

# 租税法における信義則

佐藤 義文

はじめに

- I. 租税法における信義則
- II. 判例にみる信義則
- III. 学説にみる信義則
- IV. 租税法における信義則適用の可否

おわりに

はじめに

民法第1条第2項は、「権利の行使及び義務の履行は、信義に従い誠実に行わなければならない。」と規定している。つまり、信義誠実の原則（信義則あるいは禁反言の法理）について定めている。この信義則は、そもそも、「取引は相手方が社会人として常識的なしかたで行動するとの期待のもとに成り立つのであるから、この期待を裏切らないようにせよというだけのことである。具体的な内容を含んでいるわけではない。」<sup>(1)</sup>のものである。また、この規定の実際の意義については、契約当事者間の具体的な権利・義務について、契約によるとりきめもなければ、法律の規定もない場

合に、契約の解釈・法律の解釈の欠陥を補うための技術であるとされている。また、法律の規定を具体的な場合にそのまま形式的に適用すると妥当な結果を得られないときに、援用されるものであるとされているものである。(2)

つまり、信義則は私人の契約又は権利・義務関係の判断基準として形成・発展してきたものであり、法律に規定がない場合等に信義則をその判断基準にしてきたものである。

このいわゆる信義則が租税法にも適用されるか否かについては、従来から判例及び学説において議論されてきたところである。

租税法の分野において信義則の適否が問題とされるのは、租税行政庁(税務職員)が租税法規の不知又は解釈を誤り、その不知又は誤りに基づいて納税者を指導し、その指導が行政行為であるか否かを問わず、そのことに基づいて申告又は申告がなされなかった場合に、後にその見解を是正し課税処分ができるか否かである。租税行政庁又は税務職員の言動ないしその見解を信頼した一部又は特定の納税者を保護すれば、租税法規の規定に反し、租税行政庁が違法行政を是認することになる。また、租税法規の規定にしたがって、さきに表示(見解)したことは異なって課税処分することは、さきに表示(見解)を信頼したその納税者の信頼を裏切ることになり、信義則、つまり、信頼保護の原則に反することになるとされている。

このことについて、従来から判例及び学説において議論されているところであり、以下この問題について考察することとする。

## I. 租税法における信義則

すでに述べたとおり、民法第1条第2項は、「権利の行使及び義務の履行は、信義に従い誠実に行わなければならない。」と規定している。

この信義則は、「ある者の過去の言動に反する主張を許すと、その言動

を信頼した相手方の利益を害するような場合に、その者の当該主張を法律上許さないとするものである。」<sup>(3)</sup>

つまり、相手方の言動を信頼した者の権利・利益を保護しようとするものであり、後になす言動がすでになした言動に反し、相手方の権利・利益を害するような場合には、後になす当該言動を許さないとする法原則である。この信義則は、もともと、私法の分野、とくに契約関係に適用され、形成・発展してきたものであるが、今日においては、公法の分野にも認められると解されている。<sup>(4)</sup>

租税行政庁と納税者との関係において、この信義則が適用されるか否かの問題である。とくに、租税法規が著しく複雑かつ専門化した現代の租税行政においては、非常に意義深い問題である。

租税行政庁の過去の言動が法令に違反しており、後になすこれに反する主張（例えば課税処分等）それ自体が適法な場合に信義則が適用されるか否かである。この場合、信義則を適用すれば、後になす租税行政庁の主張又は課税処分をなすことはできないことになる。また、信義則の適用がないとすれば、後に租税行政庁は本来の適法な主張をなし又は課税処分をなすことができることになる。<sup>(5)</sup>

換言すれば、納税者が租税行政庁のさきの言動を信頼した場合には、信義則を適用し、法的安定性の要請により、後にさきの言動を覆すことは許されないことになり、課税処分をなすことができないとするものである。つまり、信頼保護を尊重するものである。

一方、租税行政庁には租税法規の規定にしたがい、適正な租税を徴収しなければならないとする租税法律主義（合法性の原則）の原則が作用しており、後に適法な課税処分等をなすことができないとすれば、法適合性の要請に反するばかりでなく、違法状態を是認することとなる。また、租税行政庁の誤った表示があった一部又は特定の納税者だけに課税処分ができず、その納税者だけが租税の減免を受けることになり、租税法規を納税者

に等しく適用しなければならないとする租税平等主義にも反することになる。さらに、租税行政庁の誤った表示を得ていない納税者は、本来負担すべき租税を負担しており、租税行政庁の誤った表示があった一部又は特定の納税者だけが租税の減免を受けることは、租税公平負担の原則にも反する結果となる。したがって、この場合、信義則の適用はないとするものである。

