし、すべてが保護・救済の対象となる公的見解に該当するわけではなく、税務調査後に当該納税義務者の申告に関して課税すべき新しい事実や資料が出てきていない場合のみ、納税者の保護・救済の対象となると解すべきであろう。

第四章 諸外国におけるアドバンス・ルーリング制度

前章において、納税者の予測可能性を高めるため導入された「事前照会に対する文書回答手続」につき考察したが、これは、いわゆるアドバンス・ルーリングに関する先進諸国の取組み事例を踏まえて導入されたものである。アドバンス・ルーリングとは、納税者がある取引をしようとする場合に、その取引についての税法上の効果について事前に権限ある税務当局に照会をし、これに対し文書で回答を得る制度である。

複雑な取引や新しい取引が増加した近時において税務当局の解釈への依存度は高まっており、この点からも文書回答手続は重要である。本章では、次章における納税者と税務当局との安定した関係維持のための提言に向け、文書回答手続のさらなる改善の方向を探るべく、諸外国におけるアドバンス・ルーリング制度¹⁸³を確認し、わが国の現在の文書回答手続との比較を行う。

第一節 諸外国におけるアドバンス・ルーリング制度について

一 アメリカにおけるアドバンス・ルーリング

アメリカのルーリングには種々のものがあるが、わが国の事前照会に対する文書回答手続による回答に類似しているものは「レター・ルーリング」である。

このレター・ルーリングは、納税義務者からの特定の事実関係に係る照会に対し、内国歳入庁が税法の解釈や適用につき文書の形で回答するものである。レター・ルーリングによって、納税義務者は計画している取引の税の影響を事前に知ることができ、税負担が自らの予想よりも重い場合には計画の中止や変更ができるため、レター・ルーリングは「課税の分野における予測可能性と法的安定性の維持に大いに役立つ」¹⁸⁴といわれている。

アメリカにおけるアドバンス・ルーリング制度は、1938年(昭和13年)の税制改正により導入されたが、現在のような制度が開始されたのは1953年(昭和28年)とされている。1976

¹⁸³ アメリカ・イギリス・ドイツ・フランス・オーストラリア・カナダ・オランダ・スウェーデン・韓国のアドバンス・ルーリング制度については、酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢 44 号(平成 16 年 6 月 30 日)527～580 頁に詳しい。現地調査等を含めた有益な紹介が行われている。

¹⁸⁴ 金子宏・研究情報基金「多国籍企業の諸問題」(平成 6 年)『租税法理論の形成と解明 上巻』所収(有斐閣、平成 22 年) 159 頁]。

年(昭和51年)からは、内国歳入法第6110条が導入され、その内容が公表されるようになっている¹⁸⁵。

レター・ルーリングの法的根拠は、内国歳入法7805条において「財務長官は本編の執行のため全ての必要なルールと規則を定めるものとする」とされていることに基づく。財務省規則はルーリング等の趣旨について「取引等に対する税務取扱いに関する問い合わせに対し、健全な税務行政の運営のため適切な時に回答することが、内国歳入庁の実践である」と定めているほか、様々なガイダンスの定義やそれらに係る手続等を定めている¹⁸⁶。

① 対象となる取引

納税者の特定の事実関係に係る将来予定している取引及び完了した取引のうち申告書が提出されていないものが対象となる。

なお、租税回避や税の軽減を主たる目的とするものは対象外とされている。

② 処理期間

当局は、事前照会の申請を受け取ってから 21 日以内に照会者と申請の手続に関する事項について協議を行うこととされているが、回答期限についての定めはない¹⁸⁷。通常、レター・ルーリングの発出までには、60 日～90 日かかるといわれている¹⁸⁸。

③ 手数料

当初は無料であったが、ルーリングの申請を削減して事務負担を軽減しコストを請求者に転嫁する目的から、1987 年(昭和 62 年)の税制改正で有料となった。

基本料は 6,000 ドル程度であるが、照会内容に応じて手数料が異なる体系となっており、低所得納税者には割引価格とする配慮がなされている。

④ 公表

当初は公表されなかったが、内容公開に関する訴訟等もあり、1977年(昭和52年)からは公表されるようになった。照会者への公表の通知後、75～90日の間にレター・ルーリングの内容及び関連資料は公表されている。公表に先立ち照会者は、納税者名、取引上の秘密等については削除を求めることができ、照会者のプライバシー等が保護されている。

⑤ 回答の法的拘束力

¹⁸⁵ 上斗米明「文書回答手続の見直しについて—グローバルスタンダードな納税者ガイダンスの整備に向けて—」税研(平成 16 年 5 月)16 頁。

¹⁸⁶ 上斗米明・前掲注(185) 16 頁。

¹⁸⁷ 上斗米明・前掲注(185) 18 頁。

¹⁸⁸ 酒井克彦・前掲注(183) 570 頁。

レター・ルーリングは照会者と内国歳入庁との間でのみ効力を有する(したがって、照会者以外の者が、あるレター・ルーリングを根拠として自分の課税上の権利を主張することはできない)。

レター・ルーリングは信義則の適用がある場合を除いて内国歳入庁を拘束しない。クロージング・アグリーメント¹⁸⁹を伴わない限り、法令解釈に誤りがあつたり、現在の内国歳入庁の見解と合致しないような場合には、内国歳入庁にはレター・ルーリングの修正・取消が認められている。また、実際の取引時の事実がルーリングの前提となったものと異なっている場合等は修正・取消が遡及適用されるが、一定の条件(実際の取引時の事実がルーリングの前提と異なっていないこと、当該ルーリングが基礎とした事実と発出後に生じた事実とが実質的に相違していないこと、適用法令に変更がないこと、ルーリングがもともとその取引のために発出されたこと、照会者が将来の取引に関してルーリングに依拠して誠実に行動しており、かつ遡及的な取消が納税者の不利益となること)を満たすならば、まれな又は通常でない状況を除き、修正・取消は遡及適用されない¹⁹⁰。

照会者に対してはレター・ルーリングは拘束性を有さない。つまり照会者は、ルーリングで示された不利な結論と異なる申告を行うこともできる。

このようにレター・ルーリングは、法令(内国歳入法)に根拠を有するが、照会者を拘束するものではなく、また信義則の適用がある場合を除いて税務当局を拘束しない(クロージング・アグリーメントは拘束する)¹⁹¹。ルーリング発行後も当局の法令解釈の変更等によりルーリングの内容の修正・取消は可能であり¹⁹²、また遡及的に適用されない条件が示されている他、ルーリングを受けた当事者以外にとって先例性が排除される等、その効力は相当程度限定がある形に仕組まれている¹⁹³。

⑥ 異議申立て等

レター・ルーリングの内容について、照会者は内国歳入庁への不服申立てを行う権利を有

¹⁸⁹ 内国歳入法 7121 条により、特定の事案や課税額に関して内国歳入庁と納税者の間において最終的に合意した契約(合意書)であり、事実に関する詐欺・不正等が発見されない限り、当該契約は法的拘束力を有し最終のものとなる。レター・ルーリング同様、内国歳入庁の歳入手続に定められている各種ガイドランスの一つである。

¹⁹⁰ 上斗米明・前掲注(185) 18～19 頁。

¹⁹¹ 神山弘行「事前照会制度に関する制度的課題《研究ノート》」経済産業研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズ(平成 22 年 6 月)5 頁。

¹⁹² アメリカでは、このような法令解釈の誤りに基づく場合のルーリングの内容の修正に係る効力は、信義則により制約を受けるわけではない旨示している判例がある。

¹⁹³ 上斗米明・前掲注(185) 19 頁。

してはいない¹⁹⁴。

二 フランスにおけるアドバンス・ルーリング

フランスのアドバンス・ルーリング制度は、1962 年(昭和 37 年)の随時事前確認にその起源を有し、立法されたのは 1987 年(昭和 62 年)である¹⁹⁵。アドバンス・ルーリングとしては、制度・対象・手続等が法令で個別に規定されている「フォーマル・ルーリング」(公式事前確認手続)と広く租税一般法典に規定されるすべての租税を対象として通達にその根拠・手続を有する「インフォーマル・ルーリング」(非公式事前確認手続)がある。

① 対象となる取引

フォーマル・ルーリング(公式事前確認手続)については、納税義務者が税の優遇措置を受けるための条件を充たしているか否かの確認を求めるものが多く、利子源泉税の免税措置、組織再編税制の適用、本社の課税所得決定のためのマージン、省エネ設備の加速度償却制度の適用等が対象とされている¹⁹⁶。なお、実際に行うことを予定している取引でなければならず、仮定的な照会や選択的な照会は対象外とされている。

インフォーマル・ルーリング(非公式事前確認手続)の対象は、納税義務者の個別事案に対する租税法規の適用に関する事項である。

② 処理期間

フォーマル・ルーリング(公式事前確認手続)もインフォーマル・ルーリング(非公式事前確認手続)も、通常 2~3 か月以上の処理期間を要しているが、租税手続法により、申請から 6 か月以内に回答がない場合は照会内容を是認する黙示的回答があったものとみなされる¹⁹⁷。

③ 手数料

フォーマル・ルーリング(公式事前確認手続)もインフォーマル・ルーリング(非公式事前確認手続)も、申請については無料である¹⁹⁸。

④ 公表

¹⁹⁴ 酒井克彦「これまでの文書回答手続の問題点と新たな見直し」税理(平成 20 年 8 月)20 頁。

¹⁹⁵ 平川英子「フランス租税行政における文書回答制度」税務事例 473 号(平成 21 年 2 月)27 頁。

¹⁹⁶ 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続をめぐる考察と提言(下)」税理(平成 20 年 3 月)106 頁。

¹⁹⁷ 酒井克彦・前掲注(183)547 頁。

¹⁹⁸ 酒井克彦・前掲注(194)20 頁。

フォーマル・ルーリング（公式事前確認手続）もインフォーマル・ルーリング（非公式事前確認手続）も、条文解釈等一定の回答は匿名処理の上、公表される¹⁹⁹。

⑤ 回答の法的拘束力

フォーマル・ルーリング（公式事前確認手続）については、ルーリングに記載された期間について租税行政庁は拘束され

ただし、現行法が改正された場合には将来にわたるルーリングの効果はなくなる。対象となった条件についての当局の解釈変更、規定変更又は事実関係の変更の場合、ルーリングは取消されることがある²⁰⁰。

インフォーマル・ルーリング（非公式事前確認手続）については、法令の根拠はないが、租税行政庁が文書で回答したものについては、租税手続法によって、照会者がルーリングに基づいて誠実に行動している限り、租税行政庁は回答を与えたルーリングと別の取扱いや課税処分を行うことはできない。また、法改正があった場合、照会者側の状況が変化した場合、当局の見解の変更があり照会者に変更点を知らせた場合、判例法の改正があり照会者にその旨を知らせた場合には、将来にわたって回答の効力はなくなるとされている²⁰¹。

このように、フォーマル・ルーリング（公式事前確認手続）であれ、インフォーマル・ルーリング（非公式事前確認手続）であれ、租税行政庁の行った回答には、「一定の条件」のもとに法的拘束力が生じる。一定の条件とは、次のとおりである。

- ・ 照会が文書によって権限ある係官に対してなされたであること
- ・ 権限ある係官によってなされた公式の回答であること
- ・ 照会者が誠実であること（誠実性とは、照会者が初回に当たり関連するあらゆる事実に関する情報を提出しており、回答の基礎となった照会の内容と実際の事実が完全に同一であり、照会者が回答に従って行動したことをいう）²⁰²

なお、回答の法的拘束力は、租税行政庁に対してのみ課されるものであり、照会者を拘束しない。

⑥ 異議申立て等

フォーマル・ルーリング（公式事前確認手続）の申請者は、税務当局が当該ルーリングの申請を拒否したり回答を撤回した場合には、提訴することができる。この場合、通常の税

¹⁹⁹ 酒井克彦・前掲注（194）20 頁。

²⁰⁰ 酒井克彦・前掲注（183）550 頁。

²⁰¹ 酒井克彦・前掲注（183）548～549 頁。

²⁰² 平川英子・前掲注（195）31 頁。

務訴訟の手続きによらず、一般公法上の訴訟として提訴することになる²⁰³。

三 イギリスにおけるアドバンス・ルーリング

イギリスのアドバンス・ルーリング制度としては、特定の将来の取引を対象とした「アドバンス・クリアランス」と既に実施された取引を対象とする「ポスト・トランザクション・ルーリング」がある。

アドバンス・クリアランスは、各税法に根拠がある事前照会制度で、特定の将来の取引に係る照会に対して租税行政庁の見解を示すものである。

ポスト・トランザクション・ルーリングは、法令に定めないルーリングで、納税者サービスの一環として行われるものである。申告前・申告後のいずれであっても照会することが可能とされている制度であり、1994年(平成6年)から試行され、1998年(平成10年)に導入された。

① 対象となる取引

アドバンス・クリアランスは、組織再編・営業譲渡に係る譲渡所得の繰延べ、自己株式・有価証券・土地譲渡・リースの取扱い、海外移転する法人の未払法人税の清算、特定のベンチャー企業への投資優遇措置等、特定の将来の取引に係る照会に対して行われ、該当する取引だけが照会の対象となる²⁰⁴。

ポスト・トランザクション・ルーリングは、あくまでも既に実施された取引を対象に行われるものであり、租税回避目的の取引は対象外とされている。

② 処理期間

アドバンス・クリアランスについては、申請から30日以内にイギリス内国歳入庁から回答がある。ポスト・トランザクション・ルーリングには処理期間に関する規定はない²⁰⁵。

③ 手数料

いずれも無料で利用することができる²⁰⁶。

④ 公表

²⁰³ 酒井克彦・前掲注(183)550頁。

²⁰⁴ 石井道遠「タックス・コンプライアンスを巡る国際的連携の動きと我が国の政策対応の在り方(試論)」経済産業研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズ(平成22年6月)32頁。

²⁰⁵ 酒井克彦・前掲注(183)541頁。

²⁰⁶ 酒井克彦・前掲注(194)20頁。

いずれも原則として公表されることはない²⁰⁷。

⑤ 回答の法的拘束力

アドバンス・クリアランスについては法的拘束力が直接法令に規定されているわけではないが²⁰⁸、取引をイギリス内国歳入庁が指定したものであること及び照会者がルーリングの審査に必要な情報を全て提供したことを要件として法的拘束力を有するとされている²⁰⁹。

アドバンス・クリアランス及びポスト・トランザクション・ルーリングは、ルーリングが発出された後に判決でルーリングに法解釈上の誤りがあったことが判明したとしても、発出されたルーリングは撤回されないこととされている。また、ルーリング発出後、発出されたルーリングの内容に関する法改正があった場合、当局は改正法に従う必要があるため、当該ルーリングに拘束されない。また、法的先例性はないと理解されている²¹⁰。

照会者は当該ルーリングに従わずに納税申告することができる。

⑥ 異議申立て等

当局が発給したポスト・トランザクション・ルーリングの内容に対する不服申立てはできない。

これに対して、アドバンス・クリアランスの申請の却下については、照会者は申請が却下されてから 30 日以内にイギリス内国歳入庁に対して、ルーリングの申請書の回付を要求することができる²¹¹。

四 ドイツにおけるアドバンス・ルーリング

1. 法的拘束力のあるルーリング(拘束力のある情報提供)

ドイツでは、将来行われる取引に関する税務判断を提供するしくみとして、もともと判例がこのような拘束力ある情報の提供可能性を承認したが、その拘束力の根拠は信義則であった。他方、学説はそれを行政行為²¹²あるいは独自の行為形式と性質決定してきた²¹³。

²⁰⁷ 酒井克彦・前掲注 (183) 541 頁。

²⁰⁸ 石井道遠・前掲注 (204) 32 頁。

²⁰⁹ 酒井克彦・前掲注 (183) 541～542 頁。

²¹⁰ 酒井克彦・前掲注 (194) 20 頁。

²¹¹ 酒井克彦・前掲注 (183) 541 頁。

²¹² 行政行為とは、行政庁が公法の領域における個々の事案を規律するために行い、かつ、直接の法的効果が行政庁外部に向けられる全ての処分・決定その他の高権的措施をいう。行政行為は、直接的な法的効果が外部に生じる点、個別的決定である点、合意に基づかない優越的な公権力行使である点に特色がある。

²¹³ 手塚貴大「租税手続における事前照会」租税法研究 37 号(平成 21 年 7 月) 47 頁。

その後、それまでの連邦財政裁判所の判決に従い、1987 年(昭和 62 年)の連邦財務省通達「信義則に基づく拘束力を伴う情報の提供」により「法的拘束力のあるルーリング」(拘束力のある情報提供)が導入され、2003 年(平成 15 年)の通達改正で、より詳細な手続きが定められた。

そして、法令上の規定としても、2006 年(平成 18 年)の連邦主義改革法により新たに一般規定として租税通則法第 89 条 2 項が設けられ、これまで判例・通達により行われてきた拘束力をもつ事前照会制度が法制度として明文化された²¹⁴。立法理由書によれば、このルーリングは行政行為という形式をもって行われるとされている²¹⁵。

① 対象となる取引

ルーリングは原則として将来予定している取引に対して発出され、仮定的な取引や他に選択肢がある取引は対象外とされている²¹⁶。

② 処理期間

標準処理期間の定めはない²¹⁷。

③ 手数料

料金は従来無料であったが、過剰利用を防止する趣旨から、近時のドイツ裁判所費用法の改正で有料となった。最低額と最高額が示された上で、照会に係る税額に応じて増額する体系となっている²¹⁸。

④ 公表

公表は行われていない²¹⁹。

⑤ 回答の法的拘束力

照会者がその回答に依存する処理を行った場合、税務当局には信義則に基づく拘束力が生じる。それまでは、税務当局は回答を撤回したり異なる法的見解を採ることができる。回答の対象ではない第三者に対しては、何らの拘束力をも生じない。

