

テーマ：租税法律主義と信義則の法理の適用の可能性を具体的に考え、
青色申告制度における適用を検討する。（第 6 章）
また、租税回避行為とはなにか、租税回避行為を否認する方法、
租税は脱行為との差異を理解する。（第 7 章）

第 6 章 租税法律主義と信義則の法理

はじめに 問題提起 論点整理

国民は税務官庁のなした表示、回答、指導等を信頼して行為（不作為）をすることが多い。
しかし、その表示等が租税法規に違反し、更正、決定された場合

信義則の法理(禁反言)の法理をもって対抗しうるのか？

積極説
判例、学説 多数派

消極説

どのような要件のもの
にその適用を認めるべきか？

見解が分かれている
(問題提起)

問題

税法における信義則 (接点) 租税法律主義(平等主義)
= (換言)
税務行政における個人の信頼保護思想 (交錯点) 伝統的租税法律主義思想

松沢理論

従来の判例学説の再検討 + 新しい視覚からの租税法における信義則の考察

信義則の理念

例 契約当事者 (特別の権利義務) 契約の当事者

両者の間を支配する法理である

硬直な法律の規定を補正し、具体的妥当な理想を実現しようとするもの

信義則の法理 (激突) 法の確実性の理想

具体的要件とその限界を明らかにする必要がある。

参考

者 (特別の権利義務なし) 者

両者を支配するものは権利の濫用である

従來說

行政法学の視点から租税法律関係の性質につき租税債務関係説(用語検討)に立脚

納税者 (対等性) 国

(形式的な権利義務の対立)

公法上の信義則 > 一般的視覚からの検討

松沢理論

一般的視覚からではなく、申告納税制度の本質より検討

青色申告制度との関連において信義則を検討

納税者 (特別の権利義務) 国

青色申告制度 信義則による支配

笹川疑問点等

租税債務関係説

第1節 租税法における信義則の本質

1. 信義則の法理の定義

「人は法律生活において相手方の合理的な期待や信頼を裏切って行動してはならず、社会共同生活の一員として信義に合致し誠実に行動すべき旨が要請される原則」

「人は一旦なした言動につき、それが誤りであったとしてもこれを翻すことは許されず、善意で信頼した者を保護するという原則」

ドイツ法的 = 信義則 英米法的 = 禁反言
相対立する利益間の調整を目的とする法理
私法分野で基本的法理の1つとして発展 > 私法、公法を通じた一般原理へ昇華
租税法律関係にも適用される。

2. 租税法における信義則

信義則の原則の適用を認めるに当たって非常に「」(辞書調べる)であった。

租税法律関係 = 私法よりも 厳格な合法性 法適合性 強行性 が強く要請

租税法律主義の意図

個人的救済の面(小)

国民生活経済の予測可能性 < 法的安定性 = 信頼の保護

社会的利益の確保(大)

平等主義
負担公平の原則の要請

長年の賦課課税制度
公平負担原則を基本原則として
課税権を行使

信義則の法理の適用にははなはだ
厳格

損害賠償の問題として理解しよう
とする傾向

思想的潮流の変化 (判例)

