

租税法規の遡及適用に関する一考察

—土地等の譲渡損失の損益通算廃止を巡る判決を通じて—

宮 原 廣 幸

目 次

はじめに

第一章 租税法規の遡及適用と租税法律主義

第一節 法規の遡及適用の意義と問題点

第二節 租税法律主義の視点からの検証

第三節 期間税の視点からの検証

第四節 財産権の視点からの検証

第二章 裁判例に関する考察

第一節 過去の裁判例

第二節 福岡地裁（平成二〇年一月二十九日）判決

第三節 東京地裁（平成二〇年二月一四日）判決

第三章 遡及適用に関する考察

第一節 福岡・東京地裁判決の比較検討

第二節 遡及適用に関する私見

おわりに

はじめに

平成一五年二月一七日、当時政権与党の自由民主党が税制改正大綱を公表し、土地等または建物等(以下、「土地等」という。)の長期譲渡所得金額の計算上生じた損失の金額(以下、「譲渡損失」という。)について、他の所得の金額から控除すること、すなわち損益通算の廃止を行うことを決定した⁽¹⁾。そして、翌年の平成一六年二月三日に上記内容を含んだ「所得税法等の一部を改正する法律案」が国会に提出され、同年三月二六日に可決成立し、同月三一日に公布し、翌日の四月一日から施行されたが、損益通算の廃止は租税特別措置法第三一条一項後段および平成一六年法律一四号附則第二七条一項(以下、「本件改正法」という。)において、平成一六年一月一日以後に行う土地等の譲渡から適用されることが定められていた。すなわち、「一般国民は、損益通算の廃止を知り得たのは平成一五年二月一七日であるのに、その廃止措置が適用されるのが僅か二週間後の平成一六年一月一日以後の土地等の譲渡損失から⁽²⁾という経緯があった。

このような経緯から、一六年一月一日以後に行う土地等の譲渡から本件改正法が適用(遡及適用)されたため、損益通算を認められなかった納税者は、「国民は、その時点で存在する法律を遵守し、その法律の下で社会生活を送ることが原則であり、そのような国民の財産権を侵害する遡及適用は許されるべきではない」などと主張して、本件改正法の違憲性を訴える一方、課税庁・財務省は期間税の特殊性・遡及適用の必要性を主張して違憲性を否定した⁽³⁾。

このような見解の対立は、福岡地裁だけでなく、東京地裁および千葉地裁の3つの地方裁判所で争われ、それぞれ判決が下されている。各裁判所の判断は、租税法規不遡及の原則に違反し、遡及適用は違憲とした判決(福岡地裁平

成二〇年一月二九日判決）と遡及適用に合理性・必要性を容認し合憲とした判決（東京地裁平成二〇年二月一四日判決、千葉地裁平成二〇年五月一六日判決）に分かれる。

このように、法律施行前の取引に遡及適用する法律は、国民の財産を守る観点などを考えるならば憲法上許されるか否かという問題点が依然として残されており、いまだ解決されていない現状にある。そこで本稿では、このような問題点を検討するため、遡及適用の合憲性・違憲性を巡る近時の訴訟判決をもとに論点を抽出して考察したい。

本稿は、次の手順で進める。第一章では本稿での検討に必要な遡及適用の意義・問題点を考察する。第二章では本論文に関連する裁判例を取り上げ、第三章では現在係争中の平成一六年度税制改正による土地等の譲渡損失の損益通算廃止を遡及して適用した法律に関する訴訟（福岡地裁／違憲判決・東京地裁／合憲判決）の比較検討を行い、検討結果をもとにして遡及適用に関する私見を述べる。最後に本稿の考察から得られた結論および今後の課題について触れる。

第一章 租税法規の遡及適用と租税法律主義

本章は、本稿を検討する上で必要な基礎的事項を整理することを目的とする。第一節では「法規の遡及適用の意義とその問題点」とは何かについて考察し、第二節では「租税法律主義と租税法規不遡及の原則・例外」について考察し、第三節では「期間税と税法の遡及適用」について考察し、第四節では財産権の視点から考察する。

第一節 法規の遡及適用の意義と問題点

まず、「法規の遡及適用」とは何かについて考察したうえで法規の遡及適用の意義と問題点について検討したい。

法規の「遡及適用」という場合と「遡及立法」という場合がある。これについて「遡及適用」と「遡及立法」は厳密には意味が異なるが、租税法規の遡及という観点からは区別する必要はないという指摘がある。⁽⁴⁾ 確かに、租税法規を遡及適用する遡及立法を成立し、その遡及立法を遡及適用するのであるから特段区別する必要はないように思われる。そこで、本稿では「法規の遡及適用」という用語を統一的に用いたい。

それでは、法規の「遡及適用」とはどのように定義されるものであるのか。そもそも、「遡及適用」という用語の意味内容については、必ずしも共通の理解があるとはいえない状況にあるといわれている。⁽⁵⁾ そこで、遡及適用の定義について説明する見解をみてみることにしたい。

法規の「遡及適用」とは、改正新法を過去の事象に対して遡及して適用すること、すなわち公布日より前に遡って法規を適用することという見解がある。⁽⁶⁾ 他方、法規は施行によって効力を生ずるが、法規の効力を施行日前に遡らせ、過去の事象（行為・事実等）に対して適用すること、すなわち施行日より前に遡って法規を適用することという見解がある。⁽⁷⁾

この見解の共通するところは、改正される法規を過去に遡って過去の事象に対して適用することを「遡及適用」と定義づけているところである。すなわち、過去の事象に対して当時の法規ではなく改正法規を適用することを法規の「遡及適用」ということができる。それでは、「過去」とはいつの時点を基準にして「過去」と呼ぶのであろうか。こ

これについては、先程の見解によれば前者は「公布日」を基準とし、後者は「施行日」を基準としていることがわかる。このように基準が異なり、法律の適用に関する通則法第二条（「法律は公布の日から起算して二〇日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。」）によれば基本的には公布の日と施行の日とは異なるが、近時の法律では公布日から即日施行するなど法令の附則で定めることが通例になっていて、「公布日」と「施行日」を特段区別する必要はないと考えられる。

以上から「法規の遡及適用」とは、施行日（公布日）より前の過去の事象に対して当時の法規ではなく改正法規を適用することであるといえることができる。

ここで、法規の遡及適用が適用対象者に与える影響であるが、遡及適用は、改正新法の適用対象者の利益のために積極的に過去の事象に遡って適用することができる一方、それまで安定した法秩序を信頼してきた者に対しては、予測可能性を確保できない面もある。そのため、法規の遡及適用により利益を得る場合と不利益を被る場合とがあることを理解していなければならない。

このような法規の遡及適用について、日本国憲法（以下、「憲法」という。）では次のように規定する。すなわち、憲法は刑事立法に関しては遡及処罰の禁止（憲法第三九条前段「何人も、実行の時に適法であつた行為又は既に無罪とされた行為については、刑事上の責任を問はれない。」）を罪刑法定主義（憲法第三二条⁹）からの重要な帰結として保障している。

つまり、改正新法が刑事立法であるなら遡及適用は禁止されることを憲法上で保障している。他方、改正新法が刑事立法ではない民事・行政立法に関しては、国民の法的安定性や予測可能性を確保する観点から遡及適用の禁止が論

じられているが、憲法上必ずしも保障してはいない。⁽¹⁰⁾

とりわけ租税法の領域に関しては、憲法第八四条(「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。」)において租税法規の遡及適用を禁じる又は認める明文の定めがないため、租税法規の遡及適用を憲法上認めるべきか否かが明らかでないという問題点が存在する。このことにより、租税法規における「遡及適用の適否」を、過去の裁判例も検討しつつ考察していきたい。

第二節 租税法法律主義の視点からの検証

租税は、公的な欲求充足の手段として、国民の富を直接的な反対給付なしに国家の手に移す作業であるから、法治主義国家においては、租税の賦課は法律の根拠に基づかなければならないとされている。⁽¹¹⁾ すなわち、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」ということになり、このような考え方(原則)を租税法法律主義といい、憲法第八四条において租税法法律主義を宣明している。⁽¹²⁾ また、憲法第三〇条の「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」という規定とあわせて憲法上において租税法法律主義が宣言されていると考えられている。⁽¹³⁾

