租税資料館賞受賞論文集
第 19 回（2010 年）

下巻

公益財団法人 租税資料館

租税資料館賞　第19回入賞作品

●上　巻

論文の部

「所得税の重税感―『日本版総合的社会調査』個票データによる諸要因の分析―」
稿　者　大野 裕之　氏　（東洋大学経済学部教授）・・・・・・・・・・・・・・・第 20 回論文集に掲載予定

「法人税の課税根拠と多様化する事業形態に対する課税ルール」
稿　者　関根 美男　氏　（税理士）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻（33）

「相続税法における営業権の財産価値とその評価」
稿　者　冨山 恭道　氏　（公認会計士・税理士/早稲田大学大学院 院生）・・・・・上巻（111）

租税資料館奨励賞の部

「相続税・贈与税における財産評価に関する一考察」
稿　者　越後 浩二　氏　（明治大学専門職大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻（223）

「租税法規不遡及の原則」
稿　者　大野 利郎　氏　（名古屋商科大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻（285）

「ＲＥＩＴ税制の国際的側面についての基礎的考察」
稿　者　恩田 哲保　氏　（筑波大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻（367）

「相続税における時価と納税に関する一考察」
稿　者　清野 修　氏　（国士舘大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻（435）

●中　巻

「銀行業を営む外国法人の支店に対する課税について」
稿　者　高尾 尚明　氏　（大阪経済大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（3）

「相続財産の移転に伴う課税関係」
稿　者　竹城 輝彦　氏　（立教大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（63）

「米国ＬＬＣに係る我が国税務上の取扱いに関する考察」
稿　者　田中 友紀　氏　（新潟大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（169）

「クロスボーダーレポ取引と課税」
稿　者　中嶋 美樹子　氏　（関西大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（267）

「相続税法における信託課税規定の射程の検討」
稿　者　成田 武司　氏　（専修大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（323）

「後発的事由による更正の請求についての考察」
稿　者　根本 昌幸　氏　（新潟大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（387）

●下　巻
「租税法規不遡及の原則についての一考察」
稿　者　野村 政彰　氏　（富士大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻（3）

「クロスボーダー三角合併の課税問題」
稿　者　布施 恭祐　氏　（早稲田大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻（177）

「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」
稿　者　堀　勝己　氏　（名古屋経済大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻（277）

「債権譲渡担保をめぐる国税徴収法秩序と私法秩序の競合問題」
稿　者　矢野 幸治　氏　（大分大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻（361）

「所得分類における二重利得法の再考」
稿　者　吉川 貴之　氏　（青山学院大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻（453）

租税法規不遡及の原則についての一考察

―平成１６年税制改正における損益通算禁止規定の検討を通して―

野村　政彰

要旨

租税法規不遡及の原則は、新たに制定または改正された租税法規を、その施行前の事象に遡って適用することは原則的に許されないとする原則であり、憲法 84 条・30 条に規定する租税法律主義の重要な派生原則である。しかし、刑罰不遡及の原則（憲法 39 条）と異なり、それを禁止する明文規定がないため、絶対的に禁止されているわけではない。そこで、租税法規の遡及適用はどのような場合に許容されるのかが問題となる。

この租税法規の遡及適用の可否をめぐり問題となったのが、平成 16 年税制改正における土地建物等の譲渡損失の損益通算禁止規定（措置法 31 条 1 項）である。当該規定は平成 16 年 3 月 31 日に公布され、同年 4 月 1 日に施行されたが、改正措置法附則 27 条 1 項の規定により、同年 1 月 1 日に遡及適用された。

そこで本稿では、租税法規の遡及適用に関する学説や過去の判例を、「租税の類型化と納税義務の成立による問題」、「予測可能性の問題」、および「公益性の問題」という観点から検討するとともに、上記損益通算禁止規定の遡及適用における東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決を批判的に検討した。

「租税の類型化と納税義務の成立による問題」においては、課税要件事実が発生した時に部分的な納税義務は成立すると解するのが妥当であり、国税通則法 15 条 2 項に規定する各租税の納税義務の成立時期を一律に適用し、遡及適用か否かを判断すべきではないことを指摘した。なぜなら、国税通則法 15 条 2 項の規定は、租税徴収の手続上の必要性から規定されたもので、本来的な納税義務の成立時期は、各々の租税法規で規定されるべきものなのである。したがって、遡及適用か否かの判断基準は、納税者の信頼保護という観点から、租税法規が当該施行前の課税要件事実に適用されるか否かで判断されなければなら

ない。

また、「予測可能性の問題」においては、租税法規の遡及適用が許容されるためには、納税者の課税回避予測可能性（租税法規の制定または改正がなされることの予測可能性）が確保されていなければならないことを指摘した。そして、この課税回避予測可能性は、租税法規を官報に登載するという、公布の方法によりなされなければならず、また、課税回避の機会を与えるためにも、公布後しかるべき周知期間が設けられなければならない。

さらに、「公益性の問題」においては、租税法規の遡及適用は、納税者の課税予測可能性（課税結果の予測可能性）および課税回避予測可能性を侵害してまでも保護すべき公益性が存在しなければならないことを指摘した。そして、納税者の権利保護のためには、この公益性は、極めて限定的でなければならない。

以上を検討した結果、租税法規の遡及適用の許容範囲は、①納税者の課税回避予測可能性が確保されている場合、②納税者の財産権を侵害してまでもなお保護すべき合理的必要性ないし公益性が存在する場合、③緊急性を要する場合、④救済措置がとられている場合、⑤賦課期日のある地方税の場合、の 5 つに限定すべきであると解する。

目　次

はじめに・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・1

第１章　法律不遡及の原則・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・4
　第１節　法規の効力発生要件・・・・・・・・・・・・・・・・・・・4
　第２節　法規の遡及・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・5
　第３節　法律不遡及の原則・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・6
　　1.「立法上の原則」としての法律不遡及の原則・・・・・・・・・6
　　2.「解釈適用上の原則」としての法律不遡及の原則・・・・・・・7

第２章　租税法律主義・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・10
　第１節　租税法律主義の沿革・・・・・・・・・・・・・・・・・・・10
　　1. 近代立憲主義の発展と租税法律主義・・・・・・・・・・・・・11
　　　（1）イギリス・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・11
　　　（2）アメリカ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・12
　　　（3）フランス・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・13
　　2. 日本における近代立憲主義の発展と租税法律主義・・・・・・・14
　　　（1）大日本帝国憲法（明治憲法）・・・・・・・・・・・・・・15
　　　（2）日本国憲法・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・16
　第２節　租税法律主義の意義・・・・・・・・・・・・・・・・・・・20
　第３節　租税法律主義の目的・・・・・・・・・・・・・・・・・・・21
　第４節　租税法律主義の機能・・・・・・・・・・・・・・・・・・・22
　第５節　租税法律主義と租税法規不遡及の原則の関係・・・・・・・22

第３章　わが国の学説における許容範囲・・・・・・・・・・・・・・29
　第１節　問題となる遡及適用と納税義務の成立・・・・・・・・・・29
　　1. 問題となる遡及適用・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・29

2．租税の類型化および納税義務の成立・・・・・・・・・・・・31
第 2 節　わが国の代表的な学説における許容範囲・・・・・・・・33

第 4 章　平成 16 年度税制改正における損益通算禁止規定の遡及適用
・・・・・・・・・・39
第 1 節　福岡地裁平成 20 年 1 月 29 日判決の検討・・・・・・・・40
1．遡及適用の意義・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・41
2．租税法律主義と租税法規不遡及の原則・・・・・・・・・・・・42
3．立法上の原則か、解釈適用上の原則か・・・・・・・・・・・・43
4．租税法規不遡及の原則の許容範囲・・・・・・・・・・・・・・43
（1）期間税と納税義務の成立・・・・・・・・・・・・・・・・44
（2）予測可能性・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・44
（3）公益性・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・46
（4）国民に与える不利益の程度・・・・・・・・・・・・・・・47
5．結論・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・49
第 2 節　東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決の検討・・・・・・・・50
1．遡及適用の意義・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・51
2．租税法律主義と租税法規不遡及の原則・・・・・・・・・・・・51
3．立法上の原則か、解釈適用上の原則か・・・・・・・・・・・・52
4．租税法規不遡及の原則の許容範囲・・・・・・・・・・・・・・52
（1）期間税と納税義務の成立・・・・・・・・・・・・・・・・55
（2）予測可能性・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・56
（3）公益性・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・57
5．結論・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・61
第 3 節　小括・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・62

第 5 章　租税法規不遡及の原則における許容範囲の検討・・・・・・67
第 1 節　租税の類型化と納税義務の成立による問題・・・・・・・67

1．租税の類型化と納税義務の成立および遡及適用の判断基準・・67
（1）「随時税」の判断基準・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・69
（2）「継続税」の判断基準・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・72
（3）「期間税」の判断基準・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・76
① 国税における判断基準・・・・・・・・・・・・・・・・78
② 地方税における判断基準・・・・・・・・・・・・・・83
2．損益通算禁止規定の遡及適用の検討・・・・・・・・・・・・・89
第 2 節 予測可能性の問題・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・92
1．予測可能性の意義－課税予測可能性－・・・・・・・・・・・・94
2．租税法規の遡及適用における予測可能性
－課税回避予測可能性－・・・・・・・・・・・95
3．損益通算禁止規定の遡及適用の検討・・・・・・・・・・・・・107
第 3 節 公益性の問題・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・112
1．福岡高裁昭和 48 年 10 月 31 日判決の検討・・・・・・・・・113
2．名古屋地裁平成 9 年 12 月 25 日判決の検討・・・・・・・・・114
3．大阪高裁平成 10 年 4 月 14 日判決の検討・・・・・・・・・・116
4．損益通算禁止規定の遡及適用の検討・・・・・・・・・・・・・123
第 4 節 租税法規不遡及の原則における許容範囲・・・・・・・・131

おわりに・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・153

参考文献・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・155

はじめに

最近の税制改正では、大きな税制の抜本的改革といっていいほどの改正が続いている。平成 18 年度には、法人税法の「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」の規定が大幅に改正され、平成 19 年度には、「減価償却制度」の大幅な見直しがなされた。平成 20 年度にも、公益法人制度改革が行われ、今後も、相続税の課税方式や所得税の所得控除の見直しなどが予定されている。このように、税制は毎年改正がなされていくわけであるが、その改正にあたり十分に留意しなければいけないのが、その改正規定をいつから「適用」させるかである。通常、制定または改正された法規は、「施行」により将来に向かって効力を生じさせ、その時以降の事象（行為や事実など）に対して適用される。しかし、常に変化する社会に対応するため、または新たな政策を実現するためなどの理由から、法規を過去に遡って適用させる場合もある。このような法規の適用を「遡及適用」という。法規を過去に遡って適用することは、法の一般論としての「法律不遡及の原則」によって原則的に禁止されている。この原則の刑事法上の現れが「罪刑法定主義」の派生原則である「刑罰不遡及の原則（ないし事後法の禁止）」であり、租税法上の現れが「租税法律主義」の派生原則である「租税法規不遡及の原則（ないし遡及立法の禁止）」である。すなわち、「租税法規不遡及の原則」は、新たに制定または改正された租税法規を、その施行前の事象に遡って適用することは原則的に許されない、とする原則である。

この「租税法規不遡及の原則」をめぐり、大きな問題になったのが、平成 16 年 3 月 31 日に公布され、同年 4 月 1 日に施行された、租税特別措置法 31 条 1 項の規定である。この規定は、所得税法に係る土地建物等の譲渡損失の損益通算を禁止する規定（以下、「損益通算禁止規定」という。）であったが、改正措置法附則 27 条 1 項の規定により、同年

1月1日に遡って適用されたのである。これにより同年1月1日から3月31日までに、損益通算ができるものと思い譲渡を行った納税者が、この損益通算禁止規定の遡及適用により、所得税の還付を受けることができないという事態が生じた。法規を遡及適用するということは、まれに納税者にとって利益を与えることもあるが、納税者の信頼を裏切ることのほうが多い。

本稿は、この平成16年度税制改正における、損益通算禁止規定の遡及適用の考察を通じて、憲法84条・30条に規定する租税法律主義の派生原則である「租税法規不遡及の原則」に焦点を当て、その重要性について述べるとともに、この原則の今後のあり方について考察するものである。

まず、第1章において、法規の生成過程を概観し、法規の効力発生要件である「公布」「施行」そして「遡及」という概念を明らかにし、法の一般原則である「法律不遡及の原則」の機能について概観する。さらに「法の不遡及」という意味で同一の刑罰不遡及の原則と租税法規不遡及の原則を比較検討することにより、租税法規不遡及の原則の特色を明らかにする。

そして、第2章においては、「租税法律主義」について検討する。租税法律主義は、租税法を支配する基本原則であり、納税者の予測可能性・法的安定性を確保し、納税者の財産権を保障することを目的とするものである。そこで、本章においては、租税法律主義の沿革を明らかにし、租税法規不遡及の原則の根本原則である租税法律主義の、意義・機能を述べた上で、租税法律主義と租税法規不遡及の原則の関係を考察していく。

次に、第3章において、租税法規不遡及の原則が問題となる場合を検討し、その前提となる、租税の類型化や納税義務の成立を考察した上で、わが国における学説を検討する。

第4章においては、租税法規不遡及の原則が問題となった、平成16

年度税制改正における損益通算禁止規定の遡及適用における判例の問題点を指摘する。損益通算禁止規定の遡及適用においては、福岡、東京そして千葉で訴訟が提起されているが、本章では、全く異なった判決を下した福岡地裁および東京地裁の判例を考察する。

第 5 章においては、過去に租税法規不遡及の原則につき争われた判例を通じて、租税法規不遡及の原則の位置づけや、租税法規不遡及の原則の例外が許容される場合について考察し、第 4 章で指摘した、損益通算禁止規定の遡及適用の問題点について詳細に検討することとする。そして、租税法規不遡及の原則の例外が許容される場合について、筆者なりの見解を述べる。

一般に、租税は、国や地方公共団体がその経費に充てる目的で、無償で一般国民から強制的に徴収する財貨であるが、国民経済の健全な発展のため政策的に利用される場合が多く、公益性を有しているといえる。また、租税は、その強制徴収的側面から、国民の財産権を侵害する性格のものでもある。通常は、両者の性格が調整され、国民経済が成立するのである。しかし、予測可能性を害するような租税法規の不利益遡及適用が行われると、両者のバランスは崩れ、租税は、強制徴収的な性格のものになってしまう。租税法規不遡及の原則は、このような弊害を未然に防止するための重要な原則であるが、刑罰不遡及の原則と異なり、絶対的なものではないと解されている。そうであるとすると、将来的にも、租税法規の不利益遡及適用が行われる可能性は否定できない。それではどのような場合に例外的に遡及適用を認めるべきなのか。そのためにも、租税法規不遡及の原則の例外の許容範囲を明らかにしておくことは有益である。これは、立法府の恣意的な課税から納税者の権利を保護するために必要であると考える。このような、租税法規不遡及の原則の例外的許容範囲を明らかにしてゆくことが本稿の目的である。

第１章　法律不遡及の原則

第１節　法規の効力発生要件

一般的に、法規は、国の最高機関である国会や、地方自治体の立法機関である地方議会の可決により成立し、「公布」の手続きを経て[1]、「施行」により効力を生じ[2]、その時以降の事象（行為や事実など）に対して「適用」される[3]。したがって、公布および施行期日の到来が、法規の効力発生要件であるといえる[4]。

法律の施行期日については、「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。」（法適通則法 2 条）と規定している[5]。政令および省令の施行期日については、施行期日に関する一般的な定めが存在しないため、各々の附則で定められる。また、地方公共団体の条例の施行期日については、「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。」（地自法 16 条 3 項）と規定し、規則については、条例の施行期日の規定を準用することとしている（同法同条 5 項）。

上記のように、公布の日から施行までの期間を原則として「20 日」ないし「10 日」としているのは、「公布」という公示行為によりその内容について国民や住民に周知し、国民や住民の予測可能性と法的安定性を確保するためである[6]。加えて、その法規を政令や省令または規則など、その法規よりも下位の命令へ委任する場合には、その準備のためにある程度の期間が必要となる[7]。そのため、公布後一定期間をおいて施行するのが原則であり、望ましいといえる。しかし、その法規を施行するために特に準備や周知の期間を設ける必要が無い場合、またはその法規を施行することに緊急を要する場合は、「この法律は、公布の日から施行する。」として公布即日施行を定めている場合もある。

むしろ、実際の取り扱いでは、その法規の附則の定めで公布即日施行される場合のほうが多い[8]。

国が制定した法令の公布については、明治憲法下では、公式令（明治 40 年勅令 6 号)に明文規定があり､官報によることとされていた(同令 12 条)。しかし、この公式令が昭和 22 年勅令第 4 号により廃止されたため、現行法の下では、法令の公布について、一般的な規定は存在しない[9]。現在は、慣習法として「官報」に掲載することにより行われ、地方公共団体が制定した条例の公布は、その地方公共団体の「公告式条例」(地自法 16 条 4 項）の定めにより、都道府県は「公報」、市町村は「公式掲示場」に掲示することにより行われる[10]。

このように､「公布」された法規は､「施行」により初めてその効力を発動し、その法規を実際に事象に対し「適用」することにより法規の運用が図られるのである。しかし、社会情勢や経済情勢は日々変化し、または新たな政策を実現する必要が生じてくる。この必要性に対応するために法規は改正がなされ、法規の生成過程は循環することになる。

第 2 節　法規の遡及

施行により効力が発動した法規は、原則として施行日以降の将来の事象に対して適用されるべきものである。しかし、新たな社会情勢や経済情勢の変化に対応するため、または新たな政策を実現させるために、法規をあえて施行日前の過去の完結した事象に対して遡って適用させる場合がある。このように、法規を過去の時点まで遡らせることを「遡及」といい、また、法規を過去の時点まで遡らせ、過去の事象に適用することを「遡及適用」という。そして、このような遡及適用を認める立法を「遡及立法」という[11]。

一般的には、遡及適用とは、前述のように解するのであるが、租税

法においては、「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」とされることがある[12]。これは、一般にいう過去の事象を、後述する「納税義務の成立」と捉えているものと思われる。

第 3 節　法律不遡及の原則

前述のように、施行により効力を発動した法規は、原則として施行日以降の将来の事象に対して適用されるべきものであり、施行日前の既に完結した過去の事象に対しては適用されるべきものではない。これは法理論の原則であり、一般に「法律不遡及の原則」とよばれている[13]。

この法律不遡及の原則が要請されるのは、人がある行動をとろうとするときには、その時の法規を前提として行動するのが通常であり、その時の法規が適用されると思って行動した後に、法規の制定または改正が行われ、その法規が施行以前の事象に遡って適用されたとすると、国民の予測可能性および法的安定性が害され、国民の既得権を侵害するおそれがあるからである[14]。

この法律不遡及の原則は、法理論上の原則であるため、この原則を憲法上、いかに規定するかによって、実際の法規の制定・改正における取り扱いは異なってくる。これを大まかに分類すると、1.「立法上の原則」としての法律不遡及の原則と、2.「解釈適用上の原則」としての法律不遡及の原則、の二つに分類することができるとされる[15]。

1.「立法上の原則」としての法律不遡及の原則

「立法上の原則」としての法律不遡及の原則は、遡及立法そのものを法規の明文規定において禁止しているものである。刑罰不遡及の原

則は、憲法 39 条前段において「何人も、実行の時に適法であった行為…については、刑事上の責任を問はれない」と規定している。この規定は､憲法 31 条に規定する｢罪刑法定主義｣の重要な派生原則である。すなわち、何が犯罪であるかを前もって法律で明らかにすることにより、国民の身体的自由を保障しようとするものである。これは、前もって、何が犯罪であるかを明らかにしなければ、人々は、自分の行為が処罰されるか予測可能性がなくなってしまい、不安を感じ、行動の自由が阻害されることから要請されるものである[16]。

この場合には、遡及立法自体を憲法で禁止しているのであるから、法規の解釈適用にあたり、その遡及適用は許されないことはもちろんである。したがって、この場合における法律不遡及の原則は「立法上の原則であると同時に、また解釈適用上の原則」でもあり[17]、法の一般論である法律不遡及の原則を、法規によって明文で規定することにより、絶対的な遵守を要請しているものである[18]。

2.「解釈適用上の原則」としての法律不遡及の原則

「解釈適用上の原則」としての法律不遡及の原則は、一般論としての法律不遡及の原則を、法規により明文で規定することなく、法規の解釈適用により、法律不遡及の原則を導きだし、その遵守を要請するものである。つまり、法規により遡及立法そのものは禁止されていないため、必要な場合にはいつでも遡及効を認める法規を制定し、過去の法律要件事実について遡及適用する余地を残しているのである。租税法規不遡及の原則は、租税法規の遡及立法を禁止する旨の明文規定が存在しないため、一般には「解釈適用上の原則」であるといわれている。

しかし、このように遡及立法を認め、遡及適用する余地を残している場合であっても､「法律の留保」により無限定に遡及立法を認め[19]、

その遡及適用をなし得るとしてしまうと、法律不遡及の原則は有名無実化してしまう。したがって、このような場合でも、法的安定性、信頼保護の観点から、租税法規の遡及適用は許されないものと思われる[20]。

---

[1] 「公布」とは、「成立した法令を一般に周知させる目的で公示する行為」をいう。憲法改正、法律、政令および条約は、天皇が公布することとされているが（憲法 7 条 1 号）、その他の法令についてはその制定機関がこれを公布することとされている。田島信威『最新法令の読解法－やさしい法令の読み方－[第 3 版]』52 頁（ぎょうせい、1997）。

[2] 「施行」とは、「未発動の状態にある法令を現実に働き出す状態に置くこと」をいう。法令は、施行されてはじめて効力が生じるため、時間的関係においては施行期日が重要な意味を持つ。田島・前掲注 1　55 頁。

[3] 「適用」とは、「法令の規定を個々具体的な場合について、特定の人、特定の事項、特定の地域等に関して実際にあてはめてその効力を現実に働かせること」をいう。田島・前掲注 1　310 頁。

[4] 吉良実「税法上における不遡及効の原則」税法学 100 号 106 頁（1959）。

なお、「施行」は法規の効力発生要件であることは確かであるが、「公布」については、必ずしも法律の効力発生要件でないとする見解もある。この見解は、公布は、既に成立した法律を表示する形式であるとするものである。すなわち、法規は議会の議決によって完成するのであるから、公布は、すでに完成し、存在する法規を周知せしめるための外部への表示方式であるとするものである。園部敏『行政法の諸問題』113～115 頁（有信堂、1954）。

確かに、憲法では、両議院で可決したときに法律となる（憲法 59 条 1 項）としているため、この考え方が妥当しなければならない。しかし、法律は、国民一般に適用されるものであることを考えると、法律を、一般国民の知ることができる状態におくことなしに、国民に拘束力が生ずると考えることは困難である。したがって、法律は、国民一般に公示されることにより効力（対外的効力）をもつと解すべきであろう。浅野一郎『法律・条例－その理論と実際－』91～92 頁（ぎょうせい、1984）。

[5] この「20 日」との定めは、明治 19 年の公文式が施行された頃、遠隔地への官報到達期限（例えば、宮崎県への到達日限は 11 日）と、周知期限 7 日の合計に相応するものとされる。園部・前掲注 4　143 頁。

[6] ぎょうせい編著『図説　法制執務入門』99～100 頁（ぎょうせい、2007）。

[7] 村上たか「法律の施行期日」立法と調査 208 号 55 頁（1998）。

[8] 金子宏『租税法[第 14 版])』101 頁（弘文堂、2009）。

[9] 田島・前掲注 1　53 頁。

[10] ぎょうせい編・前掲注 6　100 頁。兼子仁『行政法学』87～88 頁（岩波書店、1997）。

[11] 佐藤謙一「租税法規における遡及立法の問題－福岡地裁平成 20 年 1 月 29 日判決・東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決を素材にして」税大ジャーナル 9 号 68 頁（2008）。

[12] 津地判昭和 54 年 2 月 22 日行集 31 巻 9 号 1829 頁。東京地判平成 10 年 12 月 25 日税資（1～240 号）239 号 681 頁。東京高判平成 11 年 11 月 11 日税資 245 号 261 頁。福岡高判平成 20 年 10 月 21 日判時 2035 号 20 頁。東京地判平

成 20 年 2 月 14 日判タ 1301 号 210 頁。東京高判平成 21 年 3 月 11 日税理士情報ネットワーク（以下、「TAINS」という）Z888-1413。

[13] 法律不遡及の原則の意義において、法規を過去の完結した事象に適用することである、ということは明らかであるが、完結の時点を「公布日前」とするか、「施行日前」とするのかは、論者によって違いがある。

例えば、公布日を 4 月 1 日とし、施行日を 2 ヶ月後の 6 月 1 日とすれば、公布後施行前の 5 月 1 日になされた行為については、違いが生じてくる。すなわち、完結の時点を「公布日前」とすれば、5 月 1 日になされた行為は遡及適用ではない。それに対し、完結の時点を「施行日前」とすれば、5 月 1 日になれさた行為は遡及適用ということになる。そう考えれば、完結の時点を「施行日前」としたほうが、納税者の権利保護に資すると解される。おそらく、「公布日前」とする見解は、公布により予測可能性が確保されているため、遡及適用と解しても、予測可能性を害するものではないとするものであろう。

なお、本稿においては、一般的に用いられている「施行日前」で統一することとする。

[14] 同旨、伊藤正巳『現代法学入門[第 4 版]』55～56 頁（有斐閣、2008）。

[15] 吉良・前掲注 4　100 号 99～102 頁。

[16] 平野龍一『刑法総論Ⅰ』64～65 頁（有斐閣、1979）。

平野龍一教授によれば、罪刑法定主義には、「何が犯罪であるかは、国民自身が、その代表である国会を通じて決定しなければならない」という民主主義的要請と、「何が犯罪であるかは、前もって明らかになっていなければならない」という自由主義的要請の二つから合成されているとされる。同旨、前田雅英『刑法総論講義[第 4 版]』62 頁以下（東京大学出版会、2008）。大谷實『刑法講義総論[第 4 版]』62～63 頁（成文堂、1994）。

[17] なお、吉良実教授は、「立法上の原則」としての法律不遡及の原則を、さらに①すべての法領域において採用しているものと、②特定の領域（特に刑罰法規）において採用しているものに分類し、わが国の憲法は、後者に該当するとしている。吉良・前掲注 4　100 頁。

[18] 杉村敏正教授は、憲法 39 条の規定が行政法規の遡及適用を禁止する趣旨を含むか否かについて、「憲法三九条の規定は、遡及的科罰を定める法規の制定を禁止するほか、相手方の権利または法的地位に対して、一般的に予測可能性の範囲を超え、遡及的適用の時期においては相手方にこれに対応して適当な措置をとることを不可能ならしめる侵害を生じさせるような遡及的適用を定める行政法の制定を、原則として、許さないものと解する。」と述べられており、憲法 39 条は、行政法規の遡及適用を禁止する趣旨を含むと考えておられるようである。杉村敏正『全訂行政法講義総論（上巻）』33 頁（有斐閣、1981）。同旨、田中二郎『行政法総論』168 頁脚注（五）（有斐閣、1964）。

[19] 「法律の留保」について、芦部信喜教授は以下のように説明している。「この言葉は、はじめ O・マイヤー（Otto Mayer,1846-1924）によって、国民の権利・自由に対する制限は、行政権には許されず、立法権（法律）に留保されるべきだという、行政権の恣意を抑制する原則として、用いられた。しかし、法律による行政の原理が確立するとともに、この言葉は、法律に基づくかぎり権利・自由の制限・侵害は可能という意味に使われることとなった。」芦部信喜『憲法[第 4 版]』20 頁（岩波書店、2008）。

[20] 塩野宏『行政法Ⅰ[第 5 版]』63 頁（有斐閣、2009）。

第 2 章　租税法律主義

第 1 節　租税法律主義の沿革

法律不遡及の原則は、どのようにして成立してきたのであろうか。法律不遡及の原則は、刑事法上、「この法原則は、思想的にも法制度的にも最も古いものであって、初めは（一世紀頃）『原則』よりも、むしろ『例外』として登場し、数世紀後（五世紀）に『例外のある原則』として認められることになった」との見解や[1]、「遡及禁止の思想は、古代ギリシアにもあったと言われ、又、ローマ法にも部分的に刑法の成文化が見られた」との見解もある[2]。しかし、このような法原則を考えるときの必要不可欠の前提は、成文法が存在していることであるといえることから、前近代的な法典などは、本研究の考察の対象外とする。なぜなら、本稿の目的である法律不遡及の原則の考察は、近代民主主義的要素をもつ「法」を対象としているからである。しかし、このような前近代的な時代から法律不遡及の原則が存在していたことは看過されてはならない。

本稿の主題である、租税法規不遡及の原則は、後述するように、租税法律主義の重要な派生原則であるとされる。そして、この租税法律主義は、刑事法上の罪刑法定主義とともに、「近代立憲主義」の発展により成立した、租税法を支配する基本原則である。

本節では、租税法律主義の成立が、「近代立憲主義」の発展と密接な関係を持っていると考え、近代立憲主義の発展と租税法律主義の成立について歴史的に考察する。また、租税法律主義の派生原則である租税法規不遡及の原則と、罪刑法定主義の派生原則である刑罰不遡及の原則は、「法の不遡及」という点では、共通のものである。しかし、刑罰法規不遡及の原則は、憲法 39 条に明文規定があるため、絶対的な遵守を要請する「立法上の原則」であるが、租税法規不遡及の原則は、

租税法規の遡及適用を禁止する明文規定がないため、「解釈適用上の原則」にすぎないとされる。そこで、両不遡及原則のこのような相違点についても言及してゆくこととする。

1．近代立憲主義の発展と租税法律主義

立憲主義の概念は多義的であるが、元来は権力者の権力濫用を抑えるために憲法を制定するという考え方であり、憲法による政治を意味する[3]。近代立憲主義は、租税法律主義や、罪刑法定主義と大きな関わりを持つ。一般に、近代立憲主義憲法の淵源は、イギリスの「マグナ・カルタ」にあるとされ、その根本思想は、アメリカやフランスに渡る。

（1）イギリス

イギリスの中世においては、「国王といえども神と法の下にある」という思想があり、この「法の支配」の原理は、君主の専制的権力を否定し、それが法によって規律されることを認めたものである[4]。1215年のマグナ・カルタの成立は、法の支配を示しており、立憲主義の萌芽といえる[5]。これにより、国王の課税には一般評議会の同意が必要であることとされ、また、刑の執行は裁判により行われること、およびその裁判は同位者による適法な裁判または法によるべきことを定めている。こうした意味で、マグナ・カルタは租税法律主義および罪刑法定主義の淵源であるとされている[6]。

マグナ・カルタにおける租税法律主義のもつ意義について、金子宏教授は、「もちろん、楯金（scutage）とか援助金（aid）というのは、封建的色彩の強い上納金であって近代的な意味における租税ではなく、また一般評議会（commune consilium regni,common council）も封建貴族の代表機関にすぎなかったから、この規定をもって近代的な意味

における租税法律主義を宣名したものと見ることはできない。しかし、それは国王の課税権に制限を加え、その行使を一般評議会の協賛にかからしめている点で、租税法律主義の発展に大きな影響を与えたと見ることができる。」と述べられている[7]。

マグナ・カルタで宣言された権利・自由は、その後、1628年の権利請願、1689年の権利章典と移るにつれて、封建的特権階級から人民一般へとその保障の範囲を広げていった[8]。マグナ・カルタおよび権利請願における租税法律主義が国王権力を前提として、議会は租税について単に協賛する機能しか持たなかったのに対し、権利章典においては、議会自らが租税を定立するという積極的意義を持っており、近代社会における租税法律主義は、ここに真の確立をみることとなる[9]。この権利章典により、国民と議会の権利が明確化し、イギリス立憲政治の原点となった。

（2）アメリカ

イギリスにおける絶対主義的権力と議会の対立は、名誉革命における権利章典により、その結論を得たが、その主張の根底にある思想はアメリカに受け継がれ、独立革命をもたらし[10]、1776年のヴァージニア権利章典、アメリカ独立宣言を経て、1788年に世界の現行成文憲法最古のアメリカ合衆国憲法が制定された。

1776年のヴァージニア権利章典においては、選挙で選出された代表者の同意なくしては、租税を課することができず、また、法律を制定することができないことが定められた（6条）。ここに議会制度に基づく租税法律主義が示されている。また、罪刑法定主義も宣言されている（8条）。

1788年のアメリカ合衆国憲法においては、「私権剥奪法（Bill of Attainder）または遡及処罰法（ex post facto Law）を制定してはなら

ない」（1 条 9 節 3 号）と規定し[11]、刑罰不遡及の原則を規定している。これは、近代立憲主義憲法上、初めて法律不遡及の原則が明文化されたものであると思われる。そして、1971 年に権利章典として追加された第 5 修正において、「何人も、刑事事件において自己に不利な証人となることを強制されることはなく、また法の適正な過程（due process of law）によらずに、生命、自由または財産を奪われることはない。」と規定し[12]、罪刑法定主義を定めている。アメリカ合衆国憲法においては、租税法律主義に関する規定が明確に存在していないが、この点につき、金子宏教授は、「租税の賦課・徴収が議会の権限である旨を定める規定は制定法によらない課税を禁止する趣旨を含むものと解される（そのような例として、アメリカ合衆国憲法一条八節一項がある。）」と述べられており[13]、合衆国憲法にも租税法律主義が含まれているという見解をとられている[14]。

（3）フランス[15]

1789 年、フランス革命が起こり、同年 8 月 26 日に憲法制定議会は、「人および市民の権利の宣言」を採択した。この権利宣言の主張の根底にある思想は、マグナ・カルタからの流れを汲む、ヴァージニア権利章典から受け継がれたものであると考えられている[16]。

この権利宣言の目的は、前文において「人に譲りわたすことのできない神聖な自然的権利を、厳粛な宣言において提示することを決意した」こととされている[17]。

この権利宣言においては、租税について、「公の武力の維持および行政の支出のために、共同の租税が不可欠である。共同の租税は、すべての市民の間で、その能力に応じて、平等に分担されなければならない」（13 条）と定め、租税公平主義が規定され、また、「すべての市民は、みずから、またはその代表者によって公の租税の必要性を確認し、

それを自由に承認し、その使途を追跡し、かつその数額、基礎、取立て、および期間を決定する権利をもつ」（14 条）と定め、租税法律主義が規定されている。

罪刑については、「法律は、厳格かつ明白に必要な刑罰でなければ定めてはならない。何人も、犯行に先立って設定され、公布され、かつ、適法に適用された法律によらなければ処罰され得ない」（8 条）と定め、刑罰を法定するという罪刑法定主義と、事後法の禁止が規定されている。

この権利宣言は、歴史上諸国の憲法および政治に影響を及ぼし、1791 年に制定されたフランス憲法が、この権利宣言の一部をそのまま取り入れたのをはじめ、その後の諸外国の憲法は、何らかの形でこの影響を受けることとなる[18]。

このように、イギリスのマグナ・カルタを起源にして、租税法律主義および罪刑法定主義という大原則が成立し、その考え方が、アメリカやフランスに渡り、西欧諸国において、一般的に認められるようになったのである。

租税法律主義および罪刑法定主義は、国家権力の恣意的課税権や刑罰権を国家から奪い、人民の代表で構成される議会により制定された法により、国家権力から経済的自由権および身体的自由権を保障しようとする、近代立憲主義とともに成立してきたものといえよう。

2．日本における近代立憲主義の発展と租税法律主義

わが国において、明治時代以前には立憲主義的な成文憲法は存在しなかった。近代憲法の歴史は 1889 年（明治 22 年）に制定された大日本帝国憲法（以下「明治憲法」という。）から始まることとなるが[19]、明治憲法に先立って旧刑法において罪刑法定主義が規定され、その後に明治憲法が制定されて、租税法律主義および罪刑法定主義が規定さ

れることとなった。

（1）大日本帝国憲法（明治憲法）

わが国においては、1880 年（明治 13 年）に、フランス刑法を模範とした旧刑法が公布され、「法律に正条なき者は何等の所為と雖も之を罰することを得す」（旧刑法 2 条）と規定され（なお、本稿において、条文の引用にあたっては、カタカナ表記のものは、ひらがな表記に直している。）、罪刑法定主義を宣言した。また、「法律は頒布以前に係る犯罪に及ほすことを得す」（同法 3 条 1 項）と規定し、刑罰不遡及の原則を規定した。しかし、当時の日本には民選議会は存在せず、この旧刑法も天皇によって任命された議官で構成され、元老院の審議を経たにすぎない太政官布告という形で制定されたものであり、国民の意思を反映して決定された「法律」ではなく、行政命令以外のなにものでもなかった[20]。

明治初期以降の自由民権運動などにより、日本もおのずから民選議会の設置・成文憲法制定の機運が高まった。そして 1889 年（明治 22 年）に大陸法系の影響を受けた明治憲法が制定されるに至るのである。

明治憲法において、「日本臣民は法律に依るに非すして逮捕監禁審問処罰を受くることなし」（23 条）と規定し、罪刑法定主義を憲法上の原則とすることとしたが[21]、刑罰不遡及の原則は存在しなかった。しかしながら、明治憲法に罪刑法定主義が明定されても、捜査官憲による人身の自由について過酷な制限があり、また、「監獄部屋」や「人身売買」など人格を無視した人身拘束が存在したため罪刑法定主義は完全に機能したとは言い難いものであった。

その後、1907 年（明治 40 年）に現行刑法が公布されたが、現行刑法には罪刑法定主義の規定は存在しない。旧刑法に存在した罪刑法定主義が現行刑法に明文化されなかったからといって、罪刑法定主義を

廃棄する意味を持つとは考えられていない。明文規定はなくとも、この原則は刑法の基本原則として作用すると解されている[22]。

また、明治憲法においては、租税法律主義について、「日本臣民は法律の定むる所に従ひ納税の義務を有す」（21 条）とし、臣民の納税義務が定められた。また「新たに租税を課し及税率を変更するは法律を以て之を定むへし」（62 条 1 項）と定め、租税法律主義が規定されたものとして重要な意味を持っている[23]。しかし、その反面、「但し報償に属する行政上の手数料及其の他の収納金は前項の限りに在らす」（同条 2 項）と規定し、行政上の手数料その他の報償的収納金であれば、実質的に租税と等しいものであっても、すべて法律によることなく賦課・徴収しうるものとされており、租税法律主義が厳格に遵守されていたわけではなかった。つまり、明治憲法の下においては、実質的に租税であるものを形式的に手数料その他の報償的収納金であるとすることによって、租税法律主義が形骸化させられる余地が残されていたといえよう[24]。

このように、明治憲法下においては、主権が天皇に在ったこともあり、立憲君主制の色彩の強いものであり、臣民の権利も、「法律の留保」により、法律の範囲内において保障されていたにすぎなかった[25]。

（2）日本国憲法

第二次世界大戦敗戦後、1946 年（昭和 21 年）に公布された日本国憲法においては、その 31 条において、「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」と定められている。この「法律に定める手続によらなければ」というのは、刑事訴訟法の手続のみならず、その前提である実体刑法によらなければという意味であり、憲法 31 条は罪刑法定主義を定めた規定である。憲法には、この 31 条で規定する法定手続の保障

のほかに、39 条において「何人も、実行の時に適法であつた行為……については、刑事上の責任を問はれない」と規定し、刑罰不遡及の原則を明文化した。これは単に刑罰が法律で規定されることのみならず、その法律が行為以前に制定されている必要があることを明らかにしたものである[26]。この点で明治憲法と大きな違いを有している。

日本国憲法は、31 条から 40 条において諸外国の憲法に例を見ないほど人身の自由について詳細な規定を設けている。これは、明治憲法下における捜査官憲による人身の自由の過酷な制限を徹底的に排除するためであったといわれている[27]。なお、現在に至っても、現行刑法において罪刑法定主義の規定は明文化されておらず、現行刑法制定当時のままの規定となっている。しかし、憲法 98 条に規定する「憲法の最高法規性」から、憲法の条項に反する法律は当然無効であるから、現行刑法も罪刑法定主義を根本原則としていると解さなければならない[28]。

また、憲法 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」とし、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、租税法律主義を宣言している。日本国憲法には、明治憲法下に存在した「但し報償に属する行政上の手数料及其の他の収納金は前項の限りに在らす」（明治憲法 62 条 2 項）のような規定は存在しない。この点で、現行憲法は、明治憲法と比較して、租税法律主義をより徹底させようとするものであるといえよう[29]。

租税法律主義について、明治憲法と日本国憲法の規定をみる限りにおいては、大きな差異はないようにみえるが、両憲法に根本的差異があることに注意すべきである。すなわち、明治憲法は、天皇主権による立憲君主制憲法であり、そこに規定されている租税法律主義は、課税権行使の限界を主権者たる天皇が宣言したものであるのに対して、日本国憲法は、課税権行使の限界を主権者たる国民自身が自分たちの

生活・福祉を擁護するために主体的・自立的に宣言したものである[30]。よって、日本国憲法における租税法律主義の方が、より国民の権利および自由を保障したものであるといえよう。

このようにみていくと、租税法律主義と罪刑法定主義はマグナ・カルタを起源とし、立憲主義の発展とともに各国の憲法に取り込まれ、それぞれ租税法または刑法を支配する大原則として成立した。また、成文法上「法の不遡及」という考え方が初めて明文化されたのは、アメリカ合衆国憲法であり、わが国においては、旧刑法が初めてであることがわかる。

では、わが国において、なぜ刑法上の「刑罰不遡及の原則」は憲法上明文規定があり、租税法上の「租税法規不遡及の原則」には明文規定がないのであろうか、という疑問が生じてくる。この点について、憲法的視点から考察する必要がある。すなわち、租税法律主義と罪刑法定主義の違いを明らかにしなければならないと考える。

租税法規と刑罰法規は、ともに国民の権利・自由を侵害する侵害規範であり、租税法律主義および罪刑法定主義は、国家による恣意的な権力行使から国民の権利・自由を保護することを目的としているという点で共通のものである。これは、前述の近代立憲主義の成立過程からも明らかであろう。しかし、租税法律主義と罪刑法定主義が保障しようとする人権には、価値的な序列があると考えられる。

憲法は、包括的基本権として、「すべて国民は、個人として尊重される。生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする。」（憲法 13 条）と規定している。この規定は、14 条以下で規定する具体的権利の源泉というべき規定であるから、これらの具体的権利は、この 13 条の規定と関連を持つとされる[31]。そして、この生命、自由、幸福追求権のうち、生命に対する権利が最も重要であるとされ

る。それは、生命が失われると、自由も幸福追求もできないからである。そして、この生命に対する権利を憲法上支えているのが、人身の自由（18 条、31 条～40 条）や生存権（25 条）であるといえる[32]。このように、罪刑法定主義が保障しようとする人身の自由は、身体的自由権であり、憲法上、上位の価値を有するといえる。これに対し、包括的基本権のうち、幸福追求に対する権利は、経済的裏付けなしにはなし得ないといえる。したがって、幸福追求に対する権利の内容の中心は、経済的な基盤を確立する権利ということになる。そして、この幸福追求に対する権利を支えているのが、居住移転及び職業選択の自由、外国移住及び国籍離脱の自由（22 条）や、財産権（29 条）を主たるものとする経済的自由権であり[33]、このうち、租税法律主義が保障しようとするものは財産権である。生命に対する自由権が保障されてはじめて、経済的な活動ができると考えれば、経済的自由権は、身体的自由権よりも下位の価値を有するものといえよう。

このように、租税法律主義と罪刑法定主義の保障しようとする権利自体に憲法的な価値序列があり、憲法は、明文により刑罰不遡及の原則を規定し、その厳格な遵守を要請することにより、身体的自由をより保障しているといえよう。また、筆者としては、肯定しがたいのであるが、刑罰法規は身体的自由権を侵害するものであり、それが侵害された場合には、補償が困難であるため、憲法に明文規定を設け、刑罰不遡及の原則の遵守を要請しているとも解される。これに対し、租税法規は、財産権を侵害するにとどまり、金銭により補償し得るから、明文規定を設けていないとも考えられる[34]。

また、租税は、公共サービスの資金調達を目的とするものであったが、現代の経済的側面においては、所得の再分配・景気調整機能等を有するとされる[35]。そう考えると、経済社会の変動に迅速に対応するために、敢えて、租税法規不遡及の原則について明文規定を設けなかったとも考えることができる。

以上、憲法上、なぜに刑罰不遡及の原則については、明文規定が存在し、租税不遡及の原則については、明文規定が存在しないのか、考察してきた。確かに、身体的自由権と経済的自由権の価値序列はあるかもしれない。しかし、複雑化した経済社会において、租税の果たす役割は重要性を増しているといえる。ましてや、バブルが崩壊してからの財政収入確保の要請は高まるばかりである。そうであるとすれば、過去に完結した課税要件事実に対して、租税法規を遡及適用し、財政収入を確保しようとすることも考えられよう。こういう時代であるからこそ、なおさら租税法規不遡及の原則は、厳格に遵守されなければならず、納税者の権利は保障されなければならないと考えるのである。

この点、金子宏教授は、「事後立法を禁ずる明白な規定が憲法の中に見出されないことを理由に、租税法規不遡及の原則は憲法上の原則ではなくて、立法政策上の原則にすぎない、という考え方もあると思われるが、前述した租税法律主義の経済的機能にてらして考えると、日本国憲法八四条は遡及立法を禁止する趣旨を含んでいると解するのが妥当であるように思われる。」とされ[36]、遡及立法を禁止する明文規定が存在しなくとも、租税法律主義は、その趣旨を含んでいると述べられており、この見解には、筆者も賛同するところである。租税法規不遡及の原則は、現代的租税法律主義において、なくてはならない派生原則であると考えるのである。

以上、本節においては、歴史的に、租税法律主義が、国家権力から国民の権利・自由を保障するために、近代立憲主義とともに成立してきたことが論証できたと考える。それでは、次節から、租税法律主義の実質的内容を検討することとする。

第 2 節　租税法律主義の意義

憲法 84 条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と規定し、また、同 30 条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定している。この憲法上の両規定は、租税法律主義を、国の課税権および国民の納税義務の観点から規定しているものとされている[37]。租税は、公的欲求充足の手段として、国民の富を直接の反対給付なしに国家の手に移す作用を持つものであるから、近代立憲主義の下においては、租税の賦課徴収は必ず法律の根拠に基づかなければならない[38]。すなわち、原則として、租税に関する重要な事項は、すべて法律で定めなければならず[39]、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のである[40]。この原則を、租税法律主義といい、「代表なければ課税なし（No taxation without representation）」とする、租税法を支配する憲法上の基本原則である。

ここでいう、租税に関する重要な事項とは、納税義務者、課税物件、課税標準、税率などの課税要件のみならず、租税の申告、納付、課税処分、滞納処分などの賦課・徴収の手続きも含まれると解されている[41]。

第 3 節　租税法律主義の目的

租税法律主義は、本章第 1 節で述べたように、沿革的には、国家権力の恣意的課税権を国家から奪い、人民の代表で構成される議会により制定された法により、国家権力から経済的自由権を保障しようとする、近代立憲主義とともに成立してきたものである。したがって、租税法律主義は、国による恣意的な課税から国民の財産および自由を保障することを目的とするものである[42]。国民の財産および自由を保障するために、国の課税権の行使は、国民の代表により構成された国会の同意を得た法律に基づかなければならず、国民は法律に定める以上

の納付を要求されることはないのである[43]。

第 4 節　租税法律主義の機能

租税法律主義は、国家による課税権の行使を法律により制限することにより、国民の経済的自由を保障するものであるが、現代的には、国民の経済生活に予測可能性と法的安定性を与えるという機能を有しているといえよう[44]。

複雑となった現代社会において、国民が経済生活を営むにあたり、租税は重要な意思決定要素のひとつである。すなわち、人がある経済行動をとろうとする際に、その行動にともなう税負担を考慮しなければ、意思決定を行い得ないといっても過言ではない。例えば、人が土地を譲渡しようとする場合には、その譲渡によりどのくらいの税負担を負うのか考慮しなければ、その土地の譲渡は行い得ない。土地の譲渡による税負担が少ないのであれば、その人は土地を譲渡するという意思決定を行うであろうし、税負担がかなり重いのであれば、その人は土地を譲渡するという意思決定を躊躇するであろう。そういった意味では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるのかが、あらかじめ法律で明確にされていることが好ましいのはいうまでもない[45]。

したがって、現代における租税法律主義の機能は、課税要件（納税義務者・課税物件・課税物件の帰属・課税標準・税率）および賦課・徴収の手続きを定めることによって、納税者に対して、納税義務の成立・消滅・履行についての予測可能性を与えるとともに、租税法律関係における法的安定性を図ることにあるといえる。

第 5 節　租税法律主義と租税法規不遡及の原則の関係

租税法律主義の機能からも明らかなように、国民の予測可能性・法的安定性を確保するために、租税に関する重要な事項は、すべて法律に規定されていなければならない。そして、その法律の規定は、だれからみても分かるように明確なものでなければならない。そういった意味から租税法律主義の内容として、「課税要件法定主義」と「課税要件明確主義」が大きな柱となっている[46]。そして、論者によってさまざまであるが、「合法性の原則」「手続的保障の原則」なども租税法律主義の内容を構成する派生原則であると考えられている。それでは、「租税法規不遡及の原則」が租税法律主義の派生原則であるか否かについて、学説を検討してみることとする。

田中二郎教授は、「租税法律主義は、法的安定を図り、将来の予測可能性を与えることをその一つの狙いとしているものであるから、新法（改正法）を過去に遡及して施行し又は適用することは、右の趣旨又は狙いに反するもので、一般的に租税法の遡及効は認められないと解すべきである。」とされ[47]、租税法規の遡及適用は、租税法律主義の趣旨に反するという見解をとられていることからすると、租税法規不遡及の原則は、租税法律主義の派生原則であるとされているようである。

金子宏教授は、「『遡及立法の禁止』も租税法律主義の内容をなすと考えてよい。過去の取引から生ずる租税債務の内容を納税義務者の利益に変更することは許されるとしても、これを事後の立法によってその不利益に変更することは許されないというべきであろう。人々は、各種の経済生活を行うに当って、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なされることを信頼しつつ－各種の取引を行ない財産を処分するのであるから、後になってこの信頼を裏切ることは、法治主義のそもそもの狙いである予測可能性・法律生活の安定をいちじるしく害することなる。」からであるとされ[48]、予測可能性・法的安定性の確保という法治主義の狙いからしても、租税法規不遡及の原則は、租税法律主義の内容をなすものであると明言

されている。

また、北野弘久教授は、「租税法律主義のもとでは、納税者に不利益に変更する租税法律については租税法規不遡及の原則が妥当するといえる。法律の明文規定によって法律を遡及的に納税者の利益に変更することは許されるとしても、不利益に変更することは許されない。」として、金子宏教授と同様、租税法規不遡及の原則は租税法律主義に含まれるとの見解を示されている。その論拠として、「人々の法的生活の安定を害するからである。」とされている。予測可能性については言及されていないが、「租税法律主義の規定は、右のような意味の租税法規不遡及の趣旨を包含するものと解される。」とし、「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」と述べられ、厳格な立場をとられている[49]。

水野忠恒教授は、「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。」とし[50]、租税法規不遡及の原則を租税法律主義の内容として挙げられている。

以上のように、租税法規不遡及の原則は、租税法律主義の派生原則であると考えるのが通説的見解となっている。

しかし、論者によっては、租税法規不遡及の原則を租税法律主義の内容に含めていないものもある。

清永敬次教授は、「租税法律主義の原則は、既に述べたように、租税に関する重要事項をすべて法律で定めなければならないことを要請するものである。それは、立法上の原則として、誰がいかなる法形式で租税に関する一般的な定めをなすことができるかに関するものである。しかし、このような租税法律主義の理解にとどまらず、租税法律主義のなかには種々の内容の原則が含まれているとされることがある。」と

して[51]、自らの見解では、租税法規不遡及の原則を租税法律主義の派生原則として捉えていないようである。しかし、租税法規の遡及適用については、「特に納税義務者の不利益に遡及を認めるものについては、そのような遡及立法について既に一般に予測可能性が存するような場合を除いて、納税義務者の法的安定を著しくそこなうものとして許されないと解される。」とし、租税法規の時間的適用範囲の問題として捉えられている[52]。

図子善信教授は、租税法規不遡及の原則を、租税法律主義の内容ではないと述べられている。図子善信教授は、ご自身では、「憲法 84 条の租税法律主義の内容を説明する場合にも、遡及適用の禁止を説くことはしていない。」とされている[53]。その理由として、二つ挙げられており、まず、「予測可能性の保障の意味は、必ずしも明らかではない。」「法律に対し現実に感じられる安定性と予測可能性は、法律の制定改廃が現状では硬直的である結果認められる、租税法律主義の付随的効果である」とされている。さらに、租税法律主義を罪刑法定主義と対比した上で、「税は、……一定の課税要件が充足されれば租税債務として納付義務が成立するのである。法理論上、税に義務違反に対する責任という非難の要素が入り込む余地はない。税は義務違反に対して課されるものではないので、刑罰のような事前の法律的義務を前提としていない。」とされている[54]。

しかし、筆者としては、租税法規の遡及適用は、租税法律主義の形式面からいえば、行為時には法律による課税要件の存在しないところに、事後に立法した法律により課税要件を制定し、新たに課税を行うことになり、法律の根拠のなしに租税を課すことと同視できることになると考える。このことは、行為時においては、租税法律主義の課税要件法定主義に反することを意味する[55]。したがって、租税法規の遡及適用は、形式面からいっても法律の根拠に基づく課税を要請する租税法律主義に反するといえる。

また、租税法律主義の機能面からいえば、租税法規が遡及適用されると、租税法律主義の狙いである予測可能性や法的安定性が害されることになり、その結果、納税者の財産権を不当に侵害し、既得権や納税者の利益を損ねることになるのである。したがって、租税法規の遡及適用は、予測可能性・法的安定性の確保を要請する租税法律主義に反することになる。

したがって、租税法規の遡及適用は、憲法 84 条に規定する租税法律主義に反することになるため、租税法規不遡及の原則は、租税法律主義に包含される派生原則であると解するべきであろうと考える。

この点、判例では、「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ことによって、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。」（なお、本稿における判例の引用については、読みやすいように、漢数字を英数字に直すなどの、多少の加筆・訂正を行っている。）と判示している[56]。

以上の点から、学説上・判例上、多くのものが、租税法規不遡及の原則は、憲法 84 条に規定する租税法律主義に含まれ、租税法律主義を支える重要な派生原則であるという立場がとられていることがわかる。

---

1 ホセ・ヨンパルト「罪刑法定主義－その歴史性と哲学的根拠づけ－」上智法学論集第 20 巻第 1 号 9 頁（1976）。
2 金澤文雄「罪刑法定主義の歴史的発展と基礎づけをめぐって」広島大学政経論叢第 25 巻第 6 号 53 頁脚注 5（1976）。
3 辻村みよ子『比較憲法』15 頁（岩波書店、2003）。
4 伊藤正己『憲法入門[第 4 版補訂版]』4 頁（有斐閣、2008）。
5 マグナ・カルタは、国王ジョン王の恣意的な課税や刑罰に抵抗した封建的特権階級がそれまで慣習法によって保障されてきた彼らの権利を、ジョン王に確認せしめた文書である。佐藤功『日本国憲法概説[全訂第 4 版]』66 頁（学陽書

房、1994)。
[6] 川田剛『租税法入門[5訂版]』41頁（大蔵財務協会、2009)。
[7] 金子宏「租税法の基本原則」金子宏ほか『租税法基礎講座－第1巻 租税法基礎理論－』198～199頁（帝国地方行政学会、1974)。
[8] 中山勲「基本的人権思想の歴史と現代的展開」佐藤幸治編著『憲法Ⅱ基本的人権』18頁（成文堂、1992)。
[9] 下村芳夫「現代における租税の意義について－租税法律主義の歴史的考察を中心として－」税大論叢第5号9頁（1972)。
[10] 下村・前掲注9　13～14頁。
[11] 樋口陽一ほか編『解説世界憲法集[第4版]』55頁[野坂泰司](三省堂、2004)。
[12] 樋口ほか編・前掲注11　61頁。
[13] 金子・前掲注7　201頁。
　アメリカ合衆国憲法1条8節1項は、「連邦議会は、左の権限を有する。合衆国の債務の弁済、共同の防衛および一般の福祉の目的のために、租税、関税、輸入税、消費税を賦課徴収すること。ただし、すべての関税、輸入税、消費税は、合衆国全土を通じて均一でなければならない。」と規定している。樋口ほか編・前掲注11　54頁。
[14] 吉良実教授も、「憲法上にそのような規定が設けられているといないとにかかわらず、また規定の仕方如何にかかわらず、租税法律主義は立憲主義的憲法制度の本質的な要素として、また租税法上における基本原則として、何れの憲法のもとでも重要視されるにいたつ(ママ)ている点では罪刑法定主義の場合と同様である。」と述べられている。吉良実教授は、租税法律主義と罪刑法定主義を同列のものと捉えられているようである。吉良実「税法上における不遡及効の原則」税法学100号105頁（1959)。
[15] 条文については、樋口ほか編・前掲注11　284頁以下[辻村みよ子]。
[16] 高木八尺ほか『人権宣言集』128頁（岩波書店、2007)。同旨、宮沢俊義『憲法Ⅱ[新版]』18頁（有斐閣、1978)。
[17] 宮沢・前掲注16　15頁。
[18] 高木ほか・前掲注16　128頁。
[19] 芦部信喜『憲法[第4版]』18頁（岩波書店、2008)。
[20] 古川経夫「日本における罪刑法定主義の沿革」東京大学社会科学研究所編『基本的人権　4各論Ⅰ』13頁（東京大学出版会、1971)。
[21] 大谷實『刑法講義総論[第4版]』60頁（成文堂、1994)。
[22] 植松正「罪刑法定主義」日本刑法学会編『刑法講座　犯罪一般と刑罰』31頁（有斐閣、1974)。
[23] 金子宏『租税法[第14版])』41頁（弘文堂、2009)。
[24] 樋口陽一＝佐藤幸治＝中村睦男＝浦部法穂『注釈日本国憲法　下巻』1311～1312頁（青林書院、1988)。
[25] 明治憲法は、天皇主権による君主制という「反民主的要素」と、立憲的諸制度などの「民主的要素」が混在している点にその特徴を見いだせよう。芦部・前掲注19　18頁以下。
[26] 木村亀二『全訂新刑法讀本』19頁（法文社、1981)。
[27] 芦部・前掲注19　228頁。
[28] 木村・前掲注26　19頁。
[29] 樋口ほか・前掲注24　1312頁。
[30] 北野弘久『税法学原論[第6版]』91頁（青林書院、2007)。
[31] 釜田泰介「包括的基本権」佐藤幸治編『憲法Ⅱ基本的人権』96頁（成文堂、

1992)。
[32] 釜田・前掲注 31　96～99 頁。
[33] 釜田・前掲注 31　101～103 頁。
[34] 吉良実教授も、この考えには否定的である。吉良・前掲注 14　106 頁。
[35] 金子・前掲 23　1 頁以下、35 頁。
[36] 金子宏「租税法と市民」加藤一郎編『現代法と市民』317 頁(岩波書店、1966)。
[37] 樋口陽一＝佐藤幸治＝中村睦男＝浦部法穂『注釈日本国憲法　上巻』695～696 頁（青林書院、1991)。樋口ほか・前掲注 24　1311 頁。
[38] 金子・前掲注 36　314～315 頁。
[39] 清永敬次『税法[第 7 版]』29 頁（ミネルヴァ書房、2007)。
[40] 金子・前掲注 23　66 頁。
[41] 清永・前掲注 39　29 頁。
[42] 谷口勢津夫「税法の基礎理論－租税憲法論序説－」税法学 555 号 303 頁（2006)。
[43] 金子・前掲注 23　66 頁。
[44] 金子・前掲注 23　68 頁。
[45] 金子・前掲注 23　68 頁。
[46] 水野忠恒『租税法[第 3 版]』8 頁（有斐閣、2007)。
[47] 田中二郎『租税法』81～82 頁（有斐閣、1975)。
[48] 金子・前掲注 36　317 頁。
[49] 北野・前掲注 30　98 頁。
[50] 水野・前掲注 46　9 頁。
[51] 清永・前掲注 39　32 頁。
[52] 清永・前掲注 39　24 頁。同旨、中川一郎「税法における最高法原則」中川一郎編『税法学体系（1）総論』67 頁以下（三晃社、1968)。
[53] 図子善信「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 63 巻 6 号 5 頁（2008)。
[54] 図子・前掲注 53　12～15 頁。
[55] 佐藤謙一「租税法規における遡及立法の問題－福岡地裁平成 20 年 1 月 29 日判決・東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決を素材として－」税大ジャーナル 9 号 70 頁（2008)。
　なお、吉村典久教授は、租税法規不遡及の原則の根拠につき、「予測可能性・法定安定性の意味内容の不明確さなども併せて考慮すれば、遡及課税禁止ルールの根拠は、むしろ憲法 84 条の課税要件法定主義に求められるべきではあるまいか。」と述べられている。吉村典久「遡及適用の合憲性－譲渡損失の損益通算を制限する税制改正」税研 148 号 19 頁（2009)。
[56] 静岡地判昭和 47 年 10 月 27 日行集 23 巻 10・11 号 774 頁。その他、租税法規不遡及の原則が租税法律主義に含まれる、と判示したものに、津地判昭和 54 年 2 月 22 日行集 31 巻 9 号 1829 頁。名古屋高判昭和 55 年 9 月 16 日行集 31 巻 9 号 1825 頁。福岡地判平成 20 年 1 月 29 日判時 2003 号 43 頁などがある。

第 3 章　わが国の学説における許容範囲

本章では、租税法規不遡及の原則の許容範囲について、学説ではどのような論議がなされているのかを検討することとする。まず、学説の検討の前提として、どのような遡及適用が問題となるのか、および租税の種類と納税義務の成立について述べる。その後、学説の考察に入りたいと思う。

第 1 節　問題となる遡及適用と納税義務の成立

1. 問題となる遡及適用

本節の議論に入る前に、問題となる遡及適用を、実際の規定の仕方の例示を交えながら論じることとする。実際の規定の仕方を大まかに分類すると、大きく 3 つに分類することができる[1]。以下、公布即日施行を例に述べることとするが、公布・施行の基準日を、平成×1 年 4 月 1 日とする。

第一の形態は、「この法律は、平成×1 年 4 月 1 日から施行する。」とし、その法律の附則により、「その法律の施行前にした行為に対する適用については、なお従前の例による。」とし、経過措置を設けるものである。

このような規定の仕方は、憲法 39 条との関係から、租税法規の罰則規定などに多くみられる。また、後述する「随時税」の場合もこのような規定の仕方が多いように思われる。このような場合には、新法の適用を施行日以後に生じた事象としているため、租税法規不遡及の原則が実際の取り扱いの面でも採用されているため、遡及適用が問題となることはないといえよう。

第二の形態は、「この法律は、平成×1 年 4 月 1 日から施行する。但

し、この附則において別段の定めのある場合はこの限りでない。」とし、附則において「新法の規定は、平成×1 年分以後の所得税について適用し、平成×0 年分以前の所得税についてはなお従前の例による。」とか、「新法の規定は、法人の平成×1 年 4 月 30 日に終了する事業年度の所得に対する法人税について適用し、法人の同日前に終了した事業年度分の法人税については、なお従前の例による。」と規定し、法律の適用開始日を施行日の前にするものである。

このような規定の仕方は、新法の適用対象が、施行日前に生じた事象をも対象としているため問題となる。例えば、その新法が所得税の税率を引き上げる規定だとすると、新税率は、新法施行日前の平成×1 年 1 月 1 日から平成×1 年 3 月 31 日の間に稼得された個人の所得に対しても適用される。また、同じように法人税の税率を引き上げる規定の場合には、新税率は、平成×0 年 5 月 1 日から平成×1 年 3 月 31 日までの間に稼得した法人の所得に対しても適用される。このような場合には、結果として納税者に不利益を与えることになり、租税法規不遡及の原則が貫徹されておらず、遡及適用として問題となる。このような問題は、主として後述する「期間税」において問題になるといえよう。

第三の形態は、「この法律は、平成×1 年 4 月 1 日から施行する。」とし、附則において、「新法の規定は、平成×0 年分以後の所得税について適用する。」とか、「新法の規定は、法人の同日前に終了した事業年度の所得に対する法人税について適用する。」と規定する場合である。

このような規定の仕方は、第二の形態と同様に、施行日前に生じた事象を対象としているものであるが、この場合は、既に終了した年度や事業年度など（以下、「課税期間」という。）に稼得された所得に対して新税率を適用することになってしまう。このような場合は「税法の遡及効を真正面から認めたもの」であって[2]、納税者の予測可能性・法的安定性を侵害し、租税法規不遡及の原則の原則に反し、遡及適用

が問題となることはいうまでもない。

以上のことから、遡及適用が問題となるのは、「第二の形態」および「第三の形態」であるといえる。しかし、実際上、「第三の形態」はあまり問題となることはない。第三の形態は、既に述べたように、既に終了した課税期間の所得に対し、遡及立法により課税を行うものであるが、納税者の予測可能性・法的安定性を侵害するのは明らかであり、立法府もその点を考慮して、このような立法の仕方は極力回避するからである。そう考えると、実際上、問題となる遡及適用は、「第二の形態」、すなわち、後述する期間税の場合の、いわゆる「年度内遡及（課税期間の中途に税制改正があり、それが当該課税期間開始時からの個々の課税要件事実にも適用するもの)」の場合であるといえよう。

2. 租税の類型化および納税義務の成立

問題となる遡及適用が、実際上、期間税の場合の年度内遡及であることは述べたとおりであるが、1.「問題となる遡及適用」においては、あえて「納税義務の成立」という言葉を使用しなかった。というのは、筆者としては、納税義務の成立という考え方は重要だとは考えるが、すべての問題が納税義務の成立で解決できるとは考えていないからである。というのは、こと所得税や法人税などについては、納税義務は課税期間終了時に成立することとされているが、いわゆる年度内遡及の場合には、課税期間終了時には納税義務が成立していないことを理由に、課税期間の中途において施行された法規を課税期間開始時まで遡及することが可能となってしまうからである（詳細は、第 5 章において後述する)。

しかしながら、遡及適用となるか否かを論ずる場合には、「租税の種類」と「納税義務の成立」という観点から論ぜられるものが多い。すなわち、租税をその性質に基づいて類型化し、その類型化された税目

ごとの納税義務の成立時点に着目して、遡及適用か否かを判断するのである。

従来の議論においては、租税を、その課税される時点に着目して「期間税」と「随時税」に分類することが多い。期間税とは、年や月などの一定期間に課される租税（所得税や法人税など）であり、随時税とは、課税物件が随時に生ずる租税（相続税や印紙税など）である[3]。

そして、納税義務の成立については、納税義務は、法律に定める課税要件が充足されることによって成立するものとされ、国税通則法 15 条もこの考え方を前提としているとされている[4]。国税通則法 15 条 2 項において、各租税別に納税義務の成立時期が規定されている[5]。

金子宏教授は、納税義務の成立につき、一般的な考え方の基準として、「期間税すなわち年・月などを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については、その課税要件はその期間の終了と同時に充足されるから、その納税義務もその時に成立する。これに対し、随時税、すなわち課税物件が随時に生ずる租税については、課税物件が生ずるごとに課税要件が充足されるから、その時に納税義務も成立することになる。」と述べられている[6]。

このように、租税の種類を「期間税」と「随時税」に分類した上で、その納税義務成立時に着目し、遡及適用か否かを判断することがある。随時税については、課税物件が生ずるごとに課税要件が充足されるため、納税義務もその都度生ずることになる。したがって、遡及適用することは許されないものと解されている[7]。これは、学説上も異論のないところである。しかし、期間税については、課税要件は課税期間終了と同時に充足され、納税義務も課税期間終了時に成立する。したがって、課税期間終了時までに法規を制定または改正し、それを課税期間開始時に遡及して適用すること、すなわち、期間税の年度内遡及の是非が論じられる。詳しくは第 5 章で検討することとするが、個々の租税をみたときには、異論もあるところである。

以上、学説を検討する素地ができたと考えられるので、わが国における学説において租税法規不遡及の原則の例外の許容範囲についてどう論ぜられているのか検討することとする。

第 2 節　わが国の代表的な学説における許容範囲

わが国における学説における租税法規不遡及の原則の例外の許容範囲について、その代表的な学説を紹介することとする。

そもそも、租税法は行政法と密接な関係をもっており、伝統的に行政作用法の一部として扱われてきた[8]。行政法の分野では、行政法の時間的効力という観点から遡及効を論じている。田中二郎教授は、行政法が遡及効をもち得るかについて、「行政法規は、普通は遡及効を有しない。それは、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がないことを意味する。」とされ、行政法においても、行政法規不遡及の原則が存在すると述べられている。その論拠として、「すべての法規は、将来の行為のみを規律することができるのであって、過去の行為を規律すべき性質のものではないことの当然の結果であり、また、既成の法律関係を維持尊重し、法律生活の安定確保に資するためである。」とされている。しかし、行政法上も遡及立法を禁止する明文の規定が存在しないため、行政法規不遡及の原則にも例外が存在する。その例外について、「いわゆる継続した事実（Dauertatbestände）に、新たな法規の適用を妨げるものではない。この場合には、既に過去に終結した事実に新たな法規を適用するのではないから、行政法規の遡及適用とはいい得ず、行政法規の不遡及の原則に反するわけではない。継続した事実に対しては、原則として、新らしい行政法規が適用されるべきことは、むしろ当然であり、若し、この場合に、従前から継続した事実に対し、新らしい法規の適用を否定し、古い法規を適用すべきものとすれば、法規改正の意図に反し、

新旧の種々の法の混乱を生ぜしめることとなるのであって、それは、却って法の趣旨とするところに反する。」とされ[9]、行政法においては、継続した事実については、遡及適用が認められると述べられている[10]。しかし、「行政法規の遡及適用を認めることは、一般的には、法治主義の原理に反し、個人の権利・自由に不当な侵害を加え、法律生活の安定を脅かすことになるのであって、」「そうしたことの予測可能性（Berechenbarkeit）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と解すべきであろう」とし[11]、例外の許容範囲については、予測可能性を前提として、個人の権利・自由への侵害とその保障が調和し得る場合であると述べられている。

また、田中二郎教授は、租税法規を遡及適用することは、租税法律主義の趣旨である法律による課税、および予測可能性・法的安定性の確保に反するため、「一般的に租税法の遡及効は認められないと解すべきである。」と述べられ[12]、行政法規不遡及の原則と同様の見解を示されている。そして、例外の許容範囲については、「法律の制定又は改正がつとに予定されており、従って一般にも予測可能性が存し、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という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解してよいであろう。」と述べられている[13]。また、「年度の途中で租税法の改正が行われる場合に、その年度の初めに遡って適用しても、不当に法的安定性を紊すとか予測可能性を侵害するものとはいえないであろう。」とされ[14]、期間税の年度内遡及は、許容されるとの立場をとっておられるようである。

また、金子宏教授は、「過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を、納税者の利益に変更する遡及立法は許される、と解してよい。」とされ、納税者の利益になる場合を例外の許容範囲として挙げられている[15]。また、「所得税や法人税のような期間税については、納税義務が

成立するのは、期間終了時である……が、その基礎をなす課税要件事実（行為や事実）は、期間の開始とともに発生し累積するから、年度の途中で納税者に不利益な改正をし、それを年度の始めにさかのぼって適用することは一種の遡及立法であり、それが許されるかどうかは、そのような改正がなされることが、年度の開始前に一般に周知され、十分に予測できたかどうかにかかっていると解すべき」と述べられ[16]、納税者の予測可能性を重視し、期間税の年度内遡及については、年度開始前に予測可能性が十分にある場合を、例外の許容範囲として挙げられている。

北野弘久教授は、期間税と随時税に分類し、「法人税、所得税等の期間税については、その性質上、期間の途中において行われた不利益改正規定（増税をもたらす規定）を、明文の遡及規定によって、当該期間の開始時に遡って適用することとしても違憲ではないと解される。期間税についてはその性質上厳密には租税法規不遡及の一種の例外が許容されるわけである。」とされ、その論拠として、所得税を例に挙げ、暦年の中途の段階では「いまだ課税物件が生成途上にあること、等のために納税者に不利益な改正を行ったとしても必ずしも納税者の法的安定性をはなはだ害することになるとはいえないからである。」とされている[17]。北野弘久教授は、租税法規不遡及の原則は「憲法上の要請である」として厳格な立場をとられていると解していたが[18]、期間税の年度内遡及については、納税者の法的安定性をはなはだ害しないため、期間税の遡及適用は認められるという立場をとっておられる[19]。

水野忠恒教授は、遡及適用することは、納税者の予測可能性・法的安定性を害するため、「一般に、租税法律主義のもとで、租税法の遡及立法は禁止されている。」と述べられた上で、「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ものと思われる。」とされ、期間

税については、遡及適用が許される立場をとられている。しかし、「多少の時間差」とはどの程度なのかは明らかにされていない[20]。

忠佐市教授は、「(a) 基本理念としての租税法律主義から導かれる不遡及の趣旨は、租税法の立法の際に租税政策として考慮されるべき課題であり、過去に遡るかどうかは個別的な立法の情勢によって異なると考えられるべきである。すなわち、現行憲法のもとにおいては、過去の事実に遡って課税する公益上の理由があるかどうか、また過去のいかなる時点にまで遡る理由があるかを判断することによって結論が多様であって差し支えないはずである。ただ、基本理念としての租税法律主義における不遡及の趣旨は、公益上配慮を欠かしてはならない国民生活上の欲求である。したがって、公益上の欲求を超える公益上の合理的な理由がある場合に限られると解される。(b) したがって、国会における法律案の議決において、この間の事情が討議の内容とされて、法律が制定または改正された場合においては、その法律の規定は適法であると考えられるべきである。」と述べられている[21]。租税法規不遡及の原則を租税法律主義の派生原則と捉えた上で、例外の許容範囲については、租税政策上、国民への配慮を上回る公益上の合理的な理由が存在する場合を挙げておられる。また、国会における討議により国民に予測可能性があり、その法律案が議決された場合も、例外が許容されるとされている。

以上、代表的な学説を挙げてみたが、租税法規不遡及の原則の例外の許容範囲として、前述したものを整理してみると、「期間税である場合」、「予測可能性・法的安定性を害しない場合」、「国民への配慮を上回る公益性が存在する場合」、「納税者の利益に遡及する場合」が挙げられている。それでは、次章で指摘する、平成 16 年度税制改正における損益通算禁止規定の遡及適用の問題点とともに、第 5 章において、これらの例外の許容範囲について、他の学説や判例を踏まえながら、深く検討してみたい。

[1] 吉良実「税法上における不遡及効の原則」税法学 100 号 107～108 頁(1959)。同旨、佐藤謙一「租税法規における遡及立法の問題－福岡地裁平成 20 年 1 月 29 日判決・東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決を素材にして－」税大ジャーナル 9 号 71 頁（2008)。なお、規定の仕方の例示は、吉良実教授、佐藤謙一氏の例示を参考にして作成した。

[2] 吉良実教授は、第三の形態について、「終戦直後の我が国では法治主義が必ずしも徹底されていたとはいえなかつた(ママ)から、この種の規定のなされる場合が比較的多かつた(ママ)ようである。」と述べられている。吉良・前掲注 1　107 頁。

[3] 金子宏『租税法[第 14 版]』18 頁（弘文堂、2009)。

[4] 金子・前掲注 3　607 頁。

[5] 主要な租税の納税義務の成立時期は、以下のとおりである（国通法 15 条 2 項)。

①所得税　暦年の終了の時

②法人税　事業年度の終了の時（各事業年度に対する法人税）

③相続税　相続又は遺贈、死因贈与による財産の取得の時

④贈与税　贈与による財産の取得の時

⑤地価税　課税時期（その年の 1 月 1 日午前零時）

⑥消費税等　課税資産の譲渡等をした時又は課税物件の製造場からの移出若しくは保税地域からの引取りの時

⑧印紙税　課税文書の作成の時

⑨登録免許税　登記、登録、特許、免許、許可、認可、認定、指定又は技能証明の時

なお、所得税について、年の中途で死亡した者又は年の中途で出国する者に係る所得税については、その死亡又は出国の時（国通令 5 条 3 号)。

[6] 金子・前掲注 3　608～609 頁。

[7] 水野忠恒『租税法[第 3 版]』9～10 頁（有斐閣、2007)。

[8] 金子・前掲注 3　34 頁。

[9] 田中二郎『行政法総論』164～165 頁（有斐閣、1964)。同旨、杉村敏正『全訂行政法講義総論（上巻)』32 頁（有斐閣、1981)。広岡隆『三版行政法総論』14 頁（ミネルヴァ書房、1995)。

[10] 行政法にいう「継続した事実」の例としては、「許可による営業の実施」が挙げられる。「従前から継続して行われている営業は、新しい営業規制法令が施行されると、その規制を受けることになる。しかし、……一般的な予測可能性の範囲をこえて国民の既存の法的地位を侵害してはならないのであって、公益上どうしてもそのような侵害が避けえない場合であれば、経過規定によって、猶予期間の設定、損失補償などの特別な取扱いを認めることが要請される。」広岡・前掲注 9　14 頁。

[11] 田中・前掲注 9　165 頁。

[12] 田中二郎『租税法』81～82 頁（有斐閣、1975）。
[13] 田中・前掲注 12　82 頁。
[14] 田中・前掲注 12　82 頁脚注（六）。
[15] 金子・前掲注 3　101 頁。
[16] 金子・前掲注 3　102 頁。
[17] 北野弘久『税法学原論[第 6 版]』102～103 頁（青林書院、2007）。
[18] 北野・前掲 17　98 頁。
[19] なお、北野弘久教授は、後述する平成 16 年度税制改正における損益通算禁止規定の遡及適用については､「個人の不動産取引は一年間においてそんなにしばしば行われるものではない。人々は、同法律が公布・施行されるまでは損益通算禁止規定の存在を知る由がない。二〇〇四年一月一日からの不動産取引から適用することとしたことは人々の法的安定性を害し違憲と言わなければならない。少なくとも二〇〇四年四月一日以降の不動産取引から損益通算禁止の不利益規定を適用することとすべきであった」と述べられている。北野・前掲注 17　104 頁。
[20] 水野・前掲注 7　9～10 頁。
[21] 忠佐市『租税法要綱[第 10 版]』20 頁（森山書店、1986）。

第 4 章　平成 16 年度税制改正における損益通算禁止規定の遡及適用

期間税における遡及適用の可否が大きく問題となったのは、平成 16 年 3 月 31 日に公布され、同年 4 月 1 日に施行された租税特別措置法 31 条 1 項の規定である[1]。この規定は、所得税法に係る土地建物等の譲渡損失の損益通算を禁止する規定（以下、「損益通算禁止規定」という。）であったが、改正措置法附則 27 条 1 項の規定により[2]、同年 1 月 1 日に遡って適用されたのである。これにより、本来であれば、損益通算すれば還付を受けることができたにもかかわらず、遡及適用により還付を受けることができないという事態が生じた。このような事例は、全国で発生し、福岡、東京、千葉において訴訟が提起された[3]。本章においては、主として、全く異なる判決を下した、福岡地裁平成 20 年 1 月 29 日判決[4]（以下、「福岡地裁判決」という。）、および東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決[5]（以下、「東京地裁判決」という。）を検討する。なお、損益通算禁止規定の遡及適用の事案においては、立法過程の不透明さも問題となった。というのは、平成 15 年 12 月 15 日に公表された、政府税制調査会の「平成 16 年度の税制改正に関する答申」には、損益通算禁止規定の遡及適用に関する事項は盛り込まれておらず、同年 12 月 17 日に公表された、自由民主党税制調査会の「平成 16 年度税制改正大綱」において、初めて盛り込まれたのである[6]。立法の経緯については、下記表を参照されたい。

【改正措置法 31 条 1 項の立法の経緯】[7]

	立法の経緯
平成 15 年 12 月 15 日	政府税制調査会が、「平成 16 年度の税制改正に関する答申」を公表。
12 月 17 日	自由民主党税制調査会が、「平成 16 年度税制改正大

	綱」を決定。
12月18日	日本経済新聞が「与党税制改正大綱の要旨」を報道。
12月19日	財務省が「平成16年税制改正の大綱」を決定。
平成16年1月16日	閣議において「平成16年度の税制改正の要綱」を決定。
2月3日	内閣が、所得税法等の一部を改正する法律案（改正措置法の原案を含む。）を第159回国会に提出。
2月12～24日	第159回国会衆議院予算委員会における本件改正法案の審議
2月25日	佐藤観樹衆議院議員による「所得税法等を一部改正する法律案に対する質問主意書」の提出（衆議院ホームページ）
2月26日	同国会衆議院財務金融委員会における本件改正法案の審議。
2月27日	
3月1日	同国会衆議院予算委員会第七分科会議の審議を経て、衆議院本会議で可決・成立。
3月12日～15日	同国会参議院本会議における本件改正法案の審議。
3月16日	上記質問主意書に対する内閣総理大臣の答弁書の送付（衆議院ホームページに掲載）。
3月26日	本件改正法案が同国会参議院本会議において可決・成立
3月31日	所得税法等の一部を改正する法律が公布。
4月1日	同法が施行。（平成16年1月1日に遡及して適用となる。）

第1節　福岡地裁平成20年1月29日判決の検討

本節では、損益通算禁止規定の遡及適用について、後述する東京地裁判決と対照的な違憲判断を示した、福岡地裁判決について検討する。事実の概要は以下のとおりである。

X（原告・被控訴人）は、平成 9 年 4 月 27 日に約 4,837 万円で購入したマンションを、平成 16 年 3 月 10 日に代金 2,600 万円で譲渡し、同年 3 月 24 日にバリアフリーのマンションに買い換えた。譲渡当時の所得税法では、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他の所得の金額から控除する損益通算が可能であった[8]。そこで、X は、当該マンションを譲渡したことにより長期譲渡所得の計算上、損失が生じたため、損失金額を給与所得から控除すべきであるとして、平成 17 年 3 月 25 日付けで、平成 16 年分の所得税に係る更正の請求をした。しかし、税務署長から、平成 16 年 4 月 1 日に租税特別措置法 31 条 1 項（以下、「改正措置法」という）が施行され、かつ、その附則 27 条 1 項の規定（以下、「改正附則」という）により、平成 16 年 1 月 1 日以降に行う譲渡に適用されるものと定められたため、損益通算は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。X は、国 Y（被告・控訴人）に対し、損益通算が認められなくなると、約 173 万円の還付が受けられないという著しい不利益を被ることになるから、憲法 84 条・30 条に規定する租税法律主義（租税法規不遡及の原則）に反すると主張し、異議申立および審査請求を経由した上で、提訴に及んだ。

福岡地裁判決は、次のように判示した。以下、後述する、東京地裁判決と比較できるように、論点ごとに整理してみたい。

1．遡及適用の意義

福岡地裁判決は、遡及適用の意義について、「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、予見可能性を保障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ものであるから、遡及適用に該当するというべきである。」とし、遡及適用を、「施行前の時点に遡って過去の行為に適用すること」としている。

福岡地裁判決は、まず、年度内遡及は遡及適用に該当する、との立場を明確にとっている。この点につき、Yは、「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をいうと解される。」と主張しているが、福岡地裁判決は、納税義務の内容を変更するか否かを問わず、租税法規がその施行前の過去の行為に適用することとしている。これは、東京地裁判決と比べ、納税者の予測可能性を重視した結論を導き出すための布石ともいえ、妥当な意義付けである。

2．租税法律主義と租税法規不遡及の原則

福岡地裁判決は、租税法律主義と租税法規不遡及の原則について、「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である。なぜならば、租税法律主義は、国民の経済生活に法的安定性、予見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の機能が害されるからである。」と述べている。

租税法規不遡及の原則が租税法律主義に含まれる旨判示し、その理

由を、予測可能性・法的安定性に求めている。

3．立法上の原則か、解釈適用上の原則か

さらに、福岡地裁判決では、「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かんがみると、租税法規不遡及の原則は絶対的なものではなく、……。」とし、東京地裁判決と同様に、租税法規不遡及の原則は、解釈適用上の原則という立場にたっている。

4．租税法規不遡及の原則の許容範囲

租税法規不遡及の原則の例外の許容範囲については、「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。」とし、許容範囲としては、①租税の性質、②遡及適用の必要性や合理性、③国民に与える不利益の程度、④不利益に対する救済措置の内容、および⑤当該改正法の国民への周知状況、等を総合勘案し判断すべきとしている。

また、上記の諸要素を総合勘案した上で、遡及適用しても予測可能性・法的安定性を害しない場合には、遡及適用も許容されるとする理論構成をしている。よって、まず、上記諸要素を総合勘案した上で、予測可能性・法的安定性を害しない場合には、遡及適用が許容されるとしているため、二重のフィルターにかけている。したがって、予測

可能性・法的安定性の確保を重視しており、筆者としても賛同するところである。

（1）期間税と納税義務の成立

福岡地裁判決は、期間税と納税義務の成立については、次のように、東京地裁判決と全く異なる判断を下し、「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である。なぜならば、期間税の場合であっても、納税者は、その当時存在する租税法規に従って課税が行われることを信頼して、各種の取引行為等を行うのであって、そのような納税者の信頼を保護し、国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図る要請は、期間税であるかどうかで変わりがないからである。」と述べた。

この福岡地裁の判断は、遡及適用の意義からも導き出せるように、納税者の納税義務の内容を変更するという観点からではなく、当該改正措置法が施行前の行為に適用されるかどうかで判断している。期間税であっても随時税であっても、行為時の納税者の信頼を保護し、法的安定性・予測可能性の確保を要請するということに重点を置いている。期間税であっても随時税であっても、納税者からすれば、その区別はあまり関係ないと解されるから、納税者の視点に立った判断といえよう。また、予測可能性・法的安定性の重要性を理解した上で、租税法律主義の本質に基づいて判断しており、評価に値する。

（2）予測可能性

そして、納税者の予測可能性について、福岡地裁判決は、「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。そこで、国民が、同日以前に、本件改正について、個別的、具体的にどの程度の予見可能性を有していたかについて検討する。」として、以下のように述べている。

「上記認定事実によれば、本件改正の要旨が公にされたのは与党が平成 16 年度税制改正大綱を発表した平成 15 年 12 月 17 日であるが、これが一般国民に報道されたのは、初めて新聞報道及びインターネット上に掲載された同月 18 日であって、これは損益通算が認められなくなる日のわずか 2 週間前である。また、同日以後の報道等のうち、インターネット上の記事、（筆者注：専門誌などは、）それほど多く流通しているものではないことが推認され、しかも本件改正についての記事はかなり小さなものであるから、これによる国民への周知はさほど期待できない。日本経済新聞（同月 18 日及び同月 26 日掲載）は、これと異なり、一般国民の間に相当程度の流通量があるものであるが、いずれの記事も半ばの紙面に掲載された小さなものであって、これによって図られる国民への周知の程度には限界がある。なお、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いうべきである。」と述べ、本件改正措置法が適用される年度開始前には、予測可能性がなかったと判示した。

憲法 84 条・30 条に規定する租税法律主義は、課税要件等の重要な事項は、これを法律で定めた上で、予測可能性・法的安定性を確保し、納税者の財産権を保障することを目的としている。したがって、現代

の租税法律主義においては、「法律による課税」という側面も重要であるが、「予測可能性の確保」という側面が重要性を増してきていることは明らかである。予測可能性が確保されていないと、納税者は自らの経済的意思決定がなし得ないからである。よって、税制改正においては、課税要件等を事前に法律により定め、これを十分に周知させることが、納税者の信頼保護につながるのである。これが、予測可能性・法的安定性の確保が、租税法律主義の重要な機能とされている所以である。福岡地裁判決は、租税法律主義における予測可能性の確保を、当該年度開始前に求めていることから、予測可能性をかなり重視していると解され、評価できよう。しいていえば、租税法規の遡及適用がなされる場合の、予測可能性の確保手段について、言及してほしかった。

（3）公益性

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

察すれば、本件改正は、土地市場活性化等の目的のため早期に実現する必要性が一定程度あったと考えられ、損益通算の廃止と税率の引下げを一体として行うことで上記目的を達成するとともに、損益通算目的の駆け込み的不動産売却という弊害を防止するという観点からは、適用時期を平成 16 年 1 月 1 日からとすることにも経済政策上一定程度の必要性・合理性があったと認められる。」と述べ、土地市場活性化等の目的達成のため、および損益通算目的の駆け込み売却を防止するため、遡及適用する必要性が一定程度あったとした。

しかし、「他方で、本件改正の主要な理由となった不動産価格の下落傾向等は本件改正前から数年間は続いていたこと、……損益通算の制度の問題点については本件改正の数年前から指摘されていたこと、不動産譲渡に係る損益通算の制度は旧所得税法(昭和 22 年法律第 27 号)において設けられ、部分的な改正を経ながらも以後 50 年以上にわたって継続して認められてきたものであること、本件改正前後で租税を大幅に変更しなければなら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などは、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る。」と述べ、地価の下落傾向が数年間続いていたこと、損益通算の規定が 50 年以上も認められていたこと、および措置法を改正するほどの重大な経済事情の変動があったとはいえないこと等を理由に、遡及適用する必要性・合理性が十分にあったとはいえない、と判示した。

この事実認定に関しては、東京地裁判決のところで、後述することとするが、妥当な判断といえよう。

（4）国民に与える不利益の程度

さらに、国民に与える不利益の程度について、福岡地裁判決は、「建物等の購入・譲渡に伴って生じる譲渡損失は、一般国民にとって数百

万円から数千万円という大きな金額になることも珍しくないから、その損益通算を認めないとする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。本件において原告が被った不利益の程度をみると、……、原告は、扶養する実母が大腿骨を骨折するなどして近い将来車椅子を使用せざるを得ない状況になり、平成 13 年ころからバリアフリー住宅への住み替えを検討していたところ、平成 15 年に隣接地に介護設備を備えたマンション建設が始まったので、購入申込みをし、平成 16 年 1 月、本件譲渡資産の売却を不動産仲介業者に依頼し、同年 3 月 10 日、本件譲渡資産を代金 2,600 万円で売却するとともに、この金員と退職後の生活のための蓄えであった預貯金 2,000 万円を充て、同月 24 日、介護設備を備えた本件買換資産を購入した。原告は、これらの売買の際、不動産仲介業者から、本件改正の話を聞いたことはなく、翌年の確定申告で譲渡損失の損益通算を行う準備として諸経費を含む領収書等を保管していた。……、原告は、平成 17 年 3 月、約 173 万円の還付を受けようとして確定申告を行おうとしたところ、本件改正により損益通算ができなくなったことを知らされた。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、改正前であったので言及しなかったとの説明を受けた。」とし、X の個別的事情を鑑み、X の被った不利益は、甚大であったことを認定したのである。

そして、救済措置の内容については、「本件改正は、国民の不動産譲渡・買換えに伴う損益を考慮し、比較的低所得である者に損益通算を認め、その経済的不利益を防止するために、特例措置（新措置法 41 条の 5、41 条の 5 の 2）を設けたが、原告は、……本件譲渡資産や本件買換資産に係る住宅借入金を有していなかったため、上記特例措置の適用を受けることができなかった（なお、上記特例措置を知っていれば、本件買換資産に住宅借入金を利用して、その適用を受けることは可能であったことがうかがわれる。）。」とした[9]。

福岡地裁判決は、こうしたXの個別的事情も勘案した上で、Xの被った不利益の程度は甚大であり、その不利益に対する救済措置も十分ではなかったと判示した。

5．結論

結論として、「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はないこと、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などを総合すると、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。

そうすると、本件改正は、上記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。」と述べ、Xの請求を認め、本件改正は違憲であり、損益通算を認めるべきであると判示した。

福岡地裁判決は、まず、遡及適用の意義において、期間税における年度内遡及は遡及適用であるとし、そこから租税法律主義における租

税法規不遡及の原則の重要性を導き出した上で、遡及適用の許容範囲を、予測可能性・法的安定性を害しない場合、および遡及適用することに対する合理的必要性という二つの要件を示し、本件改正はその要件を充足していないとして、X の請求を認容している[10]。また、X の個別的事情も勘案した上で、X に適用される限りにおいて違憲判決を下している。福岡地裁判決は、理論的にも首尾一貫しており、妥当な判断だといえよう。

Y は、原審判決を不服として控訴した。福岡高裁平成 21 年 10 月 21 日判決[11]は、後述する東京地裁判決とほぼ同様に判示し、原判決を取消し、X は逆転敗訴し、X が上告しなかったため確定した。

第 2 節　東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決の検討

本節においては、期間税に関する租税法規の遡及適用について、納税義務が成立していないこと等を理由に、期間税の年度内遡及を合憲とした、東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決における事案を検討してみたい。事実の概要は、以下のとおりである。

X ら（原告・控訴人）は、平成 15 年 12 月 26 日、株式会社 A 社（以下、「A 社」という）との間で、その所有する土地建物を譲渡する旨の売買契約を締結した。その後、平成 16 年 2 月 26 日に X らは、A 社との間で上記売買契約に係る本件土地の面積および売買代金を変更する旨の合意をし、上記契約に基づき、代金残額を受領するとともに、A 社に対し本件土地建物を引き渡した。X らは、平成 16 年度の所得税の確定申告において、改正措置法に従い、分離長期譲渡所得の金額を 0 円、納付税額を 2,600 万 1,600 円などとする確定申告をした上で、分離長期譲渡損失金額を 1 億 1,288 万 4,478 円、還付金額 2,141 万 83

円などとする更正の請求を行った。

しかし、国Y（被告・被控訴人）は、平成16年4月1日に改正措置法が施行され、かつ、その改正附則により、平成16年1月1日以降に行う譲渡に適用されるものと定められたため、損益通算はできなくなったとして、更正をすべき理由がない旨の通知処分を行った。これを不服としたXらは、異議申立および審査請求を経由した上で、提訴に及んだ。

東京地裁判決は、次のように判示した。以下、同様の事案で違憲の判決を下した福岡地裁判決と比較できるように、論点ごとに整理してみたい。

1．遡及適用の意義

東京地裁判決は、「『遡及適用』か否かを巡って用語上の問題がないでないが、……、施行日前の事象についても改正法令を適用する場合一般を『遡及適用』ということとする。」と判示し、遡及適用を「施行日前の事象についても改正法令を適用する場合一般」としている。租税法規不遡及の原則は、法理論一般における法律不遡及の原則を、租税法にあてはめたものであるから、遡及適用の意義は、東京地裁判決のように「施行日前の事象についても改正法令を適用する場合」と解するのが妥当である。

2．租税法律主義と租税法規不遡及の原則

東京地裁判決は、租税法規不遡及の原則について、「行政法規をその公布の前に終結した過去の事実に適用することは、一般国民の生活における予測を裏切り、法的安定性を害するものであることを否定する

ことができず、これをむやみに行うことは許されないというべきである。このことは、国民の納税義務を定め、これにより国民の財産権への侵害を根拠付ける法規である租税法規の場合にはより一層妥当するものである。したがって、租税法規を遡及して適用することは、それが納税者に利益をもたらす場合は格別、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など、それによって納税者が不利益を被る場合、現在の法規に従って課税が行われるとの一般国民の信頼を裏切り、その経済生活における予測可能性や法的安定性を損なうものとして、憲法 84 条、30 条から導かれる租税法律主義に反し、違憲となることがあるものと解される。」と判示した。

すなわち、租税法規の遡及適用は、現在の法規により課税が行われるであろうと考える国民の信頼を裏切り、予測可能性・法的安定性を侵害するため、租税法律主義に反し、違憲となる可能性があるとしている。この点については、異論はなかろう。

3．立法上の原則か、解釈適用上の原則か

租税法規不遡及の原則が、立法上の原則か、解釈適用上の原則かにつき、東京地裁判決は、「遡及処罰を禁止している憲法 39 条とは異なり、同法 84、30 条は、租税法規を遡及して適用することを明示的に禁止するものではないから、納税者に不利益な租税法規の遡及適用が一律に租税法律主義に反して違憲となるものと解することはできない。」とし、福岡地裁判決と同様に、解釈適用上の原則であるとする立場をとっている。したがって、租税法規の遡及適用は、原則的には違憲であるが、例外的に合憲となる余地を残している。

4．租税法規不遡及の原則の許容範囲

租税法規不遡及の原則の例外の許容範囲について、東京地裁判決は、「『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、国民の課税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである』（最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決・民集 39 巻 2 号 247 頁）。したがって、課税要件等に限らず、租税法規を納税者に不利益に遡及適用することについても、上記の諸般の事情の下、その合理的な必要性が認められるときは、租税法律主義に反しないものとして許容される余地があるものと解される。そして、この場合、納税者に不利益な遡及適用が租税法律主義に反しないものといえるかどうかは、その遡及適用によって不利益に変更される納税者の納税義務の性質、その内容を不利益に変更する程度、及びこれを変更することによって保護される公益の性質などを総合的に勘案し、その変更が合理的なものとして容認されるべきものであるかどうかによって判断すべきである（財産権の遡及的制約に関する最高裁昭和 55 年 7 月 12 日大法廷判決・民集 32 巻 5 号 946 頁参照）」としている。

東京地裁判決は、大島訴訟判決を引用した上で、遡及適用することにつき、「合理的な必要性」がある場合には、租税法規不遡及の原則の例外を許容している。そして、その許容範囲については、①不利益に変更される納税者の納税義務の性質、②不利益に変更する程度、③不利益に変更することによって保護される公益の性質、などを総合勘案し判断すべきとしている。

ここで、留意すべきなのは、例外の許容範囲において、予測可能性・法的安定性については、言及していないことである。すなわち、租税法律主義と租税法規不遡及の原則の関係においては、租税法規の遡及

適用は、予測可能性や法的安定性を損なうものとして、租税法律主義に反し、違憲となることがあるものと解されると述べている。しかし、例外の許容範囲においては、予測可能性・法的安定性については述べていないため、予測可能性・法的安定性を害しても、合理的な必要性があれば遡及適用は許容されるとの立場をとっていると解される。この点について、筆者は、租税法律主義が要請する、予測可能性・法的安定性の侵害の程度を許容範囲に入れていないことに、理論矛盾を感じずにはいられない。増田英敏教授は、「租税法律主義に抵触するか否かが争点とされているのであるから、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の機能である予測可能性の侵害の有無の判断を回避した判断であり、受け入れ難い。」と述べられている[12]。筆者としても、増田英敏教授の見解に共感を覚える次第である。

また、東京地裁判決では、大島訴訟判決を引用し、立法裁量論を展開しているが、「租税負担の配分や累進税率の決定など、立法政策にかかわる問題であれば、立法裁量論を援用することもうなずけるが、租税法規の遡及適用の問題にまでなぜ立法裁量論を持ち出さねばならないのか理解に苦しむところである。」との指摘もある[13]。大島訴訟判決以降、租税法における違憲審査について、裁判所は、消極的な姿勢をとり、立法裁量論が多く援用されている。このような判断では、立法府に過度の立法権を与えてしまうことにもなりかねない。現に、本件における Y の主張でも、当たり前のように大島訴訟を引用している。租税の定立については、民主主義の見地から立法府の判断を尊重すべきであろうが、すべての租税立法に対して立法裁量論を援用すれば、立法府の立法に慎重を欠く結果を招来することにもなろう[14]。

以下、租税法規不遡及の原則の許容範囲を検討することとするが、詳細な検討については、第 5 章に譲ることとして、本章では、東京地裁判決の問題点の指摘にとどめることとする。

（1）期間税と納税義務の成立

東京地裁判決は、例外の許容範囲で挙げた、不利益に変更される納税者の納税義務の性質について、「所得税はいわゆる期間税であり、これを納付する義務（納税義務）は、国税通則法 15 条 2 項 1 号の規定により暦年の終了の時に成立し、また、その年分の納付すべき税額は、原則として所得税法 120 条の規定により確定申告の手続によって確定するところ、……（損益通算する）ことは、所得税の納税義務が成立した後の納付すべき税額を確定する段階で初めて行うものであり、個々の譲渡の段階で行うものではない。そして、所得税に関する法規が暦年の途中に改正され、これがその年分の所得税について適用される場合、暦年の最初から当該改正法の施行までの間に行われた個々の取引についてみれば、当該改正法が遡及して適用されるとみることができるものの、所得税の納税義務が成立するのはその暦年の終了の時であって、その時点では当該改正法が既に施行されているのであるから、納税義務の成立及びその内容という観点からみれば、当該改正法が遡及して適用されその変更をもたらすものであるということはできない。そうすると、暦年の最初から当該改正法の施行までの間に行われた個々の取引についてみれば、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額の多寡に応じた不利益を被るということも想定できるが、本件改正附則 27 条 1 項により改正措置法 31 条 1 項後段の規定を平成 16 年 1 月 1 日から同年 3 月 31 日までに行われた譲渡について適用したとしても、納税者の平成 16 年分所得税納税義務の内容自体について着目するならば、さかのぼって不利益に変更されたということはできない。」としている。

すなわち、所得税は期間税であるから、本件譲渡時には納税義務は成立しておらず、納税義務の成立する、暦年終了時までに租税法規を

改正すれば遡及適用ではないとしている。

確かに、国税通則法上では、所得税の納税義務は、暦年終了時に抽象的ながらも成立する。しかし、本件で問題になっているのは、所得税における譲渡所得である。譲渡所得に対する課税は、譲渡という行為により資産が所有者の手を離れる機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税するものである[15]。そうであるとすると、譲渡所得は、経常的な事業所得などと異なり、臨時的・不規則的に発生する所得であり、譲渡益または譲渡損も多額のぼることが普通である。このような譲渡を行う納税者は、譲渡という意思決定に際し、いわゆる一般の納税者に比べて、税負担を考慮に入れて意思決定を行うであろう。そういった意味では、納税者の予測可能性の確保は、譲渡時になされなければならない[16]。所得税法上、所得は 10 種類に区分されているが、それをまとめて期間税とすることに疑問を呈さずにはいられない。

（2）予測可能性

また、東京地裁判決は、納税者の予測可能性について、「遅くとも、自由民主党の決定した平成 16 年度税制改正大綱が日本経済新聞に掲載された平成 15 年 12 月 18 日には、その周知の程度は完全ではないにしても、平成 16 年分所得税から土地等又は建物等の長期譲渡所得について損益通算制度が適用されなくなることを納税者において予測することができる状態になったということができる。したがって、確かにかなり切迫した時点ではあったにせよ、平成 16 年 1 月 1 日以降の土地等又は建物等の譲渡について損益通算ができなくなることを納税者においてあらかじめ予測できる可能性がなかったとまではいえない。」とし、暦年開始前に自民党の税制改正大綱が、日本経済新聞に掲載されたことをもって、納税者は予測可能性があったと判示した。

この予測可能性の判示については、筆者は、賛同できない。福岡地

裁判決で述べたように、租税法律主義において、納税者の予測可能性・法的安定性を確保することは、現代の発達した経済社会において、重要な機能であることは明らかである。予測可能性・法的安定性を侵害しても優先すべき公益性ないし緊急性がある場合でない限り、予測可能性・法的安定性を軽視した税制改正は、許容されるはずもない。ましてや、租税法規が遡及適用される場合には、結果として、納税者の予測可能性は覆されるのであるから、租税法規の遡及適用がなされた場合の予測可能性の確保手段は、現行の法制度上、存在するものを考慮して判断されなければならないと考える。

（3）公益性

東京地裁判決は、不利益に変更することによって保護される公益の性質について、「確かに、平成 16 年 1 月 1 日から同年 3 月 31 日までの間に土地等又は建物等の譲渡をした者が、当該譲渡時に公布・施行されていなかった改正措置法31条1項後段の規定の適用を受けることとなれば、……、当該譲渡時には存在した損益通算の制度を利用できなくなることによる一定の不利益を受け得ることは否定することができない。そうすると、このような不利益が……納税義務の内容自体の不利益変更には該当しないとしても、改正措置法 31 条 1 項後段の規定の適用時期を平成 16 年 1 月 1 日以後としたことに何ら合理性がないものであれば、本件改正附則 27 条 1 項が租税法律主義に違反し、違憲となる余地があるといわざるを得ない。」とし、遡及適用することに合理性がない場合は、違憲となる余地があると述べている。

そして、その合理性については、所得税法が、総合課税方式を原則としていることを述べた上で、「そうすると、ある所得に損失が生じた場合には、これを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、適正な課税負担の考え方に合致することになる。

しかしながら、……譲渡所得については、種々の特別措置が設けられているところ、土地等又は建物等の譲渡所得については、土地政策等の観点から所得税法本則による課税方法によらず、租税特別措置として、他の所得と区分して本則の負担よりある部分は軽課し、ある部分は重課する仕組みをとることが相当とされることから、分離課税……とされている。また、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（うち地方税6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うことができる。」と述べている。

また、「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。」と述べた。

そして、「改正措置法31条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 27 条 1 項により改正措置法 31 条 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。」と述べるとともに、「平成 15 年 12 月に平成 16 年度税制改正の概要が公表された直後、同月中に土地等又は建物等を売却するよう強く勧める不動産会社、税理士等が少なからず存在していたことが認められ、このことからすれば、改正措置法 31 条 1 項後段の規定の適用時期が遅くなればなるほど、それまでの間に含み損を抱えた不動産の安値での売却が促進される具体的な危険があったと認めることができる」と述べている。

さらに、「所得税のような期間税にあっては、期間計算を乱すことは納税申告事務及び徴収事務を混乱させるおそれがあり、また、同じ暦年において取扱いが異なることにより不平等が発生するという問題もあるので、暦年の途中から新たな措置を実施することが望ましいものとはいえない。」と述べ、遡及適用することに「合理的な必要性」があったと認定した。

すなわち、納税義務の内容自体からすれば遡及適用ではないが、遡及適用する合理性がない場合には、違憲の余地があると述べている。遡及適用の許容範囲について、本件では、租税法律主義の要請している予測可能性・法的安定性について言及せず、また、納税義務の成立からみても遡及適用ではないとしているため、遡及適用の許容範囲を「合理的必要性」のみで判断することになっており、広範な立法裁量を認める結果となっている。

