

判例研究

損益通算制限立法の遡及適用の 憲法適合性

石 村 耕 治

- ・ 福岡地裁平成20年1月29日判決・タイムズZ888-1312・判例タイムズ1262号172頁 / 原告納税者勝訴・被告国控訴)
- ・ 東京地裁平成20年2月14日判決・タイムズZ888-1313 / 原告納税者敗訴・控訴)
- ・ 千葉地裁平成20年5月1日判決・タイムズZ888-1331 / 原告納税者敗訴)

〔要旨〕 所得税法は、損益通算について定めており、不動産所得の金額の計算上損失の金額があるときは、他の各種所得の金額から控除することを認めている（法69条1項）。平成16年度の一連の「土地、建物等に係る譲渡所得の課税の特例」に関する税制改正では、土地、建物等の長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、原則として土地、建物等の譲渡による所得以外の所得と損益通算および翌年以降の繰越控除を認めないとし損益通算制限措置（改正租税特別措置法31条1項後段、3項）を講じ、平成16年4月1日に施行し、個人が平成16年1月1日以降に行う土地、建物等の譲渡に対して適用するとした（平成16年法律第14号附則27条1項）。本稿で精査する3件ではいずれも、納税者（原告）が、この

損益通算制限措置の遡及適用の違憲性を争った事案である。土地、建物等にかかる長期譲渡所得の計算上譲渡損失が生じた原告（納税者・X）が、新法にしたがいが確定申告を行った後に、更正の請求を行い、処分庁（税務署長）から更正の請求すべき理由がない旨の通知処分を受けた。そこで、Xは、当該処分を基に、所定の不服申立手続（異議申立・審査請求）を経た上で、国（被告・Y）を相手に、法附則27条1項に基づきXに改正税法を適用したのは、租税法規不遡及（不利益な遡及課税禁止）の原則を内包した租税法律主義（憲法84条、30条）に反し違憲無効であり、したがって損益通算を認めるべきであり、当該課税処分は取り消されるべきであるとして訴訟を提起したものである。福岡地裁平成20年1月29日判決は、この改正税法を適用した法附則は、損益通算の適用を受けられなくなったX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、違憲無効との判決を下した（請求容認）。一方、東京地裁平成20年2月14日判決は、租税法規をX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84条、30条からみちびかれる不利益な遡及課税禁止原則に反し違憲となることがあり得るが、改正税法を適用したのはX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、遡及適用することに合理的な必要性が認められ、かつ、Xは適用日以前に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の判決を下した（請求棄却）。また、千葉地裁平成20年5月1日判決は、所得税のような期間税の場合、年度が開始した後は、年度開始時である1月1日にさかのぼって租税法規が納税者に不利益に変更される可能性があり得ることをXは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ことから、遡及適用の公益性と納税者であるX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的に照らして著しく不合理であるということとはできないとし、本件附則27条1項が租税法主義に反するということとはできないとの判決を下した(請求棄却)。

《内容目次》

はじめに

I 損益通算制限立法の不利益遡及適用紛争の経緯

II 事案の概要

III 当事者の主張

1 福岡地裁事案

2 東京地裁事案

3 千葉地裁事案

IV 判決の要旨

1 福岡地裁判決(請求容認)

2 東京地裁判決(請求棄却)

3 千葉地裁判決(請求棄却)

V 解説

1 損益通算制限立法の遡及適用違憲訴訟判決の分析

2 税法適用の時間的限界をめぐる基本的視角

3 税法不遡及適用の法理をめぐる学説・判例の展開

4 損益通算制限立法遡及適用違憲訴訟後の税法施行を点検する

5 公共政策の選択論から見た不利益遡及課税の位置

小結

はじめに

あらたにつくられた法律はその制定前の事実や行為(取引)についてさかのぼって適用されないという原理を法律不遡及適用の法理という。この法理の適用は、大きく刑事立法と民事・行政立法に適用される場合とに分けて考えることができる。刑事立法に関しては、日本国憲法(以下「憲法」)39条により、法律の不遡及(事後法)は厳格に禁止されている。一方、民事・行政立法に関しては、法的安定性や予測可能性を確保する視角から、法律不遡及適用の法理が尊重されるべきとされるが、必ずしも絶対的なものではないとされる⁽¹⁾。

憲法は、30条および84条において租税法律主義の原則を明文で定めている。すなわち、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」「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。」と定める。こうした憲法の定める租税法律主義の原則は、納税者の法的安定性や予測可能性を高めることをねらいとしている。このような憲法上の原則には、不利益遡及課税禁止の法理が含まれているものと見てよい。なぜならば、課税とは、その内実は貨幣形態による公権力の行使であり、こうした公権力が新たな法律の制定前の事実や行為(取引)にさかのぼって納税者の不利益に行使されることは、租税法律主義が本来予定するところではないと解されるからである。

したがって、遡及増税(retroactive tax increases)、ないし不利益な遡及課税、つまり“過去の事実や行為(取引)を課税要件とする納税者にあらたな税負担を強いること、あるいは過去の事実や行為(取引)から生ずる納税義務の内容を納税者の不利益に変更すること”は、法的安定性や予測可能性を害することになり、租税法律主義に抵触すると見てよい。ただ、

(1) 例えば、最高裁昭和24年5月18日大法廷判決・民集3巻6号199頁参照。

この点に関しては、改正税法が具体的に納税者の過去の事実や行為(取引)に対しどのように遡及して適用するかたちになれば憲法に抵触するのがあるいは逆に抵触しないことになるのかについては、必ずしも判例や学説上の考え方は十分にかたまっていない。

I 損益通算制限立法の不利益遡及適用紛争の経緯

昨今、与野党逆転、ねじれ国会の出現で、年度開始までの改正税法成立が難しくなり、遡及課税立法問題がにわかに脚光を浴びようになってきている。しかし、それ以前にも遡及課税立法は度々問題になっている。

至近で、とりわけ論議的となっている事案としては、平成16年度の税制改正の一部である「土地、建物等の譲渡損失の他の所得との損益通算の制限」(以下「損益通算制限措置」または「損益通算制限立法」ともいう。)の遡及適用の事案がある。所得税法は、損益通算について定めており、譲渡所得の金額の計算上損失の金額があるときは、他の各種所得の金額から控除することを認めている(法69条1項)。

平成16年度の一連の「土地、建物等に係る譲渡所得の課税の特例」に関する税制改正は、大まかにいえば、次の内容からなる。①土地、建物等の長期譲渡所得の課税特例について、特別控除(従来100万円)を廃止し、譲渡益の税率を20パーセントから15パーセントに引き下げる措置(改正租税特別措置法31条1項本文、2項)、②土地、建物等の長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、原則として土地、建物等の譲渡による所得以外の所得と損益通算および翌年以降の繰越控除を認めないとした損益通算制限措置(同31条1項後段、3項)、③居住用財産の買換え等において住宅ローン残高があるなど一定の要件を充足した場合の損益通算および繰越控除を認める特例措置の新設(同41条の5、41条の5の2)の3つである。

これらの改正は、平成16年4月1日から施行するものの、①と③は、同年4月1日から適用する一方で、②「損益通算制限措置（同31条1項後段）」は、個人が平成16年1月1日以降に行う土地、建物等の譲渡に対して適用するとした（平成16年法律第14号附則27条1項）。

①と③は減税措置、そして②は増税措置である。このことから、租税政策的には、税収中立とまではいえないまでも、バランスはとれていると見えなくもない。しかし、争点は、租税政策の適否についてではなく、この改正措置を定めた税法の適用時期の適否についてである。

損益通算制限措置の適用時期の適否について議論を深めるために、該当条文を詳しく紹介すると、平成16年法律第14号附則27条1項〔個人の譲渡所得の課税の特例に関する経過措置〕は、「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日以降に行う同条第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。」（下線引用者）と定める。

これにより、それまであった個人が居住用以外の土地、建物等の譲渡損を他の所得と損益通算できる措置を一部廃止（制限）する改正税法は、平成16年3月26日に成立、同31日に公布され、平成16年4月1日から施行する法附則で、改正税法施行前の平成16年1月1日にさかのぼって適用されることになった。

この改正措置は、平成15年12月15日の政府税制調査会の総会まではまったく議論されておらず、同月17日の「与党税制改正大綱の骨子」において唐突に提示されたものである。したがって、一般に周知されていないのはもちろんのこと、一部の立法関係者を除けば、税務の専門職ですら詳しい改正内容やはっきりした適用期日を知りうる状況になかった。与党税制改正大綱が公にされるやいなや、“寝耳に水”の話を困惑した税理士会や

日弁連⁽²⁾などは、遡及立法の違法性やこの改正を納税者に知らせる周知期間が十分の確保されていないことなどを理由に、この税法改正案に異議を唱え、撤回を求めた⁽³⁾。それにもかかわらず、政府や与党は、この損益通算を使った租税回避、その駆け込み利用を防ぐ必要があることなどを理由に強引に成立させた⁽⁴⁾。一方、野党の民主党は、税界の動きに同調して実施先送りの修正案を出したりしたが、後追いに終わった。

その後、法附則により改正税法を適用した損益通算制限立法の遡及適用により損益通算を認められなかった納税者が、所轄税務署長が下した通知処分をもとに、この改正が租税法規不遡及(不利益な遡及課税禁止)の原則を内包した租税法律主義(憲法84条、30条)に反し違憲無効であり、したがって当該課税処分も取り消されるべきであるとして訴訟(以下「損益通算制限立法の遡及適用違憲訴訟」)を提起した。

これまで、①福岡地裁(平成20年1月29日)および②東京地裁(平成20年2月14日)、③千葉地裁(平成20年5月1日)で判決が下されている。各裁判所の判断は、違憲無効な遡及課税にあたるとした判決(福岡地裁平成20年1月29日判決・タイムズZ888-1312/請求容認・原告納税者勝訴・被告国控訴)⁽⁵⁾と、違憲な遡及課税にあたるとはまではないとし合憲とした判決(東京地裁平成20年2月14日判決・タイムズZ888-1313/請求棄却・原告納税者敗訴・控訴)、千葉地裁平成20年5月1日判決・タイムズZ888-1331/請求棄却・原告納税者敗訴)とに分かれている⁽⁶⁾。

