

論 説

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—

前税務大学校研究部教授

佐藤 謙一

◆SUMMARY◆

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31条が、同法附則27条によって同年1月1日に遡及適用されたことが、納税義務者に不利益を及ぼすものとして憲法84条に違反するか否かが争点となった事件について、二つの地方裁判所で異なった判断（福岡地裁平成20年1月29日判決（違憲）、東京地裁平成20年2月14日判決（合憲））が示され、注目を集めた。

本稿は、上記各地裁判決が示した判断を素材に、遡及適用・遡及立法の意義や租税法律主義と不利益不遡及の原則の関係、不利益不遡及の原則の適用とその例外、遡及立法の許容範囲等の基本的な問題点を学説・裁判例の紹介も交えながら、整理・検討したものである。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

1	はじめに	68
2	基本的な理解のために	69
	(1) 法律の効力と遡及立法	69
	(2) 租税法律主義と不利益不遡及の原則	70
	(3) 遡及立法の許容範囲に関する学説の考え方と裁判例	74
3	本件福岡地判及び本件東京地判における譲渡に係る事実関係	78
	(1) 本件福岡地判の場合	78
	(2) 本件東京地判の場合	78
4	本件附則27条1項の規定	78
5	検 討	79
	(1) 遡及立法（遡及適用）の意義とその当てはめ	79
	(2) 租税法律主義と不利益不遡及の原則	80
	(3) 不利益不遡及の原則が尊重される理由	81
	(4) 不利益不遡及の原則の適用とその例外	82
	(5) 遡及立法の必要性和合理性	85
	(6) 予測可能性	86
6	最後に	86

1 はじめに

去る平成20年2月15日の朝刊各紙の「税法の遡及適用『合憲』 東京地裁、福岡と逆の判断」¹、「改正税制遡及は適法 東京地裁福岡と異なる判決」²などの見出しが目を引いた。

これは、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（以下「改正措置法」という。）31条1項後段の規定（それまで認められていた土地等又は建物等（以下「土地建物等」という。）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「所得税法等の一部を改正する法律」附則（以下「本件附則」という。）27条1項が遡及立法に当たり、日本国憲法（以下「憲法」という。）84条に違反するか否かが争点となった事件について、福岡地裁平

成20年1月29日判決³（以下「本件福岡地判」という。）においては、本件附則27条1項は「租税法規不遡及の原則（憲法84条）に違反し、違憲無効」という判断が示されたのに対して、東京地裁同年2月14日判決⁴（以下「本件東京地判」といい、本件福岡地判と併せて「本件両地判」という。）においては、本件「附則27条1項は憲法84条、30条から導かれる租税法律主義に反しない」との判断を示したことを伝えたものである。

このような裁判所の判断の違いは、結果として、改めて租税法における遡及立法の問題について、多くの人が関心を寄せることになったと思われる。

本稿は、本件両地判が示した判断を素材に、主に国税に係る租税法規の遡及立法の問題について考察しようとするものである。このため、本稿では、まず、次のような項目に沿って遡及立法に係る基本的な問題について考察

する。具体的には、遡及適用・遡及立法とは何かを法律の効力との関係からみしてみる。そこでは一見すると遡及立法とみえても実質的にはそうでない場合もあることについても言及する。次に、租税法規の分野における不遡及の原則は、一般に租税法律主義に内包されていると解されていることから、租税法全体の基本原則としての租税法律主義とその機能及び不遡及の原則との関係について概観した後、遡及立法が問題となる場合をその経過措置との関係からみしてみる。その後、遡及立法は絶対に許されないのか、仮に、許されるとしたらいかなる場合か、について主な学説及び裁判例を紹介するといった形で整理を試みる。このような後に、本件福岡地判及び本件東京地判が示した判断を上記各論点とできるだけ対応させる形で考察・検討する。

なお、租税法規における遡及立法の問題は、その内容として実体規定に係る問題と手続規定に係る問題に区分されるが、手続規定については、別段の定めのない限り、進行中の手続に新たな法が適用されると考えられているから⁵、本稿では前者の実体規定に係る問題について考察することとする。

2 基本的な理解のために

(1) 法律の効力と遡及立法

ア 法律不遡及の原則とその根拠

法律は、一般的に、施行されると同時に現実の事象（行為や事実など）に対してその効力を生じさせ、その効力は、原則として、法施行以後の事象に限られる⁶。このため、新たに制定又は改正された法律（以下これらを便宜的に「改正新法」という。）が、その施行前の事象に遡って適用されないことは解釈上の一般的な原則として認められている。これは「法律不遡及の原則」と呼ばれる。このような原則が要請されるのは、人がある行動をしようとするときはその時の法律を前提に行うわけであり、法律不遡及の原則がなければ、法

的安定性や予測可能性が害されるおそれがあるからであるとされている。

しかし、この法律不遡及の原則は、法解釈の原則であるから、憲法 39 条の遡及処罰禁止と異なり、絶対的なものではないと考えられている。

イ 遡及適用・遡及立法の意義と経過措置

ところで、国民の生活やそれを取り巻く社会・経済情勢は常に変化しており、それに応じて改正新法が必要とされることはいうまでもない。このような場合においても、一般的には立法政策として法律不遡及の原則が尊重されるが、場合によっては既得権を害することになって改正新法を過去の事象に対して遡及して適用することが必要と判断される場面も十分に考えられる。

このように、ある法律が過去の時点まで遡り、過去の事象に対して適用されることを、一般に法律の「遡及適用」といい、遡及適用を認める立法を「遡及立法」という⁷。

そして、ある法律を遡及して適用する場合には、過去に生じた法律関係に影響を及ぼすこととなるか否かをよく検討し、それが影響を及ぼす場合には、必要な経過措置を附則に置くこととされている⁸。

ウ 遡及立法とその効果

しかし、遡及立法といっても、法律によって、過去に生じた具体的な権利義務関係に現実の変動を生じさせる場合と、必ずしもそうでない場合があり、その効果には差異があると考えられている。例えば、法人税の税率の改正に当たって「4月1日以後終了する事業年度の所得に対応する法人税について適用する」とした場合、新しい税率が適用される所得の中には4月1日前の取引によって生じたものが含まれているという意味では一種の遡及立法ということもできるが、法人税の納税義務が成立するのは事業年度終了の時であるから、遡及して適用するといっても、4月1日以前の取引も含めて事業年度の途中の段階

では「課税物件が生成途上」⁹にあるから何ら納税義務の内容に変更をもたらすものではないと考えられている¹⁰。このため上記法人税法の例などは実質的には遡及立法とみる必要がないとされている¹¹。

以上のような法律の効力や法律不遡及の原則及びその例外としての遡及立法の問題は、租税法規の分野においても同様な問題として取り上げられているが、上記例示から明らかかなように、租税法規の場合は、国税通則法（以下「通則法」という。）15条2項に規定する納税義務の成立との関係で他の法律と異なる問題が生じる。