ルーリングに拘束力が生じるのは、後に実現する事実関係が申請の際に提示される事実関係と全ての重要な点において一致する場合のみである。税務当局が照会者に対して不利なルーリングを発出し、後日の税務調査等の際に当該ルーリングが適切でなかったことを

²¹⁴ 石井道遠・前掲注(204) 35 頁。

²¹⁵ 手塚貴大・前掲注(213) 47 頁。

²¹⁶ 酒井克彦・前掲注(183) 543 頁。

²¹⁷ 酒井克彦・前掲注(194) 20 頁。

²¹⁸ 手塚貴大・前掲注(213) 50 頁。

²¹⁹ 酒井克彦・前掲注(183) 546 頁。

確認した場合には、税務当局は当該ルーリングの内容に拘束されない。信義則による拘束力が生じるのは、ルーリングが「管轄する官吏」²²⁰によって発出された場合に限られる²²¹。

ルーリングは「後に実現する事実関係が提供される情報の根拠となる事実関係と相違ない場合、あるいは相違があっても僅かである場合、照会者の課税について拘束力を有する。ルーリングが現行の法律に矛盾し照会者の不利になるような結果となる場合、当該ルーリングは拘束力を有しない。」（租税情報政令第2条第1項）。コンメンタールによれば、仮にそれが法律と矛盾しても照会者に有利な場合には拘束力は法的に有効である²²²。

税務当局は「与えられた情報が誤っていることが明らかになった場合、当該ルーリングは将来に向かって撤回・変更でき」（租税情報政令第2条第3項）、そのルーリングが詐欺・脅迫・賄賂等の不正手段により得られたものである場合や重要な関係が誤りか不完全な申請により行われた場合には、その回答を遡及的に解消できる²²³。

なお、「当該ルーリングの根拠となる法規定が撤廃又は変更された時点以降、当該ルーリングを拘束する効果はなくなる」（租税情報政令第2条第2項）。

⑥ 異議申立て等

税務当局が一定期間経過してもルーリングを発出しない場合には、照会者は異議申立てをすることができ、異議申立てから1か月経過しても回答がない場合には裁判所に提訴することができる。

また、税務当局がルーリングの発出を拒否した場合も、照会者はその処分のあった日から1か月以内に異議申立てをすることができる。照会者の異議申立てが認められない場合には、裁判所に提訴することができる²²⁴。

なお、以上述べた法的拘束力のあるルーリング（拘束力のある情報提供）とは別に「法的拘束力のないルーリング」（拘束力のない情報提供）もある。

これは、税務当局が一般的あるいは個別の照会に対して出すことができる（代理人の申請は許されていない）ものである。財政裁判所の判決では、口頭のルーリングは法的拘束力を有しないと判示されている²²⁵。

²²⁰ 管轄する官吏とは、税務署を代表する者として任命された官吏、すなわち文書末尾に署名する権限のある官吏を意味し、その管轄とはルーリング発出の時点で判断される。

²²¹ 酒井克彦・前掲注（183）545頁。

²²² 石井道遠・前掲注（204）36頁。

²²³ 酒井克彦・前掲注（183）545頁。

²²⁴ 酒井克彦・前掲注（194）20頁。

²²⁵ 酒井克彦・前掲注（183）544頁。

2. 事実問題に関する合意

以上みたようにドイツにおいては、「将来行われる取引」に限定して法的拘束力のあるルーリング(拘束力のある情報提供)が法律上規定されているのであるが、「既に行われた取引」に関しても、判例・通達において、課税当局と納税義務者との間の拘束力をもつ「事実問題に関する合意」(事実上の合意ともいわれる)が認められている。事実問題とは例えば資産の耐用年数、資本的支出か否か、推計課税等であり、税務当局と納税義務者の間で経済的事実関係に関する判断につき調査し意見を交わした結果、当事者間でなされる合意が事実問題に関する合意である。

ドイツの伝統的な租税法学説及び判例は、租税請求権自体に関する納税義務者と税務行政庁との租税上の合意を厳格に否定していた²²⁶。しかし、ライヒ財政裁判所(RFH)の時代に、租税上の合意を一律に否定するのではなく、租税請求権に関する合意(法律問題に関する合意を意味していると解される)と事実問題に関する合意とを区別し、事実問題に関する合意は承認された。その後1984年までの西ドイツ連邦財政裁判所(BFH)判決の流れにおいては、租税請求権に関する合意は許されないとする路線は守りつつも、事実問題に関する合意については信義則を援用することによって積極的に法的拘束力を与える傾向が見られた²²⁷。

そして、1984年12月11日西ドイツ連邦財政裁判所(BFH)判決は、租税請求権に関する合意は租税法律主義の観点から許されないが、事実問題に関する合意は、事実関係の解明が難しい場合には認められる余地があり、その事実問題に関する合意が「明らかに不合理な結果にならないかぎり、当該規律は拘束的なものとされる。」としてその法的拘束力を認めた²²⁸。つまり、事実問題に関する合意について法的拘束力が認められる要件として、次のとおり明示したのである。

- ・管轄権のある税務行政庁が関与していること
- ・係争の法律問題をその規律対象としているのではないこと
- ・合意があきらかに不合理と思われる結果をもたらさないこと
- ・合意がなければ事実関係の解明が非常に困難になること

²²⁶ 吉村典久「ドイツにおける租税上の合意に関する判例の展開」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策(上)』(有斐閣, 平成12年)241頁。

²²⁷ 吉村典久・前掲注(226)253頁。

²²⁸ 吉村典久・前掲注(226)255頁。

ただし、法的拘束力の源については、1984年判決以降、連邦財政裁判所は、具体的な信義則適用要件の存在を審査することなしに、事実上の合意に対してそれ自体の存在から拘束力を認めている。「1991年12月4日ハンブルク財政裁判所判決では、事実上の合意をはっきりと公法契約²²⁹であると判示しており、その有効性をすべて民法の規定を準用して判断している」²³⁰。学説の多数も、当事者間が「合意をした」こと自体に着目し、それを根拠としてかかる合意を、その性質からみて「契約は守られなければならない」という原則により関係人を拘束する公法契約と理解することをもってその拘束力を承認している²³¹。

このような状況を踏まえ、連邦財務省は、2008年7月の通達「租税確定の根拠となる事実関係にかかる事実上の合意」において、事実問題に関する合意に関する要件、適用範囲、法的効果等を規定している。同通達は、事実問題に関する合意は、専ら事実関係の調査の範囲内で認められ、法的拘束力のあるルーリング（租税通則法89 条2 項）とは対照的に、既に生じた事実関係に関係するとした上で、次のように述べている。

「行政の適法性及び課税の公平性の原則に基づき、租税請求権に関する和解は認められない。しかしながら、特定の条件のもとで、事実関係の調査が困難な場合、課税の効率性の促進及び法的平和の確保のため、特定の事実関係の仮定や取り扱いについて、関係者を拘束する合意は認められる。納税義務者と財務官庁のこのような契約は、事実上の合意と呼ばれる。この事実上の合意は、連邦財政裁判所のこれまでの判例（1984 年12 月11 日、1991 年2 月6 日、1994 年9 月8 日、1995 年12 月13 日、1996 年7 月31 日）に従い、とりわけ税額査定の段階、税務調査の際や係争中の異議申立、あるいは法的手続きにおいて行われている。査察調査の際や租税刑事手続きの開始後においても合意は行われている。このような場合には、刑事手続きや過料手続きを所管する部署や検察当局が関係することになる」（国税庁仮訳による）²³²

第二節 小括

²²⁹ 公法契約とは、公法上の効果の発生を目的として、対等な当事者間の意思表示の合致によって成立する契約である。例えば、公共用地取得のための土地収用法上の協議等が該当する。

²³⁰ 吉村典久・前掲注（226）258 頁。

²³¹ 手塚貴大・前掲注（213）54 頁及び吉村典久・前掲注（226）264 頁。

²³² 石井道遠・前掲注（204）38～39 頁。

わが国の文書回答手続と対比すべき事前照会制度として、アメリカにはレター・ルーリング、フランスにはフォーマル・ルーリング(公式事前確認手続)、イギリスにはアドバンス・クリアランス、ドイツには法的拘束力のあるルーリング(拘束力のある情報提供)がある。

① 対象となる取引

アメリカ、イギリス、ドイツでは将来予定している取引に対してもルーリングが発出される。わが国の文書回答手続では導入後しばらくは「実際に行われた又は確実に行われる取引」を対象とし、将来予定している取引は対象にされていなかったが、平成20年3月7日の事務運営指針の改正で、「将来行う予定の取引等で個別具体的な資料の提出が可能なもの」は対象となった。

② 処理期間

イギリスのアドバンス・クリアランスでは申請から30日以内にイギリス内国歳入庁から回答があるが、アメリカ、フランス、ドイツでは回答期限についての定めはない。ただし、フランスでは申請から6か月以内に回答しない場合は黙認されたとみなされる。

アメリカとフランスでは、通常2〜3か月程度の処理期間を要しているが、わが国では、原則3か月以内の極力早期に回答するよう努めるとされている

わが国では、回答について期間の定めは設けられていない。

③ 手数料

手数料は現在アメリカとドイツが有料、フランスとイギリスが無料である。わが国も現在無料である。

④ 公表

ドイツとイギリスでは公表は行われていない。アメリカでは照会者名、取引上の秘密等の削除ができるとした上で公表され、フランスでは条文解釈等一定の回答は匿名処理の上、公表される。

わが国では照会者から申出がない限り照会者名は伏せて公表される。また、照会者からの申出により最長1年間は照会・回答内容を公表しないこともできる。

⑤ 回答の法的拘束力

アメリカ、フランス、イギリス、ドイツには法令の根拠のあるアドバンス・ルーリング制度があるが、わが国の文書回答手続は、事務運営指針により運用されているにすぎない。

アメリカ、フランス、イギリス、ドイツでは、原則として、発出されたルーリングに税

務当局が拘束されるが、照会者が示した事実についての誤り、適用法令の改正、当局の法令解釈の変更があれば税務当局はルーリングを無視することができる。わが国はそもそも発出されたルーリングに税務当局は拘束されない。

⑥ 異議申立て等

アメリカ、フランス、イギリス、ドイツ及びわが国では、発出されたルーリングの内容について照会者が不服申立てをする制度はない。

ドイツでは、一定期間経過してもルーリングが発出されない場合には、照会者は異議申立てをすることができる(異議申立てから 1 か月経過しても回答が無い場合には提訴できる)。

税務当局がルーリングの発出を拒否した場合、ドイツでは、1 か月以内に異議申立てを行うことができ(照会者の異議申立てが認められない場合には提訴できる)、フランスでは提訴することができる。

イギリスでは、アドバンス・クリアランスの申請が却下された場合、30 日以内に内国歳入庁に対しルーリングの申請書を回付するよう要求することができる。

わが国では、回答内容に不服がある場合や国税の申告期限等までに回答が行われないことなどに対して不服がある場合であっても、不服申立ての対象とはならない。

またドイツにおいては、将来行われる取引に限定している法的拘束力のあるルーリング(拘束力のある情報提供)とは別に、既に行われた取引に関しても、判例・通達において、課税当局と納税義務者との間の拘束力をもつ「事実問題に関する合意」が認められている。

租税請求権自体に関する納税義務者と税務行政庁との租税上の合意は租税法律主義の観点から許されないのだが、租税請求権に関する合意と事実問題に関する合意とを区別し、後者については信義則の援用ないし公法契約と性質決定することにより法的拘束力が認められている。

連邦財務省は、2008年の通達において、特定の条件のもとで、事実関係の調査が困難な場合、課税の効率性の促進及び法的安定性の確保のため、特定の事実関係の仮定や取り扱いについて、関係者を拘束する合意は認められるとして、事実問題に関する合意に関する要件、適用範囲、法的効果等を規定している。

第五章 租税法における信義則をめぐる一考察

本章では、これまでの記述から浮かび上がってきた問題点と議論を整理し、租税法における信義則適用に係る論点及びその適用要件吟味の際の論点について考察した上で、公的見解の表示要件に関する提言を試みる。また、信義則適用が否定された場合の納税者への配慮に関する提言や納税者と税務当局との安定した関係維持に向けての提言を行い、より良い税務行政に向けての一助としたい。

第一節 信義則の租税法への適用に関する考察

一 問題の所在

第一章で述べたように、信義則が租税法分野に適用できるかどうかについては、租税法律主義との関係において議論がある。本節においては、この「租税法において信義則の適用は認められるか」という論点を掘り下げて検討する。

二 これまでの議論

信義則の租税法への適用に関するこれまでの議論を、第二章の小括で類型化した見解ごとに以下確認していきたい。

1. 租税法律主義の要請等から信義則の適用そのものを否定する見解

(1) 学説

この見解に属するとみられる学説としては、まず行政法への適用に関して、昭和11年に杉村章三郎博士が、法規に対する一つの解釈基準に止まるということから法規における条項によって得た効果を信義則により動揺させることは不可能と主張されたのが最初といえるのではなかろうか。また、昭和15年、大石義雄博士も、信義則は国法に抵触しない範囲で法解釈の基準としてのみ認められ得るもので、国法に優越する信義則というものは存在しえないと論じられた。両説とも信義則は法の解釈基準に止まるという観点からその適用を否定する見解といえよう。また、昭和13年に高橋貞三博士は、法を排除して信義則が適

用されるなら、法の安定性は危険にさらされ立法による法の変動性についての作用が軽視・無視されると主張された。

租税法への適用に関する戦後の学説としては、昭和 34 年に橋本公亘教授が、合法性の原則と形式的規定遵守義務から生ずる要請は信義則に優越すると主張され、昭和 47 年、下村芳夫氏も、信義則は当事者間の契約関係を解釈補充する原理であり、租税法律主義の要請から信義則が税法解釈の補充原理として適用される余地はないのではないかとされた。同年、新井隆一教授は、租税法律主義・租税公平（平等）主義等を理由に租税法における信義則の適用は認められず、ただ解釈適用や事実認定につき税務当局に故意・過失があるときのみ適用可能と論じられた。昭和 61 年、斉藤明教授は、租税法律主義は最高法原則として信義則を支配しており、納税者の信頼を保護しようとするれば租税主義の理念は著しく阻害され、租税公平原則の実現さえも拒絶することになりかねないと論じられた。

なお、昭和 49 年に村井正教授は、一般論として信義則の適用はあり得るとする立場には立つが、租税法律主義との関係で信義則の適用要件はきわめて厳しく結果的には信義則の働く活動範囲はほとんどないと述べられ、昭和 57 年にも納税者の信頼利益が損害賠償等で救済されるかぎり信義則の適用は消極に解さざるをえないとされ、実質的には信義則の適用に否定的な見解を述べられた。

● 上記に対する反対論

租税法律主義等と衝突する場合に信義則適用を否認する見解については、平成 10 年、乙部哲郎教授による「租税法令の増大・複雑化のもとでの行政解釈への依存ということを見無視すること、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。」²³³ という意見がある。

(2) 判例

この見解に属するとみられる判例は少ないが、昭和 25 年 4 月 18 日福岡地判(贈与税年賦延納合意事件)は、税務行政処分や合意が違法である場合には租税法律主義を理由に税務行政処分の信義則違反を否認し、昭和 41 年 6 月 6 日東京地判では、「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」と判示した。

2. 信義則の適用を認めても租税法律主義に抵触しないとする見解

²³³ 乙部哲郎「租税法と信義則(2)―判例を中心に―」神戸学院法学第 28 巻第 2 号(平成 10 年)341 頁。

(1) 学説

この見解に属するとみられる学説としては、田中二郎博士が、行政法への適用に関して昭和 11 年に、法律の形式的确实性の尊重と共に、法律適用の具体的妥当性の追求、法実証主義を修正・補充するものとして信義則は重要と主張され、租税法への適用に関して昭和 43 年には、租税法律主義は信義則の適用を否定すべき根拠とはならず、信義則はあらゆる分野における法に内在する一種の条理の表現とみるべきで、租税法に限りその適用を排斥すべき根拠は見出しがたいと論じられた。

昭和 44 年、中川一郎博士は、憲法 14 条 1 項に根拠を置く信義則と憲法 84 条・30 条を根拠とする租税法律主義とは同列のものであるがその性格上果たすべき役割を異にし、競合することはあり得ないと論じられ、昭和 50 年、石田譲教授は、判例の分析から、信義則は制定法の欠缺の補充としてのみ機能し、主として予想されなかった欠缺の補充手段として機能していると述べられた。昭和 53 年、首藤重幸教授は、租税法律主義はもともと合法性と正当性を充足するものだったが、租税法規の複雑大量化により合法性と正当性が分裂したことから、税法における信義則の適用は、租税徴収面における租税法律主義の「正当性」の回復という側面をもつと主張された。

なお、昭和 52 年に南博方教授は、失効の原則についてではあるが、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・合法性の原則に矛盾抵触するものではないと論じられた。

(2) 判例

判例でこの見解に属するとみられるものはそれほど見当たらないが、例えば平成 8 年 2 月 21 日神戸地判は、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という「法律」に内在するものと判示した。

3. 納税者利益を保護すべき特別の事情がある場合には信義則の適否は租税法律主義との比較衡量によるべきとする見解

(1) 学説

この見解に属するとみられる学説としては、原龍之介博士が、行政法への適用に関して昭和 13 年に、相手方又は第三者の信頼関係を保護し信義則を適用すべきことも法治国家における当然の根本要請の一つで、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かは比較衡量により決めるべきと主張され、租税法への適用に関しては昭和44年に、納税者に対し税務当局の助言等に基づき課税・非課税が行われるという一種の信頼を与えている場合で、かつその信頼に基づき行動した納税者の利益が保護に値するものと考えられるときには、租税法律主義の修正を考え納税者の信頼保護を優先させるべきと論じられた。