ここで、憲法第八四条および第三〇条の規定内容を見ておく。憲法第八四条は、租税法法律主義を課税行使の方法の規制の側面から定めたもので、租税の賦課・徴収は国民負担を強制するものであるため、すべて国会の定める法律によらなければならないと規定している。次に憲法第三〇条は、国民は法律の定めるところによらなければならない納税義務を

負わないという意味を有すると解されており、⁽¹⁴⁾ そのような意味で国民の納税義務または国の課税権の限界を示したものと⁽¹⁵⁾ といえる。

このように国民の財産権を保障しようとする租税法律主義は、現代においては「租税が経済取引を行う上で重要な影響を持つことから、課税にはすべて法律の根拠を求めることにより、経済生活を営む納税者に対し予測可能性と法的安定性を保障するという機能を有する。」⁽¹⁶⁾ すなわち租税法律主義は、国民の財産権を保障するだけでなく、納税者に対して予測可能性と法的安定性を保障するという機能も有していると思われる。

さらに、租税法律主義の内容をみたい。まず、課税要件法定主義・課税要件明確主義を柱として、合法性の原則・遡及立法の禁止が租税法律主義の内容であるとする見解⁽¹⁷⁾ があり、次に課税要件法定主義・課税要件明確主義・合法性の原則・手続的保障の原則・遡及立法の禁止があるとする見解⁽¹⁸⁾ があり、さらに課税要件法定主義・課税要件明確主義・合法性の原則・手続的保障の原則に加え、遡及立法の禁止・納税者の権利保護も含めるとする見解⁽¹⁹⁾ がある。いずれも内容的には大きな相違はないと指摘されているが、⁽²⁰⁾ いずれにせよ租税法律主義のなかに租税法規不遡及の原則が入っているものと解釈できる。⁽²¹⁾ すなわち、租税法律主義は租税法規の遡及適用を禁止するという「租税法規不遡及の原則」を内容の一つとしていると考えられる。⁽²²⁾

それでは「租税法規不遡及の原則」とは何かであるが、この原則を確立すべきであるかに関して議論があるが、⁽²³⁾ 一般的に次のように定義されている。すなわち、「租税法規は遡及して適用してはならない、租税法規は施行以後の事実や行為にのみ適用されるという原則」、⁽²⁴⁾ 「租税法規を、その制定前に完了した行為や発生した事実⁽²⁵⁾ に遡って適用することは禁止」する原則というように定義される。すなわち、「租税法規不遡及の原則」とは「遡及適用」を禁止する原則

として定義できると考へる。

ここで、「租税法規不遡及の原則」が存在する理由とは、租税法律主義が有する機能と考へられる予測可能性と法的安定性が害されるなら国民の財産権を不当に侵害することになり、場合により憲法第二九条一項違反となること、財産権侵害とまでいえなくても既存の権利・利益等を理由なく侵害することは許されないからである。⁽²⁶⁾

したがって、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遡及適用は原則として許されないが、他方で納税者の利益に変更する遡及適用については例外的に許されると解してよいといえる。⁽²⁷⁾ すなわち、納税者の利益に変更する遡及適用は、過去の事象から生ずる納税義務の内容を納税者の利益に変更するかたちの適用であることから、一般に租税法律主義にかなうとされている。⁽²⁸⁾ 確かに、納税者の利益となる遡及適用の場合、それを認めても既得権および予測可能性・法的安定性を害さないと考へられるから、租税法律主義に反しないと指摘されているのも納得がいく。

そこで、さらに考察すべきことは、納税者の不利益に変更する遡及適用は「租税法規不遡及の原則」に従い絶対的に許されないかということである。これについては、納税者の不利益に変更する遡及適用については、「租税法規不遡及の原則」を厳格に解すべきとする考へ方もあるが、多くの学説では予測可能性と法的安定性を害さない一定の範囲において、例外的に遡及適用を認める考へ方が採用されている。⁽²⁹⁾ 確かに、予測可能性・法的安定性を害さなければ国民の財産権を不当に侵害することにはならず、また既存の権利・利益等を理由なく侵害することもないことから、例外的に遡及適用を認めても問題としないと考へられるから、「租税法規不遡及の原則」の例外という考へ方も納得がいく。

第三節 期間税の視点からの検証

租税は、種々の観点から分類されるが、納税義務成立の観点からは、期間税と随時税に区分される。期間税とは、年・月など一定の期間、すなわち課税期間内において累積する課税物件を対象として課される租税をいい、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納税義務もそのときに成立する。これに対して随時税とは、課税物件が随時に生ずる租税をいい、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。⁽³⁰⁾

期間税の代表例は所得税と法人税であり、随時税としては相続税・印紙税等がある。国税通則法では納税義務の成立時期について、所得税は暦年終了時（第一五条二項一号）、法人税は事業年度終了時（同項三号）と定め、一方相続税は相続又は遺贈による財産取得時（同項四号）、印紙税は課税文書作成時（同項二一号）と定めている。

前述したように、遡及適用は、原則的には「租税法規不遡及の原則」に抵触するという考え方があつたが、期間税については一般的に遡及適用が許される場合があるとされる⁽³¹⁾ため、他の考え方があつた。これは、期間税は国税通則法第一五条二項の定めによつて、所得税は暦年終了時をもつて納税義務が成立するという期間税の性質を根拠として、期間税の性質上、年度の途中で納税者に不利益な改正がなされ、年度の始めに遡り適用されたとしても、違憲ではないという考え⁽³²⁾方である。すなわち期間税の場合、暦年終了時より前には納税義務が成立していないのであるから、納税義務成立前の立法措置により納税者に不利益な遡及適用がなされても年度内の納税義務内容を変更するものでないから、その遡及適用は「租税法規不遡及の原則」に抵触しないと考へ方であるといえる。

このように、期間税の年度内での遡及適用は、「租税法規不遡及の原則」に抵触するという考え方（課税期間開始時説）と、抵触しないという考え方（課税期間終了時説）とに分かれているといえ、前者は課税期間開始後に法規が施行されたにもかかわらず課税年度の開始時までには法規を遡及的に適用することは「租税法規不遡及の原則」に遡及に該当して「租税法規不遡及の原則」に抵触するという考え方であり、後者は課税期間終了時（納税義務成立時）よりも前に法規が施行されていれば納税者の年度内の納税義務内容を変更するものでないから「租税法規不遡及の原則」に遡及には該当せず「租税法規不遡及」の原則に抵触しないという考え方である。⁽³⁴⁾⁽³⁵⁾

このように、「租税法規不遡及の原則」について期間税の視点から捉えれば、年度内での遡及適用に関して見解がわかるといえることがわかる。

第四節 財産権の視点からの検証

第二節で述べたように、租税は国民の富を直接的な反対給付なしに国家の手に移す作用である。それゆえ、租税は国民生活の様々な場面に関連しているため、租税による侵害は幸福追求権（憲法第一三条、最高裁昭和五〇年二月六日判決、最高裁平成元年二月一四日判決）、信教の自由（憲法第二〇条一項、奈良地方裁昭和四三年七月一七日判決）、職業選択の自由（憲法第二二条一項、最高裁判所平成四年二月一五五判決）などの基本的人権について問題になりうる。⁽³⁶⁾

このように、租税が国家による強制的徴収であることから基本的人権を侵害するおそれがあるが、基本的人権のな

かでも財産権を侵害することと課税権力が行使されることとの関係について次のような指摘がある。すなわち、「租税は公権力による私有財産の強制的徴収であるが、この資本主義の制度のなかで、租税の制度はもともと納税者の私有財産の保障がその存立の前提条件であり、いくら公権力の行使といえ、課税権力の行使によって納税者の私財産権をいたずらに制約し、その侵害となるまでに及ぶことは許されない。むしろ、それはその国の存立さえ危うくする。なぜなら租税法主義の原則は、直接に資本主義体制の国の存立にかかわる原理であると思うからである。それ故、租税法主義が予定している法的安定性、予測可能性について財産権の保障を第一主義的にして、常に広く深く考慮する必要があると考える。」⁽³⁷⁾

