

租税法規不遡及の原則に関する一考察

～平成16年度税制改正を踏まえて～

高岡尚平

要旨

租税法規不遡及の原則に関する一考察

～平成16年度税制改正を踏まえて～

高岡尚平

本稿の目的は、租税法規不遡及の原則が遵守されるべき原則であることを明らかにすることにある。当該原則は、租税法律主義の目的として導かれる原則であり、納税者保護のため公布の日ないし施行の日より前の事実を遡って適用される立法を禁止する原則である。

日本国憲法は、第84条において「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」と租税に関する事項はすべて立法事項であることを規定し、第30条において「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と国民は法律に定められている範囲内においてのみ、その納税の義務を負うものであることを規定し、これらの規定により租税法律主義を憲法上宣言し、明らかにしている。よって租税法律主義はこの両憲法規定を法的根拠とする租税法の基本原則である。そして租税法律主義の目的が、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることであることから、その実現のために導かれる原則こそ租税法規不遡及の原則なのである。

我々が経済生活を営む上で租税の存在を意識しないことは考えられない。それは我々が経済取引を行う場合には、いくら納税の負担が生ずるのか事前に把握し、その負担額を前提に当該取引を行うことになる。よって、取引当時の法律を信頼し取引を行った納税者に対して、その納税負担の増額を及ぼす遡及立法が行われた場合、すなわち納税者の不利益となる遡及立法が行われた場合には、納税者の当該取引から生じる納税負担に対する予測が裏切られ、納税者の法的安定性は害されることになる。納税者からみれば、法律のなきところに課税されるのと同じ結果が生じ、不意打ちに課税されることになり、恣意的な課税を受けることになる。したがって、当該遡及立法は日本国憲法が規定する租税法律主義に反するのである。そこで本稿では、まず「租税法律主義の目的」の確認・考察を行った。

具体的手順としては、まず租税法律主義の歴史的背景を踏まえ、詳細な確認・考察を行った。さらに、そもそも遡及立法とは「どのようなものであるのか」等についても考察を加えている。その租税法律主義の内容は、日本国憲法により初めて明らかにされたものではなく、最も古くは1215年のイギリスのマグナ・カルタまで遡る歴史的な由来をもつものであり、国民の基本的人権を保障する基本的かつ重要なものである。次に、歴史的由来をもつ租税法律主義の目的を踏まえ、租税法における遡及立法が許されるか否かについての考察を行っている。その結果、租税法規における遡及立法は、刑罰法規における「刑罰不遡及」を保障する憲法39条前段の規定のように憲法上明文規定は存在しないものの、原則として禁止されていることが確認できた。さらに、租税法において遡及立法が禁止されている原則、すなわち租税法規不遡及の原則は、絶対的なものではなく、例外を許容するものであることも確認した。

そこで従来の遡及立法に関する事例及び判決の検討を行い、租税法規不遡及の原則の例外について、その具体的事由等の内容を明らかにしている。具体的には、租税法における遡及立法を許容する特別事由として、まず納税者の「法的安定性・予測可能性の視点」から考察を行った。次いで租税法における遡及立法の可能性につき、当該遡及立法をせざるを得ない「合理的必要性の視点」からの考察を行い、最後に租税法における遡及立法の可能性につき、所得税に係る「期間税の視点」からも考察した。これらの視点からの考察を踏まえ、租税法規不遡及の原則が許容される例外についてその判断基準を明らかにした。

続いて、上述の検討において確認した租税法規不遡及の原則の例外が許容される特別事由について、近年の具体的事例とそれに係る判決を基にさらなる検討を行っている。すなわち、平成16年度税制改正における「所得税の譲渡所得に該当する『土地・建物等』の譲渡損の損益通算が廃止」の事例とそれに係る判決の検討である。当該改正は、平成15年12月17日に発表された自民党の税制改正大綱で初めて当該改正内容が明らかにされ、平成16年3月26日に成立した当該改正法は、平成16年1月1日に遡って適用するという内容であった。当時はバブル崩壊など様々な要因で、含み損をかかえる土地建物等をもつ納税者が

少なからず存在していた。そして、当該納税者の中には、取引時点での法律を信頼し、損益通算制度を前提とした土地建物等の譲渡を行ったものも存在した。その当該取引を実行した納税者の中には、当該取引により発生した譲渡損を他の所得の金額と損益通算をし、確定申告を行った。しかし、課税庁はその譲渡による損失の金額が生じなかったものとみなす「租税特別措置法31条1項後段」の規定を、平成16年4月1日に施行された「平成16年法律第14号附則27条1項」の規定に基づき、当該取引から生じた損失は他の所得と損益通算できないとする更正処分を行ったのである。その後当該納税者は所定の手続きを経て、今回の同附則27条1項に基づく租税法規の遡及適用は、租税法律主義を定めた憲法の規定に違反するとして、違法性を主張し当該処分に対する取消しを求めて提訴した。その訴えに対する判決は、注目すべきものであった。第一審の福岡地裁においては違憲、同控訴審である福岡高裁においては合憲とされたのである。両裁判所の判決の結論が正反対のものとなったのである。そこで、それまでの検討結果を基として福岡地裁、福岡高裁を詳しく分析し、福岡地裁の判決に係る理論を検証し、福岡高裁による租税法律主義に反せず合憲とする判決の問題点を指摘した。

上述までの検討及び確認等の結果、本稿においては、租税法規不遡及の原則は、日本国憲法30条及び84条において掲げられる租税法律主義と同様、遵守されなければならない原則であるとの結論に達した。歴史的由来を有する租税法律主義の機能とは、納税者に対する法的安定性と予測可能性の保障であり、その実現のためには租税法規不遡及の原則の存在が重要なのである。したがって、当該原則は納税者保護のため原則的に守られなければならないものであり、その例外を許容する場合とは、納税者が事前に遡及立法を把握でき、遡及立法による不利益を回避する行動を行う期間が保障されその秩序が守られ確保されている場合である。すなわち、納税者に予測可能性が保障され法的安定性が確保されている場合に限られるのである。さらに当該原則が許容されるためには、納税者に不利益を与える遡及立法を許容し得るだけの合理的必要性が求められるのである。又、期間税としての租税の性質が、ただちに遡及立法を許容する要素とはならないものであることも確認し得

るものとなっている。

租税法規不遡及の原則に関する一考察

～平成16年度税制改正を踏まえて～

高岡 尚平

| | 頁 |
|--|-----|
| はじめに | …1 |
| 第1章 租税法における遡及立法の可能性 | …4 |
| 第1節 租税法律主義の視点からの検討 | …4 |
| 第2節 租税法における従来の遡及立法に関する事例及び判決の検討 | …11 |
| 第2章 遡及立法における特別事由の検討 | …21 |
| 第1節 法的安定性・予測可能性の視点 | …21 |
| 第2節 合理的必要性の視点 | …25 |
| 第3節 期間税の視点 | …27 |
| 第3章 平成16年度税制改正に係る判例検討 | …28 |
| — 福岡地裁 平成20年1月29日判決・（同控訴審）福岡高裁 平成20年10月21日判決 — | |
| 第1節 両判決の概要 | …28 |
| 第2節 両裁判所の判断に対する具体的検討 | …31 |
| 第3節 小括 | …41 |
| おわりに | …42 |

はじめに

我々が経済生活を営む上で租税の存在を意識しない事は考えられない。我々が経済取引を行う場合、常にいかなる納税義務が生ずるのか、すなわち、いくら税金を納めるのかが、当該行為にかかる経済的意思決定の重要な要素である¹。よって、租税の創設・改廃は、納税者に対して大きな影響を与えるため、憲法 84 条が規定され、それに依拠する租税法律主義が重要となる。しかしながら、租税法規の創設・改廃が、必ずしも国民の周知の基に行われているとは限らない現状にある。

租税法において、最も重要とされる原則の一つに租税法律主義がある。その内容は、「租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない。換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」²というものである。判例においても、「民主政治の下では国民は国会におけるその代表者を通して、自ら国費を負担することが根本原則であって、国民はその総意を反映する租税立法に基づいて自主的に納税の義務を負うものとされ（憲法 30 条）、その反面において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が必要とされているのである（憲法 84 条）。されば日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手續はすべて前示のとおり法律に基づいて定められなければならないと同時に法律に基づいて定めるところに委せられていると解すべきである」³と判示されている。

そこで本稿ではまず「租税法律主義の目的」を明確にしたい。通常、租税法律主義の目的は、古くは行政権の担い手である国王による恣意的課税から国民を保護することであり、現在社会では国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにあると考えられる⁴。そして、租税法律主義の要請である国民への法的安定性・予測可能性の確保を実現するために、原則として租税法においては遡及立法が許されないとされている。それは、法のなきところに課税することと同様の結果が生じ、納税者の信頼を裏切るからである。こ

これらの見解について、租税法律主義の歴史的背景を踏まえ、詳細な検討・確認を行う。また、そもそも遡及立法とは「どのようなものであるのか」等についても検討を加える⁵。

次に当該租税法律主義の目的を踏まえ、租税法における遡及立法が許されるか否かについて検討を加える⁶。この租税法律主義と対比できるものとして、刑法における憲法 31 条に依拠する「罪刑法定主義」がある。さらに、当該「主義」については、「刑罰不遡及」を保障する憲法 39 条前段の規定が存在する⁷。一方、租税法の遡及立法を否定する明文規定は憲法上存在しない。このことにより、租税法における遡及立法の適否に係る問題が発生する。しかし、納税義務者に不利益を及ぼす遡及立法については、原則として禁止されている事については疑いないと考える。ここでは、従来判決例をも検討しつつ、租税法においても「租税法規不遡及の原則」⁸の立証を試みる⁹。

次に問題となるのは、租税法規不遡及の原則の例外に係る問題である。現に遡及立法事例が存在し¹⁰、裁判所においても、租税法規不遡及の原則の例外が認められている。たとえば、物品税につき遡及適用された問題に関する福岡高裁 昭和 48 年 10 月 31 日判決¹¹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ゆるされるものと解すべき」とし、例外の存在を許容している。

そこで次に従来遡及立法に関する事例及び判決の検討を行い、租税法規不遡及の原則の例外について、その具体的事由等その内容を明らかにする。具体的には、租税法における遡及立法の特別事由として、まず納税者の「法的安定性・予測可能性の視点」から検討を行う。次いで租税法における遡及立法の可能性につき、当該遡及立法をせざるを得ない「合理的必要性の視点」から検討を加える。さらに租税法における遡及立法の可能性につき、所得税に係る「期間税の視点」からも検討し、租税法規不遡及の原則が許容される例外を明確にしたいと考える。

続いて、上述の検討で浮上した租税法規不遡及の原則の例外が許容される特別事由につ

いて、近年の具体的事例とそれに係る判決を基にさらなる検討を試みる。すなわち、平成 16 年度税制改正における「所得税の譲渡所得に該当する『土地・建物等』の譲渡損の損益通算が廃止」¹²の事例とそれに係る判決の検討である¹³。

当該改正は、平成 15 年 12 月 17 日に発表された自民党の税制改正大綱で初めて当該改正内容が明らかにされ、平成 16 年 3 月 26 日に成立した当該改正法は、平成 16 年 1 月 1 日に遡って適用するという内容であった。当時はバブル崩壊など様々な要因で、納税者が所有する土地の時価は取得価額等を下回っていた、いわゆる含み損を抱えた不動産を持つ納税者が潜在的に少なからず存在している経済状況であった。当該納税者の中には、損益通算の制度を前提として土地・建物等の譲渡取引を近いうちに実行しようと考えていたものも存在したし、実際に平成 16 年の当初(上記税制改正法案が国会で決議される前)に当該取引を実行したものも存在した。そして、当該取引を実行した納税者の中には、当該取引により発生した譲渡損を他の所得の金額と損益通算をすべきとして、更正の請求を行った。しかし、課税庁は、その譲渡による損失の金額が生じなかったものとみなす「租税特別措置法 31 条 1 項後段」の規定を平成 16 年 1 月 1 日に遡って適用するものとする同年 4 月 1 日に施行された「平成 16 年法律第 14 号附則 27 条 1 項」に基づき、当該取引から生じた損失は他の所得と損益通算できないとする更正すべき理由がない旨の通知処分を行ったのである。その後、当該納税者は所定の手続きを経て、今回の同附則 27 条 1 項に基づく租税法規の遡及適用は、租税法律主義を定めた憲法の規定に違反するとして、違法性を主張しそれらの取消しを求めて提訴した。その訴えに対する判決は、注目すべきものとなった。福岡地方裁判所平成 20 年 1 月 29 日判決¹⁴では違憲、その控訴審である福岡高等裁判所平成 20 年 10 月 21 日判決¹⁵では合憲と、両判決の結論が正反対のものとなったのである。さらに同様の訴えにつき、東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決¹⁶及び千葉地裁平成 20 年 5 月 16 日判決¹⁷でも福岡高裁と同じく合憲とされたのである。

そこで、本稿第 3 章の中心的課題は、前章までの結果を基として福岡地裁、福岡高裁を詳しく分析し、福岡地裁の判決に係る理論の検証と、福岡高裁による租税法律主義に反せ

ず合憲とする判決の問題点を指摘し、租税法規不遡及の原則をより厳密に捉え、遵守すべきものであることを明らかにすることである。

第1章 租税法における遡及立法の可能性

第1節 租税法律主義の視点からの検討

我が国の最高法規たる日本国憲法は、第84条において「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定し、第30条において「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定し、これらの規定により租税法律主義を憲法上宣言し、明らかにしている¹⁸。よって、租税法律主義は、遡及立法について考察する場合のみならず、租税に関する全ての事象を考察する上で、最も重要で基本的な原則であるといえる。そこで、まず租税法律主義について確認する。

(1) 租税法律主義の沿革

日本国憲法が租税法律主義を宣明している事は上記の通りであるが、その日本国憲法によって初めて租税法律主義が明らかにされたのではない。同様の規定が明治憲法にも存在した。明治憲法第21条における「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」が日本国憲法第30条に、そして明治憲法第62条における「新ニ租税ヲ課シ又税率ヲ変更スルハ法律ヲ以て之ヲ定ムヘシ」が日本国憲法第84条に形式的に対応する¹⁹。これらの規定は、多くの国々の憲法で規定されており、その変遷は、「法律の規定によるものでなければ、国民は課税されることはない」との自由権的保障を意味したものである²⁰。租税法律主義は、立憲主義的憲法制度において本質的要素をなすものであり、租税法律主義の確立がなくては、憲法機構は完備しないとさえいえる重要なものである²¹。

