

論 説

租税争訟における和解

——「合法性の原則」の行政法学的意義とその限界についての考察——

馬場 陽

(弁護士・名古屋大学大学院法学研究科非常勤講師)

目 次

I はじめに	V 和解肯定論への可能性
II 議論の概況	1 和解肯定論の成立条件
1 実定法規範	2 租税法理論上の障害
2 裁判例	3 本稿の仮説
3 伝統的学説	VI 和解肯定論の諸相
III 「合法性の原則」の行政法学的意義	1 取り上げる学説
1 「合法性の原則」とは	2 南博方「行政訴訟上の和解」(1968年)
2 租税法主義についての最高裁の言明	3 石井昇「行政上の和解契約の許容性」(1990年)
3 両原理の沿革	4 阿部泰隆「行政訴訟特に税務訴訟における和解に関する管見」(2013年)
4 「合法性の原則」の指導原理	VII 論証
5 行政法学への投影	1 仮説の再提示
IV 雄川一郎『行政争訟法』にみる和解否定論	2 論証
1 和解否定論としての処分権論	VIII 残された課題
2 法治主義の担い手	1 和解の効果とくに第三者効について
3 合法性の判断権	2 「不明確法状態」について
4 雄川一郎『行政争訟法』の含意	IX おわりに
5 処分権論の小括	

I はじめに

租税争訟において、争訟当事者は、和解ができないとされている。反対説も有力であるが、少なくとも、租税行政処分の取消訴訟に関する限り、当事者間の和解を否定するのが我が国の多数説である⁽¹⁾。

このような中で、本稿は、和解肯定論を試みる。

まず、本稿では、実定法規範、裁判例、伝統的学説を概観し、和解否定論の概況を確認する(II)。その上で、租税法学説が説く「合法性の原則」の行政法学的意義(III)、行政法学説が説く和解否定論の根拠を(IV)、それぞれ

(1) 学説の整理については、栗本雅和「行政訴訟における和解」南山法学23巻1・2号69頁(1999年)参照。なお、本稿は、いわゆる事実上の和解と呼ばれる現象は考察の対象から除外している。

れ少し掘り下げて考察し、そこで得られた知見をもとに、和解肯定論への手がかりを探りたい(V)。そして、この仮説を検証するため、従来の和解肯定論を概観し(VI)、そこの議論を材料として、本稿の仮説を論証する(VII)。そして最後に、本稿の検討によってもなお残された和解肯定論の課題を提示する(VIII)。

II 議論の概況

1 実定法規範

租税争訟の典型場面を規律する行政不服審査法及び行政事件訴訟法には、和解に関する規定はない。唯一、行政事件訴訟法7条が、「行政事件訴訟に関し、この法律に定めがない事項については、民事訴訟の例による。」と定めるのみである。「例による」とは、ある制度や法令の規定を、必要な変更を施して包括的にあてはめることであるから、民事訴訟法68条、72条、89条、264条、265条、267条といった和解の諸規定が行政事件訴訟に適用されるか否かは、これらの諸規定が行政事件訴訟においていかなる変更を受けるべきかという点の理解にかかっている⁽²⁾。しかし、行政事件訴訟法の立案担当者は、和解は「行政事件訴訟の本質をめぐって意見が分れ、もしくはそれらが手続法上の事項であるか否かについて疑

いがあるため、規定を設けることが困難であって、結局、なお判例の発展を待つを相当とする」⁽³⁾事項としており、和解の諸規定が行政事件訴訟に適用されるか否かは、判例・学説の展開に委ねられたのである。

2 裁判例

租税行政庁と納税者の間でなされた合意の効力が争われた裁判例は多数あるが、その多くは否定例である。

まず、行政裁判所時代のものとして、行判昭和10年12月24日⁽⁴⁾がある。清水市が市税徴収のため原告所有の居宅、製造場、電話加入権を差し押えた事案で、原告は「本件市税ハ…取立ヲ爲サス時期ヲ見テ切捨ツル旨ノ紳士契約ヲ爲シタルモノ」と主張したが、行政裁判所は、「納税義務ハ法令ニ基カサル契約ヲ以テ之ヲ處分シ得サルモノト解スヘキカ故ニ斯ル契約ハ之ヲ以テ有効ト認ムルヲ得ス」として、合意の効力を否定した。

戦後のものでは、福岡地判昭和25年4月18日⁽⁵⁾、東京地判昭和25年5月27日⁽⁶⁾、広島高松江支判昭和26年9月21日⁽⁷⁾、佐賀地判昭和30年3月30日⁽⁸⁾、東京地判昭和34年8月7日⁽⁹⁾などがあり、いずれも合意の効力を否定している⁽¹⁰⁾。

条例制定に関する特殊な例としては、京都市古都保存協力税条例事件(京都地判昭和59年3月30日)⁽¹¹⁾がある。ある種類の税を新設又

(2) 南博方「行政訴訟上の和解」同『行政訴訟の制度と理論』(有斐閣, 1968年)140頁, 田中二郎『新版行政法 上巻(全訂二版)』(弘文堂, 1974年)286頁等参照。

(3) 杉本良吉「行政事件訴訟法の解説(-)」法曹時報15巻3号356頁(1963年)383頁。

(4) 行録46輯1160頁。

(5) 行裁例集1巻4号581頁。

(6) 行裁例集1巻追録1915頁。

(7) 行裁例集2巻9号1522頁。

(8) 行裁例集6巻3号593頁。

(9) 判例時報199号21頁。

(10) ただし、一般論として信義則ないし禁反言の原則から合意の拘束力を認める余地まで否定したものではない(福岡地判昭和25年4月18日行裁例集1巻4号581頁参照)。

(11) 判例時報1115号51頁。

は延長しない旨の京都市および京都市長と社寺との間の契約は「市議会の議員の固有の議案提出権を剥奪したり制限する」から、「議員の議案提出権を定める地方自治法に違反して許されない」とされた。

最高裁判決では、最判昭和49年9月2日⁽¹²⁾がある。東京都北多摩南部事務所長および狛江市市長が、非課税財産たる固定資産につき固定資産税を納付するという裁判外の合意を根拠としてした賦課処分の取消訴訟（上告審）で、最高裁は、「納税義務の成立、内容は、もっぱら法律がこれを定めるものであって、課税庁側と納税者側との間の合意又は納税者側の一方的な行為によって、これを動かすことはできないというべきである。」として、合意の効力を否定している。ただし、この判決の事案は、①合意が裁判外でなされており、②合意内容は法律の定めよりも納税者に不利なものであったから、(a)合意が裁判上の和解で行われた場合、(b)合意内容が納税者に有利な場合について、判決の射程が及ばないと解する余地は残されている。

わずかな肯定例としては、盛岡地判昭和30年9月13日⁽¹³⁾がある。盛岡地裁は、税務署長と農協の間で、農協が組合員の所得税を取りまとめて納付する合意が成立していたと認めたが、本件は、組合の義務不履行によって損失

を被った組合員が税務署長を訴えた事案であり、税務署長の義務違反を肯定する要素として、農協と税務署長の間の内部的な委任関係を認めたと過ぎず、納税義務の存否に関する合意の効力を認めるものか定かでない。

行政事件一般に対象を広げれば、長崎地判昭和36年2月3日⁽¹⁴⁾が有名である。長崎地裁は、除却命令等取消訴訟において執行を猶予する代わりに訴えを取り下げの内容の和解に効力を認めたが、行政庁の裁量の範囲内で時間的な猶予を与えただけでも考えられ、羈束行為を対象とする租税争訟事件の和解をも射程に収めるかは不明である。

いずれにしても、こうした事例はわずかであり、租税事件、行政事件を通して大多数の裁判例が和解の効力を否定している⁽¹⁵⁾。

3 伝統的学説

(1) 行政法学

行政法学では、「行政の諸活動は、法律の定めるところにより、法律に従って行われなければならない」⁽¹⁶⁾とされている（「法律による行政の原理」）。そこでは、行政の諸活動は、法律の定め違反して行われてはならず（法律の優位）、国民の自由や財産を侵害する行政活動には、法律の根拠が必要である（法律の留保）⁽¹⁷⁾。

(12) 民集28巻6号1033頁。

(13) 下民集6巻9号1993頁。

(14) 行集12巻12号2505頁。

(15) その他、最近の著名な和解例として、東京都銀行条例事件が紹介されることがある。東京都が税率を引き下げる条例改正をし、過去にさかのぼって差額と還付金を支払ったことを確認するとともに、銀行側が訴えを取り下げるといった内容のようであり、これはいわゆる「事実上の和解」と理解すべきである。東京都銀行条例事件については、

山下清兵衛「東京都銀行条例訴訟の判決と行政訴訟における和解の可能性」日弁連行政訴訟センター（編）『最新重要行政関係事件実務研究』（青林書院、2009年）415頁参照。

(16) 藤田宙靖『行政法総論』（青林書院、2013年）53頁。

(17) 侵害留保説、全部留保説、権力留保説、本質性理論等の諸学説があるが、少なくとも、国民の自由や財産を侵害する場合に法律の根拠を要する点は異論がないものと思われる。

租税行政処分は、国民の財産権への侵害的性質をもつ行政活動である。それには、必ず法律の根拠を要し、ひとたび法律によって課税要件と租税の賦課・徴収手続が定められたならば、それ以外の場合に、それ以外の方法によって租税を賦課・徴収することは許されない。租税行政庁と納税者の間で、租税債権関係について和解ができるとすると、法律に従って行われるべき租税行政処分の内容が、租税行政庁と納税者の合意によって変更されてしまう。「法律による行政の原理」を貫徹するならば、そのような合意に効力を認めることはできないはずである。そのため、租税争訟においては、租税行政庁に処分権が認められず、納税者との間で和解をすることも許されない¹⁸⁾。様々なヴァリエーションがあるが、以上で述べたものが、行政法学からの基本的な考え方である¹⁹⁾。