## Ⅱ. 判例にみる信義則

次に、租税法における信義則適用の可否に関する判例について考察することとする。

まず、事実の概要は次のとおりである。X（原告・被控訴人：文化学院）は、民法上の財団法人であり、昭和28年1月、東京都千代田税務事務所係員の勧めに応じ、同税務事務所長に対して、Xが直接教育の用に供している土地及び建物（以下、本件土地・建物という。）について、固定資産税を非課税とされたい旨の文書を提出した。同税務事務所長は本件土地及び建物が地方税法第348条第2項第9号（固定資産税の非課税の範囲）に該当するものと誤認して、昭和28年以降、本件土地及び建物について非課税とする旨の通知を行った。その後、昭和36年6月に同税務事務所係員が、本件土地・建物を再調査したところ、Xは学校法人又は私立学校法第64条第4項に該当する法人でないため、地方税法第348条第2項第9号（固定資産税の非課税の範囲）に該当するものではないことが判明した。そこで、昭和36年9月末日、地方税法第417条に基づき、価額決定通知書をXに送付し、さらに、同年10月10日付で昭和32年度分に遡及して固定資産税を賦課決定し、その旨Xに通知した。その後、同年11月、同税務事務所長は、本件固定資産税の督促状を送達したが、Xがこれを納税しなかったため、その徴収事務は、東京都税務条例に基づき昭和37年2月、

Y（被告・控訴人：東京都知事）に引き継がれ、同知事は、同年9月、X所有の土地に対して差押処分をなした。

Xは、この差押処分の取消を求めて出訴し、本件処分が違法であることの理由として、本件賦課処分は無効である旨の主張をした。Xは、本件賦課処分を無効とする理由の一つとして、「一度原告に対し本件土地及び建物の非課税を決定し、これを通知した以上、これを信頼した原告において、このような不利益を招来するような取扱いの変更は、禁反言の法理に反して許されないものというべく、東京都千代田税務事務所長が違法に遡って固定資産税を賦課した処分は無効である。」<sup>(6)</sup>と主張した。<sup>(7)</sup>

昭和40年5月26日、東京地方裁判所は、次のように判示して原告Xの請求を認容した。すなわち、「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じる法原則（以下禁反言の原則という。）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。（すでに公法の分野において確立された法理と目されている次の法理、すなわち相手方に利益を付与する行政処分については、その処分が違法であっても、処分庁が後にこれを自ら取り消すことには制限があるとす法理の如きは、この原則の一適用を示すものと解される。）そのみならず、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なく、實際上、法の根拠を欠くとはいえず、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、ことに、国民の社会生活が公法法

規により規制される度が増大し、しかも、この種の法規がますます専門技術化するに依りて、かような事実上の行政作用の果す役割りはますます重要なものとなり、その反面、国民は、善良な市民として適法に社会生活を営むためには、かような事実上の行政作用に依拠しこれを信頼して行動せざるを得ないこととなる。ことに、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れるべき点のない誠実、善良な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。

もつとも、租税の賦課については、行政庁は法律の根拠なく租税を賦課することが許されないばかりでなく、法律上の根拠なく特定の者に対し租税を減免することも許されず、被告においても、この点から、かような、行政庁に処分権の認められていない法分野については、禁反言の原則を導入する余地はないと主張する。

しかし、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れ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れるべき点のない誠実、善良な市民の信頼利益を保護することが、公益上、いっそう強く要請される場合のあることは否定できないところであるから、租税の減免が法

律上の根拠に基づいてのみ行なわるべきであるということは、税法の分野に禁反言の原則を導入するについて、その要件及び適用の範囲を決定する場合に考慮を払うべき要素の一つとはなっても、この原則の導入を根本的に拒否する理由とはなり得ないもの解すべきである。」<sup>(8)</sup>とし、租税法における信義則の適用を初めて認めた画期的な判決とされている

つまり、租税の減免が法律上の根拠に基づいてのみ行なわるべきであるということは、税法の分野に禁反言の原則を導入するについて、その要件及び適用の範囲を決定する場合に考慮を払うべき要素の一つとはなっても、この原則の導入を根本的に拒否する理由とはなり得ないとしたのである。

これに対し、Yが控訴し、昭和41年6月6日、東京高等裁判所は、次のように判示して、一審判決を取消し、Yの主張を認め信義則の適用を否定した。すなわち、「一般に、禁反言の適用される表示とは、事実の表示であることを要し、単なる意見もしくは意向の表示では足りず、また、禁反言の適用を認めると違法な結果を生じる場合には、その適用を阻却されると解されている。」<sup>(9)</sup>とし、本件事実関係から判断し、「法の命ずるところに従い、法の許容する範囲内で昭和32年度まで遡って本件課税処分をした、これを禁反言の法理に反するものとして無効ということはできないものといわねばならない。」<sup>(10)</sup>とした。さらに、「もっとも、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課税庁が非課税の取扱を続け、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きているとき、一度に、過年度に遡って多額の課税をすることにより、納税者は甚大な支障、不測の損害を受けることがないとはいえず、事情のいかんによってその救済が考慮されねばならぬ場合もあり得ようが、本件の場合、被控訴人(X)の全立証によるも、本件課税処分が禁反言の法理ないしはそれを含む信義誠実の原則に違背し、当然無効を解すべき理由をみいだすことができない。」<sup>(11)</sup>とし、場合によっては、信義