租税法律主義を端的に表現するならば、「法律なければ課税なし」となるであろう²²。租税法律主義の思想は、最も古くは1215年のイギリスのマグナ・カルタまで遡る。同

第 12 条「いっさいの兵役免除金なり、御用金なりは、朕の王国の一般評議会を経てでなければ、朕の王国においては、これを課すことないものとする」²³である。その思想は、1628 年の権利請願、1689 年の権利章典においても再確認されている。また、フランスにおいては、1789 年の人権宣言において、第 13 条「公安力の維持のため、および行政の支出のため、共同の租税が不可欠である。それはすべての市民のあいだに、その能力に応じて、ひとしく分担されなければならない」²⁴と規定し、同第 14 条「各市民は、自らまたはその代表者により、公の租税の必要性を確認し、それを自由に承認し、その用途を追及し、かつ、その分担額、基準、徴収および期間を定める権利をもつ」と規定し、さらなる近代的な租税法律主義が定められるに及んだのである²⁵。このようにして租税法律主義は、封建社会における統治者の恣意的な課税権の行使が、議会の承認を要件とすることで制御され、租税法の成立へと及んだのあった。

しかしながら、当初は統治者の独裁によって恣意的な課税が行われ、完全に租税法律主義が実現されたのではなかった²⁶。租税法律主義の誕生によって、法律の上では統治者の恣意的な課税を制御することができたが、実際には、租税法律主義が形骸化される要素が当時における国家体制には存在したのである。そして、法律としてのみならず実質的にも租税法律主義の理念を活かすため、外形的な立憲主義的憲法の成立にとどまることなく、君主制から民主制への移行、さらに「法律による行政の原理」²⁷を内容としたものへと至るのである。それにつれて諸外国の憲法に規定された租税法律主義も、統治者の恣意的課税の禁止という考え方から、法治国家的税務行政の確立、さらに課税における国民の自由権・平等権・財産権等の保障などを内容とするものへと発展していったのである。この租税法律主義の沿革をこそ、我々は認識しなければならない²⁸。そしてその上で、租税法律主義の意義と機能を捉えなければならない。

(2) 租税法律主義の意義と機能

現代における租税法律主義は、その意義及び機能について、現今必ずしも見解が一致し

ているとはいえ²⁹、その見解は多様化している³⁰。しかしながら、この租税法律主義を簡潔に定義づけするならば、「租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収することは必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない」³¹となる。日本国憲法第 84 条は、租税に関する事項はすべて立法事項である事を規定したものであり、第 30 条は、国民は法律に明定されている範囲内においてのみ、その納税の義務を負うものであることを規定したものである。よって、租税法律主義は、この両憲法規定を法的根拠とする租税法の基本原則であり³²、そのことを憲法上において明確に宣言したものである。また、憲法 84 条は、租税に関する事項はすべて立法事項であるとのことから、「法律がなければ租税なし」との原則が導き出され、憲法 30 条は、国民は法律に明定されている範囲内でのみ納税の義務を負うとのことから、「法律なければ課税なし」との原則が導きだされる³³。すなわち、現代における租税法律主義においても、租税法律主義の沿革でみたように、その歴史的由来を包含したものであることが伺い知れるのである。

そして現代憲法である日本国憲法が、第 30 条及び第 84 条において、歴史的由来をもつ租税法律主義を宣明している所以からおのずと導かれるものとして、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることであるといえるであろう³⁴。租税法律主義の機能が、法的安定性と予測可能性であることについては、裁判所も同じ認識を持つものであるといえる。例えば福岡高裁昭和 48 年 10 月 31 日判決³⁵においては「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限って許されるものと解すべき」等³⁶と判示されている。

そして租税法律主義の機能としての法的安定性・予測可能性から、その実現のために租税法規不遡及の原則が導かれるのである。なぜなら、新たに租税を制定・公布し、又は従来の租税を改正し制定・公布し、その規定をその制定・公布以前に遡及し租税を課すこと、すなわち遡及立法は、実質的にみれば、租税法の規定をもってせず租税を課することと同

様の結果を生じさせるからである。これは、まさに租税法律主義に反するものとなり許されない。だからこそ租税法律主義が導く法的安定性・予測可能性を実現するために、租税法規不遡及の原則の存在意義があるのである。以下において、租税法規不遡及の原則について確認する。

(3) 租税法規不遡及の原則

① 遡及立法の概念

租税法規不遡及の原則を確認するにあたり、その前提となる遡及立法について押さえておきたい。租税に関わらず、法律は、別段の定めのない限り、公布の日から起算して 20 日を経過した日から施行する³⁷。条例・規則においては、別段の定めのない限り、公布の日から起算して 10 日を経過した日から施行する³⁸。そしてその施行により、法律の効力が生じ、それ以降の事実に応用されることとなる。遡及立法とは、公布の日ないし施行の日より前の事実に応用される立法をいう³⁹。一般に、刑罰法規については遡及立法が禁止されるが(日本国憲法第 39 条・遡及処罰の禁止)⁴⁰、民事法規についてはその禁止は及ばないとされている⁴¹。自作農創設特別措置法における処分の出訴期間が遡及的に短縮された事件である最高裁判所(大法廷)昭和 24 年 5 月 18 日判決⁴²において、「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のである。従て民事訴訟上の救済方法の如き公共の福祉が要請する限り従前の例によらず遡及して之を変更することができると解すべき」と判示している。

さらに過去の事実ないし継続的な事実への法適用、すなわち遡及立法については、受益的遡及立法と侵益的遡及立法とに区別する必要がある⁴³。受益的遡及立法は、どの程度遡るかについて問題があるものの、相手方の権利利益を害する問題は生じないため許されるものと解されている。その典型的事例としては公務員の給与のベースアップが挙げられる。知事に対して無効な退職金の支給をしたのち、遡及効を認める附則を伴う改正条例が可決

されたことにより遡及的に適法となったとされた事件や⁴⁴、条例に違反する昇給を遡及的に認めた場合に後からその昇給と同内容の条例を制定されたことで先の昇給は遡及的に適法となるとされた事件などがある⁴⁵。これに対して、侵益的遡及立法は一般的に許されないとされる⁴⁶。それは、当該行為は法律によらずして不利益が生ずることになり、又は財産権を侵害することになるから認められないのであり、日本国憲法第 39 条の遡及処罰の禁止における刑事罰に限られない。なぜなら、新たな法律をその施行後の事実に対して適用することが、理の当然であるからである。

過去の事実に対する遡及立法の適用については前述の通りであるが、継続的な事実について、新たな法律を適用するべきか、従前の法律を適用するべきかが問題となる。それは、「既存の法的地位の尊重の必要と社会情勢の変化・法改正の必要性の間の調整の問題」⁴⁷とされる。継続的事実への新たな法律の適用に関する事件としては、農地買収の売り戻し価格に関するものがある。この事件において最高裁(大法廷)は、「憲法 29 条 1 項は、『財産権は、これを侵してはならない。』と規定しているが、同条 2 項は、『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。』と規定している。したがって、法律でいつ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やうにされたものである限り、これをもつ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やうにされたものであるかどうかは、いつ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つ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つて、判断すべき」⁴⁸とし、公共の福祉が適合する限り、遡及適用が是認されるとしている⁴⁹。

租税法においては、通常、過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を、その納税者の利益に変更する遡及立法は許され、その納税者の不利益に変更する遡及立法は許されない。それは、日本国憲法において租税法の遡及立法を禁止する明文規定は存在しないが、憲法 84 条は納税者の信頼を裏切るやうな遡及立法を禁止する趣旨を含んでいると解され

るからである⁵⁰。それが租税法規不遡及の原則であり、次節において詳細に検討する。

②租税法規不遡及の原則

租税法規不遡及の原則とは、遡及適用のうち納税者の不利益となる遡及適用は許されないとする原則である。納税者への利益遡及に関しては、どのような場合を捉えて利益遡及とするのか判断は難しいものの、文字通りの「利益遡及」は、租税法規不遡及の原則が禁止する遡及立法に当たらないので、本稿においては不利益遡及を租税法規不遡及の原則の禁止が及ぶ対象とする。この租税法規不遡及の原則は、裁判所の判断においてもその原則の存在を確認出来る。

静岡地方裁判所昭和 47 年 10 月 27 日判決は⁵¹、「租税法律主義というのは、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（憲法 84 条）という原則である。私有財産制のもとにおいては、国民の財産権を保障し、課税権の行使は国民の総意の表現である法律の規定によるべきものとする事によって、経済生活の安定を図り、経済活動の予測可能性を与えようとするものである。従って、本原則は、必然的に課税法規遡及適用の禁止を包含するものと解される」とし、租税法律主義の見地として租税法規不遡及の原則を認めている。又、福岡高等裁判所昭和 48 年 10 月 31 日判決では⁵²、「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」とし、租税法規不遡及の原則を前提としている。

ただし、上記の福岡高裁の判示にあるように、租税法規不遡及の原則は絶対的なものではなく、その限界として例外を許容している。その理由としては、法律に基づき民主的正当性を有する以上⁵³、法律によらない課税とは異なり、一般的・絶対的に禁止されるとまでいえないとするものである⁵⁴。一般行政法規においても、通常は、遡及効を有しないとす。行政法規の不遡及の原則が存在する。当該原則は「行政法規の効力発生前に終結し

た事実に対しては、その行政法規の適用のないことを意味する」というものである⁵⁵。それは、行政法規において遡及適用を認めることは、「法治主義の原理」⁵⁶に反することになり、個人の権利・自由に対し侵害を加え、法律生活の安定を危めることになるものであり、一般的に認められない。よって行政法規の遡及適用は、「予測可能性を前提とし、しかも、個人の権利・自由の合理的保障の要求と実質的に調和し得る限りにおいてのみ許されるもの」⁵⁷とされる。すなわち、行政法規においても、一般的・絶対的に禁止しているものとはいえない。しかしながら確認すべきは、一般行政法においても、原則的には遡及立法が禁止されている点である。

一般行政法で遡及立法を禁止している以上に、租税法においては一層その禁止の程度は強くなる。なぜなら、租税法は国民の納税義務を定め、国民の財産権への侵害を根拠づける侵害規範であり⁵⁸、租税の賦課・徴収は公権力の行使であるからである。だからこそ、租税法律主義が憲法において宣明され、それに依拠する租税法規不遡及の原則が存するのである⁵⁹。さらに、租税法規における租税法律主義と刑罰法規における罪刑法定主義との関係を確認することによって、より租税法規不遡及の原則の厳格化の程度が増す根拠となり得る。近代の法治国家へと変遷を経てきたその法治国家主義の思想とは、国家をまとめ国民を治めるには、必ず国民の同意を得た法律によらなければならないということであり、国家運営のため国民に対して義務をあたえ、その権利を侵害する場合には必ず法律の根拠を必要とし、その法律に定める範囲でのみ許されるというものである。よって、法治主義は、国民の自由と権利を保障することを目的とした主義であるといえ、その法治主義からくる思想を反映したものこそ、刑罰法規における罪刑法定主義であり、租税法規における租税法律主義なのである⁶⁰。そして、両主義の国民の自由と権利を保障するという機能より、罪刑法定主義における遡及処罰の禁止の原則があり、租税法律主義における租税法規不遡及の原則があるのである。

しかしながら周知の通り、刑罰法規における遡及処罰の禁止は憲法 39 条に規定されており、立法上明記された原則として確立しているのに対し、租税法規不遡及の原則は立法

上の原則にあらず、解釈上の原則であるとの認識もなされ得る。その所以とは、刑罰法規は人の自由、身体、生命の侵害をもたらすものであるのに対し、租税法規は人の財産権を侵害するものであり、その侵害が違法となった場合には、刑罰法規においてはその補償が極めて困難であるのに対し、租税法規においてはその補償を金銭によって容易に賠償できるという考え方にその根拠をおくものとされる⁶¹。しかし、租税法規においても国民の侵害が常に金銭により補償し、賠償し得るものではない。租税法は強制法規であり侵害規範であるという性質から、やはり解釈上の原則としてではなく、立法上明記されるべき原則として捉える必要がある⁶²。しかし、憲法上においてその規定がないという事由のみをもってして、当該原則を無視することには説得力を欠く。

なぜなら、明治憲法は第 23 条において罪刑法定主義を規定しているが、刑罰法規の遡及処罰の禁止に関しては何ら規定が設けられていなかった。しかし、その当時においても罪刑法定主義の歴史的背景・目的・機能等から当然に導かれるものとして、法律の解釈上一般に認められていた原則であった⁶³。したがって、租税法においても憲法上の規定の有無に関わらず、憲法 30 条・84 条に規定されている租税法律主義の歴史的背景・目的・機能等から当然のものとして、立法上明記された原則と同様に租税法規不遡及の原則が成り立ち得るのである⁶⁴。さもなければ、解釈上の原則として民主的正当性を根拠として遡及立法を許容する限り、租税法規不遡及の原則は原則として存在しえず、憲法上の租税法律主義が形骸化するのである⁶⁵。現況における租税法規不遡及の原則を把握するため、次節において租税法における遡及立法に関する裁判例を確認する。

第 2 節 租税法における従来遡及立法に関する事例及び判決の検討

(A) 東京地裁昭和 36 年 4 月 26 日判決⁶⁶

a. 事件の概要

シャープ勧告に基づく地方税体系の全面的改正(昭和 25 年 7 月 31 日公布・施行)により、事業年度が終了している年度(昭和 24 年 4 月 1 日～昭和 25 年 3 月 31 日)に対して遡及し

て事業税の賦課が行われた事に対して、及び全面的改正前の旧地方税の改正法(昭和 24 年 5 月 31 日公布・施行)により年度途中から年度開始時点(昭和 24 年 4 月 1 日)にまで遡及して事業税の賦課が行われた事に対して争われた事件である。

b.判示内容の検討

東京地裁は、新地方税法(昭和 25 年 7 月 31 日公布・施行)の附則において、旧地方税法等を廃止するとともに、経過措置として旧地方税法の規定に基づき賦課すべき地方税は、旧地方税の規定の例による旨、昭和 25 年度分の地方税から適用する旨を規定していることを根拠として、当該事業年度(昭和 24 年 4 月 1 日～昭和 25 年 3 月 31 日)にかかる事業税は、「昭和 25 年度分として適法に賦課し得るものであることは明らか」であるとし、また、新地方税法による遡及適用について、「このような事業税は右新法によって新に創設されたものではなく旧法下においても財団法人の収益事業に対し課すべきものとされていた」とし、「原告の既得権(非課税権)の侵害したことにはならない」としている。そして旧地方税の改正法の年度遡及に対しては、「問題が全くないわけではないにしても、事業税の性質上一ヶ年を通じて課税するものであるからこの程度の遡及も違法とするには足らず又納税者の既得権(非課税権)を侵害するものともいえない(益金のみでなく損金も当該事業年度を通じて考慮される)」と判示している。

c.私見

年度内遡及につき問題の可能性を指摘しつつも、事業税の期間税としての性質を根拠として、その合法性を有するとしている。また、益金・損金ともに考慮される改正であり、納税者の既得権(非課税権)を侵害するものとはいえないとしており、納税者の不利益に対する改正法の内容を検討している点が重要である。