そして、「合理的な必要性」があったか否かについては、①土地建物等の譲渡所得税について、利益が生じた場合には分離課税により比例税率が適用され、損失が生じた場合には総合課税により他の所得から控除され累進税率が適用されることの不均衡を是正すること、②土地市場を活性化させ、土地価格の下落に歯止めをかけること、③遡及適用しなければ、土地等または建物等が損益通算目的で安価で売却され

るおそれがあり、租税回避目的での譲渡を防止すること、および④納税申告事務および徴収事務の混乱を回避するため、および取扱いの公平を図るために、暦年開始時まで遡及させる必要があったと述べ、遡及適用することに「合理的な必要性」があったと認定している。

確かに、租税法に限らず、法律の制定は、国会ないし地方議会における民主主義的な議論の下で成立するものであるから、政策の合理的必要性は少なからずあると考えるのが妥当であろう。しかし、それが遡及適用するほどの緊急性があったのであろうか。

本件で問題となっている土地建物等の損益通算禁止規定の改正の背景には、平成元年の有価証券の譲渡益に対する原則課税導入以後、上場株式等の譲渡損失は、他の所得との損益通算が認められておらず（措法 25 条の 8）、本件で問題となっている土地建物等の譲渡損失の損益通算禁止は、上場株式等に対する課税方法と均衡を図ったとする見解が有力であるとされる[17]。現に、当時の谷垣財務相は、その旨の発言をしている[18]。しかし、土地・建物と上場株式等を同列に扱ってよいものかという問題もある。すなわち、上場株式等は、一般的にその保有目的は投機目的であるが、土地・建物等は、保有目的は様々であるが、少なくとも事業用土地は、投機目的で保有しているとはいえないであろう[19]。

また、土地市場の活性化については、「元々、我が国の税制は、投資所得に対する極めて冷淡な措置を講じてきたところであるが、そのことが我が国経済の閉塞感を一層強めている。そして、今回の措置がそれに輪をかけることになる。これでは、土地デフレが一層悪化するが、そのことを憂慮する。」との指摘もあった[20]。

そして、遡及適用することにより、租税回避目的での譲渡を防止することについては、当該改正措置法の施行日である 4 月 1 日以降の譲渡に適用することでも、同様の効果は得られたのではないか。当時の経済状況からすると、不動産を売りたくても売れない状況が続いてい

たと考えられる。自民党の税制改正大綱が、日本経済新聞に掲載されたのが、平成 15 年 12 月 18 日であるから、遡及適用された平成 16 年 1 月 1 日までは、ほんの 2 週間である。この短い期間に土地建物等を売却できた人は、ごく少数であろう。

さらに、納税申告事務および徴収事務の混乱を回避については、租税訴訟学会が行った税理士に対するアンケートにおいては、「申告事務の負担・混乱なし」とする回答が 90．4%にも及んでいるとの資料もあり[21]、また、日本の税務署職員は税制改正に対し見事にフォローしているし、4 月 1 日からの施行でも十分に対応可能なのではないかとの指摘もある[22]。

以上から考えても、一定程度の「合理的な必要性」はあったにせよ、平成 16 年 1 月 1 日まで遡及適用させる緊急性はなかったと解される。

5．結論

そして、東京地裁判決は、結論として、「以上の検討によれば、本件改正附則 27 条 1 項により改正措置法 31 条 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、遡及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、本件改正附則 27 条 1 項が租税法律主義に反するということはできない。」と判示し、X の請求を棄却し、合憲判決を下した。

Xらは、この判決を不服として控訴した。しかし、東京高裁平成21年3月11日判決[23]は、期間税と納税義務の成立について、東京地裁判決に多少の付加・訂正をしたが、東京地裁判決とほぼ同様に判示し、Xらの請求を棄却した。

各論点でも述べてきたとおり、本件東京地裁、東京高裁の判断には、疑問が多い。租税法規の遡及適用は、納税者の予測可能性・法的安定性を侵害するため、違憲となる場合があるとしておきながら、「合理的な必要性」を判断する諸要素には予測可能性が含まれていない。また、合理的必要性が一定程度あるにせよ、それを遡及適用してまで行う理由は乏しいと解される。そして、年度開始直前に日本経済新聞に自民党の税制改正大綱が掲載されたことをもって、「予測できる可能性がなかったとまではいえない」としている。さらに、東京高裁判決では、「租税効果に対する予測可能性を保障しようとすると、およそ不利益な内容を含む租税法規の改正はできない」と判示し、税制改正における予測可能性を全く軽視している。このような判断では、納税者は納得しないであろうし、また、今後の税制改正に対する納税者の不信感を助長するおそれもあり、その点を憂慮する次第である。なお、原告Xは、本件判決を不服として、現在、最高裁に上告中である。

第3節　小括

以上、違憲判決を下した福岡地裁判決、および合憲判決を下した東京地裁判決を中心に、その判旨を検討してきた。これらの検討により、合憲判断を下した東京地裁がいかに不合理な判断をしてきたかが立証できたのではないかと思う。

憲法84条・30条は租税法律主義を規定している。租税法律主義は、

納税者の予測可能性・法的安定性を確保するために、租税に関する重要な事項は議会による法律で決定することを要請し、もって納税者の財産権を保障することを目的としている。そして、この租税法律主義には、納税者の予測可能性・法的安定性を確保するために、租税法規不遡及の原則が重要な派生原則として含まれているのである。

さらに、所得税法における損益通算の規定は、総合課税方式の原則に基づいた、納税者の実質的な担税力に応じた租税を負担するために設けられた規定である。プラスの課税物件とマイナスの課税物件を通算できるということは、課税物件が非課税であるということよりも、納税者の租税負担は小さくなる。このような納税者にとって重要な損益通算の規定を、予測可能性を十分に確保することなく遡及適用により禁止することは、それにより不利益を被った納税者にとっては、まさに「不意打ち課税」である[24]。これは、平成 15 年 12 月 15 日に公表された、政府税制調査会の「平成 16 年度の税制改正に関する答申」には、損益通算禁止規定の遡及適用に関する事項は盛り込まれておらず、同年 12 月 17 日に公表された、自由民主党税制調査会の「平成 16 年度税制改正大綱」において、突如として盛り込まれた点からも分かるであろう。このような不意打ち課税を防止するために、租税法律主義と租税法規不遡及の原則が存在することを忘れてはならない。

この点、予測可能性と法的安定性を重視し、租税法律主義の理念を貫き、納税者の財産権への侵害に対し、違憲判断を下した福岡地裁判決は、妥当な判断といえよう。

以上の検討を踏まえ、次章において、損益通算禁止規定に対し合憲判断を下した東京地裁判決を中心に、損益通算禁止規定の遡及適用で争点となった、期間税と納税義務の成立、予測可能性、公益性について、他の学説や判例を交えながら、詳細に検討していくこととする。

[1] 租税特別措置法 31 条 1 項は、以下のように規定している（平成 16 年法律第 14 号による改正後のもの）。
（長期譲渡所得の課税の特例）
「個人が、その有する土地若しくは土地の上に存する権利（以下、「土地等」という。）又は建物及びその附属設備若しくは構築物（以下、「建物等」という。）で、その年 1 月 1 日において所有期間が 5 年を超えるものの譲渡をした場合には、当該譲渡による譲渡所得については、同法第 22 条 及び第 89 条 並びに第 165 条の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その年中の当該譲渡に係る譲渡所得の金額に対し、長期譲渡所得の金額の 100 の 15 に相当する金額に相当する所得税を課する。この場合において、長期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、同法その他所得税に関する法令の規定の適用については、当該損失の金額は生じなかつたものとみなす。」
[2] 租税措置法附則 27 条 1 項は、以下のように規定している（平成 16 年法律第 14 号による改正後のもの）。
（個人の譲渡所得の課税の特例に関する経過措置）
「新租税特別措置法第 31 条の規定は、個人が平成 16 年 1 月 1 日以後に行う同条第 1 項に規定する土地等又は建物等の譲渡について適用し、個人が同日前に行った旧租税特別措置法第 31 条第 1 項に規定する土地等又は建物等の譲渡については、なお従前の例による。」
[3] 福岡地判平成 20 年 1 月 29 日判時 2003 号 43 頁。福岡高判平成 20 年 10 月 21 日判時 2035 号 20 頁。東京地判平成 20 年 2 月 14 日判タ 1301 号 210 頁。東京高判平成 21 年 3 月 11 日税理士情報ネットワークシステム（以下、「TAINS」とする。）Z888-1413。千葉地判平成 20 年 5 月 16 日 TAINS　Z888-1331。東京高判平成 20 年 12 月 4 日 TAINS　Z888-1387。
福岡事案では、第 1 審違憲判決（被告控訴）の後、控訴審判決で逆転合憲判決が下された。東京事案では、第 1 審合憲判決（原告控訴）が下され、控訴審判決でも合憲判決が下された。千葉事案では、第 1 審合憲判決（原告控訴）の後、控訴審判決でも合憲判決が下された。福岡事案は、上告することなく合憲判決で確定したが、東京事案および千葉事案は、現在最高裁に係争中である。
[4] 判時 2003 号 43 頁。
[5] 判タ 1301 号 210 頁。
[6] 損益通算禁止規定の遡及適用における立法過程の不透明さについては、藤曲武美氏が詳細に検討されている。藤曲武美「納税者の予測可能性と遡及立法」税理 52 巻 6 号 70 頁以下（2009）。
[7] 山田二郎「税法の不利益遡及立法と租税法律主義」税法学 559 号 62～63 頁（2008）における立法の経緯を、筆者が図表にまとめたものである。
[8] 所得税法 69 条 1 項は、以下のように規定している（平成 18 年法律第 10 号による改正前のもの）。
（損益通算）
「総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、政令で定める順序により、これを他の各種所得の金額から控除する。」
[9] 損益通算禁止規定に係る救済措置としては、以下のような規定が設けられた。
（居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算及び繰越控除）
「個人の平成 16 年分以後の各年分の譲渡所得の金額の計算上生じた居住用財産の譲渡損失の金額がある場合には、第 31 条第 1 項後段及び第 3 項第 2 号の

規定にかかわらず、当該居住用財産の譲渡損失の金額については、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を適用する。ただし、当該個人がその年の前年以前3年内の年において生じた当該居住用財産の譲渡損失の金額以外の居住用財産の譲渡損失の金額につきこの項の規定の適用を受けているときは、この限りでない。」（措置法41条の5第1項）。
「確定申告書を提出する個人が、その年の前年以前3年内の年において生じた通算後譲渡損失の金額（この項の規定の適用を受けて前年以前の年において控除されたものを除く。）を有する場合において、当該個人がその年12月31日（その者が死亡した日の属する年にあつては、その死亡した日）において当該通算後譲渡損失の金額に係る買換資産（第7項第1号に規定する買換資産をいう。）に係る住宅借入金等の金額を有するときは、第31条第1項後段の規定にかかわらず、当該通算後譲渡損失の金額に相当する金額は、政令で定めるところにより、当該確定申告書に係る年分の同項に規定する長期譲渡所得の金額、第32条第1項に規定する短期譲渡所得の金額、総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額の計算上控除する。ただし、当該個人のその年分の所得税に係るその年の所得税法第2条第1項第30号の合計所得金額が3000万円を超える年については、この限りでない。」（措置法41条の5第4項）。
（特定居住用財産の譲渡損失の損益通算及び繰越控除）
「個人の平成16年分以後の各年分の譲渡所得の金額の計算上生じた特定居住用財産の譲渡損失の金額がある場合には、第31条第1項後段及び第3項第2号の規定にかかわらず、当該特定居住用財産の譲渡損失の金額については、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を適用する。ただし、当該個人がその年の前年以前3年内の年において生じた当該特定居住用財産の譲渡損失の金額以外の特定居住用財産の譲渡損失の金額につきこの項の規定の適用を受けているときは、この限りでない。」（措置法41条の5の2第1項）
10 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－土地・建物等の譲渡損の損益通算廃止立法の遡及適用の可否を争点とした福岡・東京地判の検討を中心に－」税務弘報56巻7号88頁（2008）。
11 判時2035号20頁。
12 増田・前掲注10　86頁。
13 増田・前掲注10　88頁。
14 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139号94～95頁（2008）。
15 金子宏『租税法[第14版]』203頁（弘文堂、2009）。
16 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の合憲性」税務弘報56巻10号148頁（2008）。
17 小池正明「土地等の譲渡損失の損益通算規制」税研19巻6号29頁（2004）。
18 谷垣禎一財務相は、海江田万里委員の質問に対し、「株式と不動産で譲渡所得の扱いというのは今まで異なっておりました。それで、土地市場の活性化ということを考えなきゃいかぬという観点から、株式の場合とバランス、平仄を合わせるような形で改正案を用意していただいているわけですが、それは要するに、土地建物も株式と同じように長期譲渡所得の税率を20%に引き下げようということと、それから100万円の特別控除ですね、それから今おっしゃった損益通算の廃止というのを一つのパッケージでやるということでございます。……、パッケージでやるということは、現行税制が26%の分離課税である一方、譲渡損失は最高税率50%で総合課税される他の所得から差し引くことができ

るというのは、これは国際的にも例のない制度でございますし、不均衡があるということで、改めるということは、私はこれは大きな改善ではないかと思います。」と答弁している。
国会議事録検索システムホームページ「平成 16 年 2 月 12 日第 159 回衆議院予算委員会 8 号」議事録[谷垣禎一財務相発言]。
http://kokkai.ndl.go.jp/cgi-bin/KENSAKU/swk_dispdoc.cgi?SESSION=7337&SAVED_RID=1&PAGE=0&POS=0&TOTAL=0&SRV_ID=8&DOC_ID=8391&DPAGE=1&DTOTAL=1&DPOS=1&SORT_DIR=1&SORT_TYPE=0&MODE=1&DMY=7507（平成 21 年 12 月 24 日アクセス）。

[19] 小池・前掲注 17　29 頁。

[20] 品川芳宣「これでは土地デフレが一層悪化」速報税理 23 巻 3 号通巻 777 号 15 頁（2004）。

[21] 租税訴訟学会第 26 回研究会配布レジュメ「租税法規の不利益遡及立法に関する提言に向けて」121 頁（2009）。
　なお、アンケート回収数 210 のうち、「申告事務の負担・混乱あり」が 6（2.8%）、「申告事務の負担・混乱なし」が 190（90．4%）、「どちらともいえない」が 14（6．6%）であった。

[22] 木村吉成「土地・建物の損益通算廃止の遡及適用訴訟～福岡地裁、福岡高裁の判決を中心として～」税経新報 567 号 59 頁（2009）。

[23] TAINS　Z888-1413。

[24] 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』285 頁（信山社、2007）。

第 5 章　租税法規不遡及の原則における許容範囲の検討

第 2 章においては、租税法規不遡及の原則が、租税法律主義の実効性を確保するための重要な派生原則であることを述べた。本章においては、第 4 章で問題点を指摘した、損益通算禁止規定の遡及適用の事案を踏まえ、租税法規不遡及の原則の問題点を検討していくこととする。租税法規不遡及の原則は、解釈適用上の原則であるとされている。そうであるとすると、租税法規の遡及適用は、立法府により今後も行われる可能性は否定できない。したがって、納税者の予測可能性・法的安定性を確保し、納税者の財産権を保障するためには、この遡及適用の例外の許容範囲を明確にする必要があると考える。本章では、この許容範囲を明らかにすることを目的とする。

第 1 節　租税の類型化と納税義務の成立による問題

1．租税の類型化と納税義務の成立および遡及適用の判断基準

本節においては、租税の類型による問題点を指摘する。一般的に、遡及適用とは、法規を、「施行日前の過去の完結した事象に対して遡って適用させること」であるといえよう。しかし、租税には、様々な税目があることから、この一般論が妥当しない場合がある。すなわち、一言で「過去に完結した事象」といっても、税目により何をもって「完結」とするかが異なってくる。したがって、租税法規の遡及適用を考える場合には、租税を類型化し、過去に完結した事象を「納税義務の成立」と捉え、「租税の種類」と「納税義務の成立」という観点から論ぜられてきた。本節においては、学説およびわが国の判例を分析することにより、租税の類型化と納税義務の成立による問題を検討することとする。

第 3 章第 2 節における代表的な学説においても、租税を「期間税」と「随時税」に類型化し、それぞれの納税義務の成立との関連で、租税法規不遡及の原則の例外が許容されるか否かが論ぜられてきたことは[1]、前述したとおりである。

これに対し、浦東久男教授は、租税を「(a) 1 回限りの事実を対象とする租税 (b) 継続する事実を対象とする租税 (c) ある期間に行われた行為全体を課税の対象」とする租税の、3 つに類型化し、遡及適用か否かの判断基準を検討し、以下のように述べられている[2]。

(a)「1 回限りの事実を対象とする租税」は、いわゆる「随時税」の意味であり、その例示として、相続税、贈与税、登録免許税、印紙税、関税などを挙げておられる。そして、遡及適用の判断基準として、「課税の対象となる事実が施行日より前か後か」により判断できると述べられている。

(b)「継続する事実を対象とする租税」は、「多くの場合ある一つの時点を基準にして課税を行っている」租税であり、その例示として、地価税[3]、固定資産税[4]、自動車税[5]などを挙げており(本稿においては、説明上「継続税」とする。)、その判断基準としては、「課税のための基準日が施行日より前か後か」により判断できるとされている。

(c)「ある期間に行われた行為全体を課税の対象」とする租税は、いわゆる「期間税」の意味であり、その例示として、所得税、法人税、消費税、酒税などを挙げておられる。そして、期間税の遡及適用の判断基準としては、「施行日が課税期間の開始時より前か後か」で判断する「課税期間開始時説」、「施行日が課税期間の終了時より前か後か」で判断する「課税期間終了時説」、そして「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「租税債務成立時説」、の 3 つを挙げておられる[6]。

以下、浦東久男教授の、租税の類型により「随時税」「継続税」および「期間税」について検討をすることとする。

（1）「随時税」の判断基準

随時税については、過去に完結した事実を「課税の対象となる事実」と捉え、「課税の対象となる事実が施行日より前か後か」により遡及適用であるか否かが判断できる[7]。随時税の代表例である印紙税であれば、課税文書を作成すれば課税要件が充足され[8]、課税文書の作成時に納税義務が発生し、原則として課税文書に印紙を貼付し、それを消印する方法で納付しなければならないことになっている[9]。したがって、課税文書の作成後に、印紙税法が改正され、当該改正法が過去に完結した課税文書の作成に適用されれば、遡及適用となる。随時税については、課税文書の作成などの課税要件が充足されれば、その都度納税義務が成立する。したがって、課税の対象となる課税要件事実の発生時期と、納税義務の成立時期が同時であるので、「課税の対象となる事実が施行日より前か後か」により、遡及適用か否かが判断することができるのである。よって、課税要件事実の発生後に、事後立法により遡及して課税をすることは許されない[10]。納税者は、その行為が行われた時に施行されている租税法規による課税がなされるだろうと信頼して、その行為を行うのであるから、この遡及適用の判断は、納税者の信頼保護という点からも異論のないところである。

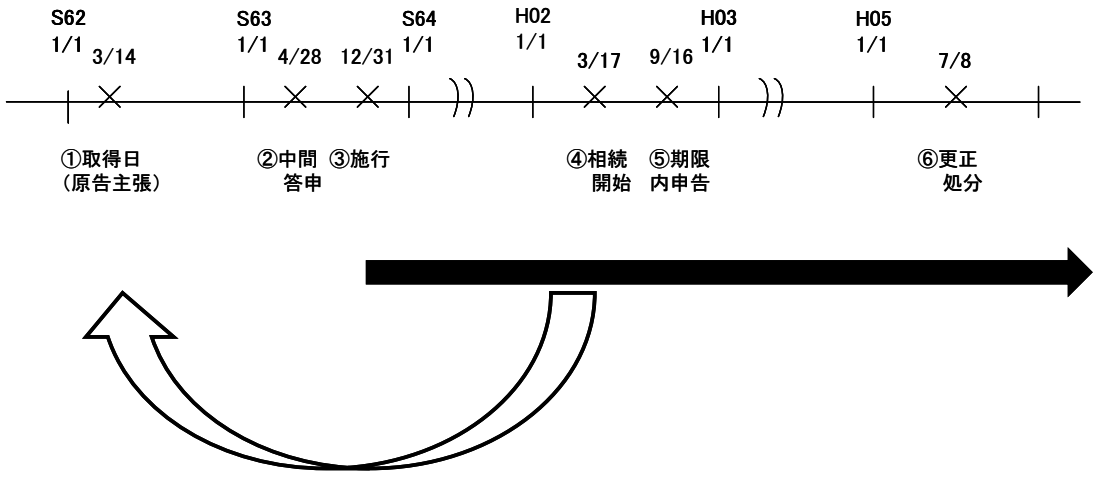
それでは、判例を検討してみたい。随時税である相続税の遡及適用の可否が問題となった事案に、東京高裁平成 11 年 11 月 11 日判決[11]がある。事実の概要は以下のとおりである。

昭和 63 年 12 月 31 日に、改正前の租税特別措置法 69 条の 4 の規定（以下、「本件特例」という）[12]、いわゆる「3 年しばりの特例」が施行された。本件特例は、相続開始前 3 年以内に被相続人が取得等をした土地等または建物の課税価格の計算に当たっては、被相続人の取得

価額により評価するという規定であった[13]。平成 2 年 3 月 17 日に開始した相続により、本件土地を取得した相続人 X（原告・控訴人・上告人）は、被相続人が本件土地を取得したのは、本件特例の施行日前である昭和 62 年 3 月 14 日であるから、本件相続に、本件特例を適用するのは、行政法規不遡及の原則、遡及課税立法禁止の原則に反すると主張し、税務署長 Y（被告・被控訴人・被上告人）による更正処分の取消しを求めた。

争点は、租税法規不遡及の原則が「租税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原則」をいうものであるところ、「終結した事実」が、X の主張する「納税義務を生じさせる過去の事実や取引（本件の場合は、「土地の取得」）」か、Y の主張する「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」か否か、という点である。なお、東京高裁判決は、被相続人の本件土地の取得日が、相続開始時の 3 年以上前か否かについて、取得日を昭和 62 年 3 月 31 日と認定している。

【「租税特別措置法69条の4」の遡及適用】（東京高判平成11年11月11日）



原審である、東京地裁平成 10 年 12 月 25 日判決[14]は、X の請求を棄

却した。X は、原審判決を不服として控訴したが、これに対し、東京高裁判決は、原審判決を引用した上で、以下のように判示し、X の請求を棄却した[15]。

まず、租税法規の遡及適用は、法治主義に反し、納税者の予測可能性・法的安定性を害するため、原則として許されないと、一般論を述べた上で、租税法規の遡及適用は、「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、許されないと述べ、租税法規の遡及適用の許容範囲を、合理性を基礎づける特段の根拠がある場合としている。

そして、争点の、過去に終結した事実については、「相続税において、納税義務を生じさせる過去の事実に当たるのは、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（相法 1 条)。したがって、……本件特例の効力発生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を生じさせる過去の事実には該当しない。」と述べ、遡及適用の判断基準を、X の主張する本件土地の取得時点ではなく、納税義務の成立する相続開始時点であるとした。最終的には、「本件特例は昭和 63 年 12 月 31 日以後に相続が開始したものについて適用されることになるところ、本件相続は平成 2 年 3 月 17 日に開始しているから、本件特例の施行日以降に相続が開始していることは明らかであり、本件相続に係る課税価格の算定に当たって、本件不動産に本件特例を適用することが行政法規不遡及、遡及課税立法禁止の原則に反するとは到底いうことができない。」とし、X の請求を棄却した。

この判決で判示されたのは、納税義務を生じさせる過去に終結した事実は、「被相続人による不動産の取得」という事実ではなく、「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、すなわち、納税義務を成立させる過去の課税要件事実である。確かに、相続税の

課税対象となる課税要件事実が、不動産の取得という過去の終結した事実に起因しているとはいえ、納税義務の成立する相続開始時点では、本件特例が施行されており、相続開始時点では、本件特例が適用されることは予測可能であったといえよう。また、国税通則法 15 条 2 項 4 号は、相続税の納税義務の成立時期につき、相続または遺贈による財産の取得の時と定める。よって、納税義務も、相続開始時に抽象的な存在とはいえ成立しているため、法的安定性を侵害することもないであろう。しかし、相続税が課されると知っていたら、被相続人は、本件土地を取得しなかった、との反論も考えられなくもないが、相続税は、相続または遺贈により被相続人の財産を取得した相続人に課されるものであるから、被相続人の財産取得時における予測可能性までをも保護の対象とする必要もなかろう。これは、租税法律主義が要請している予測可能性の確保の対象は、納税者の予測可能性であることからも明らかであろう。

相続税は、人の死亡により財産が被相続人に移転する機会に、その財産に対して課される租税であるから[16]、相続税の納税義務を生じさせる課税要件事実は、東京高裁が判示する「被相続人の死亡等及びこれらに伴う財産の取得」であると解するのが妥当である。

したがって、随時税の場合には、課税要件事実の発生時期と、国税通則法 15 条 2 項に規定する納税義務の成立時期が同時であるため、「課税の対象となる事実が施行日より前か後か」により、遡及適用か否かが判断することができるのであり、予測可能性の確保手続に瑕疵がない限り、このように判断しても、納税者の信頼を裏切るということにはならないと解する。

(2)「継続税」の判断基準

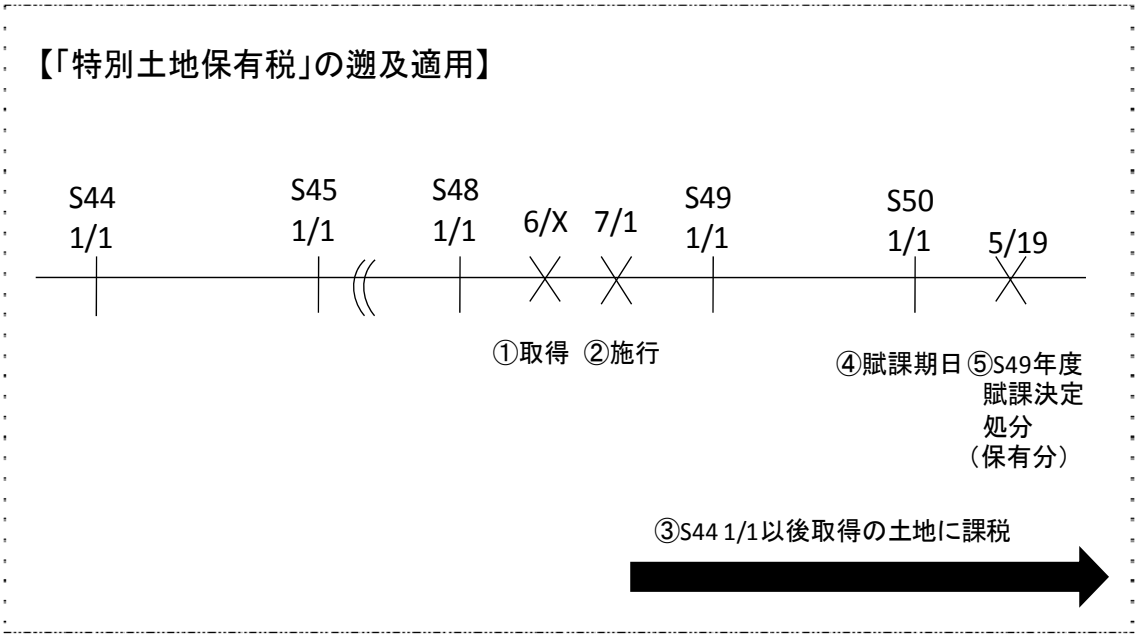
地価税、固定資産税、自動車税などの継続税については、過去に完

結した事実を、資産の「保有」という継続した事実と捉え、課税のための賦課期日が施行日より前か後かにより、遡及適用か否かが判断できる[17]。行政法において、行政法規不遡及の原則とは、「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」であり、「いわゆる継続した事実（Dauertatbestände）に、新たな法規の適用を妨げるものではない。」とするのが通説である[18]。継続税は、いずれも資産の保有という継続した事実を、課税の対象としており、賦課期日にその資産を保有していれば、その賦課期日に課税要件が充足され、納税義務が生ずることとなる[19]。継続税については、資産の保有という課税要件事実が継続するものであるから、それぞれの瞬間については事実があるか否かは認識できるものである。よって、将来に向かって新しい法規が適用されれば、遡及適用の問題は生じない。しかし、施行日より遡って適用されれば、遡及適用となろう[20]。

この継続税の遡及適用の可否が問題となった事案に、神戸地裁昭和52年2月24日判決[21]がある。

本件は、地方税である特別土地保有税の遡及適用の可否が争われた。特別土地保有税（以下、「本税」という。）は、昭和48年7月1日施行されたが（地税法附則1条但書）[22]、本税のうち取得分は同年7月1日以後の土地の取得に、保有分は昭和44年1月1日以後に取得して、賦課期日に所有している土地に課税するとした規定である（地税法585条1項・3項、同附則13条）。X（原告・控訴人）は、昭和48年6月に土地Aの所有権を取得し、昭和50年1月1日当時においては、土地Bと共にXらの共有となっていた。Xは、K市の区長Y（被告・被控訴人）から、昭和50年5月19日に、土地Aに係る昭和49年度の本税（保有分）を2万730円とする旨の決定処分を受けた。Xは、本税の施行日前である、昭和44年1月1日以後に取得して保有する土地について本税を課すのは、法律不遡及の原則に違反すると主張し

た。



これに対し、神戸地裁判決は、Yの主張をそのまま認め、「特別土地保有税は、過去の現存しない事物の状態を租税賦課の標準とするものではなく、賦課期日現在所有する土地に対して課税するものであるから、法律不遡及の原則に反するものではない。（別紙二（被告昭和51年8月16日付準備書面）二項（五））」と判示し、Xの請求を棄却した[23]。

この事案は、遡及適用にみえるが、遡及適用にはあたらない事案である。すなわち、本税は、昭和48年7月1日に施行されており、取得分については昭和48年7月1日以後の土地の取得に、保有分は昭和44年1月1日以後に取得して賦課期日に保有している土地に課税されるため、保有分については、一見すると遡及適用にみえる。しかし、保有という継続した事実への課税であり、租税法規不遡及の原則の適用はないのである[24]。仮に、昭和44年分から昭和48年分の本税が、昭和50年5月19日になされた賦課決定処分により課税されていれば、遡及適用といえるだろうが、Xに対する課税は、賦課期日現在所有する土地に対するものであり、遡及して賦課したものではない[25]。

確かに、土地を取得したときには、本税は施行されておらず、取得時には予測可能性がなく遡及適用である、との反論も考えられる。しかし、購入当時の税制による課税を将来継続して維持しなければならないとするものではないし、一定期日まで非課税であるという特別措置が存在していたような特別な事情もない限り、購入時の信頼を裏切ったわけでもない[26]。購入時から本税の施行日までの間は、税負担がなかったわけだから、賦課期日が施行日よりも後になっている事実を鑑みれば、公布・施行などといった予測可能性の確保手続に瑕疵がない限り、予測可能性がなかったというのは失当であろう。

また、本件特別土地保有税のみならず、新たな租税法規を制定し、施行するにあたり、賦課期日は、その政策目的を達成するにために決定せざるを得ず、その決定にあたっては、立法府の裁量に委ねざるを得ないものである。立法府の裁量に合理的必要性が存在していることを前提にすれば、どの時点まで遡って課税するかにより、課税される者と課税されない者の区別がなされたとしても、憲法 14 条 1 項で保障する、法の下の平等に反するとはいえないであろう[27]。

なお、本件で問題となっている特別土地保有税は、地方税であり賦課期日（毎年 1 月 1 日）の定めがある。地方税法には納税義務の成立時期について特段の規定はないが、賦課期日の定めのあるものについては、賦課期日に課税要件を充足する事実が生じていれば、その賦課期日において納税義務は成立すると解される[28]。その反面、賦課期日には、課税客体、課税団体、納税義務者、課税標準等の課税要件を確定させるための基準日という性格もあり、地方団体の地方税債権の成立を画一的に処理ために定められたものであるという意味をも有している[29]。すなわち、賦課期日には、課税要件充足のための基準日という性格と、課税要件確定のための基準日という性格という、二つの性格があると解される。特別土地保有税における賦課期日は、どう解すべきなのだろうか。特別土地保有税においては、課税要件充足のため

の基準日と、課税要件確定のための基準日という、両者の性格を併せ持つものと解すべきであろう。つまり、保有という継続した事実が、賦課期日において確定するとともに、賦課期日において課税要件が充足されるのである。

以上、いわゆる継続税における判例を検討してきたが、継続税については、賦課期日に課税要件事実が発生し、その時に課税要件が充足され、その賦課期日における所有者に対し、納税義務が成立する。したがって、随時税の場合と同様に、課税要件事実の発生時期と、納税義務の成立時期が同時であるため、納税義務が成立する基準日である賦課期日が施行日よりも前か後かにより、遡及適用か否かの判断ができると解される。予測可能性の確保手続に瑕疵がない限り、このように判断しても、納税者の信頼保護を裏切るということにはならない。

(3)「期間税」の判断基準

第3章第1節「1．問題となる遡及適用」において、問題となる遡及適用は、主に期間税の場合の「年度内遡及」であることを指摘し、また、第4章においては、年度内遡及の事案として、損益通算禁止規定の遡及適用の判例を検討した。期間税の場合には、過去に完結した事実を如何に捉えるかによって見解が分かれるところである。というのは、所得税、法人税や事業税などの期間税においては、課税要件の一つである課税物件は、課税期間を通じて累積していくものであるため、随時税や継続税とは、その性質を異にするからである。

この年度内遡及の遡及適用の可否については、学説上も見解が分かれており、年度内遡及は遡及適用であるとする「課税期間開始時説」と、年度内遡及は遡及ではないとする説に大別できる。さらに後者は、「課税期間終了時説」と「租税債務成立時説」に分けることができる。

年度内遡及は遡及であるとする、「課税期間開始時説」は、租税法規

の施行日が、その租税法規を適用する、適用課税期間開始後である場合に、遡及が生じるとするものである。すなわち、租税法規の制定・改正は、適用課税期間開始時までになされていなければならないとする説である。これは、学説上、通説となっているといえよう[30]。納税者がある行為をしようとするときには、その行為時に施行されている租税法規により課税が行われるであろうと信頼して取引を行うのが通常である。租税法規不遡及の原則は、このような納税者の予測可能性を確保することを要請しているため、適用課税期間開始時までに、租税法規が制定・改正されていることが望ましいのはいうまでもない[31]。

また、年度内遡及は遡及適用でないとする説の一つである「課税期間終了時説」は、租税法規の施行日が、適用課税期間終了時より後である場合に遡及が生ずるとするものである[32]。つまり、租税法規の制定・改正は、適用課税期間終了時までになされていればよいとする説である。この説は、納税義務の成立時期について規定した国税通則法15条2項の規定が前提となっていると思われる。すなわち、国税通則法15条2項において、期間税の納税義務は、課税期間（暦年・事業年度）終了時に成立するとされている[33]。よって、課税期間の中途において租税法規を制定・改正しても、その時点では納税義務は成立していないため、遡及適用にあたらないとするものである[34]。この説は、納税義務の成立前であれば、納税義務者の法的安定性を害しないことや[35]、立法過程における制度的な理由をその論拠とするものであろう[36]。

そして、年度内遡及は遡及ではないとするもう一つの説である「租税債務成立時説」は、租税法規の施行日が、適用課税期間に係る租税債務の確定時より後である場合に、遡及が生じるとするものである[37]。つまり、租税法規の制定・改正は、適用課税期間に係る申告期限までになされればよいとする説である。しかし、この説は、いったん成立、または、確定した納税義務の内容を遡及的に変更するものであり、法的安定性を著しく害することになるため、支持されていないように思

われる[38]。

以上、期間税の遡及適用の判断基準を検討してきたが、納税者の予測可能性の確保という観点からは、「課税期間開始時説」が望ましいと考える。

①国税における判断基準

国税における期間税の年度内遡及の問題が争われた判例は、あまり多くはない。こと、納税義務の成立との関係で真正面から争われた判例は、第 4 章で問題点を指摘した、損益通算禁止規定の遡及適用の可否が争われた事案が、はじめてといってもいいのではないだろうか。

ここでは、期間税である法人税の年度内遡及が争われた、横浜地裁昭和 44 年 11 月 6 日判決[39]を検討し、期間税と納税義務の成立について詳細に検討してみたい。事実の概要は、以下のとおりである。

X 会社（原告・被控訴人）は、自動車修理業を営む青色申告法人であるが、同社に勤務する甲を従業員であるとして、第 14 事業年度（自昭和 39 年 5 月 1 日至同 40 年 4 月 30 日）に、甲に対し賞与を 15 万 7,000 円（6 月または 7 月、12 月の年 2 回）支給し、損金の額に算入し、各事業年度の法人税を申告した。これに対し、Y 税務署長（被告・控訴人）は、甲は監査役の職務にあるから本件賞与は、役員賞与にあたるとして、当該損金算入額の全額を否認し、各事業年度の更正処分等をした。X はこれを不服として訴訟に至った。

本件では、第 14 事業年度において、法人税法の改正が行われた[40]。改正前においては、監査役に対する賞与につき損金不算入である旨を定めていた（法税則 10 条の 3 第 6 項）[41]。しかし、法人税法 35 条の規定が改正され（以下、「改正法人税法」という）[42]、X の第 14 事業年度の中途である 4 月 1 日に施行された。そして、改正附則 2 条には、

当該施行日以後に終了する事業年度の所得に対する法人税について適用する旨規定されていた。そこで、X は、租税法規不遡及の原則に反すると主張した。

これに対し横浜地裁判決は、第 14 事業年度については、「昭和 40 年 4 月 1 日施行の改正法人税法……が適用になるものと解する。けだし、本事業年度が同法の施行日である昭和 40 年 4 月 1 日以後の同年同月 30 日に終了する……以上、同法附則 2 条の趣旨に照らして右新法が適用になるからである。」と述べ、租税法規不遡及の原則に反しないとした。つまり、改正法人税法は、第 14 事業年度終了の 1 ヶ月前の昭和 40 年 4 月 1 日に施行されたが、第 14 事業年度開始時の昭和 39 年 5 月 1 日まで遡及適用され、当該遡及適用が許容されたのである。

本件は、期間税の年度内遡及の典型例であるといえよう。租税法規不遡及の原則を厳格に解するならば、本件における第 14 事業年度のうち、昭和 39 年 5 月 1 日から昭和 40 年 3 月 31 日までは、旧法が適用され、昭和 40 年 4 月 1 日から昭和 40 年 4 月 30 日のまでは、新法が適用されるべきである。横浜地裁判決では、この法人税法の年度内遡及について、納税義務の成立については言及していないが、このような期間税の年度内遡及の背景には、前述のように期間税と納税義務の成立の関係がある。つまり、法人税は期間税であるから、事業年度の中途においては、いまだ納税義務は成立していないため、事業年度終了時までに租税法規の改正を行い、当該改正法を、事業年度開始時まで遡及しても、遡及適用とはいえないとするのである。

確かに、国税通則法 15 条 2 項は、所得税の納税義務は、暦年の終了の時に成立すると規定し（1 号）、法人税の納税義務は、事業年度の終了の時に成立すると規定している（3 号）。しかし、国税通則法 15 条 2 項の解釈は、いかなる場合にも妥当するものなのだろうか。以下、

期間税の納税義務の成立について検討することとする。

納税義務（国からすれば租税債権であり、納税者からすれば租税債務）は、各税法の定める課税要件が充足されたときに、法律上当然に成立する[43]。課税要件については、各税法に定められているが、主要な課税物件としては、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準および税率の 5 つを挙げることができる[44]。しかし、このように成立した納税義務は、まだ抽象的存在であって、国がその履行を請求しうる債権になるためには、その内容を確定することが必要である[45]。すなわち、租税債権債務については、それが履行されるまでの間に、「成立」と「確定」という 2 段階の手順を踏むこととしているのである。その理由としては、次の 2 点が考えられよう。

まず、国と納税義務者との租税法律関係が、私法上の法律関係とは異なり、債務金額である納付税額を確定させる計算手法が難解であるため、成立後それを直ちに履行させることが困難であることが挙げられる[46]。

また、国税通則法 15 条が制定されるまでは、納税義務の成立とその額の具体的確定との関係、その成立の時期およびその額の具体的確定の方式については、実定法上明文の規定がなく、もっぱら解釈に委ねられていたとされる[47]。納税義務は、租税実体法に定める課税要件が充足した時に成立すると解されるため、各租税の納税義務の成立時期は、それぞれの租税実体法を検討すればおのずから判明するものである。しかし、租税法規の適用上、納税義務の成立時期と直接関連のある制度として繰上請求の制度等がある点を考慮し[48]、これらの制度が適用される国税について納税義務の成立時期を明らかにする必要があった[49]。そこで、国税通則法 15 条 2 項で、抽象的な納税義務の成立時期を税目別に規定し、債権債務関係を明確にしておく必要があったのである[50]。

つまり、国税通則法 15 条 2 項に規定する納税義務の成立時期は、租税徴収の手続上の必要性から規定されたもので、本来的な納税義務の成立時期は、各々の租税法規で規定されるべきものなのである。この点、谷口勢津夫教授は、「国税通則法上の納税義務の成立時期には、課税要件の充足という意味では、納税義務は成立していないということができよう。課税要件法の観点からすれば課税要件が充足されたときに納税義務が成立するものとすべきであろうが、国税通則法は、課税要件法ではないので、これとは別の観点をも考慮に入れて納税義務の成立時期を定めていると考えられる。つまり、各課税要件法と国税通則法との間には、納税義務の成立時期に関して、考え方の違いがあると考えられるのである。」と述べられている[51]。したがって、国税通則法 15 条 2 項の規定は、租税の徴収手続上の必要性から設けられたものであり、この規定をすべての課税要件事実に、一律に適用するべきではないと解する。

この点につき、新井隆一教授は、課税要件と納税義務の成立について、「実体的租税要件は、課税要件、非課税要件、減免要件および租税消滅要件の総称であり、それらによって構成されるものである。また、実体的租税要件は、納税義務の成立・不成立・減免および消滅に関する法律要件であり、それゆえ、納税義務は、実体的租税要件を充足する事実が存在するときに、成立し、成立せず、減免となり、消滅するものである。納税義務に関わる課税主体（国または地方団体）と納税義務者との間の法律関係（租税法律関係）は、実体的租税要件を充足する事実が存在するときに、成立し、成立せず、減免となり、消滅するものである。」と述べられている[52]。

このように考えれば、期間税における納税義務の成立は、次のように説明することができるのではないだろうか。すなわち、租税法規に規定する課税要件を充足する課税要件事実が発生すれば、その課税要件事実の発生時に個々に納税義務が成立する。そして、個々の課税要

件の充足により成立した納税義務が、課税期間を通じて累積する。この累積した納税義務が、課税期間終了時に抽象的納税義務となる。この抽象的納税義務が、国税通則法 15 条 2 項に規定する、納税義務の成立ではないだろうか。つまり、国税通則法 15 条 2 項に規定する抽象的納税義務の成立には、租税実体法上の抽象的納税義務の成立と、租税手続法上の抽象的納税義務の成立という、二つの側面があると解されるのである。租税実体法上の抽象的納税義務は、前述のように、個々の課税要件の充足による納税義務が累積したものであり、租税手続法上の抽象的納税義務は、租税徴収の必要性から観念的に成立したものである。

租税実体法上では、課税期間終了時に納税義務が抽象的、かつ「最終的に」成立し、個々の課税要件事実発生時にも納税義務は成立しているのであり、課税期間終了時に初めて納税義務が成立するものではないと解する。また、国税通則法施行令 5 条 3 項は、年の中途において死亡した者または出国をする者の、所得税の納税義務の成立時期を「その死亡又は出国の時」と定めるが、この規定は、課税期間の中途において納税義務が累積して成立するということを前提にしているとも解される。よって、国税通則法 15 条 2 項の規定は、「抽象的納税義務の最終的成立」と解する方が、自然であると考える。

以上、上記で検討してきたように、筆者としては、納税義務を生じさせる課税要件事実が発生した時でも、個々に納税義務が成立すると考えるのである。よって、期間税の年度内遡及を、納税義務の未成立を根拠として許容することには、理論的根拠を見出し難いと考える。

また、所得税や法人税を「期間税」とすることについても問題がある。一般に期間税の意義は、「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」とされる[53]。しかし、消費税は、一定の期間の間に課税物件が累積しているにもかかわらず、その納税

義務の成立時期は、課税資産の譲渡等をした時又は保税地域からの引取りの時、と規定され（国通法 15 条 2 項 7 号）、課税期間終了の時とは規定されていない。これは、所得税や法人税と違い、消費税が間接税という性格を有し、消費者への転嫁が予定されているからとも解されるが[54]、消費税は、期間税か随時税かはっきりしない側面もある[55]。

つまり、筆者としては、遡及適用か否かを判断する場合に「期間税」という枠組みにとらわれてはならないと考えるのである。いかなる租税であろうと、租税は、個々の取引や行為などの課税要件事実によりもたらされた課税物件に対して、租税を課すものであると解される。期間税は、租税収入の確保という見地から、税額計算上、一定期間を定めたものと解され、課税期間終了時における課税標準は、個々の取引や行為などからもたらされた課税物件が、単に累積されたものである。個々の取引や行為に納税者の信頼は付着しており、取引時や行為時に、現在施行されている租税法規にしたがって課税がなされるだろうという納税者の信頼は、期間税であろうと、随時税であろうと変わらないのである。こうした納税者の信頼を保護し、予測可能性・法的安定性を確保するためには、租税法規の制定・改正は、当該租税法規の適用課税期間開始時までになされなければならない。そして、納税者に不利益となる税制改正は、多くの場合、施行日後の課税期間開始時からの適用とされているのである。

所得税や法人税のような期間税であっても、租税法規が当該施行前の課税要件事実に適用されるか否かで判断されなければならない。期間税か否か、および納税義務が成立しているか否かで判断すべきではない。このように解することが、納税者の予測可能性・法的安定性を確保し、納税者の信頼保護につながるのである。

②地方税における判断基準

地方税においても、国税と同様、遡及適用の問題は生ずる。地方税においては、賦課期日後に条例改正が行われ、賦課期日に改正条例が遡及適用されてしまうという問題がある。地方税における納税義務は、国税と同様に、地方税法、条例に定める課税要件が充足されることにより成立するのであるが、その課税要件の定め方については、賦課期日の定めのあるものと、ないものがある。個人住民税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の 1 月 1 日であり（地税法 39 条、318 条）、国民健康保険税の賦課期日は、4 月 1 日である（地税法 705 条）[56]。

地方税法のうち、期間税としての性格を有するものとしては、個人住民税、個人事業税、法人住民税、法人事業税および国民健康保険税が挙げられよう。しかし、個人住民税および国民健康保険税は、賦課期日の定めがあり、その賦課期日に課税要件が充足され、納税義務が成立するとも解される[57]。その反面、賦課期日には、前述のとおり、課税要件確定のための基準日との性格もあり、地方団体の地方税債権の成立を画一的に処理する必要のあることから定められたものであるという意味をも有しているため[58]、賦課期日に納税義務が一義的に成立するものではないという見解もある[59]。そこで、これらの租税の納税義務の成立時期が問題となる。

それでは、個人住民税の遡及適用と納税義務の成立について検討してみようと思う。地方税である個人住民税は、前述のとおり期間税という性格を有するが、賦課期日や前年課税主義[60]、さらには、地方税法が枠法という性格を有していることなど[61]、地方税法独自の制度が存在するため、国税における期間税と同一に考えることはできない。

個人住民税の課税標準は、前年の所得金額に応じて課税される「所得割」（地税法 32 条、313 条）と、所得金額にかかわらず定額で課税される「均等割」が基本となる（同法 23 条、292 条）となる[62]。所得割の金額は、前年課税主義を採用しているため、前年の所得税における総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額（以下、「総所得金額等」

という。）を転用することとしている[63]。また、均等割の金額は、所得の有無にかかわらず、均等に課せられる地方税独自の規定である[64]。

したがって、個人住民税の納税義務の成立を考えるときには、所得割と均等割という両側面から検討する必要があると考える。

まず、所得割について検討する。所得割の課税標準である、所得税における総所得金額等は、一定期間における所得金額をその計算の基礎とするものであるため、期間税という性格を有する。この場合における賦課期日の意味は、納税義務の成立における課税要件充足のための基準日という性格が強いであろう。そして、賦課期日である１月１日においては、既に所得税法の課税期間は終了しているから、前年の所得である総所得金額等は変更されることはないはずである[65]。仮に賦課期日後に所得税法の改正が行われ、事後立法による遡及適用がなされるとすれば、年末調整により所得税の納税義務が確定している納税者の法的安定性を著しく害することになる。したがって、個人住民税の賦課期日後に、前年の所得に係る所得税法の改正がなされれば、租税法規不遡及の原則に反するといわざるを得ない[66]。よって、地方税としての所得割という観点から考えると、賦課期日の１月１日においては、所得割の金額の基礎となる、所得税の総所得金額等は確定しているはずであるため、条例の賦課期日への年度内遡及という問題は生じないと考えられる。

次に、均等割について検討する。均等割は、所得の有無にかかわらず、その地方団体内に住所を有する個人、および事業所等を有する個人に対して課されるものである[67]。均等割における賦課期日について考えてみると、租税法上、納税義務の成立については、債務関係説が妥当すると解されている以上[68]、賦課期日に課税要件が充足され、納税義務は成立すると解するのが妥当であろう。しかし、その反面、賦課期日には、課税要件を確定させるための基準日という性格もあるため、両者の性格を勘案して納税義務の成立を考えなければならないと

解する。均等割は、一定期間の所得の有無に関わらず、地方団体に住所を有し、行政サービスを受けることに対して課されるものであるから、その賦課期日は、納税義務者等の課税要件を確定させるための基準日という性格が強いであろう[69]。そうであるとすれば、均等割は、一定の継続した事実に対する課税という側面があるため、継続税という性格を持つと考えられる。よって、前述のとおり、継続税については、原則として、租税法規不遡及の原則の適用はなく、遡及適用か否かの判断は、課税の基準日である賦課期日が施行日より前か後かにより判断することになる。よって、施行日が賦課期日よりも前である場合は、遡及適用ではないと判断できるし、逆に施行日が賦課期日よりも後である場合は、遡及適用ということになろう。

ただ、現行制度上、地方税における遡及適用の問題は、国会において賦課期日後に枠法である地方税法が改正され、その後、地方議会において条例が改正され、賦課期日に遡及適用される点にある[70]。

筆者としては、均等割は、継続税としての性格が強いことに鑑みれば、個人住民税の遡及適用については、租税法規不遡及の原則を緩和して適用することも、やむを得ず、許容され得るのではないかと考える。

というのは、前述のとおり、所得割における総所得金額等は、前年課税主義を採用しているため、国税における期間税の年度内遡及の場合と異なり、課税物件が生成途中ということはなく、課税物件の生成は完了している。よって、賦課期日後に前年の所得税に係る改正がなされない限り、課税標準が変動することはないはずである。また、均等割に関しては、条例の改正は、地方税法の改正がなされないと、行うことができないという、制度上の問題を有している。この問題は、国会の審議過程を見直すことでしか解決されないと考えられる。現行制度のこのような問題が恒常化し、それが当然のごとく審議されたのでは、根本的な地方税の遡及適用の問題も解決されない。よって、「国

会における審議過程の見直しがなされるまで」の条件付で、遡及適用を許容してもよいのではないかと考える。

しかし、納税者の予測可能性の観点から、遡及適用の期間的程度は、明らかにする必要がある。個人住民税所得割においては、前年の所得を課税標準とすることから、納税者は、所得税の確定申告が終われば、当年度の個人住民税の計算ができると考えるであろう。詳しくは、第2節で述べることとするが、納税者の予測可能性を、自ら将来負担する税負担の予測可能性と解すれば、前年分の所得税の確定申告期限まで、もしくは遅くとも、会計年度が開始する4月1日までに、地方税改正および条例改正はなされるべきであろう[71]。ただ、地方税法が改正されなければ、地方税条例の改正もなし得ないという制度上の問題点を有していることを鑑みれば、地方税法の成立時期に応じて、遡及適用の期間的程度を判断しても良いのではないだろうかと考える。例えば、地方税法が3月31日に成立し、4月1日から施行された場合には、地方税条例の改正は、4月1日以後になってしまい、会計年度開始時を過ぎてしまうことは確実である。このような場合に、遡及適用となったからといって、当該地方税条例は租税法規不遡及の原則に反し、違憲であるとも言い難い。よって、地方団体が地方税条例改正につき、地方税条例改正案の作成や地方議会招集などの手続的瑕疵がなければ、会計年度開始時を過ぎることもやむを得ないと考える。

個人住民税の均等割の年度内遡及の可否が争われた名古屋高裁昭和55年9月16日判決[72]は、個人住民税における賦課期日は、「当該年度の初日の属する年の1月1日」とされているが、もともと当該会計年度には属しない日である上、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述べている。また、改正市条例は、地方税法の標準税率にそのまま従ったものであると判示し、控訴人の請求を棄却し、確定した。

筆者としては、本件均等割は、地方団体に住所を有することに対して課されるものであり、継続税としての性格が強いと解する。名古屋高裁判決は、当該賦課期日が課税要件確定のための基準日という性格を有していること、また地方税法の枠法としての問題点にも言及していると解され、筆者としても賛同するところである。

この点につき、浦東久男教授は、「租税法律不遡及の原則が憲法上の要請であることを前提とし、地方税法の改正がその施行日の直前に行われ、地方税条例の改正のために地方議会を招集して審議決定させるような場合には、専決処分を行って、地方税条例を改正することに十分な合理性があると思われる。……租税法律不遡及の原則と法律の範囲内でしか条例を制定できないこととを合わせて考えると、長による専決処分を行い地方税条例を改正することは避けることのできないものと考えられる。問題があるのは、むしろ、地方税法が、一方では条例の制定を求めながら（3条）、他方では、施行日の直前に改正を行うことであろう。」と述べられ[73]、筆者としても、浦東久男教授の見解に賛同できる[74]。

以上、個人住民税について検討してきた。賦課期日のある租税については、その賦課期日の持つ意味を十分考慮すべきである。賦課期日が、課税要件充足の基準日であるのか、課税要件確定の基準日であるのか、もしくは、両者の性格を有するのかにより、遡及適用の可否を判断すべきである。それにより、各租税が期間税としての性格を有するものなのか、継続税としての性格を有するものなのかが明らかになり、遡及適用の判断基準は異なってくる。個人住民税については、「国会における審議過程の見直しがなされるまで」の条件付で、地方団体の地方税条例改正案の作成や、地方議会の招集手続などの個別的事情を、その年度ごとに勘案し、地方税条例を賦課期日である1月1日に遡及適用することは、許容されることもやむを得ないと解する。

2．損益通算禁止規定の遡及適用の検討

以上を踏まえて、損益通算禁止規定の遡及適用における、東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決について検討してみたい。

まず、東京地裁判決は、期間税と納税義務の成立について、所得税は期間税であるから、その納税義務は暦年終了時に成立し（国通法 15 条 2 項 1 号)、所得税に関する租税法規が暦年中途において改正され、それが暦年開始時まで遡及されても、納税義務の成立およびその内容という観点からすれば、納税義務の内容に変更をもたらすものではないため、「さかのぼって不利益に変更されたということはできない。」とする。しかし、筆者としては、納税義務は、土地建物等の譲渡という課税要件事実が発生した時にも、納税義務は、部分的であるにせよ既に成立しているものと解するため、東京地裁の判示には、賛同することができない。

また、東京地裁判決では、「(損益通算する）ことは、所得税の納税義務が成立した後の納付すべき税額を確定する段階で初めて行うものであり、個々の譲渡の段階で行うものではない。」とするが、損益通算を行うことと、損益通算の対象となる過去の課税要件事実の発生は、別な問題である。すなわち、所得税法上、納税義務者たり得る地位にある者に、10 種類に分類された「所得」という課税物件が帰属し（所法 21 条 1 項 1 号)、これを合算して「課税標準」たる総所得金額、退職所得金額および山林所得金額が決まり（同法 22 条）[75]、これに「税率」(同法 89 条）を適用して税額を得ることができる状態が生じたときに、抽象的納税義務が「最終的に」成立すると解される[76]。確かに、課税標準の金額の計算および損益通算は、東京地裁が判示するように、国税通則法 15 条 2 項に規定する、納税義務の成立時期である暦年終了時より後に行われるが、損益通算の対象となる譲渡損失は、マイナス

の課税物件として暦年中に生じており、その譲渡時にマイナスの納税義務を抽象的に負うと解すべきである。国税通則法 15 条 2 項の規定のように、課税期間終了時において、「瞬時に」抽象的な納税義務が成立すると解することは、観念的に可能ではある。しかし、土地建物等の譲渡という課税要件事実の発生は、現実的な事実の発生であり、動かすことのできない事実であることに留意すべきである[77]。

しかも、損益通算が認められていた改正措置法の施行前に、譲渡が行われているのであれば、納税義務者たり得る地位にある者は、譲渡時に、プラスの課税物件とマイナスの課税物件が相殺された、抽象的な納税義務を最終的に負うことを信頼して譲渡を行うはずである。事後の租税法規により、その信頼を覆すことは、許されるはずのものではない。

また、平成 16 年 4 月 1 日の施行日前に死亡した者、施行日前に平成 16 年分の所得税に係る出国の場合の確定申告書を提出した者（所法 125 条、同法 127 条）、および施行日前に同年分の所得税につき決定を受けた者（国通法 25 条）は、当該遡及適用の対象から除外する旨の措置が講じられた[78]。出国した者を例にとれば、平成 16 年 1 月 1 日から同年 3 月 31 日までの間に、同じ譲渡行為をした者でも、国内にいる者と出国した者との間には、租税負担が変わることになり、租税公平主義ないし平等取扱の原則に抵触することにもなろう。

上記で検討してきたように、筆者としては、譲渡という課税要件事実が発生した時でも、個々に納税義務が成立すると解するため、本件改正措置法施行前の課税要件事実に対して、本件改正措置法を遡及適用することは、既に成立した納税義務の内容を不利益に変更することに該当し、東京地裁判決の論法からしても租税法規不遡及の原則に反すると解する。

以上、期間税と納税義務の成立という観点から、東京地裁判決の論法の誤謬を立証できたと思う。

次に、租税の類型という観点から、東京地裁判決の論法を検討してみたい。

所得税法において、所得は10種類に分類されている。これは、各種所得の金額ごとにその性質が違うからである。事業所得や不動産所得は、経常的な所得ということもできるが、譲渡所得、退職所得、一時所得などは、一時的・臨時的な所得である。これらの性質の違う各種所得の金額を、ひとまとめにして「所得税はいわゆる期間税」であるとすること自体に、東京地裁判決の論法に誤謬があるのである。期間税は、その計算手法として、一定の課税期間に生じた課税物件を合計して計算するに過ぎないのである。期間税であろうと、納税義務を生じさせる課税要件事実たる取引ないし行為には、その取引時ないし行為時に施行されている租税法規が適用されるであろうという、納税者の信頼が付着しており、その納税者の信頼は保護されなければならない。

この点、損益通算禁止規定の遡及適用の事案で、唯一違憲判決を下した福岡地裁判決は、遡及適用を、「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」で判断すべきとしている。その理由として、「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がないからである。」とし、期間税をいう枠組にとらわれず、納税者の予測可能性・法的安定性を確保し、納税者の信頼を保護するという見地から判断しているものであり、妥当な判断である。

したがって、租税法規の制定・改正は、適用課税期間開始時までになされなければならず、所得税や法人税のような期間税であっても、租税法規が当該施行前の課税要件事実に適用されるか否かで判断され

なければならない。期間税か否か、および納税義務が成立しているか否かで判断すべきではない。このように解することが、納税者の予測可能性・法的安定性を確保し、納税者の信頼保護につながるのである。

以上、本節では、租税の類型および納税義務の成立による問題点を検討してきた。

国税における遡及適用については、随時税および継続税は、課税要件事実の発生時期と、納税義務の成立時期が同時であるため、課税要件事実の発生時が租税法規の施行日より前か後かで遡及適用か否かが判断できる。そして、このように判断しても、納税者の予測可能性の確保手続に瑕疵がない限り、納税者の信頼を裏切ることもないと解される。ただし、いわゆる期間税については、課税要件事実の発生時期と、国税通則法に規定する納税義務の成立時期が異なることがあるため問題となるが、筆者としては、課税要件事実発生時に納税義務が成立すると解し、課税要件事実の発生時が租税法規の施行日より前か後かで判断できると考える。期間税という枠組みにとらわれることなく、納税者が行った取引や行為等に付着する信頼保護という観点から、遡及適用か否かが判断されるべきであると考える。

第 2 節　予測可能性の問題

租税法規は、国民の財産権を侵害する侵害規範であるから、租税の賦課・徴収は、国民の代表により構成された議会により制定された成文法たる法律に基づいて行われなければならない。いわゆる「法律による課税」がなされなければ、国民の同意を得ない、立法府による恣意的な課税が可能となり、国民の財産権は保障されなくなってしまう。したがって、国民の財産権を保障するためには、課税という公権力の行使は、法律の根拠に基づかなければならず、その法律が公にされる

ことにより、国民は現在施行されている法律により将来いかなる課税が行われるか、ないし将来の納税義務の発生を予測することができるのである。そういった意味で、憲法 84 条・30 条に規定する租税法律主義は、課税要件を法定することを要請しているのである（課税要件法定主義）し、また、国民が理解し得るように、課税要件は明確なものでなければならないことを要請しているのである（課税要件明確主義)。そうであって、初めて国民の経済生活に予測可能性と法的安定性をもたらすことができるのである。さらに、第 2 章で詳述したように、租税法律主義は、形式面および機能面からも租税法規不遡及の原則を要請しているのである。このように、租税法律主義は、租税法の定立の側面において、予測可能性を担保しようとしているのである。

また、現行の制度的側面においては、予測可能性を担保する制度として、「公布」の制度がある。一般に、法規は、原則として公布後、一定期間（20 日ないし 10 日）をおいて施行するものとされている。これは官報などによりその内容について国民や住民に周知し、国民や住民の予測可能性と法的安定性を確保するためである[79]。

しかし、公布・施行後、租税法規の遡及適用がなされると、現在施行されている租税法規による課税がなされるであろうという国民の予測可能性は根底から覆されてしまい、納税者の信頼は保護されなくなってしまう。そう考えれば、租税法規の遡及適用は本来的には許容されるべきではない。しかし、租税法規不遡及の原則は、解釈適用上の原則にすぎないとするのが、学説上・判例上の通説的見解である。そうであるとすると、租税法規の遡及適用がなされる場合には、国民の予測可能性の確保はどの程度なされていればよいのかが問題となる。しかし、一言に、予測可能性といっても、そもそも「予測可能性」とは何かが問題になり、また、国民がどのような状態になれば「予測可能性が確保された」といえるのか、判断の難しいところである。そこで、本節では、租税法規不遡及の原則が租税法律主義の重要な派生原

則であることを念頭に、憲法 84 条が規定する租税法律主義がいかなる「予測可能性」を要請しているのかについて検討することとする。

1.「予測可能性」の意義―課税予測可能性－

一般に、法規は、法律要件事実について適用され、その法律要件事実が、その法規に定める要件を充足すれば、法律効果が発生する。これを租税法にあてはめると、あらかじめ法定された課税要件が存在し、その課税要件に合致する課税要件事実が生じれば、それに応じた法定債務、すなわち納税義務を負うのである。この一連の過程において、予測可能性をいかに捉えるべきかといえば、「納税者がその課税要件事実の発生により、納税義務確定時にいくらの納税義務を負うことが事前に分かること（以下、「課税予測可能性」という）」であると考える[80]。なぜなら、この複雑化した経済社会において、税負担を考慮しないで取引はなし得ないと考えるからである[81]。もちろん、所得税や法人税といった期間税はもとより、贈与税といった随時税であっても、ある一定期間に生じる課税物件を課税の対象にする租税については、課税物件が期間中途にあっては、生成途上なわけである。このような場合、将来発生する課税要件事実の把握には、突発的・偶発的要因も加わるため、困難性を伴うものであり、もちろん納税義務の確定時における課税予測可能性は、完全に予測できるものではない。しかし、この課税予測可能性は、現在施行されている租税法規に規定されている課税要件を、将来、経常的に発生するであろう課税要件事実に適用した場合に、申告期限到来時にどの程度の納税義務を負うか、というもので充分である。納税者は、こうした意味での予測可能性を期待しているのであり、このように解しても、納税者の信頼を裏切ることはないであろう。

ここで、課税予測可能性について、贈与税を例に挙げ、課税予測可

能性を検討してみる。随時税である贈与税の納税義務は、「贈与による財産の取得の時」に成立するとされている（国通法 15 条 2 項 5 号)。贈与時に非課税であった課税物件が、その後の相続税法改正により、課税物件になったとすると、贈与時には租税負担がなかったにもかかわらず、事後の法律により贈与税の納税義務が生じることとなる。この場合は、明らかに租税法規不遡及の原則に反するといえよう。贈与時には、贈与税の負担がないものと信じて贈与をするわけであるから、課税予測可能性は当該贈与時に確保されていなければならない。贈与時に租税負担がないであろうという納税者の信頼は保護されなければならない。

以上のように、憲法 84 条に規定する租税法律主義が要請する、理念としての予測可能性とは、「課税予測可能性」であると筆者としては解する。このように解することは、憲法に規定する租税法律主義が、課税要件法定主義および課税要件明確主義を要請し[82]、さらに、形式面・機能面から租税法規不遡及の原則を要請して、納税者の予測可能性の保護を重視していることからも導き出されるであろう。

このような予測可能性についての理解を、租税法規の遡及適用について、あてはめてみると、課税予測可能性が確保されるためには、租税法規の制定・改正は、適用課税期間開始前、ないし遅くとも取引または行為時までに、租税法規の制定・改正がなされている必要がある。このようにして初めて、納税者は、現在施行されている租税法規により、将来の納税義務が予測可能となるのである。

2. 租税法規の遡及適用における予測可能性―課税回避予測可能性―

憲法 84 条に規定する租税法律主義が要請する予測可能性は、本来の理念としては、「課税予測可能性」であることは、前述したとおりである。しかし、租税法律主義が本来的に要請しているであろう「課税予

測可能性」は、法律が将来に向かってのみ効力を生ずることを、その前提としていると考える。租税法規の制定・改正がなされ、将来に向かってその効力が発生しても、納税者は、一定の周知期間があれば、それに応じて自らの判断と行動により、その租税法規に対する対応策を講じることができる。前述した贈与税の例で考えてみると、相続税法の改正により、非課税物件が課税物件になったとしても、そのことが納税者に事前に周知されていれば、その物件を贈与するのか、譲渡するのか判断することができる。これにより、将来生ずる納税義務の負担額を、改正相続税法または所得税に照らして予測することができるのであるから、課税予測可能性は確保されているといえよう。

これに対して、租税法規の遡及適用が行われれば、租税法規は過去に遡ってその効力を生ずることになるため、課税予測可能性は、根底から覆されてしまう。すなわち、改正相続税法が、贈与以前の時点まで遡及適用され、非課税物件が課税物件となってしまえば、納税者の行為は既に完結しているため、当該物件が非課税だと信頼した、納税者の行為時の課税予測可能性は覆されてしまうのである。租税法規不遡及の原則は、租税法律主義の重要な派生原則である。しかし、これが、解釈適用上の原則であるとすれば、租税法規の遡及適用が行われる場合には、予測可能性を「課税予測可能性」と解することは困難であるといわざるを得ない。

では、租税法規の遡及適用がなされる場合には、納税者を保護するための予測可能性を、どのように解すればよいのであろうか。租税法律主義の目的が、国民の財産権を保障することである点を鑑みると、この目的が達成されるような予測可能性でなければならない。そういった意味では、租税法規の制定または改正がなされることの予測可能性、すなわち「課税回避予測可能性」が確保されている必要がある。租税法規の制定・改正がなされることを事前に予測できれば、国民は、課税を回避する機会が、時間的に与えられ、自らの判断と行動により、

自己の財産権を保護することができるのである[83]。

この課税回避予測可能性が確保されるためには、時間的な課税回避の機会が与えられていなければならない。この課税回避の機会を担保するための制度が「公布」である。

租税法規が、国民の財産権を侵害する侵害法規である以上、公布は、予測可能性を確保し、国民の財産権を保護するためには重要な制度である。公布の制度が存在しなければ、将来に向かって効力を生ずる租税法規の制定にあっては、課税予測可能性を確保することは困難である。また、過去に向かって効力を生ずる租税法規の遡及適用にあっては、課税回避予測可能性を確保することすら困難になってしまうのである。したがって、公布の制度は、憲法 84 条・30 条が規定する租税法律主義の実効性を担保するために必要不可欠な制度であるといえよう。

現行制度上、国が制定した法令の公布については、慣習法として、「官報」により行われ、地方団体が制定した条例の公布は、その地方団体の「公告式条例」（地自法 16 条 4 項）の定めにより[84]、都道府県は「公報」、市町村は「公式掲示場」に掲示することにより行われることは[85]、第 1 章第 1 節でも述べたとおりである。法令は、国民の行動を規律するものであるから、国民全員に周知されることが望ましい。しかし、国民全員に対して、完全に周知させることは、現実的に不可能である。そこで、官報に法令を登載することにより国民全員に周知したと擬制しているのである[86]。印刷物である官報へ登載することの利点は、国会により制定された法令の正文を正確に伝達することができることと、その責任の所在を明確化することができる点にあるといえよう[87]。

ここで問題となるのは、地方税条例の公布については、地方自治法の明文規定があるものの、国税に関する租税法規についての公布は、

明文規定がなく、「慣習法」により官報とされている点である。すなわち、国税に関する租税法規の予測可能性の確保は、必ず官報に登載しなければならないものではなく、他の情報媒体でも、周知がなされればそれで構わないのかが問題となる。この点につき、二つの考え方が存在する。すなわち、「実質的公布制」と、「形式的公布制」である。「実質的公布制」は、官報が公布されていなくても、他の情報媒体によって国民が実際に法令を知り得る状態になった時点において、公布がなされたとする考え方であり、「形式的公布制」は、官報に法令を登載することによって、国民が知り得る状態に置かれた時点において、公布がなされたと「擬制」する考え方である[88]。

この法令公布の方法について、刑事法分野ではあるが、最高裁の判例が存在する。最高裁大法廷昭和32年12月28日判決[89]は、まず、法令が施行されるためには、その法令の内容が、一般国民の知り得る状態に置かれることが前提要件であり、これは、法治主義の要請である旨判示した上で、「公式令廃止後の実際の取扱としては、法令の公布は従前通り官報によってなされて来ていることは上述したとおりであり、特に国家がこれに代わる他の適当な方法をもって法令の公布を行うものであることが明らかな場合でない限りは、法令の公布は従前通り、官報をもってせられるものと解するのが相当であって、たとえ事実上法令の内容が一般国民の知りうる状態に置かれたとしても、いまだ法令の公布があったとすることはできない。」と判示し、上告を棄却している[90]。

筆者はこの判旨に賛成である。本来であれば、国税に関する租税法規も、地方税条例のように公布の方法を、明文の規定により法制化するのが妥当であろう[91]。法制化されなければ、公布権者に公布の方法に関する裁量を与えてしまうことにもなりかねず[92]、その時々によって、公布方法が変更されてしまうおそれがある。そうすれば、納税者は、どの公布方法によるのか、いちいち確認しなければならず、また、

公布があったことを気づかないといったことも考えられ、不当な課税を受ける可能性も否定できない。このように考えれば、国税に関する租税法規の公布についても、法制化すべきであると考える。しかし、現行憲法下では、明文規定が存在しないため、官報による公布が、慣習法として存在していると解さざるを得ない。したがって、国税に関する納税者の予測可能性の確保は、必ず官報によらなければならないと考える。納税者も、官報による公布がなされれば、「法の不知はこれを許さず」としても、納得するであろう。

次に、公布による周知期間について検討する。一般的に法規は、公布の日から施行までの期間を、原則として「20 日」ないし「10 日」としている。

租税法規が、国民の財産権を侵害する侵害規範という性格がある以上、公布から施行までの間に、一定の周知期間を設けて、納税者に租税法規の制定・改正の内容を周知させ、予測可能性を与えるべきである。これは、将来に向かって効力を生じる租税法規ではもちろんのこと、租税法規の遡及適用が行われる場合には、ことさらこの要請が強くなる。なぜなら、租税法規の遡及適用がなされる場合には、課税予測可能性が既に侵害されているため、少なくとも、課税回避予測可能性は確保されなければならないからである。よって、租税法規の遡及適用を行うのであれば、公布から施行までの期間を一定期間設け、課税回避予測可能性を納税者に与え、課税を回避する時間的機会が与えられなければならないと考える。このことにより、納税者は、自らの判断で別な選択肢をとることにより、自己の財産権を守ることができるのである。

では、納税者の財産権を保障するために、公布から施行までの間に、どの程度の周知期間を設ければいいのかが問題となる。周知期間をどの程度設けるのかについては、明文規定がないため、個々の租税法規

の内容の重要性により判断するしかない[93]。この点、刑罰規定を内容とする法律の周知期間については、公布の日から起算して10日を経過した日から施行するとの措置をとり、少なくとも10日の周知期間を設けることとされている[94]。刑事法においては、国民の身体的自由権を侵害する法規であるため、周知期間についても最低限の配慮がなされているといえよう。しかし、刑罰法規は、一個人の意思決定による行為により犯罪となるか否かが判断できるものであると考える。これに対し、租税法規が課税の対象とするのは、行為のみではなく、取引も含まれ、一個人や一法人の意思決定のみではなく、相手方たる当事者が存在して成立するものもあることに留意しなければならない。すなわち、公布から施行までの間に一定の周知期間を設け、課税回避の機会が与えられても、その取引の相手方が存在しなければ課税回避の意思決定がなし得ない場合が存在するのである。このように考えれば、刑罰法規の周知期間が10日であるから、租税法規は10日よりも短くて構わないということにはならないであろう。したがって、周知期間については、立法府の判断に委ねるしかないのであるが、租税法規の個々の重要性を勘案した上で、しかるべき周知期間は設けられなければならないと考える。

以上、予測可能性を担保する制度としての、公布制度および周知期間について検討してきた。これらをふまえて学説を検討してみたい。

田中二郎教授は、租税法規の遡及適用の許容範囲について、一般に予測可能性がある場合を挙げておられるが、その場合の予測可能性について、「法律の制定又は改正がつとに予定されて」いる場合とし[95]、制定・改正の予測可能性と捉えられているようである。よって、課税回避予測可能性が確保されている場合には租税法規の遡及適用が許容されると解されているようである。しかし、「税法の改正がまた問題になっているということも、一般公開の席で議論されている限りにおいてだれも知り得る状態におかれている。」と述べられ[96]、予測可能性の

確保の手段としては、必ずしも公布されていなくてもよいとの立場をとられているようである。

また、金子宏教授は、期間税の年度内遡及について、「そのような改正がなされることが、年度の開始前に、一般に周知され、十分に予測できたかどうかにかかっていると解すべき」であるとされている[97]。課税回避予測可能性が、適用課税期間開始前までに確保されている必要があるという見解をとられている。しかし、適用課税期間開始前に公布されることまでを要請しているかは明らかでない。

このように、租税法規の遡及適用がなされる場合には、納税者の予測可能性を、どこまで確保するか、また、どのような方法で確保するのかといった差はあれ、租税法規の遡及適用がなされる場合には、納税者の予測可能性を確保する必要があると考えるのが、通説的見解となっているといえよう。

これに対し、図子善信教授は、「厳密に言えば、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。そうであるとすれば、税法について予測可能性を保障することは無理なことであり、それを憲法が要求していると考えることはできない。」とされ[98]、租税法律主義は、予測可能性を要請していないとの立場をとられている[99]。図子善信教授の見解は、おそらく租税法規の遡及効のみならず、将来効を念頭に置かれていると解される[100]。しかし、租税法規の制定・改正がなされるからこそ、納税者の予測可能性の確保の要請は強くなるのではないだろうか。確かに、納税者の予測可能性を完全に確保することは困難である。しかし、筆者は、困難であるからこそ、課税回避予測可能性を確保し、納税者の財産権を保障する必要があると解する。

では、判例では、遡及適用がなされた場合の予測可能性について、どのように判示しているのだろうか。予測可能性があったとする判例に、名古屋地裁平成 9 年 12 月 25 日判決[101]がある。

本件は、平成 8 年 5 月 16 日に国民健康保険税に関する条例改正を行い、所得割額および資産割額を引き下げるとともに、被保険者均等割額および世帯主平等割額を、それぞれ 3,000 円引き上げ、また、課税限度額も 2 万円引き上げた。そして、本件改正条例を賦課期日である 4 月 1 日に遡及適用したことが、租税法律主義に反するか否かが争点となった。

名古屋地裁判決は、賦課期日後に改正された条例による賦課徴収が遡及適用に該当し、「憲法 84 条の規定は、課税法規の遡及的適用を禁止する趣旨を包含するものと解すべきである。」としつつも、「右禁止は絶対的なものではなく、租税の性質及びそれが課される状況を考慮し、予測可能性が存在し、法的安定性に対する信頼を著しく害することがないとか、納税者に著しい不利益を与えないといった範囲内においては遡及して適用することも許されると解するのが相当である。」とし、具体的に許容範囲を述べた。そして、予測可能性については、「課税総額は、当該年度初日における費用見込額を基礎とするため、その額は毎年変動することが予定されており、また、各割額の算定の基礎となる総所得金額等の課税標準も毎年変動することから、各割額の算定要素となっている税率等も、毎年改正することがその性質上予定されているものであり、現に、本件条例は、毎年少なくとも一回は改正されてきたのである。」とし、毎年改正することが予定されているため、予測可能性はあったとした。また、「諮問の時期を早め、賦課期日前に条例の改正案を提出することを求めるのは、かえって確実性のない費用見込額を基とした改正案しか得られないこととなるのであって、そのような結果は相当ではない。」として、賦課期日前に不確実な概算による条例改正案を提出することは、好ましくないと述べた。このようなことからすれば、「保険税の目的税という性質に沿うように正確な保険税の課税総額を決定するには、やはり、賦課期日後の条例改正が必

要となってくるのであり、そのことは、国民健康保険制度及び保険税の制度自体において予想されているといえる。」「また、そのように解しても納税者の法的安定性に対する信頼を著しく害するものでもないことは、条例自身、仮算定の徴収制度（旧条例 9 条の 2）を備えていることから首肯できるものである。」と述べ、仮算定徴収制度の存在自体からしても予測可能性があるとしている。そして、「仮算定徴収制度自体は、保険税の所得割の算定に用いる総所得金額が確定しない場合にとられる制度ではあるが、その結果、納税義務者は、総所得金額が確定し当該年度分の保険税額が具体的に確定（以下「本算定」という。）するまでは、前年度の保険税額を当該年度の納期で除して得た額をそれぞれの納期にかかる保険税として徴収され、後に不足額を徴収されるかもしれないという意味で、本算定がなされるまで納税者は、自己に対する保険税の徴収額が変動することを予想しているのである。」と述べ、この仮算定徴収制度の存在により、納税者はその内心において、改正があることを予測しているとし、X の請求を棄却した[102]。

本件においては、地方税法における国民健康保険税の遡及適用が問題となっている。地方税における租税法規の遡及適用については、本章第 2 節で、個人住民税の均等割における遡及適用について検討し、租税法規不遡及の原則の適用を緩和し、年度内遡及を許容し得るとの私見を述べた。これは、地方税法の枠法をいう問題があるからである。本件で問題となっている国民健康保険税については、この問題に加え、国民健康保険税の所得割額の算定の基礎となる市町村民税の総所得金額等（前年課税主義）または所得割額が、通常 5 月末頃までは確定しないため、これにより求められる按分率等も確定しないという問題も有する[103]。すなわち、国民健康保険税の所得割額の算定の基礎となる、総所得金額等に関する資料が各市町村に揃うのは、早くても確定申告期限の 3 月 15 日であり、国民健康保険税の賦課期日は、4 月 1 日であ

るから、約 2 週間で各割額および保険料率を算定しなければならないという制度的に重大な問題を有している。

この点につき、広岡隆教授は、「遡及適用の時期において相手方が適当な対応措置をとることができないような侵害を生ずる遡及適用を定めることも、原則として、許されない。」と述べられており、厳格な立場をとっておられる[104]。また、岩﨑政明教授は、「租税法規不遡及の原則が憲法上の原則であることを認めるのであるなら、民間の生命保険や損害保険における保険料率算定のための技術を参考にして、課税年度開始前に保険料率を決定できるような技術を考案し、保険料算定のしくみを現在とは異なる制度に改正すべきであるから、本来は、計算技術の困難さは憲法上の権利制限の根拠とはなってはならないと考える。」と述べられ、現行の保険料算定のしくみ自体を改良し、賦課期日には、課税要件が確定していることが望ましいとの見解を示されている[105]。さらに、碓井光明教授は、「本件判旨は、かりに遡及適用となるとしても、この程度の変更は、予測の範囲内にあるという考え方である。」と判旨を否定的に解した上で、「国民健康保険のしくみに即して、予測可能性を検証する必要があろう。」と述べ[106]、非常に的を射た指摘をしておられる[107]。

これに対し、中祖博司氏は、「特定の算定基準そのものが既得権であるとし、遡及適用は決して許されないといったあまりに厳格な形式的遡及禁止原則を貫くことは、かえって包括的立法を促し、必要以上の賦課総額を定めるといった不適切な結果を招くことになろう。」とされ、国民健康保険税の年度内遡及を許容する見解を示されている[108]。

前述の学説を踏まえた上で、本判決における予測可能性について検討してみたい。本判決においては、予測可能性を、毎年改正があること、および仮算定徴収制度の存在により、予測可能性があるとしている。地方税においても、賦課期日に課税要件が充足されれば、納税義

務は成立することを鑑みれば、法理念上、予測可能性とは、賦課期日における課税予測可能性と解すべきであろう。しかし、国民健康保険税は、前述のように、地方税法が枠法であるという問題があり、さらには、所得割額の算定の基礎となる前年の総所得金額等は、5 月頃まで確定しないという問題をも有しているから、国民健康保険税の改正に、賦課期日における課税予測可能性を要求するのは困難である。また、国民健康保険税は、国民皆保険制度の下、国民であれば何らかの保険に加入しなければならず、課税を回避する機会が与えられない以上、課税回避予測可能性を要求するのも、同様に困難であろう。このように考えれば、賦課期日において、納税者の予測可能性を確保することは、到底不可能であり、広岡隆教授が述べられている、「遡及適用の時期において相手方が適当な対応措置をとることができないような侵害を生ずる遡及適用」といえよう。

しかし、国民健康保険税は、社会保障という公共性の高い目的をもった目的税である点に留意しなければならない。国民健康保険は、地方団体と納税者が、租税を負担し合い、必要最低限の生活を営むための保険給付を、地方団体が保障しようとするものである。この点では、一般の租税とは、性格を異にするものであるといえよう。また、確実な保険給付のためには、保険事故の発生率や給付の状況に応じて、柔軟に各割額ないし保険料率を柔軟に変動させる必要がある。国民健康保険税については、「『当該年度の医療費は、当該年度の被保険者全員で負担する』という賦課方式の仕組みに対する被保険者の集団的合意が存在する」と考え[109]、各割額や保険料率の設定が賦課期日に決まっていない場合でも、国民健康保険制度自体がそのことを予定していると解すべきであろう。もし、賦課期日に課税要件が確定していなければならないとすれば、本判決が判示するように、「かえって確実性のない費用見込額を基とした改正案しか得られないこととなる」おそれがあり、地方財政を圧迫し、それが逆に納税者に不利益になる可能性も

否定できない。本来であれば、賦課期日に課税要件のすべてが確定するような保険制度を構築し、国民健康保険税の賦課期日への遡及適用がなされないようにすべきなのであろうが、現行制度上、かなり困難であろう。よって、国民健康保険税は、一般の租税とその性質を異にするものであるから、租税法規不遡及の原則の適用を比較的緩和してもいいのではないかと考える。ただし、納税者の課税予測可能性を確保するためには、各市町村が、本年度における国民健康保険税に関する情報を、できるだけ広報などで公開する必要があるだろう。

したがって、国民健康保険税については、制度上の大きな問題点を有しているため、その予測可能性は、毎年改正があるだろうという予測可能性としかいえず、その前提としての仮算定徴収制度の存在をもって、予測可能性があるとするほかないであろう。この点、碓井光明教授が指摘するように、国民健康保険のしくみに即して、予測可能性を検証する余地があるであろう[110]。

このことは、地方税の枠法としての問題を有する個人住民税の均等割についても同様のことがいえよう。ただし、賦課期日の定めがない地方税で、地方税法においてその納税義務が解釈上明らかにされている、法人住民税および法人事業税ならびに個人事業税については、適用課税期間開始時までに、公告式条例に従って、しかるべき周知期間をもって、課税回避予測可能性が確保されなければならないと考える。

以上、租税法規の遡及適用がなされる場合の予測可能性について検討してきた。租税法律主義が要請する予測可能性とは、本来的には「課税予測可能性」であろう。しかし、租税法規の遡及適用がなされる場合には、「課税予測可能性」を確保することは、困難であるため、「課税回避予測可能性」が確保される必要がある。そして、その課税回避予測可能性の確保手段としては、「公布」がなされることが必要である。したがって、租税法規の遡及適用がなされる場合、随時税としての性

格が強い租税法規については、その課税の対象となる課税要件事実が発生する前に、租税法規の公布がなされ、しかるべき周知期間が設けられ、課税回避予測可能性が確保されるべきである。また、継続税としての性格が強い租税法規については、課税の基準日たる賦課期日前に、租税法規の公布がなされ、しかるべき周知期間が設けられるべきである。さらに、期間税としての性格が強い租税法規については、適用課税期間開始前に公布がなされ、かつ、適用課税期間開始時までにしかるべき周知期間が設けられるべきであると考える。ただし、地方税法独自の制度上の問題を有する、国民健康保険税および個人住民税の均等割については、改正があることの予測可能性と解さざるを得ないが、その前提には、租税法規の制定・改正に関する情報が、逐一公開され、納税者の予測可能性の確保に資する情報提供がなされなければならないと考える。

3．損益通算禁止規定の遡及適用の検討

それでは、損益通算禁止規定の遡及適用における予測可能性について検討してみたい。

東京地裁判決は、自民党の平成 16 年度税制改正大綱が、平成 15 年 12 月 18 日に日本経済新聞に掲載されたことをもって、「その周知の程度は完全ではないにしても、」損益通算ができなくなることが予測可能であり、「したがって、確かにかなり切迫した時点ではあったにせよ、……納税者においてあらかじめ予測できる可能性がなかったとまではいえない。」とかなり苦しい言い回しで、納税者の予測可能性があったと判示した。

東京地裁判決の予測可能性の認定については、大きく 3 つの問題があると考える。まず、「自由民主党の平成 16 年度税制改正大綱」をもって予測可能性があったとしたこと。次に、「日本経済新聞」等を、予

測可能性の確保の手段としたこと。さらに、適用課税期間開始時までの「周知期間」の短さである。

まず、「自由民主党の平成 16 年度税制改正大綱」をもって予測可能性があったとしたことについて検討する。

憲法 84 条・30 条が規定する租税法律主義の目的は、国家による課税権の行使を、国民の代表により構成される議会が制定した法律に基づいて行わせることにより、国民の財産権を保障することにある。そのために、課税要件法定主義、課税要件明確主義を要請しているのである。これにより、国民は現在施行されている租税法規により将来いかなる課税が行われるか、ないし将来の納税義務の発生を予測することができるのである。したがって、憲法が要請する租税法律主義における、予測可能性の確保は、議会により制定された「法律」に基づかなければならないのである。

確かに、毎年の税制改正において、与党の税制改正大綱が新聞各紙に掲載されることによる、納税者や税理士等の判断に与える影響は否定できないであろう。しかし、税制改正大綱は、あくまで「国会審議の前段階」のものであり[111]、法律ではない。そういった「国会審議の前段階」のものに、納税者の行為規範との性格を見出すことはできない。この点、東京地裁判決は、法律ではないものをもって予測可能性があったとしたことは、租税法律主義の趣旨からしても大きな誤謬があると考える。

この点につき、高橋祐介教授は、「国会の審議中であることや政府税調の答申などにより予測可能性があると主張されうるであろうが、そのような予測可能性はあくまで改正の予測可能性でしかなく、……、未だ法案でしかないものや、国会でも内閣でもない機関の答申を納税者の行為規範と認めることは、国会の立法権行使や租税法律主義との関係で問題が生じるように思われる。」と、東京地裁判決が下される前

に述べられていた[112]。さらに、三木義一教授は、「東京地裁は、与党の大綱を法律改正と事実上同視し、それが報道されれば予測可能性を担保していることになるとしている……。このような論理が可能ならば、逆に、与党の大綱を信じて行動したのに、議会で大綱とは異なる内容になった場合、信じた納税者は予測可能性違反を主張できることになりかねないが、法的におよそ妥当しない議論だと思われる。」とされ、納税者の信頼保護という観点から、批判的見解を述べられている[113]。このように、学説上、自民党の税制改正大綱をもって予測可能性があったとした東京地裁の判断は、批判を受けている[114]。筆者も、東京地裁の判断は、租税法律主義を軽視しているため、批判を受けて当然であると解する。

損益通算禁止規定の遡及適用につき、違憲判決を下した福岡地裁判決は、この点について、「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。」とし、予測可能性がなかったと判示している。与党の税制改正大綱の規範性を否定した、福岡地裁の判断は、租税法律主義の観点から妥当であろう。

次に、東京地裁判決が、「日本経済新聞」を、予測可能性の確保の手段としたことについて検討する。

筆者は、予測可能性の確保は、適用課税期間開始前に、「公布」という制度によりなされなければならず、公布の方法としては、「官報」へ登載すべきであるとの見解を述べた。

そもそも、本件では、自民党の税制改正大綱という法律ではないものにより、予測可能性が確保されたと判示されているため、法令公布の手段を論じるまでもないかとも思われる。なぜなら、自民党の税制改正大綱は、公布の対象ではないからである。しかし、東京地裁判決は、日本経済新聞等の情報媒体を、法令の公布手段と同視していると

も捉え得る。

前述の、法令の公布手段についての最高裁大法廷昭和 32 年 12 月 28 日判決における事案は、昭和 23 年 7 月 31 日付けの官報号外で実際に公布された政令が、同年 7 月 31 日の夜に全国向けのラジオニュースで報道されたことが、法令の公布といえるか否かが争点となった。最高裁は、ラジオ放送による公布について、「日本国政府の依嘱又は命令によりなされたもの」でなはなく、また、「放送による方法が、法令の内容を一般に国民に知りうる状態に置くに足る適当な方法」であることを認めるに足る資料がないことを理由に、法令の公布は「官報」によることを判示している[115]。このように考えると、新聞、テレビ、インターネットについても同様のことがいえよう[116]。また、この最高裁判決は、実際に公布があった政令について、ニュース報道による公布を否定しているのである。ましてや、公布の対象外である、自民党の税制改正大綱が、「日本経済新聞」に掲載されたことをもっては、公布と同視することはできないことは自明の理であろう。

最後に、適用課税期間開始時までの「周知期間」の短さについて検討する。

本件では、平成 16 年 3 月 31 日に改正措置法が公布され、同年 4 月 1 日に施行されている。納税者の予測可能性を制度的に担保しているものが、官報による公布であることを念頭に置くと、公布から施行までの間に、たった 1 日しかない。これで、国民一般に改正措置法の内容が周知されたとは解し難い。では、年度開始前に課税回避予測可能性は確保されていたのであろうか。現行の立法手続において、前年度において、次年度途中の立法を 1 月 1 日に遡及適用する旨を、納税者に周知するための法制度は存在しない[117]。だとすれば、筆者の本意ではないが、公布以外の他の情報媒体で予測可能性を判断するしかなく

なる。損益通算禁止規定の遡及適用に関する記事が、最も早く掲載されたのは、平成 15 年 12 月 18 日付けの日本経済新聞であった。その記事が掲載されたのは、損益通算が禁止される課税期間開始まで、わずか 2 週間足らずといった時期であり、しかも、極めて小さな記事であった。この日本経済新聞による改正の予測可能性は、福岡地裁判決が判示するように、「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」ないものである。仮に、日本経済新聞で当該改正がありそうだと知った納税者は、自己の土地建物等を適用課税期間開始前に譲渡しようと考えるとも思えない。一般の納税者が、法律でないものに規範性を見出し、大きなリスクを冒すとも考えられないからである。もし、このような大きなリスクを冒そうとする納税者がいたとしても、当該譲渡の相手方がいなければ譲渡行為は成立しない。適用課税期間開始前のたった 2 週間で、譲渡の相手方を捜し出すことはかなり困難なことであろう[118]。そう考えると、自民党の税制改正大綱が日本経済新聞に掲載されたとしても、課税回避予測可能性は確保されていなかったとしかいえないであろう。

以上、東京地裁判決の認定に誤謬があったことは論証できたのではないだろうか。租税法律主義の趣旨からすれば、納税者の予測可能性の確保は、法律によりなされなければならず、納税者の周知方法は、官報に登載することによりなされなければならないのである。さらに、租税法規の遡及適用がなされる場合には、納税者の課税回避予測可能性を確保し、課税回避の機会を与えるためにも、公布後しかるべき周知期間を設けなければならないと解する。租税法律主義は、納税者の予測可能性の確保を要請しており、租税法律主義違反が争点となっているのであるから、納税者の予測可能性を軽視した判断はなされるべきではない。

佐藤謙一氏は、予測可能性の確保について、「現代の我が国においては、予測可能性を殊更重視する必要性もないのではないか

と思われるのである。なぜならば、税法改正が問題になっていることやその具体的内容についてはインターネット等によって従来以上に誰でも知り得る状況におかれているからである。そうすると、誰もが相応の予測可能性を自ら確保することが十分可能と考えられ、そうすると予測可能性が保障されていないとの理由で納税者に著しく不当な不利益を与えると判断される場面は今後少なくなるのではないかと思われるのである。」と述べられている[119]。確かに、インターネットは、情報伝達の広汎性・迅速性の点では魅力的であり、「相応の」予測可能性が確保されるとも解される。しかし、インターネットについては、内容の改ざんのおそれがある限りは、追加的・補足的な手段とどまるとの指摘もある[120]。また、インターネット等のよる税制改正に関する情報は、改正があるだろうという予測可能性であり、納税者の行為規範とはなりえない。さらには、特定の新聞やインターネットを利用しない納税者は、税制改正に関する情報を知り得ない状況にあるといえよう。このような納税者が存在することを鑑みると、租税法規の一般国民への周知は、政府の公式な情報伝達手段である官報に登載することによりなされなければならず、しかるべき周知期間を設け、納税者の課税回避予測可能性を確保する必要があると解する。

第 3 節　公益性の問題

租税は、国や地方団体がその経費に充てる目的で、無償で一般国民から強制的に徴収する財貨であるが[121]、国民経済の健全な発展のため政策的に利用される場合が多く[122]、公益性を有しているといえる。また、租税は、その強制徴収的側面から、国民の財産権を侵害する性格のものでもある。通常は、両者の性格が調整され、国民経済が成立するのである。しかし、予測可能性を害するような租税法規の不利益遡

及適用が行われると、両者のバランスは崩れ、租税は、強制徴収的な性格のものになってしまう。このような場合に、納税者の利益ないし権利を犠牲にしてまでも保護すべき公益の存在性が問題となる[123]。

これは、租税法律主義が保障の対象とする財産権は、憲法 29 条 1 項において、「財産権は、これを侵してはならない」と規定する一方で、同条 2 項で「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。」と規定しているため、財産権の保障は、絶対的なものではなく、「公共の福祉」という制約が存在するためである。

租税立法については、立法府の裁量に委ねるほかないが、租税法規の遡及適用を行うにあたっては、それにより不利益を被る納税者の利益ないし権利に十分に配慮しながら、租税立法がなされる必要があり、その租税立法が遡及適用するほどの合理的必要性がなければならない。この合理的必要性の存在については、裁判所にその判断が委ねられる。

それでは、租税法規の遡及適用が争われた判例において、遡及適用をする合理的必要性については、どう判断されているのであろうか。判例を検討してみたい。

1. 福岡高裁昭和 48 年 10 月 31 日判決の検討

遡及立法につき、わが国で初めて違憲判断が下された、福岡高裁昭和 48 年 10 月 31 日判決[124]を検討する。

本件は、復帰前の沖縄の物品税の別表に記載されている物品を過去 6 年間に遡及して追加した事案である。追加された物品については既に課税が行われていた。X（原告・控訴人）らは、昭和 35 年から昭和 39 年の間にサンマ等を輸入し、琉球政府に物品税を納付したが、改正前の物品税法においては、課税物品表に列挙されていなかった。そこで、X らは、サンマ等は、輸入当時には非課税物品であったとして、過誤納金の還付を求めた。

福岡高裁判決では、租税法規不遡及の原則の許容範囲を、「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、「本件改正規定のように、のちに至って数年以上も前に遡って課税品目となっていない物品に対する課税行為をすべて適法化するような立法は、その許容の範囲を逸脱するもの」と判示し、X の請求を認容し、確定した。

本判決には、異論のないところであろう。当時、非課税物品であったサンマ等を輸入するには、物品税を納付しない限り当該物品の引取りを許さず、輸入者はやむを得ず所定の物品税を納付していたとされる[125]。そうであれば、当該物品税は随時税的な性格を有するものであり、その行為時に非課税物品であった当該物品を、その行為後に、課税物品に追加し、過誤納金の還付を不能ならしめようとする事後立法は、恣意的課税そのものであり、合理的必要性は全くなく、当該遡及適用は、違憲といえよう。

2．名古屋地裁平成 9 年 12 月 25 日判決の検討

本件は、第 3 節「予測可能性の問題」でも取り上げた、国民健康保険税の遡及適用の名古屋地裁平成 9 年 12 月 25 日判決[126]である。本件は、平成 8 年 5 月 16 日に国民健康保険税に関する条例改正を行い、所得割額および資産割額を引き下げるとともに、被保険者均等割額および世帯主平等割額を、それぞれ 3,000 円引き上げ、また、課税限度額も 2 万円引き上げた。そして、本件改正条例を賦課期日である 4 月 1 日に遡及適用したことが、租税法律主義に反するか否かが争点とな

ったものであった。

本判決では、①「本件改正は、地方税法及び地方税法施行令の改正に沿うものであり、応益割合を 35．1％とすることは保険税の性質上従前の応益割合よりも合理性が認められること」[127]、②「限度額の改正も法律の範囲内であること、被保険者均等割額は 17．6％程度、世帯別平等割額は 15％増加しており、一見低額所得者に対し不利益を課すかのようにも思えるが、そもそもそれは低額所得者に対する減額割合を維持するために行われているのであるから、総合的にみれば、低額所得者にとって著しい不利益を与えるものとは解されないこと」、③「減額割合を受けられない中間所得者層に対しても限度額の引き上げによって所得割額と資産割額の税率を低減することができたため著しい不利益を与えるものとは解されないこと」、④「限度額の増加は年額 2 万円にすぎず、右増加が関係するのは高額所得者であり著しい不利益を与えるものとは評価できないこと」とし、合理的必要性について 4 点を挙げ、納税義務者に著しい不利益を与えるものではないと述べ、X の請求を棄却している。

本件では、国民健康保険税という目的税が遡及適用されたものであるが、遡及適用の合理的必要性があったと解される。すなわち、国民健康保険税は、「当該年度の医療費は、当該年度の被保険者全員で負担する」という性格のものであり[128]、一般の租税に比べ高い公益性を有すると考えられる。確かに、改正条例は、改正前に比べ、被保険者均等割額が被保険者一人につき 3,000 円、世帯別平等割額が一世帯つき 3,200 円、そして、課税限度額が 2 万円とそれぞれ引き上げられ、一部の納税者からすれば、これを高額と受けとるとも解される。しかし、当時の物価状況から考えても、おおよそ高額ともいえないであろう。また、このような、各割額および課税限度額の引き上げは、より良い

国民健康保険制度を運営していくために必要であり、その恩恵は、納税者自身も受けることを鑑みると、一概に、遡及適用を否定する理由にもならないであろう。このような、公共の福祉の理念、および負担の公平という観点からは、X は、各割額および課税限度額の引き上げにつき、受忍すべきであり、当該遡及適用には、合理的理由があったといえよう。

3. 大阪高裁平成 10 年 4 月 14 日判決の検討

昭和 58 年から平成 2 年頃までは、いわゆる「バブル経済」を背景にして、市街地における地価が急騰した[129]。この地価の急騰に対応するために、租税特別措置法 69 条の 4 の規定、いわゆる「3 年しばりの特例」の規定は設けられた。この特例規定の制定が、租税法規の遡及適用にあたるか否かは、第 2 節で、東京高裁平成 11 年 11 月 11 日判決を検討した。

そして、この租税特別措置法 69 条の 4 の規定の背景にあった、バブル経済による地価の高騰は、その崩壊に伴い、平成 2 年頃を境として地価が下落し始め、この特例規定は、平成 7 年においては、その適用件数も減少しその存在意義も失われていった。そこで、平成 8 年度税制改正で廃止され、その附則 19 条において経過措置（以下、「本件経過措置」という）が設けられ[130]、平成 8 年 4 月 1 日に施行された。この本件経過措置が遡及適用されたことが、租税法律主義に反するか否かが争われた事案が、大阪高裁平成 10 年 4 月 14 日判決[131]である。事実の概要は以下のとおりである。

相続人 X（原告・被控訴人・上告人）は、平成 3 年 8 月 7 日に開始した被相続人甲に係る相続につき、甲の遺産の全部を相続した。この遺産の中には、甲が相続開始前 3 年以内に取得した土地（以下、「本件

土地」という）があった。X は、本件土地につき、租税特別措置法 69 条の 4 の規定（以下、「本件特例」という）により取得価額により評価し、課税価格に算入した上で、平成 4 年 2 月 6 日に税務署長 Y（被告・控訴人・被上告人）に対し、課税価格約 23 億 5,100 万円、相続税額約 13 億 9,036 万円とする期限内申告を行った。しかし、X は、平成 5 年 2 月 5 日、本件土地につき相続開始時の鑑定評価額 9 億 5,820 万円に基づき、課税価格約 11 億 2,897 万円、相続税額約 5 億 5,630 万円とする更正の請求を行った。これに対し、Y は、同年 3 月 16 日に更正すべき理由がない旨の通知処分を行い、また、同年 8 月 13 日に、課税価格約 24 億 1,032 万円、相続税額 14 億 3,181 万円とする増額更正を行った。X は、この増額更正処分を不服として審査請求を経由し、訴訟に及んだ。

原審の争点は、本件特例を適用した場合の相続税額が、相続により取得した相続時点における課税価格よりも多くなってしまうような場合にも、本件特例を適用することが許されるのか否かである。

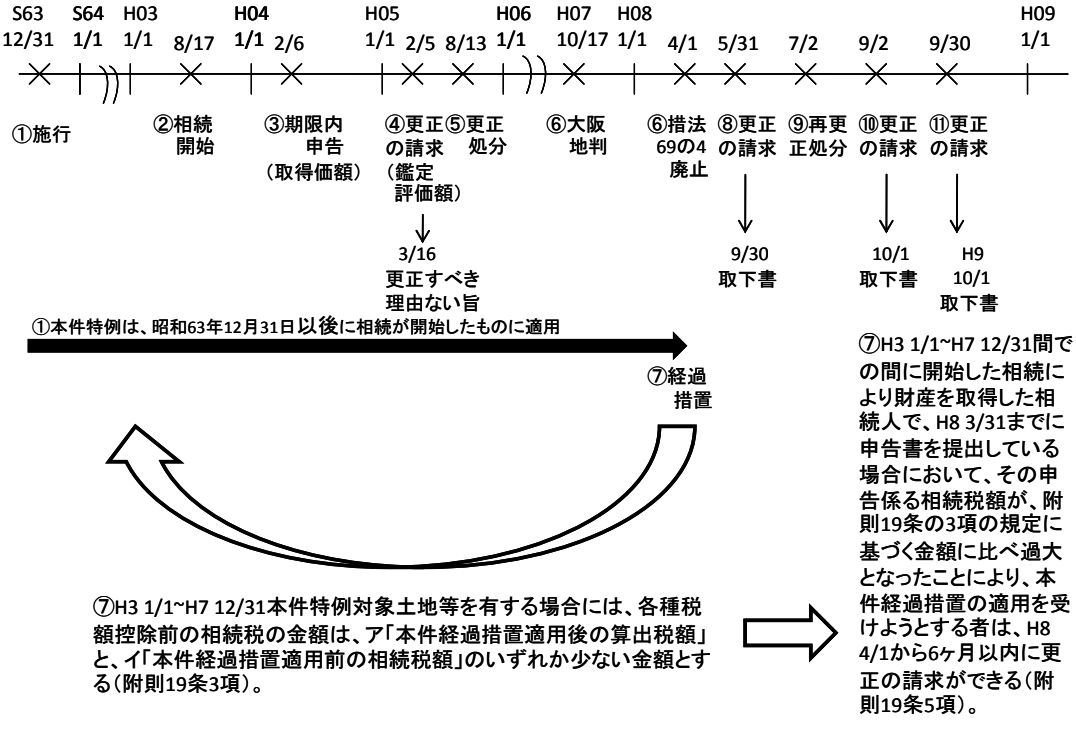
原審である、大阪地裁平成 7 年 10 月 17 日判決[132]では、本件特例の立法目的には、租税回避の防止という合理性があり、法令違憲とすることはできない旨述べたが、立法時には、本件特例を適用することにより、著しく不公平、不合理な結果が生じるような場合にまで、本件特例を適用されることを予定していたとは考えられないとし、本件特例を、相続により取得した不動産の価値以上のものを相続税として負担しなければならないという、極めて不合理な場合にまで無制限に適用することは、憲法違反（財産権の侵害）の疑いが極めて強く、本件特例を適用することはできないと判示し、X の主張を一部認め、裁判所が認定した課税価格約 11 億 2,952 万円、相続税額約 5 億 5,698 万円をこえる部分の金額を取り消した。