(2) 租税法

租税法の世界でも、租税法の強行法規性から、租税争訟における和解を否定するのが通説である。以下、我が国の代表的体系書である金子宏『租税法』から、該当箇所を引用する。

「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しな

ければならない。これを合法性の原則と呼ぶが、この原則は、租税法律主義の手続法的側面であり、わが国においても戦前から一貫して判例法上承認されてきた。その根拠は、このように解さなければ、租税法の執行にあたって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取扱いがまちまちになり、税負担の公平が維持できなくなる、ということにある。

したがって、法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない(ただし、立法で要件を明定して和解を認めることはできる)。このような減免や徴収猶予は違法であり、またこのような和解や協定は無効であって拘束力を持たない、と解される」²⁰⁾。

III 「合法性の原則」の行政法学的意義

1 「合法性の原則」とは

「合法性の原則」は、課税の法適合性を要求する原則である。それは、一般に、租税法律主義の帰結ないし一内容と説明されている²¹⁾。しかし、それは、租税法律主義の何をどのように体現しており、行政法学上はいかなる地位を占めるのか。こうした問題については、一見して自明すぎるように思われたためか、

18) 雄川一郎『行政争訟法』(有斐閣, 1957年) 216頁。

19) 雄川・前掲注18)216頁のほか、塩野宏『行政法Ⅱ(第五版補訂版)』(有斐閣, 2013年) 179~180頁、室井力=芝池義一=浜川清(編著)『コンメンタール行政法Ⅱ 行政事件訴訟法・国家賠償法(第2版)』(日本評論社, 2006年) 105頁〔曾和俊文〕など多数。和解否定論の諸相については、栗

本・前掲注(1)76頁参照。

20) 金子宏『租税法(第20版)』(弘文堂, 2015年) 81頁。

21) 金子・前掲注20)81頁、水野忠恒『租税法(第5版)』(有斐閣, 2011年) 9頁、岡村忠生=渡辺徹也=高橋祐介『ベーシック税法(第7版)』(有斐閣, 2013年) 34頁〔岡村忠生〕、波多野弘『租税法概論講義』(清文社, 2015年) 110頁等参照。

これまで、必ずしも十分には説明されてこなかった²²⁾。

2 租税法律主義についての最高裁の言明

租税法律主義の意義について、酒類販売業者青色申告事件最高裁判決（最判昭和62年10月30日）²³⁾は、「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原則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な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」（下線は筆者）と述べていた。

旭川健康保険条例事件最高裁判決（最判平成18年3月1日）²⁴⁾も、「憲法84条は、課税要

件および租税の賦課徴収の手続が法律で明確に定められるべきことを規定するものであり、直接には、租税について法律による規律の在り方を定めるものであるが、同条は、国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したものである」（下線は筆者）と述べている。

ここでは、租税法律主義（憲法84条）は、「法律による行政の原理」の租税法的発現であり、租税法領域においてとくにこの法原則を厳格化したものと理解されている²⁵⁾。

3 両原理の沿革

しかし、歴史的にみると、租税法律主義は、「法律による行政の原理」の租税法的発現とは言い切れない一面を持っている²⁶⁾。

まず、租税法律主義は、「代表なければ課税なし」という英米の法思想に源泉をもつ²⁷⁾。それは、第1に、財産権の収奪である課税には租税負担者である国民の同意を要するという民主主義的要請であったが²⁸⁾、課税に議会の同

22) 「合法性の原則」の行政法学上の位置づけを意識的に論じている最近の文献として、佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏（編）『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）55頁（67～70頁）、谷口勢津夫『税法基本講義（第4版）』（弘文堂、2014年）32～38頁がある。また、波多野・前掲注21)126～129頁は、「法律による行政」と「合法性の原則」に関するドイツの学説を簡潔に整理して参考になる。

23) 訟月34巻4号853頁。

24) 民集60巻2号587頁。

25) 行政法学上の通説と思われる。藤田・前掲注16)131頁、小早川光郎『行政法・上』（弘文堂、1999年）79頁等参照。

26) 山本隆司「法律による行政の原理と公課」同『判例から探求する行政法』（有斐閣、2012年）2頁

（初出2009年）12～13頁参照。

27) 樋口陽一＝佐藤幸治＝中村睦男＝浦部法穂『憲法Ⅳ』（青林書院、2004年）177頁〔浦部法穂〕、樋口陽一『憲法Ⅰ』（青林書院、1998年）335～336頁等参照。

28) 金子宏「市民と租税」同『租税法理論の形成と解明（上巻）』（有斐閣、2010年）3頁（初出1966年）13頁、樋口ほか・前掲注27)177頁〔浦部法穂〕、山本・前掲注26)12頁、樋口・前掲注27)336～337頁等参照。なお、最大判昭和60年3月27日（民集39巻2号247頁）も、「およそ民主主義国家にあっては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきもの」と述べている。

意を求めることは、そのまま行政権の担い手たる国王の恣意的な課税を抑制することでもあり、第2に、それは、自由主義的要請をも含むものであった²⁹。これらの要請は、後に、議会制民主主義を誕生させ、法治主義や権力分立といった自由主義の諸思想を生み出す原動力になった³⁰。そして、高度で複雑な取引社会が到来し、税負担が経済的意思決定の重要なファクターとなるに従って、租税法律主義は、取引主体に予測可能性を与え、法的安定性を保障するという機能を強調されるようになる³¹。

これに対し、「法律による行政の原理」は、権力分立思想に源泉を持つ概念で、「行政は、たとえどのような名目（例えば、“公共の福祉”、“国民の生命の安全”，等々）であろうとも、行政権の担い手の独自の判断で行われてはならず、国民の代表たる議会（国会）が定めた、一般的ルール（法律）に従ってのみ行われなければならない」（傍点は原文）³²という原則である。それは、立法によって行政の恣意を抑制し、行政活動の法的安定性を保つことで国民の自由を保障するという自由主義

的概念として生まれた。人民意思である議会制定法を他の国家活動に優先するという思想を背景とする点で、民主主義の原理にも調和的であるが、その本来の狙いは、国民の自由を保障することにある³³。

このように、租税法律主義と「法律による行政の原理」は、ともに「広い意味の法治主義」³⁴を担うものとして、重要な点でその機能を同じくする³⁵。しかし、その歴史的意義の相違を考えると、必ずしも、どちらかがどちらかに包含される関係にあるとはいえないようである。

そこで、以下では、こうした沿革をもつ「合法性の原則」が、租税法理論及び行政法理論においてどのように定位されるかを考察する。

4 「合法性の原則」の指導原理

「合法性の原則」は、租税法理論及び行政法理論の中で、どのように位置づけられるべきか。この問題に対する回答は、租税法律主義の意義をいかに解するかによって、微妙な差異を生ずるようである。

例えば、佐藤英明は、租税法律主義の歴史

29) 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学566号243頁（2011年）は、（租税法律主義は）「国王による恣意的な課税から国民を保護し、国民の自由と財産を保護することを目的とする」点で自由権的性格をもつとする（244頁）。

30) 金子・前掲注2074頁、金子宏「租税法の基本原則」同『租税法理論の形成と解明（上巻）』42頁（初出1974年）42～43頁、樋口ほか・前掲注27177頁〔浦部法穂〕、樋口・前掲注27336頁等参照。

31) 金子・前掲注2075頁、金子・前掲注2813頁、金子・前掲注3043頁、藤田宙靖「当事者間の合意の効力」雄川一郎＝金子宏（編）『租税判例百選』（有斐閣、1968年）44頁等参照。

田中（治）・前掲注29）は、「法的安定性、予測可能性は、租税法律主義が持つ機能であって、法的

安定性等の確保それ自体は目的ではない。」（244頁）と述べ、これを派生的なものとして位置づける。

32) 藤田・前掲注1653～54頁。

33) 塩野宏『行政法Ⅰ第五版補訂版』（有斐閣、2013年）68～77頁、藤田・前掲注1653～56頁参照。なお、山本敬生「法律による行政の原理」高木光＝宇賀克也（編）『行政法の争点』（有斐閣、2014年）20頁は、「本質的には自由主義的イデオロギーを基礎として」おり、「民主主義に基づく制度の構築には能動的な奉仕ができないという限界を有している」と指摘する。

34) 藤田・前掲注1652頁の用語。

35) 金子宏「租税法とルール・オブ・ロー」同『所得税・法人税の理論と課題』（社団法人日本租税研究協会、2010年）2頁（初出2006年）参照。

的沿革をなぞったあと、これを歴史的意義と現代的意義に分けて考察する。そして、歴史的意義から「課税要件法定主義」、現代的意義から「予測可能性原則」を抽出し、この2原則が租税法律主義の指導原理であるとする。

その上で、佐藤は、①租税法律主義を「法律による行政の原理」の厳格化と理解する最高裁の言明を全体的に受け入れ、合法性の要求は、行政法領域一般に妥当する「法律による行政の原理」からの要求であって、租税法領域に特有の厳格化された内容を伴わないから、この点で租税法律主義の問題ではないとする。②そして、「合法性の原則」の実質的機能は「課税の公平」の保障であるところ、これは、課税の民主的コントロールと納税者の自由の保障という租税法律主義の2大機能とは異質の要請であるから、これを租税法律主義から切り離し、「租税公平主義」に属するものと整理することを提案する³⁶⁾。

しかし、「合法性の原則」が課税の公平を保障することは、必ずしも租税法律主義と異質なものではない。伝統的には、むしろ、租税法律主義は最終的に課税の公平をも保障すると理解されている³⁷⁾。それは、㉞憲法14条は法内容および法適用の平等を保障する、㉟租税行政は租税法規を通してしか行われぬ(課

税要件法定主義)、という2つの命題から、㉟結果として、租税行政が平等原則の適用を受けけることを意味するのであろう³⁸⁾。そうだとすると、「合法性の原則」がその機能の点で課税の平等に資するからといって、これを租税法律主義から切り離すのが必然というわけではない。

