

# 租税法における信義則適用の判断基準及び法整備の必要性

—最近の判例を中心に—

藤野 荘子



## 要 旨

租税法における信義則適用は、租税法律主義の1つである合法性の原則との関係から、適用されるハードルが高くなることは当然である。一方、租税行政庁側から誤った指導があった場合に善良な納税者が救済されることも認められるべきであることから、信義則が適用され得る要件については、厳格でありつつも適用可能性のあるものであることが必要である。また、国際的な取引をする企業が増え、租税法規が複雑化していく中で、信義則適用が争われる事案が増えていくことも想像に難くない。現状のままでは、租税関係を中心とした国民の経済生活における法的安定性や予測可能性が十分に確保されている状況とはいえない。また、真に善良な納税者の租税行政庁に対する信頼保護や救済のためにも、信義則適用要件の具体的な判断基準を明確にすること及び信義則が適用される法整備について検討することが必要であると考え、それを本稿の目的とする。

租税法における信義則が適用されにくい原因の一つとして、判例において、信義則適用要件の第一の要件である信頼の対象となる公的見解を表示したことの要件充足のハードルが高いことにあると考えられている。公的見解を表示したことの要件充足のハードルが高いことによって、租税法における信義則適用が実質は不可能であるような状態を作り出してしまっており、納税者の予測可能性を低くしていることだけでなく、納税者と租税行政庁側の間で公平で適正な租税行政のバランスを欠いてしまっていることが考えられる。信義則が適用できる可能性のある公的見解とそうでない公的見解かを、予め明らかにしておくという趣旨からも、租税法における信義則適用について法整備する検討を試みる。

法整備の内容としては、以下の3点を提言する。1つ目の提言は、信義則が適用される公的見解の表示である行政作用を限定列挙することである。2つ目の提言は、信義則適用要件の判断基準を明確化することである。3つ目の提言は、申告是認通知（調査結果の通知）について、信義則適用が検討できる公的見解となるよう、その申告是認通知（調査結果の通知）の受領とともに、手続的要件として納税者から答申書の提出を選択することができるようにすることである。

租税法における信義則の法整備をすることの意義は、真に善良な納税者の救済にあるが、それとともに、納税者と租税行政庁側に、信義則が適用される場合と、適用されない場合の判断基準を共有することが、目的の一つである。さらに、法整備がされていない故に、例えば、租税行政庁側から誤指導があった場合に、後になって納税者が誤りに気付いても、信義則という言葉を知っているかどうかに係わらず、租税行政庁側からの指導を信じて申告納税したものであるからこの処理が認められるはずであると都合よく解釈して、誤った処理を継続するという事態が生じる問題があるが、法整備されることによって、租税行政庁からの指導があっても、原則は、課税処分されることが明文化されるのであるから、そのような誤解の生じる余地がなくなるのである。

## 目 次

はじめに.....	1
第1章 租税法における信義則適用と重要判例.....	5
第1節 信義則の意義.....	5
第2節 民法における信義則適用と行政法における信義則適用.....	6
第1款 民法における信義則適用.....	6
第2款 行政法における信義則適用.....	7
第3款 信義則の観念・法的根拠.....	7
第3節 租税法における信義則適用.....	9
第1款 租税法律主義と信義則.....	9
第2款 文化学院事件地裁判決.....	10
第3款 昭和62年最高裁判決.....	11
第4節 小括.....	11
第2章 租税法における信義則の学説の分類.....	13
第1節 適用肯定説.....	13
第1款 学説.....	13
第2款 判例.....	14
第3款 考察.....	14
第2節 比較衡量説.....	16
第1款 学説.....	16
第2款 判例.....	17
第3款 考察.....	17
第3節 損害賠償救済説.....	18
第1款 学説.....	18
第2款 判例.....	18
第3款 考察.....	19
第4節 適用否定説.....	20
第1款 学説.....	20
第2款 判例.....	21
第3款 考察.....	21
第5節 小括.....	23
第3章 租税法における信義則の適用要件.....	24
第1節 昭和62年最高裁判決で示された信義則適用要件.....	24
第2節 信託の対象となる公的見解を表示したこと.....	25

第1款	学説及び判例の傾向	25
第2款	考察	27
第3節	表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと	29
第1款	学説及び判例の傾向	29
第2款	考察	30
第4節	納税者が経済的不利益を受けることになったこと	32
第1款	学説及び判例の傾向	32
第2款	考察	34
第5節	納税者の責めに帰すべき事由がないこと	34
第1款	学説及び判例の傾向	35
第2款	考察	36
第6節	小括	37
第4章	具体的な行政作用における信義則適用要件の当てはめ	39
第1節	税務相談（口頭）	39
第2節	免税等通知書	40
第3節	申告是認通知（調査結果の通知）	41
第4節	事前照会制度	43
第5節	通達（公開）	45
第6節	小括	46
第5章	判例による分析・検討	48
第1節	ストック・オプション事件	48
第1款	事案の概要	48
第2款	考察	49
第2節	航空機リース匿名組合事件	51
第1款	事案の概要	51
第2款	考察	52
第3節	塩野義製薬事件	58
第1款	事案の概要	58
第2款	考察	59
第4節	小括	60
第6章	租税法における信義則適用の検討課題及び提言	61
第1節	公的見解の支配的な傾向と問題点	61
第1款	学説の傾向	61
第2款	公的見解の表示の適用要件が支配的である理由	62
第3款	問題点	64

第2節 法律の整備の有用性 .....	65
第1款 学説の傾向 .....	65
第2款 民法、行政法における信義則の整備を参考に .....	65
第3款 租税法における信義則の法整備についての考察 .....	69
第3節 提言.....	70
おわりに.....	73
参考文献一覧.....	74

## はじめに

### 【問題の所在】

信義誠実の原則とは、「権利の行使及び義務の履行をするのについて社会生活を営む以上要求される規範、信義則ともいう。相手方の信頼を裏切ることのないよう行動すべきであるという原則である。」<sup>1</sup>と定義づけられている。民法1条2項では「権利の行使及び義務の履行は、信義に従い誠実に行なわれなければならない。」と、民法における基本原則として「信義則」を定めている。租税法において信義則が適用される事例としては、誤った行政指導を信じて申告等を行った納税者が、その指導と異なった課税処分がされた時に信義則違反を適用してその課税処分の取消しができるかどうかという場面である。

租税法における信義則の適用可否については長年論じられていたが、昭和62年最高裁判決<sup>2</sup>や学説により租税法律関係にも適用されるということが通説となっている。しかし、昭和62年最高裁判決の信義則適用要件が示されてから、租税法における信義則適用について、多くの裁判で争われているにも拘わらず、信義則違反が容認されて決着した事例はない<sup>3</sup>。租税法における信義則適用は、租税法律主義の1つである合法性の原則との関係から、適用されるハードルが高くなることは当然である。一方、租税行政庁側から誤った指導があった場合に善良な納税者の信頼が保護されることも認められるべきであることから、信義則が適用され得る要件については、厳格でありつつも適用可能性のあるものであることが必要であり、具体的な判断基準を設けることが重要な課題である。最近の租税法における信義則適用をめぐる裁判でも、昭和62年最高裁判決で示された信義則の適用が検討できる特別な事情が存するかどうかの判断にあたって少なくとも考慮すべきとされた要件（以下「信義則適用要件」という。）のうち最初の要件である「信頼の対象となる公的見解を表示したこと」に該当しないとして信義則適用が否定されてしまっている判例が多い。数ある判例において公的見解に該当するかどうかの要件のハードルが高い傾向が続いていることについても疑問視している学説がある<sup>4</sup>。

また、最初の要件で否定されてしまっていることから、「信頼の対象となる公的見解を表示したこと」以外の信義則適用要件の具体的な判断基準について、議論がわかれるものがあり、検討も進んでいない。本稿では、信義則の目的に沿って、どういった具体的な判断基準を置くかどうかを考察する。

<sup>1</sup> 竹内昭夫ほか編『新法律学辞典（第3版）』（有斐閣、1989）776頁。

<sup>2</sup> 最高裁昭和60年（行ツ）第125号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁。いわゆる酒類販売業者青色申告事件。

<sup>3</sup> 木山泰嗣「信義則の解釈論的可能性と限界—ストック・オプション事件からの一考察」青山法務研究論集5号（2012）31頁。

<sup>4</sup> 乙部哲郎「租税法と信義則(3)-判例を中心に-」神戸学院法学28巻3号（1998）65頁；木山・前掲注3）32頁。

前述のとおり、租税法における信義則適用可否については、学説や判例では認められることが通説となってきたが、法整備はされていない。法整備されていないことによって、例えば、租税行政庁側から誤指導があった場合に、納税者が後になって誤りに気付いても、信義則という言葉を知っているかどうかに係わらず、租税行政庁側からの指導を信じて申告したものであるからこの処理が認められるはずであると都合よく解釈して、納税者が誤った処理を継続するという問題が生じている。このことは、課税の公平性や税收確保の観点からも問題である。本稿では、法整備の必要性や検討課題について考察し、提言をする。

国際的な取引をする企業が増え、租税法規が複雑化していく中で、信義則適用が争われる事案が増えていくことも想像に難くない。信義則がほとんど適用されていない又は適用されたとしてもどういった具体的な要件で適用されるか明らかになっていない状況である。こういった現状のままでは、租税関係を中心とした国民の経済生活における法的安定性や予測可能性が十分に確保されている状況とはいえない。また、真に善良な納税者の租税行政庁に対する信頼保護や救済のためにも、信義則適用要件の具体的な判断基準を明確にすること及び信義則が適用される法整備について検討することが必要であると考え、それを本稿の目的とする。

## 【本稿の構成】

第1章においては、租税法における信義則適用が論述されるまでの経緯を概観し、租税法における信義則適用を検討するにあたり、信義則の観念又は機能として信頼保護があり、租税法における信義則適用という信頼保護とは、租税行政庁と納税者の信頼関係の維持にあることを確認する。さらに、租税法における信義則が適用されるまでの検討課題として、租税法律主義と信義則の相克の問題に触れ、租税法における信義則適用のリーディングケースとなっている判例を2つ挙げ、その問題についてどのような解釈をしたかを確認し、租税法においても解釈論上は、信義則が適用されるということを確認する。

第2章においては、租税法における信義則適用の学説による分類から、問題点を把握し、信義則適用要件の判断根拠となる考え方を整理する。租税法における信義則適用の学説上の分類として、信義則が適用された場合に租税法律主義と抵触するかどうか等の認識の違いや納税者の救済方法論の違いにより、適用肯定説、比較衡量説、損害賠償救済説、適用否定説に分類されていることを確認し、それぞれ判例でどのように租税法における信義則適用が解釈されているかを考察する。

第3章においては、これまでの考察した内容をもとに、昭和62年最高裁判決で示された信義則適用要件について、具体的な判断基準を学説や判例をもとに考察し、筆者が考える判断基準を論じる。信義則適用要件である、①信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと、③納税者が経済的不利益を受ける



ことになったこと、④納税者の責めに帰すべき事由がないことについて考察する。

第4章においては、租税行政庁による行政作用ごとの信義則適用要件を第3章で考察した信義則適用要件にあてはめて考察する。信義則適用要件を満たすであろう行政作用として、事前照会制度、通達（公開）があることを確認する。一方、申告是認通知（調査結果の通知）が、信義則が適用される公的見解であるかどうかは、納税者が選択した課税処理を承認するという税務調査等の調査結果の表示そのものが、個別的、具体的で、信賴の対象となる公的見解の表示であったかどうかで判断するものであり、公的見解の表示に該当するという議論を展開する。

第5章においては、租税法において信義則が適用されていない状況について、近年の判例をもとに考察をする。それぞれの判例について、第3章や第4章で論述した信義則適用要件を当てはめて、より詳細に検討をする。特に、航空機リース匿名組合事件について、第二の要件と第三の要件について、検証できないところがあるが、その内容によっては、信義則適用可能性が高かったと言えるという議論を展開する。また、ストック・オプション事件では、租税行政の適正運営についての考察を行う。

第6章においては、前章までの考察をもとに、租税法における信義則適用要件の在り方や法整備の有用性を考察し、筆者としての提言を行う。

## 【本稿の結論】

租税法における信義則が適用されにくい原因の一つとして、判例において、信義則適用要件の第一の要件である信賴の対象となる公的見解を表示したことの要件充足のハードルが高いことにあると考えられている<sup>5</sup>。これらの問題点として、公的見解を表示したことの要件充足のハードルが高いことによって、租税法における信義則適用が実質は不可能であるような状態を作り出してしまっており、納税者の予測可能性を低くしていることだけでなく、納税者と租税行政側の間で公平で適正な租税行政のバランスを欠いてしまっていることと考えている。どの行政作用が、信義則が適用できる可能性のある公的見解とそうでない公的見解かを、予め明らかにしておくという趣旨からも、租税法における信義則適用について法整備する検討を試みる。

本稿においては、金融商品取引法や行政事件訴訟法における信義則の考え方が法整備された事例をあげる。特に、金融商品取引法は、投資家の自己決定基盤を確保する法整備として信義則を明文化することによって、説明義務や適合性原則などの具体的な行為規制をすることで、投資家を守るだけでなく、市場の健全で自由な取引制度の維持に貢献できていることをあげる。租税法における信義則適用においても、その内容を具体的に明文化して、法整備する意義は大きいことから、立法化を検討すべきであると考えられる。

---

<sup>5</sup> 乙部哲郎教授は、「公的見解要件の卓越性をいう判例の支配的傾向には疑問がある。」と述べている。乙部・前掲注4) 65頁。；木山・前掲注3) 32頁。

法整備の内容としては、以下の3点を提言する。1つ目の提言は、信義則が適用される公的見解の表示である行政作用を限定列挙して、租税法における信義則適用を明文化することである。2つ目の提言は、信義則適用要件の判断基準を明確化することであり、信義則が適用されるには、①税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる別段に定める公的見解を表示したことにより、②納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて申告行為以外の行動をした、又はその信頼に基づいて租税手続などの納税者の不作為があったところ、③のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであること、④ここでいう経済的不利益には、右表示を信頼したことにより生じた財産的損害をいい、本来納付すべき税額は含まない、⑤また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないことという要件を満たす必要がある。3つ目の提言は、申告是認通知（調査結果の通知）について、信義則適用が検討できる公的見解となるよう、その申告是認通知（調査結果の通知）の受領とともに、手続的要件として納税者から答申書の提出を選択することができるようにすることである。

租税法における信義則の法整備をすることの意義は、真に善良な納税者の救済にあるが、それとともに、納税者と租税行政庁側に、信義則が適用される場合と、適用されない場合の判断基準を共有することが、目的の一つである。さらに、法整備がされていない故に、例えば、租税行政庁側から誤指導があった場合に、後になって納税者が誤りに気付いても、信義則という言葉を知っているかどうかに係わらず、租税行政庁側からの指導を信じて申告納税したものであるからこの処理が認められるはずであると都合よく解釈して、誤った処理を継続するという事態が生じる問題があるが、法整備がされることによって、租税行政庁側からの指導があっても、原則は、課税処分されることが明文化されるのであるから、そのような誤解の生じる余地がなくなるのである。

## 第1章 租税法における信義則適用と重要判例

本章では、租税法における信義則適用要件の判断にあたって必要となる信義則の意義や問題点を確認する。第1節では、信義則の一般的な意義を確認する。第2節では、租税法における信義則適用が議論されるまでの経緯として、民法や行政法における信義則適用の経緯を概観し、信義則の観念・法的根拠を確認する。第3節では、租税法における信義則適用において問題となっている信義則と租税法律主義との関係を述べ、租税法における信義則が解釈論上適用されるとした重要判例をあげ、その解釈を確認する。最後に、第4節で本章のまとめとして小括を述べる。

### 第1節 信義則の意義

信義誠実の原則とは、「権利の行使及び義務の履行をするのについて社会生活を営む以上要求される規範、信義則ともいう。相手方の信頼を裏切ることのないように行動すべきであるという原則である。」<sup>6</sup>と定義づけられている。法律関係における信義則については、「…近代社会における私的取引関係は、独立・自由な個人の間で行われるのであるから、それは相互に相手方を信頼してはじめて成り立ちうるのもであって、したがってまた、相互に相手方の信頼を裏切らないように誠実に行動することが要請される。そこに信義則の必要性が生まれるのであって、…（中略）…、わが国でも比較的早くから学者が主張し、判例が容認した原理である」<sup>7</sup>と説明されている。民法1条2項では「権利の行使及び義務の履行は、信義に従い誠実に行なわれなければならない。」と、民法における基本原則として「信義則」を定めている。

大陸法における信義則はローマ法時代から存在したといわれている。ドイツはローマ法の影響を強く受けており、民法典制定に際しては「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」という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」という242条とが規定された。さらに学説・判例が、この規定を根拠にして信義則の適用範囲を広げ、全債権関係を規律する法原則にまで発展せしめた<sup>8</sup>。スイス民法においては、ドイツやフランスの学説・判例をふまえて、「すべての人は、その権利を行使するにも義務を履行するにも信義に従って行動することを要する」（2条1項）と規定し、信義則が、その適用範囲をさらに権利・義務全般にまで拡大し、民法の一般原則として明定された<sup>9</sup>。

<sup>6</sup> 竹内・前掲注1) 776頁。

<sup>7</sup> 我妻榮・有泉亨・清水誠・田山輝明著『我妻・有泉コンメンタール民法：総則・物権・債権（第7版）』（日本評論社、2021）21-22頁。

<sup>8</sup> 山本守之『租税法の基礎理論新版改訂版』（税務経理協会、2013）731頁。；菅野耕毅『信義則の理論-民法の研究IV-』（信山社、2002）16頁。

<sup>9</sup> 菅野耕毅『信義則の理論-民法の研究IV-』（信山社、2002）16頁。

大陸法の信義則に対して、英米法ではほぼ同様の理念を「禁反言の法理」と表現している。これは、人はいったんなした言動をそれが誤りであったことを理由としてひるがえすことができない、という原則である<sup>10</sup>。

信義則と禁反言の法理は、それぞれ大陸法と英米法に由来するという違いを別にして、信義則は禁反言の法理を包括する広い観念・内容を持ち、両者は厳密には異なる用語である<sup>11</sup>。しかし、租税法における信義則若しくは禁反言の法理の適用を検討するうえで、両者に違いはなく、本稿においては信義則を中心に検討することとする。

## 第2節 民法における信義則適用と行政法における信義則適用

### 第1款 民法における信義則適用

信義則という法概念は、私法の「契約の自由」という思想と共に発展してきたものである。19世紀後半以降、資本主義の高度化による弊害があらわれはじめ、個人主義を基調とする私権の在り方に対する反省として、社会性（公共性）に眼が向けられるようになり、このような社会的要請として私法の領域に登場した法理が信義則である<sup>12</sup>。

わが国においても、信義則に関する規定の明文化以前から、学説・判例ともに、この原則を認めていた。例えば、判例では、大正9年12月18日の大審院判決（民事判決録26輯1947頁）において、買戻しの特約付きで売った不動産の買戻しに関して「債権関係を支配する信義の原則」と論じた判例をはじめ、その後、この原則を適用した判例及びその適用範囲も増加した<sup>13</sup>。学説では、牧野英一教授が、大正初期にドイツ民法157条に対応する規定がなかった当時の民法においてこの原則が必要であると主張し、鳩山秀夫教授が信義則を体系化した<sup>14</sup>。これらをうけて、昭和22年の民法改正により、信義則が民法1条2項に規定されることとなった。

さらに、信義則の機能領域の拡大に伴い、適用範囲の限定、機能の明確化を図る研究が行われるに至った。それによれば、信義則の法的機能は、4類型に分類される。①法具体化機能（制定法の枠内でその不備を補充し制定法を具体化する機能）、②正義衡平的機能（制定法外の根拠により、実質的正義・衡平を実現する機能）、③法修正的機能（制定法の適用が社会の進展によって妥当でなくなった場合に制定法を修正する機能）、④法創造的機能（時代の問題性に適合させるべく制定法に反して新しい法を創造する機能）、③及び④は、制定法に反するものであるから、適用にあたって、注意を要する機能であると

<sup>10</sup> 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021）143頁。

<sup>11</sup> 乙部哲郎「租税法と信義則(1)-判例を中心に-」神戸学院法学27巻4号（1998）24頁。

<sup>12</sup> 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（1986）77-78頁。

<sup>13</sup> 齊藤稔『租税法律主義入門』（中央経済社、1992）101-102頁。

<sup>14</sup> 菅野・前掲注9）17頁。

いわれる<sup>15</sup>。

## 第2款 行政法における信義則適用

信義則が行政法の分野についても適用されることについて検討すべき議論があるのは、行政法が私法に比して、権力性と公益性という特殊性を有しているところに有る<sup>16</sup>。ただし、田中二郎教授が、「立法的にいち早く発達した民法の規定の中には、単に私法関係の規律たるに止まらず、法律秩序全般に通ずる法の一般原理の表現とみるべき規定も少ないし、法律技術的な一種の約束として他の法の分野にも通ずべき一般原則を規定したとみるべきものも少なくない。」<sup>17</sup>として、信義則も「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。」<sup>18</sup>と主張されるのをはじめ、信義則が行政法についても適用されるというのが一般的に認められることとなったが、その適用については、検討すべき課題が多くある<sup>19</sup>。原龍之助教授は、「…行政法上の法律関係は、私法上の法律関係と異なる特殊性をもつことも一般に承認されている。とりわけ、前者は後者に比して、より法律適合性、画一性、強行性、公益性などの要請がつよく、信義則の法理を全面的に適用することになると、行政の法律適合性の要請がくずれるおそれがある。したがって、行政法の分野に信義則を導入するにあたっては、これらの特殊性と信義則との調整を図る必要があるのである。すなわち、行政法におけるこれらの特殊性ないし要請が、法の一般原理としての信義則をどの程度修正するか、いいかえると、これらの要請を考慮しながら、行政法における信義則の適用の要件および範囲を個々の問題について検討する必要がある」<sup>20</sup>と行政法において信義則を適用する場合には、その適用要件及び範囲を検討する必要があると述べている。これらの検討の中に、租税法における信義則適用の問題があるのである。

## 第3款 信義則の観念・法的根拠

信義誠実とは、「具体的事情の下において当事者が相手方に対して正当にもつであろうところの行動の期待を指す」<sup>21</sup>ものであり、信義則の観念又は機能として信頼保護があることは、広く承認されている<sup>22</sup>。近江幸治教授も、「本来、権利者は、自分の「権利」である以上、自由にその権利を行使できるはずである。しかし、そのことが、例えば、いつ

<sup>15</sup> 菅野・前掲注9) 20-21頁。

<sup>16</sup> 林信雄『法律における信義誠実の原則』（評論社、1949）49頁。

<sup>17</sup> 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957）230-231頁。

<sup>18</sup> 田中・前掲注17) 230-231頁。

<sup>19</sup> 原龍之助「租税法と信義則の適用一二つの判決を機縁として」法学雑誌16巻2~4号（1970）254頁。

<sup>20</sup> 原・前掲注19) 254頁。

<sup>21</sup> 水野忠恒『租税行政の制度と理論』（有斐閣、2011）248頁。

<sup>22</sup> 乙部・前掲注11) 27頁。

たん約束したことを覆して相手方に対する信頼を著しく裏切るような場合には、社会生活上潔しとしないゆえに、その権利行使を否定する必要がある。その法的手段が「信義誠実の原則」（信義則）である。」<sup>23</sup>として、信義則の機能として信頼保護があることを説明されている。租税法においても、判例<sup>24</sup>や学説<sup>25</sup>において、たびたび信義則適用の趣旨は信頼保護の救済である旨について言及がある。租税法における信義則の適用という信頼保護とは、租税行政庁と納税者の信頼関係の維持にある。租税法規が複雑化していく背景のなかで、租税行政庁が担う役割の重要性も増し、今後ますます信義則がその信頼保護という観念の意味での重要性が増してくるであろう。また、ここでいう信頼保護とは納税者側にかぎらず、租税行政庁側の信頼保護の機能をもつこともありうる<sup>26</sup>。このことは、後述する信義則適用要件の中に、納税者側にも自己の責めに帰すべき事由がないかどうか問われていることにも表れているとおり、信頼保護には、租税行政庁側と納税者側の双方に適切な信頼維持のための態度が求められているのである。租税法における信義則適用要件を論じるにあたっては、これらの意味での信頼対象の適格性や正当性を念頭に置いて検討すべきであろう。

信義則の法的根拠として、学説では、正義や条理の要請に基づくものである<sup>27</sup>とか、法的安定性の理念から生ずる<sup>28</sup>とか、憲法14条1項にある<sup>29</sup>とか、憲法上の基本原理であ

<sup>23</sup> 近江幸治『民法講義I（第7版）』（成文堂、2018）21頁。

<sup>24</sup> 例えば、後述する昭和62年最高裁判決や、東京高裁平成5年11月25日判決・税資199号940頁では、「課税処分が租税法規に適合したものである場合に、信義則の法理の適用により、これを違法なものとして取消することができるのは、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するような特別の事情がある場合に限られるというべきである。」と判示している。

<sup>25</sup> 酒井克彦教授は、信義則適用要件の検討において「合法性の原則を制限してまで、信義則の適用を認め得る場合があるとすれば、そこで保護すべき納税者の信頼とはどのようなものであろうか。」と述べている。酒井克彦「租税行政庁による誤指導と信義誠実の原則の適用（上）-納税者の自己決定権の侵害との関係に着目して-」税経通信60巻9号（2005）166頁。原龍之助教授も、「…行政庁の助言、指導等に基づき、これを善意で信頼して行動した納税者の利益を保護しなければならぬ場合のあることも否定できない。こういう見地からすれば、租税法律主義の一般的要請を文字どおりに貫くことができず、信義則を適用して具体的な信頼保護の要請との調整を図る必要があることもあろう。」と信義則の機能を述べている。原・前掲注19）247頁。

<sup>26</sup> 乙部・前掲注11）35頁。

<sup>27</sup> 原龍之助「行政法における信義誠実の原則序説」田村徳治等編『憲法及び行政法の諸問題-佐々木博士還暦記念』（有斐閣、1938）391-392頁。

<sup>28</sup> 北野弘久『税法学原論（第8版）』（勁草書房、2020）142-143頁。

<sup>29</sup> 中川一郎教授は、租税法における信義則の法的根拠について、「…租税法律主義を根幹とする法治国における税法の領域へ、全法秩序の根底をなす法原則であるという説明だけで、信義誠実の原則を法規範として導入できるであろうか。実定法上の根拠がない理念の要請自体を、一躍法規範化することは、租税法律主義との競合・対立の問題を生ずるのである。」とし、「信義誠実」という文言が、民法のごとく、あるいは既述のスイスの州税法のごとく、使用

