

論 説

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—

横浜国立大学大学院教授・国際経済法学専攻長

岩 崎 政 明

◆SUMMARY◆

租税法規の遡及立法とは、金子宏東京大学名誉教授によれば、租税法規を公布の日より前に遡って適用する立法措置のことと定義される。そして、租税法規に関する遡及立法の禁止は、租税法律主義の根拠規定である憲法 84 条から導かれる原則であると説かれている。それは、もし租税法規の遡及立法が認められるとするなら、租税法律主義のねらいである租税負担に関する国民の予測可能性や法的安定性が害されることとなるが故に、同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と解されているのである。

本稿は、租税法規の遡及立法に関する国税・地方税の代表的な裁判例や遡及立法の許容範囲を巡る諸学説を分類整理した上で、租税法規の遡及立法の可否について、租税法律主義からの分析に止まらず、遡及立法により生ずる後発的不公平について、租税公平主義の観点からも検討を加えることにより、許される遡及立法と許されざる遡及立法の判断基準の定立を採ったものであり、新たな視点に立った興味深い論考となっている。

なお、租税法規の遡及立法については、税大ジャーナル第 9 号（2008 年 10 月発刊）において、佐藤謙一前税務大学校研究部教授が、「租税法規における遡及立法の問題」と題する論文を公表しているので、是非参照されたい。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

I	問題の所在	40
II	租税法規不遡及の原則とその根拠	41
1	裁判例	41
	(1) 地方税に関する裁判例	41
	(2) 国税に関する裁判例	41
2	学説	42
	(1) 遡及立法の許容範囲を広く是認する見解	42
	(2) 遡及立法の許容範囲に制限を設ける見解	42
III	遡及立法の一般的な許容基準と租税の種類による遡及立法の可否	44
1	遡及立法の一般的な許容基準	44
2	期間税 1：所得課税（反復・継続的所得）	46
3	期間税 2：所得課税（一時的・偶発的所得）	46
4	随時税：相続税・消費税・印紙税等	47
IV	おわりに	47

I 問題の所在

租税法規の遡及立法とは、租税法規（または条例）を公布の日よりも前の（過去の）時点に遡って適用する立法措置のことをいう⁽¹⁾。

租税法の分野においては、租税法規の遡及立法は許されないという趣旨で、しばしば租税法規不遡及原則が唱えられてきた。ところが、その法的根拠としては、しばしば引き合いに出される刑事法規不遡及に関する憲法 39 条のような規定は存在しない。それゆえ、かつては、租税法規不遡及原則は、憲法上の原則ではなく、立法政策上の指針に過ぎないといわれたこともあった。

しかし、現在では、租税法規に関する遡及立法の禁止は、租税法律主義に関する憲法 84 条から導かれる原則であると説かれている。それは、もし租税法規の遡及立法が認められるとするなら、国民は租税負担に関する不意打ちを受ける結果、租税法律主義のねらいである租税負担に関する国民の予測可能性や法的安定性が害されることになる。それゆえ、租税法律主義の根拠規定である憲法 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と解されているのである⁽²⁾。

ところで、租税立法には、国民の納税義務を加重する内容のものと軽減する内容のものがあるが、このうち、租税法規不遡及原則の対象となる租税立法はどちらかに限定されるべきであろうか。

租税法律主義を厳格に解するならば、納税義務を加重するものであれ軽減するものであれ、一切の租税法規について遡及立法を禁止すべきことになろうが、金子説は、納税義務を加重する租税立法とこれを軽減する租税立法とを明確に区別したうえ、「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。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」⁽³⁾と説く。この区別については支持する学説が多い。また、実際にも、納税者に有利な遡及立法の例は過去に存在するが（たとえば、土地重課の適用停止を、

施行日前に遡って施行した租税特別措置法 62 条の 3 第 13 項がその例である)、そのような立法については、国民が不利益を受けないことから行政訴訟が提起できないので、その当否をめぐって争われることはなかった。

ただし、納税者に有利な遡及立法を是認するとしてもその根拠については追加をする必要はあろう。納税義務を軽減する租税法であれ、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賦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。それゆえ、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る。