則の適用を考える得ることもある旨を述べている。

次に、事実の概要は以下のとおりである。X（原告・被控訴人・被上告人）は、Aの弟であり、養子である。Aは、戦前から、酒類販売業の免許を受け、A商店の商号で酒類販売業を営んできたが、Aが病気がちであったことから、Xは、昭和25年4月にそれまで勤務していた税務署を退職してA商店の営業に専念するようになり、昭和29年頃から事実上Xが中心となって同店の業務を運用するようになった。

Aは、所轄税務署長Y（被告・控訴人・上告人）から青色申告の承認を受けており、A商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をしてきたが、昭和47年3月、昭和46年分について、Xは、青色申告の承認を受けることなく、A商店の所得について自己名義で青色申告書による確定申告をしたところ、Yは、Xにつき青色申告の承認があるかどうかの確認をしないまま同申告書を受理し、さらに、昭和47年分から同49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を収納してきた。また、この間、青色申告の承認が取り消されることはなく、また、A商店の帳簿書類の整備保存状況に変化はなかった。

Yは、Aが昭和47年9月21日に死亡したことに伴って、Xを含むAの相続人の相続税調査を行った際に、Xが青色申告の承認を受けていないことを知り、Xに対し、昭和48年分および同49年分の確定申告についてこれも白色申告とみなし、青色申告の諸特典の適用を否定して増額更正処分（以下本件処分という。）をなした。

Xは、本件処分の取消を求めて出訴し、本件処分は違法である理由として、信義則ないし禁反言の法理の適用を主張した。<sup>(12)</sup>

昭和56年7月20日、福岡地方裁判所は、次のように判示して原告Xの請求を認容した。すなわち、「ところで、所得税法143条によれば、事業



所得等を生ずべき業務を行う居住者が青色申告書による確定申告をするには、税務署長の承認を受けることが必要されており、税務署長の承認のなされていない以上、一般的には、青色申告書の提出による確定申告がなされても当然には青色申告としての効力を認めることができないことはいうまでもない。しかしながら、青色申告制度が課税所得額の基礎資料となる帳簿書類を一定の形式に従って保存整備させ、その内容に隠蔽、過誤などの不実記載がないことを担保させることによって、納税者の自主的かつ公正な申告による課税の実現を確保しようとする制度であることから考えると、右のような制度の主旨を潜脱しない限度においては、仮に、青色申告書の提出について税務署長の承認がなされていなかったとしても、青色申告としての効力を認めてもよい例外的な場合があるというべきである。

そこで、本件についてこれを見るに（中略）各申告の場合、Xが同人の昭和46年分の所得について青色申告書の提出による所得税の確定申告をしたところ、Yはこれを受理しただけでなく、昭和47年分から同50年分までの所得税についても同人に青色申告用紙を送付し、これに従った同人の確定申告をいずれも受理するとともに、青色申告により計算された所得税額を収納してきたこと、Aに対しては既に青色申告の承認がなされており、昭和29年から同45年分まで同人名義による青色申告を継続したがその間承認を取り消されるようなことがなかったことはいずれも当事者間に争いがなく、しかも、〈証拠略〉によれば、昭和46年以降も事業所得の形式上の名義がAからXに変わるだけでその経営実態や帳簿書類の整備保存態勢には何ら変化がなかったことがそれぞれ認められる。したがって、こうした特段の事情がある場合には、青色申告書を提出することについて新たにX名義の承認申請をしなかったとしても必ずしも右青色申告制度の趣旨に背馳するとは考えられないから、Yが青色申告書による確定申告をいったん受理した以上、単にXが自己名義による新たな青色申告書の提出についての承認申請をしていなかったことだけで右青色申告の効力を否認す

