

28 租税関係と信義則

最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決

(昭和60年(行ツ)第125号：相続税更正処分等取消、所得税更正処分等取消請求事件)

(訟月34巻4号853頁、判時1262号91頁、判タ657号66頁)

中央大学教授
玉國文敏
たまくに ふみとし

事実の概要

酒類販売業を営む訴外Aの実弟で養子のX(原告・控訴人=被控訴人・被上告人)は、昭和29年から、アルコール中毒症のAに代わり店の業務を運営していた。Xは、昭和29年分から同45年分までの事業所得についてはA名義で青色申告をし、昭和46年分から同50年分所得税については、承認を受けないままでX名義での青色申告を行った。Y(税務署長=被告・被控訴人=控訴人・上告人)は、X名義の青色申告書を受けると共に、昭和47年分から同50年分までについてはXに青色申告用紙を送付し、その申告に係る所得税額を収納し続けた。その間、Aの青色申告承認は取り消されず、帳簿書類の整備保存態勢に変化はなかった。Aの死去(昭和47年9月)に伴いXは相続税の申告をしたが、遺産にAの営業用資産を含めるべきであるとして、Yは相続税更正処分等を行うとともに、昭和48、49年分の所得税については、白色申告とみなして更正決定と過少申告加算税の賦課決定を行った。本件訴訟では、これら処分の適法性が争われた(Xは、Yの指摘を受けて直ちに青色申告承認申請を行い、昭和51年分以降については青色申告承認を受けている)。

第1審判決は、税務署長の承認なしに青色確定申告としての効力は認められないとしながらも、Yが、昭和46年分所得についてXの青色申告を受け受理したこと、昭和47年分から同50年分所得税については青色申告用紙を送付し青色確定申告をいずれも受理したこと、青色申告により計算された所得税額を収納してきたこと、Aへの青色申告承認を取り消さなかったことのほか、昭和46年以降も事業所得の形式上の名義が変わっただけで、その経営状態や帳簿書類の整備保存態勢等に何らの変化もなかったことなど、「特段の事情」があるとし、昭和46年から同49年までの所得税青色申告の効力を否認するのは信義則に反し許されないとして処分を取り消した。

控訴審判決は、原判決の一部を取り消したものの、昭和48、49年分所得税については、「青色申告による確定申告は相当であってXが不当に課税上の利益を得」ていない等の諸事情がある、として信義則を適用し、原判決を認容した。

判旨

破棄差戻し。

「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なからず租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、右特別の事情が存するかどう

かの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。」「原審の確定した前記事実関係をもってしては、本件更正処分がYのXに対して与えた公的見解の表示に反する処分であるということではできないものというべく、本件更正処分について信義則の法理の適用を考ふる余地はない。」

解説

1 民法1条2項は、「権利の行使及び義務の履行」を「信義に従い誠実に」行うことを求める。信頼関係の存在とその維持が法律関係の基本であり、法律の目的を実現するにあたり、当事者間の信頼関係を損ねないよう、すべての場面で配慮することは、むしろ当然のことであろう。公法・私法二分論の軛(くびき)から完全に解き放たれたかどうかについては議論の余地もあろうが、明文規定が置かれていない公法や租税法の分野においても、信義則(ないしは信頼原則)が「法の一般原理」として適用されうることについて、学説・判例は一致した状況にある(たとえば金子宏教授は、「信義則は、私法と公法を通ずる法の一般原理〔条理〕であって租税法律関係にも適用される」ことを指摘する。金子「租税法〔第17版〕」[2012]128頁参照)。とりわけ本件最高裁判決は、「租税法規に適合する課税処分」についても信義則が適用されうることを一般論として認めると共に、信義則が適用される具体的な要件を示した判決として知られている(水野忠恒・ジュリ903号47頁)。ただし、租税法律関係にも信義則が適用される可能性を認める一方で、多くの裁判例は、現実の事例において信義則を適用し納税者に救済を与えることについては消極的な立場を取ってきた。このような裁判所の態度を「総論賛成・各論反対」と評する向きも見られる(乙部哲郎「行政法と信義則」[2000]69頁。信義則の適用を認め課税処分を違法と判断した例としては、本件第1審・控訴審判決のほか、文化学院事件第1審判決・東京地判昭和40・5・26行集16巻6号1033頁、金属マンガン事件第1審判決・山形地判昭和46・6・14訟月18巻1号22頁などがある)。

