

租税法における遡及立法の合憲性

土地建物等の譲渡損失の損益通算制限立法を
めぐる事件を素材として

榊 原 竜 三

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース)

はじめに

第1章 租税法における遡及適用

第1節 遡及適用の射程距離

第2節 遡及適用の許容範囲

第3節 予測可能性と合理的根拠の具体的内容

第4節 期間税からの視点における遡及適用

第2章 平成16年度税制改正で行われた不利益な遡及適用

第1節 遡及適用が行われるまでの経緯概要

第2節 期間税を理由に遡及適用ではないとする政府見解

第3節 予測可能性確保の有無

第4節 合理的根拠存在の有無

第3章 下級表裁判例の検討

第1節 実際に生じた訴訟の概要

第2節 福岡地裁判決・高裁判決

第3節 東京地裁判決

第4節 小 括

第4章 判決を踏まえての租税法における遡及適用の再検討

第1節 租税法における遡及適用の基本的姿勢

第2節 期間税からの見地

第3節 予測可能性からの見地

第4節 合理的根拠からの見地

第5節 小 括

おわりに

はじめに

本稿は、租税法の遡及適用について、原則禁止だが、やむを得ず許容される場合には、どの程度の範囲でどのような要件が必要となるか、納税者権利保護の視点から、これまでの学説と最近の判決を素材として検討し、明らかにするものである。

租税法の遡及適用は、憲法84条に包むものとされ、原則禁止である。だが具体的な明記がないことから、例外的に許容される余地もあるとされ、判決や学説も同様の見解である¹⁾。

しかし、当該許容範囲の線引きが曖昧なことから、どの場合に憲法に抵触するか、判決や学説の考えが十分に固まっているとは言えない。

また学説には、期間税は、暦年終了時の法で判断するから、遡及適用は許容できるとするものもある。だが、期間税と遡及適用の許容の射程距離もまた明確ではない²⁾。

こうした中、平成16年度の税制改正で、土地建物等の譲渡損失の損益通算について遡及適用が行われた。そして、実際に不利益を被った納税者らが、当該遡及適用が租税法主義に反するとして訴えを起すが、ひとつの地裁判決を除き、他の判決は、当該法改正が期間税であり、また予測可能性や合理的根拠もあるとして、合憲と判断したのである³⁾。しかし、合憲と判断した判決は、期間税、予測可能性、合理的根拠の考え方について誤りがあると考えられる。つまり、期間税を根拠に遡及適用を許容し、また、法律でないものにも法律と同様の予測可能性を保障し、さらに根拠なき経済予測等も合理的根拠になると判断した判決に誤りがあると考えられるのである。

そこで本稿は、これまでの租税法における遡及適用の議論を再検討し、また上記税制改正で生じた判決を素材として、当該判決を批判的に検討し、租税法における遡及適用の取り扱いを再検討している。

第1章は租税法の遡及適用を検討し、例外的に許容される場合は、予測可能性と合理的根拠の両方が必要だが、予測可能性は法律にのみ保障効力が及び、合理的根拠は、客観的な分析等を立証する必要があると論じている。また、期間税が遡及適用を許容する根拠になり得ないことも述べている。

第2章は、平成16年度税制改正の遡及適用についての政府見解を批判的に検討し、第3章は、上記税制改正に関する判決を扱って問題提起をしている。そして第4章は、前章で挙げた問題提起を精査し、当該判決の批判的検討をした上で、改めて租税法の遡及適用が原則禁じられ、期間税は遡及適用の根拠にならないこと、そして例外的に許容される場合とは、予測可能性と合理的根拠が充足されなければならないことを主張し、結んでいる。

第1章 租税法における遡及適用

第1節 遡及適用の射程距離

1. やむを得ず許容される遡及適用

法は、原則、制定後に公布・施行され、初めて効力を生じるのが一般的である。しかし、法の制定に係る政策判断等の観点から、過去に生じた事象にも法の特定の規定や対象を個別に機能させ、施行よりも前に適用されることがある。これが法の遡及適用である⁴⁾。ただし、法の遡及適用は、法律不遡及原則の観点から、みだりに行ってはならず⁵⁾、さらに憲法39条のように明文化して禁止するものもある。

それでは、租税法では、法の遡及適用をどのように考えればよいか。租税法では、憲法84条の租税法律主義の点から考える必要がある。

憲法84条は、その内容として「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性原則」、「手続的保障原則」、「遡及立法の禁止」及び「納税者の権利保護」が挙げられる⁶⁾。もっとも、同条にどの内容を盛り込むかに

についての明確な答えはなく、見解には「遡及立法の禁止」、「納税者の権利保護」を挙げないものもある⁷⁾。

しかし、そもそも租税法律主義とは、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を保障しうるような意味内容が与えられなければならないことを前提として考えられているのである⁸⁾。したがって、「遡及立法の禁止」と「納税者の権利保護」が租税法律主義に包含されなければ、納税者は法的安定性と予測可能性がないままに無秩序に法の遡及適用が行われ、恣意的課税を許容されて、納税者の権利も同時に侵害されるのである。

したがって、「遡及立法の禁止」と「納税者の権利保護」は租税法律主義の要件として包含されると考える。そして、この両者を当該要件として包含することは見解の多くが支持し⁹⁾、本稿も支持するところである。そしてこのことは、裁判例(津地裁, 昭和54年2月22日)¹⁰⁾でも確認されている。

だが、同条は、憲法39条のように明文規定がないことから、絶対的に禁止されるべきなのか、換言すれば、許容の余地を残してもいいのかという問題が生じている。

この点、裁判例(昭和52年8月30日)¹¹⁾は、憲法は刑事法規以外は、遡及適用を許容する立法を禁じてはいないと判断し、租税法にも遡及適用を許容する余地が残されるとしている。そして、このような考え方を支持する見解は多いと考えられる¹²⁾。

ただし、許容される余地が残されるとしても、租税法律主義の見地に立てば、遡及立法の許容は、納税者の予測可能性を大きく害するから、例外的な場合に限り、許されるべきであり、本来は許されないことを徹底する必要があると考える。

2. 遡及立法が許容される意義

ところで、このように租税法の遡及適用が原則禁止でありながら、例外

的に許容の余地が残されるのは、租税法が技術的かつ特殊な法分野であるからだと考える。つまり、租税法には常に変化する経済情勢に的確に対応できるような改正新法が求められており、その役割を十分に果たすには時として法の遡及適用をやむを得ず許容する場合も想定されるからである。

この点、判例（最高裁，昭和60年3月27日大法廷判決）¹³⁾も、租税法が国家財政の需要充足という本来の機能に加え、景気調整等の諸機能も有しており、国政全般からの総合的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、として租税法の特殊性を判断されている。

つまり、本来は遡及適用を禁じるべきだが、租税法の特殊性を考慮した場合、明確に禁じると、かえって不都合が生じることが考えられるのである。そして「全く遡及を認めないことになれば（中略）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る」¹⁴⁾ことが考えられるのである。

このような理由から、許容される余地は残されていると考える。だが、前述したように許容の余地は法的安定性や予測可能性の見地から積極的に解してはいない。したがって、租税法の遡及適用は、そうした特殊性を遡及適用でしか補うことができないような、例外的な場合に限り許容の余地があり、そうでない場合は、納税者の予測可能性を害し、租税法律主義に反すると考える。

第2節 遡及適用の許容範囲

1. 利益をもたらす場合

ところで、許容される場合とは具体的にどのような場合を指すのか。この点、大方の見解は、国民に利益のある法の遡及適用ならば許容できるとし¹⁵⁾、裁判例（東京高裁，昭和55年6月16日）¹⁶⁾も同様に判断されている。

だが、これらの見解は、国民に利益となる場合には法的安定性と予測可能性を確保する必要があるのかということとは言及しておらず、それらが損

なわれても、利益となる場合には許容できるとの受け止め方もできる。

しかし、租税法律主義の観点からは、それらの確保は遡及適用による利益よりも優先される要件であるから、国民に利益となる法の遡及適用でも、それらが確保されていないければ、許容されてはならないと考える。つまり、例えば租税負担が軽減される法が予測なく遡及適用された場合に、当該法の遡及適用前に、当該租税負担を恐れて経済取引を行わなかった者がいたとすれば、それによってビジネスチャンスを逃すというように法的安定性が害され、不利益を被る納税者が現れる可能性もあると考えられるからである¹⁷⁾。

