

租税法規不遡及の原則

— 期間税の予測可能性と損益通算制限立法の検証 —

大野 利郎

論文要旨

執筆者：大野 利郎

表題：租税法規不遡及の原則

本稿は、租税法規不遡及の原則にまつわる問題、すなわち、租税法における遡及立法は許されるのか、という問題について考察するものである。

まず、租税法律主義の意義を概観した上で、租税法の遡及立法との関係について整理した。租税法律主義は、法的安定性と予測可能性の保障を目的とすることから、租税法律主義は、不遡及の原則を要請するものと考えられる。租税法の立法において、国家による恣意的な課税権の行使を防止するためには、租税法規不遡及の原則を必ず守らなければならないのである。

続いて、租税法以外の法律の憲法原理や不遡及の原則との比較を行うことで、租税法規不遡及の原則の位置づけを示した。刑罰法との比較では、憲法上の明文規定の有無、あるいは、保護されるべき国民の権利の違いから、刑罰法規不遡及の原則が絶対的に遡及立法を禁ずるのに対して、租税法規不遡及の原則は、例外的に遡及立法を許容する余地があることがわかった。租税法以外の行政法との比較では、遡及立法の必要性の違いから、租税法規不遡及の原則は、行政法規不遡及の原則と比べて、厳格に不遡及を要求することがわかった。租税法の遡及立法は、絶対的に禁じられるものではないのであるが、例外的に許容される場合でも、租税法律主義の観点から、きわめて限定的なものでなければならないと結論づけた。

次に、租税法の遡及立法の条件を整理した上で、例外的に許される遡及立法とはどのような場合を表すのか、学説と判例を交えながら考察した。そこで明らかとなったのは、①現代における租税法規不遡及の原則は、解釈論ではなく立法論であること、②遡及立法の例外の範囲は、学説によって違いがあること、③租税法独自の概念である期間税の場合には、その違いはさらに多岐に渡ることをわかった。①については、国民の権利を尊重する観点から、異論の余地はない。②については、国会によって成立した法律という形式を重視し、原則として、遡及立法を認めるという学説があるが、これには、租税法律主義の観点から賛同しかねる。③については、国税通則法に定める、納税義務の成立という事象を重視し、期間税の期間の途中の法改正は遡及立法ではないとする学説があるが、これには、②と同様に租税法律主義の観点から賛同できない。

続いて、本稿の起点となった、土地・建物等の譲渡損失と他の所得との損益通算の禁止（平成16年度税制改正）について争われた訴訟の相違点を示しながら、どのような判断の下、それぞれの判決に至ったのかを整理し、期間税における予測可能性という課題について考察した。結論としては、「違憲」とした福岡地方裁判所（平成20年1

月29日判決)に賛同する。当該改正は、租税法律主義の要請する法的安定性と予測可能性を満たした立法過程ではないと結論づけた。一般の国民と租税との関係において、不動産の譲渡所得の遡及立法による不利益は到底無視することができない。国民生活を保護しなければならない以上、このような立法過程が許されてはならない。

本稿は、立法過程における「遡及」について、租税正義の実現という観点から研究を行っている。租税正義を実現するためには、租税法律主義と租税公平主義という大原則が租税法を支配・統制しなければならない。そのためには、租税法律主義を構成する不可欠の原則である、租税法規不遡及の原則が守られていなければならないのである。

目次

はじめに	1
第1章 憲法と不遡及の原則	3
第1節 租税法と憲法	3
I. 租税法と憲法	3
II. 租税法律主義	4
第2節 租税法と刑罰法	9
I. 罪刑法定主義	9
II. 刑罰法規不遡及の原則	10
第3節 租税法と行政法	13
I. 行政の原理	13
II. 行政法規不遡及の原則	14
第2章 租税法規不遡及の原則の諸問題	18
第1節 租税法の時間的効力	18
第2節 立法論と解釈論	19
第3節 租税法規不遡及の原則の絶対性	20
第4節 租税法規不遡及の原則の本来性	22
I. 利益的遡及立法と不利益的遡及立法	22
II. 刑罰法規不遡及の原則との比較	23
III. 真正の遡及立法と不真正の遡及立法	23
第5節 経過措置	31
第6節 過去の裁判	32
第3章 損益通算制限立法訴訟の整理	40
第1節 事件の概要	40
I. 訴訟に至る経緯	40
II. 所得税における過去の遡及立法	44
III. 争点	45
第2節 判示	45
I. 第1審判示	45
II. 控訴審判示	50
第4章 損益通算制限立法訴訟の検証	54
第1節 租税法規不遡及の原則	54
第2節 租税法規不遡及の原則の絶対性	54
I. 例外的許容	54
II. 立法裁量論	55
第3節 期間税の真正・不真正	56
I. 納税義務の成立と確定	56
II. 期間原則	57

III. 譲渡所得.....	58
IV. 損益通算の時期.....	59
第4節 不真正の場合の例外.....	60
第5節 必要性・合理性.....	61
I. 損益通算の禁止.....	61
II. 遡及立法.....	63
第6節 予測可能性.....	63
I. 税制改正大綱.....	64
II. 国民への周知.....	67
第7節 検証結果.....	68
おわりに.....	69
参考文献.....	70

凡 例

1. 法令は，平成22年1月1日現在による。
2. 判決の引用についての略号は，次の例による。
 - 最 判 最高裁判所判決
 - 最大判 最高裁判所大法廷判決
 - 高 判 高等裁判所判決
 - 地 判 地方裁判所判決
3. 判例集・雑誌等の引用についての略号は，次の例による。
 - 民 集 最高裁判所民事判例集
 - 刑 集 最高裁判所刑事判例集
 - 高 民 高等裁判所民事判例集
 - 行 集 行政事件裁判例集
 - 訟 月 訟務月報
 - 税 資 税務訴訟資料
 - 判 時 判例時報
 - 判 夕 判例タイムズ
 - 判 自 判例地方自治

はじめに

平成20年、福岡と東京・千葉の裁判所で相反する判決が下された¹⁾。平成16年度の税制改正にかかる所得税法の改正（平成16年法律第14号所得税法等の一部を改正する法律）において、その前年まで可能であった土地・建物等の譲渡損失と他の所得との損益通算が認められないことになった（以下「本件改正」という。）。改正法の施行は平成16年4月1日であったが、その適用は同年1月1日に遡ってなされたのである。施行前の期間に行われた取引にまで適用されたため、これが不利益遡及立法にあたり、いわゆる租税法律主義に反するかどうかを争う訴訟が全国各地で提起された。福岡地裁判決では、租税法律主義に反するとして違憲無効とされ国側敗訴、東京・千葉地裁判決では、租税法律主義に反しないとして合憲棄却とまったく逆の判断が下された。所得税という身近な租税の明暗は、租税に携わる者だけでなく、世間の注目をも集めた²⁾。

本件改正は、納税者に対する影響が大きい上、唐突とも思えたため³⁾、改正当時から、業界団体⁴⁾や学識経験者⁵⁾による異論が多かった。さらに、法案の審議段階においても提訴の可能性を指摘されるなど⁶⁾、立法過程に問題がないとは必ずしもいえないものであった⁷⁾。

このような租税法の立法は許されるのか。本稿は、これら3つの判決を題材として、租税法規不遡及の原則にまつわる問題、すなわち、租税法における遡及立法は許されるのかという問題について考察する。具体的には、以下の項目に沿って租税法規不遡及の原則の問題を明らかにする。

一般に、租税法規不遡及の原則は、租税法律主義から導かれるとされるため、租税法における租税法律主義の意義を概観した上で、租税法の遡及立法との関係について整理する。

¹⁾ 福岡地判平成20年1月29日判時2003号43頁，東京地判平成20年2月14日LEX/DB25400331，千葉地判平成20年5月16日LEX/DB25440143。

²⁾ 福岡地裁判決の記事として、読売新聞朝刊1面，日本経済新聞夕刊23面（平成20年1月30日）。東京地裁判決の記事として、読売新聞朝刊34面，朝日新聞朝刊39面，毎日新聞朝刊28面，日本経済新聞朝刊38面（平成20年2月15日）。

³⁾ 合憲の判断を下した東京地裁判決及び千葉地裁判決においても、必ずしも十分に予測ができたとは断定していない。

⁴⁾ 日本公認会計士協会「平成16年度税制改正に対する緊急提言」（平成16年2月17日付）http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/01172-003862.pdf，日本税理士連合会「平成17年度・税制改正に関する建議書」（平成16年6月29日）<http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/kengisyo-H17.pdf>，日本弁護士連合会「土地建物等の譲渡損益通算禁止についての意見書」（平成16年9月18日）http://www.nichibenren.or.jp/ja/opinion/report/data/2004_52.pdf〔いずれも筆者最終確認：平成22年1月24日〕。日本税理士連合会及び日本弁護士連合会は本件改正が不利益遡及立法に該当することから、公認会計士協会は周知期間の不備があることから、本件改正の廃止・再改正を求めている。

⁵⁾ 首藤重幸「租税法における遡及立法の検討」税理47巻8号2頁（2004）は、本件改正が、「突如」浮上し、「驚き」をもって迎えられたと表現する。平川忠雄＝山田淳一郎「平成16年度税制改正の概要と実務ポイント」税理47巻4号31頁〔山田発言〕（2004）は、本件改正が「抜打ち」的であると表現する。

⁶⁾ 第3章第1節Iを参照。

⁷⁾ 三木義一「租税法における不遡及原則と期間税の法理」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』273頁（信山社，2007）は、本件改正である損益通算廃止に加えて、平成18年度改正（税率の改定は平成19年度から）の税源移譲に伴う住民税改正，平成18年度の特種支配同族会社の役員給与損金不算入の法人税改正を例示して、最近の税制改正が、本来の税法立法のあり方から見て「異常」と指摘する。

さらに、租税法以外の法律の憲法原理や不遡及の原則との比較を行う。次に、租税法の遡及立法は、絶対に許されないのか。仮に、許されるとすると、どのような場合が該当するのか。学説と判例を交えながら、租税法規不遡及の原則の及ぶ範囲を検討する。続いて、本稿起点となった3つの訴訟の相違点を示しながら、どのような判断の下、それぞれの判決に至ったのかを整理する。以上に加え、本件改正は、所得税の譲渡所得の損益通算の改正であるため、譲渡所得及び損益通算の意義を確認し、その上で、期間税における予測可能性という問題について検討を行う。

租税法は、立法・解釈・適用のあらゆる場面において租税正義を実現していなければならない⁸⁾。その実現ためには、租税法の基本原則を最大限に尊重することが不可欠である。租税法学研究の目的は、租税法の基本原則の本来あるべき姿を示すことによる租税正義の実現、といえる。

本稿は、租税法律主義を再確認し、租税法規不遡及の原則の役割を明らかにした上で、本件改正が租税正義の実現を果たすものであるかどうか検証しようとするものである。

なお、本稿の中心課題である、不遡及の原則における「遡及」は、厳密にいうと「遡及立法」と「遡及適用（解釈）」に区分されるが⁹⁾、両者の違いは本稿の趣旨に影響しないため区別することはせず、これらに加え、施行日より効力が遡る規定を定める法律の制定のすべてを「遡及立法」と表記する。また、租税法を含む国家権力の行使に関する法律は、「実体法¹⁰⁾」と「手続法¹¹⁾」に区分されるが、本件改正は前者にかかわるものであることから、主に、「租税実体法」を念頭において考察を行う。

⁸⁾ 増田英敏『租税憲法学』はしがき4頁（成文堂、第3版、2006）。

⁹⁾ 岩崎政明「租税法規・条例の遡及立法の許容範囲」税57巻3号4頁（2002）は、「遡及立法」と「遡及適用」とは、本来意味を異にするが、「租税法の世界においては、いわゆる租税法律主義のひとつとして、合法性の原則（Legalitasprinzip）があって、行政が独自の裁量により個別のケースに限って既存の法規をその公布の日よりも前に生じた事実に遡って適用するなどということは許されないから、「遡及適用」の可否といっても、その内容は、結果的に、新法や改正法を過去に遡って適用する立法を行うことができるかどうかだけが問題になると解される」とする。

¹⁰⁾ 権利義務の発生、変更、消滅の要件等の法律関係について規律する法（法令用語研究会編『法律用語辞典』615頁（有斐閣、第3版、2006））。

¹¹⁾ 権利、義務等の実現のために執るべき手続や方法を規律する法（法令用語研究会・前掲注（10）1007頁）。実体法・手続法と遡及立法の関係について言及しているものとして、加藤幸嗣「行政法規の遡及適用」〔成田頼明編〕『行政法の争点』44頁（有斐閣、新版、1990）。

第1章 憲法と不遡及の原則

本稿の中心課題である「租税法規不遡及の原則（遡及立法禁止の原則）」は、租税法律主義¹²⁾から導かれる¹³⁾。そこで、はじめに、租税法律主義について概観する。次に、租税法の不遡及の原則を検討する上で不可欠な、刑罰法における租税法律主義ともいえる罪刑法定主義について検討を行う。さらに、租税法は、長らく行政法の一部を構成するものとされてきたことから¹⁴⁾、行政法における法律主義の原理の検討も行う。本章では、刑罰法及び行政法における法律主義との比較を行うことで、租税法律主義の意義を示し、租税法規不遡及の原則の役割を明らかにする。

第1節 租税法と憲法

I. 租税法と憲法

租税法律主義を検討する前に、まず、租税の意義について確認したい。租税とは、「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付¹⁵⁾」とされる。租税を納めることによる受益者は、納める本人ではなく国民全体となる。その理由は、福祉国家の実現にある¹⁶⁾。

それでは、租税についての法律（租税法）を定めることができるのは誰であろうか。わが国は、国民国家であり、すべての国民は国家を成している。そして、国民主権であり¹⁷⁾、すべての国民は国家の運営に対して公平な権利を有している¹⁸⁾。したがって、課税権¹⁹⁾の行使について規定する法律を定めるのは、われわれ国民である²⁰⁾。ただし、わが国は、間

¹²⁾ 租税法律主義については、新井隆一『租税法の基礎理論』61頁以下（日本評論社，1974），金子宏『租税法』66頁以下（弘文堂，第14版，2009），清永敬次『税法』29頁以下（ミネルヴァ書房，第7版，2007），田中二郎『租税法』80頁以下（有斐閣，第3版，1990），忠佐市『租税法要綱』15頁以下（森山書店，第10版，1986）を参照。

¹³⁾ 金子・前掲注（12）68頁。

¹⁴⁾ 田中・前掲注（12）56頁，中川一郎『税法学体系』9頁（ぎょうせい，全訂増補版，1977）。

¹⁵⁾ 金子・前掲注（12）8頁。更に，田中・前掲注（12）1頁以下を参照。

¹⁶⁾ 北野弘久『現代税法講義』5頁（法律文化社，5訂版，2009），木村弘之亮『租税法総則』14頁（成文堂，1998）。

¹⁷⁾ 憲法前文は、「そもそも国政は，国民の厳粛な信託によるものであつて，その権威は国民に由来し，その権力は国民の代表者がこれを行使し，その福利は国民がこれを享受する。」と定める。

¹⁸⁾ 憲法44条は、「両議院の議員及びその選挙人の資格は，法律でこれを定める。但し，人種，信条，性別，社会的身分，門地，教育，財産又は収入によつて差別してはならない。」と定める。ただし，満20歳以上の日本国籍を有する者に限られる。

¹⁹⁾ 租税法が定める一定の要件に該当する事実のあることを条件として，法定の手続により租税を具体的に賦課することのできる権利（吉良実『租税法概論』14頁（中央経済社，1990））。課税権を有しているのは議会であつて，課税行政庁は課税権ではなく課税権限のみを有しているとする見解もある（松沢智『租税法の基本原則』13頁（中央経済社，1983））。

²⁰⁾ 憲法は，行政による立法を全面的に排除するものではない（憲法73条，同74条）。しかし，その範囲は限定的で，法律の委任による命令と法律の規定を執行するための命令のほかは許されないとされる（金子・前掲注（12）69頁）。

接民主制を採用しているため²¹⁾、正確には多数決によって選ばれた国民の代表者によって行われる。すなわち、国会だけが租税法を定めることができるのである²²⁾。国民全体に対する給付資金を調達することが、租税の目的である以上、すべての国民は、平等に租税を負担する義務を負う²³⁾。租税法が、国会によって定められたものであるならば、国民は租税を免れることは許されない²⁴⁾。

一方で、すべての国民は、生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利について、公共の福祉に反しない限り、立法の上で、最大限の尊重を受けるという原則がある²⁵⁾。例え、国会によって定められた租税であっても、国民の権利をむやみに侵してはならない。また、公共の福祉に反するからといって、一方的に権利を侵害してもよいものでもない。租税において個人を尊重するということは、どのような行為に対してどの程度課されるかが不明確であったり、国民のあいだで不公平な制度であってはならないということだと考えられる。そのため、憲法は、租税法律主義や租税公平主義といわれる基本原則を有しているものと解される。

近時では、租税法律主義は、憲法30条及び同84条から導かれるとされるが²⁶⁾、それは必ずしも条文が置かれているからというわけではない。憲法は、明文がなくとも租税法律主義の趣旨を包含している²⁷⁾。ただし、この原則を明文化することで、より強く示していると考えられる。租税法律主義は、租税法の立法・解釈・適用の場面で、必ず守られなければならない原則の1つということができる²⁸⁾。

II. 租税法律主義

1. 租税法律主義の意義

憲法30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定め、国民の納税義務の範囲を示す。また、憲法84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。」と定め、国家に

21) 憲法43条は、「両議院は、全国民を代表する選挙された議員でこれを組織する。」と定める。

22) 憲法41条は、「国会は、国権の最高機関であつて、国の唯一の立法機関である。」と定める。

23) 新井隆一「租税法律主義の憲法的意義」税法学176号5頁（1965）。

24) 憲法30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定める。

25) 憲法13条は、「すべて国民は、個人として尊重される。生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする。」と定める。

26) 北野弘久『税法学原論』90頁（青林書院、第6版、2007）、木村弘之亮『租税法学』81頁（税務経理協会、1999）。

27) 中川・前掲注（14）41頁。

28) 田中・前掲注（12）56頁。

対して課税権の範囲を示す。このことは、法律の定めがなければ国民は租税を納める義務がなく²⁹⁾、法律の定めがなければ国家は租税を課すことができないことを意味している³⁰⁾。

また、国と並んで地方公共団体も、憲法92条以下の規定により、条例（以下これを含めて「法律」という。）に基づく課税権を有する。そのため、地方税についても法律の定めに基づくものでなければ、国民の納税義務は生じないことになる。本稿では、地方税についても、国税における租税法律主義の要請と同種の要請が働くものとする³¹⁾。

なぜ、租税法律主義を憲法は要請しているのか。それは、租税が国民の財産権³²⁾を侵害するという性質を持つためである³³⁾。国税であっても地方税であっても、すべての租税は、国民の財産権を侵す。国家による権利の侵害である以上、権利を尊重するためには、法律の定めに基づくものに限定しなければならない。憲法は、国家による恣意的な課税の防止を目的として、租税法律主義を要請している³⁴⁾。租税法律主義は、国民が安心して生活できる社会の構築には不可欠といえる。租税正義の実現のために、憲法は、国家による課税権の行使について、法律に基づくものでなければならないと命じているのである。

そのような社会となるためには、租税法律関係において法的安定性と予測可能性が保障された租税制度でなければならない³⁵⁾。課税権という国家権力は、多方面にわたって国民の経済活動に強く影響を与える³⁶⁾。国民の財産権を侵害する以上、国民は租税を意識して経済活動を行う。租税法の規定があいまいであったり、事後において制定されると、国民

²⁹⁾ 新井隆一『税務行政の法律知識』4頁（帝国地方行政学会，改訂第5版，1968）。同教授は、同条が規定されている形式的な理由について、納税の義務が「国民の義務のうちでも重大なものであるから、念のため」、あるいは、憲法第3章に義務だけを規定するものがなかったためとする（同2頁）。

³⁰⁾ 新井・前掲注（29）6頁，吉良実「税法上における不遡及効の原則」税法学100号104頁（1959）。

³¹⁾ 地方公共団体の課税権について，清永敬次教授は，法律によるものではないとしながらも，地方税法の委任の下にある条例によって規定されるものであるため，租税法律主義の例外であるとしている（清永・前掲注（12）3頁）。これに対し，北野弘久教授は，本来的租税条例主義という言葉を用いて，地方税法の委任の下の例外ではなく，地方公共団体の課税権を憲法が本来認めているのであるとしている（北野・前掲注（26）105頁）。また，田中二郎教授は，条例による課税権の行使が，租税法律主義に反するという疑義の余地を示しつつも，憲法の趣旨や建前からいって違憲ではないとしている（田中・前掲注（12）78頁）。

³²⁾ 憲法29条1項は，「財産権は，これを侵してはならない。」とし，同条2項では「財産権の内容は，公共の福祉に適合するやうに，法律でこれを定める。」と定める。個人の財産権に対する国家の侵害を保護する一方で，財産権の内容を国家に委ねるという矛盾した規定となっている。この点は，「個々の国民が現にもっている具体的な財産権の保障という意味と，法制度としての財産権，つまり国民個々の財産権の享有を可能ならしめる前提としての私有財産制度の保障（いわゆる制度保障）という意味の，二つが含まれる」とされる（中島茂樹『基本法コンメンタール・憲法』212頁〔小林孝輔ほか編〕（日本評論社，第5版，2006））。

³³⁾ 金子宏教授は，「租税は，国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であるから，国民の財産権への侵害の性質をもたざるをえない。」とし，法律の定めが租税の賦課・徴収手続にはかかせないとする（金子・前掲注（12）9頁）。

³⁴⁾ 増田英敏『リーガルマインド租税法』155頁（成文堂，第2版，2009）。

³⁵⁾ 田中・前掲注（12）81頁。これに対して，法的安定性と予測可能性の保障は，一般的な法律の原則であって，租税法律主義の機能ではないとする見解もある。忠佐市教授は，「法律が予測可能性と法的安定性との機能を帯びることは一般的な法の基礎原則ともいふべきはずのものであって，租税法律主義の内容なのではない。むしろ，一般的な法の基礎原則としての予測可能性及び法的安定性の機能によって，租税法律主義の目的である納税者の財産権の保障が達成される関係にある，として理解されるべきものである」とする（忠・前掲注（12）16頁）。

³⁶⁾ 金子・前掲注（12）68頁。

は安心して経済活動を行うことができない。このような不健全な社会は、国家の発展に悪影響を及ぼすことにもなる。そうならないためには、国民が行うさまざまな経済活動の時点で、その行為に対してどのような租税が、どの程度課されるかを予測できなければならない³⁷⁾。したがって、国民の経済活動における健全な社会とは、租税法律関係において、十分な法的安定性と予測可能性が確保された社会なのである。憲法は、租税法律主義を明文化することで、法治国家における租税のあるべき姿を示しているといえよう。

2. 租税法律主義の内容

租税法律主義を要請に適合するためには、租税法はどのような要件を満たしていればよいのか。

一般的に、租税法律主義は、次の諸原則を導くとされる。「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」、そして「不遡及の原則」である³⁸⁾。

まず、1つめの課税要件法定主義は、個別の租税法には、課税要件³⁹⁾が定められていなければならないという原則である⁴⁰⁾。課税要件、すなわち、それが充足されることによって納税義務が成立するための要件、が定められていれば、国民は経済活動を行う時点で、その行為に対してどのような租税が課されるのか、あるいは課されないのか、また課される場合には、どの程度課されるかを把握することができる。国家による恣意的な課税権の行使を防止するためには、課税要件を法律に定める必要がある⁴¹⁾。

しかし、課税要件が法律に規定されているという事実だけでは、不十分である。その内容は誰が見てもわかるものでなければならない、というのが2つめの課税要件明確主義である⁴²⁾。課税要件が明確ではない規定、つまり、解釈が人によって異なるような規定であっては、国民は安心して経済活動を行うことができない。解釈の相違は、国民と国民のあいだの不公平な租税負担を産み、国民と国家のあいだの争訟の要因となる。不明確な規定

³⁷⁾ 浦東久男「地方税における遡及立法禁止の問題」総合税制研究1号3頁（1992）は、経済的自由の保障だけではなく、不意打ち的な課税を防止する機能も合わせて示す。

³⁸⁾ そのほかに、租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行わなければならないと「手続的保障原則」（金子・前掲注（12）74頁）、納税者の権利の保護の観点から、税務争訟（租税不服申立・租税訴訟）制度が確立されていなければならないとする「納税者の権利保護」（同773頁）、租税を課すか課さないかという問題に関する限りは、成分法に依存し不文法を否定するという「慣習法の排除」（忠・前掲注（12）17頁）なども含まれる。

³⁹⁾ 具体的には、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準、税率のこと。

⁴⁰⁾ 金子・前掲注（12）68頁。

⁴¹⁾ さらに、申告納税制度に代表されるわが国の租税制度では、租税確定手続を経なければ大部分の租税債務が確定しないため、この手続についても法律で定めなければならない。そして、確定した租税債務をいつまでに納めなければならないのか、また、納めなかった場合どうなるのかといった手続も法律に定めなければならない。

⁴²⁾ 金子・前掲注（12）71頁。

は、国家による恣意的な課税権の行使を許すことにもつながりかねない⁴³⁾。このため、租税法は、課税要件が規定されてさえいればよいのではなく、その内容が明確でなければならないのである。

次に、租税法は強行法⁴⁴⁾であるため、行政庁は法律で定められたとおり、租税行政を執行しなければならない、というのが3つめの合法性の原則である⁴⁵⁾。法律で納税義務者とされていない者に租税を課すことや、法律と異なる税率を適用することは許されない。どれだけ明確な規定を定めたとしても、行政庁がそれを守らなければ、恣意的な課税が行われてしまうのである⁴⁶⁾。

最後に、不遡及の原則である。法律の効力の時間的範囲に関するもので、法律の効力が遡ってはならないという原則である。国民が、ある経済行為を行う際に、その行為に対する課税要件が法律上に明確に規定されており、その規定に基づいて課税権が行使されるのであれば、租税法律関係における予測可能性と法的安定性は確保されている。しかし、経済行為の後に作られた法律によって、その行為に対して租税が課されると、その行為の時点における予測可能性は確保されていないことになる⁴⁷⁾。効力が遡るような法律を認めることは、恣意的な課税を認めることと同じなのである。そのため、租税法の効力は、原則として法律が作られた後、つまり、将来効のみに限られるのである。このような趣旨から、不遡及の原則は、法律の効力が過去に遡る法律を作ること、法律の効力が過去に遡って及ぶと解釈することも禁止されている⁴⁸⁾。

租税法律主義から導かれる諸原則は、いずれも租税法律関係における法的安定性と予測可能性を保護し、国家による恣意的な課税権の行使を防止する働きを持つ。ただし、そのような効果を十分に発揮するためには、これらの原則がどれか1つでも欠けてはならない。さらに、一部の租税法のみが満たしているだけでも、効果は薄くなってしまう。1つの経済行為には、さまざまな租税法が適用される可能性があるため、すべての租税法が租税法律主義の要請を満たしていなければならないのである。