本件控訴審は、Y が右判決を不服として控訴したものである。控訴審係属中に本件特例が廃止されるとともに、本件経過措置が設けられ、平成 8 年 4 月 1 日に施行された。これに伴い Y は、本件経過措置に基づき、課税価格約 24 億 1,302 万円、相続税額約 6 億 7,385 万円とする再更正処分（以下、「本件再更正処分」という）を行った。

これに対し、X は、本件経過措置は、憲法 29 条 1 項、2 項に違反し、かつ、同法 14 条 1 項に違反する旨主張し、そして、「本件相続に、本件経過措置を適用することは、相続税の申告時以降に新たな課税根拠を作出し、納税者に対し予測不可能な税負担を求めるものであるから、憲法 84 条、31 条に違反する。」と主張し、本件更正処分を争った。

本件では、当該相続において本件特例を適用することの可否もさることながら、同附則 19 条 3 項に規定する本件経過措置の合憲性、および本件経過措置を遡及適用することの可否が争点となった。

【「改正附則19条（経過措置）」の遡及適用】（大阪高判平成10年4月14日）



これに対し、大阪高裁判決では、まず本件特例の合理的必要性について、「短期間における地価の急騰という異常な社会経済現象の出現により、評価基本通達に基づく不動産の路線価等による評価額が……相続税法22条にいう『時価』を的確に反映することができないという事態を生じるに至り、その乖離に着目して、金融資産又は借入金により、実勢価格と相続税評価額の乖離の著しい不動産を相続開始直前に取得することによって相続税の課税価格を圧縮し、このようにして相続税の負担を回避する事例が見受けられるようになり、税負担の公平の見地から看過し得ない事態に立ち至ったことから、税負担の実質的公平を図るため」、租税回避行為防止の方法として、本件特例を設けたものであり、本件特例は、「相続税法22条の時価主義の原則によらずに被相続人による取得価額を相続税の課税価格に算入するという手法で、評価基本通達に定める路線価等による評価額に代わる合理的な評価額として被相続人による取得価額を採用したものとみることができる。」と述べた。すなわち、本件特例は、土地等の実勢価格と相続税評価額との乖離を利用した租税回避行為を防止し、実質的公平を図るため、合理的必要性があったとした。

そして、本件経過措置の合理的必要性については、「平成2年を頂点として地価の異常な高騰は終息した後は一転して地価が急落し、実勢価格と路線価等による評価額との開差が縮まるばかりか、一部地域では前者が後者を下回る状況が生じたことから、平成3年1月1日以降に開始した相続に本件特例をそのまま適用し、取得価額をもって課税価格とすれば、相続開始時の資産価値を基準とする限り、不動産の相続については、他の資産により同額の資産価値の財産を相続した場合に比べて税負担が過大となり、本件特例によって課税の実質的公平を図ろうとしたこととは逆の意味での課税の不公平が生じる事態も生まれてきたため、このような税負担が過大となる事態を救済し、課税の実質的公平を図ることを目的として、相続税額の上限を画して本件特

例の適用による課税に制限を設けたものといえる。」と述べ、本件特例の立法趣旨であった課税の実質的公平が、地価の急落により、それが図れなくなることとなったため、本件経過措置は、実質的な課税の公平を図るため、本件特例の適用による課税に制限を設けたものであるため、合理的必要性があったとした。

さらに、本件経過措置が遡及適用にあたるか否かについては、「本件経過措置は、その内容において本件特例の適用による課税に制限を設けたものであるから、新たな課税方法ないしは課税制度を創設したものとはいえず、仮に、……新たな課税方法ないしは課税制度を創設したものとみるべきであるとしても、そのような憲法違反を回避するために相続税額の上限を画し、かつ、課税の実質的公平を図るために本件特例の適用による課税に制限を設け、実質的に納税者に有利に遡及適用することにしたといえるものであって、国民の財産権を遡及的に侵害するものではないから、憲法 84 条及び憲法 31 条に違反するとはいえない」と判示し、本件経過措置は、遡及適用にあたるが、納税者に利益に遡及したものであるから違憲ではないとし、X の請求を一部認容した原判決を取消し、Y の請求を認容した。X は、これを不服とし最高裁に上告したが[133]、最高裁においても請求を棄却され、確定した。

まず、本件特例規定の合理的必要性について検討する。本件特例規定は、前述のとおり、バブル経済を背景とした地価高騰による、土地の時価と相続税評価額との乖離を利用した租税回避行為を防止するため、被相続人が相続開始前 3 年以内に取得した土地等または建物等の評価を、相続時の「時価」ではなく、被相続人の「取得価額」とした規定であり、昭和 63 年の税制改正で設けられた。しかし、本件特例規定の立法政策としては問題があったといえよう。本件特例規定によれば、地価が高騰しようが下落しようが、当該不動産取得後 3 年間の課

税価格は、取得価額で固定されることになる。このことは、地価がさらに高騰すれば、取得価額が課税時期の地価より低くなるという利点を有することもあるが、本件のように、地価が下落すれば、取得価額が課税時期の地価を上回ってしまう欠点もあるのである[134]。また、本件特例の立法に代えて、相続開始前 3 年以内に取得した土地等について、路線価等による評価額によるのではなく、相続開始時における通常の取引価額（当該土地等の取得価額または帳簿価額が通常の取引価額に相当すると認められるときには、当該取得価額等）によって評価するというように、評価通達等を改正すべきであったとの指摘もある[135]。このように、本件特例は、立法目的の正当性はあったものの、その立法政策としては合理性に欠けていたといわざるを得ないであろう。

このように、立法政策として合理性を欠いていた本件特例規定は、バブル経済の崩壊に伴う、地価の下落により、この特例規定は廃止され、本件経過措置が平成 8 年 4 月 1 日に施行され、平成 3 年 1 月 1 日から平成 7 年 12 月 31 日までの間に開始した相続に遡及適用された。本件経過措置は、不動産の地価が急騰しているときに本件特例を適用して申告した納税者と、地価が下落したときに申告した納税者との租税負担を是正しようとするものであり、その立法には、合理的必要性があったといえよう。この点は、「本件特例によって課税の実質的公平を図ろうとしたこととは逆の意味での課税の不公平が生じる事態も生まれてきたため、このような税負担が過大となる事態を救済し、課税の実質的公平を図ることを目的として、相続税額の上限を画して本件特例の適用による課税に制限を設けたもの」と控訴審判決が判示しているとおりであると考える。

そして、本件経過措置の遡及適用についてみてみると、相続税の納税義務は、国税通則法 15 条 2 項の規定により「相続又は遺贈による財産の取得の時」である、平成 3 年 8 月 17 日に抽象的ながらも成立する。そして、本件は、納税義務成立後の平成 8 年 4 月 1 日に施行され

た本件経過措置を、本件相続に適用するのであるから、この経過措置の適用は明らかに遡及適用である。これは、控訴審判決も判示しているように、「相続税額の上限を画し、かつ、課税の実質的公平を図るために本件特例の適用による課税に制限を設け、実質的に納税者に有利に」遡及適用したものである[136]。本件経過措置の遡及適用は、納税者の実質的公平を図るための遡及適用であり、そこには合理的必要性が存在するため、この遡及適用は肯定し得る[137]。

以上、公益性の存在、すなわち、遡及適用することの合理的必要性について、三つの判例を通じて検討してきた。租税法規の遡及適用は、遡及適用するほどの合理的必要性が必要であることは、前述のとおりであるが、この合理的必要性を検討することは、立法当時の経済的背景およびその立法政策の是非を検討することであり、遡及適用が争われた三つの判例を検討することだけでは、合理的必要性を十分に検討できるとはいいきれないであろう。しかし、これらの判例を検討することにより、少なくとも次の二つのことは、検討できたのではないかと考える。

まず、恣意的課税を行うために、租税法規の遡及適用することは、租税法規不遡及の原則に反し絶対的に許容されないということである。歴史的に、租税法律主義は、国家権力の恣意的課税から国民の権利・自由を保障するために、近代立憲主義とともに発展してきたものである。国家が恣意的課税を正当化するために、過去に完結した事象に対し、事後立法により、新たに課税要件を創出し、これを遡及適用することは、租税法律主義に反するばかりでなく、「近代立憲主義」の理念に反し、許容されるべきではない。

次に、憲法 84 条・30 条に規定する租税法律主義と、憲法 14 条を根拠規定とする租税公平主義が同時に満たされる必要が場合には、租税法規の遡及適用は、許容され得るのではないかと解する。上記で検討

した、名古屋地裁平成 9 年 12 月 25 日判決は、保険者間及び被保険者間の租税負担の公平を図るための遡及適用であり、大阪高裁平成 10 年 4 月 14 日判決は､地価が上昇していた時に本件特例規定を適用して申告した納税者と、地価が下落した時に申告をした納税者の租税負担の公平を図るために遡及適用されたものであった。租税公平主義は、租税法律主義と並ぶ租税法における基本原則であるため、租税公平主義も厳格に遵守されるべきことを鑑みると、租税負担の公平を図るための遡及適用は許容され得るのではないかと解する。

筆者としては、租税法規の立法時における経済状況に応じた合理的必要性が検討されなければならないと解するので、租税法規の遡及適用は、租税負担の公平を図る場合にのみ認められるべきであるというつもりはない。しかし、租税法規の遡及適用を行うにあっては、納税者の予測可能性・法的安定性を侵害しても、優先すべき公益上の必要性ないし緊急性がある場合に限られるべきだと考える。

それでは、損益通算禁止規定の遡及適用において、合理的必要性があったか否か検討してみたい。

4. 損益通算禁止規定の遡及適用の検討

東京地裁判決は、損益通算禁止規定を遡及適用することの合理的必要性につき、①土地建物等の譲渡所得税について、利益が生じた場合には分離課税により比例税率が適用され、損失が生じた場合には総合課税により他の所得から控除され累進税率が適用されることの不均衡を是正すること、②土地市場を活性化させ、土地価格の下落に歯止めをかけること、③遡及適用しなければ、土地等または建物等が損益通算目的で安価で売却されるおそれがあり、租税回避目的での譲渡を防止すること、および④納税申告事務および徴収事務の混乱を回避するため、および取扱いの公平を図るために、暦年開始時まで遡及させる

必要があったと述べ、遡及適用することに「合理的な必要性」があったと認定している。以下、これらの合理的必要性について検討してみたい。

まず、①の、土地建物等の譲渡所得税について、利益が生じた場合には分離課税により比例税率が適用され、損失が生じた場合には総合課税により他の所得から控除され累進税率が適用されることの不均衡を是正することの合理的必要性について検討する。

土地等の譲渡所得に関する課税方式が大きく転換したのは、昭和 44 年税制改正における、分離課税制度の導入が挙げられよう。昭和 43 年から昭和 44 年における日本経済は、若干の翳りをみせながらも、依然として根強い上昇基調をたどっていた[138]。土地供給源の主力とみなされる都市近郊農地等の長期保有土地の流動化を促進するため、保有期間が 5 年超える個人の長期保有土地の譲渡益に対して、分離比例課税制度を導入し、土地供給促進措置の切り札にしようとしたものである。他方で、投機的な土地取得の抑制を図るため、個人の保有期間が 5 年以下の短期保有土地の譲渡益に対しては、他の所得と分離して重課することとしたのである[139]。このように、譲渡所得の分離課税方式は、土地税制の一環として導入され、その後は、幾多の改正を経て現在に至っている。しかし、この分離課税方式は、租税特別措置法上の規定であり、時限法である。わが国の所得税法は、昭和 22 年の全面改正以来、総合所得課税方式を原則としていることは明らかである。総合課税方式の下では、各種所得の金額の計算上、プラスの所得とマイナスの所得が生じた場合に、これらを損益通算することは、納税者の実質的な担税力に応じた租税を負担するという観点から、至極当然のことであり、総合課税方式における基本的要素ということができるよう[140]。

しかし、分離課税方式は、東京地裁も判示するような、不均衡があ

るとされていた[141]。この点につき、損益通算が問題なのではなく、譲渡益に比例税率が適用されること、すなわち、譲渡益に対して累進税率を適用すべきではないかという議論と対比する必要性があり、譲渡損失の損益通算を禁止すれば解決するという問題ではなく、また、導入の時期も不適切であったとの指摘もある[142]。

筆者としても、部分的な改正を経ながらも50年以上認められてきた、総合課税方式の根幹的な損益通算を禁止するのではなく、他の方策によりこの不均衡を是正する必要があったのではないかと考える。

次に、②の土地市場を活性化させ、土地価格の下落に歯止めをかけることの合理的必要性について検討する。

この点につき、品川芳宣教授は、「今回の措置は、バブルの時期に不動産を取得した人達の損益通算を通じたせめての救いを封じることになり、その救いが大きいだけに、それを封じることは、税収面に大いに貢献することになる。しかし、このような税収面の損得だけで税制を操作することは、不動産への投資意欲を一層減退させることになる。」と述べられ、土地デフレが一層悪化することを憂慮されていた[143]。また、浅妻章如准教授は、「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とすることは、如何にもちぐはぐである。」と東京地裁判決を批判しておられる[144]。さらに、高野幸大教授は、「平成16年度税制改正大綱は『土地取引の活性化を促進』することを謳っていたのであるから、非居住用の土地・建物等についても損益通算等を認めることがむしろ『土地取引の活性化を促進』する可能性を否定できない。」と述べられている[145]。

筆者は、本件の損益通算禁止の対象となった不動産の多くは、バブル期に不動産を購入後、その崩壊に伴い、塩漬けなっていた不動産だと思うのであるが、損益通算禁止をすることにより、さらにデフレは加速したのではないかと考える。経済的分析に基づくものではないが、

通常の納税者は、不動産の売却に際し売却損を出したくない、というのが普通の心理であろう。高値で取得した不動産を売却すれば、多少の現金を得ることはできるが、経済状況の回復を期待して売却しない、ないし売却したくても売却できない、といったところであろう。不動産の買い手があるから、不動産価格は上昇するのである。損益通算を禁止することによって、納税者の不動産の譲渡の機会を奪うことは、買い手にとっても、不動産を低価で購入する機会が奪われることを意味する。そう考えると、この際、損益通算を認めて損出しをさせ、個人から不動産を手放させる。個人から手放された不動産が、不動産業者を通じて、別な個人や法人に購入される。こうした循環を経て、不動産の流動性は高まってゆき、不動産価格の下落は防げるのではないかと考えるのである。逆に、損益通算を禁止してしまえば、個人は、売りたいが何のメリットもないので売らないという状態が続き、当該不動産は塩漬けにされたままになってしまう。これでは土地の活性化は図れるはずもない。

昭和 44 年税制改正における、個人の長期保有土地の譲渡所得に対する分離課税の導入により、個人から手放された不動産が、大規模化した法人の土地買いを助長し、昭和 48 年税制改正における、法人の土地譲渡益重課制度[146]、およびの特別土地保有税の創設に至ったという苦い経緯を有するが[147]、平成 16 年当時に法人が不要な不動産を購入する財務的体力があったとも考えられず、こうした弊害もなかったであろう。

したがって、損益通算を禁止するよりも、逆にそれを認めることの方が、土地市場の活性化・土地価格下落防止につながったのではないだろうかと考える。

続いて、③の、遡及適用しなければ、土地等または建物等が損益通算目的で安価で売却されるおそれがあり、租税回避目的での譲渡を防

止することの合理的必要性について検討する。

この点、浅妻章如准教授は、「平成 17 年 1 月 1 日まで待てないということに一応の合理性が認められるとしても、平成 16 年 1 月 1 日以後の適用の正当化には直結しない。駆け込み的売却防止目的で不意打ち的な課税をしたいということであれば、あえて遡及適用（的なこと）をするという危険を冒さなくとも、適用時期を平成 16 年 4 月 1 日以後とすることで十分にその目的が達成できる。」と述べられ[148]、筆者としても同感である。また、山田二郎氏は、「平成 15 年 12 月中にどの程度の安値で売却が促進され不動産相場の下落に拍車をかけているのかの具体的な経済的分析（経済的統計の情報収集）をしないで立法事実の合理性を認定しようとしているのは裁判所が取り上げるべき法的根拠としては客観性を欠いているという非難を免れないのではないかと考える。」と述べられ、東京地裁判決の事実認定方法に批判的見解を示しておられる[149]。

筆者は、②で述べたように、安価で不動産を売却されても、それが将来の土地市場の活性化・土地価格下落防止につながると考えているので、ここでは、あまり多言を要しないだろう。ただ、損益通算目的での土地建物等の売却が、租税回避と何故いえるのか疑問である。租税回避とは、合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することにより、結果的には意図した経済的目的を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、税負担を減少させることをいうとされる[150]。この点につき、東京地裁判決は、「平成 15 年 12 月に平成 16 年度税制改正の概要が公表された直後、同月中に土地等又は建物等を売却するよう強く勧める不動産会社、税理士等が少なからず存在していたことが認められ、このことからすれば、改正措置法 31 条 1 項後段の規定の適用時期が遅くなればなるほど、それまでの間に含み損を抱えた不動産の安値での売却が促進される具体的な危険があったと認めることができる」とする。同族関係者に売却

する場合などは、租税回避行為にあたると解されてもやむを得ないかもしれないが、損益通算が次年度の１月１日から禁止されることを知った納税者が、租税負担につき、自らの有利になるように、あるいは不利の程度をできる限り小さくしようとすることは、否定されるべき行為ではないはずである[151]。一般の納税者は通常の売買という形式をとることが予想され、この売買という形式が、譲渡行為において、通常用いられない法形式とはいえないであろう。納税者の課税回避予測可能性を侵害する立法を認めた上で、納税者に責任をなすりつけているかのようにもとれる論法であり、筆者としては、賛同できない。

次に、④の、納税申告事務および徴収事務の混乱を回避、および取扱いの公平を図ることの合理的必要性について検討する。

事務手続の混乱について、橋本守次氏は、「暦年途中での取扱いの変更など、税では日常茶飯事である。就中、住宅借入金等特別控除は、周知のようにほとんど毎年のように取扱いが変わっており、適用要件が年の中途での居住からとされている例もある。譲渡の時期が年度途中のいつかで取扱いが変わると実務が混乱するという言い訳は、税の実務に身を置いた人間には一笑に付されるであろう。」と、実務家の視点から述べられている[152]。また、租税訴訟学会が、税理士を対象に行ったアンケートにおいても、「申告事務の負担・混乱なし」が、90．4%と高い数値を示しており[153]、実務界からは、申告事務手続の混乱は生じないとする見解が圧倒的に多い。さらに、浅妻章如准教授は、納税申告事務・徴税事務の混乱が生じるおそれがあるとしながらも、「しかし、この懸念から素直に導かれる命題は、混乱を防ぐように租税法規の規定を充実させよということであろう。規定の不備をもって、年度内遡及適用を正当化するというのは、論理として本末転倒なのではなかろうか。」と的確な指摘されておられる[154]。

また、取扱の公平について、三木義一教授は、「暦年途中に当該暦年

の課税要件を改正すること自体が問題であり、違憲性をはらんでいるのに、暦年途中に不利益に改正したら全員を不利益にしないと不平等だという論理である。このような論理が果たして説得力があるといえるのだろうか。」と述べられている[155]。

筆者としても、三木義一教授の見解に賛成である。租税公平主義は、租税法律主義と並ぶ租税法の基本原則である。この租税公平主義の根拠となるのは、憲法 14 条 1 項であり、租税立法において、不合理な差別を禁止する趣旨であると解されている[156]。東京地裁判決は、「同じ暦年において取扱いが異なることにより不平等が発生するという問題もあるので、暦年の途中から新たな措置を実施することが望ましいものとはいえない。」と判示するが、不公平を是正するのであれば、平成 16 年 4 月 1 日以後ないし翌年の平成 17 年 1 月 1 日以後の土地建物等の譲渡から損益通算を禁止すべきであり、そうでない限り、不合理な差別であり、租税公平主義に反するとも解されるであろう。東京地裁の判示には、説得力があったとはいえない。逆に、年の途中に死亡した者または出国した者との公平を図るべきであろう。平成 16 年 1 月 1 日から同年 3 月 31 日の同じ期間内に、同じ譲渡行為を行ったのに租税負担が変わる方が不公平である[157]。

また、本件では、平成 15 年 12 月 15 日に公表された政府税制調査会の「平成 16 年度の税制改正に関する答申」には、当該損益通算禁止規定のことは掲げられておらず、平成 15 年 12 月 17 日に公表された自民党の「平成 16 年度税制改正大綱」に突如として盛り込まれ、立法過程が不透明であり、恣意的課税と解されてもやむを得ないようなものであった。そこで、課税庁は、平成 16 年 8 月 4 日付けの、「契約ベースにより平成 15 年分所得税の期限後申告書等が提出された譲渡所得事案の処理について（事務連絡）」において、今回の税制改正に起因して契約日ベースによる平成 15 年分の期限後申告書、又は更正の請求書が提出されたと認められる場合には、当該期限後申告書等の提出に

よる契約ベースの選択を認めても差し支えない旨の事務連絡を、各課税当局に発した[158]。つまり、平成 15 年中に譲渡契約した事実があると認められれば、確定申告期限後でも、平成 15 年分の期限後申告書または更正の請求書が提出されれば、損益通算を認めるとしたのである。これは、課税庁が自ら、本件損益通算禁止規定の遡及適用に無理があった、と認めているようなものである。ただ、この取扱いですべての納税者が救済されるわけではない。たまたま、適用課税期間前に契約を締結できた納税者と、できなかった納税者の公平が保たれているわけではない。

以上、東京地裁が判示する合理的必要性について検討してきた。東京地裁判決では、立法裁量論の下、立法府の合理的必要性が認められる結果となったが、学説や実務家の見解を概観し、筆者なりに検討を加えてみても、損益通算禁止規定の遡及適用については、強い公益性・緊急性があったとはいえず、違憲であると解する。

損益通算禁止規定の遡及適用の事案で、違憲判断を下した福岡地裁判決は、合理的必要性は一定程度あったとしたが、「本件改正の主要な理由となった不動産価格の下落傾向等は本件改正前から数年間は続いていたこと、……損益通算の制度の問題点については本件改正の数年前から指摘されていたこと、不動産譲渡に係る損益通算の制度は旧所得税法……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などは、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る。」とし、遡及適用するほどの合理的必要性はなかったと判示している。福岡地裁判決は、租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性を重視し、また、納税者の個別的事情にも踏み込んで違憲判断を下している点で評価できよう。

以上、本節においては、まず、過去において租税法規の遡及適用が争われた判例を検討することにより、どのような公益性ないし合理的必要性がある場合に、遡及適用が許容されるのかを考察し、それを踏まえた上で、損益通算禁止規定の遡及適用において東京地裁が判示した合理的必要性について検討を加えた。

租税法規の遡及適用は、納税者の課税予測可能性を侵害するばかりではなく、本件のように、課税回避予測可能性までも侵害してしまう場合がある。租税法規不遡及の原則は、このような事態を回避するために存在しているのである。租税法規不遡及の原則の例外が許容される場合は、極めて限定的でなければならず、強い公益性・緊急性がある場合に限られるべきであろう。裁判所は、三権分立の下、立法府がなした租税立法について、その合理的必要性を、詳細かつ厳密に検討し、事実認定をする必要があろう。租税立法が民主主義的な議論に基づくとの理由からの、過度な立法裁量論の援用は、司法への信頼を揺るがしかねない。民主的議論は、基本的には多数決という数の理論である。このような民主的議論が、国民に不当な結果を招くこともあるだろう。その場合に、独立した立場から租税立法が、遡及適用するほどの合理的必要性ないし緊急性を有しているのかを判断することが、司法である裁判所に求められていることであろう。

第 4 節　租税法規不遡及の原則における許容範囲

前節までにおいて、租税の類型化と納税義務の成立の問題、予測可能性の問題、および公益性の問題を検討することにより、租税法規不遡及の原則の例外の許容範囲を論点ごとに考察してきた。

本章においては、前章までに検討したことを踏まえて、筆者なりの許容範囲を明らかにしてみたい。

租税法規は、国民の財産権を侵害する侵害規範という性格を有する。また、租税法規の遡及適用は、国民の課税予測可能性・法的安定性を覆し、財産権を侵害するという性格を有する。つまり、租税法規は、ただでさえ侵害規範であるのに、それが過去に完結した事象に遡及して適用されると、国民の財産権を侵害する可能性がことさら強くなるのである。よって、租税法規不遡及の原則は、厳格に遵守されなければならない。しかし、憲法上、それを禁止する明文規定が存在しないため、絶対的なものではない。したがって、租税法規不遡及の原則の例外が許容される場合は、限定的に解すべきであり、そのことが、納税者の信頼を保護し、納税者の財産権を保障することにつながるのである。それでは、どのような場合が許容され得るのか。

そもそも、租税法規不遡及の原則が要請されている理由は、租税法規が遡及適用されると、課税要件事実の発生時に施行されている租税法規にしたがって、課税されるであろうという納税者の課税予測可能性・法的安定性が侵害され、納税者の信頼保護が図ることができないからである。そう考えると、租税法規の遡及適用の許容範囲は、課税予測可能性が侵害されない場合に限定すべきであろう。しかし、租税法規不遡及の原則が絶対的なものでないと解すれば、租税法規の遡及適用がなされる可能性は否定できない。そう考えれば、租税法規が遡及適用されると、必然的に納税者の課税予測可能性は侵害されてしまう。したがって、租税法規の遡及適用は、納税者の課税回避の機会、すなわち、課税回避予測可能性が確保されている場合に限定すべきであろう。租税法規が公布され、しかるべき周知期間が設けられていれば、納税者は、自らの判断で租税法規の遡及適用を免れ、自己の財産権を保護することができる。

しかし、国民は、憲法 13 条に規定する「公共の福祉」の理念の下で

個人として尊重され、また、国民の財産権は、憲法 29 条に規定する「公共の福祉」の理念の下で保障されている。そのように考えると、国民は、社会の構成員として、国家の政策的な規制に服するものと解される。したがって、租税法規の遡及適用がなされる場合には、国民の財産権を侵害してもなお保護されるべき合理的必要性ないし公益性が存在する場合も、許容されると解するのが妥当であろう。特に、租税負担の公平を図るための不利益遡及適用に関しては、租税公平主義が租税法の基本原則であり、また、その根拠法である憲法 14 条 1 項が、合理的理由なくして差別することを禁止していることを鑑みれば、合理的な理由の存在を前提に許容すべきであろうと解する。

また、合理的必要性ないし公益性の存在する場合とも重複する部分があるとは思うが、租税法規の遡及適用にあっては、緊急性を要する場合も許容されよう。これは、納税者の不利益に遡及適用する場合、利益に遡及適用する場合を問わない。これは、平成 7 年 1 月 17 日に生じた阪神・淡路大震災により、被災した納税者を救済するために、平成 7 年 2 月 20 日に「阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律」が施行され、同法 3 条において、平成 7 年に生じた損失を平成 6 年に生じたものとして雑損控除（所法 72 条 1 項）の適用を認めた例が挙げられる。災害などから納税者を救済するという合理的理由と緊急性があったといえよう。また、急激な地価の高騰など、経済事情に著しい変動があり、当該変動に対応するため租税法規を緊急に是正する必要がある場合なども挙げられよう。

さらに、租税法規の遡及適用により不利益を受けた納税者を、救済する措置が設けられている場合も、許容されよう。これは、租税法規の遡及適用により、財産権を侵害された納税者に、その回復の機会を与えているという意味で、租税法律主義の目的である財産権の侵害に実質的にはあたらないと解される。

最後に、地方税法が枠法という性格を有することに鑑みれば、国会

における地方税法の制定・改正に関する審議が長引けば長引くほど、地方団体における地方税条例改正も遅れてしまうという問題を有している。よって、賦課期日の定めのある国民健康保険税（料）や個人住民税の均等割などの地方税は、国会の審議過程を見直すことを前提としてではあるが、賦課期日に課税要件のすべてが確定していなくともやむを得ないであろう。ただし、賦課期日の定めのある地方税でも、継続した事実に対して課される租税（例えば、固定資産税、自動車税、特別土地保有税など）は、その立法目的に合理的必要性があることを前提にすれば、租税法規不遡及の原則の適用はないことに留意が必要である。

したがって、筆者としては、租税法規の遡及適用の許容範囲としては、①納税者の課税回避可能性が確保されている場合、②納税者の財産権を侵害してまでもなお保護すべき合理的必要性ないし公益性が存在する場合、③緊急性を要する場合、④救済措置がとられている場合、⑤賦課期日のある地方税の場合、の 5 つに限定すべきであると解する。

なお、学説では、納税者に利益に遡及適用する場合は、租税法規の遡及適用は、許容されるとする見解が多い[159]。利益に遡及適用する場合の根拠については、学説上、必ずしも明らかにされていない。筆者が確認した限りでは、その根拠に言及しているのは、岩﨑政明教授のみである。岩﨑政明教授は、納税者の利益に遡及適用が許容される理由について、「納税義務者の利益に変更する遡及立法が許されるというためには、遡及立法によっても新たな経済的負担は課されず、憲法 29 条に規定する財産権の保障に反するものではないから、侵害規範の定立に係る租税法律主義の趣旨は妥当しないなどの理由を追加する必要があろう。」と述べられている[160]。しかし、筆者は、納税者に利益に遡及適用する場合は、許容範囲にいれていない。というのは、利益に

遡及する場合でも、納税者の予測可能性が害される場合があるからである。利益を受ける納税者にとっても、課税予測可能性が害されるし、利益を受けない者にとっては、不利益ともなり得るからである[161]。したがって、納税者の利益に遡及適用する場合には、租税負担の公平を図ることを目的として、納税者の利益に遡及適用する場合に限られるべきだと解する。このように解すれば、利益を受けない納税者も納得するのではないだろうか。このような場合には、筆者としても、許容され得ると解する。

本章第 1 節で検討してきたように、従来の、租税の類型と納税義務の成立という観点から、租税法規の遡及適用が許容されてはならない。法人税や所得税でも、それは、個々の租税法規の集合体である。そして、この個々の租税法規には、それぞれ立法趣旨というものが存在し、それぞれある目的を実現するために立法されたはずである。このように考えれば、個々の租税法規には、「この租税法規は遡及適用しても許容される」といった性質のものは、ひとつとしてないはずである。税率や[162]、基礎控除額といったものは[163]、遡及適用が許容されるとの見解もある。確かに、国民健康保険税（料）や個人住民税の均等割のような税率は、地方税法独特の問題を有するため、許容せざるを得ない側面もある。しかし、これは地方税法が枠法であるという点にその問題点があるからであり、国税に関しては、税率は、遡及適用が許容されるような性質のものではないはずである。また、基礎控除額といったものは、課税最低限を保障するための重要な規定であり[164]、これも遡及適用できるようなものではない。もし、これらの規定が課税期間終了間際に改正され、税率が引き上げられたり、基礎控除額といったものが廃止されたりすれば、納税者の課税予測可能性および課税回避予測可能性は侵害されてしまい、納税者の信頼保護という観点からは妥当ではないであろう。

以上、租税法規不遡及の原則の例外の許容範囲を検討し、筆者なりの許容範囲を考察した。筆者のこの許容範囲の根底にある考えは、納税者の信頼保護である。租税法律主義の目的は、納税者の予測可能性・法的安定性を確保し、納税者の財産権を保障することにある。租税法規の不利益遡及適用がなされるということは、納税者の予測可能性・法的安定性を覆し、納税者の財産権を侵害する結果となり、租税法律主義の目的とするところとは、全く正反対の結果を生じさせるものである。よって、課税要件発生時に施行されている租税法規により課税が行われるだろうという、納税者の信頼は保護されなければならない。納税者の信頼が保護されてゆけば、租税行政への関心も高まり、「納税者のための租税法」という意識も芽生えてくるだろう。租税は、国家運営を行うために必要な経費を、納税者の担税力に応じて負担する会費的な性格のものであると解されている[165]。租税法規の遡及適用がなされれば、租税は、強制徴収的な側面が強くなる。このような事態を未然に防ぐために、租税法規不遡及の原則は存在するのであり、租税法律主義の目的を達成するためには、必要不可欠なものであり、重要な派生原則である。租税法規不遡及の原則は、あくまで「原則」であって、その「例外」を広く認めてはならない。

---

1 金子宏『租税法[第 14 版]』102 頁（弘文堂、2009)。北野弘久『税法学原論[第 6 版]』102～103 頁（青林書院、2007)。水野忠恒『租税法[第 3 版]』9～10 頁（有斐閣、2007)。

2 浦東久男「地方税における遡及立法禁止の問題」総合税制研究 1 号 5～9 頁（1992)。

金子宏教授、北野弘久教授、水野忠恒教授の論述は、主として国税を念頭に検討されているものと思われるが、浦東久男教授は、国税に加え地方税も念頭に検討されておられる。

3 地価税とは、個人又は法人が課税時期（その年 1 月 1 日午前零時）において有する土地等に対して課される国税である（地価税法 2 条 4 号、4 条、5 条)。地価税法は、地価の高騰とそれによる資産格差の増大を背景として、土地の保有に対する適正な税負担を求め、土地の有効利用の促進と地価の抑制を目的として、平成 3 年の税制改正により導入され、平成 4 年 1 月 1 日から実施された。平成 10 年以降、当分の間、地価税の課税は停止されている（措置法 71 条)。

金子・前掲注 1　63 頁、512～513 頁。
[4] 固定資産税とは、固定資産の所有者に対し課される地方税であり（地税法 342 条）、固定資産の価格を課税標準として課される（同法 349 条、349 条の 2、341 条 5 号）。賦課期日は毎年 1 月 1 日である（同法 359 条）。
[5] 自動車税とは、自動車に対し、主たる定置場所在の道府県において、その所有者に課する地方税である（地税法 145 条）。その賦課期日は、毎年 4 月 1 日である（地税法 148 条）。
[6] 同旨、木村弘之亮「判批」ジュリ 757 号 132 頁（1982）。高橋祐介「租税法律不遡及の原則についての一考察」総合税制研究 11 号 106 頁脚注 4（2003）。田中孝男「判批」TKC ローライブラリー行政法 27 号 3 頁（2008）。
　なお、木村弘之亮教授は、「事実関係開始時説」、「事実関係完結時説」および「租税債務成立時説」が対立しているとされている。名称に若干の差異があるが、「事実関係開始時説」が課税期間開始時説、「事実関係完結時説」が課税期間終了時説に対応するものであると思われる。
[7] 浦東・前掲注 2　7 頁。
[8] 金子・前掲注 1　596 頁。
[9] 金子・前掲注 1　598 頁。
[10] 水野・前掲注 1　9～10 頁。
[11] 税資 245 号 261 頁。
[12] 措置法 69 条の 4 第 1 項（相続開始前 3 年以内に取得等をした土地等又は建物等についての相続税の課税価格の計算の特例）は、以下のように規定された（昭和 63 年法律第 109 号）。
「個人が相続若しくは遺贈により取得した財産又は個人が贈与（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。以下第 70 条の 6 までにおいて同じ。）により取得した財産で相続税法第 19 条の規定の適用を受けるもののうちに、当該相続又は同条の相続の開始前 3 年以内にこれらの相続又は遺贈に係る被相続人が取得又は新築（以下この条において「取得等」という。）をした土地等又は建物等（第 33 条第 1 項に規定する収用等に伴い取得した同項に規定する代替資産（当該収用等により取得した補償金、対価又は清算金の額に対応する部分として政令で定める部分に限る。）その他政令で定める土地等又は建物等を除く。）がある場合には、当該個人が取得等をした当該土地等又は建物等については、同法第 11 条の 2 に規定する相続税の課税価格に算入すべき価額又は同法第 19 条の規定により当該相続税の課税価格に加算される贈与により取得した財産の価額は、同法第 22 条の規定にかかわらず、当該土地等又は建物等に係る取得価額として政令で定めるものの金額とする。」
[13] 措置法 69 条の 4 の規定が設けられた背景には、地価高騰時における土地の実勢価格と相続税評価額との開差がある。昭和 58 年から平成 2 年頃までの 7～8 年間は、日本経済の急成長と相俟って、上場株式の急騰、市街地における土地価格の急騰が相次いだ。ことに、昭和 60 年代のように 1 年で地価が 2 倍にもなるという時期には、相続税の評価基準作成のための評価時点（前年の 7 月 1 日）と、その評価基準を実際に適用する相続開始または贈与時点では、現実の時価が大幅に上昇していて、土地の相続税評価額は、実際の取引価額の 2～3 割という事態が起きた。このような状況の下、あらゆる節税策が考案された。その代表的なものが現実の時価と相続税評価額との開差を利用する手法であった。例えば、10 億の現預金を土地に変えてしまえば、2～3 億円程度の財産に減少し、相続税負担も軽くなった。さらに、借入金を利用すれば、財産が土地ばかりの場合でも、相続税の課税価格を減少させることができたのである。

このような事態に対処するため、立法府は、法的措置の整備を試みた。その一環として施行されたのが、措置法 69 条の 4 の規定である。すなわち、相続開始前 3 年以内に被相続人が取得した土地や建物については、通常の相続税評価額から離れて、取得価額をもって課税価格に算入するという、いわゆる「3 年しばり」の特例が設けられたのである。高津吉忠「判比」税理 39 巻 3 号 296～297 頁。

14 税資 239 号 681 頁。

15 控訴人は、この控訴審判決に不服として最高裁に上告した。しかし、最高裁平成 12 年 4 月 11 日判決（税資 247 号 280 頁）は、民事訴訟法 312 条 1 項または 2 項に規定する、上告理由に該当しない旨判示し、上告を棄却し確定した。

16 金子・前掲注 1　464 頁。

17 浦東・前掲注 2　7 頁。

18 田中二郎『行政法総論』164 頁（有斐閣、1964）。

19 地方税法には納税義務の成立時期について特段の規定はないが、国税の場合と同様に、各課税要件を充足した事実が生じた時に、それぞれ納税義務が成立するものと解される。なお、賦課期日の定めのあるものについては、賦課期日に課税要件を充足する事実が生じていれば、その賦課期日において納税義務は成立する。北野・前掲注 1　258 頁。

ただし、詳しくは後述することとするが、賦課期日が、課税要件充足のための基準日という側面と、課税要件確定のための基準日という側面をもつことを検討する必要があろう。

20 浦東・前掲注 2　7 頁。

21 訟月 23 巻 3 号 572 頁。

22 昭和 48 年 4 月 26 日法律 23 号。

23 X は、これを不服として、控訴したが、大阪高判昭和 52 年 8 月 30 日（訟月 23 巻 9 号 1682 頁）は、民事法規上の法律不遡及の原則は、解釈適用上の原則であるとした上で、「保有税（保有分）に関する規定は、既述のように 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、X の請求を棄却し、確定した。

24 荏原明則「判批」ジュリスト 680 号 138 頁（1978）。

25 戸松秀典「判批」判例時報 893 号 131 頁（1978）。

26 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』277～278 頁（信山社、2007）。

27 租税法上、憲法 14 条 1 項をめぐる有名な判例に、給与所得者に必要経費の実額控除を認めないことは憲法 14 条に違反しないと判示した、いわゆる大島訴訟（最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 巻 247 頁）がある。大島訴訟において「憲法 14 条 1 項は、……国民に対し絶対的な平等を保障したものではなく、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であって、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら右規定に違反するものではないのである（最高裁昭和 25 年（あ）第 292 号同年 10 月 11 日大法廷判決・刑集 4 巻 10 号 2037 頁、同昭和 37 年（オ）第 1472 号同 39 年 5 月 27 日大法廷判決・民集 18 巻 4 号 676 頁等参照）。」と判示し、合理的な理由に基づく差別を禁止するものではないとしている。

28 北野・前掲注 1　258 頁。

29 丸山高満『地方税の基礎知識』111 頁以下（良書普及会、1981）。

30 金子宏教授は、年度内遡及の判断基準について、「そのような改正がなされ

ることが、年度の開始前に、一般に周知され、十分に予測できたかどうかにかかっていると解すべきであろう。」とされ、課税期間開始時説を採用しているものと思われる。金子・前掲注 1　102 頁。

[31] 同旨、三木・前掲注 26　281 頁。

[32] 田中・前掲注 6　3 頁。

[33] 事業税は、地方税であるため、国税通則法のような納税義務の成立について定めた規定は、地方税には存在しない。しかし、解釈により、事業年度終了の時（地税法 53 条 1 項、321 条の 8 第 1 項、72 条の 12）に納税義務が成立するとされる。丸山・前掲注 29　111～112 頁。

[34] 吉良実教授は、法人税を例に挙げ、「法律不遡及の原則で問題となる『現行法又は行為時の法律』というのは、……『租税債務が発生した時の法律』即ち『当該法人の事業年度が終了した時存在した法律』が『現行法』即ち行為時の法律となるものと解するべきであるから、右の例示のような場合は税法の遡及効を認めた場合には該当しないものと解すべきであろう。」とし、課税期間終了時説を採用しているものと思われる。吉良実「税法上における不遡及効の原則」税法学 100 号 107 頁（1959）。

[35] 北野・前掲注 1　103 頁。

[36] 水野忠恒教授は、期間税について、「立法過程の多少の時間差は認めてもさしつかえないものと思われる。」と述べられている。水野・前掲注 1　10 頁。

[37] 田中・前掲注 6　3 頁。

[38] 林修三氏は、「納付期限が未到来のものに関して…遡及適用を定めることは必ずしも常に許されないことではなく、合理的な理由があれば許容される場合もありうると解すべきであろう。」とし、租税債務成立時説を採用していると思われる。林修三「行政法規の遡及適用はどの範囲で許容されるか」行政法の争点[初版]56～57 頁（1980）。

[39] 行集 20 巻 11 号 1313 頁。

[40] 昭和 40 年 3 月 31 日法律 34 号。

[41] 改正前の法人税法施行規則 10 条の 3 第 6 項においては、使用人兼務役員になりえない者として、次の 4 種類が規定されていた。

①社長、副社長、理事長、代表取締役、専務取締役、常務取締役、常務理事、清算人その他これらの者に準ずる役員

②合名会社および合資会社の業務執行役員

③監査役および理事

④前号に掲げるもののほか、同族会社の役員のうち、その会社が同族会社であるかどうか判定する場合にその判定の基礎となる株主もしくは社員またはこれらの者の同族関係者である者

なお、本件では、この他に①甲が監査役であったか否か、②甲が監査役である場合の、甲に対する賞与の損金算入の可否なども争点とされた。横浜地裁判決は、①について、甲は、監査役とはいえ、会社の業務執行に参画する程度は極めて少なく、ほとんど使用人として自動車修理の業務に従事していたものというべきであるから、使用人兼務役員であると認定した。また、②については、監査役は、使用人兼務役員に該当しない（法税 35 条 5 項、法税令 71 条 2 項 3 号）と判示し、損金算入は否認された。

[42] 改正法人税法 35 条 5 項は、使用人兼務役員の範囲について、「役員（社長理事長その他政令で定めるものを除く）のうち、部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人をしての職務に従事するものをいう」と定めていた。しかし、このカッコ書を受けて、命令において旧規則

と同じ者を規定していた（法税令 71 条）。そこで、当該政令への委任が租税法律主義に反するか否かが問題となった。大阪地判昭和 41 年 5 月 30 日行集 17 巻 5 号 591 頁。北野弘久『税法学の基本問題』116 頁以下（成文堂、1972）。

43 金子・前掲注 1　23 頁、130 頁以下。

44 金子・前掲注 1　130 頁以下。

45 金子・前掲注 1　607 頁。

納税義務の確定手続としては、①納税者義務者自身による確定方式としての、申告納税方式、②行政庁による確定のための方式としての、賦課課税方式、③納税義務者または行政庁による特別な手続きなしに、納税義務の成立と同時に納付額が確定する方式としての、自動的確定方式がある。金子・前掲注 1　650 頁以下。

46 「契約」を例に、私法上の債権債務をみてみると、当事者間の契約によって債権債務が成立すると同時に、その内容も同時に定まるのが通常であり、債権債務が成立すると、後は履行の問題を残すだけである。志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解[昭和 60 年改訂版]』194 頁[茂串俊]（大蔵財務協会、1985）。

47 志場ほか編・前掲注 46　201 頁。

48 繰上請求については、国税通則法 38 条 1 項において規定されている。繰上請求は、①納税者の財産に対する強制換価手続の開始、②相続人による限定承認、③法人である納税者の解散、④その納税義務が信託財産責任負担債務である国税に係る信託の終了、⑤納税管理人を定めずになす住所・居所の移転、⑥租税補脱または滞納処分免脱行為の事実がある場合において、納付すべき税額の確定した国税で、その納期限までに完納されないと認められるものがあるときは、税務署長は、その納期限を繰り上げ、その納付を請求することができる。金子・前掲注 1　714～715 頁。

49 現行法上、次のような場合に納税義務の成立が問題となる。

①詐害行為取消権（国通法 42 条、民法 424 条）：詐害行為とは、債権者を害することを知って行う債務者の行為である。納税義務の成立前の行為であっても詐害行為の対象となるかどうかにつき、見解の分かれるところであるが、民法上の原則にならい、納税義務は詐害行為以前に成立していることを要すると解すれば、詐害行為取消権の行使との関係で、納税義務の成立時期が重要な意味を持つ。

②繰上保全差押（国通法 38 条 3 項）：繰上保全差押金額の決定は、納税義務が確定していなくとも、納税義務が既に成立しているものについてこれをすることができるとされている。

③納税猶予（国通法 46 条 1 項）：納税猶予が認められる要件として、災害のやんだ日の属する月の末日以前、またはその災害のやんだ日以前において、納税義務が成立していることが挙げられる。

④賦課決定（国通法 70 条 4 項 2 号）：納税義務の成立した日から 5 年を経過した日以後においては、国税に係る賦課決定はすることができない。

⑤その他一定の場合（国通法 32 条 1 項、同法 21 条 2 項、同法 30 条 2 項）。

金子・前掲注 1　714 頁以下。北野・前掲注 1　252 頁以下。清永敬次『税法[第 7 版]』193 頁以下（ミネルヴァ書房、2007）。

50 志場ほか編・前掲注 46　204 頁。

51 谷口勢津夫教授は、「税法が課税要件について納税義務者による選択をその要素として定めている場合」は、「国税通則法上の納税義務の成立時期に課税要件が充足していない」と述べられている。そして、「選択という要件要素は課税期間経過後に充足されるので、結局のところ、課税要件が完全に充足されるの

は、……納税義務者が選択を行った時ということになろう。」とされ、納税義務者の選択の例として、確定申告書への記載(国庫補助金等の総収入金額不算入、受取配当等の益金不算入など)、確定申告期限までの届出(たな卸資産の評価方法の選定に関する届出、有価証券の評価方法の選定に関する届出など)、損金経理(減価償却費の損金経理など)等を挙げておられる。谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』62頁以下(ミネルヴァ書房、1995)。

谷口勢津夫教授の考え方からすると、課税要件が完全に充足されるのは、課税期間終了後ということになるので、遡及適用か否かの判断基準は、租税債務成立時説ということになろう。

なお、北野弘久教授は、課税要件の具体的内容が納税者の申告に関わっている場合には、納税者側の申告によって、後日課税要件の具体的内容に変更があることを条件として、条件付きで暦年終了の時に納税義務が一応成立する、との考えを示しておられる。北野・前掲注1　253頁。

北野弘久教授の考え方からすると、遡及適用か否かの判断基準は、課税期間終了時説または租税債務成立時説となろう。

[52] 新井隆一『租税法の基礎理論[第3版]』45～46頁(日本評論社、1997)。

[53] 金子・前掲注1　608頁。

[54] 林修三氏は、「租税法規を例にとっていえば、登録税のように不動産の登記のつど課税される税や、酒税、物品税などの消費税のように取引のさい、その時点で適用される税額を取引価額に加算して取引されるような税について、その税の増徴を定める法律をその法律の施行日よりさかのぼって適用することは関係者に不当に不利益を課するものとして許容されないものとみるべきであり、かりに消費税で、酒とか物品の引取後一定期間後に納税期限の到来するものについて、納税期限の未到来を理由として法律の施行日よりさかのぼって増税規定を適用することなども、原則として許容されないものと解すべきであろう。」と述べられており、消費者等に転嫁が予定されているものは、随時税的な性格をもつものであると捉えられているようである。林・前掲注40　56頁。

[55] 浦東久男教授は、「消費税及び酒税については、それぞれ、1回ごとの課税資産の譲渡行為(消費税)又は、1回ごとの酒類の移出行為(酒税)を、課税の対象として捉え、期間を通じての合計額の計算は税額計算のための便宜的な規定であると説明することも不可能ではないと思われるが、期間を通して行われた行為全体を課税の対象とみる方が自然であると思う。」と述べられ、消費税を期間税として捉えておられる。浦東・前掲注2　6～7頁。

[56] 丸山・前掲注29　109頁以下。

なお、賦課期日の定めのある租税は、個人住民税(地税法39条、318条)、固定資産税(同法359条)、自動車税(同法148条)、軽自動車税(同法445条)、鉱区税(同法181条)、狩猟者登録税(同法238条)、入猟税(同法700条の53)、都市計画税(同法702条の5)、国民健康保険税(同法705条)などがある。

また、賦課期日の定めのない租税は、納税義務の成立時期が解釈上明らかとなる。法人住民税および事業税については、事業年度終了の時(同法53条1項、321条の8第1項、72条の12)、個人の事業税については、当該年度の初日の年の暦年の終了の時(同法72条の16)、不動産取得税および宅地開発税については、取得または宅地開発の時(同法73条の13、703条の3第1項)である。

[57] 北野・前掲注1　258頁。

58 丸山・前掲注 29　111 頁以下。
59 賦課期日について、「課税期日の一月一日以後において税率、扶養控除等の税条例を改正した場合の効力についてであるが、賦課期日とは、課税技術上の理由から一定時期を定めてその時現在で課税客体、納税義務者等の課税要件を確定するために採用している制度であるから、賦課期日前に条例を改正することが困難であると考えられる場合には、賦課期日後に条例を改正し、当該年度分の課税から適用したとしても問題はないものと解されている。」との見解も存在する。自治省税務局編『住民税逐条解説』364 頁（地方財務協会、1986)。
60 個人住民税の所得割について、地方税法は、「所得割の課税標準は、前年の所得について算定した総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額とする」と規定し（地税法 32 条 1 項、313 条 1 項)、前年の所得税の課税標準を転用することとしている（同法 32 条 2 項、313 条 2 項)。一般に、これを「前年課税主義」という。前年課税主義を採用するのは、「第一に、所得税に関する課税標準の確定額を活用できるという課税の便宜、第二に、税収の予測が比較的確実で国等による財政措置の方針を決めやすいこと、など」の理由があるとされている。碓井光明『要説地方税のしくみと法』102 頁（学陽書房、2003)。
61 地方税法は、「地方団体は、この法律の定めるところによって、地方税を賦課徴収することができる。」（地税法 2 条)、および「地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定をするには、当該地方団体の条例によらなければならない。」(同法 3 条 1 項)と規定している。
　すなわち、地方税法は、地方団体が地方税を課す場合の基本的な定めをしているものであり、地方団体の課税権についての基準ないし枠を定めたものである。したがって、地方税法は、地方税条例の枠法ないし標準法という性格を有する。住民は、地方税について、それぞれの地方団体の議会における議決を経た、地方税条例により納税義務を負うものとされている。石川一郎『地方税法－理論と実務－』37～38 頁（帝国地方行政学会、1973)。丸山・前掲注 29　50～51 頁。北野・前掲注 1　104 頁以下。
62 その他、預貯金利子等、配当等、株式譲渡所得等を受領する場合は、「利子割」、「配当割」および「株式等譲渡所得割」が課される。石村耕治編『現代税法入門塾[第 4 版]』283 頁以下（清文社、2008)。
63 碓井・前掲注 60　82 頁。
64 現在、均等割の金額は、道府県個人住民税の標準税率が、年額 1,000（地税法 38 条）とされ、市町村個人住民税の標準税率は、年額 3,000 円（同法 310 条）とされている。
65 浦東・前掲注 2　10 頁。
66 浦東・前掲注 2　11 頁。
67 個人住民税および法人住民税の均等割の課税の根拠は、応益課税の考え方であるとされる。すなわち、住民であれば、地方団体から行政サービスを受けていることに着目して、所得の有無に関わらず、広く租税負担を求めるという考え方である。碓井・前掲注 60　80～81 頁。
68 債務関係説とは、租税法律関係を、国家が納税者に対し租税債務の履行を請求する関係をいう。金子・前掲・注 1　23 頁。
69 宮崎良夫教授は、「地方税法の賦課期日の制度も、たしかに賦課徴収権の帰属団体を特定するという法技術的要素があるにせよ、賦課期日の日に課税要件該当の事実を確定するという意義を有していることを考えると、形式論的にいえば、賦課期日以後に改正された租税法規を賦課期日に遡って適用すれば、やはり遡及適用の問題が生ずることになる。」と述べられている。宮崎良夫「遡及

立法」租税判例百選[第 2 版]12 頁（1983)。同[第 3 版]7 頁（1992)。
70 浦東久男「地方自治法の立法経緯における専決処分と地方税条例」税法学 519 号 18 頁（1994)。
71 個人住民税の遡及適用の許容範囲については、学説上も議論のあるところである。
木村弘之亮教授は、個人住民税の租税債務の成立時期として、①暦年開始時説、②会計年度開始時説、③暦年終了時説、④会計年度終了時説、⑤賦課決定ないし源泉徴収時説、の 5 つ説を挙げられている。木村弘之亮教授は、「普通徴収又は特別徴収にかかる個人市町村民税については、第一回の納期のための賦課処分又は源泉徴収により納税義務者は当該年度の納税計画ないし納付すべき税額を具体的に計数上予知しうる地位にたつから、当該租税の条例は遅くとも第一回の賦課決定又は源泉徴収の時までに制定又は改正されているべきであろう。……各市町村は条例により六月中のある日を納期限と法定しその一〇日前までに納税通知書を交付しなければならないから……、個人市町村民税の始期は五月二〇日以前の四月一日に求める余地もあるのではなかろうか。」とされ、会計年度開始時説の立場をとっておられる。木村・前掲注 6　133～134 頁。
北野弘久教授は、2002 年分の住民税を例に、「二〇〇二年分の住民税については本来的にいえば、その賦課期日である二〇〇二年一月一日前に当該条例自体においてその租税要件等が住民に示されていなければならない。したがって、どんなに譲歩しても、……具体的に課税処分が行われることになる二〇〇二年度の開始の初日には（二〇〇二年四月一日）には適法な条例改正が行われていなければならない、といえよう。」とされ、本来的には暦年開始時説を採用すべきとされている。北野・前掲注 1　103 頁。
72 行集 31 巻 9 号 1825 頁。原審、津地判昭和 54 年 2 月 22 日行集 31 巻 9 号 1829 頁。
73 地方自治法 179 条 1 項は、専決処分について、以下のように規定している。「普通地方公共団体の議会が成立しないとき、第 113 条ただし書の場合においてなお会議を開くことができないとき、普通地方公共団体の長において議会の議決すべき事件について特に緊急を要するため議会を招集する時間的余裕がないことが明らかであると認めるとき、又は議会において議決すべき事件を議決しないときは、当該普通地方公共団体の長は、その議決すべき事件を処分することができる。」
74 浦東・前掲注 70　18 頁。
75 租税特別措置法では、上場株式等に係る配当所得の金額（以下、「分離課税の配当所得の金額」という)、土地等又は建物等の譲渡による所得の金額（以下、「分離課税の長期（短期）譲渡所得の金額」という)、株式等に係る譲渡所得の金額及び雑所得等の金額については、総所得金額に含めず、各別に課税することとしている（措置法 8 条の 4、31 条、32 条、37 条の 10、41 条の 14)。よって、所得税の課税標準は、①総所得金額、②分離課税の配当所得の金額、③分離課税の長期譲渡所得の金額、④分離課税の短期譲渡所得の金額、⑤株式等に係る譲渡所得等の金額、⑥先物取引に係る雑所得等の金額、⑦山林所得金額、及び⑧退職所得金額の 8 つに分類することができる。池本征男『所得税法－理論と計算－[4 訂版]』186 頁（税務経理協会、2008)。
76 清永敬次教授は、「納税義務者たりうる地位にある者……に課税物件が帰属し、課税標準が決まり、税率を適用して税額を得ることができる状態が生じたときに、その者ははじめて納税義務者、すなわち納税義務が成立した者となる」と述べておられる。清永・前掲注 49　69 頁。

77 山田二郎氏は、この点について、「不利益遡及立法の許容性を検討するに当たって、期間税の納税義務の成立について課税物件の累計計算手法を理解しないことは、期間税といっても期間中の課税物件（プラスとマイナスの課税物件）を累計計算することを看過し、課税物件の累計計算を納税義務の成立とを異質なものと分断して扱い、議論をゆがめてしまっているものである。」と述べられ、批判的見解を示されている。山田二郎「税法の不利益遡及立法と租税法律主義」税法学 559 号 60 頁（2008）。

78 平成 16 年 3 月 31 日法律第 14 号附則 27 条 2 項・7 項

谷口勢津夫「滑り込みセーフ！？」佐藤英明編『租税法演習ノート[第 2 版]』300 頁（弘文堂、2008）。

79 ぎょうせい編著『[新訂]図説法制執務入門[第 10 版]』99～100 頁（ぎょうせい、2007）。

しかし、一般の取扱いでは、その法規の附則の定めで即日施行されることの方が多いとされる。金子・前掲注 1　101 頁。

80 高橋祐介教授は、「納税者がある取引、行為や事実によりいくらの税を負担するかが事前にわかること」を税法における予測可能性とし、これを「課税結果の予測可能性」と捉えておられる。高橋祐介「租税法律不遡及の原則についての一考察」総合税制研究 11 号 99 頁（2003）。なお、山本守之氏は、「わが国の場合、ともすれば、課税要件が通達又は官庁内の情報等によって示されていることが少なくないので、納税者の課税予測可能性を奪っている。」と述べられ、「課税予測可能性」という用語を用いておられる。山本守之『租税法の基礎理論[新版]』486 頁（税務経理協会、2008）。

81 金子宏教授は、「今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもなしえない。……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。」と述べられておられる。金子・前掲注 1　68 頁。

82 水野忠恒教授は、「今日の租税法律主義の意義としては、経済活動等に対する法的安定性や予測可能性を保障することが重要であり、そのため、課税要件法定主義や課税要件明確主義が重視される。」と述べられている。水野・前掲注 1　7 頁。

83 贈与税の遡及適用がなされた判例として、大阪地判昭和 31 年 9 月 24 日（行集 7 巻 9 号 2206 頁）があげられる。

医療法人には相続税が賦課されていなかったため、X（原告）は当該医療法人に対し、昭和 27 年 1 月 5 日に寄付行為を行った。その後、相続税法の改正がなされ、相続税法 66 条 4 項の規定が、昭和 27 年 1 月 1 日に遡って適用され、相続税が賦課されることとなった事案。相続税法第 66 条 4 項の制定の趣旨は、医療法人等の一部である公益法人に対する相続税等の負担が不当に減少することを防止することにあったが、同規定の施行当初に設立された医療法人の大部分が、右規定を知らないか、又はその趣旨を充分に理解していなかったため、同規定の適用を受ける形態にあったので、これら諸般の事情を考慮し、救済方法を兼ねて、行政上の特別措置として国税庁長官は昭和 29 年 3 月 31 日通達を発し、昭和 29 年 6 月 30 日までに解散の認可申請をなし、(1)提供した財産の返還を受けて個人として営業を始めるか(2)出資持分のある社団法人に組織を変更したものについては相続税法第 66 条 4 項の規定を適用しないこととした。

大阪地裁判決は、通達により、法人解散または組織変更の方法によって、課税を回避できる救済措置がなされている以上、事情変更によるその寄付行為の撤回を認めないとしても、著しく信義に反するものということはできない旨判示し、X の主張を棄却した。

この事案においては、租税法律主義は問題となっていない。課税回避の機会が、法人の解散または組織変更という方法の当否は、いささか問題がないとも言い切れないが、課税回避の機会が与えられた事例といえるだろう。

84 地方自治法 16 条 4 項は、「当該普通地方公共団体の長の署名、施行期日の特例その他条例の公布に関し必要な事項は、条例でこれを定めなければならない。」と規定している。

85 兼子仁『行政法学』87～88 頁（岩波書店、1997）。

86 山本美樹「法律の施行期日」参議院法制局ホームページ「法制執務コラム集」http://houseikyoku.sangiin.go.jp/column/column022.htm（平成 21 年 9 月 8 日アクセス）。

87 吉川和宏「法令公布の方法」憲法判例百選Ⅱ[第 5 版]467 頁（2007）。

88 吉川・前掲注 87　467 頁。

89 刑集 11 巻 14 号 3461 頁。

90 本件は、公務員の労働基本権を制限する政令が制定され、これにより公務員の争議行為が全面的に禁止されることになった。この政令の制定に反対するために、被告人 Y らが、昭和 23 年 7 月 31 日に、被告の所属する組合の組合人に争議行為の実行を指示し実行させた。これにより、被告人 Y らが起訴された事件。当該政令は、同年 7 月 30 日に閣議決定され、翌 31 日付けの官報号外で公布され、公布即日施行されたが、実際に官報号外の印刷を完了し、発送手続が完了したのは、8 月 2 日午後であった。この政令は、社会的注目を浴びていたため、公布即日施行された 7 月 31 日の夜には、NHK の全国向けラジオニュースが当該政令の全文と即日施行の旨を報道していた。そこで、Y らの行為時に政令の公布があったといえるのか否かが争点となった。

91 宮澤俊義・芦部信喜補訂『全訂日本国憲法[第 2 版（全訂版）]』112 頁（日本評論社、2005）。山本徳榮「法令公布の方法」憲法判例百選Ⅱ[第 2 版]415 頁（1988）。

92 法令の公布については、憲法において、「天皇は、内閣の助言と承認により、国民のために、左の国事に関する行為を行ふ。」（7 条）と規定され、同条 1 号において、「憲法改正、法律、政令及び条約を公布すること。」と規定されている。したがって、憲法改正、法律、政令および条約は、天皇が公布権者とされているが、実質的には、助言・承認を行う内閣が行う。山本・前掲注 91　414 頁（1988）。

93 村上たか「法律の施行期日」立法と調査 208 号 55 頁（1998）。

村上たか氏は、法令の立法の一般論として、「どの程度の周知・準備期間が必要なのかということについては、明確な基準があるわけではなく、個々の法律の内容に照らし妥当な線を判断することになります。」と述べられている。

94 浅野一郎『法律・条例－その理論と実際－』111 頁（ぎょうせい、1984）。

95 田中二郎『租税法』82 頁（有斐閣、1975）。

96 田中二郎ほか「租税法セミナー」ジュリスト 111 号 45 頁[田中二郎発言]（1956）。

97 金子・前掲注 1　102 頁。

98 図子善信教授は、「法律に対し現実に感じられる安定性と予測可能性は、法律の制定改廃が現状では硬直的である結果認められる、租税法律主義の付随的

効果であると思われる。」とされ、遡及効のみならず将来効も含めて、見解を述べられていると解される。図子善信「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 63 巻 6 号 4 頁以下（2008）。

99 なお、図子善信教授は、別書では「租税法律主義により課税の内容が法律により明確にされていることが、国民の経済生活に一定の法的安定性と予測可能性とを与えており、現在では、この付随的効果が大きく意識されるようになっている。」と述べられている。図子善信『税法概論[第 6 訂版]』26～27 頁（大蔵財務協会、2009）。

100 高橋祐介教授は、「(法律制定日前の取引や行為、事実のみにその法律が適用されるという意味での) 名目的に遡及する立法も、(法律制定日以後の取引や行為、事実のみにその法律が適用されるという意味での) 名目的に将来効を有する立法も、全ての税法改正はいずれも予測を覆すことが導かれるであろう。」とされ、租税法規の将来効を含めて予測可能性を検討しておられる。高橋祐介教授の見解は、図子善信教授に影響を与えたものと解される。しかし高橋祐介教授は、「筆者は予測可能性の確保を決して軽視するものではない。」と述べられている。高橋・前掲注 80　99 頁、105 頁。

101 判例自治 175 号 37 頁。

102 国民健康保険料の賦課期日への遡及適用の可否が争われた事案でも、ほぼ同様に判示して、納税者の請求を棄却している。静岡地判昭和 47 年 10 月 27 日行集 23 巻 10・11 号 774 頁、東京高判昭和 49 年 4 月 30 日行集 25 巻 4 号 330 頁。

103 杉田一宏「賦課期日後の改正条例による国民健康保険税の賦課処分」税 56 巻 11 号 158 頁（2001）。

104 広岡隆『行政法総論[第 3 版]』14 頁（ミネルヴァ書房、1995）。

105 岩﨑政明「租税法規・条例の遡及立法の許容範囲」税 57 巻 3 号 11 頁(2002)。

106 碓井光明「保険料賦課基準の遡及適用」社会保障判例百選[第 2 版]51 頁（1991）。

107 渋谷雅弘教授は、「租税法律主義の内容としては、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則等があるが、多くの学説は、遡及立法禁止が含まれるものと理解している。ただし、前三者は『行政が税負担を決定することを禁じる』意義を持つのに対して、後者は『議会が税負担を遡及的に決定することを禁じる』という趣旨であり、若干性格が異なる。」と述べられた上で、「予め定められた方式に基づく保険料確定問題と、改正条例適用の問題とは、同列に論じることができない。後者には、議会による遡及的決定が介在していないからである。」との見解を示されている。渋谷雅弘「保険料賦課基準の遡及適用」社会保障判例百選[第 3 版]45 頁（2000）。

108 中祖博司「保険料賦課基準の遡及適用」社会保障判例百選[第 1 版]77 頁（1977）。

また、杉田一宏氏は、「国保税に関する条例改正は、その制度の特殊性ゆえに、毎年、年度途中において行わざるを得ないものであり、このことが直ちに納税義務者に不利益を与える遡及適用に当たるとは解されないと考えられる。」として、制度上の理由から年度内遡及もやむを得ないとの見解と示されている。杉田・前掲注 103　158 頁。

109 倉田聡「判批」判例時報 1944 号 184～185 頁（2006）。

110 碓井・前掲注 106　51 頁。

111 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の合憲性」税務弘報 56 巻 10 号 149 頁（2008）。

112 高橋・前掲注 80　101 頁。
　また、高野幸大教授、首藤重幸教授も、東京地裁判決以前に同様の見解を述べられていた。高野幸大「不動産譲渡損益通算廃止の立法過程にみる税制の不利益不遡及の原則」税務弘報 52 巻 7 号 154 頁以下（2004）。首藤重幸「租税法における遡及立法の検討」税理 47 巻 8 号 2 頁以下（2004）。
113 三木義一「租税法規の遡及適用をめぐる二つの判決とその問題点」税理 51 巻 6 号 75 頁（2008）。
114 岸田貞夫「譲渡損益通算に係る租税法律の改正と遡及適用の可否」ジュリスト 1383 号 200 頁以下。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 139 号 92 頁以下（2008）。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―土地・建物等の譲渡損の損益通算廃止立法の遡及適用の可否を争点とした福岡・東京地判の検討を中心に」税務弘報 56 巻 7 号 79 頁以下（2008）。山田・前掲注 77　62 頁以下。ほか。
115 最大判昭和 32 年 12 月 28 日刑集 11 巻 14 号 3461 頁。
116 浅野・前掲注 94　95 頁。
117 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 107 号 37 頁（2009）。
　田中治教授は、年度内遡及が行われる場合おいて、前年度に予測可能性を確保する制度が存在しない理由として、「このような遡及は極めて例外的にしか認められないので、制度化するのに適していないからだと思われる。」と述べられている。
118 立法当時の（真偽は明らかでない）噂として、平成 15 年中に売買契約さえ締結すれば、譲渡相手が同族関係者等であっても、課税当局は、平成 15 年中の譲渡損失として損益通算を認め、行為計算の否認は行わないというものもあったとされ、そのような売買が多く行われたようである。品川芳宣「土地建物等の譲渡損失に係る損益通算禁止規定の合憲性（遡及立法の禁止）」T&A master 258 号 29 頁（2008）。
119 佐藤謙一「租税法規における遡及立法の問題―福岡地裁平成 20 年 1 月 29 日判決・東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決を素材にして―」税大ジャーナル 9 号 87 頁（2008）。
120 吉川・前掲注 87　467 頁。
121 新井益太郎監修　岸田貞夫＝矢内一好＝柳裕治＝吉村典久『現代税法の基礎知識[7 訂版]』1 頁（ぎょうせい、2007）。
122 新井監修　岸田ほか前掲・注 121　2 頁。
123 山田・前掲注 77　64 頁。
124 訟月 19 巻 13 号 220 頁。本件は、租税法規の遡及適用に関し、初めて違憲判断が下されたものではあるが、正確にいえば、日本国憲法の租税法律主義の下での立法が違憲とされた事例ではない。高橋・前掲注 80　79 頁。
125 前蔵正七「判批」税理 18 巻 2 号 114 頁（1975）。
126 判例地方自治 175 号 37 頁。
127 国民健康保険料（税）の賦課額を算出する基礎となるものには、応益割と応能割とがある。応益割は、均等割と平等割からなる。また、応能割は、所得割と資産割からなる。
　国民健康保険では、応能割は、経済的負担能力に応じて賦課するものであるが、標準的には個々の市町村において必要な保険料の 5 割分をこの応能割でまかなうこととしている。残りの 5 割分については、応益割、すなわち、平等に被保険者またはその世帯が負担することとなる均等割及び世帯別平等割でまか

なうこととしている。
保険料の賦課に際しては、負担能力に応じた応能割と、受益に応じた応益割のバランスをとることが、被保険者全体で制度を支えるという観点から重要である。また、現在中間所得者層に重くなっている保険料負担を緩和し、被保険者間の負担の公平を図る必要があることからも、応益割を引き上げていくことが必要であるとされている。
国民健康保険中央会ホームページ「国保のことば（算定マニュアル編）」
http://www.kokuho.or.jp/Kikaku/kotoba.htm（平成21年12月18日アクセス）。
128 倉田・前掲注109　574頁。
129 バブル経済を背景にした地価高騰は、東京の商業地から発生し、大阪や名古屋などの他の都市圏にも波及した。東京を発端とした地価高騰は、国際的にみて飛躍的に高まった東京の地位を反映し、都市部において事業用地の需要が拡大し、この需要拡大が住宅地にまで波及した。そこで住宅地の買い換え需要が近郊のみならず、東京全体に広がり、1980年代後半、バブルの引き金になった金融緩和とも相俟って、このような事業・住宅地への需要の拡大は、仮需を誘発した。その結果、投機的土地取引を活発になったといわれている。石弘光『現代税制改革史』427～428頁（東洋経済新報社、2008）。
130 措置法改正附則19条は以下のように規定していた。
（相続開始前3年以内に取得等をした土地等又は建物等についての相続税の課税価格の計算の特例の廃止に伴う経過措置）
（1）「平成8年1月1日前に相続若しくは遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下この条において同じ。）により取得した旧法第69条の4第1項に規定する土地等若しくは建物等又は贈与（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。以下この条において同じ。）により取得した当該土地等若しくは建物等のうち相続税法（昭和25年法律第73号）第19条の規定の適用を受けるものでその適用に係る相続が同日前に開始したものに係る相続税については、第3項及び第4項に定めるところによるものを除くほか、なお従前の例による。」（附則19条1項）
（2）「個人が、平成3年1月1日から平成7年12月31日までの間に相続若しくは遺贈により取得した旧法第69条の4第1項に規定する土地等又は贈与により取得した当該土地等のうち相続税法第19条の規定の適用を受けるものでその適用に係る相続が当該期間内に開始したものを有する場合における同法の規定による当該個人に係る相続税額（同法第19条の規定（同条第1項に規定する贈与税の税額として政令の定めるところにより計算した金額の控除に係る部分に限る。）及び第19条の2から第21条までの規定を適用する前の相続税額をいう。）は、当該個人が次の各号に掲げる者の区分のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める金額と、当該土地等について旧法第69条の4第1項の規定の適用がなく、かつ、同項に規定する建物等について同項の規定の適用があるものとした場合における当該個人に係る相続税法第15条第1項に規定する相続税の課税価格に相当する金額に100分の70の割合を乗じて算出した金額とのいずれか少ない金額とする。
ア．旧法第70条の6第2項の規定の適用がある者　当該個人が同項各号に掲げる者の区分に応じ、当該個人に係る当該土地等及び当該建物等について旧法第69条の4第1項の規定の適用があるものとして当該各号に定めるところにより算出した金額（当該個人が相続税法第18条の規定の適用がある者である場合には、当該金額を同法第17条の規定により算出された金額であるものとして同法第18条の規定を適用して算出した金額）

イ．前号に掲げる者以外の者　当該個人に係る当該土地等及び当該建物等について旧法第69条の4第1項の規定の適用があるものとして相続税法第15条から第17条までに定めるところにより算出した金額（当該個人が同法第18条の規定の適用がある者である場合には、同条の規定を適用して算出した金額）」（附則19条3項）

（3）「第3項に規定する期間内に相続又は遺贈により財産を取得した個人又は当該個人の相続人（包括受遺者を含む。）が施行日の前日までに相続税についての申告書（当該申告書に係る国税通則法（昭和37年法律第66号）第18条第2項に規定する期限後申告書を含む。）を提出し、又は同法第25条の規定による決定を受けている場合において、当該申告又は決定に係る相続税額（当該申告書を提出した後又は当該決定を受けた後同日までに同法第19条第3項に規定する修正申告書の提出又は同法第24条若しくは第26条の規定による更正があった場合には、当該修正申告又は更正に係る相続税額）が、前2項の規定の適用により過大となることとなったときは、これらの者は、施行日から6月以内に、税務署長に対し、当該相続税額につき同法第23条第1項の規定による更正の請求をすることができる。」（附則19条5項）

131 訟月45巻6号1112頁。

132 行集46巻10・11号942頁。

133 最判平成11年6月11日税資（1～240号）243号270頁。

134 高津・前掲注13　302頁。

渋谷雅弘教授は、本件特例が、被相続人の取得価額で評価するとしたことにつき、「右立法目的の正当性には、疑問の余地はないであろう。しかし、この目的を実現する手段として、本件特例は合理性を有していたであろうか。立法当初から、本件特例は、土地取得時から相続時までに地価が下落した場合には、問題を引き起こすことが明らかであった。この地価下落という事態は、長期的にみれば、あるいは一般的地価水準についてではなく個々の土地ごとにみれば、必ず起こることである。従って、本件特例は、個々の土地について著しい価額の下落が起こらないといえる程に一般的地価水準が上昇しつつあるという前提の下で、はじめてその合理性を主張できる。逆にいえば、右の前提が失われた本件の時点においては、本件特例は著しく合理性を欠くことが明らかであるといえたのではないか。」と指摘されておられる。渋谷雅弘「判批」ジュリスト1090号100～101頁（1996）。

135 品川芳宣『重要租税判決の実務研究[増補改訂版]』655～656頁（大蔵財務協会、2005）。岡田幸人「判批」判例タイムズ945号325頁（1997）。

136 この点につき、吉牟田勲教授は、「これは改正が遅れたことにより著しい不利を受けると予想される場合を遡って救済したものである」と述べられている。吉牟田勲「戦後土地税制の展開とその評価」土地法制研究会編『土地利用の公共性』50～51頁（信山社、1999）。

137 高橋靖教授は、本件経過措置について、「96年1月1日以降の者と91年1月1日から95年12月31日までに租税特別措置法69条の4の適用を受けた者との間に差異があることは、憲法14条の平等原則からいって、合理的な差異があるといえるだろうか。そもそも取得財産の価額の70％が比較の対象になっているのだが、この70％に合理的な根拠（理由）があるといえるのであろうか。70％の根拠は、相続税の最高税率や一親等・配偶者以外の場合の2割加算の上限にそろえたもののようではある。だがなぜ70％でなければならないかの根拠にはならないといえよう。債務控除がなければないほど、土地の時価（相続税評価額）が下がっていればいるほど、多額の相続財産がなければ救済されない

というのでは、合理的な差異とはいえないであろう。また租税特別措置法 69 条の 4 をもとにしての算出税額とこの特例の適用を受けない算出税額は、金銭的に数字上確定できるのであるから、数字上確定できるものに対して差異を設けることは合理的な理由があるとはいえないであろう。」と否定的な見解をとられている。高橋靖「租税特別措置法 69 条の 4 の廃止とその対応策」税務事例研究 31 号 92 頁（1996）。

138 佐藤進＝宮島洋『戦後税制史[第 2 増補版]』179 頁（税務経理協会、1990）。

139 長期譲渡所得については、昭和 45 年から昭和 50 年の間に比例税率は、10%・15%・20%と徐々に引き上げることにより、土地の早期供給を誘導していった。他方、短期譲渡所得については、譲渡益の 40%相当額と、合算課税を行うこととした場合に算出される当該譲渡益に係る 110%相当額との、いずれか高い方の税額を課すとし、投機的な仮需要の抑制や、値上益相当部分を社会へ還元することとした。佐藤＝宮島・前掲注 138　185～186 頁。国税庁「昭和 44 年改正税法のすべて」48 頁以下。

140 小池正明「土地等の譲渡損失の損益通算規制」税研 19 巻 6 号 27～28 頁（2004）。

141 比例税率・累進税率の問題の他に、総合課税の長期譲渡所得は 1/2 が課税の対象であるのに対し、譲渡損失はその全額が損益通算の対象となるとの問題もある。小池・前掲注 140　29～30 頁（2004）。

142 小池・前掲注 140　30 頁。

143 品川芳宣「これでは土地デフレが一層悪化」速報税理 23 巻 4 号 15 頁（2004）。

144 浅妻章如「損益通算制限立法の年度内遡及適用の可否」税務事例 40 巻 7 号 7～8 頁（2008）。

145 高野・前掲注 112　157 頁。

146 土地譲渡益重課制度について、法律不遡及の原則に反するとして争われた判例として、東京地裁昭和 54 年 3 月 8 日判決（訟月 25 巻 7 号 1958 頁）がある。

土地譲渡益重課制度（措置法 63 条）は、昭和 48 年 4 月 21 日に施行され、原則として昭和 49 年 4 月 1 日以後の土地の譲渡等に適用されることとなったが、法人と特殊関係者との間でなされる土地等または株式の譲渡については、昭和 44 年 1 月 1 日以後に他の者から取得した土地等の譲渡について、昭和 48 年 4 月 21 日以後直ちに適用されることとなった。国税庁「昭和 48 年改正税法のすべて」108 頁以下（1973）。

X（原告）株式会社は、当該取得当時予測可能性のなかった法人税を重課されるものであるから、法律不遡及の原則に反すると主張した。これに対し、東京地判は、「昭和 49 年 4 月 1 日ないし……昭和 48 年 4 月 21 日以後に土地の譲渡等を行う場合について適用されるものであるから、法律不遡及の原則に反するものではない。」と判示し、X の主張を退けた。東京地判の判断は、いわゆる「継続税」の判断基準に基づくものであり、妥当であろう。

147 佐藤＝宮島・前掲注 138　237 頁以下。国税庁「昭和 48 年改正税法のすべて」7 頁、108 頁以下および 257 頁以下。

148 浅妻・前掲注 144　7 頁。

149 山田・前掲注 77　67 頁。

150 金子・前掲注 1　111 頁。

151 田中治教授は、「損益通算が認められなくなるということを知った納税者は、その時点の前に、泣く泣く低価で土地を手放すことがあるだろう。そのような行為は、およそ『不当な低価による土地取引の横行』の一部をなすのであろう

か。……、地価の低落傾向の中で、これまで売るに売れないでいた土地を、損益通算がもはや認められなくなる前に、低価で売らざるをえない者の行為についてまで、それが社会正義に反するものとして非難するのは、行き過ぎであろう。」と述べられている。田中・前掲注 117　35～36 頁。

152 橋本守次「改正税法の遡及適用と不利益不遡及の原則（下）－土地建物等の譲渡所得の損益通算の廃止立法をめぐる裁判例の検討－」税務弘報 57 巻 3 号 167 頁（2009）。

153 租税訴訟学会第 26 回研究会配布レジュメ「租税法規の不利益遡及立法に関する提言に向けて」121 頁（2009）。

154 浅妻・前掲注 144　7 頁。

155 三木・前掲注 113　75 頁。

156 金子・前掲注 1　77 頁以下。

157 山田・前掲注 77　67 頁。

158 平成 16 年 8 月 4 日付けの「契約ベースにより平成 15 年分所得税の期限後申告書等が提出された譲渡所得事案の処理について（事務連絡）」では、以下のように処理することとされている（部分抜粋）。

「(1) 譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期は、原則として、譲渡所得の基因となる資産の引渡しがあった日によるものとされるが、納税者の選択により、当該資産の譲渡に関する契約の効力発生の日により総収入金額に算入して申告があったときは、これを認めることとしている（所基通 36-12）。このいわゆる契約ベースの選択時期は、課税実務上、原則として、契約の効力発生の日の属する年の翌年 3 月 15 日（確定申告期限）までとしているところであるが、その選択が確定申告期限後となったことについてやむを得ない事情がある場合には、期限後申告書等の提出による契約ベースの選択を認める取扱いを行っているところである。

（2）ところで、平成 16 年度税制改正により分離譲渡所得の税率の引下げ、長期譲渡所得の 100 万円特別控除の廃止及び損益通算の廃止等の土地税制に関する大幅な改正が行われたところであるが、当該改正に基因して、契約ベースによる平成 15 年分の期限後申告書等が提出されたと認められる場合には、当該期限後申告書等の提出による契約ベースの選択を認めて差し支えない。」

租税訴訟学会・前掲注 153　119 頁。

ロータス 21 ホームページ「契約ベースによる期限後申告に対する事務連絡が明らかに！」http://www.lotus21.co.jp/data/news/0410/news041025_01.html（平成 22 年 1 月 4 日アクセス）

159 田中二郎『租税法』99 頁（有斐閣、1975）。金子・前掲注 1　101 頁。北野・前掲注 1　98 頁。山田二郎『実務租税法講義－憲法と租税法－』11 頁（民事法研究会、2005）。

160 岩﨑政明教授は、納税者の利益に遡及適用する場合にも、「納税義務を軽減する租税立法であれ、遡及立法がなされれば、過去において、ある課税物件について租税が課されていたという信頼を裏切ることになったり、当該租税負担を恐れて取引を行わなかった者に、後からその租税を軽減する立法を行えば、ビジネスチャンスを逃してしまったという不利益を与えることはあろうから、法的安定性や予測可能性を害することがないわけではない。」とされ、予測可能性・法的安定性を害する場合があることについても言及されている。岩﨑政明「租税法規の遡及立法の可否―租税公平主義の視角を加えた許容範囲の検討―」税大ジャーナル 12 号 41 頁（2009）。

161 木村弘之亮教授は、納税者の利益に遡及適用することについて、「利益変更

は、有利な変更をうける納税者グループに属さない者にとって、不利益変更を意味する。」と、否定的な見解を述べておられる。木村弘之亮『租税法総則』111頁（成文堂、2002）。

162 碓井光明教授は、租税法律主義の根拠の中に、民主主義と自由主義があるとされた上で、イギリス流の租税法律主義は、民主主義に根ざすものであり、民主主義で租税負担が決められる以上、税率に関しては、相当弾力的に遡及適用は許容され得る、との見解を示されている。その理由として、税率以外の課税要件とは違いがあるからであるとされる。さらに、「民主主義的租税法律主義観を強調するならば、租税法律の遡及は、一般的に禁止されるのではなく、著しく不合理な場合に租税立法権の濫用になり許されない、とする考え方も可能なように思われる。」との見解を示しておられる。碓井光明「租税法規不遡及の原則の再検討」税49巻4号11～12頁（1994）。

163 浦東久男教授は、遡及適用との関連において、租税法規がいつの時点で改正が行われている必要があるかについて、次のような分類をされている。

（イ）課税期間開始時までに改正が求められるもの
・消費者等に転嫁が予定されている間接税に関する事項
・利子所得・配当所得など、一定期間投資をし続けることの見返りとして受け取る対価に対する課税
・税目の新設、税率区分の変更など当該税目に係る重要な事項

（ロ）行為（取引）の時点までに改正が求められるもの
・譲渡所得に関する事項など

（ハ）課税期間終了時までに改正が求められるもの
・基礎控除の金額の変更

浦東・前掲注2　8～9頁。

164 池本・前掲注75　200頁。

165 岸田貞夫『税法としての所得課税[4訂版]』11頁（税務経理協会、2008）。

おわりに

本稿で取り上げた、租税法規の遡及適用の問題は、租税立法の問題である。政府は、ある問題に直面したときに、まず、その問題を解決するための政策を決定する。次に、その政策を実現するため、税制として租税法規をどう手当するか検討する。そして、その租税法規をいつから、どのような形で施行するかを、国会の場で討論し決定する。この租税法規の施行の仕方如何によって、本稿で考察した、租税法規の遡及適用の問題が生じるのである。したがって、租税立法のプロセスが重要になるのである。

旧与党の租税立法のプロセスは、官僚主導により密室で行われ、透明性に欠けていたといわざるを得ない。本稿で検討した、平成 16 年度税制改正における損益通算禁止規定の遡及適用は、その代表的な例であるといえよう。その後も、役員給与の損金不算入制度の導入、減価償却の大幅な見直し等、国会の動向を注視していなければならないような状況が続いた。

そのような状況の中で、平成 21 年 9 月 16 日、政権交代が実現した。新与党は、「政治主導」を掲げ、官僚主導だった予算編成を洗い直し、事業仕分けにより、税金の無駄をあぶり出した。また、政府税制調査会も国会議員のみで構成されることとなった。しかし、現在のわが国が抱える問題は極めて多い。少子高齢化、長引く不況、格差社会…。これらの難問を解決するためには、財政収入の確保が喫緊の課題である。そのように考えると、税収確保のために、租税法規の遡及立法が行われる可能性は、新与党といえども、否定できないところである。新与党には、納税者の予測可能性・法的安定性を侵害するような租税法規の遡及立法が行われることがないようにしてもらいたい。

また、租税法規の遡及適用の問題は、国会運営の問題でもある。例年、税制改正は、毎年 3 月末頃に成立することが多いかと思われる。

所得税は暦年単位課税であるので、税制改正が成立する頃には、既に新しい年分がスタートしている。また、3 月頃に地方税法が改正されても、1 月 1 日や 4 月 1 日を賦課期日とする地方税の条例改正には間に合うはずもない。よって、国会運営の制度的問題が解決されなければ、租税法規の遡及適用の問題は、根本的に解決されないのである。租税法律主義は、国家による課税権の行使を、国民の承諾にかからしめるところに、その原点があるといえよう。そうであるならば、一般国民の同意が得られるような租税立法のあり方が模索されるべきであろう。長年恒常化してきた税制改正に係る国会運営も、そろそろ見直す時期にきているのではないだろうか。

さらには、本稿ではあまり触れることができなかったが、租税立法に係る司法の判断方法も見直されるべきである。立法府の裁量を尊重した立法裁量論や、経済的自由権には緩やかな基準を適用する二重の基準論を論じる資格は筆者にはない。しかし、納税者の個別的事情に応じて、司法判断を下してもらいたいと考えるのである。

最後に、租税法規は、刑事法規と並ぶ侵害規範である。その侵害規範である租税法規が、遡及適用されれば、国民の財産権は侵害される可能性がことさら高くなる。租税法律主義は、納税者たる国民の予測可能性・法的安定性を確保し、財産権を保障するための憲法原理である。そして、租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性を侵害するような、租税法規の遡及適用を禁止するのが、租税法規不遡及の原則である。租税法規不遡及の原則は、あくまで、「原則」であることを念頭に、納税者たる国民の信頼保護の視点に立った、租税立法および司法判断を、切に願うばかりである。

【参考文献】

（単書）

・ 北野弘久『税法の基本原理[増補版第 3 版]』（中央経済社、1964）
・ 中川一郎編『税法学体系（1）総論』（三晃社、1968）
・ 北野弘久『税法学の基本問題』（成文社、1972）
・ 石川一郎『地方税法－理論と実務－』（帝国地方行政学会、1973）
・ 田中二郎『租税法』（有斐閣、1975）
・ 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』（大蔵財務協会、1979）
・ 碓井光明『地方税条例』（学陽書房、1979）
・ 丸山高満『地方税の基礎知識』（良書普及会、1981）。
・ 北野弘久『税法解釈の個別的研究Ⅱ』（学陽書房、1982）
・ 北野弘久『憲法と税財政』（三省堂、1983）
・ 松沢智『租税法の基本原理－租税法は誰のためにあるか』（中央経済社、1984）
・ 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解[昭和 60 年改訂版]』（大蔵財務協会、1985）
・ 忠佐市『租税法要綱[第 10 版]』（森山書店、1986）
・ 自治省税務局編『住民税逐条解説』（地方財務協会、1986）
・ 北野弘久編『現代税法講義』（法律文化社、1989）
・ 佐藤進＝宮島洋『戦後税制史[第 2 増補版]』（税務経理協会、1990）
・ 三木義一『現代税法と人権』（勁草書房、1992）
・ 新井隆一『租税法の基礎理論[第 3 版]』（日本評論社、1997）
・ 木村弘之亮『租税法学』（税務経理協会、1999）
・ 碓井光明『要説地方税のしくみと法』（学陽書房、2001）
・ 佐藤孝一『最近の税務訴訟（Ⅲ）』（大蔵財務協会、2002）
・ 木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、2002）
・ 品川芳宣『租税法律主義と税務通達』（ぎょうせい、2004）

・山田二郎編『実務租税法講義－憲法と租税法－』（民事法研究会、2005）
・佐藤和夫『土地と課税－歴史的変遷からみた今日的課題』（日本評論社、2005）
・品川芳宣『重要租税判決の実務研究[増補改訂版]』（大蔵財務協会、2005）
・増田英敏『租税憲法学[第 3 版]』（成文堂、2006）
・北野弘久『税法学原論[第 6 版]』（青林書院、2007）
・水野忠恒『租税法[第 3 版]』（有斐閣、2007）
・清永敬次『税法[第 7 版]』（ミネルヴァ書房、2007）
・金子宏ほか『ケースブック租税法[第 2 版]』（弘文堂、2007）
・新井益太郎監修　岸田貞夫ほか『現代税法の基礎知識[7 訂版]』（ぎょうせい、2007）
・伊藤義一『税法の読み方　判例の見方[改訂新版]』(TKC 出版、2007)
・池本征男『所得税法－理論と計算－[4 訂版]』(税務経理協会、2008)
・増田英敏『リーガルマインド租税法[第 2 版]』（成文堂、2008）
・岸田貞夫『税法としての所得課税[4 訂版]』（税務経理協会、2008）
・山本守之『租税法の基礎理論[新版]』（税務経理協会、2008）
・石村耕治『現代税法入門塾[第 4 版]』（清文社、2008）
・中尾巧『税務訴訟入門[第 4 版]』（商事法務、2008）
・石弘光『現代税制改革史』（東洋経済新報社、2008）
・金子宏『租税法[第 14 版]』（弘文社、2009）
・川田剛『租税法入門[5 訂版]』（大蔵財務協会、2009）
・図子善信『税法概論[6 訂版]』（大蔵財務協会、2009）
・法学協会編『註解日本国憲法　上巻・下巻』（有斐閣、1972）
・和田英夫『新版憲法体系』（勁草書房、1982）
・佐藤功『ポケット註釈全書／憲法（上）・（下）[新版]』(有斐閣、1984)
・樋口陽一ほか『注釈日本国憲法　上巻[第 3 版]』（青林書院、1991）

・樋口陽一ほか『注釈日本国憲法　下巻[新版]』（青林書院、1988）
・佐藤幸治編『憲法Ⅱ基本的人権』（成文堂、1992）
・佐藤功『日本国憲法概説[全訂第 4 版]』（学陽書房、1994）
・佐藤幸治『憲法[第 3 版]』（青林書院、1999）
・辻村みよ子『比較憲法』（岩波書店、2003）
・樋口陽一ほか『解説世界憲法集[第 4 版]』（三省堂、2004）
・宮沢俊義『全訂日本国憲法』（日本評論社、2005）
・初宿正典ほか編『新解説世界憲法集』（三省堂、2006）
・小林孝輔ほか編『基本法コンメンタール憲法[第 5 版]』(日本評論社、2006)
・芦部信喜『憲法[第 4 版]』（岩波書店、2007）
・高木八尺ほか編『人権宣言集』（岩波書店、2007）
・芦部信喜ほか編『憲法判例百選Ⅱ[第 2 版]』（有斐閣、1988）
・芦部信喜ほか編『憲法判例百選Ⅱ[第 3 版]』（有斐閣、1994）
・芦部信喜ほか編『憲法判例百選Ⅱ[第 4 版]』（有斐閣、2000）
・高橋和之ほか編『憲法判例百選Ⅰ・Ⅱ[第 5 版]』（有斐閣、2007）
・伊藤正己ほか編『現代法学入門[第 4 版]』（有斐閣、2008）
・戸松秀典『憲法訴訟[第 2 版]』（有斐閣、2008）
・伊藤正己『憲法入門[第 4 版補訂版]』（有斐閣、2008）
・藤木英雄『刑法』（弘文堂、1972）
・平野龍一『刑法総論Ⅰ』（有斐閣、1979）
・木村亀二『刑法の基本問題』（有斐閣、1979）
・福田平・大塚仁『刑法総論Ⅰ＊現代社会と犯罪＊』（有斐閣、1980）
・木村亀二『全訂新刑法讀本』（文弘社、1981）
・団藤重光『刑法綱要総論[第 3 版]』（創文社、1991）
・団藤重光編『注釈刑法（1）総則（1）[復刊版]』（有斐閣、1991）
・大谷實『刑法講義総論[第 4 版]』（成文堂、1994）
・福田平『全訂刑法総論[第 4 版]』（有斐閣、2004）

・ 前田雅英『刑法総論講義[第 4 版]』（東京大学出版会、2008）
・ 大塚仁『刑法概説（総論）[第 4 版]』（有斐閣、2008）
・ 園部敏『行政法の諸問題』（有信堂、1954）
・ 杉村章三郎『行政法概要[全訂版]』（有斐閣、1963）
・ 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1964）
・ 杉村敏正『全訂行政法講義　総論（上巻)』（有斐閣、1981）
・ 成田頼明『行政法序説』（有斐閣、1984）
・ 雄川一郎ほか編『現代行政法体系（10）財政』（有斐閣、1984）
・ 浅野一郎『法律・条令＝その理論と実際＝』（ぎょうせい、1984）
・ 和田英夫『行政法講義　上[改訂版]』（学陽書房、1988）
・ 兼子仁『行政法総論』（筑摩書房、1990）
・ 広岡隆『三版行政法総論』（ミネルヴァ書房、1995）
・ 兼子仁『行政法学』（岩波書店、1997）
・ 田島信威『最新法令の読解法－やさしい法令の読み方－[第 3 版]』（ぎょうせい、1997）
・ 阿部泰隆『行政の法のシステム[新版]』（有斐閣、1998）
・ 土地法制研究会編『土地利用の公共性』（信山社、1999）
・ 礒崎陽輔『分かりやすい法律・条例の書き方』（ぎょうせい、2006）
・ ぎょうせい編著『新訂図説法制執務入門[第 10 版]』（ぎょうせい、2007）
・ 宇賀克也『行政法概説[第 2 版]』（有斐閣、2007）
・ 塩野宏『行政法 I [第 5 版]』（有斐閣、2009）
・ 高田敏『新版行政法』（有斐閣、2009）

（雑誌論文等）

・ 黒田覚「租税法律主義」税法学 2 号（1951）
・ 竹内正「罪刑法定主義の成立」島根大学論集（人文科学）3 号（1953）
・ 田中二郎ほか「租税法セミナー」ジュリスト 111 号（1956）
・ 中川一郎「税法解釈の基本原理（11)」税法学 73 号（1957）

・中川一郎「税法学の課題（1）－租税法律主義と税法の法治国家的適用－」税法学 87 号（1958）
・中川一郎「税法学の課題（2）－租税法律主義と税法の法治国家的適用－」税法学 88 号（1958）
・中川一郎「税法学の課題（3 完）－租税法律主義と税法の法治国家的適用－」税法学 88 号（1958）
・吉良実「税法における不遡及効の原則」税法学 100 号（1959）
・金子宏「市民と租税」加藤一郎編『現代法と市民』8 巻（1963）
・山本徳栄「法令公布の方法」我妻栄編『憲法判例百選[新版]』（有斐閣、1968）
・古川経夫「日本における罪刑法定主義の沿革」東京大学社会科学研究所編『基本的人権 4 各論Ⅰ』（東京大学出版会、1971）
・下村芳夫「現代における租税の意義について－租税法律主義の歴史的考察を中心として－」税大論叢 5 号（1972）
・下村芳夫「租税法律主義をめぐる諸問題－税法の解釈と適用を中心として－」税大論叢 6 号（1972）
・金子宏「租税法律主義」金子宏ほか編『租税法講座 1 巻』（帝国地方行政学会、1974）
・波多野弘「租税法の効力（適用範囲）」金子宏ほか編『租税法講座 1 巻』（帝国地方行政学会、1974）
・植松正「罪刑法定主義」日本刑法学会編『刑法講座　犯罪一般と刑罰』（有斐閣、1974）
・金澤文雄「罪刑法定主義の歴史的発展と基礎づけをめぐって」広島大学政経論叢 25 巻 6 号（1976）
・ホセ・ヨンパルト「罪刑法定主義－その歴史性と哲学的根拠づけ－」上智法学論集 20 巻 1 号（1976）
・芦部信喜「憲法訴訟と『二重の基準』の理論」田中二郎先生古稀記念『公法の理論　下Ⅰ』（有斐閣、1977）

・中祖博司「保険料賦課基準の遡及適用」佐藤進ほか編『社会保障判例百選[初版]』（1977）
・北野弘久「租税法律主義」北野弘久編『判例研究　日本税法体系 1 税法の基本原理』（学陽書房、1978）
・クラウス・ティプケ、木村弘之亮訳「租税法の体系を担う原則」法学研究 52 巻 2 号（1979）
・林修三「行政法規の遡及適用はどの範囲で許容されるか」ジュリスト増刊『行政法の争点』（有斐閣、1980）
・波多野弘「租税法律主義の原則」日本税法学会編『日本税法学会創立 30 周年記念祝賀税法学論文集』（日本税法学会、1981）
・波多野弘「遡及立法」金子宏ほか編『租税判例百選[初版]』（有斐閣、1983）
・南博方「租税法と行政法」租税法研究 11 号（1983）
・宮崎良夫「遡及立法」金子宏編『租税判例百選[第 2 版]』（有斐閣、1983）
・山本徳榮「法令公布の方法」芦部信喜ほか編『憲法判例百選Ⅱ』（有斐閣、1988）
・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（1989）
・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（1989）
・加藤幸嗣「行政法規の遡及適用」ジュリスト増刊『行政法の争点[新版]』9 号（有斐閣、1990）
・碓井光明「保険料賦課基準の遡及適用」佐藤進ほか編『社会保障判例百選[第 2 版]』（有斐閣、1991）
・浦東久男「地方税における遡及立法禁止の問題」総合税制研究 1 号（1992）
・阿部康隆「遡及立法・駆け込み対策－1－」自治研究 68 巻 7 号（1992）

・阿部康隆「遡及立法・駆け込み対策－2 完－」自治研究 68 巻 8 号（1992）
・宮崎良夫「遡及立法」水野忠恒ほか編『租税判例百選[第 3 版]』（有斐閣、1992）
・碓井光明「租税法規不遡及の原則の再検討」税 49 巻 4 号（1994）
・浦東久男「地方自治法の立法経緯における専決処分と地方税条例」税法学 519 号（1994）
・吉川和宏「法令公布の方法」芦部信喜ほか編『憲法判例百選Ⅱ[第 3 版]』（有斐閣、1994）
・谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995）
・荒井達夫「遡及適用と経過措置」立法と調査 195 号（1996）
・高橋靖「租税特別措置法 69 条の 4 の廃止とその対応策」税務事例研究 31 号（1996）。
・石島弘「相続税の課税標準と公的土地評価の一元化－大阪地裁平成 7 年 10 月 17 日判決を契機に－」税法学 535 号（1996）
・品川芳宣「相続した土地の取得価額評価の憲法適合性」TKC 税研情報 5 巻 5 号（1996）
・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 104 巻 2 号（1997）
・伊藤嘉規「租税法の違憲審査基準－ドイツの議論を参考にしての一考察－」六甲大論集法学政治編 45 巻 1 号（1998）
・村上タカ「法律の施行日」立法と調査 208 号（1998）
・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－」碓井光明ほか編『金子宏先生古稀祝賀公法学の法と政策（上）』（有斐閣、2000）
・吉川和宏「法令公布の方法」芦部信喜ほか編『憲法判例百選Ⅱ[第 4 版]』（有斐閣、2000）

・渋谷雅弘「保険料賦課基準の遡及適用」佐藤進ほか編『社会保障判例百選[第3版]』（有斐閣、2000）
・杉田一宏「賦課期日後における改正条例による国民健康保険税の賦課処分」税56巻11号（2001）
・岩﨑政明「租税法規・条例の遡及立法の許容範囲」税57巻3号（2002）
・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編『ドイツの憲法判例[第2版]』（信山社、2003）
・高橋祐介「租税法律不遡及の原則についての一考察」総合税制研究11号（2003）
・首藤重幸「租税法における遡及立法の検討」税理47巻8号（2004）
・品川芳宣「これでは土地デフレが一層悪化」速報税理23巻4号（2004）
・T&A master編集部「実務解説／国会審議から、土地等の譲渡損の損益通算、繰り越し控除の廃止及び不利益遡及問題を追う」T&A master57号（2004）
・高野幸大「不動産譲渡損失通算廃止の立法過程に見る税制の不利益不遡及の原則」税務弘報52巻7号（2004）
・小池正明「土地等の譲渡損失の損益通算規制」税研115号（2004）
・宮崎良夫「遡及立法」水野忠恒ほか編『租税判例百選[第4版]』（有斐閣、2005）
・谷口勢津夫「税法の基礎理論－租税憲法論序説－」税法学555号（2006）
・三木義一「租税法における不遡及原則と期間税の法理」石島弘ほか編山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』（信山社、2007）
・吉川和宏「法令公布の方法」高橋和之ほか編『憲法判例百選Ⅱ[第5版]』（有斐閣、2007）
・佐藤謙一「租税法規における遡及立法の問題－福岡地裁平成20年

1月29日判決・東京地裁平成20年2月14日判決を素材として－」税大ジャーナル9号（2008）
・品川芳宣「土地建物等の譲渡損失に係る損益通算禁止規定の合憲性（遡及立法の禁止）[東京地裁平成20. 2. 14判決]」T&Amaster258号（2008）
・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」税務弘報56巻7号（2008）
・三木義一「租税法規の遡及適用をめぐる二つの判決とその問題点」税理51巻6号（2008）
・山田二郎「税法の不利益遡及立法と租税法律主義」税法学559号（2008）
・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139号（2008）
・谷口勢津夫「滑り込みセーフ！？」佐藤英明編『租税法演習ノート[第2版]』（弘文堂、2008）
・品川芳宣「遡及立法をめぐる二つの判決」速報税理27巻7号(2008)
・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466号（2008）
・図子善信「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63巻6号（2008）
・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[第3版]』（有斐閣、2008）
・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の合憲性」税務弘報56巻10号（2008）
・浦東久男「租税法規の遡及適用について－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560号（2008）
・八ッ尾順一「遡及立法の禁止－東京・福岡の二つの地裁判決と平成20年度税制改正について」租税研究710号（2008）

・石村耕治「遡及増税立法違憲訴訟の争点－損益通算制限立法の遡及適用と租税法律主義」獨協法学 77 号（2008）
・関ふ佐子「保険料賦課基準の遡及適用」西村健一郎ほか編『社会保障判例百選[第 4 版]』（有斐閣、2008）
・永山茂樹「租税法の遡及適用が違憲とされた事例」法学セミナー53 巻 644 号（2008）
・脇谷英夫「期間税における遡及立法禁止の原則②」LIBRA8 巻 11 号（2008）
・田中孝男「譲渡所得の損益通算制度の廃止（平成 16 年税法改正）を憲法違反とした事例」TKC ローライブラリー行政法 27 号（2009）
・橋本守次「改正税法の遡及適用と不利益不遡及の原則（上）－土地建物等の譲渡所得の損益通算の廃止立法をめぐる裁判例の検討」税務弘報 57 巻 2 号（2009）
・橋本守次「改正税法の遡及適用と不利益不遡及の原則（下）－土地建物等の譲渡所得の損益通算の廃止立法をめぐる裁判例の検討」税務弘報 57 巻 3 号（2009）
・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 57 巻 3 号（2009）
・渕圭吾「適用を年度開始時点まで遡らせる租税法規の合憲性」法各教室別冊付録判例セレクト 342 号（2009）
・小木田儀和「不利益遡及立法についての一意見及び提言について」税研 143 号（2009）
・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 107 号（2009）
・藤曲武美「納税者の予測可能性と遡及立法」税理 52 巻 6 号（2009）
・志賀櫻「不利益課税遡及立法の憲法適合性」税経通信 64 巻 6 号（2009）
・相京溥士「期間税と税法の遡及適用－納税者の認識と裁判所の認識

との乖離－」税経通信 64 巻 8 号（2009）
・ 三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」租税法研究 37 号（2009）
・ 木村吉成「土地・建物の損益通算廃止の遡及適用訴訟～福岡地裁、福岡高裁の判決を中心として～」税経新報 567 号（2009）
・ 岸田貞夫「譲渡損益通算に係る租税法律の改正と遡及適用の可否」ジュリスト 1383 号（2009）
・ 岩﨑政明「租税法規の遡及立法の可否」税大ジャーナル 12 号（2009）
・ 吉村典久「遡及適用の合憲性－譲渡損失の損益通算を制限する税制改正」税研 148 号（2009）
（判例評釈）
・ 前蔵正七「租税判例研究」税理 18 巻 2 号（1975）
・ 戸松秀典「判例評論」判例時報 893 号（1978）
・ 荏原明則「租税判例研究」ジュリスト 680 号（1978）
・ 村山文彦「租税判例紹介・解説」税経通信 34 巻 6 号（1979）
・ 木村弘之亮「租税判例研究」ジュリスト 757 号（1982）
・ 三木義一「特別土地保有税の合憲性(1)」税経通信 39 巻 15 号（1984）
・ 北野弘久「特別土地保有税の合憲性(2)」税経通信 39 巻 15 号（1984）
・ 増井良啓「時の判例」法学教室 184 号（1996）
・ 高津吉忠「租税判例研究」税理 39 巻 3 号（1996）
・ 渋谷雅弘「下級審時の判例」ジュリスト 1090 号（1996）
・ 高津吉忠「判例回顧」金融取引の課税問題 24 号（1996）
・ 岡田幸人「平成 8 年度主要民事判例解説」判例タイムス 945 号（1997）
・ 高野幸大「判例評論」判例時報 1588 号（1997）
・ 倉田聡「判例評論」判例時報 1944 号（2006）
（その他）
・ 国税庁『昭和 44 年改正税法のすべて』（1969）
・ 国税庁『昭和 48 年改正税法のすべて』（1973）