(2) 租税法律主義と不利益不遡及の原則

ア 租税法律主義とその現代的機能

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であるから、法治主義の下においては、租税の賦課は必ず法律の根拠に基づかなければならないとされている¹²。租税法律主義とは、このように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いうとされている¹³。我が国においても、憲法84条において、「あらたな租税を課し、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」と規定して、いわゆる租税法律主義を宣明している¹⁴。

このような租税法律主義が求められるのは、前述した法律一般における場合と同様に、国民の経済生活に十分な法的安定性と予測可能性を与えることにありと解されている¹⁵。すなわち、人は現在の法律に基づいて招来するであろう租税問題を想定・信頼し、各種の取引を行うか否かの意思決定を行うのであるから、その意味ではどのような行為や事実からどのような納税義務が生ずる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からであるということができよう。

イ 租税法律主義と不利益不遡及の原則

租税法律主義は、租税法全体を支配する基本原則の一つであると考えられている¹⁶。そして、租税法律主義の内容としてどのようなものを挙げ得るかは学説においても必ずしも確定的に定まっているわけではないが¹⁷、その内容の一つとして課税要件法定主義が挙げられる。これは、課税要件、すなわち、それが充足されることによって納税義務が成立するための要件のすべてと租税の賦課・徴収の手續は法律によって規定されなければならないとするもので¹⁸、租税法律主義の重要な位置を占める。租税法規における遡及立法は、既に納税義務が成立しているにもかかわらず、その後定められた納税義務成立の時点で存在しない課税要件を適用して新たに租税を課すものであるとされているため、法律の根拠なしに租税を課す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して禁止されるのである。

このような租税法規における不遡及の原則は、「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を許さないとする趣旨のものである。」¹⁹ため不利益不遡及の原則と呼ばれる。

このように租税法規においても納税者に不利益を課しあるいは義務を課す法律を施行の時点より遡って適用することは原則として許されないと解されているが、その理由は何であろうか。これは前述したように租税法律主義の機能としての法的安定性と予測可能性が害されることによって納税者の財産権を不当に侵害することとなり、場合によっては憲法29条1項に対する違反となること、また、財産権の侵害とまではいえないとしても、既存の権利、利益等を理由なく侵害することは許されないというのが法の基本原理であるからにほかならない²⁰。

ウ 遡及立法が問題とされる場合

前記(1)ウで述べたように、租税法規の場合には、他の法律と異なり、納税義務の成立との関係において、実質的には遡及立法とはいえない場合もあると説明されているところであるが、ここでは法律の経過措置を具体的に示しながら、どのような場合に遡及立法とされるかをみてみよう。経過措置を大きく次の三つの形態に分類して説明する²¹。

第一の形態は、「この法律は、平成 01 年 4 月 1 日から施行する。」とし、経過措置において「こ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。」というような規定を採る場合である。

このような規定は、租税法規の罰則規定に関するものに多くみられるが、一般的に改正新法の適用を施行日以後に生じた事象にしているため、不利益不遡及の原則が実際的な取扱いの面でも採られている。

第二の形態は、「この法律は、平成 01 年 4 月 1 日から施行する。」とし、経過措置において「〇〇の規定は、平成 01 年分以後の所得税について適用する。」というように規定して適用開始日を施行日の前にする場合である。

このような規定形態を採っている場合は、改正新法を適用する事象が同法の施行日前に生じた事象についても適用されるという点で問題となる場合がある。上記規定例で具体的にみてみよう。平成 01 年 4 月 1 日に所得税の税率を納税者にとって不利益に変更するという内容の所得税法の一部改正が施行され、これをその年分の所得税から適用するとした場合、新税率は改正新法の施行日以前である 1 月 1 日から 3 月 31 日までの間に稼得した所得に対しても適用されることになるので、このような場合、改正新法は遡及立法となるのではないか、という疑問も残る。

なお、本稿で取り上げる本件両地判において争点の対象となった本件附則 27 条 1 項は正にこのようなパターンの規定であった。

第三の形態は、「この法律は平成 01 年 4 月 1 日から施行する。」とし、経過措置において「〇〇の規定は、平成 00 年分から適用する。」というような規定を採っている場合である。

このような場合は、改正新法が施行された日の属する年分の前年分、すなわち既に納税義務の成立してしまっただけの年分に生じた事象についても、同法が適用されることとなるので、不利益不遡及の原則が当然に問題となる。

以上の経過措置で、租税法規において間違いなく遡及立法とされるのは第三の形態である。しかし、実務上は、むしろ第二の形態の場合が問題になる。第二の形態は、既に成立している納税義務の内容に対して法律で後から規制を加えその法律関係を変更するものでもないにもかかわらず、先の所得税の場合でも述べたように附則によって改正新法の施行日以前である 1 月 1 日から 3 月 31 日までの間の事象に対しても適用されることになるから遡及立法として争われる場合が少なくない。国税に係る遡及立法か否かが問題となったほとんどの争訟事件はこの形態のものである。

したがって、本稿における以下の検討等は、第二の形態を念頭に行うこととする。

ところで、このような国税に係るもののほか地方税である市町村民税や国民健康保険の保険料の賦課に係る条例改正等を適用するに当たっても遡及立法か否かが問題となる場合がある。これは個人に対する市町村民税の場合には、前述した所得税における納税義務の成立時期と異なり、その年度の初日の属する年の 1 月 1 日を賦課期日として（地方税法 318 条）、その日現在において課税要件としての租税債務の内容を確定することとしている。ところが、市町村民税に係る条例改正が行われるのが例年その年の 3 月ころであることから、その年度の途中において同改正に基づいて賦課する金額を不利益に変更することになれば上記賦課期日において既に確定している内容を遡及して変更することになるとして、

遡及立法に当たるか否かが争われることがある²²。また、国民健康保険の場合も、同保険料の賦課期日は通常4月1日とされているが、具体的な保険料は市町村民税などが確定するまで決まらない。そうすると、市町村民税の額が確定するのは例年4月以後となるので、その年度途中において先の4月1日に遡及して適用することが遡及立法に当たるとして争訟になる場合がある²³。

エ 期間税と随時税

租税法規における遡及立法の問題を取り上げる場合、期間税という分類がしばしば出てくる。期間税とは、所得税、法人税等のように、年、月などをもって定期的に課税される租税であり、これと対比されるものに随時税がある。随時税は、相続税、印紙税等のように課税物件が随時に生ずる租税である。この分類は納税義務の成立時期について意味を持つ²⁴。すなわち、年、月など一定の期間を通じて生成される課税物件を対象として課される期間税は、その課税の期間の終了と同時に課税要件が充足されるから、その納税義務もそのときに成立する。遡及立法は、改正新法によって後から規制を加え、既に成立している納税義務の内容を変更することであるとの前提に立てば、仮に、期間税の場合、年分の途中の段階でそのような法律関係を変更するものではないから遡及立法には当たらないとされる（にもかかわらず、遡及立法に当たるとして議論される場合があることは前述したところである。）。これに対して、随時税の場合は、課税物件が随時に生ずるから、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ため、このような議論にはならない。

この期間税と遡及立法の許容範囲について、水野忠恒教授は次のような見解を示されているので紹介しておこう。いわく「一般に、租税法主義のもとで、租税法の遡及立法は禁止されている。もっとも、租税には様々なも