したがって、国民に利益となる法の遡及適用でも、当該要件の確保が望ましいと考える。

2. 不利益をもたらす場合

一方、不利益な法の遡及適用は、それによって国民が不利益を被るから、適用には予測可能性確保の徹底をはかり、また許容される範囲も極めて限定的に解釈しても良さそうである。ところが見解は、不利益な遡及適用でも幅広く許容できるとするものと、制限を設けた場合に限り許容するものとに分かれている。

(1) 幅広く許容する見解

幅広く許容する見解として、例えば、中川一郎教授は「法治国家の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」¹⁸⁾として、予測可能性や法的安定性も多少損なったとしても、それ以上に不利益な法の遡及適用を行うこと、立法府の判断に重きを置いて、遡及適用は許容されるとしている。

しかし、上記見解のように幅広く許容することは問題だと考えられる。これらの見解は、租税法律主義が要請する、遡及適用が原則禁止であり、

やむを得ない場合に、例外的に許容されるにすぎないという立場ではなく、まず前提として許容される立場をとり、その上で許容されない場合を判断していると考えられるからである。

だが、租税法律主義の要請は、遡及適用は原則禁止であり、許容されるかどうかはあくまで納税者の法的安定性、予測可能性を著しく損なわない限りにおいてであり、例外的に許されるに過ぎないものなのである¹⁹⁾。それにもかかわらず、許容を前提とした上記見解は、原則と例外関係を逆転させており、租税法律主義を遵守する見地に立ったものではなく、是認できないと考える。

租税法律主義の要件には、法的安定性と予測可能性の要件を度外視してまで、法の遡及適用を優先させる要件は盛り込まれていないし、またその要請まではしていないはずである。つまり、憲法84条の趣旨に照らせば、遡及適用よりも予測可能性、法的安定性の保護の方が重要だと考えられるのである²⁰⁾。それにもかかわらず、遡及適用を行うために租税法律主義の要請を多少損なっても問題ないとする上記見解は、租税法律主義を遵守する見地に立ったものとはいえず、受け入れ難いと考ええる。

したがって、租税法律主義遵守の立場からは、遡及適用は例外的な場合のみ許容されるに過ぎないのだから、原則と例外を逆転させて検討する上記見解は支持できないと考える。

(2) 予測可能性、合理的根拠という制限を設けた場合に限り許容する見解

一方で、制限を設けて許容する見解があるが、租税法律主義を遵守する見地に立てば、前述した見解よりも、こちらを支持できると考える。

制限を設けて許容する見解として、例えば、田中二郎教授は、「行政法規の遡及適用を認めることは、(中略)個人の……法律生活の安定を脅かすことになるのであって、これを一般的に許容することはできない。従ってそれは……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²¹⁾」として、不利益な遡及適用が例外的な場合に限り許容される

としている。

また、裁判例の中にはさらに踏み込んで、「合理性を基礎付ける特段の根拠がない限り、憲法84条の趣旨に反し、許されない」として、法的安定性、予測可能性に加えて、遡及適用が許容される合理的根拠（特段の根拠）の要件が充足されなければ、遡及適用は許容されないとするものもある。（東京地裁，平成10年12月25日）²²⁾

このように、不利益な法の遡及適用に合理的根拠をも要求することは、国民に不利益遡及適用を行う必要性を明確に示すことができるから、法的安定性、予測可能性と並んで必要な要件であると考えられる。

そうすると、上記裁判例のように予測可能性、法的安定性に加え、合理的根拠もなければ遡及を許容しないとする見解は、租税法律主義の要請からより望ましい形であるから支持できると考え、これらの要件が充足されなければ、遡及適用は許容できないと考える。

第3節 予測可能性と合理的根拠の具体的内容

1. 予測可能性の範囲

前節では、不利益な遡及適用の許容について、要件の充足が必須条件になることを述べたが、それでは、要件である予測可能性、合理的根拠は何を指すのか。

この点、予測可能性を要請する租税法律主義の見地から検討すると、租税法律主義とは、「議会のみが課税権を有する法理」²³⁾であり、「国民は議会の制定した法律の規定するところ以上に納税義務を負わない」²⁴⁾のである。したがって、議会の制定した法律の規定こそが、国民が課税結果を予測する拠りどころとなるから、「いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生じるかが予め法律の中で明確にされること」²⁵⁾が租税法律主義の予測可能性には求められていることになるのである。

そうすると、例えば、法律ではない法案や税制大綱のような提案にも予測可能性の保障が及ぶ必要はないと考えられる。つまり、これらは、改正

の予測可能性を担保するものであっても、課税結果の予測可能性を担保するものではないから、そこに予測可能性を保障する意味を見出す必要はないのである²⁶⁾。

この点、品川芳宣教授も「法律とはあくまで、公布・施行されているものに限るべきであって、将来立法化が予測される『法律案』でないはずである。もし、『法律案』のようなものでも是とするのであれば、余りに立法府を軽視することとなり、それこそ租税法律主義を蔑ろにすることになる」²⁷⁾と解されており、予測可能性の保障が法案等にまで及ばないことを述べている。

もっとも、法案でも、それが国会の審議前に公表されることで納税者が一定の予測可能性を持つことは否めないから、法律と同等に予測可能性の保障を付与すべきだとする反論もあるし²⁸⁾、また法律のみに予測可能性を保障するのであれば、遡及適用を行う余地はほとんどなくなるという批判も考えられる。

だが、国会の審議前に公表されたとしても、立法権はあくまで国会のみに属し、国会は国の唯一の立法機関なのである²⁹⁾。そうすると、国会の審議を経ていないものに予測可能性を保障することは、唯一の立法機関である国会を軽視していると言わざるを得ず、それはまた国会の審議は形骸にすぎないと断じているようなものである。

また、確かに法律のみに予測可能性を保障すれば、遡及適用を行う余地はほとんどなくなるが、租税法の遡及適用は原則禁止であり、例外的に許容されるに過ぎないのである。そうすると、わざわざ遡及適用を許容させる理由を見出すことは、そのこと自体租税法律主義に反するものと考えられる。

したがって、租税法律主義の要請する予測可能性とは、国会の制定した法律によって課税結果が予測できることを指し、法律のみに効力が及ぶから、法案や税制大綱にも予測可能性の保障が及ぶ必要はないと考える。

2. 合理的根拠の具体的内容

次に合理的根拠の具体的内容を検討するが、判例(最高裁, 昭和53年7月12日大法廷)³⁰⁾では, 合理的根拠の具体的内容について, 概ね次のように示されている。すなわち, 「遡及法は遡及法というだけで, 違憲無効になるのではなく, それが公共の福祉のために必要かつ合理的な措置として許容されるかどうかにある。この理由の存否については, 当該立法がどのような目的で, どのような権利変動をもたらすかを究明したうえ, その措置によって達成しようとする公益の性質, 内容, 必要性の程度と, 他方, これによって権利者などが被る不利益の性質, 内容および程度を比較衡量し, 右のような変動を生ぜしめることが全体として, 公共の福祉のために私権に対し, 制約を加える必要かつ合理的な措置として許容できるものかどうかを判断すべきである」³¹⁾としたのである。

また, 山田二郎弁護士は合理的根拠について公益の性質という点に着目し, 「許容される場合があるとすれば, それは, 納税者の予測可能性, 法的安定性を害しない場合と, 遡及立法により納税者の被る不利益を犠牲にしても保護すべき優先度の高い公益の存在している場合である」³²⁾として, 不利益を犠牲にしても保護すべき優先度の高い公益の存在を合理的根拠に挙げている。

ただし, 立法府で公益性が過度に強調されれば, 常に合理的根拠になり得る可能性があり, その結果, 不利益な遡及適用が許容されることも危惧されるが³³⁾, そもそも法の遡及適用が原則禁止であり, 例外的に許容されるに過ぎないのであるから, 公益性を過度に強調し, それが合理的根拠になり得るとしても, そのような例外である遡及適用が何度も許容されることは生じ難いと考えられる。

ここまで予測可能性と合理的根拠の具体的内容について検討したが, 制限を設けて許容する見解の中には, 予測可能性がなくても期間税を根拠として遡及適用を許容するものもある。だが, 果たして期間税を根拠に, 遡及適用は許容されるのか。

第4節 期間税からの視点における遡及適用

1. 期間税と随時税の差異

期間税とは、所得税等のように、年、月等をもって定期的に課される租税である。期間税の課税要件はその期間の終了と同時に充足されるから、納税義務もその時に成立する³⁴⁾。

