

判例からみた租税法関係と私法との交錯

堺 良

(税務大学校
研究部教授)

目次

はじめに	壹
一 信義則・禁反言	貳
(一) 信義則ないし禁反言の法理の基礎及び機能	参
(二) 信義則の適用と租税法主義との関係	肆
(三) 信義則の適用要件	伍
四 信義則適用の範囲及び効果	陸
二 納税申告と錯誤	柒
(一) 申告の錯誤と民法九五条	参
(二) 更正の請求による是正と特段の事情	肆
三 表見代理	伍
(一) 表見代理をめぐる判例の動向	参
(二) 表見代理の法理の適用に関する検討	肆
四 租税法関係と民法一七七条	伍
(一) 課税関係と民法一七七条	参
(二) 徴収関係と民法一七七条	肆

五	不当利得……………	一一〇
(一)	不当利得返還請求権と適用法規……………	一一二
(二)	課税処分と不当利得の成否……………	一一四
六	公法と私法——おわりに代えて……………	一二九
(一)	公法と私法を区別する意義……………	一三〇
(二)	公法関係における私法規定適用の限界……………	一三三

はじめに

租税法律關係は、課稅權者たる国とその対立關係にある納稅者との間における相互關係を意味し、もとより公法たる租税法の支配する關係であつて、その内容は、国と納稅者との契約によつて成立するものではなく、租税法自体が設定している關係といえる。

およそ、租税法律關係の基本的な性格をみるに當つては、国が納稅者に対して、租稅としての金錢給付を請求する關係であるとする点を正面にすえて理解する必要がある。そして、租税法の解釈及び適用を中心とする法技術的、実践的な観点からこれを見ると、租税法は、租稅実体法と租稅手續法から成り立っているが、このうち、租稅実体法の分野では、民商法等私的取引法と境を接し、また租稅手續法の分野では、行政法ないしは私法と深いかわりをもっている。その結果、前者では、納稅者が国に対して負担すべき租稅債務額の算定に当たり、いかなる内容のものをどの範圍で取り込むべきかという私法的な取引行為を前提とした課稅要件論が正面に位置することは明らかであるから、その意味から私法上の法理が強く作用する結果となることは避けられない。また、後者にあつては、租稅実体法により規律された租稅債務額につき、その成立、確定及び履行の手續關係に屬するものであるから、行政法や私法の一般理論の体系的なかで、その概念や理論が密接なかかわりをもつことになる。

もっとも、租税法律關係をどのようにとらえるかについて、ドイツでは、それを權力關係とする「租稅權力關係説」と、債務關係とする「租稅債務關係説」との対立があるとされている。そして、前者は、伝統的な行政法学の立場から

の見方であり、また、後者は、独立した法分野としての租税法学の立場を代表するものと意義づけられている。^(注1) 思うに、このような論争が原理論として展開され、それが租税法律関係全体をどのようには握るかという見方に関するのであれば、その意義少しとしないけれども、具体的な法の解釈適用という技術面からのアプローチとしては、租税法律関係のなかに、行政の優越的關係が存在することは事実であるし、また、国と国民との間の債務關係であることも否定しえないところである。^(注2) 租税法律關係がこのような二つの側面を併せ有することを否定しえない以上（も）とも、この点も、その評価として問題の存するところではあるが）このような角度から検討すべき利益ないし必要性が大きいとは考えられない。したがって、今この両説についての検討は差控えることとした。

ところで、最近租税事件の数は著しく増加し、その解決を要する多くの法理論及び解釈論の問題が次々と提起されており、とりわけ、租税手続法に係る事例が、適正手続の保障の確固たる傾向と相まって、行政手続上の重要な論点を誘発しつつあり、^(注3) 法曹界の注目をあつめている現状である。

そこで、本稿では、租税手続の形成過程を通して私法關係の適用の有無、その範囲及び程度を探ることを目的とし、また、検討の方法は、この種の事項を取り上げた判決を手がかりとした。このような検討を通して、租税法律關係への私法規定の介入の程度等を明らかにすることになり、他面この關係の行政法上の位置づけが明瞭となるであろうし、また行政法上の理論との特殊性の存否も自ら明らかになると考えたからである。右のような意図のもとに、信義則・禁反言、納税申告と錯誤、表見代理、租税法律關係と民法一七七条、及び不当利得について検討を加えることとした。

(注1) ドイツにおける租税法律關係の性質に関する論争について概観する。

租税權力關係説は、オットマイヤーとオトマルビュエラに代表されるものであり、租税債務關係説は、アルベルトへ

ンセルに代表されるものである。これによれば、租税債務関係説は、租税法律関係の中核は、租税実体法関係であり、租税債務は、法律の定めるところにより課税要件の充足により発生し、国と納税者との間に成立するのであり、租税法のもとでは両者は対等の関係に立つというものである。これに対して租税権力関係説は、租税手続法であれ租税実体法であれ、国が租税債権の主体たる地位に自力執行権を有する点で国の決定的な優越性を有し、総体として国と納税者との間は権力関係とするにふさわしいというものである（須貝脩一「租税債務関係理論とその展開」、金子宏「租税法の体系」公法研究三四号二五一頁、田中二郎「租税法」一二七頁、北野弘久「租税法律関係の性質」税法学の基本問題三七頁）。

両学説の特質をあげると、①権力関係説は、租税法律関係を権力関係であるとみるのに対し、債務関係説は、公法上の関係ではあるけれども、私法上の債権債務関係と類似の性質を持つ関係とみる。②国の納税者に対する関係につき、権力関係説は、優越的地位にあることを強調するのに対し、債務関係説は、対等性を強調する。③租税法律関係における行政行為につき、権力関係説は、その重要性を強調するのに対し、債務関係説は、重要性を否定する。④租税法律関係を租税実体法関係と租税手続法関係とに区分することにつき、債務関係説は、その区分を肯定し、かつ、租税実体法関係を基本的な関係として重視するのに対し、権力関係説は、そのような区分に消極的であり、かつ、租税実体法関係の重要性を否定する。⑤納税者の権利救済手続の存在につき、権力関係説は、租税法律関係を一方的な命令服従の関係としてとらえるが故に、右手続の存在を重視しないのに対し、債務関係説は、租税法律関係における国と納税者との対等性を強調するが故に、右手続の存在を重視する、という点にある（清水敬次「租税法律関係の性質」ジュリスト別冊四号・統学説展望五四頁）。

(注2) 清水敬次「前掲書」五五頁

(注3) 金子宏「前掲書」二六〇頁

一 信義則・禁反言

租税法律関係において、一般に、信義誠実の原則（以下「信義則」という。）ないしは禁反言の法理の適用が肯定されている。信義則は、社会共同生活の一員として、互に相手の信頼を裏切らないように誠意をもって行動すべきものとするいわば倫理規範を法において尊重し、法律関係をこれに適合させなければならないというものであり、法と道徳との調和を図るための重要な観念であることは明らかである。また、禁反言の法理は、ある者が自己の行為に反する主張をすることを法律上禁止されることである。

これら法理の意味内容について、判例は、次のとおり述べている。

「自己の過去の言動によってある事実を表示したものは、右事実の存在を信じて利害関係を変更した相手方に対して、以後その事実の存在を否定することが許されなくなるといふこと」^(註1)、「自己の過去の言動に反する主張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は許されない」^(註2)、「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、その誤信に基づき、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ぜられるとされる」^(註3)、「甲が乙のなした表示に信頼し、それに基づいて自己の地位を変更したときは、乙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齎すことができない」^(註4)

信義則は、大陸法にその淵源があり、他方禁反言の法理は、英米法にその淵源があるが、この両者は格別区別することなく同列視され、又は、禁反言の法理は、信義則の適用例であるとされる。^(註5) いずれにしても、右法理は、私法の領域

から生成・発展したものであるが、今日では、権利の行使、義務の履行、法律行為の解釈なども、この法理に合致されねばならぬことが一般に認められており、しかも、これは法の一般原理の具体的表現と解される結果、公法にも妥当する^(注6)とされる。

この法理の租税法律関係への適用については、早くから中川一郎博士の説くところであつたが、^(注7)東京地裁判決が、租税法律関係に右法理の適用を認め、その法理の意義、法的根拠、適用要件等について詳細な理論を展開するに至つた。この判決を契機として租税法における右法理の適用をめぐる判例学説は逐次増加しており、この意味から当該判例の影響は極めて大きいと考えられる。

そこで、この判例を中心として、右法理の適用をめぐる問題点を概観することにする。

(一) 信義則ないし禁反言の法理の基礎及び機能

1 前記東京地裁判決は、「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……である^(注9)」としている。信義則の法理の基礎に、相手方の信頼保護の理念を据えることをまず明確にしているが、この点は、判例学説の多数説といつてよい。^(注10)その中で、その観念の内容を定める標準として、主観的な意味での正常な人間の合理的判断とか、当事者の信頼関係の保護をあげるものと、いわば客観的な意味で、一般的信頼関係の保護ないし利益関係の衡量等をあげるものがあるが、この傾向は、右法理の普遍化に伴い、客観的な標識にこれを求める傾向があることの一つの証左といふことができる。^(注11)

次に、本判決は、「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」としている。もともと右法理は、私法の領域において、契約を解釈し又はこれを補充する原理として形成され、それが漸次拡大されて権利の行使、義務の履行及び法律行為の解釈などに適用されるとするものである。私法の面において、民法一条二項は「権利ノ行使及ヒ義務ノ履行ハ義務ニ従イ誠実ニ為スコトヲ要ス」と規定し、実定法上の觀念として承認されているが、右法理は、それにとどまらず、法の一般原理の具体的表現と解され、公法にも妥当すると考えられている。^(注12) 本判決は、これと同旨に出て租税法律關係に信義則の適用を肯定しており、右法理の適用の結果原処分を違法として取消した数少ない判例である。

2 公法關係における右法理の妥当すべき合理的根拠は、右法理が「一般的法律關係と道徳的規範との調和を企図する觀念の一つとして具体的事件について正義と公平の理想の実現を目的とする根本的原理であるところに」^(注13) 求めるとされ、「いいかえれば、国家対個人、または、これに準ずべき關係においては、一面、もとより国家の優越性に基づく特殊的地位を十分承認しなければならぬが、他面、国家もまた法律秩序における一主体として活動するに当っては、国家と個人との間の利益關係を適当に配分調整し、あるいは、一般の社会的信頼又は法的安全等を保護し、公平ないし信義誠実の原則に合する法の世界全体に共通の目的に適合しなければならぬからである」^(注14) とされている。

およそ公法には、私法と異なった特殊性すなわち、行政目的の実現のための優越的地位を認めることと、社会公共の福祉の実現を使命とするものであることがあげられるが、これらの優越性ないしは公益性と信義則との關係をどのよう

に解するかを吟味する必要がある。

国家と個人との対立において、国家の特殊の機構と目的とを顧慮し、実定法上、必要な限度において、国家が一方的に命令し強制することを内容とする優越的地位に立つ限り、対等の当事者間の自由な意思の合致によって権利義務が形成される私法関係とはその性質を異にする^(注15)。従って、右に関する部分は、一般私法規定の適用ないし類推適用は許されないとするのである。しかし、さきに見たとおり、信義則は私法上発達した法理であるけれども、法の一般原理の表現として権力関係にも妥当する。その結果、国家も法律関係の一主体として活動するに当っては、相手方又は第三者の信頼関係、法的安全を保護することは、法治国家における当然の根本的要請の一つとされる^(注16)。

さらに、公法関係が有する社会公共の福祉の実現という公益性と信義則とのかわり合いであるが、およそ公益概念の抽象性、内容の不確定性の故に、常に信義則の適用を否定することは早計であろう。

結局、公法上の優先性及び公益性と信義則とのからみは、法律関係の当事者間の利益の衡量、換言すると、公法における公益性ないし優先性と、相手方の利益関係又はこれに関連する一般的社会的信頼、法的安全等の諸法益との比較衡量によりその適否を決しなければならぬ^(注17)と考える。

従って、このようにみると、公法関係の特殊性としての優先性と公益性は、具体的事例に右法理を適用するに当って考慮すべき要素とはなりえても、それ自体、信義則の適用の能否を左右する基準とはなりえないこととなる。

(二) 信義則の適用と租税法律主義との関係

1 信義則の租税法律関係への適用に当っては、租税法律主義の原則と抵触するかどうかが基本的な問題である。

憲法三〇条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」と規定し、同法八四条は「あらたに租税を

課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定して、租税法の基本理念の一つとしての租税法主義の原則を明らかにしている。この原則の趣旨とするところは、いうまでもなく、租税の種類及び根拠はいうに及ばず、納税義務者、課税物件、課税標準、税率等の課税要件と徴収手続を、すべて法律によって定めることを要求するものである。

この原則の機能は、つとに、経済生活における将来の予測可能性と法的安定性を確保することにあるとされる^(注18)。従って、この観点からは、租税法規の解釈に当り租税法主義の原則の支配するところに従い、厳格な態度が要請されることは当然であろう。学説のなかには、この観点から租税法関係に信義則の適用を消極に解する見解があるが、田中二郎博士は、「主として私法の分野で発展した信義誠実の原則とか信頼の原則とか禁反言の原則が租税法の分野にも妥当するかどうか、租税法主義の原則と抵触することはないか、等の問題については、種々の意見があり得るであろう。この点について、私は、租税法主義の原則も、租税法における解釈原理としての信義誠実の原則等の適用を否定すべき根拠とはならないと考える。これらの原則は、あらゆる分野における法に内在する一種の条理の表現とみるべきもので、租税法に限ってその適用を排斥すべき根拠は見出しがたいからである^(注19)」と述べておられる。

この点について本判決は、「事実上の行政作用を信頼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いて、その要件及び適用の範囲を決定する場合に考慮を払うべき要素の一つとはなっても、この原則の導入を根本的に拒否する理由とはなり得ないものと解すべきである^(注21)」と述べて、その適用を肯定している。しかし、右判決の控訴審判^(注22)

決は、「禁反言の適用を認めると違法な結果を生ずる場合には、その適用を阻却されると解されている」として、結果的には、右法理の適用につき消極的な見解を明らかにしている。

2 租税法律主義の原則と信義則の適用との関係に触れたその他の判例を次にみることにする。

仙台高裁判決は、^(注23)被控訴人のいわば私人の利益たる非課税の期待は「租税法律主義の原則に基つき課徴税を義務づけられている控訴人の公益とは比較にならず、まして租税法律主義の原則を犠牲にしてもなおかつ回復せしめるに値するほどの信頼利益であるとするには到底できない」と判断している。これに対して、名古屋地裁判決は、^(注24)「一般に租税法関係において禁反言の法理の適用があるかどうかについては、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指導助言に俟つことが多く、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即し、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」としており、また、^(注25)富山地裁判決は、「禁反言の法理、信義誠実の原則は、あらゆる分野における法に内在する一種の条理とみるべきもので、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られるから、課税庁を信頼して行爲した納税者の利益が、課税庁側の右諸原則違反の行爲によつて害され、これを保護すべき特別の事情がある場合には、租税法律主義、租税負担の公平等の諸原則との較量のうえで、禁反言の法理、信義誠実の原則等の適用を決すべきである」と述べている。さらに、札幌地裁判決は^(注26)「租税法は極めて多数の納税者を対象として公平かつ普遍的に課税することを企図するものであり、ことに画一的にこれを適用執行することを要するものであるから、一方当事者の意思によつては勿論、両当事者の合意によつて

も租税法の適用を左右することは許されず、租税法の定めるところに従い、一律に、客観的かつ公正に課されなければならぬ。最も、信義誠実の原則はあらゆる分野における法に内在する法原則であって、これを租税法に限って排除すべきものとする根拠はない」と判断している。

3 さきにも述べたように、一般に公法関係の特殊性として、優先性と公益性があげられるが、これらの特殊性は、どちらかといえば国側の行政目的の実現のための便宜に資する性格のものといえるから、右公法関係を修正する見地から一般条項の発動として、国側につき信義則の適用を肯定すべき場合があることは理解することができる。

他方、租税法主義の原則は、経済生活における予測可能性及び法定安定性の確保の観点から、租税法規の厳格な解釈適用を要請するものであるから、国側からは、租税法に規定するところを超えて租税を賦課徴収することができないと同時に、納税者側からは、租税法に規定するところなくして租税の減免を主張しえないことを意味する。このような原則の支配する租税法関係においては、一般公法関係と相違して国と納税者間のいずれにも有利、不利をもたらすという機能は持ちえないといえる。してみると、信義則の適用と租税法主義との関係について、信義則を法に内在する一種の条理としてとらえることを理由として、その優先適用を肯定することができるのかどうか、今後なお十分な吟味が必要な^(注27)ではなからうか。

租税法主義のもとにおける信義則の適用をめぐる、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、それとも他の一つの側面である法的安定性^(注28)信賴の保護の要請を重視するか、という租税法主義の内部における価値の対立に帰着する」と整理されておられる。このようなとらえ方をするとすれば、右の二つの価値の較量から、合法性の原則を犠牲にしてもなお法的安定性を重視する必要があるとする

ことがありうるかどうかを検討されなければならない。そしてその結果、租税法律関係に信義則の適用を肯定する事例は、いきおい厳格な要件のもとに限定的にならざるをえないと考えられる。

(三) 信義則の適用要件

1 租税法律関係において、合法性、法的安定性及び予測可能性を内容とする租税法律主義の原則が支配する関係から、信義則の法理がどのような要件のもとに、どのような範囲において適用されるかについては、慎重な判断が要請されるのは当然である。この点について、本判決は「この原則の適用の問題としては、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と認められるような事情にあったかどうか、その信頼を裏切られることによって相手方の被る不利益の程度等の諸点が、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け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」と述べている。^(注29)