昭和49年、品川芳宣教授は、信義則の適用にあたり、租税公平原則等からみて納税者が課税を免れることから他の納税者との不公平が生じないか、公平原則等に反する結果となるのを看過してまで当該納税者を保護する必要が租税正義の観念から生ずるか等の問題を慎重に吟味し、国民全体と当該納税者との相対立する利益を比較衡量せねばならないと主張された。また、昭和51年、金子宏教授は、信義則適用の有無は、合法性の原則を貫くか法的安定性＝信頼の保護の要請を重視するかという租税法律主義内部の価値対立の問題であり、利益状況によっては、この二つの価値の較量において、合法性の原則を犠牲にしてもなお納税者の信頼を保護することが必要であると認められる場合には信義則の適用が肯定されるべきと論じられた。

● 上記に対する批判説

比較衡量説については、昭和61年、大橋為宣氏が「納税者の信頼保護と租税法律主義とを天秤にかけると比較衡量説に立つとしても、納税者の経済的損失という要素までも『信頼保護』の適用要件に組み込むべきではないと思う。つまり、納税者の信頼保護という法理の趣旨及び信頼に値する税務行政の確保という機能を重視するとき、いかに税務相談（照会）を起因とした反言上の納税（非課税ないし減免税）であっても、それをもって直ちに『納税者の経済的損失』というには馴染まないからである。」²³⁴と論じられた。

また、上記金子教授の見解に対して、昭和55年、碓井光明教授は「租税法律主義は、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るのであって、民主的正当化の手続を要求するものであり、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律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思われる。」²³⁵と主張された。

(2) 判例

この見解に属するとみられる判例は多い。

²³⁴ 大橋為宣「納税者の信頼保護と租税法律主義の相剋(上)」税理29巻6号(昭和61年)115頁。

²³⁵ 碓井光明「租税法における信義誠実の原則とそのジレンマ」税理23巻12号(昭和55年)4頁。

昭和 45 年 5 月 7 日大阪地判は、信義則は公法分野でも妥当する法原則である一方、信義則適用により違法な結果を容認することになる場合にはその適用が慎重になされねばならないことは当然であると判示し、昭和 48 年 12 月 7 日名古屋地判では、租税法規が難解なものとなっている現在、国民は税務当局の指導助言を信頼して行動せざるをえないが、これを信頼して行動した国民の利益を保護すべき特別の事情がある場合には信義則の適用を拒否すべきではなく、また、この事情の有無は具体的事案に即し、租税法律主義・租税公平原則との衡量の上で決すべきであると判示した。

昭和 49 年 5 月 31 日富山地判は、租税法律主義も信義則適用を否定する根拠とはならないと考え、納税者の利益が税務当局側の信義則違反の行為によって害され、これを保護すべき特別の事情がある場合には、租税法律主義・租税公平原則との衡量の上で、信義則の適用を決すべきであると判示し、昭和 50 年 1 月 22 日仙台高判（金属マンガン事件）は、信義則は実質的に対立する利益の調整を目的として本来法規上許されるべき権利の行使を抑制するものであるから、その適用は厳格・慎重になされなければならないと判示した。

昭和 52 年 11 月 4 日札幌地判は、信義則は正義の一体現としてあらゆる法分野にわたり認められるもので租税法でのみ適用がないとする根拠はないが、国民に対する課税の平等・負担の公平も正義の理念のあらわれであり、これを尊重すべきことは勿論であるため、租税法における信義則適用の要件は、この二つの正義の重要度の衡量において定められると判示し、昭和 61 年 11 月 27 日東京地判では、納税者の信頼を保護しなければならない特段の事情があるときは、例外的にその信頼保護が考えられねばならず、他に適切な手段がない以上、信義則によりその信頼に基づく申告等をそのまま是認しなければならないことも考えられないではないと判示した。

4. 信義則の法の一般原理性から適用を否定せず慎重な所定要件吟味を求める見解

(1) 学説

昭和 55 年、碓井光明教授は、信義則は法の一般原則であるということで十分であり、合法性の原則もこの法の一般原則を排斥するものではないとした上で、課税要件に関する納税者の主張にも適用するときは租税法律主義の予定している実体的真実主義を犠牲にすることになるため、信義則の安易な適用は避け適用要件を十分に吟味していく必要があると端的に主張された。また平成 10 年、乙部哲郎教授は、信義則の適否は、租税法律主義・合法性原則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って、個別法律規

定の遵守及びそこで定める法的価値か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と論じられた。

（2）判例

この見解に属するとみられる判例として最初のは昭和40年5月26日東京地判(文化学院非課税通知事件)であろう。この判決では、信義則は正義の理念より当然生ずる法原則であり公法でもその適用を否定する理由はなく、行政解釈への信頼保護の必要性から原告側の不利益は無視できないのに対し、租税法遵守の必要性・過去の違法な結果の是正という抽象的・名目的理由以外には具体的・切実な公益上の課税の必要性があるとは思われないとして、適用のために諸点が吟味されなければならないと判示した。

昭和50年6月24日札幌地判では、信義則はあらゆる法の分野における法に内在する法原則と考え、これを租税法に限って排除する根拠はないとして所定の適用要件の吟味が示され、昭和51年11月2日静岡地判でも、あらゆる法の分野に普遍的に妥当する信義則は排除されないと解されるとして所定の適用要件の吟味が示された。また、昭和54年3月29日東京地判では、信義則の本質が正義の理念に由来するものであることを考えれば税法上もその適用を受けると解されるとして所定の適用要件の吟味が示され、昭和58年5月16日東京地判では、信義則は法の根底をなす正義の観念に基づく原則であるから租税法律関係でもその適用があると解すべきで、そのためには一定の要件を満たすことが要請されるとして、所定の適用要件の吟味が示された。昭和62年3月18日横浜地判では、信義則は法の普遍的な一般原則であるから、租税法の分野においてもこれが適用される余地はありうるとして、所定の適用要件の吟味が示され、昭和62年10月30日最判では、租税法において信義則の適用は慎重でなければならず、納税者間の平等・公平という要請を犠牲にしてもなお当納税者の信頼を保護しなければ正義に反するような特別の事情がある場合に、初めて信義則の適用の是非を考えるべきで、そのような特別の事情の有無の判断にあたって少なくとも考慮すべき不可欠な諸点を示した。

三 考察

1. 信義則の適用に関する学説・判例の再整理

租税法における信義則の適用に関する学説・判例をよくみると、大きく「適用その

ものを否定する見解」と「適用は否定されないとする見解」に区別することができよう。

また、「適用は否定されないとする見解」は「適用を認めても租税法律主義に抵触しないとする見解」と「納税者利益を保護すべき特別の事情がある場合には信義則の適否は租税法律主義との比較衡量によるべきとする見解」に分かれ、「信義則の法の一般原理性から適用は否定せず慎重な所定要件吟味を求める見解」は、このうちの後者から派生し、特別の事情の具体化を模索した見解と捉えるべきではなかろうか。

本論点に係る学説・判例の考え方で並列すべきは「適用そのものを否定する説」と「適用は否定されないとする説」である。比較衡量すべしという見解は「適用は否定されないとする見解」に属するもので、この大きな「否定されないとする見解」のレベルと並列させるべきものではないと考える。

学説を類型化している論稿をみると、「比較衡量説」や「賠償救済説」が「否定説」や「肯定説」と並列的に分類され論述されている²³⁶が、そのために、例えば信義則の適用に関する金子教授の見解につき、乙部教授は租税法律主義に抵触しないとする見解に入れられ比較衡量説には分類されていない²³⁷が、酒井教授は比較衡量説に分類されている²³⁸というように起こるのではなかろうか。大きな「否定されないとする見解」の中に比較衡量すべしという見解があると見た方が自然ではなかろうか。

すなわち、次のとおりである。

- (1) 租税法における信義則の適用そのものを否定する説
- (2) 租税法における信義則の適用は否定されないとする説

上記の説は次のように2つに分かれる。

- ① 信義則の適用を認めても租税法律主義に抵触しないとする見解
- ② 納税者利益を保護すべき特別の事情がある場合には信義則の適否は租税法律主義との比較衡量によるべきとする見解

(2)の②から派生し、納税者利益を保護すべき「特別の事情」の具体化を模索したものととして「信義則の法の一般原理性から適用を否定せず慎重な所定要件吟味を求める見解」がある。

このように租税法における信義則の適用に関する学説・判例を再整理したい。

²³⁶ 乙部哲郎・前掲注(233) 334～341頁、酒井克彦『ステップアップ租税法—租税法解釈の道しるべ—』(財経詳報社、平成22年) 276～277頁。

²³⁷ 乙部哲郎・前掲注(233) 345頁。

²³⁸ 酒井克彦・前掲注(236) 277頁。

2. 租税法分野での信義則の適用に関する考察

それでは、租税法分野において信義則の適用はできるのか否か。

私は、納税者の予測可能性の観点から、近時における複雑な取引や新しい取引の増加に伴う税務当局の解釈への依存度の高まりは重要視されるべきであること及び租税当局の表示により納税者の信頼が裏切られることは租税法の要請する法的安定性を害し善意の納税者の利益が保護されない結果となることから、適用否定説には賛成できない。本論文第二章で確認したように、「信義則は、あらゆる分野において、法の根底をなす正義・公平・条理の要請に基づく法の一般原理である」という見解が学説でも判例でも支配的なものであるから（表示による禁反言も英米法学者の通説は「正義」の理念に基づくものとされている²³⁹）、租税法の分野においても、この法の一般原理（信義則）を否定すべき理由はなく、合法性の原則もこの法の一般原理をしりぞけるものではないと解する。そもそも信義則のような一般原理は、形式的になりがちな裁判の傾向を軌道修正し、また硬直化しがちな法律に柔軟性を与えるためのものである。もっといえば、租税法における信義則の適用を否定しないことは、金子教授のいわれる「法的安定性を保つ＝信頼の保護」という租税法律主義の一機能の発揮にもつながるものともいえよう（首藤教授による「税法における信義則の適用は、租税徴収面における租税法律主義の正当性の回復という側面をもつ」という主張は、上記のような意味も含んでいるのかもしれない）。その上で、信義則は個別的法律関係における利害調整のための救済法理であるから、個別事案における信義則適用に関しては、特定の納税者の個別利益と租税法律主義を旨とする社会的利益とを意識し、「納税者の利益を保護すべき特別の事情がある場合」の具体化としての留意事項（適用要件）を慎重に吟味する必要があると考える。昭和62年10月30日最判では、特別の事情がある場合に、初めて信義則適用の是非を考えるという非常に慎重な言い回しをされているが、そうではなく、信義則に係る租税裁判では、「信義則の適用は否定されないとする見解」に拠って個別事案が必ず検討の土俵にのせられるべきである。その際に留意すべき考え方として個別利益と社会的利益との比較衡量があり、具体的な留意事項として所定の適用要件（「特別な事情」の具体化）がある。私はこういう整理をしたい。「本節の二」において便宜上判例についても各類型にあてはめては見たが、実は多くの判例の言い回しも、このような整理を前提

²³⁹ 中川一郎「税法における禁反言の原則(信義誠実の原則)の適用の要件と限界」シュトイエル44号(昭和40年)10頁参照。

に見直すと明解なものにみえてくる（所定の適用要件に関する論点については、本章第二節でさらに掘り下げる）。

3. 信義則と合法性の原則との関係

先ほど「合法性の原則もこの法の一般原理をしりぞけるものではない」と解したが、もう少し詰めて合法性の原則との関係を考えてみたい。

合法性の原則の根拠に関しては、租税法律主義の一内容として説明する説、租税公平（平等）主義を根拠にする説及び租税債権の性質として説明する説に分かれており、近年に至るまで、租税法律主義の一内容とする説が大勢であることは第一章で触れたが、このため信義則関係の裁判においては、租税法の強行法規性が過度に強調され、個別具体的な事案の公平に適った救済が否定される傾向がある。

新井隆一教授は、租税法律主義及び租税要件理論によって合法性の原則を説明するとともに、租税法律主義の原則とその実質的な内容要素を構成する租税の負担公平の原則ないし租税の応能負担の原則とは、租税の負担の公平が、租税要件の適正な適用と解釈によって実現されるべきことを要請するものである²⁴⁰と述べられ、合法性の原則を租税公平（平等）主義に結び付けられている²⁴¹。

また、平成 23 年に藤谷武史准教授は、合法性の原則は、形式的には租税法律主義の一内容とされるが、実質的な機能は、租税法の執行にあたって税務職員の買収等の不正が介在する可能性や、納税者によって取扱いがまちまちとなることで税負担の公平が害される可能性をあらかじめ排除することにより、むしろ平等取扱原則に奉仕するものとなっている。そのため、近年の有力な学説として、合法性の原則を実質的にはむしろ租税公平（平等）主義の系統に属するものとして位置づけるものがあり、このような理解が意味を持つことになる²⁴²といわれている。

すなわち、「合法性の原則は租税法律主義の内容の一つと考えるより、一般的な法による行政の原理と、租税公平主義の内容としての税務行政庁は納税者を平等に扱わねばならないという準則の中に包摂して理解するのが妥当である。…合法性の原則を租税法律主義の

²⁴⁰ 新井隆一『租税法講座』（金子宏・渡辺吉隆・新井隆一・山田二郎・広木重喜編）（帝国地方行政学会，昭和 49 年）312 頁。

²⁴¹ 碓井光明・前掲注(235) 4 頁参照。

²⁴² 藤谷武史「租税法の定立過程（租税立法過程）」中里実他『租税法概説』19～20 頁（有斐閣，平成 23 年）。

内容と考えないことにより、…信義則の適用に関して、租税法律主義の内部での価値対立を解消しうる。これにより、個別救済法理の適用は、予測可能性の観点からその要否が判断されれば足りることになる。このような考慮によって個別救済法理の適用が促進されることを、本稿が示す租税法律主義理解の効果として、期待したい」²⁴³という見解である。

この佐藤英明教授の見解は、租税法律主義が形式的に強調され、経済的損失をうけた善良な納税者による信義則の観点からの主張が、信義則の適用要件、とりわけ公的見解の表示という高いハードルに阻まれ結果的に納税者と税務当局との信頼関係を不安定なものにすることを防御する知恵として説得力があり、非常に有用なものとする。

おもうに、合法性の原則は、形式的には租税法律主義の一内容とされるが、実質的には、租税法の執行上、税務職員の買収等の不正を防止したり、各人の税負担の公平が害されることを防ぐ機能を有しており、租税公平（平等）主義の中に包みこまれたものと解することができる。したがって、信義則と租税法律主義は衝突せず、かえって、信義則の適用は納税者と税務当局との信頼関係を維持するためという部分と租税法律主義の一機能である信頼の保護（法的安定性）という部分で重なってくるのではないかと考える。

4. 信義則と租税公平（平等）主義との関係

既述した学説・判例の中には、租税法律主義に租税公平（平等）主義を加えて信義則の適用を否定する見解（新井隆一教授、斉藤明教授）もあれば、租税公平（平等）主義との比較衡量が必要とする見解（例えば品川芳宣教授、昭和48年12月7日名古屋地判、昭和49年5月31日富山地判）もある。

このような信義則と租税公平（平等）主義との関係につき、碓井教授は、租税平等主義を合法性の原則の根拠にする場合、租税平等主義を損なわないような形で信頼関係が形成されている場合には、信義則が合法性の原則に衝突することはない²⁴⁴とされている。乙部教授は、「信義則の適用により…特定の納税者に…減免する…場合は…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律主義に包含され…租税法律主義と相手方の信頼保護との調整の問題に帰着する…しかし…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、租税法律主義とは区別された平等原則には反しないどころ

²⁴³ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』70～71頁（有斐閣、平成19年）。

²⁴⁴ 碓井光明・前掲注（235）4頁。

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。」²⁴⁵と述べられている。また、昭和 52 年 11 月 4 日札幌地判は「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…租税負担を負うに至ったというものであつて、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」としている。

おもうに、法的保護に値する信頼の有無が租税公平（平等）主義との関係においても重要であり、法的保護に値する信頼がある場合には、信義則を適用しても租税公平（平等）主義に反することにはならないと解することが妥当であろう。昭和 52 年 11 月 4 日札幌地判において「国民に対する課税の平等や負担の公平ということも正義の理念のあらわれであり」としているのは、ともに正義の理念のあらわれである信義則と租税公平（平等）主義はぶつからないことを示しているのではなかろうか²⁴⁶。

第二節 信義則の適用要件に関する検討

一 問題の所在

既述のように、信義則適用に関しては、「保護すべき特別の事情がある場合」の具体化としての留意事項（適用要件）すべてにつき慎重に吟味することが重要であるが、これらの要件の吟味に際しては次のような点が問題となろう。

- ① 信頼の対象となる「公的見解の表示に該当するもの」は何か。
- ② 公的見解は「税務署長等責任ある立場にある者」の表示に限定されるのか。
- ③ 「口頭による表示」は公的見解となりうるか。
- ④ 「税務当局の不作为」は公的見解の表示に該当するか。
- ⑤ 「何らかの行為」はどういう行為を意味しているのか。
- ⑥ 「納税者が責められるべき事由」とは何か。

以上の論点についての議論を紹介し考察を加える。

また、既述のように、信義則の適用をめぐる裁判では、その適用要件が検討される場合

²⁴⁵ 乙部哲郎・前掲注（233）350 頁。

²⁴⁶ 南博方『行政手続と行政処分』（弘文堂，昭和 55 年）220～221 頁においても「租税平等原則は、本来正義の観念から発達してきたものであるから、究極において一般の正義感情に合致する規律は、租税平等原則を侵害するものではない…失効の原則は、遅れた権利行使が、相手方の保護に値する信頼を裏切った場合に、保護を与えようとするものである。」とされている。

