

租税法規不遡及の原則についての一考察

—平成16年税制改正における損益通算禁止規定の検討を通して—

野村 政彰

要旨

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

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

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

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

ない。

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

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

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

目次

はじめに	1
第1章 法律不遡及の原則	4
第1節 法規の効力発生要件	4
第2節 法規の遡及	5
第3節 法律不遡及の原則	6
1. 「立法上の原則」としての法律不遡及の原則	6
2. 「解釈適用上の原則」としての法律不遡及の原則	7
第2章 租税法律主義	10
第1節 租税法律主義の沿革	10
1. 近代立憲主義の発展と租税法律主義	11
(1) イギリス	11
(2) アメリカ	12
(3) フランス	13
2. 日本における近代立憲主義の発展と租税法律主義	14
(1) 大日本帝国憲法（明治憲法）	15
(2) 日本国憲法	16
第2節 租税法律主義の意義	20
第3節 租税法律主義の目的	21
第4節 租税法律主義の機能	22
第5節 租税法律主義と租税法規不遡及の原則の関係	22
第3章 わが国の学説における許容範囲	29
第1節 問題となる遡及適用と納税義務の成立	29
1. 問題となる遡及適用	29

2. 租税の類型化および納税義務の成立	31
第2節 わが国の代表的な学説における許容範囲	33
第4章 平成16年度税制改正における損益通算禁止規定の遡及適用	39
第1節 福岡地裁平成20年1月29日判決の検討	40
1. 遡及適用の意義	41
2. 租税法律主義と租税法規不遡及の原則	42
3. 立法上の原則か、解釈適用上の原則か	43
4. 租税法規不遡及の原則の許容範囲	43
(1) 期間税と納税義務の成立	44
(2) 予測可能性	44
(3) 公益性	46
(4) 国民に与える不利益の程度	47
5. 結論	49
第2節 東京地裁平成20年2月14日判決の検討	50
1. 遡及適用の意義	51
2. 租税法律主義と租税法規不遡及の原則	51
3. 立法上の原則か、解釈適用上の原則か	52
4. 租税法規不遡及の原則の許容範囲	52
(1) 期間税と納税義務の成立	55
(2) 予測可能性	56
(3) 公益性	57
5. 結論	61
第3節 小括	62
第5章 租税法規不遡及の原則における許容範囲の検討	67
第1節 租税の類型化と納税義務の成立による問題	67

1. 租税の類型化と納税義務の成立および遡及適用の判断基準	67
(1) 「随時税」の判断基準	69
(2) 「継続税」の判断基準	72
(3) 「期間税」の判断基準	76
① 国税における判断基準	78
② 地方税における判断基準	83
2. 損益通算禁止規定の遡及適用の検討	89
第2節 予測可能性の問題	92
1. 予測可能性の意義－課税予測可能性－	94
2. 租税法規の遡及適用における予測可能性	
－課税回避予測可能性－	95
3. 損益通算禁止規定の遡及適用の検討	107
第3節 公益性の問題	112
1. 福岡高裁昭和48年10月31日判決の検討	113
2. 名古屋地裁平成9年12月25日判決の検討	114
3. 大阪高裁平成10年4月14日判決の検討	116
4. 損益通算禁止規定の遡及適用の検討	123
第4節 租税法規不遡及の原則における許容範囲	131
おわりに	153
参考文献	155

はじめに

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

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

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

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

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

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

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

第4章においては、租税法規不遡及の原則が問題となった、平成16

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

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

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

第 1 章 法律不遡及の原則

第 1 節 法規の効力発生要件

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

法律の施行期日については、「法律は、公布の日から起算して 20 日を経過した日から施行する。ただし、法律でこれと異なる施行期日を定めたときは、その定めによる。」（法適通則法 2 条）と規定している⁵。政令および省令の施行期日については、施行期日に関する一般的な定めが存在しないため、各々の附則で定められる。また、地方公共団体の条例の施行期日については、「条例は、条例に特別の定めがあるものを除く外、公布の日から起算して 10 日を経過した日から、これを施行する。」（地自法 16 条 3 項）と規定し、規則については、条例の施行期日の規定を準用することとしている（同法同条 5 項）。

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

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

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

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

第2節 法規の遡及

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

一般的には、遡及適用とは、前述のように解するのであるが、租税

法においては、「公布の前に完了した取引や過去の事実から生じる納税義務の内容を納税者の不利益に変更すること」とされることがある¹²。これは、一般にいう過去の事象を、後述する「納税義務の成立」と捉えているものと思われる。

第3節 法律不遡及の原則

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

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

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

1. 「立法上の原則」としての法律不遡及の原則

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

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

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

2. 「解釈適用上の原則」としての法律不遡及の原則

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁷ 村上たか「法律の施行期日」立法と調査208号55頁（1998）。

⁸ 金子宏『租税法[第14版]』101頁（弘文堂、2009）。

⁹ 田島・前掲注1 53頁。

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

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

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

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

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

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

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

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

¹⁵ 吉良・前掲注 4 100 号 99～102 頁。

¹⁶ 平野龍一『刑法総論 I』64～65 頁（有斐閣、1979）。

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

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

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

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

²⁰ 塩野宏『行政法 I [第 5 版]』63 頁（有斐閣、2009）。

第2章 租税法律主義

第1節 租税法律主義の沿革

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

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

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

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

1. 近代立憲主義の発展と租税法律主義

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

(1) イギリス

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

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

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

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

(2) アメリカ

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

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

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

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

(3) フランス¹⁵

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

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

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

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

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

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

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

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

2. 日本における近代立憲主義の発展と租税法律主義

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

れることとなった。

(1) 大日本帝国憲法（明治憲法）

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

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

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

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

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

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

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

（2）日本国憲法

第二次世界大戦敗戦後、1946 年（昭和 21 年）に公布された日本国憲法においては、その 31 条において、「何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命若しくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない」と定められている。この「法律に定める手続によらなければ」というのは、刑事訴訟法の手続のみならず、その前提である実体刑法によらなければという意味であり、憲法 31 条は罪刑法定主義を定めた規定である。憲法には、この 31 条で規定する法定手続の保障

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

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

また、憲法84条において「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」とし、30条において「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定し、租税法律主義を宣言している。日本国憲法には、明治憲法下に存在した「但し報償に属する行政上の手数料及其他の収納金は前項の限りに在らず」（明治憲法62条2項）のような規定は存在しない。この点で、現行憲法は、明治憲法と比較して、租税法律主義をより徹底させようとするものであるといえよう²⁹。

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

第2節 租税法律主義の意義

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

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

第 3 節 租税法律主義の目的

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

の納付を要求されることはないのである⁴³。

第4節 租税法律主義の機能

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

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

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

第5節 租税法律主義と租税法規不遡及の原則の関係

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

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

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

されている。

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

水野忠恒教授は、「租税法は経済活動に大きな影響を及ぼすのであり、新たな租税立法により遡って法規が適用されることが認められるならば、納税者に対して法的安定性や予測可能性を損ねることになる。そこで、一般に租税法律主義のもとで、租税法の遡及立法は禁止されている。」とし⁵⁰、租税法規不遡及の原則を租税法律主義の内容として挙げられている。

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

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

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

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

岡子善信教授は、租税法規不遡及の原則を、租税法律主義の内容ではないと述べられている。岡子善信教授は、ご自身では、「憲法 84 条の租税法律主義の内容を説明する場合にも、遡及適用の禁止を説くことはしていない。」とされている⁵³。その理由として、二つ挙げられており、まず、「予測可能性の保障の意味は、必ずしも明らかではない。」

「法律に対し現実に関じられる安定性と予測可能性は、法律の制定改廃が現状では硬直的である結果認められる、租税法律主義の付随的効果である」とされている。さらに、租税法律主義を罪刑法定主義と対比した上で、「税は、……一定の課税要件が充足されれば租税債務として納付義務が成立するのである。法理論上、税に義務違反に対する責任という非難の要素が入り込む余地はない。税は義務違反に対して課されるものではないので、刑罰のような事前の法律的義務を前提としていない。」とされている⁵⁴。

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

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

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

この点、判例では、「租税法律主義というのは、あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする（憲法 84 条）という原則である。私有財産制のもとにおいては、国民の財産権を保障し、課税権の行使は国民の総意の表現である法律の規定によるべきものとすることによって、経済生活の安定を図り、経済活動の予測可能性を与えようとするものである。従って、本原則は、必然的に課税法規遡及適用の禁止を包含するものと解される。」（なお、本稿における判例の引用については、読みやすいように、漢数字を英数字に直すなどの、多少の加筆・訂正を行っている。）と判示している⁵⁶。

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

1 ホセ・ヨンパルト「罪刑法定主義—その歴史性と哲学的根拠づけ—」上智法学論集第 20 巻第 1 号 9 頁（1976）。

2 金澤文雄「罪刑法定主義の歴史的発展と基礎づけをめぐって」広島大学政経論叢第 25 巻第 6 号 53 頁脚注 5（1976）。

3 辻村みよ子『比較憲法』15 頁（岩波書店、2003）。

4 伊藤正己『憲法入門[第 4 版補訂版]』4 頁（有斐閣、2008）。

5 マグナ・カルタは、国王ジョン王の恣意的な課税や刑罰に抵抗した封建的特権階級がそれまで慣習法によって保障されてきた彼らの権利を、ジョン王に確認せしめた文書である。佐藤功『日本国憲法概説[全訂第 4 版]』66 頁（学陽書

房、1994)。

6 川田剛『租税法入門[5訂版]』41頁(大蔵財務協会、2009)。

7 金子宏「租税法の基本原則」金子宏ほか『租税法基礎講座－第1巻 租税法基礎理論－』198～199頁(帝国地方行政学会、1974)。

8 中山勲「基本的人権思想の歴史と現代的展開」佐藤幸治編著『憲法Ⅱ基本的人権』18頁(成文堂、1992)。

9 下村芳夫「現代における租税の意義について－租税法律主義の歴史的考察を中心として－」税大論叢第5号9頁(1972)。

10 下村・前掲注9 13～14頁。

11 樋口陽一ほか編『解説世界憲法集[第4版]』55頁[野坂泰司](三省堂、2004)。

12 樋口ほか編・前掲注11 61頁。

13 金子・前掲注7 201頁。

アメリカ合衆国憲法1条8節1項は、「連邦議会は、左の権限を有する。合衆国の債務の弁済、共同の防衛および一般の福祉の目的のために、租税、関税、輸入税、消費税を賦課徴収すること。ただし、すべての関税、輸入税、消費税は、合衆国全土を通じて均一でなければならない。」と規定している。樋口ほか編・前掲注11 54頁。

14 吉良実教授も、「憲法上にそのような規定が設けられているとしないにもかかわらず、また規定の仕方如何にかかわらず、租税法律主義は立憲主義的憲法制度の本質的な要素として、また租税法上における基本原則として、何れの憲法のもとでも重要視されるにいた^つている点では罪刑法定主義の場合と同様である。」と述べられている。吉良実教授は、租税法律主義と罪刑法定主義を同列のものと捉えられているようである。吉良実「税法上における不遡及効の原則」税法学100号105頁(1959)。