これに対し、国民にとって権利利益の侵害が生ずるおそれがあるのは、納税義務を加重する内容の遡及立法であるから、以下においては、主として、租税加重的な遡及立法が許容されるか否かを決する判断基準が定立できるかどうかについて考察を加えることにする。

II 租税法規不遡及の原則とその根拠

1 裁判例

租税法規不遡及原則違反が裁判で争われた事案としては、地方税に関するものが多く、国税に関するものはそれほど多くはない。それは、地方税の賦課は条例の制定によるのではあるが、地方税法の改正が 3 月に行われると、地方税条例の改正を当該年度の開始時である 4 月 1 日より前に行うことが事実上困難であったり、また、課税標準が前年課税主義

に基づき決定される地方税目にあつては、地方税法の改正の趣旨にあつた税収をあげるためには、条例の施行日を前年に遡らせるしか仕方がない場合があつたりするからであろうと解される。代表的な裁判例を次に列挙するが、地方税に関する裁判例については、別稿にて既に検討し、公表しているので⁽⁴⁾、ここでは詳細には立ち入らない。

(1) 地方税に関する裁判例

<住民税の均等割>

第 1 審：津地裁昭和 54 年 2 月 22 日判決（行集 31 卷 9 号 1829 頁）

第 2 審：名古屋高裁昭和 55 年 9 月 16 日判決（行集 31 卷 9 号 1825 頁）

<事業税>

東京地裁昭和 36 年 4 月 26 日判決（行集 12 卷 4 号 839 頁）

<国民健康保険料>

第 1 審：静岡地裁昭和 47 年 10 月 27 日判決（行集 23 卷 10=11 号 774 頁）

第 2 審：東京高裁昭和 49 年 4 月 30 日判決（行集 25 卷 4 号 330 頁）

<国民健康保険税>

名古屋地裁平成 9 年 12 月 25 日判決（判例地方自治 175 号 37 頁）

<特別土地保有税>

大阪高裁昭和 52 年 8 月 30 日判決（訟月 23 卷 9 号 1682 頁）

ここでは、昭和 48 年の地方税法の改正により導入が決まった特別土地保有税を昭和 44 年 1 月 1 日以後に取得した土地に賦課することとした立法について、遡及立法といえるかどうかの問題となった。

(2) 国税に関する裁判例

<生鮮魚介類に関する沖縄物品税法の遡及>

第 1 審：那覇地裁昭和 44 年 4 月 2 日判決（訟月 19 卷 13 号 231 頁）

第 2 審：福岡高裁那覇支部昭和 48 年 10 月 31 日判決（訟月 19 卷 13 号 220 頁）

<租税特別措置法 69 条の 4(財産評価 3 年縛

り特例)の効力発生前に取得した不動産に対する特例の適用が租税法規不遡及違反となるか>

第1審：東京地裁平成10年12月25日判決(税資239号681頁)

第2審：東京高裁平成11年11月11日判決(税資245号261頁)

<平成16年度租税特別措置法改正による土地・建物の譲渡損に係る損益通算および繰越控除の廃止措置の年度開始時点までの遡及>

第1審：福岡地裁平成20年1月29日判決(判時2003号43頁。不遡及原則の適用、課税処分取消)

第2審：福岡高裁平成20年10月21日判決(判例集未登載。不遡及原則の不適用、課税庁からの控訴認容)

第1審：東京地裁平成20年2月14日判決(判例集未登載。不遡及原則の不適用、納税者からの請求を棄却)

第2審：東京高裁平成21年3月11日判決(判例集未登載。不遡及原則の不適用、納税者からの控訴を棄却)

第1審：千葉地裁平成20年5月16日判決(判例集未登載。不遡及原則の不適用、納税者からの請求を棄却)

第2審：東京高裁平成20年12月4日判決(判例集未登載。不遡及原則の不適用、納税者からの控訴を棄却)

2 学説

租税法学説においては、租税法規不遡及原則を国民の権利利益の保護の観点から重視することに異論はないものの、租税法規の遡及立法を全面的に否定する見解は存在しない。遡及立法の禁止の程度ないし範囲において差があるだけである。以下においては、遡及立法を緩やかに認める立場から、制限的に考える立場の順に、筆者の知り得た範囲における