信義則の法理の適用に厳格であるとする思想的潮流は申告納税制度のもとでも強固

変化 指導的判例

東京地裁 昭和40年5月26日 判決 以後 信義則の法理適用に積極的

上記判決の控訴審 原判決破棄 信義則の適用は肯定

しかし、その適用を認めると違法な結果を生ずる
場合にはその適用が阻却される
損害賠償請求への転換示唆か？

3. 学説

学説 = 信義則の適用につき好意的（専ら行政法的視点から）

信義則は法の一般原理 法に内在する条理である

租税法律関係の分野へも適用を認める => 多数説

積極説 多数説 根拠により分かれる

合法性の原則 （比較衡量（読み方？）） 法的安定性 = 信賴の保護
の問題として捉える説

憲法 14 条 1 項に基づく形式的租税平等主義を根拠として信義則を捉える説

消極説

負担公平の原則を根拠して租税法への信義則の適用を否定的に解する説

信義則の原則 （対立） 租税法律主義（負担公平の原則、平等の原則）

消極説に対する言及か？ あるいは積極説も含めたところでの言及か？

4. 松沢理論における両者の関係

結論としては

信義則 と

租税法律主義、負担公平の原則 とは 矛盾しない。

理由

法の究極の理念は租税正義である

両者は租税正義を実現するための手段方法に過ぎない、あるいは法の基本的指導理念である

負担公平の原則の本質 = 租税法律主義による租税法規の欠（？）を補う
法の内容を補完する解釈原理とし機能

信義則の法理の本質 = 負担公平の原則に基づく租税法律主義の形式的な適用によって生じた不合理性を除去
具体的妥当性をはかる法の正義実現のための基準としての機能

法の正義の例

納税者に対して誤った表示をして回復しがたい損害を与えたことにより、信義則を適用して税負担の軽減を図 - > 法の正義の実現である。

他の納税者に対して

同じ取り扱いをしなければならぬことはない 個別的救済
負担軽減部分を他に帰属させる必要もない 個別的救済

納税者の不利益を回避するための措置をとることが、結局は全財政現象の過程において、その不利益を他の納税者に転嫁して帰属せしめるという見解（公平負担の原則からの（信義則）にたいする反対の見解）

税法解釈方法論につき経済的基準説に傾斜する結果にならないか？

（笹川メモ）

納税者Aについてのみ信義則の法理により不利益を回避（税負担軽減）をした結果、税収はそのAの軽減分だけ減少する。他の納税者がそのAの軽減部分を負担していることとみることができる、という見解ではないか。この見解は現象を経済的に捉えた結果そのような見解に至るのであり、そのように経済的に捉えようとする考え方が経済的基準説に傾斜させるのではないかといひ疑念となっているのでは？

（笹川メモ）

比較衡量について

法律的な考え方の1つだと思う。矛盾する2つの論理があったときに、その究極の目的からの検討から、その具体的な問題に対し、その2つのうちいずれによることがより目的にかなうのかということについて検討を繰り返すという知的作業のことをいうのでは？

第2節 信義則の法理の要件

1. 表示と信義則の関係

表示 = 本来課税すべきであるのに非課税の表示をなした後、法解釈の誤りを発見し改めて課税する場合

（1）公開通達の場合

既に生じている信頼関係を破壊することは許されない。

法律が空洞化して実効性を失っている。

税法の「変遷」(法律用語)現象が生じている。

遡及課税は許されない。

国民に回復しがたい損害の発生の有無は問わない。

全国民が課税されていない状態であり実質的にも公平、比較衡量の問題は生じない。

将来に向かって課税するには法規範性を失っている。立法手当て必要

(2) 回答の場合

比較衡量の見地にたって検討すべき。

判例、学説は信義則の適用を是認

理由 処分権者(税務署長)が特定の個人に表示 納税者の信頼は強い

申告是認通知については消極に解すべき

理由 事実上の行為であり法律上の通知義務が与えられていない。

法律上の効果を生ずるものではなく、一応の税務署長の態度の表明にすぎない。

更正をしない旨の合意(信義則の適用は)許されない。

理由 法律上の根拠がない、租税債権の免除したことになる。

2. 非表示と信義則の関係

非表示 = 本来課税すべきであるのにこれを放置し不課税の状態が長期間継続中湯にそれが誤りであったとして覚知して遡及して課税する場合

多年不課税の状態が存続していた

かつ

非課税であるという慣習法ないし不文法を生ぜしめている

法は改廃されたとみる = 立法の新たな手当てなくして課税することは違法

慣習法にまで至らない場合には信義則の適用なし

理由 納税者側の誤解に基づく期待にとどまるから。

3. 納税相談、申告指導と信義則との関係

「納税相談」「申告指導」

処分権者でない一般職員の表示 信義則の適用なし。(処分権者からの授権があった場合、

あるいは代行としてなされた場合を除く)

理由 責任の所在の明確な処分権者に限ると解するのが妥当

「申告指導」

申告 = 納税者の自己責任において行われる私人の公法行為

申告指導に反する更正処分は信義則違反とならない(判例)

不法行為、国家賠償の問題

無申告加算税、過少申告加算税を賦課しない正当の理由の問題

「助言指導」

特別な事情がある場合には信義則適用を拒否すべきでないとして積極的に解した判例あり

特別な事情は比較衡量説による

第3節 青色申告制度と信義則

従來說 = 信義則の法理を単に行政法学の次元における課税権の行使に対する制約という形態で捉えていた。

松沢理論における信義則は従來說より広い(と思う)