筆者の理解は、次のとおりである。租税法律主義は、その歴史的沿革から、第一次的には「同意なくして課税なし」という「同意原理」として現われた³⁹⁾。「同意原理」は、まず、課税要件等が国民の同意である議会制定法によって定まることを要求するが(「課税要件法定主義」)、さらに、同意の前提として、納税者が同意の範囲を理解できること(予測可能性)、国家が同意の範囲を超えて課税を行わないこと(法適合性)をも要求するはずである。なぜなら、内容を理解していない同意は無意味であるし⁴⁰⁾、予測の範囲を超えて課税が行われた場合にも、予測を前提とする同意は無意味となるからである。こうして、租税法律主義は、「同意原理」が働く前提として、同意の時点において、同意対象となる租税行政活動の予測ができること及び法適合性の保障によって予測結果が裏切られないことを要求する。ここでは、予測可能性は、同意の前提として

36) 佐藤・前掲注②265頁、70頁参照。「合法性の原則」と租税平等主義ないし租税公平主義の親和性を指摘する最近の文献として、その他に、中里実=弘中聡浩=淵圭吾=伊藤剛志=吉村政穂(編)『租税法概説(第2版)』(有斐閣、2015年)19~20頁〔藤谷武史〕、篠原克岳「税務手続への和解の導入に関する検討」税大論叢78号1頁(2014年)50頁などがある。

37) 藤田・前掲注③144頁参照。大阪高判昭和44年9月30日高民22巻5号682頁は、「課徴税平等の原則」は「租税法律主義の当然帰結」(マ)とする。最判

昭和62年10月30日訟月34巻4号853頁も参照。

38) 小早川光郎「行政法の存在意義」磯部力=小早川光郎=芝池義一(編)『行政法の新構想I』(有斐閣、2011年)1頁も、法規たる一般的定め の定立は「不平等・不公平な取扱いを防ぐための基本的な手立てでもある」(8頁)とする。

39) 金子・前掲注②813頁、山本・前掲注②612頁、樋口・前掲注②7336頁等参照。

40) 納税者の理解が同意と予測の前提となることを指摘するものとして、谷口・前掲注②225頁参照。

保障されているに過ぎないが、この予測が可能であるために、結果として、国民は、経済活動の安定性を保つことができる。これが、租税法律主義の自由主義的機能から導かれる第一次的な意味での予測可能性原則である⁽⁴¹⁾。「合法性の原則」は、この予測可能性原則を担保し、裏側から支えるものとして、租税法律主義の中に位置付けられる。

しかし、取引社会が発展して、税効果が増大し、租税法規も複雑となるに及んで、市民社会では、経済的意思決定の前提として、さらに経済的意思決定の時点における予測可能性が独立して要求されるようになる。この意味での予測可能性にとっては、納税者の事前の同意があるかどうかは必ずしも重要でなく、納税者が経済的意思決定に先立って税効果を正しく予測できることが最も重要となる。このような新しい要求を引き受け、これを予測可能性の内容として取り込むことで、租税法律主義は、その内部に新しい自由主義的機能を発生させ、予測可能性原則の内容を現代的に発展させてきた⁽⁴²⁾。

租税行政活動の租税法規への適合性は、この新しい意味での予測可能性が保障されるためにも、重要な前提となる。そこでも、租税法規に従って課税が行われることが、納税者

の予測を担保する。したがって、新しい意味での予測可能性原則を租税法律主義の現代的機能として理解するならば、法適合性の要求の意味もまた、これに対応した内容を伴うものとして理解されるべきである。

そうすると、「合法性の原則」の指導原理となる予測可能性原則のうちには、①租税法律主義の民主主義的要請である「同意原理」と不可分に存在し、同意の範囲を超えて課税が行われないことを保障する第一次的機能（以下「①機能」という）と、②それとは可分に存在し、複雑化した取引社会において同意の有無とは無関係に経済取引の安全を保障する第二次的機能（以下「②機能」という）があることになる。

①機能からは、同意の範囲内で租税行政庁に一定の裁量を認めることもできるが、②機能からは、立法段階で納税者が同意した範囲内であっても、経済的意思決定の時点において納税者の予測可能性を奪うことは許されない⁽⁴³⁾。

このことを、次に、行政法学との関連で見えていくことにする。

5 行政法学への投影

予測可能性原則に奉仕するものとしての

(41) 田中二郎『租税法（第三版）』（有斐閣、1990年）は、租税法律主義の本来的意義を「経済生活の安定を図り、経済活動の予測可能性を与えようとするもの」（81頁）としている。

反対に、これが租税法律主義の「機能」であり、租税法律主義の本来の目的とは区別すべきことを指摘するものとして、田中（治）・前掲注②9244頁参照。

(42) 金子・前掲注②075頁、金子・前掲注③043頁等参照。

(43) 他方で、経済的意思決定の時点における予測は

十分担保されているが、同意の時点における予測の範囲を逸脱するような課税が行われた場合（例えば委任の範囲を超える命令によって課税が行われた場合）、②からは何ら問題を生じないが、①からは、法適合性の要求に反すると評価される。この場合、課税はすでに同意の範囲を超えているので、「同意原理」の要請である課税要件法定主義への違反として処理すれば足りるが、だからといって、これが法適合性に反することを否定する理由はない。谷口・前掲注②225頁参照。

「合法性の原則」は、行政法学という「法律による行政の原理」といかなる関係に立つのだろうか。

「法律による行政の原理」のいわゆる三原則の中で、行政上の和解を制約する機能を果たすと考えられてきたのは、まず第一に法律の優位原則であるが⁴⁴⁾、「法律による行政の原理」の内容は、すべてが三原則に還元されるわけではない⁴⁵⁾。

法律の優位原則は、本来、議会制定法と他の形式による国家活動の間の序列に関する原理である⁴⁶⁾。そこでは、あらゆる行政活動が議会制定法に抵触し得ないという命題が導かれるが、法律以外の形式で定められた法規と行政活動の優劣は、一義的には定まらない。しかし、「法律による行政の原理」が、立法によって行政の恣意を抑制し、行政活動の法的安

定性を保つためのものであるならば、行政の諸活動は、議会制定法だけでなく、行政が自ら策定した下位規範にも適合しなければならないはずである。なぜなら、議会が行政に下位規範の定立を委任するとき、議会は、行政に対し、行政活動を自己拘束する法規の定立を委任しているからである⁴⁷⁾。したがって、行政に立法権との関係で裁量がある場合でも、行政がその裁量の範囲内で委任命令を定立すれば、委任命令は、「外部法」すなわち「私人との関係で直接の拘束力を有し、裁判規範となるもの」、「『外部効果』を有する法」として機能する⁴⁸⁾。

この「外部法」による拘束が存在しない場合、行政には、司法権との関係で裁量が認められる。行政に対司法権裁量がある場合、司法審査の思考プロセスでは、裁量統制とよば

44) 石井昇「行政上の和解契約の許容性」甲南法学 30巻3・4号(1990年)555頁は、「行政法の領域における和解契約(以下、行政上の和解契約という)に関して特に問題となるのは、その契約内容と法律の優位原則との関係である」(556頁)と述べて、行政上の和解と緊張関係にあるのが法律の優位原則であることを明確に指摘している。

これに対し、法律の留保原則との連続を意識するものがある。例えば、Jan Grotheer(訳:手塚貴大)「ドイツにおける財政裁判所の手続」租税法研究第40号17頁(2012年)は、ドイツの財政裁判所法には公法契約の規定がないので、租税法において公法契約の締結は許されないとの考え方を示しており(25頁)、山村恒年=阿部泰隆(編)『判例コンメンタール(特別法)行政事件訴訟法』(三省堂、1986年)71頁[片岡安夫]も、行政上の和解の許否に関し「わが国においては、このような一般的な公法上の契約を許容する規定は存しない」と述べている。

租税法規は、定められた以外の要件・手続で租税を賦課・徴収することを禁止する規定でもあるから、法律に根拠のない租税行政活動は、それだけで既存の租税法規に反するものと評価される(藤

田・前掲注46)63頁(注2)、60頁(注3)参照。「一般に、一定の法律効果の発生を目的とする行政庁の行為につき、法律がその要件、手続及び形式を具体的に定めている場合には、同様の効果を生ぜしめるために法律の定める手続、形式以外のそれによることは原則として認めない趣旨であると解するのが相当である」(最判昭和59年11月29日民集38巻11号1195頁)からである。この意味では、法律の優位原則の問題として整理するのが正しい。しかし、本文でみるとおり、この問題についてどちらかに整理する実益はない。

法律の優位、法律の留保のいずれの原則とも接点があることを指摘する研究としては、丸堯俊「行政訴訟における訴訟上の和解(三・完)」金沢大学教育学部紀要(人文科学・社会科学編)第35号65頁(1986年)66頁、谷口・前掲注22)32頁がある。

45) 藤田・前掲注46)57頁(注1)参照。

46) 小早川・前掲注25)84~85頁参照。

47) 高木光「法規命令による裁量拘束」法学論叢(京都大学)172巻4・5・6号80頁(2013年)99~100頁参照。

48) 高木・前掲注47)110頁(注20)、99~100頁参照。

れるアプローチがとられることになる。そこでは、裁判所が行政庁に代わって実体的判断をすることは差し控えられ、裁判所は、行政庁による裁量権の行使に逸脱・濫用がなかったかどうかだけを審査する。このような法的統制の仕組みもまた、「法律による行政の原理」から導かれるものであるが、行政の諸活動を議会制定法の定立時点における国民の同意の範囲に統制しようとする点で、その機能は、予測可能性原則の④機能と同一となる。