・国税庁『昭和 57 年改正税法のすべて』（1982）
・税制調査会「平成 16 年度の税制改正に関する答申」（2003）
・自由民主党「平成 16 年度税制改正大綱」（2003）
・平成 15 年 12 月 18 日付け日本経済新聞「与党税制改正大綱の要旨」（2003）
・財務省「平成 16 年度の税制改正の大綱」（2003）
・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）
・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）
・日本弁護士連合会「土地建物等の譲渡損損益通算禁止についての意見書」（2004）
・租税訴訟学会第 26 回研究会配布レジュメ「租税法規の不利益遡及立法に関する提言に向けて」（2009）
（ウェブサイト）
・国税庁ホームページ「『所得税法等の一部を改正する法律』が公布・施行されました」
http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/topics/data/h20/7039/index.htm（平成 21 年 12 月 3 日アクセス）
・国税庁ホームページ「租税特別措置の課税関係について」
http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/topics/data/h20/6512/index.htm（平成 21 年 12 月 3 日アクセス）
・国税庁ホームページ「租税特別措置の適用関係について（法人税・源泉所得税関係）」
http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/topics/data/h20/7039/besshi1.htm（平成 21 年 12 月 3 日アクセス）
・国税庁ホームページ「適用期限が平成 20 年 5 月 31 日まで延長されていた租税特別措置について」

http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/topics/data/h20/7039/besshi2.htm（平成 21 年 12 月 3 日アクセス）
・ 財務省ホームページ「『所得税法等の一部を改正する法律』が公布・施行されました。―租税特別措置等の課税関係について―」http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/sy200430.htm（平成 21 年 12 月 3 日アクセス）
・ 国民健康保険中央会ホームページ「国保のことば（算定マニュアル編）」http://www.kokuho.or.jp/Kikaku/kotoba.htm（平成 21 年 12 月 18 日アクセス）
・ 参議院法制局ホームページ「法制執務コラム集『法律の施行期日』」http://houseikyoku.sangiin.go.jp/column/column022.htm（平成 21 年 9 月 8 日アクセス）
・ ロータス 21 ホームページ「契約ベースによる期限後申告に対する事務連絡が明らかに！」http://www.lotus21.co.jp/data/news/0410/news041025_01.html（平成 22 年 1 月 4 日アクセス）

クロスボーダー三角合併の課税問題

布施 恭祐

クロスボーダー三角合併の課税問題

〈論文要旨〉

本稿は、平成19年に解禁された三角合併によって可能となった、クロスボーダーの組織再編について、組織再編税制を検討したものである。企業活動の国際化が高度に進展していく現代において、企業が自らの企業価値を高め、国際的な競争に打ち勝つためには、国境を越えたM&Aやリストラクチャリングが必要不可欠と考えられるが、このような組織再編を阻害しない組織再編税制を検討する必要がある。なぜなら、企業の組織再編において実務上最も重要視されるのは、「この組織再編によってどれだけ課税されるのか」であり、課税繰延が認められるか否かは、組織再編を行うに当たって重要な要件であると考えられるからである。本来、企業価値を高める組織再編（すなわち、行うべき組織再編）が、税制上、適格要件を満たさず、従って、課税繰延を認められないという理由で行われないのであれば、企業にとってだけでなく、課税庁や国民経済にとっても損失であると考えられることから、このような税制は是正される必要がある。

一方で、このような国際的な組織再編は、租税回避行為の温床となりうる。すなわち、典型的には、三角合併の解禁により、タックス・ヘイブンに会社を作り、これを企業グループの頂点とする、いわゆるコーポレート・インバージョンが容易になったことにより、従来のタックス・ヘイブン対策税制では対応できない、タックス・ヘイブン親会社を利用した租税回避が可能となった。

組織再編における課税繰延要件の問題及びコーポレート・インバージョンの問題は、いずれも、かつてアメリカにおいて議論された問題であり、また、我が国の組織再編税制やインバージョン対策税制もアメリカの税制を参考にして導入されたものであると考えられることから、これらの税制を、アメリカの税制と比較することによって、我が国の税制上の問題点とその解決の糸口を探り、解決策を検討することとした。

本稿の構成は以下の通りである。

第1章は、まず、第1節において、三角合併の導入の経緯や、三角合併解禁によって可能となったクロスボーダーの組織再編について概略するとともに、これによって可能となった、コーポレート・インバージョンについて、その仕組みや目的を概括的に説明している。次に、第2節において、会社法上の三角合併について概略している。これは、我が国の組織再編税制においては、適格の組織再編を行う前提として、会社法上の組織再編行為であることを求めていると考えられることから、組織再編税制について論ずるためには、まず、会社法における三角合併の取扱いを理解しておく必要があると考えたためである。

第2章は、我が国の組織再編税制における三角合併の税務処理と、我が国のコーポレート・インバージョンへの対策税制を説明している。まず、第1節において、組織再編税制導入の趣旨を論じ、組織再編税制の基本的な考え方を概括した。第2節において、合併の適格要件について概略し、続いて第3節において、三角合併の適格要件について、内国法人間における三角合併の場

合と、合併親法人が外国法人である場合とに分けて論じた。これは、三角合併の解禁は、特に、外国企業が日本企業を買収する際に用いられることを想定した制度であると考えられることから、内国法人間における三角合併と比較して、外国企業が合併親法人である場合に、どれだけ適格要件が加重されるのかを比較することが必要であると考えたためである。第4節において、組織再編税制の原則的な課税方法である非適格合併の場合の税務処理を、第5節において、課税繰延が認められる適格合併の場合の税務処理を論じている。第6節では、インバージョン対策税制について論じ、タックス・ヘイブン親会社への所得移転・所得留保による租税回避に対して、どのように課税するのかについて概括的に説明している。

第3章は、アメリカの税制における三角合併の税務処理とコーポレート・インバージョン対策について論じている。第1節において、アメリカの組織再編税制についての全体像を把握し、第2節において、アメリカの三角合併税制を説明している。その際、わが国において認められている三角合併（アメリカにおける順三角合併）の説明に加え、わが国においては認められていない、逆三角合併に係る課税繰延要件、さらに、私法上の合併に該当しない場合であっても課税繰延が認められる場合についても論じた。その上で、クロスボーダーの組織再編の場合に加重される課税繰延要件についても概括した。第3節においては、アメリカのコーポレート・インバージョン対策について論じている。

第4章は、三角合併の適格要件及びインバージョン対策税制について、日米の税制比較をすることによって、問題点を洗い出している。第1節において、三角合併の適格要件について、日米比較をすることによって、日本の適格要件の厳格性や、逆三角合併の可否、適格要件の前提として、私法上の組織再編であることを重視するか否かという相違点を洗い出し、我が国の組織再編税制の問題点を洗い出した。第2節においては、インバージョン対策税制について日米比較をし、コーポレート・インバージョン対策の対象とされる法人の範囲や課税方法についての相違点を洗い出し、問題点を洗い出した。

第5章は、前章における問題点を検討し、あるべきクロスボーダー三角合併への課税について論じた。まず、第1節において、適格要件の1つである事業関連性要件の判定における当事者の問題や逆三角合併の適格要件など、適格要件を緩和し、内国法人間の組織再編と同等程度に、クロスボーダーの組織再編における課税繰延を認めるべきである旨を論じた。その際、アメリカ判例法における事業目的原理や段階取引原理を参考にし、段階的な組織再編行為に対して、組織再編の「できあがりの形」に着目した適格要件を導入するべきである旨を論じている。
第2節においては、インバージョン対策税制について、基本的には、今後の運用状況を見て改正していくという静観の姿勢を示したが、将来的に危惧される、上場企業によるコーポレート・インバージョンについて、どのように対策すべきかについて論じた。国内源泉所得課税主義への転換や管理支配地基準の導入等によるコーポレート・インバージョンへの対応について、その問題点を挙げ、根本的な解決策としては、コーポレート・インバージョンを行うインセンティブそのものをなくす必要があることを論じ、法人税率の引き下げと、これに伴う課税ベースの拡大について論じた。第3節においては、第1節で論じたような課税繰延の拡大によって生じ

ると危惧される、国際的な租税回避行為の横行について、個別的否認規定による否認のみでは不十分であることを指摘し、包括的否認規定の必要性について論じた。

目　次

はじめに 1

第１章　三角合併制度の概要 3

第１節　合併等対価の柔軟化と三角合併 3

1. 三角合併導入の経緯 3

2. クロスボーダー組織再編における三角合併 4

3. クロスボーダー三角組織再編の実例 5

4. 三角合併とコーポレート・インバージョン 6

第２節　合併等対価の柔軟化と三角合併 8

1. 合併等対価の柔軟化 8

2. 三角合併の手続 10

(1)　子会社による親会社株式の取得

(2)　子会社による合併契約承認

(3)　情報開示

(4)　合併対価の割当て

3. 子会社による親会社株式の取得方法 12

(1)　概要

(2)　親会社からの資金調達による親会社株式の取得

(3)　資金調達を不要とした親会社株式の取得

イ. 備忘価格による新株発行等

ロ. 親子会社間で相互に新株発行し、それぞれの払込請求権を合意により相殺する方法

ハ. 親子会社間で相互に新株発行等を行うことにより、株式を相互に現物出資する方法

第 2 章　三角合併に対する組織再編税制 15

第 1 節　組織再編税制の趣旨 15

第 2 節　合併の適格要件 16

1. 概要 16

2. 100%グループ内合併 17

3. 50%超 100%未満グループ内合併 17

(1) 概要

(2) 従業者引継要件

(3) 事業継続要件

4. 共同事業の合併 18

(1) 事業関連性要件

(2) 事業規模要件又は役員要件

(3) 従業者引継要件

(4) 事業継続要件

(5) 株式継続保有要件

第 3 節　三角合併の適格要件 21

1. 概要 21

2. 内国法人間の適格要件 22

(1) 100%グループ内三角合併

(2) 50%超 100%未満グループ内合併

(3) 共同事業の三角合併

3. 合併親法人が外国法人である場合の適格要件 23

(1) 50%超グループ内三角合併

(2) 共同事業の三角合併
第 4 節 非適格合併の税務処理 28
1. 概要 28
2. 被合併法人の処理 28
3. 被合併法人の株主の処理 28
(1) 合併法人株式又は合併親法人株式のみが交付される場合
(2) 合併法人株式又は合併親法人株式以外の資産が交付される場合
4. 合併法人の処理 29
(1) 概要
(2) 支払対価が承継純資産を超える場合
(3) 承継純資産額が支払対価を超える場合
5. 合併法人による合併親法人株式の評価替 31
第 5 節 適格合併の税務処理 31
1. 概要 31
2. 被合併法人の処理 32
3. 被合併法人の株主の処理 32
(1) 内国法人株式が交付される場合
(2) 外国法人株式が交付される場合
4. 合併法人の処理 33
5. 合併親法人株式の評価替 33
6. 繰越欠損金の引継 33
第 6 節 インバージョン対策税制 34
1. 概要 34
2. 合算対象 35

3. 適用除外 36

4. 課税対象所得の計算 37

(1) 計算方法

(2) 基準所得金額

(3) 適用対象金額

(4) 課税対象金額

第 3 章　アメリカの組織再編税制とクロスボーダー三角合併 39

第 1 節　アメリカの組織再編税制 39

1. 概要 39

2. A 型組織再編 39

3. B 型組織再編 40

4. C 型組織再編 40

5. 段階取引原理(step transaction doctrine) 41

6. 事業目的原理(business purpose doctrine) 41

7. 事業目的原理(business purpose doctrine) 41

8. 事業継続性原理(continuity of business enterprise) 41

第 2 節　アメリカの三角合併税制 42

1. 概要 42

2. 順三角合併 42

(1) 概要

(2) 実質的にすべての資産

(3) 親会社による債務引受

(4) 適格対価

(5) 親会社との合併の仮定
(6) 基準価格の問題
イ．親会社における子会社株式の基準価格
ロ．子会社における親会社株式の基準価格と子会社に対する課税
(7) 組織再編後における子会社の消滅
3．逆三角合併 48
(1) 概要
(2) 各要件の検討
イ．実質的にすべての資産要件（C 型組織再編との異同）
ロ．支配要件
(3) 基準価格の問題
(4) 非適格逆三角合併と B 型組織再編
4．クロスボーダー三角合併の適格要件 54
第 3 節　アメリカのインバージョン対策税制 55
1．概要 55
2．内国歳入法 367 条 55
3．内国歳入法 7874 条 57
第 4 章　我が国とアメリカの税制比較と問題点 58
第 1 節　三角合併の適格要件 58
1．概要 58
(1) 我が国の三角合併の適格要件
(2) アメリカの三角合併の適格要件
2．適格要件の厳格性 60
(1) 組織再編税制と A 型組織再編
(2) 私法に依拠しない組織再編

(3) 問題点
3. 合併当事者とみなし当事者 62
(1) 事業関連性の判定と合併当事者
(2) 親会社株式の含み益への課税
(3) 問題点
4. 逆三角合併 64
第 2 節 インバージョン対策税制 65
1. 概要 65
(1) 我が国のインバージョン対策税制
(2) アメリカのインバージョン対策税制
2. 適用範囲 65
(1) 日本
(2) アメリカ
(3) 問題点
3. インバージョンの類型と課税方法 67
(1) インバージョンの類型
(2) 留保所得への課税方法
(3) 問題点
第 5 章 クロスボーダー三角合併税制の今後の対応 69
第 1 節 適格要件の問題と対応 69
1. 当事者の問題 69
2. 逆三角合併 70
3. 段階的な組織再編への対応 71

第 2 節　インバージョン対策税制と対応 72

1. 適用範囲の問題点 72

2. 課税ベースと管理支配地基準 73

(1)　問題の所在

(2)　国内源泉所得主義への移行

(3)　管理支配地基準の導入

3. インバージョン対策の方向 75

第 3 節　租税回避行為への対応 76

1. クロスボーダー組織再編と租税回避 76

2. 租税回避の抑制方法 77

(1)　個別否認と包括的否認

(2)　法人税法 132 条の 2 の適用

(3)　個別的否認規定の限界と包括的否認規定の必要性

(4)　包括的否認規定の問題点

(5)　今後の対応

終わりに 81

参考文献 83

凡例

この論文で使用する略称は、次の通りである。

会法：会社法

会規：会社法施行規則

法法：法人税法

法令：法人税法施行令

法規：法人税法施行規則

措法：租税特別措置法

例えば、法人税法施行令第 4 条の 2 第 8 項第 6 号イについては、「法令 4 の 2⑧六イ」とする。

はじめに

平成 18 年会社法施行から 1 年延期されていた、吸収型組織再編に係る合併等対価の柔軟化が平成 19 年に施行され、三角合併が解禁されることとなった。これに伴い、平成 19 年税制改正において、組織再編税制の適格対価に合併親法人株式が加えられることになり、一定の要件を満たす三角合併が適格合併として認められることとなった。

三角合併の解禁及びこれについての課税繰延が認められる余地ができたことにより、従来では不可能であった、外国企業による自社株式を対価とした日本企業の買収が可能となり、今後、クロスボーダーの組織再編が増加することが予想される。日本企業が国際競争にさらされることは、日本企業の買収に対する危機意識を高め、企業の国際競争力を高めていくことにもつながるし、また、日本国民にとっては、たとえ外国企業に買収されることとなったとしても、それがより多くの付加価値を生み出すことになるのであれば歓迎すべきことであると考えられる。その視点からすると、クロスボーダーの組織再編を促進すべきとまではいわずとも、企業買収に関して、内外無差別に組織再編が行われるべきであり、税制の中立性の要請からして、これを阻害する税制はあるべきではない。

一方で、三角合併の解禁によって、租税回避の余地が大きくなったという側面も考えられる。すなわち、従来、タックス・ヘイブンに設立した子会社を利用した所得移転・留保などの租税回避は、主としてタックス・ヘイブン対策税制により対応してきたが、三角合併の解禁により、タックス・ヘイブンに親会社を設立する（いわゆるコーポレート・インバージョン）ことが容易になり、子会社の合算を規定しているタックス・ヘイブン対策税制が適用されない租税回避行為を行うことができるようになった。

そこで、本稿においては、外国企業が親会社となるクロスボーダー三角合併について、より利用しやすい組織再編税制のあり方を検討するとともに、租税回避行為を防止するためのインバージョン対策を検討する。金子宏東大名誉教授は、「租税法　第 13 版」において、組織再編税制について「急速にアメリカの税制に近づきつつある」としており、また、平成 19 年税制改正において導入されたインバージョン対策税制も、アメリカの税制を参考にしたものと考えられることから、アメリカの税制と比較することで、我が国のクロスボーダー三角合併に係る税制の問題と今後の方向性を検討することとした。

本稿における検討プロセスは、以下の通りである。

まず、第 1 章において、三角合併について概略し、三角合併解禁の意義や企業の組織再編

への影響等について論じるとともに、我が国の税制は私法上の概念を借用した上で組織再編税制を規定していることから、会社法上の三角合併の取扱いについて概略する。

第 2 章においては、我が国における三角合併に対する組織再編税制及びインバージョン対策税制を概略し、どのような場合に課税繰延が認められるのか、また、コーポレート・インバージョンによる課税ベースの流出をどのように防ぐのかを明らかにする。

第 3 章においては、アメリカにおける三角合併に対する課税について、組織再編税制とインバージョン対策税制を概略することで明らかにする。

第 4 章においては、第 2 章、第 3 章において明らかにした日米の三角合併に対する組織再編税制を比較することによって、我が国のクロスボーダー三角株式に対する税制の問題点を洗い出す。特に、我が国の組織再編税制は適格要件が厳格すぎるといわれるが、厳格な適格要件の是非や、どのような適格要件が望ましいかについて論じる。また、インバージョン対策税制については、特に、インバージョン後の所得に対する課税への対応策が日米で異なる点について比較し、問題点を洗い出す。

第 5 章においては、第 4 章までで洗い出した問題点をもとに、クロスボーダー三角合併に対する課税の今後の方向性を検討する。

第１章　三角合併制度の概要

第１節　合併等対価の柔軟化と三角合併

1. 三角合併導入の経緯

合併等対価の柔軟化とは、吸収型組織再編（吸収合併・吸収分割・株式交換）が行われる場合に、消滅会社等の株主に対して存続会社等の株式以外の財産を交付することを認めることをいう[1]（会法 749①二、751①二・三、758 四、760 四・五、768①二、770①二・三）。旧商法下において、合併等における対価は、原則として、存続会社等の株式に限定されていたが、平成 18 年の会社法の施行により、存続会社等の株式以外の財産を交付することができるようになり、合併の対価として現金を交付する交付金合併（cash out merger）や、親会社株式を交付する三角合併（triangular merger）が解禁されることとなった[2]。

企業の買収や合併（Mergers and Acquisitions.以下「M&A」という。）やリストラクチャリングなどの組織再編は、企業が損失を回避・軽減し、また、利益を増大させることによって自らの企業価値を高める行為である。合併等対価の柔軟化は、事業の再構築の必要性の高まり、企業の国際化等に対応し、企業価値を高めるために行う組織再編について、その対価の選択肢を増やすことによって、組織再編の効率性・柔軟性を高め、組織再編を促進させることを目的として、内外から実務上強く要望されていた。国内においては、社団法人日本経済団体連合会からの、「会社法改正への提言」（2003 年 10 月 21 日付）において、「組織再編を円滑に進めるためには、その対価を柔軟化することが有効である。吸収合併、吸収分割及び株式交換の場合において、消滅会社等の株主に対して、存続会社等の株式を交付する代わりに、金銭や他の会社の株式などの財産を交付する、合併対価の柔軟化を認めるべきである」との提言がされた。また、国外からは、「日米規制改革及び競争政策イニシアティブに基づく日本国政府への米国政府要望書」（2004 年）において、「近代的合併手法：三角合併、キャッシュマージャー、株式交換、また、ショート フォーム（スクイーズアウト）・マージャーを認めるために必要な合併対価の柔軟化を含め、日本の商法に近代的合併手法を導入するための法案を次期通常国会に提出する。近代的合併手

[1] なお、新設型組織再編（新設合併・新設分割・株式移転）については、対価の柔軟化が図れていない。これは、新設型組織再編は、当事会社が単独で又は共同して新たに会社を設立するという性質を持つものであると考えられるためである。

[2] 「銀行持株会社の創設のための銀行等に係る合併手続の特例等に関する法律」において、銀行等の金融機関が持株会社を新設する手続きも「三角合併」と呼ばれていたが、これは会社法制定時に廃止された。

法に対して適切な税制上の措置を提供し、同時に、新しい合併手段の有効性を不当に制限しかねない特異な条件を排除することを含め、日本における M&A を促進するためのその他の必要な措置を講じる」ことを求められ、「日本の規制改革に関する EU 優先提案」（2004 年）において、「EU は、日本では M&A の活動において税に対して中立的な株式交換が不在であること、投資家にとって日本での参入コストが高いこと、そして投資環境における透明性と予測可能性を積極的に改革を推し進めるべき主要 3 分野として引き続き注目している」とし、クロスボーダーの M&A 制度の充実に対する要望がなされている。特に、海外からの要望の内容は、三角合併の解禁そのものに対する要望というよりも、課税の繰延措置を実現することが主眼に置かれている。これは、わが国において、株式交換に係る税制について課税の繰延措置が講じられた一方、外国会社との株式交換を認めなかった結果、外国企業がわが国において M&A を行うに際し、国内企業に比して不当に不利な立場に立たされるという不満の声が強く寄せられるようになったものである。

三角合併は、国内の会社同士の組織再編においては、株式交換と子会社同士の合併を組み合わせることによって同様の経済効果がもたらされるものであり、手続き面を除けば、特段目新しいものではないが、日本企業を買収しようとする外国企業にとっては大きな影響を与える。日本の会社と外国会社との合併や株式交換は認められないとするのが通説であり[3]、旧商法下においては、外国企業が自社株を対価として日本企業を買収することができなかったが、三角合併の解禁によって、米国企業の株式によって日本企業を買収することが可能となった。これにより、外国企業が現金を調達することなく、自社の新株発行等によって日本企業を買収する、国際間の株式交換が実質的に可能になり、クロスボーダーの M&A や組織再編が促進されることが考えられる[4]。

2. クロスボーダー組織再編における三角合併

上述したように、三角合併の解禁によって外国企業と日本企業との株式交換が実質的に解禁され、外国企業の株式を対価とした日本企業の買収が可能となった。典型的には、外国企業が日本にペーパーカンパニーや特別目的会社（Special Purpose Company.以下「SPC」という。）を設立し、これを存続会社として買収対象となる日本企業を吸収合併し、当該日本企業の株主に対して外国企業の株式を交付することで、株式交換を行ったの

[3]外国会社との合併は可能であるとする説もある。江頭憲治郎「株式会社法（第 2 版）」（有斐閣）2008 年 768 頁。

[4] 相澤哲「合併等対価の柔軟化の実現に至る経緯」商事法務 1801 号 7 頁。

と同様に実質的に日本企業を子会社とすることができる。

しかし、ペーパーカンパニーや SPC を用いた三角合併は、後述する組織再編税制の適格要件を満たさないため、課税の繰延べが行われないことになる。上述のとおり、国外からの要望は合併等対価の柔軟化やそれに伴う三角合併の解禁そのものではなく、これについて課税の繰延べがなされることであったことからすると、課税繰延べ措置の問題が解決されない限り、クロスボーダーの三角合併が増加するとは言い切れないとも考えられる。

3. クロスボーダー三角組織再編の実例

上述のような背景の中で、2008 年 1 月 29 日、国内初の三角株式交換が成立した。この案件の概要は、以下の通りである（図表 1-1）。

(1) 2007 年 3 月 15 日、シティグループ（以下「米国シティ」という。）の完全子会社であるシティグループ・ジャパン・インベストメンツ（以下「シティ LLC」という。）が、株式会社日興コーディアルグループ（以下「日興」という。）株式の株式公開買付(Take Over Bid.以下「TOB」という。)を開始

(2) TOB 完了後、シティ LLC は、取得した日興の株式を、米国シティの完全子会社である日本法人シティグループ・ジャパン・ホールディングス有限会社（以下「日本シティ」という。）に移管

(3) 日本シティと日興は、2008 年 1 月 29 日、日本シティを完全親会社、日興を完全子会社とする三角株式交換を行い、日興の株主に対して米国シティの株式を交付

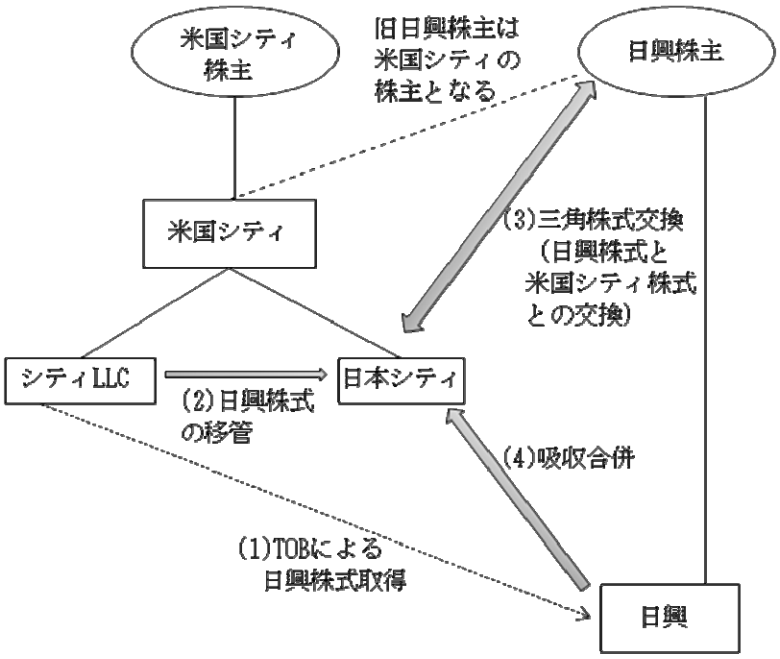
(4) 日本シティと日興は、2008 年 5 月 1 日、日本シティを存続会社、日興を消滅会社とする吸収合併を行い、日本シティの商号を「日興シティホールディングス株式会社」に変更

三角合併と三角株式交換は、いずれも買付者の親会社株式を買収の対価とする点では同様であるが、本件においては、三角合併ではなく三角株式交換を用いている。これは、三角合併を用いた場合、日興が消滅会社となり、日興の有する許認可やブランド等が利用できなくなることになるからであると考えられる。会社法では、日興を存続会社として日興株主に米国シティの株式を交付する逆三角合併(reverse triangular merger)が認められていないため、三角株式交換と合併を組み合わせることによって、逆三角合併と同様の経済的実質を得ようとしたものと思われる。

しかし、その後、日興を存続会社、日本シティを消滅会社とする吸収合併（逆さ合併）

ではなく、日本シティを存続会社とする合併を行ったのは、逆さ合併を行うと、三角株式交換が税制非適格となるおそれがあったためであると思われる。適格要件を満たすかどうかについて疑義がある逆さ合併ではなく、適格要件を満たす日本シティを存続会社とする合併を選んだのではないかと思われる。

図表1-1　シティと日興の三角株式交換



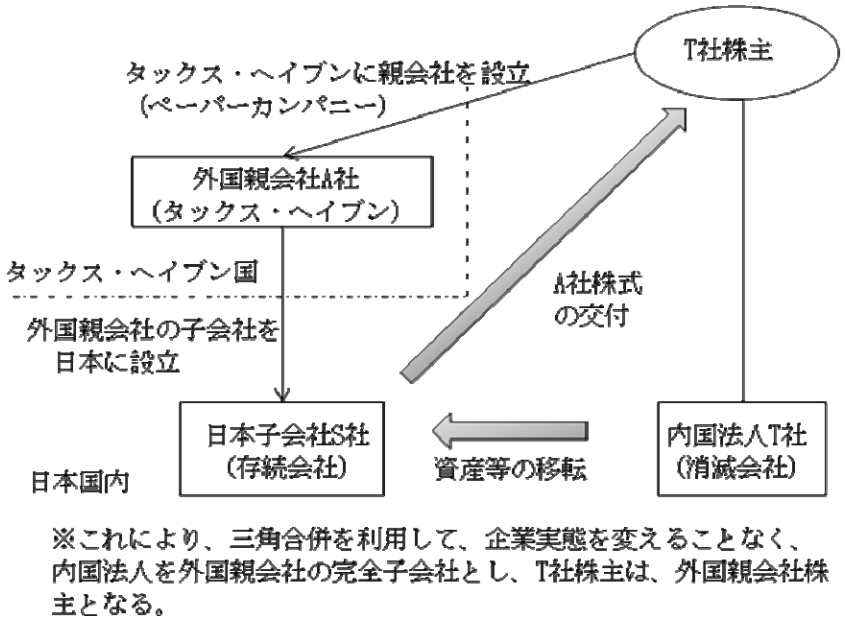
4. 三角合併とコーポレート・インバージョン

コーポレート・インバージョン(corporate inversion)とは、国内の会社及びその子会社グループが、その経済実態を変えずに外国法人の子会社となることを指す[5]。すなわち、会社としての形態や株主構成をそのままに、内国法人を頂点とする企業グループを外国法人を頂点とする企業グループに変えることをいう。三角合併の解禁により、典型的には以下のようなインバージョン取引が考えられる。すなわち、タックス・ヘイブンにペーパーカンパニーA 社を設立し、A 社の日本子会社として S 社を設立する。この S 社を存続会社とし、従来の日本法人 T 社を消滅会社とした三角合併を行うことにより、旧 T 社株主

[5] コーポレート・インバージョンに関する文献としては、森信茂樹「三角合併とコーポレート・インバージョン」証券税制研究会編『企業行動の新展開と税制』201 頁、中里実「タックス・ヘイブン親会社」税研 125 号 92 頁、岡村忠生=岩谷博紀「国外移転に対する実現アプローチと管轄アプローチ-インバージョン(inversion)取引を中心に」岡村忠生編『新しい法人税法』（有斐閣）2007 年 285 頁等参照。

はT社の経済的実態を変えずに外国法人A社の株主となることができる。これにより、従来のタックス・ヘイブン対策税制を回避してタックス・ヘイブン親会社に所得移転や所得留保を行うという租税回避が考えられる。

図表1-2三角合併



※これにより、三角合併を利用して、企業実態を変えることなく、内国法人を外国親会社の完全子会社とし、T社株主は、外国親会社株主となる。

コーポレート・インバージョンは、まず、アメリカにおいて問題視されるようになったものである。特に、1990年代の半ば頃から、アメリカにおける企業活動を、タックス・ヘイブンに設立した親会社のアメリカ子会社を通じて行うという現象が、徐々に目立つようになってきた。特に、バミューダを用いたインバージョン取引は一種の政治問題となり、2002年5月に、アメリカ財務省にインバージョンに関する報告書を公表させることとなった[6]。

インバージョンを行った企業は、以下のような課税上のメリットを受けることが可能となる[7]。

① タックス・ヘイブン対策税制の適用を逃れることが可能なようになる。

従来、タックス・ヘイブン対策税制の適用により合算されていたタックス・

[6] "Corporate Inversion Transactions：Tax Policy Implications",May2002,Office of Tax Policy, Department of the Treasury, U.S.A.
[7]中里実「タックス・ヘイブン親会社」税研125号93頁。

ヘイブン子会社の株式を、タックス・ヘイブン親会社に移転することによって、タックス・ヘイブン対策税制の適用を免れることが考えられる。

② 従来アメリカの会社がアメリカ国外で得ていた利益（これは、全世界所得主義の元、アメリカで課税を受けていた）をタックス・ヘイブン親会社の利益とすることができるために、それについてアメリカの課税から逃れられる。

全世界所得主義の下で、従来はアメリカの課税に服していた所得が、組織再編等の過程においてタックス・ヘイブン親会社の所得とされてしまうために、外国法人の国外源泉所得として、結果としては、アメリカの課税権から離脱することになるのである。

③ 子会社の得た所得をうまくタックス・ヘイブン親会社に流せば、子会社が本国で得た所得に対する本国での課税を逃れることも不可能ではなくなる。

具体的には、アメリカ子会社のタックス・ヘイブン親会社に対する支払いを、アメリカ子会社段階で損金算入され、かつ、支払時に源泉徴収に服さないようなかたちで仕組めば、課税上のメリットはきわめて大きい。もちろん、そのようなことがどこまで可能であるかは、支払いの種類や、企業の業種により多少異なるが、そのような仕組みの構築が可能であるということの意味は、企業にとってインバージョンを行う大きなインセンティブになると考えられる。

これらの 3 つの問題は、すべて、日本においても同様に生ずるおそれのある問題である。

第 2 節　会社法における三角合併

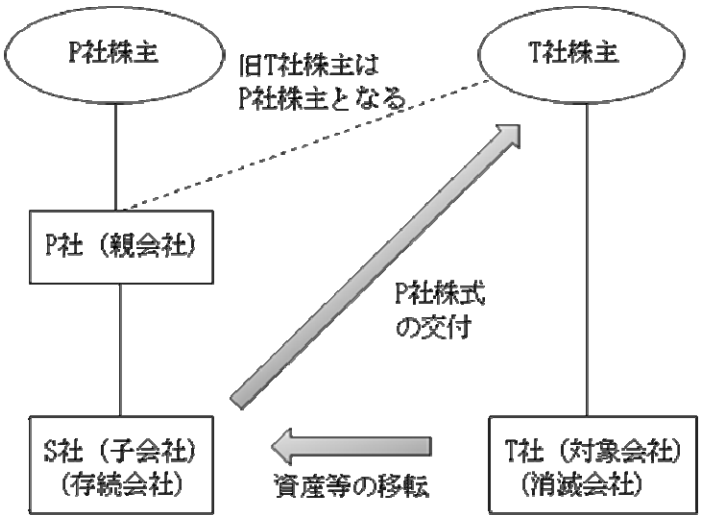
1. 合併等対価の柔軟化

第一節 1. において示したように、吸収型組織再編（吸収合併・吸収分割・株式交換）について対価の柔軟化が図られ、原則として、どのような財産であっても合併等の対価とするとことが可能となった（会法 749 条①二等）。

会社法上の三角合併は、たとえば、P 社（parent）を親会社とする子会社 S 社（subsidiary）が存続会社となり、T 社（target）を消滅会社とする吸収合併がなされるときに、その対価として T 社株主に P 社株式が交付される合併をいう（図表 1-3）。S 社を消滅会社とし、T 社を存続会社として、T 社株主に対して P 社株式を交付する「逆三角合併」（reverse triangular merger）は認められていない（図表 1-4）。

会社法施行前の通説は、合併対価として存続会社株式以外の財産を交付することを認めていなかった[8]が、会社法においてこれを明文で認め、存続会社株式のほか、それ以外の財産を合併等対価とすることを可能とする合併等対価の柔軟化を図った。このような合併等対価の柔軟化の一環として、「存続会社の株式等以外の財産」を合併対価とすることが認められ（会法 749①二ホ）、この「存続会社の株式等以外の財産」として存続会社の親会社株式を利用する合併が三角合併にあたる。法律上、合併契約の当事会社はあくまでも存続会社と消滅会社であり、対価たる株式の発行主体である存続会社の親会社は、当該合併に事実上関与することがあるにとどまる[9]。すなわち、会社法上の三角合併の位置づけは、吸収合併における合併対価のバリエーションの 1 つに過ぎない。

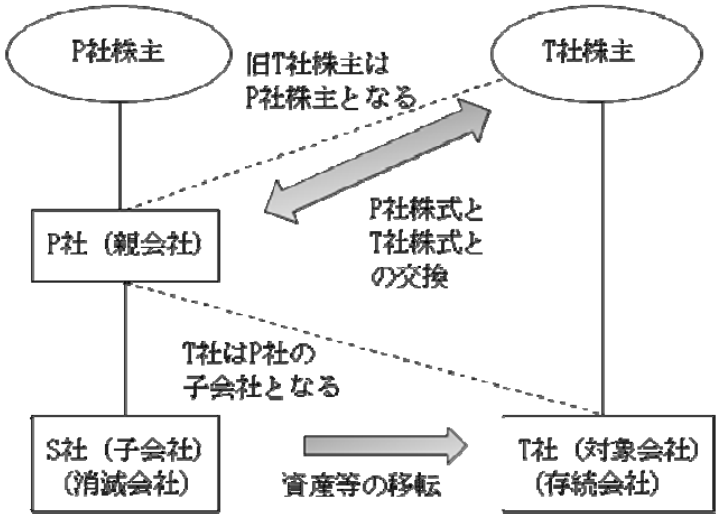
図表1-3　三角合併



[8] 会社法制定前において、合併は、消滅会社の事業全部の現物出資による株式の発行又は会社設立であるとの見解（現物出資説）が通説であり、消滅会社の株主に対し存続会社の株式を交付しない合併は認められないと解されてきた。大隅健一郎「会社法の諸問題　新版」(有信堂)1983 年 390 頁。

[9]前出（4）4 頁。

図表1-4　逆三角合併



2. 三角合併の手続

(1)　子会社による親会社株式の取得

上述のように、三角合併における当事会社は存続会社と消滅会社であるから、合併対価の発行主体たる存続会社の親会社が消滅会社の株主に対して直接自社株式を交付することはできないため、まず、子会社（存続会社）が親会社株式を取得する必要がある。子会社による親会社株式の取得は、原則として禁止されている（会法 135①）が、三角合併の場合には、親会社株式の取得・保有が許容されている（会法 800、135②五、会規 23 八）。

親会社株式の取得時期については、会社法上明文規定はないが、あくまでも親会社株式の取得は原則禁止であり、合併対価として利用されない親会社株式の取得は許されないことから、原則として、合併契約締結後に取得すべきであると考えられる。また、子会社が取得できる親会社株式数については、会社法 800 条 1 項において、「吸収合併等に際して消滅会社等の株主等に対して交付する当該親会社株式の総数を超えない範囲において当該親会社株式を取得することができる」とされているが、実務上は最大限必要なところまで親会社株式を取得しておくニーズがあるとの指摘がある[10]。そうすると、合併対価として親会社株式を交付してもなお子会社の手許に残ってしまうことも考えられるが、このような残存親会社株式については、相当の期間（会法 135③参照）に処理

[10]座談会「会社法における合併等対価の柔軟化の施行」商事法務 1799 号 21 頁。

すれば法的問題は生じないと考えられる[11]。

また、存続会社の親会社が外国企業である場合、子会社による親会社株式取得の可否は、親会社の従属法によって判断されることとなる[12]。なお、存続会社及びその親会社がともに外国企業であって、消滅会社のみが国内企業であるクロスボーダー三角合併については、一般には不可能と解されている[13]。

(2) 子会社による合併契約承認

三角合併は、通常の合併の 1 つのバリエーションに過ぎないことから、その手続的要件は一般の合併手続と同様に、原則として、当事会社の株主総会の特別決議をもって承認される（会法 783①、795①、309②十二）ことになり、存続会社の親会社においては株主総会決議を必要としない。三角合併の構造上、存続会社において株主総会決議が否決されることは考えられないので、実際に問題となるのは消滅会社の決議要件が満たされるか否かである。この点、国外企業による敵対的買収の懸念から、合併対価が国外企業の株式である場合には、対価が譲渡制限株式等の場合の合併等と同様に、消滅会社において特殊決議（会法 309③二）を要求すべきではないかとの提案がなされていた。しかし、会社法の考え方は、会社の組織再編一般の決議要件は特別決議であり、また、会社法においては全部取得条項付種類株式制度を利用することにより、株主総会の特別決議をもって株式を金銭その他の財産、例えば、外国会社の株式に転換することも可能になったことからすると、三角合併だけを特別視する理由は乏しいと考えられる[14]。

(3) 情報開示

株主総会において株主が合併契約への賛否や株式買取請求権の行使の是非を判断するためには、十分な情報が提供されなければならない。特に、三角合併においては、当事会社ではない、存続会社の親会社の株式が対価として交付されることになるため、当事会社に関する情報だけでは不十分である。

このような株主保護の観点から、吸収合併等を行う場合には、消滅会社等の株主に対して開示される情報の充実を図るため、消滅会社株主に対して合併条件の相当性に関する情報や合併対価の換価方法などが事前開示される（会法 782①、会規 182）。特に、三角合併の場合、合併対価について参考となるべき事項として、合併対価の発行主体の親

[11]前出（10）21 頁。
[12]藤田友敬「企業再編対価の柔軟化・子会社の定義」ジュリスト 1267 号 112 頁。
[13]落合誠一「国際的合併の法的対応」ジュリスト 1175 号 36 頁。
[14]相澤哲「合併等対価の柔軟化の実現とその経緯」MARR2007 年 7 月号 29 頁。

会社の定款（会規 182 三イ）、最終事業年度の計算書類及びそれに関する監査報告・会計監査報告の内容若しくは概要（同号ロ）等の開示が重要となる。また、これらの条項は、合併契約の承認議案を提出する際に、株主総会参考書類として株主に提供される（会規 86 三）。存続会社の親会社が外国企業であっても、事前開示される事項は基本的に同一であるが、当該外国企業の親会社の従属法の内容によっては、日本の会社法で要求されている計算書類等が存在しないことがあるため、実質的にこれらに相当するものを開示することとしている。また、開示する事項は日本語で表示したものによることとしている。

(4) 合併対価の割当て

合併の条件いかんによっては、消滅会社の株主に交付する親会社株式に端数が生じることがある。このような場合、通常の吸収合併では競売等により端数部分が換価されて処理される（会法 234①五、②）ことになるが、この処理は、存続会社の株式を交付する場合に認められるものであり、形式的には、存続会社の親会社株式を交付する三角合併においてはこの要件を充足しない。

この問題については、①取得対価を存続会社の親会社株式とする存続会社の全部取得条項付種類株式を設計し、これを合併対価として消滅会社株主に交付した上で、合併後にその強制取得を行う方法、②合併対価を存続会社の親会社株式及び現金とすることにより、実質的に端数処理と同様の調整を行う方法、③合併の効力発生前に存続会社又はその親会社において株式併合等の処理を行うことで端数をなくす方法が考えられる[15]。もっとも①の方法に関しては、そもそも親会社株式を対価とする三角合併の形式とは異なり、また、②の方法は、後述する組織再編税制における適格要件を満たさないことになる。

3. 子会社による親会社株式の取得方法

(1) 概要

三角合併は、親会社株式を合併対価とする、子会社と買収対象会社との合併であるから、子会社は、合併にあたって親会社株式を取得する必要がある。会社法においては、親会社株式の取得数や保有期間についての規制があるのみ(会法 135、800 等参照。)で、親会社株式の取得方法については特に制限を置いていない。そのため、親会社が子会社に対して直接、新株発行や自己株式の処分を行う方法だけでなく、子会社が市場で親会

[15]大石篤史ほか「三角合併の実務対応に伴う法的諸問題」商事法務 1802 号 20 頁。

社株式を取得する方法が考えられる。

しかし、市場で必要な数の親会社株式を取得しようとする場合、市場価格が高騰し、必要な株式数の取得が困難になるおそれがあり、また、市場をむやみに混乱させることにもなりかねないため、これはあまり現実的な方法とはいえず、親会社から子会社に対して直接新株発行等する方法によらざるを得ないと考えられる。

(2) 親会社からの資金調達による親会社株式の取得

親会社に十分な手元資金がある場合、親会社が子会社に対して資金を貸付け、又は親会社が子会社に増資として資金を拠出し[16]、これを子会社が親会社に払込むかたちで新株発行を行うという方法が考えられる。

しかし、この方法は、親会社が支出した金銭が親会社自身に対する払込みに充てられることになるから、仮装払込みにあたるとされるのではないかという問題が生じる。この点については、親会社が取得した引受人に対する債権の回収可能性[17]など、当該債権が実質的に資産価値を有するかどうかで判断すべきと考えられる[18]。

また、仮に、仮装払込みの問題をクリアしたとしても、この方法は、親会社が十分な手元資金を持っているという前提に立ったものであるという点で問題が残る。三角合併のメリットは、資金調達を必要とせずに企業買収を行うことができる点にあるため、十分な手元資金がない場合に、借入れ等の資金調達を必要とする上記の方法では、そのメリットを十分に発揮していない。そのため、資金調達を不要とする方法が必要となる。

(3) 資金調達を不要とした親会社株式の取得

イ．備忘価格による新株発行等

多額の現金を要せずに、子会社に親会社株式を取得させる方法として、親会社による新株発行・自己株式処分における払込金額を備忘価格（例えば 1 株あたり 1 円）とすることが考えられる。この場合、新株発行等が有利発行として規制[19]される可能性がある。

---

16 増資引受による方法の場合、子会社の資本金の増加につき登録免許税がかかることになるため、貸付による方法が現実的であるように思われる。

17当該債権が回収可能性を有するか否かに関する具体的な考慮要素として、子会社の資力、子会社の弁済資金の入手可能性、担保の設定状況などが問題となると考えられる。

18平成 3 年 2 月 28 日　最高裁判所第三小法廷判決。

19 公開会社においては、原則として、取締役会決議によって第三者に募集株式を割り当てることができる（会法 201①）が、払込金額が募集株式を引き受ける者に特に有利な金額である場合には、募集事項の決定は株主総会の特別決議によらなければならない（201①、199②、309②五）。

この点、発行会社が完全親会社、引受人が完全子会社であるような場合には、時価を下回る払込金額をもって新株発行等が行われたとしても、吸収合併の効力発生時に子会社は対象会社の資産及び負債を継承し、親会社の保有する子会社株式の価値はその差額分だけ増加するので、新株発行等と吸収合併を併せて観察すれば、完全親会社の既存株主に経済的損失は生じないともいい得る。よって、合併比率が適正である限り、新株発行等が有利発行に該当しないと解する余地があるように思われる[20]。

ロ．親子会社間で相互に新株発行し、それぞれの払込請求権を合意により相殺する方法

この方法は、まず、合意による払込請求権の相殺が認められるかが問題となる。会社法 208 条 3 項は、発行会社の引受人に対する払込請求権について発行会社から相殺することを可能にする趣旨と解されており、発行会社からの相殺による払込が認められるのであれば、発行会社と引受人との間の合意による相殺が禁止される利用はないように思われる[21]。

しかしながら、商業登記法上、金銭債権を検査役調査なしに現物出資する際には、当該金銭債権が記載された会計帳簿を登記申請書に添付することが求められている（商業登記法 56 三ニ）ため、会計上負債として認識されない払込債務による相殺は、法律上も認められない可能性がある。

ハ．親子会社間で相互に新株発行等を行うことにより、株式を相互に現物出資する方法

現物出資において、先行する財産の給付が有効に行われることにより、初めて新株発行等の効力が発生するという関係があると考えられる。この方法では、親会社と子会社が同時に財産の給付と新株発行等を行うことが前提となっていると考えられるが、財産の給付と新株発行等の間に少なくとも概念上は前後関係が存在することに鑑みると、それらが同時に行われたと解することができるか疑問が残る。

---

[20] 有利発行規制を柔軟に解することについて、前出(10)16 頁参照。

[21] 平成 17 年 2 月 9 日法制審議会「会社法の現代化に関する要綱」において、「相殺禁止に関する規定は、金銭等で払い込むべきものと定められている場合における引受人からの相殺を禁止する旨の規定に改めるものとする。」とされていることから、この法条を否定する理由はないとの指摘がある。前出(15)18 頁参照。

第 2 章　三角合併に対する組織再編税制

第 1 節　組織再編税制の趣旨

我が国に組織再編税制が導入されたのは平成 13 年度の法人税法改正であるが、その経緯と基本的な考え方について、平成 12 年 10 月の税制調査会答申「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」（以下「基本答申」という。）は、以下のように述べている。

「近年、わが国企業の経営環境が急速に変化する中で、企業の競争力を確保し、企業活力が十分発揮できるよう、商法等において柔軟な企業組織再編成を可能とするための法制等の整備が進められてきている。税制としても、企業組織再編成により資産の移転を行った場合にその取引の実態に合った課税を行うなど、適切な対応を行う必要がある。

企業組織再編成に係る法人課税のあり方を検討するに当たっては、以下の点から、現行の現物出資、合併等に係る税制を改めて見直し、全体として整合的な考え方に基づいて整備する必要がある。

第一に、会社分割には、現物出資、合併等と共通する部分があり、例えば分割型の吸収分割と合併では法的な仕組みが異なるものの実質的に同一の効果を発生させることができる。同じ効果を発生させる取引に対して異なる課税を行うこととすれば、租税回避の温床を作りかねないなどの問題がある。

第二に、現行の税制においては、営業譲渡により企業買収を行う場合には、資産の時価取引として譲渡益課税が行われるが、他方、合併により企業買収を行う場合には、課税が繰り延べられるなどの問題がある。

会社分割・合併等の組織再編成に係る法人税制の検討の中心となるのは、組織再編成により移転する資産の譲渡損益の取扱いと考えられるが、法人がその有する資産を他に移転する場合には、移転資産の時価取引として譲渡損益を計上するのが原則であり、この点については、組織再編成により資産を移転する場合も例外ではない。

ただし、組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無いと考えられる場合には、課税関係を継続させるのが適当と考えられる。したがって、組織再編成において、移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。

また、分割型の会社分割や合併における分割法人や被合併法人の株主の旧株（分割法人や被合併法人の株式）の譲渡損益についても、原則として、その計上を行うこととなるが、株

主の投資が継続していると認められるものについては、上記と同様の考え方に基づきその計上を繰り延べることが考えられる。

分割型の会社分割や合併における分割法人や被合併法人の株主については、その取得した新株等の交付が分割法人や被合併法人の利益を原資として行われたと認められる場合には、配当が支払われたものとみなして課税するのが原則である。ただし、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べる場合には、従前の課税関係を継続させるという観点から、利益積立金額は新設・吸収法人や合併法人に引き継ぐのが適当であり、したがって、配当とみなされる部分は無いものと考えられる。」

すなわち、旧商法において組織再編制度の柔軟化に対応して、これによる租税回避に対応し、課税の中立性を確保することを目的として、組織再編税制の整備が行われたのである。組織再編税制においては、原則として、組織再編行為についても、法人がその有する資産を他に移転する場合には、移転資産の時価取引として譲渡損益を計上するものと考え、組織再編時の含み益に課税することとしているが、あらゆる組織再編行為について含み益に課税すると、企業の組織再編を阻害してしまうことになる。そのため、被合併法人等については「移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められる」場合に、また、被合併法人等の株主については「株主の投資が継続していると認められる」場合には、「適格組織再編」として課税の繰延を認めることとしたのである。

第 2 節　合併の適格要件

1. 概要

適格合併とは、以下の 100%グループ内合併、50%超 100%未満グループ内合併及び共同事業の合併のいずれかに該当する合併で、被合併法人の株主等に合併法人株式以外の資産が交付されないものをいう（法法 2 十二の八、法令 4 の 2)。ただし、被合併法人の株主等に対して、剰余金の分配と支払われる現金、端株の調整として支払われる現金、反対株主の買取請求の対価として支払われる現金などは、合併法人株式以外の資産の交付には含まれない（法法 2 十二の八、法基通 1-4-2)。

ここで、合併の定義については法人税法に規定がなく、会社法上の合併（会法 2 二十七、二十八）の概念を借用していると考えられる。すなわち、会社法上の合併に該当しなければ法人税法上も適格合併に該当しないことになり、経済的には合併に類似する取引であっても課税繰延が認められないことになる。

2. 100%グループ内合併

合併法人と合併に係る被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の 100%を直接又は間接に保有する関係（親子会社関係）がある場合、又は、被合併法人と合併法人との間に同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の100%を直接又は間接に保有される関係（兄弟会社関係）があり、かつ、当該合併後に当該者によって当該合併法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に継続して保有されることが見込まれている場合には、当該合併は、適格合併と判定される。

100%グループ関係の判定は、直接所有だけでなく、間接保有でも適用される。その場合、中間に法人がどれだけあっても結果として 100%所有される関係にあれば足りることになる。当該判定は、株式の種類や議決権の有無を問わず、発行済株式を 100%直接又は間接に保有しているかを判定する。これは、50%超 100%未満グループ関係の判定においても同様である。

3. 50%超 100%未満グループ内合併

(1) 概要

被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の総数の 50%超 100%未満を直接又は間接に保有する関係がある場合、又は被合併法人と合併法人との間に同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の総数の 50%超100%未満を直接又は間接に保有される関係があり、かつ、当該合併後に当該者によって当該合併法人の支配株式を直接又は間接に継続して保有されることが見込まれている場合であって、以下の従業者引継及び事業継続要件を満たす場合には、当該合併は適格合併と判定される。

(2) 従業者引継要件

この要件は、当該合併に係る被合併法人の当該合併の直前の従業者のうち、その総数のおおむね 80%以上に相当する数の者が当該合併後に当該合併に係る合併法人の業務に従事することが見込まれていること、である。

ここにいう従業者とは、役員、使用人その他の者で、合併直前において被合併法人の営む事業に現に従事する者をいう（法基通 1-4-4）。出向社員、派遣社員等は現に従事する法人の従業者として 80%判定を行うことになる。また、被合併法人から引継いだ従業員は、被合併法人から引継いだ事業に従事する必要はなく、合併法人の事業に従事してもよい（法基通 1-4-9）。要求されているのは、被合併法人の従業者のおおむね 80%以上

の引継であるため、合併法人の従業者が合併によって退職した場合には原則として問題がないと考えられる。

(3) 事業継続要件

この要件は、当該合併に係る被合併法人の当該合併前に営む主要な事業が当該合併後に当該合併に係る合併法人において引き続き営まれることが見込まれていること、である。

被合併法人の営む事業が複数ある場合において、そのいずれかが主要な事業であるか、それぞれの事業に属する収入金額又は損益の状況、従業者の数、固定資産の状況等を総合的に勘案して決定する(法基通1-4-5)。主要な事業が複数存在する場合も考えられる。被合併法人の主要な事業が、合併法人に対してのみサービスを行う事業であるような場合には、合併により主要な事業が消滅してしまうため、この要件を満たさないことになる。

4. 共同事業の合併

グループ内合併でない場合でも、被合併法人と合併法人とが共同で事業を営むための合併については、事業関連性要件など 5 つの要件すべてを満たすものは、適格合併と判定される。

(1) 事業関連性要件

この要件は、被合併法人の被合併事業と合併法人の合併事業とが相互に関連するものであること、である。

事業関連性の判定においては、被合併法人が営む主要な事業のいずれかと合併法人が営む主要な事業のいずれかとの間に関連性があるかを検討して判定する。事業関連性の判定は、一般的には、判定対象となる被合併法人の主要な事業と合併法人の主要な事業との間にシナジー効果[22]があるかどうかによって検討する。

三角合併の解禁により、共同事業の合併による適格組織再編をどこまで認めるかという問題が顕在化されると考えられることから、平成 19 年税制改正において、「事業」及

[22] シナジー効果（相乗効果）とは、2 つ以上の要素が相互に作用して個別の価値以上の価値を生み出す効果のことをいう。企業の合併等によって生み出される利益が、合併前の個々の企業の利益の合計よりも大きくなるような場合にシナジー効果があると言われる。シナジー効果には、販売シナジー（共通の流通経路、物流組織、ブランド・企業イメージなどの統合）、生産シナジー（共通の生産設備や生産要員の利用、原材料の大量購入・間接費の分散で生産コストを下げるなど）、投資シナジー（従来の工場・機械の利用、研究開発成果の利用など）、経営シナジー（経営ノウハウ、問題解決法の利用など）などが挙げられる。

び「事業関連性」につき法人税法施行規則 3 条で明確化を図るとともに、国税庁は「共同事業を営むための組織再編成（三角合併等を含む）に関する Q&A～事業関連性要件の判定について～（平成 19 年 4 月）」（以下「Q&A」という。）を公表した[23]。三角合併については、内外無差別に、既存の合併と同様の適格要件を満たした場合に課税繰延べが認められるが、適格要件のうち、事業関連性及びその前提となる事業性の具体的な判断基準について、法人税法施行令及び Q&A で明確化を図ることにより、納税者の予見性を高める観点から従来の運用の実態を踏まえて規定することとされたものである。

具体的には、次の①から③のすべての要件（事業性要件）及び④の要件（事業関連性要件）を満たした場合には、被合併法人の主要な事業と合併法人の主要な事業との間に事業関連性があるものとする（法規 3①、②）。

① 事務所、店舗、工場その他の固定施設（その本店又は主たる事務所の所在地がある国又は地域にあるこれらの施設に限る。以下「固定施設」という。）を所有し、又は賃借していること。

② 従業者（役員の場合は、その法人の業務に専ら従事するものに限る。）があること。

③ 自己の名義をもつて、かつ、自己の計算において次に掲げるいずれかの行為をしていること。

ⅰ 商品販売等（商品の販売、資産の貸付け又は役務の提供で、継続して対価を得て行われるものをいい、その商品の開発若しくは生産又は役務の開発を含む。）

ⅱ 広告又は宣伝による商品販売等に関する契約の申込み又は締結の勧誘

ⅲ 商品販売等を行うために必要となる資料を得るための市場調査

ⅳ 商品販売等を行うに当たり法令上必要となる行政機関の許認可等についての同号に規定する申請又は当該許認可等に係る権利の保有

ⅴ 知的財産権の取得をするための出願若しくは登録の請求若しくは申請、知的財産権の移転の登録の請求若しくは申請又は知的財産権若しくは知的

[23] 当該 Q&A において、機械部品製造業、不動産賃貸業及び製薬業の 3 つの業種について、事業関連性要件が満たされる事例が例示されている。しかし、事業関連性要件が満たされる場合のみではなく、どのような場合に事業関連性が認められないのかについても例示すべきではないか。

財産権等の所有

vi　商品販売等を行うために必要となる資産（固定施設を除く。）の所有又は賃借

vii　ⅰからviまでに掲げる行為に類するもの

④　当該被合併事業と合併事業との間に当該合併の直前において次に掲げるいずれかの関係があること。

ⅰ　当該被合併事業と合併事業とが同種のものである

ⅱ　当該被合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源と当該合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源とが同一のもの又は類似するものである

ⅲ　当該被合併事業と合併事業とが当該合併後に当該被合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源と当該合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源とを活用して営まれることが見込まれている

また、合併後に当該被合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源と当該合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源とを活用して一体として営まれている場合には、被合併法人の主要な事業と合併法人の主要な事業との間に事業関連性があると推定する規定が設けられている（法規 3②）。

(2)　事業規模要件又は役員要件

この要件は、被合併法人の被合併事業と合併法人の合併事業のそれぞれの売上金額、当該被合併事業と合併事業のそれぞれの従業者の数、当該被合併法人と合併法人のそれぞれの資本金の額若しくは出資金の額若しくはこれらに準ずるものの規模の割合がおおむね 5 倍を超えないこと、又は当該合併前の当該被合併法人の特定役員のいずれかと当該合併法人の特定役員のいずれかとが、当該合併後に当該合併に係る合併法人の特定役員となることが見込まれていること、である。これは、事業規模に一定以上の開きがある場合には、組織再編というよりは売買取引と解すべきとの考え方が反映されているものと考えられる。

事業規模要件においては、単純に全社数値としての売上金額、従業者の数、その他を比べるのではなく、関連性があるとされた主要な事業におけるいずれかの数値で判定される。また、資本金の額は、会社法上の資本金の額を用いる。

事業規模要件を満たさない場合は、役員要件を満たせば良いことになる。役員要件に

おける特定役員とは、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいう。専務取締役、常務取締役とは、定款等の規定又は株主総会若しくは取締役会の決議等によって専務取締役、常務取締役としての職制上の地位が付与された役員を言う（法基通 1-4-7）。特定役員の引継については、被合併法人の特定役員と合併法人の特定役員のそれぞれ 1 人以上の引継がなされればよく、全員を引継ぐ必要はない。

(3) 従業者引継要件

この要件は、当該合併に係る被合併法人の当該合併の直前の従業者のうち、その総数のおおむね 80%以上に相当する数の者が当該合併後に当該合併に係る合併法人の業務に従事することが見込まれていること、である。

この要件は、50%超 100%未満グループ内合併における従業者引継件と同様である。

(4) 事業継続要件

この要件は、当該合併に係る被合併法人の当該合併前に営む主要な事業が当該合併後に当該合併に係る合併法人において引き続き営まれることが見込まれていること、である。

この要件は、50%超 100%未満グループ内合併における事業継続要件と同様である。

(5) 株式継続保有要件

この要件は、被合併法人の株主等で当該合併により交付を受ける合併法人の株式又は法第二条第十二号の八に規定する合併親法人株式のいずれか一方の株式の全部を継続して保有することが見込まれる者及び当該合併に係る合併法人が有する当該合併に係る被合併法人の株式の数を合計した数が当該被合併法人の発行済株式等の総数の 80%以上であること、である。

この要件は、被合併法人の株主数が 50 人以上の場合には、判定が困難ないし不可能と考えられるため、適用されない。また、当該判定において無議決権株式は含まれない。

第 3 節　三角合併の適格要件

1. 概要

適格三角合併は、100%グループ内合併、50%超 100%未満グループ内合併、及び共同事業の合併のいずれかに該当する合併で、被合併法人の株主等に合併親法人株式以外の資産が交付されないものをいう（法法 2 十二の八、法令 4 の 2）。

法人税法上の三角合併の取扱いは、会社法における三角合併の取扱いを借用し、合併において交付する対価を合併親法人の株式とする、合併対価のバリエーションの１つとして捉えている。そのため、原則として、適格合併と適格三角合併に適格要件の違いはない。ここで、合併親法人とは、合併の直前に三角合併における合併法人となる子会社の株式を直接に 100%保有し、かつ、三角合併後も、直接に 100%保有することが見込まれる親会社をいう（法法 2 十二の八、法令 4 の 2①）。すなわち、三角合併における適格要件は、合併における適格要件に加えて、合併対価となる株式の発行主体である親会社と合併法人との間に直接完全支配関係があるという要件が加わることになり、100%の支配関係がない親会社の株式の交付や、100%の支配関係があったとしても孫会社が合併法人になる三角合併は適格要件を満たさないことになる。

また、通常の適格合併においては、合併当事者はいずれも内国法人であり、対価として交付する合併法人株式も内国法人株式であることが想定されていたが、三角合併においては、合併当事者がいずれも内国法人であっても、対価として交付される合併親法人株式が必ずしも内国法人株式ではない場合が想定される[24]。

2. 内国法人間の適格要件

(1) 100%グループ内三角合併

100%グループ内三角合併の適格要件は、適格合併の適格要件と同様に、合併親法人株式以外の資産が交付されない 100%グループ内三角合併であって、三角合併後にも 100%グループ関係が継続することが要件となる。合併親法人と合併法人との間に直接の 100%支配関係が必要となるが、100%グループ関係の判定においては、通常の合併と同様に、直接・間接を問わず 100%支配関係を判定する。

(2) 50%超 100%未満グループ内合併

50%超 100%未満グループ内三角合併の適格要件も、通常の合併と同様に、合併親法人株式以外の資産が交付されない 50%超グループ内三角合併であって、①従業者引継要件及び②事業継続要件を満たすことが要件となる。

(3) 共同事業の三角合併

共同事業の三角合併の適格要件も、通常の合併と同様に、合併親法人株式以外の資産

24 なお、合併親法人及び合併法人の双方が外国法人である場合の三角合併は、解釈上、不可能と考えられている（前出(13)36 頁）ため、合併について会社法の借用概念を用いている税法においても、適格要件は満たさないと考えられる。

が交付されない合併であって、①事業関連性要件、②事業規模要件又は役員要件、③従業者引継要件、④事業継続要件及び⑤株式継続保有要件を満たすものをいう。⑤株式継続保有要件は、合併親法人の株主が 50 人以上の場合には満たす必要がない点も同様である。

3. 合併親法人が外国法人である場合の適格要件

(1) 50%超グループ内三角合併

合併親法人が外国法人の場合における三角合併の適格要件は、内外無差別の考え方から、基本的には内国法人間の三角合併と同様であるが、グループ内でのクロスボーダー組織再編を無制限に認めることになると租税回避につながる可能性があると考えられる。典型的には、タックス・ヘイブンにペーパーカンパニーを設立し、これを合併親法人とする三角合併を行うことによって、コーポレート・インバージョンを行うことができる。このような取引について適格再編となることを防止するため、50%超の支配関係があるグループ内三角合併において、合併親法人株式が特定軽課税外国法人の株式である場合には、適格要件を満たさないこととされた（措法 68 の 2 の 3①）。ここで、特定軽課税外国法人とは、法人所得税が存在しない国等に本店を有する外国法人か、又は、法人所得税が存在していても、合併が行われる事業年度開始の日の前 2 年以内に開始した事業年度のうち、いずれかの法人所得税率が 25%以下であった外国法人をいう（措法 68 の 2 の 3⑤一、措令 39 の 34 の 3⑤）。

ただし、上記の規定は租税回避行為の防止を目的としているものであり、合併親法人が軽課税国にある場合でも、それが租税回避目的でなく通常の事業活動を行うために存在している場合にまで、適格要件を否認してしまうのは、その本旨に反することになる。したがって、以下の①から③のすべてを満たす場合には、特定軽課税外国法人に該当しないこととされている（措令 39 の 34 の 3⑦）。

① 主要事業

株式若しくは債券の保有、工業所有権その他の技術に関する権利若しくは特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの若しくは著作権の提供又は船舶若しくは航空機の貸付けを主たる事業とするものでないこと。

② 事業の場所、事業の管理、支配、運営

その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域においてその主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有し、かつ、その事

業の管理、支配及び運営を自ら行っていること。

③ 主要事業の状況

合併が行われる日を含むその外国法人の事業年度開始の日前 2 年以内に開始した各事業年度のうちいずれかの事業年度において、その行う主たる事業が次に掲げる事業のいずれに該当するかに応じそれぞれ次に定める場合に該当すること。

ⅰ 卸売業

前 2 年内事業年度のうちいずれかの事業年度の棚卸資産の販売に係る収入金額の合計額のうちに関連者以外の者との間の取引に係る販売取扱金額の合計額の占める割合が 100 分の 50 を超える場合又は前 2 年内事業年度のうちいずれかの事業年度において取得した棚卸資産の取得価額の合計額のうちに関連者以外の者との間の取引に係る仕入取扱金額の合計額の占める割合が 100 分の 50 を超える場合。

ⅱ 銀行業

前 2 年内事業年度のうちいずれかの事業年度の受入利息の合計額のうちに当該受入利息で関連者以外の者から受けるものの合計額の占める割合が 100 分の 50 を超える場合又は前 2 年内事業年度のうちいずれかの事業年度の支払利息の合計額のうちに当該支払利息で関連者以外の者に対して支払うものの合計額が 100 分の 50 を超える場合。

ⅲ 信託業

前 2 年内事業年度のうちいずれかの事業年度の信託報酬の合計額のうちに当該信託報酬で関連者以外の者から受けるものの合計額の占める割合が 100 分の 50 を超える場合。

ⅳ 金融商品取引業

前 2 年内事業年度のうちいずれかの事業年度の受入手数料の合計額のうちに当該受入手数料で関連者以外の者から受けるものの合計額の占める割合が 100 分の 50 を超える場合。

ⅴ 保険業

前 2 年内事業年度のうちいずれかの事業年度の収入保険料の合計額のうちに当該収入保険料で関連者以外の者から収入するもの（当該収入保険料が再保険に係るものである場合には、関連者以外の者が有する資産又は関連者以外の

者が負う損害賠償責任を保険の目的とする保険に係る収入保険料に限る。）の合計額の占める割合が 100 分の 50 を超える場合。

vi　水運業又は航空運送業

前 2 年内事業年度のうちいずれかの事業年度の船舶の運航及び貸付け又は航空機の運航及び貸付けによる収入金額の合計額のうちに当該収入金額で関連者以外の者から収入するものの合計額の占める割合が 100 分の 50 を超える場合。

vii　不動産業

主として本店所在地国にある不動産の売買又は貸付け、当該不動産の売買又は貸付けの代理又は媒介及び当該不動産の管理を行っている場合。

viii　物品賃貸業

主として本店所在地国において使用に供される物品の貸付けを行っている場合。

ix　上記以外の事業

主として本店所在地国において行っている場合。

さらに、上記の要件を満たさず、特定軽課税外国法人に該当することとなった場合でも、合併当事者間において、以下の適格性維持要件をすべて満たしている場合には、適格性が否認されないこととされている（措令 39 の 34 の 3①）。

①　事業関連性

この要件は、被合併法人の合併前に営む主要な事業のうちのいずれかの事業と合併法人の当該合併前に営む事業のうちのいずれかの事業とが相互に関連すること、である。

事業関連性の判定に関しては、法人税法施行規則 3 条 1 項 2 項を準用する（措規 22 の 20）ため、共同事業の合併の適格要件における事業関連性要件と同様である。

②　事業規模

この要件は、合併法人が合併前に継続して営む事業に係る売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額が、被合併法人が合併前に継続して営む事業に係るこれらの額の合計額のおおむね 2 分の 1 を下回るものでないこと、である。

共同事業の合併の適格要件における事業規模要件とは、従業者の数や資本金の額

などの基準がなく、売上金額等の収益の額のみが基準となること、当該基準額がおおむね 5 倍の範囲ではなく、おおむね 2 倍の範囲であること及び合併法人事業が被合併法人事業のおおむね 2 倍を超える場合には問題とならないこと、の 3 点において異なる。

③ 事業内容

この要件は、合併法人の合併前に営む主たる事業が次のいずれにも該当しないこと、である。

ⅰ 株式（出資を含む。以下この条において同じ。）又は債券の保有

ⅱ 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの又は著作権の提供

これは、上記の事業は、当該国で行う必然性がないと考えられるため、租税回避目的とみなす規定と考えられる。

④ 事業場所・管理・支配・運営

この要件は、合併法人が合併前に我が国においてその主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有し、かつ、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること、である。

これは、合併法人がペーパーカンパニーでなく、実態のある法人であることを要件としている。

⑤ 特定役員

この要件は、合併法人の合併前の特定役員（社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいう。）の過半数が次に掲げる者でないこと、である。

ⅰ 被合併法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は当該被合併法人の役員若しくは使用人であった者

ⅱ 合併法人に係る外国親法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は当該外国親法人の役員若しくは使用人であった者

ⅲ イ又はロに掲げる者と法人税法施行令第 4 条第 1 項に規定する特殊の関係のある者

これは、同一役員の法人が租税回避目的で組織再編行為を行う可能性があるために求められる要件であると考えられる。

(2)　共同事業の三角合併

共同事業の三角合併についても、内外無差別の基本原則の下、内国法人間の三角合併と同様に、合併親法人株式以外の資産を交付しない三角合併であって、①事業関連性要件、②事業規模要件又は役員要件、③従業者引継要件、④事業継続要件及び⑤株式継続保有要件を満たす場合には、適格性が認められる。

外国企業が自社株を対価として日本企業を買収する場合、日本企業がこれを行う場合のように株式交換を利用することができないため、まず、日本に子会社を設立してから、三角合併を用いて対象会社を吸収する方法によるしかない。事業関連性等の適格要件は、あくまで合併当事者間で判定することから、日本にペーパーカンパニーを設立する方法では適格性を否認されることになる。したがって、日本に設立した子会社がどのような要件を満たした場合に、それが「事業を行っている」と認められるのかが焦点となる。具体的には、以下のすべての要件を満たしたとき、合併法人が事業を行っていると認められることになる（法規 3①一）。

①　事務所、店舗、工場その他の固定施設を所有し、又は賃借していること。

②　従業者があること。

③　自己の名義をもつて、かつ、自己の計算において次に掲げるいずれかの行為をしていること。

ⅰ　商品販売等

ⅱ　広告又は宣伝による商品販売等に関する契約の申込み又は締結の勧誘

ⅲ　商品販売等を行うために必要となる資料を得るための市場調査

ⅳ　商品販売等を行うに当たり法令上必要となる行政機関の許認可等についての申請又は当該許認可等に係る権利の保有

ⅴ　知的財産権の取得をするための出願若しくは登録の請求若しくは申請、知的財産権の移転の登録の請求若しくは申請又は知的財産権若しくは知的財産権等の所有

ⅵ　商品販売等を行うために必要となる資産の所有又は賃借

ⅶ　ⅰからⅵまでに掲げる行為に類するもの

これらの要件は、自ら収益を上げることを目的としてなされていることが必要であり、三角合併を前提とした広告宣伝や市場調査、三角合併を目的とした準備行為などは認められない。

第 4 節　非適格合併の税務処理

1. 概要

合併・三角合併が適格要件を満たさず、非適格合併に該当する場合には、合併時の時価によって合併法人に資産及び負債の譲渡をしたものとして、内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する（法法 62①）。基本答申において、組織再編成により資産を移転する場合であっても、法人がその有する資産を他に移転する場合には、移転資産の時価取引として譲渡損益を計上するのが原則であるとしているとしている。そこで、法人税法 62 条 1 項は、法人税法 22 条の原則が組織再編においても適用されることを確認的に規定したものと考えられる。

また、被合併法人の株主についても、基本答申において、取得した新株等の交付が分割法人や被合併法人の利益を原資として行われたと認められる場合には、配当が支払われたものとみなして課税するのが原則であるとされており、みなし配当課税がなされる。さらに、合併法人の株主の旧株（被合併法人の株式）の譲渡損益についても、原則として、その計上を行うこととなるが、株主の投資が継続していると認められるものについては、組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無いと考えられる場合には、その計上を繰り延べることが考えられる。

2. 被合併法人の処理

内国法人が合併法人にその有する資産及び負債の移転をしたときは、当該合併法人に当該移転をした資産及び負債の当該合併時の時価による譲渡をしたものとして、内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する。（法法 62①前段）。合併により合併法人に移転をした資産及び負債の当該移転による譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額は、当該合併又は分割型分割に係る最後事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する（法法 62②）。基本答申において、「法人がその有する資産を他に移転する場合には、移転資産の時価取引として譲渡損益を計上するのが原則であり、この点については、組織再編成により資産を移転する場合も例外ではない」とあるように、合併については、原則として、時価によって資産・負債を移転したとみなし、移転差額について課税されることとされている。なお、被合併法人の最終事業年度の納付税額として確定した金額は、負債として合併法人に引継がれる（法令 123）。

3. 被合併法人の株主の処理

(1) 合併法人株式又は合併親法人株式のみが交付される場合

非適格合併であって、金銭等の交付がない場合の被合併法人の株主は、合併法人から交付を受けた株式の価額のうち、被合併法人の資本金等の額のうちその交付の基因となった当該法人の株式に対応する部分の金額を超える金額について、当該超過額を合併新株で分配されたとしてみなし配当として課税される（所法 25①一）。被合併法人の株主が内国法人である場合は、当該みなし配当金額は受取配当の損金不算入規定が適用される（法法 24①一）。なお、合併法人は、みなし配当金額事由の生じた日等を株主に通知する義務が生ずる(法令 23④)。合併法人株式又は合併親法人株式以外の資産の交付がない場合については、当該合併法人株式等の取得価額は被合併法人株式の帳簿価額とし、株式の譲渡損益は繰延べられる（法法 61 の 2②）。

(2) 合併法人株式又は合併親法人株式以外の資産が交付される場合

非適格合併であって、金銭等の交付が含まれる場合の被合併法人の株主は、みなし配当課税がなされる（所法 25①一、法法 24①一）と同時に、さらに、株主が被合併法人株式を被合併法人の資本金等の金額に対応する額で譲渡したものとして株式譲渡損益を認識する（法法 61 の 2①）。

4 合併法人の処理

(1) 概要

非適格合併の場合の合併法人は、被合併法人から資産・負債を時価で引継ぎ、対価として株式（及び金銭その他の財産）を交付する。合併時の増加資本金及び交付金銭等は、合併契約書に記載された額で計上されることになるため、増加した資本金等と（合併契約書上の）増加資本金の額に差額（従来の資本積立金）が生じる場合がある。また、利益積立金については、合併対価の交付の際にみなし配当として分配されたとみなされるため、合併法人には引継がれない。

株式交付に伴う増加資本金等は、交付株式等の時価で算定されることになるため、受入資産・負債の時価から算出された時価純資産と必ずしも一致しない。平成 18 年度改正前においては、承継した純資産価額と支払対価との間に差額がある場合の取扱いが明確でなかったが、両者の差額に関する取扱いについて平成 18 年度税制改正において整備されている。

(2)　支払対価が承継純資産を超える場合

内国法人が非適格合併により当該非適格合併に係る被合併法人から資産又は負債の移転を受けた場合において、当該内国法人が当該非適格合併により交付した金銭の額及び金銭以外の資産が当該移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超えるとき（いわゆる「正ののれん」が生じるとき）は、その超える部分の金額のうち政令で定める部分の金額は、資産調整勘定の金額とする（法法 62 の 8①）。資産調整勘定は、合併の日の属する事業年度から 5 年間で均等償却され損金に算入される（法法 62 の 8④⑤）。なお、ここでいう時価純資産額は、合併法人に承継された個別資産・負債の時価から算出した時価純資産額に、次の①営業権、②資産等超過差額を加算し、③法人税法 62 条の 8 第 2 項で規定する負債調整勘定を減算した金額を指す。

①　営業権

資産調整勘定の算定上、控除される営業権は、営業権のうち独立した資産として取引される慣習のあるものに限定される（法令 123 の 10③）。当該営業権は、合併時の個別時価によって計上される。

②　資産等超過差額

資産等超過差額とは、非適格合併の対価として交付された内国法人の株式その他の資産の交付時の時価が、約定日の時価の 2 倍を超えている場合における当該超過額、及び、移転を受ける事業により見込まれる収益の額その他の状況からみて、実質的に被合併法人の欠損金額（当該移転を受ける事業による収益の額によって補填されると見込まれる者を除く）相当と認められる額を言う（法令 123 の 10④かっこ書き、法規 27 の 16）。資産等超過差額は、資産調整勘定とは区別して資産として計上され（法令 123 の 10⑤）、原則として償却されず損金に算入されない。

③　負債調整勘定

i　退職給与債務引受額

退職給与債務引受額とは、合併法人が非適格合併に伴い当該被合併法人から引継ぎを受けた従業者に係る退職給付引当の額をいう。退職給与債務引受額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って算定され、かつ、その額につき第九項に規定する明細書に記載があるものに額に限られる（法法 62 の 8②一、法令 123 の 10⑦）。退職給与債務引受額は、合併法人の負債として計上され、引

継いだ従業者の退職時又は退職給付の支給時に減額し、税務調整により益金算入される。

ii 短期重要債務見込額

短期重要債務見込額とは、合併法人が被合併法人から移転を受けた事業に係る将来の債務のうち、当該事業の利益に重大な影響を与えるものであって、その履行が合併の日からおおむね3年以内に見込まれるものを言う(法法62の8②二)。重大な影響を与える債務とは、その損失見込額が合併により移転された資産の合計の20%を超える債務を指す(法令123の10⑧)。短期重要債務見込額は合併法人の負債として計上され、損失が生じたときに、当該損失相当額を減額すると同時に税務調整で益金算入する。また、未だ損失が生じていない場合でも、合併から3年を経過したときは、短期重要債務見込額を全額取崩すと共に益金算入する。

(3) 承継純資産額が支払対価を超える場合(いわゆる「負ののれん」が生じる場合)

合併・三角合併により承継する純資産額が支払対価を超える場合、当該超過額は負債調整勘定として計上される。当該負債調整勘定は、上述③退職給与債務引受額、④短期重要債務見込額とは区別して、合併の日の属する事業年度から5年間で均等償却され、益金算入される(法法62の8⑦⑧)。

5. 合併法人による合併親法人株式の評価替

合併法人が対価として合併親法人株式を交付する場合、合併契約日に有していた合併親法人株式を時価で譲渡し、同額で再取得したものとして譲渡損益をみなす(すなわち、時価評価する)こととされている(法法61の2㉒、法令119の11の2)。

合併法人にとって合併親法人株式は他の法人が発行した株式であるから、これを資本取引とみなすことができないと考えられ、合併前にいったん譲渡したものとし、これまでに生じていた含み損益の清算が求められることになる。

第5節 適格合併の税務処理

1. 概要

基本答申において、「組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無いと考えられる場合には、課税関係を継続させるのが適当と考えられる。」とあるように、適格要件を満たす合併については、組織再編の前後で経済実態に実質的な変更がないとみなし、被合併法人、合併法人及び被合併法人株主のいずれの段階においても課税が

繰延べられ、合併時に課税がなされないことになる（法法 62 の 2 等）。

2. 被合併法人の処理

被合併法人は、帳簿価額として政令で定める金額で資産・負債と利益積立金を合併法人に移転したものとして取り扱われる（法法 62 の 2①、法令 123 の 3①）。したがって、被合併法人の含み損益に対する課税は特に生じることはなく、従来の法人税法で認識されていた清算所得は認識されず[25]、繰り延べられることになる。

被合併法人の清算所得の廃止や「帳簿価額として政令で定める金額」という新たな概念の登場、移転資産・負債を時価で評価するのではなく、従って、移転損益は生じないとする考え方は、従来の税法にはなく、組織再編税制で初めて明確化された新たな概念である。

また、税法上、被合併法人は、合併法人からその合併法人株式又は合併親法人株式を適格合併により移転した資産・負債の簿価純資産金額により取得し、直ちにその株式をその内国法人の株主等に交付したものとされる（法法 62 の 2②五、法令 123 の 2②）。税務上、どのような組織再編が行われたとしても、当該処理が行われたと仮定することにより、規定の整理と明確化をはかっている。

3. 被合併法人の株主の処理

(1) 内国法人株式が交付される場合

適格合併の場合の被合併法人の株主は、被合併法人株式の簿価で合併法人株式を受け入れることになり、合併時には、みなし配当課税も譲渡損益課税もなされない（法法 61 の 2①②、法令 119①五、法法 24①一）。みなし配当課税がなされないのは、合併法人において、被合併法人の利益積立金をそのまま引継ぐことになるためである。

(2) 外国法人株式が交付される場合

三角合併の対価として外国法人株式を受け取った場合においても、原則として、内国法人株式を受け取った場合と同様に考えることになるが、被合併法人の株主が非居住者の場合には、外国法人株式の譲渡から得られる譲渡益に対して課税されないことになる。そのため、このような株主にまで課税繰延を認めてしまうと、三角合併直前までの含み益について、日本の課税権が及ばなくなってしまうことから、当該三角合併が適格合併

[25] 従来、被合併法人は合併時に解散に伴う残余財産の分配として、合併法人の新株をその株主に交付して解散したとみて、清算所得が認識されていたが、平成 13 年度の組織再編税制により、適格合併の場合は課税繰延、非適格合併の場合は被合併法人の最後事業年度の所得として移転資産につき時価課税するので、清算所得課税を行う余地がなくなり、清算所得申告が廃止された。監査法人トーマツ編「企業再編－リストラの法律・会計・税務（第 6 版）」（清文社）2003 年 97 頁。

とされる場合であっても課税されることになる（法令 188①十七）。

しかし、非居住者であっても、日本に事業拠点(恒久的施設、Permanent Establishment：PE)があり、当該 PE において行う事業にかかる資産として被合併法人の株式を管理している場合には、含み益への課税権は失われないため、内国法人株式が交付された場合と同様に課税繰延が認められる。

4. 合併法人の処理

合併法人は、会計処理に関係なく、原則として、被合併法人の簿価により資産・負債及び利益積立金を引き継いだものとされる（法法 62 の 2④、法令 123 の 3④）。つまり、資産調整勘定や負債調整勘定といったものが算出されることはなく、被合併法人の有する資産・負債をそのまま引継ぐことになる。

また、合併法人の資本金等の額の増加額は、原則として、合併事業年度末における資本金等の額・利益積立金をそのまま引継ぐこととされる。剰余金の配当等として交付した金銭等がある場合には、これを利益積立金から控除し、また、抱き合わせ株式について株式割り当てを行う場合には、その抱き合わせ株式の簿価を資本金等の額から減額する。

5. 合併親法人株式の評価替

適格三角合併の場合には, この譲渡対価を譲渡直前の帳簿価額として計算することとされ（法法 61 の 2⑦）、合併法人が合併親法人株式を交付するに際しての譲渡損益が繰延べられる。

しかし、当該帳簿価額は、合併契約日の時価によって洗い替えられた帳簿価額であり、三角合併前から保有していた親会社株式に含み益が生じている場合には、当該含み益に課税されることになる（法法 61 の 2㉒）。

6. 繰越欠損金の引継

適格合併の場合には、被合併法人の未使用の繰越欠損金についての引継ぎが認められている。すなわち、適格合併等が行われた場合に、その適格合併等にかかる被合併法人とのその適格合併等の日前 7 年以内に開始した各事業年度において生じた青色欠損金があるときは、その適格合併等に係る合併法人等のその適格合併の属する事業年度以後の各事業年度における繰越欠損金の繰越規定適用については、その前 7 年内事業年度において生じた未処理欠損金額は、それぞれその未処理欠損金額の生じた 7 年内事業年度開始の日の属するその合併法人等の各事業年度のおいて生じた欠損金額とみなす（法法 57②）。

しかし、繰越欠損金の引継ぎを無制限に認めると、繰越欠損金の規定を利用した過度の

租税回避がなされるために、一定の合併については被合併法人の有する未使用の繰越欠損金の全部又は一部の引継ぎを認めないこととしている。すなわち、被合併法人と合併法人との間に特定資本関係があり、かつ、その特定資本関係がその合併法人のその適格合併に掛る合併事業年度開始の日の 5 年前の日以後に生じている場合において、その適格合併がみなし共同事業要件を満たさない場合には、被合併法人の未処理欠損金のうち、一部又は全部が合併法人に引継ぐことができない（法法 57③）こととされている。

ここで、特定資本関係とは、組織再編当事企業たる 2 の法人のいずれか一方の法人が他方の発行済株式の総数の 50%を超える数の株式を直接又は間接に保有する関係、若しくは、2 の法人が同一のものによってそれぞれの法人の発行済株式の総数の 50%を超える数の株式を直接又は間接に保有される関係が該当する（法令 112④）。また、みなし共同事業要件とは、適格要件で述べたところの事業関連性要件、規模要件、事業継続要件をすべて満たすか、事業関連性要件と役員要件をすべて満たすことをいう（法令 112⑦）。

これは、特定資本関係が存在するようなグループ内において、繰越欠損金が存在する子会社や兄弟会社を利用して、不当に繰越欠損金を利用した租税回避を防止しようとするものである。一方で、特定資本関係が存在するとしても、みなし共同事業要件が存在するならば、事業の関連性や規模等から鑑みて、租税回避目的との蓋然性が薄れるため、引継ぎ制限規定が適用されないと考えられる[26]。

第 6 節　インバージョン対策税制

1. 概要

会社法において、合併対価として外国親会社株式を交付するクロスボーダーの三角合併が認められたことにより、少数の株主によって支配されていた内国法人が、クロスボーダーの三角合併等の組織再編行為や株式の譲渡などの取引を通じて、その経済実態を変えずに株主と内国法人の間にタックス・ヘイブン（軽課税国・軽課税地域）に所在する法人を介在させてこれを親会社とする、いわゆる「コーポレート・インバージョン」を行うことが可能となった。従来のタックス・ヘイブン対策税制は、軽課税国に所在する子会社等に留保された所得を合算させて課税する制度であるが、軽課税国に所在する親会社に留保された所得に対して課税することができないため、インバージョン対策税制が設けられるこ

[26] ただし、租税回避と認められる場合には、法人税法 132 条の 2 による包括的否認が適用される場合がある。

ととなった。

インバージョン対策税制は、コーポレート・インバージョンにより、外国法人（特定外国法人）を介在して特定内国法人の資産・負債のおおむね全部の移転を受けた内国法人（特殊関係内国法人）の株式を 80%以上保有（特定関係）することによって間接保有することとなった株主（特殊関係株主等）の所得に、特定外国法人に留保された所得を合算して課税する制度である（措法 66 の 9 の 2～措法 66 の 9 の 5）。

2. 合算対象

合算課税の対象となる外国法人は、「外国関係法人」のうち「特定外国法人」に該当する法人をいう（措法 66 の 9 の 2①）。外国関係法人及び特定外国法人はそれぞれ次の外国法人をいう。

(イ)外国関係法人

① 特殊関係株主等と特殊関係内国法人との間の間接保有株式保有割合が 80%以上である場合における、特殊関係内国法人の株式等である外国法人

② 特殊関係株主等と特殊関係内国法人との間の間接保有株式保有割合が 80%以上である場合における、特殊関係株主等と特殊関係内国法人との間に株式等の所有を通じて介在する外国法人

③ ①又は②に掲げる外国法人が、その発行済株式等の 50%超の株式等を直接又は間接に保有する外国法人

(ロ)特定外国法人

特定外国法人とは、外国関係法人のうち本店所在地国における租税負担割合が著しく低い法人をいう。具体的には以下の外国関係法人をいう（措令 39 の 20 の 2⑦）。

① 法人の所得に対して課税されない国に本店等を有する外国関係法人

② その各事業年度の所得に対して課される租税の割合がその所得の金額の 25%以下である外国関係法人

租税負担割合の計算は、以下の計算において行う（措令 39 の 20 の 2⑧）。

$$\frac{\text{本店所在地国で納付する外国法人税} + \text{本店所在地国外で納付する外国法人税} + \text{みなし納付外国法人税}}{\text{本店所在地国の法令に基づく所得の金額} + \text{本店所在地国の法令における非課税所得} + \text{損金算入支払配当} + \text{損金算入法人税等} - \text{還付法人税等}} \leqq 25\%$$

この制度の適用を受ける法人は、特定外国法人の「特殊関係株主等」である内国法人で

あるが（措法 66 の 9 の 2①)、タックス・ヘイブン対策税制のような 5%以上の保有割合要件はない。特殊関係株主等とは、コーポレート・インバージョン前の内国法人のすべての株主（「特定株主等」）及びこれらの者と「特殊な関係」にある個人・法人をいう。

(イ) 特殊な関係にある個人

特殊な関係にある個人とは、次の者をいう（措令 39 の 20 の 2①)。

① 特定株主等の親族等

② 特定株主等に該当する法人の役員

③ 特殊関係内国法人の役員

④ ②及び③の役員の親族等

(ロ) 特殊な関係にある法人

特殊な関係にある法人とは、次の者をいう（措令 39 の 22 の 2②)

① 特定株主等の 1 人が他の法人を支配している場合における他の法人

② 特定株主等の 1 人及びこれと上記①の法人が他の内国法人を支配している場合における他の法人

③ 特定株主等の 1 人及びこれと上記①又は②の法人が他の法人を支配している場合における他の法人

※①～③において「他の法人を支配している場合」とは、発行済株式等の 50%の株式等を有すること等をいう（措令 39 の 20 の 2③)

3. 適用除外

コーポレート・インバージョン対策税制においても、事業基準、実態基準、管理支配基準、及び非関連者基準又は所在地国基準による適用除外規定があるが、これはタックス・ヘイブン対策税制を準用することとされている（措令 39 の 20 の 5②、③)。

ただし、非関連者基準における「関連者」は次のいずれかに該当する者をいう（措法 66 の 9 の 2④一、措令 39 の 20 の 5①)。

(イ)特定外国法人に係る特殊関係内国法人

(ロ)特定外国法人に係る特殊関係株主等

これには、特定外国法人に係る特殊関係株主等に準ずる者として次の者が含まれる。

① 特定外国法人に係る特殊関係株主等に該当する連結法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人

② 特定外国法人に係る特殊関係株主等に該当する法人の発行済株式等の 50%

超の株式等を有する者

③　特定外国法人に係る特殊関係株主等に該当する連結法人（その連結法人が連結子法人である場合には、その連結法人に係る連結親法人）の発行済株式等の50%超の株式等を有する者

④　特定外国法人に係る特殊関係株主等に係る外国関係法人

⑤　特定外国法人に係る特殊関係株主等と特殊関係内国法人との間に株式等の所有を通じて介在する法人

(ハ)次に掲げる者に係る同族関係者

①　特定外国法人

②　特定外国法人に係る特殊関係内国法人

③　特定外国法人に係る特殊関係株主等に該当する個人又は法人

④　上記（1）及び（2）に掲げる者

外国法人の株主等である内国法人においては、タックス・ヘイブン対策税制とコーポレート・インバージョン対策税制の双方が適用要件に該当する場合がある。この場合は、タックス・ヘイブン対策税制の適用が優先されることになる。

すなわち、特殊関係株主等である内国法人が、その外国関係法人の発行済株式等の5%以上を保有し、かつ、その外国関係法人がタックス・ヘイブン対策税制上の外国関係会社（措法66の6②一）にも該当する場合には、コーポレート・インバージョン対策税制ではなくタックス・ヘイブン対策税制が適用されることになる（措法66の9の2⑦）。

4. 課税対象所得の計算

(1)　計算方法

コーポレート・インバージョン対策税制においては、特定外国法人における課税対象金額が特殊関係株主等である内国法人の課税所得に合算されることになるが、この課税対象金額は、タックス・ヘイブン対策税制と同様に特定外国法人における基準所得金額、適用対象金額、課税対象金額の順に計算することになる。

(2)　基準所得金額

未処分所得金額は、原則として我が国の法人税法（及び租税特別措置法）の規定に準じて計算を行うが、その特定外国子会社等の本店所在地国の法人所得税に関する法令の規定を基にして計算を行うことも選択できる（措令39の20の3①、39の15①、②）。そして、この計算した特定外国法人の所得の金額に他の特定外国法人から受けた配当等

（控除対象配当等）がある場合にはこれを控除する（措令 39 の 20 の 3①、措令 39 の 15③）。

(3) 適用対象金額

適用対象金額は、基準所得金額から次の金額の合計額を控除した残額とされている（措令 39 の 20 の 3①）。

① 当該各事業年度開始の日前 7 年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額

② 当該各事業年度において納付することとなる法人所得税の額

ただし、タックス・ヘイブン対策税制におけると同様に、人件費の 10%控除の適用がある場合には、その額も控除することとなる（措令 39 の 20 の 3①、39 の 20 の 4③）。

(4) 課税対象金額

課税対象金額は、適用対象金額に特定外国法人の各事業年度終了の時における発行済株式等のうちにその特殊関係株主等である内国法人の有する特定外国法人の請求権勘案保有株式等の占める割合を乗じて計算する（措令 39 の 20 の 4②、措令 39 の 16①、②）。

ここで、請求権勘案保有株式等とは、特殊関係株主等である内国法人が直接有する特定外国法人の株式等の数（特定外国法人が請求権の内容の異なる株式等を発行している場合には、特定外国法人の発行済株式等に、その内国法人がその請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額がその総額のうちに占める割合を乗じて計算した数）及び請求権勘案間接保有株式等を合計した数をいう（措令 39 の 20 の 4①、39 の 16②一）。また、請求権勘案間接保有株式等とは、特殊関係株主等である内国法人と特定外国法人の株式等の所有を通じた連鎖関係にある 1 又は 2 以上の他の外国法人が介在する場合に、それぞれすべての段階の持株割合（特定外国法人又は他の外国法人が請求権の内容が異なる株式等を発行している場合には、その株主等がその請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額がその総額のうちに占める割合）を順次乗じて計算した割合を、特定外国法人の発行済株式等の総数に乗じて計算した数をいう（措令 39 の 20 の 4①、39 の 16②二）。

第 3 章　アメリカの組織再編税制とクロスボーダー三角合併

第１節　アメリカの組織再編税制

1．概要

アメリカでは、合併、株式交換、株式と資産の交換などの企業組織再編（Corporate Reorganization）やスピンオフ、スピリットオフ、スピリットアップのような法人分割において、ある一定の要件を満たした場合には、課税繰延が認められている。さらに、親会社株式を対価とした子会社による三角合併や逆三角合併（Reverse Triangular Merger）についても、一定の要件が満たされる限りにおいて、課税繰延が認められている。

具体的には、A 型から G 型まで 7 種類の形態と、子会社を企業組織再編に用いた三角合併及び逆三角合併が認められている[27]。

A 型－法人の合併（Statutory merger・Consolidation）

B 型－株式と株式の交換（Stock-to-Stock Acquisition）

C 型－株式と資産の交換（Stock-to-Asset Acquisition）

D 型－資産と株式の交換

E 型－資本の再編（Recapitalization）

F 型－法人名称、形態、設立州の変更

G 型－破産処理に伴う他法人への資産の譲渡

三角合併（Forward Triangular Merger）は、親会社株式を対価とした子会社による資産吸収型の合併で、買収親会社の株式と交換に被買収会社の「実質的にすべて」の資産を買収子会社が取得する取引であるとされ、法人の合併である A 型の変形である。本稿の目的は、三角合併に関する課税問題であるため、上記のうち、取得的組織再編（acquisitive reorganization）である A 型から C 型までについて概観する。

2．A 型組織再編

A 型組織再編とは、「制定法上の吸収合併（merger）又は新設合併（consolidation）」と定義される（I.R.C.368(a)(1)(A)）。従って、州法における吸収合併又は新設合併であれば、原則として A 型としての課税繰延を受けることができるようにみえる。たしかに内国歳入法典上の制限は、これだけであるが、他にも、事業目的原理[28]や投資持分継続性原

[27] 三角型は、A 型だけでなく B 型、C 型にもある。

[28] 事業目的原理については、渡辺徹也「法人分割と租税回避」同『企業取引と租税回避－租税回避行為への司法上及び立法上の対応』（中央経済社）2002 年 136 頁等。

理[29]など、組織再編全般に要求される判例法上の原理及び関連する財務省規則等が存在するので、それらを満たさない限り、A 型に該当しないことになる。

具体的には、A 型組織再編として課税繰延が認められるには、消滅会社の株主が受領する存続会社又はその親会社（80%以上の支配を持つもの）の株式が、交付される対価の50%超でなければ、投資持分継続性が認められないとされている（歳入庁手続 77-37）。

3. B 型組織再編

B 型組織再編は、一種の法人取得取引であり、対象法人の株主に対して、取得法人の議決権株式のみが対価として交付される行為をいい、我が国における株式交換・株式移転などは B 型組織再編にあたる。実際の取引は、対象法人の株式と取得法人の議決権株式との交換取引であり、当該取引によって、取得法人が対象法人の支配を獲得することになる[30]。なお、ここでいう「支配」とは、内国歳入法内国歳入法 368 条(c)に規定される支配であり、具体的には、①すべての議決権株式の 80%以上の所有、②それ以外のすべての株式の 80%以上の所有、という 2 つの要件を満たすものをさす。取得法人は、普通株式と優先株式のどちらを使用してもよいが、それは必ず議決権付きでなければならず、ストック・オプションやワラントはこれに含まれない。つまり、必ず議決権株式を対価とせねばならず、現金を含むそれ以外の対価の交付は、原則として一切許されないことになっている[31]。

4. C 型組織再編

C 型組織再編も、B 型と同様、法人を取得する取引であり、取得法人が、議決権株式のみを対価として、対象法人の実質的にすべての資産を取得する行為をいう、「実質的にすべての資産」とは、歳入庁の基準によれば、総資産(gross asset)の 70%以上及び純資産(net asset)の 90%以上をさすとされる。B 型が、法人(取得法人)と株主(対象法人の株主)との間で行われる「株式と株式の交換」であるのに対し、C 型の主たる内容は、法人同士（取得法人と対象法人）の間で行われる「株式と資産の交換」である。なお、取得型において取得法人は、一定の要件のもとで、対象法人の債務を引き受けることができる。

---

[29] 投資持分継続性原理については、渡辺徹也「アメリカ組織再編税制における投資持分継続性原理」同『組織再編と課税』（弘文堂）2006 年 55 頁等。

[30] この場合、公開買付（tender offer）の方法をとるのが普通である。それによって、取得法人は、一定の期間内に対象法人の株主に対して株式の譲渡を呼びかける。その結果、制定法上の要件を満たすだけの対象法人の株式が集まれば、買収は成功である。

[31] このことは、歳入庁細則が端株の調整等一定例外に限って現金の交付を認めていることからも明らかである。

5. 段階取引原理(step transaction doctrine)

アメリカの判例原理の中で、組織再編との関係で問題となりやすいものの 1 つに、段階取引原理がある。これは、法形式上は複数の段階を踏んでいても、実態としては単一の取引であると考えられる場合に、これを 1 つの取引として、実態に基づいた課税を行う原理である。

その適用基準としては、一般に、拘束的約定基準(binding commitment test)、相互依存基準(mutual interdependent test)、最終結果基準(end result test)等の基準があるといわれる。

拘束的約定基準とは、第一の段階において第二の段階が続くことが拘束力ある合意をもって約束されている場合にのみ、両段階を単一の取引として取り扱うという考え方である。

相互依存基準とは、複数の段階がすべて完了しない限り、その全部又は一部の段階が意味を失ってしまう場合に、それらを単一の取引として取り扱うという考え方である。

最終結果基準とは、複数の段階が、最終の結果を実現するために当初から意図された計画の一部に過ぎない場合に、それらを単一の取引として取り扱うという考え方である。

以上の他、両段階の時間的な近接性や導管の利用の有無なども重要な判断要素とされている。

6. 事業目的原理(business purpose doctrine)

事業目的原理とは、組織再編等の取引について、租税回避以外の事業目的を要求し、これがない場合には、租税回避として否認を認めるという判例法上の原理である。これは、Gregory 事件最高裁判決等において示された考え方であり、現在の財務省規則 355-2 等に取り込まれている。

7. 投資持分継続性原理(continuity of interest)

投資持分継続性原理とは、組織再編において、旧法人の株主は、当該旧法人に対して有していた一定の投資持分を、新法人においても継続しなければならないとする考え方をいう。ここでいう投資持分の具体的内容は、新法人の株主持分(equity interest)である。

8. 事業継続性原理(continuity of business enterprise)

事業継続性原理とは、適格組織再編といえるためには、取得法人が対象法人の事業内容を継続すべきであるという原理であり、取得法人が①対象法人の従前の事業を継続するか、あるいは②対象法人の従前の事業資産の重要な部分を取得法人の事業に使用するかのいずれかの要件を満たすこととされている。

第 2 節　アメリカの三角合併税制

1. 概要

アメリカ内国歳入法において適格組織再編と認められているものとして、まず、法律上の合併として A 型組織再編がある。我が国会社法において認められることとなった、順三角合併に該当する取引だけでなく、我が国会社法においては認められていない逆三角合併についても、一定の要件を満たすことによって、適格組織再編とされることになる。

また、逆三角合併について、その取引が、親会社と買収対象会社（存続会社）の株主との株式の交換という側面があることから、B 型組織再編成に該当する場合があるなど、組織再編の実態によっては、B 型組織再編や C 型組織再編に該当する三角合併等も存在する可能性がある。なぜなら、B 型組織再編や C 型組織再編には、取引の法形式による基準がないからである。

そのため、A 型組織再編としての順三角合併、逆三角合併の適格要件を満たさない場合であっても、B 型組織再編や C 型組織再編としての適格要件を満たし、課税繰延が認められる場合がある。

2. 順三角合併

(1)　概要

順三角合併(forward triangular merger)とは、合併法人（以下「S 社」とする。）が被合併法人（以下「T 社」とする。）を吸収合併し、T 社株主に対して合併法人の親会社（以下「P 社」とする。）の株式を対価として交付する三角合併をいう（以下、適宜この略称を用いる)。順三角合併の適格要件について、内国歳入法 368 条(a)(2)(D)で規定されているが、内国歳入法 368 条(a)(2)(D)の文言は以下の通りである。

「ある法人によって、別法人の実質的にすべての資産(substantially all of the properties)が、当該ある法人を支配している法人（以下、「支配法人(controlling corporation)」という）の株式との交換において取得された場合、次の 2 つの要件を満たすものは、A 型組織再編あるいは G 型組織再編として、非適格とはならない。すなわち、①取引において取得法人の株式が使用されないこと、及び②A 型組織再編に関しては、もし、取引が支配会社への合併として実行されていたと仮定すれば、適格な A 型組織再編となること、である。」

「支配法人」は P 社、「ある法人」及び「取得法人」は S 社、「別法人」は T 社である。ここでいう「支配」とは、これまでと同様、内国歳入法 368 条(c)に定義される 80%支

配のことである。したがって、三角合併との関係で整理すると、S 社が P 社株との交換において、T 社に実質的にすべての資産を取得する場合で、①S 社株を対価としないこと、及び②もし、P 社が直接 T 社を吸収合併したと仮定すれば、それが A 型組織再編として適格であること、という 2 点の要件を満たすならば、このような順三角合併を A 型組織再編として非適格とはしない、という意味になる。

順三角合併が適格となった場合、その他の組織再編と同様、T 社は内国歳入法 361 条、T 社株主は内国歳入法 354 条に基づいて課税されない。適格取引において、T 社株主が非適格資産を受領したときは、内国歳入法 356 条に基づき、当該受領に関する実現利益の範囲内で課税される。

(2) 実質的にすべての資産

内国歳入法 368 条(a)(2)(D)が示す要件の 1 つに、S 社による T 社の「実質的にすべての資産」の取得がある。その具体的な内容は、条文では明らかにされていないが、財務省規則では、C 型組織再編と同じ意味であるとされている。

C 型組織再編の定義は、「ある法人による、すべての又は一部の議決権株式のみとの交換を通した（あるいは、取得法人を支配している法人の、すべて又は一部の議決権株式のみとの交換を通した）、他の法人の実質的にすべての資産の取得。ただし、議決権株式のみとの交換かどうかの判断に際して、取得法人による債務の引受は無視される。」（内国歳入法 368(a)(1)(C)）というものであり、そこに、内国歳入法 368 条(a)(2)(D)と同様、「実質的にすべての資産」という文言が存在する。この文言について、歳入庁の基準では、買収対象法人の有する全資産の適正な市場価格のうち、少なくとも純額で 90%及び総額で 70%を取得しなければならない（90%-70%基準）とされている[32]。