なぜ広いかというと、租税法規の性質を次のように捉えているから

租税法規は、行政法規でありながら、申告納税制度のもとにおける国民の納税義務を前提として種々の手続きを規定し、国民の納税義務履行に当たっての申告のための行為規範たるの性格を具備する。

従來說

国 (課税権の行使) > 納税者
納税者の救済という視点

松沢説

国(租税行政庁) < (信頼関係) > 納税者

信義則の法理は租税行政庁のみに適用されると解してはならない。

ドイツでは上記が通説となっている。

ドイツの通説における信頼関係については

納税者一般についてすべて適用があるわけではない

租税行政庁と特定の納税者との間の継続的な信頼関係である
そしてその信頼関係を根幹とする公法上の契約関係が締結されている

日本の青色申告制度に捉えた場合

青色申告の承認を与えることは相互に信頼関係保持を前提とする特別の公法上の契約関係とも考えられる租税法律関係が生じたものといえる。

その租税法律関係における権利と義務とは

納税者義務

整然かつ明瞭に取引を記録

法定帳簿書類の備付、記録、保存

信頼が裏切られれば青色申告が取消される。

国（税務官庁）の義務

帳簿書類を調査し計算に誤りがあると認められる場合でなければ更正不可
推計課税の禁止

更正する場合の理由付記（理由付記を欠く場合には違法処分取消）

2. 青色申告をめぐる信義則の諸検討事項

（1）事前通知、調査理由告知

信義則上、原則として事前通知、調査理由告知が必要とされる

（笹川メモ）

青色申告の「実態的確定力」とは何？

（2）訴訟過程における青色更正理由の差換えと主張の制限

付記理由以外の理由の主張を許さない（主張の制限） 訴訟段階でも現れる。

笹川メモ

民事訴訟法に規定があるのだろうか？

（3）納税者側の信義則違反

帳簿書類を調査を経ず更正した場合 = 手続き上の瑕疵あり

故意に帳簿書類を提示しない場合であれば

手続き上の瑕疵は処分取消自由に該当しない。

納税者は処分取消を瑕疵を理由に主張しえない

笹川メモ

松沢理論における正義とは青色申告制度における相互の信頼関係のことをいうのであろうか？

信義則と公平負担原則とのついでに租税正義を究極の目的として、比較衡量するとしている。章の終わりで青色申告を相互の信頼関係の源として捉えているところからすると、正義とはその青色申告に誠実な実行ということにその意義を求めることができようと思えた。

第7章 租税回避をめぐる諸問題

はじめに

租税回避とめぐる問題は下記の論点の各周辺問題こそ重要課題として解明を求められる。

法132条（同族会社の行為計算否認）の存在意義

隠れたる利益処分の本質

租税回避行為と租税ほ（ワープロで出ない）脱行為の区別

法人格否認の法理の展開

第1節 租税回避行為の概念と否認の根拠

租税回避行為 広義、狭義の二義あり。

税法解釈学という面では狭義に解すべき。（なぜ？）

諸外国の立法例（狭義）

ドイツ

旧ドイツ租税調整法6条

1977年租税基本法42条

アメリカ

内国歳入法に個別的に規定

日本

租税回避行為、定義規定なし

国税通則法制定の際、反対が強く見送られた。法人税法132条に相当するもの

松沢理論における租税回避行為の定義

私法上の選択可能性を利用し

当事者の選択したほう形式ないし取引行為が異常であって、

それにより通常の法形式ないし取引行為を選択したと実質的には同様の経済的効果を実現しながら

その結果として課税要件の充足を免れ、不当に租税の負担が軽減され、

租税の回避以外には、異常な法形式ないし取引行為を選択した何らの正当な理由のないこと

をいう。

仮装行為と租税回避行為との違い

仮装行為 = 事実を偽り虚構する = 違法性

租税回避行為 = 事実を欺くという要素は存しない

租税回避行為の否認は

私的自治の原則、契約自由の原則

に対する不当な制約を醸成することとなる危険がある。

否認しうる法的根拠の明確性が租税法律主義との関係で強く要請される。

笹川メモ

私的自治の原則

民法は、権力による支配、服従の関係によってではなくて、各人による自治によって自由競争を保障すべきこととなります。そして、各人の法律関係も、権力による支配、命令によってではなくて、各人の自由な意思に基づいて形成されることが承認されます。このことを私的自治の原則といいます。(一橋出版 民法の解説)

