

## 租税法における遡及立法禁止原則の射程

増田 英 敏

### はじめに

アベノミクスと称される経済政策により、ようやく日本経済もデフレから脱却しつつある。財政再建の切り札として、消費税率の引上げも断行された。この消費税率の引上げが日本経済の動向にいかなるインパクトをもたらすかは、今後のデフレ脱却の成否のカギを握るとされる。

一方、国民は消費税率の引き上げによる消費税負担増を予測して、住宅の駆け込み取得や高額商品を購入するなどの防衛策を図っているようである。また、税制改正大綱に示された相続税改正による負担増を予測して相続税の節税策を講じる国民の動向も報じられている。

このように、国民は租税負担の動向を予測して経済取引を行う。もちろん、個人は経済合理性だけで行動をとるわけではないが、租税負担は経済取引行為の主たる意思決定要因であることは確かである。経済合理性を行動原理とする企業はもちろん租税負担を常に予測して行動する。

近年、増税政策により国民の租税負担に関する関心は増大している。租税法の基本原則である租税法律主義の下では、租税は法律に基づいて課されるのであるから、租税負担の予測可能性は租税法により確保される。

憲法原理である租税法律主義は、国民に租税負担の予測可能性と法的安定性を提供することをその機能としている。

課税要件が法定され（①課税要件法定主義）、明確であり（②課税要件明確主義）、租税行政庁が租税法のとおりにより租税行政を遂行し（③合法性

の原則)、租税行政における手続保障(④手続保障の原則)なされていれば、租税法律主義の機能は担保される。

しかし、注意を要するのは、この予測可能性を阻害する国家の行為である遡及立法の存在である。最近では、損益通算廃止立法の遡及適用が、遡及立法の問題を顕在化させた。そこで、遡及立法を禁止する「遡及立法禁止原則」が租税法律主義の主要な内容を構成することを再認識する必要性に迫られている。

すなわち、「租税法の分野で特に問題となるのは、遡及立法、すなわち公布の日より前にさかのぼって適用される立法の可否である。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。しかし、それを納税義務者の不利益に変更する遡及立法は、原則として許されないと解すべきであろう。人々は、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行われることを信頼しつつ各種の取引を行うのであるから、後になってその信頼を裏切るとは、租税法律主義の狙いである予測可能性や法的安定性を害することになる。憲法は、この点について明文の定めをおいていないが、憲法84条は納税者の信頼を裏切るような遡及立法を禁止する趣旨を含んでいる、と解すべきである<sup>1)</sup>」とされており、遡及立法禁止原則が租税法律主義の内容を構成することを、まず、はじめに確認しておきたい。

本稿の目的は、租税法律主義の内容を構成する遡及立法禁止原則に抵触するか否かが争点とされた、注目最高裁判決を素材に遡及立法禁止原則の射程に明らかにすることを目的とする<sup>2)</sup>。

土地等の譲渡損失を損益通算することを所得税法は認めていたが、この損益通算制度を廃止するとして法改正が行われ、平成16年4月1日施行されたが、附則で同年1月1日に遡及して改正法を適用するという取り扱いがなされた。このような国民に不利益な取り扱いが遡及して適用されることは異例であった。この損益通算廃止立法の遡及適用の合憲性(租税法律主義違反)が争点とされ、実務界及び学界において大きな注目を集め、同

種の訴訟は相次いで提起された<sup>3</sup>。

以下では、一連の訴訟のうち合憲判断を示した最判平成23年9月22日を、違憲判断を下した福岡地判平成20年1月29日と比較することにより批判的に検討し、遡及立法禁止原則の意義とその射程を明らかにしたい。

## I 租税法律主義と租税公平主義

憲法14条を法的根拠とする租税公平主義と憲法84条を法的根拠とする租税法律主義は、租税法の立法・解釈・適用のすべてを統制する基本原則である。前者が主として税負担の配分方法に関する原則であるのに対し、後者は課税権の行使方法に対する原則と説明される<sup>4</sup>。租税公平主義は立法原理として租税法の立法を統制し、そして、租税法律主義は執行原理として租税法の解釈・適用を統制する原理として位置づけることができよう<sup>5</sup>。両基本原則は相互に有機的な関係を維持しつつ租税正義の実現を担保としている。

租税法は法律であるゆえに憲法の統制下におかれる<sup>6</sup>。したがって、租税法規を改廃していく場合に最も尊重されるべきは、関連する憲法規定であることは当然ともいえる。

また、租税法全体を支配する基本原則とされる租税公平主義と租税法律主義はいずれも憲法規定を法的根拠としているゆえに、実質的に両者は租税法規に憲法上の統制を加えているといえる。改廃が著しい租税法規が妥当なものとして評価されるためには、すくなくとも、両基本原則の要請をクリアしていなくてはならない。

租税公平主義は、租税法規の立案および改廃過程において最も尊重されべき法的な価値である。税負担の公平を阻害する租税法規は、租税公平主義が憲法14条の「法の下での平等」規定を法的根拠にしているところから、憲法14条違反、違憲無効となる。同様に租税法律主義も憲法84条を法的

根拠にしているゆえに、同原則に反する租税法規は違憲となる。

国民の財産権に直接的に影響する租税法が公正・妥当なものとして国民に受け入れられるためには、租税公平主義と租税法律主義の要請にかなうものでなくてはならないと考える。両基本原則を尊重した租税法は、憲法上の基本的価値<sup>7</sup>に矛盾しないものと評価され、憲法の価値秩序の維持にかなう、すなわち租税正義にかなった法として評価することができる。

ところで、憲法はその規定の実効性を担保するための罰則規定を用意していない。ゆえに憲法規定の実効性を担保するためにさまざまな装置を憲法体系の中に用意している。その中でも、違憲審査制は憲法の実効性確保の上で最も有効な装置とされる。たとえば、国民がある租税法規定が租税公平主義に反していると判断した場合には、裁判所に違憲訴訟を提起するという手段を選択することができる<sup>8</sup>。この違憲審査制が有効に機能している限り憲法規定の実効性は担保される。