2 行為要件を厳しく課すことにより、実際のケースで信義則の適用を否定してきた判決群の中でも、本件最高裁判決は、租税法律関係における信義則の適用については慎重さを求め、納税者間の平等や公平を犠牲にしても、なお納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといふ「特別の事情」が必要であるとする。この「特別の事情」が存在しているかどうかの具体的な判断要素として、最高裁は、①税務官庁の公的見解の表示と、その表示への信頼に基づく納税者の行動、②表示に反する課税処分により納税者が経済的不利益を受けたこと、③公的

見解の表示への信頼に基づき行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないことの三要件を挙げている（これらの基準と文化学院事件第1審判決の基準との共通性については、吉村典久・租税判例百選（第5版）37頁参照）。これらの要件を厳格に適用する傾向がある裁判所の態度に対しては、「信頼保護の余地を限定しすぎる」とする批判（谷口勢津夫・シュトイエル322号1頁以下参照）もあるが、裁判所がそのような態度をとっている原因の一つを、公法関係あるいは租税法関係の特殊性に求めることもできよう。

たとえば、碓井光明教授は、①「信頼保護の必要性」がきわめて高い民法と租税法関係との違いのほか、②租税行政と納税義務者との間の相互不信感の存在や、③租税法主義あるいは合法性の原則の下で、租税行政が法律によって拘束されることなどを「信義誠実原則のジレンマ」と評する（碓井・税理23巻12号2頁以下）。藤田宙靖元最高裁判事も、「民事・商事の取引関係において生成発展してきたこれらの法理〔禁反言の法理ないし信義誠実則〕を、利益状況のかなり異なる課税処分への行政と納税者との間に援用するということは……殆ど法論理を放棄するに等しい」とする（藤田『行政法Ⅰ（第4版改訂版）』[2005] 129頁注(2)）。両者の基本的理解には一脈通じる面がある。

3 有力説によると、租税法における信義則の適用の有無は、いずれも租税法主義の側面である「合法性の原則」と「法的安定性＝信頼保護の要請」という「租税法主義の内部における価値の対立の問題」である（金子・前掲128頁。金子教授は、「利益状況のいかんによっては、この2つの価値の較量において、合法性の原則を犠牲にしてもなお納税者の信頼を保護することが必要」であり、「個別的救済の法理としての信義則の適用が肯定されるべき」ことを指摘する）。

租税法主義の内部における価値の対立と見ると諸利益の比較考量に基づいて判断をするのでは微妙な差異があろうが、利益衡量的な価値判断を租税行政関係で信義則を適用しない発動する拠り所としている点で、現在の通説・判例は、ほぼ一致している（牛嶋仁・行政法の争点〔第3版〕〔ジュリ増刊〕25頁）。ただし、実際の判断に当たって、秤（ハカリ）の両側に載せる価値の重さを客観的に測定することはきわめて困難（あるいは不可能）であり、ほとんどのケースでは判断者（すなわち裁判官）の主観に多くを委ねざるを得ないことには注意を要する。

実際の信義則の適用状況に即して言うならば、国民あるいは納税者の側の計量皿に載せられるのは、抽象的には国家と国民（納税者）間のフェアネス（公正さ）であろう。ただ、実際には、国民（納税者）自身の期待利益など、主観的・個人的な価値や利益であることが多いと思われる。それに対して、行政あるいは課税をする側の計量皿には、租税法主義や合法性の原則の下で法律の趣旨目的を実現する利益や、他の納税者との間の公平維持など、社会公共的な利益が載せられる。その意味で、両者の間には、最初からある種のハンディが存在しているとも言えよう。それが「特別の事情」の存在をごく例外的な場合にだけ認めようとする裁判所の態度に反映しているのではなからうか。

4 たとえ税務職員のみすや誤指導などが原因であるにしても、信義則違反を理由に納税者が本来負担すべきであった納税義務を完全に免れさせることは、他の納税者とのバランスを欠き、国民の間に新たな不公平を生じる結果を招きかねない。したがって、信義則が働くとしても、それによる救済の範囲は自ずと制限されよう。

行政側の信義則違反は、国民が各種の加算税などのペナルティーや負担を受けることを回避させる根拠を与えることになる。行政側の信義則違反行為が国民に対し不測の損害を与えるとすれば、国家賠償などによって国民