一方、この対比である随時税とは、相続税等のように課税物件が随時に生ずる租税であり³⁵⁾、課税物件が生ずるごとに課税要件が充足されるから、納税義務もその時に成立する。

通説は、随時税の不利益な遡及適用は全く許容されないとしている³⁶⁾。つまり、一旦、行為時の課税標準によって租税債務が確定したにもかかわらず、後に事後立法で不利益に遡及変更されれば、納税者の法的安定性と予測可能性が損なわれるからである。

一方、期間税は随時税と違い、見解は一樣ではない。すなわち、期間税を根拠に遡及適用は許容できるとする見解と、許容される余地はないとする見解に分かれているのである。

2. 期間税を根拠とする不利益遡及適用の許容の当否

(1) 期間税を根拠に許容できるとする見解

期間税を根拠に不利益な法の遡及適用を許容する主張としては、期間税は暦年終了時まではまだ生成途上であり、課税要件は暦年終了時に充足するから、不利益遡及適用を行っても法的安定性を害するとは言えないというものである³⁷⁾。

つまり、期間税は随時税と異なり、課税物件が生ずるごとに課税要件は充足されず、その時に納税義務は成立しない。期間税は期間中に累積する課税物件が対象であり、その課税要件はあくまで暦年終了と同時に充足し、納税義務もその時に成立するのである。そうすると、期間税は、随時税のように課税物件が生ずるごとに課税の予測、判断ができなくても、暦年終

了時に納税義務の有無やその程度について予測,判断ができれば問題ないから,暦年終了時に既に施行されている法によって十分に適用税率等について予測,判断できるという論理が成り立つのである³⁸⁾。このような論理から,上記見解は期間税であれば遡及適用には該当せず,租税法律主義にも反しないと結論付けているのである。そしてこのことは,納税義務成立時点を基準にして遡及課税の当否を判断したものと考えられるから,「納税義務成立基準説」と呼ぶことができる。だが,当該見解には賛同できないと考える。

(2) 期間税が根拠にはならず,許容できないとする見解

そもそも,課税は,経済取引等の私法上の行為を通じて行われ,当該行為があってはじめてそれが課税の対象となるのである。したがって,私法行為の法的性質により課税の根拠が定まるはずであり,私法上の行為のないところで課税が独立して存在することはないのである³⁹⁾。

そうすると,租税は国民の経済生活のあらゆる局面に関係を持ち,国民は経済的意思決定をする場合に租税問題を無視できないことになるから⁴⁰⁾,例えば一定規模の取引の場合には,当然課税の影響をも考慮した取引を行うことが必要となり,また,税負担の予測もひとつの判断要素として,取引するかどうかの判断及び取引条件の決定を行うことも考えられるのである⁴¹⁾。

こうした状況を考えると,納税者は,取引時点の法を拠り所にして税負担を予測するから,当該法こそが取引を行う重要な判断要素になるのである。換言すれば,その時に効力をもつ法を信じて税負担が算定できなければ,当該経済取引についての的確な判断ができず,法的安定性と予測可能性が害されると考えられるのである⁴²⁾。

このように,上記見解は取引時点を基準にして遡及課税の当否を判断するから,「取引時点基準説」と呼ぶことができる。

翻って,納税義務成立基準説の場合,暦年終了時までには法改正が成立していれば遡及適用には該当しないとしている。だが,同説では,取引時点

では取引時に効力のある法を抛り所取引を行ったのに、暦年終了時になると、取引時点の法ではなく、暦年終了時の法で課税され、納税者の予測可能性が害されるから、明らかに不利益な法の遡及適用である。

これに対し、取引時点基準説の場合、納税者は取引時の法に従って経済活動を行うから、取引時点を基準にすることが納税者の安定的な法生活に資することとなり、租税法律主義の要請に応えられるのである。この点、山田二郎弁護士も「納税者はあくまで取引時に有効に施行されている租税法規に従って各種の取引行為を行うのであり（中略）納税者の法的安定性や予測可能性の保護の要請が機能しているものと考える」⁴³⁾とされている。

したがって、「期間税だから」ということで不利益な遡及適用は許容されず、期間税でも不利益な遡及適用を行う場合は、他の場合と同様に、合理的根拠があり、さらに予測可能性の要件が充足された場合に初めて許容されると考える。

ところが最近、期間税を根拠にし、また予測可能性や合理的根拠が不十分であるにもかかわらず不利益な法の遡及適用を行い、それによって不利益を被った納税者が訴訟を起こす事態が生じた。次章からは、当該訴訟を素材として租税法の遡及適用について検討する。

第2章 平成16年度税制改正で行われた不利益な遡及適用

第1節 遡及適用が行われるまでの経緯概要

平成16年度税制改正は、平成15年12月17日に与党税制調査会（以下、与党税調という。）公表の「平成16年度税制改正大綱」（以下、税制大綱という。）で具体的内容が明らかとなり、国民がその内容を知ったのは、翌18日の新聞等の報道である。そして、その報道で明らかになったことのひとつが、土地建物等の譲渡損失の損益通算を廃止する改正、当該廃止の改正を約2週間後の平成16年1月1日から遡及適用させることである。（以下、とを合わせて本件改正という。）⁴⁴⁾

具体的には、本件改正は、改正租税特別措置法31、32条で、土地建物等を譲渡して損失が発生した場合には、損益通算を認めないこととした。そして、改正同法は平成16年4月1日施行だが、改正同法31、32条の規定は、平成16年1月1日に遡って適用するとしたのである。

ところで、このように改正するのは、経済活性化のためであり、本件改正によって土地市場の活性化をはかり、経済活性化に寄与しようとしたのである⁴⁵⁾。

だが、このような理由があったにせよ、なぜ遡及適用まで行う必要があったのか。それは、その適用を平成16年1月1日ではなく、例えば1年以上後の平成17年4月1日として遅らせた場合、その1年の間に損益通算目的の土地売却を招いて、土地市場に不測の影響を及ぼす恐れがあるためである⁴⁶⁾。

もっとも、法案となって国会に上程されると、野党議員はこのような不利益遡及適用の法改正は問題だと指摘した。ところが政府は、本件改正は、上記理由が合理的理由になり、また期間税を根拠に遡及適用を行ったのである。そして予測可能性についても、法律ではない税制大綱にも予測可能性の保障が及ぶから問題はないとし、結局、衆参両院で可決、成立されて、同年3月31日に公布、翌4月1日に施行されたのである。そして、本件改正は、同年1月1日に遡って適用されたのである。

次節では、政府の主張する、期間税を根拠にした見解や、予測可能性や合理的根拠があるとする見解を国会等の議論から検討し、期間税を根拠とする見解については批判的に検討し、また予測可能性や合理的根拠が無いことを論じていくこととする。

第2節 期間税を理由に遡及適用ではないとする政府見解

期間税を根拠に不利益遡及適用が許容されないことは、前章で述べたが、本件改正では、政府は期間税を根拠に不利益遡及適用は許容されるとしたのである。

例えば、民主党、海江田万里議員と谷垣貞一財務大臣のやり取りでは、海江田議員が、本件改正が、税制大綱公表から実際に遡及適用されるまでわずか2週間しかないことは問題ではないかとの質疑に対し、谷垣大臣は、暦年課税の仕組みをとっているから、不利益遡及適用の問題は生じないと答えたのである⁴⁷⁾。

この答弁で明らかなことは、谷垣大臣は、期間税について納税義務成立基準説を基にして考え、暦年終了時に既に施行されている法によって判断する期間税であるから、本件改正は遡及適用に該当しないとしたのである。

だが、既に論じたように、期間税を根拠に不利益な遡及適用は許容されない。そうすると、期間税でも合理的根拠を見出し、さらに予測可能性が確保されなければ、不利益な遡及適用は許容されないのである。しかし政府は、本件改正が予測可能性と合理的根拠を具備したものであり、その点から不利益な法の遡及適用は可能であるとも指摘されている。そこで次節からは、本件改正を遡及適用させる予測可能性が確保され、かつ合理的根拠があったのかということについて検討する。