とりわけ、租税法律主義は、租税法における憲法秩序の維持の要として位置づけられる憲法原理といえる。この点について、戸松秀典教授は、「注視すべきは、憲法84条のもとで展開している租税立法の様相である。すなわち・租税立法は、他の法律と比べ著しく詳細で具体的となっていることである。租税立法は、租税の種類や課税の根拠といった基本的事項にとどまらず、納税義務者、課税物件、課税標準、税率などの課税の実体的要件を定めるとともに、不可、納付、徴税の手続についても詳しく定めている。今日、租税立法については、憲法84条のもとに、その趣旨を体現した憲法秩序が形成されているとあってよい。」<sup>9</sup>として、憲法84条により租税立法が憲法秩序の維持・形成の要と位置づけられることを確認されている<sup>10</sup>。

また、「租税法律主義は、課税権を有する国に向けられた要請であり、その条文の位置からみても、それ自体、人権保障規定ではない。しかし、租税法律主義に反した国の行為は、直ちに課税される国民に対しての人権保障違反となる。まず、租税法律主義の原則は、憲法14条の平等原則と

の緊密な関係をもつ。前述した立法の実態に照らすと、法律に根拠を置かない課税は、今日ではありえないが、不合理な租税立法は、不平等、不公正な課税を生じ、憲法14条の平等原則に反して、違憲・無効となる。また、憲法31条の適正手続きの原則や、憲法39条の遡及処罰の禁止との関係も看過できない。以上で確認したところから、租税法律主義の原則は、厳格な適用を求められる原則であることが明らかとなった。<sup>11</sup>とされている。

この租税法律主義とは、「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。」<sup>12</sup>ことを宣言した、租税法の基本原則である。この原則は、「代表なければ課税なし」(No taxation without representation) という、近代民主主義国家建設の基本思想に、その起源を求めることができる。租税はそれを賦課される国民の同意に基づいて課されるべきことを要請するものである。

租税法律主義は、民主主義国家の憲法原理としても広く受け入れられている。我が国の憲法30条も「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定め、さらに同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。」と定めて、租税法律主義を憲法原理として明確に定めている。

前者の30条は、国民に対して、納税の義務は法律の定めるところにより生じ、法律のないところに納税義務はないことを宣言している。一方、後者の84条は、「租税の創設・改廃はもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手續はすべて法律に基づいて定められなければならないと同時に、法律に基づいて定めるところにまかせられている。<sup>13</sup>」ことを国家に対して特に命じている。二つの憲法規定は、国民と国家のそれぞれに対して租税法律主義の原則の尊重を命じたものと理解することができる。とりわけ84条は、課税要件規定のみならず、租税の賦課・徴収手続規定までも法律により詳細に定めるべきことを要請していることには注意を要する。

法的根拠として憲法が二つの条文をも用意していることの趣旨は、租税の本質が権力性にあるところから、租税が国民の財産の一部を直接的な反対給付なし徴税権力を背景に国家が収受されるものであり、国民の自由と財産を租税が侵害する危険を常にはらむという歴史的教訓に求めることができよう。租税は時の権力者により恣意的に課されるものであることは歴史的事実である。その恣意的課税の危険を阻止するために、租税の賦課・徴収の条件として、国民の同意が必要であるという仕組みを国家の最高法規に定め、そして、国家運営の基本原則としての憲法原理として尊重すべきであることを条文に明確に定めたものである、ということができよう。

したがって、憲法30条は、国民に法律のないところに納税の義務はないことを明らかにしたものであり、国民は法律のある場合に限り納税の義務が生じるという点を強調して理解しておくべきである<sup>14</sup>。

## II 租税法律主義と遡及立法禁止原則

### 1 申告納税制度と租税法律主義

申告納税制度は、国民自らが租税法を解釈・適用して自己の納税義務を、履行していくものであるから、租税法は納税者のためにあるということが出来る。戦後の民主主義憲法の制定に伴い、民主主義に最もふさわしい納税制度として導入されたのが申告納税制度であるということが出来る。

租税法律主義は、この申告納税制度を円滑に遂行させるうでのインフラを構築する基本原則であるといえる。憲法第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。」と定めて、租税法律主義を憲法原理として明確に定めている。

租税法律主義の内容は、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則、手続保障の原則、そして、本稿の主題である租税立法不遡及の原

則等によって構成されている<sup>15</sup>。課税要件が法定され、かつ明確であり、その課税要件法の通りに租税行政が遂行されることにより、納税者の権利は保障される。租税法律主義は納税者の権利保護の機能を有しているのである。

租税は時の権力者により恣意的に課される危険を有することは歴史的事実である。その恣意的課税を阻止するために、租税の賦課・徴収の条件として、国民の同意が必要であるという仕組みを国家の最高法規に定め、国家運営の基本原則として尊重すべきであることを憲法第84条に明確に定めたところに租税法律主義の本質があろう<sup>16</sup>。

主権者である国民の権利が租税により侵害されることを防止するところに租税法律主義の最も重要な機能がある。

租税法が課税要件及び賦課・徴収手続を定めることにより、納税義務の成立・消滅・履行に関して、納税者が予測することが可能となると同時に、租税法律関係における法的安定性の確保される。

すなわち、租税法律主義の現代的機能は、租税法律関係における予測可能性と法的安定性の確保にある。

国民の経済活動の高度化・複雑化のもとで国民は自らの納税申告を行うのであるから租税法律関係における予測可能性確保の機能がとりわけ重視されることになる。この租税法律主義の機能は、申告納税制度の存立を実質的に担保していくものであることは先に確認したとおりであるが、租税立法不遡及の原則は納税者の予測可能性の確保のために不可欠の原則といえることができる。

## 2 租税立法不遡及の原則の通説的理解

租税法は他の法分野と同様に、その制定・施行以後に発生した事実に適用されるのが原則とされる。租税法が過去の事実に遡って適用されてしまうと、国民生活における予測可能性と既存の法律関係の安定（法的安定性）

を害し、その結果として国民に予期しない不利益を与える結果を招く。

そこで、この不利益を回避するために租税立法不遡及の原則が租税法律主義の内容を構成する基本原則の一つと位置付けられてきた。この租税立法不遡及の原則の学説・判例の理解をまずはじめに整理しておこう。

同原則の学説上の通説的理解は次の見解に代表される。すなわち、「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。しかし、それを納税義務者の不利益に変更する遡及立法は、原則として許されないと解すべきであろう。人々は、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行われることを信頼しつつ各種の取引を行うのであるから、後になってその信頼を裏切るとは、租税法律主義の狙いである予測可能性や法的安定性を害することになる。憲法は、この点について明文の定めをおいていないが、憲法八四条は納税者の信頼を裏切るような遡及立法を禁止する趣旨を含んでいる、と解すべきである<sup>17)</sup>」との理解が通説として受け入れられよう<sup>18)</sup>。