次に、租税法律主義の内容について、上記4原則の相対的な強弱に着目して学説を見て

43) ただし、公平な租税制度の構築のためには、不確定概念など一定の範囲に限定された委任は認められる。

44) 当事者の意思にかかわらず適用される法律。

45) 金子・前掲注(12)73頁。

46) 課税要件法定主義や課税要件明確主義が、租税法の立法過程における租税法律主義の要請であるのに対して、合法性の原則は、租税行政の執行過程における要請である。

47) 増田英敏「譲渡損失の損益通算を不可とする税制改正の遡及適用の合憲性」TKC税研情報17巻5号18頁(2008)。

48) 立法論と解釈論については、第2章第2節を参照。

いく。金子宏教授は、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性原則を柱としつつ、遡及立法の禁止が含まれるとする⁴⁹⁾。水野忠恒教授は、課税要件法定主義と課税要件明確主義を2つの大きな柱とし、これらに加えて、合法性の原則及び遡及立法の禁止が含まれるとする⁵⁰⁾。北野弘久教授は、租税法律主義を大きく2つの区分でとらえている。1つめは、租税要件等法定主義（課税要件法律主義）が租税要件等明確主義（課税要件明確主義）を内包するとして、これらを区別することをせずにとめたものであり、2つめは、税務行政の合法律性の原則（合法性の原則）であるとする。これらに、租税法規不遡及の原則も含まれるとする見解である⁵¹⁾。清永敬次教授は、立法上の原則として課税要件明確主義と租税法律不遡及の原則、税法の執行上の原則として合法性の原則が含まれるとし、諸原則の強弱は見受けられない⁵²⁾。田中二郎教授は、呼称を用いることはしないが、記述の内容から、課税要件法定主義、課税要件明確主義、不遡及の原則を挙げていると考えられる。強弱は見受けられない⁵³⁾。忠佐市教授も、呼称を用いることはしないが、記述の内容から、租税法律主義の形式的内容として課税要件法定主義、課税要件明確主義及び不遡及の原則を示していると考えられる。田中教授と同じく、強弱は見受けられない⁵⁴⁾。

以上の学説からも、租税法律主義は、課税要件法定主義や課税要件明確主義などに加えて、不遡及の原則を要請していると解してよい。ただし、その強弱には若干の相違が見受けられる。課税要件法定主義や課税要件明確主義が強く要請されているのに対して、不遡及の原則は、やや補足的な印象を受ける。だからといって、蔑ろにしてよいのではなく、租税法律関係における法的安定性と予測可能性を確保するためには、不遡及の原則を守らなければならないのである。

租税法における不遡及の原則は、租税法律主義から導かれることが通説となっているといえる。ただし、租税法律主義の要請ではなく、憲法保障の問題であるとする見解も一部にある⁵⁵⁾。しかし、いずれにしろ、不遡及の原則が憲法の要請によることには変わらない。租税法律主義による要請であろうが、一般の憲法の原則による要請であろうが、憲法は、法的安定性と予測可能性を保護するため、租税法の遡及立法を禁止しているのである。

49) 金子・前掲注(12) 68頁。

50) 水野忠恒『租税法』8頁（有斐閣，第4版，2009）。

51) 北野・前掲注(26) 94頁。

52) 清永・前掲注(12) 32頁。

53) 田中・前掲注(12) 81頁。

54) 忠・前掲注(12) 18頁。

55) 志賀櫻「不利益課税遡及立法の違法適合性」税経通信64巻6号27頁（2009）。

第2節 租税法と刑罰法

I. 罪刑法定主義

租税法律主義は、罪刑法定主義になぞらえて語られることが多い⁵⁶⁾。罪刑法定主義とは、ある行為を犯罪として処罰するためには、その行為の前に、あらかじめその行為を犯罪として処罰する法律の定めがなければならないとする原則である⁵⁷⁾。国民は、どのような行為が犯罪とされ、その犯罪に対してどのような刑罰が科されるかが明らかにされていなければ、安心して生活を営むことができない。あるいは、今まで犯罪とされていなかった行為に対して、その行為の後にできた法律によって、その行為が犯罪とされ刑罰が科されることも同様である。罪刑法定主義は、国家に対して著しく正義を欠く行動を禁じているのである。その法源は、憲法31条「何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命若しくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない。」によって導かれ⁵⁸⁾、その目的は、「あらかじめ法律で犯罪と刑罰を規定することによって、国家の刑罰権を限定し、国家権力による刑罰権の恣意的な行使から、個人の権利・自由を擁護⁵⁹⁾」することである。租税法律主義と比較すると、租税と刑罰という違いはあるにせよ、法的安定性と予測可能性を保障するため、法律の定めがなければ課（科）することができないことを強く要求することで、国家による恣意的な権力の行使を防止することが目的であるという点で、同旨の規定であるといえる。

なぜ、恣意的な刑罰権の行使は、法的安定性と予測可能性を侵害するのか。それは、租税が国民の財産権を侵すのと同様に、刑罰は国民の自由権⁶⁰⁾や生存権⁶¹⁾などを侵すためである⁶²⁾。わが国は法治国家である以上、国家が国民の権利を侵害する場合には、必ず法律の定めにより、法律に規定する範囲においてのみなされなければならない。そのため、憲法は、法律がなければ科することができないとする罪刑法定主義を、国民の自由及び権利を保障するための基本原則として規定するのである⁶³⁾。罪刑法定主義はこのような目的から、「慣習刑法の排斥」、「絶対的不確定刑の否定」、「類推解釈の禁止」、そして、「刑罰

⁵⁶⁾ 水野・前掲注(50)8頁。

⁵⁷⁾ 大谷實『刑法講義総論』50頁(成文堂、新版第3版)、川端博『刑法総論講義』41頁(成文堂、第2版、2006)。

⁵⁸⁾ これに加えて、憲法73条6号、同39条も法源とされる(大谷・前掲注(57)54頁)。

⁵⁹⁾ 福田平『刑法総論』23頁(有斐閣、第4版、2004)。

⁶⁰⁾ 国家権力の介入・干渉を排除して各人の自由を確保する権利(金子宏ほか編『法律学小辞典』564頁(有斐閣、第4版補訂版、2008))。

⁶¹⁾ 生存又は生活のために必要な諸条件の確保を要求する権利(金子ほか・前掲注(60)715頁)。

⁶²⁾ 刑罰は、その略奪する法益の種類によって、生命刑、身体刑、自由刑、財産刑、名誉刑に分けられる(大谷・前掲注(57)48頁)。

⁶³⁾ 吉良・前掲注(30)103頁。

法規不遡及の原則」といった派生的原則を導き出す⁶⁴⁾。これらは、租税法律主義から導かれる諸原則と同じく、国家による権力の濫用から国民を守るためには、1つでも欠けてはならない。したがって、刑罰法規不遡及の原則もまた、国民の権利を保護するためには、不可欠な原則なのである⁶⁵⁾。租税法律主義と罪刑法定主義が同旨の目的の下に導かれる原則であるとする、罪刑法定主義から不遡及の原則が導かれるように、租税法律主義からも不遡及の原則が導かれるはずである。不遡及の原則以外の罪刑法定主義の諸原則と比較しても、慣習法は、租税法においても法源とはならないし、絶対的不確定刑には、課税要件法定主義や課税要件明確主義が相当する。また、租税法においても原則として厳格な法解釈をするべきである。そして、前述したとおり、租税法の不遡及の原則は、国民生活を守るためには不可欠な原則である。

そうすると、「わが国の憲法その他の法律に税法不遡及効の原則についての規定が設けられていなくとも、罪刑法定主義の機能から、その派生的効果として刑罰法規不遡及効の原則が確立されたように、租税法律主義の機能から、その派生的効果として租税法律不遡及効の原則を確立すべきであるという結論が導き出される⁶⁶⁾」のである。つまり、租税法法規不遡及の原則は、罪刑法定主義における刑罰法規不遡及の原則と同様に、租税法律主義においても必然的に導かれる原則なのである。

II. 刑罰法規不遡及の原則

1. 刑罰法規不遡及の原則の意義

刑罰法規不遡及の原則とは、刑罰を定める法律は、制定前の行為に遡って適用されないという原則であるが、法律の効力は遡らないという原則は、なにも租税法や刑罰法に限ったものではない。すべての法律には、法的安定性や既得権などを保護する観点から、不遡及の原則があり、原則として法律の遡及効は認められていない⁶⁷⁾。租税法や刑罰法は当然のこと、あらゆる法律に当てはまる原則である。

その中でも、刑罰に対しては、唯一、憲法が直接的に遡及立法を禁じる。憲法39条前段は、「何人も、実行の時に適法であつた行為又は既に無罪とされた行為については、刑事

64) 川端・前掲注(57)45頁。

65) 吉良・前掲注(30)104頁。

66) 吉良・前掲注(30)106頁。

67) 田島信威『法令入門』85頁(法学書院, 2008)。

上の責任を問はれない。」と定め、明文をもって不遡及の原則を示す⁶⁸⁾。過去の行為に対して遡って処罰などというような正義に反することを許さないためである⁶⁹⁾。行為時に犯罪とされなかったことが、行為時に遡って犯罪とされるような立法を禁じなければ、人々は、その行為が適法かどうか予測できず、安心して生活を営むことができなくなる。そのようなことが起こらないように、つまり、予測可能性を保障するために、憲法は、刑罰法規不遡及の原則を要請する規定が設けられている。明文の存在だけが、遡及立法の禁止理由というわけではないが、この明文があるため、より絶対的に守らなければならない原則であると考えられる。

2. 刑罰法規不遡及の原則の範囲

刑罰法においては、どのような場合が遡及立法に該当するのか。まず、憲法39条は、「実行の時」とすることから、不遡及に該当するには「行為」が前提となる。犯行の意思をもった段階ではない。ただし、行為の実行中（例えば、継続犯⁷⁰⁾）に法律の変更があった場合は、新たな法律が適用され不遡及の問題とはならない⁷¹⁾。行為時に違法（反社会的行為）であったが刑罰規定がなかった行為に、後から規定を設けて処罰することや、行為時の処罰規定を後から重くすることも禁じられている⁷²⁾。行為後に行為者にとって不利益となる法律の変更は、不遡及の原則の趣旨に反するためである。それでは、行為者にとって不利益とならない法律の変更はどうであろうか。このような、行為者にとって利益的に変更される遡及立法は認められる⁷³⁾。時効を延長することも一種の遡及立法と考えられるが、これについては、時効の完成の前後に関係なく許されないとされる⁷⁴⁾。次に、過去の裁判において示された法解釈に従えば無罪とされる行為を、新たな裁判における法解釈を変更することによって処罰することは許されるのであろうか。判例では、憲法39条の規定

⁶⁸⁾ 宮澤俊義＝芦部信喜『日本国憲法』325頁（日本評論社，全訂版，1978）。

⁶⁹⁾ 橋本公宣『日本国憲法』340頁（有斐閣，全訂版，1988）。

⁷⁰⁾ 刑法220条「監禁罪」など。

⁷¹⁾ 団藤重光『刑法綱要総論』77頁（創文社，第3版，1990）。

⁷²⁾ 齋藤信治『刑法総論』31頁（有斐閣，第6版，2008），内藤謙『刑法講義・総論・上』30頁（有斐閣，1983），宮澤＝芦部・前掲注（68）325頁。

⁷³⁾ 川端・前掲注（57）49頁。刑法6条は、「犯罪後の法律によって刑の変更があったときは、その軽いものによる。」と定め、利益の遡及を認める。刑事訴訟法337条2号は、判決前に刑が廃止された場合には免訴すると定める。なお、判決後に、利益の変更があった場合は、刑事訴訟法383条2号及び同法411条5号によりそれを理由として控訴・上告、同法435条6号によって再審請求を行うことができる。

⁷⁴⁾ 内藤・前掲注（72）31頁。しかし、平成22年1月28日現在、法務省の諮問機関である法制審議会専門部会は、凶悪重大犯罪に限って、時効の延長を検討している。

に違反しないとする⁷⁵⁾。学説でも、従来は許されるとする見解が多かったが、最近では、許されないとする見解も増えてきているようである⁷⁶⁾。

3. 刑罰法規不遡及の原則と租税法規不遡及の原則

憲法は、刑罰についてのみ遡及立法を禁止する規定を置くが、この規定を刑罰法以外の法律に類推適用することはできるのか。

判例は、「刑罰法規については憲法第39条によって事後法の制定は禁止されているけれども、民事法規については憲法は法律がその効果を遡及せしめることを禁じてはいない⁷⁷⁾」として、刑罰法規に限定する⁷⁸⁾。また、学説も同様である⁷⁹⁾。しかし、憲法規定はないものの、あるいは類推解釈はされないものの、租税法の遡及立法は、経済活動における法的安定性と予測可能性を保護する観点から禁じられている。ただし、租税の不遡及に関する憲法規定がないために、租税法の不遡及の原則は、明文が存在する刑罰法の不遡及の原則ほど絶対的ではないと考えることもできる⁸⁰⁾。判例でも、租税法規不遡及の原則は絶対的ではないとされる⁸¹⁾。

後述する学説・判例の多くが、罪刑法定主義から導かれる不遡及の原則が遡及立法の絶対的な禁止であるのに対して、租税法律主義から導かれる不遡及の原則が遡及立法の例外を許容するのは⁸²⁾、憲法規定の有無によることが要因と考えられる。さらに、このような違いが生ずるもう1つの理由に、保障されるべき国民の権利の性質の違いが考えられる。刑罰によって侵される権利が生命や自由であるのに対して、租税によって侵される権利は財産である⁸³⁾。財産権であるために、「軽微」や「公共の福祉」というような要素があれ

⁷⁵⁾ 最判平成8年11月18日刑集50巻10号745頁。この判決には、判例に対する国民の信頼を保護する観点から、個別の判断をすることもありうるとする補足意見が示されている。

⁷⁶⁾ 内藤・前掲注(72)31頁は、従来、判例は法源になりえないことから不利益変更も許されてきたが、法的安定性や予測可能性の保障の観点から、将来効に限定するべきであるとする。川端・前掲注(57)49頁、福田・前掲注(59)41頁も同様の見解を示す。

⁷⁷⁾ 最大判昭和24年5月18日民集3巻6号199頁。

⁷⁸⁾ ただし、租税法上の義務違反に対する罰則については適用できるとされる(石島弘「租税回避への立法措置と不利益不遡及の原則」税理32巻2号89頁(1989))。

⁷⁹⁾ 橋本・前掲注(69)342頁。

⁸⁰⁾ 明治憲法時、刑罰法の遡及立法禁止の規定がなかったにもかかわらず、不遡及の原則が立法論でも認められていたことから、規定の有無は関係ないとする見解もある(吉良・前掲注(30)113頁)。

⁸¹⁾ 第2章第6節で取り上げる大阪高判昭和52年8月30日高民30巻3号217頁。本稿の起点となった判決である福岡地裁判決及び東京地裁判決は、結論こそ異なるが、規定がないため絶対的ではないという点では一致している。また、横浜地判昭和56年1月26日行集32巻1号69頁は、規定の有無には言及しないが、刑罰の不遡及と比較して租税の不遡及は絶対的ではないと示す。

⁸²⁾ 田中・前掲注(12)85頁ほか、第2章第3節を参照。

⁸³⁾ 間接的には、租税によって自由権や生存権が侵されることもありうる。と解する。

ば遡及立法が許容されてしまうとも考えられよう⁸⁴⁾。

わが国の憲法は、あらゆる法律の中で刑罰法についてのみ絶対的に遡及立法を禁じている。そのため、その他の法律については相対的に遡及立法が認められる余地が存在すると解される。租税法もこれに含まれるため、本稿では、租税法の遡及立法について、「例外的に許される場合がある」こととする。例外が認められることがありうることとする。そして、租税法の遡及立法は、刑罰法と比較すると許容される余地が広いことになるため、刑罰法において禁じられるような場合でも租税法においては許されることがありうるが、刑罰法において許されている場合は租税法においても、原則として許されるものとする。

第3節 租税法と行政法

I. 行政の原理

租税法は、かつて、行政法の一部にすぎないと考えられていた。しかし、行政法の理論では、複雑化した現代の租税法を読解できなくなってきたおり、現代では、租税法独自の理論が構築されている⁸⁵⁾。ただし、租税法は、国民への行政庁による権力の行使という法律関係であることに変わりはないので、既存の行政法の理論を応用することは有用である。

行政法といっても、実際にそのような呼称の法律が存在するわけではない。また、行政に関する法律の総称であるとも一概には言えないようである⁸⁶⁾。

本稿は、租税法との比較を行うものであるから、行政法を「行政活動によって国民の権利を侵害することを定める法律」と定義する。租税における租税法律主義や刑罰における罪刑法定主義と同様に、「行政の原理」や「法治主義」などと呼ばれる、法律の定めなくして国家は権力を行使することができないとする原則が、行政法にもある⁸⁷⁾。この原則もまた、他の2つの法律の原則と同様に、恣意的な権力の行使を防止することを目的としている。

⁸⁴⁾ 第2章第6節で検討を行う過去の裁判例の中には、このような要素を理由の1つとするものがある。

⁸⁵⁾ 中川・前掲注(14)9頁。

⁸⁶⁾ 田中二郎『行政法総論』85頁(有斐閣, 1957)。

⁸⁷⁾ 広岡隆『行政法総論』27頁(ミネルヴァ書房, 第5版, 2005)。

II. 行政法規不遡及の原則

1. 行政法規不遡及の原則の意義

行政法の不遡及の原則⁸⁸⁾は、租税法の不遡及の原則に関する学説や判例に大きな影響を与える⁸⁹⁾。行政法規不遡及の原則も、租税法や刑罰法の不遡及の原則と同様に、法律は制定前に終結した行為・事実について遡って適用されないという原則である⁹⁰⁾。国民の信頼を保護し、法的安定性や既得権を保護する観点から導かれるという点も、他の法律の原則と変わりはない⁹¹⁾。

2. 行政法規不遡及の原則の範囲

行政法における遡及立法は、刑罰法の場合と異なる点がいくつかある。行政法規不遡及の原則とは、行政法が制定以前に終結した事実⁹²⁾について適用されないというものであるため、いわゆる継続的な事実⁹³⁾に対しては適用される⁹⁴⁾。ただし、刑罰法規不遡及の原則における継続犯の場合とは違い、予測可能性の範囲を超えるような遡及立法であれば、国民の既得権を尊重し、猶予期間や損失補償を要する⁹⁵⁾。逆に、国民の権利を侵害することのない遡及立法は、刑罰法の場合と同様に禁じられていない⁹⁶⁾。国民の利益となる遡及立法は、国民の生活を乱すことがないためである。この利益的遡及立法に関して、公務員給与の引上げ⁹⁷⁾が例に挙げられることがある⁹⁸⁾。しかし、最近では、民間の給与水準の低下にともなって、公務員給与も引下げられることが多くなった。引下げられる場合は、不利益な変更にあたることから、不遡及の原則に反するのではないかと争われた事例がある⁹⁹⁾。裁判所は、改定に合理性があることや、毎年同時期に行われていることなどから違法ではないとする。「利益の変更であることが許される理由だから、不利益の変更は許されない」

⁸⁸⁾ 行政法の遡及立法の問題を扱うものとして、阿部泰隆「遡及立法・駆け込み対策1-2」自治研究68巻7号3頁以下-8号16頁以下(1992)、林修三「行政法規の遡及適用はどの範囲で許容されるか」〔成田頼明編〕『行政法の争点』56頁(有斐閣、1980)。

⁸⁹⁾ 波多野弘『租税法講座・第1巻』285頁〔金子宏ほか編〕(帝国地方行政学会、1974)。

⁹⁰⁾ 田中・前掲注(86)164頁。

⁹¹⁾ 杉村章三郎『行政法要義・上巻』21頁(有斐閣、新版、1970)、首藤重幸『行政法』25頁〔新井隆一編〕(青林書院、1992)、和田英夫『行政法読本・総論編』42頁(井上書房、1963)。

⁹²⁾ 例えば、過去の建築許可に基づいてされた建築。

⁹³⁾ 例えば、過去の営業許可に基づいてされた営業。

⁹⁴⁾ 杉村敏正『行政法講義・総論・上巻』32頁(有斐閣、全訂版、1969)。

⁹⁵⁾ 広岡・前掲注(87)19頁。

⁹⁶⁾ 首藤・前掲注(91)25頁、広岡・前掲注(87)19頁。

⁹⁷⁾ 公務員の給与は法律によって決められているが、この法律は毎年8月頃の人事院の勧告に基づいて改正される。

⁹⁸⁾ 首藤・前掲注(91)26頁、宮崎良夫「遡及立法」〔水野忠恒ほか編〕『租税判例百選』9頁(有斐閣、第4版、2005)、和田・前掲注(91)43頁。

⁹⁹⁾ 東京高判平成17年9月29日判時1920号146頁。

といった単純な結論ではないということである。

刑罰法規不遡及の原則，あるいは，憲法39条の規定は，刑罰以外の法律に類推適用されない，ということについて前述したとおりであるが，行政法学の見地からは適用されるとの見解がある。憲法39条は，刑罰法の遡及だけでなく，予測可能性を超えて国民の権利を侵害することを禁じているとすることが，その根拠である¹⁰⁰⁾。行政法上の罰則規定（行政罰）に関しては，刑罰に性質が近いことから類推できるとする考え方も成り立ちうるが，処罰の性質を有しない行政法の遡及立法による権利の侵害についても，原則として許されないとするものである¹⁰¹⁾。

続いて，行政法における遡及立法の可否について争われた代表的な判例を紹介する。国家によって一旦買収された農地を旧所有者が買い戻す際の価格について，当初買収時の価格とされていたものが，時価を基準とした価格への変更が行われた。対象となったのが，売払い請求権を有する者だけでなく，すでに売払い申込みを行った者の価格にも適用されたため，不利益の遡及立法にあたるのではないかと提訴されたものである。最高裁判所は，憲法29条を挙げ，「法律でいったん定められた財産権の内容を事後の法律で変更しても，それが公共の福祉に適合するようにされたものである限り，これをもって違憲の立法ということができないことは明らかである。そして，右の変更が公共の福祉に適合するようにされたものであるかどうかは，いったん定められた法律に基づく財産権の性質，その内容を変更する程度，及びこれを変更することによって保護される公益の性質などを総合的に勘案し，その変更が当該財産権に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかによって，判断すべき」であり，当該変更は不利益なものであることは否定できないが，公共の福祉に適合するものと認められることから合憲である，と判示した¹⁰²⁾。この判決は，本稿起点となった東京地裁判決¹⁰³⁾に引用されており，租税法の遡及立法の適否を判断する際の基準として影響を及ぼしている¹⁰⁴⁾。ただし，当該判例における財産権の内容は，あくまで安く買い戻せる権利に過ぎない。所有権を有する資産や，金銭そのもの

¹⁰⁰⁾ 杉村・前掲注(94)33頁は，「憲法39条の規定は，遡及的科罰を定める法規の制定を禁止するほか，相手方の権利又は法的地位に対して，一般的に予測可能性の範囲を超え，遡及的適用の時期においては相手方にこれに対して適当な措置をとることを不可能ならしめる侵害を生じさせるような遡及的適用を定める行政法の制定を，原則として，許さない」とする。

¹⁰¹⁾ 広岡・前掲注(87)19頁。

¹⁰²⁾ 最大判昭和53年7月12日民集32巻5号946頁。

¹⁰³⁾ ほかに，福岡高判平成20年10月21日判時2035号20頁も当該判決を引用する。

¹⁰⁴⁾ 阿部泰隆「遡及立法・駆け込み対策1」自治研究68巻7号7頁(1992)は，当該判決を行政法における遡及立法の判断基準として評価する。ただし，同教授は，すでに申込みを行った者にまで適用することに疑問を投げかける(同8頁)。

といった類の財産ではないことに注意が必要である¹⁰⁵⁾。刑罰法の場合は考慮されない、法律によって侵害される権利の性質や程度、あるいは公共の利益といった要素が、行政法の場合は重要となるのである。

3. 行政法規不遡及の原則と租税法規不遡及の原則

行政法における遡及立法は、租税法における場合と同じく、絶対的に禁止されるものではない。ただし、国民の権利の尊重という観点からは、どちらも原則的に禁止されるべきである。法律学上も、租税法と行政法は共通点が多い。しかし、行政法によって侵害される国民の権利には、さまざまな性質のものが存在するのに対して、租税法によって侵害される権利は限られる。この違いが、どのような意味を持つのかを考えなければならない。つまり、財産権とその他の権利の違い、あるいは、財産権に含まれる性質の違いを考慮する必要がある¹⁰⁶⁾。租税の徴収は、通常、金銭による。これに対し、行政の活動よるものは金銭に限らず多岐にわたる。これらを比較した場合、より守られるべきは前者であると考えられる¹⁰⁷⁾。逆もまた然りである。侵害される権利の性質という視点で考えた場合、租税法における遡及立法は、行政法より厳格に不遡及が要求される場合も、反対に許容される場合もありえるのである。

これに対し、遡及立法の必要性という視点で考えた場合の状況は異なる。そもそも、租税法自体、改正前も改正後も国民間の公平な負担を実現しているという前提がある¹⁰⁸⁾。仮に、経済政策的に遡及する必要がある場合でも、それは経済政策の失敗というべきであって、国民の財産権を侵してまで必要なものであるかどうかは疑問である。したがって、租税法を遡及する必要性は決して高くはない。行政法の場合は、そのような前提は存在しない。さらに、法律の及ぶ範囲が広いため、遡って適用しなければ国民の生命に危険が及ぶといった、著しく公共の利益に反するものや、緊急性を要するものもある¹⁰⁹⁾。ただし、すべての行政活動の必要性が高いとは言えないため、その程度の差は、租税法における場合と比較して広がる。遡及する必要性という視点からみた場合、行政法は、予測可能性や法的安定性を侵害するものであったとしても、広範囲の例外が許容されることも考えられ

¹⁰⁵⁾ 阿部・前掲注(104)8頁。

¹⁰⁶⁾ 許可や規制など行政が行うさまざまな活動は、間接的に財産権を侵害するものもあると考える。

¹⁰⁷⁾ 酒井克彦「損益通算制度を巡る今日の問題・上」税務事例40巻9号59頁(2008)。

¹⁰⁸⁾ 金子・前掲注(12)75頁。

¹⁰⁹⁾ 宮崎・前掲注(98)9頁は、原子力発電所の安全性確保という公共の利益を例に挙げ、事業者の負担とを比較考量した上で遡及立法を認めるという考え方もあり得るとする。

るが¹¹⁰⁾、租税法の遡及立法は、厳格に不遡及が要求されるのである。

ここまで、租税法律主義における不遡及の原則の役割を明らかにするため、刑罰法及び行政法の不遡及の原則との比較を行った。それぞれの不遡及の原則で、大きく異なる点は、遡及立法を禁止する度合いである。憲法上の規定や侵害される国民の権利の性質、遡及の必要性の相違から法律間で差が生じる。刑罰法規不遡及の原則は、憲法に規定があることや、侵害される権利が自由・生命などに関するものであることから絶対的に遡及立法を禁じる。反対に、行政法規不遡及の原則は、例外的に許容される場合が存在する。法律の及ぶ範囲が広いため、行政法の対象となる事象には、公共の利益を優先しなければならないものが多く含まれているからである。租税法規不遡及の原則は、この両者の中間に位置する。侵害される権利は財産権に限られ、遡及の必要性が必ずしも高いとは言えないのである。