主な学説を分類整理することにする。なお、特定の裁判例の評釈に力点を置いた見解については注記することとした⁽⁵⁾。

(1) 遡及立法の許容範囲を広く是認する見解

・確井光明説 議会制民主主義の下では、租税法規の遡及立法は、それが議会の賛成多数により成立した以上(すなわち、国民の同意があるとみなすことができる以上)、原則として許容され、それが著しく不合理な場合に限って、租税立法権の濫用として違法となることがあるに過ぎない⁽⁶⁾。イギリスの「議会主権の原則」に依拠した考え方である。なお、このように、遡及立法も立法裁量に広く包含されるという考え方は、前掲の福岡高裁平成20年10月21日判決および東京地裁平成20年2月14日判決においても示されている。

・中川一郎説 中川一郎博士は租税法律主義を一般的にもっとも強く主張されたが、租税法規の遡及立法については、「法治国理念に違反するとはいいい得るが、違憲であるとはいえない。特に納税者にとって不利な場合でも、政治問題を生じ、早期に立法的解決がなされるであろうが、その立法が租税法律主義に反し、無効であるとは考えられない」⁽⁷⁾と述べておられる。

(2) 遡及立法の許容範囲に制限を設ける見解

・田中二郎説 「もともと、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、予測可能性を奪い、法律生活の安定を脅かし、個人の権利・自由に不当な侵害を加えることともなるのであって、一般的にこれを是認することはできない。従って、それらは、そうしたことの予測可能性を前提とし、しかも、個人の権利・自由の合理的保障の要求と実質的に調和し得る限りにおいてのみ許されるものと解すべきであろう」⁽⁸⁾。

・佐藤謙一説 「改正新法を遡及して適用することが許容されるか否は、その租税法

規の定立の必要性和その目的を達成するための合理性によって決められるべき問題といえよう」。予測可能性保障は必要ないとはいわないが、「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もないのではないと思われる。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いう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は少なくなるのではないかと思われるのである」⁽⁹⁾。

- ・谷口勢津夫説 「課税の民主的正当性は租税法律主義の絶対的要請であるのに対して、課税の予測可能性・法的安定性は租税法律主義の相対的要請であるから、立法者が後者を敢えて犠牲にしてでも遡及課税を定める必要があると判断することも、一般的・絶対的に許されないとは考えられないが、ただ、立法者がそのような判断を行う場合でも、比例原則（憲法 13 条参照）の下では、遡及課税を定める必要性和遡及課税によって損なわれる利益との比較衡量が要請されるべきである。そのような比較衡量によって、租税法律不遡及の原則に対する例外が認められるかどうか及びどのような範囲で認められるかが決定されることになる」と解したうえ、「個々の租税立法に関するそのような比較衡量においては、遡及課税の必要性、遡及課税による実体的不利益の程度および法的安定性侵害の程度、遡及の程度（特に年度内遡及か否か）、経過措置の有無・内容、法改正全情報開示の有無・時期・態様、等が考慮されるべきであろう」⁽¹⁰⁾。
- ・金子宏説 「所得税や法人税のような期

間税について、年度の途中で納税者に不利益な改正がなされ、年度の始めにさかのぼって適用されることがあるが、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、年度開始前に、一般的にしかも十分に予測できたかどうかによると解すべきであろう」⁽¹¹⁾とされる。おそらくは、この見解が、現在において、租税遡及立法が例外的に認められる要件として、期間税について予測可能性が確保されていることを掲げるのが一般的になっていることの嚆矢となったものと推察される。

しかし、この記述が入ったのは、同『租税法』（弘文堂、第 2 版、1988 年）103 頁からであって、同書初版（1976 年）および補正版（1981 年）には、期間税に関する例外的取扱に関する記述はない。同書第 2 版に際して、期間税に関する記述が加えられた際、その注として、名古屋高裁昭和 55 年 9 月 16 日判決<前掲・住民税の均等割判決>が引用されていることは、後に述べるように、極めて重要な意味を持つと思われる（なお、以後は、同『租税法』（第 14 版）102 頁まで、同様の記述となっている。）。