(B) 静岡地裁昭和 47 年 10 月 27 日判決⁶⁷

a.事件の概要

昭和 43 年 9 月 30 日に公布された浜松市国民健康保険条例の改正規定において、国民健

康保険料を前年比平均 37.4%の引き上げを行った。その内容は、賦課期日である同年 4 月 1 日に遡及して適用するものであった。原告らは既得権を不当に侵害し、行政法規不遡及の原則に反する等として争った事件である。国民健康保険料の基礎となる保険料率の決定は、その前提となる市民税額が 6 月頃にならないと決まらないため、毎年 9 月頃に決定されるのが例となっていた。

b.判示内容の検討

静岡地裁は、行政法規不遡及の原則に違反したとの主張について、保険料は年度のなかばになり始めて決定されるものであること等を根拠として、年度遡及について、「やむをえないことであって、制度自体がそのことを予定している」とした。また、昭和 43 年度は、同年 1 月から世帯員にも 7 割の保険給付を実施しており、薬価基準の改訂もあり、支出が大幅に増加した事を根拠として、「やむをえない事情によるもので、あらかじめ予定されていたことであり、必ずしも被保険者の不利益とはいえない。」としている。納税者の不利益に関しては、応能割の比率が 10 上がり、最高限度が 1 万円上がるという負担の内容を根拠として、「行政法規の遡及適用にあたるとしても、憲法にいう財産権の保障を危うくする程のものではなく、必要やむをえないものであって、違憲ないし違法ということとはできない」と判示している。また、同地裁は「行政法規不遡及の原則に抵触しないこと前示のとおりである以上、同様の理由により課税法規不遡及の原則にも抵触しないものと解される」としている。

c.私見

静岡地裁は、年度遡及について仮算定制度等を根拠として、制度自体が年度遡及を予定しているとし、納税者の予測可能性についての検討をしているものと伺える。また改正の内容に触れ、納税者への不利益の程度についても検討している。租税法律主義に関しては、私有財産制のもとにおいてとして「経済生活の安定を図り、経済活動の予測可能性を与えようとするものである。従って、本原則は、必然的に課税法規遡及適用の禁止を包含するものと解される」として、租税法律主義より、租税法規不遡及の原則を導きだしている点

が重要である。しかし、当該事件においては同原則に抵触しないとしている。

(C) 福岡高裁昭和 48 年 10 月 31 日判決⁶⁸

a. 事件の概要

当該事件は、原告が当時の物品税法の課税品目に列挙されていなかった物品(アジ、サンマ等、以下「当該物品」という)の輸入に際して納付した物品税について、過誤納金として還付されるべきものであると主張し、出訴したものである。また当時の物品税法において課税品目に掲げられていなかった当該物品は、その後に公布された高等弁務官布令 17 号改正 3 号により、課税品目に掲げられるとともに、これまでの課税行為は課税物品に掲げられていた場合と事実上全く同じであると裁可し確認する旨の規定が設けられたのである。

b. 判示内容の検討

当時の物品税法の課税品目として掲げられた 19 種の品目について、「例示的列挙ではなく、限定的に課税品目を列挙したものと解するのが相当」とし、当該物品が当時の物品税法において課税品目に該当しないことと認定した上で、本件改正規定により、「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、「もっぱら行政庁側の救済措置として便宜的に設けられた規定であり、実質的に不当であって、当時の米国大統領行政命令第 10713 号第 12 節の規定の趣旨に反していたものといわなければならない⁶⁹、したがって、その効力を認めることはできないものと解するのが相当である」と判示している。

c. 私見

福岡高裁は、遡及立法が例外的に許される場合を「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」と判示している。このことから、租税法規不遡及の原則を前提としている点が伺える。しかしながら、絶対的なものではなくその例外を許容している。また、遡及立法の違憲については「当時

の米国大統領行政命令第 10713 号第 12 節の規定」をその根拠としており、厳密には日本国憲法の租税法律主義の下においてではないものの、過去に遡って課税の対象とするような遡及立法を原則的に禁止するとの考え方を「租税法律主義の見地から」とし、見出している事が注目される。

(D) 大阪高裁昭和 52 年 8 月 30 日判決⁷⁰

a. 事件の概要

昭和 48 年 7 月 1 日に特別土地保有税が施行された。当該法律は、毎年 1 月 1 日を課税基準とされ(実質的には昭和 49 年 1 月 1 日より課税開始となる)、ある基準以上の土地の所有面積に対する課税であり、昭和 44 年 1 月 1 日以降に土地を取得したものにのみ課税するものであった。原告は、48 年 6 月に課税対象となる土地を取得していた。そこで原告は、昭和 44 年 1 月 1 日取得分以降とすることなどに対して、憲法 14 条違反や、法律不遡及の原則違反として争った事件である。

b. 判示内容の検討

大阪高裁は、「租税法規の立法にあたっては、…社会政策等もろもろの要素を総合考慮して定められるべきであり、…具体的内容の決定は、これを任とする立法府の合目的な裁量に委ねられ、裁判所も右裁量を一応尊重すべき建前」とする前提を述べ、しかしながら憲法 14 条違反となりうる場合があるとした上で、当該改正である昭和 48 年度税制改正は、昭和 44 年度土地税制の補完を図るものである等として、その制度の目的・合理的理由を根拠として、憲法 14 条の違反に当たらないとしている。原告が主張する法律不遡及の原則については、「刑罰法規については憲法 39 条によって事後法の制定が禁止されているが、民事法規については法律不遡及の原則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。保有税(保有分)に関する規定は、記述のように 44 年度税制改正の効果を補完する意図のもとに創設されたのであるから、遡及効を認める合理的理由が存し、違憲無効とはいえない」と判示している。同高裁の原審である神戸地裁昭和

52年2月24日判決⁷¹では、行政法規の不遡及の原則は、法規の効力発生前の事実について当該法規を活用しない原則であり、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なく、賦課期日現存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被告の主張をそのまま認めている。

c. 私見

当該事件においては、地裁の判示通り昭和48年6月に施行された特別土地保有税は、昭和49年1月1日の賦課基準における保有土地に対してから課税されることになるので、遡及の問題は無い。もし賦課適用が、昭和48年1月1日に遡る改正であるなら、租税法規不遡及の原則の問題が生じることになる。大阪高裁が法律不遡及の原則に対して、合理的理由が存する場合において、遡及効を認める立法が憲法上禁止されないとしている点を確認しておく。ただし、特別土地保有税の当該改正が遡及効を認める立法となるのかについては触れられておらず不明である。また改正の予測可能性に関しては検討されていない。また、法人による土地投機の抑制を目的として行われた、法人税の土地譲渡益重課制度の創設に伴う事件である東京地裁昭和54年3月8日判決⁷²では、原告の昭和44年以後取得の土地の譲渡に適用される規定が、昭和48年4月21日公布・施行されるものであることにつき、法律不遡及の原則に反するとの訴えにつき、法律の適用が施行日以後であることを根拠として、法律不遡及の原則に反しないとしている。

(E) 最高裁（大法廷）昭和53年7月12日判決⁷³

a. 事件の概要

原告が所有していた土地が、自作農創設特別措置法第3条により国に買収された。原告は昭和43年1月23日に、改正前の農地法80条の所有者等を買収の対価に相当する額で売払いを求めるとの権利に基づき、売払いを求め国に対し国有土地買受申込書を提出した。その後、昭和46年4月26日公布、同年5月25日施行された国有農地等の売払いに関する特別措置法(昭和46年法律50号)により、売渡対価を時価の7割とされたが、施行

前に買受の申込をしていたことを根拠に、原告が買収対価による売渡しを求めた事件である。

b.判示内容の検討

最高裁は、売渡対価が買収対価ではなく、時価の7割とする昭和46年法律50号が適用される事について、「同法の施行日前に自作農の創設又は土地の農業上の利用の増進の目的に供しないことを相当とする事実が生じた買収農地であっても、同法の施行日前に売払いを受けたものでない限り、その適用を受けることは明らか」としている。原告の憲法29条違反の主張に対しては、財産権は公共の福祉に適合する限り制約されるとし、公共の福祉に適合するか否かの判断基準として、「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」と判示している。当該事件については、買収農地売払いの対価は立法政策上の問題である点、売払対価が買収対価でないことの合理性等を根拠として、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としている。

c.私見

原告が主張する「買収価格による売払いの申込をしていたという意味における財産権」に着目すれば、時価の7割での売渡対価とする改正法が遡及的に適用されたとも見えるが、実際には遡及適用に該当しない事件であり、最高裁もこの点に関する検討はなされていない。当該事件については、財産権の制約について憲法29条2項の公共の福祉による制約ではなく、合理的な理由が必要との反対意見があることに注目される。

(F) 1 津地裁昭和54年2月22日判決⁷⁴、(F) 2 名古屋高裁昭和55年9月16日判決⁷⁵

a.事件の概要

昭和51年度(賦課期日は昭和51年1月1日)の県民税・市民税の均等割に関して、地方税改正法が施行された昭和51年4月1日より後になって、増額改正された事件である。

尚、改正前の県民税・市民税は、100円・400円であり、改正後の県民税・市民税は、300円・1200円である。

b. 判示内容の検討

津地裁は、改正市条例が「過去に完結した事実により生ずることとなった租税債務の内容を納税義務者の不利益に変更することは明らか」とし、遡及適用と認め、法的安定性と予測可能性を保障する租税法律主義には、「租税法規の遡及的適用を禁止する趣旨をも包含するものと解すべき」としながらも、「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、軽微な事項で納税者に著しい不利益を与えないといった範囲内において」遡及して適用することも認められるとし、本件については経済生活水準からみても絶対額において低い金額であること、低額所得者には非課税措置を講じていることを根拠として、「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、租税法律主義に反しないと判示している。

同控訴審の名古屋高裁は、国税と異なり賦課徴収権の帰属団体を特定するうえで、地方税における賦課期日が重要であるとし、当該賦課期日が1月1日であることに触れた上で、「もともと当該会計年度(地方自治法 208 条参照)には属しない日であるうえ、本件で争われている個人の市町村民税の均等割のごときは、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」としている。さらに改正市条例の均等割の税率の基礎となる地方税改正法が、昭和 51 年会計年度より前の昭和 51 年 3 月 31 日に成立したことを根拠とし、「既に進行中の年度のうちにおいて均等割の税率を定めた条例を改め、これを当該年度に適用することは、たとえそれが納税者に不利な変更であったとしても、憲法 84 条の規定に適合しないとはいえないと解するのが相当」と判示している。

c. 私見

津地裁は、納税者の不利益の程度が軽微であることを根拠として、租税法規不遡及の原則の例外として遡及適用を許容している。地裁では、遡及適用に該当するか否かの基準を

賦課期日に置き、遡及適用であるとしているのに対し、高裁では、賦課期日が当該年度中の期日ではなく、年額である均等割については賦課期日の課税標準が問題とならないとする点や、改正市条例の基礎となる改正地方税が年度開始前に成立しているとする点からして、遡及適用の基準日を年度開始日である4月1日としているように伺われる。両者の基準とする時点の違いに注目される。

(G) 名古屋地裁平成9年12月25日判決⁷⁶

a. 事件の概要

日進市の住民であり国民健康保険の被保険者である原告が、賦課期日後に改正された条例に基づき賦課期日に遡って当該年度保険税の賦課処分をしたことに対し、租税法律主義の不遡及の原則に反し違憲であるとして争った事件である。

b. 判示内容の検討

名古屋地裁は、保険税及び国民健康保険制度の性質、当該条例改正法が地方税法等の改正に伴うものであること、その改正された税率等及び限度額の内容、仮算定徴収制度の存在を根拠として、「年度途中における本件改正と遡及適用については、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く、納税義務者に著しい不利益を与えないので、遡及して適用することもゆるされると解するのが相当」と判示している。

c. 私見

保険税が国民健康保険制度の費用を賄う目的税であり、当該年度の費用を賄うという目的税の目的を成しえるためには、賦課期日後の条例改正による遡及適用がやむを得ず、又その制度自体に予測可能性があることをもって憲法84条に反せず遡及適用が許容される点とする点が注目される。

(H) 東京地裁平成10年12月25日判決⁷⁷

a. 事件の概要

夫の死亡により相続を開始した原告が、相続に係る土地の課税価格を計算するに当たり、平成8年法律第17号による改正前の租税特別措置法69条の4の規定（相続開始前3年以内に取得等をした土地建物等についての課税価格の計算の特例）を適用することは、行政法規不遡及の原則、遡及課税立法禁止の原則に反し許されないものであるとして争った事件である。

b.判示内容の検討

東京地裁は、「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、あるいは過去の事実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、…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」としたうえで、相続税においては、「納税義務を生じさせる過去の事実当たるのは、被相続人の死亡等及びこれらに伴う財産の取得という事実であると解される」とし、「本件特例の効力発生前に被相続人が死亡したことにより財産を取得した相続人に課される相続税について、本件特例を適用するという場合は、行政法規不遡及、遡及課税立法禁止の原則に反することになり許されないと解されるが、本件特例の効力発生前ないし本件中間答申の日の前に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の算定に当たって、右財産に本件特例を適用することが直ちに行政法規不遡及、遡及課税立法禁止の原則に反するという事にはならない」と判示している。

c.私見

当該事件は最高裁まで争われたが、上記判示を踏襲している。相続税においては、租税法規不遡及の原則が禁ずる過去の事実や納税義務の内容とは、被相続人が相続財産を取得等したことではなく、相続人が相続財産を取得等したことを指すのであり、東京地裁の判断は正当であるといえる。仮に前者を過去の事実や内容とするならば、相続税のいかなる改正も困難なものとなる。

(I) 小括

上記の裁判例より、租税法規不遡及の原則が租税法律主義から導き出されるものであり、原則として禁止されていることが確認できた。それと同時に当該原則が絶対的なものではなく、例外が認められていることも確認された。裁判所の立場としては、「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」⁷⁸とするスタンスも例外を認める理由であろう。しかし、本来的には納税者保護の立場から、納税者の不利益となる遡及立法は認められるべきではない。裁判所においても、立法府の裁量的判断を尊重しつつも、租税法律主義に反しないか、租税法規不遡及の原則の例外として認められ得るものなのかをその事件の事由毎に判断している。そして、その判断事由こそが重要なのである。よって次節においては、租税法規不遡及の原則の例外として、遡及立法が認められる特別事由について検討を行う。

第2章 遡及立法における特別事由の検討

日本国憲法に規定する租税法律主義の要請により、租税法規不遡及の原則が導き出される事は前章までにおいて確認できた。又当該原則が絶対的なものではなく、例外が存在する事も過去の判例等より確認した。しかしながら、租税法規不遡及の原則は、納税者の権利保護のため原則的に許されないものであることに変わりはない。ならば、その例外となる当該原則の限界を示す必要がある。よって以下において、租税法規不遡及の原則が許容される場合における特別事由について検討を行う。