順三角合併では、S 社が T 社を吸収合併するのであるから、S 社が T 社の実質的にすべての資産を取得するのは当然のようにみえるが、これは、分割的な要素を持った合併に課税繰延扱いをしないために必要な要件と考えられる。

例えば、P 社が獲得したいのは、T 社の有する資産の一部に過ぎない場合、余分な資産をスピンオフ等の法人分割によって別法人（Q 社）へ移し、その後で、S 社が T 社を合併するという行為が考えられる。このような行為は、S 社と T 社の合併という部分だ

[32] 例えば、T 社の資産が 100 ドル、債務が 20 ドルであったとすると、T 社の資産の純額は 80 ドルで、その 90%は 72 ドル、総額は 100 ドルで、その 70%は 70 ドルとなるから、90%-70%基準に照らすと、は少なくとも T 社の資産のうち 72 ドル相当を取得する必要がある。

けを抽出してみれば、取得的であるが、T 社がスピンオフによって余分な資産を切り離すところには分割的な要素がある。さらに、取引を全体としてみても、T 社から必要な資産だけをピックアップして、それを S 社へ移していると考えられるため、売買との区別が曖昧になる。したがって、このような分割的要素を持った取引を適格としないために、実質的にすべての資産の取得という縛りをかけるのである。すなわち、スピンオフによって切り出された部分までを勘定に入れたなら、T 社の実質的にすべての資産が S 社に移転していないことになるため、この取引は組織再編としては非適格とされる。

(3) 親会社による債務引受

C 型組織再編では、取得法人が買収対象法人の債務を引き受けても、取引の適格性が失われることはなく、同様に、順三角合併においても、P 社及び S 社は、それぞれ T 社の債務を引き受けることができる（財務省規則 73-257）。

T 社の債務の中には、転換社債を有していたものが、順三角合併で T 社が消滅することに伴い、転換権を T 社株から P 社株への転換へと変更した（P 社が T 社の転換債務を継承した）とする。このことを理由として、順三角合併が非適格となることはないし、また転換の時点で非適格となるわけでもない。さらに、転換社債保有者についても、三角合併時及び転換時において、損益が認識されることはない（財務省規則 79-155）。なお、P 社による T 社の債務引受は、逆三角合併でも認められている。

(4) 適格対価

子会社株式は、条文上、明文で適格対価から除外されている。つまり、S 社株式(取得法人株式)を交付すると、直ちに順三角合併としては非適格となる。

ただし、この場合でも、C 型組織再編に該当する可能性がある。例えば、P 社株に加えて、少量の S 社株を対価として交付した場合、対価としての S 社株が非適格資産として扱われ、それが C 型組織再編の許容範囲内であれば、有効な C 型組織再編となる可能性がある。

反対に、大量の S 社株と少量の P 社株を対価とした場合には、S 社と T 社の合併として、A 型組織再編に該当する余地が出てくる。たとえ、P 社株が非適格資産として扱われても、A 型組織再編の場合は、非適格資産の許容範囲が他の累計と比べて広いから、それだけ適格の可能性が広がることになる。関連して述べると、非適格資産の許容範囲が広いだけでなく、順三角合併は、適格対価の範囲（種類）も広い。その典型例としては、議決権のない優先株式をあげることができる。B 型組織再編や C 型組織再編の場合、

対価として議決権株式が要求されている。立法論としては、内国歳入法 368 条(a)(2)(D)についても、同じように議決権株式を要求することもできたはずである。実際、その可能性もあったが、最終的に議会は、A 型組織再編としての投資持分継続性を満たすことで十分であると判断した[33]。

(5) 親会社との合併の仮定

順三角合併は、P 社が直接 T 社と合併した場合を仮定して、当該合併が適格なら A 型組織再編となることとしているが、実際には、銀行規制や独禁法に抵触する場合など、税法以外の連邦法や州法によって、P 社と T 社の合併が禁止されている場合がある。しかし、当該合併が禁止されているからといって、それだけで順三角合併が非適格となるわけではない。この要件は、税法以外の規定に照らして、P 社と T 社が合法的に合併できることを要求しているのものではなく、純粋に税法上の理由から、P 社と T 社の合併を判断するためのものである。

財務省規則によると、内国歳入法 368 条(a)(1)(D)(ii)は、P 社が T 社を吸収合併した場合に、事業目的性、事業継続性、投資持分継続性などが存在することを要求しているとされる。これらの 3 つの要件は、組織再編一般に要求されるものであり、その意味では、確認的に規定したようにもみえるが、そのような一般的要件が、P 社と T 社との合併の仮定にも要求されることを明記したのが、内国歳入法 368 条(a)(1)(D)(ii)である。

P 社と T 社の合併が禁止されている場合の例として、国際的な合併がある。内国法人である T 社と外国法人である P 社との合併が禁止されている状況で、P 社の完全子会社である S 社（T 社と同じ州法によって設立された会社）が T 社を吸収合併した場合、P 社と T 社の仮定的な合併が事業目的原理等を満たすのであれば、順三角合併として適格とする歳入庁細則がある。ただし、この場合、内国歳入法 368 条(a)(2)(D)として適格となっても、さらに国際的組織再編に関する内国歳入法 367 条の要件を満たさなければ、課税繰延扱いを受けることはできない。

[33] 順三角合併は「合併」であり、適格の場合は、（C 型組織再編ではなく）A 型組織再編として扱うのであるから、A 型で要求される COI を満たせばよいと考えることもできる。しかし、その後の 1971 年に創設された内国歳入法 368 条(a)(2)(E)（逆三角合併を適格とする規定）では、議決権株式が要求されることになるから、この理由だけでは十分な説明とはいえない。また、A 型としての COI は、内国歳入法 368 条(a)(1)(D)(ii)の要件で判断できるとも考えられる。

(6) 基準価格の問題

イ．親会社における子会社株式の基準価格

順三角合併にあたり、P 社が新たに S 社を設立する場合、内国歳入法 351 条に基づいて自社株を現物出資することが往々にしてあり得る[34]。そうすることで、S 社に（これから実行される三角合併の）対価としての P 社株を拠出しておくのである。この場合、P 社における S 社株の基準価格は、まず T 社が P 社に直接吸収合併され、その後で、P 社が取得した旧 T 社資産を S 社にドロップ・ダウンしたとして決定されることになる。すなわち、P 社における旧 T 社資産の基準価格は、内国歳入法 362 条(b)によって、T 社における資産の基準価格を引継ぎ、その後のドロップ・ダウンによって P 社が取得した S 社株の基準価格は、内国歳入法 358 条によって、移転資産である旧 T 社資産と置き換えられる。したがって、P 社における S 社株の基準価格は、旧 T 社株式における資産の基準価格[35]となる。

ロ．子会社における親会社株式の基準価格と子会社に対する課税

合併に際して自社の株式を交付する法人は、合併が適格であろうとなかろうと、そもそも内国歳入法 1032 条によって課税されない。これは法人設立時の出資や設立後の新株発行の場合でも同じである。しかし、順三角合併の場合に交付されるのは、実際に合併をする S 社の株式ではなく、親会社たる P 社の株式であるから、S 社において課税される可能性が出てくる。

財務省規則に従うと、S 社が対価として交付する P 社株式に関する課税は、当該 P 社株が順三角合併を行うために、新たに P 社から供給されたものなのか、それとも、従前から S 社によって保有されていたもの（すでに冷え切った状態（old and cold））かによって異なる。

---

[34] 内国歳入法 351 条は、一定の法人の設立行為等に関して損益を認識しない規定であり、我が国の適格現物出資に該当する取引は、この条文による。従って、アメリカ法において現物出資は、内国歳入法 368 条(a)で定義される組織再編には含まれないことになるが、内国歳入法 351 条の要件を満たした現物出資は、適格組織再編の場合と同じように課税が繰延べられる。その場合の要件とは、1 人又は複数のものにより、資産が法人に対して、当該法人の株式のみとの交換において移転され、交換の直後から、当該 1 人また複数のものが当該法人を支配（内国歳入法 368 条(c)に定義される意味と同じ。）していることをいう。なお、我が国の会社法でも、現物出資は組織再編として扱われていない。前田庸『会社法（第 11 版）』（有斐閣）2006 年 645 頁。

[35] 正確には総資産の基準価格から総負債の基準価格を控除した金額である。もし、T 社の有する負債の額の方が、資産の額よりも大きかった場合でも、内国歳入法 357 条(c)に基づく利益が認識されることはない。その場合の基準価格はゼロである（ゼロを下回ることはない）。ただし、P 社と S 社が連結申告をしている場合はこの限りではない。

前者の場合、もし、順三角合併が適格とされれば、S 社に対する課税はない。財務省規則は、適格順三角合併について、P 社が T 社の資産に対して P 社株を交付し、取得した T 社資産を S 社にドロップ・ダウンしたとみなして扱うことにしている。ここでも、適格取引の場合は、ドロップ・ダウンを基本に基準価格を考えるのである。

また、順三角合併が非適格となった場合は、S 社は、組織再編の直前に、P 社から出資された現金を使用して、時価で P 社株を取得したとして扱われる。よって、S 社の有する P 社株式の基準価格は時価となり、交付に関する損益は発生しないから、S 社に対する課税はない。

一方で、後者の場合は、非適格の場合はもちろん、たとえ順三角合併が適格であっても、P 社株の含み益について、S 社に課税される。すでに保有している P 社株は、S 社に対する課税に関する限り、それ以外の現物資産の交付と同じように扱われるのである。

(7) 組織再編直後における子会社の消滅

順三角合併を行うためだけに設立された子会社は、目的が達成されると清算されることがある。しかし、子会社を清算すると、取引が非適格になる可能性がある。S 社が、T 社の資産を取得したとはいえなくなるからである。例えば、P 社が、当初より清算させる予定で 100%子会社となる S 社を設立し、S 社を使って T 社との間で P 社議決権株式を対価とした順三角合併を行い、その直後に S 社を清算して、旧 T 社のすべての資産を（P 社が）取得したとする。これにより、P 社は、T 社の事業を丸ごと取得しながら、面倒な P 社の株主総会を回避することができる。

しかし、これらの取引は最初から全体として計画されたものであるから、S 社を通じた取引部分に課税上の意味はなくなり、順三角合併としては非適格となる。これは段階取引原理適用の結果といってもよい。

ところが、このように取引を全体として考察するのであれば、P 社は自社の議決権株式を対価として、T 社の実質的にすべての資産を取得したことになるから、A 型組織再編としては非適格であっても、C 型組織再編として適格扱いを受けることができる。

また、S 社の清算ではないが、順三角合併の直後に、P 社が S 社を吸収合併（upstream merger）した場合でも、歳入庁の見解によると、同じように C 型組織再編となり得る。もっとも、この場合は、段階取引原理の適用によって、S 社による T 社の吸収合併と P 社による S 社の吸収合併とを 1 つにして、P 社による T 社の吸収合併と構成できるから、

A 型組織再編に該当するという見解がある[36]。

3. 逆三角合併

(1) 概要

逆三角合併(reverse triangular merger)とは、合併法人たる対象会社（以下「T 社」とする。）が被合併法人たる子会社（以下「S 社」とする。）を吸収合併し、T 社株主に対して合併法人の親会社（以下「P 社」とする。）の株式を対価として交付する三角合併をいう（以下、適宜この略称を用いる）。逆三角合併を規定する内国歳入法 368 条(a)(2)(E)の文言は以下の通りである。

「サブパラグラフ(1)(A)（368 条(a)(1)(A)を指す。A 型組織再編のこと。）のもとで適格とされる取引のうち、次の 2 つの要件を満たすものは、合併前に被合併法人(merged corporation)を支配していた法人（以下、「支配法人」という）の株式が取引に使用されていたことを理由として、非適格とされることはない。すなわち、①取引後において、合併により存続する法人が、自らの資産及び被合併法人の資産の実質的にすべてを保有する(holds)こと、そして②取引において、存続法人の元の株主が、存続法人の支配を構成するに足る当該法人の株式と、支配法人の議決権株式とを交換すること、である。」

上記をこれまでの用語法で述べると、「支配法人」は P 社、「被合併法人」は S 社、「存続する法人」及び「存続法人」とは T 社のことである。したがって、A 型組織再編のうち、①取引後において、T 社が、取引前の T 社及び S 社の実質的にすべての資産を保有すること、及び②T 社株主が、T 社に関する支配要件を満たす分量の T 社株を手放し、その見返りに、P 社の議決権株式を取得すること、という 2 つの要件を満たすものは、非適格扱いをしないという意味になる。なお、この場合の S 社は、P 社からみて第 1 段階の子会社(first-tier subsidiary)でなければならず、孫会社を被合併法人とすることはできない。

逆三角合併が適格となった場合、T 社株主は内国歳入法 354 条に基づいて課税されない。非適格資産を受領した場合は、順三角合併の場合と同様に、内国歳入法 356 条によって当該受領に関する実現利益の範囲内で課税される。非適格となった場合でも、存続

[36] ただし、実際に T 社は P 社と合併しているわけではないから、A 型組織再編にはならないと述べることもできると考えられる。なお、S 社の清算の場合に、A 型組織再編とならない理由も、おそらく S 社が P 社と合併していないところにあると考えられる。

法人であるT社に対して課税されることはない。

なお、逆三角合併は、所得的組織再編のうち、C型組織再編のような資産取得型なのか、それともB型組織再編のような株式取得型なのかについては、議論がある。上記①にいう、実質的にすべての資産の保有という要件は、資産取得型であることを示すが、上記②にいう、支配の獲得という要件は、株式取得型であることを窺わせる。逆三角合併は、資産取得と株式取得の両方の性格を持ち合わせた取引であるということができる。

(2) 各要件の検討

イ．実質的にすべての資産要件（C型組織再編との異同）

内国歳入法368条(a)(2)(E)でいう「実質的にすべて」とは、C型組織再編（内国歳入法368条(a)(1)(C)）と同様に、90%-70%基準の適用がなされる[37]。

順三角合併の場合は、実質的にすべての資産の「取得(acquisition)」という文言が使われているのに対して、逆三角合併の場合は、「保有(holds)」という文言が使用されている。これは、逆三角合併が保有という用語を使用したのは、順三角合併よりも厳しい要件を課すためではなく、T社が存続法人となる逆三角合併では、T社がT社資産を「取得」することはできないから、「保有」という用語が使用されたに過ぎないと解すべきである。仮に、取引後にT社が保有資産を第三者に譲渡した場合に、この保有要件を満たさないために、逆三角合併は非適格となるわけではないと考えられる。

なお、条文上は、S社が有していた実質的にすべての資産も、T社によって保有されなければならない。しかし、S社のなかにあったP社株は、T社株主へ交付されるから、合併後にT社が保有し続けることはできない。したがって、このP社株を実質的にすべての資産に入れて判断すべきではない。P社株以外にも、逆三角合併のために、P社からS社へ予め現金等が拠出されうるが、その目的が、非適格資産交付のため、反対株主の買取請求権に応じるため、T社の債権者への一定の支払いのため、組織再編の費用のため、法令で決められた最低資本金額を満たすためである場合には、P社株と同様に、実質的にすべての資産としてカウントされないことになっている。

ロ．支配要件

内国歳入法368条(a)(2)(E)でいう「支配」とは、内国歳入法368条(c)で定義された

[37] なお、C型組織再編では、内国歳入法368条(a)(1)(C)但書によって、取得法人が対象法人の債務を引き受けることが認められているが、逆三角合併では、支配法人であるP社によるT社の債務引受が財務省規則によって認められている。この場合の債務引受は、P社によるT社への資本の出資(contribution to capital)とされる。

支配（80%の保有）のことである。順三角合併の場合、T 社は消滅するから、旧 T 社株主は、たとえ合併に反対であっても、一部の非適格資産を取得して納得するか（しぶしぶ P 社株主になるか)、あるいは合併に反対して T 社株を買い取ってもらう（P 社株主にもならない）ことになる。これに対して、逆三角合併の場合は T 社が存続するから、合併に反対する株主は、保有する T 社株を手放さないことで、T 社株主であることが可能である。

しかし、多くの T 社株主が P 社株との交換に応じず、そのまま居座るような状態では、取得的組織再編性能値として適当でない。したがって、内国歳入法 368 条(a)(2)(E)は、内国歳入法 368 条(c)にいう支配要件を要求し、全体の 80%以上の T 社株を獲得しない限り、逆三角合併を非適格とすることにしたのである。しかも、適格対価は P 社議決権株式でなければならず、P 社無議決権株式までを認める順三角合併とは、その範囲が異なる。

これらの部分において、逆三角合併は、B 型組織再編に似ている。B 型においても、買収対象法人株式の 8 割が、取得法人の議決権株式を対価として獲得されねばならないからである。そもそも、逆三角合併では、T 社が P 社の子会社となるという取引終了後の形が、B 型組織再編と同じである。したがって、2 つの取引の適格要件が似通ってくるのは、むしろ当然なのかもしれない。

ただし、逆三角合併は、B 型組織再編とは異なり、「その取引で」80%支配を獲得しなければならない。したがって、P 社による T 社株の先行取得が 2 割を超えている状態では、逆三角合併によって、T 社株主が、80%支配要件を充足する分量の T 社株を手放すことができないから[38]、逆三角合併を適格でやり遂げることは不可能となる。一方で、B 型組織再編の場合は、段階的な T 社株の取得が認められている。したがって、取得法人は、最後に 80%支配を獲得した行為について、適格な B 型組織再編として課税繰延を受けることができるのである。

もっとも、最近の歳入庁は、逆三角合併取引による支配の獲得について、やや緩やかに解する傾向にある。歳入庁細則 2001-26 では、P 社がまず P 社議決権株式を対価とした公開買付によって T 社株の 51%を取得し、それに続く逆三角合併によって取得した T 社株のうち、約 33%（公開買付までを含めた全 T 社株に対する比率）が、P 社議

[38] もっとも、対象法人の株式を段階的に取得していく行為は、実務ではよく見られるものであり、課税において本質的に問題視されるべきものではないという意見もあった。

決権株式を対価としたものであるという事例が検討されている。当該細則は、この事例に段階取引原理を適用することで、2 つの取引を 1 つとして扱った結果、P 社議決権株式との交換で 80%支配を超える T 社株(51%+33%)が取得されているとみて、取引を適格な逆三角合併として扱っている[39]。

同様に、歳入庁細則 2001-46 では、T 社株主への対価の 70%が P 社議決権株式、残りの 30%が現金とした逆三角合併によって、P 社は T 社の全株式を取得したが、その直後に、P 社が T 社を吸収合併するという事例が扱われている。対価の 30%が現金であるため（議決権を対価として獲得した T 社株が 80%に満たないため)、逆三角合併としては非適格であるが、歳入庁は、この取引についても、段階的取引原理を適用することで、P 社による T 社の吸収合併と構成して、適格な A 型組織再編として扱うことにしている（3 割の現金は、A 型組織再編の非適格資産としては許容範囲内である)。

逆三角合併は、非適格資産の許容範囲に関しても、B 型組織再編とは異なる。B 型組織再編では、一切の非適格資産の交付が禁止されている。一方で、逆三角合併では、P 社の議決権株式を対価として、T 社の 80%支配を獲得すればよいのであるから、残りの 2 割について、非適格資産を交付する余地が残る。P 社による T 社株の先行取得が全くない場合なら、対価の 2 割までを、現金や P 社の無議決権優先株式あるいは P 社の社債として交付することが可能である。

なお、反対株主の買取請求権に応じて支払う現金は、それが T 社によるものである限り、換言すれば、P 社の拠出した資金からの支払いでない限り、支配要件の充足を判断するにあたり、非適格資産としてカウントされない。例えば、T 社の発行済株式が 1,000 株であり、このうち 100 株を有する株主が合併に反対したため、T 社が現金でこの部分を買取り（つまり T 社株の償還を行い)、逆三角合併において、残り 900 株のうち 720 株が P 社議決権株式と交換され、180 株については P 社が支払う現金と交換されたとする。この場合、T 社が買い取った 100 株については、80%支配の計算にあたり、発行済株式としてカウントされないので、全 900 株のうち 720 株が P 社議決権株式と交換されている以上、取引は適格な逆三角合併となる。

[39] 一方で、段階的 B 型組織再編に段階的取引原理が適用されると、適格取引が非適格とされかねない。最初の T 社株の取得対価が現金であった場合、その後で残りの T 社株を取得法人株式との交換によって取得しても、段階的取引原理が適用されると、すべての取引が全体として考察されるので、最初の現金買付が組織再編における非適格資産の交付とされて、B 型組織再編として非適格となる場合がある。

このように、T 社が支払った現金は非適格資産としては扱われないが、実質的にすべての資産としてはカウントされる。T 社の資産はそれだけ減少しているからである。したがって、T 社が大量の株式の償還を行うと、実質的にすべての資産要件の方に抵触することになる。反対に、P 社から（S 社を通じて）支払われた部分は、T 社の実質的資産としてカウントされない。

また、P 社は逆三角合併の直後において T 社を支配していなければならないから、合併直後に、P 社が取得した T 社株を第三者に売却したり、あるいは T 社が第三者に増資を引き受けさせたりして、P 社による 80%支配が維持できなくなった場合は、取引は非適格となる。

(3) 基準価格の問題

逆三角合併で P 社が取得する T 社株式の基準価格は、T 社が S 社に吸収合併された場合、すなわち順三角合併の場合と同じように決定するとある。したがって、P 社が T 社から資産を取得し、その対価として P 社議決権株式を T 社株主に交付し、取得した T 社資産を子会社に非課税でドロップ・ダウンしたとみなして決めることになる[40][41]。

ただし、この財務省規則の下でも、逆三角合併が同時に B 型組織再編にも該当する場合、P 社としては、旧 T 社株主の基準価格に置き換える方法(上記 1 番目の方法)を選択することができる。もっとも、B 型組織再編となるためには、一切の非適格資産の交付が禁止されるなど、適格要件が厳しく設定されているので、この選択制の利用度[42]は、それほど高くないともいわれる。

なお、S 社における P 社株の基準価格の決定についても、順三角合併の場合と、ほぼ同じになると考えられている。すなわち、対価としての P 社株が、逆三角合併を実行するために、新たに P 社から供給されたものかどうかによって扱いが異なり、前者であれ

---

40 ただし、これはあくまでも適格となった場合における基準価格の算定方法であって、このように擬制された取引（P 社による T 社の吸収合併+ドロップ・ダウン）が、非適格の場合に T 社へ課税する根拠とされるようなことはない。

41 ただし、逆三角合併の場合、P 社が T 社の 100%親会社になるとは限らない。旧 T 社株主のうち、（全発行済株式の 2 割の範囲で）T 社株を手放さないものが存在する可能性がある。もし、P 社株が全 T 社株を取得しなかった場合、当該取得できなかった T 社株の割合だけ、P 社における T 社の基準価格が減額される。この計算は、すべての T 社株の公正な市場価格を考慮して行われる。

42 このことの意味は、逆三角合併と B 型組織再編のどちらに照らしても適格となった場合には、基準価格の決定方法を選択できるということなのであって、逆三角合併として非適格になった場合に、B 型組織再編としての課税繰延扱いを受ける余地が残されているという問題とは、文脈が異なる。

ば、S 社への課税はなく[43]、後者であれば、S 社がもともと有する P 社株の基準価格に基づいて、課税が行われる[44]。

(4) 非適格逆三角合併と B 型組織再編

既述のように、非適格資産の交付がない場合は、逆三角合併が非適格となっても、B 型組織再編として適格となるケースが考えられる。

例えば、合併の前に、T 社が資産の一部を株主に対して償還した場合、またはスピンオフ等によって T 社にもともとあった資産を分割してしまった後で、合併を行った場合は、内国歳入法 368 条(a)(2)(E)でいう「実質的にすべての資産」を移転していないことになるため、課税繰延扱いを受けることはできない。あるいは P 社がすでに 20%以上の T 社株を保有しているために、取引によって 80%支配を獲得できない場合も、逆三角合併としては非適格となる。

しかし、これらの場合でも、非適格資産が交付されていないのであれば、B 型組織再編に該当する余地はある。B 型組織再編には、実質的にすべての資産を移転するという要件はないし、段階的な T 社株の取得も認められるからである。

ただし、その場合、S 社は逆三角合併の直後のために新たに設立されたのも出なければならない。S 社は T 社に吸収合併されることで消滅してしまうから、その一時的な存在を無視することで、取引を B 型組織再編（P 社と T 社株主との間における株式の交換）と構成するのである。

また、逆三角合併の場合、S 社は P 社の子会社でなければならず、孫会社(second-tier subsidiary)を使用すると非適格となるが、その場合でも、B 型組織再編として適格となる余地はある。例えば、P 社の 100%子会社 S1、および新たに設立された S1 の 100%子会社 S2 があり（S2 には P 社株を保有させる）、T 社に S2 が吸収合併され、T 社株主へは S2 社が保有していた P 社株が交付され、T 社が S1 社に T 社株を交付する取引は、P 社からみて孫会社である S2 社を介在させているため、逆三角合併とはしては非適格

[43] S 社が逆三角合併のために設立された場合はもとより、以前から存在する場合でも、逆三角合併を実行するために、S 社に対して P 社株が現物出資等の方法で移転されたのであれば、段階的取引原理によって、その取引（あるいは一時的な S 社の存在）を無視することで、ゼロ・ベイシス問題は回避できる。つまり、P 社が自社株を交付して、T 社株主から T 社株を取得したと構成するのである。この場合、P 社は株式の発行法人となるから、内国歳入法 1032 条(a)によって課税されないことになる。

[44] もっとも、逆三角合併に関する S 社の扱いについて、財務省規則は内国歳入法 361 条を参照させるだけであり、明確に規定をしているわけではない。

である。しかし、この取引は、S1 が親会社である P 社株を対価として三角 B 型組織再編を実行したとみることが可能である。したがって、B 型の要件を満たす限り、適格取引となり得るのである。

つまり、逆三角合併に該当しない以上、B 型組織再編としても非適格にある（逆三角合併が課税繰延扱いを受けるためには、必ず内国歳入法 368 条(a)(2)(E)に該当しなければならない）という根拠条文は存在しないのであるから、当事者としては、なお B 型としての適格性を探る道が残されていることになる。

4. クロスボーダー三角合併の適格要件

クロスボーダーの三角合併が行われるときには，上述の適格要件に加え、内国歳入法 367 条における要件も満たさなければ、適格組織再編とはならない。内国歳入法 367 条は、海外への資産移転に関し、原則として国境で清算（いわゆる「トール・チャージ（Toll Charge）」を求めつつ、クロスボーダー固有の観点から、課税繰り延べが認められるための要件を規定している。外国親法人株式を対価とする三角合併も、外国法人への資産移転（外国法人によるアメリカ法人の子会社化）であるため、同様である。

具体的には，親会社（取得会社）が外国法人である場合には，次の５要件が必要となる。

① 譲渡株主が取引によって受け取った外国法人（取得会社）の合計が５０％以下であること

② 譲渡会社の役員および５％以上の株主の取引直後における外国法人（取得会社）の株式の保有割合の合計が５０％以下であること

③ 譲渡株主の取引直後における外国法人（取得会社）の株式保有割合が原則として５％以上でないこと

④ 外国法人が交換取引前３年間アメリカ外で事業に従事しており，交換取引後もその事業を継続する意思を有していること

⑤ 外国法人の公正市場価値が買収対象会社の公正市場価値以上であること

このように，クロスボーダーの組織再編には，課税繰り延べという特権を与えることについて，一国の課税権の確保という観点からの制約が課せられており，今後わが国でもこれを税制上認めていく場合には，同様の立場からの検討が行なわれるであろう。

第 3 節　アメリカのインバージョン対策税制

1. 概要

コーポレート・インバージョン(corporate inversion)の問題は、まずはアメリカにおいて盛んに議論されてきた。その問題意識は 2002 年 5 月に公表されたアメリカ財務省の報告書[45]が明確にしているが、その問題点は、主として、アメリカ法人を頂点とするグループの国外源泉所得に課税できなくなること､所得移転を通じてアメリカの国内源泉所得に対する課税すらも脅かされるおそれがあること、及び、アメリカ法人を頂点とする企業グループが外国法人頂点のグループとなることによりアメリカ国内投資や雇用に悪影響が出るおそれがあること、などが挙げられる。ここで問題となるのは、本来アメリカ法人であるべき法人が、事業としての合理性はないのに、アメリカ税制を逃れるために、外国法人となる行為である。しかし、どのような企業が「本来アメリカ法人であるべき」なのかを決するのは容易ではなく[46]、法人の事業としての合理性の有無を判断するのも難しい。

2. 内国歳入法 367 条

アメリカがまず導入したインバージョン対策は、内国歳入法 367 条における措置である。内国歳入法 367 条は、海外への資産移転に関し、原則として国境で生産（いわゆる「トール・チャージ（Toll Charge)」を求めつつ、クロスボーダー固有の観点から、課税繰り延べが認められるための要件を規定している[47][48]。したがって、内国歳入法 368 条の下での適格組織再編[49]であっても、その組織再編がクロスボーダーの資産移転を含む場合、内国歳入法 367 条の適格要件も併せて満たさない限り、原則として再編時に課税される

---

45 “Corporate Inversion Transactions：Tax Policy Implications”,May2002,Office of Tax Policy, Department of the Treasury, U.S.A.

46 法人の税法上の居住地は各国の法令（及び租税条約）において認定基準が規定されているが、その法人が「本来」どこの国の法人であるのか、については、最初に設立された場所、主たる事業が行われる場所、取引相手が主に所在する場所、株主が居住する場所など様々な考え方があり得よう。

47 アメリカ内で蓄積された資産の含み益が、国外に移転されることにより、アメリカがこれに課税する機会を失うことを防止するものである。なお、我が国において内国歳入法 367 条に相当する規定が存在しなかったのは、従来、我が国においてクロスボーダーの組織再編が認められてこなかったからである。

48 内国歳入法 367 条は、その冒頭（内国歳入法 367 条(a)(1)）で、アメリカ人が外国法人に資産を移転する場合、譲渡益を認識すうべきかどうかの判断に際し当該外国法人は「法人と扱わない」旨規定しているため、規定の趣旨がわかりにくい。組織再編行為が税制上適格になるためには、再編当事者が法人である必要があるため、結局、外国法人に資産が移転する組織再編は税制上の適格性を認めない、との趣旨である。

49 アメリカには連邦レベルの会社法が存在せず、各州法の規定に基づき設立された様々な会社が存在すること等を背景に、いわゆる A 型から F 型等、様々な形態が規定されている。

こととなる。外国親法人株式を対価とする三角合併も、外国法人への資産移転（外国法人によるアメリカ法人の子会社化）であるため、同様である。

内国歳入法 367 条におけるインバージョン対策では、簡単に言えば、外国法人への資産移転が行われる場合に、①その外国法人が内国法人に支配されていない独立の法人であること、②再編後に事業継続（株式保有の継続）の意志があること、③その外国法人が内国法人よりも大きいこと、を求めている。①については、具体的には、その外国法人が組織再編のために新たに設立された法人ではなく（再編直前の 3 年間、取引・事業活動の実態がある）、かつ、内国法人の株主（若しくは、役員と 5%以上保有の大株主）が再編後の外国法人株式を（議決権若しくは価値ベースで）50%超保有することにならないことが求められる。②については、事業継続の意志があることに加えて、外国法人の大株主（議決権若しくは価値ベースで 5%以上保有）となる者に「譲渡益認識合意書（Gain Recognition Agreement）」を内国歳入庁に差し入れることを求めている。この「譲渡益認識合意書」は、再編後 5 年の間に外国法人が内国法人の株式を売却した場合、再編時に遡って譲渡益を認識して納税する旨の合意書であり、外国法人による内国法人株式の売り抜けを間接的に防止する措置である[50]。③の要件は、直感的にわかりにくいが、組織再編行為の事業としての合理性を裏側から捉え、内国法人を支配することとなる外国法人の規模が内国法人よりも小さいことは、事業として不自然であると考えている者と思われる。

内国歳入法 367 条におけるインバージョン対策には、資産の海外移転について出国時に清算を求める内国歳入法 367 条に依拠していることからくる本質的な限界がある。それは、インバージョンの問題が、組織再編の瞬間における租税回避（例えば、国内で蓄積された資産の含み益を無税で海外に移転）というよりも、むしろ、内国法人を頂点とする企業グループを暗黙のうちに前提とする税制の下で「将来的に」租税を回避することを容易にする、いわば「租税回避の仕込み行為」の問題であるからである。実際、アメリカにおいて行われたインバージョンの多くは、税制上非適格（再編時に損益認識）であったといわれている。

[50] この「譲渡益認識合意書」の執行は容易ではないと想像される。基本的には、納税申告制度（Self Assessment System）の下で納税者の申告を期待することになるのではないだろうか。もちろん、節税のために組織再編を利用することに対して一定の抑止効果は期待できよう。

3. 内国歳入法 7874 条

このように内国歳入法 367 条に部分的にインバージョン対策が措置されていたが、前述の米財務省 2002 年報告書の問題意識に応えるより本質的なインバージョン対策措置として、内国歳入法 7874 条が 2004 年に導入された。

内国歳入法 7874 条の下では、「設立国において（その全世界の事業活動に比して）実質的な事業活動を行っていない外国法人[51]が、内国法人の資産のほとんどすべて（Substantially All）を直接・間接に取得し、株式の（価値又は議決権ベースで）60%以上を内国法人の元の株主によって保有される場合」をインバージョンと捉えている。すなわち、従前の株主構成を実質的に変化させることなく、実体のない外国法人を通じて、内国法人を間接保有することとなる組織再編行為である。このうち、内国法人の元の株主の保有割合が 80%以上の場合（「80%インバージョン」という）とその他のもの（「60%インバージョン」という）とではその法的効果が異なる。

「80%インバージョン」では、その外国法人を内国法人とみなしてアメリカ税法が適用される。インバージョンは、内国法人（を頂点とする企業グループ）を前提に規定されている税法の体系を前提に、形式的に外国法人となることで租税回避しようとするものであるから、その外国法人を税法の適用上内国法人とみなすことはもっとも根源的な対処法である[52]。

他方、「60%インバージョン」では、組織再編後 10 年間、内国法人の課税所得が、組織再編の一環として認識される所得、及び、外国関連者に資産を譲渡・使用許諾して得る所得を下回ることができないこととされる。すなわち、10 年間は、前述の「トール・チャージ」（海外への資産移転に対する課税）を、繰越欠損金や外国税額控除等によって相殺することができない。これは、従来の海外への資産移転に対する課税の延長線上の考え方である。

---

[51] 自身を含む拡大関連グループ（50%超の所有連鎖で結合する全ての法人）で判定する。

[52] このほかに考えられる根源的対処法としては、（税法上の）居住地の判定においていわゆる管理支配地主義を導入することである。しかし、管理支配地主義の導入は税法の根幹に係る問題でもあり、仮にインバージョン対策に限定して導入したとしても、幅広い影響が予想される。このため、米も、管理支配地主義を導入するアプローチには慎重になったものと思われる。

第 4 章　我が国とアメリカの税制比較と問題点

第 1 節　三角合併の適格要件

1　概要

(1)　我が国の三角合併の適格要件

我が国における適格三角合併とは、100%グループ内の合併、50%超 100%未満グループ内の合併及び共同事業の合併のいずれかに該当する合併で、被合併法人の株主等に合併親法人株式以外の資産が交付されないものをいう（法法 2 十二の八、法令 4 の 2)。すなわち、三角合併を、①100%グループ内での三角合併、②50%超 100%未満グループ内での三角合併及び③共同事業形成のための三角合併という 3 つの類型に分類して、それぞれについて異なる適格要件を求めている(図表 4-1)。ここで、合併親法人株式とは、合併法人を直接に 100%支配している親会社の株式をいう。

①については、直接又は間接の 100%親子会社関係ないし 100%兄弟会社関係が三角合併直前にあり、かつ、三角合併後も 100%グループ関係が継続すること及び合併親法人株式のみを対価として交付していることを要件としている。②については、直接又は間接の 50%超グループ関係が三角合併直前にあり、かつ、三角合併後も当該関係が継続すること及び合併親法人株式のみを対価として交付していること、の 2 点に加え、従業者引継要件と事業継続要件が求められる。①に比べ、従業者引継要件と事業継続要件の分だけ、適格要件が厳しいものとなる。③については、50%超のグループ関係がない場合であっても、事業関連性要件、事業規模要件又は役員要件、従業者引継要件、事業継続要件及び株式継続保有要件の 5 つの要件が満たされれば、適格三角合併となる。②と比べ、50%超グループ関係がない代わりに、事業関連性要件、事業規模要件又は役員要件、株式継続保有要件の 3 点において、厳しい適格要件が加えられる。

さらに、合併親法人株式が外国法人株式である場合にも、内外無差別の下、原則として、上記の適格要件がそのまま適用されることになる。ただし、合併親法人株式が、タックス・ヘイブンに所在する法人の株式である場合には、その他の適格要件を満たしている場合であっても、適格三角合併とはされない[53]。

---

[53] ただし、特定軽課税外国法人に該当しない場合（措令 39 の 34 の 3⑦）及び特定軽課税外国法人に該当する場合であっても、適格性が維持される場合（措令 39 の 34 の 3①）には、適格三角合併とされる。本稿第 2 章第 3 節 3. 参照。

図表4·1 我が国の三角合併の適格要件

	合併親法人が内国法人	合併親法人が外国法人
100%グループ内	1. 100%親株式以外の資産が交付されない 2. 100%間係の継続	1. 100%親会社株式以外の資産が交付されない 2. 100%間係の継続 3. 合併親法人が軽課税国に所在しない
50%超グループ内	1. 100%親会社株式以外の資産が交付されない 2. 100%間係の継続50%超の間係の継続 3. 従業者引継 4. 事業の継続	1. 100%親会社株式以外の資産が交付されない 2. 100%間係の継続50%超の間係の継続 3. 従業者引継 4. 事業の継続 5. 合併親法人が軽課税国に所在しない
共同事業の合併	1. 100%親株式以外の資産が交付されない 2. 事業間連性 3. 事業規模又は役員 4. 従業者引継 5. 事業の継続 6. 株式継続保有	1. 100%親株式以外の資産が交付されない 2. 事業間連性 3. 事業規模又は役員 4. 従業者引継 5. 事業の継続 6. 株式継続保有

(2) アメリカの三角合併の適格要件[54]

アメリカの税制において、三角合併は、A 型組織再編の変形としての、順三角合併と逆三角合併がある。順三角合併とは、存続会社 S 社が消滅会社 T 社を吸収し、T 社の株主に対して存続会社の親法人 P 社の株式を交付する三角合併であり、我が国における三角合併と同様のものである。順三角合併の適格要件は、存続会社 S 社の株式を交付しないこと及び親法人 P 社と消滅会社 T 社とが合併したと仮定したときに A 型組織再編に該当すること、である（内国歳入法 368(a)(2)(D)）。すなわち、①存続 S 社の株式を交付しないこと、親会社 P 社と消滅会社 T 社との合併を仮定したときに、②T 社の株主に対して交付する合併対価の 50%以上が P 社株式であること（投資持分継続性原理）、③T 社の主要な事業が P 社（又は S 社）において継続して営まれること（事業継続性原理）、④企業の事業活動上の正当な目的があること（事業目的原理）、を満たす順三角合併は、課税繰延を認められることになる（図表 4-2）。

また、逆三角合併とは、存続会社 T 社が消滅会社 S 社を吸収し、T 社の株主に対して消滅会社の親会社 P 社の株式を交付する三角合併である(図表 1-4 参照)。逆三角合併の

[54] アメリカ内国歳入法においては、そもそも、一定の要件を満たすものを「組織再編」として課税繰延を行い、要件を満たさないものを「通常の取引」として課税している。そのため、本来であれば、適格組織再編とか非適格組織再編というような概念はないのであるが、ここでは、日本における組織再編成との比較を容易にするため、便宜的に、課税繰延を行う組織再編を「適格」組織再編としている。

適格要件は、存続会社T社が、自らの資産及び消滅会社S社の資産の実質的にすべてを保有すること及びT社の株主にS社の親会社P社の議決権株式が交付されることである（内国歳入法 368(a)(2)(E)）。すなわち、①存続会社 T 社が消滅会社 S 社の資産を実質的にすべて（総資産の 70%以上かつ純資産の 90%以上）の資産を合併後に保有すること、②P 社の議決権株式を交付されること、を満たす逆三角合併は、課税繰延を認められることになる。

順三角合併又は逆三角合併のいずれの場合であっても、対価として交付されるP社株式が外国法人株式である場合には、さらに、①T社株主に交付されるP社株式の保有割合が合計で50%以下であること、②T社株主のうち、T社の役員又は5%以上の株主に交付されるP社株式の保有割合が50%以下であること、③T社株主が、P社の5%以上の株主でないこと、又は、5%以上の株主の場合には、P 社株式取得後 5 年以内に譲渡した場合には、当該株主が譲渡益を認識することについて合意すること、及び④P社が合併前3年間、アメリカ国内で事業に従事していること、の各要件を満たさないと、適格の順三角合併、逆三角合併として課税繰延が認められない（財務省規則 1.367(a)-(c)）。

図表4-2 アメリカの三角合併の適格要件

内国法人間の適格要件	クロスボーダー適格要件
1. 被合併法人の株主への支払い対価の50%以上が合併親法人の株式であること（投資の継続）	1. 被合併法人の株主への支払い対価の50%以上が合併親法人の株式であること（投資の継続）
2. 被合併法人の主要な事業が合併法人において継続して営まれること（事業の継続）	2. 被合併法人の主要な事業が合併法人において継続して営まれること（事業の継続）
3. 企業の事業活動上の正当な目的があること（事業目的）	3. 企業の事業活動上の正当な目的があること（事業目的）
4. 組織再編方向性する一連の取引およびその意図を文書化していること	4. 組織再編方向性する一連の取引およびその意図を文書化していること
	5. 内国法人株主が、外国法人株式の過半数を取得しない（内国法人株主による支配がない）
	6. 内国法人の役員・大口株主が外国法人株式の過半数を取得しない
	7. 外国法人による内国法人株式の継続保有
	8. 実質活動要件
	9. 5～8の要件の確認に必要な情報の報告

2 適格要件の厳格性

(1) 組織再編税制とA型組織再編

我が国の組織再編税制における適格合併の前提には、会社法上の合併であることがま

ず必要となる。すなわち、会社法 748 条以下に規定する合併でなければ、たとえその行為の実態が組織再編行為と実質的に同じであっても、適格合併とはならないと考えられる。この点、アメリカ内国歳入法における A 型組織再編も、同様に、私法上の合併であることを適格合併の条件としており、州法上の合併等でなければ、経済的実質がそれに類似する行為であっても、A 型組織再編には該当しないことになる。ただし、A 型組織再編における私法上の合併はアメリカ国内の州法に限られず、外国の会社法等を準拠法とする合併も A 型組織再編としての要件を満たすことになる。よって、外国法を準拠法とした、外国法人と内国法人との合併についても課税繰延を認められることになる。

これは、我が国においては、会社の組織再編等は会社法その他の法律によって規定されているが、アメリカにおいては、連邦会社法といったものはなく、会社の組織再編等は各州の会社法等によって規定されることから、内国歳入法において統一的な私法に依拠することができないことに由来していると考えられる。自国の会社法にのみ準拠して適格要件を規定する我が国の組織再編税制と比べると、州法どころか外国法に準拠した合併であっても適格要件を満たすアメリカの A 型組織再編は、その点で適格要件が柔軟であるといえる。

(2) 私法に依拠しない組織再編

我が国においては、上述の通り、会社法上の合併に該当しない行為は他の適格要件を満たしていたとしても適格合併に該当しないと考えられるが、アメリカ内国歳入法においては、A 型組織再編のみが私法に依拠した定義となっており、B 型組織再編や C 型組織再編などは、私法上、どのように規定されているかを問わず、行為の手続き及びその結果に着目し、税法上、独自に組織再編を定義している。例えば、B 型組織再編は、株式と株式の交換であり、我が国における株式交換・株式移転は B 型組織再編に該当することになるが、会社法上の株式交換・株式移転に該当しない場合であっても、①対象会社 T 社の議決権株式の 80%以上かつすべての無議決権株式の 80%以上を取得し、②取得会社 S 社又はその親会社 P 社の議決権株式のみを交付するという要件を満たすときは、B 型組織再編に該当し、課税繰延を認められる。また、C 型組織再編は、①実質的にすべての資産を取得し、②対価として議決権付株式を交付するという行為であり、合併に類似した行為であるが、私法上の合併である必要はない。そのため、私法に依拠しない柔軟な取引形態であっても、この要件を満たせば適格組織再編として、課税繰延が認められる。

(3) 問題点

上述の通り、我が国においては、会社法上の合併でないと適格合併とは認められないが、アメリカにおいては、私法上の組織再編行為であるか否かにかかわらず、一定の要件を満たせば適格合併とされることがある。

これは、特にクロスボーダーの組織再編において大きな問題となり得る。我が国においては、会社法に依拠した合併でなければ適格要件を満たさないことになるため、外国法に準拠した合併や、合併に類似した取引・行為は適格な組織再編とされない。我が国会社法においては、外国会社との合併は通説上認められておらず、また、外国会社との株式交換についても認められていないため、海外企業が日本企業を買収する際には、三角合併を用いるか、又は合併や株式交換に類似した取引を行うことになるが、これによる日本企業の買収が税制によって阻害されるのは中立的とはいえない。我が国における組織再編税制の適格要件はアメリカに比較してとても厳しいと考えられる。

3 合併当事者とみなし当事者

(1) 事業関連性の判定と合併当事者

我が国の会社法における三角合併は、合併対価を親会社株式とした合併であり、あくまでも合併当事者は合併存続会社と消滅会社である。組織再編税制においても、これを踏襲し、事業関連性の判定における合併当事者は、合併法人（存続会社）と被合併法人（消滅会社）であり、合併法人と被合併法人との間で事業関連性を判定することになる。一方、アメリカ内国歳入法における順三角合併の適格要件には、「取引が支配会社への合併として実行されていたと仮定すれば、適格なA型組織再編となること」という要件があり、合併の適格性を判定する際の当事者は、合併親法人（存続会社の親会社）と被合併法人（消滅会社）ということになる。アメリカの順三角合併の適格要件には、事業関連性要件は無いが、これに類似する概念として、事業目的原理が考えられる。組織再編の事業目的の1つに、買収によるシナジーが考えられるが、この判定についても、合併親法人と被合併法人とで判定されることになると考えられる。

(2) 親会社株式の含み益への課税

我が国の三角合併は、上述の通り、合併親法人株式を対価とした、合併法人と被合併法人との合併であるから、合併法人がまず合併親法人の株式を取得することになる。この株式について、合併契約日の時価に評価替えし、含み益に課税されることになる。また、合併親法人株式を親会社からの有利発行により取得した場合には、取得時の時価に

よって取得したとみなして受贈益課税がされることになる。したがって、適格要件を満たし課税繰延が認められる場合であっても、当該親会社株式について課税がなされることになる。

これに対し、アメリカの順三角合併においては、まず、合併親法人と被合併法人とが合併し、被合併法人の株主に対して合併親法人株式を交付した後、被合併法人の資産を合併法人にドロップ・ダウンしたとみなすため、合併親法人株式の含み益に対して合併法人で課税されることはない[55]。

(3) 問題点

我が国の会社法では、クロスボーダーの株式交換は認められておらず、会社法における合併等対価の柔軟化前においては、外国企業の日本企業の買収は現金による方法しか無かった。合併等対価の柔軟化により三角合併が解禁したことで、実質的に株式交換と同様の、株式による日本企業の買収が行うことができるようになったが、外国企業が日本国内に三角合併を目的とした SPC 等（すなわち、単独での事業実体を持たない会社）を設立し、これを合併法人として三角合併を行った場合には、事業関連性要件が満たされないことから、課税繰延が認められないことになる。このような SPC 等を設立して行う三角合併は、その実態が株式交換と同様であるにも関わらず、株式交換における事業関連性要件は、親会社と対象会社とで判定し、三角合併においては、SPC 等と対象会社とで判定し、親会社の事業を考慮しないで判定することになる。内国法人間の組織再編であれば、いずれを選択するかについて裁量の余地があるが、外国の親会社が日本企業を買収する際には三角合併しか選択肢がなく、SPC 等の利用には実務上のニーズがあると考えられる。外国の親会社と対象会社との間にシナジーが見込まれる場合にまで、合併法人に事業の実態がないというだけで事業関連性がないというには問題があると考えられる。さらに、我が国の株式交換においても、持株会社が完全親会社となる株式交換について事業関連性要件を判定する場合には、持株会社の子会社の事業も含めて判定する場合があるにも関わらず、三角合併においては、親会社の事業も含めて判定するというような規定がない点も問題がある。

また、適格組織再編であるにも関わらず、合併法人において合併親法人株式の含み益

[55]従前から子会社が保有していたもの（すでに冷え切った状態（old and cold））の場合は、それ以外の現物資産の交付と同じように扱われ、非適格の場合はもちろん、たとえ順三角合併が適格であっても、P 社株の含み益について、S 社に課税される。

に課税される点も問題があるのではないか。三角合併は、企業集団ベースでみた場合には、親会社と対象会社との合併と同様であり、親子会社間での株式の移転は、企業集団の価値を一切向上させるものではない。三角合併を行うために子会社が親会社株式を取得するという手続き上の問題から課税負担が生じさせるのは、組織再編を阻害する税制になるおそれがある。

4　逆三角合併

我が国の会社法においては、逆三角合併の方法は規定されておらず、したがって、法人税法上も適格の逆三角合併というものは存在しない。買収対象会社の業種によっては、事業を行うにあたって許認可等が必要になるものも少なくなく、また、そうでない業種であっても、対象会社のブランド等の維持をするにあたって、対象会社を存続会社とした逆三角合併のニーズは存在すると考えられる。現状の我が国の会社法では、三角株式交換に株式交換完全子会社を存続会社とする合併を組み合わせることで逆三角合併のニーズに対応することになるが、これに税法が対応していない。すなわち、株式交換後に合併が予定される場合には株式交換の適格要件が緩和されるが、株式交換後に株式交換完全親法人が存続会社となる場合についての適格要件は規定されているのみで、株式交換完全子法人が存続会社となる場合の適格要件が規定されていない[56]。よって、逆三角合併型の株式交換後合併は非適格合併となると考えられる。

特に、クロスボーダーの企業買収においては、逆三角合併の問題が重要になる。すなわち、逆三角合併は、合併というよりは株式交換に類似した組織再編であると考えられるが、クロスボーダーの株式交換が認められていない我が国においては、買収対象会社の法人格

[56]株式交換を使った組織再編では、交換後に完全子法人をグループ内の他の法人と合併するなどの 2 次再編が交換時から予定されている場合があるが、株式交換の適格要件が、2 次再編を進めるに際して障害となるようなときには、組織再編が中途半端となり効果的な組織再編の障害となる。そこで、株式交換税制では、完全親法人と完全子法人との間で特定の適格組織再編が行われることが予定されている場合には、当初の株式交換の適格要件を緩和する措置が規定されている。共同事業要件による適格株式交換を実施した後、最初の適格株式交換の適格性を維持しながら株式交換関税親法人を被合併法人とする適格合併を行うためには、①株式交換後に、完全子法人株式の 100%を直接又は間接に保有していること、②株式交換から適格合併の直前まで完全親法人が完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続すること、及び③適格合併後に合併法人が完全子法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係が継続すること、各要件を満たす必要がある(法令 4 の 2⑯二ロ)。従って、逆三角合併と同じ実質を得るための株式交換後合併では、③の要件を満たさないため、非適格組織再編となると考えられる。日興コーディアルグループとシティとの組織再編において、三角株式交換後に(株)日興コーディアルグループを存続会社とせずに日本シティを存続会社としたのは、上記規定により、三角株式交換が非適格とされるおそれがあったためであると思われる。

を維持したままの買収は、現金による株式取得か三角株式交換となる。企業買収に併せて企業のリストラクチャリングを行う場合等、買収対象会社の法人格を維持したままでの合併等が要請されるときに、これを無条件に非適格とするのは問題であると考えられる。

第 2 節　インバージョン対策税制

1　概要

(1)　我が国のインバージョン対策税制

我が国のインバージョン対策は、1 つに、タックス・ヘイブン親会社の株式（特定軽課税外国法人株式）を交付する三角合併を非適格合併とすることにより、被合併法人が保有する資産の含み益に対して課税すること、2 つに、タックス・ヘイブンにある実体のない外国法人（特定軽課税外国法人）を通じて、組織再編前の内国法人の 5 以下の株主又は株主グループによりその内国法人の 80%以上を支配している場合に、特定軽課税外国法人に留保された所得のうち保有割合に見合う金額を当該株主の所得に合算することによって、我が国において蓄えられてきた（課税されてこなかった）含み益に対する課税を行うとともに、タックス・ヘイブンに所得移転・留保を行い我が国での課税を回避することを阻止する。前者については、組織再編税制において非適格とすることによって、後者は、従来のタックス・ヘイブン対策税制における合算の手法をタックス・ヘイブン親会社にまで拡大することによって、三角合併の解禁に伴い生じたコーポレート・インバージョンに対応している。

(2)　アメリカのインバージョン対策税制

アメリカのインバージョン対策は、1 つに、内国歳入法 367 条において、資産の外国法人に対する移転に対して課税繰延を原則として行わないこと、2 つに、内国歳入法 7874 条において、従来の内国法人の株主が、実質的な事業活動を行っていないタックス・ヘイブンの外国法人を通して、その内国法人の 60%以上を支配している場合には、一定の場合に繰越欠損金や外国税額控除等による相殺を制限し、80%以上を支配している場合には、当該タックス・ヘイブン親会社を内国法人とみなして課税することによって、コーポレート・インバージョンに対応している。

2　適用範囲

(1)　日本

我が国のインバージョン対策税制は、5 以下の株主又は株主グループによって 80%以

上支配されている場合に、タックス・ヘイブン親会社に留保された所得を当該株主等の所得に合算することとされているように、同族会社によるコーポレート・インバージョンのみを想定しており、上場企業によるインバージョンは想定されていないと考えられる。例えば、6 人目以降の株主又は株主グループによって初めて 80%以上の支配となる場合には合算課税されることはないことになるため、多数の個人株主が想定される上場企業においては、通常、当該合算税制が機能することはないと考えられる。

(2) アメリカ

アメリカにおけるインバージョン対策は、アメリカ国内の株主によって 60%以上ないし 80%以上支配されていることを要件としており、日本のような、5 以下の株主又は株主グループといった、支配している株主の人数に関する規定がないことから、多数の個人株主が存在するような上場企業であっても適用されることが想定されている。

(3) 問題点

これについては、日本の証券市場に上場している日本企業にとっては、税制以外にも種々の障壁があるために、アメリカと同様のコーポレート・インバージョンが問題にならないと考えられるからである。例えば、日本企業がコーポレート・インバージョンを行い、タックス・ヘイブン親会社を中心とした企業グループとした場合、当該日本企業の株主であった者は外国会社の株主となるが、当該株主は証券会社に外国証券取引口座を開設する必要がある、開示される財務諸表が円建てでなくなるおそれがあるなどの問題があり、バミューダ諸島を利用したアメリカ企業のインバージョンのようにはいかないおそれがある[57]。

むしろ、内国法人株式を外国法人株式に転換して国外財産化することによって相続税を回避するなど、同族企業によるインバージョンが行われる可能性が高いため、インバージョン対策税制の対象を同族企業に絞ったことは、現状は、問題ないと考えられる。

ただし、5 人以下で 80%という基準は、あまりに狭いと考えられる。5 人の株主で 79%支配に抑えることも可能であると考えられるし、80%の支配が 79%の支配になったところで、株主総会の普通決議（過半数）どころか特別決議（3 分の 2 以上）を通すことができるのであるから、納税者にとってはほとんど不都合が無くこれを行うことができる。

[57]日米の類似性からコーポレート・インバージョンが活発化するおそれがあると論じているものとして、西本靖宏「インバージョンの変遷と対応策－アメリカ連邦租税法における議論を中心として」税務弘報 Vol.56No.13 などが挙げられる。

なぜ 80%以上の支配に限定するのか、50%超や 3 分の 2 以上ではダメなのか等についても疑問が残る。

3　インバージョンの類型と課税方法

(1)　インバージョンの類型

我が国のインバージョン対策税制とアメリカのインバージョン対策税制を比較すると、日本における非適格合併による含み益に対する課税と、アメリカの内国歳入法 367 条による譲渡損益課税とが、組織再編時の移転資産への課税という点で類似しており、また、タックス・ヘイブン親会社の所得の合算課税とアメリカの内国歳入法 7874 条における 80%インバージョンとが、タックス・ヘイブン親会社に移転・留保された所得に対する課税という点で類似した税制であると考えられる。我が国においては、一定期間(組織再編から 10 年間)に実現した含み益について、繰越欠損金や外国税額控除等によって相殺できないとするアメリカの内国歳入法 7874 条における 60%インバージョンに相当する税制がないと考えられる。

(2)　留保所得への課税方法

日米のインバージョン対策税制で最も異なるのは、80%インバージョンの際の課税方法にあると考えられる。我が国では、株主に対して課税するという合算課税の範囲の拡大によって対応しているが、アメリカにおいては、外国法人を内国法人とみなして課税している。日米とも、法人の居住地の判定について設立準拠地基準[58]を採用しているが、アメリカでは 80%インバージョンの場合に例外的に外国を設立準拠地とする法人を内国法人としている。

(3)　問題点

そもそも、コーポレート・インバージョンの目的を考慮すると、インバージョン時の含み損益への課税を回避することよりも、むしろ将来の所得に対する課税を回避することを主眼としていると考えられる[59]ことから、我が国も 60%インバージョンに相当する税制を導入しなければならないという明確な理由は見当たらない。

むしろ、問題となるのは、インバージョン後に行われる、タックス・ヘイブン親会社への所得移転・留保である。これに対応するため、我が国では、タックス・ヘイブン対

58 日本においては、内国法人を「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。」(法法 2 三)と定義しているように、本店所在地基準を採用しているが、これは、設立準拠地基準の一種であると考えられる。
59 前出(7)93 頁。

策税制における留保所得の合算と同じような形で、タックス・ヘイブン親会社の株主(特定関係株主等)の所得に合算することとしているが、アメリカでは、このようなタックス・ヘイブン親会社を内国法人とみなして課税している点で異なる。我が国のインバージョン対策税制による課税方法の場合、特定関係株主等以外の株主については課税されないことから、タックス・ヘイブン親会社の留保所得の最大 20%については課税されないことになるが、アメリカの 80%インバージョンに該当する場合、留保所得全額に課税されることになる。一方、法律上の外国法人であるタックス・ヘイブン親会社を内国法人とみなして課税する方法は、課税権の侵害等の問題が生ずると考えられる。

第 5 章　クロスボーダー三角合併税制の今後の対応

第 1 節　適格要件の問題と対応

1. 当事者の問題

我が国の組織再編税制においては、50%超グループ内組織再編でない場合には、合併当事者に事業関連性があることを適格要件の１つとしているため、ペーパーカンパニーや SPC を存続会社とする合併は非適格合併となり、消滅会社の資産の含み益に課税されることになる。また、外国企業が国内企業を買収する場合には、現金による株式買取か、若しくは、三角合併等による買収しか認められておらず、クロスボーダーの株式交換は会社法上認められていない。

外国企業が日本企業を買収する際に、株式交換と同様の経済効果をもたらす企業買収としては、SPC 等を国内に設立した上で、当該 SPC 等を存続会社とした三角合併を用いる方法が考えられる。そのため、三角合併を目的とした SPC 等を存続会社とした三角合併には、実務上の要請があると考えられる。クロスボーダーの株式交換の代替として三角合併を用いることを考えた場合、内国法人間では株式交換を用いることで一定の要件の下に課税繰延が認められ、外国企業による場合には SPC 等を用いた三角合併を用いるしか方法が無く、従って、課税繰延が認められないというのは、内外無差別の原則に反することになる。特に、「日米規制改革及び競争政策イニシアティブに基づく日本国政府への米国政府要望書」（2004 年）や、「日本の規制改革に関する EU 優先提案」（2004 年）等において、クロスボーダーの株式交換について課税繰延を認める旨の要望が出されており、三角合併の解禁は、この要望に応えるものと期待されていると考えられるが、現状の三角合併税制が、「税に対して中立的な株式交換」（「日本の規制改革に関する EU 優先提案」（2004 年））の代替として機能しているとは言い難いと考えられる。

また、50%グループ内での組織再編であれば事業関連性要件を必要としないことから、まず、TOB により 50%超の株式を現金で取得し、50%グループ内に取り込んだ後に三角合併を行うという手段が考えられる。しかし、これによった場合、買収対象企業の少なくとも過半数の株式を現金で取得せねばならず、現金を用いずに株式発行で企業買収を行うことができるという三角合併のメリットが大きく減殺されることになる。

一方で、事業実態のない会社を当事者とする組織再編行為に対して無条件に課税繰延を認めてしまうと、これを用いた租税回避を容易にしてしまうおそれがある。特に、クロスボーダーの組織再編については、ペーパーカンパニーを用いたコーポレート・インバージ

ョンの可能性も含め、租税回避の余地を増やすことになりかねない。アメリカでも、判例法により事業目的原理が確立され、租税負担の軽減以外の事業目的が無い組織再編については、課税繰延を認めていないという点で、我が国の事業関連性要件と類似した考え方をもっていると思われる。企業グループ内の組織再編でないのだから、事業関連性がある場合のみに限って、移転資産に対する支配が再編成後も継続すると考えることには合理性があるといえる。

したがって、事業関連性要件の判定においては、SPC 等を用いる三角合併について、法的な合併当事者である合併法人と被合併法人との事業関連性のみを形式的に判定するのではなく、合併親法人の事業との関連性も考慮して、事業関連性を判定することとすべきではないかと考えられる。SPC 等を存続会社とする三角合併は株式交換と同様の実態を形成するものであることから、株式交換における事業関連性要件の判定と同様に、合併親法人の事業と被合併法人の事業との間に事業関連性があれば、この要件を満たすとすることが適切である。

さらに、三角合併を、合併対価として親会社株式を交付する合併として、合併法人と被合併法人とを合併当事者と捉える会社法の考え方を、組織再編税制においても踏襲していることから、合併法人において、取得した合併親法人株式の含み益に課税されることになっている。適格合併として課税繰延を認められ、無税による組織再編が認められているにも関わらず、当該含み益に課税されるのは適切でない。なぜなら、三角合併は、企業集団ベースでみると、親会社と買収対象会社との合併と変わりなく、このような合併においては課税されないし、また、親会社から子会社に対して親会社株式を移転しただけでは、企業集団として付加価値を生み出しておらず、従って、付加価値を生み出していないものに対して課税するのは適切でないと考えられるからである。アメリカにおける三角合併の税務処理は、親会社と買収対象会社との合併をまず仮定し、この後に、買収対象会社の資産を子会社にドロップ・ダウンしたものとして処理することから、子会社において合併親法人株式の含み益に対する課税がされないことになっている。このような扱いを我が国においても導入すべきである。

2. 逆三角合併

上述の通り、クロスボーダーの株式交換が認められていないため、外国企業による株式を対価とした日本企業の買収には、三角合併又は三角株式交換を用いるしかない。買収対象企業の業種によって、その法人に対して事業の許認可等が与えられている場合もあるし、

買収対象企業のブランド等が買収目的である場合や、買収対象企業が持つ譲渡困難な無形資産が目的の場合なども考えられるが、このような場合に、買収対象を消滅会社とする三角合併を用いることはできない。三角株式交換を用いれば、買収対象の法人格を消滅させることなく買収することができるが、過剰な分社化は管理コストを増大させることになり、効率的な会社経営を行うためには、合併等の組織再編を行う必要がある。

我が国の会社法においては、三角株式交換と、その後の逆さ合併を組み合わせることで、逆三角合併と同様の実態を得ることができるが、このような二次再編が予定される三角株式交換は適格要件を満たさないと解される。よって、我が国においては、逆三角合併について課税繰延が認められていないといえる。順三角合併は課税繰延が認められ、逆三角合併については課税繰延が認められない合理的な理由はないと考えられることから、このような、三角株式交換後の逆さ合併についても適格要件を満たすようにすべきである。

3. 段階的な組織再編への対応

上述１．及び 2. の問題は、いずれも、複数の段階にまたがる組織再編への対応が不十分なために生じる問題であると考えられる。すなわち、SPC 等を利用した三角合併は、①三角合併のために SPC 等を設立し、②当該 SPC 等を存続会社とした三角合併を行う、という 2 段階にまたがった取引によって、実質的には、株式交換と同様の経済的実質を得る組織再編であると考えられるし、また、逆三角合併については、①三角株式交換のための SPC を設立し、②当該 SPC 等を株式交換完全親会社とする三角株式交換を行い、③三角株式交換の結果、完全子会社となった買収対象会社を存続会社とする吸収合併を行う、という 3 段階にまたがった取引によって、逆三角合併を実現する組織再編であると考えられる。これらの取引を別々のものとして捉えているがために、組織再編の途中の段階として設立した SPC 等に対して事業性及び事業関連性を求めたり、株式交換完全子会社を存続会社とする合併について適格要件を規定していないという問題が生ずると考えられる。

会社法においては、国境を越えた株式交換や逆三角合併について、直接的に規定はしていないが、このような段階取引による組織再編を容認することによって、株式を使った国際的な組織再編を行うことができるようにしていると考えられる[60]。これに対して、税制

[60] 三角合併の解禁については、国際的な株式交換に対する要請があり（例えば、「日米規制改革及び競争政策イニシアティブに基づく日本国政府への米国政府要望書」においては、毎年のように、これに関する事項が取り上げられていた。）、その便法として、SPC 等を用いた国際再編ができると期待されていた（前出(10)18 頁）ことから、会社法において、このような組織再編は想定

は、すでに事業を行っている子会社を国内に有している場合でないと適格要件を満たさない[61]としており、組織再編の柔軟化について限定的にしか受け入れていない。このような適格要件は、すでに日本に進出している外国企業の組織再編についてのみ課税繰延を認めることになるから、対日直接投資の促進にも貢献しない。また、外国企業が日本に新たに進出する際に、企業買収を無税で行うためには、まず、自ら一定の事業を行うという無駄を挟まなければならない。

これについては、会社法が容認している段階的な組織再編について、アメリカ判例法における段階取引原理や事業目的原理の考え方を適用することによって、対応することができると考えられる。すなわち、「組織再編の目的」と「できあがりの形」に着目した適格要件を導入し、実質判断を取り入れた上での組織再編行為の類型を規定するほうが、経済的実質に対して適切に課税を行うことができるのではないかと考えられる。段階的な組織再編について、企業が組織再編計画等を提出し、その計画が租税回避行為を目的とせず、かつ、課税繰延を認める一定の要件を満たす場合に、当該組織再編計画等の通りに組織再編が完了したときには、適格組織再編として課税繰延を認めてもよいのではないかと考えられる。

しかしながら、このように、課税制度の弾力化を図ることは、三角合併を利用した租税回避を容易にすることにもなる。そこで、不当な租税回避については、それを抑制する方法を追って検討する。

第 2 節　インバージョン対策税制と対応

1. 適用範囲の問題点

我が国のインバージョン対策税制は、前述の通り、同族企業によるコーポレート・インバージョンを想定したものとなっており、5 以下の株主又は株主グループによって、タックス・ヘイブン親会社を通して内国法人を 80%以上支配している場合について、当該株主の所得にタックス・ヘイブン親会社の所得を合算するという方法を取っている。アメリカの内国歳入法 7874 条との相違点としては、上場企業に対して適用されることが想定さ

されていたと考えられる。

[61] 共同事業の三角合併の場合、適格要件の 1 つとして合併法人と被合併法人との間に事業関連性が求められ、その前提として、合併法人が事業を行っていることが必要となることから、三角合併による企業買収を目的として新設した子会社を用いた三角合併は、非適格となる（法規 3①、②）。本稿第 2 章第 2 節 4. (1)参照。

れないこと、及びタックス・ヘイブン親会社に留保された所得を株主の所得に合算することによって課税し、タックス・ヘイブン親会社そのものに対して課税がなされるわけではないこと、の 2 点が挙げられる。

まず、上場企業に対して適用されないという点については、現状では問題ないと考えられる。我が国の資本市場等を想定すると、コーポレート・インバージョンによって企業グループの頂点をタックス・ヘイブン親会社とすることによって、上場企業の株主が自ら外国証券取引口座を開設する等の手間の問題や、外国通貨財務諸表による開示の可能性等が指摘され、これらのデメリットを考慮すると、三角合併について株主総会決議を通らない可能性が高く、したがって、上場企業においてコーポレート・インバージョンが行われる可能性は著しく低いと考えられるからである。

しかし、経済活動や金融市場の国際化が急速に進展している現状や、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standard.以下「IFRS」という。）の導入が目前に迫っているという状況を考えると、このような制約条件は早晩解消されると考えられることから、上場企業によるコーポレート・インバージョンが今後、活発化するおそれがある。

このような状況を考慮すると、5 以下の株主又は株主グループによる 80%以上の支配という要件は、いずれ、改める必要がある。上場企業も含めたコーポレート・インバージョンへの対応としては、アメリカと同様に、「5 以下の株主又は株主グループによる」という要件をなくし、居住者又は内国法人による 80%以上の支配という要件に改め、タックス・ヘイブン対策税制と同様に、5%以上を保有する株主に対して所得を合算するようにするのがよいと考えられる。

もっとも、そもそも、なぜ、80%以上の支配という要件であるのか、50%超や 3 分の 2 以上の支配という形ではいけないのか、という問題もある。しかし、インバージョン対策税制は運用されて日が浅く、適用上の問題事例も出てきていない。このような要件の是非については、今後の運用状況の様子を見て、問題が生じるようであれば、これに対応する形として、現状では、「5 以下の株主又は株主グループ」という株主数の要件を外す程度にとどめておいて良いのではないかと考えられる。

2. 課税ベースと管理支配地基準

(1) 問題の所在

コーポレート・インバージョンの目的は、主として、インバージョン後における課税額の減少にあると考えられる。特に、我が国は、全世界所得主義を採用しており、内国

法人に対しては、国内源泉所得だけでなく国外源泉所得についても課税され、国外源泉所得についての国際的二重課税については、原則として、外国税額控除によって調整されることになっている[62]。外国税額控除は、無制限の控除が認められているわけではないため､国外源泉所得に対する課税を回避するインセンティブがあるという点において、アメリカと同様の問題を負っていると考えられる。従来、内国法人が保有していた外国子会社株式を、タックス・ヘイブン親会社に移転させることで、外国子会社が稼得した所得について内国法人で課税されないようにするのが、コーポレート・インバージョンの主たる目的の１つであるが、アメリカにおいて問題とされてきたのと同様に、日本においてもこれが危惧される。

(2)　国内源泉所得主義への移行

コーポレート・インバージョンを行うインセンティブが、上述のように、全世界所得主義からもたらされるものであるのならば、国内源泉所得にのみ課税し、国外源泉所得には課税しなければ、コーポレート・インバージョンによる課税ベースの侵害はなくなると考えられる。では、我が国も、事業税のように、国内源泉所得についてのみ課税するようにすればよいと考えられるか。

全世界所得課税を国内源泉所得課税に変え、タックス・ヘイブン関係会社の所得合算を排除すると、課税ベースを縮小することになり、また、高い税率がかけられる国内源泉所得をタックス･ヘイブン親会社に移転するインセンティブがより高くなることから、タックス・ヘイブン親会社への所得移転・留保をより促進する結果を招きかねない。しかし、タックス・ヘイブン対策税制を維持したままであれば、コーポレート・インバージョンを行うインセンティブは依然として残ることになる。よって、国内源泉所得課税に変更することは有効でないと考えられる。

(3)　管理支配地基準の導入

次に、管理支配地基準の導入による対応が考えられる。管理支配地基準とは、法人の管理支配の中心が国内にある場合には、その法人を内国法人とするという考え方である

[62] 平成 21 年度税制改正により、海外子会社から受け取る配当については課税しないことで国際的二重課税を排除することとし（法法 23 の 2)、間接外国税額控除は廃止されている。これにより、海外子会社については、国外所得免除方式によって国際的二重課税を回避していると考えられるが、タックス・ヘイブン対策税制による合算制度があるため、未だタックス・ヘイブン子会社については外国税額控除方式による二重課税の排除が行われている。そのため、外国子会社配当益金不算入制度によってコーポレート・インバージョンを行うインセンティブが失われたことにはならないと考えられる。

が、管理支配地基準の下では、コーポレート・インバージョンが意味をなさないと考えられる。すなわち、多くの場合、インバージョンによって企業集団の頂点となるタックス・ヘイブン親会社はペーパーカンパニーであると考えられるが、実態のないタックス・ヘイブン親会社は、管理支配地基準によれば、管理支配の中心が国内にあれば内国法人となるため、実態を変えずにタックス・ヘイブン親会社を頂点としたところで、税法上も従前の内国法人と同様に課税することができることになる。内国法人の判定は、税制の根幹をなすものであるから、管理支配地基準を法人税制全体に導入することは困難であるが、インバージョンに限ってこれを導入することも考えられる。アメリカの 80%インバージョンでは、タックス・ヘイブン親会社を内国法人とみなして課税することとしているが、管理支配地基準を導入することで、これと同様に、タックス・ヘイブン親会社を内国法人として課税することができる。

しかし、管理支配地基準を導入しても対応できない問題もあると考えられる。第一に、何をもって「管理支配している」というかについての判定基準が問題となる。海外進出している企業において、一切の管理を国内の親会社が行っているとは想定できず、なんらかの管理業務は各国の事業所で行っていると考えられるが、管理支配地基準における「管理支配」を、どの程度の管理・支配とするかが問題となるし、管理支配地はどこかという判定が困難になることが想定される。第二に、より根源的な問題として、タックス・ヘイブン親会社がペーパーカンパニーでなく、実際に管理支配している場合には、一切の課税ができないことになることである。例えば、香港やシンガポールなどに親会社を設立することで、税負担の軽減を図るとともに、優秀なホワイトカラーを雇うことも可能であると考えられることから、ペーパーカンパニーとしてではなく、実際に管理業務を行わせる親会社とすることも可能であると考えられる。イギリスにおいては、本社をアイルランドに移転する企業が出てきている。これは、アイルランドは、税率が低く、国内源泉所得課税を採用しており、かつ、優秀なホワイトカラーを調達できるという条件が揃っているからである[63]。我が国でも、香港、シンガポールなど、地理的に近く同様の条件が揃っている地域があり、イギリスと同様の問題が生じうると考えられる。

3. インバージョン対策の方向

我が国におけるコーポレート・インバージョンの主たる目的は、高い法人税率で全世界

[63] 西本靖宏「インバージョンの変遷と対応策-アメリカ連邦租税法における議論を中心として」税務弘報 2008 年 12 月号 112 頁。

所得に課税されることを回避することであると考えられる。現状は、税制以外にも多くの障壁があり、同族企業によるコーポレート・インバージョンのみが想定されているが、我が国の金融市場の発達やIFRSの導入などにより、今後、これらの障壁が緩和されていくことが予想され、上場企業によるインバージョンが行われるようになっていくおそれがある。

将来にわたって、コーポレート・インバージョンを防止するためには、コーポレート・インバージョンを行うインセンティブを無くすことが重要であり、法人税率の引き下げが最も本質的な解決策であると考えられる。法人税率の引き下げによる税収減に対応するためには、課税ベースの拡大が必要となる[64]。具体的には、例えば、50%超の支配関係を有している外国関係会社（子会社に限らず、親会社等を含む）との間の債権債務にかかる支払利息や、無形資産に係る使用料を損金不算入とすることが考えられる[65]。この手法によると、課税ベースが拡大するだけでなく、タックス・ヘイブン親会社への所得移転を行いにくくすることができ、コーポレート・インバージョンの防止に有効であると考えられる。

第3節　租税回避行為への対応

1. クロスボーダー組織再編と租税回避

企業の国際化、多角化が高度に進展していく中で、企業が競争を勝ち抜いていくためには、M&Aやリストラクチャリングによる組織再編が必須であり、それは国内での再編に留まらず、クロスボーダーの組織再編が大きな問題になると考えられる。企業価値を高め、もって国民経済に寄与する組織再編を税制が阻害しないために、また、外国資本の誘導や外国企業の日本への進出を阻害しない組織再編税制を構築するために、本章第1節においては、主として、クロスボーダー三角合併の適格要件の緩和を緩和することにより、外国企業を頂点する企業グループの組織再編における課税繰延の拡大について論じてきた。

しかしながら、クロスボーダーの取引においては、複数の国家の税制の相違を利用して、租税回避が行われることが多く、また、組織再編税制においては、一定の要件の下に課税繰延を認めることから、クロスボーダーの組織再編では、コーポレート・インバージョンをはじめとする租税回避行為が行われるおそれがある。適格要件の緩和による課税繰延の

64 課税ベースの拡大のほか、消費税など他の税目による歳入の確保も考えられるが、ここでは消費税等については触れない。
65 前出(7)95頁。

拡大は、クロスボーダーの組織再編を利用した租税回避行為を容易にすることになる。

組織再編の活発化や外国資本の誘導等、投資促進を目的とした租税負担の緩和制度は、必然的に、それを利用した租税回避を行うインセンティブを持たせることになるため、このような課税緩和と租税回避とは、コインの裏表のようなものであり、租税回避の問題が生じるのは宿命であると考えられる。しかし、これを無制限に放置することはできず、租税回避行為を抑制する必要がある。

2. 租税回避の抑制方法

(1) 個別否認と包括的否認

租税回避行為の抑制方法としては、①租税回避行為について個別に否認する方法（個別的否認規定）と②租税回避一般について包括的に否認する方法（包括的否認規定）の2つが考えられる。

我が国の組織再編税制においては、基本答申で「組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける必要がある」として、法人税法132条の2に組織再編成に係る行為又は計算の否認を規定しており[66]、「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」に否認する規定が存在する。

一方、アメリカでは、一般的な租税回避の否認規定は存在しないが、次々と開発される租税回避的取引に対抗するため、様々な個別的否認規定が制定されてきた。また、取引の実態と形式が一致しない場合は、個別的否認規定が存在しなくても、実態に従った課税を行うという実質主義(substance over doctrine)が判例上認められている。

(2) 法人税法132条の2の適用

法人税法132条の2による行為・計算の否認規定は「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」という不確定概念を用いており、また、裁判例の蓄積も十分でない。アメリカのように、多くの個別的否認規定や判例法が集合体として機能している場合には、それぞれの規定が対象としている濫用的な取引がどのようなものなのかを概ね理解することができるが、我が国のような不確定概念を用いた否認規定であって、裁判例も十分にない場合には、どのような取引が濫用として想定され

[66] 同様に、所得税法157条4項、相続税法64条4項にも、組織再編税制に係る行為計算否認規定がおかれている。

ているのかわからず[67]、予測可能性を損なうこととなる。

しかし、だからといって法人税法 132 条の 2 による否認は我が国になじまないということにはならない。この点、アメリカで議論されてきた判例原則が、我が国において法人税法 132 条の 2 の規定を運用していく上での示唆となると考えられる。特に、組織再編税制において問題となりやすいものとして、段階取引原理や事業目的原理、投資持分継続性原理、事業継続性原理などがある[68]。本章第 1 節において、段階取引原理と事業目的原理を用いた、組織再編の「目的」と「できあがりの形」による適格要件の必要性を論じたが、これらの原理が適格要件を構成することになるとともに、これらの原理に反する取引を租税回避的行為として否認することもできると考えられる。組織再編においては、特に、分割と合併など、複数の組織再編行為を組み合わせることによって租税回避を行うことが想定されることから、これらを一体的に見て租税回避行為かどうかを判定する段階取引原理や、これら一連の取引に租税負担の軽減以外の経済合理性が存在するかどうかを判断する事業目的原理について、我が国でも検討する意義があると考えられる[69]。

(3) 個別的否認規定の限界と包括的否認規定の必要性

租税回避への対応としては、ひとつには、我が国における法人税法 132 条の 2 や、アメリカにおける否認規定などのように、個別的否認規定を充実させることによる租税回避行為の否認が考えられる。個別的否認規定による否認の論拠としては、「租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは困難である。また、否認の要件や基準の設定をめぐって、租税行政庁も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を背負うことになろう。従って、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当であろう。もちろん、このことは租税回避行為が立法上も容認されるべきことを意味しない。新しい租税回避の類型が生み出されるごとに、立法府は迅速にこれに対応し、個別の否認規定を設けて問題の解決を図るべきであろう。」[70]と指摘される。

---

67 渡辺徹也「企業組織再編税制－現行制度における課税繰延の理論的根拠および問題点等」租税研究 687 号 49 頁。
68 本稿第 3 章第 1 節 41 頁参照。
69 大石篤史「M&A における租税回避問題の検討〔上〕」商事法務 1710 号 44 頁。
70 金子宏「租税法（第 13 版）」（弘文堂）2008 年 112 頁。

しかし、経済のグローバル化、複雑化の中で、租税回避行為の開発は後を絶たず、個別的否認規定を設けるだけでは、税制が後追いになるだけで租税回避行為の防止的機能を果たさない。また、後追いで設けられた個別的否認規定が税制を複雑にし、タックスコンプライアンスコストを上昇させるとともに、さらなる租税回避の余地を生むという負の連鎖に陥ってしまう[71]。

また、組織再編における租税回避行為の1つとして、コーポレート・インバージョンが考えられるが、コーポレート・インバージョンのような取引は、前述の通り、組織再編時における租税負担の軽減よりも、組織再編後に、租税負担を軽減する仕組みを作ることが主たる目的であるため、法人税法132条の2の「組織再編成に係る」行為計算の否認では、インバージョン後の租税回避について否認できないおそれがある。さらに、コーポレート・インバージョンは、法人における税負担の軽減のみならず、株主段階での所得税の負担軽減や、内国法人株式を外国法人株式（国外財産）に転換することで、相続税を回避しようとする場合にも用いられるおそれがあり、法人税法による否認規定では必ずしも十分ではないと考えられる。

このような個別的否認規定の問題を克服するためには、包括的否認規定の存在が必要であると考えられる。

(4) 包括的否認規定の問題点

包括的否認規定の問題点は、ひとえに、租税法律主義における法的安定性と予測可能性についての問題である。「租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは困難である。」[72]とされるように、課税庁に包括的な否認権限を与えると、納税者にとっての法的安定性と予測可能性が害されると考えられる。

しかしながら、租税法律主義上の「法律の根拠」については、現行のような同族会社等の行為又は計算の否認（法法132）を他の場合にも統一して包括的な否認規定を設けるべきと考えるのであるから、かかる包括的な否認規定が「法律の根拠」となり得るはずである[73]。

---

[71] 森信茂樹「米国法人実効税率の低下とタックスシェルターへの対応」租税研究687号59頁。
[72] 前出(72)112頁。
[73] 品川芳宣「租税回避行為に対する包括的否認規定の必要性とその実効性」税務事例Vol41 No.9. 39頁。

また、「否認の要件や基準の設定をめぐって、租税行政庁も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を背負うことになろう。」[74]との危惧もあり得るが、現行の同族会社等の行為又は計算の否認規定については、すでに数多くの裁判例が集積しており、この集積と学説の進展を反映して、適用上の大きな弊害があるとは考えられない[75]。仮に、弊害が大きいのであるのならば、そもそも法人税法 132 条等についても適用上の問題点があるという指摘にもつながることになる。

(5) 今後の対応

上述の通り、租税回避行為の抑制は、個別的否認規定と包括的否認規定のどちらにも利点と問題点があり、両方から租税回避行為への対応を充実していく必要がある。我が国においては、具体的な個別的否認規定を充実させていくことも重要であるが、高度に複雑化し、複数の税法の規定を総合的に利用して行われる租税回避行為への対応については、包括的否認規定が必要になると考えられ、国税通則法上に一般的な否認規定を設ける等の措置が必要となると同時に、その適用についても指針を形成していく必要がある。包括的否認規定の適用については、課税庁側の一方的な解釈・認定に委ねることなく、納税者が英知を尽くし、公正な司法上の判断に委ねることで、裁判例として蓄積されていき、実務にフィードバックされ、指針を形成していくことになる[76]。これによって、包括的否認規定の運用における納税者の予測可能性、法的安定性が確保される必要がある。

74 前出(72)112 頁。
75 前出(75)39 頁。
76 前出(75)39 頁。

終わりに

本稿においては、クロスボーダー三角合併の課税問題について、主として、三角合併の適格要件とインバージョン対策税制を、アメリカの税制と比較して論じた。我が国の組織再編税制は、適格要件が厳格すぎる等、組織再編における課税繰延を認める余地が少ないために、M&A やリストラクチャリングを阻害しかねないだけでなく、外国資本の誘導、対日直接投資の促進という観点からも問題がある。これらの問題について、アメリカの組織再編税制と対比し、適格要件の緩和による課税繰延の拡大によって、外国企業の日本進出を促阻害しないような税制の構築について論じた。また、インバージョン対策税制について、我が国の証券市場の状況等から考え、同族企業のみを対象としたインバージョン対策でよいのか、また、今後、上場企業をも対象としたときに、どのようなインバージョン対策税制があるべきなのか、さらに、インバージョンを行うインセンティブをなくすために税制はどうあるべきなのかについて論じた。

経済活動が高度に国際化していく現代経済社会において、企業が国際競争に勝ち残っていくためには、企業の付加価値を高めることが必須であり、企業の付加価値向上のための組織再編は、国内に留まらず、グローバルに行うことが必須になっていくと考えられる。また、企業の付加価値向上は、国民経済にとっても有益なことであり、企業価値を向上させるための M&A、リストラクチャリングを阻害しない組織再編税制は、長期的に見れば、国民経済を豊かにし、結果として、税収の増加にもつながることになる。このような組織再編を促進するような税制とまではいかなくとも、それを阻害しない税制の構築が今後ますます重要になる。

一方で、企業の経済活動や金融市場が高度に国際化するほど、国境を超える取引による租税回避行為が横行する可能性が高くなる。金融市場の国際化や IFRS の導入は、上場企業によるコーポレート・インバージョンを行いやすくすることにもつながるため、これを防止するための税制の構築はますます重要となる。

クロスボーダーの組織再編の促進や外国企業の日本進出による対日直接投資の促進を求める一方で、このような組織再編行為を利用した租税回避行為を抑制することは困難であると考えられる。しかし、租税回避行為を放置しておくことは、我が国の税収を減少させるだけでなく、課税の公平性やタックス・コンプライアンス上も問題があり、租税回避をいかに抑制し、否認するかは重要な問題である。このような問題に対しては、包括的な否認規定によ

る方法を採ることによって対応していかざるを得ない。

組織再編に関する課税と国際的な租税回避スキームとを別個に検討するのではなく、これらを一体的にみて対応策を検討していくとともに、個別的な否認規定による対応のみならず、包括的否認規定の可否も含めて検討していくことが必要なのではないかと考えられる。特に、クロスボーダーの組織再編に関する税制は、三角合併の解禁によって利用できるようになったものであり、導入されてから日が浅い。理論的な検討だけでなく、課税庁、納税者ともに英知を尽くし、裁判例を蓄積していくことにより、今後、より適切な税制が構築されていくことが期待される。

参考文献

Office of Tax Policy, Department of the Treasury, U.S.A.
“Corporate Inversion Transactions：Tax PolicyImplications”,May2002,
相澤哲「合併等対価の柔軟化の実現に至る経緯」商事法務 1801 号
相澤哲「合併等対価の柔軟化の実現とその経緯」MARR2007 年 7 月号
相澤哲ほか「合併等対価の柔軟化の施行に伴う
「会社法施行規則の一部を改正する省令」」商事法務 1800 号
石綿学「三角組織再編をめぐる実務上の諸問題」商事法務 1832 号
伊藤公哉「アメリカ連邦税法(第 4 版)　所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで」
2009 年・中央経済社
江頭憲治郎「株式会社法(第 2 版)」2008 年・有斐閣
江頭憲治郎「「会社法制の現代化に関する要綱案」の解説〔I〕〔Ⅶ〕」
商事法務 1721 号・1728 号
大石篤史「M&A における租税回避問題の検討〔上〕〔下〕」商事法務 1710 号・1711 号
大石篤史ほか「三角合併の実務対応に伴う法的諸問題」商事法務 1802 号
大石篤史・小島義博・小山浩「税務・法律を統合した M&A 戦略」2009 年・中央経済社
大隅健一郎「会社法の諸問題　新版」1983 年・有信堂
太田達也「三角合併制度の活用と会計上の諸問題」税経通信 2007 年 8 月号
岡村忠生編「新しい法人税法」2007 年・有斐閣
落合誠一「国際的合併の法的対応」ジュリスト 1175 号
小川一夫「三角組織再編における会計・税務の概要と論点」企業会計 Vol.59No.8
荻野敦史・應本健「三角合併に関する実務上の問題点と買収防衛策としての活用」
MARR2007 年 8 月号
小田嶋清治「国際取引・国際投資」2009 年・中央経済社
落合誠一「合併等対価の柔軟化と M&A 法制の方向性」企業会計 Vol.59No.8
金子宏「租税法(第 13 版)」2008 年・弘文堂
監査法人トーマツ編「企業再編－リストラの法律・会計・税務（第 6 版)」2003 年・清文社
菊谷正人・依田俊伸「三角合併の課税上の問題点」税経通信 2007 年 4 月号
菊池伸・布施伸章・税理士法人トーマツ編

「企業再編　法律・会計・税務と評価」2008 年・清文社
久保田政一「三角合併解禁と日本の M&A 法制への経済界の要望」MARR2007 年 8 月号
斉藤憲一・田中信隆「組織再編行為－対価の柔軟化、簡易組織再編行為、
略式組織左辺行為－」商事法務 1724 号
佐々木浩「合併等対価の柔軟化と組織再編税制の見直し」MARR2007 年 7 月号
佐々木浩「平成 19 年度の法人税関係の税制概要の概要
－組織再編成、信託関係等を中心に－」商事法務 1802 号
佐藤康治「三角合併に関する組織再編税制の概要」
トーマツリサーチセンター会計情報 Vol.372
品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認
－両者の関係と私法上の契約を否認できる限界－」税理 2006 年 12 月号
品川芳宣「租税回避行為に対する包括的否認規定の必要性とその実効性」
税務事例 Vol.41No.9
証券税制研究会編「企業行動の新展開と税制」2006 年・日本証券経済研究所
多久島逸平「合併対価の柔軟化の施行に伴う会社法施行規則改正案の概要」
MARR2007 年 5 月号
谷川達也・清水誠「シティグループと日興コーディアルグループによる
三角株式交換等の概要(上)(下)」商事法務 1832 号・1833 号
中里実「タックスヘイブン親会社」税研 125 号
中山龍太郎「外国会社による三角合併利用に係る実務上の課題」商事法務 1802 号
奈良輝久・山本浩二・清水建成・日下部真治「M&A 法制の羅針盤」2007 年・青林書院
西村高等法務研究所編「M&A の新展開－三角合併解禁を契機として」2007 年・商事法務
西本靖宏「インバージョンの変遷と対応策－アメリカ連邦租税法における議論を中心として」
税務弘報 Vol.56No.13
西本靖宏「三角組織再編に対する課税についての一考察」ジュリスト No.1302
延平昌弥「三角合併」税経通信 2007 年 6 月号
延平昌弥「三角合併制度の活用と税務上の諸問題」税経通信 2007 年 8 月号
長谷川芳孝「三角合併に関する税制改正の動向」MARR2007 年 2 月号
葉玉 匡美「上場企業における三角合併を使った M&A 戦略」 MARR2007 年 5 月号
藤田友敬「企業再編対価の柔軟化・子会社の定義」ジュリスト No.1267

前田庸「会社法（第 11 版)」2006 年・有斐閣

増井良啓・宮崎裕子「国際租税法」2008 年・東京大学出版会

水野忠恒「政府税制調査会「平成 19 年度の税制改正に関する答申」について
－与党「税制改正大綱」との比較を中心に－」税経通信 2007 年 2 月号

緑川正博「組織再編」税研 136 号

森信茂樹「米国法人実効税率の低下とタックスシェルターへの対応」租税研究 687 号

森田果「ファイナンスからみた企業買収」商事法務 1728 号

森信茂樹「新会社法と租税回避問題－三角合併を中心に－」
フィナンシャル・レビュー2006 年 7 月号

弥永真生「会社法(第 11 版)」2007 年・有斐閣

山本守之「平成 19 年度税制改正の重要点」 税経通信 2007 年 2 月号

横山淳「三角合併の実務上の課題－手続き・開示面を中心に」企業会計 Vol.59No.8

渡辺徹也「企業組織再編成と課税」2006 年・弘文堂

渡辺徹也「三角型組織再編成と課税」租税研究 709 号

渡辺徹也「三角合併に関する平成 19 年度税制改正」 MARR2007 年 7 月号

渡辺徹也「組織再編税制－現行制度における課税繰延の理論的根拠および問題点等－」
租税研究 687 号

渡辺徹也「企業取引と租税回避－租税回避行為への司法上及び立法上の対応」
2002 年・中央経済社

座談会 「会社法における合併等対価の柔軟化の施行」商事法務 1799 号

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が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が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 年のシャウプ勧告から平成 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取り上げ検証する。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取り上げ、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取り上げる。期間税に対する不利益遡及立法が許されるかどうかは、今回取り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取り上げる。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 節では東京事件を取り上げ、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 年におけるシャウプ勧告では、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的問題（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実際的である所得と、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)シャウプ勧告以前

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 年のシャウプ税制により現行の 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の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」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を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み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（1,000×30%）のところ、損益通算を行った結果、税額は 120（(1,000－600）×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）×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×（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取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的問題（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かち合うために、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と、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なわれ、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しについては、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いうな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、こういうふうに伺っております[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、通常とる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条の租税法律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」『ｼﾞｭﾘｽﾄ増刊 新法律学の争点ｼﾘｰｽﾞ 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ず､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 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）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るとしても、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、制定されているとは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

相京溥士税理士は、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 相京溥士「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、課税期間の中途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ことは、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、納税者が租税法規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規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律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るとした場合、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 月　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 巻 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、遡及適用することに合理性があるときは､憲法 84 条の趣旨に反し違憲となるものではないというべきである。

納税者に不利益な遡及適用に合理性があって、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な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っ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ず、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巻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と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) 遡及適用の必要性と合理性

福岡地裁は、遡及適用の必要性と合理性について、「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、法改正の必要性と合理性について、「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。その中にあって、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

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り、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うことができる。

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う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) 遡及適用の必要性と合理性

遡及適用の必要性と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]」と一歩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に改正され、これがその年分の所得税について適用される場合、暦年の最初から改正法の施行までの間に行われた個々の取引のみについてみれば、改正法が遡及して適用されることになるとしても、所得税の納税義務が成立する暦年の終了時においては改正法が既に施行されているのであるから、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うことができる。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、混乱が生じることは明らかであり、同じ暦年において取扱いが異なることにより納税者間に不平等が発生

するという問題も容易に予想される。そうすると、改正措置法を成立・施行前の平成 16 年 1 月 1 日にさかのぼって適用する合理性・必要性があったものということができる。

(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と、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) 遡及適用の必要性と合理性

遡及適用の必要性と合理性については、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くないが、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	遡及適用か否かをめぐる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、納税者が予め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知処分は適法である。
	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ない。	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、改正前であっ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る[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しうる[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（年の中途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、「将来に向かっての改正であっても、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る。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る。

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、国家運営の基本原理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的遡及立法は憲法第 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』ＴＫＣ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』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)

図子善信　『租税法律関係原論〔初版〕』成文堂(2004 年)

武田昌輔･神谷修監　『ＤＨＣ所得税務釈義』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－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』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ＱＡ』(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的問題（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巻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巻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巻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】

シャウプ使節団　「日本税制報告書」『シャウプ勧告全文』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)

債権譲渡担保をめぐる国税徴収法秩序と私法秩序の競合問題

矢野　幸治

［論文要約］

近年、棚卸資産在庫や売掛債権を担保とするいわゆるＡＢＬ（Asset Based Lending；動産・債権等担保融資）が注目されているが、こうした債権流動化による民法上の法秩序の進展が国税徴収権との軋轢を生じてきている。それは、国税徴収法 24 条に規定する譲渡担保権者の物的納税責任を追及する国税債権と債権譲渡担保の被担保債権との間の競合という形で現れた。その一つは、一括支払システムのスキームにみられる「停止条件付代物弁済条項」の有効性に関するものであり、もう一つは将来債権を含む集合債権譲渡担保に対する国税の優先性に関するものである。

国税徴収法は昭和 34 年の大改正において譲渡担保についても他の担保制度との均衡をはかり、法定納期限等後に設定された譲渡担保財産から納税者の国税を徴収できるものとした。ただし、たとえ法定納期限等後に設定されたとしても、譲渡担保権者への告知前に、譲渡により担保される被担保債権が消滅したときは譲渡担保財産も消滅し、物的納税責任を問えなくなる規定になっているため一括支払システムに見るように、「譲渡担保権者へ物的納税責任に係る告知が到達したときは、当事者間の合意により、既に、告知が発送された時点で譲渡担保が実行され被担保債権の代物弁済が行われたものと看做せば、国税の物的納税責任を免れる」とする考え方の混乱を生じた。しかし、原則として、法定納期限等後に設定された譲渡担保に対しては国税徴収権が優先するのであって、告知後に譲渡担保を私的に実行して弁済に充てることもまた許されていないのである。

次に、将来債権を含む集合債権譲渡担保に対する国税の優先性についてである。ここで問題とされる「譲渡担保財産になっている」時期は、将来債権を含む集合債権譲渡担保設定通知の内容から判断をすると、将来債権が発生し債権譲渡担保が実行された後とすることが妥当である。なぜなら、そもそも譲渡担保財産は外形的には譲渡されており、債務者の債務不履行の場合には担保実行ができなければならないが、将来債権は未発生であるかぎり取立ができず、発生してからも、実行通知を行わない限り譲渡担保権者の取立は許されていず、完全な第三者対抗要件を具備しているとは言えないからである。もうひとつの理由は、国税徴収法 24 条の立法趣旨および国税優先の原則に基づく判断が欠如していることである。そもそも国税優先の原則は、私法秩序を維持しつつも租税債権が本質的に抱えるハンディを考慮し、法定納期限等を経過してなお徴収できない国税債権があるときは原則として国税にその徴収の優先権を認めていこうという意義を有するものであるから、その譲渡担保設定契約時点で譲渡担保として確定し第三者対抗要件を具備した将来債権であっても、その発生がひとたび法定納期限等を経過した場合は、国税徴収法 24 条の適用を受けるものとすることが妥当であろう。こうした立法の基本的考え方からすると、平成 19 年判決において示されたところの判断は、一般私法秩序の枠の中では成り立つが、国税徴収法の秩序には適合しないと判断される。今次の平成 19 年判決およびそれを支持する学説の導く結論は、租税徴収権との関係において行き過ぎた

対応になる懸念は拭えない。米国法においては、将来債権への包括担保権の租税債権に対する優先権に一定の制限が加えられていることを参考として、今後の揺り戻しの議論を期待したい。法定納期限等以前に設定された将来債権を含む債権譲渡担保と国税債権の優先性との調整をどのように図っていくのかが、国税徴収法 24 条に残された喫緊の課題である。

目　　次

はじめに…… 1
第１章 譲渡担保の概要…… 4
　第１節 譲渡担保の意義と効力…… 4
　　第１款 譲渡担保の意義…… 4
　　第２款 譲渡担保制度の要求される理由…… 5
　　第３款 譲渡担保の効力…… 6
　第２節 集合動産譲渡担保の有効性と対抗要件…… 7
　　第１款 集合動産譲渡担保の有効性…… 7
　　第２款 集合動産譲渡担保の対抗要件…… 7
　第３節 集合債権譲渡担保の有効性と対抗要件…… 8
　　第１款 将来発生債権の譲渡の有効性…… 8
　　第２款 集合債権譲渡担保の対抗要件…… 9
　　第３款 債権譲渡予約の有効性…… 9
第２章 国税徴収法 24 条の概要…… 10
　第１節 国税徴収法 24 条立法の趣旨…… 10
　第２節 国税徴収法 24 条の譲渡担保財産の目的物および範囲…… 11
　第３節 譲渡担保権者の物的納税責任…… 11
　　第１款 物的納税責任の要件…… 11
　　第２款 物的納税責任の内容…… 12
　第４節 集合物譲渡担保と物的納税責任…… 15
　　第１款 集合動産譲渡担保と物的納税責任…… 15
　　第２款 将来債権を含む集合債権譲渡担保と物的納税責任…… 16
第３章 旧国税徴収法の問題点と法改正…… 17
　第１節 旧国税徴収法における私債権保護の問題点…… 17
　第２節 租税徴収制度調査会の答申…… 19
　　第１款 租税徴収制度調査会の設置…… 19
　　第２款 昭和 33 年答申の基本的考え方…… 20
　　第３款 私債権と租税債権との具体的調整方法…… 21
　第３節 昭和 33 年答申に基づく法改正…… 23
第４章 国税優先の原則について…… 25
　第１節 国税優先の原則に関する憲法判断…… 25
　第２節 国税の優先徴収権の性格…… 27
　　第１款 判例の検討…… 27
　　第２款 国税債権と私債権の性格の異同…… 28
　第３節 国税優先の原則の理論的根拠…… 31
　第４節 国税優先の原則についての再考…… 34
第５章 債権譲渡担保に関する日米法の比較法的検討…… 35
　第１節 米国におけるＵＣＣファイリング制度…… 35
　　第１款 ＵＣＣ第 9 編における担保権…… 35
　　第２款 担保権相互間の優劣決定基準…… 36

第３款 ＵＣＣ第９編における登録制度..... 36
第２節 債権譲渡の対抗問題に関する日米比較..... 36
第６章 債権流動化と法制度..... 39
第１節 債権流動化の流れ..... 39
第１款 一括支払システムにみる債権流動化..... 39
第２款 本格的な資金調達手段としての債権流動化..... 41
第２節 債権流動化のための法制度..... 42
第１款 特定債権法..... 42
第２款 動産・債権譲渡特例法..... 42
第３款 電子記録債権法..... 43
第７章 国税徴収法 24 条と債権譲渡担保に関する問題点..... 44
第１節 一括支払システムにおける問題点..... 44
第２節 将来債権を含む集合債権譲渡担保の問題点..... 47
第８章 判例および学説の検討..... 48
第１節 一括支払システムに関する判例および学説..... 48
第１款 一括支払システムに関する判例..... 48
第２款 判例・学説の検討..... 49
第２節 将来債権を含む集合債権譲渡担保に関する判例および学説..... 54
第１款 将来債権を含む集合債権譲渡担保に関する判例..... 54
第２款 判例・学説の検討..... 60
第９章 国税徴収法 24 条と債権譲渡担保に関する問題点についての考察..... 68
第１節 一括支払システムにおける問題点に関する考察..... 68
第１款 停止条件付代物弁済条項と国税徴収法 24 条 7 項の解釈問題..... 68
第２款 相殺と停止条件付代物弁済..... 71
第２節 将来債権を含む集合債権譲渡担保の問題点についての考察..... 73
第１款 譲渡担保の目的債権が「譲渡担保財産となっている」時期..... 73
第２款 国税優先の原則と将来債権を含む集合債権譲渡担保..... 74
第３款 将来債権の譲渡担保と国税徴収法 24 条の今後の課題..... 78
おわりに..... 79
参考文献..... 82
参考判例..... 86

はじめに

国税徴収制度は昭和34年に大きく改正されたが、その中心に取上げられた論点の一つに租税徴収の法律関係と一般私法秩序とをどのように調整するべきかという問題があった。後で述べるように、改正国税徴収法ではこの問題について、次の二つの基本的考え方を採用し、両者の調整を図っている。すなわち、第一は租税債権と担保付債権との優先劣後を決定する基準となる時期を、物権についての公示の原則をふまえ、納税者の財産上に担保権を設定する第三者が具体的に租税の存在を知ることが出来る時期（法定納期限等）としたことである。第二に、すべての担保制度が租税徴収の面から同一の取扱を受けるべく、先取特権、留置権についてそれに応じた効力を認めるとともに、譲渡担保、仮登記担保については、成文法上の担保物権との均衡をとり、それぞれに応じた効力の制限を付したことである。これにより租税徴収の確保と租税徴収における私法秩序の尊重の二面の要請について調整が図られ、従来は全く国税の徴収権が及ぶことがなかった譲渡担保についても、国税の法定納期限等後に譲渡担保が設定されたときは、他の担保物権と同様に、譲渡担保権者の物的納税責任が生ずることとなったわけである。しかし近年、この調整方法に問題が生じている。それは、債権流動化の流れの中で債権譲渡担保の利用が拡大し、それにともない、国税徴収法24条が規定する「譲渡担保権者の物的納税責任」に基づく国税徴収に、ある“きしみ”が生じていることである。その一つは、一括支払システムに見られる「停止条件付代物弁済条項」にかかわる租税回避の問題であり、二つめは将来債権を含む集合債権譲渡担保の被担保債権と国税債権との競合問題である。

一つ目の、一括支払システムとは、日本の商慣行として根付いてきた商業手形の発行・期日決済ないし商業手形割引などの手形取引の事務負荷の軽減や印紙税の節約等を目的に、それに代わるシステムとして昭和61年から導入され、わが国の金融システムの中にとりこまれてきたシステムであり、金融機関、支払企業（発注企業）、仕入先企業（受注企業）の三者が一括支払システムに関する契約を締結し、支払企業が金融機関に支払事務を委託するとともに、仕入先企業は支払企業に対する債権を譲渡担保として金融機関から借入を行うことができることとしたシステムである。一括支払システムの基本契約には通常、「停止条件付代物弁済条項」が折り込まれる。その内容は、例えば「担保のため金融機関に譲渡された代金債権につき国税徴収法２４条２項、地方税法１４条の１８及びこれと同趣旨の規定に基づく譲渡担保権者に対する告知が発せられたときは、金融機関の当座貸越債権は直ちに弁済期が到来するものとし、告知処分の発信時に代金債権は当座貸越債権の代物弁済に充当される」といったものである。すなわち、仕