のがあり、①随時税として取引や経済活動ごとに課税を行うもの（例えば、相続税、不動産取得税など）と、②期間税として一定期間を課税の範囲とするもの（所得税、法人税、消費税など）とにより区別されるべきであり、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。」²⁵との見解を示されている。

また、北野弘久教授も、「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容されるわけである。」とした後に、具体的事例を示された上で「課税期間（略）の途中…（中略）…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しく害することになるとはいえないからである。」²⁶と説明されている。

これらの見解は、遡及立法又は遡及適用の対象となる事象を納税義務の成立時期との関係で捉えておられるからであると思われる。

なお、北野教授は、上記のような考えを示されながら、本件の改正措置法に係る問題については「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。」²⁷との理由から違憲であるとの見解を示されている。

オ 不利益不遡及の原則とその例外

租税法規における遡及立法は、財産権の侵害に直接影響を及ぼす等の理由から不利益不遡及の原則を厳格に解すべきであろうか。

論者によっては、租税法規の遡及立法について、「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の一つとしており、このための新法（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もので、一般には、納税者の不利益に変更する租税法の遡及効は認められない所得税や事業税のような期間税についても年度の途中で納税者の信頼を裏切るような遡及立法は許されない。」²⁸とする見解を示される者もおられる。

しかし、不利益不遡及の原則を厳格に解し、租税法律主義の機能としての法的安定性と予測可能性を完全に保障しようとするならば、およそ税制改正はできないということになるであろう。なぜならば、法的安定性とは「どのような行動がどのような法的効果と結びつくかが、安定していて、予見可能な状態をいう」²⁹とて、納税者にとっては、遡及立法でなくとも、改正新法の施行が程度の差はあるものの施行前と後で法律関係に影響を及ぼすことは否定できない。その意味では法的安定性を害することになるだけでなく、結果として予測可能性にも影響を与えることになる。このことは、仮に、遡及立法によって、有利に変更された場合でも変わらないといえよう。また、予測可能性についてだけみた場合でも、いつの時点において予測可能性の有無を判断するか、どのような内容をもって予測可能性の有無を判断するか、といった問題を含んでいる。前者は、制定又は改正の可能性をいつの時点までに知っていれば予測可能性が保障されているといえるのかという問題であり、後者は、改正新法の内容をどの程度まで具体的かつ確定的に知っていれば予測可能性が保障されているといえるのかという問題である。

しかし、このような時期や内容について納税者が求めるものは多様である。例えば、前者の場合、対象の年分又は事業年度開始前であれば予測可能性が保障されているとはいえないという者もいるだろう。また、後者の場合においては、個別具体的な内容とそれによって生ずる税効果までも算定できる状態であれば予測可能性が保障されているとはいえないという者もいるであろう。「完全な保障」といった場合、一般的にはこのような意味に解されよう。そうすると、このような予測可能性は、少なくとも将来起こるかもしれない事象（このことは起こらないかもしれない事象でもある。）のすべてについて年分又は事業年度開始前に正確に予測することができなければ保障されたとはいえない。これはいくらか科学的な手法によって極めて高い精度をもって統計上算定できるとしても結論は変わらないであろう。

以上のことは、法的安定性と予測可能性を「完全に保障」する新法改正は到底不可能であることを意味する。したがって、ここに一定程度の法的安定性と予測可能性が確保されればそれで良いのではないか、むしろその方が現実的ではないかという考え方が生まれてくる。

また、このような議論とは別の視点に立って考えてみる必要もあろう。すなわち、現在の税制には国家の財政需要に応えるという機能だけでなく、適時・適切な景気調整機能や所得再分配機能などの役割も期待されており、常に変化する社会・経済情勢に的確に対応していけるような改正新法が求められる。このような役割を十分に果たすためには時として遡及立法が必要とされる場合も当然に想定されるところであり、全く遡及を認めないとするのは余りにも硬直的であるとの批判を免れないと思われるし、これを認めないことによってかえって国民全体に不利益を及ぼす結果を招来する場合もあろう。

このようなことからすると租税法規における遡及立法は、憲法 39 条の遡及処罰の禁止とは異なり、殊更厳格に解すべきものとする理由は見だし難く、むしろ個々の納税義務者の法的安定性と予測可能性の保障を確保しなければならないという視点だけによることなく、国民全体の利益の確保という視点から、改正新法を遡及して適用する必要性とその立法目的に合理性が認められれば許されると解しても良いのではないかと考えることもできよう。

しかしながら、いずれにしても学説や過去の裁判例は、その多くが法的安定性や予測可能性の程度を問題にしている。また、遡及して適用することの必要性と合理性とは何をもってその有無を判断・評価し得るかという問題もある。

そこで、次に、これらの問題解決の手掛かりを求めて、上記問題に言及している主な学説と過去の裁判例をみてみよう。

(3) 遡及立法の許容範囲に関する学説の考え方と裁判例

租税法規における遡及立法が許されるか否かについては、前述したように不利益不遡及の原則を厳格に解すべきとする考え方もあるが、学説の多くは、次に示すように「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ない」という立場をとりながら、租税法主義の機能である法的安定性や予測可能性を害さない一定の範囲内において遡及することは許されるという考え方を採っている。

また、裁判所の判断は、一部の裁判例を除いて、前記(2)ウの第二の形態のような規定について、通則法に定める納税義務の成立時期との関係において遡及立法には当たらないとしながらも改正新法が遡及して適用されることによって納税義務者が被る不利益の程度を認定して、その判断を示している。

ア 学説の紹介

(7) 田中二郎教授の考え方

田中教授は、「一般的には、租税法の遡及立法は認められないと解すべきである。ただ、法律の制定又は改正がついに予定されており、従って、一般にも予測可能性が存し、著しく法的安定性を害するとか納税者に対し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。」³⁰とされて予測可能性の保障を掲げておられる。そして、その予測可能性について、同教授は、「税法の改正がまた問題になっているということも、一般公開の席で論議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」、「一般にその租税法が変わっていくことを予想し得べき状態の下に、本人がいろいろ事業をし、行為をしているとすれば、その年度の初めに遡って適用しても不当に法的安全を害するとか財産権を不当に侵害するということは実際問題としてはあまり考えられない」とも発言されている³¹。

このようなことからすると、田中教授は、予測可能性は「一般公開の席で論議されている限り」保障されていると考えておられるように思われる。そして、それがどの時点で判断すべきかについては言及されていないが、発言内容からすれば、その年度の初めまでに遡る程度であれば認められるのではないかとされていることがヒントになるように思われる。

(イ) 金子宏教授の考え方

金子教授は、「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」としながら、「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、年度の始めに遡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。」³²とされている。これは金子教授が、主に納税義務者の視点からいわゆる予測可能性確保の重要性を考えておられるからと思われる。しかし、ここにいわれている「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はどのように解すればよいのであろうか。

これについては「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」と捉えられるとする論者もおられる³³。しかし、このような捉え方は、将来生ずるであろう事象をすべて想定し「いくらの税を負担するか」を「年度開始前に」分かることは極めて困難であると思われることは前述したところである。