本判決は、右のように一般的な適用要件を述べた後、本件において、税務事務所長の税法解釈の誤りに起因する非課税とする取扱いが、正規の決裁手続を経て公文書により通知されていること、これを信頼した納税者側に誠実、善良な市民として非難に値する事情はないこと、しかもこの通知に反し、過年度に遡って固定資産税が賦課されることによる納税者が被る不利益は無視できないものがあるとし、禁反言の法理を適用して固定資産税の賦課処分を無効とした。

また、本事件の控訴審判決は、信義則の適用に関し次のとおり述べている。「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ぜられる、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」^(注30)「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いうのではない。^(注31)」

- これらの判例から信義則の法理に関し、帰納的にその適用要件をみると、
- (1) 税務官庁の何らかの言動があること
 - (2) 納税者が信頼することにつき無理からぬ事情があること
 - (3) 納税者がその誤信に基き特段の行動に及んだこと
 - (4) 納税者が信頼を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をあげることができる。

次に、これら適用要件の内容を概観する。

2 まず、税務官庁の何らかの言動があることについてであるが、税務官庁の言動が、どのような手続、方式により

相手方に表明されたか、それが「一般的のものか特定の個人に対するものか、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」が吟味されなければならないが、本判決は、「非課税の取扱いは、正規の決裁手続を経て、公文書により原告に通知された」ものであることを重視している。しかし、本件の如く、特定の納税者を対象とした場合に限らず、公表通達によりひろく納税者一般を対象としたものについても、この要件をみたすと解すべきであらう。^(註32)

言動の主体としての税務官庁には、その責任ある者がこれに当たり、その者からなされる公的な見解の表示が問題となるはずであり、しかも、その表示は、法律上の効果を伴うものに限らず、事実上の行為もこれに含まれると解される。見解の表示は、必ずしも書面によることを要するわけではないが、口頭による表示は、実際問題として、事実の存否の立証上信義則にかからしめて論議することは困難を伴うことを免れない。

言動に、税務官庁の不作为が当るかは問題であり、「不作为ないし事実状態をもって禁反言の法理にいう信頼の対象たる表示に該当するものとする^(註34)ことはできない」とする判例がある。しかし、禁反言の法理が不作为を除外するものではないことを考えると、不作为によって作為と同様の事実状態を作出した場合において、なお、これに当たらないとする^(註35)ことは作為との間において整合性を欠くことにならないだろうか。

次に、税務官庁が言動をするについて、納税者側にその責に帰すべき事由のないことは当然である。たとえば、納税者の照会に対する税務官庁の回答は、照会に係る事実関係の適確な開示があって初めて正当になしうるものであるから、納税者が右照会に当って事実を歪曲したり、事実の十分な開示がない場合における税務官庁の回答は、この要件をみたすものとはならない。^(註36)

次に、納税者が信頼することにつき無理からぬ事情があることについてであるが、税務官庁の言動を適法なものとする納税者の信頼が基礎となる。^(注37) また、「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ができないとする禁反言の原則は、納税者が納税申告において、自己に知れた事実を故意又は重大な過失により申告しなかった場合にまで適用されるものではない」^(注38)ことは、事理当然であろう。さらに、税務官庁の言動の内容の是非につき、従来から争いがあった場合には、^(注39)納税者の信頼基礎たりえないとする見解を妥当とする。

第三の要件として、納税者がその誤信に基き特段の行動に及んだことについてであるが、信頼と納税者の処置との間には、相当因果関係がなければならず、^(注40)特段の行動には作為であると不作為であると問わないと解される。本件控訴審判決は、信義則適用の範囲にからみ「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」とする。もしそうであるとすると、信義則の適用について極めて厳しいものとなり、「信義誠実の原則が、全面的に否定されたも同然」^(注42)の結果を呈する。ことは租税法主義に内在する合法性と法的安定性という相反する二つの側面をどう調整さるべきかに帰着するが、一般的にいつて信義則の適用を肯定する多数説の立場からは、その適用を否定する結果となる右見解にはにわかには左たんすることはできないであろう。但し、この場合においては税務官庁の行為により、納税者側に具体的な不利益の発生があるべきことが不可欠の要件となる。^(注43)

第四の要件として、納税者が信頼を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についてであるが、本件判決は、「原告が被る不利益は無視できないものがある」として、信義則の適用に踏み切っていることは前に触れたとおりである。また、いわゆる税務相談等について課税処分につき本来法適用の誤りがあれば、これを発見した段階において是正しうることは、原則として認めらるべきであり、さらに、本件の場合、被告によって否認されたのは、

予納分の租税債務であつて、原告は、これにより多少の不利益を被るにしても、その不利益は、さほど重大なものとはいえないことを併わせ考えれば」、訴訟の対象となつた更正処分は信義則に反するとはいえないとした判決があること(注44)に注目したい。

右の要件に関し、税務署長が納税者に対して発する申告是認通知(注45)の位置づけが問題となるが、その文面に徴すると信頼基礎の適格性を欠くと解されよう。仮りにその適格性を肯定するとしても、申告是認通知に反する課税処分により、租税法上、ほんらい納付すべき税額を納付せざるをえなくなつたとして、右にいう具体的不利益とみるべきではあるまい。(注46)

四 信義則適用の範囲及び効果

1 信義則の法理が適用される対象は、さきにみたように税務官庁の言動に向けられており、それに係る判例を順次瞥見したが、この法理が、私人の公法行為に適用さるべきかどうか問題の存するところであり、とりわけ、租税法律関係の分野でこの点を論じた判例は稀である。僅かに、争訟にからむケースとして、「原告において、右裁判の総代としての名宛人がその資格のない近藤武典としてなされていることをもつて、裁判自体あるいはその送達の効力を争うことは、信義則上許されないものというべきである」(注47)としたもの、及び原告の長男がその所有株式の配当金の支払を受けている事情のもとで、原告はその申告をしていないことが明らかであると認定した上、禁反言ないし信義則上原告への所得帰属の主張は失当であるとしたもの(注48)があり、他方、税務官庁が納税者に対する右法理違反の主張をしりぞけたものとして、「脱税の策謀が存したからといって、それによつて、違法な課税処分が適法とされるいわれはなく、その解釈は、刑事責任を追求する等によつて考慮されるべき問題であるから、右被告の抗弁〔形式の虚偽仮装を理由に争うこと

は、信義誠実の原則に照して許されないとするもの——筆者注」は、これを採用できない^(注49)としたものがある。

学説では、租税法領域における私人の公法行為に対する信義則の適用を否定するものがある^(注50)。その論拠は、法令の規定したにより罰則又は加算税による制裁租税法上の優遇措置の剥奪等、各種の不利益を納税者に対し課する権限が税務官庁に認められていること。そしてこれらの措置を活用することによって、納税者に対し右法理を適用したと同一であるいはそれに等しい効果を期しうることに求めている。多くの場合、指摘の如き措置により代替しえようが、しかし、すべての場合にこれにより網羅しうることはならず、また、税務官庁の言動についても損害賠償等により納税者の救済の途があるにかかわらず、これとは別個に信義則の適用を肯定する以上、それとの不整合のそしりは免れないであろう。なお、今後の検討にまたなければならぬと考える。

2 信義則の適用の効果について、税務官庁の言動に反する処分を無効とするか、取消原因とみるか^(注51)見解が分かれている。無効とする見解は、法の根本理念に背く違法行為であることを理由とするが、右法理が租税法主義の機能としての合法性と法的安定性とのかね合いのもとで適用されると解する以上、むしろ取消原因にとどまると解すべきであろう。

(注1) 昭和四五年五月七日大阪地方判決 行政事件裁判例集(以下「行集」という。)二二巻五号七八〇頁、税務訴訟資料(以

下「税資」という。)五九号七九三頁

(注2) 昭和四〇年五月二六日東京地方判決 行集一六巻六号一〇四一頁

(注3) 昭和四一年六月六日東京高等判決 行集一七巻六号六〇七頁

(注4) 昭和四九年二月六日神戸地方判決 シュトイエル一四六号二七頁 税資七四号三六四頁

(注5) 乙部哲郎「租税法における禁反言の法理」民商法雑誌七五巻二号二二七頁

(注6) 原電之助「行政法における信義誠実の原則」法学雑誌六卷三号一七頁以下

(注7) 中川一郎「税法の解釈及び適用」三三二頁

(注8) 昭和四〇年五月二六日東京地方判決「前掲書」一〇四三頁

本訴の概要は次のとおりである。

原告は、民法三四条により設立を許可された財団法人であつて、学校教育法八三条にいう各種学校である。原告は、土地及び建物を所有し、これを直接教育の用に供していたところ、所轄の稅務事務所長は、これが地方稅法三四八条二項九号に該当するとして、昭和二八年九月一七日付で、同年度以降固定資産稅について非課稅の取扱いをする旨決定しこれを原告に通知した。しかるに同所長は、右通知を翻えし昭和三六年一〇月一〇日付徵稅令書をもつて、本件土地及び建物につき、昭和三二年度に遡つて固定資産稅を賦課するに至つた。

そこで原告は、右土地建物は非課稅品目であることを違法原因に掲げるとともに、稅務事務所長が過去に遡つて固定資産稅を賦課したのは禁反言の法理に反し許されないとの理由で、右固定資産稅の賦課処分は無効である旨主張した。

(注9) 昭和四〇年五月二六日東京地方判決「前掲書」一〇四一〜二頁

(注10) 判例として、昭和四六年六月一四日山形地方判決 訟務月報一八卷一号二二頁、昭和四九年二月一日京都地方判決 シ

ュトイエル一四三三六〇頁 稅資七四号三三四頁、昭和四九年二月六日神戸地方判決 シュトイエル一四六号二七頁 稅資七四号三六四頁、昭和四九年五月三一日富山地方判決 行集二五卷五号六五五頁 稅資七五号七一三頁、昭和五〇年一月二二日仙台高等判決 行集二六卷一号三頁、學說として、原電之助「租稅法と信義則の適用」法学雑誌一六卷二・三・四号二四八頁、中川一郎「税法における信義誠実の原則の法的根拠」福岡大創立三五週年記念論集二二頁、金子宏「租稅法」一〇九頁、成田頼明「行政上の法律關係と信義則」自治研修六八卷四二頁、原田尚彦「行政処分の取消」法学教室(二期)四号一七七頁、品川芳宜「税法における信義則の適用について」稅務大学校論叢八号五頁、好美清光「信義則の機能について」一橋論叢四七卷二号一八五頁

(注11) 原電之助「行政法における信義誠実の原則」法学雑誌六卷三号一〇頁参照

(注12) 原電之助「前掲書」一七頁

- (注13) 原竜之助「前掲書」一四頁
- (注14) 田中二郎「行政行為の瑕疵」行政行為論二七頁
- (注15) 原竜之助「前掲書」一六頁
- (注16) 原竜之助「前掲書」一六頁
- (注17) 原竜之助「前掲書」一九頁
- (注18) 金子宏「市民と租税」現代法と市民三一四頁、田中二郎「租税法」七八頁
- (注19) 例えば、租税法研究会編「租税法総論」二一八頁、金子宏ほか編「租税法講座」一巻三二二頁（新井隆一教授担当）、下村芳夫「租税法主義をめぐる諸問題」税務大学校論叢六号四三頁、なお、違法行政の効力を容認することとなる場合に信義則の適用を消極に解するものとして、高橋貞三「行政法における信義誠実の問題」佐々木還曆記念論集二九頁、大石義雄「我国行政法理論に於ける信義誠実の原則について」法学論叢六巻五号一二一―一三頁、橋本公宜「行政法の解釈と運用」公法研究二一号九四頁
- (注20) 田中二郎「前掲書」一一九頁
- (注21) 「前掲書」一〇四三頁
- (注22) 昭和四一年六月六日東京高等判決 「前掲書」六〇七頁
- (注23) 昭和五〇年一月二日仙台高等判決 行集二六巻一号三頁、本訴の概要は次のとおりである。
- 被控訴人（原告）は、昭和二七年八月以来、金属マンガンを製造してきたが、それは地方税法にいう非課税品目たる合金鉄にあたるかと考えてその旨の申告をし、控訴人（被告・市長）も異議を述べることなく、この申告を容認してきた。ところが、昭和四〇年における地方税法の改正により、新たに三年間の期限を付して非課税物件として金属マンガンを加える旨規定されたところから、控訴人は、自治省係官の指示にもとづき、昭和四二年四月、昭和三九年度及び四〇年度分の電気ガス税の賦課決定をし、被控訴人は、同処分は禁反言の法理ないし信義則に違反するとしてその取消しを求めた。
- 山形地方判決（昭和四六年六月一四日訟務月報一八巻一号二三頁）は、金属マンガンが地方税法上非課税物件たる合金鉄にあたるとし、たとえ金属マンガンが合金鉄に含まれないとしても、「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、これにより原告に對し同旨の内容の信頼を付与した」から、本件処分は信義則に違反し違法である、としている。

(注24) 昭和四八年一月七日名古屋地方判決 シュトイエル一四二二六二頁 税資七一号一一二九頁 この訴訟では、保証債務の履行として出捐した金額は控除可能の雑損にあたる旨の税務署所得税課係官の口頭の指示、及び翌年分においてこれを是認する旨の同署税務相談担当官の言明等に反する更正処分の適否が争われた。

(注25) 昭和四九年五月三十一日富山地方判決「前掲書」六五五頁
本件課税処分の経緯は次のとおりである。

原告は、本件土地の売却に当たり税金対策上原告らが有する会社の株式の全部譲渡の形式をとれば、形式上は同社であるが実質上は原告の所有する本件土地の所有権も相手方に移動し、外形的には株式の譲渡にすぎないから課税を免れうると考え、昭和三五年九月頃税務署係官と相談の上、税務署に對し右会社の営業再開届を提出し、それに添付した貸借対照表に初めて同社資産として本件土地を計上し、同年一月一日、相手方との間に同社株式の売買契約を締結した。被告税務署長は、当初本件土地の所有者は同社であるとして同社に對し更正処分をしたが、別件訴訟において右処分が取消されたので、あらためて原告に對し、昭和四一年三月更正処分をした。

(注26) 昭和五〇年六月二十四日札幌地方判決 訟務月報二一巻九号一九五五頁 税資八二二二八頁 本件は、執行官が職務上得る所得が所得税法上の事業所得、給与所得のいずれに該当するかが争われた事例であるが、原告は、右所得を給与所得としてなした確定申告が仮りに誤りであったとしても、本件申告は税務署係官の指導に基づくものであるから、これを事業所得としてなした更正は違法であると主張した。

(注27) 具体的事例の解決として、行政庁側の不当性は別の法理、例えば損害賠償によって権利救済がはかりうることとの関連をも十分検討さるべきである。本件判決の控訴審判決(注22掲記)が、「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……事情いかによ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」と述べている部

分につき、場合によっては信義則の適用を肯定したものと評価する向もあるが(乙部哲郎「前掲書」三〇六頁)、むしろ端的にその救済は、損害賠償によることを示唆したとみることができ、かつ、それが相当なのではあるまいか。

(注28)

金子宏「租税法」一一〇頁

(注29)

昭和四〇年五月二六日東京地方判決 「前掲書」一〇四三頁

(注30)

昭和四一年六月六日東京高等判決 「前掲書」六〇九頁

(注31)

昭和四一年六月六日東京高等判決 「前掲書」六一一、六一二頁

(注32)

金子宏「前掲書」一一〇頁、中川一郎編「税法学体系(総論・一九七二年版) 一四七頁、品川芳宜「前掲書」三九頁、

北野弘久「税法学の基本問題」五四頁

(注33)

昭和五〇年一月二二日仙台高等判決 「前掲書」三頁

(注34)

伊沢孝平「表示行為の公信力」五九、六〇、六七頁

(注35)

金子宏「前掲書」一一一頁、青木康ジュリスト六一〇号一二三頁

(注36)

品川芳宜「前掲書」二四頁

(注37)

乙部哲郎「前掲書」三一頁

(注38)

昭和四九年二月六日神戸地方判決 「前掲書」この事件は、不動産所得の算定に当たり、七年間にわたって推計経費率を用いてきたところ、四・四二年分について納税者が経費の実額を明らかにしなかった事情のもとで、税務署長が実額により更正したことが、信義則に違反し違法であるか否かが争われた。

(注39)

昭和四四年一月六日横浜地方判決 行集二〇卷一一号一一三三頁 税資五七号五〇五頁 この事件では、使用人兼務役員に対する賞与の損金算入を内容とする法人税申告につき、申告是認通知を発した後、過去二年間の取扱いを変更して損金算入を否認した更正処分は、禁反言ないし信義則に反して無効な行為であるのかどうか争われた。

(注40)

乙部哲郎「前掲書」三一頁

(注41)

昭和四一年六月六日東京高等判決 「前掲書」六〇七頁

(注42)

中川一郎「税法における信義誠実の原則」一六二頁

(注43) 乙部哲郎「前掲書」三二二頁

(注44) 昭和四六年八月二八日名古屋地方判決 シュトイエル一一五号一頁 税資六三号三五三頁、これは、原告が依頼した

税理士が提出した資料だけに基礎を置いて税務相談がなされた事案である。

(注45) この通知は、「法人税額等の申告是認通知書」と題し、文面は、「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いたします。」として、税務署長名で
發出させる取扱いである。