15 条文については、樋口ほか編・前掲注11 284頁以下[辻村みよ子]。

16 高木八尺ほか『人権宣言集』128頁(岩波書店、2007)。同旨、宮沢俊義『憲法Ⅱ[新版]』18頁(有斐閣、1978)。

17 宮沢・前掲注16 15頁。

18 高木ほか・前掲注16 128頁。

19 芦部信喜『憲法[第4版]』18頁(岩波書店、2008)。

20 古川経夫「日本における罪刑法定主義の沿革」東京大学社会科学研究所編『基本的人権 4各論Ⅰ』13頁(東京大学出版会、1971)。

21 大谷實『刑法講義総論[第4版]』60頁(成文堂、1994)。

22 植松正「罪刑法定主義」日本刑法学会編『刑法講座 犯罪一般と刑罰』31頁(有斐閣、1974)。

23 金子宏『租税法[第14版]』41頁(弘文堂、2009)。

24 樋口陽一＝佐藤幸治＝中村睦男＝浦部法穂『注釈日本国憲法 下巻』1311～1312頁(青林書院、1988)。

25 明治憲法は、天皇主権による君主制という「反民主的要素」と、立憲的諸制度などの「民主的要素」が混在している点にその特徴を見いだせよう。芦部・前掲注19 18頁以下。

26 木村亀二『全訂新刑法讀本』19頁(法文社、1981)。

27 芦部・前掲注19 228頁。

28 木村・前掲注26 19頁。

29 樋口ほか・前掲注24 1312頁。

30 北野弘久『税法原論[第6版]』91頁(青林書院、2007)。

31 釜田泰介「包括的基本権」佐藤幸治編『憲法Ⅱ基本的人権』96頁(成文堂、

1992)。

32 釜田・前掲注 31 96～99 頁。

33 釜田・前掲注 31 101～103 頁。

34 吉良実教授も、この考えには否定的である。吉良・前掲注 14 106 頁。

35 金子・前掲注 23 1 頁以下、35 頁。

36 金子宏「租税法と市民」加藤一郎編『現代法と市民』317 頁(岩波書店、1966)。

37 樋口陽一＝佐藤幸治＝中村睦男＝浦部法穂『注釈日本国憲法 上巻』695～696 頁(青林書院、1991)。樋口ほか・前掲注 24 1311 頁。

38 金子・前掲注 36 314～315 頁。

39 清永敬次『税法[第 7 版]』29 頁(ミネルヴァ書房、2007)。

40 金子・前掲注 23 66 頁。

41 清永・前掲注 39 29 頁。

42 谷口勢津夫「税法の基礎理論－租税憲法論序説－」税法学 555 号 303 頁(2006)。

43 金子・前掲注 23 66 頁。

44 金子・前掲注 23 68 頁。

45 金子・前掲注 23 68 頁。

46 水野忠恒『租税法[第 3 版]』8 頁(有斐閣、2007)。

47 田中二郎『租税法』81～82 頁(有斐閣、1975)。

48 金子・前掲注 36 317 頁。

49 北野・前掲注 30 98 頁。

50 水野・前掲注 46 9 頁。

51 清永・前掲注 39 32 頁。

52 清永・前掲注 39 24 頁。同旨、中川一郎「税法における最高法原則」中川一郎編『税法学体系(1)総論』67 頁以下(三晃社、1968)。

53 関子善信「税務行政における遡及適用の課題～租税法理論上の問題点を中心として」税 63 卷 6 号 5 頁(2008)。

54 関子・前掲注 53 12～15 頁。

55 佐藤謙一「租税法規における遡及立法の問題－福岡地裁平成 20 年 1 月 29 日判決・東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決を素材として－」税大ジャーナル 9 号 70 頁(2008)。

なお、吉村典久教授は、租税法規不遡及の原則の根拠につき、「予測可能性・法定安定性の意味内容の不明確さなども併せて考慮すれば、遡及課税禁止ルールの根拠は、むしろ憲法 84 条の課税要件法定主義に求められるべきではあるまいか。」と述べられている。吉村典久「遡及適用の合憲性－譲渡損失の損益通算を制限する税制改正」税研 148 号 19 頁(2009)。

56 静岡地判昭和 47 年 10 月 27 日行集 23 卷 10・11 号 774 頁。その他、租税法規不遡及の原則が租税法律主義に含まれる、と判示したものに、津地判昭和 54 年 2 月 22 日行集 31 卷 9 号 1829 頁。名古屋高判昭和 55 年 9 月 16 日行集 31 卷 9 号 1825 頁。福岡地判平成 20 年 1 月 29 日判時 2003 号 43 頁などがある。

第3章 わが国の学説における許容範囲

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

第1節 問題となる遡及適用と納税義務の成立

1. 問題となる遡及適用

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

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

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

第二の形態は、「この法律は、平成×1年4月1日から施行する。但

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

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

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

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

が問題となることはいうまでもない。

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

2. 租税の類型化および納税義務の成立

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

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

ごとの納税義務の成立時点に着目して、遡及適用か否かを判断するのである。

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

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

金子宏教授は、納税義務の成立につき、一般的な考え方の基準として、「期間税すなわち年・月などを一定の期間の間に累積する課税物件を対象として課される租税については、その課税要件はその期間の終了と同時に充足されるから、その納税義務もその時に成立する。これに対し、随時税、すなわち課税物件が随時に生ずる租税については、課税物件が生ずるごとに課税要件が充足されるから、その時に納税義務も成立することになる。」と述べられている⁶。

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

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

第2節 わが国の代表的な学説における許容範囲

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

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

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

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

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

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

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

水野忠恒教授は、遡及適用することは、納税者の予測可能性・法的安定性を害するため、「一般に、租税法律主義のもとで、租税法の遡及立法は禁止されている。」と述べられた上で、「随時税においては、1回ごとに課税されるものであり、事後的な立法が遡及されることは許されないが、所得税や法人税などの期間税については、立法過程の多少の時間差は認めてもさしつかえないものと思われる。」とされ、期間

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

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

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

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

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

3 金子宏『租税法[第 14 版]』18 頁 (弘文堂、2009)。

4 金子・前掲注 3 607 頁。

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

①所得税 暦年の終了の時

②法人税 事業年度の終了の時 (各事業年度に対する法人税)

③相続税 相続又は遺贈、死因贈与による財産の取得の時

④贈与税 贈与による財産の取得の時

⑤地価税 課税時期 (その年の 1 月 1 日午前零時)

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

⑧印紙税 課税文書の作成の時

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

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

6 金子・前掲注 3 608～609 頁。

7 水野忠恒『租税法[第 3 版]』9～10 頁 (有斐閣、2007)。

8 金子・前掲注 3 34 頁。

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

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

11 田中・前掲注 9 165 頁。

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

第4章 平成16年度税制改正における損益通算禁止規定の遡及適用

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

【改正措置法31条1項の立法の経緯】⁷

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

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

第1節 福岡地裁平成20年1月29日判決の検討

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

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

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

1. 遡及適用の意義

福岡地裁判決は、遡及適用の意義について、「租税法規の遡及適用の

禁止は、国民の経済生活に法的安定性、予見可能性を保障する機能を有することにかんがみると、遡及適用とは、新たに制定された法規を施行前の時点に遡って過去の行為に適用することをいうと解すべきである。本件改正は、平成 16 年 3 月 26 日に成立し、同月 31 日に公布され、同年 4 月 1 日から施行されたものであるところ、その施行前である同年 1 月 1 日から同年 3 月 31 日までの建物等の譲渡について適用するものであるから、遡及適用に該当するというべきである。」とし、遡及適用を、「施行前の時点に遡って過去の行為に適用すること」としている。

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

2. 租税法律主義と租税法規不遡及の原則

福岡地裁判決は、租税法律主義と租税法規不遡及の原則について、「租税法規不遡及の原則について、憲法上明文の規定はないものの、憲法 84 条が規定している租税法律主義は、国民に不利益を及ぼす租税法規の遡及適用を禁じていると解すべきである。なぜならば、租税法律主義は、国民の経済生活に法的安定性、予見可能性を保障することをその重要な機能とするものであるところ、国民に不利益を及ぼす遡及立法が許されるとするとこの機能が害されるからである。」と述べている。

租税法規不遡及の原則が租税法律主義に含まれる旨判示し、その理

由を、予測可能性・法的安定性に求めている。

3. 立法上の原則か、解釈適用上の原則か

さらに、福岡地裁判決では、「租税法規については、刑罰法規とは異なり、憲法上遡及適用を禁じる旨の明文の規定がないほか……、適時適切な景気調整等の役割も期待されていることなどにかんがみると、租税法規不遡及の原則は絶対的なものではなく、……。｣とし、東京地裁判決と同様に、租税法規不遡及の原則は、解釈適用上の原則という立場にたっている。

4. 租税法規不遡及の原則の許容範囲

租税法規不遡及の原則の例外の許容範囲については、「租税の性質、遡及適用の必要性や合理性、国民に与える不利益の程度やこれに対する救済措置の内容、当該法改正についての国民への周知状況等を総合勘案し、遡及立法をしても国民の経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しない場合には、例外的に、租税法規不遡及の原則に違反せず、個々の国民に不利益を及ぼす遡及適用を行うことも、憲法上許容されると解するのが相当である。」とし、許容範囲としては、①租税の性質、②遡及適用の必要性や合理性、③国民に与える不利益の程度、④不利益に対する救済措置の内容、および⑤当該改正法の国民への周知状況、等を総合勘案し判断すべきとしている。

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

可能性・法的安定性の確保を重視しており、筆者としても賛同するところである。

(1) 期間税と納税義務の成立

福岡地裁判決は、期間税と納税義務の成立については、次のように、東京地裁判決と全く異なる判断を下し、「確かに、期間税の場合、納税者の納税義務の内容が確定するのは1暦年の終了時であるが、遡及適用に当たるかどうかは、新たに制定された法規が既に成立した納税義務の内容を変更するものかどうかではなく、新たに制定された法律が施行前の行為に適用されるものであるかどうかで決せられるべきである。なぜならば、期間税の場合であっても、納税者は、その当時存在する租税法規に従って課税が行われることを信頼して、各種の取引行為等を行うのであって、そのような納税者の信頼を保護し、国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図る要請は、期間税であるかどうかで変わりがないからである。」と述べた。

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

(2) 予測可能性

そして、納税者の予測可能性について、福岡地裁判決は、「本件改正は、平成 16 年 1 月 1 日以降の建物等の譲渡について損益通算を認めないとするものであるから、その予見可能性を基礎付ける事情は、平成 15 年 12 月 31 日以前に生じたものに限られる。そこで、国民が、同日以前に、本件改正について、個別的、具体的にどの程度の予見可能性を有していたかについて検討する。」として、以下のように述べている。

「上記認定事実によれば、本件改正の要旨が公にされたのは与党が平成 16 年度税制改正大綱を発表した平成 15 年 12 月 17 日であるが、これが一般国民に報道されたのは、初めて新聞報道及びインターネット上に掲載された同月 18 日であって、これは損益通算が認められなくなる日のわずか 2 週間前である。また、同日以後の報道等のうち、インターネット上の記事、(筆者注：専門誌などは、) それほど多く流通しているものではないことが推認され、しかも本件改正についての記事はかなり小さなものであるから、これによる国民への周知はさほど期待できない。日本経済新聞(同月 18 日及び同月 26 日掲載)は、これと異なり、一般国民の間に相当程度の流通量があるものであるが、いずれの記事も半ばの紙面に掲載された小さなものであって、これによって図られる国民への周知の程度には限界がある。なお、上記のような国民への周知は、本件改正の内容が与党の平成 16 年度税制改正大綱に盛り込まれたことを伝えるものに過ぎず、法律改正自体を明言するものではない。以上によれば、平成 15 年 12 月 31 日時点において、本件改正の内容が国民に周知されていたといえる状況にはなかったというべきである。」と述べ、本件改正措置法が適用される年度開始前には、予測可能性がなかったと判示した。