以上の検討から、本章では、次のように結論づける。租税法規の遡及立法は、原則として許されない。その理由は、租税法律主義にある。しかし、刑罰法規不遡及の原則とは違い、租税法規不遡及の原則は例外を許容する。ただし、絶対的に守られなければならない権利も存在すると考える。そうでなければ、個々の事例を検討する際に、公共の利益や遡及の必要性との比較から、なにもかもが認められるという結論になりかねない。租税法律主義は、国民が安心して生活を営むことができる社会を構築するため、経済活動における法的安定性と予測可能性を保護することを要求している。そうである以上、遡及立法が許容される場合というのは、きわめて限定的でなければならないのである。

¹¹⁰⁾ 宮崎・前掲注(98)9頁。

第2章 租税法規不遡及の原則の諸問題

本章では、租税法規不遡及の原則¹¹¹⁾における遡及立法が例外的に許容される場合とはどういうものなのか、遡及立法とはどのようなものを指すのかについて考察を行う。

第1節 租税法の時間的効力

そもそも、「法律が遡及する」とは、どのようなことなのか。租税法を含むすべての法律が、成文法として効力を発揮するためには、一定の手続を必要とする¹¹²⁾。手続の課程で、国民に対する拘束力が実際に発生するのは、法律の「成立¹¹³⁾」や「公布¹¹⁴⁾」の時点ではなく、「施行¹¹⁵⁾」の時点となる。ただし、その効力が及ぶ範囲は無限ではなく、一般には、時間・地域・人に対して限界がある¹¹⁶⁾。

法律の遡及は、この中の時間的効力にかかわる問題である。法律の効力は、通常、法律の施行以後の事象に対して及ぶ。ただし、時間的範囲は、必ずしも施行以後に限定されるわけではない。法律が施行される際に、その効力が過去に遡って及ぶ場合があり、このことを「遡及」という。具体的には、ある法律の規定を公布・施行前の行為・事実などの事象に遡って「適用¹¹⁷⁾」することを指す¹¹⁸⁾。そして、過去に生じた事象に対して適用する規定をもつ新たな法律を設けることを「遡及立法」と呼ぶ。遡及の起点となる日に関しては、公布前とする説と¹¹⁹⁾、施行前とする説¹²⁰⁾があるが、本稿起因となった訴訟の場合は、いずれの学説をとっても変わらないため、ここでは断定しない¹²¹⁾。

¹¹¹⁾ 租税法の遡及立法の問題を扱うものとして、石島・前掲注(78)87頁以下、碓井光明「租税法規不遡及原則の再検討」税49巻4号4頁以下(1994)、吉良・前掲注(30)98頁以下、三木・前掲注(7)273頁以下を参照。地方税を中心に扱うものとして、岩崎・前掲注(9)4頁以下、浦東・前掲注(37)1頁以下を参照。このほか、アメリカの状況を扱うものとして、高橋佑介「租税法律不遡及の原則についての一考察」総合税制研究11号76頁以下(2003)、宮原均「税法における遡及立法と憲法」法学新報104巻2-3号95頁以下(1997)を参照。ドイツの状況を扱うものとして、首藤・前掲注(5)2頁以下、波多野弘「租税法律不遡及の原則1-23」税法学147号5頁以下・179号6頁以下(1963)を参照。

¹¹²⁾ 憲法、法律、政令などをいう。成文法に対して、手続によらないのが不文法であり、慣習法、判例法などをいう(田島・前掲注(67)1頁)。

¹¹³⁾ ある法律案が確定した内容の法律としてでき上がること(法令用語研究会・前掲注(10)819頁)。

¹¹⁴⁾ 成立した法令を公表して一般に人が知りうる状態におくこと(法令用語研究会・前掲注(10)446頁)。

¹¹⁵⁾ 法令の規定の効力を現実に一般的に発動させること(大島稔彦『法令起案マニュアル』367頁(ぎょうせい, 2004))。

¹¹⁶⁾ 田島信威『法令の読解法』53頁(ぎょうせい, 2006)。

¹¹⁷⁾ 法令の規定を具体的な対象に対して実地に働かせること(大島・前掲注(115)367頁)。

¹¹⁸⁾ 法令用語研究・前掲注(10)874頁。

¹¹⁹⁾ 金子・前掲注(12)101頁。

¹²⁰⁾ 吉良・前掲注(30)99頁、清永・前掲注(12)24頁。

¹²¹⁾ 通常の手続の過程は、公布の後に施行となるため、公布日説の方が禁止される範囲が狭いということになる。近時の租税法は、公布から施行までの期間が短いので、どちらの学説でも影響は少ないと考える。

第2節 立法論と解釈論

租税法規不遡及の原則は、「立法論」なのか、「解釈論」なのか、という対立がある¹²²⁾。あるいは、「憲法解釈論」なのか、「立法政策論」なのか、という対立もこれに近い意味を持つ¹²³⁾。ただし、「立法論」と「憲法解釈論」は、ほぼ同じ意味であるのに対して、「解釈論」と「立法政策論」は、必ずしも同旨ではない。

前者の「立法論・解釈論」の対立は、遡及する規定のある法律を制定することが憲法上許されないのか（立法論）、そのような立法自体は許されるが遡及する規定のない法律を遡って適用できるとすることが許されないのか（解釈論）、という違いである。あるいは、遡及立法の禁止と、遡及適用の禁止の違いともいえる。判例では、不遡及の原則は解釈論である、とするものも存在する¹²⁴⁾。

後者の「憲法解釈論・立法政策論」の対立の場合は、遡及効を持つ法律の立法が憲法上許されないのか（憲法解釈論）、そのような立法自体は許されるが遡及効を持つ政策が許されないのか（立法政策論）、という違いである。立法政策論に立てば、成文法として成立した場合には、すべて許されるとも考えられる。従来は、立法政策論が通説であったようであるが¹²⁵⁾、近時は、憲法解釈論の立場が多いように思われる¹²⁶⁾。

租税法規不遡及の原則は、「立法論」あるいは「憲法解釈論」に立つべきであると考えられる。その理由は、第1章で結論づけた、租税法律主義の要請による。しかし、租税法規不遡及の原則は、例外を完全に排除するものではない。その例外に該当するかどうかを判断する基準は、保護されるべき権利の性質や、遡及の必要性である。これらは、「立法政策論」においても議論されるべき問題であるし、「解釈論」を判断する上でも基準となるものである。

そうすると、「立法論」と「解釈論」、あるいは、「憲法解釈論」と「立法政策論」の違いは、遡及立法を禁止する度合の違いとも考えうる。「立法論」や「憲法解釈論」は、立法そのものを禁止するものであるから例外は限定され、「解釈論」や「立法政策論」は立法そのものを禁止するものではないから例外の範囲が広い、とも考えられる。そして、

¹²²⁾ 確井・前掲注(111)5頁、酒井克彦「損益通算制度を巡る今日の問題・中」税務事例40巻10号52頁(2008)、波多野・前掲注(89)286頁。諸外国の事情を紹介するものとして、吉良・前掲注(30)99頁以下を参照。

¹²³⁾ 石村耕治「損益通算制限立法の遡及適用の憲法適合性」白鷗大学法科大学院紀要2号251頁(2008)。

¹²⁴⁾ 東京高判昭和28年6月13日民集9巻5号593頁、あるいは後述する、大阪高判昭和52年8月30日高民30巻3号217頁。しかし、首藤・前掲注(5)3頁は、これらの判決を支持する学説はないとする。

¹²⁵⁾ 金子宏『租税法講座・第1巻』226頁〔金子宏ほか編〕(帝国地方行政学会, 1974)。

¹²⁶⁾ 浦東・前掲注(37)2頁、金子宏「市民と租税」〔加藤一郎編〕『岩波講座・現代法8』317頁(岩波書店, 1966)、北野・前掲注(26)98頁、吉良・前掲注(30)115頁。

近時では、「立法論」や「憲法解釈論」が通説といえ、このような立場からは、租税法の遡及立法の例外は限定されなければならないのである。

第3節 租税法規不遡及の原則の絶対性

すべての法律は、既得権の尊重や法的安定性確保の観点から、原則として遡及立法は禁じられている。当然、租税法もこれに含まれる。ただし、租税法は、法律全般の原則だけに止まらず、租税法律主義に基づく禁止の原則を要求されている¹²⁷⁾。しかし、租税法律主義は、租税法の遡及立法を絶対に禁止するものではなく例外を許容する。どの程度の遡及なら許容されるのか、まずは学説から確認する。

遡及立法を全面的に認める学説は見当たらない。いずれも遡及立法を禁ずるものである。その多くは、例外を許容していると思われるが、許容の程度には差異がある。遡及立法を禁ずる趣旨の度合は、大まかに「絶対禁止」、「原則禁止」、「例外禁止」の3つに区分できる。さらに、例外を許容するといっても、「本来的には遡及立法といえる」が許されるのか、「本来的には遡及立法といえない」ため許されるのか、といった違いもある。それぞれの学説について、禁止される度合の強弱や性質の違いに着目しながら、例外的許容の範囲が狭いと考えられる順に見ていく。

まず、純粋な「絶対禁止」の学説は見受けられない。これに近いと思われるのは、北野弘久教授の見解である。租税法律主義は、遡及的に納税者の不利益に法律を変更することを禁じるとする¹²⁸⁾。本来的な遡及立法の例外を許容する場合についての見解はない¹²⁹⁾。北野弘久教授に近い見解と考えられるのが、水野忠恒教授である。納税者の法的安定性と予測可能性を害するため、「一般に、租税法律主義のもとで、租税法の遡及立法は禁止されている」とする¹³⁰⁾。「一般」が、本来的な遡及立法の場合に限定されるのかについて、直接的な記述はないが、その後の期間税についての見解を踏まえると、「一般」にあたる場合とは、本来的な遡及立法と考える。金子宏教授は、租税法律主義の要求である法的安定性と予測可能性を侵害するため、遡及立法は、「原則として許されないと解すべき」とす

¹²⁷⁾ 具体的には、憲法84条の文言がそれを意味する（田中二郎ほか「租税法セミナー」ジュリスト111号45頁〔吉国発言〕（1956））。

¹²⁸⁾ 北野・前掲注（26）98頁。

¹²⁹⁾ 後述する期間税の場合には、許容性を認めている。

¹³⁰⁾ 水野・前掲注（50）9頁。

る¹³¹⁾。「原則」にあたらぬ場合が本来的な遡及立法であっても認めるものであるかどうか明らかではないが、憲法解釈論の立場であることから考えると¹³²⁾、本来的な遡及立法は絶対禁止と考える。

ここから以下の学説は、本来的な遡及立法であったとしても、許容する可能性を示す。

田中二郎教授は、「一般的には、租税法の遡及効は認められない」としながらも、遡及立法を「厳格」に禁止することに疑問を呈する¹³³⁾。法律の改正が都度に予定されていて、「一般」に予測可能性が存在し、「著しく」法的安定性を侵害したり、「著しく」納税者に不利益を与えないといった基準を満たす場合には、本来的な遡及立法であっても認めている。清永敬次教授は、「遡及立法について既に一般に予測可能性が存するような場合を除いて、納税義務者の法的安定を著しくそこなうものとして許されない」とする¹³⁴⁾。「一般」に予測可能性がある場合や、「著しく」法的安定を損なわない場合には、本来的な遡及立法であっても認めているとも受け取れる。木村弘之亮教授は、本来的な遡及立法であっても、予測可能性を「打ち破らない」場合などに関しては許容する¹³⁵⁾。その基準は、「損害が大きくない」、「混乱していた」といったものによる。

ここまでの学説は、正式な手続を経た租税法の遡及立法は、「絶対禁止」もしくは「原則禁止」という見解である。しかし、「絶対禁止」とされる場合でも、どのような場合が遡及立法に該当するのかは、必ずしも明らかではない。本来的な遡及立法が本来的ではない遡及立法に比べて許されないのは明白であるが、何が本来的で、何が本来的ではないのか、についての解釈は一律ではない。また、「本来的な遡及立法」であっても、「一般」、「著しく」といった要素の解釈によって遡及立法の可否が変わってくるのである。

ここからは、より許容性を大きく示す学説である。その根拠は、法律は国会によって議決されている、すなわち、国民の承諾を得ている、ことから認められるとするものである。

中川一郎教授は、遡及立法による国民の不利益は新たな立法によって解決される可能性

¹³¹⁾ 金子・前掲注(12)101頁。

¹³²⁾ 「刑事立法の場合のように事後立法を禁ずる明白な規定が憲法の中に見出されないことを理由に、租税法規不遡及の原則は憲法上の原則ではなくて立法政策上の原則にすぎない、という考え方もあると思われるが、……租税法律主義の経済的機能にてらして考えると、日本国憲法84条は遡及立法を禁止する趣旨を含んでいると解するのが妥当である」とする(金子・前掲注(126)317頁)。

¹³³⁾ 田中・前掲注(12)85頁。

¹³⁴⁾ 清永・前掲注(12)24頁。

¹³⁵⁾ 「憲法84条は納税者の予測可能性を打ち破るような遡及立法を禁止する趣旨を含んでいる。……真性の遡及効が例外的に許容されるのは、当事者が遡及効を計算に入れなければならないとき、(法律の遡及効によって)生じる損害が大きくないとき、現行法が混乱していたとき、遡及効のある法律が無効な条文規定によって替ったとき、又は公共の福祉の理由から不可避免的に遡及効が必要であるときである。」とする(木村・前掲注(26)86頁)。

を示しつつ、遡及立法そのものは「租税法律主義に違反し、無効であるとは考えられない」とする¹³⁶⁾。民主主義の要請に基づくことを明示するものではないが、国民の不利益が立法によって解決されない場合には、国民がそれをも承諾したことになるのかどうかの解釈が必要になると考える。忠佐市教授は、租税法律主義に基づく不遡及の原則は、立法政策論の立場で判断すべきとし、国会の場で「公益上の欲求をこえる公益上の合理的な理由がある場合」かどうか議論した上で成立した法律は適法なものとする¹³⁷⁾。民主主義の原則から考えると、成文法としての租税法には、「公益上の要求をこえる公益上の合理的な理由」が必然的に存在すると考えられる。最後に、碓井光明教授は、現代の民主主義的租税法律主義の下では、原則として遡及立法を認め、著しく不合理な場合には違法であるとする考え方も成り立つとする¹³⁸⁾。特に、税率に関しては、広範囲の許容を認める見解を示す¹³⁹⁾。

「例外禁止」のような許容範囲の広いものであっても、一律に遡及立法を許容するわけではない。そのため、「絶対禁止」や「原則禁止」と同様に、禁止される場合に該当するのかわからないのかによって、結論は変わってくる。重要なのは、何が遡及立法で、何が遡及立法ではないのかという見極めである。「絶対禁止」の立場であれば、「遡及立法に該当するのかわからないのか」という判断であり、「原則禁止」の立場であれば、「例外的に許容される遡及立法に該当するのかわからないのか」という判断であり、「例外禁止」の立場であれば、「例外的に禁止される遡及立法に該当するのかわからないのか」という判断が重要なのである。

第4節 租税法規不遡及の原則の本来性

I. 利益的遡及立法と不利益的遡及立法

刑罰法の遡及立法が絶対的に禁じられているといっても、それは「不利益」な遡及立法に限られる。「利益」に変更することは、国民の権利を侵害することがないためである。不利益に変更することが、権利を侵害するために禁止されているのであれば、尚更である。

¹³⁶⁾ 中川・前掲注(14)27頁。

¹³⁷⁾ 忠・前掲注(12)20頁。

¹³⁸⁾ 碓井光明「租税法律の改正と経過措置・遡及禁止」ジュリスト946号124頁(1989)。

¹³⁹⁾ 碓井・前掲注(111)12頁。同教授は、イギリスにおける遡及立法の現状や地方税の会費的性格を根拠に、このような学説を示す。ただし、この学説には、批判的見解も多い。岩崎・前掲注(9)14頁は、少数派の権利の侵害は、将来効であれば回避も可能であるが遡及効では不可能なことから、(当時は)二大政党制をなしていないわが国では遡及による不利益を受ける者が固定化する恐れがあること、地方税の主要税目が反対給付を予定していない応能負担的色彩が強い点を挙げ、疑問を呈す。政権交代を成しえた現在においては、やや薄れた感もあるが、少数派を蔑ろにしてよいものかという疑念は残る。三木・前掲注(7)276頁は、民主主義の抽象論ではなく、租税立法の専門性と非専門家である一般納税者の予測可能性確保という観点から、遡及効禁止を検討すべきと指摘する。増田英敏「不利益な税制改正の遡及適用と租税法律不遡及の原則」税務弘報56巻7号87頁(2008)も、明示はないが民主主義的思考には反対と解する。

租税における場合はどうであろうか。一般的に、刑罰法と同様で、国民に有利となるものは許される¹⁴⁰⁾。利益に変更する遡及立法は、納税者の権利を侵害するものではない。国民が行う経済活動の時点で、租税を課すことを規定していた法律を、事後の改正により租税負担を下げる、あるいは租税を課さないことになっても、それはその国民にとって利益であって不利益ではない。国民の法的安定性と予測可能性を乱すことがない利益的遡及立法は、本来的なものであっても許されるのである¹⁴¹⁾。

II. 刑罰法規不遡及の原則との比較

刑罰法規不遡及の原則の論点を、租税法に当てはめてみる。まず、刑罰法における「行為」に該当するのは、租税法においては「課税物件¹⁴²⁾」と考えられる。遡及立法に該当するには、原則として課税物件が必要といえる。事後的に行われる「処罰規定の制定」や「厳罰化」を、租税に置き換えた場合、許されるであろうか。前者を「租税特別措置の優遇規定の廃止」、後者を「税率の引上げ」とすると、どちらも不利益的遡及立法といえるため許されない¹⁴³⁾。租税法における「時効の延長」、すなわち、「除斥期間の延長」はどうであろうか。これに関しては、除斥期間が経過しているものは、納税者の利益が生じているため許されないが、未経過のものについては許されるとする見解がある¹⁴⁴⁾。「判例の遡及」についても、許されるとする見解がある¹⁴⁵⁾。ただし、法的安定性という観点から、最高裁判例に限っては、成文法と同様の効果を持つと考える余地があると考えられる。

III. 真正の遡及立法と不真正の遡及立法

1. 租税の時間的性質

遡及立法は、法律の効力の時間的性質に関する論点であるが、租税法においてこの問題を検討する場合、「真正の遡及効」と「不真正の遡及効」という独自の概念が生まれる。真正の方が本来的意味を持つことは容易に想像できるが、どのような違いからこのような

¹⁴⁰⁾ 金子・前掲注(12)101頁。

¹⁴¹⁾ 一方で、利益的遡及立法は、利益を享受しない者が相対的不利益を被るとする見解がある(木村・前掲注(16)111頁)。高橋・前掲注(111)102頁は、利益を享受しない者の予測可能性を侵害することに対する議論の必要性を示す。

¹⁴²⁾ 課税の対象とされる物・行為または事実(金子・前掲注(12)148頁)。

¹⁴³⁾ 木村・前掲注(16)110頁。

¹⁴⁴⁾ 碓井・前掲注(138)121頁。除斥期間の延長ではなく、適用期間に継続義務があるものの延長(例えば、消費税法37条3項における簡易課税制度の2年間縛り。)の場合は、どうであろうか。筆者は、期間の経過前後にかかわらず、不利益なものとなるため、許されないと考える。

¹⁴⁵⁾ 木村・前掲注(26)88頁。

差が生まれるのか。このような概念のない刑罰法と比較して検討する。

刑罰法においては、憲法39条に「実行の時」と規定があるが、それがいつなのかを明らかにする必要がある。行為が完了しているのであれば、問題は生じないが、継続犯の場合は、行為の開始時なのか行為の完了時なのかという差が生じてくる。刑罰法の場合は、行為完了時で判断することになる。租税法においても継続中の事象は存在する。例えば、所得税の事業所得は、請負建築工事など、1つの取引に時間的な幅があるものについて、原則として引渡時や完了日といった、終了の時点で収入を計上すべきとする¹⁴⁶⁾。租税法には、行為の対価の授受という要素も考慮する必要があるものの、この場合であれば、刑罰法の継続犯と変わらない。そのため、取引の開始後・終了前に法律の変更があった場合は、本来的遡及立法とはいえず、刑罰法と同様に新たな法律が適用される。予測可能性の侵害が皆無とは言えないが、刑罰法が許容することから考えると、租税法においても許されると考える。

しかし、租税法の課税物件は、売買や役務の提供といった行為だけにとどまらない。物に対しても課税される。例えば、土地に関する租税は、①土地を取得した際に「不動産取得税」が課される。②この土地を保有し続けた場合、毎年「固定資産税」が課される。③何年か後に、この土地を売却する場合、値上り益が発生していれば「所得税」が課される。ほかにも、都市計画税、地価税、特別土地保有税¹⁴⁷⁾といったものもある。相続税や登録免許税も、土地に関する租税の一種といえるであろう。

これらは、1つの土地にかかわる租税である。それぞれの税目の対象となる課税物件が生じる時点は異なる。しかし、土地の取得という行為は同じ時点である。遡及立法を検討する場合は、いわゆる「実行の時」がいつなのかを明らかにしなければならない。①のような取得行為に対する租税については、取得時で問題ないが、②のような物あるいは保有という継続的事実に対する租税の場合には、取得時なのか一定の基準時なのかによって違ってくる。③も同様の差が生じる。③の場合は、値上り益が長期間に渡って生じているという問題もある。

また、租税には、課税物件の集合体を課税の対象とする「期間税」といわれるものがある。租税における「実行の時」という問題に関しては、課税の対象とする事象の性質に応じた検討が必要であるといえる。

¹⁴⁶⁾ 所得税法基本通達39-8。

¹⁴⁷⁾ 地価税、特別土地保有税は、平成22年1月1日現在停止中である。

この点について、浦東久男教授は、次のように分類する¹⁴⁸⁾。

- a：1回限りの事実を対象とする租税（相続税，登録免許税，印紙税，関税など）
- b：継続する事実を対象とする租税（固定資産税，自動車税など）
- c：ある期間に行われた行為全体を課税の対象（所得税，法人税など¹⁴⁹⁾）

まず，aの場合は，課税の対象となる事象が生じた時点が，法律の施行日より前か後かによって判断され，前であれば遡及立法に該当する。bの場合は，基準日¹⁵⁰⁾が施行日の前か後かで判断される。この場合，取得時における予測可能性を侵害しているとも考えられるが，「行為自体が継続するわけであり，それぞれの瞬間については事実があるかどうかは認識できる」ため許される。取得という行為の予測可能性は侵害するけれども，所有という行為の予測可能性は侵害していないことになる。cが期間税に該当するが，この場合は，いくつかの基準が考えられる。「施行日が課税期間の開始時より前か後かで判断すべきであるとする考え方（課税期間開始時説）」，「施行日が課税期間の終了時より前か後かで判断すべきであるとする考え方（課税期間終了時説）」，「施行日が租税債務の成立する時点より前か後かで判断すべきであるとする考え方（租税債務成立時説）¹⁵¹⁾」などである。

租税法における遡及立法を検討する際には，租税が対象とする事象の性質をどのようにとらえるかによって，本来的な遡及立法かどうかが変わってくる。どの時点までの予測可能性が保護されていなければならないかは，租税ごとに異なり，その時点を遡って適用される場合が「真正の遡及立法」，遡らない場合が「不真正の遡及立法」となる。したがって，租税法律主義の観点からは，真正の場合には，より厳しく遡及立法が禁じられることになる¹⁵²⁾。

¹⁴⁸⁾ 浦東・前掲注(37)6頁。

¹⁴⁹⁾ 同教授は，消費税について，「1回ごとの種類の移出行為を課税の対象として捉え，期間を通じての合計額の計算は税額計算のための便宜的な規定であると説明することも不可能ではないと思われるが，期間を通して行われた行為全体を課税の対象とみる方が自然である」とするが，課税物件の発生と国税通則法との関係のみに言及するため，本稿では随時税とする。

¹⁵⁰⁾ 固定資産税や自動車税の場合は，賦課期日。

¹⁵¹⁾ 同教授は，租税債務の成立がいつの時点なのかを明示していないが，本稿では，国税通則法16条2項に定める納付すべき税額の確定手続の時点とし，以降は，これを「納税義務の確定」の時点とする。

¹⁵²⁾ 首藤・前掲注(5)5頁。

2. 期間税の基準説

期間税の真正・不真正の判断において、複数の基準説を生じさせる要因は、国税の基本事項を定める法律にある。国税通則法15条2項は、納税義務の成立という事象について、次のとおり定める。所得税は「暦年の終了の時」、法人税は「事業年度の終了の時」、相続税は「相続又は遺贈による財産の取得の時」、消費税は「課税資産の譲渡等をした時若しくは保税地域からの引取りの時」とする。各税目は、納税義務の成立時期に応じて2種類に区分できる¹⁵³⁾。課税物件の発生と納税義務の成立時期が異なるものが「期間税」、課税物件の発生と納税義務の成立時期が同時のものが「随時税¹⁵⁴⁾」である。所得税と法人税は期間税、相続税と消費税は随時税に分類される。期間税は、事象の都度、納税義務が成立するのではなく、暦年の終了時や事業年度の終了時などというように、一定期間を設け、その期間の終了時に納税義務が成立する。反対に、随時税は、一定期間の範囲を設けることなく、事象の都度、納税義務が成立する。

ここで問題となるのが、期間税において、課税物件の発生と納税義務の成立に時間的な差が生じることである。期間税では、課税物件が生じた後、一定期間が経過するまで納税義務は成立しない。ある時点の事象に対して、遡及立法と考えられる規定が設けられた場合、随時税であれば納税義務が同時に成立しているため、事象と納税義務のいずれに対しても法律の効力が遡及することになる。しかし、期間税では、事象と納税義務の成立が同時ではないため、遡及といっても事象に対しては遡るが、納税義務に対しては遡らないということが起こりうる。期間税でも、納税義務の成立後であれば、随時税の場合と同じ条件で考えればよいが、納税義務の成立前であれば、成立後の場合と比較して、遡及立法が許容される余地が広いと考えることもできる。この点をどうとらえるかによって、先ほどの、「課税期間開始時説」、「課税期間終了時説」、「租税債務成立時説」に分かれるのである。予測可能性の確保に重点を置けば課税期間開始時説となるし、その逆は租税債務成立時説となる¹⁵⁵⁾。

