

土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる税制改正の問題点

—遡及適用の可否を争点とした裁判例の検討を中心に—

堀 勝己

土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる税制改正の問題点

―遡及適用の可否を争点とした裁判例の検討を中心に―

論文概要

従来、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たにもかかわらず、その損益通算を禁止するという改正租税特別措置法第31条1項後段の規定が平成16年3月26日に成立し、同月31日に公布され、同年1月1日に遡って適用されることとなった。

この改正は、租税法律主義の機能として期待される納税者の予測可能性を覆す結果となり、従来まで認められていた損益通算制度の適用を受けられなかった者の中には、訴訟により受けた不利益の是正を求める者も現れた。福岡高等裁判所平成20年10月21判決（TAINS Z888-1369、以下、福岡事件）、東京高等裁判所平成20年12月4日判決（TAINS Z888-1387、以下、千葉事件）、東京高等裁判所平成21年3月11日判決（TAINS Z888-1413、以下、東京事件）である。

これらの裁判は、この改正付則によって当該廃止規定を同年1月1日以後の譲渡について遡及適用したことについて、憲法第84条（租税法律主義における遡及立法の禁止の原則）に違反するかどうかほぼ同時期に争われた事件である。一連の裁判は、それぞれの地方裁判所で、福岡事件においては納税者の主張が認められ「違憲」、東京事件及び千葉事件では「合憲」とする逆の判決が下り世間の注目を集めることとなった。一方、これら三つの事件の控訴審判決はいずれも合憲とするもので、福岡事件については逆転合憲判決となり確定した。そして、残りの二つの事件については現在最高裁判所に係属中である。

この法改正については立法段階から多くの問題があったことが指摘されている。平成15年12月15日、当時の政府税制調査会の示した平成16年度の税制改正に関する答申には、損益通算を廃止する内容は盛り込まれておらず、その僅か2日後、当時の自由民主党による与党の平成16年度税制改正大綱に急遽盛り込まれ、平成16年1月16日に閣議決定、同年2月3日に国会提出され可決・成立した。与党の大綱発表後、平成16年1月1日から適用されることを年内に報道したのは日本経済新聞だけだったとも言われており、改正の内容を知らず不利益を被った納税者も少なくなかったようである。

本論文では、この3つの裁判を題材に、土地建物等の譲渡損失の損益通算制度の変遷と廃止に至る経緯を概観し、立法過程における問題点についての考察を行う。

また、憲法第84条租税法律主義の内容の一つとされる遡及立法禁止の原則について、学説及び過去の裁判の動向などを踏まえ考察を行う。

その上で、いかなる場合にも遡及的立法は否定されるべきなのか、または、例外的に許容されるのか、むしろ、肯定的に捉えるべきなのかといった、租税法律主義と遡及立法のあり方について考察してゆくこととする。

土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる税制改正の問題点
―遡及適用の可否を争点とした裁判例の検討を中心に―

目 次

はじめに	3
第1章 土地建物等の譲渡損失の損益通算制度の変遷と廃止に至る経緯	5
第1節 損益通算制度の意義と沿革	5
第2節 他の譲渡損失の損益通算規制との比較	11
第3節 平成16年度改正前の損益通算制度	15
第4節 改正に至る経緯と問題点	20
第5節 総括	27
第2章 租税法律主義と遡及立法禁止の原則	28
第1節 憲法第84条 租税法律主義と遡及立法禁止の原則	28
第2節 遡及立法禁止の原則の例外の許容範囲	32
第3節 譲渡所得と期間税の法理	38
第4節 申告納税制度の本質と予測可能性	41
第5節 税理士の専門家責任の範囲	43
第6節 総括	44
第3章 損益通算制度廃止をめぐる裁判例の検討	46
第1節 税制改正の遡及適用の可否を争点とした裁判例(福岡事件)	46
(福岡高裁 平成20年10月21日判決)	
第2節 税制改正の遡及適用の可否を争点とした裁判例(千葉事件)	53
(東京高裁 平成20年12月4日判決)	
第3節 税制改正の遡及適用の可否を争点とした裁判例(東京事件)	59
(東京高裁 平成21年3月11日判決)	
第4節 判決の意義と位置づけ ―各判決の比較検討―	65
第5節 総括	72
おわりに	74
参考文献等一覧	76

凡 例

1. 法令は、平成 22 年 1 月 1 日現在の法令による。

2. 本論文において引用した法令・凡例・通達等の略語は下記のとおりである。

なお、本論文中では原則として正式名称を用い、略語は主として本文かっこ内脚注において使用している。

〔法令〕

所法…………… 所得税法
所令…………… 所得税法施行令
所規…………… 所得税法施行規則
通則法…………… 国税通則法
措法…………… 租税特別措置法

〔判例〕

最高裁…………… 最高裁判所
高裁…………… 高等裁判所
地裁…………… 地方裁判所

〔判例集〕

民集…………… 最高裁判所民事判例集

3. 参考及び引用した文献・論文等の筆者・編者・書名・出版社・刊行年等は、論末の参考文献等一覧を参照。

はじめに

従来、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たにも拘らず、その損益通算を禁止するという改正租税特別措置法第31条第1項後段の規定が平成16年3月26日に成立し、同月31日に公布され、同年1月1日に遡って適用されることとなった。

この改正は、租税法律主義の機能として期待される納税者の予測可能性を覆す結果となり、従来まで認められていた損益通算制度の適用を受けられなかった者の中には、訴訟を提議することによって不利益の是正を求める事例も現れた。福岡高裁平成20年10月21判決（TAINS Z888-1369 以下、「福岡事件」という。）、東京高裁平成20年12月4日判決（TAINS Z888-1387 以下、「千葉事件」という。）、東京高裁平成21年3月11日判決（TAINS Z888-1413 以下、「東京事件」という。）である。

これらの裁判は、この改正附則によって当該廃止規定を同年1月1日以後の譲渡について遡及適用したことについて、憲法第84条（租税法律主義における遡及立法の禁止の原則）に違反するかどうかほぼ同時期に争われた事件である。一連の裁判は、それぞれの地方裁判所で、福岡事件においては納税者の主張が認められ「違憲」、東京事件及び千葉事件では「合憲」とする逆の判決が下り世間の注目を集めることとなった。一方、これら三つの事件の控訴審判決はいずれも合憲とするもので、福岡事件については逆転合憲判決となり確定した。そして、残りの二つの事件については現在最高裁判所に係属中である。

この法改正については立法段階から多くの問題があったことが指摘されている。平成15年12月15日、当時の政府税制調査会の示した平成16年度の税制改正に関する答申には、損益通算を廃止する内容は盛り込まれておらず、その僅か2日後、当時の自由民主党による与党の平成16年度税制改正大綱に急遽盛り込まれ、平成16年1月16日に閣議決定、同年2月3日に国会提出され可決、成立した。与党の大綱発表後、平成16年1月1日から適用されることを年内に報道したのは日本経済新聞だけだったとも言われており、改正の内容を知らず不利益を被った納税者も少なくなかったようである。

本論文では、この三つの裁判を題材に、土地建物等の譲渡損失の損益通算制度の変遷と廃止に至るまでの経緯を概観し、その問題点についての考察を行う。更に、憲法第84条租税法律主義の内容の一つとされる遡及立法禁止の原則について、学説及び過去の裁判の動向などを踏まえ考察を行う。その上で、いかなる場合にも納税者に不利益な遡及立法は否定されるべきなのか、または、例外的に許容されるのか、むしろ、肯定的に捉えるべきなのかといった、租税法律主義と遡及立法のあり方について考察していくこととする。

まず、第1章では、土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる一連の裁判を理解するうえで前提となる損益通算制度の変遷と、同制度が平成16年度税制改正によって廃止されるまでの経緯について概観し、わが国の所得税が原則としている総合課税方式のあり方

や分離課税制度の意義、問題点について考察していくこととする。

第1節においては損益通算制度の意義と沿革について、昭和25年のシャープ勧告から平成16年度税制改正に至るまでの歴史的な流れについて確認する。第2節においては、主に株式等の譲渡損失の損益通算規制との比較を行い、両者を同等に扱うことの妥当性について検証する。更に、これらを踏まえ第3節においては、平成16年度税制改正がどのように審議され成立に至ったのかを、当時の税制調査会が公表している資料を中心に持ち上げ検証する。その上で、第4節においては平成16年度税制改正に至る経緯と問題点を整理し、第5節においては、それらに対する私見を述べた上で第1章の総括を行う。

第2章においては、租税法律主義と遡及立法禁止の原則との関係について各個別論点からの考察を行うこととする。まず、第1節においては、憲法第84条租税法律主義と遡及立法禁止の原則について触れ、遡及立法禁止の原則の内容及び憲法第39条罪刑法定主義との関係について考察する。更に、第2節では、納税者に対する不利益な遡及立法が許されるとした場合における、その例外の許容範囲について、過去における事例を持ち上げ、違憲審査の内容や学説の動向などを考察し問題点を明らかにしていく。また、第3節においては、遡及立法の是非をめぐる議論のなかで問題となる譲渡所得と期間税の法理について持ち上げる。期間税に対する不利益遡及立法が許されるかどうかは、今回持ち上げた一連の裁判における主要な争点となっている。第4節では、わが国が採用している申告納税制度の本質と予測可能性について触れる。申告納税制度下において納税者の予測可能性の確保は最も重要な前提条件であり、遡及立法との関係から生ずる問題点について明らかにしていく。また、第5節においては遡及立法が及ぼす税理士への影響として、税理士の専門家責任の範囲について持ち上げる。職業専門家である税理士にとって、遡及立法はその職務内容を複雑化させ不安定化させる要素となり得るため、これらの問題点についても検討を試みる。以上、第2章においては、租税法律主義と遡及立法禁止の原則の関係について各論点からの考察を行い、それぞれの問題点を明らかにし、整理した上で第6節において私見を述べ第2章のまとめとする。

第3章においては、前章までの考察を踏まえたうえで、損益通算制度廃止をめぐる一連の裁判の検討を行う。まず、第1節では、福岡事件を、第2節では千葉事件を、第3節では東京事件を持ち上げ、それぞれの裁判における個別的な事実や争点についての考察を行う。第4節においては、これら類似した裁判の比較検討を行い、それぞれの判決の相違点を明らかにする。その上で、第5節においては一連の裁判について、租税法律主義と納税者に対する不利益な遡及立法との関係からその違憲性について更に掘り下げた検討を行い、私見を述べた上で第3章の総括とする。

最後に、「おわりに」において、本論文全体を総括し、不利益遡及立法のあり方と一連の裁判に対する私見を述べた上で、本論文の結論とする。

第1章 土地建物等の譲渡損失の損益通算制度の変遷と廃止に至る経緯

本章では、本論文の主な題材とした一連の判決を理解するための前提となる損益通算制度の意義及びその沿革、また、土地建物等の譲渡損失の損益通算が平成16年度改正により廃止されるまでの経緯について概観する。

第1節 損益通算制度の意義と沿革

1. 損益通算制度の意義

(1) 意義

所得税の課税対象である所得の主な定義については、ヨーロッパ先進諸国で採用されている制限的所得概念と、わが国で採用されている包括的所得概念とを挙げることができる。制限的所得概念とは所得の源泉を分類し、課税対象となる所得の定義を制限的に捉える概念であり、これに対して包括的所得概念とは、所得を制限的に捉えることに対する不公平感や、その必要性への疑問から生じた概念であり、多くの国において税制改革の目標とされ多数説となっている¹。

昭和25年におけるシャープ勧告では、所得税について全収益課税を行うとともに、全損失控除を建て前とすべき旨勧告している。担税力の指標を所得に置き、そこに課税の根拠を置くのであれば、同勧告が示すように、すべての損失は他の所得と相殺（損益通算）されるべきであるということになる²。

そこで所得税法は、その性質に応じて所得を利子所得ないし雑所得の10種類に分類し、それぞれの金額の計算の仕方について規定している（所法23条以下）³。

それは、それぞれの区分ごとに所得金額の計算をしたうえで、最終的にはこれらを総合し租税負担をさせようとする目的がある。ある所得に損失が生じたときは、これを一定の順序で他の所得から控除して課税対象となるべき所得の金額を確定させるのが適正な租税負担の考え方に合致することになる。このように、各種所得の金額の計算上損失が生じた場合には、一定の所得の損失についてはこれを他の各所得の金額から控除して所得を計算する。この措置を「損益通算」という⁴。

しかしながら、所得の性質からみて、ある所得の損失を他の所得から控除するのが相当ではない場合があり、担税力に相応して適正かつ効率的な課税を達成するために、所得税

¹ 水野忠恒『租税法〔第4版〕』有斐閣（2009年）136頁、参照。

² 酒井克彦「損益通算制度を巡る今日の問題（上）」『月刊税務事例』Vol.40 No.9（2008年）55頁、参照。

³ 金子宏『租税法〔第十四版〕』弘文堂（2009年）168頁、参照。

⁴ 武田昌輔・神谷修監『DHC所得税務釈義』第一法規（加除式）2901頁、参照。

法は一定の損失について損益通算の対象外としている。また、租税特別措置法においても、主に政策的見地から様々な損益通算制限規定を用意している。したがって、損益通算の制限は例外的規定であるといえる⁵。

(2) 総合所得税と租税平等主義

所得税法は、所得はその種類によって担税力の大きさが異なるという考え方にに基づき、また、所得の獲得ないし発生に関する事情の違いを費用・損失の面で考慮し、所得計算に反映させるために、所得分類および所得の種類に応じた異なる計算方法を採用したものと考えられる⁶。

例えば、事業所得のように必要経費の実額計算が实际的である所得と、給与所得のように必要経費の概算控除を行う所得とを区分することには合理性が認められる。また、譲渡所得や山林所得においては、その値上がり益は、いわば長時間かけて蓄積されたものであり、1年度で累進税率により課税することは適正ではないとされ、何らかの所得の平準化が必要であるとされる。そこで、長期譲渡所得や退職所得においては2分の1課税制度が採用され、山林所得では5分5乗制度が採用されている。さらに、給与所得や利子・配当所得では課税方法として源泉徴収が採用されている。このようにそれぞれの担税力を把握し、所得の種類ごとに異なる計算方法や課税方法を行う必要性により区分がなされている⁷。

しかし、所得税法は、各種所得の金額を計算した後、それらを合算して課税標準を計算し、それに1本の（累進）税率表を適用すること（総合課税）としている（所法21条1項、22条）ので、全体としてみれば、総合所得税の建前を採用していることは確かである。総合所得税とは、その理念型としては、各種の所得をすべて合算し、その合算額に1本の税率表を適用する。租税平等主義のもとでは、担税力に応じた課税が公平な課税として観念されており、しかもそこでは個人の総合的担税力（人的担税力）が重視されるから、総合所得税は、租税平等主義に適合する公平な租税としてその地位を税制上確立しているといえる⁸。

(3) 損益通算と課税の公平

水野忠恒教授は、このようにして算出された各所得区分間のアンバランスを調整するための損益通算制度の趣旨として以下の2点を挙げている⁹。

① 事業投資活動の回収部分

⁵ 酒井克彦 前掲（注2）55頁、参照。

⁶ 佐藤英明他編『租税法演習ノート〔補正版〕』弘文堂（2006年）295頁、参照。

⁷ 水野忠恒 前掲（注1）264頁、参照。

⁸ 佐藤英明他編 前掲（注6）296頁、参照。

⁹ 以下、①～②は、水野忠恒 前掲（注1）265頁、参照。

損益通算制度は、損失に事業・投資活動の回収部分があるために認められると考えられる。所得の処分や家事消費と区別される損失である。例えば事業投資活動の回収としては、別に、資産損失（所法 51 条）においては、イ．事業用資産の除却、取壊、ロ．債権の貸倒れ等、ハ．不動産・雑所得を生ずる業務用資産またはこれらの所得の起因となる資産の損失の控除が認められている。これらの損失は、事業上の必要経費や、投資上の損失であったり、資産の態様により性質に相違がある。さらに、それ以外にも、事業・投資において生ずる必要経費としての損失があり、また、その他の担税力を減殺させる資産損失もある。そのようなものは、雑損控除として、所得控除に分類されている。

②リスクに対する中立性という考え方

損失は、事業や投資に係るコストであり、損失の通算を認めないならば、事業や投資における危険負担(リスク)について意思決定が中立的でなくなるとされる。例えば、所得の区分について、損失の通算を認めないならば、イ．事業所得と譲渡所得、ロ．給与所得と事業所得、ハ．給与所得と譲渡所得、ニ．配当所得と譲渡所得、という区分された所得の間に中立性が保たれるのかという問題がある。つまり、損失の通算を認めないならば、リスクにおける中立性、つまり risk-taking について中立性を損ねるという問題も考えなければならない。そこで、この中立性の原則は、損益通算制度の基本的方針(tax policy)となる。

このように損益通算制度は、各所得区分の担税力に応じた課税の公平と、その区分間におけるアンバランスの調整といった調整弁の役割を果たしている制度であるといえる。また、同制度は租税平等主義の下における個人の総合的担税力を重視した総合所得税といった原則を前提としており、この理念の下における損益通算制度の制限や廃止等の立法措置は、中立性が確保されているか、平等主義に著しく反するような結果とはならないか、立法目的が妥当であり立法手順は十分審議されたものであるか、といった配慮が十分なされなければならないと筆者は考える。こうした総合所得税における損益通算制度の重要性を考慮しない法律の改廃は、租税法律主義の下における平等性の原則に反するものとなる。

2. 損益通算制度の沿革

次に、損益通算制度の沿革について考察していくこととする。損益通算制度がいつから始まり、また、今日に至るまでどのように改正されてきたのかを確認しておくことは土地建物等の譲渡損失の損益通算制度の廃止に至る前提として重要であると考えられる。事実、損益通算制度は数多くの改正を重ね今日に至っている。

(1) シャウブ勧告以前

損益通算制度がはじめて所得税法に規定されたのは昭和 22 年の税制改正であった。その後、昭和 25 年のシャウブ税制により現行の 10 種類の所得区分が採用されるとともに、臨時的な所得が全額課税とされた関係上、その負担の公正を図るために、経常的所得の範囲内での損益通算及び臨時的所得相互間の通算という従来の制限を廃止し、原則として他の各所得を通じ控除できることとなった。ただし、一つの例外として一時所得の計算上の損失だけは、その所得の性質に鑑みその他の所得からの控除はできないこととされている。なお、損益通算を行って、なお控除不足額がある場合の、その損失額は、純損失ということとされた¹⁰。

(2) 昭和 27 年・29 年改正

昭和 27 年の税制改正においては、経常的および臨時的なそれぞれのグループにおける損益通算の制度に改正された。その内容は、経常的所得グループとして、継続的・経常的所得の損益通算の順序を規定し、配当所得、不動産所得、事業所得、および雑所得の計算上損失を生じたときは、その損失の金額は、まず、他の利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得および雑所得の金額から控除する。その後廃止となる雑所得についても、その損益について損益通算を認めた。利子所得や給与所得には必要経費控除がないので、損失が生じるとは考えられていない。以上の結果、なお、損失が生じている場合には、控除不足額として、山林所得、譲渡所得および一時所得の金額から控除するものとされている。次に臨時的グループの場合は、一時的・偶発的所得の損益通算については、山林所得または譲渡所得の金額の計算上損失を生じたときは、まず、他の山林所得、譲渡所得および一時所得の金額から控除する。損失の金額が控除しきれないときは、その控除後の金額からさらに 10 万円の特別控除が認められる。さらに、なおも控除不足額がある場合にはその不足額は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得および雑所得の金額から控除することが認められたが、ここでも、一時所得の損失については損益通算が否定された¹¹。また、昭和 29 年の税制改正においては、総所得金額に属する所得種類相互間においてのみ差引計算が行われていたが、新たに、退職所得、山林所得との間においても行われることとなった¹²。

このように、損益通算制度は昭和 29 年改正までは現行法と比べると、創設当初から比較的広い範囲で損益通算を認めてきたという経緯がみられるが、その後の改正ではその範囲を制限する方向で改正が進められている。

¹⁰ 武田昌輔・神谷修監修 前掲（注 4）2901 頁、参照。

¹¹ 水野忠恒 前掲（注 1）246 頁、参照。

¹² 武田昌輔・神谷修監修 前掲（注 4）2902 頁、参照。

(3)昭和 36 年・昭和 37 年・昭和 43 年改正

昭和 36 年の改正では、配当所得の金額の計算上株式取得のために要した負債の利子は、配当所得の収入金額を限度として控除し、控除しきれない利子は、他の所得から控除しないこととされた¹³。この規制は、株式の取得のための負債利子の控除について、株式投資は通常の場合、配当とキャピタル・ゲインの双方を得る目的を有するところ、その元本の取得に要した負債の利子を配当所得と譲渡所得のいずれに対応させるべきかという課税技術上の問題に起因した措置であるとされている¹⁴。

昭和 37 年改正では、生活に通常必要でない資産（個人の趣味娯楽又は保養の用に供する目的で所有するもの）の損失に係る損益通算が不適用とされた。これは、営利を目的としない趣味・娯楽から生じた損失や別荘等の生活的資産でないものから生じた損失は、本来的に所得の処分と考えられるし、担税力の減殺要因になるとは考えにくいからであるとされ、課税上考慮しないという趣旨によるものとされている¹⁵。

昭和 43 年の改正に至っては雑所得の損益通算が廃止された。その理由としては、もともと雑所得は事業所得や給与所得のような典型的な所得分類には入らない所得を包括する分類であり、種々の態様のものを含んでいるものの全体としては必要経費がほとんどかからず、かかっても収入を上回ることはないものが大部分であり、通算の実益がないことがその理由としてあげられている¹⁶。その結果として、以後、損益通算をめぐる雑所得と他の所得との分類が問題となるケースが増加することとなった¹⁷。

(4)昭和 63 年～平成 13 年改正

その後の税制改正では、租税特別措置法の規定による改正が随時行われた。

昭和 63 年 12 月の税制抜本改正における「株式等に係る譲渡所得等の課税の特例（措法 37 条の 10）の適用がある場合の株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上生じた損失の金額」、平成 3 年の税制改正における「租税特別措置法の規定（措法 41 条の 4）により、不動産所得の金額の計算上生じた損失の金額のうち、その不動産所得の金額の計算上必要経費に算入した不動産所得を生ずべき業務の用に供する土地又は土地の上に存する権利を取得するために要した負債の利子に相当する部分の金額」、及び平成 13 年度の税制改正における「商品先物取引に係る雑所得等の課税の特例（現行は、「先物取引に係る雑所得等の課税の特例（措法 41 条の 14））の適用がある場合の先物取引に係る雑所得等の金額の計算上

¹³ 武田昌輔・神谷修監修 前掲（注 4）2902 頁、参照。

¹⁴ 小池正明「土地等の譲渡損失の損益通算規制」『税研』第 115 号（2004 年）28 頁、参照。

¹⁵ 小池正明 前掲（注 14）28 頁、参照。

¹⁶ 武田昌輔・神谷修監修 前掲（注 4）2902 頁、参照。

¹⁷ 金子宏 前掲（注 3）231～232 頁、参照。

生じた損失の金額」がそれぞれ損益通算の対象から除外された¹⁸。

昭和 63 年から平成に至る改正は、例えばバブル経済期における株式や不動産取得に関する規制や、商品先物取引といった金融商品の複雑化に伴う税制面からの規制といった、時代を反映した政策目的による改正が中心となっているといえる。