でも、そのほとんどが「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」という信義則の最初の適用要件を充足しないとされ、納税者側敗訴となっている。このため、公的見解の表示に関する要件を再考することは、納税者の信頼保護の見地から重要な課題である。

二 これまでの議論

信義則の適用要件に関して、これまで述べてきたものを時系列に並べ項目を対比させ、まとめてみると本論文末のような表になる（「**(表) 信義則適用要件の歴史的流れ**」参照）。

これをみると、判例としては昭和 40 年 5 月 26 日東京地判からの流れがあり、学説としてはドイツの判例を取りまとめた中川博士が流れを作り、品川教授によってわが国の適用要件の大筋が確立され、その後は判例と学説が影響し合い、昭和 62 年 10 月 30 日最判に至っていったことがうかがえる。なお、金子教授は納税者の帰責事由や経済的不利益を示されていないが、この点については、金子教授の「納税者の信頼が保護に値すること」という要件が信頼の正当性を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うる²⁴⁷という意見にみられるように、明示されていないだけで実質的に含まれているものと考えられる。

このような適用要件を吟味する際の問題点に関する主な議論は次のとおりである。

1. 信頼の対象となる「公的見解の表示に該当するもの」は何か

これに関する議論については、第三章において「法令解釈通達、事務運営指針、法令解釈に関する情報、事前照会に対する文書回答手続による回答、質疑応答事例、タックスアンサー、税務相談における税務職員の口頭による回答・指導、税務職員の執筆・監修による書籍等、調査結果についてのお知らせ（申告是認通知）」を取り上げ、既に紹介している。

2. 公的見解は「税務署長等責任ある立場にある者」の表示に限定されるのか

● 積極的な見解

平成 15 年、北野弘久教授は「税務署長等の責任のある地位による行為でなければならない」という必要はない。申告指導等の際に、個々の担当職員による行為であっても、それが

²⁴⁷ 乙部哲郎「租税法と信義則(3) 完一判例を中心に」神戸学院法学第 28 巻第 3 号(平成 10 年)55 頁。

『課税庁側の公の見解』とみられるものであれば、この法理の対象になる。」²⁴⁸と述べられ、平成 22 年、谷口勢津夫教授は「信義則の適用有無を判断するに当たって重視すべきは、税務行政内部の権限ないし責任の所在ではなく、権限・責任のある者による見解の表示であるかの如き外観を呈しているかどうかである。」²⁴⁹と主張された。

● 限定的に解する見解

昭和 43 年、中川一郎博士は「…当該部門につき代表権限なき税務職員の言動は、他の要件を充足しないから、信頼の対象にはならない。」²⁵⁰とされ、昭和 49 年、品川芳宣教授は「その行政の執行に直接従事している当該職員の表示行為についても、責任ある者から特に付託されてない限り、ここにいう公的見解の表示とはいいい難いであろう。」²⁵¹とされた。

名古屋地裁平成 2 年 5 月 18 日判決²⁵²では「税務署長その他責任ある立場にある者の正式の見解の表示」とされ、東京高裁平成 3 年 6 月 6 日判決では「税務署長等の権限ある者の公式の見解の表明」と示された。金子宏教授は「税務職員の見解の表示がすべて信頼の対象となるのではなく、原則としては、一定の責任ある者の正式の見解の表示のみが信頼の対象となると考えるべきであろう。」²⁵³と述べられている。

● 限定的な見解に対する意見

限定的に解する見解に対し、昭和 55 年、碓井光明教授は「納税者との個別的関係においては、補助機関としての調査担当職員の見解が第一次的に表示されるのが普通であって、行政庁の名で見解が示されることは稀であるように思われる。補助機関の表示を信頼するからこそ、さらに、行政庁の名の見解の表示を求めるようなことは敢えてしないというのが実情ではないかと思う。そうであるとすれば、責任ある立場にある者の表示に限ってしまうことは、信義則による救済をきわめて限定してしまうことになるのではないかと思われる。…個人的見解ではなく公の見解であることが明確であるならば、信義則の適用を排斥すべきではないと考える。」²⁵⁴と主張された。

なお、平成 22 年、酒井克彦教授は「多くの裁判例は、一定の責任ある立場の者の見解であるかどうかということが信頼の対象となる公的見解に当たるかどうかの判断に影響を及

²⁴⁸ 北野弘久『税法学原論〔第 5 版〕』（青林書院、平成 15 年）173 頁。

²⁴⁹ 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、平成 22 年）70 頁。

²⁵⁰ 中川一郎『租税学体系（1）総論』（三晃社、昭和 43 年）159 頁。

²⁵¹ 品川芳宣「税法における信義則の適用について—その法的根拠と適用要件—」税務大学校論叢 8 号（昭和 49 年）22 頁。

²⁵² 判例タイムズ 739 号 95 頁。

²⁵³ 金子宏『租税法〔第十七版〕』（弘文堂、平成 24 年）129 頁。

²⁵⁴ 碓井光明・前掲注（235）8 頁。

ばすと考える傾向にある。…このような傾向を、信義則の適用に対する裁判所の消極的な態度の表われであるとみることもできよう。」²⁵⁵と述べられた。

3. 「口頭による表示」は公的見解となりうるか

● 肯定的に解する見解

表示による禁反言の場合、「言語又は文字による表示」とされ、言語による表示は発声に拠る場合に限らず、それと同等の信号であってもよいとされている²⁵⁶。

平成 10 年、乙部哲郎教授は「口頭による表示はすべて信頼の対象適格性がないとするのであれば疑問が残る。」²⁵⁷といわれ、北野弘久教授は、税務当局の指導等に基づいて、当該納税者を中心として形成されている秩序の存在が納税者側で立証される限り、文書であろうと口頭であろうと、信義則は税務当局の一切の行為に及ぶ²⁵⁸と述べられた。

● 否定的に解する見解

昭和 40 年 5 月 26 日東京地判(文化学院非課税通知事件)では「行政庁のその行動がいかなる手続、方式で相手方に表明されたか(…口頭によるものか書面によるものか…)等の諸点が…吟味されなければならない。」と判示し、名古屋地裁昭和 48 年 12 月 26 日判決²⁵⁹では「署員の回答が口頭による抽象的意見にとどまり…格別信義則に反するということはできない。」とした。横浜地裁平成 8 年 2 月 28 日判決²⁶⁰では「担当職員の言動は…単に口頭でされたに過ぎないものであるから…公的見解の表示とは認められない。」と判示した。

中川一郎博士は「言動は、文書であることは要しないが、口頭である場合には、立証が不可能ではないが、むづかしい。」²⁶¹とされた。品川芳宣教授は「税務官庁の公的見解の表示は絶対に文書によって伝達されなければならないということもないであろうが、その表示が電話や口頭等で行われている場合には、その立証は極めて困難であり、その拘束力も弱いものとなろう。」²⁶²とされ、金子宏教授も「公の見解の表示は、必ずしも文書でなされる必要はないが、口頭の表示はその存在と内容を立証することが困難であり、また信

²⁵⁵ 酒井克彦・前掲注(236) 282 頁。

²⁵⁶ 藤原雄三「租税判例における禁反言の法理」北海学園大法学研究 11 巻 2 号(昭和 50 年) 321 頁。

²⁵⁷ 乙部哲郎・前掲注(247) 75 頁。

²⁵⁸ 北野弘久・前掲注(248) 172 頁。

²⁵⁹ 税務訴訟資料 71 号 1452 頁。

²⁶⁰ 判例自治 152 号 50 頁。

²⁶¹ 中川一郎・前掲注(250) 159 頁。

²⁶² 品川芳宣・前掲注(251) 23 頁。

頼が形成される程度が低いと考えられる。」²⁶³と述べられている。

4. 「税務当局の不作为」は公的見解の表示に該当するか

● 該当しないという見解

判例の多くは、単なる不作为や非課税事実の継続状態は公的見解の表示に当たらないとしている。例えば、平成7年1月27日東京地判では、10数年に及ぶ申告について譲渡承諾料を収益事業に係る収入とする旨の指導をしてこなかったことにつき「右事實は、被告が課税しない状態が事実上継続したというにすぎないものであり、それだけをもってしては、被告が原告に対し公的見解を表示したことに該当するとはいえない」とし、大阪地裁平成7年2月29日判決²⁶⁴では、10年以上も税務処理の是正の指示がなかったことにつき「およそ税務官庁の見解の表示そのものに当たらない」とした。

品川芳宣教授は「税務当局の長年の課税権の不行使が、即、納税者の税務処理を認めるとする公的見解の表示に該当するとみなすわけにはいかないであろう。けだし、特に現状のように、納税者の急増に対比し、税務職員の人数は固定していることから、いわゆる実地調査は極度に低下しており、申告書上に明確にされていない限り、納税者の税務処理が長年看過されることは往々にしてありうることであり、そのことをもって公的見解の表示とみなすのは余りに税務行政の実態にそぐわないことになるからである。従って、納税者の誤信に税務当局が積極的に加担していることの事実がない限り、『税務官庁による一種の法的状態に類する事実状態の作出』が、公的見解の表示に該当することにはなり得ないであろう。」²⁶⁵と述べられた。

● 特定の場合は該当するという見解

表示による禁反言の場合、そもそも「黙示・不作为による表示の存在」が成立要件の一つとされているが、不作为が一定の義務違反を構成することが要件になる。この義務違反には、法律的義務のみならず取引上社会生活上の義務の違反をも包含する²⁶⁶とされている。

中川一郎博士は「沈黙又は不作为であっても、納税義務者がそれから合理的な推論をなすことができ、かつ推論するだけの理由があり、実際に推論したほど持続的なものであれ

²⁶³ 金子宏・前掲注(253)130頁。

²⁶⁴ 税務訴訟資料214号544頁。

²⁶⁵ 品川芳宣・前掲注(251)23頁。

²⁶⁶ 藤原雄三・前掲注(256)320～321頁。

ばよい。」²⁶⁷と論じられ、金子宏教授は「特定の物品が課税されない状態が事実上長期間にわたって継続したというだけでは、信義則の適用は認められないが、そのような事実状態がその物品を課税の対象としない旨の租税行政庁の黙示の意向の表明であるとみなしうる場合は、信義則の適用を認めるべきであろう。」²⁶⁸と述べられている。

平成 23 年、水野忠恒教授は「一定的不作為もしくは事実状態が継続する場合にそれが公的見解の表示になるかどうかという問題は、その判断自体が信義則の法理の適用の有無を決定することにもなりうるので難しいと思われる。」とされた上で、不作為や事実状態の継続を公的見解の表示と見ることに付き考慮すべき複数の要素として、不作為や事実状態の形成や継続に税務当局が積極的に関与していると認められること、税務当局の積極的な関与が個別の納税者との間で存在していること、納税者が手続を怠ったこと等により不作為や事実状態の継続が形成されたものでないことを挙げられ、具体性ある主張をされた²⁶⁹。

● 該当するという見解

山形地裁昭和46年6月14日判決（金属マンガン事件）²⁷⁰では、仮に金属マンガンが電気ガス税の非課税物品である合金鉄に含まれないとしても、昭和40年の地方税法改正前は自治省の指導等により金属マンガンが合金鉄に該当するものとし、約15年間も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²⁷¹を作り出したものであり、これにより原告に対し同旨の内容の信頼を付与したものであるとして、本件賦課は、右の事実状態と信頼を破壊し、長年培われた平地に波乱を生じさせるもので著しく原告の利益を損なうものであるから、その決定は、合理的理由に基づき、かつ、慎重になさなければならず、これを欠く場合は信義則上違法であると解さなければならぬと判示した。

また、乙部哲郎教授は「判例が…否定する理由は、必ずしも明確で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。…行政と司法との権限境界に関する…第一次判断権論を…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

²⁶⁷ 中川一郎「信義誠実の原則」中川一郎編『税法学体系〔全訂増補版〕』（ぎょうせい、昭和 52 年）109 頁

²⁶⁸ 金子宏・前掲注（253）130 頁。

²⁶⁹ 水野忠恒『租税行政の制度と理論』（有斐閣、平成 23 年）257 頁。

²⁷⁰ 訟務月報 18 卷 1 号 22 頁。

²⁷¹ これに対して村井正教授は、訟務月報 20 卷 8 号（昭和 49 年）193～194 頁において「これは、法に根拠をおかない被控訴人の誤解にもとづくものにすぎず」被控訴人の信頼は「控訴人が積極、消極のいずれの行為もなさないまま、つまり所謂行政の第一次判断権のなされないまま被控訴人が誤解にもとづいて得たものにすぎず、控訴人が…行った賦課決定の利益とは比較に値しない。…誤解の原因たる控訴人の沈黙ないし不作為は、禁反原則にいう表示にはあたらないものといわなければならない。つまり本件の場合、右の表示に値する積極的な作為性が認められないからである」と述べられている。

もその第一次判断権の行使がみられうることは…不作為の違法確認訴訟…の導入に関する議論からも分かるであろう。…失効の法理の場合、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」²⁷²と述べられた。

5. 「何らかの行為」とはどういう行為を意味しているのか

● 申告行為に限らないとする見解

品川芳宣教授は「信頼と行為との間には直接的な因果関係を要することになる。通常、納税者が税務官庁の公的見解の表示を信頼して何らかの行為をする場合とは、その公的見解の表示に従ってその旨の申告をする、あるいは非課税であることを知らされて申告を思いとどまる等の申告関係の行為に限らず、その信頼に基づいて経済上の取引を行うことが予測されるわけであり、そのすべての行為が一応この要件の対象となろう。納税者が被った不利益との関連においては、申告関係の行為よりも、このような税務官庁の公的見解の表示を信頼したことに直接結びついた経済取引の方が一層重要視される場合が多く…東京高裁昭和41年6月6日判決のいう納税者の『特段の行動』も、主としてこのような信頼に基づく経済取引の意味において理解されるべきでないかと思う。」²⁷³と述べられた。

中川博士は、昭和43年「なんらかの税務上の処理をしたことを要する。…税務上の処理は必ずしも納税申告であることを要しない。税務署の青色申告指導に基づき基調整理していたところが、所得税法150条1項のいずれかの号に該当するという理由で、青色申告承認の取消処分がなされるごときである。」²⁷⁴とされていたが、昭和52年に「何らかの経済的処理をしたことを要する。」²⁷⁵とされた。

● 申告行為は含まれないとする見解

金子宏教授は「納税者が誤った表示を信頼したというだけでは納税者の利益を保護する理由はない。これに対し、納税者がその表示を信頼して何らかの行為をした場合は、利益状況が基本的に異なる。例えば、ある団体への寄付が特定寄付金に該当し寄付金控除の対象となる、という表示を信頼して寄付をしたような場合には、納税者に不測の損害の生ずることを避けるため、信頼を保護する必要がある。なお、誤った表示を信じ、その表示に

²⁷² 乙部哲郎・前掲注(247) 75 頁。

²⁷³ 品川芳宣・前掲注(251) 25 頁。

²⁷⁴ 中川一郎・前掲注(250) 148 頁。

²⁷⁵ 中川一郎・前掲注(267) 110 頁。

従って申告をなすことあるいは申告をなさないことは、ここにいう行為には含まれないと解すべきであろう。」²⁷⁶と主張されている。

この点について酒井克彦教授は「注目すべきは、金子教授が…申告行為は何らかの行為に含まれないと解されている点である。…金子教授が何らかの行為を信義則の適用要件として考えるのは、申告行為以外の何らかの行為があつて初めて経済的不利益が生じると解されているからであると思われる。」²⁷⁷とされ、「租税行政庁が発する誤った情報を基礎として自己決定権を行使した場合の自己決定権侵害による経済的不利益を信義則によって保護するという考え方(自己決定権侵害論)をもってすれば、「何らかの行為」には原則的に申告行為が含まれないということの法的説明はなし得ると思われる。そして、この自己決定権侵害論を基礎にすれば、本税相当額が経済的不利益に当たる場合もあり得ることや、「何らかの行為」に申告行為が含まれる場合もあり得ることを理論的に説明することが可能になると考える。」²⁷⁸と述べられている。

6. 「納税者が責められるべき事由」とは何か

品川芳宣教授は、納税者が税務官庁側の表示が誤りであることを知りながら、その表示を奇貨として誤った申告をするような場合、納税者が税務官庁の表示を信頼することにおいて相応の注意義務を欠いている場合、納税者が税務官庁への照会に際し十分な事実関係の開示を怠っている場合等には、納税者側に責められるべき事由が生じるものと解される²⁷⁹と述べられている。

金子宏教授は「税務当局の誤った表示が、納税者側における事実の隠ぺいや虚偽の報告等、その責に帰すべき事由に基づいている場合は、納税者の信頼の保護に値しない。表示の誤りが容易に認識しうる場合や納税者が表示の誤りに気付いている場合も同様である。」²⁸⁰とされ、乙部哲郎教授は「税務当局側の言動を得るにあたって、納税者側に、詐欺・脅迫・賄賂など不正な手段、重要な関係において不当・不完全な申述、または、当該の言動の違法性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。」²⁸¹といわれる。

²⁷⁶ 金子宏・前掲注(253) 130頁。

²⁷⁷ 酒井克彦・前掲注(236) 289頁。

²⁷⁸ 酒井克彦・前掲注(236) 304頁。

²⁷⁹ 品川芳宣・前掲注(251) 23～24頁。

²⁸⁰ 金子宏・前掲注(253) 130頁。

²⁸¹ 乙部哲郎・前掲注(247) 79頁。

三 考察と提言

1. 信頼の対象となる「公的見解の表示に該当するもの」は何か

これについては、第三章において「法令解釈通達、事務運営指針、法令解釈に関する情報、事前照会に対する文書回答手続による回答、質疑応答事例やタックスアンサー、税務相談における税務職員の口頭による回答・指導、税務職員の執筆・監修による書籍等、調査結果についてのお知らせ（申告是認通知）」を取り上げ、既に考察している。

