

# 学術研究論文



## 租税法律関係における 信義則の適用について

水戸支部 関根俊輔

### 第1 はじめに

人の社会生活における財産及び身分関係は、民法上、すべて権利・義務として規定されている。この権利の内容及び行使と義務の履行についての指導原理として、民法上重要な役割を果たしているのが、民法1条に規定する公共の福祉の原則、信義誠実の原則（以下、信義則という）、及び権利濫用禁止の原則の三原則である。

信義則について、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わなければならない」と規定する。信義則は、人は社会において共同生活の一員として、当該具体的事情の下において、一般に期待される相手方の信頼を裏切らない様に、誠意を持って行動すべきであることを示す原則であり、権利の濫用としてその効力を否定され、義務の履行が信義則に反するときは、その不履行の責任を負うことになる。

信義則は、当初、債権法を支配する行動原理として確立された（フランス民法1134条3項、ドイツ民法157条、同242条）が、やがて権利義務全般を支配する原理にまで発展した（スイス民法2条1項）。スイス民法2条1項は、「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」と規定し、信義則の適用範囲を権利義務全般にまで拡大し、この法理の機能領域を拡充することによって、新しい時代の社会的要請に応えようとした。我が国でも、明文規定こそなかったが、信義則は早くから判例、学説によって承認され、法適用の具体的妥当性、流動性の実現と社会的矛盾の是正の為の法理として発展し、私法一般の指導原理とされてきたが、昭和22年の民法改正の際に、明文化されるに至った。

信義則は、今日、私法の分野だけでなく、公法上の関係において、その適用が広く承認されている。学説・判例上も、信義則は、法秩序全体に通ずる法の一般原理として、公法関係にも適用されると解されている。

公法関係の中でも、「租税法律関係への信義則の適用」

については議論がある。租税法律関係については、特に租税法律主義との関係が問題となる。この問題については、学説、裁判例において、かなり論じられてきたが、最高裁判所は、昭和62年10月30日第三小法廷判決（裁判集民事152号93頁、判例時報1262号91頁）（以下、「昭和62年判決」という）において、租税法律主義の支配する租税法律関係においても、信義則の法理の適用により課税処分が違法になる場合がありえるとし、信義則の適用される要件についても触れた初めての判断を示し、注目された。

この判例には、学説も一般に賛成しており、それ以降の裁判例では、昭和62年判決の示した基準に従い、信義則の適用の可否が争われ、多数の裁判例が積み重ねられている。

本論文では、どのような場合に、租税法律関係において信義則が適用され得るのかについて、この点重要な意義を持つ昭和62年判決を中心として検討することとする。

### 第2 信義則、禁反言、信頼保護の原則について

まず始めに、信義則が法の一般原理として、公法関係にも適用されるものであることは、今日、学説上広く承認されており、そのこと自体を否定する見解はない。

公法関係において、信義則は、法律関係の当事者双方に適用される。例えば、行政庁の行った瑕疵ある行政行為の取消しや、事情変更による行政行為の撤回が、瑕疵の程度、取消し・撤回についての公益上の必要性、取消し・撤回によって関係人の被る利益、不利益の程度等いかんによって制限されることがある。その反面、私人の公法上の意思表示の撤回も、例示すれば、その意思表示に基づいて行政処分がされた後は許されないこと（公務員の退職願の撤回等）や、一定の場合に納税者の課税処分取消訴訟での主張、証拠の提出が信義則上許されない等とされる場合がある。

また、信義則と密接な関係のあるものとして「禁反言の法理」がある。禁反言（estoppel）の法理は、英米法上の原則である。法の世界におけるフェアプレイの精神の表れであり、過去の行動と矛盾する主張を許さないというものである。記録による（by record）禁反言、捺印による（by deed）禁反言、法廷外の行為による（in pais）禁反言等種々あるが、最も重要なのは表示による禁反言（estoppel by representation）であり、AがBのした表示を信じ、それに基づいて自己の地位を変更したときは、Bは後になって自己の表示が真実に反していたことを理由としてそれを翻すことは、できないとす