(5) 平成 16 年改正

このように、年々損益通算に対する制限が強化され、また複雑化していくなかで、平成 16 年度税制改正において租税特別措置法の規定（措法 31 条、32 条）により土地等又は建物等の譲渡による譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額は、所得税法その他所得に関する法令の規定の適用上「生じなかったものとみなす」とこととされ土地建物等の譲渡損失が損益通算の対象から除外されるに至った¹⁹。改正の理由について金子宏名誉教授は、「これは、土地の譲渡益の分離課税の一環として、株式の譲渡損の取扱いとバランスを図るためである²⁰。」と述べている。

しかしながら、前述したように、個人の総合的担税力を重視した総合所得税を前提とする体系のなかで損益通算までを廃止することは、こうした総合課税方式の原則から離れることを意味し、その妥当性について問題となる場合がある。この問題については、株式等の譲渡損失の損益通算規制との関係に対比させながら次節で考察を加えることとする。

以上、損益通算制度の沿革について概観してきたが、こうした改正の経緯を踏まえ平成 16 年度税制改正について、小池正明税理士は、「損益通算の意義や税制における経緯から見ると異質のものであり、所得税の原則論からは容認できる措置ではない。配当所得の損益通算の問題とは本質的に異なるし、規制の対象になる事業用の土地建物等が生活に通常必要でない資産に当たらないことは明らかであり、したがって、その譲渡損失を所得の処分あるいは家事消費的なものということとはできないからである²¹。」と述べ、昭和 36 年の配当所得の損失、および昭和 37 年の生活に通常必要でない資産の損失に関わる税制改正を例示し、その見解を述べている。

概観してきた様に損益通算に対する規制が、課税技術上の問題に起因した措置であったり、家事的消費のようにそもそも課税上考慮しないといった立法趣旨であったりと、それなりの合理的な理由があるものは別として、合理的根拠もなく規制することについては総合課税方式の原則から外れるものとなり、容認できるものではないと筆者も同様に考える。

¹⁸ 武田昌輔・神谷修監修 前掲（注 4）2903 頁、参照。

¹⁹ 武田昌輔・神谷修監修 前掲（注 4）2903 頁、参照。

²⁰ 金子宏 前掲（注 3）225 頁、引用。

²¹ 小池正明 前掲（注 14）28 頁、引用。

第2節 他の譲渡損失の損益通算規制との比較

前述したように、平成 16 年度税制改正における土地建物等の譲渡損失に係る損益通算規制の目的は、上場株式等に対する課税方法とのバランスを図るためとする見方がある。例えば、平成 16 年 1 月 16 日における当時の税制調査会総会議事録²²において、当時の大武主税局長が金融課税との関係について、「土地についても、いわゆる恒常的な所得とすべて一緒にして損益通算というほうがむしろ世界的にも少ない。」と発言しているほか、これに続く当時の加藤審議官による、「結局、そういうことなら資産性所得一体化の流れの中で税率をそろえて、そのかわり損益通算はやめ、完全分離にしたい」といった発言からもその考えが根底にあることが窺える。

そこで本節では、主に土地建物等の譲渡損失の損益通算規制と株式等の譲渡損失の損益通算規制に着目し、両者を同列に取り扱うことが適切かどうかについて考察する。

1. 損益通算と分離課税方式

当時の税制調査会（以下、「税調」という。）の議事録によれば、土地建物等の譲渡所得及び株式等の譲渡所得の両者が損益通算の問題で対比されるのは、譲渡所得の計算が期間損益計算になっていない為、所得の課税年度を前提とする損益通算にはなじみにくい性格があること等によるとされている²³。

総合所得税の下で、土地建物等の譲渡所得及び株式等の譲渡所得の課税には現行法上、分離課税方式が採用されている点において両者は類似している。

分離課税方式とは特定の種類の所得を他の種類の所得と合算せず、分離して課税する方式をいい²⁴、これは土地の譲渡益のように長期間にわたって徐々に累積してきたキャピタル・ゲインが資産の譲渡に伴って一挙に実現するものなど、特定の種類の所得に対して高い累進税率が適用されるのを緩和する必要があるとの考慮によるものであるとされている²⁵。また、株式の譲渡益については従来、健全な証券市場を育成するためなどとして非課税措置が採られてきたものを、公平の観点から廃止すべきであるという主張が強くなったため昭和 63 年に、他の所得とは分離して比例税率が課されることとなった²⁶。これにより土地建物等の譲渡益および株式等の譲渡益に対しては一定の比例税率が課されることとなった訳であるが、分離課税とされた経緯や目的は両者の間ではこのように異なる。

一方、譲渡損失が生じた場合についてはどうであろうか。株式等の譲渡損失の損益通算

²² 税制調査会 第 10 回総会（2004 年）議事録、参照。

²³ 水野忠恒 前掲（注 1）250 頁、参照。

²⁴ 金子宏 前掲（注 3）168 頁、参照。

²⁵ 金子宏 前掲（注 3）204 頁、参照。

²⁶ 金子宏 前掲（注 3）216～217 頁、参照。

規制については沿革でもふれたように昭和 63 年に行なわれた。規制の理由として政府税調はその答申のなかで、「株式等の譲渡益に対して分離課税により一律の税率が適用されている一方で、株式等の譲渡損失について、総合課税により累進税率が適用される給与や事業などの他の所得との損益通算を認めることは、譲渡益と譲渡損失との取扱いに均衡を欠き、公平の観点から問題があることなどを踏まえ、その譲渡損失は他の株式等の譲渡益との間でのみ相殺できることとされています²⁷。」と答申している。

確かに土地建物等の譲渡益に対しては一定の比例税率が適用されるのに対し、譲渡損が発生した場合にその損失を他の総合課税による所得との間で損益通算を行った場合、総合課税の実効税率が分離課税の比例税率を上回るケースでは、その合計税額は軽減される結果となる。

しかしながら、単に比例税率と累進税率の不均衡の問題であるならば、仮に譲渡損失が発生した場合において、比例税率を上限として損益通算を認める方法など、課税技術上の問題としてその不均衡を一定程度是正することは可能である。例えば、総合課税の対象となる所得が 1,000（実効税率 30%）、土地の譲渡損失が 600（比例税率 20%）の場合、本来総合課税所得に対する税額が 300（ $1,000 \times 30\%$ ）のところ、損益通算を行った結果、税額は 120（ $(1,000 - 600) \times 30\%$ ）となり、本来土地の譲渡損失に対して比例税率の 20%が適用されるべきところ、実効税率の 30%が適用されることとなるため、これが不均衡であるとされるのである。そこで、比例税率の 20%を上限として損益通算を行った場合、損益通算の対象とならない部分に対する税額 120（ $(1,000 - 600) \times 30\%$ ）に、損益通算される額 600 に、比例税率を上回る税率部分に対する税額 60（ $600 \times (30\% - 20\%)$ ）を加えた 180 を税額とすることで不均衡はある程度緩和される結果となる。従って、総合所得課税を大原則とする以上、単に税率の不均衡を理由に損益通算を規制することについては理由がないと考えられる。

これらの点について小池正明税理士は、「今般の損益通算規制の議論において、このような課税の不均衡ないし不公平論は少なくない。ただ、このことは、分離課税制度の存続維持が適当かどうかという根源的な問題を含んでいる。…中略…譲渡損失の損益通算規制をすれば解決するという単純な問題ではない²⁸。」と述べ、分離課税制度そのものの見直しや、適用する比例税率が妥当であるかなど、制度そのものの問題であるとの見解を示している。

株式等の売買についてはキャピタル・ゲインを得ることを主な目的とし、所有者の自由な意思に基づいて売買が行なわれるのに対し、土地建物等の売買は売り手や買い手の事情によりその目的は様々である。単に、同じ分離課税制度が採用されているからといって単

²⁷ 税制調査会答申「わが国税制の現状と課題」（2000 年）118 頁、引用。

²⁸ 小池正明 前掲（注 14）30 頁、引用。

純に損益通算の規制を一致させるということには根拠がないと筆者は考える。

2. 損益通算と租税回避行為

ある所得に損失が生じた場合、これを他の所得から控除して課税対象所得の金額を算出するのが、総合課税方式の原則であるとはいえ、所得の性質からみてその損失を他の所得から控除することが適当ではない場合がある。ましてや、例えば操作性の高い投資活動から生じた損失を他の所得から控除することには問題があるとする見方がある。前述した平成 12 年 7 月の税制調査会中期答申によれば、「例えば操作性の高い所得を利用して意図的に損失を創出し、所得を小さくして、累進的な税負担を逃れるといった租税回避行為が多く見られるようになっていきます。…中略…わが国においても租税回避行為への対応として、操作性の高い投資活動から生じた損失と事業活動などから生じた所得との損益通算の制限について検討が必要と考えます²⁹。」と答申し、操作性の高い所得を活用した租税回避行為を問題視している。

平成 16 年度税制改正における土地建物等の譲渡損失の損益通算規制は、こうした流れに乗ったなかで行なわれたのであろうか。仮にそうであったとした場合、土地建物等の売買が操作性の高い所得であるのかといった疑問が生ずる。この点について、小池正明税理士は、「初めから譲渡損失の利用を目論んで土地を取得するものはいない。損失を出しても自らの資産構成を改善しようとする者に対する支援が必要な時期なのである³⁰。」と述べ、土地建物等に対する操作性については否定的な見解を示しており筆者も同様に考える。

一方、金融所得に係る損失については、その操作性の問題などが考慮され、そのことから、多くの局面で、本来控除されるべきであるはずの費用や損失の計上が消極的に取扱われてきた³¹。金融所得についてはその取引行為がキャピタル・ゲインを目的として売買されるケースが多く、また、キャピタル・ゲインとキャピタル・ロスとを勘案しながら税負担が考慮されることが一般的である。

従って筆者は、こうした金融所得に関する損失の取り扱いと土地建物等の譲渡における損失の問題とは本質的に異なるものであり、租税回避という観点からみても同列に扱うのは適当ではないと考える。

バブル崩壊後の資産デフレ、地価の下落といった経済状況が悪化した時こそ、総合所得税の本来の目的である担税力に応じた課税方式としての損益通算制度が機能することで課税の公平性を充たし、広く国民から求められる制度と成り得るのではないだろうか。

²⁹ 税制調査会答申 前掲（注 27）119 頁、引用。

³⁰ 小池正明 前掲（注 14）30 頁、引用。

³¹ 酒井克彦「損益通算制度を巡る今日の問題（中）」『月刊税務事例』第 469 号（2008 年）57 頁、参照。

3. その他の損益通算規制との比較

次に、前述した株式等に対する損益通算規制以外の損益通算の制限について考察する。現行法上の主な措置³²としては以下の3点を挙げることができる。

- (1) 生活に通常必要でない資産にかかる所得の金額の計算上生じた損失については、それが家事費的性格をもつ為、他の所得との通算が認められない（所法 69 条 2 項）。
- (2) 不動産所得の金額の計算上生じた損失の金額のうち、土地等を取得するために要した負債の利子の金額のうち、土地等を取得するために要した負債の利子の額に相当する部分の金額については、損益通算が不要不急の不動産投資のインセンティブとなることや、そのような投資の集中する高額所得者層に対する優遇につながることを阻止するために、「所得税法第 69 条第 1 項の規定その他の所得税に関する法令の規定の適用については」、生じなかったものとみなされる（措法 41 条の 4）。
- (3) 組合形態での航空機リース事業等から生ずる不動産所得にかかる損失の金額については組合形態を利用した租税回避に対処するために、「所得税法第 26 条第 2 項及び第 69 条第 1 項の規定その他の所得税に関する法令の規定の適用については」、生じなかったものとみなされる（措法 41 条の 4 の 2）。

土地建物等の譲渡損失との関係で考えるならば、(1)の生活に通常必要でない資産の譲渡損失について損益通算が否定される趣旨は、所得の処分・消費という性格によるものとも考えられる³³ため、土地建物等の譲渡損失が生活に通常必要でない資産にかかる所得の金額の計算上生じた損失にあたるかどうかは、土地の保有目的の多様性からみて一概に規制の対象となるものとはなりえない。

(2)については地価の高騰対策および過度な節税を防止する趣旨で設けられたとされており、バブル崩壊後はその役割を終えたとする見方もあり³⁴筆者も同様に考える。いずれにせよバブル経済期における政策的見地からの規制であり、今回の土地建物等の譲渡損失の損益通算規制とはその趣旨が異なる。

また、(3)については、いわゆる航空機リース事件を端緒に、平成 16 年 11 月の当時の税制調査会による答申を受けて改正に至った経緯があるが、その立法趣旨は明らかに租税回避防止が主な目的となっている。前述したように、土地建物等の譲渡損失の損益通算規制と、こうした租税回避行為とはその恣意性や積極性において大きく異なるものである。

³² 佐藤英明他編 前掲（注 6）297 頁、参照。

³³ 水野忠恒 前掲（注 1）252 頁、参照。

³⁴ 酒井克彦 前掲（注 31）55 頁、参照。

4. 小 括

このように総合所得税の原則を離れ、損益通算に対して規制を行う場合には、その立法目的の妥当性や必要性が重要となる。また、その立法手順においても改正への手続きが十分審議されたうえで、適正に行われたのかが更に重要なポイントとなる。これらの観点から見ると、平成 16 年度における土地建物等の譲渡損失に対する損益通算規制は他の所得の損益通算規制と比べて、その立法目的が不明確であったと言わざるを得ない。従って、土地建物等の譲渡損失の損益通算規制と、株式等の譲渡損失の損益通算規制の両者を同列に取り扱うことは適切ではないと考える。

また一方で、立法手順についても資産性所得一体化を目指す課税庁側と、当時の政府税制調査会との間にコンセンサスがなかったと指摘する見方³⁵もあり、その手順についても問題視される点がある。

以上を踏まえ次節では、平成 16 年度税制改正における土地建物等の譲渡損失の損益通算に対する問題提議がいつからなされ、どのように審議されてきたのかを、主に平成 12 年以降の当時の政府税制調査会の動向に着目しながら考察していくこととする。

第3節 平成 16 年度改正前の損益通算制度

土地建物等の譲渡損失に対する損益通算の問題は、平成 16 年度税制改正以前にはどのように審議されていたのであろうか。審議された「法案」は国会で可決され「法律」となり、公布され施行されるわけであるが、これらの各時点の経過を考察することは、後述する、そもそも「遡及立法とは何か」といった問題や、「予測可能性」、「法的安定性」といった問題を整理するうえでも重要であると考ええる。

以下、当時の税制調査会が公表している資料を中心に、平成 12 年以降の動向について考察していくこととする。

1. 平成 12 年 7 月「わが国税制の現状と課題」

当時の加藤税調の集大成とされる平成 12 年 7 月に公表された、「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—（税制調査会答申）」では公正で活力ある社会を築いていくことをスローガンに、税制全般について抜本的な見直しを行い、税制全体を 21 世紀にふさわしいものに改革していくことを宣言している。具体的には財政構造改革を推し進め、社会保障制度や歳出のあり方を徹底して見直すと同時に、税制についても国民的な議論を行っていくとし、特に、所得課税の抜本的な見直し、消費課税、資産課税等を含

³⁵ 藤曲武美「納税者の予測可能性と遡及立法」『税理』（2009 年）73 頁、参照。

めた税制全般についての見直しをその検討課題として挙げている。

所得税についてはどうであろうか。同答申「第二 個別税目の現状の課題」として個人所得税について14項目挙げ、個人所得課税の課題として抜本的な見直しを行うため、基本問題小委員会及び二つのワーキング・グループで2年間にわたって詳細な検討を行ってきたとされている。

土地の譲渡等については、その8(2)において担税力に応じた課税方式としての総合課税及び分離課税方式のメリットとして、『総合課税』においては、各種の所得と合算して課税所得を計算し、累進税率を適用して税額を計算します。総合課税は、稼得した所得をすべて総合するので、納税者の総合的な税負担能力（担税力）に応じて、累進税率を適用することとなるため、垂直的公平の確保に優れています。『分離課税』においては、所得を発生形態、性質に応じて区分し、異なる税率（一般的には、比例税率）を適用して税額を算出します。したがって、分離課税において、退職所得、山林所得や利子、土地の譲渡益のように所得の発生形態、性質などに応じた課税が可能となります。また、把握体制などが十分でない状況の下で実質的な公平に資するといった利点が挙げられます³⁶。」と答申し、総合課税を原則としつつも所得の性質等を踏まえた上で分離課税を組み合わせることが適切であるとしている。

損益通算に対する問題提議はあったのであろうか。同答申「8(3) 損益通算等」では、株式等の譲渡益に対する記述として前節で述べたような損益通算上の問題点と分離課税とされている旨の解説を加えているが、土地建物等の譲渡損失の損益通算についての問題点については一切触れられていない。

その他の主な問題点としては、マンションなどを借入金により購入し、これを貸付け、利払い費や減価償却費を計上し、不動産所得の損失を生じさせることで損益通算を行うことによる節税策に対する制限措置の必要性や、ゴルフ会員権など一般に生活に通常必要でないと認められる資産に係る損益通算のあり方についての検討の必要性、また、損益通算を利用した金融税制上の租税回避行為に対する問題点の指摘がなされているのみである。

また、同答申「10. 土地譲渡益課税」においては土地に対する課税について、「土地の公共性や資産としての特性を踏まえ、税負担の公平を確保する見地から、土地という資産の取得・保有・譲渡の各段階において適切な税負担を求めていくことが重要であり、また、長期的な視野の下で安定的な制度であることが望ましいと考えます。このような土地税制の基本的な考え方の下で、土地譲渡益に対する課税については、土地が公共性を有しその価値が主として外部的要因により増加するものであることに鑑み、その譲渡益に対して、給与や事業などを通じて稼得される所得との間の税負担の公平の確保に配慮しつつ、適正

³⁶ 税制調査会答申 前掲（注27）117頁、引用。

な負担を求めることが必要です。課税方式については、土地譲渡益が取得から売却までの一定期間を経て生じること、適正・公平な税負担の確保を図ること、土地の取引に伴う税負担額を明確にすることなどの観点を踏まえ、適正な税率による分離課税の方式が現実に即したものと考えられます。また、土地譲渡益課税に係る特別控除等については、これにより譲渡益のかなりの部分が課税ベースから除かれていることから、土地の譲渡益の性格などを踏まえ、他の所得の税負担との公平に配慮しつつ、相応の税負担を求めるという観点、また、税制の簡素化の観点から検討を加える必要があります。さらに、土地譲渡益課税については投機的取引抑制の観点にも十分留意しなければなりません³⁷。」と土地の譲渡益課税に対する記述がなされている。

平成 16 年度改正により廃止され、少額の譲渡益に対しても課税されることとなった土地譲渡益課税に係る 100 万円の特別控除に対する問題提議はあるが、これらの答申を通して、本論文の研究のテーマである土地建物等の譲渡損失の損益通算に対する問題提議や見直しの必要性などに対する記述は見当たらない。

2. 平成 13 年 12 月「平成 14 年度の税制改正に関する答申」

次に、平成 13 年 12 月に公表された当時の税制調査会による同答申の内容を考察する。

第 1 次小泉内閣における平成 14 年度税制改正に関する答申では、国債発行 30 兆円以下の目標の下、経済・産業の構造改革に資するという観点から、連結納税制度の創設、租税特別措置法の聖域なき見直し、証券市場・金融システムの構造改革の一環として、金融・証券関係税制についての検討が行われた。

同答申「5. 資産課税等（4）その他 1」土地税制のあり方」においては、「譲渡益課税を含め、幅広い観点を踏まえ、適正化も視野に入れて考えていく必要がある。とりわけ、土地基本法の基本理念、地価の推移、課税ベースが各種の特例措置等により浸食されていることなどに留意すべきである。また、公的サービスの費用を広く公平に分ち合うために、限られた基幹税目のみならず各種の税目を組み合わせるという観点も重要である³⁸。」上記のように答申し、土地税制全般に対する課題が挙げられている。

同答申を取りまとめるにあたり、各委員から出された意見に関して当時の税制調査会より公表された資料等にもあたってみたが、土地税制に関しては「課税の適正化」といった表現にとどまり、それ以上の内容を確認することはできなかった。

3. 平成 14 年 6 月「あるべき税制の構築に向けた基本方針」

少子高齢化等 21 世紀の社会が抱える問題に対する税制の中長期的なビジョンを示す目

³⁷ 税制調査会答申 前掲（注 27）127～128 頁、引用。

³⁸ 税制調査会答申「平成 14 年度の税制改正に関する答申」（2001 年）14 頁、引用。

的から同基本方針が当時の税制調査会より公表された。あるべき税制の構築に向けた視点として、自由な経済活動を妨げない税制、課税の適正化・簡素化、安定的な歳入構造の構築、地方分権と地方税の充実確保が基本方針として掲げられた。

同方針においては、個人所得税が減税等により税負担水準が極めて低くなっていることを指摘するとともに、基幹税としての機能の回復と、諸控除の見直しを図る必要がある³⁹との説明がなされている。特に、家族や高齢者に対する人的控除の見直しが提言された。同基本方針「四 3. 土地税制・住宅税制のあり方」では、当時の土地の情勢をバブル経済後の調整期と位置づけ、土地政策の見直しの必要性和、前述した土地の譲渡益に対する課税ベースの浸食について記述されている⁴⁰に留まる。

4. 平成 14 年 11 月「平成 15 年度における税制改正についての答申」

デフレ傾向に改善がみられない中、更なる構造改革の取り組みの強化が重要なテーマとなった。個人所得課税においては従来からの懸案である所得税の税負担水準の低さに伴う基幹税としての機能の回復が課題とされた。これに伴い人的控除の簡素化・集約化が行なわれ配偶者控除、特定扶養控除の廃止・縮減が提言された。

同答申「四 資産課税等 3 土地税制」においては、税負担の公平の観点から土地の取得・保有・譲渡の各段階において適正な税負担を求めていくことが重要である⁴¹と答申されているのみで、それ以上の問題提議はなされていない。

5. 平成 15 年 12 月 15 日「平成 16 年度の税制改正に関する答申」

平成 16 年度税制改正の基本方針は、危機的状況にあるわが国財政を憂慮し、財政規律に最大限配慮した検討が基本的視点に置かれた。また、当時の第二次小泉内閣における、国庫補助負担金と地方交付税の改革とを併せて行う、いわゆる三位一体改革の一環としての税源移譲についての検討が重要課題の一つとなった。

個人所得税の改革については、経済社会の構造変化に対応しきれず、結果として税負担の歪みや不公平を生じさせている諸制度を見直し、担税力に応じ、広く公平に負担を分かち合える税制を構築していくべきことが検討課題⁴²とされた。具体的には、公的年金控除適正化、住宅ローン減税の縮減、金融資産性所得に対する課税の一体化などが提言された。