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

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

(3) 公益性

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

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

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

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

(4) 国民に与える不利益の程度

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

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

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

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

5. 結論

結論として、「本件改正で遡及適用を行う必要性・合理性(とりわけ、損益通算目的の駆け込み的不動産売却を防止する必要性など)は一定程度認められはするものの、損益通算を廃止するかどうかという問題は、その性質上、その暦年途中に生じ、あるいは決定せざるを得ない事由に係っているものではないこと、本件改正は生活の基本である住宅の取得に関わるものであり、これにより不利益を被る国民の経済的損失は多額に上る場合も少なくないこと、平成 15 年 12 月 31 日時点において、国民に対し本件改正が周知されているといえる状況ではなかったことなどを総合すると、本件改正の遡及適用が、国民に対してその経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しないものであるということとはできない。損益通算目的の駆け込み的不動産売却を防止する必要性も、駆け込み期間を可及的に短くする限度で許容されるのであって、それを超えて国民に予見可能性を与えないような形で行うことまでも許容するものではないというべきである。

そうすると、本件改正は、上記特例措置の適用もなく、損益通算の適用を受けられなくなった原告に適用される限りにおいて、租税法規不遡及の原則(憲法 84 条)に違反し、違憲無効というべきである。」と述べ、X の請求を認め、本件改正は違憲であり、損益通算を認めるべきであると判示した。

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

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

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

第2節 東京地裁平成20年2月14日判決の検討

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

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

円などとする更正の請求を行った。

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

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

1. 遡及適用の意義

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

2. 租税法律主義と租税法規不遡及の原則

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

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

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

3. 立法上の原則か、解釈適用上の原則か

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

4. 租税法規不遡及の原則の許容範囲

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

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

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

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

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

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

(1) 期間税と納税義務の成立

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

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

改正すれば遡及適用ではないとしている。

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

(2) 予測可能性

また、東京地裁判決は、納税者の予測可能性について、「遅くとも、自由民主党の決定した平成 16 年度税制改正大綱が日本経済新聞に掲載された平成 15 年 12 月 18 日には、その周知の程度は完全ではないにしても、平成 16 年分所得税から土地等又は建物等の長期譲渡所得について損益通算制度が適用されなくなることを納税者において予測することができる状態になったといえることができる。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。」とし、暦年開始前に自民党の税制改正大綱が、日本経済新聞に掲載されたことをもって、納税者は予測可能性があったと判示した。

この予測可能性の判示については、筆者は、賛同できない。福岡地

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

(3) 公益性

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

そして、その合理性については、所得税法が、総合課税方式を原則としていることを述べた上で、「そうすると、ある所得に損失が生じた場合には、これを他の所得から控除して課税対象となるべき所得の金額を確定させるのが、適正な課税負担の考え方に合致することになる。

しかしながら、……譲渡所得については、種々の特別措置が設けられているところ、土地等又は建物等の譲渡所得については、土地政策等の観点から所得税法本則による課税方法によらず、租税特別措置として、他の所得と区分して本則の負担よりある部分は軽課し、ある部分は重課する仕組みをとることが相当とされることから、分離課税……とされている。また、平成 16 年度の税制改正前における土地等又は建物等の長期譲渡所得に対する課税制度は、利益が生じた場合には、26 パーセント（うち地方税 6 パーセント）の比例税率による分離課税を行い、他方、損失が生じた場合には、最高税率 50 パーセントで総合課税の対象となる他の所得の金額から控除が認められることとなるというものであり、これが不均衡であり、適正な租税負担の要請を損なうおそれがあるとの指摘がされていた。そうすると、土地等又は建物等の長期譲渡所得について損益通算制度を廃止することは、同所得に分離課税方式が採られていたこととの整合性を図り、かつ、損益通算がされることによる不均衡を解消して適正な租税負担の要請にこたえられるものとして合理性があったといえることができる。」と述べている。

また、「平成 16 年度税制改正における譲渡所得についての損益通算の廃止は、長期譲渡所得の特別控除の廃止及び税率の引き下げと相まって、使用収益に応じた適切な価格による土地取引を促進し、特に、収益性の高い土地の流動性を高め、土地市場を活性化させる目的を有しており、これにより土地価格の下落に歯止めがかかることを期待してされたものである。したがって、これらの措置を全体として早急に実施する必要性があったことも肯定することができる。」と述べた。

そして、「改正措置法 31 条 1 項後段の規定の適用を平成 17 年分所得税以降とするならば、その適用となる平成 17 年 1 月 1 日までの間に、節税目的で、すなわち損益通算を目的として、土地等又は建物等が大量に安価で売却され、土地価格の下落に歯止めを掛けようとした上記政策目的を阻害することが予想された。このことも、本件改正附

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

さらに、納税申告事務および徴収事務の混乱を回避については、租税訴訟学会が行った税理士に対するアンケートにおいては、「申告事務の負担・混乱なし」とする回答が 90.4%にも及んでいるとの資料もあり²¹、また、日本の税務署職員は税制改正に対し見事にフォローしているし、4 月 1 日からの施行でも十分に対応可能なのではないかとの指摘もある²²。

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

5. 結論

そして、東京地裁判決は、結論として、「以上の検討によれば、本件改正附則 27 条 1 項により改正措置法 31 条 1 項後段の規定を平成 16 年 1 月 1 日から同年 3 月 31 日までの間に行われた土地等又は建物等の譲渡について適用することは、その個々の譲渡についてみれば納税者が一定の不利益を受け得ることは否定できないものの、納税者の平成 16 年分所得税の納税義務の内容自体を不利益に変更するものではなく、遡及適用をすることに合理的な必要性が認められ、かつ、納税者においても、既に平成 15 年 12 月の時点においてその適用を予測できる可能性がなかったとまではいえないのであるから、これらの事情を総合的に勘案すると、当該変更は合理的なものとして容認されるべきものである。したがって、本件改正附則 27 条 1 項が租税法律主義に反するということはできない。」と判示し、X の請求を棄却し、合憲判決を下した。

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

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

第 3 節 小括

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

憲法 84 条・30 条は租税法律主義を規定している。租税法律主義は、

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

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

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

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

1 租税特別措置法 31 条 1 項は、以下のように規定している（平成 16 年法律第 14 号による改正後のもの）。

（長期譲渡所得の課税の特例）

「個人が、その有する土地若しくは土地の上に存する権利（以下、「土地等」という。）又は建物及びその附属設備若しくは構築物（以下、「建物等」という。）で、その年 1 月 1 日において所有期間が 5 年を超えるものの譲渡をした場合には、当該譲渡による譲渡所得については、同法第 22 条 及び第 89 条 並びに第 165 条の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その年中の当該譲渡に係る譲渡所得の金額に対し、長期譲渡所得の金額の 100 の 15 に相当する金額に相当する所得税を課する。この場合において、長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、同法その他所得税に関する法令の規定の適用については、当該損失の金額は生じなかつたものとみなす。」

2 租税措置法附則 27 条 1 項は、以下のように規定している（平成 16 年法律第 14 号による改正後のもの）。

（個人の譲渡所得の課税の特例に関する経過措置）

「新租税特別措置法第 31 条の規定は、個人が平成 16 年 1 月 1 日以後に行う同条第 1 項に規定する土地等又は建物等の譲渡について適用し、個人が同日前に行った旧租税特別措置法第 31 条第 1 項に規定する土地等又は建物等の譲渡については、なお従前の例による。」

3 福岡地判平成 20 年 1 月 29 日判時 2003 号 43 頁。福岡高判平成 20 年 10 月 21 日判時 2035 号 20 頁。東京地判平成 20 年 2 月 14 日判タ 1301 号 210 頁。東京高判平成 21 年 3 月 11 日税理士情報ネットワークシステム(以下、「TAINS」とする。) Z888-1413。千葉地判平成 20 年 5 月 16 日 TAINS Z888-1331。東京高判平成 20 年 12 月 4 日 TAINS Z888-1387。

福岡事案では、第 1 審違憲判決（被告控訴）の後、控訴審判決で逆転合憲判決が下された。東京事案では、第 1 審合憲判決（原告控訴）が下され、控訴審判決でも合憲判決が下された。千葉事案では、第 1 審合憲判決（原告控訴）の後、控訴審判決でも合憲判決が下された。福岡事案は、上告することなく合憲判決で確定したが、東京事案および千葉事案は、現在最高裁に係争中である。

4 判時 2003 号 43 頁。

5 判タ 1301 号 210 頁。

6 損益通算禁止規定の遡及適用における立法過程の不透明さについては、藤曲武美氏が詳細に検討されている。藤曲武美「納税者の予測可能性と遡及立法」税理 52 巻 6 号 70 頁以下（2009）。

7 山田二郎「税法の不利益遡及立法と租税法律主義」税法学 559 号 62～63 頁（2008）における立法の経緯を、筆者が図表にまとめたものである。

8 所得税法 69 条 1 項は、以下のように規定している（平成 18 年法律第 10 号による改正前のもの）。

（損益通算）

「総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、政令で定める順序により、これを他の各種所得の金額から控除する。」

9 損益通算禁止規定に係る救済措置としては、以下のような規定が設けられた。（居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算及び繰越控除）

「個人の平成 16 年分以後の各年分の譲渡所得の金額の計算上生じた居住用財産の譲渡損失の金額がある場合には、第 31 条第 1 項後段及び第 3 項第 2 号の

規定にかかわらず、当該居住用財産の譲渡損失の金額については、所得税法第69条第1項の規定その他の所得税に関する法令の規定を適用する。ただし、当該個人がその年の前年以前3年内の年において生じた当該居住用財産の譲渡損失の金額以外の居住用財産の譲渡損失の金額につきこの項の規定の適用を受けているときは、この限りでない。」(措置法41条の5第1項)。

「確定申告書を提出する個人が、その年の前年以前3年内の年において生じた通算後譲渡損失の金額(この項の規定の適用を受けて前年以前の年において控除されたものを除く。)を有する場合において、当該個人がその年12月31日(その者が死亡した日の属する年にあつては、その死亡した日)において当該通算後譲渡損失の金額に係る買換資産(第7項第1号に規定する買換資産をいう。)に係る住宅借入金等の金額を有するときは、第31条第1項後段の規定にかかわらず、当該通算後譲渡損失の金額に相当する金額は、政令で定めるところにより、当該確定申告書に係る年分の同項に規定する長期譲渡所得の金額、第32条第1項に規定する短期譲渡所得の金額、総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額の計算上控除する。ただし、当該個人のその年分の所得税に係るその年の所得税法第2条第1項第30号の合計所得金額が3000万円を超える年については、この限りでない。」(措置法41条の5第4項)。

(特定居住用財産の譲渡損失の損益通算及び繰越控除)