るのは信義則に違反し許されないというべきである。」<sup>(13)</sup>とした。<sup>(14)</sup>

これに対し、Yが控訴したが、昭和60年3月29日、福岡高等裁判所は、次のように判示して、Yの控訴を棄却した。すなわち、「なお、付言するに、一般に税法における信義則の適用が問題とされる事案にあっては、信義則が適用され処分が違法とされた結果、納税者に与えられる非課税等の利益は、如何なる処理をしても適法となる余地のない違法なものが多い。しかるに、本件においては、Xは、青色申告の承認申請を怠りその承認がなかったものの、前記のとおり、実質所得者の点については相当ではなかったものの、昭和46年、47年分については青色申告による確定申告を受理されて納税し、昭和50年分以降はYに右更正処分によって青色申告の承認申請のなかったことを指摘されるや直ちにその申請をして昭和51年分以降についてその承認を受け同年分以降青色申告による確定申告、納税をしていることから明らかなように、青色申告の申請、承認のなかったことを除いては、昭和48年、49年分の青色申告による確定申告は相当であってXが不当に課税上の利益を得るというものではない。したがって、本件について前記の諸事情があることによって信義則を適用して、前記各更正処分を違法として差し支えないものと解するのが相当である。」<sup>(15)</sup>とした。<sup>(16)</sup>

つまり、一般に税法における信義則の適用が問題とされる事案にあっては、信義則が適用され処分が違法とされた結果、納税者に与えられる非課税等の利益は、如何なる処理をしても適法となる余地のない違法なものが多いが、本件については、青色申告の申請、承認のなかったことを除いては、青色申告による確定申告は相当であってXが不当に課税上の利益を得るというものではないとし、一審判決を支持し、信義則の適用を認めた。

さらに、昭和62年10月30日、最高裁判所は、次のように判示して、前記福岡高等裁判所へ破棄差戻し、信義則の適用を否定した。すなわち、「以上のような青色申告の制度をみれば、青色申告の承認は、課税手続上及び実体上種々の特典（租税優遇措置）を伴う特別の青色申告書により申告す

ることのできる法的地位ないし資格を納税者に付与する設権的処分の性質を有することが明らかである。そのうえ、所得税法は、税務署長が青色申告の承認申請を却下するについては申請者につき一定の事実がある場合に限られるものとし（145条）、かつ、みなし承認の規定を設け（147条）、同法所定の要件を具備する納税者が青色申告の承認申請書を提出するならば、遅滞なく青色申告の承認を受けられる仕組みを設けている。このような制度のもとにおいては、たとえ納税者が青色申告の承認を受けていた被相続人の営む事業にその生前から従事し、右事業を継承した場合であっても、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ときは、納税者が青色申告書を提出したからといって、その申告に青色申告としての効力を認める余地はないものといわなければならない。これと異なり、青色申告書の提出について税務署長の承認を受けていなくても青色申告としての効力を認めてもよい例外的な場合がある、とした原審の判断は、青色申告の制度に関する法令の解釈適用を誤ったものというほかない。

原審の確定した事実関係によれば、被上告人は、その昭和48年分及び同49年分の各所得税について青色申告の承認を受けていないというのであるから、被上告人の右両年分の所得税の確定申告については、青色申告としての効力を認める余地はなく、これを白色申告として取り扱うべきものである。そのうえで、被上告人の確定申告につき、上告人が法令の規定どおり白色申告として所得金額及び所得税額を計算し、更正処分をすることを違法とする特別の事情があるかどうかを検討すべきである。

四 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かならず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な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。

これを本件についてみるに、納税申告は、納税者が所轄税務署長に納税申告書を提出することによって完了する行為であり（国税通則法17条ないし22条参照）、税務署長による申告書の受理及び申告税額の収納は、当該申告書の申告内容を是認することを何ら意味するものではない（同法24条参照）。また、納税者が青色申告書により納税申告したからといって、これをもって青色申告の承認申請をしたものと解しうるものでないことはいうまでもなく、税務署長が納税者の青色申告書による確定申告につきその承認があるかどうかの確認を怠り、翌年分以降青色申告の用紙を当該納税者に送付したとしても、それをもって当該納税者が税務署長により青色申告書の提出を承認されたものと受け取りうべきものでないことも明らかである。そうすると、原審の確定した前記事実関係をもってしては、本件更正処分が上告人の被抗告人に対して与えた公的見解の表示に反する処分であるということとはできないものというべく、本件更正処分について信義則の法理の適用を考える余地はないものといわなければならない。」<sup>(17)</sup>とした。<sup>(18)</sup>

つまり、青色申告書の提出について税務署長の承認を受けていなくても青色申告としての効力を認めてもよい例外的な場合がある、とした原審の

判断は、青色申告の制度に関する法令の解釈適用を誤りであるとした。さらに、租税法規に適合する課税処分について、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（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な事情が存する場合に限られるとした。

つまり、信義則を適用する特別な事情が存するかどうかの判断基準として、①税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと、③のちにさきの表示に反する課税処分が行われたこと、④そのために納税者が経済的不利益を受けることになったこと、⑤納税者が税務官庁のさきの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、を信義則の適用要件としている。