(注46) 乙部哲郎「前掲書」三二二頁

(注47) 昭和四四年九月二五日岐阜地方判決 税資五七号三三四頁

(注48) 昭和四二年三月二八日広島地方判決 訟務月報一三卷七号八八六頁 税資四七号五〇六頁

(注49) 昭和四〇年三月二六日富山地方判決 行集一六卷三号四〇五頁 税資四一号二七三頁

この事件の内容は次のとおりである。

原告会社の設立者は土地売却に当り税金対策からその者が有する原告の株の譲渡の形式をとれば土地（形式上は原告実質的には原告の設立者）の所有権も相手方に移動し、外形的には株の譲渡にすぎないから所得課税を免れうると考え、右土地を原告会社の貸借対照表に計上するとともに、株の売買契約を締結した。税務署長は、右土地の所有者は原告会社であるとして更正処分を行い、本訴でその適否が争われた。そして税務署長は、訴訟上脱税のため虚偽仮装の形式を作為したものであれば、その作為に係る形式に従ってなされた課税処分に対して、その形式の虚偽仮装を理由に争うことは信義則上許されない、と主張した。

(注50) 中川一郎編「税法学体系」（総論・一九七二年版）一五〇頁、北野弘久「前掲書」五四頁、なお、乙部哲郎「前掲書」

二九五頁参照

(注51) 無効とするもの、北野弘久「前掲書」五三頁、取消原因に当たるとするもの、中川一郎編「前掲書」一四九頁、青木康ジ

ユリスト六一〇号一二二頁。品川芳宜「前掲書」三二二頁

二 納税申告と錯誤

納税義務—租税債務—は、租税実体法に定める納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準及び税率等の課税要件を充足することにより、当然成立する建前がとられているが、これを具体的債務として、納付又は徴収の対象とするためには、原則として債務を確定するための手続を必要とする。納税申告は、右債務を第一次的に確定させるための納税者の行為にほかならない。

納税申告は、行政法上、私人の行う公法行為であって、租税の基礎となる要件事実を納税者自ら確認し、一定の方法で数额を確定して、これを税務官庁に通知する行為であるとするのが一般である。すなわち、

「納税は納税義務者が課税標準及び税額を申告し、自発的に納付することによって完遂される。国は納税義務者の申告が正当であるか否かを調査する職責を有し、異るときは公権力を発動して更正できるのであるから、国と納税義務者との間に生ずる法律関係は、納税義務者が正確な申告をなし、国の何等の処分を待たず確定するときであつても、単純な私法上の法律関係とみるべきものでなく、公法上の権利関係に関するものというを相当とする」^(注1)「申告納税の制度は

納税義務者をして、自己の納税義務の具体的内容を決定の上、これを税務官庁に申告せしめ、その申告に係る納税義務の実現を企図するものであつて、納税義務者は右の申告行為により具体的な租税債務を負担するに至るのであり、換言すれば、この申告行為は納税義務者と国との間の具体的法律関係（租税債権債務関係）を発生せしめるための一つの法律要件をなす前提事実^(注2)に外ならない」とされる。

ところで、納税申告手続において納税者から、客観的な要件事実に適合しない申告がなされる場合がありうるが、そのような場合、納税申告が右のような性格を帯びていることにかんがみれば、公法上の行為として行政手続法の分野でどのように位置づけるか問題であり、実行上、納税申告の錯誤をめぐる、私法法規適用の有無の点が検討されなければならぬ。

そこで、従来この点に触れた判例を素材として、右の点を吟味することとする。

(一) 申告の錯誤と民法九五条

民法にいう錯誤による意思表示とは、表示から推断される意思と真意とが一致しない意思表示であって、その不一致を表意者自身が知らないでしたものをいうとされる。そして、九五条は「意思表示ハ法律行為ノ要素ニ錯誤アリタルキハ無効トス但表意者ニ重大ナル過失アリタルトキハ表意者自ラ其無効ヲ主張スルコトヲ得ス」と規定している。

他方、納税申告書を提出した納税者が、申告内容に誤りを発見した場合に、その課税標準等及び税額等を自己の有利に変更しようとするために、一定期間内に限って更正の請求をすることができる建前がとられている。^(註3)このような法制度のもとで、納税者において申告内容に誤りを発見した場合(但し、自己に不利に変更しようとする場合)修正申告要件に当るものを除く。更正の請求以外に、民法九五条の規定に基づき錯誤による申告の無効の主張が許されるかが問題となる。

この点について、判例は、申告納税制は私人の意思の尊重を基調とするものであることを理由として、これを積極的に解し「公権力の発動たる行政処分のごとき特色を有せず、他面所得税法が申告納税制度を採用したのは、私人の意思

を尊重し、その意思に基づいて申告することの必要を認められた結果であるから、その意思と表示とが一致しないときは」民法九五条の類推適用がある、とした判決があげられる。^(注4)

これに対し、租税関係のような行政の分野においては、私人の行為でも、その効果は広く一般に影響を及ぼす結果、意思主義を徹底すべきではなく、外見によって行為の効果を決すべきであるとする反対の見解をとるものとして、「納税関係のような行政上の分野においてはその行為の効果は単に当事者間に止ることなく一般に影響を及ぼす結果本件所得修正確定申告のような当事者の意思を基礎とするものであっても私法の分野におけるように意思主義を徹底することを得ず表示主義によりその外見によって行為の効果を決すべく若しこれがため生ずる不当は別途に定められた救済手段（たとえば所得税法第二七条第六項）による外はないものと考えられる」、とした判決がある。^(注5)

このように、下級審判決は、積極、消極に二大別されたが、学説もまた、判例の二つの傾向と同様に対立している。すなわち、申告行為における申告者の意思の重要性に視点を置くことにより、民法九五条の類推適用を認め、その結果、当該申告の無効を主張することができるとするものと、^(注6)租税法律関係における表示主義の必要性と、税法の諸規定とを論拠として、民法九五条の類推適用を否定するもの、^(注7)とがある。判例、学説ともにその論拠の基底に、意思主義、表示主義のいずれを据えるかの相違によるものといえることができる。

(二) 更正の請求による是正と特段の事情

右にみたように、下級審判例が二つに分かれていたのであるが、これにつき最高裁判所は、所得税法上の申告に関する諸規定の解釈を基礎として、納税者の錯誤による申告の無効の主張を原則的に否定する次の如き判決をしている。^(注8)

「所得税法は、いわゆる申告納税制度を採用し（二三条、二六条参照）、且つ、納税義務者が確定申告書を提出した後において、申告書に記載した所得税額が適正に計算したときの所得税額に比し過少であることを知った場合には、更正の通知があるまで、当初の申告書に記載した内容を修正する旨の申告書を提出することができ（二七条一項参照）、また確定申告書に記載した所得税額が適正に計算したときの所得税額に比し過大であることを知った場合には、確定申告書の提出期限後一ヶ月間を限り、当初の申告書に記載した内容の更正の請求をすることができる（同条六項参照）、と規定している。ところで、そもそも所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速かに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いる虞れがないと認められたからにほかならない。したがって、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であって、前記所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものといわなければならない」

さきに述べたように、申告納税制度のもとにおける申告行為の効果は、納税者の国に対する納税義務が確定、具体化し、これにより租税の納付及び徴収を可能とすることにあるから、右申告行為を私法上の意思表示と同様に、取消、撤回ないしは無効の主張を許容することは、租税法関係の不安定を招き、税務の合理的運営に支障をきたすこととなる。他方、一旦納税申告が行われると全くその修正を許さないとすることは、右申告が納税者の意思の表示である以上、酷

に失するといわなければならない。そこで、申告内容の訂正については、租税法の認める一定の方式と手続によらしめようとするのが、修正申告或いは更正の請求の制度であり、これによって、納税者の利益保護と税務運営の円滑化を図ることとしたものである。^(注9) 一般的にいつて、私人の公法行為における行為者の意思と表示の不一致がある場合における錯誤の法理の適用については、公法行為における形式的確実性と、個人の自由意思の尊重のいずれに重きをおくかにより、その結論を異にすることとなる。公法行為の一つの形態としての納税申告は、右に述べた性格を有することにかんがみ、更正の請求及び修正申告の各制度を設けることにより、立法的な解決がはかられていると解されるのである。そして、その結果、納税者による有利な申告の訂正の機会を一定の期間内に制限することにより、本判決が指摘するとおり「租税債務を可及的速かに確定せし」めようとするものであり、錯誤による納税申告の無効訂正の主張について、もとよりこれと同様である。^(注10)

次に、本判決は、租税法上納税申告の過誤の是正について、法律が特に認めた場合に限る建前をとったことにより、「納税義務者に対しても過当な不利益を強いる虞れがない」と^(注11) 判示しているが、この点について異論はない。つまり、課税標準等の存否及びその範囲等この間の事情に最も通じているのは、当該納税者自身であることのほか、租税法が特に認めたものとして更正の請求手続を履践し、これが税務官庁の容れるところとならなかったときは、当該拒否処分（国税通則法二三条四項に基づく理由のない旨の通知をいう）を対象として、行政不服審査、抗告訴訟により納税者の権利救済がはかられる構成がとられていること、があげられる。これは、税務官庁が行う更正等の各処分についての納税者の権利救済方法と何等えらぶとところがない。従って、この面からも更正の請求以外に、民法九五条の規定に基づき錯誤による納税申告の無効の主張が許されることが、納税者に不利益を強いる虞れはないと考えるのである。

さらに、本判決は、例外として「その錯誤が客観的に明白且つ重大であって、所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合」^(註12)には、税法所定の更正の請求以外に、錯誤の主張が許される趣旨を述べている。^(註13)そして、本件において、このような特段の事情が存在したのかどうかについて、「本件確定申告書自体に誤記、誤算等の誤謬の存することは上告人の主張しないところであり、また記録によれば右立木の売買は上告人のみが売主となつて行なつたものでありその代金も上告人が全部これを受領していることは当事者間に争いのないところである」^(註14)として、特段の事情の存在を否定している。

ここについて「特段の事情」とは、どのような場合をいうのか必ずしも明らかではない。恐らく、申告書に外部的に明白な誤りがある、租税の納付や徴収の合理的基礎たり得ない場合とか、全く申告意思を欠いている申告や、権限のない他人がした申告等が具体例としてあげられよう。^(註15・16)いずれにしても、錯誤は私人の公法行為を無効化しないことを絶対的なものとする、理論上申告者にとつて酷な場合がありうるから、そこで、特段の事情のある場合はこの限りでないとし、いわゆる安全弁をおいたもの^(註17)といふことができる。

また、「特段の事情」がある場合に、民法九五条が適用ないし類推適用されるのかどうか。本判決は、この場合に民法九五条によつて申告行為の無効を説明することを予定していると思われるが、民法九五条の解釈技術によることなく、無効の行政行為について論じられるいわゆる重大明白説と平仄をあわせて、申告行為の「明白且つ重大」な要件の存否により、当該申告行為の効力を説明しようとする見解^(註18)に傾注すべき多くのものを含んでいる。

最後に、本判決の評釈においては、事件当時施行されていた所得税法（二七条六項）は、更正の請求をなしうる期間を、確定申告書の提出期限後一カ月と規定している点をとらえ、短きに失すると批判する者が少くない。^(註19)そして、右の

更正の請求期間が短かすぎることと理由として、前記の更正の請求以外に錯誤の主張を許容する「特段の事情」を、広く解することの論拠とする見解も生じた。^(注20)

税制の面からは、所得税の更正の請求について本判決後、確定申告期限後二ヶ月に延長され、さらに、国税関係の申告納税方式における統一的なものとして、昭和四五年五月一日以降右期限後一ヶ年に延長しているが、この結果は右の批判に充分たえうるものといえよう。

(注1) 昭和二五年七月二四日函館地方判決 行集一卷八号一三六頁 税資四号八五頁

(注2) 昭和四〇年九月三〇日東京高等判決 行集一六卷九号一四七七頁 税資四一号一〇四四頁

(注3) 更正の請求は、一定期間内に限り所轄税務署長に対してなされる仕組みであるが、納税申告書を提出した者が、法定申告期限前にその申告内容に誤りを発見した場合に、更正の請求によることなく当該申告書の差換え又は訂正が可能であるか。この点を見るには、期限内の納税申告の効果が何時生ずるかを決定することが重要な焦点となる。つまり、納税申告の効果が申告時点において、円満な状態で生ずるとすれば右の場合には、更正の請求によるほかにないことになり、若し仮りに、法定申告期限の到来と同時に初めてその効果を生ずるとすれば、更正の請求によることを要しない旨の結論が得られるからである。

およそ、法定の申告期間に一ヶ月(例えば所得税法二二〇条一項)なり二ヶ月(例えば法人税法七四条一項)の幅を持たせた主な理由は、特定日における申告書の提出の集中を回避する観点から、いわば税務官庁の便宜に出たものと解して誤りではなからう。してみると、理論上納税申告書はもともとその法定申告期限に提出すれば必要にして十分ならずである。にもかかわらず税務官庁の便宜に協力し法定申告期限前に提出した納税申告書につき、その申告内容を変更するためには更正の請求によるべきものとするのは、法定申告期限ぎりぎりに右申告書を提出する者(税務官庁の便宜に事実上協力しない結果となる者)との均衡を著るしく失することとなり不合理である。このような観点からは、法定申告期限前の納税申告の効果は、法定申告期限までにその訂正又は撤回のないことを条件(解除条件)として発生するとみるべき

であろう。法定申告期限の到来とともに納税申告は納税義務の確定効果を帯び、爾後の手続は、右法定申告期限を目して例えば更正処分をすることができるとされる始期とされていること、及びは脱犯の既遂時期につき、いわゆる納期説（昭和三六年七月六日最高判決刑集一五巻七号一〇五四頁）がとられていることは、右の点を裏打ちしていると考えられる。

(注4) 昭和二十九年一〇月一二日名古屋地方判決 行集五巻一〇号二二一五頁 税資一六巻三九五頁、同旨、昭和三十一年八月三〇日名古屋地方判決 行集七巻八号二〇〇八頁 税資二三号六三三頁、昭和三十一年八月八日広島地方判決 行集八巻八号一四四九頁 税資二五号六四七頁、昭和三十三年一二月九日盛岡地方判決 行集九巻一二号二六八一頁 税資二六巻一六六頁

(注5) 昭和三〇年一二月二八日名古屋高等判決 行集六巻一二号二八九六頁 税資二〇号六四九頁、同旨、昭和三十七年四月二八日和歌山地方判決 行集一三巻四号六二三頁 税資三六号五四五頁、昭和三十七年二月二六日京都地方判決 行集一三巻一二号二九二頁 税資三六号一一五〇頁、昭和三十九年一月二八日東京地方判決 行集一五巻一一号二二二八頁 税資三八号八七七頁

(注6) 田中二郎「私人の公法行為の觀念に就て」行政行為論三二九頁、同「行政法総論」二四八頁、但し同「租税法」一八〇頁は、「納税申告のような私人の公法行為については、民法の錯誤に関する規定等は、そのままに適用されるものでない」とし、最高裁判決（最高裁判所民事判例集（以下「民集」という）一八巻八号一七六二頁、後述）を引用している。杉村章三郎「所得税修正確定申告に対する民法九五条の適用」税法學四八号三頁、同「確定申告に民法九五、九六条の適用があるか」シュトイエル一六号一頁、和田英夫自治研究三三巻八号一〇一頁、川口頼好行政法入門八六頁、南博方「私人の公法行為の觀念と適用原理」民商法雜誌四二巻四号六四頁、波多野弘「所得税の確定申告と民法九五条、および確定申告の無効」シュトイエル二五号五頁

(注7) 清水敬次「所得税確定申告の記載内容について錯誤の主張は許されるか」民商法雜誌五一巻五号一一二頁、同「所得税確定申告行為に対する民法九五条の適用」シュトイエル一三号二一頁

(注8) 昭和三十九年一〇月二二日最高判決 民集一八巻八号一七六二頁 税資三八号七四三頁 本件の概要は次のとおりである。上告人（納税者・控訴人・原告）は、昭和三十一年七月一七日亡父の所有であった山林の立木を代金五、三〇〇、〇〇〇

円で売却し、昭和三二年三月一二日被告上告人（所轄税務署長・被控訴人・被告）に対し課税所得金額三、〇二一、二〇〇円、算出税額九四三、四八〇円とする昭和三一年分所得税確定申告書を提出し、同年五月二二日右所得税の分納金として、五〇〇、〇〇〇円を納付した。その後被告上告人は、昭和三三年七月二三日上告人に対し右所得税についての滞納処分として不動産の差押処分をなした。上告人は、これより先昭和二七年四月四日亡父の死亡により右立木はその他の財産とともに上告人ほか二名の相続人によって共同相続され、上告人の相続分はわずかにその六分の一に過ぎなかつたにもかかわらず、長男であつた上告人は家督相続によって亡父の全財産を相続したものであると誤信し、そのような錯誤に基いて前記確定申告をなしたのであるから該確定申告は無効であり、従つて前記滞納処分も無効であるとして、滞納処分としての本件差押処分の無効確認並びに既納付税額の返還を求めて争つたものである。

一審判決（和歌山地方昭和三七年四月二八日言渡）及び二審判決（大阪高等昭和三八年一月二二日言渡）とも、所得税確定申告につき、原則としてその錯誤を理由に申告行為の無効を主張することは許されないとす。上告人の請求を退けたものである。

〔注9〕 広瀬正「判例からみた税法上の諸問題（新訂版）」六四頁

〔注10〕 清水敬次「所得税確定申告書の記載内容について錯誤の主張は許されるか」民商法雑誌五二巻五号一一六頁

〔注11〕 昭和三九年一〇月二二日最高判決「前掲書」一七六四頁

〔注12〕 昭和三九年一〇月二二日最高判決「前掲書」一七六四～一七六五頁

〔注13〕 この点について清水敬次教授は、「更正の請求期間後においても申告書の記載内容の錯誤を主張しうる」と解しておられる（前掲書一一六頁）。錯誤につき明白且つ重大を要件とする判示について、行政処分の無効原因としての重大且明白の要件とパラレルに考え、その結果、行政処分の無効について争訟をなしうる期間の制限に服さないことと平仄をあわせて考えるのを相当としたのであろう。