一方、判例上も、「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いわゆる遡及立法は、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になるのであって、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八四条の趣旨に反し、許されない<sup>19)</sup>」として、遡及立法不遡及の原則が租税法律主義の内容であることを明確にしている。

法の公布の日より前に遡って過去の事実とその法を適用する遡及立法は納税者の予測可能性と法的安定性の確保を阻害する。納税者の経済行為は、その行為の時点においていかなる課税関係が生じるかを前提に行われるので、行為時点において存在しない課税要件が後日立法されるか変更され、しかもその課税要件規定が過去の行為時点に遡って適用されることに

なると、納税者の租税法律関係における予測可能性は確保されない。そうすると、課税要件をいかに明確に定め、合法性が確保されたとしても租税法律主義の機能は担保されないことは自明である。したがって、租税法の領域における遡及立法の禁止は、租税法律主義の機能を実質的に確保するうえで不可欠な原則といえよう。

### Ⅲ 租税立法の遡及適用と租税法律主義—損益通算廃止立法遡及適用事件<sup>20</sup>

本件（最小判平成23年9月22日）は、不利益な租税立法の遡及適用が憲法に違反するか否かを正面から争点として学界はもちろん租税法実務界においても大きな注目を集めた事例である。土地等の譲渡損失を損益通算することを所得税法は認めていたが、この損益通算制度を廃止するとして法改正が行われ、平成16年4月1日施行されたが、附則で同年1月1日に遡及して改正法を適用するという取り扱いがなされた。この遡及適用の憲法適合性が争点とされた事案である。

本件を検討することにより、租税立法不遡及の原則の射程を明らかにしたい。

#### 1 事案の概要

本件の事実の概要は以下の通りである。

平成12年以降、政府税制調査会や国土交通省の「今後の土地税制のあり方に関する研究会」等において、操作性の高い投資活動等から生じた損失と事業活動等から生じた所得との損益通算の制限、地価下落等の土地をめぐる環境の変化を踏まえた税制及び他の資産との均衡を失しない市場中立的な税体系の構築等について検討の必要性が指摘

されていたところ、平成15年12月17日に取りまとめられた与党の平成16年度税制改正大綱では、平成16年分以降の所得税につき長期譲渡所得に係る損益通算を廃止する旨の方針が決定され、翌日の新聞で上記方針を含む上記大綱の内容が報道された。そして、平成16年1月16日には上記大綱の方針に沿った政府の平成16年度税制改正の要綱が閣議決定され、これに基づいて本件損益通算廃止を改正事項に含む法案として立案された所得税法等の一部を改正する法律案が、同年2月3日に国会に提出された後、同年3月26日に成立して同月31日に改正法として公布され、同年4月1日から施行された。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措置法31条1項後段の規定を同年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項の規定が定められた。

この附則により、同年1月1日に遡及して改正措置法の適用されることになった。この納税者にとって不利益な立法の遡及適用が憲法84条から導かれる租税法律主義に違反するか否かが争点とされたのが本件である。

本件上告人（以下「X」という）は、平成5年4月以来所有する土地を譲渡する旨の売買契約を同16年1月30日に締結し、これを同年3月1日に買主に引き渡した。

上告人は、平成17年9月、平成16年分の所得税の確定申告書を所轄税務署長に提出したが、その後、上記譲渡によって長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額については他の各種所得との損益通算が認められるべきであり、これに基づいて税額の計算をすると還付がされることになるとして、更正の請求をした。これに対し、所轄税務署長は、平成18年2月、更正をすべき理由がない旨の通知処分をし、上告人からの異議申立て及び審査請求はいずれも棄却された。

## 2 当事者の主張

### X（原告・上诉人）の主張

憲法84条が定める租税法律主義は、納税者の法的安定を図り、将来の予測可能性を与えることを目的にしているから、本件のような期間税である所得税についても、年度途中で年度の初めに遡って適用される租税改正立法については、年度開始前に納税者が一般的にしかも十分予測できる場合に限って許され、そうでない限り、納税者の信頼を裏切る遡及立法として、憲法84条に違反する。

### Y（被告・被上诉人）の主張

本件改正附則が、未だ平成16年分の所得税の納税義務が成立していない同年の途中で施行された損益通算廃止等を内容とする改正措置法を年度開始時点から適用することを定めているのは、所得税の期間税としての性質上むしろ当然のことであり、遡及立法禁止の原則に違反しない。

## 3 判旨

### (1) 暦年途中の改正法施行が納税者の課税関係に影響するか

〔(1) 所得税の納税義務は暦年の終了時に成立するものであり（国税通則法15条2項1号）、措置法31条の改正等を内容とする改正法が施行された平成16年4月1日の時点においては同年分の所得税の納税義務はいまだ成立していないから、本件損益通算廃止に係る上記改正後の同条の規定を同年1月1日から同年3月31日までの間にされた長期譲渡に適用しても、所得税の納税義務自体が事後的に変更されることにはならない。しかしながら、長期譲渡は既存の租税法規の内容を前提としてされるのが通常と考えられ、また、所得税が1暦年に累積する個々の所得を基礎として課税されるものであることに鑑みると、改正法施行前にされた上記長期譲渡について暦年途中の改正法施行により変更された上記規定を適用することは、こ

れにより、所得税の課税関係における納税者の租税法規上の地位が変更され、課税関係における法的安定に影響が及び得るものというべきである。」

## （2）憲法84条の「租税法律主義」適合性判断の基準

〔2〕憲法84条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手続が法律で明確に定められるべきことを規定するものであるが、これにより課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含むものと解するのが相当である〔最高裁平成12年（行ツ）第62号、同年（行ヒ）第66号同18年3月1日大法廷判決・民集60巻2号587頁参照〕。そして、法律で一旦定められた財産権の内容が事後の法律により変更されることによって法的安定に影響が及び得る場合における当該変更の憲法適合性については、当該財産権の性質、その内容を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の諸事情を総合的に勘案し、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であるかどうかによって判断すべきものであるところ〔最高裁昭和48年（行ツ）第24号同53年7月12日大法廷判決・民集32巻5号946頁参照〕、上記（1）のような暦年途中の租税法規の変更及びその暦年当初からの適用によって納税者の租税法規上の地位が変更され、課税関係における法的安定に影響が及び得る場合においても、これと同様に解すべきものである。なぜなら、このような暦年途中の租税法規の変更にあっても、その暦年当初からの適用がこれを通じて経済活動等に与える影響は、当該変更の具体的な対象、内容、程度等によって様々に異なり得るものであるところ、上記のような租税法規の変更及び適用も、最終的には国民の財産上の利害に帰着するものであって、その合理性は上記の諸事情を総合的に勘案して判断されるべきものであるという点において、財産権の内容の事後の法律による変更の場合と同様というべきだからである。