2. 公的見解は「税務署長等責任ある立場にある者」の表示に限定されるのか

例えば、最も裁判例の多い税務相談における税務職員の回答のケースを考えてみたい。第三章の第四節でも述べたように、税務相談自体、税務署によるイベントであり、税務署長等責任ある立場にある者が承認・決定して行われているものと相談者が考えることは無理のないところである。税務署長等責任ある立場にある者が承認・決定して行われている税務相談に、税務のプロである税務職員が回答するからこそ、わざわざ足を運ぶのではなからうか。このような観点からすると、既述の「限定的に解する見解」のうち「当該部門につき代表権限なき税務職員」とか「責任ある者から特に付託されてない限り」とかいう見解は、あまりに杓子定規すぎるもののように感じる。また「税務署長その他責任ある立場にある者の正式の見解」とか「一定の責任ある者の正式の見解」というのは、もはや「公式見解」であり「公的見解」を超えたものではなからうか。

既述の「限定的な見解に対する積極的意見」における確井教授の「調査担当職員の見解が第一次的に表示されるのが普通で…行政庁の名で見解が示されることは稀である」という論述は現実をとらえた重要な指摘である。また谷口教授の「重視すべきは…権限・責任のある者による見解の表示であるかの如き外観を呈しているかどうかである。」という見解は非常に的を射たものであり、この観点からすると、税務署長等責任ある立場にある者が承認・決定して行われた税務相談における税務のプロである税務職員の回答は、権限・責任のある者による見解の表示であるかの如き外観を呈していると考えられる。いずれにしても、納税義務者が必要な情報を正しく提供しているかの方が問題であり、公的見解を税務署長等責任ある立場にある者の見解に限定することは、現実を軽視したものであり、適切ではないと考える。

このような解釈を明確にするため、信義則の適用要件として新たに次のような要件を加え、判断の物差し自体を懐の深いものにすることを提言したい。

「税務官庁が表示する意思を事実上有していたか、又は公的見解の表示がその意思の存在を推定し得るような外観を呈していること」

これに類似した要件は、第一章で記述した表示による禁反言の適用要件の②²⁸²には掲げられていた。このような要件が加えられるならば、現実を軽視した、あまりに杓子定規的な判決を防ぐことができるのではなかろうか。

3. 「口頭による表示」は公的見解となりうるか

既述した否定的に解する判例は、三つとも口頭による表示が公的見解か否かの判断においてマイナス材料になることを示している。ただ、例えば税務相談の場合、相談者たる納税義務者が税務のプロたる税務職員の見解の表明と認識する回答は口頭である。相談者が文書を要求しても出さないであろう。個人的見解ではない税務のプロとしての回答が口頭ということだけで公的見解の表示にならないのならば、税務相談そのものが単なる納税者サービスのアリバイ作りにすぎなくなる。

したがって、口頭による表示はすべて公的見解ではないとすることは適切と思えない。たしかに実際問題として、口頭による見解の表示をされた側において事実の存否を立証することは難しいが、照会者側で、例えば「誰が、いつ、どこで、誰に、どのような照会をし、どのような回答を得たか」という記録（面談録）を、当該税務職員の名刺とともに組織内の報告資料として残しておくといったことによって、税務当局の公的な言動があったことを推定させることはできるのではなかろうか。

4. 「税務当局の不作为」は公的見解の表示に該当するか

納税者の税務処理が長年看過されることをもって公的見解の表示とみなすのは余りに税務行政の実態にそぐわないとする既述の品川教授の見解はもつともであり、単なる不作为や非課税事実の継続状態は公的見解の表示に当たらないとする多くの判例も首肯しうところである。

²⁸² 「表示者が、事実上の表示意思を有していたか、又はその意思の存在を推定し得る場合であること」と掲げられている。

ただ、遅滞なく手を打つべきだったのに理不尽な状態を放置している場合には、話が違ってこよう。すなわち、公的見解を表示する側が、表示を受ける側に対して遅滞なく発言ないし作為の義務がある場合における黙示ないし不作為は、公的見解の表示に該当するといわざるをえないと考える。このような「税務官庁が納税者に対し遅滞なく作為の義務がある場合における不作為」の事例として、最高裁平成18年10月24日判決（ストックオプション行使益所得区分事件）²⁸³の事案が該当すると思われる。この事案では、ストックオプションの権利行使益の所得税法の所得区分に関して、法令上の定めは置かれていないところ、課税庁は、かつてはこれを一時所得として取扱い、課税庁の職員が監修した公刊物でもその旨の見解が述べられていたが、平成10年分の所得税の確定申告の時期以後、その取扱いを変更し、給与所得として統一的に取り扱うようになった。課税庁が従来の取扱いを変更しようとする場合には、通達を発するなどして変更後の取扱いを納税者に通知させ、これが定着するよう必要な措置を講ずべきである。ところが、課税庁は、変更した時点では通達によりこれを明示することなく、平成14年6月の通達改正まで放置した。このケースで「税務官庁が納税者に対し遅滞なく作為の義務がある場合における不作為」として公的見解の表示に該当し、他の要件も充足されるならば、信義則によって善良な納税者が不適切な本税課税を免れたのではないだろうか。

この解釈を明確にするため、「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」という信義則適用の第一の要件の後段として、次のような表現を「又は」として新たに追加すべきことを提言したい。

「又は、税務官庁が納税者に対して遅滞なく発言ないし作為の義務がある場合において、黙示ないし不作為により表示がされたこと」

これに類似した要件も、第一章で記述した表示による禁反言の適用要件の①²⁸⁴には掲げられていた。このような表現を判断の物差しに追加することも、杓子定規的な判決を防ぐことにつながるのではなかろうか。

5. 「何らかの行為」はどういう行為を意味しているのか

²⁸³ 判例タイムズ1227号111頁。

²⁸⁴ 「…又は、表示者が被表示者に対し発言ないし作為義務がある場合で黙示ないし不作為により表示がされたこと」と掲げられている。

「何らかの行為」に関する既述の学説でも指摘されているように「何らかの行為」は納税者が被った「経済的不利益」と関連する。この納税者が被った不利益との関連から、税務当局の公的見解の表示への信頼に基づいて納税者が行った経済上の取引はすべて「何らかの行為」に含まれるものと解する。

また、申告行為が「何らかの行為」に含まれるか否かについては、納税者が被った不利益との関連から次のように考える。税務官庁の誤った公的見解の表示により、当該納税者が本来納付すべきだった金額を「超えた」金額で申告を行った場合には、現実的には税金を払い過ぎた状況で期間が経過してしまうことが多いのではないかと。逆に、税務官庁の誤った公的見解の表示により、当該納税者が本来納付すべきだった金額に「満たない」金額で申告を行った場合には、本税については当該納税者が不利益を被ったとはいえないが、後述する税務職員の誤指導で所定の要件を充足する場合以外は、加算税や延滞税は免除されない。したがって、金額的な大きさの違いはあるが、いずれの場合でも、税務当局の誤った公的見解の表示に基づく申告行為は「何らかの行為」に含まれると解すべきであろう。

6. 「納税者が責められるべき事由」とは何か

「納税者に責められるべき事由がないこと」は信義則の適用要件の中でも特に重要なものとするが、納税者が責められるべき事由がないとするためには、税務当局への照会において納税者が十分な事実関係の開示等を行っていることや、税務当局の公的見解の表示を信頼するにあたり納税者が相応の注意義務を果たしていることが必要となる。

これまでの学説・判例も踏まえてまとめてみると「納税者が責められるべき事由」には、次のようなことが該当すると考えられる。

- ・ 税務当局側の見解を得るにあたって、納税者が事実の隠ぺいや虚偽の報告をしたり、十分な事実関係の開示を怠っていること
 - ・ 納税者が税務当局の表示の誤りに気付いていながら、あえて誤った申告をすること
 - ・ 納税者が税務当局の表示を信頼することにおいて相応の注意義務を欠いていること
- 租税法における信義則の適用は納税者と税務当局との信頼関係を維持するためであるから、納税者側においても信義に従い誠実に行動しなければならない。

前述した信義則適用要件の追加私案（下線部分）を含めて信義則の適用要件をまとめると次のようになる（適用要件の表現は、「(表) 信義則適用要件の歴史的流れ」にみら

れるように微妙に異なっているが、本論文では、信義則の適用要件を時間の流れに従い、次のように整理してみたい。

- 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、又は、税務官庁が納税者に対し「遅滞なく発言ないし作為の義務がある場合において、黙示ないし不作為により表示がされた」こと
- ② 税務官庁が「事実上表示する意思を有していた」か、又は、「公的見解の表示がその意思の存在を推定し得るような外観を呈している」こと
- ③ 納税者がその表示への「信頼に基づいて何らかの行為をした」こと
- ④ 表示を信頼し行為をした納税者に「責められるべき事由がない」こと
- ⑤ 税務官庁が「当初の表示に反する行政処分をした」こと
- ⑥ 納税者がその行政処分により「経済的不利益を被った」こと

第三節 信義則が適用されない場合の善良な納税者に対する手当て

一 問題の所在

税務当局から示された見解と異なる不利益な課税処分がなされたことによる裁判では、善良な納税者がほとんど敗訴となっているという実態を少しでも改善すべく、本章第一節及び第二節では、信義則が正義の要請に基づく法の一般原理であることから信義則をめぐる裁判では個別事案が必ず検討の土俵にのせられるべきとし、その検討にあたって留意すべき具体的要件については、判断の明瞭化のために二つの要件を追加すべきとした。それでも信義則が結果的に適用されないケースが続くならば、納税者の税務行政に対する信頼は損なわれていくことになる。そのようなことにならぬよう、理不尽な思いをした善良な納税者に対する手当てが講じられるべきであり、具体的にどのような手当てが可能かという点が本節において検討課題となる。

二 これまでの手当てと正当な理由に関する議論

納税者の税務行政に対する信頼が損なわれないための手当てとしては、信義則が適用されない以上、限定されたものにならざるを得ない。信義則の適用をめぐる多くの裁判事例

から浮かんでくるのは、「本税は仕方ないが加算税は何とかならないのか、延滞税も何とかならないのか。」という思いである。

納税義務の免除は、合法性の原則からして、法律の根拠があり、かつ法律の定める要件を満たす場合にのみ認められる²⁸⁵。以下、加算税の免除と延滞税の免除とに分けて述べていきたい。

1. 加算税の免除

加算税は、申告納税制度及び源泉徴収などの徴収納付制度の定着と推進を図るために設けられているもので、申告義務及び徴収納付義務が適正になされない場合に本税額に付加的に加算されて徴収される。加算税は、国税通則法において、税法上の義務を果たさなかった結果の態様に応じ、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税、重加算税の4種類が定められている。

ところで、国税通則法 65 条 4 項は、修正申告又は更正に基づき納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに、その修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて「正当な理由」があると認められるものがある場合は、その部分については過少申告加算税を課さないとしている。

この場合の「正当な理由」が認められる場合とは、具体的にどのような場合をいうかについて、法令上明らかでないが、国税庁は、国税通則法 65 条の過少申告加算税の賦課に関する取扱基準の整備等を図るため、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税については平成 12 年 7 月 3 日付け「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」のほか税目ごとの同様の事務運営指針を発遣・公開して、同指針において、課税庁として同条 4 項の「正当な理由」があるとして取り扱う具体的「事実」を次のように例示している（最終改正平成 24 年 10 月 19 日）

- 「① 税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者の解釈とが異なることとなった場合において、その納税者の解釈について相当の理由があると認められること。

（注） 税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらない。

- ② 所得税及び復興特別所得税の確定申告書に記載された税額（以下「申告税額」という。）につき、通則法第 24 条の規定による減額更正（通則法第 23 条の規定による更

²⁸⁵ 金子宏・前掲注（253）682 頁。

正の請求に基づいてされたものを除く。)があった場合において、その後修正申告又は通則法第26条の規定による再更正による税額が申告税額に達しないこと。

(注) 当該修正申告又は再更正による税額が申告税額を超えた場合であっても、当該修正申告又は再更正により納付することとなる税額のうち申告税額に達するまでの税額は、この②の事実に基づくものと同様に扱う。

- ③ 法定申告期限の経過の時以後に生じた事情により青色申告の承認が取り消されたことで、青色事業専従者給与、青色申告特別控除などが認められないこととなったこと。
- ④ 確定申告の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出等があったにもかかわらず、税務職員等が納税者に対して誤った指導を行い、納税者がその指導に従ったことにより過少申告となった場合で、かつ、納税者がその指導を信じたことについてやむを得ないと認められる事情があること。」

このように上記④において、納税相談等における税務職員の誤指導があり、納税者がその指導を信じたことにやむを得ないと認められる事情があるときは、過少申告加算税を課さない正当な理由があるものとしている（これは、申告所得税事務運営指針にのみ例示されており、法人税関係等他の事務運営指針には例示されていない）。

しかしながら、信義則関連で「税務職員の誤指導の場合」にのみ、そして「所得税の場合」にのみ、加算税免除という納税者への救済がなされるということではよいのでしょうか。上記以外であっても加算税免除となる正当な理由に例示すべきケースはないのでしょうか。

この点を検討するために、まず、「正当な理由」があると認められる場合についての主な学説・判例をみていきたい。

(1) 学説

この「正当な理由」があると認められる場合について、平成5年、佐藤英明教授は、正当な理由が認められるためには「税務行政の適正さを維持するための納税者の主体的行動である…から、それは堂々に行われなければならない。この反対に、自分に有利な解釈を勝手にしておいて、それをできるだけ隠し、みつかったら、開き直って『挑戦』するというのでは…免除する理由とはなり得ない。」²⁸⁶とされた上で、納税者自身が合理的に考えて無過失である場合や十分な情報を開示して真摯に課税庁の法解釈を争う場合には正当な理

²⁸⁶ 佐藤英明「過少申告加算税を免除する『正当な理由』に関する一考察—IMPACTを手がかりとして」総合税制研究2（平成5年）106頁。

由に該当する²⁸⁷と論じられた。

金子宏教授は「『真に納税者の責めに帰することができない事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者にそれを賦課することが不当または酷になる場合をいう』と解すべき」として、「単なる法令の解釈や事実認定の誤りは正当な理由に含まれないと解すべきである」²⁸⁸と論じられている。

そのほか「申告した税額に不足が生じたことが、通常の状態において納税者が知り得ることができなかった場合や納税者の責に任じられない外的事情（例えば災害等）による場合等が考えられる」という見解²⁸⁹もある。

(2) 判例

東京高裁昭和 51 年 5 月 24 日判決²⁹⁰は「『正当な理由がある場合』とは、例えば、税法の解釈に関して申告当時に公表されていた見解がその後改変されたことに伴い修正申告し、または更正を受けた場合あるいは災害または盗難等に関し申告当時損失とすることを相当としたものがその後予期しなかつた保険等の支払いを受けあるいは盗難品の返還を受けたため修正申告し、また更正を受けた場合等申告当時適法とみられた申告がその後の事情の変更により納税者の故意過失に基づかずして当該申告額が過少となった場合の如く、当該申告が真にやむをえない理由によるものであり、かかる納税者に過少申告加算税を賦課することが不当もしくは酷になる場合を指称するものであって、納税者の税法の不知もしくは誤解に基く場合は、これに当たらないというべきである。」と判示した。

また、神戸地裁昭和 54 年 8 月 20 日判決²⁹¹は「正当な理由とは、附帯税たる過少申告加算税の本質が、租税申告の適正を確保し、もって申告納税制度の秩序を維持するもので、租税債権確保のために納税義務者に課せられた税法上の義務不履行に対する一種の行政上の制裁というものであることからすれば、かかる制裁を課することが不当若しくは酷と史料される事情の存することを指称すると解される」と過少申告加算税の本質に触れている。

なお、東京地裁平成 8 年 11 月 21 日判決²⁹²は「通則法六五条四項に規定する『正当な理由』がある場合とは、過少に税額を申告したことが納税者の責めに帰することができない客観的な障害に起因する場合など、当該申告が真にやむを得ない理由によるものであり、

²⁸⁷ 佐藤英明・前掲注 (286) 107 頁。

²⁸⁸ 金子宏・前掲注 (253) 693 頁。

²⁸⁹ 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』（第一法規，昭和 56 年加除式）3549 の 6 頁。

²⁹⁰ 税務訴訟資料 88 号 841 頁。

²⁹¹ 最高裁判所民事判例集 39 卷 3 号 875 頁。

²⁹² 税務訴訟資料 221 号 433 頁。

納税者に過少申告加算税を課することが不当若しくは酷になる場合を意味するものであって、その過少申告が納税者の税法の不知又は誤解であるとか、納税者の単なる主観的な事情に基づくような場合までも含むものではないと解するのが相当で」とあると判示した。

そして、最高裁は平成 18 年 4 月 20 日判決²⁹³において、「通則法 65 条 4 項にいう『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、…過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するが相当である。」とする最高裁としての初めての判断を示した。