「個人の平成16年分以後の各年分の譲渡所得の金額の計算上生じた特定居住用財産の譲渡損失の金額がある場合には、第31条第1項後段及び第3項第2号の規定にかかわらず、当該特定居住用財産の譲渡損失の金額については、所得税法第69条第1項の規定その他の所得税に関する法令の規定を適用する。ただし、当該個人がその年の前年以前3年内の年において生じた当該特定居住用財産の譲渡損失の金額以外の特定居住用財産の譲渡損失の金額につきこの項の規定の適用を受けているときは、この限りでない。」(措置法41条の5の2第1項)

10 増田英敏「不利益な税法改正の遡及適用と租税法律不遡及の原則—土地・建物等の譲渡損の損益通算廃止立法の遡及適用の可否を争点とした福岡・東京地判の検討を中心に—」税務弘報56巻7号88頁(2008)。

11 判時2035号20頁。

12 増田・前掲注10 86頁。

13 増田・前掲注10 88頁。

14 品川芳宣「土地建物等の譲渡損失の損益通算禁止規定と遡及立法禁止の原則」税研139号94~95頁(2008)。

15 金子宏『租税法[第14版]』203頁(弘文堂、2009)。

16 谷口智紀「譲渡損失の損益通算を廃止する税制改正の遡及適用の合憲性」税務弘報56巻10号148頁(2008)。

17 小池正明「土地等の譲渡損失の損益通算規制」税研19巻6号29頁(2004)。

18 谷垣禎一財務相は、海江田万里委員の質問に対し、「株式と不動産で譲渡所得の扱いというのは今まで異なっておりました。それで、土地市場の活性化ということを考えなきゃいかぬという観点から、株式の場合とバランス、平仄を合わせるような形で改正案を用意していただいているわけですが、それは要するに、土地建物も株式と同じように長期譲渡所得の税率を20%に引き下げようということと、それから100万円の特別控除ですね、それから今おっしゃった損益通算の廃止というのを一つのパッケージでやるということでございます。……、パッケージでやるということは、現行税制が26%の分離課税である一方、譲渡損失は最高税率50%で総合課税される他の所得から差し引くことができ

るというのは、これは国際的にも例のない制度でございますし、不均衡があるということで、改めるということは、私はこれは大きな改善ではないかと思えます。」と答弁している。

国会議事録検索システムホームページ「平成 16 年 2 月 12 日第 159 回衆議院予算委員会 8 号」議事録[谷垣禎一財務相発言]。

http://kokkai.ndl.go.jp/cgi-bin/KENSAKU/swk_dispdoc.cgi?SESSION=7337&SAVED_RID=1&PAGE=0&POS=0&TOTAL=0&SRV_ID=8&DOC_ID=8391&DPAGE=1&DTOTAL=1&DPOS=1&SORT_DIR=1&SORT_TYPE=0&MODE=1&DMY=7507 (平成 21 年 12 月 24 日アクセス)。

19 小池・前掲注 17 29 頁。

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

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

なお、アンケート回収数 210 のうち、「申告事務の負担・混乱あり」が 6 (2.8%)、「申告事務の負担・混乱なし」が 190 (90.4%)、「どちらともいえない」が 14 (6.6%) であった。

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

23 TAINS Z888-1413。

24 三木義一「租税法における不遡及原則と期間税の法理」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』285 頁 (信山社、2007)。

第5章 租税法規不遡及の原則における許容範囲の検討

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

第1節 租税の類型化と納税義務の成立による問題

1. 租税の類型化と納税義務の成立および遡及適用の判断基準

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

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

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

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

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

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

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

(1)「随時税」の判断基準

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

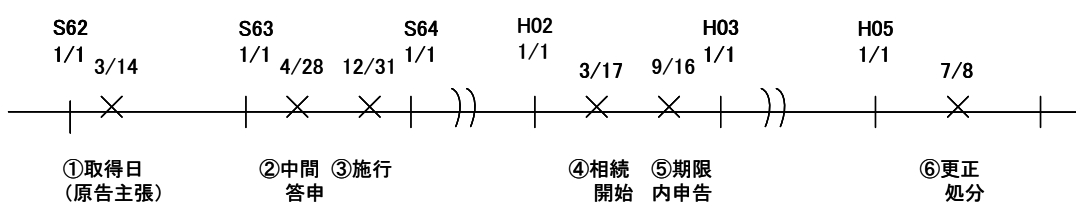
それでは、判例を検討してみたい。随時税である相続税の遡及適用の可否が問題となった事案に、東京高裁平成 11 年 11 月 11 日判決¹¹がある。事実の概要は以下のとおりである。

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

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

争点は、租税法規不遡及の原則が「租税法規の効力発生前に終結した事実について、当該法規を適用しない原則」をいうものであるところ、「終結した事実」が、Xの主張する「納税義務を生じさせる過去の実事や取引（本件の場合には、「土地の取得」）」か、Yの主張する「被相続人の死亡等及びこれらに伴う財産の取得という事実」か否か、という点である。なお、東京高裁判決は、被相続人の本件土地の取得日が、相続開始時の3年以上前か否かについて、取得日を昭和62年3月31日と認定している。

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



④生前贈与加算の規定の適用をうけるもののうち、その相続開始前3年以内に被相続人が取得した土地等又は建物等の価額は、「取得価額」により評価

原審である、東京地裁平成10年12月25日判決¹⁴は、Xの請求を棄

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

まず、租税法規の遡及適用は、法治主義に反し、納税者の予測可能性・法的安定性を害するため、原則として許されないと、一般論を述べた上で、租税法規の遡及適用は、「その合理性を基礎づける特段の根拠がない限り、」租税法律主義を定める憲法 84 条の趣旨に反し、許されないと述べ、租税法規の遡及適用の許容範囲を、合理性を基礎づける特段の根拠がある場合としている。

そして、争点の、過去に終結した事実については、「相続税において、納税義務を生じさせる過去の事実にあたるのは、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（相法 1 条）。したがって、……本件特例の効力発生前に被相続人が一定の財産を取得したという事実は、相続税法における納税義務を生じさせる過去の事実には該当しない。」と述べ、遡及適用の判断基準を、X の主張する本件土地の取得時点ではなく、納税義務の成立する相続開始時点であるとした。最終的には、「本件特例は昭和 63 年 12 月 31 日以後に相続が開始したものについて適用されることになるところ、本件相続は平成 2 年 3 月 17 日に開始しているから、本件特例の施行日以降に相続が開始していることは明らかであり、本件相続に係る課税価格の算定に当たって、本件不動産に本件特例を適用することが行政法規不遡及、遡及課税立法禁止の原則に反するとは到底いうことができない。」とし、X の請求を棄却した。

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

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

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

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

(2) 「継続税」の判断基準

地価税、固定資産税、自動車税などの継続税については、過去に完

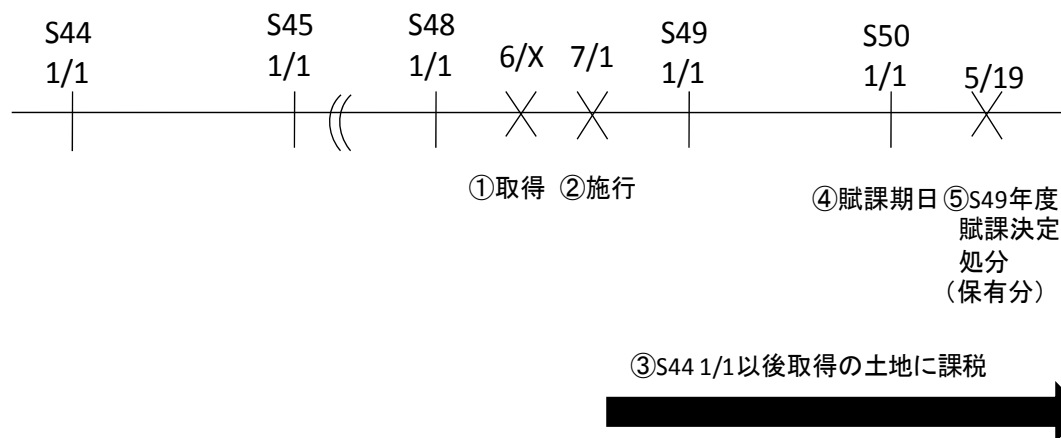
結した事実を、資産の「保有」という継続した事実と捉え、課税のための賦課期日が施行日より前か後かにより、遡及適用か否かが判断できる¹⁷。行政法において、行政法規不遡及の原則とは、「行政法規の効力発生前に終結した事実について、当該法規を適用しないという原則」であり、「いわゆる継続した事実（Dauertatbestände）に、新たな法規の適用を妨げるものではない。」とするのが通説である¹⁸。継続税は、いずれも資産の保有という継続した事実を、課税の対象としており、賦課期日にその資産を保有していれば、その賦課期日に課税要件が充足され、納税義務が生ずることとなる¹⁹。継続税については、資産の保有という課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

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

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

た。

【「特別土地保有税」の遡及適用】



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

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

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

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

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

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

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

(3) 「期間税」の判断基準

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

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

年度内遡及は遡及であるとする、「課税期間開始時説」は、租税法規

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

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

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

われる³⁸。

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

① 国税における判断基準

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

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

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

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

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

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

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

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

期間税の納税義務の成立について検討することとする。

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

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

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

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

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

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

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

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

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

また、所得税や法人税を「期間税」とすることについても問題がある。一般に期間税の意義は、「年・月など一定の期間の間に累積する課税物件を対象として課される租税」とされる⁵³。しかし、消費税は、一定の期間の間に課税物件が累積しているにもかかわらず、その納税

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

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

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

② 地方税における判断基準

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

個人住民税の均等割の年度内遡及の可否が争われた名古屋高裁昭和55年9月16日判決⁷²は、個人住民税における賦課期日は、「当該年度の初日の属する年の1月1日」とされているが、もともと当該会計年度には属しない日である上、市町村民税の均等割のごときは、年額をもって定められるので、賦課期日における課税標準が問題となる余地はないと述べている。また、改正市条例は、地方税法の標準税率にそのまま従ったものであると判示し、控訴人の請求を棄却し、確定した。

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

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

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

2. 損益通算禁止規定の遡及適用の検討

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

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

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

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

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

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

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

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

次に、租税の種類という観点から、東京地裁判決の論法を検討してみたい。

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

この点、損益通算禁止規定の遡及適用の事案で、唯一違憲判決を下した福岡地裁判決は、遡及適用を、「新たに制定された法律が施行前の行為に適用されるものであるかどうか」で判断すべきとしている。その理由として、「期間税の場合であっても、納税者は、その当時存在する租税法規に従って課税が行われることを信頼して、各種の取引行為等を行うのであって、そのような納税者の信頼を保護し、国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図る要請は、期間税であるかどうかで変わりがないからである。」とし、期間税をいう枠組にとらわれず、納税者の予測可能性・法的安定性を確保し、納税者の信頼を保護するという見地から判断しているものであり、妥当な判断である。

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

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

以上、本節では、租税の種類および納税義務の成立による問題点を検討してきた。

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

第2節 予測可能性の問題

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

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

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

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

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

1. 「予測可能性」の意義—課税予測可能性—

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

ここで、課税予測可能性について、贈与税を例に挙げ、課税予測可

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

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

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

2. 租税法規の遡及適用における予測可能性—課税回避予測可能性—

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

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

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

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

自己の財産権を保護することができるのである⁸³。

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. 損益通算禁止規定の遡及適用の検討

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

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

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

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

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

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

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

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

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

損益通算禁止規定の遡及適用につき、違憲判決を下した福岡地裁判決は、この点について、「上記のような国民への周知は、本件改正の内容が与党の平成 16 年度税制改正大綱に盛り込まれたことを伝えるものに過ぎず、法律改正自体を明言するものではない。」とし、予測可能性がなかったと判示している。与党の税制改正大綱の規範性を否定した、福岡地裁の判断は、租税法律主義の観点から妥当であろう。