このような見解とはスタンスが異なるものとして次のような見解がある。順次みてみよう。

(ウ) 碓井光明教授の考え方

碓井教授は、「予測可能性を害する場合には、『遡及立法禁止原則を犠牲にしてまで守らるべき憲法上の価値』が存在することが必要であるという考え方」のもとに「個々に予測可能性を害する度合を吟味して判断すべきであるとの立場を」採っているとしつつも、「民主主義の視点からは、国民が納得のうえで租税法律の遡及を認めたいというのであれば、それを否定する理由はない。」とした上で、「現代における民主主義的租税法律主義の下においては、むしろ、…、租税法律の遡及は一般に許容されるとしたうえで、著しく不合理な場合に、租税立法権の濫用として違法とするというような考え方も十分成り立ちうるであろう。」³⁴との見解を示されている。

上記「国民が納得のうえ」の部分は、立法府の裁量に基づく意味であろう。

(イ) 谷口勢津夫教授の考え方

谷口教授は、「遡及立法については、租税法律主義の根拠（課税の民主的正統性）と機

能（課税の予測可能性・法的安定性）との接触がみられる。課税の民主的正統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13条参照）の下では、遡及課税を定める必要性と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」との見解を示されている。

そして、「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、法改正前情報開示の有無・時期・態様、等が考量されるべきであろう。」とされている³⁵。

(オ) 忠佐市教授の考え方

忠教授は、「思想としての租税法律主義によるときは、ある人が租税を納めるときは、まずもって法律でいくらの租税を課されるかを明確にしておくべきだ、という考慮も加わっていることになる。」としつつも「実定法上の理解として考えてみれば、(a)思想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はいはずである。すなわち、現行憲法のもとにおいては、過去の事実を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。しかし、思想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。この公益上の欲求をこえる公益上の合理的な理由にもとづく場合に限り解される。(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、法律が制定又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。」³⁶とされている。

忠教授は、遡及するか否かは立法政策上の問題であって、そこには公益上の合理的な理由が求められる。そして、上記合理的な理由があると認められるか否かは、「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、法律が制定された場合においては」適法であるとの考え方を示されていると思われる。

イ 裁判例の紹介

このような学説に対して、租税法規に係る遡及立法が争点となった裁判例には、以下に示すように地方税である市町村民税や国民健康保険の保険料の賦課について争いになったものが少なくない（市町村民税などにおいて遡及立法が問題となる理由は前述したとおりである。）。ここでは、遡及して適用することが認められる根拠とその程度について裁判所が示した判断を検討することにあるから、地方税に係るものも含め時系列に主なものをみてみよう。

(7) 福岡高裁那覇支部昭和48年10月31日判決³⁷

本件は、復帰前の沖縄における物品税法の改正に伴い、これまでの課税行為は改正新法の課税物品表に掲げられた場合と全く同じであると確認する旨の規定が設けられたことにより、旧法当時に本来納付する必要のない物品税を納付していたとしてその過誤納金の還付を求めた事件の控訴審である。

上記裁判例は、我が国の憲法の下における判断ではないが、本件改正新法が遡及立法で

あるとして納税者の主張を認めた。

この事件において裁判所は、一般論として「租税法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想され、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」との判断を示した。

この判断は、前述した田中教授の考え方に影響を受けたのではないかと思われる内容となっている。

(4) 東京高裁昭和49年4月30日判決³⁸

本件は、国民健康保険条例を年度の途中で改正し、同年度の4月1日に遡って適用したことが、いわゆる行政法規不遡及の原則に反し、憲法29条の財産権の侵害に当たるか否かが争われた事件の控訴審である。

この事件において裁判所は、「行政法律が普通は遡及効を有しないことは控訴人らの主張のとおりである。しかし行政法規は単に一般的、抽象的な法規範に止まらず、具体的な行政上の必要を充たすためという性格を持つものであるから、国民ないし住民の既得権を侵害せずしかも遡って適用すべき予測可能性のある場合には遡及することも許されるものと解するを相当とする。」との判断を示した。予測可能性を確保した上で「具体的な行政上の必要性を充たすため」に遡及して適用する必要性とその合理性に力点を置いているように思われる。また、この場合の予測可能性は、改正新法が遡って適用されることが事前に知り得る状況にある程度のものであり、同法の具体的内容を詳細に知り得る状況まで要求しているとみることはできないように思われる。

なお、この点に関連して第一審³⁹は、「昭和四二年度中から四三年度には保険料を引き上げる必要があることが予想されていたこと、「保険料の引上げはその反面保険料給付の引上げを伴うもので、「保険料の引上げは必ず

しも被保険者の不利益とはいえない」こと、との判断を示しながら、「行政法規の遡及適用にあたるとしても、憲法にいう財産権の保障を危くする程のものではなく、必要やむをえないもの」としている。

(ウ) 大阪高裁昭和52年8月30日判決⁴⁰

本件は、特別土地保有税に関する規定が昭和48年7月から施行されたが、その対象となる土地について、昭和44年1月まで遡っていることが法律不遡及の原則に反しているか否かが争いとなった事案の控訴審である。

この事件において裁判所は、「刑罰法規については憲法三九条によって事後法の制定が禁止されているが、民事法規については法律不遡及の原則は解釈上の原則であって、憲法は遡及効を認める立法を禁ずるものではない。」とした上で、「保有税（保有分）に関する規定は、既述のように四四年度の税制改正の効果を補完する意図のもとに創設されたのであるから、遡及効を認める合理的理由が存し、違憲無効とはいえない。」と判示している。これに先立って、裁判所は、租税法規の定立について次のとおり説示している。すなわち、「租税法規の立法にあたっては、経済の動向、所得ないし富の再配分、国民生活の状況、当時の財政、経済、社会政策等もろもろの要素を総合考慮して定められるべきであり、したがってその具体的内容の決定は、これを任とする立法府の合目的的な裁量に委ねられ、裁判所も右裁量を一応尊重すべき建前である。しかしながら、具体的な租税法規の立法目的及び目的達成のための手段が不平等、不均衡であって、その程度が国民の正義公平観念に照らし、とうてい容認できない程度に著しく、明らかに不合理と認められるときは、当該規定は憲法一四条に違反するものとしてその効力を否定することができる。しかして、右程度に至らない不平等、不均衡は、立法政策上の当、不当の問題は残るとしても、直ちに違憲の問題にはならないと解すべきである。」と

している。この判断は、本件東京地判において引用された最高裁昭和53年7月12日大法廷判決が示した判断に通ずる内容のものとなっているように思われる。

本件の判断の特色は、法的安定性や予測可能性という視点からではなく、法律不遡及の原則は解釈上の原則とした上で、むしろ改正新法の効果を補完する意図のもとに制定され、そこに合理的な理由が存すれば遡及して適用することが許されるとした点が注目される。

なお、この点に関連して、第一審の神戸地裁昭和52年2月24日判決⁴¹は、原告が「行政目的さえあればいかなる不平等立法も合憲であるとするのは誤りである」と主張したのに対して、裁判所は「立法政策の当否の問題と法律の憲法適否の問題とを混同するもの」との判断を示している。