第1節 法的安定性・予測可能性の視点

遡及立法が許される場合について、(C)福岡高裁は「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」とし

ている。他の判例等においても概ね同様のものである⁷⁹。それでは、納税者に予測可能性があり、法的安定性を著しく害しない場合とは、一体いかなる場合をいうのかが問題となる。なぜなら、租税法に関して納税者に予測可能性を保障しないことは、最終的には経済活動の自由を奪うことにもつながり⁸⁰、納税者の法的安定性を害する事になるからである。尚、法的安定性と予測可能性を検討するに際して、この問題を予測可能性に限定して検討する考え方もあるが⁸¹、裁判所等が「法的安定性と予測可能性」を挙げており⁸²、本稿においても法的安定性と予測可能性を統合ないし切り離す事なく、一組のものとして取り扱う。

まず、健康保険料・健康保険税の遡及適用について争われた（B）静岡地裁、（G）名古屋地裁について確認する。（B）静岡地裁は、健康保険料の算出の基礎となる市民税の確定が6月頃になることから、賦課期日である4月1日の後に制定される改正条例により遡及適用されることについて、「やむをえないことであって、制度自体がそのことを予定している」としている。また、保険料額が確定するまでの間は前年度の保険料額の10分の1ずつ毎月の徴収額とする仮算定制度も、遡及適用がやむをえないこととして、制度自体が予定していることの根拠としている。又、健康保険料の算出される制度自体と仮算定制度をもって、予測可能性が保たれているとしている。法的安定性に関しては、保険料の引上げはその反面として保険給付の引上げを伴うものであることを根拠として、必ずしも被保険者の不利益とはいえないものとしている。

（G）名古屋地裁は、遡及適用について、年度毎に保険料の賦課総額を決定し、それを被保険者に配分し、当該年度の費用を賄うという保険税の目的を前提として、国民健康保険制度、保険税の制度自体及び仮算定の徴収制度をもって予測可能性の存在を認めている。そしてそれらを根拠として、当該遡及適用が法的安定性を著しく害するものではないとしている。又、納税者の不利益の程度についても検討しており、高所得者について限度額の増加が2万円に過ぎない事等を根拠として、法的安定性を著しく害しないものとしている。

住民税の均等割が改正条例による遡及適用により増額された事件である、（F）1津地裁

では、遡及適用に対する予測可能性に関しては触れられておらず、改正による納税者への税負担額が 300 円から 1200 円である事や低所得者に対しては非課税措置を講じている事を根拠として、「軽微な変更に止まり納税者に著しい不利益を与えないもの」として、当該遡及適用は法的安定性を著しく害しないとしている。控訴審である (F) 2 名古屋高裁では、原審の判示を引き継ぎながら、「賦課期日という制度は、地方税法独自のものであるが、これは、地方税においては、国税と異なり、その賦課徴収権の帰属団体を特定するうえにおいて、納税義務の成立時期が重要な意味を持つことが大きな理由であると解される」とした上で、「均等割のごときは、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、さらに、当該改正条例は、賦課期日前である同年 3 月 31 日に成立しており、その標準税率にそのまま従ったものであることを踏まえて、遡及適用が納税者の不利益であったとしても、合憲であるとしている。高裁では、賦課期日前に成立している地方税法の存在にも予測可能性を見出しているとも捉えられる。

数年以上遡って物品税を課税する遡及立法について争われた (C) 福岡高裁においては、非課税として過年度経過した後、納税者からの過誤納金として還付されるべきとの訴えに対して、(C) 福岡高裁は「もっぱら行政庁側の救済措置として便宜的に設けられた規定であり、実質的に不当」として納税者の主張を認めている。当該事件においては、遡及立法の予測可能性が存在しない事件であり、予測可能性に関する検討はなされていない。よって、もっぱら納税者の法的安定性に対する検討がなされたといえる。

他の判例においては、原告側が遡及立法と主張している事件においても、実際には過去の事実や取引に対する遡及立法となるものではなく、課税要件と過去の事実が結び付いているだけであり⁸³、遡及立法に対する予測可能性及び法的安定性の検討はなされていない。

上記において裁判所における予測可能性と法的安定性に対する立場を確認したが、結果的に納税者にとり予測可能性が存在する状態とはいかなるものであろうか。(B) 静岡地裁や (G) 名古屋地裁においては、その健康保険の制度等をもって予測可能性が確保されているとしている。すなわち、当該裁判所等においては、改正の可能性があることをもつ

て予測可能性が確保されていると考えているようである。しかしながら、租税法律主義が要請する予測可能性とは、改正の可能性に対する予測ではない。それでは納税者に法的安定性を保障することにはならない。なぜなら、改正に対する予測可能性を満たせば良いのであれば、法制定時に将来改正する可能性がある旨を添えるだけでも良い事にもなってしまう⁸⁴。さらに立法者の立場より都合良く捉えると、租税法が改正される可能性のあるものである事は納税者においても当然事前に認識しているはずであるから、改正の可能性の一文がなくとも、予測可能性が存在するとも解釈できることになる。しかしこれは、租税法律主義の見地から明らかに誤った解釈である。

では、納税者にとり予測可能性が存在するという事は、いかなる事を意味するのであるか。それは、納税者が自らの納税額を事前に予測出来る事をいえるであろう⁸⁵。すなわち、納税者がある経済取引をした場合に、いくら税金を負担するのかが事前にわかることであり、租税法規不遡及の原則から捉えた場合には、納税者が遡及立法を事前に知り、そして遡及適用における税負担の増大を回避できてこそ⁸⁶、いくら税金を負担するのかが事前にわかるといえるのであり、それによつてはじめて租税法規不遡及の原則が達成されているといえるのである。

また予測可能性につき、改正に対する予測可能性ではなく、いくら税金を負担するのかが事前に分かることであるとする事については、租税法律主義が有する、納税者への恣意的課税を排除するという要請からも説明できよう⁸⁷。納税者にとり遡及適用における税負担の増大を回避できないという事は、不意打ちをなすことであり、それは恣意的な課税ということであり、許されないのである⁸⁸。よつて租税法規不遡及の原則の例外が許容される場合とは、納税者が事前に遡及立法を把握し、遡及適用における税負担の増大を回避する事が保障され、その秩序が守られ確保されている場合であり、それはつまり、納税者に予測可能性が保障され、法的安定性が確保されている場合なのである。次節において、合理的必要性の視点より租税法規不遡及の原則の例外について検討を行う。

第2節 合理的必要性の視点

新法ないし改正法を制定する場合には、当然にその制定法を根拠付ける合理的な必要性が要求される。当該制定法が遡及立法であるならば、納税者の法的安定性と予測可能性が損なわれる事になるので、殊更その合理的必要性が求められるはずである。それではまず、過去の判例を確認する。

シャープ勧告に基づく地方税体系の全面的改正に伴い年度遡及等で争われた（A）東京地裁は、年度内遡及となる法施行に関し、「問題が全くないわけではない」としながらも、事業税の期間税という性質を根拠に遡及について合法とし、所得に対する課税（益金・損金共に考慮されること）を根拠に納税者の既得権（非課税権）を侵害するものではないとしている。健康保険の遡及適用について争われた事件では、（B）静岡地裁・（G）名古屋地裁の両裁判所ともに、国民健康保険制度自体に遡及適用を行うことの根拠を置いている。そして遡及適用に対する納税者の不利益についても検討している。市民税の均等割増額遡及について争われた（F）津地裁・名古屋高裁では、遡及適用により納税者が被る不利益の程度について検討し、軽微な変更として改正条例を適法と判断している。また名古屋高裁では、条例の前提となる地方税が年度開始日前に成立している点も挙げ、当該条例の適法判断の根拠としている。物品税の過年度に及ぶ遡及立法について争われた（C）福岡高裁では、被控訴人である国の当該遡及立法が確認的に疑義を明らかにしたものにはすぎないとの主張を認めず、行政庁側の救済措置として便宜的に設けられた規定であり、実質的に不当であると判示し、過年度に及ぶ遡及立法に対して合理的必要性を認めなかった。

次に、本来的には過去の事実や取引に法を適用する遡及立法に当たらないが、原告において遡及適用等として争った事件について確認する。特別土地保有税の創設に伴い争われた（D）大阪高裁は、合憲性の推定について触れ、そして著しく不合理な場合には違憲となる場合がある事を前提としながらも、特別土地保有税の制度目的等の合理的理由を根拠として合憲としている。また保有税に関する規定が、当該規定の施行前に取得している土地に適用されることについて、租税法規不遡及の原則は、「遡及効を認める立法を禁ずる

ものではない」とし、「遡及効を認める合理的理由が存し、違憲無効とはいえない」としている。農地買収の売払い対価について争われた（E）最高裁（大法廷）は、時価の7割とする規定の制定に対して、公共の福祉の適合を根拠として合憲としている⁸⁹。相続開始前3年以内に取得等をした土地建物等についての課税価格を取得価額とする規定について争われた（H）東京地裁は、原告の租税法規不遡及の原則違反との主張に対して、相続税においては、被相続人の死亡等及びこれらに伴う財産の取得という事実こそ、当該原則における過去の事実に当たり、当該規定の効力発生前に被相続人が財産を取得した事実は、当該原則における過去の事実該当しないと、当該原則に反しないとしている。また当該規定自体の合理的必要性に関しては、争われておらず裁判所も触れていない。

遡及適用に関して争われた上記（A・B・C・F・G）全ての事件において、納税者の不利益の程度について検討している。租税法規は侵害規範であるのであるから、納税者の権利尊重の上でも、納税者の不利益の程度については考慮すべきであるが、その法規が遡及適用であるならば、さらに納税者の不利益について考慮がなされるべきである事は当然である。ただし、租税法規不遡及の原則の例外として許容される場合の、納税者の不利益の程度とはいかなるものであるかについては、言及している裁判所はない。しかしながら、裁判所の検討内容として納税者の不利益の程度を検討する際に、納税者の負担の程度を検討しているのであるから、納税者の不利益の程度とは、納税者への租税負担の増額される程度であるとは言い換え得るであろう。（D）においては裁判所の合憲性の推定の立場について触れているが、法の施行前に遡る遡及立法は例外的に認められるものであるのだから、遡及立法がなされた場合には、合憲性推定の原則も柔軟に捉え得るであろうし、（E）のような公共の福祉の適合性による判断も不明瞭なものとなる⁹⁰。法の不備を例外的な遡及立法により、一方的に納税者の負担により解決を求める事は許されるべきではないのである⁹¹。（D）大阪高裁において、実質的に租税法規不遡及の原則が禁止する立法ではないにも関わらず、遡及効を認める合理的理由がある事により合法と判断している事は、基本的に租税法規不遡及の原則を重視するという立場の表れとも捉え得るであろう。

租税法規不遡及の原則の例外が許容されるには、公共の福祉をもってしても納税者の財産権を無視することは許されないのであるから⁹²、前節において確認した、納税者が遡及適用に対する予測可能性があり、法的安定性が確保されている事を前提として、納税者の租税負担の増額される程度をも考慮してもなお、納税者に不利益を与える遡及立法が必要とされる場合に限られるのである⁹³。次節において、納税義務の成立時期と租税法規不遡及の原則の許容性との間において関係を持つ、期間税の視点から検討する。

第3節 期間税の視点

期間税とは、所得税・法人税等のように、年・月など一定の期間の間に累積する課税物件を対象として課される租税をいう⁹⁴。(A)東京地裁は、事業税の期間税としての性質をもって、年度遡及を合法としている。当該事件では、4月1日より開始される事業年度において同年5月31日施行の法規が、同年4月1日まで遡及適用されている⁹⁵。事業税のような期間税は、課税期間の中途の段階において、課税物件がまだ生成途中にあるということが⁹⁶、租税法規不遡及の原則が許容される根拠としているものと思われる⁹⁷。しかし、期間税という租税の性質をもってしても年度遡及を直ちに許容できる事にはならない⁹⁸。前節で確認したように、租税法規不遡及の原則が許容される場合とは、納税者に予測可能性・法的安定性が保障され、遡及立法に合理的必要性がある場合に限られるのである。だからこそ、(B)静岡地裁、(F)津地裁・名古屋高裁、(G)名古屋地裁においても、課税期間開始後の遡及適用につき法的安定性・予測可能性の視点、合理的必要性の視点について検討されているのである。期間税において遡及立法が許容される場合があるとされる要素は、期間税が期間中の所得を累積するという計算方法を採用している点のみなのである⁹⁹。

上記(B・F・G)事件のような住民税や国民健康保険料等に関して¹⁰⁰、この種の租税は取引に課される税金と違い、国民の経済活動を大きく左右するものではないので、年度内遡及も違法とはならないとする考え方もある¹⁰¹。確かに地方税においては、統一的法典と

して地方税法があり、その地方税法は地方団体の課税権に対する準則法ないし枠法であり、各地方団体はこの定めに準拠して条例を制定することになる¹⁰²。よって、納税者への予測可能性及び法的安定性の保障が、地方税法の存在により、ある程度実現しているとも考えられる¹⁰³。しかしこの場合においても、期間税としての視点ではなく、法的安定性・予測可能性の視点からのものなのである。さらに、この事は国税である所得税において、期間税の性格をもって租税法規不遡及の原則の例外を許容することはふさわしくないと言える。所得税は、総合所得税を採用しているが¹⁰⁴、その制度の中身は、所得をその源泉ないし性質に応じて、利子所得から雑所得の10種類の各種所得の金額を合算し、1本の税率表を適用するものである。すなわち所得税は、継続的に発生する所得から一過性の所得まで種々の源泉ないし性質の所得が混在しているのであり、「納税義務の成立時期が暦年の終了の時」¹⁰⁵である期間税としての性質とは、単に期間における所得を合算するという特徴でしかないのである。よって期間税といえども、課税期間が開始されるまでに遡及適用される法改正がなされる事を十分に予測でき、法的安定性が害されない場合でなければ、遡及立法は許されないのである¹⁰⁶。次章では、この所得税の遡及立法につき争われた、本稿における中心的な具体的事案である福岡地裁及び福岡高裁の判断について、これまでの検討を踏まえて考察を行う。

第3章 平成16年度税制改正に係る判例検討

－ 福岡地裁 平成20年1月29日判決¹⁰⁷・（同控訴審）福岡高裁 平成20年10月21日判決¹⁰⁸ －

第1節 両判決の概要

（1）事案の概要及び経過

当該事案は、納税者が福岡税務署長に対し、平成16年3月10日に住宅を譲渡したことにより長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を他の各種所得の金額から控除（損益通算）すべきであるとして、平成16年分所得税に係る「更正の請求」をしたところ¹⁰⁹、福岡税務署長から、同年4月1日施行の法律の改正（平成16年法律第14号附則27条1

