

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—

品川芳宣

(税務大学  
租税理論研究室助教授)

目次

はじめに	三
一、信義則の適用と租税法律主義	四
二、信義則の適用要件	一一
1 判例の動向	一一
2 学説の動向	一五
3 適用要件とその検討	一七
三、具体的行政作用における信義則の適用	二六
1 通達（公開）	二六
2 納税者に対する個別通知（申告是認通知）	二八
3 税務職員による申告指導	三〇
むすび	三〇

## はじめに

何人も、社会共同生活の中においては、その一員として信義に合し誠実を旨として行動することを要請される。この倫理的規範を法律において尊重し、法律関係もこれに準拠すべきことを要求するのが、ドイツ法的に言えば信義誠実の原則あるいは信義則 (Treu und Glauben) であり、英米法的に言えば禁反言の原則 (estoppel) であるが、以下本稿においてこれを「信義則」ということとする。

信義則は、公序良俗の観念とともに、法と道徳との調和を図るための重要な観念とされ、もともと私法の分野で私法上の法律関係を律する (沿革的には債務の誠実な履行を旨とした) 基本的な法理の一つとして発展してきたものである。<sup>(注1)</sup>

本稿においては、この原則が、私法の分野においてよりも法律適合性、強行性、公益性等が一層強く要請される行政上の法律関係、とりわけその傾向が著しい租税法律関係の中でどのように適用されるものかについて、その問題点を探ることとしたい。

なお、税法における信義則は税務官庁及び納税者の双方に適用されるべきものであるが、本稿においては特に税務官庁側に適用される場合について検討を試みたい。

(注1) 民法第一条第二項に定める「権利ノ行使及ヒ義務ノ履行ハ信義ニ從ヒ誠実ニ之ヲ為スコトヲ要ス」の規定は、従前から、判例学説によって、裁判の具体的妥当性を実現すべき私法上の原理として認められていたところ、ほぼ理論的にも確立されたという

ことで、昭和二年の民法改正の啓明文化された。

## 一、信義則の適用と租税法律主義

信義則が今や単なる私法上の原理にあるにとどまらず、すべての法律関係を支配する一般法原理とされ、行政法上にも適用されるべきであるということは、わが国においても既に通説となつてきている。<sup>(注2)</sup>この場合、信義則の適用が行政法上においても妥当とする理論的根拠としては、信義則の規定はたまたま民法典に規定されているが、この原則は何も純私法的なものではなく、私法公法共通の法の一般原理として解されるものであるから、この原則は行政法上にも直接適用されるとする説が有力である。<sup>(注3)</sup>例えば、田中二郎氏の、「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くないし、法律技術的な一種の約束として他の法の分野にも通すべき一般原則を規定したとみるべきものも少なくない。例えば、民法第一条に……「權利ノ行使及ヒ義務ノ履行ハ信義ニ從ヒ誠実ニ之ヲ為スコトヲ要ス」……とあるなどは、直接には私法関係を對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>(注4)</sup>」という見解は、その代表的なものである。

以上のように信義則が法の一般原理として行政法上においても適用しうるとする論拠は、行政法の一分野である税法上においても適用しうるとする論拠にもなり得ようが、税法において信義則の適用を認めた裁判例として注目されている東京地裁昭和四〇年五月二六日判決、昭和三八年(行)第四四号(都税務事務所長が、財団法人の直接教育の用に供

する固定資産について、固定資産税は非課税であると通知してから八年を経た後、五か年分を遡及して課税処分した件につき、信義則の適用が争われた事例<sup>(注5)</sup>では、税法における信義則の適用について次のように判示している。

「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……であつて、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。……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、適正円滑に租税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ら責めら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つて、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<sup>(注6)</sup>。」

確かに、租税行政の一つの柱として「信頼される租税行政」が不可欠であつてみれば、税務官庁と納税者との信頼関係を維持するためには右判決のいう趣旨については肯定すべきであらうし、法の一般原理として信義則が認められている以上、税法においても信義則の適用がありうるとするのが理論の帰結でもあらう。

しかしながら、税法においては、行政法の中でも一段と厳格な法律適合性が要請されることから、その適用についてはなお多くの論議があり、特に租税法律主義の原則と抵触するという見地から多くの問題が提起されている。そこ

で、この租税法律主義との關係について更に掘り下げて検討を加えてみたい。

この問題に関するわが国の学説、判例の動向を見るに、租税法律主義との關係において、税法における信義則の適用を否定する見解もあるが、租税法律主義があつても税法において信義則の適用を認めうるとする見解が大部分である。例<sup>(注7)</sup>えば田中二郎氏は、「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>(注8)</sup>と述べ、信義則が法に内在する一種の条理(法の一般原理)として存在する以上、租税法律主義の原則を建前とする税法においてもこれを排斥すべき根拠はないことを指摘している。また、原竜之助氏も、「納税者に対し、これ(行政庁の助言、指導など―筆者注)に基づいて課税又は非課税が行なわれるという一種の予測又は信頼を与えているような場合、しかもその信頼にもとづいて行動した納税者の利益が保護に値するものと考えられるときには、租税法律主義の原則の修正を考え、納税者の信頼保護を優先せしむべきであろう。」<sup>(注9)</sup>と述べ、事情によっては信義則の優先適用により租税法律主義の原則の修正がありうることを指摘している。更に、前記東京地裁判決においても、「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要素の一つとなつても、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、租税法律主義の原則が信義則の適用要件やその範囲を決定する要素の一つになりうるとしても、信義則の適用そのものを拒む理由にはなり得ないとしている。

以上のように、租税法律主義の原則に標ぼうされるところの、税法における法律適合性の厳格さも、法の一般原理としての信義則の適用を認めないとする理由にはならないと考えるは、今や、学説においては一般化した傾向にあり、判例においても、その具体的事案においては信義則の適用を認めない場合でも、一般論としては、その適用もありうることを認める傾向にある。<sup>(注12)</sup>

しかしながら、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放棄したり、免除したりすることも許されないと解さなければならぬ。そして、このことが租税法律主義の原則が意図する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、原氏が指摘する「信頼にもとづいて行動した納税者の利益が保護に値するものと考えられるとき」とか、前記東京地裁判決が指摘する「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」というような事例は、租税法律主義の原則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らう。すなわち、税務官庁側に信義則が適用され納税者が救済されるにあたっては、公平原則等の租税負担の原理からみて当該納税者が特別に課税を免れることにより

他の納税者との間に不当な不公平が生ずることがないか否か、あるいはまた、公平原則等に反する結果となることをあえて看過してまで当該納税者を保護しなければならない必要が租税正義の觀念から生ずるか否か等の諸問題を慎重に吟味し、国民全体と当該納税者との相対立する利益を慎重に比較衡量せねばならないといえるわけである。<sup>(注13)</sup>

以上のような見地において、前記東京地裁判決の上訴審である東京高裁昭和四一年六月六日判決が、事情いかんによつては信義則の適用により納税者の救済が考慮されねばならぬ場合もありうるとしながらも、本件についてはその適用要件の充足を厳格に<sup>(注14)</sup>解し、「本件の場合、被控訴人の全立証によるも、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、当然無効と解すべき理由をみいだすことができない。」<sup>(注15)</sup>と判示していることも、租税法主義の原則が意図している社会的利益と当該納税者の被った個人的利益との権衡を考慮することにおいては、正当な考え方であるともいえよう。<sup>(注16)</sup>

(注二) 林信雄「法律における信義誠実の原則」四八頁、常盤敏太「法律における信義誠実の原則」六四頁、原竜之助「租税法における信義誠実の原則」税務大学校論叢二号一頁等参照

(注三) 田中二郎「行政法総論」二三〇頁、前掲「法律における信義誠実の原則」六七頁、前掲「租税法における信義誠実の原則」

二二頁、中川一郎「税法における信義誠実の原則」シュタイエル一〇〇号一五二頁等参照

(注四) 前掲「行政法総論」二三〇～二三一頁

(注五) 本判決の事案の概要は、次のとおりである。

X(原告)は、民法上の財団法人(昭和二三年設立)であり、その設置する各種学校において土地及び建物を教育の用に供していたが、昭和二五年七月三一日施行の地方税法第三四八条第二項第八号(現行同条九号)においては、私立学校法による準学校法人の場合と異なり、民法による財団法人が直接教育の用に供する固定資産については固定資産税を非課税とはしていなかった。ところが、Xは財団法人のままでも学校教育に直接供する固定資産は非課税であるものと誤解しており、また、Z税務事務

所長においてもXの設立以来本件土地及び建物については固定資産税を課税していなかったばかりか、昭和二七年暮頃同稅務事務所係員がXを來訪し、本件土地及び建物を調査した上、Xに対し固定資産税非課税申告書の提出を求めたので、Xはこれを提出した。これについて、同稅務事務所において、更に調査した上、昭和二八年九月一七日付で、同稅務事務所長名義の文書により、「本件土地及び建物は、地方稅法第三四八条第二項第九号に該当するものと認められるので、昭和二八年以降の固定資産税につき非課税の取扱いをするに決定したから通知する」旨の通知書を發した。そこで、Xは右の誤解を深め、将来とも課税されることはないものと信じて学校の經營を續けていたところ、昭和三六年にいたり、Zは、突如、昭和三二年度に遡って五ヶ年分の固定資産税をXに賦課した。Xがこれを納付しなかつたので、都知事Y（被告）は、徴收のため差押処分を行ったところ、Xはこの処分の取消をもとめて出訴した。

〔注六〕 「行政事件裁判例集」（以下「行裁例集」という）一六卷六号一〇四一〜一〇四二頁

〔注七〕 下村芳夫「租稅法律主義をめぐる諸問題」稅務大学校論叢六号四三頁等參照

〔注八〕 前掲「租稅法」一一九頁

〔注九〕 〃「租稅法における信義誠実の原則」一六一〜一七頁

〔注一〇〕 行裁例集一六卷六号一〇四三頁

〔注一一〕 例え、中川二郎氏は、「租稅法律關係は、契約によつてではなく、法律の規定によつて課稅權者たる國または地方団体と、國民または市民との間に成立するものである。これら相互間は、法律關係の成立以前から相互信賴關係に立っているのである。ことにわが國のごとき國民主權の國においては、憲法前文に明示されているごとく、「國政は、國民の嚴肅な信託によるものであつて、その權威は國民に由來し、その權力は國民の代表者がこれを行使し、その福利は國民がこれを享受する」のである。

國會は、國權の最高機關であり（憲法§四一）、行政權は内閣に属するが、その行使については、國會に対して内閣は連帶責任を負う（憲法§六五、六六Ⅲ）。國民、國會、行政權がこのような憲法構造關係にあることは、私法關係よりも優れて、租稅法律關係においては、納稅者たる國民と課稅權を行使する稅務官庁とは、当初から相互信賴關係の上に立脚しているものと考えなければならぬ。相互信賴關係の上に立っている当事者は、互いに相手方に対してその信賴關係を破壞するような背信行為をなし、もつて相手方に經濟的な不利益を与えることが許されないことも明らかである。従つて、稅法は、当事者の信賴を裏切らな

いように適用されなければならないという要請が出てくるのであり、この要請は法規範の形成力を有している。」(同氏編「税法学体系総論」一四一頁)とし、税法において信義則を適用する法的根拠としては、「憲法一四一条一項の規定する法平等の原則の税法における顕現である租税平等主義、しかも形式的租税平等主義に法的根拠を求めるべきではないかと考える。……形式的租税平等主義は、同一納税義務者に対する課税処分における税法の適用並びに要件事実の認定について、時間的に前になされた処分を基準として後になされる処分がこれに矛盾しないことを要請している。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く、仮に前の処分が誤っていても、後の処分は前の処分に従うことを要請する。もちろん前の処分が誤っている場合には、将来の処分については、事前に納税義務者に知らせて正しい処分をなし得ることは、実質的租税平等主義の要請するところであるが、それ以前においては、前の処分の拘束を受けるのである。これは信義誠実の原則に通ずるものである。すなわち、形式的租税平等主義の一顕現を税法における信義誠実の原則であると考えるから、憲法一四一条一項に法的根拠を置くものと解するのである。」(前掲書一四三頁)としている。また、同氏は、この問題に關しては「税法学体系(1)総論」一五五～一五七頁参照、日本税法学会編「西ドイツBFH判例集(1)」、「税法の解釈及び適用」二三一頁、「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」シュトイエル四四号五頁、「税法における信義誠実の原則の法的根拠」『福岡大学三五周年記念論文集』所収、一〇七頁、前掲「税法における信義誠実の原則」、「BFHの信義誠実論」信義誠実論の発展段階におけるテーゼの時代―』『杉村章三郎先生古稀祝賀 税法学論文集』所収、三七一頁等の多くの文献の中でも氏の見解を表明している。

