

判例研究

「譲渡損失の損益通算を廃止する税制改正の遡及適用が違憲ではないとされた事例」

(東京地裁平成 20 年 2 月 14 日判決 TAINS Z888-1313)

専修大学大学院法学研究科博士後期課程 谷口 智紀

事案の概要

1 本件は、以下のような事案である。原告らが、平成 16 年 2 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について、所得税法 69 条 1 項の規定に従い他の各種所得の金額から控除すべきであると更正の請求を行った。これについて、各処分行政庁は、上記更正の請求のいずれについても更正をすべき理由がない旨の通知処分を行った。そして、同年 16 年 4 月 1 日に施行された上記損失の金額が生じなかったものとみなす改正租税特別措置法 31 条 1 項後段の規定は、同年 16 年 1 月 1 日にさかのぼって適用するものとされたため、原告らは、租税法律主義を定めた憲法 84 条、30 条に違反するとして争っている。

2 争いのない事実並びに証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる前提事実は、次のとおりである。

(1) 原告らによる不動産の取得

ア 原告らは、昭和 55 年 8 月 30 日に、別紙物件目録 3 ないし 7 記載の各土地を、昭和 56 年 5 月 7 日に、同目録 1 及び 2 記載の各土地(以下、上記各土地を併せて「本件各土地」という。)を購入し、それぞれその持分(原告乙につき 25 分の 7、原告丁につき 25 分の 6、原告丙につき 25 分の 6、原告甲につき 25 分の 6)を取得した。

イ 原告乙は、戊とともに、昭和 57 年 3 月 31 日、本件各土地上に、別紙物件目録 8 記載の建物を建築し、その持分(原告乙につき 100 分の 36、戊につき 100 分の 64)を取得した。原告乙及び同甲は、戊の死亡による相続によって、同人の上記建物の持分のうち原告乙が 100 分の 51、同甲が 100 分の 13 をそれぞれ取得した。

また、原告らは、昭和 57 年 3 月 31 日、本件各土地上に別紙物件目録 9 記載の建物(以下、別紙物件目録 8 記載の建物と併せて「本件各建物」という。)を建築し、その持分(原告乙につき 100 分の 31、原告丁につき 100 分の 23、原告丙につき 100 分の 23、原告甲につき 100 分の 23)を取得した。

(2) 本件各土地及び本件各建物の譲渡(以下「本件譲渡」という。)(甲 1 の 1 ~ 4)

ア 原告らは、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、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た。

イ 原告らは、平成 16 年 2 月 26 日、A 社との間で、上記アの売買契約に係る本件各土地の面積及び売買代金を変更する合意をした。

ウ 原告らは、上記ア及びイの合意に従い、平成 16 年 2 月 26 日、本件各土地及び本件各建物の代金残額を受領し、A 社に対して本件各土地及び本件各建物を引き渡した。

(3) 平成 16 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(以下、これらの各通知処分を併せて「本件各通知処分」という。)及び不服申立て

ア 原告甲(別表 1 - 1 参照)

(ア) 原告甲は、平成 17 年 3 月 15 日、芦屋税務署長に対し、分離長期譲渡所得の金額を 0 円、納付すべき税額を 2600 万 1600 円として確定申告をした。

(イ) 原告甲は、平成 17 年 3 月 29 日、芦屋税務署長に対し、分離長期譲渡所得の損失金額を 1 億 1288 万 4478 円、還付金の額に相当する税額を 2141 万 0083 円とする更正の請求をした。

(ウ) 芦屋税務署長は、平成 17 年 5 月 31 日、上記(イ)の更正の請求に対して更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

(エ) 原告甲は、平成 17 年 7 月 4 日、芦屋税務署長に対して異議申立てをしたが、同署長は、同年 9 月 22 日、同原告の異議申立てを棄却した。

(オ) 原告甲は、国税不服審判所長に対し、平成 17 年 10 月 7 日付けで審査請求をしたが、同審判所長は、平成 18 年 5 月 16 日、同原告の審査請求を棄却する判決をし、同年 6 月 2 日、同判決が同原告に送達された。

イ 原告乙(別表 1 - 2 参照)

(ア) 原告乙は、平成 17 年 3 月 15 日、芦屋税務署長に対し、分離長期譲渡所得の金額を 0 円、納付すべき税額を 2583 万 5700 円として確定申告をした。

(イ) 原告乙は、平成 17 年 3 月 29 日、芦屋税務署長に対し、分離長期譲渡所得の損失金額を 2 億 0339 万 9249 円、還付金の額に相当する税額を 4905 万 7708 円とする更正の請求をした。

(ウ) 芦屋税務署長は、平成 17 年 5 月 31 日、上記(イ)の更正の請求に対して更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