土地税制については、同年 11 月 27 日に公表された同調査会「平成 16 年度の税制改正に関する中間報告」及び、同調査会が公表している当時の委員による同答申及び中間報告に

³⁹ 税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」（2002 年）4 頁、参照。

⁴⁰ 税制調査会 前掲（注 39）17 頁、参照。

⁴¹ 税制調査会答申「平成 15 年度における税制改正についての答申」（2002 年）12 頁、参照。

⁴² 税制調査会答申「平成 16 年度の税制改正に関する答申」（2003 年）7 頁、参照。

盛り込まれていない主な意見なども参考に精査したが、中間答申および最終答申を通して、土地等の譲渡損失の損益通算に関する問題点の指摘や、廃止の是非に関する記述を確認することはできなかった。

6. 小 括

以上、平成 12 年以降の当時の税制調査会の答申を中心に考察を行ったが、各年度を通して本論文のテーマである土地建物等の譲渡損失に関する問題点の記述を具体的に確認することはできなかった。また、改正直前の平成 15 年 12 月 15 日公表、「平成 16 年度の税制改正に関する答申」においてさえもその具体的検討が行われていなかったようである。

土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止に関する内容は、そのわずか 2 日後の平成 15 年 12 月 17 日に当時の与党である自由民主党から、「平成 16 年度税制改正大綱」（以下、「与党大綱」という。）として突然公表された。その後、翌年平成 16 年 1 月 16 日には閣議決定が行われ、同年 2 月 3 日には土地建物等の譲渡損失に関する損益通算の廃止法案が、「所得税法等の一部を改正する法律案」として国会に提出され、可決、成立し、同年 3 月 31 日に公布されることとなった。

ここまでの考察を踏まえるならば、ほとんど議論されることが無いまま、こうした改正が行われた経緯については異例であると言わざるを得ない。これは、平成 16 年 1 月 16 日における政府税調総会議事録において当時の上月秀子委員の、土地建物等の損益通算廃止に関する議題が、「全く挙がってこなかった⁴³⁾」とする発言内容からみてもその異例さが窺える。藤曲武美税理士はこうした改正の経緯について課税庁側と政府税調とのコンセンサスはなかった⁴⁴⁾との見方を示している。また、こうした改正が仮に許容されるケースとして山田二郎弁護士は、「極めて限定されたもので納税者の利益を犠牲にできる公益の強い場合に限定されている⁴⁵⁾。」と、突発的な改正には相応の理由が必要であると述べている。

このように、平成 12 年以降の当時の税制調査会の検討事項には具体的な課題として挙がってこなかった土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止に関する問題を、急遽法制化せざるを得なかった相応の理由があったかどうかについては疑問が残る。

以上、概観してきた経緯を踏まえ、次節では平成 15 年後半から平成 16 年の改正、施行に至るまでの経緯と、改正後の評価について更に詳しく掘り下げ、損益通算廃止に至る問題点を検証していくこととする。

⁴³⁾ 税制調査会 前掲（注 22）、引用。

⁴⁴⁾ 藤曲武美 前掲（注 35）73 頁、参照。

⁴⁵⁾ 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（2008 年）64 頁、引用。

第4節 改正に至る経緯と問題点

改正に至る経緯は甚だ突然だったようである。坂口知子税理士は、「結局、法案の公表によって周知されたのは、租税回避のため12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だけではないだろうか⁴⁶。」と述べ、一方で、品川芳宣教授は、「初めて知らされたのは、自由民主党の平成16年度税制改正が公表された平成15年12月17日の2、3日前であった。たまたま、不動産業界の税制問題に関与していた友人から、『今、主税局が、当該損益通算禁止の立法化について自民党を説得している。』旨の連絡が入った⁴⁷」と述べ、更に、当時の知り合いの税理士の話として、噂の真意は定かではないとしながらも、「平成15年中に売買契約さえ締結できれば、相手先が同族関係者等であって通常では租税回避行為の否認の対象になる場合であっても、平成15年中の譲渡損失として損益通算が可能であると（課税当局は否認しない。）と聞かされ、現に、そのような売買が多く行われたようである。そして、課税当局から否認されない根拠として、『遡及立法の恐れのある法律であるから、15年中の売買契約であれば一切黙認する』ということのようであった⁴⁸。」と述べている。

前節においては当時の政府税制調査会平成15年12月15日公表の「平成16年度の税制改正に関する答申」までの経緯を概観したが、本節では平成15年12月17日に公表された与党大綱の内容、および新聞各紙の報道、政府税調等の反応について概観していく。

1. 与党大綱の公表と新聞各紙の報道

先にも述べたように自由民主党による「平成16年度税制改正大綱」は平成15年12月17日に公表された。その中の住宅・土地税制の具体的内容において、「土地、建物等の長期譲渡所得の金額又は短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翌年以降の繰越しを認めない。（注）上記の改正は、平成16年分以後の所得税及び平成17年分以後の個人住民税について適用する⁴⁹。」として、平成15年中をもって損益通算が廃止される旨の内容となっている。

この公表を受けた新聞各紙の報道状況については、福岡地裁平成20年1月29日判決において、「平成15年12月18日、日本経済新聞の4面、朝日新聞朝刊の12面、読売新聞朝刊の13面、毎日新聞朝刊の13面において、平成16年度税制改正大綱の要旨が報じられ、

⁴⁶ 坂口知子「譲渡損失の損益通算を不可とする税制改正の遡及適用」『税務弘報』（2009年）95頁、引用。

⁴⁷ 品川芳宣「土地建物等の譲渡損失の損益通算規定の合憲性」『TKC税研情報』Vol.17 No.3（2008年）75頁、引用。

⁴⁸ 品川芳宣 前掲（注47）76頁、引用。

⁴⁹ 自由民主党「平成16年度税制改正大綱」（2003年）13頁、引用。

土地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、平成 16 年分以降の所得税について適用されることが記載され、その対象となる譲渡の時期が平成 16 年 1 月 1 日以後であることを知り得るものとなっていた。これらの記事は、いずれも、新聞記事の段組みの記載で 2 行ないし 13 行の小さいものであった。また、平成 15 年 12 月 18 日、インターネット上に、上記各新聞の記事として、各記事と同内容の記載が掲載された。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）の 2 面及び週刊税務通信 No. 2801（税務研究会発行）の 5 頁において、本件改正（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た。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、これらの掲載紙の発行部数、読者の範囲は不明である。同月 26 日、日本経済新聞朝刊において、本件改正（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た。これは段組みの記載で 10 行程度のものである。同月 30 日、住宅新報（株式会社住宅新報社発行）において本件改正（対象となる譲渡の時期も含む。）についての記載が掲載された⁵⁰。」と事実関係の認定が行われている。

筆者も上記新聞 4 紙を含めた新聞記事の内容の確認を行ったが、当該改正の適用時期について記載されているのは日本経済新聞のみであり、しかも、平成 15 年 12 月 18 日付の記事はあくまでも大綱の要旨として、前述の（注）書きが掲載されたまでの内容となっていた。納税者に対し、その適用時期について注意を喚起する内容となっていたのは、小さいながらも同月 26 日発行の日本経済新聞の記事のみであった。

住宅・土地税制に関する同年 12 月中における与党大綱の取りまとめに至るまでの新聞記事を概観すると、景気対策としての住宅ローン減税の継続に関する是非や、土地等の譲渡益に対する税率の引き下げが暮らしに及ぼす影響等が主にクローズアップされ、注目される傾向にあったといえる。

また、福岡地裁判決は税のしるべ等の情報誌について、「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⁵¹。」と判示している。予測可能性の問題については次章で詳しく考察するが、ここまでの新聞記事等の公表内容からすると、今回の改正が、事前に広く国民に周知されたとは言い難いものとなっている。

⁵⁰ 福岡地裁 平成 20 年 1 月 29 日判決、TAINS Z888-1312。

⁵¹ 福岡地裁 平成 20 年 1 月 29 日判決、前掲（注 50）、引用。

2. その後の経過

次に、平成 16 年度税制改正に関するその後の経過として当時の政府税制調査会等が公表している資料を中心に考察していくこととする。

(1) 政府税制調査会 第 10 回総会（平成 16 年 1 月 16 日）

前節でも触れたように、改正直前の政府税制調査会平成 15 年 12 月 15 日公表「平成 16 年度の税制改正に関する答申」においては、土地建物等の損益通算廃止に関する内容が盛り込まれることはなかった。その改正内容は、そのわずか 2 日後の当時の与党大綱に急遽盛り込まれた。法改正の方向に向かっている事態に対し、平成 16 年 1 月 16 日開催の政府税制調査会第 10 回総会においては、同大綱に盛り込まれるまでの経緯について説明を求める声が上がった。

当時の上月秀子委員は、「三位一体の改革ほど大きな問題ではございませんけれども、実は税理士から多数の抗議が来ておりまして、土地建物の譲渡損失の損益通算を認めないということですね。これにつきましてはこの政府税調に全く挙がってこなかったと思います。税金を専門にしている者は政府税調の議論というのをかなりよく見ておりまして、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ているのではないかという抗議が来ておりますので、ご意見を伺いたいと思います⁵²。」と問い質した。

これに対し、当時の大武主税局長は、「土地問題につきましては、実は、昔のこの政府税調でおまとめになりました基本方針、もっと前のものでございますけれども、その中でも、いわゆる資産性所得というのは分離して課税していくという流れを、一つの考え方だというご答申をいただきました。金融課税もしかりでございます。そういう意味では土地についても、いわゆる恒常的な所得とすべて一緒にして損益通算というほうがむしろ世界的にも少ない。そういう中での大きな流れがありましたから、党から提起されたときに、我々としても——むしろ党のみならず、これはむしろ国土交通省からの主張でございますけれども、これを取り上げさせていただいているという経緯があるので、決してかねてからの政府税調の流れを無視してやったつもりはありません⁵³。」と答弁している。

これに続く当時の加藤審議官は、「先ほど、政府税調でご議論がなかったというお話については、まさに土地税制の政策要望として、8 月の段階で各省庁がいろいろな要望を出していく中で、上場株式が 20%、土地が 26%、これは合わせてくれという主張が非常に強くございました。私ども、それに対する説明として、株式については去年からご議論をいただいておりますように、完全に資産性のうち特に金融資産性所得については一体化とい

⁵² 税制調査会 前掲（注 22）、引用。

⁵³ 税制調査会 前掲（注 22）、引用。

うことですべての税率を 20%にそろえる。そのかわり完全分離ということで、損益通算もしない、長短の垣根もない、控除もない、こういうスタイルですと。一方、土地は 26%で分離しておりますけれども、損益通算も過去からの経緯で認められているし、収用の 5,000 万円控除をはじめ各種の控除がある。一般的な長期譲渡所得の 100 万円の特別控除もある。それから、長期と短期も区分があって、短期は自由化している。全く構造が違うので、これは税率だけそろえるというわけにはいきませんと。これは、先ほど局長からもありましたように、大きな資産性所得の中で、土地も株式と同じように完全な分離の世界にするとしたらそれは話が別ですと、私ども、ご説明をさせていただきました。それが発端となって、関係者、党税調のほうでいろいろ議論があって、結局、そういうことなら資産性所得一体化の流れの中で税率をそろえて、そのかわり損益通算はやめ、完全分離にしたい、これは政治的なご決定があった、こういうふうに向っております⁵⁴。」と述べ、当時の大武主税局長の発言を補足している。

前節において、資産性所得に対する課税方式及び損益通算に対する筆者の見解は述べたところであるが、いずれにしても、当時の上月委員の発言にあるように、税調の委員でさえも唐突に出てきたという認識を持っている点や、また、実務に携わる多くの税理士からの抗議があったとする発言を捉えてみても、この改正に対する掘り下げた議論は行われず、国民的コンセンサスも無いままに改正の方向に向かったものと考えざるを得ない。

また、当時の加藤審議官の発言にもあるように「政治的決定」があったとするならば、通常とすべき立法議論をほとんど無視した形で行われた政治的決定はどこまで許されるのであろうかといった疑問が生ずる。次章で考察する憲法第 84 条（租税法律主義）及び第 31 条（法定手続きの保証）などとの関係においても問題が残る。

(2) 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）

平成 16 年 2 月 17 日に日本公認会計士協会は、平成 16 年度税制改正に対する緊急提言として、「土地、建物等の譲渡損失の損益通算と繰越しをみとめること」を公表した。

提言の内容は今回の改正を、「速やかに廃止、もしくは平成 16 年度以降の取得分の土地、建物等についてのみ適用させる措置を検討すること⁵⁵。」を提言している。その理由については、以下の 4 点にまとめることができる。

① 損益通算を認めないことが、土地等取引を行う意欲を減じさせ、将来の投資意欲に

⁵⁴ 税制調査会 前掲（注 22）、引用。

⁵⁵ 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 土地、建物等の譲渡損失の損益通算と繰越しを認めること」（2004 年）1 頁、引用。

もブレーキをかけ、不動産の流動性を損なう要因にもなりかねず、国民経済に対する影響は大であること。

- ② 不動産は国民生活に必要な不可欠な身近な経済資源であるとともに、不動産所得、事業所得等と密接な関係を有する。個人所得としては明らかに負の所得が実現しているにもかかわらず、全く考慮されないとなれば、原則として包括的に課税を行うという現行の総合課税の観点からはおよそ相容れない制度となること。
- ③ 一方で、居住用資産の譲渡損については、非常に限定的な制約条件を付した上ではあるが、損益通算のみならず翌年以後 3 年間の繰越控除を認める措置を置いている。用途の違いや買換資産の有無、借入金の有無などわずかな要件の相違により、制度上大きな差異を設けることは、納税者に混乱と著しい不公平感を生じさせ、分かりやすい簡素な税制とは程遠いものとなること。
- ④ 何よりも重要法案が、議論と周知期間がないまま改正が行われることは、納税者に税務行政に対する大きな不信を与えることにもなりかねないこと。

このように当該改正を批判し、速やかに廃止するか、少なくとも今後の土地、建物等の取得分に対してのみ適用を限定するように提言を行っている。

(3) 日本税理士会連合会

「平成 17 年度・税制改正に関する建議書」（平成 16 年 6 月 29 日）

平成 16 年 6 月 29 日、日本税理士会連合会は、「平成 17 年度・税制改正に関する建議書」を公表した。この建議書については各税理士会がまとめた 420 項目に及ぶ建議事項についてこれを集約したものとされている。同建議書の冒頭「はじめに」において「二 今後の税制改正にあたって」として、今回の改正に対する批判を各建議事項の記述に先立ってコメントしている。その内容は以下のとおりである。

「この改正については事前に議論がなされておらず、全く唐突な改正であった。さらに、納税者の税負担につき不利益を及ぼす遡及立法でさえあった。このような税制改正は国民への説明責任が果たされておらず、周知期間もなくその手続きのあり方には問題があると考えられる。納税者と接する機会が多く、日頃から納税者の意見を聞き、また納税者に税制を理解してもらうことに努めているわれわれ税理士会は、単に減税だけを求める団体ではなく、公平を第一義として申告納税制度の発展を願う団体である。今後の税制改正にあたっては、広く国民及び税の専門家集団である税理士会の意見を聞くよう強く要望する⁵⁶。」このように、同会の意向を無視した形での法改正を問題視している。

⁵⁶ 日本税理士会連合会「平成 17 年度・税制改正に関する建議書」（2004 年）3 頁、引用。

同建議書の建議事項「所得税関係 1. 土地建物等の譲渡損失の損益通算及び繰越控除の復活」においては、今回の改正を撤廃し損益通算と繰越控除を認めるべきであるとする提言が行われ、その内容は以下の3点に要約することができる。

- ① 本来、損益通算は、所得の種類を問わず適正な担税力に応じて課税をするという課税原則の基本理念を実現するための制度であるが、土地建物等の譲渡損失について損益通算及び繰越控除を認めないことは、担税力を失った部分に対しても課税することになり、分離課税と総合課税との仕組みの差はあるものの、課税上の問題がある。

特に事業用不動産の譲渡損失は事業収益と一体のものであり、法人企業と個人企業との間の課税上の不公平を生じさせることになること。

- ② この改正は、不動産の譲渡課税について、株式等の金融商品に対する課税と同様の方法に変更しようとする方向性が見てとれる。しかし、一般的に土地建物等は事業や居住用の用に供される基本的な財産として保有されるのに対し、株式等の金融商品は一定の投機性が伴っているものであり、これらを同列に考えることは適切ではないこと。
- ③ 損益通算を規制することは、含み損を有する遊休不動産の流動化を阻害すると考えられ、景気の活性化対策に反するものであるといえること。

このように、日頃から納税者と接する機会が多く、納税者の意見を聞く立場にある同会の意見として、土地・建物等の譲渡により生じた譲渡損失の損益通算及び繰越控除の制度を復活させるべきであるとの提言が行われた。

(4) 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）

平成16年9月18日、日本弁護士連合会は、土地建物等の譲渡損益通算禁止についての意見書を公表した。「第1 意見の趣旨」として「平成16年3月26日に国会において可決・成立した『所得税法等の一部を改正する法律』によって、改正された租税特別措置法附則第27条1項・6項を速やかに再改正して、公布日前に土地建物等を譲渡した者について損益通算を認める措置をとるべきである⁵⁷。」として、公布日前の損益通算を認めるよう提言を行った。その理由として同意見書は、以下の3点を挙げている。

- ① この改正は公布日前に土地建物等の譲渡をした者について、憲法第84条の租税法主義に違反するものであるから、再度法改正を行なって損益通算の制度を復活して

⁵⁷ 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」（2004年）1頁、引用。

これらの者の救済措置を取るべきである。

② 遡及立法は租税法律主義に違反する。

(イ) 憲法第 84 条の定める租税法律主義は、納税者の法的安定性を図り、将来の予測可能性を与えることを目的の一つとしており、このため新法（改正法）を公布日より前に遡及して施行し又は適用することはこの目的に反する。

(ロ) 今回の改正法の適用遡及は、法律としての予測可能性を奪うものであり、法的安定性に関する信頼を害し、納税義務者に著しい不利益を与えるものであるため、憲法第 84 条の租税法律主義に違反し、許されない立法である。

(ハ) 政府は、平成 15 年中に政府税制調査会答申書案が公表されていることをもって予測可能性を損なわないと説明する。しかし、法律の予測可能性は、法律の制定及び公布により示すべきであり、国会で審議にも付されていない税調案などの公表段階をもって予測可能性の基準日とする説明は、立法権をもつ国会を軽視する解釈である。

③ 政策的に不当であること

土地建物等の譲渡損失について損益通算及び繰越控除を認めないことは担税力を失った部分に対しても課税することになること、損益通算及び繰越控除が認められる法人が所有する場合に比して不公正であること、譲渡益に課税し譲渡損は切り捨てるとの税法に理論的な根拠を見いだすことはできないこと、含み損を有する遊休不動産の流動化を阻害すること等、今回の改正は、政策的にみても不当である。

このように、当該改正を批判し、遡及立法により不利益を被った納税者の救済措置を速やかに取るよう提言している。

3. 小 括

当時の政府税制調査会の答申に盛り込まれることがなかった土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止に関する内容は、その僅か 2 日後の与党大綱に急遽盛り込まれる形となった。

本節において考察してきたように、新聞各紙等においてはその内容が大きく取り上げられることなく、結果、大半の国民に対して周知がなされることがないまま改正の方向へ向かう結果となった。

一方で、各主要専門家団体の反応を見ても、概ね今回の改正に対しては批判的であり、再度法改正を行うことにより損益通算制度を復活させ、国民の不利益を救済すべきであるといった提言内容となっている。また、各団体が指摘している遡及的立法と租税法律主義との関係については次章において考察を行うこととする。

第5節 総 括

本章では、本論文の主な題材とした土地建物等の譲渡損失の損益通算制度の変遷と、平成16年度税制改正により同制度が廃止されるまでの経緯について概観し、その問題点についての考察を行った。

第1節においては、損益通算制度の意義と沿革について概観し、また第2節においては他の損益通算制度との比較を行った。

わが国の所得税は、租税平等主義に適合する担税力に応じた公平な租税を実現することを目的に、総合所得税を前提としており、こうした前提からすると損益通算規制はいわば例外的な規定であることが確認できた。その上で、土地建物等に対する損益通算規制は、株式等のような投機性の高い所得とは違い、その保有目的は多様であるため、単に資産性所得一体化の流れの中で両者を同等に扱うことには問題があると思われる。

第3節においては平成16年度税制改正前の損益通算制度として、当時の政府税制調査会が公表している資料を中心に、平成12年以降の審議内容についての確認を行った。その結果、当該改正については過去から具体的に問題提議されてきたとは言い難い状況であったことが確認できた。

また、第4節においては、改正に至る経緯とその問題点として、土地建物等に対する損益通算規制に対する改正内容が平成15年12月現在においてどのように国民に対し周知されたのかを検証した。前述したように、これらについては一部の報道機関による限定的な報道内容となっており、国民に対して広く周知されたと言える状況にはなかったことが窺える。

これらを踏まえ、その後の改正の経過を当時の政府税制調査会がどのように受け止め、また、日本公認会計士協会を初めとする主要専門家団体がどのような提言を行ったのかについての考察も行ったがいずれも批判的な内容となっていた。

こうした経緯を概観するにあたり、当該税制改正については多くの立法上の問題を含んでいたと言わざるを得ない。前述した日本弁護士連合会の意見書にもあるように、憲法第84条が規定する租税法律主義は、納税者の法的安定を図り、将来の予測可能性を与えることを一つの目的としており、今回の改正がこうした目的に反してまでも行わなければならない程の、重要性や緊急性があったのかどうかということが問題となってくる。

そこで、次章においては、租税法律主義と遡及立法禁止の原則の各論点について考察していくこととする。

第2章 租税法律主義と遡及立法禁止の原則

前章で考察してきたように、土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる平成16年度税制改正の問題は、憲法第84条における租税法律主義との関わりが非常に深い問題となっている。そこで第2章では、租税法律主義と遡及立法禁止の原則の意義及び遡及立法禁止の原則に関する過去の裁判の動向、学説について概観するとともに、そこで問題となる各論点について考察していくこととする。

また、各論点の考察においては、遡及立法禁止の原則の例外があるとした場合におけるその許容範囲や、期間税と随時税における遡及立法上の相違点、申告納税制度の本質と遡及立法との関係について触れ、本章の最後には遡及立法と税理士の専門家責任との関係についても検討していくこととする。

第1節 憲法第84条 租税法律主義と遡及立法禁止の原則

本節では、まず憲法第84条における租税法律主義と遡及立法禁止の原則について概観していく。

1. 憲法第84条における租税法律主義

日本国憲法では第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、国民は法律に基づかなければ納税の義務を負わないという原則を明らかにしている。また第84条においては、「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」と規定し、課税権行使の側面から租税法律主義によることを宣言している⁵⁸。

租税法律主義とは、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、という原則を意味する⁵⁹。

金子宏名誉教授によれば、今日の租税は、「多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を組み込むはずである。その意味では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが好ましい。したがって、租税法律主義は、…中略…今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果について十分な法的安定性と予測可能性とを保証しうるような意味内容を与えられなければ