したがって、暦年途中で施行された改正法による本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定の暦年当初からの適用を定めた本件改正附則が憲法

84条の趣旨に反するか否かについては、上記の諸事情を総合的に勘案した上で、このような暦年途中の租税法規の変更及びその暦年当初からの適用による課税関係における法的安定への影響が納税者の租税法規上の地位に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかという観点から判断するのが相当と解すべきである。」

### (3) あてはめ—立法裁量論に立脚した合憲判断

「また、租税法規は、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断及び極めて専門技術的な判断を踏まえた立法府の裁量的判断に基づき定立されるものであり、納税者の上記地位もこのような政策的、技術的な判断を踏まえた裁量的判断に基づき設けられた性格を有するところ、本件損益通算廃止を内容とする改正法の法案が立案された当時には、長期譲渡所得の金額の計算において損失が生じた場合のみ損益通算を認めることは不均衡であり、これを解消することが適正な租税負担の要請に応えることになることとされるなど、上記地位について政策的見地からの否定的評価がされるに至っていたものといえる。

以上のとおり、本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定の暦年当初からの適用が具体的な公益上の要請に基づくものである一方で、これによる変更の対象となるのは上記のような性格等を有する地位にとどまるところ、本件改正附則は、平成16年4月1日に施行された改正法による本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定を同年1月1日から同年3月31日までの間に行われた長期譲渡について適用するというものであって、暦年の初日から改正法の施行日の前日までの期間をその適用対象に含めることにより暦年の全体を通じた公平が図られる面があり、また、その期間も暦年当初の3か月間に限られている。納税者においては、これによって損益通算による租税負担の軽減に係る期待に沿った結果を得ることができなくなるものの、それ以上に一旦成立した納税義務を加重されるなどの不利益を受けるものではない。

(4) これらの諸事情を総合的に勘案すると、本件改正附則が、本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定を平成16年1月1日以後にされた長期譲渡に適用するものとしたことは、上記のような納税者の租税法規上の地位に対する合理的な制約として容認されるべきものと解するのが相当である。したがって、本件改正附則が、憲法84条の趣旨に反するものということとはできない。また、以上に述べたところは、法律の定めるところによる納税の義務を定めた憲法30条との関係についても等しくいえることであって、本件改正附則が、同条の趣旨に反するものということもできない。以上のことは、前掲各大法廷判決の趣旨に徴して明らかというべきである。所論の点に関する原審の判断は、以上の趣旨をいうものとして、是認することができる。論旨は採用することができない。

なお、論旨は、上告人がした長期譲渡につき、本件改正附則によって本件損益通算廃止に係る改正後措置法の規定を適用することの違憲をもいうが、その実質は本件改正附則自体の法令としての違憲をいうものにほかならず、それとは別に違憲をいう前提を欠くものであって、民訴法312条1項及び2項に規定する事由のいずれにも該当しない。」

## 4 本判決の検討

### (1) 本判決の意義

本件で問題にされた税制改正は、納税者の税負担を損益通算により軽減することを遮断するという、納税者に不利益な取り扱いを遡及適用することを内容としたものである。本件税制改正が不利益遡及立法の禁止原則に抵触するか否かが争点とされた事案である。

遡及適用され損益通算を拒否された納税者が、同改正の遡及適用を憲法84条違反であるとして、福岡、千葉、東京で相次いで取消訴訟を提起した。

地裁レベルでは福岡地判平成20年1月29日のみが違憲判断を下し、他の裁判所は合憲判断を下していた<sup>21</sup>。各事件の判決の結果をみると合憲判

断が大勢を占めているわけであるが、控訴審の判断を不服とした納税者が上告しており、最高裁の判断が待たれ、注目されてきたが、本判決がはじめて最高裁として判断を示したものである。結果は合憲判断が示されたが、租税法規の憲法適合性が正面から争点とされた事案の最高裁判断であるところに本判決の意義を見いだせる。

唐突な税制改正を行うだけでなく、その改正を遡及して適用するといった遡及立法の合憲性を最高裁がいかに判断するかについては、国民の注目するところであった。本判決の直後の平成23年9月30日に同じく最高裁で本判決と同様に合憲判断が示された。

一連の下級審の判断と本判決により、遡及立法禁止原則の射程が明確化され、さらに遡及立法禁止原則と租税法律主義の関係も明確にされたといえよう。

本件の第一審判決の千葉地判平成20年5月16日<sup>22</sup>は、まず、遡及立法の禁止原則が租税法律主義の内容を構成する原則であることを確認のうえ、所得税が期間税であることを強調し、「期間税の場合であっても、納税者は、通常、その当時存在する租税法規に従って課税が行われることを信頼して各種の取引行為を行うものであるといえるから、その取引によって直ちに納税義務が発生するものではないとしても、そのような納税者の信頼を保護し、租税法律主義の趣旨である国民生活の法的安定性や予見可能性の維持を図る必要はあるところ、期間税について、年度の途中において納税者に不利益な変更がされ、年度の始めに遡って適用される場合とはいっても、立法過程に多少の時間差があるにすぎない場合や、納税者の不利益が比較的軽微な場合であるとか、年度の始めに遡って適用しなければならない必要性が立法目的に照らし特に高いといえるような場合等種々の場合が考えられるのであるから、このような場合を捨象して一律に租税法規の遡及適用であるとして、原則として許されず、特段の事情がある場合にのみ許容されると解するのは相当ではない。」と判示した。