① 課税期間開始時説

それぞれの基準説と同様の見解と考えられる学説を見ていく。

この分類を示す浦東久男教授は、租税法律主義における遡及立法禁止の趣旨から、予測

¹⁵³⁾ 金子・前掲注(12)607頁。

¹⁵⁴⁾ aのケース。

¹⁵⁵⁾ 木村弘之亮「租税判例研究」ジュリスト757号132頁(1982)。

可能性を重視し、課税期間開始時説を支持する¹⁵⁶⁾。木村弘之亮教授は、租税法律関係の成立は、課税期間の全体に渡って行われるのであって期間の終了時ではないとして、他の学説を明確に否定する¹⁵⁷⁾。施行日の前後で租税制度が異なることになったとしても、期間の初日に遡ってはならないとする。志賀櫻弁護士も、他の学説を明確に否定する¹⁵⁸⁾。租税法規不遡及の原則は、租税法律主義からではなく、憲法の一般原理から導かれるとの見解であるが、法的安定性や予測可能性を保障する観点から、行為時に存する法律によるべきとする。三木義一教授は、税率の変更の場合と、経済的成果の変更の場合とを分けて論じており、後者については、課税期間開始時説を示す¹⁵⁹⁾。憲法は期間中の納税者の個々の行為の際の予測可能性を保障しているのであるから、これを侵害しない場合のみ遡及立法が許されるとする。特に、不動産の譲渡所得の場合は、より厳格でなければならないとの見解である。高橋祐介教授は、アメリカの事例を挙げる。アメリカ法では、遡及とは「過去に生じた事柄に対して対象あるいは効果を拡大すること」と定義され、期間税の年度内遡及は真正の遡及立法と考えるのが、アメリカの一般論とする¹⁶⁰⁾。

② 課税期間終了時説

課税期間終了時説と同様の学説は、さらに、一定の条件を付す説と、そのような条件を付さない説に分かれる。条件を付す学説から見てみると、金子宏教授は、年度の初めに遡って適用されることが許されるかどうかは、遡及立法となる改正が一般に周知されている

¹⁵⁶⁾ 浦東・前掲注(37)7頁。

¹⁵⁷⁾ 木村・前掲注(26)86頁。

¹⁵⁸⁾ 同弁護士は、課税期間終了時説を「期間税遡及立法不成立説」と呼び、これはまったくの誤謬であるとする(志賀・前掲注(55)26頁)。

¹⁵⁹⁾ 三木・前掲注(7)283頁。同教授は、給与所得者に対する税率の引上げを4月1日施行とする所得税法の改正を例に挙げ、これが憲法的にある程度許容される理由は、「期間税は期間中の所得を集計するという所得計算の手法を採用しているからにすぎないのであり、納税者の予測可能性を否定することまで許容しているものではないことに留意すべきである。つまり、所得税法の課税標準は所得であり、3月までの所得について所得税の納税義務が生じることは予測されており、その後の所得の増大、あるいは経費の増大如何によって、税負担の具体額も変わることが前提となっている。したがって、納税者としては当該行為を行った場合、仮にその当時の租税法規が改正されなかったとしても、租税債務が抽象的に発生しうることが予測できるものの、具体的租税債務額は未定であることには変わりがないからである。このような期間税の性格を考慮した場合、適用税率については暦年終了時点の租税法規に基づいて課税するのは、期間中の所得を集計して計算することの反映に過ぎず、納税者の予測可能性や取引により獲得している過去の経済的成果を否定することまでを合理化するものではないといえよう。」とする(同281頁)。ただし、「期間税という性格から来る遡及効の緩和は以上のような意味にとどまるのであって、それ以上ではない。期間税という理由だけで、期間終了時までいつでも遡及改正が許されるとしたら、ある年の11月まで非課税としていた所得を年末の改正で課税所得に変更することも許されることになる。このような改正を憲法が許容すると強弁するのはあまりにも不合理であることは明らかであろう。」とすることから、税率の改正であっても、それがいつ行われるかによって、許されるかどうか異なるようである(同282頁)。

¹⁶⁰⁾ 高橋・前掲注(111)85頁。同准教授のアメリカでは不利益不遡及立法が一般的であるとの見解に対して、山田二郎「税法の不利益遡及立法と租税法律主義」税法学559号56頁(2008)は、「アメリカでは議員立法であること、パブリックコメントを経て法令が制定されているという立法経過を理解しないで、アメリカ法の遡及立法や経過措置の考え方をそのままが国に導入し、本件の改正法で見られるような故意による抜打ちを意図した不利益遡及立法に妥当させることは非常に危険である。」と反論する。

か、十分に予測できているか、によるとする¹⁶¹⁾。「一般」、「十分」という条件に該当するかどうかの判断が重要になってくる。水野忠恒教授は、年度途中の改正の場合、立法過程の多少の時間差を認めるとする¹⁶²⁾。「多少」という条件は、どこまで許すのかの判断が必要となる。阿部泰隆教授も水野教授と同様に時間的制約を付す。年度の開始直後の場合であれば許されるとする¹⁶³⁾。やはり、「直後」という条件の判断が必要となる。これら条件を付す説は、期間税であっても取引の安全性を尊重しようとするものとする。

これに対して、条件を付さない学説には、次のものがある。吉良実教授は、現行法というのは所得を得た時点の法律ではなく、期間の終了時点の法律であるとして、期間途中での改正は遡及立法に該当しないとする¹⁶⁴⁾。さらに、課税期間終了時説とは厳密には異なるが、刑法における継続犯と同様に、課税期間全体を1つの事象としてとらえ、遡及立法ではないとする見解も示す¹⁶⁵⁾。北野弘久教授は、立法実務上の期間税の特殊性を考慮して、不遡及の原則の例外が許容されるとする¹⁶⁶⁾。さらに、期間の途中の段階は、課税物件が成長途上であることから、納税者の予測可能性を「はなはだしく」害することがないことも理由に挙げる。ただし、許容されるのは通常の期間税の場合であって、不動産の譲渡所得の場合は許されないとする。田中二郎教授は、所得は当然に課税されるものであることや、税制改正の議論が公開されていることに予測可能性を認めて、課税期間の終了時が遡及立法かどうかの判断をする分岐点とする¹⁶⁷⁾。通常の税制改正であれば許容するものとする。碓井光明教授も田中二郎教授と同様に、通常の税制改正は予測可能性を有するとの見解である¹⁶⁸⁾。政府案や国会審議など、予測可能性の基準を明確に示している。ただし、土地の譲渡所得は例外的に課税期間開始時説を支持し、取得費に限ってはさらに厳格な取得時を基準とする見解を示す¹⁶⁹⁾。

③ 租税債務成立時説

租税債務成立時説と同様の見解を明確に唱えるものはないが、これに近いと考えられる

¹⁶¹⁾ 金子・前掲注(12)102頁。

¹⁶²⁾ 水野・前掲注(50)10頁。

¹⁶³⁾ 阿部泰隆「遡及立法・駆け込み対策2」自治研究68巻8号26頁(1992)。ただし、譲渡所得については、課税期間開始時説を示す。

¹⁶⁴⁾ 吉良・前掲注(30)107頁。

¹⁶⁵⁾ 同教授の見解について、浦東・前掲注(37)7頁は、租税制度を施行日の前後に分けて適用するのが理想とする。

¹⁶⁶⁾ 北野・前掲注(26)102頁。

¹⁶⁷⁾ 田中ほか・前掲注(127)45頁〔田中発言〕。

¹⁶⁸⁾ 碓井・前掲注(111)12頁。

¹⁶⁹⁾ 碓井・前掲注(111)14頁。

のが林修三氏の学説である。間接税と直接税を分けて論じ、間接税については、消費税¹⁷⁰⁾のように、一定期間の経過後に納期限が到来するものであっても、納期限前だからといって遡及することは原則として許容されないが、直接税については、好ましいことではないとしながらも、納期限前であれば、合理的理由を有する限り許容されるとする¹⁷¹⁾。納税義務の成立後の変更は、間接税では租税の実質的負担者と納税義務者が異なるという性質から許されないが、直接税であれば、随時税であっても許されるとする見解である¹⁷²⁾。

以上のように、学説は、期間税における真正・不真正の判断基準について、必ずしも統一した見解を示していない。しかし、近時では、租税債務成立時説を示すものは見当たらず、課税期間開始時説と課税期間終了時説が対立しているといえる。課税期間終了時説の中には、一律に期間の中途での変更を認めるのではなく、予測可能性の確保を前提にする見解や、租税の性質によって異なる見解を示すものも多い。どの時点の変更が真正の遡及立法かという問題は、個別の事情に応じた判断に頼らざるをえないのかもしれない。

3. 納税義務の成立と確定

課税期間終了時説、あるいは租税債務成立時説は、納税義務の成立¹⁷³⁾や確定¹⁷⁴⁾といった租税法独自の概念から生まれるものである。国税通則法は、期間税の納税義務の成立時期について、暦年終了時や事業年度終了時と定めるが、その時点まで納税義務がまったく存在していなかったとは考えづらい。そもそも、課税要件とは納税義務の成立という法律効果を生ずる要件のことであり、その課税要件を構成する事実は、課税期間の経過中において常に発生しているのではないだろうか。そう考えると、納税義務もそれぞれの時点において常に発生しており、それらが積み重なってできた納税義務を現実に認識するのが期間の終了時となる。そうでなければ、期間の終了と同時に、突如、納税義務が生じるという

¹⁷⁰⁾ 酒税や物品税の意味と思われる。

¹⁷¹⁾ 林・前掲注(88)56頁。ただし、期間税の許容範囲の例示は、期間の開始後3か月程度としており、この点からは課税期間終了時説とも考えられる。また、同氏は、随時税である相続税の場合であっても、一定の遡及立法を許容する。法廷納期限が6か月とされていた論文の発表当時に3か月の遡及を認めているが、これが仮に納期限の半分まで許すものであるとすると、10か月となっている現在は5か月程度の遡及を認めるものと考えられる。

¹⁷²⁾ 同氏は、随時税である相続税の場合であっても、一定の遡及立法を許容する。法廷納期限が6か月とされていた論文の発表当時に3か月の遡及を認めているが、これが仮に納期限の半分まで許すものであるとすると、10か月となっている現在は5か月程度の遡及を認めるものと考えられる。

¹⁷³⁾ 清水敬次『税法学体系』135頁〔中川一郎編〕(ぎょうせい、全訂増補版、1977)。

¹⁷⁴⁾ 谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」〔芝池義一ほか編〕『租税行政と権利保護』61頁(ミネルヴァ書房、1995)は、「納税義務の確定とは、課税要件の充足によって法律上当然に成立した納税義務について納税義務者が履行を行い又は税務官庁が履行の請求を行うための前提として、納税義務の成立と履行による消滅との間に税法が介在させている、成立した納税義務の具体化のための手続をいい、自動確定方式による租税の場合を除き、納税義務者又は税務官庁による成立した納税義務の主観的確認を意味する」とする。

ことになるが、これには無理があるように思える¹⁷⁵⁾。確かに、期間の中途における変更は、国税通則法に規定する納税義務の成立前であり、国家と国民との法律関係を変更するものではないから遡及立法ではない、とも考えられる¹⁷⁶⁾。しかし、本質的な意味での納税義務の成立とは、国税通則法に規定する時期ではなく、課税要件が完全に充足される時点であることからすれば¹⁷⁷⁾、租税法関係における権利義務は、課税期間の終了時においても、いまだ生じていないのである。課税期間終了時説の根拠が権利義務の存在であるならば、本来は租税債務成立時説であるべきといえるかもしれない¹⁷⁸⁾。

期間税の遡及立法について学説の対立が起きるのは、国税通則法の納税義務の認識の違いが影響するものと考えられる。しかし、国税通則法に定める納税義務の成立という規定だけを根拠に、一律に遡及立法を許容する見解には疑問を覚える。その1点だけで判断してしまうと、1つの事象に対する納税義務の成立の時期が、税目によって異なることを認めることになる。例えば、法人が消費税の課税対象となる取引を行った際、消費税の納税義務は成立するが、法人税の納税義務は成立しない。法人税と消費税を期間中に同時に変更した場合、法人税は遡及してもよいが消費税は遡及してはいけないということになってしまう。租税の性質の違いがあるにせよ、このようなことが国民の予測可能性を保護しているといえるのであろうか。

租税法の遡及立法は、絶対的に禁じられているわけではない。それが許されるかどうかは、国民の予測可能性をどこまで保護するかによって違って来る。予測可能性を尊重するのであれば、期間税における真正・不真正の判断基準は課税期間開始時説を採用すべきである。期間の途中で法律が変更される場合には、「真正の遡及立法に該当するが、例外的に許される場合であるかどうか」、によって判断されることで、国民は最大限の保護を受けられることになるのである。

¹⁷⁵⁾ 浦東久男「租税法規の遡及適用について」税法学560号13頁(2008)。

¹⁷⁶⁾ 佐藤謙一「租税法規における遡及立法の問題」税大ジャーナル9号80頁(2008)。

¹⁷⁷⁾ 谷口・前掲注(174)64頁は、課税要件のうち選択という要件要素以外は、課税期間中に発生した事実によって充足され、選択という要件要素が充足されるのは、期間の終了時ではなく、納税義務者が選択を行った時とする。つまり、課税要件が完全に充足されるのは、納税義務の確定の時点ということになる。

¹⁷⁸⁾ 佐藤・前掲注(176)80頁は、租税債務成立時説の問題点として、「第一次的に確定した納税義務が課税庁の調査等によって変更された場合や申告義務があるにもかかわらずこれを履行しなかった場合にどのように考えるか、など様々な問題があるように思われる。」とする。これらについては、法定納期限で問題ないと考えられるが、むしろ、申告を行った時点と法定納期限の間に変更があった場合や、複数回申告を行う間に変更があった場合をどう考えるかが必要となろう。

第5節 経過措置

新たに法律を制定する際、社会的混乱を避け、新しい法状態へ円滑に移行できるようにするため、経過措置を定めることがある¹⁷⁹⁾。遡って適用する規定や、逆に適用を遅らせるような規定は、一種の経過措置である。所得税や法人税などの期間税では、次のような文言で適用開始の日を規定している。

所得税の課税対象となる期間に、納税者間の相違はない。原則として1月1日から12月31日（暦年課税）である¹⁸⁰⁾。したがって、「平成XX年分以後の」という表記で適用される場合が多い。「平成XX年」がすでに開始していれば、その年の1月1日まで遡って適用されることになる。翌年分以降であれば、遡及することはない。これに対し、同じ期間税でも法人税の対象となる期間は、納税義務者によって異なる。そのため、個人とは違い、「平成XX年YY月ZZ日以後に開始する事業年度」や「施行日以後に終了する事業年度」といった表記になる。法人も個人と同じく12か月間を課税対象とする場合が多い。「平成XX年YY月ZZ日」や施行日が属する期間がすでに開始していれば、施行日から事業年度の初日まで遡って適用されることになる。課税期間が均一である個人の場合は、納税者間の遡及の程度に差は生じないが、課税期間が均一ではない法人の場合は、納税者間で1年近い差が生じることになる。

租税法における過去の遡及立法として、不利益なものとは後述する判例などで示しているが、利益的なものとして、例えば、平成21年度の税制改正（平成21年3月31日公布・同年4月1日施行）における「中小企業者等の欠損金の繰戻しによる還付制度の停止解除」がある。この改正は、「平成21年2月1日以後」に終了する事業年度に適用された。この欠損金の繰戻し還付については、その前年度の税制改正においても遡及立法に絡む問題が生じている。平成20年度の税制改正（平成20年4月30日公布・施行¹⁸¹⁾）は、いわゆるねじれ国会の状況から、例年に比べて改正法の成立が遅れた。改正には、繰戻し還付の停止期間を延長する措置が含まれていたが、従来の規定が平成20年3月31日までであったため、同年4月1日から改正法施行日までの期間をどうするかという問題が生じた。改正規定が4月1日まで遡って適用されれば、不利益の遡及立法と考えられるが、そのような対応は見送られ

¹⁷⁹⁾ 大島・前掲注（115）382頁。

¹⁸⁰⁾ 暦年によらない場合は、年の途中で死亡した場合や（所得税法125条）、海外に移住した場合など（同法127条）。

¹⁸¹⁾ ただし、改正法附則第1条には、平成20年4月1日施行と規定されている。この年度の改正法の公布日と施行日の逆転について言及するものとして、浦東・前掲注（175）3頁以下を参照。

た¹⁸²⁾。結局、1か月近い空白期間が残ったままという歪な制度となってしまった。

期間税だからといって、必ず暦年や事業年度の初日から適用されるわけではない。例えば、平成19年度の税制改正（平成19年3月30日公布・同年4月1日施行）における減価償却資産の償却方法の変更は、所得税でも法人税でも「平成19年4月1日以後に取得した資産」から新たな規定が適用された。4月1日に事業年度が開始する法人以外は、期間の途中での改正となり、同じ期間中に改正の前後で別の規定が適用された。このようなことは、法律の効力が発生するときだけでなく、消滅するときにも起こりうる。法律には、あらかじめ効力に期限が設けられることがあるが、その場合は、「平成XX年YY月ZZ日限り」といった表記となる。このときも、法律の効力発生時と同じく、同じ期間に2つの規定を適用することになる。

第6節 過去の裁判

1. 大阪地方裁判所昭和31年9月24日判決¹⁸³⁾

医療法人への寄付行為に対する相続税（贈与税）について争われた事例である。寄付行為の後に改正された相続税法により、当該行為に対して遡って相続税が課されることになったことが著しく信義に反するのではないかとされた¹⁸⁴⁾。裁判所は、医療法人を解散するなど課税を免れる措置が取られていたことを挙げ、著しく信義に反するものではないとした。この事件は、厳密には、遡及立法の違憲性を争うものではなく¹⁸⁵⁾、寄付行為の効果の撤回を求めたものである。そのため、租税法律主義に基づく不遡及の原則といった主張はなされていない。救済措置の有無が重要視されたといえる¹⁸⁶⁾。

2. 東京地方裁判所昭和36年4月26日判決¹⁸⁷⁾

財団法人の収益事業に対する事業税について争われた事例である。遡及立法に関する争

¹⁸²⁾ 仮に、遡及立法が行われていたとすると、租税債務成立時説以外からは、真正な不利益遡及立法に該当すると思われる。ただし、租税債務成立時説によるとしても、納税者による申告後から法定納期限までの間に行われる法律の変更という問題が残る。

¹⁸³⁾ 大阪地判昭和31年9月24日行集7巻9号2206頁。なお、当審で確定している。

¹⁸⁴⁾ 原告は、昭和27年1月5日に寄附行為を行った。同年4月に行われた改正規定が、同年1月1日に遡って適用された。

¹⁸⁵⁾ 吉良・前掲注(30)109頁は、間接的に遡及立法を是認した判例とする。

¹⁸⁶⁾ 石島・前掲注(78)92頁。

¹⁸⁷⁾ 東京地判昭和36年4月26日行集12巻4号839頁。当該事件に言及するものとして、田代隆「地方税法の遡及適用と既得権の侵害等」シュトイエル4号40頁以下(1962)、波多野弘「遡及立法」〔雄川一郎＝金子宏編〕『租税判例百選』10頁以下(有斐閣, 1968)、綿貫芳源「地方税法の遡及適用と既得権の侵害」自治研究39巻1号151頁以下(1963)を参照。

点は、シャープ勧告に基づく地方税法の全面改正による徴収停止期間中の年度への遡及、改正前地方税法の年度の途中の一部改正による年度の始めまでの遡及、の2点である¹⁸⁸⁾。裁判所は、前者について、新たに創設されたものではないため、旧法においても課されるべきものであるとし、後者については、問題がまったくないわけではないにしても、事業税の性質上1年を通して課されるものであり、年度途中という程度の遡及は違法とは言えず、また、納税者の既得権を侵害するものではない（益金だけでなく損金も考慮されている）とした。この事件は、周知が十分であったことや、当事者の遡る期間が短かったことなどの事情があつて、合憲とされたと推測されている¹⁸⁹⁾。しかし、本来の不遡及の原則の趣旨に触れず、このような個別的事情だけで適用の可否を判断したことに対する批判がある¹⁹⁰⁾。

3. 静岡地方裁判所昭和47年10月27日判決¹⁹¹⁾

国民健康保険制度¹⁹²⁾について争われた事例である。国民健康保険料は、例年、年度の中途中で改定されるが¹⁹³⁾、この年は、前年と比較して保険料が大幅に増加したことが提訴の要因となっている。行政の原理に基づく不遡及の原則と、租税法律主義に基づく不遡及の原則の両面から争われた。裁判所は、行政法規不遡及の原則に反するとの原告の主張について、年度中途での改正はやむをえず、制度自体がそのことを予定していること、保険料は引上げが予想され、反面給付的性格を有することから、許されるべき遡及であるとした。租税法律主義に反するとの主張については、法的安定性や予測可能性の観点から、租税法律主義は必然的に課税法規遡及適用の禁止を包含するとしながらも、本件改定の適用が行政法規不遡及の原則に抵触しない以上、租税法規不遡及の原則にも抵触しないため、租税法律主義の類推適用を認めるかどうかを判断するまでもない、と判示した。前者の判示は、一般的に不利益でないものや、事前に予測できるものは許される遡及であるとする点に注目する。その上で、個別的に公益の性質と侵害される財産権の程度を比較して合憲の判断

188) 原告は、昭和25年7月31日施行の改正法が、昭和25年1月1日の属する事業年度に適用されること、これが遡及立法にあたらなとしても、昭和24年5月31日施行の改正法が4月1日に遡って適用されることは遡及立法にあたるとした。

189) 岩崎・前掲注(9)9頁。

190) 田代・前掲注(187)44頁。

191) 静岡地判昭和47年10月27日行集23巻10・11号774頁。

192) 国民健康保険制度は、保険料という賦課方式のほかに目的税である保険税とする賦課方式も可能である。

193) 国民健康保険料は、毎年4月1日を賦課期日とする。しかし、保険料率はその年の市民税額に基づいて決められるため、必然的に保険料率の確定が賦課期日の後となる。当該事例の場合は、昭和43年9月30日に改正条例が公布された。

を示す。後者の判示は、行政法規不遡及の原則が租税法規不遡及の原則より優先されるといふよりは、国民健康保険制度は行政法の領域のものであり、租税法律主義はあくまで類推適用に過ぎないと判断したものと推測する。租税法律主義は不遡及の原則を包含すると明示したことは評価できる。このような制度の下では、憲法上の財産権不可侵の原則をもって対抗するべきではないとする同意的見解がある一方で¹⁹⁴⁾、計算技術の困難さは憲法上の権利制限の根拠となつてはならないという批判的見解もある¹⁹⁵⁾。

4. 福岡高等裁判所那覇支部昭和48年10月31日判決¹⁹⁶⁾

紹介する判例の中で、唯一、違法とされた事例である。復帰前の沖縄において、当時の物品税法の課税品目に定められていない生鮮魚介類が、後の改正により課税品目とされたことについて争われた。誤信して納めていた物品税の還付請求が起因となっており、遡及する期間は約6年というものである¹⁹⁷⁾。裁判所は、「租税法律主義の見地からみれば、特定の物品を過去に遡って課税の対象とすることは、法律の改正がすでに予定されていて、納税者側にもそのことが予測され、法的安定性を著しく害しないような場合にかぎって許されるものと解すべきところ、本件改正規定のように、のちに至って数年以上も前に遡って課税品目となっていない物品に対する課税行為をすべて適法化するような立法は、その許容の範囲を逸脱するもの」とした。この事件で被告は、遡及立法であっても合理的であれば許されると主張したが、そのような要素よりも、租税法律主義の趣旨を重視した判決といえる。「法律の改正がすでに予定され」、「法的安定性を著しく害しない」場合という基準を示すが、6年という期間がこれに該当しないのは当然である。

5. 東京高等裁判所昭和49年4月30日判決¹⁹⁸⁾

静岡地裁昭和47年10月27日判決の控訴審である。原判決を支持しつつ補足意見を示して

¹⁹⁴⁾ 菊井康郎「保険料賦課基準の遡及適用」〔唄孝一＝成田頼明編〕『医事判例百選』177頁（有斐閣、1976）。

¹⁹⁵⁾ 岩崎・前掲注（9）11頁。

¹⁹⁶⁾ 福岡高判那覇支部昭和48年10月31日訟月19巻13号220頁。当該事件に言及するものとして、前蔵正七「租税判例研究」税理18巻2号109頁以下（1975）を参照。なお、当審で確定している。

¹⁹⁷⁾ 改正布令昭和39年5月12日実施。

¹⁹⁸⁾ 東京高判昭和49年4月30日行集25巻4号330頁。当該事件に言及するものとして、確井光明「保険料賦課基準の遡及適用」〔佐藤進ほか編〕『社会保障判例百選』50頁以下（有斐閣、第2版、1991）、菊井・前掲注（194）176頁以下、北野弘久「条例の遡及適用」〔成田頼明＝磯部力編〕『地方自治判例百選』46頁以下（有斐閣、1981）、渋谷雅弘「保険料賦課基準の遡及適用」〔佐藤進ほか編〕『社会保障判例百選』44頁以下（有斐閣、第3版、2000）、中祖博司「保険料賦課基準の遡及適用」〔佐藤進＝西原道雄編〕『社会保障判例百選』76頁以下（有斐閣、1977）を参照。なお、当審で確定している。

いる。行政法規不遡及の原則について、「行政法規は単に一般的、抽象的な法規範に止まらず、具体的な行政上の必要を充す（ママ）ためという性格を持つものであるから、国民ないし住民の既得権を侵害せずしかも遡って適用すべき予測可能性のある場合には遡及することも許される」とした。本件租税法規不遡及の原則については判示していない。

6. 神戸地方裁判所昭和52年2月24日判決¹⁹⁹⁾

地価抑制を狙いとして創設された特別土地保有税の適用対象について争われた事例である。法律の施行日前に取得した土地まで課税対象となったことが、遡及立法にあたるのではないかとされた²⁰⁰⁾。裁判所は、創設の合理性を示した上で、被告の「特別土地保有税は、過去の現存しない事物の状態を租税賦課の標準とするものではなく、賦課期日現在所有する土地に対して課税するものであるから、法律不遡及の原則に反するものではない」とする主張を、全面的に認めた。真正の遡及立法にあたるどうかについて、取得時ではなく、継続的な所有時という基準を示すものである。

7. 大阪高等裁判所昭和52年8月30日判決²⁰¹⁾

神戸地裁昭和52年2月24日判決の控訴審である。原判決と同様に、被告勝訴の判決であるが、その論理構成は異なる。刑罰法については、遡及立法そのものが禁止されているが、民事法については、「解釈上の原則であって、憲法は遡及効を認める立法を禁ずるものではない」とした。特別土地保有税の創設は、遡及効を有するけれども、租税法規不遡及の原則は解釈論であるため、合理的理由があれば遡及立法も許されるという構成である。原判決が遡及効を有しないとしたこととは正反対の判示である。

8. 津地方裁判所昭和54年2月22日判決²⁰²⁾

地方税法の改正にともなう市民税の個人均等割について争われた事例である。年度の途中に改正が行われたことが、遡及立法にあたるのではないかとされた²⁰³⁾。裁判所は、賦課

¹⁹⁹⁾ 神戸地判昭和52年2月24日訟月23巻3号572頁。

²⁰⁰⁾ 新法は、昭和48年7年1日に施行され、昭和44年1月1日以後取得した土地が適用対象とされた。

²⁰¹⁾ 大阪高判昭和52年8月30日高民30巻3号217頁。なお、当審で確定している。

²⁰²⁾ 津地判昭和54年2月22日行集31巻9号1829頁。

²⁰³⁾ 原告は、昭和51年5月10日付をもって被告より昭和51年度個人均等割市民税額1200円とする賦課処分を受けた。従前の均等割額は400円であった。なお、県民税についても市民税と同様に賦課処分を取消す訴えを起しているが、県民税については遡及立法に関する主張は行っていない。