(エ) 原告乙は、平成 17 年 7 月 4 日、芦屋税務署長に対して異議申立てをしたが、同署長は、同年 9 月 22 日、同原告の異議申立てを棄却した。

(オ) 原告乙は、国税不服審判所長に対し、平成 17 年 10 月 7 日付けで審査請求をしたが、同審判所長は、平成 18 年 5 月 16 日、同原告の審査請求を棄却する判決をし、同年 6 月 2 日、同判決が同原告に送達された。

ウ 原告丙(別表 1 - 3 参照)

(ア) 原告丙は、平成 17 年 3 月 14 日、目黒税務署長に対し、分離長期譲渡所得の金額を 0 円、納付すべき税額を 2601 万 3700 円として確定申告をした。

(イ) 原告丙は、平成 17 年 3 月 29 日、目黒税務署長に対し、分離長期譲渡所得の損失金額を 1 億 0062 万 5922 円、還付金の額に相当する税額を 1624 万 9123 円とする更正の請求をした。

(ウ) 目黒税務署長は、平成 17 年 5 月 31 日、上記(イ)の更正の請求に対して更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

(エ) 原告丙は、平成 17 年 7 月 4 日、目黒税務署長に対して異議申立てをしたが、同署長は、同年 9 月 21 日、同原告の異議申立てを棄却した。

(オ) 原告丙は、国税不服審判所長に対し、平成 17 年 10 月 6 日付けで審査請求をしたが、同審判所長は、平成 18 年 5 月 16 日付けで同原告の審査請求を棄却する裁決をし、同年 6 月 2 日、同裁決が同原告に送達された。

エ 原告丁(別表 1 - 4 参照)

(ア) 原告丁は、平成 17 年 3 月 15 日、吹田税務署長に対し、分離長期譲渡所得の金額を 0 円、納付すべき税額を 2601 万 7900 円として確定申告をした。

(イ) 原告丁は、平成 17 年 3 月 29 日、吹田税務署長に対し、分離長期譲渡所得の損失金額を 1 億 0062 万 5922 円、還付金の額に相当する税額を 1624 万 4923 円とする更正の請求をした。

(ウ) 吹田税務署長は、平成 17 年 5 月 31 日、上記(イ)の更正の請求に対して更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

(エ) 原告丁は、平成 17 年 7 月 4 日、吹田税務署長に対して異議申立てをしたが、同署長は、同年 9 月 12 日、同原告の異議申立てを棄却した。

(オ) 原告丙は、国税不服審判所長に対し、平成 17 年 10 月 7 日付けで審査請求をしたが、同審判所長は、平成 18 年 5 月 16 日付けで同原告の審査請求を棄却する裁決をし、同年 6 月 2 日、同裁決が同原告に送達された。

(4) 本件訴え(顕著な事実)

原告らは、平成 18 年 11 月 6 日、東京地方裁判所に本件各通知処分の取消しを求めて本件訴えを提起した。

(5) 改正措置法の立法に係る経緯(甲 2 から 5 まで、乙 7 から 14 まで、18)

ア 内閣は、平成 16 年 2 月 3 日、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 回国会に提出した。

イ 上記アの法律案は、平成 16 年 2 月 12 日衆議院予算委員会において、同月 17 日衆議院本会議において、同月 24 日衆議院予算委員会において、それぞれ審議された。そして、同月 26 日及び 27 日衆議院財務金融委員会において、同年 3 月 1 日衆議院予算委員会第七分科会議において、それぞれ審議され、その後衆議院本会議で可決された。同法律案は、同月 12 日参議院本会議において、同月 15 日参議院予算委員会において、それぞれ審議され、その後参議院本会議において可決され、同月 31 日成立し、所得税法等の一部を改正する法律(平成 16 年法律第 14 号)として公布された。

ウ 改正措置法 31 条を含む上記所得税法等の一部を改正する法律(平成 16 年法律第 14 号)は、平成 16 年 4 月 1 日施行された。

争点

本件の争点は、平成 16 年 3 月 31 日に公布され同年 4 月 1 日に施行された改正租税特別措置法 31 条後段の規定を同年 1 月 1 日以後同年 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ものとする本件改正附則 27 条 1 項の規定が、憲法 84 条、30 条から導かれる租税法律主義に違反するか否かである。

判旨

「(2) 確かに、行政法規をその公布の前に終結した過去の事実に応用することは、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。

しかし、遡及処罰を禁止している憲法 39 条とは異なり、同法 84 条、30 条は、租税法規を遡及して適用することを明示的に禁止するものではないから、納税者に不利益な租税法規の遡及適用が一律に租税法律主義に反して違憲となるものと解することはできない。「租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の課税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである」(最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決・民集 39 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