なお、本稿本文において紹介した諸氏の見解のほか、新井隆一編「租税法講義」一五頁、北野弘久「現代税法の構造」二九四頁、松沢智「税務争訟の基礎知識」一四頁及び六九頁、清水敬次「税法」五八頁、塩野宏「行政指導」『行政法講座』第六巻所収、二六～二七頁)等を参照

(注二) 前記の東京地裁判決のほか、当該判決の上訴審である東京高裁昭和四一年六月六日判決、昭和四〇年(行)第二八号では、結果的には本事実についての信義則の適用を否定したが、「法の解釈、適用の誤りに基づ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

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……」(行裁例集一七卷六号六一二頁)と、実情いかんによっては信義則の適用がありうることを判示しており、名古屋地裁昭和四八年二月七日判決、昭和四七年(行ワ)第二一一号では、後述するように、税務職員の見解や指導を善意で信頼して行爲した納税者の利益は、これを保護すべき特別の事情がある場合には信義則の適用は拒否すべきではなく、その事情の有無は具体的事案に則し、租税法主義、租税負担の公平の諸原則との比較衡量のうえで決すべきであるとしている等、信義則の適用が争われた多くの判例の中で一般論としては税法においても信義則の適用がありうることを示唆されている。

(注一三) 前掲「租務争訟の基礎知識」一七六頁、(注一二)の名古屋地裁判決等を参照

(注一四) 同判決は本件の適用要件の充足を次のように判示している。

「この通知(非課税通知(筆者注))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、本件土地建物が地方税法三四八条二項九号所定の非課税の固定資産に該当すると認められるという所長の見解、ないし、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ふ部内の方針を、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。また、被控訴人としても、右通知があつ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つたとか、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つたと誤信したとかいふのでない。まして、右通知による誤解、誤信のゆゑに被控訴人が特段の行動をしたというのでもない。……被控訴人は従前より本件土地建物は非課税と誤解しており、それゆゑに私立学校法附則六項による組織変更もしなかつたのであつて、ただ、右通知により、被控訴人はその誤解を深め、安心して従来どおりの学校経営を続けたというにすぎない。……かような誤解に基く違法な取扱いは少しでも早く是正されるべきであつて、千代田所長が昭和三六年になつてこれに気づき、法の命ずるところに従い、法の許容する範囲内で昭和三二年度まで遡つ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ふことはできないものといわねばならない。」(行裁例集一七卷六号六一一～六一二頁)

(注一五) 行裁例集一七卷六号六一二頁

(注一六) 田中二郎氏は、租税法主義の原則との兼合い等からいって、本件については、終局的にはその立証がないことを理由に、課税処分を当然無効と解すべきではない旨判示していることも恐らく正当な考え方であらうと述べている(前掲「租税法」一一一

もっとも、同判決に対して須貝修一氏は、当該非課税通知は課税最高責任者の文書による正式の通知であり、通達同様訓令の効果はあるはずであるから、何らの法的効果も生じないとはいえず、納税者の誤信が当該通知だけによるものでなくとも、当該通知が誤信に加功したことは認めなければならないのであり、これにより信賴の要件はみたされる等の理由により、全面的に反対の意を表明しており（シュトイエル五七号一頁参照、中川一郎氏も同判決に対しては、須貝氏の見解に全面的に賛意を表している（前掲「税法における信義誠実の原則」一六〇頁参照）。これらの反論は、帰するところ信義則の適用要件を個別事案に応じ具体的にどのように理解すべきに依存しており、更に検討を要する問題ではある。

## 二、信義則の適用要件

以上の議論を通して、税法においても信義則の適用がありうることを一般論としては理解できるのであるが、具体的に税務官庁に対し信義則が適用される要件、すなわち信義則の適用により納税者が救済される要件について以下詳細に検討を加えることとしたい。もっとも税法における信義則の適用は比較的歴史が浅いことでもあり、その一般的な適用要件については必ずしも統一され、確立された考え方があるわけではないが、まず現段階における判例、学説の動向を概観し、それをもとに検討を加えることとしたい。

### 1 判例の動向

まず前述の東京地裁昭和四〇年五月二六日判決では、その適用要件は厳格な法律の遵守が要請されている税法の分野においては慎重に判断されることを要するとし、次のように述べている。

「この原則の適用の要件の問題としては、とくに、行政庁の誤った言動をするに至ったことにつき相手方国民の側に責めらるべき事情があったかどうか、行政庁のその行動がいかなる手続、方式で相手方に表明されたか（一般的のものか特定の個人に対する具体的なものか、口頭によるものか書面によるものか、その行動を決定するに至った手続等）、相手方がそれを信頼することが無理でないかと認められるような事情にあったかどうか、その信頼を裏切られることによつて相手方の被る不利益の程度等の諸点が、右原則の適用の範囲の問題としては、とくに、相手方の信頼利益が将来に向つても保護されるべきかどうかの点が吟味されなければならない。」<sup>(並立)</sup>

よつて、本判示から、信義則の適用要件としては、①税務官庁の何らかの言動があったこと（その言動の方法等の吟味も要する）、②その言動に際し、納税者側に責めらるべき理由がないこと、③納税者がその言動を信頼するに無理からぬ事由があること、④納税者がその信頼で裏切られることにより被る不利益の程度が大きなものであること、が挙げられるが、②と③については、後述するように、納税者側の責任事由として一つの要件にまとめることが可能である。

また、当該判決の上訴審である東京高裁昭和四一年六月六日判決では、信義則の適用問題に関し次のように述べている。

「被控訴人主張の禁反言の法理とは、いわゆる表示による禁反言をいうものと解されるが、その趣旨は、自己の言動（表示）により他人をしてある事実を誤信せしめた者は、その誤信に基き、その事実を前提として行動（地位、利害関係を変更）した他人に対し、それと矛盾した事実を主張することを禁せられる、とするにあるものと考えられる。そして、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ずる場合には、その適用を阻却されると解されている。<sup>(注18)</sup>」  
すなわち、本判示は、単なる意見若しくは意向の表示は、信義則の適用要件としての税務官庁の表示行為には該当しないとし、適用要件の一つとして、信義則の適用を認める結果違法となる場合にはその適用は阻却されること、を挙げている。しかし、この要件は、後述するように納税者にとって苛酷なものであり、信義則適用の一つの要件として認めることには疑問である。

更に、同判決は、当該事案に関し、「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。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ものではない。」<sup>(注19)</sup>と判示し、当該事案について信義則の適用を否定しているところから、その適用要件としては、①納税者は税務官庁の表示行為によりはじめて誤信するに至ったこと、しかも、②納税者はその誤信に基づき特段の行動に及んだこと、も必要であると解されている。<sup>(注20)</sup>

次に、前述の東京地裁判決と並んで税務官庁に対して信義則の適用を認めた裁判例として注目されている山形地裁昭和四六年六月一四日判決、昭和四二年(行ウ)第四号(山形市長が、原告の製造する金属マンガン<sup>(注21)</sup>を電気ガス税の非課税物件として一五年間黙認していた後、地方税法の改正により金属マンガンについては本来課税がなされるべきであったことを知り、遡及して課税したことに對し、信義則の適用が争われた事例<sup>(注22)</sup>)では、信義則の適用要件に関して次のように判示している。

仮に金属マンガンを、電気ガス税の非課税物品である合金鉄に含まれないとしても、昭和四〇年法律第三五号による地方税法改正前は自治省の指導等により金属マンガンを合金鉄に該当するものとし、約一五年間金属マンガンを非課税とした山形市の措置は合金鉄は金属マンガンを含むとする一種の法的状態に類する事実状態を作出したものであり、これにより原告に対し同旨の内容の信頼を付与したものであると言ふべきである。従つて、本件賦課は、右の事実状態と信頼を破壊し、長年培われた平地に波乱を生ぜしめるもので著しく原告の利益を損うものであるから、その決定は、合理的理由に基づき、かつ、慎重になさなければならず、これを欠く場合は信義則上違法であると解さなければならぬ。

この判示が、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も、信義則適用の信頼の付与に該当するものと解しているところから、本判決は、税務官庁による課税権不行使等の不作爲も、税務官庁の一種の表示行為に該当するとして信義則の適用対象になりうると解したものと思われる。また、かかる事実状態の修正にあたっては、合理的理由に基づき、かつ、慎重になさなければならないとしていることは、税務官庁の誤った表示行為の修正のあり方を示唆しているものと解される。<sup>(注23)</sup>

## 2 学説の動向

信義則が税法においても適用されるということとは、多くの学識者によつて認められるに至っているが、その具体的な適用要件についてその見解を表明している識者は少なく、その問題は、判例の積み重ね、学説の検討等により将来解決されるべき問題としてとらえられている。このような現状のもとで、中川一郎氏は、主として西ドイツの連邦財政裁判所の判例等を取りまとめ、信義則が具体的に税務官庁に適用されるがためには次の諸要件の全部が充足されることを

要するとして<sup>(註24)</sup>いる(以下同氏の掲げる要件を原文のまま列挙する)。

- (1) 納税義務者の信頼の対象となるような税務官庁の言動を必要とする。
- (2) 税務官庁の言動を納税義務者が信頼し、しかも信頼することについて納税義務者を責めるべき事由がないことを要する。

- (3) 納税義務者が税務官庁の言動を信頼し、その信頼を基礎として、なんらかの税務上の処理をしたことを要する。
- (4) 税務官庁が自己の言動に反するような税務行政処分をしたことを要する。
- (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ぬ。
- (6) 納税義務者に、税務官庁の言動に関連して、背信行為のないことを要する。
- (7) 税務官庁の税務行政処分は適法処分であることを要する。

以上の各要件のうち、(2)と(6)については、既に述べたように、納税者側の責任事由として一つの要件にまとめることも可能であろう。また、(7)の要件については、信義則の適用を争う上において当然のことであるから、あえて一つの要件として挙げる必要もないであろう。けだし、税務官庁の行政処分が違法である場合には、納税者は、何も信義則の適用を争う必要はなく、その処分の違法性を争えば足りるからである。

また、山田二郎氏は、その適用要件を主として税務官庁側の行為に着目して次のように述べている。

「その具体的な適用で主に問題となるのは、税務官庁側の行為についてであるが(税務官庁の行為とみられる職務権限を有する税務職員による行為についてであるが)、税務官庁の口頭あるいは電話による教示、回答、通知は、その内容が確定的なものでなくまた明確でないので、それに違反する行為をただちに違法と評価する拘束力を認めることはでき

ないが、通達や書面によるある特定の事項についての教示、回答、通知等は、それによって法律効果の生ずるものであるか否かを問わず（法律行為、準法律行為であるか否かを問わず）、事実の表示たるか意見の表示たるかを問わず、また、その行為の適否を問わず、税務官庁がこれと相反する行為をすれば、これを信頼して経済効果を判断し取引行為を行なった納税義務者に対し後になってこの信頼を裏切ることになるので、この裏切行為は原則として信義誠実の原則に違反するものであり、違法と解すべきである。<sup>(註25)</sup>」

同氏が、信義則の適用の対象となる税務官庁の表示行為を確定的な、かつ、明確なものに限定していることは同意できる。しかし、税務官庁の確定的、かつ明確な行為があった後、その行為に反する行為をしただけで、「この裏切行為は原則として信義誠実の原則に違反するものであり、違法と解すべきである。」とする見解には、後述するように、他の要件も併せて吟味する必要があるので、肯定しがたい。

### 3 適用要件とその検討

#### (1) 適用要件

以上税務官庁に対する信義則の適用要件に関する判例、学説の動向を概観し、個別に若干の問題点を指摘してきたが、引き続き、税務官庁に対して信義則が適用される場合には、一体どのような要件が必要であるのかを、更に原点にもどって検討することとした。

問題点を整理するために、税務官庁に対し納税者側から信義則の適用が主張される場合としてどのような事例があるかを具体的に想定してみよう。

例えば、納税者Aが、自己の所有する土地について、租税特別措置法第三一条に定める長期譲渡所得の課税の特例の

適用を受けられる場合には譲渡しようと考え、当該土地の譲渡に関する事実関係を記載した上、Aの住所を所轄するB税務署長に対し照会したところ、Bより適用がある旨回答を得たので、その土地を譲渡し、同条に定めるところに従い確定申告書を提出の上、納税を済ませた。更にAは譲渡代金からその税額を控除した残額を他の土地の取得代金に充当したとする。その後、Bにおいて、Aの譲渡に関する事実関係を再確認したところ、Aの譲渡は、同法第三二条に定める短期譲渡所得に該当することが判明したので、同条に定める税額に基づいて、Aに対して更正処分をしたとする。この場合、Aは、短期譲渡と長期譲渡との税率の差に対応する税額の納付を余儀なくされるほか、短期譲渡に該当するならば引続き所有していたはずの土地を手放してしまい、譲渡代金についても金額を別の土地の取得にあてているので、一時的には納税にも窮することとなる。