期日（当該年度の属する年の1月1日）は課税要件を確定する日であるため、不利益な遡及立法にあたることを認め、「憲法84条は租税法律主義を規定するが、租税法律主義は経済生活に法的安定性と予測可能性を保障することをその重要な機能とするものであるから、右憲法の規定はこれを害することとなる租税法規の遡及的適用を禁止する趣旨をも包含する」としながらも、「租税法規不遡及の原則はいかなる場合においても遡及的適用を許容しない絶対的なものでなく、租税の性質及びそれが課される状況を考慮し、予測可能性が存在し、法的安定性に対する信頼を著しく害することがないとか、軽微な事項で納税義務者に著しい不利益を与えないといった範囲内においては遡及して適用することも許される」として、不遡及の原則の例外を示し、本件は、軽微な変更に止まり納税義務者に著しい不利益を与えないものとした。租税法規不遡及の原則についての判示は、現在の学説に通ずるものが多い。租税法律主義には不遡及の原則が含まれるが、予測可能性や法的安定性を著しく侵害しない場合や、軽微な不利益は例外的に許容されるとするものである²⁰⁴⁾。本件の場合、均等割という小額かつ応益負担色の強いものであったことから例外とされた。

9. 名古屋高等裁判所昭和55年9月16日判決²⁰⁵⁾

津地裁昭和54年2月22日判決の控訴審である。賦課期日に対する真正・不真正の判断が、原判決とは異なっている。裁判所は、賦課期日は、賦課徴収権の帰属団体を特定するものであり、もともと当該会計年度（地方自治法208条²⁰⁶⁾）には属しない日である上、均等割は、年額をもって定められるので、賦課期日における課税標準が問題となる余地はないとし、均等割の標準税率を定める改正地方税法が年度開始前に成立したことを挙げ、年度の途中の均等割の改正は、租税法規不遡及の原則に反しないとした。原判決が、賦課期日は課税要件を確定する日としたのに対して、本判示は、課税団体の帰属を特定する日とする。地方税における真正・不真正の判断時期について、賦課期日を否定し、課税期間開始時説を取りながらも、地方税法の改正を根拠に条例の改正の予測可能性を認めるものである。

²⁰⁴⁾ 宮原・前掲注（111）97頁。

²⁰⁵⁾ 名古屋高判昭和55年9月16日行集31巻9号1825頁。当該事件に言及するものとして、木村・前掲注（155）129頁以下、宮崎・前掲注（98）8頁以下を参照。なお、当審で確定している。

²⁰⁶⁾ 4月1日から3月31日。

10. 横浜地方裁判所昭和56年1月26日判決²⁰⁷⁾

新築の建物に対する事業所税について争われた事例である。工事期間中に地方税法が改正され、着工済みの建物に対しても適用されたことが遡及立法にあたるのではないかとされた²⁰⁸⁾。裁判所は、法律不遡及の原則は、刑罰法では絶対的な原則で、租税法においても納税者の不利益に変更する遡及立法は許されないとしながらも、当該事例については、事業所用家屋の新増設の完成という課税要件事実が充足された場合にのみ、事業所税を課税することを定めるものとして、原告の主張を退けた。刑罰法における継続犯と同様の論理と考えられる。建築工事という行為が1つの事象として捉えられ、法律関係の成立は工事の完了時とされた。適用の開始が半年先送りされていたことも許容される要素となりうるが、数年に及ぶ工事の場合の予測可能性をどうするかという問題もある。この場合、刑罰法が期間に言及することなく継続犯に対する遡及を認めているという現状から、許される余地が大きいと考える。

11. 名古屋地方裁判所平成9年12月25日判決²⁰⁹⁾

静岡地裁昭和47年10月27日判決と同様に、国民健康保険制度の年度の中途での改正について争われた事例である²¹⁰⁾。静岡地裁判決は保険料であったが、当該事例は保険税である。裁判所は、憲法84条は不遡及の原則を包含するものの、絶対的に遡及立法を禁ずるものではなく、「租税の性質及びそれが課される状況を考慮し、予測可能性が存在し、法的安定性に対する信頼を著しく害することがないとか、納税者に著しい不利益を与えないといった範囲内においては遡及して適用することも許される」とした。その上で、保険税条例の年度途中の改正は遡及立法にあたるが、保険税は目的税であり、毎年改正が予定され、年度途中での改正に合理性が認められることから、予測可能性・法的安定性を著しく害することがなく、納税義務者に著しい不利益を与えないので許されるとした。静岡地裁判決が、租税法律主義に基づく不遡及の原則に照らして判断しなかったのに対して、当該判示は遡及立法であるとする。結論に至る論理構成は、津地裁昭和54年2月22日判決と似ている。地方税特有の賦課期日について、その時点で改正法が施行されていなければ、真正の遡及

²⁰⁷⁾ 横浜地判昭和56年1月26日行集32巻1号69頁。なお、当審で確定している。

²⁰⁸⁾ 「昭和50年10月1日以降に行なわれる事業用家屋の新築又は増築に適用する」という規定の「行なわれる」が、新たに着工する建物に対してなのか、着工済の建物も含まれるのが争点となった。改正地方税法は昭和50年4月1日施行であるが、事業所税に関する規定は同年10月1日から適用された。建物の竣工は同月4日である。

²⁰⁹⁾ 名古屋地判平成9年12月25日判自175号37頁。なお、当審で確定している。

²¹⁰⁾ 事例の日進市の場合は、賦課期日が4月1日とされているが、この年は平成8年5月16日に条例が公布・施行された。

立法であるとしながらも、租税法規不遡及の原則には例外があり、予測可能性や法的安定性を著しく侵害せず、不利益の程度が小さいことから許容されるとする構成である。

12. 東京地方裁判所平成10年12月25日判決²¹¹⁾

租税回避の防止等を目的として行われた相続税の改正²¹²⁾について争われた事例である。適用対象に施行日以前に取得した不動産も含まれることが遡及立法にあたるのではないかとされた。原告は、行政法規不遡及の原則と租税法規不遡及の原則を併合した主張を行っている。その主張は、不遡及の原則とは、納税義務の内容を不利益に変更することを禁ずるものであるから、改正を一般納税者がもっとも早く予測できた、税制調査会の中間答申以前に取得した不動産にまで適用することは許されない、というものである²¹³⁾。裁判所は、行政法の遡及立法は国民の予測可能性、法的安定性を侵害するため、原則的には許されず、租税法の場合も当然に妥当し、「すなわち、過去の実事や取引を課税要件とする新たな租税を創設し、あるいは過去の実事や取引から生ずる納税義務の内容を納税者の不利益に変更するいわゆる遡及立法は、現在の法規に従って課税が行われるとの一般国民の信頼を裏切り、その経済生活における予測可能性や法的安定性を損なうことになるのであって、その合理性を基礎づける特段の根拠がない限り、租税法律主義を定める憲法84条の趣旨に反し、許されない」とした。しかし、原告の主張に対しては、公布・施行前の相続に適用することは許されないが、被相続人が一定の財産を取得したという事実は、相続税法における納税義務を生じさせる過去の事実に該当しないため、行政法規・租税法規不遡及の原則に反することにはならないとした。不利益がまったくないわけではないため²¹⁴⁾、納税者の予測可能性をどこまで保護すればよいか問われる事例である。不動産の取得日が課税要件を構成しないという点は、固定資産税の改正と共通するものがある。しかし、取得日への遡及を違法とした場合、固定資産税は際限なく遡るのに対して、当該事例は3年間と制限があるため、不利益の程度と合理性の比較という論理構成もありえたのではないだ

²¹¹⁾ 東京地判平成10年12月25日税資239号681頁。なお、控訴審（東京高判平成11年11月11日税資245号261頁）は原判決を全面的に支持、上告審（最判平成12年4月11日税資247号280頁）は理由がないとして請求を棄却している。

²¹²⁾ 昭和63年12月30日公布・施行。改正の概要は、相続開始前3年以内に取得した不動産の評価について、相続税法22条（時価による評価の原則）の規定にかかわらず取得価額によるものとされた。適用対象となる事象は、施行日の翌日以後に開始した相続である。なお、平成8年度改正により廃止されている。

²¹³⁾ 平成2年3月17日相続開始、昭和62年3月31日土地取得（認定事実）・昭和63年3月15日建物取得、昭和63年4月28日中間答申。

²¹⁴⁾ 石島・前掲注（78）88頁。

ろうか²¹⁵⁾。

13. 福岡地方裁判所平成17年3月31日判決²¹⁶⁾

租税法規不遡及の原則は、通達の遡及も禁ずるのか。課税庁が通達を遡って変更したことが不遡及の原則に反するかどうか争われた²¹⁷⁾。裁判所は、「通達は、行政内部の機関や職員に対する関係で拘束力を持つ行政法規にすぎず、法規としての性質を有するものではないから、通達を遡及適用することが租税法規の遡及適用となるものではない」とした。通達の法源としての能力の一般論を示し、不遡及の原則には該当しないとする。しかし、現実的には法律と同様の働きを有しており²¹⁸⁾、その意味で法的安定性の侵害があると考え、裁判所はこの点について言及していない。

²¹⁵⁾ 首藤・前掲注(5) 5頁。

²¹⁶⁾ 福岡地判平成17年3月31日税資255号順号9986。当該事例は、平成11年6月1日開始の相続の財産評価について、同年7月19日改正の財産評価基本通達が適用された。なお、控訴審(福岡高判平成18年5月31日税資256号順号10413)も同様の判断を示している。

²¹⁷⁾ 相続税の財産評価について、平成11年7月19日付けで改正された財産評価通達の適用が同年1月1日以後取得した財産とされた。

²¹⁸⁾ 金子・前掲注(12) 98頁。

第3章 損益通算制限立法訴訟の整理

本稿起点となった、平成20年1月29日福岡地裁判決・同年2月14日東京地裁判決・同年5月16日千葉地裁判決及びそれぞれの控訴審²¹⁹⁾について検討を行う（以下、それぞれの第1審・控訴審を合わせて「福岡訴訟」、「東京訴訟」、「千葉訴訟」といい、これらを合わせて「本件訴訟」という。また、千葉訴訟の控訴審は東京高裁であるが、表記の都合上、東京訴訟の控訴審を「東京高裁」、千葉訴訟の控訴審を「千葉高裁」という。）。

第1節 事件の概要

I. 訴訟に至る経緯

それぞれの訴訟で認定された事実の中で、関係法令及び税制改正に至る経緯については共通する点が多いため、これらをまとめて扱うこととする。なお、認定事実 zu 若干の補足を加えている。

1. 関係法令

損益通算及び純損失の繰越控除に関する所得税法の規定は、以下のとおりである。

所得税法69条1項（損益通算）

総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、政令で定める順序により、これを他の各種所得の金額から控除する²²⁰⁾。

所得税法70条1項（純損失の繰越控除）

確定申告書を提出する居住者のその年の前年以前3年内の各年において生じた純損失の金額²²¹⁾がある場合には、当該純損失の金額に相当する金額は、政令で定めるところにより、当該確定申告書に係る年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額の計算上控除する。

2. 改正の概要

平成16年法律第14号「所得税法等の一部を改正する法律」（以下「本件改正法」という。）は、次のような改正を含むものであった（以下、本件改正前の租税特別措置法を「旧措置法」と、本件改正後の租税特別措置法を「新措置法」という。）。

²¹⁹⁾ 福岡高判平成20年10月21日判時2035号20頁，東京高判平成20年12月4日LEX/DB25440930，東京高判平成21年3月11日TAINSZ888-1413。

²²⁰⁾ 昭和25年の税制改正において、譲渡所得等の臨時的所得と事業所得等の経常的所得の損益通算が認められた。

²²¹⁾ 同法69条1項に規定する損失の金額のうち同条の規定を適用してもなお控除しきれない部分の金額（所得税法2条25号）。

- a：土地、建物等の長期譲渡所得の課税の特例について、次のように所得税の税率を引き下げた（税率軽減）。
- 改正前 特別控除後の譲渡益の20パーセント（旧措置法31条1項・2項）
改正後 譲渡益の15パーセント（新措置法31条1項・2項）
- b：土地、建物等の長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額については、土地、建物等の譲渡による所得以外の所得との通算及び純損失の繰越控除を認めないこととした（新措置法31条1項・3項2号）。
- c：長期譲渡所得の100万円特別控除（旧措置法31条4項）を廃止した。
- d：居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失について、譲渡資産に住宅借入金残高がない場合を適用対象に加えるなどの改正をしたほか、買換えをした年の12月31日に買換え資産に係る住宅借入金があるなど一定の要件がある場合には、当該損失の金額の一部について、他の所得との通算を認め、また、純損失の繰越控除を認めることとした（居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算及び繰越控除。新措置法41条の5）。
- e：居住用財産を譲渡して買換えをせず借家等に住み替える等の場合について、譲渡資産の譲渡の前日に譲渡資産に係る住宅借入金を有するなど一定の要件があれば、特定居住用財産の譲渡損失の一部について、他の所得との通算を認め、また、純損失の繰越控除を認めることとした（特定居住用財産の譲渡損失の損益通算及び繰越控除。新措置法41条の5の2）。
- f：新措置法は、平成16年4月1日から施行するが、新措置法31条の規定等は、個人が平成16年1月1日以後に行う同条1項に規定する土地、建物等の譲渡について適用することとした（施行時期及び新措置法31条の適用範囲。新措置法附則1条柱書・27条1項）。
- g：施行日前に死亡した者、施行日前に平成16年分の所得税につき所得税法127条²²²⁾の規定による申告書を提出した者及び施行日前に同年分の所得税につき国税通則法25条²²³⁾の規定による決定を受けた者の同年分の所得税にかかる新措置法31条の規定を適用するに当たっては、土地、建物等の譲渡による所得以外の他の所得との損益通算及び長期譲渡所得の100万円特別控除については、従前どおり適用する旨を規定している（新措置法附則27条2項・3項）。

3. 立法趣旨

本件改正法の法案には、「現下の経済・財政状況等を踏まえつつ、持続的な経済社会の活性化を実現するためのあるべき税制の構築に向けた改革の一環として、……居住用財産の買換え等の場合の損益通算及び繰越控除制度の拡充、土地建物等の長期譲渡所得の税率の引下げ等住宅・土地税制の改正」という提出理由が附記されている。土地等の譲渡所得と他の所得との損益通算を禁止することは、「使用収益に応じた適切な価格による土地取引を促進し、特に収益性の高い土地の流動性を高め、土地市場の活性化に資する観点」から、株式に対する課税とのバランスや諸外国の制度との比較からの資産性所得の完全分離という流れを踏まえて、長期譲渡所得の税率の引下げ及び100万円特別控除の廃止と1つ

²²²⁾ 年途中で出国をする場合の確定申告。

²²³⁾ 無申告の場合における税務署長による税額等の決定。

のパッケージとして行われたものであった²²⁴⁾。

4. 改正に至る経緯

平成12年7月14日、政府税制調査会による報告書²²⁵⁾の中で、損益通算に関し、租税回避行為への対応として、損益通算の制限について検討が必要であるとの指摘があった。平成14年2月18日、国土交通省の国土審議会土地政策分科会企画部会において、地価の上昇を前提としない土地税制や不動産に対する投資意欲の喚起のための不動産税制を考える必要があることが議論された。また、同年6月19日、国土交通省の「今後の土地税制のあり方に関する研究会」の中間取りまとめにおいて、地価下落等の土地をめぐる環境の変化を踏まえた税制の構築、株式等の資産と均衡を失しない市場中立的な税体系の検討等が必要であるとの指摘があった。平成15年8月31日、国土交通省は、平成16年度の税制改正について、株式等の資産と均衡を失しない市場中立的な税体系を構築することにより土地への投資意欲を喚起するため、他の資産と比べて重く課税している土地譲渡益に対する税率の引下げを要望した。同月15日、政府税制調査会から「平成16年度の税制改正に関する答申」が発表された²²⁶⁾。同月17日、与党において「平成16年度税制改正大綱」（以下、「本件大綱」という。）が取りまとめられ、本件改正が平成16年度の税制改正に盛り込まれることが発表された。平成16年1月16日の政府税制調査会²²⁷⁾において、委員から本件改正が本件大綱に盛り込まれたことが唐突であるとの質問²²⁸⁾に対して、資産性所得に関する税制の一体化という従来からの議論の流れを受けて、損益通算を廃止するべきとの結論に至ったとの主税局長及び審議官の説明があった。同日、「平成16年度税制改正の要綱」が閣議決定された。同年2月3日、内閣は、本件改正法案（原案を含む。）を第159回国会に提出した。同月12日の衆議院予算委員会において、野党議員から本件改正が唐突であり、不利益遡及立法にあたるのではないかとの質問に対し、財務大臣は資産性所得の一元化の必要

²²⁴⁾ 大蔵財務協会編『改正税法のすべて・平成16年版』63頁（大蔵財務協会、2004）。

²²⁵⁾ 政府税制調査会「わが国税制の現状と課題」（平成12年7月14日付）http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/zeicho_f08.pdf〔筆者最終確認：平成22年1月24日〕。

²²⁶⁾ しかし、この答申には、本件改正を同わせるような記述はない。

²²⁷⁾ 政府税制調査会第10会総会「平成16年度税制改正について自由討議」（平成16年1月16日付）<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/b10kaia.html>〔筆者最終確認：平成22年1月24日〕。

²²⁸⁾ 上月英子委員は、損益通算の廃止が政府税制調査会の議論に全く挙らなかったこと示した上で、税理士から「いきなり出てきた、唐突に出てきたという感がどうしても拭えないものですから、ちょっと法的安定性に欠ける」という抗議があることを述べている。一般納税者だけでなく、政府税制調査会の委員や租税の専門家にとっても本件改正が唐突であったことが伺える。

性と、所得税が暦年課税であることから遡及立法にはあたらないとの説明があった²²⁹⁾。同月17日の衆議院本会議²³⁰⁾、同月24日の衆議院予算委員会²³¹⁾、同月26日の衆議院財務金融委員会²³²⁾においても同様の質問が野党議員からされた。同月27日の衆議院財務金融委員会において、野党議員から本件改正法が不利益遡及立法にあたるため、施行を2年間延期する修正案が提出された²³³⁾。また、他の野党議員から、訴訟が起こる可能性を示唆する意見が出ている。財務大臣は、本件改正が平成16年1月1日に遡る理由として、平成17年からなどとすると損益通算目的で駆け込み的な売却が行われる恐れがあるとの説明を行った。同年3月1日の衆議院予算委員会第七分科会会議において、本件改正を税率引下げと一体として行うことで、土地の使用価値に応じた適正な不動産価格形成の実現が期待される旨の政府参考人による説明があった。同月12日の参議院本会議においても、本件改正を税率引下げと一体的に行い、かつ、適用時期を遅らせないとする事で、損益通算目的の売却の防止や使用収益に応じた適切な不動産価格形成を図るべきであるとの財務大臣の説明があり、同月15日の参議院予算委員会においても、損益操作や節税目的の不動産売却を防止する本件改正が土地市場活性化のために必要である旨の財務大臣による説明があった。本件改正法は、同月26日成立、同月31日公布、同年4月1日施行された²³⁴⁾。

5. 税制改正大綱の報道

本件大綱についての報道の中で、一般国民が目にするのが多いであろう新聞各紙²³⁵⁾の記事は、次のとおりである。各紙ともに大綱の要旨と題した記事の中に、損益通算が禁止

²²⁹⁾ 海江田万里議員は、本件改正法が成立する可能性が高いとした上で、不利益遡及立法にあたりとし、さらに、本件大綱が唐突であること、本件大綱を掲載した記事が小さいことを問題視している。これに対し、谷垣禎一財務大臣は、所得税が暦年課税であるから問題ないとの見解を示している。国会議事録については、「国会議事録検索システム」<http://kokkai.ndl.go.jp>より引用。

²³⁰⁾ 長妻昭議員は、遡及適用が「納税者にとってはやみ討ちに近い」と問題点を述べている。これに対して、谷垣禎一財務大臣は、損益通算の廃止等を早急に行うことの必要性を述べている。

²³¹⁾ 池田元久議員は、明らかに不利益遡及立法にあたりとし、一定の経過期間を設けるなどの措置が必要であると述べている。

²³²⁾ 鈴木克昌議員は、土地の売却益が見込めない経済状況化での税率の引下げによる効果を疑問視されている。

²³³⁾ 五十嵐克昌議員は、2年間とすることについて、例えば1年間とした場合、周知期間が短く駆け込み的な売却が行われ、経済に悪影響がでる恐れがあると述べている。

²³⁴⁾ 以上の経緯を、福岡地裁は次のようにまとめる。遅くとも平成12年頃から、地価が下落傾向にあること、損益通算には節税目的で利用される問題点があること、不動産と株式等の資産性所得との均衡を図るべきことなどから、不動産税制や不動産譲渡の損益通算の是非について議論があり、そのような流れを受けて、平成15年12月17日の与党税制改正大綱において、損益通算の廃止を税率引下げと一体的に、かつ、対象となる譲渡の時期を法施行日前の平成16年1月1日として行うことで、損益通算目的の駆け込み的な不動産売却を防止しながら使用収益に応じた適切な不動産価格の形成を実現し、資産デフレの克服、土地市場の活性化を図るべきという結論に達し、以後、与党税制調査会、政府税制調査会、衆参両議院等において、本件改正の内容や理由等について議論、説明等が繰り返されたことが認められる。

²³⁵⁾ 読売新聞13面、朝日新聞12面、毎日新聞13面、日本経済新聞4面（平成15年12月18日朝刊）。

されることを示す記載がある。しかし、適用の開始時期については、日本経済新聞が記載するのみである。掲載面は、いずれも新聞の中面であり、記事の量は要旨の記事全体で半面から1面ほど、その中で本件改正については、新聞の段組みで2行から13行である²³⁶⁾。日本経済新聞の平成15年12月26日7面の記事も証拠として採用されている。この記事は、不動産の税制改正の要点をまとめたものとなっている。記事の最後に、損益通算の禁止についての記述はあるが、適用開始時期に関する記述はない。そのほかには、税務や不動産の専門家に向けて発行されている雑誌等²³⁷⁾が証拠として採用されている。

6. 訴訟に至る経緯

福岡訴訟の原告は、平成16年3月10日にマンションを、東京訴訟の原告は、同年2月26日に土地・建物を、千葉訴訟の原告は、同年1月30日に土地を売却した。翌年、平成16年分の確定申告をし、その後、土地等の譲渡損失に基づく損益通算の更正の請求を行った。損失額は2032万8824円、1億1288万4478円²³⁸⁾、2500万円余であったが、それぞれの所轄税務署長は、更正すべき理由がないとして請求を認めなかった。いずれの原告も、異議申立て、審査請求を行ったがいずれも認められず、本件処分を取消しを求め裁判所に提訴した。

II. 所得税における過去の遡及立法

損益通算に係るもの

- ア 退職所得が損益通算の対象外とされた改正法（昭和27年法律第53号）は、昭和27年4月1日から施行された（同法附則1項）が、同年分以後の所得税について適用されている（同法附則22項）。
- イ 趣味・娯楽の資産の譲渡による所得等の喪失について損益通算が廃止された改正法（昭和36年法律第35号）は、昭和36年4月1日から施行された（同法附則1項）が、同年分以後の所得税について適用されている（同法附則2項）。
- ウ 生活に通常必要でない資産についての災害に係る雑損失と譲渡所得以外の所得との損益通算が廃止された改正法（昭和37年法律第44号）は、昭和37年4月1日から施行された（同法附則1条）が、同年分以後の所得税について適用されている（同法附則2条）。
- エ 雑所得の金額の計算上生じた損失と他の所得との損益通算が廃止された改正法（昭和43年法律第21号）は、昭和43年4月20日から施行された（同法附則1条）が、同年分以後の所得税について適用されている（同法附則2条）。

²³⁶⁾ 同日付でインターネット上に各紙とも同じ内容の記事が掲載されている。

²³⁷⁾ 福岡地判では、平成15年12月22日「税のしるべ」及び「税務通信」、同月30日「住宅新報」、平成16年1月8日「国税速報」、同月15日「国税速報」、同月31日「週刊ダイヤモンド」、同年2月2日「納税通信」、同月9日「バードレポート」、同月24日「住宅新報」が採用されているが、一般納税者への周知の媒体としての効果は少ないだろう。

²³⁸⁾ 東京訴訟の原告は4名おり、その他3名の譲渡損失額は2億0339万9249円、1億0062万5922円、1億0062万5922円である。

損益通算以外に係るもの

所得税の課税対象への追加（昭和36年分以後の所得税に適用された、事業譲渡類似の有価証券の譲渡による所得等を譲渡益非課税から課税に変更措置）や各種控除の縮減・廃止（昭和55年分以後の所得税に適用された、給与所得控除率引下げ、平成12年分以後の所得税に適用された、年少扶養控除の廃止等、平成15年分以後の所得税に適用された、長期所有上場株式等に係る100万円特別控除）についても、同様に改正法の施行日を含む年分の所得税に適用されている。

III. 争点

損益通算を廃止した本件改正を、平成16年1月1日から同年3月31日のあいだに行われた土地・建物の譲渡に遡って適用することは、憲法に違反するか。

第2節 判示

平成22年1月1日現在までの各裁判所の結論は、次のとおりである。

	福岡訴訟	東京訴訟	千葉訴訟
地方裁判所	違憲	合憲	合憲
高等裁判所	合憲	合憲	合憲
最高裁判所	(上告せず)	係争中	係争中

福岡地裁以外は、違憲ではないとする判決である。

I. 第1審判示

1. 租税法律主義における不遡及の原則

福岡地裁	東京地裁	千葉地裁
憲法上明文の規定はないものの、憲法84条が規定している租税法律主義は、国民に不利益を及ぼす租税法規の遡及適用を禁じていると解すべきである。なぜならば、租税法律主義は、国民の経済生活に法的安定性、予測可能性を保障することをその重要な機能とするものであるところ、国民に不利益を及ぼす遡及立法が許されるとこの機能が害されるからである。	行政法規をその公布の前に終結した過去の事実適用することは、一般国民の生活における予測を裏切り、法的安定性を害するものであることを否定することができず、これをむやみに行うことは許されないというべきである。このことは、国民の納税義務を定め、これにより国民の財産権への侵害を根拠付ける法規である租税法規の場合にはより一層妥当するものである。したがって、租税法規を遡及して適用することは、…現在の法規に従って課税が行われるとの一般国民の信頼を裏切り、その経済生活における予測可能性や法的安定性を損なうものとして、憲法84条、30条から導か	租税法規については、刑罰法規の場合と異なり、遡及立法の禁止を明文する憲法の規定は存在しないものの、租税法規について安易に遡及立法を認めることは、租税に関する一般国民の予測可能性を奪い、法的安定性をも害することになることから特段の合理性が認められない限り、原則として許されるべきではなく、このことを憲法84条は保障しているものと解される。