るものである（新法律学辞典第3版306頁、英米法辞典163頁）。

禁反言が英米法に淵源するものであるのに対し、信義則は大陸法、殊にドイツで生成し、発展したものであるが、わが国の学説、判例では、一般に、信義則と禁反言の法理を同列視するか、あるいは禁反言は信義則の具体的な形態の一つであると広く解されている。

公法関係のうち、特に、租税法律関係については租税法律主義との関係で論議がある。租税法律主義の原則及びその内容を構成する租税の負担公平の原則に抵触することを理由に信義則の適用に否定的な見解を採る学説もあるが、適用を肯定するのが学説の大勢である。

この点については、田中二郎・租税法〔新版〕119頁が、「信義誠実の原則、信頼の原則、禁反言の原則は、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除すべき根拠は見出しがたい」とし、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これらの原則の適用を否定すべき根拠とはならないとするのが代表的な見解である。

また、金子宏・租税法第七版124頁は、「信義則は、私法と公法を通ずる一般原理（条理）であって、租税法律関係にも適用される、と解すべきである。租税法律関係における、信義則の適用の可否は、租税法律主義の一つの側面である合法性の原則を貫くか、それともいまい一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、この二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」としている。この問題が租税法律主義と信義則ないし禁反言の法理との間の対立、相克ではなく、租税法律主義の内部における価値の対立と調整の問題であるとする見解であって注目される。

### 第3 租税法律関係への信義則の適用に関する裁判例

#### 昭和62年判決 最高裁昭和62年10月30日判決（第三小法廷、裁判集民事152号93頁、訟務月報34巻4号853頁） 事案の概要

Xの実兄であり、かつ養父であったA（昭和47年9月21日死亡）は、戦前から酒類販売業の免許を受け、式（X、Aの名字である）商店で、酒類販売業を営んでいた。

Xは、昭和25年4月に税務署を退職し、式商店の営

業に従事するようになり、昭和29年11月ころから、事実上Xが中心となって式商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、式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がされてきたが、昭和47年3月に、同46年分につき、Xが青色申告の承認を受けることなく、X名義で青色申告書による確定申告をしたところ、Y税務署長は、Xにつき青色申告の承認があるかどうかの確認を怠り、申告書を受領し、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に青色申告書用紙を送付し、Xの青色申告による確定申告を受領するとともに、その申告に係る所得税額を収納してきた。

A名義で青色申告を継続してきた間、青色申告の承認を取り消されるようなことはなく、昭和46年分以降も式商店の帳簿書類の整備保存体制に変化はなかった。

Xは、昭和51年3月、Yから青色申告の承認申請がなかったことを指摘されて直ちにその承認をし、同年分以降についてその承認を受けた。

#### 一審判決 福岡地裁昭和56年7月20日判決（訟務月報27巻12号2350頁）

本判決は、「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よって保存、整備させ、その内容に隠匿、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、右のような制度の趣旨を潜脱しない限度においては、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。」とした上で、昭和46年以降も、事業所得の形式上の名義が、青色申告書提出承認を受けていた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何ら変化がない等の特段の事情がある場合には、「青色申告書を提出するについて新たな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ことから、YがX名義の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提出について承認申請をしていなかっただけで、右青色申告の効力を遡って、否定するのは、信義則に違反して許されない。」と判示した。

本判決は、信義則違反を認めて課税処分を違法としたこの時点で三例目の判決である。

## 二審判決 福岡高裁昭和60年3月29日判決（訟務月報31巻11号2906頁）

本判決は、控訴審の段階において、信義則違反による課税処分を違法と認められた初めての判決である。

本判決でも、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、その内容に過誤等の不実記載がないことを担保させることによって、納税者の自主的から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、同制度の趣旨を潜脱しない限度においては、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、青色申告の効力を認めてもよい例外的な場合があるとしたうえ、同事実関係のもとにおいては、Xが青色申告書を提出することについて、その承認申請をしなかったとしても、必ずしも青色申告制度の趣旨に背馳するとは考えられず、Yが青色申告書による確定申告を受理し、これにつきその承認があるかどうかの確認を怠り、単にXがその承認申請をしていなかったことだけで、青色申告の効力を否定するのは信義則に反し許されないと判示した。