「正当な理由」があると認められる場合についての主な学説・判例は以上のようなものであるが、「税務職員の誤指導」以外であっても加算税免除となる正当な理由に例示すべきケースについて、日本税理士会連合会・税制審議会の答申では「課税当局の信頼できる見解に基づいて行動した納税者について、その見解と異なる課税処分が行われた場合には、信義則の適用がないとしても、その納税者に対しては…加算税に関する国税通則法上の『正当な理由』があるものとして加算税を免除すべきである。この点に関して、加算税の取扱いを定めた国税庁の事務運営指針では、税務相談等における税務職員の誤指導の場合を例示しているが…課税当局の公の見解に従って申告した後に、これと異なる課税処分が行われた場合にも過少申告加算税について、これらと同様に取り扱うべきある。」とされている。なお、同答申では、税務職員の誤指導を基因として過少申告となった場合に、過少申告加算税を課さない正当な理由があるとしているのは、国税庁の事務運営指針のうち「申告所得税（及び復興特別所得税）の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて」のみであるから、税務職員の誤指導を正当な理由と解するのであれば、加算税の取扱いを定めた他の事務運営指針においてもその旨を明記すべき旨が述べられている。

2. 延滞税の免除

延滞税は、国税の全部又は一部を法定期限内に納付しない場合に、未納税額を課税標準として課される附帯税で（国税通則法第 60 条第 1 項他）、私法上の債務関係における遅延利息に相当し、納付遅延に対する民事罰の性質をもつ（合わせて、期限内に申告しかつ納付した者との間の負担の公平を図り、さらに期限内納付を促すことを目的とする。）。法定期限内に国税の全部又は一部を納付しないということには、期限内申告によって確定し

²⁹³ 最高裁判所民事判例集 60 巻 4 号 1611 頁。

た税額を法定期限までに完納しない場合のみでなく、期限後申告・修正申告・更正又は決定によって、納付すべき税額が法定期限後に確定した場合も含まれる（国税通則法第 60 条第 1 項 2 号）²⁹⁴。

国税通則法第 63 条第 6 項では、「同項第 1 号から第 3 号に該当する事実と類する事実が生じた場合で政令で定める場合（同項第 4 号）には、当該各号に規定する国税に係る延滞税につき、政令で定める期間（同項第 4 号）に対応する部分の金額を限度として、免除することができる」と規定され、政令で定める場合とは、国税通則法施行令第 26 条の 2 において、「火薬類の爆発、交通事故その他の人為による異常な災害又は事故により、納付すべき税額の全部若しくは一部につき申告をすることができず、又は国税を納付することができない場合（その災害又は事故が生じたことにつき納税者の責めに帰すべき事由がある場合を除く。）」（同条第 2 号）とし、政令で定める期間とは「その災害又は事故が生じた日からこれらが消滅した日以後七日を経過した日までの期間」（同条第 2 号）とすると規定されている。

そして、税務行政に対する信頼を確保し、適正公平な課税を実現する観点から、人為による納税の障害があった場合における延滞税の免除について、その取扱基準の整備が図られ、国税庁の法令解釈通達「人為による異常な災害又は事故による延滞税の免除について」において、次のように、税務職員の誤指導については、延滞税を免除できる人為による異常な災害又は事故に該当するものとしている。

「国税通則法第 63 条第 6 項の規定による延滞税の免除については、税務職員の誤った申告指導（納税者が信頼したものに限る。）その他の申告又は納付について生じた人為による障害が同法施行令第 26 条の 2 第 2 号に規定する『人為による異常な災害又は事故』に該当する。

人為による異常な災害又は事故により延滞税の免除を行う場合において、税務職員の誤指導が次の要件にすべて該当するときは、その人為による納税の障害により申告又は納付をすることができなかった国税に係る延滞税につき、それぞれの期間に対応する部分の金額を限度として、免除する。

① 要件

イ．税務職員が納税者（源泉徴収義務者を含む）から十分な資料の提出があったにもかかわらず、納税申告又は源泉徴収（以下「申告等」という。）に関する税法の解釈又は取扱い

²⁹⁴ 金子宏・前掲注（253）687 頁。

についての誤った指導を行い、かつ、納税者がその誤指導を信頼したことにより、納付すべき税額の全部又は一部につき申告又は納付することができなかったこと。

(注) 納税者の誤った税法の解釈に基づいてされた申告等につき、事後の税務調査の際、当該誤りを指摘しなかったというだけでは、誤指導には当たらない。

ロ. 納税者がその誤指導を信じたことにつき、納税者の責めに帰すべき事由がないこと。

なお、この事由の認定に当たっては、指導時の状況、誤指導の内容及びその程度、納税者の税知識の程度等を総合して判断することに留意すること。

② 期間

その誤指導をした日(その日が法定納期限以前のときは法定納期限の翌日とする。)から、納税者が誤指導であることを知った日(そのことを郵便により通知したときは、通常送達されると認められる日とする。)以後7日を経過した日までの期間」

上記のように、税務職員の誤った申告指導(納税者が信頼したものに限る。)しか延滞税免除という納税者への救済がなされないということではよいのであろうか。

平成18年の日本税理士会連合会・税制審議会の答申においては「この場合の具体的な救済方法として、延滞税についても国税通則法施行令における『延滞税の免除ができる場合』に該当するものとして取り扱うことが適当である。この点に関して、延滞税の取扱いを定めた国税庁の法令解釈通達…では、税務相談等における税務職員の誤指導の場合を例示しているが、前述した課税当局の公的見解に従って申告した後に、これと異なる課税処分が行われた場合にも延滞税について、これらと同様に取り扱うべきある。」とされている。

三 提言

1. 加算税の免除範囲の拡大

既述した「正当な理由」があると認められる場合についての主な学説・判例からすると、正当な理由があると認められる場合とは「過少申告したことにつき、納税者の責めに帰することができない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合」をいい、「納税者側における税法の不知、誤解、法令解釈や事実認定の誤り及び不十分な情報開示に基づく場合」には正当な理由があるとは認められない、とまとめられよう。

このように、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があることがポイント

トになるのであるが、結果的に善良な納税者の税務行政に対する信頼が損なわれないための手当てとしては、税務職員の誤指導による場合だけでなく、第三章における「信頼の対象となる公的見解」の考察から、法令解釈通達、事務運営指針、法令解釈に関する情報、事前照会に対する文書回答手続による回答、タックスアンサー及び税務職員執筆による「改正税法のすべて」に基づいた申告につきこれらの見解と異なる課税処分が行われたような場合も、事務運営指針である「申告所得税及び復興特別所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて」、「法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて」、「消費税及び地方消費税の更正等及び加算税の取扱いについて」「相続税、贈与税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて」及び「源泉所得税の不納付加算税の取扱いについて」を改正し、次のような例示を加えて加算税を免除することを提言したい。

「納税者が、法令解釈通達、事務運営指針、法令解釈に関する情報、事前照会に対する文書回答手続による回答、タックスアンサー及び税務職員執筆による『改正税法のすべて』に従ったことにより過少申告となった場合で、かつ、納税者がこれらを信じたことについてやむを得ないと認められる事情があること。」

また、税務職員の誤指導を基因として過少申告となった場合に、過少申告加算税を課さない正当な理由があるとしているのは、事務運営指針のうち「申告所得税及び復興特別所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて」のみであるから、平成 18 年の日本税理士会連合会・税制審議会の答申でも述べられているように「法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」をはじめ、過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税の取扱いを定めた他の事務運営指針においても、「税務職員の誤指導」を例示に加えるべきである。

2. 延滞税の免除範囲の拡大

延滞税についても結果的に善良な納税者の税務行政に対する信頼が損なわれないための手当てとして、税務職員の誤指導による場合のみならず、第三章における考察から、法令解釈通達、事務運営指針、法令解釈に関する情報、事前照会に対する文書回答手続による回答、タックスアンサー及び税務職員執筆の「改正税法のすべて」に基づいた申告につきこれらの見解と異なる課税処分が行われたような場合も、延滞税に係る法令解釈通達「人為による異常な災害又は事故による延滞税の免除について」を改正し、次のような例示を加えることを提言したい。

「法令解釈通達、事務運営指針、法令解釈に関する情報、事前照会に対する文書回答手続による回答、タックスアンサー及び税務職員執筆による「改正税法のすべて」

(1) 要件

次のいずれにも該当すること。

イ 納税者が、法令解釈通達、事務運営指針、法令解釈に関する情報、事前照会に対する文書回答手続による回答、タックスアンサー及び税務職員執筆による『改正税法のすべて』を信頼したことにより、納付すべき税額の全部又は一部につき申告又は納付することができなかったこと。

ロ 納税者が、法令解釈通達、事務運営指針、法令解釈に関する情報、事前照会に対する文書回答手続による回答、タックスアンサー及び税務職員執筆による『改正税法のすべて』を信じたことにつき、納税者の責めに帰すべき事由がないこと。

なお、この事由の認定に当たっては、納税者の税知識の程度等を総合して判断することに留意すること。」

なお、法令解釈通達「人為による異常な災害又は事故による延滞税の免除について」においては、人為による納税の障害について「その他類似事由」が掲げられており、これによって税務職員の誤指導以外の信義則に関連する事由の延滞税免除がなされることが期待されるが、前述のように、具体的に例示し、その要件を明示する方が、運用上も明確になると考える。

3. 判例研究に基づく速やかな関連税法の改正

「信義則によっても救えなかった事例を教訓として、将来にわたり租税法律主義・合法性の原則によって救っていく」という視点から、善良な納税者（特定の納税者か他の納税者かを問わず）にとって明らかに理不尽な結果となる事例を判例などから研究し、納税者の税務行政に対する信頼が著しく損なわれることのないよう、速やかに関連税法を改正していくことを提言したい。

第四節 納税者と税務当局との安定した関係維持のために

一 問題の所在

将来にわたって納税者と税務当局との安定した関係を維持していくために、わが国の「事前照会に対する文書回答手続」は有用かつ重要なものとする。第三章の第三節において、文書回答手続につき、信義則の適用要件との関係から、納税者の保護・救済の対象となるものか否か等について検討した。また、第四章においては、本節における提言の準備として、諸外国におけるアドバンス・ルーリング制度を確認し、わが国の文書回答手続との比較を試みた。将来にわたる税務当局と納税義務者との安定した関係の継続という視点から、特に納税者の予測可能性を一層向上させるため、わが国の「事前照会に対する文書回答手続」にさらに改善すべき点はないのかが本節における考察対象である。

また、文書回答手続では個々の財産評価や取引価額の算定等事実認定に属するものは対象とはならないが、近時の社会経済情勢から、企業買収・合併等における個別の財産評価、不動産等大きな売買に係る取引価額の算定等によって納税義務者は大きな税務リスクを抱えるようになっており、また当該取引の税務調査の結果、争いの種にもなりかねない。将来にわたる税務当局と納税義務者の安定した関係の継続という視点から、この点も問題点として浮かび上がる。

さらに第四章においては、本節における提言の準備として、ドイツにおいて既に行われた取引に関して認められている「事実問題に関する合意」について記述した。将来にわたる納税者と税務当局との安定した関係の継続という視点から、わが国において「事実問題に関する合意」を導入する必要はないのかという点も本節において考察したい。

二 これまでの議論

1. 事前照会に対する文書回答手続

わが国の「事前照会に対する文書回答手続」に関するこれまでの主な議論は次のとおりである。

① 対象となる取引について

わが国の文書回答手続では、対象にならないものとして「個々の財産の評価や取引等価額の算定に関するもの」が例示されているが、平成18年の日本税理士会連合会・税制審議会の答申においては、「個別の財産の評価や取引等価額など事実認定に属する問題も回答

の対象にすること」²⁹⁵が見直すべき点として挙げられた。

② 処理期間について

平成 16 年、上斗米明氏は「納税者サービスの向上という観点からは、米国では採用されていないものであるが、回答までの処理に要する期間について一定の目途を示すことが望ましいと考えられる」²⁹⁶と述べられ、同年、酒井克彦教授は、照会してからどの程度待つかという予測可能性の確保のためにも「照会に対する処理に通常要すべき標準的な期間としての標準処理期間の設定が必要ではないだろうか。」²⁹⁷と問題提起された。また、日本税理士会連合会・税制審議会の答申においても「課税当局の行う回答について期間の定めを設けること」²⁹⁸が見直すべき点として挙げられた。

③ 手数料について

ドイツでは料金徴収に違憲論もあったが有料化された。

上斗米明氏は「照会件数が急増し事務負担が増加した場合、一件当たりに多くの事務量を要する個別サービスの性格が強いものを無料で提供することの是非についても検討する必要がある」²⁹⁹と述べられ、酒井克彦教授は「我が国における文書回答手続が無料であることは、濫用に対する防禦を適用対象範囲の制限という形で行わざるを得ないことを意味している。しかしながら予め適用対象を制限することは、本来的に利用が許されるべき照会に対してその利用を制限することにもなりかねない。今後の利用件数等の推移をみた上で、適用対象の見直しを行うことに加えて、手数料有料化に係る積極的な検討を行うべきではなかろうか。」³⁰⁰と主張された。

また、平成 22 年、神山弘行准教授も「真摯な納税者とそうでない納税者を峻別するため、(真摯な納税者にとって)過度の負担にならない程度の申請手数料を賦課することは合理的であろう。」³⁰¹と述べられた。

なお、平成 21 年、手塚貴大教授はドイツの料金徴収について「現在のところ税務行政は業務量とリソースとの不均衡に悩まされている状況のもとでは料金徴収は納税義務者の法

²⁹⁵ 日本税理士会連合会・税制審議会「納税者からみた税務行政の今日的課題点についてー平成 17 年度諮問に対する答申ー」(平成 18 年 3 月 27 日)10 頁。

²⁹⁶ 上斗米明「文書回答手続の見直しについてーグローバルスタンダードな納税者ガイダンスの整備に向けてー」税研(平成 16 年 5 月)25 頁。

²⁹⁷ 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢 44 号(平成 16 年 6 月 30 日)713 頁。

²⁹⁸ 日本税理士会連合会(税制審議会)前掲注(295)10 頁。

²⁹⁹ 上斗米明・前掲注(296)25 頁。

³⁰⁰ 酒井克彦・前掲注(297)705 頁。

³⁰¹ 神山弘行「事前照会制度に関する制度的課題《研究ノート》」経済産業研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズ(平成 22 年 6 月)23 頁。

的安定性と課税庁の事務負担とを調整する立法政策と思われる。」³⁰²と解説された。

④ 回答の法的拘束力について

日本税理士会連合会・税制審議会の答申においては「回答した内容については、納税者から提供された情報資料の範囲で課税当局は拘束されること」が見直すべき点として挙げられており、平成21年、平川英子氏は「照会者たる納税者の法的安定性を確保するとともに、照会者以外の納税者に対して平等取扱いを保障するという観点からは、法律上、文書回答に法的拘束力を付与することが求められよう。」³⁰³と明快に述べられた。さらに、平成22年、石井道遠氏は「我が国の事前照会制度はその内容において、主要国、特に米国と比べても遜色のないものになっている。但し、多くの国と異なり…信義則の法理の適用による場合を除けば、原則として法的拘束力をもたない、という課題を抱えていることに留意する必要がある。」³⁰⁴と指摘された。

⑤ 法制度化について

上斗米明氏は「(文書回答)手続の活用が進み、納税者及び当局の事務運営において定着がなされた段階で、必要があれば米国のように文書回答の法的位置付けについて、より明確化を検討することも中長期的な課題となろう」³⁰⁵と慎重な言い回しをされている。

酒井克彦教授は「文書回答手続を法制化することは、法治主義の原則に沿うこと、納税者サービスを明確にすることができること、透明性のある行政を確保し得ることのほかに、法的拘束力を付与するための法的基礎となる」³⁰⁶と述べられ、平成17年、増井良啓教授は文書回答手続につき「立法と行政の役割分担からして、この手続については法律上の直接の根拠を設けることが本来は望ましい。」³⁰⁷と指摘された。日本税理士会連合会・税制審議会の答申においても「納税者と課税当局との信頼性を高めるとともに、適正な運用を図るためには、国税通則法などの法律に基づく手続とすることが望ましい。」³⁰⁸とされ、平川英子氏も「文書回答手続は、納税者の権利・利益に関わる重要な事項であるし、また法律

³⁰² 手塚貴大「租税手続における事前照会」租税法研究 37 号(平成 21 年 7 月)50 頁。

³⁰³ 平川英子「フランス租税行政における文書回答制度」税務事例 473 号(平成 21 年 2 月) 27 頁。

³⁰⁴ 石井道遠「タックス・コンプライアンスを巡る国際的連携の動きと我が国の政策対応の在り方(試論)」経済産業研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズ(平成 22 年 6 月)44 頁。

³⁰⁵ 上斗米明・前掲注(296) 25 頁。

³⁰⁶ 酒井克彦・前掲注(297) 694 頁。

³⁰⁷ 増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」COE ソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ COESOFTLAW-2005-1(平成 17 年)12 頁。

³⁰⁸ 日本税理士会連合会(税制審議会)前掲注(295) 10 頁。

による行政の原理からしても、同手続を法律上の制度として位置付ける必要があるのではないだろうか。」³⁰⁹と述べられた。

手塚貴大准教授は「アドバンス・ルーリング制度の法制化…により一定の要件のもとでルーリングが付与されることになれば、納税義務者の予測可能性を大いに高めることになる。法律上ルーリングの発給要件を明確にし、信義則でなく行政行為あるいは法律に基づきルーリングの拘束力を承認することにより、納税義務者にとってその拘束力は確実にする。」³¹⁰と論じられた。

2. 事実問題に関する合意

● 「租税上の合意」の議論

第一章でも若干触れたが、租税上の合意について藤田宙靖教授は「租税法における当事者間の合意の効力が問題とされるのは…もっぱらそれが租税法律主義原則に抵触するかぎりにおいてのことであって、そのような問題が生じないかぎり、おそらく、合意の効力一般を否定せねばならぬ理由はない。たとえば、税務行政庁に法律自体が一定の裁量権を与えている場合、その裁量の範囲内で納税者と特定の合意乃至諒解に達したようなときには（もとよりその授權自体が租税法律主義原則に違背せぬかの問題は別に生じうるが）、それを契約の効果として構成するか信義誠実則の適用として構成するかはともかく、いずれにせよ相手方の信頼は当然保護されてしかるべき場合が考えられるであろう」³¹¹として、柔軟な見解を述べられている。