右の事例において、仮に税務官庁に対して信義則の適用が争われ、その適用があると判断されるには、どのようなことが問題点として検討されるべきであろうか。

まず、信義則の趣旨が、前述の東京高裁のいうように、自己の表示行為により他人をしてある事実を誤信せしめた者は、その誤信に基づいて行動（地位や利害関係を変更）した他人に対し、その表示行為と相反する事実を主張できない、ということにあるとする観点から、具体的に税務官庁に対し信義則を適用する場合には、①税務官庁が納税者を誤信せしめるような表示行為をしたかどうか、②納税者がそれを信頼した上でどのような行為をしたか、③税務官庁が当初の表示行為と相反する事実を主張したかどうか、を吟味する必要がある。前述の例によれば、①に該当すると考えられるものが、長期譲渡所得に該当するというBの通知であり、②に該当すると考えられるものが、Aの土地の売却行為、長期譲渡所得としての申告行為、更には土地の再取得行為であり、③に該当すると考えられるものが、Bの更正処

分である。

ところで、次に考慮しなければならないことは、前述の東京地裁判決が「行政庁の誤った言動をするに至ったことにつき相手方国民の側に責めらるべき事情があったかどうか」「相手方がそれを信頼することが無理でないと認められるような事情にあったかどうか」という問題を指摘していること等に関連して、そもそも税法における信義則の適用が税務官庁と納税者との信頼関係の維持にあることからいって、納税者にも、税務官庁の表示行為を信頼する過程において不注意がなかったことを要する等、相当の責務が課せられているものと解される（そのことが信義則の趣旨の一端でも<sup>(注26)</sup>あろう）から、その吟味を要するところである。すなわち、④納税者側にも税務官庁の表示行為を信頼することにおいて責められる事由がないかどうか、前述の例によれば、例えば、Aの照会は、当該事実関係を十分に開示していたかどうか等を吟味する必要があるであろう。そして最後に考慮しなければならないことは、前述の東京地裁判決が「その信頼を裏切られることよって相手方の被る不利益の程度」という問題を指摘していること等に関連して信義則の適用が租税法律主義の原則を修正することもありうることから特に厳格な吟味を要するところの、⑤納税者の被った不利益がどの程度のものであったかということである。前述の例によれば、Aが納付することを余儀なくされた税額（本税及び附帯税）、納税の資金繰りが一時的に窮することが、一応、この場合吟味される対象とならう。

税務官庁に対して信義則が適用される場合には、以上の五つの要素がそれぞれ吟味された上で、その適用の有無が判断されるべきであろうから、それぞれの要素が、適用要件であると同時に、<sup>(注27)</sup>税務官庁に対して信義則が適用される場合には、以上の五つの適用要件がすべて充足されることを要すると解される。

ところで、かかる適用要件に関しては、既に紹介した判例や学説からも分かるように、その内容が異なることはもち

ろん、その用語の使い方もまちまちである。そこで、以上の五つの要件の用語等を整理統一する必要があるが、まず、それぞれの要件を税務官庁と納税者との接触の時間的な順序に従って整理すれば次のようになる。なお、これらの用語の意味、内容等については、追って説明を加える。

- 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 納税者がある表示を信頼し、その信頼過程において責めらるべき事由を有しないこと
  - ③ 納税者がその信頼に基づき何らかの行為をしたこと
  - ④ 税務官庁が当初の信頼の対象となる公的見解の表示に反する行政処分をしたこと
  - ⑤ 納税者がある行政処分により救済に値する経済的不利益を被ったこと
- (2) 適用要件の充足問題に関する検討

右の五つの適用要件は、既に述べてきたように租税法律主義の原則との関連において厳格に吟味することを要するわけであるが、次に、これらの要件が充足される場合の問題点等について、個別に検討を加えることとする。

- 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

税務官庁は、税務行政を執行するに際し、納税者に対し、法律上の行政作用のほか、申告の指導や情報の提供等、多くの事実上の行政作用も行っているわけであり、その方法や内容も、公文書でなされるもの、電話、伝言でなされるもの、あるいはとりあえず職員の個人的見解を表示して参考に供するもの等、さまざまな形態がありうる。問題は、これらの行政作用のうち、何が「信頼の対象となる公的見解の表示」に該当するかである。

税務官庁の納税者に対する各行政作用のうち、具体的にどの行政作用がこの要件を充足すべき税務官庁の表示行為に

該当するかについては、既に述べてきたように、学説、判例とも確立されているとはいい難い現状にある。<sup>(注82)</sup>

何がこの要件を充足するかに関連して、中川一郎氏は、同氏の掲げる「納税義務者の信頼の対象となる税務官庁の言動を必要とする。」という要件の中で、「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限なき税務職員の言動は、他の要件を充足しないから、信頼の対象にはならない。」<sup>(注29)</sup>と述べ、税務官庁の行政作用の大部分は同氏のいう要件を充足している。確かに納税者の立場においては、税務官庁側からのあらゆる情報は信頼に値するものとして評価するであろうし、税務官庁と納税者との信頼関係を維持するうえには、そのような納税者の立場は十分に考慮されるべきである。だからこそ、後述するように、税務職員の誤指導があった場合等には、税法上の宥恕規定によりその実情に応じて過少申告加算税等の附帯税の免除もありうることとされている。

しかしながら、税務官庁に対し信義則を適用し、本来適法であるはずの行政処分を取消すことは、租税法主義の修正を意味することになるから、右の附帯税の免除も信義則の適用も、ともに税務官庁と納税者との信頼関係を維持することを意図しているとしても、信義則の適用の場合には、法律上の根拠があつてする附帯税の免除の場合以上に一層慎重な配慮を必要としよう。思うに、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（現行の税法体系においては、除斥期間内であればいつでも租税関係の変更はありうる。）でも、例えば実地調査の結果等に関し、いわば経過報告的に情報提供が行われるものがある。また、税務相談等における担当者の助言や指導等においても、その取扱いに関し税務官庁の正式な見解が確立していない場合等

には、とりあえずはその担当者の個人的見解が参考意見として供されることもある（もつとも、このようなときには、通常、その担当者の私的見解である旨の留保がなされようが）。そして、このように租税関係の確定してい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。<sup>(注30)</sup> 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、税務官庁側からの大部分の情報信義則適用の対象になりうる（もちろん他の要件を充足することを条件として）とする中川氏の見解は、直ちに肯定するわけにはいかないであろう。

以上の検討から、要するに具体的にはどのような行政作用が信義則の適用要件たる公的見解の表示に該当するかは、税務官庁側における情報提供等の実態をふまえた上で、本来法の要求するところに従って行使されるべき課税権を与えて制肘するだけの力をもった表示行為として、一体どのような態様のものを認識するかという問題にかかわってくるわけであるが、その代表的なものとしては、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。また、その行政の執行に直接従事している当該職員の見解の表示行為についても、責任ある者から特に付託されていない限り、ここにいう公的見解の表示とはいい難いであろう。反面、その表示行為が税務官庁の責任ある者からなされた公的なものであっても、その表示行為の性格からいって、ここで問題にしている公的見解の表示には該当しない場合がある。例えば、更正処分や申告是認通知等は、それ以降課税処分がないことまでも意

味するものではないから、それらの通知があったとしても、原則としてこの第一の要件を充足するものではない。

次に山形地裁昭和四六年六月一四日の判決が指摘する「税務官庁による一種の法的状態に類する事実状態を作出」のような一種の税務官庁の不作為が、税務官庁の公的見解の表示に該当するかどうかであるが、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。ただし、特に現状のように、納税者の急増に対比し、税務職員の人数は固定していることから、いわゆる実地調査は極度に低下しており、申告書上に明確にされていない限り、納税者の税務処理が長年看過されることは往々にしてありうることであり、そのことをもって公的見解の表示とみなすのは余りに税務行政の実態にそぐわないことになるからである。従って、納税者の誤信に税務官庁が積極的に加担していることの事実がない限り、「税務官庁による一種の法的状態に類する事実状態の作出」が、公的見解の表示に該当することにはなり得ないであろう。

なお、税務官庁の公的見解の表示は絶対に文書によって伝達されなければならないということもないであろうが、その表示が電話や口頭等で行われている場合には、その立証は極めて困難であり、その拘束力は弱いものとなる<sup>(注3)</sup>。

② 納税者がその表示を信頼し、その信頼過程において責めらるべき事由を有しないこと

税法における信義則の適用が、税務官庁と納税者との信頼関係の維持にあるところから、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ことは当然のことである。税務官庁に対し信義則の適用が争われるときには、納税者側の期待されるこの行動は、具体的には、納税者が税務官庁の表示を信頼する際の注意義務、あるいは税務官庁に対する照会の際の十分な事実関係の開示の責務等としてあらわれる。以上の趣旨からいって、税務官庁側の表示が誤りであることを知りながら、その表示を奇貨として誤った申告をするようないわゆる悪意の納税者を信義則の適用により保護する

必要のないことは言うまでもないことであるが、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が生じ、この第二の要件は充足しないものと解される。

すなわち、申告納税制度の下における申告納税は、納税者が自己の判断とその責任において行ういわゆる私人の公法行為であるから、<sup>(注32)</sup> 仮に、その申告の過程等において、税務官庁側が誤った情報を提供し、あるいは税務職員が誤った指導、助言等を行ったとしても、信義則の適用を援用する場合には、納税者側にもその情報等を吟味する注意義務があるものと解される。例えば、納税相談や調査の際に担当官の個人的見解による指導や助言等があったとしても、それのみを信頼することは正当な信頼であるとはいえないということ、<sup>(注33)</sup> 学説・判例の認めるところであり、信義則適用の厳格性からいって妥当な見解であると解されよう。また、明白に税法に反するような優遇的取扱いがたまたま何らかの事情でなされるようなことがあっても、特段の理由がなければ、それをそのまま信頼することが正当であるとは認められないであろう。<sup>(注34)</sup> 従って、このような場合に信義則適用の援用を望むときには納税者としてもそれらの表示行為が税務官庁として責任あるものかどうかの確認をする配慮が必要とされよう。

また、納税者の照会等に対する税務官庁の回答、通知等は、納税者の当該事案に関する事実関係の十分な開示があつて初めて正当になしうるものであるから、納税者がその照会等に関し、自己に有利な回答を導き出すため事実を歪曲したり、あるいは、そこまでの意図は有しなくともその事実関係の開示が十分でないときには、納税者側に責任が生じ、この第二の要件を充足しえないものと解する。<sup>(注35)</sup> 更に、税務官庁の法令に関する統一解釈が通達され、一般に公開された場

合においても、その通達の解釈に疑義がある場合には、納税者側にもその通達の趣旨等を確認する責務はあろうから、納税者がそれを一方的に自己に有利に解釈して、その通達を事由として信義則の適用を主張することは認められないであらう。

③ 納税者がその信頼に基づき何らかの行為をしたこと

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。

通常、納税者が税務官庁の公的見解の表示を信頼して何らかの行為をする場合とは、その公的見解の表示に従ってその旨の申告をする、あるいは非課税であることを知らされて申告を思いとどまる等の申告関係の行為に限らず、その信頼に基づいて経済上の取引を行うことが予測されるわけであり、そのすべての行為が一応この要件の対象とならう。例えば、ある年中に土地を譲渡すれば譲渡所得税が特に軽減されることを知らされて、本来であればあまり売り急ぐ必要のなかった土地を処分したとか、ある商品について物品税が非課税で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、あるいは、遺贈を受けた資産に相続税が課税されないことを知らされて、その全額を公的機関に寄付したとかいうようなことが想定されよう。そして、後述する納税者が被った不利益との関連においては、申告関係の行為よりも、このような税務官庁の公的見解の表示を信頼したことに直接結びついた経済取引の方が一層重要視される場合が多く、前述の東京高裁昭和四一年六月六日判決のいう納税者の「(注<sup>36</sup>)特段の行動」も、主としてこのような信頼に基づく経済取引の意味において理解されるべきでないかと思う。

なお、これらの納税者の行為は、作為であると不作為であるとを問わないものと解するが、納税者の信頼と行為との間には直接的に因果関係を必要とするところから、例えば、所有資産を譲渡した後で非課税であることを教示され無申告でいたところ、その教示が誤りで課税処分を受けたというような場合には、その無申告行為は「信頼に基づく行為」に該当しても、譲渡行為そのものは、当然のことながらその信頼とは関係がない。従って、後に述べるように、納税者が被った経済的不利益との関連において、当該納税者は、その無申告により被った経済的不利益については信義則の適用は争うことができても、その資産を譲渡したことによって被った経済的不利益についてまでは信義則の適用は争えないことになる。