項)により、同年1月1日以後に行われた納税者の住宅の譲渡についてはその損失の金額を損益通算できなくなったとして、更正すべき理由がない旨の通知処分を受けた。よって納税者は、国に対し、同年4月1日施行の改正法を同年3月10日に遡って適用することは、租税法規不遡及の原則に反し無効であるから、当該通知処分は違法であるとして、当該通知処分の取消しを求めた事案である。

福岡地裁は、前記改正法の適用は租税法規の遡及適用に当たり、日本国憲法84条が定める租税法律主義に基づく租税法規不遡及の原則により禁止されるものであるところ、遡及適用を行う必要性、合理性は一定程度認められるが、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とはいえないから、これが当該納税者に適用される限りにおいて違憲無効であるとして、納税者の請求を認めて当該通知処分は違法であるとした。そして国が不服として控訴したのである。その控訴審である福岡高裁は、原審の認定する納税者の不利益を認めながらも、当該改正法(平成16年法律第14号附則27条1項)は、日本国憲法84条の趣旨に反するとはいえないので、当該通知処分は適法であるとして納税者の更正の請求を棄却したのである。尚、当該改正法は平成16年2月3日に国会に提出され、同年3月26日に成立し同月31日に公布され、同年4月1日に施行されていた。

(2) 争点

土地建物等の長期譲渡所得について損益通算を廃止した新措置法31条1項後段を平成16年1月1日以後に行われた土地建物等の譲渡について適用する平成16年法律第14号附則27条1項の規定は、租税法律主義に基づく租税法規不遡及の原則に反するものとして憲法に違反するか否かである。

(3) 当事者の主張

① 納税者の主張

納税者は、期間税の期間当初への遡及適用について、過去の事実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ことは原則として許されず、それが許されるかどうかは、そのような改正が年度開始前に予測できたかによるとされ、この場合の予測可能性とは、広く一般国民に周知され、自由な経済活動ができる程度の猶予期間を保障することを含むというべきであり、税制改正においては十分な広報と周知期間をおくことが必要である等とし、当該改正においてはそれらが満たされておらず、遡及適用が許されないものと主張する。又当該改正法について、損益通算制度改正に係る税制に一貫性・合理性がないこと、さらに国が「当該改正を平成 17 年分の所得税から適用すると、節税目的で大量かつ安価に売却され価格が下落する」との主張に対しては、節税以上の損失を残すことになるとし、国が「年度途中での取り扱いの変更による納税申告事務及び課税事務に混乱を与える」との主張に対しては、具体的ではないとし、当該改正法が立法府の合理的な裁量の範囲内であるとはいえないと主張する。

②国の主張

国は期間税の期間当初への遡及適用について、そのような立法は、過去の期間について課税するものでなく、過去の事実や取引を課税要件とする新たな租税を創設するものではなく、過去の事実や取引に基づき既に成立した納税義務の内容を納税者の不利益に変更するものでもなく、当該課税期間の中途の段階では、課税物件（個人の所得）が生成途中であることからすれば、課税期間開始時に遡り適用しても、必ずしも納税者の法的安定性を著しく害する事にはならず、また、期間の初めまで遡る程度であれば、予測可能性の確保の趣旨を損なわないと主張する。又当該改正法は、土地建物等と株式等との一体的租税措置の必要性や早期改正の必要性があり、平成 16 年 4 月 1 日以降からの適用とした場合には、それらが阻害され、徴税技術上の観点からも弊害が生じることが明らかであり、さらに納税義務が成立した時点を基準とすれば納税義務の内容を遡及的に不利益に変更するものでなく、又平成 15 年 12 月時点で改正を予測でき国会においても議論が行われているので、立法府の合理的裁量の範囲内のものであると主張する。

第2節 両裁判所の判断に対する具体的検討

具体的検討を行うに際し、本稿の中核とも言うべき租税法規不遡及の原則に対する両裁判所の立場を確認しておかねばならない。前章までにおいて過去の判例及び講学上の見解を確認した通り、租税法規不遡及の原則は、日本国憲法 30 条・84 条に依拠する原則であり遵守されなければならない原則である。しかしながら納税者の法的安定性と予測可能性を害しない場合において、特別事由を満たすときに限り租税法規不遡及の原則の例外が許容されることになる。

福岡地裁は租税法規不遡及の原則について、「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」とし、それは「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するところの機能が害されるから」であるとの判断を示している。当該判断は、これまでの租税法規不遡及の原則の在り方を踏襲ものである。同地裁は、当該原則の例外に関しても「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」と解しており、これまでの当該原則の在り方に沿うものである¹¹⁰。

同控訴審の福岡高裁は、遡及立法に対して「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」との判断を示しながら、「不利益変更のすべてが同条の趣旨に反し違

憲となるとはいえない」と判示している。当該判断は、遵守されるべき租税法規不遡及の原則を軽視しているとも考えられる¹¹¹。なぜなら、同高裁が掲げる租税法規不遡及の原則の例外を許容するとして掲げている根拠に問題があるからである。それは同高裁が、租税法規不遡及の原則は日本国憲法 39 条の遡及処罰の禁止や同条 84 条の租税法律主義と異なり、明文で定められていないことを挙げ、「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するものといえる」とする点である。憲法において租税法規不遡及の原則が規定されていないことのみを根拠に、当該原則を軽視する同高裁の判断基準は許されない。前章までにおいて確認した通り、租税法律主義の歴史的由来等及び租税法の侵害規範としての性質が考慮されるべきである。

刑罰法規には罪刑法定主義があり、租税法規には租税法律主義があることに対応して、罪刑法定主義には遡及処罰の禁止の原則があり、租税法律主義には租税法規不遡及の原則があるのである¹¹²。すなわち憲法 39 条に規定されている遡及処罰の禁止の原則と同様、憲法に明文規定は存在しないものの憲法 84 条の租税法律主義は租税法規不遡及の原則を包含していると解すべきである¹¹³。同高裁は租税法規不遡及の原則は相対的な原則であるとし、「課税要件法定主義」¹¹⁴よりも租税法規不遡及の原則が劣後するように捉えている¹¹⁵。しかし、法律に基づく民主的正当性をもってしても¹¹⁶、租税法規不遡及の原則を軽視することは許されない。遡及立法は過去の事実や取引に法規を適用する事であり、過去の事実や取引の時点における納税者が、法律のないところに課税されているのと何ら変わらないのである。上述のように同高裁は租税法規不遡及の原則について大きな誤認があると思われる。それがどのような影響を及ぼしてゆくのか、以下において租税法規不遡及の原則が許容される特別事由を 3 つの視点より考察する。尚、当該改正法が遡及適用に該当する事に関しては、福岡地裁及び福岡高裁両裁判所共に認めている。

(1) 法的安定性・予測可能性の観点からの検討

①当該改正の国民への周知状況について

裁判所においてなされている周知状況に関する事実認定を確認しておく。(i)平成15年12月17日、与党が平成16年度税制改正大綱を取りまとめ公表した。(ii)平成15年12月18日、日本経済新聞¹¹⁷、朝日新聞、読売新聞及び毎日新聞の各朝刊において、平成16年度税制改正大綱の要旨が報じられ、建物等の長期譲渡所得に係る損益通算を廃止する内容等の記事が掲載された。このうち日本経済新聞の記事にのみ、上記損益通算廃止が平成16年度以後の所得税について適用されることが記載され、平成16年1月1日以後にされた土地建物等の譲渡について損益通算が出来なくなることを知り得るものであった。又これらの記事と同内容の記事がインターネット上に掲載された。(iii)同月22日、「週刊税のしるべ」第2626号(財団法人大蔵財務協会税のしるべ総局発行)及び「週刊税務通信」No.2801(税務研究会発行)において、当該改正の記事が掲載された。又同月26日日本経済新聞朝刊において、当該改正(対象となる譲渡の時期も含む。)についての記事が掲載され、同月30日「住宅新報」(株式会社住宅新報社発行)において当該改正(対象となる譲渡の時期も含む。)の記事が記載された。以上が裁判所の認定している国民への周知状況に関する事実である。

②両裁判所の判断についての検討

福岡地裁は上記の周知状況の事実認定の前提として「本件改正は、平成16年1月1日以降の建物等の譲渡について損益通算を認めないとするものであるから、その予見可能性を基礎付ける事情は、平成15年12月31日以前に生じたものに限られる」としている。これは納税者に不利益を及ぼす遡及適用である事を踏まえれば、納税者の法的安定性・予測可能性の観点から当然考慮すべき前提であるだろう。そして上節における国民への周知状況について、(i)(上節の「当該改正の国民への周知状況について」における番号に対応する。以下同じ)に関しては「いずれも、新聞記事の段組みの記載で2行ないし13

行の小さいもの」、(ii)に関しては「前者は、新聞記事同様の段組みの記載で12行のもの、後者は、A4・横書き2段組みの記載で7行のものであり、これらの掲載誌の発行部数、読者の範囲等は不明である」、(iii)に関しては「(筆者注：日本経済新聞朝刊について)段組みの記載で10行程度…(筆者注：「住宅新報」について)新聞記事同様の段組みの記載で7行と別表の3行程度」と付記している。

上記認定事実を踏まえて福岡地裁は、「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」と述べ、インターネット及び掲載誌に関して「これによる国民への周知はさほど期待できない」とし、日本経済新聞に関して「相当程度の流通量があるものであるが…国民への周知の程度には限界がある」とし、以上をもって「上記のような国民への周知は、本件改正の内容が与党の平成16年度税制改正大綱に盛り込まれたことを伝えるものに過ぎず、法律改正自体を明言するものではない。以上によれば、平成15年12月31日時点において、本件改正の内容が国民に周知されていたといえる状況にはなかった」としている。遡及適用に対する法的安定性・予測可能性について、遡及適用における税負担の増大を回避できてこそ満たされるとする本稿での捉え方については福岡地裁において言及がなされていない。建物等の長期譲渡所得に係る損益通算を廃止する改正内容から2週間という周知期間に着目し、納税者の予測可能性が存しないと判断していると思われる。しかしながら「法律改正自体を明言するものではない」とする認識からすれば、法律改正自体を明言するものとは法律の成立しか有り得ないのであるから、遡及適用の場合における予測可能性とは遡及適用を回避できる事であると捉えているとも推定し得るものである。

福岡高裁は(i)・(ii)・(iii)を踏まえ、「損益通算の廃止が年度開始時に遡って適用されることも、ある程度予測可能な状態であった」とし、さらに当該改正が国民に知れた時期(平成15年12月18日)が適用される平成16年1月1日の2週間前であることに対し、「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」として

いる。注目すべきは、2週間という期間に対し両裁判所において明らかに認識が異なっている点である。

福岡高裁は、改正の可能性をもって、納税者の法的安定性・予測可能性を満たすものとしており問題である。これでは納税者の法的安定性・予測可能性を満たすものとはならない¹¹⁸。仮に同高裁の判示のように、改正の可能性が納税者の法的安定性・予測可能性を満たすものとしても、当該状況を充足する期間が2週間ではあまりにも短いといわなければならない。当該改正内容が通常一定の期間を要する建物等の譲渡所得に係る損益通算を廃止するものであることを考慮すればより深刻なものとなる。

被控訴人の大綱や法案が公表されただけでは納税者への予測可能性の要請は満たされないとの主張に対し福岡高裁は、平成12年7月に政府税制調査会が「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」¹¹⁹の答申におい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なされていた点や、以前より国土交通省において土地への投資喚起のために土地税制の見直し等要望があった点などを当該判断の根拠とし、「本件改正は、資産税所得に対する税制の一本化という従来の税制調査会の議論の流れの上にあることが認められるから、被控訴人主張のように全く唐突であったとはいえない」と判示している。さらに、「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、所得の再分配、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」との見解を示している。

しかし、上述の改正の可能性により納税者の予測可能性が満たされるとする点もさることながら、納税者の予測可能性を満たさねばならないのなら租税法規の改正はできず租税の機能が不全に陥るとの認識も重大な問題である。なぜなら僅かでも改正の可能性があれば遡及適用を許容されるとの認識であり¹²⁰、完全に租税法規不遡及の原則を無視したもの

であって許されないからである。租税の機能を根拠として歳入確保のためならば、納税者への遡及適用が許されるとすると、租税法律主義は完全に失われたことになる¹²¹。よって福岡高裁における判断は認められず、福岡地裁の通り納税者の法的安定性・予測可能性は満たされていなかったといえよう。次に合理的必要性の視点から両裁判所の判断を検討する。

(2) 合理的必要性の視点からの検討

①合理的必要性の検討における事前事実

福岡高裁が合理的必要性の根拠としているものを基に、主要な事前事実を確認しておく。

(i) 平成16年2月12日の衆議院予算委員会において財務大臣は、損益通算は年度末に確定するものであるため、不利益不遡及の原則には反しないこと、過去にも改正法施行日を含む年分の所得税から適用した例がいくつかある旨説明された。同月26日の衆議院財務金融委員会において財務大臣は、不利益不遡及が許される理由として、平成16年度税制改正大綱の発表や新措置法の法案提出によるアナウンス効果があること、土地の収益に着目した取引をバックアップする当該改正目的に合理的理由がある旨を説明し、翌27日の同委員会においても、事実上の期待に反する面はあると思うが、合理的な政策目的があれば不利益不遡及に反しない旨説明した。

(ii) 平成16年2月27日の衆議院財務金融委員会において財務大臣は、損益通算を認めない対象を法施行日前にある平成16年1月1日まで遡る理由として、これを平成17年度より適用すると損益通算目的で駆け込み的な売却が行われるおそれがあること、また、損益通算の廃止を税率引下げと一体として行うことで不動産の活性化を図る目的があると説明した。

上記が当該改正までの主な経過と立法趣旨である。それでは両裁判所の判断を具体的に検討する。

②両裁判所の判断についての検討

福岡高裁は（i）・（ii）（上節の「合理的必要性の検討における事前事実」における番号に対応する）を踏まえて、当該改正を平成17年分所得税より適用とした場合には、平成16年度中に損益通算目的の駆け込み的な不動産売却がされ、土地価格の安定化という政策目的を阻害することが予測されることや、適用時期を平成16年4月1日以降とした場合には納税者間に不平等が生ずるおそれや、納税申告事務及び徴収事務の負担を増大させ、徴税の過誤や停滞を招くおそれ等を根拠として、「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」と判断した。しかし、不動産価額が購入時より大きく下落している現状下、当該資産を売却することにより生じる損失の額は納税者が損益通算目的の駆け込み的な不動産売却により生じる税負担軽減金額を大きく上回る。したがって、同高裁が予想されたとした「駆け込み的売却」は通常起こりえない。ただし、福岡高裁が指摘した「平成15年12月に平成16年度税制改革の大綱が公表されると、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すすめる専門家が複数存在したことからすれば、前記弊害のおそれが不適当な予測によるものとはいえない」との判断についてはこれを全面的に否定することはできない。