しかし、予測可能性原則の⑤機能からは、さらに進んで、租税のルールには、経済的意思決定の時点における国民の経済活動の安全を保障することが要求される。そこでは、事前に同意があることよりも、行政の諸活動が事前に周知された一定のルールに従って行われることこそが重要であり、ルールの形式が法律であるか命令であるかは問われていない⁴⁹⁾。

そこでは、経済的意思決定の時点における納税者の予測を可能にするため、課税要件及び徴収手続は、一義的に明確でなければならない。そのようにして一義的に定められた課税要件の充足により、租税債務関係は自動的に成立するから（租税債務関係説）、租税法規の解釈・適用に関して、租税行政庁に要件・効果裁量は認められない。この場合、司法審査のアプローチとしては、いわゆる実体的判

断代替方式がとられることになる⁵⁰⁾。これを行政法学の言語で表現すれば、議会制定法と委任命令という「外部法」による法的統制の密度が合計100%になるということである。

このように、予測可能性原則の⑤機能は、行政活動の法的統制すなわち法適合性の保障に関し、常に「外部法」による統制密度を100%に保ち、行政庁の対司法権裁量を完全に排除する。「合法性の原則」は、経済的意思決定における納税者の予測可能性を担保するため、法適合性の保障に関し、租税法領域に特有の厳格な規律をもたらしめているのである。

こうして、「合法性の原則」は、租税法律主義から導かれる法原則であり、「法律による行政の原理」の内容を租税法的に規律するものであることが確認された⁵¹⁾。

このように理解することは、租税法律主義をもって「法律による行政の原理」の租税法発現であると解し、租税法律主義は「法律による行政の原理」をとくに厳格化したものとする最高裁の考え方も整合する。むしろ、両概念の沿革の相違を考えれば、最高裁の言明は、本稿のような整理の上でこそ成り立つものではないだろうか。

49) 課税要件明確主義との関係でこれを論じるものとして、佐藤・前掲注②261頁、65頁参照。原田大樹「法治主義と租税法律主義」同『行政法と主要参照領域』（東京大学出版会、2015年）23頁、特に29～30頁、35頁は、金子宏の所説を全体としてこの点に重きを置くものと理解する。

50) 谷口・前掲注②28頁、12頁参照。これに対し、芝池義一「租税と行政法」芝池義一＝田中治＝岡村忠生（編）『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）1頁は、不確定法概念の解釈につ

いて政策的裁量の余地を認め、租税争訟において実体的判断代替方式が妥当しない領域を肯定する（8頁参照）。芝池の議論は、法定債務説・それと同一系譜に属する租税債務関係説・それらを支える現行諸制度への懐疑を出発点としており（10～14頁参照）、この問題意識を共有できるかどうか、裁量肯定論と裁量否定論の分かれ目の1つとなるであろう。

51) 谷口・前掲注②32～38頁参照。

IV 雄川一郎『行政争訟法』にみる和解否定論

1 和解否定論としての処分権論

Ⅲの検討により、「合法性の原則」は、行政活動の法的統制に関し、「法律による行政の原理」と競合したり、これを排除したりするものではなく、むしろ、これを租税法的に規律する作用を営んでいることが確認された。

そこで、次に、租税法的に規律される以前の「法律による行政の原理」は、どのようにして行政争訟における和解を否定してきたのかを検討する。これは、行政争訟一般にかかわる問題なので、いったん租税法理論を離れ、行政法理論を手がかりに検討をはじめ。

ここでは、代表的な和解否定論者である雄川一郎の見解を取り上げる。雄川は、和解否定論を展開するに当たり、行政庁には実体法上の処分権がないことを強調する⁵²。それでは、処分権がないことは、行政活動を法の下に統制し、国民の自由を保障する「法律による行政の原理」からどのように導かれているのか。この点を確認するのが、Ⅳの狙いである。

2 法治主義の担い手

行政庁の活動に法適合性を要求する「法律による行政の原理」は、本来、立法府と行政

府の関係を規律するものであった⁵³。とくに大陸諸国では、伝統的に、行政裁判権は司法権の作用に含まれず、行政権に属するものとされてきたから、「法律による行政の原理」の沿革に忠実な解釈をすれば、立法府による授権の内容を解釈・判断する最終権限は、歴史的には、行政府に委ねられてきたことになる⁵⁴。

しかし、我が国の憲法は、英米流の司法概念を採用し、行政権を裁判所に統制させる選択をした⁵⁵。そのような統治構造が選択された背景には、「独立の司法裁判所の方が国民の権利義務を行政権による違法な侵害から擁護する上で適切であるとの判断」⁵⁶があるといわれている。事実、政党の発達や行政権の役割の著増といった現代的事情の下では、立法権による政治過程を通じた行政権のコントロールは、構造的に不十分・不徹底なものとならざるを得ず⁵⁷、法治行政の保障は、多くの場合、司法権による個別の権利救済を通じて行われる。日本国憲法の下における法治主義は、立法権と司法権による行政権の法的統制を要求していると考えられる⁵⁸。

3 合法性の判断権

かつての和解否定論の中には、行政庁の行為は優越的・高権的・一方的に行われるものであり、処分権は行政庁に専権的に留保されているなどの理由から、私人との合意によって内容を変更することは法律上ないし本質的

52) 雄川・前掲注18)216頁参照。

53) 田中(二)・前掲注(2)19頁参照。

54) 長谷部恭男「司法権をめぐる論点」国立国会図書館調査及び立法考査局『シリーズ憲法の論点①(調査資料2004-1-a)(ISBN 4-87582-605-2)』(2004年)2～3頁参照。

55) 長谷部・前掲注(54)3頁参照。

56) 長谷部・前掲注(54)3頁。

57) 長谷部・前掲注(54)1頁(要旨②)、4頁、佐藤幸治『憲法(第三版)』(青林書院、1995年)9～10頁参照。

58) 田中(二)・前掲注(2)287頁、藤田・前掲注(16)64頁、高木・前掲注(47)98頁参照。

に許されないと論じるものも存在した⁵⁹⁾。

しかし、行政庁が、行政法規の解釈・適用について第一次的有権的判断権をもち、その活動が有効なものとして扱われるのは、そのような仕組みにしなければ行政活動が成り立たないからであり、それは、裁判所によって取り消されるまでいちおう適法なものとして扱われるという程度の意味に過ぎない（いわゆる公定力⁶⁰⁾）。

その意味で、行政庁の判断は、法解釈、法適用に関する複数の選択肢の中から選択されたあり得べき一つの見解に過ぎず、行政争訟においては、まさにその判断の正当性が問われるのである。したがって、行政庁の第一次的判断が正しいことを前提として、それを変更する内容の和解が法適合性に反するから許されない、という立論は、立法権と司法権による行政作用の統制を本質とする法治主義の理解とは相容れない。

日本国憲法の権力分立構造を前提とする限り、行政庁には、行政処分合法性を判断する最終権限はないからである⁶¹⁾。

4 雄川一郎『行政争訟法』の含意

日本国憲法における権力分立構造を前提とする限り、行政庁に合法性の最終判断権はない、という上記の理解は、伝統的な和解否定論、とくにその代表的論者である雄川一郎の所説を理解する上で、重要な意義をもっていたように思われる。

雄川は、『行政争訟法』（1957年）の中で、「行政事件訴訟においては、実体法上当事者、殊に国や公共団体の機関には処分権がない」ことを前提として、「裁判上の和解は、確定判決と同様の効果を生ずる（民訴二〇三条）ので、抗告訴訟の被告たる行政庁は、認諾と同様これをなすことを許されないと解すべきである。実体法上行政庁に自由裁量が認められる場合にはその範囲内において許されるという見解もあるけれども、自由裁量権は訴訟物の処分権と同一ではないし、また自由裁量によって確定判決と同一の効果を生ずることを認めるのは不当であるから、この点に関する限り、自由裁量の存否によって区別すべき理由は無い」と論じていた（引用の法令は1957年当時のもの⁶²⁾）。その要点は、「行政庁に実

59) 山村ほか編・前掲注(44)70～71頁〔片岡安夫〕、富澤達「行政事件における和解」鈴木忠一＝三ヶ月章（監修）『実務民事訴訟講座8』（日本評論社、1970年）279頁、288頁参照。渡辺裕泰「租税法における和解」中山信弘（編代）中里実（編）『ソフトロー研究叢書第3巻 政府規制とソフトロー』（有斐閣、2008年）209頁は、雄川一郎の見解をそのようなものと読む（210頁）。

60) 南・前掲注(2)171～172頁、塩野・前掲注(33)145頁、阿部泰隆『行政法解釈学Ⅰ』（有斐閣、2008年）72頁参照。

61) 位野木益雄ほか「行政事件訴訟の審理をめぐる実務上の諸問題・研究会3」判タ169号23頁（1965年）33頁〔町田顕発言〕も、「行政処分が適法か違

法かは、裁判所の判断とは別に、客観的に決まっているもので、行政事件訴訟においては、すでに客観的に決まっている処分の適否を明らかにするのだということが前提になっているように思われる」が、「裁判所の判断の外に、その処分が適法かどうかの判断は、有権的なものとしてはあり得ない」と指摘している。阿部泰隆「行政訴訟特に税務訴訟における和解に関する管見」自治研究89巻11号3頁（2013年）も、従来の和解否定論に対し、「行政庁が常に法を知っているわけではない」（15頁）、「法治主義は行政庁が遵守できるものと思い込み、権利救済の要請を軽視しているのではないか」（18頁）と批判する。

62) 雄川・前掲注(18)216頁。

体法上の処分権がないということ」⁶³であり、雄川の見解は、「自由裁量権と訴訟物処分権の非同一性を指摘するあたりに、真骨頂が存する」⁶⁴とも評された。

その後、行政事件訴訟法は、行政事件訴訟の被告を国又は地方公共団体とする改正を行っているが（行政事件訴訟法11条1項）、国又は地方公共団体を代表して訴訟を進行するのが行政機関であることに変わりはない。現在も、処分権をめぐる議論を取り巻く状況は、それほど変わっていない。