また、本件については、この適用要件にてらして、信義則を適用する余地はないとしているのである。

### Ⅲ. 学説にみる信義則

次に、租税法における信義則適用の可否に関する学説について考察することとする。

田中二郎教授は、「租税法律主義の原則も、租税法における解釈原理としての信義誠実の原則等の適用を否定すべき根拠とはならないと考える。これらの原則は、あらゆる分野における法に内在する一種の条理の表現とみるべきもので、租税法に限ってその適用を排斥すべき根拠は見出しがたいからである。」<sup>(19)</sup>とし、租税法律主義が信義則適用を否定する根拠とは

ならず、租税法の分野においても信義則は適用されることを主張されている。

また、金子 宏教授は、「信義則は、私法と公法を通ずる法の一般原理（条理）であって租税法関係にも適用される、と解すべきである。」<sup>(20)</sup>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のとしての信義則の適用が肯定されるべきである。ただし、租税法関係において信義則が適用されるためには、次のような要件のすべてがみたされなければならないと解すべきである。」<sup>(21)</sup>としている。すなわち、第1に、租税行政庁が納税者に対して信頼の対象となる公の見解を表示したこと、第2に、納税者の信頼が保護に値する場合でなければならない、第3に、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としている。<sup>(22)</sup>さらに、「以上の要件がみたされている場合には、租税行政庁は、さかのぼってその表示をくつがえすことができず、それに反する処分は、信義則に違反して違法な処分となる。」<sup>(23)</sup>としている。

この信義則適用の要件は、昭和62年10月30日の最高裁判所判決の特別の事情が存するかどうかの判断基準とほぼ同様である。

さらに、清永敬次教授は、「私法上主として発展してきたこのような信義誠実の原則が税法の領域においても適用されることについては、一般に承認されている。」<sup>(24)</sup>とし、「信義則の適用が意味を持つのは、過去の言動が法令に違反しており、後になすこれに反する主張それ自体は適法な場合である。このような場合、信義則の適用により税務官庁の当該主張を許さないとすることは、税務官庁の本来の適法な主張（例えば課税処分）を許さないことになり、税法令の定めるところに従って課税することを税務官庁に求める法適合性の要請と矛盾することになる。このため、信義則の税法における適用の問題は、税法上の法適合性の要請と納税者の信頼保護の

要請とをどのように調整するかに関し、特に信義則が適用されうるための具体的な要件、信義則適用の効果などをどのように考えるべきか、また、過去の言動に反する納税者の主張に対してもどのような場合に信義則の適用を認めるか等、まだ問題が将来に残されているように思われる。」<sup>(25)</sup>としている。また、「ただ、税務官庁の過去の言動に反する主張については、当該言動がなければ納税者において課税の対象となる取引をしなかったであろうと思われる場合や、当該言動がなければ納税者において課税されないための措置を採りえたと思われるような場合においては、税務官庁の主張（この場合は課税処分）は信義則の適用上許されないと解される場合であろうと思われる。」<sup>(26)</sup>とし、条件つきながら信義則の適用を容認している。

北野弘久教授は、「長期にわたってある取扱いが事実上継続的に行われている場合には、それが一つの法的価値をもつと評価されるにいたる。もし、その取扱いの内容が実定税法の解釈にてらして違法である場合には、これを保護することは違法行政を保護することになり、厳密には租税法律主義の原理に反するといえよう。租税法律主義を厳格につらぬく立場からは、税法の領域には禁反言の原則ないしは信義誠実の原則の導入を認めるべきではないという考え方もありえよう。しかし、事情によっては租税法律主義をあえて曲げて、納税者の信頼保護の要請にこたえなければいじめるしく妥当性を欠き、「正義」の理念に反すると考えられる場合もないではない。」<sup>(27)</sup>とし、「筆者も、この法理を一定の場合に税務行政にも適用するべきであるという考え方を明らかにしてきた。」<sup>(28)</sup>とし、さらに、「この法理を導入した場合の理論上の欠陥として、違法行政（租税法律主義違反）の肯定という結果をもたらす。この点については、つぎのように解するのが妥当であろう。間違った指導にしろ、長年それに基づいて当該納税者を中心とした一定の秩序ができあがっている。その秩序は単なる事実上の秩序ではなく、もはや法的評価に値する秩序になっている場合において、当

該納税者を中心として形成されている秩序を例外的に制限的に保護するために、この法理を導入することは、租税法律主義の法的安定性の精神に反しないといえよう。」<sup>(29)</sup>とし、納税者の信頼保護の要請こたえなければいじむるしく妥当性を欠き、「正義」の理念に反すると考えられる場合もあること、間違った指導にしる長年それに基づいて当該納税者を中心とした一定の秩序ができあがっていること等により、租税法の分野にも信義則を適用すべきであると主張している。また、租税法の分野に信義則を適用することは、租税法律主義の法的安定性の精神に反しないとしている。