⁵⁸ 加藤英俊「租税の意義」『ジュリスト増刊 新法律学の争点シリーズ 3 憲法の争点』有斐閣（2008年）290頁、参照。

⁵⁹ 金子宏 前掲（注3）66頁、参照。

ならない⁶⁰。」とされている。

そうであるならば、国民に対して遡及して新たな納税義務を課するような立法措置は許されないことになるが、そのことを遡及立法の禁止といい、租税法律主義の重要な内容をなすものである⁶¹。

2. 租税法律主義の内容

水野忠恒教授によれば、租税法律主義の主な内容は、課税要件法定主義と課税要件明確主義の2つから成り立っており、更にこれらに加え、合法性の原則及び遡及立法禁止の原則がその内容として挙げられている⁶²。以下のこれらの内容について考察する。

(1) 課税要件法定主義

課税要件法定主義とは、課税要件は必ず法律で定めなければならないという原則である。この原則は既に古い判例で認められており、最高裁判所大法廷判決 昭和30年3月23日（民集9巻3号336頁）では、課税要件のみならず、徴収手続も法定しなくてはならないという判断が示され、その後それに従って国税徴収法の改正が行われている。最高裁判所大法廷判決 昭和60年3月27日（民集39巻2号247頁、大島判決）でも、この原則は再確認されている。

(2) 課税要件明確主義（自由裁量の排除）

これは租税においては自由裁量が排除されるという原則である。アダム・スミスをはじめとして、多くの租税原則学説にも明確性の原則が記されている。

(3) 合法性の原則

合法性の原則とは、租税の軽減・免除にあたって、法的根拠が必要であるという原則である。

(4) 遡及立法の禁止の原則

租税法は経済活動に大きな影響を及ぼすのであり、新たな租税立法により遡って法規が適用されることが認められるならば、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。そこで、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。

さらに、金子宏名誉教授によれば、ここに掲げたものの他に以下の原則を挙げている。

(5) 手続的保証原則⁶³

⁶⁰ 金子宏 前掲（注3）68頁、引用。

⁶¹ 品川芳宣『租税法律主義と税務通達』ぎょうせい（2003年）18頁、参照。

⁶² 以下、（1）～（4）については、水野忠恒 前掲（注1）8頁、参照。

⁶³ 金子宏 前掲（注3）74頁、参照。

租税の賦課・徴収は公権力の行使である為、それは適正な手続きで行われなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続きで解決されなければならないとする原則である。

このように、本論文のテーマとの関わりの深い、「遡及立法禁止の原則」及び、遡及立法の是非との関係で問題となる、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」は、まさに租税法律主義の根幹を成す原則であるといえる。

3. 遡及立法禁止の原則の変遷

遡及立法禁止の原則がわが国で学説上定着するようになったのはいつ頃からなのであろうか。碓井光明教授によれば、その歴史的変遷は以下の通りである⁶⁴。

租税法規不遡及について遡及効を否定する「立法上の原則」を承認するようになったのは戦後も相当経過してからのようである。昭和40年代に至ると「立法上の原則」を肯定する説が増加してくる。昭和43年に刊行された田中二郎博士の『租税法』（初版）において、法的安定を図り将来の予測可能性を与えるという租税法律主義の趣旨に鑑み、一般的に租税法の遡及効は認められないが、ただ、法律の制定・改正が予定され、予測可能性が認められ、著しく法的安定を害するとか納税者に著しく不当な影響を与えるような結果をきたさない範囲内において、遡及効を認めることが許されるとした。

その後ドイツにおける議論の紹介などをふまえて、日本においても立法上の原則と解する余地を示唆する研究などの蓄積を経て、昭和51年に刊行された金子宏教授（現名誉教授）の体系書『租税法』（初版）においても、ほぼ田中博士と同趣旨の見解を示された。こうして、租税法律主義の狙いの一面である予測可能性・法的安定性の要請によって、納税者に不利益な遡及立法が原則として禁止される、という考え方が相当程度定着するに至った。

このような歴史的経過を経て、現在に至っては納税者に不利益な遡及立法については原則的には認められないとする学説が主流となり、また、その例外的な許容範囲は予測可能性や法的安定性を損なわない範囲で許されるとされ、納税者の権利の保護が大前提とされてきたことが窺える。

4. 租税法律主義と罪刑法定主義

遡及立法の禁止については、租税法律主義を規定する憲法第84条において遡及刑罰の禁止のような規定が明文化されていないことが、その解釈上の問題を引き起こしている一因とされている。

⁶⁴ 以下、碓井光明「租税法規不遡及原則の再検討」『税』（1994年）5頁、参照。

そこで、租税法律主義において、憲法第 39 条に規定する罪刑法定主義の範囲がどこまで及ぶのかが問題となる。以下、租税法律主義と罪刑法定主義との関係について考察する。

憲法第 31 条は、「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。」（法定手続の保障）を規定し、更に、憲法第 39 条において、「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、刑事上の責任を問はれない。」（罪刑法定主義）を規定し、遡及刑罰禁止の原則を憲法上の原理として定めている。

石島弘教授によれば、「罪刑法定主義とは、その内容をなすものとして、一般に明確な成文法の存在と刑罰法規の不遡及が要請されていると解されている。刑罰法規施行前の行為は、それが反社会的行為であっても行為時にそれを犯罪として処罰する法律がなければ、それが後に制定された刑罰法規に照らして罪となる場合でも刑罰法規の遡及適用をもって処罰されることはない。法律不遡及の原則は、法律一般に認められる原則であるが、それは不利益遡及を内容とする。税法上の義務違反に対する罰則を定める法規はこの原則により遡及適用は禁じられることとなる⁶⁵。」と述べ、罪刑法定主義の適用範囲が租税法規にも及ぶ見解を示している。

一方で、租税法律主義を規定する憲法第 84 条は、遡及適用の禁止を明文で定めていない。しかしながら、遡及適用の禁止を憲法第 84 条の内容とする見解は、規定の文言にかかわらず、租税法律主義は罪刑法定主義と同様の目的を有するのであるから、遡及適用の禁止を内容としていると解されている⁶⁶。

わが国では、租税法律主義は、明治憲法以来、憲法典の中に明文化されており、法律による行政原理一般と比べてより厳格な内容をもつとされてきた。例えば、行政法では行政庁の裁量行為が認められているが、租税法では自由裁量は排除される。租税のこの厳格な性格は、法律による行政の原理、罪刑法定主義が加わったものとされる⁶⁷。

このように憲法第 84 条における租税法律主義においては、遡及適用の禁止が明文化されていないとはいえ、その内容においては憲法第 39 条における罪刑法定主義の範囲が及ぶものであると考えられる。

5. 小 括

ここまで、憲法第 84 条における租税法律主義と遡及立法禁止の原則について概観してきた。遡及立法禁止の原則は、租税法律主義の根幹を成しており、遡及立法禁止の原則の歴史的考察や罪刑法定主義との関係などから、金子宏名誉教授が述べているように、「過去

⁶⁵ 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（1988 年）89 頁、引用。

⁶⁶ 関子善信「税務行政における遡及適用の課題」『税』Vol.63 No.6（2008 年）11 頁、参照。

⁶⁷ 水野忠恒 前掲（注 1）7 頁、参照。

の事実や取引から生ずる納税義務の内容を、納税者の利益に変更する遡及立法は許される、と解してよい。しかし、それを納税義務者の不利益に変更する遡及立法は、原則として許されないと解すべきであろう⁶⁸。」と解するのが通説であることが理解できた。

しかし、一方では随時税と期間税との関係のように、その許容範囲をめぐって遡及立法の是非が争われることが少なくないことも事実である。

そこで次節では、遡及立法禁止の原則の例外の許容範囲について考察することとする。

第2節 遡及立法禁止の原則の例外の許容範囲

本節では、遡及立法禁止の原則の例外の許容範囲について検討するにあたり、過去における遡及立法の事例や過去の判決例、学説の動向について考察していくこととする。

1. 過去における遡及立法の事例

品川芳宣教授は過去における遡及立法の事例について以下の例を挙げている⁶⁹。

- (1) 昭和 25 年の税制改正により、所得の計算上一時所得以外の所得の損失について、他の所得と損益通算が認められることとなり、当該改正法が同年 4 月 1 日に施行されたが、昭和 25 年分以後の所得税について適用されている。
- (2) 昭和 27 年の税制改正において、退職所得が損益通算の対象外とされ、当該改正法が同年 4 月 1 日から施行されたが、昭和 27 年分以後の所得税について適用されている。
- (3) 昭和 36 年の税制改正において、趣味・娯楽の資産の譲渡による所得等の損失について損益通算が廃止されることとなり、当該改正法が同年 4 月 1 日から施行されたが、昭和 36 年分以降の所得税について適用されている。
- (4) 昭和 37 年の税制改正により、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ることとなり、当該改正法が同年 4 月 1 日から施行されたが、昭和 37 年分以後の所得税について適用されている。
- (5) 現行所得税法においても、昭和 43 年の税制改正において、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ることとなり、当該改正法が同年 4 月 20 日から施行されたが、昭和 43 年分の所得税について適用されている。
- (6) 平成 6 年の税制改正により、平成元年から同 3 年までの間に相続税の延納をした者に対して、改めて物納の申請を認めることとされた。
- (7) 平成 7 年の税制改正により、同年の阪神大震災の被災者に対し、平成 7 年に生じ

⁶⁸ 金子宏 前掲（注 3）101 頁、引用。

⁶⁹ 以下、(1) ～ (7) については、品川芳宣 前掲（注 47）78 頁、参照。

た雑損失を平成6年分の所得金額から控除できることとされた。

このように、納税者にとって有利又は不利な改正も含めると、過去においてはしばしば遡及適用がなされてきたことが窺える。

前節で考察したように、一般に納税者の利益に変更する遡及立法は許され、また、不利益に変更する遡及立法は原則として許されないと解されている。従って、納税者に有利となる改正について問題となることは少ないが、不利となる改正については過去においてはしばしば問題とされてきた。

そこで次に、遡及立法の是非について争われた判決例について考察していくこととする。

2. 遡及立法禁止の原則に関する判決例

(1) 県民税と市民税の均等割税額の増額改定を遡及して適用したことが違憲であるか否かが争われた事例⁷⁰

この事例において裁判所は、遡及適用の可否について、「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証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ものと解すべきである。

しかしながら、右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解するのを相当とする⁷¹。」と判示している。

このように、この事例において裁判所は、遡及立法は原則的には禁止であるが、絶対的に遡及適用を認めないのではなく、法的安定性、予測可能性が保証されたなかで、いわば例外的に認めるとの立場をとっている。

(2) 昭和63年12月の税制改正によって導入された、相続開始前3年以内に取得等をした土地・建物等についての相続税の課税価格の計算の特例(平成8年改正の前の措法69条の4)が遡及立法禁止の原則に反することになるかが争われた事例⁷²

この特例は、いわゆるバブル経済のもとでの急激な地価の上昇による不動産の実勢価格

⁷⁰ 津地裁 昭和54年2月22日判決、行政事件裁判例集31巻9号1829頁。

⁷¹ 津地裁 昭和54年2月22日判決、前掲(注70)、引用。

⁷² 東京地裁 平成10年12月25日判決、税務訴訟資料239号681頁。

と相続税評価額との乖離を利用して、借入金により不動産を取得することで相続税の負担を軽減・回避しようとする行為を抑制しようという目的で創設された⁷³。

これにより、同特例が施行された日の翌日以降の相続については、被相続人が相続開始前3年以内に取得した不動産の相続税の課税価格に算入すべき価額を、路線価等を基礎とした相続税評価額によらず取得価額によって算定することとされた⁷⁴。

この改正により、法律の施行日前に被相続人が取得していた不動産について、施行後3年以内に相続が開始されたという場合、施行前に完結している不動産の取得という経済行為について遡及的に同特例を適用することになり、遡及立法禁止の原則に違反するのではないかが争われた⁷⁵。

これに対し裁判所は、「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、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、その合理性を基礎付ける特段の根拠がない限り、租税法律主義を定める憲法第84条の趣旨の反し、許されない⁷⁶」と判示し、租税法律主義における遡及立法禁止の原則の内容を明らかにしている。

しかしながら、結果としては、当該特例の創設については、「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は該当しないのであって、相続人に課される相続税の課税価格の算定に当たって、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ことにはならない⁷⁷」と判示し、結果、未だ相続が発生していない状態で不動産を取得し、同特例が施行された日の翌日以後の相続については、被相続人が相続開始前3年以内に取得した不動産は相続税評価額によらず取得価額によって算定され、相続税対策として土地を取得した者の信頼を裏切る形となった。

首藤重幸教授は、こうした遡及立法禁止の原則を限定的に狭く捉える裁判所の判断を問題視し、同原則のあり方について、「3年特例規定を創設した法律は、法律の施行日よりも前に行われている行為につき、その信頼に反し、過去に遡って国民に不利益な結果をもたらす適用がなされる立法という意味で、まさしく遡及立法なのである。そして、審査すべき問題は、東京地裁判決自身の表現を借りるならば、その遡及の『合理性を基礎付ける特段の根拠』があるかということなのである⁷⁸。」と疑問を呈している。

⁷³ 首藤重幸「租税法における遡及立法の検討」『税理』（2004年）2頁、参照。

⁷⁴ 首藤重幸 前掲（注73）4頁、参照。

⁷⁵ 首藤重幸 前掲（注73）4頁、参照。

⁷⁶ 東京地裁 平成10年12月25日判決、前掲（注72）、引用。

⁷⁷ 東京地裁 平成10年12月25日判決、前掲（注72）、引用。

⁷⁸ 首藤重幸 前掲（注73）5頁、引用。

法律上の文言に拘束されることなく、実際に不利益が予測される納税者に対する信頼保護と、公益性との比較衡量について十分に検討がなされるべきであったと考えられる。

また、この特例は平成 8 年 4 月 1 日から施行された改正租税特別措置法によって廃止されている。

(3) 法律不遡及の原則を憲法上の原則としながら、遡及立法の合理性を理由にある程度の不利益の遡及立法を合憲とした事例⁷⁹

国民健康保険の保険者である浜松市が、年度のなかばにおいて国民健康保険条例を改正（昭和 43 年 9 月 30 日公布）して保険料を大幅に引き上げ、年度初め（同年 4 月 1 日）に遡って賦課したことは違憲・違法であるとして争ったところ、裁判所は、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ものと解される⁸⁰。」としながらも、「保険制度を全体として合理的に適用していくために、この程度の負担に年度当初から堪えてもらうことは許される⁸¹」と判示して、税率の引き上げの改正が納税者にとって著しい不利益を与えず軽微な事項であれば違憲・違法ではないとの見解を示した。

このように過去の裁判事例において裁判所は、納税者に対する不利益な遡及立法は原則的には違憲であるとの見解を示しながらも、その程度や解釈の違いが最終的な判決内容に影響を及ぼしているケースが多いようである。

3. 違憲審査の限界と遡及立法

上記のように、裁判所における遡及立法禁止の解釈の範囲は、絶対的なものではなく、むしろ相対的なものであるとして、納税者の不利益や法改正の必要性を総合的に勘案して判断される傾向にある。この場合、裁判所における違憲審査の範囲が問題となる。

品川芳宣教授はその違憲審査の範囲の限界について、昭和 60 年 3 月 27 日最高裁大法廷判決（いわゆる大島判決）を重要な先例として位置付け、この大法廷判決以降、裁判所は国税法規に関する違憲審査について極めて慎重になっていると述べ、その結果、そのような慎重姿勢が立法当局に安直な租税立法を許容することとなり、公正な税制の構築を妨げていると指摘している⁸²。

この大法廷判決では、昭和 39 年当時の所得税の必要経費の控除において、給与所得者と事業所得者とが不平等に扱われているとして憲法第 14 条（法の下での平等）違反の有無が争

⁷⁹ 静岡地裁 昭和 47 年 10 月 27 日判決、行政事件裁判例集 23 巻 10・11 号 774 頁。

⁸⁰ 静岡地裁 昭和 47 年 10 月 27 日判決、前掲（注 79）、引用。

⁸¹ 静岡地裁 昭和 47 年 10 月 27 日判決、前掲（注 79）、引用。

⁸² 品川芳宣 前掲（注 47）79 頁、参照。

われたものである。

この判決において最高裁は、経済的自由の制約規定を審査する、いわゆる「緩やかな審査基準」であるとされる「合理性の基準」を適用⁸³し、以下のように判示してその合憲性を認めた。

「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、極めて専門的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というべきである⁸⁴。」このように判示した。

この大法廷判決が示した違憲審査の限界は、その後の不利益遡及立法の是非をめぐる裁判にも大きく影響を及ぼしているものと考えられる。

ここまで考察してきたように、租税法律主義における遡及立法の禁止の原則に関する許容範囲は絶対的なものではなく、相対的なものであるとされながらも、結果的に納税者にとって不利な遡及立法が違憲審査の限界を理由に追認される傾向にあることについては問題があると思われる。

また、立法府の政策的、技術的な判断による政策税制を前提とするならば、租税特別措置法等によって一時的な立法に留めるなど、その不利益度合いを最小限にする方策等も合わせて検討していく必要があるものと思われる。

4. 遡及立法禁止の原則に対する学説

つぎに、遡及立法禁止の原則が厳格に遵守されるべきか否かについての主な学説について考察していく。

宮崎良夫教授は、行政法規上の遡及適用に関する見解の中で以下の3つの学説を紹介し、これらの見解は基本的には租税法規にもあてはまるとして、次のように述べている⁸⁵。

⁸³ 増田英敏『リーガルマインド租税法』成文堂（2008年）159頁、参照。

この合理性の規準は、立法府の裁量権に最大の敬意を払うべきであるとする「立法裁量論」と結びついて、多くの憲法訴訟において合憲判断を導出するための法理として用いられてきたものである。この基準によれば、正当な立法目的を達成するための合理的関連性のある手段であることが否定されない限り規制は合憲であるとされる審査基準であることを意味する。

⁸⁴ 最高裁 昭和60年3月27日判決、民集39巻2号247頁、引用。

⁸⁵ 以下、(1)～(3) 宮崎良夫「遡及立法」『別冊ジュリスト租税判例百選(第4版)』No.178（2005年）6頁、参照。

(1) 法治主義の原則に依拠して行政法不遡及の原則を厳格に遵守すべきであるとする見解

この見解は、憲法第 39 条の定める刑罰法規不遡及原則もしくは事後法禁止の原則を類推し、あるいは憲法第 84 条の租税法律主義の原則に依拠するものである。

(2) 行政法は刑罰法規と異なるのであるから、遡及的適用の禁止をそれほど厳格に考えなくても良いとする見解

この見解は、国民の利益を増進する場合やたとえ個人にいささかの不利益を与えても、法令改正による改革が広い意味での公共の福祉に合致する場合には、新法令の適用を認めてもよいとする内容である。

(3) 遡及的適用を原則として認める見解

この見解は、立憲君主制的考え方の克服された民主主義的理念の下では、従来の考え方を逆転させて、遡及的適用を原則として認め、著しく不合理な場合に限り許されないと解すべきとする内容である。

このように、3 つの学説を例示し、「学説上不遡及適用の原則を緩和しようとする見解が優勢である⁸⁶。」と述べている。

また、上記 (3) の遡及適用を原則として認め、遡及効を限定的に捉える学説に対して三木義一教授は、「民主主義の単純多数決原理が遡及的不利益適用を少数者に強制することを許容しているとは思われない。何よりも現在の租税立法が民主主義的手続に基づいて納税者の理解を得た上で、制定されていると言い難い状況にある⁸⁷。」と述べ、この学説には否定的な見解を示しており、筆者もこの見解に賛同するものである。

また、上記 (1) における、法治主義の原則に依拠して行政法不遡及の原則を厳格に遵守すべきであるとする学説については、例えば平成 7 年の税制改正における阪神大震災の被災者に対する遡及的立法のように、納税者の救済を目的とした遡及的立法も場合によっては必要であると考えられるため柔軟性に欠けるのではないかと思われる。

従って、優勢であるとされる、上記 (2) における不遡及適用の原則を緩和しようとする見解は、原則的には許されないとしながらも、こうした柔軟性を保ちつつ、その事案ごとに立法がなされる点では現実性があり、筆者もこの見解に賛同するものである。

問題は、その立法過程において遡及適用の必要性が十分審議され、事前に納税者のコンセンサスが十分得られたなかで行われたかどうかである。過去の遡及適用の事例、判決例から考察すると、こうした配慮が十分ではなかった点が多いように思われる。

⁸⁶ 宮崎良夫 前掲（注 85）7 頁、引用。

⁸⁷ 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』Vol.51 No.6（2008 年）76 頁、引用。

5. 小 括

ここまで見てきたように、過去において遡及的に立法される事例は少なくなく、また、納税者にとって有利な改正については争いはないが、逆に、納税者にとって不利な改正はその遡及的立法がどこまで許されるかについて争いが生じている。

租税法律主義における遡及立法禁止の原則の基本的解釈についての裁判所の見解については特段の異論はないが、問題はその遡及的立法の合理性や必要性といった点における解釈が、納税者側と課税庁側のそれぞれの立場により開きが大きいことにあると思われる。

前述したように、裁判所における違憲審査においては昭和 60 年 3 月 27 日最高裁大法廷判決（大島判決）が重要な先例として位置付けられ、この大法廷判決以降、裁判所は国税法規に関する違憲審査については極めて慎重になっているようである。

遡及立法の原則については狭く限定的に捉えることなく、立法の段階でその合理性を基礎付ける特段の根拠等について事前に十分審議される必要があるものと思われる。

第3節 譲渡所得と期間税の法理

相京博士税理士は、平成 16 年度税制改正における土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる一連の裁判について、「これらの裁判所は、損益通算に関する規定の解釈を誤り、誤った解釈を主な理由にあげ合憲判決を下し、とどのつまり、期間税においては課税期間内であればどのような遡及立法がなされても合憲であるという判断を示している。その期間税に対する認識はあまりにも納税者の認識とかけ離れたものであり、とうてい納税者の支持を得られるものではない⁸⁸」と述べ、裁判所の期間税に対する遡及立法の取扱いの認識について問題視している。

そこで本節においては、期間税と随時税の相違点、及び期間税の遡及適用における問題点について考察していくこととする。

1. 期間税と随時税における遡及立法

(1) 期間税と随時税

所得税・法人税のように、年・月などをもって定期に課される租税を期間税といい、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随時税という。これらは、納税義務（租税債務）の成立時期について意味をもつとされている⁸⁹。

品川芳宣教授は、「遡及立法の禁止については、遡及刑罰の禁止（憲法 39 条）のような明文規定もないこともあって、その禁止の内容においてやや曖昧なところがある。そのこ

⁸⁸ 相京博士「期間税と税法の遡及適用」『税経通信』（2009 年）169 頁、引用。

⁸⁹ 金子宏 前掲（注 3）18 頁、参照。

とは、納税義務の成立時期（期間税か否か）との関係、改正内容が予め国民に知らされている場合、納税者の利益のために必要な場合において、特に問題になる⁹⁰。」と述べ、同原則の適用についての解釈には幅があり、問題が生ずる余地がある旨指摘している。