(2) 日弁連「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) http://www.nichibenren.or.jp/ja/opinion/report/2004_52.html [筆者HP最終閲覧: 2008年9月1日]

(3) 日本経済新聞2004年3月8日朝刊参照。日税連「平成17年度・税制改正に関する建議書」(平成16年6月19日)5頁 <http://www.nichizeiren.or.jp/opinion/kengisyo/kengisyo-H17.pdf> [筆者HP最終閲覧: 2008年9月1日]

(4) 平成16年法律14号「所得税法等の一部を改正する法律」。なお、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頁参照。

(5) なお、本稿では、損益通算廃止立法の遡及適用違憲訴訟の関する一連の判決の引用については、税法判例について速報性の高いタイムズ[税理士情報ネットワークシステム税法データベース]を活用した。

(6) これらの判例を中核とした遡及的不利益課税につながる立法については、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71頁、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79頁参照。

II 事案の概要

各事案における事実の概要を手短に紹介すると、①福岡地裁の訴訟では、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おおむね2,000万円の譲渡損失が生じた事案が争われた。一方、②東京地裁の訴訟では、平成16年2月26日に土地・建物を譲渡し、数億円の譲渡損失が生じた事案が争われた。さらに、③千葉地裁の訴訟では、平成16年1月30日に土地を譲渡する契約をし、同年3月1日に本件土地を買受人に譲渡した結果2,500万円余の譲渡損失が生じた事案が争われた。

そこで、これらいずれの事案においても、納税者は、新法にしたがい確定申告を行った後に、当該譲渡損失を他の所得と損益通算を認めるように更正の請求を行った。しかし、いずれも処分庁(税務署長)から、平成16年4月1日に施行された改正法により、同年1月1日以降に行われた譲渡により生じた譲渡損失は、他の所得と損益通算が認められなくなったとし、更正すべき理由がない旨の通知処分を受けた。そこで、当該処分を受けた納税者は、所定の不服申立の手続を経た上で、改正税法を1月1日にさかのぼって適用すると法附則は、憲法84条を保障した租税法律主義から派生する不利益遡及課税禁止原則に反し違憲無効であることから、当該通知処分も取り消されるべきであると主張し、提訴に及んだものである。

III 当事者の主張

1 福岡地裁事案

(1) 納税者(原告・X)の主張の骨子

納税者(原告・X)は、平成16年3月10日に住宅を譲渡したことによる損失が生じたとして、更正の請求を行ったところ、同年4月1日施行の法律の改正により損益通算は廃止されたとして、更正すべき理由がない旨

の通知処分を受けた。このため、Xは、同年4月1日に施行された損益通算制限規定を同年1月1日以後の土地建物等の取引について適用する旨の規定が遡及立法にあたり、原告の譲渡損失の損益通算を認めず、原告の更正の請求に対し更正すべき理由がない旨の通知処分を行ったのは違法であるとして、同条の適用を前提とする本件各通知処分の取消を求めた事案である。

Xは、平成16年の譲渡当時、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を所得税法69条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(損益通算が可能である)と信じた上で、本件譲渡資産を売却した。ところが、この改正法の遡及適用により損益通算ができなくなり著しい不利益を被ったと主張する。とりわけ、Xは、「本件改正の内容は、平成15年12月15日の政府税制調査会の総会では全く触れられず、同月17日の『与党税制改正大綱の骨子』に唐突に登場しており、本件改正が予見可能性のないものであったことは明らかで、しかも、その内容については十分な審議も行われていない。さらに、本件改正法が成立したのは平成16年3月26日であり、その後十分な周知期間を置くこともなく公布・施行されており、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。」と主張した。つまり、改正税法が、予測可能性が全く確保されないまま遡及して適用されたことは、租税法規不遡及の原則に違反しており、違憲である、と主張した。

(2) 国(被告・Y)の主張の骨子

国(被告・Y)は、税制改正はすばやい対応が必要とされることや所得税が期間税であることを強調し、次のように主張した。

「原告に対し、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。」

また、所得税は期間税であるから、譲渡所得の金額の計算は、1暦年を単位としてその期間ごとにされるものであるから、暦年の途中で損益通算禁止に関する規定の改正が行われた場合に、その適用を当該暦年開始時から認めないとしたとしても遡及適用にあらず、本件改正は適当なものである。

さらに、本件改正には、必要性・合理性があり、平成16年1月1日の譲渡から適用する必要性も存し、予見可能性もあった。

2 東京地裁事案

(1) 納税者(原告・X)の主張の骨子

納税者(原告・Xら3人)は、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当時、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を所得税法69条1項の規定にしたがい他の各種所得の金額からすることができる(損益通算をすることができる)と信じ、かかる信頼の下ですべての取引を完了していた。それにもかかわらず、改正措置法31条1項後段の規定を本件譲渡について同年1月1日にさかのぼって適用するとすれば、本件譲渡時における租税法規にしたが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法的安定性を甚だしく損なうことから、本件改正附則27条1項は租税法律主義を定めた憲法84条、30条に違反し、かつ、納税者の予測可能性を侵害する違憲なものであるので、同条の適用を前提とする本件各通知処分は違法、同条の適用を前提とする本件各通知処分の取消を求めた事案である。

Xらは、憲法は不利益遡及課税を明文で禁止していないが、租税法規の不利益遡及適用は租税法律主義(憲法84条、30条)に反することになり

得ることから原則としてゆるされないこと、また、例外的にゆるされるところでも納税者が十分予測できるようなかたちで不利益遡及課税が予告・周知されている場合に限られる（福岡高裁昭和48年10月31日判決・訟務月報19巻13号220頁）。しかし、本件改正では、「所得税の課税年度開始前に一般的にしかも十分に周知され、納税者が予測できたものとはいえない。特に本件で問題となっている不動産の譲渡は、個人が容易に行い得る取引の部類に属しないものであるから、租税法規に対する納税者の信頼は厚く保護される必要がある。このことは期間税である所得税においても変わらない。本件改正附則27条1項は、このような納税者の信頼を裏切り、予測可能性と法的安定性を著しく害するものにほかならず、違憲で無効であるというべきである。」と主張した。

（2）国（被告・Y）の主張の骨子

国（被告・Y）は、租税法における不利益な遡及課税とは、すで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遡及立法または遡及適用をゆるさない趣旨の原則と解されるとし、税制改正はすばやい対応が必要とされることや所得税が期間税であることを強調し、譲渡所得の金額の計算は1暦年を単位としてその期間ごとにされるものであるから、暦年の途中で損益通算に関する規定の改正が行われた場合に、その適用を当該暦年の初日からとすることは当然であって、本件改正は適当なものであると主張した。

さらに、立法裁量論を梃に納税者敗訴に導いた大島サラリードワーカー違憲訴訟判決⁽⁷⁾を持ち出し、「憲法30条は、国民の納税義務を定め、同法84条は、租税法律主義を採用しているが、個々の具体的な租税法規の定立については、立法機関である国会にゆだねている。この点につき、判例

(7) 租税法と立法裁量論について詳しくは、石村耕治編『現代税法入門塾〔第4版〕』（2008年、清文社）83頁以下参照。

においても、『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。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』いとされている(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、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というべきである」と主張した。

3 千葉地裁事案

(1) 納税者(原告・X)の主張の骨子

納税者(原告・X)は、平成16年4月1日に施行された損益通算廃止規定を、同年1月1日以後の土地建物等の取引について適用する旨の規定が遡及立法にあたり、原告の譲渡損失の損益通算を認めず、原告の更正の請求に対し更正すべき理由がない旨の通知処分を行ったのは違法であるとして、同条の適用を前提とする本件各通知処分の取消を求めた事案である。

本件において、Xは、「憲法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84条に違反する。しかるに、本件改正附則は、年度途中で施行された改正措置法を年度開始時に遡って適用することを定めるものでありながら、年度開始前にほとんど一般に周知されておらず、仮に納税者が年度開始前に知り得たとしても、その期間は7日程度の短期間に止まるのであるから、納税者に予測可能性があったとはいえない。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84条に違反する。」と主張した。

（2）国（被告・Y）の主張の骨子

国（被告・Y）は、「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」、と主張した。

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84条に違反しない。」と主張した。

IV 判決の要旨

1 福岡地裁判決(請求容認)

XとYの主張に対して、福岡地裁は、本件改正は、税法の遡及適用であり、本件Xとの関係において違憲であると判示した。その判旨は次のとおりである。

(1) 遡及的不利益課税と租税法律主義

「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、国民の経済生活の法的安定性、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。」

(2) 遡及的不利益課税が例外的に許容される場合の要件

租税法規不遡及の原則について、憲法39条のような明文の禁止規定のある刑罰法規とは異なる。このため、「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。」

(3) 本件改正は、不利益な遡及課税に該当する

「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も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。」

（４）不利益遡及禁止の原則は所得税が期間税であることとは関係がない

「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さ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。」（下線引用者）

（５）結論：不利益遡及課税が例外的に許容される要件を充足せず適用違憲

「本件改正で遡及課税を行う必要性・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に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は許容するもので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。」とし、適用違憲の判断を下した。

2 東京地裁判決(請求棄却)

XとYの主張に対して、東京地裁は、本件改正は、税法の遡及適用ではなく、本件Xとの関係において合憲であると判示した。その判旨は次のとおりである。

(1) 不利益な遡及課税と租税法律主義

「確かに、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。」

（2）不利益な遡及課税が例外的にゆるされる場合の要件

「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。『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427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53年7月12日大法廷判決・民集32巻5号946頁参照）。」

(3) 所得税が期間税であることから年度内遡及適用であればゆるされる

「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、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を各種所得の金額から控除する(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、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する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とはできない。」

(4) 予測可能性がなかったとまではいえない

Xらは、政府税制調査会が、平成15年12月15日公表した「平成16年度の税制改正に関する答申」を公表したが、そこには、土地等又は建物等の長期譲渡所得について損益通算を廃止することは盛り込まれていなかった

ことから、経済生活における予測可能性や法的安定性を甚だしく損なう遡及課税であると主張した点について、東京地裁は、「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えることができる。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。」と判示する。