の負担や損害軽減に極力努めるべきであるが、よほど特殊なケースでない限り、適法に成立している納税義務を完全に消滅させる一般的な効果まで生じさせる必要はなからう。公的見解の表示があったかどうか問われることが多い税務職員の誤指導も、それが原因で違法な課税処分を招来したり申告行為の効力に影響を及ぼしたりする可能性があるにせよ、本来の納税義務自体を完全に消滅させる必要性は容易に生じない。たとえば、荒川税務署長事件（租税判例百選（第5版）70頁）の控訴審判決は、国税庁が以前からストック・オプションの権利行使益が一時所得に該当する旨の見解を明らかにし、税務職員が納税者に対してその見解を前提とした指導を行ってきた事情があるとしても、「課税庁の見解を信頼し、公的見解に従って、本件権利行使益を一時所得として申告」しただけでは、「信頼に基づいて行動したが故に本件の事態に至った」というような特別な事情が存在することはうかがわれないから、給与所得としての課税処分は違法でないとする（東京高判平成16・2・19判時1858号3頁。酒井克彦「ステップアップ租税法」[2010] 275頁以下参照）。課税処分が内容的に違法でない限り、信義則を根拠として裁判上課税処分の効果が否定される可能性はきわめて少ない（藤田・前掲336頁参照）。

5 本件の具体的な事案では、信義則適用の効果として、法律で要求された手続を経ないとしても青色申告承認の実体的効果を認めるべきか否かが問われている。「承認がなされていなかったとしても、青色申告としての効力を認めてもよい例外的な場合」であるとする第1審や「青色申告の申請、承認のなかったことを除いて、青色申告による確定申告を相当とする控訴審と、最高裁との判断の相違は、青色申告制度に関する理解の仕方の違いに根ざすのかもしれない（宇賀克也・ジュリ918号119頁）が、常識的にいえば、たとえ長期にわたって課税庁が青色申告を受け付けていたとしても、その事実を青色申告承認手続に代替させるわけにはいかないであろう（行政判例研究会編『昭和60年行政関係判例解説』[1987] 310頁〔辻井治〕）。納税者の税務処理を長年にわたって事実上見過ごしてきたことが「黙示の表示」に当たると解する余地もある（水野忠恒「租税法における信義誠実の原則」金子宏編『租税法の基本問題』[2007] 113頁）が、最高裁は、もっと積極的な公的見解の表示を求めているようである。もっとも、本件事案では、それ以前の問題として、保護すべき納税者の信頼利益そのものが生じていなかったのではなからうか（信義則の適用とその要件については、首藤重幸「税法における信義則」北野弘久編『日本税法体系(1)』[1987] 127頁以下、品川芳宣「税法における信義則の適用について」税務大学校論叢8号1頁以下、酒井克彦「租税行政における情報提供と信義則」法学新報111巻9・10号251頁以下等参照）。

なお、差戻後の控訴審判決（福岡高判昭和63・5・31税資164号927頁）は、①本件各処分は公的見解の表示に反しておらずXに著しい不利益を与えていない、②Xが元税務職員で青色申告承認手続の必要性を十分に知っており、自身の責めに帰すべき事由がある、等の理由を挙げて「特別の事情」の存在を否定し、Xの請求を棄却した。

●参考文献

本文中に掲げた文献のほか、以下の評釈およびそこで引用されている判決・文献等参照。

- 乙部哲郎・判評356号（判時1282号）32頁
- 同・民商75巻2号280頁
- 碓井光明・昭和62年度重判解（ジュリ910号）50頁
- 高橋靖・最新租税基本判例80（税研106号）57頁

18 租税法と信義則

最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決

(昭和60年(行ツ)第125号相統税更正処分等取消, 所得税更正処分等取消請求事件)

(訟月34巻4号853頁, 判時1262号91頁, 判タ657号66頁)

〈事実の概要〉

X(原告・控訴人=被控訴人・被上告人)の実兄でありかつ養父であった訴外Aは、戦前から酒類販売業の免許を受け、B商店の商号で酒類販売業を営んでいた。ところが、Aがアルコール中毒症のためB商店の営業に堪えなかったことから、Xは、昭和25年4月に税務署を退職し、B商店の営業に従事するようになり、昭和29年11月ころから事実上Xが中心となって同店の業務を運営するようになった。Aは、昭和47年9月21日に死亡し、同人の相続人であるXらがその遺産を相続した。