また、1993年（平成5年）の論文「租税手続における合意」においてドイツのロマン・ゼーア教授は、租税手続法においても行政契約³¹²や協議、確約など合意形成的行為形式が現実存在していることを指摘され、納税者と税務当局との合意を行政契約と解しても法律による行政の原理（租税法律主義）に一義的に違反するものではないことを論証された。すなわち、租税手続においては、行政契約に関する法律上の明確な授權は存在しないが、反面、行政契約を禁止する明文規定も存在しない。立法者は、租税手続における行政契約

³⁰⁹ 平川英子・前掲注（303）27頁。

³¹⁰ 手塚貴大・前掲注（302）60頁。

³¹¹ 藤田宙靖「当事者間の合意の効力」別冊ジュリスト17号（昭和43年）45頁。

³¹² 行政契約とは、当事者の一方又は双方が行政主体である契約、すなわち国や地方公共団体がその相互間又は国民との間で結ぶ契約をいう。行政契約は公法契約と私法契約とに分けられる。公法契約は、既述のように、土地収用法上の協議等が該当し、私法（民法等）による契約たる私法契約は、官公庁の建物の建築請負契約等が該当する。

の実務に委ねる態度をとっている。したがって、論じるべきことは、行政契約という行為が租税手続において許容されているかどうかではなく、租税手続における行政契約の内容が法律による行政の原理（租税法律主義）の要請を充足しているかどうかである。

ロマン・ゼーア教授によれば、事実問題に関する合意のみならず法律問題に関する合意も、特に不確定法概念³¹³が使用されている場合、その必要性は十分に認められるとして、①税務当局と納税者間で租税上重要な事実関係ないし法律問題が不明確であること、②当該不明確性が第三者の客観的観察によっても認められること、③当該契約がその内容から見てその不明確性の解消を目的としていること、④第三者の客観的観察によっても当該契約が明らかに不合理な課税を招来しないこと、という四要件を充足すれば、租税上の合意は行政契約として有効であるとされ、積極的に租税上の合意を認知された³¹⁴。

さらに、平成12年、吉村典久教授はドイツにおける判例を検討された上で「租税上の合意に関するドイツの判例の傾向として注目すべきことは、租税法における税務行政庁と納税義務者との合意について、それは租税法律主義や租税平等原則の観点から一律にその存在自体認められないとするのではなく、近年、租税上の合意を部分的に認めつつ、その有効性を認定する個別要件を模索し始めているという点である。この点、租税上の合意の存在自体否定する日本の有力な判例・学説の態度とは大きく異なる。今後の課題として、租税上の合意が抱える法的問題の解決策の提示やドイツの議論を日本に応用するための環境整備が必要となるであろう。」³¹⁵と指摘された。

● 「事実問題に関する合意」の議論

平成21年、手塚貴大准教授は「事実に関する合意が…申告納税制度があるわが国の税制のもとで、どのように受容され、どのように応用しうるかについて今後検討すべきであろう。仮に受容するとした場合、少なくともわが国での租税法上の公法契約の発展が必要である。…事実に関する合意について公法契約による拘束力の承認が理論上優れて」おり「その方向での展開が望まれる。」として、公法契約を根拠とする事実に関する合意の検討を主張された³¹⁶。

³¹³ 不確定法概念とは、例えば「不相当に高額」、「相当期間」のような中間目的ないし経験概念を内容とするものである。

³¹⁴ 吉村典久「書評：ロマン・ゼーア著『租税手続における合意』」専修大学法学研究所所報（平成13年）14～19頁参照。

³¹⁵ 吉村典久「ドイツにおける租税上の合意に関する判例の展開」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策（上）』（有斐閣、平成12年）266頁。

³¹⁶ 手塚貴大・前掲注（302）60頁。

また、平成22年、石井道遠氏は、拘束力のある情報提供や事実問題に関する合意は「長い間の判例の蓄積というドイツ固有の事情があつて始めて可能になったものと思われるが、理論的に、拘束力のある情報提供という法規定や事実上の合意という行政上の契約概念などが租税法律主義や合法性の原則との関係でどのように理解・整理されているのか、そして、それを我が国の法制度や判例に生かすことが可能か、今後更に研究する必要がある。…ドイツにおける判例・学説の論点とされてきた事実上の合意や公法契約の概念を、今後、我が国においても法制度や判例、行政運営に活用していく余地がないか検討することが一つの課題となるのではないか。」³¹⁷と指摘された。

三 提言

1. 事前照会に対する文書回答手続の更なる改善

わが国の文書回答手続を更に有用なものとするために、次のような更なる改善を行うことを提言したい。

① 対象となる取引について

わが国の文書回答手続では、事実問題に属する「個々の財産の評価や取引等価額の算定に関するもの」は対象にならないとされているが、既述のようにドイツでは、既に行われた取引に対し、判例・通達において、課税当局と納税義務者との間の拘束力をもつ「事実問題に関する合意」が認められている。企業買収等の財産評価や不動産等の取引価額算定等、個々の財産評価や取引価額の算定に関する照会のニーズは多いと推測され、それゆえ、日本税理士会連合会・税制審議会の答申においても文書回答手続の見直し点の一つに挙げられたのであろう。

この「個々の財産の評価や取引等価額の算定に関するもの」は事実認定に属するものであり、これについては「2 事実問題に関する合意制度の導入」において述べてみたい。

② 処理期間について

わが国では、原則3か月以内の極力早期に回答するよう努めるとされているだけで回答について期間の定めは設けられていないが、照会してからどの程度待てば回答がくるのかという目安を示すことは、申告時期との兼ね合いで照会する側にとっては重要なポイントである。照会する側に配慮し、照会に対する処理に通常要すべき標準的な期間としての標

³¹⁷ 石井道遠・前掲注(304) 71頁。

準処理期間の設定は必要と考える(なお、平成23年3月の改正で、受付日から概ね1月以内に、それまでの検討状況から見た処理の時期の見通し等を口頭で説明することになったので、照会内容が複雑で標準処理期間を超えるとみなされるものについての手当てもされているといえよう)。

③ 手数料について

わが国における文書回答手続が無料だから、適用対象範囲を制限することで文書回答手続の濫用を防いでいるということであれば、それは好ましくない。文書回答手続を活用するニーズが高いのは、利益水準の高い大企業と富裕層であり、アメリカやドイツのように手数料有料化に踏み切ったとしても大企業や富裕層にとっては活用するか否かの意思決定には影響しないであろう。

有料化する場合、照会内容としては個別性の強いものが多くなってくると予想されるため、料金体系を照会内容による税務当局側の負担の度合いに応じたものにすべきと考える。

④ 回答の法的拘束力について

アメリカ、フランス、イギリス、ドイツと異なり、わが国では発出されたルーリングに税務当局は拘束されないというのは問題である。少なくとも次のような改善策が必要と考える。

- ・ 照会者がその回答に依存する処理を行った場合、回答内容について、照会者から提供された情報の範囲内で、税務当局には信義則に基づく拘束力が生じるという点を事務運営指針で明確化する。
- ・ 一定期間における回答をまとめた「文書回答手続による回答事例集」を定期的に公表させる。これにより、当該回答事例集に沿った処理をする納税義務者が現れてくることを予測させるという点で税務当局にプレッシャーを与える。
- ・ 事柄の内容によっては「文書回答手続による回答事例集」の公表にとどまらず速やかに個別通達化して税務当局内部の拘束力を強める。

⑤ 法制度化について

文書回答手続を現在の事務運営指針レベルの制度から法的根拠のある制度にするには多大なエネルギーと時間が必要である。まず、回答の法的拘束力につき前記④のような手当てをした上で、文書回答手続の法制度化について議論を重ねていくべきと考える。

⑥ 回答を客観的に検討する仕組みについて

現在は国税庁の内部の人のみによる検討を経て文書回答が行われている模様であるが、

複雑な取引や新しい取引については、当該取引に精通した専門家も回答検討の場に参加させ(当然、事案に係る守秘義務を負わせ)、照会に対する回答を客観的に検討する仕組みを作ることも必要と考える。

以上の改善によって、わが国の文書回答手続が、一層、納税者の予測可能性向上に資する有効な手段となることを期待したい。

なお、実際の文書回答手続では法律解釈の問題が大半と思われるが、法律解釈であるならば、照会者が文書回答を信頼して申告し、税務当局が間違った文書回答をしてしまった場合であっても、合法性の原則から、税務当局はその文書回答にとらわれることなく正しい法律解釈で課税することになると考えられる。そうすると、照会者は当然理不尽な思いをし、信義則の観点から訴えを起こすかもしれない。従来は、信義則に関するほとんどの判例で結果的に納税者側敗訴となっていたが、文書回答手続をめぐる税務訴訟の場合には、文書回答手続自体は公的見解に該当し、照会者に判断のため必要十分な資料提出を追加を含めて求める文書回答手続ゆえ、照会者は必要十分な情報を提供していたとして、信義則適用の是非を検討した裁判所が、信義則の適用を認め照会者を救済する可能性は高いのではなかろうか。

また、事前照会に対する文書回答手続において、照会する側においても信義則が働くことを忘れてはならない。十分な情報を提供しようとせず自らに都合のいい情報のみ提供して有利な回答を得ようとするのは、信義則の観点から認められない。これは税務相談における相談者においても全く同様である。

2. 事実問題に関する合意制度の導入

和解とおぼしき合意について、金子宏教授は「実際には、裁判上または裁判外において和解とおぼしき合意がなされることは必ずしも稀ではない、たとえば、平成 15 年 10 月、東京都のいわゆる銀行特別税について東京都と銀行側が最高裁判所において和解を行った」³¹⁸と指摘される。また、金子教授は「法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない。…もともと、現実の租税行政においては、当事者の便宜や能率的な課税等のために、たとえば収入金額な

³¹⁸ 金子宏『ケースブック租税法〔第3版〕』〔金子宏・佐藤英明・増井良哲・渋谷雅弘編著〕(弘文堂、平成23年)70頁。

り必要経費の金額なりについて和解に類似する現象が見られないではないが、これは、法的にみる限りは、両当事者の合意になんらかの法的効果が結びついたというのではなく、納税義務者と租税行政庁との話し合いの結果が、租税行政庁による課税要件事実の認定に反映したものと理解すべきであろう。」³¹⁹と述べられている。このロジックからすると、事実認定に属する問題は、法令解釈に属する問題に比べ合法性の原則との調整の壁は低く、実務上、税務当局に裁量が認められる余地があるのではないかと考える。

石井道遠氏は、前述のように金子教授が、現実の租税行政において、当事者の便宜や能率的な課税等のために和解に類似する現象が見られないではないとして、税務行政における「現実」に目を向けていることに注目され、金子教授による話し合いの結果が、租税行政庁による課税要件事実の認定に反映したものと理解すべきという考え方を一步進め、「話し合いの結果を租税行政庁による課税要件事実の認定に（可能な限り積極的に）反映させる仕組み」すなわち、

- ① 法令上の根拠に基づく「行政手続」³²⁰の一環として
- ② 課税当局による課税要件事実の認定に当たり、情報の全面開示など透明性の確保を条件に、納税者に課税当局との事前の協議・確認（話し合い）³²¹を行うことを認め、
- ③ 課税当局は、可能な限りその「結果」（双方の認識が一致すれば「事実上の合意」となる）を尊重して当該事実認定に反映させる

というような仕組みが可能かどうか検討することも有益ではないか³²²と主張されている。

わが国において既に、通達によるものではあるが、これに近い手続として「移転価格税制³²³に関する事前確認」制度がある。

³¹⁹ 金子宏・前掲注（253）78頁。

³²⁰ 一般に行政手続とは、広義で、行政庁の行為に関わる事前手続と事後手続を含んだ意味であるが、行政手続法では、行政庁が一定の行為をする場合の事前手続のことをいう。

³²¹ 木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、平成10年）107頁では「事実上の相互協議は学説上次第に和解契約として昇格されている。」との記述がある。

³²² 石井道遠・前掲注（304）71～72頁。

³²³ 移転価格税制は、国外の関連企業（国外関連者）との取引を通じた海外への所得移転に対処し、適正な国際課税の実現を図る観点から、昭和61年度税制改正で導入された制度で、現在、主要先進国をはじめ40ヶ国以上で導入されている。本税制の基本的仕組みは、法人と国外関連者との取引価格が第三者間の取引価格（独立企業間価格）と異なることにより、我が国の課税所得が減少している場合に、その取引が独立企業間価格で行われたとみなして所得を計算するというものである。

移転価格税制に関する事前確認とは、移転価格課税に関する納税者の予測可能性を確保するため、納税者の申出に基づき、その申出の対象となった国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容等について、税務署長等が事前に確認を行うことをいう。昭和 62 年（1987 年）にわが国が世界に先駆けて導入した施策であり、その後、米国（1991 年）に続き、カナダ（1994 年）、豪州（1995 年）、韓国（1996 年）、中国（1998 年）に導入され、現在では 30 ヶ国以上で導入されている。移転価格税制に係る事前確認は、個別性・秘密性が極めて高いという事情があるため、既述の文書回答手続とは別の手続として設けられている。

石井道遠氏は「現在の『事前確認制度』を基礎としながらも、①これに行政手続としての「法令上の根拠」を与え（もちろんそれが可能か検討を要するが）、②リアルタイムでの問題解決という「制度の趣旨」を明確にした上で、③制度の対象を広く一般化することにより、課税当局に対する（更には、当事者間における）「事実上の」、ないし「実質的な」拘束力を強め、ひいてはこれが、その後の司法判断における「信義則の法理」の適用にも何がしかの影響を与えることが期待できるのではないかと思われる。」³²⁴と論じられており、共感できるところである。

おもうに、将来にわたって納税者と税務当局との安定した関係を続けるために、実際上の必要性から、わが国における新たな制度として事実認定に属する問題に限定した「事実問題に関する合意」の導入を検討すべきである。すなわち、租税法律主義や租税平等原則の観点から納税者と税務当局との合意は認められないが、事実認定に属する問題に限定して、不明確性が客観的に認められる事実関係につき、その解明が難しい場合³²⁵には、課税の効率性の促進及び法的安定性と予測可能性の確保のため、事実問題に関する合意は認められると考え、制度として導入してはどうかということである。

新たな制度といっても事実問題に関する合意制度を一から構築していく必要はなく、わが国が世界に先駆けて導入した「移転価格税制に関する事前確認」制度の仕組みをベースに工夫する方が現実的である。

³²⁴ 石井道遠・前掲注（304）73 頁。

³²⁵ ヤン・グロテア（前ドイツハンブルグ財政裁判所所長）は租税法学会第 40 回記念講演「ドイツにおける財政裁判所の手続―“事実に関する合意”を中心に―」において、「判例によれば、合意は法律問題を対象にすることは許されず、事実関係の解明が困難である場合、その解明のみを対象とする。典型的な例は、推計、不動産価格や企業価値の解明などである。」と述べられている。

日本税理士会連合会・税制審議会の答申で「事前照会に対する文書回答手続」の見直し点の一つに挙げられた「個々の財産の評価や取引等価額の算定に関するもの」は、照会ニーズが多いと推測される事実認定に属する取引であり、文書回答手続ではなく事実問題に関する合意の対象取引として対応してはどうかと考える。

事実認定に属する問題に限定するのは、既述したように、税務行政における現実を目を向けた金子教授の「当事者の便宜や能率的な課税等のために…和解に類似する現象…は…納税義務者と租税行政庁との話し合いの結果が、租税行政庁による課税要件事実の認定に反映したものと理解すべき」というロジックから、法令解釈に属する問題に比べ事実認定に属する問題は合法性の原則との調整の壁は低く、実務上、税務当局に裁量が認められる余地があるのではないかと考えるからである。

そして、事実問題に関する合意は、公法上の効果の発生を目的とし対等な当事者間の意思表示の合致によって成立する契約たる「公法契約」概念をその根拠とすべきと考える。なぜなら、かつてのドイツの判例の流れにあった「信義則」を根拠にする場合には、合意に基づく納税者の何らかの行為があつて初めて拘束力が生じるという難点があるからである。

既述したロマン・ゼーア教授の1993年（平成5年）の論文では、事実問題に関する合意のみならず法律問題に関する合意をも含められているのであるが、それは租税法律主義の観点から許されないと解する。これを事実認定に属する問題に限定した上で、納税者・税務当局間で事実関係が不明確で、その不明確性が客観的に認められ、合意が不明確性の解消を目的としていて、明らかに不合理な課税を招来しないことが客観的に認められるような場合には、事実問題に関する合意をわが国でも認めてよいのではなかろうか。

また、重要な点として、納税者の予測可能性を高める観点から、事実問題に関する合意は取引前・取引後を問わないものとしてはどうかと考える。ドイツにおける事実問題に関する合意は、原則として過去に生じた事実に関する合意を指すが、将来発生する事実についても合意は可能であるとのドイツにおける学説があり、手塚准教授は「この点で事実に関する合意はなお事前照会として機能しうる。」と述べられている³²⁶。

さらに、事実認定に属する問題に係る税務当局との事前の話し合いにおいて、納税者が必要な情報を全面的に開示することが非常に重要であり、その「必要情報開示義務」を事実問題に関する合意のルール上明確化しておくことも必須と考える。なお、事実問題に関