- ・清永敬次説 「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性を著しくそこなうものとして許されないと解される」⁽¹²⁾。なお、このように予測可能性の有無を遡及立法を肯定する一般基準とする見解として、高橋祐介説もある⁽¹³⁾。
- ・水野忠恒説 「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」⁽¹⁴⁾。
- ・北野弘久説 「租税法規不遡及の原則の

適用にあたって立法実務上期間税の特殊性を考慮して「遡及」の時期を具体的に論ずる必要がある。法人税、所得税等の期間税については、その性質上、期間の中途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される⁽¹⁵⁾。それは、「所得税等の通常の期間税の性質上、そのように緩和しても納税者の法的安定性がたいして害されないと解されるためである⁽¹⁶⁾。

- ・首藤重幸説 ドイツの学説・判例に基づき、真性遡及効（違憲）と不真性遡及効（合憲）とに区別し、「相続税のような随時税は、相続開始時点で課税要件を充足する事実が完結し抽象的納税義務（抽象的法効果）が確定していると考えられることから、相続開始後に当該相続に係る相続税額を増加させる結果となる相続税改正は真性遡及効（法効果の遡及効）を持つ遡及立法となる（よって違憲となる—岩崎補足）。これに対して、所得税のような期間税では、1月1日から12月31日の間にさまざまな課税要件（の一部）を充足する事実が最終的に確定し抽象的納税義務（抽象的法効果）が確定するのは12月31日であるから、年度の途中で所得税法の改正が1月1日に遡及して納税者に不利益に改正されたとしても、これは不真性遡及効（要件事実への遡及結合）を持つ遡及立法ということになる（よって合憲となる—岩崎補足）」⁽¹⁷⁾との原則を示したうえで、ある遡及立法が合憲であるためには、これらの原則に加え、「①土地の活性化という立法目的を阻害しないか、②具体的に納税者は年度開始前に一般的にしかも十分に年度途中で遡及立法がなされることを予測しえたか、そして③信頼保護を犠牲にしても遡及立法を定立しなければ

ならない公益性・必要があるのか、等の観点から総合的に検討されなければならない」⁽¹⁸⁾（傍線は岩崎）、平成16年度税制改正による土地・建物の譲渡損に係る損益通算廃止の遡及立法には疑問があるとする。

- ・三木義一説 「憲法が遡及禁止で要請している内容は、一旦成立した租税債務および行為時の課税標準の事後立法による遡及の変更である。行為時を基準とするのは、その時点で債務が成立するからだけではなく、納税者が行為時に納税義務の有無を考慮して自己の処分権限を行使するからである。自らの処分行為に伴う税負担とその限界をあらかじめ法律で定めて、予測可能性を保証するところに最大のポイントがある」⁽¹⁹⁾との原則を示したうえで、「納税者が行為時に前提とした租税負担を覆す効果を持つような遡及適用を正当化するだけの立法目的を見出すことはできず、かかる遡及立法はやはり憲法的に許されないのである。期間税は期間終了時に債務が成立するとはいえ、終了時に集積される所得は期間中の個々の行為の積み重ねであることに留意しなければならない。個々の行為の選択に際しての納税者の予測可能性は憲法が保証しており、これと抵触しない範囲での構成要件の遡及的結合のみが許されるのである」⁽²⁰⁾（傍線は岩崎）とする。

Ⅲ 遡及立法の一般的な許容基準と租税の種類による遡及立法の可否

1 遡及立法の一般的な許容基準

前章において、学説の傾向を分析整理したが、そこで重要なのは、金子宏教授の「所得税や法人税のような期間税について、年度の途中で納税者に不利益な改正がなされ、年度の始めにさかのぼって適用されることがあるが、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、年度開始前に、一般的にしかも十分に予測できたかどうかによる

と解すべきであろう」との見解をきっかけにして、期間税か随時税かという租税の性質の違いが、遡及立法の可否を区分する基準として主張されるようになる点である。

前述したように、この記述が入ったのは、同『租税法』(弘文堂、第2版、1988年)103頁からであって、同書初版(1976年)の該当箇所(98-99頁)および補正版(1981年)の該当箇所(98-99頁)においては、予測可能性や法的安定性を保護する租税法律主義の観点から、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旨のみが述べられており、期間税に係る例外的取扱に関する記述はない。同書第2版において、期間税に関する記述が加えられた際には、裁判例として、前掲名古屋高裁昭和55年9月16日判決<住民税の均等割事件>が引用されており、このことが極めて重要な意味を持つと思われる。