	れる租税法律主義に反し、違憲となることがあるものと解される。	
--	--------------------------------	--

2. 租税法規不遡及の原則の絶対性

福岡地裁	東京地裁	千葉地裁
<p>租税法規については、刑罰法規とは異なり、憲法上遡及適用を禁じる旨の明文の規定がないほか（憲法39条前段参照）、適時適切な景気調整等の役割も期待されていることなどにかんがみると、租税法規不遡及の原則は絶対的なものではなく、租税の性質、遡及適用の必要性や合理性、国民に与える不利益の程度やこれに対する救済措置の内容、当該法改正についての国民への周知状況等を総合勘案し、遡及立法をしても国民の経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しない場合には、例外的に、租税法規不遡及の原則に違反せず、個々の国民に不利益を及ぼす遡及適用を行うことも、憲法上許容されると解するのが相当である。</p>	<p>遡及処罰を禁止している憲法39条とは異なり、同法84条、30条は、租税法規を遡及して適用することを明示的に禁止するものではないから、納税者に不利益な租税法規の遡及適用が一律に租税法律主義に反して違憲となるものと解することはできない。（大島訴訟・最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁引用）。したがって、課税要件等に限らず、租税法規を納税者に不利益に遡及適用することについても、上記の諸般の事情の下、その合理的な必要性が認められるときは、租税法律主義に反しないものとして許容される余地があるものと解される。そして、この場合、納税者に不利益な遡及適用が租税法律主義に反しないものといえるかどうかは、その遡及適用によって不利益に変更される納税者の納税義務の性質、その内容を不利益に変更する程度、及びこれを変更することによって保護される公益の性質などを総合的に勘案し、その変更が合理的なものとして容認されるべきものであるかどうかによって判断すべきである（最大判昭和53年7月12日民集32巻5号946頁参照）。</p>	<p>（上記参照）</p>

3. 期間税

福岡地裁	東京地裁	千葉地裁
<p>期間税の場合、納税者の納税義務の内容が確定するのは1暦年の終了時であるが、遡及適用に当たるとどうかは、新たに制定された法規が既に成立した納税義務の内容を変更するものかどうかではなく、新たに制定された法律が施行前の行為に適用されるものであるかどうかで決せられるべきである。なぜならば、期間税の場合であっても、納税者は、その当時存在する租税法規に従って課税が行われることを信頼して、各種の取</p>	<p>所得税はいわゆる期間税であり、これを納付する義務（納税義務）は、国税通則法15条2項1号の規定により暦年の終了の時に成立し、また、その年分の納付すべき税額は、原則として所得税法120条の規定により確定申告の手続によって確定するところ、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を各種所得の金額から控除する（損益通算する）ことは、所得税の納税義務が成立した後の納付すべき税額を確定する段階で初めて</p>	<p>所得税は期間税であり、これを納付する義務は、国税通則法15条2項1号の規定により暦年の終了の時に成立し、また、その年分の納付すべき税額は、原則として所得税法120条の規定により確定申告の手続により確定するものであり、……そうすると、本件において、平成16年分の所得税の課税期間が開始したものの、その所得税の納税義務が成立する以前に行われた本件譲渡についても改正措置法を適用する旨を定めた本件改正</p>

<p>引行為等を行うのであって、そのような納税者の信頼を保護し、国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図る要請は、期間税であるかどうかで変わりがないからである。</p>	<p>行うものであり、個々の譲渡の段階で行うものではない。そして、所得税に関する法規が暦年の途中に改正され、これがその年分の所得税について適用される場合、暦年の最初から当該改正法の施行までの間に行われた個々の取引についてみれば、当該改正法が遡及して適用されるとみることができるものの、所得税の納税義務が成立するのはその暦年の終了の時であって、その時点では当該改正法が既に施行されているのであるから、納税義務の成立及びその内容という観点からみれば、当該改正法が遡及して適用されその変更をもたらすものであるということとはできない。</p>	<p>附則は、厳密に言えば、遡及立法には該当しないといわざるを得ない。……また、改正措置法の施行日前に納税者の死亡等によって、既に所得税の納税義務が成立し、又は確定している場合には、既に成立した納税義務の内容を変更することがないよう、正措置法附則27条2項及び3項において手当がされていることから明らかなように、そのような場合に当たらず、課税義務（ママ※控訴審にて納税義務と改められている）が未だ成立していない場合については、本件改正附則が遡及立法に該当しないことを当然の前提にしているものと解される。</p>
---	---	---

4. 不真正の場合の例外的禁止

福岡地裁	東京地裁	千葉地裁
<p>(判示なし)</p>	<p>所得税のような期間税にあっては、期間計算を乱すことは納税申告事務及び徴収事務を混乱させるおそれがあり、また、同じ暦年において取扱いが異なることにより不平等が発生するという問題もあるので、暦年の途中から新たな措置を実施することが望ましいものとはいえない。したがって、そのような不利益を上回る必要性が認められない限り、暦年の途中から取扱いを変更する措置を採ることを回避することに合理性が認められるというべきである。</p>	<p>期間税の場合であっても、納税者は、通常、その当時存在する租税法規に従って課税が行われることを信頼して各種の取引行為を行うものであるといえるから、その取引によって直ちに納税義務が発生するものではないとしても、そのような納税者の信頼を保護し、租税法律主義の趣旨である国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図る必要はある。もっとも、期間税について、……一律に租税法規の遡及適用であるとして、原則として許されず、特段の事情がある場合にのみ許されると解するのは相当ではない。そうすると、……厳密には租税法規の遡及適用であるとはいえないような場合は、……立法裁量の逸脱・濫用の有無を総合的見地から判断する中で、当該立法によって被る納税者の不利益をも斟酌するのが相当であるというべきである。……租税法規において、国民の課税負担を定めるについては、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかであるから、納税義務者に不利益に租税法規を変更する場合は、その立法目的が正当なものであり、か</p>

		<p>つ、当該立法において具体的に採用された措置が同目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、憲法違反となることはないと解するのが相当である。そして、当該立法措置が著しく不合理かどうかを検討するに際しては、それが厳密には納税義務者に不利益な遡及立法とはいえないとしても、不利益に変更される納税者の既得利益の性質、その内容を不利益に変更する程度、及びこれを変更することによって保護されるべき公益の性質、納税者の不利益を回避するためにあらかじめ取られた周知等の措置等を総合的に勘案すべきである。</p>
--	--	--

5. 改正の必要性・合理性

福岡地裁	東京地裁	千葉地裁
<p>本件改正は、土地市場活性化等の目的のため早期に実現する必要性が一定程度あったと考えられ、損益通算の廃止と税率の引下げを一体として行うことで上記目的を達成するとともに、損益通算目的の駆け込み的不動産売却という弊害を防止するという観点からは、適用時期を平成16年1月1日からとすることにも経済政策上一定程度の必要性・合理性があったと認められる。しかしながら、他方で、本件改正の主要な理由となった不動産価格の下落傾向等は本件改正前から数年間は続いていたこと、前記認定のとおり、損益通算の制度の問題点については本件改正の数年前から指摘されていたこと、不動産譲渡に係る損益通算の制度は旧所得税法（昭和22年法律第27号）において設けられ、部分的な改正を経ながらも以後50年以上にわたって継続して認められてきたものであること、本件改正前後で租税を大幅に変更しなければならぬような重大な経済状況の変動があったわけではないことなどは、遡及適用の必要性・合理性を減じる事情といえることができる。</p>	<p>土地等又は建物等の長期譲渡所得について損益通算制度を廃止することは、同所得に分離課税方式が採られていたこととの整合性を図り、かつ、損益通算がされることによる不均衡を解消して適正な租税負担の要請にこたえ得るものとして合理性があったといえることができる。そして、平成16年度税制改正における譲渡所得についての損益通算の廃止は、長期譲渡所得の特別控除の廃止及び税率の引き下げと相まって、使用収益に応じた適切な価格による土地取引を促進し、特に、収益性の高い土地の流動性を高め、土地市場を活性化させる目的を有しており、これにより土地価格の下落に歯止めがかかることを期待してされたものである。したがって、これらの措置を全体として早急を実施する必要性があったことも肯定することができる。</p>	<p>(ア)損益通算を廃止の合理性 そうすると、土地建物等の長期譲渡所得について損益通算の制度を廃止することは、同所得に分離課税方式が採られていたこととの整合性を図り、かつ、損益通算がされることによる不均衡を解消して適正な租税負担の要請に応えるものとして、合理性があるといえることができる。そして、平成16年度税制改正における譲渡所得についての損益通算の廃止は、長期譲渡所得の税率引下げ等の措置と相まって、使用収益に応じた適切な価格による土地取引を促進し、収益性の高い土地の流動性を高め、もって、土地市場を活性化させ、これにより土地価格の下落に歯止めがかかることが期待されたものであり、その目的に照らして、損益通算廃止措置は合理性を有するものと考えられる。</p> <p>(イ)遡及の合理性 本件改正附則の立法目的は、土地取引の活性化と株式取引等との不均衡是正の見地から、従来認められていた合理的とはいえない損益通算の制度の廃止等と長期譲渡所得税率引下げをパッケージとして、できるだけ早期に実施する必要性があったことに加えて、これらの実施を翌年度まで遅らせれば（少なくとも、改正措置法施行後</p>

		<p>9箇月間は実施できないことになる。) , その間に節税をねらいにした不当な低価による土地取引が横行しかねず、これが資産デフレをもたらすとの懸念によるものであり、特に後者の点は、現にその与党である自民党の平成16年度税制改正大綱がA新聞に報道された直後ころから、年内の駆け込み土地売却を勧める税理士等の提案がインターネットのホームページに掲載される等の動きがみられたことから、単なる懸念にとどまらず現実性を帯びていたものである。そうすると、本件改正附則のとおり、損益通算を廃止する等の内容とする改正措置法を成立・施行前の平成16年1月1日に遡って適用する合理性・必要性を肯定することができる。</p>
--	--	--

6. 予測可能性

福岡地裁	東京地裁	千葉地裁
<p>上記認定事実によれば、本件改正の要旨が公にされたのは与党が平成16年度税制改正大綱を発表した平成15年12月17日であるが、これが一般国民に報道されたのは、初めて新聞報道及びインターネット上に掲載された同月18日であって、これは損益通算が認められなくなる日のわずか2週間前である。また、同日以後の報道等のうち、インターネット上の記事、週間税のしるべ、週刊税務通信及び住宅新報は、発行部数、読者の範囲等は不明であるが、税や不動産の専門家等でない通常の社会生活を営む国民の間ではそれほど多く流通しているものではないことが推認され、しかも本件改正についての記事はかなり小さなものであるから、これによる国民への周知はさほど期待できない。日本経済新聞（同月18日及び同月26日掲載）は、これと異なり、一般国民の間に相当程度の流通量があるものであるが、いずれの記事も半ばの紙面に掲載された小さなものであって、これによって図られる国民への周知の程度には限界がある。</p>	<p>遅くとも、自由民主党の決定した平成16年度税制改正大綱が日本経済新聞に掲載された平成15年12月18日には、その周知の程度は完全ではないにしても、平成16年分所得税から土地等又は建物等の長期譲渡所得について損益通算制度が適用されなくなることを納税者において予測することができる状態になったといえる。したがって、確かにかなり切迫した時点ではあったにせよ、平成16年1月1日以降の土地等又は建物等の譲渡について損益通算ができなくなることを納税者においてあらかじめ予測できる可能性がなかったとまではいえない。</p>	<p>その大綱の内容は、平成15年12月18日のA新聞に掲載され、その周知の程度は完全なものとはいえないまでも、平成16年分所得税から長期譲渡所得について損益通算制度が適用されなくなることを納税者において予測することができる状態になったといえる。したがって、平成16年1月1日からの土地建物等の譲渡時を基準とすると、確かに切迫していたことは否定できないものの、同日以降の土地建物等の譲渡について損益通算ができなくなることを納税者においてあらかじめ予測することができる可能性がなかったとまではいえない。加えて、上記のとおり、所得税は期間税であること等から、暦年の終了時に納税義務が生じるものであり、その前においては、たとえ当該年分の所得税の課税期間が開始していたとしても、従前の租税法規の内容が改正されて年度開始時に遡って適用される可能性がないとはいえず、特に本件の場合のように、税制大綱が年度前に公表され、年度開始後1箇月程度で改正措置法案が国会に提出されて可決成立しているのであり、このような場合に改正</p>

		法が年度開始時にさかのぼって適用される可能性は否定できない。そして、現にこれまでもそのようなケースが決して稀ではなかったことをも勘案すると、所得税のような期間税の場合、年度が開始した後は年度開始時に遡って租税法規が納税者に不利益に変更される可能性が立法の必要性如何によってはあり得ることを納税者としても全く予測できないとはいえないと考えられる。
--	--	--

II. 控訴審判示

1. 租税法律主義における不遡及の原則

福岡高裁	東京高裁	千葉高裁
納税者は、現在妥当している租税法規に依拠しつつ、現在の法規に従って課税が行われることを信頼しながら各種の取引を行うのであるから、後になってその信頼を裏切るとは、憲法84条が定める租税法律主義が狙いとする一般国民の生活における予測可能性、法的安定性を害することになり、同条の趣旨に反する。したがって、公布の前に完了した行為や過去の事実から生じる納税義務の内容を納税者の不利益に変更することは、憲法84条の趣旨に反するものとして違憲となることがあるというべきである。	(判示なし)	憲法84条の定める租税法律主義の内容の1つとしての課税要件法定主義は、課税要件……と租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないとする原則であるが、遡及立法は、納税義務が成立した時点では存在しなかった法規をさかのぼって適用して、過去の事実や取引を課税要件とする新たな租税を創設し、あるいは、既に成立した納税義務の内容を納税者に不利益に変更する立法であり、法律の根拠なくして租税を課することと同視し得ることから、租税法律主義に反するものとされる。

2. 租税法規不遡及の原則の絶対性

福岡高裁	東京高裁	千葉高裁
憲法は、同法39条の遡及処罰の禁止や同法84条の租税法律主義とは異なり、租税法規の遡及適用の禁止を明文で定めていないが、このことは、憲法が明文で定める租税法律主義（同法84条、30条）による課税の民主的統制を憲法上の絶対的要請としたのに対し、租税法規不遡及の原則による課税の予測可能性・法的安定性の保護を、租税法律主義から派生する相対的な要請としたことを示しており、租税法規不遡及の原則については、課税の民主的統制に基づく一定の制限があり得ることを許容	(判示なし)	(判示なし)

<p>するものといえるからである。 (大島訴訟引用)、このことは、租税法規の適用時期についても当てはまるものである。以上からすれば、納税者に不利益な租税法規の遡及適用であっても、遡及適用することに合理性があるときは、憲法84条の趣旨に反し違憲となるものではないというべきである。……納税者に不利益な遡及適用に合理性があつて、憲法84条の趣旨に反しないものといえるかは、〔1〕遡及の程度(法的安定性の侵害の程度)、〔2〕遡及適用の必要性、〔3〕予測可能性の有無、程度、〔4〕遡及適用による実体的不利益の程度、〔5〕代償的措置の有無、内容等を総合的に勘案して判断されるべきである(最大判昭和53年7月12日民集32巻5号946頁参照)。</p>		
---	--	--

3. 期間税

福岡高裁	東京高裁	千葉高裁
<p>期間税のように、当該取引等により直ちに納税義務が確定せず、期間の途中で行われた法改正の後に、期間が終了する時点で納税義務が成立するものであつても、納税者は当該取引等の時点における租税法規に従つて当該取引等に関する納税義務が成立するであろうと信頼するのが通常であると考えられ、このような場合においても、その信頼を保護することが国民の予測可能性や法的安定性に資することは否定できない。したがつて、租税法規不遡及の原則で問題とされる遡及適用は、既に成立した納税義務の内容を国民の不利益に変更するものには限られないというべきである。……所得税はいわゆる期間税であり、その納付義務は国税通則法15条2項1号の規定により暦年の終了の時に成立し、また、当該年分の納付すべき税額は、原則として確定申告の手続によって確定するところ(所得税法120条)、損益通算は、所得税の納税義務が成立した後の納付すべき税額を確定する段階で初めて行うものであり、個々の譲渡の段階で行うものではない。したが</p>	<p>所得税はいわゆる期間税であり、これを納付する義務は、国税通則法15条2項1号の規定により暦年の終了の時に成立するものとされている。また、その年分の納付すべき税額は、原則として所得税法120条の規定により確定申告の手続によって確定するところ、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を各種所得の金額から控除する(損益通算する)ことは、所得税の納税義務が成立した後の納付すべき税額を確定する段階で初めて行うものであり、個々の譲渡の段階で行うものではなく、対象となる譲渡所得の計算も、個々の譲渡の都度されるものではなく、1暦年を単位とした期間で把握される。したがつて、本件のように、所得税に関する法規が暦年の途中に改正され、これがその年分の所得税について適用される場合、暦年の最初から改正法の施行までの間に行われた個々の取引のみについてみれば、改正法が遡及して適用されることになるとしても、所得税の納税義務が成立する暦年の終了時においては改正法が既に施行されているのであるか</p>	<p>所得税は、いわゆる期間税であり、暦年の終了の時に納税義務が成立するものと規定されている(国税通則法15条2項1号)。したがつて、暦年の途中においては、納税義務は未だ成立していないのであり、そうとすれば、その暦年の途中において納税者に不利益な内容の租税法規の改正がなされ、その改正規定が暦年の開始時(1月1日)にさかのぼつて適用されることとされたとしても(以下、これを「暦年当初への遡及適用」という。)、このような改正(立法)は、厳密な意味では、遡及立法ではない。</p>

<p>って、暦年途中の法改正によってその暦年における所得税の内容を変更することは、既に成立した納税義務について改正法により変更をもたらすものではない。そして、このような期間税について暦年途中の法改正によってその暦年における行為に改正法を遡及適用することは、既に成立した納税義務を遡及的に不利益に変更する場合と比較して、遡及の程度は限定されており、納税者の予測可能性を害する程度や法的安定性を侵害する程度は低いと考えられる。</p>	<p>ら、改正法が遡及して適用され納税義務の変更をもたらすものであるということはできないというべきであり、本件改正附則は、厳密な意味では遡及立法であるということとはできない。</p>	
---	---	--

4. 不真正の場合の例外的禁止

福岡高裁	東京高裁	千葉高裁
<p>(判示なし)</p>	<p>本件のように暦年当初への遡及適用によって納税者に不利益を与える場合には、憲法84条の趣旨からして、その暦年当初への遡及適用について合理的な理由のあることが必要であると解するのが相当である。そして、暦年当初への遡及適用に合理性があるか否かについては、(大島訴訟引用)と解されることから、立法府の判断がその合理的裁量の範囲を超えると認められる場合に初めて暦年当初への遡及適用が憲法84条の趣旨に反するということができるものというべきである。</p>	<p>厳密な意味では遡及立法とはいえないとしても、本件のように暦年当初への遡及適用(改正措置法31条1項の暦年当初への遡及適用)によって納税者に不利益を与える場合には、憲法84条の趣旨からして、その暦年当初への遡及適用について合理的な理由のあることが必要であると解するのが相当である。ただ、暦年当初への遡及適用に合理的な理由があるか否かについては、(大島訴訟引用)と解される。すなわち、本件においても、立法府の判断がその合理的裁量の範囲を超えると認められる場合に初めて暦年当初への遡及適用が憲法84条の趣旨に反するものということができるものというべきである。</p>

5. 改正の必要性・合理性

福岡高裁	東京高裁	千葉高裁
<p>本件改正附則27条1項が本件改正の適用時期を平成16年1月1日以降とする必要があったとすることができる。……租税回避のため同月中に土地建物等を身内等に売却するよう勧める専門家が複数存在していたことからすれば、前記弊害のおそれが不適當な予測によるものとはいえない。……一暦年を期間とする所得税において、期間途中で取り扱いが変ることは、納税申告事務及び徴収事務の負担</p>	<p>(原判決に加えて)年度の途中から適用した場合改正措置法を暦年途中である平成16年4月1日から適用した場合には、適用前の譲渡について生じた損失又は利益を事業所得のような経常的な所得の金額の計算上生じた損失又は利益とどのように損益通算するのか等の問題が生じ、これらの問題を立法によって解決するとしても、これにより納税申告事務及び徴収事務の負担が増大し、混乱が生じる</p>	<p>もし、本件改正附則を設けないものとして、改正措置法31条1項を1月1日にさかのぼって適用せず、1月1日から3月31日までの長期譲渡(複数の譲渡があればそれらの損益を通算したもの)と4月1日から12月31、までの長期譲渡(複数の譲渡があればそれらの損益を通算したもの)とに区分し、前者については改正前措置法31条1項を、後者については改正措置法31条1項を適用して、別異に取</p>

<p>を増大させるものであることは明らかである。</p>	<p>ことは明らかであり、同じ暦年において取扱いが異なることにより納税者間に不平等が発生するという問題も容易に予想される。そうすると、改正措置法を成立・施行前の平成16年1月1日にさかのぼって適用する合理性・必要性があったものといえることができる。</p>	<p>り扱うものとする、仮に前者の譲渡について損失が生じた場合、その損失をどのように損益通算するのか（例えば、他の所得が事業所得のみである場合に、その所得の1月1日から3月31日までの利益と通算するのか）、また、特別控除額100万円はその全額を1月1日から3月31日までの利益と通算するのかそれとも1月1日から12月31日までの間の利益と通算するのか）……等の事情を総合考慮すると、本件における暦年当初への遡及適用（改正措置法31条1項の暦年当初への遡及適用）には合理的な理由があり、暦年当初への遡及適用を行うものとしたことに立法府の合理的裁量の範囲を超えておらず、合理的であるといえるべきである。</p>
------------------------------	--	---

6. 予測可能性

福岡高裁	東京高裁	千葉高裁
<p>本件改正と同内容である与党の税制改革大綱（ママ）が国民に知れた時期（平成15年12月18日）は本件改正が適用される平成16年1月1日の2週間前であるし、租税及び不動産の専門誌等はその対象読者は限られていると考えられるから、一般国民に対する周知の程度には限界があったことは否定できないものの、納税者において本件改正の予測可能性が全くなかったとはいえない。……租税法規に対する個人の予測可能性を完全に満たさなければならないとすれば、そもそも租税法規の改正はできないことになり、租税の機能（国家の財政需要充足、所得の再配分、資源の適正配分、景気の調整等）は不全に陥ることとなるし、大綱や法案であっても、法改正の内容は予測できることからすれば、租税法規の改正に当たって、個人における予測可能性を完全に満足することまでは要求されていないといえるべきである。</p>	<p>（原判決に加えて）納税者個人の予測可能性に反することのみをもって直ちに不利益遡及立法に該当するものと解し、租税効果に対する予測可能性を保障しようとする、およそ不利益な内容を含む租税法規の改正はできないこととなる。また、納税者の予測が各個人によってまちまちで、どのような場合に予測可能性があるかを判定することが困難であることからすると、納税者個人の予測を完全に保護することが、かえって法的安定性を害する結果になることも否定できないところである。そうすると、租税法規の改正に当たっては、納税者個人の予測可能性を完全に充足することまでは要求されていないものと解される。</p>	<p>（原判決のとおり）</p>

第4章 損益通算制限立法訴訟の検証

本件訴訟に対しては、先に判決の下された福岡地裁と東京地裁を中心に、多くの評釈がなされている。違憲とした福岡地裁を支持するものが多く²³⁹⁾、合憲とした東京地裁を支持するものは少ない²⁴⁰⁾。本章では、これらの見解を交えながら、それぞれの論点で注目できる判示を中心に検討を行う²⁴¹⁾。

第1節 租税法規不遡及の原則

租税法規不遡及の原則の一般論については、第1審及び控訴審のいずれの裁判所ともに大きな違いはない。刑罰法とは違い明文はないものの、憲法84条（及び30条）が要請する租税法律主義は、国民の法的安定性と予測可能性を保障する観点から不遡及の原則を包含するというものである。東京地裁は、他の行政法との比較し、租税法は財産権を侵害するものであるから、より厳格に守られるべき原則であることも示す。納税者保護の観点から、法的安定性と予測可能性を保障する姿勢を明確に示したことは評価できる²⁴²⁾。

第2節 租税法規不遡及の原則の絶対性

I. 例外的許容

租税法規不遡及の原則は絶対的なものではない、という点でもいずれの裁判所とも一致する。刑罰法との比較が主な理由である。しかし、遡及立法を許容する範囲は、福岡地裁と東京地裁で大きく異なり、結論に対する分岐点となった²⁴³⁾。

福岡地裁は、租税の性質、遡及立法の必要性・合理性、国民に与える不利益の程度²⁴⁴⁾、

²³⁹⁾ 福岡地裁に賛成と思われるものとして、相京博士「期間税と税法の遡及適用」税経通信64巻8号以下（2009）、浅妻章如「損益通算制限立法の年度内遡及適用の可否」税務事例40巻7号1頁以下（2008）、石村・前掲注（123）213頁以下、奥谷健「譲渡損失の損益通算を不可とする税制改正の遡及適用の違憲性」税務QA76号42頁以下（2008）、岸田貞夫「譲渡損益通算に係る租税法律の改正と遡及適用の可否」ジュリスト1383号200頁以下（2009）、品川芳宣「土地建物等の譲渡損失の損益通算禁止規定の合憲性」TKC税研情報17巻3号70頁以下（2008）、永山茂樹「租税法の遡及適用が違憲とされた事例」法学セミナー53巻8号130頁以下（2008）、橋本守次「改正税法の遡及適用と不利益不遡及の原則・上下」税務弘報57巻2号46頁以下・3号164頁以下（2009）、一杉直『平成21年度増補改訂・所得税法の解釈と実務』760頁以下（大蔵財務協会、2009）、藤曲武美「納税者の予測可能性と遡及立法」税理52巻6号70頁以下（2009）、増田・前掲注（47）1頁以下（2008）、三木義一「租税法規の遡及適用をめぐる二つの判決とその問題点」税理51巻6号71頁以下（2008）、森稔樹「租税特別措置法附則27条による同法31条の遡及適用が違憲無効と判断された事例」速報判例解説3号287頁以下（2008）、山田・前掲注（160）55頁以下を参照。

²⁴⁰⁾ 東京地裁に賛成と思われるものとして、佐藤・前掲注（176）67頁を参照。

²⁴¹⁾ 千葉地裁に言及するものとして、石村・前掲注（123）213頁以下、酒井・前掲注（30）55頁以下を参照。

²⁴²⁾ 増田・前掲注（47）13頁（2008）。

²⁴³⁾ 三木・前掲注（239）72頁。

²⁴⁴⁾ 3つの地裁とも、不利益を認定する。その程度については、福岡地裁は「多額」、東京地裁は「一定」、千葉地裁は「多額」と、いずれも軽微ではないことを示す。

救済措置の内容、改正についての国民への周知状況等を総合勘案し、遡及しても国民の経済生活の法的安定性又は予測可能性を害しない場合に、例外的に遡及立法が許されるとする。東京地裁は、立法裁量から逸脱しない場合、すなわち、合理的な必要性が認められる場合は許されるとする。両判示は、一見似ているようにも思えるが、租税法規不遡及の原則の絶対性について、福岡地裁は「原則禁止・例外許容」であるのに対して、東京地裁は「原則許容・例外禁止」と考えられる²⁴⁵⁾。例外的に許容する範囲をきわめて狭く捕らえている福岡地裁の論理には、不遡及の原則が租税法律主義から導かれるとする点との整合性があるように思えるが、立法裁量論を用いて許容性を大きく示す東京地裁の論理には、不遡及の原則が租税法律主義から導かれ、他の行政法と比較してより一層許されないとする点との矛盾を感じる。東京地裁の判示に対しては、高橋祐介准教授の見解²⁴⁶⁾の影響を受けているのではないかとする指摘がある²⁴⁷⁾。