る「納税者の信頼保護」から派生するものである<sup>30</sup>とする説があった<sup>31</sup>。乙部哲郎教授は、「行政法または租税法における信義則の適用を理由づけるためには、信義則が法の一般原理としての性格をもつことをいえば足りる。」<sup>32</sup>と述べており、現在では、信義則が私法と行政法に通ずる、すべての法律関係を支配する一般原理として適用されるという解釈が通説となっている<sup>33</sup>。

### 第3節 租税法における信義則適用

#### 第1款 租税法律主義と信義則

信義則が法の一般原理として行政法にも適用される以上、租税法においても信義則が適用されると解される。ただし、租税法においては、租税法律主義の1つである合法性の原則の要請により、その適用については、一層の議論があった。

租税法律主義とは、課税の徴収及び賦課は法律に基づいて行われなければならないとする原則である<sup>34</sup>。これは、国民の財産権を侵害することとなる租税の徴収において恣意的な課税を禁止するものであり、罪刑法定主義とともに近代民主主義の柱になっている<sup>35</sup>。現代社会においては、租税に関する国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるという意義がある。特に信義則との兼ね合いで引き合いとなるのは、租税法律主義の内容の1つである合法性の原則である<sup>36</sup>。租税法は強行法であるから、課税要件が充足される限り、租税行政庁には租税を減免する自由はなく、また租税を徴収しない自由もないという原則である。租税行政庁が過去に誤って行った行政指導等が信義則によって認められることとなると、税法上違法な処理となることから、合法性の原則と抵触するという問題があ

---

されていなくても、成分規定から「信義誠実」が導き出されるのでなければならない。法形成の理念や、法治国理念そのものにこれを求めることは、租税法律主義を最高法原則とする税法の領域に関する限り、税法の特殊性格を看過するものである。私は、憲法14条1項に税法における信義誠実の法的根拠を求める。同条項は、法平等の原則を定めたものであり、それは税法において租税平等主義として顕現している。」と述べている。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周年記念論文集（1969）156-157頁。

<sup>30</sup> 大橋為宣氏は、「税法の分野では、納税者の信頼保護という代りに、これに類似すると思われる「禁反言の法理」ないし「信義誠実の原則」の概念用語が借用されて今日に至っている。」とし、「「納税者の信頼保護」は憲法上の基本原理である」と述べている。大橋・前掲注12）77-81頁。

<sup>31</sup> 乙部哲郎「租税法と信義則(2)-判例を中心に-」神戸学院法学28巻2号（1998）323-324頁。

<sup>32</sup> 乙部・前掲注31）327頁。

<sup>33</sup> 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-」税大論叢8号（1974）4頁；田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957）231頁。

<sup>34</sup> 金子・前掲注10）77頁。

<sup>35</sup> 山本・前掲注8）647頁。

<sup>36</sup> 金子・前掲注10）80-87頁。

り、租税法においては、信義則が適用される余地はないとする見解もある<sup>37</sup>。

しかし、信義則はすべての法律関係を支配する一般原理として適用されるものであるから、租税法律主義の原則も右法理を否定する根拠にはならないとして、租税法においても信義則が適用されたとした判決（東京地裁昭和40年5月26日判決・行集16巻6号1033頁。以下「文化学院事件地裁判決<sup>38</sup>」という。）が示されたことを契機に、租税法における信義則適用の議論がより活発となった。以下にリーディングケースとなった判例を概観する。

## 第2款 文化学院事件地裁判決

租税法において信義則の適用を認めた最初の判例として注目される文化学院事件地裁判決では、「思うに、自己の過去の言動に反する主張をすることにより、その過去の言動を信頼した相手方の利益を害することの許されないことは、それを禁反言の法理と呼ぶか信義誠実の原則と呼ぶかはともかく、法の根底をなす正義の理念より当然生ずる法原則…であって、国家、公共団体もまた、基本的には、国民個人と同様に法の支配に服すべきものとする建前をとるわが憲法の下においては、いわゆる公法の分野においても、この原則の適用を否定すべき理由はないものといわねばならない。」としたうえで、「…禁反言の原則は、もともと、制定法上、形式的には適法とされる行為であるにもかかわらず、個別的、具体的事情の下で、これを行うことが法の根底をなす正義の理念に反するところから、これを行なうことを許さないとするものであって、前述のような事実上の行政作用の果している役割りにかんがみれば、個々の場合に、租税の減免が法律上の根拠に基づいてのみ行なわるべきであるとする原則を形式的に貫くことよりも、事実上の行政作用を信頼したことにつきなんら責めらるべき点のない誠実、善良な市民の信頼利益を保護することが、公益上、いっそう強く要請される場合のあることは否定できないところであるから、租税の減免が法律上の根拠に基づいてのみ行なわ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

---

<sup>37</sup> 新井隆一「租税法の適用と解釈」金子宏ほか編『租税法講座1（租税法基礎理論）』（ぎょうせい、1974）312-313頁。

<sup>38</sup> 東京地裁昭和40年5月26日判決・行集16巻6号1033頁。事案の概要は、次のとおりである。原告（以下Xとする。）は、昭和23年6月12日民法34条により文部大臣の許可を得て設立された財団法人であって、学校教育法83条にいう各種学校を設立し、その所有にかかる本件土地建物を右学校において直接教育の用に供していたところ、東京都千代田税務事務所長が、本件土地建物は地方税法348条2項9号所掲の固定資産に該当するものと判断し、昭和28年9月17日付通知書をもって、昭和28年度以降の固定資産税につき非課税の取扱いをすることに決定した旨をXに通知した。ところが、その後、昭和36年6月東京都千代田税務事務所係員が、本件土地建物を再調査したところ、Xは学校法人ではないから、地方税法の右条項にあたるものではないことが判明したため、昭和32年度に遡って固定資産税を賦課した。Xがこれを納付しなかったため、被告である都知事は、徴収のため差押処分を行ったところ、Xはこれらの処分の取消しを求めて争われた。



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。」と判示した。租税法律主義は租税法における信義則適用要件を検討する際に考慮すべき事項ではありながら、信義則適用を阻却するものではないとした。

なお、本件の控訴審判決<sup>39</sup>（以下「文化学院事件高裁判決」という。）では、租税法における信義則適用について、解釈論上は、認められるとしながらも、本件における信義則の適用を否定した。

### 第3款 昭和62年最高裁判決<sup>40</sup>

さらに、昭和62年に、最高裁で初めて租税法における信義則の意義、根拠、適用要件などの一般的見解を提示する判決も現れた。これらを受けて、現在では学説・判例ともに租税法における信義則適用を認める見解になっている。

昭和62年最高裁判決は、「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。」とし、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べき特別の事情がある場合に、個別救済の方法として信義則の適用を検討できると判示した。特別の事情が存するかどうかの判断にあたって少なくとも考慮すべき不可欠なものとして示された要件について、第3章で詳述する。

### 第4節 小括

本章では、租税法における信義則適用を検討するにあたり、信義則の意義を述べ、信

<sup>39</sup> 東京高裁昭和41年6月6日判決・行集17巻6号607頁。

<sup>40</sup> 前掲注2) 最高裁昭和62年10月30日判決・判時1262号91頁。事案の概要は、次のとおりである。原告（以下Xとする。）の実兄であり、かつ養父であったAは、戦前から酒類販売業の免許を受け、酒類販売業を営んでいた。Xは、昭和29年11月頃から事実上同店の業務を運営するようになった。Aは青色申告の承認を受けており、同店の営業による事業所得については、昭和29年分から同45年分までA名義により青色申告がされてきたが、昭和47年3月同46年分につき、Xが青色申告の承認を受けることなく自己の名義で青色申告書による確定申告をしたところ、被告（以下Yとする。）は、Xにつき青色申告の承認があるかどうかの確認を怠り、右申告書を受理し、さらに昭和47年分から同50年分までの所得税についても、Xに青色申告用紙を送付し、Xの青色申告書による確定申告を受理するとともにその申告に係る所得税額を収納してきた。その後、Yは相続税調査により、Xが青色申告承認を受けずに青色申告を行っていたことが判明して、青色申告の効力を否定して白色申告とみなす更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分等を行ったところ、Xが、各処分の取消しを求めて争った事案である。

信義則の観念又は機能として信頼保護があり、租税法における信義則の適用でいう信頼保護とは、租税行政と納税者の信頼関係の維持にあることを確認した。また、民法の分野で私法関係の規律として登場した信義則が行政法において適用されるかどうかの議論を確認し、信義則が他の法の分野にも通ずべき一般原則であり、行政法においても適用されるというのが通説であることを述べた。さらに、租税法における信義則が適用されるまでの検討課題として、租税法主義と信義則の相克の問題に触れ、租税法における信義則適用におけるリーディングケースとなっている判例を2つ挙げ、その問題についてどのような解釈をしたかを確認し、租税法においても解釈論上は、信義則が適用されるということを確認した。

次章以降では、租税法主義と信義則の相克の問題から、租税法における信義則適用要件を、判例や学説でどのように判断してきたかについて考察を行なう。

## 第2章 租税法における信義則の学説の分類

本章では、租税法における信義則適用要件を検討するにあたり、租税法律主義のもとにおける信義則適用の学説上の見解を分類ごとに確認し、また各学説を適用した判例がどのように信義則適用を判断したのかを考察する。第1節から第4節まで、それぞれ適用肯定説、比較衡量説、損害賠償救済説、適用否定説を取り上げて考察し、さらに、租税法における信義則適用の問題点を明確にする。最後に、第5節で本章のまとめとして小括を述べる。

### 第1節 適用肯定説

#### 第1款 学説

中川一郎教授<sup>41</sup>は、信義則の法的根拠は制定法に求めるべきであるとし、「税法における信義誠実の原則は、元来法治国思想に由来するものであり、税法形成の理念である法安定性（法予測可能性）の要請によるものではあるが、それが実定税法上の法原則化は、憲法14条1項に法的根拠を置くのである。それは憲法84条及び30条に法的根拠を置く租税法律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。」<sup>42</sup>と述べ、信義則は憲法14条1項に根拠を置く租税公平主義<sup>43</sup>に基づくものであり、租税法律主義に抵触しないと主張された。また、「…同一納税義務者に対する課税処分における税法の適用ならびに要件事実の認定について、時間的に先きになされた処分を基準として、後になされる処分がそれと矛盾しないことを要請するのである。いずれの処分が正しいかということ判断して、正しい処分を基準とするのではない。…仮に左きになされた処分が誤っていても、後になす処分は、この先きの処分に従うことを要請するのである。」<sup>44</sup>と論じた。その他、石田讓教授<sup>45</sup>、南博方教授<sup>46</sup>、首藤重幸教授

<sup>41</sup> 中川一郎教授は、西ドイツの連邦財政裁判所の判例等を取りまとめる等、租税法における信義則適用に関する研究の第一人者である。著書は、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周年記念論文集（1969）、中川一郎「資料：我が国の税法における信義誠実に関する判例集」税法学400号（1984）の他多数ある。

<sup>42</sup> 中川・前掲注29）159-160頁。

<sup>43</sup> 中川一郎教授は、租税公平主義には、形式的租税平等主義と実質的租税平等主義とがあると説明され、「税法における信義誠実の原則は、この形式的租税平等主義の顕現である」とされ、いずれの処理が正しいか判断して、正しい処分を基準とするのは、実質的租税平等主義の顕現であるとし、「もちろん先きになされた処分が誤っている場合には、事前にその旨を納税義務者に知らして、将来正しい処分をしなければならないことは、実質的租税平等主義の要請するところである。しかし、それは納税義務者に先きになされた処分が誤っていたことを知らしたうえのことであるから、それ以前の年度については、前の処分の拘束を受けるのである。」と論じた。中川・前掲注29）159頁。

<sup>44</sup> 中川・前掲注29）159頁。

<sup>47</sup>らも、論拠は必ずしも一致していないが、信義則を適用しても租税法律主義に抵触しないとする説（以下「適用肯定説」という。）を主張した。

## 第2款 判例

乙部哲郎教授は、租税判例において「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ものがまれにある。」<sup>48</sup>として、著書の中で、神戸地裁平成8年2月21日判決を挙げている。同判決では、租税法における一般条項の位置づけについて次のように判示している。

「…法人格否認の法理は、権利濫用法理や信義則、禁反言の原則等一般条項に基づくものであって租税法律主義にいう「法律」に内在するものといえる上、本件のような場合に課税できないとすると、かえって税の公平負担に反することになって妥当でない。したがって、本件においても法人格否認の法理の適用を認めるのが相当であり、原告の右主張を採用することはできない。」<sup>49</sup>

上記の判例では、信義則が租税法律主義に内在するという。これは、南博方教授と同旨といえる<sup>50</sup>（注釈46参照）。

## 第3款 考察

適用肯定説は、租税法律主義に抵触しないと論じているところに、後に述べる学説と違いはあるが、その適用にあたっては、一定の要件を付しているものがあり、無条件に信義則が適用されるという意味での肯定説ではない。適用肯定説を唱える中川一郎教授も、信義則違反を適用する場合の要件<sup>51</sup>を述べており、その要件の法的根拠は明記されてい

---

<sup>45</sup> 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5号（1974）33-36頁。

<sup>46</sup> 南博方教授は、「租税法律主義は、租税行政が形式的意義での法律にのみ拘束されることを意味するものではなく、不文の法にも拘束されることを意味する」と述べている。南博方「青色申告の承認の取消しと失効の法理」『行政手続きと行政処分オンデマンド版』（弘文堂、2014）219-220頁。これに反対の意見として、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。」と説示している。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（1980）4頁。筆者は、碓井光明教授の意見に賛成である。

<sup>47</sup> 首藤重幸「税法における信義則」北野弘久編『日本税法体系-判例研究1（税法の基本原則）』（学陽書房、1978）131-132頁。

<sup>48</sup> 乙部・前掲注31）338頁。

<sup>49</sup> 神戸地裁平成8年2月21日判決・訴月43巻4号1257頁。租税の徴収につき、法人格否認の法理の適用を認めた事例。

<sup>50</sup> 乙部・前掲注31）338頁。

<sup>51</sup> 中川一郎教授は、信義則が課税権者に適用されるためには、次の要件の全部が充足されなければならないとしている。（以下原文を列挙する。）①納税義務者の信頼の対象となるような課税権者の行態を必要とする。②課税権者の行態を納税義務者が信頼し、しかも信頼する

いが、租税公平主義が求めている公平性を判定しているものと推察する。

中川一郎教授は、前述の文化学院事件地裁判決の判例評釈で、「民事法におけるがごとく、両当事者は相互に相手方の信頼に対して誠実義務を負うということが、そのまま税法へも導入されるのではない。税務行政庁に対する納税者の信頼に対して、税務行政庁が誠実義務を負うことだけが、税法における信義誠実の原則として問題になる…。」<sup>52</sup>としており、納税者側の租税行政庁に対する誠実義務は必ずしも必要でないとして解釈しているようである。しかし、租税法においては、申告納税制度であるがゆえに、納税者の申告行為は私人の公法行為でもあるから、自らも申告行為に対してある程度の誠実義務を負うべきである。そうであるとすれば、税務行政庁が誠実義務を負うことだけが税法における信義誠実の原則として問題になるとして、先になされた処分が誤りであっても租税行政庁側に責任があるのであれば、後になす処分は、先の処分に従うことが要請されるとする中川一郎教授の見解には疑問がある。

信義則と租税法律主義の相克の論点で、租税法律主義が意図するところの法的安定性について論じられることがある。乙部哲郎教授は、法的安定性について2つの側面があるとし、「第一に、抽象的法律関係の規律の継続性である。典型的には法令による規律の継続の意味であり、法律による行政により達成できることが多い。法令の存続への国民の信頼保護の視点からいわゆる侵害立法の遡及適用の禁止などとして現れることもある。第二に、具体的法律関係の規律の継続性がある。典型的には特定の相手方との関係で示された個別具体的行政活動を通じた規律の存続であり、行政行為の取消・撤回の制限などとして現れる。」<sup>53</sup>と述べている。信義則で論じられている法的安定性の意義としては、乙部哲郎教授が言う第一が合法性の原則という法的安定性であり、同様に、第二が、租税行政庁が行政サービスや行政処分として担う法的安定性であり、二つの側面がある。租税法律主義と信義則の相克の問題を検討するときに、法的安定の2つの側面のどちらか一方を軽んじて判断できるものでもない。乙部哲郎教授も、中川一郎教授の適用肯定説について、「中川博士がいう法的安定性は具体的法律関係の規律の継続性の意味であろうか」と第二の意義である法的安定性を指しているとし、「…平等原則は本来同種の状況にある複数の者の比較において平等の存否を決定するはずであって、平等原則が同一人の前後の状況の

---

ことについて納税義務者を責めるべき事由がないことを要する。③納税義務者が課税権者の行態を信頼し、その信頼を基礎として、何らかの経済的な処理をしたことを要する。④課税権者が自己の行態に反するような税務行政処分をしたことを要する。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、課税権者の行態に関連して、背信行為のないことを要する。⑦課税権者の税務行政処分は適法処分であることを要する。中川一郎『税法学体系（全訂増補版）』（ぎょうせい、1977）109-111頁。

<sup>52</sup> 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（1965）15頁。

<sup>53</sup> 乙部・前掲注31）325-326頁。

比較で同等性を要求するかは疑問があろう<sup>54</sup>としている。信義則が適用されると第一の意義である抽象的法律関係の規律の継続性の意味での法的安定性は損なわれるものであるから、租税法律主義に抵触すると考えるのが妥当であろう。

## 第2節 比較衡量説

### 第1款 学説

金子宏教授は、「租税法における信義則の適用の有無は、租税法律主義の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。利益状況のいかんによっては、この2つの価値の衡量において、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。」<sup>55</sup>と論じた。また、品川芳宣教授も、「…租税法律主義の原則が意図するところの租税関係を中心とした国民の経済生活における予測可能性や法的安定性の確保の要請により、税務官庁としては、第一義的には、法律の要件に定めのない事実に対して、国民の納税義務を負わすことができないことはいうまでもないことである一方、同じくこの原則が意図する課税の平等、負担の公平等の要請により、税務官庁としては、法律に定める租税債権を一方的に破棄したり、免除したりすることも許されないと解さなければならない。そして、このことが社会的利益にほかならない。従って、法の一般原理として、信義則が税法においても適用されうるとしても、その適用の要件や範囲は自ずと限定されることになる。例えば、信義則が適用される場合であるとして、…租税法律主義が意図する社会的利益との権衡において極めて限定せざるを得ないものと解すべきであろう。」<sup>56</sup>として、比較衡量的判断<sup>57</sup>をして信義則適用の可否を検討するとする説（以下「比較衡量説」という。）を主

---

<sup>54</sup> 乙部・前掲注31) 326頁。

<sup>55</sup> 金子・前掲注10) 144頁。

<sup>56</sup> 品川・前掲注33) 7頁。

<sup>57</sup> 民法においても、信義則適用の可否について比較衡量的判断をとる方法論がある。近江幸治教授は、「本来、権利者は、自分の「権利」である以上、自由にその権利を行使できるはずである。しかし、そのことが、例えば、いったん約束したことを覆して相手方に対する信頼を著しく裏切るような場合には、社会生活上潔しとしないゆえに、その権利行使を否定する必要がある。その法的手段は「信義誠実の原則」（信義則）である。したがって、信義則（の適用）とは、真の権利者の権利行使を否定する理論である。それゆえ、注意すべきは、第1に、権利者の「権利」否定の理論であるから、その適用は慎重でなければならず、少なくとも、権利否定による不利益と、信義則適用によって得られる利益との比較衡量的判断から適用されなければならないことである。」と述べている。近江・前掲注23) 21頁。比較衡量説の考え方は、必ずしも、租税法における信義則適用の固有の方法論ではないことが分かる。

張された。その他にも原龍之助教授<sup>58</sup>、碓井光明教授<sup>59</sup>、酒井克彦教授<sup>60</sup>らが、この学説を主張される。

## 第2款 判例

文化学院地裁判決では、「…事実上の行政作用を信頼したことにつきなんら責め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」とし、「…租税の減免が法律上の根拠に基づいてのみ行なわれ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」なると判示しており、比較衡量により信義則適用を検討するという立場である。さらに、昭和62年最高裁判決が、比較衡量説に則った判示をしたことにより比較衡量説が大勢となっている<sup>61</sup>。

## 第3款 考察

特別の事情が存する場合には、租税法律主義を遵守し過ぎると予測可能性や法的安定性がかえって保たれないという結果になるときがあるのであって、そういった場合に、租税法律主義の原則が意図する公益（社会的利益）と特定の納税者の私益（個別利益）を比較衡量したうえで、特別に納税者を救済する措置として信義則を適用するという比較衡量説に賛成である。また、昭和62年最高裁判決で示されたように、比較衡量説が学説や判例においても大勢である。

比較衡量説と前に述べた適用肯定説との違いは、適用肯定説は、租税法律主義に抵触しないと論じ、公平性の観点で信義則適用の検討を論じているのに対し、比較衡量説は、信義則が適用されると、租税法律主義に抵触するのであるが、公益と私益を比較衡量し、納税者を救済する特別の事情が存するときに納税者を救済する目的で信義則適用を検討すると論じているところである<sup>62</sup>。

比較衡量説の立場にたって信義則適用要件を判断する場合に、租税法律主義の原則が

---

<sup>58</sup> 原・前掲注19) 258頁。

<sup>59</sup> 碓井・前掲注46) 2-8頁。

<sup>60</sup> 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、2010）279頁。

<sup>61</sup> 乙部哲郎教授は、昭和62年最高裁判決について、「信義則が正義の理念の現れであり法の一般原理であることを根底において法律適合性との比較衡量により信義則の適否を決めるべきといい」とし、「平成に入ると、「判旨の一般的見解」として紹介の判例のほとんどがこの最高裁判決に従っており、(省略)信義則の適否は法律適合性との「較(衡)量」によるべきことが大勢となっていった」と述べている。乙部・前掲注31) 339頁。

<sup>62</sup> 乙部哲郎教授は、金子宏教授が、租税法における信義則の適用の有無は、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、租税法律主義に抵触しないと主張していることから適用肯定説に分類している。乙部・前掲注31) 336頁。本稿では、金子宏教授が、租税法律主義に抵触しないとしても、比較衡量するという立場であることから、比較衡量説に分類した。

意図する守られるべき公益の範囲をどのように捉えるかによって判断が変わり、明確な判断基準が確立し難いという問題点がある。また、判例の中に、租税法律主義の原則が意図する守られるべき公益の範囲を厳しく解釈しすぎるもの<sup>63</sup>もあり、議論が尽くされていない。

### 第3節 損害賠償救済説

#### 第1款 学説

「先行の違法な行政指導等には反するが租税法律には適合する課税処分は適法としてその存続を認めるとともに、これにより相手方に生じた信頼損失は賠償請求により救済を図ろうとするものがある。」<sup>64</sup>として、損害賠償により納税者を救済とする説（以下「損害賠償救済説」という。）を主張される学説がある。塩野宏教授は、「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、…行政庁の最初の処置、すなわち、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対してする余地が残されている。」<sup>65</sup>として、「公権力の行使たる…前段階として行われたものであること等を考慮すれば、国家賠償法1条を適用すべきものと思われる。」<sup>66</sup>と論じた。

#### 第2款 判例

昭和63年11月30日東京高裁判決<sup>67</sup>では、信義則違反は認められなかったが、税務相談における誤指導について担当者の故意、過失があったときの不法行為、国家賠償の問題の余地があることについて判示された。また、最近でも平成17年9月15日名古屋地裁判決<sup>68</sup>において、税務相談での誤指導による課税処分について信義則違反は認められなかったが、「…当該職員の誤指導が過失に基づく場合に、国家賠償法上の責任が生ずることを否定するものではない。」と判示されている。

さらに、原告が外国親会社から付与されたストック・オプションの権利行使益を譲渡所得として確定申告しようとしたところ、税務職員がこれを給与所得として確定申告するのが正しいのに一時所得として確定申告するよう誤った指導をしたため、原告が財産的及

<sup>63</sup> 仙台高裁昭和50年1月22日判決・行集26巻1号3頁。また、後述する文化学院事件高裁判決（第2章第4節第2款）。

<sup>64</sup> 乙部・前掲注31）337頁。

<sup>65</sup> 塩野宏「行政指導と信義則」法学教室8号（1975）202頁。

<sup>66</sup> 塩野・前掲注65）202頁。

<sup>67</sup> 東京高裁昭和63年11月30日判決・税資166号627頁。本件は、特定事業用資産の買換えの場合の譲渡所得について課税の特例を定めた租税特別措置法37条1項の適用を否認する所得税更正処分等を不服とし取消しを求めた事案である。

<sup>68</sup> 名古屋地裁平成17年9月15日判決・税資255号順号10129。



び精神的損害を被ったとして、国家賠償法1条1項に基づき、被告に対し、上記財産的及び精神的損害の賠償を求めた事案<sup>69</sup>（以下「ストック・オプション訴訟事件」という。）において、「税務署職員の本件指導と控訴人が主張する損害との間に相当因果関係が認められないから、これを棄却すべきものと判断する。」と判示され、本件は棄却されたが、注意義務違反については認められた<sup>70</sup>。

### 第3款 考察

損害賠償救済説は、否定説から導かれる応用的な考え方であり、適用される条件を限定して特別に納税者を救済する措置として信義則適用を認めるという方法論としては、前述の比較衡量説と同趣旨である。

乙部哲郎教授は、損害賠償救済説について、一理あると述べられている。ただし、「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ろうか。」「現状では信頼損失の賠償請求による救済の実効性には疑問もある。」「信頼損失の原因は適法な課税処分のほか先行する違法な行政指導等にあることを考えると、適法行為による損失補償という理論構成には問題の余地もあろう」等検討すべき課題を提示されている<sup>71</sup>。

また、救済の実効性については、前述のストック・オプション訴訟事件の判示にもあるとおり、相当因果関係を立証するのが難しく、また、行政指導が事実行為であり、申告納税制度のもとでは申告行為が最終的な決定者である納税者の意図が介在するものであることから、税務署員の責任を問うことには、相当ハードルが高いのではないだろうかと推察される。損害賠償救済説についても残されている課題が多く、実効可能性がないのであれば、損害賠償で納税者の信頼損失を救済することができないのであり、信義則を賠償に限定して租税法に適用するのには、早計の感がある。