福岡地裁は、上記福岡高裁と同様の事前事実を踏まえ、「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が一定程度あったと考えられ、・・・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」と認定している。その上で同地裁は、「本件改正の主要な理由となった不動産価格の下落の傾向等は本件改正前から数年間は続いていたこと、・・・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ない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」等を根拠として、「遡及適用の必要性・合理性を減じる事情ということができない」と判示している。

福岡地裁の判断は本稿の主張に沿うものといえる。すなわち、遡及立法のみならず法の制定には、当然に合理的必要性が要求されるのである。まして、遡及立法となる当該改正法は、納税者の不利益をも甘受させるより一層の合理的必要性が要求されるのである¹²²。この点につき同地裁は、土地建物等の損益通算廃止の合理的必要性は認めるものの、納税者の不利益となる当該改正法附則 27 条 1 項を許容する程の合理的必要性は無いと判断したのである。

福岡高裁は、損益通算廃止の適用時期を平成 16 年 4 月 1 日以降とした場合には、納税者間に不平等が生じ、納税申告事務及び徴収事務の負担を増大させ、徴税の過誤や停滞を招くおそれ等も、当該改正法を遡及させる根拠とする。しかし、当該理由は租税法規不遡及の原則の例外を許容しうる根拠とはならない。

以上より、福岡高裁が示す合理的必要性は、租税法規不遡及の原則の例外を許容しうる根拠にはなりえないとの判断に達した。次節において、期間税の視点から両判決の検討を行う。

(3) 期間税の視点からの検討

期間税に関する福岡地裁の判断は、本稿における期間税の主張に沿うものである。つまり同地裁は、「確かに、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、遡及適用に当たるかどうかは、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」との判断を示し、「期間税であっても、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らない」と判示した。すなわち、期間税としての性質とは、納税義務の成立時期が暦年の終了の時という性質であり¹²³、その性質とはつまり期間における所得を合算するという特徴でしかないのである。

よって同地裁の「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」、すなわち租税法規不遡及の原則は、「期間税であるかどうかで変わらない」のである。

福岡高裁は、「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」とし、期間税であっても当該原則に反し許されないとの認識を持ちながらも、「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ものであって、既に成立した納税義務の内容を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、予測可能性や法的安定性を大きく侵害するものではな」との判断を示し、当該改正法を合憲とする根拠の一つとしている。前章までにおいて確認した通り、住民税や国民健康保険料等の過去の事件において、年度内遡及を認める判決が下されている。しかしそれは、それら租税の性質や、地方税における地方税法及び条例との租税制度の関係によるものであり¹²⁴、期間税の性質ではなく、法的安定性・予測可能性の視点及び合理的必要性の視点より判断されていると考える¹²⁵。よってこれらを根拠としても、所得税の年度内遡及を許容するものとはならない¹²⁶。あくまでも納税者に法的安定性・予測可能性があり、合理的必要性があり、遡及適用を許容し得る法であるのかが問われる。そこで次節において当該改正法附則 27 条 1 項において規定された、損益通算廃止の視点より検討を行う。

(4) 損益通算の視点からの検討

福岡地裁は、「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ないような重大な経済状況の変動があったわけではない」との判断を示し、「原告については、本件譲渡資産の譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額について他の所得との損益通算を認め

るべき」と判示している。同地裁は損益通算制度の重要性に着目し、当該損益通算制度は遡及立法によって廃止し得るものではないとの判断を示した。

福岡高裁は上記福岡地裁の判断事項に対し、当該改正法の「目的は合理性を有するものといえる」との根拠のみから遡及立法を認める判断を示している。当該判断は、損益通算制度の重要性を考慮していない判断である。同高裁の判断が示すように、当該改正法の目的に合理性が有れば、当該改正法を遡及し得るのだろうか。当該改正法が遡及立法となり得るか否かは、その改正内容そのもの、今回の場合は土地建物等の損益通算制度の廃止であるが、どの程度合理性を有するかが検討されなければならない。

そこで、当該改正法「損益通算の廃止」の遡及立法に係る非合理性としては、非居住用資産で含み損のある資産の市場流動化を損なう点、株式による所得と土地等による所得を「投資」という観点のみをもって同一視している点、長期譲渡所得等に対する税率の引下げと損益通算廃止との一つのパッケージとしての説明をなされているがその適用者は同一ではない点、などが挙げられる¹²⁷。これらの点からも当該改正法自体が有する合理性の程度では、当該改正法を遡及適用でき得る十分な合理的必要性が有ったとはいえない。

かつての日本においては、「制限的所得概念」¹²⁸が採用されており、譲渡所得、一時所得、そして雑所得は課税所得とされていなかった。よってその当時はそれらの譲渡による所得も損失も認識されていなかった。それが、「人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになり、したがって、反復的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれるという考え方」¹²⁹である包括的所得概念が採用され、譲渡所得、一時所得、そして雑所得が加えられ、10種類に分類された所得を合算し、一本の税率表を採用するという制度に至るのである。その制度において、損益通算は各種所得のプラスとマイナスを考慮するというものであり、制度上中核的な役割を果たすものといえる。当該改正法における「損益通算の廃止」そのものが、合理的必要性をもつものであるか否かに関し、両裁判所はともに十分な検討が行われたとは言い難い。その点からも当該改正法の非合理的必要性、つまり当該改正法自体が違憲性を有している可能性を指摘し

たい¹³⁰。しかしながら、重要な役割を担う損益通算制度を遡及立法において廃止することが、許されないことは明確である。

また、福岡高裁が当該改正法を平成 17 年分所得税より採用せず遡及適用したことについて、「損益通算目的の駆け込み的な不動産売却を防止する必要がある」との判断について検討する。当該判断は、前節「合理的必要性の検討における事前事実」の(ii)において、財務大臣の遡及立法の必要性に関する説明において使用された表現である。この表現から当該遡及立法に係る根拠の一つには、「納税者の租税回避を防止する」必要性が存しているようである。確かに、納税者の租税回避を防止するための遡及立法は、租税法規不遡及の原則の例外を許容し得る合理的必要性を有している可能性がある¹³¹。しかしながら、納税者の権利として認められていた損益通算の廃止を知り、当該納税者が含み損のある資産を売却して損益通算制度を適用しようとする行動は、当然のことであり租税回避行為ではない¹³²。「駆け込み的な不動産売却を防止する」必要性を租税回避と結びつけようが、歳入確保と結び付けようが、当該目的は他の方法においても実現できるものであり、租税法規不遡及の原則の例外を許容することにはなりえないのである¹³³。

第 3 節 小括

上節までの通り、当該改正法は、納税者の法的安定性・予測可能性を満たしておらず、遡及立法を許容するまでの合理的必要性は存在しなかった。よって、福岡地裁の違憲判決と同様に、福岡高裁においても違憲判断すべき事案であったといえる。同様の訴えにつき争われた東京地裁では、所得税の期間税という性質に固執し、「納税者の平成 16 年分所得税の納税義務の内容自体を不利益に変更するものではない」として遡及適用に合理的必要性を見だし、平成 16 年度税制大綱の公表や当該大綱の記事が日本経済新聞に掲載されたことをもって、当該改正法を「予想できる可能性がなかったとまではいえない」として合憲の判断を下している。又、千葉地裁においても、東京地裁と同様に期間税に固執し、当該改正法を「租税法規の遡及適用であるとはいえない」との誤認から、納税者の予測可

能性に対する検討が行われず、国の主張通りの当該改正法の合理性必要性を強調し合憲判断をしている。

当該改正法が合憲となるならば、租税法律主義ないし租税法規不遡及の原則は虚無なものとなる。それらの本質を堅固に捉えるならば、自ずと福岡地裁の判断が導きだされることになるだろう。

おわりに

租税法規不遡及の原則は、日本国憲法 30 条及び 84 条において掲げられる租税法律主義と同様、遵守されなければならない原則である。それは、租税法律主義の沿革を確認することにより理解できる。租税法律主義は日本のみならず、他の多くの国々の憲法で規定されており、租税法律主義の確立がなくては、憲法機構は完備しえない基本的かつ重要なものである。租税法律主義の思想は、古くは国王ないし君主の専断的、恣意的課税の抑止に始まり、君主制から民主制への移行、そして法律による行政の原理を内容としたものに至り、さらには法治国家的税務行政の確立、課税における国民の基本的人権の保障などを内容とするものに発展してきたのである。

そして、その沿革をもつ租税法律主義の機能として、納税者に対する法的安定性と予測可能性の保障があり、そこから導きだされるものこそ租税法規不遡及の原則なのである。しかし、過去の判例及び講学上の見解において当該原則が絶対的なものではなく、例外が存在することを確認した。ただし、当該原則は無条件に例外を認めているのではなく、一定要件を満たした場合にのみ許容されるものであることも確認した。その当該原則の例外を許容する場合とは、まず、納税者が事前に遡及立法を把握でき、遡及立法による不利益を回避する行動を行う期間が保障されその秩序が守られ確保されている場合である。すなわち、納税者に予測可能性が保障され法的安定性が確保されている場合である。さらに当該遡及立法が許容されるためには、納税者に不利益を与える遡及立法を許容し得るだけの合理的必要性が求められるのである。

近年、この租税法規不遡及の原則に係る具体的事例が発生した。平成 16 年 4 月 1 日に施行された「平成 16 年法律第 14 号附則 27 条 1 項」が、土地・建物等の損益通算の廃止等を平成 16 年 1 月 1 日まで遡及立法とされたのである。これに対して当該遡及により不利益を被った納税者が、当該遡及立法は憲法に規定する租税法律主義に反するとの訴えがなされた。そこで、本稿前段で検証を行った租税における遡及立法の考え方を当該事例に当てはめ考察を行った。

当該事例である福岡地裁においては違憲、同控訴審である福岡高裁においては合憲との判断が示された。当該事案において納税者が遡及立法を知りえたのは、当該改正法が適用される年度開始日まで残り 2 週間という時点であった。同地裁は、2 週間では当該改正法の周知期間として十分ではなく、当該改正法の合理的必要性は認めるものの租税法規不遡及の原則の例外を許容する程の合理的必要性は認めず、違憲の判断が示された。当該事例は、同高裁においても同地裁同様に違憲判断を示すべきであったと考える。過去の裁判において遡及適用が許容された事件での納税者の不利益とは、租税負担の増額される程度をその基準とされていた。言い換えるならば侵益的遡及適用であったのである。しかし、当該改正法は損益通算を廃止するというものであり、マイナスを補填し得る制度の遡及的廃止であり、これはまさしく「侵害的」遡及適用であったといえる。これまでの裁判所が許容してきたものと明らかに性質が異なり、遡及適用による納税者の不利益は極めて深刻なものなのである。

当該事案で福岡高裁は、決定的な誤認が存在したものと考える。それは、租税法規不遡及の原則の例外が許容される要件についてである。同高裁は、本稿において確認してきた過去の判例や講学上の見解における許容要件を示さず、「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するもの」として民主的正当性を当該原則の例外の根拠としたのである。さらに租税法上最も重要な違憲訴訟である大島訴訟の「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」との判示を持ち出し¹³⁴、「このことは、租税法規の適用時期についても当てはまる」との認識を示したのである。だが租税法規不遡及の原則は、民主的正当性をもってしても許容されるものとはならない。つまるところ同高裁は、経済的自由の領域において国が諸般の事情を考慮したうえで行った決定には合理性があるものと推定する合憲性推定の原則を「盾」として、租税法における遡及立法に対し合憲判断を下したのである。

しかし、当該事案でみられたような予測可能性を排除する形での遡及立法はゆるされないと考える。なぜなら、それは納税者に対して不意打ちをなすことであり、恣意的な課税を行うということであり、それは租税法律主義に反することだからである。さらに当該行為は、複雑な知識・計算を必要とする租税において、納税者に自ら納付金額を計算させ申告させる申告納税方式を採用していることにも矛盾するのである¹³⁵。よって、租税法規不遡及の原則は、憲法に規定されていなくても、租税法律主義が規定されているかぎり遵守されなければならない原則なのである。

また、福岡高裁が損益通算廃止の適用時期を平成16年4月1日以降とした場合には、納税者間に不平等が生じるおそれや、納税申告事務及び徴収事務の負担を増大させ、徴税の過誤や停滞を招くおそれ等も当該改正の根拠の一つとするが、納税者間の不平等については、遡及立法によって不利益を被る納税者と、遡及立法を避けるために年度途中改正によって不利益を被る納税者とを比較すれば、どちらに納税者間の不平等があるかは明らかである。この納税者間の不平等に関しては¹³⁶、租税公平主義よりも予測可能性が優先されるべきとの考え方からも非根拠性が成り立つであろう¹³⁷。納税申告事務の負担については、納税者にとって不利益を避けるものなのだから甘んじて受ける負担であるし、徴収事務の負担はそれ自体では法の合理性の根拠とならない。これらも当該改正法の合理的必要性を減じることになるものと思われる。

さらに、損益通算制度の持つ重要性を捉えて当該制度の廃止を論拠として、当該改正法の違法性を主張し得ることも考えられる。また、遡及立法の方法論的な視点からは、福岡

高裁が指摘する「土地市場の活性化及び株式に対する課税とのバランスという観点」から、長期譲渡所得の税率引下げと100万円の特別控除の廃止及び損益通算の廃止を「一つのパッケージとして措置したこと」についても考えなければならない。また、租税法規不遡及の原則における予測可能性の問題で、論じられなければならないのは「経過措置」¹³⁸であるとする考え方もあり¹³⁹、当該改正法の立法過程の正当性についても考えなければならない¹⁴⁰。しかし、本稿においては、これら問題の指摘にとどめ、具体的な考察は今後の研究課題としたい。

これからも福岡高裁の判断のように、合憲性推定の原則を「盾」として租税法規不遡及の原則の例外を認め、違憲判決を回避するのであれば、立法論的には罪刑法定主義同様に日本国憲法に租税法規不遡及の原則を明文化されなければならないと考える。そのような立法が行われなければ、国民の基本的な人権は保障されないことになる。しかし、福岡地裁が違憲判決を下したように、現行法においても租税に係る遡及立法に対して十分に違憲判決を下し得ると考える。今後、事例の積み重ねにより、租税法律主義の「あるべき姿」が再確認され租税法規不遡及の原則が遵守されることを期待したい。