いわゆる住民税の均等割事件とは、地方税法の規定が昭和51年3月31日付で改正(同年4月1日施行)されたことに基づき、三重県津市長が同年4月22日の専決処分により、津市の均等割の税率を400円から1200円に引き上げたいと、同年4月1日に始まる当該年度から適用したことの当否が争われたものである。第1審の津地裁昭和54年2月22日判決(行集31巻9号1829頁)は、「憲法84条は租税法律主義を規定するが、租税法律主義は経済生活に法的安定性と予測可能性を保障することをその重要な機能とするものであるから、右憲法の規定はこれを害することに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」(1837頁)と述べて、金子説に則りながら、しかし、「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」(同頁)とする具体的な違憲性判断基準を示したうえで、改正市条例による均等割額が3倍に増額されるとしても、「その額は改正時における一般の経済生活水準からすれば絶対額においてはなお低いものといえるし、低額所得者に対しては非課税の措置を講じているところよりすれば、軽微な変更に止まり納税義務者に著しい不利益を与えないものと認められる」(同頁)として、合憲と判断した。

ところが、控訴審では均等割額を3倍にも引き上げることが「軽微な変更に止まり納税義務者に著しい不利益を与えないもの」というのは許されないとして争われたことから、名古屋高裁昭和55年9月16日判決(行集31巻9号1825頁)は、第1審とは理由を変え、「個人の市町村民税の均等割ごときは、年額をもって定められているので、賦課期日における課税標準が問題となる余地はない」(1829頁)としたうえで、「現に進行中の年度の中途において均等割の税率を定めた条例を改め、これを当該年度に適用することは、たとえそれが納税義務者に不利な変更であったとしても、憲法84条の規定に適合しないとはいえない」(1829頁)と判示し、そもそも本件において法的安定性や予測可能性が保障されているかどうかという具体的事実関係を認定判断することを避けて、合憲と判断したのである。

しかし、控訴審の論旨に対しては、宮崎良夫教授が指摘されるように、「市町村民税の均等割分が年額をもって定められていることと、租税法規の遡及適用の有無とは別次元のことであり、地方税法の賦課期日の制度も、……賦課期日の日をもって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、形式論理的にいえば、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、やはり遡及的適用の問題が生ずることになる」⁽²¹⁾という疑問がある。遡及立法が租税法律主義に反するかどうかという問題は、期間税であるか随時税であるかという租税の種類によって、直ちに解答が導き出されるものではないと思われる。

民主主義社会における租税法律主義の本旨は、主権者たる国民の民主的な意思決定の過程（すなわち、国会の議決）を経ずして財産権に制限を加える課税規範が決定されることがあってはならないということにある。逆に、国会における正常な審議を経て議決されたのであれば、遡及立法も不可能ではない。ただし、もし国会が租税に関する遡及立法をすることを決するときは、これによって、当該法規によって国民に課されるべき租税負担を超える、特別な経済的損失が発生しないように配慮しなければならない。その意味において、租税法律主義は国民の経済生活に関する法的安定性と予測可能性とを保障しているといえようが、他方、遡及立法が議決されたときには、それが租税軽減措置であれ租税重課措置であれ、遡及適用される過去の一時点においては、そのような措置は存在しなかったのであるから、当該措置がないことを前提に取引や経済的判断をした者が、後になって、その前提とした租税負担と異なる取扱いを受けることになれば、他者との関係において、経済的な後発的不公平が生ずることになる。この後発的不公平が許されるかどうかは、租税公平主義の観点から判断されるべきであろう。

憲法 14 条 1 項は、特定の者に不合理な差別を与えることを禁止する。ある遡及立法が租税の軽減又は加重という経済的な変化を特定の者に加えることをもって、憲法 14 条 1 項に反して無効となるかどうかは、①遡及立法をすることの政策目的が合理的であるかどうか、②その政策目的を達成するのに遡及立法をとることが有効・必要不可欠であったかどうか、③遡及立法により害される不公平の