また、本判決においては、「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つては、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い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、不当に課税上の利益を得るものではない。」ことを付言している。

## 上告審 最高裁昭和62年10月30日判決（第三小法廷）

本件更正処分に信義則違反があつたとする原審の判断を否定し、原判決を破棄し、差し戻した判決である。

まず、青色申告の制度を、本判決では、「納税者が自らの所得金額及び税額を計算し自主的に申告して納税する申告納税制度のもとにおいて、適正課税を実現するために不可欠な帳簿の正確な記載を推進する目的で設けられたものであって、所定の所得を生ずべき業務を行う納税者で、適式に帳簿書類を備え付けてこれに取引を忠実に記載し、かつ、これを保存する者について、当該納税者の申告に基づき、その者が特別の申告書（青色申告書）により申告することを税務署長が承認するものとし、その承認を受けた年以降青色申告書を提出した納税者に対しては、推進課税を認めないなどの課税手続上の特典及び事業専従者給与や各種引当金、準備金の必要経費算入、純損失の繰越控除などの所得ないし税額計算上の種々の特典を与えるものである。青色申告の承認は、所定の申請書を提出した居住者に与えられる。そして、青

色申告の承認の効力は、その承認を受けた居住者が一定の業務継続する限りにおいて存続する一身専属的なものとされている。」と判示した。

また、「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性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、かつ、みなし承認の規定を設け、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生前から従事し、同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。」とし、「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。」と判示した。

次に、租税法律関係における信義則の適用を、本判決では、「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、同課税処分を違法な処分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つ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、同法理の適用については慎重でなければならない。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始めてその適用を考えるべきである。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なものであるといわなければならない。」と判示した。

このように、本判決は、最高裁判所として初めて、租税法における信義則の適用を一般論として認めるとともに、その適用のための不可欠の要件を示したものであるが、本件事案についてはその適用を否定した。

### 昭和62年判決の検討

本判決は、租税法関係における信義則について、「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、同課税処分を違法な処分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つく租税法主義の原則が貫かれるべき租税法関係においては、同法理の適用については慎重でなければならない、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その適用を考えるべきである。」と判示して、その適用を肯定した。

信義則が租税法の分野にも適用されるかという問題について、学説の大勢がこれを肯定していることは、前記で述べたとおりである。本判決以前の裁判例においても、信義則の適用の可否が問題になった事例は少なくはないが、信義則の適用があり得るということ自体を否定したものはない。本判決は、通説及び裁判例のこのような方向を指示したものである。また、信義則を法の一般原理として適用を認めるのも、学説・判例の一般的傾向であり、本判決は、この点でも多数の見解と同一の立場を採ったものである。

しかし、この問題の核心は、信義則の適用があり得るかということ自体よりも、本判決のいうとおり、法律による行政の原理、特に租税法主義との関係において、租税法規の適用における納税者間の平等、公平の要請との調整をいかにはかるかということにある。

石川善則最高裁判所調査官が述べる（時の判例904号82頁）ように、従来、「税務行政は法律の定めるところに従って厳格に執行されなければならない、かかる合法性の原則が貫かれることによって、租税負担に関する納税者間の平等、公平という「正義」（配分的正義）の要請が実現され、かつ、納税者の法的安定性も必然的に守られるものと考えられてきたのである。したがって、租税法関係において、合法性の原則を貫くことが「正義」（実質主義の意味）に反するという場面は、通常はありえないものと考えられる。」とされてきたのである。石川調査官はこの点について、「税金というものは、本来徴収すべきものには徴収し、ただ、誤った非課税通知を信ずることにより被った損害を賠償するという解決の方が

合理的であると思う」とする過去判例における安部泰隆教授の発言を引用している。本判決は、この点について、「信義則の法理の適用により、課税処分を違法として取り消すべき場合があるとしても、法律による行政の原理なかつく租税法主義の原則が貫かれるべき租税法関係においては、同法理の適用については慎重でなければならない、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かか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」その適用の是非を考えるべきものであるとし、その適用にあたっては、慎重であるべきことを強調している。