一方、齋藤 明教授は、「租税法律関係において租税の成立、確定、変更および消滅はすべて国会の議決する法律においてその一切を明確に規定しなければならないとする、いわゆる租税法律主義の原則が最高法原則として信義誠実の原則を支配しているのである。この意味からすれば信義誠実の原則は、公法および税法に共通する法の一般原則であるといえども、この考え方には俄に賛成することはできないのである。」<sup>(30)</sup>と述べ、「租税はその一切を法律において明確に規定すべきものであって、この法域においては、信義とか誠実とかいうような不明確な原則によって租税法律関係を律することは、いじむるしく租税法律主義の精神を害することになる。」<sup>(31)</sup>とし、さらに、「つまり租税正義に反する善意の納税義務者の信頼保護の要請は、租税法律主義の原則を犠牲にすることになりこのような場合においては信義誠実の原則の導入の余地は全くないといわなければならないのである。」<sup>(32)</sup>としている。すなわち、租税法律主義は、租税法における最高法原則であり、信義則を適用することは、租税法律主義の精神を害することになり、租税法の分野に信義則を適用する余地はないとしている。

さらに、新井隆一教授は、「租税法律主義の原則とその実質的な内容要素を構成する租税の負担公平の原則ないし租税の応能負担の原則とは、租税の負担の公平が、租税要件の適正な適用と解釈によって実現されるべきことを要請するものであるから、実定租税法の内容が、租税の負担の公平



を実現して定立されていて、その意味において憲法に違反するものでない限り、租税要件の適正な適用と解釈によって、実定租税法上、納税義務者に不利益がもたらされるということはありません、かりに、不利益がもたらされうるとの理解によるとしても、この不利益を回避するための税務行政上の措置は、けっきょく、全財政現象の過程において、その不利益を他の納税者に転嫁して帰属せしめることを肯定することとならざるをえないのである。」<sup>(33)</sup>とし、さらに、「租税法における信義則ないし禁反言の原則が、さきあげた理解のように、自己の過去の言動に対する相手方の信頼に応える責任が前提となって理由づけられうるものであるとすれば、それは、まさに、意思の尊重を基礎とする責任の原理に基づくものであって、意思の要素を排除して、実定法規の内容の客観的な認識と事実の客観的な認定要素とする行為に対しては、一般的には、適用されべきものではないのである。」<sup>(34)</sup>とし、租税公平負担を根拠に信義則を否定している。

以上の議論を見るに、租税法の分野において信義則を適用するか否かの焦点は、租税法律主義及び租税平等主義並びに租税公平負担と納税者の信頼保護をどう考えるかの問題である。

#### IV. 租税法における信義則適用の可否

ところで、憲法第29条は財産権を保障している。租税負担は、この憲法で保障した財産権を唯一合法的に侵害できるものである。したがって、その負担は、法律の規定により行われなければならないとする租税法律主義の原則に支配されなければならないものである。この租税法律主義は、租税に関する重要事項、すなわち、納税義務成立のための課税要件（納税義務者、課税物件、帰属、課税標準、税率）と租税申告、納付、課税処分、滞納処分等については、原則として法律の規定を必要とするものである。<sup>(35)</sup>

また、その内容は、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原

則、手続的保障原則であるとされている。<sup>(36)</sup>

この内容のうち、合法性の原則は、「租税法は強行法規であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。」<sup>(37)</sup>とするものであり、換言すれば、租税法律の定めるところにしたがって課税することを租税行政庁に求める法適合性の要請である。この原則は、租税法の大原則であり、もっとも重要視されなければならないものである。このことから、租税法に信義則を適用すべきか否かを考えるに、やはり、租税法律主義を犠牲にしてまで信義則、すなわち、一部又は特定の納税者を保護することはできないと考えるべきである。というよりは、信義則を適用する余地はまったくないといわざるをえない。

昭和62年10月30日、最高裁判所は、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ないとしている。また、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な事情が存する場合に限られるとしているが、租税法規に定められたとおりの租税を徴収しなければならないとする合法性の原則（租税法律主義）及び租税法規を納税者に等しく適用しなければならないとする租税平等主義、並びに租税を公平（いわゆる水平的公平）に負担しなければならないとする租税公平負担の原則等の租税法原則を重視すれば、その適用を慎重にするのではなく、その適用を否定すべきであるとする。さらに、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することが、納税者間の平等、公平、ひいては租税正義に反することになると考えられる。つまり、租税法律主義（合法性の原則）及び租税平等主義並びに租税公平負担の原則を貫くことこそが