この指摘のように、基本的人権のうち租税侵害が最も直接かつ一般的に問題になるのは財産権（憲法第二九条）に関するものであるはずであり、⁽³⁸⁾課税権力の行使により納税者の財産権をいたずらに制約し、その侵害となるまでに及ぶことは許されないといえる。それゆえ、納税者という私人による効用の享受を全面的に否定する租税法は憲法第二九条に違反すると考えられ、私有財産を没収するのと同様の効果を持つ課税が違憲の余地を示唆する裁判例（大阪地裁平成七年一〇月一七日判決）もあるが、租税法が財産権侵害を理由に違憲と判断されたことはなく、そのような議論は学説上も稀少である。⁽³⁹⁾

以上の観点から考えるならば、租税法が基本的人権のなかでも財産権を侵害するおそれがあると考えられ、仮に課税権力の行使によって納税者の私財産権をいたずらに制約し、その侵害となるまでに及んで納税者という私人による効用の享受を全面的に否定するのであれば、租税法が財産権侵害を理由に違憲と判断されると考えられるが、租税法が財産権侵害を理由に違憲と判断されたことはなく、そのような議論は学説上も稀少であるというのが現状である。

第二章 裁判例に関する考察

租税法規に関する遡及適用が争点となった裁判例⁽⁴⁰⁾には、市町村民税や国民健康保険の保険料の賦課について争ったものなど少なくない。本章では、憲法上遡及適用が認められるか否かについて、裁判所が示した判断を考察する。

第一節では福岡地裁・東京地裁以前の裁判例を考察し、第二節では福岡地裁、第三節では東京地裁を考察する。

第一節 過去の裁判例

まず、現在係争中の損益通算廃止の遡及適用についての裁判と関連性のある過去の裁判例を取り上げる。具体的には、名古屋高裁（原審の津地裁を含む）の期間税（個人住民税）の遡及適用に関する裁判例（第一項）、および以降で考察する東京地裁判決で引用された最高裁判決（第二項・第三項）を取り上げる。また、厳密には日本国憲法の下で違憲とされた裁判例ではないが、遡及適用が違憲とされた稀少な裁判例である福岡高裁那覇支部の裁判例（第四項）も考察する。

（一）名古屋高裁（昭和五五年九月一六日）判決⁽⁴¹⁾

本件は、いわゆる個人住民税の均等割について、地方税法の規定が昭和五一年三月三十一日付で改正（同年四月一日施行）されたことに基づき、県民税・市民税の均等割の増額改正（改正前の県民税・市民税は、一〇〇円・四〇〇円、

改正後の県民税・市民税は、三〇〇円・一、二〇〇円）が、同年一月一日の賦課期日に遡って賦課されたことは、違憲な租税法規の遡及適用であるとして賦課処分の取消を求めて争った事件の控訴審である。

原審の津地裁（昭和五四年二月二二日）判決は、憲法八四条の租税法律主義には、遡及適用禁止の原則を含むと解したうえで、それ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、軽微な事項で納税義務者に対し不利益を与えないといった範囲内において遡及して適用することも許される」とした。そのうえで、具体的事案に関しては、絶対額が低額であること、低所得者に非課税の措置を講じているので、軽微な変更にとどまり、納税義務者に不利益を与えるものではないとし、租税法律主義に反しないと判示した。

本判決の注目点は、租税の性質等を考慮したうえで、法的安定性と予測可能性が確保されれば、「租税法規不遡及の原則」の例外が認められると判断を示したことである。

控訴審の名古屋高裁は、均等割の賦課期日が一月一日であることに触れたうえで、もともと当該会計年度（課税年度）には属さないうえ、「個人の市町村民税の均等割のごときは、年額をもって定められているので、賦課期日における課税標準が問題となる余地はない」としたうえで、地方税法の改正（昭和五一年三月三十一日）は会計年度（同年四月一日）より前に行われ、条例はそれに従っただけということを根拠として、「現に進行中の年度の中途において均等割の税率を定めた条例を改め、これを当該年度に適用することは、たとえそれが納税義務者に不利な変更であったとしても、憲法八四条の規定に適合しないとはいえない」として、津地裁とは異なる判断のもとで遡及立法には該当しないと判示した。

この判決評釈において、宮崎良夫氏は「市町村民税の均等割分が年額をもって定められていること、租税法規の遡及適用の有無とは別次元のことであり、地方税法の賦課期日の制度も：賦課期日の日をもって課税要件該当の事実を確定するという意義を有していることを考えると、形式論理的に言えば、賦課期日以後に改正された租税法規を賦課期日に遡って適用すれば、やはり遡及的適用の問題が生ずることになる。また、原審判決の考え方が論理的に一貫している」と指摘し、基本的に租税法規不遡及の原則が厳格に維持されるべきであり、仮に例外が許されとしても、その要件は限定的でなければならぬ⁽⁴²⁾と述べている。

(二) 最高裁大法廷(昭和五三年七月一二日)判決⁽⁴³⁾

本件は、財産権の遡及的制約が争われた事件で、自作農の創設等の目的をもって国が買収した農地が、当該目的に供されなくなったとき、国がその農地を旧地主に時価の七割で売り払うとした「国有農地等の売払いに関する特別措置法」(以下「特別措置法」という。)第二条、同法附則二項、同法施行例第一条の合憲性が問われた事件である。

農地法第八〇条は、国が買収した農地が自作農の創設または土地の農業上の利用の増進の目的に供しないことを相当とするに至ったときは、買収前の旧地主に売払うべき旨を定めていたが、売払い対価は買収の対価に相当するものとしていた。ところが、昭和四六年制定施行の特別措置法は、農地法第八〇条二項後段を削除し、売払いの対価は当該土地の時価の七割とする旨を定め、さらに同法の規定はその施行の日以後に売払いをうける土地について適用する旨を規定した(附則二項)。

そこで、買収の対価相当額で売り払うべきものとしていた改正前の農地法第八〇条二項後段を削除して当該土地の

時価の七割に相当する額で売り払うべきものとした特別措置法は、旧地主の有していた買収対価相当額で売り払いを受ける権利を侵害し、憲法二九条の財産権の保障に反するのではないかと争点となった。

最高裁判決は、旧地主の売払いを求める権利自体、立法政策によって与えられたものであり、その売り払いの対価は当然に買収対価相当額でなければならぬものでなく、社会経済事情等を考慮して金額が決定されるべきという立法政策の問題であるから、特別措置法が、農地法施行後の著しい地価の騰貴に対応するように、売り払いの対価を買収対価相当額から土地の時価の七割相当額に変更したことは、旧地主の権利に対する合理的な制約として容認されるべきものであり、憲法二九条に違反しないと、過去の法律内容を事後の法律で変更しても、憲法二九条二項の公共の福祉に適合する限りは違憲立法とはいえず、公共の福祉に適合するか否かの判断は、いったん定められた法律に基づく財産権の性質、その内容を変更する程度、これを変更することにより保護される公益の性質等を総合的に勘案して、その変更が当該財産権に対する合理的な制約として容認されるべきものか否かにより判断すべきであると判示した。

本判決の注目点は、財産権は公共の福祉に適合する限り制約されるとして、公共の福祉に適合するか否かの判断基準が示されていることである。⁽⁴⁴⁾ 東京地裁判決では、この判例を引用することで、納税者に不利益な遡及適用が違憲となるか否かは、遡及適用により不利益に変更される納税義務の性質等を総合的に勘案して検討すべきであるとの判断を示している。

(三) 最高裁大法廷 (昭和六〇年三月二七日) 判決⁽⁴⁵⁾

本件は、大島訴訟やサラリーマン税金訴訟と通称されるが、当時大学教授であった大島正氏 (原告) が、給与所得者に対する所得税の課税が他の所得者に比べて公平性を欠き、憲法一四条一項に違反するとして争われた事件である。原告は、所得税法が事業所得には必要経費の控除を認めながら給与所得にはそれを認めないのは憲法一四条一項の見地から不公平であること、給与所得の捕捉率と申告納税の対象となる他の所得の捕捉率では大きな較差があること、事業所得等について租税特別措置が設けられていること、から給与所得者が事業所得者等と比べて著しく不利益な取り扱いを受けていると主張したが、最高裁により上告が棄却された。

判決において、租税立法について次のように述べられている。すなわち、「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、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国家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、極めて専門的技術的な判断を必要とすることも明らかである」として、租税が国民経済に対して種々の重要な機能を果たしていること、租税立法においては総合的判断が必要であること、また租税立法が極めて専門的・技術的な性質をもっていることを裁判所は述べている。⁽⁴⁶⁾