る最高裁昭和 53 年 7 月 12 日大法廷判決・民集 32 卷 5 号 946 頁参照)。」

「所得税はいわゆる期間税であり、これを納付する義務(納税義務)は、国税通則法 15 条 2 項 1 号の規定により暦年の終了の時に成立し、また、その年分の納付すべき税額は、原則として所得税法 120 条の規定により確定申告の手続によって確定するところ、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を各種所得の金額から控除する(損益通算する)ことは、所得税の納税義務が成立した後の納付すべき税額を確定する段階で初めて行うものであり、個々の譲渡の段階で行うものではない。そして、所得税に関する法規が暦年の途中に改正され、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することも想定できるが、本件改正附則 27 条 1 項により改正措置法 31 条 1 項後段の規定を平成 16 年 1 月 1 日から同年 3 月 31 日までに行われた譲渡について適用したとしても、納税者の平成 16 年分所得税納税義務の内容自体について着目するならば、さかのぼって不利益に変更されたということとはできない。」

「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、上記(1)でも指摘したとおり、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上記(1)で論じたように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。」

「原告らは、上記のような節税目的での安売りといった事態が発生するおそれは抽象的なものにすぎず、具体的な経済分析が行われていないから、本件改正附則 27 条 1 項の立法事実としての具体性や客観性を欠いていると主張する。しかし、証拠(乙 24 の 1 ~ 3、25、26)及び弁論の全趣旨によれば、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から、その危険が抽象的で根拠がないとする上記原告らの主張には理由がない。」

「しかし、所得税のような期間税にあっては、期間計算を乱すことは納税申告事務及び徴収事務を混乱させるおそれがあり、また、同じ暦年において取扱いが異なることにより不平等が発生するという問題もあるので、暦年の途中から新たな措置を実施することが望ましいものとはいえない。したがって、そのような不利益を上回る必要性が認められない限り、暦年の途中から取扱いを変更する措置を採ることを回避することに合理性が認められるというべきである。そして、前記アにおいて検討したところによれば、改正措置法 31 条 1 項後段の規定を暦年の途中である平成 16 年 4 月 1 日から適用することについて、上記のような不利益を上回る必要性を見いだすことはできない。よって、原告らの上記主張も採用することはできない。」

「イ 上記ア(ア)ないし(ウ)の事実によれば、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。」

「(4) 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。」

研究 判旨に反対

1 本判決の位置付けと意義

本件は、平成 16 年度税制改革における「土地・建物等の譲渡損失」の損益通算廃止が同年の 1 月 1 日に遡って適用をされることについて、租税法規不遡及の原則に違反するか否かが争われた事件である¹。

¹ 本判決と時期を同じくして、全く逆の判断を示した判決がある。福岡地裁平成 20 年 1 月 29 日判決 TAINS Z888-1312。これら 2 つの判決の相違を検討したものとして、増田英敏「不利益な税法改正の遡及適用と租税法律不遡及の原則」税務弘報 56 巻 7 号 79 頁以下(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 71 頁以下(2008)、山田二郎「税法の不利益遡及と立法と租税法律主義」税法学 559 号 55 頁以下(2008)がある。また、本件と同様に遡及適用の違憲性を争った事件の判決が相次いでいる。例え

ところで、遡及立法については、これまでも争われた事件がいくつかある²。裁判例は、以下のように、納税者の不利益に扱う遡及立法をすることは原則的には禁止とするが、納税者の法的安定性と予測可能性の確保が担保されるのであれば、例外的に認められるとの立場に立っている。例えば、県民税と市民税の均等割税額の増額改正を遡及して適用したことが違憲であるか否かが争われた津地裁昭和 54 年 2 月 22 日判決³において、裁判所は、「憲法 84 条は租税法律主義を規定するが、租税法律主義は経済生活に法的安定性と予測可能性を保障することをその重要な機能とするものであるから、右憲法の規定はこれを害することとなる租税法規の遡及的適用を禁止する趣旨をも包含するものと解すべきである。

しかしながら、右租税法規不遡及の原則はいかなる場合においても遡及的適用を許容しない絶対的なものでなく、租税の性質及びそれが課される状況を考慮し、予測可能性が存在し、法的安定性に対する信頼を著しく害することがないとか、軽微な事項で納税義務者に著しい不利益を与えないといった範囲内においては遡及して適用することも許されると解するのを相当とする。」と判示している。

これに対して、本件の遡及立法に関する判断は、やや異なった立場に立っている。すなわち、租税法律主義の要請から遡及立法が許されないことを確認しつつも、租税の特殊性から、合理的な必要性が認められる場合には租税法律主義に反しないとしている。そして、その判断基準は、「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、遡及立法の合理性の判断は、総合的判断によることを明らかにしている。本判決の意義は、法的安定性や予測可能性が確保されていないときにおいても、合理的な必要性が認められる場合には、納税者に不利益な遡及立法が許されると明確に判示した点にある。