¹ 金子宏『租税法（第13版）』68頁（弘文堂、2008年）。

² 金子・前掲注(1) 66頁。

³ 最高裁判所（大法廷）昭和30年3月23日判決 最高裁判所民事判例集9巻3号336頁。

⁴ 金子・前掲注(1)68頁。

⁵ 清永敬次『税法（第7版）』24頁（ミネルヴァ書房、2007年）では、遡及立法を「法規の効力が生じた日（施行期日）の前に発生している事実に当該法規を適用すること」と定義されている。福岡地裁・後掲注（14）においては、「新たに制定された法規を施行前の時点に遡って過去の行為に適用すること」とされている。以上からすると、「法律制定前の過去の事実や行為に対して、新たに制定される法律を適用する事」が、遡及立法の概ねその内容と考える。東京地方裁判所 平成10年12月25日判決 税務訴訟資料 239号 681頁においても、「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、あるいは過去の事実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」としており、同趣旨のものとする。

⁶ 通常、遡及適用ないし遡及立法と表現されている。遡及適用と表現する場合であっても、実際には遡及の効果を与える立法が存在することになる。そして、遡及立法の問題を検討する場合には遡及する立法が許されるのか否かが問題となるのであり、本稿においては遡及適用と遡及立法を区別なく取り扱う。

⁷ 罪刑法定主義とは、「法律がなければ犯罪もなく、刑罰もありえない」とするものであり、その思想を反映したものとして憲法 31 条に法定手続の保障「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」があり、憲法 39 条前段に遡及処罰の禁止「何人も、実行の時に適法であった行為又は既に無罪とされた行為については、刑事上の責任を問はれない」がある。後掲注 (40) 参照。

⁸ 「租税法規不遡及の原則」は、裁判所や論者によって「課税法規不遡及の原則」、「税法の遡及効禁止の原則」、「遡及立法の禁止の原則」など表現が様々であるが、その内容は同様のものであるので、本稿においては「租税法規不遡及の原則」を統一した表記とする。尚、裁判所等が他の表現を用いている場合には、当該部分については裁判所等が用いた表現を使用する。

⁹ 租税法規不遡及の原則については、多数の文献がある。吉良実「税法上における不遡及効の原則」税法学第 100 号 98 頁以下(1959 年)、石島弘「租税回避への立法措置と不利益不遡及の原則」税理第 32 巻第 2 号 87 頁以下 (1989 年)、浦東久男「地方税における遡及立法禁止の問題」総合税制研究第 1 号 1 頁以下 (1992 年)、宮原均「税法における遡及立法と憲法一合衆国最高裁の判例を中心に」法学新法第 104 巻第 2=3 号 95 頁以下 (1997 年)、岩崎政明「租税法規・条例の遡及立法の許容範囲」税第 57 巻第 3 号 4 頁以下 (2002 年)、首藤重幸「法律規定における遡及効の 2 つの類型と憲法原則」ドイツ憲法判例研究会『ドイツの憲法判例 (第 2 版)』377 頁以下 (信山社、2003 年)、高橋祐介「租税法不遡及の原則についての一考察」総合税制研究第 11 号 76 頁以下 (2003 年)、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 頁以下(信山社、2007 年)、冨子善信「税務行政における遡及適用の課題～租税法理論上の問題点を中心として」税第 63 巻第 6 号 4 頁以下 (2008 年)、浦東久男「租税法規の遡及適用について一平成 20 年税制改正法の施行期日規定をてがかりに」税法学第 560 号 3 頁以下 (2008 年) 等。

¹⁰ 金子・前掲注 (1) 101 頁、清永・前掲注 (5) 24 頁。

¹¹ 訟務月報 19 巻 13 号 220 頁。

¹² 金子・前掲注 (1) 198 頁「譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう (所得税法 33 条 1 項)」、170 頁「所得税法は、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額また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、それをその他

の各種所得の金額から控除する旨を定めている（所得税法69条1項）。これを損益通算という。

13 当該事案に関しては、首藤重幸「租税法における遡及立法の検討」税理第47巻第8号2頁以下（2004年）、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」税務弘報第52巻第7号154頁以下（2004年）、小池正明「土地等の譲渡損失の損益通算規制」税研第19巻第6号27頁以下（2004年）、山田二郎「税法の不利益遡及立法と租税法律主義」税法学第559号55頁以下（2008年）、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」税理第51巻第6号71頁以下（2008年）。

14 判例時報2003号43頁（以下「福岡地裁」という）。

15 税理士情報ネットワーク（TAINS）：Z888-1369（以下「福岡高裁」という。）尚、判例未登載につき税理士情報ネットワークを使用する。以下同じ。

16 税理士情報ネットワーク（TAINS）：Z888-1313（以下「東京地裁」という）。

17 税理士情報ネットワーク（TAINS）：Z888-1331（以下「千葉地裁」という）。

18 金子宏「市民と租税」『岩波講座・現代法(8)』315頁(岩波書店、1966年)及び氷野忠恒『租税法（第3版）』（有斐閣、2007年）は、日本国憲法における租税法律主義として84条のみを挙げている(金子・前掲注(1)68頁、においても同様)。しかし清永・前掲注(5)29頁、佐藤功『日本国憲法概説（全訂第5版）』146頁（学陽書房、1995年）、新井隆一『租税法の基礎理論（第3版）』59頁（日本評論社、1997年）、忠佐市『租税法の基本論理〔租税法律主義論、租税法関係論〕』27頁(大蔵財務協会、1979年)、山田二郎『実務 租税法講義』9頁（民事法研究会、2005年）北野弘久『税法学原論（第5版）』87頁（青林書院、2003年）、増田英敏『リーガルマインド租税法』24頁（成文堂、2008年）等においては、日本国憲法30条及び84条により租税法律主義を宣言しているとされており、本稿においても同様に扱う。尚、最高裁判所（大法廷）昭和30年3月23日判決 最高裁判所民事判例集9巻3号336頁、最高裁判所（大法廷）昭和60年3月27日判決 最高裁判所民事判例集39巻2号247頁等においても確認できる。

19 北野弘久『税法学原論（第5版）』86頁以下(青林書院、2003年)において、北野教授は明治憲法と日本国憲法が同じ形式で規定したのかという疑問こそ自身の租税法律主義論の研究の出発点となった事が紹介され、日本国憲法の租税概念を現代的租税概念として拡充するとの立場から、日本国憲法は二十世紀憲法でかつ立憲民主制憲法であり、他方明治憲法は十九世紀憲法でかつ立憲君主制憲法である等その差異を詳細に説明され、租税法律主義の現代的意義を自身の観点から説かれている。

-
- 20 黒田覚「租税法律主義」税法学第2号1頁以下(1951年)。
- 21 黒田覚・前掲注(20)1頁。
- 22 吉良実『実質課税論の展開』13頁以下(中央経済社、1980年)、忠佐市『租税法要論(第9版)』15頁(森山書店、1979年)。
- 23 田中秀央『羅和对訳 マーグナ・カルタ』45頁(東京大学出版会、1973年)「兵役免除金」については「楯金」と、「御用金」については「援助金」と訳する人もあると説明されている。
- 24 ジャン・モランジュ(藤田久一、藤田ジャクリーン訳)『人権の誕生—フランス人権宣言を読む』7頁(有信堂高文社、1990年)。
- 25 黒田・前掲注(20)3頁以下、金子・前掲注(1)67頁以下。
- 26 黒田・前掲注(20)3頁「立憲主義の要請の一つである法律国家の原則は、各国の憲法において必ずしも完全に実現されたのではなかったが、しかし租税は法律で規定されねばならない、という租税法律主義はほとんど例外なしに維持されてきたのである。われわれは租税法律主義が憲法機構のなかでもつ重要性を認識するためにも、この歴史的事実を見失ってはならない。そして、この歴史的事実は、租税法律主義が近代的憲法の成立よりもさらに数百年さかのぼり得る長い歴史の裏付けをもっていることに起因するのである」との指摘に注視する必要がある。
- 27 塩野宏『行政法I(第4版)』61頁(有斐閣、2006年)「これは字義どおり、行政は法律に従わなければならないというもの」、南博方「租税法と行政法」租税法研究第11号5頁(1983年)「行政は法律に基づき法律に従って行わなければならないとする原理にほかならない」。
- 28 吉良・前掲注(22)13頁以下。
- 29 吉良・前掲注(22)16頁。
- 30 忠佐市『租税法の基本論理〔租税法律主義論、租税法律関係論〕』1頁以下(大蔵財務協会、1979年)忠佐市教授は、自身の租税法律主義観を示されるとともに、田中二郎博士、新井隆一教授、金子宏教授、中川一郎博士、清永敬次教授、北野弘久教授のそれぞれの租税法律主義観が紹介されている。
- 31 金子・前掲注(1)66頁。
- 32 増田英敏「租税行政立法の法的統制—租税法律主義による法的統制の意義を中心として—」山田二郎先生古稀記念論文集『税法の課題と超克』627頁(信山社、2000年)。

33 吉良実・前掲注 (22) 17 頁。

34 金子・前掲注 (18) 315 頁。

35 訟務月報 19 卷 13 号 220 頁。

36 福岡高裁平成 20 年 10 月 21 日判決 税理士情報ネットワーク (TAINS) : Z888-1369 「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」、静岡地裁昭和 47 年 10 月 27 日判決 訟務月報 19 卷 1 号 55 頁、津地裁昭和 54 年 2 月 22 日判決 行政事件裁判例集 31 卷 9 号 1829 頁、秋田地裁昭和 54 年 4 月 27 日判決 行政事件裁判例集 30 卷 4 号 891 頁、東京地裁平成 10 年 12 月 25 日判決 税務訴訟資料 239 号 681 頁等。

37 法の適用に関する通則 第 2 条「法律は、公布の日から起算して 20 日を経過した日から施行する。ただし、法律でこれと異なる施行期日を定めたときは、その定めによる。」が、「実際には、附則の定めで公布の日から施行(公布即日施行)されることが多い」とされている(金子・前掲注 (1) 101 頁)。

38 地方自治法 第 16 条第 3 項「条例は、条例に特別の定があるものを除く外、公布の日から起算して 10 日を経過した日から、これを施行する」第 5 項「前 2 項の規定は、普通地方公共団体の規則並びにその機関の定める規則及びその他の規程で公表を要するものにこれを準用する。但し、法令又は条例に特別の定があるときは、この限りでない」。

39 遡及立法の基準日を、金子・前掲注 (1) 101 頁では「公布の日」とし、清永・前掲注(5)では「施行期日」としている。本稿においては、施行により法律の効力を生じさせる点や、公布から 20 日ないし 10 日の周知期間を持たせて施行期日を規定している点などから、遡及立法となるかどうかの基準日は施行期日となるものとする。

40 前田雅英『刑法総論講義(第 2 版)』108 頁以下(東京大学出版会、1996 年)において、刑法の大原則である罪刑法定主義とは、「法律無くば刑罰無く、法律無くば犯罪無し」と一般に定義されるとし、その罪刑法定主義には、「いかなる行為が犯罪であるかは国民自身がその代表を通じて決定しなければならない」とする民主主義的要請と、「犯罪は、国民の権利・行動の自由を守るために前もって成文法により明示されなければならない」とする自由主義的要請が含まれており、前者が法律主義の原則であり後者が事後法の禁止の原則であるとしている。

41 塩野・前掲注 (27) 57 頁。

42 最高裁判所民事判例集 3 卷 6 号 199 頁。

43 阿部泰隆「遡及立法・駆け込み対策(一)・(二)」自治研究第 68 卷第 7 = 8 号 3 頁以下。

44 京都地方裁判所昭和63年11月9日判決 判例地方自治56号22頁 「改正給与条例附則10項が適用される限り、京都府が被告林田に対し、昭和六一年末までに支給した知事の退職手当は前示のとおり地方自治法204条3項、204条の2に適合する同条例に基づき支給されたものとみなされ、これが遡及的に適法な支給となったものというべき…改正給与条例附則10項が行政法規不遡及の原則に照らし無効である旨主張するけれども、行政法規であっても国民に不利益ないし義務を課し、既得権を奪い、かつ公益性を欠くものでない限り、その遡及的適用を求めることができるというべき」としている。

45 神戸地方裁判所昭和56年12月25日判決 行政事件裁判例集32巻12号2337頁 「昇給という改正条例2条の法的効果、したがって、その昇給差額分の支給は、改正条例が施行された昭和54年12月21日において適法となるものであると解すべきであるから、本件昇給処分は、昭和54年12月21日に改正条例が公布施行されるまでは違法であつたが、それ以降は適法となつたものというべきである」

大阪高等裁判所昭和57年8月20日判決 行政事件裁判例集33巻8号1685頁 「本件昇給処分が違法であり、これに基づく給与の支払が違法とされるのは、前判示のとおりかかる取扱が条例上の根拠に基づかないからなのであつて、これと給与条例をどのように改正し、どのように遡及適用するかということは次元を異にする事柄である。後者は給与条例主義に基づき住民の自治により議会によつて審理決定されるものであつて、提案者である被控訴人市長の意図が奈辺にあれ、議会で審議されたうえで可決成立した以上はその内容が地方自治法等の法令に違反しない限り有効なものというべき…給与条例の内容が職員の利益になる場合は遡及適用することが可能であることは前判示のとおりであり、この場合年度を超えて遡及することも、予算上の問題がない限り差支えないものと解すべき」。

46 阿部・前掲注(43)3頁等。

47 阿部・前掲注(43)4頁。

48 最高裁判所(大法廷)昭和53年7月12日判決 最高裁判所民事判例集32巻5号946頁。

49 前掲注(48)の判決においては、反対意見として、裁判官高辻正己の意見が注目される。「旧所有者が右の意思表示をし、これを基因として当該農地につき国との間に個別の法律関係が設定されるに至った後に、法令を制定し、前記の売払いの対価を当該土地の時価の7割相当額に変更し、その適用を現に存在する右個別の法律関係についても及ぼすということになれば、当該旧所有者の財産的利益は、当然、害されることになるわけであり、その法令の適用については、それが財産権の不可侵をいう憲法29条1項に抵触しないゆえんの理由を明らかにしなければならないこととなる。けだし、同条項の定める財産権の不可侵は、個人が公

共の福祉に適合するように既に法律でその内容が定められている財産権を現に行使し、そのおのずからの成果として現実に収受される財産的利益の保護につきいうところがないと解すべき、合理的理由があるとは解されない…多数意見において、前記現存の法律関係の法の作用の成果として現実に収受される財産的利益を害することが財産権の不可侵を定める憲法に適合するものとみられるためには、その侵害が社会政策上の一般的見地を主眼とした公共の福祉に適合するものであるとすることについてではなく、その侵害によって被る損失を当該個人に甘受させるのが相当とされるような公益上の必要性があり、その侵害が右の必要性にこそ即してされるものであるとすることについて、合理的な理由が明らかにされなければならないのではないかと、という疑問をぬぐい去ることができない」。

⁵⁰ 金子・前掲注(1) 101頁、水野忠恒『租税法(第3版)』9頁(有斐閣、2007年)、吉良実「税法上における不遡及効の原則」税法学第100号98頁以下(1959年)、北野・前掲注(19) 95頁等。