程度が著しいかどうかによって判断されるべきである。この判断基準は、租税特別措置が憲法 14 条 1 項に違反して無効となるかどうかの基準から類推することができよう⁽²²⁾。

そこで、以下においては、上記の観点から、租税の種類・性質に応じて、遡及立法が租税公平主義の観点から違憲・無効となるかどうかについて検討をしてみよう。

2 期間税 1：所得課税（反復・継続的所得）

所得税の場合には、すべての納税義務者に係る課税期間が暦年であることから、前年のしかるべき時期に法改正が公表され、かつ周知される措置がとられていれば、納税者の信頼や公平が害されることはないといえよう。その限りで、通説の説くように、所得税については遡及立法が許容される場合がありうるといえよう。前年において、法改正の内容が周知徹底されていないときには、遡及立法によって不利益を受ける納税者は、後発的不公平な取扱いを受けることに対して、それが不合理な差別にあたるかという程度であれば、租税公平主義の観点から違憲無効を主張することができよう。

これに対して、法人税の場合には、法人ごとに事業年度の始期と終期が異なるため、法改正を公表によって法改正の内容を周知できる時期が一律には判定できない。それゆえ、遡及立法を認めると、同じ事業年度に係る法人所得の計算にあたって、法人間で不公平が生ずるおそれがある。それゆえ、原則として、遡及立法は認められるべきではないし、それにもかかわらず遡及立法が行われたときには、その適用対象とされた法人は他の法人との関係で後発的不公平な取扱いを受けることになるから、前述のように、租税公平主義の観点から違憲無効を主張することができよう。

3 期間税 2：所得課税（一時的・偶発的所得）

たとえば、不動産の譲渡行為のように、一

般の納税者にとっては一生に数回しかない例外的「行為」に基因する所得税については、遡及立法は一切許されないのであろうか。それとも、課税標準が所得金額という数額とされている所得税や法人税のような所得課税においては、所得の発生原因が一時的・偶発的なものであるかどうかは、遡及立法の可否とは関係がないといえるであろうか。

この点については、所得税であれ法人税であれ、法律上の課税標準は1暦年または1事業年度の所得金額とされている以上、所得区分の違いや勘定科目の違いは、遡及立法の可否を区別する根拠とはなり得ないであろう。その意味で、納税者の行為時を基準にして遡及立法の可否を判断することは適当でないと思われる。

また、租税特別措置法（時限立法）については、特定の立法政策に基づき、時限的に適用されることを前提としている租税立法であることから、遡及立法をすべき必要性が国会で十分審議され、かつ遡及により生ずる国民の不利益をも斟酌したうえで、立法がなされたと認められる場合には、一般的な遡及立法禁止原則はあてはまらないといえよう。

いずれにせよ、後は、これらの遡及立法が租税公平主義に反することがないかどうかによって、有効か無効かが判断されることとなる。

4 随時税：相続税・消費税・印紙税等

随時税であれば遡及立法は一切許されないのか、それとも、遡及により著しい租税の不公平も生じないように措置されていれば遡及立法も許されるといえようか。従来の学説では、随時税の場合には遡及立法は一切許されないとの趣旨の見解が多かった。そうだとすれば、たとえば、相続税の課税方式を、純粋な遺産取得税方式に変更する改正法を、前年にさかのぼって適用するような立法は、仮にその改正の趣旨・内容が、前年において国民

に周知されていたとしても、許されないとの議論が起こりうる。

一般論としては、随時税の遡及立法禁止は正しい。それは、随時税の遡及を行うと、納税義務者に多大な回復困難な不利益が生じたり、納税義務者の捕捉が困難な場合がありうるからである。しかし、逆にいえば、立法時にこれらを回避する措置がとられているならば、随時税であれ、遡及立法が許されないとは言いきれないであろう。

IV おわりに

以上、租税遡及立法の可否の基準について、過去の判例・学説を整理しながら、考察してきた。この問題は、租税法主義の一内容として、原理論的に研究されることが多かったのであるが⁽²³⁾、近時、平成16年度租税特別措置法改正による土地・建物の譲渡損に係る損益通算および繰越控除の廃止措置をめぐって、それが遡及立法として違憲無効となるかどうか訴訟で多数争われるにいたって、実務的にも、にわかには注目を集めている。