Xらは、Aの死亡に伴う相続開始にかかる相続税について、昭和48年3月22日、Y(税務署長一被告・被控訴人=控訴人・上告人)に対し、B商店の営業用資産を除外して申告をした。それに対し、Yは、当該B商店の営業用資産はAの相続財産に含まれるとして、昭和50年1月14日付けで、相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

他方、Aは青色申告の承認を受けており、B商店の営業による事業所得については、昭和29年分から同45年分までA名義により青色申告がされてきた。ところが、昭和47年3月、Xは、昭和46年分につき青色申告の承認を受けることなく自己の名義で青色申告書による確定申告をしたところ、Yは、Xにつき青色申告の承認があるかどうかの確認を怠り、それらの申告書を受理した。そして、Yは、昭和47年分から同50年分までの所得税についても、Xに青色申告用紙を送付し、X自身の名義による青色申告書での確定申告を受理するとともにその申告に係る所得税額を収納してきた。なお、A名義で青色申告を継続してきた間、青色申告の承認を取り消されるようなことはなく、昭和46年以降もB商店の帳簿書類の整備保存態勢に変化はなかった。

その後、Yは、昭和50年3月11日、Aの昭和46年分及び同47年分の所得税につき、Aの相続人たるXらに対し決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を行うとともに、昭和51年3月12日付けで、X名義で青色申告されていた昭和48年分及び昭和49年分所得税についても、その青色申告の効力を否認して白色申告とみなし、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。なお、Xは、昭和51年3月、Yから青色申告の承認申請がなかったことを指摘されるや直ちにその申請をし、同年分以降についてその承認を受けている。

Xらは、これらの各処分の取消しを求めて出訴した。第1審福岡地裁昭和56年7月20日判決(訟月27巻12号2351頁)は、相続税更正処分等について、B商店の営業用資産はAが死亡するまでAに属していたとして、Xらの請求を棄却した。他方、同判決は、Aに対する昭和46年・47年分所得税決定処分等については、Xが昭和46年分以降の営業による所得の実質的帰属者であるとして、Xの取消請求を認容するとともに、Xに対する昭和48年・49年分所得税更正処分等

についても、「〔青色申告〕制度の趣旨を潜脱しない限度においては、仮に、青色申告書の提出について税務署長の承認がなされていなかったとしても、青色申告としての効力を認めてもよい例外的な場合があるというべきである」と判示した上で、「こうした特段の事情がある場合には、青色申告書を提出することについて新たにX名義の承認申請をしなかったとしても必ずしも右青色申告制度の趣旨に背馳するとは考えられないから、Yが青色申告書による確定申告をいったん受理した以上、単にXが自己名義による新たな青色申告書の提出についての承認申請をしていなかったことだけで右青色申告の効力を否認するのは信義則に違反し許されない」として、それらを取り消した。X及びY双方が控訴。

控訴審である福岡高裁昭和60年3月29日判決(訟月31巻11号2906頁)は、相続税更正処分等について第1審判決を支持して、Xらの控訴を棄却するとともに、Aに対する昭和46年及び47年分所得税決定処分等についても、当該年分の所得はAに帰属するとして、この部分に係る第1審判決を取り消し、Xらの請求を棄却した。ところが、Xに対する昭和48年・49年分所得税更正処分等について、同控訴審判決は、「青色申告の申請、承認のなかったことを除いては、昭和48、49年分の青色申告による確定申告は相当であってXが不当に課税上の利益を得るというものではない。したがって、本件について前記の諸事情があることによって信義則を適用して、前記各更正処分を違法として差支えないものと解するのが相当である」として、この部分に係る第1審判決を支持し、Yの控訴を棄却した。これに対し、Yが上告した。

〈判旨〉

破棄・差戻し。

(i) 「〔青色申告〕制度のもとにおいては、たとえ納税者が青色申告の承認を受けていた被相続人の営む事業にその生前から従事し、右事業を継承した場合であっても、青色申告の承認申請書を提出せず、税務署長の承認を受けていないときは、納税者が青色申告書を提出したからといって、その申告に青色申告としての効力を認める余地はないものといわなければならない。」

(ii) 「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なからず租税法法律主義の原則が貫かれるべき租税法関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、右特別な事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象とな

る公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。

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

〈解説〉

1 本事件には、事業所得の帰属判定の問題、納税者からの申請のない場合における（黙示の）青色申告承認の可否の問題、あるいは租税法規に適合する課税処分についての信義則適用の可否及びその要件等に関する諸論点が含まれているが、本稿では、租税法規に適合する課税処分に対する信義則適用に係る論点についてのみ論じたい。