昭和61年5月28日東京高裁判決<sup>72</sup>では、訴訟上の信義則<sup>73</sup>が争われ、租税の事実認定

<sup>69</sup> 東京高裁平成21年9月29日判決・税資259号順号11279。

<sup>70</sup> 裁判所は次のように判示している。「…税務署の担当者は、本件指導当時、既に商法上のストック・オプションの権利行使益の所得区分を給与所得とする取扱いが統一されていたのであるから、外国親会社から日本子会社の従業員等に付与されたストック・オプションの権利行使益の所得区分の取扱いに関しても、上記資料を検索したり、国税庁に照会したりするなどして、その取扱いを調査すれば容易に確認できたのに、これを怠り、誤った本件指導を行ったものであるから、控訴人が税務申告した際の本件指導には、通常尽くすべき注意義務違反があったといわざるをえない。」

<sup>71</sup> 乙部・前掲注31) 344-345頁。

<sup>72</sup> 東京高裁昭和61年5月28日判決・判タ639号148頁。

<sup>73</sup> 乙部哲郎教授は、「訴訟前・訴訟外または別件訴訟における先行行為に対する信頼保護の視点から矛盾する訴訟上の主張を制限するのは、おもに「訴訟上の禁反言」である。」とし、その適用要件としては、「第一に、当事者が訴訟上または訴訟外で一定の態度をとり、後にこれと矛盾する訴訟上の行為をすること（行為矛盾）、第二に、相手方が先行の態度を信頼し、こ

や解釈適用を争われたものではないとはいえ、「税務署員は僅かの注意を払えば審査請求中であることを知ることができたのに修正申告を勧奨したため、納税者の不服申立手続上の重大な利益を失わせることになったのは、信義誠実の原則に反する。」として信義則違反が適用されている。酒井克彦教授は、「あくまでも、ここでの信義則の適用は、合理的な問題解決のためのツールとしての意味を有するに過ぎないように思えてならない。」<sup>74</sup>と述べているが、信義則適用は、そもそも問題解決のためのツールとしての機能があるものであり、その意味においては、本件は意義のある判決であると判断できる。ただし、酒井克彦教授は、「そもそも税務署員の指導を何故問題があったとしたのかという点が国税通則法の解釈論として論じられる必要がある。」<sup>75</sup>と指摘しているとおおり、本事案の結論においては妥当であると考えるが、後述する租税法における信義則適用の公的見解の表示としての意義や申告納税制度のもとにおける納税者と租税行政庁の関係性における納税者の申告行為という位置づけなどの解釈において、どのように法的に結論づけたのかどうか、今後の租税法における信義則適用にあたって検討すべき課題が残る。

## 第4節 適用否定説

### 第1款 学説

杉村章三郎教授は、行政法における信義則適用について論じるなかで、信義則は「実証法主義<sup>76</sup>を放棄するものではない…法規に対する一つの解釈基準たるに止まる。」<sup>77</sup>とし、信義則は私法における信義則ほど一般的な通用力はないと論じた<sup>78</sup>。

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、租税実体法規の定める課税要件の充足によって納税義務が成立し、そこに租税債権

---

れに基づいてすでに自己の法的地位を決めたこと（相手方の信頼）、第三に、矛盾した後行行為の効力をそのまま認めたのでは、先行行為を信頼した相手方の利益を不当に害する結果となること（相手方の不利益）があげられ、総合的に判断することになる。租税の訴訟上の禁反言においては、「先行行為に対する相手方の信頼保護のために矛盾する訴訟上の主張を制限するという視点からは、「訴訟上の禁反言」則の適用要件を準用しうるが、とりわけ課税庁の主張には課税庁に対する信義則の適用要件を準用してよいであろう。」と述べている。乙部哲郎「行政訴訟と信義則-判例を中心に-」神戸学院法学23巻4号（1993）1-8頁。

<sup>74</sup> 酒井克彦「修正申告の懲罰において信義則の適用が認められたケース（昭和61.5.28東京高判）」税理54巻2号（2011）71頁。

<sup>75</sup> 酒井・前掲注74）70頁。

<sup>76</sup> 実証法主義を放棄するものではないとする杉村章三郎教授の説と対立する意見として、原龍之助教授が、信義則は、実定法規の修正機能を果たすとする説がある。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（1960）2頁。

<sup>77</sup> 杉村章三郎「行政法規解釈論」法学協会雑誌54巻4号（1936）667頁。

<sup>78</sup> 杉村・前掲注77）668頁。

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。」<sup>79</sup>として、租税法規に違法する場合は、信義則の適用は認められないとする説（以下「適用否定説」という。）を主張した。

和田正明教授は、信義則の適用を付帯税については肯定するも本税については否定する<sup>80</sup>。信義則はそもそも違法な状態にある申告等を適正な状態にするための課税処分が、信義則違反により取り消されるかどうかを争うものであるため、租税における信義則適用の否定説を主張されていることとなる。

その他にも斉藤明教授<sup>81</sup>、新井隆一教授<sup>82</sup>らがこの学説を主張される。

## 第2款 判例

前述の文化学院事件地裁判決の控訴審である文化学院事件高裁判決<sup>83</sup>では、「法の解釈・適用の誤りに基く違法な措置にせよ、右のように長年にわたって租税行政庁が非課税の取扱いを続け、そのため納税者の方も非課税と信じてそのつもりで経営経理を続けているとき、一度に、過年度に遡って多額の課税をすることにより、納税者甚大な支障、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」と比較衡量説の立場も表明しつつも、「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。」と判示しており、違法な結果を生ずる場合の信義則適用を認めないということであるから、適用否定説に分類される。この判旨には疑問があるが、結果として、適用要件の充足を検討<sup>84</sup>しているものであり、判決の結論については賛成である。

## 第3款 考察

適用否定説も適用肯定説と同様に極端である。債権債務関係の当事者が租税行政庁と納税者に置き変わるだけで、租税法規における権力性と公益性があるからといっても、両当事者特に租税行政庁が信頼関係の維持を努める責任も当然に残るわけであり、そういった信頼関係の維持が損なわれた時に、信頼損失の救済の必要性がなくなるわけでもなく、これらを全く無視して租税法における信義則適用を否定できるものでもない。

学説や判例の積み重ねを経て、また文化学院事件地裁の判示にも、「…租税法規が著し

<sup>79</sup> 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-」税大論叢6号(1972)44頁。

<sup>80</sup> 和田正明「税法における信義則」関東学園大法学紀要9号(1994)159頁。

<sup>81</sup> 斉藤明「租税法における基本原則」創価法学15巻2・3・4号(1986)67頁。

<sup>82</sup> 新井・前掲注37)312-313頁。

<sup>83</sup> 前掲注39)東京高裁昭和41年6月6日判決・行集17巻6号607頁。

<sup>84</sup> 後述する信義則適用要件でいう、「信頼の対象となる公的見解を表示したこと」および「表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと」、「納税者の責めに帰すべき事由がないこと」について判示している。

く複雑かつ専門化した現代において、国民が善良な市民として混乱なく社会経済生活を営むためには、租税法規の解釈適用等に関する通達等の事実上の行政作用を信頼し、これを前提として経済的行動をとらざるを得ず、租税行政当局もまた、適正円滑に税務行政を遂行するためには、かような事実上の行政作用を利用せざるを得ない。」とあり、租税法における複雑性が増すなかで、租税法における信義則適用が認められる見解となった。

しかし、前述の文化学院事件高裁判決にも見られるとおり、比較衡量説の立場を表明するものでも、実質的には適用否定説に分類されるものがある。その違いは何であろうか。比較衡量説とは、信頼が保護に値するかを、租税法律主義の原則が意図する公益と納税者の被った経済的不利益の比較衡量をして、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信義則の適用が検討されるという説である<sup>85</sup>。比較衡量説でいう租税法律主義の原則が意図する守られるべき公益の範囲とは、2段階があると考えられる。1つは、法律の規定にしたがって課税することによる法的安定性であり、合法性主義に基づく本来の公益であり、租税法規の適用や解釈を厳格に捉えることが求められるものである。もう1つは、善良な納税者同士による課税の公平性であり、租税に関連する経済的損失の公平さ（適切な税務指導等を受けた納税者とそうでない納税者で経済的損失の負担が公平になるように配慮すること）から導かれる法的安定性である。安宅敬祐教授は、信義則適用が厳格になることについて、「…法律の規定に沿って課税することこそが公益でありそのことを優先すべきであるという考え方の方が説得的になり易いことを示している。」<sup>86</sup>と述べており、前者の公益を指しているが、この考え方によれば、信義則が適用されるのは、適法な課税処理となっているもののみになってしまうのであり、信義則の適用について相当厳格となり、ほとんど適用されなくなってしまうのである。比較衡量説にたって信義則を適用するというのであれば、ここでいう守られるべき公益の範囲とは、善良な納税者同士による租税に関連する経済的損失の公平さ（適切な税務指導等を受けた納税者とそうでない納税者で経済的損失の負担が公平になるように配慮することであり、適切な税務指導等を受けられなかったことにより、経済的損失を被った場合に、信義則適用をはじめて検討することとなること）が求められるものであるとして、信義則の適用要件を検討すべきである<sup>87</sup>。

<sup>85</sup> 安宅敬祐「判例から読み解く 租税法と信義則(禁反言の法理)」税 60 卷 12 号 (2005) 31 頁。

<sup>86</sup> 安宅・前掲注 85) 31 頁。

<sup>87</sup> 酒井克彦教授は、租税法における信義則適用要件の検討にあたり、以下のとおり、自己決定権侵害論を展開されている。「租税行政庁の誤指導が信頼の対象となる「公的見解」に当たるとしても、そのことが唯一の信義則適用の要件ではないため、次に、第二の要件である信頼が保護に値することと、第三の要件である「何らかの行為」をしたことという要件に当たるとかどうかの検討が必要となろう。」これらの要件の意味することについて民事法領域での検討を試みられ、「民事法領域では、例えば、商品勧誘時における不実表示などがあった場合に説明義務という信義則上の義務違反を問いただすかどうか議論される際に、自己決定権侵害という構成をとることがある。自己決定権行使によって生じる損害額を財産損害として捉え

## 第5節 小括

本章では、租税法における信義則適用における学説上の分類として、適用肯定説、比較衡量説、損害賠償救済説、適用否定説を取り上げて、学説の内容や判例を確認し考察した。さらに、昭和62年最高裁判決で示されたように、比較衡量説が学説や判例においても大勢であることを確認した。ただし、比較衡量説の立場をとる判例でも、その判断基準においては、さまざまな見解があり、明確な判断基準が確立し難いという問題点があることを確認した。筆者は、比較衡量説にたつて信義則を適用するというのであれば、信義則の意義が租税行政と納税者の信頼関係の維持にあることから、善良な納税者同士による租税に関連する経済的損失の公平さ（適切な税務指導等を受けた納税者とそうでない納税者で経済的損失の負担が公平になるように配慮することであり、適切な税務指導等を受けられなかったことにより、経済的損失を被った場合に、信義則適用をはじめて検討することとなること）が求められるものであるとして、信義則の適用要件を検討すべきであるという議論を展開した。

次章では、ここまで考察してきた内容をもとに、具体的な信義則適用要件の判断基準を検討していく。

---

た上で、自己決定権侵害行為ないし自己決定権危殆化行為を信義則に反する不法行為と捉えることによって、財産損害の賠償を認めるという考え方である。租税法領域における信義則の適用においても、上記の考え方から説明することが可能であると考えられる。すなわち、納税者と租税行政庁との信頼関係を基礎として、納税者が租税行政庁職員による誤指導や誤った回答を信頼し、これに基づいて「何らかの行為」をしたとすると、正しい指導や正しい回答があれば行い得なかったもしくは行った行為の結果とは異なる経済的な結果を招くことになり、経済的不利益を被ることがある。これは自己決定権が侵害され、当該侵害された自己決定権を行使したことによって被った経済的不利益である。（下線は筆者による）「…租税行政庁による誤指導を信頼したことで自己決定権が侵害され、その信頼の下に国民が「何らかの行為」を行うこと、すなわち、自己決定権を行使することにより被った経済的不利益を自己決定権侵害に係る法益侵害と捉え、これを保護する法理として信義則を捉える考え方を採用することもできるのではなかろうか。」と説明されている。酒井・前掲注60) 290-292頁。酒井克彦教授の自己決定権侵害論によれば、比較衡量説でいう公益とは、善良な納税者同士による租税に関連する経済的損失の公平さ（適切な税務指導等を受けた納税者とそうでない納税者で経済的損失の負担が公平になるように配慮することであり、適切な税務指導等を受けられなかったことにより、経済的損失を被った場合に、信義則適用をはじめて検討することとなること）が求められるものであるとして納税者の救済を検討するという筆者の考え方が法的に説明できるのではないだろうか。

### 第3章 租税法における信義則の適用要件

本章では、前章までに述べた信義則の意義や法的根拠、租税法律主義との関係における信義則適用についての学説や判例の見解をもとに、昭和62年最高裁判決で示された信義則適用要件の具体的な判断基準について考察する。なお、信義則適用要件のうち、信頼の対象となる公的見解を表示したことについては、本章では、各行政作用に共通する判断ポイントについて考察し、各行政作用についてそれぞれ公的見解の表示に該当するかどうかについての考察は、第4章で詳述する。最後に、第6節で本章のまとめとして小括を述べる。

#### 第1節 昭和62年最高裁判決で示された信義則適用要件

文化学院事件の研究やこれまでの学説などを基礎に、中川一郎教授や金子宏教授、品川芳宣教授が信義則の適用要件を掲げた。さらに、昭和62年最高裁判決では、比較衡量説によるものとされる<sup>88</sup>信義則適用要件の一般的な基準が次のように提示された。

「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、右特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。」（下線は筆者による）

その後の下級審判決では、上記の昭和62年最高裁判決を参照したうえで、要件を当てはめて信義則適用を争っている<sup>89</sup>。ただし、判例においても、これらの要件の判断基準に

<sup>88</sup> 乙部・前掲注31) 339頁。

<sup>89</sup> 谷口勢津夫教授は、昭和62年最高裁判決の信義則適用要件について、「…前記各要件の具体的範囲・内容をどのように決定するかがむしろ重要な問題であるように思われる。」とし、「…本判決は、前記各要件をそれぞれ絶対的要件と解し、一つでも要件が充足されていないならば信義則の適用を認めないという立場（以下「絶対的要件説」という。）に立っているのか、又は、前記各要件をそれぞれ相対的要件ないしは不可欠の考慮事項と解し、それらの総合的判断によって信義則の適用の有無を決定するという立場（以下「相対的要件説」という。）に

ついて、必ずしも統一された解釈がされているとはいえない。次節以降で、より具体的な判断基準を考察する。

## 第2節 信頼の対象となる公的見解を表示したこと

### 第1款 学説及び判例の傾向

#### 1. 学説

品川芳宣教授は、「税務官庁側から納税者に対する各種の通知、情報の提供等の大半は、直接には法律上の効果を有しない、いわゆる事実上の行政作用であり、しかも、それらの情報の中には、納税者の便宜を図るために、租税関係が最終的に確定しない段階…いわば経過報告的に情報提供が行われるものがある。」とし、「このように租税関係の確定しない段階等における税務官庁側の情報提供も、好むと好まざるにかかわらず、納税者の便宜等を考える場合に行政庁に課せられた一つの責務ともなっている。以上のような税務官庁に課せられた情報提供の実態と信義則適用の厳格性に照らせば、この第一の要件を充足すべき税務官庁の公的見解の表示が何であるかについては慎重な検討を必要とするところであり」<sup>90</sup>と事実上の行政作用が、租税関係が確定しない段階での情報提供であることから信義則の適用要件たる公的見解に該当するかどうかについての検討は慎重を要すると説明した。そして、信義則の適用要件たる公的見解の表示として、「多くの行政作用のうち、事実上納税者をも拘束し、準法規的性格をも有する法令の解釈に関する公開の通達、税務官庁としての責任ある者からなされた公文書による回答、通知等が考えられる。従って、たとえば税務官庁の相当の地位にある者がなした見解の表示であっても、それが私的になされている場合には、当然のことながらこの要件を充足しない。」<sup>91</sup>と、公開の通達と公文書による回答、通知等を挙げている。

酒井克彦教授は、信義則の適用がこれまで認められてこなかった最大の原因は、納税者が信頼を置いた租税行政当局者の見解が「公の見解」の表明に当たらないとされてきたことにあると述べたうえで、判例分析をし、主に争点となった要素として、①一定の責任ある立場の者の見解ではない、②口頭による回答に過ぎない、③一方的申立て、限られた資料の提示の範囲内での判断に過ぎない、④一応の態度の表明に過ぎない、と四つの要素を抽出した<sup>92</sup>。①については、金子宏教授も、「租税職員の見解の表示がすべて信頼の対

---

立っているのかが問題になろう。」と述べている。谷口勢津夫「納税者が青色申告の承認申請書を提出せず税務署長の承認を受けていない場合には、青色申告制度のもとにおいても、また信義則の適用によっても、当該納税者が行った青色申告書による確定申告に対して青色申告としての効力を認めることはできないとされた事例」シュトイエル 322号 (1989) 8頁。

<sup>90</sup> 品川・前掲注 33) 21-22 頁。

<sup>91</sup> 品川・前掲注 33) 22 頁。

<sup>92</sup> 酒井・前掲注 60) 281-285 頁。

象となるのではなく、原則としては、一定の責任ある立場の者の正式の見解の表示のみが信頼の対象となるべきであろう。」<sup>93</sup>と述べている。また、②について、金子宏教授は、「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、また信頼が形成される程度が低いと考えられる。」<sup>94</sup>と述べている。③については、第5節にて詳述する。④については、申告是認通知等で信義則の適用が争点となった際に判例で述べられることが多いが、これについては、第4章第3節にて詳述する。

租税行政庁の不作为について公的見解の表示に該当するかどうか争われることがある。品川芳宣教授は、「税務官庁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見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官庁が積極的に加担していることの実態がない限り、「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。」<sup>95</sup>と、不作为については、公的見解の表示に該当しないとしている。水野忠恒教授は、不作为を公的見解の表示と判断するときを考慮すべき要素として、①不作为について、行政庁が積極的に関与していること、②行政庁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、③行政庁の不作为が、納税者が手続を怠ったこと等により、形成されたものでないこと、を挙げている<sup>96</sup>。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。」<sup>97</sup>と主張した。

## 2. 判例

文化学院事件高裁判決では、公的見解の表示について、以下のように判示された。「…この通知が免税その他何らの法的効果を生ずるものでないことは前記認定のとおりであって、それは単に、本件土地建物が…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、その見解からして当然右土地建物については非課税の取扱いになるとい

---

<sup>93</sup> 金子・前掲注10) 145頁。

<sup>94</sup> 金子・前掲注10) 146頁。

<sup>95</sup> 品川・前掲注33) 23頁。

<sup>96</sup> 水野忠恒「青色申告承認の手続と信義則の法理」ジュリスト903号(1988)51頁。

<sup>97</sup> 金子・前掲注10) 146頁。



う部内の方針を、便宜、文書で被控訴人に知らせた事実上の措置にすぎない。」として、非課税通知書が部内の方針を知らせた事実上の措置にすぎないとして公的見解の表示にあたらないとした。信義則が適用される公的見解の表示とは、行政処分にあたらない事実上の行政作用が、準法規的性格をもっているものとして納税者に影響を与えるものと定義できるのであるから、本件の原審が判示しているとおおり、当該非課税通知書は、税務官庁の税法解釈の誤りに起因し、正規の決裁手続を経て公文書により納税者に通知されていることから、公的見解の表示にあたるものと判断するのが妥当であろう。その他の判例でも、この第一の要件である公的見解を表示したことについて、厳しく解釈されているものが多い（第6章第1節で詳述する）。

一定の責任ある立場の者の見解ではないことから公的見解の表示に該当しないとして、名古屋地裁平成2年5月18日判決<sup>98</sup>において、「信頼の対象となる公的見解の表示であるというためには、少なくとも、税務署長その他の責任ある立場にある者の正式の見解の表示であることが必要であるというべきである」と判示されている。また、口頭による回答に過ぎないことから公的見解の表示に該当しないとして、福岡高裁平成17年3月3日判決<sup>99</sup>において、「それはあくまで、あらかじめ委任状も示されていない税理士の事務員からの電話での問い合わせに対する口頭による回答であり、丙の問合せに対する回答は事実上のものというべきであるから、公的見解とは言い難い。」と判示されている。また、不作為については、富山地裁平成18年4月12日判決<sup>100</sup>において、「上記のような課税庁の不作為をもって、被告原処分庁が、その後の輸出免税の適用について公的見解を示したものと評価することはできないものというべきである。」と公的見解の表示に該当しないと判示されている。

## 第2款 考察

信義則が適用される信頼の対象となる公的見解を表示したことの要件として、以下3点が考慮されるべきである。なお、各個別の行政作用についてそれぞれ公的見解の表示に該当するかどうかについての考察は、第4章で詳述する。

### 1. 一定の責任ある立場の者の見解であること

学説や判例ともに、公的見解の表示にあたるものは、一定の責任ある立場の者の見解とされるということについては、統一されており、妥当性もある。信頼の対象となる公的見解の表示に値するものであるためには、行政活動の一環として、また組織の見解として公表されるものであるから、責任ある立場の者からの決裁や確認を経たものであり、納税

<sup>98</sup> 名古屋地裁平成2年5月18日判決・訴月37巻1号160頁。

<sup>99</sup> 福岡高裁平成17年3月3日判決・税資255号順号9951。

<sup>100</sup> 富山地裁平成18年4月12日判決・税資256号順号10363。

者も、そのように認識しているものでなければならない。私的なものが公的な見解の表示として認められないのも同旨である。

また、行政サービスの性質を考えたとき、例えば税務相談で、すべての税務相談について信頼性が担保されたいことは納税者の希望としてあっても、相談を希望する納税者が均等に広く機会を得るためには、簡便的に税務相談を受ける重要性もあると考える。すべての行政サービスが信義則の対象となる公的な見解の表示となるように租税行政を運営していくこととなると、決裁手続きを経る等一つの相談に対する人員やコストをかける必要があり、広く簡便的に税務相談を受ける機会が減ることとなり、また、租税行政の人員やコストを考慮すると、すべての行政サービスが信義則の対象となる公的な見解の表示となるように租税行政を運営することは、実態にはそぐわないのである。したがって、信義則の対象となる公的な見解の表示となる行政サービスと、そうでない行政サービスが併存することは許容されるのである。

## 2. 租税行政庁の不作为ではないこと

租税法における信義則で争われる租税行政庁の不作为としては、長年の租税慣行や課税権の不行使が考えられる。これらは、一般的には、組織の見解として公表されるものに該当しないのであるから、租税行政庁の不作为は、信義則の適用がある公的な見解の表示に該当しない。ただし、前述の水野忠恒教授が挙げた3つの要素である、①不作为について、行政庁が積極的に関与していること、②行政庁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、③行政庁の不作为が、納税者が手続を怠ったこと等により、形成されたものでないこと<sup>101</sup>、は考慮すべきである。さらに、例えば、資産の評価方法の変更等で、承認申請を経て課税方法等が確定し、却下等の処分がないときは承認があったものとされるようなもので、納税者が、租税行政庁の不作为について、それが公的な見解の表示であるような態様をしているかどうかについても検討すべきであろう。ただし、単なる納税申告の受理などは除かれる。

## 3. 立証可能性

例えば、口頭での税務相談等を信じて申告納税を行った後に更正処分を受けて、信義則が争われる場合に、行政指導等の有無をはじめ、その内容や経緯の事実について争点となることがある<sup>102</sup>。信義則の適用を考えるうえでは、適用要件に対しての厳格性が求められるものであり、そのことが正しく納税している他の納税者との公平性の担保となるの

---

<sup>101</sup> 水野・前掲注96) 51頁。

<sup>102</sup> 福岡地裁平成22年8月24日判決・税資260号順号11493。「…担当官が本件給与賃金は経費として相当であると述べたことを認めるに足る証拠はないから、かかる事実を前提とする原告の主張を採用することはできない。」と判示している。

であるから、立証可能性が難しいものについて、信義則が適用されることは難しい。

### 第3節 表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと

#### 第1款 学説及び判例の傾向

##### 1. 学説

品川芳宣教授は、「納税者が単に税務官庁の公的見解の表示を信頼したというだけでは、信義則の適用問題は生じないわけであり、その信頼に基づいて納税者が何らかの行為をすることも信義則適用の一つの重要な要件となる。その意味では、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。」<sup>103</sup>と、公的見解の表示を信頼したというだけでなく何らかの行為をすることが必要であると述べている。金子宏教授も、「納税者が表示を信頼しそれに基づいてなんらかの行為をしたことが必要である。納税者が誤った表示を信頼したというだけでは、合法性の原則を犠牲にしてまで納税者の利益を保護する理由はない。」<sup>104</sup>と述べている。さらに、公的な見解の表示の信頼と何らかの行動との間には、直接的な因果関係を要することになる<sup>105</sup>。例えば、取引実施後に、その取引による課税の取扱いにつき誤った指導を受けた等のみでは、誤った指導と取引の間には因果関係がないのであるから、信頼に基づいて行動したことには該当しない。

ここでいう信頼に基づいて行動の行動とは何であるかについて、品川芳宣教授は、「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。例えば、…ある商品について物品税が非課税であるあることを知らされて、物品税の転嫁を考慮しない低廉な価額で販売を続けたとか、…というようなことが想定されよう。」<sup>106</sup>と述べ、何らかの経済的取引としている。また、納税者の信頼に基づいて行動には、作為であると不作為であるとかを問わない<sup>107</sup>。乙部哲郎教授も、「適法妥当な税務行政庁側の指導等が行われていれば、適法合理的に節税しえたはずであるということが必要である。」<sup>108</sup>としており、不作為について、租税行政庁の表示を信頼したことが関与している場合は、不作為も含まれるものと判断できる。

信頼に基づいて行動したことは、申告行為のみだけでは該当しないという品川芳宣教授や金子宏教授、乙部哲郎教授の意見とは違い、中川一郎教授は「納税義務者が税務官庁

<sup>103</sup> 品川・前掲注33) 25頁。

<sup>104</sup> 金子・前掲注10) 146頁。

<sup>105</sup> 品川・前掲注33) 26頁。

<sup>106</sup> 品川・前掲注33) 25頁。

<sup>107</sup> 品川・前掲注33) 26頁。

<sup>108</sup> 乙部・前掲注4) 86頁。

の言動を信頼して税務上の処理をした場合に、納税義務者を法的に保障すべきであるという要請である。」<sup>109</sup>として、税務上の処理としていることから、申告行為のみで信頼に基づいて行動したことという要件を満たすとする説がある。