(エ) 津地裁昭和54年2月22日判決⁴²

本件は地方税改正法の成立に伴って年度の途中で増額賦課された市町村民税（個人均等割）が、違法か否かが争われた事件である。

この事件において裁判所は、「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。」と判示した。

なお、この控訴審である名古屋高裁昭和55年9月16日判決⁴³は、賦課期日は「賦課徴収権の帰属団体を特定するうえにおいて、…重要な意味を持つ」とした上で、「個人の市町村民税の均等割のごときは、年額をもって定められているので、賦課期日における課税標準が問題となる余地はない」と判示した。

控訴審における判断はともかく、第一審の判断は「租税の性質及びそれが課される状況

を考慮し」た上でとしている点に注目したい。

そして、このような判断は、名古屋地裁平成9年12月25日判決⁴⁴においてもほぼ同様な内容として示されている。

(オ) 東京地裁平成10年12月25日判決⁴⁵

本件は、相続税の課税価格の計算に当たり、相続人が生前取得した土地建物等について租税特別措置法69条の4の規定(昭和63年法律第109号により創設。平成8年法律第17号により廃止)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し、違法・違憲となるか否かなどが争われた事件である。

この事件について裁判所は、「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不利益に変更するいわゆる遡及立法は、現在の法規に従って課税が行われるとの一般国民の信頼を裏切り、その経済生活における予測可能性や法的安定性を損なうことになるのであって、その合理性を基礎づける特段の根拠がない限り、租税法律主義を定める憲法八四条の趣旨に反し、許されないものと解される。」との判断を示した。このことは改正新法に「合理性を基礎づける特段の根拠」があれば遡及立法(又は遡及適用)も許される場合があることを示しているといえよう。

3 本件福岡地判及び本件東京地判における譲渡に係る事実関係

以上の遡及立法又は遡及適用に係る基本的な問題の理解等を踏まえて、本件福岡地判及び本件東京地判が示した判断をみていくことにするが、その前に本件両地判において争点の原因となった土地建物等の譲渡に係る事実関係をみてみよう。

(1) 本件福岡地判の場合

本件福岡地判の原告は、平成9年4月27日に訟外A社から約4830万円で購入したマンション一戸(以下「本件譲渡資産」という。)

を16年3月10日に第三者に2600万円で売却した。

本件譲渡資産の売却によって、原告には、約2032万円の分離長期譲渡所得の損失金額が生じた。

なお、原告は、平成16年3月24日、本件譲渡資産の近くのマンション一戸をB社から購入したが、借入れはしていなかった。

(2) 本件東京地判の場合

本件東京地判の原告らは、昭和55年8月30日及び同56年5月7日にC市所在の土地1ないし7(以下「本件各土地」という。)を購入し、同57年3月31日に本件各土地に建物1及び2(以下「本件各建物」という。)を建築した。平成15年12月26日、原告らは、訟外D社に本件各土地及び本件各建物を譲渡する旨の売買契約を締結し、同16年2月26日、原告らとD社は、本件各土地の面積及び売買代金を変更する合意をし、同日、原告らは代金残額を受領し、本件各土地及び本件各建物を引き渡した。

本件各土地及び本件各建物の譲渡によって、原告らには、それぞれ約1億円ないし約2億円の分離長期譲渡所得の損失金額が生じた。

以上のように原告らの譲渡損失は、いずれも平成16年1月1日以後同年3月31日までの間にした土地建物等の譲渡から生じたものであり、仮に、本件附則27条1項がなかったならば、所得税法69条1項の規定によって、政令の定める順序により、これを他の各種所得の金額から控除することができたものである。

4 本件附則27条1項の規定

次に、経過措置がどのような規定ぶりになっていたか本件附則をみておこう。

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、個人が同日以前に行った旧租

税特別措置法第31条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。

このような経過規定は、前記2(2)ウの第二の形態に当てはまるものである。

本件福岡地判	本件東京地判
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。	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。

本件福岡地判は、遡って「過去の行為」に適用するとしているのに対して、本件東京地判では「施行日前の事象」と表現している違いをみることができる。通常であれば、それほどの違いはないと思われる用語でも結論を導き出すためにあえて使用する場面もあるの

5 検討

(1) 遡及立法(遡及適用)の意義とその当てはめ

遡及立法又は遡及適用の意義について、本件両地判がどのような判断を示しているかみてみよう。もっとも、本件東京地判は、「争点」の説明において次のように述べている。

だろうかと思われるところである。

上記遡及適用の意義を踏まえて、本件両地判は、本件附則27条1項の規定が遡及立法に当たるか否かについて、次のように全く異なる判断を示した。

本件福岡地判	本件東京地判
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 <u>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</u> というべきである。	<u>所得税に関する法規が暦年の途中で改正され、これがその年分の所得税について適用される場合、暦年の最初から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</u> ということとはできない。

租税法規が遡及立法に当たるか否かの基準の捉え方には、三つの考え方があるように思われる。すなわち、一つは、本件福岡地判が示したように①個々の事象(本件の場合は譲渡：筆者注)時を基準に判断しようとするものである。この考え方の根拠は、同地判が示

すように「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。」との判断に集約されよう。その理由と

して、同地判は「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。」とする。

しかし、このような考え方は、期間税である所得税の納税義務の成立時期との関係においては難点があるように思われる。なぜならば、その対象となる行為の段階では課税物件は正に生成途上であって、未だ納税義務は成立していない。したがって、まだ具体的な法律関係に変更をもたらす形にはなっていないからである。また、一定期間を通して生成される課税物件のうち、ある一時点の特定の行為（例えば本件福岡地判の場合であれば、平成16年3月10日に行われた譲渡のみ）だけを取り出して論ずることは期間税の性質を踏まえたものとも思えないし、一貫性にも欠けると思われる。

このことは、本件の譲渡所得の他に経常的な所得（例えば事業所得など）もある一般的な者を想定すれば明らかになる。

二つ目の考え方は、本件東京地判が判示するように、②期間税である「所得税の納税義務が成立する」「暦年の終了の時」を基準に判断しようとするものである。過去の事象である行為や事実は所得税であれば暦年の終了の

時に納税義務が成立するから、その時点での法律が既に施行されているか否かによって判断するものである。このため「納税義務の成立及びその内容という観点からみれば、当該改正法が遡及して適用されその変更をもたらすものであるということとはできない」こととなる。さらに、三つ目の考え方は、期間税である所得税などの場合は、「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い」とする考え方⁴⁶に基づいて、③納税義務が確定する時点を基準に判断しようとするものである。この考え方は、現行法のもとでの納税義務は、税法の定める課税要件を充足する事実があれば、抽象的には暦年の終了に伴い当然に成立するが、その段階では納税義務は明確ではない。納税義務は課税標準等又は税額等を記載した納税申告書を法定申告期限までに課税庁に提出することにより一次的にせよ具体的に確定するから、その時が「現行法」とするものと理解することができる。しかし、この考え方は、第一次的に確定した納税義務が課税庁の調査等によって変更された場合や申告義務があるにもかかわらずこれを履行しなかった場合にどのように考えるか、など様々な問題があるように思われる。