本判決の注目点は、このように租税立法の合憲性・違憲性について一律に判断するのではなく、総合的な判断が必要であることが示されていることである。東京地裁判決では、この判例を引用することで、納税者に不利益な租税法規の遡及適用が一律に違憲と解することができないとする判断材料の一つとしている。

（四）福岡高裁那覇支部（昭和四八年一〇月三一日）判決⁴⁷

本件は過誤納金還付請求が争われた事件で、原告はアジ・サンマ等（以下「当該物品」という。）を輸入していたが、これらの魚類は当時の沖縄の物品税法（高等弁務官布令一七号一条三類一三号）において課税品目として列挙されていた生鮮魚介類のいずれにも該当しなかった。しかし、当時の琉球政府は、同号に定められていない生鮮魚介類についても、物品税を納付しない限り物品の輸入引取りを許可せず、同号所定の二〇%の物品税を課していたため、原告は、本件各物品についても物品税納付の義務があるものと過信して輸入にあたり納税申告し、物品税を納付してきた。この状態は、一九五八年一二月以降六年間にわたって継続した。

その後、一九六四年に至り、物品税法が改正（高等弁務官布令一七号改正三号／以下、「本件改正」という。）されて、当該物品も課税品目に加えられたが、この改正に伴って、これまでの課税行為は課税物品表に掲げられていた場合と事実上全く同じであると裁可し確認する旨の規定が設けられたことにより、旧法当時に本来納付する必要のない物品税を納付していたとしてその過誤納金の還付を求めて出訴し、本件改正の規定は遡及課税禁止の原則に反して無効であると主張した事件の控訴審である。

本件において裁判所は、当時の物品税法の課税品目として掲げられた一九種の品目について、「例示的列挙ではなく、限定的に課税品目を列挙したものと解するのが相当」とし、当該物品が当時の物品税法において課税品目に該当しないことと認定した上で、「租税法主義の見地からみれば、特定の物品を過去に遡って課税の対象とすることは、法律の改正がすでに予定されていて、納税者側にもそのことが予測され、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ころ、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である」とし、「もっぱら行政側の救済措置として便宜的に設けられた規定であり、実質的に不当」であると判示し、納税者の主張を認め、過年度に及ぶ遡及適用に対して合理的必要性を認めなかった。

本判決の注目点は、「租税法規不遡及の原則」の例外を「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」としており、その根拠に「租税法律主義の見地」をあげていることである。さらに、遡及適用に対して合理的必要性を認めずに遡及適用を違憲と判断したことである。福岡地裁判決では、租税法規不遡及の原則の例外を「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」としており、福岡高等裁判所那覇支部判決と同様の考え方が判断として示されている。

第二節 福岡地裁（平成二〇年一月二十九日）判決

【事案の概要】

原告（納税者）が、平成一六年三月一〇日に住宅を譲渡したことによって長期譲渡所得の計算上損失が生じたとして、福岡税務署長に対し、平成一六年分所得税に係る更正の請求をしたところ、福岡税務署長から、同年四月一日施行の平成一六年法律一四号「所得税法等の一部を改正する法律」附則第二七条一項による法律改正により、同年一月一日以後に行った原告の住宅の譲渡についてはその損失金額を他の所得から控除（損益通算）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。これに対して原告は、納税者に不利益を及ぼす租税法規の遡及適用は

許されないとして、被告（国）に対して、本件通知処分を求めた事案である。

【認定事実】

原告は、平成九年四月二七日にマンション（本件譲渡資産）を購入し、平成一六年三月一〇日に第三者に対して本件譲渡資産を売却し、同月二四日にマンションを購入した。

平成十七年三月八日に福岡税務署長に対して、平成一六年分所得税申告をした。さらに同月二五日付で福岡税務署長に対して、平成一六年分所得税の更正請求をした。この更正請求において、本件譲渡資産の売却によって譲渡資産の金額の計算上損失が生じたとして、これを各種所得の金額から控除していた。しかし福岡税務署長は、本件改正により損益通算できなくなったとして、平成一七年六月二〇日付で更正すべき理由がない旨の本件通知処分をした。そこで原告は、同月二七日に福岡税務署長に対して、本件通知処分に対する異議申し立てをしたが、福岡税務署長が同年九月一四日付で棄却する旨の決定を行ったことから、同月二九日に国税不服審判所長に対し、本件通知処分を不服として審査請求したが、同所長は同年一二月一二日付で棄却する旨の裁決を行った。このように原告は、以上の異議申立・審査請求を経て、本件通知処分の取消を求めて訴訟を提起した。

【原告の主張】

平成一六年三月一〇日当時の租税法規により、損益通算が可能であると信じて本件譲渡資産の売却を行ったのに、本件改正により認められなくなつて著しい不利益を被つた。国民は、その時点で存在する法律を遵守し、その法律下

で社会生活を送ることが原則であり、そのような国民の財産権を侵害する遡及適用は許されるべきではない。法律に変更がある場合は、大多数の国民が理解するよう周知された上で施行されなければならないが、本件では十分な周知期間を置くことなく公布・施行されており、その適用は長期間の資産計画の下に資産譲渡を行った原告の権利を奪うものである。

被告は、本件改正法成立日以前にマスコミ等によって本件改正が報道されていたことをもって、本件改正について事前の十分な周知及び予見可能性があった旨主張しているが、法案はあくまで法案であって、将来そのとおりの法律が成立するかどうかは不確定であり、マスコミ等の報道をもって本件改正が周知されたとはいえない。

【被告の主張】

本件改正は既に成立した原告の平成一六年分所得税の納税義務内容を変更するものではないから、原告に対して本件改正を適用することは遡及適用に当たらない。仮に遡及適用と捉える余地があるとしても、本件改正においては損益通算の廃止を税率引下措置と一体的に実施することが必要かつ合理的であった。また、資産デフレの現状克服への期待、適用時期が遅れると節税のための損益通算を目的とした土地等の安売り（使用収益に根ざした取引価格形成の阻害）に繋がり土地市場に不測の悪影響を及ぼす予測から、本件改正を早期適用する必要性があった。

平成一五年一二月一七日に与党において「平成一六年度税制改正大綱」が取りまとめられ、本件改正の内容はマスコミ各社等によって多数報道され、改正法が公布・施行される以前から国民に周知され、国民にとって予見可能性を有するものであったといえるから、本件改正は合憲であり、これを根拠になされた本件通知処分は適法である。原告

は、本件改正は十分な審議がなされないまま唐突に行われた旨主張しているが、過去の着実な議論の流れの中に位置づけられるものであって、原告の主張は失当である。

【判示】

（一） 憲法八四条と遡及適用

「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」としたうえで、「憲法八四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」と解している。その理由として、「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この機能が害される」ことを挙げている。

他方、租税法規が「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、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」としている。

すなわち、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が、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ことが示されている。他方、租税の性質等を総合勘案し、遡及適用が国民の経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しない場合は、例外的に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示している。

(二) 遡及適用の該当性

遡及適用の該当性の判断として、「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」と解している。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賴して、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賴を保護し、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無い」ことを挙げている。

すなわち、国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図るという要請から、年度内遡及であっても租税法規遡及原則における遡及であるとしていることから、「課税期間開始時説」を支持している⁽⁴⁸⁾。

(三) 遡及適用の必要性・合理性・予見可能性・不利益の程度

「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、…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」として、遡及適用の必要性・合理性を認めている。また、「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」として不利益の程度が大きいことも認めている。

また、原告側が「本件改正が周知されていたとはいえない」とし、被告側が「改正法が公布・施行される以前から国民に周知されていた」とする主張について、裁判所は「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つたといふべきである」として、原告側の主張通り遡及適用の予見可能性を認めていない。

さらに、「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な損失は多額に上ることも少なくない」として、不利益の程度が大きいことを認めている。⁽⁴⁹⁾

（四） 総合判断

「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」として、遡及適用の必要性・合理性を認めたものの、「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、平成五年一月三十一日時点において、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つたこと」など不利益の程度が大きいこと、遡及適用の予見可能性が認められないことを踏まえて、「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」と判断し、さらに「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程度で許容されるものであつて、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」と判断した。