2 従来、大多数の学説は、この信義則ないし禁反言の法理が租税法律関係に対しても一般的に適用されると解してきた（金子宏・租税法〔第10版、2005〕133頁、品川芳直「税法における信義則の適用について」税大論叢8号7頁）。また、いくつかの裁判例も、信義則の租税法律関係一般に対する適用を認めてきた（札幌地判昭和52・11・4訟目23巻11号1978頁、山形地判昭和46・6・14訟目18巻1号22頁）。特に、東京地裁昭和40年5月26日判決（行集16巻6号1033頁。いわゆる文化学院事件第1審判決）は、信義則を「法の根柢をなす正義の理念より当然生ずる法原則」と解し、公法の分野においても適用されると判示している。また、租税法律関係における納税者の行動に対しても信義則が適用されるとする裁判例も少なからず存在する（大阪高判昭和50・3・29税資135号505頁、大阪地判昭和63・6・24判タ679号240頁）。

3 本判決は、信義則を「法の一般原理」とであると解した上で、「租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存在する場合」に初めて、信義則の適用により、租税法規に適合する課税処分を違法なものとして取り消すことができると判示した点において重大な意義が認められる（もともと、結果として、本件では信義則の適用による納税者の救済は認められなかった）。ただし、本判決の射程は、あくまでも、租税法規に適合する課税処分に対する信義則の適用の場面に限定されるべきであり、本判決では租税法律関係における納税者の行動に対する信義則の適用についてまで明言されていないことは留意されるべきであろう。

4 次に、本判決は、信義則適用の要件について触

れている点においても重要な意義が認められる。すなわち、本判決は、信義則適用により課税処分を取り消すことができる「特別の事情」を判断する基準として、①税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと、③のちに公的見解の表示に反する課税処分が行われたこと、④そのために納税者が経済的不利益を受けることになったこと、⑤納税者が税務官庁の上記表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないこと、を挙げる。この基準は、文化学院事件第1審判決で示された基準や有力説が主張する基準（金子・前掲134頁以下）とほぼ同じである。ただし、最高裁がこれらの判断基準をすべて充足しなければ信義則の適用がないと考えているのか（絶対的判断条件）、それとも、それらの基準を、絶対的なものではなく、合法性の原則や納税者間の平等と特定納税者の信頼保護の要請との比較衡量の中における総合的判断の要素と解しているのか（相対的判断条件）は必ずしも明確ではない。

5 また、本判決にいう「課税処分」が更正・決定処分のみならず加算税や延滞税にかかる賦課決定等をも含んでいるかどうかについても慎重な検討が必要である。なぜならば、更正・決定処分の場合、合法性の原則に基づき法律で定められた通りの税額を賦課しなければならない要請が強く働き、その意味において法律の形式的な執行によってこそ納税者間の抽象的平等が確保されるということを考慮するならば（一般的正義の追求）、信義則の適用によって合法性の原則を犠牲にするのは抑制的でなければならない。それに対し、加算税や延滞税については、申告義務違反や納付遅延といった特定納税者の個別的事情がその賦課の理由となる関係上、法律の形式的な執行よりも当該納税者の個別事情に配慮した法執行によって具体的平等が実現できるといえるからである（個別的正義の追求）。したがって、本判決のこのような信義則適用に係る厳格な判断基準は、主として更正・決定処分についてのみ妥当だと考えるべきであり、加算税や延滞税については、本判決で示された厳格な基準の射程外にあると考えるべきであろう。

6 なお、本判決による破棄差戻し後、福岡高裁昭和63年5月31日判決（税資164号927頁）は、本判決で示された信義則適用基準にしたがって判断し、Xの本事件における課税処分の取消請求を棄却した。

〈検討事項〉

- ①本判決で示された信義則適用が認められる「特別の事情」についての判断要素は、絶対的なものか、それとも相対的なものか？
- ②更正・決定処分と加算税・延滞税賦課決定処分についても、信義則適用の基準は、同一の基準及び判断密度で行われるべきか？

〈基本参考文献〉

- 北野弘久編・日本税法体系(1)税法の基本原則（1978）127頁以下
〔首藤重幸〕
水野忠恒・ジュリ903号46頁
宇賀克也・ジュリ918号119頁
碓井光明・昭和62年度重判解（ジュリ910号）50頁
谷口勢津夫・シュト322号1頁
金子芳雄・本百選〈第3版〉26頁
乙部哲郎「租税法と信義則」同・行政法と信義則（2000）68頁以下
酒井克彦「租税行政における情報提供と信義則」法学新報111巻9・10号251頁