入先企業が国税を滞納し、金融機関が国税徴収法24条により譲渡担保権者の物的納税責任を追及され、その告知を受けたときは、税務署長が告知を発したときに遡及し、仕入先企業は提供した譲渡担保債権を金融機関へ帰属せしめ、金融機関はそれを当座貸越債権の弁済に充当するという契約である。

ところで、国税徴収法24条７項は、譲渡担保権者に物的納税責任の告知をした後は、譲渡担保の被担保債権が債務不履行その他弁済以外の理由により消滅した場合においても、なお譲渡担保財産として存続するものとみなす旨、規定している。ここで注意を要するのは、上記のとおり、「なお譲渡担保財産として存続する」のは債務不履行その他弁済以外の事実が「譲渡担保権者に告知をした後」に生じた場合なのであり、「法定納期限等後」ではないことである。一括支払システムは、この「停止条件付代物弁済条項」によって、告知を受ける前に、弁済以外の理由により、譲渡担保の被担保債権が消滅していることをもって、金融機関が物的納税責任を問われることのないよう配慮したシステムである。このシステム自体はもともと商業手形にかかわる商慣行をもとに構築されたものであるから積極的に租税回避を目的にしたものとはいえないものの、問題は、このシステムを通じて、国税徴収法24条を適用するところとなり、その適用を「停止条件付代物弁済条項」により回避し、国税の徴収を免れる結果を招いていることである。平成15年12月19日最高裁判決[1]においては、この「停止条件付代物弁済条項」の効力が否定されることとなったが、その結果、ファイナンスを伴う手形レスのシステムはその後、ファクタリング方式などに形を変えながら存続していくものの、むしろ売掛債権の決済方式の流れは単純な期日現金決済方式へと移行し、企業における売掛債権の滞留を招くこととなった。こうした売掛債権の滞留は、バブル期を経てキャッシュフローファイナンスの拡大に道を開く一因になったのではないかと思う。本論文では、この一括決済システムに関する判例をもとに、一括支払システムのとった租税回避の問題を取上げ、そのスキームの中心となる「停止条件付代物弁済条項」が法的に有効に国税徴収法24条７項の適用を回避することができるかについて、停止条件付代物弁済と民法上の相殺との違いや、当該条項の否定が国税徴収法24条の立法趣旨や租税法律主義とどうかかわるかについての検討を踏まえて考察してみたい。

次は、債権譲渡担保と国税との競合の問題についてである。実情調査[2]によれば、昭和34年当時、金融機関が設定する譲渡担保は、その譲渡担保目的財産の多くが機械器具類や手形であり、債権は僅少であった。また譲渡担保を選んだ理由

1 最判平成15年12月19日民集57巻11号2292頁（以下、「平成15年判決」という。）。
2 金融財政事情研究会「調査金融機関における譲渡担保の実情」金法229号35頁（1960年）。

の第一は「他に債権保全の方法がない」（信用状態が相当程度悪化した後に、譲渡担保を設定することを言っているのだろう）であった。つまり、当時は金融機関の担保目的財産としては不動産が中心であり、譲渡担保を利用していた金融機関は全体の70％程度であったし、さらに債権譲渡担保は、民法 467 条に規定する債権譲渡の第三者対抗要件を具備するために、第三債務者への通知または第三債務者の承諾が必要となるため、譲渡人（債権者）に関する信用不安を招きかねないなどの理由であまり利用されていなかった。

しかし、バブル経済崩壊後は、不動産価額の下落により、不動産担保を中心とした従来型の金融取引が後退し、それに代わるものとして、債権流動化ないしキャッシュフローファイナンスが注目されてきたのである。キャッシュフローファイナンスの特徴は、企業が将来取得しうる資産の価値が融資の基準として最重要視されることである。すなわち従来の資金調達が企業の現有する資産の現在価値を基礎に行われてきたのに対し、キャッシュフローファイナンスは将来獲得すると期待される売掛債権等までも含めた企業の将来キャッシュフローの現在価値を基礎に資金調達を行うものである。将来債権の価値が含まれるため、当然、現有資産の価値で把握する場合に比べ、その担保価値が大きくなり多額の資金を長期で調達することが可能となるため、現有資産の担保力は乏しいが、企業活力があり安定的なキャッシュフローを持つ中小企業にとって有効な資金調達方法と考えられる。そして、このようなファイナンスを実現するためには、譲渡担保権者にとって債権譲渡担保の優先が事後的・遡及的に覆ることなく確実に担保される仕組みが必要となるところ、平成19年２月15日の最高裁判決[3] において、法定納期限等よりも前に設定された、将来債権を含む集合債権譲渡担保につき、対象債権が特定され、かつ第三者対抗要件を具備していた場合には、国税徴収法24条に定める譲渡担保権者の物的納税責任の適用はないとの結論が下された。この結論を一見して分かることは、将来債権を譲渡担保に含めることにより譲渡担保にかかる債権の範囲がより拡大し、それが国税の法定納期限等よりも先に第三者対抗要件を具備するときは、国税徴収法24条に基づく物的納税責任を追求できる債権の範囲は著しく制限をうける恐れがあるということである。この判決により、民法法理の上からの将来債権を含む集合債権譲渡担保の効力については、一定の結論を得たのではあるが、国税優先の原則という税法秩序から捉えた場合、こうした私法秩序のあり方にはなお慎重な検討をすべき余地があると考える。国税徴収法24条８項には「国税の法定納期限等以前に譲渡担保財産となっている事実を（中略）証明した場合には、適用しない」とあり、国税の法定納期限等より前に将来債権を含む集合債権の譲渡されたことが、確定日付のある債権譲渡通知によって

[3] 最判平成19年２月15日金判1264号23頁（以下、「平成19年判決」という。）。

証明される限り、国税徴収法24条の物的納税責任は問えないことになるとする結論は、判例、多数説となっているが、国税優先の原則の基本的意義に立ち返って考えるとき、国税徴収法24条における私債権と国税債権との競合において問題なしとはなしえない。本論文においては、昭和34年の国税徴収法の大改正の経緯を振り返って国税優先の原則と国税徴収法24条の立法の趣旨を考察し、また最近の判例についての検討を踏まえて国税徴収法24条をめぐる被譲渡担保債権と国税債権との競合問題を検証するとともに、外国法との比較法的観点も考慮し国税徴収法24条に関するこれからの課題について考えてみたい。

なお、本論分の構成は次のとおりである。

第１章、第２章においては論旨展開の前提となる譲渡担保と国税徴収法24条の内容について概観する。第３章では旧国税徴収法改正の背景および法改正の基本的考え方を明らかにし、第４章では改正法の論議のテーマとなった国税優先の原則についてその本質を検証する。第５章では比較法的アプローチとして米国と日本での譲渡担保の取扱の違いのポイントを掴む。第６章では債権譲渡担保が拡大している時代背景として債権流動化の流れや法的インフラの整備状況を確認する。第７章から第９章にかけては国税徴収法24条における債権譲渡担保の問題点を取上げ、それに関係する判例、学説を整理し、その上で取上げた問題について考察を加える。

第１章　譲渡担保の概要

第１節　譲渡担保の意義と効力

第１款　譲渡担保の意義

譲渡担保とは、従来の通説の定義によると、債権担保のため、目的財産（とくに所有権）を債務者または物上保証人（併せて「設定者」という）から債権者に移転し、債務が弁済されると設定者に復帰するが、債務不履行が生ずると債権者はその財産につき私的実行の方法によって優先弁済を受けることができる判例法上の物的担保制度である[4]。譲渡担保設定契約について、次のようなものが含まれる[5]。

①　通常の譲渡担保設定契約

担保の目的物を債権者に譲渡し、その担保に係る債務を履行した場合には債務者がその目的物の返還を受け、不履行の場合には債権者がその財産を換価して優先弁済を受けるか又はその財産を確定的に取得することがで

4　柚木馨＝高木多喜男編『新版注釈民法 (9) 物権 (4)』834頁（福地俊雄）（有斐閣、1998年）。

5　国税徴収法基本通達24条関係１（注）、32（注）。

きる旨の譲渡担保設定契約。

② 買戻特約付き売買契約の形式をとる譲渡担保設定契約

売主が将来、対価を支払い目的物を買い戻す権利を留保した売買の形式をとる譲渡担保設定契約。

③ 再売買の予約の形式をとる譲渡担保設定契約

売却した目的物につき、売主が将来、予約完結権を行使することによって再度売買契約が成立し、その効果としてその目的物が再び売主に戻る旨の予約の形式をとる譲渡担保契約。

④ 集合物譲渡担保設定契約

ア．集合動産譲渡担保設定契約

工場内の機械器具や原材料・半製品または倉庫内の商品のような特定された動産の集合体を一個の物とし、これに譲渡担保を設定する契約。

イ．集合債権譲渡担保設定契約

金銭債務の担保として、発生原因となる取引の種類、発生期間等で特定される金銭債権（将来生ずべき債権を含む。）を一括して譲渡することとし、通常は、譲渡担保権者が第三債務者に対し担保権実行としての取立ての通知をするまでは、譲渡債権の取立てを債務者に許諾し、債務者が取り立てた金銭について譲渡担保権者への引渡しを要しないこととする債権譲渡担保設定契約。

第２款　譲渡担保制度の要求される理由

譲渡担保制度は、判例法の発展により認められてきたが、その主な理由は、動産担保制度の不備と、質権、抵当権の換価制度の不備が挙げられる。すなわち動産については登記・登録制度がなく抵当権を設定できず、また質権は債務者（設定者）に占有を認めないので事業継続に支障をきたす。つぎに質権・抵当権の換価制度の不備とは、公的強制換価手続きによっては資金の確実迅速な回収を図ることができないことである。

福地俊雄教授は、譲渡担保という非典型の担保制度が取引界において要求される理由を以下の三点に要約しておられる[6]。

①動産の無占有担保化の可能性

民法上の質権では目的物の占有を設定者が留保することは禁じられている。したがって、一般の動産をその占有・利用を継続しながら担保化するためには譲渡担保の方法に頼らざるをえない。

②優先弁済手続きの簡便・有利性

---

[6] 柚木＝高木・前掲注４、834 頁（福地俊雄）。

典型担保物権としての抵当権においては、優先弁済を受けるためには民事執行法による公的執行を必要とし、時間と費用を要するのみならず目的物の担保価値を十分に実現しえないが、譲渡担保では私的実行が認められ、債権者は目的物の換価処分の時期と方法を選択することにより簡易に優先弁済を受けることが可能である。

③典型担保物権がカバーしえない種類の財産担保化機能

財産の集合体（例えば、「構成部分の変動する集合動産」とか「集合債権」など）についても譲渡担保を利用できる。

第3款　譲渡担保の効力

1．優先弁済権と清算原則

質権の場合には流質契約が禁止（民法 349 条）されるが、抵当権の場合は、抵当直流契約（債務者の債務不履行の場合は、債務の弁済に代えて抵当権の目的物の所有権を抵当権者が取得し、これにより被担保債権を消滅させる、抵当権設定契約又は債務の弁済期前の特約）についてこれを禁ずる規定はない。しかし、これによる抵当権者の暴利行為は当然許されず、目的物価額が被担保債権額を超えるときは、抵当権者は清算義務を負うものと解される。しかし、譲渡担保は成文法の規定がなく、かつては流質的譲渡担保ないし売渡抵当のような譲渡担保契約において、その優先弁済権の実行における清算不要、流担保特約の有効性が強調された。しかしその後の判例に変化がもたらされ、今日では、譲渡担保権の優先弁済権実行にあたっては常に被担保債権の総額と目的物の適正評価額との清算を要し後者に残余額がある限り、それを設定者に返還すべしという原則が確立されている[7]。

2．設定者の権利義務

譲渡担保制度は原則的に目的物の占有・利用を設定者に留保させる無占有の担保制度である。しかしその目的物は債権者の担保の目的物でもあるので、設定者はその利用について善管注意義務を負う。また、判例法上清算原則が確立したことと関連し、被担保債権の弁済期が到来しても、設定者の目的物回復の可能性は直ちに消滅するものでなく、「処分清算型」（目的物を適正額によって第三者に処分し、処分代金から被担保債権額を控除した差額を清算金として設定者へ支払う方法）では第三者への処分の完了までに、

[7] 最高裁判決（最判昭和46年 3 月25日民集25巻 2 号 208 頁）は「債権者は、目的不動産を換価処分するかまたはこれを適正に評価することによつて具体化する価額から債権額を差し引き、残額を清算金として債務者に支払うことを要する」と判示している。

「帰属清算型」（目的物を終局的に債権者に帰属させるとともに、その適正評価額によって被担保権の弁済に充当し残余額が生ずれば、それを清算金として設定者に返還すべき清算方法）では清算金の支払までに、設定者は債務弁済による目的物の取戻しを可能とする理論が、清算原則確立と同時に確立したと解されている[8]。

第２節　集合動産譲渡担保の有効性と対抗要件

第１款　集合動産譲渡担保の有効性

集合動産譲渡担保では、個々の動産が絶えず変動するから、その担保物の範囲を一般的・抽象的基準によって限定する以外にない。判例[9]はその基準として、①動産の種類、②所在場所、③量的範囲、の３つを挙げている。この基準のうち①および②は特に問題ないと思うが、③の「量的範囲」については常に変化するものであり、いかに特定されるかが問題となる。判例・通説では、一旦集合物に譲渡担保が設定されたときは、集合物としての同一性に変化のない限り、個々の商品の搬入・搬出は、担保の目的物たる集合物に生じた事実上の変動に過ぎず、法律行為としての意味はないとする。しかしこの論理によると、無限に、事後加入動産について担保設定の効力が及ぶ（あるいは逆に事後減少に甘んじる）ことになりはしないかとの疑問が生じるが、福地俊雄教授は、「流動動産譲渡担保の設定契約には、枠内動産によって担うべき担保価値の総量に関する合意が、明示たると黙示たるとを問わず要素として存在するものと解する」とし、「枠内への個別動産の事後搬入は、それ以下であってはならないが、それ以上である必要もない（当事者の権利義務には属さない）ものと解する。私見ではこの権利義務を「枠の充実」の権利義務とよぶが、枠内の価値量がこの予定された総量を超えたときは、原則として当事者の減担保の請求を要せずに、予定額まで修正されるものと解する」と述べておられる[10]。つまり、集合物論は、個別動産の事後追加を集合物の構成部分の変化に過ぎないと説くが、それは、集合物の価値がいくら増大しても債権者に帰属する同一の集合物であるということではなく、福地俊雄教授の述べられるとおり、「枠の充実」の権利義務の範囲内でのみ正当なものと考えることが妥当であろう。

第２款　集合動産譲渡担保の対抗要件

動産の譲渡を第三者に対抗するにはその引渡し（占有改定も含む）が必要（民法 178 条、 183 条）であり、集合動産譲渡担保の対抗要件は、「占有改定」のと

8　柚木＝高木・前掲注４、 866 頁（福地俊雄）。
9　最判昭和62年11月10日民集41巻８号1559頁。
10　柚木＝高木・前掲注４、 895 頁（福地俊雄）。

きに具備される。しかし、後で述べるように、2004年に、「動産及び債権の譲渡の対抗要件に関する民法の特例等に関する法律」（以下、「動産・債権譲渡特例法」という。）が制定され、動産譲渡登記ファイルに登記された場合は民法178条の引渡しがあったものとみなされることになった[11]。

第3節　集合債権譲渡担保の有効性と対抗要件

第1款　将来発生債権の譲渡の有効性

集合債権譲渡担保では、将来発生する見込みである債権もその対象とすることができるとされている[12]が、その将来発生債権をいかに特定したらよいであろうか。また、その将来債権の発生見込みが不確実な場合でも譲渡担保とすることができるであろうか。まず将来発生債権の特定に関しては、最高裁判決[13]において、「債権譲渡契約にあっては、譲渡の目的とされる債権がその発生原因や譲渡に係る額等をもって特定される必要があることはいうまでもなく、将来の一定期間内に発生し、又は弁済期が到来すべき幾つかの債権を譲渡の目的にする場合には、適宜の方法により右期間の始期と終期を明確にするなどして譲渡の目的とされる債権が特定されるべきである。」と判示している。すなわち債権を特定する条件として、①譲渡の目的とされる債権がその発生原因や譲渡に係る額等をもって特定されること、②将来の一定期間に発生し又は弁済期が到来するいくつかの債権を譲渡の目的とする場合には、適宜の方法によりその期間の始期と終期を明確にすること、を挙げている。そして、「将来の一定期間内に発生すべき債権を目的とする債権譲渡担保契約について、右期間の長さ等の契約内容が譲渡人の営業活動等に対して社会通念に照らし相当とされる範囲を著しく逸脱する制限を加え、又は他の債権者に不当な不利益を与えるものであると見られるなどの特段の事情の認められる場合には、右契約は公序良俗に反するなどとして、その効力の全部又は一部が否定されることがあるものというべきである。」とする。

また、将来債権の発生見込みが不確実な場合でも譲渡担保とすることができるかについては、上記最高裁判決において、「将来発生すべき債権を目的とする債権譲渡契約にあっては、契約当事者は、譲渡の目的とされる債権の発生の基礎を成す事情をしんしゃくし、右事情の下における債権発生の可能性の程度を考慮した上、右債権が見込みどおり発生しなかった場合に譲受人に生ずる不

---

11 動産・債権譲渡特例法3条1項。

12 大審院判決（大判昭和9年12月28日民集13巻2261頁）は「将来ノ債権ヲ譲渡シ債権成立前確定日附アル証書ヲ以テ之カ通知ヲ為シタルトキハ爾後譲受人ハ将来債権成立セハ之カ取得ヲ債務者其ノ他ノ第三者ニ対抗シ得ルニ至ルヘキ法律上ノ地位ヲ有スルモノトス」と判示している。

13 最判平成11年01月29日民集53巻1号151頁（以下、「平成11年判決」という。）。

利益については譲渡人の契約上の責任の追求により清算することとして、契約を締結すると見るべきであるから、右契約の締結時において右債権発生の可能性が低かったことは、右契約の効力を当然に左右するものではない」[14] と述べ、将来債権の発生に関するリスクは当事者間で処理する問題であって、契約の有効性を左右しないものとしている。

第２款　集合債権譲渡担保の対抗要件

債権の譲渡を第三者に対抗するには債権者から債務者への通知または債務者の承諾を確定日付のある証書で行う必要がある（民法 467 条）。集合債権譲渡担保の対抗要件は、集合債権を基本契約である譲渡担保権設定契約の締結時点で譲渡する方式では、譲渡担保設定契約を締結し債権者（譲渡担保権設定者）から債務者への通知または債務者の承諾がされたときに具備され、当初の契約を譲渡予約契約とし、設定者が期限の利益を喪失したときに譲渡担保権者が予約完結権を行使する方式では、譲渡担保設定契約を締結し債権者（譲渡担保権設定者）から債務者への通知または債務者の承諾があった後、予約完結権行使の意思表示が譲渡担保権者から第三債務者へなされたときに具備される。しかし、企業の資金調達の円滑化等の観点から、こうした確定日付証書によることのほかに明認的な公示方法が当事者や第三者にとって必要とされるところから、1998年に「債権譲渡の対抗要件に関する民法の特例等に関する法律」（以下、「債権譲渡特例法」という。）が制定され、その後、2004年に動産の譲渡についても対応する改正がなされ、動産・債権譲渡特例法へ改称された。この法律により、債権譲渡登記ファイルに譲渡の登記がされたときは、当該債権の債務者以外の第三者については、民法 467 条の規定による確定日付のある証書による通知があったことと同様の法律効果が生じることとなった[15] 。

第３款　債権譲渡予約の有効性

債権譲渡予約契約は、債務者（設定者）に支払停止等、期限の利益喪失事由が生じたときに、債権者が、債務者が有する譲渡対象債権中、任意のものを選択して、予約完結権を行使するもので、契約締結時点では債権の譲渡は生じていない。この債権譲渡予約における債権の特定方法について最高裁判決[16] では「債権譲渡の予約にあっては、予約完結時において譲渡の目的となる債権を譲渡人が有する他の債権から識別することができる程度に特定されていれば足りる。そして、この理は、将来発生すべき債権が譲渡予約の目的とされている場

[14] 平成11年判決 156 頁。
[15] 動産・債権譲渡特例法 4 条 1 項。
[16] 最判平成12年 4 月21日民集54巻 4 号1562頁。

合でも変わるものではない。」とし、また、第三債務者、限度額等について無限定・包括的に譲渡予約をする債権譲渡予約の有効性については、上記判決において「本件予約によって担保される債権の額は将来増減するものであるが、予約完結の意思表示がされた時点で確定するものであるから、右債権の額が本件予約を締結した時点で確定していないからといって、本件予約の効力が左右されるものではない。」と判示している。ただ指名債権譲渡の第三者対抗要件については、最高裁判決[17]において「指名債権譲渡の予約につき確定日付のある証書により債務者に対する通知又はその承諾がされても、債務者は、これによって予約完結権の行使により当該債権の帰属が将来変更される可能性を了知するに止まり、当該債権の帰属に変更が生じた事実を認識するものではないから、上記予約の完結による債権譲渡の効力は、当該予約についてされた上記の通知又は承諾をもって、第三者に対抗することはできない。」と判示されている。

第２章　国税徴収法24条の概要

第１節　国税徴収法24条立法の趣旨

譲渡担保に関する旧国税徴収法の行政解釈は、判例・通説に従い、所有権が担保権者に帰属しているため、設定者である債務者の滞納により譲渡担保の目的財産を差押えることはできないものとされていた。従って、その譲渡担保の設定が滞納国税の法定納期限等後に行われたものであっても、滞納処分をすることができず、常に譲渡担保の被担保債権が国税に優先するのみならず、譲渡担保財産の価額から譲渡担保により担保される債権の金額を控除した残額についても、国税は追求することができないことになっていた。

しかし、法律上の担保権である質権、抵当権であれば、租税の存在が客観的に明らかとなる時期を基準として国税との優劣を決定するものとしたのにも拘らず、法律上の担保制度でない譲渡担保が、その時期の前後を問わず、常に租税に優先する制度は望ましいものではないので、譲渡担保についてもそれに応じた効力の制限を付すことが適当であるとし、昭和34年の改正法は、この譲渡担保に対する租税徴収方法として、物的納税責任という技術的な制度を導入した。すなわち、執行面においては譲渡担保財産が担保権者の所有に属することを認め、設定者である納税者の租税を追求する場合には、担保権者をあたかも第二次納税義務者に準ずるものと考え、その第二次納税義務者の財産としてその譲渡担保財産に対して執行しようとするものである。もとより第二次納税義務者に準ずるものとはいえ、抵当権者が抵当権設定者の租税を納付する義務がないのと同様に、譲渡

[17] 最判平成13年11月27日民集55巻６号1090頁。

担保権者もまた譲渡担保設定者の租税を納付するいわれはなく、譲渡担保権者が執行を受けるのは譲渡担保財産に限られることになる。

第２節　国税徴収法24条の譲渡担保財産の目的物および範囲

国税徴収法24条１項の「その者が譲渡した財産でその譲渡により担保の目的となっているもの（以下、「譲渡担保財産」という。）」とは、納税者がその所有する財産を債権者又は第三者に譲渡し、その譲渡により、自己又は第三者の債務の担保の目的となっている財産をいう。なお、動産、有価証券、債権、不動産、無体財産権等のほか、法律上まだ権利と認められていないものであっても、譲渡できるもの（手形を除く。法附則５条４項）は、すべて譲渡担保の目的物とすることができ[18]、その範囲は、おおむね次に掲げるとおりとされる[19]。

(a)　譲渡担保財産並びにその付加物及び従物

(b)　企業用動産等を一括して譲渡担保とした場合においては、集合物としての同一性のある限り、その譲渡担保権の設定後その集合物に加えられたもの

第３節　譲渡担保権者の物的納税責任

第１款　物的納税責任の要件

譲渡担保権者に物的納税責任を負わせることができるためには、①譲渡担保設定者（納税者）が国税を滞納した場合においてその者が譲渡した財産でその譲渡により担保の目的になっているものがあること（国税徴収法24条１項）、②譲渡担保設定者（納税者）の財産につき滞納処分を執行してもなお徴収すべき国税に不足すると認められること（国税徴収法24条１項）、③滞納国税の法定納期限等後に担保の目的でされた譲渡にかかる権利の移転の登記をし、又は譲渡担保財産となっていること（国税徴収法24条８項）、のすべての要件を充足しなければならない。②の要件によれば、税務署長があらかじめ設定者の財産を調査することを要し、他の財産をもってしては、滞納国税の全額は徴収できないと認められる場合に限ってその物的納税責任を負わせることができる。これは、抵当権、質権その他第三者の権利の目的となっている財産の差押えについては、制度的に、第三者から差押え換えの請求ないし換価の申立てができることになっており、他に納税者の財産がない場合に限って第三者の財産の差押えが行われるという保証が与えられていることに対応したものと思う。

---

[18] 国税徴収法基本通達第24条関係１。
[19] 国税徴収法基本通達第24条関係14。

第２款　物的納税責任の内容

１．　譲渡担保財産に対する滞納処分執行

譲渡担保権者から滞納者の国税を徴収しようとするときは、徴収しようとする金額その他必要な事項を記載した書面により、譲渡担保権者に告知をしなければならない。告知書を発した日から10日を経過した日までに国税が完納されていないときは、譲渡担保権者を第二次納税義務者とみなして、その譲渡担保財産について滞納処分を執行することができる（国税徴収法24条３項）。この告知は、譲渡担保権者に対し納付を強制しようとするものではなく、告知後、催告をすることもない。ただ、譲渡担保権者は告知後は譲渡担保財産に対して滞納処分がなされることを受忍する義務を負うに止まる。ただし罰則の規定の適用については、差押えの前後に拘らず、物的納税責任のある譲渡担保権者は納税者とみなされ罰則[20] を適用されることになるので、少なくとも告知を受けた後、担保財産を国の不利益に処分することは禁止される。

２．　譲渡担保財産の換価、配当

譲渡担保財産の換価は、設定者の財産を換価した後でなければすることができない（国税徴収法24条３項、32条４項）。また、譲渡担保権者が告知、滞納処分について不服申立てをし、又は訴えを提起したときは、その申立て又は訴訟が係属する限り、その財産の換価をすることができない（国税徴収法24条３項、90条３項、国税通則法 105 条１項）。滞納処分により譲渡担保財産を換価した場合の配当については、その譲渡担保権者を第二次納税義務者として処分したのであるから、残余金は当然に税務署長から譲渡担保権者に交付される[21] 。

３．　設定者の財産として行った滞納処分

動産が譲渡担保財産である場合には、設定者である滞納者が占有していることが通常であるので、滞納処分の執行に当たって滞納者の財産として差押えることがありうる。本来ならば譲渡担保財産であることが判明すればその差押えを解除し、正規の手続きにより譲渡担保権者の財産として再び差押えるべきであろうが、結果的には同じ設定者の滞納税金を徴収するために差押えるわけであるし、また正規の手続きをとっている間にその財産が処分されてしまうかもしれない。よって設定者である滞納者の財産につき滞納処分を

[20] 国税徴収法 187 条から 189 条。
[21] 国税徴収法基本通達第 129 条関係６。

執行してもなお徴収すべき国税に不足すると認められるときは、滞納者の財産として行われた譲渡担保財産に対する差押えは、譲渡担保権者の財産として行われた差押えとして滞納処分を続行することができることとされている。この場合、当然、事後において譲渡担保権者への告知をしなければならない（国税徴収法24条４項）。

４．　譲渡担保財産としての存続

告知をした後、差押えまでの間に被譲渡担保債権の弁済期限が到来し、設定者である滞納者が弁済しないため、譲渡担保権者が譲渡担保権の実行を行い譲渡担保の目的物が確定的に担保権者の所有に帰した場合、「滞納者が譲渡した財産でその譲渡により担保の目的となっているもの」ではなくなるので譲渡担保権者の物的納税責任を問えなくなる。こうしたことは租税回避行為に繋がりかねない懸念もある。国税徴収法では、譲渡担保権者への告知があった後に債務不履行その他弁済以外の理由により譲渡担保財産が譲渡担保財産でなくなり、通常の譲渡と同じ結果となっても、なお譲渡担保財産として存続するものとした（国税徴収法24条７項）。

また、売渡担保として、買戻し特約や再売買の予約がなされている譲渡担保契約では、期限の徒過、その他その契約の履行以外の理由により買戻等の権利を滞納者が行使できなくなった場合においても譲渡担保財産として存続するものとみなされる（国税徴収法24条７項後段）。

さらに、譲渡担保財産として差押えた後に債務者が弁済した場合においては、本来その財産は設定者の財産に帰属することとなるわけであるが、このときにおいてはすでに譲渡担保財産として差押えが行われた後の問題であるから、差押え財産の処分禁止の効力により当然に譲渡担保財産として当初の滞納処分を続行することができるものと解される[22]。なお、譲渡担保権者に対して告知が行われている場合であっても、その告知に係る差押え前に、譲渡担保の目的物が譲渡担保権者によって処分され第三者に移転したときは、その目的物に対して滞納処分を行うことはできないとされている[23]。

５．　譲渡担保財産について設定者に対する滞納処分と譲渡担保権者の滞納処分とが競合する場合の処理

譲渡担保の目的物に対しては、設定者の租税を徴収するため滞納処分を行うことができる一方で、譲渡担保権者の固有の国税が滞納となった場合にも

[22] 国税徴収法基本通達第24条関係28。
[23] 国税徴収法基本通達第24条関係27。

滞納処分を執行することができる。この場合は、先に設定者側の租税債権者が差押えを行ったときは、譲渡担保権者側の租税債権者からは交付要求がなされ、逆に、譲渡担保権者側の租税債権者が先に差押えを行った場合は、譲渡担保設定者側の租税債権者から交付要求がなされ、また、両者以外の先行の差押執行機関があれば、それに対して両者からそれぞれ交付要求がなされる。このように、譲渡担保権者の租税と譲渡担保設定者の租税とが譲渡担保財産について競合したときに、何も法令上の規制をしなければ、差押え先着手ないし交付要求先着手によって処理されることになる。

ところで、国税徴収法24条８項の規定により、譲渡担保の被担保債権に優先する国税だけが譲渡担保財産から徴収することができることとされているから、譲渡担保設定者の国税は、譲渡担保の被担保債権に常に優先し、譲渡担保財産の換価代金のなかからまず譲渡担保設定者の滞納国税を徴収し、残額を譲渡担保権者に交付すればよいことになる。したがって、譲渡担保権者の国税は、その譲渡担保権者に交付されるべき金額の中から徴収できる地位をもつにとどまるわけである。こうした考え方のもとに国税徴収法施行令９条では次のように規定する。すなわち、その第１項は、譲渡担保財産が譲渡担保権者の国税等で差押えられ、譲渡担保設定者の国税の交付要求があった場合には、譲渡担保設定者の国税の差押え、譲渡担保権者の国税等の交付要求があったものとみなす。さらに、その第２項は、譲渡担保設定者と譲渡担保権者の両者が交付要求をした場合には、譲渡担保設定者の国税の交付要求が譲渡担保権者の国税の交付要求よりも後にされていても、先にされたものとみなすこととしている。

６．　物的納税責任から除外される譲渡担保手形

現行の国税徴収法は、昭和33年の租税徴収制度調査会答申に基づき[24]、その附則５条４項において、手形については当分の間、譲渡担保の物的納税責任の規定を適用しないことを定めている。譲渡担保のうち手形の担保は多数の小売商の手形を有する問屋が銀行に個別に手形割引を依頼する代わりにまとめてこれらの手形を担保として資金の融通を受けるような場合に用いられる。手形の枚数も多く、不渡りを生ずる可能性のある、資力が十分ではない企業の手形も含まれるので各別に割引手形の形式をとる煩わしさを避けようとするものである。もしこれらの手形も譲渡担保であるからといって、物的納税責任を担保権者である金融機関等が負うことになれば、元に戻ってすべ

[24] 租税徴収制度調査会『＜資料＞租税徴収制度調査会答申［昭和三三年十二月八日］』ジュリスト171号46頁（有斐閣、1959年）。

て手形割引として処理されてしまうこととなる（手形割引は手形法上の売買とされるから、もともと譲渡担保権者の物的納税責任を追求できない）。割引を依頼する納税者も割引をする金融機関もいたずらに手数を増す結果になろう。

第４節　集合物譲渡担保と物的納税責任

第１款　集合動産譲渡担保と物的納税責任

不動産等の資産を有しない中小企業等においては、資金調達の際の担保として、自社の工場・機械類や倉庫内の商品等の動産の集合体を一括して譲渡担保に供する「集合動産譲渡担保」の方法が採られる場合があるが、譲渡担保の目的物が集合動産の場合であっても、当然、国税徴収法24条の適用がある。この場合、集合動産譲渡担保権の設定後にその集合物に加えられた財産について、それが「枠の充実」の権利義務の範囲内において譲渡担保となることはすでに述べた。では、その担保設定時期はいつであろうか。国税徴収法基本通達[25] では「集合物が譲渡担保財産である場合において、その担保権が設定された後にその集合物に加えられた財産について、法第24条第８項の規定を適用するに当たっては、その加えられた財産が集合物として同一性がある限り、当初の譲渡担保権が設定された譲渡の時期をもって、その財産の譲渡担保財産となった時として取り扱う。」としている。すなわち、法定納期限等後にその集合物に追加された財産であっても当初の設定時まで遡及して譲渡担保財産の効果を認めるもので、これは通説、判例の集合物論に沿ったものである。上記の基本通達の定めによれば、譲渡担保権が設定された後、その集合物に新たに加えられた財産は、集合物として同一性がある限りすべて当初設定時期に譲渡担保財産となったものと取り扱われるので、当初の設定時期が法定納期限等以前であれば、新たに加えられた財産については譲渡担保設定者の滞納国税につき滞納処分を受けることはない。

これに関連して、上記の基本通達では「譲渡担保権が設定された後その集合物に新たに財産が加えられたため、その譲渡担保財産の価額が、当初の譲渡担保財産の価額を超える場合には、その超えている部分に相当する財産については、譲渡担保権を新たに設定したものとして取り扱う」と定めている[26] 。しかし、私見によれば、すでに述べたとおり、譲渡担保設定契約においては、枠内動産によって担うべき担保価値の総量に関する合意が、明示たると黙示たるとを問わず要素として存在するものと解され、枠内の価値量がこ

[25] 国税徴収法基本通達第24条関係32。

[26] 国税徴収法基本通達第24条関係32（注）２。

の予定された総量を超えたときは、原則として当事者の減担保の請求を要せずに、予定額まで修正されるものと解するのを正当とするから、増大した部分の集合物の価値は債権者に帰属するものではない。よって「その超えている部分に相当する財産については、譲渡担保権を新たに設定したものとして取り扱う。」という取扱には法的な根拠がないのではないかと考える。

さて上記とは逆に、担保権設定後に集合物からその個別財産が離脱した場合はどうであろうか。その離脱した財産に対する滞納処分は可能であろうか。集合動産譲渡担保においては、その目的物が集合物としての同一性を維持しつつその構成部分が絶えず変動していくことが予定されているのであるから、譲渡担保設定者に与えられた集合物管理利用権の行使により集合物から分離される限り、個別動産自体の法的運命に従い第三者への有効な移転も可能となり、徴収職員は集合物から分離した当該目的物に対して差押えを執行することができないと解される。ただし判例[27] は、「対抗要件を備えた集合動産譲渡担保の設定者がその目的物である動産につき通常の営業の範囲を超える売却処分をした場合、当該処分は上記権限に基づかないものである以上、譲渡担保契約に定められた保管場所から搬出されるなどして当該譲渡担保の目的である集合物から離脱したと認められる場合でない限り、当該処分の相手方は目的物の所有権を承継取得することはできないというべきである。」とし、譲渡担保設定者の個々の動産を集合物から分離して売却する権限は、通常の営業の範囲内における行使に限られることを判示している。つまり譲渡担保設定者がその範囲を超える非適正処分をした場合、その処分は、権限に基づかないものとなり、譲渡担保契約に定められた保管場所から離脱したと認められる場合でない限り、その処分の相手方は、目的物を取得することはできないと解される。

第２款　将来債権を含む集合債権譲渡担保と物的納税責任

国税徴収法24条８項は、譲渡担保権者の物的納税責任について、「国税の法定納期限等以前に、担保の目的でされた譲渡に係る権利の移転の登記がある場合又は譲渡担保権者が国税の法定納期限等以前に譲渡担保財産となっている事実を、その財産の売却決定の前日までに、譲渡担保権者が証明した場合には、適用しない。」と規定し、国税債権と譲渡担保の被担保債権との優先劣後について、国税の法定納期限等と「譲渡担保財産となった時」との先後により判定することとしている。そこで将来債権を含む集合債権譲渡担保の「譲渡担保財産となった時」がいつかが問題となるが、判例、多数説は譲

[27] 最判平成18年７月20日民集60巻６号2499頁。

渡担保設定契約を締結し第三者対抗要件を具備したときであるとしている。国税徴収法基本通達[28]では平成19年判決の結果をうけて「将来発生すべき債権を目的として、債権譲渡の効果の発生を留保する特段の付款のない譲渡担保契約が締結され、その債権譲渡につき対抗要件が具備されていた場合には、当該債権は当該対抗要件が具備された時に譲渡担保財産となる」とする。

第３章　旧国税徴収法の問題点と法改正

第１節　旧国税徴収法における私債権保護の問題点

明治30年制定の旧国税徴収法では第３条[29]において、国税はその法定納期限より１年以上前に設定された質権または抵当権に劣後するとしていた。この規定は私法債権者に対する若干の配慮をしたものと解せられるが、いささか不徹底なものであった。

担保権設定者が、その財産上に質権または抵当権を設定し、その設定後一年以内に納期限が到来する国税を滞納するということはありうる事ではあるが、担保権者にとっては、担保権設定者が滞納することは予測困難なことであろうから、このような事態が発生した場合は被担保債権の保全ができなくなり、担保権の効力が著しく損なわれることになる。

また、債務者の財産に抵当権等を設定した後において、その担保権付き財産が第三者に譲渡され、その譲り受けた第三者に滞納国税があるときはどのようになるのであろうか。やはりその第三者の滞納国税はその法定納期限の一年前の日以後に設定された抵当権等に優先することになるのであろうか。一歩譲って抵当権設定者の国税については周到な調査により設定後一年以内に起こりうる状況を予測できる可能性があるにしても、譲渡先である無関係な第三者については調査もできないわけである。

昭和32年の「公売代金返還請求事件」[30]に対する最高裁判決はこうした問題を焙り出し、旧国税徴収法の改正に大きなインパクトを与えるものであったとされる[31]。この事件の概要は次のとおりである。すなわち、X（原告・上告人）がA（訴外）に金銭を貸付け、A所有の家屋に抵当権を設定したが、その翌年、Aは当該家屋をB（訴外）へ売却した。Bは国税を滞納していたためY（国・被告・

---

28 国税徴収法基本通達第24条関係34。

29 国税徴収法（明治30年法律第21号・昭和34年法律第147号により全部改正）第３条「納税人ノ財産上ニ質権又は抵当権ヲ有スル者其ノ質権又ハ抵当権ノ設定カ国税ノ納期限ヨリ一箇年前ニ在ルコトヲ公正証書ヲ以テ証明シタルトキハ該物件ノ価額ヲ限トシテ其ノ債権ニ対シテ国税ヲ先取セサルモノトス」。

30 最判昭和32年１月16日民集11巻１号１頁。

31 金子宏『租税法［第14版］』701頁（弘文堂、2009年）。

被上告人）は当該家屋を差押え、公売して、Xの抵当権の設定時期がBの国税の法定納期限より1年以上前ではなかったのでその公売代金の全額をその滞納国税に充当した。これに対し、XはYに対して、旧国税徴収法3条は、抵当権設定者と納税義務者が同一人である場合を規定するものであることを主張し、公売代金返還請求の訴を提起した、というものである。

原審の判決は、旧国税徴収法3条の規定について、抵当権の設定が国税納期限の一年以上前でない限り、納税義務者が抵当権設定者であろうと、抵当権付財産を譲り受けた者であろうと国税が優先するとの解釈を取っているが、上告審（原告、被告合意して最高裁判所へ飛越上告）において最高裁は、「ここに一個年前というのは抵当権設定当時における抵当権者と設定者（債務者であると第三者であるとを問わない）との関係を基本とし、設定者の納税義務を基準として考える趣旨の下に設けられた規定であると解するのを相当とする。従って抵当権者が本条の保護を受けるためには、先ず設定当時、設定者に国税の滞納がないことはもちろん、その後さらに設定者が一個年内に国税を滞納しないことを必要とする。そして抵当権者が設定者との関係において本条の保護を受け得べき適格は設定者が一個年内に抵当不動産を第三者に譲渡した場合、その第三者に国税の滞納があることによって、直ちにこれを失うものとすることはできない。されば本件において、上告人は、特段の事由のないかぎり、訴外後藤若之助が本件不動産譲渡当時までにすでに滞納した国税のあるために、本条の保護を受ける適格を失い、その公売処分により抵当権が消滅するに至る結果を甘受しなければならないいわれはない。」とした。ただし、この判決では、その結論に関する理由が明確に述べられていないが、各裁判官の補足意見の中で理由が述べられている。加藤一郎教授は、この判決の理由づけに関する裁判官の補足意見を、以下のように整理しておられる[32]。

（1） 実質的理由づけ

①第三取得者の滞納国税がその納期限の一年前の日後に設定された抵当権に優先するとすれば、抵当権者は不当に不利益を受け（抵当権者はたまたま第三取得者に滞納国税があれば害をうける。しかもそれを防ぐ手段を持たない）、また第三取得者は逆に不当の利益を受ける（公売代金が自分の滞納国税に優先充当されると、抵当権を犠牲にして利益をうる結果になる）。

②滞納国税の納期限の一年前の日後に設定された抵当権等の設定者が多額の国税を滞納していた場合に、その担保財産を滞納のない第三者に譲渡すれば、担保権者が不当に利益を受ける。

[32] 加藤一郎「抵当権が国税に優先する一事例」ジュリスト125号56頁（有斐閣、1957年）。

（2） 形式的理由づけ

①旧国税徴収法3条では抵当権等の被担保債権が国税債権に優先するには、抵当権等の設定が国税の納期限より一年前になされたことを要するとされているが、これは設定当時における設定者の国税の納期限を基準にしたものと解するのが素直である。

②旧国税徴収法3条の「納税人」は、抵当権等の設定者を指し、担保財産の第三取得者は「納税人」には当たらない（すなわち、第三取得者の滞納国税は一切問題にせず、常に抵当権等がそれに優先する）。

この判決は「それまでの行政解釈と大審院の判例を覆したことと、租税債権優先の原理に制限を加え、私債権保護の思想を打ち出した点で画期的な意味をもった判決であり、その基本思想は現行国税徴収法に受け継がれていると言ってよく国税徴収制度史上逸すべからざる意義をもつ」[33] ものであった。

第2節　租税徴収制度調査会の答申

第1款　租税徴収制度調査会の設置

昭和30年12月16日に閣議決定により大蔵省に租税徴収制度調査会が設置された。実は、この租税徴収制度調査会の設置に先立ち、昭和30年3月に内閣の法制審議会の強制執行制度部会で、滞納処分と強制執行の調整措置に関する問題を検討すべきであるとの意見が採択され、それを受けて内閣に臨時税制調査会（昭和30年8月から昭和32年6月）が設置されたのであるが、その臨時税制調査会において、「滞納処分と強制執行の調整問題は早急に検討されるべきだ。同時にそのほかにも、租税徴収に関しての多くの問題がありを根本的に検討する必要性がある。そのためには専門的な調査会を別個に設けて審議される必要がある」との趣旨の中間答申が出され、その趣旨に沿ってこの租税徴収制度調査会が設置された[34]。この租税徴収制度調査会が昭和33年12月8日に発表した「租税徴収制度調査会答申」（以下、「昭和33年答申」という。）では、その序において国税徴収法改正を目指す理由を次のように述べている。すなわち

「国税徴収法は明治三十年に制定されて以来その基本的な部分はほとんど変つていない。しかるに現在までの間に、租税体系そのものが根本的な改革を受けており、また、特に直接税においては申告納税制度がとり入れられている。一方、わが国の経済構造も当時とは根本的に変つており、法律制度にも大きな変革が認められる。租税の徴収に関する法律は、本来は手続法であり、比較的こ

[33] 雄川一郎「抵当権と国税徴収権との優劣」［租税判例百選第4版］別冊ジュリスト178号220頁（有斐閣、2005年）。

[34] 我妻栄ほか「研究会　租税徴収制度答申について［その一］」ジュリスト171号2頁（有斐閣、1959年）。

のような外的変化に耐えることができる性質のものではあるが、国税徴収法の内容は、必ずしもこのような狭義の手続法に限られず、租税の優先権その他の重要な実体法をも含んでいる。したがつて、経済の推移と法律制度の変化を前提として、国税徴収法全体を吟味する必要があつたのである。」としている。

旧国税徴収法は明治30年に制定され、以後、昭和26年に徴収猶予等の徴収緩和諸制度を設けた改正を除き、ほとんど実体的な改正がなされていなかった。制定当時の租税制度の中心は地租及び酒税であり租税徴収そのものも現在ほど複雑でなく滞納も例外的であった。しかし、戦後においては、財政需要を公債に頼らず租税により賄うこととする政策が取られ、国民所得に対する租税負担割合は戦前に比べ加重された結果、租税の滞納は急激に増加し租税徴収を確保する必要が強まる一方、民主的行政運営を要求され、税務行政は困難な時期に遭遇することとなった。また、新たな経済環境、法律制度のもとで、判例における国税徴収法の解釈が変遷し、租税徴収制度そのものを再検討する必要に至った。さらに、旧国税徴収法は、抵当権または質権に対する租税の強度の優先性を認めていたために、担保物権制度が不当に害されるとの厳しい批判があり、租税徴収制度と私法秩序との調整を必要としたのである[35]。

第２款　昭和33年答申の基本的考え方

租税徴収制度調査会はその昭和33年答申の中で、４つの、改正の基本的考え方を述べている。それぞれの要点は以下のとおりである[36]。

１．　租税徴収の自力執行権と租税の一般的優先権

租税は国家又は地方公共団体の存立の財政的裏づけであるが、租税の性格が、①国家権力に基づいて直接の対価なしに徴収されること、②法律に基づいて一律に成立し、選択的に成立させることができる私債権とは根本的に異なること、③その徴収は大量性、反復性を有し、あまりに煩瑣な手続きを要求することは困難であること、等の性格を有するものであることを考慮し、租税徴収の自力執行権及び租税の一般的優先権の二つの原則が国家の財政力を確保する上にやむを得ない必要性を有することを認める。

２．　私法秩序の尊重

租税徴収の自力執行権及び租税の一般的優先権を承認するにしても、租税の徴収のため私法秩序が不必要に乱れないように配慮をすべきであるが、現行制

---

[35] 吉国二郎ほか編『国税徴収法精解（第16版）』３頁（吉国二郎）（大蔵財務協会、2005年）。

[36] 租税徴収制度調査会・前掲注24、 44-46 頁。

度においては、抵当権又は質権は、その設定後一年間は、予測し難い設定者の租税滞納によってその担保的効力を覆される危険が存し、さらに先取特権又は留置権は、租税の徴収の前には全くその担保的効力を主張できないのである。その反面、譲渡担保や仮登記担保は、それが形式上は担保制度とは異なる他の法律制度の形式を借りるため、滞納処分による租税の優先徴収権の影響を受けない。このような徴税上の不均衡を調整するため、第一に、租税と担保付債権との優先劣後を決定する時期を、納税者の財産上に担保権を設定する第三者が、具体的に租税の存在を知ることができる時期とすること、第二に、すべての担保制度が租税の徴収の面から、できる限り同一の取扱を受けることが望ましいものであるから、先取特権又は留置権についてもそれに応じた効力を認めるとともに譲渡担保等についてはそれに応じた効力の制限を付することに配意する。

３．　租税徴収制度の合理化

租税徴収制度一般の合理化について、第一に、手続きの細部に至るまでこれをできるだけ法令によって規制する。第二に、第三者を保護するため、捜索、差押えについても妥当な制限を付するほか、第三者の権利の目的となっている財産に対する強制徴収処分は、滞納者の財産についての強制徴収処分が効を奏しない場合に限ってすることができることとする。一方、第三者の地位を利用する租税の回避については、第二次納税義務の制度を合理的に拡充してこれに対処することができることとする。第三に、徴収猶予、執行猶予等の制度の改善、差押禁止物件についてもその近代化、合理化を図る。第四に、公売の結果の安定を図るため、手続きを段階的に区分して確定させることにより些細な手続きの瑕疵によって公売処分等が覆されることを防止し、他面、重要な手続き上の瑕疵によって公売処分が覆されたときは、徴税機関の責任において原状回復をする等できる限り買受人等の保護を厚くすることを考慮する。

４．　改正法の内容及びその形式

これらの改革は、全体として一の体系を持つものであり、その主要部分を一体として実施するのでなければ本来の目的を達し得ないものと考えること。また改正の法形式については、租税の優先権、滞納処分手続き等速やかに改正を要する点を中心として現在の国税徴収法と同様の法形式により改正し、改正法にいわば中間的な租税通則法としての性格をもたせる。

第３款　私債権と租税債権との具体的調整方法

１．　担保物権と租税との具体的調整方法

上述したとおり、昭和33年答申の基本的考え方では、租税と被担保債権との優先劣後を決定する時期を、納税者の財産上に担保権を設定する第三者が、具体的に租税の存在を知ることができる時期とした。つまり、被担保債権については、物権制度、特に抵当権制度がその基礎を公示の原則においていることに鑑み、租税徴収においてもこの制度との調和を図ることが必要となるが、「租税は法律に基き、又は公法上の行為により成立するものであるから担保物権における公示の原則をそのまま適用することは適当ではない。したがって、この調整を図るため、納税者の財産に担保物権を設定する第三者に対し租税の存在が明らかとなる租税の法定納期限（その納期限後に租税が賦課されたときは、その賦課の通知を発した日。以下、「一定期限」という。）前に設定された担保物権により担保される債権に限り、租税を優先して徴収しないこととすべきである。」[37] としている。

また納税者の財産で、質権又は抵当権が設定されているものが譲渡された場合には、譲受者の租税はその担保権者には予測できないものであるから、譲受者の租税はすべてその被担保債権に劣後することとし、一方、もともとその被担保債権が納税者（譲渡者）の租税に劣後していた場合には、担保権者は、納税者の租税に劣後することを予想していたのであるから、納税者の租税は、担保権者がその被担保債権額のうち、仮に担保財産が納税者の所有にとどまっていたならば弁済を受け得ない金額を限度として、担保財産の換価代金につき、その被担保債権に優先して徴収することとした。

次に、先取特権および留置権については、旧国税徴収法では、その被担保債権に対し租税が常に優先し、またその被担保債権に対して滞納処分による換価代金からの配当も行われないことになっており、こうした扱いは妥当でないため、一定の保護を図ることとした[38] 。

2． 担保的機能を有する諸制度と租税との関係

（1） 譲渡担保と租税

上述のごとく、旧制度では、納税者の財産が譲渡担保の目的とされた場合には、形式上は担保制度とは異なる他の法律制度の形式を借りるため、その譲渡担保財産から租税を徴収することもできないこととなっていた。このことは、租税の徴収の確保並びにその公平の実現を図るためには適当でないから、担保財産は譲渡担保設定者に実質的に帰属しているものとして、次によ

[37] 租税徴収制度調査会・前掲注24、45頁。
[38] 租税徴収制度調査会・前掲注24、 45-46 頁。

り措置すべきであるとした[39]。

①譲渡担保設定者の財産から租税を徴収することができない場合に限り、譲渡担保設定者の租税につき、その担保財産を限度として、譲渡担保権者に物的納税責任を負わせる。ただし、譲渡担保権がその設定者の租税の一定期限以前に設定されたものであるときは、その財産の価額から譲渡担保の被担保債権額を控除した額を限度とする。所定の日までに納付がないときは、徴税機関は、滞納処分の例により担保財産を処分することができる。

②譲渡担保権者の租税等により譲渡担保財産につき滞納処分、強制執行等を受けたときは、譲渡担保設定者の租税は①による金額につき交付要求をすることができる。譲渡担保設定者の租税と譲渡担保権者の租税との関係は、差押え先着手又は交付要求先着手によることなく、抵当権設定者の租税との関係に準じて処理する。

（2） 仮登記担保と租税

仮登記担保は、旧制度においては、納税者の財産上に権利移転または権利設定の請求権保全の仮登記（仮登録を含む。以下同じ）がある場合において、滞納処分による差押えをしてもその仮登記に基づく本登記がされたときは、その仮登記の時に順位がさかのぼり、滞納処分の効力が失われることとなっていた。これは譲渡担保の場合と同様に適当ではないから、次により措置すべきであるとした[40]。

①納税者の財産を滞納処分により差押えた場合において、その財産上に請求権保全の仮登記がされているときは、その仮登記により保全されている請求権は滞納処分による公売により消滅する。

②上記①の仮登記が納税者の納付すべき租税の一定期限前にされている場合は、仮登記により担保される債権は租税に優先する。

第３節　昭和33年答申に基づく法改正

租税徴収制度調査会の昭和33年答申を受けて、昭和34年に全面改正され、翌年に施行された現行の国税徴収法では、納税者が国税の法定納期限等以前にその財産上に質権、抵当権を設定しているときは、その国税は、その換価代金につきその被担保債権に次いで徴収することとしており（国税徴収法15条、16条）、この場合、債権者は質権、抵当権の担保権設定を行う前に、担保権設定者に租税の滞

[39] 租税徴収制度調査会・前掲注24、 46-47 頁。
[40] 租税徴収制度調査会・前掲注24、47頁。

納がないかどうかを調査することが可能となるので、取引の安全性が一応保たれることとなった。また、質権または抵当権の設定されている財産が譲渡された場合の取り扱い方や留置権、先取特権ならびに譲渡担保、仮登記担保についても昭和33年答申に沿った改正がなされている。ただし、これらの担保権に関し、昭和33年答申の内容と現行法とは、以下の点で若干相違する[41]。

①留置権と国税の優先順位について昭和33年答申は、「租税は、商事留置権により担保される債権に対しては質権と同様の要件により優劣を定めることとし、民事留置権により担保される債権に対しては全て優先する」[42]としているが、改正法では、留置権付債権は民事、商事の別なしに一律に常に国税に優先することとした。

②担保権の目的物が譲渡された場合に、その担保権が譲渡人の租税債権に劣後していたときは、昭和33年答申は、「納税者の財産につき滞納処分をしても、なお租税の徴収に不足すると認められるときに限り、納税者の租税につき法定転担保権を設定することができる」[43]としていたが、改正法は、担保権者が担保権の実行に基づいて取得する金額から直接徴収し、又は担保権者に代位して徴収しうることとした。

③譲渡担保については、昭和33年答申は、譲渡担保権が、その設定者の租税の一定期限前に設定されたものであるときでも、譲渡担保権者に物的納税責任を負わせ、その範囲を「その財産の価額から譲渡担保の被担保債権額を控除した額を限度とする」としていたが、改正法は、国税の法定納期限等以前に譲渡担保が設定されたときは、特別の措置をとらないこととした。この場合、国税に優先する譲渡担保に対する徴収措置を欠くため、譲渡担保財産の処分により生じた残余金はすべて担保権者に交付することとされる[44]。たとえば、法定納期限等以前に譲渡担保財産となっており、仮に 1000 万円の目的物の価値のうち、800 万円が譲渡担保権者の優先部分、200 万円については租税債権の回収にあてることができる場合であったとしても、 200 万円は担保権者に交付する。なぜなら譲渡担保が滞納者の徴税回避の手段として利用されることを阻止することが立法理由の一つであるから、法定納期限等以前（潜在的な課税の可能性としてではなく、

41 吉国ほか・前掲注35、24頁（吉国二郎）。
42 租税徴収制度調査会・前掲注24、44頁。
43 租税徴収制度調査会・前掲注24、46頁。
44 吉国ほか・前掲注35、 269 頁（安井誠）。

課税が現実となった後の具体的な徴税回避の必要性が生じる時点よりも前）に既に譲渡されていたことが認められる場合には、追求の根拠を欠くことになるからである。また、優先債権たる被担保債権の額と譲渡担保財産の価値との差額が生じる場合、納税者は精算金の支払請求権を取得するから、当該請求権を債権として差押えることで徴税を図ることも可能である。立法化条文は、こうした点を考慮して、法定納期限等以前の譲渡担保の場合には一律に物的納税責任を負わないものとすることとしている。

④仮登記担保についても、昭和33年答申では、仮登記が一定期限前にされている場合は、仮登記により担保されている債権は租税に優先するとしたが、改正法では特別の措置をとらないこととした（ただし、その後、昭和五三年の仮登記担保法の制定に伴い、その附則により一部改正され、抵当権とほぼ同様に調整されることとなった）。

第４章　国税優先の原則について

第１節　国税優先の原則に関する憲法判断

国税優先の原則とは、滞納処分において国税と公課その他の債権とが競合する場合には、国税は原則として公課その他の債権に先立って徴収されることをいう[45]。しかし、私債権に対し、租税債権の強い優先権を認めることは私的財産権を侵害することが懸念され、憲法29条１項、98条１項その他憲法の精神に違反するものではないかとの疑問が生じよう。これについて、最高裁は昭和35年12月21日「配当異議事件」[46]において、「租税収入の確保を図ることは、国家の財政的基礎を保持し国家活動の運営を全からしめる上に極めて重要なものであることはいうまでもない。前記国税徴収法二条一項は右のような趣旨において国家の財政的

---

[45] ①旧国税徴収法（明治30年法律第21号・昭和34年法律第 147 号により全部改正）第２条第１項「国税及其ノ滞納処分費は総テノ他ノ公課（地方税並其ノ督促手数料、過少申告加算金、不申告加算金、重加算金、延滞金、延滞加算金及滞納処分費（以下地方公共団体ノ徴収金ト謂フ）ヲ除ク）及債権ニ先チテ之ヲ徴収ス」。
②国税徴収法（昭和34年４月20日法律第 147 号　最終改正：平成21年３月31日法律第13号）第８条「国税は納税者の総財産について、この章に別段の定めがある場合を除き、すべての公課その他の債権に先だって徴収する」。

[46] 最判昭和35年12月21日民集14巻14号3140頁。
（X(原告・控訴人・上告人）は、Z(訴外）に対し約束手形請求訴訟を提訴し、その勝訴判決を得て、Zに代位してZ所有の無届家屋の保存登記をなしその競売申立を行った。ところがその売却代金の配当に際し、Y(国・被告・被控訴人・被上告人）はZに対し交付要求をし、その売却代金がYに優先的に交付され、Xはその債権について配当を受けられなかった。そのためXは配当異議の訴を提訴した。１、２審ともにXの主張が容れられず、「原判決が国税徴収法第２条１項の優先徴収の規定が有効であるとしたのは日本国憲法第二十九条第一項、第九十八条第一項に違反する」として上告に及んだ。上告は棄却された。）

基礎を保持することを目的として設けられた規定であって公共の福祉の要請に副うものといわなければならない。憲法29条が財産権不可侵の原則を保障しているのは所論のとおりであるが、基本的人権といえども、公共の福祉の要請による制約を受けるものであることは憲法もこれを認めている」とし、そもそも旧国税徴収法２条１項の規定が前記のように公共の福祉の要請に副うものである以上、同規定が憲法29条に違反し同法98条１項により効力を有しないものとは認められず、違憲ではないとしている。この判決について和田英夫教授は、「違憲な規定と断ずるのには躊躇する」と結論づけてはいるが、「少なくとも本件が問題となった昭和二九年の時点では立法政策上、不当なものであったことはたしかに否めないであろう」とも述べ、次の２点について問題点を指摘しておられる[47]。その第１は、旧国税徴収法２条１項の定める一般的優先権は、私権に対しいわば絶対的なものであって、日本国憲法下における私権（担保権）尊重の念を欠くものであり、先取特権、留置権は租税徴収処分にあたっては全く無視され、先取特権者、留置権者は滞納処分による公売処分においてあたかも無担保債権者と同様に当該財産に対して手の施しようがなかった点で少なからず妥当性を欠く規定だったこと、第２は、国税の優先徴収という形であらわれる税金確保の要請と私法取引安全の要請の調整のため、国税徴収の目的財産の特定およびその優先権公示が必要であること、である。これに対し、上記の判決理由にいう「公共の福祉の要請」について、本件旧国税徴収法の規定の場合は、担保物権を含む財産権の尊重に欠けるところがあるという意味において公共の福祉に副うものでなく、その合憲性に疑問があるとする意見もある[48]。ところで、ここにいう「公共の福祉」とは、「各人の権利の公平な保障をねらいとする自由国家的公共の福祉のみならず、各人の人間的な生存の確保を目指す社会国家的公共の福祉を意味する。つまり財産権は、内在的制約のほか、社会的公平と調和の見地からなされる積極目的規制（政策的規制）にも服する。」[49] とされる。そうすると、たしかに徴収された国税は国民の福祉に向けられることが期待され、その意味でその徴収上の優先性が確保されるべきであるが、その徴収確保の手段において私法取引の安全性や秩序を阻害する場合は「社会的公平と調和の見地からなされる積極目的規制」ではなく、よって「公共の福祉に副う」ものとはいえないことになる。

昭和34年の国税徴収法改正は、このような私債権保護の問題を解決するために全面的法文改正が行われ、租税徴収確保と私法秩序の調整が図られることとなったものと理解してよいだろう。

---

[47] 和田英夫「判批」［租税判例百選］別冊ジュリスト17号 178 頁（1968 年）。
[48] 高田敏「判批」民商法雑誌45巻１号 110 頁（1961 年）。
[49] 芦部信喜（補訂者　高橋和之）『憲法（第四版）』 220 頁（岩波書店、2007年）。

第2節　国税の優先徴収権の性格

第1款　判例の検討

国税が一般的に優先権を与えられるとしても、その優先権の性格はどのようなものであろうか。租税債権には、滞納者の総財産に対して一種の先取特権かまたは特別な担保権が与えられている、と解するべきであろうか。これについて、次のような判例がある。

1．配当異議控訴事件

この事件は、X（原告・被控訴人）がA（訴外）の電話加入権を差押えて換価に付し裁判所甲がこれを換価して売得金を得たが、Y（国・被告・控訴人）がその売得金領収後に交付要求をしたところ、甲は配当期日において配当金全額をYへ配当しXへは配当なしとする配当表を提示した。そのためXはただちに提訴したものである（第一審はX勝訴）。

この控訴審[50] のなかで、Yは「国税の交付要求は民事訴訟法上の配当要求とその性質を異にし、配当要求手続きに準じてなすべきものではない」と主張したが、次のような判示がなされた。すなわち、「国税債権実現のための強力な方法として、前に述べたような交付要求による優先徴収権を与えられているがその優先徴収ということも、要するに弁済の順位についての優先性を意味するものであつて、それ以上の何ものをも物語るものではない。従つて国税の優先徴収性を認めつつもなおその交付要求というものが配当金の中からその弁済を受けるものであるという点において、私法上の一般債権者が配当に加わるためにする配当要求に準じて考えることは妥当を欠くものとはいえないであろう」とし、「従つて同じく配当要求に準じて取り扱われるべき国税の交付要求についても、換価手続を終わつて配当金額が確定した後になつては、これを認めないと解すべきである」と述べている。

2．配当異議事件

この事件は、XおよびY（原告）が、A（訴外）の所有する債権を差押えたところ、第三債務者たるW（訴外）は二重差押えを理由に当該金額を供託したが、Z（国・被告）は供託による事情届出後に交付要求した。これを受け裁判所甲は、Zへ交付要求金額全額を配当する配当表を作成したため、Xらは、供託事情届出後の交付要求は認められないとして提訴したものである。この裁判[51] のなかで、Zは「租税債権の優先権は債務者の総財産を目的

[50] 東高判昭和29年6月30日下民集5巻6号1000頁。
[51] 岡山地津山支判昭和49年1月24日訟務月報20巻6号12頁。

として与えられた先取特権類似の強力なものである」とし、「交付要求は、原告ら主張のような配当要求と同一の制限を受けるべきものではない」と主張した。これに対し次のような判示がなされた。すなわち「租税債権の優先権は、当該租税債権に関する交付要求によって弁済につき優先順位が与えられるものであるにとどまって、それ以上に債務者の総財産上に一種の先取特権が与えられているというようなものではないと解される」としている。

3．不当利得返還請求控訴事件

この事件は、更生会社であるA社の更生管財人であるX（原告・被控訴人）が、Y（国・被告・控訴人）が滞納処分により受領したA社土地建物換価代金は、A社一般財産が不足し共益債権の総額を弁済できない場合には不当利得であるから返還すべきである（更生債権たる租税債権が共益債権を侵食することは許されない）として提訴したものである。この控訴審[52] の中で、Yは「共益債権の優越性は更生会社の特別の担保財産にまでは及び得ないのと同様滞納処分によって差押えた特定財産にも及び得ない扱いをすべきである」と主張したが、つぎのような判示がなされた。すなわち、「租税債権の優先性は、租税債権を徴収するについて弁済の順位上の優先権が与えられていることを意味するにとどまり、債務者の財産に対して租税債権のために特別の担保権が与えられているのではないと解するのが相当である」とした。

4．判例にみる優先権の意味

上記の各裁判において共通して窺えることは、国税当局が、租税債権については滞納者の総財産の上に特別の先取特権のような担保権が存在すると主張していることである。しかしながら、こうした強力な優先権を認めることは私権を著しく犠牲にすることになり、私法取引の安全性や秩序を著しく阻害するものである。判示のとおり、租税債権の優先性は、滞納者の同一財産から同時に弁済を受ける場合の、弁済の順位上の優先権が与えられるにとどまるものと考えることが妥当であろう。

第2款　国税債権と私債権の性格の異同

国が納税者に対して取得する国税債権は私法上の債権とはその性格において異なるところがあるのだろうか。現行の国税徴収法では国税債権と私債権との優劣

[52] 大阪高判昭和56年5月6日判例タイムズ459号107頁。

関係については種々の調整規定[53]が設けられているが、国税債権と私債権との競合に関して上記のような国税徴収法の規定を当てはめることができない場合はどうしたらよいであろうか。私法上の取引には民法が適用されることになるが、そもそも国税債権の権利変動にこれらの民法規定が適用されるのか、また適用されるとした場合、私債権の権利変動における解釈と異なる解釈がなされるのだろうか。

国税債権の権利変動にこれらの民法規定が適用されるかどうかの問題について、北野弘久教授は次のように述べておられる。すなわち「税法秩序自身が実は市民法秩序を包摂しており，税法規定はその市民法秩序を修正する一種の「特別法」の性格を有する．このことは、税法に格別の規定の存在しない場合には租税法律関係は市民法秩序と同義として展開される．」[54]としている。確かに国税債権は人々の市民生活に関連して発生する。例えば売買によって生じた所得には所得税、法人税の課税がなされ、相続によって財産を取得すれば相続税が課税される。こうした売買や相続といった市民生活に適用される市民法秩序を前提にし、それを修正する必要がある場合においてのみ税法規定が設けられるとすれば、国税債権の権利変動には国税徴収法等に特別規定のない限りこれらの民法規定が適用されることになる。それでは、民法規定の適用にあたって国税債権の権利変動と私債権の権利変動とには異なる解釈がなされるのだろうか。これに関して、次の代表的な2つの判例を検討してみたい。

1．　公売処分無効確認等請求事件（不動産登記の第三者対抗に関して）

この事件の概要は次のとおりである。すなわち、A社から土地を買受けたB（原告・控訴人・被上告人）は所有権移転登記をしなかったが、買受け後直ちに管轄税務署長C1に、この土地を自己の所有地として申告し、財産税を納付していた。その後A社が国税を滞納したため、C1を引き継いだ税務署長C2（被告・被控訴人・上告人）がその土地を差押え、公売処分が行われ、Dが買受人となり所有権移転登記が行われた。これに対しBは、国税滞納処分は国家がその公権力を発動して財産所有者の意志いかんにかかわらず一方的に処分の効果を発生させるものであって、私法上の取引関係とは全く異なる法原理の上に立つものであるから民法177条の適用がないこと、仮にその適用があって

[53] 国税徴収法15条（法定納期限等以前に設定された質権の優先）、16条（法定納期限等以前に設定された抵当権の優先）、17条（譲受前に設定された質権又は抵当権の優先）、19条（不動産保存の先取特権等の優先）、20条（法定納期限等以前にある不動産賃貸の先取特権等の優先）、21条（留置権の優先）、22条（担保権付財産が譲渡された場合の国税の徴収）、23条（法定納期限等以前にされた仮登記により担保される債権の優先等）、24条（譲渡担保権者の物的納税責任）など。

[54] 北野弘久『税法問題事例研究』72頁（勁草書房、2008年）。

も、C２はその土地がB所有の土地であることを知っていたから民法 177 条の「第三者」に該当しないとし、国に対しては公売処分の無効確認を、Dに対しては登記の抹消を請求して提訴した。これについて最高裁[55] は、滞納者の財産を差押えた国の地位は、強制執行における差押債権者の地位に類するものであるとして民法 177 条の適用を認め、かつ、国は 177 条の「第三者」にあたりうると判示した[56] 。この裁判の最大の論点は国税の滞納処分に民法 177 条が適用されるか、つまり公法関係に私法関係が適用されるかという問題であったが、判旨は上記のごとく、滞納者の財産を差押えた国の地位は民事訴訟法上の強制執行における差押債権者の地位に類するものであり、また租税債権がたまたま公法上のものであることは、国が一般私法上の債権者より不利益の取扱を受ける理由とならない、それゆえ、滞納処分による差押えの関係においても、民法 177 条の適用があるものとした。

２．　定期預金等請求事件（相殺に関して）

この事件の概要は次のとおりである。すなわち、X（国・原告・控訴人・上告人）がA（滞納者・訴外）の有する銀行預金を差押え、Y（銀行・被告・被控訴人・被上告人）に対し預金の払い戻しを求めたところ、YがAへの貸付金と当該預金を継続取引契約にもとづき相殺をしたことを理由として、その差押えの取消しを求めたものである。

滞納処分により滞納者の債権が差押えられた場合に第三債務者が滞納者に対して有する反対債権をもって被差押債権と相殺できるかどうかについては実はこの事件より前に最高裁の判例が存在する[57] 。その裁判の中で、納税者であるA（訴外）の滞納処分により差押えた債権の第三債務者であるX（原告・被上告人）が、その差押前に取得したAに対する反対債権をもってその被差押債権と相殺したことについて、Y（国・被告・上告人）は「国税は滞納者に対するすべての債権に先立って徴収されるのであるから、一般の債権者は被差押債権について国税の有するこの優先徴収権に拘束され、従って弁済や相殺等の方法によってこの徴収権を害するような行為をしても、これをもって国に対抗できないものと解すべきである」と主張したが、これに対し最高裁は、「国税徴収確保の必要上、その徴収につき納税人以外の第三者に損害をおよぼさざるを得ないような場合は例外に属し法律に明らかな規定があるときに限られるのであ

[55] 最判昭和31年４月24日民集10巻４号 417 頁。
[56] ただし、差戻審判決に対する二回目の最高裁判決（最判昭和35年３月31日民集14巻４号 663 頁）では、被告税務署長は登記の欠陥を主張するについて正当な利益を有する第三者に当たらないものとし、原告勝訴の逆転判決を下している。
[57] 最判昭和27年５月６日民集６巻５号 518 頁。

って、みだりにその場合を拡張すべきものではない」とし「第三者たる第三債務者の有する相殺権の行使までも制限するものではない」と判示した。

この事件も、これと同じ見解を踏襲している。つまり、この事件においても最高裁[58]は、国税債権と私法上の一般債権との関係につき「国税債権が一般債権者に対する関係において優先的地位を与えられる場合」はあるが、「滞納処分としての債権の差押えおよびこれに伴う法定取立権の制度は、強制執行による一般の債権の差押えおよび取立命令の制度とその実質において異なるところはなく、第三債務者の相殺権に及ぼす効力についても、国税滞納処分であることまたは旧国税徴収法に基づく法定取立権であることの故に、ことを別異に取り扱うべき実定法上の根拠はない。」とする。

3．　国税債権と私債権の差異

上記の判例では、いずれも、租税債権の権利変動と私法上の債権の権利変動とを同等にみる見解が窺われる。国税の優先徴収権といえども私法秩序を超越した特権的な性格を持つものではなく、国税債権についてはその発生の特殊性や公益性を踏まえた判断も必要となるが、原則として、私法取引の安全を考慮し私法上の債権と同質のものである。

第3節　国税優先の原則の理論的根拠

国税が一般私債権に優先する基本原則の理論的根拠はどこに求めるべきであろうか。金子宏教授はその理論的根拠として次の二つを挙げておられる[59]。一つは「租税が公共サービスを提供するための資金として強い公共性をもっている」ことである。二つは「租税債権は私債権のように直接の反対給付を伴わないため、任意の履行可能性が低い」ことである。

また、昭和33年答申では、その「答申の基礎となった考え方」において、租税に対する一般的優先権の承認について次のように述べている[60]。多少長くなるが引用すると「租税が国家権力に基づいて直接の対価なしに徴収されることを本質とすることからいつてその徴収については一般の私債権にない特殊な問題が包蔵されている。ことに経済的な混乱期においては、租税の滞納が増大し、国家の財政危機を招くことも稀ではない。終戦後のわが国の状態は、このことを物語つている。このような点から租税の徴収については、古来各国において一般債権と異なる特殊な制度がとられてきた。その第一は租税徴収に対する自力執行権の附与であり、第二には租税に対する一般的優先権の承認である。われわれは、各国の

---

58 最判昭和45年 6 月24日民集24巻 6 号 587 頁（以下、「昭和45年判決」という）。
59 金子・前掲注31、 725-726 頁。
60 租税徴収制度調査会・前掲注24、44頁。

制度、沿革をも調査し、また租税が国家の一般的需要を賄うために、法律に基いて一律に成立するものであつて、担保を提供する者に対して選択的に成立させることができる私債権とは根本的に異なるものがあること、さらにはその徴収は大量性、反覆性を有し、あまりに煩鎖な手続きを要求することがはなはだしく困難であること等の点を考慮し、上記の二つの原則が国家の財政力を確保する上にやむを得ない必要性を有することを認めた。」と述べている。つまり、租税債権の成立の無対価性・無選択性とその徴収の大量性・反復性を、租税徴収に対する自力執行権と租税に対する一般的優先権を承認する理由としている。

もとより、租税は、国家や地方公共団体の財政収入の大宗を占めるものであり国家財政収入は国家活動や社会秩序維持のための経済的基盤であることはいうまでもない。一般私債権もまた、国家による担保物権制度の維持をとおして、その確保等の利益を享受するなど、公共サービスの提供を受けるものであり、租税はその共益費用として徴収すべきものであると考えられる。しかし一方で、国民にとってはこうした国家の公共サービスが直接の反対給付として認識できないため租税債務は一方通行の債務として認識されてしまい、その履行のインセンティブは低くならざるを得ない。この点は、原則として物品の売買、金銭貸付け等の反対給付を前提として成立する一般私債権とは異なるところである。また、納税義務は一定の課税要件を充足した場合には一律に成立し、私債権のように信用力のある者だけを納税義務者として選択し取引するということもない。さらに租税徴収は大量・反復性を有するので、滞納者に対する租税債権の取立てを、そのまま強制執行制度に委ねるのは非効率であろうと思われる。確かにこれらの事情は、徴税官庁に自力執行権が与えられるべき根拠となろう。しかし、これらの事情は、租税債権が私債権に優先しなければならない積極的根拠となるとは考えにくい。

それでは租税債権が私債権に対し一般的優先権をもつ根拠は何であろうか。これについて上述の租税徴収制度調査会のメンバーの意見は賛否両論が存在する。これを要約すると次のようなものである[61]。

ア．租税債権の優先権を是認する意見

①国家的な活動により国民生活が成り立っており、それを賄うのが租税であるから租税債務には一般的な対価が観念的に設定されている。

②租税徴収を確実に実行しないと結果的に他の誠実な納税者に負担がかかることになる。

③源泉徴収による納税者のように徴収が技術的に容易な者とそうでない者と

[61] 我妻ほか・前掲注34、4頁。

の納税者相互間のバランスを考慮し、後者の租税債権について優先的な扱いが必要である。

④租税には一般私債権のような担保制度がない。租税債権と被担保債権の徴収方法を全く別のものにしながら、担保権が常に租税債権に勝つという議論には異論がある。

⑤租税の優先性は、租税債権の強さを私債権の方に近づけていく方向のなかでは、必要悪的なもの。

イ．租税債権の優先権に反対する意見

①租税は無選択性があるというが、税金はむやみにかけられるものでなく、所得があるところから所得税を取り立てるというように見方によっては相手を選んでいるといってよい。

②担保権によって取得した価値は実質的には売買で買ったというのと区別すべきでないものが多い。そういう意味で担保権を尊重すべきであるとの議論も出てくる。

③担保を設定することは、それだけの金銭なり信用なり与えたのであるから、税金は与えられた金銭、信用から取るべきで、担保になっている財産からも取るということを十分に弁護することは難しい。

各メンバーの意見は上記のとおり分かれているが、是認意見を見ても、租税債権の一般的優先権の必然性を裏付ける明確な根拠を示すものは見当たらない（租税が国家活動の対価であるとしても、それは納税者の財産からの徴収の意味付けになるだけである）。また反対意見については、仮に租税債権を被担保私債権に優先させないとした場合には租税徴収の確保の道筋を示すことは困難となるから、租税徴収制度の実現性において問題が残ると思われる。

結局のところ、吉国二郎氏が次に述べるごとく、租税の優先権は、自力執行制度を実効あらしめるための不可欠な権利と位置づけることにその存在根拠がある、とすることが妥当なのであろう。すなわち、「もし一般私債権と同等の効力を有するものである場合においては、自力執行そのものを認めることの実益が必ずしも認められないであろう。すなわち滞納処分を実行した場合においても、その売得金の中から一般私債権に対して配当を行うこととするならば、私法手続と別個に行政手続としての滞納処分を認める実益が乏しいこととなるのである。また逆にいえば、租税が優先徴収権を有するゆえに自力執行制度を認めることが可能となるであろう。なぜならば、少なくとも一般債権に対して優先徴収権を有す

るのであるから、租税が滞納者の財産のうち必要なものについて滞納処分を行い租税を徴収しても、それによって一般債権者が害されたことにはならないからである。つまりこの自力執行と租税の優先ということは、沿革的に両者互いに相関連して生じたものであり、いわば租税徴収の車の両輪として、相並んで発生し、発達したものであるということができる。」と述べている[62]。

第4節　国税優先の原則についての再考

すでに述べたように、国税徴収法における「国税優先の原則」は、昭和34年の大改正により大きく変貌し、私債権との競合においては、その被担保債権の担保設定が法定納期限等以前になされていれば、国税はその被担保債権に劣後することとなった。これは、私法取引上の混乱を回避するため、納税者に国税滞納がなく通常の運営がなされているときに設定された担保に係る被担保債権が、国税債権に優先することを認めたものではある。

しかし、このことをもって、国税債権と私債権とが全く対等であり、ともに私法ルールに従わなければならないことになったと言うことはできないであろう。既に述べたように国税は公共サービスを提供する資金として強い公共性をもっているが、その徴収面では私債権に比べ相当のハンディを抱えている。つまり、私債権のように明確な対価性があるわけではなく、また租税債務者に対する選択性もないのである。

かつて「租税徴収制度答申について」と題した討論の中で安井誠氏（当時、大蔵省主税局二課）が次のように述べている[63]。すなわち「もしかりに租税が私債権と同じ立場で徴収するとすれば、税金というのは毎年繰り返して発生するものですから、おそらく最も根担保をつけるに適した債権ではないか。さらにその時期をこれから租税が成立するという時でなく、納期限ということとしても、納期限経過後直ちに抵当権をつけるということも考えられてしかるべきことだろうと思います。ただそれをこれから租税が成立するという段階でやろうと、納期限の直後という段階でやろうと、非常に私法秩序というものを乱すことになりはしないか、（中略）極端なことをいえば租税だって譲渡担保や仮登記で担保させることだって考えられるわけですが、これをやめて結果的にこれらの担保権とのバランス面をとる。もし最初に租税の担保をとるとすれば徴税費だってひどくかさむことになります。租税と担保権の徴収方法を全く別のものにしておきながら、担保権だから常に租税に勝つべきだという御議論については（中略）異論があるわけです」と述べている。

---

62 吉国ほか・前掲注35、 31-32 頁（吉国二郎）。
63 我妻ほか・前掲注34、12頁。

ここでは国税徴収のジレンマが端的に述べられていると思う。つまり私法秩序を乱さず、しかも国民にとって公平な徴収を行うために生ずるジレンマである。

確かに、村井正教授の述べられるように、国税債権について「改めてその優先性の理論的根拠を問われてみると、答えに窮する」[64] ところである。だが、このジレンマを一刀両断に解決する理論的裏づけを見出すことは困難であるとしても、国税が滞納された後は、国税徴収が優先されることを正当とするものである。なぜなら、先に述べたように改正国税徴収法は公示の原則に基づき法定納期限等を国税の優先権の起点としたのであるが、その本質的な意味は、私法秩序を尊重することの見返りとして、納税者が国税滞納の事態に陥った後は、納税者の財産について国税債権の徴収を優先させることとしたものと考えられるからである。

第５章　債権譲渡担保に関する日米法の比較法的検討

本章では、わが国の民法 467 条が定める対抗要件についての立法論的検討に際して参照されるアメリカ合衆国の Uniform Commercial Code （統一商事法典、以下、「ＵＣＣ」という。）第 9 編が定めるファイリング制度を概観し、将来債権を含む集合債権譲渡担保の対抗問題における日米の違いを確認する[65] 。

第１節　米国におけるＵＣＣファイリング制度

第１款 ＵＣＣ第 9 編における担保権

ＵＣＣ第 9 編は、動産や売掛債権などに対して担保権を設定しようとする取引に適用されるものである。なおＵＣＣにおいては、将来取得する財産をも一括して担保目的物とすることを認めている。

担保権は、次の 3 つの要件を満たした場合に、成立する。すなわち、①担保財産が合意にしたがって担保権者の占有下にあるか、または債務者が担保財産の記述を含む担保契約書に署名していること、②対価が与えられていること、③債務者が担保財産に対して権利を有すること、である。担保権が成立すると、当該担保権は、債務者、第三者に対して強制することが可能となる。

担保権 (perfection) が対抗力を具備するには、成立した担保権について公示が必要である。ＵＣＣにおいて一般的な対抗力具備方法は、貸付証書の登録

---

[64] 村井正「租税債権と私債権－租税債権の優先性を中心に－」租税法研究15号 4-5 頁（租税法学会、1987 年）。

[65] 角紀代恵「アメリカ合衆国における債権譲渡と対抗要件－ＵＣＣファイル制度と本邦への導入可能性－」ジュリスト1040 号31 頁（有斐閣、1994 年）、 ブラッドフォード・ストーン（渋谷年史訳）『アメリカ統一商法典』（木鐸社、1994 年）、 尾崎哲夫『ＵＣＣ（アメリカ統一商事法典）の基礎知識』（自由国民社、2007 年）を参照。

（登録制度については後で述べる）である。ただし金銭および証券の場合は、占有のみが対抗力具備方法と定められている。

第２款　担保権相互間の優劣決定基準

同一の目的物について、競合する、成立した担保権が、すべて登録によって対抗力を具備している場合には、最初に登録された担保権が優先する（first file rule）。

担保権が対抗力を具備するには、担保権が成立していることが必要であるが、登録は担保権が成立する前であっても可能である。そのため、後に成立した担保権であっても、その登録が先であれば、先に成立した担保権に優先することになる。

第３款　ＵＣＣ第９編における登録制度

登録制度としては、「公示登録制度」（ notice filing system ）が採用された。この公示登録制度は、債務者とこれから取引をしようとする第三者に対して、当該債務者は、すでに誰かと担保取引中であるかもしれないという警告を与え、かつ、どこにいったら、この担保取引についての情報を得ることができるかの手掛かりを与えることを目的とするものである。公示登録制度においては、債務者がある債権者と担保取引中である、あるいは、担保取引を行う予定がある旨を示す書類（ＵＣＣにおいては貸付証書（financial statement）とよばれる）だけが登録され、登録を閲覧しただけでは、具体的に債務者のどの財産に担保権が設定されているか否かはわからない。このように公示登録制度は、第三者にとっては、単に、調査のための出発点となるだけである。貸付証書の登録の必要記載事項は債務者および担保権者の氏名、担保権に関する情報を入手することができる担保権者の住所、債務者に対する郵便の宛先、および、担保財産の種類または品目であり、債務者による署名があることを必要とする。公示登録制度においては、登録された貸付証書は、「重大な誤解を生ぜしめないような軽度の瑕疵があっても有効である」と定められている。さらに、担保財産については、種類あるいは品目による概括的な記載が認められている。

第２節　債権譲渡の対抗問題に関する日米比較

ＵＣＣ第９編が採用している登録制度は、登記制度に代表されるような日本の公示制度とは非常に異なる発想によって基礎づけられている。

ＵＣＣ第９編においては、将来の貸付金債権をも被担保債権の範囲に含めることが可能であるばかりでなく、貸付が、担保権自体が対抗力を具備している間に行われた限り、当初の約定に基づいて行われたか否かを問わず、当初にな

された貸付と、同順位の優先権が与えられる。

ＵＣＣにおける「対抗力」は、日本法における「対抗要件」とはその性格が異なる。日本法においては、第三者との優先関係は、対抗要件の具備の先後によって決せられ、対抗要件の具備の時期と優先的地位の獲得時期は一致している。これに対して、ＵＣＣにおいては、第三者に対して、優先権を確保するためには、対抗力を具備していなければならないが、必ずしも、先に対抗力を具備した担保権が優先するわけではない。例えば、連邦租税リーエン[66] との優劣は、督促の通知が登録された時期と担保権の対抗力具備の時期の先後によって決せられるが、競合する担保権者相互間の優劣は、対抗力の具備の先後によってではなく、登録の先後で一律に決せられる。

既述のようにＵＣＣ第９編は、登録のみでは対抗力が付与されず、あくまで担保権成立があってはじめて対抗力が具備されるものとしているが、登録の先行と担保権成立によって実現する優先は、絶対優先としての意義をもつものではない。将来債権への包括担保権について言えば、連邦破産法（ US Bankruptcy Code）では破産手続開始後の将来債権への包括担保権の効力波及を否定しているし、米国内国歳入法（ Internal Revenue Code ）では将来債権への包括担保権と租税債権との優劣に関して、将来債権が連邦租税リーエンに対して優先権を確保できるのは租税債権がファイルされた日の後45日間に取得される将来債権に限定されるなど、その優先を制限しており、先行の担保権者による強大な優先を調整する機能を果たしている[67] 。

66　リーエンとは債権の弁済のための物的担保をいう。当事者間の合意による場合と明示の合意がなくても裁判所がリーエンの成立を認める場合がある。Common-law lien、Equitable-lien 、 Statutory-lien に分類される。
Common-law lienは、ほぼわが国の留置権にあたり目的物の占有が必要である。
Equitable-lien は占有を要件とせず競売権、優先弁済権が存する点でわが国の先取特権に相当する。その保護されるべきとされる者の範囲がわが国の先取特権より広い。例えば詐欺・強迫による取引の被害者は、相手方に渡った金銭またはそれにより取得された物に対しこの権利が認められる。
Statutory-lien（制定法によるリーエン）は留置権的なものと先取特権的なものの両種がある。
またアメリカでは lien の語は広く物的担保一般を意味する場合もあり、この場合はモゲージ（譲渡抵当）もこれに含まれる。
租税債権は、納税者の財産についてすべての債権に先だって徴収されるのが原則である。その意味で、租税は納税者の財産のうえにリーエン（先取特権）を有する。（田中英夫『英米法辞典』 518 頁、 840 頁（東京大学出版会、1995年））

67 森田修「最判平成19年 2 月15日を読んで」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成19.2.15を読んで－』 NBL 854 号 61-62 頁（商事法務研究会、2007年）。

わが国では、動産・債権譲渡特例法により、民法の債権譲渡の特例として、債務者対抗要件と第三者に対する対抗要件とを分離した「債権譲渡登記」が導入されたことで、流動化取引の促進が期待されており、未発生の将来債権の権利移転時期についても、実務的な観点から「債権譲渡担保設定契約時移転説」が有力に支持されている。これに対し、米国法では、債務者が目的物の権利を取得することが担保設定の要件となっているから、未発生の将来債権の譲受人（または担保権者）は、現実に発生するまでは対抗力ある担保権を取得しない。しかしその間に、仮に後発の譲受人（または担保権者）への二重譲渡が生じたとしても、その優劣の問題については当該権利の発生前にされた登録の先後で一律に決せられる。つまり、「権利移転時期」はあくまで「個別債権の発生時」としながらも、登録の先後によって競合債権者間の優劣が決せられるので、対抗力を具備しないままでも優先的地位自体は確保される。これは、ＵＣＣ第９編によって実現する登録の先行による優先的地位が、担保設定とは切り離されたものであることの帰結であり、わが国の民法の、対抗要件の具備の時期と優先的地位の獲得時期が一致する制度とは異なるものである。ただし、わが国の動産・債権譲渡特例法の登記制度の採用する対抗要件の構造は、流動化の阻害要因ともなっていた「第三債務者の認識」を排除したものであるという点は民法の対抗要件の構造とは本質的に異質なもので、このような対抗要件システムは、米国法におけるファイリング・システムに影響されたものと考えられる。

さらに、一回の対抗要件具備で将来債権の何年分にも渡って有効になるかどうかについては、わが国の動産・債権譲渡特例法では債権譲渡登記の存続期間について、第三債務者のすべてが特定している場合は50年、それ以外の場合は10年としている[68] のに対しＵＣＣでは登録の有効期間を５年としている。

将来債権の包括的担保権に関する日米法の差異をまとめると、次のようになる[69] 。

①日本法においては、第三者との優先関係は、対抗要件の具備の先後によって決せられ、対抗要件の具備の時期と優先的地位の獲得時期は一致しているが、ＵＣＣは「 filing or perfection 」[70] という考え方をとっており、将来

[68] 動産・債権譲渡特例法８条３項１号、２号。
[69] 森田・前掲注67、60頁。
[70] filing とは公示登録をいい、perfectionとは担保設定の公示により対抗力が具備された状態をいう。

財産について担保権者が優先するのはperfectionによるのではなく、それを前提としないfilingによる。実体法上、「将来財産の現在処分」の論理が承認されているわけではない。

②日本法においては、債権譲渡担保は別除権を有しているため、将来債権を含む債権譲渡担保の担保権者は、破産手続開始後は担保権を破産手続外で行使して迅速に債権回収を図ることができるが、連邦倒産法は、破産手続開始後は、包括担保権の効力が将来債権へ波及することを否定する。

③将来債権譲渡担保と租税との優劣という争点に関しては、日本の場合は、将来債権が法定納期限等前に譲渡担保に供され第三者対抗要件を具備している限り、それが未発生であっても租税に優先することになる（平成19年判決）が、ＵＣＣの担保権の場合は、担保目的財産が現在存在していれば、連邦債権のリーエンに優先するものの、将来債権について、債権譲渡担保権者が連邦税リーエン対して優先権を確保できるのは、租税債権がファイルされた日後45日間の間に取得される将来債権に限定されている。

第６章　債権流動化と法制度

第１節　債権流動化の流れ

第１款　一括支払システムにみる債権流動化

一括支払システムとは、手形の発行・決済に代わるシステムとして昭和61年から導入され、わが国の金融システムの中にとりこまれてきたシステムであり、金融機関、支払企業（発注企業）、仕入先企業（受注企業）の三者が一括支払システムに関する契約を締結し、支払企業が金融機関に支払事務を委託するとともに、仕入先企業は支払企業に対する債権を譲渡担保として金融機関から借入を行うことができることとしたシステムである。これは、各企業が、従来、約束手形で決済していた取引について、手形発行事務コストや印紙代の削減を図るため、約束手形の発行を廃止し、手形決済期日に現金振込みを行ういわゆる期日現金決済に変更したため、仕入先企業の、手形割引にかわる資金調達手段として、金融機関が、仕入先企業が有する支払企業に対する売掛債権を担保に、仕入先企業へ当座貸越を行うことを目的に開発されたシステムである。要は、中小企業が有する大企業への売掛債権の信用力を基にしたファイナンスであるといえる。この一括支払システムは、今日的視点からみれば、中小企業の債権流動化に準じた資金調達方法と捉えることができるものである。

ところで、上記のとおり、当初導入されたのは、仕入先企業の有する支払企業に対する売掛債権を金融機関が譲渡担保に取り、融資を行う、譲渡担保方式

であったが、後で述べるように、国税徴収法24条の規定の適用を回避するために考えられた代物弁済予約条項が「平成１５年判決」により否定されたため、その後は、譲渡担保方式に代わり、ファクタリング方式（指名債権を買い取る方式）が主流となった（注）。しかし、1998年６月に「債権譲渡特例法」が制定されると、新たに二重譲渡の問題[71]が発生することとなった。ただし、2007年６月に至って「電子記録債権法」が成立し、譲受人は、原則として、電子債権記録を確認することで債権の存在と内容を把握でき、先行譲渡等の事実関係を調査する必要はなく記録内容を信頼して取引を行うことができることとなったため二重譲渡の問題は解消されることとなった。

また、1999年には、並存的債務引受方式（金融機関が、債務を引受け、その債務を弁済して債権者の地位を法定代位する方式）が導入されたが、これについても、債権譲渡特例法との関係において問題が生じた[72]。しかし債務者対抗要件が具備されていない以上、債務者は譲渡人に対して債務の弁済が可能とすべきであろう。

（注）一括支払システムにかわる制度としては次のような方法が開発された。

①一括ファクタリング方式

ファクタリングとは、仕入先会社が支払会社に対して有する、手形支払いの対象となる売掛債権をファクタリング会社へ譲渡し、所定の期日にその譲渡代金を仕入先会社へ振り込む制度で、譲渡債権額の全額払いまたは一定額もしくは一定率の割引払いを行う一括方式が多い。売掛債権の代金回収は第三者であるファクタリング会社から支払会社に対して行われるため、仕入先会社との基本契約などを変更して「売掛債権を第三者へ譲渡できる」などの条文を明記する必要がある。債権を譲渡してしまうので国税徴収法24条は適用されない。ただし、債権譲渡特例法が導入されたため、第三債務者の知らないところで債権譲渡が行われ（いわゆるサイレントの状態）、金融機関に優先する債権譲渡特例法上の第三者対抗要件が具備された二重譲渡の場合、第三債務者にとって二重払いのリスクが生じることとなった。

②債務引受方式

支払会社はファイナンス会社に対し債務引受を申し込み、ファイナンス会社は併存的債務引受をする。仕入先会社はファイナンス会社に期日前支払い申し込みを行う（借入の申し込み）。支払会社は期日にファイナンス会社に支払う。期日前払いを受けた仕入先会社の支払会社に対す

71 債権譲渡特例法により第三者対抗要件と債務者対抗要件が切り離されたことから、債務者である支払企業の知らないところで売掛債権が集合債権譲渡担保等に供され、債権譲渡登記がされ、一括決済方式の譲渡担保債権に優先するような可能性、つまり二重譲渡の恐れが生じた。

72 その問題とは、債務者対抗要件は具備せずとも、債権譲渡がなされ債権譲渡登記も経ている以上、債権者、債務者ともに債権債務の処分権限を喪失しているのではないかとの危惧である。

る売掛債権が租税債権者から差押えされた場合は、ファイナンス会社は仕入先会社への貸付債権と仕入先会社への支払債務を相殺する。ファイナンス会社が相殺した場合は、支払会社へ求償権が発生する。租税債権者が差押えた債権は相殺され消滅するため、国税徴収法24条は適用されない。

③一括支払信託方式

仕入先企業は支払会社に対する売掛債権を信託会社へ譲渡し、同時に売掛債権に代わるものとして信託受益権を取得し売掛債権の代金取立てを信託会社へ委託する。信託会社は支払会社から代金を回収し、仕入先会社へ支払う。仕入先会社は売掛債権の期日前の希望時期に一定の割引レートにより資金化することができる。債権を譲渡してしまうので国税徴収法24条は適用されない。

第２款　本格的な資金調達手段としての債権流動化

昭和40年代後半から信販会社、リース会社が新興ビジネスとして成長してくると不動産、動産等の資産に代え、多数の債権を一括して担保化することが指向されるようになった。このことは金融における債権譲渡の認識を改める大きな契機となったが、一つの問題が残されていた。すなわち、リース、クレジット債権を有効に活用するには集合的、包括的にこれを担保化する必要があるが、民法 467 条の対抗要件を得るためにはそれぞれの債権の譲渡を個別に債務者へ通知するかまたは債務者の承諾を得なければならず、この対抗要件の取得が課題となったのである。こうした背景のなかで、後で述べるように、1992年６月に「特定債権等に係る事業の規制に関する法律」（以下、「特定債権法」という。）が制定され、民法 467 条の対抗要件の簡易化が実現した。一方、バブル崩壊以降に不動産価値の下落や不良債権の処理問題等が発生し、債権流動化取引の拡大による経済効果を利用した一般的な資金調達方法が期待されるようになり、1998年６月には、特定債権のみでなく一般債権を対象とした債権流動化のための法整備の観点から「債権譲渡特例法」が成立した。この法律は、債権譲渡に関する一定の事項を譲渡人と譲受人だけで債権譲渡登記することにより債務者以外の第三者に対抗できることを規定するもので、当初は証券化のための特定目的会社等への譲渡を予定するものであったが、実際には特定目的会社等以外の法人の利用が大部分を占めている。これは、商社等が取引先への融資について、これまで、添え担保としてサイレント[73] で譲り受けていた債権

[73] サイレントの意味について池田真朗教授は次のように述べている。「集合債権譲渡担保ではその債権譲渡の第三者対抗要件である民法 467 条の確定日付ある証書による債務者への通知は、債権譲渡人が支払停止等の状態になるまで留保するのが多数であったようである。もちろんこれは、対抗要件具備手続が煩瑣であるということ以外に、債務者への通知によって譲渡人の信用不安が惹起されることを恐れるためであった。」（池田真朗『債権譲渡法理の展開　－債権譲渡の研究　第二巻－』165 頁（弘文堂、2001年）。

につき、一斉に債権譲渡登記を経由しようとしたためであるとされる[74]。さらに、2004年12月に、債権譲渡特例法は改正され、「動産・債権譲渡特例法」となった。この改正では、譲渡人の信用不安を引き起こす原因となった債権譲渡事実の商業登記簿への登記をやめ、また、第三債務者不特定の将来債権の譲渡についても債権譲渡登記の対象とすることとなった。

一方、政府のＩＴ戦略本部の e-Japan 戦略Ⅱにおいて電子手形決済サービスの普及、電子的手段による債権譲渡の推進を目的とした「電子記録債権法」が2007年６月に成立した。これにより、従来の約束手形に存在する盗難リスク、印紙税負担、事務負担などのデメリットのない電子手形決済システムの実現や、大企業を中心としたシステムであった一括決済システムの拡大など売掛債権を活用した新しい資金調達システムが期待できることとなった。

第２節　債権流動化のための法制度

上記のとおり、債権流動化のための法整備が進展してきたが、ここで再度、各法制度の内容を確認しておきたい。

第１款　特定債権法

リース・クレジット債権の債権流動化によるリース会社等の資金調達を推進するには、債権譲渡に関する対抗要件制度を簡易化する必要があったため、1992年６月に、「特定債権法」が制定された。この規定では、公告をもって民法 467 条の規定による確定日付ある証書による通知があったものとみなし、債務者およびそれ以外の第三者双方に対し債権譲渡の効力を生じるものとした。しかしこの規定は、リース・クレジット業者の有する特定債権、というきわめて限定された範囲の債権の流動化に関する特別立法であったし、また、公告手続きを踏んだ債権の中に個別に民法 467 条の対抗要件を具備した譲渡や差押えがされた債権がある場合の優先関係や二重譲渡の危険性について手当てがされていないことや、債務者が知らない状態で対抗要件が具備されるため、債務者の原債権者に対する抗弁事由があっても民法 468 条２項によって対抗することができなくなる不利益が生じるなどの問題を抱えていた。その後、資産の流動化は、1998年の債権譲渡特例法の制定などにより法整備が進み、リース・クレジット債権に限定した特定債権法の必要性がなくなった結果、特定債権法は、2004年12月に廃止された。

第２款　動産・債権譲渡特例法

1995年６月に法務省民事局内に設置された債権譲渡法制研究会において、対抗

[74] 池田・前掲注73、 167 頁。

要件法制の簡素化について、より一般的、普遍的な制度を構築するという観点から検討が行なわれ（1997年4月に、その報告書が公表された）、その後、法制審議会民法部会の審議を経て1998年6月に「債権譲渡特例法」が制定された。本法の特徴としては、①その対象範囲を、法人が金銭の支払を目的とする指名債権を譲渡する場面に限定していること、②第三者対抗要件と債務者保護要件を分離し、債権譲渡に関する一定の事項を譲渡人と譲受人だけで債権譲渡登記することにより、債務者以外の第三者に対抗できるものとしたこと、③それを債務者にも対抗したいときは登記事項証明書を付して債務者に通知すること、④国際的動向をも考慮して債権譲渡の公示のための制度として債権譲渡登記制度を採用したこと、が挙げられる。

本特例法による債権譲渡登記は、民法467条の定める第三者対抗要件制度に対する特例として認められたものであり、債権譲渡の第三者対抗要件を得ようとする者は、民法上の確定日付ある証書による通知・承諾の手段によっても対抗要件を具備できる。また債権譲渡登記は、権利関係を公示するものではなく、権利移転のあったことそれ自体を公示するものにとどまる。具体的には、譲渡人および譲受人の双方申請により、債権譲渡に関する一定の事項を債権譲渡登記ファイルに記録するが、申請にあたっては、本法に定める債権譲渡登記の登記事項についてあらかじめ申請人が磁気ディスクに記録して、これを申請書とともに提出しなければならない。この磁気ディスクの内容がそのまま契約譲渡登記ファイルに記録される。さらに債権譲渡登記では、弁済によって消滅するという債権の属性に鑑みて、対抗要件の存続期間が規定され、その期間は譲渡人と譲受人が定めるが、特別の事由がなければ50年を超えることができないこととされた。また債権譲渡登記が行われた場合には、登記官が譲渡人の本店等の所在地を管轄する登記所に通知を行い、譲渡人の商業登記簿に通知された登記事項の概要を表示する制度が設けられた。これによって、譲渡人が債権譲渡登記後に商号変更や移転をした場合においても、譲渡人の商業登記簿をみれば過去の債権譲渡登記の概要を把握することが可能になり、債権譲渡登記制度の簡便性を維持しながら、その公示機能を補完する役割を果たすとされたのであるが、誰でも取得できる登記事項証明書に債権譲渡をした事実が記載されることから、むしろ信用不安が拡がる懸念が残った。その後、2004年12月に、債権譲渡特例法は「動産・債権譲渡特例法」へ改正された。この動産・債権譲渡特例法では、債権譲渡事実の商業登記簿への登記をやめ、更に将来債権の譲渡について債権譲渡登記の対象とする（債権譲渡登記の存続期間は10年）改正がなされた。

第３款　電子記録債権法

政府のＩＴ戦略本部における2003年の e-Japan 戦略Ⅱのなかで「手形の裏書や

割引機能を電子的に代替した決済サービス（電子手形サービス）の普及を図る」こと、また2004年の e-Japan 戦略Ⅱ加速化パッケージのなかで「電子的手段による債権譲渡の推進」を決定し、これらを受けて経済産業省、法務省、金融庁において検討が進められ、2007年６月に「電子記録債権法」が成立した。電子記録債権は、電子記録債権を発生させる原因となった法律関係に基づく債権とは別個の金銭債権であって、当事者の意思表示に加えて、電子債権記録機関が作成する記録原簿に記録をしなければ発生または譲渡の効力が生じない債権であり、指名債権・手形債権等既存の債権と異なる類型の債権である。電子記録債権の譲渡は、譲渡記録によってその効力を生じ、譲渡記録がなされれば債務者、第三者のいずれに対しても譲渡の事実を対抗できる。譲受人は、原則として、電子債権記録を確認することで債権の存在と内容を把握でき、先行譲渡等の事実関係を調査する必要はなく記録内容を信頼して取引を行うことができる。ただし、電子記録債権の消滅について、支払等記録が債権消滅のための効力要件ではないため支払等記録がなされないことがあり、支払等がなされても支払等記録がなされなければ譲受人等の第三者に対抗できないことから、二重払いのリスクがあることに注意が必要である[75]。電子記録債権の課題のひとつとして、将来債権譲渡担保契約への影響がある。既述のとおり、電子記録債権は記録によって発生するものであるので、基本的に既発生の債権を対象とすることになり、未発生の将来債権の譲渡には使えないことになる。将来債権譲渡の場合は、当面はほとんど民法上の指名債権についてなされることになると思われる[76]（既述のとおり2004年12月に施行された動産・債権譲渡特例法によって第三債務者不特定の将来債権についても債権譲渡登記ができることになった）。しかし、将来債権譲渡担保契約の場合の債権譲渡登記はほとんどがサイレントの形式をとるので、個々の債権が発生後電子記録債権にされ譲渡されると、電子記録債権の譲受人が譲渡担保権者に優先し、先に指名債権を譲り受けた譲渡担保権者が不利な立場になる問題があるが、この問題に対応するためには、やはり、個々の将来債権発生後直ちに電子記録債権とし譲渡記録を行うよう、譲渡担保契約で譲渡人に義務付ける必要があろう。

第７章　国税徴収法24条と債権譲渡担保に関する問題点

第１節　一括支払システムにおける問題点

国税徴収法24条２項は、譲渡担保財産から納税者の国税を徴収しようとすると

---

[75] ただし、電子記録債権等について支払をする者は、債権者等に対し当該支払をするのと引換えに、支払等記録の承諾をすることを請求できる（電子記録債権法25条３項）。