すなわち、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

ということではできないことから、個々の国民に不利益を及ぼす遡及適用を行うことは許されないと立場をとっているとと思われる。

本件改正は、「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(憲法八四条)に違反し、違憲無効といふべきである」として、「原告については、本件譲渡資産の譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額について他の所得との損益通算を認めるべきであり、これを認めなかった本件通知処分は違法であるから、これを取り消すべきである」との総合判断が示された。

【考察】

福岡地裁判決は、「憲法八四条が規定する租税法法律主義が、国民に不利益を及ぼす租税法規の遡及適用を禁じている」と解する一方で、租税の性質等を総合勘案して遡及立法しても国民の経済生活の法的安全性・予見可能性を害しない場合、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しているものと思われる。

すなわち、憲法上は原則として国民に不利益を及ぼすような租税法規の遡及適用は一律違憲となることを示す一方、租税の性質等を総合的に勘案して、遡及適用を認めても法的安定性・予測可能性が害されなければ個々の国民に不利益を及ぼす遡及適用を行うことも例外的に合憲であることを示したことが、福岡地裁判決の注目点であるといえる。

第三節 東京地裁（平成二〇年二月一四日）判決

【事案の概要】

原告らは、平成一六年分所得税につき、平成一六年二月に土地及び建物を譲渡したこと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各種所得の金額から控除（損益通算）すべきであるとして更正の請求をした。しかし各処分行政庁は、平成一七年五月三十一日付けで、原告らの上記更生の請求のいずれも更生をすべき理由がない旨の通知処分をした。そこで原告らは、損益通算できないとする法律改正、すなわち改正租税特別措置法第三十一条一項後段の規定を平成一六年一月一日に遡り適用する同年四月一日施行の平成一六年法律一四号「所得税法等の一部を改正する法律」附則第二七条一項による法律改正は、租税法主義を定めた憲法第八四条・第三〇条に違反するから上記通知処分も違法となるとして、それらの取消しを求めた事案である。

【認定事実】

原告らは、昭和五五年八月三〇日および五六年五月七日に各土地（以下、「本件各土地」という。）を購入し、五七年三月三十一日に本件土地上に建物（以下、「本件各建物」という。）を建築した。その後、平成一五年一二月二六日に本件各土地及び本件各建物を譲渡する旨の売買契約を締結し、翌年二月二六日に引き渡した。

平成一六年分所得税についての原告らの確定申告及び更正の請求並びに原告らに対する更正をすべき理由がない旨の通知処分がなされたため、原告らは異議申立て及び審査請求を経由した上で、平成一八年一月六日に東京地方裁

判所に本件の更正すべき理由がない各通知処分取消しを求めて本訴の提起に及んだ。

【原告らの主張】

憲法に不利益遡及立法を禁止する明文規定はないが、租税法律主義（憲法第八四条、第三〇条）は、納税者の信頼を裏切り、法的安定性を害するような不利益遡及立法を禁止するものであることが明らかとすべきである。それゆえ、本件改正附則第二七条一項が不利益遡及立法に該当し、租税法律主義を定める憲法第八四条及び三〇条に違反し許容されないのが原則である。また、本件においては、例外として不利益遡及立法が許容される具体的事情を見いだすことはできない。

本件の立法は、所得税の課税年度開始前に一般的にしかも十分に周知され、納税者が予測できたものとはいえない。本件改正附則第二七条一項は、納税者の信頼を裏切り、予測可能性と法的安定性を著しく害するものにほかならず、違憲で無効であるというべきであり、期間税であるから不利益遡及立法に当たらないとする被告の主張は当を得ていない。改正措置法第三一条は課税期間開始前に一般的に、しかも十分に予測されたものとはいえず、所得税が期間税であることを理由として、本件改正附則二七条一項を憲法上の要請である不利益不遡及の禁止の例外に当たるものとして正当化することは到底許されない。

【被告の主張】

暦年の途中で損益通算に関する規定の改正が行われた場合には、年間の所得を単位として改正法を適用するのが適

当であり、その適用を当該暦年の初日からとすることは当然のことといえる。したがって、平成一六年四月一日から施行された改正措置法第三一条一項後段が、本件改正附則第二七条一項により同年一月一日以降に行う譲渡について適用すると規定していることは、当然のことながらを定めたものと解すべきである。

国会により暦年の途中に改正された法を、その施行日以前である暦年の初日に遡り適用する旨の立法がされたとしても、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法の内容が上記目的との関連で不合理であることが明らかでない限り、憲法に反することにはならないというべきである。そして本件は、本件改正附則第二七条一項の規定の立法目的は正当であり、また平成一六年一月一日以後の譲渡について本件改正法を適用することは、上記立法目的との関連で不合理であることが明らかとは到底いえず、憲法に違反するものではない。

【判示】

(一) 憲法八四条・三〇条と遡及適用

租税法規を遡及適用することは、「憲法八四条、三〇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」と解している。その理由として、「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」ことを挙げている。

他方、「遡及処罰を禁止している憲法三九条とは異なり、同法八四条、三〇条は、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」として、「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」としている。そして遡及適用が許される判断として、第二章第一節でみたよ

うに最高裁大法廷判決(昭和五二年七月二二日・昭和六〇年三月二七日)を引用し、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、「その合理的な必要性が認められるときは、租税法主義に反しないものとして許容される余地がある」と解し、「納税者に不利益な遡及適用が租税法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」としている。

すなわち、「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ことから、遡及適用が一律に違憲と解せないことを示したうえで、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等を総合勘案し、その変更が合理的なものとして容認されるべき場合、納税者を不利益にする遡及適用でも許容される余地があると示している。

(二) 遡及適用の該当性

「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でき、そのもの、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」としている。

すなわち、期間税の納税義務成立は当該暦年終了時であり、その時点で法律が既に施行されていれば納税義務成立

及びその内容から、遡及適用に該当しないとしていることから、「課税期間終了時説」を支持している⁽⁵⁰⁾。

(三) 遡及適用の合理性・予測可能性・不利益の程度

「改正措置法三二条一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：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：そのような不利益を上回る必要性が認められない限り：合理性が認められるというべきである。そして：検討したところによれば：不利益を上回る必要性を見いだすことはできない」ことから、「適正な租税負担の要請にこたえ得るもの」として遡及適用の合理性を認めている。

また、「遅くとも、自由民主党の決定した平成一六年度税制改正大綱が日本経済新聞に掲載された平成一五年一二月一八日には、その周知の程度は完全ではないにしても、平成一六年分所得税から土地等又は建物等の長期譲渡所得について損益通算制度が適用されなくなることを納税者において予測することができる状態になったということができるとして遡及適用の予測可能性を認めている。

さらに、「期間税の納税義務成立は当該暦年終了時」であることから、納税義務内容自体を取引時にまで遡り不利益に変更することはないとして、不利益を認めていない。

(四) 総合判断

「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ることは否定できない」としたものの、「納税者の平成一六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、既に平成一五年一二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」というように遡及適用の合理的必要性・予測可能性が認められることを踏まえて、「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、本件改正附則二七条一項が租税法律主義に反するということはできない」と判断した。

すなわち、本件改正の遡及適用は合理的必要性・予測可能性を否定できないことから、租税法律主義に反するといふことはできず、遡及適用が認められるとの立場をとっていると思われる。

「本件改正附則二七条一項は憲法八四条、三〇条から導かれる租税法律主義に反しない」として、「本件譲渡に伴う長期譲渡所得の計算上生じた損失額については…これが発生しなかったものとみなされるので…本件各通知処分はいずれも適法である」との総合判断が示された。

【考察】

東京地裁判決は、「予測可能性や法的安定性を損なうことから、遡及適用は憲法が規定する租税法律主義に反して違憲となることがある」と解する一方で、「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なら、納税者を不利益にする遡及適用であって

も許容される余地がある」と解しているものと思われる。

すなわち、憲法上は原則として納税者を不利益にする租税法規の遡及適用は違憲となることがあることを示す一方、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等を総合的に勘案して、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なら、納税者を不利益にする遡及適用を行うことも例外的に合憲となる余地があることを示したことが、東京地裁判決の注目点であるといえる。

第三章 遡及適用に関する考察

前章において、現在係争中の平成一六年度税制改正による土地等の譲渡損失の損益通算廃止を遡及して適用した法律に関する裁判例、すなわち改正税法が租税法規不遡及の原則に抵触し、憲法を違反するか否かを争点とした、いわゆる憲法訴訟の裁判例を考察してきた。本章では、違憲と判断した福岡地裁判決と合憲と判断した東京地裁判決の差異を比較考察し、これをもとにして租税法規に関する私見を述べたい。