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

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

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

も捉え得る。

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

最後に、適用課税期間開始時までの「周知期間」の短さについて検討する。

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

なる。損益通算禁止規定の遡及適用に関する記事が、最も早く掲載されたのは、平成 15 年 12 月 18 日付けの日本経済新聞であった。その記事が掲載されたのは、損益通算が禁止される課税期間開始まで、わずか 2 週間足らずといった時期であり、しかも、極めて小さな記事であった。この日本経済新聞による改正の予測可能性は、福岡地裁判決が判示するように、「本件改正の内容が与党の平成 16 年度税制改正大綱に盛り込まれたことを伝えるものに過ぎ」ないものである。仮に、日本経済新聞で当該改正がありそうだと知った納税者は、自己の土地建物等を適用課税期間開始前に譲渡しようと考えるところも思えない。一般の納税者が、法律でないものに規範性を見出し、大きなリスクを冒すとも考えられないからである。もし、このような大きなリスクを冒そうとする納税者がいたとしても、当該譲渡の相手方がいなければ譲渡行為は成立しない。適用課税期間開始前のたった 2 週間で、譲渡の相手方を捜し出すことはかなり困難なことであろう¹¹⁸。そう考えると、自民党の税制改正大綱が日本経済新聞に掲載されたとしても、課税回避予測可能性は確保されていなかったとしかいえないであろう。

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

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

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

第3節 公益性の問題

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

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

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

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

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

1. 福岡高裁昭和 48 年 10 月 31 日判決の検討

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

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

福岡高裁判決では、租税法規不遡及の原則の許容範囲を、「租税法律主義の見地からみれば、特定の物品を過去に遡って課税の対象とすることは、法律の改正がすでに予定されていて、納税者側にもそのことが予測され、法的安定性を著しく害しないような場合にかぎって許されるものと解すべき」とし、「本件改正規定のように、のちに至って数年以上も前に遡って課税品目となっていない物品に対する課税行為をすべて適法化するような立法は、その許容の範囲を逸脱するもの」と判示し、Xの請求を認容し、確定した。

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

2. 名古屋地裁平成9年12月25日判決の検討

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

ったものであった。

本判決では、①「本件改正は、地方税法及び地方税法施行令の改正に沿うものであり、応益割合を 35.1% とすることは保険税の性質上従前の応益割合よりも合理性が認められること」¹²⁷、②「限度額の改正も法律の範囲内であること、被保険者均等割額は 17.6% 程度、世帯別平等割額は 15% 増加しており、一見低額所得者に対し不利益を課すかのようにも思えるが、そもそもそれは低額所得者に対する減額割合を維持するために行われているのであるから、総合的にみれば、低額所得者にとって著しい不利益を与えるものとは解されないこと」、③「減額割合を受けられない中間所得者層に対しても限度額の引き上げによって所得割額と資産割額の税率を低減することができたため著しい不利益を与えるものとは解されないこと」、④「限度額の増加は年額 2 万円にすぎず、右増加が関係するのは高額所得者であり著しい不利益を与えるものとは評価できないこと」とし、合理的必要性について 4 点を挙げ、納税義務者に著しい不利益を与えるものではないと述べ、X の請求を棄却している。

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

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

3. 大阪高裁平成 10 年 4 月 14 日判決の検討

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

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

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

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

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

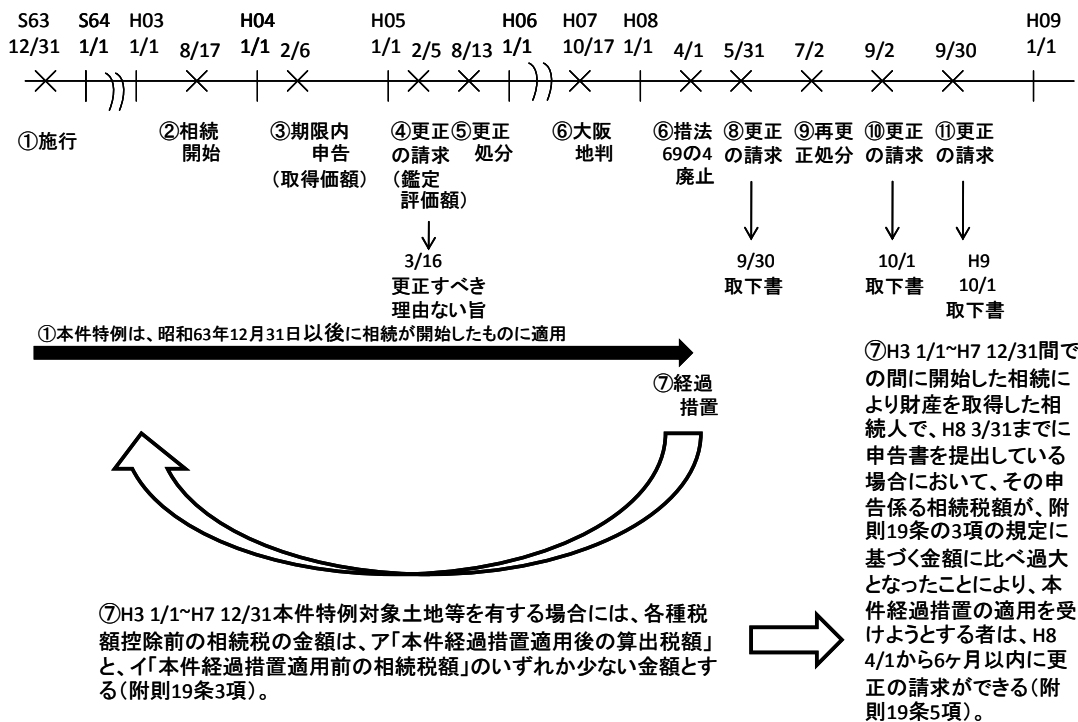
原審である、大阪地裁平成 7 年 10 月 17 日判決¹³²では、本件特例の立法目的には、租税回避の防止という合理性があり、法令違憲とすることはできない旨述べたが、立法時には、本件特例を適用することにより、著しく不公平、不合理な結果が生じるような場合にまで、本件特例を適用されることを予定していたとは考えられないとし、本件特例を、相続により取得した不動産の価値以上のものを相続税として負担しなければならないという、極めて不合理な場合にまで無制限に適用することは、憲法違反(財産権の侵害)の疑いが極めて強く、本件特例を適用することはできないと判示し、Xの主張を一部認め、裁判所が認定した課税価格約 11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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. 損益通算禁止規定の遡及適用の検討

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

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

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

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

しかし、分離課税方式は、東京地裁も判示するような、不均衡があ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

止することの合理的必要性について検討する。

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

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

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

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

事務手続の混乱について、橋本守次氏は、「暦年途中での取扱いの変更など、税では日常茶飯事である。就中、住宅借入金等特別控除は、周知のようにほとんど毎年のように取扱いが変わっており、適用要件が年の中途での居住からとされている例もある。譲渡の時期が年度途中のいつかで取扱いが変わると実務が混乱するという言い訳は、税の実務に身を置いた人間には一笑に付されるであろう。」と、実務家の視点から述べられている¹⁵²。また、租税訴訟学会が、税理士を対象に行ったアンケートにおいても、「申告事務の負担・混乱なし」が、90.4%と高い数値を示しており¹⁵³、実務界からは、申告事務手続の混乱は生じないとする見解が圧倒的に多い。さらに、浅妻章如准教授は、納税申告事務・徴税事務の混乱が生じるおそれがあるとしながらも、「しかし、この懸念から素直に導かれる命題は、混乱を防ぐように租税法規の規定を充実させよということであろう。規定の不備をもって、年度内遡及適用を正当化するというのは、論理として本末転倒なのではなかろうか。」と的確な指摘されておられる¹⁵⁴。

また、取扱の公平について、三木義一教授は、「暦年途中に当該暦年

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

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

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

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

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

損益通算禁止規定の遡及適用の事案で、違憲判断を下した福岡地裁判決は、合理的必要性は一定程度あったとしたが、「本件改正の主要な理由となった不動産価格の下落傾向等は本件改正前から数年間は続いていたこと、……損益通算の制度の問題点については本件改正の数年前から指摘されていたこと、不動産譲渡に係る損益通算の制度は旧所得税法……において設けられ、部分的な改正を経ながらも以後 50 年以上にわたって継続して認められてきたものであること、本件改正前後で租税を大幅に変更しなければならないような重大な経済状況の変動があったわけではないことなどは、遡及適用の必要性・合理性を減じる事情ということができる。」とし、遡及適用するほどの合理的必要性はなかったと判示している。福岡地裁判決は、租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性を重視し、また、納税者の個別的事情にも踏み込んで違憲判断を下している点で評価できよう。

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

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

第4節 租税法規不遡及の原則における許容範囲

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

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

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

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

しかし、国民は、憲法 13 条に規定する「公共の福祉」の理念の下で

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

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

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

最後に、地方税法が枠法という性格を有することに鑑みれば、国会

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

金子・前掲注 1 63 頁、512～513 頁。

4 固定資産税とは、固定資産の所有者に対し課される地方税であり（地税法 342 条）、固定資産の価格を課税標準として課される（同法 349 条、349 条の 2、341 条 5 号）。賦課期日は毎年 1 月 1 日である（同法 359 条）。

5 自動車税とは、自動車に対し、主たる定置場所在の道府県において、その所有者に課する地方税である（地税法 145 条）。その賦課期日は、毎年 4 月 1 日である（地税法 148 条）。

6 同旨、木村弘之亮「判批」ジュリ 757 号 132 頁（1982）。高橋祐介「租税法 律不遑及の原則についての一考察」総合税制研究 11 号 106 頁脚注 4（2003）。田中孝男「判批」TKC ローライブラリー行政法 27 号 3 頁（2008）。

なお、木村弘之亮教授は、「事実関係開始時説」、「事実関係完結時説」および「租税債務成立時説」が対立しているとされている。名称に若干の差異があるが、「事実関係開始時説」が課税期間開始時説、「事実関係完結時説」が課税期間終了時説に対応するものであると思われる。

7 浦東・前掲注 2 7 頁。

8 金子・前掲注 1 596 頁。

9 金子・前掲注 1 598 頁。

10 水野・前掲注 1 9～10 頁。

11 税資 245 号 261 頁。

12 措置法 69 条の 4 第 1 項（相続開始前 3 年以内に取得等をした土地等又は建物等についての相続税の課税価格の計算の特例）は、以下のように規定された（昭和 63 年法律第 109 号）。

「個人が相続若しくは遺贈により取得した財産又は個人が贈与（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。以下第 70 条の 6 までにおいて同じ。）により取得した財産で相続税法第 19 条の規定の適用を受けるもののうちに、当該相続又は同条の相続の開始前 3 年以内にこれらの相続又は遺贈に係る被相続人が取得又は新築（以下この条において「取得等」という。）をした土地等又は建物等（第 33 条第 1 項に規定する収用等に伴い取得した同項に規定する代替資産（当該収用等により取得した補償金、対価又は清算金の額に対応する部分として政令で定める部分に限る。）その他政令で定める土地等又は建物等を除く。）がある場合には、当該個人が取得等をした当該土地等又は建物等については、同法第 11 条の 2 に規定する相続税の課税価格に算入すべき価額又は同法第 19 条の規定により当該相続税の課税価格に加算される贈与により取得した財産の価額は、同法第 22 条の規定にかかわらず、当該土地等又は建物等に係る取得価額として政令で定めるものの金額とする。」