〔注14〕 昭和三九年一〇月二二日最高判決「前掲書」一七六五頁

〔注15〕 雄川一郎「確定申告に関する錯誤の主張」租税判例百選一五八頁

〔注16〕 本件判決以後、下級審判決は最高裁が立てた原則を踏襲している。合併会社が、被合併会社の株主に対する利益の配当

として被合併会社の株主に交付する金銭は清算所得に含まれる、旨の誤った見解に立つ国税局係官の強い指導により錯誤に陥り、右金銭を清算所得として記載した法人税確定申告書を提出した場合、確定申告書の記載内容の錯誤が客観的に明白且つ重大であつて、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税者の利益を著るしく善すると認められる特段の事情がある場合に該当するとした判例がある（京都地方昭和四五年四月一日判決 行集二一巻四号六四一頁、税資五九号五七一頁）。これに対し、錯誤の主張が許されないとしたものととして、租税法規の解釈を誤つたため、借地権について贈与のあつた年を誤り、また、税務相談において税務職員から登記簿上の記載を根拠にした指導を受けたため、地上建物について実質は自己の建物であるものを贈与を受けたものとして贈与税の申告をした場合について、錯誤が客観的に明白でないとした判例（東京地方昭和四五年一月二日判決 判例時報五八三号四六頁、税資五九号一八頁）及び、担当の税務職員の代書した修正申告書に、自己の容認しない税額が記載されていたのに、その内容を十分検討せず、自己の希望どおりの記載がされているものと輕信し、同行の税理士に勧められるまま記名押印したケースについて、重大な過失があり、修正申告の無効の主張を許すべき特別の場合に当たらないとした判例（名古屋高等昭和四七年二月一六日判決 シュトイエル二二〇号二二頁、税資六五号一三四頁）がある。

(注17)

清永敬次「前掲書」一一八頁

(注18)

小早川光郎「更正の請求によらないで納税申告の無効を主張することが許されか——申告における誤りの客観的明白性」ジュリスト四六四号一四四頁

(注19)

清永敬次「前掲書」一一六頁、田中真次「要素に錯誤のある所得税確定申告の効力」判例評論七七号一七頁、S・H・

E「所得税の確定申告の錯誤に対し民法第九五条は当然には類推適用されない」時の法令五二三号六〇頁

(注20)

田中真次「前掲書」一九頁

(注21)

改正国税通則法二三三条により昭和四一年四月一日から施行された。

三 表見代理

表見代理は、本来、代理権のない者が代理人と称してある行為をした場合のうち、その者と本人との間に特殊の関係があるために、本人に責任を負わせて相手方を保護しようとするものであって、取引の安全を図る制度とされている。ここにいう特殊の関係とは三つの場合があり、(一)本人が、その者に代理権を与えた旨を第三者に表示した場合(民法一〇九条)、(二)代理人がその権限を超越した場合(同一一〇条)、(三)代理権消滅後に代理人が行為をした場合(同一一二条)がそれである。その上、表見代理が成立するためには、相手方が無権代理人に真に代理権があると信じ、かつそう信ずるに於いて過失のないことを必要とする。

租税法律関係において、従来問題とされたのは、(二)の場合であるが、この権限超越の場合は、本人と代理人との間に右の関係があれば、取引の安全を期するため、善意の第三者にとっては真実代理権が存在すると同様の効果が認められる。このことよって、善意の第三者は代理権の発生、範囲及び消滅は、かなりの部分まで外形的な事情によって決せられるはずである。右の点を法適用の面からみると、代理人の権限超越があること、相手方が信じたこと、及び相手方が信ずるのに正当な理由が存在すること、が要件とされる。その効果は、本人がその権限超越行為について「其實ニ任ス」ることであるから、無権代理人の行為であるとの理由で、自己に対してその行為の効果の及ぶことを拒絶することができないことを意味する。

さて、行政上の法律関係のうち、私人の公法行為の代理について一般的な定めはないから、いかなる場合に代理が許

されるかは、特別の規定がある場合のほかは理論によって決するほかはない。学説は、原則としては、代理に親しむ行為とし、これらについて特別の規定がない限り、代理に関する民商法の規定が類推適用されるというのが大勢といつてよい。^(注1)しかし、その理由につき十分な説明がなされているとはいい難い。判例は、公法関係一般についてみると、表見代理の法理の適用について肯定するケースが若干あるが、大勢は否定的であり、租税法律関係における判例は、悉く否定している。その理由は、表見代理の法理は、私法上の取引の安全を保護するためのものであるから、取引行為でない私人の公法行為には適用の余地がないという点に要約できる。

そこで本稿では、表見代理の法理の適用をめぐる判例の傾向を概観し、とりわけ納税申告と民法一一〇条適用の有無に焦点をあてて、検討することとする。

(一) 表見代理をめぐる判例の動向

租税法律関係における表見代理の適用に係る判例には、次のようなものがある。

「国税徴収法第三一条ノ三第四項所定の審査の決定の通知は、審査の請求をした者に対し審査機関の不服申立てに対する判断の結論及びその理由を示すとともにこれに不服である者に対しては出訴という最後の争訟方法を与えるものであり、殊に同法第三一条ノ四第二項の規定による三ヶ月という短期の出訴期間の開始を示す重要な意義を有するものであって、国家機関が私人と対等な立場に立つて行い取引と異なりその優越的地位に基づいて行い一方的な権力発動的行為である。従ってかかる重要な行政行為たる右の通知は、私人の権益保護の上からも、直接本人又は特に右の通知の受領権限を与えられた者に対して行い行いすることが必要である。しかるに前記の各規定〔民法第一〇九条、商法第四二条又は民

法第一一〇条を指す「筆者注」は、私人間の意思表示に介入する代理権が表見的なものである場合に、右の意思表示の効果を誰に負わせるかという責任の分配を定めた規定であつて、法律上対等な当事者間の損失負担の公平をはかる趣旨のものであるから、もとより審査決定の通知に適用もしくは類推すべき性質のものではない^(注2)、としてこの種のケースにつき、表見代理の法理の適用を否定した。この二審判決は、^(注3)「本件審査決定の通知は行政庁がその権力的地位に基づいて審査の請求の当否を判断した上、その請求をした者に対し審査機関の判断の理由及び結論を知らせるものであり、しかもこれに不服な者が裁判所に出訴する期間も、この通知のときより起算されることを思うとき、この通知は通知を受領する権限を有する者それ自体に対してなされるべきことは、むしろ当然というべきである。従つて私法上の取引安全を保護するために認められた表見代理の制度は右通知書の受領に関する限り適用乃至類推されないものと解するのを相当とする」、として一審同様にその適用を否定している。しかし、このケースは受働代理に係るものである点に留意が必要である。

納税申告手続について、権限踰越に係る表見代理制度の適用を正面から論じたものとして、次のものがある。

「修正申告は、申告期限経過後に確定申告に係る課税標準及び税額を増額することを目的とする追加的申告ではあるが、もとより、申告納税方式における一種の納税申告として、租税債務の内容を具体的に確定させる納税者たる私人の公法行為であつて、修正申告及びこれに基づく増差税額の納付については、税務官庁の処分を必要としないところであるから、法律行為その他これに準ずべき私法行為の代理に関し取引の相手方保護のために設けられた民法第一一〇条の表見代理の規定は、その適用がないものと解するのが相当である^(注4.5)」。

右の判断は、要するに表見代理の法理は取引行為でない私人の公法行為には適用の余地がない、という点に尽きてい

る。

次に、他の公法関係の判例を瞥見する。

表見代理の法理の適用を肯定するものとして、

(一) 試掘出願鉱の処理について代理権を有する者が、その権限を超えて本人の意思に反し試掘出願の取下をした場合において、これを受理した係官が右代理人に取下の代理権あるものと信ずるに足る正当の事由があるときは、その取下は無効ではない（昭和二六年三月九日山口地方判決行集二卷三号四四六頁）

(二) 公法上の申請行為の代理権を有する者が、権限外の行為をした場合にも、民法一一〇条の適用がある（昭和二六年四月三〇日大阪地方判決判例タイムズ一四号七〇頁）

(三) 知事あての改築許可申請書に敷地所有者が記名押印する行為については表見代理の適用がある（昭和二八年六月五日東京高等判決下級裁判所民事裁判例集（以下「下級民集」という）四卷六号八〇八頁）
としたものがあげられる。

次に、表見代理の法理の適用を否定したものとして

(一) 委任者の死亡によって代理権が消滅した場合に、右の代理権のない者と登記権利者との申請に基づいてなされた登記は、不適法であって、その抹消を請求することができる（昭和二七年一月二五日東京高等判決下級民集三卷一、二号一八六七頁）

(二) 抵当権設定登記の申請については、民法一一〇条の適用又は準用はない（昭和三二年七月二六日東京高等判決下級民集八卷七号一三四〇頁）

(三) 登記申請行為は國家機關たる登記所を相手方としてなす一種の公法上の行為であるから、民法の表見代理に関する規定は適用或は準用されない（昭和三四年二月二三日広島高等判決下級民集一〇卷二号三九二頁）

四 登記申請行為自体には、表見代理の規定の適用はない（昭和四一年一月一八日最高判決民集二〇卷九号一八二七頁）

等があげられ、現時点における判例の傾向は、その適用を否定している。^(注6)

これらの理由づけをみると、その適用を肯定するものは、概ね代理制度の信用を維持し、相手方の利益を保護する必要があるのは、代理本来の性質にかんがみ私法行為の代理と同一である、というものであり、また、否定するものは、前述租税判例でみたところと同様である。そして帰するところは、公法行為について、表見代理という私法上の法理の適用ないし類推適用はないというのが、判例の大勢となっている。

(二) 表見代理の法理の適用に関する検討

1 或る行為の評価において、私法、公法のいずれに属する事柄かをしゅん別し、その基礎の上に私法規定の介入の適否を探るといふ方法のほかに、行為の実質に即してみた場合、本件で問題としている修正申告がいかなる性質と特色をもつか、およそ表見代理の基礎がどこにあるのかを吟味することによって、私人の公法行為に表見代理の法理の適用ないしは類推適用の可否の具体的な根拠を探る必要があると考える。

まず、私人の公法行為が私法行為とどのような意味において区別されるかである。

「両者の間に一般的に肯定せられるような本質的な区別がないと見るのが恐らくは正当であろう」、とするのが田中

二郎博士の見解である。^(注7) なお、同博士は、ブルガーの説を引用して、「公法上の法律行為は行政行為よりもむしろ私法上の法律行為に近く、適用原理も私法上のそれに親しむことを認める (Burger, a. a. o. s. 21^o)」^(注8) 旨紹介されている。このような前提を置いた上で、私人の公法行為が、態様に応じ特殊の色彩をもつに従い、適用原理について特別の考慮を必要としよう。私法行為は、いうまでもなく権利義務の発生、変更、消滅が、原則として私人の自由な意思によって決定されるいわゆる私的自治の原則が支配するところであるが、私人の公法行為は、それと異なり、行為の明確、確實を期する結果、その実質、形式共に画一定型化の傾向をもち、その効果も法の規定によって一定されるのを通例とする。しかしその故に、公法関係における個人の意思を否定し去ることはできない。この意味において、私人の私法行為と公法行為とは本質的に異なるものではないから、公法行為の特殊性を考慮しながら、私法規定の妥当の限界を論ずべきものである。^(注9)

そこで、前述した東京地裁判決が取り上げた納税者の修正申告をめぐって、私法規定の妥当性を左右すべき特殊性があるのかどうかをみる必要がある。

およそ修正申告は、申告納税制度のもとにおいて、納税者が既にした申告又は税務署長がした更正又は決定に基づく課税標準等又は税額等に洩れがあるため、納税者においてそれを修正する行為を内容とするものであり、もとより申告行為の一態様である(国税通則法一九条)。その性格は、租税実体法の規定に基づき客観的に成立する納税義務—租税債務—を確定・具体化させるもので、私人のなす公法上の觀念の通知ないしは確認行為と位置づけるのが一般であるところからすると、申告という納税者の意思の表示により、租税債務を具体的に負担するという構成となる。この点、私法上当事者の一方のみの意思表示によって法律効果が発生するもの、例えば、債務の免除、契約の取消又は解除、売買

予約完結の意思表示等と、その限りに於いて別異に解する理由はなく、従つて、公法行為の特殊性を見出すことはできないと考へる。

また、私人の公法行為は、一般に行爲の明確、確實性からくる画一定型化の面が強調され、本件修正申告行爲ももよりその例外ではないが、他方私法行為については、民法上の表示主義を基礎として取引の安全の面から、相手方の保護が強調される場所である。若しそうであるとすれば、右の画一定型化いわば表示主義と、取引の安全をはかる面からの表示主義とは正に機能的に同様の事柄を所期しているというべきであるから、その意味から修正申告行爲の特殊性を見出すことはできないであらう。むしろ表見代理の法理を本件に導入すれば、修正申告は外見どおり有効に存在することとなり、その結果、私人の公法行為について要請される画一定型化ないしは法的安定性をみたすこととなるはずである。

してみると、修正申告は、その行爲の實質からみて田中博士の見解に従い私法規定に親しみ易いといふのであるから、修正申告手続に表見代理の法理の適用ないし類推適用を否定すべきではないと考へる。^(注10) このような発想は、次の最高裁判決と系譜を同じうするといふであらう。

「偽造文書による登記申請が受理されて登記を経由した場合に、その登記の記載が実体的法律關係に符合し、かつ、登記権利者において当該登記申請が適法であると信ずるにつき正当の事由があるときは、登記義務者は右登記の無効を主張することができないものと解するのが相当である」

2 次に、表見代理の法理の基礎をみることにする。

一般的な説明としては、さきにも触れたように、潛称代理人と本人との間に特殊の關係があるために、民法が本人に

責任を負わせて相手方を保護しようとするものであって、取引の安全をはかる制度であるとされている。

この制度が終局において、取引の安全をはかる機能を持つことには格別異論をみないところであるが、その理由づけにおいて視点の置きどころいかに若干の差異がみられる。

一つは、すべての無権代理行為を当然本人について効力を生ずるとすることは、不当に本人の利益を侵害することになるが、無権代理人と本人との間に特殊の関係があるときは、むしろ本人の利益を犠牲にしても相手方を保護すること(注12)にある、とするもので、いわば利益衡量の見地に立つものといえることができる。この系列に属するものとしては、表見代理が成立するためには、一面では相手方の側にその利益が保護されて然るべしと思われるだけの合理的な理由があるとともに、他面本人の側にも、相手方の利益のまえには自己の利益を犠牲にしてもやむをえないとみられるだけの事情があることが必要とされるとするもの、(注13)をあげることができる。

他に本人の利益を犠牲にしても相手方を保護しなければ、公平に反するとするもの、及び相手方の信頼の保護を強調するものがある。(注15)

いずれにしても、この制度が目的とする取引の安全は、帰するところ相手方の利益の保護を意味するのであるが、相手方の利益の保護を必要とすることにつき、その基礎にあるものは、公平の理念であり、信頼の保護であると整理することができるであろう。ところで、公平の理念といい、信頼の保護といい、相手方が私人であると国であることによって、その適用を異にする理由を見出すことはできないし、まして、国・行政機関を相手方とする私人の公法行為において、右公平の理念ないしは信頼の保護の面から国・行政機関を一般私人に比して劣位に置く必要性はないと考えられる。そして、税務官庁を相手方とする表見代理制度の機能を考えれば、私法行為における場合の「取引の安全」に對比

される国等の利益は、本件修正申告が、無権限のものが行ったものとして、租税債務を確定する旨の効果を生じないとすれば、税務官庁は、その点につき更正処分をなすべき責務を負う地位にあるということである。その結果、私法行為における取引の安全をはかるとする機能は、公法関係においては「法的安定性」に置き換えることができ、しかもその重要性は私法行為のそれに比し、いささかの遜色もないと考えられるのである。

このようにみることができるとすれば、表見代理の法理は、私法上の取引行為にとどまらず、私人の公法行為及び行政行為の場合にも適用さるべきものであり、その意味で、法の一般原則といえるのではなからうか。

以上いずれの面からしても、修正申告について表見代理の法理の適用ないし類推適用を否定すべき理由はないと思われる。よって、前記東京地裁判決には同調することはできない。

(注1) 田中二郎「私人の公法行為の觀念に就て」行政行為論三二六頁、同「行政法総論」二四七頁、成田頼明ほか「現代行政

法」九六頁、南博方「私人の公法行為の觀念と適用原理」民商法雜誌四二卷四号五六頁

(注2) 昭和三三年三月二六日東京地方判決 行集九卷三号四二三頁 税資二六号一三八頁 本件の概要は次のとおりである。

X₁及びX₂の両会社(被控訴人・原告)は、所轄税務署長がした物品税の賦課処分を不服として、昭和二六年一〇月五日付で、Y国税局長(控訴人・被告)に審査請求をしたところ、Y国税局長は、昭和二七年四月二一日付で右請求を棄却する旨決定し、同年五月三〇日頃X₁及びX₂会社がその通知書を受領した。このような事情のもとで、Y国税局長の主張は、X₁及びX₂会社あての右審査決定通知書を、X₂会社C工場内の同社N県事務所あてに郵便により送達したところによって効力を生じた、というものである。