第一節 福岡・東京地裁判決の比較検討

前章で考察してきた福岡・東京地裁判決の争点を取り上げるなら、遡及適用の該当性、遡及適用の必要性・合理性、予測（予見）可能性、不利益の程度、憲法と遡及適用の関係に整理することができる。以下では、これらの争点を説

明したうえで比較検討し、遡及適用に関する考察を行う。

(一) 遡及適用の該当性

福岡地裁判決は国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図るという要請から、年度内遡及であっても租税法規不遡及原則における遡及であるとしていることから、「課税期間開始時説」を支持していると考えられる。他方、東京地裁判決は期間税の納税義務成立は当該暦年終了時であり、その時点で法律が既に施行されていれば納税義務成立及びその内容から、遡及適用に該当しないとしていることから、「課税期間終了時説」を支持していると考えられる。

このような考え方の相違点は、遡及適用の時点をどの時点で判断するかの違いから生じている。福岡地裁は法的安定性・予見可能性を「取引行為時（本件の場合譲渡時）」に着目して遡及適用であるか否かを判断して年度内遡及適用を遡及適用に含めるが、東京地裁は暦年終了時に着目して遡及適用であるか否かを判断して年度内遡及を遡及適用に含めていない。⁵¹⁾

(二) 遡及適用の必要性・合理性

福岡地裁判決は土地市場活性化等の目的または損益通算目的の駆け込み的不動産売却という弊害防止という観点から遡及適用の必要性・合理性があったと認められるとするが、総合判断において、その必要性は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して遡及適用の必要性を否定している。他方、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などの不利益を上回る必要性を見い

だすことはできないことから適正な租税負担の要請にこたえ得るものとして遡及適用の合理性を認めている。

(三) 予測（予見）可能性

福岡地裁判決は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して遡及適用の予見可能性を認めていない。他方、東京地裁判決は周知の程度は完全でないにしても、納税者において予測することができる状態にあったとして遡及適用の予測可能性を認めている。

このような相違点は、予測（予見）可能性の程度の違いから生じている。福岡地裁は国民への周知・納税者の予測可能性が充分か否かを検討し、充分であった場合にのみ、例外的に遡及適用を認める立場をとっているが、東京地裁判決は予測可能性があったかだけを考慮し、それが充分であったか否かについては触れられておらず、改正が全く予測不可能なときのみ例外的に違憲となる立場をとっている。⁽⁵²⁾

(四) 不利益の程度

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が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として不利益の程度が大きいことを認めている。⁽⁵³⁾ 他方、東京地裁判決は「期間税の納税義務成立は当該暦年終了時」であることから、納税義務内容自体を取引時にまで遡り不利益に変更することはないとして不利益を認めていない。

(五) 憲法と遡及適用の関係

福岡地裁判決は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が、憲法第八四条が規定している租税法律主義は租税法規不遡及の原則に該当するとする一方、租税の性質等を総合勘案して遡及適用が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、例外的に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ころとしている。他方、東京地裁判決は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ことから、遡及適用が一律に違憲と解せないとして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等を総合勘案して変更が合理的なものとして容認されるべき場合、納税者を不利益にする遡及適用であっても許容される余地があるとしている。

このような相違点は、福岡地裁は国民の経済生活の法的安定性や予測可能性が害されない場合に限定されるニュアンスなのに対し、東京地裁はそれらを害する場合でも総合判断の下で合理的必要性があれば許されることになるという前提の置き方の差異によるものである。⁽⁵⁴⁾ また、福岡地裁判決は不利益に変更する遡及適用は例外的に許容されることとしているのに対し、東京地裁判決は一律に租税法律主義に反すると解することはできないという観点に立脚していることにもよるものである。⁽⁵⁵⁾

第二節 遡及適用に関する私見

第一節でみた争点に関わる比較考察の中から、遡及適用の該当性、予測(予見)可能性、憲法と遡及適用の関係を

取り上げ、遡及適用に関する私見を付したい。

(二) 遡及適用の該当性

租税法主義の観点からいえば、期間税の課税期間中における納税者は租税制度の変更がないことを前提として取引しているので、課税期間開始前に課税徴収について納税者の理解を得なければいけないのが原則であり、仮に改正法律により不利益を被るなら納税者の取引後の租税制度への信頼性・予測可能性が失われるので、課税期間の途中で改正を開始前までに遡及適用することは租税法主義に実質的に違反していると考えられる。すなわち、租税法主義の目的からすれば本来は個々の取引行為時に納税者が課税に対する予測可能性を保障されていなければならず、課税期間開始時に法改正がなされ、その改正について充分に周知される必要性もある。それゆえ、期間税における遡及適用の基準時点は課税期間開始時にあるべきと考える。この点、木村弘之亮氏も、遡及適用の禁止は納税義務者への予測可能性・信頼の保護および法的安定性に資するものであることから、「課税期間開始時説」が、より早い時期を遡及適用の判定基準時とすることから、納税義務者の予測可能性の保障にとって最も利するところが大きいと指摘し、「課税期間開始時説」を支持している⁽⁵⁶⁾。

また、所得の中に多種多様な所得が存在しているという観点から検討したい。例えば、事業所得であれば営利目的で反復・継続的に、たな卸資産などの譲渡を行うが、本件での譲渡所得は、資産の譲渡について一時的・偶発的に過ぎないものである。それゆえ、「期間税であろうとも一つ一つの経済活動により納税義務は個々に成立するのである。給与所得のように毎月連続的に支給される金銭給付であればともかく…譲渡所得は一回性の譲渡行為の時点を基準に

納税義務が成立する、換言すれば、譲渡所得に対する納税義務の成立時点は暦年終了時ではなく譲渡時点といえるのである。⁽⁵⁷⁾ そうすると、納税義務の成立が暦年終了時点ではなく売買契約が成立し、取引が履行されたその時点がまさに納税義務の成立時点である⁽⁵⁸⁾と指摘されるように、譲渡所得に関しては取引行為時に権利・義務関係が完結するのであるから、改正法律が法律施行前の行為に適用されるなら遡及適用に該当すると考えることが適当であると考えられる。

このように考えれば、福岡地裁判決が取引行為時に着目して年度内遡及適用を遡及適用に含めた見解は、まさに妥当な判断であると思われる。

(二) 予測 (予見) 可能性

納税者は申告納税制度の下、自らの税額を確定し納付する。特に、電子申告制度の開始により納税者自身が税額を算定する機会が増えている。それゆえ、租税知識の乏しい一般国民にも容易に理解できる明確な租税法が必要となってくる。「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⁽⁵⁹⁾」と指摘されるように、納税者が租税法規の改正過程についてまで詳細に把握できる機会は少なく、その負担を強いて予測可能性の充分性を判断することは妥当といえないと考えられる。また、日本経済新聞だけ報道されたことのみを捉えて、東京地裁判決が「予測できる状態にあった」とか、「予測できる可能性がなかったとまではいえない」として、納税者の予測可能性を認定している⁽⁶⁰⁾ことは、納税者に予測可能性の負担を更に強いているものと考えられ、その負担を強いたまま予測可能性の充分性を判断することは妥当

といえないと考えられる。

このように考えるなら、東京地裁判決での「周知の程度は完全ではないにしても：納税者において予測することができる状態になった」というように、租税知識の乏しい一般国民に一方的に予測可能性の負担を強いる一方、立法側は納税者において予測できる状態にするだけで十分であるとする見解は妥当とはいえない。周知徹底という時間的な余裕をほとんど与えなかった本件は、実質的に予測可能性を奪ったものとして違憲の疑いが強いという指摘がある⁽⁶¹⁾ことも納得がいく。

（三） 憲法と遡及適用の関係

納税者を不利益にする遡及適用は、租税法律主義の機能である法的安定性・予測可能性を害するため原則として許されないという趣旨から判断するならば、例外的に許容される範囲は国民の経済生活の法的安定性・予見可能性を害しない場合に限定するか、あるいは納税者の被る不利益を犠牲にしても保護すべき優先度の高い公益の存在している場合とすべきである。すなわち、租税法律主義が求める法的安定性と予測可能性の付与に厳格であるべきであり、したがって納税者が不利益となる「租税法規不遡及の原則」は厳格に適用されなければならないと考える。このように「租税法規不遡及の原則」は、納税者の予測可能性・法的安定性を保護するための極めて重要な砦であり、納税者の財産権あるいは既存の権利・利益等について不利益へ変更する遡及適用が許容される限界を明確にすることこそが⁽⁶²⁾必要不可欠となる。