また、本件の一、二審判決は、信義則と租税法主義との抵触の問題に触れておらず、しかも、二審判決は、本件では処分が違法とされても、納税者は不当に利益を得るものではないと判示していた。しかし、「一、二審判決は、帳簿書類の整備保存をいう一面だけをみて、事業所得を生ずべき業務の「経営実態」や帳簿書類の整備保存態勢に変化がなければ、その事業主が交替し、新事業主が新たに青色申告の承認申請をせず、その承認を受けなくても、必ずしも青色申告制度の趣旨を背馳するとは考えられず、その申告に青色申告としての効力を認めてもよいというのであるが、これは、青色申告の承認は居住者の申請に基づいて行うものとされ、かつ、青色申告の承認の効力として、その承認を受けた居住者について、法律により課税手続上及び実体上種々の特典が付与されるとともに、帳簿書類の備付け・記録・保存の義務が課せられるという法律関係を正しく理解しないものと思われる。租税法関係における権利義務は、法廷の要件及び手続に従って発生し、消滅するものとするのが租税法主義の基本的な要請であり、手続を軽視するのは、租税法関係を混乱させるものになるものであって、支持し難い。」とする石川調査官の指摘は正当であろうと解される。

そして、最高裁判所は、本判決で、「信義則の適用を考えるべき」特別の事情について、「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なものであるといわなければならない。」と判示する。

これは、石川調査官の指摘するように、「本判決が掲げている事項は、右特別の事情が存するというために必要な判断事項として考慮されなければならないものとされ、これが、信義則の法理の適用の十分条件とされたものではない。したがって、判示の諸点が充足されるだけで直ちに右法理の適用が認められるものと解されてはならない。」であろう。

本判決が注意深く判示しているように、判文に挙げられている、①税務官庁の公的見解の表示、②表示に対する信頼、③その信頼に基づく納税者の行動、④納税者の経済的不利益、⑤納税者の帰責事由の不存在、という事項は、不可欠の考慮要素とされているにとどまる。これらは、必要条件ではあっても、決して十分条件ではないことが明らかである。

最高裁判所は、信義則の適用があり得ること自体は肯定したが、その適用の条件については、極めて慎重な態度をとったわけである。それは、納税者間の公平、平等の要請との調整についても十分な配慮をした結果の判断であるといつて良いであろう。

なお、本判決では、上記①の公的見解の表示が存在しないとされたために、特別意味を持つことにはならなかったが、本件の納税者であるXは、以前税務署に勤務していた経歴を持つ者であるため、上記⑤の納税者側の帰責事由の有無が判断される場面においては、この経歴は意味を持つことがあり得るであろう。

昭和62年判決以降においても、信義則の適用の可否とその要件について争われた事例はいくつかあるが、そのいずれにも、納税者の信頼の対象となる公的見解の表示がないことを前提として、昭和62年判決の一般論を引用しつつ、信義則の適用を否定している。

それは、昭和62年判決以降の判決はすべて、昭和62年判決の判示した判断基準に基づいて判断しており、いずれもその事案が、特段の事情が認められるかが問題とされ、公的見解の表示があるか否かを検討した上で、その事例について、信義則の適用を否定している。これは、最高裁判所が、昭和62年判決にて、信義則の適用の要件について慎重な態度を示したところに沿った対応がなされているといつてよいであろう。

以上の検討で明らかのように、租税法律関係における信義則の適用の問題は、相手方納税者の信頼の保護と、納税者間の平等、公平の要請との調整をいかにするかということにある。この点、金子教授の、「租税法律関係における、信義則の適用の可否は、租税法律主義の一つの側面である合法性の原則を貫くか、それともいまいつの側面である法的安定性、つまり、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

対立の問題がある。そして、この二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「特段の事情」がある場合には個別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。」(金子宏・租税法第二版126頁)という指摘は極めて注目される。

昭和62年判決で示された租税法律関係における信義則の適用の基準については、今後も、その基準の具体的適用を巡って、裁判例が集積されていくことと思われる。今回の論文を契機として、注意深く判例を見守っていきたいと思う。