④ 税務官庁が当初の信頼の対象となる公的見解の表示に反する行政処分をしたこと

税務官庁に対する信義則の適用は、税務官庁が自己の公的見解の表示に反する何らかの行政処分を行った場合に始めて問題とされるのであるから、その行政処分は信義則適用の必須要件となる。従って、税務官庁がかつての公的見解の表示を修正するだけでは、信義則の適用は問題とならない。<sup>(注37)</sup>

この場合の行政処分とは、通常は更正決定等の課税処分の形で行われようが、その他の行政処分であっても当該納税者に不利益となるものであれば、この要件の対象となろう。<sup>(注38)</sup> また、税務官庁がかつての誤った公的見解の表示を一旦修正した上で適法な行政処分をした場合には、どのように解すべきかが問題となろう。この場合、納税者が当初の公的見解の表示を信頼して③に掲げるような行為をする前に、その修正が行われた場合には、当初の誤った公的見解の表示は治癒され、信義則の適用は回避されようが、納税者がその行為をした後に修正が行われた場合には、依然として信義則の適用問題は解消されないものと解する。

なお、既に指摘したように、当該行政処分が違法なものであれば、その違法性を争えばよいのであり、信義則の適用を援用する必要はないのであるから、当然のことながらこの要件の対象となる行政処分は適法であることを要する。

次に、この行政処分の適法問題に関し問題となるのは、東京高裁昭和四一年六月六日判決の「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。」という判示である。税務官庁に対する信義則の適用が、ひっきょう、適法な行政処分<sup>(注39)</sup>の取消しを意味することであつてみれば、違法な結果を生ずる場合には信義則の適用が阻却されるとする、この判決がいう要件は、信義則の適用にとつて極めて厳しいものとなる。ただし、適法な行政処分を取消すことは、大部分の場合違法な結果を生ずることを意味しようから、その取消しがあつても、なお適法にとどまる場合は、税法上特に宥恕規定が設けられている場合等に限定されることになるからである。<sup>(注40)</sup>従つて、このよ

うな要件が信義則の適用において妥当とされる限りにおいては、税法においても信義則の適用を認めるとする議論は、極めて観念的なものであつて、実益はほとんどないものになる恐れがある。この判決が租税法主義の原則を考慮した上でかかる厳しい要件を判示したことは理解できるところであるが、一般法理である信義則の適用により、租税法主義の原則の緩和を認めることを是とする以上、結果の違法性によつて信義則の適用をすべて拒否するとするよりも、最終的には、次に述べる納税者の被つた不利益と租税法主義の原則が意図する社会的利益との権衡において信義則適用の可否を論ずる方が、信義則の意図する法理からより望ましいものと解する。

⑤ 納税者がその行政処分により救済に価する経済的不利益を被つたこと

税務官庁に対する信義則の適用が問題とされるのは、その適用の厳格性からいって、税務官庁が自己の公的見解の表示に反する行政処分をしたことにより、納税者が単に精神的不信を抱くにとどまらず、救済に価する経済的不利益を被

った場合に限るべきものと解する。「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。例えば、税務官庁の公的見解の表示を信頼したことにより、当該租税に関する申告納付を怠ったり、あるいは過少に申告、納付した後、税務官庁側が自己の誤った表示に気付き、法律の定めるところにより更正決定処分を行うとする。この場合、当該納税者は適法な税額の納付を余儀なくされ、当初その信頼に基づいて抱いた期待利益は損われることになる。しかしながら、このような場合に、単に、当該租税（本税）を免れるという期待利益が損われるだけでは、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ものと解する。ただし、もともと当該租税は法律の定めるところにより課税されるべきものであったのであり、税務官庁の誤った公的見解の表示により、当該納税者はたまたま課税が延期されるという取扱いを受けていたにすぎない。その意味では、当該納税者は税法上格別不利益を受けたわけではなく、また、当該更正、決定処分を取消せば当該納税者のみ法に反して不当に課税を免れることとなる。このような場合に当該課税処分を取消すことは、まさに租税法律主義の原則の意図する社会的利益との権衡を失するものといわなければならない。

もちろん、右の事例において、国税であれば、当該納税者に対し、本税の追徴のほか、国税通則法の定めるところにより延滞税（同法60条）、過少申告加算税（同法65条）、無申告加算税（同法66条）等が課税されることになっており、かかる附帯税をも一律に当該納税者に賦課することは苛酷であるといえる場合もあろうが、かかる附帯税の賦課決定に關してはそれぞれ宥恕規定が設けられており、税務職員の誤った申告指導があった場合等には、その実態に応じ、それらの附帯税の免除がありうることになっている。<sup>(金付)</sup> もっとも、これらの附帯税が免除されるかどうかの問題は、本稿にい

う信義則の適用の問題ではなく、国税通則法の法律解釈の問題となるので、詳述は避ける。

それでは、本論にもどり、納税者が被った「救済に価する経済的不利益」とはどのような場合を想定しうるであろうか。③の要件の検討の際に想定した事例等を参考にしながら、具体的に検討してみよう。

イ、納税者が、その所有している土地に関し、譲渡所得が非課税なりあるいは低率課税の適用を受けられる場合には譲渡しようと考え、税務官庁に対しそれらの取扱いを照会した結果、その年分の特別措置として、一定の申告手続きさえとれば非課税（圧縮記帳による課税の繰延べ等を含む）である旨の回答を得たので、その土地を売却し、所定の手続きを了した上、租税は納付しなかったとする。ところが、その後、税務官庁において、当該物件に関しては特例の適用がないことに気づき、当初の回答に反する課税処分をしたとする。この場合、当該納税者は、その譲渡所得が非課税であるという期待利益を損われる（既に述べたようにこのことだけでは信義則の適用の対象とはならないであろう）ばかりでなく、もしその土地を売却する前に課税されることを知らされていたら、その土地を継続して所有していたはずであり、いずれ後の年において譲渡したときに課税があっても、値上り利益によって課税相当額を吸収することが可能であったかも知れないし、あるいは、その年において処分するにしても、その土地の売却価額の決定に際しその課税相当額を譲受人に転嫁せしめることも可能であったかも知れない。もっとも、非課税だからというので、果して通常の時価より低い価額で売却したのかどうか等の問題は別に立証がなければ、一概には断定できないことなので、このような事例の場合に、当該納税者は、その課税相当額を実質的に自分のふところを痛めないで済ます機会を、税務官庁の誤った回答により失ったことになるかといえるかどうかは、なお微妙である。

そこで更に別の例として、いわゆる特定資産の買換えが条件となつて課税の繰延べが認められている場合、当該納税者が、A地又はB地いずれかの買換えを希望していたところ、税務官庁からいずれの土地の買換えも可能である旨の回答があつたので、A地を取得したとする。ところがその後B地でなければ買換えの適用を受けられないことが判明したとする。このようなときには、当該納税者は、いろいろの土地に投資する余裕があるのならばともかく、そうでなければ、たとえ不利な条件であってもA地を手放し、B地を取得しない限り、圧縮記帳による課税の繰延べの適用は受けられないことになり、そうしなければ一時に課税を強制されることになる。しかもこの場合、B地を取得しようとしても、既に取得期限に間に合わない場合もあろうし、期限には間に合つても、もはやB地が手に入らない状態になっている場合もあろう（因みに、このような事態は、当該納税者がその旧来の土地を譲渡した時期が、譲渡所得の取扱いについて税務上の取扱いを税務官庁に照会し、回答を得た時期より前であつた場合も、後であつた場合も、同じように想定できる事例である）。

なお、当該納税者の譲渡の時期のいかんを問わず、税務官庁から当該譲渡所得は非課税である旨の回答を得ていた場合に、その回答が誤つていたとして急に課税処分を受けたときには、当該納税者は納税の資金繰りに窮する等の事態が想定されようが、かかる場合には国税通則法の定めるところにより一定の期間納税の猶予等が適用されようから、その窮状は、信義則の適用とは別の問題として考えるべきであらう。<sup>(注42)</sup>

また、当該納税者が、その所有にかかる資産を任意で売却した後に、税務官庁に税務上の取扱いを照会し、回答を得た場合には、③でも指摘したように、納税者のした売却行為については、税務官庁の公的見解の表示とは直接的因果関係はないことになるから、救済の対象となる経済的不利益は、その回答を得た後の行為から生じた経済的

不利益に限定されよう。右の例によれば、①非課税であるという期待利益を損うこと、②納税の資金繰りに窮すること、③特定資産の買換えに関する損失を被ったこと等が一応救済の対象として考慮されようが、①及び②については、既に述べたように信義則の適用の対象としてはほとんど考慮する余地はないため、救済の対象となる経済的不利益はかなり限定されることとなる。

ロ、納税者が、遺贈によりある資産を取得し、相続税の課税関係を税務官庁に照会した際、非課税の回答を受け、そのうであればということでの資産を全額公益団体等に寄付し、無申告でいたとする。その後、税務官庁が自己の回答の誤りに気付き、課税処分をした場合には、当該納税者は既に寄付した資産を取戻すわけにもいかず、その課税額についてそのまま損失を被ることになる。これは、結果的に課税の時期がずれたというのは、明らかに事情を異にしているといえよう。

ハ、納税者が、自己の製造、販売する物品に物品税が課税されないことを税務官庁の公的見解の表示によって確認し、消費者に物品税相当額を転嫁することなく営業していたとする。その後、税務官庁が自己の誤りに気付き、既に販売済の物品についても課税処分をしてきた場合には、当該納税者としては、その物品に係る物品税について既に消費者に転嫁する機会を逸しており、その課税相当額だけ経済的不利益を強いられることになる。これも、課税時期の単なるずれとは違う。

ニ、既に紹介した東京地裁昭和四〇年五月二六日判決の事例にみられるように、特定の法人に該当するか否かにより課税関係が異なる場合があるが、特定の法人への組織変更さえしておけば課税を受けないことができたのに（もつとも、かかる場合の組織変更は所轄行政庁の認可等を要する場合が多く、課税関係を有利にするために自由に組織

変更ができるものではないであろうが、組織変更をしないでも非課税であるという税務官庁の誤った公的見解の表示があったばかりに組織変更の機会を逸し、みすみす課税を強いられるということもありうる。あるいは、その課税関係が法人の組織変更で直接影響を与えなかったとしても、当初から課税されることを了知しておれば、当該納税者としては、その租税を他に転嫁する機会があったかも知れず、非課税であることを告知されたばかりに、その機会をも逸することになりかねない（例えば、同判決の事案のような場合には、その課税関係のいかんが授業料等の金額を決定する要因になることも想定される）。

以上の設例は、もとより網羅的ではなく、特に代表的というものでもなく、このほかに税務官庁の公的見解の表示やそれを受けた納税者の行為の態様等のいかんにより、各種の事例が想定されようが、いずれにせよ、この第五の要件を充足するには、単に何らかの経済的不利益を納税者が被ったというのではなく、それが真に救済に価するものかどうかを検討するために、これらの納税者の被った経済的不利益と租税法主義の原則の意図する社会的利益との比較衡量を必要としよう。そして、その個々の事例に即して、当該納税者が被った経済的不利益が重大であるとして社会的利益に優先させて考えるのか、あるいは軽微であるとして社会的利益に劣後させて考えるのかの判断は、最終的には当該裁判官に委ねられることになろう。従って、この最後の要件は、税務官庁に対する信義則適用の一つの要件であるとともに、すべての適用要件を充足した上での最終的な判断基準ともなる。

以上が信義則の適用要件の問題であるが、仮に税務官庁側に対し信義則の適用が認められた場合には、当該行政処分は、無効ではないが、違法なものとなり取消しを要することになる。<sup>金43</sup>ただし、この場合、当該納税者の信頼利益は将来に向って保護されるべきではなく、信義則の適用効果は当該行政処分に限られるべきで、それ以降の行政処分にはそ

の適用はないものと解する。ただし、信義則の適用により納税者の保護される法益は、もともと税務官庁の誤った公的見解の表示によりもたらされた違法な状態に基づくものであり、かかる違法な状態はできるだけ速やかに是正されなければならぬものである。しかも、納税者は税務官庁が自己の表示行為に反する行政処分を行ったことにより、かつての信頼が誤りであったことを既に知り得たことになるから、その後の行政処分については、納税者にとっても前述の第二の要件を充足し得なくなる。<sup>(注44)</sup> また、同様の理由で、税務官庁が自己の誤った公的見解の表示に反する行政処分をしたことに対し、納税者が信義則の適用を争ったが結果的にその適用が認められなかった場合、あるいは納税者がその行政処分に対して、信義則の適用を争わなかった場合には、それ以降の行政処分についても、納税者は税務官庁の過去の誤った公的見解の表示を事由として信義則の適用は争えなくなるものと解する。