この点について水野忠恒教授は、「随時税においては、1 回ごとに課税されるものであり、事後的な立法が遡及されることは許されないが、所得税や法人税などの期間税については、立法過程の多少の時間差は認めてもさしつかえないと思われる⁹¹。」と述べており、期間税については遡及立法が許される余地があると述べている。

このように、とりわけ期間税に対しては無条件に遡及立法の適用が認められるかについて、学説、裁判例共にその程度について見解が分かれるところとなっている。

(2) 期間税(所得税)と譲渡所得の一回性

本論文のテーマである土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる平成 16 年度税制改正に関する一連の裁判においても、期間税である所得税に対する遡及立法がどこまで許されるのかが争点の一つとなっている。

更に、同じ期間税であっても、所得の種類によって、その経済行為、法律行為の内容は大きく異なるものであり、事業所得などは反復継続的な経済行為により 1 年間行われた結果として稼得した所得であるのに対し、譲渡所得は大方の納税者にとっては何回も経験することがなく、また、その経済行為は基本的には一回の行為で終了し完結するものであるため⁹²、単に期間税をひとくくりにし、期間税に対する遡及適用の是非について議論することについては問題があるものと思われる。

平成 16 年における土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる問題はまさに、法律の施行前に完結した事実（譲渡）に対する遡及的な立法である。

第 3 章における判例研究において詳述するが、この期間税における譲渡所得の一回性を考慮するか否かはその判決を左右する重要な要素となっており、当然に考慮されるべき性質のものであると筆者は考える。

(3) 期間税に対する遡及立法に関する学説

高野幸大教授によれば、期間税に関する学説について、期間税について期間の始まる年度開始前に法改正が予測可能であったかどうかを重視する学説と、期間税としての性格を重視し、期間の開始時に遡って適用しても違憲ではないとする二つの学説を紹介した上で、

⁹⁰ 品川芳宣 前掲（注 47）77 頁、引用。

⁹¹ 水野忠恒 前掲（注 1）10 頁、引用。

⁹² 小木田儀和「不利益遡及立法についての一意見及び租税基本法の提言について」『税研』No.143（2009 年）123 頁、参照。

「両者においてどの程度の差異があるかは必ずしも明確にはなっていない⁹³。」と述べている。

さらに同教授は、期間税であることを重視し、期間税に対する遡及適用を容認する北野弘久名誉教授の学説を挙げ、以下のように反論している。

「期間税であることを重視して不利益改正規定の遡及適用を許容する学説は、所得税の確定申告は翌年であること、課税期間の途中で不利益改正を行っても、課税物件が生成途上にあることなどから、納税者の法的安定性をはなはだしく害するとはいえないと説く。確かに暦年の終了のときに所得税の納税義務は成立するが（通則法 15 条 2 項 1 号）、租税法律主義の原則と意義を考えると、土地・建物等の譲渡をした納税義務者は譲渡の時点で不利益変更を内容とする改正法の適用を受けることに『同意』を与えているとしてよいのであろうか。この点について疑問が残るし、私有財産の保護という租税法律主義の目的からしても問題であろう⁹⁴。」と述べており、筆者も期間税に対して遡及適用を原則容認する学説には同様の理由により問題があると考ええる。仮に、期間税という理由で遡及適用が許されるとした場合、納税者の信頼は裏切られる結果となり、法的安定性が著しく害される結果を招くことが予測されるからである。

更に、浅妻章如准教授は、「予測可能性の確保の要請は、不利益が生ずるから可哀相だというだけの筋ではなく、取引時点で課税結果についてある程度の予測ができなければ取引が萎縮してしまうので経済的に悪影響を与えるという筋でも論じられてきた⁹⁵」と述べ、単なる感情論の問題ではなく、実体経済に与える影響という観点からも問題があると論じている。

また、同准教授は、平成 16 年における土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる税制改正において遡及適用が許された場合の仮定として、「仮に取引時点で納税者が税務署に行って質問した場合、税務署職員は、『現行法では損益通算できますが、法改正で損益通算できなくなる可能性もあります。4 月 1 日まで取引を待ってはいかがでしょうか』などというべきなのであろうか。極論として、『12 月 30 日にならないと損益通算できるかできないか分かりません』などという事態が生じてもよいのであろうか⁹⁶。」と期間税に対する遡及適用の取扱いにおける問題点を指摘し、期間税であることを理由に納税者に不利益な遡及適用を容認した場合、その不安定要因によって経済活動に多大な影響を及ぼすことが予測されると述べている。

⁹³ 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』（2004 年）156 頁、引用。

⁹⁴ 高野幸大 前掲（注 93）157 頁、引用。

⁹⁵ 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』Vol. 40 No. 7（2008 年）7 頁、引用。

⁹⁶ 浅妻章如 前掲（注 95）7 頁、引用。

つまり、期間税に対する不利益遡及立法が容認された場合、法案が確実に成立する時期まで待つか、または、その期間が終了するのを待たなければ適用される法律が決まらないということになり、その結果、土地等の売買を実行しようとしている納税者はそのタイミングを逃すことにもなりかねず、税法が自由な経済活動を阻害することとなる。

また、三木義一教授は、こうした問題が生じた経緯や、それを回避する手立てについて以下のように述べている。「期間税についての期間途中の改正は、議会の無自覚、行政の怠慢、専門家の慣れが、これを放置してきたといわざるを得ない。今回の問題を契機に、期間税は期間が始まる前に納税者に負担構造を同意してもらわねばならない、という原則に立ち戻り、法律改正を年末までに制定するスケジュールに組み替えるか、あるいは現行を維持したいなら、改正法はすべて改正後に期間が始まる年度から適用すべきであろう⁹⁷。」

このように述べ、現行の立法過程における手順の問題や、過去から慣習となって定着してきた点も含め見直す余地があるとしている。特に、期間税においては期間が始まる前に、納税者に対してその内容の同意を得る仕組みに変えるべきであるとする点については筆者も賛同するところである。

2. 小 括

ここまで考察してきたように、単に期間税であるという理由で、納税者に不利益な遡及立法を容認するという考え方には問題があり、今一度、租税法律主義の原点に立ち返る必要があるものと思われる。つまり、金子宏名誉教授が述べているように、「人々は、現在妥当している租税法規に依拠しつつすなわち、現在の法規に従って課税が行われることを信頼しつつ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、租税法律主義の狙いである予測可能性や法的安定性を害することになる。憲法は、この点についての明文の定めをおいていないが、憲法 84 条は納税者の信頼を裏切るような遡及立法を禁止する趣旨を含んでいる⁹⁸」と解した場合、たとえ期間税であっても、前述した三木義一教授が論じているように、期間税は期間が始まる前に納税者に負担構造を同意してもらわねばならない、という原則に立ち戻り、議論を始めていく必要があると考える。

第4節 申告納税制度の本質と予測可能性

本節では、遡及立法をめぐる議論の際問題となる予測可能性について、国税の納税義務の確定方式の一つとして採用されている申告納税制度との関係から考察を行うこととする。

⁹⁷ 三木義一 前掲（注 87）76 頁、引用。

⁹⁸ 金子宏 前掲（注 3）101 頁、引用。

1. 申告納税制度

申告納税制度とは、「納税者が自分の税額を自ら計算し納付する制度であり、民主的な租税思想にふさわしいものである⁹⁹」とされており、「申告納税の租税について、納税者が租税法の定めるところに従って納税申告書を租税行政庁に提出すること¹⁰⁰」とされている。

増田英敏教授によれば、同制度の本質について、「納税者自らがその租税実体法を適正に解釈・適用し、この納税義務の範囲を算定し、申告・納税することにより、納税義務は履行され、いわゆる申告納税制度は完結することになる。…中略…すべての過程において適法性が担保されている限りにおいて、租税行政庁が納税義務の範囲の拡大等の行為を介在させる余地が完全に排除される納税制度である¹⁰¹。」と同制度のあるべき姿について述べ、一方で、租税行政庁の役割については、「納税者の申告納税の適正性を検証する機関として従属的に位置づけられるものである¹⁰²」として、その立場的役割の違いについて述べている。更に、申告納税制度については、「まさに国民主権の憲法思想に適合した制度¹⁰³」であり、その中核は納税者主権であると論じている。

このように申告納税制度とは、納税者主権を前提とした制度であることが理解できる。

2. 申告納税制度と予測可能性

前述したように、申告納税制度の本質が、国民の納税意識を高め、国民に適正な申告を自発的に行うことを期待する制度であるならば、国民が容易に理解できる明確な租税法の整備が必要不可欠な前提条件となる。

増田英敏教授は、租税法の専門家でもない通常の納税者が、自ら税法を解釈・適用して納税申告を行うことが申告納税制度の原点であるとした場合、申告納税制度が円滑に機能する主な条件として、以下の2点を挙げている¹⁰⁴。

(1) 課税要件が必要にして十分な程度に定められていること（課税要件法定主義）。

(2) すべての納税者が理解できるように租税法に課税要件が明確に定められていること（課税要件明確主義）。

これらの点が確保されることで、「課税要件が不備なく、かつ通常の納税者が容易に一義的に解釈できるように明確かつ平易に税法が定められることによって、的確に国家と納税者との租税法関係について納税者自身の予測可能性が確保される¹⁰⁵。」と述べ、予測可

⁹⁹ 金子宏 前掲（注3）53頁、引用。

¹⁰⁰ 金子宏 前掲（注3）657頁、参照。

¹⁰¹ 増田英敏 前掲（注83）36頁、引用。

¹⁰² 増田英敏 前掲（注83）37頁、引用。

¹⁰³ 増田英敏 前掲（注83）37頁、引用。

¹⁰⁴ 以下、(1)～(2)は、増田英敏 前掲（注83）38頁、参照。

¹⁰⁵ 増田英敏 前掲（注83）39頁、引用。

能性の確保が申告納税制度の前提条件であると論じている。

3. 予測可能性の阻害要因

このように申告納税制度下において予測可能性を確保することは必要不可欠な条件であり、仮に、納税者が自己の納税計算について予測が立たないとすれば同制度は根本的に成り立たなくなる。つまり、いつどのような取引を行うと、どのようなメリットやデメリットが生じ、負担する納税額がいくらになるのかがある程度予測できなければ、納税者の信頼を得た制度としては受け入れ難いものとなる。

増田英敏教授は、このような予測可能性を阻害する要因の一つとして遡及立法を挙げ、「遡及的な立法は予測可能性が確保されない限り租税法律主義に反し、更には、租税行政庁による恣意的課税を招く危険性がある¹⁰⁶。」とも指摘している。

このように申告納税制度の制度的成り立ちから考察すると、予測可能性を損なう遡及的法改正は極力排除されるべきであると考えられる。

第5節 税理士の専門家責任の範囲

本節では、税理士の専門家責任の範囲として職業専門家の立場から遡及立法の問題について考察を行うこととする。

税理士などの租税専門家の過誤に対しては、損害を被った依頼者や第三者から契約責任や不法行為責任を原因として、損害賠償請求が提議されることがある¹⁰⁷。

これは、依頼者からの適切な助言・指導が期待されているにもかかわらず、租税専門家の専門知識の不足やミス、税務当局との見解の相違などにより依頼者に不測の税負担を生じさせることに起因している¹⁰⁸。

仮に、納税者に不利益な遡及立法が許されとした場合、どのような問題が生ずるであろうか。租税専門家としての知識不足やミス、税務当局との見解の相違の場合とは違い、納税者に対し現行法を信じて助言を行ったにもかかわらず、後から法改正が行われることで納税者に不測の損害を与える結果となることは十分推測される。

租税の専門家の助言が納税者の意思決定に及ぼす影響について、酒井克彦教授は、「依頼者は租税に関する専門的知識を有していないのが通常であるから、税理士の説明が依頼者の自己決定権に相当の影響を及ぼすのは当然¹⁰⁹」であるとして、税理士の判断を基礎と

¹⁰⁶ 増田英敏 前掲（注 83）45 頁、引用。

¹⁰⁷ 酒井克彦「通達に反する税理士の指導と説明義務」『税務弘報』Vol.52（2004 年）90 頁、参照。

¹⁰⁸ 酒井克彦 前掲（注 107）90 頁、参照。

¹⁰⁹ 酒井克彦 前掲（注 107）94 頁、引用。

する過誤などの場合には、当然に注意義務違反に問われる可能性を指摘している。

また、平成 16 年度における土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる税制改正における専門家責任について、平仁税理士は以下のように述べている。「本件判決がそのまま確定することになれば、依頼人に現行法の規定と、税制改正大綱により把握された改正予定の規定との比較衡量を図り、依頼人の節税意思に応える義務が生じることになる。しかも…中略…クライアントに対して適切な情報発信を怠った場合には、少なくともクライアントへの道義的責任は免れず、税理士賠償訴訟の対象にもなりかねない事態を引き起こす¹¹⁰⁾。」と実務面からの指摘を行っている。

一方で、増田英敏教授は税理士の職務について以下のように述べている。「税理士は現在存在する租税法規を前提にリーガルマインドを発揮するのであるが、租税法規が改正され、しかも遡及適用されることになると、予測可能性が阻害され、職務履行の前提が崩壊する¹¹¹⁾。」このように述べ、更に、租税法律主義は法律により国民の予測可能性を確保することを要求していることを前提に、「予測可能性の欠如は、税理士に過酷な結果をもたらすことを忘れてはなるまい¹¹²⁾。」として、予測可能性が欠如した状況下における実務家の不安定さを危惧している。

このように事後的な遡及立法がなされる状況下においては、租税の専門家である税理士は、現行法の規定の理解と、税制改正の動向を法案段階から予測し、依頼人の意思に応えるべく的確な助言と情報発信を行うことが納税者から期待されることとなる。しかしながら、現実的にすべての専門家が将来的予測も含めて的確な助言を行うことは不可能に近く、予測可能性の欠如した納税者に不利益な遡及立法は、実務に携わる専門家にとって重大な問題を引き起こす要因を含んでいると考えられる。

第6節 総 括

本章においては、租税法律主義と遡及立法禁止の原則の各論点について具体的な考察を行ってきた。

第 1 節においては、憲法第 84 条租税法律主義とその内容の一つでもある遡及立法禁止の原則について触れ、遡及立法禁止の原則は租税法律主義の根幹を成しており、納税者の不利益に変更する遡及立法は原則として許されるべきではなく、歴史的経緯及び罪刑法定主義との関係からこれらの考察を行った。

¹¹⁰⁾ 平仁「情報発信に伴う税理士の専門家責任」『税法学』561号（2009年）154頁、引用。

¹¹¹⁾ 増田英敏「実践租税正義学 不利益な税法改正の遡及適用は税理士に過酷」『税務弘報』Vol.57（2009年）120頁、引用。

¹¹²⁾ 増田英敏 前掲（注 111）120頁、引用。

第2節においては、遡及立法が例外的に許されるとした場合におけるその許容範囲についての考察を行った。

過去の遡及適用の事例、裁判例、学説における動向の確認を行った結果、過去において遡及立法が行なわれた事例は少なくなく、また、納税者にとって不利益な改正についてはその許容範囲について裁判所、及び学説においてその見解が分かれていることを確認することができた。

第3節においては、遡及立法をめぐる争いにおいて特に問題となる期間税の問題について触れ、期間税としての性格を重視し、期間の開始時に遡って適用しても違憲ではないとする立場と、譲渡所得という取引の一回性を重視し遡及立法は期間税とはいえ許されないとする立場、それぞれについての考察を行った。憲法第84条は納税者の信頼を裏切るような遡及立法を禁止している趣旨を含んでいると解した場合、単に期間税であるという理由で納税者に不利益な遡及立法を容認することには問題があると思われる。

また、第4節においては、申告納税制度の本質と予測可能性について考察し、申告納税制度の本質は、予測可能性が確保された上での納税者の主体的な納税義務の履行であり、遡及的立法はこうした納税者の予測可能性を欠く要因となり、同制度の根幹を揺るがす可能性を含んでいることを確認した。

更に、第5節においては、税理士の専門家責任の範囲として、遡及立法が及ぼす専門家への影響についても考察を行った。複雑化する租税の専門家である税理士への社会的期待と責任が増大する一方、事後的立法により損害を被った納税者との間で、損害賠償等の問題が生じかねない危険性があることを確認した。

そこで次章においては、ここまでの考察を踏まえ平成16年度税制改正における土地建物等譲渡損失の損益通算廃止に伴い、ほぼ同時期に争われた3つの裁判についての判例研究を行うこととする。

第3章 損益通算制度廃止をめぐる裁判例の検討

本章では、平成16年度税制改正における土地建物等譲渡損失の損益通算廃止に伴い、ほぼ同時期に争われた、福岡高裁平成20年10月21日判決(TAINS Z888-1369、以下、福岡事件)、東京高裁平成20年12月4日判決(TAINS Z888-1387、以下、千葉事件)、東京高裁平成21年3月11日判決(TAINS 888-1413、以下、東京事件)の3つの事件について概観したうえで、第4節においてはそれぞれの判決内容を比較検討し、一連の裁判における学説等の評価も交えながら考察を行うこととする。

これらの裁判は、遡及適用の是非をめぐり、それぞれ三つの地方裁判所で争われた結果、その判決は違憲(福岡事件)と合憲(千葉事件、東京事件)とに分かれ、その後の控訴審判決ではいずれも合憲とする判決結果となった。

また、福岡事件については控訴審において逆転合憲判決となった後確定し、千葉事件、東京事件については現在最高裁判所に係属中となっている。

第1節 税制改正の遡及適用の可否を争点とした裁判例(福岡事件)

(福岡高裁 平成20年10月21日判決)

本事件は、遡及立法をめぐり本人訴訟により争われ、福岡地方裁判所で違憲判決が下され納税者が勝訴、その後の控訴審判決で逆転合憲判決が下され確定した事件である。

福岡高裁 平成20年10月21日判決¹¹³ 平成20年(行コ)第5号

福岡地裁 平成20年1月29日判決¹¹⁴ 平成18年(行ウ)第24号

1. 事実の概要¹¹⁵

(1) 事実関係

本件は、X(原告、被控訴人、以下、「X」という。)が、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計算上損失が生じたとして、福岡税務署長(被告、控訴人、以下、「Y」という。)に対し、平成16年分所得税に係る更正の請求をしたところ、Yから、同年4月1日施行の法律の改正により、同年1月1日以後に行われたXの住宅の譲渡についてはその損失金額を他の所得から控除(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(以下、「本件通知処分」という。)を受けたことから、

¹¹³ 福岡高裁 平成20年10月21日判決、TAINS Z888-1369。

¹¹⁴ 福岡地裁 平成20年1月29日判決、前掲(注50)、参照。

¹¹⁵ 福岡地裁 平成20年1月29日判決、前掲(注50)、参照。

Xに不利益を及ぼす租税法規の遡及適用は許されないとして、Yに対し、本件通知処分の取消しを求めた事案である。

(2) X(納税者)の主張

Xは、平成16年3月10日、その当時の租税法規により損益通算が可能であると信じて、本件譲渡資産の売却を行ったのに、本件改正法により、これが認められなくなり著しい不利益を被った。国民は、その時点で存在する法律を遵守し、その法律の下で社会生活を送ることが原則であり、そのような国民の財産権を侵害する遡及適用は許されるべきではない。

法律とは、国民の社会生活の秩序を維持するため、国民に知らしめ、遵守させるべきもので、だからこそ必要に応じて立法、改正作業が行われるのである。そうであるならば、法律に変更がある場合は、大多数の国民が理解するよう周知された上で、施行されなければならない。しかし、本件ではこのような周知がなされることはなかった。その適用は、長期間の資産計画の下に資産譲渡を行った原告の権利を奪うものである。

被告は、本件改正法成立日以前に、マスコミ等によって本件改正が報道されていたことをもって、本件改正について事前の十分な周知及び予見可能性があった旨主張している。しかしながら、法案はあくまで法案であって、将来そのとおりの法律が成立するかどうかは不確定であり、マスコミ等の報道をもって本件改正が周知されていたとはいえない。

(3) Y(課税庁)の主張

Xに対し、本件改正が適用されたのは、租税法規の遡及適用には当たらないし、仮に遡及適用と捉える余地があるとしても、本件改正には十分な必要性・合理性があり、これを平成16年1月1日以後の譲渡から適用する必要性も存し、かつ、事前に国民に対し十分な周知が行われていたのであるから、本件改正は合憲であり、これを根拠になされた本件通知処分は適法である。

(4) 第一審判決の要旨¹¹⁶ (全部取消し、納税者勝訴、被告控訴)

第一審の主な判決内容は以下の通りである。

① 租税不遡及の原則について、憲法上明文の規定はないものの、憲法第84条等が規定する租税法律主義は、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。もっとも、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、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鑑み

¹¹⁶ 福岡地裁 平成20年1月29日判決、前掲(注50)、参照。

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。

② 租税法規の遡及適用の禁止は、国民の経済生活に法的安定性、予見可能性を保証する機能を有することにかんがみると、遡及適用とは、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をいうと解すべきである。本件改正は、平成 16 年 3 月 26 日に成立し、同月 31 日に公布され、同年 4 月 1 日から施行されたものであるところ、その施行前である同年 1 月 1 日から同年 3 月 31 日までの建物等の譲渡について適用するのであるから、遡及適用に該当するというべきである。

③ 被告は、所得税は 1 暦年の所得ごとに課税され、暦年の終了時に納税義務が成立する期間税であるところ、1 暦年の途中においては納税義務は成立していないのであるから、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本件改正は、既に成立した納税義務の内容を変更するものではなく、遡及適用に当たらないと主張する。

確かに期間税の場合、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、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はないのであるから、遡及適用に当たるかどうかは、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かどうかで決せられるべきである。

④ 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。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いうべきである。

⑤ 本件改正で遡及適用を行う必要性・合理性（とりわけ、損益通算目的の駆け込み的不動産売却を防止する必要性など）は、一定程度認められはするものの、損益通算を廃止するかどうかという問題は、その性質上、その暦年途中に生じ、あるいは決定せざるを得ない事由に係っているものでないこと、本件改正は生活の基本である住宅の取得に関わるものであり、これにより、不利益を被る国民の経済的損失は多額に上る場合も少なくないこと、平成 15 年 12 月 31 日時点において、国民に対し本件改正が周知されているといえる状況ではなかったことを総合すると、本件改正の遡及適用が、国民に対してその経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しないものであるということとはできない。損益通算目的の

駆け込み的不動産売却を防止する必要性も、駆け込み期間を可及的に短くする限度で許容されるものであって、それを超えて国民に予見可能性を与えないような形で行うことまでも許容するものではないというべきである。

⑥ そうすると、本件改正は、新設された特例措置の適用もなく、損益通算の適用を受けられなくなった原告に適用される限りにおいて、租税法規不遡及の原則（憲法 84 条）に違反し、違憲無効というべきである。

福岡地裁はこのように判示し、Y による通知処分を取り消した。

これに対し Y は、福岡地裁の判決を不服として控訴し、その結果、福岡高裁は以下のとおり判示し、第一審の判決を取り消すに至った。

2. 控訴審判決の判決要旨¹¹⁷（原判決取り消し、確定）

福岡高裁の判決内容は以下の通りである。

「公布の前に完了した取引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り得るというべきであるが、前記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。