また、期間税と遡及立法との関係について、本判決は、「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

ば、千葉地裁平成 20 年 5 月 16 日判決 TAINS Z888-1331 がある。遡及立法に関する文献としては、吉良実「税法における不遡及効の原則」税法学 100 号 98 頁以下（1959）、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 120 頁以下（1989）、石島弘「租税回避への立法措置と不利益不遡及の原則」税理 32 巻 2 号 90 頁以下（1989）、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 1 頁以下（1992）、高橋祐介「租税法律不遡及の原則についての一考察」総合税制研究 11 号 76 頁以下（2003）、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）、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 巻 7 号 154 頁以下（2004）、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』273 頁以下（信山社、2007）などがあげられる。

² 遡及立法について争われた裁判例は、高橋・前掲注 1・77 頁以下において詳細に整理・分類されている。参考にされたい。

³ 津地裁昭和 54 年 2 月 22 日判決行政事件裁判例集 31 巻 9 号 1829 頁。

り確定申告の手続によって確定するところ、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を各種所得の金額から控除する（損益通算する）ことは、所得税の納税義務が成立した後の納付すべき税額を確定する段階で初めて行うものであり、個々の譲渡の段階で行うものではない。そして、所得税に関する法規が暦年の途中で改正され、これがその年分の所得税について適用される場合、暦年の最初から当該改正法の施行までの間に行われた個々の取引についてみれば、当該改正法が遡及して適用されるとみることができるものの、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。」と判示し、期間税の性質から、暦年の途中で変更され、暦年の最初から遡及適用することは、遡及立法に当たらないとしている。これまで、期間税に対する遡及立法禁止原則の射程を明らかにした裁判例は見当たらず⁴、本判決の意義は、この点においても見出しうる。

さらに、本判決においては、納税者の予測可能性について、興味深い判断が示されている。つまり、本判決は、自由民主党（以下、「与党」とする。）が決定した平成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根拠として、納税者が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ている。納税者の予測可能性が与党の税制改正大綱発表により確保されたと判示したことは、本判決の意義とは言えないまでも、本判決を研究する上において確認しておかなければならない点である。

以上のとおり、本判決の意義は2つである。すなわち、納税者の法的安定性や予測可能性の確保がなされずとも、合理的な必要性が認められる場合、納税者に不利益な遡及立法が認められる、期間税においては、暦年の途中で租税法を変更し暦年の最初から遡及適用することは、遡及立法に当たらない、である。

2 納税者に不利益な遡及立法と租税法律主義

遡及立法とは、公布日より以前の事実にも遡って法適用する立法のことである⁵。遡及立法について、刑事法の分野では、憲法39条において罪刑法定主義が明文化され、法律の遡及は厳格に禁止されている。この点、租税法分野においては、憲法30、84条において、租税法律主義が規定されているが、遡及立法の禁止は明文により定められていない⁶。

これに対して、租税法分野での遡及立法の問題について、学説の通説は、憲法84条の租

⁴ 地方税である県民税、市民税を争った事件における裁判例は存在する。津地裁昭和54年2月22日前掲注2（第一審）、名古屋高裁昭和55年9月16日判決行政事件裁判例集31巻9号1825頁（控訴審）（ただし、この裁判例は住民税を争った事件であり、地方税法との関係があり、やや特殊な事案である。）

⁵ 金子宏『租税法第13版』101頁（弘文堂、2008）。

⁶ 水野忠恒教授は、租税法律主義の内容として、「遡及立法の禁止の原則」をあげられておられる（水野忠恒『租税法第3版』？頁（有斐閣、2008））。すなわち、明文で定められていないとしても、遡及立法は、租税法律主義の要請から禁止されるものである。

税法律主義の機能として、納税者の予測可能性と法的安定性の確保が要請されるため、遡及立法は原則認められないが、例外的に認められる場合があるとす⁷。また、納税者に利益となる遡及立法は、許されると解されている⁸。

この点について、本判決は、通説とは異なる判断をする。すなわち、本判決は、遡及立法の限界を確認しながらも、その後に、納税者の予測可能性や法的安定性が害されても遡及立法が許される可能性がある点を言及している。本判決は、租税の特殊性を強調して、国家が財政・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し、さらに極めて専門技術的な判断を必要とする点を確認している。そのため、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、合理的な必要性があるときは、租税法律主義に反しないと判断する。