## 2. 判例

表示を信頼しその信頼に基づいて行動という要件について、文化学院事件高裁判決では、「被控訴人としても、右通知があったのでそれで初めて非課税であると誤解するに至ったとか、本件は課税されるべきものなのを右決定通知により免税になったと誤信したとか言うのでない。まして、右通知による誤解、誤信のゆえに被控訴人が特段の行動をしたというのでもない。」と、特段の行動という経済的取引が信義則適用要件を判断する際に考慮されると判示した。ただし、乙部哲郎教授は、「納税者は非課税取扱の通知を信頼したがために非課税対象である準学校法人になるための手続に着手しなかったのであり、納税者の信頼は保護に値すると思う。」<sup>110</sup>と述べ、経済的取引には不作為も含まれると主張し、本件については納税者の信頼につき法的保護性があるとしている。

金子宏教授は、昭和50年6月24日札幌地裁判決<sup>111</sup>について、「誤った表示を信じ、その表示に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。」<sup>112</sup>と述べており、単なる申告行為は、表示を信頼しその信頼に基づいて行動には含まれないとする。

裁判所の判断としては、信頼に基づいて行動したことは、申告行為のみだけでは該当しないとする判示が大勢であるが、直近の裁判<sup>113</sup>においても、納税者が租税法における信義則を主張する場合に、申告行為のみを信頼に基づいて行動したと明示しているものもあり、信義則適用要件の判断基準として確立（浸透）しているとは言い難い。

### 第2款 考察

#### 1. 救済に価する経済的不利益と何らかの行動との関係性

表示を信頼しその信頼に基づいて行動があったかどうかの行動とは何をさすかについて、単なる申告行為のみではないとする学説及び判例に賛成である。信義則が適用されるかどうか、換言すれば納税者の信頼損失が救済に価するかどうかは、租税法律主義の原則が意図する公益と納税者が被った経済的不利益との比較衡量をし、納税者を救済すべきとなる時に信義則が適用されるのであるが、ここでいう租税法律主義の原則が意図する守ら

<sup>109</sup> 中川・前掲注29) 155-156頁。

<sup>110</sup> 乙部・前掲注4) 84頁。

<sup>111</sup> 札幌地裁昭和50年6月24日判決・訴月21巻9号1955頁。

<sup>112</sup> 金子・前掲注10) 147頁。

<sup>113</sup> 後述する塩野義製薬事件（第5章第3節）。

れるべき公益の範囲とは、善良な納税者同士による租税に関連する経済的損失の公平さ（適切な税務指導等を受けた納税者とそうでない納税者で経済的損失の負担が公平になるように配慮することであり、適切な税務指導等を受けられなかったことにより、経済的損失を被った場合に、信義則適用をはじめて検討することとなること）であるというのは前述（第2章第4節第3款参照）のとおりである。表示を信頼しその信頼に基づいて何らかの行動をした場合にはじめて、適切な税務指導等を受けた納税者と誤った表示を信頼し信頼に基づいて何らかの行動をした納税者との間に経済的損失の差異が生じるのであるから、その信頼に基づいて何らかの行動をしていない場合には信義則は適用されないのである。酒井克彦教授も、昭和62年最高裁判決を評し、救済に価する経済的不利益と何らかの行動は、その結果と原因との関係性を示しているとした<sup>114</sup>。

納税者が、個人の場合と法人の場合とで、経済的不利益と何らかの行動との関係性の強さをどこまで求めるかは違って来るだろう。法人であれば法人格をもって経済合理性をもった経済的取引をするのであるから、一般的には何らかの決裁手続きを行ったうえで、意思決定を行うのであり、経済的取引と経済的不利益との関係及び経済合理性は必然的に生じることになる。ただし、個人においては、これらの意思決定や経済合理性の判断が必ずしも明確でないことから、当然に影響を受けたであろうと想定できるものも含めて、検討すべきである。ストック・オプション事件にて考察する（第5章第1節第2款1参照）。

## 2. 表示を信頼しその信頼に基づいて行動の範囲

単なる申告行為のみならず、公的見解の表示を信頼したことによる経済的取引をしたことが要件に含まれる。その経済的取引には、取引自体の有無はもちろん、例えば、物品税が減免になると期待して価格を決定し、後から課税となると判明したことにより取引に損失が生じている場合には、公的見解の表示を信頼し低廉な価格設定をしたという意思決定も信頼に基づいて行動に含まれる経済的取引に含まれる。

また、手続要件の不備などの争いで、租税行政庁の表示を信頼したことが、不作為に関与している場合は、不作為も信頼に基づいて行動の範囲に含まれる。乙部哲郎教授が文

---

<sup>114</sup> 酒井克彦教授は、前掲注87)の自己決定権侵害論の立場から信頼に基づいて行動したことについての範囲を説明している。「…自己決定権侵害論の立場からは、申告行為を自己決定権の行使と捉え得るかどうかを考えることによって整理することができる。租税法は租税法律主義を基礎として、課税要件が法律上明定されており、法律に示された課税要件に事実を当てはめることによってほぼ自動的に納税額が算出される仕組みを構築している。このように、申告行為自体には、基本的に納税者の判断に基づいて行われる要素がないことからすれば、申告行為は自己決定権の行使とはいえないであろう。」とし、「…申告行為自体が自己決定権行使に当たらないのであるから、仮に租税行政庁の誤指導が原因で誤った申告をしてしまったとしても、信義則の適用はないと考えられるのである。申告行為に自己決定権行使の余地がないとすれば、「何らかの行為」に申告行為が含まれる余地は排除されることになろう。」と述べている。酒井・前掲注60) 292-293頁。

化学院事件で述べているとおり、誤った指導により、免税となるための手続の機会を失ったのであれば、その不作為についても表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことに含まれる。

## 第4節 納税者が経済的不利益を受けることになったこと

### 第1款 学説及び判例の傾向

#### 1. 学説

乙部哲郎教授は、経済的不利益について「本来国民の義務として納むべき租税債務ないし負担を負うことになったというだけでは、この要件は具備しない。」<sup>115</sup>としている。品川芳宣教授も、「「救済に価する」かどうかを何によって判断するかは、既に述べたように、その不利益の実態に応じ、租税法律主義の原則が意図する社会的利益と当該納税者の被った経済的不利益との権衡による以外にないと解する。」とし、「単に、当該租税（本税）を免れるという期待利益が損なわれるだけでは、当該納税者は、救済に価する経済的不利益を被ったことにはならないと解する。」<sup>116</sup>と述べた。誤指導により課税が免れると期待していたものを、単に納付することとなったというだけでは、合法性の原則を犠牲にしても納税者の救済に価する経済的不利益とはならないのである。例えば、「課税が減免されることを信じて取引金額を低く決定したため、後日課税処分があったことによりその取引について損失が生ずることになったという場合」<sup>117</sup>のように財産的性格の損害があった場合に信義則が適用される経済的不利益があったこととなる。

金子宏教授は、経済的不利益を信義則適用要件として明示していない<sup>118</sup>。乙部哲郎教授は、金子宏教授が経済的不利益について明示していないことについて、金子宏教授が信義則適用要件の、「納税者が表示を信頼しそれに基づいてなんらかの行為をしたこと」の説明の中で納税者の不測の損害をさけるべきとすることについて述べていることを触れ、結局、金子宏教授も、経済的不利益の要件が必要と理解しているものと考えられる<sup>119</sup>と述べている。

公的見解の表示の信頼が損なわれたことによる納税者の苦痛も精神的な一種の損害であるとして、経済的不利益に含めるべきとする学説もあった<sup>120</sup>。しかし、学説や判例で

<sup>115</sup> 乙部・前掲注4) 86頁。

<sup>116</sup> 品川・前掲注33) 28頁。

<sup>117</sup> 山本・前掲注8) 743頁。

<sup>118</sup> 乙部・前掲注4) 87頁。

<sup>119</sup> 乙部・前掲注4) 55頁。

<sup>120</sup> 青木康「禁反言の法理が税務申告指導と矛盾する更正処分に摘要されないとされた事例」ジュリスト610号(1976)121頁；大橋為宣「納税者の信頼保護と租税法律主義の相剋(下)」税理29巻8号(1986)115頁。

の趨勢は、本来納付すべき税額については経済的不利益に該当しないとすものである<sup>121</sup>。

## 2. 判例

昭和 61 年 11 月 27 日東京地裁判決<sup>122</sup>では、「原告がその主張する如き信頼を仮に抱いたとしても、その信頼を裏切られたことにより原告が被る不利益は、法律の規定に従った課税処分（本件係争年の更正）に基づく正当な税額を負担しなければならないという不利益に過ぎず、それを超える格段の不利益があることについては、主張も立証もないから、そ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は認め難い。」と判示しており、本来納付すべき税額については、経済的不利益にあたらないと判断できる。

平成 17 年 8 月 17 日横浜地裁判決<sup>123</sup>では、「…本件更正処分による納付すべき税額の増加は、本来、法律上納付すべき税額の納付義務が顕在化したものにすぎないのであるから、これを経済的不利益と評価することはできないし、このほか、原告が、本件権利行使益につき一時所得として課税されるとの信頼に基づいて行動した結果、特別の経済的不利益を被ったことについての主張立証はない。」と判示し、本来納付すべき税額を納付することは、経済的不利益にあたらないとして、信義則違反は認められなかった。

昭和 45 年 5 月 12 日大阪地裁判決<sup>124</sup>は、ゴルフボールの物品税の課税に対し、通達によって示達された内容に反する課税処分がされ信義則が争われた事案（事実認定に対する争いもある。）であるが、経済的不利益について、「…通達に反して納税者に不利益な課税処分をするならば、本件のごとき間接税たる物品税の場合においては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かかわらず後に課税されることになって納税者に不測の損害を与える」と判示され、一部につき課税処分が取り消された。経済的不利益には、公的見解の表示を信頼したことにより、売上価格などを低廉な価格設定にしたという意思決定により生じた損失も含まれる。

---

<sup>121</sup> 木山泰嗣「税務相談における法的問題-平成 21 年 9 月 29 日判決を契機として-」青山ローフォーラム 5 巻 2 号（2017）184 頁。

<sup>122</sup> 東京地裁昭和 61 年 11 月 27 日判決・税資 154 号 691 頁。

<sup>123</sup> 横浜地裁平成 17 年 8 月 17 日判決・税資 255 号順号 10099。第 5 章第 1 節で取り上げる事案の類似判例である。

<sup>124</sup> 大阪地裁昭和 45 年 5 月 12 日判決・訴月 16 巻 10 号 1201 頁。本件は、「租税法の基本原則の一つである公平負担の原則にも違背することになり違法な処分といわなければならない。」と判示しており、信義則そのものについて必ずしも明確に判示はしていない。ただし、須藤哲郎教授は、本件判決について「信義則の適用を認めたものといえよう。」と述べている。須藤哲郎「税務通達に反し納税者に不利益になされた課税処分」月刊税務事例 4 巻 10 号（1972）22-23 頁。

裁判所の判断は、経済的不利益には、期待利益に対する損害は含まれないとする判示が大勢であるが、前述（第3章第3節第2款2）の信頼に基づいて行動したことの範囲と同様に、直近の裁判<sup>125</sup>においても、納税者が租税法における信義則を主張する場合に、期待利益に対する損害を経済的不利益と明示しているものもあり、信義則適用要件の判断基準として確立（浸透）しているとは言い難い。

## 第2款 考察

### 1. 期待利益に対する損害が対象になるかどうか

租税を免れるという期待利益が損なわれるだけでは、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に足りる特別な事情が存する状況とは考えられない。行政庁の誤った指導のせいで納付すべき税額を正しく認識できなかったことにより納付すべきこととなった本税以外に生じた財産的損害がある場合に、はじめて適正な申告を行っている他の納税者と比較して不公平が生じているといえるのである。表示を信頼しその信頼に基づいて行動の要件で考察した趣旨（第3章第3節第2款1）と同旨である。租税法主義の原則が意図する公益とは、善良な納税者同士による租税に関連する経済的損失の公平さ（適切な税務指導等を受けた納税者とそうでない納税者で経済的損失の負担が公平になるように配慮することであり、適切な税務指導等を受けられなかったことにより、経済的損失を被った場合に、信義則適用をはじめて検討することとなること）を保つことであるのだから、単なる期待利益に対する損害を救済することは不公平になるのであり、救済の対象にならない。したがって、納税者が経済的不利益を受けることになったことという要件は、本来納付すべきであった本税を納付すべきこととなった苦痛をいうのではなく、納付すべき本税以外の財産的損害が生じていることをいうのである。

### 2. 手続的要件不備によるもので納税者の責めに帰すべき事由がない場合

財産的損害の範囲には、例えば租税の減免等を受けるにあたっての手続き要件がある場合に、納税者が行政庁の誤った指導によりその手続きを不要と誤解し、さらにその誤解にあたって納税者の責めに帰すべき事由がない場合において、結果として手続的要件が不備となったことにより租税の減免等を受けられなかったときは、その減免を受けられなかったことにより納付すべきこととなった税額相当額も財産的損害に含まれ、納税者が経済的不利益を受けることになったことという要件を満たす。

## 第5節 納税者の責めに帰すべき事由がないこと

---

<sup>125</sup> 後述する航空機リース匿名組合事件（第5章第2節）。



## 第1款 学説及び判例の傾向

### 1. 学説

租税における信頼関係の維持について納税者側も信義に従い誠実に行動することが期待される<sup>126</sup>ことは前述のとおりである（第1章第2節第3款参照）。また、申告納税制度のもとに行われる納税者の申告行為は、私人の公法行為であるから、たとえ租税行政庁側から指導等があったとしても納税者側にもある程度の注意義務を要する<sup>127</sup>。品川芳宣教授は、信義則適用要件である納税者の責めに帰すべき事由がないことについて、「たとえ納税者が善意で税務官庁の表示を信頼したとしても、その納税者が、それ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、税務官庁の公的見解の表示が納税者の照会に基づいてなされる事例において、納税者がそ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、納税者側に責めらるべき事由」<sup>128</sup>があるとして、この要件は充足しないとしている。乙部哲郎教授も、納税者側の帰責事由について、「税務行政庁側の言動を得るにあたって、納税者側に、①詐欺・脅迫・賄賂など不正な手段、②重要な関係において不当・不完全な申述、又は、③当該言動の違法を知っていたか重大な過失によりこれを知らなかったときは、原則として信頼の正当性は認められない。」<sup>129</sup>と述べ、上記の3点を考慮すべきとする。さらに、一般に税務行政庁側の言動は適法であると信頼してよいから、納税者の故意又は重過失の存否の立証責任は税務行政庁側にあると述べている<sup>130</sup>。文化学院事件地裁判決でも「原告がこれを信頼して本件土地及び建物につき固定資産税が非課税と考へたことに無理はなく」と判示しているのは、これと同旨である。

品川芳宣教授は、一般に公開された通達の解釈について疑義がある場合には、納税者側にも、その趣旨等を確認する責務があるとしている<sup>131</sup>。通達が信義則の適用となる公的見解の表示に該当するかどうかについて、第4章にて詳述する。

### 2. 判例

昭和62年12月16日東京地裁判決<sup>132</sup>では、「その内容を判断するに足りる資料も提出せず、その説明もしていない事実が認められ、右認定に反する証拠はない。これによると、訴外五郎は、訴外セチの有する権利が転借地権に当たるか、借地権に当たるかといったその権利の内容いかんについて相談したわけではなく、右権利が転借地権であることを前提とした上で、税務相談を受けていたものということが出来るものであり、また、訴外セチ

<sup>126</sup> 品川・前掲注33) 23頁。

<sup>127</sup> 品川・前掲注33) 24頁。

<sup>128</sup> 品川・前掲注33) 24頁。

<sup>129</sup> 乙部・前掲注4) 79頁。

<sup>130</sup> 乙部・前掲注4) 81頁。

<sup>131</sup> 品川・前掲注33) 25頁。

<sup>132</sup> 東京地裁昭和62年12月16日判決・税資160号1290頁。

の有する権利が訴外五郎の提示した資料やその説明だけでは、転借地権ともみられるものであり、直ちに借地権であるとは判断できないものであることは明らかであると解されるから、相談官が訴外セチの有する権利を転借地権であるとしてこれを前提に税務相談に応じたことはやむを得ないもので、責められるべき点はないものというほかはない。」と判示しており、乙部哲郎教授がいう②不完全な申述に該当し、信義則違反が否認された。

## 第2款 考察

信義則適用要件である納税者の責めに帰すべき事由がないことの判断基準として、以下3点が考慮されるべきである。

### 1. 複雑性

申告納税制度のもとでは、納税者にも適切な課税処理をする注意義務があること、信頼の保護には納税者だけでなく、租税行政庁側も保護されるものであること、さらに比較衡量説という公益性の保護の観点（第2章第4節第3款参照）からも、事実認定や税法解釈が容易なものまで、信義則違反が適用されるべきではない。よって、信義則違反が適用される課税処分は、納税者が当初のその課税処理の選択の誤りについて、止むを得ない理由があると判断できるほどには、複雑な課税処理であることが要件となる。例えば、昭和62年最高裁判決や文化学院事件は、この意味において信義則が適用される余地がない。

### 2. 完全性

租税行政庁側の信頼保護の観点では、例えば、税務相談や税務調査等で租税行政庁側が事実認定を行うのに十分な情報をもって判断できたかどうか、納税者側が有利な相談結果が得られるように誘導していなかったかどうか判断される。租税行政庁側がその判断にあたって完全な状態で判断できたかどうか、完全な状態で判断できなかったことに納税者が関与していたかどうかを判断し、納税者側に完全性の観点で責めに帰すべき事由があれば、信義則は適用されないと判断できる。

ただし、乙部哲郎教授は、「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ことを求めるのは、納税者にとって厳しすぎる。」と述べ、逆に、「納税者の故意・重過失を要件として、より容易に納税者の信頼の正当性を認めることになるのは疑問がある。」<sup>133</sup>としており、完全性をどこまで納税者に求めるかというのには、議論があるだろう。納税者側が判断に重要と思われる情報を提示していない場合で、それが重要であることにつき納税者が知り得ないやむを得ない事情があるときは、納税者の責めに帰すべき事由はないものに含まれるであろう。例えば、租税行政庁のみが知り得る通達等のみで、

---

<sup>133</sup> 乙部・前掲注4) 80頁。

その判断が指示されている場合は、納税者がその情報が重要であるかどうかの判断ができないのであり、租税行政庁側の担当職員が、その判断に関する情報を納税者から聞き出す責務があるものであることから、納税者の責めに帰すべき事由はないと考える。

### 3. 立証可能性

納税者の責めに帰すべき事由がないと想定できる場合でも、そのことにつき客観的に立証ができないときは、信義則の適用は認められないであろう。例えば、口頭による税務相談では、上記の完全性や指導内容の真否につき立証ができない。そういったものまで、課税処分が取り消されると、いわゆる悪意の納税者を信義則適用により保護してしまう余地のあることから、比較衡量説でいう公益性の保護の観点（第2章第4節第3款参照）が担保されず、信義則が適用されるべきではないであろう。

一方、文化学院事件高裁判決では、「被控訴人としても、右通知があったのでそれではじめて本件土地建物が非課税であると誤解するに至ったとか、本来は課税されるべきものを右決定通知により免税になったと誤信したとかいうのではない。」として、租税行政庁側の公的な見解の表示と納税者側の責務について、相当直接的な因果関係がない限りは、納税者側に自己の責めに帰すべき事由があると判示している。これは、原審で判示しているとおおり、適正な申告をする機会が失われたことに関与しているのであれば、納税者側に自己の責めに帰すべき事由がないとし、信義則の適用を認めるべきである<sup>134</sup>ことから高裁でのこの判示には反対である。納税者の信頼が保護に価するかどうかについて、事実に対する立証は求められても、直接的な因果関係までの立証は求められるべきではない。

## 第6節 小括

本章では、昭和62年最高裁判決で示された信義則適用要件の具体的な判断基準である①信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと、③納税者が経済的不利益を受けることになったこと、④納税者の責めに帰すべき事由がないこと、について学説や判例をもとに考察した。

②については、単なる申告行為のみならず、公的見解の表示を信頼したことによる経済的取引をしたことが要件に含まれ、③については、本来納付すべき税額を納付することになったことについては経済的不利益に該当しないと論じたが、信義則適用要件の判断基準として確立（浸透）しているとは言い難い状況であることを確認した。④については、

---

<sup>134</sup> 中川一郎教授は、「仮りにかかる誘発の原因が国民にあったとしても、過誤を誘発したことにつき行政庁に過失は存在しなかったかを検討しなければならない。おそらく、過誤をおかすについて、行政庁が無過失であったことの立証をなさない限り、国民は、行政庁の過誤に対しなら責められるべき事情にあるものということとはできない。」と述べている。中川・前掲注52) 12頁。

納税者の責めに帰すべき事由がないことの判断基準として、複雑性、完全性、立証可能性の観点を検討すべきと整理した。

次章では、各行政作用についてそれぞれ、①信頼の対象となる公的見解の表示に該当するかどうかについての考察をする。

## 第4章 具体的な行政作用における信義則適用要件の当てはめ

前章では、信義則適用要件の第一の要件である信頼の対象となる公的見解を表示したことの判断をする際、考慮すべき事項として、①一定の責任ある立場の者の見解であること、②立証可能性、③租税行政庁の不作为ではないこと、の3点を取り上げた。本章では、この3点を中心に、さらに、必要に応じて公的見解を表示したこと以外のその他の信義則適用要件をもとに各行政作用についてそれぞれ公的見解の表示に該当するかどうか、及び信義則が適用される余地があるかどうかについての考察をする。最後に、第6節で本章のまとめとして小括を述べる。

なお、行政作用とは、法令上の用語ではない。室井力教授は、「ここにいう行政作用とは、行政機関の行う作用または活動のすべてをさし（＝形式的意義における行政）」<sup>135</sup>と、行政作用という言葉に定義づけている。また、文化学院事件地裁判決<sup>136</sup>やその他の判例においても使用されている<sup>137</sup>ことや、信義則を論じる学説でも行政作用という言葉がたびたび使用されている<sup>138</sup>ことから、本稿においても、室井力教授と同様の意義で行政作用という言葉を使用することとする。

### 第1節 税務相談（口頭）

税務相談が単なる行政サービスとして信義則適用が認められないという判例<sup>139</sup>が多数ある。しかし、信義則は、そもそも行政処分以外の法的効力がない行政作用を準法規的性格であるとして、信義則適用により納税者を救済する措置なのであるから、単なる行政サービスというだけで、信義則が適用されないとするのには疑問がある。中川一郎教授も、「西ドイツBFH判例集」により口頭でなされた税務相談も信義則適用を認めていることを述べ、口頭が公的見解の表示に該当することは認められるとしている<sup>140</sup>。

<sup>135</sup> 室井力編『新現代行政法入門 1（基本原理・行政作用・行政救済）補訂版』（法律文化社、2005）71頁。

<sup>136</sup> 以下のように使用されている。「…国家、公共団体の行政は、いわゆる権力作用によってのみ行なわれるものではなく、實際上、法の根拠を欠くとはいえ、法の禁止しているものとは認められない数多くの、事実上の行政作用（たとえば、行政法規の解釈、適用等に関する通達、その他本件で問題となっている非課税決定通知なども、かような事実上の行政作用に属する。）によって行なわれるものであり」

<sup>137</sup> 盛岡地裁平成12年7月14日判決・税資248号順号328。

<sup>138</sup> 乙部哲郎教授、品川芳宣教授ら。

<sup>139</sup> 横浜地裁平成10年2月25日判決・税資230号754頁。税務相談を行政サービスの一環としており、「確定申告をどのようにして行うかは、最終的に申告する者の判断に委ねられているのであるから、税務署の係官は、特段の事情がない限り、相談者が求める真意まで探索して、それについての税務手続等までを説明、教示しなければならない義務があるとはいえない。」と判示している。

<sup>140</sup> 中川一郎教授は、「言動の形式は、照会に対する回答、申告指導、取扱いに関する説明、所

ただし、多くの税務相談は、一定の責任ある立場の者の見解でないこと、また、個別の相談であるとはいえ、担当者がその判断にあたって確認する資料等は限定的にならないを得ず、その判断にあたって完全な状況（第3章第5節第2款2参照）とはいえないのが現状である。また、前述記載のとおり（第3章第2節第2款1参照）、すべての行政サービスを信義則の適用があるものとするのは租税行政の運営上難しいのである。また、立証可能性の観点では、酒井克彦教授は、「…口頭の表示について立証可能性の観点から指摘されるが、部内において検討を経た上で照会に対して回答を行っている場合のかかる検討内容について情報公開法に基づく情報公開請求が行われ、それに関する情報を納税者が入手することができれば、立証可能性は従来よりも相当程度高くなってくると考えられよう。」と、将来において立証可能性が上がることを示唆されているが、現状においては、税務相談（口頭）は、立証可能性が低いことを述べている。

以上のことから、税務相談（口頭）は、信義則が適用される公的見解の表示とはならないであろう。

判例や学説において、税務相談（口頭）は、信義則が適用されないというのは、通説となっているが、直近の裁判<sup>141</sup>においても、税務相談（口頭）による表示を信義則が適用される公的見解の表示であると納税者が主張し、信義則適用を争っているのが現状である。

## 第2節 免税等通知書

金子宏教授は、「租税の減免措置の適用がある旨の税務署長の確認も公的見解の表示にあたりと解すべきである。」<sup>142</sup>と述べている。免税等の通知書は、一般的には、税務署長等の一定の責任ある立場の者からの名義で発出されるものであり、公的見解の表示としてみるべきである。ただし、納税申告の受理や青色申告の承認等、十分な審査や資料等の確認を経ずに実施している通知等で、納税者もそのような状況であることを把握しているものまでは、公的見解の表示に含まれるべきではない。

免税等通知書で、信義則適用が争われる場合に、争点となりやすいと思われるものが、納税者の責めに帰すべき事由がないことである。納税者がその承認申請をするにあたって、十分な注意義務を怠っていないかどうかである。例えば、文化学院事件では、納税者の責めに帰すべき事由がないことに関する複雑性（第3章第5節第2款1参照）の面で、信義則違反が適用されない。また、平成19年5月17日名古屋地裁判決<sup>143</sup>では、「…都計法5

---

得調査に際しての確言・確約、税法の統一解説、申告是認、更正処分等いずれでもよい。ただ、当該部門につき代表権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。」と述べている。中川・前掲注51) 109頁。