(2) 租税法律主義と不利益不遡及の原則

次に、租税法律主義と不利益不遡及の原則との関係について、本件両地判が示した判断をみてみよう。

本件福岡地判	本件東京地判
<p><u>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。</u></p>	<p><u>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</u></p>

	<p>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、<u>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。</u></p>
--	---

このように本件両判決とも憲法 84 条（及び 30 条）が租税法律主義を宣明していること、そして、租税法律主義には不利益不遡及の原則が内包されていると解すべきことを明らかにしている。他の裁判例においても、「本原則（筆者注：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。」⁴⁷と判示するものや「憲法八四条の規定は、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」⁴⁸と判示するものなどがある。

このような考え方は、前述したように、学説は租税法律主義の内容として課税要件法定主義や不利益不遡及の原則のほかにもどのような原則が含まれると考えるかについて種々の違いはあるものの、不利益不遡及の原則が租税法律主義に内包されていると解することに異論を唱える説はないと思われる。

(3) 不利益不遡及の原則が尊重される理由

次に、租税法規において不利益不遡及の原則が尊重される理由について、本件両地判が示した判断をみてみよう。

本件福岡地判	本件東京地判
<p><u>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。</u></p>	<p><u>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、…（中略）…、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。</u></p>

本件両判決が判示したのも含めて不利益不遡及の原則が尊重される理由については、多くの裁判例及び学説も租税法律主義の機能としての「法的安定性」と「予測可能性（予見可能性）」を掲げている。例えば、東京地裁平成10年12月25日判決⁴⁹は、「行政法規をその効力発生前に終結した過去の事実適用することは、法治主義に反し、一般国民の生活における予測可能性、法的安定性を害するものであって、原則として許されないものと解される。このことは租税法規の場合にも当然妥当するものである。」と判示している。もっとも同判決は、更に「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八四条の趣旨に反し、許されないものと解される。」として改正新法に「合理性を基礎づける特段の根拠」があれば遡及立法は認められるとしていることが注目される。

なお、本件東京地判においては、租税法規の場合、遡及して過去の事実や取引に改正新法を適用することによって「国民の財産権への侵害を根拠付ける」ことになるからより遡及立法は一層慎重でなければならないとも判示している。

このような裁判例に対して、学説も「人々は、現在妥当している租税法規に依拠しつつ一すなわち、現在の法規に従って課税が行われることを信頼しつつ各種の取引を行うのであるから、後になってその信頼を裏切るとは、租税法律主義の狙いである予測可能性や法的安定性を害することになる。」⁵⁰としており、本件両判決が示す不利益不遡及の原則が尊重される理由とほぼ同様の見解を示され

ている。

また、津地裁昭和54年2月22日判決⁵¹は、「憲法八四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。」と判示している。

しかし、前述したように、法的安定性や予測可能性を完全に保障しようとすれば、新たな租税法規を制定したり、現行の法規を改正することは到底できないことになる。また、予測可能性を保障するといった場合、その内容には、改正新法が施行されることをいつの時点まで知っていれば保障されたといえるのか、また、その内容をどの程度まで知っていれば保障されたといえるのかという問題があり、その要請内容は個々の納税者によって様々である。さらに、租税には、前述したように、国家の財政需要を充たすという機能のほか、国民経済に係る景気調整機能や所得再分配機能などの役割も期待されていることからすると不利益不遡及の原則を絶対的なものとするのは適当でないし、また現実的でもないように思われる。

この点について、本件両判決はどのような判断を示しているのであろうか。

(4) 不利益不遡及の原則の適用とその例外

①不利益不遡及の原則を絶対的なものとみるか、②仮に、そうでないとした場合、どのような範囲であれば改正新法を遡及して適用することが許されるか、について本件両地判が示した判断をみてみよう。

本件福岡地判	本件東京地判
<p>① <u>租税法規については、刑罰法規とは異なり、憲法上遡及適用を禁じる旨の明文の規定がないほか(憲法39条前段参照)、適時適切な景気調整等の役割も期待されていることなどにかんがみると、租税法規不遡及の原則は絶対的なものではない。</u></p> <p>② <u>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。</u></p>	<p>① <u>遡及処罰を禁止している憲法39条とは異なり、同法84条、30条は、租税法規を遡及して適用することを明示的に禁止するものではないから、納税者に不利益な租税法規の遡及適用が一律に租税法律主義に反して違憲となるものと解することはできない。</u></p> <p>② <u>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53年7月12日大法廷判決・民集32巻5号946頁参照)。</u></p>

本件両地判とも、不利益不遡及の原則は、憲法 39 条に規定している遡及刑罰禁止と異なりそれを禁止する明文上の規定もないから、租税法においても遡及適用を全く許さないものではないとしている。

先に紹介した裁判例でも「行政法規の遡及適用にあたるとしても、憲法という財産権の保障を危くする程のものではなく、必要やむをえないもの」⁵²と判示するものや単に「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はない」⁵³と判示するものなどがある。この点については、学説の多くも一定の場合には遡

及して適用することも許されるとしており⁵⁴、その許容範囲は別として本件両地判を含めた裁判例とほぼ同様な考え方に立っていると解される。

次に、どのような場合であれば改正新法を遡及して適用することが許されると判断しているかについてみてみよう。これについては本件福岡地判と本件東京地判とではスタンスの違いがあるように思われる。すなわち、本件福岡地判は、まず「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」した上で「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」に許されるとの一般的な考え方を示している。

しかし、本件福岡地判は、「租税の性質、遡及適用の必要性や合理性、…（中略）…を総合勘案」といいながら、改正措置法に係る本件附則の周知状況、同法が与える不利益の程度、及び損益通算廃止に対する特例措置を原告の場合について個別に検討して最終的に「本件改正は、…原告に適用される限りにおいては、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。」と判断したように思われる。

これに対して、本件東京地判は、最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決⁵⁵（いわゆる大島判決）が判示した「租税法の定立については、…（中略）…立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかなく、…。そうであるとすれば、…その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることがない限り、その合理性を否定することができ」ないとの前提に立って、国有農地等の売払いに関する特別措置法及び同法施行令の施行が争点となった事件において最高裁昭和 53 年 7 月 12 日大法廷判決が示した判断に基づいて展開を図っている。すなわち、「課税要件に限らず、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」とした上で、容認されない場合として「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」との判断を示しており、本件福岡地判が示す法的安定性や予測可能性の保障に力点をおいた判断とは異なった判断を示してい

る（もっとも、本件東京地判は、本件附則によって遡及適用されることにより被る納税者の不利益の程度や保護される公益の性質、及び予測可能性についても判断しているが）。

先に紹介した過去の裁判例の中には、「遡及効を認める合理的理由が存」在すること⁵⁶を許容範囲として示しているものもあり、このような判断は本件東京地判と極めて親和的といえよう。もちろん、過去の裁判例の中には、「予測可能性が存在し、法的安定性に対する信頼を著しく害することがないとか、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」⁵⁷認められると判示しているものもあるが、本件東京地判において、新たな方向性が示されたものと評価できよう。