³²⁶ 手塚貴大・前掲注（302）51頁。

する合意においても、客観的な判断を得るため、文書回答手続と同様に当該取引に精通した専門家が現場に直接参加し合意に向かって検討する仕組みが必要であろう。

事実認定に属する問題につき、事前に「事実問題に関する合意」をすれば、納税者が大きな税務リスクを抱えなくなり、税務当局の一方的な決定により生ずるその後のトラブルを未然に防ぐことができるとともに、今日における税務上の事実関係の複雑さに対して情報量の豊富な納税者と事実関係の解明を行うことにより、税務当局の情報収集コストの節約や知識アップにもつながると考えられる。すなわち、事実問題に関する合意は、納税者の法的安定性と予測可能性に資する有効な手段であり、また、税務当局にとっても情報収集コストの節約や事後の訴訟を回避するための有効な手段となる。

このように、移転価格税制に関する事前確認制度を世界に先駆けて導入したわが国において、課税の効率性を促進し法的安定性と予測可能性を確保するため、ドイツにおける事実上の合意や公法契約の概念をわが国においても応用・活用していく「柔軟性」が今日、強く求められるところである。

おわりに

租税法の原則を形式的に適用したために弊害が生ずる場合がある。これを回避するための知恵の一つとして信義則の適用があり、またそれが適用されない場合における知恵も必要となる。本論文では、まず租税法分野における信義則適用に係る論点及びその適用要件吟味の際の論点について検討し、高すぎると思われる適用のハードルを妥当な水準に戻すための「結論の明確化」と「公的見解の表示に係る提言」を行った。また、信義則の適用が否定された場合における善良な納税者に対する配慮策として、加算税や延滞税の免除範囲を法令解釈通達や文書回答手続での回答等の場合にも拡大すること及び納税者にとって理不尽な事例を研究し速やかに関連税法を改正していくことを提言した。さらに、納税者と税務当局との安定した関係維持のために、文書回答への税務当局側の拘束についての事務運営指針での明確化や外部専門家の直接参加による回答の客観的検討等の「文書回答手続の更なる改善案」を提示するとともに、文書回答手続では対象とされていない事実認定の問題への対処として、公法契約概念を根拠とし、取引前・取引後を問わない「事実問題に関する合意の導入」を提案した。納税者の税務行政に対する信頼が損なわれていかぬよう、以上のような各種改善策を検討し実現していくことが、将来にわたる納税者と税務当局との安定した関係に向けて有効なのではなかろうか。

信義則に関係するこれまでの判例をみればみるほど、信義則の適用要件を充たさないことで結果として納税者が泣かざるをえなかった事例が圧倒的に多いように感じられる。このような実態から、税務当局の見解を信頼して行動した善意の納税者には、一定範囲で保護と救済が図られるべきである。ただ、納税者が「税務職員に相談すること」や「雑誌や書籍を読むこと」だけで安易に問題を解決しようとするから、結果的に大きな被害を招いていることも多くの判例が示している。

平成22年度税制改正大綱では、納税者の立場に立ち「公平・透明・納得」の税制を築くことが閣議決定され、平成23年度税制改正では、納税者の利益保護と税務行政の適正・円滑な運営確保の観点から、納税環境の整備に向け引き続き検討を行うことが附則に定められた。そして既述のように、平成24年度税制改正大綱においては、税務行政につき納税者の信頼を確保するためには、納税者の立場に立ち納税環境の整備を不断に図っていくことが重要とされている。

このような観点からすると、納税者と税務当局との安定した関係に向けての最大のポイ

ントは、納税者・税務当局双方の「透明性」の改善であるといえよう。税務当局には、さらなる必要情報の公開、説明責任が求められていると考えられ、納税者においても、税務当局への正確な情報の十分な開示、請求される資料への迅速な対応等が求められていると考えられる。「納税者の税務当局に対する信頼を保護すること」とともに「税務当局の納税者に対する信頼を保護すること」も同様に重要であり、その「相互の信頼関係」というものが、納税者と税務当局との安定した関係の源といえるのではなかろうか。租税における正義とは、納税者と税務当局がともに相互の信頼関係維持のため誠実に行動することであろう。

(表)信義則の適用要件の歴史的流れ

表示による善反意	昭和40年：東京地裁	昭和43年：中川一郎	昭和44年：廣瀬之介	昭和49年：品川芳重	昭和50年：札幌地裁	昭和51年：金子 宏	昭和51年：静岡地裁	昭和52年：札幌地裁	昭和54年：東京地裁	昭和58年：東京地裁	昭和62年3月：横浜地裁	昭和62年10月：最高裁
①表示者と表示の相手方との間に、書式で、相手方に表明されたこと、又は表示者が被表示者の特定の個人に 対して、差言も対する具体的なものがある場合で、照示も、その行動を決定するに至った手続等）	①行政庁のその行動の対象となるような助言・指導等に基づき信頼の対象とされたこと、又は表示者が被表示者の特定の個人に 対して、差言も対する具体的なものがある場合で、照示も、その行動を決定するに至った手続等）	①納税義務者の信頼が税務官庁の言動が税の予測または信頼を与えているような場合	①納税者に、行政庁の言動が信頼の対象とされたこと	①租税行政庁が納税者に対して信頼の対象となる「公の見解」を表示したこと	①納税義務者が信頼した行政庁側の行動（すなわち課税した内容）を撤回することとは別論、その行動がいかなる手続や方式によりなされたものであるか等）	①租税行政庁が納税者に対して信頼の対象となる「公の見解」を表示したこと	①納税者が租税行政庁の当該見解を信頼し、それに基づいて何らかの行為をしたこと	①納税者が租税行政庁の見解の表示を信頼したことがやむを得ないと認められる場合であること	②納税者がその表示を信頼して、行動したに基づいて何らかの行為をしたこと	②納税者が租税行政庁の見解の表示を信頼したことがやむを得ないと認められる場合であること	③この信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	④表示を信頼して行動したに基づき、納税者の責めに帰すべき理由のないこと
②表示者が、事実上表示意思を有していたか、又はその意思の存在を推定し得る場合であること	②相手方がそれを信頼することが無理でないか、又はその意思の存在を推定し得る場合であること	②納税義務者が税務官庁の言動を信頼し、そ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	②納税者がその表示に基づき何らかの行為をしたこと	②その表示によって相手方が利害関係をなしたこと	②納税者がその表示を信頼して行動すること、それが一般的見地から無理からぬ事情があること	②納税者がその表示を信頼して行動すること、それが一般的見地から無理からぬ事情があること	②納税者がその表示を信頼して行動すること、それが一般的見地から無理からぬ事情があること	②納税者がその表示を信頼して行動すること、それが一般的見地から無理からぬ事情があること	②納税者がその表示を信頼して行動すること、それが一般的見地から無理からぬ事情があること	②納税者がその表示を信頼して行動すること、それが一般的見地から無理からぬ事情があること	②納税者がその表示を信頼して行動すること、それが一般的見地から無理からぬ事情があること	②納税者がその表示を信頼して行動すること、それが一般的見地から無理からぬ事情があること
③表示の相手方がその表示を信頼し、そ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	③行政庁の課税した言動に対する言明、し、しかも信頼することについて納税義務者が買収するべき事由がないこと	③納税義務者が税務官庁の言動を信頼し、そ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	③納税者がその表示を信頼し、そ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	③その表示によって相手方が利害関係をなしたこと	③その表示によって相手方が利害関係をなしたこと	③その表示によって相手方が利害関係をなしたこと	③その表示によって相手方が利害関係をなしたこと	③その表示によって相手方が利害関係をなしたこと	③その表示によって相手方が利害関係をなしたこと	③その表示によって相手方が利害関係をなしたこと	③その表示によって相手方が利害関係をなしたこと	③その表示によって相手方が利害関係をなしたこと
④その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	④その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	④その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	④その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	④その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	④その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	④その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	④その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	④その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	④その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	④その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	④その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	④その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと
⑤その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑤その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑤その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑤その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑤その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑤その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑤その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑤その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑤その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑤その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑤その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑤その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑤その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと
⑥その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑥その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑥その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑥その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑥その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑥その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑥その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑥その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑥その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑥その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑥その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑥その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑥その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと
⑦その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑦その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑦その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑦その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑦その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑦その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑦その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑦その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑦その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑦その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑦その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑦その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと	⑦その信頼に反するその後の課税処分により重大な不利益を被ったこと

(注) 表中の数字は、各々の見解で示された要件の順を記している。

参考文献一覧

【書籍】

- ・大石義雄『日本国法原論』増進堂(昭和19年)
- ・岡村忠生・渡辺徹也・高橋裕介『ベーシック税法〔第2版〕』(有斐閣, 平成19年)
- ・乙部哲郎「行政法における信義則の展開」小早川光郎他『行政法と法の支配』有斐閣(平成11年)
- ・金子宏『租税法[第十七版]』(弘文堂, 平成24年)
- ・金子宏・岩波講座「現代法8」(昭和41年)〔『租税法理論の形成と解明 上巻』所収(有斐閣, 平成22年)〕
- ・金子宏・研究情報基金「多国籍企業の諸問題」(平成6年)〔『租税法理論の形成と解明 上巻』所収(有斐閣, 平成22年)〕
- ・金子宏・渡辺吉隆・新井隆一・山田二郎・広木重喜編『租税法講座』(帝国地方行政学会, 昭和49年)
- ・金子宏・佐藤英明・増井良哲・渋谷雅弘編著『ケースブック租税法〔第3版〕』(弘文堂, 平成23年)
- ・北野弘久『税法学の基本問題』(成文堂, 昭和47年)
- ・北野弘久『税法学原論〔第5版〕』(青林書院, 平成15年)
- ・木村弘之亮『租税法総則』(成文堂, 平成10年)
- ・見坊豪紀他『三省堂国語辞典[第4版]』(平成10年)
- ・齊藤稔『租税法律主義入門』(中央経済社, 平成4年)
- ・酒井克彦『ステップアップ租税法—租税法解釈の道しるべ—』(財経詳報社, 平成22年)
- ・佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣, 平成19年)
- ・新村出他『広辞苑[第六版]』(平成20年)
- ・首藤重幸「税法における信義則」北野弘久編『税法の基本原理解』判例研究日本税法体系1(学陽書房, 昭和53年)
- ・高橋貞三「行政法における信義誠実の問題」『佐々木惣一還暦記念・憲法及び行政法の諸問題』(昭和13年)
- ・武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法』(第一法規, 昭和56年加除式)

- ・ 田中二郎『行政法総論』法律学全集 6(有斐閣, 昭和 32 年)
- ・ 田中二郎『租税法』法律学全集 11(有斐閣, 昭和 43 年)
- ・ 田中二郎『新版行政法 上巻[全訂第 2 版]』(弘文堂, 昭和 62 年)
- ・ 田中二郎『租税法[第三版]』法律学全集 11 (有斐閣, 平成 2 年)
- ・ 田中実『注釈民法 (1)』73 頁〔谷口知平編〕(有斐閣, 昭和 39 年)
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義』(弘文堂, 平成 22 年)
- ・ 中川一郎『租税学体系 (1) 総論』(三晃社, 昭和 43 年)
- ・ 中川一郎「信義誠実の原則」中川一郎編『税法学体系〔全訂増補版〕』(ぎょうせい, 昭和 52 年)
- ・ 鍋沢幸雄「取消権の制限」川西・矢野・奥原編『行政法総則』(昭和 50 年)
- ・ 鳩山秀雄「債権法における信義誠実の原則」(大正 13 年)『『債権法における信義誠実の原則』所収 (有斐閣, 昭和 30 年)』
- ・ 橋本公亘「行政法の解釈と運用」(昭和 34 年)『『公法の解釈 憲法・行政法研究Ⅱ』所収(有斐閣, 昭和 62 年) 』
- ・ 原龍之助「行政法における信義誠実の原則序説」『佐々木惣一還暦記念・憲法及び行政法の諸問題』(昭和13年)
- ・ 藤谷武史「租税法の定立過程 (租税立法過程)」中里実他『租税法概説』(有斐閣, 平成 23 年)
- ・ 松沢智『租税実体法の解釈と運用—法律的視点からの法人税法の考察—』(中央経済社, 平成 5 年)
- ・ 水野忠恒『租税法〔第 3 版〕』(有斐閣, 平成 19 年)
- ・ 水野忠恒『租税行政の制度と理論』(有斐閣, 平成 23 年)
- ・ 南博方『行政手続と行政処分』(弘文堂, 昭和 55 年)
- ・ 村井正『租税法と私法』(大蔵省印刷局, 昭和 57 年)
- ・ 吉村典久「ドイツにおける租税上の合意に関する判例の展開」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策 (上)』(有斐閣, 平成 12 年)

【論文】

- ・ 新井隆一「山形市長対株式会社鉄興社事件控訴審鑑定意見」早稲田法学 48 巻 1 号 (昭和 47 年)

- ・石井道遠「タックス・コンプライアンスを巡る国際的連携の動きと我が国の政策対応の在り方（試論）」経済産業研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズ(平成 22 年 6 月)
- ・石田譲「信義誠実の原則が民法で果たす機能について」法学教室<第二期>第八号(昭和 50 年)
- ・井上一郎「改正税法のすべて(昭和 21 年(I))」税務大学校論叢 20 号(平成 2 年)
- ・碓井光明「租税法における信義誠実の原則とそのジレンマ」税理23巻12号(昭和50年)
- ・大橋為宣「納税者の信頼保護と租税法律主義の相剋(上)」税理29巻6号(昭和61年)
- ・乙部哲郎「租税判例における信義則の展開」神戸学院法学第 27 巻第 3 号(平成 10 年)
- ・乙部哲郎「租税法と信義則(1)―判例を中心に―」神戸学院法学第 27 巻第 4 号(平成 10 年)
- ・乙部哲郎「租税法と信義則(2)―判例を中心に―」神戸学院法学第 28 巻第 2 号(平成 10 年)
- ・乙部哲郎「租税法と信義則(3)完―判例を中心に―」神戸学院法学第 28 巻第 3 号(平成 10 年)
- ・上斗米明「文書回答手続の見直しについて―グローバルスタンダードな納税者ガイダンスの整備に向けて―」税研(平成 16 年 5 月)
- ・神山弘行「事前照会制度に関する制度的課題《研究ノート》」経済産業研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズ(平成 22 年 6 月)
- ・菊井康郎「行政判例研究 93」自治研究 38 巻 7 号(昭和 37 年)
- ・斉藤明「租税法における基本原則」創価法学 15 巻 2・3・4 号(昭和 61 年)
- ・酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢 44 号(平成 16 年)
- ・酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続をめぐる考察と提言(下)」税理(平成 20 年 3 月)
- ・酒井克彦「これまでの文書回答手続の問題点と新たな見直し」税理(平成 20 年 8 月)
- ・佐藤英明「過少申告加算税を免除する『正当な理由』に関する一考察―IMPACT を手がかりとして」総合税制研究 2(平成 5 年)
- ・塩野宏・法学教室<第二期>第八号(有斐閣, 昭和50年)
- ・品川芳宣「税法における信義則の適用について―その法的根拠と適用要件―」税務大学校論叢8号(昭和49年)

- ・品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」税理 43 巻 14 号(平成 12 年)
- ・下村芳夫「租税法律主義をめぐる諸問題― 税法の解釈と適用を中心として―」税務大学校論叢 6 号(昭和 47 年)
- ・下山瑛二「英米行政法における Estoppel」法学雑誌 4 巻 3・4 号(昭和 33 年)
- ・杉村章三郎「行政法規解釈論」法学協会雑誌 54 巻 5 号(昭和 11 年)
- ・鈴木孝直「事前照会手続の整備の現状と今後の方向性」経営と経済第 83 巻第 1 号(平成 15 年 6 月)
- ・田中二郎「紹介・シュミット『行政法における信義誠実』」国家学会雑誌 50 巻 4 号(昭和 11 年)
- ・手塚貴大「租税手続における事前照会」租税法研究 37 号(平成 21 年 7 月)
- ・中川一郎「税法における信義誠実の原則 (1) ～ (6)」税法 25 号・27 号・31 号・32 号・33 号(昭和 28 年)・46 号(昭和 29 年)
- ・中川一郎「税法における禁反言の原則(信義誠実の原則)の適用の要件と限界」シュトイエール 44 号(昭和 40 年)
- ・中川一郎「申告是認通知後のこれに反する更正処分と禁反言の法理 (信義誠実の原則)」シュトイエール 68 号 (昭和 42 年)
- ・中川一郎「税法における信義誠実の原則の法的根拠」福岡大創立 35 周年記念論集(昭和 44 年)
- ・波多野弘「行政法における失効の原則」名城 11 巻 2・3 号 (昭和 36 年)
- ・原龍之助「行政法における信義誠実の原則」法学雑誌 6 巻 3 号 (昭和 35 年)
- ・原龍之助「租税法と信義則の適用―二つの判例を機縁として」法学雑誌 6 巻 2・3・4 号(昭和 45 年)
- ・平川英子「フランス租税行政における文書回答制度」税務事例 473 号(平成 21 年)
- ・藤田宙靖「当事者間の合意の効力」別冊ジュリスト 17 号(昭和 43 年)
- ・藤原雄三「租税判例における禁反言の法理」北海学園大法学研究 11 巻 2 号(昭和 50 年)
- ・増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」COE ソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ COESOFTLAW-2005-1(平成 17 年)
- ・村井正(調査報告書) 訟務月報 20 巻 8 号 (昭和 49 年)
- ・吉村典久「書評：ロマン＝ゼーア著『租税手続における合意』」専修大学法学研究所所報 (平成 13 年)

【答申書】

- ・ 日本税理士会連合会・税制審議会(会長)金子宏・(会長代理)品川芳宣「納税者からみた税務行政の今日的問題点についてー平成 17 年度諮問に対する答申ー」(平成 18 年 3 月 27 日)http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/toushin_H17.pdf (最終アクセス : 平成 25 年 1 月 9 日)