<sup>141</sup> 東京地裁平成26年2月28日判決・税資264号順号12421。

<sup>142</sup> 金子・前掲注10) 145頁。

<sup>143</sup> 名古屋地裁平成19年5月17日判決・判タ1297号155頁。

6条1項の買取手続が本来予定しない実質的な任意売買の方法によって買取手続を進めていることについて、事前協議の場その他において参加人側から説明を受けておらず、その実体を把握していなかったと認められるから、所轄税務署長らが本件特例の適用に関する従前の取扱いの方針を変更したり、上記の事前協議やそれに基づく確認書を交付したのとは相容れない立場から本件各処分をしたものとは認められない。」と判示されており、納税者の責めに帰すべき事由がないことに関する完全性（第3章第5節第2款2参照）が問われたものである。免税等通知書は、租税行政の運営上、関連するすべての書面等を添付し、租税行政庁が詳細を吟味して承認されるというものが多くないことから、納税者の責めに帰すべき事由がないことに関する完全性が問われて、信義則違反が適用されないというのが多いであろう。

以上のことから、免税等通知書は、信義則が適用されないケースが多いであろう。免税等通知書は、納税者が規定に基づく自らの判断で申請をするもので、減免等を受けるための単なる事務手続きの結果得られるもので、申請書受理書に近いものが多いというのが実体であろう。

### 第3節 申告是認通知（調査結果の通知）

判例<sup>144</sup>や学説<sup>145</sup>では、申告是認通知は今後の更正処分等の不行使を約束するものではないことから「公的見解の表示」とされていないのが大勢である。ただし、これらの判例や学説では、公的見解の表示の意味について、今後、更正処分をしないという確約であるという公的見解と同義に捉えていること<sup>146</sup>により公的見解でないと導かれているものがあることが多い。換言すると、申告是認通知は、今後更正処分をしないという約束をしているものではないということは周知の事実であるが、そのことをもって、公的見解の表示にはあたらないと結論づけているのである。信頼保護の観点からは、例えば、1回目の税務調査等で現在までの調査の結果で得られた結論として表示された結果の内容そのもの（ある程度、個別的、具体的に検討された課税処理の承認）を、その後の2回目以降の税務調査等による更正処分で覆して良いことにはならないのであるから、申告是認通知は公的見解の表示に該当すると考える。申告是認通知が、信義則が適用される公的見解であるかどうかは、再更正処分をしないという確約かどうかではなくて、課税処理を承認するという調査結果の表示そのものが、個別的、具体的で、納税者が信頼の対象となる公的見解の表示であったかどうかで判断するものである。もちろん、2回目以降の税務調査等で、

<sup>144</sup> 大阪地裁平成7年11月29日判決・税資214号544頁。

<sup>145</sup> 金子宏教授は、「申告是認通知（現在まで調査したところによれば申告は正当と認められる旨の通知）は、税務署長によってなされる正式の通知であるが、原則として信頼の対象となる公的見解の表示にはあたらないと解すべきであろう。」と述べている。金子・前掲注10) 145-146頁。

<sup>146</sup> 乙部・前掲注4) 65頁。

1 回目の税務調査等で知らなかった事実が判明したりするのであれば、更正処分は信義則上違法とはならないのである。品川芳宣教授も、「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。」と述べたうえで、「しかし、例えば、実地調査において特定の事項の取扱い（…省略…）が調査官と納税者との間で特に問題となり、当該調査官が調査後上司と検討の上税務官庁として正式の回答を出す旨確約して調査を打切った後に、申告是認通知がなされた場合には、その通知はその取扱いに関する正式な回答を意味することになるから、もしも実際には税務官庁においてそのことについての検討がなされないままに申告是認通知の発出をしたとしても、納税者にとってその事項の取扱いに関するかぎり、自己の処理が税務官庁において認められたものと確信するのは止むをえないことであり、その信頼に責められる事由があるとはいえないであろう。」<sup>147</sup>としており、申告是認通知についても事情によっては、公的見解に該当する余地があると示唆している。

申告是認通知が発出された後に、その当時の調査等では、露呈されていなかった事実が判明したり、その調査等において納税者が自身に有利な結果になるように誘導しているようなことがあれば、信義則違反が適用されないのであるが、これは、公的見解の表示かどうかの問題ではなく、納税者の責めに帰すべき事由の完全性（第3章第5節第2款2参照）の問題である。さらに、信義則が適用されるかどうかにあたって、その他の信義則適用要件である信頼に基づいて行動したことや経済的不利益を受けることになったかどうかについても、当然に判定されるものである。

信義則適用要件の1つである信頼の対象となる公的見解を表示したことの判断にあたって、申告是認通知が一応の態度の表明に過ぎないとされ、公的見解の表示にあたらないとされる判例が多い。このことは、信義則適用における公的見解の表示に対する適用のハードルの高さを上げてしまっている要因になっていると言わざるを得ない。また平成23年度税制改正により法律<sup>148</sup>に基づいて申告是認通知が発行されるものとなったことから公的見解の表示に該当すると判断できる。

ただし、申告是認通知や調査結果の通知が、信義則が適用される公的見解の表示に該当するとした場合の問題点が2つある。1つは、申告是認通知や調査結果の通知は、税務調査等の結果を包括的に承認していることである。包括的に承認された課税処理のすべての事項について、その後の更正処分等が信義則違反の適用がされることとなると、人員と時間の制約上、これらの税務調査等がますます困難となるのである<sup>149</sup>。また、2つ目に、

<sup>147</sup> 品川・前掲注33) 53-54頁。

<sup>148</sup> 国税通則法74条の11第1項。

<sup>149</sup> 大淵博義教授も、「…「調査結果のお知らせ」は申告是認通知と同様であり、したがって、従前の判決と同様に信義則の運用は一般的には消極に解されることになる。しかも、限られた人員と時間の制約の中で行われた税務調査の結果を通知する事実上の行為である「適正な申告と認められました」という包括的な当該通知は、一般的には税務行政庁の具体的な公的



立証可能性（第3章第5節第2款3参照）の問題である。税務調査等では、調査にあたって、質問等が口頭で行われ、また、納税者から帳簿や証明書類を手交する場合でも、正式な決裁を経て、保存、受領印等を押印して、正式に交付、保存されているものでないからである。したがって、後に信義則で争われる場合でも、立証可能性の問題がある。

ただし、これらの問題を考慮しても、例えば、1回目の税務調査等である事象について納税者が租税行政庁に相当の資料を提出して、また対応にも相当の時間を要して、慎重に吟味されたうえで税務調査を終えて、申告是認通知や調査結果の通知を送付された後に、その後に実施された2回目以降の税務調査等で、その吟味された事項について覆されて更正処分等がされたという場合に、納税者の信頼が保護されないのは、あまりにも平等性に欠けるのである。これらのことから、申告是認通知（調査結果の通知）が信義則適用される公的見解の表示となる場合に、この2つの問題点をクリアするための手続的要件等を第6章第3節にて検討する。

#### 第4節 事前照会制度

事前照会制度とは、本稿では、国税庁長官が発する「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）」<sup>150</sup>に基づいて実施されている制度のことをいう。事前照会制度の目的は、納税者サービスの一環として、個別の取引等に係る税務上の取扱い等に関する事前照会に対する文書回答をし、その内容を公表することにより、同様の取引等を行う他の納税者に対しても予測可能性を与えることである<sup>151</sup>。信義則との兼ね合いでは、事前照会制度の導入検討時から、事前照会制度により得られた予測可能性による納税者の信頼利益をどこまで保護すべきかどうかという問題があった<sup>152</sup>。事前照会により得られる回答は、法律的には公定解釈を示すものではなく、拘束力もないこと、さらに、事前照会の回答文例に示される「ご紹介に係る事実関係を前提とする限り」等という文言から、事前照会の文書回答は、公の見解に該当しないという意見もある<sup>153</sup>。さらに、合法性の原則の要請により、租税法規に違法となる課税処理の合意・契約は、無効と判断されるものであることから、信義則の適用について消極に解する意見もある。過去の判例<sup>154</sup>の中で、納税者と租税行政庁との間の合意・契約により選択した課税処理を更正処分することが信義則違反になるかどうかで争点となった問題とも通じるものである。ただし、事前照会制度が予測可能性を高めるための制度である以上、それを信じた納税者の信頼が

---

見解の表明と解することはできない。」と述べている。大淵博義「「調査結果の通知」の法的意味と信義則の法理」税理41巻12号（1998）17頁。

<sup>150</sup> 平成14年6月28日付課審1-14ほか8課共同。

<sup>151</sup> 「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）」趣旨。

<sup>152</sup> 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83巻1号（2003）97頁。

<sup>153</sup> 鈴木・前掲注152）121-130頁。

<sup>154</sup> 東京高裁平成3年7月25日判決・税資186号386頁。

保護されるのも、この制度の趣旨に沿ったものであるという考えもある。酒井克彦教授は、これまでの裁判例で争われた公的見解の表示に関する論点に照らし、事前照会による文書回答は、公的見解の表示に当たると解し<sup>155</sup>たうえで、その他の信義則適用要件を厳格に適用すべきであろうとしている<sup>156</sup>。

申告是認通知と同様に、事前照会による文書回答が発出された後に、その当時の調査等では、露呈されていなかった事実が判明したり、その調査等において納税者が自身に有利な結果になるように誘導しているようなことがあれば、信義則違反が適用されないのであるが、これは、公的見解の表示かどうかの問題ではなく、納税者の責めに帰すべき事由の完全性（第3章第5節第2款2参照）の問題である。さらに、信義則違反が適用されるには、納税者が表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと（第3章第3節）や経済的不利益を受けることになったこと（第3章第4節）などのその他の信義則適用要件の充足も当然に必要となる。

事前照会による回答は、基本的には書面で行うものであるが、文書回答の対象とならない事前照会に当たる場合で、口頭による回答が可能な事前照会については、内容を審査して、口頭による回答を行うことに配慮するとされている<sup>157</sup>。その場合に、信義則適用される公的見解の表示に該当するかどうか立証可能性の問題があろう。ここでいう立証可能性は、事前照会者が取引の内容について、事実関係をどのように説明しているかについて提示した内容が立証できるかどうかをいうのであり、租税行政庁側が口頭で承認したかどうかの事実が食い違って問題となることは稀であろうから、一般的には文書で回答した場合と同様に、口頭による回答も信義則適用要件でいう公的見解の表示に含まれると判断できる。

事前照会制度による回答が、信義則適用要件でいう公的見解の表示に該当するとしても、前述のとおり、原則的には、合法性の原則により、租税行政庁と納税者が租税法規に違法する課税処理の合意・契約をすることは、認められていないということと、申告納税

---

<sup>155</sup> 主に争点となった要素として、①一定の責任ある立場の者の見解ではない、②口頭による回答に過ぎない、③一方的申立て、限られた資料の提示の範囲内での判断に過ぎない、④一応の態度の表明に過ぎない、の4点を掲げ、それぞれについて、事前照会による文書回答は該当しないと述べた。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（2004）646-650頁。

<sup>156</sup> 酒井・前掲注155）649-650頁。

<sup>157</sup> 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）4(1)ロでは、「照会応答担当者は、当該照会文書に係る事前照会が1(1)から(8)までに掲げる要件を満たすものであるか否かを可能な限り確認し、文書回答の対象とならない事前照会に当たると考えられる場合には、事前照会者に対して、文書回答の趣旨や範囲等を説明した上で、今後、文書回答を行わないこととなる可能性がある旨を伝えるなど適切に対応する。（注）文書回答を行わない場合であっても、口頭による回答が可能な事前照会については、内容を審査して、口頭による回答を行うことに配慮する。」と定めている。

制度における納税者の権利<sup>158</sup>や義務を考慮すると、事前照会制度が納税者の権利を過剰に保護したり、又は権利を侵害したりすることにならないように、運用状況において留意していく必要がある。

## 第5節 通達（公開）

金子宏教授は、「公の見解の表示は、通達の公表のように納税者一般に対するものでも、申告指導のように個別の納税者に対するものでもよい。」<sup>159</sup>としている。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。（省略）。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。」<sup>160</sup>としている。判例<sup>161</sup>や学説<sup>162</sup>においても、公開通達は信義則適用があると解釈しているものが多い。ただし、乙部哲郎教授は、「租税法令の適用およびその前提となる解釈は、厳密には個々の納税者しかもその個別の課税要件事実ごとに異なりうるはずであるが、通達は納税者一般に共通して租税法令の解釈・適用を定める点で抽象的性格を免れず行政解釈としての正確性に欠けることなどにある」<sup>163</sup>として、信義則が適用される公的見解の表示として通達が含まれることについて疑問があるとしている。その理由として、もともと私法における信義則の適用が、当事者間の具体的関係の存在を前提とするものであることに依拠し、公開通達など広く納税者一般に向けられたものまで、公的な見解として救済することは、信義則に加重的負担を負わせることになるからとしている<sup>164</sup>。

---

<sup>158</sup> 山本守之教授は、アドバンス・ルーリング制度を、我が国において取り入れるべきではないかという意見について、「この制度は法的安定性とともにも納税者に課税予測可能性を与えるという長所を持つ反面、納税者が行政庁の見解に依存しすぎると、自らの租税法解釈権を放棄した結果になるという重大な問題点も抱えていることを知らなければなるまい。」と述べている。山本・前掲注8) 679頁。

<sup>159</sup> 金子・前掲注10) 145頁。

<sup>160</sup> 品川・前掲注33) 42頁。

<sup>161</sup> 前述の文化学院事件地裁判決においても、「租税法規が著しく複雑かつ専門化した現代において、国民が善良な市民として混乱なく社会経済生活を営むためには、租税法規の解釈適用等に関する通達等の事実上の行政作用を信頼し、これを前提として経済的行動をとらざるを得ず、租税行政当局もまた、適正円滑に税務行政を遂行するためには、かような事実上の行政作用を利用せざるを得ない。かような、事態にかんがみれば、事実上の行政作用を信頼して行動したことにつきなんら責めらるべき点のない誠実、善良市民が行政庁の信頼を裏切る行為によって、まったく犠牲に供されてもよいとする理由はないものといわねばならない。」と、通達を例示にあげ判示している。

<sup>162</sup> 山本・前掲注8) 738頁。

<sup>163</sup> 乙部・前掲注11) 33-34頁。

<sup>164</sup> 乙部・前掲注31) 353-355頁。

租税行政における通達の現代的な役割を考慮すると、通達には、外部拘束力は認められないとしても、納税者が通達に反する課税処理をすることは、実務上、余程の理由がない限り選択し難いのであり、そのことから、通達は、実質納税者をも拘束し、準法規的性格を有するものであると判断できる。そこで、公開されている通達は、公的見解の表示として認められるべきである。

公的見解の表示以外のその他の信義則適用要件について、例えば、納税者の責めに帰すべき事由がないことという判断にあたっては、品川芳宣教授が言うように、通達に疑義がある場合、一方的に自己に有利に解釈することは認められないことは言うまでもない。換言すると、通達に記載されているからといって、通達に記載とおりに従ったとしても、その通達の内容自体が租税法規に反する場合や、納税者の通達の解釈に誤りがある場合は、その通達を信じたことにつき、納税者の責めに帰すべき事由があるかどうかを当然に判断する必要がある。その通達が租税法規やその他の法律に違反しているときは、その表示を信頼したことにつき、納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという要件の複雑性（第3章第5節第2款1参照）につき、通達以外の他の公的見解の表示よりも厳しく判断されることは通達の法的性格からも要請されるものである。信義則違反の適用が検討でき得る例としては、例えば、納税者が信頼した通達が、ある法律（例えば、商法で用いられている概念）に適合している等により、その解釈が正当な根拠があると判断される等、通達を信じた判断につき正当な根拠や理由があるにもかかわらず、納税者が選択した課税処理が最終的な課税庁や裁判所の判断と異なる見解であったというのみで、後に更正処分されることは、納税者の責めに帰すべき事由が全くないのであって、複雑性の観点からいっても、信義則適用要件の第四の要件を充足すると判断できる。

乙部哲郎教授が、通達が個別的具体的でないから、公的見解の表示に該当しないという理由は一理あるが、その通達の内容が個別的具体的に示されているものである等の実質的な効力を通達ごとに判断し、信義則の適用される公的見解の表示に該当するかどうかを検討すべきである。その点、判例でも「通達によって示達された内容が税務官庁の執行一般において実現されており、ある個別的具体的事例がその通達の要件を充足しているにもかかわらず、これに反して納税者に不利益な課税処分をすることは、課税の対象にならないと信じた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違法な処分といわなければならない。」<sup>165</sup>と判示しており、通達が十分に個別的具体的に納税者に作用を及ぼしていることと認識されている。

## 第6節 小括

本章では、前章までの考察をふまえて、具体的な行政作用ごとに、信義則が適用され

---

<sup>165</sup> 前掲注124) 大阪地裁昭和45年5月12日判決・訴月16巻10号1201頁。

るかどうかの検討を行った。その検討内容を表1にまとめた。まず、税務相談（口頭）については、多くの税務相談は、一定の責任ある立場の者の見解でないこと、また、個別的な相談であるとはいえ、担当者がその判断にあたって確認する資料等は限定的にならざるを得ないことから、信義則適用要件である公的見解の表示とはならず、信義則適用がないことを確認した。免税等通知書は、租税行政の運営上、その承認手続きにあたって、関連するすべての書面等を添付し、租税行政庁が詳細を吟味して承認されるというものが多くないことから、納税者の責めに帰すべき事由がないことに関する完全性が問われて、信義則違反が適用されないというのが大勢であることを確認した。一方、申告是認通知が、信義則が適用される公的見解であるかどうかは、課税処理を承認するという調査結果の表示そのものが、個別的、具体的で、納税者が信頼の対象となる公的見解の表示であったかどうかで判断するものであり、公的見解の表示に該当するという議論を展開した。ただし、その他の信義則適用要件も当然に満たす必要がある。なお、申告是認通知があった場合に、信義則適用が争われるとして、税務訴訟等の内容に関する立証可能性やその通知が包括的な承認であるという問題があるため、手続的要件等の法整備を第6章第3節にて検討する。事前照会制度や通達（公開）については、特に、通達については、その通達の内容が個別的具体的に示されているものである等の実質的な効力を通達ごとに判断する必要はあるが、下記表1のとおり、第一の要件である公的見解の表示に該当すると論じた。

次章では、これまで考察した内容について、判例をもとに具体的な検討を行うとともに、信義則がどのように争われているか概観する。

<表1：具体的な行政作用における信義則適用要件の当てはめ>

	公的見解の表示		信頼に基づいて行動	経済的不利益	責めに帰すべき事由		
	責任者等	作為			複雑性	完全性	(立証可能性) ※
税務相談 (口頭)	×	○	—	—	—	×	×
免税等通知書	○	○	—	—	▲	▲	—
申告是認通知	○	○	—	—	—	△	×
事前照会制度	○	○	—	—	—	△	○
通達	○	○	—	—	—	—	○

○：適用有り、△：一般的には適用有り、▲：一般的には適用無し、  
 ×：適用無し、—：当然に要件とはなるが、適用されるかどうかは事例毎に異なる  
 ※：要件である完全性を証明できるかどうかをいう

## 第5章 判例による分析・検討

本章では、租税法において信義則が適用されていない状況について、出来るだけ直近の判例をもとに検討を行う。さらに、それぞれの判例について、第3章や第4章で論述した信義則適用要件を当てはめて、判例評釈を行う。第1節では、戦後最大の税務訴訟として注目されたストック・オプション事件の一例を取り上げ、信義則適用の可否を検討するとともに、適正な租税行政について考察する。第2節では、旧通達を変更した新通達による課税処分が信義則違反に該当するかどうか争われた事案を取り上げる。また、本件は、信義則違反を理由とする上告受理申立ては不受理となったことから、不受理となった理由についても考察をする。第3節では、裁判では、信義則について判示されなかったが、事前照会制度による租税行政庁から回答を得た後に、それに反する課税処分された場合における、信義則適用の可否を検討する事例として、塩野義製薬事件を取り上げる。最後に、第4節で本章のまとめとして小括を述べる。

また、信義則以外の争点については、本稿では極力触れていない。

### 第1節 スtock・オプション事件<sup>166</sup>

#### 第1款 事案の概要

X（原告、被控訴人。以下Xとする。）が親会社から付与されたストック・オプションの権利行使益を一時所得として各年分の申告をしたところ、税務署長Y（被告、控訴人。以下Yという。）はこれを給与所得として更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。本件は、Xがこれを不服として争った事案である。

Xは、課税庁の職員自身がストック・オプションの権利行使益が一時所得に該当するとして指導していたものであることを主張し、信義則についても争われた。原審<sup>167</sup>においては、本件権利行使益は一時所得であると判断され、信義則については判示されることなく納税者勝訴となった。本審において、東京高裁は、本件権利行使益を給与所得と判断し、信義則については、昭和62年最高裁判決を参照したうえで、「Xは、課税庁の見解を信頼し、公的見解に従って、本件権利行使益を一時所得として申告し、納税資金を算出して事業を行ってきた旨を主張するのみであって、所得税におけるストック・オプションについての過去の取扱いを知っていたが故に本件付与契約を締結したり、本件ストック・オプションを行使するなどの行動に出て所得を得たというような、信頼に基づいて行動したが故に本件の事態に至ったというような特別な事情が存在することはうかがわれない。」とし

<sup>166</sup> 東京高裁平成16年2月19日判決・判タ1167号185頁。

<sup>167</sup> 東京地裁平成15年8月26日判決・訴月51巻10号2741頁。

て、信義則違反もないとした。さらに、本件の上告審である最高裁判決<sup>168</sup>では、信義則違反を理由とする上告受理申立ては不受理となった。

## 第2款 考察

### 1. 信義則適用要件の当てはめ

第一の要件である信頼の対象となる公的見解の表示をしたかどうかであるが、本件においては、Yも裁判所もこの要件について、判断を明示していない。本件は、納税者と課税庁側において、直接相談したとかの個別的具体的な関係性はなく、公的な見解の表示としてのXの主張は、「ストック・オプションを付与した場合の所得税の課税については、法令及び通達の定めは存在しなかったが、国税庁は昭和59年以降、ストック・オプションの権利行使益が一時所得に該当する旨の見解を明らかにしており、税務職員は納税者に対し、かかる見解を前提とした指導を行ってきた。」というように慣行に基づくものに近い。具体的には、他の納税者が行ってきた税務相談の結果や、東京国税局の職員が解説をした所得税質疑応答集の記載を指すのであろう<sup>169</sup>。いずれにしても、一定の責任ある立場の者の見解ではないことから、本件においては、第一の要件である信頼の対象となる公的見解を表示したことにつき充足されないと判断できる。

第二の要件である表示を信頼しその信頼に基づいて行動があったかどうかであるが、前述のとおり（第3章第3節第2款2参照）、その行動とは、単なる申告行為のみではなく、何らかの経済的取引をいうのである。この点、Xは、一時所得として申告をしたことと主張しているのみである。では、本件でいう申告行為以外の経済的取引とは、どういったものが該当するか検討することとする。これは、次に述べる第三の要件とも重なる論点であるが、ストック・オプションの付与契約を締結した際、所得税における過去の取扱いを参考にして、契約の決定（価額の決定を含む）を行ったかどうか争点になるのであろう。この点、裁判所の判断では、「過去の取扱いを知っていたが故に本件付与契約を締結したり、本件ストック・オプションを行使するなどの行動に出て所得を得たというような、信頼に基づいて行動したが故に本件の事態に至ったというような特別な事情が存在することはいかがわれない。」としている。しかし、権利行使価額の決定の際に、税務的な計算も視野に手取額を想定して、価額を決定したり、締結するかどうかを決定していることは十分にあり得るのであるが、Xは、本件において、申告以外の経済的取引の有無について明示していないことが残念である。

第三の要件である納税者が経済的不利益を受けることになったかどうかであるが、Xの主張は、ストック・オプションの権利行使益が給与所得として申告した場合と本来の税額との差額が発生したことのみを経済的不利益としている。前述のとおり（第3章第4節第

<sup>168</sup> 最高裁平成17年1月25日判決・訴月51巻10号2696頁。

<sup>169</sup> 木山・前掲注3) 32頁。

2 款 1 参照)、納付すべきこととなった本税以外に生じた財産的損害がある場合に信義則違反が適用されるのであるから、本税以外、ここでは給与所得となったことにより納付することとなった税額が本税となることから、それ以外の経済的不利益があったかどうかが必要なのである。仮に、第二の要件である表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことという経済的取引が権利行使価額的意思決定（権利行使価額を高く設定したこと等）であった場合には、税額計算が給与所得と想定して意思決定した場合の権利行使価額と一時所得と想定して意思決定した場合の権利行使価額との差額が経済的不利益となるであろう。

第四の要件である納税者の責めに帰すべき事由がないことについては、前述のとおり（第 3 章第 5 節第 2 款参照）、複雑性、完全性、立証可能性の観点から検証する。そもそも、本件においては、公的見解を表示したものでもなく、租税行政庁側がその判断をする場面がなかったのであるから、完全性の点で、納税者の責めに帰すべき事由がないことを充足しないであろう。

以上により、本件は、第一の要件と第四の要件を充足しないことから、信義則は適用されないと考えるのが妥当である。

## 2. 本件の影響（租税行政の適正運営についての考察）

本件は、類似判例が 100 件を超え、戦後最大の税務訴訟と呼ばれている<sup>170</sup>。我が国でのストック・オプション制度の本格的導入は、平成 9 年以降であったが、それ以前にも、既に導入されており、一時所得か給与所得かの判断が困難であることから、納税者が税務署に問い合わせると「一時所得」とする回答が多かった。鳥飼重和弁護士は、「その当時、課税庁は「一時所得」という見解を採用していた。ところが、平成 10 年頃、課税庁内部で「一時所得」から「給与所得」に見解変更がされたとその後課税庁は主張している。原告側は、訴訟で見解変更に関わる内部資料の提出を再三求めたが、実現しなかったため、その真偽は不明である。」<sup>171</sup>と説明している。信義則が適用される公的見解には該当しなかったとはいえ、100 件を超える税務訴訟からも、少なからず、租税行政庁側の見解変更があったということはいえる。鳥飼重和弁護士は、本件における信義則適用について、「少なくとも、見解変更前の平成 10 年以前の年度については税務署の誤指導が原因なのだから、税務署が責任を取るのが筋ではないか。こうした思いは常識的に考えれば至極当然のことだ。この点の救済を封じているのは、信義則について厳しい要件を立てた昭和 62 年最高裁判決である。税法と信義則の関係は、果たしてそのような考え方でよいのか、今後再考すべき課題である。」<sup>172</sup>と問題提起した。