13 措置法 69 条の 4 の規定が設けられた背景には、地価高騰時における土地の実勢価格と相続税評価額との開差がある。昭和 58 年から平成 2 年頃までの 7～8 年間は、日本経済の急成長と相俟って、上場株式の急騰、市街地における土地価格の急騰が相次いだ。ことに、昭和 60 年代のように 1 年で地価が 2 倍にもなるという時期には、相続税の評価基準作成のための評価時点（前年の 7 月 1 日）と、その評価基準を実際に適用する相続開始または贈与時点では、現実の時価が大幅に上昇していて、土地の相続税評価額は、実際の取引価額の 2～3 割という事態が起きた。このような状況の下、あらゆる節税策が考案された。その代表的なものが現実の時価と相続税評価額との開差を利用する手法であった。例えば、10 億の現預金を土地に変えてしまえば、2～3 億円程度の財産に減少し、相続税負担も軽くなった。さらに、借入金を利用すれば、財産が土地ばかりの場合でも、相続税の課税価格を減少させることができたのである。

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

14 税資 239 号 681 頁。

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

16 金子・前掲注 1 464 頁。

17 浦東・前掲注 2 7 頁。

18 田中二郎『行政法総論』164 頁（有斐閣、1964）。

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

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

20 浦東・前掲注 2 7 頁。

21 訟月 23 卷 3 号 572 頁。

22 昭和 48 年 4 月 26 日法律 23 号。

23 X は、これを不服として、控訴したが、大阪高判昭和 52 年 8 月 30 日（訟月 23 卷 9 号 1682 頁）は、民事法規上の法律不遡及の原則は、解釈適用上の原則であるとした上で、「保有税（保有分）に関する規定は、既述のように 44 年度税制改正の効果を補完する意図のもとに創設されたのであるから、遡及効を認める合理的理由が存し、違憲無効とはいえない。」と判示し、X の請求を棄却し、確定した。

24 荏原明則「判批」ジュリスト 680 号 138 頁（1978）。

25 戸松秀典「判批」判例時報 893 号 131 頁（1978）。

26 三木義一「租税法における不遡及原則と期間税の法理」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』277～278 頁（信山社、2007）。

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

28 北野・前掲注 1 258 頁。

29 丸山高満『地方税の基礎知識』111 頁以下（良書普及会、1981）。

30 金子宏教授は、年度内遡及の判断基準について、「そのような改正がなされ

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

31 同旨、三木・前掲注 26 281 頁。

32 田中・前掲注 6 3 頁。

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

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

35 北野・前掲注 1 103 頁。

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

37 田中・前掲注 6 3 頁。

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

39 行集 20 卷 11 号 1313 頁。

40 昭和 40 年 3 月 31 日法律 34 号。

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

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

② 合名会社および合資会社の業務執行役員

③ 監査役および理事

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

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

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

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

43 金子・前掲注 1 23 頁、130 頁以下。

44 金子・前掲注 1 130 頁以下。

45 金子・前掲注 1 607 頁。

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

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

47 志場ほか編・前掲注 46 201 頁。

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

49 現行法上、次のような場合に納税義務の成立が問題となる。

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

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

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

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

⑤その他一定の場合（国通法 32 条 1 項、同法 21 条 2 項、同法 30 条 2 項）。
金子・前掲注 1 714 頁以下。北野・前掲注 1 252 頁以下。清永敬次『税法[第
7 版]』193 頁以下（ミネルヴァ書房、2007）。

50 志場ほか編・前掲注 46 204 頁。

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

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

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

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

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

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

⁵³ 金子・前掲注1 608頁。

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

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

⁵⁶ 丸山・前掲注29 109頁以下。

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

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

⁵⁷ 北野・前掲注1 258頁。

58 丸山・前掲注 29 111 頁以下。

59 賦課期日について、「課税期日の一月一日以後において税率、扶養控除等の税条例を改正した場合の効力についてであるが、賦課期日とは、課税技術上の理由から一定時期を定めてその時現在で課税客体、納税義務者等の課税要件を確定するために採用している制度であるから、賦課期日前に条例を改正することが困難であると考えられる場合には、賦課期日後に条例を改正し、当該年度分の課税から適用したとしても問題はないものと解されている。」との見解も存在する。自治省税務局編『住民税逐条解説』364 頁（地方財務協会、1986）。

60 個人住民税の所得割について、地方税法は、「所得割の課税標準は、前年の所得について算定した総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額とする」と規定し（地税法 32 条 1 項、313 条 1 項）、前年の所得税の課税標準を転用することとしている（同法 32 条 2 項、313 条 2 項）。一般に、これを「前年課税主義」という。前年課税主義を採用するのは、「第一に、所得税に関する課税標準の確定額を活用できるという課税の便宜、第二に、税収の予測が比較的確実で国等による財政措置の方針を決めやすいこと、など」の理由があるとされている。碓井光明『要説地方税のしくみと法』102 頁（学陽書房、2003）。

61 地方税法は、「地方団体は、この法律の定めるところによって、地方税を賦課徴収することができる。」（地税法 2 条）、および「地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定をするには、当該地方団体の条例によらなければならない。」（同法 3 条 1 項）と規定している。

すなわち、地方税法は、地方団体が地方税を課す場合の基本的な定めをしているものであり、地方団体の課税権についての基準ないし枠を定めたものである。したがって、地方税法は、地方税条例の枠法ないし標準法という性格を有する。住民は、地方税について、それぞれの地方団体の議会における議決を経た、地方税条例により納税義務を負うものとされている。石川一郎『地方税法－理論と実務－』37～38 頁（帝国地方行政学会、1973）。丸山・前掲注 29 50～51 頁。北野・前掲注 1 104 頁以下。

62 その他、預貯金利子等、配当等、株式譲渡所得等を受領する場合は、「利子割」、「配当割」および「株式等譲渡所得割」が課される。石村耕治編『現代税法入門塾[第 4 版]』283 頁以下（清文社、2008）。

63 碓井・前掲注 60 82 頁。

64 現在、均等割の金額は、道府県個人住民税の標準税率が、年額 1,000（地税法 38 条）とされ、市町村個人住民税の標準税率は、年額 3,000 円（同法 310 条）とされている。

65 浦東・前掲注 2 10 頁。

66 浦東・前掲注 2 11 頁。

67 個人住民税および法人住民税の均等割の課税の根拠は、応益課税の考え方であるとされる。すなわち、住民であれば、地方団体から行政サービスを受けていることに着目して、所得の有無に関わらず、広く租税負担を求めるという考え方である。碓井・前掲注 60 80～81 頁。

68 債務関係説とは、租税法律関係を、国家が納税者に対し租税債務の履行を請求する関係をいう。金子・前掲・注 1 23 頁。

69 宮崎良夫教授は、「地方税法の賦課期日の制度も、たしかに賦課徴収権の帰属団体を特定するという法技術的要素があるにせよ、賦課期日の日に課税要件該当の事実を確定するという意義を有していることを考えると、形式論的にいえば、賦課期日以後に改正された租税法規を賦課期日に遡って適用すれば、やはり遡及適用の問題が生ずることになる。」と述べられている。宮崎良夫「遡及

立法」租税判例百選[第2版]12頁(1983)。同[第3版]7頁(1992)。

70 浦東久男「地方自治法の立法経緯における専決処分と地方税条例」税法学519号18頁(1994)。

71 個人住民税の遡及適用の許容範囲については、学説上も議論のあるところである。

木村弘之亮教授は、個人住民税の租税債務の成立時期として、①暦年開始時説、②会計年度開始時説、③暦年終了時説、④会計年度終了時説、⑤賦課決定ないし源泉徴収時説、の5つ説を挙げられている。木村弘之亮教授は、「普通徴収又は特別徴収にかかる個人市町村民税については、第一回の納期のための賦課処分又は源泉徴収により納税義務者は当該年度の納税計画ないし納付すべき税額を具体的に計数上予知しうる地位にたつから、当該租税の条例は遅くとも第一回の賦課決定又は源泉徴収の時までに制定又は改正されているべきであろう。……各市町村は条例により六月中のある日を納期限と法定しその一〇日前までに納税通知書を交付しなければならないから……、個人市町村民税の始期は五月二〇日以前の四月一日に求める余地もあつたのではなからうか。」とされ、会計年度開始時説の立場をとっておられる。木村・前掲注6 133~134頁。

北野弘久教授は、2002年分の住民税を例に、「二〇〇二年分の住民税については本来的にいえば、その賦課期日である二〇〇二年一月一日前に当該条例自体においてその租税要件等が住民に示されていなければならない。したがって、どんなに譲歩しても、……具体的に課税処分が行われることになる二〇〇二年度の開始の初日には(二〇〇二年四月一日)には適法な条例改正が行われていなければならない、といえよう。」とされ、本来的には暦年開始時説を採用すべきとされている。北野・前掲注1 103頁。

72 行集31巻9号1825頁。原審、津地判昭和54年2月22日行集31巻9号1829頁。

73 地方自治法179条1項は、専決処分について、以下のように規定している。「普通地方公共団体の議会が成立しないとき、第113条ただし書の場合においてなお会議を開くことができないとき、普通地方公共団体の長において議会の議決すべき事件について特に緊急を要するため議会を招集する時間的余裕がないことが明らかであると認めるとき、又は議会において議決すべき事件を議決しないときは、当該普通地方公共団体の長は、その議決すべき事件を処分することができる。」

74 浦東・前掲注70 18頁。

75 租税特別措置法では、上場株式等に係る配当所得の金額(以下、「分離課税の配当所得の金額」という)、土地等又は建物等の譲渡による所得の金額(以下、「分離課税の長期(短期)譲渡所得の金額」という)、株式等に係る譲渡所得の金額及び雑所得等の金額については、総所得金額に含めず、各別に課税することとしている(措置法8条の4、31条、32条、37条の10、41条の14)。よって、所得税の課税標準は、①総所得金額、②分離課税の配当所得の金額、③分離課税の長期譲渡所得の金額、④分離課税の短期譲渡所得の金額、⑤株式等に係る譲渡所得等の金額、⑥先物取引に係る雑所得等の金額、⑦山林所得金額、及び⑧退職所得金額の8つに分類することができる。池本征男『所得税法—理論と計算—[4訂版]』186頁(税務経理協会、2008)。

76 清永敬次教授は、「納税義務者たりうる地位にある者……に課税物件が帰属し、課税標準が決まり、税率を適用して税額を得ることができる状態が生じたときに、その者ははじめて納税義務者、すなわち納税義務が成立した者となる」と述べておられる。清永・前掲注49 69頁。

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

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

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

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

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

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

81 金子宏教授は、「今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をまなしえない。……その意味では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが好ましい。」と述べられておられる。金子・前掲注 1 68 頁。