(5) 結論：遡及適用には合理的必要性があり予測可能性もないとはいえないので合憲

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84条、30条から導かれる租税法法律主義に反し、違憲となることあり得る。しかし、「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、本件附則27条1項が租税法法律主義に反するということはできない。」

3 千葉地裁判決（請求棄却）

XとYの主張に対して、千葉地裁は、本件改正を適用した法附則は、憲法84条に違反しないから、Xの主張は理由がなく採用することができな

い。本件においては本件改正附則の適用があるから、本件通知処分は適法であるとした。その判旨は次のとおりである。

(1) 不利益な遡及課税と租税法主義

租税法規については、刑罰法規の場合と異なり、遡及立法の禁止を明文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84条は保障しているものと解される。「本件譲渡がされた時点においては、その譲渡による損失を他の各種所得の計算上において損益通算できるとする改正前の措置法が効力を有していたのであり、一般納税者としては、その損益通算による利益をも予め考慮して譲渡に及ぶことが通常予想される。とりわけ、本件譲渡を行った者が租税の専門家とはいえない一般納税者の場合には、譲渡が行われた年度内に譲渡による損失の損益通算が廃止されることを予想して、その危険を回避する措置を期待することは必ずしも容易ではないとみられ、したがって、原告の場合、本件改正附則が本件譲渡にも適用されることによる不利益は決して少なくはないといえる。」

(2) 所得税が期間税であることから年度内遡及適用であればゆるされる

「しかしながら、遡及立法が禁止の対象とする行為は、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じる納税義務の内容を納税者の不利益に変更する行為であるところ、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り確定するものであり、また、損益通算については、所得税法の関係規定

によれば、所得税の納税義務が成立し、納付すべき税額を確定する段階において、その年間における総所得金額等を計算する際に、譲渡所得等の金額の計算上損失が生じている場合には、その金額を他の各種所得の金額から控除するという制度であり、個々の譲渡の段階において適用されるものではなく、対象となる譲渡所得の計算も、個々の譲渡の都度されるものでもなく、暦年を単位とした期間で把握される(所得税法33条3項)ものである。そうすると、本件において、平成16年分の所得税の課税期間が開始したものの、その所得税の納税義務が成立する以前に行われた本件譲渡についても改正措置法を適用する旨を定めた本件改正附則は、厳密に言えば、遡及立法には該当しないとわざるを得ない。」

(3) 予測が可能な状態にあったといえる

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、その大綱の内容は、平成15年12月18日の日本経済新聞、税理士のホームページなどに掲載され、その周知の程度は完全なものとはいえないまでも、平成16年分所得税から長期譲渡所得について損益通算制度が適用されなくなることを納税者において予測することができる状態になったといえることができる。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状態となっていたといえることができる。

(4) 不利益な遡及課税の例外的適用がゆるされる場合の要件

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さかのぼ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カ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、年度開始時にさかのぼ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。

「もっとも、期間税の場合であっても、納税者は、通常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を行うものであるといえるから、その取引によって直ちに納税義務が発生するものではないとしても、そのような納税者の信頼を保護し、租税法律主義の趣旨である国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図る必要はある。もっとも、期間税について、年度の途中において納税者に不利益な変更がされ、年度の始めにさかのぼって適用される場合とはいっても、立法過程に多少の時間差があるにすぎない場合や、納税者の不利益が比較的軽微な場合であるとか、年度の始めにさかのぼって適用しなければならない必要性が立法目的に照らし特に高いといえるような場合等種々の場合が考えられるのであるから、このような場合を捨象して一律に租税法規の遡及適用であるとして、原則として許されず、特段の事情がある場合にのみ許容されると解するのは相当ではない。そうすると、本件のように厳密には租税法規の遡及適用であるとはいえないような場合は、後記のとおり、立法裁量の逸脱・濫用の有無を総合的見地から判断する中で、当該立法によって被る納税者の不利益をも斟酌するのが相当であるというべきである。」

（5）結論：立法裁量の範囲内であり、合憲

「租税法規において、国民の課税負担を定めるについては、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、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から、納税義務者に不利益に租税法規を変更する場合は、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措置が同目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、憲法違反となることはない」と解するのが相当である。そして、当該立法措置が著しく不合理かどうかを検討するに際しては、それが厳密には納税義務者に不利益な遡及立法とはいえないとしても、不利益に変更される納税者の既得利益の性質、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べき公益の性質、納税者の不利益を回避するためにあらかじめ取られた周知等の措置等を総合的に勘案すべきである。」

こうしたことを勘案すれば、本件においては、遡及適用の公益性とXら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はいえず、少なくとも、改正附則の内容が立法的に照らして著しく不合理であるということとはできない。

V 解説

1 損益通算制限立法の遡及適用違憲訴訟判決の分析

損益通算制限立法の遡及適用違憲訴訟では、これまで、福岡地裁（違憲）、東京地裁（合憲）および千葉地裁（合憲）の3つの判決が出ている。以下に、それぞれの判決を分析して、その構造的な特質を探ってみたい。

（1）例外的に不利益遡及課税がゆるされるとする基準に準拠した判断

福岡地裁（違憲）、東京地裁（合憲）、千葉地裁（合憲）、いずれの判決

においても、問題となった損益通算制限立法は、“納税者の不利益に変更する遡及立法”にあたりと判断している点では一致している。その上で、問題となった損益通算制限立法が、例外的に許容されるケースにあたるかどうかを精査している。

福岡地裁判決では、例外的に許容されるかどうかの判断基準として、遡及適用に“必要性”と“合理性”が確保されているのかどうか、そして“法的安定性”と“予測(予見)可能性”が確保されているのかどうかをあげている。言い換えると、これらの基準が充たされる場合に限り、遡及課税が例外的にゆるされるとしている。

福岡地裁は、事実認定の結果、税法の遡及適用であり、原告納税者Xに適用される限りにおいて違憲であると判断した。また、所得税のような期間税の場合も、そうでない租税の場合と同様に、納税者の予測可能性を害する立法である場合には、租税法律主義から派生する不利益遡及課税禁止の原則に抵触し、違憲であるとした。

これに対して、東京地裁判決では、不利益遡及課税につながる立法であっても、合理性があると認定できれば、その内容が著しく不合理でない限りゆるされると判断した。また、所得税のような期間税の場合は、遡及適用がより積極的に許容されるとの判断を示した。

とりわけ、問題となった損益通算制限立法の遡及適用は、必要性および合理性があり、租税法律主義から導き出される不利益遡及課税禁止の原則に抵触せず、合憲であるとした。また、千葉地裁判決も、東京地裁判決と同様のスタンスにたち、不利益な遡及課税が例外的にゆるされる基準をクリアしており、かつ、公益優先の視角も斟酌して、その内容が著しく不合理であるとはいえないとの理由で、合憲の判断を下している。

(2) 期間税かどうか準拠した判断

すでにふれたように、所得税や法人税のような“期間税”に限っては、

遡及的不利益課税につながる立法が明文の遡及規定によって当該期間の開始時にさかのぼって適用することとしても直ちに違憲ではないとの見解も少なくない⁽⁸⁾。つまり、期間税については、随時税の場合とは異なり、とりわけ不利益遡及課税禁止原則の例外が認められるとする見方である。

損益通算制限立法の遡及適用が争われた東京地裁判決、千葉地裁判決においても、基本的にはこうした考え方をベースに組み立てられている⁽⁹⁾。これに対して、福岡地裁判決では、不利益遡及課税禁止原則の適用は、「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な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」から、期間税がどうかで判断する必要はないとしている。正鵠を得た指摘である。なぜならば、のちにふれるように、不利益遡及課税の問題を検討するにあたっては、期間税のカテゴリーに入る所得税のような租税であっても、そこで課税対象となる所得が、譲渡所得のような一時的・偶発的に生じる所得の場合には、給与所得や事業所得のような経常的に生じる所得とは異なり、随時税に通じるものがあり、期間税か随時税かの垣根を設けて判断するのは事案によっては必ずしも妥当とは思われないからである⁽¹⁰⁾。

(3) 国民の事実上の予測可能性(周知状況)についての判断

福岡地裁判決、東京地裁判決および千葉地裁判決すべてにおいて、遡及適用される改正税法に関する国民の事実上の予測可能性(周知状況)について判断を加えている。

福岡地裁判決では、平成15年12月31日時点において、国民に対し本件

(8) 北野弘久『税法学原論〔第6版〕』(2007年、青林書院)102頁以下参照。もっとも、2004〔平成16〕年の損益通算制限立法の遡及適用については、法的安定性を害し違憲とする(同上書104頁参照)。

(9) 期間税と不利益遡及課税に関する分析としては、例えば、三木義一「租税法における不遡及原則と期間税の法理」『納税者保護と法の支配』(2007年、信山社)所収参照。

(10) 同旨、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」、前掲・注6、71頁参照。

改正が周知されているといえる状況にはなかったと判断している。これに対して、東京地裁判決および千葉地裁判決では、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、その大綱の内容は平成15年12月18日の日本経済新聞、税理士のホームページなどに掲載され、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あった、と判示している。

しかし、憲法条項から要請される法的予測可能性を、自由購読をベースとする新聞や雑誌の記事、ネット上の税理士のホームページ掲載などから予知できたはずであるとする“事実上の予測可能性を優先する考え方”は、法治主義の尊重を唱えるべき司法本来のあり方からすれば再考の余地がありそうである⁽¹¹⁾。

(4) 立法裁量論に準拠した判断

裁判所には、立法府のつくった法律が合憲か、あるいは違憲かを判断する権限、つまり違憲立法審査権が付与されている(憲法81条)。ところが、裁判所は、国会が政策的な判断に基づいて定めた法律を憲法違反と判断するのにきわめて消極的である。その背景には、立法府にはどのような法律を定めるのか、あるいは定めないのかを含め、憲法に反しない限りみずからの意思で決めることができる裁量(立法裁量)があるとする理論が裁判所を支配してことも否定できない。立法裁量論が消極的司法のみならずともいわれる由縁である。