租税正義を実現するものであると考える。

また、齋藤 明教授が指摘するように、租税法律主義は、租税法における最高法原則であり、信義則を適用することは、租税法律主義の精神を害することになり、租税法の分野に信義則を適用する余地はないと考えられる。

また、新井隆一教授が指摘する、租税公平負担の視点からみても、一部又は特定の納税者のみを保護（租税減免という特別の利益を与えること）することは、租税公平負担の原則を空洞化される結果を生じさせることになると考えられる。したがって、この視点からも、信義則を適用する余地はまったくないといわざるをえない。

ところで、信義則が問題となるのは、「その言動を信頼した相手方の利益を害するような場合」である。もともと租税負担をしなければならない者が、後に、本来負担すべき租税を追徴されたからといって、利益を害することになるであろうか。本来負担すべき租税を租税法規の規定にしたがって負担するだけのことでないであろうか。

昭和62年10月30日の最高裁判決において、「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」としているが、本来負担すべき租税が、一時的にその納付が留保されただけのことであって、本来負担すべき租税を後に課税処分したからといって、納税者が経済的不利益を受けることにはならないのである。もともと、租税行政庁の誤った表示を得ていない納税者は、租税法律の規定にしたがって「適正な税額」<sup>(98)</sup>を納税（負担）しているのであるから、租税行政庁の誤った表示を受けた一部又は特定の納税者だけが租税を減額又は免除されることは、租税平等主義並びに租税公平負担の原則に反することになる。

つまり、本来負担すべき本税については、租税法規の規定にしたがって当然に納付すべきであるが、それに伴う、過少申告加算税及び無申告加算税並びに延滞税については、「納税者の経済的不利益」に該当するもので

あるとも考えられる。もっとも、国税通則法第65条第4項によれば、「正当な理由」があると認められる場合には、その加算税を免除する旨の規定<sup>(39)</sup>及び国税通則法第66条第1項「申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合には、この限りでない。」との規定<sup>(40)</sup>により、納税者の経済的不利益を回避することができるのである。また、租税行政庁の誤指導に伴う延滞税については、實際上、免除しているのが実情である。<sup>(41)</sup>

これらのことは、国家賠償法の法理念<sup>(42)</sup>にも合致するものであり、租税行政の実務面においても十分対応可能又は対応しているものである。

さらに、かりに「納税者の経済的不利益」が生じるのであれば、それは信義則の問題ではなく、むしろ国家賠償法適用の問題である。すなわち、同法第1条第1項は、「国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務員が、その職務を行うについて、故意又は過失によって違法に他人に損害を加えたときは、国又は公共団体が、これを賠償する責めに任ずる。」と規定している。租税行政庁の税務職員が、誤指導等によって納税者に損害を与えた場合には、国又は公共団体がその責任を負うとする代位責任説<sup>(43)</sup>をとっているものである。いうまでもなく、本税の負担については、損害と認める余地はまったくないと考えるべきである。つまり、過少申告加算税及び無申告加算税並びに延滞税、又はその他の損害（その他の損害があるとすれば）については、国家賠償法の定めるところにより対処・対応することになるのであるから、信義則とは別異の問題である。

## おわりに

すでに述べたとおり、租税負担は、租税法規に規定されたとおりの租税を徴収しなければならないもので、租税法規の規定によることなく租税を減免したり、多く徴収することはできないとする合法性の原則（租税法律

主義)が作用しており、また、租税行政庁に対する法適合性の要請からしても信義則を適用すべきではないと考える。

また、租税法規は、納税者に等しく適用しなければならないとする租税平等主義から、租税行政庁の誤った表示があった一部又は特定の納税者だけが租税の減免を受けることは、租税平等主義に反することになる。つまり、同一事象同一取扱の原則から、信義則を適用すべきでないと考える。

さらに、租税負担は、公平でなければならないとする租税公平負担の原則から、租税行政庁の誤った表示があった一部又は特定の納税者だけが租税の減免を受けることは、租税公平負担の原則に反することになる。したがって、信義則を適用すべきではないと考える。

とくに、租税法規が著しく複雑かつ専門化した現代における租税法規の不知及び誤解による信義則の適否が問題である。しかし、法治国家の法原理は、「法の不知はこれを許さず」(法諺)であり、複雑多岐にわたる租税法規の今日的問題があるにしても、租税法規の不知及び誤解は許されないものと解すべきである。

また、信義則を適用した場合には、租税法規の規定に反する違法状態を是認することになり、結果的に違法行政を保護することになる。このことは、租税法律主義の原則に反するばかりでなく、租税法規の規定にしたがって課税することを租税行政庁に求める法適合性の要請に違背することになる。