以上のことからすると、本件東京地判は、先に紹介した東京高裁昭和 49 年 4 月 30 日判決などが示した判断を一步踏み出し、大阪高裁昭和 52 年 8 月 30 日判決と同様に、必ずしも法的安定性や予測可能性の保障という観点からのみで判断するのではなく、改正新法を遡及して適用することに公益上必要性が認められ、その内容も立法目的を達成するための合理性が認められれば許されると判断しているように思われる。もちろん、改正新法を遡及して適用する必要性とその立法目的を達成するために必要な合理性だけでその適否を判断するものではなく、当然に租税法律主義の機能としての法的安定性や予測可能性が要求されることはいままでもないが、それが求められるウエイトはそれほど高くないとみることができよう。

このような裁判例に対して学説は、「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」⁵⁸とする見解や「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、著しく法的安定性を害するとか納税者に対し著しく不当な影響を与え

るといような結果をきたさない範囲において」許容される⁵⁹という見解を採っているが、このような見解であっても租税法規を遡及して適用される必要性和合理性を考慮していないとみるのは相当でない。

このような中で、忠教授は、前述したように「不遡及の趣旨は、租税の立法の際に租税政策として考察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ってよいはずである」とした上で、国民生活上の欲求である不遡及の趣旨をこえる「公益上の合理的な理由にもとづく」ものかどうかで判断すべきとされている。そして、上記合理的な理由があるか否かは、「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」適法である⁶⁰とする見解を示されている。このような見解は碓井教授の后者の見解、谷口教授の見解及び本件東京地判が示した判断と親和的といえよう。

(5) 遡及立法の必要性和合理性

上記(4)の②不利益不遡及の原則の例外に関連して、本件において改正措置法を遡及して適用しなければならなかった必要性和その立法目的の合理性について、本件東京地判が認定した事実関係をみてみよう。

① 「土地等又は建物等の長期譲渡所得について損益通算制度を廃止することは、同所得に分離課税方式が採られていたこととの整合性を図り、かつ、損益通算がされることによる不均衡を解消して適正な租税負担の要請にこたえ得るものとして合理性があったといえることができる。」

② 「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（略）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（略）。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。」

③ 「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（略）。このことも、本件附則 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。」

④ 「所得税のような期間税にあっては、期間計算を乱すことは納税申告事務及び徴収事務を混乱させるおそれがあり、また、同じ暦年において取扱いが異なることにより不平等が発生するという問題もあるので、暦年の途中から新たな措置を実施することが望ましいものとはいえない。したがって、そのような不利益を上回る必要性が認められない限り、暦年の途中から取扱いを変更する措置を採ることを回避することに合理性が認められるというべきである。」

このような本件東京地判が認定した事実関係に対して、本件福岡地判もほぼ同様の事実関係を踏まえ、「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、その暦年の途中に生じ、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」として、相反する評価・判断を示している。

しかし、本件両地裁で問題となった改正措置法は、損益通算の廃止だけがクローズアップされがちであるが、譲渡所得の税率の引き

下げなども含めた 1 つのパッケージとして「国政全般からの総合的政策判断」から同時に適用されていることに注目する必要がある。

(6) 予測可能性

最後に、本件両地判が示した予測可能性の有無についての判断をみてみよう。

本件福岡地判	本件東京地判
<p><u>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。</u></p>	<p><u>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出来る。</u></p>

この予測可能性についても本件福岡地判と本件東京地判では、同じ事実関係の下であるにもかかわらず、それに対する評価と判断は全く異なるものとなっている。

予測可能性の保障は、前述したように予測可能性が害されることによって納税者の財産権を不当に侵害するおそれがあることを根拠とするものである。そして、これは法の基本原則でもある。

しかし、前述したように予測可能性は、いつの時点においてどのような内容まで知っていれば予測可能性が保障されたといえるのかという問題があり、その要請内容は個々の納税義務者、個々のケースでまちまちで、完全に保障することは到底不可能である。だからといって、予測可能性を全く考慮せずに良いということの意味するものではない。

田中教授が発言されたように、我が国においては「税法の改正がまた問題になっている

ということ」は税制改正大綱や新聞報道などを通じて「だれも知り得る状態におかれている」のである。そうすると、新法改正の具体的内容について、その年分又は事業年度開始までに報道がされていないとか、税制改正大綱は法律改正自体を明言するものではないなどを理由に予測可能性が保障されていないとすることはあまり説得力がないように思われる。

以上のことを踏まえると、本件両判決における事実関係を踏まえれば予測可能性は容認できる程度に保障又は確保されていたとみることができるといえよう。

6 最後に

本稿では、本件福岡地判と本件東京地判を素材に、主に国税に係る遡及立法の基本的問題について整理・考察を試みた。

我が国の租税法の分野においては、前述したように、遡及立法は原則許されないとする

考え方が学説において有力である。もちろん、学説においてもこれを憲法 39 条の遡及処罰禁止と異なり絶対的なものではなく、法解釈の原則であるから、一定の許容範囲であれば容認し得ると解されている。

また、遡及して適用することとなった改正新法が遡及立法に当たるか否かが争点となった過去の裁判例は、憲法 84 条が宣明している租税法律主義は不利益不遡及の原則を包含していると判断しており、学説との隔たりはみられない。しかし、これらの事件における裁判所の判断は、当該事件における事実関係を踏まえて、遡及立法に当たるか否かの判断だけに止まらず、仮に遡及立法に当たらず違憲とはいえないと判断したとしても、その遡及して適用することとなった期間に係る行為や事実についてその不利益を被るか否か又はその程度まで検討したものとなっている。

一方、「アメリカ連邦税法における遡及立法は非常に多く、合衆国憲法上問題となりうる「私権剥奪法・事後法の禁止に抵触」しないとされ、「年度内遡及はもちろん、すでに終了した年度まで遡及して課税されることもある」。そして、「遡及租税立法に対して連邦最高裁は極めて寛大であり、連邦所得税においては一度も遡及立法による違憲判決は下されたことはない」と紹介されている⁶¹。もちろん、筆者はアメリカのこのような姿が本来あるべき姿であるというつもりは全くない。

ところで、租税法規の定立は、経済の動向、所得ないし富の再分配、国民生活の状況、国家の財政状況等の諸要素を総合的に考慮して、立法府の合目的な裁量のもとに委ねられている。このようなことからすると、具体的な立法目的及び目的達成の手段が不平等、不均衡で、その程度が到底容認できない程度の著しく、明らかに不合理と認められる場合にその効力は否定されると考えることに無理はないように思われる。そうすると、改正新法を遡及して適用することが許容されるか否かは、

その租税法規の定立の必要性と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⁶²。このことは予測可能性が害されるとして述べられる「納税者に著しく不当な影響を与える」と表裏ではないかと思われる（もちろん程度の差はあろうが）。