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であり（最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決・民集 39 卷 2 号 247 頁）、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、遡及適用することと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。

本件改正法は、①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く、②損益通算目的の駆け込み的不動産売却を防止する必要がある等遡及適用の必要性は高く、③本件改正の内容について国民が知り得た時期は本件改正が適用される 2 週間前であり、その周知の程度には限界があつたことは否定できないものの、ある程

¹¹⁷ 福岡高裁 平成 20 年 10 月 21 日判決、前掲（注 113）、引用。

度の周知はされており、本件改正が納税者において予測可能性が全くなかったとはいえ、④納税者に与える経済的不利益の程度は少なくないにしても、⑤居住用財産の買換え等について合理的な代償措置が一定程度講じられており、これらの事情を総合的に勘案すると、本件改正附則 27 条 1 項は、憲法 84 条の趣旨に反するものとはいえないというべきであり、違憲無効であるとはいえない。」このように判示した。

3. 検 討

以下において、第一審及び第二審における判決内容の主な相違点についての考察を行う。

(1) 遡及適用の該当性

福岡地裁は、遡及立法禁止の原則について、「租税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 条等が規定する租税法律主義は、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¹¹⁸。」と判示し、また本件についても、「遡及適用に該当するというべきである¹¹⁹。」と判示している。その上で、「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¹²⁰。」として、租税法規における遡及立法は相対的なものであり例外的に許容されることもあり得る旨判示している。

一方、福岡高裁においても、「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¹²¹」と、前章で触れた最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決（民集 39 卷 2 号 247 頁、大島判決）を引用しながら、本件が遡及立法に該当する見解を示している。この点については後述する、千葉事件、東京事件のように期間税を理由に、未だ納税義務が成立していないため、そもそも今回の法改正が遡及立法にはあたらないとする見解とは異なる。

したがって、本件においては遡及適用における必要性和合理性の認識の程度の違いが合憲・違憲判決の判断の主な分かれ目となったようである。

(2) 遡及適用の必要性和合理性

福岡地裁は、遡及適用の必要性和合理性について、「経済政策上一定程度の必要性・合理

¹¹⁸ 福岡地裁 平成 20 年 1 月 29 日判決、前掲（注 50）、引用。

¹¹⁹ 福岡地裁 平成 20 年 1 月 29 日判決、前掲（注 50）、引用。

¹²⁰ 福岡地裁 平成 20 年 1 月 29 日判決、前掲（注 50）、引用。

¹²¹ 福岡高裁 平成 20 年 10 月 21 日判決、前掲（注 113）、引用。

性があった¹²²」としながらも、「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訳ではない¹²³」として否定的な見解を示している。

一方、福岡高裁は、法改正の必要性和合理性について、「利益が生じた場合には 26%の課税を受けるに止まるに対し、譲渡損失は最高税率 50%で総合課税の対象となる他の所得から控除できる¹²⁴」ことを「不均衡」であるとし、また、利益操作・節税目的の駆け込み的不動産売却を防止することなどを主な理由として、1 月 1 日からの遡及適用には合理性があったと判示している。

前章で述べたように、税率上の不均衡の問題であれば課税技術上の問題として手当てが可能であるし、利益操作・節税目的防止の観点からすれば、ある程度の節税目的の駆け込み的売買があったとしても、株式等のように操作性の高い資産の売却とは違い、多くの国民にとっては住宅等、長期的な投資計画に基づいて不動産の売買を行うものであるため緊急的に遡及適用せざるを得ない必要性・合理性の根拠としては乏しいと考えられる。

福岡地裁が、その理由の中で述べているように、総合所得課税を前提とし、50 年以上にも渡って行われてきた損益通算を、急遽この時期に改正する必要性は全く無く、こうした法改正はむしろ事前に国民のコンセンサスを十分に得たうえで行うべきであったことなどからすると、筆者は福岡地裁の判断は国民生活の実態に即しており妥当であると考ええる。

(3) 周知状況と予測可能性

福岡地裁は当時の新聞各紙の報道について、「本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、法改正自体を明言するものではない¹²⁵」として、わずか 2 週間という短期間における周知の限界を示し、国民への周知はなかったと判示している。

一方、福岡高裁は、平成 15 年 12 月 18 日の一部の新聞において平成 16 年 1 月 1 日から同改正が適用されることが報道されていたことや、期間税の年度途中の遡及適用が過去において数回あったことなどを理由に、予測可能性が全くなかったわけではないと判示して、その判断を異にしている。

新聞各紙等の報道状況や時間的経緯については第 1 章にて考察したが、福岡地裁が判示したようにその周知状況には限界があり、また、法案の段階で法改正の予測を行うことは事実上困難であり、課税要件法定主義、課税要件明確主義の観点からも問題がある。更に、過去に数回、年度途中の改正があったことなどから法案成立の可能性を推測することも、

¹²² 福岡地裁 平成 20 年 1 月 29 日判決、前掲（注 50）、引用。

¹²³ 福岡地裁 平成 20 年 1 月 29 日判決、前掲（注 50）、引用。

¹²⁴ 福岡高裁 平成 20 年 10 月 21 日判決、前掲（注 113）、引用。

¹²⁵ 福岡地裁 平成 20 年 1 月 29 日判決、前掲（注 50）、引用。

それぞれの法案の内容における重要度、緊急度などは事案ごとに異なるため、単純に本件の改正を予測できるまでの材料にはならないと考える。

(4) 不利益の程度

福岡地裁では、土地等の購入・譲渡に伴って生じる譲渡損失は、一般国民にとって多額になることも珍しくないとして、「本件改正によって国民が被る経済的損失は多額に上ることも少なくない¹²⁶。」と判示している。

一方、福岡高裁では所得税が期間税であることを理由に、「遡及の程度は限定されており、納税者の予測可能性を侵害する程度や法的安定性を侵害する程度は低い¹²⁷」と、不利益遡及立法が与える影響の度合いについて全く異なった判断を示している。

多くの国民にとって、不動産という生活の基盤をなす財産から生じた損失が与える影響は少なくなく、それ故に、既に行われた取引に対して遡及的に法律を適用することの不利益は金額的にも大きくなる可能性がある。「国民生活の法的安定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はない¹²⁸」とする福岡地裁の判決内容は、期間税の議論にとらわれない実体経済に即した判決であり妥当であると考ええる。

(5) 小 括

ここまで、福岡事件について概観してきたが、本件改正が遡及立法であるという認識については第一審、第二審ともに同じ立場をとっているが、それ以外の点についてはそれぞれ認識の程度が異なる点が多いことが理解できた。

品川芳宣教授は、本件における租税法規の違憲審査について、「最高裁大法廷判決が『立法府の政策的、技術的な判断』を尊重せざるを得ないと判示したことにより、その後の裁判所における違憲審査が極めて狭められることとなった。その中であって、福岡地裁判決のような判断が出されたこと自体、租税法の解釈(違憲審査)において意義のあることである¹²⁹。」と述べ、更に、「『立法府の判断の尊重』については裁判所としても、再考の余地があるように考えられる。その点では、福岡地裁の判決の方が違憲審査のあり方について示唆に富んでいる¹³⁰。」と福岡地裁の判決内容を高く評価している。

不動産という国民生活の基本財産の取引から発生した経済的損失という点を重視し、また、国民の予見可能性を超えた形での遡及立法は許されないとして違憲判決を下した福岡地裁の判決は妥当な判決であったと筆者も同様に考える。

¹²⁶ 福岡地裁 平成 20 年 1 月 29 日判決、前掲(注 50)、引用。

¹²⁷ 福岡高裁 平成 20 年 10 月 21 日判決、前掲(注 113)、引用。

¹²⁸ 福岡地裁 平成 20 年 1 月 29 日判決、前掲(注 50)、引用。

¹²⁹ 品川芳宣 前掲(注 47) 81 頁、引用。

¹³⁰ 品川芳宣 前掲(注 47) 82 頁、引用。

第2節 税制改正の遡及適用の可否を争点とした裁判例（千葉事件）

（東京高裁 平成 20 年 12 月 4 日判決）

福岡事件と同様、本人訴訟となった本事件は、遡及立法を争点として争われ、千葉地方裁判所及びその後の控訴審でも合憲判決が下され、現在最高裁判所において係属中の事件である。

東京高裁 平成 20 年 12 月 4 日判決¹³¹ 平成 20 年(行コ)第 236 号

千葉地裁 平成 20 年 5 月 16 日判決¹³² 平成 19 年(行ウ)第 15 号

1. 事実の概要¹³³

(1) 事実関係

本件は、X（原告、控訴人、以下、「X」という。）が、平成 16 年 4 月 1 日に施行された改正後の租税特別措置法第 31 条第 1 項後段の規定（それまで認められていた土地建物等の譲渡損失を他の所得の金額から控除することを廃止する旨の規定）を、同年 1 月 1 日以後に行う同条第 1 項に規定する土地建物等の譲渡について適用する旨の平成 16 年法律第 14 号附則第 27 条第 1 項が遡及立法に該当し、憲法第 84 条に違反すると主張して、処分行政庁（被告、被控訴人、以下、「Y」という。）が同附則を X が平成 16 年 1 月 30 日にした長期譲渡所得税対象土地の譲渡に適用して、その譲渡による損失の損益通算を認めず、X の平成 16 年分所得税の更正請求に対し更正すべき理由がない旨の通知処分をしたのは違法であるとしてその取消しを求めた事件である。

(2) X（納税者）の主張

憲法第 84 条が定める租税法律主義は、納税者の法的安定を図り、将来の予測可能性を与えることを目的にしているから、本件のような期間税である所得税についても、年度途中で年度の初めに遡って適用される租税改正立法については、年度開始前に納税者が一般的にしかも十分予測できる場合に限って許され、そうでない限り、納税者の信頼を裏切る遡及立法として憲法第 84 条に違反する。しかるに、本件改正附則は、年度途中に施行された改正措置法を年度開始時に遡って適用することを定めるものでありながら、年度開始前にほとんど一般に周知されておらず、仮に納税者が年度開始前に知り得たとしても、その期間は 7 日程度の短期間に止まるのであるから、納税者に予測可能性があったとはいえない

¹³¹ 東京高裁 平成 20 年 12 月 4 日判決、TAINS Z888-1387。

¹³² 千葉地裁 平成 20 年 5 月 16 日判決、TAINS Z888-1331。

¹³³ 千葉地裁 平成 20 年 5 月 16 日判決、前掲（注 132）、参照。

い。その上、改正措置法が定める遡及適用を含む損益通算禁止は、正確な資料に基づかず、しかも財政上の必要性のないものであるから、本件改正附則は憲法第 84 条に違反する。

(3) Y（課税庁）の主張

本件改正附則が、未だ平成 16 年分の所得税の納税義務が成立していない同年の途中で施行された損益通算廃止等を内容とする改正措置法を年度開始時点から適用することを定めているのは、所得税の期間税としての性質上むしろ当然のことであり、遡及立法禁止の原則に違反しない。また、本件改正附則を含む改正措置法の立法目的は、現行の土地譲渡益課税制度を見直し、他の資産と均衡の取れた市場中立的な税体系を構築することにある、そのため、土地建物等の譲渡所得に係る損益通算の廃止は税率引下げ等と一つのパッケージとされ、土地市場の活性化を図るために早急な実施が必要であった。さらに、土地建物等の譲渡所得に係る損益通算の廃止及びそれが平成 16 年分以後の所得税について適用されることは、平成 16 年分所得税の課税期間が開始される以前からある程度国民に対して周知されていた。これらの事情等に照らせば、本件改正附則の立法目的は正当であり、その内容はその立法目的との関連で不合理であることが明らかであるとは到底いえないから、本件改正附則は憲法第 84 条に違反しない。

(4) 第一審判決の要旨（棄却、控訴）

①租税法規については、刑罰法規の場合とは異なり、遡及立法の禁止を明文化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、このことを憲法第 84 条は保障しているものと解される。

②不動産譲渡による損失を他の所得の金額の計算上、損益通算する制度の問題性については、平成 16 年税制改正の数年前ころから政府税制調査会において既に度々指摘されていたものであり、これが自由民主党の決定した平成 16 年度税制改正大綱の中に盛り込まれた。そして、その大綱の内容は、平成 15 年 12 月 18 日の日本経済新聞に掲載され、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ことができる。

③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。

④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ものであり、このような場合に改正法が年度開始時に遡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。

⑤遡及適用の公益性と原告等の納税者にもたらされる不利益とを比較した場合、明らかに納税者の不利益が上回るということはいえず、少なくとも、改正附則の内容が立法目的に照らして著しく不合理であるということとはできない。

千葉地裁はこのように判示しXの訴えを棄却した。これに対してXは同判決を不服として控訴するに至った。

2. 控訴審判決の判決要旨¹³⁴（棄却、上告）

東京高裁は、原判決を引用し、下記事由を補足した上で、本件通知処分は適法であると判示してXの訴えを退けた。

(1)憲法第 84 条の定める租税法律主義の内容の一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)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から、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)にさかのぼって適用されることとされたとしても、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。

¹³⁴ 東京高裁 平成 20 年 12 月 4 日判決、前掲(注 131)、参照。

(3)しかし、厳密な意味では遡及立法とはいえないとしても、改正措置法第31条第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、憲法第84条の趣旨からして、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。

(4)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、「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である」（最高裁昭和60年3月27日大法廷判決）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第84条の趣旨に反するものといえることができるものというべきである。

(5)そこで、本件について検討するに、かねてから分離課税の対象となる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べきことが指摘されていたこと、自由民主党の「平成16年度税制改正大綱」は平成15年12月18日の日本経済新聞に掲載されて、納税者においても、平成16年1月1日以降の土地建物等の譲渡について損益通算が廃止されることを事前に予測することはできたこと、もし、改正措置法第31条第1項を1月1日にさかのぼって適用しないとすると、その間に譲渡損失を出すことのみを目的とした駆け込み的な不当に廉価な土地建物等の売却を許すことになり、公正な取引を行う他の納税者との間に不平等が生じ、不動産市場に対しても悪影響を及ぼしかねないこと、一方、居住用財産を譲渡した場合の譲渡損失の一部については、なお一定の要件の下に損益通算が認められていること（改正措置法41条の5）、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るところはないというべきである。

東京高裁はこのように判示し、Yの主張を認め本件改正が合憲であるとの判断を示した。

3. 検討

福岡事件とは違い、千葉事件においては第一審及び第二審において、ほぼ同旨の判決内容となっており、いずれも憲法第84条には違反せず合憲であるとの判決が下されている。

以下、各論点についての検討を行うこととする。

(1)遡及適用の該当性

東京高裁は、遡及立法と租税法律主義の内容の一つでもある課税要件明確主義との関係について、「遡及立法は…中略…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¹³⁵」と判示して、遡及立法が憲法第84条の内容である租税法律

¹³⁵ 東京高裁 平成20年12月4日判決、前掲（注131）、引用。

主義に反するとの見解を示している。

問題は、本件が遡及立法に当たるかどうかの判断であるが、これについては第一審、第二審ともに「期間税」であることを理由に、未だ納税義務は成立しておらず、「厳密な意味では、遡及立法ではない¹³⁶」と判示している。

(2) 遡及適用の必要性和合理性

遡及適用の必要性和合理性の判断について第一審では、「不合理であるということはできない¹³⁷」と逆説的な表現にとどまるのに対し、第二審では、前述した最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決を引用して、「立法府の判断が合理的裁量の範囲を超えると認められる場合に初めて憲法第 84 条に違反する¹³⁸」との認識を示し、本件については駆け込み的売却が不動産市況に対して悪影響を及ぼしかねないことなどを理由に、「合理的理由があり¹³⁹」と一步踏み込んだ肯定的な表現でその合理性を認定している。

(3) 周知状況と予測可能性

国民への周知状況について第一審においては、日本経済新聞への掲載をもって、「完全なものとはいえないまでも…中略…予測できる状況になった¹⁴⁰」と判示し、更に予測可能性については、「確かに切迫していたことは否定できないものの¹⁴¹」と、その突発性を容認しつつも従来からもこのような遡及的な立法が稀ではなかったことなどを理由に、「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¹⁴²」と逆説的な表現を用いてその予測可能性を認めている。また、第二審においても、同様の理由により周知状況と予測可能性があったとする同旨の見解が示された。

(4) 不利益の程度

千葉地裁の判断の特徴は、不利益変更によってもたらされる公益性と、納税者にもたらされる不利益との比較考量という許容基準を判決のごく一部において考慮している点にある¹⁴³。その結果、前述までの内容を総合判断した上で、納税者の不利益は公益性を上回らないとの認識を示すに至っている。また、その後の控訴審判決においても同様の判旨となっている。

(5) 小 括

このように、千葉地裁の判決内容を補足するような形でその後の控訴審においても本件

¹³⁶ 東京高裁 平成 20 年 12 月 4 日判決、前掲（注 131）、引用。

¹³⁷ 千葉地裁 平成 20 年 5 月 16 日判決、前掲（注 132）、引用。

¹³⁸ 東京高裁 平成 20 年 12 月 4 日判決、前掲（注 131）、引用。

¹³⁹ 東京高裁 平成 20 年 12 月 4 日判決、前掲（注 131）、引用。

¹⁴⁰ 千葉地裁 平成 20 年 5 月 16 日判決、前掲（注 132）、引用。

¹⁴¹ 千葉地裁 平成 20 年 5 月 16 日判決、前掲（注 132）、引用。

¹⁴² 千葉地裁 平成 20 年 5 月 16 日判決、前掲（注 132）、引用。

¹⁴³ 田中治「土地の譲渡と租税特別措置法の適用をめぐる問題」『税務事例研究』Vol.107（2009 年）32 頁、参照。

改正を合憲とする判断が下された。これらの判決の前提は、本件改正が期間税であることを理由に、「厳密な意味では、遡及適用ではない¹⁴⁴」という観点から行われている点にあり、仮にそうであれば、増田英敏教授が述べているように、「予測可能性の有無や合理性の検証をするまでもなく、そもそも憲法適合性を判断するまでもないといえよう¹⁴⁵。」ということになってしまう。つまり、遡及適用ではないと判示したにも拘わらず、遡及適用の合理性の検証に移行している点に矛盾が生ずることとなる。

土地等の譲渡所得は、所得税という期間税に分類されるとはいえ、その性格はむしろ随時税に近いものがある。前節の福岡地裁判決が判示したように、法的安定性、予測可能性については、「期間税であるかどうかで変わりはないのであるから、遡及適用に当たるかどうかは、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かどうかで決せられるべきである¹⁴⁶。」とする見解の方がより妥当な判決であったのではないかと考えられる。

また、その他の判決内容の各論点においても考察を行ったが、「なかったとまではいえない¹⁴⁷」等の二重否定的な表現を多用しつつ、総合的な合理性の判断を行なうことによって合憲判決を導いており、説得力に欠ける判決内容となっている。

¹⁴⁴ 千葉地裁 平成 20 年 5 月 16 日判決、前掲（注 132）、引用。

¹⁴⁵ 増田英敏「不利益な税法改正の遡及適用と租税法律不遡及の原則」『Tax&Law』Vol.9（2008 年）33 頁、引用。

¹⁴⁶ 福岡地裁 平成 20 年 1 月 29 日判決、前掲（注 50）、引用。

¹⁴⁷ 千葉地裁 平成 20 年 5 月 16 日判決、前掲（注 132）、引用。

第3節 税制改正の遡及適用の可否を争点とした裁判例（東京事件）

（東京高裁 平成 21 年 3 月 11 日判決）

本事件は、前述までの事件と同様、遡及立法の是非について争われ、東京地方裁判所で合憲判決が下され国側勝訴、その後の控訴審でも合憲判決が下され、現在上告中の事件である。

東京高裁 平成 21 年 3 月 11 日判決¹⁴⁸ 平成 20 年(行コ)第 110 号

東京地裁 平成 20 年 2 月 14 日判決¹⁴⁹

平成 18 年(行ウ)第 603 号、第 604 号、第 606 号、第 607 号

1. 事実の概要¹⁵⁰

(1) 事実関係

本件は、X（原告、控訴人、以下、「X」という。）らが、平成 16 年分所得税につき、同年 2 月に土地及び建物を譲渡したことに伴う譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を所得税法第 69 条第 1 項の規定に従い、他の各種所得の金額から控除すべきであるとして更正の請求をした。しかし、Xらの各納税地を所轄する各処分行政庁（被告、被控訴人、以下、「Y」という。）は、平成 17 年 5 月 31 日付で、Xらの上記更正の請求のいずれについても更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。Xらは、上記損失の金額が生じなかったものとみなす改正租税特別措置法第 31 条第 1 項後段の規定を平成 16 年 1 月 1 日にさかのぼ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 号附則第 27 条第 1 項は、租税法律主義を定めた憲法第 84 条、第 30 条に違反するから上記各通知処分も違法であるとして、それらの取消しを求めた事件である。

(2) X（納税者）の主張

Xは、当該譲渡に伴う譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を所得税法第 69 条第 1 項に従い他の各種所得の金額から控除することができると信じ、かかる信頼の下ですべての取引を完了していたのであって、それにもかかわらず、改正措置法第 31 条第 1 項後段の規定を本件譲渡について適用するとすれば、本件譲渡時における租税法規に従って課税が行われるものと信じた納税者の信頼を著しく裏切り、その経済生活における予測可能性や

¹⁴⁸ 東京高裁 平成 21 年 3 月 11 日判決、TAINS Z888-1413。

¹⁴⁹ 東京地裁 平成 20 年 2 月 14 日判決、TAINS Z888-1313。

¹⁵⁰ 東京地裁 平成 20 年 2 月 14 日判決、前掲（注 149）、参照。

法的安定性を甚だしく損なうことから、本件改正附則第 27 条第 1 項は租税法律主義を定めた憲法第 84 条、第 30 条に違反する。

(3) Y（課税庁）の主張

遡及立法は、すでに発生、成立している状態に対し、法令が後から規制を加え、その法律関係を変更するものであり、このことから、租税法における不利益不遡及の原則をとらえれば、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遡及立法又は遡及適用を許さない原則をいうものと解される。改正措置法第 31 条第 1 項後段を本件譲渡に適用しても、既に成立した納税義務の内容を変更するものではないこと、国会により、暦年の途中に改正された法を、その施行日以前である暦年の初日にさかのぼって適用する旨の立法がされたとしても、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法の内容が上記目的との関連で不合理であることが明らかでない限り、憲法に反することにはならない。

(4) 第一審判決の要旨（棄却、控訴）

租税法規を納税者に遡及して適用することによって不利益を及ぼすことは、憲法第 84 条、第 30 条から導かれる租税法律主義に反し、違憲となることがあり得る。しかし、上記附則第 27 条第 1 項により上記改正租税特別措置法第 31 条第 1 項後段の規定を平成 16 年 1 月 1 日から同年 3 月 31 日までの間に行われた土地等又は建物等の譲渡について適用することは、その個々の譲渡についてみれば納税者が一定の不利益を受け得ることは否定できないものの、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く、上記のような適用をすることに合理的な必要性が認められ、かつ、納税者においても、既に平成 15 年 12 月の時点においてその適用を予測できる可能性がなかったとまではいえないのであるから、これらの事情を総合的に勘案すると、当該変更は、合理的なものとして容認されるべきものである。したがって、上記附則第 27 条第 1 項が租税法律主義に反するということはできない。