本稿においては、租税法規の遡及立法の可否について、租税法主義からの分析に止まらず、遡及立法により生ずる後発的不公平について、租税公平主義の観点からも検討をすることにより、許される遡及立法と許されざる遡及立法の判定基準を探ってきた。新しい視角だけに、これが妥当であるかどうかについては、今後も様々な種類の租税や租税特別措置について検証を続けていきたいと思っている。

(1) 遡及立法の定義については諸説ありうるが、本稿では、金子宏『租税法』(弘文堂、第14版、2009)101頁によった。遡及立法ないし遡及適用の意義については、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3頁以下(2008)を参照。

- (2) 金子宏「市民と租税」岩波講座『現代法8 現代法と市民』(岩波書店、1966) 317頁、同・前掲注(1) 101頁。福岡高裁那覇支部判昭和48年10月31日訟月19巻13号220頁<沖縄物品税判決>、静岡地判昭和47年10月27日行集23巻10-11号774頁<国民健康保険料判決>。新しいものとしては、東京高判平成11年11月11日税資245号261頁<相続税課税価格の計算に係る3年縛り租特判決>参照。
- (3) 金子・前掲注(1) 101頁。
- (4) 岩崎政明「租税法規・条例の遡及立法の許容範囲」月刊税57巻3号4頁、特に6頁以降参照(2002)。
- (5) 平成16年度租税特別措置法改正による土地・建物の譲渡損に係る損益通算および繰越控除の廃止措置に関する裁判例については、多数の評釈が発表されている。本文中で取り上げた見解のほか参照したものとしては、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(2004)、浅妻章如「損益通算制限立法の年度内遡及適用の可否」税務事例40巻7号1頁(2008)、増田英敏「不利益な税法改正の遡及適用と租税法法律不遡及の原則」税務弘報56巻7号79頁(2008)、八ツ尾順一「遡及立法の禁止」租税研究710号21頁(2008)、橋本守次「改正税法の遡及適用と不利益不遡及の原則(上・下)」税務弘報57巻2号46頁(2009)・同57巻3号164頁(2009)、淵圭吾「適用を年度開始時点まで遡らせる租税法規の合憲性」判例セレクト2008(法学教室342号別冊付録)13頁(2009)がある。
- (6) 碓井光明「租税法規不遡及原則の再検討」税49巻4号4頁、7頁以下(1994)。
- (7) 中川一郎『税法学体系』(ぎょうせい、全訂増補版、1977) 27頁。
- (8) 田中二郎『租税法』(有斐閣、初版、1968) 109-110頁、(有斐閣、第3版、1990) 105頁。
- (9) 佐藤謙一「租税法規における遡及立法の問題」税大ジャーナル9号(2008年) 67、87頁。
- (10) 谷口勢津夫「税法の基礎理論—租税憲法論序説—」税法学555号311頁(2006)。
- (11) 金子・前掲(1) 102頁。
- (12) 清永敬次『税法』(ミネルヴァ書房、第7版、2007) 24頁。
- (13) 高橋祐介「租税法法律不遡及の原則についての—考察」総合税制研究11号103、106頁注5(2003)、岡村忠生=渡辺徹也=高橋祐介『ベーシック税法』(有斐閣、第3版、2008) 32頁。
- (14) 水野忠恒『租税法』(有斐閣、第3版、2007) 10頁。
- (15) 北野弘久『税法学原論』(青林書院、第6版、2007) 102-103頁。
- (16) 同上104頁。
- (17) 首藤重幸「租税法における遡及立法の検討」税理47巻8号5頁(2004)。
- (18) 同上6-7頁。
- (19) 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論集』(信山社、2007) 279頁。
- (20) 同上283頁。
- (21) 宮崎良夫「遡及立法」ジュリスト租税判例百選(第2版、1983) 13頁。なお、同(第3版、1992) 7頁、同(第4版、2005) 9頁も同趣旨。
- (22) 金子・前掲注(1) 80頁。
- (23) 本稿においては、関連する論稿をすべて引用することはできなかった。お詫び申し上げますとともに、岩崎・前掲注(4) 16頁に掲げた引用論文等もあわせて参照願いたい。