契約自由の原則

私的自治が正しく行われるためには、個人の自由、平等、独立が保障されることと、各人が自らの責任で行動することが必要となります。そして、そのような人々の営む経済活動は権力支配から自由でなくてはなりません。資本制社会の経済活動の基本的特徴は商品交換です。したがって、商品交換の手段である財貨の私的所有と、交換手段としての契約の自由な形成を、尊重し保障することも必要となります。

ここから、民法を運用するときに、その基本的な出発点として、あるいは本質的なものとして尊重すべき事項が導かれます。それが私的自治の原則を基礎とする。いわゆる民法の指導原理といわれるものです。つまり、人格平等の原則、私有財産尊重の原則、契約自由の原則、自己責任の原則がそれです。(一橋出版 民法の解説)

本文

2 . 132 条から 22 条 2 項の解釈へ

「認定」

法人は営利を目的とする経済的合理人である。

法人税法はそのような純経済人を当然に予定している。

取引に経済的な異常不合理性があればそれは純経済人の選ぶ行為計算ではない。

合理的行為計算に引きなおして課税できる。

「認定」は課税負担公平の原則に合致する。

その法的根拠を 132 条に求めた。

批判

132 条の文言があまりに抽象的に過ぎ、意見の疑いあり
非同族会社に対しては明文上適用できないのではないか
経済的基準説は親子会社間の無利息貸付問題について無力

経済的基準説 敗退 > 法的基準説

税法上の所得概念とは何かということから租税回避行為
問題に対処しようとする。

22 条 2 項 35 条 4 項 37 条 5 項によって解決をはかる

3 . 132 条の意義

補充、補完的規定に本質を求める。権利の濫用の場合に適用

権利濫用の法理 = 法の一般条項 社会通念上何人も是認しうる限りにおいてのみその
適用が許される。

笹川メモ

権利濫用の法理

法律用語辞典で調べる 民法のそれとは違い、法一般における法理

第 2 節 隠れたる利益処分の法概念とその適用

隠れたる利益処分 < (対立) > 公然の利益処分

定義

法人が決算上利益であることを表示せず、かえって損金支出（または収入金減少）の方法
によって利益の存在を隠す場合をいう。

ドイツ法人税法を出発点とする。

西ドイツ法人税法では定義は存しない。判例により発展

日本のそれは判例上、ドイツ税法のもつ意味を超えて用いられている。

(1) 隠れたる利益処分の法的根拠

法人税法 22 条 5 項 「法人が行う利益又は剰余金の分配」に含まれると解される。

(2) 租税回避行為との関係、132 条との関係

隠れたる利益処分は 132 条と同意義と考えられてきた。

隠れたる利益処分 = 租税回避行為の一形態であると理解されてきた。

(3) 現代における意義

利益配当や役員賞与など損金不算入項目が経済的、実質的に把握されるべきことを主張する説明の便宜

税法解釈上の独自の原理ではなく、単に、ある行為を税法需要実質的に判断をする場合の判断基準とみるべき

(4) カバーされる範囲

特に役員賞与、寄付金規定の法解釈につき隠れたる利益処分の法理が不可欠

(5) 法 22 条 3 項との関係

事業性を有しない支出は 22 条 3 項の費用にあたらぬ

事業性とは 通常かつ必要な事業遂行上の経費という性質のこと

松沢理論

事業性のない支出を寄付金として損金計上 - > 隠れたる利益処分

多数説

事業に全く関係のないことの明白な支出も損金計上 - > 損金と認め(寄付金)の損金算入限度額を計算する

事業性のない支出を一部損金として是認してしまうこととなる
寄付金概念の理論構築に混乱

3 . 隠れたる利益処分のわが国における特色、法 132 条との関係

隠れたる利益処分	法 1 3 2 条
実質的な利益処分として現れてくる ところに特色がある。	補充的機能
実在した事実を前提として評価 範囲を同じくしない	擬制によって生ずる

隠れたる利益処分

主として

株主等出資者に対する隠れたる配当
役員に対する（真正な）認定賞与
事業性を有しない第 3 者への寄付金
の否認の根拠として考慮すべき問題である。

第 3 節 租税回避行為と租税ほ脱行為の区別及び法人格否認の法理