第3節 予測可能性確保の有無

はじめに、予測可能性について政府はどう考えていたか。この点、民主党の鈴木克昌議員が本件改正は納税者に不利益な変更ではないかとする趣旨の質問をしたのに対して、谷垣大臣は、不利益な法の遡及適用が国民の期待に反する面があるかもしれないが、敏感な方であれば、税制大綱の公表で法改正を予測するから、税制大綱公表にはアナウンス効果があると思う、との趣旨の答弁をされたのである⁴⁸⁾。つまり、谷垣大臣は、平成15年12月公表の税制大綱には、予測可能性の保障が及ぶと認識されたのである。しかし、この考え方には租税法の予測可能性の意味について誤謬があると考える。

予測可能性については既に述べたが、その保障は、法律のみであるから、税制大綱公表時は、保障の範囲外なのである。そうすると、税制改正大綱

公表にも予測可能性の保障が及ぶとする谷垣大臣の解釈は、誤謬があると考える。したがって、本件改正には予測可能性がなかったという結論が導かれるのである。

第4節 合理的根拠存在の有無

前述したように、本件改正は経済、土地市場活性化のためである。そして、政府見解によると、あえて遡及適用をしなければ、損益通算目的(節税目的)の土地売却を招き、土地市場に不測の影響を及ぼすことも既に述べたところである。

しかし、政府見解とはいえ、これだけの根拠で不利益な遡及適用を行うことは不十分と考える。以下では政府見解が論拠に基づかないものであり、遡及適用を行うだけの合理的根拠が無いことを、内容的側面と手続き的側面という点から指摘している。

1. 内容的側面における合理的根拠の有無

政府見解は、本件改正の適用を遅らせた場合、土地市場に不測の影響を及ぼすとしているが、果たして平成16年1月1日から遡及適用しなければ、不測の影響をもたらすのか。

この点、谷垣大臣は、影響について定量的に言うことは難しいとして、負の影響度合いの名言をせず、逆に遡及適用によって、土地取引を促進する効果をもたらすだろうと推論している⁴⁹⁾。これはつまり、政府は、土地市場の調査、経済分析等を行うことなしに、遡及適用しなければ土地市場に不測の影響を及ぼすと論じているのである。だが、納税者に不利益な法の遡及適用を行う法改正の合理的根拠が、このような推論であることは望ましいとは言えない。つまり、合理的根拠となり得るためには、緻密な経済分析等により客観的に遡及適用を行うことが必要だと言える論拠が示されなければならないのである。

この点、「具体的な経済的分析をせずに立法事実の合理性を認定しよう

とするのは抽象的で根拠を欠いている」⁵⁰⁾とする見解もあるが、不利益な遡及適用であるならば、より具体的な合理性を示せとする上記見解は、同意できると考える。

また、そもそもなぜ本件改正を行うと経済活性化に繋がるのか、何の説明もないことも問題である。この点、民主党の松原仁議員は、今まで損益通算できないものが、できるようになるなら、経済が活性化するかもしれないが、逆に本件改正のように廃止することは、土地市場を活性化させないのではないかと反論されているのである⁵¹⁾。

もちろん、このような見解も推論であるから、それが議論として十分かどうか精査する必要がある。だが、ここで問題なのは、議論として十分か不十分かということではなく、不利益な遡及適用を行うにもかかわらず、このような異論あるものを合理的根拠としていることである。

つまり、国民に対して遡及適用を行う必要性を客観的論理によって合理的根拠があるとして説明責任を果たさなければならないのに、そのような分析等を行うこともなく推論を合理的根拠と位置づけて遡及適用を行おうとすることこそが問題なのである。不利益遡及適用が行われるのは、推論等の曖昧なものではなく、明確に合理的根拠といえるものでなければ、国民に不利益な遡及適用は許容されるべきではない。したがって、本件改正を上記推論によって遡及適用させることは、合理的根拠を欠いたものと考ええる。

また、ここでは別の問題も考える必要がある。つまり、政府は遡及適用を行わなければ、節税目的の土地売買が横行し、土地市場に不測の影響を及ぼすとしているが、果たして、納税者が節税を行うことは認められないのか。節税は、租税法が予定しているところに従って税負担の減少を図る合法的な行為であり⁵²⁾、非難の対象にはならない。

もっとも、既にそうした節税が大規模に行われ、土地市場に不測の影響を及ぼしていたり、或いは、租税回避の点から同様のことが生じていれば、それを合理的根拠として法改正を行う必要性もあり得えると考ええる。

しかしながら、そもそも節税や租税回避を合理的根拠に含めてもいいものなのか。この点、吉良実博士は「そのようなこと(ここでは租税回避防止の意味。)が、税法の遡及効を認めることによってのみしか絶対的に成し得ないものであるならば、いざ知らず、それ等のことは他の方法によってもその目的を達成することが決して不可能であるとは思われないから、租税収入の確保或いは租税回避の防止というような点から税法の遡及効は認められるべきであるとする見解には賛成することができない⁵³⁾」とされている。

そうすると、そもそも節税目的により土地市場へ不測の影響を及ぼすことは、当該時点では予測でしかないことを考えれば、節税は何ら批難の対象とされることはなく、また、租税回避の点から考えても、それを遡及適用という方法以外で防ぐことができるのであれば、それを合理的根拠として、遡及適用させることはできないと考える。

したがって、単純に節税や租税回避を根拠に遡及適用することは、合理的根拠のないものとする。

だが、本件改正を遡及させる合理的根拠とならないもの、或いは欠いたものはそれだけではなく、手続き的側面からも論じることができる。

2. 手続き的側面からの合理的根拠の有無

本件改正は、不利益な法の遡及適用にもかかわらず、突如税制大綱に入れ、その後周知期間を十分に置かないまま遡及適用したことも問題である。

このことについて、民主党の中塚一宏、小川敏夫両議員は、このような長く続いた制度を改める時は十分な周知期間を置かなければならず、また、政府案だと不利益不遡及の原則に反するから、修正案として本件改正案から2年間延期(平成18年1月1日から)して改正することを提案していた⁵⁴⁾。

ところが、谷垣大臣は、当該修正案では、節税目的による土地、建物等の売却を防ぐことは難しく、価格形成に影響を及ぼすという趣旨の答弁を

されたのであった⁵⁵⁾。つまり、周知期間を長く置くことはそれだけ土地市場への影響が懸念されるとしたのである。

だが、そのような理由があるにせよ、突然の公表は問題だと考える。周知の事実、法律は当該法の実施のために準備期間や周知期間が必要だが、それは不利益な法の遡及適用であるならば、なお一層遵守されなければならない、その上で当該法改正を周知させなければならない。

しかしながら、本件改正は、周知期間があるとかえって土地市場へ不測の影響をもたらすから、周知期間がわずかであっても問題がないかのように解しているのである。そして、実際に財務省の大武健一郎主税局長は、周知期間は税制大綱公表から遡及適用までの2週間程度で十分だと答弁されたのである⁵⁶⁾。

だが、政府のように周知期間は税制大綱公表から2週間程度で十分との認識でよいのか。本件改正は不利益な法の遡及適用であるから、通常の法改正以上に周知を徹底し、国民の理解に努めなければならないはずである。それにもかかわらず、周知期間をわずか2週間でも問題ないとしたのは、土地市場に不測の影響をもたらすことに懸念を抱いたからであるが、全く納税者への配慮が見当たらず、批判を免れ得ないものである。

結局、政府はあえて周知期間を短く設定し、遡及適用のわずか2週間前という差し迫った時期に本件改正案を公表することで、節税策による土地建物等の売買の増加と、それに伴う土地市場への不測の影響を回避したと結論付けられる。この点、「本件のような問題について、むしろ故意に抜き打ちで遡及立法を意図したとさえ受け取れる」⁵⁷⁾と解するものもあるが同感である。

また、このように唐突でありかつ抜き打ちの改正だとする指摘は政府税調⁵⁸⁾でも問題となり、上月英子委員が、政府税調で全く議論として挙げておらず、唐突であり、法的安定性に欠けるのではないかと質問されたのである。これに対して大武主税局長は、過去の政府税調で取り上げた経緯があるから、決して政府税調の流れを無視したわけではないと答弁さ

れたのである。だが、過去に取り上げられたとして、それを本年度にも当てはめてよいのか。過去と現在とでは置かれた経済、政治情勢は必ずしも同一ではなく、また目指すべき方向性も必ずしも同一ではないはずである。そうすると、過去と現在をあたかも同一と考え、過去で取り上げた基本方針を何ら検証することなくそのまま現在に当てはめることは、遡及適用をさせる合理的根拠に乏しく、問題だと考える。