この裁判所の論旨は、期間税であっても予測可能性と法的安定性の確保がないがしろにされてよいとは言えないが、「立法過程に多少の時間差があるにすぎない場合」や、「納税者の不利益が比較的軽微な場合」、そして、「立法目的に照らして合理性が存在する場合」等にも、一律に遡及立法が禁止されると解すべきではないと判示した。

そして、大島訴訟の最高裁判決で示された租税法規の違憲判断の基準である立法裁量論に立脚した違憲判断の基準を採用して原告の主張を排斥した。

原審の東京高判平成20年12月4日<sup>23</sup>は、遡及立法禁止原則が租税法律主義の趣旨から派生した原則であることを確認しつつ、「所得税は、いわゆる期間税であり、暦年の終了の時に納税義務が成立するものと規定されている（国税通則法15条2項1号）。したがって、暦年の途中においては、納税義務は未だ成立していないのであり、そうとすれば、その暦年の途中において納税者に不利益な内容の租税法規の改正がなされ、その改正規定が暦年の開始時（1月1日）にさかのぼって適用されることとされたとしても（以下、これを「暦年当初への遡及適用」という。）、このような改正（立法）は、厳密な意味では、遡及立法ではない。」と判示して、所得税は期間税であり、納税義務が暦年途中では成立していないのであるから、そもそも本件改正が暦年当初に遡及したとしても、納税義務が成立していない以上、厳密な意味での遡及立法には該当しないとしているのである。

本判決で注目すべきは、憲法84条の租税法律主義の趣旨を「法的安定性の確保」に集約している点である。租税法律主義の趣旨は、国民の課税関係における予測可能性と法的安定性の確保という二つの機能を確保するところにあると通説的には理解されているが、最高裁は法的安定性の確保を重視し、合憲性判断の論理の中心に据えている。予測可能性の確保よりもむしろ法的安定性が阻害されたか否かが検討されている点に本判決の特徴があるといえよう。

さらに、「このような暦年途中の租税法規の変更にあっても、その暦年当初からの適用がこれを通じて経済活動等に与える影響は、当該変更の具体的な対象、内容、程度等によって様々に異なり得るものであるところ、上記のような租税法規の変更及び適用も、最終的には国民の財産上の利害に帰着するものであって、その合理性は上記の諸事情を総合的に勘案して判断されるべきものであるという点において、財産権の内容の事後の法律による変更の場合と同様というべきだからである。」と判示して、暦年途中の租税法規の変更も、その合理性は、「変更の対象、内容、程度」を総合して判断すべきものであるとしている。

ところで、租税法規の合憲性判断の基準とされてきた大島訴訟最高裁大法廷判決で採用した立法裁量論を、判決部分を引用こそしていないが、「租税法規は、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断及び極めて専門技術的な判断を踏まえた立法府の裁量的判断に基づき定立されるものであり、納税者の上記地位もこのような政策的、技術的な判断を踏まえた裁量的判断に基づき設けられた性格を有する上記の合理性の判断は、立法裁量論に立脚してなされるべきこと」と判示して、立法裁量論の考え方に立脚して租税法規の変更の合理性についても判断すべきであると示した。

本件では、一審から最高裁まで合憲判断を下しているが、その共通した判断の論理は、租税法規の違憲立法審査権の行使に対しては、大島訴訟大法廷判決を踏襲し、立法裁量論に立脚した違憲判断の基準によることを明示している点である。

さらに、控訴審である東京高裁は、本件改正が、所得税が期間税であるから、納税義務は暦年終了時に成立するものであるから、本件改正は遡及立法には該当しないとしている。

本最高裁判決も含め合憲判断を下した一連の裁判例の判断の論理を簡潔に整理すると次の①ないし④のとおりである。

①租税法規の不遡及原則には例外の存在が許容され、その例外として許容されるか否かは、総合的判断で合理性・必要性があれば遡及適用は許容されるとまず判断基準を明示する。

②所得税は期間税であるところから遡及適用に該当しない。

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るということはできない。

③予測可能性が確保されたか—予測可能性がなかったとまではいえない

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。

④結論—遡及適用の合理的必要性があり予測可能性もないとはいえないから合憲である。

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が、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から、本件改正附則27条1項が租税法主義に反するということはできない。

不遡及原則の例外は遡及適用の合理性が確認できれば認められるべきであるとしながら(上記①)、一方で、本件改正は所得税が期間税であることを根拠に遡及適用に該当しないと判示している(上記②)。そのうえで、本件改正に予測可能性がなかったとはいえないとし(上記③)、最後に遡

及適用の合理的必要性を検証し、遡及適用の必要性に合理性があるから租税法律主義に抵触しないと結論を導出している（上記④）。所得税が期間税であるとの性質を考慮すると遡及適用に該当しないと判示しているのであるが、そうであれば予測可能性の有無や合理性の検証をするまでもなく、そもそも憲法適合性を判断するまでもないといえよう。

#### IV 違憲判断を下した福岡地判平成20年1月29日<sup>24</sup>の判断の構造

福岡地判平成20年1月29日は、同改正の憲法適合性を否定して以下の通り判断した。

本件でも、原告は譲渡当時の租税法規定を前提に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が、この改正法の遡及適用により損益通算ができなくなり著しい不利益を被ったと主張している。とりわけ、原告は、「本件改正の内容は、平成15年12月15日の政府税制調査会の総会までは全く触れられず、同月17日の「与党税制改正大綱の骨子」に唐突に登場しており、本件改正が予見可能性のないものであったことは明らかで、しかも、その内容について十分な審議も行われていない。さらに、本件改正法が成立したのは平成16年3月26日であり、その後十分な周知期間を置くこともなく公布・施行されており、その適用は、長期間の資産計画の下に資産譲渡を行った原告の権利を奪うものである。」とした。

一方、被告は、税制改正の早急な必要性などを主張のうえ、とりわけ所得税が期間税であるところを強調して次のように主張する。すなわち、「所得税は期間税であり、譲渡所得の金額の計算は1暦年を単位としてその期間ごとにされるものであるから、暦年の途中で損益通算に関する規定の改正が行われた場合に、その適用を当該暦年の初日からとすることは当然であって、本件改正は適正なものである。」と主張した。