II. 立法裁量論

福岡地裁以外の判決は、立法裁量の範囲内での許容性を示す。特に、東京地裁、福岡高裁は、真正の遡及立法であっても立法府の裁量を重視する。

立法裁量とは、「立法に関して憲法上立法府に委ねられた判断の自由²⁴⁸⁾」を表す。ただし、自由だからといって、何でも許されるというわけではない²⁴⁹⁾。租税法における立法裁量については、いわゆる大島訴訟²⁵⁰⁾で基準となる判断が示された²⁵¹⁾。「租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての

²⁴⁵⁾ 奥谷・前掲注(239)44頁、山田・前掲注(160)58頁。

²⁴⁶⁾ 「予測可能性がどれだけ害されるかは極めて測定しがたいことを踏まえると、予測可能性がどれだけ害されるかという従来の視点を完全に放棄した上で、完全に予測可能性が確保されている状態、つまり現在の税法の状態から、その租税立法や改正(遡及効を有するか否かを問わない)がどれだけ必要であるかを判断して決定すべきである」とする(高橋・前掲注(111)103頁)。

²⁴⁷⁾ 浅妻・前掲注(239)6頁。同准教授は、上記の高橋論文に続く「可能な限り予測可能性が確保されるべきであろう。」という見解を挙げ、東京地裁の誤読であるとする。

²⁴⁸⁾ 野中俊彦「立法裁量論」〔芦部信喜編〕『憲法訴訟・第2巻』93頁(有斐閣,1987)。

²⁴⁹⁾ 矢口俊昭「立法裁量論」〔高橋和之＝大石眞編〕『憲法の争点』230頁(有斐閣,1999)。憲法81条は、「最高裁判所は、一切の法律、命令、規則又は処分が憲法に適合するかしないかを決定する権限を有する終審裁判所である。」と定める。

²⁵⁰⁾ 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。

²⁵¹⁾ 立法裁量論を用いて遡及立法に当たらないとされた事例として、東京地判平成10年2月26日判タ1000号275頁。

正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。」とするものである。この最高裁判示以降、裁判所は租税法の違憲審査について慎重になっているといわれている²⁵²⁾。ここで問題となるのが、不遡及の原則のような租税法律主義の原則といえるものまでも、裁判所は判断を委ねなければならないのかということである。合理的な政策判断の下、遡及効を有する法律を設けることのすべてを禁じるものではない²⁵³⁾。しかし、租税政策の適否ならともかく、租税法の原則までも立法裁量論を用いることには疑問を覚える²⁵⁴⁾。少なくとも、厳格な合理性の基準をもって判断されるべき事案と考える²⁵⁵⁾。

第3節 期間税の真正・不真正

I. 納税義務の成立と確定

期間税についての判断は、それぞれの裁判所で異なるものとなった。福岡地裁は、国税通則法に規定する納税義務の成立という事象を重視することなく、真正の遡及立法とは、新たに制定された法律が施行前の行為に適用されるものであるかどうかによって判断すべきとする。法的安定性と予測可能性を重視した判断である。福岡高裁は、期間税の一般論として、第1審と同旨の判断を示す。納税者は取引の時点における租税法に従って取引に関する納税義務が成立すると信頼するため、真正の遡及立法とは、すでに成立した納税義務の内容を不利益のものに変更するものに限りしないとする。しかし、所得税でも損益通算に関しては例外とする。損益通算を行うのは、納税義務が成立した後、納付すべき税額を確定する段階であることから、所得税の他の規定とは違い、納税者の予測可能性や法的安定性を害する程度は低いとする。一般論では、所得の発生という事象を尊重しながら、損益通算に限っては急に課税実務を採用するという矛盾を感じる。損益通算に関しては、「課税期間終了時説」というより「租税債務成立時説」とも思えるものである。千葉地裁・高裁は、国税通則法に定める納税義務の成立時を基準とする「課税期間終了時説」である。成立した納税義務の内容を変更する場合は真正の遡及立法、成立前であれば不真正の遡及立法とする。東京地裁・高裁は、これに加えて損益通算が納税義務の確定の段階で

²⁵²⁾ 品川・前掲注(239)78頁は、このような姿勢が、立法当局に安直な租税立法を許し、公正な税制の構築を妨害する可能性を指摘する。

²⁵³⁾ 谷口勢津夫「滑り込みセーフ!?!」〔佐藤英明編〕『租税法演習ノート』299頁(弘文堂、第2版、2008)。

²⁵⁴⁾ 浅妻・前掲注(239)6頁、石村・前掲注(123)239頁、増田・前掲注(139)88頁(2008)。

²⁵⁵⁾ 戸松秀典『立法裁量論』32頁(有斐閣、1993)は、租税法の立法裁量について、「差別自由あるいは権利や自由の侵害の態様によっては、厳格な合理性の基準のもとで判断されるべき場合がありうる」とする。

行われるものであることも理由に挙げるが、「課税期間終了時説」に近いと考える。

期間税の判示について、過去に、国側も、納税義務の成立と個別の経済取引を切り離す主張を行っていることから、論理に一貫性がないことを指摘する見解もある²⁵⁶⁾。

II. 期間原則

課税期間終了時説は、「期間税だから期間の中途の改正は不真正の遡及立法」とする論理だが、期間税の「期間」には、どのような意義があるか。所得税は、人々の所得の増加分に対して課される租税である。国家財政や徴税事務の都合上、12か月を1つの期間として区切っているに過ぎず²⁵⁷⁾、12か月が公平というわけでもない²⁵⁸⁾。個々の国民の生活様は均一ではないため、一定の期間を設けるのであれば、本来は生涯所得をベースにした調整措置が必要である²⁵⁹⁾。その上、毎年のように租税制度が変更される社会では、期間の定め方次第で、納税者の負担は大きく変わってしまう。期間という括りをあえて設けるならば、生涯を1つの期間とするのがもっとも公平と考える²⁶⁰⁾。しかし、生涯所得を測ることは困難であるため、生涯所得を基準とした調整措置は行われていない。

このような期間に生ずる納税義務を一括りに扱うことに意味があるのであろうか。国税通則法は、所得税の納税義務の成立時期について暦年の終了時と定めるが、それは徴税事務の都合に過ぎないのであって、生涯所得の測定とは関係がない。法的安定性と予測可能性を確保するための原則を検討するにあたって、そのような意味のない期間に拘束される必要があるとは思えない。むしろ、課税要件を構成する事象が生じた時点で納税義務を認識するべきではないだろうか。納税義務の成立という観点からは、行為の時点で少なくとも法律がなければならぬのである。

さらに、本件改正は期間税でも個人に関する問題である。国家の都合を尊重して12か月で区切るとして、制度上、法人ならば対処が可能だ。法人は、法人税法上の事業年度の末

²⁵⁶⁾ 品川・前掲注(239)80頁は、大阪高判平成2年9月27日訟月37巻10号1769頁の判示「右詐害行為当時既に右債権成立の基礎たる事実が発生し、近い将来においてその成立が高度の蓋然性をもって見込まれる場合、その見込みのとおりに債権が成立したときは、右債権は詐害行為の被保全債権となるというべきである。」を挙げて、「このような詐害行為取消権に関する判例の考え方は、期間税における納税義務の成立の時期と詐害の時期を切斷したものであって、本件のような土地建物等の譲渡所得に係る課税問題についても参考になる」とする。

²⁵⁷⁾ 田中・前掲注(127)46頁〔田中発言〕、同〔忠発言〕、中里実「所得概念と時間」〔金子宏編〕『所得課税の研究』132頁(有斐閣、1991)。なお、行政法においても同様である(和田・前掲注(91)88頁)。

²⁵⁸⁾ 金子宏「ポーリス・ビドカーの『包括的課税ベース』批判論の検討」〔成田頼明編〕『行政法の諸問題・下』599頁(有斐閣、1990)。

²⁵⁹⁾ 中里・前掲注(257)131頁は、包括的所得概念には、人間の一生を通じた租税負担の配分という発想が存在しないことを問題点として挙げている。

²⁶⁰⁾ 木村・前掲注(26)208頁。

日を任意で定めることができるし、12か月に満たない期間であれば短縮することもできる。実行可能かどうかはともかくとして、極端なことをいえば1か月ごとや1日ごとの期間に区切ることができるのである。仮に、本件のような改正が法人税で行われるとする²⁶¹⁾。同じ時点の事実に対して、国税通則法上の納税義務の成立の有無が違憲性の判断の分かれ目になる場合、施行日の直前日（今回の場合は3月31日）に決算日を変更し、納税義務を意図的に成立させればよいことになる。法人であればこのようなことも可能であるが、個人は不可能に近い。個人の課税期間は、1暦年に限定されており、納税義務の成立日を任意で指定することはできない。本件改正が納税義務の成立の有無を念頭においていることは、施行日までに死亡したり、海外に転出した者には損益通算を認めていることから明らかである。納税義務が成立していなければ、損益通算が適用されないのであれば、個人は海外に移住するか、たまたま死亡しなければ不可能ということである。

III. 譲渡所得

期間税といっても、所得税には、さまざまな性質の所得が含まれる。東京訴訟の原告は、控訴審で、「課税の対象となる所得の累積が暦年を通じて行われるという要素を持つ給与所得と異なり、不動産の譲渡所得は、極めて限られた機会に、いわば1回限りのものとして行われるのが通常」であるため、随時税に近いと主張したが、不動産の譲渡所得は、所得税の他の所得と比べて、どのような性質をもつのであろうか。

わが国の所得税法は、その発生源泉の違いから所得を10種類に区分する。それらは、所得の種類・性質によって担税力が異なるという前提から、それぞれに課税方法が定められている。これら10種類の所得は、似かよった性質ごとに分けることができる。例えば、所得の発生頻度に着目して、反復的に発生するもの（不動産所得・事業所得・給与所得等）と、臨時的に発生するもの（退職所得・譲渡所得・一時所得等）とする分け方がある²⁶²⁾。臨時的所得は担税力が低いことから、分類課税等の措置がとられている²⁶³⁾。

所得税は、包括的所得概念²⁶⁴⁾から、さまざまな性質のものを所得として捉えているのであるが、遡及立法について考えた場合、これを同じ期間税という理由で一括りにしてもよ

²⁶¹⁾ ただし、法人税には所得の区分という概念がないため、損益通算の可否という問題は発生しない。不利益な改正として、例えば、前年度まで損金に算入可能だったものが、当年度から不算入になる改正の場合等が考えられる。

²⁶²⁾ 所得税法2条1項24号に定める臨時所得とは意を別にする。

²⁶³⁾ 注解所得税法研究会編『注解所得税法』228頁（大蔵財務協会，4訂版，2004）。

²⁶⁴⁾ 所得税における所得の範囲を反復的所得のみとする所得源泉説に対して、臨時的所得も所得に含まれるとする概念（金子・前掲注（12）164頁）。

いのだろうか。譲渡所得や退職所得は、所得税が対象とする期間（暦年）と、その所得が表面化するまで変動してきた期間がほとんど重ならない。期間の終了時としてしまうと、その重なりはさらに小さくなってしまう。そのような所得の性質の違いを考慮せずに、真正・不真正の判断をするべきではないと考える²⁶⁵⁾。同じ所得税であっても、事業所得や給与所得については「課税期間終了時説」、譲渡所得は「課税期間開始時説」といった、性質に応じた対応をしてもよい²⁶⁶⁾。経常的所得は期間の終了時、臨時的所得は行為時に納税義務が成立するという考え方も同様に成り立つ²⁶⁷⁾。

租税法は、国民の普段の生活の下に成り立つものである。租税法が、国民の経済活動を歪めてはならない。経済活動の規律が私法による以上、原則として租税法は私法の規律に反してはならないはずである²⁶⁸⁾。今回の土地等の譲渡のような売買契約は、民法555条において、「当事者の一方がある財産権を相手方に移転することを約し、相手方がこれに対してその代金を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。」と定める。つまり、国民の経済活動である売買契約という行為は完了しており、その時点で譲渡所得が発生しているのである。

譲渡所得の中でも不動産の譲渡という取引は、一般国民の生涯に何度もあるものではない²⁶⁹⁾。本件改正の場合は、東京地裁のような不真正であるから原則として遡及立法が許容されるというのではなく、東京原告の主張のように随時税と同種と考え、福岡地裁のように真正の遡及立法であるとした上で、例外が許容されるかどうかを判断すべきである。

IV. 損益通算の時期

福岡高裁は、「損益通算は、所得税の納税義務が成立した後の納付すべき税額を確定する段階で初めて行うもの」であるため、予測可能性を害する程度が低いとする。このような論理の場合、所得区分に応じた所得というのは、損益通算を行うまでは独立しているということになる。

期間税における期間と同じく、所得の性質に応じた10種類の所得も、徴税事務上の規定

²⁶⁵⁾ 石村・前掲注(123)237頁、山田・前掲注(160)60頁。反対に、所得の性質を考慮しない見解として、佐藤・前掲注(176)80頁。

²⁶⁶⁾ 浦東・前掲注(37)8頁は、譲渡所得以外に期間の開始時までには改正が行われなければならないものとして、間接税、利子所得・配当所得、税目の新設、税率区分の変更、反対に期間の終了時まで許容されるものとして、基礎控除の変更を挙げる。

²⁶⁷⁾ 増田・前掲注(47)19頁。

²⁶⁸⁾ 金子・前掲注(12)107頁。

²⁶⁹⁾ 北野・前掲注(26)104頁、三木・前掲注(7)282頁。

に過ぎないのではないだろうか。所得税の原則が、包括的所得概念に基づくのであれば、すべての所得を1つの所得として捉えなければならないのではないか。所得区分は、性質ごとの担税力に応じた調整をするために設けられているのであって、区分の異なる所得の増加と減少という事象を分けているのではない。期間中のあらゆる時点で、包括的所得は増加も減少もしているのである。つまり、行為の時点で存する法律が損益通算を認めているのであれば、所得区分を異にする場合でも、行為の時点でそれらは通算されていると認識すべきである²⁷⁰⁾。それにも関わらず、多くの裁判所は、区分の違う所得が通算されるのは納税義務の確定段階であるとして、期間中の通算を認めないような判断を示す。このような論理が通ると、納税義務の確定時に行われるものにしてしまえば、どんな規定でも許されることになり、結局、国税通則法に基づく納税義務の成立という事象を重視する立場と変わらない。なぜ、期間税においても法的安定性と予測可能性の観点から保護されなければならないとしながら、損益通算だけを例外にするのか理解ができない。

本件改正は、施行日までに死亡あるいは出国した納税者に関しては、従来の損益通算が認められている。たまたま死亡や出国という事象が生じた場合には所得が包括的に認識され、そのような事象がない場合には認識されないという、公平性を欠くものである²⁷¹⁾。

以上の検討から、本件改正は、真正の遡及立法と結論づける²⁷²⁾。期間税に関する遡及立法であっても、原則として行為時に、その行為に対してどのような租税が課されるかが、法律に明記されていなければならない。国民の経済生活における法的安定性と予測可能性を保障するためには、行為時に租税が予測できなければならないのである。暦年の終了時に納税義務が成立するというのは、国税通則法上の納税義務の成立の時点であって、課税要件法上の納税義務の成立は行為など、事象の時点である。期間税の中でも1回性の性質の強い譲渡所得は、尚更この原則が重視されなければならない。そして、所得税が包括的所得概念を有している以上、損益通算だからといって例外ではないのである。

第4節 不真正の場合の例外

東京地裁・高裁や千葉地裁・高裁は、不真正であるから遡及立法にあたらぬとする。しかし、必然的に許容するというものでもない。許されない立法であるとする基準は、国

²⁷⁰⁾ 三木・前掲注(7)282頁、山田・前掲注(160)60頁。

²⁷¹⁾ 山田・前掲注(160)60頁。

²⁷²⁾ 一杉・前掲注(239)784頁、増田・前掲注(47)19頁、山田・前掲注(160)60頁。

民が受ける不利益や予測可能性といったものであるが、東京地裁だけは、期間の途中から適用することによる不利益を上回る必要性がある場合に許されないとする。不利益とは事務手続に与える弊害や改正の前後の不平等のことで、個々の国民が受ける不利益や予測可能性は考慮されていない。東京地裁は、不真正の遡及立法の場合に、不利益が甚大であったり、予測可能性が皆無であっても許容するとも考えられる²⁷³⁾。

首藤重幸教授は、ドイツにおける学説等を挙げ、本件改正に一定の合憲性を示す²⁷⁴⁾。しかし、ドイツでも、真正・不真正の単純な二分論には有力な批判があり、「裁判所も単純な二分論で問題を判定しているわけではなく、詳細に立法事実を審査し、遡及立法の立法目的とそれを実現するための手段の合理性を丹念に審理している。」と続ける。東京地裁のような、不真正であればいかなる遡及立法も認める、とも受け取れるような結論に対して、改正の段階から警鐘を鳴らす。

第5節 必要性・合理性

ここから以下は、本件改正における固有の問題の検証である。いずれの裁判所も、本件改正の必要性・合理性を一定程度認めている。その中で、福岡地裁は、損益通算が長い期間認められてきたという過去の経緯から消極的な姿勢を示す。必要性・合理性の検討にあたっては、千葉地裁の判示と同様に、2つの視点から検討したい。まず、損益通算を廃止する合理性・必要性、次に、遡及する必要性・合理性、という順で行う。

I. 損益通算の禁止

損益通算制度は、さまざまな改正を経て現在に至る。所得の区分による損益通算の可否も、その時代に依りて変化してきた²⁷⁵⁾。損益通算をするかしないかというのは、立法政策論の問題であるため、遡及立法の問題と直接に結びつくものではない。しかし、政策の合理性が乏しければ、遡及してまで立法する合理性も乏しくなるであろう。

国が主張する、土地市場の活性化や外国との不均衡な制度の解消といった改正の目的に

²⁷³⁾ 浅妻・前掲注(239)6頁。

²⁷⁴⁾ 首藤・前掲注(5)6頁。

²⁷⁵⁾ 水野忠恒『所得税の制度と理論』152頁以下(有斐閣,2006)を参照。本件訴訟を含むものとして、酒井克彦「損益通算制度を巡る今日の問題(上・中)」税務事例40巻9号55頁以下・10号52頁以下(2008)を参照。

については、立法裁量論の見地からは否定することができない²⁷⁶⁾。しかし、課税制度の不均衡という公平負担の原則の見地からの指摘はできる。例えば、ある納税者が、土地を購入し、その土地を賃貸し、その後に譲渡し、譲渡損失が出たとする。法人であれば、土地の賃貸料から譲渡損失を差し引くことができる。これが個人の場合、損益通算が禁止されていると、賃貸料から譲渡損失を差し引くことができない。同じ土地から生ずる所得に対して、個人と法人で租税の取扱いが違ってくるのである。不動産から生ずる賃貸料には課税して、譲渡損失は控除できないという状態も、担税力から考えると公平とは言い難い。個人の土地がすべて事業用というわけではないし、土地税制は損益通算以外にも個人と法人の相違はある。損益通算を認めたからといって、不均衡が解消されるわけではないが、公平という観点からは合理的とはいえないのではないだろうか²⁷⁷⁾。少なくとも、原則的には損益通算を認めるものでなければならないと考える²⁷⁸⁾。

本件改正の合理性を挙げるとすれば、包括的所得概念からの合理性が考えられる。土地の譲渡益あるいは譲渡損という所得は、短期間で生ずるものではない。何年ものあいだ捕捉されなかった所得が、譲渡した段階で捕捉されるのである。包括的所得概念は、実際には期間外に生じたであろう譲渡所得と、その他の期間内に生じた所得とを調整することもなく合算してしまう²⁷⁹⁾。そのため、損益通算を他の所得と分離してしまうことには合理性もあると考える。ただし、平成15年分までの長い期間、損益通算が可能とされていたのであれば、平成15年12月31日までに生じたであろう損失については、損益通算ができるといった措置を認めるべきではないだろうか。

損益通算を禁止することに合理性がまったくないとは言えないが、どうしても必要であったとも思えない。もしあるとすれば、税率の引下げという「減税」とのパッケージとして、「増税」となるものが必要であったのかもしれない²⁸⁰⁾。

²⁷⁶⁾ ただし、土地市場の活性化だけが目的なら、損益通算を認める方が効果的であると考え（高野幸大「不動産譲渡損益通算廃止の立法過程にみる税制の不利益不遡及の原則」税務弘報52巻7号157頁（2004））。

²⁷⁷⁾ 右山昌一郎「大綱の検討事項と問題点」税理47巻4号104頁（2004）。また、平成21年分から、上場株式等とその配当所得との損益通算が可能になったが、これは、不動産の賃貸料とその譲渡損失と似た関係ではないだろうか。

²⁷⁸⁾ 山田・前掲注（160）62頁。

²⁷⁹⁾ 中里・前掲注（257）144頁。

²⁸⁰⁾ 首藤・前掲注（5）2頁。佐藤・前掲注（176）86頁は、「国政全般からの総合的政策判断」から同時に適用されていることに注目する必要があるというが、個々の納税者にとって、必ずしも同時に適用されるわけではないので、不利益が正当化されるものではない（高野・前掲注（276）157頁）。

II. 遡及立法

仮に、損益通算を禁止する必要性・合理性があるとして、遡及する必要性はあったのか。平成17年分からの適用では、なぜ不都合なのか。

この問題を考える上では、福岡地裁の「50年以上にわたって継続して認められてきた」ものを遡及してまで改正しなければならないのか、あるいは、千葉地裁²⁸¹⁾の「資産デフレ」を起こさないために遡及する必要があるのか、のどちらを重視するかで変わってくる。さらに、前者には「数年前から指摘されていた」、後者には「年内の駆け込み土地売却を勧める動きがみられた」という要素も付随する。

国民に不利益を与える以上、遡及することを認めるには、強い合理性が必要である²⁸²⁾。資産デフレという理由は、強い合理性を有するとは言い難い。強い合理性があるならば、数年前の時点で改正せねばならなかったのではないだろうか。国が主張するような理由は、「期間税で不真正」という前提があるからであって、これが許されるのならば「随時税で真正」であっても許されることにもなりかねない²⁸³⁾。平成17年まで待てないのであれば、平成16年4月1日から適用すればよいのである。東京高裁は、実務上の問題から期間の途中から開始することは合理的ではないとする。しかし、そのような問題を解決する制度を考えればよいのであって、このような理由で、国民に不利益を強いるべきではない²⁸⁴⁾。

また、判決では示されなかったが、国は過去の遡及立法を挙げて合理性を主張する。しかし、これらは、裁判所の判断により合憲と認められたものではない²⁸⁵⁾。立法裁量論は、著しい不合理がなければ合憲とするものであるため、福岡地裁が合理性を認めたことに対する異論もあるが²⁸⁶⁾、これは、不遡及の原則が立法裁量論の範囲内となる場合に限られる。

第6節 予測可能性

いずれの裁判所も、本件改正の予測可能性の捉え方に大きな差はないようにも感じるが、最終的な判断は分かれた。税制改正大綱をもって、福岡地裁は予測できないとし、東京・千葉地裁は予測できるとする。予測が可能とは、どのような場合を表すのであろうか。

²⁸¹⁾ ほかに、福岡地裁、東京地裁も認めている。

²⁸²⁾ 山田・前掲注(160)67頁。

²⁸³⁾ 三木・前掲注(7)285頁。

²⁸⁴⁾ 浅妻・前掲注(239)7頁。

²⁸⁵⁾ 山田・前掲注(160)61頁。

²⁸⁶⁾ 田中孝男「譲渡所得の損益通算制度の廃止(平成16年税法改正)を憲法違反とした事例」速報判例解説3号55頁(2008)。

I. 税制改正大綱

1. 法律の制定過程

近年の税制改正の過程をおおまか整理すると、次のとおりである。

11月下旬から12月上旬	政府税制調査会 ²⁸⁷⁾ による答申
	↓
12月中旬	与党による税制改正大綱の公表
	↓
1月中旬	税制改正の要綱の閣議決定
	↓
1月下旬から2月上旬	改正法案の国会への提出
	↓
3月下旬	改正法の可決・成立
	↓
3月下旬	改正法の公布
	↓
4月1日	改正法の施行

毎年、年末にかけて政府税制調査会による答申（以下「答申」という。）に基づいて、与党による税制改正大綱（以下「大綱」という。）が取りまとめられる。これが、改正が実際に行われる年の前年の12月中旬となる。年が明けて1月中旬に、税制改正の要綱（以下「要綱」という。）が内閣で決定される。その後、この要綱に沿った改正法案（以下「法案」という。）が2月上旬に国会へ提出され、通常は衆議院から参議院の順で審議、可決される。これが、3月下旬となる。そして、その数日中に公布がされ、4月1日に施行となる。追加経済対策などの目的で、他の時期にも税制改正が行われる場合もあるが²⁸⁸⁾、わが国の根幹となるような税制改正は、このような過程で行われることが通例となっている。改正の対象となる税目は、所得税と法人税は当然のこと、相続税・贈与税もほぼ毎年行われる。

2. 内容の予測

税制改正の各過程で公表される内容から、翌年の改正がどこまで予測できるのであろうか。まず、もっとも早く公表される政府税制調査会による「答申」は、改正についての方

²⁸⁷⁾ 内閣府に置かれる内閣総理大臣の諮問機関。租税制度に関する基本的事項を調査審議し、内閣総理大臣に意見を述べる（法令用語研究・前掲注（10）809頁）。

²⁸⁸⁾ 例えば、「租税特別措置法の一部を改正する法律（平成21年法律第61号）」（平成21年6月19日成立、同月26日公布・施行）。

向性を示すものである。そのため、個々の改正内容は、翌年の実際に行われる改正と同一ではない。答申に示された改正が行われないこともあれば、答申からは読み取れない改正が行われることもある。さらに、答申から予測可能な改正があったとしても、表現が抽象的であり、金額や割合、いつから適用されるかなど具体的な要件は示されていない。一般納税者からすると、答申に沿った改正がされたとしても、納税者自身が対象になるのか、対象となった場合にはどの程度税額が課されるのかといった具体的な影響はわからない。これらのことから、答申による改正内容の予測可能性はあまりないといえよう。次の段階である「大綱」や「要綱」は、答申とは異なり、実際の改正とほぼ同一の内容である。具体的な要件も明記されているため、大綱や要綱からは改正による影響を予測することが可能である。最後に、「法案」であるが、これは、文字どおり実際の法律の基となるものである。このため、修正されることがない限り、そのまま成立することになる。内容自体、大綱・要綱とほとんど差はないが、変更が行われる可能性を加味すると、それらよりも予測可能性はさらに高いといえる。