ただし、納税者の経済的不利益がかりに生じるとしても、それは、国家賠償法適用の問題として検討されるべきであり、信義則とは別異であると考えべきである。

以上、租税法における信義則適用の可否について、判例及び学説を中心に考察してきたが、この問題の根底にあるものは、租税正義の実現、つまり、租税法規の規定にしたがって、かつ、納税者に平等に租税法規を適用し、さらに、納税者が公平に租税負担しなければならないことである。

注

- (1) 星野英一・民法概論Ⅰ（昭和52年・良書普及会）78頁。
- (2) 詳細については、星野英一・前掲書78頁以下を参照。
- (3) 清永敬次・税法〔新装版〕（平成25年・ミネルヴァ書房）52頁。
- (4) 詳細については、清永敬次・前掲書52頁を参照。
- (5) この問題提については、清永敬次・前掲書52頁以下を参照。
- (6) 行集16巻6号1033頁，判例時報411号29頁。
- (7) 詳細については、金子 宏，佐藤英明，増井良啓，渋谷真弘編著・ケースブック租税法〔第3版〕（平成24年・弘文堂）183頁以下を参照。
- (8) 行集16巻6号1033頁以下，判例時報411号29頁以下。
- (9) 行集17巻6号607頁以下。
- (10) 行集17巻6号607頁以下。
- (11) 行集17巻6号607頁以下。
- (12) 詳細については、金子 宏，佐藤英明，増井良啓，渋谷真弘編著・前掲書178頁以下を参照。
- (13) 月報27巻12号2351頁以下。
- (14) 詳細については、金子 宏，佐藤英明，増井良啓，渋谷真弘編著・前掲書179頁以下を参照。
- (15) 月報31巻11号2906頁以下。
- (16) 詳細については、金子 宏，佐藤英明，増井良啓，渋谷真弘編著・前掲書180頁以下を参照。
- (17) 月報34巻4号853頁以下。
- (18) 詳細については、金子 宏，佐藤英明，増井良啓，渋谷真弘編著・前掲書180頁以下を参照。
- (19) 田中二郎・租税法〔新版〕（昭和58年・有斐閣）119頁
- (20) 金子 宏・租税法〔第18版〕（平成25年・弘文堂）130頁
- (21) 金子 宏・前掲書130頁～131頁
- (22) 詳細については、金子 宏・前掲書131頁～133頁を参照。
- (23) 金子 宏・前掲書133頁
- (24) 清永敬次・前掲書52頁。
- (25) 清永敬次・前掲書53頁。
- (26) 清永敬次・前掲書53頁。
- (27) 北野弘久・現代税法の構造（昭和58年・勁草書房）294頁。
- (28) 北野弘久・税法学原論〔第三版〕（昭和57年・勁草書房）139頁。
- (29) 北野弘久・前掲書140頁～141頁。

- (30) 齋藤 明・租税行政争訟の法理 (昭和63年・敬文堂) 76頁.
- (31) 齋藤 明・前掲書76頁.
- (32) 齋藤 明・前掲書77頁.
- (33) 新井隆一・租税法講座第1巻 (昭和49年・帝国地方行政学会) 312頁.
- (34) 新井隆一・前掲書314頁.
- (35) 詳細については、清永敬次・前掲書28頁以下、最高裁昭和37年2月21日大法廷判決・刑集16巻2号107頁以下、拙稿「租税法主義と租税公平負担」横浜商大論集30巻2号82頁以下を参照.
- (36) 租税法主義の内容については、金子 宏・前掲書74頁～80頁を参照.
- (37) 金子 宏・前掲書79頁.
- (38) 「適正な税額」とは、税法規定によって算出される税額は、誰が計算しても同額にならなければならないという意味である.
- (39) 国税通則法第65条第4項は、「第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づき税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項に規定を準用する.」と規定している（下線筆者）。また、正当な理由の立法趣旨として、加算税を賦課することが、納税者にとって不当もしくは酷になると認められる場合にとされていること、さらに、この正当な理由に税務職員の誤指導も含まれると解釈されており、このことは、国家賠償法の法理念にも合致するものであると考えられる.
- (40) 国税通則法第66条第1項は、「次の各号のいずれかに該当する場合には、当該納税者に対し、当該各号に規定する申告、更正又は決定に基づき第35条第2項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に百分の十五の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課する。ただし、期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合には、この限りでない.」と規定している（下線筆者）。つまり、正当な理由がある場合には、無申告加算税を課さない旨を定めたものである.
- (41) 税務職員の誤指導による延滞税については、平成13年6月22日微管2-25他6課同通達により免除している.
- (42) 国家賠償法については、西埜 章・国家賠償責任と違法性 (昭和62年・一粒社) を参照.
- (43) 詳細については、南 博方・行政法 (平成2年・有斐閣) 164頁以下を参照.