<sup>170</sup> 鳥飼重和「ストック・オプション税務訴訟-最三判 2005. 1. 25（特集 最高裁判決 2005-弁護士が語る）」法学セミナー 51 巻 3 号（2006）7 頁。

<sup>171</sup> 鳥飼・前掲注 170）6 頁。

<sup>172</sup> 鳥飼・前掲注 170）9 頁。



また、木山泰嗣教授も、「…租税法において信義則が適用される可能性は、解釈論上その余地が認められているものの、現実にはこれが認められた例はなく、昭和 62 年判決の解釈及び適用において極めて困難な状況が呈されている。しかしながら、本稿で検討したストック・オプション事件にみられるように、裁判所も、納税者のいきどおりに同感しながらも、昭和 62 年判決を前提にした解釈論を行う限り、信義則の適用を認めることはできないことを指摘している。こうした状況において納税者の信頼を獲得し、より適正な税務行政が行われるようになるためには、昭和 62 年判決の判例変更を待たなければならぬかもしれない。」<sup>173</sup>と述べ、昭和 62 年最高裁判決の信義則適用要件の柔軟な解釈や判例変更の可能性を述べている<sup>174</sup>。

税務相談や慣行までを、公的見解の表示とすることに関して、前述のとおり（第 3 章第 2 節第 2 款 1 参照）、すべての行政作用を信義則適用対象とすることはできないのである。また、税務相談や慣行までに、信義則を適用すれば、却って、今後の租税行政に対する信頼や法的安定性が欠如することとなることから、本件において、信義則適用は困難であるという判決は許容できる。ただし、だからといって、本件において、租税行政側に問題がなかったという話ではない。もし内部資料として通達のようなものが存在していたのであれば、公開の是非やタイミング、さらに、あらたに通達<sup>175</sup>を発信する場合には、十分な通知があったかどうか、慎重に適用開始時期等を決めるなどの対応や配慮は必要であったのだろう。

木山泰嗣教授や、鳥飼重和弁護士が提議している昭和 62 年最高裁判決の判例変更や柔軟な解釈の可能性については、本件のような税務相談や慣行までを信義則が適用され得るような判例変更や判例の解釈に修正していくというよりは、そもそも税務相談や慣行に基づく公的見解は、信義則が適用される公的見解ではないとして法整備をして、両者の認識を共有していくことにより、より適正な租税行政に導くという方向性が良いのではないだろうか。

## 第 2 節 航空機リース匿名組合事件<sup>176</sup>

### 第 1 款 事案の概要

---

<sup>173</sup> 木山・前掲注 3) 52 頁。

<sup>174</sup> 木山・前掲注 3) 54 頁。

<sup>175</sup> 本件ストック・オプション事件についても、平成 10 年 10 月に、改正所得税基本通達 23～35 共-6 で商法上のストック・オプションの権利行使益の所得区分を原則として給与所得とする旨が明記された。

<sup>176</sup> 航空機リース匿名組合事件：東京高裁平成 24 年 7 月 19 日判決・裁判所ウェブサイト、原審：東京地裁平成 22 年 11 月 18 日判決・裁判所ウェブサイト、上告審：最高裁平成 27 年 6 月 12 日判決・裁判所ウェブサイト。

本件は、匿名組合の匿名組合員としての地位を譲り受けた原告ら（以下 X とする。）が、匿名組合の営業として行われた航空機リース事業に関する損失のうち X の出資割合相当額を、不動産所得の損失に当たるとして、平成 15 年分から平成 17 年分までの本件各係争年分の所得税の確定申告をしたところ、処分行政庁が、不動産所得についての損失はなく、X の損失は雑所得の損失に当たるなどとして、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたことから、X が本件各処分の取消しを求めた事案である。

本件匿名組合契約は、A 社を出資者、B 社を営業者とし、B 社が行う航空機リース事業の結果として各計算期間中に営業者に生じた利益又は損失を A 社に対して出資割合に応じて分配されるとすることが定められていた。X、A 社、B 社は、X が A 社から匿名組合員としての地位を譲り受ける旨の契約を締結し、X が出資者となった。

本件の争点は、①X が本件匿名組合契約に基づき分配を受ける損益に係る所得区分及び損失の帰属について、②本件各更正処分が信義則に反し許されないものであるかどうか、③本件各係争年分の確定申告につき国税通則法 65 条 4 項所定の「正当な理由」があったかどうか、である。裁判所は、争点①について、法的には、匿名組合契約において営業の主体となるのは営業者のみであることから、匿名組合員は、利益の分配を受けるのみであって、当該損益は、雑所得又はその損失に該当し、損益通算の対象にならないと判示した。本稿では、主に争点②を検討していく。

X の主張は、以下のようなものである。旧通達が平成 17 年に改正されるまで長年の間、匿名組合の組合員の所得区分を明記したものとして、納税者の申告及び課税実務における指針となってきたことにもかんがみると、旧通達は、「匿名組合員が営業者から受ける利益分配の所得区分が営業者の所得区分に従って区分される」との税務官庁の公的見解を示したものであるべきであり、X は、これを信頼して本件各係争年分の所得税の確定申告をしたものであるから、本件各更正処分は、旧通達に従った課税がされるということに対する X の信頼を裏切るものであり、信義則に反するものというべきである。

争点②について、地裁判決、高裁判決ともに、旧通達は公的見解が税務官庁から表示されていたということができないとして、信義則違反に該当しないとし、納税者敗訴となった。さらに、最高裁判決では、信義則違反を理由とする上告受理申立ては不受理となった。一方、最高裁判決では、争点③について、高裁判決を覆し、「正当な理由」があるとして、過少申告加算税の賦課決定処分を取り消した。

## 第 2 款 考察

### 1. 信義則適用要件の当てはめ

第一の要件である信頼の対象となる公的見解の表示をしたかどうか<sup>177</sup>であるが、前述

<sup>177</sup> 浅妻章如教授は、「…信義則の適用のためには「事実」に関する表示が要件とされていると

のとおり（第4章第5節参照）、通達は、公的見解の表示に該当する。さらに、本通達が、個別的具体的な作用を及ぼしていたか検討する。旧通達及び新通達は、次のように規定していた。

旧通達：「匿名組合の匿名組合員が当該組合の営業者から受ける利益の分配は、当該営業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とする。ただし、営業の利益の有無にかかわらず一定額又は出資額に対する一定割合により分配を受けるものは、貸金の利子として事業所得又は雑所得とする。」

新通達：「匿名組合員が当該組合の営業者から受ける利益の分配は雑所得とする。ただし、匿名組合員が匿名組合契約に基づいて営業者の営む事業に係る重要な業務執行の決定を行っているなど当該事業を営業者と共に経営していると認められる場合には、当該匿名組合員が当該営業者から受ける利益の分配は、当該営業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とする。」

以上のように、旧通達と新通達とでは、原則と特例が逆転しているのである。上告審では、信義則違反を理由とする上告受理申立ては不受理となっているが、旧通達の公的見解性について、以下のように判示している。

旧通達と新通達につき、「両者は取扱いの原則を異にするものということができ、…両者は本件を含む具体的な適用場面における帰結も異にするものということができ、…鑑みると、平成17年通達改正によって上記の所得区分に関する課税庁の公的見解は変更されたものというべきである。」とし、「そうすると、少なくとも平成17年通達改正により課税庁の公的見解が変更されるまでの間は、納税者において、旧通達に従って、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配につき、これが貸金の利子と同視し得るものでない限りその所得区分の判断は営業者の営む事業の内容に従ってされるべきものと解して所得税の申告をしたとしても、それは当時の課税庁の公的見解に依拠した申告であるということができ、それをもって納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない。」と判示した。（下線は筆者による）

以上のように、最高裁では旧通達について、公的見解と判示しており、さらに納税者の申告時の課税処理選択について、旧通達が、個別的具体的にその通達の要件を充足していたことに依拠していると判示している。

本件控訴審では、「匿名組合員が営業者から受ける損益の所得区分については、匿名組合契約に基づく匿名組合員の営業への関与の有無内容等による二面性が存することになる。

---

ころ、法令解釈通達は事実に関する表示ではないため信義則の対象にならない可能性がある。また、法令解釈通達は納税者向けの見解の表示ではないのではないかという問題もある。」と、最高裁で信義則違反を理由とする上告受理申立てが不受理となったことにつき、通達が公的見解の表示ではないという理由である可能性につき言及した。浅妻章如「判例批評」民商法雑誌151巻6号（2016）553頁。

…匿名組合員が受ける損益の所得区分を営業者の営業の内容に応じて定められるものと画一的に規定しているわけではないから、Xの主張するような公的見解が税務官庁から表示されていたとはいうことができない。」と判示している。画一的でないとして、公的見解の表示に該当しないと判示しているが、画一的でない通達を、納税者が信頼したことにつき、十分な注意義務を行っていたかどうかなどの責めに帰すべき事由があるかどうかの判定に影響を及ぼすことはあっても、画一的でない通達だからといって、公的な見解の表示に該当しないということは理由にならないのではないだろうか。

以上より、本件において、第一の要件である信頼の対象となる公的見解を表示したことにつき充足されると判断できる。

第二の要件である表示を信頼しその信頼に基づいて行動があったかどうかであるが、前述のとおり（第3章第3節第2款2参照）、その行動とは、単なる申告行為のみではなく、何らかの経済的取引をいうのである。この点、Xの主張は、「納税者も、これを信頼して申告していたのであるから…」と主張しているのみであることから、おそらく、不動産所得として損益通算をして申告したことが、第二の要件を充足していると判断しているものと推察する。では、本件でいう申告以外の経済的取引とは、どういったものが該当するか検討することとする。前述のとおり（第3章第3節第2款1参照）、個人においては、経済的取引に経済合理性は必ずしも求められていないことから、本件匿名組合契約は、営業者から受ける利益分配を損益通算することが主たる目的として締結していることも想定できる。そのような場合には、本件匿名組合契約の締結や出資自体が通達という公的見解の表示を信頼しその信頼に基づいて行動した経済的取引といえる。ただし、Xは、本件において、申告以外の経済的取引の有無について明記していないので、検証はできない。

第三の要件である納税者が経済的不利益を受けることになったかどうかであるが、Xの主張は、損益通算が認められなかったことのみを経済的不利益としている。前述のとおり（第3章第4節第2款1参照）、納付すべきこととなった本税以外に生じた財産的損害がある場合に信義則違反が適用されるのであるから、本件において、納付すべきこととなった本税とは、損益通算されなかったことにより納付することとなった税額をいうのであるから、それ以外に経済的不利益があったかどうかが必要なのである。仮に、第二の要件である経済的取引が本件匿名組合契約の締結や出資自体であった場合には、本件匿名組合事業自体に損失が生じている場合に、その損失額に対する損失分配が経済的不利益となるであろう。

第四の要件である納税者の責めに帰すべき事由がないことについては、前述のとおり（第3章第5節第2款参照）、複雑性、完全性、立証可能性の観点から検証する。まず、完全性及び立証可能性の観点からは、納税者の責めに帰すべき事由がないことの要件を充足するであろう。複雑性については、本件上告審で、旧通達と新通達につき「両者は取扱

いの原則<sup>178</sup>を異にするものということができ、…両者は本件を含む具体的な適用場面に  
おける帰結も異にするものということができる…」と判示しているとおり、旧通達は、新  
通達と取扱いの原則が違うだけで、納税者が信頼した旧通達は、商法に適合している解釈  
がもとになっているものと判断されるものであるため、その判断につき正当な理由がある  
こととなるのであって、複雑性の観点からも、納税者の責めに帰すべき事由がないことに  
充足するのである（第4章第5節参照）。

以上により、本件は、第二の要件と第三の要件について、本件において検証できない  
ところがあるが、その内容によっては、信義則適用可能性が高かったといえる。

## 2. 過少申告加算税等という「正当な理由」との違い

課税処分の信義則違反が争われる訴訟において、過少申告加算税等を賦課しないこと  
となる「正当な理由」があるかどうかについて、同時に争われることが多い。そこで、本  
件最高裁の事例やその他の判例をもとに、過少申告加算税が課されない「正当な理由」が  
あると解された判断基準と信義則が適用される判断基準の両者に違いがあるかどうかを検  
討する。また、通達以外の行政作用においても検証する。

過少申告加算税については、例えば、国税通則法 65 条 4 項が定めている過少申告加算  
税等を賦課しないこととなる「正当な理由」について、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  
税を賦課する事が不当又は酷になる場合には賦課されない<sup>179</sup>のであるが、その例示とし  
て、「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」（下線は筆者による）ことを掲げている<sup>180</sup>。  
そこで信義則適用要件でいう公的見解の表示と「正当な理由」でいう誤った指導、及  
び信義則適用要件でいう納税者の責めに帰すべき事由がないことと「正当な理由」でいう  
やむを得ないと認められる事情の判断基準を比較検証する。

まず、信義則適用要件でいう公的見解の表示と「正当な理由」でいう誤った指導の判  
断基準を比較検証する。信義則適用要件の第一の要件である公的見解を表示したことにつ  
いて、通達が該当するかどうかは、前述のとおり（第4章第5節参照）該当するのであり、

---

<sup>178</sup> 金子宏教授も、「しかし、商法の世界では、匿名組合は経済的には、組合員と営業者の共同  
事業であると考えられており、匿名組合は内的組合であるという見解が支配的である。」とし、  
「個人が分配を受ける利益の所得分類については、原理的には事業所得であると解すべきで  
あろう」と述べている。金子・前掲注 10) 554-555 頁。したがって、本件匿名組合契約に基づ  
き分配を受ける損益に係る所得区分が不動産所得であり損益通算可能という結論については、  
理論上、説明は可能である。

<sup>179</sup> 最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決・民集 60 卷 4 号 1611 頁。

<sup>180</sup> 国税庁長官「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（事務運営指針）第 1.1(4)】。

また、本件の最高裁判決で示されたとおり、国税通則法でいう「正当な理由」にあたると思われる誤った指導として旧通達が認識されていることから、通達については、両者ともに公的見解又は誤った指導<sup>181</sup>として判断されることに相違がない。通達以外の行政作用で判断基準に違いがあるかどうか検討する。信義則適用要件でいう公的見解を表示したことという要件に該当するかどうかの検討にあたって、考慮すべき点として、①一定の責任ある立場の者の見解であること、②租税行政庁の不作为ではないこと、③立証可能性、の3点であることは前述（第3章第2節第2款参照）のとおりである。通達以外の行政作用で検討すると、税務相談等で過少申告加算税等を賦課しないこととなる「正当な理由」があるとして認められている判例<sup>182</sup>があることから、一定の責任ある立場の者の見解であるという要件は充足しなくても、「正当な理由」がある誤った指導と判断できる。同様に、税務相談等で問題になる立証可能性の問題も、「正当な理由」の判断根拠には含まれていないと判断できる。（表2参照）

次に、信義則適用要件でいう納税者の責めに帰すべき事由がないことと「正当な理由」でいうやむを得ないと認められる事情の判断基準の違いについて、検証する。本件以外の判例でも、信義則の適用がないとされながらも、過少申告加算税等を賦課しないこととなる「正当な理由」があるとして判示されることがある。両者の判断の違いを、前述の納税者の責めに帰すべき事由の適用要件の判断基準の3要素（複雑性、完全性、立証可能性）（第3章第5節第2款参照）で検証すると、過少申告加算税等を賦課しないこととなる「正当な理由」があるとなる事例においては、立証可能性<sup>183</sup>の充足は必ずしも要件とされていない。一方、複雑性<sup>184</sup>と完全性<sup>185</sup>については、信義則適用要件と同様に充足が求

---

<sup>181</sup> 前掲注180)にて例示「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。」がある。

<sup>182</sup> 那覇地裁平成8年4月2日判決・税資216号1頁。本件は、税務相談における誤指導があった後の更正処分について、信義則違反が争われた事案である。信義則違反は否認されたが、過少申告加算税賦課決定処分について、「本件についてみるに、本件で原告が株式売買による収入を所得として申告しなかったのは、原告が故意にこれを隠したのではなく、前記三で認定したように、原告の三回にわたる問い合わせに対して、各税務署職員が、前記したように税務官庁の公的見解とはいえないとしても、いずれも誤った回答をしたことにその原因がある。とするならば、前記した過少申告加算税の趣旨からすれば、本件において、原告にこれを課すのは酷に過ぎ、相当でない。」と判示した。

<sup>183</sup> 前掲注182) 那覇地裁平成8年4月2日判決・税資216号1頁。税務相談において、「正当な理由」が認められていることから、立証可能性の充足は必ずしも要件とされていないと判断ができる。

<sup>184</sup> 前掲注180)に記載のとおり、「税法の不知若しくは誤解又は時事誤認に基づくものはこれに当たらない。」とされていることから、信義則適用要件と同様に、納税者がその誤りについて、止むを得ない理由があると判断できるほどには、複雑な課税処理であることが要件となるであろう。

<sup>185</sup> 福岡高裁平成12年3月28日判決・税資247号37頁。「仮に、税務職員に誤指導ないしこ

められている。(表2参照)

また、過少申告加算税等を賦課しないこととなる「正当な理由」があることの判断にあたって、信義則適用要件でいう納税者の経済的不利益や何らかの行動については要件とされていないことから、課税処分された時の本税相当額の取り消しが争われる信義則の厳格性が表されている。

＜表2：過少申告加算税等という「正当な理由」の判断根拠と信義則適用要件の違い＞

	公的見解の表示又は誤った指導	信頼に基づいて行動	経済的不利益	責めに帰すべき事由又はやむを得ないと認められる事情		
				複雑性	完全性	立証可能性
「正当な理由」の判断根拠	○※	×	×	△	○	×
信義則	○	○	○	○	○	○

○：必要要件である、△：必要要件だが信義則適用要件よりゆるい、×：不要要件である

※：信義則の場合との違い：税務相談においては、責任者であるかどうかを問わず、担当者からの相談も含まれている。

### 3. 最高裁で不受理の理由

最高裁で信義則違反を理由とする上告受理申立てが不受理となった理由を検討する。下級審や上告受理申立て理由<sup>186</sup>にて、Xは、「Xが、①前記のような公的見解が旧通達によって表示され、②かかる取扱いが長年（約55年間）にわたり課税実務として行われてきたこと（前述のとおり、②は必ずしも信義則適用の要件ではないが）は明かであり、さらに、Xは、かかる「公的見解」を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、かかる信頼に反する課税処分がなされ、課税処分という納税者に経済的不利益をもたらす処分がなされ、それについて納税者の責めに帰すべき事由は特段見当たらない（下線は筆者による）」<sup>187</sup>と主張しており、前述の信義則適用要件でいう、納税者の経済的不利益は本税以外の経済的損失が含まれるとか、表示を信頼し信頼に基づいて行動には申告以外の行為が含まれるという筆者の見解とは異なる見解である表れであるといつてよい。最高裁で信義則に係る上告受理申立てが不受理となった理由としては、納税者の経済的不利益に本税以外の経済的損失を含め、表示を信頼しその信頼に基づいて行動には申告以外の行為が含ま

---

れに類する行為があったとしても、その行為に至ったことについて、納税者の、正確な資料を提出しない等何らかの責に帰すべき事由が関与しているときは、「正当な理由」の存在は認められないと解すべきである。」として、過少申告加算税が課された。

<sup>186</sup> 税資 265 号順号 12678 29-41 頁。

<sup>187</sup> 税資 265 号順号 12678 37 頁。

れるべきということかどうかを原審において納税者が主張しておらず、判例や学説でもこれらの議論が不十分であるためではないだろうか<sup>188</sup>。

租税法における信義則適用要件の判断基準の検討にあたっては、特に判例においては、公的見解を表示したことという要件の充足のハードルが高い傾向にある。学説においては、公的見解を表示したことという要件以外の信義則適用要件についてのさまざまな議論がされているが、要件の判断基準等が確立されているとは言い難い。本件航空機リース匿名組合事件では、信義則適用要件でいう公的見解を表示したことについての要件を満たしていた可能性も否定できず、公的見解を表示したことという要件の充足のハードルが高い傾向であることが原因したことにより、控訴審で信義則違反が認められず、さらには、公的見解を表示したこと以外のその他の信義則適用要件の議論が進んでいないことから、最高裁で信義則違反を理由とする上告受理申立てが不受理になったと考えられる。

### 第3節 塩野義製薬事件<sup>189</sup>

#### 第1款 事案の概要

塩野義製薬(株) (以下Xとする。)が、米国の製薬会社と共同出資でケイマン法に基づく特例有限責任パートナーシップであるケイマンLPS (以下CILPとする。)を設立し、その後、Xが、英国のX完全子会社に対しCILP持分を現物出資したところ、その現物出資が適格現物出資に該当するかどうか争われた事案である。なお、Xは、国税局へ事前照会をしており、適格現物出資に該当するとの口頭での回答を得ていたものである。本件の争点は、①本件現物出資が適格現物出資に該当するかどうか、②本件更正処分が信義則に反し許されないものであるかどうか、③国税通則法65条4項所定の「正当な理由」があったかどうか、である。地裁、高裁判決ともに、争点①について、本件現物出資の対象財産であったCILP持分は、その主たる構成要素であるCILPの事業用財産のうち主要なものの経常的な管理が国内にある事業所ではない事業所において行われていたといえることから「国内にある事業所に属する資産」には該当しないとして、適格現物出資が認められ、争点②である信義則や争点③については判示されることなく納税者勝訴となった。

<sup>188</sup> 最高裁不受理決定の理由の一つに、次のような場合があるとされる。「理論的には確かに重要な法解釈上の問題を含むけれども、紛争の実質に照らしてみた場合、最高裁がここで理論的な決着を付けることが合理的であるかどうか問われる場合」さらにその例として、「ii 紛争の内容自体も実質的に重要なものであるが、これまでに無かったような新しいタイプの紛争で、先例も無ければ学説等での議論も殆どなされておらず、今後この種の問題がどのような形でどう展開して行くのかにつき、現状では見通しが付け難い場合」。小柳誠「最高裁不受理事件の意義とその影響」税大論叢88号(2017)280-281頁。

<sup>189</sup> 東京地裁令和2年3月11日判決・判タ1482号154頁、控訴審:東京高裁令和3年4月14日判決・D1-Law.com判例体系。



## 第2款 考察

### 1. 信義則適用要件の当てはめ

裁判所が、信義則について判示することはなかったが、争点①において、適格現物出資に該当しないと判断された場合に、本件更正処分が、信義則違反に該当するかどうかを考察する。

第一の要件である信頼の対象となる公的見解の表示をしたかどうかであるが、事前照会制度による回答は、前述のとおり（第4章第4節参照）信頼の対象となる公的見解を表示したことに該当する。本件においては、口頭で回答を得ていることから、立証可能性の問題が残るが、少なくとも、Xは、書面にて事前照会を行っていることから、立証可能性の点においても十分に要件を満たすものである。

第二の要件である表示を信頼しその信頼に基づいて行動があったかどうかであるが、前述のとおり（第3章第3節第2款2参照）、その行動とは、単なる申告行為のみではなく、何らかの経済的取引をいうのである。この点、Xの主張は、「Xは、大阪国税局から本件面談時見解及び本件回答という信頼の対象となる公的見解を表示されたことから、その表示を信頼して行動したものであり、」というのみであり、具体的な行動が何を指しているかについては、明示していない。本件については、本件現物出資が平成24年10月31日に行われ、本件回答が平成24年11月29日であったことから、特に本件回答を得ずとも、現物出資が行われていることからいって、申告以外の経済的取引が行われていたとは言い難い。よって、第二の要件は充足していない。

第三の要件である納税者が経済的不利益を受けることになったかどうかであるが、Xの主張は、第二の要件の考察で確認したとおり、その経済的不利益についても、特に明示していない。本件については、表示を信頼したことによる行動について、申告以外の経済的取引も行っていないことから、本税以外の経済的不利益も生じていないことになる。前述のとおり（第3章第4節第2款1参照）、納付すべきこととなった本税以外に生じた財産的損害がある場合に信義則違反が適用されるのであるから、第三の要件も充足していない。

第四の要件である納税者の責めに帰すべき事由がないことについては、前述のとおり（第3章第5節第2款参照）、複雑性、完全性、立証可能性の観点から検証する。まず、複雑性及び立証可能性の観点からは、納税者の責めに帰すべき事由がないことに充足するであろう。完全性に関して納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかについて、被告は、「…本件照会文書には、原告が法的に恒久的施設と評価できる程度の実体を伴った事業所を米国に有しており、かつ、当該事業所において本件現物出資の対象資産が記帳及び管理されているかのような記述がされており、原告は、適格現物出資に該当するか否かの判断に当たり、重要な要素となる事実を説明していなかったから、原告の責めに帰すべき事由が認められる。」と主張している。また、不服審判においての異議決定書において、「本件照会文書に記載された事実と原処分に係る実地調査により把握された事実にはいくつかの

相違点が認められ、これらの点は、いずれも本件現物出資の対象資産が国内又は国外のいずれかにある事業所に属する資産であったかの判断において重要な事実該当します。したがって、申立人が作成した本件照会文書には瑕疵があったものといわざるを得ず、申立人が原処分庁の回答を信頼しその信頼に基づき行動したことにつき申立人の責めに帰すべき事由がある本件において、信義則の法理は適用されません。」<sup>190</sup>と説示していることから、完全性の意味において第四の要件も充足していない。

#### 第4節 小括

本章では、租税法において信義則が適用されていない状況について、出来るだけ直近の判例をもとに検討を行った。それぞれの判例について、第3章で論述した信義則適用要件を当てはめて、より詳細に検討をした（表3参照）。特に、筆者は、航空機リース匿名組合事件について、第二の要件と第三の要件について、検証できないところがあるが、その内容によっては、信義則適用可能性が高かったと言えるという議論を展開した。また、ストック・オプション事件では、租税行政の適正運営についての考察を行い、税務相談や慣行に基づく公的見解は、信義則が適用される公的見解ではないとして法整備をして、納税者と租税行政庁との間で認識を共有していくことにより、より適正な租税行政に導くという方向性が良いのではないだろうかという議論を展開した。

次章では、これまで考察した内容をもとに、租税法における信義則適用における現状を分析し、提言をする。

<表3：判例における信義則適用要件の当てはめ（筆者見解によるもの）>

	公的見解の表示	信頼に基づいて行動	経済的不利益	責めに帰すべき事由		
				複雑性	完全性	(立証可能性)※
ストック・オプション事件	×	△	○	○	×	—
航空機リース匿名組合事件	○	△	△	○	○	○
塩野義製薬事件	○	×	×	○	×	○