繰り返すが、筆者は、予測可能性の保障は必要ないといっているのではない。なぜならば、それは人が行動をしようとするときはその時の法律をもとに判断するからである。

しかし、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。

いずれにせよ、本件福岡地判及び本件東京地判の控訴審の判断が待たれる。（本文中、意見にわたる部分は私見であることをあらかじめお断りしておく。）

1 読売新聞

2 毎日新聞

3 判タ 1262 号 172 頁。

4 LEX/DB25400331

5 田中二郎『行政法総論』164 頁（有斐閣、1970）参照。

6 法律の効力については、時に関する効力、場所に関する効力、人に関する効力に分けて考える必要があるとされる。遡及立法の問題は、いつから法律の効力が生ずるのか、いつまで法律の効力が存続するのかという時間的観点を問題とする。

7 前田正道『法制執行（全訂）』242 頁参照（ぎ

ようせい、2005)。

8 前田・前掲注7、244頁参照。例えば、法人税の税率を変更する改正新法が平成01年4月1日から施行される場合、新税率が同日以後に発生した所得について適用されるのか、同日以後に開始する事業年度の所得から適用されるのか、同日以後に終了する事業年度の所得から適用されるのか、必ずしも明確とはいえない。したがって、その適用区分を明らかにする必要が生ずる。

9 北野弘久『税法学原論(第六版)』104頁(青林書院、2007)。

10 前田・前掲注7、243頁参照。

11 林修三「行政法規の遡及適用はその範囲で許容されるか」ジュリ増刊『行政法の争点』56、56頁参照(1960)。

12 金子宏「市民と租税」314及び315頁参照(加藤一郎編『現代法と市民』301頁以下(岩波書店、1966))。

13 金子宏『租税法(第十三版)』66頁参照(弘文堂、2008)。

14 本稿では憲法84条が租税法律主義を宣明しているとしたが(金子・前掲注13、68頁参照)、例えば、清永敬次教授は憲法30条の規定も併せて説明されており(『税法(第六版)』29頁参照(ミネルヴァ書房、2003))、田中二郎教授も同様な見解を示されている(『租税法(新版)』51頁参照(有斐閣、1981))。また、忠佐市教授は、憲法30条、80条のほかに92条《地方自治の本旨の確保》も含めて説明されている(『租税法要綱(第七版)』11頁参照(森山書店、1976))。

15 金子・前掲注13、67頁参照。

16 租税法の基本原則としてどのようなものを挙げ得るかについて学説を紹介・説明されたものに佐藤英明「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』55、56頁の脚注参照。

17 租税法律主義の内容としてどのようなものを挙げ得るかについて学説を紹介・説明されたものに佐藤・前掲注16、56頁以下参照。例えば、金子教授は、租税法律主義の内容として、本文に出て

くる課税要件法定主義、遡及立法の禁止のほか、課税要件明確主義、合法性の原則、手続的保障原則、納税者の権利保護を挙げておられる(金子・前掲注13、68頁参照)。

18 金子・前掲注13、68及び69頁参照。

19 東京地判平10.12.25(税資239号681頁)。なお、この控訴審は東京高判平11.11.11(税資245号261頁)であり、上告審は最三判平12.4.11(税資247号280頁)。

20 林・前掲注11、56頁参照。

21 吉良実教授も経過措置を例示して説明されている。「(税法上における不遡及効の原則)税法学100号98頁以下参照)。

22 市町村民税について遡及立法に当たるか否かが争われた事案として、例えば、津地判昭54.2.22(行集31巻9号1829頁)、その控訴審である名古屋高判昭55.9.16(行集31巻9号1825頁)。

23 国民健康保険の保険料について遡及立法に当たるか否かが争われた事案として、例えば、静岡地判昭47.10.27(行集23巻10・11号774頁)、その控訴審である東京高判昭49.4.30(行集25巻4号330頁)。なお、国民健康保険の保険料が租税法律主義における租税か否かが争点になったものに旭川地判平10.4.21(民集60巻2号672頁)、その控訴審である札幌高判平11.12.21(民集60巻2号713頁)、その上告審である最大判平18.3.1(民集60巻2号587頁)。

24 金子・前掲注13、17頁参照。

25 水野忠恒『租税法(第3版)』9及び10頁(有斐閣、2007)。

26 北野・前掲注9、103及び104頁。

27 北野・前掲注9、104頁。

28 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18日)参照。

29 金子宏=新堂幸司ほか編『法律学小辞典(第4版)』(有斐閣、2004)。

30 田中二郎『租税法(新版)』79頁(有斐閣、1981)。

31 田中二郎ほか「租税法セミナー」(第三回)ジュリ111号45頁。

- 32 金子・前掲注 13、101 頁参照。
- 33 高橋祐介「租税法法律不遡及の原則についての一考察」99 頁参照（「総合税制研究（No.11）」76 頁以下）。
- 34 碓井光明「租税法の改正と経過措置・遡及禁止」ジュリ 946 号 120 頁。
- 35 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。
- 36 忠佐市『租税法要綱（第七版）』18 及び 19 頁（森山書店、1976）。
- 37 訟月 19 卷 13 号 220 頁。第一審は那覇地判昭 44.4.2（訟月 19 卷 13 号 231 頁）。
- 38 行集 25 卷 4 号 330 頁。
- 39 静岡地判昭 47.10.27（行集 23 卷 10・11 号 774 頁）。
- 40 訟月 23 卷 9 号 1682 頁。
- 41 訟月 23 卷 3 号 572 頁。
- 42 行集 31 卷 9 号 1829 頁。
- 43 行集 31 卷 9 号 1825 頁。
- 44 判例地方自治 175 号 37 頁。名古屋地裁の判断は「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されることも許されると解するのが相当である。」というものであった。
- 45 税資 239 号 681 頁。この控訴審は東京高判平 11.11.11（税資 245 号 261 頁）、その上告審は平 12.4.11（税資 247 号 280 頁）。
- 46 林・前掲注 11、56 頁。
このような考え方で導き出すことは困難であるとする意見もあろうが、あえて設定したものである。
- 47 静岡地判昭 47.10.27。前掲注 39 参照。
- 48 名古屋地判平 9.12.25。前掲注 44 参照。
- 49 税資 239 号 681 頁。前掲注 45 参照。
- 50 金子・前掲注 13、101 頁。
- 51 行集 31 卷 9 号 1829 頁。前掲注 42 参照。
- 52 静岡地判昭 47.10.27。前掲注 39 参照。
- 53 津地判昭 54.2.22。前掲注 42 参照。
- 54 例えば、碓井・前掲注 34、124 頁参照。
- 55 民集 39 卷 2 号 247 頁。なお、本文中の引用は、本件東京地判が判断に引用した部分以外も含んでいる。
- 56 大阪高判昭 52.8.30。前掲注 40 参照。
- 57 津地判昭 54.2.22。前掲注 42 参照。
- 58 金子・前掲注 13、11 頁。
- 59 田中・前掲注 30、79 頁。
- 60 忠・前掲注 36、19 頁参照。
- 61 高橋・前掲注 33、85 及び 86 頁。
- 62 谷口勢津夫「滑り込みセーフ！？」佐藤英明『租税法演習ノート（補正版）』293 頁参照（弘文堂、2006）。