よしからのりひさ
吉村典久

慶應義塾大学助教授

租税法と信義則

行政法

青色申告の承認と信頼の保護

最高裁判昭和六十二年一〇月三〇日第三小法廷判決

(昭和六〇年(行ツ)第一二五号相統税更正処分等取消、所得税更正処分等取消請求事件)

(判例時報一二六二号九一頁、判例タイムズ六五七号六六頁)

〈事実の概要〉

Xの実兄でかつ養父のAは、戦前から酒類販売業の免許を得て営業していた。Xは、昭和二五年に税務署を退職して、Aの営業に従事し、昭和二九年頃には、事実上Xが中心となって営業を運営するようになった。昭和四七年三月には、昭和四六六分の酒類販売業に係る事業所得についてX名義による確定申告がなされ、それ以降の各年分ともX名義で青色申告承認を受けた。他方、A名義で青色申告承認を受けて昭和二九年分から四五年分までA名義の青色申告がなされてきた。昭和四七年分以降については、X名義による青色申告書による確定申告が受理され、所得税額が収納されてきた。Yは、昭和五一年三月一二日、昭和四八年分と四九年分について、Xが青色申告の承認を得ていないことを根拠にして、白色申告としての更正処分を行使した。これに対しXは、Yまたはその補助者たる担当係官の、納税者に対する指

導・助言上の懈怠及び事務処理上の過誤の責任をXに転嫁しようとする違法があるばかりでなく、公正であるべき国家機関の行為として信義誠実の原則または禁反言の原則に反する違法があるとして、前記処分の取消を求めた(他の処分についても争っている)。

一審の福岡地判昭和五六・七・二〇(訟務月報二七巻二二二二三五二頁)は、青色申告制度の趣旨を濫脱しない限度において、仮に、青色申告書の提出について税務署長の承認がなされていなかったとしても、青色申告としての効力を認めてもよい例外的な場合がある、と述べた。そして、青色申告による確定申告書の受理、Aに対する承認取消しがなかつたこと、昭和四六年以降も、経営実態や帳簿書類の整備保存態勢には何らの変化がなかつたことなどの特段の事情がある場合には、新たにX名義の承認申請をしなかつたとしても、青色申告制度の趣旨に背馳するものではないから「被告が青色申告書による確定申告をいったん受理した以

上、単に原告Xが自己名義による新たな青色申告書の提出についての承認申請をしていなかったことだけで右青色申告の効力を否認するのは信義則に違反し許されないというべきである」と判示した。

二審の福岡高判昭和六〇・三・二九(訟務月報三一巻一一号二九〇六頁)も、一審の判断を維持し、さらに、本件において、青色申告の申請、承認のなかつたことを除いて申告は相当であつて、Xが不当に課税上の利益を得るというものではなく、信義則を適用して更正処分を違法としても差支えないという理由を付加した。Yは上告し、上告理由、原判決には、青色申告制度に関する所得税法一四三条及び一四四条の解釈適用を誤り、租税法関係における信義則法理の解釈・適用を誤つた違法がある、と述べた。

最高裁は、青色申告承認の効力は、承認を受けた居住者が一定の業務を継続する限りにおいて存続する一身専属的なものであり、「青色申告の承認(租税優遇措置)を伴う特別の青色申告書により申告することのできる法的地位ないし資格を納税者に付与する設権的処分の性質を有する」と述べ、次のように判示して破棄差戻した。

〈判旨〉

一「たとえ納税者が青色申告の承認を受けていた被相続人の営む事業にその生前から従事し、右事業を継承した場合であつても、青色申告の承認申請書を提出せず、税務署長の承認を受けていないときは、納税者が青色申告

書を提出したからといって、その申告に青色申告としての効力を認める余地はないものといわなければならない。」
二「租税法に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なからず租税法主義の原則が貫徹されるべき租税法関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考へるべきものである。そして、右特別の事情が存するかどうかの判断に当たつては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになつたものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。」
……原審の確定した前記事実関係をもつてしては、本件更正処分が上告人の被上告人に対して与えた公的見解の表示に反する処分であるというところはできないものといふべく、本件更正処