この両者の主張に対して、裁判所は、本件改正が遡及適用であり本件原告との関係で違憲であると判示した。当該判旨の骨子を簡潔に整理すると、以下のとおりである。

### (1) 租税立法不遡及の原則と租税法律主義

「憲法上明文の規定はないものの、憲法84条が規定している租税法律主義は、国民に不利益を及ぼす租税法規の遡及適用を禁じていると解すべきである。なぜならば、租税法律主義は、国民の経済生活に法的安定性、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この機能が害されるからである。」

### (2) 租税立法不遡及の原則の例外の許容範囲—租税法律主義の機能を害しないことが許容要件

「租税立法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、租税立法不遡及の原則に違反せず、個々の国民に不利益を及ぼす遡及適用を行うことも、憲法上許容されると解するのが相当である。」

### (3) 本件改正は不利益取扱いの遡及適用に該当する

「租税法規の遡及適用の禁止は、国民の経済生活に法的安定性、予見可能性を保障する機能を有することにかんがみると、遡及適用とは、新たに制定された法規を施行前の時点に遡って過去の行為に適用することをいうと解すべきである。本件改正は、平成16年3月26日に成立し、同月31日に公布され、同年4月1日から施行されたものであるところ、その施行前

である同年1月1日から同年3月31日までの建物等の譲渡について適用するものであるから、遡及適用に該当するというべきである。」

(4) 不遡及原則は所得税が期間税か否かによって左右されない

「確かに、期間税の場合、納税者の納税義務の内容が確定するのは1暦年の終了時であるが、遡及適用に当たるかどうかは、新たに制定された法規が既に成立した納税義務の内容を変更するものかどうかではなく、新たに制定された法律が施行前の行為に適用されるものであるかどうかで決せられるべきである。なぜならば、期間税の場合であっても、納税者は、その当時存在する租税法規に従って課税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。」

(5) 例外的に遡及適用が許される場合に該当するか—結論—該当せず違憲

「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、租税立法不遡及の原則（憲法84条）に違反し、違憲無効というべきである。」

この福岡地裁の判決の論理を整理すると、まず、当該改正が遡及適用か否かについて遡及適用であると結論付けた上で、当該遡及適用が租税法律主義に抵触するか否かを検討するという論理構造を採用している。

遡及適用に該当するとの前提に立脚したうえで、租税法律主義の派生原則である租税立法不遡及の原則は絶対的原則ではなく、例外的に遡及適用を許容する原則であるから、同改正が例外的に許容される遡及適用かどうかを総合的に検討し、そのうえで許容されないとして、違憲の判断を下すという論理を本判決はとっている。

すなわち、まず、争点とされる租税立法不遡及の原則は租税法律主義の予測可能性の確保の要請から導出される憲法原理であり、不遡及の原則に抵触することは租税法律主義に違背し憲法違反となることを確認したうえで（判旨（1））、同原則が絶対的なものではなく例外的に遡及適用が許容される場合があり、その例外的に許容される場合とは、①遡及適用に必要性和合理性が存在し、そして、②租税法律主義の機能である国民生活に法的安定性と予測可能性が遡及適用により害されない場合に限り遡及適用が許容される（判旨（2））と判示している。

さらに認定された事実に基づけば本件改正は租税法規の遡及適用に該当するものであると結論付けている（判旨（3））。そして、本件遡及適用が例外的に許容される上記①および②の場合に該当するか否かを詳細に検討している。

なお、租税立法不遡及の原則は国民生活の法的安定性と予測可能性の確保を要請しているのであるから、所得税が期間税であるとしても、その遡及適用により国民の予測可能性が侵害されれば同原則に抵触するとしてYの主張を排斥した。

本件改正が例外的に遡及適用が許容される二つの場合（要件）に該当するかを、認定された事実を総合的に検証し、許容される場合に該当しないので違憲であるとの結論を導出したものである（判旨（5））。

## V 租税法律主義の予測可能性の確保の要請の本質

遡及適用の本件改正の憲法適合性を争点とした一連の訴訟において、国側の主張は所得税が期間税であることを根拠に本件改正の附則の規定はそもそも遡及立法に当たらないことを次のように主張している。すなわち、「所得税は1暦年（1月1日から12月31日まで）の所得ごとに課税され、暦年の終了時に納税義務が成立する期間税であるところ、譲渡所得の金額の計算は、1暦年を単位としてその期間ごとになされるものであって、個々の譲渡行為が行われるごとにされるものではない。…中略 そうすると、1暦年の途中においては未だ当該年分の納税義務は成立していないのであるから、暦年途中の法改正において、その暦年開始時からの譲渡につき損益通算を認めないことにしたとしても、既に成立した所得税の納税義務の内容を変更することにはならない。」として、所得税の期間税としての性格を強調することにより、所得税の場合には暦年途中では納税義務は成立していないのであるから、本件改正を1月1日に遡及したとしても、租税法規の遡及適用には当たらないとの主張を展開した。

しかし所得税が期間税であることを根拠に遡及適用に当たらないとするその主張は、次の二つの理由により問題とされるべきである。

そもそも、本件の争点は、改正法規の遡及適用が、納税者の予測可能性が侵害され、憲法84条が命じる租税法律主義に反するものか否かにある。したがって、本件の納税者の資産譲渡時点において損益通算の廃止が予見できたか否か、納税者の予測可能性は確保されていたのかどうかという最も本質的な問題が検討されなければならないのである。

所得税の性質が期間税であるから予測可能性が確保されたという主張は予測可能性の意味を誤って理解したものと思われる。財産の移転などの取引行為時点で予測可能性が確保されていたか否かが問われなければならないのである。

租税法律主義の求める予測可能性の確保の要請は、取引時点において課税関係の帰結が租税法規により予測可能であることを意味している。さらに、租税法律主義は法の存在により予測可能性が確保されることを要請しているのであり、新聞報道などのメディア媒体による情報提供による予測可能性の確保を前提としているものではない。

期間税の性格を強調することにより予測可能性を侵害してもよいことにはならないのである。遡及立法の禁止の趣旨は、遡及立法により予測可能性が侵害されることを阻止することにある。遡及立法に該当しないという主張の成否は、唯一納税者の予測可能性が確保されるか否かにあるといえよう。

したがって、上記福岡地裁判決が「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。」と判示したことは、まさに不遡及原則の本質を踏まえた判断として評価されるべきであろう。