(注一七) 行裁判集一六卷六号一〇四三〜一〇四四頁

(注一八) " " 一七卷六号六〇九〜六一〇頁

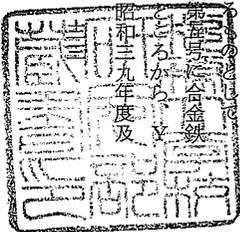
(注一九) " " 六一〜六二頁

(注二〇) 前掲「税務争訟の基礎知識」七七頁参照

(注二一) 訟務月報一八卷一号二二頁参照

(注二二) 本判決の事案の概要は、次のとおりである。

原告Xは、Xの山形工場において昭和二十七年八月から電解法により金属マンガンを製造していたが、これに対し被告Y(山形市長)は、昭和四〇年法律三五号による地方税法改正前には、金属マンガンが非課税物件である合金鉄に該当し、電気が税を非課税扱いしていたところ、昭和四〇年法律三五号による改正により、地方税法第四八九条第二項第五号(合金鉄とは別に三年の期間を設けて非課税物件として「金属マンガン(電解法によるものに限る)」を追加規定されたこと)により、昭和三九年度及



ひ同四〇年度の電気ガス税を、それぞれ遡及して賦課決定した。この処分に対し、又は右処分は信義則に違反すること等から、違法であるとして、不服申立てを経て訴えに及んだ。

(注二二) なお、同判決は、本事案に關しては、「本件賦課は……昭和四〇年の法律改正と自治省事務官の法律解釈に基づいた指示に依拠したもので、合理的な理由も存せず、慎重な配慮に欠けている。」と判示し、誤った表示行為に対する適正な修正ではないことを指摘している。

(注二四) 前掲「税法学体系論」一四八―一四九頁参照

(注二五) 山田二郎「判例からみた税金紛争の問題点検討」税理一 一巻四号九三頁

(注二六) 例え、民法上、意思表示の効力について表示主義を認めた諸規定(九三条、九四条二項、九六条三項等)、表見代理に關する諸規定(一〇九条、一一〇条、一一二条)、狭義の無権代理人の責任の規定(一一七条)の背後には、信義則(禁反言)の法理が働いていると解されるが、それらの規定により特定の表示を信頼した者が保護される場合も、善意のとき(九四条二項)信頼するに正当な理由を有するとき(一一〇条)等に限られており、真実を知りたるときや過失によりて知らざりしとき(九三條、一一七條)は、その保護はないこととなっている。

(注二七) 既に紹介したように、中川氏も同氏が掲げる適用要件がすべて充足された場合に信義則の適用があるとしている。

(注二八) 例え、前述の東京地裁昭和四〇年五月二六日判決では、「公文書をもって、非課税の取扱いをする旨原告に対し通知しているのである。従って、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であると考えたことはまことに当然であり……」とし、当該非課税通知書は信義則適用の対象となるとしているのに対し、その上訴審の東京高裁四一年六月六日判決では、当該通知書は、「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。」とし、信義則適用の対象には該当しない単なる意見もしくは意向の表示にすぎないことを暗示している。また、前述の山形地裁昭和四六年六月一四日判決は、課税物件を一五年間非課税物件として黙認していたことについて、「一種の法的状態に類する事実状態で作出したものであり、これにより原告に対し同旨の内容の信頼を付与したものと言うべきである。」と判示し、課税庁の不作為をも信義則適用の対象に該当するものと暗示しているが、これに全面的に賛意を表する見解(中川一郎「一五年間にわたる非課税措置により作出された事実状態の内容の信頼と信義則」シフトイエル 一一三号五頁参照)と、当該税務官庁の

黙認は単なる税務官庁の不作爲、消極的表示にとどまるものであろうから、信義則適用の対象とすることに疑問をはさむ見解  
(前掲「税務争訟の基礎知識」七九頁参照)とに對比される。

(注二九) 前掲「税法体系総論」一四七頁

(注三〇) 〃「行政指導」二二三頁参照

(注三一) 信義則適用における公的見解の表示の伝達方法(書面か口頭か)に関して、西ドイツのBFHの判例では権限ある担当主任の口頭でなされた情報もまた税務官庁側を拘束しうるとしており(前掲「西ドイツBFH判例集」TG二五九頁等参照)、中川一郎氏も税務官庁の言動は必ずしも文書によることを要しないとしている(前掲「税法体系総論」一四七頁参照)。しかしながら、名古屋地裁昭和四八年一月二六日判決、昭和四五年(行ウ)第一三三号では、納税者の質問が口頭によるものであり、また署員の回答が口頭による抽象的意見にとどまり、その回答内容も意見陳述を留保しているものと認められるから格別信義則に反するということはできないと判示し、口頭による表示行為が信義則の要件の充足には稀薄であることを暗示している。

(注三二) 東京地裁昭和四五年一月二六日判決、昭和四四年(行ウ)二七号等参照(税務訴訟資料五九号四三頁)

(注三三) この点に関し、中川一郎氏は、「係員である税務職員が署長または課長から授権もされずに、確言、確約したことを信頼するがごときは、正当な信頼とはいえない。」(前掲「税法体系総論」一四八頁)と述べている。また、西ドイツの判例においても権限なき職員の言動には、信義則の適用は認めておらず(前掲「西ドイツBFH判例集」TG二〇三頁等参照)、わが国の判例においても、納税相談等における担当官個人による誤指導等に関しては、単なる意見もしくは意向にすぎないものであるから信頼に値しないとし、信義則の適用を認めていない。

(注三四) 前掲「税法体系総論」一四八頁参照

(注三五) 大阪地裁昭和四三年六月二四日判決、昭和四〇年(行ウ)第五五号(税務訴訟資料、五三三号、一三四頁)では、原告が、その納税相談において客観的な事実関係の全体について完全に説明していないということも一つの理由として、原告の主張する信義則の適用を認めなかった。

(注三六) 同判決は、当該税務事務所長の非課税通知書が当該財団法人の誤解誤信の動機となつたものでない指摘しているが、適用要件の充足問題としては、当該通知書が当該財団法人の学校法人への組織変更に関し、具体的にどのような影響を与えたかにつ

いてもっと詳細な事実判断を要したのではないかと解する。

(注三七) 前掲「税法字体系総論」一四九頁参照

(注三八) 「」

(注三九) この東京高裁の判示に対し、須貝修一氏は、「この消極要件は禁反言の適用を否定すべき決め手として持ち出された最後の切り札である。……これは禁反言は法の錯誤を訂正するさまたげをなすものではない、とする議論に帰するのである。それはまた納税者は法の錯誤をおかすについては自分で危険を負担すべきものであって、行政庁が法の錯誤を助長するところがあつたとしてもその責めは国や地方団体に帰せられるべきではないとする公共団体免責の議論に基礎を置くものである。……納税者は税法を正しく理解する義務を負い、したがって行政庁の誤った言動に迷わされてはならず、誤解の責任はすべて納税者が負うべきであるとするのはあまりに厳格すぎて浮き世ばなれがしているのではないか。むしろ行政庁の誤った言動によって納税者の誤解を深化して誤信にまで至らしめたことにはたいしては行政庁の使用人である国や地方団体がその責任を負うことのほうが一層正義に適合するのではないか。」(同氏「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)」シュートイエル五七号四頁)と批判しており、中川一郎氏も須貝氏の見解に賛意を表しつつ次のように述べている。

「これでは、折角芽生えた税法における信義誠実の原則が、全面的に否定されたも同然である。税務官庁の言動の内容が正しいものであれば、信義誠実は登場できない。言動の内容が誤っているからこそ、これを信頼して経済的に不利益を蒙った納税者を法的に保護する必要があるのである。これを拒否することは必然的な史的発展に逆行するものといわなければならない。」(前掲「税法における信義誠実の原則」一六二頁)

(注四〇) 本来課税されるべきものが課税処分を受け、その処分が信義則の適用を受け取消される場合には、大部分は違法な状態に帰する。因みに、判例において信義則の適用が問題となつて争われた事例において、そのほとんどのものは、その処分の取消しがあれば違法な結果を生ずるものである。換言すれば、結果の違法性が信義則の適用を阻却するとする要件が妥当なものと解せられたら、他の要件の充足いかにかわらず、実質的には税法において信義則の適用は無視されることにならかねない。なお、信義則の適用により適法な処分が取消されても、適法な状態を保ちうる事例としては、例えば、法人税法第五二条第四項等のように税務署長の宥恕により、確定申告書に明細の規定がない場合の貸倒引当金等への繰入否認処分を取消すごとき極めて限定さ

れたものしか考えられない。

(注四一) 例えば、国税通則法第六三条第五項第四号の規定を受け、同施行令第二六条の第二号では、「火災類の爆発、交通事故その他の人爲による異常な災害又は事故により、納付すべき税額の全部若しくは一部につき申告をすることができず、又は国税を納付することができない場合(その災害又は事故が生じたことにつき納税者の責めに帰すべき事故がある場合を除く。)」には、一定の期間延滞税を免除できるとし、同法第六五条第二項では、更正等があった場合に、「正当な理由があると認められるものがある場合」には、過少申告加算税(無申告加算税、不納付加算税についても同旨の規定がある)は課税されないことになっている。従つて、納税者としては税務官庁の誤った明示の言動を右記の「正当の理由」等と解して、それらの附帯税を免れるべく課税庁と争うことも可能であろう。また、実務においても税務職員による誤指導等があった場合にはそれらの附帯税は多くの場合免除されている。

なお、長崎地裁昭和四四年二月五日判決、昭和四二年(行ウ)第一号(訟務月報一五卷三号三六六頁)では、税務職員の誤指導があった場合には、旧所得税法(昭和二年法律二七号、同三七年法律六七号による改正前のもの)第五六条第三項の「正当な理由」にあたるものとして、無申告加算税の免除を認めている。

(注四二) 国税通則法第四六条によれば、税務署長等は、納税者がその財産につき火災等の災害を受けたこと、納税者又はその家族が病氣又は負傷したこと、納税者がその事業につき著しい損失を受けたこと等の事実に基づき、納税者がその国税を一時に納付することができないと認められるときは、その納付することができないと認められる金額を限度として、納税者の申請に基づき、一年以内の期間を限り、その納税を猶予することができるものとされており(同条二項)、又、申告納税方式による国税がその法定申告期限から一年を経過した日以後に納付すべき税額が確定した場合等には、当該確定した部分の金額等に相当する国税を一時に納付することができない理由があると認められる場合には、その納付することができないと認められる金額を限度として、所定の手続きに基づき、その納期限から一年以内の期間を限り、その納税を猶予することができるものとされている(同条三項)。なお、税務署長等はやむをえない理由があるときは、納税者の申請に基づき最長二年間、猶予期間を延長することができるものとされている(同条七項)。

(注四三) 税務官庁に対して信義則が適用された場合の効果について、中川一郎氏は次のように述べている。

「この原則が税務官庁に適用されると、その税務行政処分は違法処分になる。しかし、当然無効の処分ではない。果してこの原則に違反するものであるか否かは、審理をしなければ明白ではなく、また納税義務者が出訴して、この原則を援用して争うや否やも不明である。かかる状況にある税務行政処分に対して、不服審査の請求も要せず、長年月にわたり出訴権を認めることは、税法秩序を乱すことになると考えるからである。」(前掲「税法学体系論」一四九～一五〇頁)

(注四四) 前掲「税法学体系論」一五〇頁参照

### 三、具体的行政作用における信義則の適用

以上において税務官庁に対する信義則の適用問題に関し、その法的根拠と適用要件について概観してきたところであるが、それらの問題点を更に掘りさげる意味において以下、個別事案に関して信義則の適用がどのように争われているかを概観し、その適用要件のあり方について検討を加えていきたい。既に二の3でも述べてきたように、複雑化し、専門化してきた税務行政においては、税務官庁が、納税者の行政需要に応えること、すなわち各種の情報の提供等を行うことは法律上の根拠いかにかわらず、行政庁に課せられた当然の責務ともなってきた。しかもこのように主として納税者のサービスのために行う多くの事実上の行政作用が一步誤れば納税者に不慮の災難をもたらす結果ともなり、税務官庁に対する信義則の適用問題が論じられることにもなる。ここにおいては、税務官庁の行う多くの行政作用のうち、特に信義則の適用において問題となる①通達(公開のもの)、②納税者に対する個別通知(申告是認通知)及び③税務職員による誤指導について代表的な裁判例を通して検討することとしたい。なお、裁判例の紹介、検討において、信義則に関係ない部分は、できるだけ省略することとする。