[76] 池田真朗ほか『電子記録債権法の理論と実務［別冊　金融・商事判例］』12頁（池田真朗）（経済法令研究会、2008年）。

きは、譲渡担保権者に対し、徴収しようとする金額その他必要な事項を記載した書面により告知しなければならないことを規定しており、同条7項では、告知後、譲渡担保の被担保債権が債務不履行その他弁済以外の理由により消滅した場合においても、なお譲渡担保財産として存続するものとみなすことを規定している（逆に、告知をする以前であれば、法定納期限等後であっても、譲渡担保の被担保債権が債務不履行その他弁済以外の理由により消滅したときは、譲渡担保権者の物的納税責任は問えなくなる。）。

さて、一括支払システムのスキームにおいては、前述のとおり、金融機関と譲渡担保設定者との間で、概ね次のような停止条件付代物弁済に関する取決めがなされている。すなわち、「仕入先企業が金融機関に担保のために譲渡した売掛債権について、国税徴収法24条に基づく譲渡担保権者に対する告知書が発せられたときは、これを担保とした銀行の当座貸越債権はなんら手続きを要せずして弁済期が到来するものとし、同時に担保のために譲渡した売掛債権は、当座貸越の代物弁済に充当されるものとする。」[77] といったものである。この停止条件付代位弁済条項によれば、譲渡担保権者である金融機関に国税徴収法24条に基づく告知が発せられると、その時点で譲渡担保権は消滅することになるので、告知が金融機関に到達したときには既に譲渡担保権の実行は完了し、譲渡担保の目的となった債権は存在しないという状態が常に創出される。つまり、この「停止条件付代位弁済条項」が有効とすると一括支払システムの目的債権に対して、実質的に国税徴収権は及ばないことになる。

そもそも、一括支払システムのスキームにおいて「停止条件付代物弁済条項」が設けられた背景には、国税債権に対する相殺の効力の存在がある。一括支払システムが始まる以前より、銀行においては、その取引先企業が信用を悪化させる事態に陥った場合は、その企業への貸付債権の期限の利益を喪失せしめ、また、その企業の預金債権につき銀行において期限の利益を放棄し、相殺適状にした上で相殺する処理が行われていたのである。また取引先企業が滞納処分によりその預金の差押えを受けた場合でも、こうした相殺をもって租税債権者に対抗できるとされてきた。

これについて、すでに紹介した昭和45年判決では「その債権が差押え後に取得したものでないかぎり、右債権および被差押債権の弁済期の前後を問わず、両者が相殺適状に達しさえすれば、第三債務者は、差押え後においても、右反対債権を自動債権として、被差押債権と相殺することができる。」とし、被差押債権の第三債務者は、その被差押債権と自分の持つ反対債権との相殺をもって租税債権者に対抗できることを判示している。この裁判の判決理由では、銀行と取引先企

[77] 中山裕嗣『租税徴収実務と民法』294頁（大蔵財務協会、2007年）。

業との間で取り交わされた継続取引の約定書の中に、「左の場合には、債務の全額につき弁済期到来したるものとし、借主（訴外会社をいう）又は保証人の被告銀行（被上告銀行）に対する預金その他の債権と弁済期の到否にかかわらず、任意相殺されても異議がなく、請求次第債務を弁済する。」との条項が、そしてその適用要件として「借主又は保証人につき仮処分差押仮差押の申請、支払停止、破産若しくは和議の申し立てがあつたとき」との条項が存在したことを記している[78]。つまり、借主が滞納処分による差押を受けたときに、直ちにその借主の預金債権は銀行の貸付金債権と相殺され消滅したものと認定されたのである。

さて、この取扱いに準じて、一括支払システムにおいても、停止条件付代位弁済条項によって譲渡担保となった売掛債権に対する物的納税責任を排除できるとの期待が生じてくるのも無理からぬことと思われる。なぜなら一括支払システムは、担保となるべき債権の金額の範囲内で当座貸越が行われていて、滞納処分による告知を契機に、金融機関の貸付金債権が譲渡担保債権により代物弁済され、仕入先企業においては、支払企業に対する債権と金融機関に対する債務が同額で消滅するという結果が生じるのであるから、昭和45年判決の事例の場合と経済的同一性があり、相殺と譲渡担保による代物弁済について取り扱いを異にする理由がないように思えるからである。

一括支払システムのスキームにおいて「停止条件付代物弁済条項」が設けられたもう一つの背景には、国税徴収法附則5条4項で規定する譲渡担保手形に対する特別な扱いが存在する。前に述べたとおり、国税徴収法附則5条4項は、「第二十四条（譲渡担保権者の物的納税責任）の規定は、手形その他政令で定める財産については、当分の間、適用しない」と規定し、手形を譲渡担保財産とする場合は国税徴収法24条の適用外としている。この規定はそもそも、煩瑣であった手形割引業務の負荷を軽減させることを意図して行われていた譲渡担保手形による融資システムについて、その譲渡担保手形に対し、国税徴収法24条の物的納税責任により滞納処分による差押えを可能とすると、結局、元の手形割引へ逆戻りすることが想定されるため、円滑な経済取引に配慮して譲渡担保権者の物的納税責任を当分見合わせたものである。ところで、一括支払システムも、煩瑣であった手形取引慣行の負荷軽減のため期日現金化を推進する目的で、手形割引制度に代わるシステムとして構築したものであり、その目的、背景において同根のものといえるものであるから手形と同様な配慮がなされるべきであるとの考え方もでてくる。

一括支払システムの問題点は要するに、そのスキームにおいて、上記の二つの背景から採用された「停止条件付代物弁済条項」が法的に有効に、国税徴収法24

[78] 最判昭和45年6月24日民集24巻6号587頁。

条7項の適用を回避することができるのか、ということである。本論文では、この命題を解くために、一括支払システムに関する判例・学説を検討した上で、①類似事案である相殺の対抗力の射程範囲の検討、②国税徴収法24条7項の立法趣旨の解明、③国税徴収法24条7項の文理解釈と租税法律主義の立場から停止条件付代物弁済条項を無効とすることの問題点、について検討を行い当命題の結論を導きたい。

第2節　将来債権を含む集合債権譲渡担保の問題点

既述のように、国税徴収法24条8項には「国税の法定納期限等以前に譲渡担保財産となっている事実を（中略）証明した場合には、適用しない」と規定されているため、国税の法定納期限等より前に、納税者の財産が担保として譲渡され、確定日付のある債権譲渡通知等によって第三者対抗要件が具備されていることが証明される限り、国税徴収法24条の物的納税責任は問えないことになっている。

ところで、すでに述べたように、平成19年判決は、将来債権を含む集合債権譲渡担保につき、法定納期限等よりも前に譲渡担保設定契約が締結され、かつ第三者対抗要件が具備された場合には、「法定納期限等以前に譲渡担保財産となっている」ので国税徴収法24条の物的納税責任の適用はないとの結論を導いており、この判決により、将来債権を含む集合債権譲渡担保の効力について、民法法理の上からの一定の結論が得られ、未発生の将来債権であっても法定納期限等以前に譲渡担保財産となっているかぎり、国税債権に対して優先することが示された。これにより、譲渡担保権者である金融機関にとって債権譲渡担保の優先が事後的・遡及的に覆ることなく確実に担保される仕組みが確立し、キャッシュフローファイナンス実現のためには強力な支えとなったが、一方で、将来債権を含む集合債権を譲渡担保とすることにより、譲渡担保にかかる債権の範囲がより拡大し、それが国税の法定納期限等よりも先に債権譲渡の対抗要件を具備するときは、国税徴収法24条によって物的納税責任を追求できる債権の範囲は著しい制限をうける恐れが存することも事実である。こうした私法秩序と税法秩序が交錯する領域において、一旦は民法法理により排除された国の徴収権ではあるが、なお民法法理の修正、変更の可能性があるのではないだろうか。筆者は、まさに潮見佳男教授の述べられるように、「国税徴収法秩序において妥当する特別私法秩序（およびその背後にある徴収権を支える思想・原理）のとらえ方次第では、一般私法秩序の枠内での債権譲渡担保における債権移転に関する法理に制約ないし変更が加えられる余地がないとはいえない」[79] ものと考えている。

---

[79] 潮見佳男「将来債権譲渡担保と国税債権の優劣」NBL856号17頁（商事法務研究会、2007年）。

さて、どこまで譲渡担保財産への国税の徴収権の介入が正当化されるのであろうか。平成11年判決において述べられたように「将来の一定期間内に発生すべき債権を目的とする債権譲渡契約について、右期間の長さ等の契約内容が譲渡人の営業活動等に対して社会通念に照らし相当とされる範囲を著しく逸脱する制限を加え、又は他の債権者に不当な不利益を与えるものであると見られるなどの特段の事情の認められる場合には、右契約は公序良俗に反するなどとして、その効力の全部または一部が否定」されるに止まるのであろうか。または、平成19年判決の原審や一部の学説にみられるように、国税の法定納期限等以前に確定的に譲渡した将来債権であっても、あくまで実際に将来債権が発生しない限り「譲渡担保財産となっている」ということができず、よって国税の徴収権が優先することになるのであろうか。

この命題を解くには、まず、将来債権を含む集合債権譲渡担保財産についての第三者対抗要件取得時期に関する判例、学説を検討し、そこに形成されている私法秩序を見定め、そのうえで、国税徴収法秩序（国税優先の原則）を踏まえ、国税徴収法24条８項の、将来債権を含む債権譲渡担保への適用問題の解決に一定の道筋を付けたい。

第８章　判例および学説の検討

第１節　一括支払システムに関する判例および学説

第１款　一括支払システムに関する判例

一括支払システムで採用された代物弁済の方法が有効かどうかについて争われた事例として、次の「平成15年判決」がある。

１．　事実の概要

Ｘ（銀行・原告・控訴人・上告人）は、Ａ（支払会社・訴外）、Ｂ（仕入先会社・訴外）との間で、一括支払システムに関する契約を締結し、本契約に基づきＢがＡに対して有する売掛金債権を譲渡担保として、Ｂに当座貸越を行った。Ｙ（国税局長・被告・被控訴人・被上告人）は、Ｂが国税を滞納したため、国税徴収法24条に基づきＢの滞納国税につき上記譲渡担保財産から徴収する旨の告知書をＸへ平成５年５月20日に発送した。告知書は同日、Ｘに到着した。これに対しＸの主張は次のようなものであった。すなわち、停止条件付代物弁済条項に基づき、本件告知処分が発せられた時点で告知に係る代金債権はＸに確定的に帰属しており、ＸのＢに対する当座貸越債権の代物弁済に充てられて、本件告知がＸに到達した時点ではもはや譲渡担保財産ではなくなっていた。よってＹの告知の取消しを請求するというものである。

２．　判決の内容

この「平成15年判決」では、国税徴収法24条７項にいう「第２項の規定による告知（中略）をした後」とは、同条の告知書が譲渡担保権者に到達した時点以後を意味するとし、「同条２項の告知の発出と到達との間の時間的間隔をとらえ、告知書の発出の時点で譲渡担保権者が譲渡担保権を実行することを納税者とあらかじめ合意することは、同条２項の手続きが執られたことを契機に譲渡担保権が実行されたという関係があるときにはその財産がなお譲渡担保財産として存続するものとみなすこととする同条５項［現７項；筆者］の適用を回避しようとするものであるから、この合意の効力を認めることはできない」、「したがって、本件告知が違法であるとはいえない」と判示している。本判決は、結論として、一括支払システムの停止条件付代物弁済条項の効力を否定した。

第２款　判例・学説の検討

１．国税債権に対する停止条件付代物弁済条項の効力と相殺の対抗力について

すでに述べたように、平成15年判決以前より、銀行においては、その取引先企業が信用を悪化させる事態に陥った場合は、その企業への貸付債権の期限の利益を喪失せしめ、また、その企業の預金債権につき銀行において期限の利益を放棄し、相殺適状にした上で相殺する処理が行われていた。取引先企業が滞納処分によりその預金の差押えを受けた場合でも、こうした相殺をもって租税債権者に対抗できるかどうかについて、すでに紹介したように、昭和45年判決では「その債権が差押後に取得したものでないかぎり、右債権および被差押債権の弁済期の前後を問わず、両者が相殺適状に達しさえすれば、第三債務者は、差押後においても、右反対債権を自動債権として、被差押債権と相殺することができる。」とし、被差押債権の第三債務者は、その被差押債権と自分の持つ反対債権との相殺をもって租税債権者に対抗できることを判示している。

さて、この取扱いに準じて、一括支払システムにおいても、停止条件付代位弁済条項によって譲渡担保となった代金債権に対する物的納税責任を排除できないのだろうかとの疑問が生じる。なぜなら、一括支払システムは、担保となるべき債権が存在することを前提にして、その金額の範囲内で当座貸越が行われ、滞納処分による差押えを契機に、その金融機関においては当座貸越債権が譲渡担保債権により代物弁済され、仕入先企業においては、支払企業に対する債権と金融機関に対する債務が同額で消滅するという結果が生じるのであるから、昭和45年判決の事例の場合と経済的同一性があるし、また上記のように相殺と譲渡担保による代物弁済について取り扱いを異にすることに合理的根拠がなく、両判決の間に矛盾があると思えるからである。

このことについて最高裁は何も判示していないが、「平成15年判決」の控訴審[80]において東京高裁は次のとおり判示している。すなわち「法は、相殺による担保的効果を他の担保とは同一視せず、租税債権も相殺との関係では一般の私法上の債権と同一の立場にあるとしたのに対し、譲渡担保については、租税の優先徴収権の確保という観点から、国税債権について特別の地位を定め、譲渡担保の効力を他の担保権並みに制限するという考え方を採用したものと解される。したがって、国税徴収に関し、譲渡担保権の効力を制限する規定である法二四条との抵触が問題となる本件は、昭和四五年最判とは事案を異にするというべきである」としている。これは次のとおり、適用される法規定が異なることを理由に挙げているものと思われる。

つまり国税の滞納処分による預金の差押え後に、銀行にその貸付金との相殺を認めた昭和45年判決の場合は、民法 511 条の反対解釈に基づいたものであり、被差押債権の第三債務者が、差押え前に債権者に対する反対債権を取得しているときは、両者が相殺適状に達しさえすれば、差押え後であっても相殺することができるのであるから、預金の差押えを契機として相殺適状となったため、差押え後の相殺を認めたに過ぎない。さらに、同条は相殺の担保的効果を他の担保よりも優位に位置づけたものであるから、租税債権に対しても同様に優位に位置づけられるものであるとする。

これに対し平成15年判決の場合は、国税徴収法24条 7 項に基づき、譲渡担保債権について、国税債権者から銀行への物的納税責任に関する告知がされた後は、停止条件付代物弁済条項により債権譲渡担保が実行され取得した債権をもって貸付金に対する弁済に充当されても、国税債権に対してはなお譲渡担保財産として存続するものとみなしてその譲渡担保財産につき滞納処分を執行することができるのであるとする。

この件に関する学説については次の対立した見解がある。すなわち、停止条件付代物弁済条項の国税債権に対する有効性を認める見解と、相殺と譲渡担保の代物弁済について取扱いを異にすることに合理的根拠があるとする見解である。前者の立場から新堂幸司教授は、「相殺のような債権債務の経済必然的な両建ての関係は存在していないとしているが、一括支払システムにおいては、三者間契約であるため、二当事者間の債権債務の両建て関係は存在しないが、担保となるべき債権が存在することを前提としてその金額の範囲で当座貸越が行われるのであり、担保債権と貸付債権との間に経済必然的関係があることは明らかである。仕入先企業にとっては、支払企業に対する債権と金融機関に対する債務が同額で消滅するものであり相殺と同一の経済的効果が発生するので

[80] 東京高判平成10年 2 月19日金法1512号22頁。

ある。」[81] とし、支払企業における経済的効果の同一性をその理由に、停止条件付代物弁済条項の国税債権に対する有効性を認める見解を取られている。

これに対し米倉明教授は、「ちなみに、論者によれば、相殺予約の対外効を認めた前掲最高裁判例［昭和45年判決；筆者］は私人間の合意により差押免脱財産を作り出すことを認めたもので、この点こそ本件に推及されるべきであり、そうだとすれば、本件条項の対外効は承認されるべきであるとも説かれている。（中略）相殺予約の場合には、(a) 関係する両債権間に両建等の緊密な牽連性が認められること、(b) 相殺に関しては民法自身、執行排除の規定を用意していること（五一一条）、に照らすと、執行免脱財産の任意作出も認められる方に傾きやすいのに対して、右 (a)(b) ともに欠く本件の場合には、とうてい同一には律しえない。」[82] とし、私人間の合意により国税の徴収が及ばない譲渡担保財産を創出することは認められないと述べられている。

また、佐藤英明教授も後者の見解をとられており、次のとおり述べられている。すなわち「この点についてはなお、相殺と譲渡担保について扱いを異にすることに合理的な根拠があるかという問題が提出されるものと思われるが、そもそも本法立法の際には譲渡担保が課税の賦課面では担保権設定者の所有にかかるものとして扱われていることに鑑み、徴収面においてもこれと扱いをそろえるという趣旨がふくまれていた点を考慮すると両者の扱いに差異を設けることには合理性があるものということができよう。」[83] としている。つまり民法511条は相殺の担保的効果を他の担保よりも優位に位置づけたものであるから、租税債権に対しても同様に優位に位置づけられるものであるのに対し、譲渡担保の場合は、国税債権に対して他の担保権並みに制限するという国税徴収法24条の立法趣旨を考慮し、譲渡担保に対しは、国税債権のほうに優位性があることを根拠に挙げておられる。

2．停止条件付代物弁済条項の効力認否

上記のように本判決では「同条［国税徴収法24条；筆者］2項の告知の発出と到達との間の時間的間隔をとらえ、告知書の発出の時点で譲渡担保権者が譲渡担保権を実行することを納税者とあらかじめ合意することは、同条2項の手続きが執られたことを契機に譲渡担保権が実行されたという関係があるときにはその財産がなお譲渡担保財産として存続するものとみなすこととする同条5

---

81 新堂幸司＝田淵智久「一括支払システムと国税滞納処分」金法1435号6頁（金融財政事情研究会、1995年）。

82 米倉明「一括支払システム代物弁済条項の効力」NBL 617号13頁（商事法務研究会、1997年）。

83 佐藤英明「一括支払システムにおける代物弁済条項の国税債権者に対する効力」金法1524号52頁（金融財政事情研究会、1998年）。

項［現７項；筆者］の適用を回避しようとするものであるから、この合意の効力を認めることはできない」と判示し、停止条件付代物弁済条項に基づく合意は国税徴収法24条７項の趣旨に反し無効であるとする。

本判決を換言すれば、そもそも、告知書到達後の譲渡担保権実行を滞納処分に対抗することができないとする国税徴収法24条７項の趣旨は、滞納処分の前提となる告知が契機となって、告知後、滞納処分が執行されるまでの間に、譲渡により担保される債権が債務不履行により消滅し、譲渡担保債権が譲渡担保権者に確定的に帰属する事態が生じて滞納処分が執行できなくなることの制度矛盾を解消することにある[84]。そうであるならば、その立法趣旨に照らして、譲渡担保権者に告知が到達する前に譲渡担保権が実行されたとしても、告知の手続きがとられたことを契機に譲渡担保権が実行されたという関係があるときにはその財産がなお譲渡担保財産として存続するものとみなして滞納処分を執行することができると考えられ、よって停止条件付代物弁済条項に基づく合意は同項の趣旨に反し無効である、ということであろう。

これについて、次の学説の対立がある。新堂幸司教授は「担保実行時点の定めについて、徴収法二四条の立法趣旨に照らし合理的に考慮すべきであるとしているが、徴収法二四条のみならず、徴収法全体に照らして判断すべきものと考える。徴収法全体としては、本裁決[85]も指摘するように、手形割引は手形の売買として徴収法二四条の対象とせず、手形の譲渡担保については附則五条四項により当分の間徴収法二四条を適用しないとしている。徴収法全体に照らして判断するならば、一括支払システムは、徴収法二四条の適用されない手形割引ないし手形の譲渡担保の代替手段として導入されたものであり、本件条項は、徴収法二四条の適用されない状態を維持するために約定されているものであって、なんら効力を否定する必要はないものと考えられる。」と述べ、もともと国税徴収法24条の対象となっていない手形取引を一括支払いシステムに置き換えたに過ぎず、よって国税が新たに不利益をうけるものでないことを指摘されている。

これに対し、佐藤英明教授は、「私見では法二四条五項［現７項；筆者］は、告知を知ったことにより対象財産を後続手続きの対象でなくするいっさいの行為を国税債権者に対して主張しえなくする規定であり、本件条項の実際的な意味が、当事者に告知があったことが知れたら、告知があったときに遡って譲渡担保財産を代物弁済に当てたことにするというものである以上、その現実の発効時期にかんがみ、同項によって国税債権者に対する効果を否定されるべ

[84] 吉国ほか・前掲注35、 279-280 頁。
[85] 国税不服審判所裁決平成７年６月19日裁決事例集№49、 585 頁。

きものであると考えられる。」とし、本判決を支持する。

さて、停止条件付代物弁済条項の認否に関するもう一つの問題は、停止条件付代物弁済条項の否認は租税法律主義に反するのではないかということである。つまり、当事者の合意に基づく有効な私法行為と切り離された、これと異なる行為を租税法上擬制したうえで一定の課税要件を充足したものと認定するものであるから、課税要件法定主義を内容とする租税法律主義に反するのではないかということである。

このことについて金子宏教授は次のように述べ、こうした租税行政庁の租税回避行為の否認に疑問を呈しておられる。すなわち「公平負担の見地から否認規定の有無にかかわらず否認を認める見解にも、一理がある。しかし、租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは、困難である。また、否認の要件や基準の設定をめぐって、租税行政庁も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を背負うことになろう。したがって、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当であろう。」[86] としている。

これに対し高世三郎調査官は、「形式的には法律の規定の文言に合致しないとしてもそのことを理由に当該規定の適用を否定することがその趣旨に反することが明らかな場合も、当該規定の文言に合致する場合と表裏をなす関係にあるものとしてこれに当たるということができる。」[87] として例外的に租税法律主義に違反しないとの見解をとっておられる。

3．　本判決と国税徴収法附則5条4項との関係

前に述べたとおり、国税徴収法附則5条4項は、「第二十四条（譲渡担保権者の物的納税責任）の規定は、手形その他政令で定める財産については、当分の間、適用しない」と規定し、手形を譲渡担保財産とする場合は国税徴収法24条の適用外としている。前述のように、この規定はそもそも、煩瑣であった手形割引業務の負荷を軽減させることを意図して行われていた譲渡担保手形による融資システムについて、その譲渡担保手形に対し、国税徴収法24条の物的納税責任により滞納処分による差押えを可能とすると、結局、元の手形割引へ逆

86 金子・前掲注31、114頁。

87 高世三郎「時の判例（いわゆる一括支払システムに関する契約においてされた国税徴収法24条2項による告知書の発出の時点で譲渡担保権を実行することを内容とする合意の効力）」ジュリスト1266号185頁（有斐閣、2004年）。

戻りすることが想定されるため、円滑な経済取引に配慮して譲渡担保権者の物的納税責任を当分見合わせたものである。ところで、一括支払システムも、煩瑣であった手形取引慣行の負荷軽減のため期日現金化を推進する目的で、手形割引制度に代わるシステムとして構築したものであり、その目的、背景において同根のものといえるものであるにも拘らず、手形と同様な配慮がなされないのは何故であろうか。「平成15年判決」の裁判において、X銀行（原告・控訴人・上告人）が、停止条件付代物弁済条項の目的は、国税徴収法附則5条4項の趣旨と同様に、中小企業金融の円滑化にあるからその有効性を認めるべきであると主張した件について、上告審では何も触れられないが、第1審[88]では「譲渡担保に供された手形について同条［国税徴収法24条；筆者］が適用されないことは、同法附則五条四項に「法二四条の規定は、手形その他政令で定める財産については当分の間、適用しない」と規定されていることによる。本件のような代金債権について同条の適用を排除することを認めた規定がない以上は、たとえ機能が同一であるとしても原告の主張を入れるわけにはいかない。」と判示し、上記控訴審において東京高裁は、本件の契約は「手形の譲渡担保とは異なる法形式を選択している」ため手形の譲渡担保と実質的に異なるものとし、「本件契約が手形割引や手形の譲渡担保と実質的にも異なることは前認定のとおりであるから、控訴人の右主張は理由がない」と判示している。

これについて新堂幸司教授は「徴収法附則五条四項の規定のような明文の規定がないとしているが、本件条項の有効性を議論するにあたり、実質的な検討を中心にすえながら、この問題についてのみ形式論により結論をだすのは論理としての一貫性を欠くものと言える。明文の規定も存在していないのであるから、その効力を肯定するためにも同様に援用できるであろう。」[89]と述べられている。これに対し江頭憲治郎教授は「本件のような指名債権譲渡については国税徴収法二四条の適用を排除する規定がない以上、適用は当然と判示している。この点の判旨も、もちろん正当である。」[90]と述べられ判決を支持されている。

第2節　将来債権を含む集合債権譲渡担保に関する判例および学説

第1款　将来債権を含む集合債権譲渡担保に関する判例

将来債権を含む集合債権の譲渡担保に対する国税徴収法24条の適用に関して、その譲渡担保となった時期を巡って争われた事例として、次の「平成19年

88 東京地判平成9年3月12日判時1618号43頁。
89 新堂ほか・前掲注81、8頁。
90 江頭憲治郎「一括支払システムの代物弁済条項の効力」ジュリスト1138号120頁（有斐閣、1998年）。

判決」がある。

1．　事実の概要

平成９年３月31日、X（原告・被控訴人・上告人）は、A（訴外）がXに対し負担する一切の債務の担保として、B（訴外）との間で、集合債権譲渡担保契約（BがC（訴外）に対して有する平成９年３月31日現在の商品売掛代金債権及び商品販売受託手数料債権、並びに同日から１年の間に取得する商品売掛代金債権及び商品販売受託手数料債権（以下、「本件目的債権」という。）についてXに譲渡する、というもの。なお、XがCに対し譲渡担保権実行の通知をするまでは、Bが目的債権の弁済を受けることができるものとされていた。）を締結した。同年６月４日、BはCへ、確定日付のある内容証明郵便で譲渡担保設定通知（当該通知には、民法467条に基づき目的債権につきXを権利者とする譲渡担保権を設定した旨、およびXからCに対し実行の通知がされたときには、債権の弁済をXに行ってほしい旨、記載されている。以下、「本件通知」という。）を送付し、翌５日、同通知がCに到達した。その後Bが手形不渡りを出し、また、国税を滞納したため、Y（国税局長・被告・控訴人・被上告人）は、平成10年４月３日および同月６日付けの債権差押通知書をCに送達し、本件目的債権の一部（同年３月11日から同月20日までおよび同月21日から同月30日までに発生した債権。以下、「本件債権」という。）を差押えた。平成10年４月10日には、Bが同日現在滞納していた国税のうち本件債権の発生前に法定納期限等を徒過していた国税（以下、「本件国税」という。）についてXに対し告知をした。平成10年５月26日にCが本件債権につき債権者不確知を理由に供託し、本件訴訟の前訴[91]において供託金還付請求権がXにあることが判示されたので、Yは、平成13年11月22日にXを第二次納税義務者とみなし譲渡担保財産である供託金還付請求権に対し差押え（以下、「本件差押」という。）を行った。

本件は、譲渡担保権者として物的納税責任を追及されたXが、本件債権は本件国税の法定納期限等以前に譲渡担保財産となっていたものであり、Xは国税徴収法24条６項（現８項）所定の証明をしたから、本件につき同条１項の規定を適用することができず、本件差押は違法であると主張して、Yの差押処分の取消を求めて争ったものである。

2．　判決の内容

（1）　第一審の判決

[91] 最判平成13年11月22日民集55巻６号1056頁（以下、「平成13年判決」という。）。

第一審[92]は、「法定納期限等以前に、集合債権譲渡担保契約が締結され、かつ、上記の第三者に対する対抗要件を具備した場合には、将来生ずべき債権についても譲渡担保権者は国税に優先するとみるのが相当である」として、Xの請求を認容した。その理由として、集合債権譲渡担保において譲渡担保財産となった時期を債権が発生した時期とし、法定納期限等後に発生した将来債権については国税に劣後すると解した場合には、実務上広く認められた集合債権譲渡担保の担保価値を有名無実化してしまうおそれがあることをあげている。

（2）　原審の判決

原審[93]は、以下のように判示し、第一審判決を取り消した。すなわち、将来債権の権利移転時期について「将来生ずる債権は、その譲渡契約締結時において現実に存在しないことが明らかであるから、同契約が結ばれたとしても、将来債権は、譲渡契約と同時に移転することは不可能であり、同契約は、将来、その債権が発生したときに、その権利を直ちに取得することができる、という一種の期待権を譲受人に取得せしめることを目的とするものにすぎないと解すべきである」とし、「いわゆる集合債権譲渡担保において、譲渡担保設定契約時に未発生である目的債権が譲渡担保財産となった時期は、その債権が具体的に発生した時点」と解して、徴収法24条による物的納税責任の追及の可否は、具体的な債権の発生時期と法定納期限等の先後で判断すべきであるとしている。その理由として「将来発生する債権についても譲渡担保権者は国税に優先すると解した場合、私人間の契約によって、国税債権の確保ができない財産（しかもその価値は無限定になり得る。）を創出することが可能となってしまう」こと、「担保権の実行がされる前は、担保権者から付与された取立権に基づいて現実に発生した債権を自由に回収し続けることができ、譲渡担保権利者が担保権の実行をしないかぎり継続できる事態が発生することがあり得るが、これは極めて不当な結果である」ことを指摘した。

（3）　本判決

本判決は、原判決を破棄した。その理由として、①将来発生すべき債権を目的とする債権譲渡契約は、譲渡の目的とされる債権が特定されている限り、原則として有効なものであること（「平成11年判決」を引用した。）、

92 さいたま地判平成15年４月16日金判1264号34頁。
93 東京高判平成16年７月21日金判1264号28頁（以下、「東高判平成16年」という。）。

②債権譲渡担保契約において債権譲渡の効果の発生を留保する特段の付款のない限り、譲渡担保の目的とされた債権は、譲渡担保契約によって譲渡担保設定者から譲渡担保権者に確定的に譲渡されているのであり、この場合において、譲渡担保の目的とされた債権が将来発生したときには、譲渡担保権者は、譲渡担保設定者の特段の行為を要することなく当然に、当該債権を担保の目的で取得することができる。そして前記の場合において、譲渡担保契約に係る債権の譲渡については、指名債権譲渡の対抗要件（民法 467 条 2 項）の方法により、第三者に対する対抗要件を具備することができること（「平成13年判決」を引用した。）、を挙げている。そして、国税徴収法24条 6 項（現 8 項）の解釈について「国税の法定納期限等以前に、将来発生すべき債権を目的として、債権譲渡の効果の発生を留保する特段の付款のない譲渡担保契約が締結され、その債権譲渡につき第三者に対する対抗要件が具備されていた場合には、譲渡担保の目的とされた債権が国税の法定納期限等の到来後に発生したとしても、当該譲渡は『国税の法定納期限等以前に譲渡担保財産となっている』ものに該当すると解するのが相当である」とした。また、本契約において、譲受人が第三債務者に対して担保権実行の通知をするまで、譲渡人がその計算において第三債務者から本件目的債権につき弁済を受けることができるものとされていた点についても、「これをもって本契約による債権譲渡の効果の発生を留保する付款であると解することできない」（「平成13年判決」を引用した。）として、「本件差押に先立ち、本件債権が本件国税の法定納期限以前に譲渡担保財産となっている事実を内容証明郵便によって証明したものということができるから、本件について徴収法24条１項の規定を適用することはできない」と判示した。

３．　先例判決の内容

上記の平成19年判決においては、その判決理由の大宗をなす部分を平成11年判決および平成13年判決を引用することにより述べているので、ここで平成11年判決および平成13年判決を確認しておきたい。

（１）　平成11年判決の内容

この事件の概要は次のとおりである。すなわち、Ａ（訴外）は、昭和57年１月６日、Ｘ（被告・控訴人・上告人）との間で、ＸのＡに対する債権の回収を目的として、Ａが同年12月１日から平成３年２月28日までの間に社会保険診療報酬支払基金（以下、「基金」という。）から支払を受けるべき診療報酬債権の一部をＸに対して譲渡する旨の契約を締結し、昭和57年11月24日、基金に対し、確定日付のある証書をもって通知をした。その後、Ａが国

税を滞納したため、Y（国、原告、被控訴人、被上告人）は、平成1年5月25日、Aが平成1年7月1日から平成2年6月30日までの間に基金から支払を受けるべき各診療報酬債権（以下、「本件債権部分」という。）を差押えた。基金は、本件債権部分に係る各債権について、債権者不確知等を原因とし供託したので、Yは、右各供託金のAの還付請求権を順次差押えた。本件訴訟は、Yが、①本契約締結の時点では債権が安定して発生することが確実ということはできず、本件債権部分に係る本契約の効力は認められないこと、②診療報酬債権譲渡時点でAの信用状態が悪化していたと予想され、一般的には債権譲渡契約のうち数年を越える部分は有効性が否定されるべきであること、③最高裁の昭和53年12月15日の判決[94]に基づけば、本契約のうち譲渡が開始された昭和57年12月から1年を超えた後に弁済期が到来する各診療報酬債権に関する部分は無効であり、右部分に含まれる本件債権部分に係る各債権の債権者はAであること、を主張し、Aの供託金還付請求権の取立権を有することの確認を求めたものである。

本判決は、Xが供託金還付請求権を有することを示し、Yの請求を退けた。これにつき次の理由を挙げている。すなわち、①将来発生すべき債権を目的とする債権譲渡契約にあっては、契約当事者は、譲渡の目的とされる債権の発生の基礎を成す事情を斟酌し、当該事情の下における債権発生の可能性の程度を考慮した上、譲渡した将来債権が見込みどおり発生しなかった場合に譲受人に生ずる不利益については譲渡人の契約上の責任の追及により清算することとして契約を締結するものと見るべきであるから、本契約の締結時において当該債権発生の可能性が低かったことは本契約の効力を当然に左右するものではない、②Aが本事例のような債権譲渡契約を締結した事をもって、Aの経済的な信用状態が当時既に悪化していたと見ることができないのはもとより、将来において信用状態の悪化を招来することを免れないと見ることもできないので、本件債権部分に係る本契約の効力が否定されるべき特段の事情が存在するということはできない、③所論引用に係る昭和53年判決は、契約締結後1年間に支払担当機関から医師に対して支払われるべき診療報酬債権を目的とする債権譲渡契約の有効性が問題とされた事案において、当該事案の事実関係の下においてはこれを肯定すべきものと判断したにとどまり、将来発生すべき債権を目的とする債権譲渡契約の有効性に関する一般的な基準を明らかにしたものとは解し難い、とする。

本判決は、「本件契約による債権譲渡はその期間および譲渡に係る各債権の額は明確に特定されていて、上告人以外のAの債権者に対する対抗要件の

[94] 最判昭和53年12月15日民集 125 号 839 頁（以下、「昭和53年判決」という。）。

具備も欠けるところがない」として、長期の将来債権譲渡に最高裁が明確な承認を与えたものである点で重要な意義がある。この判決以前の長期将来債権譲渡に関する裁判として、上記の昭和53年判決がある。これも医師の診療報酬債権の譲渡に関するものであるが、この判決では、当事者が、将来1年間に発生する債権の譲渡について債権譲渡を認めた。この判決以後、この判決に準拠する形で下級審判決は1年分だけ将来債権の譲渡や差押えを認めてきた。また私的取引においても、債権譲渡登記を行うときに長期の登記と一年ごとの登記を二重に行っていた。しかし本判決により、債権譲渡登記について1年ごとの登記は必要なくなり、これにより私法取引において長期の将来債権を、譲渡または譲渡担保として、資金調達を図ることが促進されることになった。ただ、本判決によって将来債権譲渡契約は、譲渡目的債権が特定される限り有効であることが明確となり、契約締結の直後にされた確定日付のある通知の第三者対抗要件としての有効性は認められたが、譲受人が第三者に対抗できるのは、各将来債権発生の時点か、それとも、最初に確定日付ある通知を債務者に到達させた時点か、は明確でない。また通知の到達時点に対抗要件が成立するとしても、その場合、1回の対抗要件で具備できる対抗力は期間無制限に有効なものなのかどうかということも明確でない。さらに本判決は「もっとも、契約締結時における譲渡人の資産状況、右当時における譲渡人の営業等の推移に関する見込み、契約内容、契約が締結された経緯等を総合的に考慮し、将来の一定期間内に発生すべき債権を目的とする債権譲渡契約について、右期間の長さ等の契約内容が譲渡人の営業活動等に対して社会通念に照らし相当とされる範囲を著しく逸脱する制限を加え、又は他の債権者に不当な不利益を与えるものであると見られるなどの特段の事情の認められる場合には、右契約は公序良俗に反するなどとして、その効力の全部又は一部が否定されることがあるものというべきである。」としているがその例外的にありうるとした公序良俗違反も、実際どの程度のものかは明確にされていない。

（2） 平成13年判決の内容

この事件の事実概要は上記の平成19年判決と同一事件において、X（原告・控訴人・上告人）がBの破産管財人であるZ（被告・被控訴人・被上告人）に対し本件債権の債権者であることを主張し、供託金の還付請求権を有することの確認を求めた事件である。この裁判の原審[95]においては、次の理由によりXの主張は退けられた。すなわち、①BがCに対し確定日付のある

[95] 東高判平成11年11月4日判時1706号18頁。

内容証明郵便をもって行った譲渡担保設定通知には、Xからの別途の通知があるまではCはBに弁済すれば足りることとなっており、それまでの間は担保権の目的物を消滅させることが認められている。このことは、あくまでも担保権設定者であるBが債権者であることを意味するものであり、本設定通知は、担保権者であるXに債権が移転したことを通知したものと認めることはできない。②本契約が、将来、約定の担保権実行の事由が発生し、XがCに担保権実行の通知をした時点で、Xに債権が移転するという内容であったとしても、本設定通知を受けた時点では、担保権実行の事由が発生するかどうか不明であり、このような不確実な将来の事由が生じたら債権譲渡の効力を発生させるということを通知するに過ぎない本設定通知をもって、第三者に対する対抗要件としての通知の効力を認めることはできない、としている。

これに対し、本判決では「既に生じ、又は将来生ずべき債権は、甲［B；筆者］から乙［X；筆者］に確定的に譲渡されており、ただ、甲、乙間において、乙に帰属した債権の一部について、甲に取立権を付与し、取り立てた金銭の乙への引渡しを要しないとの合意が付加されているものと解すべきである。したがって、上記債権譲渡について第三者対抗要件を具備するためには、指名債権譲渡の対抗要件（民法 467 条 2 項）の方法によることができる」と判示し、以下のとおり解し、本設定通知に民法 467 条 2 項に基づく債権譲渡の第三者対抗要件としての効力を認めた。すなわち、①担保の実行前に、設定者から第三債務者に対する本設定通知をもって債権譲渡担保の設定につき第三者対抗要件を具備することができる、②1回の本設定通知によって将来債権を含む多数の債権について包括的に第三者対抗要件を具備することができる、③担保設定契約の当事者間の合意に基づき「実行通知」がなされるまでは、設定者に担保目的債権の取立権を認めることができる、④本設定通知と共に③の合意に基づき、第三債務者に、設定者に付与された取立権限の行使に協力を依頼したとしても、集合債権譲渡担保の第三者対抗要件の効力を妨げない、と解している。本判決は、設定者の取立権限を留保した設定通知によっても第三者対抗要件を具備できるとした点で、とりわけ大きな意義があるとされている[96]。

第2款　判例・学説の検討

1．「譲渡担保財産となっている」時期と「第三者対抗要件具備」時期

[96] 千葉恵美子「いわゆる流動型集合債権譲渡担保と対抗要件－最判平成13・11・22を契機として」ジュリスト1223号77頁（有斐閣、2002年）。

既に述べた平成19年判決では「国税の法定納期限等以前に、将来発生すべき債権を目的として、債権譲渡の効果の発生を留保する特段の付款のない譲渡担保契約が締結され、その債権譲渡につき第三者に対する対抗要件が具備されていた場合には、譲渡担保の目的とされた債権が国税の法定納期限等の到来後に発生したとしても、当該譲渡は『国税の法定納期限等以前に譲渡担保財産となっている』ものに該当すると解するのが相当である」と判示しているとおり、国税徴収法24条８項のいう「譲渡担保財産となっている」時期を譲渡担保権者が譲渡担保につき「第三者対抗要件を具備する」時期と同義としている。これに関して角紀代恵教授は次のように述べておられる。すなわち、「将来債権の譲渡について債権発生前の対抗要件の具備を認めることは、いったん対抗要件を具備した譲受人は、その後に登場した第三者に対して優先することを意味する。そうであるならば、国税徴収法24条６項［現８項；筆者］の解釈においても、いったん対抗要件を具備した譲受人は、それ以降に法定納期限が到来する国税に優先するはずであり、それは、条文解釈上は、「譲渡担保の目的とされた債権が国税の法定納期限等の到来後に発生したとしても当該債権は「国税の法定納期限等以前に譲渡担保財産となっている」ものに該当すると解する」ことになるということであろう」[97] としている。また潮見佳男教授も「この債権譲渡担保設定契約に基づく譲渡の効果を第三者に対抗できるための要件としての確定日付ある証書による通知が、国税債権との帰属対抗を決定することになる結果、対抗要件具備時が基準時として採用されるということなる。」[98] と述べておられる。

２．　譲渡担保債権につき第三者対抗要件を具備する時期に関する諸説

平成19年判決では、平成13年判決の場合と同様に、第三債務者への確定日付のある譲渡通知をもって、譲渡担保権者が当該譲渡担保目的債権（譲渡担保権者が第三債務者に対し譲渡担保権実行の通知をするまでは、譲渡担保設定者が目的債権の弁済を受けることができるものとされる集合債権譲渡担保（以下、「流動型集合債権譲渡担保」という。）の目的債権）の場合について第三者対抗要件を具備した、と解することができるかどうかが争点になっている。もし、この譲渡担保設定者から第三債務者への流動型集合債権譲渡担保についての確定日付ある通知（以下、「流動型債権譲渡担保設定通知」という。）により第三者対抗要件を具備することになれば、当該譲渡担保目的債権について、

97 角紀代恵「垂れ込めていた暗雲は去った」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成19.2.15を読んで－』NBL 854 号31頁（商事法務研究会、2007年）。

98 潮見・前掲注79、15頁。

その後に法定納期限等が到来する国税に、譲渡担保権者の被担保債権が優先することになる。この第三者対抗要件を具備する時期（すなわち、国税徴収法24条８項の「譲渡担保財産となっている時期」）については、債権発生後具備説と債権譲渡担保設定契約時具備説が対立している。債権発生後具備説はさらに債権発生時点具備説（東高判平成16年、井上繁規判事が主張している。）と、債権譲渡担保実行後具備説（平成13判決の第１審、原審が主張している。）に分かれる。また債権譲渡担保設定契約時具備説は、さらに、その譲渡担保目的債権である将来債権が譲渡担保権者に移転すべき時期が譲渡担保設定契約時であるかそれともその債権の発生時であるかによって具備・移転同時説（平成13年判決、平成19年判決、潮見佳男教授、池田真朗教授、山野目章夫教授、道垣内弘人教授等が主張している。）と具備・移転異時説（古積健三郎教授、千葉恵美子教授が主張している。）に分かれる。

（１） 債権発生後具備説

債権発生後具備説は、流動型集合債権譲渡担保の目的債権について第三者対抗要件の生じた時期を、「流動型債権譲渡担保設定通知」がなされたときではなく「債権が実際に発生したとき以後」とする説である。債権発生後具備説は、さらに、発生と同時に第三者対抗要件を具備するとする債権発生時点具備説と、発生後、譲渡担保権者が設定者に実行通知をした後に第三者対抗要件を具備するとする債権譲渡担保実行後具備説がある。

（ア） 債権発生時点具備説

平成19年判決の原審は、「いわゆる集合債権譲渡担保設定契約において、譲渡担保設定契約時に未発生である目的債権が譲渡担保財産となった時期は、その債権が具体的に発生した時点と解すべきである。」[99] と述べているとおり、債権発生時点具備説の立場をとっている。すなわち、「譲渡担保財産になっている」ということ（言い換えれば、「第三者対抗要件を具備する」ということ）の意味を債権が発生しているかどうかという観点から見ており、流動型集合債権譲渡担保の目的債権が「譲渡担保財産となっている」時期を、債権が現実に発生した時である、としている。その理由としては、既述のとおり、①将来発生する債権についても譲渡担保権者は国税に優先すると解した場合、私人間の契約によって、国税債権の確保ができない財産（しかもその価値は無限定になり得る。）を創出することが可能となってしまうこと、②担保権の実行がされる前は、担保権者か

[99] 東高判平成16年34頁。

ら付与された取立権に基づいて現実に発生した債権を自由に回収し続けることができ、譲渡担保権利者が担保権の実行をしないかぎり継続できる事態が発生することがあり得るが、これは極めて不当な結果である、ことを指摘した。そして平成13年判決が判示した、「既に生じ、又は将来生ずべき債権は、甲から乙に確定的に譲渡されており」の中の「確定的に譲渡されており」との文言については、平成13年判決では将来債権の譲渡時期が争点でなく、「本件通知」の不確定性が争われていたことを理由に、「譲渡当事者間においては債権譲渡の意思が不確定ではなく、これが確定している趣旨のものと解するのが相当であって、将来債権の移転の効果が譲渡担保契約時に発生する旨判示したものではない。」[100]として当事者間で確定しているに過ぎないと解している。また、同様の立場をとる井上繁規判事は、「集合債権譲渡担保契約に係る将来債権は契約締結時点においてはいまだ現実かつ具体的に発生していないから譲渡契約締結と同時に担保設定者から譲渡担保権者に移転するというべきでなく、後日現実かつ具体的に発生した時点で、担保設定者から譲渡担保権者に移転すると言うべきである。」とし「将来債権が譲渡担保権者に移転するのは、将来債権が現実かつ具体的に発生した時点であることにかんがみれば、将来債権が国税徴収法24条６項［現８項；筆者］所定の「国税の法定納期限等以前に譲渡担保財産になっている」のは、将来債権が現実かつ具体的に発生した時点以降というべきである。契約締結時点では現実かつ具体的に発生していない将来債権が、契約締結時点で既に実体的に譲渡人（担保設定者）から譲受人（譲渡担保権者）に移転し、譲受人に帰属して、譲渡担保財産となっているというのは、あまりに擬制が大きすぎるように思われる。」と述べておられる[101]。

（イ） 債権譲渡担保実行後具備説

平成13年判決の第１審は、流動型集合債権譲渡担保の場合は、債務者の債務不履行が発生したとしても、担保権者が担保権を実行するかどうかは不確定であるから、未発生の担保目的債権がその後発生しても、第三債務者から第三者（例えば、他の債権譲受人や債権の差押人）に目的債権の存否・帰属を表示できないということを理由に、流動型債権譲渡担保設定通

[100] 東高判平成16年32頁。

[101] 井上繁規「金銭債務の担保として既発生債権および将来債権を一括して譲渡するいわゆる集合債権譲渡担保契約における将来債権の移転時期と譲渡担保権者の国税徴収法24条の物的納税責任（下）」金法1766号54頁（金融財政事情研究会、2006年）。

知には第三者対抗力はないとした。また平成13年判決の原審は、第１審に掲げた理由に加えて、本契約においては、実行通知があるまでは譲渡担保設定者に弁済受領権・相殺権があり、第三債務者は、流動型債権譲渡担保設定通知により担保権設定による制約を受けないことを通知されたわけで、債権の帰属に変動が生じたということを第三債務者が認識することは期待できないから「本件通知」の第三者対抗力はないとした。ここでは第１審、原審ともに、第三者対抗力の効果は「実行通知」が第三債務者に届いたときに生じると解し、譲渡担保設定契約時点では譲渡担保権者は担保目的債権に対し債権的効力を持つに止まると考えている。

（２） 債権譲渡担保設定契約時具備説

債権譲渡担保設定契約時具備説は、流動型集合債権譲渡担保の目的債権について第三者対抗要件の生じた時期を、債権者（譲渡担保設定者）からの設定通知が第三債務者に到達した時点であるとする。また債権譲渡担保設定契約時具備説は、さらに、その譲渡担保目的債権である将来債権の譲渡担保権者に移転すべき時期が担保設定契約時であるとする具備・移転同時説と、移転すべき時期をその債権の発生時であるとする具備・移転異時説に分かれる。

（ア）具備・移転同時説

既述のごとく、平成19年判決は、「国税徴収法24条６項［現８項：筆者］の解釈においては、国税の法定納期限等以前に、将来発生すべき債権を目的として、債権譲渡の効果の発生を留保する特段の付款のない譲渡担保契約が締結され、その債権譲渡につき第三者に対する対抗要件が具備されていた場合には、譲渡担保の目的とされた債権が国税の法定納期限等の到来後に発生したとしても、その債権は、国税の法定納期限等以前に譲渡担保財産となっているものに該当すると解する。」とした。平成19年判決およびそこに引用された平成13年判決においては、譲渡担保設定契約締結の時点では担保目的債権が現実に担保権者に帰属するかどうか不確定であることを前提[102]にしつつも、「譲渡担保の目的とされた債権は、譲渡担保契約によって譲渡担保設定者から譲渡担保権者に確定的に譲渡されている」とする。これは実際に発生した債権が移転することと、担保権を設定

[102] 平成19年判決では「譲渡担保の目的とされた債権が将来発生したときには、譲渡担保権者は譲渡担保設定者の特段の行為を要することなく当然に当該債権を担保の目的で取得することができるものである。」と述べ、発生後に取得することに含みを持たせている（平成19年判決、前掲注３、24頁）。

する意味で債権が移転することとを峻別し、担保権実行以前の「流動型債権譲渡担保設定通知」の時点でも、目的債権が特定されれば、担保のためには確定的に債権譲渡がされると解しており、譲渡担保権者が「流動型債権譲渡担保設定通知」の時点で担保目的債権に対し物権的効力を取得する（担保目的債権が譲渡担保権者に帰属する）ことを認めたものといえる[103]。

債権譲渡担保設定契約時具備説のうち具備・移転同時説をとる学説として、潮見佳男教授は、「要するに、当該譲渡担保設定契約において、問題の将来債権を譲渡担保の対象とする確定的な意思があれば（終局的・確定的合意）、当該債権を対象とした譲渡担保設定契約が成立するのであり、（効果発生留保の付款なき限り）債権譲渡の「効果が発生する」。したがって、当該債権が「譲渡担保財産となった」ということができる。」[104]と述べ、さらに「債権の譲渡の場合には、債務者から給付利益を受けることができるという観念的な地位の移転が目的とされているものである以上、いかにこの譲渡契約が準物権行為と呼ばれるものであるとはいえ有体性の観点からの制約を受けず、したがって、その地位の現実化を意味する譲渡債権の具体的な発生（将来債権の現在化ということもできよう）を待つまでもなく、債権譲渡の合意時にすでに、譲渡対象となった債権が具体的な価値を持つ客体として把握され、未発生のものであっても譲受人に移転しているものとみることができる」[105]とも述べておられる。

また、池田真朗教授は、「将来債権譲渡の場合の債権の移転時は、各債権の発生時ではなく譲渡契約時でなければならない。取得していない権利について対抗要件具備だけが先行するのは論理矛盾だからである。」[106]と述べておられる。さらに、池田真朗教授は、平成19年判決が、担保目的将来債権を取得できるのは担保権を設定したときではなくて、将来発生したときに取得できる、とする含みを持たせていることに対しては、「私のように単純に譲渡契約時に移転したと説明するか、発生すればそれはもともと契約時に移転していたものとして取得できる、と遡及的に説明するかの違いになるのかもしれません。勿論いずれでも契約時移転説ということであって、後者であっても譲渡担保権者の地位は契約時からあったということで間違いないのではないでしょうか。」[107]と述べ、平成19年判決の立場

[103]千葉・前掲注96、75頁。
[104]潮見・前掲注79、15頁。
[105]潮見・前掲注79、16頁。
[106]池田・前掲注73、 379 頁。
[107]池田真朗ほか『鼎談・最一小判平19.2.15の評価と今後の実務への影響』金法1804号

も具備・移転同時説であるとしている。

また、山野目章夫教授は、「将来債権譲渡の意思表示があったことを否定しないとしつつ、債権移転という権利変動は債権発生時に生ずる、という法的構成によったのでは、意思表示のあと債権発生より前に具備された対抗要件は、その意義の理解が難しい。平成19年判決が説くとおり、将来債権は「譲渡担保契約によって…確定的に譲渡されている」と考えてこそ初めて事態の説明は、すっきりとしたものになるであろう。」と述べておられる[108]。

道垣内弘人教授は、具備・移転同時説に立ちながらも、移転するのは債権ではなく、債権を原始的に取得するという法的地位であるとする。すなわち、「私は、将来債権の譲渡によって、債権発生時には、当初から譲受人を債権者として当該債権が発生すると考えるべきであり、いったん譲渡人を債権者として発生し、同時に移転の効果が発生するものではないと思う。「将来債権が確定的に譲渡されている」というのは、そのような意味なのである。しかし、そうすると、移転しているのは本当に債権なのか、という問題が生じてくる。むしろ、一定の条件の下で債権者として債権を原始的に取得するという法的地位なのではないか」[109]との意見を述べておられる。

（イ）具備・移転異時説

この立場をとる学説として、古積健三郎教授は、将来財産の譲渡についてまで対抗要件の具備の前提に債権移転の効果がなければならないという必然性はないとし、池田真朗教授の具備・移転同時説に反論している。すなわち、「ここで問われるのは確定的な債権譲渡行為およびその通知がなされた場合に、以後現れる第三者にその効力を優先的に主張することができるかという点であり、たとえ譲渡担保の効力が債権発生時点に生じるとしても、契約段階で譲渡行為が対外的に明示されているならば、これを根拠として譲渡担保の優先的効力を肯定することができるはずである。かかる公示によってすでに将来の譲渡担保の効力も対外的に明示されているからである。仮に契約時点で債権が移転されているというならば、逆に、そ

13頁（金融財政事情研究会、2007年）。

108 山野目章夫「結論的にも理論的にも穏当な判断」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成19.2.15を読んで－』NBL 854 号63頁（商事法務研究会、2007年）。

109 道垣内弘人「単純な判決ではない」『＜特集＞決着！　将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成19.2.15を読んで－』NBL 854 号47頁（商事法務研究会、2007年）。

の時点ですでに譲受人に債権が帰属するということの法的意義、また現実には債権が発生しなかった場合の法律関係などが問われることになりかねない。したがって、あえて債権が発生する前にその帰属を論じる解釈論的意義は認めがたい」と述べておられる[110]。

さらに、千葉恵美子教授は、流動型債権譲渡担保設定通知により第三者対抗要件は具備されるが、流動型債権譲渡担保設定通知が、担保権実行までは第三債務者から担保権者への弁済を禁止することを内容としているため、その具備されることとなる第三者対抗力には制限が付されている、とする見解を示しておられる。すなわち、流動型債権譲渡担保設定通知により第三者対抗要件を具備した流動型債権譲渡担保の第三者対抗力は、真正の債権譲渡（担保）が行われ確定日付ある譲渡通知がなされている場合と比較すると、第三債務者に対する対抗要件の一部を具備しているに過ぎないとする。

その理由として、①担保権者が第三債務者に対して弁済を請求することができるのは担保権が実行される場合に限られるから、担保権者が担保目的債権の債権者であるのではなく、担保目的債権自体は設定者に帰属していると解すべきである、②設定者に取立権を留保した流動型債権譲渡担保設定通知によって、担保権の存在を外部に公示しかつ第三者に対して担保権者たることを主張することが認められるが、流動型集合債権譲渡担保は、実行通知がなされるまで設定者に取立権が留保されることを担保権の内容としているから流動型債権譲渡担保設定通知がなされただけでは、担保権者は第三債務者に対して弁済を請求できる資格がないと解すべきである、としている。つまり、流動型債権譲渡担保設定通知により第三債務者に対して流動型集合債権譲渡担保権を対抗できないわけではないが、その対抗力が限定されるのは、対抗する担保権が、担保権実行までは第三債務者から担保権者への弁済を禁止する点を内容としているからにほかならない、とする[111]。

3． 国税徴収法秩序の視点からの諸説

国税の法定納期限等以前に設定された流動型債権譲渡担保に関する私債権と国税債権との競合問題については、国税徴収法24条8項の「譲渡担保財産となっている時期」（第三者対抗要件を具備する時期）をめぐって、いわば私法秩

[110] 古積健三郎「結論的にも理論的にも穏当な判断」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成19.2.15を読んで－』NBL 854 号38頁（商事法務研究会、2007年）。

[111] 千葉・前掲注96、79頁。

序における議論の展開をみることはできたが、国税徴収法秩序における議論はほとんど見当たらない。以下のとおり、若干の警告がなされるのみである。

すでに紹介したとおり、潮見佳男教授は「問題となっているのは（中略）私法秩序と税法秩序が交錯する領域において、徴収権に基づく国の譲渡担保財産への介入がどこまで正当化されるかという点であり、国税徴収法秩序において妥当する特別私法秩序（およびその背後にある徴収権を支える思想・原理）のとらえ方次第では、一般私法秩序の枠内での債権譲渡担保における債権移転に関する法理に制約ないし変更が加えられる余地がないとはいえない」と述べておられる。

森田修教授は、「東京高裁［「東高判平成16年」を指す：筆者］のためらいが直感していたとも見えるところに、国税債権の処遇にとどまらない担保設計上の検討すべき法政策的な課題が残っていないかが気にかかる。」[112]とし、またわが国の集合譲渡担保法制が比較法的に見ても突出して強力な制度であるとの認識を示し、「この問題について本格的な揺り戻しの議論（立法論も含む）が始まったときに、簡明でほとんど留保の手がかりのない本判決の口吻が桎梏にならなければよいと思う。」[113]と憂慮されている。

高須順一教授は「今回の平成19年判決により、債権譲渡担保契約に関する法的保護の制度設計は一応の完成をみたと理解される。将来債権の譲渡担保化に関する不備、不安がとりのぞかれた今、その濫用を排除する法理構築の必要性は以前にも増して高まっている。」[114]とし濫用的将来債権譲渡担保論の具体的検討に着手すべきことを提唱されている。

第９章　国税徴収法24条と債権譲渡担保に関する問題点についての考察

第１節　一括支払システムにおける問題点に関する考察

第１款 停止条件付代物弁済条項と国税徴収法24条７項の解釈問題

まず、国税徴収法24条の適用上、停止条件付代物弁済条項を無効とすることについて考えてみる。

すでに述べたように、平成15年判決は、停止条件付代物弁済条項に基づく合意は国税徴収法24条７項の趣旨に反し無効であるとした。つまり、国税徴収法24条７項の趣旨は、告知を契機として、告知後滞納処分が執行されるまでの間に、譲渡により担保される債権が債務不履行により消滅し、譲渡担保債権が譲

[112] 森田・前掲注67、61頁。
[113] 森田・前掲注67、62頁。
[114] 高須順一「結論的にも理論的にも穏当な判断」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成19.2.15を読んで－』NBL 854 号 42-43 頁（商事法務研究会、2007年）。

渡担保権者に確定的に帰属する事態が生じて滞納処分が執行できなくなることの制度矛盾を解消することにあるので、その立法趣旨に照らして考えれば、告知の手続きがとられたことを契機に譲渡担保権が実行されたという関係があるときにはその財産がなお譲渡担保財産として存続するものとみなして滞納処分を執行することができると考えられ、よって停止条件付代物弁済条項に基づく合意は同項の趣旨に反し無効であるということである。

これについて対立する学説の見解について検討を加えることとする。新堂幸司教授は「徴収法全体に照らして判断するならば、一括支払システムは、徴収法二四条の適用されない手形割引ないし手形の譲渡担保の代替手段として導入されたものであり、本件条項は、徴収法二四条の適用されない状態を維持するために約定されているものであって、なんら効力を否定する必要はないものと考えられる。」[115]と述べられている。

たしかに、一括支払システムは、煩雑な手形割引を含む商業手形取引の省力化と印紙税の削減を目的に始まった期日現金決済方式とリンクしている。支払企業（主として大企業）としては、手形の発行や手形割引の手間がなくなればよいだけだが、仕入先企業（主として中小企業）としては、手形割引による資金化の道を閉ざされることになるため、単に期日現金決済への変更を行うのみでファイナンスが伴わなければ承諾できないわけである。そこで考案されたのが、仕入先企業が、支払企業に対して有する売掛債権を譲渡担保にして金融機関から当座借越を受ける一括支払システムである。

金融機関はこのシステムを設計するにあたり、従来から行われてきた歩積両建て預金と貸付金との相殺ルールの考え方を取り入れ、停止条件付代物弁済条項をその取引約款に盛り込んだのである。ただ問題は、一括支払システムで代替されることになる手形割引制度や手形譲渡担保制度は、新堂幸司教授の言われるように、国税徴収法の全体の趣旨から考えて、本当に優遇されるべき、または特別扱いをされるべき制度となっていたかどうかである。

まず手形割引制度について考えてみると、既述のように、手形割引は手形法上の売買とされるので、手形を割引いた納税者の租税はもともとその割引手形には及ばないのであり特別扱いをしたとは言えない。

次に手形の譲渡担保制度について考えてみると、国税徴収法附則５条４項に「第二四条（譲渡担保権者の物的納税責任）の規定は、手形その他政令で定める財産については、当分の間、適用しない。」と規定したのは、「もしこれらの手形も譲渡担保であるからといって、物的納税責任を担保権者である金融機関等に負わすこととすれば、すべて手形割引として処理されてしまうこととな

[115] 新堂ほか・前掲注81、８頁。

る。手形割引は、手形法上の売買とされるから、租税も追求できないだけでなく、割引を依頼する納税者も、割引をする金融機関もいたずらに手数を増すだけとなる。しかし、すべての手形担保がこのような性質を持つものとは限らないので（中略）実情を検討した上で最終的な結論を出すこととし、とりあえず当分の間、物的納税責任の規定を適用しないこととされたもの」[116]であって、あくまで暫定措置であり手形割引を優遇、ないし特別扱いする趣旨でないことは明らかである。

そうであるならば、一括支払システムが手形割引制度や手形の譲渡担保制度とリンクしているからといって優遇、ないし特別扱いをされることはないわけである。

次に租税法律主義の観点から考えてみよう。既述のごとく、平成15年判決が停止条件付代物弁済条項を無効としたことについて、当事者合意に基づく有効な私法行為を否定し、これと異なる行為を認定することが租税法律主義に反するのではないかとの考え方がある。

これについて、佐藤英明教授は、国税徴収法24条７項は、告知を知ったことにより対象財産を後続手続きの対象でなくするいっさいの行為を国税債権者に対して主張しえなくする趣旨であるから、停止条件付代物弁済条項にみる当事者合意の実際的な意味が、当事者に告知があったことが知れたら（告知があったときに遡って）譲渡担保財産を代物弁済に当てたことにするというものである以上、規定の趣旨に則り、その当事者合意の効果は否定されるべきものであるとする[117]。

さらに、高世三郎調査官は、規定の趣旨に反するという理由でその当事者合意の効力を否定することは租税法律主義に反するかどうかについて、形式的には法律の規定の文言に合致しないとしても、明らかにその趣旨に反する場合は、当該規定の文言に合致する場合と表裏をなす関係にあるものとして規定の文言に当たる、として例外的に租税法律主義に違反しないとの見解を示している[118]。

要するに、ここでは、法規の「趣旨」を基準にして、私法上の合意を否定し課税することが租税法律主義に違反しないのかどうかが問題になっているわけである。そもそも、租税法律主義はその内容から、課税要件法定主義と課税要件明確主義、合法性の原則、手続的保障原則の４つをあげることができる[119]

[116] 吉国ほか・前掲注35、 281 頁。
[117] 佐藤・前掲注83、54頁。
[118] 高世・前掲注87、 185 頁。
[119] 金子・前掲注31、68頁。

が、ここでは課税要件法定主義に反するのではないかということである。

私見は、金子宏教授が述べておられるように[120]、法律上の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと考えており、この停止条件付代物弁済条項の合意内容は契約自由の原則に基づけば有効であり、当該合意を明文で禁止する規定もないので、ただちに否定されるものではない。よって、告知を発したときに譲渡担保目的財産は譲渡担保権者の所有に帰すものと考えている。

ただし告知を発した後はなお譲渡担保財産として存続するものと考える。なぜなら、当該条項を無効とする本判決および学説が「告知をした後」という規定の意味を「告知が到達した後」としていることについては、国税徴収法24条7項の文理解釈の上で、正しく認識されていないように思うからである。それは次の理由による。

つまり、国税徴収法24条7項には「告知又は第四項の規定の適用を受ける差押えをした後」とあり、一旦、譲渡担保財産を納税者（譲渡担保設定者）の財産として差押え、その後、同条4項の規定により譲渡担保財産の差押えとして続行した場合も、その差押え後に被譲渡担保債権が消滅してもなお譲渡担保財産として存続するものとみなすと規定されている。さらに、同条4項の規定により続行するときは、譲渡担保権者へ告知をすることになっているのである。この場合、告知を発する時点で当該停止条件付代物弁済条項により譲渡担保が実行されても、もはや遅しである。なぜなら、既に「第四項の規定の適用を受ける差押えをした後」であるからである。

このことからは、譲渡担保権者に差押えの告知が到達したかどうかに拘らず、課税行政庁が差押えのアクションをとったならば、ただちに、その後の被譲渡担保債権の消滅に対して同条7項を適用しようとしていることが見て取れる。

これを「告知した後」の文言に当てはめれば、まさに「告知を発した後」を意味するものであると考えるのが最も自然である。

このように「告知をした後」という規定の文理解釈を「告知を発した後」とするならば、本件の停止条件付代物弁済条項により告知を発した後に代物弁済がなされても同条7項の規定に基づき譲渡担保権者は物的納税責任を免れることはできない。また、本件の停止条件付代物弁済条項を「立法趣旨に反する」として否認するものではないから租税法律主義に反することもない。

第2款　相殺と停止条件付代物弁済

前述のとおり、一括支払システムが実施される以前より、銀行においては、

[120] 金子・前掲注31、114頁。

企業に貸付けるときには貸付金の一定割合の歩積み預金をとることが慣例化していて、その取引先企業が信用を悪化させる事態に陥った場合は、その企業への貸付債権の期限の利益を喪失せしめ、また、その企業の預金債権につき銀行において期限の利益を放棄し、相殺適状にした上で相殺する処理が行われていたのである。

一括支払システムを開発したときも、こうした相殺に類似した方法で租税債権者に対抗するために、当該停止条件付代物弁済条項を設定したことは容易に想像できる。つまり、この相殺の取扱いに準じて、一括支払システムにおいても、停止条件付代物弁済条項によって、譲渡担保となった代金債権に対する国税の物的納税責任を排除できると考えたであろう。なぜなら、既述のとおり、一括支払システムにおいても相殺のときと同じように、滞納処分による差押えを契機に、金融機関の貸付金債権が譲渡担保債権により代物弁済され、また仕入先企業においても、支払企業に対する債権と金融機関に対する債務が同額で消滅するという経済的に相殺と同一性のある結果が生じるからである。

この停止条件付代物弁済条項の国税債権に対する有効性について学説では、これを認める見解と、これを無効とする見解があることは既に述べた。

前者は支払企業における経済的効果の同一性をその理由にしている。後者は、両債権間に両建等の緊密な牽連性がなく民法の執行排除規定もないことや、譲渡担保が課税の賦課面では担保権設定者の所有にかかるものとされることなどを理由にしている。

この問題について、私見はこれを無効とする立場である。この結論は民法511条と国税徴収法24条7項の規定をつぶさに見ていけば自ずと導かれる。

つまり、国税の滞納処分による預金の差押え後に、銀行にその貸付金との相殺を認めた「昭和45年判決」の場合は、民法511条の反対解釈に基づいたものであり、被差押債権の第三債務者が、差押え前にその債権者に対する反対債権を取得しているときは、両者が相殺適状に達しさえすれば、差押え後であっても相殺することができるのであるから、差押え後の相殺を認めたに過ぎないし、租税債権に対しても例外ではない。

また譲渡担保の場合は、国税徴収法24条7項において、告知後（告知書を発した後）に、譲渡担保の被担保債権が債務不履行等により消滅しても、なお譲渡担保財産として存続するものとみなしてその譲渡担保財産につき滞納処分を執行することができることを規定しているから、譲渡担保債権について、国税債権者から銀行へ告知がされた後に、停止条件付代物弁済条項により債権譲渡担保が実行され、取得した債権をもって貸付金に対する弁済に充当されても、国税債権に対してはなお譲渡担保財産として存続するものとみなされ、その譲渡担保財産につき滞納処分を執行することができるのである。

このように見てくると、「昭和45年判決」と「平成15年判決」との事例の場合は、一見、両者に経済的同一性があり相殺と譲渡担保による代物弁済について取り扱いを異にすることに合理的根拠がないよう思えるが、所詮、適用される法規定が異なっており、それぞれの法規定に沿って判断していけば、当然に後者の結論が導かれることが解る。

第２節　将来債権を含む集合債権譲渡担保の問題点についての考察

第１款　譲渡担保の目的債権が「譲渡担保財産となっている」時期

まず、流動型債権譲渡担保の目的債権が国税徴収法24条８項の「譲渡担保財産となっている」時期について考察する。

上述したように、平成19年判決では、流動型債権譲渡担保設定通知をもって、譲渡担保権者が、流動型集合債権譲渡担保の目的債権について第三者対抗要件を具備したと解することができるかどうかが争点になっているが、こうした、将来債権の譲渡にあたり債権発生前になした通知に対抗力が生ずるかどうかについての判例は、古くは昭和９年の大審院判決[121]に遡る。第１章第３節で紹介したように、大審院は「将来ノ債権ニ付譲渡契約アリタル場合ニハ債権成立前ト雖譲渡人ハ有効ニ譲渡ノ通知ヲナシ得ベク、此ノ通知ガ確定日附アル証書ヲ以テ為サレタルトキハ之ニ依リテ譲受人ハ後日債権成立セバ其ノ債権ヲ取得シタルコトヲ債務者其ノ他ノ第三者ニ対抗シ得ベキ法律上ノ地位ヲ有スルニ至ルモノトス」と判示している。

また既述のごとく、平成11年判決は、将来債権譲渡契約については譲渡目的債権が特定される限り有効であり、また確定日付のある通知により、契約時点において、第三者対抗要件具備することを認め、平成13年判決は、設定者の取立権限を留保した設定通知によっても第三者対抗要件を具備できるとした。平成19年判決は、平成11年判決と平成13年判決を踏襲し、さらに残された争点であった国税徴収法24条８項の解釈問題について譲渡担保権者保護の結論を明らかにした。このように、判例では、譲渡担保契約設定時具備説を採用し、法定納期限等以前の譲渡担保設定契約時点において第三者対抗要件を具備している、すなわち「譲渡担保財産となっている」から国税徴収法24条１項の適用はないと結論付けた。学説においても、多数説はこれを支持している。

私見は、債権発生後具備説のうち債権譲渡担保実行後具備説を採用する。理由は次のとおりである。すなわち、流動型債権譲渡担保設定通知により具備したとされる第三者対抗力をもう少し詳細に見てみると、第三債務者は、流動型債権譲渡担保設定通知により、将来、譲渡担保設定者との間の取引により発生

[121] 大判昭和９年12月28日民集13巻2261頁。

するかもしれない債務について、もし発生したならば、そして、発生した債務について譲渡担保権者から実行通知を受けたならば、そのときは譲渡担保権者へ債務を履行するべき譲渡担保契約当事者間の合意を通知されたのである。言い換えると、譲渡担保設定契約時点では観念的な債権が一括して確定的に担保として譲渡され、次に債権が現実に発生したときには、その債権が個別に確定的に担保として譲渡担保権者に移転され、最後に実行通知がなされてはじめてその債権が第三者対抗力を得るという当事者合意、を通知されたのである。

一般的には、譲渡担保権者は、債務者（設定者）の債務不履行があれば譲渡担保の目的財産に対し担保権を実行することができるが、未発生の観念的な債権に対して担保権の実行はできない。また譲渡担保は外形的には譲渡担保権者に担保目的財産の所有権が移転するから、譲渡担保債権の場合は、その弁済期に譲渡担保権者へ弁済することを原則とするところ、流動型債権譲渡担保設定通知の場合、債権が発生した後、別途、実行通知というアクションを起こさなければ、譲渡担保権者は第三債務者に対して弁済を請求することができないから、流動型債権譲渡担保設定通知の時点では、譲渡担保権者が担保目的債権の債権者であるのではなく、担保目的債権自体は設定者に帰属していると解すべきである（既述のとおり、千葉恵美子教授の指摘されるところである）。

これに対し、債権が発生し実行通知がなされたときは、譲渡担保権者は、ようやく第三債務者に当該債権の履行を請求することができるようになり、完全な第三者対抗力を得ることができることになる。私見において債権譲渡担保実行後具備説を採用する所以である。

ただし、債権譲渡担保実行後具備説は国税徴収法24条８項の「譲渡担保財産となっている」時期の解釈については、平成19年判決とは結論を異にするものの、その基礎的論理において必ずしも平成19年判決と整合しないものではない。なぜなら、債権譲渡担保実行後具備説においても、譲渡担保設定契約により、将来債権は観念的であれ譲渡担保設定者から譲渡担保権者に確定的に譲渡されているのであり、指名債権譲渡の対抗要件（民法 467 条２項）の方法により、第三者に対する対抗要件を具備することができる、とするからである。

第２款　国税優先の原則と将来債権を含む集合債権譲渡担保

次に、国税優先の原則に基づいて流動型債権譲渡担保への国税徴収法24条８項の適用について考えてみる。

平成19年判決やそれを支持する多数説の状況をみると、民法法理においては、将来債権を含む集合債権譲渡担保に関する法理は確立したかにみえる。しかし、国税徴収法秩序から考えた場合、平成19年判決の原審においても問題提起された国税徴収法秩序と私法秩序との間の調整問題、すなわち、①将

来発生する債権についても譲渡担保権者は国税に優先すると解した場合、私人間の契約によって、国税債権の確保ができない財産（しかもその価値は無限定になり得る。）を創出することが可能となってしまうこと、②譲渡担保設定者は担保権の実行がされる前は、譲渡担保権者から付与された取立権に基づいて現実に発生した債権を自由に回収し続けることができ、譲渡担保権利者が担保権の実行をしないかぎり継続できる事態が発生することがあり得るが、これは極めて不当な結果であること、については何らの解決を見ていないのである。潮見佳男教授が述べられるように[122]、平成19年判決は、もっぱら私法秩序の枠内での債権移転に関する法理をどのようにとらえるべきかという問題に照準を合わせて原審の考え方を否定することに傾注し、国税優先の原則を支える思想・原理に基づき私法秩序の枠内での債権譲渡担保に関する法理に変更・修正が加えられるべきかという問題について明確にしていない。

国税徴収法24条の立法趣旨に立ち返れば、同条は、譲渡担保についても、質権ないし抵当権と同様に、国税債権と競合する局面においては、それに応じた効力の制限を付することを適当とする趣旨により設けられたものである[123]。つまり、担保目的財産について、担保を設定した時期と国税の法定納期限等との時間的先後により、その財産の換価代金につき徴収権の優劣を決するルールが適用される。

確かに、民法法理においては、未実現の将来債権であっても、当事者の合意に基づき確定的に譲渡され、譲渡担保権者が第三債務者へ通知することにより第三者対抗要件を具備する構成をとることができるであろうが、同条がそれを受け入れ、未実現の将来債権までも含めて譲渡担保となることを認知することまで立法趣旨に織り込んでいたとは思われない。将来債権が発生し、国税債権がその発生した債権に対し滞納処分を執行できるタイミングにおいて、その債権が必ず譲渡担保財産になっていることを、フェアなこととは決して思えないからである。

上述したように、平成19年判決は国税優先の原則を支える思想・原理に基づき集合債権譲渡担保に関する法理に修正を加えられるべきかどうかという問題について何も触れていないが、国税優先の余地を一切認めないという趣旨なのであろうか。

なるほど、将来債権を含む集合債権譲渡担保は、今日のキャッシュフローファイナンスという社会的要請のもとに充実・発展してきており、譲渡担保

[122] 潮見・前掲注79、18頁。
[123] 昭和33年答申・前掲注24、46頁。

権者には利益を与えるものであるが、反面、たとえば、譲渡担保設定者の信用不安が発生した後に、将来債権譲渡担保の目的となっていた債権を急増させるような、いわゆる駆込み型の債権譲渡担保契約の事例はありうることであるし、金融機関が企業の将来のキャッシュフローの多くを担保として囲い込むこととなることも考えられ、他の一般債権および国税債権のための責任財産を減少させる弊害が生ずる恐れがある。こうした公序良俗に違反するような事例に対応する必要性は厳然と存在している。さらには、特に公序良俗に違反するものでないにしても、事業活動から生じる売掛債権などに含まれる所得課税額に相当する部分の金額や消費税を転嫁した部分に相当する金額は本来、譲渡担保設定者が負担すべきものであり、当事者間で任意に譲渡しうるとするには疑問がないわけではない。

将来債権の譲渡担保化に関しては、公序良俗違反のみが無効原因となると考えるのではなく、租税債権と私債権との均衡をとるためには、私法秩序の枠内での集合債権譲渡担保に関する法理そのものに修正が加えられるべきであろう。法定納期限等以前に集合債権譲渡担保として一旦特定されたならば、将来債権のうち法定納期限等後に発生するものもすべて国税徴収法24条の物的納税責任が追及できなくなることについて、国税優先の原則のうえから制約ないし変更が加えられるべき余地があると考える。

昭和34年の国税徴収法改正前においては、譲渡担保財産から租税を徴収することも出来なかったが、改正法においては、租税の徴収について、私法秩序を尊重し公示の原則を取り入れた反面、譲渡担保に対して他の担保物権以上の保護を与えることは不公平であるとの観点から、国税徴収法24条の規定が設けられたことは既に述べたとおりである。つまり納税者が国税滞納の事態に陥った場合は、法定納期限等後において設定した質権等の担保物権の被担保債権は、国税債権に優先することはできないわけであるから、これとの衡量をなすために、譲渡担保についても、法定納期限等後において設定したものは国税債権に優先することができないものとしたのである。前に述べたように、ここで考えなければならないのは、公示の原則に基づき法定納期限等を国税の優先権の起点としたのであるが、その意味は、より本質的には、納税者が国税滞納の事態に陥った後は、納税者の財産について国税債権の徴収を優先させることにしたということである。先に引用した租税徴収制度調査会答申についての研究会討論[124]の中で、我妻栄教授が次のように述べておられる。すなわち、「税の方でも、やはり金になったり、信用になったりす

[124]我妻ほか・前掲注34、10頁。

る[125]となかなか取りにくいから、はっきりしたものをあらかじめ目的物と定めておいて、これについては租税が優先するぞということをまず警告しておく。担保権を設定する人は、それがいやなら担保権を設定するな、その結果取引がある程度麻痺することがあるかもしれないが、それもやむを得ないーとはっきり、割り切るべきものだと思いますね。」としている。要するに、国税の優先権について、議論があるけれども、納税者が国税滞納の事態に陥った後は、納税者の財産について国税債権の徴収を優先させることはやむを得ないものであるということである。さらに別の論文の中で次のようにも述べておられる。すなわち、「それなら、租税に優先権を認める必要があるか、ある、といわねばならないと思う。金融取引は、担保を提供する者だけを相手とすればよい。課税にはその自由がない。近代法における債権者平等の原則は、担保設定取引の自由―担保を提供しない者は取引の相手としない自由―と表裏をなすものである。ところが、租税は、確実な担保を提供する者だけから徴収するといってすまされるわけのものではない。しかも、租税債権の発生を見越して根抵当権を設定することはもとよりのこと、すでに納期限が来た租税債権だけについてさえ、担保権を設定せよ―そして、私債権と平等の立場で優劣を定めよ―と要求することは、実際問題として、ほとんど実行不能の要求であるだけでなく、それこそ、却って取引の支障となるであろう。」[126]とも述べられている。こうした立法の基本的考え方からすると、将来債権を含む集合債権譲渡担保契約において特定され、第三者対抗要件を具備した将来債権であるならば、たとえ被担保債権額を超過する金額の担保が設定されたとしても、それはその契約時に譲渡人から譲受人に移転したのであるから、その後において納税者が国税滞納の事態に陥っても国税債権の及ぶところではない、とする判断は、一般私法秩序の枠の中では成り立つが、国税徴収法の秩序には適合しないとする判断が妥当なようである。既述のごとく、国税優先の原則により国税債権のその徴収面において抱えるハンディを補完するべきであるとするならば、国税滞納の事態に陥った後に発生した売掛金債権についてまでも、すでに法定納期限等以前に譲渡担保となっているという理由で国税債権が徴収できないこととする将来債権を含む債権譲渡担保に係るハンディは補完されなければならないと考える。

[125]ここでいう「金になったり、信用になったりする」とは、私法取引の債権者が納税者の財産上に担保権を設定して資金や信用を供与することを意味している。
[126]我妻栄「近代私法と租税の優先的効力」金法200号162頁（金融財政事情研究会、1959年）。

第３款　将来債権の譲渡担保と国税徴収法24条の今後の課題

最後に将来債権の譲渡担保と国税徴収法24条の関係において解決すべき今後の課題について述べてみたい。

将来債権を含む集合債権譲渡担保を使った資金調達が拡大展開される中で、国税債権と当該担保の被担保債権との優劣調整をめぐる議論については、どのような方向を指向していくべきなのであろうか。わが国における将来債権を含む集合債権譲渡担保に関する議論は、現在までのところ、判例はもとより、学説においても、何らかの調整法理の必要性については示唆されているものの、活発になされない理由の一つとして、実務の世界においての債権流動化取引の促進についての強いニーズがあると考えられている[127]。しかし高須順一教授の述べられるように「債権譲渡担保制度の光の部分にのみ目を奪われ、その闇の部分を見ないでいることはもはや許されない段階にきた」[128]といえる。動産・債権譲渡特例法や電子記録債権法といった法的インフラの整備が実現した結果、債権譲渡担保が企業金融においてこれまで以上に大きな役割を果たすものとなりつつある。そして従来であれば、債権譲渡担保予約や、単純に譲渡通知を前もって差し入れておくだけ、といった第三者対抗要件を具備しない債権譲渡担保形式がとられていたものが、債権譲渡登記を伴う債権譲渡担保へと移行することになると見込まれ、国税徴収法24条の物的納税責任の適用が回避される場面は従来以上に増加するであろう。さらに、将来債権を含む債権の譲渡担保に関しては、債権譲渡登記を利用することで対抗要件を大幅に前倒しできるため、国税徴収法24条の適用範囲が極めて限られたものとなるであろう。平成19年判決は、平成13年判決が示した「将来債権の担保目的での現在処分」という論理を踏襲し、強大な包括担保制度を承認した。そして、債権譲渡特例法の平成16年改正による動産・債権譲渡特例法の登記制度の拡張以後は、その登記された債務者不特定の将来債権にまで本判決の射程は及ぶことになった。このようにわが国の集合債権譲渡担保法制は「比較法的に見ても突出して強力」[129]である。米国法では、公示を先行した債権者に優先的地位を認めるが、対抗力が具備されるのはあくまで資産の現実の取得時期からとすることで競合債権者との優劣の調整をしていることや、担保法の外側に、連邦破産法のような将来財産上の包括担保権の効力を制約する法制度を展開させていることなどは参考とされるべきである。わが国における、平成19年判決の事例ではもはや民法90条の

[127]鎌田薫ほか「〈シンポジウム〉動産・債権譲渡公示制度の整備に向けて」金融法研究第21号56頁（金融法学会、2005年）。
[128]高須・前掲注 114 、43頁。
[129]森田・前掲注67、62頁。

枠組みしかない状況や、第三者対抗要件を具備した将来債権は、競合債権者に対して絶対的に優先するとする近時の学説の解釈には、少なからず偏向を見るものである。

将来債権を含む集合債権譲渡担保の法理は、今回の平成19年判決によってもなお途上にある[130]のでありこの問題について立法論も含む本格的な揺り戻しの議論を望みたい。法定納期限等以前に設定された将来債権を含む債権譲渡担保と国税債権の優先性との調整をどのように図っていくのかが、国税徴収法24条に残された喫緊の課題である。

おわりに

昭和６１年から大企業を中心に取組みが始まった期日現金決済方式の普及は企業の売掛債権の滞留を招き、中小企業においては資金繰りのために、一括支払システムに見られるように、その売掛債権を譲渡担保にして融資を受けたり、売掛債権を真正譲渡することにより資金化するなどの対応を余儀なくされた。一方、バブル崩壊後の不動産価額の急激な下落により、それまでの間接金融（銀行借入）において行われてきた不動産担保融資の慣行が崩壊し、棚卸資産在庫や売掛債権を担保とするいわゆるＡＢＬ（Asset Based Lending ；動産・債権等担保融資）が注目されるようになってきた。とくに近年においては、将来発生見込みの売掛債権をも含めた集合売掛債権を譲渡担保とするファイナンスが拡大する傾向が見られる。こうした債権流動化による民法上の法秩序の進展が国税徴収権との軋轢を生じてきている。それは、国税徴収法24条に規定する譲渡担保権者の物的納税責任を追及する国税債権と債権譲渡担保の被担保債権との間の競合という形で現れた。その一つは、一括支払システムのスキームにみられる「停止条件付代物弁済条項」の有効性に関するものであり、もう一つは将来債権を含む集合債権譲渡担保に対する国税の優先性に関するものである。

国税徴収法は昭和34年の大改正において、譲渡担保権者の物的納税責任を定めた。それまでは、譲渡担保は、法定の担保制度とは異なる他の法律制度の形式を借りるため、租税の滞納処分による影響を受けなかったが、改正後の国税徴収法24条において、譲渡担保についても他の担保制度との均衡をはかるため同様な制限を付すこととし、法定納期限等後に設定された譲渡担保財産から納税者の国税を徴収できるものとした。ただし、たとえ法定納期限等後に設定されたとしても、譲渡担保権者への告知前に、譲渡により担保される被担保債権が債務者の債務不履行などにより消滅したときは譲渡担保財産も消滅し、物的

[130]潮見・前掲注79、21頁。

納税責任を問えなくなる、いわば中落ちした規定になっている。このため一括支払システムに見るように、「譲渡担保権者のところへ物的納税責任に係る告知が到達したときは、当事者間の合意により、告知が発送された時点で既に譲渡担保が実行され被担保債権の代物弁済が行われたものと看做せば、国税の物的納税責任を追及されない」とする、考え方の混乱を生じたものと思われる。

しかし、譲渡担保権の効力は他の担保権並に制限され、原則として、法定納期限等後に設定された譲渡担保に対しては国税徴収権が優先するのであって、告知後に譲渡担保を私的に実行して弁済に充てることもまた許されていないのである。

次に、将来債権を含む集合債権譲渡担保に対する国税の優先性についてである。私見は、判例、多数説が採用する「債権譲渡担保設定契約時具備説」に反対である。流動型債権譲渡担保設定通知の内容から判断をすると、第三者対抗要件を具備する時期は、「債権譲渡担保実行後具備説」とすることが妥当である。

なぜなら、そもそも譲渡担保財産は外形的には譲渡されており、債務者の債務不履行の場合には担保実行（譲渡担保財産が債権の場合はその取立て）ができなければならないが、将来債権は未発生であるかぎり取立ができず、発生してからも、実行通知を行わない限り譲渡担保権者の取立は許されていないのであるからその債権は譲渡担保設定者の財産に属し、その意味で完全な第三者対抗要件を具備しているとは言えないからである。

いまひとつの理由は、国税徴収法24条の立法趣旨および国税優先の原則に基づく判断が欠如していることである。昭和34年の国税徴収法改正によって譲渡担保についても、質権、抵当権等と同様に、法定納期限等後において設定したものは国税債権に優先することができないものとされた。これは、公示の原則に基づき法定納期限等を国税の優先権の起点としたものであるが、その意味は、より本質的には、納税者が国税滞納の事態に陥った後は、納税者の財産について国税債権の徴収を優先させることにしたということである。

こうした立法の基本的考え方からすると、平成19年判決において示されたところの、「国税の法定納期限等以前に、将来発生すべき債権を目的として、債権譲渡の効果の発生を留保する特段の付款のない譲渡担保契約が締結され、その債権譲渡につき第三者に対する対抗要件が具備されていた場合には、譲渡担保の目的とされた債権が国税の法定納期限等の到来後に発生したとしても、当該譲渡は「国税の法定納期限等以前に譲渡担保財産となっている」ものに該当すると解するのが相当である」とする判断は、一般私法秩序の枠の中では成り立つが、国税徴収法の秩序には適合しないと判断される。

将来債権は、譲渡担保契約によって観念的な債権として譲渡されたとして

も、担保設定者が国税を滞納したときは、法定納期限後に実際に発生した債権については、国税優先の原則により国税徴収権が優先すべきである。

国税優先の原則は、そもそも、私法秩序を維持しつつも租税債権が本質的に抱えるハンディを考慮し、法定納期限等を経過してなお徴収できない国税債権があるときは原則として国税にその徴収の優先権を認めていこうという意義を有するものであるから、その譲渡担保設定契約時点で譲渡担保として確定し第三者対抗要件を具備した将来債権であっても、その発生がひとたび法定納期限等を経過した場合は、国税徴収法24条の適用を受けるものとすることが妥当であろう。

今次の平成19年判決およびそれを支持する学説の導く結論は、租税徴収権との関係において行き過ぎた対応になる懸念は拭えない。法定納期限等以前に設定された将来債権を含む債権譲渡担保と国税債権の優先性との調整をどのように図っていくのかが、国税徴収法24条に残された喫緊の課題である。米国法においては、将来債権への包括担保権の租税債権に対する優先権に一定の制限が加えられていることを参考として、今後の揺り戻しの議論を期待したい。

参考文献

(1)　芦部信喜（補訂者　高橋和之）『憲法（第四版）』（2007、岩波書店）。
(2)　荒木新五『新しい保障制度と動産・債権譲渡登記制度』(2008 、日本法令）。
(3)　池田真朗「＜特集・中小企業金融と債権流動化－中小企業庁報告書を契機に＞　中小企業債権の流動化－民法的側面からの評価と課題」ジュリスト1201号46頁以下（2001）。
(4)　池田真朗『債権譲渡法理の展開　－債権譲渡の研究　第二巻－』（2001、弘文堂）。
(5)　池田真朗ほか「座談会　債権流動化による中小企業金融の円滑化」ジュリスト1201号10頁以下（2001）。
(6)　池田真朗「将来債権譲渡担保における債権移転時期と譲渡担保権者の国税徴収法24条の物的納税責任－東京高判平 16.7.21 の検討－」金法1736号 8 頁以下（2005）。
(7)　池田真朗「結論的にも理論的にも穏当な判断」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成 19.2.15 を読んで－』NBL854 号14頁以下（2007）。
(8)　池田真朗ほか「鼎談・最一小判兵 19.2.15 の評価と今後の実務への影響」金法1804号 6 頁以下（2007）。
(9)　池田真朗ほか『電子記録債権法の理論と実務』［別冊　金融・商事判例］（2008、経済法令研究会）。
(10)　池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論叢32号（1998、税務大学校）。
(11)　伊藤雄太「将来債権譲渡担保と第二次納税義務－これからの取引社会を念頭に」税法学 557 号 3 頁以下（2007）。
(12)　井上繁規「金銭債務の担保として既発生債権および将来債権を一括して譲渡するいわゆる集合債権譲渡担保契約における将来債権の移転時期と譲渡担保権者の国税徴収法24条の物的納税責任（下）」金法1766号52頁以下（2006）。
(13)　井上聡「将来債権を担保にとるとはどういうことか」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成 19.2.15 を読んで－』NBL854 号19頁以下（2007）。
(14)　浦部法穂『憲法学教室　全訂第 2 版』（2006、日本評論社）。
(15)　江頭憲治郎「一括支払システムの代物弁済条項の効力」ジュリスト1138号 118 頁以下（1998）。
(16)　江口直明「待ちに待った最高裁判例－りんごの花が咲いた」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成 19.2.15 を読んで－』NBL854 号21頁以下（2007）。
(17)　大蔵省財政史室（秦郁彦）『アメリカの対日占領政策（昭和財政史（終戦から講和まで）第 3 巻』（1976、東洋経済新報社）。
(18)　雄川一郎ほか「研究会　抵当権付私債権と国税徴収権との関係－最高裁大法廷判決に関連して－」ジュリスト 134 号64頁以下（1957）。
(19)　雄川一郎「抵当権と国税徴収権との優劣」［租税判例百選第 4 版］別冊ジュリスト 178 号 220 頁以下（2005）。
(20)　尾崎哲夫『ＵＣＣ（アメリカ統一商事法典）の基礎知識』（2007、自由国民社）。
(21)　小野傑「特集・中小企業金融と債権流動化－中小企業庁報告書を契機に　金融法的側面からの評価と課題－流動化関連の法的問題点の分析・検討　」ジュリスト1201号46頁以下（2001）。
(22)　片山直也「結論的にも理論的にも穏当な判断」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成 19.2.15 を読んで－』NBL854 号26頁以下（2007）。
(23)　角紀代恵「アメリカ合衆国における債権譲渡と対抗要件－ＵＣＣファイル制度と本邦への導入可能性－」ジュリスト1040号31頁以下（1994）。
(24)　角紀代恵「証券化における債権の売買と担保のための移転」　NBL659 号 8 頁以下（1999）。
(25)　角紀代恵「集合債権の譲渡担保」［民法判例百選］別冊ジュリスト 175 号 206 頁以下（2003）。

(26) 角紀代恵「垂れ込めていた暗雲は去った」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成 19.2.15 を読んで－』NBL854 号30頁以下（2007）。
(27) 加藤一郎「「抵当権と国税優先権」再論」ジュリスト 137 号 2 頁以下（1957）。
(28) 加藤一郎「抵当権が国税に優先する一事例」ジュリスト 125 号56頁以下（1957）。
(29) 金子宏『（法律学講座双書）租税法［第13版］』（2008、弘文堂）。
(30) 鎌田薫ほか「〈シンポジウム〉動産・債権譲渡公示制度の整備に向けて」金融法第21号56頁以下（2005）。
(31) 北川慎介「＜特集・中小企業金融と債権流動化－中小企業庁報告書を契機に＞中小企業債権流動化研究会最終報告の概要－債権の流動化等による中小企業の資金調達の円滑化について」ジュリスト1201号66頁以下（2001）。
(32) 北野弘久『税法問題事例研究』（2008、勁草書房）。
(33) 金融財政事情研究会「調査　金融機関における譲渡担保の実情』金法 229 号35頁以下（1960）。
(34) 小粥太郎・《判批（一括支払システム）》ジュリスト1269号67頁以下（2004）。
(35) 国税庁『国税庁統計年報書第１３３回（平成１９年度版）』（2009、国税庁長官官房企画課）。
(36) 古積健三郎「結論的にも理論的にも穏当な判断」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成 19.2.15 を読んで－』NBL854 号37頁以下（2007）。
(37) 佐藤英明「一括支払システムにおける代物弁済条項の国税債権者に対する効力」金法1524号52頁以下（1998）。
(38) 潮見佳男「将来債権譲渡担保と国税債権の優劣」NBL856 号11頁以下（2007）。
(39) 志場喜徳郎「譲渡担保財産に対する新国税徴収法の取扱」金法 229 号21頁以下（1960）。
(40) 渋佐愼吾「特集＝債権譲渡特例法下の担保実務　1.債権譲渡登記制度の概要と運用状況」金法1567号32頁以下（2000）。
(41) 新堂幸司＝田淵智久「一括支払システムと国税滞納処分－国税不服審判所裁決（平７・６・19関裁（諸）平六第六七号）の問題点－」金法1435号 6 頁以下（1995）。
(42) 菅原胞治ほか「座談会・債権譲渡特例法と担保実務」銀法 557 号 4 頁以下（1999）。
(43) 菅原胞治「将来債権譲渡担保と物的納税責任－最一版平成 19.2.15 に接して」 NBL 852 号 4 頁以下（2007）。
(44) 租税徴収制度調査会「＜資料＞租税徴収制度調査会答申［昭和三三年十二月八日］」　ジュリスト 171 号　44 頁以下（1959）。
(45) 高木多喜男「集合債権譲渡担保の有効性と対抗要件（上）」NBL234 号 8 頁以下（1981）。
(46) 高木多喜男「集合債権譲渡担保の有効性と対抗要件（下）」NBL235 号23頁以下（1981）。
(47) 高須順一「結論的にも理論的にも穏当な判断」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成19・２・15を読んで－』NBL854 号41頁以下（2007）。
(48) 高世三郎「時の判例（いわゆる一括支払システムに関する契約においてされた国税徴収法24条 2 項による告知書の発出の時点で譲渡担保権を実行することを内容とする合意の効力）」ジュリスト1266号 184 頁以下（2004）。
(49) 高田敏「《判批（旧国税徴収法二条一項と憲法二九条）》民商45巻 1 号 109 頁以下（1961）。
(50) 千葉恵美子「いわゆる流動型集合債権譲渡担保と対抗要件－最判平成 13.11.22 を契機として」ジュリスト1223号72頁以下（2002）。
(51) 千葉恵美子「集合財産担保の新展開－最新の最高裁判例を契機として－」NBL852 号 7 頁以下（2007）。
(52) 椿寿夫『担保物権法（現代民法講義３）』（1993、法律文化社）。
(53) 道垣内弘人「単純な判決ではない」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成 19.2.15 を読んで－』ＮＢＬ 854 号46頁以下（2007）。

(54) 中里実「租税法における経済学的思考－研究ノート」佐藤英善＝首藤重幸　編集『行政法と租税法の課題と展望－新井隆一先生古希記念－』371頁以下（2000、成文堂）。
(55) 中村芳昭「国税徴収法の現状と課題」租税33号1頁以下（2005、租税法学会）。
(56) 中山裕嗣『租税徴収実務と民法』（2007、大蔵財務協会）。
(57) 新美育文ほか「民法判例レビュー98　判例評釈［担保］」判タNo.1249(2007)。
(58) 西沢博＝三次直哉編『租税徴収関係判例要旨集』(1996、大蔵財務協会）。
(59) 早川真一郎「債権の差押え（１）－被差押債権と反対債権の相殺」［租税判例百選］別冊ジュリスト180頁以下(1992)。
(60) 林宏昭『どう臨む、財政危機下の税制改革』(2002、清文社）。
(61) 樋口陽一ほか『注釈　日本国憲法　上巻』(1984、青林書院）。
(62) 藤田健治「滞納整理に当たっての適正手続の在り方－滞納整理のあるべき姿の一考察－」税大論叢57号1頁以下(2008)。
(63) 冬木千成『国税徴収法基本通達逐条解説』(2008、大蔵財務協会）。
(64) ブラッドフォード・ストーン（渋谷年史訳）『アメリカ統一商法典』(1994、木鐸社）。
(65) 堀龍児「集合債権譲渡担保契約作成上の留意点（下）」NBL204号35頁以下(1980、商事法務研究会）。
(66) 松尾弘＝益子良一編『新訂　民法と税法の接点　－基本法から見直す租税実務－』(2007、ぎょうせい）。
(67) 三ケ月章ほか『日本立法資料全集　租税法制定資料全集―国税徴収法（昭和改正編）（６）』(2003、信山社）。
(68) 三村藤明＝粟田口太郎「将来債権譲渡担保・ＡＢＬの進展にとってきわめて重要な判決」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成19.2.15を読んで－』NBL854号56頁以下(2007、商事法務研究会）。
(69) 村井正「租税債権と私債権－租税債権の優先性を中心に－」租税15号(1987、租税法学会）。
(70) 森井英雄ほか『［新訂第二版］債権譲渡特例法の実務』(2004、商事法務）。
(71) 森田修「最判平成19年2月15日を読んで」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成19.2.15を読んで－』NBL854号60頁以下（2007）。
(72) 山田二郎『租税法重要判例解説（１）』（2007、信山社）。
(73) 山野目章夫「譲渡担保立法学・既存の譲渡担保立法案の検討」法時66巻2号39頁以下（1994、日本評論社）。
(74) 山野目章夫「譲渡担保－常に精算型，引換給付」［民法判例百選］別冊ジュリスト175号200頁以下（2005）。
(75) 山野目章夫「結論的にも理論的にも穏当な判断」『＜特集＞将来債権譲渡担保と国税債権の優劣－最一判平成19.2.15を読んで－』NBL854号63頁以下（2007、商事法務研究会）。
(76) 山本和彦「一括支払システムと国税徴収」［租税判例百選第4版］別冊ジュリスト178号224頁以下（2005）。
(77) 湯浅道男「担保権者による弁済期後の目的不動産の譲渡の受戻し」［民法判例百選］別冊ジュリスト175号204頁以下（2005）。
(78) 柚木馨「新国税徴収法案に対する私見」金法200号11頁以下（1959）。
(79) 柚木馨「譲渡担保立法化の方途―動産抵当法の提唱―」金法229号1頁（1960）。
(80) 柚木馨＝高木多喜男編『新版注釈民法(9) 物権(4)』（1998、有斐閣）。
(81) 吉国二郎ほか『国税徴収法精解［第16版］』（2005、大蔵財務協会）。
(82) 米倉明「一括支払システム代物弁済条項の効力」NBL617号6頁以下（1997）。
(83) 我妻栄ほか「研究会　租税徴収制度答申について［その一］」ジュリスト171号2頁以下（1959）。
(84) 我妻栄ほか「研究会　租税徴収制度答申と租税徴収の確保　－租税徴収制度答申について－［その二］」ジュリスト174号40頁以下（1959）。

(85) 我妻栄ほか「研究会　租税徴収制度答申と租税徴収の改正　－租税徴収制度答申について－［その三・完］」　ジュリスト 175 号46頁以下（1959）。
(86) 我妻栄「近代私法と租税の優先的効力」金法 200号 161 頁以下（1959）。
(87) 我妻栄ほか「座談会・譲渡担保をめぐる諸問題」金法 229号33頁以下（1960）。
(88) 和田英夫「国税の一般的優先権の合憲性」［租税判例百選］別冊ジュリスト１７号 178 頁以下（1968）。
(89) 渡辺洋三「公法と私法（一）－契約を中心にして－」民商法雑誌37巻 5 号 3 頁以下（1957）。
(90) 渡辺智之「租税回避の経済学：不完備契約としての租税法」財務省財務総合政策研究所フィナンシャル・レビューDecember-2003、 153 頁以下（ 2003）。

参考判例

(1)　大判昭和 8 年 4 月26日民集12巻 767 頁。
(2)　大判昭和 9 年12月28日民集13巻2261頁。
(3)　朝判昭和15年 5 月31日法律評論29巻12号62頁。
(4)　最判昭和27年 5 月 6 日民集 6 巻 5 号 518 頁。
(5)　東京高判昭和29年 6 月30日下民集 5 巻 6 号1000頁。
(6)　最判昭和31年 4 月24日民集10巻 4 号 417 頁。
(7)　最判昭和32年 1 月16日民集11巻 1 号 1 頁。
(8)　最判昭和35年12月21日民集14巻14号3140頁。
(9)　新潟地新発田支判昭和37年 9 月15日下民集13巻 9 号1887頁。
(10)　最判昭和45年 6 月24日民集24巻 6 号 587 頁。
(11)　最判昭和46年 3 月25日民集25巻 2 号 208 頁。
(12)　岡山地津山支判昭和49年 1 月24日訟務月報20巻 6 号12頁。
(13)　最判昭和49年10月23日民集28巻 7 号1473頁。
(14)　最判昭和53年 4 月21日訟月24巻 8号　1694 頁。
(15)　最判昭和53年12月15日金法 898 号93頁。
(16)　最判昭和54年 2 月15日民集第33巻 1 号51頁。
(17)　大阪高判昭和56年 5 月 6 日判例タイムズ 459 号 107 頁。
(18)　最判昭和58年 2 月24日判時1078号76頁。
(19)　最判昭和61年 4 月11日民集40巻 3 号 584 頁。
(20)　最判昭和62年11月10日民集41巻 8 号1559頁。
(21)　最判平成 3 年 4 月19日民集45巻 4 号 456 頁。
(22)　最判平成 6 年 2 月22日民集48巻 2 号 414 頁。
(23)　秋田地判平成 8 年 5 月21日金法1480号62頁。
(24)　仙台高秋田支判平成 8 年10月30日金法1480号59頁。
(25)　東京地判平成 9 年 3 月12日判時1618号43頁。
(26)　東京高判平成10年 2 月19日金法1512号22頁。
(27)　最判平成11年 1 月29日民集53巻 1 号 151 頁。
(28)　東京高判平成11年11月 4 日判時1706号18頁。
(29)　最判平成12年 4 月21日民集54巻 4 号1562頁。
(30)　最判平成13年11月22日民集第55巻 6 号1056頁。
(31)　最判平成13年11月27日民集第55巻 6 号1090頁。
(32)　最判平成14年10月10日民集第56巻 8 号1742頁。
(33)　さいたま地判平成15年 4 月16日金判1264号34頁。
(34)　最判平成15年12月19日民集57巻11号2292頁。
(35)　東京高判平成16年 7 月21日金判1264号28頁。
(36)　最判平成18年 2 月 7 日民集60巻 2 号 400 頁。
(37)　最判平成18年 7 月20日民集60巻 6 号2499頁。
(38)　最判平成18年10月20日民集60巻 8 号3098頁。
(39)　最判平成19年 2 月15日第61巻 1 号 243 頁。

所得分類における二重利得法の再考

―株式報酬型ストック・オプションを題材として―

吉川 貴之

論文要旨

本稿は、株式報酬型ストック・オプションという新たな題材を持ち込み、あらためて解釈論としての二重利得法の適用可能性について考察し、さらには二重利得法の一般論への展開を試みることを目的としている。

株式報酬型ストック・オプションとは、権利行使価額を1円としたストック・オプションであり、実質的には自社株式そのものを報酬制度として付与する仕組みにきわめて近似する。上場会社を中心に、主として役員退職慰労金制度に代替する制度として近年よく用いられている制度である。株式報酬型ストック・オプションも、ストック・オプションの一種であるから、権利行使時にその時の株価と権利行使価額（1円）との差額（権利行使利益）に対し、所得課税がなされる。ところが株式報酬型ストック・オプションは権利行使期間を退職後一定期間に設定されるケースが多いため、在職時の経済的利益と退職後から権利行使時までの株式値上がり益が混在することになり、所得分類の判断はきわめて難しい。