損益通算制限立法の遡及適用違憲を問うた3つの訴訟での被告(Y)国側の主張では、大島サラリードワーカー課税違憲訴訟判決(最高裁昭和

(11) 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、8頁参照。

60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁)⁽¹²⁾を、引き合いに出している。これは、最高裁が、この判決において、所得の種類の違いなどを理由とする税法上の取扱の区別について、「その立法目的が正当であり、かつ、当該立法において具体的に採用された区分の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでないかぎり、その合理性を否定できない」との判断基準を示しているからである。つまり、この先例を持ち出せば、国会がつくった税法は、“著しく不合理なことが明確”でない限り、裁判所が違憲にできない立法裁量の圏内に入り、手出しできなくなるからである⁽¹³⁾。

事実、損益通算制限立法の遡及適用について、東京地裁判決や千葉地裁判決では、この基準に用いて判断を下している。改正内容が立法目的に照らして“著しい不合理さはない”、との理由をあげて、租税法律主義から派生する不利益遡及課税禁止の原則に抵触しないと結論を導き出している。法附則も“法規”であり、今回の訴訟は法令違憲を問う性質の訴訟であると見て、立法裁量論をもって判断を下したということであろう。

しかし、今回の訴訟は、損益通算の適用を一部制限した実体的規定、立法府の租税政策自体の適否を正面から問うたものではない。たんに法の適用関係をはっきりするために定められた規定の年度内適用の適否を問うたものである。こうした事案にまで立法裁量論を持ち出して判断する必要があるのか理解に苦しむ。立法裁量論の濫用に近いのではなからうか。これまでも、裁判所は、立法裁量論を駆使して、不公平・不合理な税負担につながっているとして納税者から問われた実体税法規定を合憲としてき

(12) この訴訟では、自営業者は実額控除が受けられるのに対し、給与所得者(サラリードワーカー)には定額控除より認められないことは、不公平であり、憲法14条違反であると訴えたものである。詳しくは、北野弘久『サラリーマン税金訴訟[増補版]』(1990年、税務経理協会)参照。

(13) 租税立法の課題について詳しくは、拙著『透明な租税立法のあり方』(2007年、東京税理士政治連盟)参照。

た⁽¹⁴⁾。今回も、東京地裁判決や千葉地裁判決では、税法規定の不利益な選及適用にまで立法裁量論を持ち出して免罪符を出した。このように、司法が違憲立法審査にますます消極的姿勢を強めて行く流れをどのように変えていくかは、国民・納税者にとりきわめて重い課題である。

(5) 公共政策の選択理論に準拠した判断

東京地裁判決では、「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卷2号247頁)という大島サラリードワーカー課税違憲訴訟判決に示された判断を重視する姿勢を打ち出している。これら一連の訴訟での被告(Y)国側の主張でも同様な姿勢が見られる。こうした姿勢は、ある意味では、公共政策の選択(public choice)理論を前面に打ち出し、「効率性」確保を重視する観点から、租税法主義の下で納税者に保障された予測可能性ないし期待益を侵害しさかのぼって剥奪する不利益課税が行われたとしても、救済・補償措置は必要ないとする見解と相通じるところがある。

平成16年度の一連の「土地、建物等に係る譲渡所得の課税の特例」に関する税制改正は、一方では損益通算制限措置による増税と、もう一方で

(14) 所得税の課税最低限を問題にした、一般に「池畑訴訟」と呼ばれるケースでも、最高裁は「憲法25条の規定の趣旨にこたえて具体的にどのような立法措置を講じるのかの選択は、立法府の広い裁量にゆだねられており、それが著しく合理性を欠き明らかに裁量の逸脱・濫用と見ざるを得ないような場合を除き、裁判所が審査判断するのに適しない事柄である」と判示し、合憲への結論に導いている(最高裁平成元年2月7日判決・判例時報1312号69頁)。また、寄附金控除・損金算入限度額の個人と法人との間での著しい差別を不合理であり、憲法14条1項や憲法84条に反するとした事案においても、それが著しく合理性を欠くことが明らかであるといった特段の事情が認められないとの事由で、合憲との判断を下している(東京地裁平成3年2月26日判決・判例時報1379号67頁【請求棄却】、東京高裁平成4年3月30日判決・判例タイムズ803号74頁【控訴棄却】、最高裁平成5年2月18日判決・判例時報1451号106頁【上告棄却】)。

は土地、建物等の長期譲渡所得に対する税率の引下げや、居住用財産の買換等の場合の損益通算および繰越控除を認める特例措置の新設とで、租税政策的には、税込中立とまではいえないまでも、バランスはとれているから、総合勘案すると、こうした政策判断を尊重すべきであり、したがって、司法は、国会の専門技術的な政策判断に必要以上に介入すべきではない、とする考え方もある。こうした考え方は、いずれの損益通算廃止立法の遡及適用違憲訴訟での被告（Y）国側の主張にも散見さえるところである。また、東京地裁判決、さらに千葉地裁判決は、こうした考え方や主張に多分に影響されているようにもみえる。

これに対して、福岡地裁判決では、不利益遡及課税禁止原則の適用は、「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な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」と正鵠を得た指摘をしている。したがって、損益通算立法をめぐる一連の遡及適用違憲訴訟での“争点”は、立法府が選択した公共政策ないし実施した租税政策の適否についてではなく、“この改正措置を定めた税法の適用時期の適否についてである”、との原点に立ち返って精査すべきであるといえる。

2 税法適用の時間的限界をめぐる基本的視角

改正税法の施行にあたっては、法附則などにおいて経過措置を講じている。そのねらいは、大半の場合、①法の適用関係をはっきりさせておくことにある。ほかに、②納税者の利益のために税法を積極的にさかのぼって適用する場合（遡及減税）がある。さらに、③それまでの安定した税法秩序に信頼をおいてきた納税者を急激な税法秩序の変化から救済（経過救済）することにある場合もある。

不利益遡及課税禁止の法理は、広義では、①・②・③を包摂するかたちでとらえる必要がある。また、遡及課税にあたるのかどうかについての憲

法適合性の審査にあっても、審査対象が①のカテゴリーの事案なのか、あるいは③カテゴリーの事案なのか、確認したうえで精査する必要がある。

しかし、ほとんどの場合、不利益遡及課税禁止の法理とは、①法の適用関係の問題、つまり、もっぱら“税法不遡及適用の法理”の問題としてとらえられてきている。このため、租税法規の施行の日よりもさかのぼって適用されることの可否、言い換えると、「施行期日」、「法令適用の時間的限界」の問題として議論が展開されてきている。

ちなみに、税法の効力の及ぶ限界(範囲)については、大きく、「地理的限界」、「人的限界」、さらには「時間的限界」に分けて検討することができる。これらのうち、“税法の遡及適用”にあたるかどうかの問題は、とりわけ「時間的限界」と関係が深い。

(1) 法令適用の時間的限界

遡及課税にあたるのかどうかの問題をもっぱら“法令適用”の観点から検討するとする。この場合は、すでにふれたように、「施行期日」、「法令適用の時間的限界」が重要になる。法律は、その法律に特別の定めがある場合は別として、ふつうその公布日から起算して満20日を経てから施行される(法令1条)。一方、条例は、その条例に特別の定めがある場合は別として、ふつうその公布日から起算して10日を経てから施行される(地方自治法16条3項)。このように、法律や条例の施行期日については別段の定めをすることができ、税法や税条例の分野においては、別段の定めをする例が多い。この場合に、新たにつくられた法律が、その制定前の事実や行為(取引)についてさかのぼって適用されるように適用日を定める例が見られる。

とくに、こうした遡及適用が、増税につながるなど納税者に不利益をもたらす結果になるときは問題になる。租税法主義の原則の支配を受け

る税法の分野においては、法的安定性や予測可能性を確保する意味において、納税者に不利益をもたらす遡及課税立法は禁止されて然るべきという考えが強いことも、その背景にある。

（２）期間税と随時税

不利益な遡及課税の問題については、各種租税の性格や納税義務の発生時期などに着眼して検証する必要性が説かれる。例えば、所得税は、1 暦年（1 月 1 日から12月31日まで）の所得ごとに課税され、その暦年の終了時に納税義務が成立する（国税通則法15条 2 項 1 号、同施行令 5 条）。こうした租税を「期間税」という。法人税や住民税なども期間税にあたる。期間税については、課税期間内であれば、改正税法を遡って適用しても、遡及課税にあたらぬという考え方もある。一方、登録免許税は、登記・登録・特許・免許等の時に納税義務が成立する（国税通則法15条 2 項12号）。こうした租税を「随時税」という⁽¹⁵⁾。相続税や不動産取得税なども随時税にあたる。

また、期間税である所得税を例にしても、遡及課税にあたるかどうかを判断するにあたっては、給与所得（所得税法28条）や事業所得（同27条）、不動産所得（同29条）のように“経常的”に生じる性格のものか、譲渡所得（同33条）や一時所得（同34条）、退職所得（同30条）のように“一時的・偶発的”に生じる性格のものかに分けて、精査することができる。

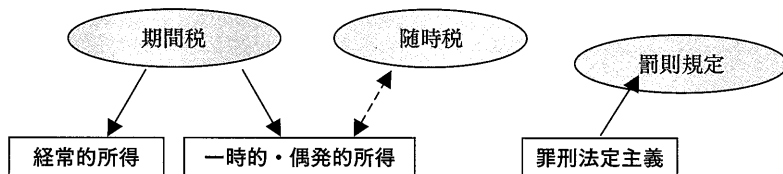
さらに、期間税のカテゴリーに入る租税であっても、一時的・偶発的に生じる所得については随時税に通じるところがあることから、不利益遡及課税にあたるのかどうかを判断する場合には、この関連する性格も重要

(15) 金子宏『租税法（第13版）』（2008年、弘文堂）17頁参照。なお、「期間税」と「保有税」とを同じグループで、一方「随時税」の代りに「行為税」という名称を用いて、それぞれ検討するのも一案である。三木義一「遡及立法の禁止」〔中村・三木編〕『演習ノート・租税法』（2007年、法学書院）8頁参照。

な基準となり得ることを忘れてはならない。

この点については、すでにふれたように、損益通算制限立法の遡及適用違憲訴訟福岡地裁判決においては、期間税のカテゴリーに入る所得税のような租税であっても、そこで課税対象となる所得が、譲渡所得のような一時的・偶発的に生じる所得の場合には、給与所得や事業所得のような経常的に生じる所得とは異なり、随時税に通じるものがあるという点も織り込んで、期間税か随時税か線引きせずに判断を下していることが注目される。