○：適用有り、△：適用有りの可能性有り、×：適用無し、—：不明

※：要件である完全性を証明できるかどうかをいう

<sup>190</sup> 「事前照会と税務調査での事実が異なれば信義則違反なし-現物出資は「国内にある事業所」所属の資産と判定」T&A master593号（2015）34-35頁。

## 第6章 租税法における信義則適用の検討課題及び提言

本稿では、租税法における信義則適用の判例の現状及び適用にあたっての判断基準について考察してきた。昭和62年最高裁判決の信義則適用要件が示されてから、信義則について、多くの裁判で争われているにも拘わらず、信義則違反が容認されて決着した事例はない<sup>191</sup>。

本章では、第1節にて、租税法における信義則が適用されない現状の分析をし、その要因の一つである第一の要件である公的見解の表示をしたことが支配的な傾向であることについて分析をし、現状のままである場合の問題点を考察する。第2節にて、租税法における信義則の法整備の必要性を考察する。そして、第3節において、租税法における信義則適用の厳格性を重視しつつ、納税者の信義則適用可否の予測可能性や租税の公平性を高めるための法整備の提言をする。

### 第1節 公的見解の支配的な傾向と問題点

#### 第1款 学説の傾向

学説では、租税法における信義則適用が、ほとんど認められてこなかった最大の原因は、第一の要件である信頼の対象となる公的見解を表示したことの要件充足のハードルが高いことにあると述べられている<sup>192</sup>。この現状について、反対があるというよりは、一般的には、信義則適用の厳格性を表すものとして説明されていながらも、個々の事案や行政作用によっては、公的見解の表示に該当するのではないかと指摘するものがある。例えば、申告是認通知について、酒井克彦教授は、「税務署長の発行する申告是認通知については、税務調査に基づいて発出されているものであったとしても、それはあくまでも確認できた範囲内における是認であって、そもそも税務調査の段階ですべての資料を確認することは不可能であることからすると、新たな事実が判明すれば、その新たな事実を基礎として課税処分の見直しがなされることは当然のことである」としながらも、「しかし、税務署長によってなされた正式の通知であることからすれば、「公的見解」の表明であるとしえない根拠が今ひとつ判然としない。むしろ「公的見解」というべきなのではなかろうか。」<sup>193</sup>として、「…「申告是認通知」までをも信頼の対象となる「公的見解」の表明としないという過去における議論が妥当であるとは思えない。」<sup>194</sup>と主張した。さらに、文化

<sup>191</sup> 木山・前掲注3) 31頁。

<sup>192</sup> 乙部哲郎教授は、「公的見解要件の卓越性をいう判例の支配的傾向には疑問がある。」と述べている。乙部・前掲注4) 65頁。；木山・前掲注3) 32頁。

<sup>193</sup> 酒井・前掲注60) 285頁。

<sup>194</sup> 酒井・前掲注60) 289頁。

学院事件高裁判決で「本件土地建物が…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、その見解からして当然右土地建物については非課税の取扱いになるという部内の方針を、便宜、文書で被控訴人に知らせた事実上の措置にすぎない。」と判示されていることにつき、谷口勢津夫教授が「事実上の行政作用であっても正規の決裁手続を経て公文書をもってなされた非課税決定通知のような表示は、公的見解の表示に該当すると解してよかろう」<sup>195</sup>と論じている。また、金子宏教授も、「租税の減免措置の適用がある旨の税務署長の確認も公の見解の表示にあたと解すべき」<sup>196</sup>として、名古屋地裁平成19年5月17日判決<sup>197</sup>の判示に反対の意を表している。乙部哲郎教授も、申告是認通知が公的見解に該当するかどうかについて論じられ、「つまりは信頼の正当性要件<sup>198</sup>の具備の問題であろう。」として、「この意味では、公的見解要件は判例が考えるよりもより容易に充足されよう。」<sup>199</sup>として、公的見解の支配的傾向について、疑問があるとしている。

## 第2款 公的見解の表示の適用要件が支配的である理由

航空機リース匿名組合事件で考察したとおり（第5章第2節第2款3参照）、租税法における信義則適用で争われる判例の傾向は、公的見解の表示に該当するかどうか議論の中心であるのが現状である。

公的見解を表示したことの要件充足のハードルが高い傾向にあることは3つの理由があると考えられる。1つ目は、どの行政作用が信義則適用の対象となる公的見解の表示に該当するかどうか明確になっていないことである。信義則が争われる判例でもみられるとおり、納税者と課税庁側の認識において、公的見解の表示に該当する行政作用であるかどうかには食い違いがあることは明らかであり、このことが納税者の予測可能性を低くしている。さらに、適切な租税行政を運営するためにも、租税行政庁側においても、信義則が適用される行政作用という認識がある方が、より適切な租税行政の運営ができるのではないだろうか。したがって、予め公的見解の表示に該当するかどうかについて、法整備のうえ、限定列挙しておくことが必要である。

2つ目は、判例において、公的見解を表示したことに該当するかどうかの判断基準の根拠に納税者の責めに帰すべき事由がないこと等のその他の信義則適用要件を含めてしまっていることがあることである（前述第4章第3節参照）。例えば、申告是認通知が発出された後に、最初の調査等において納税者が自身に有利な結果になるように誘導しているようなことがあれば、信義則違反が適用されないのであるが、これは、公的見解の表示かど

<sup>195</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義（第6版）』（弘文堂、2018）84頁。

<sup>196</sup> 金子・前掲注10）145頁。

<sup>197</sup> 前掲注143）名古屋地裁平成19年5月17日判決・判タ1297号155頁。

<sup>198</sup> 納税者がその表示を信頼し、かつ、このように信頼したことについて納税者の責めに帰すべき事由がなかったことという要件。

<sup>199</sup> 乙部・前掲注4）65頁。

うかの問題ではなく、納税者の責めに帰すべき事由の完全性（第3章第5節第2款2参照）の問題であるが、判例においては、申告是認通知が一応の態度の表明に過ぎないとされ、公的見解の表示にあたらぬとされる判例が多い。このことは、判例において、公的見解を表示したことの要件を充足しない理由として、公的見解を表示したこと以外のその他の信義則適用要件を吟味した結果に影響を受けて、公的見解を表示したことという要件を充足しないと判断したことを考えられる<sup>200</sup>。こういった傾向が、公的見解を表示したことという要件の判断基準のハードルを上げる原因となっていることから、明確に分けて判断する必要がある。また、明確に分けることによって、租税法における信義則適用要件に対する考察の議論の中心が、公的見解を表示したことの判断基準の議論から表示を信頼しその信頼に基づいて行動があったかどうかの行動とは何をさすか、納税者が経済的不利益を受けたことの経済的不利益とは何か、納税者の責めに帰すべき事由がないことの判断基準等の議論に移り、これらの判断基準が確立することを期待したい。

3つ目は、文化学院事件高裁判決（第2章第4節第3款参照）にみられるように、比較衡量説の立場を表しながらも、実質的には適用否定説に分類されるものがあることである。前述のとおり（第2章第4節第3款参照）、これは、租税法主義の原則が意図する公益と納税者の被った経済的不利益の比較衡量をして、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信義則の適用が検討されるのであるが、ここでいう守られるべき公益の範囲は、法律の規定にしたがって課税することによる法的安定性であり、租税法規の適用や解釈を厳格に捉えることが求められることと解釈して信義則適用の可否を検討しているものである。この考え方は、公的見解を表示したことの要件の判断基準に直接的な影響を及ぼしてはなくても、間接的に影響を与えて、公的見解を表示したことの要件充足のハードルをあげる基因となっている。信義則は、そもそも適法である課税処分を信義則上、違反するとして本税に対する課税処分の取消しをするもの<sup>201</sup>であることから、適法である課税処分を信義則上違反しないという考え方を採用することは、信義則が適用される場面は、ほとんど無くなるのである。比較衡量説にたって信義則を適用するといふのであれば、前述のとおり（第2章第4節第3款参照）、善良な納税者同士による租税に関連する経済的損失の公平さ（適切な税務指導等を受けた納税者とそうでない納税者で経済的損失の負担が公平になるように配慮することであり、適切な税務指導等を受けられなかつ

<sup>200</sup> 乙部哲郎教授は、昭和62年最高裁判決につき、「税務行政庁側の言動がもつ客観的意味を分析することは重要ではあるが、しかし、信頼保護の観点からは、このケースでも信頼の対象適格性のある税務行政庁側の言動は示されていたと解するのであって、相手方が税務行政庁側の一連の言動から青色申告としての効力を否認されないものと「信頼」したかどうか、また、このように信頼したことについてその「責めに帰すべき事由」がなかったかどうか重要であると考え。」と述べている。乙部・前掲注4）66頁。

<sup>201</sup> 文化学院地裁判決でも、「禁反言の原則は、もともと、制定法上、形式的には適法とされる行為であるにかかわらず、個別的、具体的事情の下で、これを行なうことが法の根底をなす正義の理念に反するところから、これを行なうことを許さないとするもの」と判示している。

たことにより、経済的損失を被った場合に、信義則適用をはじめて検討することとなること) に対する納税者の保護を考慮して信義則の適用可否を検討すべきである。

### 第3款 問題点

このような租税法における信義則適用要件の公的見解の表示が支配的である現状について問題点を考察する。

航空機リース匿名組合事件で考察したとおり（第5章第2節第2款1参照）、また、文化学院事件高裁判決でも、その公的見解を表示したことの要件を素直に解釈すれば、信義則適用される公的見解の要件を充足すると思われるものまで、該当しないと解釈される若しくは判示されることがある。そのことにより、租税法における信義則適用が実質は不可能であるような状態を作り出してしまっており、納税者の予測可能性を低くしているだけでなく、納税者と租税行政側の間で公平で適正な租税行政のバランスを欠いているのではないだろうか。例えば、前述の塩野義製薬事件（第5章第3節）のように、課税処分が認められた場合、400億円<sup>202</sup>の申告漏れがあったとなることは、納税者の租税に関する予測可能性が立たないこととなり、経済生活における支障をきたすことは明らかである。したがって、事前照会制度による文書回答（塩野義製薬事件のように口頭での回答も含まれる）など一定のものは、納税者の租税に関する予測可能性を高めるためにも、信義則適用が検討できる公的見解の表示として認めるとともに、納税者と租税行政側で信義則適用が検討できる公的見解の表示であるという認識を共有しておくことが必要である。

さらに、信義則適用要件の公的見解を表示したことの要件充足のハードルが高い傾向にある問題点としては、公的見解を表示したことに該当するかどうかの議論が中心となってしまうことにより、その他の信義則適用要件の判断基準の議論が進んでいないことである。裁判所の判断においても、第二の要件である表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて、申告行為以外の経済的取引を必要と主張することの根拠も明らかにはしていない。公的見解を表示したことに該当するかどうかの議論を解決することによって、信義則適用要件の論点が、第二の要件である表示を信頼しその信頼に基づいて行動があったかどうかの行動とは何をさすか、第三の要件である納税者が経済的不利益を受けたことの経済的不利益とは何か、第四の要件である納税者の責めに帰すべき事由がないことの判断基準等の検討に重点が移り、これらの判断基準が確立することを期待したい。

どの行政作用が、信義則が適用できる可能性のある公的見解とそうでない公的見解か

---

<sup>202</sup> 原告Xが、英国のX完全子会社に対しCILP持分を現物出資したところ、その現物出資が適格現物出資に該当するかどうか争われた事案である。原告Xは、適格現物出資にあたるとして、約130億円の簿価譲渡とし申告をしたが、課税庁は、非適格であるとして、譲渡価額は時価530億円とし、約400億円の更正処分等を行なった。ただし、本件については、前章で記載のとおり、地裁、高裁ともに信義則は争われることなく、納税者勝訴となっている。また、審判所における信義則も公的見解の表示が争点ではない。（第5章第3節第2款1参照）

を、予め明らかにしておくという趣旨からも、後述する法整備の問題を検討したうえで、第3節において公的見解の表示を限定列挙することについて提言を試みる。

## 第2節 法律の整備の有用性

### 第1款 学説の傾向

木山泰嗣教授は、前述（第2章第3節第2款参照）のストック・オプション訴訟事件について触れ、「申告納税制度の下では、税法解釈を納税者自身が誤ると加算税による制裁を受けるにもかかわらず、税務署等の職員が誤って回答した場合にはそれが違法といえる場合でも、納税者に生じた損失の回復は実現せず、かつ当該違法行為を行った税務署等の職員も国税当局側も何ら制裁（ペナルティ）は課せられないのである。これで果たして均衡がとれているといえるだろうか。」<sup>203</sup>と述べており、信義則違反による課税処分取消しによる納税者の救済についてほとんど認められていないことについて改めるときがきていると主張される。また、その解決策として、信義則適用要件の明文化について、「…明確な要件が立法化されれば、裁判所もその法律の条文の適用というかたちで審査を行うことが可能になる。」<sup>204</sup>とし、立法化の議論がなされてもよいのではないかと主張される。また、租税法律主義との関係から問題があるという反論について、「しかしながら、昭和62年判決も、平等原則や合法性原則を前提にしながら、信義則が適用される余地は認めている。そうであれば、平等原則や合法性原則に抵触しない配慮をしながら要件を定立することで、立法化を図ることも十分に可能だと考える。」<sup>205</sup>とし、信義則の適用要件の明文化について、十分な配慮は必要と説明された。また、「立法化がなされれば、税務行政を行う側においても、信義則違反による課税処分の取消しがなく、より慎重な行動をせざるを得なくなり」<sup>206</sup>として、租税行政がより適正に行われることにも資すると述べている。ここで、第2款で、租税法以外の分野において信義則の考え方が、どのように法整備され具体化されているかを確認したい。

### 第2款 民法、行政法における信義則の整備を参考に

民法においては、信義則が明文化される以前である大正期から、「信義則理論が学説および判例において広く認められるに至ったばかりでなく、それが原動力となって多数の社会政策的立法を促すことになった」<sup>207</sup>と述べられているとおり、もともと民法は信義則の

<sup>203</sup> 木山・前掲注121) 159-199頁。

<sup>204</sup> 木山・前掲注3) 53頁。

<sup>205</sup> 木山・前掲注3) 53頁。

<sup>206</sup> 木山・前掲注3) 53頁。

<sup>207</sup> 菅野・前掲注9) 63頁。

考え方が反映された規定もいくつかあると考えられる。本稿では、昭和 22 年の民法改正後において、たびたび判例で信義則適用が検討された後に法整備された事例をもとに、信義則の適用とその法整備の意義を考察する。

## 1. 金融商品取引法における信義則の考え方と法整備

金融商品取引法における信義則の適用とその法整備について、川島いづみ教授は、「証券会社などの金融商品取引業者等は、顧客（投資家）に金融商品（投資商品）を勧誘・販売しようとするときは、当該金融商品の仕組みや危険性等について、その顧客の知識、経験、財産の状況、および、契約を締結する目的（投資目的）に照らしてその顧客が理解できるような方法と程度で、説明をすることが求められる。このような説明義務は、当初は、信義則上の説明義務として裁判例によって認められ、後に関連する法規定が整備されるという経緯を辿り、金融商品取引法にも関連条項が設けられるに至っている。」<sup>208</sup>と金融商品取引法が制定される際、信義則上の説明義務等が明文化されたことについて説明している<sup>209</sup>。このような信義則上の説明義務等が求められるようになった理由として、金融サービスや金融商品の複雑化を背景に、金融商品取引業者と投資家との情報格差の問題があることと、投資家に自己責任を問うためには、その前提として幅広い金融商品の包括的・横断的な投資家保護の枠組みを整備することが必要となってきたことにある<sup>210</sup>。

金融商品取引法の中で、信義則の具体的な明文化として制定された規定として、契約締結前の書面交付義務（37 条の 3 第 1 項）や適合性の原則（40 条 1 号）、販売・勧誘局面の禁止行為（38 条各号、金融商品取引業等に関する内閣府令 117 条）等があるとされている。このうちの適合性の原則<sup>211</sup>とは、「投資者の知識・経験・財産状況・投資目的に照らして不相当と認められる勧誘を行って投資者の保護に欠けることとならないように業務

<sup>208</sup> 河内隆史ほか『金融商品取引法の理論・実務・判例』（勁草書房、2019）303 頁。

<sup>209</sup> その他には、服部育生教授も「証券会社は投資家に対して金融商品の内容やリスクに関する確な情報の提供や説明を行う義務を負うが、従前の裁判例では、その根拠として誠実公正義務および信義則が挙げられていた（東京高判平成 8. 11. 27 判事 1587 号 72 頁）。これを具体化する形で、金融商品取引法は契約締結前の書面交付義務および書面内容の実質的説明義務を明文化した（金商 37 条の 3 第 1 項・38 条 7 号、金商業 117 条 1 項 1 号）。適合性の原則（金商 40 条 1 号）や最良執行方針の策定義務（同 40 条の 2）も、誠実公正義務から導かれる。」と説明している。神田秀樹・神作裕之編『金融商品取引法判例百選』（有斐閣、2013）36 頁。

<sup>210</sup> 近藤光男・吉原和志・黒沼悦郎著『金融商品取引法入門（第 4 版）』（商事法務、2015）236 頁。

<sup>211</sup> いわゆる狭義の「適合性原則」とするのが一般的理解のようである。「適合性原則」は、それを広義と狭義に分けて考えるのが一般的である。そして、広義の「適合性原則」が「業者が利用者の知識・経験、財産力、投資目的に適合した形で勧誘（あるいは販売）を行わなければならないというルールである」とされるのに対して、狭義の「適合性原則」は、「ある特定の利用者に対してはどんなに説明を尽くしても一定の商品の販売・勧誘を行ってはならない、という意味である」とされている。」河内・前掲注 208）288 頁。



を行なうこと」<sup>212</sup>などが義務づけられることと説明されている。適合性の原則でいう投資者の保護や金融商品取引法を整備した目的とされる投資家保護とは、具体的にはどういう意味であるのか。それは、事実を知らされていなかったり、不公正な取引によって被る損害から投資家を保護するという意味であり、いわゆる自己責任原則として、投資対象の価値に関わるリスクについては投資者が自己責任として負担するものと考えられている<sup>213</sup>。金融商品取引法とは、自己責任原則のもと投資家が一定の投資リスクを負うための枠組みとしての金融商品取引業者等の行為規制等の法整備であるといつてよい。

金融商品取引法やその他の特別法では、上記の義務や規制に対する違反について、どのような対応がとられているのか。金融商品取引法は、信義則上の義務の内容を具体化する特別法として制定されたことは前述のとおりであるが、このような特別法は、「取引ルール」と「業者ルール」に大別される。そのうち、金融商品取引法は、「業者ルール」として制定され、一方「取引ルール」として、金融商品販売法（金融商品の販売等に関する法律）が制定された<sup>214</sup>。業者ルールとしての金融商品取引法は、例えば説明義務違反に対して、その違反が直ちに投資家に対する損害賠償責任に結びつくものではない<sup>215</sup><sup>216</sup>。一方、金融商品販売法は、「民法上の不法行為責任規定に対して、金融商品販売業者等の説明義務違反に関する特則を設けることで、これら業者の説明義務違反により損害を被った顧客の民事救済に資するために制定された法律である」<sup>217</sup>ことから、私法上の損害賠償責任が課されることとなっている。

金融商品販売業者等は、金融商品販売業者等と投資家の情報力の格差に着目し、金融商品販売業者等が投資家に対し、投資家が投資決定をするうえで必要な情報を提供することなどが求められている。以上のことから、金融商品取引法は、投資家の自己決定基盤を確保する法整備として信義則を明文化することによって、説明義務や適合性原則などの上記のような具体的な行為規制をすることで、投資家を守るだけでなく、市場の健全で自由な取引制度の維持に貢献できているのである。

## 2. 行政事件訴訟法における信義則の考え方と法整備

また、行政法においても、行政事件訴訟法第31条に、「取消訴訟については、処分又は裁決が違法ではあるが、…一切の事情を考慮したうえ、処分又は裁決を取り消すことが公

---

<sup>212</sup> 近藤光男・志谷匡史・石田眞得・釜田薫子著『基礎から学べる金融商品取引法（第4版）』（弘文堂、2018）13頁。

<sup>213</sup> 近藤・前掲注212）9-10頁。

<sup>214</sup> 神田秀樹・森田宏樹・神作裕之編『金融法概説』（有斐閣、2016）17頁。

<sup>215</sup> 河内・前掲注208）306頁。

<sup>216</sup> 「金融商品取引法の上記の規定（説明義務の規定のこと：筆者加筆）は、金融商品取引業者等に対する行政処分（51条参照）を発動させたり、行為者と法人に刑罰が科されることが予定されている（205条12号・207条1項6号）」近藤・前掲注210）239頁。

<sup>217</sup> 河内・前掲注208）306-307頁。

公共の福祉に適合しないと認めるときは、裁判所は、請求を棄却することができる。…（省略）…」<sup>218</sup>としているのも、信義則の一つのあらわれであるとされており<sup>219</sup>、信義則適用における法整備については、租税法以外の分野においては行われているものである。

### 3. 考察

信義則は、法の一般原理であることから、特別の事情が存するとき、既存の法規範を超えて、個別的・具体的な救済を検討するものであり、これを明文化することによって、柔軟性を失うことが考えられる<sup>220</sup>。

ただし、金融商品取引法の例で挙げているとおり、信義則の考え方が具体的に明文化されることによって、国民経済の健全な発展及び投資家の保護に資することになるといってよいことから、法整備による法的安定性が求められるという状況であるときは、信義則を明文化することも検討すべきである。例えば、適合性の原則の説明でみられるとおり、双方にそれぞれに対する責任を、投資家にとっては自己責任原則という形で、金融商品取引業者等に対しては行為規制という形で、それぞれに対する責任を一定の範囲で区切っているものであり、信義則の考え方を明文化することによって、金融商品取引法が交通整理のような役割を果たしているものであることがわかる。

---

<sup>218</sup> 事情判決と呼ばれている。宇賀克也教授は、「たとえば、地権者の1人が自己に対する換地処分取消訴訟を提起したため、裁判所が審理したところ、換地計画が違法であることが認められた場合、当該換地処分を取り消せば、他の地権者に対する換地処分も影響を受けざるをえず、換地計画が適法であることを前提として積み重ねられてきた法律関係・事実関係を根底から覆し、社会的に大きな損失をもたらすことになる。そこで、かかる場合においては、例外的に請求を棄却することができる」とされているのである。事情判決を行うべきか否かを判断するに当たって考慮される「その他一切の事情」の中には、違法性の程度も含まれると解すべきであろう。」と述べている。宇賀克也『行政法概説Ⅱ（行政救済法第7版）』（有斐閣、2021）278-279頁。

<sup>219</sup> 原龍之助教授は、「…現行憲法のもとにおいては、行政法の解釈原理として、禁反言ないし信義則の適用を認めようとするのが通説であるといつてよい。」とし、「また、行政事件訴訟法第31条に、行政処分が違法の場合であっても、一切の事情を考慮して「処分を取消すことが公共の福祉に適合しないと認めるときは」その取消しをせず、裁判所は、請求を棄却することができる」としているのも、この原則の一つのあらわれであるといえよう。」と述べている。原・前掲注19）253頁。

<sup>220</sup> 平野裕之教授は、保証をめぐる判例について述べ、信義則という手段を用いていることに触れ、「判例法ではやはり法的安定性の点で完全ではないので、究極的には実定法に取り込むことが目指されるべきである」とし、「但し、実定法にしてしまうと容易に改正ができなくなり柔軟性を失うきらいがある。判例法のままにしておけば、判例による判例法の変更が可能であり、法的安定性は犠牲にされるが柔軟性を保持できる。そのため、実定法化に際しては、いまだそれで確立すべきかどうか議論が残されるような問題については、実定法化を見送り判例のままにしておくということが考えられる。」と述べている。平野裕之「契約解釈、任意規定及び信義則-保証契約を例として-」池田真朗・平野裕之・西原慎治編著『民法（債権法）改正の論理』（新青出版、2010）81-100頁。

### 第3款 租税法における信義則の法整備についての考察

租税法における信義則適用の根拠について、民法1条2項にある信義則が一般条項として租税法にも適用されるという根拠により租税法においても信義則が理論上適用できるという解釈は理解できつつも、第2款で述べているとおり、信義則の適用において、その内容を具体的に明文化して、法整備する意義は大きいことから、租税法における信義則の適用について立法化を検討すべきである。また、租税法における信義則の裁判例の数からいっても、信義則について法的安定性の観点で完全ではないことが明らかであることから、立法による解決策を検討すべきである。

租税法における信義則適用の立法化がなされた場合の意義については、主たるものとしては、善良な納税者を救済することにあるが、それ以外の意義として2点あげる。まず1つは、現状のままでは、租税行政庁側から誤指導があった場合に、後になって納税者が誤りに気付いても、納税者が信義則という言葉を知っているかどうかに係わらず、租税行政庁側からの指導を信じて申告をしたものであるからこの課税処理が認められるはずであると都合よく解釈して、誤った処理を継続するという問題が生じている。このことは、課税の公平性や税収確保の観点からも問題である。租税法における信義則適用に関し厳格性を保ちつつ明文化することで、誤指導があっても、後で更正処分を受けるという予測が立つのであるから、納税者も当初の課税処理の判断にあたって、より慎重になるという効果をもたらされる。2つ目は、木山泰嗣教授が言うように、信義則が適用されることにより、租税行政庁側にも、ある種の制裁（ペナルティ）が課せられることとなるのであるから、租税行政庁側と納税者の均衡が保たれることになり、また、租税行政庁側のより適正な租税行政の運営が行われることに資するのである。これは、金融商品取引法に信義則の考え方を明文化したことによって、投資家にとっては自己責任原則という形で、金融商品取引業者等に対しては行為規制という形で、金融商品取引法が交通整理のような役割を果たしていることに類似する効果が期待できると考える。

これらの2つの意義があるが、ただし、立法化された場合の問題点としては、租税法においては、租税法律主義でいう合法性の原則が遵守されるのであるから、信義則適用が明文化されると、租税法規に則らない課税処理が容認される蓋然性が高まることとなり、その明文化の内容次第では合法性の原則に大きく抵触する、又は解釈に余地がある規定になるという危惧があり、法的安定性が却って保たれないこととなる。さらに、立法化により、信義則適用のハードルが相当低くなることがあれば、納税者と租税行政庁との間に、和解や協定に類似する現象があることとなり、そもそも違法となり得る<sup>221</sup>。これらのことか

---

<sup>221</sup> 金子宏教授も、「…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（ただし、立法で要件を明定して和解を認めることはできる）。このような減免や徴収猶予は違法であり、またこのような和解や協定は