(注3) 昭和三四年一〇月三一日東京高等判決 行集一〇卷一〇号二〇二七頁 税資二九号一一一七頁

(注4) 昭和四五年一月三〇日東京地方判決 行集二二卷一一・一二号一三八五頁 税資六〇号七五〇頁 本件の概要は次の

とおりである。

X（原告）は、昭和三六年中に約二、九七五万円の株式の売買による所得があつたが、非課税と考えてこれを除外し、配当所得約六〇〇万円、雑所得約八、〇〇〇万円、給与所得約八八七万円とする確定申告をした。

ところがXの秘書Pは、株式の売買を行った地域の所轄税務署の職員から、右株式売買による所得を課税所得として申告するよう勧奨され、昭和三八年三月五日Xの株式売買による所得を雑所得に加え、かつ、申告浅れの配当所得分約二九万円を加えたX名義の修正申告書を提出し、即日修正申告に伴う増差税額約一、八五二万円を納付した。その後Xは、所轄税務署長から昭和三八年四月一六日付で増差税額に對する延滞加算税額約一二五万円の督促状が送達されたのを機会に、修正申告は誤りであるとして所轄税務署長、国税局長及び国税庁長官等の上申書や嘆願書等を提出し善処方を訴えたが、昭和四二年六月一日付所轄国税局長名を以て、納付金の返還を拒否された。そこで、Xは納付金とこれに對する還付加算金の支払、及び延滞加算税納付債務の不存在確認を求めて訴を提起し、その理由として、修正申告はPがXに無断でしたものであるから無効であり、P納付の納付金は誤納金であるからXに還付されるべきこと、をあげている。

（注5）

本件の控訴審判決（昭和四七年二月九日東京高等言渡、税資六五号九八頁）は、P秘書が提出した修正申告書は、納税者の指示により申告を代行したものであるから、有効であるとの事実認定のもとに、一審判決を覆えしてXの請求をしりぞけている。従つて、修正申告と表見代理の適用の有無については判断が及んでいない。

（注6）

ここに掲げたものは、公法行為とのかかわり合いのあるものとして、真実存在した権限としての基本代理権の範囲に關し、印鑑証明書の交付を表見本人に代つて市町村に申請してその交付を受ける場合について、「民法一一〇条の権限超越による表見代理が成立するために必要とされる基本代理権は、私法上の行為についての代理権であることを要し、公法上の行為についての代理権はこれに当らない」（昭和三九年四月二日最高判決民集一八卷四号四九七頁）として、右権限につき、基本代理権限たる適格性を否定したが、その後、所有権移転登記の登記申請を委任された場合について、要旨次のとおり述べて基本代理権限を肯定したものがあり、注目に値しよう。「本人から登記申請を委託されてこれに必要な権限を与えられた者が、右権限をこえて第三者と取引行為をした場合において、その登記申請が本人の私法上の契約による義務の履行のためになされるものであるときは、その権限を基本代理権としても、右第三者との間の行為につき本条を適用し、表見代理の成立を認めることができる」（昭和四六年六月三日最高判決民集二五卷四号四五五頁）

(注7) 田中二郎「前掲書」三一六頁、南博方「前掲書」五〇頁

(注8) 田中二郎「前掲書」三一八頁

(注9) 田中二郎「前掲書」三七一頁

(注10)

一般に申告行為の訂正ないし撤回は、法律関係の特殊性に基づき修正申告又は更正請求の制度を履践することによって税務署長がこれを認定する方法がとられており(国税通則法一九条二三条)たとえ民法九五条に規定する錯誤の適用により当然無効とする構成はとられていない。このような建前との整合性の面からは、本件の如く、表見代理の法理の適用を否定しその結果、当該申告を無効として不当利得の成立を認めることには疑問がある。またかりに、修正申告が納税者の真意に出たものでないとしても、その修正申告の内容が、実体法上当然に成立している租税債務に合致する内容のものであるかぎり、その限度で当該申告の効力を維持すべきものと考える余地がありえよう。(同旨、荻野豊「營業の事務処理を委託されている者が作成提出した申告書は、納税義務者本人の申告として有効であるとされた事例」税務事例五卷一〇号一九頁)

(注11) 昭和四一年一月一八日最高判決 民集二〇卷九号一八二七頁

(注12) 我妻栄・有泉享「民法総則・物権法」一四五頁

(注13) 幾代通「民法総則」三七〇頁

判例の上で、利益較量説に立つものとして、昭和四四年一月一七日東京高等判決(判例タイムズ二四四号二五五頁、東京高等裁判所民事判決特報二〇卷一〇号二二〇頁)がある。この判決では、さきに掲げた最高裁判決(昭和三九年四月二日言渡、民集一八卷四号九七頁)が民法一一〇条の表見代理が成立するために必要とされる基本代理権は私法上の行為についての代理権であることを要する、と判示した部分を引用して、右判決は、「私法上の行為についての代理権を他人に与えた場合もしくは私法上の行為について法律上他人に代理権が付与されている場合のみ、その代理人の権限踰越行為による法律効果を本人に帰せしめることが、本人と相手方との利害較量上妥当であるという観念から発想したものである、と説明している点に興味深い。

(注14) 我妻栄・有泉享「前掲書」一四五頁

(注15) 川島武宣「民法総則」三六七頁

(注16) 樋口哲夫「所得税修正申告と民法一一〇条適用の有無」ジリスト五一八号一四〇頁

四 租税法律関係と民法一七七条

租税法律関係は、私人間等で成立した取引行為—権利関係を基礎とし、その基礎の上に租税債務の確定行為及び納付又は徴収行為が形成される過程をたどる。

これらの各段階において、とりわけ、不動産の物権変動をもたらす私人間の権利関係につき、登記の對抗要件を定める民法一七七条が働くのかどうか、その範囲、効果等をみる必要がある。

ところで、たとえば、不動産所有権の移転は登記なくして第三者に対抗することができないとは次のことを意味するといわれる。^(注1) まず、所有権移転契約の当事者間では所有権移転の効力を生ずるから、使用収益の権能は移転する。次に、右の効果は、当事者及び一般承継人以外の第三者に主張することはできないから、譲渡人は所有者でないとして所有者としての責任を免れえず、また譲受人は所有者として借地人に対し地代を請求したり、後に譲渡人から二重に譲り受け登記をした者に対して、自己が所有者であることを主張しえない。さらに、第三者側から権利の変動を認めること、たとえば譲受人の債権者がこれを譲受人の所有物として差し押えることは妨げない。なお、ここにいう第三者の範囲、及び対抗することをえずというこの効果については、それぞれの場合に学説が必ずしも一致しているわけではない。

そこで、本稿では、租税法律関係に対する私法規定の妥当性の有無について、民法一七七条をめぐる判例のあとをた

どつてみることにする。

(一) 課税関係と民法一七七条

租税の賦課関係、とりわけ課税要件事実の認定の過程における民法一七七条の適用の可否についての判例は、これを消極に解するを例とする。すなわち、地方税法上の不動産取得税に係るケースについて、「私法上の物件変動の第三者に対する對抗要件を規定した民法第七百七十七条は公法上の権利関係に属する租税の賦課処分について適用ないと解すべきであるから、登記面変更の時以前における不動産譲渡をもって課税庁に對抗できないことを理由として、右登記変更の時を標準とした不動産取得税の課税を適法と解することはできない」、^(注2)としたものがあり、また、「課税処分は、登記名義が備わっているというような形式ないし外觀にとらわれることなく、実質的な所有権帰属者^(注3)に従って所有権が譲渡され、それによって所得が生じた場合には、その実質的な所得の帰属者^(注3)に対してなされるべきものである」、^(注3)としてゐる。そして、この判決では、租税法上所得の帰属者を決定するに当つての基準につき、「その認定は、当然実体的法律関係、経済的な実質関係を考慮して行われねばならない」といふ。さらに、不動産に係る贈与税のケースにおいて、当該不動産の所有者が、登記簿上の名義人ではなく第三者であるとの事実を認定した上、他人名義とした不動産の譲渡代金で他の不動産を取得した場合、登記名義人から納税者に不動産取得資金の贈与があったものと認めてした贈与税の課税処分は違法である、とされたものがある。^(注4)

おもうに、課税処分は、課税対象の真相に則してなされるべきであり、財貨の移動を徴表する外形的現象が存するからといつて、軽々しく課税の対象とすべきものではなく慎重な調査判定が要請されよう。納税義務が成立する要素として、

一定の課税物件が特定の納税者に結びつけられる関係から「帰属」があげられるが、現実には帰属関係が明瞭でない場合が少なくない。とりわけ、帰属者がなんびとであるかをめぐって経済的な利害関係を共通にする者の間、たとえば、夫婦、親子、兄弟の生計を一にする親族的身分関係、或いは同族法人における役員と法人の経済的特殊関係における場合が著しい。この点は、帰属する者の認定にとどまらず、課税物件の実現としての所得概念のは握ないしは税法的評価をめぐって、その例少しとしない。

そこで、これらの場合における判断のアプローチとしては、二つの立場がありうる。一つは、租税法それ自体も私法と同様に同一の法体系の下に構築されているのであるから、その解釈適用に当って法体系の混乱を避けるため、私法秩序を尊重し、私法上の法形式や名義に即して帰属関係を判断する見解（法律的形式によるもの）が、それである。これに対して右の取り組み方を批判して、私法上の法形式や名義のいかんにかかわらず、租税法上の評価を加え、経済的実質に従って帰属関係をとらえようとする見解（経済的実質によるもの）がある。現実には、法形式や名義がそのまま経済的実質を反映しているのが通例であるから、いずれの見解によるも結論には相違をきたさないのを常とする。しかし、まれには右見解の相違により認定判断に消長をきたすことは避けられない。

右のとおり所得概念のは握ないし帰属関係を法律的形式、経済実質のいずれに基調を置いて判断すべきかについて、次のとおり考える。

実質所得者課税の原則の規定（所得税法一二条、法人税法一一一条）が存在すること、右規定は、宣言的確認規定であり、昭和二八年当時の所得税法三条の二、法人税法七条の三をもって創設される以前においては実質所得者課税の原則が許されなかったということではないこと、及び、税制調査会の答申が「税法の解釈及び課税要件事実の判断について^(注5)

は、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行うものとするという趣旨の原則的規定を設けるものとする^(注6)。旨述べていること、を総合すると、租税法の解釈適用及びその前提となる事実の認定については、経済的実質に従って行うべきことが要請されており、この点は、いわば租税法に内在する条理といつてもいい過ぎではない。

実質課税の原則の具体的な内容として、一般的には次の事項をあげることができる。

(1) 納税者が行った適法な私法行為につき、その形式にかかわらず、経済的效果を実質的に判断し、それに基づいて課税の能否を決定すること^(注7)。

(2) 課税要件事実が不適法ないし無効の場合において、課税の原因となった行為が法令の解釈適用の見地から客観的評価において不適法・無効とされるかどうかは問題でなく、その行為に伴って経済的效果が発生している場合には、これに実質的な担税力を認めて租税を賦課徴収することは何ら妨げないこと^(注8)。

(3) いわゆる迂回行為や多段階行為によって租税負担を不当に軽減回避しようとする租税回避行為の場合において、納税者が通常経済的合理的に行動したとすれば、とるべきはずの行為計算をとらないで、異常不自然な行為計算をとることにより、不当に租税を回避軽減したことになる場合には、このような行為計算を否認して、経済的合理的に行動したとすれば通常とつたであろうと認められる行為計算に従って課税を行うこと^(注9)。

(4) 同族会社に対する課税要件事実の認定をめぐる場合において、同族会社の行為又は計算で、これをそのまま容認すれば租税負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、課税標準又は税額を計算することができること(所得税法一五七条、法人税法一三二条、

相統税法六(注¹⁰)
四條)

以上みたように、課税の対象となる課税物件の実現とその帰属に関しては、法律ないし形式にとらわれることなく、経済的実質に着目してなされることを以て租税法の基本原則と考える。これは要するに、租税は、国民の資力(担税力)に依りて国家財政上必要な経費を国民に分担せしめることを目的とするものであり、所得を課税対象として定める税法は、所得を以て納税者の担税力を測定することのできる経済事実とみて、これを課税物件としているものであるから、経済的実質に従って所得をは握することこそが、租税法に内在する公平負担の原則に合致するゆえんだからである。

このようにみても、財産、収入の決定について所有権の帰属にこだわらずに課税の目的にそつた解決が可能であり、未登記権利者を権利者と判定するにしても経済的実質主義の法理によって導くことが可能であるし、また、民法一七七条の適用を含めた私法体系を前提とするが特に第三者としての立場を主張しない(一般に第三者は一七七条の保護をうけるか否か自由とするのが判例・通説である)と解することもできよう。(注¹¹)
いづれにしても、課税関係を展開するに当って、民法一七七条に規定する登記による對抗要件の存否を一要素とすべきものでないことは明らかである。

ちなみに、旧商法一五〇条の「記名株式ノ移転ハ取得者ノ氏名住所ヲ株式名簿ニ記載シ且其ノ氏名ヲ株ニ記載スルニ非サレハ之ヲ以テ会社其ノ他ノ第三者ニ対抗スルコトヲ得ス」、とする旨の規定が存した当時の事案で、株式配当金の帰属者がなんびとかが争われたケースがある。それにつき名義人を対象とした課税処分効力につき、右配当金はその株式の名義上の株主に対するものに止まり、真実の株主に対するものではないことを理由として、右処分を違法とした行政裁判所の判例があるが、これは、さきに掲げた司法裁判所の判例、あるいは学説の先駆をなしており、またそれ自体妥当な結論といえよう。(注¹²)

(二) 徴収関係と民法一七七条

1 租税の滞納処分の一環たる差押処分について、民法一七七条が適用ないし類推適用されるのかどうかは次に問題となる。

この点につき、下級審の判例はその適用を肯定する見解が定立していた。すなわち

① 東京地裁判決は、「^(注13)租税債務者が第三者に譲渡した不動産を国が租税債権に基づいて差し押える場合には、私法上の債務名義による強制執行の場合と同様に、民法一七七条の規定する対抗要件の原則が適用され、不動産移転登記を欠く譲受人は、自己の所有権をもって国に対抗することができない」

② 名古屋高裁金沢支部判決は、「^(注14)租税滞納処分としての差押え、公売処分は、本質的には普通の強制執行の場合と同様であるからこれに対しても民法第一七七条の適用があると解するのが正当である」

③ 福岡高裁決定は、「^(注15)租税滞納処分による不動産の差押え・公売と一般私法上の債務名義に基づく強制執行とは、ただ差押えの基本債権に公私の別があるだけでその本質は異ならないのであるから、前者に対しても民法第一七七条の規定を類推適用するのが相当である」

と判示している。

その他の判例も、一貫して民法一七七条の適用を肯定してきた。^(注16)

最高裁判所は、右下級審の見解と同様その適用を積極に解している。^(注17)

右事件の事実関係の要旨は、次のとおりである。

X（被上告人・控訴人・原告）は、本件土地をP会社から昭和二一年に買受けたが、同社代表者が関係書類の交付を怠ったため、登記手続をとらないまま、昭和二二年の財産税の納付に際して、Xは、所轄Y₁税務署長に対し本件土地をその所有財産の一部とする財産税課税価格等申告書を提出したところ、Y₁税務署長はこれを受理し、かつ、右申告に基づいてXから本件土地に対する財産税を徴収した（Xは、その後も本件土地に関する諸税を負担していた）。その後Y₁税務署長は、P会社の国税の滞納を理由にその徴収のため、昭和五年八月二一日本件土地を差押え、その登記を了した。Xは、Y₁税務署長にその取消し方を懇請したが容れるところとならず、さらに、Y₁税務署長から滞納処分引継ぎを受けたY₂税務署長（上告人・被控訴人・被告）にも差押えの取消しを求めたが、肯入れられず、同署長は、昭和二六年一月Gを競落人としてこの土地の公売処分をなし、Gを権利者とする所有権移転登記がなされた。よって、Xは、Gに対して本件土地に対する登記抹消を求め、Y₂税務署長のした公売処分に対して無効確認を求める訴を提起した。

これについて最高裁判決は、次のとおり判示している。

「国税滞納処分においては、国は、その有する租税債権につき、自ら執行機関として、強制執行の方法により、その満足を得ようとするものであって、滞納者の財産を差し押えた国の地位は、あたかも、民事訴訟上の強制執行における差押債権者の地位に類するものであり、租税債権がたまたま公法上のものであることは、この関係において、国が一般私法上の債権者より不利益の取扱を受ける理由となるものではない。それ故、滞納処分による差押の関係においても、民法一七七条の適用があるものと解するのが相当である」

右のように、この判決は、国税滞納処分による差押については民法一七七条の適用があることを宣明し、次いで、本件に即してみた場合、国は、登記の欠陥を主張するにつき正当な利益を有する第三者に当るかどうかについて言及し、

国が国税滞納者に対する滞納処分として登記簿上滞納者名義の不動産を差し押えた場合において、差押の約三年六ヶ月前に右不動産の譲受人から移転登記の経由がないにもかかわらず、当該不動産がその所有に属する旨の財産税申告を受け、これに基づいて財産税を徴収した事実があつても、それだけでは、国は、登記の欠缺を主張するにつき正当の利益を有する第三者にあたらないとはいえない。所轄税務署長がXの所有であることを前提として徴税を実施する等Xにおいて本件土地が所轄税務署長からXの所有として取り扱われるべきことをさらに強く期待することがもつとも思われるような、特段の事情がなければならぬ、と判断している。^(注18)