【図表1】 不利益遡及課税を判断する際の基準



(3) 税法の適用と経過規定の実際

改正税法の施行時に法附則などで経過措置を講じるねらいは、大半の場合、法の適用関係をはっきりさせておくことにある。ただ、そのねらいとするところは、それぞれの租税立法により微妙に異なる。また、規定の仕方、期間税、随時税、あるいは罰則規定にかかるものかで異なっている。さらに、遡及減税（納税者に利益になる改正税法の遡及適用）か、逆に、遡及増税（納税者に不利益になる改正税法の遡及適用）かにより異なってくる。

以下にいくつかの実例を見てみる。

(i) 期間税にかかる経過措置の例

例えば、期間税のカテゴリーにあてはまる所得税については、次のように規定する。

（所得税法の一部改正に伴う経過措置の原則）

この附則に別段の定めのあるものを除き、〔中略〕改正後の所得税法（以下「新所得税法」という。）の規定は、平成18年分以後の所得税に適用し、平成17年分以前の所得税については、なお従前の例による。

また、法人税については、例えば、次のように規定する。

（法人税法の一部改正に伴う経過措置の原則）

この附則に別段の定めのあるものを除き、〔中略〕改正後の法人税法（以下「新法人税法」という。）は、改正法施行日以後に終了する事業年度の所得〔中略〕に適用し、法人の同日前に終了した事業年度の所得〔中略〕に対する法人税については、なお従前の例による。

(ii) 随時税にかかる経過措置の例

例えば、随時税のカテゴリーにあてはまる登録免許税においては、特定日以降の課税要件事実に変更法を適用するために、次のように規定する。

（登録免許税法の一部改正に伴う経過措置の原則）

この附則に別段の定めのあるものを除き、〔中略〕改正後の登録免許税法（以下「新登録免許税法」という。）の規定は、施行日以後に受ける登記、登録、特許、免許〔中略〕に係る登録免許税について適用し、施行日前に受けた登記等に係る登録免許税については、なお従前の例による。

(iii) 租税制裁規定にかかる経過措置の例

租税制裁の手段としては、大きく分けると、「加算税（行政罰）」と「刑

事罰」が使われる。加算税は、申告義務や徴収納付義務の適正な履行を確保し、申告納税制度や徴収納付（源泉課税）制度の定着がねらいであり、刑罰を科すことがねらいの刑事罰とは異なるとの見解もある⁽¹⁶⁾。しかし、加算税（行政罰）と刑事罰は、表裏一体なものとして“租税制裁”の法体系の中で把握される必要があると考えられる。これは、加算税（行政罰）は、国税に固有な租税手続を束ねた国税通則法に定められているが、その対象とされる行為（法65条～68条）が同時に所得税や法人税といった個別税法において刑事罰の対象とされることが多々あるからである（例えば、所得税法240条、法人税法160条）。

具体的にいうと、例えば、正当な理由なしに申告書その申告期限までに提出しない行為があった場合には、加算税の対象となると同時に、1年以下の懲役または20万円以下の罰金の対象となる。また、租税の過少申告、無申告または不納付があり、それが事実の“隠ぺいまたは仮装”にあたる場合には、過少申告加算税（国税通則法65条）、無申告加算税（同66条）や不納付加算税（同67条）にかえて、重加算税が課されることがある（同68条）。さらに、各個別税法の下、この場合で、“偽りその他不正の行為”により租税を免れる行為にあたるときには、刑事罰（5年以下の懲役もしくは500万円以下の罰金または併科）の対象にもなる（例えば、所得税法238条、法人税法159条）⁽¹⁷⁾。

① 刑事罰に関する規定

改正税法の刑事罰適用の規定においては、刑法における罪刑法定主義か

(16) 金子宏、前掲書・注15、597頁参照。

(17) 行政罰と刑事罰とを“租税制裁法”という一つの枠組みでとらえるべきだとする見解として、例えば、佐藤英明『脱税と制裁：租税制裁法の構造と機能』（1992年、弘文堂）7頁以下参照。こうした把握の仕方は、一つの租税ほ脱行為に対して加算税と刑事罰を科すことが憲法39条の禁ずる二重処罰にあたらぬかどうかを精査する場合に、重要なヒントを与えてくれる。ちなみに、最高裁は、加算税は刑事制裁と異なり、適正な申告の確保と申告納税制度の定着をはかるための特別の経済的負担であり、刑事制裁の要素は少ないとの論理を展開し、二重処罰にはあたらないと判示している（最高裁昭和33年4月30日判決・民集12巻6号938頁、同昭和36年5月2日判決・刑集15巻5号745頁、同昭和45年9月11日判決・刑集24巻10号1333頁）。

らみちびきだされる遡及処罰禁止原則を織り込んで規定する必要があるために、通例、次のように規定している。

(罰則に関する経過規定)

この法律の施行前にした行為に対する罰則の適用については、なお従前の例による。

改正税法の遡及適用は、その旨の周知を徹底し、かつ、納税者の害を極小化できているような要件が充たす場合や、納税者の利益を増進する(遡及減税の)場合などには、例外的に是認されるという考え方が広く支持されている。しかし、改正税法の刑事罰規定の遡及適用に限っては、憲法第39条が明文で遡及処罰の禁止をうたっていることから、厳しく禁じられるものと解される。

この遡及処罰禁止の原則は、行為時に定められていたよりも重く処罰することを禁じることも含まれている。このことから、ほ脱犯の実行行為が完了した後に、刑罰を重くする法律が公布・施行されたとしても、当該実行行為に改正法を適用して処罰することは認められない。ただ、法定期限まではいつでも、修正申告ができることから、納税者は自らの行為で犯罪の成立を避けることができる。この点を織り込んで考えると、法定納期限までにこれまでよりも重い罰則を定めた改正税法が公布・施行された場合には、改正された罰則を適用できるという解釈もなりたつ。

② 加算税に関する規定

わが国の加算税は、その性質は行政罰といえるが、租税のかたちで賦課・徴収されている。このように、納税義務の履行を担保するために設けられている行政罰は、“過料”のかたちではなく、“租税”のかたちでかされる。

こうした性格を有する加算税についても、遡及処罰禁止の原則が適用になるのかどうかが問題になる。刑事罰と行政罰(加算税)とを租税制裁の

法体系の中で一体としてとらえていく方法が理にかなうという見方からすると、加算税についても、遡及処罰禁止の原則が適用になると見てよい。

国税通則法は、各種加算税に成立の時期について、従来から「法定納期限の経過の時」(法15条2項13号・14号)と定めている。平成18年の無申告加算税と不納付加算税率引き上げのための税制改正においては、遡及処罰にならないようにとの配慮も含めて、次のように経過措置が規定された。

(平成18年所得税法等の一部改正する等の法律)

(施行期日)

第1条 この法律は平成18年4月1日から施行する。ただし、〔中略〕定める日から施行する。

(無申告加算税に関する経過措置)

第73条 〔略〕改正後の国税通則法(以下この条及び次条において「新通則法」という。)第66条2項、第3項及び第6項の規定は、平成19年1月1日以後の新通則法第2条第7号に規定する法定申告期限〔中略〕が到来する国税について適用し、同日前に法定申告期限が到来した国税に係る無申告加算税の賦課については、なお従前の例による。

(不納付加算税に関する経過措置)

第74条 新通則法第67条第3項の規定は、平成19年1月1日以後の新通則法第2条第8号に規定する法定納期限〔中略〕が到来する源泉徴収による国税〔中略〕について適用し、同日前に法定申告期限が到来した源泉徴収による国税に係る不納付加算税の賦課については、なお従前の例による。

(iv) 納税者の利益になる遡及適用の例

納税者の利益のために税法を遡及適用する、つまり“遡及減税”の例と

しては、平成7年2月20日に施行された「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、同年1月17日に生じた阪神・淡路大震災により生じた損失に対して適用された例があげられる。同法3条〔雑損控除の特例〕では、次のように規定して⁽¹⁸⁾、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（所得税法72条1項）の適用を認めた。

居住者又はその者と生計を一にする配偶者その他の親族で政令で定めるものの有する所得税法第72条第1項に規定する資産について阪神・淡路大震災により生じた損失の金額（当該震災に関連するその居住者によるやむを得ない支出で政令で定めるものの金額を含むものとし、保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額を除く。）については、その居住者の選択により、平成6年において生じた同項に規定する損失の金額として、同法の規定を適用することができる。この場合において、同項の規定により控除された金額に係る当該阪神・淡路大震災により生じた損失の金額は、その居住者の平成7年分の所得税に係る同法の規定の適用については、同年において生じなかったものとみなす。

なお、こうした“遡及減税”ないし“利益遡及課税”は、過去の事実や行為（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かたちでの法の適用であることから、一般に租税法主義の原則にかなうものとされる。

(v) 納税者の不利益になる遡及適用の例

“過去にさかのぼって納税者に不利益を及ぼすような税法の変更を行うこと”、あるいは“納税者の不利益になる税法の遡及適用”、つまり“遡及増税”は、本稿における中心的な検討課題でもある。具体的には、次のよ

(18) <http://law.e-gov.go.jp/htmldata/H07/H07HO011.html> [筆者 HP 最終閲覧：2008年9月1日]

うに規定している。

(施行期日)

この法律は、平成20年4月1日から施行する。

(個人の譲渡所得の課税の特例に関する経過措置)

新法31条の規定は、個人が平成20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。

3 税法不遡及適用の法理をめぐる学説・判例の展開

不利益遡及課税禁止の法理について、支配的見解では、「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のは許される、と解している。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⁽¹⁹⁾とされる。つまり、禁じられるのは、“遡及減税”ないし納税者の“利益になる遡及課税”ではなく、“遡及増税”ないし納税者の“不利益になる遡及課税”である。

遡及立法により“納税者の不利益に変更する”という場合の“不利益”とは具体的には何をさすのかが問われてくる。また“原則として許されない”とは具体的にはどういう意味なのかも問われてくる。言い換えると“例外的に許される”というのであれば、改正税法に定められた課税要件が具体的に納税者の過去の事実や取引(行為)に対しどのように遡及して適用するかたちになれば憲法に抵触しないことになるのかについて、精査する必要が出てくる。