3. 時期の予測

平成16年度を含む、過去10年の税制改正は、次の日程で行われている。

	政府税調 答申	与党 改正大綱	改正要綱 閣議決定	国会提出	成立日	公布日	施行日
平成12年度	12月16日	12月16日	1月14日	2月 1日	3月24日	3月31日	4月 1日
平成13年度	12月13日	12月13日	1月16日	2月 6日	3月28日	3月30日	4月 1日
平成14年度	12月14日	12月14日	1月17日	2月 1日	3月29日	3月31日	4月 1日
平成15年度	11月19日	12月13日	1月17日	2月 4日	3月28日	3月31日	4月 1日
平成16年度	12月15日	12月17日	1月16日	2月 3日	3月26日	3月31日	4月 1日
平成17年度	11月25日	12月15日	1月17日	2月 4日	3月30日	3月31日	4月 1日
平成18年度	11月25日	12月15日	1月17日	2月 3日	3月27日	3月31日	4月 1日
平成19年度	12月 1日	12月14日	1月19日	2月 2日	3月23日	3月30日	4月 1日
平成20年度 ²⁸⁹⁾	11月20日	12月13日	1月11日	1月23日	4月30日	4月30日	4月30日
平成21年度	11月28日	12月12日	1月23日	1月23日	3月27日	3月31日	4月 1日

政府税制調査会答申の取りまとめの日以外は、混乱が生じた平成20年度を除いて、前述した通例の過程に沿って改正が行われているがわかる。国会への法案提出がここ2年続けて1月中に行われている程度で、日程に大きな変化はない。特に、公布から施行にかけて

²⁸⁹⁾ 平成20年度の改正を巡る状況は、衆議院と参議院で過半数を占める党が違ういわゆる「ねじれ国会」の影響による混乱があった。この際、与野党の争いのないものに関してはつなぎ法案として「国民生活等の混乱を回避するための租税特別措置法の一部を改正する法律案」が3月31日に成立・公布され、4月1日より施行されている。

はほとんど差がなく、1日程度の違いで毎年機械的に行われている。近年の具体的な日程からは、改正時期のおおよそ予測ができることがわかる。ただし、平成20年度のように、国会の情勢によって、成立や施行の時期が大幅にずれ込むことが、現実起こることに注意しなければならない。

また、本件改正のような所得税の税制改正を、1月1日までに把握するためには、大綱で予測しなければならないことがわかる。しかし、大綱の公表から年度の開始までは約2週間しかなく、そのあいだに、納税者は大綱の内容を把握し、経済的意思決定を行わなければならない。

4. 成立の予測

現実的かどうかはともかくとして、改正内容及び改正時期は、大綱の段階で予測できなくもないことがわかった。しかし、大綱が公表された段階では、実際に法律として施行されるかどうかはわからない。それでは、実際に法律となることを、もっとも早く予測できるのはどの段階であろうか。それは、法案が成立した段階以外考えられない。それ以前の段階、例えば、法案は、文字どおり「案」であり、法律ではない。国会で議決される以上、成立しないことが起こりうる。与党が衆参両院で過半数を占めていたとしても、賛成しない与党議員がいれば否決される可能性もあるだろう。現に、「ねじれ国会」といった事態が起きてしまっている²⁹⁰⁾。

さらに、東京地裁や千葉地裁などは、法案ですらない大綱で予測しろというのである。大綱が法律ではないことに、疑う余地はない。国側の主張を認めることは、憲法によって唯一の立法機関と定められている国会を蔑ろにするものである²⁹¹⁾。租税法律主義の法律には、大綱や法案も含まれるのであろうか。法律ではないものに予測可能性を与えることになれば、「公布後は法律という形式を重視し、公布前は法律という形式を軽視するというアンバランス²⁹²⁾」な社会を認めることになる。公布後に法律を知らなかった、で済まされないのであれば、公布前は法律じゃないから知らなくて当たり前、で済まされるべきではないだろうか。裁判所は、大綱や法案が修正されることなく、そのままの内容で必ず成立

²⁹⁰⁾ 品川・前掲注(239)81頁。

²⁹¹⁾ 三木義一『演習ノート租税法』9頁(法学書院,補訂版,2008)。

²⁹²⁾ 浅妻・前掲注(239)8頁。

すると判断しているのだろうか²⁹³⁾。成立すると信じていたのに、成立しなかった場合はどうなるのだろうか。大綱で改正を予測して損害を受けた者に対して、国は保障してくれるのだろうか。大綱は、あくまで法案が提出されることを予測させるものに過ぎないのであって、法律として成立することを予測させるものではない²⁹⁴⁾。そのようなもので、租税法主義の目的である予測可能性を確保できるとする判断には、賛成できないのである²⁹⁵⁾。

II. 国民への周知

税制改正大綱の公表から年度の開始までが「切迫」したものであったことは、予測可能性を有するとした裁判所も認めるところである。この2週間という期間は、大綱の周知期間として十分なのであろうか。この問題には、公布の概念を用いることができる。公布は官報によって行われるのであるが²⁹⁶⁾、成立した法律の内容を、国民が実際に認識したかどうかは問わず、公布された段階で認識したものと擬制される。つまり、官報にさえ載れば、周知されたということになる。さらに、公布があったとみなされるのは、日本のあらゆる場所で閲覧可能になったときではなく、日本のどこかで閲覧可能になったときである²⁹⁷⁾。いずれにしろ、周知に際しての時間的な猶予はなく、官報の閲覧開始と同時に国民が認識したものとなる。公布の概念が、即時周知である以上、大綱の周知も同様の効果を持つと考えざるを得ない。しかし、国民の準備期間としての公布の機能²⁹⁸⁾から考えると、公布即時施行といった過程は避けるべきであるし²⁹⁹⁾、このことは、大綱の場合でも同じことがいえるのではないだろうか。

また、裁判所は、新聞記事などを根拠に予測可能性を与える。大綱の周知媒体に特定のものがあるわけではないが、本件訴訟では、新聞・インターネット・専門家向け雑誌が認定された。このうち一般国民への周知ということから考えると、前2者が該当すると考えられる。これらの媒体がどの程度普及しているのか定かではないが、新聞のわずかな記事

²⁹³⁾ 志賀・前掲注(55)35頁は、政党が事実上の憲法的承認を得ていることや党議拘束がある事実から、一定の予見可能性を認めているが、それらの実態があるからといって、裁判所が国会における法律案の審議は形骸に過ぎないというに等しいと認めることは問題であるとする。

²⁹⁴⁾ 高橋・前掲注(111)101頁。

²⁹⁵⁾ 阿部泰隆＝三木義一「官・民対等の新たな租税制度の構築を目指して・下」税理52巻13号129頁〔阿部発言〕(2009)。

²⁹⁶⁾ 最大判昭和32年12月28日刑集11巻14号3461頁。

²⁹⁷⁾ 最判昭和33年10月15日刑集12巻14号3313頁。ただし、少数意見は全国で閲覧可能となった時点を挙げる。

²⁹⁸⁾ 山田・前掲注(160)56頁。

²⁹⁹⁾ 藤田尚則「法令の公布」〔高橋和之＝大石眞編〕『憲法の争点』294頁(有斐閣、第3版、1999)。法案の審議が公布に代わるとする考え方もある(石島・前掲注(78)91頁)。

で周知できたとする判断には無理があるのではないだろうか。現実的には、官報よりも新聞やインターネット、あるいはテレビといった媒体の方が、一般国民への周知効果は高いと考えるが、それでも載ればよいとか放送されればよいという考え方は、法的安定性と予測可能性を保障したものとはいえない³⁰⁰⁾。まして、猶予期間は2週間しかない。期間が長ければ、伝え聞くこともありえようが、短い期間では、そのような効果も期待できないであろう。

第7節 検証結果

以上の検討から、本件改正は、違憲であると結論づける。具体的な論理構成は異なるものの、合憲としたどの裁判所の論理を追ってみても、認められるものではない。

租税法規不遡及の原則は、憲法が要請する原則であり、立法裁量論の及ぶ範囲を逸脱している。期間税であっても、期間中の個々の行為時に法律がなければならない。それは、損益通算であっても同様で、本件改正は真正の遡及立法にあたる。さらに、今までの税制改正の慣例は、予測可能性が十分に確保されているとはいえない。土地等の譲渡所得の損益通算は、遡及してまで制限しなければならない必要性が認められるものではないし、一般国民の不利益を上回る合理性があるとも思えない。したがって、租税法律主義の観点からは、本件改正は許されないものである。

³⁰⁰⁾ 石村・前掲注(123)265頁。

おわりに

ここまで、租税法規不遡及の原則の検討を行ってきた。不遡及の原則は、遡及立法を絶対的に禁止するものではない。そのため、今回のような事例を検討する場合、何を重視するかによって判断がわかれることは当然に起こりうる。

その違いは、租税法律主義をどう捉えるかによる。法律という形式を重視するのであれば、遡及するものであっても許されることになるだろう。しかし、憲法がなぜ租税法律主義を要請しているかということをおぼろげに忘れてはならない。民主主義が守られていればどんな法律でも許されるのではなく、個々の国民の法的安定性と予測可能性を保障することを目的としているのである。主観的に判断してしまうと、その本質を見失うことにつながる。

すべての国民の下に絶対的とした刑罰法規不遡及の原則であっても、個々の国民に置き換えると必ずしもその限りではない。一般の国民は、刑罰法の世話になることはほとんどない。刑罰法があろうがなかろうが犯罪とされる行為は犯さないし、犯さないと信じたい。普段の生活で、刑罰法が遡及されようが関係ないのである。しかし、租税法は、そうはいかない。すべての国民が主体的に関わりをもつ³⁰¹⁾。通常の生活を送ってれば、避けることのできない法律である。租税は、悪いことをしているのではない。租税法規不遡及の原則は、善良な国民の法的安定性や予測可能性を乱すという意味で、むしろ、刑罰法規不遡及の原則よりも守られるべきものなのではないか、とも思える。

本稿は、租税法の立法過程において租税正義が実現されているかどうかを検証した。その結果は、必ずしも実現しているとは言えないものであった。租税正義を実現するためには、租税法律主義と租税公平主義という大原則が租税法を支配・統制しなければならない³⁰²⁾。租税法規不遡及の原則は、租税法律主義を構成する不可欠の原則である。租税法規不遡及の原則が守られていなければ、租税正義の実現を果たすことはできないのである。

折しも、政権交代によって、不変的であった租税立法の慣習が変わろうとしている。遡及立法に関しても変革が求められている³⁰³⁾。

真に国民が安心できる社会となることを信じ、本稿を終わりとす。

³⁰¹⁾ 木村・前掲注 (16) 3頁。

³⁰²⁾ 増田・前掲注 (8) 36頁。

³⁰³⁾ 藤井裕久ほか「民主党の税制抜本改革で日本社会はこう変わる」税理52巻14号8頁〔古川発言〕(2009)。

参考文献

1. 単行本

租税法

- 新井隆一『税務行政の法律知識』（帝国地方行政学会，改訂第5版，1968）
新井隆一『租税法の基礎理論』（日本評論社，1974）
碓井光明『地方税条例』（学陽書房，1979）
注解所得税法研究会編『注解所得税法』（大蔵財務協会，4訂版，2004）
金子宏『租税法』（弘文堂，第14版，2009）
金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2008）
金子宏ほか編『ケースブック租税法』（弘文堂，第2版，2007）
金子宏ほか編『租税法講座・第1巻』（帝国地方行政学会，1974）
北野弘久『税法学原論』（青林書院，第6版，2007）
北野弘久『現代税法講義』（法律文化社，5訂版，2009）
木村弘之亮『租税法学』（税務経理協会，1999）
木村弘之亮『租税法総則』（成文堂，1998）
清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房，第7版，2007）
吉良実『租税法概論』（中央経済社，1990）
佐藤和男『土地と課税』（日本評論社，2005）
田中二郎『租税法』（有斐閣，第3版，1990）
忠佐市『租税法要綱』（森山書店，第10版，1986）
中川一郎『税法学体系』（ぎょうせい，全訂増補版，1977）
増田英敏『租税憲法学』（成文堂，第3版，2006）
増田英敏『リーガルマインド租税法』（成文堂，第2版，2009）
松沢智『租税法の基本原則』（中央経済社，1983）
水野忠恒『所得税の制度と理論』（有斐閣，2006）
水野忠恒『租税法』（有斐閣，第4版，2009）
山本守之『租税法の基礎理論』（税務経理協会，新版，2008）

行政法

- 新井隆一編『行政法』（青林書院，1992）
杉村章三郎『行政法要義・上巻』（有斐閣，新版，1970）
杉村敏正『行政法講義・総論・上巻』（有斐閣，全訂版，1969）
田中二郎『行政法総論』（有斐閣，1957）
広岡隆『行政法総論』（ミネルヴァ書房，第5版，2005）
和田英夫『行政法講義・上』（学陽書房，1982）
和田英夫『行政法読本・総論編』（井上書房，1963）

憲法

- 戸松秀典『立法裁量論』（有斐閣，1993）
橋本公宣『日本国憲法』（有斐閣，全訂版，1988）
宮澤俊義＝芦部信喜『日本国憲法』（日本評論社，全訂版，1978）

刑法

- 大谷實『刑法講義総論』（成文堂，新版第3版）
川端博『刑法総論講義』（成文堂，第2版，2006）
斎藤信治『刑法総論』（有斐閣，第6版，2008）
団藤重光『刑法綱要総論』（創文社，第3版，1990）
内藤謙『刑法講義・総論・上』（有斐閣，1983）
福田平『刑法総論』（有斐閣，全訂第4版，2004）

2. 論文・判例評釈

- 相京博士「期間税と税法の遡及適用」税経通信64巻8号169頁（2009）
浅妻章如「損益通算制限立法の年度内遡及適用の可否」税務事例40巻7号1頁（2008）
阿部泰隆「遡及立法・駆け込み対策1」自治研究68巻7号3頁（1992）
阿部泰隆「遡及立法・駆け込み対策2」自治研究68巻8号16頁（1992）
新井隆一「租税法主義の憲法的意義」税法学176号5頁（1965）
新正幸「唯一の立法機関」〔高橋和之＝大石眞編〕『憲法の争点』170頁（有斐閣，第3版，1999）
石島弘「租税回避への立法措置と不利益不遡及の原則」税理32巻2号87頁（1989）
石村耕治「損益通算制限立法の遡及適用の憲法適合性」白鷗大学法科大学院紀要2号213頁（2008）
岩崎政明「租税法規・条例の遡及立法の許容範囲」税57巻3号4頁（2002）
碓井光明「租税法規不遡及原則の再検討」税49巻4号4頁（1994）
碓井光明「租税法の改正と経過措置・遡及禁止」ジュリスト946号120頁（1989）
碓井光明「保険料賦課基準の遡及適用」〔佐藤進ほか編〕『社会保障判例百選』50頁（有斐閣，第2版，1991）
浦東久男「地方税における遡及立法禁止の問題」総合税制研究1号1頁（1992）
浦東久男「租税法規の遡及適用について」税法学560号3頁（2008）
奥谷健「譲渡損失の損益通算を不可とする税制改正の遡及適用の違憲性」税務QA76号42頁（2008）
加藤幸嗣「行政法規の遡及適用」〔成田頼明編〕『行政法の争点』44頁（有斐閣，新版，1990）
金子宏「市民と租税」〔加藤一郎編〕『岩波講座・現代法8』303頁（岩波書店，1966）
金子宏「ボークス・ビドカーの『包括的課税ベース』批判論の検討」〔成田頼明編〕『行政法の諸問題・下』581頁（有斐閣，1990）
菊井康郎「保険料賦課基準の遡及適用」〔唄孝一＝成田頼明編〕『医事判例百選』176頁（有斐閣，1976）
岸田貞夫「譲渡損益通算に係る租税法の改正と遡及適用の可否」ジュリスト1383号200頁（2009）
北野弘久「条例の遡及適用」〔成田頼明＝磯部力編〕『地方自治判例百選』46頁（有斐閣，1981）
木村弘之亮「租税判例研究」ジュリスト757号129頁（1982）
吉良実「税法上における不遡及効の原則」税法学100号98頁（1959）
酒井克彦「損益通算制度を巡る今日の問題・上」税務事例40巻9号55頁（2008）
酒井克彦「損益通算制度を巡る今日の問題・中」税務事例40巻10号52頁（2008）
酒井克彦「損益通算制度を巡る今日の問題・下」税務事例40巻11号61頁（2008）
佐藤功「法令公布の時期・上」時の法令260号32頁（1957）
佐藤功「法令公布の時期・下」時の法令261号20頁（1957）
佐藤謙一「租税法規における遡及立法の問題」税大ジャーナル9号67頁（2008）
佐藤達也「公布の時と施行の時」ジュリスト166号36頁（1958）
志賀櫻「不利益課税遡及立法の違法適合性」税経通信64巻6号25頁（2009）
品川芳宣「土地建物等の譲渡損失の損益通算禁止規定と遡及立法禁止の原則」税研23巻6号（2008）
品川芳宣「土地建物等の譲渡損失の損益通算禁止規定の合憲性」TKC税研情報17巻3号70頁（2008）
渋谷雅弘「保険料賦課基準の遡及適用」〔佐藤進ほか編〕『社会保障判例百選』44頁（有斐閣，第3版，2000）
首藤重幸「租税法における遡及立法の検討」税理47巻8号2頁（2004）
高野幸大「不動産譲渡損益通算廃止の立法過程にみる税制の不利益不遡及の原則」税務弘報

52卷7号154頁（2004）
高橋佑介「租税法律不遡及の原則についての一考察」総合税制研究11号76頁（2003）
田代隆「地方税法の遡及適用と既得権の侵害等」シュトイエル4号40頁（1962）
田中孝男「譲渡所得の損益通算制度の廃止（平成16年税法改正）を憲法違反とした事例」速報判例解説3号53頁（2008）
谷口勢津夫「研究ノート・税法の基礎理論」税法学555号299頁（2006）
谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」〔芝池義一ほか編〕『租税行政と権利保護』61頁（ミネルヴァ書房，1995）
谷口勢津夫「滑り込みセーフ!？」〔佐藤英明編〕『租税法演習ノート』293頁（弘文堂，第2版，2008）
中里実「所得概念と時間」〔金子宏編〕『所得課税の研究』129頁（有斐閣，1991）
中里実「Tax transitionと水平的公平」ジュリスト898号101頁（1987）
中祖博司「保険料賦課基準の遡及適用」〔佐藤進＝西原道雄編〕『社会保障判例百選』76頁（有斐閣，1977）
永山茂樹「租税法の遡及適用が違憲とされた事例」法学セミナー53巻8号130頁（2008）
野中俊彦「立法裁量論」〔芦部信喜編〕『憲法訴訟・第2巻』93頁（有斐閣，1987）
橋本守次「改正税法の遡及適用と不利益不遡及の原則・上」税務弘報57巻2号46頁（2009）
橋本守次「改正税法の遡及適用と不利益不遡及の原則・下」税務弘報57巻3号164頁（2009）
波多野弘「遡及立法」〔雄川一郎＝金子宏編〕『租税判例百選』10頁（有斐閣，1968）
波多野弘「租税法律不遡及の原則1」税法学147号5頁（1963）
波多野弘「租税法律不遡及の原則2」税法学148号6頁（1963）
波多野弘「租税法律不遡及の原則3」税法学150号18頁（1963）
波多野弘「租税法律不遡及の原則4」税法学151号5頁（1963）
波多野弘「租税法律不遡及の原則5」税法学152号4頁（1963）
波多野弘「租税法律不遡及の原則6」税法学155号5頁（1963）
波多野弘「租税法律不遡及の原則7」税法学156号23頁（1963）
波多野弘「租税法律不遡及の原則8」税法学157号15頁（1964）
波多野弘「租税法律不遡及の原則9」税法学158号5頁（1964）
波多野弘「租税法律不遡及の原則10」税法学159号4頁（1964）
波多野弘「租税法律不遡及の原則11」税法学160号3頁（1964）
波多野弘「租税法律不遡及の原則12」税法学162号8頁（1964）
波多野弘「租税法律不遡及の原則13」税法学163号4頁（1964）
波多野弘「租税法律不遡及の原則14」税法学165号4頁（1964）
波多野弘「租税法律不遡及の原則15」税法学166号1頁（1964）
波多野弘「租税法律不遡及の原則16」税法学168号20頁（1964）
波多野弘「租税法律不遡及の原則17」税法学169号10頁（1965）
波多野弘「租税法律不遡及の原則18」税法学170号6頁（1965）
波多野弘「租税法律不遡及の原則19」税法学171号11頁（1965）
波多野弘「租税法律不遡及の原則20」税法学173号7頁（1965）
波多野弘「租税法律不遡及の原則21」税法学174号6頁（1965）
波多野弘「租税法律不遡及の原則22」税法学175号4頁（1965）
波多野弘「租税法律不遡及の原則23」税法学179号6頁（1965）
林修三「行政法規の遡及適用はどの範囲で許容されるか」〔成田頼明編〕『行政法の争点』56頁（有斐閣，1980）
一杉直『平成21年度増補改訂・所得税法の解釈と実務』760頁（大蔵財務協会，2009）
藤田尚則「法令の公布」〔高橋和之＝大石眞編〕『憲法の争点』294頁（有斐閣，第3版，1999）
藤曲武美「納税者の予測可能性と遡及立法」税理52巻6号70頁（2009）
淵圭吾「適用を年度開始時点まで遡らせる租税法規の合憲性」法学教室342号別冊判例セレクト13頁（2009）

前蔵正七「租税判例研究」税理18巻2号109頁（1975）
 増田英敏「譲渡損失の損益通算を不可とする税制改正の遡及適用の合憲性」TKC税研情報17巻5号1頁（2008）
 増田英俊「納税者の予測可能性の確保と申告納税制度」税務事例39巻2号32頁（2007）
 増田英敏「不利益な税制改正の遡及適用と租税法律不遡及の原則」税務弘報56巻7号79頁（2008）
 三木義一『演習ノート租税法』7頁（法学書院，補訂版，2008）
 三木義一「租税法規の遡及適用をめぐる二つの判決とその問題点」税理51巻6号71頁（2008）
 三木義一「租税法における不遡及原則と期間税の法理」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』273頁（信山社，2007）
 右山昌一郎「大綱の検討事項と問題点」税理47巻4号96頁（2004）
 宮崎良夫「遡及立法」〔水野忠恒ほか編〕『租税判例百選』8頁（有斐閣，第4版，2005）
 宮原均「税法における遡及立法と憲法」法学新報104巻2-3号95頁（1997）
 森稔樹「租税特別措置法附則27条による同法31条の遡及適用が違憲無効と判断された事例」速報判例解説3号287頁（2008）
 矢口俊昭「立法裁量論」〔高橋和之＝大石眞編〕『憲法の争点』230頁（有斐閣，第3版，1999）
 八ツ尾順一「遡及立法の禁止」租税研究710号21頁（2008）
 山田二郎「税法の不利益遡及立法と租税法律主義」税法学559号55頁（2008）
 綿貫芳源「地方税法の遡及適用と既得権の侵害」自治研究39巻1号151頁（1963）

3. コメント・用語辞典・座談会・その他

武田昌輔編『DHCコメント・所得税法』（第一法規，2008）
 小林孝輔ほか編『基本法コメント・憲法』（日本評論社，第5版，2006）
 金子宏編『税法用語事典』（税務経理協会，7訂版，2006）
 金子宏ほか編『法律学小辞典』（有斐閣，第4版補訂版，2008）
 法令用語研究会編『法律用語辞典』（有斐閣，第3版，2006）
 吉国一郎ほか編『法令用語辞典』（学陽書房，第9版，2009）
 阿部泰隆＝三木義一「官・民対等の新たな租税制度の構築を目指して・下」税理52巻13号129頁（2009）
 田中二郎ほか「租税法セミナー」ジュリスト111号42頁（1956）
 平川忠雄＝山田淳一郎「平成16年度税制改正の概要と実務ポイント」税理47巻4号28頁（2004）
 藤井裕久ほか「民主党の税制抜本改革で日本社会はこう変わる」税理52巻14号2頁（2009）
 浅野一郎『法律・条例』（ぎょうせい，1984）
 大島稔彦『法令起案マニュアル』（ぎょうせい，2004）
 田島信威『法令入門』（法学書院，2008）
 田島信威『法令の読解法』（ぎょうせい，最新三訂版，2006）
 山本庸幸『実務立法技術』（商事法務，2006）
 大蔵財務協会編『改正税法のすべて・平成12年版』（大蔵財務協会，2000）
 大蔵財務協会編『改正税法のすべて・平成13年版』（大蔵財務協会，2001）
 大蔵財務協会編『改正税法のすべて・平成14年版』（大蔵財務協会，2002）
 大蔵財務協会編『改正税法のすべて・平成15年版』（大蔵財務協会，2003）
 大蔵財務協会編『改正税法のすべて・平成16年版』（大蔵財務協会，2004）
 大蔵財務協会編『改正税法のすべて・平成17年版』（大蔵財務協会，2005）
 大蔵財務協会編『改正税法のすべて・平成18年版』（大蔵財務協会，2006）
 大蔵財務協会編『改正税法のすべて・平成19年版』（大蔵財務協会，2007）
 大蔵財務協会編『改正税法のすべて・平成20年版』（大蔵財務協会，2008）
 大蔵財務協会編『改正税法のすべて・平成21年版』（大蔵財務協会，2009）

4. 判例

最大判昭和24年5月18日民集3巻6号199頁
東京高判昭和28年6月13日民集9巻5号593頁
大阪地判昭和31年9月24日行集7巻9号2206頁
最大判昭和32年12月28日刑集11巻14号3461頁
最判昭和33年10月15日刑集12巻14号3313頁
東京地判昭和36年4月26日行集12巻4号839頁
静岡地判昭和47年10月27日行集23巻10・11号774頁
福岡高判那覇支部昭和48年10月31日訟月19巻13号220頁
東京高判昭和49年4月30日行集25巻4号330頁
神戸地判昭和52年2月24日訟月23巻3号572頁
大阪高判昭和52年8月30日高民30巻3号217頁
最大判昭和53年7月12日民集32巻5号946頁
津地判昭和54年2月22日行集31巻9号1829頁
名古屋高判昭和55年9月16日行集31巻9号1825頁
横浜地判昭和56年1月26日行集32巻1号69頁
最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁
大阪高判平成2年9月27日訟月37巻10号1769頁
最判平成8年11月18日刑集50巻10号745頁
名古屋地判平成9年12月25日判自175号37頁
東京地判平成10年2月26日判夕1000号275頁
東京地判平成10年12月25日税資239号681頁
東京高判平成11年11月11日税資245号261頁
最判平成12年4月11日税資247号280頁
福岡地判平成17年3月31日税資255号順号9986
東京高判平成17年9月29日判時1920号146頁
福岡高判平成18年5月31日税資256号順号10413
福岡地判平成20年1月29日判時2003号43頁
東京地判平成20年2月14日LEX/DB25400331
千葉地判平成20年5月16日LEX/DB25440143
福岡高判平成20年10月21日判時2035号20頁
東京高判平成20年12月4日LEX/DB25440930
東京高判平成21年3月11日TAINSZ888-1413