本判決の論理構成は、以下のように確認することができる。本判決では、まず、所得税が期間税であることから、改正措置法は遡及適用ではないとしている。そして、本判決は、遡及適用でないとしても、合理的理由がないならば租税法律主義に違反するとして、合理性の有無の確認を行っている。本判決はここで、許される遡及立法であるか否かの合理性の確認ではなく、立法が合理的かどうかを判断している。つまり、租税立法の合理性の確認である。本判決は、所得税が期間税であること、法律の施行が遅れることでの実社会への影響、与党の税制改正大綱による予測可能性の確保を根拠に、立法に合理性があると結論づけている。すなわち、本判決の論理構成は、期間税であることを理由に改正措置法は遡及立法に当たらないことを判断し、さらに立法が合理的であることを確認したと見ることができる。

この本判決の判断は、遡及立法が認められる場合の要件を合理的な必要性に求めている。しかしながら、合理的な必要性のみを理由に遡及立法は認められるのであろうか。

この点について、増田英敏教授は、本件は「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。」⁹と述べられ、予測可能性が担保されているかを遡及立法許容の要件としない本判決を痛烈に批判されている。この批判は、まさに的を射た見解である。先に確認した津地裁昭和 54 年 2 月 22 日判決においても、裁判所は、「右租税法規不遡及の原則はいかなる場合においても遡及的適用を許容しない絶対的なものでなく、租税の性質及びそれが課される状況を考慮し、予測可能性が存在し、法的安定性に対する信頼を著しく害することがないとか、軽微な事項で納税義務者に著しい不利益を与えないといった範囲内においては遡及して適用することも許されると解するのを相当とす

⁷ 遡及立法に禁止に関する学説については、高野・前掲注 1・156 頁以下を参照されたい。

⁸ 代表的な見解として、金子・前掲注 5・101 頁、清永敬次『税法第 7 版』24 頁（ミネルヴァ書房、2007）、北野弘久『租税法原論第 6 版』98 頁（青林書院、2007）などがある。

⁹ 増田・前掲注 1・86 頁。

る。」と判示し、納税者の予測可能性と法的安定性の確保が遡及立法が許される要件であることを明確にしている。通説も納税者の予測可能性の確保を判断基準にしており¹⁰、予測可能性と法的安定性の確保が遡及立法が許容される要件であることに疑念の余地はない。

以上のように、本判決の判断は、そもそも原則違憲である遡及立法を例外的に許容する際の要件である納税者の予測可能性と法的安定性の確保の視点を軽視したものであり、批判を免れ得ないものである。

3 遡及立法の許容と合理的な必要性

本判決は、遡及立法が許容される場合として、租税の特殊性と立法の専門技術性を根拠に、その合理的な必要性が認められるならば、租税法律主義に反しないと判示している。そして、この合理的な必要性の判断基準として、「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」ことを明らかにしている。

すなわち、本判決は、いわゆる立法裁量論を根拠に遡及立法の許容を認め、総合的な勘案により合理性が認められるならば、不利益な遡及立法も認められるとの立場に立つ。

しかしながら、このような本判決の判断は、租税法律主義の存在を軽視した判断である。なぜならば、本判決は、予測可能性や法的安定性の確保の観点から遡及立法の原則禁止を明示しながらも、遡及立法を認める基準として予測可能性と法的安定性の確保をあげることなく合理的な必要性のみをあげ、さらに合理性の基準を緩やかに適用するためである。この点は、本判決が遡及立法は原則合憲であるとの見解に立つと指摘される所以でもある¹¹。

ところで、遡及立法が認められる場合について、宮崎良夫教授は、「個人の権利・利益の保護という観点からすれば、租税法規および行政法規に関しては、基本的に不遡及の原則を維持すべきであって、立法者は法令作成に際してたえず慎重な配慮をすべきであろう。それでも例外がおよそあり得ないとまではいえない。たとえば、(1) 公益上の必要性が著しく大きいとき(たとえば原子力利用の規制が遡及的に加重されるときなど)、(2) 現行法秩序が憲法上の疑義を含んでいて、それが改正法で是正されようとしているとき、(3) 個人の権利・利益を増進するとき、などが考えられる。」¹²と述べられ、厳格に限定を付さ

¹⁰ 金子・前掲注5・101頁。

¹¹ 三木義一教授は、本判決は遡及立法を原則合憲と判断するものであると指摘されている(三木「租税法規の遡及適用をめぐる二つの判決とその問題点」・前掲注1・73頁)。

¹² 宮崎良夫「判批」租税判例百選(第3版)7頁(1992)。また、浦東久男教授は、遡及課税を「認めることの意義があるとすれば、租税平等主義との関係で遡及課税を行わないことが正義に反するといえるときであろう。また、法の執行技術上の問題も一定の範囲で、その理由となる可能性がある。」(浦東・前掲注1・15頁)と述べられる。租税公平主義は、租税法の立法原理であることと予測可能性の確保を合わせて考えると、遡及立法が認められるのは、現行規定によらず、遡及してまで課税を行わないと担税力に即した課税を実現できないといふかなり限定された場合のみであろう。