分について信義則の法理の適用を考ふる余地はないものといわなければならぬ。

〈解説〉

本判決は、租税法律関係における信義則の適用に関して、最高裁が初めて明示的に下した判断として注目されるが、青色申告承認制度に関する判示部分も重要な意義を有している。

一 判旨一の部分は、青色申告承認の一身専属的効力を述べている。所得税法(以下「法」という)一四三条以下は、「不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務を行なう居住者」について、青色申告承認をなすしくみを採用している。したがって、青色申告承認は、特定の居住者に対する対人的処分であつて、「業務」自体に対する処分ではない(辻井・後掲)。ただし、本判決の引用する法一五一条二項は、業務の全部を譲渡し又は廃止した場合

には承認の効力が失われることを定めているので、その限りにおいて「業務」に着目しているといえる。言葉の使い方の問題であるが、同項をもつて、青色申告承認の効力の一身専属性と説明することは不正確であろう。同項は、業務の全部の譲渡を受けた者のことについて直接に触れるところはなく、承認を受けた者について定めているにすぎないからである。しかし、承認を受けた地位の承認を認めるには、その旨の明文の規定が必要であろう。規定が存在しない以上は、承認は否定されるというほかはない(青色申告の承認を受けた法人の業務を全部譲り受ける場合についても同様である)。

これを、いわゆる「公権の不融通性」として説明するまではあるまい。原判決及び一審判決は、「青色申告書の提出について税務署長の承認がなされていないかつたとしても、青色申告としての効力を認めてもよい例外的な場合がある」とした。たしかに、実態論を持ち出すならば、このような議論に共感を覚えないわけではない。第一に、みなし承認制度(法一四七条)が多用され、申請をチェックすることは、ほとんど見られないことである。第二に、本件のように、営業が徐々に引き継がれていく場合にまで、再度の申請を要することとは、不自然な印象を与えることである。

一般に、租税手続法の領域においては、法の発見、法の創造も許されると考えられるが(確井「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法研究一四四頁)、本件においては、承認という手続を要しないとすることはできない(横山・後掲、石川・後掲は、手続の監視は、租税法を関係を混乱させるとする)。一般論として、黙示の承認(水野・後掲)がありうるとしても、申請を欠く場合に、承認を持ち出すことはできないと思われる。

二 行政法上の法律関係における信義則の問題は、古くから論じられてきた。判旨二は、租税法に適合する課税処分について、信義則法理を適用して違法となしうる場合の要件について判断している。まず、「租税法の適用における納税者の平等、公平」という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する」ことを

示している。この特別の事情が存する場合に、初めて信義則法理の適用の是非を考ふるべきものであるとして、あることを正面から認められるものではないという評価もあろう。しかし、特別の事情の判断要素について詳細に言及しているのだから、限定的ながら適用を肯定できる場合があることを認めた最高裁判決として位置づけることができる(電気ガス税の非課税に関する事件で、最三小判昭和五三・七一八松務月報二四巻二二六九六頁は、禁反言の法理ないし信義則に違反するものではないとした原審の判断は、正当として承認することができると述べているが、信義則の適用を前提にしたものと断定することはできない)。この点に、本判決の意義がある。信義則法理の適用の余地を肯定する学説の大勢と最高裁とが足並みを揃えたこととなる。そして、このような要件(石川・後掲は、十分条件ではないとする)の存在を要求することは、承認されよう(金子宏「租税法(第二版)」弘文堂、昭和六三年)一四四頁における合法性原則と信頼保護の必要との価値較量説も、ほぼ同様と推測される。

特別の事情の判断要素として、信頼の対象となる公的見解の表示、表示を信頼したことに基づく行動、表示に反する課税処分による不利益、納税者における責めに帰すべき事由の不存在を掲げている点は、東京地裁判決(昭和五〇・五・二六行政例集一六巻六号一〇三三頁)、金子宏教授(前掲)や品川芳宣氏の学説(後述)に影響されているところが大いと思われ。時期的には、前記東京地裁判決と中川一郎博士の業績