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

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

医療法人には相続税が賦課されていなかったため、X（原告）は当該医療法人に対し、昭和 27 年 1 月 5 日に寄付行為を行った。その後、相続税法の改正がなされ、相続税法 66 条 4 項の規定が、昭和 27 年 1 月 1 日に遡って適用され、相続税が賦課されることとなった事案。相続税法第 66 条 4 項の制定の趣旨は、医療法人等の一部である公益法人に対する相続税等の負担が不当に減少することを防止することにあつたが、同規定の施行当初に設立された医療法人の大部分が、右規定を知らないか、又はその趣旨を十分に理解していなかったため、同規定の適用を受ける形態にあつたので、これら諸般の事情を考慮し、救済方法を兼ねて、行政上の特別措置として国税庁長官は昭和 29 年 3 月 31 日通達を發し、昭和 29 年 6 月 30 日までに解散の認可申請をなし、(1)提供した財産の返還を受けて個人として営業を始めるか(2)出資持分のある社団法人に組織を変更したものについては相続税法第 66 条 4 項の規定を適用しないこととした。

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

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

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

85 兼子仁『行政法学』87～88 頁（岩波書店、1997）。

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

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

88 吉川・前掲注 87 467 頁。

89 刑集 11 卷 14 号 3461 頁。

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

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

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

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

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

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

95 田中二郎『租税法』82 頁（有斐閣、1975）。

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

97 金子・前掲注 1 102 頁。

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

効果であると思われる。」とされ、遡及効のみならず将来効も含めて、見解を述べられていると解される。関子善信「税務行政における遡及適用の課題～租税法理論上の問題点を中心として」税 63 卷 6 号 4 頁以下（2008）。

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

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

101 判例自治 175 号 37 頁。

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

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

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

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

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

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

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

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

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

110 碓井・前掲注 106 51 頁。

111 谷口智紀「譲渡損失の損益通算を廃止する税制改正の遡及適用の合憲性」税務弘報 56 卷 10 号 149 頁（2008）。

112 高橋・前掲注 80 101 頁。

また、高野幸大教授、首藤重幸教授も、東京地裁判決以前に同様の見解を述べられていた。高野幸大「不動産譲渡損益通算廃止の立法過程にみる税制の不利益不遡及の原則」税務弘報 52 巻 7 号 154 頁以下 (2004)。首藤重幸「租税法における遡及立法の検討」税理 47 巻 8 号 2 頁以下 (2004)。

113 三木義一「租税法規の遡及適用をめぐる二つの判決とその問題点」税理 51 巻 6 号 75 頁 (2008)。

114 岸田貞夫「譲渡損益通算に係る租税法の改正と遡及適用の可否」ジュリスト 1383 号 200 頁以下。品川芳宣「土地建物等の譲渡損失の損益通算禁止規定と遡及立法禁止の原則」税研 139 号 92 頁以下 (2008)。増田英敏「不利益な税法改正の遡及適用と租税法不遡及の原則—土地・建物等の譲渡損の損益通算廃止立法の遡及適用の可否を争点とした福岡・東京地判の検討を中心に」税務弘報 56 巻 7 号 79 頁以下 (2008)。山田・前掲注 77 62 頁以下。ほか。

115 最大判昭和 32 年 12 月 28 日刑集 11 巻 14 号 3461 頁。

116 浅野・前掲注 94 95 頁。

117 田中治「土地の譲渡と租税特別措置法の適用をめぐる問題」税務事例研究 107 号 37 頁 (2009)。

田中治教授は、年度内遡及が行われる場合において、前年度に予測可能性を確保する制度が存在しない理由として、「このような遡及は極めて例外的にしか認められないので、制度化するのに適していないからだと思われる。」と述べられている。

118 立法当時の（真偽は明らかでない）噂として、平成 15 年中に売買契約さえ締結すれば、譲渡相手が同族関係者等であっても、課税当局は、平成 15 年中の譲渡損失として損益通算を認め、行為計算の否認は行わないというものもあったとされ、そのような売買が多く行われたようである。品川芳宣「土地建物等の譲渡損失に係る損益通算禁止規定の合憲性（遡及立法の禁止）」T&A master 258 号 29 頁 (2008)。

119 佐藤謙一「租税法規における遡及立法の問題—福岡地裁平成 20 年 1 月 29 日判決・東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決を素材にして—」税大ジャーナル 9 号 87 頁 (2008)。

120 吉川・前掲注 87 467 頁。

121 新井益太郎監修 岸田貞夫＝矢内一好＝柳裕治＝吉村典久『現代税法の基礎知識[7 訂版]』1 頁（ぎょうせい、2007）。

122 新井監修 岸田ほか前掲・注 121 2 頁。

123 山田・前掲注 77 64 頁。

124 訟月 19 巻 13 号 220 頁。本件は、租税法規の遡及適用に関し、初めて違憲判断が下されたものではあるが、正確に言えば、日本国憲法の租税法主義の下での立法が違憲とされた事例ではない。高橋・前掲注 80 79 頁。

125 前蔵正七「判批」税理 18 巻 2 号 114 頁 (1975)。

126 判例地方自治 175 号 37 頁。

127 国民健康保険料（税）の賦課額を算出する基礎となるものには、応益割と応能割とがある。応益割は、均等割と平等割からなる。また、応能割は、所得割と資産割からなる。

国民健康保険では、応能割は、経済的負担能力に応じて賦課するものであるが、標準的には個々の市町村において必要な保険料の 5 割分をこの応能割でまかなうこととしている。残りの 5 割分については、応益割、すなわち、平等に被保険者またはその世帯が負担することとなる均等割及び世帯別平等割でまか

なうこととしている。

保険料の賦課に際しては、負担能力に応じた応能割と、受益に応じた応益割のバランスをとることが、被保険者全体で制度を支えるという観点から重要である。また、現在中間所得者層に重くなっている保険料負担を緩和し、被保険者間の負担の公平を図る必要があることから、応益割を引き上げていくことが必要であるとされている。

国民健康保険中央会ホームページ「国保のことば（算定マニュアル編）」

<http://www.kokuho.or.jp/Kikaku/kotoba.htm>（平成21年12月18日アクセス）。

¹²⁸ 倉田・前掲注 109 574頁。

¹²⁹ バブル経済を背景にした地価高騰は、東京の商業地から発生し、大阪や名古屋などの他の都市圏にも波及した。東京を発端とした地価高騰は、国際的にみて飛躍的に高まった東京の地位を反映し、都市部において事業用地の需要が拡大し、この需要拡大が住宅地にまで波及した。そこで住宅地の買い換え需要が近郊のみならず、東京全体に広がり、1980年代後半、バブルの引き金になった金融緩和とも相俟って、このような事業・住宅地への需要の拡大は、仮需を誘発した。その結果、投機的な土地取引を活発にしたといわれている。石弘光『現代税制改革史』427～428頁（東洋経済新報社、2008）。

¹³⁰ 措置法改正附則 19条は以下のように規定していた。

（相続開始前3年以内に取得等をした土地等又は建物等についての相続税の課税価格の計算の特例の廃止に伴う経過措置）

（1）「平成8年1月1日前に相続若しくは遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下この条において同じ。）により取得した旧法第69条の4第1項に規定する土地等若しくは建物等又は贈与（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。以下この条において同じ。）により取得した当該土地等若しくは建物等のうち相続税法（昭和25年法律第73号）第19条の規定の適用を受けるものでその適用に係る相続が同日前に開始したものに係る相続税については、第3項及び第4項に定めるところによるものを除くほか、なお従前の例による。」（附則19条1項）

（2）「個人が、平成3年1月1日から平成7年12月31日までの間に相続若しくは遺贈により取得した旧法第69条の4第1項に規定する土地等又は贈与により取得した当該土地等のうち相続税法第19条の規定の適用を受けるものでその適用に係る相続が当該期間内に開始したものを有する場合における同法の規定による当該個人に係る相続税額（同法第19条の規定（同条第1項に規定する贈与税の税額として政令の定めるところにより計算した金額の控除に係る部分に限る。）及び第19条の2から第21条までの規定を適用する前の相続税額をいう。）は、当該個人が次の各号に掲げる者の区分のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める金額と、当該土地等について旧法第69条の4第1項の規定の適用がなく、かつ、同項に規定する建物等について同項の規定の適用があるものとした場合における当該個人に係る相続税法第15条第1項に規定する相続税の課税価格に相当する金額に100分の70の割合を乗じて算出した金額とのいずれか少ない金額とする。

ア．旧法第70条の6第2項の規定の適用がある者 当該個人が同項各号に掲げる者の区分に応じ、当該個人に係る当該土地等及び当該建物等について旧法第69条の4第1項の規定の適用があるものとして当該各号に定めるところにより算出した金額（当該個人が相続税法第18条の規定の適用がある者である場合には、当該金額を同法第17条の規定により算出された金額であるものとして同法第18条の規定を適用して算出した金額）

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

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

¹³¹ 訟月 45 卷 6 号 1112 頁。

¹³² 行集 46 卷 10・11 号 942 頁。

¹³³ 最判平成 11 年 6 月 11 日税資（1～240 号）243 号 270 頁。

¹³⁴ 高津・前掲注 13 302 頁。

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

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

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

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

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

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

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

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

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

142 小池・前掲注 140 30 頁。

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

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

145 高野・前掲注 112 157 頁。

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

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

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

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

148 浅妻・前掲注 144 7 頁。

149 山田・前掲注 77 67 頁。

150 金子・前掲注 1 111 頁。

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

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

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

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

154 浅妻・前掲注 144 7 頁。

155 三木・前掲注 113 75 頁。

156 金子・前掲注 1 77 頁以下。

157 山田・前掲注 77 67 頁。

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

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

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

租税訴訟学会・前掲注 153 119 頁。

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

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

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

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

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

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

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

（イ）課税期間開始時までに改正が求められるもの

- ・消費者等に転嫁が予定されている間接税に関する事項
- ・利子所得・配当所得など、一定期間投資をし続けることの見返りとして受け取る対価に対する課税
- ・税目の新設、税率区分の変更など当該税目に係る重要な事項

（ロ）行為（取引）の時点までに改正が求められるもの

- ・譲渡所得に関する事項など

（ハ）課税期間終了時までに改正が求められるもの

- ・基礎控除の金額の変更

浦東・前掲注2 8～9頁。

¹⁶⁴ 池本・前掲注75 200頁。

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

おわりに

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

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

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

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

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

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

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

【参考文献】

(単書)

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

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

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

- ・ 前田雅英『刑法総論講義[第4版]』（東京大学出版会、2008）
 - ・ 大塚仁『刑法概説（総論）[第4版]』（有斐閣、2008）
 - ・ 園部敏『行政法の諸問題』（有信堂、1954）
 - ・ 杉村章三郎『行政法概要[全訂版]』（有斐閣、1963）
 - ・ 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1964）
 - ・ 杉村敏正『全訂行政法講義 総論（上巻）』（有斐閣、1981）
 - ・ 成田頼明『行政法序説』（有斐閣、1984）
 - ・ 雄川一郎ほか編『現代行政法体系（10）財政』（有斐閣、1984）
 - ・ 浅野一郎『法律・条令＝その理論と実際＝』（ぎょうせい、1984）
 - ・ 和田英夫『行政法講義 上[改訂版]』（学陽書房、1988）
 - ・ 兼子仁『行政法総論』（筑摩書房、1990）
 - ・ 広岡隆『三版行政法総論』（ミネルヴァ書房、1995）
 - ・ 兼子仁『行政法学』（岩波書店、1997）
 - ・ 田島信威『最新法令の読解法－やさしい法令の読み方－[第3版]』（ぎょうせい、1997）
 - ・ 阿部泰隆『行政の法のシステム[新版]』（有斐閣、1998）
 - ・ 土地法制研究会編『土地利用の公共性』（信山社、1999）
 - ・ 磯崎陽輔『分かりやすい法律・条例の書き方』（ぎょうせい、2006）
 - ・ ぎょうせい編著『新訂図説法制執務入門[第10版]』（ぎょうせい、2007）
 - ・ 宇賀克也『行政法概説[第2版]』（有斐閣、2007）
 - ・ 塩野宏『行政法 I [第5版]』（有斐閣、2009）
 - ・ 高田敏『新版行政法』（有斐閣、2009）
- （雑誌論文等）
- ・ 黒田覚「租税法律主義」税法学 2号（1951）
 - ・ 竹内正「罪刑法定主義の成立」島根大学論集（人文科学）3号（1953）
 - ・ 田中二郎ほか「租税法セミナー」ジュリスト 111号（1956）
 - ・ 中川一郎「税法解釈の基本原則（11）」税法学 73号（1957）