れており、例外的な場合のみに、遡及立法が認められることを明らかにしている。遡及立法は例外的に認められる。

遡及立法が許容されるためには、先にも述べたとおり、納税者の予測可能性と法的安定性が確保されているか否か、遡及立法の合理的な必要性が要件となるのである。遡及立法が租税法律主義に反することは明白であるため、予測可能性や法的安定性の確保が要件としない遡及立法の許容は、そもそも考えることはできない。さらに、本判決の合理的な必要性の要件は、遡及立法を広範に認める余地を残すものである。遡及立法が例外であるという理解に乏しい本判決の判断は、あまりにも安易である。

ところで、本判決は、遡及立法が許される理由として、租税の特殊性を根拠としている。ここには、大きな問題が存在する。本判決は、大島訴訟の最高裁判決¹³を引用し、それを根拠とする。大島訴訟ではいわゆる立法裁量論が展開され、裁判所は立法について踏み込んだ判断を行うことはなかった。しかしながら、租税公平主義の問題を扱うのであればともかく、予測可能性や法的安定性の確保が問題となる租税法律主義の問題を扱うことに立法裁量論を持ち込むことは、問題である。なぜならば、租税法律主義には、その歴史的・沿革的な機能として、国民の自由と財産に対する国家の恣意的課税を阻止することがあげられる。そして、裁判所には、恣意的課税がなされ国民の権利が侵害されていないかを積極的に判断し判決を下すことが求められている。すなわち、裁判所が合憲の推定を働かせつつ判断を行うことで、裁判所の役割が軽視されるとの危惧も生じる。そもそも立法裁量論は、裁判所が立法政策の内容を判断する際の理論であり、租税法律主義の機能を害してまでも立法が合憲であることを判断する際の理論ではない¹⁴。

立法裁量論の展開と合理的な必要性の要件とにより、遡及立法の禁止原則は、形骸化されてしまう危険性が伴う。本判決は、遡及立法を認めるための無謀な論理を展開するものであり、租税法律主義の考えが抜け落ちたもので、租税法律主義からの批判に耐えうることのできない判断である。

4 譲渡所得と期間税の法理

一般に、期間税については、遡及立法が許される場合があるとされている¹⁵。これは、期間税は、国税通則法 15 条 2 項の定めにより、暦年の終了の時をもって、納税義務が成立するという期間税の性質を根拠としている。つまり、期間税の性質上、当該期間の途中において納税者に不利益な改正を行い、当該期間の開始時に遡って適用したとしても、違憲で

¹³ 最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決最高裁民事判例集 39 巻 2 号 247 頁。

¹⁴ 増田英敏教授も、「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。」(増田・前掲注 1・88 頁)と述べられ、立法裁量論の援用に疑念を持たれている。

¹⁵ 金子・前掲注 5・101 頁。

はないとされる¹⁶。本判決は、この期間税の性質を根拠に、遡及立法が認められる余地があるとの判断をしている。この考え方には、一定の理解が得られよう。

ただ、「確かに暦年の終了のときに所得税の納税義務は成立するが（通則法 15 一）上述のような租税法律主義の原則の意義を考えると、土地・建物等の譲渡をした納税義務者は譲渡の時点で不利益変更を内容とする改正法の適用を受けることに『同意』を与えているとしてよいであろうか。」¹⁷との疑問が、当然出てこよう。すなわち、遡及立法は、納税者の予測可能性が確保されている場合に、例外的に認められるものであると考えられるため、少なくとも譲渡時点での納税者の不利益変更に対する認識が必要となるとの批判がなされよう。特に、「不動産の譲渡行為というのは期間中に継続的に生じるものとは異なり、一般の納税者にとっては一生に数回しかない例外的『行為』である。」¹⁸ことから、譲渡所得の遡及立法には、通常の期間税の法理とは異なった取り扱いが必要であると思われる。

譲渡所得とは、「キャピタル・ゲイン（capital gains）すなわち所有資産の価値の増加益であって、譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである。」¹⁹とされる。つまり、譲渡所得では、課税期間における所得の生成よりも、所有期間における所得の生成が意識されるべきである。予測可能性の確保との関係で言うならば、納税者は、譲渡行為時点で長期間保有していた（暦年の初めより前から保有していた）資産の譲渡の課税関係を意識するのであるから、納税者の予測可能性の確保は、譲渡時になされていなければならない²⁰。そうすると、本判決が譲渡所得の性質に触れず、所得税が期間税であるとして遡及を認めることは、問題があると言わざるをえない。