(1) 主な学説の分析

従来から、学説においては、まず、遡及課税禁止の法理については憲法

(19) 金子宏、前掲書・注15、101頁参照。

の租税法律主義からみちびかれる原則（以下「憲法上の原則」）であるのかどうかという視点から議論が展開されてきた⁽²⁰⁾。また、改正税法を施行するにあたって法附則などにおいて経過措置を講じる目的が、法の適用関係の明確化にあるのか、あるいは納税者の利益のために税法をさかのぼって適用すること（遡及減税）にあるのかなどについては、分けて論じられてきた。しかし、経過措置がとられる場合、それが期間税に対してとられるときと随時税にとられるときとは、適用時期が異なるといえるかなどについては、十分に精査されないまま論じられてきたきらいがある。以下においては、こうした実情にあることを織り込んだ上で、学説の展開まとめてみる。

ひとくちに遡及課税といってもその目的はいろいろである。遡及課税禁止の法理を憲法上の原則と認める学説においても、遡及課税が絶対にゆるされないとする考え方をとるものは見あたらない。まず、納税者の利益のために税法をさかのぼって適用する場合（遡及減税）であるが、この場合にはどの学説においても問題なく遡及課税はゆるされるとする⁽²¹⁾。問題になるのは、いわゆる“遡及増税”につながる場合である。この場合には、「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結果をきたさない範囲内」においては遡及課税がゆるされるとの見解が支配的である⁽²²⁾。この場合の予測可能性については、改正税法案が国会（議会）で審議中であれば、納税者は不利益になることを回避される機会が得られることから、改正税法の不利益な遡及適用がゆるされるとする見解もある⁽²³⁾。さらに、所得税や法人税のような“期間税”に

(20) 不利益遡及課税を禁じる憲法に明文規定がないことから、憲法上の原則とする見方に加え、立法政策上の課題とする見方も成立する可能性もある。

(21) 金子宏、前掲書・注15、101頁、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巻2頁参照。

(22) 田中二郎『租税法〔第3版〕』（1990年、有斐閣）85頁参照。

(23) 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90頁参照。

限っては、不利益な遡及課税につながる立法が明文の遡及規定によって当該期間の開始時にさかのぼって適用することとしても直ちに違憲ではないとの見解も少なくない⁽²⁴⁾。つまり、期間税については、随時税の場合とは異なり、不利益遡及課税禁止原則の例外が認められるとする見方である。

(2) これまでの裁判例の点検

これまで、“遡及増税”ないし納税者の“不利益になる遡及課税”の憲法適合性が問題になった事案は数多い。遡及増税の憲法適合性にかかる訴訟判決では、大きく「法令違憲」と判断するものと、「適用違憲」と判断するものとに分かれる⁽²⁵⁾。代表的な判決をとりあげて点検してみる。

(i) 津地裁昭和54年2月22日判決(行裁集31巻9号1829頁・タイムズZ999-8090)

この事案は、いわゆる“期間税”のカテゴリーに入る住民税にかかるものである。本件において、納税者(原告・X)は、昭和51年5月10日付で、同年度分の市民税個人均等割額1,200円の賦課処分を受けた。これは、市長(被告・Y)が昭和51年4月22日に専決処分により、その額を400円から1,200円に改正する同市条例に基づき同年1月1日にさかのぼって賦課したものである。そこで、原告は、違憲な租税法規の遡及適用であるとの理由で、その処分の取消を求めて争った事案である。

本件において、津地裁は、憲法84条の租税法律主義には、租税法規の遡及適用禁止の原則を含むものと解した上で、それは同時に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

(24) 北野弘久、前掲書・注8、102頁以下参照。

(25) 「法令違憲」とは、法令そのものを違憲と判断する判決をいい、「適用違憲」とは、法令自体は合憲であっても、当該法令が事件当事者に適用される限りにおいて違憲であると判断する判決をいう。ほかに、適用違憲から派生する「運用違憲」のカテゴリーとして理論化される判決もある(東京地裁昭和42年5月18日判決・判例時報482号25頁)。青柳幸一「法令違憲・適用違憲」[芦部信喜編著]『講座憲法訴訟』(1987年、有斐閣)3巻3頁以下、新正幸『憲法訴訟論』(2008年、信山社)460頁以下参照。

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対し不利益を与えないといった範囲内において遡及して適用することも許される」とした。この基準を示した上で、本件の事実認定では、絶対額が定額であること、低所得者に対する非課税の措置を講じていることを指摘して、軽微な変更であることから納税者に不利益を与えるものではない、と判示した。

控訴審の名古屋高裁昭和55年9月16日判決(行集31巻9号1825頁・タインズ Z999-8091)では、改正条例の均等割税率が改正地方税法の標準税率にそのまま従ったものにほかならないことなどを理由に、「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に改め、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と解するのが相当である」と判示した。

この事案において、裁判所は、期間税については、一定の要件が充たされれば不利益遡及課税禁止原則の例外が認められるとする考え方に基づいて判断を下している、といえる。

(ii) 東京地裁平成10年12月25日判決(税務訴訟資料239号681頁)

この事案は、いわゆる“随時税”のカテゴリーに入る相続税にかかるものである。本件において、相続人である納税者(原告・X)は、被相続人(夫)の死亡により平成2年3月1日に開始した相続にかかる相続税について、被告(税務署長・Y)より平成5年7月8日付で更正処分を受けた。

本件において、Yは、Xの相続にかかる土地および建物(以下「本件不動産」)の課税価格を計算するにあたり、昭和63年12月31日に施行された旧租税特別措置法69条の4の規定〔相続開始前3年以内に取得等をした土地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〕(以下「本件特例」)を適用し、課税処分を行った。

これに対して、Xは、被相続人が本件土地を取得した時期は、本件特例の適用になる以前であり、本件土地の課税価格の計算については本件特例の適用はないことなどを理由に⁽²⁶⁾、被告が本件特例を行政法規不遡及の原則、遡及課税立法禁止の原則に反し許されないものである旨を主張し、更正処分およびこれに伴う過少申告加算税の取消を求めて争った事案である。

ちなみに、本件特例は、相続税の課税価格に算入すべき土地等の価格について、相続開始時における路線価等による時価評価の原則(相続税法22条)の例外を設け、価格を路線価による評価額を超える取得価額とする旨の規定であり、実質的には、納税義務の内容を納税者の不利益に変更する内容のものである。(その後、本件特例は、本件改正法(平成8年法律第17号)により廃止された。)

Xの主張によると、本件土地の売買取引は、本件特例の施行日である昭和63年12月31日以前および本件特例にかかる政府税調中間答申の日である同年4月28日以前に、被相続人が、本件土地の地積更正完了に伴い、売買代金の清算金2000万円を支払い、昭和62年8月3日に終結しており、また、本件建物は昭和63年3月15日に完成している、という。

これに対して、Y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となる。本件相続は、平成2年3月17日に開始しているのであるから、右に述べた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、本件相続税の算定に当たり本件特例を適用することは、行政法規不遡及の原則に反するものではない。」と反論している。

本件判決において、東京地裁は、過去の事実や取引を課税要件とする新たな租税を創設し、あるいは過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容

(26) ほかに、本件不動産の課税価格の計算に当たり本件特例を適用して行われた更正処分(ただし、審査裁決により一部取り消された後のもの)には、課税価格、相続税額を過大に認定した違法があることも主張した。

を納税者の不利益に変更するいわゆる遡及立法は、その合理性を基礎づける特段の根拠がない限り、租税法主義を定める憲法84条の趣旨に反し、許されないとする前提にたったうえで、本件では「相続税において、納税義務を生じさせる過去の事実にあたるのは、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。したがって、本件特例の効力発生前ないし中間答申の日の前に被相続人が一定の財産を取得したという事実は、相続税法における納税義務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、右財産に右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いうことはできない」、と判示した⁽²⁷⁾。

本件において、裁判所は、事実認定と法の解釈において、税法の遡及適用にはあたらぬ旨の判断を下している。したがって、随時税か期間税かで法の遡及適用の判断基準が異なってくるのかどうかなどについては判断していない。

(iii) 東京地裁平成17年9月30日判決（タイムズ Z999-8125）

この事案は、は、いわゆる“期間税”のカテゴリーに入る住民税にかかるとのものである。平成15年3月31日までは、住民税においては、総合課税を原則としつつ、少額配当所得については、その金額を除外して総所得金額を算定するものとされていた（旧地方税法施行令附則4条1項）。しかし、平成15年度税制改正において抜本的見直しが行われ、新たに源泉徴収のみで納税が完了する仕組みが導入されることになり、住民税については、道府県民税の配当割が創設され、少額配当所得の金額を除外して総所

(27) なお、本件特例の解釈については、被相続人が相続開始前3年以内に取得又は新築をした不動産に限って、その適用対象とするものであり、この特例にかかる「取得等の日」とは被相続人が本件不動産に対する実質的な支配を有するにいたり、その財産権を確定的に取得したと認められる日をいうものと解するのが相当である、と判示した。ちなみに、本件控訴審の東京高裁11年11月11日判決（税務訴訟資料第245号261頁）は、原審判断を追認し控訴棄却とした。さらに、最高裁平成12年12月25日決定（税務訴訟資料第247号280頁）上告棄却で結審した。

得金額を算定するという取扱の根拠であった旧地方税法施行令附則4条1項は、平成15年4月1日をもって削除された。ちなみに、個人住民税は、賦課課税方式に従っており、しかも市町村において市町村税と都道府県民税をあわせて賦課・徴収することとされている(地税法41条2項、319条2項)。

平成16年度の都民税及び市民税について、市長(被告・Y)は、納税者(原告・X)に対して、平成15年1月1日から同年3月31日までに原告に支払われた所得税法24条1項に規定する配当等(以下「配当等」という。)に係る所得をXの総所得金額に算入して賦課決定をした。Yが、当該配当等に係る所得を総所得金額に算入して賦課決定をしたのは、地方税法施行令等の一部を改正する政令(平成15年政令第128号。以下「平成15年改正令」という。)1条により地方税法施行令附則4条1項が削除されたことによる。