## 1 通達（公開）

(一) 事案の概要（注45）  
年（行ウ）第四八号）  
大阪地裁昭和四五年五月一二日判決、昭和四〇

〔事實〕

原告Xは、練習用ゴルフボールの修理を業としていたものである（営業種目について被告Y税務署長はゴルフボールの製造であると主張しており、争いがある）が、被告Y税務署長は、昭和三六年六月二七日、Xが昭和三五年七月三日より同三六年三月二二日に至る間当時施行の物品税法（以下旧物品税法という。）第一条第二種甲類第二号に該当するゴルフボール五一、〇六五個を製造移出したとして、その課税標準額を金一、八七〇、三〇〇円、税額を金九三五、一五〇円とする物品税賦課決定処分をし、その頃その旨Xに通知した。これに対してXは、Yに対して、昭和三六年八月三日再調査の請求（昭和三四年法律一四七号国税徴収法一六六条一項本文）をなしたところ、同年九月四日、同法第一六七条第三項第一号によりみなす審査請求として取扱われ、〇国税局長は、昭和三九年八月一五日付をもって、修理に該当する部分もあるので原処分の一部を取消し、課税物件三〇、六三九個、課税標準金額金一、一二二、一〇〇円、税額金五六一、〇五〇円とする裁決をなし、その頃その旨Xに通知した。

しかし、Xはこれを不服とし出訴に及び、Xの加工行為はあくまでも古ゴルフボールの修理にすぎず、物品税法にいう「製造」には該当しないことを主張するとともに、以上の主張が認められないとしても、Yのなした本件課税処分は信義則に反する違法があり取消さるべきものである、と主張した。

すなわち、Xの主張によれば、本件ゴルフボールの物品税賦課については、昭和三四年七月一日の物品税法基本通達

(以下「旧通達」という)によって処理され、従ってX等の同業者はいずれも非課税の取扱いを受け、Xもそのような税務指導を受けていた。ところが、昭和三八年三月一九日に通達が改正され、消費者提供の古物に補修を加える場合も製造とみなして課税することとなったので、この通達の改正を機縁とし、YはXに対し遡って昭和三五年、三六年度分にも課税することとして来た。このためその当時は非課税と信じて、そのつもりで経営していたのに、一度に過年度に遡って多額の課税をされ、甚大な支障を被ることになったものであり、Yの処分は明らかに信義則からみて許すべからざる違法がある、というのである。

これに対し、YはXの加工行為が、物品税法上の「製造」に該当するものであることを主張するとともに、Xの主張する信義則の適用問題に関しては次のように反論した。Xの同業者がいずれも非課税の取扱いを受けていたこと及びXに対し同様な指導をなしていたことはない。また、本件処分は昭和三八年三月一九日物品税基本通達を遡及適用したものではない。すなわち、Xは特定の消費者のために補修していたのではなく、不特定多数の者から古ゴルフボールを買い入れ製造していたものであるから、もともと旧通達第三三条但書の適用がないものとして処理したに過ぎない。従って、本件課税処分は信義則に何ら違反するものではなく適法である。

〔判旨〕

Xの加工行為は物品税法上の「製造」に該当するものと判断したものの、Xの主張する通達違反並びにこれに基づく信義則の適用について次のように判示した。

「昭和三四年七月一日物品税基本通達第三三条但書には、消費者提供の古物に加工又は改造を施す場合には製造として取扱わない旨の規定がなされ、右通達実施後は製造者が消費者から直接古ゴルフボールの提供を受け、それに加工した

場合には製造として取り扱わず従って物品税も課税されていなかったこと、Xの本件課税物品に対する製造行為が右通達の実施中になされたものであることは当事者間に争いが無い。ところで、通達は上級行政庁が下級行政庁に対し、法令の運用方針又は取扱準則を示し、また法令の解釈基準を明らかにすることによって行政事務処理を統一的、合理的に、また円滑に処理することを目的にするものであって、下級行政庁を拘束するに止まり、法規たる性格を有するものでないことはもとよりのことである。

しかしながら通達によって示達された内容が税務行政一般において実現されているに拘わらず、しかも或る個別的具体的場合につき右通達が定める要件を充実にしているものに対し、通達に反して納税者に不利益な課税処分をするならば、本件の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ばかりでなく、租税法の基本原則の一つである公平負担の原則にも違背することになり、違法な処分といわなければならない。<sup>(金46)</sup>

次いで、同判決は本件課税期間中Xが取扱った課税済みのゴルフボールのうち、旧通達第三三条但書に規定する加工行為に該当するものが一一、二六九個あるとし、その部分に対応する税額金二一六、二五〇円を取消すべきであることを判示した。

## (2) 検討

本事案は、ゴルフボールが物品税法上の課税物品である第二種物品に該当し、それを製造し移出するときに物品税が課税されることになっているため、本件古ゴルフボールに対する加工行為が物品税法上の「製造」に該当するか否かが

問題とされ争われたものである。

判決は、本件ゴルフボールに対する加工行為を物品税法にいう製造に該当すると認定しながら、消費者提供の古物に加工または改善を施す場合は製造として取扱わない旨を規定している旧通達第三三条但書の場合に該当する部分については、Xの請求を認め、その課税処分を一部取消したものである。なお、本判決はXの主張する信義則の適用そのものについては、「……公平負担の原則にも、違背する……（傍点筆者）」と指摘するに止め、本事実が信義則適用の対象となるものか否かについて必ずしも明確な判示はしていない。しかし、本稿においては、仮に本事実を信義則適用の対象として考えた場合には、どのような問題が考慮されるかについて検討を加えていきたい。

まず、第一の要件は税務官庁が納税者に対し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、具体的には本件における物品税法基本通達が公的見解の表示の対象となりうるかどうかである。判決がいうように、通達は、行政官庁が所管の諸機関及び職員に対してなす命令又は示達するためのもの（国家行政組織法一四條二項）で、行政事務の取扱いの基準を示し、法令の解釈を統一する目的をもって発せられるものであるが、元来法規としての性質をもたないから通達に違反してなされた行政行為であっても、そのことのみでは、違法とはならないものである。しかしながら、税法の解釈を統一する目的をもって発せられる解釈通達は、その大半は一般に公表されており、単に下級官庁や所管職員を拘束するのみならず、事実上納税者をも拘束し、その意味では準法規的性格を有していることも否めない。特に、本件物品税法基本通達のように各税法の基本通達については原則として一般に公表されており、その傾向が最も強いものである。従って、かかる通達は、税務官庁の表示行為の中で最も納税者の信頼に価するものの一つであろうから、信義則適用上の公的見解の表示に該当するといえよう。しかしながら、たとえ解釈通達であっても<sup>⑧</sup>扱いとされている通

達については、一般の納税者の信賴の対象にはなり得ないものであるから、ここにいう税務官庁の公的見解の表示には該当しないものと解する。従つて、他の納税者がたまたまその通達を知つて自己の類似の事案に適用しても、信義則の適用を争うにあつては、当該通達を税務官庁の公的見解の表示として援用し得ないものと解する。

以上のような通達に関する一般的な論議を踏まえて本件を検討してみると、旧通達はゴルフボールの「製造」概念について次のように規定していた。

物品税法基本通達（昭和三四年七月一日閣消四一八）（抄）

（古物の加工又は改造）

第三三条 第二種物品の古物に加工又は改造を施す次に掲げる場合において、当該加工又は改造後の物品が第二種物品に該当するときは、当該加工又は改造を当該物品の製造として取扱うものとする。但し消費者提供の古物に加工又は改造を施す場合には製造として取扱わないものとする。（傍線筆者）

- 1 大部分新材料を補充して加工又は改造する場合
- 2 古物を解体し、取捨選択した部分品を材料として改造する場合
- 3 前二号に該当しない加工又は改造を施す場合で、当該加工又は改造後の物品が同種物品の新品と同程度の価格で取引され、且つ、当該価格が古物取得価格に対して二倍以上であるとき

別表 課税範囲（抄）

第二種 甲類（抄）

## 二 ゴルフ用具、同部分品扱附属品

### 取扱

- (一) ベビーゴルフ用具は、ゴルフ用具として取り扱うこと。
  - (二) 製造場以外の場所において、ゴルフクラブのシャフトにヘッドを取り付ける行為は、ゴルフクラブの製造として取り扱うこと。
  - (三) 表面にかぶせたガタパーチャの破損したゴルフボールについては、当該ガタパーチャを取り替える行為は、ゴルフボールの製造として取り扱うこと。
  - (四) 通常のゴルフボールにひも、落下傘等を付けた練習用ゴルフボールについては、当該ひも、落下傘等を付ける前のものをゴルフボールとして取り扱うこと。
  - (五) トリックボールと称するゴルフボール類似の物品は、その構造上主として室内の余興等に使用されるものであって、ゴルフ競技に使用されるものとは認められないので、ゴルフボールとして取り扱わないこと。
- ところが、昭和三八年三月一九日に右の旧通達は次のように改正された。

物品税法基本通達（昭和三八年三月一九日間消四―一四）（抄）

### （製造の範囲）

第一五条 法に規定する製造とは、原則として社会通念によるのであって、材料または原料に物理的もしくは化学的な変化を与えもしくは操作（不課税物品である材料または原料は容器に充てんする等の方法を含む。）を加え、新たな課税物品を造り出す行為をいい、当該材料または原料は新しいものであると古いものとをわす、また素材である

と製品であるととわれないものとする。したがって、次の各号に掲げる行為は製造に該当しないのであるから留意する。ただし、別表第二（製造に関する具体的取扱）において特に定めたものについては、その定めるところによるものとする。（傍線筆者）

- (一) 完成品の製造場以外の場所で、当該完成品の有する機能、構造、用途等を実質的に変更しない範囲において当該完成品に取り付けてある部分品を取りはずし、または新たに部分品を取り付けることによって課税物品とする行為
- (二) 一般的に消費者が容易に材料または原料を混合し、結合し、または組み合わせる程度で完成品とすることができ、るものを、当該材料または原料の製造場以外の場所で当該材料または原料を混合し、結合し、または組み合わせる行為とする行為。ただし、当該材料または原料が不課税物品だけを用いて課税物品とする行為を除く。
- (三) 課税物品である古物に塗装、彫刻を施し、その他単に不良部分品を取り替える等簡単な加工を施す行為

別表第二 製造に関する具体的取扱（抄）

種別	類別	号別	具 体 的 な 取 扱
			<p>一 ゴルフクラブのシャフトにヘッドを取り付ける行為は、ゴルフクラブの製造として取り扱うこと。ただし、消費者の提供に係る古物のシャフトまたはヘッドにヘッドまたはシャフトを取り付けてゴルフクラブを造り、当該消費者に引き渡す場合には、新たなゴルフクラブの製造として取り扱わないこと。</p> <p>二 ゴルフボールの表面にかぶせてあるガタパーチャ等を取り除き、これに別のガタパーチャ等をかぶせる行為は、新たなゴルフボールの製造として取扱うこと。</p> <p>三 シャフトまたはヘッドのめっき前のもの、めっきを施す行為は、シャフトまたはヘッドの製造</p>

として取扱うこと。  
四 肩掛けまたは手さげのないゴルフバックに、肩掛けまたは手さげを取り付ける行為は、ゴルフバッグの製造として取り扱うこと。

以上の通達の変遷を検討してみると、旧通達においては、第三条は古物の加工又は改造の本則規定をなし、別表の各品目における取扱いにも適用される。従って、同条但書はゴルフボールの修繕、加工行為にも適用されることになる。他方、昭和三八年の改正通達においては、旧通達第三八条但書の規定を削除し、別表第二（製造に関する具体的取扱）において特に定めたものについては、その定めるところによることとした。従って、ゴルフボールの修理加工においても、旧通達のような「消費者提供……」云々の規定にかかわらず、別表第二によってのみ、当該行為が「製造」に該当するか否かを判断すればよいことになったわけである。

このような通達の改正を背景として、Xは、更に、旧通達施行のもとにおいては同業者はいずれも非課税の指導を受けていたことを主張し、税務官庁の公的見解の表示の要件を更に積極的に充足しようと試みている。しかし、Yは同業者が一律に非課税の取扱いを受けていたこと、及びそのような指導があったことを否定している。判決は旧通達施行時にXの同業者がいずれも非課税の取扱いを受けていたかどうか、そのような指導があったかどうかの事実認定を行っていないが、前述した解釈通達の機能からいって、旧通達の制定とその改正があったことだけで税務官庁の公的見解の表示の要件は充足されると解されるし、この要件に関する限りではそれで十分であるといえる。