2 ところで、民法一七七条がどのような意味において適用されるべきかについて、本最高裁判決は、要するに租税滞納処分が本質的には一般の強制執行と同様の性質であることを理由としているが、この点を今少し掘り下げて論及したものとすると、「課税処分によって具体的に確定した国税債権にもつきその滞納処分として登記簿上納税人の所有名義となつている不動産に対し差押をした国の立場は、その段階においては、もはやその納税人に対する一般の債権者と差異のない関係にあるものとみてよく、法に特に規定する点を除いて、そのほか異別に扱わねばならない理由があるとは思われない……同一性質の社会関係には同一規範の適用あるべきことは、統一ある法秩序の要求するところであると考えられるので、特に右第一七七条の適用を排除する必要が、国税滞納処分について、そのいわゆる公法的性質から導き出さないかぎり、単に公法関係にもとづくというだけのことで、これを一般の私債権に比して特異に扱う理由とはなし得ない。

右の関係において、国税滞納処分は、国税債権の強制執行の方法であつて、一般私債権の強制執行に比し、いってみれば債権者が自ら執行としての公権力の行使に当たるといふ形式をとる点に差異があるとしても、一の債権がその執行の

段階に入り、特定の財産を差押えることによってその財産について具体的な利害關係に立つにいたったという点についてはその關係は同一であつて、執行すべき債権の成立原因が異なるだけのことである。そしてその債権の成立原因が公權力の行使によるだけから右法規の適用につき一般の私債権とその取扱を異にすべき根拠はこれを見出すことはできない」としているものがあり、また、「おもうに、国と私人との法律關係は、それが私人間の法律關係と同様の性質を有するときは、法規に特別の定めのない限り、私人間の法律關係を規律する私法の適用を受けるものと解すべきである。国が国税徴収法による滞納処分として私人の財産を差押える行為は、租税債権という公法上の債権の弁済を受けるため、自ら公權力により強制的にその財産を確保する行政処分であつて、その私人との關係は、權力的支配關係であるが、差押債権者としての国がその確保した財産の売却代金から弁済を受けるべき關係にあるという点で、私法上の財産差押債権者とその所有者との關係にも、この点について国税徴収法その他の法の法規に特別の規定はないのであるから、民法第一七七条が適用され、差押債権者としての国は同法にいわゆる第三者に該當する者と解するを相当とする」と説示するものがある。

思うに、国税滞納処分における国の地位は二つの面をもつといえるが、前掲の各判決が説示するところの民事訴訟上の強制執行における差押債権者に類する旨の位置づけは、もとより租税債権者の地位における国であつて、国の他の側面たる差押・公売の主体としての、いわば執行裁判所としての地位を意味しない。この点を前提としてさらに吟味を加えておきたい。

本最高裁判決を目して、滞納処分という公法關係に、民法一七七条の適用を肯定したことは、とりもなおさず、租税法律關係を意味づける權力關係説を放てきして債権關係説に拠ったことを示すものにほかならない、とする見解があり、

また、滞納処分 성격が権力的作用か非権力的作用かという視点から分析した上、この種の公法関係に私法規定の適用を肯定すべきでないとする見解^(注22)がみられる点に注目したい。

前者の見解は、冒頭部分で触れたように租税法法律関係を権力関係といい債務関係といってみても、右二つの側面を併せ有すると理解する以上、この判決が民法一七七条の適用を肯定したことが、直ちに租税法法律関係の基調を債務関係説に求めたとみることは、にわかには同調することはできない。また、後者の見解については、租税滞納処分と同様に権力的関係ないしは公法関係に属する農地買取処分についてなされた最高裁判決との平仄の面からも問題を投げかけているといえる。同判決は、次のとおり説示している。「政府の同法〔自作農創設特別措置法―筆者注〕に基づく農地買取処分は、国家が権力的手段を以て農地の強制買上を行うものであって、対等の関係にある私人相互の経済取引を本旨とする民法上の売買とは、その本質を異にするものである。従って、かかる私経済上の取引の安全を保障するために設けられた民法一七七条の規定は、自創法による農地買取処分には、その適用をみないものと解すべきである。されば政府が同法に従って、農地の買収を行うには、単に登記簿の記載に依拠して、登記簿上の農地の所有者を相手方として買取処分を行うべきものではなく、真実の農地の所有者から、これを買取すべきものであると解する」

ところで、右農地買取処分と租税滞納処分とが、ともに公法関係に立つことはもとより正当であるが、これら処分によって民法一七七条の適用を肯定するかどうかについては、同一に論ずることはできないのではなからうか。国税滞納処分手続における国は、公法上の原因に基づいて成立し確定した租税債権者たる地位にあり、この限りにおいては、前掲の各判決が正しく指摘するように、強制執行段階における執行債権者と何等えらぶところはないはずであり、少なくともこの部分は、農地買取処分と相違しそれ自体権力的支配関係と位置づけることは正鵠を射ていないであろう。

また、執行債権者の地位との関係において、いわば執行裁判所としての地位—行政処分^(注24)の通用性として税務官庁の有する自力執行性から導き出されるもの—に着目する必要がある。国(税務官庁)が有する公売処分^(注25)の主体としての地位は、権力的な支配関係にはかならないが、民法一七七条の對抗要件の能否を問擬するに当っては、右執行裁判所たる国に対する関係で論ずることは、その対抗力の内容に徴し意味をなさないといわなければならない。従って、右法条の適用をめぐる問題は、国の二面的性格のうち、前者についてはじめて論ぜられるべきであるけれども、その部分について権力的支配関係を見出すことができないとすれば、これにつき権力的支配関係を形成することを理由として、本判決を論難することは当らない。前掲下級審の判決のいうところが、右の事柄をふまえた判断とすれば正当というべきである。

してみると、最高裁判決が、農地買収処分における場合と、国税滞納処分における場合とをしゅん別して、国に対する民法一七七条の適用の能否を論じたことは、事案の本質に照し整合性を欠くことにはならないと考える。

右について、しゅん別する立場からは、農地買収は、国が土地の権利そのものを取得することを目的とする行政処分^(注24)であって、滞納処分は、滞納者の不動産の売却によって債権の満足を得ようとするのとは本質的に異なる、とする見解^(注25)、或いは、滞納処分において国が私人と同じ立場で民法一七七条の適用を受けることが国税徴収法全体の趣旨、目的に合致するか否かを問題とすべきである、とする見解^(注26)、及び権力的な支配関係が否かという視点とは離れて民法一七七条の趣旨、目的と、滞納処分としての差押による法律関係にてらして考察すべきである、とする見解^(注27)があることをあわせて指摘しておくたい。

(注1) 「新法律学辞典」七七八頁

(注2) 昭和二五年四月二六日新潟地方判決 行集一卷三号四四五頁 税資四号四〇頁、この控訴審昭和二六年六月二八日東京

高等判決 行集二卷八号一一六三頁

(注3) 昭和四〇年三月二六富山地方判決 行集一六卷三三〇四五頁 訟務月報一一卷六号九二一頁 税資四一〇二七三頁

(注4) 昭和四六年一月二二日徳島地方判決 税資六三三〇一二四六頁、この控訴審昭和四七年一月三一日高松高等判決 税資六六号九二五頁

(注5) 昭和三七年六月二九日最高判決 税資三九号一頁、昭和三九年六月三〇日最高判決 税資四二二号四八六頁、昭和三九年

九月一七日最高判決 税資四三三三三三三頁

(注6) 国税通則の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明 昭和三六年七月 四頁

(注7) 昭和三八年三月二八日札幌地方判決 行集一四卷三三〇五一一三頁 税資三七七三二七頁

(注8) 昭和三八年一月〇月二九日最高判決 税資三七七九七六頁

(注9) 昭和三九年九月二四日大阪高等判決 行集一五卷九号一七一六頁 税資三八号六〇六頁

(注10) この種の規定は、大正一二年に創設され現在に至っているが、否認の対象となる行為の類型からも明らかのように、右行為計算によって租税負担の軽減を図ることができるのは、単に同族会社に限らず、いわゆる非同族会社においてもしばしばみられるところであり、その結果、租税負担の公平が阻害されている事実が認められる。この点に関して、法人税法の基本目的からすると非同族会社については、行為計算の否認の規定がないからといって、否認が許されないと解すべき理由はないとする判例(昭和四〇年一月二五日東京地方判決、行集一六卷一〇二号一九一六頁、税資四一〇一一八八頁)及び、右否認規定は多分に沿革的なものであり、その適用対象を同族会社に限定すべきいわれはなく、非同族会社について同様の解釈が認められるべきものとする学説(田中二郎「租税法」一六二頁、八五頁)があることに注目したい。

(注11) 林良平「登記簿上不動産の所有名義人となっている国税滞納者に対する滞納処分として右不動産を公売処分に付した国が登記の欠陥を主張するにつき正当の利益を有する第三者にあたらな」とされた場合と公売処分の効力」法学論叢六八巻二号一〇二頁

(注12) 昭和七年一月三〇日行政判決 行政裁判所判決録(以下「行録」という)四三輯一〇頁、昭和一〇年七月一九日行政判

決 行録四六輯六〇〇頁、昭和一六年三月一三日行政判決 行録五二輯六九頁

(注13) 昭和二七年七月二日言渡 行集三卷六号一六頁 国税徴収関係判例集(以下「国徴判集」という。二卷二二八頁 税資一 号 三八〇頁)

(注14) 昭和二八年一月二日言渡 行集四卷一 号三二一頁 国徴判集二卷二一八頁 税資一 号三八六頁

(注15) 昭和三〇年二月一七日言渡 行集六卷二 号一〇七頁 国徴判集二卷三二四頁 税資一 号四四頁

(注16) 昭和二七年九月九日福井地方判決 行集三卷九号三六頁 国徴判集二卷一三九頁 税資一 号二二二頁、昭和二八年

五月三〇日富山地方判決 行集四卷五号九六頁 国徴判集二卷一七〇頁 税資一 号二二八頁、昭和二八年九月二四日仙台

地方判決 行集四卷一 号二六〇頁 国徴判集二卷二〇二頁 税資一 号二六七頁、昭和二九年一月二日東京地方判決

行集五卷一 号一四一頁 国徴判集二卷二二一頁、昭和二九年二月一日大阪地方判決 行集五卷二 号二九九頁 国徴判集二

卷二二五頁 税資一 号一六一頁、昭和二九年四月一日福岡地方判決 行集五卷四 号一三九頁 国徴判集二卷二五一頁

税資二 号三〇九頁、昭和二九年一月二〇日熊本地方判決 行集五卷一 号一〇四頁 国徴判集二卷二九五頁 税資一

六号四二五頁等

(注17) 昭和三一年四月二日最高判決 民集一〇卷四号四一七頁 税資二 号二六五頁、その後これと同旨のものが出されてい

る。昭和三一年一月一日最高判決 最高裁判所裁判集民事二 号一五頁 税資二 号七九二頁

(注18) 本判決は、Y₂ 税務署長(上告人) に関する部分を破棄し、事件を原審に差戻しているが、右差戻し後の裁判では、この

判決が「特段の事情」の存否について争われ、その結果、差戻し後の上告審判決(昭和三五三年三月三十一日最高言渡、

民集一四卷四号六六三頁、税資三 号四五三頁) では、本件土地が所轄税務署長からXの所有として取り扱われるべきこと

を強く期待することが、もっともと思われる事情があったものと認めるを相当とするとし、Y₂ 税務署長はXの本件土地の

所有権取得に対し登記の欠陥を主張するについて正当の利益を有する第三者に該当しない……従って本件公売処分は……

無効となりGのためになされた所有権取得登記も抹消を免れない、としている。

(注19) 昭和二九年二月一日 行集五卷二 号二九九頁 国徴判集二卷二二五頁 税資一 号一六一頁

(注20) 昭和二九年一月一日 東京高等判決 下級民集五卷一 号一八三六頁 税資一 号四五四頁

(注21) 須貝脩一「税法講義」五五頁、成田頼明「行政法における「公法と私法」の問題をめぐる判例の推移」公法研究二二 号

(注22) 小島和司「民法第一七七条は国税滞納処分にあいにも妥当するか」自治研究三〇巻一号一八八頁、原龍之助「公法関係における私法規定の適用」行政法講座二巻四七頁、雄川一郎「租税徴収法研究(下)」五九九頁、なお、同「最近における行政判例の傾向」法律時報二七巻七号六五頁以下において疑問を留保しておられる

(附23) 昭和二八年二月一八日最高(大法廷)判決 民集七巻二号一五七頁、この判決には、霜山・井上・岩松三裁判官の少数意見が付されている。霜山裁判官は、動的安全を保障するために設けられた民法の規定は、農地買収処分にも適用されるべきものであるとし、井上・岩松兩裁判官は、真の所有者が誰であるかは民法によって決すべきであり、民法では登記をしない以上、買主は真の所有者とはいえない、旨の趣旨を述べている。

(注24) 杉村章三郎「国税滞納処分による差押と民法一七七条の第三者」法学協会雑誌七四巻三号三五二頁

(注25) 塩野宏「行政処分と民法一七七条(2)」行政判例百選(新版)二七頁

(注26) 金子宏「租税法の体系」公法研究三四号二五六頁

(注27) なお、乙部哲郎「租税法における禁反言の法理」民商法雑誌七五巻二号一一一頁以下は、本件では、より直截に、財産税の徴収行為中に相手方を本件土地の所有者と認める旨の国の意思が表明され、これに矛盾する後行処分の信義則違反性を認める余地がある、とされ、それによって農地買収処分に対し民法一七七条の適用を否定した前記最高(大法廷)判決との整合性を認めうる、としている。

五 不 当 利 得

不当利得については、民法七〇三条に規定するところであるが、これは私法の領域にとどまらず、手数料の過誤納、恩給を受ける理由のない者の恩給の受領、公務員の給料の過誤払、過誤による私有地の国有地編入等、公法の領域にも

みられるところであり、もとより租税の過誤納についてもその例外ではない。

公法上の不当利得の処理については、実定法上一般的な規定とみられるものは存しない。国税に関しては、過誤納に係る国税及び滞納処分費について、還付・充当処理及び民事上の返還請求権の排除（国税通則法五六条、五七条、一二二条）等、その性格にかんがみ、かつは、行政上の便宜のため実定法上規定しているところであるが、公法上別個の規定がない部分について、そこに生じた財産上の不公正をどのような方法で是正すべきかの問題がある。また、民法に規定する不当利得の制度は、私法公法を通じて法の一般原理であるとする点は、争いのないところであるが、それをふまえた上で公法上の不当利得の処理につき規定が存する場合、その適用法規を、当該規定と民法のいずれに求めるかについて見解が定立しているとはいえない。

すなわち、公法上生じた財産関係の不公正の是正について、従来二つに分けて考えられていた。^(注1) その一は、公権力の発動たる行政行為に基づいて生じた不当利得についてである。この場合には、その行政行為が絶対無効である場合を除き、それが有効に存続する以上は、なんびとも一応行政権の認定を適法なものとして承認しなければならぬもので、従って、客観的に不当利得の存する場合でも、その原因たる行政行為が違法として取消され、又は無効であることが公の權威をもって確定せられて、はじめて不当利得を構成するとされる。^(注2) その二は、行政行為に基づかないで不当利得の生じた場合である。この場合には、特別の定めのない限り、なんびとも法律上の原因のないことを理由として、民事訴訟により、その利得の返還を請求することができる^(注3)とされる。これら二つの分類の上で、租税法律関係が前者に属するものであることはいうまでもない。

また、公法関係に起因する不当利得返還請求権が公権か私権かの点は、原理論とは別に、右請求権行使の方法及びそ

の根拠法規をどこに求めるかの手がわりとして重要な位置を占めている。

そこで本稿では、右の点をめぐって、これに言及した判決等を手がかりとして検討を加えた。

(一) 不当利得返還請求権と適用法規

一般に、不当利得の制度は、経済的見地に立つ利害調整のための制度であることを理由として、これを私権と解し、従って民法の規定の適用を肯定する見解と、公法上の原因に基づいて生じた結果の調整であることを理由として、公権としての性質を持ち、従って、原則的には民法の規定の適用を否定する見解とがある。

これらの点について、判例の傾向をたどってみることにしよう。

① 東京高裁判決^(注3)

「充当の法律的性質がかりに行政処分であるとしても、実質的に配当金を受けべき者の権利の存否、額、順位を確定する行為ではないから、法律上抵当権者に交付すべき金員を誤って滞納国税に充当した場合には、民法七〇三条によりその利益を返還しなければならない」

② 東京地裁判決^(注4)

「国税徴収手続という権力的な公法的手続の過程から生じた不当利得に対し、対等な私人間の公平をはかることを本来の趣旨とする民法の不当利得に関する規定を直ちに適用することは適當でなく、むしろ、公法の分野、特に国税徴収法関係の分野のなかに存する不当利得ないしそれに類似する制度に関する規定を類推適用ないし準用することによつて努めるべきである」

③ 大阪地裁判決^(注5)

「昭和二三年当時においては、国税通則法の制定施行はなく、他方不当利得の一般規定の適用を排除しこれに代わべき請求権を規定したと解される法令も存在しないから、無効な課税処分により所得税を納付した納税者は、不当利得返還請求権に基づき納付金の返還を求めることができる。」

④ 東京地裁判決^(注6)

「更正処分に対する不服申立期間経過後に更正の対象とされた債権につき貸倒れの事実の生じたときは、処分取消の不服申立手続により救済を求めることができないから、一般的な不当利得の法理の適用を認めるべきである」

⑤ 東京地裁判決^(注7)

「国税通則法の過誤納金に関する規定は、納付された国税に関し民法の不当利得の特則を定めたもので、過誤納金について民法の不当利得の規定の適用を排除する趣旨である」

⑥ 東京高裁判決^(注8)