このように考えるなら、遡及立法による納税者の不利益を犠牲にしても保護されるべき公益が存在したかが課題と

なるが、東京地裁が挙げる程度の公益で足りれば納税者を不利益にする遡及適用は容易に許容され、租税法主義が全く空洞化することになるであろうという指摘⁽⁶³⁾があるように、東京地裁判決の見解は妥当とはいえないと考えられる。

(四) 本件の裁判例の特殊性

類似事案に関して福岡地裁と東京地裁とで判決が異なった理由について、第一項から第三項まででみてきた解釈上の相違だけでなく、本件の裁判上の特殊性を考慮した他の要因の影響についても検討する必要がある。

福岡地裁のケースでは、扶養家族が車椅子生活となったために会社を早期退職し、本件譲渡資産の売却資金に加えて退職後の蓄えを充て本件買換資産を購入している。それゆえ、譲渡損失の損益通算が認められなければ納税者の将来計画は不利益へ変更を余儀なくされ、憲法第二二条・二五条にいうところの健康で文化的な空間に移住する権利(生存権)を国家が侵害すること、つまり介護および老後生活における居住権・生存権の自由権的側面を害するおそれがあった⁽⁶⁴⁾。このような事情を考慮すれば、遡及適用が納税者の居住権・生存権を害することは許されないと考えることが妥当であり、福岡地裁判決が上記のような解釈上の問題だけでなく納税者の状況という裁判例の特殊性を考慮して違憲判断を示したことも考えられる。

他方東京地裁のケースでは、本件土地等を譲渡する旨の売買契約が本件改正法の前年の平成一五年一二月二六日に締結され、翌年二月二六日に引き渡されている。このことから、「契約基準によれば損益通算が認められたはずなのに、何故、引渡基準を採用したのか」という指摘⁽⁶⁵⁾があるように、少なくとも契約基準に従えば損益通算を行える権利がありながら、引渡基準を採用したことで結果として権利放棄したといえる⁽⁶⁶⁾。このような事情を考慮するのであれば、

翌年の平成一六年三月一五日までの確定申告提出を条件とした契約日基準の採用が期限付で翌々年の平成一七年三月一五日まで認められていたにもかかわらず⁽⁶⁷⁾、換言すれば納税者側において予測可能性が確保されていたにもかかわらず損益通算を行う権利を放棄したことから、本件改正法による不利益は大きいとまでいえないと考えることが妥当であり、東京地裁判決が納税者の特殊性を考慮して合憲判断を下したとも考えられる。

おわりに

本稿では、法律施行前の取引に遡及適用する法律は、国民の財産を守る観点などを考えるならば、憲法上許されるか否かという問題を解決することを目的として、遡及適用の合憲性・違憲性を巡る近時の訴訟判決をもとに論点を抽出して考察してきた。

第一章では、遡及適用の定義、「租税法規不遡及の原則」とその例外について考察し、納税者の利益に変更する遡及適用は許されると解してよいこと、納税者の不利益に変更する遡及適用について多くの学説では予測可能性と法的安定性を害さない一定の範囲内において遡及適用を認める考え方を採っていたとの結果を導いた。

第二章では、遡及適用に関連する裁判例を考察した。福岡地裁判決では憲法上原則として国民に不利益を及ぼすような租税法規の遡及適用は一律違憲となるが、租税の性質等を総合的に勘案して法的安定性・予測可能性が害されない場合は例外的に合憲であると示されていたこと、東京地裁判決では憲法上原則として納税者を不利益にする租税法規の遡及適用は違憲となることがあるが、遡及適用により不利益に変更される納税者の納税義務の性質等を総合的に

勘案して変更が合理的なものとして容認されるべき場合は例外的に合憲となる余地があることが示されていた。

第三章では、福岡地裁判決と東京地裁判決を比較考察しながら検討し、私見を展開した。遡及適用の該当性からは、租税法律主義の目的からすれば本来は予測可能性が保障されていなければならないことから、取引時点に着目した福岡地裁判決が妥当であると考えた。予測（予見）可能性からは、申告納税制度の下で租税知識の乏しい一般国民に予測可能性の負担を強い、立法側は納税者において予測できる状態にするだけで十分とする東京地裁判決は妥当でないと考えた。憲法と遡及適用の関係からは、租税法律主義の趣旨から判断するなら、租税法規不遡及の原則は納税者の予測可能性・法的安定性を保護する極めて重要な要であり、東京地裁があげる程度の公益で足りるなら遡及適用は容易に許容されるため、遡及適用許容の限界を明確にする福岡地裁判決が妥当であると考えた。

このように、近年の判決の一つである福岡地裁判決がより妥当であると判断し、納税者に不利益をもたらす遡及適用は違憲であるとの結論を支持する結果となった。

しかしながら、福岡地裁の控訴審判決である福岡高裁（平成二〇年一〇月二一日）判決では、遡及適用は違憲であるとする福岡地裁判決を取り消す逆転判決となり、原告が上告を断念したことから合憲判決が確定している。また、東京地裁（千葉地裁）の控訴審判決も地裁判決と同様に合憲判決を支持している状況にある。

福岡高裁の判決内容をみると、納税者に不利益になる租税法規の遡及適用であっても、遡及適用することに合理性があれば憲法第八四条の趣旨に反しないと判示したうえで、第二章第一節第二項で取り上げた東京地裁判決にも採用された最高裁判決を引用し、納税者に不利益な遡及適用に合理性があつて、憲法第八四条の趣旨に反しないといえるか否かは、遡及の程度、遡及の必要性等を総合的に勘案して判断されるべきとし、総合的に勘案した結果、憲法第八

四条の趣旨に反するものとはいえないというべきと判示して、合憲判決を下している。

それゆえ、本稿の結論にもかかわらず裁判上の上級審判決における現状の判示は、遡及適用については例外的に合憲とする余地を認めるものとなっている。しかしながら、本稿での私見においても述べたように、合憲判決の根拠については必ずしも支持できるものでないことから、今後の裁判の行方を見守っていきたいと考える。

最後に、本稿は地裁判決同士と比較考察を通じてきたが高裁判決や最高裁判決についても考察する必要があること、土地等の譲渡損失の損益通算廃止を巡る判決に関連する裁判例に基づいて遡及適用を考察してきたが他の事案についても考察する必要がある、これらについては今後の研究課題としたい。

（注）

- （1） 平成一六年度土地・住宅税制改正を見ると減税措置・増税措置が織り込まれており、全体としてはバランスがとれているようにみえる。首藤重幸「租税法における遡及立法の検討」『税理』四七巻八号、二二頁。
- （2） 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』五七巻二号、四六頁。
- （3） 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』五一巻六号。
- （4） 岩崎政明「租税法規・条例の遡及立法の許容範囲」『税』五七巻三号、四～五頁／凶子善信「租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』六三巻六号、五頁。
- （5） 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』一〇七号、二七頁。
- （6） 金子宏『租税法「二二版」』弘文堂、九九頁。
- （7） 浦東久男「租税法規の遡及適用について——平成二〇年度税制改正法の施行期日規定をてがかりに——」『税法学』五六〇号、一