第2は、所得税の期間税の性質という租税理論上の形式面から単純に遡及立法ではないと解することはできないという点である。所得税は所得の発生源泉の相違による担税力の強弱に着目し、所得区分を設けている。収入の集積による事業所得と1回性の性質の強い譲渡所得とを一緒にして議論するのは危険である。

具体的に論じると、たとえば、個人が5千万円で取得した土地を1億円で譲渡した場合には5千万円の所得が発生し、所得税法33条の要件を充足したとする。そ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

はなく譲渡時点である<sup>25</sup>。売買契約が成立し、取引が履行されたその時点が納税義務の成立時点である。この譲渡所得課税はこの売買契約時点で具体的に予見できることを前提として制度設計がなされているはずである。ところが、本件のように1月に譲渡してその損失を損益通算できることを見込んでいた納税者にとって、4月1日公布の損益通算廃止を定めた改正が1月1日さかのぼって適用になるとしても期間税であれば遡及立法にならないとの主張は受け入れ難い。

そうすると、納税義務の成立が暦年終了時点であるとの論理により、遡及立法該当性を回避することは理論上困難といえよう。

所得税が期間税であるとしても、譲渡所得は一回性の所得であり、譲渡行為の時点を基準に納税義務の成立するのであるから、その譲渡事実に改正税法を遡及して適用するのであるから、まさに遡及適用といえる。

さらに、国側の主張を受け入れると、暦年終了間際の12月に法改正が行われ、1月に遡及して適用したとしても遡及適用にはならないことになる<sup>26</sup>。この論理は社会通念上到底受け入れられない。

福岡地裁判決が明確に判示したように、遡及適用か否かは「新たに制定された法律が施行前の行為に適用されるものであるかどうかで決せられるべきである。」とする見解は妥当な見解といえよう<sup>27</sup>。

## VI むすび

本最高裁判決は、憲法84条が定める租税法律主義の趣旨を課税関係における法的安定性にあるとして判断を下している。しかし、ますます複雑化する経済取引の中で租税法律主義の現代的な役割は、法的安定性よりむしろ予測可能性の確保が重要視されてきている。いかなる経済取引により租税法律関係がいかに構成されるのかを取引時点において正確に予測できることの重要性は増している。

ところが、本判決は、本件改正により法的安定性が侵害されているかについて、その侵害の程度とその改正の合理性とを考量し、立法裁量論に立脚し緩やかな違憲審査基準により判断するとの立場を明確にしている。

原告である納税者は、取引時点における予測可能性を侵害するような不利益立法の遡及適用は租税法律主義に抵触し違憲であると主張しているのである。

上告理由書からも確認できるように、取引時点で現行の所得税法の規定を前提に租税法律関係の確定を予測して取引を行ったのであり、その予測を裏切る遡及適用は、法による予測可能性の確保を要請する租税法律主義に反すると主張しているのである。

にもかかわらず、租税法律主義の一方の機能である法的安定性が確保されていたか否かのみを検討の視点に据えて、法的安定性は一定程度確保されていたとする本判決は、争点に対して裁判所が正面から判断を下してはいないとの批判を免れない。

少なくとも「近年の租税法改正においては、前述のような不意打ち課税が多く、しかも、大事な改正項目が納税者には目立たないように行われるケースが目立っていた。不意打ち課税に加えて、本件のような遡及的課税まで憲法上許されていると解すべきではない<sup>28</sup>」し、そのような不意打ち課税をもたらす立法の在り方に対して歯止めとなるような判断を示すべき役割を裁判所は担っているはずである。

租税法律主義は租税法における憲法秩序の維持の要として存在する。租税法律主義の機能である租税法律関係における予測可能性と法的安定性は租税法の立法段階、解釈・適用段階のすべての段階において確保されるべきである。

とりわけ、予測可能性の確保は租税法律主義の現代的な機能としてきわめて重要である。そうであれば、不利益な租税法規の遡及立法（立法段階における遡及）や遡及適用（執行段階における遡及）は厳格に禁止される

べきであろう<sup>29</sup>。この点を指摘して本稿の結びとしたい。

\* 謝辞 本稿を敬愛する新潟大学大学院実務法学研究科教授 西野喜一先生に謹んで捧げます。思えば20年前にワシントン大学ロースクールにて西野先生と研究室を共にすることは幸運でした。留学生活を通して筆者は西野先生に多くのご教示をいただきました。ここに心から謝意を表します。

- 
- 1 金子宏『租税法18版』110頁（弘文堂、平成25年）。
  - 2 遡及立法禁止原則の射程について、遡及適用の問題を立法段階の遡及適用と執行段階の遡及適用の問題に整理して論じた論考として、増田英敏「憲法秩序の維持と租税法主義」『公法の諸問題Ⅷ』専修大学法学研究所紀要38号64頁以下所収（平成25年）を参照されたい。
  - 3 福岡高判平成20年10月21日判タ1294号98頁、東京高判平成21年3月11日月報56巻2号176頁（原審同旨、東京地判平成20年2月14日判タ1301号210頁、上告審同旨、最判平成23年9月30日裁時1540号5頁、判時2132号34頁、39頁、月報58巻10号3603頁）、東京高判平成20年12月4日（未公刊）。原審同旨、千葉地判平成20年5月16日（未公刊）、上告審同旨、最判平成23年9月22日判時2132号34頁）
  - 4 金子宏、前掲注1、69頁。
  - 5 増田英敏『リーガルマインド租税法第4版』17頁以下（成文堂、2013年）。
  - 6 木村弘之亮『租税法総則』39頁以下（成文堂、平成10年）参照。
  - 7 木村弘之亮『租税法学』15頁（税務経理協会、平成11年）以下参照。
  - 8 サラリーマン税金訴訟として注目を集めた大島訴訟では、給与所得者は、事業所得者などの他の所得者と比較して所得税法上、差別的な取扱いを受けており、差別的取扱いに合理的な理由が存在しないのであるから憲法14条1項の「法の下での平等」に反するものであると主張して、具体的には次の3点を争点として主張を展開した。すなわち、所得税法の給与所得者課税が租税公平主義に違反していると主張して以下の3点を争点として提起したものである。
    - 1 事業所得等の金額の計算について、事業所得者等がその年中の収入金額を得るために実際に要した金額による必要経費の実額控除を認めているにもかかわらず、給与所得の金額の計算については、給与所得者がその年中