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

- ・ 中祖博司「保険料賦課基準の遡及適用」佐藤進ほか編『社会保障判例百選[初版]』（1977）
- ・ 北野弘久「租税法律主義」北野弘久編『判例研究 日本税法体系 1 税法の基本原則』（学陽書房、1978）
- ・ クラウス・ティプケ、木村弘之亮訳「租税法の体系を担う原則」法学研究 52 卷 2 号（1979）
- ・ 林修三「行政法規の遡及適用はどの範囲で許容されるか」ジュリスト増刊『行政法の争点』（有斐閣、1980）
- ・ 波多野弘「租税法律主義の原則」日本税法学会編『日本税法学会創立 30 周年記念祝賀税法学論文集』（日本税法学会、1981）
- ・ 波多野弘「遡及立法」金子宏ほか編『租税判例百選[初版]』（有斐閣、1983）
- ・ 南博方「租税法と行政法」租税法研究 11 号（1983）
- ・ 宮崎良夫「遡及立法」金子宏編『租税判例百選[第 2 版]』（有斐閣、1983）
- ・ 山本徳榮「法令公布の方法」芦部信喜ほか編『憲法判例百選Ⅱ』（有斐閣、1988）
- ・ 石島弘「租税回避への立法措置と不利益不遡及の原則」税理 32 卷 2 号（1989）
- ・ 碓井光明「租税法律の改正と経過措置・遡及禁止」ジュリスト 946 号（1989）
- ・ 加藤幸嗣「行政法規の遡及適用」ジュリスト増刊『行政法の争点[新版]』9 号（有斐閣、1990）
- ・ 碓井光明「保険料賦課基準の遡及適用」佐藤進ほか編『社会保障判例百選[第 2 版]』（有斐閣、1991）
- ・ 浦東久男「地方税における遡及立法禁止の問題」総合税制研究 1 号（1992）
- ・ 阿部康隆「遡及立法・駆け込み対策－1－」自治研究 68 卷 7 号（1992）

- ・ 阿部康隆「遡及立法・駆け込み対策－2 完－」自治研究 68 卷 8 号 (1992)
- ・ 宮崎良夫「遡及立法」水野忠恒ほか編『租税判例百選[第 3 版]』(有斐閣、1992)
- ・ 碓井光明「租税法規不遡及の原則の再検討」税 49 卷 4 号 (1994)
- ・ 浦東久男「地方自治法の立法経緯における専決処分と地方税条例」税法学 519 号 (1994)
- ・ 吉川和宏「法令公布の方法」芦部信喜ほか編『憲法判例百選Ⅱ[第 3 版]』(有斐閣、1994)
- ・ 谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』(ミネルヴァ書房、1995)
- ・ 荒井達夫「遡及適用と経過措置」立法と調査 195 号 (1996)
- ・ 高橋靖「租税特別措置法 69 条の 4 の廃止とその対応策」税務事例研究 31 号 (1996)。
- ・ 石島弘「相続税の課税標準と公的土地評価の一元化－大阪地裁平成 7 年 10 月 17 日判決を契機に－」税法学 535 号 (1996)
- ・ 品川芳宣「相続した土地の取得価額評価の憲法適合性」TKC 税研情報 5 卷 5 号 (1996)
- ・ 宮原均「税法における遡及立法と憲法－合衆国最高裁の判例を中心に－」法学新法 104 卷 2 号 (1997)
- ・ 伊藤嘉規「租税法の違憲審査基準－ドイツの議論を参考にしての－考察－」六甲大論集法学政治編 45 卷 1 号 (1998)
- ・ 村上タカ「法律の施行日」立法と調査 208 号 (1998)
- ・ 小川是「税制改革予告立法とその意義－財政再建と税制改革作業をめぐる四半世紀を顧みて－」碓井光明ほか編『金子宏先生古稀祝賀公法学の法と政策 (上)』(有斐閣、2000)
- ・ 吉川和宏「法令公布の方法」芦部信喜ほか編『憲法判例百選Ⅱ[第 4 版]』(有斐閣、2000)

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

- 1月29日判決・東京地裁平成20年2月14日判決を素材として－」
税大ジャーナル9号(2008)
- ・品川芳宣「土地建物等の譲渡損失に係る損益通算禁止規定の合憲性(遡及立法の禁止)[東京地裁平成20.2.14判決]」T&A master258号(2008)
 - ・増田英敏「不利益な税法改正の遡及適用と租税法律不遡及の原則」税務弘報56巻7号(2008)
 - ・三木義一「租税法規の遡及適用をめぐる二つの判決とその問題点」税理51巻6号(2008)
 - ・山田二郎「税法の不利益遡及立法と租税法律主義」税法学559号(2008)
 - ・品川芳宣「土地建物等の譲渡損失の損益通算禁止規定と遡及立法禁止の原則」税研139号(2008)
 - ・谷口勢津夫「滑り込みセーフ!？」佐藤英明編『租税法演習ノート[第2版]』(弘文堂、2008)
 - ・品川芳宣「遡及立法をめぐる二つの判決」速報税理27巻7号(2008)
 - ・浅妻章如「損益通算制限立法の年度内遡及適用の可否」税務事例466号(2008)
 - ・凶子善信「税務行政における遡及適用の課題－租税法理論上の問題点を中心として－」税63巻6号(2008)
 - ・佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題[第3版]』(有斐閣、2008)
 - ・谷口智紀「譲渡損失の損益通算を廃止する税制改正の遡及適用の合憲性」税務弘報56巻10号(2008)
 - ・浦東久男「租税法規の遡及適用について－平成20年税制改正法の施行期日規定をてがかりに－」税法学560号(2008)
 - ・八ッ尾順一「遡及立法の禁止－東京・福岡の二つの地裁判決と平成20年度税制改正について」租税研究710号(2008)

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

との乖離一」税経通信 64 卷 8 号 (2009)

- ・ 三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」租税法研究 37 号(2009)
- ・ 木村吉成「土地・建物の損益通算廃止の遡及適用訴訟～福岡地裁、福岡高裁の判決を中心として～」税経新報 567 号 (2009)
- ・ 岸田貞夫「譲渡損益通算に係る租税法律の改正と遡及適用の可否」ジュリスト 1383 号 (2009)
- ・ 岩崎政明「租税法規の遡及立法の可否」税大ジャーナル 12 号(2009)
- ・ 吉村典久「遡及適用の合憲性－譲渡損失の損益通算を制限する税制改正」税研 148 号 (2009)

(判例評釈)

- ・ 前蔵正七「租税判例研究」税理 18 卷 2 号 (1975)
 - ・ 戸松秀典「判例評論」判例時報 893 号 (1978)
 - ・ 荏原明則「租税判例研究」ジュリスト 680 号 (1978)
 - ・ 村山文彦「租税判例紹介・解説」税経通信 34 卷 6 号 (1979)
 - ・ 木村弘之亮「租税判例研究」ジュリスト 757 号 (1982)
 - ・ 三木義一「特別土地保有税の合憲性(1)」税経通信 39 卷 15 号(1984)
 - ・ 北野弘久「特別土地保有税の合憲性(2)」税経通信 39 卷 15 号(1984)
 - ・ 増井良啓「時の判例」法学教室 184 号 (1996)
 - ・ 高津吉忠「租税判例研究」税理 39 卷 3 号 (1996)
 - ・ 渋谷雅弘「下級審時の判例」ジュリスト 1090 号 (1996)
 - ・ 高津吉忠「判例回顧」金融取引の課税問題 24 号 (1996)
 - ・ 岡田幸人「平成 8 年度主要民事判例解説」判例タイムス 945 号 (1997)
 - ・ 高野幸大「判例評論」判例時報 1588 号 (1997)
 - ・ 倉田聡「判例評論」判例時報 1944 号 (2006)
- (その他)
- ・ 国税庁『昭和 44 年改正税法のすべて』(1969)
 - ・ 国税庁『昭和 48 年改正税法のすべて』(1973)

- ・ 国税庁『昭和 57 年改正税法のすべて』（1982）
- ・ 税制調査会「平成 16 年度の税制改正に関する答申」（2003）
- ・ 自由民主党「平成 16 年度税制改正大綱」（2003）
- ・ 平成 15 年 12 月 18 日付け日本経済新聞「与党税制改正大綱の要旨」（2003）
- ・ 財務省「平成 16 年度の税制改正の大綱」（2003）
- ・ 日本公認会計士協会「平成 16 年度税制改正に対する緊急提言」（2004）
- ・ 日本税理士会連合会「平成 17 年度・税制改正に関する建議書」（2004）
- ・ 日本弁護士連合会「土地建物等の譲渡損損益通算禁止についての意見書」（2004）
- ・ 租税訴訟学会第 26 回研究会配布レジュメ「租税法規の不利益遡及立法に関する提言に向けて」（2009）
（ウェブサイト）
- ・ 国税庁ホームページ「『所得税法等の一部を改正する法律』が公布・施行されました」
<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/topics/data/h20/7039/index.htm>（平成 21 年 12 月 3 日アクセス）
- ・ 国税庁ホームページ「租税特別措置の課税関係について」
<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/topics/data/h20/6512/index.htm>（平成 21 年 12 月 3 日アクセス）
- ・ 国税庁ホームページ「租税特別措置の適用関係について（法人税・源泉所得税関係）」
<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/topics/data/h20/7039/besshi1.htm>（平成 21 年 12 月 3 日アクセス）
- ・ 国税庁ホームページ「適用期限が平成 20 年 5 月 31 日まで延長されていた租税特別措置について」

<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/topics/data/h20/7039/besshi2.htm>（平成 21 年 12 月 3 日アクセス）

- ・ 財務省ホームページ「『所得税法等の一部を改正する法律』が公布・施行されました。一租税特別措置等の課税関係について」

<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/sy200430.htm>（平成 21 年 12 月 3 日アクセス）

- ・ 国民健康保険中央会ホームページ「国保のことば（算定マニュアル編）」<http://www.kokuho.or.jp/Kikaku/kotoba.htm>（平成 21 年 12 月 18 日アクセス）

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

- ・ ロータス 21 ホームページ「契約ベースによる期限後申告に対する事務連絡が明らかに！」

http://www.lotus21.co.jp/data/news/0410/news041025_01.html
（平成 22 年 1 月 4 日アクセス）