- 一頁／谷口勢津夫「滑り込みセーフ」、佐藤英明編著『租税法演習ノート「補正版」』弘文堂、二九八頁。
- (8) 吉良実「税法上における不遡及効の原則」『税法学』一〇〇号、九八頁
- (9) 罪刑法定主義とは、「法律がなければ犯罪もなく、刑罰もありえない」とするものであり、その思想を反映したものととして憲法第三一条に法定手続の保障「何人も、法律の定める手続きによらなければ、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」がある。
- (10) 石村耕治「遡及増税立法違憲訴訟の論点―損益通算制限立法の遡及適用と租税法律主義―」『独協法学』七七号、一三三頁／谷口勢津夫「前掲論文(注七)」二九八頁。
- (11) 金子宏「市民と租税」『岩波講座・現代法(八)』三一五頁／加藤一郎編『現代法と市民』岩波書店、三〇一頁以下。
- (12) 金子宏『前掲書(注六)』六五―六七頁。
- (13) この他に、憲法第九二条の「地方公共団体の組織及び運営に関する事項は、地方自治の本旨に基いて、法律でこれを定める」という規定もあわせる考え方もある。詳しくは、佐藤謙一「租税法規における遡及立法の問題―福岡地裁平成二〇年一月二九日判決・東京地裁平成二〇年二月一四日判決を素材にして―」『税大ジャーナル』九号、八八頁を参照。
- (14) 北野弘久『税法学の基本問題』成文堂、二五頁／新井隆一『租税法の基礎理論(第三版)』日本評論社、五六頁。
- (15) 山本守之『租税法要論(三訂版)』税務経理協会、一六一頁。
- (16) 水野勝『租税法』有斐閣、八八頁。
- (17) 水野忠恒『租税法「第三版」』有斐閣、八頁。
- (18) 水野勝『前掲書(注一六)』八九頁。
- (19) 金子宏『前掲書(注六)』六七頁。
- (20) 波多野弘「租税法主義の原則」、日本税法学会『日本税法学会創立三〇周年記念祝賀税法学論文集―税法学の基本問題―』日本税法学会本部、二五三頁。
- (21) 田中二郎・吉国二郎「租税法セミナー／租税法総論「第三回」」『ジュリスト』一一一号、四五頁における発言にも同様の趣旨がみられる。
- (22) 確井光明「租税法規不遡及の原則の再検討」『税』四九巻四号、五頁。なお、租税法律主義が「租税法規不遡及の原則」を内

容の一つとしている理由として、遡及適用が行われると租税法律主義の機能である予測可能性と法的安定性を害するためという指摘（八ツ尾純一「遡及立法の禁止―東京・福岡の二つの地裁判決と平成二〇年度税制改正について―」『租税研究』七一〇号、二二頁）がある。

- (23) 吉良実「前掲論文（注八）」。
- (24) 波多野弘「前掲論文（注二〇）」二五五頁。
- (25) 碓井光明「前掲論文（注二二）」四〇五頁。
- (26) 林修三「行政法規の遡及適用はその範囲で許容されるか」ジュリスト増刊『行政法の争点』五六号、五六頁。
- (27) 金子宏『前掲書（注六）』九九頁／波多野弘「前掲論文（注二〇）」二五五～二五六頁。遡及適用が例外的に許されるという解釈に至った経緯は、碓井光明「前掲論文（注二二）」六頁において説明されている。また例外的場合について、国民が遡及立法制定を無条件的に予測する必要がある場合、現実の非常事態における危険や緊急状態を回避する必要がある場合、期間規定が何らかの理由で期間内の初期に制定され予測に依じて始期に遡る場合等にまで広義に解する見解もある（波多野弘「前掲論文（注二〇）」二五六頁）。
- (28) 石村耕治「前掲論文（注一〇）」二四二頁。
- (29) 佐藤謙一「前掲論文（注一三）」七四頁／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』一一号、七七頁。
- (30) 金子宏『前掲書（注六）』五六六頁。
- (31) 金子宏『前掲書（注六）』九九頁。
- (32) 北野弘久『税法学原論第六版』青林書院、一〇三頁。
- (33) 静岡地裁昭和四七年一〇月二七日判決において、「課税期間開始時説」が採用されている（高橋祐介「前掲論文（注二九）」一〇六頁脚注（四）参照）。
- (34) 損益通算廃止を巡る裁判例である福岡地裁・東京地裁と類似する千葉地裁において採用された。
- (35) 木村弘之亮「租税判例研究」『ジュリスト』七五七号、一三二頁／浦東久男「地方税における遡及立法禁止の問題」『総合税制研究』一号、七頁／田中孝男「速報判例解説―行政法」『TKCローライブラリー』三頁／高橋祐介「前掲論文（注二九）」

一〇六頁を参照した。

- (36) 谷口勢津夫「税法の基礎理論」『税法学』五五五号、二〇七頁。
- (37) 小木田儀和「不利益遡及立法についての一意見及び租税基本法の提言について」『税研』一四三号、一二四～一二五頁。
- (38) 谷口勢津夫「前掲論文(注三六)」三〇七頁。
- (39) 谷口勢津夫「前掲論文(注三六)」三〇七頁。
- (40) 本稿で取り上げた裁判例以外に、青森地方裁判所(昭和二十三年二月一〇日)判決、仙台高等裁判所(昭和二十四年七月八日)判決、大阪地方裁判所(昭和三十一年九月二四日)判決、大阪高等裁判所(昭和五十二年八月三〇日)判決、東京高等裁判所(昭和五十五年六月一六日)判決、名古屋地方裁判所(平成九年二月二五日)判決、大阪高等裁判所(平成一〇年四月一四日)判決、東京地方裁判所(平成一〇年二月二五日)判決などがある。
- (41) 行政事件裁判例集三一巻九号、一八二五頁参照。
- (42) 宮崎良夫「遡及立法」『ジュリスト租税判例百選(第二版)』七九号、一三頁。
- (43) 最高裁判所民事判例集三二巻五号、九四六頁参照。
- (44) 財産権の制約は公共の福祉によるのではなく、合理的理由が必要との反対意見もある。
- (45) 最高裁判所民事判例集三九巻二号、二四七頁参照。
- (46) 金子宏「憲法と租税法―大島訴訟」『別冊ジュリスト』一七八号、六頁。
- (47) 「訴訟月報」一九巻二三号、二二〇頁参照。
- (48) 田中孝男「前掲論文(注三五)」三頁。
- (49) 加えて、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」、平成一六年一月に勤務していた会社を早期退職し、三月に本件譲渡資産を売却し、売却資金と退職後の蓄えであった預貯金を充てて介護施設を備えた本件買換資産を購入し、平成一七年三月に還付を受けようと確定申告をしたところ、本件改正により損益通算でなくなつたことを初めて知る。
- (50) 田中孝男「前掲論文(注三五)」三頁。
- (51) 浅妻章如『損益通算制限立法の年度内遡及適用の可否』財経詳報社、七頁。

- (52) 奥谷健「譲渡損失の損益通算を不可とする税制改正の遡及適用の違憲性」『税務』六四号、四四頁の指摘による。
- (53) この不利益と財産権の関係性について「福岡地裁が国民に与える不利益として判決が認定したのは、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である。財産権の社会的責任は、生活の基本である住宅の取得に、遡及という例外的手段で課税することまで正当化するのだろうか」という指摘がある。（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』六四四号、一三〇頁）。
- (54) 三木義一「前掲論文（注三）」七二頁。
- (55) 山田二郎「税法の不利益遡及立法と租税法主義」『税法学』五五九号、五八頁。
- (56) 木村弘之亮「前掲論文（注三五）」、一三二頁。
- (57) 谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池ほか編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房、六四頁／石村耕治「前掲論文（注一〇）」一三六～一三七頁。
- (58) 増田英敏「不利益な税制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』五六巻七号、八七～八八頁。
- (59) 北野弘久『前掲書（注三二）』一〇四頁。
- (60) 山田二郎「前掲論文（注五五）」六四頁。
- (61) 橋本守次「前掲論文（注二）」一七〇～一七一頁。
- (62) 山田二郎「前掲論文（注五五）」六八頁。
- (63) 山田二郎「前掲論文（注五五）」六八頁。
- (64) 永山茂樹「前掲論文（注五三）」一三〇頁。
- (65) 宮森俊樹「何故、契約基準を採用しなかったのか？」『旬刊速報税理』二八巻一八号、四頁。
- (66) 平成一六年八月八日に国税庁が各国税局に通知した「事務連絡」では、「平成一五年中に土地の譲渡契約をし、翌一六年に当該土地を買手に引き渡し、当該土地の譲渡損失を平成一六年分の他の所得と損益通算をして翌一七年三月一五日後に確定申告をする予定であった納税者…が、損益通算廃止のことを平成一六年三月一五日後に知り…期限後申告…更正の請求をしてきた場合…即座にこれを認め、税金を還付して差し支えないというものであった」（相京博士「期間税と税法の遡及適用」『税経通

信』六四巻八号、一七五―一七六頁) ことから、国税庁は契約基準の適用可能性を十分に確保していたといえる。

(67) 相京博士「前掲論文(注六六)」一七五―一七六頁。