加えて言えば、政府税調とは内閣が国会に提出する税制改正法案を策定するに当たって、重大な影響力を持つ機関だと考えられるから⁵⁹⁾、そこでの議題は、より慎重に検討されるべきである。しかしながら、本件改正は、慎重に検討されるどころか議論すらされないまま、突如与党の税制大綱で挙げたのである。

このことからやはり本件改正は、党によって故意に抜き打ちで遡及立法を意図したとさえ推論できる⁶⁰⁾。そして、本件改正を遡及させる問題は、このような不透明なプロセスこそが問題の本質ではないかとする見解もあるほどである⁶¹⁾。

このように、何ら議論されることなく、また周知期間もないままに唐突に出された本件改正は周到な手続きを踏むことなく国民に不明確であるため、合理的根拠を欠くと考える。そして、このような多くの問題を含んだ本件改正は、法律として成立した後、実際に本件改正に絡む取引を行ったものの、遡及して適用されることを知らなかった納税者らが、本件改正は、遡及適用に該当し、憲法84条に反するとして訴訟を起こしたのである。次章では、その判決から租税法の遡及適用を検討していくこととする。

第3章 下級表裁判例の検討

第1節 実際に生じた訴訟の概要

前章で述べたように、租税法の遡及適用は憲法84条に反するとした訴訟が相次いだ。それが福岡、東京、千葉⁶²⁾で起きた訴訟である。これら訴

訟は、土地、建物等の譲渡日時や損失の金額こそ若干異なるが、それ以外の事実概要、争点は以下のように同じである。

3 訴訟とも平成16年2月から3月中に土地、建物等の譲渡をして損失が生じ、平成16年分に係る更正の請求をしたが、当該税務署長より、平成16年4月1日施行の法改正で、同年1月1日以後に行われた土地、建物の譲渡は損益通算できないとする通知処分が行われた。そこで、本件改正は憲法84条に反するとして処分の取消しを求めたのである。

また、上記3つの裁判における原告・被告の主張も概ね同じである。すなわち、原告の主張は、周知期間が十分ではなく、遡及適用である本件改正は憲法84条に違反する、ということである。

次に、被告の主張は概ね次の通りである。すなわち、遡及適用は、合理的理由さえあれば違憲ではなく、また、期間税は、暦年終了時に既に施行されている法によって判断するから、暦年途中に不利益な遡及適用を行っても遡及適用には当たらない。次に予測可能性は、税制大綱公表後マスコミに報道されたから確保され、また周知期間もあった。最後に、損益通算廃止の適用時期を遅らせば、損益通算目的の土地売却を招き、土地市場に不測の影響を及ぼすことが予測され、合理的根拠はあった、である。

ところが、このように事実概要、争点、主張は概ね同一であるにもかかわらず、裁判所の判断は分かれたのである。具体的には、福岡地裁が違憲判決、東京、千葉の両地裁が合憲判決となったのである。ところが、その控訴審では、福岡高裁では合憲判決となり、また東京、千葉の控訴審も、基本的に原審を維持するかたちで合憲判決となったのである。

次節からは、上記3つの訴訟の中でも特に福岡地裁判決と同高裁判決、東京地裁判決に焦点をあて、判決要旨を述べ、若干の検討、また問題提起を行うこととする。

第2節 福岡地裁判決・高裁判決

1. 地裁判決要旨(福岡地裁,平成20年1月29日判決)⁶³⁾

憲法84条は,明文規定はないが,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。ただし,景気調整等の役割も期待されていること等に鑑みると,絶対的に禁止ではなく,租税の性質,遡及適用の必要性や合理性,不利益の程度やこれに対する救済措置の内容,法改正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は,例外的に租税法規不遡及の原則に違反せず,不利益遡及適用も,憲法上許容されると解するのが相当である。

期間税については,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り,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,遡及適用かどうかは,新たに制定された法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。

改正要旨が国民に初めて報道されたのは,損益通算が認められなくなる2週間前の平成15年12月18日である。日経新聞は,国民に相当程度の流通量があるが,周知の程度は限界がある。なお,上記国民への周知は,本件改正が税制改正大綱に盛り込まれたことを伝えるに過ぎず,法改正自体を明言するものでない。以上から,平成15年12月31日時点で,本件改正が国民に周知されていた状況にはなかったというべきである。

本件改正は,土地市場活性化等のための早期実現の必要性が一定程度あると考えられ,損益通算目的による不動産売却の弊害防止の観点から,適用時期を平成16年1月1日からとすることも経済政策上一定程度の合理性があると認められる。しかし,本件改正の主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続いており,重大な経済状況の変動が

あったわけではなく、遡及適用の合理性を減じる事情といえる。

2. 高裁判決要旨（福岡高裁，平成20年10月21日判決）⁶⁴⁾

憲法は，租税法規の遡及適用の禁止を明文で定めていない。

租税法の定立は，立法府の政策的，技術的な判断に委ねるほかなく，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，このことは租税法規の適用時期にも当てはまる⁶⁵⁾。以上から，納税者に不利益な遡及適用でも，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。納税者に不利益な遡及適用に合理性があり，憲法84条に反しないものといえるかは遡及の程度，遡及適用の必要性，予測可能性の有無，程度，遡及適用による実体的不利益の程度，代償の措置の有無，内容等を総合的に勘案して判断されるべきである⁶⁶⁾。

期間税でも，納税者は当該取引等の時点における租税法規に従って当該取引等に関する納税義務が成立すると信頼するのが通常であると考えられ，その信頼を保護することが国民の予測可能性や法的安定性に資することは否定できないから，期間税を根拠に遡及適用にはあたらぬとする控訴人の主張は採用できない。しかし，このことは既に成立した納税義務を遡及的に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，納税者の予測可能性を害する程度や法的安定性を侵害する程度は低いと考えられる。

本件改正を国民が知り得た時期は適用の2週間前で，周知に限界があったが，ある程度の周知はされ，予測可能性が全くなかったとはいえない。本件改正内容が，平成15年12月15日の政府税調で十分議論されなくても，本件改正は従来の政府税調の議論の流れの上にあることが認められ，全く唐突なものとはいえない。

租税法規の予測可能性を完全に満たさなければならないとすれば，そもそも法改正はできず，租税の機能は不全に陥る。大綱や法案でも，法改正の内容を予測できることからすれば，租税法規の改正にあたり，個人の予測可能性を完全に満足することまでは要求されていないというべきである。

改正目的は、土地市場の活性化、安定化であり、本件改正の目的は合理性を有するといえる。本件改正の適用時期を次年度以降にすると、損益通算目的の不動産売却がされ、土地価格の安定化という政策目的の阻害が予測されたし、平成15年12月の税制大綱公表後、租税回避のため同月中に土地建物等の売却を勧める専門家が複数存在したことからすれば、土地市場への弊害が不適當な予測によるものといえない。

3. 検 討

本訴訟では、地裁で違憲判断が下されたが、高裁では合憲判断となった。そこで、両判決を検討すると、はじめに租税法における遡及適用の基本的姿勢という点は、地裁が原則として遡及適用は許容できず、例外的に許容されるものであり、予測可能性と合理的根拠を充足した場合に許容されるとした。

これに対して、高裁は、地裁のように許容範囲を制限しているが、例外的に許容するというよりは、合理性さえあれば許容できるというように、許容範囲を広く判断したと考えられる。しかしながら、高裁の判断は、租税法主義の観点からは問題だと考える。

次に、期間税については、どちらも期間税が遡及適用を行う根拠にはならないという点では同じ判断であった。ところが、高裁は、遡及の程度が限定されていることを根拠に、期間税でも遡及適用が許容されると判断したのである。だが、遡及の程度が限定されていれば、遡及適用は許容されると考えてよいのか、またなぜ遡及の程度が限定されていると判断したのか。その点が示されないことは、不十分だと考える。

3つ目に予測可能性については、地裁は12月に公表された税制大綱は唐突であり、またそれは法律ではなく、改正内容に盛り込まれたことを伝えたに過ぎないとして、予測可能性がないと判断した。これに対し、高裁では税制大綱は唐突であったが、全く予測可能性がないわけではないと判断し、また税制大綱でも十分予測できるとして予測可能性があったと判断し