それでは、雄川がいう「自由裁量権と訴訟物処分権の非同一性」は、どこに由来するのだろうか。これと対立する見解として、立法府が授権した裁量の範囲内であれば、行政庁の判断による和解を認めてよいとする学説がある⁶⁵。

しかし、雄川は、裁量は訴訟物の処分権（ないしその前提となる実体法上の処分権）と同一ではないから、裁量の範囲内においてもなお処分権は認められないとし、さらに、裁量の存否で区別できない理由として、「自由裁量によって確定判決と同一の効果を生ずることを認めるのは不当である」と述べている⁶⁶。

「確定判決と同一の効果を生ずることを認めるのは不当である」というのは、おそらく、

行政活動に対する司法的統制が予定されている我が国の統治構造を前提として、行政庁と私人の間の和解によって、そのような統制の機会を失わせる危険を指摘するものであろう。そこには、仮に、実体法規範に適合的な内容の合意が形成されたとしても、それが真に法適合的であるか否かの有権的判断は、私人にも行政庁にもできないことが含意されている⁶⁷。

雄川は、「自由裁量権は訴訟物の処分権と同一ではないし、また自由裁量によって確定判決と同一の効果を生ずることを認めるのは不当である」⁶⁸（傍点は筆者）と述べ、2つの問題を意識的に区別するようにも読めるが、立法府から与えられた裁量の範囲内でも行政庁に実体法上の処分権がないのだとすれば、その根拠は、前述のような司法権との権限分配に求めるのが適当ではないだろうか⁶⁹。

5 処分権論の小括

以上のとおり、「法律による行政の原理」の起源を権力分立思想に求めるならば、行政庁に処分権がないから和解ができないという意味も、権力分立の観点から説明すべきである。「法律による行政の原理」は、本来、立法によって行政の恣意を抑制することを意味していた。しかし、行政が議会制定法に違反しては

63) 交告尚史「行政訴訟における和解」高木光＝宇賀克也（編）『行政法の争点』（有斐閣，2014年）132頁。

64) 栗本・前掲注(1)77頁。

65) 田中二郎ほか『行政事件訴訟特例法逐条研究』（有斐閣，1957年）111頁〔田中二郎〕。

66) 同旨の指摘として、室井ほか編・前掲注(9)105頁〔曾和〕参照。

67) 位野木ほか・前掲注(6)33頁〔町田顕発言〕も、行政事件訴訟において「和解できるかどうかの問題は、当事者間の妥協を認めることができるかど

うかではなくて、裁判所がそれを適法と認めるかどうかの問題である」とする。

68) 雄川・前掲注(8)216頁。

69) ここでいう「実体法上の処分権」の意義は、実は定かでない（南・前掲注(2)154頁参照）。南・前掲注(2)は、「処分できる」とは、「訴えの対象について、和解内容の範囲内で、原告の要求におおずべき法的権能」、換言すれば「行政庁が和解を履行しうべき事物管轄」を有することであるとする（155頁）。

ならない、というだけならば、立法府が授権した裁量の範囲で和解ができたはずである。

この点、日本国憲法の権力分立構造は、司法権が立法権と並び行政作用の法的統制を担当する仕組みとなっている⁷⁰。そこでは、仮に、立法権との関係で行政裁量が認められても、さらに裁量権行使の適否等について司法審査に服することが予定されている。それにもかかわらず、行政処分合法性判断を行政庁と私人に委ねることは、行政権を司法権によって統制する機会を失わせる。このように、伝統的学説は、立法権と司法権による行政権のコントロールという思想から、行政庁限りの判断で私人と和解することを禁止してきたものと考えられる。

V 和解肯定論への可能性

1 和解肯定論の成立条件

さて、以上の検討から、租税争訟において和解が禁止される根拠は、私人と行政の間の合意による処分内容の変更が、立法権と司法権による行政権の法的統制を無意味にするからであることが確認された。これは、行政法の一般的問題であり、租税法に特有の帰結ではない。

そうすると、立法権と司法権による法的統制が保障されるならば、行政法理論上は、その限りで和解肯定論への途が開かれる。

例えば、①和解が議会による事前の同意の範囲内であり(対立法権裁量)、②行政による自己拘束(下位規範による制約)のない領域の事項であって⁷¹(対司法権裁量)、③和解について裁量権の逸脱・濫用が認められないとすれば、④①ないし③の要件について司法審査があることを前提に、和解を肯定する余地

がある。

2 租税法理論上の障害

ところで、前記①ないし④の要件のうち、租税法理論上もっとも問題となるのが②である。Ⅲでみたとおり、租税の賦課・徴収については、外部法による租税行政活動の統制密度は、常に100%に保たれるものとされている。したがって、租税法領域に関しては、②の要件を満たす余地はないと考えられるからである。

しかし、前段落の命題、すなわち、租税の賦課・徴収については、外部法による統制密度が100%に保たれるという命題は、「合法性の原則」のうち、予測可能性原則の⑧機能から導かれたものである。そうすると、予測可能性原則の⑧機能が機能停止におちいったとき、言い換えれば、形式的な法適合性の要求が必ずしも経済的意思決定の時点における納税者の予測可能性を保障しない場合には、租税行政庁は、「合法性の原則」の貫徹を差し控えることができ、議会が当初行政に与えた裁量(対立法権裁量)の範囲内で、下位規範による拘束を破ることができるのではないだろうか⁷²。

3 本稿の仮説

以上のとおりであるとすれば、

(70) 『『行政作用の法的統制』という観点から重要なものは、第一に、『立法権による外部的統制』の程度であり、(中略)『同様に重要なものは、第二に、『司法権による外部的統制』の程度である』(高木・前掲注(47)98頁)。

(71) 下位規範が存在する場合でも、さらに一定の事項について行政裁量が残されているならば、そこには自己拘束が及んでいないから、②の要件は満たされる。

②a 行政による自己拘束（下位規範による制約）のない領域であること

の要件は、租税争訟に関する限り、

②b 形式的な法適合性の要求が経済的意思決定の時点における納税者の予測可能性を保障しないこと

に置き換えることができる。

したがって、①和解が議会による事前の同意の範囲内であり、②b形式的な法適合性の要求が経済的意思決定の時点における納税者の予測可能性を保障せず、③和解について裁量権の逸脱・濫用が認められないとすれば、④①ないし③の要件について司法審査があることを前提に、和解を肯定する余地がある。

VI 和解肯定論の諸相

1 取り上げる学説

ここからは、本稿V3で提示した仮説を論証する作業に入るが、そのために、従来の和解肯定論を参照しておくことが有益であると思われる。数ある和解肯定論の中から、本稿の検討を進める上で特に注目すべきと思われる三説を取り上げ、必要な範囲で紹介したい⁽⁷²⁾。

2 南博方「行政訴訟上の和解」(1968年)⁽⁷⁴⁾

(1) 客観的不明確法状態の要件(159～160頁)

南は、訴えの対象に関して「法状態が不明

確(Ungewissheit)であること」を和解の要件としながらも、それが平均的裁判官の判断による客観的不明確であることまで要するとの見解に対しては、当事者の互譲により自主的解決を図る和解の精神に反し、行政庁に事実認定・法適用についての第一次的判断権があることを看過していると批判し、この要件を排斥する。南は、和解の要件としては主観的不明確で足り、「とくに、行政の側において法状態が不明確であるとの認識があれば十分」(160頁)とする。

(2) 事実和解と法和解の区別(161～162頁)

事実和解と法和解を区別し、事実に関する和解はさまたげられないが法効果の和解はできないとする見解に対し、南は、かかる区別は抽象的にはできるが、多くの問題は証拠法上の不明確(non liquet)と法解釈の争いが結合しているし、行政領域において要件事実を欠く者に給付を与えることは法治国原則から許されないから、事実和解と法和解を区別することに正当性は認め難いとする。そして、要件事実が欠けている場合にこれを与える和解は行政の法律拘束性を否定するから許されないが、要件事実についてnon liquetの場合に和解ができるならば、法効果に関する和解を否定する理由はないと説く。

(72) もちろん、このような場合には、課税要件明確主義の要請を満たしていないとして、法規又は処分が無効となる余地もある。しかし、租税法規が要求するところは一義的で明確であるが、租税行政庁の従前の行動により予測が著しく妨害されている場合などには、課税要件明確主義の要請を充たしながらも予測可能性原則が機能しない事態が想定できる。この論点については、本稿VIII2でも検討する。

(73) 和解肯定論の諸相については、栗本・前掲注(1) 71頁以下。

(74) 南・前掲注(2)。南は、①客観的不明確法状態の要件、②不定型的請求権の基準、③事実和解と法和解の区別、④請求権の原因と額の区別、⑤代替可能性の基準、⑥行政裁量の基準、⑦和解内容の実体的許容性の7点を検討しているが、あくまでも本稿の関心から、5つのみ取り上げた。

(3) 代替可能性の基準 (163~164頁)

和解の締結が法的要件の判断に代替し得るかどうかを裁判所の審査に委ね、代替可能と判断された場合にのみ和解が許されるという考え方について、南は、代替可能性判断を裁判所に委ねれば、裁判所が和解を拒否したときには訴訟を続行するかあるいは訴えを取り下げかの選択を迫られることになり、不自由で不満足な結果を招くとして、この基準を採用しない。

(4) 行政裁量の基準 (164~165頁)

実体法が行政庁に裁量を与えている場合であっても、「行政庁は、裁量を行使する場合においても、つねに法律にもとづき法律にしたがって行為すべき拘束を受け、これを相手方たる私人との合意的形成に委ねることは許されない」(165頁)から、「羈束行政と裁量行政の区別に和解の許容性の限界線を引くことも正当ではない」(165頁)。

(5) 和解内容の実体的許容性 (165~173頁)