第二の要件は、納税者の信頼過程における注意義務等の問題であるが、当該基本通達の準法規的性質に照らして考え

れば、その規定を信頼する限りにおいては、特段の事情も認められないことであり、Xに責めらるべき事由は一応ないといえそうである。しかし、本件の場合、「消費者提供の古物」という規定の解釈を納税者が誤っていたのではないかという問題は残っているように思われる。

第三の要件は、納税者がその信頼に基づき何らかの行為をしたかどうかであるが、Xは、自己の加工行為等が非課税であることを信じ、物品税相当額を納入先に転嫁せしめず、かつ、物品税の申告をしなかったのであり、非課税を信じて申告等をしなかったという不作為が、ここでいう行為に含まれるべきであらうから、この要件も充足しよう。

第四の要件は税務官庁が公的見解の表示をした後、それに反する行政処分をしたかどうかであるが、Yはこれを否定し、Xの加工行為は不特定多数の者から右ゴルフボールを買入れ、製造していたもので、もともと旧通達第三三条但書の適用はなく、Yの賦課決定処分は同条但書に反するものではないことを主張している。しかし、判決ではその事実認定において同条但書に反するとするXの主張を一部認めている。本件の場合、YはXの主張するような部分のあることを知らなかったようであるが、その課税がかったの表示行為に反するものであればそのような場合には、この要件も充足することにならう。

最後に、第五の要件は、納税者が救済に価する経済的不利益を被ったかどうかであるが、本件に関しては、Yの賦課決定処分により、Xが無視しがたい経済的不利益を被ったか否かである。二の3では、本来課税されるべきであったものにつき、たまたま非課税であるとの誤解がもたれていた状態において、税務官庁がその後行政処分により課税に及んだため、非課税であるという期待利益が損われたというだけでは、この要件は充足し得ないとした。しかしながら、物品税のような消費税はもともと租税を消費者に転嫁する建前になっている。しかも、わが国の物品税法のもとではゴル

フ用品等の第二種物品は、製造場から移出したときに納税義務が成立するから（同法三条、国税通則法一五条二項六号参照）、納税者としては、その移出のときまでに課税されることを了知しておかなければ、当該租税の転嫁の機会を失うことになる。もっとも、法人税のように一般的には直接税と称せられるものについても転嫁の問題があり、同じことがいえないわけではない。しかし、法人税の転嫁はありうるとしても長期的かつ多角的に行われるものであるから、一時的に転嫁の機会を逸しても長期的には取り返しの機会が残されており、租税の転嫁に直接的關係を有する物品税と比較すれば、それほど明確には不利益を被ったとはいえない。従って、本判決が物品税の転嫁に着目し、Xが経済的不利益を被ったとしているのは妥当であろう。なお、本判決はXの被った経済的不利益と租税法主義の原則が意図する社会的利益との関連については特に触れていないが、Xの窮状はこの原則の意図する社会的利益と比較衡量しても無視しがたいものと解することができる。

## 2 納税者に対する個別通知（申告是認通知）

(一) 事案の概要（申告是認通知後になされた課税処分大阪地裁昭和四二年五月三〇日判決、昭和四一年（行ウ）第一九号）<sup>(注48)</sup>

### 〔事實〕

原告Xは特殊合板の製造販売を業とする株式会社であるが、昭和三七年度（同年一月一日～二月三一日）、昭和三八年度（同前）及び昭和三九年度（同前）の各事業年度について、それぞれ所得金額を、一、七七八、三三三円、一、五三三、八三三円及び二、一二八、九〇六円として各期限内に確定申告したところ、被告Y税務署長は、昭和四〇年五月二十九日付で、所得金額を昭和三七年度三、四八八、三三三円、同三八年度二、八二五、二八三円及び同三九年度四、四〇一、

五四三円として本税及び過少申告加算税の更正、賦課決定処分を行った（各年度の主な否認項目は従業員に対する決算賞与である。<sup>(注49)</sup> Xは右処分に対して、昭和四〇年六月二六日Yに対し異議申立（同年七月九日棄却）、同年八月二日〇国税局長に対し審査の請求（同年一月三十一日棄却）をしたが、それぞれ棄却されたので、これを不服として出訴に及んだ。Xの主張はおおむね次のとおりである。

Yは、Xの昭和三七年度の法人税の確定申告に対し、種々調査の後、昭和三八年六月二九日、法人税額等の申告是認通知書をもって、右年度の申告は正当と認められるから申告是認の処理をした旨通知してきた。よってXは右決算賞与を含む右申告は被告により是認されたものとして昭和三八、三九年度において同様の決算賞与を従業員に支給し、損金処理をして右両年度の申告をした。ところが昭和三七年度の申告から二年余りを経過した昭和四〇年五月二九日に至って突如Yは全面的に右是認処理をくつがえし、遡って昭和三七年度から三年間の右申告を否認し、更正処分をしてきたのである。しかし、右申告是認の通知は、申告者の申告内容及び、申告額を正当として債務関係を確定させる税務官庁の意思表示であって、後日これに反する主張は許されない。Xは昭和三七年度の申告を正当とされたことにより、同種の損金処理を有効なものとして信じて、その後二年間の申告をしたのである。これが後日税務官庁の恣意によりXに不利益に変更され、否認されるときは、右是認処理の通知を信頼したXは重大な損害を被ることになる。従ってYのなした前記更正処分等は禁反言の法理に照し許されないものである。

また、Xは、Xが支給した従業員に対する決算賞与は損金性がなく、未払金として計上するに適しないというYの主張に対しては、当該賞与は支給額も決定しており、源泉所得税も控除済である、支給対象の従業員に現実に支出していないのは当該従業員から当該資金を借入れているものであり、各人に借用証書も手交しており、利息も現実に支払って

いるから、当該賞与の損金否認のいわれはない、と反論している。

これに対し、Yは、当該賞与は、従業員自身自己の受取るべき賞与金であると感じておらず、たとえ意識してもその使用はXの一方的な契約によって事実上不能となっており、しかも、退職時にはこの債権額は当時の代表者の妻であるTが買取る形式で二分の一ないし三分の一が支払われているにすぎないものであること等からいって損金性はなく、未払金として計上するに適しない、と主張するとともに、Xの主張する信義則の適用問題に関しては次のように反論している。

Xの昭和三七年度の法人税の確定申告に対し、法人税額等の申告是認通知書により申告是認通知をした後、前記更正処分をしたことは認めるが、それによりX主張のように右更正処分が違法となるものではない。Yのなした申告是認の通知行為は法律上の要請にもとづくものではなく、専ら税務当局の事務上の便宜あるいは納税者に対する便宜の供与という事実上の行為であって、これによって納税者に直ちに何らかの法律上の効果を生ぜしめるような行政処分ではない。従って、YがXに対し右是認通知を取り消すことなく本件更正処分をしたからといって、この更正処分の効力に何らの消長を来すものではない。ことにXのいう申告是認通知は「……現在までの調査したところによれば……」云々という内容のものであり、爾後の事業年度の法人所得についてはもちろん、是認通知の事業年度の所得についても以後調査をしないとか更正処分をしないとかの確認ないし確約をしたというものではないのであるから、これを理由に禁反言の法理に反するといえないことは明らかである。

〔判旨〕

当該賞与の支給はXにとって債務の最大限を定め、それについて一応の支払義務を認めたものではあるが、経済的実

質的な観点からみると債務としての具体性、現実性を欠くものというべく、税務会計上未だ損金に計上し得ないものと解するのが相当であり、その支払の事実のあったときにはじめて損金に計上し得るものといわなければならない。右債務についての約定による元本の一部弁済、利息支払の事実があったからといって、右の判断は左右されるものではない。また、右のような賞与の支給をそのまま従業員の所得とみとめてこれに所得税を課するのも相当でない、と判示するとともに、信義則の適用問題に関しては次のように判示した。

Xは、YがXの昭和三七年度の法人税の確定申告に対し、昭和三八年六月二十九日、法人税額等の申告是認通知書をもって申告是認通知をしたにもかかわらず、右是認処理をくつがえし昭和三七年度から三年間にわたって更正処分したのは禁反言の法理に反すると主張するが、右申告是認通知は税務官庁の事務上の便宜並びに納税者に対する便宜の供与のための事実上の行為であって、納税者に対する法律上の効果を生ぜしめるような行為ではなく、それまでの調査に基づいて納税者の申告に対する所轄税務官庁の一応の態度を表明するものにすぎないから、後にこれに反する行政処分が行われたからといって禁反言の法理に反するということではできない。

以上の認定により、当該賞与のうち現実に支出した六〇、〇〇〇円についてはXの請求が認められ、その余の部分についてはXの請求は失当であるとして棄却された。

## (2) 検討

税務官庁から納税者に対しては、職権により、あるいは納税者の照会等により各種の通知がなされる。これらの通知には法律の規定に基づいてなされるもののほか、事実上の行政作用にすぎないものが包含されているばかりか、その内容や性格も雑多なものである。この場合、特に行政作用に属するものの個々について、その性格づけが必ずしも明確に

されていないものもあるので、信義則の適用についてはこれらの通知をめぐって税務官庁と納税者との間で争われる場合が生じがちであり、非課税通知書なるものをめぐる前述の、東京地裁昭和四〇年五月二六日判決の事例もその典型であるといえる。

ここにおいては、しばしば信義則の適用問題で法廷において争いの対象となっている「法人税額等の申告是認通知書」（以下「申告是認通知書」という。）について、その代表的な事例を引用して信義則の適用問題を検討してみたい。

まず、第一の要件について、問題は、当該申告是認の通知が納税者の信頼の対象となる税務官庁の公的見解の表示に該当するかどうかであるが、それには申告是認通知書の性格を吟味することを要する。現在、国税庁の法人税事務提要によれば、法人税の実地調査の結果、申告是認の処理をした法人に対しては、「貴社から提出された自昭和〇〇年〇月〇日至昭和〇〇年〇月〇日事業年度分の確定申告書の内容は、現在までの調査の結果によると適正と認められ申告是認の処理をしたのでお知らせします。なお、今後とも適正な申告と納税にご協力くださいますようお願いします。」との記載をした申告是認通知書が税務署長名で発出されることになっている。ところで、この申告是認通知書の性格は、本判決も指摘するように、もとより法律上の効果を生じさせるものではなく、主として納税者に対する便宜の供与のための事実上の行為にほかならない。すなわち、法人税の実地調査を行っても、更正決定に該当する事項がない限り、法的には税務官庁は納税者に対しその調査の結果に関して何ら通知することは要しない。ところが調査を受けた納税者にとっては、その結果を知りたいことは当然のことであり、調査のされっ放しでは心理的にも不安定な状態に置かれることになる。そこで税務官庁側では当該調査の一応の結果を通知するための申告是認通知書を発出するもので、その行為は納税者に対する便宜の供与にほかならない。しかし、法人税の調査は一旦実地調査が終った後でも新しい資料に基づいた

り、あるいはその他の必要からする調査が課税の除斥期間内はいつでもありうるわけであり、当該法人の申告に關しつ課税すべき新しい事実が発覚するかわからない。

かかる申告是認通知書の性格に照らせば、その通知書の発出があつただけで、直ちに信義則の適用の対象になるものと解し、適用要件の一つを充足すると解する見解には賛成しがたいであろう。むしろ、その性格からいって、原則として、申告是認通知書はこの要件の対象となる公的見解の表示には該当しないと解すべきであろう。換言するならば、申告是認通知書の発出は、税務署長名でなされるところから広義の公的見解の表示であると解しても、その通知書は、もともと以後更正処分を受けることはないという納税者の信頼の対象にはなり得ないものであるから、この第一の要件にいう公的見解の表示であるとは認めがたい。

かといつて、申告是認通知書が、そのような一般的な性格づけだけで、いついかなる場合にもこの第一の要件でいう納税者の信頼の対象となり得ないといえるかどうかは、なお問題が残る。問題とすべきことは、申告是認通知書が発出されたか否かだけではなく、その通知が発出される個々の過程をもふまえた上で、当該納税者がその通知から何を信頼したか、そしてその信頼をするに止むを得ない事情があつたかどうか、あるいは当該通知と後の課税処分との因果關係がどのようなになつていたかが検討されなければならないということである。そのような事實關係を把握することはとりもなおさず他の要件の充足問題にかかわることであるから、他の要件の充足をも吟味することを要するわけである。本件についても、申告是認通知書が発出されていることだけでは、原則的にはこの要件を充足し得ないと解しても、最終的にこの要件を充足するかどうかの判断は、以下に述べる第二の要件との関連において考慮を要するものと解する。