北野弘久教授は、期間税については租税法規不遡及の例外が許容されることを指摘されておられるが、本件税制改正は違憲であるとの立場に立たれている。すなわち、北野教授は、「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。2004年1月1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ねばならない」²¹と述べられ、譲渡所得は、期間税の法理で説明される所得ではなく、納税者

¹⁶ 北野・前掲注 8・102 頁。

¹⁷ 高野・前掲注 1・157 頁。

¹⁸ 三木義一「租税法における不遡及原則と期間税の法理」・前掲注 1・282 頁。

¹⁹ 金子・前掲注 5・198 頁。

²⁰ この考えは、増田英敏教授の以下の見解により補強されるであろう。増田教授は、「納税義務の成立と確定の概念は所得税法といった課税要件法の下では区別される。・・・略・・・この譲渡所得に対する納税義務の成立時点は暦年終了時点ではなく譲渡時点といえるのである。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。」（増田・前掲注 1・86 頁以下）と述べられ、譲渡所得の納税義務の成立時点は、売買契約成立時であることを明らかにされている。

²¹ 北野・前掲 8・104 頁。

の法的安定性が害されるため違憲であるとされている。

納税者の予測可能性と法的安定性が害されない場合のみ遡及立法は認められる。譲渡所得は、期間税の法理では説明することができない所得であり、期間税の法理による解決は間違いである。そうすると、期間税の法理を根拠に本件税制改正が遡及立法でないとする本判決の判断は、納税者の予測可能性と法的安定性が害する危険をはらむものであると考えられ、問題である。

5 申告納税制度の本質と予測可能性

最後に、予測可能性の意味を確認し、申告納税制度との関係から論じることとする。本判決は、与党の決定した平成 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 日に納税者の予測可能性の確保がなされたと判断している。これまでの裁判例において、与党の税制改正大綱をもって予測可能性の確保を判断したものはない。では、与党の税制改正大綱は、予測可能性の確保を担保するものであろうか。

租税法分野における予測可能性の確保とは、「『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』」²²である。つまり、租税法律主義の機能としての予測可能性の確保とは、納税者の行為により生じる租税負担が法律により明確にされる状態を指す。与党の税制改正大綱は、法律ではなく、国会審議の前段階のものである。

この点について、高橋祐介教授は、予測可能性には改正の予測可能性と課税結果の予測可能性があることを明らかにし、以下のような傾聴すべき指摘をなされている。すなわち、高橋教授は、「日本においても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、仮にそれが課税結果の予測可能性であるとしても、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うるように思われる。もちろん課税庁が法案や答申に従って租税行政を行うものではないから、直接には租税法律主義の民主主義的側面（課税要件法定主義や合法性の原則など。本稿注 28 参照）と軋轢を生じるわけではないが、租税法律主義を国会の制定した法律によって課税結果の予測可能性を確保するものと捉えれば、法案や答申で予測可能性を確保することは妥当ではない。」²³と述べられ、法律

²² 高橋・前掲注 1・99 頁。

²³ 高橋・前掲注 1・101 頁。ただ、同論文において、高橋教授がアメリカの期間税における不利益遡及立法を紹介しておられることに対して、山田二郎教授は、「アメリカでは議員立法であること、パブリックコメントを経て法令が制定されているという立法経過を理解しないで、アメリカ法の遡及立法や経過措置の考え方をそのままが国に導入し、本件の改正法で見たたような故意による抜打ちを意図した不利益遡及立法に妥当させることは非常に危険である。」（山田・前掲注 1・56 頁）と指摘されている。この山田教授の指摘は、不利益遡及立法の議論にたいへん有益であり検討を行うべき指摘であるが、本稿では、与党の税制改正大綱を予測可能性の確保の根拠とすることができるか否かを論点としており、山田教授の指摘を本稿の議論の対象とはしていない。

によって確保されるものが課税結果の予測可能性であり、法案や答申で確保されるものは改正の予測可能性にすぎないことを明確にされている。予測可能性の真の意味を確認した高橋教授の見解に立脚すれば、与党の税制改正大綱は、改正の予測可能性を担保するものであっても、課税結果の予測可能性を担保するものでない。租税法律主義の機能としての予測可能性の確保は、課税結果の予測可能性を指すものである²⁴。与党の税制改正大綱は、改正の予測可能性を確保するものではあるが、課税結果の予測可能性を確保するものではない。すなわち、本判決は、与党の税制改正大綱の発表をもって予測可能性が確保されたと判断するが、この判断は、明らかに誤りである。

ところで、予測可能性の確保が要求されることは、実質的に、申告納税制度と大きく関わっている。申告納税制度は、国民が租税法に基づいて、自らの税額を確定し納付する制度であるが、そのためには、明確で国民が容易に理解できる租税法の存在が必要である。すなわち、申告納税制度と租税法律主義は、密接な関わりのある存在である。この点について、増田英敏教授は、「租税法律主義の機能である納税者の予測可能性の確保こそが、申告納税制度の生命線であるともいえる。したがって、租税法律主義と申告納税制度はセットになって民主主義国家の租税制度形成に寄与するという関係にある。」²⁵と述べられ、租税法律主義の機能である予測可能性の確保が害されることは、申告納税制度の崩壊を招きかねないことを指摘されている。