⁵¹ 訟務月報19巻1号55頁。

⁵² 訟務月報19巻13号220頁。

⁵³ 碓井光明「租税法律主義の改正と経過措置・遡及禁止」ジュリスト946号120頁以下(1989年)において、「立憲君主制的租税法律主義観の下においては、課税権からの自由のみを強調しておくことで足りたと思われるが、現代における民主主義的租税法律主義観の下においては、むしろ、原則を逆転させて、租税法律の遡及は一般に許容されるとしたうえで、著しく不合理な場合に、租税立法権の濫用として違法とするというような考え方も十分になりたちうるであろう。」と述べられている。しかし、そのように考えた場合には、裁判所は、立法府の裁量として合理性を認めざるを得ず、例外としての著しく不合理な場合が存在しえず、絶対的に租税法律の遡及を認める事になるのではないかと疑念を抱く。碓井教授においても、「一応、ここでは依然として旧説を維持しておくこととする」とし、予測可能性を害する場合には、租税法規不遡及の原則を犠牲にしてまで守られるべき憲法上の価値が存在することが必要とする考え方をとられている。

⁵⁴ 大阪高等裁判所昭和52年8月30日判決 訟務月報23巻9号1682頁「刑罰法規については憲法39条によって事後法の制定が禁止されているが、民事法規については法律不遡及の原則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」等。

⁵⁵ 田中二郎『行政法総論』164頁(有斐閣、1957年)。

⁵⁶ 塩野・前掲注(27) 61頁。

-
- 57 田中・前掲注 (55) 165 頁。
- 58 金子・前掲注 (1) 28 頁。
- 59 水野・前掲注 (50) 9 頁「納税者に対して法的安定性や予測可能性を損ねることになる」ので「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」。
- 60 吉良・前掲注 (50) 98 頁以下、南・前掲注 (27) 9 頁「憲法がとくに租税法律主義に関する規定を置いたのは、行政法律主義と区別し、これに特別な意義と内容とを与えようとしたからにはかならないと解される。この意味において、租税法律主義は、行政法律主義よりは、罪刑法定主義に近い性質のものといえることができる」。
- 61 吉良・前掲注 (50) 106 頁。
- 62 北野・前掲注 (19) 95 頁「この原則は単に立法政策上の要請ではなく、憲法上の要請である」とされ、北野教授は租税法規不遡及の原則を遵守すべきものであると、より強く捉えられていると考える。
- 63 吉良・前掲注 (50) 113 頁。
- 64 田中・前掲注 (55) 168 頁において、「この原則(筆者注：刑罰法規における遡及処罰の禁止、憲法 39 条)は、単に行政罰や懲戒罰についてのみならず、個人の権利又は自由の侵害を規定する行政法規についても類推適用すべき」と行政法規において述べられている。租税法においては、より合致するものであり、類推適用すべきであると考え。南・前掲注 (27) 9 頁、反対意見として関子善信「税務行政における遡及適用の課題～租税法理上の問題点を中心として」税第 63 巻 6 号 4 頁以下(2008 年)。
- 65 吉良・前掲注 (50) 114 頁。
- 66 行政事件裁判例集 12 巻 4 号 839 頁。
- 67 訟務月報 19 巻 1 号 55 頁。
- 68 訟務月報 19 巻 13 号 220 頁。
- 69 大統領行政命令 10713 号第 12 節 「高等弁務官は、第 11 節を含むこの命令を実施するにあたっては、琉球列島にある人々に対し、民主主義国家の人民が享受している言論、集会、請願、宗教並びに報道の自由、法の定める手段によらない不当な捜査並びに押収及び生命、自由又は財産の剥奪からの保障を含む基本的自由を保障しなければならぬ」前掲注(68)223 頁。
- 70 訟務月報 23 巻 9 号 1682 頁。
- 71 訟務月報 23 巻 3 号 572 頁。

72 訟務月報 25 卷 7 号 1958 頁。

73 訟務月報 24 卷 8 号 1628 頁。

74 行政事件裁判例集 31 卷 9 号 1829 頁。

75 行政事件裁判例集 31 卷 9 号 1825 頁。

76 判例地方自治 175 号 37 頁。

77 税務訴訟資料 239 号 681 頁。

78 最高裁判所（大法廷）昭和 60 年 3 月 27 日判決 訟務月報 31 卷 11 号 2894 頁。

79 (B) 静岡地裁の控訴審「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」、(F) 1 津地裁「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」、(G) 名古屋地裁「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」、金子・前掲注 (1) 101 頁、清永・前掲注 (5) 24 頁、水野・前掲注 (50) 9 頁等。

80 浦東久男「地方税における遡及立法禁止の問題」総合税制研究第 1 号 3 頁（1992 年）。

81 高橋祐介「租税法不遡及の原則についての一考察」総合税制研究第 11 号 106 頁（2003 年）において、高橋教授は、法的安定性は、(1) 法による安定性、つまり秩序・平和の確立・維持という実力主義的色彩の濃いもの (2) 法自体の安定性、つまり実定法の内容が明確に認識できかつ忠実に実現されていること (3) 実定法がみだりに変更されてはならないという保守的な安定を求めるものと多様であるが、租税立法不遡及の原則を論じる上で用いられるのは (2) と考えられており、予測可能性と同義であると思われるとし、多義的な法的安定性を使用せず、すべて予測可能性の問題として論じておられる。

82 前掲注 (79) 参照。

83 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』276 頁(信山社、2007 年)。

84 高橋・前掲注 (81) 100 頁。

85 高橋・前掲注 (81) 100 頁以下において、予測可能性を改正の予測可能性と課税結果の予測可能性に分けられ、刑法における予測可能性の議論において、当然のことながらとして改正の予測可能性がまったく問題になっていない点などを取り上げ、課税結果の予測可能性こそ、租税法不遡及の原則の問題において考慮すべき予測可能性であるとしている。

86 石島弘「租税回避への立法措置と不利益不遡及の原則」税理第32巻第2号91頁（1989年）。

87 浦東・前掲注（80）3頁以下において、「不意打ち的な課税を行うこと自体がある種の正義の観念に反するから許されないという説明も可能であろう」とし、不意打ち的な課税をさせないことに関しては、遡及的であるか否かに関わらず許されないとしながらも、「もっとも、遡及的課税である場合に、それを恣意的な課税であると推定するのであるならば、両者を結び付けることは不可能ではない」と述べられている。

88 宮原均「税法における遡及立法と憲法—合衆国最高裁の判例を中心に—」法学新法第104巻第2=3号97頁（1997年）において、租税法規不遡及の原則の例外が許容されている事に対し、「現実の財政上の問題を税法の整備により解決しなければならない立法府に、この予測可能性等をどれだけ厳格に守ることを期待できるであろうか」と指摘されている。

89 公共の福祉に適合することの判断基準として、E最高裁(大法廷)は「いつたん定められた法律に基づく財産の性質、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つて、判断すべき」としている。

90 E最高裁(大法廷)の補足意見として、高辻正巳裁判官は財産権を害する理由として、公共の福祉ではなく合理的な理由が必要であると述べられている。佐藤功『日本国憲法概説（全訂第5版）』146頁（学陽書房、1995年）において、佐藤教授は、公共の福祉がもつ意味が重大である点として、「『公共の福祉』という抽象的なことばが、直ちに個人の利益に対する全体の利益または国家の利益を意味するものとして用いられ、またその具体的内容は法律によって定められると解されることになるならば、基本的人権の保障は明治憲法の場合と何ら異ならないこととなり、ふたたび有名無実のものともなるおそれがあるからである」としている。

91 宮原・前掲注（88）106頁。

92 田中・前掲注（55）168頁「公共の福祉の名において、既得権を無視することはできないのであって、遡及適用も、そのことについて予測可能性が存在したことを当然の前提とし、既得権との調整（何らかの代償等）をなすことを条件として許されると解すべき」。

93 田中・前掲注（55）165頁において、遡及適用が認められるためとして、法的安定性・予測可能性について挙げ、さらに「個人の権利・自由の合理的保障の要求と実質的に調和し得る限りにおいてのみ許されると解すべき」としている。

94 金子・前掲注（1）584頁、期間税に対するものとしては臨時税がある。臨時税とは、相続税・印紙税等のように、課税物件が

随時に生ずる租税をいう。

95 浦東・前掲注 (80) 7 頁において、浦東教授は、期間税の遡及適用の判断基準として、①施行日が課税期間の開始時より前か後かで判断する考え方、②施行日が課税期間の終了時より前か後かで判断すべきとする考え方及び③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る考え方があると挙げられた上で、遡及立法を禁止する趣旨より、①の考え方が採用されるべきとされている。木村弘之亮「租税判例研究」ジュリスト 757 号 132 頁 (1982 年) 筆者も期間税は、課税期間の開始時より前に法規が施行されるべきであるのだから、遡及適用の基準時点は課税期間開始時にあるべきであると考え。

96 田中・前掲注 (55) 164 頁において、「行政法規の不遡及の原則というのは、行政法規の効力発生前に終結した事実について、当該法規を適用しないという原則であって、いわゆる継続した事実、新たな法規の適用を妨げるものではない」と述べられているが、この点が租税法規不遡及の原則において、期間税を当該原則の例外として許容するものと直接的に結びつくものではないと考える。田中教授も、「継続した事実に対して新しい法規を適用する場合においても、人民の既得権は、これを尊重しなければならぬのであって、これを全く無視することは許されない」と述べられている。

97 北野・前掲注 (19) 100 頁。

98 北野・前掲注 (19) 100 頁において、「所得税等の通常の期間税の性質上、そのように緩和しても納税者の法的安定性がたいして害されないと解されるためであって、」と述べられており、北野教授においても、期間税であることを根拠として、租税法規不遡及の原則の例外を許容しているのではなく、納税者の法的安定性の視点より判断されている。

99 三木・前掲注 (83) 281 頁。

100 保険税と保険料の違いに関しては、田中治「国民健康保険税と国民健康保険料との異同」税法学第 545 号 97 頁以下(2001 年)。

101 阿部・前掲注 (43) 20 頁。

102 金子・前掲注 (1) 94 頁。

103 浦東・前掲注 (80) 16 頁。

104 金子・前掲注 (1) 165 頁、総合所得税は「所得税は各人の総合的な所得の大きさに即して課されるべきであるという考え方」のものである。これに対しては分類所得税がある。分類所得税は、「所得をその源泉ないし性質に応じていくつかの種類に分類し、各種類の所得ごとに別々に課税する方式」である。

105 金子・前掲注 (1) 584 頁。

106 金子・前掲注 (1) 101 頁。

107 前掲注 (14)。

108 前掲注 (15)。

109 金子・前掲注 (1) 641 頁「申告等によっていったん確定した課税標準等または税額等を自己に有利に変更すべきことを税務署長に求めることを、更正の請求という」。

110 同様の訴えにつき争われた東京地裁・前掲注 (16) において、「租税法規不遡及の原則」との記載はないものの福岡地裁と同様に当該原則を認識している。

111 同様の訴えにつき争われた千葉地裁・前掲注 (17) において、「租税法規不遡及の原則」との記載はなく、原則として遡及立法は許されるべきではないとしながらも、一定の合理性さえ存すれば遡及立法も是であるとするものであり、千葉地裁の租税法律主義観には問題がある。

112 前掲注 (60)。

113 吉良・前掲注 (50) 113 頁。

114 金子・前掲注 (1) 68 頁 課税要件法定主義とは「刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則で、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件（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）のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないことを意味する」ものである。金子教授が述べるように課税要件法定主義が刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則であるならば、その点からも罪刑法定主義における遡及処罰の禁止の原則同様、租税法律主義における租税法規不遡及の原則が遵守されるべきことが正当化されるものと考ええる。

115 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』64 頁以下（有斐閣、2007 年）佐藤教授は「租税法律主義の内容の二層化」として「課税要件法定主義とその他の内容とを価値の異なるものとして分離するという発想を核とする考え方」を示され、それによると租税法律主義は課税要件法定主義に並ぶ基本的な原則として、予測可能性確保の原則を挙げられおり、その一つの内容として遡及立法の禁止が含まれるとしている。そして課税要件法定主義は憲法が明確化した内容そのもので「固い」原則だとし、これに対し、「予測可能性原則に含まれる種々の準則は、憲法 30 条、84 条の定めの内容ではなく、そこから派生した原則だと見るべきである。そのため、その適用においては種々の考慮要素との衡量が必要とされ、必要に応じて例外が設けられるなど、柔軟な対応が期待されることになる」とされる。

-
- 116 碓井・前掲注 (53)。
- 117 掲載された新聞名及び雑誌名等に関しては、裁判所が事実認定において使用している単語をそのままの形で本稿において記載するものとする。
- 118 前掲注 (85) ・ (86)。
- 119 政府 税制調査会ホームページ <http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichof/zeicho.html>。
- 120 高橋・前掲注 (81) 100 頁。
- 121 吉良・前掲注 (50) 114 頁。
- 122 前掲注 (93)。
- 123 金子・前掲注 (1) 584 頁。
- 124 浦東・前掲注 (80) 16 頁。
- 125 高橋・前掲注 (81) 104 頁。
- 126 浦東・前掲注 (80) 16 頁。
- 127 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」税務弘報第 52 巻第 6 号 157 頁 (2004 年)。
- 128 金子・前掲注 (1) 162、198、222 頁。
- 129 金子・前掲注 (1) 163 頁。
- 130 損益通算制度及び所得の損失等については、水野忠恒「損益通算制度」日税研論集 第 47 号 7 頁以下 (2001 年)、加藤義幸「所得の計算上生じた損失の金額の所得区分」『波多野弘先生古稀祝賀記念論文集』117 頁 (清文社、1999 年)。
- 131 吉良・前掲注 (50) 113 頁。
- 132 租税回避に関しては、金子・前掲注 (1) 109 頁以下、清永・前掲注 (5) 44 頁以下。
- 133 吉良・前掲注 (50) 113 頁。
- 134 最高裁 (大法廷) 昭和 60 年 3 月 27 日判決・民集 39 巻 2 号 247 頁
- 135 増田英敏「リーガルマインド租税法」38-39 頁 (成文堂、2008 年)
- 136 増井良啓「租税法における水平的公平の意義」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策 上巻』185 頁 (有斐閣、2000 年)
- 137 佐藤・前掲注 (115) 70 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 120 頁以下 (1989 年)、中里実「Tax transition と水平的公平」898 号 101 頁以下 (1987 年)

139 高橋・前掲注 (81) 105 頁

140 立法過程等に関しては、小川是「税制改革予告立法とその意義—財政再建と税制改革作業をめぐる四半世紀を顧みて—」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策 (上巻)』3 頁以下 (有斐閣、2000 年)