らも、その立法にあたっては、要件の相当厳格性が求められ、でき得る限り明確な基準であることが求められる。

### 第3節 提言

前述のとおり、租税法における信義則適用が法として整備されることを提言するが、でき得る限り明確な基準でなければ、結果として予測可能性や法的安定性を充足したことになるので、その内容については慎重でなければならない。ただし、法整備をすることによって、真に善良な納税者を救済することができるという真の目的とともに、租税行政側からの誤指導があっても、課税処分されるということを明文化することによって、納税者にも申告納税制度という租税行政の目的をより認識させることができるという意義は大きい。また、法整備をすることによって、信義則適用要件の第一の要件である公的見解の表示の要件が支配的である現状を解決し、信義則適用されるかどうかの納税者の予測可能性を高めることが可能となる。

法整備の内容としては、以下の3点を提言する。1つ目の提言は、信義則が適用される公的見解の表示である行政作用を限定列挙して、租税法における信義則適用を明文化することである。該当する公的見解の表示である行政作用には、申告是認通知（調査結果の通知を含む）、事前照会制度による文書回答（口頭による回答を含む）、通達（公開）とする（表1参照）。信義則が適用され得る行政作用を限定列挙することによって、納税者の予測可能性を高めるとともに、租税法における信義則適用基準の議論の中心が、表示を信頼しその信頼に基づいて行動があったかどうかの行動とは何をさすか、納税者が経済的不利益を受けたことの判断基準や納税者の責めに帰すべき事由がないことの判断基準等に移ることを期待したい。行政作用を限定列挙することの問題点としては、限定列挙にあげたものの以外の行政作用についても信義則の適用を検討すべきと判断される状況になってきた場合<sup>222</sup>等について、その議論の機会を失することである。

2つ目の提言は、信義則適用要件の判断基準を明確化することである。第3章で考察したとおり、昭和62年最高裁判決で提示された信義則適用要件のうち、確立されていない判断基準をより明確にすることが求められている。さらに、前述のとおり（第2章第4節第3款参照）、信義則適用にあたっては、比較衡量説でいう公益性の保護の観点（第3章

---

無効であって拘束力をもたない、と解される」と述べている。金子・前掲注10) 87頁。

<sup>222</sup> 第4章第1節参照。税務相談（口頭）について、将来において立証可能性があがることを示唆している。もちろん、税務相談（口頭）が信義則適用される公的見解の表示と認識されるためには、その他にも一定の責任ある立場の者の見解であることを満たす必要もあるが、時代の変遷により、これらの状況や要請が変わることも考えられる。また、首藤重幸教授も、「信義則のもつ一般条項的性格から、それによって実現される内容が多様であること、さらに、信義則が最広義には従来の法と現実社会との乖離の是正のための最終的法技術形式という性格をもつがゆえに、信義則の具体的内容は時代の要請とともに変遷、もしくは多様化していかざるをえない。」と述べている。首藤・前掲注47) 127頁。

第3節第2款1参照)から、その適用要件には、厳格性を十分に維持する必要がある。以上のことから、本稿でのこれまでの考察をもとに、信義則が適用されるには、①税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる別段に定める公的見解を表示したことにより、②納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて申告行為以外の行動をした、又はその信頼に基づいて租税手続などの納税者の不作為があったところ、③のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであること、④ここでいう経済的不利益には、右表示を信頼したことにより生じた財産的損害をいい、本来納付すべき税額は含まない、⑤また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないことという要件を満たす必要がある。

3つ目の提言は、申告是認通知(調査結果の通知)について、信義則適用が検討できる公的見解となるよう、その申告是認通知(調査結果の通知)の受領とともに、手続的要件として納税者から答申書の提出を選択することができるようにすることである。申告是認通知(調査結果の通知)については、前述のとおり(第4章第3節参照)信義則適用できる公的見解とすべきであると論じたが、申告是認通知(調査結果の通知)が税務調査等の結果を包括的に承認しているものであること、また立証可能性の問題があることから、すべての申告是認通知(調査結果の通知)が、信義則適用が検討できる公的見解の表示とするには、無理があると述べた。そこで、手続的要件として答申書の提出を納税者が選択することができることとする。例えば、ある課税処理の認容の是非について、1回目の税務調査等で議論がされ、結果その処理が認められ申告是認通知(調査結果の通知)が交付される場合に、納税者の希望に応じ、その調査での応答を記録する目的で、納税者から答申書を提出し、租税行政庁もその内容について異論がなければ、受領印を押すこととする。これにより申告是認通知を受領するとともに、納税者と租税行政庁との間で、どの事項について、どのような資料を提出して、検討が行われたかを立証できることとなるのである。こういった場合に、後になって2回目以降の税務調査等で、更正処分等がされた場合に、当該答申書の内容にない新たな事実がない限りは、その更正処分等は信義則上違反するとして取消しができる可能性がある。これらの制度は、すべての税務調査等で行われるのではなく、納税者の任意で答申書を提出し、さらにその内容も調査項目のすべての項目でなく、納税者が重要と感じる項目について特に抽出しておきたいものを答申書に残せばよいこととする。また、税務調査の規模が小規模であるような場合には、信義則適用となる公的見解の表示とすることが租税行政運営上、そぐわないものがあるのであって、税務調査等の規模に応じて、納税者が答申書の提出という選択をできないよう規定しておくこととする。

以上、法整備の内容として上記の3点を提言した。租税法における信義則の法整備をすることの意義は、真に善良な納税者の救済にあるが、それとともに、納税者と租税行政庁

側に、信義則が適用される場合と、適用されない場合の判断基準を共有することが、目的の一つである。納税者の救済可能性を過剰に上げることが目的としているわけではないことから、第一の要件である信頼の対象となる公的見解を表示したことの要件を限定列挙という方法で明確にするとともに、その他の信義則適用要件は、従来どおり厳格性が求められるのである。ただし、その場合も、2つ目の提言で提示したとおり信義則適用要件は可能な限り明文化すべきである。

さらに、法整備がされていない故に、例えば、租税行政庁側から誤指導があった場合に、後になって納税者が誤りに気付いても、信義則という言葉を知っているかどうかに関わらず、租税行政庁側からの指導を信じて申告納税したものであるからこの処理が認められるはずであると都合よく解釈して、誤った処理を継続するという事態が生じる問題があるが、法整備がされることによって、租税行政庁からの指導があっても、原則は、課税処分されることが明文化されるのであるから、そのような誤解が生じる余地がなくなるのである。

## おわりに

租税法における信義則適用については、これまで多くの裁判で争われている。信義則が適用されるべきであるかどうかの議論の前に、信義則について、これだけ多くの税務訴訟が行われているということに租税行政における何かしらの問題があることを表していると考えられる。租税法律主義が意図する合法性の原則の要請から、法律の根拠のない合意や契約は違法となるのであるから、租税法における信義則適用は厳格性が求められるのであるが、それらを考慮しても、近年の判例で、租税行政庁の行政作用を納税者が信頼したことにつき救済されないことに対する憤りを感じる事案があった。そこで、本稿における研究課題として、2点を大きな柱として考えた。1点目は、租税法における信義則適用の意義や法的根拠を考察し、租税法における信義則適用要件について、できるだけ具体的に判断基準を明文化すること。2点目は、民法や行政法における信義則適用や法整備を参考にしながら、租税法における信義則適用につき法整備を検討することであった。

租税法における信義則適用の観念が納税者と租税行政庁の信頼保護にあるとして、租税法における信義則適用を検討し、租税法律主義が求める公益と私益を比較衡量すること、換言すると、善良な納税者同士による租税に関連する経済的損失の公平さを維持することに着目して、信義則適用要件の判断基準を提言した。法整備については、信義則適用される行政作用を限定列挙し、信義則適用要件の判断基準を明文化しておくことを解決策とした。

租税法における信義則適用が法整備されることによって、真に善良な納税者が救済されることが第一の目的であるが、それと同時に、信義則が適用されない行政作用と適用が検討できる行政作用を明確にすることによって、租税行政庁と納税者の両者の意識が改革され、租税行政がより適正になっていくことを期待するものである。そのためにも、明文化された行政作用以外でも、例えば、税務相談等で誤解が生じないように関連法令や判断の材料を示すなどの注意義務を払うこと、通達等について、公表されない通達のあり方や新たな通達を公表する際のタイミングや周知を徹底するなどの配慮が求められるものである。

## 参考文献一覧

### 【著書】

- ・ 新井隆一「租税法の適用と解釈」金子宏ほか編『租税法講座1（租税法基礎理論）』（ぎょうせい、1974）
- ・ 新井隆一『租税法の基礎理論（第3版）』（日本評論社、1997）
- ・ 宇賀克也『行政法概説Ⅰ（行政法総論第6版）』（有斐閣、2017）
- ・ 宇賀克也『行政法概説Ⅱ（行政救済法第7版）』（有斐閣、2021）
- ・ 漆さき「匿名組合契約の課税関係」『租税判例百選（第6版）』（有斐閣、2016）
- ・ 近江幸治『民法講義Ⅰ（第7版）』（成文堂、2018）
- ・ 乙部哲郎「行政法における信義則の展開」『行政法と法の支配：南博方先生古稀記念』（有斐閣、1999）
- ・ 金子秀夫『税務行政と適正手続』（ぎょうせい、1993）
- ・ 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021）
- ・ 金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編著『ケースブック租税法（第5版）』（弘文堂、2017）
- ・ 川島武宜『注釈民法4新版』（有斐閣、2015）
- ・ 河内隆史ほか『金融商品取引法の理論・実務・判例』（勁草書房、2019）
- ・ 神田秀樹・森田宏樹・神作裕之編『金融法概説』（有斐閣、2016）
- ・ 神田秀樹・神作裕之編『金融商品取引法判例百選』（有斐閣、2013）
- ・ 菅野耕毅『信義則の理論-民法の研究Ⅳ-』（信山社、2002）
- ・ 北野弘久『税法問題事例研究』（勁草書房、2005）
- ・ 北野弘久『税法学原論（第8版）』（勁草書房、2020）
- ・ 木山泰嗣『税務訴訟の法律実務（第2版）』（弘文堂、2014）
- ・ 近藤光男・吉原和志・黒沼悦郎著『金融商品取引法入門（第4版）』（商事法務、2015）
- ・ 近藤光男・志谷匡史・石田眞得・釜田薫子著『基礎から学べる金融商品取引法（第4版）』（弘文堂、2018）
- ・ 斉藤稔『租税法律主義入門』（中央経済社、1992）
- ・ 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、2010）
- ・ 酒井克彦『ブラッシュアップ租税法-判例学習の道しるべ-』（財経詳報社、2011）
- ・ 酒井克彦『「正当な理由」をめぐる認定判断と税務解釈』（清文社、2015）
- ・ 酒井克彦『ステップアップ租税法と私法-租税法解釈の道しるべ-』（財経詳報社、2019）
- ・ 塩野宏「行政指導-その法的側面-」『行政法講座（第六巻）』（有斐閣、1966）



- ・ 首藤重幸「税法における信義則」北野弘久編『日本税法体系-判例研究1（税法の基本原理）』（学陽書房、1978）
- ・ 竹内昭夫ほか編『新法律学辞典（第3版）』（有斐閣、1989）
- ・ 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957）
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義（第6版）』（弘文堂、2018）
- ・ 常盤敏太『法律における信義誠実の原則』（鳳舎、1963）
- ・ 中川一郎『税法学体系（全訂増補版）』（ぎょうせい、1977）
- ・ 中川一郎「税法における信義誠実の原則：RFH・BFHの判例発展史論」（税法研究所、1984）
- ・ 成田頼明「行政指導」『岩波講座現代法 第4』（岩波書店、1966）
- ・ 野一色直人『国税通則法の基本-その趣旨と実務上の留意点-』（税務研究会出版局、2020）
- ・ 橋本公亘『公法の解釈』（有斐閣、1987）
- ・ 鳩山秀夫『債権法における信義誠実の原則』（有斐閣、1955）
- ・ 林信雄『法律における信義誠実の原則』（評論社、1949）
- ・ 原龍之助「行政法における信義誠実の原則序説」田村徳治等編『憲法及び行政法の諸問題-佐々木博士還暦記念』（有斐閣、1938）
- ・ 平野裕之「契約解釈、任意規定及び信義則-保証契約を例として-」池田真朗・平野裕之・西原慎治編著『民法（債権法）改正の論理』（新青出版、2010）
- ・ 牧野英一『法律文化の五百年』（有斐閣、1966）
- ・ 松沢智『税務争訟の基礎知識：異議申立てから訴訟まで』（中央経済社、1973）
- ・ 水野忠恒『租税行政の制度と理論』（有斐閣、2011）
- ・ 水野忠恒「租税法と信義則」『租税判例百選（第6版）』（有斐閣、2016）
- ・ 南博方『行政法（新版）』（有斐閣、1995）
- ・ 南博方「青色申告の承認の取消しと失効の法理」『行政手続きと行政処分オンデマンド版』（弘文堂、2014）
- ・ 室井力編『新現代行政法入門 1（基本原則・行政作用・行政救済）補訂版』（法律文化社、2005）
- ・ 山本守之『租税法の基礎理論新版改訂版』（税務経理協会、2013）
- ・ 我妻榮・有泉亨・清水誠・田山輝明著『我妻・有泉コンメンタール民法：総則・物権・債権（第7版）』（日本評論社、2021）

## 【論文等】

- ・ 青木康「禁反言の法理が税務申告指導と矛盾する更正処分に摘要されないとされた事

例」ジュリスト 610 号 (1976)

- ・ 浅妻章如「判例批評」民商法雑誌 151 巻 6 号 (2016)
- ・ 安宅敬祐「判例から読み解く 租税法と信義則(禁反言の法理)」税 60 巻 12 号 (2005)
- ・ 新井隆一「禁反言の原則と通達免税」税理 9 巻 4 号 (1966)
- ・ 石川欽也「信義則の適用に関する一考察-平成 17 年 12 月 13 日千葉地判(平成 16 年(行ウ)第 44 号)更正処分取消等請求事件(係争中)を中心に-」税経通信 61 巻 9 号 (2006)
- ・ 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 5 号 (1974)
- ・ 宇賀克也「課税処分と信義則」ジュリスト 918 号 (1988)
- ・ 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 (1980)
- ・ 碓井光明「青色申告の承認と信頼の保護」ジュリスト 910 号 (1988)
- ・ 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 (1986)
- ・ 大橋為宣「納税者の信頼保護と租税法律主義の相剋(下)」税理 29 巻 8 号 (1986)
- ・ 大淵博義「「調査結果の通知」の法的意味と信義則の法理」税理 41 巻 12 号 (1998)
- ・ 大淵博義「匿名組合契約による航空機リース事業の損益の所得区分-旧通達を変更した新通達による課税処分と信義則違反等の違法性の是非-」月刊税務事例 48 巻 7 号 (2016)
- ・ 大淵博義「最高裁不受理決定の実際とその疑問」Monthly report/MJS 税経システム研究所編 122 号 (2019)
- ・ 大淵博義「匿名組合契約による航空機リース事業の損益の所得区分」2021 年 12 月 21 日閲覧  
”<https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/15080701.pdf>”
- ・ 乙部哲郎「租税法における禁反言の法理」民商法雑誌 75 巻 2 号 (1976)
- ・ 乙部哲郎「行政法における信頼保護」公法研究 39 号 (1977)
- ・ 乙部哲郎「行政訴訟と信義則-判例を中心に-」神戸学院法学 23 巻 4 号 (1993)
- ・ 乙部哲郎「租税法と信義則(1)-判例を中心に-」神戸学院法学 27 巻 4 号 (1998)
- ・ 乙部哲郎「租税法と信義則(2)-判例を中心に-」神戸学院法学 28 巻 2 号 (1998)
- ・ 乙部哲郎「租税法と信義則(3)-判例を中心に-」神戸学院法学 28 巻 3 号 (1998)
- ・ 乙部哲郎「租税判例における信義則の展開」神戸学院法学 27 巻 3 号 (1998)
- ・ 木山泰嗣「判例研究 税務署職員の誤った指導について国家賠償法上の「注意義務違反」(違法性)が認められた東京高裁判決の分析」税務弘報 58 巻 5 号 (2010)
- ・ 木山泰嗣「信義則の解釈論的可能性と限界 ストック・オプション事件からの一考察」青山法務研究論集 5 号 (2012)
- ・ 木山泰嗣「税務相談における法的問題-平成 21 年 9 月 29 日判決を契機として-」青山

ローフォーラム 5 卷 2 号 (2017)

- ・ 久保茂樹「申請処理の遅延による精神的損害の賠償」『行政判例百選Ⅱ (第 3 版)』123 号 (1993)
- ・ 小柳誠「最高裁不受理事件の意義とその影響」税大論叢 88 号 (2017)
- ・ 斉藤明「租税法における基本原則」創価法学 15 卷 2・3・4 号 (1986)
- ・ 齋藤滋「合法性原則と信義則の矛盾点-贈与税年賦延納契約事件を手掛かりとして-」租税訴訟 12 号 (2019)
- ・ 酒井克彦「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(上)東京高裁判決(平成 16. 2. 19 判決)の検討を中心にして」月刊税務事例 36 卷 4 号 (2004)
- ・ 酒井克彦「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(中)東京高裁判決(平成 16. 2. 19 判決)の検討を中心にして」月刊税務事例 36 卷 5 号 (2004)
- ・ 酒井克彦「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(下)東京高裁判決(平成 16. 2. 19 判決)の検討を中心にして」月刊税務事例 36 卷 6 号 (2004)
- ・ 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 (2004)
- ・ 酒井克彦「租税行政庁による誤指導と信義誠実の原則の適用(上)-納税者の自己決定権の侵害との関係に着目して-」税経通信 60 卷 9 号 (2005)
- ・ 酒井克彦「租税行政庁の誤指導と信義誠実の原則の適用(下)-納税者の自己決定権の侵害との関係に着目して-」税経通信 60 卷 10 号 (2005)
- ・ 酒井克彦「キーフレーズで読み解く加算税制度 (第 4 回) 加算税免除規定にいう「正当な理由」と信義則-合法性の原則と信頼保護」税理 50 卷 6 号 (2007)
- ・ 酒井克彦「修正申告の懲憑において信義則の適用が認められたケース (昭和 61. 5. 28 東京高判)」税理 54 卷 2 号 (2011)
- ・ 酒井克彦「最高裁判所の見せた通達観-通達発遣と解釈の変更が素材となった最高裁平成 27 年 6 月 12 日第二小法廷判決-」月刊税務事例 47 卷 10 号 (2015)
- ・ 酒井克彦「自己決定権侵害構成からみた租税法における信義則適用論」租税訴訟 9 号 (2016)
- ・ 酒井貴子「租税判例速報」ジュリスト 1488 号 (2016)
- ・ 坂口裕英「信義則が民事訴訟法で果たす機能」法学教室 8 号 (1975)
- ・ 佐治俊夫「税務訴訟での『信義則違反』、厳格な適用要件の壁がある! 「ストック・オプション訴訟」での「信義則違反」を検証する」T&A master 109 号 (2005)
- ・ 佐藤謙一「国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由」を巡る問題点-裁判例の分析を通して-」税大論叢 53 号 (2007)
- ・ 塩野宏「行政指導と信義則」法学教室 8 号 (1975)
- ・ 潮見佳男「投資取引と説明義務-取引交渉における自己決定権侵害と説明義務・情報提供義務-」先物取引被害研究 30 号 (2008)

- ・ 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-」税大論叢 8号 (1974)
- ・ 品川芳宣「租税法における信義則の適用要件」税研 17号 (1988)
- ・ 品川芳宣「粉飾経理の修正損の帰属時期と減額更正の期間制限」税研 156号 (2011)
- ・ 品川芳宣「外国パートナーシップ持分を外国法人に現物出資した場合の適格現物出資該当性」T&A master 849号 (2020)
- ・ 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-」税大論叢 6号 (1972)
- ・ 下山瑛二「英米行政法における Estoppel」法学雑誌 4巻 3~4号 (、1958)
- ・ 須貝脩一「税務事務所長の非課税取扱い決定通知とその後になされた過年度課税処分(禁反言の法理の適用の有無)」シュトイエル 57号 (1966)
- ・ 杉村章三郎「行政法規解釈論」法学協会雑誌 54巻 4号 (1936)
- ・ 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 83巻 1号 (2003)
- ・ 首藤重幸「行政法における信義則の展開の一性格」早稲田大学大学院法研論集 16号 (1977)
- ・ 須藤哲郎「税務通達に反し納税者に不利益になされた課税処分」月刊税務事例 4巻 10号 (1972)
- ・ 田川博「租税法における信義誠実の原則」税経通信 42巻 7号 (1987)
- ・ 谷口勢津夫「納税者が青色申告の承認申請書を提出せず税務署長の承認を受けていない場合には、青色申告制度のもとにおいても、また信義則の適用によっても、当該納税者が行った青色申告書による確定申告に対して青色申告としての効力を認めることはできないとされた事例」シュトイエル 322号 (1989)
- ・ 豊田孝二「粉飾決算による棚卸商品過大計上損の損金算入が認められなかった事例」新・判例解説 watchvol110 (2012)
- ・ 鳥飼重和「ストック・オプション税務訴訟-最三判 2005. 1. 25 (特集 最高裁判決 2005-弁護士が語る)」法学セミナー 51巻 3号 (2006)
- ・ 中川一郎「税法における信義誠実の原則 (一) -最近のドイツ判例(1)-」税法学 25号 (1953)
- ・ 中川一郎「税法における信義誠実の原則 (二) -最近のドイツ判例(2)-」税法学 27号 (1953)
- ・ 中川一郎「税法における信義誠実の原則 (三) -最近のドイツ判例(3)-」税法学 31号 (1953)
- ・ 中川一郎「税法における信義誠実の原則 (四) -最近のドイツ判例(4)-」税法学 32号 (1953)
- ・ 中川一郎「税法における信義誠実の原則 (五) -最近のドイツ判例(5)-」税法学 33号

(1953)

- ・ 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（1965）
- ・ 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（1967）
- ・ 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 周年記念論文集（1969）
- ・ 中川一郎「税法における信義誠実の原則」シュトイエル 100 号（1970）
- ・ 中川一郎「シュパンナー「税法における信義誠実の原則の意義について」の批判」税法学 265 号（1973）
- ・ 中川一郎「資料：我が国の税法における信義誠実に関する判例集」税法学 400 号（1984）
- ・ 中舎寛樹「ロー・クラス基礎トレーニング民法総則（34）一般条項（公共の福祉・信義則）」法学セミナー55 卷 1 号（2010）
- ・ 成澤智絵「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-」『租税資料館賞論文集 第 22 回（2013）』（公益財団法人租税資料館、2014）
- ・ 成田頼明「行政上の法律関係と信義則（上）」自治研修 68 号（1966）
- ・ 西中間浩「内国法人が保有していた英国領ケイマン諸島の特例有限責任パートナーシップ法に準拠して設立された特例有限責任パートナーシップ(CILP)の持分を外国法人に現物出資したケースにつき、当該持分が適格現物出資の対象から除外される「国内にある事業所に属する資産」に該当するか否かは、CILP の事業用財産、中でもその主要なものの経常的な管理が行われていた事業所が国内にあるかどうかで判断するとして、非適格現物出資であることを前提になされた法人税の更正処分等が取り消された事例」税経通信 75 卷 10 号（2020）
- ・ 橋本浩史「匿名組合契約に基づき分配された利益の所得分類が問題となり、過少申告加算税の一部が取り消された事例」税経通信 70 卷 11 号（2015）
- ・ 波多野弘「行政法における失効の原則」名城法学 11 卷 2~3 号（1961）
- ・ 林仲宣「訴えの利益を失わせる修正申告の勧奨と信義誠実の原則」シュトイエル 306 号（1987）
- ・ 林仲宣・谷口智紀「通達変更と国税通則法 65 条 4 項にいう「正当な理由」」税務弘報 63 卷 12 号（2015）
- ・ 原龍之助「行政法における信義誠実の原則」法学雑誌 6 卷 3 号（1960）
- ・ 原龍之助「租税法と信義則の適用一二つの判決を機縁として」法学雑誌 16 卷 2~4 号（1970）
- ・ 一杉直「都市計画法 56 条に基づく土地の買取りと租税特別措置法 33 条等の収用の特

例規定適用の可否」月刊税務事例 42 巻 4 号 (2010)

- 本庄資「外国親会社から日本子会社役員に付与されたストック・オプションの所得区分」ジュリスト 1284 号 (2005)
- 増井良啓「匿名組合通達の変更と信義則-航空機リース雑所得区分事件-」税研 178 号 (2014)
- 増田稔「米国法人の子会社である日本法人の代表取締役が親会社である米国法人から付与されたいわゆるストックオプションを行使して得た利益が所得税法 28 条 1 項所定の給与所得に当たるとされた事例[最高裁平成 17. 1. 25 判決]」法曹時報 60 巻 2 号 (2008)
- 松井宏「都市計画法に基づく土地の買取りと収用の特例適用の可否」税理 52 巻 7 号 (2009)
- 松沢智「租税法における借用概念と禁反言の法理・信義則」ジュリスト 594 号 (1975)
- 水野忠恒「青色申告承認の手續と信義則の法理」ジュリスト 903 号 (1988)
- 水野忠恒「私法上と同一の概念の解釈-匿名組合契約の意義」『租税判例百選 (第 3 版)』120 号 (1992)
- 安井栄二「国外で組成されたパートナーシップに係る持分を外国法人に現物出資した場合の適格要件該当性」税務 QA220 号 (2020)
- 山田二郎「判例からみた税金紛争の問題点検討」税理 11 巻 4 号 (1968)
- 吉村政穂「租税判例速報」ジュリスト 1547 号 (2020)
- 和田正明「税法における信義則」関東学園大法学紀要 9 号 (1994)
- 「事前照会と税務調査での事実が異なれば信義則違反なし-現物出資は「国内にある事業所」所属の資産と判定」T&Amaster593 号 (2015)
- 「持分の所在地、事前照会の回答に反する課税処分が”二大争点に” 現物出資の適格性否認、審判所の判断は」T&Amaster652 号 (2016)
- 「ニュース特集 “過去事例”の存在、過少申告加算税の取消しにつながらず ADW 控訴審で国が逆転勝訴、ムゲンより厳しい判決に」T&Amaster893 号 (2021)
- 「東京高裁、地裁が示した LPS 持分の捉え方及び内外判定を全面的に支持 現物出資の適格性巡り、塩野義製薬再び勝訴」T&Amaster880 号 (2021)