の収入金額を得るために実際に要した金額による必要経費の実額控除を認めず、金額を著しく下回る額の給与所得控除を認めるにとどまるものである。このように給与所得者は必要経費を実額控除できず、事業所得者は実額控除できることを定める所得税法の規定は不合理な差別であるとして、憲法14条1項の「平等」規定に違反し違憲か。

- 2 給与所得者と申告納税を採る事業所得者等との間に見られる所得の補正率の格差は納税制度の不合理な差別に基因するか。クロヨン（9・6・4）問題は、給与所得者の大半に源泉徴収制度が適用され、事業所得者には確定申告させるといった差別的取り扱いを定めた所得税法にその原因があるか。
- 3 給与所得者には認められていない合理的な根拠が見当たらない租税特別措置は給与所得者を著しく不利に扱うものである。

以上の3点を争点として争われた同訴訟で、原告納税者は所得税法の給与所得者課税規定が租税公平主義に違反するとの主張を展開した。最高裁は立法裁量論を採用し、原告の主張を斥けたが、その後の特定支出控除制度など法改正に影響を及ぼした（最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁以下参照）。

大島訴訟の詳細は、増田英敏『リーガルマインド租税法第4版』197頁以下（成文堂、2011年）を参照。

- 9 戸松秀典教授が、平成24年4月20日に租税訴訟学会主催・東京弁護士会共催で開催された「憲法判例を中心とする租税訴訟に関する講演会」において配布された講演資料に収録された、武富士事件の原告側の主張の正当性を補強する趣旨で東京地方裁判所に提出した同教授に鑑定意見書を本稿では、「戸松意見書」として表記し、表記頁は同学会の配布資料の該当頁として引用する。なお、本文中の、この部分は「戸松意見書」48頁より引用している。
- 10 租税法律主義の租税法における位置づけについての詳細は、山田二郎「租税法における法の支配」『租税訴訟』1号3頁以下（2007年）参照。
- 11 同「戸松意見書」49頁。
- 12 金子宏、前掲注1、72頁。
- 13 最大判昭30年3月23日民集9巻3号336頁。
- 14 増田、前掲注4、24頁以下。
- 15 金子宏、前掲注1、74頁。
- 16 増田英敏、前掲注4、33頁。
- 17 金子宏、前掲注10、118頁。
- 18 なお、租税立法不遑及に関する学説の状況についての詳細は、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遡及の原則」税務

- 弘報52巻7号156頁以下参照（2004年）。
- 19 東京高判平成11年11月11日税資245号261頁。なお、租税立法不遡及に関する学説の状況についての詳細は、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遡及の原則」税務弘報52巻7号156頁以下参照（2004年）。
- 20 最小判平成23年9月22日判タ1359号75頁、判時2132号34頁。
- 21 本件（上告審）の原告側代理人を務められた山田二郎弁護士は『税法学』563号401頁以下（2010年）に『「不利益遡及立法と租税法律主義」再論』と題して、この問題を検討されており、同論考の冒頭部分で判例の動向について次のように整理されている。すなわち、「①福岡地判平成20・1・29・Z888-1312、判時2003号43頁、（違憲判決、控訴。Z番号は、(有)日税連情報サービス発行の「タイムズ」のデータベース番号）、②東京地判平成20・2・14・Z888-1313（合憲判決、控訴）、③千葉地判平成20・5・16・Z888-1331、（合憲判決、控訴）④福岡高判平成20・10・21・Z888-1369、判時2035・20（逆転合憲判決、①の控訴審判決（確定））⑤東京高判平成20・12・4（民8）・Z888-1387（合憲判決、③の控訴審判決（上告、最高裁第一小法廷に係属中））⑥東京高判平成21・3・11（民1）・Z888-1413（合憲判決、②の控訴審判決（上告、最高裁第二小法廷に係属中））」と整理され、判決の結果は、全事件が合憲判決となっていて、全事案の結果が納税者敗訴となったことを確認されている。
- 22 千葉地判平成20年5月16日TAINS Z258-10958。
- 23 東京高判平成20年12月4日TAINS Z258-11099。
- 24 福岡地判平成20年1月29日判例時報2003号43頁TAINS Z258-10874。
- 25 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』64頁（ミネルヴァ書房、1995年）。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と考える。
- 26 所得税の期間税の法理と遡及立法の原則の詳細な研究は次の文献を参照されたい。三木、前掲注6、273頁以下参照。
- 27 北野弘久名誉教授は期間税に限っては遡及効が認められるとしながらも、本件改正については、「この損益通算禁止規定は2004年1月1日からの不動産取引から適用することと法律で規定された。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。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規定を適用することとすべきであった」同『税法学原論第6版』104頁（青林書院、2007年）との見解を示しておられる。

28 三木義一、前掲注1、285頁参照。

29 この租税立法の不遡及の原則を前提に、「日本国憲法のもとで、新たな課税をする立法が制定され、それを制定時から遡って適用されるような事態はみあたらない。立法者は、租税法律主義に立脚した立法をし、憲法秩序は維持されてきたといえる。論議を引き起こすのは、法律の解釈・適用の過程で、従来とは異なった運用をする場合であり、本件の問題（筆者注：武富士事件の争点である借用概念としての住所概念の変更の問題）もこれに属する。

租税法律主義の原則は、租税立法の解釈・適用の内容をある時点で変更した運用することを認めない。それは、憲法84条が「租税の変更」の場合に、法律の改正によることを命じていることから明らかであるし、そもそもいったん制定した租税立法を解釈によって適用内容が変更されたなら、すでに確認した租税法律主義の意義が破壊されてしまうからである。

問題となるのは、租税立法は、専門技術性を内容とすることが少なくなく、規定の解釈について一義的に定まらない場合がある。それ故、すでに確認したように、租税立法の規定は、他の法律より詳細、具体的となっているのだが、それでも解釈が分かれることがある。そして、ある時点での新しい解釈がいっそう合理的だといえる場合がある。しかし、たとえ合理的な解釈がなされたうえでの変更であっても、それを将来に向けて、通達による適用の一律化、徹底をはかる場合はともかく、過去に遡って適用することは、租税法律主義の原則の否定につながる。」（戸松意見書49頁以下）として、課税要件の立法の遡及適用の禁止と解釈適用の段階での運用の変更を遡及適用の問題に分類し、両段階における遡及適用がいずれも租税法律主義違反であることを明らかにしている。