たのであった。だが、突然大綱として公表されたものを法とみなして予測可能性があるとすることは、問題だと考える。

最後に、両裁判所とも土地市場活性化のために本件改正を行うことは合理性があると判断されたが、地裁が経済状況を勘案して、最終的には合理性がないとしたのに対し、高裁は、上記活性化に加えて租税意回避の意図等をも懸念した結果、合理性があると判断したのであった。だが、果たして土地市場活性化が遡及適用を行うための合理的根拠となり得るのか。そして、高裁の言う節税目的が合理的根拠になり得るのか。このような点が曖昧なまま結論が出されたことは問題だと考える。

第3節 東京地裁判決

1. 地裁判決要旨（東京地裁，平成20年2月14日判決）⁶⁷⁾

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ので、憲法84条に反するが、憲法39条と異なり、遡及適用を明示的に禁止していないから、合理的必要性が認められる時は、納税者に不利益に遡及適用しても租税法主義に反しないとして許容の余地がある。

納税者に不利益な遡及適用が租税法主義に反しないかどうかは、遡及適用で不利益に変更される納税者の納税義務の性質や内容を不利益に変更する程度、及び変更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かどうかで判断すべきである。

所得税の納税義務成立は暦年終了時であり、その時点では当該改正法が既に施行されているから、当該改正法が遡及して適用され、変更をもたらすということはいえない。

遅くとも税制大綱が日経新聞に掲載された平成15年12月18日には、周知の程度は完全でないが、納税者は予測できる状態にあったといえるから、かなり切迫した時点ではあったにせよ、納税者が予測できる可能性がなかったとまではいえない。

改正目的は、土地市場を活性化させ、この措置を早急に実施する必要性

があったと肯定できる。改正法の適用を平成17年分以降とすると、それまでに、節税目的で土地等又は建物等が大量に安価で売却され、土地価格の下落防止という政策目的の阻害が予想され、適用時期を平成16年1月1日以後とする合理性を基礎付けるものといえる。平成16年度税制大綱の公表後、土地、建物等の売却を勧める不動産会社、税理士が存在したことも、節税目的で売却が促進された危険があったと認められる。

2. 検 討

本訴訟について、はじめに租税法の遡及適用の基本的姿勢から検討すると、原則として遡及適用は許容されないが、合理的必要性が認められる時には許容される余地があるとしている。この点、予測可能性の確保については触れていないことから、当該確保がされていなくても、合理的必要性のみあれば許容できると解釈することができる。そうすると、東京地裁は前節の福岡高裁の判断よりも、より広く遡及適用を解釈していると考えられるが、租税法律主義の観点からして、広く解釈することは問題だと考える。

次に、東京地裁は期間税を根拠に遡及適用を許容している。しかし、なぜ期間税を根拠に遡及適用が許容できるとしたのか、前章までに論じた期間税の法理と合わせてもう一度検討する必要があるものと考ええる。

3つ目に、予測可能性について、周知の程度は完全ではないが、納税者は予測できたとしている。しかし、なぜ予測できる状態と判断したのか、その根拠が不十分だと考える。

最後に、合理的根拠については、土地市場に不測の状態をもたらすことが懸念されたためとしているが、具体的に検討した点は述べられていない。そうすると、そのような推論でも、遡及適用を行う合理的根拠となりうるのか。根拠について非常に曖昧だと考える。

第4節 小 括

ここまで、福岡地裁と同高裁判決、そして東京地裁の判例要旨と若干の検討、及び問題提起を行ったが、これらを比較すると、福岡地裁判決が他の2つよりも実態に即した判断であると考え、評価できると考える。だが、そのように評価できる判決は福岡地裁のみであり、実際には本稿で取り上げなかった千葉地裁、またその控訴審も含めて、福岡地裁を除いたすべてが、本件改正における遡及適用を許容したのである。

しかしながら、本章で若干検討して明らかとなったが、福岡地裁以外の裁判所の判断には多くの問題点があると考え。つまり、遡及適用の基本的姿勢、期間税の見地、予測可能性の見地、合理的根拠の見地という4つの点から問題があると考えるのである。

そこで次章では、本章で述べた3つの判決を踏まえて、税法の遡及適用について再検討を行い、特に上記4つを中心に、租税法の遡及適用について再検討を行うこととする。

第4章 判決を踏まえての租税法における遡及適用の再検討

第1節 租税法における遡及適用の基本的姿勢

租税法における遡及適用の基本的姿勢については、福岡地裁と同高裁、東京地裁ともに原則禁止としているが、予測可能性と合理的根拠があれば、例外的に許容されることを確認している。だが、その許容範囲の考え方が福岡地裁と東京地裁、福岡高裁では異なっている。

まず、福岡地裁は、法の遡及適用は原則禁止だが、租税法は景気調整等の役割も期待されているから、その場合には例外的に許容されることもあるとしているのである。そして、許容される場合とは、合理的根拠と法的安定性、予測可能性を具備した場合というように、遡及適用を限定的に解釈していると考えられる。

これに対し、東京地裁は、合理的必要性さえあれば、法的安定性や予測可能性が確保されなくても法の遡及適用は許容できると広く解釈したのである。しかし、このような考え方は、納税者の予測可能性と法的安定性の確保の視点を軽視し、また租税法主義という本質的な前提も軽視していると考えられる。したがって、このような判断は批判を免れ得ないものであるから、評価できないと考える。

最後に、福岡高裁だが、同高裁は、合理性があれば許容されると、当該許容範囲を広く解釈していると考えられる。もっとも、東京地裁のように法的安定性や予測可能性が確保されなくても合理性さえあれば遡及適用は許容されるとは判断していないが、福岡地裁のように例外的に許容されるというように解釈していないことに鑑みれば、福岡高裁も東京地裁の判断に近い形で不利益な遡及適用について見ているのではないかと考えられるから、評価できないと考える。

また、福岡高裁はそれ以外にも他の2つの判決にない見方で遡及適用について考えている。つまり、福岡高裁は、判例(最高裁、昭和60年3月27日大法廷判決)を引用し、裁判所は立法府の裁量的判断を尊重せざるを得ず、そのことは本件改正で問題となった租税法規の適用時期にも当てはまるとして立法裁量論を展開し、ただし納税者に不利益な遡及適用でも、合理性があるならば、憲法84条の趣旨に反し違憲ではないとしているのである。だが、最高裁判例をそのまま本件にも当てはめていいのだろうか。

福岡高裁は最高裁を引用し「合理性があるとき」(最高裁では「著しく不合理であることが明らかでない限り」としている。)には遡及適用に関しても裁判所が判断し得るとしている。だが、最高裁は福岡高裁のように「合理性がある」場合には裁判所は判断できると、広く解釈しているわけではない。最高裁は「著しく不合理であることが明らかでない限り」は立法府の判断が尊重され、そうでない場合には裁判所が立法目的の正当性及び著しい不合理の存否について、審査し得るという考え方を示しているのであり⁶⁸⁾、限定的な解釈をしているのである。

もっとも、何が著しく不合理に該当するかは議論の余地がある。だが、このことは補足意見ではあるが、当該最高裁判例で谷口正孝裁判官が「性別のような憲法14条1項後段の事由に基づく差別が行われる時には」と、判断し得る場合を極めて限定的に解釈しているのである。そうすると、遡及適用の場合も、補足意見のような事由か、又は同程度の事由の場合にのみ裁判所が判断し得ると解釈できると考える。

翻って、本件では遡及適用の問題の中に憲法14条に該当する性別のような差別問題は生じていない。そうすると、福岡高裁は本件を憲法14条に関わるような重大な問題と同様に扱い、そして著しい不合理が明らかであるから、裁判所が判断し得る余地があると判断し、判決を下したのだろうか。

結局、なぜこのような最高裁判例を持ち出して本件を検討したのか、遡及適用が許容されるかどうかを検討する以前の問題として、福岡高裁の遡及適用に関する考え方には疑問を持たざるを得ないが、同高裁は、そのことを具体的に検証することなく、次節以降で述べるように、本件改正の合理性について他の2つの判決同様に検証したのである。

第2節 期間税からの見地

次に、期間税における遡及適用を再検討するが、3つの判決はこの期間税はそれぞれ異なった判断をしたと考えられる。

福岡地裁は、取引時点基準説を採り、納税者は、期間税でもその当時に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取引等を行うことをより重視して、期間税を根拠に遡及適用は許容できないとした。これは、租税法律主義の要請をより遵守しておくことから、評価できると考える。