2. 控訴審判決の判決要旨¹⁵¹（棄却、上告）

(1) 所得税はいわゆる期間税であり、これを納付する義務は、国税通則法第 15 条第 2 項第 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。本件のように、所得税に関する法規が暦年の途中で改正され、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ら、改正法が遡及して適用され納税義務

¹⁵¹ 東京高裁 平成 21 年 3 月 11 日判決、前掲（注 148）、参照。

の変更をもたらすものであるということとはできないというべきであり、本件改正附則第 27 条第 1 項は、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。

(2) しかしながら、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、憲法第 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、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第 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。

(3) 平成 16 年度の税制改正前における土地等又は建物等の長期譲渡所得に対する課税制度は、利益が生じた場合には、26%（うち地方税 6%）の比例税率による分離課税を行い、他方、損失が生じた場合には、最高税率 50% で総合課税の対象となる他の所得の金額から控除が認められることとなるというものであり、これが不均衡であり、適正な租税負担の要請を損なうおそれがあるとの指摘がされていた。そうすると、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に実施する必要性があったことも肯定することができる。他方、改正措置法第 31 条第 1 項後段の規定の適用を平成 17 年分所得税以降とするならば、その適用となる平成 17 年 1 月 1 日までの間に、節税目的で、すなわち損益通算を目的として、土地等又は建物等が大量に安価で売却され、土地価格の下落に歯止めを掛けようとした上記政策目的を阻害することが予想された。このことも、本件改正附則第 27 条第 1 項により改正措置法第 31 条第 1 項後段の規定の適用時期を平成 16 年 1 月 1 日以後としたことの合理性を基礎付けるものといえる。

(4) 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、混乱が生じることが明らかであり、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うことができる。

(5)控訴人らは、本件の立法については、自由民主党の税制改正大綱の内容が全国紙の一部にわずかに報道されただけで、事前の予告が不十分で、周知されていなかったにもかかわらず、国民に不利益な損益通算の廃止措置を遡及適用させたのであるから租税法律主義に反すると主張する。しかし、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。

(6)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り、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。

(7)以上の諸事情を総合的に勘案すると、改正措置法第 31 条第 1 項後段の規定を暦年当初に遡及適用を行うものとした本件改正附則には、合理的な理由があり、立法府の合理的裁量の範囲を超えるところはないというべきである。したがって、本件改正附則が憲法第 84 条の趣旨に反するものということとはできない。

東京高裁はこのように判示し、Y の主張を認め本件改正が合憲であるとの判断を示した。

3. 検討

(1)遡及適用の該当性

千葉事件と同旨とされる東京事件においても、遡及立法については特段の合理性が認められない限り憲法第 84 条に違反し違憲となる可能性があるとの見解を示しつつも、本件については期間税であることを理由に、納税義務の成立は個々の譲渡の段階で行うものではなく、暦年の終了時に成立するため、「さかのぼって不利益に変更されたということとはできない¹⁵²⁾」と判示し、本件遡及適用が厳密な意味では遡及立法ではない旨判示している。その上でこれらを前提に、最高裁大法廷昭和 60 年 3 月 27 日判決¹⁵³⁾に基づく立法裁量の逸脱・濫用の有無を総合的に検討し、その合理性を認定し、合憲判決を下す内容となっている。

¹⁵²⁾ 東京地裁 平成 20 年 2 月 14 日判決、前掲（注 149）、引用。

¹⁵³⁾ 最高裁 昭和 60 年 3 月 27 日判決、前掲（注 84）。

(2) 遡及適用の必要性和合理性

遡及適用の必要性和合理性については、一審、二審ともに「合理性があった」とするほぼ同じ判旨となっている。その主な理由は、総合課税における他の所得と分離課税とされている土地建物等の譲渡損失との損益通算上の税率の不均衡を是正する必要があったこと、駆け込み売却による土地価格の下落に歯止めをかける必要があったこと、同年4月1日からの適用では計算期間を乱し納税申告事務及び徴収事務を混乱させ、また、納税者に不平等な取扱いとなる可能性があることなどが予測されるため、同年1月1日から遡及する必要があったことなどが合理性の主な理由として挙げられている。

また、平成16年4月1日からの適用に関する是非については次節において詳述する。

(3) 周知状況と予測可能性

東京地裁は、法改正の納税者への周知状況について、「完全ではなかった¹⁵⁴」、「確かにかなり切迫した時点であった¹⁵⁵」と不完全性を認めつつも、最終的には「予測することができる状態になった¹⁵⁶」と断定し、予測可能性を肯定している。

更に、控訴審判決においてはこれらに加え、「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となる¹⁵⁷」と、納税者の予測可能性の検証を放棄し、ある種の開き直りとも思われる判断を示している。前章で確認したように申告納税制度下における予測可能性は租税法律主義の根幹を成しており、こうした見解については大いに疑問が残る。

(4) 不利益の程度

東京地裁では納税者の不利益の程度について、「一定の不利益を受け得ることは否定できないものの…中略…遡及適用をすることに合理的な必要性が認められ…中略…容認される¹⁵⁸。」とある程度の不利益を認定しつつも、本件改正には合理性があるため容認できる旨判示している。

更に控訴審判決においては、前述したように、仮に同改正措置法を平成16年4月1日から適用した場合、事務負担の増大や納税者間に不平等が発生することなどを理由に、むしろ同年1月1日からの適用のほうが納税者にとっては有益であった旨判示している。

(5) 小括

ここまで考察してきたように、東京事件について裁判所は、全体として本件遡及立法を広く容認する判断を示している。東京事件の判決内容について増田英敏教授は、「租税法律

¹⁵⁴ 東京地裁 平成20年2月14日判決、前掲（注149）、引用。

¹⁵⁵ 東京地裁 平成20年2月14日判決、前掲（注149）、引用。

¹⁵⁶ 東京地裁 平成20年2月14日判決、前掲（注149）、引用。

¹⁵⁷ 東京高裁 平成21年3月11日判決、前掲（注148）、参照。

¹⁵⁸ 東京地裁 平成20年2月14日判決、前掲（注149）、引用。

主義の目的である予測可能性と法的安定性が阻害されたとしても、遡及適用に合理性があれば許容されるという見解をとっている。租税法律主義に抵触するか否かが争点とされているのだから、租税法律主義の機能が侵害されるか否かを判断することが不可欠である。そうすると、東京地裁判決は租税法律主義を軽視する結果をもたらすものであり、受け入れ難い¹⁵⁹。」と本件判決内容を批判している。更に、遡及立法に対する裁判所の判断基準については、「租税法規不遡及の原則が租税法律主義の内容を構成するとしながらも、租税の専門性などの性質を考慮すると、その遡及適用禁止の例外を広く認めることができるとの判断の基準を明確に打ち出している点に、その特徴が見て取れる¹⁶⁰。」と述べ、裁判所の遡及立法に対する解釈が広く容認される傾向にあることを危惧している。

筆者も、これらの判決内容を受け入れがたいとする増田英敏教授の見解に賛同し、本件判決内容には問題があると考ええる。

以上、ここまで福岡事件、千葉事件、東京事件のそれぞれの判決内容について考察を行ってきたが、次節においてはこれらを踏まえ、各判決内容の比較検討を行なうとともに、一連の裁判における違憲性について検証することとする。

¹⁵⁹ 増田英敏 前掲（注 145）34 頁、引用。

¹⁶⁰ 増田英敏 前掲（注 145）33 頁、引用。

第4節 判決の意義と位置づけ ―各判決の比較検討―

本節では、各裁判の争点と判決内容を整理し比較検討を行う。

前節までの内容を要約し、まとめると下図のようになる。

		遡及適用の妥当性	必要性・合理性	周知・予測可能性	不利益の程度	総合判断
福岡 事件	地裁	施行前の建物の譲渡に適用されるのであるから、遡及適用に該当する。	重大な経済状況の変動があったわけではなく、必要性・合理性の事情は減じられる。	年末までに改正内容が周知されていたとまではいえない。	遡及適用で国民の経済的損失が多額に上る場合もある。	租税法規不遡及の原則に違反し、違憲無効である。
	高裁	期間税について、暦年途中の法改正によって遡及適用するものである。	遡及の程度は限定されており、法的安定性を大きく害せず、駆け込み売却防止など遡及適用の必要性は高い。	ある程度の周知はされており、予測可能性がまったくなかった訳ではない。	不利益の程度は少ないが、合理的な代償措置が一定程度講じられている。	総合勘案すると、憲法第84条の趣旨に反せず違憲無効であるとはいえない。
千葉 事件	地裁	納税義務が未だ成立していない場合は遡及立法には該当しない。	翌年度までずらせば資産デフレが懸念され、遡及適用には合理性・必要性があった。	不利益改正の可能性を全く予測できないとはいえない。	納税者の不利益が公益性を上回るとまではいえない。	著しく不合理でもなく、憲法第84条には違反しない。
	高裁	期間税であり納税義務は未だ成立しておらず厳密な意味では遡及立法ではない。	裁判所としては立法府の裁量的判断を尊重。不動産市場への悪影響など合理性があった。	かねてから廃止が指摘され、新聞掲載もされており予測可能。	譲渡損失の一部については、なお一定条件で損益通算可能。	合理性があり立法府の裁量を超えず憲法第84条に違反しない。
東京 事件	地裁	遡及適用可否かをめぐると用語上の問題がない訳ではないが、施行日前の事象に適用する場合を便宜上遡及適用という。	税制の不均衡を解消して適正な租税負担の要請に応え、土地価格の下落の歯止めが期待されていたから、合理性・必要性があった。	損益通算の廃止を、納税者が予測できる可能性がなかった、とまでは言えない。	期間税の性格を踏まえれば、納税義務の内容自体を不利益に変更するものではない。	租税法律主義に反しないから、更正すべき理由がないとした通処分は適法である。
	高裁	期間税であり納税義務は未だ成立しておらず厳密な意味では遡及立法ではない。	税制の不均衡解消、土地価格下落防止の政策目的、事務負担の観点等から合理性有り。	納税者各個人の予測を完全に保護することは困難である。	立法府の合理的裁量の範囲を超えるところは無い。	合理性があり立法府の裁量を超えず憲法第84条に違反しない。

出典：速報税理（2008年6月21号） 高裁判決の内容については筆者加筆。

これらの内容を踏まえ、以下、考察することとする。

1. 一連の裁判の争点

(1) 事実の相違が判決に与えた影響

前節までで考察してきたように、福岡事件地裁判決を除き、若干の差異はあるものの、その判決内容は、ほぼ同じような理論構成により合憲判決が導かれており、福岡事件についてのみ違憲判決が下される結果となった。このような同種の事件について異なる結果が出た場合に、事実関係の違いが判決の分かれ目に影響を与えたのかということが問題となるが、この点について、浅妻章如准教授は、以下のように述べている。

「東京事案では問題となる不動産の譲渡がなされたのに対し、福岡事案では住居の買換えがなされ、買換資産の購入に当たり借入をしていなかった。また、福岡事案では、『原告が、後に、不動産仲介業者に苦言を呈したところ、本件改正は耳にしていたが、改正前であつたので言及しなかったとの説明を受けた。』という記述もある。これらの事情から、原告が取引前に課税結果を予見できていたら取引内容を変えていたかもしれないという蓋然性は、福岡事案のほうが高い、ということができるかもしれない。しかし、福岡地裁の『当裁判所の判断』の記述の中で、原告が借入れをする可能性についてほとんど触れられていなく、また、不動産仲介業者の説明不足が福岡地裁の判断に影響しているとは読み難い。結局、事実関係の違いが二つの裁判所の結論の違いに影響していないと断言はできないものの、違いの主原因であると読む余地は非常に小さいといえよう¹⁶¹。」

このように述べ、事実関係の相違が判決結果に及ぼした影響は少ないものと考えられる。

(2) 租税法律主義における遡及立法の是非

山田二郎弁護士は遡及立法に対する判決の前提について、「福岡地裁判決では、例外的に許容されるとしているのに対して、東京地裁判決では不利益遡及立法を一律に租税法律主義に反すると解することはできないという観点に立脚しているのが注目される¹⁶²。」と述べており、原則違憲とする福岡地裁と原則合憲の余地を広く認める東京地裁との立場の違いが、最終的な結論の違いにつながったのではないかと考えられる¹⁶³。

こうした前提に立った上での判決の問題点について品川芳宣教授は以下のように述べている。「今回の判決が、遡及立法の禁止の原則に反するのではないかという違憲審査について、東京地裁判決は、消極的姿勢を示しているが、この姿勢は、本判決も引用している最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決（以下「大法廷判決」という。）、いわゆる大島判決の影響

¹⁶¹ 浅妻章如 前掲（注 95）4 頁、引用。

¹⁶² 山田二郎 前掲（注 45）58 頁、引用。

¹⁶³ 三木義一 前掲（注 87）73 頁、参照。

を受けているものと考えられる。…中略…かくして、この大法廷判決以降、裁判所の違憲審査は、慎重又は消極的姿勢を示すようになっていく¹⁶⁴。」と述べ、東京地裁の判断が、この大法廷判決の延長線上にあると指摘した上で、福岡地裁判決については、「その大法廷判決の呪縛から解かれたものと評価する¹⁶⁵。」と述べている。

前章でも考察してきたように、憲法第 84 条における租税法律主義の内容の一つでもある遡及立法禁止の原則の趣旨は原則違憲とする内容であると考えられ、これらを前提に、その例外の許容範囲について議論されるべき問題である。原則合憲を前提に立法府の裁量の範囲外かどうかを検討した場合、結果的に消極的な判断となり合憲判決が導き出されるといった流れには問題があると筆者は考える。

(3) 立法権と予測可能性

立法権は国会にのみ属して、国会は国の唯一の立法機関（憲法 41 条）であるとされている。

弁護士の志賀櫻氏は、一連の裁判において法案段階で予測可能性が生じたとする判決内容について、「裁判所がその判決において、内閣が法律案を提出した段階で、予見可能性が生じたと述べるということは、いかなる意味をもつであろうか。立法権が専属するはずの国会は、内閣提出法案をそのまま承認して、内閣提出法案がそのまま法律になるということを前提としている、という言明を裁判所がしていることと同等である。言い換えると、裁判所としては、内閣提出法律案が提出されれば、国会の審議権や議決権の有無に関わらず、内閣提出法律案がそのまま法律として成立すると判断しているということを意味する¹⁶⁶。」と述べ、更に、「裁判所はその判断において、政府税制調査会答申や与党税制改正大綱まで遡って、予見可能性の根拠事実として挙げている。これらの機関意思決定は、内閣としての意思決定さえなされていない段階について論うものであるからさらに問題であると考えられる¹⁶⁷。」と述べ、唯一の立法機関である国会を軽視した裁判所の姿勢に疑問を呈している。

また、その後のねじれ国会や政権交代が行われる昨今の状況からみると、法案は国会で可決成立するまで実際に成立するか分からないのが通例であり、これが本来の姿であるとするならば、法案段階での予測可能性は低いものであると言わざるを得ない。

(4) 期間税に対する遡及立法の是非

¹⁶⁴ 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』No.139（2008 年）94 頁、参照。

¹⁶⁵ 品川芳宣 前掲（注 164）95 頁、引用。

¹⁶⁶ 志賀櫻「不利益課税遡及立法の憲法適合性」『税経通信』Vol.64（2009 年）35 頁、引用。

¹⁶⁷ 志賀櫻 前掲（注 166）35 頁、引用。

次に、期間税に対する遡及立法の是非について検討する。

山田二郎弁護士は、東京地裁判決の理論構成について、「期間税の期間の終了時(納税義務の成立時)までであれば終了の直前であっても、遡及立法ではないということになる¹⁶⁸。」と述べ、本件改正が納税者の予測可能性を侵害したことは明らかである¹⁶⁹と批判している。

また、裁判所が、過去にもこうした遡及が数度あったことを理由に予測可能性の根拠としている点については、「これらの前例、しかも本件改正と比較とならないような影響の小さい前例があることは、期間税に関する課税庁の主張を正当化できるものであるとはいえない¹⁷⁰」と述べている。更に、「課税期間が終了しないと課税物件の集計ができない事業所得については通用する余地があるとしても、およそ個々の取引の結果が完結しそれが累計計算される譲渡所得には通用しない¹⁷¹」と述べ、譲渡所得の課税期間内における累計計算という計算手法を理解しないままに遡及適用について議論をしていることについて問題があると述べている。

また、三木義一教授は、期間税である所得税と譲渡という一回性の所得との間には特殊な問題がある¹⁷²と論じた上で、福岡地裁判決を次のように評価している。「期間税であっても個々の行為の時点を基準に、遡及か否かを判断していることになる。本件の場合、『所得』といっても、経常的な利得とは異なる『譲渡所得』という一回性のものであるので、そのことを強く意識した判断だといえる¹⁷³。」このように述べ、期間税である所得税とはいえその中には随時税に近い性質のものもあり、これらの点を考慮すべきであると主張している。

筆者もこうした譲渡所得の特殊性は十分に考慮されるべき事項であると考え、また、「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はない¹⁷⁴」とする福岡地裁の判決を支持するものである。

(5) 本件遡及立法に対する合理性の有無

① 総合課税と分離課税との間における税率上の不均衡の問題

総合課税と分離課税との間における税率上の不均衡の問題について東京地裁は、「平成16年度の税制改正前における土地等又は建物等の長期譲渡所得に対する課税制度は、利益が生じた場合には26パーセントの比例税率による分離課税を行い、他方、損失が生じた場合には、最高税率50パーセントで総合課税の対象となる他の所得の金額から控除が認めら

¹⁶⁸ 山田二郎 前掲(注45)60頁、引用。

¹⁶⁹ 山田二郎 前掲(注45)60頁、参照。

¹⁷⁰ 山田二郎 前掲(注45)60頁、引用。

¹⁷¹ 山田二郎 前掲(注45)60頁、引用。

¹⁷² 三木義一 前掲(注87)72頁、参照。

¹⁷³ 三木義一 前掲(注87)72頁、引用。

¹⁷⁴ 福岡地裁 平成20年1月29日判決、前掲(注50)、引用。

れることとなるというものであり、これが不均衡であり、適正な租税負担の要請を損なうおそれがある¹⁷⁵⁾」と判示し、また、同時に行われた長期譲渡所得の税率の引き下げ（措法 31 条 1 項、2 項）や長期譲渡所得の 100 万円特別控除（旧措法 31 条 4 項）の廃止とを、いわゆる一つのパッケージとして行うことにむしろ合理性があったと判示している。

前章でも述べたように、仮に税率上の不均衡の問題であったとしても、例えば、土地建物等の譲渡により発生した損失を総合課税の 50%を上限として損益通算するのではなく、長期譲渡所得の税率である 26%を上限として損益通算を認めるなどの立法上の手当てが可能である。したがって、遡及立法を肯定する直接的な根拠とはなり得ず、総合課税制度を原則とする現行の税制における分離課税のあり方として議論すべき問題であり、小池正明税理士が論じているように、「譲渡損失の損益通算規制をすれば解決するという単純な問題ではない¹⁷⁶⁾」と筆者も同様に考え、また、こうした制度上の問題と、税率や控除額の多寡といった問題とをひとくくりにパッケージ化し、議論することには問題があると考ええる。

②遡及立法に対する救済措置の合理性

福岡高裁及び千葉地裁における、公益性と納税者の不利益の比較較量の判断のなかでは、納税者に対し法的な手当てがなされていることを理由に、その不利益は軽減されていると判示されている。

その主な内容は、納税者の生活に大きな影響を与える居住用財産については特別な配慮として、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（改正措法 41 条の 5）等が一定の要件のもとに尚も損益通算が認められていることや、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第 127 条（年の途中で出国をする場合の確定申告）の規定による申告書を提出した者については従来どおり適用する旨（改正附則 27 条 2 項及び 3 項）などの措置が講じられていることが挙げられる¹⁷⁷⁾。

しかしながら、切迫した状況の中でこれらの救済措置を利用することができた場合があったとしても、それは、結果的に一定要件に当てはまった一部の限られた国民だけであり、問題は、事前に国民が法改正を予測し、こうした救済措置の適用を検討する時間的余裕が全くなかったことにあり、その意味でも手当てが十分なされたとは言い難い。

また、法律の施行日前に、死亡又は国外への出国という事実が発生した事案につき、従来の法律を継続適用するということについては、救済措置というよりはむしろ当然の措置と言えるのではないかと筆者は考える。

¹⁷⁵⁾ 東京地裁 平成 20 年 2 月 14 日判決、前掲（注 149）、引用。

¹⁷⁶⁾ 小池正明 前掲（注 14）30 頁、引用。

¹⁷⁷⁾ 千葉地裁 平成 20 年 5 月 16 日判決、前掲（注 132）、参照。

③不動産価格の下落策の緊急性

合憲判決における公益性の主な理由として挙げられているのが、駆け込み目的の安売りによる資産デフレの防止である。

浅妻章如准教授は、東京地裁の合憲判決の判旨について、次のように疑問を呈している。「年度内遡及適用を許すことによる取引の萎縮を無視して、土地市場活性化目的を理由にすることは、如何にもちぐはぐである。福岡地裁は、総合的勘案の一材料である『不利益』について『本件改正によって国民が被る経済的損失は多額に上る』と論じたが、特定の納税者の不利益のみならず、取引の萎縮についても更に言及すべきであったのではないか¹⁷⁸⁾」このように述べ、経済効果については損益通算廃止に伴う取引の萎縮といった違う側面からの審理が欠如している旨指摘している。また、前章でも考察したように、日本公認会計士協会の提言における、「損益通算を認めないことが、土地等取引を行う意欲を減じさせ、将来の投資意欲にもブレーキをかけ、不動産の流動性を損なう要因にもなりかねない¹⁷⁹⁾。」といった視点や、日本弁護士連合会の意見書における、「含み損を有する遊休不動産の流動化を阻害¹⁸⁰⁾」といった側面からもあわせて検討されるべきであったと筆者は考える。

④暦年途中（平成 16 年 4 月 1 日）からの適用に関する合理性

東京高裁はその判決のなかで、「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。」と判示し、年度途中の適用について否定的な見解を示している。

現在、最高裁判所に係属中の東京事件(最高裁平成 21 年（行ツ）第 173 号更正すべき理由がない旨の通知処分取消請求上告事件)の代理人らが、平成 21 年中に行った租税実務家へのアンケート¹⁸¹⁾によれば、「改正法を平成 16 年 1 月 1 日からではなく、同年 4 月 1 日から適用したとしたら、平成 16 年分の確定申告事務の負担が増大し混乱が生じると考えられるでしょうか。」という問いに対し、実に 90%を超える実務家が、「申告事務の負担・混