そこで、本件において、Xは、平成15年改正令1条が旧地方税法施行令附則4条を削除したことは、①法律によらない新たな課税または現行の租税の変更として憲法84条に違反する、②遡及課税として憲法30条及び84条に違反する、③不公平な課税にあたる、④金融・証券税制の軽減・簡素化という平成15年度の地方税法改正の趣旨に違反する旨を主張して、当該賦課決定のうち、当該配当等を総所得金額に算入したことにより加算された部分の取消を求めて争った事案である。

本件判決において、東京地裁は、②法施行令附則の削除による遡及増税は違憲かどうかの争点について、「政令で、かつその附則により上記のような減免をすること自体の当否についての議論はあり得るかもしれないとしても」、「平成15年1月1日から同年3月31日までに内国法人から個人に支払われた少額配当については、これが個人に支払われた時点では非課税とされるはずであったにもかかわらず、平成15年改正令1条が施行された時点以降は課税の対象となっているのであるから、これは、実質的に

は納税者に不利益を生じさせる変更であったということもできる。しかしながら、仮にこのように考えてみても、都民税及び調布市民税の所得割については、毎年1月1日を賦課期日として前年度の総所得金額に応じて課税されるのであるから（地方税法35条2項、39条、313条1項、318条）、平成15年1月1日から同年3月31日までに支払われた配当等についてどのような取扱い、課税がされるかは平成16年1月1日を基準日として判断されるのである。したがって、この日より以前の平成15年4月1日に上記のような変更がされたとしても、これを許されない遡及課税であるとまでいう必要はないと考えるべきである。」と判示した。

また、同じ争点②について、控訴審の東京高裁平成18年4月27日判決（タインズ Z999-8128 【控訴棄却】）でも、「住民税のようにある期間に行われた行為全体を課税の対象とする租税については、法律によって定められた賦課期日に存在する法令等に基づいて課税されると解すべきであり、本件における都民税及び調布市民税に関しては、賦課期日である平成16年1月1日を基準日として課税される所、平成15年改正令1条の施行日は平成15年4月1日であるから、平成15年改正令1条を適用して、控訴人の平成15年1月1日から同年3月31日までの間に取得した本件配当に課税したとしてもこれを遡及課税ということはできない。控訴人の住民税の所得割の課税における要件事実及び遡及課税の見解は、当裁判所の採用するところではない。」と判示している。

以上のように、この事案では、東京地裁判決と東京高裁判決はともに、住民税が“期間税”のカテゴリーにあてはまることを強調し、X（原告・被控訴人）の不利益な遡及課税であるとの主張を退けている。

4 損益通算制限立法遡及適用違憲訴訟提起後の税法施行を点検する

平成19年7月の参議院選での与野党逆転、ねじれ国会の出現で、平成20年度の税制改正立法である「所得税法等の一部を改正する法律」は、

同年度開始後の同年4月30日にようやく公布・施行された。

これに先立ち、同年3月31日には、与野党合意で、「国民生活等の混乱を回避するための租税特別措置法の一部を改正する法律」を成立させた。しかし、平成20年度の「所得税法等の一部を改正する法律」の公布にあたり、その適用については、かなり慎重な対応がなされている。いくつかの措置を取り上げて分析すると、具体的には、次のとおりである⁽²⁸⁾。

【図表2】平成20年度改正税法における経過措置の実例

<p>①交際費の損金不算入（租税特別措置法61条の4、68条の66）</p> <p>平成18年4月1日から平成22年3月31日までの間に開始する各事業年度について、この措置が適用される（措置法61条の4第1項、68条の66第1項）。ただし、法人税の納税義務が成立する「事業年度の終了の時」において施行されている法律の規定が適用されることになることから、平成20年4月1日以降に開始した事業年度であっても、その事業年度が改正法の公布の日（平成20年4月30日）前に終了している事業年度である場合、すなわち、「平成20年4月1日以後に開始し、かつ、改正法の公布の日（平成20年4月30日）前に終了した事業年度」については、その事業年度の終了の時において改正法が施行されていないため、この措置は適用されない。</p>
<p>②使途秘匿金への追加課税（租税特別措置法62条、68条の67）</p> <p>この措置は、適用期限が、平成22年3月31日まで延長された（措置法62条1項、68条の67第1項）。法人が改正法の公布日である平成20年4月30日以降にする使途秘匿金の支出については従前の例による（経過措置令4条）。つまり、平成20年4月1日以後公布の日である平成20年4月30日前にした使途秘匿金の支出について、この措置は適用されず、追加課税は行われない。</p>
<p>③欠損金の繰戻しによる還付の不適用（租税特別措置法66条の13、68条の98）</p> <p>この措置は、適用期限が、平成22年3月31日まで2年間延長された（措置法66条の13第1項、68条の98第1項）。また、中小企業者の設立後5年以内に生じた欠損金額にかかる適用除外措置の期限も同様に平成22年3月31日まで2年間延長された（措置法66条の13第1項）。法人が改正法の公布日である平成20年4月30日以降に終了する事業年度分の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、従前の例による（経過措置令5条、11条）。つまり、平成20年4月1日以後公布の日である平成20年4月30日前に終了した事業年度については、この措置は適用されず、欠損金の繰戻し還付措置が適用される。</p>

(28) 2008〔平成20〕年度の税制改正について詳しくは、川上文吾「所得税法、租税特別措置法等（所得税法）の一部改正」税務弘報56巻8号10頁以下参照。

ここにあげた例からもわかるように、平成20年度の税制改正にあたり、期限切れし一時失効した租税特別措置法の延長立法の適用においては、経過規定が設けられ、たくみに遡及適用が回避されている。こうした対応を行った背景には、実質的に租税立法権を掌握している財務省主税局などが、“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”とする支配的見解の呪縛から逃れきれなかったことを示唆している。また、勇氣ある納税者が損益通算制限立法の遡及適用は違憲との理由で訴訟攻勢をかけたことによる大きなアナウンス効果があったこともあながち否定できない。つまり、遡及的不利益課税を当然視するかたちでの改正法の施行は、訴訟リスクが高く、税務行政の混乱を招きかねないという“学習効果”があり、それが財務省主税局などに慎重な姿勢に転じるきっかけになったものと見られる。

このことは、国民・納税者が、立法裁量論を使って明らかに不合理な不利益遡及課税につながる立法に対してまでも免罪符を出し、“事なかれ主義”的な姿勢を強める消極司法に意気消沈することなく、税法の不合理な遡及適用に対しては、毅然たる態度をとり、各界あげて批判的な姿勢を強めることが、状況の改善につながっていくことを教えてくれる。

5 公共政策の選択論から見た不利益遡及課税の位置

次に、納税者に不利益をもたらす遡及課税立法（遡及増税立法）の問題を、財政学・公共政策の選択（public choice）理論の観点も含めて掘り下げて考えてみたい⁽²⁹⁾。財政学・公共政策の選択（public choice）理論の観点を前面に打ち出し、「効率性」確保を重視する観点から、租税法主義の下で納税者に保障された予測可能性を害し、納税者の期待益・信頼益を

(29) わが国の法学者の間では、こうした課題について、解釈法学を中心に論的展開をすべきだとする傾向が強い。この背景には、公共選択の理論（政治的意思決定、とりわけ政府の財政活動に関する決定過程をマイクロ分析や社会的厚生関数など、経済学的手法を用いて分析しようとする考え方）を持ち込んだ分析への嫌悪感があることも否定できない。

さかのぼって剥奪する不利益課税が行われたとしても、これは政策の問題であるとする考え方があつた。また、この考え方の下では、遡及的不利益課税につながる立法が行われたとしても、それは本来的には政策選択の問題であり、必ずしも経過救済・補償措置などをとる必要はないという結論にもつながっている。

(1) 経過規定・経過措置とは何か

政府が、さまざまな事情から、新たな税法秩序をつくる必要が出てきたとする。また、そのために、新たな税法令を制定し、または既存の税法令を改廃する(以下「課税変更」)が必要になったとする。この場合、それまでの安定した税法秩序に信頼をおいて生活や経済活動をしてきた納税者を急激に不安定な状態に陥れないためにも、それまでの法秩序をある程度容認し、それまでの制度から新しい制度への移行が円滑に運ぶように配慮する規定を設けることや、必要な措置を講じることを、それぞれ「経過規定」、「経過措置」という。

(i) どのような「課税変更」の事例が考えられるか

「課税変更」が生じる例としては、国税に関していえば、①国会による税法改正に加え、具体的には、次のようなケースが考えられる。

【図表3】 課税変更事例

- | |
|------------------------|
| ① 国会による税法改正 |
| ② 政省令の改正、国税庁などによる通達の改正 |
| ③ 裁判所の解釈変更 |

②政省令の改正、国税庁などによる通達の改正の場合は、税務通達に基づく課税取扱(税法の解釈・適用)が違法とされ、その後その通達が改正

される例が考えられる⁽³⁰⁾。この場合、改正通達を、納税者一般の利益も織り込んで考え、遡及して広く適用すべきかどうか問われてくる⁽³¹⁾。さらに、③裁判所の解釈変更の場合には、訴訟当事者である特定の納税者だけに遡及的な利益・損失をもたらす。既判力の関係から、納税者一般には、遡及的な利益・損失をもたらさない。

(ii) 期待益への遡及課税につながる税制改正に経過措置は必要か

税制改正による「課税変更」があれば、次の二手の納税者が出てくる。

【図表4】 課税変更に伴う利益と不利益

①損失をこうむる者～「変更損失～増税」者
旧税法を信頼していたのにもかかわらず、新税法の実施(税制改正)で予測できなかった損失をこうむった納税者
②棚ぼた利益を得る者～「変更利益～減税」者
新税制の実施により、予測してなかった利益を享受した納税者

税制改正により「課税変更」が行われ、それまで実施されていなかったあらたなルール(改正された課税標準や税率・人的控除/物的控除)で課税されることになるとする。具体的には、例えば10年の損害保険契約に加入していた納税者が、損害保険料控除制度の突然の改正により3年目でこの控除の適用を受けられなくなったとする。この場合には、過去に納税者に保障された「期待益(契約期間内は控除ができるという期待益)」に遡って不利益を及ぼす「課税変更」にあたる。