これに対して東京地裁は、福岡地裁とは反対に納税義務基準説を採り、期間税を根拠に遡及適用は許容できるとした。だが、この考え方は、既に述べたように納税者は、具体的な行為をなすに当って、その行為当時の法令を参考、基準とするのであるから、当該説の場合は、法的安定性を害し、

租税法律主義の要請に応えることができないのである。そうすると、期間税を根拠に不利益な遡及適用を許容することは、それ自体、憲法84条に反するものと言える⁶⁹⁾。

したがって、東京地裁がいう、期間税を根拠に遡及適用ではないとする判断は、評価できないと考える。

最後に、福岡高裁は、予測可能性と法的安定性を重視し、期間税であっても遡及適用は許容できないと判断している。この点は福岡地裁と同様に取引時点基準説を採ったと考えられ、評価できると考える。また、特筆すべき点として、課税庁の主張は採用できないとまで述べている点も評価できると考える。

ところが、そこまで断じておきながら、その後段では、改正法の遡及適用と、不利益度合いを比較した場合に、遡及の程度は限定されており、納税者の予測可能性、法的安定性を害する程度は低いとして、今回の不利益な法の遡及適用は許容できるとしたのである。これは結局のところ、課税庁側の主張を事実上認めたのと同じことである⁷⁰⁾。

しかし、なぜ暦年途中の改正は、納税者の予測可能性や法的安定性の侵害度が低いと判断したのか。福岡高裁はその点に全く触れておらず、合理的根拠を示すべきだったと考える。このように、課税庁側の主張を認めた福岡高裁の判断は評価できないと考える。

第3節 予測可能性からの見地

予測可能性について、本稿では、その保障は法律のみに与えられると論じてきた。しかしながら判決では、福岡地裁がこのような考えで予測可能性なしと判断したが、東京地裁、福岡高裁はあると判断したのである。

まず、福岡地裁は、税制大綱の公表が、損益通算が認められなくなる2週間前であり、また、新聞の扱いも小さく、国民への周知度には限界があったとしている。さらに、そもそも新聞等の報道は、単に税制改正に盛り込まれたことを伝えるに過ぎないとして、課税庁の主張を一蹴している。

これに対して、東京地裁は、税制大綱の公表がかなり切迫した時期だとしながらも、その公表をもって、納税者が予測できない状態ではなかったとし、福岡高裁も全く予測ができなかったわけではないとした。加えて福岡高裁は、そもそも損益通算廃止の議論は、従来の政府税調の議論の流れにあるとして、唐突なものではないとし、大綱や法案でも、法改正の内容は予測でき、個人における予測可能性を完全に充足することまで要求されていないとまで断じている。

しかしながら、このような両判決の論理が可能だとすれば、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ず、このような両判決の論理は法的におよそ妥当しない議論だと思われるとする見解もあるが⁷¹⁾、租税法主義をより厳格に解釈している点から上記見解には同意できるものとする。

また、同様に、例えば施行前の2月に、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、税制大綱に信頼をおき、1月1日に遡って遡及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言うのだろうか⁷²⁾。だが、実際にアドバイスをを行った後に廃案となったら、税務署はどうするつもりなのか。

このように、予測可能性の保障が法律のみであるにもかかわらず、税制大綱にも、予測可能性があったとした東京地裁、福岡高裁の判断は、批判を免れ得ないものとする。

第4節 合理的根拠からの見地

最後に合理的根拠だが、本稿では合理的根拠について、1つめに立法目的の究明や、当該法の公益の性質、内容や国民への不利益度合い等を精査、比較衡量を行い、そうした事情を勘案して、それらが合理的根拠となり得ると判断された場合と考えていた。2つめに不利益を犠牲にしても保護すべき優先度の高い公益の存在がある場合としていた。

そこで、本件改正がそれら合理的根拠に基づいているかという点で見た場合、3つの判決とも、本件改正は経済政策上の合理性、節税目的を防止する合理性があり、その目的から遡及適用は必要であるとしている。だが、そもそも節税目的を合理的根拠として遡及適用を行う余地がないことは前述したとおりであるから、そのことを根拠として認めたすべての裁判所の判断は評価できないと考える。

もっとも、福岡地裁は、本件改正が節税目的を防止する目的であることを一定程度認めながらも、その政策目的は実際に重大な経済状況の変動が確認できないことを挙げて、本件改正を遡及させる必要性、合理的根拠はないとしたのである。

したがって、節税防止を遡及適用の合理的根拠にした福岡地裁の判断は評価できないが、その後で実際の経済状況に鑑み、節税目的が遡及適用させる合理的根拠にならないと判断した点は評価できると考える。

ところが、東京地裁は、福岡地裁のように実際の経済状況を鑑みることなく、税制大綱の公表直後に、租税回避のために土地建物等の売却を勧める専門家が複数存在し、そのことから実際に土地売却が増加して、不測の影響をもたらすという、十分な根拠に基づかない課税庁側の主張を採用し、このことを合理性を裏付けるものとして、本件改正を遡及させる必要性、合理性があるとしたのである。

だが、この論理には問題が残る。そもそもそのような専門家が存在し、実際に損益通算目的の売却が行われたとして、その場合の経済損失が立証されていない点は問題である。このような経済分析の不十分さについては既に述べたが、本来ならば、遡及適用した場合と遡及適用しなかった場合とを経済的分析によって比較検討し、遡及しなければ経済に損害をもたらす分析結果が示されない限り、不利益な遡及適用は許容されないはずである。

しかしながら、その点を指摘することなく、盲目的に課税庁の主張を認めて、遡及適用に合理性があるとしたのである。このことは批判を免れ得

ない問題だと考える。

また、特筆すべきは、福岡高裁が節税ではなく、租税回避と判断した点である。つまり、損益通算目的の土地売買を「異常な法形式を用いて税負担の減少を図る」⁷³⁾と解釈したのである。だが、土地、建物譲渡の損益通算は法に従って行う通常の行為である。それにもかかわらず租税回避とみなして判断した福岡高裁の立ち位置は、すべてを総合的に判断してから遡及適用かどうかを検討するのではなく、最初から本件取引を租税回避の防止とみなし、遡及適用ではないと結論付けた上で判断していると考えざるを得ないものである。したがって、租税回避の防止を合理的根拠として遡及適用を行うことができるとした福岡高裁の判断は批判を免れ得ないと考える。

第5節 小 括

本章では、判決を踏まえての租税法の遡及適用の再検討を行ったが、結局、現在の裁判所では、期間税を根拠に遡及適用は許容されるとする見解が多数となっている。また、予測可能性についても、税制大綱にも予測可能性の保障は及ぶとし、合理的根拠については、推論でも、合理性があるとの認識を示されている。しかしながら、それらは租税法律主義を厳格に解釈したものとは言えないと考える。

納税者に不利益な遡及適用であるならば、より一層予測可能性は保障されなければならない。また合理的根拠も十分なものでなくてはならない。それにもかかわらず、本件改正について遡及適用を許容したことは裁判所の甘い認識であると考えられる。

租税法の不利益な遡及適用は、例外的に許容されるに過ぎないのである。また、たとえ許容されても、あくまで法律となったもののみが有する予測可能性の保障と、立法目的を究明し、また国民の権利変動や経済情勢等、精査に精査を重ねた合理的根拠に基づかなければならず、当該要件を満たさなければ、許容されないのである。

おわりに

本稿では、租税法の遡及適用について学説、判例等を検討し、一定の結論を出せた。だが、第3章で取り上げた訴訟では、本稿の結論と相容れない判断が下されていることから、一層の議論が要求されるものとする。

なお、本稿では遡及適用の問題に焦点を当てたため、損益通算規定の具体的内容についての検討は省略したが、この点は別の機会に行いたい。

また、本稿で検討した東京訴訟と、本稿で取り上げなかった千葉訴訟は上告しており、最高裁判所の判断が待たれるところである。

しかしながら、本稿の問題は、最高裁の判断のみならず、立法府で解決を図ろうとする点は言及すべきことである。つまり、政権交代によって、これまでの慣習を一掃し、税制改正の予測可能性について、納税者に配慮しようとする動きが始まったのである。例えば、内閣官房国家戦略室長の古川元久議員は、本来、課税年度が始まる前に、翌年度の税制の仕組みを決めるべきであるから、税制改正の議論は前もって行い、秋には改正内容を決定し、それに基づいて歳出の予算を編成すべきという趣旨の発言をしているのである⁷⁴⁾。