南は、「訴訟上の和解の真の制限は、和解内容の面から考察されなくてはならない。」(166頁)として、この問題を肯定する。南は、授益的行政行為と負担的行政行為を分ける学説に着目し、①授益的行政行為について、授益的行政行為の発給を求める請求権の存在が確実である場合、行政庁は給付をしなければならず、和解は許されないが、②請求権の存在がnon liquetである場合には、公共安全の必要上給付に特別の要件が課されている場合を除き、和解によって給付を与えても強行法規を侵害しないとする⁷⁵⁾。③負担的行政行為については、和解によって侵害領域を拡大してはならないという指導原理に即し、取消事由が

ある場合には行政行為を取り消さなくてはならないとする。④取消事由が存在しない場合、「和解によって債務的納付の履行を確保し得ることに疑義はない」(170頁)⁷⁶⁾。⑤処分の正当性がうたがわしい場合はどうか。行政は、事実の存否、法令の適用に疑義ある場合であっても、自己の主観的見解に基づき行為をする権限が与えられている。南は、この権限こそ、「訴訟上の和解の生成を育む土壌」であるとして、和解を肯定する。

3 石井昇「行政上の和解契約の許容性」(1990年)⁷⁷⁾

(1) 旧西ドイツの学説

まず、石井は、当時の旧西ドイツの学説の到達点として、行政訴訟における和解は、①書面形式での締結の強制、②権利を侵害される第三者の書面による同意といった公法契約一般に適用される要件があることを確認した上で(569頁)、「①すべての当事者が意識し、実在する、ある程度客観性をもった不明確が存在し、②互譲により全部または一部の不明確が除去され、かつ、③行政庁が和解締結を合目的的と認めるという要件を満たしている場合に、法律による行政の原理や平等原則により支配されている行政法の領域でも、適法に成立すると解されている。」(574~575頁)とまとめている。

⁷⁵⁾ 要件を充たさないことが確実な場合は、「給付行政の法律留保に関する問題」とする(南・前掲注(2)168頁)。

⁷⁶⁾ しかし、これが負担の減免まで許容する意図なのかは判然としない。

⁷⁷⁾ 石井・前掲注(4)。

(2) 我が国における行政上の和解契約の許容性

その上で、石井は、我が国の実務においても、「実額課税において一部の資料・証拠が残っておらず、税務調査によっても真実の事実関係が知れない場合には、少なくともその部分に関して『法律で定められたとおりの税額』を決定することができず、このような事実関係の不明確の場合には、合法性の原則はある程度後退せざるを得ないと解される。したがって、租税法上の合法性の原則を根拠とする行政上の和解契約の許容性に対して消極的な見解は、実額課税において一部の資料・証拠が整っておらず、行政庁の職権による調査によっても事実関係が不明確である場合には成立しにくいと解される。」(578頁)とする。

そして、一般に事実関係または法状態が不明確であるときは、法的安定性や法的平和が侵害される危険性があるので、かかる法的安定性や法的平和に対する侵害の危険性を除去するため、和解を許容する必要がある、法的安定性や法的平和の原則は、法律の優位原則に抵触する可能性のある和解契約を許容する根拠となる、とする。

4 阿部泰隆「行政訴訟特に税務訴訟における和解に関する管見」(2013年)⁷⁸⁾

(1) 民法上の和解と訴訟上の和解の区別(14～15頁)

裁判所の関与なく当事者の互譲の精神で行われる訴訟外の和解は、法治行政の趣旨にそったものになるとは限らず、否定説が妥当する。そのような和解がなされても、後日、両当事者ともそれが無効であると主張することが許される。

(2) 法治行政と和解(15～20頁)

これに対し、裁判所が間に入って行う和解は、裁判所の監視の下、恣意性を排除し、法律の枠内でその和解を適法と認めるものとして設計するならば、法治行政と矛盾しない。行政庁には法令に反しない限り訴訟物についても処分権があると解すべきである。

(3) 法の解釈(20～21頁)

法の解釈について当事者間で合意する余地はないが、「裁判所でも見解が分かれるほどの法の不明確」という要件を付け、裁判所が和解にふさわしいと認めた場合に限りて和解を認めれば、法治主義を侵害しない。

(4) 事実認定(21～22頁)

事実問題に関する和解は一般的な影響力を持つものではなく、その事件限りであること、行政処分における事実の認定は処分そのものではなく、処分権を放棄できないといった消極説の論拠は妥当しないことなどから、事実に関する和解を認める。

(5) 事実の法的評価(22～23頁)

不確定概念の法律への適用も含めて、ある幅の中では適法と判断されるその範囲内で、裁判所でどう判断されるのか不明確であり、自己の主張に固執することがハイリスクであるなどの場合には和解して、例えば半分の納税義務があると決める方法などを提案する。

⁷⁸⁾ 阿部・前掲注(61)では、他にも、「税額での和解、武富士事件の処理の仕方」(23～24頁)、「和解の執行方法」(24頁)、「和解ができる機関は？」(24～25頁)などの検討がなされているが、本稿では割愛した。

Ⅶ 論証

1 仮説の再提示

本稿Ⅴ3で示した仮説を再提示して、2以下をその論証にあてる。

(本稿の仮説)

租税争訟においては、

- ① 和解が議会による事前の同意の範囲内であり、
- ②⑥ 形式的な法適合性の要求が経済的意思決定の時点における納税者の予測可能性を保障せず、
- ③ 和解について裁量権の逸脱・濫用が認められないとすれば、
- ④ ①ないし③の要件について司法審査があることを前提に、和解を肯定する余地がある。

2 論証

- (1) ① 和解が議会による事前の同意の範囲内であること (対立法権裁量)

すでにみたとおり、伝統的見解が行政争訟における和解を否定する根拠は、「法律による行政の原理」からの帰結であり、立法権と司法権による行政権の法的統制を実効性あるものとするためであった。

この考え方からすれば、立法権と司法権による行政権の法的統制が及んでいる限り、租税争訟における和解は否定されないことになる。

このうち、立法権の行政権に対する法的統制は、行政活動に対する議会の事前の同意によって行われるから、行政庁が立法府から事前に裁量を与えられているならば、その裁量の範囲内において和解をすることは、立法権

による法的統制を逸脱しない。これは、予測可能性原則の④機能からの帰結でもある。

すでにみたように、司法的統制の見地からは、裁量の存否のみから和解を認めることは許されない⁷⁹⁾。しかし、行政と私人の間の和解が制約されるのは、立法権による行政権への統制でもあるのだから、立法権からの裁量の存否によって和解の許否を区別することには合理性がある。

このような理解からは、裁量の範囲内において和解を肯定するかつての学説⁸⁰⁾は、立法権による行政権の法的統制という一面に関して正しいものを含んでいたことになる。

- (2) ②⑥ 形式的な法適合性の要求が経済的意思決定の時点における納税者の予測可能性を保障しないこと

しかし、議会による授權の範囲内であっても、行政機関が自ら下位規範を定立する等の方法で自己拘束をしている場合には、これに反する和解はできないはずである。本稿Ⅲ5でみたとおり、租税法領域においては、議会制定法と行政の自己拘束を併せた統制密度が100%となるから、議会による授權の範囲内でも原則として和解は禁止される。これは、予測可能性原則の⑥機能からの帰結である。

ところで、予測可能性原則の⑥機能は、④機能とは異なり、課税権の民主的統制という要請から直接導かれてはいない。それは、経済的意思決定の前提としての、予測可能性そのものへの要求である。そうすると、同意原理が問題とならない場面において、法適合性

⁷⁹⁾ 雄川・前掲注(18)216頁参照。

⁸⁰⁾ 田中(二)ほか・前掲注(65)111頁〔田中二郎〕参照。

の要求を貫徹しても予測可能性に資するところがなく、何ら法的安定性を高めない場合には、予測可能性原則は後退し、「合法性の原則」は、他の諸原則の前に道を譲ることになる。

例えば、金子宏は、「合法性の原則」に対する「3つの制約原理」⁸¹⁾として、①納税者に有利な行政先例法が成立している場合、②納税者に有利な解釈・適用が行われていて、特定の納税者を不利益に扱うことが平等原則に反して許されない場合、③信義則ないし禁反言の法理が適用される場合を挙げる。

本稿の理解によれば、これらは、いずれも納税者の予測可能性が失われている場合であり、租税法規への形式的適合性を要求することが、かえって法的安定性の保障機能を損なう結果となるために、例外的に「合法性の原則」が後退し、法的安定性の回復に向けられた個別的救済の要請が前面に出る場面であると整理される。

これらの場面では、租税行政庁は、「合法性の原則」による形式的な法適合性の貫徹よりも、法的安定性の回復に向けられた個別的救済の要請を優先しなければならないから、①では行政先例法を優先しなければならないから、②では特定の納税者を不利益に扱ってはならず、③では納税者の信頼を保護する形で解決を図らなければならない。しかし、これらの帰結は、あくまでも、個別的救済のためには法適合性の要求を緩和すべきという要請から導かれているに過ぎないから、個別的救済の対象となる納税者が同意しているならば、その場合の解決方法として、救済の要請を後退させ、当事者間で和解を選択することは妨げられないだろう。

南や石井や阿部が「不明確法状態」につい

て和解を肯定するのも類似の思考であるが、これについては他にも検討すべき問題があるので、Ⅷ2で改めて取り上げる。

(3) ③ 和解について裁量権の逸脱・濫用が認められないこと

こうして「合法性の原則」が後退し、個別的救済の要請が前面に出るとしても、それが与えられた裁量を逸脱・濫用していないかについて、司法権による統制に服するのは当然である。

(4) ④ ①ないし③の要件について司法審査があること

立法権と司法権による行政作用の法的統制を本質とする法治国原理の理解からすれば、行政庁と私人の間の和解は、行政作用の司法的統制の機会を失わせる危険をはらんでいる。雄川の和解否定論の要点も、この点にあった。