「修正申告および賦課決定の一部無効による租税債務の不存在部分に対応する過納税金は、被控訴人の国税徴収手続という権力的な公法的手続の過程において生じたものであって、いわゆる公法上の不当利得たる性質を有する（この意味において、右の過納税金は私人間の経済的利害の調整を目的とする民法上の不当利得の性質を有するものではない。）であり、そして、これが国税通則法第五六条にいう過誤納金にあたるものであって、同法の過誤納金に関する規定が民法の不当利得の規定の適用を排除する趣旨であると解すべきことは、前記引用の原判決説示のとおりである」

これらの判例のうち、①判決は、充当行為の性質が行政処分たる性質を帯びるのかどうかの点について、正面からの

判断を避けているが、結論的には、それを否定する側面に視点において民法の適用を認めた特殊のケースとみることが出来る。③判決は、昭和二三年当時の法制のもとにおいて、課税処分が無効の場合における納付金返還に係るケースである。また、④判決は、課税処分が確定した後、課税要件事実に変更をきたした場合、その救済方法につき明文の規定が存在しなかった当時のケースであって、その内味は当該課税処分との関係及び納付金返還の方法の存否をめぐるもので、特異なケースに属する（なお、この判決については別途後述する。）

右①ないし⑥判例のうち、これらのものを除いた他の判例に共通する内容は、公法的な手続の過程において生じた不当利得については、私人間の経済的利害の調整をはかることを目的とする民法上の不当利得にはなじまないとし、公法分野に属することを明らかにしている。恐らくなんびとも異論のないところであろう。そして、法規の適用の面においては、納付金の返還につき民法上の不当利得を一般法とし、国税通則法の過誤納金に関する規定を特別法として観念するにせよ、或いは、ストレートに公法上の不当利得を論拠にするにせよ適用法規は異なることに帰する。

(二) 課税処分と不当利得の成否

1 公権力の発動たる行政処分に基づいて生じた不当利得と、当該行政処分との関係をどう整理すべきかについて租税関係判例は、次のとおり判示している。

① 大審院判決^(註9)

「該賦課処分が違法ノモノナリトスルモ其ノ賦課処分ノ取消アラサル限り其ノ徴収シタル金額ハ法律上ノ原因即租税ノ賦課処分ニ基キ取得シタルモノニ外ナラサルヲ以テ之ヲ不当利得ト做ス余地ナキモノトス」

② 大審院判決^(注10)

「法規上多少容疑ノ余地アリタル為行政庁ニ於テ其ノ解釈ヲ誤リタル結果為サレタル課税処分ハ当然無効ノモノニ非
スシテ行政上ノ救済即チ権限アル官庁ニ於テ取消サレサル限り仍ホ有効ノモノト解スルヲ相当トスヘキカ故ニ斯ル違法
ノ課税処分ニ因ル金員ノ徴収ハ右処分ノ取消ナキ限り不当利得ヲ構成セサルモノト云ハサルヘカラス」

③ 東京地裁判決^(注11)

「源泉徴収所得税の徴収決定がその効力を有する限りは、国はなんら不当利得を得ていない」

④ 東京地裁判決^(注12)

「源泉徴収所得税の納税告知処分が当然無効ではない以上、それが取り消されない限り、その告知に従って納付され
た金銭は国の不当利得ではない」

⑤ 東京地裁判決^(注13)

「課税処分が違法であっても、無効でない以上、右の処分によって収納した税額は、徴収者側の不当利得とはならな
い」

⑥ 東京地裁判決^(注14)

「更正処分の基礎となった雑所得（貸金利息損害金債権）の一部が、課税年度以降本人の責に帰すべからざる事由
（裁判上の和解）により貸倒れ（債権放棄）となったような場合、正義、公平の基本原理に照らし、徴税当局が課税処
分の取消により租税還付の措置をとらないでいることが違法となると解すべきであるから、かかる取消されるべきことが
期待され、要請されている処分の存在をもって利得の保有を實質的に保有することの根拠とはできない。所得税法が

かる場合になんらの救済手続を設けていないことは、かかる利得の保有を實質的に正当として是認する態度をとつてい
るとは解されないから、既徴収税額は国の不当利得を構成する」

⑦ 東京高裁判決^(注15)

「確定した課税処分^(注16)の誤りを事後に主張して税金の返還を求める場合と異なり、発生主義ないし権利確定主義により
いったん課税、徴収したことは正当、有効でありながら、その後課税の基礎となった債権の貸倒れの発生によって、徴
収税額の保有の根拠を欠くに至つたような場合には、不可争となつた課税処分の存在、有効をもつて法律上の原因であ
るとし、不当利得の成立を否定することはできず、利得を返還するのに課税処分が遡つて無効となると考へる必要も、
これを取消す必要もなく、したがつて不当利得の成立が行政処分の公定性と抵触したり、法的安定性を害することには
ならない」

⑧ 最高判決の要旨^(注16)

所得税が究極的には現実の収入に対して課せられるべきものであるという基本原則と、具体的な課税所得及び税額の
決定ないし是正を課税庁の認定判断にかからしめてゐる所得税法の建前からすれば、本件のような後発的貸倒れの場合
には、まず、貸倒れの存否及び数額について課税庁が判断し、その貸倒れだけ実所得がなかつたものとして改めて課税
所得及び税額を算定し、それに応じて先の課税処分を取消変更した上、過徴税額相当額を納税者に返還するという措置
をとるべきことが法律上要請されているものといふべきである。しかし、課税庁が右是正措置をとらない場合の救済方
法が当時定められておらず、また、課税庁の前記認定判断が専ら徴税の技術性と複雑性によつて認められたものである
ことにかんがみるときは、貸倒れの発生と貸倒額とが客観的に明白で、課税庁に右認定判断権を留保する合理的の必要性

が認められないような場合には、課税庁による是正措置がなくても、課税庁又は国は、納税者に対し、貸倒額の限度において当該課税処分効力の主張しえないものとなり、それに対応する徴収税額は法律上の原因を欠く利得として納税者に返還すべきものである。

右により明らかなとおり、①から⑤までの各判例の判断内容は、公権力の発動たる行政行為が当然無効である場合は格別、当該行為が有効に存続する以上、行政上の争訟手続によってその取消を求め、これが取消されてはじめて不当利得が生ずるものであり、その取消のあるまでは、裁判所もその行為によって拘束されるとするものである。この点は、通説と一致するところである。

ところが、⑥⑦及び⑧判決は、右の判示とは反対に、行政行為が存続した状態のまま、納税者から国に対する不当利得の請求を認容しており、この点注目に値する。この判断は、従来学説判例ともに定立されていた見解を改めたことになるのか、或いは別個の観点からの立論なのか等内容を吟味する必要がある。

2 この事件は、昭和三七年法律第四四号による改正前の旧所得税法（昭和二二年法律第二七号）のもとにおいて、雑所得として課税の対象とされた金銭債権が、後日回収不能となった場合における徴収税額相当の不当利得の成否を中心として争われたものである。

周知のとおり、所得税法は「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額…はその年において収入すべき金額…とする」（三六条一項）と規定することにより、いわゆる権利確定主義を明らかにしているが、この点、旧法においても同旨の規定（一〇条一項）がおかれていた。また、雑所得として課税の対象とされた金銭債権が後日貸倒れによって回収不能となった場合の課税調整規定として、「確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者（その相続

人を含む。は、当該申告書又は決定に係る年分の各種所得の金額につき第六四条(資産の譲渡代金が回収不能となつた場合等の所得計算の特例)に規定する事実が生じたときは、当該事実が生じた日の翌日から二月以内に限り、税務署長に対し更正の請求をすることができる(一五二条)としているが、本件に適用さるべき旧法には、この種の規定を欠いていた。

右法制度のもとにおいて、X(被告上告人、被控訴人、原告)は、所轄税務署長から昭和三十一年一月二〇日付を以て、昭和二八年分の総所得金額に雑所得金額二四五万余円を加算した更正処分を受け、滞納処分により申告額との差額を徴収された(Xは、右更正処分の取消訴訟を提起したが、当該訴訟は不服申立前置を欠く不合法なものとして、一審却下、二審及び上告審ともに棄却された)。昭和三八年七月三日Xは、右更正処分において加算された雑所得のうち、利息損害金債権四六万余円が昭和三六年にいたって貸倒れとなつたことを理由として提起したのが本件の不当利得返還訴訟である。

一審判決(前記⑥)、二審判決(前記⑦)ともに不当利得の法理を適用して、国(上告人、控訴人、被告)に対し貸倒れに相当する所得金額に係る税額の返還を命じた。国は、上告審において、雑所得に係る後発的な貸倒れを当初に遡って必要経費として所得計算に反映させるべきかどうかについては、すぐれて租税政策の問題であり、立法をまつて解決すべきことである旨、及び更正処分が有効に存在しているのに、それに基づき徴収税額について不当利得を認めるとは、課税処分の公定力に抵触する旨の上告理由を展開した、というのが本件の事案の概要である。

そこで⑧判決のいうところは次のとおりである。

権利確定主義の性格について、

「もともと、所得税は経済的な利得を対象とするものであるから、究極的には実現された収支によってもたらされる所得について課税するのが基本原則であり、ただ、その課税に当たって常に現実収入のときまでは課税できないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入すべき権利の確定したときをとらえて課税することとしたものであり、その意味において、権利確定主義なるものは、その権利について後に現実の支払があることを前提として、所得の帰属年度を決定するための基準であるにすぎない」としている。

次いで、金銭債権の貸倒れによる回収不能と課税調整の点について、要旨次のとおり判断する。

権利確定主義のもとにおいて、金銭債権の確定的発生の時期を基準として所得税を賦課徴収するのは、実質的にはいわば未必的所得に対する租税の前納的性格を有するものであるから、その後右債権が貸倒れによって回収不能となった場合には、先の課税はその前提を失い、結果的に所得なきところに課税したものであるとして、これに対するなんらかの是正が要求されるものというべく、それは権利確定主義をとることの反面としての要請にほかならない。昭和三七年改正前の旧所得税法が非事業上の債権の後発的貸倒れの場合につき格別の救済方法を定めていなかったからといって、そのことのゆえに同法がなんらの救済も認めない趣旨であったと解するのは相当でない。もとより、適法有効に成立した課税処分が後発的貸倒れにより遡って当然に違法無効となるものではないが、右貸倒れによって課税の前提が失われるに至ったにもかかわらず、なお課税庁が先の課税処分に基づいて徴収権を行使あるいは徴収税額をそのまま保有しうるとすることは、所得税の本質に反し、事業上の債権の貸倒れの場合との間にいわれなき救済措置の不均衡をもたらすものであって、法がかかる結果を是認しているものとはとうてい解されない。

さらに、更正処分の効力と不当利得との関係について、この判決は、要旨次のとおりいう。

具体的な課税所得及び税額の決定ないし是正を課税庁の認定判断にかからしめている所得税法の建前のもとにおいて、右後発的貸倒れの場合にも、貸倒れの存否及び数額についてまず課税庁が判断し、その貸倒額だけ債権確定年度における実所得がなかったものとして改めて課税所得及び税額を算定し、それに応じて先の課税処分分の全部又は一部を取り消した上、徴収後であればその部分の税額相当額を返還するという措置をとることが最も事理に即した是正の方法と、課税庁としては、貸倒れが判明した以上、かかる是正措置をとるべきことが法律上期待されかつ、要請されている。しかし、当時の旧所得税法には、課税庁が右是正措置をとらない場合に納税者にこれを要求する権利を認めた規定がなく、また、課税庁の右認定判断権は専ら徴税の技術性と複雑性によって認められるものであることにかんがみると、貸倒れの発生とその数額が格別の認定判断をまつまでもなく客観的に明白で、課税庁に右認定判断権を留保する合理的必要性が認められないような場合にまで、課税庁自身による是正措置が講ぜられない限り納税者が先の課税処分に基づく租税の収納を甘受しなければならないとすることは、著しく不当であって、正義公平の原則にもとるといふべきである。それゆえ、このような場合には、右更正措置がなくても、課税庁又は国は、納税者に対し、貸倒額の限度において課税処分の効力を主張しえないものとなり、右処分に基ついて徴収をなしえないことはもちろん、徴収済の税額については法律上の原因を欠く利得として納税者に返還すべきものと解する。

また、国側の上告理由の一つとなつた後発的貸倒れの場合の調整が立法政策の問題であるとする点について、この判決は、所得課税の基本法理としてのいわゆる権利確定主義は、その権利について後に現実収入があることを前提として、徴税政策上の技術的見地から所得の帰属年分（又は帰属年度分）を決定するための基準にすぎないとの評価のもとに国側の主張をしりぞけ、むしろ法は、なんらかの救済を認めるべきことを予定している旨の見解を明らかにしている。

3 権利確定主義の法理の意味内容とその性格が、⑧判決の判示、とりわけ、右法理の展開が未必的所得に対する租税の前納的性格を有する点、或いは判決が用いている「現実収入」、「現実の支払」なる言葉の意味するところは、現金収入であり、それを目して所得課税の基本原則であると立論している点には、租税実体法上、一般的な解釈として問題があると思われる。^(注17)しかし、今租税実体法上の問題に触れることは本稿の本旨ではないので、問題のあることを指摘するにとどめる。

右判決についての第二の問題は、不当利得の成立と課税処分との関係についてである。

すなわち、公法上の不当利得について、利得の原因となった行政処分が絶対無効であるか、又は権限ある機関により取り消されないかぎり、その利得は法律上の原因あるものとして不当利得を構成しないとする原則との関係をいかに整理するかであり、本件においてこの原則との抵触を避けるための論理構成がどのようなものであるかをみなければならぬ。^(注18)この点について、⑥⑦及び⑧の各判決は、後発的貸倒れによっても課税処分との関係なく不当利得が成立するとの新しい論理の展開をみせており、極めて注目に値する。

⑥ 判決は、「後に貸倒れが発生したことによって一たん適法、有効に成立した課税処分が当然に違法、無効となるものではない……としても、……利得の保有が実質的に正当であることの根拠とすること（は）できないとし、本件の如きケースにつき、進んで「実質上、結局において、所得なくして課税するに等しい不公平、不公正を是認する結果となり、……かような顕著な不公正の受忍を個人に強いることは許されないものであり、……所得税の本質と正義、公平の基本原理とに照らせば、徴税当局において債権が存在することにもとづき徴収した租税はこれを還付すべきことが期待され、要請されているものと解すべきであって、貸倒れの発生が判明した以後においては、徴税当局が課税処分の取

消……による租税還付の措置をとらないでいることが違法となるものと解する」と判断している。従って、この判示の核心は、租税還付をしないことが違法であるとする部分である。課税処分そのものの取消しについて判決は、「貸倒れの発生を根拠として課税処分の取消を訴求しうるものが法理上も確立されているものとは認められない」として否認している。またいわば租税還付の不作為を違法というのは、課税処分の取消しをまつまでもなく絶対無効を前提とするかについては、もとよりそれを窺わせる表現はなく、また、行政事件訴訟法上無効確認訴訟による解決が図られるとするものでもない。

課税処分について取消し及び無効確認も行われないうまま、還付の不作為を違法と認めるといふ論理構成は、従来の法理とは違ったものとの評価がなされるゆえんである。^(注19)

⑦判決は、課税処分の存在と不当利得との関係について前掲のとおり判示し、さらに、租税法ないし会計法の技術的規定と不当利得との関係に言及して「たしかに公権力にもとづき大量に徴収した税金につき、一律な技術的規定がないと還付手続上も現実にも都合を感じるとしても、それはさような規定のおかれることにまつべきであり、現に昭和三七年度以降においては本件のような場合に調整規定ができたのであって、その場合民法の不当利得の特別規定としてこれを修正し、制限することは一に国の立法政策によるものといふことができる。本件のように何らの規定がなかったときにおいては民法を適用する以外になく、またそれで差支えないのである。不当利得およびその返還の観念は民法にのみ存在する特殊のものではなく、公私法のすべての分野を支配するものであって、前記の調整規定はこの法理が税法特有の法技術的要請によって修正された形態として発現したものであるといふべく、その形態において民法の不当利得と異なることは当然の帰結であるにしても、その本質において全く同じであるといわねばならない。前述のように、調整規定を民

法の不当利得の特別規定といい、また調整規定以前には民法の適用があるというのも、以上の趣旨に外ならない」、と^(注20)している。要するに⑦判決は、後発的に貸倒れが生じた場合における更正処分の適法性の存否と、不当利得の成否とを遮断し別個の問題であるとする理由として、本件の如く債権につき権利確定主義が支配するところに従い、課税関係が展開された場合には、その徴収税額を正当に保有しうる要件として、更正処分の有効な存在のみにとどまらず、後にその債権につき現実収入があること、の二点をあげている点に大きな特色がある。そして、右現実収入を欠くに至ったときは、更正処分が有効に存在するにせよ、当該税額を正当に保有することはできないというものである。

⑧判決については、佐藤繁最高裁判調査官が、その基本的な構成を大要次のとおり述べておられる。^(注21)

後発的な貸倒れによって当然に不当利得が成立するとはしておらず、このかぎりでは伝統的な見解を一般的に否定したのではない。その上で、⑧判決は、権利確定主義の趣旨と所得税の本質に照らし、なんらかの是正を図るべきことが法律上要請される。ところで実定法は、課税庁が右法的な是正義務を尽くさない場合について格別の配慮をしていないが、貸倒れの救済を課税庁による是正にかからしめる理由が徴税の技術性と複雑性にあるところからすると、その趣旨を損わないかぎり、課税庁の判断を常に最終的なものとしなければならぬ合理的理由はなく、正義公平の一般原則によって法の不備を補うことが相当である。本判決は、貸倒れの発生とその数額が客観的に明白で、課税庁に格別の認定判断権を留保する合理的必要性が認められないような場合には、正義公平の原則により、国又は課税庁は当該納税者に対して課税処分の効力を主張しえないことになる。