したがって、こうした予測できなかった変更損失をこうむる納税者に対し遡及的に不利益を及ぼすときには、立法府(国会・議会)は、納税者が旧秩序から新秩序へスムーズに移行できるように、「経過措置」ないし

(30) 例えば、東京高等裁判所昭和54年6月26日判決・行集30巻6号1167頁参照。

(31) 消極説、名古屋地方裁判所昭和57年8月27日判決・行集33巻8号1725頁参照。

「経過救済」を与える旨を約束しておくべきかどうかが問題になる。

ちなみに、こうした措置を講じるあるいは救済すべきかどうかは、立法裁量の問題であるという法学者の見解もある⁽³²⁾。

① 経過救済・補償を必要とする見解

例えば、政府がある投資に対して課税優遇措置を講じていたとする。その後、税制改正による「課税変更」を実施し、突然その措置を廃止したとする。この場合には、旧法下で投資したときに納税者に保障された期待益にまでさかのぼって課税することにつながる。たんに「施行期日」、「法令適用の時間的限界」の問題では片付けられない。まさに、経過的な救済・補償措置の必要性の検討が求められるところである。これは、「公平性」の確保、さらには「予測可能性」や「期待益」など“信頼益の保護”を重視して考えるとすれば、むしろ当り前の主張といえる。

この場合、アメリカなどでは、「グランドファーザー条項 (grandfather clause)」による経過救済・補償の必要性が説かれている。これは、やさしくいえば、「旧法の下で行われた課税軽減措置などについては、新法を適用除外とする方法による救済措置」をさす⁽³³⁾。

もちろん、いかなる期待益をもすべて完全に補償しなければならないとなると、およそ税制改正はできなくなるのではないかとの批判も考えられる。したがって、経過的な救済・補償措置を講じるにしても、その条件をしぼるということも考えられる。例えば、税制改正による「課税変更」が相当不合理に納税者の期待益を侵害する結果を招くと思われる場合には、立法府は必ず経過救済・補償を講じなければならないとするのも一案である。

(32) 確井光明「租税法の改正と経過措置・遡及禁止」ジュリスト946号124頁参照。

(33) See, G raetz, *Legal Transitions: The Case of Retroactivity in Income Tax Revision*, 126 U. Pa. L. R 47 (1977); Logue, *Tax Transitions, Opportunistic Retroactivity, and the Benefits of Government Recombitment*, 94 Mich. L. R. 1129 (1996); D. Shaviro, *When Rules Change: An Economic and Political analysis of Transitional Relief and Retroactivity*, (2000, U of Chicago Press).

② 経過救済・補償を不要とする見解

これに対して、公共政策の選択 (public choice) 理論を前面に打ち出し、「効率性」確保を重視する観点から、納税者に当初保障された期待益にまでさかのぼって剥奪する不利益課税が行われたとしても、次の理由から、経過救済・補償措置は必要ないとする見解がある。

例えば、納税者は、税制改正による「課税変更」ばかりではなく、予想不可能なインフレとか、金利の変更とか、ほかの様々な「市場リスク」を負っている。政府は、従来から、必ずしもこうした「市場リスク」を救済・補償してこなかった。したがって、政府による税制改正に伴う「税制変更リスク」も、こうした「市場リスク」の一つと考えることもできる。

また、納税者は、課税政策は政治的ないし経済的状況の変化に伴う変更があり得るといふ予測を織り込んだ上で投資や取引をすべきであるとも考えられる。とすると、経過救済・補償措置を盛り込んだ税制改正の実施は、「非効率」であると見ることもできる。

したがって、この考え方によれば、グランドファーザー条項措置(経過措置)による補償・救済は、「効率性」に反するとの理由から不要であるということになる。また、この考え方のもとでは、税制改正は、そもそも、非効率な部分に変更を加えるために行われるもの、つまり、税制改正自体が「効率性」を求めて実施されるものとの見方をする。このことから、この考え方のもとでは、経過措置を講じること自体が、むしろ税制改正がめざしている「効率性」の拡大を阻害するものである、とされる⁽³⁴⁾。ただ、

(34) ちなみに、アメリカにおいては、遡及立法 (retroactive legislation) の可否については、コモンロー上のさまざまな法理の展開をとおして、刑事立法と民事・行政立法に分けて、久しく法律論が展開されてきている。アメリカにおける議論では、遡及立法について、憲法の正当な手続 (due process) 条項などを根拠に、判例や学説などが展開されてきているのが特徴である。ちなみに、合衆国憲法1条10項は、「いかなる州も事後法 (ex post facto law) を制定してはならない」と定める。同条9項では、連邦議会に対して事後法の制定禁止を定める。したがって、憲法の条項の字面を遡う限りでは、遡及法律の制定は認められないように思える。しかし、現実、そうした信頼はまさに幻想であることを教えてくれる。連邦最高裁判所は、遡及法律の制定禁止を、刑事 (criminal) 分野の立法には厳格に適用する一方で、税法を含め民事・行政 (civil) 分野の立法への適用には消極的である (See, Graetz, 前掲論文・注33、1130頁以下参照)。こうした実情を織り込んで、公共政策の選択理論をベースとしたアメリカの遡及増税立法統制の議論を理解する必要がある。

税制改正は、常に、税制の質的“改良”を伴うものとは限らないわけである。言い換えると、「改悪」もあり得るわけであり、いかなる税制改正であつてもそれを“効率的”と見るべきであるとする考え方は短絡的すぎるようにも見える。

(2) 求められる“実質的な意味での不利益遡及課税”の検討

わが国においては、これまで租税法律不遡及の法理ないし不利益遡及課税は、一般に、もっぱら「施行期日」、「法令適用の時間的限界」の問題としてとらえてきた。しかし、税制改正により納税者が不合理な「変更損失」をこうむる場合ないし「合理的な期待益 (reasonable expectations)」を侵害されるケースも、不利益遡及課税の問題の一つととらえるべきではないかと思う。

課税ないし増税とは、まさに“国民・納税者の財産や所得などに対する貨幣形態による公権力の行使”である。こうした公権力の行使を律するために定められているのが、憲法の租税法律主義の原則である。このことからすれば、納税者の予測可能性・法的安定性の確保のみならず、いわゆる財産権の保障という観点からも、不利益遡及課税を、経過的救済・補償措置の義務化を含め、その合理性を精査していくことは重要である。その前提として、“遡及増税”つまり“過去にさかのぼって納税者の不利益を及ぼすように税法を変更すること”の“実質的な意味”を原点から問い直す必要がある⁽³⁵⁾。裁判所は、納税者に不利益をもたらす遡及増税を問う訴訟判決において、公共政策、租税政策の効率性などを含めた“総合的判断”に必要性を強調しがちである。しかし、国民・納税者の権利救済機関であるはずの裁判所は、合憲判断に導くのに都合のよい論理をつまんで活用、並べ立てるのであつてはならない。

(35) 遡及課税について詳しくは、浦東久男「地方税における遡及立法の禁止」、前掲・注21、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76頁参照。

小結

これまで、遡及課税の問題は、もっぱら「施行期日」、「法令適用の時間的限界」の問題としてとらえられてきている。こうした法環境の下での不利益遡及課税の是非をめぐる論議において、昨今、立法府や租税行政庁のみならず、司法府にも蔓延しつつある論調がある。それは、“租税政策の「効率性」確保を優先させる観点から、租税法主義の下で納税者に保障された予測可能性を害し、納税者の期待益をさかのぼって剥奪することにつながる不利益課税の権利侵害的な性格からは目をそらし、不利益が遡及してもそれが著しく不合理ではなく立法府に許容される裁量の範囲内で実施されている限り、納税者はそれに忍従すべきである”、といった考え方である。まさに、損益通算制限立法の遡及適用違憲訴訟における東京地裁判決や千葉地裁判決は、こうした流れの乗った判断といえる。

しかし、今回の一連の訴訟は、損益通算の適用を一部制限した規定自体の適否ないし立法府の租税政策自体の適否を問うたものではない。たんに当該規定の年度内適用の適否を問うたものである。こうした事案にまであえて政府がたてた租税政策の“効率性”確保を重視する主張を採用し、さらには立法裁量論を持ち出して判断を下す裁判所の感覚は解せない。

また、東京地裁判決や千葉地裁判決の判決では、損益通算の見直しについては、平成16年税制改正以前から政府税制調査会で度々指摘され、これが平成16年度自民税制改正大綱の中に盛り込まれ、その大綱の内容は平成15年12月18日の日本経済新聞、税理士のホームページなどに掲載され、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が予測できる状態になったといえることができる、とまで述べている。しかし、このような事実上の予測可能性を優先する論調には、法律の素人でも納得できないのではないだろうか。日本経済新聞などは政府の広報紙ではある

まいし、“改正税法公布後は法形式を尊重せよ、しかし公布前は法形式よりもマスコミ報道などを尊重せよ”、といった論理の組み立て方はかなり乱暴といわざるを得ない。被告(Y)国側の主張をそのまま受容れ“最初に結論ありき”、の判決を下したいとの意図が透けて見えてくるような感じがする。

不動産取引をはじめたとした実際の多様な経済取引は、税負担の要因を最大限考慮して行われており、予測可能性の確保、改正税法の周知が現実の経済の中ではきわめて重要である。法施行前の2月頃に、税務署員が、納税者から不動産の譲渡損失の損益通算の制限について税務相談を受けたとしたら、前年12月18日の日本経済新聞の記事に信頼をおき、1月1日にさかのぼって適用があることを念頭において取引するようにアドバイスせよ、とでもいうのであろうか。

いずれにしろ、憲法に定める租税法律主義からみちびかれる不利益遡及課税禁止の原則は、納税者の予測可能性、法的安定性を確保することにねらいがある。損益通算制限立法の遡及適用違憲訴訟の福岡地裁判決では、例外的に遡及的な不利益課税を認めるとしても、まず法的安定性および予測可能性が害されないこと、そして総合的に見て遡及効の合理的必要性を確認できることの2つをあげている。その上で、争点となった損益通算廃止立法の遡及適用は、これらの要件を充たしていないとの理由で、憲法違反との判断を下している。税法の基本原則にそった妥当な判断である。

(本学法学部・法科大学院兼担教員)