したがって、和解に際し、和解の要件すなわち①当該和解事項について立法から裁量が与えられているか、②⑥形式的な法適合性の要求を貫徹することが無意味であり、個別的救済の要請を優先することが合理的かどうか、③裁量権の逸脱・濫用がないかについて、裁判所がこれを審査できないならば、司法的統制の機会は保障されず、租税争訟における和解は許容されない。

民事訴訟法学の通説は、訴訟上の和解の一般的要件として、⑦当事者が審判対象について処分権を有すること、⑧和解の内容が強行法規・公序良俗に反しないこと、⑨訴訟が係属していること、⑩当事者に訴訟能力があることなどを要求する⁸²⁾。租税争訟においては、

⁸¹⁾ 金子・前掲注②082頁。

租税行政庁にも国・地方公共団体の代表機関にも処分権はなく、和解は強行法規たる租税法規への違反と考えられてきたのであるから、和解に先立って、⑦と①の要件が必ず検討されなければならない。

⑦については、少なくとも、当該事項について立法府から裁量が与えられており(①)、当該和解が裁量権を逸脱・濫用していないことが必要である(③)。雄川は、それでも処分権がないと説いたが、本稿の理解によれば、それは司法的統制を及ぼせるかどうか(④)の問題である。④では、「合法性の原則」を放棄することが強行法規に違反しない事情、すなわち、租税法規への形式的適合性の要求が予測可能性原則に資することがなく、それを上回る救済の要請が認められることが必要である(②⑥)。

それでは、裁判所に対し、和解に先立ってこのような実体法的判断を要求することができるのか。これが次の問題である。

この点に関し、「裁判所は、和解の内容について十分に審査・検討することが必要である。」⁸²⁾として、裁判所による積極的な審査を肯定する学説も有力である。これに対しては、さらに、南による反論がある。南によれば、代替可能性判断、すなわち法適合性の要求を和解によって代替させることができるかどうかの判断を裁判所に委ねることは、「裁判所の協力を過信している」⁸⁴⁾という。

しかし、和解肯定論に与するのであれば、代替可能性判断は裁判所に委ねざるを得ないというのが本稿の結論である。南の議論は、裁判実務の運用上の課題を指摘するものとして重要であるが、制度としては、裁判所に代替可能性判断を委ねることは可能であり、むしろ望ましいものとする。

その理由は、次のとおりである。

訴訟上の和解が成立すれば、確定判決と同一の効力を有する和解調書が作成される(民事訴訟法267条)。つまり、訴訟上の和解にあっては、裁判所の関与によって裁判外の和解よりも強力な法的効果が付与され、まさにこの点に、訴訟上の和解に特有の意義がある。この点を重くみるならば、「和解をすることが裁判所の本質と矛盾するような事件については、和解を勧めてはならない」⁸³⁾ことになる。実定法上も、民事調停について、民事調停法14条は、「調停委員会は、…成立した合意が相当でない」と認める場合において、裁判所が第17条の決定をしないときは、調停が成立しないものとして、事件を終了させることができる」と定めている。裁判上の和解について民事調停と別の考え方をとる合理的理由はないから、成立した合意が相当でない」と認めるとき、裁判所は、裁判上の和解を成立させないことができると考えられる。そして、そのような権限が与えられている以上、裁判所は、成立した合意が相当でない」と認める場合にま

82) 新堂幸司『新民事訴訟法(第五版)』(弘文堂、2011年)367頁、中野貞一郎=松浦馨=鈴木正裕(編)『新民事訴訟法講義(第2版補訂2版)』(有斐閣、2008年)408~410頁〔河野正憲〕、高橋宏志『重点講義民事訴訟法・上(第2版補訂版)』(有斐閣、2013年)777頁、書記官実務研修報告書『書記官事務を中心とした和解条項に関する実証的研究(補訂版・和解条項記載例集)』(法曹会、2010年)

5頁等参照。

83) 中野ほか編・前掲注82)409頁〔河野正憲〕、河野正憲『民事訴訟法』(有斐閣、2009年)344頁。

84) 南・前掲注(2)164頁。

85) 大石忠生ほか「和解と訴訟運営」後藤勇=藤田耕三(編)『訴訟上の和解の理論と実務』(西神田編集室、1987年)125、142~143頁〔大石忠生発言〕。

で和解を成立させてよいはずはない。そうであるとするならば、裁判所には、和解要件を審査する権限があり、強行法規に反する内容の和解を成立させてはならない義務があるものと考えらるべきである⁸⁶⁾。

以上のように、租税争訟における和解の成立要件として裁判所の関与を求めるとすると、裁判所の審査を受けていない裁判外の和解については、和解の効力を否定するか、少なくとも第三者効を否定すべきことにならう。裁判上の和解と裁判外の和解を区別し、前者について和解を肯定する学説に賛成である⁸⁷⁾。

VIII 残された課題

1 和解の効果とくに第三者効について

和解と第三者効との論点も、ここで若干整理しておく。租税争訟における和解の第三者効が問題となる場面として、例えば「親から相続した資産の評価額につき兄弟に対し更正処分がなされ、兄はこれを争ったが弟は争わず、その後、兄と課税庁が当該評価額について和解した、というような場合」⁸⁸⁾がある。

行政事件訴訟法7条により民事訴訟法267

条が準用され、和解調書が確定判決と同一の効力を有するとしても、行政事件訴訟法32条により第三者効が認められるのは「処分又は裁決を取り消す」判決である。このことを和解調書の効力との関係でどう考えるべきか。

本稿では、裁判所の職権による第三者及び行政庁の訴訟参加（行政事件訴訟法22条、23条）、職権証拠調べ（24条）、第三者再審（34条）等の諸規定があることを手がかりとして、一部取消を内容とする和解部分に限り、第三者効を認めてもよいのではないかと仮に提言しておきたい。

第三者効の内容については、これを既判力とする見解もあるが⁸⁹⁾、形成力とするのが通説である⁹⁰⁾。既判力と整理すれば、訴訟上の和解に既判力はないとする民事訴訟法学の多数説⁹¹⁾を前提とする限り、和解の効力は第三者に及ばない。形成力と解する場合、行政処分の取消のように、判決であれば形成的効果が認められると考えられる部分については、手続保障が十分である限りにおいて、第三者に効力を及ぼすことも肯定し得る。反対に、課税処分と同一の性質を持ち得る和解部分などは、課税処分が確認行為であること（形成的処分

86) 以上につき、大江忠「和解の勧誘」大江忠＝加藤新太郎＝山本和彦（編）『手続裁量とその規律』（有斐閣、2005年）231頁、235頁参照。

87) 阿部・前掲注(6)15～20頁参照。位野木ほか・前掲注(6)33頁〔町田顕発言〕は、行政事件訴訟において「和解できるかどうかの問題は、当事者間の妥協を認めることができるかどうかではなくて、裁判所がそれを適法と認めるかどうかの問題であり」、「それが内容において、法律に反するものでないことについて、裁判所の承認を必要とする」と述べる。

88) 篠原・前掲注(6)86頁。

89) 松浦馨「裁判上の和解」『契約法大系V特殊の契約(1)』（有斐閣、1963年）219頁、230頁（注13）、

南博方（原編著）高橋滋＝市村陽典＝山本隆司（編）『条解行政事件訴訟法（第4版）』（弘文堂、2014年）653頁〔興津征雄〕参照。

90) ただし、南・前掲注(2)は「形成の効果」が及ぶに過ぎないとする（144頁参照）。

91) 新堂・前掲注(8)372頁、中野ほか編・前掲注(8)411頁、高橋・前掲注(8)781～782頁、河野正憲「裁判によらない訴訟の終了」松本博之＝宮崎公男（編）『講座新民事訴訟法II』（弘文堂、1999年）377頁、406頁、藤原弘道「訴訟上の和解の既判力と和解の効力を争う方法」後藤＝藤田編・前掲注(8)479頁、488頁等参照。ただし、丸・前掲注(4)68頁の理解は反対で、既判力を認めるのが通説と整理する。

でないこと)の帰結として、行政事件訴訟法32条による第三者効は生じないということになろう。本稿は、形成力説に賛成するが、最終的には、和解条項ごとに個別に考えざるを得ないものと思われる⁹²⁾。

和解の効力の主観的範囲が問題となることはあまりないのではないかとと思われるが、立法論としては、官報に和解条項を公告する等の要件で第三者効を肯定する方向に賛成である⁹³⁾。

2 「不明確法状態」について

(1) 何が問題か

最大の難問は、租税法規への形式的適合性の要求が予測可能性原則に資することがないときとして、合法性の原則の「3つの制約原理」⁹⁴⁾に加えて、従来の和解肯定論でしばしば言及されてきた「不明確法状態」を数えるべきかどうか、である。

納税者からみれば、租税法規と事実関係から一義的に課税の結果が予測できない場合には、法適合性の要求が貫徹されても、法的安定性は保たれない。そのような場合には、「合法性の原則」は、機能停止に陥っている。

したがって、仮に、不明確法状態なるものを観念できるならば、法状態が不明確な部分については「合法性の原則」を貫徹し得ないことになる。また、不明確法状態の存在は、

必然的に法的不安定をもたらすから、この状態を解消し、法的安定性を回復するための和解を許容するのは、租税法律主義の意義からすれば、むしろ望ましい。この点で、石井昇が⁹⁵⁾、不明確法状態において「合法性の原則はある程度後退せざるを得ない」⁹⁶⁾と指摘したのは、正しいものを含んでいた。