を示している。この特別の事情が存する場合に、初めて信義則法理の適用の是非を考ふるべきものであるとして、あることを正面から認められるものではないという評価もあろう。しかし、特別の事情の判断要素について詳細に言及しているのだから、限定的ながら適用を肯定できる場合があることを認めた最高裁判決として位置づけることができる(電気ガス税の非課税に関する事件で、最三小判昭和五三・七一八松務月報二四巻二二六九六頁は、禁反言の法理ないし信義則に違反するものではないとした原審の判断は、正当として承認することができると述べているが、信義則の適用を前提にしたものと断定することはできない)。この点に、本判決の意義がある。信義則法理の適用の余地を肯定する学説の大勢と最高裁とが足並みを揃えたこととなる。そして、このような要件(石川・後掲は、十分条件ではないとする)の存在を要求することは、承認されよう(金子宏「租税法(第二版)」弘文堂、昭和六三年)一四四頁における合法性原則と信頼保護の必要との価値較量説も、ほぼ同様と推測される。

(中川編「税法学体系(II)総論」(三晃社、昭和四三年)一五四頁以下)が先行している。上告理由に添った判断がなされているので、皮肉にも、上告代理人の主張した要件の充足により、今後信義則法理が積極的に活用される可能性もある。本件に関し、原判決認定事実のみでは、信頼の対象となる見解の表示があつたものとはいえないであらう(水野・後掲が指摘するように、不作為や事実状態の継続が、具体的場面において公的見解の表示と評価される場合はありえよう)。かりに、見解の表示があつたとみられる場合には、表示を信頼した行為には、不作為も含まれるとみてよい(金子・前掲書)。

ところで、本判決の射程範囲についてみると、課税処分に限定したものであつて、租税法律関係における一般的判示ではないし、まして、行政上の法律関係一般に直ちに妥当するとは限らないとみるのが相当であらう。

品川芳宣「税法における信義則の適用について」税大論叢八号一九頁
水野忠恒「本件解説」ジュリスト九〇三号四六頁
石川義則「本件解説」ジュリスト九〇四号八二頁
横山茂晴「本件原判決評釈」税務事例一七巻一号五頁
辻井治「本件原判決評釈」行政判例研究会編「昭和六十年行政判例解説」(ぎょうせい、昭和六二年)三二〇頁
乙部哲郎「租税法における禁反言の法理」民商法雑誌七五巻二二八〇頁(ほぼ網羅的な文献の引用がなされている)。

確井光明 横浜国立大学 教授

(表)信義則の適用要件の歴史的流れ

表示による禁反言	昭和40年：東京地裁 ①行政庁の表示が、相手方がいかなる手段、方法で知ることができ、相手方に権利を発生させたか、(一般的に)相手方が、表示を信じて、ある行為をしたか、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段等	昭和43年：中川一判 ①債権譲渡者の債権の消滅と表示の行為との間に、信義則上の因果関係があるか、表示の行為が、債権譲渡者の行為と一体として行われたか、その行動を決定するに至った手段等	昭和44年：原廣之介 ①納税者が、行政庁の表示を信じて、ある行為をしたか、表示の行為が、納税者の行為と一体として行われたか、その行動を決定するに至った手段等	昭和49年：品川芳彦 ①納税者がその債権に基づき向らかの行動をしたこと	昭和50年：札幌地裁 ①行政庁の表示を信じて行動すること、合理的な期待があること	昭和51年：金子 登 ①行政庁の表示が納税者に対して「公の見解」を形成したこと	昭和51年：静岡地裁 ①行政庁の表示を信じて行動すること、合理的な期待があること	昭和52年：札幌地裁 ①行政庁の表示が納税者に対して「公の見解」を形成したこと	昭和54年：東京地裁 ①行政庁の表示が納税者に対して「公の見解」を形成したこと	昭和59年：東京地裁 ①行政庁の表示が納税者に対して「公の見解」を形成したこと	昭和62年9月：横浜地裁 ①行政庁がその表示を信じて、ある行為をしたこと	昭和62年10月：最高裁 ①行政庁の表示が納税者に対して「公の見解」を形成したこと
②表示者が、主張上表示義務を有していないか、又はその意思の自由を制限し得る場合であること												
③表示の相手方が、その表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
④行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑤行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑥行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑦行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑧行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑨行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑩行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑪行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑫行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑬行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑭行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑮行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑯行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑰行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑱行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑲行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
⑳行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㉑行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㉒行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㉓行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㉔行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㉕行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㉖行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㉗行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㉘行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㉙行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㉚行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㉛行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㉜行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㉝行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㉞行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㉟行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㊱行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㊲行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㊳行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㊴行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㊵行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㊶行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㊷行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㊸行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㊹行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㊺行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㊻行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㊼行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㊽行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㊾行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												
㊿行政庁の表示が、行政庁の表示を信頼し、不利益を蒙ったこと												

(注)表中の数字は、各々の見解で示された要件の順を表している。