申告納税制度を意義あるものにするためには、納税者に、十分な予測可能性を担保する必要がある²⁶。それは、前述した改正の予測可能性では十分ではない。改正の予測可能性は、今取引を行わなければ税額に変動が生じるかもしれないという状況を納税者に予測させる意味で、納税者に経済取引を行う際の選択可能性を付与するにすぎない。これは、納税者の期待や不安を惹き起こす予測可能性であり、当然その期待や不安が実際には起こらなかったという場合も存在しうる。租税法律主義のいう予測可能性は、経済取引の選択可能性ではなく、どのような取引を行うと税額が実際にいくらになるのかという明確な予測可能性である。

本判決の述べるような税制改正大綱をもって予測可能性が確保されたという考え方は、申告納税制度の実効性を担保するという租税法律主義の機能を軽視するものであり、到底受け入れることのできないものである。

6 結論

²⁴ 金子宏教授は、租税法律主義の機能として同旨のことを指摘されている（金子・前掲注5・68頁）。

²⁵ 増田英敏『リーガルマインド租税法』34頁（成文堂、2008）。

²⁶ 松沢智教授は、「租税法は、納税者において自ら所得を計算し納税するための申告に当たっての行為規範である」（松沢智『租税法の基本原則』29頁（中央経済社、1983））と述べられておられる。申告に当たっての行為規範が予測できないような状況は、申告納税制度の根幹を揺るがす問題である。

本判決は、期間税の法理を前面に押し出し、本件改正法が遡及立法ではないことを判断している。しかしながら、期間税の法理は、絶対的な原則ではなく、遡及立法が許される場合の1つの基準にすぎない。その意味において、本件で問題となっている譲渡所得を期間税の法理により判断することは、即急である。期間税の法理を根拠に遡及立法の踏み込んだ判断を行わなかった本判決は、批判されるべきものである。

さらに問題なことは、期間税の法理により解決を図りつつも、平成16年1月1日から3月31日までに土地等又は建物等を譲渡した者が一定の不利益を受けるため、立法に合理性がなければ租税法律主義に違反し違憲であると判断する点である。すなわち、この平成16年1月1日から3月31日までに取引した者は、予測可能性や法的安定性の確保を害されていないかどうかの判断を仰ぐことができない。これらの取引者が予測可能性を害されたことは明白である。このような取引者を保護するために、納税者には、租税法律主義の1つの内容として遡及立法の禁止原則という権利が付与されている。この視点の欠ける本判決の判断は、あまりにも安易なものである。

本判決が期間税の法理を根拠に遡及立法禁止原則に抵触するという判断を回避したことは明らかである。遡及立法の判断を回避するのなら、本判決は、「租税法規の遡及適用と租税法律主義」として判断を示す必要はない。しかしながら、本判決は、遡及立法の判断を示し、さらに遡及立法が認められる際の判断基準として、合理的な立法の判断基準を示している。本判決は、立法裁量論を何の疑いもなく遡及立法が認められる場合の判断基準に持ち込んでいる。本件の判断において立法裁量論を持ち込むことは避けねばならないことは本論で述べたとおりである。

遡及立法は、租税法律主義から強く批判されるものであるため（遡及立法禁止原則は租税法律主義の内容を構成する）、租税法律主義の批判に耐えうるものであるか否かの判断基準はが用いられるべきである²⁷。それが、まさに納税者の予測可能性と法的安定性が確保されているか否かの要件である。すなわち、予測可能性の確保の要件と合理的な必要性の要件が両輪となり遡及立法が許容されるものであるかの判断がなされる。本判決は片方の車輪のみで判断を行うものであり、さらにその抜け落ちた片輪が租税法律主義の要請が担保されているかの要件であるということは、問題である。

申告納税制度は、租税法律主義が租税法領域のすべてに及ぶことにより本来の効力を発揮するものである。本判決の判断は、申告納税制度の意味を軽視しすぎている。本判決は、申告納税制度の根幹を担う租税法律主義の形骸化を招く根源となるものであることを指摘し、本稿の結びにかえたい。

²⁷ 増田英敏教授は、「納税者の予測可能性確保の阻害要因」の1つとして、遡及立法をあげておられる（増田・前掲注25・45頁）。遡及立法は、まさに、租税法律主義の機能としての予測可能性の確保を害するものである。そのため、予測可能性が確保されているかどうかの判断は必須である。