つまり、従来のように、年末に税制改正大綱が示され、年が明けてから法案として議会に提出され、議会での議論も不十分なままに成立し、本稿のような不利益遡及適用が行われていた仕組みが変わることが予想されるのである。

また、本稿で取り上げた立法経緯の不透明さも、藤井裕久前財務大臣が、税調を一本化し、責任の所在を明確にして税制改正に透明性を持たせようとしている⁷⁵⁾。この点は、実務家、研究者から評価される見解が多いが⁷⁶⁾、同様に私見も評価できると考える。

唐突であり、予測可能性、合理的根拠がないまま不利益な遡及適用が許容されるのは、租税法主義の点から許容されるものではなく、また納税

者への配慮も見られない。

本稿で述べたように不利益な遡及適用によって困窮する納税者が現れることのない制度改革が一日でも早く実行されることを願い、本稿の終わりとしたい。

- 1) 例えば、金子宏『租税法』（弘文堂、第13版、平成20年）101頁。福岡高裁那覇支部、昭和48年10月31日、訟務月報19巻13号220頁。
- 2) 射程距離が明確でないことは、今なお様々な学説が挙げられていることから明らかである。なお、諸説の検討については、岩崎正明「租税法規の遡及立法の可否」税大ジャーナル12号（平成21年）が詳しい。
- 3) 違憲の裁判例として、福岡地裁、平成20年1月29日判決、判例時報2003号43頁。合憲の裁判例として、その控訴審、福岡高裁、平成20年10月21日判決、判例時報2035号20頁。東京地裁、平成20年2月14日判決、判例タイムズ1301号210頁。その控訴審、東京高裁、平成21年3月11日判決、TAINS Z888-1413。千葉地裁、平成20年5月16日判決、TAINS Z888-1331。その控訴審、東京高裁、平成20年12月4日判決、TAINS Z888-1387。
- 4) 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（平成2年）44頁。
- 5) 山本庸幸『実務立法技術』（商事法務、平成16年）99頁参照。
- 6) 金子・前掲注1）68頁。
- 7) 例えば、関子善信『税法概論』（大蔵財務協会、6訂版、平成21年）29頁参照。
- 8) 金子・前掲注1）68頁。
- 9) 例えば、金子・前掲注1）68頁。
- 10) 行集31巻9号1829頁。
- 11) 訟務月報23巻9号1682頁。
- 12) 例えば、谷口勢津夫教授（「滑り込みセーフ？」佐藤英明編『租税法演習ノート』（弘文堂、平成20年）306頁。
- 13) 民集39巻2号247頁。
- 14) 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巻（平成20年）73頁。
- 15) 例えば金子・前掲注1）101頁。
- 16) 税務訴訟資料113号645頁。
- 17) 岩崎正明「租税法規の遡及立法の可否」税大ジャーナル12号（平成21年）41頁参照。
- 18) 中川一郎『税法学体系』（ぎょうせい、全訂増補版、昭和52年）27頁。
- 19) 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（平成21年）32頁以下。
- 20) 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（平成20年）6頁。
- 21) 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、昭和32年）165頁。同様に制限を設けた場合に限り許容する判決として、福岡高裁那覇支部、昭和48年10月31日、訟務月報19巻13号220頁。

- 22) 税務訴訟資料239号681頁。同様の見解として、谷口・前掲注12)299頁。
- 23) 北野弘久編『現代税法講義』(法律文化社, 5訂版, 平成21年)14頁。
- 24) 北野編・前掲注23)14頁。
- 25) 金子・前掲注1)68頁。
- 26) 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頁参照。
- 27) 品川芳宣「土地建物等の譲渡損失の損益通算禁止規定の合憲性」TKC 税研情報17巻3号(平成20年)81頁。
- 28) 谷口・前掲注12)307頁参照。
- 29) 志賀櫻「不利益課税遡及立法の憲法適合性」・税務弘報56巻7号(平成20年)35頁。
- 30) 民集32巻5号946頁。
- 31) 阿部泰隆『行政の法システム(下)』(有斐閣, 平成9年)743頁。
- 32) 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(平成20年)67頁。
- 33) 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24巻4号(平成21年)124頁参照。
- 34) 相京博士「期間税と税法の遡及適用」税経通信64巻8号(平成21年)170頁。国税通則法15条2項1号参照。
- 35) 金子・前掲注1)17頁参照。国税通則法15条2項4号参照。
- 36) 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」『山田二郎先生寿喜記念』(信山社, 平成19年)280頁。
- 37) 例えば、北野弘久『税法学原論』(青林堂, 第6版, 平成19年)103頁参照。
- 38) 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 76号(平成20年)42頁参照。
- 39) 佐藤香織「近時の税務事件判決に見る傾向と対策」ザ・ローヤーズ6巻7号(平成21年)23頁。
- 40) 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(平成元年)94頁参照。
- 41) 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(平成2年)3頁参照。
- 42) 品川・前掲注27)80頁。
- 43) 山田・前掲注32)60頁。
- 44) ここで挙げた本件改正とは、「税制大綱で明らかになった内容」として述べている。しかしながら、その内容は一切変わることなく、法案のひとつとなり、そして法律のひとつとなっている。したがって、本稿では、「本件改正」という文言を単に「税制大綱で明らかになった内容」のみを指すのではなく、法律案並びに、実際に公布、施行された法律においても、同様の意味を指すものとして扱い、「本件改正」という文言を用いるので留意して頂きたい。
- 45) 大蔵財務協会編『平成16年版改正税法のすべて』(大蔵財務協会, 平成16年)63頁参照。
- 46) 第159国会, 衆議院本会議, 平成16年2月17日。国会会議録検索システム <http://kok->

租税法における遡及立法の合憲性（榊原）

kai.ndl.go.jp/ なお、これ以後の答弁資料の出典も左記 URL であり、第159国会のものである。これ以後は日時と委員会名、発言者のみ挙げている。

- 47) 衆議院予算委員会，平成16年2月12日。
- 48) 衆議院財務金融委員会，平成16年2月26日。
- 49) 衆議院財務金融委員会，平成16年2月26日。
- 50) 山田・前掲注32)67頁参照。
- 51) 衆議院財務金融委員会，平成16年2月27日。
- 52) 金子・前掲注1)110頁参照。
- 53) 吉良実「税法上における不遡及の原則」税法学100号（昭和34年）113頁。
- 54) 衆議院財務金融委員会，平成16年2月27日。参議院予算委員会，平成16年3月15日。
- 55) 参議院予算委員会，平成16年3月15日。
- 56) 衆議院財務金融委員会，平成16年2月27日。
- 57) 山田・前掲注32)68頁。
- 58) 平成16年1月16日，第10回総会議事録。政府税調 <http://www.cao.go.jp/zeicho/>。
- 59) 三木義一ほか編『判例分析ファイル』（税務経理協会，第2版，平成21年）15頁。
- 60) 山田・前掲注32)68頁。
- 61) 谷口・前掲注12)307頁。
- 62) 千葉地裁，平成20年5月16日判決，TAINS Z888-1331。その控訴審判決は東京高裁，平成20年12月4日判決，TAINS Z888-1387。
- 63) 判例時報2003号43頁。
- 64) 判例時報2035号20頁。
- 65) 最高裁昭和60年3月27日大法廷判決（民集39巻2号247頁）。
- 66) 最高裁昭和53年7月12日大法廷判決（民集32巻5号946頁）。
- 67) 判例タイムズ1301号210頁。なお，高裁判決は，平成21年3月11日判決，TAINS Z888-1413。
- 68) 碓井光明「大島訴訟大法廷判決の意義と問題点」ジュリスト837号（昭和60年）24頁参照。
- 69) 同様の見解として，品川芳宣「判評」税研23巻6号（平成20年）95頁。
- 70) 橋本守次「判研」税務弘報57巻3号（平成21年）165頁参照。
- 71) 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（平成20年）76頁。
- 72) 石村耕治「損益通算制限立法の遡及適用の憲法適合性」白鷗大学法科大学院紀要2号（平成20年）218頁参照。
- 73) 金子・前掲注1)110頁。
- 74) 月刊税理編集局編『民主党政権で税制はこう変わる！』（ぎょうせい，平成21年）14頁参照。
- 75) 藤井裕久他「本音で語る！核心を聞く！民主党の税制改革」藤井裕久発言，税経通信64巻14号（平成21年）18頁参照。
- 76) 森信茂樹他「あるべき税制論議とは」森信発言。税務弘報58巻1号（平成22年）10頁参照。