¹⁷⁸⁾ 浅妻章如 前掲（注 95）7 頁、引用。

¹⁷⁹⁾ 日本公認会計士協会 前掲（注 55）1 頁、引用。

¹⁸⁰⁾ 日本弁護士連合会 前掲（注 57）1 頁、引用。

¹⁸¹⁾ 租税訴訟学会第 26 回研究会「租税法規の不利益遡及立法に関する提言に向けて」（2009 年）120～123 頁、参照。

このアンケートは税理士を対象とし、平成 21 年 5 月～7 月にかけて計 3 回、東京税理士会会員、租税訴訟学会会員、東京税理士会会員を対象に行われ、回収合計数 210 のデータをもとに集計されたものである。

乱なし」と回答している。

主な回答理由は以下の通り¹⁸²である。

- ・個人の不動産の譲渡に係る申告件数自体が少ない。
- ・平成 16 年中の適用をしても、申告期限は、平成 17 年 3 月 15 日であるから、準備期間は十分ある。
- ・土地建物等の譲渡の申告は「分離課税」で、確定申告においても別の用紙が用意されているので、事務手数は損益通算するかしないかにかかわらず、作業的には全く変わらない。

等が挙げられており、このほかパソコンソフトの普及による事務負担の軽減や過去における暦年途中の改正が少なくないことを理由に、「おおむね問題ない」との回答が大半となっている。

したがって、裁判所が指摘した、納税申告事務及び徴収事務の負担増大に伴う混乱、同じ暦年において取扱いが異なることによる不平等といった認識は、税務の実務上の観点からはややかけ離れた認識であることがわかる。

以上、ここまで裁判所が取り上げた合理性の主な判決内容について考察してきたが、これらはいずれも遡及立法を肯定する合理的根拠には乏しい内容であることが確認できた。

2. 合憲判決に賛同する学説

本節の最後に、土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる一連の合憲判決に対して批判的な見解が多い中で、これらの判決内容に賛同する学説について考察する。

遡及適用の禁止は憲法第 84 条の定めるところではないと主張する図子善信教授によれば、「遡及適用が問題となるのは、それが憲法 84 条の定める原則であるとされているからである。それが憲法 84 条の内容でないとすれば、…中略…遡及して適用することも可能となるのである¹⁸³。」と述べた上で、相続税の長期的プランニングなどが現時点の税率に基づいて行われることなどを例に挙げ、過去に対する改正のみならず、「将来に向かったの改正であっても、予測を裏切ることとなる¹⁸⁴。」と述べ、将来効を有する租税立法であっても過去の予測を裏切ることには変わりはないと論じている。

また、納税者に有利となる遡及適用についても、「ある納税義務者に有利になることがあっても、それを適用できない納税義務者にとっては不利益に予測を裏切るものであり、改

¹⁸² 税務訴訟学会第 26 回研究会 前掲（注 181）より抜粋。

¹⁸³ 図子善信 前掲（注 66）10 頁、引用。

¹⁸⁴ 図子善信 前掲（注 66）12 頁、引用。

正が一律に納税義務者の利益に予想を裏切るとはいえない¹⁸⁵」と述べ、結果、「すべての税法の制定改廃は、予測可能性を害するものである¹⁸⁶」として予測可能性とは租税法律主義の付随的効果に過ぎないものであると論じている。

更に、租税の目的は法理論の問題として、歳入の確保と負担の公平を捉えるかであり、遡及適用の禁止は憲法第 84 条の規定するところではない¹⁸⁷と結論付け、一連の裁判における合憲判決を支持している。

しかしながら、遡及適用の禁止は憲法第 84 条の規定するところではないとするこうした学説によれば、立法目的に合理性があればすべて許されることとなる。図子善信教授が述べているように、「10 年前の所得に課税する立法は、著しく不合理であることが明白として違憲となる¹⁸⁸」のであれば、よほど極端な遡及立法以外は合憲ということになる。

こうした見解は、立法の過程が不透明で国民のコンセンサスが不十分な状況下においては、立法者の恣意的な立法を許すこととなり問題となる見解である。

租税法律主義の内容については、金子宏名誉教授が述べているように、歴史的沿革や憲法思想史的意義に加え、「今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税公課について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えなければならない¹⁸⁹」とする通説からみても問題がある見解であると筆者は考える。

3. 小括

本節では、一連の裁判において争点となった各論点について考察してきた。次節ではこれらを踏まえ、土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる一連の裁判について私見を述べた上で本章の総括とする。

第5節 総 括

ここまで、土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる一連の裁判について考察してきた。

第 1 節においては福岡事件を、第 2 節においては千葉事件を、第 3 節においては東京事件をそれぞれ考察し、第 4 節においては各判決の比較検討を行った。

これらの結果、以下の点を確認することができた。

1. 不利益遡及立法は、随時税か期間税であるかにかかわらず原則許されるべきではない

¹⁸⁵ 図子善信 前掲（注 66）13 頁、引用。

¹⁸⁶ 図子善信 前掲（注 66）13 頁、引用。

¹⁸⁷ 図子善信 前掲（注 66）15 頁、参照。

¹⁸⁸ 図子善信 前掲（注 66）16 頁、引用。

¹⁸⁹ 金子宏 前掲（注 3）68 頁、引用。

こと。

仮に許容される場合があったとしても、納税者に対する事前の十分な周知期間と予測可能性が確保された状況でなされるべきであり、納税者の信頼を犠牲にしてまでも遡及しなければならない緊急性・公益性が相当高い場合に限って例外的に許されるべきである。

一連の裁判においては、予測可能性は確保されておらず、また、相当な緊急性・公益性は認めることができなかった。

2. 総合課税制度を原則とするわが国の所得税の計算においては損益通算が原則であり、分離課税制度や損益通算に対する規制は例外的な措置であるにも拘わらず、株式等他の分離課税とされている所得との整合性や、税率上の相違を理由に遡及立法を容認することには根拠がないこと。

3. 所得税は期間税であるが、譲渡所得の本質から、譲渡所得については取引時点での予測可能性が強く求められているにも拘わらず、単に期間税ということだけをもって遡及立法を容認していることについては問題があること。

4. 近年、憲法第 84 条の租税法律主義における予測可能性や法的安定性の確保等を目的に立法過程において、法案ないし法制定の概要を示し、広く国民から意見を求めるパブリック・コメントの制度が浸透しているが¹⁹⁰、本件改正においては納税者に対して、課税庁による事前の周知や広報活動が十分行われず不意打ち的であったこと。また、救済措置についても十分なものとはいえないこと。

これらの点が明らかになった。したがって、筆者は、本件不利益遡及立法は違憲であると考え。また、土地・建物等の譲渡により生じた譲渡損失の損益通算及び繰越控除の制度を復活させるべきであると考え。

救済措置については、仮に本件改正税法附則が違憲無効とされた場合、平成 16 年 1 月 1 日から 3 月 31 日までの間に行われた不動産取引に係る損益通算のみが回復されれば良いのであるから課税庁に混乱といえるほどの負担を強いることにはならないものと思われる。それ以上に、国民から信頼を得る法秩序が形成されることになるのであるから、実現される憲法秩序の意義はより大きなものになると思われる¹⁹¹。

¹⁹⁰ 戸松秀典「租税法規の不利益遡及立法に関する憲法問題」『税務事例』Vol.42（2010 年）46 頁、参照。

¹⁹¹ 戸松秀典 前掲（注 190）48 頁、参照。

おわりに

過去に行われた土地建物等の譲渡による損失に関する租税法上の取り扱いが、その後の法改正により納税者に対し不利益に適用される、そのようなことがあってよいものかといった疑問から不利益遡及立法に対する関心が高まった。研究を進めるうちに、そうした予想に反して、過去においては不利益遡及立法をめぐる争いが少なくないことに驚かされた。

本論文の主な題材とした土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる平成 16 年度税制改正の問題は、不利益遡及立法の是非をめぐりほぼ同時期に争われ、福岡地裁においては違憲判決が下され、また、千葉事件、東京事件については現在上告中であるなど、一般国民や租税に関する専門家にとっても非常に関心度の高い問題となっており、こうした時期に一連の事件を題材に研究を進めることができたことは、非常にやりがいのある、有意義な研究となった。

本論文ではまず、わが国の損益通算制度の変遷について概観し、平成 16 年度税制改正において土地建物等の譲渡損失の損益通算制度が廃止された経緯について考察した。

第 1 章で触れたように、当時の財務省主税局の担当者によれば、土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる平成 16 年度税制改正の主な理由は、①土地建物等の譲渡益は比例分離課税である一方、譲渡損失が総合課税される他の所得から控除できるのは主要諸外国に例のない不均衡な制度であり、その是正を図る必要があるため、②株式等の譲渡による損失の取り扱いと同様にすることで課税方法のバランスを図る必要があるため、③土地建物等を利用した損益操作や節税目的の売買を防止することにより課税の適正化を図るため、などと説明されている。

既に考察してきたように、総合所得課税を大原則とするわが国の損益通算制度は、各所得区分の担税力に応じた課税のあり方と、その区分間におけるアンバランスの調整といった調整弁の役割を果たしている制度として機能している。その上で、いわば例外的課税方式ともいえる分離課税との間におけるバランスが問題であるとするならば、単に土地建物等と株式等を同列に扱うのではなく、そもそも、それぞれ性質の違う取引から生じた損失について、それぞれの政策目的との整合性や国民生活への影響度といった観点から更に踏み込んだ議論がなされるべきであった。

そこで、平成 12 年 7 月に公表された「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—（旧税制調査会答申）」から平成 16 年度改正に至る審議の経過について時系列的な考察を試みたが、これらに対する踏み込んだ具体的な議論がなされた形跡は確認できず、しかもその経緯は突発的な内容となっていた。株式等のように投機的要素が高く、かつ、操縦性の高い所得とは違い、事業や居住の用に供される基本的な財産として保有されることが少なくない土地建物等の多様性を考慮しないままに、いわば不意打ち的に本件

改正が行われたのである。

次に、憲法第 84 条における租税法律主義と遡及立法禁止の原則の各論点についての考察を行った。

増田英敏教授によれば、憲法第 84 条における租税法律主義の本質について、「租税は時の権力者により恣意的に課されるものであることは歴史的事実である。その恣意的租税の危険を阻止するために、租税の賦課・徴収の条件として、国民の同意が必要であるという仕組みを国家の最高法規に定め、そして、国家運営の基本原則として尊重すべきであることを憲法 84 条に明確に定めたところに租税法律主義の本質があろう¹⁹²。」と述べている。

これによって、はじめて国民の自由な経済行為は保障されることとなり、その意味では不利益遡及立法の是非はそれが随時税であるか期間税であるといった差異にかかわりがあるものではなく、また、わが国における申告納税制度を担保するうえでも不利益の遡及立法は憲法第 84 条における租税法律主義の趣旨からも原則許されるべきではないとの考えに至った。

これらの考察を踏まえ、平成 16 年度税制改正における土地建物等譲渡損失の損益通算廃止に伴い、ほぼ同時期に争われた、福岡事件、千葉事件、東京事件の 3 つの事件をとりあげ、それぞれの判決内容についての比較検討を行い、租税法律主義の観点から主に本件改正の予測可能性、合理性・必要性についての検討を試みた。

国民の財産が恣意的な課税による侵害から保護され、かつ、課税要件や賦課手続きなどが明確に定められることにより納税者の予測可能性が十分確保されるといった安心感がなければ、国民の自由な経済行為や意思決定は阻害され、その結果、国家への信頼は損なわれることとなる。

本件改正のような不意打ち的な不利益遡及立法はまさにこうした納税者の信頼を裏切り、国民生活を不安定にさせる結果となるものであった。筆者の私見として、仮に不利益遡及立法が例外的に許されるとしても、それは、納税者の予測可能性を著しく損なわない限りにおいて許されるべきであり、納税者の予測可能性を著しく損なってまでも不利益遡及立法を行うこと自体を、憲法は原則として禁止していると理解すべきであり、これらの理由により本件改正は違憲であるとの結論を導き出すに至った。現在最高裁判所に係属中の裁判の動向に注目しつつ、本論文の研究をきっかけとして、憲法第 84 条における租税法律主義の要請における立法のあり方について今後も研究を続けていきたいと思う。

なお、今回の修士論文の作成にあたり、指導教授である大江晋也先生をはじめとする名古屋経済大学大学院の諸先生方には多大なるご指導とご助言を賜りました。心から深謝の意を述べさせていただきます。

¹⁹² 増田英敏 前掲（注 145）32 頁、引用。

参考文献等一覧

【単行本】

- 阿部泰隆 『行政の法システム(下)〔新版〕』 有斐閣(1997年)
- 新井隆一 『租税法の基礎理論〔第3版〕』 日本評論社(1997年)
- 飯野邦彦 『所得課税の理論と政策課題』 税務経理協会(1997年)
- 伊藤義一 『税法の読み方判例の見方』 T K C 出版(2008年)
- 植松守雄 『四訂版 注解 所得税法』 大蔵財務協会(2005年)
- 碓井光明 『要説 地方税のしくみと法』 学陽書房(2001年)
- 金子宏、佐藤英明、増井良啓、渋谷雅弘編 『ケースブック租税法[第2版]』 弘文堂(2007年)
- 金子宏 『課税単位及び譲渡所得の研究』 有斐閣(1996年)
- 金子宏 『租税法〔第十四版〕』 弘文堂(2009年)
- 北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編 『納税者権利論の展開』 勁草書房(2001年)
- 北野弘久 『税法の基本原理解』 学陽書房(1978年)
- 北野弘久 『租税学原論〔第六版〕』 青林書院(2007年)
- 北野弘久 『現代税法講義(五訂版)』 法律文化社(2009年)
- 木村弘之亮 『租税法総則〔初版〕』 成文堂(1998年)
- 木村弘之亮 『租税法学』 税務経理協会(1999年)
- 清永敬次 『税法〔第七版〕』 ミネルヴァ書房(2007年)
- 吉良実 『租税法概論<改訂版>』 中央経済社(1992年)
- 斉藤明 『税法学の基礎理論』 中央経済社(1998年)
- 佐藤英明 『スタンダード所得税法』 弘文堂(2009年)
- 佐藤英明他編 『租税法演習ノート(補正版)』 弘文堂(2006年)
- 品川芳宣 『租税法律主義と税務通達』 ぎょうせい(2003年)
- 品川芳宣 『増補改訂版 重要租税判決の実務研究』 大蔵財務協会(2005年)
- 関子善信 『租税法律関係原論〔初版〕』 成文堂(2004年)
- 武田昌輔・神谷修監 『DHC 所得税務積義』 第一法規(加除式)
- 田島信成 『最新法令用語の基礎知識 三訂版』 ぎょうせい(2005年)
- 田中二郎 『租税法〔新版〕』 弘文社(1984年)
- 田中二郎 『新版 行政法上巻』 弘文社(1986年)
- 団藤重光 『刑法綱要総論』 創文社(1990年)
- 忠佐市 『租税法要綱 第10版』 森山書店(1986年)
- 西田典之・山口厚・佐伯仁 『判例刑法総論〔第4版〕』 有斐閣(2006年)
- 野水鶴雄 『要説所得税法』 税務経理協会(2005年)

- 林修三 『法令用語の常識』 日本評論社(1975 年)
- 林仲宣 『税社会学』 税務経理協会(2003 年)
- 林仲宣 『所得税法・消費税法の論点』 中央経済社(2005 年)
- 一杉直 『平成 21 年増補改定 所得税法の解釈と実務』 財団法人大蔵財務協会(2009 年)
- 増田英敏 『リーガルマインド租税法』 成文堂(2008 年)
- 水野忠恒 『租税法〔第 4 版〕』 有斐閣(2009 年)
- 八ツ尾順一 『図解 租税法ノート』 清文社(2009 年)
- 山本守之 『租税法の基礎理論』 税務経理協会(2008 年)
- 我妻榮 『新訂 民法総則』 岩波書店(1968 年)

【雑誌・論文】

- 相京溥士 「期間税と税法の遡及適用」『税経通信』(2009 年 7 月)
- 浅妻章如 「損益通算制限立法の年度内遡及適用の可否」『月刊税務事例』 Vol. 40 No. 7(2008 年 7 月)
- 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(1988 年 3 月)
- 岩崎政明 「租税法規・条例の遡及立法の許容範囲」『税』 Vol. 57 No. 3(2002 年 3 月)
- 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』 No. 946(1989 年 12 月)
- 碓井光明 「租税法規不遡及原則の再検討」『税』 Vol. 49 No. 4(1994 年 4 月)
- 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』 No. 1(1992 年 12 月)
- 浦東久男 「租税法規の遡及適用についてー平成 20 年税制改正法の施行期日規定をてがかりにー」『税法学』 No. 560(2008 年 11 月)
- 大淵博義 「税法の解釈適用と遡及効」『税務弘報』(2009 年 2 月)
- 小木田儀和 「不利益遡及立法についての一意見及び租税基本法の提言について」『税研』 No. 143(2009 年 1 月)
- 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 Q A』(2008 年 7 月)
- 加藤英俊 「租税の意義」『ジュリスト増刊 新・法律学の争点シリーズ 3 憲法の争点』(2008 年 12 月)
- 加藤幸嗣 「行政法規の遡及適用」『増刊ジュリスト 行政法の争点(新版)』(1990 年 6 月)
- 金子宏 「所得税の構造上の問題点の検討と所得税制度の改革の動向」『税研』 No. 143

- (2009 年 1 月)
- 小池正明 「土地等の譲渡損失の損益通算規制」『税研』第 115 号 (2004 年 5 月)
- 酒井克彦 「通達に反する税理士の指導と説明義務」『税務弘報』Vol. 52 (2004 年 8 月)
- 酒井克彦 「税理士の節税措置義務」『税務弘報』Vol. 53 (2005 年 4 月)
- 酒井克彦 「損益通算制度を巡る今日の問題 (上) (中) (下)」『月刊税務事例』Vol. 40 No. 9~11 (2008 年 9 月~11 月)
- 酒井克彦 「申告納税制度の意義と展望 (上) (中) (下)」『月刊税務事例』Vol. 41 No. 4~6 (2009 年 4 月~6 月)
- 坂口知子 「譲渡損失の損益通算を不可とする税制改正の遡及適用」『税務弘報』(2009 年 3 月)
- 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』第 9 号 (2008 年 9 月)
- 志賀櫻 「不利益課税遡及立法の憲法適合性」『税経通信』Vol. 64 (2009 年 5 月)
- 品川芳宣 「土地建物等の譲渡損失の損益通算規定の合憲性」『TKC 税研情報』Vol. 17 No. 3 (2008 年 6 月)
- 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』No. 139 (2008 年 5 月)
- 渋谷雅弘 「租税特別措置法六九条の四が適用されないとされた事例」『ジュリスト』No. 1090 (1996 年 6 月)
- 図子善信 「税務行政における遡及適用の課題」『税』Vol. 63 No. 6 (2008 年 6 月)
- 首藤重幸 「租税法における遡及立法の検討」『税理』(2004 年 6 月)
- 平仁 「情報発信に伴う税理士の専門家責任」『税法学』561 号 (2009 年 5 月)
- 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』(2004 年 6 月)
- 田中治 「土地の譲渡と租税特別措置法の適用をめぐる問題」『税務事例研究』Vol. 107 (2009 年 1 月)
- 谷口智紀 「譲渡損失の損益通算を廃止する税制改正の遡及適用が違憲ではないとされた事例」租税法務学会報告レジュメ (2008 年 7 月)
- 戸松秀典 「租税法規の不利益遡及立法に関する憲法問題」『月刊税務事例』Vol. 42 No. 1 (2010 年 1 月)
- 中里実 「所得分類」『税研』No. 145 (2009 年 5 月)
- 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』(2009 年 2 月、3 月)
- 藤曲武美 「最近の裁判例にみる法人税等の論点」東京税理士会平成 21 年度 第 1 回研

修会資料（2009 年 4 月）

- 藤曲武美 「納税者の予測可能性と遡及立法」『税理』（2009 年 5 月）
- 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』Vol. 17 No. 5（2008 年 10 月）
- 増田英敏 「不利益な税法改正の遡及適用と租税法律不遡及の原則」『Tax&Law』Vol. 9（2008 年 10 月）
- 増田英敏 「実践租税正義学 不利益な税法改正の遡及適用は税理士に過酷」『税務弘報』Vol. 57（2009 年 4 月）
- 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』Vol. 51 No. 6（2008 年 5 月）
- 宮崎良夫 「遡及立法」『別冊ジュリスト租税判例百選（第 4 版）』No. 178（2005 年 10 月）
- 八ツ尾順一 「遡及立法の禁止」『租税研究』第 710 号（2008 年 12 月）
- 山下学 「税理士が知っておきたい租税法」葛西・西新井・足立支部合同研修会 研修レジュメ（2008 年 6 月）
- 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（2008 年 5 月）
- 吉村典久 「遡及適用の合憲性」『税研』No. 148（2009 年 11 月）

【判決】

- | | | |
|---------|---------------------|-----------------------|
| 最高裁判所 | 昭和 60 年 3 月 27 日判決 | 最高裁判所民事判例集 39 卷 2 号 |
| 福岡高等裁判所 | 平成 20 年 10 月 21 日判決 | TAINS Z888-1369 |
| 東京高等裁判所 | 平成 20 年 12 月 4 日判決 | TAINS Z888-1387 |
| 東京高等裁判所 | 平成 21 年 3 月 11 日判決 | TAINS Z888-1413 |
| 静岡地方裁判所 | 昭和 47 年 10 月 27 日判決 | 行政事件裁判例集 23 卷 10、11 号 |
| 津地方裁判所 | 昭和 54 年 2 月 22 日判決 | 行政事件裁判例集 31 卷 9 号 |
| 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 |
| 福岡地方裁判所 | 平成 20 年 1 月 29 日判決 | TAINS Z888-1312 |
| 東京地方裁判所 | 平成 20 年 2 月 14 日判決 | TAINS Z888-1313 |
| 千葉地方裁判所 | 平成 20 年 5 月 16 日判決 | TAINS Z888-1331 |

【その他参考資料】

- シャープ使節団 「日本税制報告書」『シャープ勧告全文』日本経済新聞社（1949 年 10 月）
- 自由民主党 「平成 16 年度税制改正大綱」（2003 年 12 月）
- 税制調査会 「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－」答申（2000 年 7 月）

税制調査会 「平成 14 年度の税制改正に関する答申」(2001 年 12 月)
税制調査会 「あるべき税制の構築に向けた基本方針」(2002 年 6 月)
税制調査会 「平成 16 年度の税制改正に関する答申」(2003 年 12 月)
税制調査会 「第 10 回総会(16.1.16)議事録」(2004 年 1 月)
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」(2004 年 2 月)
日本税理士会連合会 「平成 17 年度・税制改正に関する建議書」(2004 年 6 月)
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」(2004 年 9 月)
租税訴訟学会 「不利益遡及立法と租税法律主義」租税訴訟学会第 22 回研究会資料(2008 年 9 月)
租税訴訟学会 「租税法規の不利益遡及立法に関する提言に向けて」租税訴訟学会第 26 回研究会資料(2009 年 9 月)