これは、おそらく、課税庁の判断を尊重しなくても前記制度の構造や建前に反しないばかりでなく、貸倒れが客観的に明白であるにもかかわらず課税庁が是正義務を尽くさないことは著しく不当であるので、この著しく不当な義務違反

の面をとらえて、課税処分⁽¹⁾の効力の主張制限という一種の信義則違反的な効果と結びつけたものであろう。このような信義則的構成を用いることによって、有効に存在する課税処分がなにゆえに法律上の原因たりえないかという問題の解決を図ったところに、本判決の一つの特色があり、それがまた、救済の要件として、貸倒れが客観的に明白という基準により課税庁の是正義務違反の著しい不当性を重視することとなっているのである。

右にみられるとおり、⑧判決は、不当利得成立の基礎を課税庁の是正義務違反に求めているが、この点は、租税手続法の面から問題があるように思われる。貸倒れに係る課税庁の是正義務違反を問擬する以上は、課税庁において、右課税関係を是正しうる法的手段の存在が当然の前提となるはずである。そこで、この点を次に検討することにしよう。

本件は、昭和二八年分の所得税について、昭和三六年に至って損害金債権に貸倒れが生じたというのであるから、それが生じた時点において考へうる是正の手段は、イ 一般に適用される更正請求の制度の適用ないし準用、ロ 昭和二八年分について税務署長の職権による減額更正措置、及びハ 貸倒発生年度分における課税調整、が考へられる。このうち、イ及びハの方法は、法全体の趣旨なり合理的な解釈から一考に値すると思われるが、⑧判決は、この点について考慮を払った形跡は明確には看取することはできないが、これらの方法は本件には適用されないとすることを前提としているように思われる（なお、この点は、後に述べる）。次にロの方法は、貸倒れが生じた昭和三六年の時点においては、昭和二八年分所得税の法定申告期限から五年を経過しているため、もはや、課税庁の有する減額更正権はこれを行使しえないものである。^(注22)

このようにみえてくると、本件を手続法の分野からみると、昭和三六年貸倒れが生じたその時点において、課税庁には是正をはかる手だては全くないのであるから、判決において、課税庁の是正義務違反を問擬することは、課税庁に不能

を強いる結果となり相当でない。若しかりに、判決の指摘する是正義務違反の著しい不当性が、当時施行されていた実定法のいかんにかかわりなく、手続的にもいわば超法規的なる正義務を念頭に置く立論であれば自らまた別であろう。しかし、そのような異例ともいふべき見解に立つとすれば、厳格な法の執行としての行政ないし、租税法律主義の原則が支配する租税法律関係のもとで、なお敢てその原則をまげてまで救済しなければならぬ特段の事情が存在しなければならぬと考えるが、その点十分に判断されたといえるであろうか。

いづれにしても、この事件について、納税者の権利救済の全からんことを期そうとする裁判所の配慮と努力の程はよく理解できるけれども、正義公平の名のもとに実定法を超越した法論理を構成した結果、何故にそのような結論が導かれるのか必ずしも明らかでなく、また、この論旨が租税法律関係における不当利得の解釈にどの程度採用することができるのか、大きな問題を今後に残したことはまちがいない。

別の角度からは、この判決について小早川助教授は、課税処分本来の効果をのちの訴訟において通用せしめる公定力とは別個の、課税要件の存否の主張に関する遮断効果が、課税処分に結びつけられていることの結果として意義づけられておられるし、兼子仁教授は、判旨は理論的には、貸倒れ所得課税という後発・遡及的違法の問題は、課税処分(注24)の公定力の客観的範囲外に属するとしたこと(注24)になるとし、また、租税法独特な法論理にほかならないと評価される(注25)。行政法の分野から、新しい光をあてたものといふことができよう。

4 ④判決の一般に及ぼす影響の面は、以上のとおりであるが、本件そのものの処理としては、前に触れたように、更正請求により救済をはかる方法が考えられる。当時の実定法上直接の定めはないが、本判決のいう如く税務官庁が是正措置をとるべきことを法律上期待され、かつ要請されるとすれば、他に規定されていた事業所得等に係る更正の請求

制度を、本件雑所得の貸倒れについても準用ないし類推適用することは、十分考慮に値しよう。この見解に従えば、右貸倒額をその生じた年分たる昭和三六年分として減額するか、或いは、債権発生年分たる昭和二八年分に遡って減額するかは、どちらの途もとりのうであるらう。

ただ、右見解を採る場合、二つの問題が想定される。一つは、実定法は雑所得等につき貸倒れを生じた場合における更正請求制度を、昭和三七年に至って新たに規定したことの評価である。これは、昭和三七年に至って新たに創設されたものではなく、確認的な規定と解することにより（特に、⑧判決のいう是正措置をとるべきことを法律上期待されるとする部分から、容易にこの種の評価を引出すことが可能である）、右見解をとる障害とはなりえない。もう一つは、建前をそう解したとして、本件Xがそれに副う措置を講じたか否かである。この点は、判文上いづれとも窺うことはいえないが、しかし、条理上、Xが所轄税務署長に何等の申出をすることなく、直接本訴を提起することは考えられないところである。従って、何等かの申出を拒否した所轄税務署長の行為をとらえて、更正請求に対する却下処分と評価できれば、それを争訟の中心に据えて租税債務の確定行為の適否を裁判所が判断しうる仕組みであり、これによって納税者の権利救済は、前述したような異例な論理を構成するまでもなく、全きをうるはずである。これがためには裁判所の訴訟指揮による釈明権の行使こそ、強く望まれたケースであったと考えるものである。

(注1) 田中二郎「公法上の不当利得に就て」公法と私法五三頁、同「行政法総論」二五五頁、原電之助「公法関係における私法規定の適用」行政法講座二巻五六頁、美濃部達吉「公法と私法」二一九頁

(注2) なお、この場合において、訴訟の前審として不服申立てその他行政手続を要件としている場合は別として、同一訴訟において行政行為の無効確認又は取消請求と不当利得の返還請求とを妨げないことはいうまでもない。

(注3) 昭和三五年一月二七日言渡 高裁民集一三巻一号四四頁 判例時報二二五号二三頁

(注4) 昭和四一年二月二八日言渡 行集一七卷二号一九〇頁 訟務月報一二卷六号九一四頁 判例タイムズ一九〇号二〇九頁

(注5) 昭和四二年五月二日言渡 行集一八卷五・六号六三九頁 訟務月報一三卷九号一一〇二頁

(注6) 昭和四四年三月一九日言渡 訟務月報一五卷五号五八三頁 判例時報五六二号三四頁 稅資五六号二三四頁

(注7) 昭和四九年七月一日言渡 訟務月報二〇卷一一号一七八頁 稅資七六号二〇頁

(注8) 昭和五〇年四月一六日言渡 訟務月報二二卷六号一三四五頁 稅資八一号一九二頁、この判決は、⑤判決の控訴審判決である。

(注9) 昭和五年七月八日言渡 大審院民事判例集九卷七一九頁

(注10) 昭和一三年一月二九日言渡 大審院民事判例集一七卷二二四三頁、旧憲法のもとにおいては、公権力を発動した結果生じた不当利得の返還を求めめるには、先決問題として、行政上の争訟手段により当該行為の取消しを求め、その裁決又は判決が確定した後、あらためて民事訴訟により司法裁判所に出訴することとされていた。

(注11) 昭和三四年六月一七日言渡 行集一〇卷六号一一一〇頁 稅資二九号六一四頁

(注12) 昭和三五年三月一〇日言渡 行集一一卷三号五七七頁 稅資三三三号三一頁

(注13) 昭和三六年四月六日言渡 行集一二卷四号七六〇頁 稅資三五号二六九頁

(注14) 昭和四一年六月三〇日言渡 行集一七卷六号七二五頁 訟務月報一二卷一〇号一三八五頁 判例時報四五〇号六頁 稅資四四号八一二頁

(注15) 昭和四二年二月二六日言渡 訟務月報一三卷一三号一六五〇頁 稅資四八号六八五頁、本判決は、⑥の控訴審判決である。

(注16) 昭和四九年三月八日言渡 民集二八卷二号一八六頁 稅資七四号七〇五頁、本判決は、⑦の上告審判決である。

(注17) およそ所得は、経済的な利得をいうものであるが、経済的利得とは、経済的利益が確定的、かつ排他的に特定の者に帰属する関係をいい、その時点をとらえて所得の実現があったと観念するのが通説的な見解といつてよい。

そしてこれを決定する実益は、いうまでもなく課税適状の時期を確定することにあるとされる。このような観念に立つと、債権については、その債権の発生したときに所得の実現があったものと観念されるのであり、従つて、その債権に基

づく現金収入があつて初めて所得を認識してゐるのではないと考へる。そして、実現した債権につき、後発的に貸倒れを生じたときは、その生じた年分又は年度分の必要経費又は損金を構成するのであつて、恐らくは、遡つて所得の帰属年分が無に帰するものではないと考へるのが一般的な見解であらうと思はれる。ただ、⑥の事例において雑所得に係る利息損害金債権の貸倒れの課税調整については、昭和三七年度の法律改正により、所得の帰属年分に遡つて行ふ旨手当されたことは前に述べたとおりであるが、この点もいわば立法政策にほかならない。

(注18) 課税処分効力を否定し得るかかゝる見解として、佐藤繁最高裁調査官は、ほぼ次のとおり整理されておられる(判例解説法曹時報二八巻一号一一七頁)。

① 後発的に生じた貸倒れの時から出訴期間が改めて進行し、この段階において取消訴訟によるべきもの(一審における国側の主張)とするが、後発的な事由の発生が、当然に課税処分効力を左右するものでない以上、この見解にはくみすることができない。② 貸倒れを理由として更正請求に及ぶ方法は、法解釈論はとも角として、明文の規定がないかぎり実効性を期し難い。③ 貸倒れの発生により課税処分が後発的に無効となるとする見解(金子宏⑥判例評釈 自治研究四五巻七号一七〇頁)は、滞納処分の効力に影響する点でなお検討が必要である。④ 後発的な債権の貸倒れという問題は、課税処分の公定力の客観的範囲外のものとする見解(兼子仁⑥判例評釈 ジュリスト四四四号一五六頁)は、公定力の及ぶ範囲が未だ十分に確立されていないという難点がある。

(注19) 須貝脩一「最新判例批評」判例評論九五号一二頁

(注20) 今村成和「行政法上の不当利得追記」現代の行政と行政法の理論五〇頁以下は、この判決を支持し、処分の適法性の如何と、利得を保有していることが不当利得となるかどうかとは別問題としてゐる。反対の判例として、本件Xが同一更正処分に基づき徴収税額の一部につき、別訴によつて同様の請求をしたものにつき、東京高裁判決(昭和四年五年八月三一日言渡訟務月報一六巻一〇号一一四七頁判例時報六〇九号二二頁判例タイムズ二五六号二二五頁税資六〇号二九一頁)は、傍論ながら、課税対象とされた所得(利息損害金)が課税年度経過後に回収不能となつたとしても、納税者の困に対する不当利得返還請求が成立するとはいえない、としてゐる。

(注21) 「前掲書」一一九頁

(注22)

課税庁の減額措置の法的手段については、二つの問題がある。一つは、更正をすることができる期間について、その特則を定めた国税通則法七一条2号の適用の能否であるが、およそ通則法は本件に適用されない(同法付則一〇条参照)から、減額更正をなしえない。もう一つは、通則法施行(昭和三十七年四月一日)以前は、しばしば「誤びゆう訂正」の名のもとに、更正処分の一部ないし全部の取消しが行われる実情にあったが、これはいわゆる行政処分の一般的な取消しとみるべきであり、課税標準等及び税額等を対象とする処分についてであるかぎり、それは減額更正にはかならないと考えられる。そして、その法的効果が租税債務の帰するに消長を来すものであるところからすると、当時明文の規定を欠いており、必ずしも定立された見解がなかったとしても、金銭債権の消滅時効との関連で、現行法のもとにおけると同様、会計法三〇条の趣旨にかんがみ、五年の期間制限に服す建前であつたと考えるのが相当である。してみると、この面からも、誤びゆう訂正は許されないこととならう。

(注23)

小早川光郎「先決問題と行政行為」公法の理論上三八八頁

(注24)

兼子仁「判例批評」ジュリスト四四四号一五八頁

(注25)

兼子仁「特殊法の概念と行政法」公法学研究上二三八頁

六 公法と私法——おわりに代えて

以上租税法法律関係、とりわけその手続関係において、信義則・禁反言、納税申告と錯誤、表見代理、民法一七七条との関係及び不当利得など、私法関係がどのような展開をみせるかについて、みてきたところであるが、おわりに、公法と私法の区別及び法適用の限界をみることにする。

(一) 公法と私法を区別する意義

行政上の法律関係における公法と私法の区別は、過去わが国ではそれぞれの支配する分野にとり適用される法規・法原則を異にし、かつ、司法裁判所と行政裁判所との間の裁判管轄を決定する基準として重要な機能を有していた。戦後、日本国憲法のもとに、行政裁判所が廃止され、民事刑事の事件のみならず、行政事件を含めて、一切の法律上の争訟が通常裁判所の裁判に服することになったのに伴って、制度としての公法私法の二元的な対立は、過去における程の意味は薄れたとはいえ、なお、この区別は、訴訟の形態を決定し、時効等公法関係にのみ適用される法令の規定の範囲を定め、また、私法規定の適用の限界を決定する上において、少からぬ意義をもつといえる。

右の区別について、国家がその目的を達成する上において、私人より当然に優越する立場にあるべきものとする認識を基底において、個々の法規の区別としてでなく、法体系の区別であるとする見解があり、この区別は、特定の歴史的・政治的、社会経済的背景のもとに生まれたものといわれている。(注1)この見解に従えば、公法と私法とは絶対的に区別さるべきではないから、法律相互間の区別ではなく、その法律のなかに両者が融合し関連して存在するとみるのが妥当しよう。この点について通説的な見解は、行政権と国民の関係は、私人相互間の関係と異なり、公共の福祉の実現という行政目的のために、特殊の法的取扱いをしなければならないという、主として法技術上の要求に公法と私法とを区別する意義をみいだしている。

通説は、以上の考え方を基礎としながら、行政上の法律関係に三つの類型を認めている。一つは、対等な私人間の私的な利害の調整を目的とする法とは全く異質な、行政主体に公権力の主体としての優越的な地位を承認する支配関係な

いしは権力関係をいい、租税法関係はもとよりこの典型である。二つは、一般的には私人相互間の法律関係と同じ性質と觀念しながら、公共の福祉の実現という行政目的達成のために、特殊の法的取扱いをする関係である。最後に、行政主体が私人と対等当事者として法律関係を形成する関係である。このうち、前二者を以て公法関係とするのである。

(二) 公法関係における私法規定適用の限界

租税法関係における私法規定の介入の内容及び程度については、既に各項目についてみたところであるが、それ以外に、裁判例として、滞納処分としての債権の差押があった場合に第三債務者と滞納者との間の相殺予約を認めたもの^(注2)、督促以外の方法による納付催告に消滅時効中断の効果^(注3)を認めたもの、及び被告が課税処分取消訴訟に应诉して請求棄却を求めることは徴収権の消滅時効の中断事由となるもの^(注4)、がある。これらは、判断の対象となつた行為は、租税法関係の一環ないしはそれに影響を与える行為であるが、私法上の債務関係と異ならないとして、私法規定の適用又は準用があるとされたものである。

公法と私法の適用関係を抽象的にいえば、権力関係、支配関係においては、田中二郎博士が「権力関係における国家意思の実現作用としての行政行為については、その特殊の性質に基づいて独自の理論が樹立されるべきであり、私法の意思表示その他法律行為に関する規定を類推適用する余地は全くない^(注5)」とされるのに代表されているように、基本的には私法の適用がないと解される。ただ注意すべきことは、私法規定のなかに、公法私法に共通する法の一般原理の存在する点である。これは、私法にのみ特有なものではないから、これらの規定が私法のなかに規定されているというだけで、公法に全く適用がないとはいえないこととなる。^(注6)

具体的な法の解釈適用に当っては、公法と私法の区別が截然としていたとはいえないこと、また、私法規定中にみられる法の一般原理の存在することに徴すると、その区別は必ずしも容易なことではない。一般に公法関係は、行政権の優越的な意思の発動としてなされるものであるかどうかを基礎となるが、当該行為を行政主体の権限とした法の趣旨、目的に照らし、その行為や、それに伴って生ずる効果ないしは法律関係を、私人相互の關係と區別して取扱うだけの合理的根拠があるかどうか、その行為が私人相互間にみられない關係のものであるかどうか、などを総合した上、個別的に吟味して決定するほかはないであろう。その意味において、なお今後判例の積上げが期待されるところである。

(注1) 田中二郎「行政法総論」二〇〇頁

(注2) 昭和四五年六月一九日最高(大法廷)判決 民集二四卷六号五八七頁

(注3) 昭和四三年六月二七日最高判決 民集二二卷六号一三七九頁

(注4) 昭和四五年四月一七日大阪高等判決 訟務月報一六卷六号六六五頁

(注5) 田中二郎「前掲書」二二三頁

(注6) 原竜之助「公法關係における私法規定の適用」行政法講座二卷四八頁

(現 東京国税局直税部主任訟務官)