しかし、果たして、租税法規それ自身が「課税要件明確主義」に反し無効となる場合のほか、予測可能性原則が妥当しない不明確法状態などというものが、存在するのであるか。

(2) 客観的不明確⁹⁶⁾

いわゆる不明確法状態は、客観的なものと主観的なものに区別されるが、租税法領域においては、和解の素地となるような「客観的」不明確法状態は存在しない。

租税法領域では、司法審査において常に実体的判断代置方式が妥当する結果、合理性をもつ複数の解釈があり得る場合でも、裁判所は、自らの解釈を租税行政庁の解釈に代置させなければならない⁹⁷⁾。そこでは、租税法規の解釈に関する不明確は予定されておらず、客観的に不明確な租税法規は、常に「課税要件明確主義」の要請に反するものとして無効である⁹⁸⁾。

事実認定においても、裁判所は、客観的証

92) 例えば丸・前掲注(44)は、行政庁が自らの判断で適切な事実認定に従い職権で新たな処分をすることを「予告」する合意の方法を提案するが(73頁参照)、丸のように構成した場合、「予告」には形成力は生じない。

93) このような方向性を示すものとして、阿部・前掲注(61)26頁。

94) 金子・前掲注(20)82頁。

95) 石井・前掲注(44)578頁。

96) 例えば、石井・前掲注(44)は、ドイツの学説から「ある程度客観性をもった不明確」の要件を抽出し(574～575頁)、阿部・前掲注(61)は、法解釈の和解について「裁判所でも見解が分かれるほどの法の不明確」を要件としている(20～21頁)。

97) このような考え方の限界を指摘するものとして、芝池・前掲注(50)8頁参照。

98) 金子・前掲注(20)116頁参照。

明責任を適用し、証明できない課税要件事実は存在しないものとして扱うことで、法的不安定を除去することができる。もちろん、証明責任は、民事訴訟法上の技術的なルールに過ぎないから、証明責任による解決とは別に、実体的法状態が不明という状況を観念することは可能である⁹⁹⁾。しかし、ここでの問題は、それが予測可能性を侵害し、法的不安定を招くかどうかである。実体的法状態が不明であるとしても、客観的証明責任の適用によって事案の解決が可能であるならば、そこに法的不安定は生じ得ない。そのような意味における不明確法状態は、客観的には存在しないというべきではないだろうか。

(3) 主観的不明確

ア 主観的不明確法状態と3つの制約原理

そこで、次に、「主観的」不明確法状態について検討する。

考えてみれば、「合法性の原則」に対する3つの制約原理は、いずれも主観的不明確法状態の例示であった。すなわち、①納税者に有利な行政先例法が成立している場合、②納税者に有利な解釈・適用が行われていて、特定の納税者を不利益に扱うことが平等原則に反する場合、③信義則ないし禁反言の法理が適用される場合には、個別的救済の要請から「合法性の原則」が後退するが、いずれの場合にも、裁判所は、自らの実体的判断を代置することによって、客観的法状態を認識すること

が可能である。ここでは、いずれも法状態が客観的には明確である中で、租税行政庁の過去の活動が納税者の予測を著しく乱していることを理由として、個別的救済が優先されているのである。

それでは、主観的不明確法状態は、租税争訟における和解の要件となり得るか。これに対しては、大きく2つの立場があり得るように思われる。

イ 第1の立場

第1の立場は、主観的な不明確法状態を一般的なものとしては認めない。

前記(2)のとおり、租税法領域では、客観的不明確法状態は存在せず、法解釈・事実認定において、常に正解が存在すると考えられる。第1の立場は、これを前提として、当事者も自らの責任において何が正解であるかを判断し、決定すべきであり、判断材料や判断能力の不足は、決定の責任を逃れる理由とはならないと考える。

ここでは、租税行政庁も、法令の解釈適用につき、司法の最終判断を予測して租税行政処分をする法的義務を負う¹⁰⁰⁾。法令の解釈が不明確であったり、課税要件事実の証明が不十分であると判断するならば、当該処分は差し控えられなければならないから、そこに互譲の余地はない¹⁰¹⁾。

また、国民も、自由で自律的な納税者であろうとするならば、事実認定領域では証明責任の適用による法的効果の発生・不発生を視

99) 倉田卓次「確率的心証と認定の悉無率」同『民事実務と証明論』(日本評論社、1987年)288頁(初出1978年)290頁参照。

100) 小早川光郎「処分・調査・証明」成田頼明ほか(編)『雄川一郎先生献呈記念論集 行政法の諸問題(中)』(有斐閣、1990年)249頁は、これを行政の

調査義務から根拠付け(270頁参照)、阿部泰隆『行政法解釈学Ⅱ』(有斐閣、2009年)は、これを「法治国家の要請」とする(222頁参照)。学説の整理について、笠井正俊「行政事件訴訟における証明責任・要件事実」法学論叢(京都大学)164巻1-6号320頁(2009年)327頁も参照。

野に入れ、法解釈領域では最高裁による判断の統一まで考慮した上で、自らの責任において法的判断をし、経済的行動を決定すべきである。

このような社会を想定した場合、当事者は、常に責任をもって法状態を判断しなければならないのだから、判断材料、判断能力の不足を理由に法適合性の要求を緩和することは許されない。このような社会において、予測可能性原則の機能停止を認めるとすれば、例えば、行政による誤った先行行為が存在している等、強い外部的事実によって予測可能性が害されているような場合に限定されるであろう。したがって、第1の立場からは、そのような例外的場合に当たるものとして、3つの制約原理を位置付けることになる¹⁰⁰⁾。

ウ 第2の立場

第2の立場は、一般的なものとして、主観的不明確法状態の存在を肯定する。

そこでは、事実認定又は法解釈について司法機関が一定の結論を出し得る場合であっても、納税者である国民（ひいてはその代理人である弁護士、税理士）や租税行政庁にとっては予測不可能な事態があり得ると想定する。

仮に、これが、入手できる情報の量や判断主体の属性・能力によって不明確性の基準も変わり得るといふ思考であるならば、それは、

当事者の税法解釈能力、事実認定能力、情報アクセス能力によって和解の是非を区別する方向性を示唆することになる。そのことがもつ租税平等主義との緊張関係には、十分な留意が必要である。

しかし、納税者と租税行政庁は、経済活動や租税行政活動を行うに当たり、常に動的に何らかの意思決定をせざるを得ない状況に置かれている。限られた時間と限られた情報の中で法的判断をせざるを得ない点に、事後審査である裁判手続との質的な相違を認めるならば、争訟当事者について、法状態の主観的不明確を認める余地は残されているようにも思われる。

その場合、最後の問題は、法解釈についてこれを認めるかどうかである。仮に、当事者と裁判所の法的判断の間に、前記のような質的相違があるとしても、裁判官にとっては一義的に明確であるが国民にとっては一義的に解釈できない法の存在を認めることは、「課税要件明確主義」に反するのではないか。反するとすれば、第2の立場からは、法解釈の和解と事実認定の和解を区別し、後者のみを肯定する途が模索されることになる¹⁰⁰⁾。

IX おわりに

租税争訟における和解については、その拘

¹⁰⁰⁾ 南・前掲注(2)は、行政庁の主観において non liquet の心証を形成していることを和解の要件とするが (159～162頁参照)、第1の立場からは、このような和解は納税者に対する侵害領域を拡大するものであり、許されないことになる。

事案解明に要する行政コストの面から不明確法状態を基礎づける方向性もあり得るが (このようなドイツの議論を紹介する文献として、交告尚史「課税処分の実事認定と当事者の合意」神戸商科大学商大論集44巻1号41頁 (1992年) 51頁、手塚貴

大「ドイツのネゴシエーション」日税研論集65号29頁 (2014年) 70～71頁参照)、第1の立場からは、租税行政庁が十分なコストをかけても調査義務を果たせないならば、当該課税は断念すべきということになる。

¹⁰⁰⁾ これによって生じる法的不安定などの弊害の除去は、弁護士・税理士へのアクセスの保障とアドバンス・ルーリングの拡充によって行われることになる。

束力の根拠が信義則であるのか公法契約であるのかなど、まだまだ重要な点について研究の余地があるが、ひとまず、本稿では、「合法性の原則」の成り立ちとその行政法学的意味の見直しを通して、この原則の限界を見極める作業を行った。この作業により、本稿では、和解肯定論の理論的可能性を探るところまでたどり着いた。

すなわち、「合法性の原則」は、予測可能性原則を指導原理としているから、予測可能性原則が機能を停止した場合には、通用力を失い、そこに和解を肯定する素地が生まれる。本稿では、このことを論証してきた。しかし、そこにおいても、なお、①予測可能性原則の

機能停止状態の1つとして「不明確法状態」を数えるべきか否か、②数えるべきであるならば、どのような場合が予測可能性原則を排除し得る程度の「不明確法状態」にあたるのか⁽¹⁰³⁾、③論理的にそのような状況があり得るとして、法的判断についてかかる状態を認めることは、租税法の一般理論ないし日本国憲法が想定する市民社会に異質の要素を持ち込むものではないのか、といった点については、若干の問題が積み残された。これらについての原理的考察は、もはや筆者の能力を超えているので、本稿では、大きく2つの方向性があり得ることを指摘するにとどめ、今後の和解論への問題提起としたい。

(103) 阿部・前掲注(61)も、法解釈と事実認定では和解の要件に差があることを指摘している(20~21頁)(ただし阿部は法解釈の和解を肯定)。法解釈と事実認定で和解の許否を区別するドイツの議論については、交告・前掲注(101)49~50頁、交告・前掲注(63)133頁、Grotheer(手塚訳)・前掲注(44)26頁等参照。

(104) 交告・前掲注(101)は、事実に関する合意を認めるドイツの運用を紹介した上で、「そうだとすると、

結局、いったいどういう場合に事実認定が困難でもはや解明できないと言えるのかが探究されなければならない。」(59頁)、「租税行政庁は、いったいどのような場合に、事実に関する合意に逃れないうで、仮の租税確定を行っているのであろうか。制度運営の全体像を把握するためには、このことも併せて検討する必要がある。」(60頁)と課題を提示していた。