そこで第二の要件についてであるが、既に述べたように当該通知の意図することを信頼するに止む得えない事情があ

ったかどうかの吟味を要する。第一の要件のところでは述べた申告是認通知書の性格や除斥期間内において税務官庁はいつでも法の定めるところにより更正決定処分をすることとなっている法制度のもとにおいては、納税者は申告是認通知書の受領をもって、直ちに自己の申告がすべて正しいと税務官庁から認められたものであり、以後当該申告に係る事項については更正処分を受けることはないと言信することは、必ずしも常に正当なものであるとはいえない。しかし、例えば、実地調査において特定の事項の取扱い（本件についてみれば、かかる支給形態をなす従業員賞与）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、その信賴に責められる事由があるとはいえないであろう（もっとも、このような場合、当該調査官が正式の回答を出す旨確約したかどうかの立証問題は残る）。

しかしながら、このような特別な確約があったわけでもなく、実地調査が終了後に申告是認通知書が発出された場合には、調査官により調査された帳簿書類に係る当該納税者の取扱いがすべて税務官庁により承認されたものと信賴することは、そのような意味でのすべてのことが調査できるわけでもなく、また、前述のような申告是認通知書の性格からいっても正当とはいえず、この第二の要件を充足するとはいえないであろう。以上の関係を本件について考えてみるに、原告が調査の際のやりとり等を特に問題にしていなかったこと等から考えて、特別な事情があった事例とは思われないが、詳細な事実関係が明らかでないため、厳密に言えばこの要件を充足するか否かは断定できない。

第三の要件についてであるが、本件においてXは、申告是認通知書があったことにより当該賞与の取扱いはも税務官庁により認められたものと信頼し、その後の申告において、従来どおりの取扱いを踏襲したものであると主張している限りにおいて、何らかの行爲をしたという要件は充足しているように見えるが、それが第二の要件を充足した信頼関係に基づくものかどうかは、前述のようにその過程の事実関係が不明なので、断定できない。

第四の要件についてであるが、本件においては、これも特に第二の要件と関係を有する。すなわち、申告是認通知書を発出した後の更正処分がすべてこの要件を充足すると解すべきではなく、第二の要件のところでも指摘したように当該申告是認通知書の意図する実地調査の際特に問題となった特定の事項に関し、その信頼を裏切るような更正処分を行った場合にはこの要件を充足するものと解するが、そういう特段の事情がない場合には、新たな事実認定に基づき更正処分をしたからといって、既に繰り返し述べたように、申告是認通知書は以後の調査によっても更正しないこと等の意思表示をしたわけではないのであるから、この要件を充足することはない。本件については、そういう意味での特段の事情があったかどうかの事実関係が明らかでないため、この第四の要件を充足するかどうかとも判断し得ない。

最後の要件である当該納税者が救済に価する経済的不利益を被ったかどうかであるか、本件におけるような賞与の支給方法はもともと利益操作的要素を含むものであり、Xにとっては単に納税時期がずれたにすぎないと解せるから、判決における事実関係の限りにおいてはこの要件を充足するとは解せないようである。

### 3 税務職員による申告指導

- (1) 事案の概要（税務職員の誤指導後になされた課税処分―名古屋地裁昭和四八年二月七日判決、昭和四七年（行  
（注5）  
ウ）第二一号）

原告Xは、訴外Aのため保証債務の履行として昭和四三年中五六九、〇〇〇円、同四四年中六〇一、〇〇〇円及び同四五年中六九六、〇〇〇円をそれぞれ出捐していたが、昭和四四年二月上旬及び同四五年二月下旬に、いずれもY税務署所得税担当課に赴き、係官に対し保証債務の履行により出捐した金額の税法上の取扱いについて指導を求めたところ、Xは、担当官から右金額は所得税の計算上所得金額から控除することのできる雑損失に当たるとの口頭による指示を受けたので、そのとおり上記出捐額を雑損控除として本件各年分の確定申告を行った。ところが被告Y税務署長は、昭和四六年九月に至り、右担当官の指示とは逆に右金額は雑損失に当たらないとし、右各年分の申告に対し更正処分をした。

Xは本件処分を不服とし、同年一〇月一八日Yに対し異議申立をしたが、同年一二月二日に棄却されたので、更に昭和四七年一月一四日、N国税不服審判所長に審査請求したところ、同所長は同年六月一九日棄却する裁決をした。

よって、Xはかかる更正処分は、納税者としてのXのYに対する信頼を裏切るものであり、一旦なしたYの行為に反する主張をするものであって、右処分は禁反言の法理に照らして許されないものとし、出訴に及んだ。

これに対し、Yは、かかる保証債務の履行による出捐金額は、所得税法第七二条に規定する雑損失に当たらないことが明らかであるから、本件各処分は適法である、およそ禁反言の法理は、専ら当事者が任意に処分又は放棄しうる権利もしくは利益に関する行為のみについて適用されるものであるが、租税債務は、税務官庁と納税者が任意に処分又は放棄しうるものではない、まして、Xの主張する担当官の指導は、主観的・抽象的事実を前提とした単なる意見もしくは意向の表示にすぎないので、禁反言の法理を適用する余地はない、課税処分においては租税負担の公平が強く要請されているので、仮りに本件処分が禁反言の法理の適用により取消されれば、Xは不当に課税を免れるという違法な結果とな

り、そもそも禁反言の法理が正義の観念から生ずるものであることに照らしてもその適用の許されないことは明らかである、と反論した。

### 〔判旨〕

信義則の適用問題に関しおおむね次のように判示した。

① 一般的に私法上の禁反言の法理が国と国民の間の租税法関係について適用があるかどうか問題が多いところであるが、複雑化した租税法規が難解なものとなっている現状で、しかも申告納税を建前とする制度上、国民は申告にあたり税務官庁の助言指導に俟つことが多いことは容易に想像できる。かかる助言指導を善意で信頼して行爲した国民の利益はこれを保護すべき特別の事情がある場合にはその適用を拒否すべきでなく、またかかる事情の有無は具体的事案に則し、租税法律主義、租税負担の公平の諸原則との較量のうえで決すべきである。

② これを本件についてみるに、Xは本件処分がなされたことにより担当官の指示による期待が裏切られることになつては否定できないが、税法上格別不利益を受けるわけでもないし、現実に何らかの損害を被つたわけでもない（弁論の全趣旨によればYは本件における異議決定により各年分過少申告加算税の賦課処分を取消していること明らかである）。また、本件各処分を取消すことによりXのみ不当に課税を免れることになり違法の結果を許すことになる。従つて、かかる場合に禁反言の法理を適用することは相当でない。その他全証拠によるもXを保護すべき特別の事情を認めることはできないから、本件処分はすべて適法である。

### (2) 検討

申告納税制度は本来納税者が税法の仕組についてある程度の理解を持つことを前提とし、納税者の自主申告、自主納

税を建前とするものである。しかし、かかる税務行政の基本となる税法及びその取扱いは、専門的であるだけに複雑、かつ、難解であるため、税務官庁の適正な助言や指導が要請されていることは確かである。特に所得税の確定申告に際しての税務職員の助言や指導は納税者にとっては最も身近なものであろう。このような現状の下においては、税務職員がたまたま誤った指導をした場合に、それを信頼した納税者に対し、何らかの救済措置が考えられてしかるべきであるとする論議が出てくるのは無理からぬことであり、本事実もまさにその一例であるといえる。かかる場合の納税者の救済措置については、既に述べたようにその事態いかんによっては、当初から適正な指導がなされていれば負担しなくても済んだと思われる過少申告加算税の免除等がされうることもあり、本件についても過少申告加算税は免除されている。問題は、本件で争われたように、そのような場合、税務官庁に対し信義則を適用することにより当該納税者が本税をも免れることができるかどうかであるが、本件に即して各適用要件の充足問題について個別に検討してみよう。

まず、申告等に際しての税務職員の助言や指導が第一の要件を充足するかどうかである。この点に関しては、担当者個人による助言や指導を直ちに税務官庁の意思表示と同一視することには、学説、判例とも否定的であることは既に述べたところである。もとより、担当者の指導が信頼されるべきでないというのではない。信義則の適用要件たる税務官庁の公的見解の表示は、事情によっては、税務官庁が法の定めるところに従って課税権を行使しようとすることを制肘する力をもつものなのであるが、個々の職員の発言にそこまでの力を認めるわけにはいかないというのが、ここでの問題である。

第二の要件についても、既に述べたように担当官個人の助言や指導を信頼することが、正当な信頼であるといいがたいことは学説、判例も認めるところであり、また、それらの助言や指導を信頼することと税務官庁の公的見解の表示を

信賴することとは、別の問題であるから、本件においてもこの要件を充足する余地はない。

第三及び第四の要件についても、税務官庁の公的見解の表示があることを前提として、それに基づいて納税者が何をしたか、また、それに違反して税務官庁が何をしたかが問題なのであるから、その前提を欠く本件については、これらの要件についても、充足問題は生じてこない。

最後に、第五の要件については、仮に当該課税処分が、税務官庁の自己の公的見解の表示に反する行政処分であるとしても（そうでないことは既に述べたとおりである）、本件のように、当初から適正な指導がなされたら負担しなくても済んだと思われる過少申告加算税が既に免除されている以上、当該納税者が救済に価する経済的不利益を被っているとは認めがたい。ただし、本件の事実関係をみる限りにおいては、当該納税者は、当該保証債務について、雑損控除ができないという期待利益が損われ、たまたまそれまで納めないでいた税額を、他の一般の納税者と同様、納めなければならなくなったというにすぎないからである。

（注四五）税務訴訟資料五九号八三一頁、行裁判集二二卷五号七九九頁

なお、同事案に関しては、波多野弘氏（シュトイエル一〇九号二八頁）及び須藤哲郎氏（税務事例四卷一〇号一九頁）の評釈がある。

（注四六）行裁判集二二卷五号八〇八頁

（注四七）もっとも、須藤哲郎氏は、「本件判決についてこれをみれば、通達によって内容が示達されていること、それが税務行政の一般において実現されていること、納税者の行為が通達の定める要件を充足していること、納税者に不測の損害を与えたこと等により、信義則の適用を認めたものといえよう。」（税務事例四卷一〇号二三頁）と述べ、本判決が信義則の適用を認めたものとして解している。

（注四八）税務訴訟資料四八号七六頁、行政裁判例集一八卷五、六号六九〇頁

なお、同事案に関しては、中川一郎氏（シュトイエル六八号九頁）の評釈がある。

〔注四九〕すなわち、当該貸与の支給方法は、従業員に対し決算貸与なるものを支給したこととして損金計上し、それを直ちに支払わず、未払金に計上する。この場合又は、当該金額については、源泉所得税控除後の残額を当該従業員からの長期借入金等とする貸借契約を結ぶ、この契約によれば、返済期間は八年、利息は年七分、但し、貸主の請求あるときは最初の三年間に限り、一年以上毎に当初の金額の一割相当額以内の金額を支払い、三年以内に退職した従業員は実質的にその金額を請求しえない等が定められている。

〔注五〇〕例えば、山田二郎氏は、「申告是認通知を書面で行なったのちに、これに相反する更正処分がなされた場合は、その更正処分は信義誠実の原則に違反するものであり、違法となると解すべきであろう。」（前掲「判例からみた税金紛争の問題点検討」九三頁）と述べており、また、中川一郎氏は、申告是認通知は租税債務関係の確定の確認であると考えるべきであろうから、当然に信義則の適用要件の一つを充足すべきであり、納税者がこの通知を信頼することに正当性がないという考えは、申告是認通知により納税者をわな（trap）におとしめることであるとしている（同氏「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）」シュトイエル六八号一五—二〇頁参照）。

〔注五一〕シュトイエル一四二号六二頁、なお、同事案に関しては中川一郎氏（シュトイエル一四二号、一頁）、鳥居巻吉氏（税務事例六巻五号一八頁）の評釈がある。

## む す び

以上、税法における信義則の適用問題について、学説、判例の動向を概観し、税務官庁側に適用される場合の適用要件について一応の結論を導いてきた。現状においては、学説、判例とも一般論としては、税法において信義則の適用をおおむね認めている。しかし、税法における信義則の適用問題は比較的新しい問題であり、判例もそれほど多くを数え

てはおらず、具体的にその適用を認めた事例はわが国では未だ少ない。そして、税法における適用要件等については必ずしも明確な基準は与えられておらず、今後の学説の進展、判例の積み重ね等により、その要件を明らかにしつつ、特定の納税者の個別利益と課税の公平等を旨とする社会的利益との相対立する利益の比較衡量の判断基準を明らかにしていく必要があるところであるが、本稿の適用要件に関する考察が、その進展に少しでも役立てば望外の喜びである。

(現 三次税務署長)