このような複数の所得分類が混在すると想定される場合、二重利得法の適用により所得分類を確定させることが考えられる。二重利得法とは、ある所得の中に性質の異なる所得が混在している場合に、何らかの基準でいずれかの所得分類にまとめて二者択一的に課税するのではなく、それぞれの所得分類に応じて所得税額を計算しようとする方法である。現行の所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって 10 種類に分類しているが、これは、所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定めるというものである。二重利得法はこのような所得税法の考え方に親和するものの、解釈論として成立するものかという点において、諸々の議論がある。なお、これまでの研究では主として宅地造成型のケースが検討の対象となっていた。これは、営利目的でない保有土地を途中から宅地造成して販売した場合に、宅地造成前までの値上がり益は譲渡所得、その後の価値増加部分は事業所得等としてそれぞれ課税しようとする事例である。本稿は、株式報酬型ストック・オプションを新たな題材として取り上げ、この問題に取り組むものである。

第2章では、株式報酬型ストック・オプションの所得分類について検討している。まず、ストック・オプション税制一般として、権利行使利益の所得分類の判

定基準を検証したところ、その要約は次のとおりである。

① 所得分類は、発行法人と被付与者の関係、付与目的という権利付与時の状況による判定を原則とし、権利付与後の態様も含めて総合的に判定される。

② 労務の対価性の判定においては、ストック・オプション付与による精勤の動機付けという目的的相関関係が重視される。

③ 権利行使利益は、権利付与時から権利行使時までの役務の提供の対価と考えられる。

つづいて、本稿の題材である株式報酬型ストック・オプションの所得分類について、特に退職後の株式値上がり益に相当する経済的利益を中心に検討した。その結果、次のような点から、勤労性所得（給与所得または退職所得）とすることには無理があり、雑所得に該当するものと解される。

① 勤労性所得に該当するためには、労務の対価性の有無が問われるが、労務の対価性の判定が精勤の動機付けという目的的相関関係を重視している以上、退職によりその動機付けという目的が剥離し、労務の対価性としての性質は失われるものと解される。

② 権利行使利益は、権利付与時から権利行使時までの役務の提供の対価と考えられるところ、退職後は役務の提供は行われていない。

③ 給与所得控除、退職所得の計算における税負担軽減措置を退職後長期間にわたって認めることは、その趣旨からして困難である。

④ このような所得を勤労性所得の範囲に含めると、勤労性所得の範囲の拡大を免れない。

以上から、在職時に対応する経済的利益と退職後の株式値上がり益に相当する経済益利益はそれぞれ性質の異なる所得（勤労性所得と雑所得）に該当するものと考えられる。

つづいて第 3 章では、二重利得法の先行研究から問題点を整理し、株式報酬型ストック・オプションへの当てはめを試みている。

二重利得法を解釈の中で適用する場合の主な問題点は､次のとおり集約される。

① 租税行政庁および納税者の裁量の余地が拡がり、法的安定性と予測可能性が低下する。

② 2 種類の所得に係るそれぞれの収入金額を明確に区分することが難しい場合がある。

③ 二重利得法を適用するのであれば、宅地造成型のような転換型のみでなく、異種の所得が混在する二重型についても適用すべきであるが、金額の区分は困難である。

これらの問題点について、株式報酬型ストック・オプションの場合は、概ね次のとおりに整理されるから、この検討の限りでは二重利得法の適用は可能である。

① については、むしろ二者択一的な課税の方が裁量の余地が大きく、法的安定性と予測可能性を害するから、障害にはならない。

② については、退職日の株価算定は比較的容易であるから、障害にはならない。

③ については、株式報酬型ストック・オプションの場合はそもそも付与目的が 2 つ（精勤の動機付けと被付与者の権利行使時期の便宜を図るという 2 つの付与目的）が存在し、それぞれ独立した給付であるから二重型には該当しない。

最後に第 4 章では、二重利得法の一般論への展開を試みている。本章では、「収入金額の観察による二重利得法の適用」という考え方を提案している。これは、まず、収入金額の認識があり、その後はじめて所得分類の作業が行われるという所得税額の計算体系に基づくと、収入金額の分割可能性を満たして、はじめて所得分類を 2 種類に区分することが可能になるという考え方である。

しかし、どのような場面でも収入金額の分割が可能になるわけではない。例えば宅地造成型のケースにおいて、収入金額の分割を試みた場合、譲渡所得に係る収入金額と事業所得等に係る収入金額に分割することになるが、これは私法上形成されている法律関係（1 個の土地の譲渡であり、2 個の土地の同時譲渡ではない）の変更を強制することになり、妥当ではない。一方で、株式報酬型ストック・オプションのケースにおいて、2 つの給付に分割することは、発行法人から被付与者との間で締結された契約内容、すなわち 2 つの付与目的があるということにきわめて忠実である。

以上のことから、収入金額は、私法上形成された法律関係に変更を強制しない範囲内に限り分割可能であり、これにより二重利得法の適用が可能になるものと考える。

目　次

第１章　序論 1
　第１節　報酬制度の変化と株式報酬型ストック・オプション 1
　第２節　問題提起 6
　第３節　本論文の構成 8
第２章　株式報酬型ストック・オプションの所得分類 9
　第１節　はじめに 9
　第２節　所得分類の判定基準の特徴 9
　第３節　事例検証 15
　第４節　本題材の検討 20
　第５節　小括 27
第３章　株式報酬型ストック・オプションと二重利得法 28
　第１節　二重利得法の意義 28
　第２節　二重利得法の問題点 30
　第３節　株式報酬型ストック・オプションにおける二重利得法の適用 32
　第４節　小括 36
第４章　一般論への展開 37
　第１節　はじめに 37
　第２節　収入金額の観察による二重利得法の適用 37
　第３節　収入金額の分割と私法 40
　第４節　小括 43
結語 45

凡例

本稿において使用している法令等の略語は、次による。

所法・・・・・・所得税法
所令・・・・・・所得税法施行令
所基通・・・・・所得税基本通達
金商法・・・・・金融商品取引法
民集・・・・・・最高裁判所民事判例集
訟月・・・・・・訟務月報
税資・・・・・・税務訴訟資料
判時・・・・・・判例時報
判タ・・・・・・判例タイムズ

本稿において使用している法令の条文番号の記載は次の例による。

所得税法 33 条 2 項 1 号・・・・・所法 33②一

第１章　序論

第１節　報酬制度の変化と株式報酬型ストック・オプション

1. 役員退職慰労金制度の廃止の潮流

近年、上場会社を中心に、役員退職慰労金制度を廃止する動きが広まり、現在すでに廃止済みもしくは今後廃止の予定という会社は上場会社全体の６割を超えている（図表１参照)。

【図表１：役員退職慰労金制度の廃止等の状況[1]】 社数（　）内％

①もともと制度を採用していない。	68	(3.6)
②廃止の予定はない。	632	(33.3)
③無回答	16	(0.8)
④今回の総会で廃止した。	107	(5.6)
⑤今後廃止する予定。	77	(4.1)
⑥すでに廃止している。	997	(52.6)
廃止もしくは廃止予定。(④～⑥計)	1,181	(62.3)
合計	1,897	(100.0)

役員退職慰労金が、「株主総会で具体的金額を明示せず、支給金額、時期、方法等の決定を内規に基づき取締役会等に委ねることで承認を求めており、内規が開示されているとはいえ、承認する株主の側から不透明感が強い制度として批判の対象になっている[2]。」といわれているように、お手盛り的な性格が強いということから敬遠される傾向がうかがい知れる。

もっとも役員報酬体系の全体を見直すには、株主側からの視点だけでは不十分であり、経営者のインセンティブとしての機能にも配慮する必要があるだろう[3]。そのような考えに立脚すれば、「会社業績や株主価値との連動性を高め、経営責任の明確化・企業競争力の強化につなげる[4]。」という目的にかなう制度としてスト

---

[1] 商事法務 No.1883(2009)132 頁の図表に基づき、筆者が一部作成。
[2] 前掲注(1) 132 頁。
[3] 高田剛「経営者報酬の法律と実務」別冊商事法務 285 号(2005)はしがき。
[4] 水野忠恒「社会構造の変化にともなう新たな給与・報酬形態の課税問題」『人的役務と所得税』日税研論集第 57 号(2006)42 頁。

ック・オプション制度が注目されることは理解に難くない。

２．株式報酬型ストック・オプション

さて、役員退職慰労金制度に代替する制度としては、ストック・オプション制度、とりわけ株式報酬型ストック・オプション[5]と呼ばれる特殊な設計が施された制度がよく利用される。実際に役員退職慰労金制度を廃止もしくは廃止予定としている 1,181 社中、164 社がすでに株式報酬型ストック・オプション制度を採用したと回答している[6]。

株式報酬型ストック・オプションの最大の特徴は、権利行使価額を１円[7]としている点にあり、付与された役員は、権利行使時に１円を当該ストック・オプションの発行会社に払い込むことで発行会社の株式を入手することができる。その名のとおり、いわば自社株式そのものを報酬制度として付与する仕組みにきわめて近似する制度といえる[8]。このように現物の株式を付与せずにこのようなストック・オプションが利用される真のねらいは、会社法上、公開会社が一部の株式のみに譲渡制限[9]をつけることができない、譲渡制限株式を付与すると、現物給与として課税されてしまう等[10]という実務上の不都合を回避することにあると考えられる。株式報酬型ストック・オプションを付与された者は、享受できる経済的利益の多寡が、もっぱら付与後の株価変動により決定されるとしても、発行会社の経営破たん等の事由により株式が無価値化しない限り、権利行使によって、権利行使時における株価と権利行使価額との差額（以下、本稿において「権利行使利益」という。）をほぼ確実に享受することができる。この点において、権利行使価額を付与時の株価と同額以上に設定し、後に株価が権利行使価額を上回った場合に限り権利行使利益を享受できるストック・オプション（本稿では、これを便宜上「通常型ストック・オプション」と呼ぶことにする。）とは性質を異にする。すなわち、株式報酬型ストック・オプションは、インセンティブとしての性質を織

---

5 株式報酬型ストック・オプションについては、前掲(3)49 頁以下。
6 前掲注(1) 133 頁。
7 なお、権利行使価額を 0 円と定めることはできない（相澤哲ほか『論点解説新・会社法』（商事法務、2006）236 頁）。
8 尤も権利行使がなされるまでの間、譲渡・換金ができず、また株主としての権利を持たないという点では、株式の付与とは異なる。
9 一定期間の勤務を義務づけることによるインセンティブ効果をねらって譲渡制限が付される。
10 増井良啓「ストック・オプションと所得課税」『人的役務と所得税』日税研論集 57 巻（日本税務研究センター、2006）111 頁。

り込ませながらも、ある程度確実に報酬を付与する手段としての活用に向いている。一方で通常型ストック・オプションは、権利付与後の株価が上昇した場合にのみ経済的利益を享受することができる仕組みであることから、純粋な成功報酬制度として利用しやすいといえるだろう。

株式報酬型ストック・オプションは、このような性質から賞与や役員退職慰労金に代替する制度として利用されることが多いと考えられる。

３．制度設計に見る株式報酬型ストック・オプションの類型

ところで、最近発行されている株式報酬型ストック・オプションは、権利行使期間、権利行使の条件設定において概ね 3 つのタイプに分けることができる。

第 1 タイプは、権利行使の条件を「役員在職中に権利行使可能」と定めるものであり、これはいわば株価連動型の役員給与といえる。役員退職慰労金制度を廃止する一方、現役時代の役員給与が上乗せされることになるから、「賞与型」と形容することができよう（以下、このタイプを本稿では「第 1 タイプ」と定義することにする）。

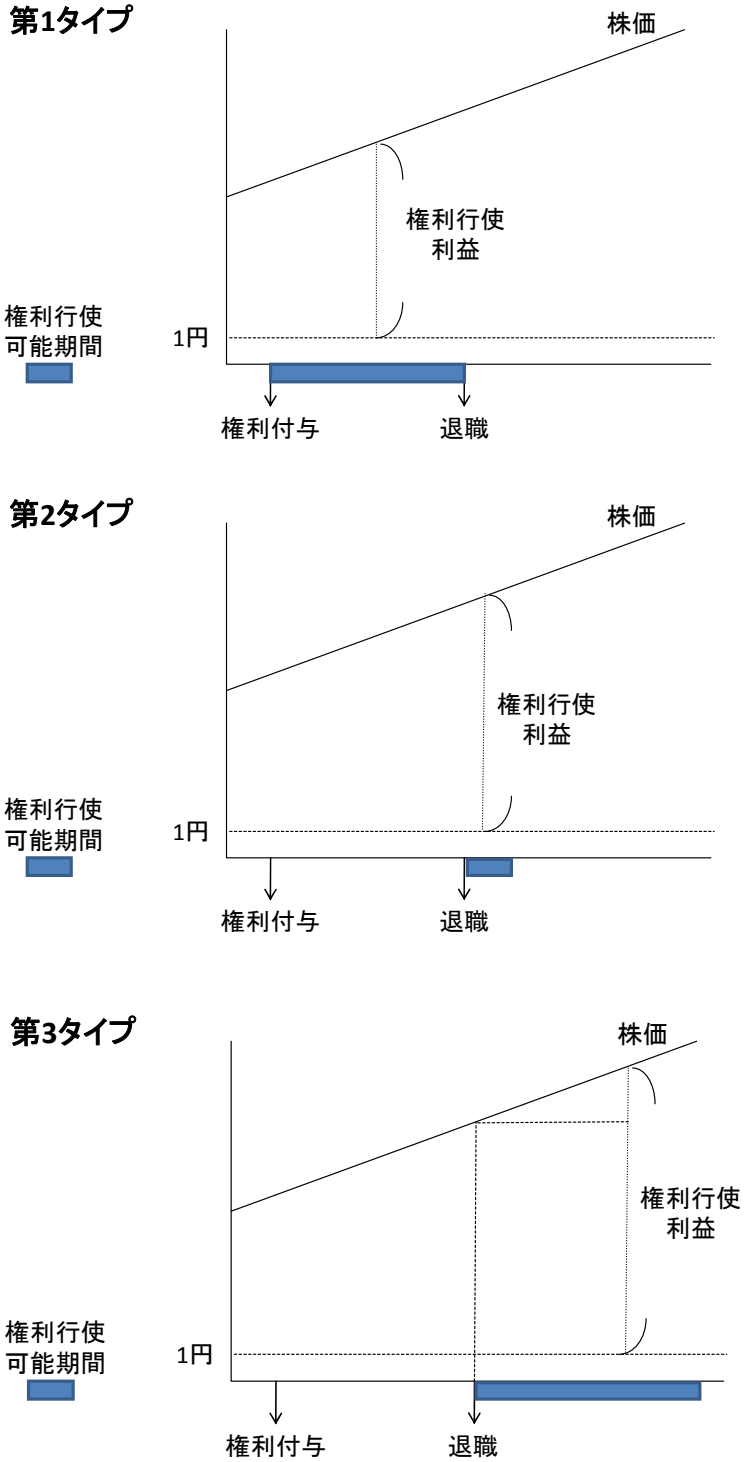
次に第 2 タイプであるが、権利行使期間について、「退職後ごく短期間に限り権利行使可能」と定めるものである。役員退職慰労金の外形を残すタイプであるから、「退職金型」であるといえる。なお、「ごく短期間」については、実務上「退職後 10 日間」と定めるケースが実務上かなり普及している。これは、同様の設計における権利行使利益の所得分類について、課税当局の文書回答[11]により、退職所得とする見解が示されたことを受け、各社がそれに倣って同様の制度の導入が進んだことによる（以下、このタイプを本稿では「第 2 タイプ」と定義することにする）。

そして第 3 タイプは、いわば第 2 タイプから派生するタイプというべきもので、退職後に権利行使が可能となる点は第 2 タイプと変わりないが、退職後、比較的長期間（例えば 5 年間など）にわたり権利行使可能とするものである（以下、このタイプを本稿では「第 3 タイプ」と定義することにする）。

それぞれのタイプを図示すると次のとおりとなる（次頁参照）。

---

11 国税庁 HP（http://www.nta.go.jp/tokyo/shiraberu/bunshokaito/shotoku/07/01.htm）。2004 年 11 月 2 日付東京国税局文書回答「権利行使期間が 10 日間に限定されている新株予約権の権利行使益に係る所得区分について」の中で、特定の条件を前提に退職所得として取扱うことが示されている。なお、これについては、第 2 章で詳しく検討する。



なお、この第 3 タイプの中には、退職後の一定期間は権利行使を認めず、その後の所定の期間に限り、権利行使を認めるような設計も見られる。例えば「退職後 1 年を経過した日以降 5 年間に限り権利行使可能とする。」というような事例である。

第 3 タイプのような複雑な設計を要する所以は、インサイダー規制によるとこ

ろが大きいと推定される。すなわち、会社関係者でなくなった後1年以内の者も自社株式の売買について規制の対象になるから[12]、これに配慮して、被付与者の権利行使のタイミングに便宜を与えようとの趣旨である。尤も規制の対象は「株式の売買」であるから、「ストック・オプションの権利行使」という行為自体は規制の対象外であり、第2タイプによっても何ら問題はない。しかし、第2タイプの場合、対象後の権利行使期間がきわめて短期間であるから、被付与者は、権利行使により取得した株式を、会社関係者でなくなるまでの約1年間にわたり保有し続けなければならない。このことは、自社株式を運用する意志の有無に関係なく、少なくとも約1年間、株価の変動リスクにさらされなければならないこと、権利行使の際に必要となる源泉所得税を別途用意する必要も生じること[13]、以上2点において被付与者に多大な不便をもたらす。また、第2タイプでは権利行使後およそ1年間株式を売却しないことのコミットは、被付与者の自主規制に委ねられる部分が大きいのに比較して、第3タイプでは、退職後1年間の制限期間を設けることも可能であるから、より厳格な管理ができる制度設計と評価できよう。

4．類型別発行事例

株式報酬型ストック・オプションの3つの類型について言及したが、最近の実際の類型別発行事例件数は次のとおりである（図表2参照）。

【図表2：類型別発行事例件数[14]】

類型	事例件数	主な権利行使可能期間の事例
第1タイプ	3件	・取締役等の在任中に行使可能
第2タイプ	43件	・取締役を退任した日の翌日から10日間行使可能
第3タイプ	35件	・取締役等の地位を喪失した日以降行使可能 ・取締役等の退任後1年を経過した日から5年間行使可能
その他	6件	
計	87件	

[12] 金商法166。

[13] 金銭による給与・退職金と異なり源泉が無いため、権利行使時に発行会社へ源泉所得税を別途払い込まなければならない。なお、権利行使後遅滞なく株式を売却できれば、売却代金の一部をもってこれに充当する方法が考えられるが、第2タイプのケースではこれができず、被付与者の資金繰りの上では不利となる。

[14] 平成21年1月1日から7月31日の東京証券取引所1部上場企業のプレスリリースに基づき筆者が集計。

図表 2 の集計結果で分かるように、第 2 タイプはもとより、第 3 タイプも広く活用されている事実をうかがい知ることができる。

第 2 節　問題提起

１．所得課税上の問題の所在

前節では、役員の報酬制度の変化から、株式報酬型ストック・オプションの導入が進んでいること、株式報酬型ストック・オプションは制度設計の違いから概ね 3 つのタイプが実務上よく用いられ、特に第 3 タイプと定義した発行事例が相当数にのぼっていることを述べた。

さて、株式報酬型ストック・オプションもストック・オプションの一種であるから、被付与者の所得課税上の取扱いも、いわゆるストック・オプション税制の範疇で処理される。すなわち、原則としてストック・オプション付与時の課税はなく[15][16]、権利行使時にその時の株価と権利行使価額の差額（権利行使利益）につき、所得課税を受けることになる[17]。

また、権利行使利益の所得分類については、発行法人と付与された者との関係、役務の提供との関連性、株式の値上がり益に相当するものが主かどうか等を勘案して確定されることになる[18]。詳しくは第 2 章で言及するが、概ね次のようになる。

まず第 1 タイプ、すなわち「賞与型」の場合の権利行使利益は、給与所得に該当することに異論はないだろう。

第 2 タイプは前述のとおり、課税当局より退職所得とする趣旨の回答が公表されているが、詳しくは第 2 章で論ずる。

さて、最も判断に苦慮するのは第 3 タイプである。例えば「退職後 1 年を経過

---

15 尤も譲渡制限その他特別な条件が付されていなければ付与時課税を受けることになると考えられるが、株式報酬型ストック・オプションにおいてはその付与目的から譲渡禁止とすることが多いと想定される。

16 付与時よりも株価が下がれば、本人の手にする利得は減る。よって「株価を下げないよう努力する」というインセンティブは働く。ゆえに「行使価格が 1 円だから株と同じに付与時課税すべきだ」という議論は、インセンティブ報酬を育てるという観点だけからは、必ずしも出てこないとの意見がある。増井・前掲(10)112 頁。

17 国税庁 HP(http://www.nta.go.jp/tokyo/shiraberu/bunshokaito/shotoku/03/01.htm)。平成 15 年 4 月 11 日付東京国税局文書回答「権利行使価格が 1 円である新株予約権（ストック・オプション）を付与された場合の税務上の取扱いについて」。

18 所基通 23~35 共 - 6。

した日以降5年間に限り権利行使可能とする。」という条件の付されたストック・オプションを、被付与者がその条件に従って行使したとすれば、在職中に係る経済的利益と退職後の株価上昇により生じた経済的利益が混在することとなり[19]、それぞれの所得が性質の異なるものであるならば、2種類の所得を1度に収入することが想定されるのである。無論、在職中に係る経済的利益と、退職後の株価上昇により生じた経済的利益が､すべからく異なる所得に分類されるかについて、慎重な検討を要するが、このような類型の所得についてまで、1種類の所得分類にまとめて、二者択一的に課税することが妥当な取り扱いかという素朴な疑問については看過することはできない。

そしてこの問題は、納税者たる被付与者、並びに課税当局だけにとどまらず、発行会社にも及ぶ。すなわち、権利行使利益が給与所得又は退職所得に該当する場合には、発行会社に源泉徴収義務が生じる一方、雑所得等に該当する場合には源泉徴収義務は生じない。ゆえに権利行使利益の所得分類を規定する法令若しくは通達は、三者にとって明白かつ容易に解釈できるものでなければならない。しかし、株式報酬型ストック・オプション、とりわけ第3タイプに該当するストック・オプションの権利行使利益の所得分類について特定した法令、通達は見受けられず、見解の相違を招きやすいといえる。

２．二重利得法

ところで、前述のような第3タイプの株式報酬型ストック・オプションのように、性質が異なると考えられる所得を一度に収入する場合、二重利得法[20]の適用が想定される。即ち、何らかの基準をもって二者択一的に課税するのではなく、退職時期を所得分類の区分点として、それぞれ種類の異なる所得として課税すべきであるという考え方である。

なお、現行通達においても、区画形質の変更若しくは施設の設置又は建物の建設（以下、「区画形質の変更等」という。）に係る土地が極めて長期間引き続き所有されていたものであるときは、当該土地の譲渡による所得のうち、区画形質の変更等による利益に対応する部分は事業所得又は雑所得とし、その他の部分は

---

19 尤も、これは付与後の株価が順調に上昇するケースを想定しており、実際には株価が下落するケースについても検討の対象にしなければならないが、これについては後述する。

20 二重利得法については、金子宏「譲渡所得の意義と範囲 - 二重利得法の提案」同・課税単位及び譲渡所得の研究(1996,初出 1978~1980)113 頁。

譲渡所得として差し支えないとする、いわば二重利得法を認容していると考えられる通達[21]が存在する。しかし、二重利得法については、解釈論としての適用の可否、他のケースにおける適用の可否など、基本的論点においても未だ明確になっているとは言い難い。

第 3 節　本論文の構成

前節で論じた問題意識に基づき、本稿では、株式報酬型ストック・オプション（以下、本稿において特に断りのない限り、第 3 タイプの株式報酬型ストック・オプションを指すものとする。）という新たな題材を持ち込み、あらためて解釈論としての二重利得法の適用可能性について考察することを目的とする。

考察においては、次の論点が検討対象になるものと考える。

まず、株式報酬型ストック・オプションの権利行使利益の所得分類はどのように整理され、真に 2 種類の所得が混在しているといえるか、次に二重利得法の先行研究の中で、解釈論として持ち込む場合のネックとされてきたものは何か、そのネックを踏まえてもなお株式報酬型ストック・オプションについて二重利得法の適用が可能であるか、である。そして本稿では、以上の論点整理を踏まえ、解釈論としての二重利得法を適用する場合の条件は何か、若干ながら一般論への展開を試みる。

本稿の構成は概ね以下のとおりである。

第 2 章では、株式報酬型ストック・オプションの権利行使利益の所得分類について論ずる。

第 3 章では、株式報酬型ストック・オプションにおける二重利得法の適用可能性について、過去の先行研究に基づく問題点を踏まえ検討する。

第 4 章では、一般論への展開を試み、解釈論としての二重利得法の適用要件について言及する。

---

[21] 所基通 33-5 において、極めて長期間保有していた土地に区画形質の変更等を加えて譲渡した場合に所得について、区画形質の変更等による利益に対応する部分は事業所得又は雑所得とし、その他の部分は譲渡所得として差し支えないとする取り扱いが明記されている。もっとも所基通 33-5 は、「所基通 33-4 にかかわらず」という前提が付されていることから、例外的な取り扱いであると解される。

第２章　株式報酬型ストック・オプションの所得分類

第１節　はじめに

本章では、株式報酬型ストック・オプションの権利行使利益の所得分類について論ずる。これは、二重利得法を適用する前提として、「異なる種類の所得の混在」が必須条件となるから、当該権利行使利益が、1 種類の所得から構成されるのであれば、そもそも二重利得法を検討する余地はないからである。

そこで、まずわが国のストック・オプション税制における、権利行使利益の所得分類の判定基準の特徴を検証し、続いて具体的事例に基づき、権利行使利益の所得分類を検討するものとする。

第２節　所得分類の判定基準の特徴

１．発行法人と被付与者の関係

権利行使利益の所得分類の判定基準として、最も重視されているといえる要素は、発行法人と被付与者の関係である。

ストック・オプションの権利行使に係る権利行使利益の所得分類については、所得税基本通達（以下、本稿において「通達[22]」という。）に示されており[23]、その内容は概ね次のとおりである[24]。

イ	発行法人と権利を与えられた者との間の雇用契約又はこれに類する関係に基因して当該権利が与えられたと認められるとき 給与所得とする。ただし、退職後に当該権利の行使が行われた場合において、例えば、権利付与後短期間のうちに退職を予定している者に付与され、かつ、退職後長期間にわたって生じた株式の値上り

[22] 所基通23~35共 - 6（平18課個2－18、課資3－10、課審4－114改正）。

[23] なお、所得分類は通達ではなく法令によるべきとの意見がある。渡辺徹也「ストック・オプションに関する課税上の諸問題―非適格ストック・オプションを中心に―」税法学 550 号(2003)63 頁。

[24] 通達では、旧商法並びに会社法に定める発行形態ごとに、その所得分類を規定しているが、ストック・オプションは、現行法において会社法に規定する新株予約権として発行されることが通常であるから、本稿におけるストック・オプションも、特に断りのない限り、会社法上の新株予約権を指すものとする。

益に相当するものが主として供与されているなど、主として職務の遂行に関連を有しない利益が供与されていると認められるときは、雑所得とする。 ロ　権利を与えられた者の営む業務に関連して当該権利が与えられたと認められるとき 事業所得又は雑所得とする。 ハ　イ及びロ以外のとき 原則として雑所得とする。

上記のとおり、通達では一義的には発行法人と被付与者との関係に基づいてその所得分類を規定している。また、基本的な体系書においても、「当事者との関係により、事業所得、給与所得、一時所得または雑所得のいずれかに該当すると解すべきである。」と説明されており（下線は筆者）[25]、所得分類の判定基準として重視されていることが分かる[26]。

２．付与目的の検討による判定

前述のとおり、現行通達では所得分類の判定基準として、発行法人と被付与者の関係が重視されているが、この付与時という一時点の関係だけに着目して絶対的判定基準としているのだろうか。

海外親会社が日本法人である子会社の代表取締役に付与したストック・オプションの所得分類が争われた平成 17 年 1 月 25 日最高裁判決[27]では、「本件ストック・オプション制度は、（中略）精勤の動機付けとすることなどを企図して設けられているものであり、海外親会社は，上告人が上記のとおり職務を遂行しているからこそ、本件ストック・オプション制度に基づき上告人との間で本件付与契約

[25] 金子宏『租税法(第 13 版)』（弘文堂、2008）191 頁。
[26] なお、権利付与時における発行法人と被付与者との関係が、権利行使時までの間に変化するケースも想定され、その場合、権利付与時における関係を重視するのか、権利行使時における関係を重視するのかが別途問題となる。例えば、権利付与時に役職員であった者が退職後に権利行使した場合、もしくは権利付与時に役職員でなかった者（例えば社外コンサルタントや採用予定者）が、発行会社の役職員になった後に権利行使した場合などである。この点、文理解釈上は、権利付与時の関係により判断されるものと解される一方、「発生を権利行使時と解する以上、その権利行使時における身分関係に着目して課税関係を考えることが簡便で合理的である。」との見解もある。岡本勝秀「ストック・オプション報酬制度を巡る課税問題について」税大論叢 29 号(1997)172 頁。
[27] 最判平成 17 年 1 月 25 日民集 59 巻 1 号 64 頁。

を締結して上告人に対して本件ストック・オプションを付与したものであって、本件権利行使益が上告人が上記のとおり職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかというべきである。」
と判示し、ストック・オプション制度の内容から付与目的を導き出し、労務の対価たる性質を有する旨の判定を行っている。これを単に付与時における発行法人と被付与者との法的関係のみに着目していたとしたら、直接の雇用関係がない本件においては別の結論（一時所得または雑所得）に至ると思われる。

したがって、所得分類の判定においては、発行法人と被付与者の関係のみに捉われることなく、付与目的を重要な判断要素として採択していることが分かる。

３．付与時から権利行使時までの状況

前記１．２．で示した所得分類の判定基準である「発行法人と被付与者の関係」および「付与目的」という要素は、いずれも付与時における判定基準である。入口による判定基準と換言してもよい。しかし、付与後の状況が一様でないことは想像に難くない。すなわち、当初の制度の趣旨、付与目的どおりに被付与者が精勤を継続するケースが一般的と考えられる一方、退職等により当初の目的が果たされないケースも皆無とはいえないだろう[28]。このような付与後の状況の変化は所得分類の判定基準として考慮されるのだろうか。

この点、前記通達において、「権利付与後短期間のうちに退職を予定している者に付与され、かつ、退職後長期間にわたって生じた株式の値上り益に相当するものが主として供与されているなど、主として職務の遂行に関連を有しない利益が供与されていると認められるときは、雑所得とする。」と示されているから、たとえ権利付与時に役職員であった者であっても、その後の態様によって勤労性所得以外の所得分類になり得る余地があるものと解される。

また、この部分に関すると思われる解説[29]では、「権利付与から権利行使までの目的・状況等を総合勘案して所得区分を判定する（以下、省略）。」としており、付与後の状況も考慮して、その所得分類を判定することは明らかである。

このように、「発行法人と被付与者の関係」および「付与目的」のみならず、

---

[28] 但し、実務上は退職によって権利が失効となる契約を事前に締結しているケースが多いと想定される。
[29] 冨永賢一『平成 20 年版源泉所得税 現物給与をめぐる税務』（大蔵財務協会、2008）404 頁。

付与後の状況も所得分類の判定基準として取り込もうとする考え方は、注目すべき重要な特徴といえる。

４．労務の対価性の本質

前記「2．付与目的の検討による判定」で取り上げた判示のとおり、付与目的の観点からストック・オプションの権利行使利益と労務の提供との関係が認められるとしても、数額的相関関係というさらに踏み込んだ関係までも要求されるかという論点がある。なお、ここでいう数額的相関関係とは、被付与者の提供した労務の質・量と権利行使利益の金額の関係をいうものとし、ストック・オプションに関する一連の裁判においても争点となっている。過去の判例の中には、次のとおり株価の形成要因が多岐にわたることを理由に権利行使利益は一時所得と判示するものがある[30]。

「従業員の就労は必ずしも企業の業績に反映されるとは限らない上に、株価は企業の業績ばかりでなく、その時々の経済状況や、その企業が属する業界の状況、株式市場の状況等様々な要素によって定まるものであることは周知の事実である。」

確かにストック・オプションの権利行使利益の計算の前提となる株価の形成には、被付与者の就労の成果のほか、マクロ・ミクロ両面の様々な要素が影響していることは否定できない。しかし、主要な判例、学説においては、このような考え方を採らず、「精勤の継続が、その業績の向上、株価の上昇に貢献しうるという関係」が認められれば、労務の対価性を認定しているほか、水野教授も「(前略)給与所得として課税されるというのは、ストック・オプション自体が、インセンティブ報酬といわれるように、役員や使用人に対して労務や職責にいっそう励む誘引としての意味をもつからであり、そのようなストック・オプションの行使によって受ける使用人や役員の利益が、具体的に労務に直接結びつくものではないのである。」と評されており[31]、権利行使利益と労務の提供との間の数額的相関関係まで、労務の対価性の判定において要求されるものではないという見地に立たれている。

以上、各見解を踏まえると、「労務の対価性」としての性質の有無は、被付与者

---

30 東京地判平成 14 年 11 月 26 日判時 1803 号 3 頁。
31 水野忠恒『所得税の制度と理論―「租税法と私法」論の再検討―』(有斐閣、2006) 244 頁。

の収受する権利行使利益と、労務の提供との関係において判定されるべきことはいうまでもないが、当該権利行使利益の金額を決定付ける株価と労務の提供との数額的相関関係は軽視され、むしろストック・オプションと精勤の動機付けとの関係、いわば目的的相関関係ともいうべき関係がより重視され、この関係の有無により権利行使利益の「労務の対価性」としての性質の有無を判定しているものと解すことができる。

５．労務の提供と権利行使利益の対応関係

ここで、労務の対価性と権利行使利益の対応関係をもう少し掘り下げることにする。なぜなら、株式報酬型ストック・オプションのケースにおける被付与者は権利行使時にはすでに退職しており、労務を提供する状況にないから、労務の対価性と権利行使利益の対応関係（特に期間対応）を把握することが権利行使利益の性質を検討する上で有意味だからである。

通常型ストック・オプションでは、権利付与後、一定期間の勤務を権利行使条件として設定することが一般的である。この勤務期間が満了し、権利行使が可能となった時点を権利確定時と呼ぶことにする。ストック・オプションにおける被付与者の課税関係を検討するに際し、権利確定時における課税の可否について論じられることもある[32]。

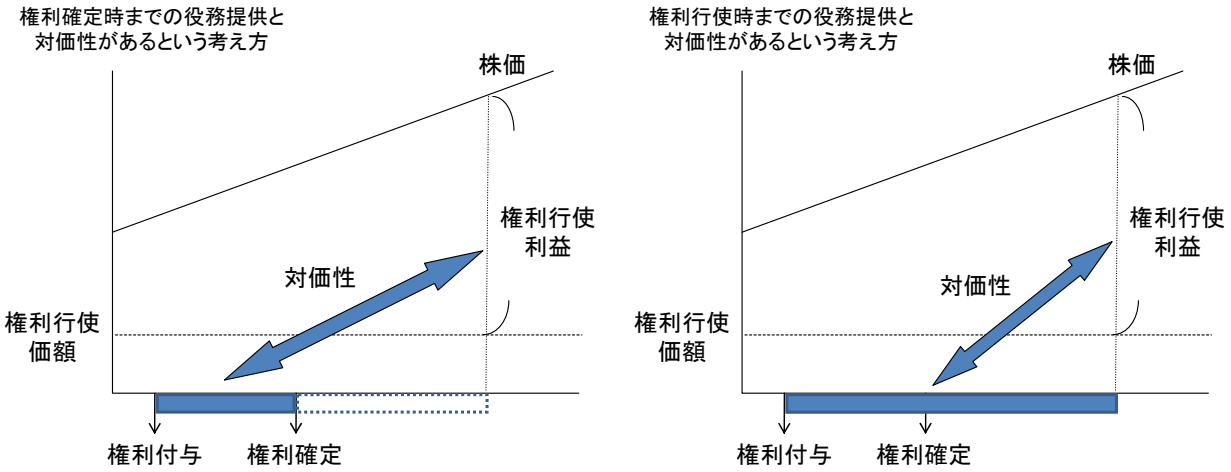
しかし本稿で考察すべきは、権利確定時の課税関係自体ではなく、権利行使利益は、どの期間に提供された労務と対価性があるのか、という点にある。より具体的にいえば、ストック・オプションの権利行使利益は、権利付与時から権利確定時までの労務の対価なのか、あるいは権利付与時から権利行使時までの労務の対価なのか、という疑問である（次頁図表参照）。

前者の考え方の背景にある論理は、「権利を付与する発行法人が被付与者に求める精勤の期間は、権利確定時までにあるから、それ以降の被付与者の勤務は、当該被付与者の任意によるものであり、権利確定時以降の経済的利益は対価性を有しない。」というものであろう[33]。

---

[32] 福家俊朗「いわゆるストック・オプションの権利行使による利益が一時所得とされた事例」判例時報 1828 号(2003)179 頁など、権利確定時の課税の可能性を検討した研究がある。

[33] 会計基準では、権利付与時から権利確定時の期間で費用按分することが規定されている（ストック・オプション等に関する会計基準 5 項）。



この論点については、東京高裁平成 16 年 2 月 19 日判決[34]が参考となる。本判決では、「労務の対価という趣旨で給付されたものかどうかを判断するに当たっては、本件付与契約の趣旨、目的、内容等を検討することこそが重要である。」としたうえで、「付与時から権利行使時までの間の労務の提供とも不可分の関係にあるものというべきである。」と判示している（下線は筆者）。

なお、同事案における付与契約の内容は次のとおりであり、一定期間の勤務が必要との権利行使条件が付されている。

・ストック・オプションの権利行使条件として一定期間の勤務が必要。 ・ストック・オプションの譲渡は禁止。 ・雇用契約が終了した場合等には、ストック・オプションが消滅し、又は行使期間が制限される。

上記判示のとおり、たとえ一定期間の勤務を権利行使条件として設定しているストック・オプションであっても、権利行使利益は、権利付与時から権利行使時までの労務の対価たる性質を有するものと解される。

６．小括

以上、わが国のストック・オプション税制における、権利行使利益の所得分類の判定基準の特徴を概観した。その特徴をまとめると以下のとおりとなる。

[34] 東京高判平成 16 年 2 月 19 日判時 1858 号 3 頁。本事案では、海外親会社から、その日本法人である子会社の代表取締役に付与されたストック・オプションの権利行使利益の所得分類が争われた。

④ 所得分類は、発行法人と被付与者の関係、付与目的という権利付与時の状況による判定を原則とし、権利付与後の態様も含めて総合的に判定される。

⑤ 労務の対価性の判定においては、労務の提供と株価の数額的相関関係は軽視され、むしろストック・オプション付与による精勤の動機付けという目的的相関関係が重視される。

⑥ 一定の勤務を要する権利行使条件が付されている場合でも、権利行使利益は、権利付与時から権利行使時までの役務の提供の対価と考えられる。

第３節　事例検証

１．事例の概要

本節では、前節の検討を踏まえ、具体的事例に基づき所得分類を検討する。株式報酬型ストック・オプションの所得分類のメルクマールとされるものが、平成16年に上場会社Ａ社が東京国税局に事前照会をした事例である[35]。この中で東京国税局は、Ａ社の事例による権利行使利益の所得分類を退職所得とすることを示唆している。

Ａ社の事例の内容は次のとおりであり、「退職後10日間に限り権利行使可能」と設計された株式報酬型ストック・オプションである。

・付与対象者はＡ社及びＡ社の子会社の役員。
・役員退職慰労金制度廃止に伴う役員退職慰労金の過去積立未精算分に相当する新株予約権の付与であること。
・権利行使価額は１円。
・権利行使期間は30年以内。ただし、役員を退任した日の翌日から10日以内に限り権利行使可能。
・新株予約権は一括行使しなければならない。
・付与契約により新株予約権の譲渡は禁止されている。

ところで通達上では、雇用関係ないしそれに類する関係を基礎として付与されたストック・オプションの権利行使利益は、原則として給与所得に該当し、一定の場合に限り雑所得に該当するにとどまり、退職所得に該当する余地はないと思

[35] 前掲注(11)参照。

われる[36]。それにもかかわらず、退職所得と認められるのは、以下のような見解が示されているからである[37]（下線は筆者）。

「（前略）ストック・オプションの付与に係る経済的利益は、一種の成功報酬としての性質を有するとともに、その取締役等の地位又は職務等に関連して与えられたものであることから、所得税法上は、原則として、給与所得（雇用契約又はこれに類する関係に基因する所得）に該当することになる。

（注）退職した場合に限り権利行使を認めることとしているなど、退職に基因して権利行使が可能となっていると認められる場合には、給与の一種ではあるが、退職により一時に受けるもの（実現するもの）ということになるため、これを退職所得として課税することになる。」

上記見解に基づくと、通達上明記されている「給与所得」もしくは「雑所得」以外に、前提によっては「退職所得」に該当するケースがあり得ることを示しているから、通達上示されている「給与所得」の定義は、いわゆる 10 種類の所得類型における「給与所得」にとどまらず、「給与所得」と「退職所得」を足し合わせた概念（以下、本稿において「勤労性所得」という。）であると解すべきことになる。

退職所得とは、退職手当・一時恩給その他の退職により一時に受ける給与およびこれらの性質を有する給与をいうところ（所法 30①）、退職所得は、「雇用関係ないしそれに類する関係を基礎とする役務の対価である点では、給与所得と異なる性質のものではない[38]。」と解されるから、「退職所得」は「給与所得」の範囲に完全に内包されている概念と理解でき、上記見解は、このような「退職所得」と「給与所得」との関係とも親和性があるといえる。

以上のような整理に基づくと、A社の事例における権利行使利益が、退職所得に該当することを説明するためには、まず「雇用関係ないしそれに類する関係を基礎とする役務の対価」に該当するかを検討し、そのうえで退職所得としての別段の要件を満たすかどうかを確認する手順が妥当と考えられる。

以下、この考えに沿ってA社の事例における退職所得該当性について検討する。

---

36 前掲注(22)参照。

37 高倉明ほか 2 名共著『平成 16 年版所得税基本通達逐条解説』大蔵財務協会(2004)218 頁。

38 金子・前掲注(25)195 頁。

２．雇用関係ないしそれに類する関係を基礎とする役務の対価

Ａ社の事例における権利行使利益が、雇用関係ないしそれに類する関係を基礎とする役務の対価（以下、本章において「勤労の対価」という。）に該当するかどうかについては、次の二点が検討対象になるであろう。

第一に、Ａ社の事例では、単に「役員を退任した日の翌日から 10 日以内に限り権利行使可能」とされているのみであり、通常型ストック・オプションのように、権利行使条件として一定期間の勤務条件が付されているわけではないから、厳密な意味で「勤労の対価」としての性質を有するストック・オプションといえるかという論点がある。すなわち、会社の取締役は、何時でも自己の意思で辞任することができ[39]、ゆえに権利行使条件である「役員の退任」は、被付与者の手中にある権利といえなくもないのである。

第二に、10 日間というきわめて短期間であるとはいえ、制度設計上、退職後の株式値上がり益の混入の余地があるから、そのようなものも「勤労の対価」としての性質を有するといえるかという論点がある。

以下、順を追って検討する。

（１）権利行使条件

通常のストック・オプションでは、権利付与後一定期間の勤務を権利行使条件とすることが一般的であることを第 2 節で取り上げた[40]。Ａ社の事例の場合は、「役員を退任した日の翌日から 10 日以内に限り権利行使可能。」とする条件が付されているのみであるから、「退職時」が「権利確定時」に該当する。また、一般には任期の中途において辞任等が生じた場合には、その余の期間に対応するストック・オプションが失効する条件が付されているものと考えられ、そのようなケースの限りでは、少なくとも「退職時」までは職務に精励することが求められる設計になっているといってよい。したがって、一定期間の勤務を要する旨の直接的な取り決めが存しない場合でも、そのことをもって勤労の対価たる性質が失われるものではないと解すべきである。

（２）退職後の株式値上がり益

---

39 江頭憲治郎『株式会社法(第 2 版)』（有斐閣、2008）361 頁。
40 本章第 2 節 5 参照。

退職後の株式値上がり益が「勤労の対価」としての性質を有するかという論点は、退職後の権利行使を条件とする株式報酬型ストック・オプションの権利行使利益の本質に係わる問題である。この論点の手掛かりは、以下の見解[41]の中にある（下線は筆者）。

「取締役等が業績向上のために努力した結果が会社の業務に反映され株価が上昇するまでには相当の期間を要すると考えられることから、退職後に権利行使が行われた場合において、その権利行使に係る経済的利益のうち退職後の株価上昇分に相当するものを直ちに取締役等の職務の遂行に関連を有しないものと取り扱うことも適当でないことから、退職後に権利行使が行われた場合であっても、原則として給与所得として課税することになる。ただし、その権利行使が権利付与後短期間のうちに退職を予定している者に付与され、かつ、実際に退職後の長期間にわたって生じた株式の値上がり益に相当するものが主として供与されているなど、主として職務に関連を有しない利益が供与されていると認められるときは、享受する利益の中に明らかに給与所得とは異なる性質のものが混在している（以下、省略）。」

ここで明らかにされている重要な見解を端的に表せば、「役職員の精勤と株価上昇との間には、役職員の精勤が先行し、株価上昇が遅行する関係がある。」ということである。すなわちタイムラグの論理ともいうべき論法を拠りどころとして退職後相当期間の株価上昇分と被付与者の提供した労務との関連性を示しているといえる。ただし、「退職後の長期間にわたって生じた株式の値上がり益」については、「職務に関連を有しない利益」であることを示唆しているから、タイムラグの論理を無制限に認めているわけではない。

また、別の見解では、「退職後１ヶ月足らずで権利行使したことによる経済的利益について、主として在職中の職務の遂行に基因するものであり、勤務の対価たる性質を有するものと認められる。」としている[42]。

このようなタイムラグの論理は妥当といえるか。そしてこの論理を用いる場合に、退職後どの程度の期間に生じた株式の値上がり益が、勤労の対価として許容されるのか、その線引きはきわめて曖昧であるといわざるを得ず、疑問なしとしない。しかし、このような見解に基づく限り、少なくとも権利行使期間を退職後

41 高倉・前掲注(37)218 頁。
42 冨永・前掲注(29)403 頁。

10日間に限定しているA社の事例においては、勤労の対価としての性質を有するものと考える。

３．退職所得該当性の検討

A社の事例、すなわち権利行使期間を「退職後10日間」に限定した株式報酬型ストック・オプションが、「雇用関係ないしそれに類する関係を基礎とする役務の対価」に該当することを前項で検討したが、さらに退職所得に該当するためには退職所得としての別段の要件を満たす必要があるから、以下で検討する。

（１）退職所得の意義

退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与（以下、「退職手当等」という。）に係る所得をいう[43]。

また、いわゆる10年退職金事件[44]では、「ある金員が、右規定にいう『退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与』にあたるためには、それが、①退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること、②従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること、③一時金として支払われること、との要件を備えることが必要であり、また、右規定にいう『これらの性質を有する給与』にあたるというためには、それが、形式的には右の各要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、右『退職により一時に受ける給与』と同一に取り扱うことを相当とするものであることを必要とすると解すべきである。」として、いわゆる3要件を示している。

（２）退職所得の3要件の検討

①退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること

A社の事例、すなわち「退職後10日間に限り権利行使可能」とする条件の付された株式報酬型ストック・オプションについては、退職という事実によって初めて権利行使が可能となる。そして、収入時期（発行法人側からは給付の時期）を権利行使時としている現行法令からすると、この要件は問題なく満たすものと考える。なお、例えば、権利行使条件を付与後5年以内とするのみで、権利行使

---

[43] 所法30①。

[44] 最判昭和58年12月6日訟月30巻6号1065頁。

時期を退職後に限定しない場合に、たまたま退職後に権利行使が行われたことを根拠として、退職所得とすることは認められないものと考えられる[45]。

②従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること

Ａ社の事例において、一般に、勤労の対価たる性質を有することについては、すでに検討した。また、権利行使時期を退職後に限定しているから、後払いとしての性質も備えているといえる。

③一時金として支払われること

Ａ社の事例においては、「新株予約権は一括行使しなければならない。」と付与契約に規定されている。すなわち複数年度にわたっての部分行使を認めていないから、この要件も満たす。

４．小括

本節においては、株式報酬型ストック・オプションの具体的事例として、Ａ社の事例に基づき、退職所得該当性を検討した。その結果、Ａ社の事例の限りでは、「勤務の対価」たる性質を有し、退職所得の各要件も満たすことから、当該権利行使利益は、課税当局の見解のとおり、退職所得に該当するものと考える。

ただし、Ａ社の事例においては、退職後 10 日間というきわめて短期間の権利行使期間に限定されているが、これが退職後どの程度の期間まで許容されるものなのかは不透明といわざるを得ない。また、所得分類の判定上、付与目的が重視されることになるので、付与契約の内容等によっては所得分類が異なる余地があることは当然であろう。

第４節　本題材の検討

１．本題材の概要

本節では、本稿の題材である第３タイプの株式報酬型ストック・オプション（以下、本章において「本題材」という。）に係る権利行使利益の所得分類について検

[45] 冨永・前掲注(29)402 頁。

討する。本題材は、退職後に権利行使が可能となる点はA社の事例と変わりないが、退職後長期間（例えば5年間など）にわたり権利行使可能とされた株式報酬型ストック・オプションである。第1章で取り上げたとおり、現在多くの発行事例が存在するもの[46]、その所得分類については明確に示されていないものと考えられる。このようなタイプのストック・オプションが利用される理由は必ずしも明らかではないが、インサイダー規制により被付与者の株式売却のタイミングが制限されることに配慮する目的での利用が考えられる。また、退職後の権利行使期間については、3 年程度のものから無制限[47]のものまで各社各様である。いずれにせよ、権利付与時から退職時まで、そして退職時から権利行使時までのそれぞれの期間は、短期間といわれるようなごく短い期間ではなく、それぞれ十分な期間（年数）があるケースといえる。本題材の所得分類を検討するにあたっての論点は、概ね次の諸点になるだろう。

まず、退職後の株式値上がり益の原則的取扱いとして、勤労性所得と解すべきか、もしくは勤労性所得以外の所得と解すべきか、という点である[48]。前節で検討したとおり、退職後の株式値上がり益については、「取締役等が業績向上のために努力した結果が会社の業務に反映され株価が上昇するまでには相当の期間を要する。」といういわばタイムラグの論理を根拠として、それをただちに職務の遂行に関連を有しないものとはしないとしている一方、「権利付与後短期間のうちに退職を予定している者に付与され、かつ、実際に退職後の長期間にわたって生じた株式の値上がり益に相当するものが主として供与されているなど、主として職務に関連を有しない利益が供与されていると認められるときは、雑所得とする。」として、いわば二面性の存在が示されている。退職後の株式値上がり益の原則的取扱いを検討するということは、換言すれば、この二面性どう整理するのが現行の解釈に合致しているのか、ということにつながる。なお、筆者は退職後の株式値上がり益は、原則として勤労性所得以外の所得（雑所得）として取り扱うべきであり、例外的に勤労性所得として認めるのが妥当であると考えるので、その論拠を示しつつ検討する。

次に、勤労性所得以外の所得に該当する場合に、その取扱いが在職時の株式値

---

46 第1章第1節3参照。
47 付与契約上の定めのない場合は、会社法上、新株予約権の内容として定められた行使期間が最長となる。
48 通達では、給与所得を原則的取扱いとするように読めるが、これは主として付与時の発行法人と被付与者の属性面における関係に着目した原則的取扱いであると考えられる。

上がり益に相当する所得にまで及ぶのか、という点も見過ごすことはできない。すなわち、二重利得法のような考え方を持ち込まずに、二者択一的に所得類型を確定させるのであれば、在職時に対応する経済的利益と退職後のそれのどちらをどのような基準で優先適用するのか、という問題が生じるのである。この点について、筆者は、解釈上二者択一的に処理することはできず、結論として二重利得法のような処理方法を持ち込まざるを得ないとの考えに立脚する。

２．勤労性所得を原則とした場合の問題点

退職後の株式値上がり益を原則的に勤労性所得（給与所得または退職所得）と解釈する場合の問題点として、①労務の対価性における矛盾、②労務の提供と権利行使利益の対応関係、③給与所得控除額との関係、④退職所得の計算における税負担軽減措置との関係、⑤勤労性所得の範囲との関係、以上を挙げることができる。以下、順次論ずることにする。

（１）労務の対価性における矛盾

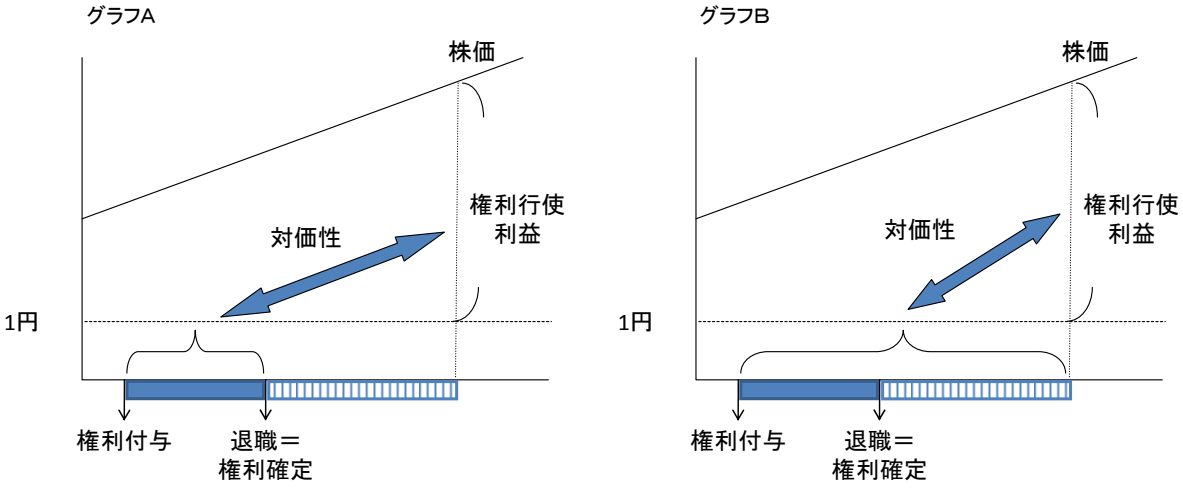
退職後の株式値上がり益を勤労性所得と解するためには、いうまでもなく当該権利行使利益が「労務の対価性」としての性質を有することが大前提となる。

そして、この「労務の対価性」としての性質を有することを支えているのは、被付与者が発行法人に対して提供する労務が、会社の業務に反映され、さらには株価上昇に結びつくまでに相当の時間がかかるというタイムラグの論理であった。しかし、一連のストック・オプションの判例において、「労務の対価性」としての性質は、精勤の継続が、発行法人の業績に寄与し、それが株価上昇につながることを企図するという目的的相関関係にその根拠が置かれ、労務の提供と株価上昇との数額的相関関係から導き出されるものではない。ところがタイムラグの論理は、むしろ労務と株価の数額的相関関係に基づく考え方であるから、「労務の対価性」の根拠としては薄弱であるといわざるを得ない。

（２）労務の提供と権利行使利益の対応関係

本題材において、権利行使利益のすべてを勤労性所得として解釈する場合には、労務の提供と権利行使利益の対応関係は、下記「グラフＡ」のようにならなければならない。しかし、このような関係は、権利行使利益が、権利付与時から権利確定時までの役務の提供の対価性を有することを前提とする。ところが本章第 2

節で検討したとおり、ストック・オプションに一定の勤務を要する権利確定条件が付されている場合でも、権利行使利益は、権利付与時から権利行使時までの役務の提供の対価と考えられる[49]。したがって、本題材においては、下記「グラフB」のように、労務の提供に対応する部分とそれ以外の部分に対応することにより、権利行使利益が構成されているものと解するのが自然である。



（３）給与所得控除額との関係

通達[50]では、「退職後に当該権利の行使が行われた場合において、例えば、権利付与後短期間のうちに退職を予定している者に付与され、かつ、退職後長期間にわたって生じた株式の値上り益に相当するものが主として供与されているなど、主として職務の遂行に関連を有しない利益が供与されていると認められるときは、雑所得とする。」との取扱いが明記されている。

この取扱いについて、「主として職務に関連を有しない利益が供与されていると認められるときは、享受する利益の中に明らかに給与所得とは異なる性質のものが混在しているということになり、このようなものもすべからく給与所得として取り扱うことは課税上の弊害が生じることとなる。」という説明がされている[51](下線は筆者)。

ここでいう「課税上の弊害」の内容については、必ずしも明らかではないが、給与所得と雑所得の所得計算の相違点から推測可能と考える。周知のとおり、給与所得の金額は、給与収入から給与所得控除額を控除した残額である。この給与

49 本章第２節５参照。
50 前掲注(22)参照。
51 高倉ほか・前掲注(37)218頁。

所得控除の採用理由の１つとして、必要経費の個別的認定が困難であるため概算経費控除を認める必要のあることが挙げられるところ[52]、すでに退職した者に必要経費が生じることはなく、退職後の株式値上がり益に相当する権利行使利益について、給与所得控除を認め難いというものである。

（４）退職所得の計算における税負担軽減措置[53]との関係

退職所得の発生の基因となる退職手当等は、一般に、過去長期間にわたる勤労の対価の後払いという性格を持つとともに、退職後の生活の原資に充てられるものであるという特性を有し､その担税力は他の所得に比較して低い｡したがって、退職所得の計算に当っては、収入金額から退職手当等の支給の基因となった勤務期間の長短に応じて計算される一定の退職所得控除額を控除し、さらにこれの２分の１をもって所得金額とすることとされている[54]。

前記、給与所得控除額と同様の理由で、これらの税負担軽減措置を適用することは、課税上の弊害が生じると考えられる。

（５）勤労性所得の範囲との関係

ストック･オプションに係る前出の最高裁判決[55]では､給与所得該当性に関し、海外親会社の統括の下に職務を遂行していた点と、ストック・オプションの付与目的とをもって、権利行使利益が「非独立的な労務の対価」に当たると判断している。

しかし、本題材においては、退職後、被付与者の職務遂行義務はなく（さらにいえば、被付与者が職務を遂行することもできず)、かつ、ストック・オプションの付与による精勤を促進するという当初の付与目的も、もはや剥離している状況下で、なお「非独立的な労務の対価」に該当するのか、甚だ疑問である。このような性質の給付にまで、勤労性所得との判断がなされるとすれば、勤労性所得の範囲の拡大を免れず、例えば、企業年金のようなものも、単に「会社に勤務していたからこその給付」ということを理由に、給与所得の範囲に入ってくる懸念さ

---

52 金子・前掲注(25)192 頁。
53 税負担軽減措置の趣旨については、佐藤英明「退職所得・企業年金と所得税―JIRA に関する研究ノート―」『人的役務と所得税』日税研論集 57 巻（日本税務研究センター、2006）63 頁。
54 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法Ⅲ』（第一法規）2282 頁。
55 前掲・注(27)参照。

えあるといえる。

３．退職後の株式値上がり益の本質

前述のとおり、退職後の株式値上がり益に相当する権利行使利益を、勤労性所得（給与所得または退職所得）と解釈するには、数々の問題点が生ずることになる。では、退職後の株式値上がり益の本質とは何か。ここで検討すべきは追加的給付の課税との関係である。所得税基本通達では、例えば、次のような追加的給付の所得分類が規定されている[56]。

> 「事務着しくは作業の合理化、製品の品質の改善又は経費の節約等に寄与する工夫、考案等（特許又は実用新案登録若しくは意匠登録を受けるに至らないものに限る。）をした者が支払を受けるものその工夫、考案等がその者の通常の職務の範囲内の行為である場合には給与所得、その他の場合には一時所得（その工夫、考案等の実施後の成績等に応じ継続的に支払を受けるときは、雑所得）。」
> （下線は筆者。）

このような取り扱いにつき佐藤教授は､｢使用者が従業員に月給等の明らかに給与所得に該当するもの以外の金銭を支払った場合には、その理由を追及し、それが支払われる私法的関係を尊重して課税関係を決定しようとする。｣と評されている[57]。株式報酬型ストック・オプションを精勤の動機付けという機能を果たしつつ、役員退職慰労金の代替手段として利用するのであれば、Ａ社の事例にように退職後短期間の権利行使期間で足りるものと考えられる。したがって退職後長期間の権利行使期間を設定するのは、被付与者の権利行使時期の便宜を図ることを目的とする追加的給付と解するのが相当であり、このことは、上記通達の下線部分にあるように､｢工夫､考案等の実施後の成績等に応じ継続的に支払を受けるときは、雑所得。」とする取り扱いとも整合的である。尤も「労務の対価かどうかという厳密な判断によるのではなく、従業員としての地位に対する給付か否かを判断基準とし、給与所得の範囲を広く解すべきである。」との見解もあり[58]、給与所得の範囲は一律に確定できるものではない。しかし､本題材の限りにおいては、

---

56 所基通 23～35 共-1。
57 佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」『租税法の基本問題』(有斐閣､2007) 415 頁。
58 佐藤・前掲注(57)416 頁。

退職後長期間経過後の給付を、「従業員としての地位に基づく給付」ということは困難であり、このようなものを勤労性所得と扱うことは、勤労性所得の範囲の拡大を免れず、立法的に手当てされることはともかく、解釈論としては許容できないものと考える。

４．勤労性所得と雑所得の並存

退職後の株式値上がり益に相当する権利行使利益を、雑所得[59]と解釈する場合、在職時の株式値上がり益に相当する権利行使利益も含めて、全体を雑所得と解すべきであろうか。この点については、次の理由により困難であり、結局、両者を区分して、異なる種類の所得として解釈せざるを得ないものと考える。

・通達で権利行使利益全体を雑所得に該当するものとして明記されている事例は、主として職務の遂行に関連を有しない利益が供与されていると認められるときであり、本題材のように、在職時の精勤を動機付ける目的で付与され、実際に被付与者が精勤を行った場合にまで適用されることを意図していないと考えられること。
・権利行使利益の所得分類の判定基準として重視される付与目的を捨象することになること。

５．立法論的見地からの予備的提案

これまで論じたとおり、現行法上の解釈の限りでは、本題材のような株式報酬型ストック・オプションの権利行使利益は、退職時までの権利行使利益に相当する金額を勤労性所得（一定の要件を満たすものは退職所得）、退職後の株式値上がり益に相当する金額を雑所得として解するのが相当と考えるが、このことは、実務上、直ちに厳格な所得区分がなされるべきという趣意ではない。厳格区分を行う場合には以下のような問題点が残る。

・厳格に区分すると、雑所得部分については被付与者において確定申告が必要となるが、そのことは被付与者並びに税務当局に多大な負担を強いることになる。
・権利付与時から権利行使時までの役務提供と権利行使利益を対応させるわが国の解釈とは異なり、国際的には、権利付与時から権利行使条件が成就したと

[59] なお、対価性の有無の問題で、一時所得と解する余地があるかどうかという論点があると考える。筆者は雑所得に該当するという考えを支持するが、本稿では立ち入らないものとする。なお、雑所得該当性については、渡辺・前掲注(23)65 頁。

きまでの役務提供と権利行使利益とを対応させる取扱い[60]となっており、このこととの平仄を検討すべきである[61]。

また、ストック・オプション制度は、周知のとおり労働のインセンティブを高めるための制度であり、所得課税ルールがこれを阻害しないものであるという大局観こそが重要である[62]。そのような観点からは、例えば本章で取り上げたＡ社の事例において厳格に所得区分せずに、権利行使利益のすべてを退職所得とする取り扱いは望ましいしと思われるし、その他の多様なケースにおいてもきめ細かな制度面の手当てを行うべきである。

第５節　小括

本章では、株式報酬型ストック・オプションの所得分類について検討した。その結果、本題材にように複合的な付与目的を有する株式報酬型ストック・オプションについては、現行法上の解釈の限りでは、退職時までの権利行使利益に相当する金額と退職後の株式値上がり益に相当する金額をそれぞれ異なる所得として解するのが相当であるとの考えに至った。このような解釈は、ストック・オプションの権利行使利益の所得分類の判定基準として付与目的が重視されていることとも整合的であると考える。

しかし、1つの収入金額に対して1つの所得類型を当てはめることが原則とされる現行の所得税法において、本題材のように2つの所得類型を認識するためには、いわゆる二重利得法のような考え方を持ち込むほかはない。

したがって、次章では、二重利得法の意義、問題点等を確認し、株式報酬型ストック・オプションにおける二重利得法の適用可能性を検討する。

---

60 川田剛・徳永匡子『OECDモデル租税条約コメンタリー逐条解説2008年改正版』（税務研究会、2008）298頁。OECDモデル租税条約では、「勤務が複数の国で提供されている場合、特定の国で生じる給与所得はその国における勤務日数に基づいて決定すべきである。」というパラグラフが設けられている。

61 「その後の役員・使用人の労働状況まで把握すること自体、そもそも、不可能なのであり、また、そこまでの審査が裁判所に要求されているものでもないと思われる。」との見解もある（水野忠恒・前掲注(31)242頁）。

62 この点については、増井・前掲注(9)97頁以下。

第３章　株式報酬型ストック・オプションと二重利得法

第１節　二重利得法の意義

１．二重利得法の意義

現行の所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって 10 種類に分類している。これは、所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるために他ならない[63]。したがって、所得分類が、所得税の負担を決定する上で重要な役割を果たしていることは言うまでもなく、所得分類の基準をめぐって、様々なケース争いが生じることがある[64]。

ところで、ある収入があったとき、その収得に至った原因事実に基づき、通常はある収入に対して単一種類の所得が決定されると考えられるが、無数の経済取引の中には、その原因事実が複数存在することから、1 種類の所得として分類することが困難なケースもある。例えば、不動産取引業者が、投資目的または事業目的で所有する土地を、所有期間の中途において区画・形質の変更等を加えた上で譲渡した場合、所有目的の変更によって、その譲渡益の中には、外部的要因による価値の増加部分と、造成による価値の増加部分が混在することになる。

このように、その土地の所有目的の変更があった場合に、その譲渡益の中に性質の異なる 2 種類の所得が含まれていることを認め、そのそれぞれをその性質に応じて課税する方法を、金子名誉教授は二重利得法（dual gains treatment）と定義されている。

二重利得法の考え方は、実際に所得税基本通達[65]でも取り入れられており、また同様の考え方を採択した判例として松山地裁平成 3 年 4 月 18 日判決[66]がある。

２．二重利得法のメリット

---

63 金子・前掲注(20)174 頁。

64 例えば、弁護士報酬につき、事業所得と給与所得の区分が争われた事例（最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 巻 3 号 672 頁）など。

65 所基通 33-5。ただし、本通達は極めて長期間（概ね 10 年以上）保有していた土地等に宅地造成等の加工行為を加えた後に譲渡した場合に限り適用される。

66 訟月 37 巻 12 号 2205 頁。

二重利得法のメリットとして、金子名誉教授は、①所得の実体に合致した課税方法であること、②納税者にとって課税上酷な結果を避けうること、③裁判所にとって事件の処理が容易になること、以上３点を挙げられている。

（１）所得の実体に合致した課税方法であること

これは二重利得法を適用する目的そのものである。

（２）納税者にとって課税上酷な結果を避けうること

これは、いわゆる宅地造成型の土地の譲渡のケースを前提としたメリットであろう。すなわち、当該土地の譲渡益のうち、宅地造成を行う以前の長期にわたる外部要因よる増加益であるから、平準化措置により累進税率の適用を緩和する必要があるところ、二重利得法が適用されなければ、一義的にはたな卸資産または準たな卸資産の譲渡となり、譲渡益の全体が事業所得または雑所得に該当することになる。しかし、一般論への拡張を考えたときには、常に納税者に有利になるとは限らない。納税額の多寡は、所得分類だけで決定されるわけではなく、個別のケースによって異なることは当然である。例えば、たな卸資産から固定資産に転化した土地を譲渡した場合に、譲渡益の全体を譲渡所得として課税されることになると考えられるところ、二重利得法を適用すると、固定資産に転化するまでの部分は事業所得と取り扱われることになるから、むしろ不利になる可能性がある。

（３）裁判所にとって事件の処理が容易になること

土地の譲渡に係る所得分類については、その所有目的（営利目的の有無等）により異なることになるが、所有目的の判定は、契約等の客観的事実のみならず、多分に主観的要素が介入せざるを得ないから、その主たる所有目的を判断して所得分類を確定させる作業は、ときに多大な負担を伴う。このような場面で二重利得法を当てはめることにより、そのような負担から開放されて事件の処理が容易になるというメリットがある。しかし、このメリットについても一般的にいつも適合するとは限らない。二重利得法を適用するときは、それぞれの収入金額の把握が最低限の条件として必要になるところ､収入金額の区分が不明確の場合には、むしろ事件の処理は煩雑になるといえる。

以上のとおり、二重利得法を一般論として広く捉えたときの主たるメリットは、上記（1）の「所得の実体に合致した課税方法であること」に集約されるものと考える。

第２節　二重利得法の問題点

１．法的安定性と予測可能性

これは、メリットとして取り上げた「裁判所にとって事件の処理が容易になること」の裏返しの事象といえる。解釈論において二重利得法が適用可能であるならば多種多様の適用場面が想定され、ケースによっては裁量の幅の拡張を免れず、その結果、法的安定性と予測可能性が低下し、納税者、課税庁の両者に多くの負担を強いることになる可能性がある。この点、金子名誉教授も、「二重利得法の適用について法的安定性と予測可能性を確保するためにも、また、その適用に伴って裁判所および租税行政庁が新たに負担することになる種々の困難を軽減するためにも、立法によってその適用の範囲や要件を明確に定めることが望ましいことは、いうまでもない。」として立法論による解決を提案されている[67]。

２．収入金額の明確性

周知のとおり、所得税法 36 条において「収入金額」を定義しているように、収入を「金額」により認識することを所得課税の大前提としている。したがって、二重利得法の適用を想定すると、それぞれ種類の異なる所得が明確に区分され、かつ両者の収入が、明確な「金額」で認識されることが重要な要素となるが、明確でないケースも多いとみられる。

例えば、前記の宅地造成型のケースにおいても、「譲渡所得に係る収入金額は区画形質の変更等の着手直前における土地の価額とする[68]。」とされるだけで、「土地の価額」については相当の幅があるものと解さざるを得ない。そのため、その評価は二重利得法の採用に伴って生ずる最も困難な問題の一つであり、運用次第では多くの紛争が生ずることが予想される[69]。

---

67 金子・前掲注(20)247 頁。
68 所基通 33-5。
69 金子・前掲注(20)243 頁。

３．二重部分への配慮の必要性

二重利得法は、所得分類の基準を収入金額の構成要素にまで入り込ませて適用する方法、ということができると思われるが、そうすると多様な取引が二重利得法の対象となり得る。例えば、資産の販売業においては、事業所得の中にも当該販売用資産の外的条件による値上がり益（または値下がり損）が混在する余地が存することは否定できないだろう。そうすると宅地造成型のケースにとどまらず、通常の事業所得における外的条件による値上がり益（または値下がり損）の部分にも二重利得法を適用すべきではないかということが当然に考えられる。この点、占部教授は、「区画形質の変更後も外的条件により土地の価額は増加しており、譲渡所得に本質的には該当するキャピタル・ゲインも存する。外的条件によるキャピタル・ゲインの方が、区画形質による値上り益よりも大きいことは多々あり、そのような場合にまでこの原則を貫くことには問題がある。二重利得法を採用するのであれば、いわゆる『二重』部分にも配慮する必要がある[70]。」と説明されている。

二重利得法の象徴的題材としてよく取り上げられる宅地造成型のケースは、ある時点を境に所得類型が変化するいわば「転換型」であり、所得の転換時期並びにそれぞれの所得の収入金額が比較的明確に区分可能であるという点で、二重利得法を説明をする最も分かり易いケースといえる。しかし、二重利得法を適用するのであれば、検討対象を「転換型」に限定すべき特段の理由は見当たらず、同時並行的に二種類の所得が発生する「二重型（あるいは、「混合型」といえるかも知れない。）」についても、その対象になり得るだろう。前述のとおり、収入金額の明確区分は、二重利得法の運用を視野に入れたときに重要な要素になることは確かだが、二重利得法の主たる目的である「所得の担税力に応じた課税の実現を図ること」に照らせば、単にそれぞれの所得類型の収入金額が不明確との理由をもって、「二重型」を二重利得法の対象外に置くことは説得力に欠けるといえる。

４．プラス所得とマイナス所得の混在

これまで、検討の過程を簡素化する意味で、二重利得法の検討対象取引は 2 種類の所得がいずれもプラスの所得金額であるとの暗黙の前提に立ち、論じてきた。しかし実際には、2 種類の所得のうちのいずれかまたはその両方の所得がマイナ

---

[70] 占部裕典「土地の譲渡による所得区分 - 所得税基本通達 33 - 4,33 - 5 及び二重利得法の検討」同・租税法の解釈と立法政策 I (2002, 初出 1996)34 頁。

スの所得金額になるケースも視野に入れ、そのような場合に二重利得法をどのように適用すべきかについても、当然に検討されなければならない。

第３節　株式報酬型ストック・オプションにおける二重利得法の適用

１．はじめに

前節では、二重利得法の意義及びその問題点を概観した。これらは主として宅地造成型のケースに基づき議論されてきた論点であるが、本稿の題材である株式報酬型ストック・オプションを念頭に、主な問題点を取り上げた。本節では、前節で得られた問題点を踏まえても、なお株式報酬型ストック・オプションについて、二重利得法の適用が可能であるかどうかを検討する。

検討対象とする株式報酬型ストック・オプションは、前章で取り上げた第３タイプ、すなわち退職後長期間にわたり権利行使が可能であるストック・オプションを前提とする。このタイプについての権利行使利益の所得分類はきわめて難解であるものの、基本的には、退職時までの権利行使利益に相当する部分を勤労性所得（一定の要件を満たせば退職所得）、その後の株式値上がり益に相当する金額を雑所得と解されることはすでに論じたとおりである。なお、権利付与時から権利行使時までの株価は、右肩上がりで上昇するケースを前提とし、値下がりするケース等については、本節の最後で検討する。

２．二重利得法の趣旨との適合性

二重利得法は、現行の所得税法が所得ごとの担税力の相違に着目し、10種類の所得分類を定めていることから、所得の構成要素が複数あるときは、それぞれ異なる所得類型を適用しようとするものである。そして、二重利得法適用の結果、所得の実体に合致した課税がなされ、二者択一的な課税方法の下で過度な税負担を強いられるケースにおいても、担税力に相応する課税がなされるというメリットがある。

株式報酬型ストック・オプションにおいても、退職時までの権利行使利益相当額は労務の対価として勤労性所得とし、退職後の株式値上がり益相当額を雑所得とすることで、所得の実体に合致した課税がなされることになる。

３．二重利得法の問題点の当てはめ

前節では、二重利得法の主たる問題点として、①法的安定性と予測可能性を害することがあること、②それぞれの所得の収入金額が明確でなければならないこと、③いわゆる「二重」部分にも配慮する必要があること、④プラス所得とマイナス所得が混在もしくは両方の所得ともマイナスとなった場合の取扱い、以上４点を提示した。これら諸点を本題材に当てはめても、なお、二重利得法の適用が可能かどうか検討する。

（１） 法的安定性と予測可能性

これは、解釈論として二重利得法を認めることにより、かえって納税者並びに租税行政庁の判断の幅の拡張を免れず、その結果、法的安定性と予測可能性を害するというものである。本題材においては、タイムラグの論理に基づき、退職後一定期間の株式値上がり益に相当する金額は勤労性所得としつつ、当該金額が相当に含まれる場合には雑所得とする現行の取扱いの方が裁量の余地が大きく、むしろ法的安定性と予測可能性を著しく害しているといえるから、この理由をもって本題材における二重利得法の適用の障害になるとはいえないと考える。

（２） 収入金額の明確性

本題材で二重利得法を適用するためには、労務の対価たる退職所得に係る収入金額と退職後の株式値上がり益に相当する雑所得に係る収入金額が明確に区分されなければならない。本題材のストック・オプションは、退職日に当初の付与目的である精勤の動機付けという意義が剥離し、労務の対価としての性質も喪失すると考えられるため、退職日の株価を基準としてそれぞれの所得金額を算定することで、混乱は生じないものと考えられる。なお、株式報酬型ストック・オプションの発行法人の大部分は上場会社と考えられるので､退職日の株価については､証券市場における最終価格に基づけば、見解の相違が生じる余地はない。また、未上場会社についても、所得税基本通達[71]に示された所定の算定方法によることで、株価の算定は可能である。

（３） 二重部分への配慮の必要性

[71] 所基通 23～35 共-9（平 18 課個 2－18、課資 3－10、課審 4－114 改正）。

宅地造成型のような「転換型」のケースにおいて二重利得法を適用し、所得の構成要素を分解するのであれば、資産の譲渡のように事業所得または雑所得から成る部分と譲渡所得から成る部分から構成される「二重型」のケースにおいても、二重利得法を適用すべきであるとする考えがあることはすでに述べた。そのうえで占部教授は、「わが国の所得税法は 10 種類の所得分類において、異種の所得の混在を前提としており、所得の分類は二者択一であるといえよう[72]。」と評し、現行の所得分類は、まったく重複を許さないといった厳格なものではなく、「あそび」をもった柔軟なものであると説明され[73]、解釈論としての二重利得法の適用に慎重論を示されている。

株式報酬型ストック・オプションにおいても、二者択一の課税がまったく不可能というわけではない。すでに検討したように、権利行使利益の所得分類の判定基準として、付与目的が重視されているから、主たる付与目的がどちらであるかにより、精勤の動機付けの目的が主と判断される限りにおいては勤労性所得とし、そうでない場合には雑所得とする方法にも説得性がある。しかし、わざわざそのような抽象度が高く、裁量余地の大きい基準を持ち出してまで、二者択一の課税に固執する必要はないと考える。株式報酬型ストック・オプションのケースでは、精勤の動機付けと被付与者の資金繰りの便宜を図るという異なる 2 種類の付与目的の存在が認められるから、ここでいう「二重型」には該当せず、権利行使時には 2 種類の権利行使利益が給付されたものと捉えるのがむしろ自然である。このように私法上形成された意思表示を捨象し、2 種類の付与目的を主たるどちらかに寄せる必要性はないものと考える。

（４） プラス所得とマイナス所得の混在

これまで、主としてストック・オプションの対象となる株式が値上がりするケースを前提に検討を進めてきた。しかし、株価が多様な要因により変動し、結果として値上がりすることもあれば値下がりすることもあることはいうまでもない。そのことを考慮した場合にはストック・オプションについては、さしあたり 4 通りの所得形成のパターンが考えられる[74]（次頁図表参照）。

---

[72] 占部・前掲注(70)32 頁。
[73] 占部・前掲注(70)36 頁。
[74] 株式報酬型ストック・オプションの場合は、権利行使価額を 1 円と設定しており、勤労性所得の部分がマイナスとなるケースはないが、ここではストック・オプション一般にまで検討範囲を拡張する。

	勤労性所得	雑所得
パターン 1	プラス	プラス
パターン 2	プラス	マイナス
パターン 3	マイナス	プラス
パターン 4	マイナス	マイナス

ここでは、パターン 1 を除く 3 つのパターン（いずれかまたは両方の所得がマイナスとなるケース）について検討する。

はじめにおさえなければならないことは、ストック・オプションの権利行使利益は、トータルで損失となることはないということである。ストック・オプションの被付与者は、権利行使期間中、予め設定された権利行使価額より株価が上回れば、権利行使により取得した株式を市場で速やかに売却することで、株式の売却価額と権利行使価額の差額をキャピタル･ゲインとして得ることができる一方、権利行使価額より株価が上回ることなく権利行使期間が終了しても、当該ストック・オプションが失効するだけで、通常は損失を被ることはない。また、東京高裁平成 16 年 2 月 19 日判決[75]においても、「ストック・オプション制度では、被付与者はストック・オプションを付与されたことにより何ら義務を負うものではなく，当該株式の市場価格が権利行使価格を下回ったときは，単に権利行使をしなければよいのであるから，被付与者に経済的利益が生ずるか生じないかのいずれかであり，損失が生じることはないのであって，ストック・オプションにおける被付与者の権利行使は，投資者の判断次第で損失が生じることもある一般の株式投資と異なることも明らかである。」というようにストック・オプションの性質について判示し、損失の生じる前提を考慮する必要性を否定している。このことから、前記パターン 4 についてはさしあたり検討する必要はなく、パターン 2、3 のように、どちらかの所得にマイナスが生じるケースについても、権利行使利益のトータルで利益となる場合のみを前提とすればよい。

次にパターン 3 のように勤労性所得がマイナスとなるケースも考慮しなくてもよい。なぜなら、給与所得または退職所得は、その計算構造上、常にゼロ以上に

[75] 前掲注(34)参照。

なるように設計されているからである[76]。

したがって、本題材の限りで検討を要するのは、パターン 2 のケース、すなわち、勤労性所得はプラスで雑所得がマイナスとなるケースである。パターン 2 は、退職により権利行使が可能となったにもかかわらず、被付与者の判断において、すぐには権利行使を行わず、相当期間経過後に権利行使したものの、権利行使時の株価は退職時の株価よりも相当下落していた、というケースである。このケースにおける結論としては、雑所得に係る収入金額はなく権利行使利益のすべてを勤労性所得として課税すべきであると考えるが、その理由は次のとおりである。

① 被付与者が、株式報酬型ストック・オプションを退職後相当期間にわたり権利行使しなかったことを株式投資と同視するなら、退職後の株式値下がり損は実質的に運用損失（雑損失）であり、勤労性所得との損益通算は不可能とみることもできそうである。しかし前記判示のとおり、株式投資とストック・オプションを保有する行為は別意に解釈されている[77]から、株式投資と同視する論理展開は困難である。

② すでに論じたとおり、退職後の値上がり益は、追加的給付として解すべきであり、マイナスの給付を観念することはできないと考えられる。

第 4 節　小括

本章では、二重利得法に関する先行研究に基づき、その問題点としてあげられている諸点を踏まえて、株式報酬型ストック・オプションについて二重利得法の適用が可能かを検討した。その結果、問題点としてあげられることはいずれも二重利得法を適用するうえで、特段の障害になるものではなく、本稿の検討の限りでは、二重利得法の適用が可能であると考える。

---

76 「勤め先が儲かっても損しても勤め人は決められた給与をもらえると考えるのが一般的であり、現行の給与所得の計算方法とも親和的である。」との見解がある。(佐藤・前掲注(57)407 頁)。

77 ストック・アワードの収入時期について争われた大阪地裁平成 20 年 2 月 15 日判決では、「ストック・オプションにおいては，権利行使をして初めて当該株式に係る配当の受領，議決権の行使及び当該株式の処分等が可能になるものとされているのが通常であると考えられる。」として、株式とストック・オプションの性質の違いを判示した(大阪地判平成 20 年 2 月 15 判タ 1277 号 142 頁)。

第４章　一般論への展開

第１節　はじめに

前章までの検討において、株式報酬型ストック・オプションについて、解釈上も二重利得法の適用が可能であることを論じた。本章では、それを足がかりに、若干ながら一般論への展開を試みる。

ここでは、一般論への展開のためには、そもそも所得分類はどのような手順で確定されるのか、その手順は二重利得法と整合的かというという論点に立ち返らなければならない。特に所得分類と収入金額との関係、収入金額はどのように認識されるのかという論点を中心に検討する。

第２節　収入金額の観察による二重利得法の適用

１．所得税額の算出手順

所得税額の算出手順は、個別の収入等を所得税法に当てはめて、それらの収入等が 10 種類あるうちのどの所得分類の収入に該当するかを判定することから始まる[78]。したがって収入が認識されなければ所得の分類という手続きも不要であることはいうまでもない。

２．収入金額の観察による二重利得法の適用

いわゆる宅地造成型のケースにおいては、その資産価値の構成要素に着目し、宅地造成前の外部条件による値上がり部分を譲渡所得とし、造成後の価値増加部分を事業所得[79]として区分する方法により、二重利得法を適用していた。しかし、この手順は所得税法の規定する手順と必ずしも整合的ではない。なぜなら、前述のとおり所得の分類は個別の収入があってはじめて生じる手続きであるから、2 種類の所得を認識するためには、2 個の収入金額が必要であると解するのが自然である。そしてこのような解釈は、所得をカテゴリカルに分類する従来の伝統的

78 佐藤正明『スタンダード所得税法』（弘文堂、2009)43 頁。
79 準たな卸資産の譲渡の場合には雑所得に該当するが、本章では、便宜上たな卸資産の譲渡、すなわち事業所得が生ずるケースを前提とする。

な考え方[80]、平易にいえば1個の収入金額に1種類の所得類型を当てはめる方法とも整合する。そうすると、二重利得法適用のまず確実な要件は、2個の収入金額が認識されているかどうかに集約されるのである。

ここで、収入金額について今一度確認したい。収入金額とは、その文理どおり、「入ってくるもの」に着目した概念である。これは譲渡所得課税においても同様である。なぜなら譲渡所得課税の法的根拠を純資産増加説に求めることは広く知られているものの、その計算仮定は、結局収益課税と異ならないと解されるからである[81]。

そうすると、資産の譲渡等においては、「出ていくもの」すなわち資産の中身（その資産の価値形成の構造といってもよい）が2種類かどうかではなく、その譲渡対価たる収入金額が2個あるか（もしくは2個に分割可能か）という点こそ、最も確実な判断基準になるのである。このことは別の見方をすれば結局、観察対象をどこに定めるかということに置きかえることができるから、このような手法による二重利得法の適用を「収入金額の観察による二重利得法の適用」と定義することができる。

3．宅地造成型のケースと株式報酬型ストック・オプションのケースにおける収入金額の個数

前述の「収入金額の観察による二重利得法の適用」に基づき、宅地造成型のケースと株式報酬型ストック・オプションのケースにおける収入金額の個数を検討する。

まず、宅地造成型のケースである。宅地造成型とは、当初固定資産として保有していた土地に区画変更等を加え販売するケースであり、譲渡所得に係る収入金額と事業所得に係る収入金額の両方を認識しているのかが検討対象となる。このうち後者、すなわち事業所得に係る収入金額の認識については、このケースでは第一義的にはたな卸資産の譲渡と考えられるから、特に異論のないところである。そうすると問題とすべきは、譲渡所得に係る収入金額の有無である。

譲渡所得に係る収入金額の認識時期については、①固定資産からたな卸資産に

---

80 金子・前掲注(20)247頁。

81 占部・前掲注(70)33頁では、「わが国の所得税法のもとでは、『資産それ自体の価値を体現する増加額』ではなく、『実現したその増加額』が『所得の収入金額』として認識されており、譲渡所得課税といいながら実は、譲渡対価から取得価格と譲渡経費を控除した残額を所得として課税するもので、収益課税と異ならないと解説されている。

転化した時点、②たな卸資産を販売した時点のいずれかの可能性がある。①については、「譲渡」の意義が重要となる。すなわち、「固定資産からたな卸資産への転化」が「譲渡」に該当するかである。ここで、「譲渡」とは、所有権その他の権利を移転させる行為をいい[82]、有償、無償を問わず、売買や交換はもとより、競売、現物出資等が含まれる[83]。一般の譲渡よりは広く解されるが、いずれも他人への資産の移転ということに変わりはない。「固定資産からたな卸資産への転化」は所有目的の変更という自己完結取引というべき性質のものであるから、「譲渡」には該当しないものと考える。次に②については、現行法上たな卸資産の譲渡は、譲渡所得の範囲から除かれているから[84]、「譲渡」に該当するか否かを問わず、譲渡所得に係る収入金額になり得ない。

以上より、宅地造成型のケースでは、譲渡所得に係る収入金額を認識する機会は生じないものと解されるから、収入金額の個数は1個である。

次に株式報酬型ストック・オプションのケースである。株式報酬型ストック・オプションの収入金額（権利行使利益）は、権利行使時の株価と権利行使価額（1円）の差額である。ここで留意すべきは、宅地造成型のケースが、「資産の譲渡」であるのに対し、株式報酬型ストック・オプションのケースは、「発行法人から被付与者への給付」であることである。したがって、「収入金額の分割可能性」を検討する際に、前者は「2個の資産の譲渡」があったかどうかで判断すべきところ、後者は「2個の給付があったかどうか」という判断基準になる。ところで株式報酬型ストック・オプションの権利行使利益の中身は、その付与目的から判定されるところ、すでに検討したように、在職時の精勤に対する権利行使利益を供与する目的と、被付与者の権利行使時期の便宜を図るために、退職後の株式値上がり益に相当する権利行使利益を供与するという2つの目的に基づき給付されるものであった。確かに新株予約権という会社法上定義されたツールを使用する以上、この性質の異なる2個の給付を外観上は切り離すことはできないのであるが、そのことをもって収入金額の分割ができないとするものではない。なぜなら、例えば外貨預金の運用に係る受取利息（利子所得）と為替差損益（雑所得または雑損失）のように、取引の外観上切り離すことができない収入金額であっても、それ

82 水野忠恒『租税法(第4版)』(有斐閣、2009)215頁。
83 金子・前掲注(25)200頁。
84 所法33②一。

ぞれ別の収入金額として認識されるからである[85]。いわゆるサンヨーオート事件[86]では、複数の資産（土地と株式）の同時譲渡において一括した対価で取引されたが、それぞれの資産を合理的な基準で按分することで処理された。さらに今日では、M&A に係る事業譲渡の場面では、その契約上事業全体の価値総額により取引されるのが通例であり、個々の資産の譲渡対価まで確定させて取引することは少ない。このような場面でも税法では個々の資産の譲渡があったものとして、資産の種類に応じて異なる所得計算がされる。

上記事例のように、経済取引の外観上、1 個の収入金額にみえても、それを税法独自の目線、すなわち所得分類の観点から収入金額を分割することは、解釈上も認められているものと理解できる。

以上の検討に基づくと、株式報酬型ストック・オプションのケースにおいても、発行法人から被付与者に付与目的の異なる 2 種類の権利行使利益が給付されたと解されるから、外観上 1 個の取引金額であっても収入金額を 2 個に分割することは可能であると考える。

第 3 節　収入金額の分割と私法

１．宅地造成型のケースと株式報酬型ストック・オプションのケースの相違点

宅地造成型のケースと株式報酬型ストック・オプションのケースは、経済取引の外観上、1 個の収入金額に見える点、税法独自の目線からは 2 種類の所得分類により収入金額が形成されている点は同じである。にもかかわらず、前者については収入金額の分割が困難で、後者についてはそれが可能となるのはなぜか。ここで考慮すべきは、税法独自の目線、すなわち所得分類の観点から収入金額を分割することが、私法上形成された法律関係に与える影響である。

前者のケースでは、所得分類の観点から収入金額を分割しようとすると、固定資産の譲渡とたな卸資産の譲渡という 2 つの取引に分割しなければならないところ、外観上買い手側と形成された法律関係は、「たな卸資産である 1 個の土地の譲渡」のみであり、「たな卸資産と固定資産の同時譲渡」ではない。したがって、

---

[85] 尤もこのケースにおいては、外観上も 2 個の独立した取引として取り扱うことも可能であり、二重利得法という手法を持ち出すまでもなく、当然に所得を区分すべきと思われる。

[86] 大阪高判平成 14 年 10 月 10 日訟月 50 巻 7 号 2065 頁。

所得分類の観点による収入金額の分割は、私法上形成された契約内容に変更を強制することになる。

一方で後者のケースでは、株式報酬型ストック・オプションの付与目的に応じて収入金額を分割することは、外観上発行法人と形成された法律関係に変更を強制するものではなく、むしろ発行法人と被付与者との間で締結された契約内容、すなわち2つの付与目的があるということにきわめて忠実である。ここに両者の決定的な相違点があるものと考える。

なお、宅地造成型のケースにおいて、収入金額の分割を実現するには、私法上形成された法律関係に変更を加える税法独自の規定を置かなければならないだろう。具体的には、固定資産からたな卸資産への転化を譲渡とみなし、かつ、課税時期をたな卸資産の譲渡時まで繰り延べる措置を講じることにより、二重利得法と同様の課税関係が形成されるものと考える。

２．租税法と私法

結局、税法独自の解釈による所得分類は、私法上形成された法律関係の変更を強制しない範囲内に限り認められるものと解するのが相当であり、このような考え方は、租税法と私法の伝統的な考え方と通ずるところがある。

収入とは、原則として外部との取引によって目に見える形で流入したものである[87]。もちろん、包括的所得概念の下では、外部との取引のみならず、自然発生的なものでも純資産を増加させるものは所得になり得るが、原則としては外部との取引により何らかの権利関係の変化を認識することで、収入が実現するものと解される[88]。また、租税法と私法の関係について金子名誉教授は、「租税は、（中略）各種の私的経済生活上の行為や事実を対象として課されるが、これらの行為や事実は、第一次的には私法によって規律されており、租税法がこれらの行為や事実をその中にとり込むに当っては、これらを生の行為や事実としてではなく、私法というフィルターを通して―ということは私法を前提としそれを多少ともなぞる形でとり込まざるを得ない場合が多い。」と説明されている[89]。

---

87 佐藤・前掲注(78)241頁。

88 岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢158巻5・6号(2006)214頁では、「収入金額の有無は、権利関係の変化の程度によって判断されることになる。」と説明されている。

89 金子宏「租税法と私法―借用概念及び租税回避について―」租税法研究6号(1978)1頁。

以上より、外部取引に係る収入金額の有無は、私法上の行為や事実の観察により判断せざるを得ないものと解される。

３．税法独自の目線の限界

税法独自の目線から、1個の収入金額を2個の収入金額に分割することは、私法上形成された法律関係に変更を強制しない範囲内に限り可能であるとの趣旨を前述したが、個々の収入金額に係る所得分類を税法独自の目線で決定することは何ら問題ない。例えば、絵画を売却したことによる所得分類が争われた事例（東京地裁平成10年6月23日判決[90]）では、その者の行っている資産の譲渡の客観的な態様・状況からみて経常的、計画的に発生する所得か否かを判断すべきであるとして、売り手側の事情のみにより判断されている[91]。

しかし、税法独自の目線は、このような個々ケースにおいて収入金額の所得分類の判定基準になり得るのみにとどまり、私法上の行為や事実には一切影響を及ぼすことはできないとするのが相当である。

４．法的安定性と予測可能性の観点における弊害

また、私法上形成された法律関係を捨象して税法独自の目線により、所得分類を確定させることは、法的安定性と予測可能性の観点でも弊害が少なくない。

租税法規において用いられる借用概念の解釈方法として、目的適合説が有力説の1つにあげられていることは有名である。本稿のテーマである二重利得法は、前述のとおり所得の担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から適用されることを目的、趣旨としているから、目的適合説に通ずる考え方ともいえそうである。しかし目的適合説の問題点を、金子名誉教授は次のとおり説明されている。

「自由な解釈がおこなわれやすく、その結果として租税法律主義のそもそもの狙いである法的安定性と予測可能性がそこなわれる危険性のあることは否定できない。(中略) 法的安定性や予測可能性の必要性を過少に評価することは適当でない[92]。」

---

90 東京高判平成10年12月17日税資239号528頁。

91 具体的には、「①譲渡人の既往における資産の売買回数、数量又は金額、②売買のための資金繰り、③当該譲渡に係る資産の取得及び保有の状況等を総合して判断するのが相当である。」と判示している。

92 金子・前掲注(89)11頁。

そのうえで、「法的安定性ないし予測可能性の要請と徴収確保又は公平負担の要請とが対立する局面が生じた場合に、解釈によって解決するのと立法によって解決するのといずれが適当であるか。」という問題として整理され、「法的安定性・予測可能性を犠牲に供するよりも、立法によって問題の解決を図る方が、2 つの要請を同時にみたしうるという意味で、より適当であるように思われる。」と論じておられる[93]。

上記の見解は二重利得法にも当てはまる。二重利得法は、現行の所得税法が、所得をその源泉ないし性質によって 10 種類に分類している趣旨に照らして、目的的な解釈から導き出される手法であるが、これを際限なく認めることは、結局法的安定性ないし予測可能性の問題に突き当たることになる。この点からも私法上形成された法律関係に影響を及ぼさないことが、二重利得法を許容する最低限の条件になると考える。

５．目的の拡大解釈による弊害

二重利得法は、現行法で存在する 10 種類の所得類型の組み合わせで、11 種類目の所得類型を生み出す手法という見方ができないわけではない。しかし、現行の所得税法が担税力の相違から所得を分類しているとしても、それはせいぜい 10 種類にとどまるのであり、それ以上の細分化を要求しているわけではない。多種多様な所得の発生形態が存在する経済社会においては、徹底して課税の公平性を貫くのであればさらなる所得分類の細分化が必要であるが、そのような細分化は所得分類をめぐる紛争を誘発する等のデメリットをもたらしかねない。そうすると、所得税法は所得分類のメリットとデメリットの双方を総合的に勘案して、適度な数の所得分類の数を設定していると解するのが相当である。したがって、二重利得法を際限なく認めることは、所得税法の要求する所得分類の趣旨を超えて、目的の拡大解釈につながりかねないと考える。

第 4 節　小括

以上、本章において二重利得法の一般論への展開を試みた。その要約は次のとおりである。

---

93 金子・前掲注(89)12 頁。

① 収入金額の認識を経て所得分類が行われる所得税額の計算手順に基づくと、二重利得法適用のためには収入金額の分割可能性が条件となる。
② 収入金額は、私法上形成された法律関係に変更を強制しない範囲内に限り、分割可能である。
③ 上記①および②を満たすことにより、はじめて二重利得法の適用が可能になると考える。

結語

本稿では、株式報酬型ストック・オプションという比較的新しい形態の題材を取り上げ、二重利得法の一般論への展開を試みた。

株式報酬型ストック・オプションの所得分類については、各社が多種多様な条件をカスタマイズすることが可能であるため、今後も所得分類をめぐって争いの生じやすい論点かもしれない。本稿において論じた所得分類の考え方は、ごく限られた条件下での１つの考え方にすぎず、いずれは総合的な尺度で明確な基準が確立されることを切に願う。

二重利得法は、所得税法に存する多くの論点の中でも難解なテーマの１つであるが、解決を難しくしているのは、題材の少なさであると考える。本稿で題材とした株式報酬型ストック・オプションが、果たして適切なものかどうかは定かではないが、資産の譲渡以外の形態による題材を取り上げたということで、１つの検討材料を提起できたものと考える。もちろん本稿で検討した問題点が、二重利得法のすべての問題点を網羅しているというわけではなく、さらなる題材の拡充により、より議論が深まるものと考える。

参考文献

[参考図書]

・相澤哲ほか 2 名共著『論点解説新・会社法』(商事法務、2006)。
・安部健介・須藤一郎『新株予約権の法務・会計・税務』(税務研究会出版局、2008)。
・石井敏彦『商法改正による新株予約権の所得税法上の取扱い』(大蔵財務協会、2002)。
・内田貴『民法Ⅱ(第 2 版)』(東京大学出版会、2007)。
・江頭憲治郎『株式会社法(第 2 版)』(有斐閣、2008)。
・太田洋ほか 2 名共著『新株予約権ハンドブック』(商事法務、2009)。
・岡村忠生『法人税法講義(第 3 版)』(成文堂、2008)。
・金子宏『租税法(第 13 版)』(弘文堂、2008)。
・川田剛・徳永匡子『OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説 2008 年改正版』(税務研究会、2008)。
・後藤昇ほか 2 名共著『平成 21 年版所得税基本通達逐条解説』大蔵財務協会(2009)。
・佐藤正明『スタンダード所得税法』 (弘文堂、2009)。
・税理士法人山田&パートナーズほか 2 社共著『新株予約権の税・会計・法律の実務 Q&A(第 5 版)』 (中央経済社、2008)。
・高倉明ほか 2 名共著『平成 16 年版所得税基本通達逐条解説』大蔵財務協会(2004)。
・冨永賢一『平成 20 年版源泉所得税 現物給与をめぐる税務』(大蔵財務協会、2008)。
・水野忠恒『所得税の制度と理論―「租税法と私法」論の再検討―』(有斐閣、2006)。
・水野忠恒『租税法(第 4 版)』(有斐閣、2009)。

[参考論文・雑誌]

・一高龍司「ストック・オプション等インセンティブ報酬と税制―東京地裁平成 14 年 11 月 26 日判決の検討を中心に―」法律時報 75 巻 4 号(2003) 30 頁～35 頁。
・一高龍司「ストック・オプション判決について―資産の譲渡の対価としての性質の検討を中心に―」租税研究 655 号(2004) 101 頁～107 頁。
・井上和彦「ストック・オプションの課税問題と法人格否認の法理」産能大学紀要 25 巻 2 号(2005) 。
・石川欽也「最近のストックオプション関連判決・裁決を通じた考察―東京地裁平成 16

年 10 月 15 日判決・大阪地裁平成 20 年 2 月 15 日判決等を素材として―」税務事例 41 巻 1 号(2009) 1 頁～8 頁。
・石原忍「勤務する内国法人と資本関係がない外国法人から付与されたストックオプションの権利行使益が雑所得に当たるとされた事例」税務事例 37 巻 6 号(2005) 32 頁～36 頁。
・占部裕典「土地の譲渡による所得区分 - 所得税基本通達 33 - 4,33 - 5 及び二重利得法の検討」同・租税法の解釈と立法政策 I (2002, 初出 1996) 1 頁～41 頁。
・大淵博義「親会社株式によるストック・オプションの権利行使益を給与所得とした最高裁判決の波紋（上）～給与所得判決の疑問と伝統的課税理論への影響～」税経通信 60 巻 4 号(2005)17 頁～32 頁。
・大淵博義「親会社株式によるストック・オプションの権利行使益を給与所得とした最高裁判決の波紋（下）～給与所得判決の疑問と伝統的課税理論への影響～」税経通信 60 巻 6 号(2005)17 頁～35 頁。
・岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢 158 巻 5・6 号(2006)214 頁。
・岡本勝秀「ストック・オプション報酬制度を巡る課税問題について」税大論叢 29 号(1997)172 頁。
・金子宏「租税法と私法―借用概念及び租税回避について―」租税法研究 6 号(1978)1 頁。
・金子宏「譲渡所得の意義と範囲―二重利得法の提案―」同・課税単位及び譲渡所得の研究(1996,初出 1978~1980)113 頁～249 頁。
・金子宏「所得分類とストック・オプション」税研 119 号(2005)12 頁。
・川端康之「新規事業と税制―ストック・オプション税制の基礎構造―」租税法研究 25 号(2005)31 頁～61 頁。
・栗原牧彦「絵画を売却したことによる所得が雑所得に該当するとされた事例」税務事例 30 巻 11 号(1998) 12 頁～18 頁。
・佐藤英明「退職所得・企業年金と所得税―JIRA に関する研究ノート―」『人的役務と所得税』日税研論集 57 巻（日本税務研究センター、2006）63 頁～95 頁。
・佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」『租税法の基本問題』(有斐閣、2007) 415 頁。
・志岐昭敏「『ストックオプション事件』最高裁判決の論評」税研 20 巻 6 号（2005）48 頁～54 頁。
・品川芳宣「ストック・オプションの課税処理とその問題点」石島弘ほか共著『税法の課題と超克―山田二郎先生古稀記念論文集―』信山社出版（2000）131 頁～168 頁。

・品川芳宣「『ストックオプション事件』最高裁判決の論評」税研 20 巻 6 号（2005）42 頁～47 頁。
・高田剛「経営者報酬の法律と実務」別冊商事法務 285 号(2005)。
・田中治「所得分類の意義と給与所得課税―ストックオプション判決を素材に―」租税法研究 32 巻（2004）95 頁～119 頁。
・日高大開「最近の新株予約権をめぐる税務事例解説―特殊なストックオプション制度を中心として―」税務通信 No.2854（2005）12 頁～23 頁。
・福家俊朗「いわゆるストック・オプションの権利行使による利益が一時所得とされた事例」判例時報 1828 号(2003)177 頁～183 頁。
・本庄資「日本のストックオプション裁判の忘れ物―外国親会社から日本子会社の役員に付与されたストックオプションの国際課税問題について―」税務弘報 53 巻 4 号(2005)157 頁～168 頁。
・中村雅紀「学校法人の理事長が退職金規程に基づく退職金として受領した金員は、『退職所得」に該当するとした事例」税務事例 40 巻 10 号(2008.10)14 頁～27 頁。
・前川陽一「新株予約権付与課税の基本構造」東京大学法科大学院ローレビュー1 巻(2006)115 頁～124 頁。
・増井良啓「ストック・オプションと所得課税」『人的役務と所得税』日税研論集 57 巻 110 頁（日本税務研究センター、2006.12）97 頁～119 頁。
・三木義一「ストックオプション地裁判決とその問題点」税理 46 巻 2 号(2003)10 頁～16 頁。
・水野忠恒「社会構造の変化にともなう新たな給与・報酬形態の課税問題」『人的役務と所得税』日税研論集第 57 号(2006.12)41～62 頁。
・渡辺徹也「ストック・オプションに関する課税上の諸問題―非適格ストック・オプションを中心に―」税法学 550 号(2003)57 頁～84 頁。
・渡邉幸則「不動産と株式が一括譲渡されたが、その内訳となる株式の譲渡価額が時価と懸絶している場合、不動産及び株式の譲渡価額を修正して課税した事例」ジュリスト No.1256(2003)203 頁～205 頁。

租税資料館賞論文集　第 19 回（2010 年）下巻

平成 23 年 2 月 1 日発行

発行所　　公益財団法人　租税資料館

発行者　　諸岡　健一

〒164-0014　東京都中野区南台 3-45-13

電話　03-5340-1131

FAX　03-5340-1130

Email: sozeishiryokan@nifty.com

http://www.sozeishiryokan.or.jp